

《企业会计准则第 21 号—租赁（2018）》准则适用范围和租赁的识别 ——致同研究之企业会计准则系列（八十七）

2018 年 12 月 13 日，财政部发布了《关于修订印发〈企业会计准则第 21 号——租赁〉的通知》（财会〔2018〕35 号）（以下简称新租赁准则）。新租赁准则从 2019 年开始将分批分类实施。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2019 年 1 月 1 日起施行；其他执行企业会计准则的企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。新租赁准则与《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）趋同。与现行准则相比，新租赁准则在承租人会计处理方面，核心变化是采用单一会计模型，取消了承租人关于融资租赁与经营租赁的分类，基于合同约定的权利义务，要求承租人对所有租赁（选择简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）在资产负债表中均确认相应的使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用。在出租人方面，基本沿袭了现行准则的会计处理规定，但改进了出租人的信息披露，要求出租人披露对其保留的有关租赁资产的权利所采取的风险管理战略、为降低相关风险所采取的措施等。

致同研究之新租赁准则系列解读，内容包括：新准则核心变化与影响、租赁的识别、租赁的合并和分拆、承租人的会计处理、出租人的会计处理、转租赁、售后租回、列报和披露、衔接规定、行业影响等。

本期主要解读：新租赁准则的适用范围和租赁的识别。

一、新租赁准则的适用范围

新租赁准则适用于所有租赁，但下列各项除外：

- 1、承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权，适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》。
- 2、出租人授予的知识产权许可，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

勘探或使用矿产、石油、天然气及类似不可再生资源的租赁，承租人承租生物资产，采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，不适用新租赁准则。

致同解读-新租赁准则的适用范围

新旧租赁准则的适用范围有较大变化。

首先，新租赁准则的适用范围中排除了解释 2 号的“采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同”。这与 IFRS 16 的规定一致，但是对于采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设或运营，由《国际财务报告解释公共第 12 号-服务特许权协议》(IFRIC12) 专门予以规范。而我国企业会计准则解释第 2 号主要规范满足一定条件的 BOT 业务的会计处理，对于其他模式的 PPP 业务等特许经营权合同的会计处理，目前还没有明确的规范。

其次，由于土地使用权的特殊性，新租赁准则将以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权排除在准则范围之外，仍然应当按照《企业会计准则第 6 号——无形资产》进行会计处理。

最后，IFRS 16 要求将经营租入的资产纳入资产负债表，同时将经营租入后再转租的建筑物作为投资性房地产，这与《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》中投资性房地产范围是一致的。但是我国目前的投资性房地产准则并不允许将经营租入再转租的土地使用权或建筑物作为投资性房地产。新租赁准则与 IFRS 16 在这一点上存在差异。

二、租赁的定义

租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

致同解读-租赁的定义

CAS 21 租赁 (2006) 将租赁定义为“在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。”新旧准则对于租赁的定义本质上并没有很大的变化。但是新租赁准则对于“租赁的识别”给出了额外的指引，这将导致现行准则下作为租赁进行会计处理的安排，可能不再满足新租赁准则下租赁的范围。

三、租赁的识别

在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。

除非合同条款和条件发生变化，企业无需重新评估合同是否为租赁或者包含租赁。

为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。

致同解读-控制资产使用的权利

原租赁准则下经营租赁与服务的会计处理方法类似，即使未准确区分也不会造成会计处理结果的重大差异。此次修订要求承租人在资产负债表中确认经营租赁的相关权利和义务，从而使得租赁与服务的会计处理产生较大差异，在此背景下，准确识别租赁成为需厘清的重要问题。

新租赁准则强调承租人应当在一段时间内控制租赁资产使用的权利，否则合同不是租赁或不包含租赁。为了控制资产的使用，承租人须有权获得在整个使用期间资产使用的几乎全部经济利益（“**利益**”因素），而且有能力主导该资产的使用（“**权力**”因素），即承租人须对资产的使用拥有决策权，从而使其有能力影响整个使用期间资产的使用所产生的经济利益。新租赁准则如《企业会计准则第 33 号-合并财务报表》和《企业会计准则第 14 号-收入》准则引入控制概念。

1、租赁要素之一：已识别资产

已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。但是，即使合同已对资产进行指定，如果资产的供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权，则该资产不属于已识别资产。

同时符合下列条件时，表明供应方拥有资产的实质性替换权：

- 1) 资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力；
- 2) 资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

企业难以确定供应方是否拥有对该资产的实质性替换权的，应当视为供应方没有对该资产的实质性替换权。

如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益。

致同解读-已识别资产

合同满足新租赁准则中租赁定义的首要要求是企业应当控制已识别资产的使用。

已识别资产可以是合同中明确指定的（如，合同中通过序号或其他识别标志明确指定用于履行合同的资产），或虽然合同中并未明确提及资产，但供应商只能通过使用某些特定资产来履行合同的情况下，该资产是隐性指定的。此外，如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分（如某管道 20%的容量），则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能。

新租赁准则规定如果供应商拥有在整个使用期间替换资产的实质性权利，则不存在已识别资产，该合同

中不包括租赁。因为如果供应商可以在整个使用期间替换资产，则该供应商（而非承租人）控制了资产的使用。

在某些情况下，承租人很难确定供应商的替换权是否具有实质性，因为承租人不了解供应商因替换将发生的成本的相关信息。在这种情况下，新租赁准则规定应视为供应方没有对该资产的实质性替换权。即承租人无需为了证明替换权不具有实质性而投入过多。

2、租赁要素之二：获取因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益

在评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时，企业应当在约定的客户可使用资产的权利范围内考虑其所产生的经济利益。

致同解读-获取因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益

在评估企业是否有权从资产的使用中获取利益时，仅应考虑资产的使用所产生的经济利益（如，从资产的使用中获取的可再生能源税款抵免或资产的使用所产生的副产品），而不应考虑该项资产的所有权所产生的经济利益（如，因拥有资产而产生的税收优惠）。因为，租赁仅转移标的资产的使用权，而非标的资产的所有权。

3、租赁要素之三：主导已识别资产的使用

存在下列情况之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用：

- 1) 客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式。
- 2) 已识别资产的使用目的和使用方式在使用期开始前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

致同解读-主导已识别资产的使用

如果客户有权在整个使用期间主导资产的使用目的和使用方式（即有权作出在整个使用期间有关资产使用目的和使用方式的决策），则该客户有权主导资产的使用。在确定控制资产的使用时，有关资产使用目的和使用方式的决策比有关资产使用所作的其他决策（包括运营与维护资产的相关决策）更为重要。因为，有关资产使用目的和使用方式的决策决定了从资产的使用中获取经济利益的目的和方式。资产的使用目的和使用方式是一个单一概念，即资产的使用“目的”和资产的使用“方式”不是分别评估的。主导已识别资产的使用目的和使用方式的例子包括确定资产的产出类型、产出时间、产出地点、产出数量以及是否产出等的权力。

某些情况下，有关资产的使用方式和使用目的的决策是事先确定的，客户或供应商在使用期间均无法作

出该等决策。例如，如果有关资产使用目的和使用方式的所有决策均由客户和供应商在合同谈判时共同商定且在租赁期开始日后无法更改，或者该等决策实际上已由资产的设计事先确定。如果有关资产的使用目的和使用方式的决策是事先确定的，则确定客户是否有权主导被识别资产使用的方式将会改变。此时，客户仍可主导资产使用的前提是客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

租赁识别的流程图如下：



注：本专题是致同对企业会计准则的理解，实务中应以企业会计准则的规定和监管要求为准。《致同研究之企业会计准则系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



Grant Thornton
致同

www.grantthornton.cn

© 2019 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton | 致同”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd. (GTL, 致同国际) 的成员所。GTL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTL（致同国际）不向客户提供服务。GTL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理。彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。