

《企业会计准则第6号——无形资产》解析

中国机械工业集团 杨鸿雁 贲韦华

一、新准则的主要内容

《企业会计准则第6号——无形资产》共有六章二十四条,各章的主要内容如下:

第一章“总则”,规定了本准则规范的内容和适用范围。

第二章“确认”,规定了一项资产能够被确认为无形资产必须符合的定义和确认条件。

第三章“初始计量”,分别规定了企业通过外购、自行开发、投资者投入、企业合并、非货币性资产交换、债务重组、政府补助等形式取得无形资产后进行无形资产价值初始计量的依据。

第四章“后续计量”,规定了取得无形资产后价值计量的依据和方法,包括摊销期限、摊销办法等内容。

第五章“处置和报废”,规定了企业出售和报废无形资产时会计的处理原则。

第六章“披露”,规定了企业应在附注中披露的有关无形资产的相关信息。

二、新准则与现行准则的比较

1. 准则的适用范围不同。

(1) 现行准则规定,本准则不涉及企业合并中产生的商誉。

(2) 新准则除了规定企业合并中产生的商誉应适用《企业会计准则第8号——资产减值》和《企业会计准则第20号——企业合并》而不得适用本准则外,还规定矿区权益和作为投资性房地产的土地使用权也不得适用本准则,应分别适用《企业会计准则第27号——石油天然气开采》和《企业会计准则第3号——投资性房地产》。

2. 对无形资产的定义不同。

(1) 现行准则规定无形资产是企业因特定目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。同时,将无形资产分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产两类,其中不可辨认无形资产是指商誉。

(2) 新准则规定无形资产是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。新准则规定的无形资产仅包括现行准则定义中可辨认无形资产部分,对于不可辨认的商誉,新准则中没有加以规范。同时,新准则还明确了达到无形资产可辨认性的两个标准。

3. 对企业研发费用会计处理的规定不同。

(1) 现行准则规定企业自行开发无形资产,在研究开发期间发生的支出都要费用化,只有研发成功申报专利时发生的支出才能资本化。

(2) 新准则规定企业内部研发项目支出,应按研究阶段支

出与开发阶段支出分别处理。企业在研究阶段发生的支出应于发生时计入当期损益,研究后进入开发阶段所发生的支出在满足一定条件后允许资本化。

4. 对无形资产初始确认的规定不同。

现行准则和新准则都分别按无形资产取得方式的不同对如何确定无形资产的入账价值作了规定,不同的是新准则引入了公允价值的计量标准,可以更加真实地反映经济实质。现行准则和新准则之间的差异还表现在:

(1) 对于外购无形资产的成本,现行准则规定以实际支付的价款作为入账价值;新准则规定将使该项资产达到预定用途所发生的全部支出列为成本,但是超过正常信用条件延期支付产生的价差,除按规定可以将一部分资本化之外,其余的应在信用期间确认为利息费用。

(2) 投资者投入无形资产的成本,现行准则规定应以投资各方确认的价值作为入账价值,但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值;新准则规定应按投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。同时,新准则取消了现行准则中关于“企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值”的规定。

(3) 新准则规定,以政府补助形式取得的无形资产应遵守《企业会计准则第16号——政府补助》的规定,以接受的无形资产的公允价值确认成本,公允价值不能可靠计量的按照名义金额计量。

5. 对无形资产后续计量的规定不同。

(1) 所谓后续支出就是指无形资产确认形成后发生的相关支出。对于后续支出的处理,不同的国家有不同的处理方式。我国现行准则规定,无形资产在确认后发生的支出应在发生时确认为当期费用,而新准则取消了此方面的规定。

(2) 为了与国际会计准则相协调,新准则增加了有关使用寿命不确定的无形资产的会计处理规定。新准则规定将无形资产按使用寿命划分为使用寿命有限的无形资产和使用寿命不确定的无形资产两类,并分别规定了这两类无形资产的后续计量方法。同时要求企业应在每个会计期间判断和复核无形资产的使用寿命,根据使用寿命是否有限来确定无形资产的后续计量方法及相应的摊销期。使用寿命不确定的无形资产不得进行摊销。

三、新准则对企业的影响及对策

新准则比现行准则更接近国际会计准则,在无形资产的

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》解析

厦门财政审核中心 王淑霞 中国电信集团公司 侯锐

一、新准则的主要内容

1. 对非货币性资产交换概念的理解。

(1) 货币性资产与现金等价物是不同的概念。货币性资产以可确定金额为特征,如现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资,可收回的金额是确定的。而现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险较小的投资,如交易性的债券、证券,其交易后能收回的金额是不确定的。

(2) 非货币性资产交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。新准则与现行准则在非货币性资产定义及判断非货币性资产交换事项的标准上是一致的,主要区别在于新准则引入了公允价值作为换入资产入账价值的计价基础,且对非货币性资产交换损益的确认方式不同。

2. 非货币性资产交换的确认与计量。在不同的条件下,非

定义、确认、计量、披露等方面借鉴和采纳了国际会计准则的相关规定。例如,新准则规定商誉不再作为无形资产核算,只在企业合并时确认并单独反映,既符合国际惯例也可以防止企业虚增资产。同时,新准则也更符合我国经济发展的现状,具有鲜明的中国特色,如为防止企业利用减值准备的计提和转回来调节利润,新准则规定无形资产减值准备一经计提不得转回。

针对新准则中“无形资产减值准备一经计提不得转回”这一规定,会计人员在判断资产是否减值、是否需要计提减值准备时应更加谨慎。由于新准则从2007年1月1日起在上市公司范围内施行,对于以前通过计提资产减值准备来调节利润的上市公司可能会在2007年执行新准则前进行大额减值准备转回,从而可能出现个别上市公司2006年利润大幅增加的现象。

与现行准则相比,新准则更需要企业会计人员的职业判断,如要求对无形资产使用寿命进行判断进而确定无形资产的摊销期等。会计人员的执业水平对企业各会计期间利润的反映将产生一定影响。

然而,对企业影响最大、最深远的是新准则中对企业自行开发无形资产发生的内部研发费用所做出的规定。新准则规定研究阶段支出费用化,而符合条件的开发阶段支出可以资本化。具体而言,只有当企业可以证明以下所有各项内容时,开发产生的无形资产才能确认:①完成该无形资产以使其达到使用或出售状态具有技术上的可行性;②企业有完成该无形资产并使用或出售的意图;③有资料证明无形资产能产生

货币性资产交换分别采用公允价值和账面价值计量,不同的计量方式对换入资产成本及非货币性资产交换损益的确认方式不同。

(1) 新准则采用公允价值计量的判断。新准则规定,非货币性资产交换同时满足以下两个条件时,以公允价值计量:一是该项交换具有商业实质;二是换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。当不满足这两个条件之一时,以换出资产的账面价值计量。

因此,非货币性资产交换是采用账面价值计量还是采用公允价值计量,对该项交换是否具有商业实质的判断是关键。通过以下两个条件可以判断非货币性资产交换是否具有商业实质,满足其中一个条件即可:一是换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同;二是换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同,且其差额与

经济利益的方式;④有足够的资源和技术支持,以完成无形资产的开发并有能力使用或出售该无形资产。

现行准则规定企业研发费用计入当期损益,其合理性在于符合稳健性原则。因为研究开发活动常常与企业未来的收益有关,但这种收益能否取得具有较大的不确定性。同时,这种方法也易于会计人员掌握和操作。但是,研发支出完全费用化的处理方法也存在很多不合理的地方:第一,费用化不符合配比原则。按照配比原则,同一会计期间的各项收入及其相关的成本费用,应当在该会计期间内确认。而将研发支出作为当期损益、将研发成果申请专利时发生的支出确认为无形资产并在创造利润的期间摊销,一来摊销成本远远少于研制开发的总成本,二来成本与收益严重不配比。第二,不符合真实性原则。将研发费用作为当期损益,在研究阶段会因增大企业成本费用而虚减利润,而在开发阶段又会因摊销成本较少而虚增利润。这样处理不能真实地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。第三,不符合一致性原则。对于企业外购专利、商标、专有技术等无形资产的支出,可以实际支付的价款确认为无形资产的价值,而自行研究开发的只有满足特定条件的部分支出才能资本化,这样就造成了同样的资产因取得的渠道不同而采用不同的处理方法,不符合一致性原则,使会计信息在一定程度上失去可比性。

新准则将企业研发支出分阶段处理,既允许研究阶段支出费用化又允许开发阶段支出资本化,既遵循了稳健性原则又更好地体现了配比原则、真实性原则和一致性原则,而且与国际会计准则的相关规定协调一致。○