

提前终止租赁合同

确认损失时的会计计量问题

唐立新 龙翰林

(江西理工大学经济管理学院 江西赣州 341000)

提前终止租赁合同引发的主要是对特殊协议权的终止而造成的损失进行评估确认的问题。制造企业由于出租人要求提前终止租赁合同的主要损失包括:在同一时间段承租人承租相同条件的场地(含配套设施)所需的租赁差额、搬迁费和因提前终止合同产生的相关费用。

租金差额是指评估确认日至原合同终止日这一时间段内按同地域、同条件、同配套设施及相同场地面积、建筑物面积的租金支出为基础,同时考虑企业生产的必要性确认满足生产的基本条件的同地域租金支出,确认重新租赁同条件场地及建筑物的成本,再扣除原租金形成的差额。搬迁费是指因终止合同导致制造企业空间布局的改变,主要由机器设备的安装调试费、运输费、装卸费等构成。因提前终止合同产生的相关费用主要由因提前终止合同而导致的履约损失、停工损失、因时间过紧导致的寻找场地的超额支出和相关财物的处置损失构成。在这项实务中,确认各项损失的计量属性是确认损失的关键所在。

一、损失计量问题

目前,会计计量中主要采用的计量属性有以下五种:①历史成本,又称实际成本,是取得或制造某项财产物资时实际支付的现金或者其他等价物。②重置成本,又称现行成本,是指按照当前市场条件,重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物的金额。③公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。④可变现净值是指在正常生产经营过程中,以预计售价减去进一步加工成本和销售所必需的预计税金及相关费用后的净值。⑤未来现金流量的现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值,是考虑货币时间价值因素的一种计量属性。采用不同的计量属性,确定的资产金额也会不同。

提前终止租赁合同确认损失时,租金差额的初始计量一般采用历史成本进行计量,但由于要重新租赁同条件的场地,则应采用重置成本或公允价值。如此一来,租金差额将会因为社会整体物价指数的上涨而增加。应当注意的是,原租用场地可能有不少是空置不用的场地或建筑物,应考虑剔除这一部分,实务中通常是通过权重数进行确认。

搬迁费则主要是按公允价值进行计量,因为搬迁时所用的人工、吊装、运输设备均以市价为主,安装调试设备也基本上按公允价值计量更为妥当。

因提前终止合同产生的相关费用的计量则比较复杂。履约损失应采用重置成本计量,停工损失也应采用重置成本计量,而因时间过紧导致寻找场地的超额支出和相关财物的处置损失则应采用可变现净值进行计量,这主要是因为时间过紧将会导致其不能在完全公允的市场上进行交易。

二、案例分析

例:地处江南的某木材加工厂于2×03年9月30日租赁了当地一个经营不佳的国有大厂的空置生产车间和用地进行胶合板生产,租期为10年,月租金为5000元。2×09年5月1日,该国有大厂要求木材加工厂于2×09年10月1日之前搬出原场地以便进入破产程序,即要求提前终止租赁合同。原生产车间及其附属建筑物占地面积共计4000m²,空置场地为5000m²。现有设备含工业用锅炉等36台(套),原材料和产成品约1300m³。损失确认如下表所示:

木材加工厂提前终止合同损失确认表

时间:2×09年10月1日~2×13年9月30日

单位:元

项目	计量属性	申报价	确认价
租金差额	重置成本与历史成本差额	540 000 ^①	315 648 ^②
搬迁费	公允价值	150 000	100 000 ^③
履约损失	重置成本	20 000	1 800
停工损失	重置成本	60 000	40 000
寻找场地超额支出	可变现净值	50 000	30 000
财物处置损失	可变现净值	30 000	20 000
合计		850 000	507 448

备注:①申报价=[(4 000×4.5+5 000×0.4)-5 000]×36=540 000(元);②确认价=[(4 000×4.47+5 000×0.8)×20%+(2 000×4.47+3 500×0.8)×80%-5 000]×36=315 648(元);③主要剔除了正常的锅炉和相关设备检测费等正常成本。

本案例为特定条件的提前终止租赁合同,即由出租方提出要求,承租人是制造企业,且承租期较长,租金差额较大。但对同类或相似的提前终止租赁合同的损失的确认同样具有参考价值。

可见,会计计量属性对于资产价值及会计信息质量有重大影响,在会计计量实务中要充分考虑到各方面因素,谨慎合理地选用计量属性。○