

浅析租赁会计准则

□ 徐子蒙

《企业会计准则—租赁》对售后租回业务的核算进行了明确的规定,这在很大程度上起到了防止企业通过售后租回业务操纵会计利润的行为。但是,当售后租回业务形成经营租赁时,如果按照现行《企业会计准则—租赁》的规定进行处理,将不能完全避免企业对利润的操纵。

《企业会计准则—租赁》第37条规定:“如果售后租回交易形成一项经营租赁,售价与资产账面价值之间的差额应予递延,并在租赁期内按照租金支付比例分摊;并根据本准则第16条至18条、第29条至33条的规定进行会计处理。”这就是说,出售资产形成的损益,出售当期并不能确认,而应“在租赁期内按照租金支付比例分摊”。然而,第16条规定“经营租赁的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为费用;如果其它方法更合理,也可以采用其它方法。”这又说明,经营租赁的租赁费,并不是按照实际租金支付比例分摊入租赁期内的各个期间,而是按照直线法均匀分摊入租赁期内的各个期间;或按照资产的工作小时等更加合理的方法进行分摊。通过对第37条规定与第16条规定的比较不难发现,售后租回业务形成经营租赁时,出售资产形成的损益递延计入租赁期内各期损益的方法与经营租赁的租金分摊计入租赁期内的各个期间费用的方法是不一致的。这就可能会导致售后租回业务的卖主即承租人通过调节各期租金的支付比例,来达到操纵各期利润的目的。比如,如果售后租回业务的卖主即承租人故意大幅度抬高售价,同时又以高额的租金租回,并在当期支付全部租金的大部分,那么在出售资产当期,卖主即承租人即可形成巨额收益;但是,这种巨额收益的形成实际上是以未来各期高额费用和本期大量的现金流出为代价的。

下面仍采用《〈企业会计准则—租赁〉指南》中的例题予以详细说明:

例:2000年1月1日,甲公司将全新办公用房一套,按照31 000 000元的价格售给乙公司,并立即签订了一份租赁合同,将该办公用房租入,租期三年。办公用房屋原账面价值

为30 000 000元,预计使用年限为25年。租赁合同规定,租赁开始日甲公司向乙公司一次性预付租金1 200 000元,第一年末支付租金100 000元,第二年末支付租金100 000元,第三年末支付租金250 000元。

分析:1、该项租赁不符合融资租赁的任何一项标准,应作为经营租赁处理。

2、按照第16条规定“经营租赁的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为费用;如果其它方法更合理,也可以采用其它方法。”确认各期租金费用时,不能依据各期实际支付租金的金额确定,而应采用直线法平均分摊确认各期的租金费用。该项租赁租金总额为1 650 000元,按直线法计算,每年应分摊的租金费用为550 000元。

3、按照第37条规定“如果售后租回交易形成一项经营租赁,售价与资产账面价值之间的差额应予递延,并在租赁期内按照租金支付比例分摊;并根据本准则第16条至18条、第29条至33条的规定进行会计处理。”

第一步,计算未实现售后租回损益

$$\begin{aligned} \text{未实现售后租回损益} &= \text{售价} - \text{资产账面价值} \\ &= 31\,000\,000 - 30\,000\,000 \\ &= 1\,000\,000 \text{元} \end{aligned}$$

第二步,在租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租回损益(参见表一)

表一 实现售后租回损益分摊表

2000年1月1日

单位:元

日期	售价	固定资产 账面价值	支付的 租金	租金支 付比例	未实现售 后租回损 益摊销额 (冲减租赁 费用金额)	未实现售 后租回损 益
(1)2000.1.1	31 000 000	30 000 000				1 000 000
(2)2000.12.31			1 300 000	78.79%	787 900	212 100
(3)2001.12.31			100 000	6.06%	60 600	151 500
(4)2002.12.31			250 000	15.15%	151 500	0
合计	31 000 000	30 000 000	1 650 000	100.00%	1 000 000	

4、通过上述分析不难发现：售后租回业务形成经营租赁，最终累计计入损益的金额就是未实现售后租回损益与租金费用的差额。但是，售后租回业务的卖主即承租人通过调节各期租金的支付比例，就可以控制计入各期损益的净额，从而达到操纵各期利润的目的（参见表二）。

表二 未实现售后租回损益与租金费用分摊比较表
2000年1月1日 单位：元

日期	支付的租金	租金支付比例	各期租金分摊金额(计入管理费用—租赁费)	未实现售后租回损益摊销额(冲减租赁费用金额)	计入管理费用—租赁费的净额
(1)2000.12.31	1 300 000	78.79%	550 000	787 900	-237 900
(2)2001.12.31	100 000	6.06%	550 000	60 600	489 400
(3)2002.12.31	250 000	15.15%	550 000	151 500	398 500
合计	1 650 000	100.00%	1 650 000	1 000 000	650 000

从上表可以看出，卖主即承租人租赁期内各期的“管理费用—租赁费”忽高忽低，波动很大。并且，卖主可以通过变动各期租金支付比例来控制这种波动，从而达到利润操纵的目的。造成这类利润操纵的原因主要在于：售后租回业务形成经营租赁时，出售资产形成的损益递延计入租赁期内各期损益的方法与经营租赁的租金分摊计入租赁期内的各个期间费用的方法不一致。因此，要避免此类利润操纵就必须克服上述分摊方法的不一致。笔者建议，将《企业会计准则—租赁》第37条规定“如果售后租回交易形成一项经营租赁，售价与资产账面价值之间的差额应予递延，并在租赁期内按照租金支付比例分摊；并根据本准则第16条至18条、第29条至33条的规定进行会计处理。”修订为“如果售后租回交易形成一项经营租赁，售价与资产账面价值之间的差额应予递延，并在租赁期内按照与租金费用分摊方法

相同的方法进行分摊；并根据本准则第16条至18条、第29条至33条的规定进行会计处理。”这样就可以避免出售资产形成的损益在租赁期内按照租金支付比例分摊计入租赁期内各期损益的方法与租金费用在租赁期内的各个期间按直线法分摊计入租赁期内的各个期间费用的方法不一致所导致的利润操纵；同时也使本条规定与第16条规定衔接起来，避免售后租回业务的卖主即承租人利用第16条规定，将经营租赁的租金在租赁期内的各个期间按其它“更合理”的方法确认为费用，而出售资产形成的损益在租赁期内按照直线法分摊计入租赁期内各期损益，再度造成分摊方法的不一致，来进行各期利润的操纵。假设准则按照所述方法修订，仍以上例说明如下（参见表三）：

表三 未实现售后租回损益与租金费用分摊比较表

2000年1月1日

单位：元

日期	支付的租金	租金支付比例	各期租金分摊金额(计入管理费用—租赁费)	未实现售后租回损益摊销额(冲减租赁费用金额)	计入管理费用—租赁费的净额
(1)2000.12.31	1 300 000	78.79%	550 000	333 333	216 667
(2)2001.12.31	100 000	6.06%	550 000	333 333	216 667
(3)2002.12.31	250 000	15.15%	550 000	333 334	216 666
合计	1 650 000	100.00%	1 650 000	1 000 000	650 000

从表三可以看出，准则按照上述方法修订后，不仅可以避免在售后租回交易形成一项经营租赁时，卖主即承租人通过销售当期确认出售资产损益引起的利润操纵，还可以有效防止卖主通过调节各期租金的支付比例引起的利润操纵行为。

（作者单位：亚太集团会计师事务所）

责任编辑 袁蓉丽

·建议·

发出存货应予以计提损失准备

□ 黄 辉

近年来，以委托代销或分期收款等方式销售商品（产品）的厂家和商家十分普遍，但这些企业也遇到这样一个现实问题，即发出存货一般很难完全回收货款，有的企业由于管理不善，潜在损失就更大。为此，笔者建议，除了加强企业内部管理外，不妨对发出存货计提损失准备金。其理由是：

1、会计制度中规定了对应收账款必须计提坏账准备，然而对许多企业来讲，委托代销商品或分期收款发出商品的挂账金额远远大于其应收账款金额，潜在损失更值得关注。

2、商品（产品）以代销或分期收款等方式销售本不是企业所愿，而是迫于市场竞争的需要。发出存货越多，潜在损失相

对越大。

3、由于代销或分期收款等方式销售本身具有依赖、请求销售商的性质，所以，企业平常对其在外存货额进行账实核对、确认是很困难的。当企业撤销销售网点清算货款时，损失又往往不可避免。这就决定了企业必须预先提取损失准备金，以防范风险。

4、准备金分期提取形成的费用由不同的经营期分别承担，比之一次性由业务结束期承担更显合理，而且更具可操作性。

（作者单位：美得理电子（深圳）有限公司）

责任编辑 温彦君