

第十四章 租 赁

【知识点 2】承租人会计处理

四、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。

承租人按照租赁准则有关规定重新计量租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值。

2. 使用权资产的折旧

（1）计提折旧的起始日期

承租人应当参照固定资产准则有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。

使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧；当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。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。通常，承租人按直线法对使用权资产计提折旧，其他折旧方法更能反映使用权资产有关经济利益预期消耗方式的，应采用其他折旧方法。

（3）折旧年限

承租人在确定使用权资产的折旧年限时，应遵循以下原则：

- 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

在租赁期开始日后，承租人应当按照资产减值准则的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。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。

4. 使用权资产后续计量的会计分录

（1）使用权资产的折旧：自租赁期开始日起按月计提使用权资产累计折旧

借：制造费用/管理费用等

贷：使用权资产累计折旧

（2）计提使用权资产减值准备（不得转回）：

借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备

（3）租赁期满返还租赁资产时：

借：使用权资产累计折旧

贷：使用权资产

5. 使用权资产，因租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当按缩小或缩短的相应比例，借记“租赁负债”“使用权资产累计折旧”“使用权资产减值准备”科目，贷记“使用权资产”科目，差额借记或贷记“资产处置损益”科目。

会计分录：（视同部分使用权资产终止确认）

借：租赁负债——租赁付款额
 使用权资产累计折旧
 使用权资产减值准备
 贷：租赁负债——未确认融资费用
 使用权资产
 资产处置损益（差额，或借方）

6. 企业转租使用权资产形成融资租赁，应借记“应收融资租赁款”“使用权资产累计折旧”“使用权资产减值准备”科目，贷记“使用权资产”科目，差额借记或贷记“资产处置损益”科目。

（承租人转租使用权资产形成融资租赁）

借：应收融资租赁款
 使用权资产累计折旧
 使用权资产减值准备
 贷：使用权资产
 资产处置损益（差额，或借方）

五、租赁变更的会计处理

1. 租赁变更，是指原合同条款之外的**租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更**包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

（1）租赁变更作为一项单独租赁处理——租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项**单独租赁**进行会计处理：

- ①该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；
- ②增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

原租赁的会计处理不会因为该租赁变更而进行任何调整，即**不必重新计量**原租赁的租赁负债，也不必调整原使用权资产的账面价值。

（2）租赁变更**未作为**一项单独租赁处理

- ①按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；
- ②按照租赁期的规定确定变更后的租赁期；
- ③采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。

【提示】在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人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，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。

【注意】

①针对租赁负债调整的影响，承租人应区分以下情形进行会计处理：租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。

②其他租赁变更，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。