

US GAAP 与 IFRS 之比较：无形资产-致同研究之 US GAAP 系列(七)

无形资产是指没有实物形态的可辨认非货币性资产（IAS 38.1）/没有实物形态的资产（不包括金融资产）（ASC 主术语表“无形资产”）。

无形资产

IFRS	U.S. GAAP
相关指引： IAS 36 和 38；IFRS 3、5 和 13；SIC-32	相关指引： ASC 340、350、360、720、730、805 和 985；概念公告第 5 号
简介	
<p>IAS 38 的目标是对没有在其他国际会计准则中特别涉及的无形资产的会计处理进行规范。IAS 38 要求在满足特定标准时，主体应确认无形资产。IAS 38 也对如何计量无形资产的账面金额作了规定（IAS 38.1）。</p> <p>无形资产是指没有实物形态的可辨认非货币性资产（IAS 38.8）。</p> <p>如果资产符合以下任一条件，即属于可辨认的（IAS 38.12）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 可分离的——即能够从主体中分离或划分出来，并能单独或与相关合同、可辨认资产或负债一起，用以出售、转移、授予许可、租赁或交换，无论主体是否有意进行这些交易；或者 • 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可从主体或其他权利和义务中转移或分离 	<p>与 IFRS 类似（ASC 350-30-05-1）。</p> <p>无形资产是指没有实物形态的资产（不包括金融资产）（ASC 主术语表“无形资产”）。</p>
与客户之间的合同产生的无形资产应按照 IFRS 15 核算（IAS 38.3 (i)）。	ASC 350-10-40 阐述了采用 ASC 606 时无形资产的转让或出售的指引。
确认和计量	
<p>如果某个项目符合无形资产的定义，则在其满足以下条件时予以确认：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 该资产的成本能够可靠地计量（IAS 38.21）或在业务合并中取得（IAS 38.33） • 预计未来经济利益很可能流入主体（IAS 38.21）——如果该无形资产是单独取得 	<p>单独取得或与一组其他资产一并取得的无形资产（业务合并取得的除外），如果其满足概念公告第 5 号中的资产确认标准，则应予以确认。不需要满足合同性-法律标准或可分离标准（ASC 350-30-25-4）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
的，则视为总是满足该条件（IAS 38.25）	
<p>某项单独取得（不是作为业务合并的一部分取得）的无形资产，其成本包括（IAS 38.27）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 购买价格，包括进口关税和不可退还的购货税款，扣除销售折扣和回扣 • 任何可直接归属于使资产达到预定使用状态的支出 	<p>应根据 ASC 805-50-15-3 以及 ASC 805-50-30-1 至 30-4 中的指引计量单独取得或与一组其他资产一并取得的无形资产（业务合并取得的除外）。在交易中取得的一组资产（业务合并取得的除外）的成本应根据它们的相对公允价值分摊至个别资产，并且不应产生商誉（ASC 805-50-30-3）。</p>
研究和开发（内部产生的无形资产）	
<p>研究（或内部项目的研究阶段）产生的无形资产不应予以确认。研究（或内部项目的研究阶段）的支出应在发生时确认为费用（IAS 38.54）。</p> <p>当且仅当主体能证明以下所有各项时，开发（或内部项目的开发阶段）产生的无形资产应予确认（IAS 38.57）：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 完成该无形资产以使其能使用或销售在技术上可行 • 有完成该无形资产并使用或出售它的意图 • 有能力使用或出售该无形资产 • 该无形资产如何产生很可能的未来经济利益 • 有足够的技术、财务和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并使用或出售该无形资产 • 能够可靠地计量归属于该无形资产开发阶段的支出 	<p>与研究 and 开发活动有关的支出应在发生时确认为费用（ASC 730-10-25-1）。</p> <p>与计算机软件有关的费用讨论如下。</p> <p>对于不可明确辨认、使用寿命不确定、或在持续经营中固有且与主体整体有关的无形资产（包括商誉），其内部开发、维护或修复的成本，应在发生时确认为费用（ASC 350-20-25-3）。</p>
作为业务合并的一部分取得	
<p>IAS 38.33-.37 提供了针对作为业务合并的一部分取得的无形资产初始计量和确认的指引：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 根据 IFRS 3，如果无形资产是在业务合并中取得的，则该无形资产的成本是其在收购日（购买日）的公允价值。业务合并中取得的无形资产被认为总是满足 IAS 38.21 中的可能性确认标准和可靠计量标准。 • 根据 IFRS 3 和 IAS 38，收购方应在收购日将被收购方的无形资产与商誉分开确认，无论在业务合并之前被收购方是否已确认该无形资产。被收购方正在进行中的研究和开发项目必须符合无形资产的定义并且可辨认。 	<p>与 IFRS 类似，如果在业务合并中获得的无形资产是可分离的或由合同或其他法定权利产生的，无论此类权利是否可转移或可分离，应将该无形资产与商誉分开，并按公允价值确认（ASC 805-20-25-10 和 ASC 主术语表“可辨认”）。</p> <p>已取得的在进行中的研究和开发项目应以其在收购日（购买日）的公允价值确认为使用寿命不确定的无形资产（ASC 350-30-35-17A 和 ASC 730-10-15-4）。</p>
费用的确认	

IFRS	U.S. GAAP
<p>无形资产项目发生的支出应在其发生时确认为费用，除非它构成满足 IAS 38 中确认标准的无形资产成本的一部分、或在业务合并中取得并且不能确认为一项无形资产（在这种情况下应作为商誉的一部分确认）（IAS 38.68）。</p> <p>某些支出可能是为了提供未来经济利益而发生的，但没有产生或取得可予确认的无形资产或其他资产（IAS 38.69）。在这些情况下，该支出应在发生时确认为费用。此类支出的例子包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 开办活动支出，除非根据 IAS 16 该种开支应包括在不动产、厂场和设备的成本中 • 培训活动支出 • 广告和营销活动支出 • 迁址或重组的支出 	<p>与 IFRS 类似，某些广告支出除外。根据 ASC 340-20，如果满足特定条件，直效反应广告的费用应予以资本化（ASC 340-20-25-4）。除此之外，广告费应在发生时（与 IFRS 类似）或广告首次出现时（与 IFRS 不同）确认为费用（ASC 720-35-25-1）。</p> <p>注：在采用与客户之间的合同产生的收入的主题 606 后，ASC 340-20 中的指引将被取代。</p>
确认后的计量	
<p>主体应当选择 IAS 38.74 中的成本模式或 IAS 38.75 中的重估价模式作为其会计政策（IAS 38.72）。</p> <p>如果选择重估价模式，在该资产所属类别中的其他所有资产也都应以同样的模式计量，除非这些资产不存在活跃市场（IAS 38.72）。</p>	<p>不允许重估（ASC 350-30-35-14）。</p>
使用寿命与摊销	
<p>主体应评估一项无形资产的使用寿命是有限的还是不确定的，并且如果是有限的，还应评估使用寿命的期限或构成该使用寿命的产量或类似计量单位的数量。在分析所有相关因素的基础上，当无法预见无形资产预期为主体产生净现金流量的截止期限时，主体应视该无形资产的使用寿命是不确定的（IAS 38.88）。</p>	<p>与 IFRS 类似，无形资产应在其使用寿命内予以摊销，除非其使用寿命是不确定的（ASC 350-30-35-6 至 35-7）。不确定并不表示无限（ASC 350-30-35-4）。应根据 ASC 360-10 《长期资产的减值或处置》章节对应予摊销的无形资产进行减值复核（ASC 350-30-35-14）。</p>
减值	
<p>使用寿命有限的无形资产应予摊销，然后根据 IAS 36.7-.17 进行减值测试。主体在每个报告期末评估是否存在任何迹象表明资产可能减值。如果存在此类迹象，主体应估计该资产的可收回金额（IAS 36.9）。</p> <p>使用寿命不确定的无形资产不予摊销（IAS 38.107）。无论是否存在减值迹象，主体都应每年以及只要有迹象表明该无形资产可能发生减值时，将使用寿命不确定的无形资产的可收回金额与其账面金额进行比较，对该无形资产进行减值测试（IAS 36.10(a) 和 IAS</p>	<p>对应予摊销的无形资产以及其他长期资产（一项长期资产或资产组），使用两步法进行减值测试。如果该资产或资产组的账面金额不可收回且高于其公允价值，应确认减值损失（ASC 360-10-35-17）。</p> <p>使用寿命不确定的无形资产不予摊销。应每年进行减值测试，如果事项或情况的变化表明资产很有可能发生减值，则应更频繁地进行减值测试（ASC 350-30-35-18）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
38.108)。	

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL, 致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。