

第二节 承租人会计处理

【例 14-12】承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同，每年的租赁付款额为 50 000 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%，不可撤销租赁期为 5 年，并且合同约定在第 5 年末，甲公司有权选择以每年 50 000 元续租 5 年，也有权选择以 1 000 000 元购买该房产。甲公司在租赁期开始时评估认为，可以合理确定将行使续租选择权，而不会行使购买选择权，因此将租赁期确定为 10 年。[$(P/A, 5\%, 10) = 7.72$]

分析：在租赁期开始日，甲公司确认的租赁负债和使用权资产为 386 000 元[$50\,000 \times (P/A, 5\%, 10)$]，为便于计算，年金现值系数取两位小数。

年度	租赁负债	利息	租赁付款额	租赁负债
	年初金额			年末金额
	①			②=①×5%
1	386 000	19 300	50 000	355 300
2	355 300	17 765	50 000	323 065
3	323 065	16 153	50 000	289 218
4	289 218	14 461	50 000	253 679
5	253 679	12 684	50 000	216 363
6	216 363	10 818	50 000	177 181
7	177 181	8 859	50 000	136 040
8	136 040	6 802	50 000	92 842
9	92 842	4 642	50 000	47 484
10	47 484	2 516	50 000	0

在租赁期开始日，甲公司的账务处理为：

借：使用权资产 386 000

 租赁负债——未确认融资费用 114 000

贷：租赁负债——租赁付款额 500 000

在第4年，该房产所在地房价显著上涨，甲公司预计租赁期结束时该房产的市价为2 000 000元，甲公司在第4年末重新评估后认为，能够合理确定将行使上述购买选择权，而不会行使上述续租选择权。该房产所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化，不在甲公司的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，但甲公司不需重新计量租赁负债。

在第5年末甲公司实际行使了购买选择权：

借：固定资产——办公楼 976 637

 使用权资产累计折旧 193 000 (386 000×5/10)

 租赁负债——租赁付款额 250 000 (50 000×5)

贷：使用权资产 386 000

 租赁负债——未确认融资费用 33 637

[11 000－(19300+17765+16153+14 461+12684)]

 银行存款 1 000 000

【例题】 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，远高于其行权价格，且在租赁期结束时不大可能有可用的替代设备。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2×23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。

分析：

本例中，甲公司应在 2×23 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×(P/A, 5%, 2)=371.88 (万元)

②重新计量后的租赁负债=200×(P/A, 6%, 2)+100×(P/F, 6%, 2)=455.68 (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 (调整数)
租赁负债——未确认融资费用	16.2 (差额)
贷：租赁负债——租赁付款额	100