



承租人的会计处理是新租赁准则的核心内容，也是租赁准则修订的重点与难点。新租赁准则要求承租人在资产负债表上列报使用权资产和租赁负债（豁免除外），能否恰当计量使用权资产和租赁负债是承租人会计处理的关键。本文对承租人在会计处理过程中可能面临的实务问题逐一探讨分析，期望能为实务界提供参考。

一、租赁期的确定

实务中，合理确定租赁期的难点在于承租人对续租选择权的评估。续租选择权是合同赋予承租人的权利，如果承租人选择续租，出租人必须同意，否则需要支付违约金或罚款等。因此，合同中若约定了续租选择权，一般情况下，会对续租期限和续租租金有明确的约定。如果续租期限和续租租金不明确，或者租赁合同到期后是否能够续租需要经过双方再次协商一致后决定的，通常不属于续租选择权。值得注意的是，对于那些合同约定不可撤销租赁期较短且合同未约定续租选择权、而如果承租人到期不续租将对其产生重大经济损失的情形，也应考虑承租人是否存在合同约定之外的实质性续租选择权。

（一）如何考虑承租人是否合理确定将行使续租选择权

在评估承租人是否合理确定将行使续租选择权时，应从续租选择权的行使或不行使给承租人带来的经济利益而不是基于管理层的意图来考虑。实务中，下列情形很可能表明承租人将合理确定会行使续租选择权，除非有明确的证据表明其不会行使。

1. 合同约定的续租期间租金价格明显低于市场价格；
2. 承租人对租入资产存在重大依赖；
3. 承租人对租入资产投入了重大的改良支出，且预计不可撤销的租赁期结束时，该等改良支出形成的资产仍具有重大价值；
4. 承租人与终止租赁相关的成本较大，例如谈判成本、搬迁成本、寻找与选择适合承租人需求的替代资产所发生的成本、将新资产融入运营所发生的整合成本、将租赁资产恢复至租赁条款约定状态的成本、将租赁资产归还至租赁条款约定地点的成本等。

（二）合同未明确约定的情况下，如何估计续租期间和租金

1. 续租期
在合同未明确约定续租选择权、但存在实质性续租选择权的情况下，如果经评估后能合理确定承租人将行使实质性的续租选择权，如何估计续租期间和租金也就成了实务处理的难点。我们认为，可以结合评估确定承租人将行使实质性续租选择权的具体情形来具体估计续租期间。如果承租人不再续租已经不会给其带来重大经济损失时，可以表明续租选择权终止和租赁期结束。例如，如果承租人对租入资产投入了重大的改良支出，可以将改良支出形成的资产不再具有重大价值之日作为租赁期结束日。

2. 续租租金
在合理估计了包括续租期在内的租赁期后，如果合同未明确续租租金，在初始计量租赁负债时仍应考虑续租期间的租赁付款额。我们认为，可以考虑以下操作思路，即在租赁期开始日，以合同约定的租金金额为基础计量整个租赁期的租赁负债，在后续承租人实际续租或当合同明确了续租期与续租租金时，再重新计量租赁负债并调整使用权资产账面价值。具体分两种情况，如果租赁期与原估计的租赁期一致，按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，承租人采用的折现率不变；如果租赁期与原估计的租赁期不一致，承租人采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。

二、可变租赁付款额转为固定付款额的会计处理

实务中，可能存在整个租赁期的租金由固定租金和变动租金构成的租赁安排。例如，双方先约定前期的固定租金，后续期间的租金则根据承租人的收入等业绩水平或租赁资产使用情况来确定，而后续租金的潜在可变性将于租赁开始日之后某个时点消失，即租赁期开始日之后某一个时点，可变租金因某个因素明确后又会转为固定租金。如何对该类租赁安排进行适当的会计处理，目前准则制定部门尚未有明确的规定。

案例1

甲公司承租了某商铺，合同约定租赁期为20年，第1-5年的租金固定为100万元/年，后续的租金每5年确定一次，即根据该商铺前5年的实际营业额的年平均金额的10%作为下一个5年的固定租金，以此类推。租赁期结束时甲公司无法合理确定能够取得该商铺的所有权，且商铺剩余使用寿命大于20年。

- 问题1：**在租赁期开始日，A公司应如何计量使用权资产和租赁负债？
问题2：A公司在租赁期开始日确认的使用权资产后续折旧年限应如何确定？

（一）初始计量使用权资产和租赁负债

在租赁期开始日，租期前5年的固定租金为100万元/每年，后续15年均为可变租赁付款额，且这些可变租赁付款额不属于取决于指数或比率的可变租赁付款额，因此，在租赁期开始日初始计量租赁负债和使用权资产时，只需按前5年的500万元租金进行折现后的现值作为租赁负债的账面金额。在第一个5年租赁期结束时，下一个5年期的租金也已经确定，即可变租赁付款额转为固定付款额，应按照下一个5年需支付的租赁付款额折现来重新计量租赁负债和使用权资产。以此类推，即每隔5年重新计量租赁负债和使用权资产。

（二）使用权资产后续计量的折旧年限

本案例中，对于使用权资产后续计量时如何确定折旧年限在实务中还存在争议。即租赁期开始日，仅按5年租金的现值作为整个租赁期20年的使用权资产账面价值（假设使用权资产等于租赁负债），那对于使用权资产后续计量时是按20年计提折旧还是5年计提折旧？如果按照新租赁准则的规定处理，使用权资产应在租赁期和租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧，本案例中租赁期20年短于剩余使用寿命，理论上应按20年计提折旧。但是，如果承租人将基于5年固定租金初计量的使用权资产按20年期间计提折旧进行后续计量，首个5年的折旧费用会显著偏低，不能如实反映交易的实质，而且增加了后续租赁期间的折旧计算的复杂程度。我们认为，从配比原则与操作性角度出发，可按5年期计提折旧。

三、增量借款利率的确定

如果租赁双方在正常交易中签订租赁合同，且合同中已经约定了利率，可以认为出租人以该利率作为租赁内含利率，可作为折现率的首选，除非该利率明显不合理。当承租人无法确定租赁内含利率时，需要以承租人的增量借款利率作为折现率。实务中，确定增量借款利率有两个步骤，第一步是选取可观察的利率作为确定增量借款利率的参考基础；第二步是对参考基础进行调整。在选择参考基础时，应尽可能选择与租赁负债借款条件最为类似（即对利率有重大影响的因素相似度最高）的借款利率，以避免过多的调整。对于租赁合同中未确定利率，且增量借款利率估计日承租人无增量借款时，可考虑按以下方式选择参考基础。

（一）承租人有公开市场发行的债券

当承租人有公开市场发行的债券时，可以通过该债券在增量借款利率估计日的市场价格和将来还款情况来估算该债券的市场利率，该市场利率反映了交易发生时的经济环境、承租人主体信用风险等。以此作为增量借款利率的参考基础时，需要结合租赁期、租赁负债金额以及抵押条件等因素作进一步的调整。

（二）承租人有存量借款

当承租人有存量借款，且在存量借款取得日与增量借款利率估计日期间，若市场利率水平和承租人信用状况没有发生重大变化，可以选择与租赁期相同的同期存量借款利率作为参考基础，存在多个同期存量借款的，尽量选择抵押条件类似、借款金额接近、本息偿付方式接近的借款利率作为参考基础。

（三）承租人近期无借款或其他有息负债

当承租人近期没有任何借款或其他有息负债时，可以考虑通过银行询价的方式获取同期贷款利率作为参考基础，也可以考虑聘用第三方评级机构获取其信用评级，并以此为基础来确定参考基础。此外，承租人还可以以同期贷款市场报价利率（Loan Prime Rate，以下简称LPR）作为参考基础。在以LPR作为参考基础时，由于LPR并未反映承租人自身的信用状况，因此在对参考基础进行调整时，除了考虑借款金额、抵押条件等因素之外，还需要考虑承租人自身的信用状况。

上述方法并无优劣之分，承租人应当结合自身情况选择合适的方法来确定增量借款利率的参考基础。在租赁负债对折现率变动敏感性较低的情况下，我们认为，可以选择实务操作更为简便的方法来确定增量借款利率。

四、重新计量租赁的情形及会计处理

在租赁期开始日后，存在多种情形需要重新计量租赁负债，而且重新计量采用的折现率规定存在不同的情况，本文对这些情形进行归纳总结，详见下表。

表1 重新计量租赁负债的情形及会计处理

情形	会计处理	重新计量采用的折现率
1. 租赁变更以外的情形		
(1) 潜在可变性消除，可变租赁付款额变成实质固定付款额	按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债并相应调整使用权资产账面价值，使用权账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，剩余金额计入当期损益	租赁期开始日确定的折现率
(2) 担保余值预计的应付金额发生变动		
(3) 用于确认租赁付款额的指数或比例（浮动利率除外）的变动而导致租赁付款额发生变动		
(4) 因浮动利率变动而导致未来租赁付款额发生变动	反映利率变动的修订后的折现率	
(5) 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化	剩余租赁期间内的租赁内含利率或承租人在重估日的增量借款利率	
2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理		
(1) 租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期限缩短	缩小或缩短部分作为使用权资产处置处理，剩余部分重新计量租赁负债并调整使用权资产账面价值	剩余租赁期间内的租赁内含利率或租赁变更生效日承租人的增量借款利率
(2) 其他租赁变更	重新计量租赁负债并调整使用权资产账面价值	

五、所得税与增值税的处理

（一）所得税会计处理

根据现行准则《企业会计准则第18号——所得税》（以下简称CAS18号）相关规定，当暂时性差异不属于企业合并交易，且交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额时，企业不确认递延所得税（即，递延所得税初始确认豁免条款）。如果承租人初始确认金额相等的使用权资产和租赁负债，根据税法规定，将可能产生金额相等的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。该交易满足上述初始确认豁免条件，因此企业无需就上述暂时性差异确认相关的递延所得税资产和递延所得税负债。

根据国际会计准则理事会2021年5月7日对《国际会计准则第12号——所得税》（以下简称IAS12号）的修订（2023年1月1日起生效，允许提前采用），修订后的IAS 12缩小了初始确认豁免的适用范围，明确了企业对产生相同金额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的交易进行初始确认时，应当分别确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债。目前，我国CAS18号尚未跟进这一修订，基于IAS12号于2023年生效但允许提前采用，对于国内企业仍可以按照CAS18号的规定采用初始确认豁免原则，而对于部分A+H股公司，如果其提前采用IAS 12不适用初始确认豁免的规定，也应予以认可。

（二）增值税会计处理

实务中，合同约定的租金中可能包含增值税进项税额，承租人支付的增值税（进项税额）允许抵扣未来销售商品或劳务时被收取的增值税（销项税额），但也存在承租人向出租人支付的增值税进项税额可能无法抵扣或仅能抵扣一部分增值税金额的情形。对于承租人支付的增值税如何进行会计处理，也是实务中需要解决的问题。

我们认为，首先应分析承租人支付的增值税的性质，因其不是承租人为了使用租赁资产的权利而支付的款项，不属于租赁准则中规定的租赁付款额，因此不应计入租赁负债。若该增值税进项税额能够抵扣销项税额，在取得增值税扣税凭证后确认应交增值税（进项税额）；若该增值税进项税额不能抵扣销项税额的，在发生无法抵扣的增值税时直接计入当期损益。