

第二节 承租人会计处理

【例题】2×21年1月1日，承租人甲公司签订了一项为期10年的不动产租赁合同，每年的租赁付款额为100万元，于每年年初支付。合同规定，租赁付款额在租赁期开始日后每两年基于过去24个月消费者价格指数的上涨进行上调。租赁期开始日的消费者价格指数为110。甲公司在租赁期开始日无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5%。2×23年1月1日，消费者价格指数为118.8。经消费者价格指数调整后的第3年租赁付款额为108万元（ $118.8/110 \times 100$ ）。

已知： $(P/A, 5\%, 7) = 5.7864$ 。

不考虑其他因素。

解析：本例中，因用于确定租赁付款额的消费者价格指数的变动，而导致未来租赁付款额发生变动，甲公司应当于第3年年初重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额，即租赁负债应当以每年108万元的租赁付款额（剩余8笔）为基础进行重新计量。在第3年年初，甲公司按以下金额重新计量租赁负债：

①在第3年年初，在对因消费者价格指数变化而导致未来租赁付款额的变动进行会计处理以及支付第3年的租赁付款额之前，租赁负债余额= $100 + 100 \times (P/A, 5\%, 7) = 678.64$ （万元）

②第3年年初重新计量的租赁负债 = $108 + 108 \times (P/A, 5\%, 7) = 732.93$ （万元）

③租赁负债的调整数=重新计量后的租赁负债 732.93-重新计量前的租赁负债 678.64=54.29（万元）

④甲公司第3年年初调整租赁负债的账务处理如下：

借：使用权资产 54.29【调整数】

 租赁负债——未确认融资费用 9.71【差额】

 贷：租赁负债——租赁付款额 64【 $(108-100) \times 8$ 】

（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。