【知识点 2】承租人会计处理

二、使用权资产的初始计量

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。

使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：

（1）租赁负债的初始计量金额；

（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，扣除已享受的租赁激励相关金额；

（3）承租人发生的初始直接费用；

（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预计将发生的成本。

承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。

借：使用权资产（倒挤）

　　租赁负债——未确认融资费用

　　银行存款（租赁激励）

　　贷：租赁负债——租赁付款额

　　银行存款（初始直接费用）

　　预计负债（期满拆除费用的现值）

【例题 14-4 •计算分析题】承租人甲公司就某栋建筑物的某一层楼与出租人乙公司签订了为期 10 年的租赁协议，并拥有 5 年的续租选择权。有关资料如下：

（1）初始租赁期内的不含税租金为每年 50 000 元，续租期间为每年 55 000 元，所有款项应于每年年初支付；

（2）为获得该项租赁，甲公司发生的初始直接费用为 20 000 元，其中，15 000 元为向该楼层前任租户支付的款项，5 000 元为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金；

（3）作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿甲公司 5 000 元的佣金；

（4）在租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为 10 年；

（5）甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年 5%，该利率反映的是甲公司以类似抵押条件借入期限为 10 年、与使用权资产等值的相同币种的借款而必须支付的利率。

为简化处理，假设不考虑相关税费影响。

P/A，5%，9＝7.1078，计算结果保留整数。

【解析】

承租人甲公司的会计处理如下：

（1）计算租赁期开始日租赁付款额的现值，并确认租赁负债和使用权资产。

在租赁期开始日，甲公司支付第 1 年的租金 50 000 元，并以剩余 9 年租金（每年 50 000 元）按 5%的年利率折现后的现值计量租赁负债。

计算租赁付款额现值的过程如下：

剩余 9 期租赁付款额＝50 000×9＝450 000（元）

租赁负债＝剩余 9 期租赁付款额的现值

＝50 000×（P/A，5%，9）＝355 391（元）

未确认融资费用

＝剩余 9 期租赁付款额－剩余 9 期租赁付款额的现值

＝450 000－355 391＝94 609（元）

借：使用权资产　　405 391

　　租赁负债——未确认融资费用　　94 609

　　贷：租赁负债——租赁付款额　　450 000

　　银行存款（第 1 年的租赁付款额）　50 000

（2）将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。

借：使用权资产　　20 000

　　贷：银行存款　　20 000

（3）将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款　　5 000

　　贷：使用权资产　　5 000

甲公司使用权资产的初始成本

=405 391＋20 000－5 000

＝420 391（元）