



第二节 租赁

三、承租人的会计处理

（一）相关概念

1. 租赁期

租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间；

承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间；

承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。



第二节 租赁

3. 租赁期开始日

(1) 租赁期自租赁期开始日起计算。

(2) 租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。

(3) 如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。（如存在免租期）

(4) 租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。



第二节 租赁

提示：

在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。



第二节 租赁

（二）租赁负债和使用权资产的核算（比照分期付款业务）

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。

1. 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。



第二节 租赁

提示：

支付的租金等款项中包含的应缴纳的增值税**不属于**租赁付款额的范畴，**不纳入**租赁负债和使用权资产的计量。



第二节 租赁

（1）租赁付款额

①概念

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。

②包含内容

租赁付款额包括以下五项内容：

A. 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关的金额。



第二节 租赁

解释：

a.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。

b.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。



第二节 租赁

B.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：

- a. 由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动。
- b. 承租人源自租赁资产的绩效。
- c. 租赁资产的使用。（超过特定里程支付额外款项）



第二节 租赁

注意：

可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。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。

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。



第二节 租赁

C.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。

D.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。



第二节 租赁

E.根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

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，它反映了承租人预计将支付的金额，而不是承租人担保余值下的最大敞口。（预计支付多少）

解释：

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。



第二节 租赁

(2) 折现率

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：考试会给出增量借款利率或租赁内含利率。



第二节 租赁

2.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**。



第二节 租赁

(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，**贷预付账款或银行存款**）



第二节 租赁

③承租人发生的初始直接费用。（初始费用，如印花税，
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）



第二节 租赁

提示：

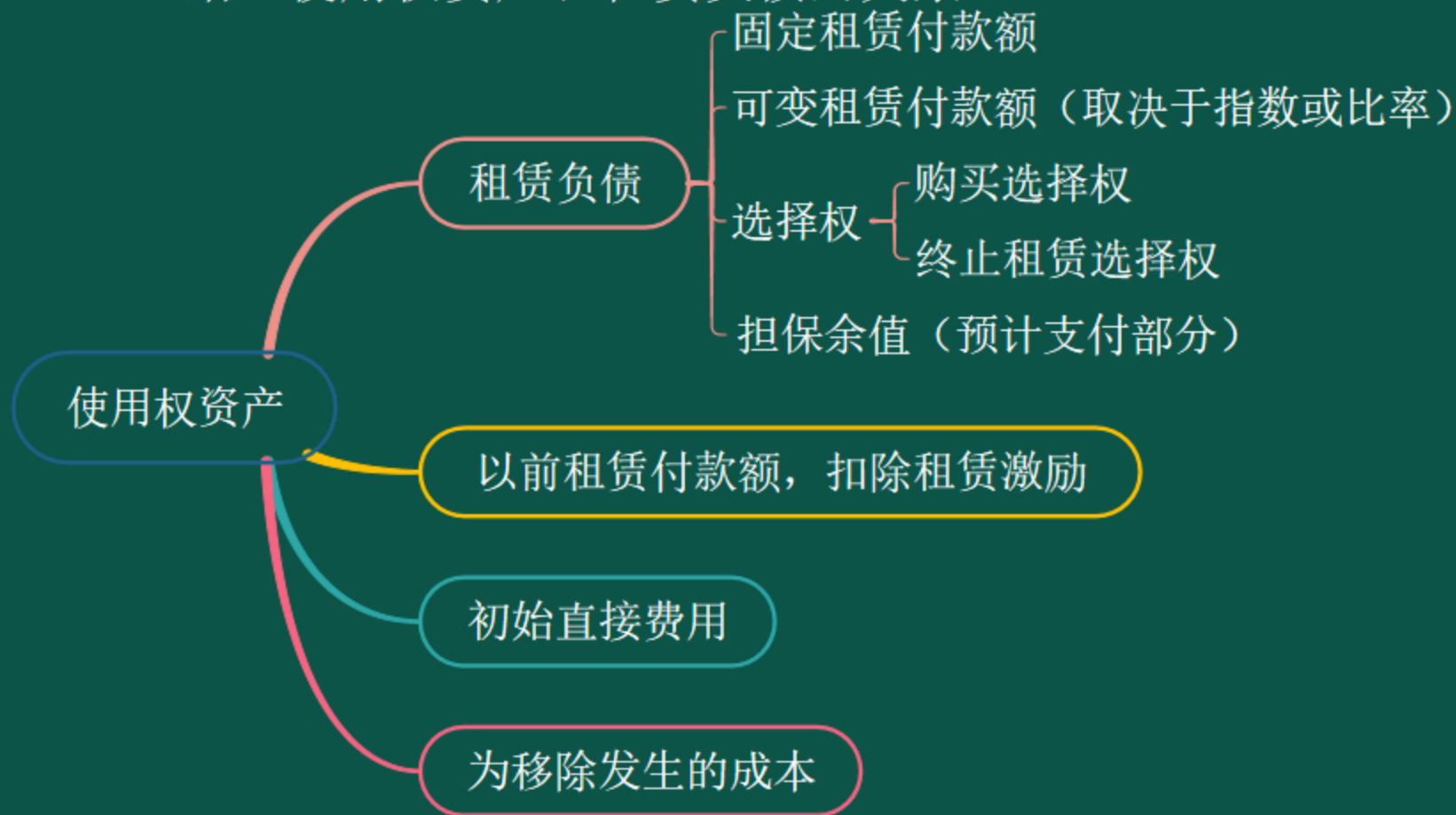
a.上述第④项成本，承租人应在其有义务承担上述成本时，将这些成本**确认**为使用权资产成本的一部分。但是，承租人由于在特定期间内将使用权资产用于生产存货而发生的上述成本，应按照《企业会计准则第1号——存货》进行会计处理。承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》对上述成本的支付义务进行确认和计量。

b.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。



第二节 租赁

总结：使用权资产和租赁负债的关系





第二节 租赁

账务处理：

借：使用权资产

 租赁负债——未确认融资费用（未来支付的利息）

贷：租赁负债——租赁付款额（未来支付的本利和）

 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）



第二节 租赁

（3）特殊事项

在某些情况下，承租人可能在租赁期开始前就发生了与标的资产相关的经济业务或事项。

例如：租赁合同双方经协商在租赁合同中约定，标的资产需经建造或重新设计后方可供承租人使用；根据合同条款与条件，承租人需支付与资产建造或设计相关的成本。承租人如发生与标的资产建造或设计相关的成本，应适用其他相关准则（如《企业会计准则第4号——固定资产》）进行会计处理。



第二节 租赁

注意：

与标的资产建造或设计相关的成本**不包括**承租人为获取标的资产使用权而支付的款项，此类款项无论在何时支付，均**属于**租赁付款额。