

警惕企业通过无形资产 与固定资产置换操纵利润

钱东红

(中原工学院经济管理学院 郑州 450007)

外购的无形资产在会计处理方面与固定资产类似,在其达到预定使用状态之前的所有支出都计入成本在未来会计期间进行摊销。但是自己研发的无形资产与自建的固定资产有很大区别,无形资产研究阶段的支出费用化处理,开发阶段的支出要进行资本化计入无形资产的成本,而自建固定资产的支出都计入在建工程作为其成本,等其完工交付使用再转入固定资产,这样的差异就会造成企业通过无形资产与固定资产置换操纵利润。

无形资产与固定资产有很多相似之处,比如都是投入大、周期长,但是两者也存在明显的不同:①固定资产在使用过程中的损耗,会计上通过“累计折旧”账户进行反映,折旧部分通过固定资产的价值减去残值得出。折旧方法有多种,比如直线法、加速折旧法和年数总和法等,采用的方法不同直接导致当期的利润不同。固定资产在未交付使用前,所有的支出在“在建工程”账户中登记,而且不用计提任何折旧,不影响当期的盈余情况。当期增加的固定资产不提折旧,当期减少的固定资产照提折旧。②无形资产一般都有使用寿命,在使用寿命期内,无形资产也会有技术进步带来的损耗,会计上通过摊销的办法进行处理,一般方法是直线法,而且一般不考虑残值。

通过前面两点可以看出,两者的会计处理方法差异很大,固定资产是通过备抵法计提折旧,这种方法的优势就是可以知道固定资产的历史成本和折旧计提情况。而无形资产的损耗是通过摊销方法进行处理,这种方法下直接通过查阅“无形资产”账户的余额就可以知道无形资产的摊余价值。

为了便于理解,本文通过案例来说明。

例:甲企业在2010年1月成功开发一项专利100万元并且投入使用,其相关费用通过银行转账,专利年限10年。会计分录:借:无形资产100;贷:银行存款100。2010年无形资产摊销,借:管理费用10;贷:无形资产10。

甲企业在2011年1月用该专利技术与乙企业置换一项固定资产,估价是90万元,不用补差价,该固定资产的使用年限是5年,没有残值,用双倍余额递减法计提折旧。会计分录:借:固定资产90;贷:无形资产90。2011年计提折旧,借:制造费用(管理费用)33(90×2/5×11/12);贷:累计折旧33。

通过上述案例可以发现,如果甲企业继续使用自己开发的专利技术则影响每年利润10万元。而通过置换后,2011年的折旧是33万元,比未置换前多出23万元,从而使利润相对

降低23万元,这样就达到企业通过无形资产和固定资产置换来达到操纵利润的目的。在实务中,企业无形资产与固定资产置换比上面的案例复杂得多,不同的目的有不同的方式,下面详细分析其中的路径:

1. 无形资产一般采用直线法摊销,但是固定资产的折旧方法很多,而且不同的方法对当期利润的影响也有很大差异,这就说明企业可以通过该项业务实现盈余管理的目标。为了使企业扭亏为盈,企业把一项无形资产与另一家企业的固定资产进行置换,通过对对方的固定资产进行低价评估,而且对固定资产的残值估价较高,使用年限估值较高,采用直线法计提折旧,那么每年计提的折旧就远远低于无形资产摊销部分,从而可能达到扭亏为盈的目的。为了避免因企业的利润大幅波动导致外界认为企业业绩不稳定的形象,企业通过无形资产与固定资产置换业务可以达到平滑利润的目的。若本期的利润较前期有大幅上涨,那么可以通过对置换的固定资产进行高估置换价值,同时使用加速折旧法,这样就可以使得利润因为当期的费用增加而回落。

2. 无形资产的摊销越多意味着无形资产账面净值越少,从而导致资产规模因无形资产摊销而减少。无形资产在使用过程中一直需要摊销,但是固定资产却不一定需要计提折旧,因为固定资产在未达到使用状态之前是不需要计提折旧的,其所有成本都在“在建工程”科目里进行归集,这样一来资产规模就会越来越大。具体操作是企业把无形资产与另一家企业固定资产置换进来后,故意把该固定资产挂在“在建工程”科目,这样当期就不需要计提折旧,可以把财务费用资本化处理,从而增加在建工程价值,最终使企业的资产规模增加。

3. 无形资产的研发受到国家特别重视,所以在税收方面给予了极大的优惠,因此企业对无形资产的投入是很重视的。但是等到无形资产开发完成时,企业未必会使用或出售,而是通过与另一家企业的固定资产进行置换,因为置换后前面的税收优惠政策享受过,置换的固定资产可以通过折旧方法的选择达到调节税收的目的。

4. 关联方出于某些目的,把两家企业的无形资产与固定资产进行多次置换,因为置换一次就要评估一次,评估中可能会出现溢价或折价,这对当期的利润有较大的影响,有时甚至仅在账面上进行置换,等到相关部门或机构对其账务进行审计时,再在账面作换回会计处理,以达到账实相符。○