

经营租赁中租赁物改良之会计处理

龙文滨

(广东技术师范学院 广州 510665)

【摘要】当前,我国对租赁物改良的会计处理尚缺乏规范,以致企业在实务中对租赁物改良的会计处理不统一,严重影响了财务报表信息的可信度。本文就企业在租赁物改良实务中的常见问题进行探讨,以期对我国制定全面的租赁会计的处理规范有所裨益。

【关键词】经营租赁 租赁物改良 会计处理

租赁物改良,是指承租人为达到使用租赁物的目的,在出租人的同意下对租赁物进行添附或其他改进其功能的行为。然而,无论是在2001年颁布的《企业会计准则——租赁》,还是在2006年颁布的《企业会计准则第21号——租赁》中,准则制定者似乎都忽略了对租赁物改良的会计核算的规范,只有在2003年财政部印发的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(以下简称《问题解答(二)》)的第十二问“关于固定资产后续支出的处理”中可以找到与经营租赁中租赁物改良相关的规定:“经营租赁方式租入的固定资

产发生的改良支出,应单设‘1503 经营租入固定资产改良’科目核算,并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧。”

由于《问题解答(二)》中对租赁物改良的核算要求非常简单,既未清楚列明“经营租入固定资产改良”科目的属性,未明确该科目余额在资产负债表上的列报方式,也未明确此类项目的折旧是否可并入“累计折旧”科目核算,在缺乏清晰的会计核算规范的指引下,企业在实务中对租赁物改良的会计处理相当随意,严重影响了财务报表信息的可靠性和可比性。本

2. 分摊未确认融资费用的会计处理。

第一步:确定未确认融资费用分摊率。本例采用的分摊率为出租人的租赁内含利率(8%)。

第二步:采用实际利率法在租赁期内分摊未确认融资费用(金额单位:元)。

日期①	租金②	确认的融资费用③=期初⑤×8%	应付本金减少额④=②-③	应付本金余额期末⑤=期初⑤-④
20×3.1.1				3 312 100
20×3.12.31	1 000 000	264 968	735 032	2 577 068
20×4.12.31	1 000 000	206 165.44	793 834.56	1 783 233.44
20×5.12.31	1 000 000	142 658.68	857 341.32	925 892.12
20×6.12.31	1 000 000	74 107.88	925 892.12	0
合计	4 000 000	687 900	3 312 100	

注:尾数调整:74 107.88=1 000 000-925 892.12

第三步:账务处理。①20×3~20×6年,每年年末支付租金。借:长期应付款 1 000 000元;贷:银行存款 1 000 000元。②每月分摊未确认融资费用。20×3年1~12月:借:财务费用 22 080.67元(264 968÷12);贷:未确认融资费用 22 080.67元。20×4年1~12月:借:财务费用 17 180.45元(206 165.44÷12);贷:未确认融资费用 17 180.45元。20×5年1~12月:借:财务费用 11 888.22元(142 658.68÷12);贷:未确认融资费用 11 888.22元。20×6年1~12月:借:财务费用 6 175.66元

(74 107.88÷12);贷:未确认融资费用 6 175.66元。

四、未确认融资费用分摊的简便计算方法

采用未确认融资费用分摊表的方法虽然直观、清晰,但计算比较繁琐。这里介绍一种简便方法,供大家参考:

第一年分摊额(X_1)=固定资产入账价值×分摊率;第二年分摊额(X_2)=(固定资产入账价值-本期租金+ X_1)×分摊率;第三年分摊额(X_3)=(固定资产入账价值-2×本期租金+ X_1 + X_2)×分摊率;第四年分摊额(X_4)=(固定资产入账价值-3×本期租金+ X_1 + X_2 + X_3)×分摊率……第n年分摊额(X_n)=

[固定资产入账价值-(n-1)×本期租金+ $\sum_{i=1}^{n-1} X_i$]×分摊率。依此公式,计算出的是全年的分摊额,然后除以12即可得到每月应分摊的费用。最后一年的分摊额=未确认融资费用- $\sum_{i=1}^{n-1} X_i$ 。

按照这种方法,本例计算过程简化如下:第一年分摊额=3 312 100×8%=264 968(元);第二年分摊额=(3 312 100-1 000 000+264 968)×8%=206 165.44(元);第三年分摊额=(3 312 100-2×1 000 000+264 968+206 165.44)×8%=142 658.68(元);第四年分摊额=687 900-(264 968+206 165.44+142 658.68)=74 107.88(元)。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2006

文拟对此作以下探讨。

一、租赁物改良的核算科目属性和折旧方式

对租赁物进行改良是许多企业使用租赁物的前提。对于经营租赁中发生的租赁物改良支出,我国企业原先在“长期待摊费用——租入固定资产改良支出”科目中核算。财政部2003年发布的《问题解答〈二〉》的征求意见稿中要求将其列入“固定资产——固定资产改良”科目,但正式稿中则要求单设一个新的一级科目“经营租入固定资产改良”核算。将其列示在固定资产项目之外,可能是考虑到租赁物改良形成的资产形态与常规的固定资产不同,比如饮食店在开业前需对租赁铺面进行室内装修,涉及天花、涂层、货架等等,不仅组成部分类别较多,且各组成部分的使用寿命不同。

笔者认为,能否将租赁物改良纳入固定资产项目核算,首要考虑的是它是否符合固定资产的定义,而非其实物形态。根据新颁布的《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称《固定资产准则》)的第三条,“固定资产,是指同时具有下列特征的有形资产:①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;②使用寿命超过一个会计年度。”大多数的租赁物改良是能满足固定资产的有形、使用目的及使用寿命的三大特征要求的,因而应纳入固定资产项目来核算,单独另设科目会人为地低估企业固定资产的账面价值。因此,笔者建议使用“固定资产——租赁物改良”科目来核算符合固定资产定义的租赁物改良。而对于那些因使用寿命较短而不符合固定资产定义的租赁物改良,建议采用与固定资产大修理费用相似的处理方式,直接确认为改良当期的损益。

尽管建议将符合条件的租赁物改良纳入固定资产项目核算,但笔者认为可以采用有别于其他类型的固定资产的折旧方式来计提折旧。《固定资产准则》第五条规定:“固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益,适用不同折旧率或折旧方法的,应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。”租赁物改良形成的资产满足该条款列举的条件,但若按该条款的要求将各组成部分单独确认、分别计提折旧的话,必然增加企业的核算工作量。根据成本收益原则,笔者认为租赁物改良不适用该条款,而应直接将支出总金额在剩余租赁期与租赁资产(主要组成部分)尚可使用年限两者较短的期间内,采用直线法或其他系统合理的方法计提折旧,由此形成的累计折旧与其他类型固定资产的累计折旧在资产负债表中合并列报。

二、租赁物改良的建设期租金的会计处理

为了促使承租人尽快签订合约,出租人通常承诺在租赁物改良的建设期向承租人提供激励措施,如免租期、减租期等。在实务中,承租人往往在租赁物改良完毕、营业场所投入使用后,或租金开始支付时才确认租金费用。然而,《问题解答〈二〉》的第十七条规定:“在出租人提供免租期的情况下,承租人应将租金总额在整个租赁期内,而不是在租赁期扣除免租期后的期间内,按直线法或其他合理的方法进行分摊。”根据该规定,即使承租人无需在租赁物改良的建设期缴纳租金,也应分摊租金费用。

但是,租赁物改良的建设期内的租金费用是作为租赁物改良的成本来资本化,还是直接确认为当期的费用,企业在实务处理中分歧很大。现举例说明。

例1:2007年1月1日,A公司(出租人)与B公司(承租人)签订了一份10年期的办公地点的租赁合约,该合约规定B公司在租赁期内每月支付A公司2万元租金。由于B公司在开业前必须对该办公地点进行为期六个月的大规模装修,为了尽快签订合约,A公司同意在六个月的装修期内给予免租。B公司的装修花费为50万元,该装修的使用寿命约为10年,租赁期末承租人将该装修移交出租人。2007年7月1日,B公司开始使用该办公地点。

表1 财务报表摘要(2007年) 单位:元

项目	B公司(承租人)		
	资本化处理	费用化处理	两者差额
资产负债表			
租赁物改良	614 000	500 000	114 000
减:累计折旧	32 316	26 316	6 000
租赁物改良净值	581 684	473 684	108 000
利润表			
租金费用	114 000	228 000	(114 000)
折旧费用	32 316	26 316	6 000
现金流量表			
经营性现金流量	(114 000)	(228 000)	114 000
投资性现金流量	(614 000)	(500 000)	(114 000)

注:资本化处理下2007年的租金费用=(20 000×12×9.5÷10)÷2=114 000(元);资本化处理下租赁物改良原值=500 000+114 000=614 000(元)。

不同的会计处理方式对企业的财务状况和经营成果的影响不同,特别是在租赁物改良的建设期,企业一般未能取得实质性收入,租金的费用化处理会严重影响企业当期的经营业绩。而将建设期租金资本化则对当期的经营业绩无影响,且若租赁期较长时,由此增加的折旧费用不大,所以备受承租人青睐。

然而笔者认为,将租赁物改良建设期的租金资本化不合理,理由是:①租金费用是承租人为获取接触或控制租赁物而支付的对价,对租赁物的接触或控制权力在建设期内或建设期后没有变化,因而在两个期间的处理亦不应有差异;②建设期的租金仅供企业在特定期间(建设期)内使用租赁物,与建设期后的使用权无关;③将某项支出资本化的条件是该支出使可能流入企业的经济利益超过原先的估计,而建设期租金的大小不影响租赁物改良的价值,亦与租赁物改良所提供的未来经济利益无关。因此,笔者建议将租赁物改良的建设期租金直接确认为当期损益,而不增加租赁物改良资产的账面价值。

三、出租人承担租赁物改良的部分或者全部支出的会计处理

除了提供免租期、减租期外,出租人可能还会承担租赁物

改良的部分或全部支出,如免费或低价向承租人提供改良用材料或设备、替承租人支付改良工程费,或是直接用现金补偿承租人的部分或全部改良费用。由于我国现行的会计准则未涉及出租人承担租赁物改良支出的会计处理,承租人在实务中的通常做法是:将从出租人处获取的各种利益直接扣减租赁物改良的成本,资产负债表中“经营租入固定资产改良”仅体现净值,即承租人在租赁物改良过程中实际支付的金额。具体会计处理结果见表2的处理1。

例2:2007年1月1日,A公司(出租人)与B公司(承租人)签订了一份10年期的办公地点的租赁合约,该合约规定B公司在租赁期内每月支付A公司2万元租金。由于B公司在开业前必须对该办公地点进行为期六个月的大规模装修,为了尽快签订合约,A公司同意补偿B公司25%的装修费。B公司的装修花费为50万元,该装修的使用寿命约为10年,租赁期末承租人将该装修移交给出租人。2007年7月1日,B公司开始使用该办公地点。

表2 财务报表摘要(2007年) 单位:元

项 目	B公司(承租人)		
	处理1	处理2	两者差额
资产负债表			
租赁物改良	375 000	500 000	(125 000)
减:累计折旧	19 737	26 316	(6 579)
租赁物改良净值	355 263	473 684	(118 421)
租赁物改良备抵	0	112 500	(112 500)
利润表			
租金费用	240 000	227 500	12 500
折旧费用	19 737	26 316	(6 579)
现金流量表			
经营性现金流量	(240 000)	(102 500)	137 500
投资性现金流量	(375 000)	(500 000)	(125 000)

注:处理2的年租金费用=20 000×12-500 000×0.25÷10=227 500(元);处理2的经营性现金流量=-227 500+500 000×0.25=-102 500(元)。

国际会计准则委员会常设解释委员会(SIC)认为,承担租赁物改良的部分或全部支出是出租人在经营租赁中实施的激励措施之一。在SIC的第15号解释公告《经营租赁——鼓励措施》(SIC 15)的条款1中提到,“在就新的经营租赁业务或续租业务进行谈判时,为了达成租赁协议,出租人可能会提出一些鼓励措施,例如,由出租人补偿或承担承租人某些费用或预先支付一笔现金(如重新安置费用、租赁物改良费用或与承租人预先存在的租赁协议有关的费用)”。由于所有“激励措施都应作为同意使用租赁资产净对价的组成部分,不论激励措施的性质、形式或支付时间”,根据实质重于形式原则和权责发生制原则,SIC 15要求承租人将激励措施的收益总额作为租金费用的减项按直线法或其他系统合理的方法予以确认,因此,承租人在将租赁物改良总成本资本化的同时,将出租人承担的部分在租赁物改良备抵科目(负债类科目)核算,

并在剩余租赁期与租赁物改良使用寿命两者中较短的期间内摊销。SIC 15要求的会计处理结果见表2的处理2。

对比而言,我国企业在实务中普遍采用的将出租人补偿款抵扣租赁物改良成本的处理方法,实际上是将出租人的补偿款从租赁合同中分割出来单独确认。这不符合租赁合同的实质,既低估了资产价值,又低估了负债价值,同时也影响了利润表和现金流量表中相关项目的准确性。2005年2月,美国证券交易委员会致函美国注册会计师协会下设的上市公司审计事务所中心,明确表示将出租人补偿款直接扣减租赁物改良成本的处理方法不恰当,重申公司应按美国财务会计准则委员会在1988年颁布的88-1号技术公告(FTB 88-1)的要求进行核算。FTB 88-1的核算规定与SIC 15的相同,值得我国借鉴。

四、结论

如何确定租赁物改良的核算科目属性和折旧方式,如何确认租赁物改良的建设期租金,如何处理出租人承担租赁物改良的部分或全部支出,这些均是企业在租赁物改良实务中常见的核算问题。由于缺乏相关的会计规范的指引,企业在实务中通常借鉴相似业务的会计准则条款来进行核算,处理方法五花八门,处理结果缺乏可比性,严重影响了财务信息的可信度。

笔者认为:大部分的租赁物改良符合固定资产的定义,应当纳入固定资产项目核算,在租赁期和租赁物改良使用寿命两者中较短的期间内计提折旧;租赁物改良建设期的租金是承租人为获取在建设期内接触或控制租赁物而支付的对价,对租赁物的接触或控制权力在建设期内或建设期后没有变化,会计处理亦应相同;承担租赁物改良部分或全部支出是出租人在经营租赁中向承租人提供的激励措施之一,承租人应将所收到的补偿款作为租金费用的减项按直线法或其他系统合理的方法予以确认。

此外,在会计信息的披露方面,现行会计准则仅要求经营租赁的承租人披露在资产负债表日后重大的经营租赁的年度最低租赁付款额,出租人披露各类租出资产的账面价值。随着经营租赁业务在企业中的发生频率越来越高,租赁条款日益复杂化,租赁物改良有可能成为企业操纵利润的工具之一。因此,完善租赁物改良业务信息的披露制度具有较大的现实意义。

借鉴国际会计准则和美国的相关会计制度,企业还应当在会计报表附注中披露以下信息:①重大经营租赁的主要条款,包括租赁期、续租选择权及免租期、减租期、出租人承担租赁物改良支出等租赁激励措施;②企业对上述经营租赁的主要条款的会计政策;③租赁物改良资产的期初和期末原值、净值及累计折旧额;④租赁物改良的折旧期、折旧方法及当期确认的折旧费用。

主要参考文献

James M.Fornaro,Rita J.Buttermilch.Increased Clarity in Accounting for Operating Leases Industry Practices Meet GAAP. The CPA Journal,2006;12