

## 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。

【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**。

需要得注意的是，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：如设备市价暴涨

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**。

是否进行重新评估：可控 VS 不可控

场景	可控 / 不可控	是否重估	原因
公司战略调整，决定长期使用设备	可控	是	自己主动改变了行权判断，未来现金流变了，必须重估，保证负债计量真实。
设备所在行业突然爆发，设备市价暴涨，临时想捡便宜	不可控	否	临时改主意，是基于外部市场的投机性变化，不是“可控的重大事件”，准则不允许企业因为外部市场波

			动，就随意调整租赁负债来操纵利润。
行业爆发，公司做出了可控的、主动的战略决策，明确要在租赁到期时行使购买权	可控	是	未来现金流的性质已经发生了实质性变化，会计上必须反映这个新的、可控的意图，所以要重估

折现率的选择：原折现率 VS 修订后的折现率

实质固定付款额发生变动（金额变）	原折现率
担保余值预计的应付金额发生变动（金额变）	
用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动	因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的（利率变）：修订后的折现率
	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（金额变）：原折现率
发生承租人可控范围内的重大事件或变化，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情况发生变化（使用时间变）	修订后的折现率

折现率的选择：原折现率 VS 修订后的折现率

只变金额，不变使用时间和利率 → 用原折现率

变了利率本身，或者变了使用时间 → 用修订后的折现率

经典例题

【多选题】不考虑其他因素，下列各项企业发生的交易或事项中，在重新计量租赁负债时，应采用修订后的折现率对变动的租赁付款额进行折现的有（ ）。（2025年）

A. 担保余值预计的应付金额发生变动

- B. 与浮动利率挂钩的可变租赁付款额因浮动利率变动而发生变动
- C. 发生承租人可控范围内的重大变化，且导致承租人改变意图，将行使购买选择权
- D. 实质固定付款额发生变动

**答案：**BC

**解析：**选项 A、D，承租人采用的折现率不变，应采用原折现率进行折现。