

无形资产减值准备及纳税调整的核算



江苏沙洲职业工学院 于北方 江苏张家港益鑫投资公司 周建娥

一、无形资产减值准备引起的应纳税所得额与会计利润之间的差异

企业按照会计制度和相关准则的要求,计提的无形资产减值准备会导致从计提当期开始直至无形资产处置或者减值完全恢复的各期中企业应纳税所得额与会计利润之间产生差异。这些差异主要表现在以下几个方面:

1.当期计提的无形资产减值准备。《企业会计制度》规定,无形资产的账面价值超过其可收回金额的,应按超过部分确认无形资产减值准备。这表明无形资产作为一项资产,其为企业创造经济利益的能力已经下降,按照会计制度的规定应将这种因能力下降而导致的损失计入当期损益。但税法规定,企业所得税前允许扣除的项目原则上必须遵循真实发生据实扣除的原则。税法认为无形资产的损失并未实际发生,会计上计提的减值准备不足以作为损失实际发生的依据,只有在按税法标准认定该项无形资产实际发生减值时,其损失金额才能从应纳税所得额中扣除。因此,计提的减值准备只能从会计利润中扣除,不得从当期应纳税所得额中扣除。

2.无形资产减值准备计提后,按照会计制度和相关准则的要求应重新确定当期无形资产的摊销额,但是税法规定仍应按照无形资产入账价值摊销,于是导致会计利润与应纳税所得额之间产生差异。

3.税法规定,无形资产在原计提减值准备时已调增应纳税所得额的部分,在价值恢复时,因价值恢复而增加当期利润总额的金额,不计入恢复当期的应纳税所得额。这就导致会计利润与应纳税所得额之间产生差异。

势。”(葛家澍,2004)各国会计准则的趋同要求专门服务于准则制定和会计实务的CF也应趋同,作为一个连续、协调和内在一致的理论体系,CF必须找到一个最佳切入点并能引申出现行的所有其他财务会计概念。这是构建CF的第一步,也是整个CF最为关键的控制点。

会计本质是会计受环境影响所呈现出来的主体性本质,是会计环境多样性相互联系和综合的统一。本质的主体性随着环境的变化而变化。例如,在某个时期是会计核算占主体,而在另一个时期是会计管理活动占主体,但不能以其主体性否认其非主体性的存在。会计环境一旦发生较大的改变,会计的主体性就会随之发生转移。所以,按美国“系统论”的观点把会计目标固化成CF的起点并不恰当。由此可推断会计目标还应有更高的层次,我们不妨把视野扩大到会计目标层

4.当处置已计提减值准备的无形资产时,按照会计制度和相关准则计算的处置无形资产的损益与税法确定计入应纳税所得额的损益不同,从而导致会计利润与应纳税所得额之间产生差异。

对于无形资产减值准备导致的上述各期应纳税所得额与会计利润之间产生差异的情况,按照税法的要求,在纳税申报时必须进行纳税调整,这无疑增加了企业会计核算的工作量。如果能在“无形资产减值准备”科目下合理设置一些必要的明细科目进行核算,保存相关的明细资料,则将大大减少企业所得税核算的工作量。

二、无形资产减值准备明细科目的设置及其核算

笔者认为,企业可以根据因无形资产减值准备计提所导致的各期应纳税所得额与会计利润之间产生差异的情况,在“无形资产减值准备”科目下设置五个明细科目,分别是“计提准备”、“转回准备”、“准备摊销”、“摊销准备”、“处置准备”明细科目。各明细科目的核算内容分别为:①“计提准备”明细科目核算的是当期计提的无形资产减值准备及转回的减值准备,计提的减值准备计入该科目的贷方,已计提减值准备的无形资产价值恢复补摊的无形资产价值计入借方,余额一般在贷方。②“转回准备”明细科目核算的是已计提减值准备的无形资产价值恢复计入当期损益的部分,余额一般在借方。③“准备摊销”明细科目核算的是计提减值准备以后期间无形资产按照会计制度和相关准则的要求重新确定当期无形资产摊销额和原无形资产摊销额之间的差异,余额一般在借方,在已计提减值准备的无形资产价值恢复时或处置时结存的余额转入“计提准备”明细科目的借方。④“摊销准备”明细科目核

次以上,就会发现会计目标并非是从信息系统中简单地推导出来的,从根本上讲它是会计环境的产物。

会计环境是指会计得以产生和发展的主客观环境,是所有影响会计系统的要素的总称,包括经济环境、政治环境、法律环境、文化环境和教育环境等。会计目标这一主观要求固然是会计发展的动力,但真正的原动力是会计环境,它包括和最终决定了会计的一切方面,应成为CF的构建起点。在财务会计概念框架中,包括会计环境、会计目标和会计职能三要素。会计环境决定了主观会计目标设定期值的高低和客观会计职能的发展程度,起统率作用,居于CF的第一层次。会计目标与会计职能并列居于第二层次,且会计职能对会计目标起着促进和制约的双重作用,即会计职能是实现会计目标的基础,同时也是实现会计目标的制约因素。○

算的也是计提减值准备以后期间无形资产按照会计制度和准则的要求重新确定当期无形资产摊销额和原无形资产摊销额之间的差异,在已计提减值准备的无形资产价值恢复时或处置时结存的余额转入“计提准备”科目的贷方,余额一般在贷方。⑤“处置准备”明细科目核算的是当期处置无形资产而发生的减值准备转销,处置时把无形资产减值准备各明细科目的余额全部转入“处置准备”明细科目的对应方向,贷方余额转入“无形资产”科目,余额结平。

例:2000年1月1日,甲公司外购A无形资产,实际支付价款160万元。根据相关法律,A无形资产的有效年限为10年。甲公司估计A无形资产预计使用年限为8年。2001年12月31日,由于与A无形资产相关的经济因素发生变化,导致A无形资产价值发生减损。甲公司估计其可收回金额为60万元。2003年12月31日,甲公司发现,导致A无形资产在2001年价值发生减损的因素已部分消失,此时的可收回金额为70万元。2004年年末,该无形资产出售取得价款60万元,处置无形资产时发生的相关税费为3.33万元。假定甲公司适用的所得税税率为33%,无形资产摊销年限与税法规定相同。相关会计处理如下:

(1)2000年1月1日购入无形资产,借:无形资产——A 160万元;贷:银行存款 160万元。

(2)2000年、2001年每年摊销无形资产,借:管理费用 20万元(160÷8);贷:无形资产——A 20万元。

(3)2001年12月31日计提减值准备,借:营业外支出 60万元(160-20×2-60);贷:无形资产减值准备——计提准备 60万元。

(4)2002年、2003年每年摊销无形资产,借:管理费用 10万元(60÷6);贷:无形资产——A 10万元。与原摊销额之间的差额,借:无形资产减值准备——准备摊销 10万元(160÷8-60÷6);贷:无形资产减值准备——摊销准备 10万元。

(5)2003年12月31日价值恢复补摊无形资产,借:无形资产减值准备——摊销准备 20万元(160÷8×2-60÷6×2);贷:无形资产——A 20万元。结转准备摊销,借:无形资产减值准备——计提准备 20万元(10×2);贷:无形资产减值准

备——准备摊销 20万元。冲回营业外支出,借:无形资产减值准备——转回准备 30万元[70-(60-60÷6×2)];贷:营业外支出 30万元。

(6)2004年摊销无形资产,借:管理费用 17.5万元(70÷4);贷:无形资产——A 17.5万元。与原摊销额之间的差额,借:无形资产减值准备——准备摊销 2.5万元(160÷8-70÷4);贷:无形资产减值准备——摊销准备 2.5万元。

(7)2004年年末出售无形资产。首先将无形资产减值准备明细科目余额全部转入处置准备,借:无形资产减值准备——计提准备 40万元、——摊销准备 2.5万元;贷:无形资产减值准备——处置准备 42.5万元。借:无形资产减值准备——处置准备 32.5万元;贷:无形资产减值准备——转回准备 30万元、——摊销准备 2.5万元。确认收入时,借:银行存款 60万元,无形资产减值准备——处置准备 10万元;贷:营业外收入 4.17万元,无形资产——A 62.5万元,应交税金 3.33万元。

通过以上账务处理,对于按照会计制度计提无形资产减值准备与按税法规定计算的两者之间产生的差异引起的应纳税所得额的调整金额,可以直接从相应的明细账户中分析取得。取得方式为:①当期计提的无形资产减值准备可以直接从“计提准备”明细科目的当期贷方发生额中取得。如2002年计提无形资产减值准备引起的应纳税所得额的调整金额为60万元。②无形资产减值准备计提后,按税法与按会计制度确认的无形资产摊销额之间的差异可以直接从“准备摊销”明细科目的当期借方发生额中取得。如2002年、2003年应纳税所得额的调整金额都为10万元,2004年为2.5万元。③提取减值准备的无形资产,在认定价值恢复当期,按税法与按会计制度确认产生的差异可以直接从“转回准备”明细科目的当期借方发生额中取得。如2003年无形资产价值恢复,因价值转回引起的应纳税所得额的调整金额为30万元。④当企业处置已计提减值准备的无形资产时,按税法与按会计制度确认产生的差异可以直接从“处置准备”明细科目的当期借方发生额中取得。如2004年处置无形资产引起的应纳税所得额的调整金额为10万元。○

国务院 国发[2005]38号文件

完善企业职工基本养老保险制度的规定

为与做实个人账户相衔接,从2006年1月1日起城镇各类企业职工、个体工商户和灵活就业人员都要参加企业职工基本养老保险。城镇个体工商户和灵活就业人员参加基本养老保险的缴费基数为当地上年度在岗职工平均工资,缴费比例为20%,其中8%记入个人账户,退休后按企业职工基本养老金计发办法计发基本养老金,个人账户的规模统一由本人缴费工资的11%调整为8%,全部由个人缴费形成,单位缴费不再划入个人账户。

按照现行计发办法,缴费满15年以上的,基础养老金

按当地职工上一年度平均工资的20%计发,个人账户养老金按账户储存额的1/120计发。这种办法存在两个问题:

一是缺乏参保缴费的激励约束机制。缴费15年以上的参保人员多缴不能多得,不符合社会保险权利与义务相对应的原则,而改革后按照新的计发办法,多缴就能够多得。在老办法下,还有少数人缴费满15年后就不愿缴费了。

二是不符合退休人员实际情况。目前我国退休人员退休后的平均余命在25年以上,而按现行计发办法个人账户储存额领取10年后就领完了。因此,这种不够合理的办法应当予以改变。按照新的基本养老金计发办法,参保人员每多缴一年增发一个百分点,上不封顶,有利于形成“多工作、多缴费、多得养老金”的激励约束机制,而且这样也更加符合退休人员平均余命的实际情况。

(2005年12月14日印发)