

知识点 3: 其他非流动负债 2: 租赁负债、专项应付款的核算 (★★)

【例 13-5】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租赁期间若甲公司年销售额超过 10 000 000 元, 当年应再支付按销售额的 1%计算的租金, 于当年年底支付;

③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;

④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;

⑤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;

⑥甲公司无法确定租赁内含利率, 其增量借利率为每年 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。

【答案】

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, 由于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。

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:

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)

在租赁期开始日, 甲公司使用权资产的初始成本
= $355\,391 + 50\,000 + 20\,000 - 5\,000 = 420\,391$ (元)

借: 使用权资产 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

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

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

第二步, 计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用, 按期支付租赁付款额 50 000 元。

第 2 年的利息费用
= $355\,391 \times 5\% = 17\,769.55$ (元)

第 2 年应作的会计分录为:

借: 财务费用—利息费用 177 69.55
 贷: 租赁负债—未确认融资费用 177 69.55

借: 租赁负债—租赁付款额 50 000
 贷: 银行存款 50 000

第 3 年的利息费用
= $(355\,391 + 17\,769.5 - 50\,000) \times 5\%$
= $16\,158.03$ (元)

以此类推。

第三步，确认是否发生可变租赁付款额。若第3年公司的年销售额为12 000 000元，则当年底应当支付的可变租赁付款额为 $12\,000\,000 \times 1\% = 12\,000$ （元）。

借：营业成本（或销售费用） 12 000

 贷：银行存款 12 000