

# 解析无形资产产生的暂时性差异

山东烟台 王虹英 金 炜

## 一、内部研究开发形成无形资产产生的暂时性差异

对于内部研究开发形成的无形资产,按照《企业所得税法实施条例》的规定: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。而按照会计准则的规定,对于享受税收优惠的研究开发支出,在形成无形资产时,确定的成本为研究开发过程中符合资本化条件后达到预定用途前发生的支出。由此产生无形资产账面价值与计税基础之间的差异。

例1:昌民公司是集研发、生产、销售为一体的上市公司,20×8年发生的与无形资产有关的业务如下:公司董事会批准自20×8年1月1日开始研发某项新产品专利技术。在研究开发过程中发生材料费350万元,人工工资50万元,其他费用40万元,总计440万元,其中,符合资本化条件的支出400万元。该项目于20×8年12月31日达到预定用途。20×8年度未扣除研究开发支出的税前利润为500万元,无其他纳税调整事项,适用所得税税率25%,该项新技术预计使用年限为10年,摊销期限与税法规定的相同,按直线法摊销。相关分析如下:

1. 无形资产初始确认。按照会计准则的规定,20×8年年末研究开发费用中不符合资本化条件的40万元应计入当期损益,按税法规定税前扣除金额为60万元(40×150%);研究开发费用中符合资本化条件的400万元,按照无形资产成本的150%即600万元(400×150%)进行摊销。由于该项目于20×8年12月31日才达到预定用途,因此20×8年无形资产摊销额为零,即税前扣除额为零。

20×8年12月31日,该项无形资产的账面价值为400万元,在未来期间可予税前扣除的金额为600万元,其计税基础为600万元,账面价值小于计税基础,形成可抵扣暂时性差异200万元。

但是由于该项无形资产并非产生于企业合并,同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,如果确认账面价值与计税基础不同而产生的暂时性差异的所得税影响需要调整该项资产的历史成本,则按会计准则的规定,该种情况下不应确认相关的递延所得税资产。

昌民公司20×8年无形资产的研究开发支出对其应纳税所得额的影响仅限于费用化支出部分。20×8年税前会计利润=500-40=460(万元),应纳税所得额=500-40×150%=440

(万元),应交所得税=440×25%=110(万元)。

2. 无形资产后续计量。承上例,假设昌民公司20×9年末扣除无形资产摊销的税前会计利润为400万元,适用所得税税率为25%,无其他纳税调整事项。20×9年12月31日,该项无形资产的账面价值=400-400÷10=360(万元),计税基础=600-600÷10=540(万元)。无形资产的账面价值小于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异180万元。但是此项可抵扣暂时性差异不符合递延所得税资产的确认条件,因此不确认与其相关的递延所得税资产。由于会计准则与税法对摊销成本的处理规定不同,按税法的规定进行处理会减少昌民公司的应纳税所得额和应交所得税。20×9年税前会计利润=400-400÷10=360(万元),应纳税所得额=400-600÷10=340(万元),应交所得税=340×25%=85(万元)。

通过分析可以明确,对于企业为开发新技术、新产品、新工艺而自行研制形成的无形资产成本,无论是在初始确认还是在后续计量时,会计处理与税务处理之间的差异均不予确认,因为该差异并不是企业实际发生的支出,但是在无形资产的后续计量时由于会计准则与税法对摊销成本的处理规定不同,会减少企业的应纳税所得额和应交所得税。税法的主要目的是通过税收上的优惠鼓励企业自主创新,引导企业增加研发投入资金的投入,提高企业的核心竞争力。

## 二、计提无形资产减值准备产生的暂时性差异

按照会计准则的规定,企业的无形资产发生减值时,应当对所发生的减值损失及时加以确认和计量。但是税法对按照会计准则规定计提的无形资产减值准备在形成实质性损失前,不允许在税前扣除,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,但其账面价值会因减值准备的提取而减少,从而形成无形资产的账面价值与计税基础的差异。

无形资产的账面价值=实际成本-累计摊销额-减值准备,无形资产的计税基础=实际成本-累计摊销额。

计提无形资产减值准备所形成的差异为可抵扣暂时性差异,并应确认相应的递延所得税资产。

例2:裕民公司20×8年年末未扣除减值准备的税前利润为2300万元,不存在递延所得税负债和递延所得税资产。期末对一项技术专利权的账面价值进行检测时发现,市场上已存在类似专利技术所生产的产品,从而对裕民公司产品的销售造成重大不利影响。20×8年年末在不考虑资产减值因素的情况下,该专利的账面净值为3000万元(已扣除累计摊销

额),剩余摊销年限为5年。如果将该专利出售,则在扣除相关的税费后可以获利2000万元。但是如果裕民公司继续利用该专利进行产品生产,则在未来5年内预计可以获得的未来现金流量的现值为1500万元,到期处置收益为0。假设裕民公司不存在其他暂时性差异,未来适用所得税税率25%。

**1. 计提无形资产减值准备。**20×8年年末该项技术专利权的账面净值为3000万元,可收回金额为2000万元,其账面净值高于可收回金额,因此应当计提相应的减值准备。应确认的无形资产减值损失=3000-2000=1000(万元),这时该专利的账面价值=3000-1000=2000(万元),其计税基础为3000万元。

该项技术专利权的账面价值小于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异1000万元。该差异符合递延所得税资产的确认条件,因此应确认与其相关的递延所得税资产。递延所得税资产=1000×25%=250(万元)。

裕民公司20×8年的会计利润=2300-1000=1300(万元)。由于税法规定按照会计准则计提的无形资产减值准备在形成实质性损失前不允许在税前扣除,所以公司应相应调增应纳税所得额,其应纳税所得额为2300万元,应交所得税为575万元(2300×25%)。账务处理为:借:递延所得税资产250万元,所得税费用325万元;贷:应交税费——应交所得税575万元。

**2. 无形资产后续计量。**承例2,假设20×9年度未扣除摊销支出的税前利润为1200万元,没有对无形资产计提减值准备,也无其他纳税调整事项,适用所得税税率25%。

20×9年年末无形资产的账面价值=2000-2000÷5=1600(万元),计税基础=3000-3000÷5=2400(万元)。技术专利权的账面价值小于其计税基础,形成可抵扣暂时性差异800万元。该差异符合递延所得税资产的确认条件,因此应确认与其相关的递延所得税资产。递延所得税资产=800×25%=200(万元)。

但是,由于递延所得税资产的余额为250万元,当期应转回原已确认的递延所得税资产50万元(250-200),转回的可抵扣暂时性差异应冲减企业当期的应纳税所得额,减少应交所得税。裕民公司20×8年的会计利润=1200-2000÷5=800(万元),应纳税所得额=800-(600-400)=600(万元),应交所得税=600×25%=150(万元)。账务处理为:借:所得税费用200万元;贷:递延所得税资产50万元,应交税费——应交所得税150万元。

### 三、使用寿命不确定无形资产形成的暂时性差异

在会计处理上,企业取得无形资产以后,应根据其使用寿命情况,区分为使用寿命有限的无形资产与使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产,不允许摊销,但持有期间每年应进行减值测试。在税务处理上,企业取得的无形资产成本(外购商誉除外),应在一定期限内摊销,税法上不区分使用寿命有限的无形资产与使用寿命不确定的无形资产,所有无形资产成本均允许在一定期间内摊销并在税前扣除。对于使用寿命不确定的无形资产,税法规定摊销期限为不

短于10年。由此形成使用寿命不确定无形资产的账面价值与计税基础的差异,所形成的差异应确认相关的递延所得税负债或递延所得税资产。

对于使用寿命不确定的无形资产,账面价值=实际成本-减值准备,计税基础=实际成本-累计摊销额。

**例3:**强民公司20×7年年初支付价款100万元购入某无形资产,该无形资产使用寿命不确定,会计上不进行摊销,年末经减值测试未发现减值迹象。在税务处理上,该无形资产摊销期限为10年。假设强民公司不存在其他暂时性差异,未来适用所得税税率25%,公司10年内每年利润表中的税前利润为500万元。相关的分析如下:

**1. 初次摊销。**20×7年年末,该无形资产账面价值为100万元,计税基础为90万元(100-100÷10)。该无形资产的账面价值大于其计税基础,形成应纳税暂时性差异10万元。该差异符合递延所得税负债的确认条件,因此应确认与其相关的递延所得税负债。递延所得税负债=10×25%=2.5(万元)。

强民公司20×7年的税前会计利润为500万元。虽然会计上对使用寿命不确定的无形资产不予摊销,但税法规定按照10年进行摊销,所以应调减公司的应纳税所得额。应纳税所得额=500-10=490(万元),应交所得税=490×25%=122.5(万元)。账务处理为:借:所得税费用125万元;贷:递延所得税负债2.5万元,应交税费——应交所得税122.5万元。

**2. 摊销完毕。**假设强民公司在之后的10年内没有对该无形资产计提减值准备,且公司仍旧不存在其他暂时性差异,递延所得税负债的余额为22.5万元。

第10年年末,该无形资产的账面价值为100万元,计税基础=100-10×10=0(万元)。该无形资产的账面价值大于其计税基础,形成应纳税暂时性差异100万元。该差异符合递延所得税负债的确认条件,因此应确认与其相关的递延所得税负债。递延所得税负债=100×25%=25(万元)。

强民公司递延所得税负债的余额为22.5万元,当期应确认的递延所得税负债为2.5万元,第10年年末的税前会计利润为500万元,其应纳税所得额=500-10=490(万元),应交所得税=490×25%=122.5(万元)。账务处理为:借:所得税费用125万元;贷:递延所得税负债2.5万元,应交税费——应交所得税122.5万元。

**3. 无形资产转让。**承例3,再假设第11年,强民公司将该无形资产转让,则该年年末无形资产账面价值为0,其计税基础也为0。该无形资产不存在暂时性差异,则第10年年末递延所得税负债余额25万元被转回。账务处理为:借:递延所得税负债25万元;贷:所得税费用25万元。

综上所述,企业自行开发新技术、新产品、新工艺形成的无形资产产生的暂时性差异,由于该差异不是企业实际发生的支出,所以不予确认与其相关的递延所得税资产,该差异仅仅影响企业的应纳税所得额;而计提减值准备的无形资产以及使用寿命不确定的无形资产产生的暂时性差异,应确认与其相关的递延所得税资产或递延所得税负债,并调整企业的应纳税所得额。○