

无形资产所得税会计中 应注意的一个问题

新疆财经大学 吴荷青(博士)

本文针对 2008 年注册会计师考试辅导教材《会计》中无形资产所得税会计处理中一个有争议的问题展开分析,对无形资产会计与税法差异的协调进行说明。

一、无形资产的初始确认

初始确认时,无形资产会计与税法规定之间的差异主要产生于内部研究开发形成的无形资产。会计准则规定,企业内部研究开发项目应区分研究阶段与开发阶段,只有开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出才能资本化,除此以外的其他支出全部费用化计入当期损益。而税法规定,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,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。

2008 年注册会计师考试辅导教材《会计》中,对于这一差异做出了如下解释:由于上面所做的规定,认为研究开发过程中形成无形资产的,其计税基础应在会计入账价值的基础上加计 50%,因而产生了账面价值与计税基础在初始确认时的差异,但由于该无形资产的确认不是产生于合并交易,同时在确认时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,所以不确认有关暂时性差异的所得税影响。而在后面的例题中,其又解释道:所形成无形资产的计税基础也可以是账面价值,所以认为账面价值与计税基础之间不存在暂时性差异。笔者认为,形成前后矛盾解释的根本原因在于:其对计税基础概念的理解存在一定偏差,具体分析如下:

企业会计准则规定,资产的计税基础是指企业收回资产账面价值的过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额,注册会计师考试辅导教材进一步解释为:某一项资产在未来期间计税时按照税法规定可以税前扣除的金额。而无形资产在初始确认时按照税收优惠加计扣除的 50%,在当期就已经从应税经济利益中扣除了,所以就不能在未来期间再进行扣除,由此,其计税基础即无形资产在未来期间可以从应税经济利益中扣除的金额只能是无形资产的资本成本,而不能包括加计扣除的 50%。企业所得税法规定,自行开发形成的无形资产,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。可以看出,自行开发形成的无形资产的计税基础与账面价值一致,也就是不存在暂时性差异,所以笔者认为,注册会计师考试辅导教材《会计》例题中的解释更符合相关的规定。

二、无形资产的后续计量

将无形资产的计税基础确定为账面价值,即两者之间不存在暂时性差异,也有利于无形资产进行后续计量时会计与税法差异调整的解释,原因分析如下:如果将计税基础解释为账面价值的 150%,那么按照税法规定进行后续计量以直线法摊销时,就会产生以账面价值的 150%进行摊销的错觉。而税法规定,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不得计算摊销费用扣除。按照形成无形资产成本加计扣除的 50%,虽然不是开发过程中实际发生的支出,但却是税法允许扣除的,在计算当期应纳税所得额时已经扣除了,所以在未来期间就不得再计算摊销费用了,而只能按照无形资产的账面价值进行摊销。

【注】本文系自治区高校科研计划创新群体项目“新疆经济社会和谐发展中的财务会计创新研究”(项目编号: XJEDU2005G06)的阶段性研究成果。

分期付息、到期一次还本债券 和到期一次还本付息债券 核算差异分析

长春 时军

笔者总结出分期付息、到期一次还本的债券与到期一次还本付息的债券在会计核算上主要有以下区别:

1. 发行价格计算公式不同。①分期付息、到期一次还本债券的发行价格=票面面值×复利现值系数+票面利息×年金现值系数;②到期一次还本付息债券的发行价格=票面面值×(1+票面利率×到期年限)×复利现值系数。

2. 运用的会计科目不同。①分期付息、到期一次还本的债券。在期末计提利息时,会用到“应付利息”、“应付债券——利息调整”科目,要做两笔会计分录:借:财务费用,借或贷:应付债券——利息调整;贷:应付利息。借:应付利息;贷:银行存款。到期还本时,借:应付债券——面值;贷:银行存款。②到期一次还本付息的债券。在期末计提利息时,会用到“应付债券——应计利息”、“应付债券——利息调整”科目,期末计提利息时只做一笔会计分录:借:财务费用,借或贷:应付债券——利息调整;贷:应付债券——应计利息。到期还本时,借:应付债券——面值、——应计利息;贷:银行存款。

3. 计算表中账面价值的确定方法不同。①分期付息、到期一次还本的债券。由于每期要支付票面利息,因而每期期末的账面价值等于上期期末账面价值加上当期实际利息减去当期票面利息,即当期“利息调整额”。②到期一次还本付息的债券。由于每期不用支付票面利息(到期一次性全部支付),因此每期期末的账面价值等于上期期末账面价值加上当期实际利息,其账面价值不受利息调整的影响。○