

宁波证监局上市公司会计 监管情况通报

2021年第2期

(总第8期)

宁波证监局

2021年12月6日

【编者按】

《企业会计准则第21号——租赁》(2018年修订)(以下简称《新租赁准则》)于2019年1月1日起正式施行,境内上市公司自2021年1月1日起全面施行。为进一步规范辖区上市公司租赁相关的会计处理,提高财务信息披露质量,我局参考《〈企业会计准则第21号——租赁〉应用指南2019》以及《财政部会计准则实施问答》,结合实务热点问题整理了部分与租赁识别、租赁期

确定、租赁资产改良支出与预计复原支出计量以及租赁变更识别相关的案例，现下发供各上市公司学习借鉴。

案例 1：正确识别租赁

客户 A 与供应商 B（一家客运公司）签订为期 4 年的通勤租车合同。合同明确约定了提供运输的客车以及工作日早晚的具体运输时间、起点和终点的具体地址。情形一：每次通勤，由客户 A 指派司机去 B 场地取车，运输 A 公司员工上下班，通勤结束后将车归还至 B 场地。情形二：每次通勤，由供应商 B 指派司机去 B 场地取车，运输 A 公司员工上下班，通勤结束后将车归还至 B 场地。

根据《新租赁准则》第五至八条规定，确定合同包含租赁应同时满足三个条件：（1）存在一项可识别资产。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，且供应商不拥有对该资产的实质性替换权。（2）客户有权获得在其权利范围内与使用已识别资产相关的几乎全部经济利益。（3）客户有权主导已识别资产的使用。客户应拥有改变资产使用目的和方式最为相关的决策权，也可通过设计资产或在合同中对资产的使用做出限制来预先确定资产的使用目的和方式。

本案例中，提供运输的客车由合同明确指定，属于已识别资产。客户 A 在合同约定期间拥有客车的独家使用权，即其有权获得在其权利范围内与使用客车相关的几乎全部经济利益。同时，

合同明确规定了运输时间、地点以及运输标的，即与资产使用方式和目的相关的主要决策均已预先确定。情形一中，客车由客户 A 指派司机运营，即客户 A 拥有与资产使用方式和目的相关的次要决策权，有权主导客车的使用，合同中包含租赁。情形二中，客车由供应商 B 指派司机运营，客户 A 不能操作该客车，即客户 A 不拥有资产运营的决策权，且客车并未由 A 自行设计，因此，客户 A 无权主导客车的使用。合同中不包含租赁，有关合同条款应构成一项服务。

案例 2：合理确定租赁期

承租人 C 与出租人 D 签订初始租赁期为 1 年的租赁合同。合同约定，初始租赁期内如有一方撤销租赁将支付重大罚金，1 年期满后，如经双方同意租赁期可再延长 2 年，如有一方不同意将不再续期，没有罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大。

根据《新租赁准则》第十五条规定并参考相关应用指南，租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，同时还应包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。在租赁期开始日，企业应当考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。例如，承租人进行或预期进行的重大租赁资产改良在可行使相关选择权时预期能为承租人带来的重大经济利益、租赁资产对承租人运营的重要程度、与终止租赁相关的成本等。

本案例中，承租人 C 与出租人 D 签订初始租赁期为 1 年的租赁合同，不能简单认为该租赁的租赁期为 1 年，而应当基于所有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期。按照上述租赁合同约定，租赁期开始日的第 1 年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。对于此后 2 年的延长期，因为承租人 C 和出租人 D 均可单方面选择不续约而无需支付任何罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大，该租赁不再可强制执行，即后续 2 年延长期非不可撤销期间。因此，该租赁合同在初始确认时应将租赁期确定为 1 年。

另外，如果历史上承租人与出租人之间存在逐年续签的惯例，或者承租人与出租人互为关联方，尤其应当谨慎确定租赁期。企业在考虑所有相关事实和情况后确定租赁期为 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 年内以直线法或其他系统合理的方法进行摊销。

案例 3：正确计量租赁资产改良支出与预计复原支出

2x21 年 1 月，承租人 E 公司与出租人 F 公司签订了为期 10 年的办公楼租赁协议。为提高空间利用率，E 公司对办公楼进行重大改良，发生改良支出 30 万元。根据租赁合同约定，在租赁到期日，承租人需要拆除之前的改良，并将租赁资产恢复至初始租赁时的状态。E 公司预计复原支出约为 40 万元。

根据《新租赁准则》第十四条规定，使用权资产是指承租人

可在租赁期内使用租赁资产的权利。参照《企业会计准则——应用指南》(2006)会计科目和主要账务处理，长期待摊费用科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用。本案例中，E公司发生的租赁资产改良支出30万元不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。

根据《新租赁准则》第十六条规定，使用权资产应当按照成本进行初始计量。对于承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生成本，属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》，否则计入使用权资产的初始计量成本。本案例中，由租赁资产改良导致的预计复原支出40万元，E公司应当计入使用权资产的初始计量成本。

案例4：正确识别短期租赁与租赁变更

G公司与H公司为非关联方且历史上不存在逐年续签的惯例，于2x21年1月1日签订租赁期为12个月的公寓租赁合同，符合短期租赁确认豁免条件。情形一：G公司在原租赁期剩余2个月时与H公司签订补充协议，约定延长租赁期6个月。情形二：G公司在原租赁期剩余2个月时与H公司签订一项新协议，约定在原租赁期到期时，对同一公寓再租赁11个月。

根据《新租赁准则》第二十八条和第三十四条规定，租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短

合同规定的租赁期等。进行简化处理的短期租赁发生租赁变更或者因租赁变更之外的原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁进行会计处理。

本案例情形一中，新租赁的租赁期为8个月，符合短期租赁的条件，G公司在发生租赁变更后可以继续使用短期租赁豁免。情形二中，尽管形式上双方签订的是一份新的租赁协议，但由于签订协议时G公司已经拥有公寓的使用权，因此，该协议实质上仅延长了原协议规定的租赁期，G公司应将新签署的协议作为原租赁合同的变更进行会计处理。同时，新租赁的租赁期应认定为13个月，不符合短期租赁的条件，G公司应在租赁变更生效日确认使用权资产和租赁负债。

主送：辖区各上市公司。

抄送：会会计部、会上市部，宁波上市公司协会。

宁波证监局办公室

2021年12月6日印发