

# 无形资产摊销及减值的会计处理与纳税调整

西安双丰实业有限责任公司 张晓红

## 一、无形资产摊销的会计处理与纳税调整

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。无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。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。从上述表述可以看出,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。

而税法规定,无形资产按照直线法计算的摊销费用准予扣除,且其摊销年限不得少于10年;作为投资或者受让的无形资产,有关法律规定或者合同约定了使用年限的,可按规定或约定的使用年限分期摊销。从上述比较可以看出,会计与税法在无形资产的摊销方法和年限上存在差异,从而产生所得税纳税调整。

下面从以下几个方面通过实例加以分析。

### 1. 无形资产摊销方法不同的会计处理与纳税调整。

例1:20×7年1月1日,甲企业与乙企业签订一项协议,从乙企业购买一项非专利技术,共支付30万元,该非专利技术预计尚可使用5年。该无形资产的使用会导致企业前期收入多、后期收入少。因此,企业决定采用年数总和法进行摊销(无残值)。

按照企业会计准则规定,该项无形资产每年的摊销额如下:第一年的摊销额=30×5÷15=10(万元);第二年的摊销额=30×4÷15=8(万元);第三年的摊销额=30×3÷15=6(万元);第四年的摊销额=30×2÷15=4(万元);第五年的摊销额=30×1÷15=2(万元)。第一年的会计分录为:借:管理费用10万元;贷:累计摊销10万元。以后各年账务处理与此相同,只是金额发生变化。

按照税法规定,该项无形资产每年的摊销额=30÷5=6(万元)。

会计分录:借:财务费用6600元(330000×2%);贷:银行存款6600元。④20×9年12月31日支付利息的会计分录(同上)。

(2)债权人(甲公司)。①20×8年1月5日(债务重组日)的计算。混合债务重组损失=810000+8100-27000-360000-20000×3-(810000+8100-360000-20000×3-8100-60000)=41100(元)。②20×8年1月5日的会计分录。借:固定资产

由于税法上采用直线法摊销,会计上采用年数总和法摊销,使无形资产的摊销因会计上与税法上规定的不同而对损益和所得税的影响也不同。因此,企业在年终所得税汇算清缴时需进行纳税调整。以第一年为例,会计上比税法上多摊销4万元(10-6),因此,需调增应纳税所得额4万元。假定该企业的所得税税率为25%,且只有这一项纳税调整事项。因调增应纳税所得额,产生可抵扣暂时性差异,则会计分录为:借:递延所得税资产1万元(4×25%);贷:应交税费——应交所得税1万元。

第二年的纳税调整处理同上,只是金额发生变化。第三年会计上与税法上规定的摊销额相同,都是6万元,不产生纳税调整事项。

第四、第五年的摊销额会计上比税法上要少,因此需调减应纳税所得额。以第四年为例,会计上比税法上少摊销2万元(6-4),因此需调减应纳税所得额2万元。因调减应纳税所得额,产生应纳税暂时性差异,则:借:应交税费——应交所得税0.5万元(2×25%);贷:递延所得税负债0.5万元。第五年纳税调整处理同上,只是金额发生变化。

### 2. 无形资产摊销年限不同的会计处理与纳税调整。

例2:甲企业从外购买一项非专利技术,共支付30万元,预计尚可使用6年,该无形资产的使用会导致企业的经济利益预期均匀实现,因此企业决定采用直线法摊销。假定该企业的所得税税率为25%,无其他纳税调整事项。

按照企业会计准则规定,该项无形资产每年的摊销额=30÷6=5(万元)。会计分录为:借:管理费用5万元;贷:累计摊销5万元。

按照税法规定,该项无形资产每年的摊销额=30÷10=3(万元)。

由于税法上规定采用直线法摊销且摊销年限不得少于10年(按10年计算),与会计上的摊销年限不同,因此需调增应纳税所得额2万元(5-3)。因调增应纳税所得额,产生可抵扣暂时性差异,则会计分录为:借:递延所得税资产0.5万元

360000元,长期股权投资60000元,应收账款——乙公司330000元,坏账准备27000元,营业外收入——债务重组损失41100元;贷:应收账款——乙公司818100元。③20×8年12月31日收取利息的会计分录。借:银行存款6600元;贷:财务费用6600元(330000×2%)。④20×9年12月31日收取利息的会计分录(同上)。○

( $2 \times 25\%$ ); 贷: 应交税费——应交所得税 0.5 万元。

**3. 无形资产摊销方法和年限都不同的会计处理与纳税调整。**

例 3: 20×7 年 1 月 1 日, 甲企业从乙企业购买一项专利技术, 价款总额为 100 万元, 款项已支付, 预计尚可使用 5 年。该无形资产的使用会导致企业前期收入多、后期收入少, 企业决定采用双倍余额递减法进行摊销。假定该企业的所得税税率为 25%, 无其他纳税调整事项。

按照企业会计准则规定, 该项无形资产每年的摊销额如下: 第一年的摊销额 =  $100 \times 2 \div 5 = 40$  (万元); 第二年的摊销额 =  $60 \times 2 \div 5 = 24$  (万元); 第三年的摊销额 =  $36 \times 2 \div 5 = 14.4$  (万元); 第四年的摊销额 = 第五年的摊销额 =  $21.6 \div 2 = 10.8$  (万元)。第一年的会计分录为: 借: 管理费用 40 万元; 贷: 累计摊销 40 万元。以后各年的账务处理与此相同, 只是金额发生变化。

按照税法规定, 无形资产按直线法摊销, 且摊销年限不得少于 10 年, 因此该项无形资产每年的摊销额 =  $100 \div 10 = 10$  (万元)。

由于税法的摊销方法和年限与会计规定的均不相同, 使无形资产的摊销对损益和所得税的影响不同而产生差异, 导致企业需要进行纳税调整。以第一年为例, 会计规定每年的摊销额为 40 万元, 税法规定每年的摊销额为 10 万元, 会计上比税法上要多摊销 30 万元 ( $40 - 10$ ), 因此需调增应纳税所得额 30 万元。

因调增应纳税所得额, 产生可抵扣暂时性差异, 则会计分录为: 借: 递延所得税资产 7.5 万元 ( $30 \times 25\%$ ); 贷: 应交税费——应交所得税 7.5 万元。以后各年的纳税调整处理与此相同, 只是金额发生变化。

## 二、无形资产减值的会计处理与纳税调整

**1. 使用寿命有限的无形资产减值的会计处理与纳税调整。**

企业会计准则规定, 无形资产的减值应按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定进行处理。当无形资产出现减值迹象时, 应计算其可收回金额。可收回金额应根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。当无形资产账面价值大于其可收回金额时, 应计提无形资产减值准备, 计入当期损益。无形资产减值准备不允许转回。

税法规定, 企业的各项资产以历史成本为计税基础。企业持有各项资产期间资产发生增值或者减值, 除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外, 不得调整该资产的计税基础。可以看出, 会计上所确认的无形资产减值损失税法上不允许税前扣除, 因而产生纳税调整事项。

例 4: 20×3 年 1 月 1 日, 企业购入一项无形资产, 价款总额为 100 万元, 预计尚可使用 5 年, 由于无法可靠确定其经济利益的预期实现方式, 企业采用直线法摊销。20×5 年, 由于市场上出现了新的技术更高的同类产品, 使得该无形资产的市价大幅度下跌, 20×5 年年底, 该无形资产的可收回金额只有 30 万元。

20×5 年年底, 该无形资产已摊销 60 万元, 其账面价值为 40 万元 ( $100 - 60$ ), 而其可收回金额为 30 万元, 所以应计提 10 万元的减值准备。

会计分录为: 借: 资产减值损失 10 万元; 贷: 无形资产减值准备 10 万元。

由于税法规定资产减值损失不允许税前扣除, 从而产生可抵扣暂时性差异, 应调增应纳税所得额 10 万元, 假定所得税税率为 25%, 因调增应纳税所得额, 产生可抵扣暂时性差异。

会计分录为: 借: 递延所得税资产 2.5 万元; 贷: 应交税费——应交所得税 2.5 万元。

**2. 使用寿命不确定的无形资产减值的会计处理与纳税调整。**

企业会计准则规定, 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, 并计算其可收回金额, 当该资产的可收回金额低于其账面价值时, 应计提减值准备。税法规定, 无形资产按照直线法计算的摊销金额, 准予税前扣除。无形资产的摊销年限不得少于 10 年。因会计和税法规定不同而产生纳税调整事项。

例 5: 20×5 年 1 月 1 日, 甲企业购入一项专有技术, 价款总额为 200 万元, 该企业无法预见其为企业带来的经济利益, 将其视为使用寿命不确定的无形资产。20×5 年年底, 对该项专有技术进行减值测试, 表明没有发生减值。甲企业在计时时按 10 年期限摊销, 摊销金额允许税前扣除。假设该企业的所得税税率为 25%。

会计上将该项专有技术作为使用寿命不确定的无形资产, 在未发生减值的情况下, 该项专有技术于 20×5 年 12 月 31 日的账面价值仍为 200 万元, 期末不进行会计处理。甲企业 20×5 年年底该无形资产的计税基础为 180 万元 ( $200 - 200 \div 10$ ), 其账面价值大于计税基础, 产生应纳税暂时性差异 20 万元, 应调减应纳税所得额。

会计分录为: 借: 应交税费——应交所得税 5 万元 ( $20 \times 25\%$ ); 贷: 递延所得税负债 5 万元。

例 6: 承例 5, 假定 20×6 年, 市场上出现了对该无形资产不利的经济因素, 使其发生减值, 预计可收回金额为 140 万元, 其他条件不变。

则甲企业应作会计分录为: 借: 资产减值损失 60 万元; 贷: 无形资产减值准备 60 万元。

由于税法规定无形资产减值损失不允许税前扣除, 只有按直线法计算的摊销额准予扣除, 且其摊销期限为 10 年, 20×6 年 12 月 31 日, 税法上无形资产的计税基础为 160 万元, 而会计上账面价值为 140 万元, 两者之间的差异对 20×6 年所得税影响如下: 20×6 年会计确认的 60 万元减值损失税法不允许税前扣除, 20×6 年税法确认的无形资产累计摊销额为 40 万元, 所以应调增应纳税所得额 20 万元 ( $60 - 40$ ), 则会计分录为: 借: 递延所得税资产 5 万元 ( $20 \times 25\%$ ); 贷: 应交税费——应交所得税 5 万元。○