

新租赁准则下隐性指定的已识别资产的评估和认定

韩志飞■

摘要：一项合同是否存在明确或隐性指定的已识别资产是评估其是否属于或包含租赁的关键要素之一。同一项没有明确指定已识别资产的合同是否存在隐性指定的评估结果不同，其会计处理原则以及对财务指标的影响也完全不同。本文认为承租方应在获得合理及可验证信息的基础上，结合定性或定量分析结论，对隐性指定的已识别资产进行评估，从而避免对隐性指定原则的误用或滥用。

关键词：明确指定；隐性指定；已识别资产；租赁

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)23-0047-03

一、隐性指定的已识别资产概述

自2019年1月1日起施行的《企业会计准则第21号——租赁》（以下简称新租赁准则）要求企业在合同开始日，对合同是否存在一方向另一方让渡了一定期间内控制一项或多项已识别资产使用权以换取对价的交易作出专业判断的基础上，评估合同是否为租赁或者包含租赁。当合同属于或包含租赁时，除短期和低价值资产的租赁适用简化处理豁免以外，承租人在租赁合同中获得控制权利的已识别资产满足资产定义时应当确认使用权资产。因此评估合同是否存在已识别的资产是合同业务能否被分类为租赁的关键要素之一。

关于已识别资产的认定，新租赁准则第六条指出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。明确指定的已识别资产（以下简称明确指定）是租赁双方在合同中对标的资产的具体约定。例如，房屋租赁合同中对标的房屋具体位置（X市X小区X栋X单元X室）的约定即为明确指定。实务中当出租方的资产不存在特别标识信息，导致合同无法明确指定或租赁双方拥有对已识别资产的替换权而不予明确指定时，可能还存在隐性指定的已识别资产（以下简称隐性指定）

的情况，使得合同仍然能够被分类为租赁。

例如，甲承租方为一家科研机构，为承担一项特殊研究项目与专门从事特种设备租赁的A公司签订了一份租赁合同。合同约定A公司按照甲承租方提供的设计文件专门定制一套仅适用于甲承租方本次科研项目的特种设备，A公司拥有的其他专业设备即使付出高额成本进行重大改造也无法用于该研究项目。A公司仅生产了一套该特种设备，因此没有标注序列号。

该项特种设备没有序列号等标识信息，导致合同无法明确指定。考虑到科研机构出具的设计文件表明该设备仅适用于本次研究项目，A公司的其他设备即使经过重大改造也无法用于该研究项目，合同日即可预见A公司在租赁期内无其他可适用的资产自由替换，因此该定制设备属于隐性指定的已识别资产。

隐性指定是对合同安排的经济实质的专业判断，也是实务中的难点。根据新租赁准则相关规定及上例分析可知，具有下列特征之一的不明确指定或拥有替换权的明确指定均为新租赁准则规定的隐性指定：

（一）专购专用型的“量身定制”资产

在合同没有或者无法明确标注能够识别合同标的物身份的具体位置、特定编号等可与其他同类资产相互区分的标识信息的情况下,如果出租方的资产是为承租方专购专用而“量身定制”的、仅适合承租方使用的唯一特定资产,在其控制权移交承租方后,出租方的其他资产以及上述专购专用的特定资产如不发生重大改动则相互之间无法自由替换,从而形成隐性指定。

(二) 同质化资产的替换权不具有实质性

当出租方拥有大量无差异化的同质性资产且在合同双方实现各自既定商业目标的前提下,即便租赁双方在合同进行了明确指定,一方取得的经济利益和另一方付出的经济成本也不存在显著区别时,明确指定只会增加出租方的管理成本并限制承租方的灵活选择,对标的资产不予明确指定并赋予双方可随时替换标的资产的自由选择权成为此类活动的商业惯例。在此情况下,虽然合同双方都拥有替换权,但均未行使该权利以获得额外的经济利益,因此该替换权不是新租赁准则规定的实质性替换权(未产生额外的经济利益),从而形成隐性指定。

二、为何要判定合同是否存在隐性指定

对没有明确指定的合同,承租方对其是否存在隐性指定的评估在得出明确结论之前,不能直接判定其不存在或不包含租赁。具体原因如下:

(一) 注重租赁安排的经济实质

承租人对标的资产是否形成控制并不完全取决于合同的形式,只要承租人在合同期间能够根据自己的目标控制标的资产并形成与合同明确指定时同样的控制过程,无论合同对标的资产是否明确指定,承租人在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利并无明显不同,则不能因为合同的形式不同而采用不同的会计处理。

(二) 防止承租方对隐性指定原则的误用或滥用

对不明确指定的合同是否存在隐性指定的评估结果不仅影响会计核算的复杂程度,也对承租方最终的会计结果形成了一定的影响。当评估的结果是合同并不构成隐性指定时,承租方需要按照一般服务采购进行会计处理,否则按照租赁进行会计处理。两者处理方式最大的区别在于分类为租赁的合同要于租赁开始日确认一项租赁使用权资产和租赁负债,而一般服务采购只需要在接受服务的期间内按照交易价格将相关服务确认为成本或费用。不同的会计处理对承租方在合同期内的资产总额、资产负债率等财务指标可能产生不同的影响(影响的结果与承租方所处的经济环境和实际情况有关,可能有利,也可能不利)。承租方为实现预期会计结果可能会精心设计合同形式对已识别资产按照有利的方式予以指定,如果仅依据合同形

式和主观判断得出结论不免武断。

三、隐性指定的评估及相关证据的获取

承租方应当在合同开始日对没有明确指定或替换权没有明确约定的合同是否存在隐性指定作出必要的评估,分析合同安排所反映的经济实质以获取适当的信息(包括无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的一切合理且可验证的信息),据此得出评估结论。

评价隐性指定的评估结果是否恰当取决于获得的合理且可验证的信息是否充分。除了上文所述两种隐性指定以外,可能还存在其他形式的隐性指定。承租方应当结合合同目的和标的资产特性等进行判断并获取相关合理的证据。

(一) 合同标的资产存在标识信息而未予明确指定的情况

当合同标的资产存在不受出租方控制且不可随意改动的特定标识信息(如电子产品出厂时的序列号、车辆行驶本上的通用识别号等)时,虽然合同未明确标注,但双方均无替换意愿,此时最直接简单的方法是双方签订补充协议将能够代表租赁标的唯一身份的标识信息予以明确,变隐性指定为明确指定。同时在补充协议中承诺合同双方对已明确指定的标的资产在合同有效期内均不得随意替换。由于已识别资产的标识信息无法自行改动且属于可验证信息,在此情况下的补充协议可作为隐性指定变更为明确指定的合理证据。

(二) 合同标的资产既不存在标识信息又未予明确指定的情况

如果合同标的资产确实不存在特定的标识信息而无法在合同中明确指定,或者合同一方或双方存在替换权时,需要从交易本身、承租方自身的经营性质以及标的资产的特殊性等方面予以考虑,判断交易是否存在特殊约定、标的资产是否属于出租方根据交易合同限量定制或者市场交易惯例使得双方拥有的替换权不具有实质性,并结合定量分析结果综合研判。

1. 租赁合同存在担保条款。当承租人在交易中对合同标的资产余值作出适当担保时,即使合同没有对标的资产明确指定,合同双方出于维护自身利益考虑,均不可能对标的资产进行自由替换,除非担保余值足够小。此时应结合承租方正常的生产强度和合同期限,在不考虑不可控的例外情况下计算标的资产预计的正常残值,通过与担保余值的量化分析判定承租方的担保余值足够重要。该分析过程可作为是否存在隐性指定的合理证据。

2. 特种行业的“量身定制”资产。当承租方经营特种行业产品而需要专门定制标的资产时,一般会由承租方或其委托的第三方出具标的资产的设计文件并对资产规格、型号等特殊要求作出具体说明。标的资产完工后可能还需要专业部门出具特

殊的验收证明才能投入使用。同时,这种具有专购、专用性质的“量身定制”一般成本高昂,出租方为了获利,可能要求合同期限接近于标的资产的使用寿命,或者设置有利于承租方的购买选择权条款,因而在租赁开始日就可合理地确定承租人将会行使该选择权。这种情况下,承租方关于标的资产的设计图纸、出租方取得的标的资产完工后的特种行业验收证明,以及足够长的租赁期限或足够优惠的购买选择权等合同条款,结合对所有租赁付款额的现值高于出租方定制成本的量化分析,共同构成合同存在隐性指定的合理证据。

3. 标的资产存在特殊性。当标的资产存在特殊性时,比如标的资产需要承租方进行重大的安装活动才能使用,如果替换则需要同样重大的拆卸和重装成本;或者租赁标的在租赁期内无论使用与否都由承租人保管,如果行使替换权则需要较高的运输成本;或者承租人的日常经营对标的资产依赖程度较高,如果发生替换则会发生较高的停工停产成本。具有以上在经济方面高度相似的相关特性的标的资产,在正常情况下一般替换难度较大,因而在租赁开始日就可合理地确定合同双方几乎不会轻易替换标的资产。这种情况下,对标的资产在替换成本方面的定性和定量分析可作为存在隐性指定的合理证据。

4. 替换权不具有实质性的商业惯例。当合同既没有对标的资产明确指定,又明确赋予双方均可以对标的资产自由替换时,需要结合商业惯例分析替换权对双方是否具有实质性。

例如,某写字楼配套的停车场共有100个车位,甲公司与该停车场签订一份租赁合同,租入10个车位。租赁合同约定,租赁期内停车场应留足10个车位供甲公司使用,10个车位的具体位置没有明确指定,甲公司可以根据空余车位自由选择。上述合同的具体条款赋予甲公司在既定租金水平下自由选择停车场100个车位中任意10个空余车位停车的权利,该项权利已明确表明停车场所有的停车位不分区位一律按照相同标准收费,承租方可以根据空余车位自行决定停靠位置,此时替换权对双方而言均不具实质性,均不产生额外收益。那么租赁合同和上述分析过程即可作为存在隐性指定的结论和证据。

存在隐性指定的合同可能不限于以上情形,实务中企业可以结合合同特定条款、标的资产特性等方面综合评估并获取相关证据。

四、不存在隐性指定的情况

当合同约定的某些限定性条款导致存在替换可能性并且替换权具有实质性,使得承租方无法在合同期内一贯地控制标的资产,即使这些例外情况的发生与否存在一定的不确定性,只要在合同日不能合理排除该不确定性,就不应当确认隐性指定的存在。

实务中,不能仅仅因为承租方在合同日恰好承租了出租方仅剩的一项或几项资产,导致出租方在合同日无替换能力就认定在合同日存在隐性指定。也就是说,不具有上述隐性指定所特有的相似经济特征的其他未明确指定的合同在合同日发生的偶然情况一般不构成隐性指定。

例如,甲公司承租某旅游区商业街一定面积可用于摆摊零售的露天区域,合同期为5年。在合同日商业街恰好仅剩黄金地段唯一一个可供出租的零售区域,合同约定:租赁期内每年7~10月份为旅游旺季,如果甲公司不同意租金上涨50%,则出租方可以在此期间任意调整其承租位置。该例中,尽管合同日商业街并无其他可供调整的位置,然而出租方拥有的替换权在行权时能够获得50%超额利益,当该黄金地段可能为其他承租方带来更高收益而自愿提出调整时,出租方拥有的实质性替换能力可能导致甲公司无法在合同期间内一直控制其合同日取得的承租区域,从而不存在隐性指定。

五、关于隐性指定的评估建议

虽然隐性指定在很多情形下看似取决于合同相对方的具体情况,但是除签订相关合同之外,一般很难通过具体交易“穿透”至毫无关联关系的第三方以获取合理及可支持的信息。因此在评估合同是否存在隐性指定时应基于成本效益原则,结合合同具体条款、标的资产的特殊性及其使用方式等交易特征,着重从以下两方面分析隐性指定的经济实质:

一是标的资产是否存在替换的可能性。当合同存在诸如担保之类的特定保护条款,或标的资产性质特殊而使其改制或新制成本高昂,或因资产特殊的使用方式导致替换成本高于替换收益时,均会在实质上阻碍双方替换能力的行使,除不可预见的极端情况外几乎不存在替换的可能性,此时可判定存在隐性指定。

二是替换权是否具有实质性。即使合同一方或双方均具有替换的能力,但是商业惯例或者使用者保护条款下并非出于获利目的的正常替换,例如为了保护承租方正当利益,当标的资产发生正常磨损或意外故障需要停产维护时,承租方有权要求出租方提供其他相同标的资产予以临时替换,由于这种替换并不能为双方带来额外收益,无论合同是否明确指定,均属于隐性指定。

综上,会计应当准确反映租赁业务的实质并在会计处理上保持一致性,对于隐性指定的评估和认定的目的即在于此。无论合同形式如何表达,会计上应当评价合同及交易相关的所有方面和影响,并将评价过程以及评价过程中所获取的各种有用信息一并作为判断的依据,以真实反映交易的经济实质。

责任编辑 陈利花