无形资产会计准则与税法相关规定的比较

山东工商学院会计学院　吴丽梅

【摘要】 关于无形资产的计价、摊销、投资和转让问题,新会计准则和税法规定之间存在着诸多差异。按照新会计准则进行会计核算的企业,要妥善处理准则与税法规定的差异,正确进行税务处理。

【关键词】 无形资产　税法　准则　差异

2006 年 2 月,财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》及《企业会计准则第 6 号——无形资产》等 38 项具体准则(以下简称《准则》)将于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行。《准则》对无形资产会计事项进行了规范,而在《企业所得税暂行条例实施细则》和国家税务总局颁发的有关企业所得税问题的具体规定中,对涉及无形资产的会计事项也有明确规定。《准则》与税法的规定在无形资产的计价、摊销、投资和转让等方面存在诸多差异。

一、无形资产计价的差异

1.外购无形资产的计价。《准则》规定,无形资产应当按照成本进行初始计量。外购无形资产的成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。《企业所得税税前扣除办法》(以下简称《办法》)规定,纳税人外购无形资产的价值,包括买价和购买过程中发生的相关费用,这与《准则》的规定存在差异。

2.自行研发无形资产的计价。《准则》规定,自行开发的无形资产,其成本包括自满足确认条件后至达到预定用途前所发生的支出总额,但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。《办法》规定,纳税人自行研制开发无形资产,应对研究开发费用进行准确归集,凡在发生时已作为研究开发费直接扣除的,该项无形资产使用时,不得再分期摊销。两者的规定基本相同,但为了鼓励企业研究开发新产品、新工艺、新技术,

---

偏离的详细情况、原因以及对会计报表的影响。ASB 在此文件中认为会计准则是关于如何在会计报表上反映某类交易与事项的权威公告,因此要使会计报表“真实与公允”,通常就必须同会计准则保持一致,只有在极少数情况下,才有必要偏离会计准则以保证会计报表“真实与公允”。因此,在英国,“真实与公允”的含义已经与遵守会计准则的意思基本相同,会计准则在解释公司会计报表是否“真实与公允”时具有很大的说服力,法院对会计准则也给予了很大的支持。

虽然会计准则的法律地位在英国已经得到肯定,但是,会计准则是否能作为免除法律责任的充分条件?在肯定英国会计准则的法律地位的同时,我们也不能不看到一些否定因素的存在。对会计准则法律地位质疑的原因主要有:第一,英国会计准则是由民间机构制定而不是由立法机关或立法机关授权的行政机关制定,与一般法律的权威性和稳定性相比,会计准则的法律效力较弱。第二,法官在法庭的辩论中应该依据法典进行判决,但陪审团的意见对法官判决的影响实际上是比较大的。虽然陪审团成员具有广泛的代表性,但其中真正了解会计准则且懂得会计实务的人却很少,甚至没有。而律师的雄辩和感染力对陪审团的影响往往大于法典的影响,因此,会计准则的法律地位也会受到影响。第三,人们在制定会计准则的过程中必然存在一些个人的主观判断,必然会受到个人知识、经验和认识水平的限制,从而影响到会计准则的质量。可见,要使英国会计准则的法律地位得到充分的肯定,还应从多方面对其进行完善。

四、结束语

在英国,遵守会计准则已经是保证财务报告“真实与公允”的基本要求,也逐渐成为衡量会计信息“真实与公允”的主要尺度,会计准则具有明确的法律地位,法院可以根据是否遵守会计准则来判断会计信息是否“真实与公允”。但是,由于一些制约因素的存在,因而遵守会计准则也并不一定能作为免除法律责任的充分条件。这种状况在未来较长的时间内也难以根本消除,因此,要从多方面寻求解决的途径。笔者认为,其中最主要的是通过对会计准则的不断完善,缩小会计准则与公众意识的差距,这样英国会计准则的法律地位才能得到充分认可。

主要参考文献

①郭道扬.会计史研究——历史·现时·未来(第二卷).北京:中国财政经济出版社,2004

②曲晓辉,李明辉.论会计准则的法律地位.会计研究,2004;5

③汪祥耀.英国会计准则研究与比较.上海:立信会计出版社,2002

④郭道扬.论两大法系的会计法律制度体系.会计研究,2002;8

⑤汪祥耀.英国会计准则的演进与最新发展.财经论丛,2002;2

税法同时又规定,所有财务核算健全、实行查账征收企业所得税的各种所有制的盈利工业企业(包括从事采矿业、制造业以及电力、燃气及水的生产和供应业的企业),凡当发生的技术开发费比上年实际发生额增长达到10%以上(含10%),其当年实际发生的费用除按规定据实列支外,经主管税务机关审核批准,可再按实际发生额的50%直接抵扣当年应纳税所得额。这部分加扣的费用构成《准则》与税法的永久性差异,需要进行纳税调整。

3.无形资产的期末计价。按照《准则》的规定,对符合规定条件的无形资产,期末要计提无形资产减值准备,而《办法》规定,坏账准备可以企业年末应收账款余额的5‰税前扣除,超过该比例的部分以及包括无形资产减值准备在内的其他各项减值准备,一律不得在税前扣除。《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(以下简称《通知》)还强调,企业的各项资产当有确凿证据证明已发生永久或实质性损害时,扣除变价收入、可收回金额以及责任和保险赔偿后,应确认为财产损失。当无形资产存在以下一项或若干项情况时,应当视为发生了永久性或实质性损害:①已被其他新技术所替代,并且已无使用价值和转让价值;②已超过法律保护期限,并且已不能为企业带来经济利益;③存在其他足以证明无形资产已经丧失使用价值和转让价值的情况。由此可见,《准则》允许企业预计无形资产损失,而税法只确认实质发生的损失,预计损失和实质发生的损失在确认时间上存在不同,这就构成了《准则》与税法之间的时间性差异。因此,是否计提以及计提多少无形资产减值准备对应纳税所得额都没有影响,计提时要作调减应纳税所得额处理,因价值恢复而冲销的减值准备应允许企业作相反的纳税调整。

二、无形资产价值摊销的差异

《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。企业摊销无形资产,应当自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止。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。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。使用寿命有限的无形资产,除了"有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产"和"可以根据活跃市场得到预计残值信息,并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在"两种情况外,其残值应当视为零。已计提减值准备的无形资产,摊销时应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。使用寿命不确定的无形资产不应摊销。《企业所得税暂行条例实施细则》明确规定,无形资产应当采取直线法摊销。受让或投资的无形资产,法律和合同或者企业申请书分别规定有效期限和受益期限的,按法定有效期限与合同或者企业申请书中规定的受益年限孰短原则摊销;法律没有规定使用年限的,按照合同或者企业申请书的受益年限摊销;法律和合同或者企业申请书没有规定使用年限的,或者自行开发的无形资产,摊销期限不得少于10年。《办法》规定,不论是外购商誉还是自创商誉,企业均不得进行价值摊销。《通知》规定,无形资产可按提取减值准备前的账面价值确定可扣除的摊销金额。这就是说,按照《准则》对无形资产进行摊销时,在摊销方法、残值扣除、摊销年限、摊销范围、减值准备等方面都可能与税法产生差异(具体情况见下表),摊销额要根据税法的规定进行纳税调整。

差异项目	会计准则	税 法
摊销方法	不限于直线法	直线法
残值扣除	符合条件的可以扣除残值	不考虑残值
摊销年限	自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止	不得短于使用期;没有规定使用期的不得少于10年
摊销范围	使用寿命不确定的无形资产不应摊销	不论是外购商誉还是自创商誉,企业均不得进行价值摊销
减值准备	已计提减值准备的无形资产,摊销时应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额	可按提取减值准备前的账面价值确定可扣除的摊销金额

三、无形资产投资与转让的差异

1.无形资产的投资。按照《准则》规定,以无形资产对外投资取得的长期股权投资,同时满足"该项交换具有商业实质"和"换入长期股权投资或换出无形资产的公允价值能够可靠地计量"两个条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产长期股权投资的成本,公允价值与换出无形资产账面价值的差额计入当期损益;如果未同时满足上述两个条件的无形资产对外投资,应当以投出无形资产的账面价值和应支付的相关税费作为长期股权投资的成本,不确认损益。《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》规定,企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。显然,按照企业所得税法的规定,无形资产对外投资要视同销售计算投资转让所得。会计准则和税法均规定按公允价值与账面价值的差额确认投出无形资产的所得,只是在确定各年应纳税所得额上可能会出现时间性差异。

2.无形资产的转让。《准则》规定,企业出售无形资产,应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益。企业所得税法中明确规定,计税收入总额包括纳税人提供或者转让专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权而取得的收入,无形资产的成本也可以作为准允扣除项目在计算应纳税所得额时扣除。《通知》规定,企业已提取减值准备的资产,如果有关准备在申报纳税时已调增应纳税所得额,转让处置有关资产而冲销的相关准备应允许作相反的纳税调整。可见,转让无形资产时,按《准则》和税法计算的损益结果可能存在差异,其差异主要来源于《准则》和税法计算的累计摊销额、已经计提的减值准备。这两种原因产生的差异应属于前期时间性差异的转回,如果会计的转让所得大于或小于税法的所得,企业纳税时要调减或调增应纳税所得额。

主要参考文献

盖地. 税务筹划:无形资产会计与税法差异. 上海会计,2003;1