

## 无形资产未实现

### 内部销售利润的抵销处理

河南理工大学经济管理学院 潘宗玲

在编制合并财务报表时,无形资产价值中包含的未实现内部销售利润的抵销处理分为两种情况:①转让无形资产所有权,即出售无形资产;②转让无形资产使用权,即出租无形资产。在编制抵销分录时,笔者认为,对于出售无形资产,母公司处理得比较恰当,编制的抵销分录为:借:营业外收入;贷:无形资产。而对于出租无形资产,虽然母公司的处理比较妥当,但子公司的处理有些欠缺。

例:母公司将其拥有的商标权出租给子公司使用,出租合同规定,子公司每年支付使用费80 000元,该项无形资产每年摊销额为32 000元。

母公司收到租金时,借:银行存款 80 000元;贷:其他业务收入80 000元。同时摊销出租无形资产成本,借:其他业务成本32 000元;贷:无形资产32 000元。

子公司支付租金时:借:无形资产80 000元;贷:银行存款80 000元。编制的抵销分录为:借:其他业务收入80 000元;贷:其他业务成本32 000元,无形资产48 000元。

由此可知,不管出售或出租,子公司会计核算是一样的。虽然在“出租无形资产”时这样处理对母公司编制合并财务报表比较方便,但笔者认为此处理方法欠妥。“出售”与“出租”是两个完全不同的概念,“出售”即所有权已转移,对于购买方来说,可以直接计入到资产里;“出租”其所有权与风险并没有转移,其承租方只能支付租金,而租金应计入相关费用,这是会计核算的基本原则。

在本例中,若子公司把租金计入无形资产,则子公司的总资产相当于没有变化,虽然无形资产增加了80 000元,但银行存款减少了80 000元,对其财务状况和经营成果没有影响。若计入相关费用,则要冲减其收入或利润80 000元,这势必会影响到其财务状况或经营成果。而且子公司是一个独立法人实体,应该依据客观性原则来进行会计处理、编制会计报表,否则会虚增利润,尤其是在无形资产价值较大、租用期限较长的情况下。

所以笔者认为,子公司应该把支付的租金计入相关费用,即:借:相关费用科目(如管理费用、制造费用等)80 000元;贷:银行存款80 000元。那么编制的抵销分录为:借:其他业务收入80 000元,无形资产32 000元;贷:其他业务成本32 000元,相关费用科目80 000元。其内部未实现利润为子公司多付出的费用,即相关费用与无形资产摊销成本的差额为48 000元(80 000-32 000)。○

根据《施工企业会计核算办法》的规定,成本类科目“工程施工”在施工合同全部完工前的各月末都是有余额的,要等到施工合同全部完工后才能与对应的“工程结算”科目冲平,这就对企业施工合同全部完工前各月资产负债表的编制产生了一定的影响。《施工企业会计核算办法》还规定:在资产负债表的“存货”项目下,增加“其中:已完工尚未结算款”项目,反映施工企业在建施工合同已完工部分但尚未办理结算的价款。本项目根据有关在建施工合同的“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额填列。在资产负债表的“预收账款”项目下,增加“其中:已结算尚未完工工程”项目,反映施工企业在建施工合同未完工部分已办理了结算的价款。本项目根据有关在建施工合同的“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额填列。

结合几年来的工作实践,笔者想谈谈对上述规定的理解并提出一点建议。

1. 从会计科目的性质和核算的内容上看,“工程施工”和“工程结算”科目实际上反映的是工程的完工进度以及施工企业和业主之间已完工工程价款结算的情况,根据工程的形象进度或完工百分比法等确认的完工进度,反映为“工程结算”科目的贷方余额,通常也就是“工程施工”科目下“合同成本”和“合同毛利”之和。假如月末这两个科目的余额相同,则对资产负债表的编制没有任何影响。但在实际工作中,由于种种因素的影响,这两个科目的余额往往不相等。当“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额时,表示企业有部分已完工的工程合同没有向业主办理价款结算,即企业产生了应收账款;当“工程施工”科目余额小于“工程结算”科目余额时,表示企业有部分已办理了价款结算的工程尚未完工,即企业产生了预收账款。可见,这两个会计科目所反映的本质是施工企业和业主之间的工程款往来情况,与存货的增减没有任何关系。因此,《施工企业会计核算办法》中规定将“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额并入“存货”项目在资产负债表中加以反映是值得商榷的,笔者认为将其并入“应收账款”项目更能反映经济业务的实质。

2. 将“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额和将“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额同时分列于资产负债表的“资产”和“负债”栏内,在会计电

算化的条件下,也会造成资产负债表数据的混乱。事实上,很多企业为了防止出现差错,保证往来关系的清晰,对于同一家往来单位的应收款和预收款往往是在同一个科目中核算的,即单位选择在“应收账款”或“预收账款”科目中进行核算,期末余额在借方即为应收账款,在贷方即为预收账款。因此,笔者认为,应该由企业根据自己的实际情况来决定将“工程施工”科目余额与“工程结算”科目余额的差额列示在资产负债表的“应收账款”项目或者“预收账款”项目内,从而使企业资产负债表的编制更加简便易行,所反映的内容更加真实、合理,容易理解。○

## 对资产负债表债务法的改进建议

重庆工商大学财政金融学院 韩 健

笔者认为,《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“所得税准则”)所采用的资产负债表债务法存在以下三点不足并需改进:

1. 当期税率变动时资产负债表债务法的处理。所得税准则要求在资产负债表债务法下本期发生的暂时性差异对未来所得税的影响金额采用预期清偿递延所得税负债或收回递延所得税资产的适用税率计量,但在税率变动当期需要对递延所得税的账面余额进行调整。

笔者认为,该处理将由于税率变动应调整的递延所得税资产或负债账面余额的金额作为税率变动当期所得税费用(或收益)的调整(除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债的调整金额应计入所有者权益外),不能实现税前会计利润与所得税费用之间的配比。此外,当递延所得税资产或负债账面余额的调整金额较大时,可能会使税率变动当期调整后的递延所得税性质发生改变,调整后的所得税费用金额较大或转化为所得税收益,使所得税税率变动当期的所得税会计信息难以理解。因税率变动应调整的递延所得税账面余额的金额实质为以前期间多计或少计的所得税费用,根据配比原则应调整税率变动当期的期初未分配利润。因此,在税率变动当期,应按本期应交所得税与本期发生的应纳税(或可抵扣)暂时性差异的所得税影响金额之和(或差)计算的金额,借记“所得税费用”科目;按本期应交的所得税,贷记“应交税费——应交所得税”科目;按应调增(或调减)的以前期间所得税费用,借(或贷)记“利润分配——未分配利润”科目;按其差额(本期发生的递延所得税资产或负债按税率变动调整后的金额),借(或贷)记“递延所得税资产”或“递延所得税负债”科目。

2. 未来税率变动可预计时资产负债表债务法的处理。采

用资产负债表债务法时,若企业能够预计本期发生的暂时性差异在未来转回期间的所得税税率,则暂时性差异可按预计未来转回期间的所得税税率计算其对所得税的影响金额。该处理的依据为,资产负债表债务法下确认的递延所得税资产和递延所得税负债符合资产和负债的定义,在税率变动时需要对递延所得税资产和递延所得税负债的账面余额进行调整,因此可提前确认递延所得税资产或递延所得税负债,即本期发生的暂时性差异的所得税影响金额既可采用现行税率计算,也可采用未来转回期间的税率计算,但所得税准则及其应用指南并未具体说明可供选择的情况及处理方法。

笔者认为,应按谨慎性原则分四种情形处理:①若预计未来税率增加,且本期发生应纳税暂时性差异形成递延所得税负债时,从本期开始采用未来税率计算属于提前确认负债,符合谨慎性原则,较采用现行税率合理;②若预计未来税率增加,且本期发生可抵扣暂时性差异形成递延所得税资产时,从本期开始采用未来税率计算属于提前确认资产,相对于未来可能产生的应税所得而言不符合谨慎性原则,应采用现行税率计算;③若预计未来税率降低,且本期发生应纳税暂时性差异形成递延所得税负债时,从本期开始采用未来税率计算属于提前确认资产,不符合谨慎性原则,应采用现行税率计算;④若预计未来税率降低,且本期发生可抵扣暂时性差异形成递延所得税资产时,从本期开始采用未来税率计算属于提前确认负债,符合谨慎性原则,比采用现行税率合理。

3. 未来转回期间的应税所得影响可抵扣暂时性差异的处理。资产负债表债务法通常适用于对所有暂时性差异的会计处理,但可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产能否在转回期间的应税所得前扣除,取决于转回期间是否有足够的应税所得。为谨慎起见,所得税准则要求在能够可靠预计转回暂时性差异的时期内有足够的应税所得时,本期产生的可抵扣暂时性差异的所得税影响金额才能确认为递延所得税资产,否则不应确认为递延所得税资产。

笔者认为,该处理仅根据产生期间的可抵扣暂时性差异总额与转回期间的应税所得总额进行比较就确定是否确认递延所得税资产,不够合理,应分三种情况处理:①若预计转回期间很可能取得足够的应税所得,表明递延所得税资产的经济利益能够全部实现,则应按资产负债表债务法将全部可抵扣暂时性差异的所得税影响金额确认为递延所得税资产。②若预计转回期间很可能取得应税所得但不足以抵扣产生的全部可抵扣暂时性差异,则应将可抵扣暂时性差异按预计转回期间的应税所得相应的所得税影响金额,确认为递延所得税资产;将预计转回期间的应税所得低于全部可抵扣暂时性差异的差额作日常备查登记,并按所得税准则的规定在会计报表附注中进行披露。该情况使能够从应税所得中抵扣的可抵扣暂时性差异的所得税影响部分符合资产的定义,也符合实务中的做法。③若预计转回期间不会取得应税所得,则不应将产生的全部可抵扣暂时性差异的所得税影响确认为递延所得税资产,应作日常备查登记并在会计报表附注中进行披露。○