



第三节 其他非流动负债的核算

账务处理：

借：使用权资产

 租赁负债——未确认融资费用（未来支付的利息）

贷：租赁负债——租赁付款额（未来支付的本利和）

 预付账款/银行存款（已付或当前需要支付）

 预计负债（未来的拆除成本）

 银行存款（初始费用）

借：银行存款

 贷：使用权资产（租赁激励）



第三节 其他非流动负债的核算

(3) 特殊事项

在某些情况下，承租人可能在租赁期开始前就发生了与标的资产相关的经济业务或事项。

例如：租赁合同双方经协商在租赁合同中约定，标的资产需经建造或重新设计后方可供承租人使用；根据合同条款与条件，承租人需支付与资产建造或设计相关的成本。承租人如发生与标的资产建造或设计相关的成本，应适用其他相关准则（如《企业会计准则第4号——固定资产》）进行会计处理。



第三节 其他非流动负债的核算

注意：

与标的资产建造或设计相关的成本**不包括**承租人为获取标的资产使用权而支付的款项，此类款项无论在何时支付，均**属于**租赁付款额。



第三节 其他非流动负债的核算

【计算分析】 承租人甲公司就某栋建筑物的某一层楼与出租人乙公司签订了为期10年的租赁协议，并拥有5年的续租选择权。有关资料如下：

(1) 初始租赁期内的不含税租金为每年50 000元，续租期间为每年55 000元，所有款项应于每年年初支付；

(2) 为获得该项租赁，甲公司发生的初始直接费用为20 000元，其中，15 000元为向该楼层前任租户支付的款项，5 000元为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金；



第三节 其他非流动负债的核算

(3) 作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿甲公司5 000元的佣金；

(4) 在租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为10年；

(5) 甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年5%，该利率反映的是甲公司以类似抵押条件借入期限为10年、与使用权资产等值的相同币种的借款而必须支付的利率。

为简化处理，假设不考虑相关税费影响。



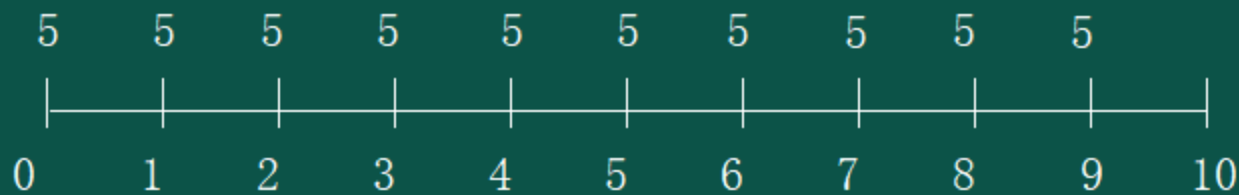
第三节 其他非流动负债的核算

解析：

承租人甲公司的会计处理如下：

第一步，计算租赁期开始日租赁付款额的现值，并确认租赁负债和使用权资产。

在租赁期开始日，甲公司支付第1年的租金50 000元，并以**剩余9年**租金（每年50 000元）按5%的年利率折现后的现值计量租赁负债。计算租赁付款额现值的过程如下：





第三节 其他非流动负债的核算

剩余9期租赁付款额 $=50\ 000\times 9=450\ 000$ （元）

租赁负债

$=$ 剩余9期租赁付款额的现值

$=50\ 000\times (P/A, 5\%, 9)$

$=355\ 391$ （元）

未确认融资费用

$=$ 剩余9期租赁付款额 $-$ 剩余9期租赁付款额的现值

$=450\ 000-355\ 391$

$=94\ 609$ （元）



第三节 其他非流动负债的核算

借：使用权资产	(355 391 + 50 000)	405 391
租赁负债——未确认融资费用		94 609
贷：租赁负债——租赁付款额		450 000
银行存款（第1年的租赁付款额）		50 000



第三节 其他非流动负债的核算

第二步，将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。

借：使用权资产	20 000
贷：银行存款	20 000

第三步，将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款	5 000
贷：使用权资产	5 000

综上，甲公司使用权资产的初始成本为：

$$405\ 391 + 20\ 000 - 5\ 000 = 420\ 391 \text{（元）}。$$



第三节 其他非流动负债的核算

3. 租赁负债的后续计量

(1) 支付租赁付款额

账务处理：

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 利息确认

承租人应当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。

解释：

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。



第三节 其他非流动负债的核算

账务处理：

借：财务费用（期初摊余成本×利率）

贷：租赁负债——未确认融资费用

借：财务费用

贷：预计负债（复原费用需要确认的利息）

提示：

租赁期开始日使用权资产即可供承租人使用，因此无论租赁资产本身是否达到企业计划用途，使用权资产于租赁开始日便达到预定可使用状态，租赁负债相关利息费用不应资本化计入使用权资产。



第三节 其他非流动负债的核算

【计算分析】承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期7年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为450 000元，在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5.04%。在租赁期开始日，甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为2 600 000元。



第三节 其他非流动负债的核算

解析:

在第1年年末, 甲公司向乙公司支付第一年的租赁付款额450 000元, 其中, 131 040元(即, $2\,600\,000 \times 5.04\%$)是当年的利息, 318 960元(即, $450\,000 - 131\,040$)是本金, 即租赁负债的账面价值减少318 960元。甲公司的账务处理为:

借: 租赁负债——租赁付款额	450
000	
贷: 银行存款	450
000	
借: 财务费用——利息费用	131
040	



第三节 其他非流动负债的核算

提示：

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。



第三节 其他非流动负债的核算

【计算分析】假定租赁合同除固定付款额外，合同还规定租赁期间公司商铺当年销售额超过1 000 000元的，当年应再支付按销售额的2%计算的租金，于当年年末支付。



第三节 其他非流动负债的核算

解析：

由于该可变租赁付款额与未来的销售额挂钩，而并非是取决于指数或比率的，因此不应被纳入租赁负债的初始计量中。

假设在租赁的第3年，该商铺的销售额为1 500 000元。第3年年末应支付的可变租赁付款额为30 000元（即，1 500 000 × 2%），在实际发生时计入当期损益，账务处理为：

借：营业成本（销售费用）	30 000
贷：银行存款	30 000



第三节 其他非流动负债的核算

(3) 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，当发生下列四种情形时，承租人应当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的账面价值。

使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将其计入营业成本、制造费用、销售费用、管理费用等。

提示：

租赁负债包含五项内容：实质固定租赁付款额、取决于指数或比率的可变租赁付款额、选择权的行使（含购买选择权和终止租赁选择权）、担保余值预计应支付款项。



第三节 其他非流动负债的核算

①实质固定付款额发生变动

如果租赁付款额最初是可变的，但在租赁期开始日后的某一时点转为固定，那么，在潜在可变性消除时，该付款额成为实质固定付款额，应纳入租赁负债的计量中。承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。

在该情形下，承租人采用的折现率不变，即，采用租赁期开始日确定的折现率。



第三节 其他非流动负债的核算

②担保余值预计的应付金额发生变动

在租赁期开始日后，承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。该金额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。

在该情形下，承租人采用的折现率不变。



第三节 其他非流动负债的核算

③用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动

A. 在租赁期开始日后，因**浮动利率**的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当**按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债**。

在该情形下，承租人应采用反映利率变动的**修订后的折现率**进行折现。（起因变了）

B. 在租赁期开始日后，因用于确定租赁付款额的**指数或比率（浮动利率除外）**的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当**按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债**。

在该情形下，承租人采用的**折现率不变**。



第三节 其他非流动负债的核算

注意：

仅当现金流量发生变动时，即租赁付款额的变动生效时，承租人才应重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额。承租人应基于变动后的合同付款额，确定剩余租赁期内的租赁付款额。