



第三节

其他非流动负债的核算



目录

PART1 长期借款的核算

PART2 租赁的核算

PART3 长期应付款的核算

PART4 专项应付款的核算



第三节 其他非流动负债的核算

一、长期借款的核算

(一) 概念

长期借款，是指企业从银行或其他金融机构借入的期限在一年以上（不含一年）的借款。

(二) 账务处理

1. 借入款项

借：银行存款

 长期借款——利息调整（差额）

 贷：长期借款——本金



第三节 其他非流动负债的核算

2. 在资产负债表日，企业应按长期借款的摊余成本和实际利率计算确定长期借款的利息费用

借：在建工程（摊余成本×实际利率）

 制造费用

 财务费用等

贷：应付利息（本金×合同利率）

 长期借款——利息调整



第三节 其他非流动负债的核算

3. 企业归还借款

借：长期借款——本金

 在建工程/财务费用/制造费用等（差额）

贷：银行存款（实际归还金额）

 长期借款——利息调整（未摊销完的余额）



第三节 其他非流动负债的核算

二、租赁的核算

(一) 相关概念

1. 租赁

租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。



第三节 其他非流动负债的核算

2. 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。



第三节 其他非流动负债的核算

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。



第三节 其他非流动负债的核算

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。



第三节 其他非流动负债的核算

（二）租赁负债和使用权资产的核算

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。

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。



第三节 其他非流动负债的核算

(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。



第三节 其他非流动负债的核算

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。



第三节 其他非流动负债的核算

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）



第三节 其他非流动负债的核算

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。



第三节 其他非流动负债的核算

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。



第三节 其他非流动负债的核算

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。



第三节 其他非流动负债的核算

(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。



第三节 其他非流动负债的核算

解释：

①租赁内含利率，是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。

②未担保余值，是指租赁资产余值中，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。

③承租人增量借款利率，是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。

租赁资产的公允价值+初始费用

租赁收款额
(含担保余值)

未担保余值





第三节 其他非流动负债的核算

提示：考试会给出增量借款利率或租赁内含利率。



第三节 其他非流动负债的核算

【单选·2022】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



第三节 其他非流动负债的核算

答案：A

解析：选项A，应为根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。



第三节 其他非流动负债的核算

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**。



第三节 其他非流动负债的核算

(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。



第三节 其他非流动负债的核算

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**）

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**）



第三节 其他非流动负债的核算

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。



第三节 其他非流动负债的核算

总结：使用权资产和租赁负债的关系

