

• • • 高等院校“十三五”财经会计类规划教材

高级财务会计

魏朱宝◎主编



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
安徽大学出版社

• • • 高等院校“十三五”财经会计类规划教材

高级财务会计

主 编 © 魏朱宝



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
安徽大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/魏朱宝主编. —合肥:安徽大学出版社, 2018. 5

ISBN 978-7-5664-1567-7

I. ①高… II. ①魏… III. ①财务会计—教材 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 085376 号

高级财务会计

Gaoji Caiwukuaiji

魏朱宝 主编

出版发行: 北京师范大学出版集团
安徽大学出版社
(安徽省合肥市肥西路 3 号邮编 230039)
www. bnupg. com. cn
www. ahupress. com. cn

印 刷:安徽省人民印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:184mm×260mm

印 张:20. 5

字 数:450 千字

版 次:2018 年 5 月第 1 版

印 次:2018 年 5 月第 1 次印刷

定 价:56. 00 元

ISBN 978-7-5664-1567-7

策划编辑:邱 昱 姚 宁 方 青

责任编辑:方 青 王瑞珺

责任印制:陈 如

装帧设计:李伯骥

美术编辑:李 军

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话:0551-65106311

外埠邮购电话:0551-65107716

本书如有印装质量问题,请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话:0551-65106311

◆ 前言 ◆

高级财务会计是中级财务会计课程的延伸，是在中级财务会计课程的基础上，对一些特殊行业、特殊业务、特殊呈报的会计问题进行研究的一门会计学专业必修课程。高级财务会计所涉及的内容，属于国际会计领域前沿性问题或国内大多企业正在面临的新问题。

高级财务会计本着与中级财务会计衔接的编写思想，又在中级的基础上有所突破，进一步提升学生的理论水平和操作技巧，加深对企业整体性的认识。目前，本课程教材不多，但内容各异，侧重点也不同，有的偏向理论，有点偏向实务。本书是立足于会计准则，借鉴了现有的不同版本的《高级财务会计》教材、企业会计准则、会计准则相关讲解教材、会计准则应用指南及中外有关会计理论方面的著作，设置了十一个专题，介绍高级财务会计的基本理论和基本方法。

每一章除了基本的内容外，增加了知识结构、学习目标、导入案例、配套案例分析、练习与思考及拓展阅读等内容。立足基础，突出应用型本科教学的特点，内容构成丰富，帮助学生理解和掌握学习内容。在内容的编排上本着循序渐进的原则，合理安排内容，教学重点与难点进行了科学的设置，重点和难点有序错开，有效地避免了高级财务会计就是合并报表和衍生工具的思维模式。

如何编写一本融知识性、简洁实用性为一体的教材，如何将复杂的问题阐述得通俗易懂，使其成为一本适合本科生教学使用的优秀教材，是我们的编写的出发点和愿望。为实现这个愿望，我们进行了认真的讨论与研究，本书以“应用型”人才培养模式为切入点，以培养符合当代社会需要的高级会计人才为目标，以《企业会计准则》为依据，力求做到初、中、高级课程间的衔接，编写内容与我国现行会计改革同步，尽量反映最新会计理论研究成果、会计实务工作经验和最新的法律、法规。在编写过程中，注重知识的连贯性和理论上的衔接，力求简练而又不失系统。

本教材由魏朱宝教授负责策划、组织，并进行最后统稿。由魏朱宝担任主编，具体编写分工为：高莉编写第一、十章、肖峻编写第二章、陈晨编写第三、四章、魏朱宝编写第五、六章、毛腊梅编写第七章、杨英编写第八、九章、黄娟莉编写第十一章。

由于编者水平有限，对高级财务会计内容认识上存在有不断渐进的过程，不论是

从教学内容，还是教学思想、教学方法上，《高级财务会计》都存在较大的探讨空间。书中不足之处在所难免，恳请各位专家、学者指教。以便我们在以后的修订中加以完善，在此表达深深的谢意。

编者
2018年1月

◆ 目 录 ◆

001 ▶▶ 第一章 租赁会计

- 003 ▶ 第一节 租赁会计概述
- 009 ▶ 第二节 经营租赁的会计处理
- 013 ▶ 第三节 融资租赁的会计处理
- 026 ▶ 第四节 售后租回的会计处理

034 ▶▶ 第二章 职工薪酬会计

- 036 ▶ 第一节 职工薪酬会计概述
- 039 ▶ 第二节 短期薪酬的确认和计量
- 042 ▶ 第三节 离职后福利的确认和计量
- 050 ▶ 第四节 辞退福利的确认和计量
- 053 ▶ 第五节 其他长期福利的确认和计量

058 ▶▶ 第三章 股份支付会计

- 060 ▶ 第一节 股份支付会计概述
- 065 ▶ 第二节 以权益结算的股份支付的确认与计量
- 069 ▶ 第三节 以现金结算的股份支付的确认与计量
- 072 ▶ 第四节 股份支付的特殊问题与信息披露

081 ▶ **第四章**
外币业务会计

- 083 ▶ 第一节 外币业务概述
087 ▶ 第二节 外币交易的会计处理
094 ▶ 第三节 外币财务报表折算

102 ▶ **第五章**
金融资产转移

- 105 ▶ 第一节 金融资产转移的概述
107 ▶ 第二节 金融资产转移确认
113 ▶ 第三节 金融资产转移的会计处理

124 ▶ **第六章**
衍生金融工具会计

- 126 ▶ 第一节 衍生金融工具会计概述
132 ▶ 第二节 投机获利会计
148 ▶ 第三节 套期会计

161 ▶ **第七章**
长期股权投资

- 163 ▶ 第一节 长期股权投资取得的计价
174 ▶ 第二节 长期股权投资的后续计量
184 ▶ 第三节 长期股权投资处置

188 ▶▶ 第八章 企业合并

- 190 ▶▶ 第一节 企业合并概述
- 197 ▶▶ 第二节 同一控制下的企业合并会计处理
- 205 ▶▶ 第三节 非同一控制下企业合并的会计处理

220 ▶▶ 第九章 合并财务报表

- 222 ▶▶ 第一节 合并财务报表概述
- 230 ▶▶ 第二节 长期股权投资与所有者权益的合并处理
- 245 ▶▶ 第三节 内部商品交易的抵销处理
- 252 ▶▶ 第四节 内部债权债务的抵销处理
- 254 ▶▶ 第五节 内部固定资产交易的处理
- 259 ▶▶ 第六节 合并现金流量表的编制

265 ▶▶ 第十章 分部报告

- 267 ▶▶ 第一节 分部报告综述
- 267 ▶▶ 第二节 报告分部及其确定方法
- 275 ▶▶ 第三节 分部信息的披露

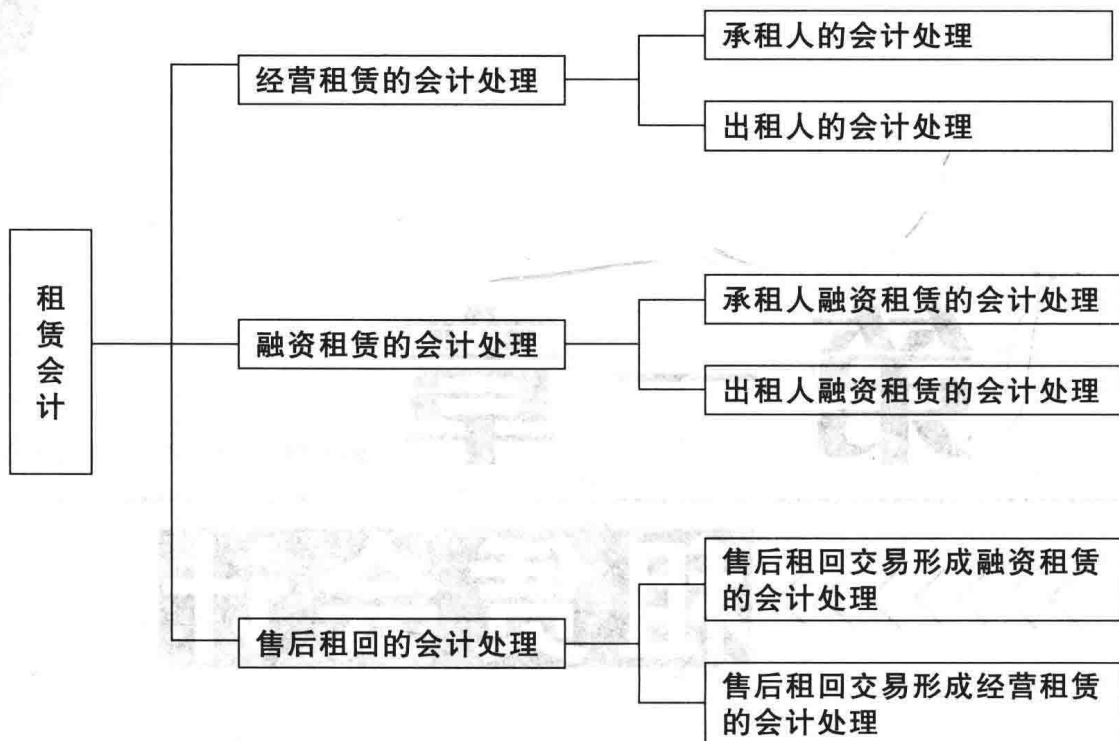
282 ▶▶ 第十一章 企业重组与清算会计

- 284 ▶▶ 第一节 企业重组与清算概述
- 287 ▶▶ 第二节 企业重组会计
- 299 ▶▶ 第三节 企业清算会计

第一章

>>>>>>> 租赁会计

本章知识结构



学习目标

1. 了解租赁的含义和分类以及发展历程。
2. 理解租赁的相关概念，掌握融资租赁与经营租赁的分类标准。
3. 熟练运用本章知识进行融资租赁或经营租赁下承租人与出租人的会计处理以及售后租回的会计处理。

引人案例

中国南方航空集团公司成立于2002年10月11日，为了迅速扩大规模，公司主要采取租赁飞机的模式而不是购买飞机的模式开展经营。其通过开展飞机租赁业务，可以充分利用租赁杠杆手段，用以适应拓展和开通地区、国际航线的需要以及扩大支线航空运营机队规模、解决航空运力问题的需要，使其在短期内迅速提高航空公司的市场占有率，实现跨越式发展。但是不同租赁方式的会计核算对企业财务有不同的影响，接下来我们在本章学习各种租赁方式对会计核算等方面有哪些具体影响。

第一节 租赁会计概述

一、租赁的含义及其特征

在市场经济条件下，租赁业务作为企业融资的一种重要形式，需求日益增长，相应地，有越来越多的企业通过租赁的形式获取相关资产的使用权。我国《企业会计准则第21号——租赁》（以下简称《租赁准则》），将租赁定义为：在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。

租赁有狭义和广义之分。狭义的租赁又称“现代租赁”，指以融资租赁为目的，以设备等资产为主要对象，各方均应履行租约中约定义务的租赁。广义的租赁泛指一切财产使用权的有偿转让活动，不仅包括现代租赁，还包括为满足短期、临时需要的或以不动产为对象，不立契约的财产使用权转让活动。

租赁作为一种特殊经济行为的协议，主要特征表现在以下三个方面。

●（一）所有权与使用权的分离

在合同规定的租赁期内，出租人始终拥有租赁资产的所有权，转移的是资产的使用权，以取得一定的租金作为回报。承租人取得资产的使用权，同时支付租金，从而使租赁有别于资产购置和不转移资产使用权的服务行为和无偿提供使用权的借用行为。

●（二）融资与融物相结合

由于租赁的存在，出租人和承租人之间形成了债权债务关系，这种关系是以融物形式达到融资的目的。从融物角度来看，租赁与分期付款购买资产就其还款形式看似有相似之处，但其交易动机存在本质区别。分期付款购买资产是为了取得该资产的所有权，一旦货款结清，资产所有权将自动归于购买者。而租赁方式下获取资产，并非为了获取资产所有权，只是在租赁期内获取资产的使用权。

从融资角度看，租赁和贷款都是为企业提供资金并收取利息，贷款是一种纯粹的融资行为；而租赁行为中利息包含在租金之中，在租赁方式下体现的不仅是承租人与出租人之间的融资行为，它同时是一种融物行为。这种融物性是租赁与贷款的最大区别。另外，贷款合同标的物为一定量的“货币”，而租赁合同标的物为一定量的“实物性资产”。

●（三）方式灵活多样

与购买相比，租赁是一种灵活方便的交易方式，在这种方式下，出租人对承租人的限制和要求相对较少，这既可以满足承租人短期或临时使用资产的需要，也可以解决承租人需要长期拥有某种资产，但一次性支付能力不足的困难。租期的选择也灵活多样，短的几个月，长的数年。租期届满，租赁资产的处理方式也灵活多样，可以由承租人留购或续租，或是退还出租人。

二、租赁的分类

租赁业务多种多样，从不同角度，按不同分类方式可将其分为不同的种类。

●（一）按与租赁资产所有权有关的风险和报酬是否转移分类

根据租赁的目的，以与租赁资产所有权有关的风险和报酬是否转移给承租人为依据，可将租赁分为融资租赁和经营租赁两种形式。国际会计准则和世界上许多国家和地区的会计准则均采用此分类方法。我国《租赁准则》也采用了这一分类方法。

融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁，其所有权最终有可能转移，即由承担人购买或无偿获得这项租赁资产的所有权，也可能不转移。

经营租赁是指与租赁资产所有权有关的风险和报酬实质上未转移给承租人的租赁。经营租赁资产的所有权不会发生转移，在租赁期届满后，承租人有退租或续租的选择权，但不存在购买或无偿拥有租赁资产所有权的情况。

融资租赁和经营租赁是租赁业务最基本的分类。企业应根据“实质重于形式”的原则，以与租赁资产所有权有关的风险和报酬是否转移为标准，不应以租赁资产所有权是否转移为标准。其中，“与租赁资产所有权有关的风险”是指生产能力的闲置或工艺技术的陈旧可能造成的损失，以及某些情况变动可能造成的相关收入的减少。“与租赁资产所有权有关的报酬”，是指在资产的有效使用年限内直接使用租赁资产可能获得的经济利益，以及因资产升值或变卖余值可能实现的收入。

我国《租赁准则》第六条规定，满足下列标准之一的，即应认定为融资租赁，除融

资租赁以外的租赁均为经营租赁。

第一，在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。如果在租赁协议中已经约定，或者根据其他条件在租赁开始日就可以合理地判断，租赁期届满时出租人会将资产的所有权转移给承租人，那么该项租赁应当认定为融资租赁。

第二，承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。

例如，出租人和承租人签订了一项租赁协议，租赁期限为6年，租赁期届满时承租人有权以5万元的价格购买租赁资产，在签订租赁协议时估计该租赁资产租赁期届满时的公允价值为40万元，由于购买价格仅为公允价值的12.5%（远低于公允价值40万元），如果没有特别的情况出现，承租人在租赁期届满时将会购买该项资产。在这种情况下，在租赁开始日即可判断该项租赁应当认定为融资租赁。

第三，即使资产所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命期限的大部分。这里的“大部分”掌握在租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命期限的75%以上（含75%，下同）。需要说明的是，这里的量化标准适用于租赁资产比较新的情况，如果租赁资产是旧资产，在租赁前其使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的75%以上时，则这条判断标准不适用，不能使用这条标准确定租赁的分类。

例如，某项租赁设备全新时可使用年限为15年，已经使用了3年，从第4年开始租出，租赁期为10年，由于租赁开始时该设备使用寿命为12年，租赁期占使用寿命83.3%（10年/12年），符合本条标准，因此，该项租赁应当归类为融资租赁。如果从第4年开始，租赁期为8年，租赁期占使用寿命的66.7%（8年/12年），就不符合本条标准，因此该项租赁就不应认定为融资租赁（假定也不符合其他判断标准）。假如该项设备已经使用了12年，从第13年开始租赁，租赁期为3年，虽然租赁期为使用寿命的100%（3年/3年），但由于在租赁前该设备的已使用年限超过了可使用年限的80%（12年/15年），因此，也不能采用这条标准来判断租赁的分类。

第四，承租人租赁开始日的最低租赁付款额的现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日最低租赁收款额的现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。这里的“几乎相当于”，通常在90%以上。

需要说明的是，以上第三条提及的75%和第四条提及的90%的量化标准只是指导性标准，企业在具体运用时，必须以准则规定的相关条件进行判断。

第五，租赁资产性质特殊，如果不做较大改造，只有承租人才能使用。这条标准是指租赁资产是由出租人根据承租人对资产型号、规格等方面的特殊要求专门购买或建造的，具有专购、专用性质。这些租赁资产也应当认定为融资租赁。

●（二）按出租人取得租赁资产的来源和方式分类

以出租人取得租赁资产的来源和方式为标准，可将租赁分为直接租赁、销售型租赁、杠杆型租赁、售后租赁、转租租赁等。

直接租赁是指出租人将自行购入的资产租给承租人并收取租金的租赁。出租人可以将租赁资产以融资租赁或经营租赁方式租出。

销售型租赁是指具有销售性质的租赁。它是制造商或经销商销售商品的一条途径，即制造商或经销商作为出租人，将其制造或经销的商品提供给承租人使用，收取一定的租金。在这种情况下，出租人获取的收益不仅含融资收益，还包括产销差价或进销差价。销售型租赁与分期付款方式较为接近，主要区别在于，前者资产所有权没有转移，后者资产所有权发生了转移。

杠杆租赁又称为“举债经营租赁”，是指出租人只垫支购买资产所需资金的一部分（一般为20%~40%），其余部分则以所购资产做担保向贷款人借款支付，再将资产出租给承租人使用，并按合同收取租金。在这种情况下，出租人同时又是借款人，需将收取的租金首先用于偿还贷款，否则租赁资产的所有权就可能转移给贷款人。杠杆租赁最早起源于美国，是一种级别较高的租赁方式，一般适用于那些价值较高，使用时间较长的大型和长期的租赁业务。

售后租回是一种特殊形式的租赁业务，是指卖主（承租人）将资产出售给买方（出租人）后再向其租回，将资产销售和资产租赁融为一体的交易，简称“回租”。

售后租回业务包括两个方面的交易内容，一是承租人与出租人的资产买卖，二是承租人与出租人的资产租赁。在这种租赁方式下，卖方同时是承租人，买方同时是出租人。承租人通过售后租回，在不影响其对租赁资产的占有、使用和获取收益的前提下，将一次性的固定投入转化为未来的分次支出，可以既保证正常的生产经营活动，又能有效地缓解自身的资金压力，是一种灵活的租赁方式。售后租回也可以分为融资租赁和经营租赁两种形式。

转租租赁是指租赁公司先作为承租人取得资产，再作为出租人将资产租给直接使用资产的承租人，从而形成双层租赁关系的租赁行为。这种租赁业务的中间人要从租入、租出之间的租金差额中获取转租收益。中间人既可采用融资租赁和经营租赁两种方式租入资产，也可以采用这两种方式租出资产。

三、租赁的相关概念

●（一）租赁期

租赁期是指租赁合同规定的不可撤销的租赁期间。如果合同规定承租人有权选择期满继续租赁该资产，续租的租金预计将远低于当时的正常租金，那么在租赁开始日就可以合理确定承租人有届满优惠购买租赁资产的选择权，而且购买价格将远低于其当时租赁资产的公允价值，那么在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，则租赁期应自租赁开始日至约定的优惠购买选择权行使日止。假设2015年1月，A公司与B公司签订了一份租赁合同，合同规定租赁期5年，租赁期届满后承租人B公司可以以每年1万元的租金续租2年，预计租赁期届满时租赁资产每年的正常租金为6万元。本

例中，虽然合同规定的租赁期只有5年，但续租租金远低于正常租金，因此，几乎可以肯定，承租人将来一定会行使续租权。因此该项租赁的租赁期为7年。

● (二) 租赁开始日、租赁期开始日

租赁开始日，是指租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。从实质上看，又可将其解释为资产投入的日期和第一次收取租金日期中较早的一个日期。在租赁开始日，承租人和出租人应当将租赁认定为融资租赁或经营租赁，并确定在租赁期开始日应确认的金额。

租赁期开始日是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期，表明租赁行为的开始。在租赁期开始日承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进行初始确认；出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值和未实现融资收益进行初始确认。可见，租赁期开始日既是租赁资产使用权转移的日期，也是会计上对租赁业务进行初始确认的日期。

租赁开始日一般早于租赁期开始日。例如，甲公司与乙公司于2015年12月23日签订融资租赁合同，租赁期为2年，即2016年1月1日到2017年12月31日。则租赁开始日为2015年12月23日，该日应对租赁进行分类；租赁期开始日为2016年1月1日，该日应当对融资租赁资产进行初始确认。

● (三) 资产余值、担保余值、为担保余值

资产余值是指在租赁开始日合理估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。资产余值是合理确定担保余值和未担保余值的基础。

在融资租赁的情况下，租赁期与租赁资产的使用寿命并不一定相同，为了促使承租人谨慎并爱护地使用租赁资产，尽量减少出租人自身的风险和损失，租赁协议有时要求承租人或与其有关的第三方对租赁资产的余值进行担保，以便使租赁资产的实际余值与估计余值相等。若租赁期满时租赁资产的余值小于承租人担保的余值，则出租人可依据合同协议规定向承租人或其有关的第三方索赔。若对余值或余值的一部分进行了担保，则称为“担保余值”；若对余值或余值的一部分未进行担保，由出租人自身负担的那部分价值，则称为“未担保余值”。

担保余值，就承租人而言，即指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。这里的“与其有关的第三方”是指在业务经营和财务上与承租人有关的各方，如承租人的母公司等；就出租人而言，担保余值是指就承租人而言的担保余值加上与承租人和出租人均无关，但在财务上有能力担保的第三方，如担保公司担保的资产余值。

未担保余值，即租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。对于出租人而言，如果租赁资产余值中包含未担保余值，表明这部分余值的风险和报酬并没有转移，其风险应由出租人承担，这部分余值能否收回没有可靠的保证。因此，未担保余值不能作为应收融资租赁款的一部分。例如：一台价值289万元的设备，租赁期为6年，租赁开始日估计的租赁期满时的公允价值为16万元。租赁合同规定，该设备由承租人担保10万元，承租人的母公司担保2万元，由独立的担保公司担保3万元，则未

担保余值为1万元。

●（四）初始直接费用

初始直接费用是指承租人和出租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的，可直接归属于租赁项目的相关费用，主要包括印花税、佣金、律师费、差旅费、谈判费等。

●（五）租金、或有租金

租金是指承租人在租赁期内因拥有租赁资产使用权而应支付给出租人的使用费。或有租金是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。

●（六）履约成本

履约成本是指承租人在租赁期内为了有效使用租赁资产而支付的各种相关费用，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。对于承租人而言，履约成本通常作为期间费用，计入当期损益。

●（七）最低租赁付款额、最低租赁收款额

最低租赁付款额是指在租赁期内，承租人应支付或可能被要求支付的款项（不包括或有租金和履约成本），加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。若承租人有租赁期满优惠购买租赁资产的选择权，且所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权的，那么优惠购买价款应当计入最低租赁付款额。

最低租赁收款额是指在租赁期内，出租人向承租人收取的各种款项，包括最低租赁付款额加上独立于承租人和出租人的第三方的担保余值。

最低租赁付款额是针对承租人而言，在租赁开始日就可以确定的、承租人必须向出租人支付的最小金额。最低租赁收款额是针对出租人而言，在租赁开始日就可以确定的，出租人将能够向承租人收取的最小金额。后者应当等于或大于前者。

●（八）租赁内含利率

租赁内含利率是指在租赁开始日，使最低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折现率。租赁内含利率是出租人摊销未实现融资收益、确定每期租赁收益的主要指标，也是承租人摊销未确认融资费用、确定每期租赁成本的有用指标。

●（九）租赁投资净额

租赁投资净额是指出租人最低租赁收款额及未担保余值之和与未实现融资收益之间的差额。租赁投资净额是出租人融资租赁资产的投资本金，是计算出租人每期租金收益（即每期末实现融资收益的摊销额）的计算基础。

第二节 经营租赁的会计处理

一、承租人对经营租赁的会计处理

在经营租赁中，由于承租人租赁资产只是为了满足经营上的临时需要，不涉及与租赁资产所有权相关的风险和报酬转移问题，因此，承租人经营性租入的资产不能作为本企业的资产入账，也不必计提折旧。

●（一）租金的会计处理

在经营租赁下，承租人不必将租赁资产资本化，只需将支付或应付的租金按一定的方法计入相关资产成本或当期损益。

承租人应当将经营租赁期间发生的租金在租赁期内各个期间按照直线法或其他更为系统合理的方法（比如根据租赁资产的使用量来确认租金费用）计入相关资产成本或当期损益。例如，某企业租入一台机床，根据机床的工作小时来确认当期应分摊的租金费用比按直线法确认更为合理。

在某些情况下，出租人可能对经营租赁采取激励措施，如免租期、承担承租人的某些费用等。在出租人给予免租期的情况下，承租人应在整个租赁期内，而不是在租赁期扣除免租期后的期间内，按直线法或其他合理的方法对租金总额进行分配，免租期内应确认租金费用。在出租人承担了承租人的某些费用的情况下，应将该费用从租金总额中扣除，并将租金收入余额在租赁期内进行分摊。

例如，甲公司于2015年1月1日采用经营租赁方式从乙公司租入机器设备一台，租期为4个月，设备价值为200万元，预计使用年限为6年。租赁合同规定，第1个月免租金，第2个月至第4个月的租金分别为3.6万元、3.4万元、2.6万元；第2年至第4年的租金每月月初支付，2015年1月1日甲公司应就此项租赁确认的租金费用应该为 $(3.6+3.4+2.6)/7$ （万元）。

承租人确认的租金费用，借记“制造费用”“销售费用”“管理费用”“在建工程”等科目，贷记“银行存款”等科目。此外，为了保证租赁资产的安全性和有效使用，承租人应当设置“经营性租赁资产”备查簿，用以反映和监督租赁资产的使用、盘存和归还情况。

●（二）初始直接费用的处理

对于承租人在经营租赁中发生的初始直接费用，应计入当期损益。其账务处理为借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

●（三）或有租金的处理

在经营租赁下，承租人对或有租金的处理一般是在实际发生时计入当期损益。

对于以销售量、使用量为依据计算并支付的或有租金，应借记“销售费用”等科目，