

基于上市企业无形资产减值准备的研究

陆璐,孙小平,顾玉萍

(南通航运职业技术学院 管理信息系,江苏 南通 226010)

摘要:随着固定资产的折旧减值越来越固定化,上市企业逐渐将眼光放在无形资产及其计提的减值准备上。文章对无形资产新旧准则的差异性与相似性进行研究,分析了上市企业在无形资产减值方面出现的问题,同时提出了将无形资产减值会计进行优化的处理措施。

关键词:上市企业;无形资产;新旧准则

中图分类号:F272.5

文献标识码:A

文章编号:1671-9891(2017)03-0018-03

0 引言

在上市企业竞争日益白热化的形势下,无形资产主导着企业的发展。现阶段,我国的证券市场管理机制越来越成熟,投资者分析企业盈利能力的方法越发深入,利润最大化已不再是考量上市公司优秀的唯一标准。进行会计核算时,无形资产具有特殊性,上市企业借此在利润充足的会计年度增加计提减值准备,可以减少所得税支出;反之,在利润不足的会计年度减少计提减值准备,企业在该年度能够取得表面上的盈利,可以制造良好的市场形象并获取投资者的长期支持。这说明在无形资产的处置方面,我国上市企业内部仍面临着诸多问题。本文针对无形资产减值进行了阐述,研究无形资产减值准则的差异化,并对上市公司无形资产减值的准备提出了建议,以供参考。

1 无形资产减值概述

依照谨慎性原则,上市公司应当在所有资产负债表日对无形资产进行计提减值准备,以免在后期会计年度出现实际的减值。我国于2001年采取计提减值准备应对无形资产,这不只是考虑无形资产本身所具有的特性,也是考虑我国上市企业的运营状况。在资产负债表日对无形资产进行减值测试,也就是将可回收金额同无形资产所对应的账面价值对比分析。一旦确定无形资产减值,在持有无形资产的时期是不能转回的,这表明在后期会计年度中即使无形资产有所升值,也不能转回先前计提的减值准备,使得上市企业难以通过减值准备手段对利润进行操控。如果无形资产的使用寿命难以确认,在持有阶段可不作摊销,然而一旦通过减值测试发现其存在减值问题,则一定要依据资产减值相关要求在每个会计期间进行减值测试。

2 无形资产减值准则差异化研究

2.1 我国与国际无形资产减值准则的异同

(1)国际会计准则理事会(IASB)无形资产减值处理。关于准则所规定的非流动性资产,IASB同意将其经计提的减值准备转回且计入当期损益当中,包括无形资产。在国际上并未因上市企业肆意使用无形资产减值准备对利润进行调整而中断转回,原因是在国际上大致确认了无形资产的处置方式。

(2)我国与国际会计准则关于无形资产减值处理的比较。我国制定的会计准备起初也规定能够转回无形资产减值,但由于我国证券市场不完善,大量上市公司为了利润不择手段,导致了我国规定一部分资产减值后不得转回,其中包括无形资产。除此之外,还有以下两方面的异同。

第一,资产组概念的出现。为解决实务当中资产难以独立计量可回收金额的难题,我国准则推出了诸多

收稿日期:2017-03-25

作者简介:陆璐(1991—),女,江苏南通人,南通航运职业技术学院管理信息系助教,硕士。

概念,如“资产组”等。理论上资产都应当进行单项减值测试,但有些资产因为无法准确估量其真实价值,需要和其他确定价值的资产组成资产组来确定其现金流量现值。^[1]从技术层面上看,中国企业会计准则第八号(CAS 8)与IASB趋同,但IASB是基于欧美西方国家的会计环境研究的,在实务操作方面我国会计准则必须同自身的体系相适。

第二,减值评估方式的选择。国际上采用的减值评估模式全部认可资产升值转回。由于我国的资产制度不完善,部分上市公司试图寻找准则的漏洞谋取利润,所以暂时规定了以历史成本属性计量的资产价值回升不得转回。目前,我国为了对资产的实际价值进行合理计量,颁布了诸多限制性的政策对上市企业进行有效的约束。只有让市场有序地运行,才能进行下一步趋同化政策。因此,必须遵循效用最大化原则去选择无形资产减值评估方式,这也体现了公允价值的计量作用。

2.2 我国无形资产减值新旧准则的比较

我国于2001年正式实施减值准备的计提应对无形资产,所有上市企业依据旧准则处理相关事务,必须比较并且核实年度可回收金额与无形资产所对应的账面价值。由于减值准备的价值可以转回,给了上市公司很大的利润调节空间。具体而言,即为当某年度盈利状况大不如从前便可少计提减值准备,多转回已计提的准备增加利润;如果年利润相当可观则可进行更多的计提减值准备,这样能够为以后利润不佳的年度做准备。我国为了跟国际准则接轨,加强与国际会计的联系与调节,制定了这项减值准则,但是实际效果并不明显。

经济全球化使得我国的市场经济体系同国际越来越接轨,因此,我国改进了之前不恰当的准则规定,并于2006年正式颁布,规定无形资产一旦减值则不能进行转回。新准则规定了资产存在减值迹象应计提减值准备,排除了特殊项目,如存货、无形资产等资产,这些资产一旦计提减值便不可转,这是相对旧准则最明显的变化之处。旧准则纵容了上市公司利用转回滥用转回操纵利润,给社会公众以假象,骗取信任和投资。上市公司中国有企业占有较大比例,部分国有企业虽然缺乏盈利能力,但拥有大量的土地使用权,企业会借助大量无形资产在每年的减值准备中计提,从而对利润进行操控,而新准则对这个问题进行了有效遏制。无形资产一旦经过减值则无法转回,这反映了无形资产具有非流动性的特点,上市企业不应利用它来对利润进行操纵,而应给公司带来更具有技术性含量的经济利益流入。

3 上市公司无形资产减值准备的研究

3.1 无形资产减值准备与上市公司的关系

(1)对经济收益的影响。无形资产的计提减值准备对上市公司尤其是高新技术企业的经济收益有重大影响。具体表现为:企业某项技术方面的无形资产遭其他新型技术替代,该企业在经济利益方面将会遭受极大的损失,此时计提减值准备是相当重要的。由于无形资产价值具有不确定性,当一项无形资产市价在某年度大幅下跌,并且预期不会恢复,那么公司就要根据当年盈利情况决定是否继续持有该资产。若当年的盈利状况较差,公司希望将该无形资产计提充分的减值准备,巨大的亏损需要在同一年度体现,不能延期至以后赚取利润的会计年度;反之,当公司处在上升期,急需投资并且保持年度盈利能力,就必须尽可能减少减值准备,因为减值准备不能转回。研究表明,具有高技术性的无形资产会给上市公司带来更多的经济流入,尽管取得该无形资产付出的代价是昂贵的,但其带来的后续利益也是无穷的,主要体现在公司的文化价值上。因此,我国当前政策鼓励公司研究高新技术无形资产,这也是处于转型期的我国经济市场的必经阶段。

(2)对所得税的影响。依据企业会计体制的相关要求,在上市企业具有的某项无形资产的账面价值高于可回收金额时,说明该项无形资产预期对公司做出的经济贡献会下降,需要上市公司进行计提减值准备,并从当期利润中扣除。^[2]会计中计提减值准备应遵循谨慎性原则,尤其针对无形资产这类特殊的资产,防止以后发生减值对上市公司带来负面影响。然而,在会计方面计提的减值准备其实不意味着该项资产实际出现减值,因此减值要计入减值准备当中去会影响当期利润,导致国家税收减少。利润表上的项目对实际利润产生的影响不尽相同,例如资产减值损失是会计账面上发生减值,但在税法中不存在主观因素。关于纳税申报工作需依据纳税额,对经过计提处理的无形资产减值准备进行调增,因而出现的计算结果也存在差异性。

3.2 上市公司无形资产减值准备存在的问题

(1) 盈余管理方面存在漏洞。无形资产在上市公司机制中一向得不到重视,原因是企业的大部分财务报告依据的是可靠性与历史成本等原则。^[3]公司盈余管理不会利用无形资产减值去调节较大的利润漏洞,因为大部分上市公司技术性无形资产不够成熟,且未有专门的减值技术去充分计提无形资产;再则无形资产减值使得上市企业获取的管理效益并不显著,上市企业采用不合理的方式计提减值准备,从而违背了我国会计准则,也让市场的发展受到不利的影响。公司盈余管理必须要考虑无形资产减值的准确性,上市企业聘用专业人员对企业内部无形资产分类情况进行核查,并且计提减值准备与计量价值。这表明国家经济在朝着良好的方向发展,盈余管理与无形资产减值计提可以更好地共存。

(2) 信息披露存在问题。部分上市企业财务报告未及时披露甚至不披露交易无形资产的状况,既没有对其用途做出介绍,也欠缺使用年限等信息,导致外部投资者特别是中小投资者无法掌握上市公司的真实信息。相关公司在研发包含技术含量的无形资产申请或者获得权益后,会因为各种原因出现申请失败或获取权益无效等情况。这种情况会对上市公司本身的核心竞争力及市场占有有力产生较大的影响。在这种情况下,大部分上市公司选择不披露这类信息以减少对当期利润的不利影响。最终,在资产负债表上无形资产体现的绝大部分还是土地使用权的金额及总括信息,包括静态和动态的信息,缺少了更多的明细信息。

4 对上市公司无形资产减值准备的建议

4.1 无形资产减值国际趋同

在国际市场中,我国更多采用的是趋同化的准则,而不是直接引用国际准则。在此情况下,国际会计准则在上市企业中并不通用,部分实际操作还需视情况而定。如上文所述,我国会计制度在不断地改革,其方向与国际保持同步。虽然国际准则是参照西方经济制度规定的,我国上市公司在实际运用过程中会受到较多制约,但可以借鉴技术层面上的有关规定。首先,上市公司应该先结合自身情况确定无形资产实际内容,在此基础上才可进行具体计量。其次,我国无形资产评估体系不够完善,对其计提的主观随意性会加大减值测试的复杂性,上市公司应该规避主观因素,加强自身的职业道德观,配合准则并且完善细节要求。国际准则与我国内部环境存在差别,我国上市公司无法照搬准则,唯有根据自身情况去完善现有的减值环境体系。

4.2 规范无形资产减值准备的计提

(1) 完善信息披露制度。上市企业未能及时披露无形资产减值情况对信息使用者极其不利,会计信息具有的准确性降低。为了改善这一现状,完善信息披露制度,必须提出相应的披露要求,减值的计提必须在报表上或者附注里展现给外部使用者;从上市公司角度上讲,不仅要讲究计提的准确性,更必须在无形资产本身的质量上加强自身要求。从准则出发,根据自身要求适应准则,高效、安全地披露无形资产减值的计提。

(2) 研发创新无形资产。外部环境要求对上市企业经营效益进行评估,这迫使其借助无形资产减值准备达到操控利润的目的。上市公司多以降低成本来获取更多投资,把固定资产成本折旧放在首位。随着上市公司的不断转型,从以成本生产为中心转变为以现代化服务为中心,公司类型转变为中外企业联合融为一体的多元化公司。上市公司当前利润追求的重点不应当放在固定资产、土地使用权等方面,而应将研发高科技无形资产作为上市公司考核指标,推出服务型无形资产,将其与财务考核紧密联系,最终改变公司内核。

(3) 重视审计机构的作用。上市公司年报需经专业人员审计,只有注册会计师审计对公司全年度的各项资产做全面分析,在报表层次和认定层次都做出合理保证后,公司才能对外公布。无形资产减值准备具有较强的不确定性,判断具有主观元素的资产是否合法公允难以形成客观的评估标准。因此,注册会计师在评估上市公司年报时更应该持有谨慎的职业态度,获取充足的审计依据,及时评估计提的减值准备是否充分。

5 结束语

理论上无形资产具备其自身独特的计量属性,现实中上市公司在无形资产减值做法的不规范性。从国内外无形资产准则的比较中可以发现,我国当前状况与国外发展历史中某些情况有相似之处,上市公司的行为将在国家准则的指引下不断完善。因而,需要对目前上市企业未能合理进行无形资产减值准备的问题提出相应的建议,使得上市企业能够依据会计信息决策理论充分利用无形资产减值,从而给公司带来安全及时的经济利益流入。

(下转第 33 页)

耐心细致,明察秋毫,这也是做好LNG动力船检验工作的总体思路。LNG动力船舶是个新生事物,兼具高附加值和高危险性,船检机构在对该类船舶检验中,应采取加强船厂建造管理检查、严格船舶图纸审查、系统实施实船检验等措施,加倍认真仔细,严格把关,确保船舶建造质量,在现行规范、法规和技术认知下充分保障船舶和人命财产安全。

参考文献:

- [1]中华人民共和国海事局.内河天然气燃料动力船舶法定检验暂行规定[S].北京:人民交通出版社,2013.
- [2]中国船级社.天然气燃料动力船舶规范[S].北京:人民交通出版社,2013.
- [3]中国船级社.天然气燃料动力船舶规范[S].北京:人民交通出版社,2017.

Exploratory Discussion on Ship Survey of a 700t Inland River Ship Powered by Pure Natural Gas

ZHANG Zu-gang¹, FENG Cong-quan²

(1. Director's Office, Nantong Local Maritime Safety Administration, Nantong 226001, China;

2. Ship Survey Division, Register of Shipping of Nantong, Nantong 226001, China)

Abstract: The survey of a LNG-powered ship combines quality management and technical inspection. The article describes the characteristics of LNG and the risk of using it as fuel for ships, and taking the survey of a 700-ton class inland river pure natural gas ship as an example, it analyzes the requirements for the survey as well as important technical details, and offers the method of survey management and general ideas, all of which provide reference for ship survey institutions and ship surveyors.

Key words: Natural gas; Power; Ship; Survey

(上接第20页)

参考文献:

- [1]吴作凤.新会计准则中资产减值的确认与计量问题探讨[J].中国管理信息化,2008(16):49-51.
- [2]王洪涛.无形资产减值准备纳税调整问题的探讨[J].经济论坛,2005(18):119-120.
- [3]汪丽颖.浅论现行财务报告局限性及建构走向展望[J].财经问题研究,2003(7):59-61.

Research on Impairment Provision of Listed Companies' Intangible Assets

LU Lu, SUN Xiao-ping, GU Yu-ping

(Dept. of Management and Information, Nantong Vocational & Technical Shipping College,
Nantong 226010, China)

Abstract: With the immobilization of the depreciation of fixed assets, listed companies gradually pay more attention to intangible assets and the provision for impairment. This article studies the similarities and differences between the old and new standards for intangible assets, analyzes the problems arising from the impairment of listed companies' intangible assets as well as puts forward the solutions to optimize its accounting.

Key words: Listed companies; Intangible assets; Old and new standards