

试析无形资产的会计处理与信息披露

王健姝

(温州大学商学院 浙江温州 325035)

【摘要】 本文从无形资产的定义、计量、研究开发费用处理、摊销、减值处理、信息披露等方面对无形资产新准则的内容进行论述,并提出如何进一步完善无形资产新准则。

【关键词】 无形资产 新准则 会计处理 信息披露

财政部新颁布的《企业会计准则第6号——无形资产》(简称“新准则”) 在无形资产会计计量、研究开发费用处理、无形资产摊销以及信息披露等方面做出很大的修改,在一定程度上提高了无形资产会计核算和信息披露的质量。新准则的变革,将在很大程度上改变财务报表数据,从而影响上市公司的经营成果。因此,新准则中出现的一些主要变化,值得相关会计信息使用者密切关注。

一、无形资产的会计处理

(一) 无形资产的外延扩展

新准则规定:无形资产,是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的,符合无形资产定义中的可辨认性标准:①能够从企业中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。②源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

根据以上定义,新准则强调了无形资产的可辨认性,而把不可辨认的自创商誉等排除在外。对于可辨认性的标准,新准则规定了以上两种情况。第一种情况说明,如果资产是可分的,就是可辨认的。但可分性是可辨认性的充分条件,而不是必要条件,除可分性之外,企业也可以按其他方式辨认资产,这就是第二种情况指出的。新准则采取概括法代替原来的列举法,为扩大无形资产的确认范围奠定了制度基础。新准则中关于无形资产的可辨认性要求及其符合条件,鲜明地体现了我国会计准则的国际趋同性。

(二) 无形资产的计量引入公允价值

新准则明确指出无形资产应当按照成本进行初始计量,体现了对历史成本原则的维护,并且列举出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项目。在此基础上,如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,其成本以购买价款的现值为基础确定。此外,通过非货币性资产交换、债务重组、政府补助和企业合并取得的无形资产的成本,分别按照相对应的准则来确定。而在这些准则中,

都规定了用以上方式取得的无形资产,可按照公允价值来确定其成本。

(三) 无形资产研究开发费用区别处理

根据新准则的规定:企业内部研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

1. 研究阶段的支出处理原则。企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益。将研究阶段的支出费用化基于以下原因:

(1) 研究阶段的支出与以后的效益相关性太低。有关专家指出,我国高新技术项目能够产生效益的比例仅为12%左右。在大多数情况下,本期研究阶段支出同以后的效益联系很少或没有直接联系,或即使有联系,也无法计量其受益的时间和金额,因此将其费用化处理并在未来期间分摊更具合理性。

(2) 研究阶段支出资本化不符合资产确认标准。资产的确认必须满足资产的定义,即未来的经济利益很可能流入企业,并且能够可靠地计量。研究阶段发生的各种费用往往难以根据某个特定的项目进行归集,随着企业间竞争的加剧,企业研究的项目能否成功以及将来给企业带来多少经济利益,具有较大的不确定性。某项资源如果不具备为企业带来未来经济利益的能力,即使发生巨额损耗,也不能确认为资产。

(3) 研究阶段支出费用化可使企业获得递延纳税收益。我国会计制度明确规定,将研究开发费用直接计入当期的管理费用,这使企业当期利润降低,可以起到“税收挡板”的作用,用以鼓励企业开展研发活动,促进企业的技术进步。

2. 开发阶段的支出处理原则。新准则规定,开发阶段支出只有在符合特定的条件时才能资本化,其理论依据在于研究同开发在性质上具有极大的差别,开发是研发的关键阶段,其成功的可能性明显提高。具体而言,企业内部研究开发项目开发阶段的支出,必须同时满足下列条件,才能确认为无形资产:①完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具

有可行性；②具有完成该无形资产并使用或出售的意图；③无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；④有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；⑤归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

(四) 无形资产的摊销

旧准则规定的摊销基数是无形资产成本，不考虑残值。而新准则规定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，其残值应当视为零，但是要排除以下几种特殊情况：①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；②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。可见，新准则对这方面规定得很具体。

再从摊销年限看，旧准则规定无形资产应在预计使用年限、合同规定的收益年限或法律规定的有效年限内进行摊销，对于未规定年限的，摊销期不应超过10年。而新准则规定，使用寿命有限的无形资产，在使用寿命内系统合理摊销，而使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

(五) 无形资产的减值处理

根据《企业会计准则第8号——资产减值》中的规定，可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。无形资产价值损失计入当期损益，同时计提相应的无形资产减值准备，无形资产减值损失确认后，无形资产摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计残值）。值得注意的是，无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，此条规定将极大地遏制利用资产减值准备粉饰财务报表的行为。

二、无形资产的信息披露

新准则要求企业按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的信息，关于披露内容有五项规定，而旧准则只规定了三项。具体内容比较如下。

无形资产新旧准则的信息披露内容对比表

旧准则规定	①无形资产的摊销年限；②无形资产期初和期末账面余额、变动情况及其原因；③当期确认的无形资产减值准备。
新准则规定	①无形资产期初和期末账面余额、累计摊销额及减值准备累计金额；②使用寿命有限的无形资产，其使用寿命的估计情况；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据；③无形资产的摊销方法；④用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额等情况；⑤计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

可以预见，新准则实施之后信息披露从质量和数量方面将会有很大的提高，这样更能反映企业无形资产的真实情况，可以更好地满足信息使用者的信息需求。

三、新准则引发的几点思考

新准则的颁布，无疑是我国会计准则建设的一件大事，反映了会计准则在制度化、规范化等方面取得的进步。但不容忽视的是，企业在无形资产的处理方面有了更大的选择空间，也对今后的会计实践工作提出了新的挑战，在这一具体准则中也存在着以下值得思考的问题。

1. 无形资产确认范围应该扩大。新准则规定企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。这导致很多重要的无形资源被排除在外，如自创商誉、人力资本等，从而使企业无形资产整体价值被低估。企业的自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等被排除在无形资产的确认范围之外，但这些“资产”却在现代企业价值中占有越来越重要的地位。高度竞争环境下的创新型企业在这些方面表现得特别突出，如制药业、无线通信业等，它们的投资重点主要表现在雇员知识、营销和分配系统等方面。然而，这些在财务报表中都未能得到充分反映。可以考虑采取一种最适当的方式将此类无形资源的相关信息纳入财务报表，有助于投资者得到可靠且相关的会计信息。

2. 无形资产信息披露应更加细化。当前披露的无形资产信息多为历史成本信息，缺乏前瞻性和预测性，且披露形式较为单一，仅有少量财务信息，基本没有非财务指标。例如，对无形资产减值准备仅披露计提金额，缺乏原因分析，不能充分揭示无形资产所面临的风险。在知识资本的比重日益提高的今天，仅仅披露这些内容是远远不够的。在经济全球化和与国际会计准则接轨的背景下应更加完整地披露无形资产信息。所以，笔者提出如下几点建议：①明确指出各类无形资产的具体种类；②明确指明各企业研究开发费用的已投入数额，表明该公司潜在的创新能力；③根据不同无形资产各自的特点，采用不同的摊销方法，其摊销年限应分别披露；④期初、期末余额应反映开发中的无形资产信息。

3. 加强对开发阶段支出资本化的监管。我国会计准则制定的目的是规范上市公司的行为，降低上市公司粉饰财务报表的可能性，而我国的上市公司有虚增利润的动机，这是不争的事实。新准则中有关无形资产开发阶段支出资本化的会计处理规定，因为研究与开发阶段的划分没有硬性指标，容易被上市公司利用，以操纵经营业绩。这样规定只适用于少数有长期核心竞争力的科技企业，它们投入的项目开发经费计入无形资产后在未来能够产生效益，而有更多的企业计入无形资产后的开发项目几乎不产生任何效益。为此我们必须进一步加强对开发阶段支出资本化的监督与管理，不能简单地从账面数据判断企业的经营业绩，而应更谨慎地去评估企业的长期真实价值。只有这样，企业才能提供反映真实价值的会计信息，真正体现投资者利益，实现会计准则保护中小投资者的宗旨。

主要参考文献

曹三方，陈莹. 无形资产会计实务及无形资产准则前景探讨. 财会月刊(综合版)，2005；12