

第二节 承租人会计处理

知识点：后续计量

（一）租赁负债的后续计量

1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当按照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。

借：财务费用/在建工程

贷：租赁负债——未确认融资费用

（2）支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额：

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

（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。

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入**当期损益**，但按照《企业会计准则第17号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的**折现率**，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行**重新计量**时，承租人所采用的**修订后的折现率**。

【例 14-10】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%。

分析：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 1 年末计提利息费用并支付租赁款：

借：财务费用——利息费用 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 450 000

第一年末租赁负债=2 600 000×（1+5.04%）-450 000=2 281 040（元）。

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**。

【例 14-11】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 2-10 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 20000 元。

本例中，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 0。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 20000 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（5%）进行折现。

1. 租赁期开始日

租赁负债=0

2. 第 1 年年末（第 2 年年初）：

租赁付款额=20000×9=180000（元）

租赁负债=20000×(P/A, 5%, 9)=142156(元)

未确认融资费用=180000-142156=37844(元)

甲公司在第1年末的相关账务处理如下:

支付第1年租金:

借: 制造费用 20000

贷: 银行存款 20000

确认使用权资产和租赁负债:

借: 使用权资产 142156

租赁负债——未确认融资费用 37844

贷: 租赁负债——租赁付款额 180000

(2) 担保余值预计的应付金额发生变动, 在该情形下, 承租人采用的折现率不变。

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。

(3) 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动:

①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。

②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**。

需要注意的是, 仅当现金流量发生变动时, 即租赁付款额的**变动生效**时, 承租人才应重新计量租赁负债, 以反映变动后的租赁付款额。承租人应基于变动后的合同付款额, 确定剩余租赁期内的租赁付款额。

(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:

【注明】租赁期开始日后, 发生下面两种情形下, 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。

第一: 行使续租选择权或终止租赁选择权

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。

可控范围: 如开发设备替代租赁设备;

不可控范围: 如房价上涨

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**。

第二: 行使购买选择权

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。

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**。