

第二节 承租人会计处理

在**租赁期开始日**，承租人应当对租赁确认**使用权资产和租赁负债**，应用**短期租赁和低价值资产租赁简化处理**的除外。

（一）租赁负债的初始计量

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的**租赁付款额的现值**进行初始计量。

（1）**租赁付款额** 租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项。租赁付款额包括以下五项内容：

①**固定付款额及实质固定付款额**，存在**租赁激励**的，**扣除**租赁激励相关金额。租赁业务中的**实质固定付款额**是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额，具体情形如下：

付款额设定为可变租赁付款额，但该可变条款 几乎不能发生 ，没有真正的经济实质	此类付款额即为 实质固定付款额
承租人有多套付款额方案，但其中仅有一套是可行的	承租人应采用该 可行 的付款额方案作为租赁付款额
承租人有多套可行的付款额方案，但必须选择其中一套	承租人应采用 总折现金额最低 的一套作为租赁付款额

【例 18-5】甲公司是一家知名零售商，从乙公司处租入已成熟开发的零售场所开设一家商店。根据租赁合同，甲公司在正常工作时间内必须经营该商店，且甲公司不得将商店闲置 或进行分租。合同中关于租赁付款额的条款为：如果甲公司开设的这家商店没有发生销售，则甲公司应付的年租金为 100 元；如果这家商店发生了任何销售，则甲公司应付的年租金为 100 万元。

【答案】该租赁包含每年 100 万元的**实质固定付款额**。该金额不是取决于销售额的可变付款额。因为甲公司是一家知名零售商，根据租赁合同，甲公司应在正常工作时间内经营该商店，所以甲公司开设的这家商店不可能不发生销售。

【提示】**租赁激励**，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。存在租赁激励的，承租人在确定租赁付款额时，应扣除**租赁激励**相关金额。

②**取决于指数或比率的可变租赁付款额**。可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，而向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。可变租赁付款额可能与下列各项指标或情况挂钩：

由于 市场比率或指数 数值变动导致的价格变动	基准利率或消费者价格指数变动可能导致租赁付款额调整	计入租赁负债的初始计量
承租人源自租赁资产的绩效	零售业不动产租赁可能会要求基于使用该不动产取得的销售收入的一定比例确定租赁付款额	不计入租赁负债的初始计量，实际发生时计入当期损益
租赁资产的使用	车辆租赁可能要求承租人在超过特定里程数时支付额外的租赁付款额	

③**购买选择权的行权价格**，前提是承租人合理确定将行使该选择权。在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使购买标的资产的选择权。如果承租人合理确定将行使购买标的资产的选择权，则租赁付款额中应包含购买选择权的行权价格。

④**行使终止租赁选择权需支付的款项**，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使终止租赁的选择权。如果承租人合理确定将行使终止租赁选择权，则租赁付款额中应包含行使终止租赁选择权需支付的款项并且租赁期不应包含终止租赁选择权涵盖的期间。

【例 18-6】承租人甲公司租入某办公楼的一层楼，为期 10 年。甲公司有权选择在第 5 年后提前终止租赁，并以相当于 6 个月的租金作为罚金。每年的租赁付款额为固定金额 12 万元。该办公楼是全新的，并且在周边商业园区的办公楼中处于技术领先水平。上述租赁付款额与市场租金水平相符。

【答案】在租赁期开始日，甲公司评估后认为，6 个月的租金对于甲公司而言金额重大，同等条件下，也难以按更优惠的价格租入其他办公楼，可以合理确定不会选择提前终止租赁，因此其租赁负债不应包括提前终

止租赁时需支付的罚金，租赁期确定为 10 年。

⑤根据**承租人**提供的**担保余值**预计应支付的款项。担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。如果承租人提供了对余值的担保，则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项。

(2)折现率 租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用**租赁内含利率**作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用**承租人增量借款利率**作为折现率。

【提示 1】租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

【提示 2】承租人增量借款利率，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产须支付的利率。

【提示 3】**初始直接费用**，是指为达成租赁所发生的**增量成本**。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。

【例 18-7】承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份车辆租赁合同，租赁期为五年。在租赁开始日，该车辆的公允价值为 10 万元，乙公司预计在租赁结束时其公允价值（即未担保余值）将为 1 万元。租赁付款额为每年 2.3 万元，于年末支付。乙公司发生的初始直接费用为 5 000 元。[已知 $(P/A, 5\%, 5) = 4.329 5$ ， $(P/A, 6\%, 5) = 4.212 4$ ， $(P/F, 5\%, 5) = 0.783 5$ ， $(P/F, 6\%, 5) = 0.747 3$]

【解析】乙公司计算租赁内含利率 r 应满足如下公式：

$23\,000 \times (P/A, r, 5) + 10\,000 \times (P/F, r, 5) = 100\,000 + 5\,000$ 内插法计算得出的租赁内含利率为 5.79%。

2. 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。

【公式】“使用权资产”成本=租赁负债的初始计量金额-租赁激励+初始直接费用+复原成本

【例 18-8】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 5000 元的佣金；

【例 18-8】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：

(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。

[已知 $(P/A, 5\%, 9) = 7.10782$]

【解析】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。租赁付款额现值的过程如下：
计算使用权资产和租赁负债：

租赁付款额=50000×9=450000（元）

使用权资产的成本=租赁付款额的现值=50 000×（P/A，5%，9）+50000=50000×7.10782+50000=405 391（元）

未确认融资费用=450000- 355 391 =94 609（元）

借：使用权资产 50 000 贷：银行存款 50 000 借：使用权资产 355 391 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	合并分录： 借：使用权资产 405391 租赁负债—未确认融资费 94609 贷：租赁负债—租赁付款额 450000 银行存款 50000
---	---

【解析】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

【解析】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

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）。

初始入
初始
租赁
账金额
费用
激励