

中汇观点

新租赁准则的税会差异浅析

2018 年 12 月 7 日，财政部修订发布了《企业会计准则第 21 号——租赁》（以下简称“新租赁准则”）。准则规定，在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2019 年 1 月 1 日起施行；其他执行企业会计准则的企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。鉴于实务中许多企业已经应用了新准则，在 2021 年企业所得税汇算清缴的大背景下，就使用权资产税会差异进行简单分析。

新租赁准则在租赁定义和识别、承租人的会计处理等方面作了较大修改，出租人的会计处理基本延续现有规定。此处仅站在承租方的角度，就符合税法领域内的融资租赁方式的税会差异进行探讨。

一、使用权资产的会计处理

新旧租赁准则发生的最大变化之一就是新租赁准则下，承租人不再将租赁区分为经营租赁或融资租赁，而是采用统一的会计处理模型，对短期租赁和低价值资产租赁以外的其他所有租赁均确认使用权资产和租赁负债，并分别计提折旧和利息费用。

新租赁准则下，使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：（一）租赁负债的初始计量金额；（二）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；（三）承租人发生的初始直接费用；（四）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。后续计量时，承租人应当参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益。

二、使用权资产的税务处理

税法上，初始计量时，根据《企业所得税实施条例》第五十八条第（三）项规定，融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。后续计量时，根据《企业所得税实施条例》第四十七条第（二）项规定，以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

三、使用权资产的税会差异分析

通过对企业会计准则与企业所得税法二者的规定进行比较，差异在于：（一）前的税法规定中没有“使用权资产”；（二）税法规定中，可以扣除的项目不包括租赁期间的融资费用摊销。下面举一个案例来具体分析二者的区别。

关于中汇


中汇是一家全国性的大型专业服务机构，在审计、税务、咨询、评估、工程服务领域具有专业领先性。我们具有财政部、证监会批准的从事证券、期货相关业务的审计与评估资格等行业最高等级的专业资质，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质。在全国二十多个城市设有办公机构，共有 2000 多位员工，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

IP0 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

【案例】甲公司与乙公司于 2021 年 12 月 31 日就某项资产签订了一项为期 5 年的租赁合同。

租赁期开始日为 2022 年 1 月 1 日，年租金为 2000 万元，每年年末支付，甲公司无法确定租赁内含利率，在租赁期开始日，增量借款利率为 5%。假设：（1）租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；（2）该资产使用年限为 6 年；（3）承租期满时，甲公司享有优先购买权，且预计甲公司到期时将享受该项权利。会计与税法均按直线法分 5 年计提折旧。已知 $(P/A, 5\%, 5) = 4.33$ 。（不考虑其他相关税费）

（1）2022 年 1 月 1 日会计处理：

会计的初始入账成本 $= 2000 \times (P/A, 5\%, 5) = 2\,000 \times 4.33 = 8660$ （万元）

借：使用权资产 8660

 租赁负债——未确认融资费用 1340 $(10000 - 8660)$

 贷：租赁负债——租赁付款额 (2000×5) 10000

税法的计税基础 $= 2000 \times 5 = 10000$ （万元）

（2）2022 年 12 月 31 日

会计处理：未确认融资费用摊销额 $= (10000 - 1340) \times 5\% = 433$ （万元）

借：租赁负债——租赁付款额 2000

 贷：银行存款 2000

借：财务费用 433

 贷：租赁负债——未确认融资费用 433

使用权资产按 5 年计提折旧。2022 年折旧费用 $= 8660 / 5 = 1732$ （万元）

借：管理费用 1732

 贷：使用权资产累计折旧 1732

税法税前可扣除金额 $= 10000 / 5 = 2000$ （万元）

（3）以上仅列出一年的会计处理分录，剩余四年会计分录同上。通过下表分析，我们可以得知账面五年计入成本费用的金额（包含利息费用与折旧费用）：

年度	租赁负债 年初金额	利息费用	租赁付款额	租赁负债 年末金额	折旧费用	费用合计
2022 年	8660.00	433.00	2000.00	7093.00	1732.00	2165.00
2023 年	7093.00	354.65	2000.00	5447.65	1732.00	2086.65
2024 年	5447.65	272.38	2000.00	3720.03	1732.00	2004.38
2025 年	3720.03	186.00	2000.00	1906.03	1732.00	1918.00
2026 年	1906.03	93.97	2000.00	—	1732.00	1825.97

（4）使用权资产五年的税会差异如下表分析所示：

年度	会计成本费用金额	税法可扣除金额	纳税调整金额	所得税处理
2022 年	2165.00	2000.00	165.00	纳税调增
2023 年	2086.65	2000.00	86.65	纳税调增
2024 年	2004.38	2000.00	4.38	纳税调增
2025 年	1918.00	2000.00	82.00	纳税调减
2026 年	1825.97	2000.00	174.03	纳税调减
合计	10000.00	10000.00	0.00	

四、结论

从上述新租赁准则的税会差异对比分析中，我们可以得出以下结论：企业所得税的纳税调整是前期调增，后期调减的，最终税会差异总体为零。

作者：中汇山西税务师事务所经理 焦振

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

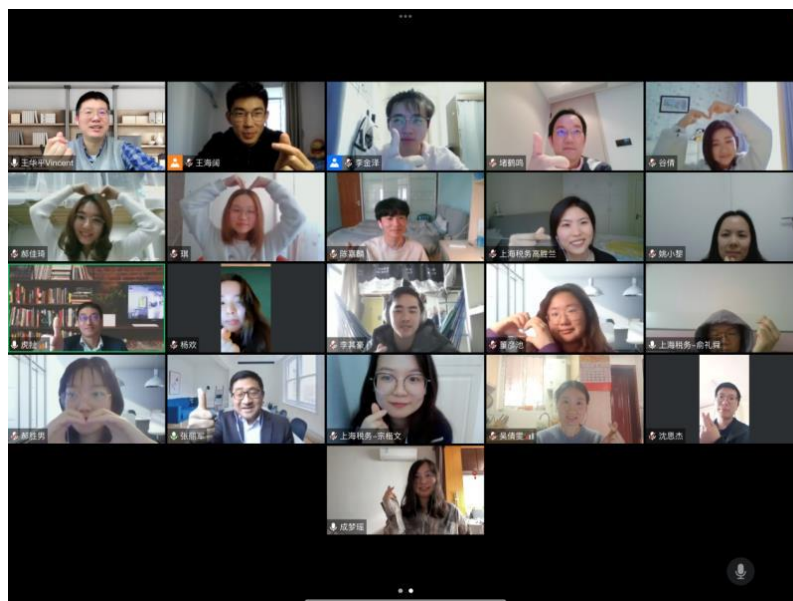
电话：010-57961169

中汇动态

众志成城 共克时艰——中汇上海办公室抗疫纪实

2022 年 3 月初，上海市新冠肺炎疫情防控出现紧急严峻形势，中汇及时研判、迅速反应，结合业务工作实际运行状况，预估可能出现的困难情形，制定相应的解决应对方案，从 3 月 6 日开始试行居家办公与现场办公相结合模式，并于 3 月下旬按照市政府部署全面实施居家办公。一个月来，全体员工平安健康，各项工作不断不乱。

在疫情发生后，中汇上海办公室统筹指挥各项工作整体推进，员工借助微信、腾讯会议等线上平台，进行交流，有条不紊开展工作，并通过视频会议形式，梳理进度、明确计划、落实任务。



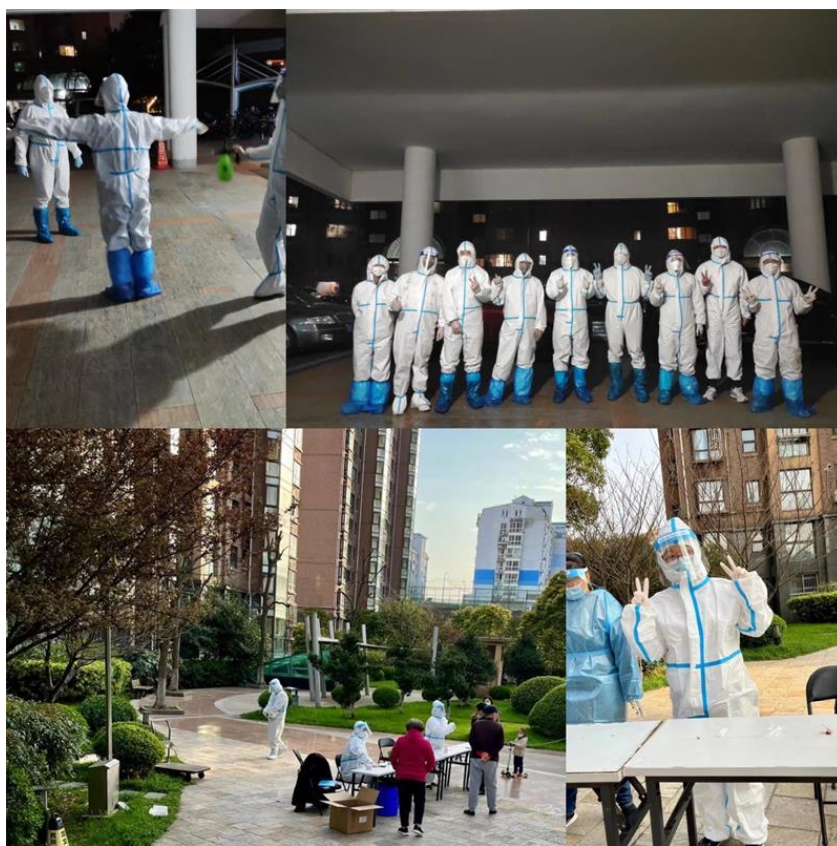
▲项目组视频会议

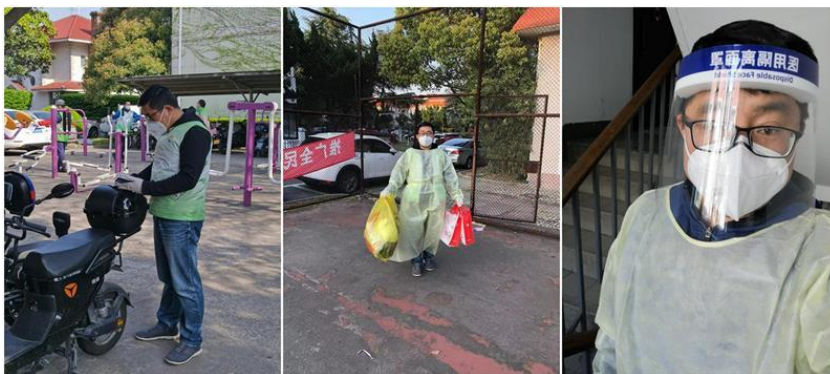
居家办公期间，全体员工离岗不停工、思想不懈怠，以较高的工作效率保持了各项目良好的时间进度。每个人按照自己的工作计划，编写底稿、与客户进行沟通；各位在校实习生也积极认领工作任务，搭一把手添一份力。



在安排工作的同时，事务所管理层密切关注员工思想和居家生活状态，特别对独自居住的青年员工叮嘱生活细节，防止发生意外，上海办公室党支部书记王华平及时传达上级党委要求，落实在职党员社区报到工作，对居家员工予以心理疏导，通过微信电话不定期交流生活情况。

疫情当前，大家积极响应政府号召，做好自身防护，坚持足不出户，不信谣不传谣。同时，中汇员工还积极加入市级机关党工委志愿者队伍和社区志愿者队伍，主动协助防疫工作，参加居民信息收集、检测秩序维护、检测码信息录入、抗原检测盒发放、小区巡逻维护等工作。





中汇上海办公室全体员工上下一心，坚守职业担当、勇担社会责任，为牢筑疫情防控堡垒添砖加瓦。让我们共克时艰，打赢这场疫情防控阻击战！上海，加油！

中汇成功中标浙江省交通投资集团 2022 年度财务报告审计项目

2022 年 4 月 1 日，浙江省国资委发布公告，中汇中标浙江省交通投资集团有限公司 2022 年度财务报告审计项目。

浙江省交通投资集团系浙江省国资委的独资公司，统筹承担全省高速公路、铁路、重要的跨区域轨道交通和综合交通枢纽等交通基础设施的投融资、建设、运营及管理职责，业务布局主要分为交通基础设施、金融、交通关联、交通资源综合开发等四大板块。2021 年末集团资产总额超过 7000 亿元，拥有各级成员企业 366 家，控股上市公司 5 家；列 2021 年《财富》世界 500 强第 433 位。

中汇历年来承担了浙江省国资委省属企业的年报审计工作，并在历年组织审计质量评定中名列前茅。再次中标，是对中汇执业质量的充分肯定和信赖。面临新的机遇和挑战，我们的追求不变，将继续坚守匠心、秉持专业、勤勉尽责，以服务大型国企和社会经济为己任。

行业资讯

中国人民银行关于《中华人民共和国金融稳定法（草案征求意见稿）》公开征求意见的通知

为贯彻落实党中央、国务院关于防范化解金融风险、健全金融法治的决策部署，建立维护金融稳定的长效机制，人民银行会同有关部门研究起草了《中华人民共和国金融稳定法（草案征求意见稿）》，现向社会公开征求意见。公众可通过以下途径和方式提出反馈意见：

1. 通过电子邮件方式将意见发送至：tfszqyj@pbc.gov.cn。邮件标题请注明“金融稳定法征求意见”字样。

2. 通过信函方式将意见邮寄至：北京市西城区成方街 32 号中国人民银行条法司（邮编：100800），请在信封上注明“金融稳定法征求意见”字样。

3. 将意见传真至：010—66072754。

意见反馈截止时间为 2022 年 5 月 6 日。

附件 1：[中华人民共和国金融稳定法（草案征求意见稿）](#)

附件 2：[《中华人民共和国金融稳定法（草案征求意见稿）》起草说明](#)

中国人民银行
2022 年 4 月 6 日

近日，中注协书面约谈会计师事务所，提示可能触发股票退市条件的上市公司年报审计风险。

2020 年以来，沪深证券交易所实施了退市制度改革，相继发布了更为严格的退市标准和更为细化的财务类退市指标，可能触发股票退市条件的上市公司面临较高的内外部压力和经营风险，审计风险较高。中注协提示注册会计师在执行相关审计业务时，应重点关注以下方面：

一是严格做好风险评估工作。注册会计师应当关注上市公司所处的行业状况、法律环境和监管环境的变化，结合上市公司的性质、目标和战略，充分识别经营风险对重大错报风险的影响；关注和评估上市公司的持续经营能力，了解管理层对持续经营风险的评估，评价管理层相关应对和改善措施能否实质性消除对持续经营能力的重大疑虑；了解上市公司的内部控制，评价内部控制的设计，并确定其是否得到有效执行，充分考虑管理层凌驾于内部控制之上的可能性；了解和评估管理层的诚信状况，关注因业绩压力或避免退市等动机发生管理层舞弊的可能性，对舞弊导致的重大错报风险进行有效的识别、评估和应对。

二是充分关注收入审计。注册会计师要关注收入确认政策的合规性，特别是上市公司是否存在不恰当的以总额法代替净额法核算等情形；结合业务的可持续性及其给公司创造的价值等，判断能否形成稳定业务模式；关注非经常性损益确认的准确性，尤其是营业收入低于 1 亿元但扣非前后净利润孰低者为正值的情况；关注营业收入是否具备商业实质及其对审计意见的影响。

三是关注期初余额审计。注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，评估以前年度财务报表发表非无保留意见的事项对本期财务报表的影响并考虑在审计报告中进行适当反映，并确定期初余额是否存在对本期财务报表产生重大影响的错报；在执行期初余额审计工作时，考虑执行相关审计程序的有效性，对于时间点要求较高的存货监盘、固定资产监盘，银行函证、往来款函证等审计程序，考虑后期执行替代审计程序是否能够获取充分、适当的审计证据。

四是关注重大非常规交易和异常情形。注册会计师应当关注上市公司的资产减值风险，充分了解相关资产的目前使用状况以及未来经济利益实现的方式，对于存在减值迹象的资产，复核被审计单位资产减值的测试过程和结果；存在债务重组情形的，重点关注债务豁免协议的商业合理性以及是否附有其他条件；关注预计负债计提完整性和准确性，充分评估预计负债转回事项的合理性。

来源：中注协

中注协发布上市公司 2021 年年报审计情况快报（第六期）

2022 年 4 月 7 日，中注协发布上市公司 2021 年年报审计情况快报（第六期），全文如下：

一、会计师事务所出具上市公司年报审计报告总体情况

2022 年 4 月 2 日-4 月 6 日，15 家事务所共为 35 家上市公司出具了财务报表审计报告（详见附表 1），其中，沪市主板 13 家，科创板 1 家；深市主板 15 家，创业板 4 家；北交所 2 家。从审计报告意见类型看，35 家均被出具了无保留意见审计报告。

截至 2022 年 4 月 6 日，40 家事务所共为 1238 家上市公司出具了财务报表审计报告（详见附表 2），其中，沪市主板 464 家，科创板 94 家；深市主板 436 家，创业板 223 家；北交所 21 家。从审计报告意见类型看，1232 家被出具了无保留意见审计报告（其中 2 家被出具带强调事项段的无保留意见，3 家被出具带持续经营事项段的无保留意见），4 家被出具了保留意见审计报告，2 家被出具了无法表示意见审计报告。

2022 年 4 月 2 日-4 月 6 日，15 家事务所共为 22 家上市公司出具了内部控制审计报告（详见附表 3），其中，沪市主板 13 家，科创板 1 家；深市主板 8 家。从审计报告意见类型看，22 家被出具了无保留意见审计报告（其中 1 家被出具带强调事项段的无保留意见）。

截至 2022 年 4 月 6 日，40 家事务所共为 752 家上市公司出具了内部控制审计报告（详见附表 4），其中，沪市主板 352 家，科创板 61 家；深市主板 332 家，创业板 7 家。从审计报告意见类型看，750 家被出具了无保留意见审计报告（其中 2 家被出具带强调事项段的无保留意见），2 家被出具了否定意见审计报告。

二、上市公司审计机构变更总体情况

截至 2022 年 4 月 6 日，共有 51 家事务所向中注协报备了上市公司财务报表审计机构变更信息，涉及上市公司 432 家（详见附表 5）。后任事务所尚未报备变更信息的有 25 家，前任事务所尚未报备变更信息的有 19 家，前后任事务所均已报备变更信息的有 388 家。对于变更原因，有 192 家表示，是因上市公司业务发展或审计需要；有 99 家表示，是因前任事务所提供审计服务年限较长或聘期届满；有 63 家表示，是因根据规定需要轮换；有 9 家表示，是因上市公司根据集团、控股股东要求更换审计机构。

截至 2022 年 4 月 6 日，共有 46 家事务所向中注协报备了上市公司内部控制审计机构变更信息，涉及上市公司 329 家（详见附表 6）。后任事务所尚未报备变更信息的有 53 家，前任事务所尚未报备变更信息的有 64 家，前后任事务所均已报备变更信息的有 212 家。

附表：

- [1. 上市公司 2021 年度财务报表审计报告情况明细表（截至 2022 年 4 月 6 日）](#)
- [2. 事务所出具上市公司 2021 年度财务报表审计报告汇总表（截至 2022 年 4 月 6 日）](#)
- [3. 上市公司 2021 年度内部控制审计报告情况明细表（截至 2022 年 4 月 6 日）](#)
- [4. 事务所出具上市公司 2021 年度内部控制审计报告汇总表（截至 2022 年 4 月 6 日）](#)
- [5. 上市公司 2021 年度财务报表审计机构变更情况明细表（截至 2022 年 4 月 6 日）](#)
- [6. 上市公司 2021 年度内部控制审计机构变更情况明细表（截至 2022 年 4 月 6 日）](#)

来源：中注协

关于征求《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法（征求意见稿）》意见的函

财办会〔2022〕10 号

各省、自治区、直辖市财政厅（局），深圳市财政局，新疆生产建设兵团财政局，有关单位：

为贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30 号）有关要求，规范国有企业、上市公司选聘会计师事务所行为，促进注册会计师行业的公平竞争，推动提升审计质量，维护利益相关者和会计师事务所的合法权益，财政部会同国资委、证监会研究起草了《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法（征求意见稿）》，现发给你们，请组织征求意见，并于 2022 年 4 月 30 日前将意见以纸质材料或电子文本形式反馈财政部会计司，反馈意见材料中请注明联系人及联系方式。欢迎有关方面提出宝贵意见。

联系人：财政部会计司注册会计师处 邱颖 李光辉

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷 3 号 100820

电话：010-68552535/68553012

电子邮件：qiuying@mof.gov.cn

liguanghui@cicpa.org.cn

附件：

- [1. 《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法（征求意见稿）》](#)
- [2. 《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法（征求意见稿）》起草说明](#)

财政部办公厅
2022 年 3 月 30 日

关于就《关于加强境内企业境外发行证券和上市相关保密和档案管理工作的规定》公开征求意见的通知

根据《中华人民共和国证券法》《中华人民共和国保守国家秘密法》《中华人民共和国档案法》《中华人民共和国会计法》等法律法规,证监会会同财政部、国家保密局、国家档案局对《关于加强在境外发行证券与上市相关保密和档案管理工作的规定》(证监会公告〔2009〕29号)进行修订,修订后名称暂定为《关于加强境内企业境外发行证券和上市相关保密和档案管理工作的规定》。现向社会公开征求意见。公众可通过以下途径和方式提出反馈意见:

1. 登录中国证监会网站(网址: <http://www.csrc.gov.cn>),进入首页右侧点击“公开征求意见”栏目提出意见。
 2. 传真:010-66210206。
 3. 电子邮箱: guojibu@csrc.gov.cn。
 4. 通信地址:北京市西城区金融大街19号富凯大厦中国证监会国际部,邮政编码:100033。
- 意见反馈截止时间为2022年4月17日。

中国证监会
2022年4月2日

法规速递

《关于修改〈首次公开发行股票并上市管理办法〉的决定》

中国证券监督管理委员会令第196号

《关于修改〈首次公开发行股票并上市管理办法〉的决定》已经2022年3月24日中国证券监督管理委员会2022年第2次委务会议审议通过,现予公布,自公布之日起施行。

中国证券监督管理委员会主席:易会满
2022年4月8日

[附件1:关于修改《首次公开发行股票并上市管理办法》的决定](#)

[附件2:关于修改《首次公开发行股票并上市管理办法》的决定立法说明](#)

关于发布《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第14号——破产重整等事项》的通知

深证上〔2022〕325号

各市场参与人:

为全面贯彻落实《证券法》要求,进一步规范上市公司破产事项,保护中小投资者合法权益,本所总结上市公司破产事项监管实践经验,制定了《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第14号——破产重整等事项》。现予以发布,自发布之日起施行。

特此通知。

附件:

[1. 深圳证券交易所上市公司自律监管指引第14号——破产重整等事项](#)

[2. 关于《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第14号——破产重整等事项》的起草说明](#)

深圳证券交易所
2022年3月31日

关于发布《上海证券交易所上市公司自律监管指引第13号——破产重整等事项》的通知

各市场参与人：

为进一步规范破产重整等事项中的信息披露行为、切实提高上市公司质量，上海证券交易所制定了《上海证券交易所上市公司自律监管指引第 13 号——破产重整等事项》（详见附件），适用于主板、科创板上市公司。现予以发布，并自发布之日起施行。《科创板上市公司持续监管通用业务规则目录》同步调整。

特此通知。

附件：[上海证券交易所上市公司自律监管指引第 13 号——破产重整等事项](#)

上海证券交易所
二〇二二年三月三十一日

关于进一步提高科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例的公告

财政部 税务总局 科技部公告 2022 年第 16 号

为进一步支持科技创新，鼓励科技型中小企业加大研发投入，现就提高科技型中小企业研究开发费用（以下简称研发费用）税前加计扣除比例有关问题公告如下：

一、科技型中小企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2022 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2022 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。

二、科技型中小企业条件和管理办法按照《科技部 财政部 国家税务总局关于印发〈科技型中小企业评价办法〉的通知》（国科发政〔2017〕115 号）执行。

三、科技型中小企业享受研发费用税前加计扣除政策的其他政策口径和管理要求，按照《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119 号）、《财政部 税务总局 科技部关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2018〕64 号）等文件相关规定执行。

四、本公告自 2022 年 1 月 1 日起执行。

财政部 税务总局 科技部
2022 年 3 月 23 日

北京·上海·杭州·深圳·广州·成都·南京·
苏州·无锡·济南·宁波·长春·海口·香港·洛杉矶
更多联系方式 · <http://www.zhcpa.cn/>

