

（二）使用权资产的初始计量

1. 概念

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**。

2. 处理原则

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**。（未来付的，贷租赁负债）
- （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。（当下或以前付的，贷预付账款）
- （3）承租人发生的**初始直接费用**。（初始费用，贷银行存款）
- （4）承租人为拆倒及移除租赁资产、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**。（类似固定资产的弃置费用，贷预计负债）

提示：

上述第 4 项成本，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，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，应按照《企业会计准则第 1 号——存货》进行会计处理。承租人应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》对上述成本的支付义务进行确认和计量。

账务处理：

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

 预付账款/银行存款（已付或当前需要支付）

 预计负债（未来的拆除成本）

 银行存款（初始费用）

借：银行存款

贷：使用权资产（租赁激励）

【计算分析·教材例题 19-8】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。

解析：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=50 000×9=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 （355 391+50 000）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

（本利和）

 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

第三步，将已收的租赁激励相关全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

综上，甲公司使用权资产的初始成本为：

$405\ 391 + 20\ 000 - 5\ 000 = 420\ 391$ （元）。