

## 二、后续计量

### （一）租赁负债的后续计量

#### 1. 基本原则

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；（类似分期付款的确认利息）
- （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。（调增或者调减租赁负债和使用权资产）

#### 2. 利息确认

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。

解释：

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。

账务处理：

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

借：财务费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

借：财务费用

贷：预计负债（复原费用需要确认的利息）

**【计算分析·教材例题 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。

**解析：**

在第 1 年年末，甲公司向乙公司支付第一年的租赁付款额 450 000 元，其中，131 040 元（即，2 600 000×5.04%）是当年的利息，318 960 元（即，450 000-131 040）是本金，即租赁负债的账面价值减少 318 960 元。甲公司的账务处理为：

借：租赁负债——租赁付款额 450 000

贷：银行存款 450 000

借：财务费用——利息费用 131 040

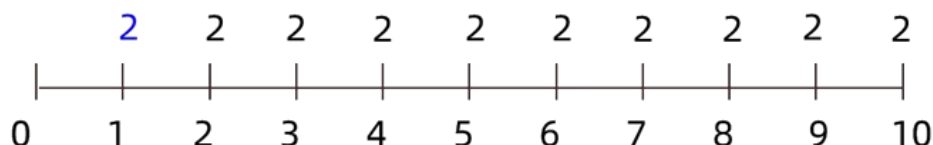
贷：租赁负债——未确认融资费用 131 040



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。

在支付第 1 年的租金之后，甲公司后续年度常支付的租赁付款额为 180 000 元（即， $20\,000 \times 9$ ），租赁付款额在第 1 年末的现值为 142 156 元（即， $20\,000 \times (P/A, 5\%, 9)$ ），未确认融资费用为 37 844 元（即， $180\,000 - 142\,156$ ）。

甲公司在第 1 年末的相关账务处理如下：



支付第一年租金：

借：制造费用等	20 000
贷：银行存款	20 000

确认使用权资产和租赁负债：

借：使用权资产	142 156
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

#### （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。

**【计算分析】**在租赁期开始日，假定承租人甲公司对承租汽车在租赁期结束时的公允价值进行监测，预计为 40 000 元。假设在第 1 年年末，甲公司预计该汽车在租赁期结束时的公允价值为 30 000 元。那么，甲公司应将该担保余值下预计应付的金额 10 000 元（即， $40\,000 - 30\,000$ ）纳入租赁付款额，并使用不变的折现率来重新计量租赁负债。

账务处理如下：

借：使用权资产
租赁负债——未确认融资费用
贷：租赁负债——租赁付款额

#### （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**。

注意：

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（**期限变了**），以**重新计量租赁负债**：

①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**。

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**。

②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。

提示：

A. 不可控范围的变化，**无需重新计量**租赁负债。

B. 上述两种情形，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。