

”

2018年12月，财政部发布了《企业会计准则第21号——租赁》（财会〔2018〕35号，以下简称新租赁准则）。新租赁准则自2019年1月1日起生效，要求2021年1月1日起在执行企业会计准则的企业全面施行。实务中，因大部分企业于今年首次执行新租赁准则，在施行过程中可能碰到若干实务问题尚待解决。本栏目拟分两期对这些问题进行分析，以供读者参考。

一、是否适用新租赁准则的判断

相较于原租赁准则，新租赁准则完善了租赁的定义，增加了租赁识别相关内容，对于评估一份合同是否为租赁或者包含租赁给出了更为详细的规定和指引。实务中，大部分合同是否为租赁或者包含租赁的评估结论通常是比较明确的，但对于少部分交易而言，究竟属于提供服务还是租赁，可能在判断上存在一定难度。而且新租赁准则下，承租人采用统一的会计处理模型，对短期租赁和低价值资产租赁以外的所有其他租赁均确认使用权资产和租赁负债。原准则下经营租赁作为表外融资的优势将不复存在，需要关注承租人是否存在为避免确认使用权资产和租赁负债而通过将合同从形式上由租赁调整为接受服务的情形。

（一）租赁与服务的区别

如果某项交易为租赁，对于客户而言，表明其在租赁期开始日即控制了租赁标的物（已识别资产）的使用权，能够主导该已识别资产的使用并获得在使用期间因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，因此需要确认使用权资产和租赁负债。如果某项交易为接受服务，表明客户在合同开始日并未控制一项资产，控制权是在供应商履行其履约义务的时候逐步转移给客户，客户往往在接受服务时就已消耗控制权所带来的经济利益。已识别资产（若存在）只是供应商用于其履行履约义务的工具，由供应商主导这项工具的使用。因此，客户无需确认相关资产和负债，待接受服务时再将支付的对价计入相关成本费用。

（二）租赁识别的关键点

一项合同是否为租赁或包含租赁，必须满足三个要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。实务中，这三个要素的判断中，关键点在于是否存在已识别资产和客户是否控制已识别资产使用权。

1. 是否存在已识别资产

在判断是否存在已识别资产时，应关注资产供应方是否拥有实质性替换权，尤其是针对一些空间使用权的租赁业务，例如租赁某些空间位置用于置放广告牌、租赁农户的屋顶用于建设光伏发电系统、租赁一定面积的仓储空间等。在租赁期开始日后，如果这些供使用的空间是不固定的，资产供应商可随时变更租赁空间，表明合同中并不存在已识别资产，并不适用租赁准则。

2. 客户是否控制已识别资产使用权

客户是否控制已识别资产使用权的判断要素与《企业会计准则第14号——收入》中对于控制的判断三要素类似，即能力、主导使用、能够获得几乎全部的经济利益。如果客户有权在使用期间内主导已识别资产的使用，并获取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，则客户控制了该资产的使用权。需要注意的是，关于“几乎全部的经济利益”，新租赁准则强调的是“在约定的客户权利范围内，有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益”而非“已识别资产的全部经济利益”。

二、短期租赁和低价值资产租赁的判断

对于短期租赁或低价值资产租赁，承租人可以选择简化处理，不确认使用权资产和租赁负债，而是将租赁付款额在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。实务中，企业为了简化处理，可能存在错误判断为短期租赁和低价值资产租赁的情形。

（一）短期租赁的判断

1. 对合同条款的考虑

短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的租赁。在判断某项租赁是否属于短期租赁时，除了关注不可撤销的租赁期外，还需要关注合同中是否存在租赁资产购买选择权、续租选择权、终止租赁选择权等。包含购买选择权的租赁即使租赁期不超过12月，也不属于短期租赁。包含续租选择权、终止租赁选择权的，在判断租赁期时，应考虑对上述选择权的评估结果。

2. 对逐年续签合同的考虑

新租赁准则实施后，为避免确认大额使用权资产和租赁负债，实务中可能存在部分企业将一项实质上的长期租赁从合同形式上改成短期租赁并采用逐年续签的方式。例如将租赁合同的租赁期设为1年，合同中不包含续租选择权或购买选择权；合同每年续签一次，续签的期限仍为1年，且仍不包含续租选择权或购买选择权。

对于租赁期为1年或者小于1年，且合同中并未包含购买选择权或续租选择权的租赁，不能直接认定为短期租赁，而应基于所有相关事实和情况综合判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租选择权，以合理确定租赁期。如果历史上承租人与出租人之间存在逐年续签的惯例，或者出租人和承租人之间存在关联关系时，更应该谨慎判断是否存在合同约定之外的实质性的续租选择权。如果合同约定的不可撤销租赁期较短，而承租人到期不续租将对其产生重大经济损失，例如承租人对租入资产存在重大依赖，或者承租人已经投入了重大的资产改良支出或者初始直接费用、短期内终止租赁的相关成本是重大的，则很可能表明承租人存在实质续租选择权，否则承租人将无法规避因没有续租选择权而带来的风险。

此外，在考虑了所有相关事实和情况后，如果确定租赁期为1年的，其他会计估计应与此一致。例如，与该租赁相关的租赁资产改良支出、初始直接费用等应当在1年内全部进损益，期末不能保留相应的资产。

3. 短期租赁变更租赁期的处理

某些情况下，承租人会在短期租赁的租赁期内续签租赁合同，新租赁合同的租赁标的物与原短期租赁一致，租赁期开始日为原短期租赁合同租赁期结束日的第二天。例如，承租人持有一项租赁合同，租赁期为2021年1月1日至2021年12月31日，合同中未约定续租选择权。在考虑了所有相关事实和情况后，承租人确定该租赁的租赁期为1年，并选择简化处理，不确认使用权资产和租赁负债。承租人和出租人于2021年10月1日签订一项新租赁合同，约定从2022年1月1日至2022年12月31日租赁同一标的物12个月，新租赁自合同签订日生效。在这种情况下，后续新签订的租赁合同导致了原短期租赁合同的租赁期发生变化，承租人应当将其视为租赁变更进行会计处理，视作原短期租赁合同于2021年9月30日终止，新租赁合同的租赁期开始日为2021年10月1日，租赁期为15个月。因此，新签订的租赁合同不属于短期租赁。

（二）低价值资产租赁的判断

低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。根据新租赁准则应用指南，低价值资产租赁的标准应该是一个绝对金额，通常情况下，符合低价值资产租赁的资产全新状态下的绝对值可参考低于人民币4万元的标准。需要注意的是，低价值资产的判定与租赁资产为全新状态时的价值有关，而非与租赁合同约定的租金相关。即使租赁合同约定的租金金额很小，但如果该租赁资产为全新状态时的价值较大，也不属于低价值资产。此外，如果承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁也不属于低价值资产租赁。

三、承租人衔接会计处理的会计政策选择

新租赁准则衔接规定为承租人衔接处理租赁业务提供了两种方法：(1) 按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理(以下简称完全追溯调整法)；(2) 根据首次执行新租赁准则的累积影响数，调整首次执行新租赁准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息(以下简称简化的追溯调整法)。上述两种方法企业可以自行选择。

因此，如果企业在首次执行日之前存在承租业务，应首先决定选择哪种衔接会计处理方法，一旦选择，应对其作为承租人的所有租赁采用一致的衔接会计处理方法。

如果企业选择采用简化的追溯调整法，对于如何确定使用权资产的账面价值，新租赁准则又规定了会计政策选择权，企业可以根据每项租赁分别选择采用以下两种方法之一确定使用权资产的账面价值，具体如下表所示。

表1 首次执行日确定使用权资产账面价值的两种方法

方法	方法一	方法二
具体处理	按照与租赁负债相等的金额确定，并根据预付租金进行必要调整	假设自租赁期开始日即采用新租赁准则的账面价值（采用首次执行日承租人增量借款利率作为折现率），按该方法计算出来的使用权资产账面价值与租赁负债的账面价值之差调整首次执行新租赁准则当年年初留存收益
优点	采用该方法衔接会计处理简单，不涉及期初留存收益的调整	初始确认的使用权资产账面价值较方法一更接近完全追溯调整法的处理结果
缺点	初始确认的使用权资产账面价值通常较方法二高，会导致首次执行日之后的期间确认更多的成本费用	衔接会计处理复杂，会计核算成本较高

企业在选择上述方法时，应结合实际比较两种方法对企业首次执行日之后的财务报表产生的影响，对于首次执行日存在重大经营租赁业务的企业，应慎重选择衔接会计处理的具体方法。而且在选择方法一时，需要注意对于首次执行日之前已计提但尚未支付的租赁付款额，在计算租赁负债时会包括这部分应付租金，但在确认使用权资产账面价值时，应在租赁负债金额的基础上，对应付租金进行相应调整。