

考点 2：租赁的分拆与合并

（一）租赁的分拆

1. 基本原则

（1）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。

（2）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**，除非企业适用新租赁准则的简化处理。

（3）分拆时，各租赁部分应当分别按照新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。

2. 判定条件

企业应当就合同进行评估，判断其是否为租赁或包含租赁。**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**。

解释：

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。

3. 处理方式

（1）承租人的处理

①一般处理方式

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**。

②简化处理方式

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》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。

【计算分析·教材例题 19-2】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。

解析：

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）；

并且（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**。

假设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四年的维护服务，可观察对价为固定金额 280 000 元，分四年支付。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。

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下所示：

推土机=900 000/（900 000+580 000+1 200 000+160000+80 000+280 000）×3 000 000

=843 750（元）

卡车=580 000/（900 000+580 000+1 200 000+160000

+80 000+280 000）×3 000 000

=543 750（元）

长臂挖掘机=1 200 000/（900 000+580 000+1 200 000

+160000+80 000+280 000）×3 000 000

=1 125 000（元）

服务费=（160000+80 000+280 000）/（900 000+580 000+1 200 000+160000+80 000+280 000）×3 000 000

=487 500（元）

（2）出租人的处理

出租人**应当分拆租赁部分和非租赁部分**（承租人除包含金融工具的情况外，可选择是否分拆），根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）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**。

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。

考点 3：租赁期

（一）概念

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**。

（二）租赁期开始日

1. 租赁期自**租赁期开始日**起计算。
2. 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。
3. 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**。（如存在免租期）
4. 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。

【计算分析·教材例题 19-3】在某商铺的租赁安排中，出租人于 2×20 年 1 月 1 日将房屋钥匙交付承租人，承租人在收到钥匙后，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，承租人自起租日开始支付租金。

解析：

此交易中，由于承租人自 2×20 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 2×20 年 1 月 1 日，即租赁期**包含**出租人给予承租人的免租期。

（三）不可撤销期间

1. 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。
2. 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**。

3. 如果**只有承租人有终止租赁**，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**。

4. 如果**只有出租人有终止租赁**，则不可撤销的租赁期**包括终止租赁选择权所涵盖的期间**。

（四）续租选择权和终止租赁选择权

1. 基本原则

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**。

2. 考虑因素

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（是否有经济动因），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。

【计算分析·教材例题 19-4】承租人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有重大价值，且该价值仅可通过继续使用租赁资产实现。

解析：

在此情况下，承租人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，承租人确定**租赁期为 6 年**。

（五）对租赁期和购买选择权的重新评估

1. 基本原则

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**。

2. 涉及情形

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，在可行使续租选择权、终止租赁选择权或购买选择权时，预期将为承租人**带来重大经济利益**；

（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）承租人做出的与行使或不行使选择权直接相关的经营决策。例如，决定续租互补性资产、处置可替代的资产或处置包含相关使用权资产的业务。

注意：

如果不可撤销的租赁期间发生变化，企业应当**修改租赁期**。

在下述情况下，不可撤销的租赁期将发生变化：

一是承租人实际**行使了选择权**，但该选择权在之前企业确定租赁期时**未涵盖**；

二是承租人**未实际行使选择权**，但该选择权在之前企业确定租赁期时**已涵盖**；

三是某些事件的发生，导致根据合同规定承租人**有义务行使选择权**，但该选择权在之前企业确定租赁期时**未涵盖**；

四是某些事件的发生，导致根据合同规定**禁止承租人行使选择权**，但该选择权在之前企业确定租赁期时**已涵盖**。