

2022年12月13日，财政部在其官网发布了《企业会计准则解释第16号》（以下简称解释16号）。解释16号对单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理、发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理、企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理等三个事项进行规范，解决了企业会计准则在执行中出现的问题，并保持企业会计准则与国际财务报告准则实现持续趋同。本栏目将分期对解释16号的内容与实务应用进行分析解读，以供读者参考。

## 本期内容

### 单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理

## 一、几个要点

### （一）适用解释16号的单项交易

解释16号指出该项交易会产生资产和负债，而该资产和负债在初始确认时，其账面价值与计税基础存在暂时性差异（包括应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异）。根据实务中出现的情形，解释16号将该项交易主要界定为以下两种情况（本文着重解读第1种交易）：1.承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易；2.因固定资产等存在弃置义务而确认预计负债并计入相关资产成本的交易。

### （二）递延所得税初始确认豁免的规定

根据《企业会计准则第18号——所得税》（以下简称所得税准则）第四条和第十条的规定，资产、负债的账面价值与其计税基础存在暂时性差异的，应确认递延所得税资产或递延所得税负债。所得税准则第十一条和第十三条又进一步规定了资产或负债初始确认时产生暂时性差异但可豁免确认递延所得税负债和递延所得税资产的情形（以下简称初始确认豁免条款），即同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认可以豁免确认递延所得税：1.该项交易不是企业合并；2.交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

在一项并非属于企业合并，既不影响会计利润也不影响应纳税利润，产生金额不等的应纳税和可抵扣暂时性差异的交易中，如果不考虑初始确认豁免，则企业将确认金额不等的递延所得税资产和递延所得税负债，对于两者的差额，则可能需要调整相关资产或负债的账面价值。但是，这种对相关资产或负债账面价值的调整，并不合理，将降低财务报表的透明度和可理解性。

### （二）不适用递延所得税初始确认豁免的情形

上述初始确认豁免条款未明确初始确认资产和负债时产生的应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异是否应等额。而在一项并非属于企业合并，既不影响会计利润也不影响应纳税利润，但产生相等的应纳税和可抵扣暂时性差异的交易中，如果不考虑初始确认豁免，则在大部分情况下企业将确认金额相等的递延所得税资产和递延所得税负债。确认金额相等的递延所得税资产和递延所得税负债，将不会导致对相关资产或负债账面价值的调整。因此，解释16号作出澄清，如果初始确认的资产和负债导致产生等额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，则不适用递延所得税初始确认豁免的规定，而应分别确认递延所得税负债和递延所得税资产。

## 二、现行实务中存在的问题

对于租赁交易，《企业所得税法实施条例》第四十七条规定，企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除：（一）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；（二）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。根据新租赁准则，无论是经营租赁还是融资租赁，承租人均应确认租赁负债和使用权资产。对于经营租赁，租赁负债的计税基础为0，租赁负债账面价值大于计税基础形成可抵扣暂时性差异金额；使用权资产的计税基础为0，使用权资产账面价值大于计税基础形成应纳税暂时性差异。

解释16号发布之前，对于承租人初始确认金额相等的使用权资产和租赁负债的租赁交易，实务中有些企业认为满足所得税准则的上述初始确认豁免条款，承租人未确认递延所得税，也有些企业认为不满足初始确认豁免条件应确认递延所得税，因此，实务中存在不一致的做法。而采用初始确认豁免未确认递延所得税的企业，在租赁负债与使用权资产的后续计量中，由于租赁负债（未确认融资费用）摊销的财务费用前多后少，而且租金支付期与使用权资产摊销期也可能不匹配，所以会计上各期使用权资产摊销费用与租赁负债（未确认融资费用）摊销的财务费用之和，与税务上可以按期扣除的租金支出往往存在时间差，涉及纳税调增和调减。实务中，对于这部分暂时性差异是否确认递延所得税也存在不同的观点。在产生相等的应纳税和可抵扣暂时性差异的交易中，初始确认和后续计量过程中均就该等应纳税和可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产和递延所得税负债，将减少会计利润和所得税费用发生错配的情形。

## 三、保持与国际财务报告准则持续趋同

国际会计准则理事会已于2021年5月修订《国际会计准则第12号——所得税》（以下简称IAS12），修订后的IAS12缩小了初始确认豁免递延所得税的适用范围，明确了企业对产生相同金额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的交易进行初始确认时，应当分别确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债。根据修订后的IAS12，承租人初始确认金额相等的使用权资产和租赁负债时将不再适用初始确认豁免条款，承租人应确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债。

解释16号的发布解决了实务中对与租赁等交易相关的，初始确认时可能会产生相同金额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的递延所得税会计处理存在不一致的问题，同时也保持了与国际财务报告准则的持续全面趋同。

## 四、施行中需注意的问题

根据解释16号，“单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理”自2023年1月1日起施行；但允许企业自发布年度提前执行，若提前执行还应在财务报表附注中披露相关情况。

实务应用中，企业可能会碰到下列两个问题：

（一）企业在初始确认递延所得税时，是否应考虑可用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的限额问题；（二）当金额相等的可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异产生金额不等的递延所得税资产和递延所得税负债时，两者之间的差异应怎么处理？解释16号并未明确规定这两点。针对第一个问题，我们认为，企业在确认递延所得税资产时，仍应满足所得税准则第十三条的要求，即企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。而针对第二个问题，能否将两者之间的差异在初始确认时计入当期损益，亦或按孰低原则确认递延所得税资产和递延所得税负债，这个有待进一步探讨，也期待准则制定部门予以明确。