

无形资产评估重置成本法

胡昌铸 左志坚

无形资产评估重置成本法,是依据会计理论中的资产计价原理,结合无形资产的特征,在固定资产重置成本评估法的基础上,派生而成的评估方法。

一、无形资产的计价基础

资产的本质,是特定主体获得或控制的未来经济利益。而未来经济利益的取得,是由于过去付出主体利益交换的结果。由于未来收益的不确定性,资产价值计量应当以获取资产的历史投入为基础,在会计中的反映,就是资产的历史成本。资产的价值构成,即为资产的历史成本中的各项投入。由于无形资产的价值构成,包含物质投入和知识投入两个方面,比之有形的固定资产,呈现出更为复杂的情况:

其一是依附性。无形资产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,创造无形资产的投入,难以同有形资产或产品的生产投入相分离。无形资产的依附性,掩盖着或削减着无形资产的真实价值。

其二是积累性。无形资产的形成,不是物质的简单投入,而是伴随着艰苦复杂的智力创造。成功的投入则是历次失败投入的积累和升华,还包括历史知识的运用,已有成果的移植和整体素质的培育。所有这些投入的价值,难以用帐面的投入费用所体现。由于积累性,使得无形资产的表面投入与实际投入相背离,无形资产的潜在能力,远远大于自身形成的价值。

其三是排他性或垄断性。一般来讲通过交易或自创的无形资产,在相当时期内形成知识垄断,能为资产所有者提供超常利润。从功利观点出发,无形资产对于所有者,具有排他性,这样,一方面在无形资产交易过

计算 1995 年应纳所得税时,如年终会计利润 30 万元,则计算应缴所得税时:

借:所得税 99 000
贷:递延税款 33 000
应交税金—应交所得税 66 000

应交税金—应交所得税科目的借贷方之差即为 1995 年度应退补所得税额。如果税率发生变化,则按“债务法”调整。同时企业应设置“递延税款”备查帐簿。

即使如此,由于年头帐务、年尾处理,也容易造成失误,笔者认为这与会计处理应简洁明晰的原则不相符合,而且企业的“本年利润”科目不能正确反映企业本年的实际利润,如果根据现行损益表中的“净利润”栏目,相应设置“净利润”会计科目,所得税作为企业计算利润总额后的一种特殊费用科目,可于本年利润一道转入“净利润”科目,企业因所得税汇缴发生调整以前年度损益可在补缴所得后直接转入“净利润”科目,

仍如前例,可作以下会计处理:

借:利润分配—未分配利润 100 000
贷:以前年度损益调整 100 000
借:所得税 33 000
贷:应交税金—应交所得税 33 000
借:应交税金—应交所得税 33 000
贷:银行存款 33 000
同时:借:以前本年度损益调整 100 000
贷:净利润 100 000
借:净利润 33 000
贷:所得税 33 000

至此,这项业务的会计处理在发生即可全部处理结束,简洁明晰,一目了然,即符合财务会计的要求,也符合所得税法规,同时,为企业会计和税务专管员减轻了工作量。

责任编辑 郑维楨

程中,容易发生对无形资产价值的高估,夸大其潜在能力。另一方面为维护现有无形资产的价值,而蓄意贬低乃至扼杀其他无形资产,妨碍知识产品的资本化。

从以上分析得知:公正合理地确定无形资产的历史成本,单用帐面费用不足以度量形成无形资产的实际投入,必须对形成无形资产过程中的投入要素作全面的分析。

形成无形资产过程中的各种初始投入,应当包含物质的与知识的直接投入、间接投入和积累投入,其总和构成无形资产的历史成本,因此:

无形资产历史成本=物质消耗+知识投入

或:无形资产历史成本=购进无形资产费用+消化移植投入

无形资产历史成本,体现无形资产原始形成的过程,信息充分,易于为交换双方所接受,有利于会计计量和管理分析,缺点是不能反映成本的变动状况,从而不能确切反映无形资产在考察时点的当前价值,容易发生交易障碍。即便如此,历史成本仍不失为评估无形资产价值的基本依据,也是重置成本评估的基础条件。

二、无形资产的价值变动

同固定资产一样,随着时间的推移,无形资产的价值也会发生变动。引起无形资产价值变动的因素,大致有:

1. 价格变动。这是最直观、最直接的经济影响因素,导致资产的名义价值(货币)增加,而实际购买力价值未必增长。由于无形资产评估以现时价值为基准,因此,必须将历史成本按现时价格指数,折算成当前的价值,即现行成本。

2. 技术变动。伴随新旧技术的更替,物化于产品中的落后技术的含量,必然呈下降趋势,从而导致无形资产价值的贬低。当某项专有技术被普遍推广而失去其垄断地位,或该项技术被更新的技术所替代时,该项专有技术无形资产的价值也将降低乃至为零。另一方面,在技术进步的刺激下,为维护专有技术的先进性和垄断性,企业不断投入物质和知识,改进、完善、更新某项专有技术,从而使得无形资产继续升值。

3. 功能变动。无形资产的功能存在增强和减弱两种可能,如某项专利技术引进后,伴随使用者应用技术的日趋熟练和对专利技术的完善,该项技术的作用和功能逐渐增强,并提供超预期的经济利益,使得无形资产升值。另一方面,企业在实际使用该专利技术过程中,发现技术性能并不完善,或应用环境和水平不能满足要求,使得该项技术的实际功能达不到设计水平,从而

导致无形资产的功能性贬值。

4. 载体变动。由于无形资产总是以有形的资产或产品为其载体,载体的变动直接影响无形资产的实际价值。依附于某种专用设备或生产某种产品的专有技术,当设备更新或产品换代时,原有技术被淘汰,相应的无形资产贬值。与此同时,对应于更新设备和换代产品的新的专有技术又将升值,甚至超过原有技术的价值。依附于企业整体的商誉的价值,则随着企业整体素质和整体形象而波动。

5. 规模变动。无形资产为资产所有者提供的经济利益,与无形资产的运用方式、运用规模直接相关。若运用得当,规模扩大,同一项无形资产提供的经济利益提高,资产的价值也升高,反之则降低。

以上分析表明,影响无形资产价值变动的因素,较之固定资产复杂得多。历史成本不能反映特定时点无形资产的实际价值,于是引入资产的重置和重置成本概念。

三、无形资产的重置和重置成本

无形资产的重置和重置成本借用固定资产的重置和重置成本的概念,并不十分确切。由于无形资产的垄断性和不可逆性,不可能在异时异地条件下,从市场购置或自创功能完全相同的无形资产。按照原义,无形资产不能重置,从而也不存在重置成本。考察某特定时点无形资产的实际价值,只能在历史成本的基础上,依据无形资产价值变动的影响因素和影响程度,予以调整确定。这就相当于用改进的无形资产置换原有的无形资产,而不改变该项无形资产的名义。正是基于这样的考虑,我们在无形资产会计计量和评估中,继续沿用资产重置和重置成本的概念,但需作一些修正。

1. 所谓无形资产重置,是在特定的观察时点,以名义无形资产的当前状态(技术水平、功能特征、地位作用、潜在能力)对于初始状态的重新置换。

第一、重置对应于初始,没有初始,就无所谓重置。

第二、重置是对初始的置换,这种置换,只是改变无形资产的状态,而不改变无形资产的名义。

第三、置换的实质是无形资产创造价值的潜在能力的改变。

第四、无形资产潜能决定于多方面的因素,我们用状态予以总体描述。

2. 无形资产重置成本,是在特定的观察时点,重置该项无形资产会计计量的结果。

第一、无形资产重置成本,是着眼于观察时点,以现值计量的无形资产过去投入的价值。

第二、过去投入的价值,包含初始投入价值和重置过程中的价值变化量。

第三、初始价值由初始投入的物质和知识的价值决定,并考虑价格变动因素,用历史成本的现值计量。

第四、重置过程中的价值变化量,由前述引起价值变化的诸多因素共同决定,包含重置过程中投入物质和知识的价值积累及各项价值损失。

第五、仅当观察时点选择初始时刻,无形资产的历史成本才与重置成本相等。

综上所述,可得一般公式:

无形资产重置成本=历史成本现值+重置过程价值变化积累量=历史成本现值+重置过程投入积累-重置过程价值损失

3. 无形资产重置成本评估法

资产评估的实质是价值计量,重置成本是从过去投入的角度对资产的现时价值予以计量的会计计量标准。采用重置成本标准,能够比较准确地反映资产的当前价值,因而可用来作为资产评估的基本方法。

无形资产重置成本评估法,就是采用重置成本计量无形资产价值的方法。即:

无形资产评估价值=无形资产重置成本

四、技术型无形资产重置成本评估法

技术型无形资产,包括专利技术、专有技术、著作权、计算机软件等,其特点是以知识为价值的主体。其评估的公正性,主要体现在投入知识价值的客观计量。按照重置成本评估准则,技术型无形资产价值总量,包括由初始投入构成的历史成本现值、重置过程的投入累积,和对于淘汰技术成份的价值剔除。

(一)初始投入价值的确定

1. 无形资产初始投入的价值,可以从三个方面予以确定。

其一、初始购置费。除帐面直接反映的专利、专有技术购置费之外,还应加入培训、消化、改进等试运行过程中投入的各项费用。这些投入保证引进技术适应生产环境,充分发挥其效能,从而使得无形资产价值得以确立。

其二、初始研制费。这是自创无形资产的初始投入。一般包括研制人员的工资、劳务、奖励费用,物质消耗费、仪器设备使用费、技术培训费、信息资料费、调研咨询费、评审鉴定费、试运行费用等等。由于开发研制费通常还包含设备购置,这部分费用经由资本化转为固定资产,因此,自创无形资产的初始投入,也可由开发研制费中剔除设备投入后的剩余部分确定。

其三、知识投入的价值补偿。在自创无形资产的费用分摊结构或购入无形资产的继续投入费用构成中,关于投入知识本身的价值,通常以工资、奖励、劳务费用计量,未能得到充分体现。为此,还应通过其他途径予以补充计量,称作初始价值补偿。

于是,技术型无形资产初始投入即历史成本,可按下式计算:

历史成本=开发研制费+固定资产投入+初始价值补偿
或:历史成本=技术购置费+继续投入+初始价值补偿

2. 初始价值补偿,可采用以下方法确定。

(1)类比法,与国内外同类型相近专用技术的交换价值类比,其差价转换成历史时点的现值,作为初始价值补偿的参考值。

(2)标准成本法,如果存在某种通行的标准,则可依此标准确定专用技术的标准成本,在此基础上确定初始价值补偿量。比如,可以计算稿酬的标准乘以适当倍数,作为著作版权的标准成本。

(3)专家调查法,是通过专家群体的估计,以其平均值作为确定初始价值补偿的依据。

3. 历史成本现值计算示例。

假定某企业以100万元引进国外专项设备。其中:技术转让费占20%,技术培训费占5%,为吸收消化专有技术,企业继续投入进价1/4的资金,用于消化、改进和试运行,半年后形成生产能力,达到设计水平。则该项专有技术无形资产的初始购置投入为:

初始购置费=专有技术转让费+技术培训费+试运行费
=100×(20%+5%+25%)=50(万元)

考虑到技术引进后继续投入的资金,未包括知识投入的价值。根据专家估计,试运行过程中投入知识的价值,为继续投入资金的二分之一。即:

知识投入价值补偿=100× $\frac{1}{4}$ × $\frac{1}{2}$ =12.5(万元)

于是,该项技术无形资产的历史成本为:

历史成本=初始投入+知识价值补偿
=50+12.5=62.5(万元)

若以引进时的价格指数为100%,资产评估时的价格指数为150%,则历史成本现值为:

历史成本现值=62.5×150%=93.75(万元)

(二)重置过程投入积累的确定

这类投入分布于初始投入以后至观察时点的全过程,可以考虑分别不同的阶段予以确定。比如重大的技术改造、设备更新、产品升级过程中,将容易计量的有形的固定资产的投入从总投入中分离出来,而将剩余部分作为知识投入的无形资产处理。实际操作可以从四个方面考察:

1. 技术维护投入。为保持专用技术的先进性和垄断性而投入技术维护费,可从设备更新改造和产品更新换代的总投入中予以分离,分离比例,视技术难度和水平而定。

2. 开拓功能投入。依据设备状况而对原技术成果予以改进,从而拓展其功能。所增加的价值,可以拓展功能的实际投入为基础,予以确定。

3. 适应规模投入。在生产规模扩大过程中,为使专有技术适应新的规模,必然伴随知识和物质的投入,可以参照规模扩大的比例予以确定。

4. 在上述计量过程中,若对知识投入的计量不充分,也可参照前述之知识补偿方法,以帐面反映的过程投入的积累量为基础予以适当调整。

以上所有的价值计量,最终均转化为观察时点的现值。

(三)重置过程中的价值损失,可从以下三个方面予以确定。

1. 技术性损失。由于技术进步而使得专有技术的水平相对落后,从而使其价值降低。

2. 功能性损失。在实际运行过程中,发现自制或购置的专有技术存在功能障碍,难以实现预期功效。

3. 适应性损失。当作为技术载体的设备更替时,建立在原设备基础上的专有技术,若不能适应设备的变化,其价值必然贬低。

以上损失均难以从会计帐面直接反映,因此可采用前述之类比法、专家评判等手段,予以确定。

(四)技术型无形资产评估示例

仍以历史成本中的案例为基础,设前述企业在购置专有技术之后的十年中,有过两次较大规模的设备更新,在更新过程中,对原有技术同时进行适应性改造,其重置投入第一次为20万元,第二次为30万元。另外,在评估时,经专家评议原有技术中,有三分之一已经过时,其价值损失约占历史成本的三分之一。若相对于初始时期,第一次重置投入时的价格指数为120%,第二次重置时的价格指数为140%,观察期的价格指数为150%,于是,以当前为观察点,该项无形资产的评估价值应当为:

评估价值=重置成本=历史成本现值+重置过程积累投入-价值损失

$$= 93.75 \times (1 - \frac{1}{3}) + 20 \times \frac{150\%}{120\%} + 30 \times \frac{150\%}{140\%} = 119.6 \text{ (万元)}$$

五、整体型无形资产重置成本评估法

整体型无形资产,指以企业整体为荷载的无形资产,如商标、商誉、特许经营权等。

1. 商标、商誉、特许权等之所以属于资产,是由于它们也能同其他资产一样,为企业提供未来的经济利益。不同的是,所提供的未来经济利益是相对于普通商标、一般商誉、无特许权条件下的超常经济利益,并且是以企业整体为荷载。

2. 这类无形资产之所以能够提供超常的预期收益,是由于企业具备多方面的优越条件,包括有利的经营关系、良好的管理方法、优良的职工素质、和谐的内部关系、优越的地理环境、完善的销售网络、畅通的资金渠道、高度的企业声望等等。商标、商誉的潜在获利能力,是这些优势条件的综合反映。

3. 所有这些优越条件,是企业长期经营的结果,包含诸多方面超常投入的长期积累。既存在物质的投入,也包括智力的投入。如广告宣传、职工培训、聘用英才、调查研究、收集情报、建立销售网络、开辟信息渠道等等。因此,未来超常的经济利益,是过去超常投入的回报。

4. 按照重置成本的价值计量准则,整体型无形资产观察时点价值可以用该时点的重置成本予以度量。其中,历史成本可用企业开办费和产品试制费予以计量。

重置过程的价值变化量,包括产品宣传、企业形象、质量检测、技术培训、管理咨询、市场调查、战略研究等项费用的过程累计的总和。由于种种原因,企业整体声誉受损,市场占有率萎缩,企业经济收益降低,则商标和商誉的价值应当从投入价值中扣减适当的份额。

5. 整体型无形资产评估示例

某企业经过三年研制,开发出治疗心脏病新药,累计投入开发费50万元,生产中试费30万元,专项设备购置费500万元,药性试验费20万元,评审鉴定、专利申报费10万元。投入生产后,为打开销路,采用60%的利润投入广告宣传的策略,连续三年即见成效,成为治疗心脏病的名牌商品,开始打入国际市场。经核算连续三年的税后利润依次是:50万元、200万元、1000万元,三年的价格指数相对于投产期依次为:110%,120%,130%,按重置成本评估准则,该药品在投产三年后,无形资产——商标的价值为:

商标价值=创造商标的重置成本=历史成本现值+重置过程投入积累量

$$= (50 + 30 + 500 + 20 + 10) \times 130\% + (50 \times 60\% \times \frac{1}{110\%} \times 130\%) + (200 \times 60\% \times \frac{1}{120\%} \times 130\%) + (1000 \times 60\%) = 1558.45 \text{ (万元)}$$

作者单位:陕西财经学院 责任编辑宋军玲