

# 关于无形资产会计问题的几点思考

田 朋 ■

我国现行的企业会计准则对无形资产的核算、计量、披露等作了明确规定，对纠正无形资产核算中的偏差，体现新经济形势下无形资产的变化和发展，维护正常的会计秩序发挥了重要作用。但在实际工作中，现行的无形资产核算范围、计量和信息披露制度还存在一些不足，本文拟就如何完善无形资产的确认、计量、披露制度作一些浅显的探讨。

## 一、适当扩大无形资产的核算范围，规范无形资产确认

比较我国企业会计准则和国际会计准则的规定，不难发现，我国企业会计准则对无形资产的核算内容采用了列举法，认为无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等，而国际会计准则第38号《无形资产》(以下简称ISA38)中对于准则规范的内容则是采用排除法。笔者认为，我国采用列举法规范无形资产的核算内容，最大的好处是简明确，易于操作执行，但是，我国企业会计准则中关于无形资产的核算范围大大小于国际会计准则中相关规范内容。而这种做法的结果就是导致一些拥有核心竞争能力的企业账面资产总额严重低估，从而在一定程度上扭曲企业财务状况。

借鉴国际会计准则的规定，笔者认为，企业应将符合无形资产定义，并同时符合无形资产确认条件的项目确认为无形资产。具体来说，企业在确定无形资产确认范围时应考虑如下因素：一是知识产权创新资产，即企业在生产经营过程中发明创造的高新技术或技术诀窍，除会计准则中列举的专利权、著作权、商标权外还应有商业秘密、技术秘密等。二是市场基础资产，即与顾客结构及市场因素相关的无形资产，包括品牌的信誉，企业品牌、服务品牌；与客户的关系，如销售网络、分销渠道、长期客户。三是组织管理资产，即企业在组织协调、管理沟通等方面相关的无形资产。如独特的企业文化、企业管理

方法、信息技术交流、网络工作系统、融资关系等。四是员工基础资产，即与企业员工业务能力及创新能力相关的无形资产，包括员工的业务能力、职业水平、心理状态等。因为这些项目首先为企业拥有或控制，其次属于企业非货币性，所以只要这些项目能够单独辨认，而且相关的经济利益很可能流入企业，其成本能可靠计量的话，均应确认为无形资产。

## 二、进一步完善无形资产计量

### (一) 自行研发无形资产的计量问题

按照新准则的规定，企业应当将无形资产的研究开发行为区分为研究阶段和开发阶段，对于研究阶段发生的各项支出，先通过“研发支出——研究支出”科目进行归集，并于会计期末结转计入当期损益(管理费用)；而对于开发阶段的支出，发生时在“研究支出——开发支出”中归集，待研发行为结束后根据研发结果区别处理：如果研发失败，则将归集的开发支出结转计入当期损益(管理费用)；若研发成功，最终形成无形资产的，则应将归集的开发成本加上在申请注册过程中发生的律师费、注册费等共同计入无形资产成本。与2001年版的会计准则相比，对于无形资产，新准则规定将满足条件的开发支出计入无形资产成本，这在一定程度上克服了旧准则中自行研发开发的无形资产成本确定时本末倒置的弊端，反映的无形资产成本更加合理真实。但是，笔者认为，新的计量模式同样存在操作性差的矛盾，同时也给企业相当大的盈余操纵的空间。理由如下：首先，研究阶段和开发阶段的划分存在一定困难。新准则虽然从定性的角度将研究阶段和开发阶段进行了区分，研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查，而开发则是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等，但是笔者认为企业研究开发行为属于技术

性专业性比较强的工作,对于何时研究进入开发阶段,会计人员是否具备相应的职业判断能力值得探讨。其次,即使研究阶段的判断不存在技术障碍,企业的研究行为和开发行为是否存在同时进行、交替发生的现象也是不可忽视的问题。再次,在研发失败的情况下,将大量开发支出作为研发结束会计期间的费用开支,也存在不合理性,这种做法同样给企业盈余管理提供了较大空间。最后,研发失败的开发支出一次性计入损益将导致研究企业账面损益出现巨额波动,严重影响研究企业的财务形象。笔者认为,对于自行研发无形资产的会计计量问题,应从以下方面进行改革:第一,明确研究阶段和开发阶段的判断标准,使准则更具操作性;第二,对于没有形成无形资产的研发支出,如果金额较大的,应当采用系统的方法分摊计入各期的费用,金额较小的,则直接计入当期损益,从而防止企业损益大额波动。

## (二) 关于无形资产减值问题

《企业会计准则第6号——无形资产》规定,当无形资产符合《企业会计准则第8号——资产减值》所规定的资产减值条件时,企业应当为其计提减值准备金。同时规定,无形资产计提的减值准备,不得转回。然而,这种做法的必然结果是无形资产账面价值与其实际价值的严重偏离,特别是在市场环境向好、无形资产在企业核心竞争力培育中的地位日益明显的情况下,会计信息的有用性和相关性将大打折扣。因此,笔者认为防止企业利用资产减值转回调节利润的措施应考虑如何从制度上保障企业无形资产减值准备计提的科学性及加强无形资产减值准备计提与转回的监管,采取疏导而非堵漏的制度设计,才能提高会计信息的有用性和相关性。

另外,减值之后的无形资产价值如何摊销是现行无形资产准则没有进一步规范的问题。笔者认为,比照《企业会计准则第4号——固定资产》的相关规定,计提减值准备之后,无形资产摊销基数应当是扣除累计减值准备之后的金额。

## 三、进一步完善企业无形资产信息披露体系

《企业会计准则第6号——无形资产》的实施,扩大了企业无形资产披露的范围和内容,在一定程度上改善了企业无形资产信息的披露状况,增强了财务报告的有用性。但是我国企业无形资产占总资产的披露比例均值相对于国外企业的比例来说,还处于较低水平。

此外,无形资产信息披露还存在信息披露范围较窄的问题。按照现行会计准则的规定,无形资产的确认,在符合无形资产定义的基础上还应具备该资产的成本能够准

确计量、相关的经济利益确定能流入企业、企业对无形资产在预计使用年限内可能存在的各种因素能做出有明确证据支持的合理估计等条件。但实际上有些无形资产的支出和收益具有不确定性,对未来的收益具有非完全独占性,这就使得大部分无形资产的信息未能在报表中披露,如品牌、人力资本等。

现行财务报告系统注重对交易事项的记录和反映,通过外购和投资转入取得的无形资产可以在财务报告中确认和披露,而表现企业未来超额获利能力的无形资产如抵押服务权、捕捞许可证、进口配额等,却不能选择现值来计量。有些无形资产价值虽然发生重大变动,但由于缺乏交易事项,也不能在财务报表中确认,从而使企业无形资产的整体价值被低估。再者,无形资产的信息披露内容模糊、指标单一,而在知识和科技高度发展的当今时代,如无准确的研发阶段信息披露,无法判定企业无形资产的科技含量和获利能力,信息使用者就难以理解和分析企业的业绩和资产状况。综上,笔者认为,无形资产在计量上的困难不能成为不完整准确披露信息的理由,无形资产的披露应从以下几个方面进行完善:

一是完善企业无形资产信息披露制度,增加无形资产披露的强制性规定。在信息披露制度中落实民事赔偿责任,构建强制性披露和自愿性披露相结合的无形资产信息报告体制。同时政府相关部门、市场交易组织和审计等中介机构对信息披露进行监管和审核,强化信息监管标准化建设,加大对执行情况的检查力度,规范企业的会计行为,增强信息的客观性、可验证性和公开透明性,强化无形资产信息披露监管的全面性与权威性。

二是完善无形资产信息披露体系,建立统一、规范的无形资产报表披露格式。在明确范围的基础上,确定无形资产披露的内容,建立包括资产负债表、利润表、现金流量表等现有表格在内的格式系统。立足我国实际,有选择地借鉴国外知识资本计量报告体系,建立公司品牌及产品文化等补充报告。还可以借鉴固定资产的一些披露格式来揭示无形资产的原值、累计摊销价值和无形资产净值,克服无形资产披露的随意性。

三是完善第三方评估机制。在对专业性较强和较复杂的无形资产进行计量时,引入外部评估人员,健全评估制度,加强职业道德建设,完善评估执业体系,规范执业行为,合理定价,使无形资产披露信息更加具有公信力。■

(作者单位:中国人民大学)

责任编辑 刘忻