



第 593 期 2022 年 06 月 17 日发布

中汇观点

新租赁准则下的承租方会计处理及纳税调整

2006 年，财政部发布《企业会计准则第 21 号——租赁》，其中对于经营租赁，未规定纳入资产负债表，致使其财务报表无法全面反映因租赁交易取得的权利和承担的义务，降低了财务报表的可比性。2016 年，国际会计准则理事会《国际财务报告准则第 16 号——租赁》进行了修订，其核心变化为取消了承租方关于融资租赁和经营租赁的分类，要求承租方对短期租赁和低价值资产租赁以外的所有租赁，均应确认使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用。鉴于以上背景，为保持与国际财务报告准则的持续趋同，财政部结合我国实际，修订发布《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）（以下简称“新租赁准则”）。

本文拟根据新租赁准则的相关规范，结合案例，对承租方会计处理及纳税调整简要介绍。

一、会计处理

新租赁准则重新定义了租赁，明确为“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”。换言之，除采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁外，对所有租赁均确认使用权资产和租赁负债，参照固定资产准则对使用权资产计提折旧，采用固定的周期性利率确认每期利息费用。

承租方在具体会计处理时，将使用到“使用权资产”、“使用权资产累计折旧”、“使用权资产减值准备”、“租赁负债”等会计科目。

一般而言，承租方应考虑“租赁负债的初始计量”、“使用权资产的初始计量”、“租赁负债的后续计量”、“使用权资产的后续计量”等环节。

租赁负债的初始计量时，折现率的确定是关键。按照新租赁准则第 17 条规定，承租人可以采用租赁内含利率或者承租人的增量借款利率。实践中，如果承租人无借款，一般建议参考政府类似期限专项债权发行的到期收益率或者德勤发布的《有关增量借款利率指引》等资料确定。

【案例】2021 年 1 月 1 日，承租人 A 公司向出租方租赁办公场地并签订了 3 年期的租赁合同，未发生初始直接费用，每年租金为 120 000 元，于每年末支付，无延期或终止租赁选择权。A 公司租入该办公场地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。A 公司无法确定租赁内含利率，在租赁期开始时，A 公司的增量借款利率为 8%（年利率）。为简化起见，假设 A 公司按年计算利息和计提折旧，且不考虑相关税费。

1. 2021 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=120000*（P/A，8%，3）=309252 元

未确认融资费用=360000-309252=50748 元

借：使用权资产 309252

租赁负债——未确认融资费用 50748

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

贷：租赁负债——租赁付款额 360000

2. 2021 年 12 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 年初余额	利息	租赁付款额	租赁负债 年末余额
	①	②=①*8%	③	④=①+②-③
2021 年 01 月 01 日	-	-	-	309 252
2021 年 12 月 31 日	309 252	24 740	120 000	213 992
2022 年 12 月 31 日	213 992	17 119	120 000	111 111
2023 年 12 月 31 日	111 111	8 889	120 000	-
合计	-	50 748	360 000	-

使用权资产折旧额=309252/3=103084

借：财务费用 24740

贷：租赁负债——未确认融资费用 24740

借：管理费用 103084

贷：使用权资产累计折旧 103084

借：租赁负债——租赁付款额 120000

贷：银行存款 120000

2022 年、2023 年，比照 2021 年的会计分录进行账务处理。

二、纳税调整

需要提醒关注的是，承租方在按照新租赁准则规范会计处理后，还要注意税收法律、法规等的相关规定，在企业所得税年度纳税申报时进行相应的纳税调整。

根据《企业所得税法》第八条、第十一条的相关规定，以经营租赁方式租入的固定资产，不得计算折旧扣除。同时，《企业所得税法实施条例》第四十七条规定，以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。

续上例，我们不难发现，2021 年，会计处理，计入当期损益的金额为 127824 元（103084+24740）；允许税前扣除的金额为 120000 元；两者的差异额 7824 元，需要在当年企业所得税纳税申报时纳税调整。各年度的纳税调整情况可参考表 2。

表 2

所属年度	会计处理	允许税前扣除	纳税调整	备注
2021 年	127 824	120 000	+7 824	纳税调增
2022 年	120 203	120 000	+203	纳税调增
2023 年	111 973	120 000	-8 027	纳税调减
合计	360 000	360 000	-	-

通过上述承租方的会计处理及纳税调整介绍，我们不难发现：新租赁准则，对承租方采用经营租赁方式租入固定资产（除短期租赁和低价值资产租赁以外）的会计处理变化较大，要求确认使用权资产和租赁负债，由此导致当期损益的发生额（计入的当期利息及使用权资产的累计折旧额）与税收规定的允许税前扣除额存在差异额。

作者：中汇（宁波）税务师事务所合伙人 吴雷鸣

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

关于征求《中国注册会计师协会关于开展会计师事务所职业责任保险集体谈判工作的指导意见（征求意见稿）》意见的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各会计师事务所：

为深入贯彻落实《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）“探索行业集中投保”的要求，提升会计师事务所（以下简称事务所）审计风险承担能力，维护投资者和事务所合法权益，切实解决事务所投保贵、续保难、保障低、理赔难等问题，我会起草了《中国注册会计师协会关于开展会计师事务所职业责任保险集体谈判工作的指导意见（征求意见稿）》，现印发你们，请组织征求意见，并于2022年6月27日前将意见（含Word格式）反馈至中国注册会计师协会，反馈意见材料中请注明联系人及联系方式。

联系人：中注协研发部 穆博

电话：010-88250226

电子邮件：legal@cicpa.org.cn

通讯地址：北京市海淀区万寿路街道西四环中路16号院2号楼，邮编100039

附件：

1. [《中国注册会计师协会关于开展会计师事务所职业责任保险集体谈判工作的指导意见（征求意见稿）》](#)
2. [《中国注册会计师协会关于开展会计师事务所职业责任保险集体谈判工作的指导意见（征求意见稿）》起草说明](#)

中国注册会计师协会

2022年6月8日

关于扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围的公告

财政部 税务总局公告 2022 年第 21 号

为进一步加大增值税留抵退税政策实施力度，着力稳市场主体稳就业，现将扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围有关政策公告如下：

一、扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围，将《财政部 税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号，以下称 2022 年第 14 号公告）第二条规定的制造业等行业按月全额退还增值税增量留抵税额、一次性退还存量留抵税额的政策范围，扩大至“批发和零售业”、“农、林、牧、渔业”、“住宿和餐饮业”、“居民服务、修理和其他服务业”、“教育”、“卫生和社会工作”和“文化、体育和娱乐业”（以下称批发零售业等行业）企业（含个体工商户，下同）。

（一）符合条件的批发零售业等行业企业，可以自 2022 年 7 月纳税申报期起向主管税务机关申请退还增量留抵税额。

（二）符合条件的批发零售业等行业企业，可以自 2022 年 7 月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额。

二、2022 年第 14 号公告和本公告所称制造业、批发零售业等行业企业，是指从事《国民经济行业分类》中“批发和零售业”、“农、林、牧、渔业”、“住宿和餐饮业”、“居民服务、修理和其他服务业”、“教育”、“卫生和社会工作”、“文化、体育和娱乐业”、“制造业”、“科学研究和技术服务业”、“电力、热力、燃气

及水生产和供应业”、“软件和信息技术服务业”、“生态保护和环境治理业”和“交通运输、仓储和邮政业”业务相应发生的增值税销售额占全部增值税销售额的比重超过 50%的纳税人。

上述销售额比重根据纳税人申请退税前连续 12 个月的销售额计算确定；申请退税前经营期不满 12 个月但满 3 个月的，按照实际经营期的销售额计算确定。

三、按照 2022 年第 14 号公告第六条规定适用《中小企业划型标准规定》（工信部联企业〔2011〕300 号）和《金融业企业划型标准规定》（银发〔2015〕309 号）时，纳税人的行业归属，根据《国民经济行业分类》关于以主要经济活动确定行业归属的原则，以上一会计年度从事《国民经济行业分类》对应业务增值税销售额占全部增值税销售额比重最高的行业确定。

四、制造业、批发零售业等行业企业申请留抵退税的其他规定，继续按照 2022 年第 14 号公告等有关规定执行。

五、本公告第一条和第二条自 2022 年 7 月 1 日起执行；第三条自公告发布之日起执行。

各级财政和税务部门要坚决贯彻党中央、国务院决策部署，按照 2022 年第 14 号公告、《财政部 税务总局关于进一步加快增值税期末留抵退税政策实施进度的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 17 号）、《财政部 税务总局关于进一步持续加快增值税期末留抵退税政策实施进度的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 19 号）和本公告有关要求，在纳税人自愿申请的基础上，狠抓落实，持续加快留抵退税进度。同时，严密防范退税风险，严厉打击骗税行为。

特此公告。

财政部 税务总局

2022 年 6 月 7 日

关于发布《上海证券交易所科创板发行上市审核规则适用指引第 7 号——医疗器械企业适用第五套上市标准》的通知

上证发〔2022〕89 号

各市场参与人：

为细化明确科创板第五套上市标准的适用情形，支持尚未形成一定收入规模的“硬科技”医疗器械企业在科创板发行上市，上海证券交易所制定了《上海证券交易所科创板发行上市审核规则适用指引第 7 号——医疗器械企业适用第五套上市标准》（详见附件），现予发布，并自发布之日起施行。

特此通知。

附件：[上海证券交易所科创板发行上市审核规则适用指引第 7 号——医疗器械企业适用第五套上市标准](#)

上海证券交易所

二〇二二年六月十日

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/>

