

# 企业会计准则下无形资产的 会计处理与税务处理差异

周宇霞

(衡阳财经工业职业技术学院 湖南衡阳 421002)

**【摘要】** 现行《企业会计准则第6号——无形资产》(以下简称“无形资产准则”)对无形资产的定义、确认及计量原则作出了新的规定,加大了无形资产初始计量和后续计量在会计处理与税务处理上的差异,本文将对这些差异进行具体分析。

**【关键词】** 无形资产 会计处理 税务处理

## 一、无形资产初始计量时会计处理和税务处理的差异

在无形资产初始计量时,现行无形资产准则对不同来源的无形资产入账价值作了明确规定。税法规定与此大致相同,因此初始计量时的差异并不大,差异主要存在于自行研究开发形成的无形资产中。

为支持企业进行科技创新,鼓励企业开展研究开发活动,税法规定,企业发生的研究开发支出除据实扣除外,盈利企业还可加计扣除50%,全部在发生当期计入损益,而现行无形资产准则规定,符合条件的研究开发支出构成无形资产成本,不计入当期损益。因此这部分资本化的研究开发支出形成了会计与税务处理上的暂时性差异,按税法规定其已经在发生当期税前扣除,以后期间可税前扣除的金额为零,造成无形资产账面价值大于其计税基础,产生应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债。

借:主营业务收入——A产品 20万元、——B产品 1.2万元(红字),投资收益 1.8万元(红字);贷:本年利润 17万元。

该企业1月份利润表“本期金额”栏有关项目金额填列如下:营业收入项目填18.8万元 $[20+(-1.2)]$ ,营业成本项目填13万元 $[14+(-1)]$ ,销售费用项目填0.5万元,管理费用项目填0.7万元,财务费用项目填0.3万元,资产减值损失项目填-0.2万元,投资收益项目填-1.8万元。

如果上述会计分录编制如下,则利润表结果相同,仅计算表达式不同:借:本年利润 14.3万元,主营业务成本——B产品 1万元,资产减值损失 0.2万元;贷:主营业务成本——A产品 14万元,销售费用 0.5万元,管理费用 0.7万元,财务费用 0.3万元。借:主营业务收入——A产品 20万元;贷:本年利润 17万元,主营业务收入——B产品 1.2万元,投资收益 1.8万元。

即该企业1月份利润表“本期金额”栏有关项目金额填列如下:营业收入项目填18.8万元 $(20-1.2)$ ,营业成本项目填13万元 $(14-1)$ ,销售费用项目填0.5万元,管理费用项目填0.7万元,财务费用项目填0.3万元,资产减值损失项目

延所得税负债。

例1:甲企业当期发生研究开发支出共计2500万元,其中研究阶段支出500万元,开发阶段符合资本化条件前发生的支出为500万元,符合资本化条件后发生的支出为1500万元。假定开发的无形资产当期末达到预定用途,但尚未开始摊销。经主管税务机关批准,甲企业当期发生的研究开发支出可按150%加计扣除。

这是2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》上的一道例题。该例中,计入无形资产成本的研究开发支出1500万元,按税法规定当期可税前扣除2250万元,其中的750万元加计扣除部分属于永久性差异,1500万元属于应纳税暂时性差异,会在未来期间增加应纳税所得额。假设未来适用所得税税率为25%,则应确认递延所得税负债375

填-0.2万元,投资收益项目填-1.8万元。

本方法克服了分析填列法和发生额填列法的缺点,且操作简单,特别是对冲减业务编红字会计分录还是编蓝字会计分录没有特别区分。

## 三、余额填列法

余额填列法,即直接根据损益类总账账户余额填列利润表的方法。对于损益类账户,会计期末结账方法有账结法和表结法两种。表结法是指在1~11月的每月月末,各损益类科目的余额在账务处理上暂不结转至本年利润,而是在利润表中按收入、支出结算出净利润,然后将净利润在资产负债表中并入“未分配利润”项目,到12月份年终决算时,再将各损益类科目的余额结转至本年利润,结转后各损益类科目的余额为零。在实务工作中如采用表结法,则利润表的编制将更为简单。具体做法是:1~11月的各月月末直接根据损益类总账账户余额填列利润表的“本期金额”栏,12月月末,按分录填列法直接根据有关会计分录填列利润表。

## 主要参考文献

张明捷.利润表之分析填列法与直接填列法.财会月刊(会计),2008;7

万元。

然而笔者注意到,2007年11月出台的《企业所得税法实施条例》中对研究开发支出的加计扣除优惠规定有所变化,条例第九十五条规定,《企业所得税法》第三十条第(一)项所称研究开发费用的加计扣除,是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除,形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。也就是说,对形成无形资产成本的研究开发支出以后将随无形资产的摊销进度加计扣除,而不再沿用以前的所有研究开发支出均在发生当期税前扣除的老办法。按此原则,上例中无形资产的计税基础将不再是零,而是2250万元,其账面价值仍为1500万元,其差额750万元即以后可加计摊销的研究开发支出,将减少该无形资产未来摊销期间的应纳税所得额,形成可抵扣暂时性差异,如估计未来期间能产生足够的应纳税所得额,应确认递延所得税资产187.5万元。即由于税法规定的变化,上例的会计处理将出现截然相反的结果。

## 二、无形资产后续计量时会计处理和税务处理的差异

在无形资产后续计量中,会计与税务处理上的差异主要由是否摊销、摊销年限和摊销方法不同以及是否计提减值准备等原因引起。

**1. 是否摊销。**税法规定,无形资产摊销的费用可以税前扣除,而现行无形资产准则把无形资产分为使用寿命有限和使用寿命不确定两类,同时规定使用寿命不确定的无形资产不应摊销,但应在每期期末进行减值测试。于是,一项使用寿命不确定的无形资产在计税时其价值会逐期递减,而会计上每期则不一定会发生相应比例的减值,造成计税基础与账面价值不一致,形成应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异,应确认相应的递延所得税负债或资产。

**例2:**甲企业2007年1月以1000万元取得一项无形资产,同时根据专业判断,将其作为使用寿命不确定的无形资产管理,2007年年末经过减值测试,该资产未发生减值。企业在计税时对该项无形资产按10年期限以直线法摊销,摊销金额允许税前扣除。

该例中,2007年年末上述无形资产账面价值仍为取得时的成本1000万元,但其计税基础为900万元(已摊销了成本100万元并在税前扣除)。因此2007年应纳税所得额小于会计利润100万元,期末应确认100万元应纳税暂时性差异相应的递延所得税负债。

**2. 摊销方法。**税法规定,无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除。现行无形资产准则规定应采用系统而合理的方法摊销,即只有原则性规定而没有具体限制,这些系统而合理的方法除了直线法以外,还包括生产总量法等,对于受技

术陈旧因素影响较大的专利权、专有技术等无形资产,还可以采用类似于固定资产加速折旧的摊销方法。如果会计上采用了不同于直线法的摊销方法,则会计与税法所确认的各期摊销金额有差别,会造成无形资产计税基础与账面价值不一致,产生暂时性差异。

**3. 摊销年限。**税法规定,无形资产的摊销年限不得低于10年,而现行无形资产准则对此并没有限制性规定,只要求企业合理估计无形资产的使用寿命,并在预期使用寿命期内摊销其成本。与固定资产折旧年限不一致引起的差异一样,如果一项无形资产会计上采用的摊销年限与计税时采用的年限不一致,则会造成各期摊销金额不同,引起会计与税务处理上的暂时性差异。若例2中甲企业预计该项无形资产使用寿命为20年,按直线法进行摊销,计税时按税法规定仍按10年计算税前扣除的摊销金额,则2007年会计报表上列报的无形资产摊销金额为50万元,摊余价值(账面价值)为950万元,而纳税申报表上该项资产计列的摊销金额为100万元,计税基础为900万元,账面价值与计税基础的差额50万元会在未来期间增加应纳税所得额,应确认相应的递延所得税负债。

**4. 是否计提减值准备。**会计上的谨慎性原则要求,企业在有证据表明资产发生减值的情况下,应将减值损失计入当期损益,并计提相应减值准备,抵减资产账面价值。但税法规定,计提的无形资产减值准备在转变为实质性损失前不允许税前扣除,即无形资产的计税基础不会随减值准备的提取而发生变化,从而产生可抵扣暂时性差异,在无形资产未来发生实质性损失期间减少应纳税所得额。

**例3:**2006年年末,甲企业有一项无形资产账面价值为450万元(计提减值准备前),采用的摊销方法和摊销年限与税法规定一致。对其进行减值测试后,计提了200万元无形资产减值准备。

则该例中,甲企业2006年年末财务报表中上述无形资产的账面价值为250万元,因该项减值并不是实质性损失,税法规定不得税前扣除,因此其计税基础仍为450万元,账面价值与计税基础之间的差额200万元在无形资产发生实质性损失的未来期间可税前扣除,从而减少该期间应纳税所得额,为可抵扣暂时性差异,如果符合递延所得税资产的确认条件,可确认相应的递延所得税资产。

**【注】**本文系湖南省教育厅科学研究项目“新会计准则下地方中小企业的税务筹划”(项目编号:08D025)的阶段性成果。

## 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. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2008