

新租赁准则解读(三) 租赁的分拆和合并——致同研究之企业会计准则系列(八十八)

2018年12月13日,财政部发布了《关于修订印发<企业会计准则第21号——租赁>的通知》(财办会〔2018〕35号)(以下简称新租赁准则)。

致同研究之新租赁准则系列解读,内容包括:新准则核心变化与影响、租赁的识别、租赁的合并和分拆、承租人的会计处理、出租人的会计处理、转租赁、售后租回、列报和披露、衔接规定、行业影响等。

本期主要解读租赁的分拆和合并。

租赁的分拆和合并是企业对交易进行会计处理之前应当解决的问题,即企业应以合并多项合同后的合同还是合同的一部分为基础进行会计处理,不同的分拆和合并结果可能对企业的经营业绩产生重大影响。

租赁的分拆

新租赁准则规定,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,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。

租赁准则还明确了如何识别合同中包含的单项租赁成分,即同时符合下列条件的,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;
- (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。

致同解读-租赁合同的分拆

某些合同可能同时包含租赁部分和非租赁部分，如汽车合同可能包含租赁和维修服务。此外，许多合同包含两个或两个以上的租赁部分，例如，一份单独的合同可能包含建筑物租赁和设备租赁。新租赁准则要求承租人和出租人分拆合同中包括的各租赁部分和非租赁部分。其中各租赁部分应当分别按照新租赁准则进行会计处理，而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，如新收入准则等。

同时，新租赁准则也明确了单独租赁成分的识别，其与新收入准则中单项履约义务的识别类似。

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》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。

致同解读-租赁合同分拆的简化处理

新租赁准则为承租人提供了实务简便操作方法，即承租人不分拆租赁部分与非租赁部分，而将每一个租赁部分与任何相关的非租赁部分一起作为单一租赁部分进行会计处理。该选择应当基于租赁资产的类别而作出。该简化处理可能导致承租人确认更大金额的使用权资产和租赁负债，因为在分拆非租赁部分的情况下，承租人可能并不需要确认相关资产，而仅确认发生的费用即可。

同时对于新租赁准则为承租人提供的实务简便操作方法，不适用于按照金融工具准则应分拆的嵌入衍生工具。但是，①与通货膨胀有关的指数（例如消费品物价指数）挂钩的租赁付款额指数（假设该租赁不是杠杆租赁，且该指数与企业自身经济环境中的通货膨胀有关）；②基于相关销售额的或有租金；③基于变动利率的或有租金。这类衍生工具与主合同紧密相关，不属于应分拆的嵌入衍生工具。

另外，新租赁准则并未向出租人提供同样的实务简便操作方法，因此出租人在任何情况下都需要分拆各租赁部分和非租赁部分。

在分拆合同中包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各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，出租人应当根据《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。

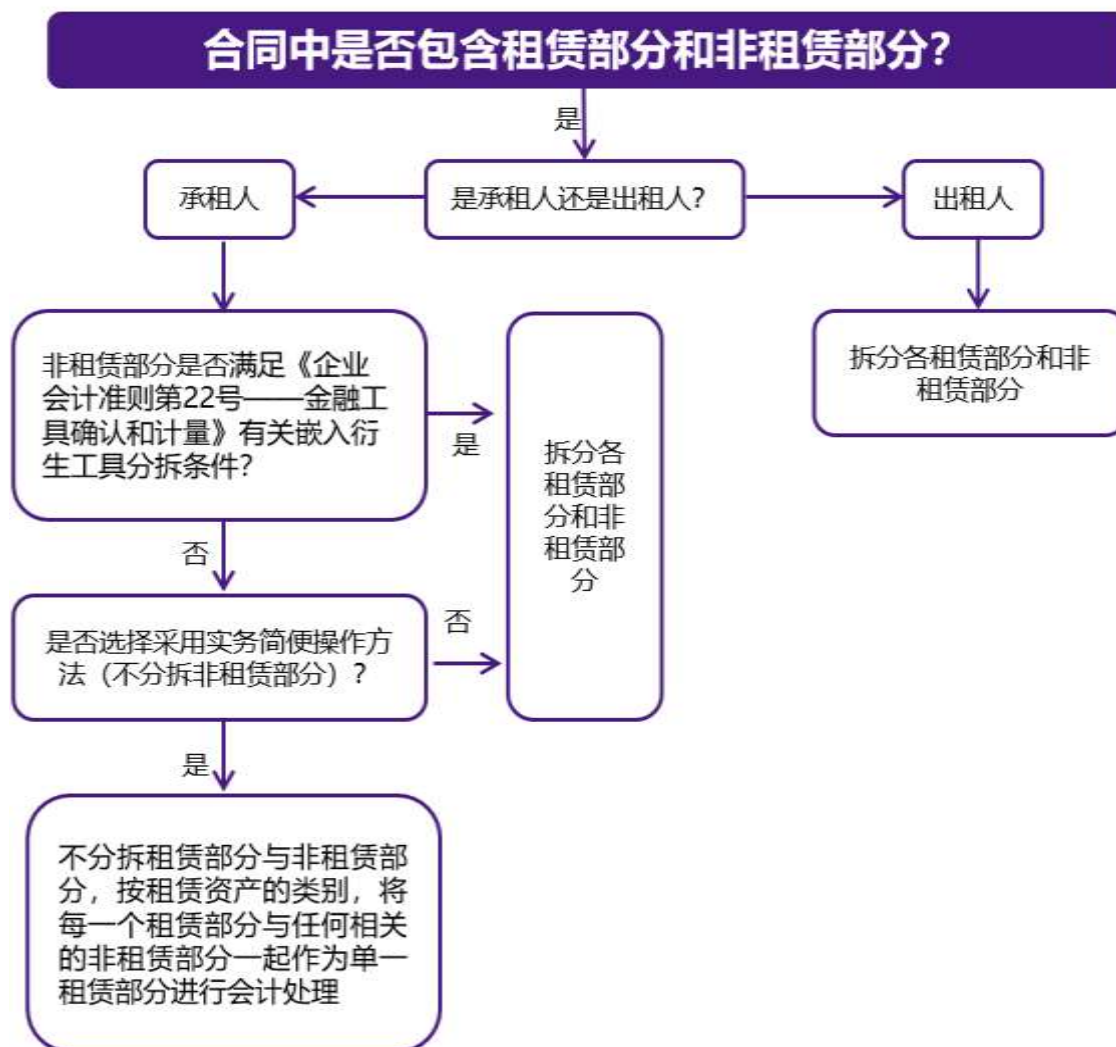
致同解读-交易价格的分摊

新租赁准则要求按照各租赁部分及非租赁部分的单独价格的相对比例将合同对价进行分摊，但准则正文并未明确承租人应当如何确定各租赁部分和非租赁部分的单独价格，而 IFRS16 规定租赁成分与非租赁成分相关单独价格应当基于出租人或类似供应商对该部分或类似部分单独向主体收取的价格来确定。如果不易于获取可观察的单独

价格，承租人应通过最大限度利用可观察的信息来对单独价格作出估计。（IFRS 16:14）

鉴于承租人很可能无法获得出租人的定价信息，因此新租赁准则为承租人提供了上述的实务简便操作方法，即无需分拆租赁部分和非租赁部分。

新租赁准则并未向出租人提供实务简便方法，因此出租人应当分拆合同中包含的租赁和非租赁部分，并根据新收入准则中交易价格分摊的指引分摊合同对价。



租赁的合并

新租赁准则规定，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，在符合下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

（一）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。

（二）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。

（三）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。

致同解读-租赁的合并

新租赁准则明确规定了应将多份合同合并作为一份单独的合同进行会计处理的情形。承租人或出租人可能在订立多份合同时考虑了彼此的相互影响，使得这些交易实质上构成一项单一安排，如果不将这些合同作为整体考虑，则无法理解这种安排实现的总体商业目的。

这些合同合并的规定与新收入准则中关于合同合并的规定类似。

注：本专题是致同对企业会计准则的理解，实务中应以企业会计准则的规定和监管要求为准。《致同研究之企业会计准则系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



Grant Thornton
致同

www.grantthornton.cn

© 2019 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton | 致同”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。

致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTL，致同国际）的成员所。GTL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTL（致同国际）不向客户提供服务。GTL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理。彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。