

Research on Accounting and Tax Treatment Based on Operating Lease Incentive Measures under the New Accounting Standards

Fuxi Wu

School of Management, Zhejiang Shuren University, Hangzhou, Zhejiang, 322000, China

Abstract

The main direction of the new accounting standards for operating lease incentives is the accounting standards for special businesses and special industries. But in the long-term accounting treatment, especially in accounting standards, there are many problems. Many scholars point out the deficiency of current operating lease incentive measures in lessee accounting treatment from the perspective of accounting procedures such as confirmation, measurement and reporting. The establishment of contract theory in economics points out a new direction for the study of new accounting standards. Under the guidance of contract theory, this paper reinterprets the new accounting standards for operating lease incentives from the perspective of accounting policy and tax policy selection. Based on the study of accounting problems related to operating lease incentive measures, this paper puts forward effective measures to perfect the new accounting standards of operating lease incentive measures in China, which will play a certain role in promoting the accounting of operating lease incentive measures in China.

Keywords

new accounting standards; operating lease; incentive measures; accounting; tax treatment

基于新会计准则下经营租赁激励措施的会计与税务处理研究

吴福喜

浙江树人大学管理学院, 中国·浙江 杭州 322000

摘要

新的经营租赁激励措施会计准则内容主要的方向是特殊业务和特殊行业的会计准则。但在长期的会计处理中, 尤其是在会计准则方面存在着许多问题。许多学者从确认、计量和报告等会计程序的角度指出了现行经营租赁激励措施在承租人会计处理中的不足。经济学中契约理论的建立为新会计准则的研究指明了新的方向。论文在契约理论的指导下, 从会计政策和税收政策选择的角度重新解释了新的经营租赁激励措施会计准则。通过对经营租赁激励措施相关会计问题的研究, 论文提出了完善中国新的经营租赁激励措施会计准则的有效措施, 这将对对中国经营租赁激励措施的会计核算起到一定的促进作用。

关键词

新会计准则; 经营租赁; 激励措施; 会计; 税务处理

1 引言

《经营租赁激励办法》中新会计准则第21号的颁布, 对于规范出租人和承租人激励措施的会计处理具有重要意义。随着融资租赁激励措施的不断发

展, 企业租赁激励措施的类型逐渐多样化。但从经营租赁激励措施的会计处理来看, 可分为经营租赁激励措施、融资性经营租赁激励措施和售后回租会计处理。论文针对出租人的会计处理和经营租赁激励措

2 经营租赁激励措施新会计准则存在的问题

2.1 标准主观性大, 缺乏可操作性

承租人在经营租赁激励措施开始日的最低经营租赁激励支付金额现值, 几乎相当于经营租赁激励措施实施日经营租赁激励资产的公允价值; 出租人在经营租赁激励措施开始日的最低经营租赁激励支付金额现值, 几乎相当于经营租赁激励措施开始日激励措施资产的公允价值。对“几乎相当”的理解是, 最低经营租赁激励措施收入和支付金额的现值占经

【作者简介】吴福喜(1979-), 中国浙江义乌人, 研究生学历, 讲师, 从事税法研究。

营租赁激励措施资产公允价值的90%以上。但是,支付金额与中国最低经营租赁激励措施的金额存在差异,其现值也可能存在差异。在这种情况下,对于同一交易的经营租赁激励措施,双方对该业务的分类可能不相同^[2]。

2.2 采用公允价值作为计量标准

公允价值是指在公平交易中,熟悉的各方自愿交换资产或清偿债务的金额。中国原新会计准则要求对经营租赁激励的会计处理采用账面价值,而现行新会计准则对经营租赁激励要求采用公允价值进行会计处理,这主要是基于新会计准则的国际经营租赁激励措施。租赁激励措施作为金融经营的对象,主要涉及机械设备等大型固定资产的新技术^[3]。

2.3 或有租金的处理问题

对于承租人,现行准则规定或有租金应当在实际发生时计入当期损益。或有租金支出是由于承租人的财务运作和租赁激励交易而产生的,将来必须支付。根据准则的规定,自金融经营租赁激励措施交易日起至未来会计期间,不包括或有租金,且不披露相关信息。仅在实际发生时反映,计入当期损益。

2.4 经营租赁激励措施内含利率问题

经营租赁激励措施所含利率的确定,是指经营租赁激励措施实施之日经营租赁激励措施收入最低金额的现值。现值与未担保余值之和等于经营租赁激励资产公允价值与出租人初始直接成本之和的折现率。从出租人内部收益率的角度来看,出租人的内部收益率包含在内部收益率中。

2.5 对出租人初始直接费用的处理

在出租人初始直接费用的处理上,将现行标准作为《应收融资性经营租赁奖励办法》的一部分,由原标准计入当期费用。这样可以认为出租人的初始直接成本增加了租赁资产的价值,并应作为其投资回收的一部分。但是,承租人因经营租赁激励措施交易而发生的“长期应付款—融资性经营租赁奖励金”不包括也不能包括出租人的初始直接成本。出租人在应收融资性经营租赁激励措施科目中计算的初始直接成本永远无法收回,也就是说将不能收回的投入和支出都包括在内,这显然是不合理的^[4]。

2.6 未担保余值减值的处理

未担保余值仅与出租人的会计处理有关。未担保余值发生减值时,现行会计制度和新会计准则对其处理如下:出租

人应当定期对未担保余值进行检查,至少每年一次。有证据表明未担保余值发生减值的,重新计算经营租赁激励措施的利率,由此减少的经营租赁激励措施投资净额确认为当期损失。在此期间,按照修订后的经营租赁激励措施投资净额和重新计算的经营租赁激励措施利率确认融资收益。

3 完善中国融资经营租赁激励措施会计的对策与建议

3.1 融资经营租赁激励措施交易界定标准的改进

在对经营租赁激励措施业务进行分类时,应加强会计人员的职业判断,正确运用实质重于形式的原则。要不断提高会计人员的职业道德,特别是处理会计事务的能力。一方面,提高企业正确运用实质重于形式原则的能力,减少企业租赁激励分类错误造成的会计信息失真。另一方面,为了更好地运用实质重于形式的原则,避免人为因素对经营租赁激励措施业务分类的干扰,本标准可以进一步明确融资性经营租赁和经营性租赁激励措施的分类标准,并建立相应的谈判机制。为落实这一原则,有必要与注册会计师事务所的中介机构合作,建立详细的信息备查^[5]。

3.2 公允价值作为计量标准的改进

以公允价值计量经营租赁激励措施比以账面价值计量更为科学合理。但只有在完善的市场评价体系下,才能有效发挥其作用。根据中国实际情况,不采用公允价值计量。如上所述,中国市场经济尚不发达,经营租赁激励措施相关信息不对称,资产交易市场不够活跃。此外,经营租赁激励措施的会计处理要求高于一般会计处理,也比一般会计处理复杂。然而,会计从业人员的整体素质,尤其是从事经营租赁激励的会计从业人员,尚不足以对公允价值做出合理判断。

3.3 或有租金的核算

或有租金的核算应参照或有负债(或预计负债)。从或有租金的定义可以看出,从承租人的角度来看,或有租金具有类似或有负债(或预计负债)的特点。一是过去交易形成的条件。对于融资租赁激励措施,是指企业因融资租赁激励措施的交易而需要支付的或有租金。二是过去经营租赁激励交易产生的现时义务。不需要通过未来不确定因素的发生或不发生予以确认。根据合同,付款仅根据实际情况(如销售量、消费量、价格指数等)计算。如果租赁激励合同规定了或有租金,承租人必须支付因激励措施而产生的或有租金。因此,

经济利益流出的概率为 100%。三是债务金额不能可靠计量。或有租金的“不可靠计量”是指在经营租赁激励措施实施之日不能可靠计量^[6]。

3.4 经营租赁激励措施内含利率的确定应剔除不可确定的因素，尽量保证利率的准确性

基于《经营租赁奖励办法》中提到的两个问题，可以从以下几个方面加以改进：一是未担保余值对经营租赁激励措施隐含利率计算影响问题的解决办法。经营租赁激励措施实施之日未担保余值预测不准确，计算困难，而剩余价值的金额不大，因此在计算隐含利率时，不能考虑经营租赁激励的剩余价值（包括未担保的剩余价值），这也符合会计实质性原则。在不影响会计信息真实性的前提下，不但简化了会计处理工作，而且使会计信息的收益大于会计处理的成本。二是解决最低经营租赁激励措施对经营租赁激励措施隐性利率计算的影响问题。采用经营租赁激励措施中嵌入的利率，用收益率计算承租人的资本成本率，出租人提供的资金。如果将经营租赁激励措施中的利率表示为出租人的投资回报率和承租人的资本成本，则成本比率就是将最低经营租赁激励和最低经营租赁激励统一起来，使两者数额相等。

3.5 出租人的初始直接费用应该列为费用支出

按照会计核算匹配的要求，收支相匹配。在经营租赁激励措施交易中，出租人取得财务利益所发生的初始直接成本。因此，将其列为费用更为恰当^[7]。

3.6 对未担保余值减值问题处理的改进

根据重要性原则，应简化未担保余值发生减值时的会计处理。减值发生时，不再重新计算纳入经营租赁激励措施的利率，仍按原经营租赁激励措施所含利率计算确认融资收益。由于未担保余值是出租人投资总额的一部分，应与应收融资性经营租赁激励措施的会计处理相同，也可采用计提减值准备的方法。

4 结语

由于融资租赁激励措施的会计核算比一般会计更为复杂，因此评价其对会计准则的理解和应用水平也可以作为考核高级会计师的主要内容之一。以考核他们对会计核算原则的理解程度和运用水平。经过二十多年的发展，中国在经营租赁激励措施会计实务和理论上都取得了一些进步，但是与国际经营租赁激励措施新会计准则和世界发达国家的经营租赁激励措施新会计准则相比，中国现行制度还有一些差距和不足。由于中国对经营租赁激励措施会计研究起步较晚，经营租赁激励措施实务在中国没有得到充分发展，也使经营租赁激励措施会计的发展速度缓慢^[8]。

参考文献

- [1] 财政部. 企业新会计准则第 21 号——经营租赁激励措施[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2017.
- [2] 陈湛匀, 门明. 金融经营租赁激励措施实务[M]. 北京: 对外贸易教育出版社, 2017.
- [3] 严世廉. 经营租赁激励措施会计学[M]. 长沙: 中南工业大学出版社, 2019.
- [4] 罗勇, 莫云. 中美融资经营租赁激励措施会计处理比较[J]. 北京工商大学学报, 2019(04):39-40+60.
- [5] 郭鹰. 试论租赁在 PPP 项目中的创新应用[J]. 山东商业职业技术学院学报, 2010(01):15-19.
- [6] 杨春华. 融资经营租赁激励措施在图书馆电子阅览室建设中的应用研究[J]. 科技创新导报, 2009(14):182-183.
- [7] 张亚杰. 融资租赁承租人会计处理的财务视角分析[J]. 财会月刊, 2007(10):25-26.
- [8] Jonghwa Choi, Dongkyoo Shin. Attribute-based analysis of hunters' lease preferences[M]. IEEE Transactions on Consumer Electronics, 2017.