

第一节 企业所得税纳税审核、涉税鉴证与纳税申报代理

【考点 4】资产的税务处理及主要审核要点

(一) 固定资产的税务处理

1. 不得计提折旧扣除的固定资产

- (1) 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；
- (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；
- (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。

2. 固定资产折旧的计提方法——直线法

- (1) 企业应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；——税法未限制固定资产的净残值比例
- (2) 企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计提折旧；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提折旧；
- (3) 固定资产按照直线法计提的折旧，准予扣除。

3. 固定资产的最短折旧年限

资产类别	最短折旧年限
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

4. 加速折旧、摊销及一次性扣除的规定

类型	具体规定
一般规定	(1) 可以加速折旧的固定资产:①由于技术进步,产品更新换代较快的固定资产:②常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。 (2) 加速折旧方法: ①缩短折旧年限,最低折旧年限不得低于规定折旧年限的 60%; ②加速折旧方法,双倍余额递减法或年数总和法
特殊行业加速折旧	(1) 涵盖范围——六大行业、四大领域、全部制造业: ①六大行业:生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业等行业企业,2014 年 1 月 1 日后新购进的固定资产(包括自行建造); ②四大领域:轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业企业,2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产(包括自行建造); ③全部制造业:2019 年 1 月 1 日后新购进的固定资产(包括自行建造)。 (2) 加速折旧方法: ①缩短折旧年限,最低折旧年限不得低于规定折旧年限的 60%; ②加速折旧方法,双倍余额递减法或年数总和法
研发活动方面加速折旧的优惠	对所有行业企业在 2014 年 1 月 1 日后新购进并专门用于研发活动的仪器、设备,以及六大行业(2014 年)、四大领域(2015 年)、全部制造业(2019 年)小型微利企业新购进的研发和生产经营共用的仪器设备 ①单位价值≤100 万元的,可以一次性在计算应纳税所得额时扣除 ②单位价值>100 万元的,允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限,或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧
设备、器具	(1) 企业在 2018 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日期间新购进的设备器具,单位价值≤500

等固定资产、无形资产一次性扣除、摊销的规定	万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。 【注意 1】设备、器具:除房屋、建筑物以外的固定资产 【注意 2】固定资产在投入使用月份的次月所属年度一次性税前扣除。 (2) 对在海南自由贸易港设立的企业，新购置(含自建、自行开发)固定资产或无形资产，单位价值≤500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除:单位价值>500 万元的，可以缩短折旧摊销年限或采取加速折旧、摊销的方法。 【注意】差别之处在于: ①海南自贸港加速折旧、摊销的范围不仅包括固定资产，还包括无形资产; ②海南自贸港没有金额限制，单价>500 万，也可以加速折旧、摊销
持有的固定资产一次性抵扣的规定	对所有行业企业持有的单位价值≤5000 元的固定资产、允许一次性计入当期成本费用在税前扣除

【例题·单选题】某企业 2022 年 12 月 31 日购入设备一台，支付价款 80000 元，支付运杂费及保险费 1400 元，均取得普通发票。该设备预计净残值率 3%，预计使用年限 4 年。在采用年数总和法下，则 2023 年应计提的折旧额为（ ）元。

- A. 27 645
- B. 23687. 4
- C. 23037. 50
- D. 31583. 20

答案: D

解析: 设备实际成本=80000+1400=81400 (元), 2023 年折旧率=4÷(4+3+2+1)×100%=40%, 2023 年应计提的折旧额=81400×(1-3%)×40%=31583. 20 (元)。

5. 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

6. 固定资产的租赁费

经营租赁	出租方计提折旧, 承租方税前扣除租赁费
融资租赁	作为承租企业自有固定资产进行管理, 不得扣除租赁费, 允许计提折旧扣除

7. 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

8. 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) 无形资产的税务处理

1. 不得摊销的无形资产

- (1) 自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产;

- (2) 自创商誉；
- (3) 与经营活动无关的无形资产；
- (4) 其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

2. 摊销方法和年限

- (1) 无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除；
- (2) 当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产，当月不再摊销；
- (3) 无形资产的摊销年限不得少于10年；作为投资或者受让的无形资产，在有关法律或协议、合同中规定使用年限的，可依其规定使用年限分期计算摊销；
- (4) 外购商誉的支出，在企业整体转让或清算时，准予扣除。

【注意】企业外购的软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以按照固定资产或无形资产进行核算，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为2年（含）。

（三）长期待摊费用的税务处理

- (1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按固定资产预计尚可使用年限分期摊销。
- (2) 租入固定资产的改建支出，按合同约定的剩余租赁期限分期摊销固定资产改建支出：企业改变房屋、建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。
- (3) 固定资产的大修理支出，按固定资产尚可使用年限分期摊销
固定资产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修理后固定资产的使用年限延长2年以上。
- (4) 其他应当作为长期待摊费用的支出：①自支出发生月份的次月起分期摊销，摊销年限不得低于3年；②开办费。开办费可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可按长期待摊费用处理（不低于3年摊销）。

（四）存货的税务处理

可以采用先进先出法、加权平均法等方法核算存货成本，取消后进先出法。

（五）生物资产的税务处理

- 1. 生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产；
生产性生物资产：为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。
- 2. 生物资产中只有生产性生物资产涉及到折旧问题，其按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；
- 3. 生产性生物资产计算折旧的最低年限
 - (1) 林木类生产性生物资产，为10年；
 - (2) 畜类生产性生物资产，为3年。

（六）主要审核要点

- 1. 企业有无将资本性支出作收益性支出处理，有无将应计入固定资产、无形资产的成本、费用计入当期费用的问题；
- 2. 折旧、摊销的计提是否正确；
- 3. 注意最短折旧年限的规定。

【例题·综合题】2022年年底修建仓库发生运杂费合计50000元，取得普通发票，企业账务处理为：

借：销售费用——运杂费 50000

贷：银行存款 50000

经核查，仓库尚未完工。

请问账务处理是否正确？对企业所得税会产生怎样的影响？

解析：账务处理错误。修建仓库发生的运杂费用50000元，属于资本性支出，应计入在建工程，不应在当期费用中列支，应将销售费用中包含的50000元，转入在建工程科目中，同时调增会计利润和应纳税所得额50000元。

【考点5】税收优惠

（一）加计扣除优惠——税基式优惠

1. 研究开发费用加计扣除

(1) 研发费用加计扣除的基本规定

①加计扣除的含义

a. 研究开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，按研究开发费用的一定比例加计扣除；

b. 形成无形资产的：按“无形资产成本×（1+加计扣除比例）”进行摊销。

②研发费用加计扣除比例

企业类型	界定	加计扣除比例
烟草制造业等企业	烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业企业	不得加计扣除
集成电路产业和工业母机产业	集成电路企业是指国家鼓励的集成电路生产、设计、装备、材料、封装测试企业； 工业母机产业包括工业母机产品范围：金属切削机床、铸造装备、锻压装备、焊接装备、热表处理装备、数控装置、滚动功能部件（丝杠/导轨）电主轴、数控转台、位置反馈元件（光栅尺/编码器）、摆角头、动力刀架刀库、真空系统，每项产品有明确性能要求	2023.1.1~2027.12.31 加计扣除 120%
其他企业		加计扣除 100%

③研发费用加计扣除采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式。

(2) 可加计扣除的费用范围

①人员人工费用——含五险一金；含外聘

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**。

②直接投入费用

第一，研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；

第二，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；

第三，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。

③折旧费用：用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

④无形资产摊销：用于研发活动的软件、专利权、非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用。

⑤新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。

⑥其他相关费用：与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，差旅费、会议费、职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费等。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的**10%**。

(3) 下列活动**不适用税前加计扣除政策**：

a. 企业产品（服务）的常规性升级；

b. 对某项科研成果的直接应用；

c. 企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动；

d. 对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变；

e. 市场调查研究、效率调查或管理研究；

f. 作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护；

g. 社会科学、艺术或人文学方面的研究。

(4) 特别事项的处理

①委托研发，委托方加计扣除，受托方不得加计扣除。

a. 企业**委托外部**机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的**80%**计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确

定；

b. 委托境外研发

自 2018 年 1 月 1 日起，委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用；委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用 $2/3$ 的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除；上述所称委托境外进行研发活动**不包括委托境外个人进行的研发活动**。

②企业共同合作开发的项目，由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除；

③企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大，需要集中研发的项目，其实际发生的研发费用，可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则，合理确定研发费用的分摊方法，在受益成员企业间进行分摊，由相关成员企业分别计算加计扣除；

④企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用，可按照规定进行税前加计扣除；

⑤由财政和上级部门拨付的研发费用：如果取得的**财政补贴属于不征税收入**，那么由财政补贴形成的研发费用不允许扣除，更不允许加计扣除；如果所取得的**财政补贴属于应税收入**，可以依法进行加计扣除。

⑥企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其资本化的时点与会计处理保持一致。

⑦**失败的**研发活动所发生的研发费用**可享受税前加计扣除政策**。

⑧固定资产加速折旧对研发费用加计扣除的影响

企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。

【2017·单选题】下列适用企业所得税研究开发费用加计扣除政策的行业是（ ）。

- A. 烟草制造业
- B. 新能源汽车制造业
- C. 房地产业
- D. 娱乐业

答案：B

解析：下列行业不适用加计扣除：烟草制造业；住宿和餐饮业；批发和零售业；房地产业；租赁和商务服务业；娱乐业；财政部和国家税务总局规定的其他行业。