

自行研发形成无形资产及摊销的所得税处理

吕新艳

(商丘职业技术学院经贸系 河南商丘 476000)

【摘要】对于企业内部自行研究开发形成的享受税收优惠的无形资产,由于企业会计准则与税法规定的不同,造成无形资产的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异,但这些暂时性差异并不是全部确认对所得税的影响。有多少确认,有多少不确认?怎样确认?本文针对这些问题提出自己的看法。

【关键词】账面价值 暂时性计税基础 计税基础

一、问题的提出及解决思路

对于企业内部自行研究开发形成的享受税收优惠的无形资产,在初始计量中,由于会计准则与税法规定的不同,造成无形资产的账面价值与计税基础之间形成可抵扣暂时性差异。根据《企业会计准则第18号——所得税》(CAS18)的规定,该可抵扣暂时性差异对所得税的影响并不确认。在后续计量中,也由于会计准则与税法规定的不一致产生的暂时性差异及因计提的无形资产减值准备不允许在税前扣除产生的暂时性差异,根据CAS18的规定,可以确认其对所得税的影响。

例:甲公司自2012年1月1日起经董事会批准自行研发一项新产品专利技术。2012年度研发支出为800万元,其中费用化支出200万元,资本化支出600万元。该公司开发形成的无形资产在2012年7月1日达到预定用途。税法规定,研发支出未形成无形资产计入当期损益的,按照研发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。假设甲企业对该新技术采用直线法按3年摊销,无残值,会计上每年的利润总额均为1000万元;假定税法规定该新技术采用直线法按5年摊销,无残值;无其他纳税调整事项;适用的企业所得税税率为25%。

2012年末无形资产账面价值=600-600/3×6/12=500(万元),无形资产计税基础=600×150%-600×150%/5×6/12=810(万元),可抵扣暂时性差异=810-500=310(万元)。这310万元的可抵扣暂时性差异并不是全部确认为递延所得税资产,有多少确认?怎么确认?

笔者建议:在计算计税基础时,增加一个“辅助性计税基础”的计算。对于内部研发形成的享受税收优惠的无形资产,在初始计量中,不确认无形资产账面价值与计税基础之间的可抵扣暂时性差异对所得税的影响,以开发过程中该无形资产符合资本化条件后至达到预定用途前

发生的支出为辅助性计税基础,也就是说不考虑无形资产成本的150%中的50%部分,仍然按无形资产成本的100%作为未来期间摊销额的基础。那么,无形资产辅助性计税基础=实际成本×100%-按“实际成本×100%”计算的税法累计摊销额;无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销额-无形资产减值准备;无形资产计税基础=实际成本×150%-按“实际成本×150%”计算的税法累计摊销额。其中,辅助性计税基础与账面价值的差异,由于没有考虑“无形资产实际成本×50%”加计摊销的部分,所以这部分暂时性差异可以确认对所得税的影响,确认递延所得税资产或递延所得税负债;计税基础与辅助性计税基础的差异,由于考虑了“无形资产实际成本×50%”可计摊销的部分,所以这部分暂时性差异不确认对所得税的影响。

二、会计处理与分析

1. 2012年1月1日至2012年6月30日之间自行研发过程中的会计分录:借:开发支出——费用化200、——资本化600;贷:银行存款等科目800。2012年7月1日形成无形资产的会计分录:借:无形资产600;贷:开发支出——资本化600。同时,将“开发支出——费用化”科目金额转入“管理费用”科目。

企业于2012年7月份开始对该无形资产进行摊销,2012年无形资产的摊销额=600÷3÷2=100(万元),会计分录:借:费用类科目100;贷:累计摊销100。

2012年的会计利润总额为1000万元,按税法规定,2012年可以税前扣除的无形资产摊销额=900÷5÷2=90(万元),2012年的应纳税所得额=1000-100+10=910(万元),2012年应纳所得税=910×25%=227.5(万元),会计分录:借:所得税费用227.5;贷:应交税费——应交所得税227.5。2012年12月31日,无形资产账面价值及计税基础如表1所示:

表1 单位:万元

项 目	无形 资产	差异处理		
		可确认 暂时性差异	不确认 暂时性差异	合计
账面价值	500			
辅助性计税基础	540	40		
计税基础	810		270	
总 计		40	270	310

2012年12月31日,无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销额-无形资产减值准备=600-100=500(万元);计税基础=实际成本×150%-按“实际成本×150%”计算的税法累计摊销额=600×150%-90=810(万元);辅助性计税基础=实际成本×100%-按“实际成本×100%”计算的税法累计摊销额=600×100%-600×100%÷5÷2=540(万元)。

资产计税基础大于账面价值而产生的可抵扣暂时性差异310万元并不能全部确认为递延所得税资产,其中,辅助性计税基础与账面价值的差异=540-500=40(万元),由于没有考虑无形资产“实际成本×50%”加计摊销的部分,所以这部分暂时性差异可以确认对所得税的影响。

会计分录:借:递延所得税资产10;贷:所得税费用10。计税基础与辅助性计税基础的差异=810-540=270(万元),由于考虑了“实际成本×50%”可计摊销的部分,所以这部分暂时性差异不确认对所得税的影响。

2. 2013年该无形资产的摊销额=600÷3=200(万元),会计分录为:借:费用类科目200;贷:累计摊销200。

2013年的会计利润总额为1 000万元,按税法规定,2013年可以税前扣除的无形资产摊销额=900÷5=180(万元),2013年的应纳税所得额=1 000+20=1 020(万元),2013年应纳所得税=1 020×25%=255(万元)。会计分录:借:所得税费用255;贷:应交税费——应交所得税255。

2013年12月31日,无形资产账面价值及计税基础如表2所示:

表2 单位:万元

项 目	无形 资产	差异处理		
		可确认 暂时性差异	不确认 暂时性差异	合计
账面价值	300			
辅助性计税基础	420	120		
计税基础	630		210	
总 计		120	210	330

2013年12月31日,无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销额-无形资产减值准备=600-100-200=300(万元);计税基础=实际成本×150%-按“实际成本×150%”计算的税法累计摊销额=600×150%-90-180=630

(万元);辅助性计税基础=实际成本×100%-按“实际成本×100%”计算的税法累计摊销额=600×100%-60-120=420(万元)。

资产计税基础大于账面价值而产生的可抵扣暂时性差异330万元并不能全部确认为递延所得税资产,其中,辅助性计税基础与账面价值的差异=420-300=120(万元),由于没有考虑无形资产“实际成本×50%”加计摊销的部分,所以这部分暂时性差异可以确认对所得税的影响,确认为递延所得税资产,期末递延所得税资产=120×25%=30(万元),期初递延所得税资产为10万元,递延所得税增加了20万元。

会计分录:借:递延所得税资产20;贷:所得税费用20。计税基础与辅助性计税基础的差异=630-420=210(万元),由于考虑了“实际成本×50%”可计摊销的部分,所以这部分暂时性差异不确认对所得税的影响。

3. 2014年该无形资产的摊销额、所得税等的计算及相关会计分录与2013年相同。

2014年12月31日,无形资产账面价值及计税基础如表3所示:

表3 单位:万元

项 目	无形 资产	差异处理		
		可确认 暂时性差异	不确认 暂时性差异	合计
账面价值	100			
辅助性计税基础	300	200		
计税基础	450		150	
总 计		200	150	350

2014年12月31日,无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销额-无形资产减值准备=600-100-200-200=100(万元);计税基础=实际成本×150%-按“实际成本×150%”计算的税法累计摊销额=600×150%-90-180-180=450(万元);辅助性计税基础=实际成本×100%-按“实际成本×100%”计算的税法累计摊销额=600×100%-60-120-120=300(万元)。

辅助性计税基础与账面价值的差异=300-100=200(万元),可以确认对所得税的影响,确认为递延所得税资产,期末递延所得税资产=200×25%=50(万元),期初递延所得税资产为30万元,递延所得税增加了20万元。

会计分录:借:递延所得税资产20;贷:所得税费用20。计税基础与辅助性计税基础的差异=450-300=150(万元),这部分暂时性差异不确认对所得税的影响。

4. 2015年该无形资产的摊销额=600÷3÷2=100(万元),会计分录为:借:费用类科目100;贷:累计摊销100。

2015年的会计利润总额为1 000万元,按税法规定,2015年可以税前扣除的无形资产的摊销额=900÷5=180

(万元),2015年的应纳税所得额=1000-80=920(万元),2015年应纳所得税=920×25%=230(万元)。会计分录:借:所得税费用230;贷:应交税费——应交所得税230。2015年12月31日,无形资产账面价值及计税基础如表4所示:

表4 单位:万元

项目	无形资产	差异处理		合计
		可确认暂时性差异	不确认暂时性差异	
账面价值	0			
辅助性计税基础	180	180		
计税基础	270		90	
总计		180	90	270

2015年12月31日,无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销额-无形资产减值准备=600-100-200-200-100=0(万元);计税基础=实际成本×150%-按“实际成本×150%”计算的税法累计摊销额=600×150%-90-180-180-180=270(万元);辅助性计税基础=实际成本×100%-按“实际成本×100%”计算的税法累计摊销额=600×100%-60-120-120-120=180(万元)。

辅助性计税基础与账面价值的差异=180-0=180(万元),可以确认对所得税的影响,确认为递延所得税资产,期末递延所得税资产=180×25%=45(万元),期初递延所得税资产为50万元,递延所得税减少了5万元。

会计分录:借:所得税费用5;贷:递延所得税资产5。计税基础与辅助性计税基础的差异=270-180=90(万元),这部分暂时性差异不确认对所得税的影响。

5. 2016年该无形资产摊销期结束,不再摊销。2016年的会计利润总额为1000万元,按税法规定,2016年可以税前扣除的无形资产摊销额=900÷5=180(万元),2016年的应纳税所得额=1000-180=820(万元),2016年应纳所得税=820×25%=205(万元)。会计分录:借:所得税费用205;贷:应交税费——应交所得税205。2016年12月31日,无形资产账面价值及计税基础如表5所示:

表5 单位:万元

项目	无形资产	差异处理		合计
		可确认暂时性差异	不确认暂时性差异	
账面价值	0			
辅助性计税基础	60	60		
计税基础	90		30	
总计		60	30	90

2016年12月31日,无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销额-无形资产减值准备=600-100-200-200-100=0(万元);计税基础=实际成本×150%-按“实际成本×150%”计算的税法累计摊销额=600×150%-90-180-

180-180-180=90(万元);辅助性计税基础=实际成本×100%-按“实际成本×100%”计算的税法累计摊销额=600×100%-60-120-120-120=60(万元)。

辅助性计税基础与账面价值的差异=60-0=60(万元),可以确认对所得税的影响,确认为递延所得税资产,期末递延所得税资产=60×25%=15(万元),期初递延所得税资产为45万元,递延所得税减少了30万元。

会计分录:借:所得税费用30;贷:递延所得税资产30。计税基础与辅助性计税基础的差异=90-60=30(万元),这部分暂时性差异不确认对所得税的影响。

6. 2017年该无形资产摊销额为0。2017年的会计利润总额为1000万元,按税法规定,2017年可以税前扣除的无形资产摊销额=900÷5÷2=90(万元),2017年的应纳税所得额=1000-90=910(万元),2017年应纳所得税=910×25%=227.5(万元)。会计分录:借:所得税费用227.5;贷:应交税费——应交所得税227.5。2017年12月31日,无形资产账面价值及计税基础如表6所示:

表6 单位:万元

项目	无形资产	差异处理		合计
		可确认暂时性差异	不确认暂时性差异	
账面价值	0			
辅助性计税基础	0	0		
计税基础	0		0	

2017年12月31日,无形资产账面价值=实际成本-会计累计摊销额-无形资产减值准备=600-100-200-200-100=0(万元);计税基础=实际成本×150%-按“实际成本×150%”计算的税法累计摊销额=600×150%-90-180-180-180-90=0(万元);辅助性计税基础=实际成本×100%-按“实际成本×100%”计算的税法累计摊销额=600×100%-60-120-120-120-120-60=0(万元)。

辅助性计税基础与账面价值的差异=0(万元),确认对所得税的影响,期末递延所得税资产=0×25%=0(万元),期初递延所得税资产为15万元,即递延所得税减少了15万元。会计分录:借:所得税费用15;贷:递延所得税资产15。

应当指出的是,增加“辅助性计税基础”计算的方法同样适用于内部研发形成的享受税收优惠的无形资产的会计摊销期大于税法摊销期及对无形资产计提减值准备的情况,本文不再赘述。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2013
2. 吴荷青.无形资产所得税会计中应注意的一个问题.财会月刊,2009;7