

## 第二节 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。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。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）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。

①承租人应在其有义务承担上述成本时，将这些成本确认为使用权资产成本的一部分。但是，如果承租人由于在特定期间内将使用权资产用于生产存货而发生的上述成本，应按存货准则的相关规定进行会计处理。

②承租人应当按照或有事项准则对上述成本的支付义务进行确认和计量（即按支付义务的现值确认，计入预计负债）

提示：

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。

**【例 14-9】**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 20000 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可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。

**【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 =  $50\,000 \times 9 = 450\,000$ （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

(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）

经典例题

【单选题】甲公司租赁一项固定资产，在租赁期开始日之前支付的租赁付款额为20万元，租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值为100万元，甲公司发生的初始直接费用为2万元，甲公司为将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生成本的现值为3万元，收到的租赁激励为5万元。不考虑其他因素，甲公司该项租赁确认的使用权资产的初始成本为（）。

- A. 105 万元
- B. 122 万元
- C. 120 万元
- D. 125 万元

答案：C

解析：该项使用权资产的初始成本=20+100+2+3-5=120（万元）。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。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；

解析：（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。承租人应在其有义务承担上述成本时，将这些成本确认为使用权资产成本的一部分。但是，如果承租人由于在特定期间内将使用权资产用于生产存货而发生的上述成本，应按存货准则的相关规定进行会计处理。

知识点：后续计量

（一）租赁负债的后续计量

1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当按照以下原则对租赁负债进行后续计量：

（1）确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额。

借：财务费用/在建工程

贷：租赁负债——未确认融资费用

(2) 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

(3) 因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益，但按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率。

【例 14-10】承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期 7 年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为 450 000 元，在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5.04%。

分析：在租赁期开始日，甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为 2 600 000 元。

借：使用权资产 2 600 000

租赁负债——未确认融资费用 550 000

贷：租赁负债——租赁付款额 3 150 000 (450 000×7)

第 1 年末计提利息费用并支付租赁款：

借：财务费用——利息费用 131 040 (2 600 000×5.04%)

贷：租赁负债——未确认融资费用 131 040

借：租赁负债——租赁付款额 450 000

贷：银行存款 450 000

第一年末租赁负债=2 600 000×(1+5.04%) -450 000=2 281 040 (元)。

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额(即并非取决于指数或比率的可变租赁付款额),应当  
在实际发生时计入当期损益(如营业成本或销售费用等),但按照《企业会计准则第1号—  
存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的(如制造费用等),从其规定。

沿用【教材例14-10】,假定除固定付款额外,合同还规定租赁期间甲公司商铺当年销售额  
超过1 000 000元的,当年应再支付按销售额的2%计算的租金,于当年年末支付。假设在  
租赁的第3年,该商铺的销售额为1 500 000元。其他条件不变。

解析:

由于该可变租赁付款额与未来的销售额挂钩,并非取决于指数或比率,因此不应被纳入租赁  
负债的初始计量中。甲公司第3年年末应支付的可变租赁付款额为30 000元(1500 000×  
2%),在实际发生时计入当期损益。

甲公司的账务处理为:

借: 主营业务成本	30 000
贷: 银行存款	30 000

【例题】2×26年1月1日,承租人甲公司与出租人乙公司签订了一项租赁合同。合同约定,  
甲公司向乙公司租赁设备用于生产A产品,租赁期为5年,每年的租赁付款额按照设备当年  
运营收入的80%计算,于每年末支付给乙公司。

不考虑其他因素。

解析:按照上述租赁合同约定,租赁付款额按照设备年运营收入的一定比例计算,属于可变  
租赁付款额,但该可变租赁付款额取决于设备的未来绩效而不是指数或比率,因而不纳入租  
赁负债的初始计量。在不存在其他租赁付款额的情况下,该租赁合同的租赁负债初始计量金  
额为0。后续计量时,承租人应将按照设备运营收入80%计算的可变租赁付款额计入A产品  
成本(制造费用等)。