

租赁合同中保底条款 对会计认定的影响

——以停车场运营企业为例

张筠 吕洋

摘要：对于实体经营企业而言，由于其实体经营的特性，有些企业需要租赁场地，且租赁成本占比往往可能较高。为分散经营风险，该类企业在与出租人签订的租赁合同中越来越多出现保底性质条款。本文以停车场运营企业为例，分析了租赁合同中附带的保底条款对业务实质认定可能产生的影响和原因，以及通过调整业务模式可能带来不同会计认定结果。

关键词：租赁；保底条款；会计认定；实质重于形式；可变租赁付款额

中图分类号：F426.4；F406.7；D922 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)18-0056-04

近年来受新冠肺炎疫情影响，实体经营企业受到了不同程度的冲击，而靠租赁场地经营的实体企业受到的影响更为突出。在租赁合同未明确相关免租或补偿责任时，企业能够获得的补偿收益往往来自当地政府出台的一些救济性政策。为此在签订租赁合同时，承租人为能够得到相应的权益保障，往往与出租人约定一些与租赁标的资产所产生的收益相挂钩的合同条款，包括租金减免、保底收益等。但租赁合同中存在的与业绩挂钩的保底性质条款，在会计认定环节有可能使得其租赁的业务特征被否定，而定性成一项资金往来行为，在最终的会计处理上与开展业务的初衷存在较大偏差。停车场运营企业的营业成本中场地租赁成本占比较大，一般达到整个项目运营成本的70%，本文拟以该类企业为例，分析租赁合同中针对停车场未来流量收益的最低承诺保障对租赁业务的实质认定、以及后续会计核算和报表列示的影响。

一、案例分析

2X21年12月25日，A公司（停车场运营公司）与B公司（出租人）就其所拥有的位于X商业大楼的地下停车场未来一段时期的场地经营权达成一项“场地租赁合同”，双方约定租赁期3年，租期自2X22年1月1日起至2X24年12月31日止，年租金1 000万元/年，总计3 000万元，3年租金于协议生效日一次性支付。同时，B公司承诺A公司在租赁期内的运营收入不低于1 000万元/年，若低于1 000万元，由B公司在一个年度到期时一次性补足。若超过1 000万元，超过部分由A公司与B公司按照4:6的比例进行分成（该案例只考虑租赁合同相关的会计处理及对报表的影响，不考虑实际经营过程中其他运营成本的处理和影响）。

（一）A公司的判断依据及具体会计处理

A公司认为在合同中，B公司让渡了在一定期间内X

作者简介：张筠、吕洋，杭州市钱投集团。

商业大楼地下停车场使用权并换取了对价，整个租期内A公司有权获得整个租赁停车场所产生的全部经济利益，并且可以自主决定该停车场的运营模式。同时，合同对租赁标的作出了明确指定且X商业大楼属性唯一，B公司无法对该租赁资产进行实质性替换。因此A公司参照《企业会计准则第21号——租赁》，在租赁开始日将该业务确认为一项使用权资产。相关会计处理如下（单位：万元，下同）：

1. 初始计量。

2X21年12月25日，支付3年停车场租金：

借：预付账款	3 000
贷：银行存款	3 000

2X22年1月1日，租赁期开始日：

借：使用权资产	2 752.29
贷：租赁负债——租赁付款额 $[3 000 \div (1+9\%) \times 9\%]$	2 752.29

借：租赁负债——租赁付款额	2 752.29
贷：预付账款	2 752.29

整个租期内的租金于开始日一次性支付，不存在时间价值的影响。同时，该类租赁对出租人而言为一项经营租赁，一般不涉及购买选择权和余值担保条款设定。因此，租赁付款额全部由固定租金部分构成，且使用权资产入账金额与租赁付款额相同（假定不考虑租赁激励、其他初始直接费用等其他影响使用权资产初始入账价值的因素）。

2X22年1月1日，收到出租人开具的增值税发票：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	247.71
贷：预付账款	247.71

2. 后续计量。

(1) 假定第一年实际运营收款900万元。

确认当期运营收入：

借：银行存款	900
贷：主营业务收入 $[900 \div (1+9\%)]$	825.69
应交税费——应交增值税（销项税额）	74.31

计提当期使用权资产累计折旧：

借：主营业务成本——租金	917.43
贷：使用权资产累计折旧 $(2 752.29 \div 3)$	917.43

期末结算应补足的100万元：

借：应收账款	100
贷：主营业务收入 $[100 \div (1+9\%)]$	91.74
应交税费——待转销项税额	8.26

2X23年1月15日，收到B公司支付的补差款并向其开

具增值税发票：

借：银行存款	100
贷：应收账款	100
借：应交税费——待转销项税额	8.26
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	8.26

该假定情况下，单就此租赁合同对A公司2X22年损益表的影响：营业收入917.43万元，营业成本917.43万元，利润总额0。

(2) 假定第一年实际运营收款1 100万元。

确认当期运营收入：

借：银行存款	1 100
其他流动资产——待抵扣增值税	4.96
贷：主营业务收入（1 000万元的部分）	917.43
主营业务收入（超额100万元的40%）	36.70
其他应付款——B公司（超额100万元的60%）	60
应交税费——应交增值税（销项税额）	90.83

计提当期使用权资产累计折旧同上。

2X23向B公司支付结算款60万元并取得增值税发票：

借：其他应付款——B公司	60
应交税费——应交增值税（进项税额）	4.96
贷：银行存款	60
其他流动资产——待抵扣增值税	4.96

该假定情况下，单就此租赁合同对A公司2X22年损益表的影响：营业收入954.13万元，营业成本917.43万元，利润总额36.7万元。

(二) 存在的问题及原因

A公司在实际审计过程中，审计师认为该业务不符合租赁业务的实质，原会计处理方式有误。因为从该业务的各种可能结果来看，A公司投出的租金部分可以通过停车场运营收入和B公司的补差两部分收回，并未实质上承担该停车场的全部或主要经营风险。同样，A公司也无法获得该停车场超额收益中的绝大部分。由于承租人实际不承担租赁资产的主要风险和收益，并未在真正意义上承接该租赁资产，其支付的合同租金实质上应当被视为向出租人提供了一项借款，从而在会计确认时并不能适用租赁业务的处理方法，而应当将该业务比照金融工具确认和计量的方式来处理。因此，审计师参照了以摊余成本计量的金融资产的确认和后续计量模式，对该业务进行了审计调整，即支付的租金形成一项长期应收款，其中一年内到期部分归类为一年内到期的非流动资产，当期收到的停车场运营收



图 / 董琦琦

入及结算补差款项首先作为应收往来款项的收回，超额收入分成的部分确认为一项其他业务收入。

《企业会计制度》第十一条第二款规定：“企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。”虽然我国现行企业会计准则中并未明确收录，但在我国企业会计准则与国际会计准则逐渐趋同的趋势下，以及企业会计准则与企业会计制度并存发展的背景下，在各类会计事项的认定及处理过程中应当遵循“实质重于形式”原则。因此，从业务实质的层面来分析，因为合同中保底条款的存在，无论是否触发相应履约义务，以及在触发保底条款后对方是否可能发生违约，都不足以否定承租人并未从实质上承接合同对应的租赁标的，而仅仅是向出租人提供了一项资金融通业务的本质。该案例从形式上来说更像是A公司向B公司提供了一项3年期总金额3 000万元的保本浮动收益借款。

虽然对于A公司而言，该业务本身是为了实现其扩大运营规模的经营目标，只是因为考虑了新冠肺炎疫情等非自主可控的外部经营环境风险，才与出租人在协商一致的前提下在合同中添加了一些保底性条款，且双方约定的租赁金额也是基于该停车场的历史流量和对未来的合理预测而得出的结果，并非单纯套用某一处停车场未来期间的收益，或套用租赁合同的法律形式而进行的一项纯粹的资金借贷行为。但其在和出租人设计租赁合同中的保底条款时，

如案例所述，由于新冠肺炎疫情等非可控因素对停车场经营效益的影响很难量化估计，因而落实在合同层面时仅仅是单纯的一条业绩基准线的概念。然而影响停车场最终经营结果的因素很多，如自身运营效率、信息推广程度、收费调价、衍生业态的拓展等，实际经营业绩是全部影响因素叠加后的一种结果反映，因此单纯设置最低业绩基准的保底模式，往往造成了合同承租人实质上仅仅关注其所付出的资金在未来可实现某种程度（超额、全额或部分）的收回，而非基于租赁逻辑获得对应的经营收益。其实在实际执行过程中，正因为保底条款的存在，承租人往往希望更大程度压降运营成本，因为其自身经营端造成的业绩下降也可以通过合同中的保底条款来获得补足。

二、对业务模式的调整思考

根据上述分析，造成两种截然不同认定结果的核心问题是租赁合同中所设定的保底条款。解决问题的关键是如何重新设计业务逻辑，在合同层面如何合理设定保护性条款，同时又能满足合同双方的基本诉求。从合同订立的初衷来看，承租人希望在风险可控的情况下实现业务规模上的扩张并能够获得相应的运营收益，而出租人则希望能够盘活存量资产、获得一定的存量资金，从而满足其投资更高回报率的项目。基于合同双方的需求，笔者针对原业务模式设计如下几种调整方案，并分析各方案的可行性。

(一) 合同中不再设定相应的保底条款

出租人按照合同订立时确定的租赁价格完成资产使用权交接后不再负有任何担保责任(除其他合同违约责任外)。该方案下,承租人后续的任务认定和会计处理与租赁业务一致,但可能不再会接受一次性支付多年租金的付款条件,无法满足出租人的业务需求,因此双方很难在该模式下实现合作。

(二) 付出租金部分的全额保底调整为部分保底

该方案是将原合同中出租人承诺该停车场年收入每年不低于1 000万元,修改为承诺年收入不低于某一金额(假定700万元)。具体金额的确定是基于评估机构在不考虑无法预估的非正常因素影响的前提下,对该停车场采用一定估值方法得出的各种可能下的最差结果。因此可以认为700万元与租金1 000万元的波动是基于承租人的运营效益情况所产生的正常经营波动,该波动风险应当由承租人承担,而低于700万元是因为某些非可控的市场风险所造成的影响,因而出租人只是基于对某种市场环境做出承诺,而跟出租人达成的一项租赁合同。如若因当初承诺的市场环境突变造成承租人受到损失,则由出租人承担该部分损失,从而将未来风险中的经营风险和市场风险进行一定的区分,保底承诺仅仅针对市场风险部分,不应当基于该保底承诺否认承租人从事与租赁标的资产有关的经营活动的现实。

但该方案的难点在于如何在不考虑非可控风险的影响下合理估计未来各种可能的估值,而且评估过程往往带有较大的主观性,很难形成一个比较公允的数额。如果保底基准过低,对于承租人来说失去了实际意义,如果保底基准过高,仍可能会回到上述案例的认定结果,只是借款条件由保本不付息变为了不保本不付息的形式。因此,笔者认为降低保底限额是一种直接的业绩承诺,实质上仍可能使得整个租赁业务的会计认定偏向为一种资金行为。

(三) 将租金拆分为固定租金和可变租金两部分

以租赁生产设备为例,其实际产能高低直接影响产成品的成本单价,进而影响到销售总额和产品毛利。同样,租赁资产可产生的实际效益本质上取决于资产的“产能”表现。停车场资源也是一样,其最终的收益高低主要取决于停车场自有的流量属性。该流量在一段时期内相对稳定,在确立租金价格时可以参照其平均产能确定一个固定租金,同时根据超产情况确定一部分可变租金,作为一项与承租人源自租赁资产超额绩效相关的可变租赁付款额。就该案例来说,可以在考虑新冠肺炎疫情等非可控因素的前

提下确定一个固定租金,而超出平均流量水平的部分,可以视为出租人商业主体运营效益提高所带来的额外增效,作为可变租金在一个结算期后支付给出租人。仍以上述案例为背景,分析新模式下不同经营状况假设下对承租人损益报表的影响以及与原模式的差异。

租赁协议中不再要求出租人对停车场的未来收益做相应的保底性承诺,租金调整为850万元/年(充分考虑极端状况影响下的平均估值),3年共计2 550万元;该停车场年实际收益超过1 000万元的部分,作为一项源自租赁资产绩效而产生的可变租赁付款额,按期结算给出租人。

1. 假设停车场实际年收益为900万元。单就此租赁合同而言,对承租人2X22年损益表的影响:营业收入825.69万元,营业成本779.82万元,利润总额45.87万元。

2. 假设停车场实际年收益为1 100万元。因实际收入高于1 000万元/年,超出的100万元作为可变租金支付给出租人。《企业会计准则第21号——租赁》应用指南(2019)指出,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,其他可变租赁付款额均不纳入租赁负债的初始计量。承租人支付的100万元应在实际发生的当期计入当期损益。单就此租赁合同而言,对承租人2X22年损益表的影响:营业收入1 009.17万元,营业成本871.56万元(其中固定租金成本779.82万元,可变租金成本91.74万元),利润总额137.61万元。

此模式下,租赁合同中不再体现出出租人对租赁资产所产生绩效的一种保底性承诺,使得对该租赁业务实质的认定不会再因合同中的保底条款而产生争议。但该方案对承租人而言锁定了其项目的利润上限,而业绩下行风险全部由其承担。虽然即使受多种因素影响,业绩下行的幅度也可能有限,但仍不能完全忽略其存在的可能性。同样,对于出租人而言需要降低对标的资产估值的预期,才有可能使双方达成合作,这可能要取决于其他方面对该停车场资源的竞争程度以及出租人自身的经营决策。

实务中,在确定可变租赁付款额时,可以设置多档业绩基准线,同时在各业绩基准区间设定不同的分配比例,从而使业绩增长是源自于承租人的经营结果还是租赁资产的自身属性特点这两者间能够达成一个更好的平衡,也使得租赁付款总额能够更准确地反映租赁资产的真实价值。因此综合考量,笔者认为该方案较能满足双方的需求,同时也不会存在会计认定上存在较大分歧。■

责任编辑 陈利花