

# 《政府会计准则——无形资产(征求意见稿)》探微

张曾莲(副教授), 傅颖诗, 马浚洋

**【摘要】** 本文通过将《政府会计准则第××号——无形资产(征求意见稿)》与《企业会计准则第6号——无形资产》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》等文件,从无形资产的定义、确认、计量和披露四个方面进行比较,分析该征求意见稿对于会计制度改革和完善的推进作用,同时也指出其存在的缺点与不足,并且提出了个人的一些观点和建议,以供参考。

**【关键词】** 政府会计准则; 无形资产; 企业会计准则

**【中图分类号】** F235.1

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)13-0015-4

## 一、引言

《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》要求建立健全政府会计准则体系,规范会计操作,进一步推动政府会计改革。财政部在系统总结和继承现行行政事业单位会计准则及制度的基础上,吸收和借鉴《企业会计准则》相关规定,立足编制权责发生制政府综合财务报告的现实需要,依据《政府会计准则——基本准则》,于2015年11月11日印发了《政府会计准则第××号——无形资产(征求意见稿)》(简称“征求意见稿”),旨在征求社会各界对于该准则的意见和建议,以完善政府无形资产的确认、计量和相关信息的披露问题。《政府会计准则》、《企业会计准则》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》和《事业单位会计准则》有很多不同点,只有进行横向比较,才能尽快理解征求意见稿的内涵,以便提出更加合理的完善建议。

## 二、与《企业会计准则第6号——无形资产》的比较

### (一) 章节结构的比较

《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS 6)包括总则、无形资产确认、计量和披露四个部分,其中无形资产计量包括了无形资产的初始计量、后续计量与处置和报废三个部分,征求意见稿也囊括了以上所有部分,这些部分的差异并不是很大。不同的是,征求意见稿末尾新增一个附则,说明该准则施行的起始日期,较《企业会计准则》结构上更为完整与合理。

### (二) 总则的比较

1. 制定的目的。征求意见稿与CAS 6的制定的目的都是进一步规范无形资产的确认、取得、摊销、处置和披露,并作

为基本准则的细化分支。

2. 无形资产的定义。征求意见稿在总则中阐述了无形资产的定义:不具有实物形态而能够为政府会计主体提供某种权利的、可辨认的非货币性资产,一般包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术以及其他财产权利等。而CAS 6则是在第二章的无形资产的确认中阐述其定义: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。此外还进一步说明了无形资产定义中的可辨认性标准。

比较两者之间的区别可知,征求意见稿中的无形资产的确认条件与CAS 6存在两点差异:第一,征求意见稿重在彰显可以为政府会计主体提供某种权利,例如,国务院国有资产监督管理委员会在一定程度上体现了政府有关部门在国有资产所有权方面的权利和实际影响力。第二,征求意见稿列明了无形资产的具体事项。

笔者认为差异的原因有二:①企业无形资产对于准则使用者而言较为熟悉,已经成为人们心中的一种规范,所以无需再详细说明,而人们对于政府无形资产较为陌生,需特殊说明;②企业的无形资产涵盖范围较广,无法一一列明,而政府的无形资产形式较单一,可以详细说明其所涵盖内容和组成成分。

3. 无形资产准则的适用范围。征求意见稿在说明适用范围时,选择了排他法,即政府会计主体自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等,不应确认为无形资产。因此,可以简单地以为除征求意见稿中单列的商誉及内部产生的品牌、报刊名等以外,只要符合无形资产确认条件的都适用于该准则。CAS 6则明确指出适用其他会计准则的各项无形资产,包括

**【基金项目】** 国家自然科学基金青年项目“我国政府会计准则制定的动因、路径、内容与效果研究”(项目编号:71302164)

## □ 改革探索

企业合并中产生的商誉、矿区和作为投资性房地产的土地使用权。存在这样的差别很可能是因为企业所控制或拥有的无形资产种类相对繁杂,在无形资产的确认、计量和处置的过程中,特殊情况相对较多,某些资产虽然从定义上判断从属于无形资产,但是也受到了其他相关会计准则的限制,需单独说明其所适用的准则。

### (三) 无形资产确认的比较: 确认条件

CAS 6和征求意见稿都首先说明了无形资产的确认条件:①与该资产相关的未来经济利益很可能流入;②该资产的成本能够可靠计量。但是CAS 6中的确认条件更为详细。然后两个准则都对无形资产的使用年限的确定做出了规定,都要求对可能存在的各种因素进行合理的估计,并应有确凿证据证明。最后,两个准则都规范了无形资产后续支出的处理问题,而征求意见稿的处理方式较为简单,即满足无形资产确认条件的,如对软件进行升级改造或扩展其功能等发生的支出计入无形资产成本;不满足无形资产确认条件的,如对软件进行漏洞修补、技术维护等发生的支出计入当期损益。但是CAS 6中的情况较为复杂,如将内部研究开发支出划分为研究阶段支出和开发阶段支出两类,并且后续的计量都根据研究阶段的不同采取不同的计量方式。

### (四) 无形资产取得的比较: 不同无形资产取得方式的初始计量

征求意见稿和CAS 6在无形资产的初始计量中都是根据不同无形资产的取得方式进行划分,征求意见稿中无形资产的取得方式分为外购、自行研发、置换和接受捐赠,而CAS 6中无形资产的取得方式分为外购、自行研发、投资者投入、企业合并、非货币性资产交换、债务重组和政府补助。

征求意见稿首先说明无形资产的取得应按照取得成本进行初始计量,而CAS 6中未说明该点。其后,两准则都对外购无形资产的初始计量作出了相同的规定,即其成本包括实际购买价款、相关税费以及可归属于该资产达到预定用途所发生的其他支出。但是CAS 6另加了一种支付无形资产购货款超过正常信用条件延期支付的情况,应根据《企业会计准则第17号——借款费用》规定进行资本化或费用化处理。征求意见稿对两种外购的特殊情况进行说明:政府会计主体购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件作为无形资产核算;委托软件公司开发的软件视同外购无形资产。最后,两个准则都对自行研发的无形资产的成本核算进行规定,其成本包括归属于该资产达到预定用途前所发生的支出总额。CAS 6则另外规定对于以前期间已经费用化的支出不再进行调整。

征求意见稿规定,通过置换取得的无形资产,其成本由换出资产的评估价格加上支付的补价或减去收到的补价,加上为换入无形资产支付的其他费用(登记费用等)确定。CAS 6规定,非货币性资产交换取得的无形资产的成本应按

照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定,其大致根据交换是否具有商业实质和换入与换出的资产公允价值是否能够可靠计量将非货币性资产交换的计量分为公允价值计量和账面价值计量两种方式。征求意见稿规定,对接受捐赠和无偿调入的无形资产依次根据相关凭据上的金额、评估价值、同类或类似无形资产的市场价格与名义金额进行入账。

由于政府无形资产的获取方式中基本不存在投资者投入、部门合并、债务重组和政府补助方式,所以征求意见稿并没有对这些取得方式下的无形资产初始计量问题进行详细规定。CAS 6则规范了这几种无形资产取得方式的初始计量,有的涉及其他会计准则所规定的相关事项的,应按照规定执行,如企业合并取得的无形资产的成本,应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定。

### (五) 无形资产摊销的比较

征求意见稿与CAS 6都在无形资产摊销方面首先规定了应该在无形资产取得或者形成时判断其使用寿命,并且将无形资产的使用寿命分为有限的或是无限的,使用寿命为有限的应估计其具体的使用寿命,无法预见其所能带来经济利益流入的期限的应视为使用寿命不确定的无形资产。

两个准则规定的摊销的主体都仅为使用寿命确定的无形资产,且摊销时间都是从无形资产能够达到预定使用状态至最后处置为止。征求意见稿中另行规定对已提足摊销仍继续使用的无形资产或以名义金额计量的无形资产不再继续摊销。

在规定的摊销方法中,政府会计主体对无形资产的摊销方法比较单一,仅采用年限平均法,且规定摊销之后的残值为零。而CAS 6中规定应根据企业对于消耗该无形资产所产生的未来经济利益的不同采用不同的摊销方式,若无法确定消耗方式的,可以采用直线法摊销。

而后,两者都规定无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益,另有规定除外。其后,征求意见稿规定对无形资产的摊销年限依次按照法律规定、合同规定、不少于10年和一次转销的顺序进行处理。对于后续支出增加无形资产成本的应重新核算无形资产的成本以及其使用寿命。但是,企业的无形资产摊销较为复杂,在计算无形资产摊销金额的时候还应考虑无形资产减值准备。

另外,征求意见稿还规定了使用寿命有限的情况下,残值不为零的特殊情况,即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,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。

### (六) 无形资产处置的比较

征求意见稿中将无形资产的处置分为出售、对外捐赠和对外投资三类,分别根据处置形式对无形资产进行计量。征求意见稿规定应当将无形资产的账面价值计入当期损益;而

CAS 6规定应将无形资产出售获得的价款与无形资产的账面价值的差额计入当期损益。其后,征求意见稿规定对外捐赠的无形资产应将该无形资产的账面价值予以核销,对外投资的无形资产应将资产的评估价值加上相关税费作为投资成本,估计价值减去账面价值的差额作为当期损益;而CAS 6仅规定不能为企业带来经济利益流入的无形资产应按照其账面价值进行转销。

### (七)无形资产披露的比较

政府会计主体和企业对于投资的信息披露的侧重点不同。征求意见稿对无形资产的信息披露旨在让信息使用者知晓政府无形资产的期初与期末的账面余额、累计摊销额、名义金额、名称和数量、以名义金额计算的理由、使用年限和年限不确定的理由。而企业会计主体更侧重于从无形资产的角度反映企业的整体经营的净损益,除了无形资产的期初、期末的基本信息以外,还应披露累计减值损失金额、摊销方式、作为抵押的无形资产的账面价值和当期摊销额以及当期确认为费用的研究开发支出总额。

### (八)附则的比较

征求意见稿中说明了准则的正式施行时间,而CAS 6没有规定具体的施行时间。

## 三、与《行政单位会计制度》无形资产及累计摊销相关规定的比较

### (一)无形资产定义的比较

征求意见稿和《行政单位会计制度》对无形资产的定义是一致的,都是指不具有实物形态但能为其提供某种权利的非货币性资产,且同时规定对于购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件应当作为无形资产核算。

### (二)无形资产取得的比较

征求意见稿和《行政单位会计制度》对于无形资产的取得都是按照取得方式的不同进行分类,都是根据其实际成本入账,并且相同取得方式的初始成本计量模式都是一样的,但是《行政单位会计制度》还列举了各取得方式的会计分录,相比较而言更为具体且更具有参考价值。

行政单位对于无形资产的初始计量引入了一个特殊的科目“资产基金——无形资产”,以核算非货币性资产在净资产中占用的金额。例如,《行政单位会计制度》将购入的无形资产根据是否支付款项进行划分,对于已支付款项的无形资产,按照确定的成本借记“无形资产”科目,贷记“资产基金——无形资产”科目;同时,按照实际支付的金额,借记“经费支出”科目,贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目。而对于未支付款项的无形资产,应按照确定的成本借记“无形资产”科目,贷记“资产基金——无形资产”科目;同时,按照实际支付的金额,借记“待偿债净资产”科目,贷记“应付账款”科目。

### (三)无形资产摊销的比较

征求意见稿与《行政单位会计制度》关于无形资产的摊销对象、摊销年限和摊销方式三方面的描述都是相同的。两者都规定无形资产应在使用寿命内按照类别、项目进行明细核算,无形资产的摊销年限都是分为根据法律规定、相关合同规定、不少于10年和一次全部摊销几种情况,且无形资产摊销方式都为平均年限法。两者对于无形资产摊销方面的细节规定也较为类似,例如,无形资产提足摊销以后,无论其是否能够继续带来经济利益的流入,都不再计提摊销;核销以后的无形资产无论是否已经提足摊销,也不再补提。

《行政单位会计制度》中提到了无形资产计提摊销所需要注意的一个问题,即当月取得的无形资产当月应计提摊销,当月减少的无形资产当月不再计提摊销。值得注意的是,行政单位计提摊销借记了一个特殊的科目,即“资产基金——无形资产”,贷记“累计摊销”科目。

### (四)无形资产处置的比较

征求意见稿与《行政单位会计制度》都是按照无形资产处置方式进行划分,征求意见稿的处置方式在《行政单位会计制度》的基础上增加了一项对外投资。由于行政单位的经费多来源于政府税收等方面,所以利用无形资产对外进行投资的情况较少,一般不涉及该方面的处置问题,所以行政单位的无形资产处置规定中并未设置该项目。

## 四、与《事业单位会计制度》、《事业单位会计准则》无形资产及累计摊销相关规定的比较

### (一)无形资产定义的比较

征求意见稿和《事业单位会计制度》中对于无形资产的定义是相同的。

### (二)无形资产取得的比较

征求意见稿和《事业单位会计制度》对于无形资产取得的核算方法是相同的,但是《事业单位会计制度》引入了“非流动资产基金——无形资产”科目对无形资产的成本进行计量。例如,事业单位接受捐赠或者无偿调入无形资产时,应做的账务处理为:借记“无形资产”科目,贷记“非流动资产基金——无形资产”科目;且应根据相关税费等,借记“其他支出”科目,贷记“银行存款”等科目。《事业单位会计准则》明确表述了账务处理的具体步骤和处理流程,相较于征求意见稿更具有指导作用且可操作性更强。

### (三)无形资产摊销的比较

征求意见稿和《事业单位会计制度》都是从无形资产摊销对象、摊销年限、摊销方式和摊销金额四个方面进行规定的。摊销对象都仅仅针对于在使用寿命之内并排除以名义金额计量的无形资产;摊销年限的规范方式都与上述的《行政单位会计制度》一致;摊销方式均以平均年限法进行衡量;无形资产的摊销金额为其成本价格,并且若因发生后续支出而导致无形资产成本增加,则应重新核算其摊销额。《事业单位会计制度》中明确规定对无形资产进行摊销时,应借记“非流

## □ 改革探索

动资产基金——无形资产”科目,而征求意见稿中并未明确说明摊销的账务处理方式。

### (四)无形资产的比较

在资产处置方面,征求意见稿与《事业单位会计制度》是一致的。但是征求意见稿详细说明了无形资产处置时的账务处理,即借记“待处理财产损益”科目,按照所计算的摊销费用,借记“累计摊销”科目,贷记“无形资产”科目,以冲销无形资产的账面价值。

## 五、征求意见稿出台的意义与贡献

征求意见稿分为七章,包括总则、无形资产确认、取得、摊销、处置、披露和附则。征求意见稿的出台为构建政府会计准则无形资产的整体结构框架打下了良好的基础,为规范政府无形资产的核算提供了有力的法律依据。《政府会计准则》的逐步建立,对长期以来未涉及的政府会计领域做出了规范。

征求意见稿在借鉴《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》等一系列的相关会计规范的基础上,结合政府会计核算的特点,对《政府会计准则》中的无形资产部分进行了规范。例如,在说明无形资产的定义时,强调政府无形资产能够为政府会计主体提供某种权力,这是对政府会计主体的特殊性的一个明确说明。

此外,征求意见稿将通过置换取得的无形资产,采用换出资产的评估价值对换入资产进行衡量。资产评估的目的在于保护资产当事人的合法权益和公共利益,政府无形资产的核算涉及公共利益,使用评估价值更有利于从第三方的角度做出一个合理的估计,更有利于维护社会各界的权利。

## 六、征求意见稿面临的挑战与可能存在的问题

### (一)自行研发无形资产的会计处理问题

自行研发的无形资产的会计处理较为单一,统一实行全额资本化制度,不利于国家向绿色环保型社会转化。我国目前对于无形资产的会计处理方式主要分为三大类:全额资本化、部分资本化和全额费用化。其中,全额资本化制度在一定程度上激励了研发人员的研发热情,但是会导致研发费用的浪费,研发不考虑经济、环保等因素,与我国的绿色环保型社会的发展方向不符,并且该制度违背了会计准则中的重要性原则和真实性原则。全额费用化又会因无法激发研究人员的研究热情,阻碍研发事业的进一步发展。对于无形资产研发的会计处理应根据我国的宏观政策导向,淘汰那些资源高耗型、环境破坏型的研发活动,并激发研发人员的研发热情和信心。

### (二)无形资产的摊销问题

对使用寿命无法确定的无形资产采用不摊销的会计处理方式过于鲁莽,并且缺乏理论依据。征求意见稿中要求对使用寿命无法确定的无形资产在每个会计期间内都进行复核,而复核程序主观程度过大,这对于会计计量的真实性构成了一定程度的威胁,使得会计处理无法很好地确定无形资

产的内部价值。

### (三)无形资产的处置问题

对于无形资产的处置,在某些特殊情况下会导致无形资产的残值并不为零,例如第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产或能够根据活跃市场得到残值信息的无形资产不应进行零残值处理。

### (四)无形资产的后续计量问题

无形资产后续计量中,《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》和《政府会计准则》中都未提及无形资产减值准备的计提,这在一定程度上反映出政府、行政和事业单位会计核算在谨慎性和客观性上不如企业。

## 七、完善建议

### (一)无形资产的摊销方法

制定以部分费用化为主、全额费用化和全额资本化为辅的无形资产资本化摊销方法,使《政府会计准则》为国家的产业升级和经济转型及低碳经济建设服务。对于符合资源节约型、环境友好型的研发活动支出采用全额资本化制度,以增强政府内部研发人员的研发热情和信心;对于发展较为落后,对整体经济和环境会造成伤害的研发活动支出采用全额费用化,以便逐步取缔该研发活动;其余的都采用部分费用化制度。

### (二)无形资产使用期限的判断方法

应建立一套能够合理判断无形资产使用期限的标准方法,对于难以判断使用年限的无形资产仍规定一个使用年限,但可适度延长至20年或25年。且在每年的年末都根据所制定的无形资产年限判定方法对该无形资产使用年限进行重新衡量。这不仅符合会计准则中的谨慎性原则,也体现出一定的配比性原则。

### (三)其他

无形资产的确认与处置规定应该更严谨。无形资产确认时应加一点:应满足无形资产的定义。另外,无形资产的处置仍应考虑残值不为零的特殊情况。

考虑增加减值准备项目。在加强对会计人员的监督管理的基础上,使其能够正确对政府无形资产计提减值准备,使得无形资产的计量更具有客观性和谨慎性。

### 主要参考文献:

财政部.关于征求《政府会计准则第××号——存货(征求意见稿)》等四项政府会计具体准则意见的函.财办会[2015]22号,2015-11-11.

财政部.关于印发《行政单位会计制度》的通知.财库[2013]218号,2013-12-18.

财政部.关于印发《事业单位会计制度》的通知.财会[2012]22号,2012-12-06.

作者单位:北京科技大学东凌经济管理学院,北京100083