

習題解答

問答題

1.

有時租賃合約要求承租人須承擔部份殘值變動之風險，稱為保證殘值。對承租人而言，保證殘值係指估計殘值中由承租人或其關係人保證之部分（保證金額為在任何情況下所須支付之最大金額）；然而，對出租人而言，保證殘值係指估計殘值中由承租人或其他與出租人無關，且有財務能力履行保證義務之第三方保證之部分。

2.

租賃投資總額為應收租賃款總額，係指融資租賃下出租人之應收最低租賃給付，及任何歸屬於出租人之未保證殘值。租賃投資淨額係指租賃投資總額按租賃隱含利率折現後之現值。兩者間的差異即為未賺得融資收益，即出租人在租賃期間可賺得之利息（財務）收入。

3.

在一項租賃中，出租人移轉附屬於資產所有權之幾乎所有風險與報酬時，該項租賃為融資租賃；相反地，若出租人未移轉附屬於資產所有權之幾乎所有風險與報酬時，則為營業租賃。

4.

若可合理確定租賃期間屆滿時將取得該項資產之所有權，則以預期使用年限作為該資產之耐用年限提列折舊，否則承租人應以租賃期間與耐用年限孰短者之期間提列折舊。此外，折舊之計算及其他處理原則應比照 IAS 16 及 IAS 38 處理。

5.

租賃隱含利率係指在租賃開始日，使最低租賃給付與未保證殘值兩者現值彙總數等於標的資產公允價值及出租人所有原始直接成本兩者總和之折現率。換言之，租賃隱含利率實質上即為出租人之投資報酬率。

6.

- (1) 是否有已辨認資產
- (2) 客戶是否在整個使用期間具有取得使用該資產幾乎所有經濟效益之權利
- (3) 客戶是否在整個使用期間具有主導該資產之使用方式及使用目的之權利
- (4) 客戶是否在整個使用期間具有操作該資產之權利，且供應者並無改變該等操作指示之權利
- (5) 客戶設計該資產之方式是否已預先決定其在整個使用期間之使用方式及使用目的

7.

合約中有 10 座已辨認之天然氣儲氣槽，儲氣槽在合約中已被明確指定，雖然薔薇公司有權不經百合公司同意即於任何時間替換儲氣槽，但因替換替換儲氣槽涉及管線建置的重大成本，薔薇公司不預期可自替換儲氣槽取得經濟效益，即薔薇公司之替換權利不具實質性。

因儲氣槽專屬百合公司使用，百合公司在使用期間具有取得來自使用儲氣槽之幾乎所有經濟價值之權利，且百合公司在使用期間藉由決定儲氣槽儲存與使用天然氣的目的、時點及數量作出有關儲氣槽之使用方式與使用目的之攸關決策，而具有主導對於儲氣槽之使用之權利。

薔薇公司對儲氣槽之操作與維護為有效率使用該儲氣槽之必須，但於此方面，薔薇公司之決策未給予其主導儲氣槽之使用方式與使用目的之權利。因此，薔薇公司在使用期間並不控制儲氣槽之使用，據此，百合公司在使用期間具有儲氣槽之控制權。

故此合約包含租賃，百合公司具有 10 座天然氣儲氣槽 10 年之使用權。

若薔薇公司無須為儲氣槽之替換支付重大成本時，薔薇公司具有改變百合公司使用公司之實際能力，因薔薇公司可因應情況的不同而對廠區內天然氣儲氣槽的分配作最有效的使用，而藉由替換儲氣槽獲益。故此時此合約中之儲氣槽非為已辨認資產，此合約不包含租賃。

8.

該工廠為被隱含指定之可辨認資產，因忠忠公司僅能藉由使用此資產履行合約。

因工廠僅專供龍龍公司購買之電子零組件之生產，龍龍公司在使用期間具有取得使用該工廠之幾乎所有經濟效益之權利。在此合約下，龍龍公司或忠忠公司在使用期間內均無法決定工廠之使用方式及使用目的，因該等決策已在工廠之設計中被預先決定，工廠

之設計實質上已納入工廠在使用期間內之使用方式及使用目的之任何攸關決策權，龍龍公司不操作此工廠，由忠忠公司對工廠作出操作決策。但因工廠之設計已預先決定其使用方式及使用目的，龍龍公司對於該工廠之設計給予其主導工廠使用之權利。據此，龍龍公司在使用期間具有對該工廠之使用之控制權。

故此合約包含租賃，龍龍公司具有該工廠 10 年之使用權。

若該工廠為忠忠公司於合約簽訂前即設計建造完成，則因該工廠非龍龍公司所設計，假設該工廠有眾多客戶，而龍龍公司為其中之一時，關於該工廠之使用，龍龍公司所具有之權利與其他客戶相同，即龍龍公司不具有主導其使用之權利，故此時龍龍公司不具有對該工廠之使用之控制權，此合約不包含租賃。

9.

該車站之零售空間為已辨認資產，因其已明確指定於合約中，且鐵路局不得替換該零售空間。

信信公司在使用期間具有取得來自該零售空間之幾乎所有經濟效益之權利，因信信公司專屬使用此空間，雖信信公司須將零售空間銷售金額之現金流量之一定比例給付予鐵路局，但此為信信公司為零售空間之使用權支付之對價，並不影響信信公司取得具有來自使用此零售空間幾乎所有經濟效益之權利。合約對於零售空間須使用品牌及營業時間之限制界定出信信公司對該零售空間之使用權之範圍，在此範圍內，信信公司藉由決定該零售空間販售之產品組合、定價、上架期間與存貨數量作出關於該零售空間之使用方式及使用目的之攸關決策。

鐵路局提供之清潔、保全與廣告服務對為有效率使用該零售空間之必須，但於此方面，鐵路局之決策未給予其主導該零售空間之使用方式與使用目的之權利。因此，鐵路局在使用期間並不控制該零售空間之使用，據此，信信公司在使用期間具有此零售公司之控制權。

故此合約包含租賃，信信公司具有該零售空間 5 年之使用權。

選擇題

1.
 - (B) 甲公司未具有船艦之使用之控制權，因船艦之使用方式與使用目的已預先決定於合約中，客戶在使用期間內不具有改變使用方式與使用目的之權利。
2.
 - (C) 租賃開始日為承租人有權行使標的資產使用權之日，租賃雙方應於該日作租賃原始認列。
3.
 - (A) 租賃成立日為租賃協議日或租賃雙方對租賃主要條款承諾之日較早之日期，出租人於該日將租賃分類為營業租賃或融資租賃。
4.
 - (D) IFRS 16 說明若標的資產之性質致其於全新時通常並非低價值，此標的資產不符合作為低價值資產租賃。
5.
 - (C)
6.
 - (B)
7.
 - (D)
8.
 - (B) 當承租人合理確定將行使購買權時，租賃給付應等於租賃期間的租金加上購買價格。
9.
 - (B)
10.
 - (A) $\$180,000 \times (1 + 5.759) + \$10,000 \times 0.386 = \$1,220,480$

11.

(A) $\$758,000 \times 10\% = \$75,800$

12.

(D) $\$999,000 \div 9 = \$111,000$

13.

(C) $(\$380,000 - \$20,000) \div 6 \times 10/12 = \$50,000$

14.

(B) $\$369,990 \div 5 \times 10/12 = \$61,665$

15.

(C) 因是 X2/12/31 簽訂租約，當天支付租金時應借計的會計項目只有租賃負債。

16.

(B)

17.

(C) 在計算租賃給付時，若未將購買選擇權之行使價格計入，則在租期屆滿時租賃負債的餘額將為 \$0。

18.

(A) 租約 A 中，租賃年限涵蓋標的資產經濟年限的主要部份，因此應被歸類為融資租賃；在租約 B 中，承租人擁有優惠購買權，故應分類為融資租賃。

19.

(B) 當殘值之公允價值波動所產生之利益或損失由承租人負擔時，該租賃很有可能分類為融資租賃。

20.

(D) 每年的租金收入為租賃期間預期總租金收入除以租賃年限。

21.

(C) $(\$4,000 + 4 \times \$12,000) \div 5 = \$10,400$

6 中級會計學 5 版 下 習題解答

22.

- (C) 當出租人非經銷商或製造商時，與租賃相關的佣金費用及徵信費用可計入應收租賃款內，而行銷費用為營業費用不得計入。

$$\$268,000 + \$220,000 = \$488,000$$

23.

- (D) 當出租人為製造商時，與安排或協商租賃相關的支出皆列為費用。

24.

- (C)

25.

- (A)

26.

- (B) 海苔公司僅保證其中低於\$25,000 到\$10,000 的部分責任，故上限為\$15,000。

27.

- (A) $\$250,000 + \$12,000 \times 0.015 \times 0.5 = \$250,090$

28.

- (B) 此情況下除非兩項要素均明顯符合營業租賃的標準，否則原則上應分類為融資租賃。

29.

- (C) IFRS16 規定承租人應將租賃下持有資產認列為使用權資產，IAS40 規定承租人可將租賃下所持有的不動產權利分類為投資性不動產。

30.

- (A) 依 IFRS16 第 80 段，融資租賃之租約修改，如租賃範圍未增加，且除非若該租賃修改於成立日即已生效，該租賃修改將會被分類為營業租賃，則應依 IFRS9 第 5.4.3 段，將修改後之合約現金流量依原始認列時之租賃隱含利率折現，重新衡量應收租賃款與修改利益（或損失）。

31.

(C)

32.

(C) $\$100,000 \div \$1,000,000 \times (\$1,000,000 - \$99,000) = \$90,100$

33.

(D) 依 IFRS 16 第 101 段，賣方兼承租人應將高於公允價值之調整數應作為買方間出租人對賣方兼承租人提供之額外融資。

34.

(C) X3 年 1 月 1 日帳面金額 $\$66,000 \div \$77,592 \times \$64,660 = \$55,000$ ，折舊 $\$55,000 \div 8 = \$6,875$ ，期末淨額 $\$55,000 - \$6,875 = \$48,125$ 。

練習題

1.

小強公司：租賃期間租金支出總額 = $\$250,000 \times 19/20 \times 20 = \$4,750,000$ 第一年帳上應認列的租金費用 = $\$4,750,000 \div 5 = \$950,000$ 小明公司：租賃期間租金收入總額 = $\$250,000 \times 19/20 \times 20 = \$4,750,000$ 第一年帳上應認列的租金收入 = $\$4,750,000 \div 5 = \$950,000$

2.

X1/12/31	使用權資產	378,700	
	租賃負債		374,868
	現金		3,832
	租賃負債	70,000	
	現金		70,000

 $\$70,000 \times (1 + 4.355261) = \$374,868$

8 中級會計學 5 版 下 習題解答

X2/12/31	折舊費用	54,100	
	累計折舊-使用權資產		54,100
	租賃負債	39,513	
	利息費用	30,487	
	現金		70,000

利息費用： $(374,868-70,000) \times 10\% = 30,487$

3.

X2/12/31	使用權資產	18,954	
	租賃負債		18,954

X2/12/31 的租賃負債餘額為 $\$374,868 - \$70,000 - \$39,513 = \$265,355$

$\$75,000 \times 3.790787 = \$284,309$

$\$284,309 - \$265,355 = \$18,954$

4.

X4/12/31	租賃負債	285,497	
	利息費用	47,503	
	現金		333,000

每年租金為 $(\$858,141 - \$593,792) + \$858,141 \times 8\% = \$333,000$

$\$593,792 \times 8\% = \$47,503$

$\$333,000 - \$47,503 = \$285,497$

	折舊費用	286,047	
	累計折舊-使用權資產		286,047
			$\$858,141 \div 3 = \$286,047$

5.

租賃給付現值 = $\$100,000 \times 4.967640 + \$10,000 \times 0.403883 = \$500,803$

X1 年底應認列之利息費用 = $\$500,803 \times 12\% = \$60,096$

X2 年底應認列之利息費用 = $(\$500,803 - \$100,000 + \$60,096) \times 12\% = \$55,308$

每年年底應認列之折舊費用 = $(\$500,803 + \$20,000) \div 10 = \$52,080$

X1/1/1	使用權資產	500,803
	租賃負債	500,803
	使用權資產	20,000
	現金	20,000
X1/12/31	租賃負債	100,000
	現金	100,000
	利息費用	60,096
	租賃負債	60,096
	折舊費用	52,080
	累計折舊-使用權資產	52,080
X2/12/31	租賃負債	100,000
	現金	100,000
	利息費用	55,308
	租賃負債	55,308
	折舊費用	52,080
	累計折舊-使用權資產	52,080

6.

X3/1/1	應收融資租賃款	2,650,000
	銷貨收入	1,630,359
	融資租賃之未賺得融資收益	1,019,641

市場利率 10% < 隱含利率 12%，故用 12% 作為折現率。

$$\$250,000 \times 10 + \$150,000 = \$2,650,000$$

$$\$250,000 \times (1 + 5.328250) + \$150,000 \times 0.321973 = \$1,630,359$$

10 中級會計學 5 版 下 習題解答

銷貨成本	1,500,000	
存貨		1,500,000
現金	250,000	
應收融資租賃款		250,000

X3/12/31	融資租賃之未賺得融資收益	165,643	
	利息收入		165,643

$$(\$1,630,359 - \$250,000) \times 12\% = \$165,636$$

7.

(1)

因承租人 (小奇公司) 未知隱含利率，故應使用增額借款利率 10% 計算使用權資產及租賃負債的金額。

X3/1/1	使用權資產	1,701,322	
	租賃負債		1,701,322
	租賃負債	250,000	
	現金		250,000

$$\$250,000 \times (1 + 5.759024) + \$30,000 \times 0.385543 = \$1,701,322$$

X3/12/31	利息費用	145,132	
	租賃負債		145,132
	折舊費用	170,132	
	累計折舊-使用權資產		170,132
			$(\$1,701,322 - \$250,000) \times 10\% = \$145,132$
			$\$1,701,322 \times 1/10 = \$170,132$

(2)

因承租人(小奇公司)知曉隱含利率，故應使用隱含利率 12% 計算使用權資產及租賃負債的金額。

X3/1/1	使用權資產	1,591,722	
	租賃負債		1,591,722

租賃負債	250,000	
現金		250,000

$$\$250,000 \times (1 + 5.328250) + \$30,000 \times 0.321973 = \$1,591,722$$

X3/12/31	利息費用	161,007	
	租賃負債		161,007

	折舊費用	159,172	
	累計折舊-使用權資產		159,172
	$(\$1,591,722 - \$250,000) \times 12\% =$	\$161,007	
	$\$1,591,722 \times 1/10 =$	\$159,172	

8.

銷貨成本：

$$\$1,500,000 - \$150,000 \times 0.321973 = \$1,451,704$$

銷貨收入：

$$\$250,000 \times (1 + 5.328250) = \$1,582,063$$

9.

X6/1/1	現金	6,000,000	
	預收租金		6,000,000
X6/12/31	現金	2,000,000	
	利息費用	600,000	
	預收租金	280,580	
	租金收入		2,880,580

$$\$6,000,000 \div 6.813692 = \$880,580$$

$$\$880,580 - 6,000,000 \times 10\% = \$280,580$$

10.

$$(1) \$200,000 \times 5 + \$50,000 = \$1,050,000$$

$$(2) \$1,050,000 + \$100,000 = \$1,150,000$$

$$(3) \text{租賃投資淨額} = \text{租賃投資總額按租賃隱含利率折現後之現值} = \text{標的資產公允價值} +$$

日期	租金	利息收入 (上期 C×16%)	租賃投資淨額 (上期 C-A+B)
X 4 / 1 / 1			\$5,326,504
X4/12/31	\$1,000,000	\$852,241	5,178,745
X5/12/31	1,000,000	828,599	5,007,344
X6/12/31	1,000,000	801,175	4,808,519
X 7 / 1 / 1			4,167,861
X7/12/31	1,000,000	666,858	3,834,719
X8/12/31	1,000,000	613,555	3,448,274
X9/12/31	1,000,000	551,726*	3,000,000

*尾差調整

12.

$$\text{應收租賃款現值} = 2,400,000 \times 2.854978 + 65,888 \times 0.571753 = 6,889,619$$

$$\text{銷貨收入} = 2,400,000 \times 2.854978 = 6,851,947$$

$$\text{應認列的銷貨成本} = \$6,800,000 - \$65,888 \times 0.571753 = \$6,762,328$$

$$\text{X2 年底應認列之利息收入} = (\$6,851,947 + \$65,888 \times 0.571753) \times 15\% = \$1,033,443$$

X2/1/1	應收融資租賃款	9,665,888
	銷貨成本	6,762,328
	法律費用	120,000
	現金	120,000
	銷貨收入	6,851,947
	存貨—照明設備	6,800,000
	融資租賃之未賺得融資收益	2,776,269
X2/12/31	現金	2,400,000
	應收融資租賃款	2,400,000
	融資租賃之未賺得融資收益	1,033,443
	利息收入	1,033,443

13.

14 中級會計學 5 版 下 習題解答

租賃開始日乙公司租賃給付現值

$$= \$200,000 \times (1 + 3.239720) + \$40,000 \times 0.649931 = \$873,941$$

出租人之租賃給付現值不等於使用權資產公允價值與出租人原始直接成本之和，故此資產有未保證殘值。

假設未保證殘值為 $\$ \alpha$ ，

$$\$890,000 + \$10,000 = \$873,941 + \$ \alpha \times 0.649931$$

$$\alpha = 40,095$$

租賃開始日甲公司租賃給付現值

$$= \$200,000 \times (1 + 3.239720) + \$20,000 \times 0.649931 = \$860,943$$

甲公司分錄：

(1) X7/12/31 租賃負債	20,000	
使用權資產交還利益		10,000
現金		10,000
(2) X7/12/31 租賃負債	20,000	
使用權資產交還利益		20,000
(3) X7/12/31 租賃負債	20,000	
使用權資產交還損失		5,000
現金		25,000

乙公司分錄：

(1) X7/12/31 出租資產	30,000	
現金		10,000
出租資產收回損失		40,095
應收融資租賃款		80,095
(2) X7/12/31 出租資產	50,000	
出租資產收回損失		30,095
應收融資租賃款		80,095
(3) X7/12/31 出租資產	15,000	

現金	25,000
出租資產收回損失	40,095
應收融資租賃款	80,095

14.

X1/1/1	使用權資產	263,233	
	租賃負債		203,233
	現金		60,000

$$\$60,000 \times (1 + 3.387211) = \$263,233$$

X1/12/31	折舊費用	52,647	
	累計折舊-使用權資產		52,647
	利息費用	14,226	
	租賃負債		14,226

X4/1/1	租賃負債	60,000	
	現金		60,000
	使用權資產	156,315	
	租賃負債		156,315

$$X2/1/1 \text{ 租賃負債餘額} = \$203,233 + \$203,233 \times 7\% - \$60,000 = \$157,459$$

$$X3/1/1 \text{ 租賃負債餘額} = \$157,459 + \$157,459 \times 7\% - \$60,000 = \$108,481$$

因租賃期間變動對租賃負債重評估，應按修正後折現率折現：

$$X4/1/1 \text{ 再衡量前租賃負債餘額} = \$108,481 + \$108,481 \times 7\% - \$60,000 = \$56,075$$

$$X4/1/1 \text{ 再衡量之租賃負債} = \$60,000 \times (3.465106) + \$6,000 \times 0.747258 = \$212,390$$

$$X4/1/1 \text{ 再衡量前與再衡量後之差額} = \$212,390 - \$56,075 = \$156,315 \text{ 應調整使用權資產}$$

$$X4/1/1 \text{ 再衡量後使用權資產帳面金額} = \$263,233 - 3 \times \$52,647 + \$156,315 = \$261,607$$

X4/12/31	折舊費用	52,321	
	累計折舊-使用權資產		52,321
	利息費用	12,743	
	租賃負債		12,743

$$X4 \text{ 年使用權資產折舊費用} = \$261,607 \div 5 = 52,321$$

16 中級會計學 5 版 下 習題解答

15.

$$X3/1/1 \text{ 使用權資產} = \text{租賃負債} = \$80,000 \times 5.075692 = \$406,055$$

$$X4/1/1 \text{ 租賃負債餘額} = \$406,055 + \$406,055 \times 5\% - \$80,000 = \$346,358$$

$$X5/1/1 \text{ 再衡量前之租賃負債} = \$346,358 + \$346,358 \times 5\% - \$80,000 = \$283,676$$

因購買選擇權之評估變動對租賃負債重評估，應按修正後折現率折現：

$$X5/1/1 \text{ 再衡量之租賃負債} = \$80,000 \times 3.387211 + \$120,000 \times 0.762895 = \$362,524$$

$$X5/1/1 \text{ 再衡量前與再衡量後之差額} = \$326,524 - \$283,676 = \$78,848 \text{ 應調整使用權資產}$$

$$X5/1/1 \text{ 再衡量後使用權資產帳面金額} = \$406,055 - 2 \times (\$406,055 \div 6) + \$78,848 = \$349,551$$

X5/1/1	使用權資產	78,848	
	租賃負債		78,848
X5/12/31	利息費用	25,377	
	租賃負債	54,623	
	現金		80,000
	折舊費用	58,259	
	累計折舊-使用權資產		58,259

$$X5 \text{ 年使用權資產折舊費用} = \$349,551 \div 6 = 58,259$$

16.

X1/1/1	使用權資產	369,000	
	租賃負債		291,724
	現金		77,276
X1/12/31	利息費用	26,255	
	租賃負債		26,255
	折舊費用	61,500	
	累計折舊-使用權資產		61,500

$$X1/1/1 \text{ 租賃負債} = 75,000 \times 3.889651 = 291,724$$

$$X1/1/1 \text{ 現金} = 75,000 + 2,276 = 77,276$$

$$X2/1/1 \text{ 租賃負債餘額} = \$291,724 + \$291,724 \times 9\% - \$75,000 = \$242,979$$

$$X3/1/1 \text{ 再衡量前之租賃負債} = \$242,979 + \$242,979 \times 9\% = \$264,847$$

$$X3 \text{ 年起之租賃給付} = \$75,000 \times (125/120) = \$78,125$$

因消費者物價指數變動影響租賃給付而對租賃負債重評估，不改變折現率：

$$X3/1/1 \text{ 再衡量之租賃負債} = \$78,125 \times (1 + 2.531295) = \$275,882$$

X3/1/1 再衡量前與再衡量後之差額 $\$275,882-\$264,847=\$11,035$ 應調整使用權資產

X3/1/1 再衡量後使用權資產帳面金額 $=\$369,000-2\times\$61,500+\$11,035=\$257,035$

X3/1/1	使用權資產	11,035	
	租賃負債		11,035
	租賃負債	78,125	
	現金		78,125
X3/12/31	利息費用	17,798	
	租賃負債		17,798
	折舊費用	64,259	
	累計折舊-使用權資產		64,259

X3 年使用權資產折舊費用 $=\$257,035\div 4=64,259$

17.

X4/1/1 使用權資產 $=\$120,000\times(1+5.389289)=\$766,715$

X4/1/1 租賃負債 $=\$766,715-\$120,000=\$646,715$

X5/1/1 租賃負債餘額 $=\$646,715+\$646,715\times 7\%-\$120,000=\$571,985$

X6/1/1 租賃負債餘額 $=\$571,985+\$571,985\times 7\%-\$120,000=\$492,024$

X7/1/1 修改前之租賃負債 $=\$492,024+\$492,024\times 7\%=\$526,466$

X7/1/1 修改後之租賃負債 $=\$210,000\times(1+3.465106)=\$937,672$

X7/1/1 修改前與修改後之差額 $\$937,672-\$526,466=\$411,206$ 應調整使用權資產

X7/1/1 修改後使用權資產帳面金額 $=\$766,715-3\times(\$766,715\div 8)+\$411,206=\$890,404$

X7/1/1	使用權資產	411,206	
	租賃負債		411,206
	租賃負債	210,000	
	現金		210,000
X7/12/31	利息費用	43,660	
	租賃負債		43,660
	折舊費用	178,081	
	累計折舊-使用權資產		178,081

X7 年使用權資產折舊費用 $=\$890,404\div 5=178,081$

18 中級會計學 5 版 下 習題解答

18.

$$\text{X2/1/1 使用權資產} = \$200,000 \times (1 + 4.917324) - \$7,465 = \$1,176,000$$

$$\text{X2/1/1 租賃負債} = \$200,000 \times (1 + 4.917324) - \$200,000 = \$983,465$$

$$\text{X3/1/1 租賃負債餘額} = \$983,465 + \$983,465 \times 6\% - \$200,000 = \$842,473$$

$$\text{X4/1/1 修改前之租賃負債} = \$842,473 + \$842,473 \times 6\% = \$893,021$$

$$\text{X4/1/1 修改後剩餘之租賃負債} = \$893,021 \times 2/3 = \$595,347$$

$$\text{X4/1/1 修改前之使用權資產} = \$1,176,000 - 2 \times (\$1,176,000 \div 7) = \$840,000$$

$$\text{X4/1/1 修改後之使用權資產} = \$840,000 \times 2/3 = \$560,000$$

X4/1/1	租賃負債	297,674	
	使用權資產		280,000
	變更租約利益		17,674

$$\text{X4/1/1 修改後再衡量之租賃負債} = \$147,000 \times (1 + 3.545951) = \$668,255$$

X4/1/1 修改後剩餘租賃負債與再衡量之租賃負債差額 $\$668,255 - \$595,347 = \$72,908$ 應調整使用權資產

X4/1/1	使用權資產	72,908	
	租賃負債		72,908
	租賃負債	147,000	
	現金		147,000

X4/12/31	利息費用	26,063	
	租賃負債		26,063
	折舊費用	126,582	
	累計折舊-使用權資產		126,582

$$\text{X4/1/1 調整後使用權資產} = \$560,000 + \$72,908 = \$632,908$$

$$\text{X4 年使用權資產折舊費用} = \$632,908 \div 5 = \$126,582$$

19.

- (1) X5 年初，茉莉公司將此大樓於租約剩餘之 5 年期間轉租予柚子公司，柚子公司每年年初向茉莉公司支付租金 \$279,000，茉莉公司將轉租分類為融資租賃。
- (2) X5 年初，茉莉公司將此大樓轉租予柚子公司，租期 2 年，柚子公司每年年初向茉莉公司支付租金 \$290,000，茉莉公司將轉租分類為營業租賃。

X3/1/1 使用權資產= $\$260,000 \times (1 + 5.075692) - \$480 = \$1,579,200$

X3/1/1 租賃負債= $\$260,000 \times (1 + 5.075692) - \$260,000 = \$1,319,680$

X4/1/1 租賃負債餘額= $\$1,319,680 + \$1,319,680 \times 5\% - \$260,000 = \$1,125,664$

X5/1/1 租賃負債餘額= $\$1,125,664 + \$1,125,664 \times 5\% = \$1,181,947$

X5/1/1 轉租前使用權資產= $\$1,579,200 - (\$1,579,200 \div 7 \times 2) = \$1,128,000$

(1)

轉租開始日茉莉公司租賃投資總額= $\$279,000 \times 5 = \$1,395,000$

本題中轉租隱含利率並非容易確定，故使用主租賃之租賃隱含利率 5% 衡量轉租投資淨額：

X5/1/1 租賃投資淨額= $\$279,000 \times (1 + 3.545951) = \$1,268,320$

X5/1/1 使用權資產餘額與租賃投資淨額之差額應認列利益 $\$1,268,320 - \$1,128,000 = \$140,320$

X5/1/1	應收融資租賃款	1,395,000	
	使用權資產		1,128,000
	融資租賃之未賺得融資收益		126,680
	售後租且移轉權利之利益		140,320
	現金	279,000	
	應收融資租賃款		279,000
	租賃負債	260,000	
	現金		260,000

X5/12/31 主租賃利息費用= $(\$1,181,947 - \$260,000) \times 5\% = \$46,097$

X5/12/31 轉租利息收入= $(\$1,268,320 - \$279,000) \times 5\% = \$49,466$

X5/12/31	利息費用	46,097	
	租賃負債		46,097
	融資租賃之未賺得融資收益	49,466	
	利息收入		49,466

20 中級會計學 5 版 下 習題解答

(2)

X5/1/1	租賃負債	260,000	
	現金		260,000
	現金	290,000	
	預收租金		290,000
X5/12/31	利息費用	46,097	
	租賃負債		46,097
	折舊費用	225,600	
	累計折舊-使用權資產		225,600
	預收租金	290,000	
	租金收入		290,000

20.

租賃負債= $\$35,000 \times (1 + 3.790787) + \$1,000 \times 0.564474 = \$168,242$

應認列使用權資產= $\$105,000 \div \$168,242 \times \$168,242 = \$105,000$

應認列處分利益= $\$0$

X1/7/1	現金	168,242	
	使用權資產	105,000	
	設備(淨額)		105,000
	租賃負債		168,242
	租賃負債	35,000	
	現金		35,000
X1/12/31	利息費用	6,662	
	租賃負債		6,662
	折舊費用	8,750	
	累計折舊-使用權資產		8,750

$(\$168,242 - \$35,000) \times 10\% \times 6/12 = \$6,662$

$\$105,000 \div 6 \times 6/12 = \$8,750$

21.

租賃負債= $\$609,000 \times (1 + 1.783265) + \$92,000 \times 0.793832 = \$1,768,041$

應認列使用權資產= $\$6,000,000 \div \$6,890,000 \times \$1,768,041 = \$1,539,658$

應認列處分利益= $\$890,000 \div \$6,890,000 \times (\$6,890,000 - \$1,768,041) = \$661,617$

X3/1/1	現金	6,890,000	
	使用權資產	1,539,658	
	累計折舊—運輸設備	330,000	
	運輸設備		6,330,000
	租賃負債		1,768,041
	售後租回移轉權利之利益		661,617
	租賃負債	609,000	
	現金		609,000
X3/12/31	利息費用	92,723	
	租賃負債		92,723
	折舊費用	513,219	
	累計折舊-使用權資產		513,219

折舊費用= $\$1,539,658 \div 3 = \$513,219$

22.

租賃負債= $\$400,000 \times (1 + 3.239720) + \$60,000 \times 0.649931 = \$1,734,884$

應認列使用權資產= $\$2,400,000 \div \$2,100,000 \times \$1,734,884 = \$1,982,725$

應認列處分損失= $\$300,000 \div \$2,100,000 \times (\$2,100,000 - \$1,734,884) = \$52,159$

X2/1/1	現金	2,100,000	
	使用權資產	1,982,725	
	累計折舊—機器設備	600,000	
	售後租回移轉權利之損失	52,159	
	機器設備		3,000,000
	租賃負債		1,734,884

22 中級會計學 5 版 下 習題解答

	租賃負債	400,000	
	現金		400,000
X2/12/31	利息費用	120,140	
	租賃負債		120,140
	折舊費用	396,545	
	累計折舊-使用權資產		396,545
折舊費用= $\$1,982,725 \div 5 = \$396,545$			

23.

$$\text{租賃負債} = \$250,000 \times (1 + 2.531295) = \$882,824$$

$$\text{應認列使用權資產} = \$4,200,000 \div \$4,600,000 \times \$882,824 = \$806,057$$

$$\text{應認列處分利益} = \$400,000 \div \$4,600,000 \times (\$4,600,000 - \$882,824) = \$323,233$$

X4/1/1	現金	4,600,000	
	使用權資產	806,057	
	累計折舊—設備	800,000	
	設備		5,000,000
	租賃負債		882,824
	售後租回移轉權利之利益		323,233
	租賃負債	250,000	
	現金		250,000
X4/12/31	利息費用	56,954	
	租賃負債		56,954
	折舊費用	201,514	
	累計折舊-使用權資產		201,514

24.

租賃負債= $\$150,000 \times (1 + 3.387211) = \$658,082$

應認列使用權資產= $\$3,800,000 \div \$3,800,000 \times \$658,082 + (\$250,000 - \$150,000) \times (1 + 3.387211) = \$1,096,803$

X4/1/1	現金	3,361,279	
	使用權資產	1,096,803	
	累計折舊—加熱設備	200,000	
	租賃負債		658,082
	加熱設備		4,000,000
	租賃負債	150,000	
	現金		150,000
X4/12/31	利息費用	35,566	
	租賃負債		35,566
	折舊費用	219,361	
	累計折舊-使用權資產		219,361

折舊費用= $\$1,096,803 \div 5 = \$219,361$

25.

售價超過公允價值部分($\$8,330,000 - \$7,200,000 = \$1,130,000$)視為額外融資，每期支付本息之金額為 $\$1,130,000 \div (1 + 4.100197) = \$221,560$

每期支付租賃負債本息之部分= $\$1,020,000 - \$221,560 = \$798,440$

租賃負債= $\$798,440 \times (1 + 4.100197) + \$200,000 \times 0.666342 = \$4,205,470$

應認列使用權資產= $\$7,200,000 \div \$7,200,000 \times \$4,205,470 = \$4,205,470$

X8/1/1	現金	8,330,000	
	使用權資產	4,205,470	
	累計折舊—機器設備	800,000	
	機器設備		8,000,000
	租賃負債		4,205,470
	其他長期借款		1,330,000

24 中級會計學 5 版 下 習題解答

	其他長期借款	221,560	
	租賃負債	798,440	
	現金		1,020,000
X8/12/31	利息費用	316,083	
	租賃負債		238,492
	應付利息		77,591
	折舊費用	700,912	
	累計折舊-使用權資產		700,912

折舊費用= $\$4,205,470 \div 6 = \$700,912$

應用問題

1.

租賃投資總額= $\$77,000 \times 6 + \$20,000 = \$482,000$

租賃投資淨額= $\$77,000 \times (1 + 3.993) + \$20,000 \times 0.630 = \$397,061$

未賺得融資收益= $\$482,000 - \$397,061 = \$84,939$

X1/1/1	應收融資租賃款	482,000	
	融資租賃之未賺得融資收益		84,939
	出租資產		397,061
	現金	77,000	
	應收融資租賃款		77,000
X1/12/31	融資租賃之未賺得融資收益	25,605	
	利息收入		25,605
X6/1/1	現金	77,000	
	應收融資租賃款		77,000
X6/12/31	融資租賃之未賺得融資收益	1,453	
	利息收入		1,453
	現金	20,000	
	應收融資租賃款		20,000

26 中級會計學 5 版 下 習題解答

租賃投資及未賺得融資收益攤銷表：

日期	租金	利息收入	租賃投資總額	未賺得融資收益	租賃投資淨額
X1/1/1			482,000	84,939	397,061
X1/1/1	77,000		405,000	84,939	320,061
X2/1/1	77,000	25,605	328,000	59,334	268,666
X3/1/1	77,000	21,493	251,000	37,841	213,159
X4/1/1	77,000	17,053	174,000	20,788	153,212
X5/1/1	77,000	12,257	97,000	8,531	88,469
X6/1/1	77,000	7,078	20,000	1,453	18,547
X6/12/31		1,453*	20,000	0	20,000

*尾差調整

2.

$$\text{租賃給付} = \$123,000 \times 5.971 + \$10,000 \times 0.582 = \$740,253$$

租賃負債還本付息表：

年度	租賃負債期初餘額	租賃給付	利息費用	租賃負債期末餘額
X1	740,253	123,000	51,818	669,071
X2	669,071	123,000	46,835	592,906
X3	592,906	123,000	41,503	511,409
X4	511,409	123,000	35,799	424,208
X5	424,208	123,000	29,965	330,903
X6	330,903	123,000	23,163	231,066
X7	231,066	123,000	16,175	124,241
X8	124,241	123,000	8,759*	10,000

*調整尾差

X1/1/1	使用權資產	740,253	
	租賃負債		740,253

X1/12/31	租賃負債	71,182	
	利息費用	51,818	
	現金		123,000
	折舊費用	92,532	
	累計折舊-使用權資產		92,532
X8/12/31	租賃負債	114,241	
	利息費用	8,759	
	現金		123,000
	折舊費用	92,529	
	累計折舊-使用權資產		92,529
	租賃負債	10,000	
	使用權資產交還利益		10,000

3.

X3/1/1 租賃負債=使用權資產

$$= \$175,000 \times (1 + 5.206370) + \$7,600 \times 0.542069 = \$1,090,235$$

年度	租賃負債期初餘額	租賃給付	利息費用	租賃負債期末餘額
X3	1,090,235	175,000	73,219	988,454
X4	988,454	175,000	65,076	878,530
X5	878,530	175,000	56,282	759,812

X3/1/1	使用權資產	1,090,235	
	租賃負債		915,235
	現金		175,000
X3/12/31	利息費用	73,219	
	租賃負債		73,219
	折舊費用	136,279	
	累計折舊-使用權資產		136,279

28 中級會計學 5 版 下 習題解答

X6/1/1 修改前原承租空間剩餘之租賃負債
 $=\$703,530+\$703,530\times 8\%=\$759,812$

X6/1/1 修改後原承租空間剩餘之租賃負債
 $=\$175,000\times(1+1.783265)+\$7,600\times 0.793832=\$493,104$

X6/1/1 修改前原承租空間之使用權資產
 $=\$1,090,235-3\times(\$1,090,235\div 8)=\$681,398$

X6/1/1 修改後原承租空間剩餘之使用權資產
 $=\$681,398\times 3/5=\$408,839$

X6/1/1	租賃負債	266,708	
	變更租約損失	5,851	
	使用權資產		272,559

X6/1/1 修改後再衡量之租賃負債
 $=\$175,000\times(1+1.808018)+\$7,600\times 0.816298=\$497,607$

X6/1/1 修改後剩餘租賃負債與再衡量之租賃負債差額 $\$497,607-\$493,104 = \$4,503$ 應調整使用權資產

X6/1/1	使用權資產	4,503	
	租賃負債		4,503

X6 年起新增空間之租賃負債=使用權資產
 $=\$201,000\times(1+1.808018)+\$6,850\times 0.816298=\$570,003$

X6/1/1	使用權資產	570,003	
	租賃負債		570,003

X6/1/1	租賃負債	376,000	
	現金		376,000

X6/12/31	利息費用	48,412	
	租賃負債		48,412
	折舊費用	327,781	
	累計折舊-使用權資產		327,781

$$\begin{aligned} & \text{X6 年初使用權資產} \\ & = \$408,839 + \$4,503 + \$570,003 = \$978,345 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{X6 年使用權資產折舊費用} \\ & = \$978,345 \div 3 = \$326,115 \end{aligned}$$

4.

價格超過公允價值之部分 ($\$1,200,000 - \$1,109,400 = \$90,600$) 視為額外融資，由到期年金現值推算每期支付 $\$90,600 \div (1 + 2.775) = \$24,000$ ，即租賃負債每期係支付 $\$164,000 - \$24,000 = \$140,000$

$$\text{租賃負債} = \$140,000 \times (1 + 2.775) + \$100,000 \times 0.855 = \$614,000$$

$$\text{應認列使用權資產} = \$1,000,000 \div \$1,109,400 \times \$614,000 = \$553,452$$

$$\text{應認列處分利益} = \$109,400 \div \$1,109,400 \times (\$1,109,400 - \$614,000) = \$48,852$$

X5/1/1	現金	1,200,000	
	使用權資產	553,452	
	累計折舊—機器設備	400,000	
	機器設備		1,400,000
	租賃負債		614,000
	其他長期借款		90,600
	售後租回移轉權利之利益		48,852
	租賃負債	140,000	
	其他長期借款	24,000	
	現金		164,000
X5/12/31	利息費用	21,624	
	租賃負債		18,960
	應付利息		2,664
	折舊費用	138,363	
	累計折舊-使用權資產		138,363

30 中級會計學 5 版 下 習題解答

X6/1/1	租賃負債	140,000	
	其他長期借款	21,336	
	應付利息	2,664	
	現金		164,000
X6/12/31	利息費用	15,929	
	租賃負債		14,118
	應付利息		1,811
	折舊費用	138,363	
	累計折舊-使用權資產		138,363

5.

(1)

價格超過公允價值之部分 ($\$1,500,000 - \$1,000,000 = \$500,000$) 視為額外融資，由到期年金現值推算每期支付 $\$500,000 \div 3.99271 = \$125,228$ ，即租賃負債每期係支付 $\$200,000 - \$125,228 = \$74,772$
 租賃負債 = $\$74,772 \times (3.99271) = \$298,543$

$$\text{應認列使用權資產} = \$800,000 \times \frac{\$298,543}{\$1,000,000} = \$238,834$$

$$\text{應認列處分利益} = \$200,000 \times \left(1 - \frac{\$298,543}{\$1,000,000}\right) = \$140,291$$

現金	1,500,000	
使用權資產	238,834	
累計折舊—設備	400,000	
設備		1,200,000
租賃負債		298,543
其他長期借款		500,000
售後租回移轉權利之利益		140,291
租賃負債	125,228	
其他長期借款	74,772	
現金		200,000

(2)

價格低於公允價值之部分 ($\$800,000 - \$1,000,000 = -\$200,000$) 視為預付租金租賃負債 = $\$200,000 \times 3.99271 = \$798,542$

實質租賃給付之現值 = 預付租金 + 租賃負債 = 998,542

應認列使用權資產 = $\$800,000 \times \frac{\$998,542}{\$1,000,000} = \$798,834$ 應認列處分利益 = $\$200,000 \times (1 - \frac{\$998,542}{\$1,000,000}) = \292

現金	800,000	
使用權資產	798,834	
累計折舊—設備	400,000	
設備		1,200,000
租賃負債		798,542
售後租回移轉權利之利益		292

6.

該設備所保留之使用權相關占比為 40% ($= \$340,000 \div \$850,000$)移轉給乙公司之權利有關占比為 60% ($= (\$850,000 - \$340,000) \div \$850,000$)甲公司使用權資產為 $\$600,000 \times 40\% = \$240,000$ 於交易日認列之利益 ($\$850,000 - \$600,000$) $\times 60\% = \$150,000$

現金	850,000	
使用權資產	240,000	
機器設備		600,000
租賃負債		340,000
售後租回移轉權利之利益		150,000

7. 【售後租回——於租賃開始日根據營業收入預估變動租賃給付】千紙鶴公司將廠房以公允價值 \$840,000 移轉予小螃蟹公司，交易前該大樓帳面金額為 \$800,000。千紙鶴公司同時與小螃蟹公司簽訂合約取得使用該大樓 5 年的權利，每年支付租金係取決於營業收入之變動租賃給付。廠房的移轉滿足 IFRS 15 之銷售條件，千紙鶴公司之增額借款利率為 5%。

千紙鶴公司評估後認為雖然租賃給付屬於變動性質但仍可合理預估。因此，千紙鶴公司預估租賃期間內之變動租賃給付金額如下：

年度	預估變動租賃給付
1	75,000
2	70,000
3	73,000
4	69,000
5	68,000

假設租賃期間內各年度的租賃給付與原先估計的一樣。

試作：千紙鶴公司的所有相關分錄。

解析

以增額借款利率 5% 將前述預估變動租賃給付金額折現之金額為 308,027 元，此金額即為租賃負債原始衡量金額。

此外，千紙鶴公司應於開始日決定租回占比。為此，千紙鶴公司將預估租賃給付現值與該大樓公允價格 84 萬元對照比較。也就是說，千紙鶴公司以 $308,027 / 840,000 \times 100 = 36.67\%$ 計算租回占比，並使用該比率計算使用權資產原始認列帳面金額為 293,359 元 ($36.67\% \times 800,000$ (該大樓原帳面金額))。

於此方法下係先計算開始日之租賃負債，並以該租賃負債金額除以標的資產公允價值計算租回占比為 36.67%；其餘 63.33% 則係已移轉權利之占比，出售利益即依此計算為 25,332 元 ($63.33\% \times (840,000 - 800,000)$)。

千紙鶴公司於開始日針對售後租回交易之會計處理如下：

	借	貸
現金	840,000	
使用權資產 ($800,000 \times 36.67\%$)	293,359	
建築		800,000
租賃負債		308,027
售後租回利益 ($63.33\% \times (840,000 - 800,000)$)		25,332

租賃負債及使用權資產預計攤銷表如下：

租賃負債				
年度	期初餘額	租賃給付	利息支出 (每年 5%)	期末餘額
1	308,027	(75,000)	15,401	248,428
2	248,428	(70,000)	12,421	190,849
3	190,849	(73,000)	9,542	127,391
4	127,391	(69,000)	6,369	64,761
5	64,761	(68,000)	3,239	-

使用權資產			
年度	期初餘額	折舊費用	期末餘額
1	293,359	(58,672)	234,687
2	234,597	(58,672)	176,015
3	176,015	(58,672)	117,343
4	117,343	(58,672)	58,761
5	58,761	(58,672)	25,000

8. 【售後租回——實際與預估租賃給付間之差額認列於損益】童童公司以\$1,500,000的公允價值將辦公大樓轉移給凡凡公司，而該大樓在交易前的帳面金額為\$1,350,000。同時，童童公司和凡凡公司簽訂了一份協議，賦予童童公司在接下來5年內使用該大樓的權利，並且每年支付的租金將根據營業收入的變動而變化。根據IFRS 15的銷售條件，辦公大樓的轉移合乎標準。童童公司的增額借款利率為7.5%。

童童公司進行評估後認為，儘管租賃給付具有變動性質，但仍然可以合理預測。假設租賃期間內各年度的租賃給付與原先估計的不一樣，實際變動租賃給付如下：

年度	實際變動租賃給付	開始日預估之變動 租賃給付	認列於損益之差額 借/(貸)
1	152,500	150,000	2,500
2	163,000	158,000	5,000
3	140,500	142,000	(1,500)
4	110,000	120,000	(10,000)
5	125,000	115,000	10,000

試作：童童公司第1年底的相關分錄。

解析

童童公司於第 1 年底認列分錄如下：

	借	貸
租賃負債	150,000	
租金支出	2,500	
現金		152,500

如果童童公司採用前述的方法二來確定租賃開始日的租賃給付金額，後續的衡量原則將保持一致。換句話說，如果實際的變動租賃給付金額與預估的各期平均租賃給付金額不同，則無需重新評估租賃負債，而應將差額認列於損益中。

這篇文章將繼續進一步提供更複雜情況的示例，並且不論情況如何，衡量的基本原則將包括以下兩點：

1. 在租賃開始日確定的租賃給付金額不會因後續的估計變更而修改。
2. 賣方兼承租人不認列與租回所保留的使用權有關的收益或損失，除非租賃發生修改導致租賃的部分或完全終止。

這些原則確保了對售後租回交易的一致性處理，無論在不同情況下是否需要進行後續衡量或評估。