

注册会计师 会计 教材精讲班

二、租赁的分拆和合并

准则规定，合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆，除非承租人按照新租赁准则的规定选择采用简化处理。

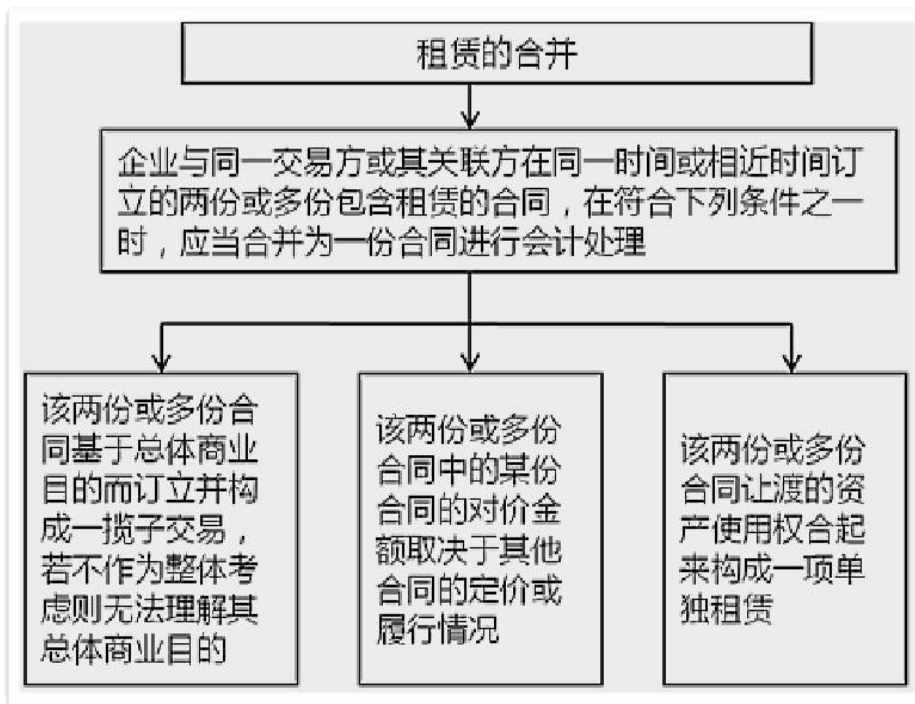
1. 承租人的处理

在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各项租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价。

为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁，按照新租赁准则进行会计处理。

2. 出租人的处理

出租人应当分拆租赁部分和非租赁部分，根据《企业会计准则第 14 号——收入》准则规定的关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。



【例题 14-2·多选题】甲公司与乙公司租赁一台推土机、一辆卡车和一台长臂挖掘机用于采矿业务，租赁期为 4 年。乙公司同意在整个租赁期内维护各项设备。合同固定对价为 3 000 000 元，按年分期支付，每年支付 750 000 元。合同对价包含了各项设备的维护费用。甲公司未采用简化处理，而是将非租赁部分（维护服务）与租入的各项设备分别进行会计处理。

- A. 甲公司确认租入的推土机、卡车和长臂挖掘机分别属于单独租赁
- B. 甲公司确认租入的推土机、卡车和长臂挖掘机属于一项单独租赁
- C. 甲公司确认租入的推土机、卡车和长臂挖掘机的维护服务属于一个非租赁部分
- D. 甲公司确认租入的推土机、卡车和长臂挖掘机的维护服务属于三个非租赁部分

【答案】 AD

【解析】（1）甲公司可从单独使用这三项设备中的每一项，或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利（例如，

甲公司易于租入或购买其他卡车或挖掘机用于其采矿业务)；

(2) 尽管甲公司租入这三项设备只有一个目的(即从事采矿业务)，但是，这些设备不存在高度依赖或高度关联关系。所以，合同中存在三个租赁部分和对应的三个非租赁部分(维护服务)。

【例题·单选题】 甲公司从乙公司租入一辆汽车，租赁期2年，租赁费用共计20万元。同时乙公司还向甲公司派出一名司机，该名司机在租赁期内按照甲公司的安排驾驶该租赁汽车。不考虑折现及其他因素，下列各项关于上述租赁交易会计处理的表述中，正确的是()。(2021年)

- A. 乙公司按租赁准则每月确认租赁收入0.83万元
- B. 甲公司按接受服务进行会计处理
- C. 乙公司分拆租赁部分和非租赁部分，分别按租赁准则和收入准则
- D. 乙公司按收入准则每月确认服务收入0.83万元

【答案】 C

【解析】 乙公司租出的汽车应按租赁准则处理，派出的司机属于提供服务，应按收入准则处理，乙公司应分拆租赁部分和非租赁部分，选项C正确。

三、租赁期

租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间；承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间；承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

(1) 租赁期开始日	是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。(即承租人开始控制租赁资产使用的日期)，租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断
(2) 不可撤销期间	如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑；如只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间
(3) 续租选择权和终止租赁选择权	在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。在评估时，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
(4) 对租赁期和购买选择权的重新评估	发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估，并根据重新评估结果修改租赁期

【例题 14-3·多选题】 下列关于租赁期的有关表述中，正确的有()。

- A. 在某商铺的租赁安排中，出租人甲于2×20年1月1日将房屋钥匙交付承租人乙，承租人乙在收到钥匙后，就可以自主安排对商铺的装修布置，并安排搬迁。合同约定有3个月的免租期，起租日为2×20年4月1日，承租人乙自起租日开始支付租金。因此，租赁期开始日为2×20年1月1日
- B. 承租人丙与出租人丁签订了一份租赁合同，约定自租赁期开始日1年内不可撤销，如果撤销，双方将支付重大罚金；1年期满后，经双方同意可再延长1年，如有一方不同意，将不再续期，且没有罚款。假设承租人对于租赁资产并不具有重大依赖。因此，承租人丙与出租人丁签订的租赁合同租赁期为1年
- C. 承租人S签订了一份设备租赁合同，包括4年不可撤销期限和2年期固定价格续租选择权，续租选择权期间的合同条款和条件与市价接近，没有终止罚款或其他因素表明承租人S合理确定将行使续租选择权。因此，在租赁期开始日，确定租赁期为4年
- D. 承租人N签订了一份建筑租赁合同，包括4年不可撤销期限和2年按照市价行使的续租选择权。在搬入该建筑之前，承租人N花费了大量资金对租赁建筑进行了改良，预计在4年结束时租赁资产改良仍将具有重大价值，且该价

值仅可通过继续使用租赁资产实现。因此，承租人 N 应当确定租赁期为 4 年

【答案】 ABC

【解析】 选项 D，承租人 N 合理确定将行使续租选择权，因为如果在 4 年结束时放弃该租赁资产改良，将蒙受重大经济损失。因此，在租赁开始时，承租人 N 应当确定租赁期为 6 年。