

无形资产会计核算稳健性探讨： 从与固定资产对比角度

王北军 彭 珏(博士生导师)

(西南大学经济管理学院 重庆 400715)

【摘要】 本文通过无形资产和固定资产会计处理的分析比较,发现它们在很多方面都非常近似。然而由于无形资产价值和其产生的未来经济利益具有较大的不确定性,因而会计准则要求对其会计处理更加稳健和谨慎。

【关键词】 无形资产 固定资产 稳健性

无形资产是企业的重要经济资源,作为企业的非货币性长期资产在企业中发挥着越来越重要的作用。《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南和其他相关准则规范了无形资产的确认、计量和相关信息的披露,旨在鼓励企业积极进行科技创新,加大研发投入,提升企业价值和核心竞争力。本文通过与同为非货币性长期资产的固定资产进行分析比较,阐述了无形资产确认和计量中的稳健性。

一、无形资产确认中的稳健性

《企业会计准则——基本准则》对会计各要素的定义突出了经济利益的核心特征,建立起了会计要素确认体系,规定会计要素在确认时均应满足相应条件,符合会计要素的定义;相关的经济利益很可能流入或者流出企业;该经济利益流入或者流出的金额能够可靠地计量。

我国会计准则对无形资产的定义强调了没有实物形态和可辨认性两个特点。不具有实物形态是无形资产区别于固定资产及其他有形资产的显著标志。根据无形资产的不可辨认性,过去包括在无形资产中的合并商誉由于其存在无法与企业自身相分离而不具有可辨认性,因此不构成无形资产的组成部分。而企业自创商誉以及内部产生的品牌、商标等由于其成本难以可靠计量也不应确认为无形资产。

固定资产和无形资产都能在较长时期内为企业提供经济利益,但二者为企业带来经济利益的方式有所不同。固定资产通过实物价值的磨损和转移来为企业带来经济利益,而无形资产在很大程度上通过所具有的技术含量来为企业带来经济利益。在实务中,判断固定资产包含的经济利益能否流入企业,主要看与该固定资产所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业。而无形资产在创造经济利益方面具有较大的不确定性。无形资产的取得成本与其能为企业带来未来经济利益之间并无内在联系,很难对其未来的获利能力作出合理的估计。在实务中,要确定无形资产产生的经济利益是否很可能流入企业,应当对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素作出合理的估计,并且应当有确凿证据支持(如合同或协议、经营收入指标等)。否则,企业不能将其确认为无形资

产,或者将其账面无形资产价值予以转销。在进行这种判断时,需要考虑企业内部因素(如有形资产)对无形资产为企业创造经济利益的配合情况,还要特别关注外部因素(如技术进步、市场需求变化、同行业竞争等)的影响。

二、无形资产初始计量中的稳健性

1. 关于外购无形资产超过正常信用条件延期支付的处理。这种情况下外购固定资产和无形资产的处理是相似的。现行会计准则在固定资产和无形资产的初始计量中引入了现值计量属性。购买固定资产和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,资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额作为未确认融资费用,应当在付款期内采用实际利率法进行摊销。摊销金额满足借款费用资本化条件的,应当计入资产的成本;不满足资本化条件的,计入各年财务费用。这样处理,客观上反映了固定资产和无形资产价值,没有高估资产价值,从而提高了会计信息的可靠性。

2. 自行研究开发取得无形资产的处理。企业自行建造的固定资产,应按照建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出,作为入账价值。购入建造固定资产的工程物资所支付的增值税额,不应计入工程成本,应作为进项税额单独列示,从销项税额中抵扣。而企业自行开发并依法申请取得的无形资产的成本则包括研究与开发的费用以及研发成功以后依法申请专利过程中所发生的费用。当前国际上的争论焦点是,研究与开发费用是否应将其资本化计入无形资产的价值。我国现行会计准则考虑到项目研究阶段计划性和探索性的特点,其费用能否形成无形资产具有很大的不确定性,故将该阶段发生的支出费用计入当期损益。而开发阶段发生的费用针对性强,形成成果的可能性较大,形成一项新产品或技术的条件已基本具备,因此对这个阶段发生的费用首先要确定它是否符合资本化的条件,对于满足资本化条件时点至无形资产达到预定可使用状态前发生的支出,计入无形资产成本,不符合资本化条件的支出,计入当期损益,达到资本化条件之前已费用化计入当期损益的支出不再调整。对开发费用

予以资本化,而不是按旧准则对研究开发费用全部予以费用化的处理,有利于提高企业科技创新的热情,体现了收入与费用相配比的原则。不过,这也加大了会计人员的专业判断难度。而研究阶段支出费用化和不符合资本化条件的开发费用费用化处理,相对自行建造的固定资产按入账价值作资本化处理而言,则体现了无形资产会计处理的稳健性。

3. 通过政府补助取得无形资产的处理。政府补助是企业取得无形资产的方式之一,如企业通过行政划拨取得的土地使用权,应根据《企业会计准则第16号——政府补助》第七条规定,按照公允价值计量,并计入递延收益(而非一次性计入当期损益),在土地使用权的使用期限内摊销计入营业外收入;公允价值不能可靠取得的,按照名义金额1元计量,且不进行摊销。这些做法都体现了稳健性原则。

三、无形资产后续计量中的稳健性

1. 关于资产减值测试的频率。现行会计准则规定,一般来说企业只有在有确凿证据表明资产存在减值迹象的情况下,才需要对资产进行减值测试,估计资产的可回收金额。但对因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产,因其在后续计量中不再进行摊销,考虑到这些资产的价值和产生的未来经济利益具有较大的不确定性,为了避免资产价值高估,及时确认商誉和使用寿命不确定的无形资产的减值损失,如实反映企业财务状况和经营成果,对于这些资产,无论是否存在减值迹象,企业至少应当于每年年度终了进行减值测试。另外,对于尚未达到可使用状态的无形资产,由于其价值通常具有较大的不确定性,也应当每年进行减值测试。

2. 关于资产减值损失的转回。我国《企业会计准则第8号——资产减值》规定,流动资产、债权以外的非流动资产(包括固定资产和无形资产)已计提的减值准备在以后期间价值回升时不得转回。这一规定与国际惯例有所不同,国际惯例对价值恢复、减值准备转回不设限,当然这是指在活跃的市场公允价值能够随时取得的前提下。从理论上来说,长期资产产生减值需要较长的时间,减值的反向转回很难在短期内出现。就无形资产而言,由于没有实物承担者,减值是否恢复更是很难判断。不允许已计提的资产减值准备转回,堵住了利用减值准备作为“秘密准备”调节各期利润的漏洞,虽然这可能会弱化合理性,但符合资产计量稳健性的要求,对提高会计信息的可靠性有利,从而可避免资产价值高估和费用低估。

3. 关于使用寿命的确定。固定资产的使用寿命往往是有限的。固定资产的服务潜力逐渐消逝,是因为其在使用过程中会发生各种损耗。一般而言,有形损耗决定固定资产的有效使用年限,即物质使用年限;无形损耗决定固定资产的实际使用年限,即经济使用年限,它通常短于物质使用年限。固定资产的折旧年限往往采用预计经济使用年限。而无形资产代表的未来经济利益受到诸多因素的影响,具有高度的不确定性,因此对其使用寿命要作出合理的估计。按照我国会计准则规定,对于来源于合同权利或其他法定权利的无形资产,其使用寿命不应超过合同权利或其他法定权利的期限;合同或法律没有规定使用寿命的,企业应当综合各方面情况进行判断,以确

定无形资产能为企业带来未来经济利益的期限;如果以上方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限,则该项无形资产应作为使用寿命不确定的资产而不进行摊销。由此可见,在确定无形资产使用寿命时,一般是不存在有形损耗的,更多考虑合同或法律期限和无形损耗的影响。

4. 关于残值的确定。固定资产一般是有残值的,其预计净残值是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态,企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。实务上,净残值一般通过固定资产在报废清理时预计残值收入扣除预计清理费用后的净额来确定。而对没有实物形态且使用寿命有限的无形资产,一般其残值应当视为零。除非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,或者可以根据活跃市场得到残值信息,并且该活跃市场在无形资产寿命结束时很可能存在,才对无形资产残值加以预计。这样处理,比较符合客观实际,也避免了资产价值高估和费用低估。

5. 关于摊销方法的选择。企业应当根据与固定资产和无形资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择折旧方法和摊销方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。企业在选择无形资产的摊销方法时,对受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产,可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销;对有特定产量限制的特许经营权或专利权,应采用产量法进行摊销。对无法可靠确定预期未来经济利益实现方式的无形资产,应当采用直线法摊销。相对于旧准则对无形资产规定的直线摊销法,现行准则完善了摊销方法,加速摊销等方法的采用更符合实际,也体现了稳健性原则。

6. 摊销过程中涉及的会计估计。企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命和预计净残值预计数与原先估计数有差异的,应当调整。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的,应当改变固定资产折旧方法。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。对无形资产的使用寿命和摊销方法的复核采取了类似固定资产的做法。值得注意的是,企业还应当对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的,应当估计其使用寿命,并进行摊销。如果期末重新复核后仍不能确定无形资产的价值,则应进行减值测试,计提减值准备。这些做法同样体现了稳健性原则。

【注】本文系重庆市教育科学“十一五”规划课题(项目编号:2008-GJ-023)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 国际会计准则理事会.国际财务报告准则 2004(中译本).北京:中国财政经济出版社,2005