

# 试论

## 谨慎性原则在无形资产核算中的运用

王莉华 程淑英

《企业会计准则》第二章第十条规定：“会计核算应当遵循谨慎性原则的要求，合理核算可能发生的损失和费用。”谨慎性原则是指对某些经济业务或会计事项存在不同处理方法和程序可供选择时，在不影响合理选择的前提下，尽可能选用一种不虚增盈利和夸大所有者权益的做法。即要求人们在会计处理上持谨慎态度，充分估计可能的风险和损失，尽量少计和不计可能获取的收益，把风险损失缩小到最小范围。具体而言，就是对于资产和收益的确认倾向于“从缓认可”，计量上“宁低勿高”，而对负债、费用在确认上遵循“从速认可”，计量上“宁足勿缺”，以保证企业投入资本的安全性。本文就谨慎原则在无形资产核算中的运用谈几点看法。

所谓无形资产是指企业有偿取得的，不具有实物形态，可供企业长期拥有并具有高度不确定性的特殊资产。它的高度不确定性，具体表现在无形资产的计价、摊销及其价值重估几个方面。因此，无形资产在这些方面的核算应该贯彻谨慎原则。

### 一、关于无形资产的计价

企业无形资产主要从外购、自创和其他单位投资转入三个途径取得。遵循历史成本原则，无形资产应当按其取得时的实际成本入帐。这对于外购或投资转入的无形资产来说是可行的，但是某些自创的无形资产本身却很难用货币来准确计价。这是由于无形资产具有依附性，它总是以有形资产或产品为其载体，本身不能独立存在或不能独立创造价值，因而无形资产的创造总是同有形资产或产品的生产过程相伴而生，致使无形资产形成过程中所发生的费用和日常生产经营过程中的各项支出难以合理分配、分别归集。出于谨慎态度及简易可行的考虑，应把这些创造无形资产的费用直接从相关期间的收益中扣减。若有些企业为取得专

利权、专有技术等无形资产而专设了研究开发部门，对这些部门的成本，从理论上讲，应将其分成两部分处理，即研究开发取得成果的相应支出予以资本化，其余的成本则列为费用处理。这么做首先要确定哪些成本与某一特定研究项目有关或某一特定成就有关才可以资本化；其次要确定该研究项目或某一特定成就的未来经济效益的大小和这些效益可能延续的时间长短。而这二者都不易确定，其原因在于一项无形资产的产生并形成其价值的经济业务和其他事件也许发生在好多年以前，这样开发此项无形资产的支出可能在以前各期间已确认为费用或可能含在其他资产的帐面里，要分辨出为特定无形资产所耗用的成本是不切实际的。即使无此种情况，那么在市场经济条件下，由于竞争机制的作用，一些竞争对手极有可能也在从事类似的研究，本企业进行这项研究开发是为了赶上或超过对手，其成本支出是经营企业必不可少的开支，所以本着谨慎原则，应将这些部门的研究开发成本全部于发生的当期列作费用。

### 二、关于无形资产的摊销

无形资产作为一种长期资产，其价值也会在其使用期限内逐渐减少，直至全部消失。因此无形资产的价值也应按照一定的使用期限，采用一定的摊销方法分期计入损益。然而，无形资产摊销的困难在于其起作用的寿命期间不易确定。对此，现行会计制度规定：无形资产自开始使用之日起，在有效使用期限内平均摊入管理费用。无形资产的有效使用期限按下列原则确定：

1. 法律和合同或者企业申请书分别规定有法定有效期限和受益年限的，按照法定有效期限与合同或者企业申请书规定的受益年限孰短的原则确定；
2. 法律没有规定有效年限，企业合同或者企业申请书中规定有受益年限的，按照合同或者企业申请书

规定的受益年限确定；

3. 法律和合同或者企业申请书均未规定法定有效期限或者受益年限的,按照不少于10年的期限确定。

笔者认为,无形资产包含的内容较多,有专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等,虽同属无形资产但各自的具体特征又有所不同,即使是同一种无形资产,取得的途径也未必一致,因而摊销方法及摊销年限不应统一按上述规定来处理。象著作权、土地使用权等在其有效使用期限内所带来的经济效益基本上是稳定的,采用直线法摊销较为合理。但若是专利权或非专利技术,就应区别情况予以处理。例如,某企业率先采用某项专利技术后,会使企业的劳动生产率高于企业原有水平或高于社会平均水平,产品一上市必将取得较高的收益。随着时间的推移,科学技术的发展,会出现新的专利技术来取代该项技术,致使原来投入的无形资产为企业创造的经济效益显著下降。针对这种无形资产投入初期效益较高,日后年度效益较低的特点,有必要遵循谨慎原则,将无形资产的摊销方法由直线法改为加速法。《企业会计准则》中介绍了两种固定资产的加速折旧法,即“双倍余额递减法”和“使用年限总和法”。由于无形资产没有残值,可选用其中的“使用年限总和法”,使该种无形资产每年摊销额逐年递减,既贯彻了稳健原则,又使每期的摊销数额与其所带来的收入能够较为准确、合理地配比。

此外,事实还表明,大量无形资产未达到原来确定的经济可行性的期望值,其价值就已经消失。因此,企业应当定期审查无形资产估计有效期限是否恰当,以确保它们的帐面价值和现实情况相符合。当情况表明原来的估计期限有必要加以改变时,要及时对无形资产的摊销予以修订。主要有两种:

1. 摊销期变化引起的修订。前已述及,由于种种不确定因素的影响,会造成无形资产现时确定的摊销期限与原定摊销期不一致。为正确反映无形资产的价值转移过程,本着谨慎可行、易于操作的原则,可根据现时确定的摊销期重新确定当期和以后各期的摊销额。若摊销期延长,就相应减少当期和以后各期的摊销额;若摊销期缩短,则相应增加当期和以后各期的摊销额。

2. 无形资产使用权受到侵犯引起的修订。无形资产具有独占性的特点,在其使用过程中常会发生被他人侵犯的现象,企业为了维护自身的利益而起诉于法庭。若胜诉,侵权者需支付一定的赔偿金,如果诉讼费大于赔偿金,其差额记入无形资产,连同未摊销的无形资产净值一起在当期和以后各期平均摊销;如果赔

偿金大于诉讼费用,其差额做为当期收益处理,此时不必修订无形资产的摊销额。若败诉,则表明从此以后企业将失去这项无形资产。此时应将诉讼费用以及未摊销的无形资产帐面净值均作为当期损失处理。无论何种原因引起的修订,都需将修订的原因及其结果在当期报表中予以说明。

### 三、关于无形资产的价值重估

无形资产形成时,是以其实际成本即投入价值入帐的,但在进行无形资产评估和确定无形资产转让价格时,往往以其产出价值即无形资产所能提供的未来经济效益(未来现金净流入)的大小来决定的。但由于市场价格的变动、科技水平的发展、某些无形资产本身功能的变化和其所依附的有形资产载体的变动以及无形资产运用方式、运用规模的变动等原因,均会使无形资产所带来的经济效益具有很大的不确定性。加之无形资产的可比性差,这些因素的综合影响会使按产出价值对其评估时,重估价与帐面净值不符。对此,《企业财务通则》规定:“企业以实物、无形资产方式对外投资的,其资产重估确认价值与其帐面净值的差额,计入资本公积金。”这一规定在投出资产的重估确认价值高于资产帐面净值时,增加资本公积是正确合理的,而当投资转出的无形资产重估价值低于帐面净值时,不分情况一律冲减资本公积金,则违背了资本保全原则,损害了所有者权益。遵循谨慎原则,借鉴国际会计惯例,笔者认为应分别情况做如下处理:

1. 若无形资产在对外投资以前,由于重估增值等原因引起资本公积金的增加,则投出时重估价值低于帐面净值的差额在不超过原增值额的限度内冲减资本公积,超过其原增值额的部分,直接冲减当期损益;

2. 若该项无形资产在对外投资以前未曾出现引起资本公积金增加的事项,则将其差额全部记入当期损益;

3. 若由于企业清算发生无形资产评估减值,则应将其减少额记入清算损益。

责任编辑 宋军玲

