

第二节 承租人会计处理

【例 14-12】承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同，每年的租赁付款额为 50 000 元，于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%，不可撤销租赁期为 5 年，并且合同约定在第 5 年末，甲公司有权选择以每年 50 000 元续租 5 年，也有权选择以 1 000 000 元购买该房产。甲公司在租赁期开始时评估认为，可以合理确定将行使续租选择权，而不会行使购买选择权，因此将租赁期确定为 10 年。[(P/A, 5%, 10) = 7.72]

分析：在租赁期开始日，甲公司确认的租赁负债和使用权资产为 386 000 元[50 000× (P/A, 5%, 10)，为便于计算，年金现值系数取两位小数]。

年度	租赁负债	利息	租赁付款额	租赁负债
	年初金额			年末金额
	①			④=①+②-③
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	0

在租赁期开始日，甲公司的账务处理为：

借：使用权资产 386 000

 租赁负债——未确认融资费用 114 000

 贷：租赁负债——租赁付款额 500 000

在第 4 年，该房产所在地房价显著上涨，甲公司预计租赁期结束时该房产的市价为 2 000 000 元，甲公司在第 4 年末重新评估后认为，能够合理确定将行使上述购买选择权，而不会行使上述续租选择权。该房产所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化，不在甲公司的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，但甲公司不需重新计量租赁负债。

在第 5 年末甲公司实际行使了购买选择权：

借：固定资产——办公楼 976 637

 使用权资产累计折旧 193 000 (386 000×5/10)

 租赁负债——租赁付款额 250 000 (50 000×5)

 贷：使用权资产 386 000

 租赁负债——未确认融资费用 33 637

[114 000 - (19 300 + 17 765 + 16 153 + 14 461 + 12 684)]

 银行存款 1 000 000

(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。

承租人按照《企业会计准则第 21 号——租赁》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。

（三）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的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

（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】

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：

- ①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。

知识点：短期租赁和低价值资产租赁

1. 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。

做出该选择的，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**。

2. 短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月（1 年）的租赁。

【提示 1】包含购买选择权的租赁，即使租赁期不超过 12 个月，也不属于短期租赁。

【提示 2】按照简化会计处理的短期租赁发生租赁变更或者其他原因导致租赁期发生变化的，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**选择简化会计处理**。

【例 14-13】承租人与出租人签订了一份租赁合同，约定不可撤销期间为 9 个月，且承租人拥有 5 个月的续租选择权。在租赁期开始日，承租人判断可以合理确定将行使续租选择权，因为续租期的月租赁付款额明显

低于市场价格。在此情况下，承租人确定租赁期为 14 个月，不属于短期租赁，承租人不能选择上述简化会计处理。

3. 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为**全新资产**时价值较低的租赁。

【提示 1】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。

【提示 2】对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出简化会计处理选择。低价值资产同时还应满足以下条件，即，只有承租人能够从**单独使用**该低价值资产或将其与承租人易于获得的其他资源一起使用中获利，且该项资产与其他租赁资产没有高度依赖或高度关联关系时，才能对该资产租赁选择进行简化会计处理。

【提示 3】如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理，即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。