

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 考点强化班

#### 第十六章 租赁

【考点】承租人会计处理

##### 一、租赁负债的初始计量

租赁负债应当按照**租赁期开始日尚未支付的**租赁付款额的现值进行初始计量。

##### 1. 租赁付款额

租赁付款额

=承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额（扣除租赁激励）

+承租人需支付的**取决于指数或比率**的可变租赁付款额

+承租人行使购买选择权的行权价格（合理确定将行使）

+承租人行使终止租赁选择权需支付的款项（合理确定将行使）

+根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项

##### 2. 折现率

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用**租赁内含利率**作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用**承租人增量借款利率**作为折现率。

##### 3. 租赁负债的计算

租赁负债应当按照租赁期开始日**尚未支付的**租赁付款额的现值进行初始计量。

##### 二、使用权资产的初始计量

使用权资产的成本包括以下四项：

<b>使用 权 资 产 的 成 本</b>	1. 租赁负债的初始计量金额（租赁负债）
	2. 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额（预付款项和银行存款）
	3. 承租人发生的初始直接费用（银行存款）
	4. 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态 <b>预计将发生的成本</b> 。—— <b>拆除、复原成本</b> 承租人应在其有义务承担上述成本时，将这些成本确认为使用权资产成本的一部分。但是，承租人由于在特定期间内将使用权资产 <b>用于生产存货</b> 而发生的上述成本，应按照存货准则进行会计处理。承租人应当按照或有事项准则对上述成本的支付义务进行确认和计量（即按 <b>支付义务的现值</b> 确认，计入 <b>预计负债</b> ）

##### 三、后续计量

###### （一）租赁负债的后续计量

##### 1. 计量基础

（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/在建工程等（**期初租赁负债余额×折现率**）

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

## （二）使用权资产的后续计量

### 1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当采用**成本模式**对使用权资产进行后续计量，即以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

### 2. 使用权资产的折旧

#### （1）计提折旧的起始日期

使用权资产**通常应自租赁期开始的当月**计提折旧。计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，计入**相关资产的成本或者当期损益**。

#### （2）折旧方法

承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的预期**消耗**方式做出决定。

#### （3）折旧年限

- ①承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧；
- ②承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在**使用权资产的剩余使用寿命**内计提折旧。

### 3. 使用权资产的减值

使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“使用权资产减值准备”科目。**使用权资产减值准备一旦计提，不得转回**。承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

## 三、短期租赁和低价值资产租赁

对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以**选择**不确认使用权资产和租赁负债。

作出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照**直线法**或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。

<b>（一）短期租赁</b>	短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。包含购买选择权的租赁， <b>即使租赁期不超过 12 个月，也不属于短期租赁</b> 。 按照简化会计处理的短期租赁发生 <b>租赁变更</b> 或者其他原因导致 <b>租赁期发生变化的</b> ，承租人应当将其视为一项新租赁，重新判断该项新租赁是否可以 <b>选择简化会计处理</b> 。
<b>（二）低价值资产租赁</b>	低价值资产租赁，是指单项租赁资产为 <b>全新资产时</b> 价值较低的租赁。 承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。 <b>承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁不属于低价值资产租赁。</b>