

第二节 承租人会计处理

知识点：初始计量

【案例 1】甲公司（承租人）租入一台设备，合同约定：

租期 3 年，每年年末支付租金 100 万（不含税），租赁内含利率为 5%，甲公司采用该利率折现。

租赁付款额 = 100 万 × 3 = 300 万

租赁负债初始计量 = $100 \times (P/A, 5\%, 3) = 100 \times 2.7232 = 272.32$ 万

借：使用权资产	272.32
租赁负债——未确认融资费用	27.68
贷：租赁负债——租赁付款额	300

【案例 2】甲公司（承租人）租入一台设备，合同约定：

租期 3 年，每年年初支付租金 100 万（不含税），租赁内含利率为 5%，甲公司采用该利率折现。

剩余 2 期租赁付款额 = 100 万 × 2 = 200 万

租赁负债初始计量 = $100 \times (P/A, 5\%, 2) = 100 \times 1.8594 = 185.94$ 万

借：使用权资产	285.94
租赁负债——未确认融资费用	14.06
贷：租赁负债——租赁付款额	200【剩余 2 期】
银行存款	100【第 1 年的租赁付款额】

知识点：初始计量

（一）租赁负债的初始计量

租赁负债初始计量的总原则：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，包括 5 项：

（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

【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。

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，常见情形如下：

1. 触发不了的可变条款 付款额设定为可变租赁付款额，但该可变条款几乎不可能发生，没有真正的经济实质。	此类付款额即为实质固定付款额
2. 只有一套可行的方案 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。
3. 多套可行但必须选一套 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。

总结：假可变、真固定，必须按固定算

【例 14-6】甲公司是一家知名零售商，从乙公司处租入已开发成熟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。

分析：本例中，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。

(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。

解释： 随时间推移自动变化的固定租金：

比如 “第 1 年 100 万，第 2 年 110 万，第 3 年 120 万”，这种是合同一开始就定死的，只是金额随时间递增，本质还是固定付款额，不是可变的。

可变租赁付款额可能与下列各项指标或情况挂钩：

①**市场比率或指数。**

例如，随基准利率或消费者价格指数变动调整租赁付款额。

②**承租人类源自租赁资产的绩效。**

例如，按销售额提成：租金多少，取决于卖了多少货，不是时间到了就自动涨。

③**租赁资产的使用。**

例如，比如按行驶里程收费：租金多少，取决于你用了多少，不是时间到了就自动涨。

解释：“可能挂钩” 是在说租金变动的所有原因。

需要注意的是，纳入租赁负债初始计量的可变租赁付款额**仅限取决于指数或比率**的可变租赁付款额，包括：

① 市场比率或指数	(1) 与消费者价格指数挂钩的款项；	比如，租金每年按 CPI 涨幅调整，在基准租金的基础上随 CPI 涨多少就涨多少。
	(2) 与基准利率挂钩的款项；	比如，租金按 LPR（贷款市场报价利率）调整，每年根据 LPR 变动重算。
	(3) 为反映市场租金费率变化而变动的款项等。	比如：“每 3 年根据市场同类资产的租金水平重新调整一次租金。”

此类可变租赁付款额应当根据租赁期**开始日的指数或比率确定**。

随时间推移自动变化的固定租金 **VS** 每 3 年按市场水平调整租金

随时间推移自动变化的固定租金	合同写：“第 1 年 100 万，第 2 年 110 万，第 3 年 120 万。”
----------------	--------------------------------------------

	<p>初始计量时，直接按 100 万、110 万、120 万的现金流折现，计入租赁负债。</p> <p>后续不管市场租金怎么变，这三年的付款金额都不会再变，不需要调整租赁负债。</p>
每 3 年按市场水平调整租金	<p>假设租了一个办公室，合同约定：“第 1-3 年租金 100 万 / 年，第 4-6 年按届时市场同类资产租金水平重新确定。”</p> <p>初始计量时，第 1-3 年按 100 万算，第 4-6 年按租赁开始日的市场水平（比如 110 万）暂估入账。</p> <p>到第 3 年末，市场租金涨到了 120 万，此时需要按 120 万调整租赁负债。</p>

除了取决于指数或比率的可变租赁付款额之外，其他可变租赁付款额均不纳入租赁负债的初始计量中，而应当在实际发生时计入当期损益（按其他准则规定应计入相关资产成本的除外）。

解释：

“不纳入初始计量”是在说会计处理的不同规则（只允许①计入租赁负债，②③不行）。

是否纳入租赁负债初始计量的可变租赁付款额？

纳入	不纳入
<p>仅取决于指数或比率的可变租赁付款额：</p> <p>①市场比率或指数</p> <p>（1）与消费者价格指数挂钩的款项；</p> <p>（2）与基准利率挂钩的款项；</p> <p>（1）为反映市场租金费率变化而变动的款项等</p>	<p>取决于指数或比率以外的可变租赁付款额：</p> <p>②源自租赁资产的绩效；</p> <p>③租赁资产的使用等</p>

（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。

如果承租人合理确定将行使购买租赁资产的选择权，则租赁付款额中应包含购买选择权的行权价格。