



# 对无形资产减值转回处理的思考

西华大学管理学院 郑蓉

财政部发布的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》(以下简称《解答四》)规定,无形资产计提减值准备后,当表明无形资产发生减值的迹象全部或部分消失,并将以前年度已确认的减值损失予以全部或部分转回的,企业应按不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值与其可收回金额进行比较,以两者之中较低者与价值恢复前的无形资产账面价值之间的差额,借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。对于这一账务处理,注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》特别指出,由于无形资产不像固定资产那样将原值和累计摊销分设两个科目反映,“无形资产”科目的余额直接反映无形资产原值减去累计摊销额后的账面净值,因此当已计提减值准备的无形资产的价值又得以恢复时,无需像固定资产那样编制补记累计摊销数的会计分录,只需直接反映其可收回金额的恢复。

笔者认为,上述处理欠妥当,主要有以下两点:

首先,无形资产未将原值和累计摊销分设两个科目反映,这不应成为无形资产与固定资产减值恢复时会计处理产生实质性差异的理由。因为当无形资产使用一段时间之后,我们从会计报表上很难看出无形资产的原值与其已摊销价值。账面价值固然是重要的,但账面核算时关于无形资产的预计使用价值及有效年限的估计本来就是不精确的,以估计摊销后无形资产价值的单一披露代替无形资产原值及累计摊销的双重披露,必定会在一定程度上掩盖企业未来真实的盈利能力,降低会计报表信息的有用性,不利于会计报表使用者做出正确的投资决策。

其次,资产减值准备的计提是对预计损失的确认,它体现了稳健性原则。当影响资产减值的因素全部或部分消失时,应根据最新获取的资料及时修正过去所作的估计,全部或部分恢复已计提的减值准备。但出于稳健性原则和历史成本原则的考虑,资产价值最多只能恢复至不考虑减值情况下无形资产的账面价值。这从另一个角度反映出资产期末价值始终只能在其历史成本的范围内上下波动。

故笔者认为,正确的会计处理方法应该使得在任一时点的无形资产减值准备计提或转回后的余额等于不考虑减值情况下无形资产账面价值与其预计可收回金额的差额。当然,当无形资产预计可收回金额大于或等于其不考虑减值情况下无形资产账面价值时,其减值准备余额应该为零。而依照《解答四》的规定进行处理后,无形资产减值准备的余额则不能满足以上要求。如当无形资产价值完全恢复时,由于企

业应按不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值与价值恢复前的无形资产账面价值之间的差额,借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目,不补记过去减值少记的无形资产摊销,故恢复后“无形资产减值准备”科目仍有余额,且其余额正好是累计少摊销的资产价值。这样处理似乎表明无形资产的价值并未完全恢复,这显然与事实不符。当不考虑减值情况,“无形资产账面价值>预计可收回金额>价值恢复前的无形资产账面价值”时,企业又按预计可收回金额与价值恢复前的无形资产账面价值的差额借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。价值恢复后“无形资产减值准备”科目的余额仍高于不考虑减值情况下无形资产账面价值与其预计可收回金额的差额,两者的差额正好是未补记的无形资产摊销额。

综上所述,笔者认为,无形资产减值转回时正确的会计处理方法应该是:借:无形资产减值准备(补记的摊销金额与当期转回的营业外支出之和);贷:无形资产(因减值累计少摊销的无形资产金额之和),营业外支出(减值恢复前账面价值与预计可收回金额之差)。

按以上分录调整后,当“预计可收回金额>不考虑减值情况下无形资产账面价值>价值恢复前的无形资产账面价值”时,“无形资产减值准备”科目余额为零;当不考虑减值情况,“无形资产账面价值>预计可收回金额>价值恢复前的无形资产账面价值”时,“无形资产减值准备”科目余额=不考虑减值情况下无形资产账面价值-预计可收回金额。

下面分情况举例说明:

1.预计可收回金额>不考虑减值情况下无形资产账面价值>价值恢复前的无形资产账面价值。

例1:A公司于1999年1月1日正式对其自行开发的一项专利依法申请注册,支付律师费和注册费15万元。该无形资产预计使用年限为5年,法律规定年限为10年。2000年12月31日,由于与该无形资产相关的经济因素发生不利变化,导致其发生减值,A公司估计可收回金额为6万元。2002年12月31日,A公司发现导致该无形资产2000年发生减值损失的不利因素已全部消失,且估计此时可收回金额为3.5万元。假定不考虑所得税及其他相关税费的影响。

按《解答四》的解法,A公司无形资产减值准备计提及摊销的计算如表1。

依照《解答四》的规定,2002年摊销时,借:管理费用2万元;贷:无形资产2万元。转回减值时,借:无形资产减值准备

表1 单位:万元

时间	当年摊销金额①	已摊销金额②	账面金额③ =原值-②	减值准备余额④	账面价值 ⑤=③-④
1999年末	3	3	12	0	12
2000年末	3	6	9	3(可收回金额6)	6
2001年末	2	8	7	3	4
2002年末	2	10	5	2(可收回金额3.5)	3
2003年末	3	13	2	2	0

1万元;贷:营业外支出——计提的无形资产减值准备1万元。2003年摊销时,借:管理费用3万元;贷:无形资产3万元。结平账户余额,借:无形资产减值准备2万元;贷:营业外支出——计提的无形资产减值准备2万元。

按笔者的解法:A公司无形资产减值准备计提及摊销的计算如表2(1999~2001年计算同表1)。

表2 单位:万元

时间	当年摊销金额①	已摊销金额②	账面金额③ =原值-②	减值准备余额④	账面价值 ⑤=③-④
2002年末	2	12	3	0(可收回金额3.5)	3
2003年末	3	15	0	0	0

2002年摊销时,借:管理费用2万元;贷:无形资产2万元。转回减值时,借:无形资产减值准备3万元;贷:无形资产2万元,营业外支出——计提的无形资产减值准备1万元。2003年摊销时,借:管理费用3万元;贷:无形资产3万元。

首先,两种解法的根本差异在于2002年转回时的会计处理。依照《解答四》的规定,2002年恢复的减值金额是1万元,恢复后“无形资产减值准备”科目的余额为2万元。这似乎表明影响无形资产减值的因素并未完全消失,该无形资产仍有保留部分减值准备的必要。而事实上预计可收回金额已高于计提减值准备前的无形资产账面价值,即“无形资产减值准备”科目的余额应该为零。按照笔者的解法,2002年转回减值准备3万元,正好使“无形资产减值准备”科目的余额为零,这符合市场变化的实际情形。

其次,按照笔者的解法,2002年不仅恢复了减值准备2万元,而且还恢复了2001年和2002年少摊销的无形资产价值2万元。其理由是,2000年计提减值准备虽然造成当年的税前利润及无形资产账面价值均减少了3万元,但税前损益的这部分减少却被2001年和2002年少摊销的管理费用部分抵销了。因此当2002年价值恢复时,实际需要调整的税前损益只有1万元,而不是3万元。但减值的计提却使2002年减值恢复前无形资产的余额增加了2万元,账面价值减少了1万元。无形资产的摊销及减值计提虽然都会使无形资产账面价值减少,但两者的性质是完全不同的,故应在恢复无形资产减值的同时补记少摊销的无形资产价值。

再次,按照笔者的解法,2003年末“无形资产”科目及其相应减值科目余额均为零,但依照《解答四》的解法,即使无形资产已按其使用年限摊销完毕,但“无形资产”科目及其相应减值准备科目均有余额2万元。事实上,这是因2002年无形资产价值未补记其累计少摊销金额,使“无形资产减值准备”科目余额未充分恢复所致。故依照《解答四》的规定,2003年必须补作一笔分录来结平账户余额,使得已摊销完毕的无

形资产各账户余额均为零,但此时账务处理的依据不明确。

2.不考虑减值情况下无形资产账面价值>预计可收回金额>价值恢复前的无形资产账面价值。

例2:其他条件同例1,但2002年预计可收回金额为2.5万元。按照《解答四》的解法:

表3 单位:万元

时间	当年摊销金额①	已摊销金额②	账面金额③ =原值-②	减值准备余额④	账面价值 ⑤=③-④
1999年末	3	3	12	0	12
2000年末	3	6	9	3(可收回金额6)	6
2001年末	2	8	7	3	4
2002年末	2	10	5	2.5(可收回金额2.5)	2.5
2003年末	2.5	12.5	2.5	2.5	0

2002年摊销时,借:管理费用2万元;贷:无形资产2万元。转回减值时,借:无形资产减值准备0.5万元;贷:营业外支出——计提的无形资产减值准备0.5万元。2003年摊销时,借:管理费用2.5万元;贷:无形资产2.5万元。结平至由于已计提的减值准备未完全恢复所引起的“无形资产减值准备”科目余额及“无形资产”科目余额:借:无形资产减值准备2.5万元;贷:营业外支出——计提的无形资产减值准备2.5万元。

按照笔者的解法(1999~2001年计算同上表):

表4 单位:万元

时间	当年摊销金额①	已摊销金额②	账面金额③ =原值-②	减值准备余额④	账面价值 ⑤=③-④
2002年末	2	12(加补摊2)	3	0.5(可收回金额2.5)	2.5
2003年末	2.5	14.5	0.5	0.5	0

2002年摊销时,借:管理费用2万元;贷:无形资产2万元。转回减值时,借:无形资产减值准备2.5万元;贷:无形资产2万元,营业外支出——计提的无形资产减值准备0.5万元。2003年摊销时,借:管理费用3万元;贷:无形资产3万元。结平至由于已计提的减值准备未完全恢复所引起的“无形资产减值准备”科目余额及“无形资产”科目余额:借:无形资产减值准备0.5万元;贷:营业外支出——计提的无形资产减值准备0.5万元。

可见,两种解法的主要差异仍在于2002年减值转回的处理。按照笔者的解法,转回后无形资产减值准备余额为0.5万元;而按照《解答四》的解法,转回后无形资产减值准备余额为2.5万元,比笔者解法下的计算结果多2万元,这正是未补记的累计摊销金额。同时,由于这一处理的差异也造成了2003年年末结平账户时,两种解法下冲减的无形资产减值准备余额及营业外支出余额均有2万元差额。以不考虑减值情况下无形资产账面价值为参考,至2003年年末实际仍未恢复的减值准备余额应该只有0.5万元,即不考虑减值情形下无形资产账面价值3万元与2002年年末预计可收回金额2.5万元之差。同时,2000年计提减值准备造成的3万元损失,通过2001年、2002年少摊销的无形资产账面价值已抵销了2万元,2002年价值回升时通过冲减营业外支出又抵销了0.5万元,真正因2000年计提减值准备而未抵销的税前损益金额实际只有0.5万元,而不是2.5万元,故《解答四》的解法不够妥当。○