

知识点 3：其他非流动负债 2：租赁负债、专项应付款的核算（★★）

(5) 根据承租人提供的**担保余值**预计应支付的款项。

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。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。

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。

项目	内容
租赁内含利率	指使出租人的 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 的利率 未担保余值：指租赁资产 余值中 ，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以 担保 的部分
承租人增量借款利率	指承租人在 类似经济环境下 为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率

【2021 年单项选择题】在租赁期开始日，下列项目不属于租赁付款额范围的是（ ）。

- A. 根据出租人提供的担保余值预计应支付的款项
- B. 取决于指数或比率的可变租赁付款额
- C. 固定付款额及实质固定付款额
- D. 行使终止租赁选择权需支付的款项

【答案】A

【解析】本题考查租赁付款额。注意，本题要求选择不属于的选项，租赁付款额包括以下五项：

(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；(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；(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；(4) 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；(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。综上所述，选项 A 不属于，当选。

2. 使用权资产的成本

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。包括：

- (1) 租赁负债的**初始计量金额**。
- (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。
- (3) 承租人发生的**初始直接费用**。

项目	内容
初始直接费用	指为达成租赁所发生的 增量成本 增量成本 ：指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等 【提示】无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用。例如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入 当期损益

(4) 承租人为拆卸及移除租赁资产、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。前述成本属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号—存货》。

在租赁期开始日，承租人的会计分录：

借：使用权资产（成本）

 租赁负债—未确认融资费用（尚未支付的租赁付款额与现值的差额）

 贷：租赁负债—租赁付款额（尚未支付的租赁付款额）

 预付款项等

 银行存款（发生的初始直接费用）

 预计负债（预计将发生的为拆卸及移除租赁资产、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等成本的现值）

【提示】

1. 在租赁期开始日或之前，承租人按租赁合同约定向出租人支付的租赁保证金，属于合同履约保证金，承租人应单独作为应收款项核算。
2. 承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当计入长期待摊费用，同时导致的预计复原支出按上述(4)处理。

【2020·多选题】

根据《企业会计准则第21号——租赁》规定，下列影响使用权资产的成本的有（ ）。

- A. 租赁负债的初始计量金额
- B. 承租资产的公允价值
- C. 租赁激励
- D. 承租人发生的初始直接费用
- E. 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额

【答案】ACDE

【解析】使用权资产的成本包括：（1）租赁负债的初始计量金额；（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；（3）承租人发生的初始直接费用；（4）承租人为拆卸及移除租赁资产、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。

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，参照《企业会计准则第4号—固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。

（1）承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。

（2）无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

【提示】如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。

除此之外还应当：

（1）按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益，但按照《企业会计准则第17号—借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率。

承租人在确认租赁期内各个期间的利息时：

借：财务费用—利息费用

 在建工程

 贷：租赁负债—未确认融资费用

按期支付租赁付款额，承租人支付租赁付款额时：

借：租赁负债—租赁付款额

贷：银行存款等

3. **未纳入**租赁负债计量的可变租赁付款额，即并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入**当期损益**，但按照《企业会计准则第1号—存货》等其他准则规定应当计入**相关资产成本的，从其规定**。