

第一节 租赁概述

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《企业会计准则第 21 号——租赁》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》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 14-2】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 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。

分析：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对应的三个非租赁部分。

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 160000 元和 80000 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四年的维护服务，可观察对价为固定金额 280000 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 280000 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 900000 元、580000 元和 1200000 元。

甲公司将合同固定对价 3 000 000 元分摊至租赁和非租赁部分的情况如表所示：

表					金额单位：元
项目		推土机	卡车	长臂挖掘机	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				3 200 000
固定对价总额					3 000 000
分摊率		$3\,000\,000/3\,200\,000=93.75\%$			
租赁部分分摊额		843 750	543 750	1 125 000	2 512 500
非租赁部分分摊额		150 000	75 000	262 500	487 500
合计		993 750	618 750	1 387 500	3 000 000

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》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

（二）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。

提示：

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。

经典例题

【单选题】甲公司从乙公司租入一辆汽车，租赁期为两年，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. 乙公司分拆租赁部分和非租赁部分，分别按照租赁准则和收入准则进行会计处理
- B. 乙公司按租赁准则每月确认租赁收入 0.83 万元
- C. 乙公司按收入准则每月确认服务收入 0.83 万元
- D. 甲公司按接受服务进行会计处理

答案：A

解析：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。分拆时，各租赁部分应当分别按照租赁准则进行会计处理，非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。