

# 关于市政通信管道使用权租赁的相关核算

李徐润 罗凤姣

为了保证主干道良好的无线网络, 传送管线建设项目常会选择市政通信管道使用权租赁这一方案。在与公共管理部门签订市政通信管道使用权租赁合同时, 无论是从项目管理的角度, 还是项目成本核算的角度, 均应首先正确分析这一业务的实质, 提取关键的会计信息并进行准确的会计核算。

## 一、市政通信管道使用权租赁合同的关键点

### (一) 合同标的的资产形态

由《企业会计准则——基本准则》对资产的定义和确认条件可知, 市政通信管道的使用权由合同约定而成, 合同不仅可以保证在一年以上的租赁有效期内承租方实现拥有并预计创造持续的经济利益, 而且市政通信管道使用权的成本也由合同明确约定。据此, 市政通信管道的使用权应作为资产核算。

但按照市政通信管道使用权租赁合同的一般约定, 通信管道是指通信专用管道和市政综合性管道中的通信专用管孔, 市政通信管道的使用权是合同标的, 这个使用权的载体是市政综合性管道中的通信专用管孔在城市地下贯穿、留空而产生的空间。按照当前法律规定, 管线通过的城市地下空

间资源归国家所有, 对市政通信管道使用权的租赁可理解为对管线通过的地下物理空间的使用权的租赁。因此笔者认为, 将空间性质的市政通信管道使用权确认为固定资产是不准确的, 应将通信管道使用权视同土地使用权的无形资产。

### (二) 租赁业务是融资性还是经营性

融资租赁与经营租赁的判定原则是与资产所有权有关的全部风险和报酬是否发生实质上的转移, 发生转移则是融资租赁, 反之则是经营租赁。

《企业会计准则第21号——租赁》应用指南将融资租赁和经营租赁的标准细化和具体化, 其中前两条标准涉及资产所有权的转移, 而我国的土地所有权归国家所有, 因此涉及所有权转移的标准不适用; 最后一条标准涉及资产使用价值的专属性, 由于通信管道使用权是一个地下的空间, 在运营商清理完毕该空间内的管线铺设之后, 又可以由其他运营商租用, 这个清理不属于较大改造, 因此这条不适用; 第三、四条在《企业会计准则第21号——租赁》应用指南中对“实质上的转移”的自由裁量进行了定量限制(租赁期占租赁资产使用寿命的75%以上, 租赁开始日的最低租赁付款额现值为租

万元, 与主表“经营活动产生的现金净流量”10万元不符。分析原因:

(1) 坏账转销20万元, 与利润无关, 但在计算“加: 应收账款的减少”中包括了这一减少的数额20万元。如果以此数额进行计算, 经营活动的现金净流量就会增加20万元。而事实上, 转销坏账, 既不会使企业现金增加, 也不会使现金减少。可见, 在资产减值准备填列“计提的坏账准备”时, 应该将坏账转销的部分剔除。

(2) 收到以前年度已核销的坏账, 不会导致当年计提的坏账准备增加, 也不会引起利润变化, 却使经营活动的现金流量增加10万元。在补充资料中“资产减值准备”项目是根据科目的记录分析填列的, 而造成主表中“经营活动的现金流量

净额”与“补充资料”中的不一致。可见, 在资产减值准备填列“计提的坏账准备”时, 应该加回收已到已核销的坏账而增加的坏账准备。

因此, 笔者认为“资产减值准备”中的“坏账准备”项目, 应该是“坏账准备增加净额”, 即根据“坏账准备”账户的期末期初余额的差额来填列, 而不是依据“资产减值准备”科目的记录分析填列。本案例中“资产减值准备”项目修正后的补充资料见表2。

经修正后的补充资料“经营活动产生的现金流量净额”与主表一致。

(作者单位: 南京纺织品进出口股份有限公司)

责任编辑 武献杰

赁开始日租赁资产公允价值的90%以上)。

那么如何判定市政通信管道使用权租赁是融资性租赁还是经营性租赁呢?在具体判定中,经常依赖第三、四条的量化判定,即如果市政通信管道使用权租赁是融资性租赁,那么合同条款的约定至少须满足租赁期限 $\geq 75\% \times 50$ 年(根据我国《城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》第12条规定,工业土地使用权出让最高年限为50年)或租金的现值 $\geq 90\% \times$ 公允价值。但是,从融资租赁最本质的定义出发不难得出,即使合同中的租赁期限和租金能够满足条件,如果存在事实能够证明与所有权相关的风险和报酬并未全部转移到承租方身上,那么确认为融资性租赁的理由也是不充分的。因此,《〈企业会计准则第21号——租赁〉应用指南》中的五条标准既不充分也不必要,仅仅是给会计职业判断提供分析支撑,而定性分析和定量分析相结合,是判定市政通信管道租赁业务性质的可靠方式。

## 二、市政通信管道使用权承租方的会计核算

笔者认为,市政通信管道使用权租赁是一种全新的租赁业务,就目前的会计核算来讲,只能依据租赁合同的约定来判断租赁性质以及后续的核算方式。以下通过具体案例分析,摘录对会计判断以及会计核算起主要影响的合同条款,其他条款选择性略过。

### (一) 案例A

2×13年1月1日某公共管理部门(甲方)与本市某电信运营商(乙方)签订了《市政通信管道使用权租赁合同》。合同约定:乙方向甲方租用白云大道(下称租赁物)的使用权,长度为2孔5 000米;租赁年限为10年,从验收通过并交付给乙方使用之日算起;租赁单价为100元/孔/米,合同总价为1 000 000元,在合同签订生效一个月内一次性全额付款;乙方在通信管道内完成通信线缆铺设后向甲方发出施工验收通知书,双方在预定的时间派人参加,由甲乙双方共同进行施工验收。同时,双方还约定了其他事项:一是乙方需要进行与租赁物有关的工程施工时应提前通知甲方,在乙方完成报批程序后方可开始施工,乙方在施工完毕后必须做好修复完善工作,并符合当地政府部门的有关规定。乙方施工队应符合国家对电信工程的施工要求,具有相应施工资格并服从甲方的指导和管理。二是乙方应在本项目租赁物内全程线缆的铺设、完成工程及修理缺陷过程中,在进行必要的一切施工操作时,不会对公众的便利、共用道路或铁路设施、第三方财产等产生不必要或不恰当的干扰。乙方应使甲方免于承担由乙方负责的上述事项所导致与之有关的一切索赔、诉讼、损害赔偿等。三是由于乙方施工或使用不当,导致的甲方通信设施损坏,应按损失额予以赔偿。四是合同期满后,乙方须负责清理

租赁物管道中布放的线缆,否则甲方有权处理管道中乙方布放的线缆,由此而产生的费用由乙方负责。五是甲方应监督管理第三方在与本项目管道同沟的管道的铺设及修理缺陷工程中,不会对乙方的通信线缆造成损害,否则甲方需协助乙方进行索赔。

### 1. 租赁性质的判断

首先,租赁年限为10年,小于该管道使用权使用年限的75%(即37.5年),无法支撑融资租赁75%以上的标准。租赁费用一次性付完,相当于现值为1 000 000元,一方面由于该主干道沿途并未有类似土地进行招拍挂,无法获得相近的市场价格信息,无法支撑融资租赁90%以上的标准。

其次,从“双方约定的其他事项”可知,在施工中乙方无权单方面进行管线铺设等施工动作,且在征得甲方同意的前提下,施工动作产生的一切结果均由乙方承担;在合同期满后,乙方须将本期工程的所有结果清除,若甲方清除,清除成本由乙方承担。由此可知,甲方并未将所有权相关的所有风险和报酬划归乙方。

从这个案例可以看出,由于土地使用权的特殊性,导致格式合同的枚举条款很难将与所有权相关的风险和报酬悉数列示,最终会计职业判断更倾向于经营租赁。

### 2. 租赁的会计核算

在判定为经营性租赁后,甲方将管道使用权使用费列示为长期待摊费用,摊销期限为合同受益年限,不存在残值。会计分录如下:

#### (1) 一次性付清价款,收到入账发票

|                 |           |
|-----------------|-----------|
| 借:在建工程——经营性租赁资产 | 1 000 000 |
| 贷:应付账款          | 1 000 000 |
| 借:应付账款          | 1 000 000 |
| 贷:银行存款          | 1 000 000 |

#### (2) 管线铺设工程达到验收条件,按照合同约定交付使用

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借:长期待摊费用——经营性租赁资产 | 1 000 000 |
| 贷:在建工程——经营性租赁资产   | 1 000 000 |

#### (3) 每年摊销费用

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借:主营业务成本——折旧费     | 100 000 |
| 贷:长期待摊费用——经营性租赁资产 | 100 000 |

与此同时,管道使用权租赁合同与管线采购合同、费用合同均单独签定,管线的采购成本及施工费用可与管道使用权价值分离,而且实物资产管理中管道使用权与管线资产可明确区分,因此管线资产应单独列示为固定资产。

### (二) 案例B

延续案例A。租赁合同约定的租赁年限条款修改为“不限”,并在双方预定的其他事项中增加条款:第一个是“在10

年以后的期间,如果甲方因城市规划等市政管理原因需收回管道使用权,甲方应提前三个月告知乙方,乙方须无条件配合,因此产生的乙方损失,甲方进行合理补偿”,这可以视为在企业可预期和可控制的情况下,“永久性”持有该管道使用权。第二个是“乙方持有该管道使用权期间,在合法合规的前提下,持有使用权而导致其他相关的风险和报酬均属于乙方”,“其他事项”的确定弥补了枚举条款的不足,可以理解为持有使用权而导致其他相关的风险和报酬均属于乙方。通过上述三处条款的调整,是否可认为该租赁业务符合融资租赁的基本判定?

融资租赁作为一种金融工具,无论是哪一种融资租赁的形式,实际上是为了解决某一方的资金问题,即体现融资与融物的结合。案例B中,租赁费在合同生效后一次性支付,合同双方均没有体现融资的这一金融特征,考虑到通信传输管道作为一种国家基础性建设资产,被政府随时收回的可能性极小,可以说,这种“永久性”管道使用权的获取,实质上相当于所有权的获取,更符合一次性购置的正常商品买卖特征。

因此,可将管道使用权使用费列示为无形资产。尽管合同受益年限为10年以上,但是合同明确约定的10年为最可靠期间,而且管道里的管线资产使用年限为10年,基于谨慎性原则,摊销年限可定为10年,不存在残值。管线资产核算同案例A一致。无形资产的相关会计分录如下:

#### 1. 一次性付清价款,收到入账发票

借:预付账款——无形资产 1 000 000  
贷:银行存款 1 000 000

#### 2. 管线铺设工程达到验收条件,按照合同约定交付使用

借:无形资产——通信管道使用权 1 000 000  
贷:预付账款——无形资产 1 000 000

#### 3. 每年摊销费用

借:主营业务成本 100 000  
贷:无形资产——通信管道使用权 100 000

#### (三) 案例C

延续案例A。租赁合同约定的租赁年限条款修改为“50年”,合同价款修改为“租赁单价为30元/孔/米/年收取,每年年末须支付租赁费300 000元”,并增加案例B中的其他事项增加条款的第二条“乙方持有该管道使用权期间,在合法合规的前提下,持有使用权而导致其他相关的风险和报酬均属于乙方”。与此同时,增加案例合同之外的背景资料,甲乙双方在谈判过程中针对租赁物的租赁方式有过信息交互,其中甲方有充分资料证明租赁物在合同签订时选择一次性支付50年的租赁费,市场价格将为3 000 000元。

#### 1. 租赁性质的判断

《合同法》第十四章规定,融资租赁合同是出租人根据承



租人对出卖人、租赁物的选择,向出卖人购买租赁物,提供给承租人使用,承租人支付租金的合同。案例C在条款描述上并非《合同法》所规定的融资租赁合同,但是从会计核算的角度,无论是定性分析还是定量分析均已符合认定为融资租赁的条件,而且合同约定的租赁方案有明显的金融工具内容,因此判定其为融资租赁符合业务实质。

#### 2. 租赁的会计核算

为了简化案例,需要补充两个假设,其一是一年利率为10%;其二是验收交付发生时间为2×13年6月30日。

##### (1) 租赁期开始日

最低租赁付款额现值 =  $300\,000 \times (P/A, 50, 10\%) = 2\,974\,444.36$ (元)

租赁开始日租赁资产公允价值 = 3 000 000 元

根据孰低原则,租赁资产的入账价值应为2 974 444.36元。

借:无形资产——融资租入无形资产

2 974 444.36

未确认融资费用

12 025 555.64

贷:长期应付款——应付融资租赁款 15 000 000

##### (2) 未确认融资费用分摊的处理——按实际利率法分摊

2×13年12月31日

借:长期应付款——应付融资租赁款 300 000

贷:银行存款 300 000

借:财务费用 297 444.44

贷:未确认融资费用 297 444.44

##### (3) 2×13年12月31日摊销费用

借:主营业务成本 59 488.89

贷:无形资产——融资租入无形资产 59 488.89

(作者单位:中国移动通信集团广东有限公司)

责任编辑 武献杰