

无形资产与固定资产会计核算差异及改进会计从业资格证考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/647/2021_2022__E6_97_A0_E5_BD_A2_E8_B5_84_E4_c42_647299.htm id="xx21"

随着经济的发展和竞争的加剧，企业资产正从有形化向无形化方向发展，无形资产的比重逐渐超过有形资产，并成为决定企业未来竞争力和可持续发展能力的主要动力因素。但会计所显示的信息却没有完全体现这一变化。现在分析无形资产与固定资产会计核算差异的基础上，提出无形资产会计核算的改进。

一、无形资产与固定资产会计核算的差异

(一)确认范围的差异

《企业会计准则第4号固定资产》规定，固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：(1)为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；(2)使用寿命超过一个会计年度。这个规定取消了以前准则对单位固定资产的金额限定，从而使固定资产涵盖的范围更广。

关于无形资产的认定，《企业会计准则第6号无形资产》规定，无形资产必须具备如下特征：(1)不具有实物形态；(2)具有可辨认性；(3)属于非货币性资产。从这个规定来看，要认定是无形资产必须具备可辨认性，大大限制了无形资产的认定范围。事实上，企业除了专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等以外，还有许多能为企业带来效益的不可单独辨认的无形资产，如管理者卓越的管理能力、企业文化、自创的商誉、报刊刊头、市场份额等等。它们单独来看，很难准确认定自身的价值，但它们在企业的生产经营过程中发挥着重大的作用，也是能为企业带来巨大利益的经济资源。因此，把这些不可单独辨认的无形资产排除在外，并不

能真实地反映企业的无形资产实际状况。当然，不可单独辨认的无形资产就目前而言，存在计量难的问题，但并不能因为未找到合适的计量方法就否认它们能为企业带来经济利益的事实，而将其排斥在无形资产之外。

(二)初始计量的差异

固定资产的初始计量是固定资产达到预定使用状态前所发生的必要支出。在具体运用时，无论是外购、自行建造还是投资投入的固定资产，基本上都能反映固定资产的实际投资价值。无形资产的初始计量，虽然准则提到“以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出作为无形资产的成本”，但是，在具体到企业内部研究开发项目的支出是否资本化时，准则给予了严格的限制。首先是在研究阶段所发生的支出全部费用化计入当期损益，在开发阶段，只有满足五个条件才能将其支出资本化，否则仍是费用化计入当期损益。这些条件具有一定的主观性，实务操作中难于客观地加于判断。更为重要的是，按照准则的这一规定，研发费用能够资本化的金额是很少的。众所周知，研究阶段是无形资产形成的第一阶段，该阶段的投入相当巨大，而准则不考虑项目存在成功的可能性，统一将其费用化，这会使企业当期的损益受到较大影响。一旦项目研发成功，则导致无形资产的入账价值明显低估，这不利于如实反映企业的财务状况和经营成果。因此，现行无形资产准则关于研发费用的规定会造成企业研发费用投入越多，利润越低，账面资产越少的局面，这无疑会挫伤企业进行研究开发、科技创新的积极性，跟创建创新型国家的政策不相符。另外，准则还为某些企业利用开发支出资本化会计政策进行盈余管理提供了新的空间，可以将支出在研究阶段和开发阶段“合理”地放置，从而达到操

纵利润的目的。(三)后续计量的差异固定资产的特征是随着有形损耗和无形损耗而使其价值不断下降，最后只剩下净残值，越是用得久，其产生的效益就越少，因此通过计提折旧来反映其价值的递减。目前准则规定可采用的折旧方法有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。无形资产的特征跟固定资产不完全相同，准则规定无形资产可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，后者不必进行摊销。只需每年进行减值测试，而对于使用寿命有限的无形资产，应选用与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式相匹配的摊销方法，无法确定的，采用直线法。这个规定比较科学，因为有些无形资产尽管法律或合同规定有使用年限，但其价值恰恰会因为使用的企业规模扩张、市场影响力的加大、使用时间的悠久而使其价值的减少是递减的，如百年老字号、祖传秘方、经典品牌，这些无形资产价值的减值是递减的，有些甚至不会减少。如果像固定资产那样，在财务报表上不断均衡或加速递减它的账面价值，是不切实际的，只会虚减无形资产。因此，关于无形资产价值的摊销，应按实质重于形式的原则，不同的无形资产做不同的会计处理。此外，关于固定资产在使用过程中进行更新改造，符合资本化的部分，可以重新认定固定资产的入账价值，并按重新确定的使用寿命、预计的净残值和折旧方法计提折旧。而对于无形资产在使用过程中的后续支出，是予以资本化还是费用化，准则没有明确提及，一般理解为全部费用化，这不利于会计人员在实务中进行规范操作。(四)披露的差异固定资产在附注中披露的信息包括固定资产的确认条件、分类、计量基础、折旧方法等在内的六大方面。总

的来说，固定资产信息的披露较充分，基本上能满足信息使用者了解固定资产信息的需求。无形资产是按类别在附注中披露有关其账面余额、累计摊销额及减值累计金额、使用寿命估计情况，使用寿命不确定的判断依据；摊销方法；用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额；计入当期损益和确认为无形资产的研发支出金额等5项信息。显然，我国会计准则对无形资产信息的披露要求比较简单，提供给信息使用者的资料不够详实，只要求披露已入账的无形资产价值，没有披露前瞻性的、不确定性的信息以及风险信息，而这恰恰是信息使用者最关心的内容，因为无形资产的一大显著特点就是不确定性。因此，现有的信息披露不够充分，大大降低了会计信息的有用性，容易误导决策者。

二、无形资产会计核算的改进

(一)扩大无形资产确认的范围

目前，我国准则纳入无形资产核算范围的项目仅包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等6项。国际会计准则规定的无形资产包括商标名称、报刊刊头、计算机软件、许可证和特许权、版权、专利和其他专业性的财产权、服务和经营权等14项。美国评估公司所涉及的无形资产也有20多项。伴随着知识经济的不断深入，许多新兴的无形资产种类将会进一步增加，我国仅确认6项是远远不够的。根据目前的情况，可以将无形资产分为(1)市场资产，包括品牌、与客户的关系(如长期客户、销售网、分销渠道)、合同(如特许经营权协定、专利使用权协定)等。(2)知识产权资产，包括专利权、计算机软件、互联网上的域名、版权、商业秘密、技术秘密、ISO9000质量认证体系、绿色食品标志使用权等。(3)组织管理资产，包括管理者的能力、企业文化、企业管理方法、信

息技术交流、融资关系等。这些无形资产都应在准则中列示出来，可以把它们分为在我国较成熟的无形资产(符合准则规定“该无形资产的成本能够可靠计量”)和不成熟的无形资产(目前还不能对其成本进行可靠计量)。不成熟的无形资产应该在报表附注中予以披露，以使信息使用者能较全面了解企业无形资产的信息，做出正确的决策。此外，自创商誉应加以计量和反映。

(二)扩大研发支出的资本化范围为鼓励企业进行科技创新、增强竞争力，同时如实反映企业的无形资产状况，应扩大研发支出资本化的范围，可以按研发项目是否成功为标准来决定是否资本化。在研究阶段和开发阶段，发生的研发支出记入“研发支出”，若研发成功，把之前发生的支出全部资本化；若不成功，则费用化。

本文来源:百考试题网百考试题 - 全国最大教育类网站(www.Examda.com)
来源：www.100test.com来源：www.examda.com

要准确进行研发支出的核算，要注意两个问题。一是无论是研究阶段还是开发阶段的支出都必须按研发项目进行归属，尤其是一些共同支出，要找到合理的分配标准分配人各自的项目中。二是关于跨期研发项目，最终是将其费用化还是资本化取决于是否研发成功。在研究阶段之所以将其费用化处理，考虑到的是研发项目的不确定性，遵循稳健性原则，但当其最终成功时，却应通过“以前年度损益调整”将其资本化。这势必会引起企业各期损益的变动，甚至可能会被一些企业作为操纵利润、粉饰报表的工具。但从“决策有用观”角度出发，应给予信息使用者一个准确的信息，所以可以通过附注披露当期损益变动的事实是以前年度损益的调整。如果说这种做法会被企业盈余管理的话，现在准则关于无形资产的规定同样

也存在这方面的问题，而且也可以在其他准则中找到类似情况的规定。在无形资产日益成为企业重要的生产力因素的前提下，给无形资产一个真实公平的价值，往往比可能会导致企业进行盈余管理来得有意义。此外，无形资产的后续支出，也可像固定资产一样，视具体情况予以费用化或资本化。

(三)改进无形资产的摊销方法目前，《国际会计准则第38号无形资产》明确规定，无形资产的摊销方法包括直线法、余额递减法和生产总量法。无形资产的摊销方法要与无形资产有关的未来经济利益的预期实现方式相联系，可以允许采用更合理的摊销方法。根据不同特征的无形资产，可采用如下方法：

(1)对于使用寿命有限且容易随着科技的进步更新换代的无形资产，如专利权、非专利技术等，其特征是越是近期，作用越大，产生效益越明显，但随着时间的推移，其作用和产生的效益逐步下降。最后会失效。因此，对此类无形资产的摊销应采用加速摊销法进行摊销，尽早收回投资。

(2)对于使用寿命有限，但越久越吃香的无形资产，如商标权、牌匾等，其特征是随着时间推移。宣传力度的加大，会逐步被市场认可，其价值也会不断提高，从而为企业带来超额的利润。这种无形资产产生效益的趋势是前少后多，因此。对此类无形资产应采用减速摊销法，每年的摊销额是递增的，这符合配比原则。

(3)对于使用寿命有限且消耗比较均衡的无形资产，如各类使用权、特许经营权等可采用直线法进行平均摊销。此外，无形资产摊销费用的列支科目也可改进，新准则规定将摊销费用计入管理费用。其实，随着无形资产内容的不断扩大，其作用也不尽相同，有些是为了生产产品，有些是为了提高经营管理水平，有些是为了出租。由于其持有目

的不同，受益对象也不同，按成本费用分配的“谁受益，谁承担”原则，可以将摊销费用细化到不同科目，如计入“生产成本”、“其他业务成本”、“管理费用”、“销售费用”等。

(四)充分披露无形资产信息随着知识经济时代的来临，无形资产将会取代固定资产的地位，成为企业竞争力的关键因素，而无形资产的披露也会成为未来财务报告的重心。无形资产的特征是“无形”，这一特点导致其本身的价值和创造的效益都具有很大的不确定性。为进一步提高无形资产的可靠性，应在现有的无形资产披露基础上继续改进。

(1)应在重视历史信息的同时，加强对无形资产前瞻性信息的披露。无形资产的不确定性特征决定了信息使用者更关心无形资产的未来发展，而不是过去的状况，因此，应在财务报告中增加预测性信息、与企业有关的机会和风险的披露。

(2)丰富财务报表外的非财务信息。当前，使用者已不满足财务报告中偏重数据信息披露的现状，因此，可通过增加表外信息披露来弥补财务报告的不足，如可提供信息使用者关心的企业核心能力、竞争优势、创新能力、管理者信誉、企业文化等非财务信息来帮助信息使用者进行经济决策。

(3)应规范无形资产的披露方式。首先，应增加强制性信息披露内容，现有的信息披露内容过于简单，不能满足信息使用者的要求，因此，应进一步拓宽信息披露内容；其次，要规范无形资产的项目名称和级次，方便不同企业间的横向比较和使用者的阅读理解；再次可以缩短无形资产披露间隔时间，由于无形资产时效性强的特点，可以考虑在月报、季报中加强无形资产的信息披露，及时反映无形资产的最新情况，减少使用者的决策风险；最后，应鼓励和保护企业进行无形资产自愿信息

披露，可在准则中加入鼓励企业自愿披露条款，并积极为其创造条件和给予必要的保护。美国SEC为了鼓励企业披露盈利预测等信息，积极地为预测信息建立安全港的做法，值得借鉴。2009年《工程咨询概论》考前辅导2009年《项目决策分析》复习笔记2009年《咨询方法与实务》考试难点2009年《项目组织与管理》复习指导2009年《宏观经济政策》考点提示 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com