

# 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25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》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，不适用《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》，承租人和出租人均不能采用简化方法进行会计处理（具体账务处理要求参见《企业会计准则第 21 号——租赁》）。

#### （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。租赁负债按下表所述方法进行后续计量（下同）。

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	168 042
2020年9月30日	168 042	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25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25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

(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