

新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理应用案例

——租赁准则（财会〔2018〕35号）

【例】2019年1月1日，承租人甲公司与出租人乙公司就100平方米写字楼签订了3年期的租赁合同，未发生初始直接费用，每季度租金为30 000元，于每季度末支付，无延期或终止租赁选择权。甲公司租入该写字楼作为管理部门办公场所，采用年限平均法计提使用权资产折旧。甲公司无法确定租赁内含利率，在租赁期开始时，甲公司的增量借款利率为8%（年利率）。甲公司按季度计算利息和计提折旧。乙公司将该商铺租赁分类为经营租赁，按季度计算利息和确认租赁收入。乙公司不以从事租赁业务为主。2020年3月31日，受新冠肺炎疫情影响，甲公司与乙公司达成租金减让补充协议，假定分以下五种情形：

情形一：免除甲公司2020年第二季度的租金，其他合同条款不变；

情形二：将甲公司2020年第二季度的租金递延至第三季度末支付，其他合同条款不变；

情形三：将甲公司2020年第二季度租金减少50%，2021年第一季度至租赁期届满每季度租金增加10%，于每季度末支付，其他合同条款不变。

情形四：免除甲公司2020年第二季度的租金，租赁期

延长一个季度至 2022 年 3 月 31 日，延长租赁季度的租金为 30 000 元，于季度末支付。

情形五：将甲公司剩余租赁期内每季度租金减少 10%，其他合同条款不变。

假设不考虑其他因素和相关税费。

分析：上述情形一至情形四的补充协议达成的租金减让属于《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）的适用范围，假定甲公司和乙公司均选择采用简化方法进行会计处理。情形五的租金减让期间为 2020 年第二季度至 2021 年第四季度，其减让不仅针对 2021 年 6 月 30 日之前的应付租金，也包括对 2021 年 6 月 30 日之后的应付租赁付款额的减让，因此不符合《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）的适用条件，应当按照租赁变更的有关规定进行会计处理。2021 年 5 月 26 日，财政部印发《关于调整〈新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定〉适用范围的通知》（财会〔2021〕9 号）后，情形五符合简化方法的适用条件，假定甲公司和乙公司对类似租赁合同均选择采用简化方法进行会计处理，则其也应当对该减让采用简化方法，并按照《关于调整〈新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定〉适用范围的通知》（财会〔2021〕9 号）的要求进行追溯调整。

（一）承租人甲公司的账务处理。

1. 2019年1月，确认租赁负债和使用权资产。

使用权资产的入账价值=30 000 × (P/A, 2%, 12) = 317 259 元，未确认融资费用=30 000 × 12-317 259=42 741 元。

借：使用权资产 317 259
 租赁负债——未确认融资费用 42 741
 贷：租赁负债——租赁付款额 360 000

2. 2019年3月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付租金。租赁负债按表1所述方法进行后续计量。

表 1

日期	租赁负债 期初余额	利息	租赁付款额	租赁负债 期末余额
	①	②=①×2%	③	④=①+②-③
2019年1月1日	-	-	-	317 259
2019年3月31日	317 259	6 345	30 000	293 604
2019年6月30日	293 604	5 872	30 000	269 476
2019年9月30日	269 476	5 390	30 000	244 866
2019年12月31日	244 866	4 897	30 000	219 763
2020年3月31日	219 763	4 395	30 000	194 158
2020年6月30日	194 158	3 883	30 000	168 041
2020年9月30日	168 041	3 361	30 000	141 402
2020年12月31日	141 402	2 828	30 000	114 230
2021年3月31日	114 230	2 285	30 000	86 515
2021年6月30日	86 515	1 730	30 000	58 245
2021年9月30日	58 245	1 165	30 000	29 410
2021年12月31日	29 410	590	30 000	-
合计		42 741	360 000	

使用权资产折旧额=317 259/36 × 3=26 438 元。

借：财务费用 6 345
 贷：租赁负债——未确认融资费用 6 345

借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438
借：租赁负债——租赁付款额	30 000
贷：银行存款	30 000

2019年4月至2020年3月，每季度比照2019年3月的会计分录进行账务处理。

3. 情形一：

(1) 2020年3月31日，按减免的租金金额冲减管理费用，同时相应调整租赁负债。

借：租赁负债——租赁付款额	30 000
贷：管理费用	30 000

(2) 2020年6月，确认租赁负债利息和计提折旧。

借：财务费用	3 883
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 883
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438

(3) 2020年9月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付租金。

借：财务费用	3 361
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 361
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438

借：租赁负债——租赁付款额	30 000
贷：银行存款	30 000

2020年10月至租赁期届满，每季度比照2020年9月的会计分录进行账务处理。

4. 情形二：

(1) 2020年6月，确认租赁负债利息和计提折旧。

借：财务费用	3 883
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 883
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438

(2) 2020年9月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付当期租金和第二季度递延至本季度的租金。

借：财务费用	3 361
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 361
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438
借：租赁负债——租赁付款额	60 000
贷：银行存款	60 000

(3) 2020年12月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付租金。

借：财务费用	2 828
贷：租赁负债——未确认融资费用	2 828

借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438
借：租赁负债——租赁付款额	30 000
贷：银行存款	30 000

2021年1月至租赁期届满，每季度比照2020年12月的会计分录进行账务处理。

5. 情形三：

根据《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》，2021年第一季度至租赁期届满增加的租金视为延期支付进行会计处理，2020年第二季度实际减少的租金=30 000×50%-30 000×10%×4=3 000元。

(1) 2020年3月31日，按实际减少的租金金额冲减管理费用，同时相应调整租赁负债。

借：租赁负债——租赁付款额	3 000
贷：管理费用	3 000

(2) 2020年6月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付50%的租金。

借：财务费用	3 883
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 883
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438
借：租赁负债——租赁付款额	15 000

贷：银行存款 15 000

(3) 2020年9月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付租金。

借：财务费用 3 361

贷：租赁负债——未确认融资费用 3 361

借：管理费用 26 438

贷：使用权资产累计折旧 26 438

借：租赁负债——租赁付款额 30 000

贷：银行存款 30 000

2020年12月，比照2020年9月的会计分录进行账务处理。

(4) 2021年3月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付当期租金和2020年第二季度递延至本季度支付的租金。

借：财务费用 2 285

贷：租赁负债——未确认融资费用 2 285

借：管理费用 26 438

贷：使用权资产累计折旧 26 438

借：租赁负债——租赁付款额 33 000

贷：银行存款 33 000

2021年4月至租赁期届满，比照2021年3月的会计分录进行账务处理。

6. 情形四：

根据《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》，在减免 2020 年第二季度租金的同时将租赁期延长一个季度且收取等量租金视为延期支付进行会计处理。

(1) 2020 年 6 月，确认租赁负债利息和计提折旧。

借：财务费用	3 883
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 883
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438

(2) 2020 年 9 月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付租金。

借：财务费用	3 361
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 361
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438
借：租赁负债——租赁付款额	30 000
贷：银行存款	30 000

2020 年 12 月至 2021 年 12 月，每季度比照 2020 年 9 月的会计分录进行账务处理。

(3) 2022 年 3 月，支付租金。

借：租赁负债——租赁付款额	30 000
贷：银行存款	30 000

7. 情形五：

该情形的租金减让期间为 2020 年第二季度至 2021 年第四季度，不符合《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）的适用条件，但符合《财政部关于调整〈新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定〉适用范围的通知》（财会〔2021〕9 号）调整后的简化方法适用条件，因此，甲公司在 2020 年 3 月 31 日应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）有关租赁变更的规定进行会计处理；2021 年 5 月在首次执行《财政部关于调整〈新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定〉适用范围的通知》（财会〔2021〕9 号）时，由于甲公司对类似租赁合同均选择采用简化方法进行会计处理，应当对该减让也采用简化方法并进行追溯调整。

1. 2020 年 3 月 31 日，假定甲公司无法取得剩余租赁期间的租赁内含利率，租赁变更生效日的增量借款利率仍为 8%，变更后租赁付款额的现值 = $27\,000 \times (P/A, 2\%, 7) = 174\,744$ 元，剩余租赁负债（194 158 元）与变更后重新计量的租赁负债（174 744 元）之间的差额为 19 414 元，相应调整使用权资产的账面价值。

借：租赁负债——租赁付款额	21 000
贷：使用权资产	19 414
租赁负债——未确认融资费用	1 586

2. 2020 年 6 月，确认租赁负债利息和计提折旧，支付租

金。租赁负债按表 2 所述方法进行后续计量。

表 2

日期	租赁负债 期初余额	利息	租赁付款额	租赁负债 期末余额
	①	②=①×2%	③	④=①+②-③
2020 年 4 月 1 日	-	-	-	174 744
2020 年 6 月 30 日	174 744	3 495	27 000	151 239
2020 年 9 月 30 日	151 239	3 025	27 000	127 264
2020 年 12 月 31 日	127 264	2 545	27 000	102 809
2021 年 3 月 31 日	102 809	2 056	27 000	77 865
2021 年 6 月 30 日	77 865	1 557	27 000	52 422
2021 年 9 月 30 日	52 422	1 048	27 000	26 470
2021 年 12 月 31 日	26 470	530*	27 000	-
合计		14 256	189 000	

*做尾数调整：530 = 27 000 - 26 470

使用权资产折旧额 = (317 259 / 36 * 21 - 19 414) / 21 × 3 = 23 665 元。

借：财务费用	3 495
贷：租赁负债——未确认融资费用	3 495
借：管理费用	23 665
贷：使用权资产累计折旧	23 665
借：租赁负债——租赁付款额	27 000
贷：银行存款	27 000

2020 年 7 月至 2021 年 3 月，每季度比照 2020 年 6 月的会计分录进行账务处理。

3. 2021 年 5 月首次执行《财政部关于调整〈新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定〉适用范围的通知》（财会〔2021〕9 号）时，应当对该租金减让采用简化方法并进行

追溯调整（假定不考虑所得税和盈余公积计提）。

（1）转回租赁变更日所做会计处理。

借：使用权资产	19 414
租赁负债——未确认融资费用	1 586
贷：租赁负债——租赁付款额	21 000

（2）补提使用权资产折旧 11 092 元 [（26438-23665）*4）]，并相应调整期初未分配利润 8 319 元和当期管理费用 2773 元。

借：利润分配——未分配利润	8 319
管理费用	2 773
贷：使用权资产累计折旧	11 092

（3）补提未确认融资费用摊销额 1 236 元，并相应调整期初未分配利润 1 007 元（3883+3361+2828-3495-3025-2545）和当期利息费用 229 元（2285-2056）。

借：利润分配——未分配利润	1 007
财务费用	229
贷：租赁负债——未确认融资费用	1 236

（4）就租金减让影响调减租赁负债——租赁付款额 21 000 元，并相应调整期初未分配利润。

借：租赁负债——租赁付款额	21 000
贷：利润分配——未分配利润	21 000

4. 2021 年 6 月，按表 1 确认租赁负债利息和计提折旧，

按实际支付的租金减少租赁负债——租赁付款额。

借：财务费用	1 730
贷：租赁负债——未确认融资费用	1 730
借：管理费用	26 438
贷：使用权资产累计折旧	26 438
借：租赁负债——租赁付款额	27 000
贷：银行存款	27 000

2021年7月至2021年12月，每季度比照2021年6月的会计分录进行账务处理。

（二）出租人乙公司的账务处理。

1. 乙公司租赁期间计提折旧等相关会计分录略。
2. 2019年1月至2020年3月，每季度确认租赁收入，收取租金。

借：银行存款	30 000
贷：租赁收入	30 000

3. 情形一：

（1）2020年6月，将原合同租金确认为租赁收入，同时按减免的租金金额冲减租赁收入。

借：其他应收款	30 000
贷：租赁收入	30 000
借：租赁收入	30 000
贷：其他应收款	30 000

实务中，对于当期租金全部豁免的情形，也可不作账务处理。

(2) 2020年7月至租赁期届满，每季度确认租赁收入，收取租金。

借：银行存款	30 000
贷：租赁收入	30 000

4. 情形二：

(1) 2020年6月，确认租赁收入。

借：其他应收款	30 000
贷：租赁收入	30 000

(2) 2020年9月，确认租赁收入，收取当期租金及第二季度递延至本季度的租金。

借：银行存款	60 000
贷：其他应收款	30 000
租赁收入	30 000

(3) 2020年10月至租赁期届满，每季度确认租赁收入，收取租金。

借：银行存款	30 000
贷：租赁收入	30 000

5. 情形三：

根据《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》，2021年第一季度至租赁期届满增加的租金视为延期支付进行会

计处理, 2020年第二季度实际减少租金=30 000×50%-30 000×10%×4=3 000元。

(1) 2020年6月, 将原合同租金确认为租赁收入, 同时按实际减少的租金金额冲减租赁收入。

借: 银行存款	15 000
其他应收款	15 000
贷: 租赁收入	30 000
借: 租赁收入	3 000
贷: 其他应收款	3 000

实务中, 也可将上述账务处理进行合并。

(2) 2020年7月至2020年12月, 每季度确认租赁收入, 收取租金。

借: 银行存款	30 000
贷: 租赁收入	30 000

(3) 2021年1月至租赁期届满, 每季度确认租赁收入, 收取本期租金和2020年第二季度递延至本季度收取的租金。

借: 银行存款	33 000
贷: 租赁收入	30 000
其他应收款	3 000

6. 情形四:

根据《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》, 在减免2020年第二季度租金的同时将租赁期延长一个季度且

收取等量租金的，视为延期支付进行会计处理。

(1) 2020年6月，将原合同租金确认为租赁收入。

借：其他应收款	30 000
贷：租赁收入	30 000

(2) 2020年7月至2021年12月，每季度确认租赁收入，收取租金。

借：银行存款	30 000
贷：租赁收入	30 000

(3) 2022年3月，收取租金。

借：银行存款	30 000
贷：其他应收款	30 000

7. 情形五：

该情形的租金减让期间为2020年第二季度至2021年第四季度，不符合《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10号）的适用条件，因此，乙公司自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理；2021年5月在首次执行《财政部关于调整〈新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定〉适用范围的通知》（财会〔2021〕9号）时，由于该减让符合调整范围后的适用条件，且乙公司对类似租赁合同均选择采用简化方法进行会计处理，应当对该减让也采用简化方法并追溯调整。

1. 2020年4月至2021年3月，每季度按减让后的租金

确认租赁收入（假定采用直线法），收取租金。

借：银行存款	27 000
贷：租赁收入	27 000

2. 2021年5月首次执行《财政部关于调整〈新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定〉适用范围的通知》（财会〔2021〕9号）时，乙公司应当按照简化方法对该减让进行会计处理并追溯调整。由于该情形下乙公司每季度减让租金金额相同，采用简化方法与按照租赁变更进行会计处理的结果相同，无需进行追溯调整。

3. 2021年第二季度至年末，每季度将原合同租金确认为租赁收入，同时按实际减少的租金金额冲减租赁收入。

借：其他应收款	30 000
贷：租赁收入	30 000
借：银行存款	27 000
租赁收入	3 000
贷：其他应收款	30 000

实务中，也可将上述账务处理进行合并。