

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

(二) 租赁的分拆和合并

1. 租赁的分拆

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**。

单独租赁的判断

同时符合下列条件，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

(1) 承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利。易于获得的资源是指出租人或其他供应方单独销售或出租的商品或服务，或者承租人已从出租人或其他交易中获得的资源。

(2) 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。例如，若承租人租入资产的决定不会对承租人使用合同中的其他资产的权利产生重大影响，则表明该项资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

(1) 承租人租赁的分拆和合并

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。

租赁和非租赁部分的相对单独价格，应当根据出租人或类似资产供应方就该部分或类似部分向企业单独收取的价格确定。如果可观察的单独价格不易于获得，承租人应当最大限度地利用可观察的信息估计单独价格。

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。但是，对于按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2017) 应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

例题 5

甲公司从乙公司租赁**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。

本例中，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**。

甲公司认为租入的推土机、卡车和长臂挖掘机分别属于单独租赁，原因如下：(1) 甲公司可分别单独使用这三项设备或将其与易于获得的其他资源一起使用并从中获利；(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），但这些设备不存在高度依赖或高度关联关系。

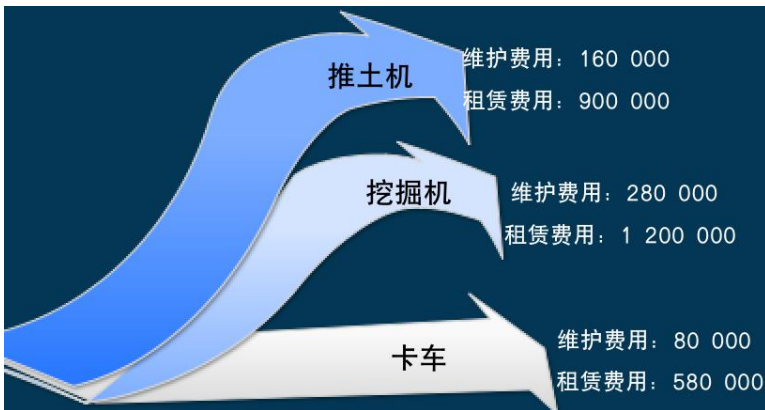
因此，甲公司得出结论，合同中存在三个租赁部分和对应的三个非租赁部分（维护服务）。甲公司将合同对价分摊至三个租赁部分和非租赁部分。

市场上有多家供应方提供类似推土机和卡车的**维护服务**，因此这两项租入设备的维护服务存在可观察的单独价格。假设其他供应方的支付条款与甲、乙公司签订的合同条款相似，甲公司能够确定推土机和卡车维护服务的可观察单独价格分别为 160 000 元和 80 000 元。长臂挖掘机是高度专业化机械，其他供应方不出租类似挖掘机或为其提供维护服务。乙公司对从本公司购买相似长臂挖掘机的客户提供 4 年的维护服务，可观察对价为固定金额 280 000 元，分 4 年支付。因此，甲公司估计长臂挖掘机维护服务的单独价格为 280 000 元。

甲公司观察到乙公司在市场上单独出租**租赁期为 4 年的推土机、卡车和长臂挖掘机的价格分别为 900 000**

元、580 000 元和 1 200 000 元。

分析



项目	推土机	卡车	挖掘机	合计	
可观察的单独价格	租赁	900 000	580 000	1 200 000	2 680 000
	非租赁	160 000	80 000	280 000	520 000
	合计	A			3 200 000
固定对价总额	B			3 000 000	
分摊率	分摊率 (%)			B/A = 93.75%	
分摊后租赁付款额 (折现前)	90万 × 93.75% = 843 750	58万 × 93.75% = 543 750	120万 × 93.75% = 1 125 000	2 512 500	
维护服务	16万 × 93.75% = 150 000	8万 × 93.75% = 75 000	28万 × 93.75% = 262 500	487 500	

(2) 出租人租赁的分拆和合并

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。

总结：租赁分拆



2. 租赁的合并

企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

- (1) 该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。
- (2) 该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

(3) 该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。
两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中的租赁部分和非租赁部分。

(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**。

【提示】 租赁期=不可撤销期间

1. 租赁期开始日

租赁期自租赁期开始日起计算。

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。

如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。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。

例题 6

在某商铺的租赁安排中，出租人于 2021 年 1 月 1 日将房屋钥匙交付承租人，承租人收到钥匙后即可自主安排对商铺的装修布置及搬迁。合同约定有 3 个月的免租期，承租人自 2021 年 4 月 1 日起支付租金。

本例中，由于承租人自 2021 年 1 月 1 日起就已拥有对商铺使用权的控制，因此租赁期开始日为 2021 年 1 月 1 日，即租赁期包含出租人给予承租人的免租期。

2. 不可撤销期间

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定**可强制执行合同的期间**。

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。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。如果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。

例题 7

承租人与出租人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。

分析：在此情况下，自租赁期开始日起的第 1 年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。而此后 1 年的延长期并非不可撤销期间，因为承租人或出租人均可单方面选择不续约而无需支付任何罚款

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。

需考虑的因素包括但不限于以下方面：

与市价比	选择权期间的合同条款和条件
重大资产改良	合同期内，承租人进行或预期进行重大租赁资产改良
终止租赁成本	续约与新租赁的成本对比
对运营重要性	是否为专门资产，租赁资产位置以及可否获得合适替换资产
行使条件，满足条件可能性	行使选择权设置了附加条件

例题 8

承租人签订了一份建筑租赁合同，合同包含 4 年不可撤销期间和 2 年按照市价行使的续租选择权。在搬入该建筑之前，承租人花费了大量资金对租赁建筑进行了改良，预计在第 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。

本例中，如果承租人在第 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，承租人合理确定将行使续租选择权，在租赁开始时确定租赁期为 6 年。

例题 9

承租人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。

4.对租赁期和购买选择权的重新评估

租赁准则规定，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。

承租人**可控范围内的重大事件**或变化包括但不限于下列情形：

- (1) 在租赁期开始日**未预计到的重大租赁资产改良**；
- (2) 在租赁期开始日未预计到的租赁资产的**重大改动或定制化调整**。
- (3) 承租人作出的与行使或不行使选择权直接相关的**经营决策**。

总结：租赁期

