

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

#### 例题 13

承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份车辆租赁合同，租赁期为 5 年。在租赁开始日，该车辆的公允价值为 100 000 元，乙公司预计在租赁结束时其公允价值（即未担保余值）将为 10 000 元。每年租赁付款额为每年 23 000 元，于每年年末支付。乙公司发生的初始直接费用为 5 000 元。乙公司计算租赁内含利率  $r$  的方法如下：

分析

$$23\,000 \times (P/A, r, 5) + 10\,000 \times (P/F, r, 5) = 100\,000 + 5\,000$$

本例中，计算得出的租赁内含利率  $r$  为 5.79%。

承租人增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。

#### （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。**在租赁期开始日，承租人应当按照**成本**对使用权资产进行初始计量。

1. 该成本包括下列四项：

- (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，应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) 将租赁资产**恢复**至租赁条款约定状态预计将发生的成本。【提示】若恢复状态款项支付的时间 1 年以上，需要考虑货币时间价值，按照现值计入使用权资产成本与预计负债。

2. 使用权资产初始计量账务处理

- (1) 租赁负债的初始计量金额。

借：使用权资产

    租赁负债——未确认融资费用

    贷：租赁负债——租赁付款额

- (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，应扣除已享受的租赁激励相关金额。

借：使用权资产

    贷：预付账款/银行存款[**租赁期开始日之前支付租赁付款额的（扣除已享受的租赁激励）**]

- (3) 承租人发生的初始直接费用。

借：使用权资产

    贷：银行存款（**按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。前述成本属于**为生产存货**而发生的，适用《企业会计准则第 1 号——存货》。

借：使用权资产

    贷：预计负债（**按预计将发生的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等成本的现值**）

#### 例题 14

承租人甲公司就某写字楼的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。

#### 分析

承租人甲公司的会计处理如下：

第一步，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 =  $50\,000 \times 9 = 450\,000$ （元）

租赁负债 = 剩余 9 期租赁付款额的现值 =  $50\,000 \times (P/A, 5\%, 9) = 355\,391$ （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

第二步，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