



第二节 租赁



目录

PART1 租赁的识别

PART2 租赁的分拆和合并

PART3 承租人的会计处理

PART4 出租人的会计处理



第二节 租赁

一、租赁的识别

（一）租赁的定义

租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。



第二节 租赁

（二）租赁的判定

1. 基本原则

在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。如果合同一方让渡了在一定期间内**控制**一项或多项已识别**资产使用的权利**以换取对价，则该合同为**租赁或者包含租赁**。



第二节 租赁

2.满足条件

一项合同要被分类为租赁，必须要满足三要素：

- (1) 存在一定期间；
- (2) 存在已识别资产；
- (3) 资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。



第二节 租赁

3. 已识别资产

(1) 对资产的指定

已识别资产通常由合同**明确指定**，也可以在资产可供客户使用时**隐性指定**。



第二节 租赁

(2) 物理可区分

如果资产的部分产能在物理上可区分（例如，建筑物的一层），则该部分产能属于已识别资产。如果资产的某部分产能与其他部分在物理上不可区分（例如，光缆的部分容量），则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益的权利。



第二节 租赁

(3) 实质性替换权

①基本原则

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**。

如果资产供应方在整个使用期间均能**自由替换合同资产**，那么实际上，合同只规定了满足客户需求的一类资产，**而不是被唯一识别出的一项或几项资产**。也就是说，在这种情况下，合同资产并未和资产供应方的同类其他资产**明确区分开来**，并未被识别出来。



第二节 租赁

②判断条件

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：（能力+有利）

A.资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力。

例如，客户无法阻止供应方替换资产，且用于替换的资产对于资产供应方而言易于获得或者可以在合理期间内取得。

B.资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

即，替换资产的预期经济利益将超过替换资产所需成本。



第二节 租赁

注意：

A.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。

B.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。



第二节 租赁

4. 客户是否控制已识别资产使用权的判断

为确定合同是否让渡了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。



第二节 租赁

二、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。



第二节 租赁

(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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

(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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

【计算分析·教材例题15-1】 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。



第二节 租赁

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）；



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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。



第二节 租赁

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：

$$\begin{aligned}\text{推土机} &= 900\,000 / (900\,000 + 580\,000 + 1\,200\,000 + 160\,000 + 80\,000 + 280\,000) \times 3\,000\,000 \\ &= 843\,750 \text{ (元)}\end{aligned}$$



第二节 租赁

$$\begin{aligned}\text{卡车} &= 580\,000 / (900\,000 + 580\,000 + 1\,200\,000 + 160\,000 \\ &\quad + 80\,000 + 280\,000) \times 3\,000\,000 \\ &= 543\,750 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{长臂挖掘机} &= 1\,200\,000 / (900\,000 + 580\,000 + 1\,200\,000 \\ &\quad + 160\,000 + 80\,000 + 280\,000) \times 3\,000\,000 \\ &= 1\,125\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{服务费} &= (160\,000 + 80\,000 + 280\,000) / (900\,000 + 580\,000 \\ &\quad + 1\,200\,000 + 160\,000 + 80\,000 + 280\,000) \times 3\,000\,000 \\ &= 487\,500 \text{ (元)}\end{aligned}$$



第二节 租赁

（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。



第二节 租赁

（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。



第二节 租赁

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。