

从无形资产新旧准则比较看我国 会计准则的国际趋同

余春香¹ 张永冀²

(1. 厦门大学 管理学院, 福建 厦门 361005;

2. 中国人民大学 商学院, 北京 100872)

【摘 要】从无形资产的定义、研究与开发费用的确认、无形资产的初始计量和后续计量等方面比较新旧会计准则的规定, 并与国际会计准则相比较, 得出我国会计准则已经趋同于国际会计准则的结论。

【关 键 词】会计准则; 无形资产; 国际会计准则

【中图分类号】F233 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1009 - 4148 (2006) 06 - 0047 - 02

一、无形资产的定义

旧准则将无形资产定义为企业为生产商品、提供劳务、出租, 或为管理企业集团财务目的而持有的、无实物形态的非货币性长期资产。无形资产可分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。可辨认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、特许权等; 不可辨认无形资产指商誉^[1]。

新准则将无形资产定义为企业拥有或控制的无实物形态的可辨认非货币性资产^[2]。资产在符合下列条件时, 满足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由企业或其他权利和义务中转移或者分离。旧准则中没有定义可辨认性, 只是笼统的认为可辨认资产以及不可辨认资产应该包括的种类, 新版中定义了可辨认性, 并且删除了“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”而这些修改正是国际会计准则 2004 年所修改的内容, 从而新的会计准则与国际会计准则在无形资产的定义上保持一致。

二、研究与开发费用

旧准则规定自行开发并依法申请取得的无形资产, 其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定; 依法申请取得前发生的研究与开发费用, 应于发生时

确认为当期费用^[1]。这种会计处理方法符合会计的稳健性原则且核算简单便于会计人员操作, 同时也体现了国家对企业进行研究与开发活动的政策支持使企业获得了税收优惠, 有利于企业进行更多的研究与开发。但是也存在一定的问题, 如不符合真实性原则、违反了会计核算应合理划分收益性支出与资本性支出原则以及不符合配比原则。目前国际上对研究与开发费用的处理有三种不同的意见: 国际会计准则认为研究费用应当计入损益, 而开发费用则应资本化; 英国会计准则认为, 研究与开发费用在符合一定条件时可以资本化; 而美国会计准则主张将其计入当期损益。

新准则依照国际会计准则做了修改, 即企业内部研究开发项目的支出, 应当区分为研究阶段支出和开发阶段支出^[2]。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, 而企业内部研究开发项目开发阶段的支出, 同时满足一定条件时, 才能确认为无形资产。所满足的条件与国际会计准则也是一致的。

三、初始计量

1、外购的无形资产。旧准则规定购入的无形资产以实际支付的价款作为入账价值^[1]。新准则规定外购无形资产的成本包括购买价款、进口关税和其他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。购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付的, 无形资产的成本为其等值现金价格。实际支付的价款与确认的成本

·收稿日期: 2006 - 10 - 20

作者简介: 余春香 (1984 -), 女, 江苏仪征人, 厦门大学管理学院研究生; 张永冀 (1982 -), 男, 河北张家口人, 中国人民大学硕士研究生

之间的差额,除按照《企业会计准则第17号——借款费用》应予资本化的以外,应当在信用期间内确认为利息费用^[2]。很显然,根据新准则,实际支付的价款并不一定全部作为无形资产的成本。而国际会计准则对于主体单独取得的无形资产的规定是一致的^[3]。

2、自行开发的无形资产。旧准则规定自行开发并依法申请取得的无形资产,其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定;依法申请取得前发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用^[1]。根据新准则,自行开发的无形资产的成本包括自满足无形资产确认的三个条件和追加的确认条件后达到预定用途前所发生的支出总额^[2]。无形资产确认的条件由两个改为三个即增加了满足无形资产的定义,这一点与国际会计准则也是一致的,而^[3]追加的确认条件即开发产生的无形资产应予确认的条件也是国际会计准则中规定的情形,在这里,各个国家的GAAP的处理有所不同。

3、其他渠道取得的无形资产。旧准则规定了投资者投入的、非货币性交易换入的、通过债务重组取得的无形资产和接受捐赠的无形资产的计量^[1]。新准则除了规定了以上述的方式取得无形资产的计量外,同时还规定了企业合并取得的和政府补助取得的无形资产的计量。但新准则没有规定接受捐赠的无形资产如何计量^[2]。而国际会计准则对无形资产取得的情形分为单独取得、作为企业合并的一部分取得、以政府补助形式取得、资产交换、自创商誉以及内部产生的无形资产^[3]。新版的会计准则在无形资产的取得形式上与国际会计准则更加趋同。

四、关于无形资产的后续计量

旧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。无形资产的成本,应自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销。如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限,无形资产的摊销年限按一定原则确定。^[1]新准则在这几点上有如下几点变化^[2]:

1、企业应于取得无形资产时分析其使用寿命,如为有限的,应当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数量;无法预见无形资产为企业带来未来经济利益的期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。用使用寿命取代了“摊销年限”,从而无形资产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。并且特别强调使用寿命不确定的无形资产不应摊销。国际会计准则规定^[3]主体应评估一项资产的使用寿命是有限的还是不确定的,并且也规定不摊销不确定使用寿命的无形资产。

2、在摊销方法上,对准则的分期平均摊销做了改变,使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产,应当自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止。企业选择的无形资产摊销方法,应当反映企业预期消耗该项无形资产所产生的未来经济利益的方式,无法可靠确定消耗方式的,应当采用直线法摊销。从而企业可以选择多种摊销方法,而不是只是限于直线法摊销。国际会计准则规定在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应折旧金额,存在多种方法^[3]。这些方法包括直线法、余额递减法和生产总

量法。对某项资产所选择的方法与我国规定相同。

3、在确定应摊销金额时应考虑残值,^[2]新版准则规定无形资产的应摊销金额为其入账价值扣除残值后的金额,已经计提无形资产减值准备的,还应扣除已经提取的减值准备金额。除以下任一情况外,使用寿命有限的无形资产,其残值应当视为零。(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。国际会计准则对于应摊销金额也是按照“无形资产应摊销金额=入账价值-残值-已提减值准备”规定的^[3]。

4、摊销期限和摊销方法的复核。新准则规定企业应于期末对使用寿命有限的无形资产的使用寿命以及未来经济利益的消耗方式进行复核,若预计使用寿命以及未来经济利益的消耗方式与以前的估计不同,应改变摊销期限和摊销方法^[2]。并且企业应在每个会计期间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,应估计其使用寿命,并按规定进行摊销。国际会计准则规定^[3]对于有限使用寿命的无形资产,其摊销期和摊销方法至少应在每个财务年度进行复核。如果资产的预期使用寿命与以前的估计不同,摊销期应作相应的改变。如果该资产产生的未来经济利益的预期消耗方式发生变化,摊销方法应予改变以反映这种变化。还规定主体应在每个期间对不进行摊销的无形资产的使用寿命进行复核,以判断事项和环境是否支持该资产具有不确定使用寿命的评估。若否,使用寿命的评估从不确定变为有限,应当作为一项会计估计变更进行会计处理。

五、结论

在全面分析了无形资产新旧会计准则与国际会计准则的基础上,不难看出我国的新准则已经趋同于国际会计准则,这是符合潮流的,因为随着国际会计准则委员会(IASC)改组的完成,会计准则的全球趋同似乎已成定局。不过,实施新会计准则的挑战依然不容轻视。对于中国的企业管理层而言,接受新准则首先意味着需要评估准则的变更可能产生的影响,从而做出关键的决策,制定相应的适合企业自身会计政策体系,此后才是新的准则真正融入企业的财务报告流程和日常经营管理活动中。在此基础上,中国将在几年后出现真正意义上的跨国公司,而这在现行会计准则下很难实现。新会计准则也将助推中国“走出去”的步伐,尤其将加快国内企业海外上市的步伐。

(编辑:胡舜;校对:朱恒)

【参考文献】

- [1] 中华人民共和国财政部.《企业会计准则——无形资产》[M].北京:中国财政经济出版社,2001.
- [2] 中华人民共和国财政部.《企业会计准则——无形资产》[M].北京:中国财政经济出版社,2006.
- [3] 中华人民共和国财政部组织翻译.国际财务报告准则2004[M].北京:中国财政经济出版社,2005.
- [4] 中华人民共和国财政部编.《企业会计制度》[M].北京:经济科学出版社,2001.
- [5] 曲晓辉.我国会计国际化进程刍议[J].会计研究,2001,(09).