



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（比照分期付款业务）

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。



第三节 其他非流动负债的核算

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。

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

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。

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**）



第三节 其他非流动负债的核算

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：

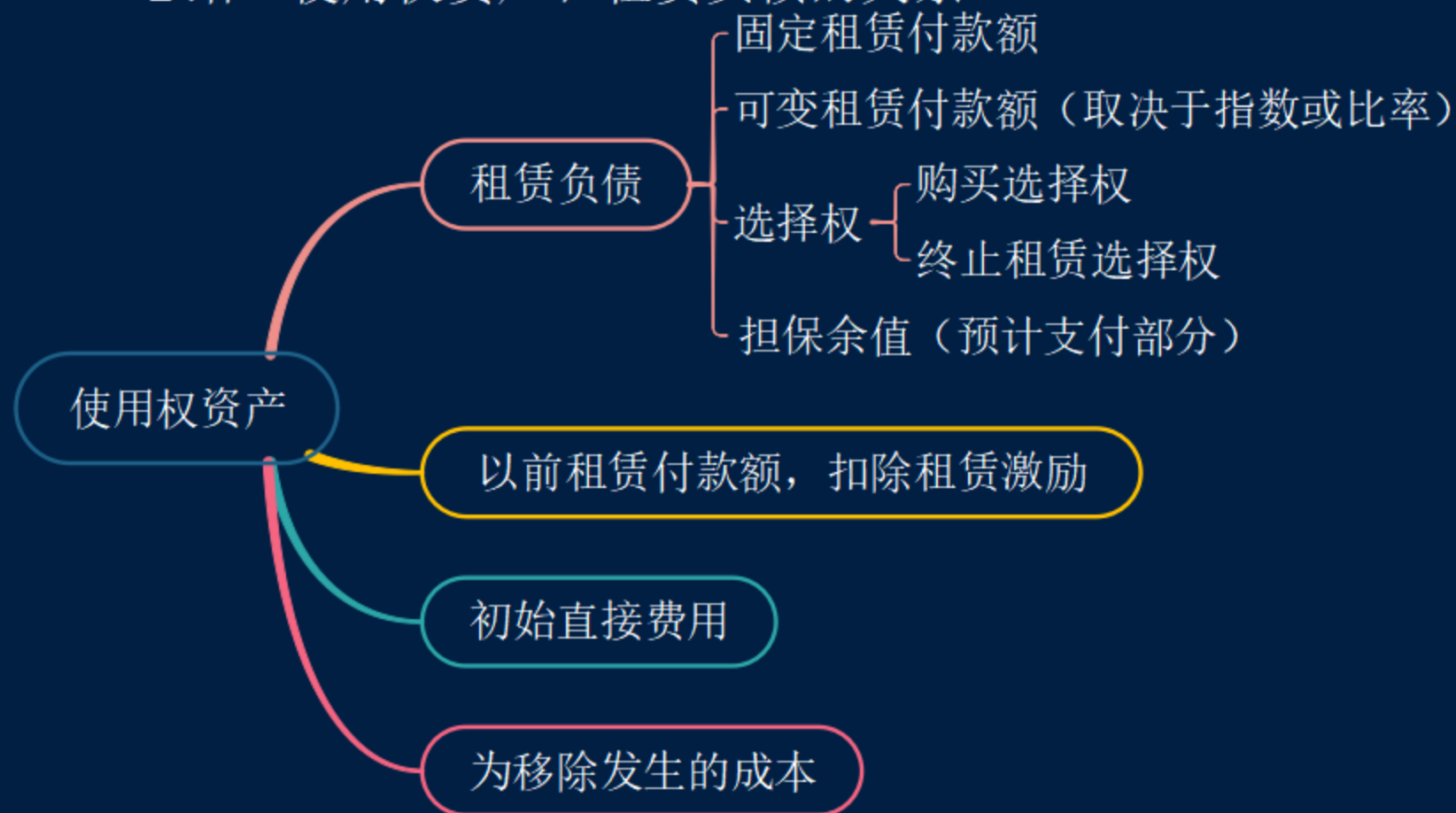
a. 上述第④项成本，承租人应在其有义务承担上述成本时，将这些成本**确认**为使用权资产成本的一部分。但是，承租人由于在特定期间内将使用权资产用于生产存货而发生的上述成本，应按照《企业会计准则第1号——存货》进行会计处理。承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》对上述成本的支付义务进行确认和计量。

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





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

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。



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 $\times$ 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）



第三节 其他非流动负债的核算

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



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， $1\,500\,000 \times 2\%$ ），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。



第三节 其他非流动负债的核算

【计算分析·教材例题13—6】承租人甲公司签订了一项为期10年的不动产租赁合同，每年的租赁付款额为50 000元，于每年年初支付。合同规定，租赁付款额在租赁期开始日后每两年基于过去24个月消费者价格指数的上涨进行上调。

租赁期开始日的消费者价格指数为125。

假设在租赁第3年年初的消费者价格指数为135，甲公司在租赁期开始日采用的折现率为5%。



第三节 其他非流动负债的核算

在第3年年初，在对因消费者价格指数变化而导致未来租赁付款额的变动进行会计处理以及支付第3年的租赁付款额之前，租赁负债为339 320元 [即， $50\ 000 + 50\ 000 \times (P/A, 5\%, 7)$]。

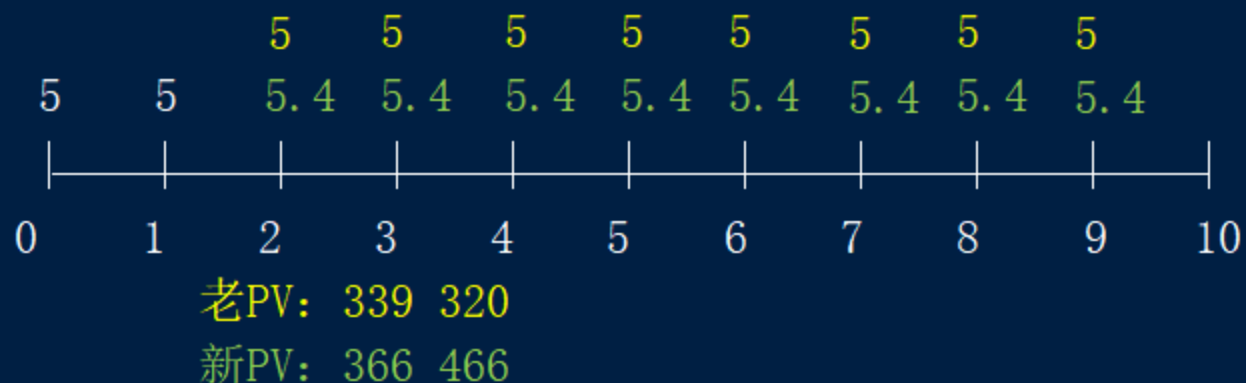
经消费者价格指数调整后的第3年租赁付款额为54 000元（即， $50\ 000 \times 135/125$ ）。



第三节 其他非流动负债的核算

解析：

本例中，因用于确定租赁付款额的消费者价格指数的变动，而导致未来租赁付款额发生变动，甲公司应当于第3年年初重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额，即租赁负债应当以每年54 000元的租赁付款额（剩余8笔）为基础进行重新计量。在第3年年初，甲公司按以下金额重新计量租赁负债：





第三节 其他非流动负债的核算

每年54 000元的租赁付款额按**不变**的折现率（即5%）进行折现，为366 466元〔即， $54\ 000 + 54\ 000 \times (P/A, 5\%, 7)$ 〕。因此，甲公司的租赁负债将增加27 146元，即重新计量后的租赁负债（366 466元）与重新计量前的租赁负债（339 320元）之间的差额。不考虑其他因素，甲公司相关账务处理如下：

借：使用权资产

27 146

 租赁负债——未确认融资费用 4 854

贷：租赁负债——租赁付款额 32

000



第三节 其他非流动负债的核算

④购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果
或实际行使情况发生变化

租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现（期间变了），以重新计量租赁负债：



第三节 其他非流动负债的核算

A. 发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。

上述选择权的评估结果发生变化的，承租人应当根据新的评估结果重新确定租赁期和租赁付款额。

前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，也应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额。



第三节 其他非流动负债的核算

B. 发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使购买选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。

评估结果发生变化的，承租人应根据新的评估结果重新确定租赁付款额。



第三节 其他非流动负债的核算

提示：

a. 不可控范围的变化，无需重新计量租赁负债。

b. 上述两种情形，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为折现率。（购买选择权因获得了资产的剩余使用寿命，所以期间也是发生改变的，需要用新的利率进行折现计算）



第三节 其他非流动负债的核算

4. 使用权资产的后续计量

(1) 计量基础

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，即，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

承租人按照新租赁准则有关规定**重新计量**租赁负债的，应当**相应调整**使用权资产的账面价值。



第三节 其他非流动负债的核算

(2) 使用权资产的折旧

① 折旧时间

承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。



第三节 其他非流动负债的核算

②入账科目

计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，计入相关资产的成本或者当期损益。

③折旧方法选择

承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的预期实现方式做出决定。通常，承租人按直线法对使用权资产计提折旧，其他折旧方法更能反映使用权资产有关经济利益预期实现方式的，应采用其他折旧方法。



第三节 其他非流动负债的核算

④折旧年限

承租人在确定使用权资产的折旧年限时，应遵循以下原则：

A. 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；

B. 承租人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。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。