

第十四章 租 赁

【知识点 2】承租人会计处理

【例题 14-7·计算分析题】2×21 年 1 月 1 日，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 100 万元，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 110。甲公司在租赁期开始日无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%。已知： $(P/A, 5\%, 7) = 5.7864$ 。

2×23 年 1 月 1 日，消费者价格指数为 118.8。经消费者价格指数调整后的第 3 年租赁付款额为 108 万元（ $118.8/110 \times 100$ ）。不考虑其他因素。

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 108 万元的租赁付款额（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：

1. 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，租赁负债余额 = $100 + 100 \times (P/A, 5\%, 7) = 678.64$ （万元）；

2. 第 3 年年初重新计量的租赁负债
= $108 + 108 \times (P/A, 5\%, 7) = 732.93$ （万元）

3. 租赁负债的调整数 = 重新计量后的租赁负债 732.93 - 重新计量前的租赁负债 678.64 = 54.29（万元）

4. 甲公司第 3 年年初调整租赁负债的账务处理如下：

借：使用权资产	54.29
租赁负债——未确认融资费用	9.71（差额）
贷：租赁负债——租赁付款额	64

（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，以重新计量租赁负债：

【注明】租赁期开始日后，发生下面两种情形下，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。

第一：行使续租选择权或终止租赁选择权

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。

可控范围：如开发设备替代租赁设备；

不可控范围：如房价上涨

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**。

第二：行使购买选择权

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**。

【例题 14-8·计算分析题】2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份为期 5 年的设备租赁合同。甲公司计划开发自有设备以替代租赁资产，自有设备计划在 5 年内投入使用。甲公司拥有在租赁期结束时以 100 万元购买该设备的选择权。每年的租赁付款额固定为 200 万元，于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%。租赁期开始日，鉴于甲公司计划开发自有设备，继而在租赁期结束时替代租赁资产，甲公司在对行使购买选择权的可能性进行评估后认为，不能合理确定将行使购买选择权。2×23 年 12 月 31 日，甲公司作出削减开发项目的战略决定，包括上述替代设备的开发。该决定在甲公司的可控范围内，并影响其是否合理确定将行使购买选择权。甲公司预计该设备在租赁期结束时的公允价值为 400 万元，且在租赁期结束时不大可能有可用的替代设备，鉴于该设备在租赁期结束时的预期公允价值远高于行

权价格，甲公司重新评估其行使购买选择权的可能性后认为，其合理确定将行使该购买选择权。甲公司无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率，其第3年年末的增量借款利率为6%。

已知：

$$(P/A, 5\%, 2) = 1.8594,$$

$$(P/A, 6\%, 2) = 1.8334$$

$$(P/F, 6\%, 2) = 0.8900$$

不考虑其他因素。

本例中，甲公司应在第3年年末将购买选择权的行权价格纳入租赁付款额中，并采用修订后的折现率6%进行折现。

1. 重新计量前的租赁负债

$$= 200 \times (P/A, 5\%, 2) = 371.88 \text{ (万元)}$$

2. 重新计量后的租赁负债

$$= 200 \times (P/A, 6\%, 2) + 100 \times (P/F, 6\%, 2) = 455.68 \text{ (万元)}$$

3. 租赁负债的调整数 = $455.68 - 371.88 = 83.8$ (万元)

4. 甲公司第3年年末调整租赁负债的账务处理如下：

借：使用权资产	83.8
租赁负债——未确认融资费用	16.2
贷：租赁负债——租赁付款额	100