

# 关于无形资产理论研究的最新进展

## ——全国第三届无形资产理论与实务研讨会综述

□ 汤湘希 贡峻 张琦

全国第三届无形资产理论与实务研讨会最近在中南财经政法大学会计学院召开。现将本次会议的主要观点综述如下：

### 一、无形资产基本理论的创新

随着无形资产在企业总资产中的地位及作用不断提高,国内众学者对无形资产的研究也越来越深入,对无形资产的概念、确认标准、会计披露等基本问题有了新的认识。

就无形资产的概念而言,有代表认为无形资产是一种可持续发展资源,这主要是因为无形资产具有资源的性质及特殊作用。无形资产包括的内容不是固定不变的,而是随着经济发展、科技水平和经济管理要求的变化而发生变化。确定无形资产的内容,一方面要依据无形资产具有的本质属性,另一方面要考虑经济发展、科技水平和经济管理的要求,使其能反映现时代的特征。还有代表认为,无形资产的概念应该有广义和狭义之分,这两者的区别在于能否用货币进行计量,即从两者的内容组成来看,其区别在于是否将商誉包括在内,将商誉从会计学的无形资产概念中剥离出来,则可以使会计学中的无形资产免受不可辨认、不可计量项目的困扰。

在无形资产计量方面,主要存在以下问题:(1)自创无形资产的计价不符合会计计量属性的标准,提供的信息缺乏可比性;(2)依据为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产在投资方的账面价值来计价,既不符合法律要求,也不符合实际;(3)关联方交易的无形资产计价入账,其转移价值应与非关联企业的入账价值一致。对于这些问题,提出的改进建议包括:(1)研究开发费用的处理,应该考虑以费用化为主,兼顾资本化;(2)计算机软件的核算要区分开发的目的和结果,予以不同的处理;(3)无形资产投资与交易价格的计量必须按市场价值确认,并且充分披露其信息。

在无形资产披露方面,主要有以下问题:一是鉴于无形资产的重要性,应将其在资产负债表上列为各项资产之首;二是指出无形资产的披露原则应包括风险原则、保密性原则和易操作原则;三是建议利用财务指标和非财务指标,采用定量和定性的方法披露无形资产信息。

关于无形资产的范围是学术界长期争论的问题。有代表提出应将网络资源(信息集成系统)、各种认证标志使用权、网络域名、客户名单等作为无形资产的扩展内容。有代表认为无形资产的范围可用“人”(人力资本,它是无形资产产生的基础及最重要的资源)、“权”(知识产权,它是人的智力成果法律化的形式)、“誉”(商誉,它是由人创造的结构性和顾客资本的转化形式)三个字来概括。

### 二、无形资产会计准则亟待进一步完善

代表们普遍认为《企业会计准则——无形资产》对无形资产的确认、计量、摊销、转让以及减值准备的会计处理作了明确而又具体的规定。这些规定在无形资产所占比重较小,在企业经营活动中所起作用不够显著的情况下是可行的。但随着知识经济时代的到来,无形资产的内涵和外延不断扩大,在企业经营活动中所起的作用也日益显著,并已经成为一项重要的资产项目,在此情形下,准则中的有些规定则显得过于简单,且不尽合理。

代表们反映较为集中的问题主要是:(1)自创无形资产的确认和计量问题。自行开发的无形资产只能按依法取得时发生的注册费、律师费作为实际成本,开发费用不能资本化。这意味着自行开发的无形资产只能按少量申请费用确认,不符合资产确认和计量的一般原则。为此,有代表提出,在不改变目前无形资产确认和计量的原则下,在自创无形资产的研发期间建立备查簿,记录所发生的支出,并在会计报表附注中详细披露研发支出的具体金额和研发项目的进

展情况。也有代表直接指出研发支出应该予以资本化,并提出了具体的会计处理方法。(2)无形资产投资的问题。企业将自行开发的无形资产对外投资,被投资方按投资方确认价值入账,而投资方因自行开发的无形资产未确认或只按极小一部分申请费用入账,这种对于同一资产、相同的经济业务,采用不同的价值标准计量,显然不妥。(3)无形资产的摊销问题。准则规定的摊销方法是在预计使用年限内分期平均摊销,这对高科技企业是欠妥的。另外,对于计提了减值准备后的无形资产,是按原始价值还是按账面价值在剩余年限内摊销其剩余价值,在准则和会计制度中都未作明确规定。代表们普遍赞同计提减值准备后无形资产的摊销应与计提了减值准备后固定资产折旧的处理方法类似,只有这样才能更真实地反映企业财务状况和经营成果。代表们还认为,随着我国加入WTO,无形资产会计准则的国际协调显得越发重要,这就要求我国的无形资产会计准则必须与国际协调。

### 三、加强无形资产营运,提高企业的核心竞争力

在新经济条件下,无形资产的数量和质量已经成为企业核心竞争力的重要标志。从研究无形资产与企业价值的关系来看,无形资产是衡量企业价值大小的重要标准,无形资产创造和提升了企业的价值。因为,资产的本质是一种创利能力,而无形资产作为资产也必须具备这种能力。在这一前提下,企业必须加强无形资产营运,即通过对其进行运筹和谋划,实现其价值的最大增值。部分代表首先就影响无形资产营运的环境因素作了初步分析,认为应在借鉴国内外成功经验的基础上,合理采用无形资产开发策略、延伸策略、融资策略、扩张策略、分配策略等,以提高无形资产的营运效率。同时,有代表还特别强调了无形资产营运中的无形资产管理问题。认为无形资产是企业的一项综合资源,企业的人、财、物的管理能力、科学技术的开发能力、国际国内市场的经营能力均可以通过无形资产体现出来。在无形资产管理中必须处理好知识价值增值环节、强化核心竞争力、优化企业家无形资产管理能力配置等问题。对于无形资产营运中存在的各种风险,代表们普遍认为需要通过加强对知识产权的保护,提高无形资产的利用率及建立健全无形资产的评估机制来防范风险。另外,还有代表提出了会计师事务所这种特殊企业的无形资产维护问题,并指出信誉的维护是其维护的重点。

在无形资产营运过程中,有代表特别指出,应对我国现阶段无形资产进行全方位的保护,并从实施无形资产全方位保护的行为类型、行为层次、行为对象和行为要求等四个方面阐述了这一观点。除此之外,加强无形资产相关的税收筹划也显得尤为重要,有代表对优化无形资产税收优惠政策等提出了若干建议。

### 四、强化无形资产审计,防范无形资产流失

随着知识经济时代的到来,无形资产在企业经济活动中的作用不断增强。代表们认为,无形资产数量的增加使无形资产审计比重加大,无形资产价值和计量的不确定性增加了审计的难度,而目前企业无形资产观念淡薄,导致无形资产管理混乱和流失严重。针对这一情况,有代表指出,进一步拓展内部审计领域,大力加强对无形资产运作的内部审计监督是很有必要的。企业应树立无形资产观念,政府要完善无形资产评估和保护的法律法规,使管理和审计有法可依;提高审计人员的综合素质,明确无形资产审计的重点,加强无形资产内部控制制度的审计;审查企业与外部联合开发无形资产的情况、企业信息网络管理情况、企业专利产业化及专利保护情况,维护企业的经济权益。还有代表认为对于无形资产所具有的高风险性,可通过完善无形资产会计核算准则、加强无形资产信息披露、强化无形资产审计中的会计责任、保持高度的职业谨慎的方法加以解决。

### 五、采用科学的价值评估方法,提高无形资产价值评估的可靠性

代表们对无形资产评估的重要性达成共识。有代表就无形资产评估实践中出现的一些问题,如成本法的运用、以投资为目的的无形资产价值的确定方式以及“不得求证客户授意的评估价值”等,提出了自己的解决思路。

(作者单位:中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 季建辉

#### ·简讯·

### 陕西省会计集中核算运行良好

陕西省自2000年7月成立省级会计集中核算中心以来,通过两年时间运行,已在全省范围内铺开。该制度的实施,在规范会计基础工作,提高会计信息质量,加强财政资金管理,促进党风廉政建设方面取得了良好效果。

同时,会计集中核算制度的实施,为建立国库集中支付制度奠定了物质和技术基础。从今年4月1日起,陕西省又率先在省级120余家会计集中核算单位全面进行了国库集中支付制度试点,利用会计集中核算形成的业务和技术基础,建立集中支付专户和零余额账户,逐步实现国库资金的直接支付,减少国库资金的库外沉淀,通过两种制度的有效融合,极大地提高了财政资金的使用效益。

实践证明,会计集中核算的施行及两种制度的融合,实现了制度的优势互补,体现了很强的生命力。

(本刊记者)