

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

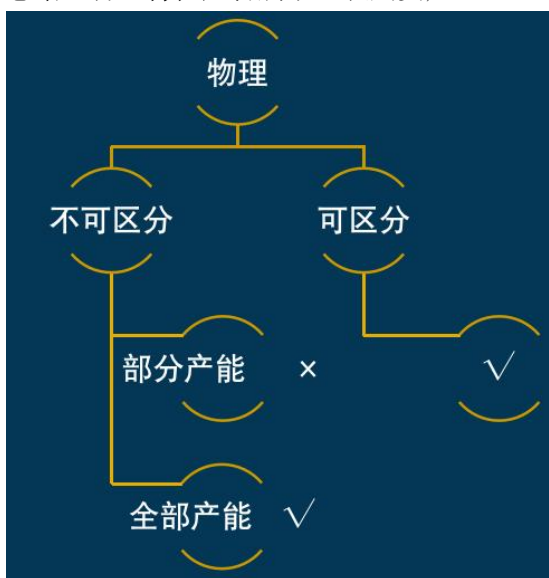
例题 2

甲公司与乙公司签订了一份为期 15 年的合同，以取得连接 A、B 城市光缆中**约定带宽**的光纤使用权。甲公司**约定的带宽相当于使用光缆中三条光纤的全部传输容量**（乙公司光缆包含 15 条传输容量相近的光纤）。

结论：**不存在已识别资产。**

甲公司仅使用光缆的部分传输容量，提供给甲公司使用的光纤与其余光纤在物理上不可区分且不代表光缆的几乎全部传输容量，因此不存在已识别资产。

总结：物理特性是否属于已识别资产



(3) 实质性替换权

即使合同已对资产进行指定，如果资产**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。【资产供应方实质性替换权，实质上**否定了**合同中对资产的**指定**】

同时符合下列条件时，表明资产供应方拥有资产的实质性替换权：

实际能力，资产供应方拥有在**整个使用期间**替换资产的**实际能力**；【**替换不需要客户批准**】

获利，资产供应方通过行使替换资产的权利**将获得经济利益**。【**符合成本效益原则**】

需要注意的是，如果合同仅赋予资产供应方在**特定日期或者特定事件发生日或之后**拥有替换资产的权利或义务，考虑到资产供应方没有在整个使用期间替换资产的实际能力，资产供应方的**替换权不具有实质性**。

企业**难以确定**资产供应方是否拥有实质性替换权的，应视为资产供应方**没有**对该资产的**实质性替换权**。

例题 3

甲公司（客户）与乙公司（供应方）签订合同，合同要求乙公司在 5 年内按照约定的时间表使用指定型号的火火车厢为甲公司运输约定数量的货物。合同中约定的时间表和货物数量相当于甲公司在 5 年内有权使用 10 节指定型号火车车厢。合同规定了所运输货物的性质。乙公司有**大量类似**的车厢可以满足合同要求。车厢不用于运输货物时存放在**乙公司**处。

分析

结论：**用于运输甲公司货物的车厢不属于已识别资产。**

(1) 乙公司在整个使用期间有替换每节车厢的实际能力。用于替换的车厢是乙公司易于获得的，且无需甲公司批准即可替换。

(2) 乙公司可通过替换车厢获得经济利益。车厢存放在乙公司处，乙公司拥有大量类似的车厢，替换每节车厢的成本极小，乙公司可以通过替换车厢获益，例如，使用已位于任务所在地的车厢执行任务，或利用某客户未使用而闲置的车厢。

因此，乙公司拥有车厢的实质性替换权，合同中用于运输甲公司货物的车厢不属于已识别资产。

总结：判断是否存在已识别资产



3. 客户是否控制已识别资产使用权的判断

租赁准则规定，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。

(1) 客户是否有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益

在评估客户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权利范围内考虑其所产生的经济利益。

例如：如果合同规定客户在使用期间仅能在特定里程范围内驾驶汽车，则企业应当仅考虑在允许的里程范围内使用汽车所产生的经济利益，而不包括超出该里程范围使用汽车所产生的经济利益。

(2) 客户是否有权主导资产的使用

存在下列情形之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间的使用：

a. 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；

b. 已识别资产的使用目的和使用方式在使用期间前已预先确定，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（或资产的特定方面）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。

例题 4

甲公司（客户）与乙公司（货运商）签订了一份使用 10 个指定型号集装箱的 5 年期合同。合同指定了具体的集装箱，集装箱归乙公司所有。甲公司有权决定何时何地使用这些集装箱以及用其运输什么货物。不用时，集装箱存放在甲公司处。甲公司可将集装箱用于其他目的（如用于存储）。但合同明确规定甲公司不能运输特定类型的货物（如爆炸物）。若某个集装箱需要保养或维修，乙公司应以同类型的集装箱替换。除非甲公司违约，乙公司在这合同期内不得收回集装箱。

除集装箱外，合同还约定乙公司应按照甲公司的要求提供运输集装箱的卡车和司机。卡车存放在乙公司处，乙公司向司机发出指示详细说明甲公司的货物运输要求。乙公司可使用任一卡车满足甲公司的需求，卡车既可以用于运输甲公司的货物，也可以运输其他客户的货物，即，如果其他客户要求运输货物的目的地与甲公司要求的目的地距离不远且时间接近，乙公司可以用同一卡车运送甲公司使用的集装箱及其他客户的货物。

分析

本例中，合同明确指定了 10 个集装箱，乙公司一旦交付集装箱给甲公司，仅在集装箱需要保养或维修时方可替换，因此，这 10 个集装箱是已识别资产。合同既未明确也未隐性指定卡车，因此运输集装箱的卡车不属于已识别资产。甲公司在整个 5 年使用期内控制这 10 个集装箱的使用，原因如下：

(1) 甲公司有权获得在 5 年使用期使用集装箱所产生的几乎全部经济利益。本例中甲公司在整个使用期间（包括不使用集装箱运输货物的期间）拥有这些集装箱的独家使用权。

(2) 合同中关于集装箱可运输货物的限制并未赋予乙公司主导集装箱使用目的和使用方式的权利。在合同约定的使用权范围内，甲公司可以主导集装箱的使用目的和使用方式，决定何时何地使用集装箱以及使用集装箱运输什么货物。当集装箱不用于运输货物时，甲公司还可决定是否使用以及如何使用集装箱（如，用于存储）。

甲公司在 5 年使用期内有权改变这些决定，因此甲公司有权主导集装箱的使用。尽管乙公司控制了运输集装箱的卡车和司机，但乙公司在这方面的决策并未赋予其主导集装箱使用目的和使用方式的权利。因此，乙公司在整个使用期间不能主导集装箱的使用。

基于上述分析可以得出结论，该合同包含集装箱的租赁，甲公司拥有 10 个集装箱的 5 年使用权。关于卡车的合同条款并不构成一项租赁，而是一项服务。

总结：租赁的识别

