

【DOI】10.12315/j.issn.1673-8160.2023.09.022

新租赁准则实施对移动通信运营商的影响解析

张莹

(中国移动通信集团天津有限公司,天津 300384)

摘要:本文首先描述了新租赁准则产生的背景,然后对比旧租赁准则,指出新租赁准则在租赁业务确认条件、承租方会计处理、租赁豁免、信息披露四方面发生了变化。新租赁准则对中国移动资产负债表、现金流量表、利润表和长期运营能力产生了较为深远的影响。中国移动积极应对新租赁准则,在识别现有的租赁业务前提下对现有租赁业务进行了拆分,对租赁业务占比最高的铁塔业务应对处理原则进行了解析,尽量避免确认使用权资产和租赁负债,最大限度规避准则变动造成的消极不利影响。

关键词:新租赁准则;移动通信运营商;影响;举措

租赁业务经过长期发展已经成为经济社会生活中重要的融资方式,中国已经成为全世界第二大租赁市场。之前执行的国际租赁会计准则是2016年开始实施的IFRS16。考虑到旧租赁准则存在诸多不利因素,为了尽快与国际会计接轨,2018年12月13日,财政部正式颁布了新修订的《企业会计准则第21号—租赁》。

一、新租赁准则简介

(一)新租赁准则产生的背景

1.原有的租赁准则不能满足财务报表使用者的需求

随着租赁业务的飞速发展,旧租赁准则很难真实全面反映租赁交易信息,在采用国际财务报告准则或美国通用会计准则的上市公司中,大约有3.3万亿美元的租赁应付款,其中有大约85%没有纳入资产负债表核算。

在旧准则下,由于经营租赁不需要在承租方的资产负债表披露,因此承租方经常会精心设计,把融资租赁合同转变成经营租赁合同,达到粉饰财务报表的目的。在旧租赁准则下,融资租赁和经营租赁判定的条件不清晰、界限不明确,承租方在租赁标准划分上存在较大自由裁量权。以融资租赁判定条件举例,若最低租赁付款额的现值在租赁开始日大于或等于租赁资产公允价值的90%,在租赁时,承租人在征得出租人同意的情况下,可以通过调整合同约定利率或期限,将最低租赁付款额的现值设置在租赁资产公允价值的90%以下,且不附带购买选择权,这样就不再符合融资租赁判定条件。以另一融资租赁判定标准举例,在双方签订租赁协议时,如果资产的租赁期限占该资产剩余使用年限75%以上,承租人可以按照判定条件将租赁期缩短,使租赁期限占该资产剩余使用年限的75%以下。按照以上操作,只要租赁合同不满足判定标准,为了达到“表外融资”目的,承租人可以

从而不在资产负债表反映。^[1]

2.旧租赁准则存在融资租赁和经营租赁两个迥异的租赁会计模型,降低了财务报表的可比性

按照风险和报酬有无转移作为标准,在旧租赁准则下,租赁包括融资租赁和经营租赁两种方式。从实际意义上讲,利用该资产获取收益并合法拥有使用该资产是归属于承租方的权利。由于经营租赁方式下的资产不在承租方资产负债表反映,因此,旧租赁准则按照“风险报酬”划分租赁资产的产权并不合理。由于融资租赁和经营租赁判定的条件不清晰,导致同一项租赁业务采用不同的会计处理方法,降低了财务报表的可比性。本应是融资租赁合同被承租方设计成经营租赁,从而规避在资产负债表中反映,财务报表使用者很难真实了解企业的财务情况,存在较大的风险。^[2]

旧租赁准则里明确承租方在计算最低租赁付款额的现值时,如果不能使用出租方租赁的内涵利率作为折现率,承租方可以采用合同约定利率或同期银行贷款利率,前者有较大主观性,后者不能准确反映承租方资金使用利率。

(二)新租赁准则的主要变化

在我国租赁业务日益壮大的背景下,租赁产生的会计制度也不断更新优化,我国通信行业自2019年1月1日起开始执行新租赁准则。新租赁准则对移动通信行业产生了较大影响,主要体现在以下几方面:

1.租赁业务确认条件

新租赁准则判定租赁的条件是“资产使用权的控制是否转移”,而旧租赁准则是按照“风险报酬是否转移”来判定租赁业务,新租赁准则的判定标准更符合资产定义。在一份租赁合同中既存在租赁业务又存在非租赁业务的情况下,新租赁准则根据实际情况将有标的资产租赁和服务业务合理区分,提出了将租赁合同进行合并和分拆的会计处理方法。

2.承租方的会计处理

旧租赁准则下,承租方经营租赁的租赁费用直接计入当期损益,不影响资产负债,作为经营活动现金流出;融资租赁需要确认资产负债,经营租赁和融资租赁需要做出区分。但新租赁准则对经营租赁和融资租赁不再做出区分,所有租赁业务(不包含适用于豁免条款的租赁业务)都要确认使用权资产和租赁负债,将租赁费用在租赁期内进行折现。依据固定资产会计准则,租赁负债要按照实际利率法计提利息,使用权资产要按直线法计提折旧,租赁负债将作为筹资活动的现金流出。^[3]

3.租赁豁免

新租赁准则首次将低价值资产和短期租赁的概念明确,若判定为低价值资产和短期租赁,则不确认为资产和负债,应当进行豁免,确认为租赁费用。短期租赁的确定期限是1年以内的租赁,低价值租赁通常是4万元以下,中国移动的判断标准是5万元以下的资产视为低价值资产。

4.信息披露

新租赁准则下信息披露更加全面详细,经营租赁在旧准则下无需在资产负债表反映,但新准则下要在表中列示。适用于豁免条款的低价值资产租赁和短期租赁要在会计报表附注中披露,使财务报表信息更加全面详细。

二、新租赁准则对移动通信行业的影响分析

新租赁准则实施后,对移动通信运营商的主要财务数据产生了较为明显的影响。下面从财务报表维度和长期运营能力两方面进行分析。

(一)对资产负债表的影响

中国移动2018年和2019年资产负债表

单位:亿元

年份	资产	负债	资产负债率	折旧及摊销	变动率	网络运行及支撑成本	变动率
2018	15359.1	4801	31.30%	1541.5	18.60%	20000.1	-
2019	16292.4	5219.5	32%	1828.18		1758.1	12.10%

资料来源:中国移动2019年报

中国移动在2019年实施新租赁准则后,资产负债表需要新增使用权资产和租赁负债两个科目。在使用权资产中要增加使用权资产累计折旧和使用权资产减值准备。通过年报数据可以看到,中国移动资产和负债2019年相比2018年均有较大比例上升,这是由于使用权资产和租赁负债增加导致的,2019年使用权资产74308亿元,租赁负债22668亿元。折旧与摊销金额2019年相比2018年也有一定程度的增加,这是由于对使用权资产按期计提折旧导致折旧和摊销费用上升。中国移动作为承租方,租赁业

务主要为基站的房屋建筑物租赁和通信设备租赁,以上两种资产属于高价值资产(大于5万),且租赁期限大于1年,因此属于融资租赁范畴,均首次纳入使用权资产核算,同时要将尚未支付的租赁付款额的现值确认为租赁负债。新租赁准则更客观地反映了公司实际资产负债情况,有利于利益相关方识别公司财务状况,更好地防范财务风险。

(二)对利润表的影响

中国移动2018年和2019年利润表

单位:亿元

年份	网络运营及支撑成本	利息费用	所得税	净利润	EBITDA
2018	2000.07	1.44	359.44	1168.69	3071.07
2019	1758.1	32.46	353.42	1064.75	3278.81

资料来源:中国移动2019年报

新租赁准则实施后,对利润表也产生一定影响,主要表现在财务费用、折旧及摊销费用、网络运行及支撑成本三方面。经营租赁费用确认为使用权资产,不再计入网络运行及支撑成本,导致网络运行及支撑成本下降。使用权资产要按照直线法计提折旧,折旧和摊销费用大幅度上升。网络运行及支撑成本的下降和折旧摊销的上升能够互相抵消不会引起利润的变化。

因为租赁负债要计提利息费用,所以财务费用中的利息支出大幅增长,这是从无到有的变化。租赁负债在中国移动采用增量借款利率折现,伴随租赁负债的减少,利息费用也会逐期减少。在租赁费用每期保持固定的前提下,租赁负债会呈现前高后低的走势,净利润会呈现前低后高的走势,因此从上表可以看到净利润2019年比2018年下降了。

旧租赁准则下,经营租赁费用计入网络运行及支撑成本,是要从EBITDA(息税、折旧摊销前利润)中扣除。而新租赁准则下,经营租赁费用确认为使用权资产,计提折旧和财务费用,而折旧和财务费用不在EBITDA中扣除,因此会导致EBITDA金额增加。

(三)对现金流量表的影响

新租赁准则实行后,现金流量表也会产生一系列变化。一是筹资活动现金流量净额减少。由于经营租赁和融资租赁都按租赁负债确认,偿付租赁负债本金和利息的现金确认为筹资活动的现金流出。在筹资活动现金流入不变的情况下,筹资活动现金流量净额会相应减少;二是经营活动现金流量净额的增加。经营租赁支付的租赁费用由旧准则经营活动现金流出改为租赁负债,计入筹资活动的现金流出,因此经营活动的现金流出减少。具体如下表

所示:

中国移动2018年和2019年现金流量表

单位:亿元

年份	经营活动现金流出小计	筹资活动现金流出小计	经营活动产生的现金流量净额	筹资活动产生的现金流量净额
2018-12-31	5545.22	686.93	2061.51	-578.2
2019-12-31	5317.1	865.38	2475.91	-649.01

资料来源:中国移动2019年报

(四)对长期运营能力的影响

新租赁准则对中国移动运营能力的影响是长期存在的。从长期偿债能力来看,资产负债率由31.3%上升到32%,产权比率由0.47上升到0.49,说明债权人出资占资产总额比例上升了,长期偿债能力减弱,财务风险有所上升。使用权资产作为非流动资产大比例增加导致非流动资产周转率由76.32%下降到70.37%(营业收入/平均非流动资产总额),营运能力有所下降。从盈利能力的表现上看,净资产收益率由11.74%下降到10.15%,总资产报酬率由9.96%下降到8.9%,在准则实施初始均下降。租赁负债偿付的利息费用和使用权资产计提的折旧都归属于租赁成本,折旧费用和旧租赁准则里计入网络运行及支撑成本的经营租赁费用相互抵消,利息费用随着租赁负债的偿付而逐渐减少,因此租赁成本是前高后低的趋势,净利润则是前低后高,净资产收益率(净利润/所有者权益)、总资产报酬率(利润总额+利息支出/平均资产总额)也会显现出前低后高的趋势。^[4]

三、移动通信运营商应对新租赁准则的举措

(一)重视租赁业务的会计处理

新租赁准则对租赁的判断要满足下列条件:一是要存在已识别资产,资产在物理上可以区分或者享有全部产能并且出租方没有实质替换权;二是客户有权利取得租赁期内使用资产所产生的经济利益;三是客户在租赁期内有权主导资产的使用方式和使用目的。按照以上的处理原则,中国移动非常重视租赁业务的会计处理,采取较为积极的应对措施,对现有租赁业务进行识别。作为承租方,中国移动主要涉及铁塔租赁、作为基站的房屋建筑物租赁、通信设备租赁。根据租赁判定条件,房屋建筑物和通信设备属于已识别资产,租期内产生的经济利益归属于客户且使用目的和使用方式由客户主导,符合新租赁准则对租赁的判断条件,识别为租赁。

(二)重视铁塔业务的处理

铁塔租赁包含铁塔使用、场地占用、电力引入服务、机房及配套租赁、用电服务、铁塔维护、室分租赁共七个部分,是一项涵盖多个场景的租赁业务。其中电力引入服务、用电服务、铁塔维护属于服务范畴,不属于可识别的资产,因此不判定为租赁。机房

及配套租赁、室分租赁在使用期间由出租方主导资产的使用目的和方式,因此不符合租赁识别条件。只有铁塔使用费和场地占用费由客户指定,并且使用期间经济利益归属于客户,符合租赁判断条件,识别为租赁。为了更好地处理铁塔业务,中国移动应对新租赁准则,要拆分现有的铁塔租赁协议,合理确定租赁付款额,识别租赁部分,避免将非租赁业务按照租赁核算。铁塔租赁通常采取共建共享模式,根据协议约定,在租赁基准价格的基础上乘以共享的折扣比率。基准价格为铁塔使用费和场地占用费,其业务实质是公司至少需要支付有三家共享条件下的租赁付款额(折扣比率最高),这部分属于固定租赁付款额。由于铁塔资产共享情况的不同,支付的租赁付款额会乘以不同的共享折扣率。比如在单家独享或者两家共享的情况下,根据折扣率的变化需要支付额外的租金,这部分租赁付款额不取决于比率或时间,计入可变租赁付款额。可变租赁付款额不纳入租赁负债核算。中国移动决定将基于最高共享比率(三家共享)情况下形成的最低租赁付款额作为固定租赁付款额,纳入租赁负债计量,实际共享情况应付金额与固定租赁付款额差额部分作为可变租赁付款额,直接计入当期损益。^[5]

对于由第三方提供的铁塔一般是按照公司特殊要求建设,共享情况很少,应按照实际账单金额作为租赁付款额,确认相应使用权资产和租赁负债。

四、结语

新租赁准则颁布执行后,承租人的会计处理和列报有了较大变动,对财务状况也产生了较大影响。随着5G通信技术不断演进,移动通信运营商对租赁业务需求不断增加,本文以中国移动作为研究对象,分析了新租赁准则将导致总体财务绩效产生负面影响。针对不利影响,中国移动采取了相应举措,对租赁业务进行识别,最关键的是对铁塔协议进行合理分拆,尽量减少确认使用权资产和租赁负债,尽可能规避新准则带来的冲击。

参考文献:

- [1]孙一萌.新租赁准则对中国联通公司的财务影响研究[D].东北财经大学,2020.
- [2]田朝.新租赁会计准则对电信企业的影响分析[D].北京交通大学,2020.
- [3]杨有红,双荣.新租赁准则对电信行业经营租赁业务的影响——以中国联通为例[J].商业会计,2019(23):78-80+101.
- [4]徐经长,刘畅.租赁准则的修订及其影响透析[J].财会月刊,2019(03):57-61.
- [5]陈威,陈金.CAS 21的修订对我国电信行业的影响分析——以中国电信为例[J].会计之友,2018(21):93-96.