



中外无形资产确认与摊销之比较

浙江师范大学工商管理学院 金水英

从无形资产确认的发展历程来看,美国、英国以及国际会计准则委员会(IASC)等均先后颁布了一些规范无形资产确认的准则。我国于2001年颁布实施了《企业会计准则——无形资产》之后,于2006年2月15日又颁布了修订稿。为了对国内外的无形资产准则有一个深入的认识,本文将对这些准则的主要内容进行比较分析。

一、无形资产概念的比较

IASC于1998年10月1日颁布的《国际会计准则第38号——无形资产》(IAS 38)中将无形资产定义为:为用于商品或劳务的生产或供应、出租给其他单位或为管理目的而持有的、没有实物形态的、可辨认的非货币性资产。符合无形资产的定义应满足可辨认性、对资源的控制性和未来经济利益性。

英国《财务报告准则公告第10号——商誉和无形资产》(FRS 10)认为,无形资产是指不具有实物形态、可辨认、企业可以控制的非金融性长期资产。

我国2001年1月1日开始实施的《企业会计准则——无形资产》(以下简称“旧准则”)中将无形资产定义为:无形资产,指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。

2006年2月15日财政部新颁布的《企业会计准则第6号——无形资产》(以下简称“新准则”)中将无形资产定义为: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。

可见,国内外对无形资产概念的认识基本一致。我国新准则充分借鉴了IAS 38的思想,取消了旧准则中“无形资产属于长期资产”的限制,增加了“可辨认”的条件,反映了无形资产的“没有实物形态”、“可辨认”和“非货币性资产”三大基本特征。

二、无形资产确认范围的比较

无形资产的范围不是固定不变的,而是随着经济和科技水平的发展、经济管理要求的变化而变化的。这就使得无形资产范围的确定较为困难,目前大多数国家采取列举的方法来说明其范围。

IAS 38的诸多条款大致反映出无形资产的范围:①商标名称;②报刊刊头;③计算机软件;④许可证和特许权;⑤版权、专利和其他行业性的财产权、服务和经营权;⑥处方、配方、模型、设计和样板;⑦金融资产;⑧保险公司与保单持有人之间签订的合同;⑨递延所得税资产,雇员福利所形成的资产;⑩融资租赁而持有的无形资产,电影、录像、戏剧、手

稿、专利权和版权等项目的许可证协议中的权利;⑪有法定权利保护的,因培训形成、能导致未来经济利益、有技术专长的一组熟练员工;⑫有法定权利保护或其他方式控制的,企业拥有的客户单、客户组合、客户关系、客户信赖、市场份额、进口配额;⑬矿产权,以及矿产、石油、天然气和类似非再生性资源的勘探支出或开发和采掘支出等;⑭抵押服务权、捕捞许可证。

据有关资料显示,美国评估公司所涉及的无形资产已达23项之多,而且有与日俱增的趋势。这23项为:专利,特许权,配方,版权,商标,专营权,交易合同,电脑软件,雇用合同,租赁权益,优惠融资,商誉,商业秘密,技术秘诀,职工队伍,分销,包装,核心储户基础,失业评价,生产和销售系统,微缩胶片,权力,广告材料。

英国的资产负债表中列示的无形资产包括开发成本、特许权、专利权、许可证、商标权等权利和资产,将商誉排除在外。

我国2001年1月1日开始实施的旧准则和2001年7月发布的《资产评估准则——无形资产》中将无形资产分为可辨认的无形资产和不可辨认的无形资产。可辨认的无形资产包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权;不可辨认的无形资产是指商誉。

而在2006年2月15日发布的新准则中规定,无形资产定义中的可辨认性标准为: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。

从以上资料可知,在我国新准则颁布以前,相对于国外规定的无形资产范围而言,我国确定的范围较窄。但我国2006年发布的新准则对此进行了改进,扩大了无形资产的范围,使得我国无形资产的确认范围与国际上无形资产的确认范围靠近了一步。

在商誉的处理方式上,大多数国家认为,商誉是一类特殊的资产,应与一般意义上的无形资产区分开来,因此未将商誉纳入无形资产范围加以规范,而美国则将商誉作为一项无形资产确认。

三、无形资产确认标准的比较

无形资产确认要解决的问题是,满足什么条件的无形资产项目才能作为企业的无形资产入账。国内外对无形资产确认标准的认识也不尽相同。

□·参考资料

《国际会计准则第9号——研究和开发支出》(IAS 9)的第14条对研究和开发费用的处理进行了规定。随后1999年7月1日实施的IAS 38对研究和开发费用的处理进行了重新规定。

IAS 38的第18条规定中,指出了无形资产确认的三个条件:①满足无形资产的定义;②归属于该资产的未来经济利益很可能流入企业;③该资产的成本能够可靠地计量。第42条规定,研究(或内部项目的研究阶段)不会产生应予以确认的无形资产。研究(或内部项目的研究阶段)的支出应在其发生时确认为费用。第45条规定,当且仅当企业可以证明以下所有各项时,开发(或内部项目的开发阶段)产生的无形资产应予以确认。第60条规定,除非满足一定的条件,无形资产在其购置或完成后发生的支出应在发生时确认为费用。

美国财务会计准则委员会(FASB)在《财务会计概念公告第5号——企业财务报表中的确认和计量》中给出了会计要素确认的四个标准:可定义性、可计量性、相关性、可靠性。无形资产的确认遵照此标准执行。

FASB发布的《财务会计准则公告第2号——研究与开发成本的会计处理》规定:所有的研究开发支出在发生时确认为费用。会计原则委员会公布的第17号意见书要求购入商誉作为无形资产确认入账,对于负商誉也要加以确认并进行反映。而自创商誉不应予以确认。美国的会计准则没有特别就无形资产后续支出的处理问题提供指南。在美国会计实务中普遍采用的做法是,对于可辨认无形资产,允许资本化的后续支出通常仅限于那些能够延长无形资产使用寿命的支出。

英国FRS 10没有特别强调无形资产应在符合什么条件的情况下予以确认,但规定,如果无形资产满足可辨认性的法定要求和概念性要求(即无形资产能够可靠地计量),则可以单独确认。

英国《标准会计实务公告第13号——研究开发会计》规定:研究开发支出应分情况进行处理。研究发生的支出,通常应在发生时予以费用化;开发支出也通常在发生时计入损益,除非出现特定的情况,才可以资本化。

我国旧准则中的第4条将无形资产的确认标准规定为:①该资产产生的经济利益很可能流入企业;②该资产的成本能够可靠地计量。新准则在保留上述两个条件的同时,对第一个条件作了补充说明,企业在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入时,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做出合理估计,并且应当有明确证据支持。

我国新准则对研究与开发支出的处理进行了修改,规定研究阶段的支出计入当期损益,开发阶段的支出在满足一定的条件时,确认为无形资产。

由此可知,国际上对无形资产的确认标准不尽相同。我国新准则规定的确认标准和IAS 38规定的标准基本一致。对于研究与开发支出,各国的处理也不一样。美国等国家将研究与开发支出全部作为期间费用。IAS 38和英国FRS 10认为,研究与开发支出应分情况进行处理。我国新准则出于与国际接轨的目的,将研究与开发支出分情况加以对待。对于后续

支出,各国基本上都予以费用化。

四、无形资产初始计量方法的比较

IAS 38第22条规定无形资产应按其成本进行初始计量,并对单独获得的无形资产、作为企业合并的一部分获得的无形资产、非货币性交易取得的无形资产、内部产生的无形资产的入账价值进行了详细的规定。初始确认后,第63条和第64条规定,无形资产为其成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额,或以重估价作为其账面金额,即重估日的公允价值减去随后发生的累计摊销额和累计减值损失后的余额。

美国会计准则对无形资产的初始成本也要求按成本计量。该准则也对单独购入的无形资产、同其他资产一起购入的无形资产、购入的商誉、非货币性交易取得的无形资产等进行了明确的规定。与IAS 38不同的是,美国会计准则不允许企业在无形资产确认后重新估价。

对于单独购入、作为企业合并的一部分取得、内部产生的无形资产,FRS 10的规定与IAS 38基本一致。对于后续计量,FRS 10允许采用重估价对无形资产进行后续计量,并规定,如果采用这种做法,重估应足够频繁地进行,以使资产的账面价值与其在资产负债表日利用公允价值确定的账面价值不会存在重大差异。

我国新准则详细地描述了购入的、投资者投入的、接受捐赠的等各种方式取得的无形资产的计量方式,其在总体上都遵循历史成本原则。对于后续计量,新准则规定应以无形资产成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额作为其账面价值。

可见,国际上相关准则在确定无形资产的初始入账价值时,基本都遵循了历史成本原则。我国新准则还强调了入账价值的公允性,引入了时间价值的观念。对于后续价值的再确认,IAS 38和英国会计准则规定,可以用其成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额作为其账面金额,也可以用重估价作为其账面金额。而美国则不允许采用重估价进行计量。我国和美国一样,也不允许采用重估价进行计量。

五、无形资产摊销规定的比较

我国新准则将无形资产区分为使用寿命有限和使用寿命无限的无形资产,只有使用寿命有限的无形资产才予以摊销,通过估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位来确定摊销期限,且对摊销期限不做具体约束。对于摊销方法,新准则规定,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。对于残值,我国新准则没有考虑,即假定残值为零。

国外对摊销方法的认识基本一致,即除非可以证明其他摊销方法比直线法更好,一般使用直线法进行摊销。对残值的认识也基本一致,都假定残值为零,除非残值可以可靠地计量。但是对于摊销期限,由于各国的实际情况不同,规定也不一样。我国新准则取消了对摊销期限的限制,比一些国家的规定更灵活。美国和英国还将无形资产分为应摊销和不应摊销两类,我国新准则也借鉴了此做法,只对应摊销的无形资产进行摊销处理。○