



第二节 承租人会计处理

(二) 后续计量

1. 租赁负债的后续计量

(1) 计量基础 在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：

- ①确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额；
- ②支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；
- ③因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。



第二节 承租人会计处理

【例19-9】承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期 7 年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为 450 000 元，在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5.04%。

在租赁期开始日，甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为 2 600 000 元。

借：使用权资产 2 600 000

 租赁负债—未确认融资费用 550 000

 贷：租赁负债—租赁付款额 3 150 000 (450

000×7)



第二节 承租人会计处理

第一年末计提利息费用并支付租赁款：

借：财务费用 131 040 (2 600 000

×5.04%)

贷：租赁负债—未确认融资费用 131 040

借：租赁负债—租赁付款额 450 000

贷：银行存款



第一年末租赁负债 = 2 600 000 + 131 040 - 450 000 = 2 281 040 (元)。

①确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额

②支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额



第二节 承租人会计处理

(2) 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，当发生下列四种情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

① 实质固定付款额发生变动。

如果租赁付款额最初是可变的，但在租赁期开始日后的某一时点转为固定，那么，在潜在可变性消除时，该付款额成为实质固定付款额，应纳入租赁负债的计量中。

承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变，即，采用租赁期开始日确定的折现率。



第二节 承租人会计处理

【例19-10】承租人甲公司签订了一份为期 10 年的机器租赁合同。租金于每年年末支付，并按以下方式确定：第 1 年，租金是可变的，根据该机器在第 1 年下半年的实际产能确定；第 2 至 10 年，每年的租金根据该机器在第 1 年下半年的实际产能确定，即，租金将在第 1 年末转变为固定付款额。在租赁期开始日，甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%。假设在第 1 年末，根据该机器在第 1 年下半年的实际产能所确定的租赁付款额为每年 20 000 元。

$$[(P/A, 5\%, 9) = 7.107 8]$$



第二节 承租人会计处理

解析：在租赁期开始时，由于未来的租金尚不确定，因此甲公司的租赁负债为零。在第 1 年末，租金的潜在可变性消除，成为实质固定付款额（即每年 20 000 元），因此甲公司应基于变动后的租赁付款额重新计量租赁负债，并采用不变的折现率（即 5%）进行折现。

（1）支付第一年租金时：

借：制造费用等 20 000

贷：银行存款 20 000

（2）确认使用权资产和租赁负债：

借：使用权资产 142 156 $[20\ 000 \times (P/A, 5\%, 9)]$

租赁负债—未确认融资费用 37 844

贷：租赁负债—租赁付款额 180 000 $(20\ 000 \times 9)$



第二节 承租人会计处理

②担保余值预计的应付金额发生变动。

在租赁期开始日后，承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。该金额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变。

③用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。

在租赁期开始日后，因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人应采用反映利率变动的修订后的折现率进行折现。

在租赁期开始日后，因用于确定租赁付款额的指数或比率（浮动利率除外）的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变。



第二节 承租人会计处理

④购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化。

租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债：



第二节 承租人会计处理

<p>发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。</p>	<p>上述选择权的评估结果发生变化的，承租人应当根据新的评估结果重新确定租赁期和租赁付款额。前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，也应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额。</p>
<p>发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使购买选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。</p>	<p>评估结果发生变化的，承租人应根据新的评估结果重新确定租赁付款额。</p>
<p>上述两种情形下，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为折现率。</p>	



第二节 承租人会计处理

【例19-11】承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同，每年的租赁付款额为 50 000 元，于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%，不可撤销租赁期为 5 年，并且合同约定在第 5 年末，甲公司有权选择以每年 50 000 元续租 5 年，也有权选择以 1 000 000 元购买该房产。甲公司在租赁期开始时评估认为，可以合理确定将行使续租选择权，而不会行使购买选择权，因此将租赁期确定为 10 年。[$(P/A, 5\%, 10) = 7.72$]

解析：在租赁期开始日，甲公司确认的租赁负债和使用权资产为 386 000 元 [$50\,000 \times (P/A, 5\%, 10)$]，为便于计算，年金现值系数取两位小数。

借：使用权资产	386000
租赁负债—未确认融资费用	114 000
贷：租赁负债—租赁付款额	500 000



第二节 承租人会计处理

相关指标计算如下：

借：财务费用
 贷：租赁负债——未确认融资费用

借：租赁负债——租赁付款额
 贷：银行存款

年度	租赁负债年初金额	利息	租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	②=①×5%	③	④=①+②-③
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	0

租赁负债的期末余额



第二节 承租人会计处理

在第 4 年，该房产所在地房价显著上涨，甲公司预计租赁期结束时该房产的市价为 2 000 000 元，甲公司在第 4 年末重新评估后认为，能够合理确定将行使上述购买选择权，而不会行使上述续租选择权。该房产所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化，不在甲公司的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，但甲公司不需重新计量租赁负债。



第二节 承租人会计处理

相关指标计算如下：

年度	租赁负债	利息	租赁付款额	租赁负债
	年初金额			年末金额
	①			②=①×5%
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	0

