内部研发形成无形资产的会计与所得税处理

杨秀梅　秦　瑞

（重庆城市管理职业学院　重庆　401331　重庆工商大学会计学院　重庆　400067）

【摘要】对内部研发形成无形资产而产生的暂时性差异，是否需要确认递延所得税以及在什么情况下确认递延所得税，在会计实务操作中存在一定的难度。本文从内部研发形成无形资产的会计处理出发，结合资产负债表的列报方式和资产负债表债务法，详细分析了不同情形下递延所得税的确认方法，为会计实务中无形资产递延所得税的确认提供参考。

【关键词】内部研发　无形资产　暂时性差异　递延所得税

无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地所有权等。企业会计准则规范了无形资产的确认、计量、报告及相关信息的披露，现行企业所得税法等法律法规对无形资产的涉税处理进行了规范。

企业所得税法中为内部研发形成的无形资产提供了税收优惠，从而使两者之间在无形资产摊销的处理方面存在差异，该项差异的产生使无形资产的账面价值与计税基础不一致，本文试就其存在的差异进行探讨，以解决实务中无形资产所得税的会计处理问题。

一、内部研发形成无形资产的会计处理及列报

《企业会计准则第6号——无形资产》要求对企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段分别进行核算。对于研究阶段的支出，全部费用化计入当期损益；开发阶段支出符合资本化条件的资本化计入无形资产成本，不符合资本化条件的费用化计入当期损益。

1. 研究阶段支出的确认与计量。研究，是指为了获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划的调查。研究阶段是探索性的，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已经进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。考虑到研究阶段的探索性及其成果的不确定性，企业无法证明其能够带来未来经济利益的无形资产的存在，不符合资产确认的条件，因此对于企业内部研究开发项目，研究阶段有关支出应当在发生时全部费用化，计入当期损益。有关支出发生时，借记“研发支出——费用化支出”科目，贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目；期末，将研究阶段发生的支出转入当期管理费用，借记“管理费用”科目，贷记“研究支出——费用化支出”科目。

2. 开发阶段支出的确认与计量。开发，是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。考虑到开发阶段的研发项目往往形成成果的可能性较大，对于内部研发项目，开发阶段的支出满足特定条件的予以资本化，确认为无形资产，否则应当计入当期损益。

（1）符合资本化条件的开发阶段支出的会计处理。开发支出发生时，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目；研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按“研发支出——资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。

（2）不符合资本化条件的开发阶段支出的会计处理。有关支出发生时，借记“研发支出——费用化支出”科目，贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目；期末，将开发阶段发生的支出转入当期管理费用，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出——费用化支出”科目。

3. 内部研发形成无形资产的列报。

（1）内部研发形成达到预定用途无形资产的列报。只有达到预定用途形成无形资产的，才将“研发支出——资本化支出”科目金额转入“无形资产”科目。资产负债表中的“无形资产”项目需根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

（2）内部研发尚未形成达到预定用途无形资产的列报。由于“研发支出——费用化支出”科目的余额在期末已转入“管理费用”科目，因此“研发支出”科目的借方余额反映企业正在进行的研发项目中满足资本化条件的支出。这也就是说，对于尚未形成达到预定用途无形资产的项目，仍然在“研发支出”科目中进行核算。资产负债表中的“开发支出”项目则需要根据“研发支出”科目的“资本化支出”明细科目期末借方余额填列。

二、内部研发形成无形资产的税务处理

1. 内部研发项目对当期所得税的影响。《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》规定对研发费用计入当期损益未形成无形资产的，允许再按其当年研发费用实际发生额的

50%,直接抵扣当年的应纳税所得额;《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》规定研发费用形成无形资产的,按照该无形资产成本的150%在税前摊销。除法律另有规定外,摊销年限不得低于10年。因此,在计算当期应纳税所得额时,从利润总额中,纳税调减"研发支出——费用化支出"科目金额的50%,再纳税调减"累计摊销"科目金额的50%,从而减少当期的应纳税所得额和应交所得税。

2. 内部研发形成无形资产对递延所得税的影响。

(1)内部研发无形资产计税基础的确定。《企业所得税法》规定,对于自行开发的无形资产,以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。在此情况下,按照会计准则初始确认的成本和其计税基础是相同的。

然而,对于享受税收优惠的研发支出,在形成无形资产时,按照会计准则规定确定的成本为研发过程中符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出,而因税法规定按照无形资产成本的150%摊销,则其计税基础应在会计入账价值的基础上加计50%。因此,享受税收优惠的内部研发无形资产的计税基础为账面价值的1.5倍。

(2)内部研发无形资产暂时性差异的形成。内部研发形成无形资产的暂时性差异源于以下两种情况:①对于无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的计提。企业会计准则规定,使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定其预期实现方式的,应当采用直线法摊销。对于使用寿命不确定的无形资产,在持有期间内不需要进行摊销,但应当在每年年度终了进行减值测试。从以上表述可以看出,使用寿命有限的无形资产可根据与其有关的经济利益的预期实现方式采用不同的摊销方法。②享受税收优惠的内部研发无形资产其计税基础大于账面价值50%所形成的差异。

(3)内部研发无形资产递延所得税的确认。对于内部研发形成的无形资产,在后续计量中,如果是由于摊销或无形资产减值准备的计提产生的暂时性差异,应当确认递延所得税。相关的递延所得税金额则为暂时性差异的金额与适用税率的乘积。

对于享受税收优惠的内部研发无形资产,当达到预定用途时,即从"研发支出——资本化支出"转入"无形资产"的时点,无形资产的账面价值和计税基础形成差异,但此时因该事项不是企业合并,并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,且该项交易中产生的资产初始确认金额与其计税基础不同,产生了可抵扣暂时性差异,但不确认相关递延所得税资产。

现行企业会计准则规定无形资产的摊销期自其可供使用(即其达到预定用途)时起至终止确认时止。企业计提无形资产的摊销,那么当期达到预定用途的无形资产,因为摊销已经影响了会计利润,所以期末应该就其暂时性差异确认递延所得税。

当至会计期末研发尚未形成无形资产的,仍在"研发支出——资本化支出"科目核算,在编制资产负债表时列入的项目为"开发支出"而不是"无形资产"。对于"开发支出"项目来说,其很有可能形成无形资产,但形成无形资产尚存在不确定性因素。开发支出列入了资产负债表,那么采用资产负债表债务法核算所得税时,应就"开发支出"项目来确定其账面价值和计税基础。其账面价值为"研发支出"科目期末借方余额,而对于计税基础却没有明确规定。

那么,可以分以下两种情况进行分析:①开发支出的计税基础等于账面价值,不产生暂时性差异,也就不确认递延所得税;②开发支出的计税基础与无形资产的计税基础确定方法相同,即开发支出的计税基础为账面价值的1.5倍,在这种情况下,两者产生的可抵扣暂时性差异既不会影响会计利润也不会影响应纳税所得额,符合不会确认递延所得税资产的条件。总之,对于"开发支出"项目来说,其并不影响企业的递延所得税。

三、举例分析

某公司2008年度利润表中利润总额为40 000 000元,该公司适用的所得税税率为25%,递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

该公司2008年度发生研发支出10 000 000元。其中3 000 000元符合资本化条件,予以资本化;截至2008年12月31日,该研发项目仍在开发过程中。税法规定,企业费用化的研究支出按150%税前扣除,资本化的研究开发支出按资本化金额的150%确定应予摊销的金额。2009年度利润表中利润总额为42 000 000元。2009年又发生符合资本化条件的支出3 000 000元,研发的无形资产于2009年3月15日达到预定用途,该无形资产按10年摊销。

1. 内部研发形成无形资产对2008年度所得税的影响。

(1)对2008年度当期所得税的影响。在40 000 000元利润总额的基础上加计扣除3 500 000元(7 000 000×50%)。

应纳税所得额=40 000 000−3 500 000=36 500 000(元)

应交所得税=36 500 000×25%=9 125 000(元)

(2)对2008年度递延所得税的影响。因截至2008年12月31日研发项目仍在开发中,未形成无形资产,因此在2008年度的资产负债表中"开发支出"项目的金额为3 000 000元。该项目不影响递延所得税。

(3)对2008年度所得税的影响。因自行研发无形资产,对2008年度的所得税费用影响金额总计为875 000元(3 500 000×25%)。2008年度企业所得税费用为9 125 000元。故作以下会计分录:

借:所得税费用　　9 125 000

　贷:应交税费——应交所得税　　9 125 000

2. 内部研发形成无形资产对2009年度所得税的影响。

(1)对2009年度当期所得税的影响。在42 000 000元利润总额的基础上,因无形资产的摊销加计扣除250 000元(6 000 000/10×10/12×50%)。

应纳税所得额=42 000 000−250 000=41 750 000(元)

企业科研课题国家专项资金财务管理思考

王洪国

（武汉生物制品研究所　武汉　430060）

【摘要】本文通过对企业实施专项资金管理的必要性、现状及存在问题进行分析，提出在国家专项资金管理要求提高的背景下，企业应在对现有重点管理课题进行清理的基础上建立和完善科研课题国家专项资金财务管理制度。

【关键词】科研课题　专项资金　财务管理　财务预算

2006年2月国务院发布了《国家中长期科学和技术发展规划纲要（2006～2020年）》（简称《纲要》），同时出台了若干配套政策，涉及科技投入和税收激励等方面，各部委也陆续出台了课题国家专项资金管理办法。2009年9月财政部、科技部和发改委联合发布了《民口科技重大专项资金管理暂行办法》（简称《暂行办法》）。这些政策法规的出台对增强企业自主创新能力、提高企业科研资金财务管理水平均起到了积极的指导作用。本文通过对企业实施专项资金管理的必要性、专项资金管理现状及存在的问题进行分析，讨论企业如何适应国家专项资金管理的要求，建立融入企业生产经营管理体系和现行会计准则体系的科研课题国家专项资金管理制度，以真实、清晰地反映科研课题预算的执行情况。

一、企业实施专项资金管理的必要性

1. 规范财政科技经费管理的需要。为全面贯彻落实《纲要》及其配套政策，2006年8月21日国务院办公厅转发了财政部、科技部《关于改进和加强中央财政科技经费管理若干意见的通知》，要求科研项目承担单位明确科研、财务等部门及项目负责人在科研项目经费使用与管理中的职责与权限。科研项目经费必须纳入单位财务统一管理，单独设账，专款专用。据此，国务院各部委陆续出台了“科技支撑计划”、“863计划”、“民口科技重大专项”等专项资金管理办法。其中，“科技支撑计划”主要针对《纲要》中基础研究、重点领域及其优先主题科研任务，“863计划”主要针对前沿技术及重点领域重大任务，“民口科技重大专项”主要针对《纲要》中重大专项任务的实施。三个专项资金管理办法的总体要求基本一致，在课题经费开支范围的界定方面前两个管理办法完全一样。“民口科技重大专项”管理办法放宽了国际合作与交流费、劳务费开支范围，管理费、专家咨询费的开支标准也有所变化。

2. 加强研发费用财务管理的需要。财政部为贯彻实施《纲要》，颁布了《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（简称《意见》）。该《意见》明确了八大类研发费用的开支范围，包括在职研发人员和为其提供直接服务的管理人员的职工薪酬、房屋折旧费，要求企业规范和加强研发费用管理，明确研发费用的开支范围和标准，严格审批程序，并设立台账归集核算研发费用。

3. 研发费用加计扣除的需要。根据国家税务总局于2008

应交所得税=41 750 000×25%=10 437 500（元）

（2）对2009年度递延所得税的影响。2009年3月15日，需将“研发支出——资本化支出”科目的借方余额6 000 000元转入“无形资产”科目，此时无形资产的账面价值为6 000 000元，计税基础为9 000 000元，产生可抵扣暂时性差异3 000 000元，但不确认递延所得税资产。这是因为，该事项不是企业合并，并且交易发生时既不会影响会计利润也不会影响应纳税所得额。

2009年12月31日进行所得税核算时，无形资产已于当期摊销了500 000元（6 000 000/10×10/12），影响了会计利润。2009年12月31日，无形资产账面价值为5 500 000元，计税基础为8 250 000元。产生可抵扣暂时性差异2 750 000元，应当确认递延所得税资产687 500元（2 750 000×25%）。

（3）对2009年度所得税费用的影响。自行研发形成的无形资产对2009年度所得税费用影响金额总计为750 000元（687 500+250 000×25%）。2009年度所得税费用的金额为9 750 000元。故作会计分录：

借：所得税费用	9 750 000
递延所得税资产	687 500
贷：应交税费——应交所得税	10 437 500

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京：经济科学出版社，2006

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2008.北京：人民出版社，2008

3. 中国注册会计师协会编写组.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法.北京：经济科学出版社，2010

4. 中国注册会计师协会编写组.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京：中国财政经济出版社，2010