

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对《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



中汇税务师事务所是中国规模最大的税务专业服务机构之一，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，2010-2017 年度连续八年名列本土品牌税务师事务所收入排名第一。总部设在北京，在上海、深圳、杭州、天津、成都、宁波、南京、太原、西宁、济南、乌鲁木齐、福州、武汉、南昌、长沙、郑州、重庆、厦门、海口等 20 个省和直辖市设有子公司，是一家全国性的税务专业服务机构，拥有专业人员 1700 多名，其中注册税务师 600 余名。

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。

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

研发费加计扣除作为国家鼓励科技创新的一项税收优惠，在近年来已使众多纳税人受益，大大激励了纳税人科技投入的积极性。笔者就工作中遇到的一些研发加计实务分享如下：

一、人员人工费用之外聘研发人员劳务费

《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 40 号，以下简称“2017 年 40 号公告”）规定：人员人工费用，指直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

“人员人工费用”是研发项目（委托外部研发项目除外）必不可少的费用，根据上述规定“外聘研发人员的劳务费用”是可以参与加计扣除的。因此，通过劳务派遣外聘研发人员参与研发活动，其工资薪金不管是纳税人直接支付给外聘研发人员，还是支付给劳务派遣公司，由劳务派遣公司支付给外聘研发人员，均可作为加计扣除基数。但是，要注意保留以下资料：

（1）签订劳务用工协议（合同），取得劳务费发票。劳务用工协议（合同）中注明的工作范围要和研发活动相关。

（2）参加研发活动的考勤记录（工时记录）。

（3）工资薪金由劳务派遣公司支付给外聘研发人员的，要向劳务派遣公司索要实际支付的凭据。

上述 3 项资料笔者认为确认“外聘研发人员的劳务费用”可纳入加计扣除金额的基本佐证资料，应作为研发费加计扣除的留存备查资料保存。如果缺失，将无法证明该费用实际发生或者与研发活动相关，从而影响享受研发费加计扣除政策。

二、直接投入费用之租赁费

“2017 年 40 号公告”规定：直接投入费用，指研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费；用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

“直接投入”费用是研发项目费用归集的主要组成部分之一，根据上述规定“通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费”是可作为加计扣除基数的。但是在实际工作中，纳税人的研发活动因研发需要租赁施工设备（并配备操作人员）发生的费用，未取得“租赁费发票”，而是取得“建筑服务发票”，是否能确认为“租赁费”作为加计扣除基数，却存在一定争议。

出现这种情况的原因是：根据《财政部 国家税务总局关于明确金融房地产开发教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税[2016]140 号）第十六条规定：“纳税人将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员的，按照‘建筑服务’缴纳增值税。”因此，纳税人支付的“租赁费”在发票上就体现为“建筑服务”了，而“建筑服务”并不在“2017 年 40 号公告”列举的可加计扣除费用范围内。

针对这种情况，有两种处理口径：

口径一：该费用不能享受研发费加计扣除优惠。原因是“2017 年 40 号公告”列举的研发费加计扣除范围并不包括“建筑服务”。

口径二：该费用可享受研发费加计扣除优惠。因为，该项业务实质上属于经营性租赁，按实质重于形式原则，属于“2017 年 40 号公告”列举的“通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。”在研发费加计扣除范围内。

笔者认同第二个口径，原因如下：

1. “租赁”与“建筑服务”对所涉及施工设备的使用方法不同

“租赁”情况下，所租赁施工设备如何使用，是由研发项目组根据项目需要进行安排的，什么时候上几台设备、完成什么任务、完成标准，均按承租人指令完成；而“建筑服务”情况下，则是由施工方根据承揽的业务，由施工方自行安排使用设备，只要在规定的时间内完成约定事项，即为完成任务。

2. “租赁”与“建筑服务”所承担的法律 responsibility 不同

“租赁”情况下，出租方所配备人员根据承租方指令操作设备开展工作，由此出现的施工事故应由承租方负责；而“建筑服务”情况下，由施工方自行安排设备施工，操作人员出现的施工事故应由施工方负责。

3. 将“租赁”认定为“建筑服务”只是增值税的口径，而不是企业所得税的口径。

将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员的，按照“建筑服务”缴纳增值税，只是增值税处理的口径，而研发费加计扣除是企业所得税的优惠事项，不能因增值税认定是“建筑服务”，企业所得税就也认定是“建筑服务”。

综上所述，纳税人因研发项目需要，而租赁施工设备（配备操作人员）发生的费用，虽然取得的是“建筑服务发票”，未取得“租赁费发票”，但笔者认为不能因此而否认“租赁”业务的实质发生，进而影响加计扣除基数的确认。

三、设计与委托外部研发费用如何区别

研发费加计扣除中，与研发项目相关的设计费是按发生额 100%作为加计扣除基数；但是，委托外部研发费用却是按发生额 80%作为加计扣除基数，两者有 20%的差额。

设计费和委托外部研发费用大部分是委托科研院校完成，但是在实际工作中是作为设计费核算还是作为委托外部研发费用核算，往往容易判断错误。如何准确判断，笔者认为可以从以下方面进行判断：

1. 看签订的是技术服务合同还是技术开发合同

技术服务合同是受托方依托自身掌握的成熟技术，可以为多个客户重复提供相同的服务而签订的合同，应作为设计费核算；

技术开发合同，则是受托方自身没有成熟的技术，接受委托后，需要投入人力、物力根据委托方的需求进行研究开发，然后将技术成果提交给委托方而签订的合同，应作为委托外部研发费用核算。

2. 看技术成果所有权的约定条款

设计费技术服务合同中，由于是受托方运用已掌握的技术为委托方提供的技术服务，不需要约定有关知识产权的归属条款，这种情况下，应作为设计费核算；

技术开发合同中，需要约定技术开发过程中形成的科技成果所有权的归属条款，而且科技成果所有权一般约定归委托方部分或全部拥有时，才能作为委托外部研发费用，享受研发费加计扣除政策。

作者：中汇开来（河南）税务师事务所高级经理 张建成

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

中汇四川合伙人邹胜担任民建省、市委专委会副主任

近期，民建四川省委员会、民建成都市委员会分别成立了各专门委员会。民建会员、中汇智谷（四川）税务师事务所合伙人邹胜先后被任命为民建四川省委财政金融委员会副主任、民建成都市委经济工作委员会副主任、民建成都市委青年工作委员会副主任。以上荣誉是对邹胜同志积极参政议政、建言献策的充分肯定。



据统计，邹胜近三年来发挥专业特长，通过民主党派、政协委员、研究机构等渠道反映减税降费等方面的意见建议，被国家、省、市级相关部门采纳了五十余篇，部分成果获得重要批示。特别是在抗击新冠肺炎疫情期间，邹胜在呼吁降低企业税费负担、助力恢复经济等方面做了大量工作，被民建中央评为“抗击新冠疫情先进个人”。去年6月，邹胜获得了四川省注册税务师协会“建言献策奖”。

中汇江苏积极为企业合规献言献策，发挥税务师行业重要作用

2022年6月10日，南京市人民检察院第四检察部主任黄勇等一行四人莅临中汇江苏，就南京市人大代表、中汇江苏董事长孙洋提出的人大建议“关于全面推广涉税企业合规工作发挥税务师作用的建议”进行调研，江苏省注册税务师协会南京办事处朱安海主任和丁学梅应邀参加调研。



首先，黄勇主任针对最高人民法院关于印发《关于建立涉案企业合规第三方监督评估机制的指导意见（试行）》的通知要求，对孙洋的建议给予充分的肯定。他表示，随着经济市场的发展，企业涉税案件呈现数量较多，如何有效惩治预防企业涉税违法犯罪，服务保障经济社会高质量发展，助力推进国家治理体系和治理能力现代化，开展涉案企业合规改革势在必行。他介绍了南京市人民检察院第四检察部目前开展企业合规工作的设想和进展情况，表示今后南京市检察院将进一步向税务师“借智借力”，做好合规工作。



孙洋介绍了近期参与若干件涉税案件的企业合规工作中的体会，他指出税务师是涉税服务行业的主力军，已经成为推动国家税收治理体系和治理能力现代化的重要力量，在优化纳税服务、提高征管效能、防范涉税风险和强化社会监管等方面发挥着不可或缺的作用。朱安海主任表示，如何做好涉案企业的合规工作需要多方面的协助和配合，目前南京市已有税务师事务所一百三十余家，从业的税务师上千名，希望今后进一步发挥在涉税案件中的重要作用，选聘高等级税务师事务所的专家，实现在区级合规专家库中的全覆盖，通过积极配合检察机关做好涉案企业的合规工作，确保涉税案件的合规验收评定结果的权威性、公正性和公信力。

南京财经大学财政与税收学院与中汇江苏深化校企合作

2022年6月8日，南京财经大学财政与税收学院党委书记陈苏、学院院长朱军等院领导班子莅临中汇江苏税务师事务所。中汇江苏董事长孙洋、副总经理陈刚、技术总监戴旭峰、合伙人姚红宇等给予热情接待。



在孙洋董事长的陪同下，陈苏书记、朱军院长一行对中汇江苏的办公环境及党建活动室进行了参观。陈苏书记对中汇江苏党支部“汇·五心”的党建品牌和成果给予了高度评价。随后，双方就产学研合作等事宜进行了亲切友好洽谈。陈刚代表中汇江苏对南京财经大学财政与税收学院领导的莅临表示衷心的感谢。回顾过去，中汇江苏与南京财经大学相互合作与交流已经有8年之久，中汇江苏在南财设立的“税务专业硕士中汇奖学金”，为南财学子们在学业、学术上努力拼搏、勇攀高峰，成长为财税行业的栋梁之才提供了帮助和鼓励，他表示，中汇江苏会一如既往地来院方合作，探讨如何在财税产学研一体化的道路上继续推进与深化。姚红宇详细介绍了目前中汇江苏各方面的发展情况。朱军院长对双方紧密合作所取得的成果给予肯定，同时介绍了学院近几年来在科研、教学等领域取得的成绩。孙洋希望双方今后加强在社会实践、科研和教学等多方面的深入交流，将理论与实践相结合，共同创出新未来。

最后，朱军院长与陈刚副总经理代表双方签订了就业实习实践基地协议，陈苏书记将“南京财经大学财政与税收学院就业实习实践基地”铜牌授予中汇江苏。



北京·上海·杭州·南京·成都·宁波·太原·深圳·天津·西宁·
武汉·福州·济南·乌鲁木齐·长沙·南昌·郑州·重庆·厦门·海口
更多联系方式 · <http://www.zhcta.cn/>

