注册会计师
税法
教材精讲班

第三节　资产的税务处理

企业资产有哪些？

固定资产

生物资产

无形资产

长期待摊费用

投资资产

存货等

历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出

均以历史成本为计税基础。

【提示】企业持有各项资产期间资产增值或减值，除按规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

一、固定资产的税务处理

（一）固定资产计税基础

项目	计税基础
外购	买价+税费+达到预定用途发生的其他支出 【提示】购进固定资产的增值税符合规定的可抵扣，不计入固定资产计税基础中
自行建造	竣工结算前发生的支出
融资租入	约定付款总额：约定总额+相关费用 未约定付款总额：资产公允价值+签订合同发生的相关费用

项目	计税基础
盘盈	同类固定资产的重置完全价值
捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组方式取得	公允价值+相关税费
改建的固定资产 （除已足额提取折旧和租入的固定资产）	以改建过程中发生的改建支出增加计税基础

（二）折旧的范围

在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。

下列固定资产不得计算折旧扣除：

1. 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产。

房屋、建筑物	不管是否投入使用，均可以计提折旧
房屋、建筑物以外的固定资产（设备）	能否提折旧，看是否投入使用

2. 以经营租赁方式租入的固定资产。

3. 以融资租赁方式租出的固定资产。

租赁类别	承租方	出租方
经营租赁	可扣除租赁费	可以计提折旧扣除
融资租赁	可以计提折旧扣除	不得计提折旧扣除

4. 已足额提取折旧仍继续使用的固定资产。
5. 与经营活动无关的固定资产。
6. 单独估价作为固定资产入账的土地。
7. 其他不得计算折旧扣除的固定资产。

【例题·多选题】根据企业所得税规定，下列固定资产不得计提折旧在税前扣除的有（　　）。
A. 未投入使用的机器设备
B. 以经营租赁方式租入的生产线
C. 以融资租赁方式租入的机床
D. 与经营活动无关的小汽车
【答案】ABD
【解析】选项 C 融资租赁租入的机床，税法允许计提折旧税前扣除。

（三）折旧的计提方法
1. 固定资产按照直线法（年限平均法）计算的折旧，准予扣除。
2. 自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。
3. 企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。
【链接】结合税收优惠中固定资产加速折旧企业所得税政策。
（四）固定资产折旧的计提年限

固定资产类别	最低折旧年限
房屋、建筑物	20 年
飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备	10 年
与生产经营活动有关的器具、工具、家具等	5 年
飞机、火车、轮船以外的运输工具	4 年
电子设备	3 年

（五）固定资产折旧税会差异的处理（暂时性差异）

1. 会计折旧年限<税法最低折旧年限，会计折旧>税收折旧	调增当期应纳税所得额	会计折旧年限 VS 税法最低折旧年限 孰长
会计折旧年限已满且折旧已提足，但税收上尚未提足折旧	未足额扣除部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除	
2. 会计折旧年限>税法规定最低折旧年限	除另有规定外，按会计折旧年限计算扣除	
3. 会计上提取减值准备	不得税前扣除，折旧按税法确定的计税基础计算扣除	
4. 税法加速折旧的	可全额在税前扣除	

（六）房屋、建筑物固定资产改扩建的税务处理

<table>
<tr><th colspan="3">类别</th><th colspan="2">税务处理</th></tr>
<tr><td colspan="3">租入的</td><td colspan="2" rowspan="2">参见长期待摊费用税务处理</td></tr>
<tr><td rowspan="3">产权属于企业所有</td><td colspan="2">已提足折旧</td></tr>
<tr><td rowspan="2">未提足折旧</td><td>推倒重置
（旧跟新走）</td><td>原值减除提取折旧后的净值，并入重置后的固定资产计税成本</td><td>在该固定资产投入使用后的次月起，按税法规定的折旧年限，一并计提折旧</td></tr>
<tr><td>提升功能
增加面积
（新跟旧走）</td><td>改扩建支出并入该固定资产计税基础</td><td>从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的，可按尚可使用的年限计提折旧</td></tr>
</table>

（七）（新增）企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理

能够提供资产购置发票的	以发票载明金额为计税基础
不能提供资产购置发票的	可以凭购置资产的合同（协议）、资金支付证明、会计核算资料等记载金额，作为计税基础
企业核定征税期间投入使用的资产，改为查账征税后	按税法规定的折旧、摊销年限，扣除该资产投入使用年限后，就剩余年限继续计提折旧、摊销额并在税前扣除

（八）（新增）文物、艺术品资产的税务处理

企业购买的文物、艺术品 用于收藏、展示、保值增值的，作为 投资资产进行税务处理； 文物、艺术品资产 在持有期间，计提的折旧、摊销费用，不得税前扣除

二、长期待摊费用的税务处理

具体范围	税务处理
已足额提取折旧的固定资产的改建支出	按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销
租入固定资产的改建支出	按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销
固定资产的大修理支出	按照固定资产尚可使用年限分期摊销
其他应当作为长期待摊费用的支出	支出发生月份的次月起分期摊销，摊销年限不低于 3 年

大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：
1.修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上。
2.修理后使用年限延长2年以上
【提示】企业的固定资产修理支出，可在发生当期直接扣除。

【例题·多选题】下列支出中，可作为长期待摊费用核算的有（　　）。

A. 固定资产的大修理支出

B. 租入固定资产的改建支出

C. 已足额提取折旧的固定资产的改建支出

D. 接受捐赠固定资产的改建支出

【答案】ABC
【解析】企业发生的下列支出作为长期待摊费用处理：
（1）已足额提取折旧的固定资产的改建支出。
（2）租入固定资产的改建支出。
（3）固定资产的大修理支出。
（4）其他应当作为长期待摊费用的支出。