

浅议无形资产摊销及其减值准备的新变化

田春晓

(兰州理工大学 经济管理学院会计系, 兰州 730050)

[摘要] 以《企业会计准则第6号——无形资产》和《企业会计准则第8号——资产减值》等具体准则的相关内容作为研究平台,运用比较法,从案例分析的角度对无形资产摊销和减值准备的变化进行了新的诠释,并得出结论和启示。

[关键词] 无形资产;摊销;减值准备

[中图分类号] F230 [文献标识码] A [文章编号] 1673-0194(2008)11-0027-03

根据《企业会计准则第8号——资产减值》相关规定,企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减

值迹象;存在减值迹象的,应当估计其可收回金额。如果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。这对于那些计提减值准备后不需要进行折旧或摊销的资产,如应收

[收稿日期] 2007-12-18

[作者简介] 田春晓,男,陕西洋县人,兰州理工大学经济管理学院会计系副教授,硕士。主要研究方向:财务会计理论与方法。

高”企业和传统企业的财务评价指标体系及其差异进行了实证研究,结果表明,成长性指标是最能体现“双高”企业高成长特征的财务指标。由此可见,较之于传统企业,“双高”企业的投资价值更多地取决于其预期增长能力,而非当期的静态盈利性。

综上所述,国内对该领域的研究还处于初级阶段,其研究多为规范性探讨,采用实证、案例等研究方法的文献还比较少,且理论性、系统性明显不足。原因主要有二:一是该领域的研究在理论上涉及多学科、多角度、多层面,进行系统分析有相当难度;二是在实践中缺乏可供利用的数据资料,实证分析难以进行。

四、简单评价与建议

对基于自主创新的会计问题进行研究是会计界面临的重要课题之一,这在我国当前国有企业自主研发主动性差、积极性不高的特殊情况下更具现实意义。然而,从国内现有的研究文献来看,对该领域的研究还很不成熟。截至目前,基于企业自主创新的会计理论框架研究尚属空白,实践上缺乏理论指导;对与自主创新密切相关的研发会计的研究仍处于初步探讨阶段,难以为政策的制定提供理论依据和实践支持;对具体运行模式研究则更是罕见。因此,对该领域作进一步的深入、系统研究很有必要。依笔者浅见,目前,该领域具有研究价值的课题至少应包括以下几个方面:

(1) 基于企业自主创新的会计理论框架研究。主要包括会计假设,会计目标,会计信息质量特征,会计要素构成、确认、计量以及财务报告等内容。

(2) 基于企业自主创新的会计制度创新研究。包括会计规范体系、会计核算制度、信息披露制度、投资融资制

度、分配制度、审计制度等内容。

(3) 基于企业自主创新的会计工作运行机制研究。包括激励约束机制、预算机制、内部控制机制、风险防范和监控机制、绩效评价机制以及会计管理组织结构等。

(4) 基于企业自主创新的会计技术方法创新。包括设置账户、复式记账、会计账簿、成本计算、财产清查、会计报表、财务分析和业绩评价等技术方法。

此外,对基于企业自主创新的会计专题进行研究也很为迫切,如对基于企业自主创新的人力资本、价值管理、会计决策支持系统、无形资产价值评估、风险信息披露等问题进行研究。

主要参考文献

- [1] 李江,刘网荣. 科技创新与会计制度的变革[J]. 林业财务与会计, 2001(9).
- [2] 蒋卫平. 高新技术风险企业的财务机制创新[J]. 会计研究, 2000(1).
- [3] 陈玉荣. 知识经济与会计计量创新[J]. 广西会计, 2002(5).
- [4] 周俊仁, 奚智. R&D: 亟待重视的会计视觉[J]. 科技进步与对策, 2003(1).
- [5] 薛云奎, 王志台. R&D的重要性及其信息披露方式的改进[J]. 会计研究, 2001(3).
- [6] 李心合. 知识经济与财务创新[J]. 会计研究, 2000(10).
- [7] 林万祥. 构建宏观会计与战略会计的初步设想[J]. 经济学家, 2000(3).
- [8] 王开田. 科技革命与会计管理范式创新[J]. 管理世界, 2004(1).
- [9] 刘爱东, 谭艳. 核心竞争力的会计问题思考[J]. 技术经济, 2001(8).
- [10] 陆正飞, 施瑜. 从财务评价体系看上市公司价值决定——“双高”企业与传统企业的比较[J]. 会计研究, 2002(5).

款项、存货、长期投资、在建工程等而言,不必在资产减值损失确认后对减值资产的折旧或者摊销费用在未来期间作相应的调整。而对固定资产和无形资产来说,资产减值损失确认后,折旧或者摊销费用应当在未来会计期间内作出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(扣除预计残值或净残值)。本文结合《企业会计准则第6号——无形资产》(以下简称“新准则”)相关内容,针对计提减值准备后无形资产摊销会计处理的新变化谈谈自己的一些认识。

一、无形资产摊销和减值准备的新变化

与旧准则相比,新准则既秉承了旧准则的合理内核,又充分借鉴了国际会计准则的先进理念,对无形资产摊销和减值准备会计处理做出了新规定,进行了较大的调整。

无形资产摊销会计处理的新变化。首先,缩小了摊销范围,规定只有可辨认的、使用寿命有限的无形资产按照其应摊销金额(摊销基数)在使用寿命内系统合理进行摊销;而商誉和使用寿命不确定的无形资产不应摊销。其次,进一步明确了摊销期限,即企业摊销无形资产,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。再次,改进了摊销方法,打破直线法“一统天下”却无法客观、可靠、公允地反映与无形资产有关的经济利益的实现方式或路径这一尴尬局面,赋予企业更多的自主权和选择权,要求企业可以根据与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式选择合适的摊销方法。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。最后,新准则明确规定使用寿命有限的无形资产在特殊情况下,其预计残值可以不为零,拓展和丰富了无形资产核算的内容。另外,新准则为了保证会计信息的可靠性和相关性,规定企业至少应在每年年度终了,对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核;无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的,应当改变摊销期限和摊销方法。同时也要求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,应当估计其使用寿命,并按新准则规定进行会计处理。

对于无形资产减值准备,资产减值会计准则明确规定,计提无形资产减值准备时,应同时确认资产减值损失,并计入当期损益;资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回,这不仅将有效地缩小企业进行盈余管理的操作空间,有力地遏制利用资产减值准备粉饰财务报告的行为,而且改变了旧准则中无形资产减值损失转回后有关价值调整和摊销时烦琐的会计处理,简化了会计核算。

二、确认减值损失后无形资产摊销的会计处理

(一) 账户设置

对确认减值损失并计提减值准备后的无形资产摊销

进行会计处理时,需设置“无形资产”、“管理费用”、“累计摊销”、“资产减值损失”、“无形资产减值准备”等会计科目。其中:“累计摊销”会计科目专门核算企业对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销额,期末贷方余额反映企业无形资产累计摊销额;“无形资产减值准备”会计科目核算无形资产发生减值时计提的减值准备,期末贷方余额反映企业已计提但尚未转销的无形资产减值准备累计金额;“资产减值损失”会计科目核算企业计提的各项资产减值准备,既包括可转回的资产减值准备(如坏账准备、存货跌价准备等),也包括不可转回的资产减值准备(如固定资产减值准备、在建工程减值准备、工程物资减值准备、无形资产减值准备等)。期末应将本科目余额转入“本年利润”科目,结转后本科目无余额。

(二) 案例分析

某公司2001年1月1日购入一项专利权,实际支付价款为15.8万元,预计使用寿命为6年,预计残值为0.8万元,采用直线法进行摊销。2002年12月31日,与该项无形资产相关的经济因素发生了不利变化,出现了减值迹象,估计其可收回金额为6万元。假定在整个使用期限内,经过复核该项无形资产的使用寿命及摊销方法不会发生变化。

分析:根据新准则,在成本计量模式下,若不发生资产减值损失,摊销基数(应摊销金额)=原始价值-预计残值;账面余额=原始价值-累计摊销额;账面价值=原始价值-累计摊销额;若发生资产减值损失,摊销基数=原始价值-预计残值-累计减值准备;账面余额=原始价值-累计摊销额;账面价值=原始价值-累计摊销额-累计减值准备;在整个寿命期间内,无形资产的原始价值、当期摊销、累计摊销以及账面价值的计算过程与结果如表1所示。

有关会计处理如下:

(1) 2001年1月1日购入时:

借:无形资产	158 000
贷:银行存款	158 000

(2) 2001年每月摊销时:

摊销额=(158 000-8 000)÷6÷12=2 083.33(元)

借:管理费用——无形资产摊销	2 083.33
贷:累计摊销	2 083.33

(3) 2002年每月摊销额计算及会计分录同2001年。

(4) 2003年12月31日计提减值准备时:

减值准备金额=计提减值准备前账面价值-可收回金额=108 000-60 000=48 000(元)

借:资产减值损失——计提无形资产减值准备	48 000
贷:无形资产减值准备	48 000

(5) 2003年每月摊销时:

摊销额=(60 000-8 000)÷4÷12=1 083.33(元)

表 1 无形资产价值计算

日期	内容	金额
2001.1.1	原始价值	158 000
2001 年	当期摊销总额	25 000 (158 000- 8 000)/6
2002 年	当期摊销总额	25 000
2002.12.31	累计摊销额	50 000
2002.12.31	计提减值准备前的账面价值	108 000
2002 年	确认减值损失金额	48 000 (108 000- 60 000)
2002.12.31	计提减值准备后的账面价值	60 000
2003 年	当期摊销总额	13 000 (60 000- 8 000)/4
2004 年	当期摊销总额	13 000
2005 年	当期摊销总额	13 000
2006 年	当期摊销总额	13 000
2006.12.31	累计摊销额	102 000
2006.12.31	账面价值	8 000

借: 管理费用——无形资产摊销 1 083.33
贷: 累计摊销 1 083.33

(6) 2004 年、2005 年与 2006 年的每月摊销额计算及会计分录同 2003 年。

(7) 2006 年 12 月 31 日,

若向第三方转让该项无形资产获得价款 8 000 元 (暂不考虑相关税费), 则会计分录为:

借: 银行存款 8 000
累计摊销 102 000
无形资产减值准备 48 000
贷: 无形资产 158 000

若向第三方转让该项无形资产获得价款 9 000 元 (暂不考虑相关税费), 则会计分录为:

借: 银行存款 9 000
累计摊销 102 000
无形资产减值准备 48 000
贷: 无形资产 158 000
营业外收入 1 000

若向第三方转让该项无形资产获得价款 7 000 元 (暂不考虑相关税费), 则会计分录为:

借: 银行存款 7 000
累计摊销 102 000
无形资产减值准备 48 000
营业外支出 1 000

贷: 无形资产 158 000

三、结论与启示

从以上案例分析, 可以得到以下结论与启示:

1. 无形资产摊销及其复核在前, 确认资产减值损失和计提减值准备会计处理在后。根据新准则规定, 企业至少应当于每年年度终了, 对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核。复核后发现无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的, 应当改变其摊销期限和摊销方法。在会计实务中, 无形资产通常是按月进行摊销的, 而减值迹象的判定和相关减值测试往往在年末进行; 况且, 并不是对每一项寿命有限的无形资产都要进行减值测试, 只有当无形资产存在可能发生减值迹象的时候, 才考虑对其进行减值测试。因此, 就某个会计年度而言, 无形资产摊销和复核可以先进行, 待到年末摊销完毕后再考虑其减值确认、计量与披露等问题。

2. 在期末, 无形资产的可收回金额若低于其账面价值的, 就应当将资产的账面价值减记至可收回金额, 在确认资产减值损失和计提减值准备的同时, 及时调整摊销基数和尚可使用寿命, 以便使该资产在剩余使用寿命内, 系统且合理地分摊调整后的资产账面价值(若有预计残值应从调整后的账面价值中扣除)。

3. 无形资产摊销完毕后, 要及时转销无形资产的原始价值或公允价值、累计摊销额以及减值准备累计金额。

4. 无形资产后续支出对摊销及减值准备的影响。实际上, 无形资产的后续支出也是其后续计量的一个不可或缺的因素, 同样影响着计提减值准备后无形资产摊销的会计处理。对此, 旧准则提到了后续支出并将其简单地作为当期费用来处理。但是, 这样的处理却忽视了一个重要的事实, 即有些无形资产并不是一次形成的, 也并非一两次简单投入的结果, 它需要企业后期精心的维护和不懈的研发。而新准则对无形资产后续支出却避而不谈, 令人费解。笔者认为, 无形资产的后续支出应根据其特点和占资产总额的比重采用不同方法。无形资产所占比重较小的企业可采用费用化处理; 而所占比重较大的企业可参考固定资产准则的相关规定进行资本化处理。

主要参考文献

- [1] 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2006[M]. 北京: 人民出版社, 2007.
- [2] 财政部. 企业会计准则——应用指南[S]. 2006.
- [3] 财政部. 企业会计制度[S]. 2001.
- [4] 葛家澍. 中级财务会计学[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2003.
- [5] 财政部. 企业会计准则[S]. 2001.