

略论自创 无形资产的 计价方法



王合喜

| 或有事项 | 发生可能性 | 金额的确定性 | 表内确认 | 表外披露 |
|------|-------|--------|--------|----------------------|
| 或有负债 | 基本确定 | 能够合理估计 | 是 | 披露“预计负债”形成的原因及金额 |
| | 很可能 | 能够合理估计 | 否 | 披露其形成原因、预计财务影响及补偿可能性 |
| | | 难于合理估计 | 否 | 披露其形成原因以及不能合理估计的原因 |
| | 可能 | 能够合理估计 | 否 | 披露其形成原因、预计财务影响及补偿可能性 |
| | | 难于合理估计 | 否 | 披露其形成原因以及不能合理估计的原因 |
| | 极小可能 | 能够合理估计 | 否 | 仅披露个别经常发生以及财务影响重大者 |
| | | 难于合理估计 | 否 | 不必披露 |
| | 或有资产 | 基本确定 | 能够合理估计 | 否 |
| 很可能 | | 能够合理估计 | 否 | 披露其形成的原因及预计产生的财务影响 |
| | | 难于合理估计 | 否 | 谨慎披露,但应避免其肯定会实现的误解 |
| 可能 | | 能够合理估计 | 否 | 一般不予披露 |
| | | 难于合理估计 | 否 | 不必披露 |
| 极小可能 | | 能够合理估计 | 否 | 不必披露 |
| | | 难于合理估计 | 否 | 不必披露 |

随着经济的发展,特别是高新技术产业的兴起,知识经济时代的到来,使得无形资产的确认、计量与摊销显得更加复杂、更加重要。本文仅就自创无形资产计价方法的问题作一初步讨论。

一、自创无形资产计价的基本方法

自行开发无形资产,一般会发生三项费用,即研究费用、开发费用和附带费用。研究费用是人们为了获取新的科学或技术知识,有计划地进行创造性的调查分析与探索活动而发生的费用。开发费用是继研究活动之后,为了创新或改进产品、材料、工艺等,在商业性生产开始之前所从事的将研究成果付诸于初步应用的一系列而发生的费用。附带费用是指将研究或开发成果向有关部门申请登记等一系列活动而发生的费用。这三项费用,是无形资产形成全过程的费用,企事业单位对自创无形资产计价时,必须充分考虑这三项价值构成要素。但这三项费用是否全部计入无形资产价值,以何种方式计入无形资产价值,会计学界有着不同的观点,从而产生了不同的计价方法。

国际上使用的自创无形资产计价方法,大致可以归纳为四种:(1)全额费用法,即将研究与开发费用全部作为期间费用,在发生时直接计入当期损益。(2)全额资本法,即将研究与开发费用在发生期内归集起来,待开发成功并投入使用时列作无形资产,分期摊销其价值。(3)成果决定法,即在研究与开发费用发生期内,设置多栏式账户专门记录其相关支出,最后按研究与开发活动的成果来决定采用何种处理方法。倘若已经取得成果并预计能够产生收益时,就将相关支出全部资本化;反之,将其全部费用化,计

(作者单位:首都经济贸易大学会计学院)

责任编辑 袁蓉丽



岳华(集团)会计师事务所

地址:北京市朝阳区安定路39号“长新大厦”五层
电话:(010)64448901-06 传真:(010)64418625

入当期损益。(4)综合法,即汲取以上三种方法的合理成分,根据具体情况确定自创无形资产的价值。这种方法将研究支出和开发支出截然分开,分别采用不同的方法处理。研究支出由于与未来收益没有直接的联系而采用全额费用法,在支出发生时如数计入当期损益;开发支出则采用成果决定法,或全部资本化,或全部费用化。国际上通用的这几种计价方法,都没有把附带费用计入无形资产成本,而是列作期间费用,直接抵减当期利润。

二、我国自创无形资产计价方法的评论

我国《企业会计准则》第31条和《事业单位会计准则》(试行)第26条规定:自行开发的无形资产,应当按照开发过程实际发生的支出数记账。这里所说的实际支出包括试验费、研制费、工资、申请登记费等。《企业财务通则》第27条和《工业企业会计制度》第49条规定:管理费用包含“技术开发费”一项,并明确指出技术开发费是企业研究和开发新产品、新技术、新工艺等而支付的费用。《股份有限公司会计制度》规定:自行开发并按法律程序取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费记账,开发过程中发生的费用,计入当期损益。

通过研读对比有关规定,可以得出以下结论:(1)研究费用计入管理费用。(2)开发费用是计入无形资产成本还是计入管理费用,制度之间不统一。《企业会计准则》、《事业单位会计准则》规定计入无形资产成本,而《企业财务通则》、《工业企业财务制度》、《股份有限公司会计制度》规定计入管理费用。(3)附带费用的处理方法,制度之间也不统一。《企业会计准则》、《企业财务通则》、《工业企业会计制度》规定计入管理费用,而《股份有限公司会计制度》规定计入无形资产成本。

在现行会计实务中基本上采取了《股份有限公司会计制度》规定的做法,自创无形资产的成本只包括了申请登记费、聘请律师费等附带费用,采用的是不规则全额费用法。

1995年5月,我国财政部公布的《企业会计准则第x号——无形资产》(征求意见稿)亦指出,由于“研究开发项目能否成功,很难确定,或者有关费用很难与其他费用明确划分,或者这些支出能否带来经济利益很难断定”,所以,企业自创并依法取得的专利权、商标权等无形资产的价值只能包括“依法取得时的注册费、聘请律师费以及其他相关支出”,而不应该包括研究和开发成本。笔者认为这种计价方法的缺点是:(1)不能反映无形资产的真实价值。因为有些专利权、商标权开发费用很大,如果仅以最后阶段的申请、注册费用计价,势必使得账面价值与实际价值相差甚远。(2)不符合配比性原则。大多数无形资产在尚未开发成功的会计期间里可能不产生任何收益,却要负担大量的开发费用,而开发成功以后的受益会计期间仅摊销少量的申请、注

册费用,显然很不合理。(3)不便于考核无形资产开发的投资效益。因为一项专利技术或其他无形资产,一般都需要花费较长的时间和名目繁多的支出才能开发出来,由于没有树立无形资产开发成本核算的思想意识和建立健全的会计核算组织工作,在开发费用的记录方面就会显示出极大的随意性,以致于项目开发成功之时无从查考其投资总额,使得将来考核无形资产投资效益时失去了一个可靠的分析指标。

我国企业会计准则讨论稿提议的这种计价方法,把大量的研究开发费用直接计入当期损益,只以少量的附带费用作为无形资产的价值,可以称之为“附带成本资本法”或“不规则全额费用法”。这种方法从理论到实务,与国际惯例都有一定的差别,不仅不利于我国无形资产的核算,也不便于与国际惯例接轨。

三、我国自创无形资产计价方法的改进

第9号国际会计准则“研究和开发成本会计”规定,可根据特定的条件使开发成本资本化或费用化。第32号国际会计准则征求意见稿“财务报表可比性”建议,以开发成本资本法作为基本会计处理方法,以开发成本费用法作为备用辅助方法。借鉴国际会计准则的有关规定,结合我国的具体情况,笔者认为,我国对自创无形资产的计价应采取资本化、费用化同时并举的方法:(1)以研究、开发为主要业务活动的企事业单位,可以采用全额资本法,将研究开发费用全部计入无形资产成本。如果研究开发活动失败,应将失败成本转归成功项目负担。(2)大中型高新技术产业,可以采用综合法,即研究支出全部费用化,开发支出根据具体情况或资本化或费用化。如果宣告失败的开发活动由于时间长而成本大,采用全额费用法使得当期利润的波动过于剧烈时,可以考虑列作“待摊费用”或“递延资产”,在尽可能短的时间内分期摊销,并在会计报表中如实披露失败项目的有关内容、失败成本处理方法及其对利润的影响程度等,以便有关方面详细了解企业的真实财务状况。(3)一般企事业单位,对于预计开发费用大、开发期限长、费用能够合理划分的开发项目,采用成果决定法;对于开发费用小、费用难以划分的项目,可以采用全额费用法,但是仍应该严格地在有关费用项目中作出“xx项目开发费”的说明,并设置专门的备查账簿予以登记,以便事后必要时采用统计的方法确定无形资产的价值以及审计等有关部门查证该项目的计价方法是否符合规定。(4)小型企事业单位自创无形资产,可以根据重要性原则,采用全额费用法。为了与国际惯例接轨,各类企事业单位自创无形资产的价值都不必包括附带费用。

(作者单位:武汉大学商学院会计系)

责任编辑 王教育