

浅谈新租赁准则下建筑施工企业租赁会计处理

俞跃兵

浙江交工集团股份有限公司, 中国·浙江 杭州 310051

【摘要】《企业会计准则第21号—租赁》新租赁准则与国际会计准则更加接近了, 影响了租赁业, 特别是对于承租业务的会计处理和信息披露影响很大。本文就施工企业新准则下会计处理及与旧准则衔接问题进行探讨。

【关键词】新租赁准则; 建筑施工企业; 会计处理

Talking About the Accounting Treatment of Lease of Construction Enterprises Under the New Lease Standard

Yu Yuebing

Zhejiang Jiaogong Group Co., Ltd Zhejiang Hangzhou 310051

[Abstract] accounting standard for Business Enterprises No. 21 - leasing, the new lease standard, is closer to the international accounting standards, which has affected the leasing industry, especially the accounting treatment and information disclosure of the leasing business. This paper discusses the accounting treatment of construction enterprises under the new standards and the connection with the old standards.

[Keywords] new lease criteria; Construction enterprises; Accounting treatment

1 新租赁准则对施工企业财务管理的影响

施工企业普遍特点是租入施工机械设备多、工程项目临时驻地租入建筑物多, 新租赁准则把租入资产纳入企业的资产负债表后, 一方面可以更加全面的反映企业实际经营中控制资产的情况, 另一方面也对企业财务管理带来新的挑战。

1.1 对财务报表的影响

新租赁准则实施后, 作为承租人对符合条件的租入资产确认使用权资产和租赁负债。在利润表中需确认租赁负债利息, 造成财务费用增加, 使用权资产直线折旧与租赁付款额的偏差, 会造成成本的时间性差异, 对当期利润有影响。在现金流量表中, 使用权资产的租赁付款额将被分类到筹资活动中, 经营性现金流量净额将会增加。

1.2 对财务指标的影响

因确认了使用权资产和租赁负债, 新租赁准则实施后导致资产总额和负债总额增加, 资产负债率也随之变高; 随之造成固定资产周转率、总资产周转率的下降, 降低企业资产管理效率; 因租赁费用以使用权资产折旧的形式进行核算, EBITDA中不再包括租赁费用, 该指标将会上升。

1.3 对财务报表披露的影响

根据新租赁准则第六十三条规定, 承租人采用里面的简化处理方法的, 采用的简化处理方法, 并且在合理的范围内对采用每项简化处理方法的估计影响所作的定性分析, 都在财务报告附注中披露。

承租人对租赁进行衔接会计处理, 要选择简化的追溯调整法, 在首次执行日应当披露如下:

1.3.1. 计入资产负债表的租赁负债, 承租人增量借款利率的加权平均值, 在首次执行日披露。

1.3.2. 前一年度报告期末披露的经营租赁还没有支付的, 最低租赁付款额在首次执行日披露, 并按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值, 首次执行日资产负债表的租赁负债的差额也需计入。

2 租赁的相关概念

2.1 租赁的定义

租赁: 必须要满足的三个特点: 1、在一定期间内; 2、有已识别资产; 3、对已经识别资产使用权的控制, 就要资产供应方对客户转移。

2.2 新租赁准则下承租人应设置的会计科目

2.2.1. “使用权资产”科目: 核算承租人持有的, 并按租赁付款额现值等因素计算的使用权资产。明细核算可按租赁资产的类别和项目操作。

2.2.2. “使用权资产累计折旧”科目: 核算使用权资产的累计折旧。明细核算可按租赁资产的类别和项目操作。

2.2.3. “使用权资产减值准备”科目: 核算使用权资产的减值准备。明细核算可按租赁资产的类别和项目操作。一经计提使用权资产减值准备, 不得改变。

2.2.4. “租赁负债”科目: 核算承租人没有支付的租赁付款额的现值。明细核算下设“租赁负债——租赁付款额”“租赁负债——未确认融资费用”等操作。

2.3 短期租赁和低价值租赁

2.3.1. 短期租赁是在租赁开始日, 租赁期在十二个月之内。

2.3.2. 单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。一般单项租赁资产价值应比4万元低。

施工企业对于短期租赁和低价值租赁, 选择不确认使用资产和租赁负债。

3 建筑施工企业常见的租入资产业务场景及会计处理

建筑施工企业业务规模较大、租入资产种类较多、租赁期限不固定, 在施工中会遇到各种资产租入场景, 新准则实施后, 会计处理更加复杂。

业务场景一: 公司租入当地临时土地使用权, 租期大于12个月
新租赁准则规定: 承租人取得的土地使用权, 以出让、划拨或转让方式, 不适用于新租赁准则但适用无形资产准则。

借: 合同履约成本

贷: 银行存款

业务场景二: 公司对外租入指定设备 (原值大于4万元), 租期大于12个月

已进行指定该项租赁对资产, 所以该资产属于已识别资产; 租期大于12个月, 不属于短期租赁, 因此适用于新租赁准则。

3.1. 初始计量

一, 肯定租赁负债和使用权资产并计算租赁期开始日租赁付款额的现值。二, 使用权资产的初始成本时将初始直接费用也算入。三, 将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价

值中扣除。四, 为拆卸及移除为生产存货发生的除外的租赁资产、场地, 恢复至租赁条款约定状态, 承租人计入使用权资产初始成本。

资产租入时, 使用权资产的确认:

借: 使用权资产

租赁负债 - 未确认融资费用 (差额)

贷: 租赁负债 - 租赁付款额

银行存款 (第 1 年的租赁付款额)

预付账款 (租赁期开始日之前支付的租赁付款额)

3.2. 后续计量

3.2.1. 确认租赁负债利息:

借: 财务费用、在建工程等

贷: 租赁负债 - 未确认融资费用

3.2.2 支付租金:

借: 租赁负债 - 租赁付款额

贷: 银行存款等

3.2.3 计提使用权资产的折旧:

借: 合同履约成本、其他业务支出、管理费用、研发支出、制造费用、销售费用等

贷: 使用权资产 - 累计折旧

业务场景三: 公司对外租入厂房用于仓储

1 如果厂房的特定空间具有排他性使用权, 应当适用新租赁准则, 具体处理参照业务场景二。2 如果合同约定合同相对方提供仓储服务且可变更仓储空间位置, 则不适用新租赁准则。

借: 合同履约成本

贷: 银行存款

业务场景四: 公司对外租入运输设备一台 (原值大于 4 万元), 合同未写明具体租期

如果合同指定该设备牌照、型号, 工程工期超 12 个月的, 适用新租赁准则, 具体处理参照业务场景二。

如果合同允许出租方在不影响工程进度的情况下, 对该运输设备进行自由调配, 可作为无可识别资产, 不适用新租赁准则。

业务场景五: 公司对外租入建筑物作为项目临时驻地 (用于办公和职工宿舍)

1. 租入建筑物期限低于 12 个月则适用短期租赁, 不适用于新租赁准则。

借: 合同履约成本

贷: 银行存款

2. 租入建筑物期限超过 12 个月的, 适用于新租赁准则, 具体处理参照业务场景二。

业务场景六: 公司对外租入周转材料 (原值大于 4 万元)

1. 租入周转材料, 适用短期租赁和低价值资产租赁的是租期低于十二个月, 新租赁准则不适用。

借: 合同履约成本

贷: 银行存款

2. 租入周转材料, 租期超过 12 个月的, 同时租入周转材料一般不可替换, 适用新租赁准则, 具体处理参照业务场景二。

业务场景七: 公司对外租入办公设备 (原值小于 4 万元), 租期大于 12 个月

该项设备全新原值小于 4 万元, 属于低价值资产租赁, 不适用于新租赁准则。

借: 合同履约成本

贷: 银行存款

业务场景八: 公司从外部供应商处租入二类不同周转材料, 租期一致且大于 12 个月

该项租赁的两份合同基于同样的商业目的而订立并构成一揽子交易, 因此适用于新租赁准则, 具体处理参见业务场景二。

业务场景九: 公司从外部供应商处租入施工机械 (原值大于 4 万元), 合同明确指定或写明该机械证照型号, 并且注明

操作工工资金额, 租期大于 12 个月。

该租赁合同中应当将租赁和非租赁部分进行分拆, 因为同时包含了租赁和非租赁部分, 依据相应准则在分拆后进行处理。

新租赁准则下, 租赁部分具体处理参照业务场景二。

非租赁部分:

借: 合同履约成本

贷: 银行存款

业务场景十: (续业务场景二) 公司对外租入指定设备一台 (原值大于 4 万元), 租期 24 个月。因业务需要于第二年对该设备的租期进行变更, 缩短到 24 个月内。

租赁变更导致租赁期或范围缩小的, 承租人调减使用权资产的账面价值。承租人计入当期损益, 是部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失。

(1) 部分终止租赁的会计分录:

(2) 借: 租赁负债——租赁付款额

使用权资产累计折旧

使用权资产减值准备

资产处置损益 (损失)

贷: 租赁负债——未确认融资费用

使用权资产 (终止部分)

资产处置损益 (收益)

(2) 剩余部分的租赁会计分录

借: 使用权资产 (剩余部分)

租赁负债——未确认融资费用

贷: 租赁负债——租赁付款额

4 新租赁准则下租赁变更的会计处理

租赁变更下, 造成使用权资产和租赁负债的重新计量, 调整相应的科目余额, 并对变更当期损益产生一定影响, 与旧准则处理存在较大区别。

4.1 租赁变更作为单独租赁处理

1. 增加一项或多项租赁资产的使用权, 扩大租赁范围或延长了租赁期限;

2. 增加的对价与租赁范围扩大部分、以及租赁期限延长部分, 按该合同情况调整后的金额进行单独价格。

4.2 租赁变更未作为单独租赁处理

4.2.1. 分摊要按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价;

4.2.2. 确定变更后的租赁期;

4.2.3. 折现要采用变更后的折现率来重新计量租赁负债。

4.2.4. 承租人根据租赁负债调整的影响, 区分以下情形进行会计处理: (1) 承租人调减使用权资产的账面价值调整租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的情况, 以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人将计入当期损益的是部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失。(2) 承租人对其他租赁变更, 使用权资产账面价值要调整。

5 结语

新租赁准则施行后, 经营租赁和融资租赁会计核算实现统一, 租入资产在企业资产负债表中列示, 会计核算也进一步复杂化, 需要加强会计人员对准则的理论和实操的核算能力。同时对建筑施工企业来说, 使用权资产纳入资产负债表, 经营租赁模式下让资产总额扩大和资产结构发生变化, 企业在进行购买和租赁资产的决策时, 需综合考虑新租赁准则对企业经营的影响。

参考文献

[1] 王丽琴, 新租赁准则对建筑施工企业财务管理影响的探讨[J]. 商讯, 2021, (27).

[2] 郝胜亮, 新租赁准则对施工企业会计与税收处理影响[J], 冶金财会, 2020, (7).

[3] 杨巧, 新租赁准则对建筑行业承租人的影响[J], 国际商务财会, 2020, (5).