

信息,往往只是以“专利权”“专利及非专利技术”“专有技术”等概括性字样列示在无形资产项下,可见,适当披露并不会导致技术秘密的外泄。

#### 四、主要结论

根据上述知识产权会计及披露的会计准则分析和实证分析,可以得到以下主要结论:

一是知识产权的价值在会计上难以全面反映。纵观国内外会计准则发展,知识产权会计始终是一个重大难题,即知识产权在会计上难以全部确认为资产。近年来,我国上市公司中披露专利类信息的企业虽有增加,但增幅缓慢。同时,在企业会计实务中,由于知识产权价值计量较为困难,且某些知识产权涉及企业商业秘密等,导致企业知识产权账面价值低估。另外,证监会自2006年5月印发《首次公开发行股票并上市管理办法》(曾于2015年12月30日进行修正)后,一直将“最近一期末无形资产(扣除土地使用权、水面养殖权和采矿权等后)占净资产的比例不高于20%”作为发行人应当符合的条件之一,虽然公司上市后不再受此限制,但理论上上市公司为了保持会计政策的一致性并回避风险,也在一定程度上导致知识产权账面净值的低估。

二是法律上的“知识产权”与会计上的“无形资产”存在客观差异。知识产权是以国家主管机关授权或者依据法律规定产生的,来自于法律认可;而无形资产的确认,一个重要的标志是预期经济利益的流入,是来自市场的认可。知识产权和无形资产既有交叉又有不同,例如,在法律上,企业拥有的非专利技术(专有技术)不属于知识产权,但在会计上,并不影响将其确认为无形资产,其与知识产权的主要区别在于是否享有专利法赋予的权利。在会计的角度,定义资产的法律属性并非会计的本意,是否能够给企业带来经济利益才是构成资产的基本要素,而这一点与法律是否赋予其权利也并不存在必然联系。

三是法律上的“知识产权”与会计上的“无形资产”之间的差异在短期内难以消除。根据现行国内外会计准则,知识产权的计量基础与其获得方式直接相关,其中由企业自主研发取得的知识产权计量问题争议最大。自主研发知识产权的研发支出,成本可能分散在很多会计年度,且成本发生时能否产生未来经济利益很难判断,因此,会计准则要求将

研发活动划分为研究和开发两个阶段,研究支出全部费用化,开发支出在满足一定条件下资本化。由于知识产权的价值具有很强的不确定性,且其价值往往需要很长时间的市場检验,其开发支出资本化比例一般不高。就国内外目前情况来看,根据知识产权的法律定义改变无形资产准则并不可行。

#### 五、政策建议

立足于会计报表“表内表外一盘棋”的原则,在明确知识产权定义的基础上,对那些未能在资产负债表中得以确认,但又影响企业价值的知识产权,在会计报表附注中进行披露,尽可能避免因会计准则自身局限性导致的价值偏离和信息缺失。为此,提出如下政策建议:

一是进一步完善和细化知识产权信息的相关披露要求。在不改变现行企业会计准则中有关对知识产权的确认和计量规定的基础上,将强制披露与自愿披露相结合,完善细化知识产权信息的相关披露要求,即:对于不存在商业秘密泄露的知识产权信息,采取强制披露要求;对于存在商业秘密泄露的知识产权信息,采取自愿披露;同时,进一步明确在现有会计报表附注中需要完善细化知识产权相关信息披露的要求,提高会计信息有用性。

二是发挥政府监管协同效应,引导企业自愿披露知识产权信息。由于强制披露只能是知识产权信息披露的最低要求,为了更好地满足资本市场参与者的信息需求,需要政府监管机构通过借助相关监管手段和措施,引导企业在切实履行知识产权信息强制披露义务的基础上,进行更充分的自愿披露。同时,协调证监会等有关监管部门,对公司上市相关无形资产的比例限制进行研究,解决公司为上市而对无形资产账面净值做出低估的问题。

三是通过宣传教育,推动企业重视知识产权信息披露。由于知识产权信息披露往往需要花费大量的人力,甚至需要聘请专业的第三方服务机构帮助编制,需要相关政府部门组织社会力量进行更有效的宣传和教肓,使企业充分认识到知识产权信息披露对于资本市场公司估值的重要意义,促进企业树立知识产权信息披露的良好观念,以使企业知识产权信息披露逐渐从被动式披露走向主动式披露。

(财政部会计司供稿)

## 关于《中华人民共和国会计法》修订有关问题的调研报告

为进一步提高《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)的适应性、科学性、权威性和可操作性,财政部会计司扎实推进《会计法》修订相关研究工作,围绕修法重点、难点问题,结合财政部“大调研”活动,通过走访联系点单位、召开座谈会、公开征询社会意见等方式,分专题、分领域、分层次深入开展《会计法》修订有关问题的调研活动,

取得了阶段性进展。

### 一、调研工作基本情况

一是制定工作方案。结合2018年《会计法》修订工作的重点问题,专门制定《综合处大调研活动实施方案》。由财政部会计司副司长邵敏任组长,以会计司综合处参与《会计法》

修订的相关同志为主干组成调研组。明确以实地调研和集中座谈为主要方式,并细化了调研主题、调研内容及时间节点。

二是广泛开展调研座谈。调研组先后赴教育部、北京化工大学、华东理工大学、哈尔滨工业大学(威海)、中国人民大学等单位开展了5次调研活动,调研活动中共有来自行政部门、企事业单位、高校及科研院所、中介机构等31家单位参与座谈,并邀请浪潮国际集团、阿里巴巴集团控股有限公司、中国人民财产保险股份有限公司、普华永道中天会计师事务所、北京华财会计股份有限公司、北京市科学技术研究院、北京大学第三医院7家单位代表来部内参加座谈。

三是公开征询各界意见。针对《会计法》修订重点、难点问题,财政部专门印发《关于就〈中华人民共和国会计法〉修订重点问题征询社会意见的通知》,征询社会意见,受到广泛关注,收到各界反馈的意见30余件;认真答复香港籍全国人大代表蔡素玉和全国政协委员李慧琼提出的“建议中央政府积极研究进行改革及优化,放宽相关会计法规定,分阶段逐步引入灵活会计年度制度”的建议和提案,在准备答复意见的同时,深入研究其他国家相关制度设计,并以书面和口头方式征求中国人民银行、审计署、国家税务总局、国家统计局、中国银行保险监督管理委员会、中国证券监督管理委员会等部门的意见。

在调研活动中,大家一致认为,现行《会计法》于1985年颁布实施,并经历1999年修订和1993年、2017年两次修正,在规范会计行为、提高会计信息质量、维护市场经济秩序、推进法治社会建设等方面发挥了重要作用。然而,伴随着我国全面深化改革和经济社会飞速发展,现行《会计法》原有的立法环境已经发生了重大的、根本性变化,新时代对会计工作、会计监管赋予了更多新职责、新使命,提出了更多新要求、新期盼。在新的时代背景下,尽快完成《会计法》修订工作具有十分重要的现实意义。同时,针对修法中的重点、难点问题,大家纷纷建言献策。

财政部及时整理社会各界对《会计法》修订工作的意见和建议,对部分修法重点、难点问题有了更加清晰地认识,进一步理清了修法思路,为后续工作推进奠定了坚实基础。

## 二、社会各界对《会计法》修订工作的意见和建议

### (一)关于引入灵活的会计年度的问题

现行《会计法》第二章第十一条规定“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”。但关于“统一的会计年度”的规定长期以来存在较大争议。蔡素玉、李慧琼以及阿里巴巴等部分企业代表指出,采取统一的会计年度的规定,易造成部分单位(特别是经营周期季节性较强的单位,如农牧业、捕捞业、学校等)因其经营周期和统一的会计年度存在差异,不能真实完整地反映其完整生产经营周期的财务状况和经营业绩,并给会计核算工作带来诸多不便;同时,因遵循统一的会计年度的规定,上市公司年报集中披露,不仅导致审计资源紧张、审计工作强度和压力过大,审计质量难以有效保证,也给证券交易所、投资者、券商等带来了较大的压力,难以对披露的信息充分地分析与使用。然而,人民银行、国家税务总局、审计署、银保监会、国家统计局等政府部门普

遍认为,历年制会计年度既能分期反映单位财务状况和经营成果,也与当前国家财政年度、纳税年度、统计年度、预算年度等保持一致,方便财政、税收、计划、统计等国家宏观经济管理工作顺利开展,为经济金融稳定发展做出积极贡献,不宜作较大变动。

### (二)关于强化总会计师职权的问题

现行《会计法》第五章第三十六条规定“国有的和国有资产占控股地位或者主导地位的大、中型企业必须设置总会计师。总会计师的任职资格、任免程序、职责权限由国务院规定”。《总会计师条例》第一章第二条规定“全民所有制大、中型企业设置总会计师;事业单位和业务主管部门根据需要,经批准可以设置总会计师。”总会计师在单位内部会计管理、内部监督等方面发挥了十分重要的作用。教育部财务司等部分调研对象指出,随着会计职能范围的拓展,总会计师的重要性更加凸显,其职责已经拓展至单位的价值管理,深入参与到单位的运营管理和战略决策之中。为此,应当以法律形式对总会计师的能力要求、职责范围等予以明确。同时,部分企业、行政事业单位虽设置了总会计师,但长期存在总会计师在单位管理层中“排末位”或不进单位领导班子的现象,客观上限制了总会计师的职权发挥,令总会计师往往处于比较弱势和尴尬的地位。此外,目前行政事业单位,特别是高校、医院所管理的资金、资产体量越来越大,财务管理专业性越来越强,应当以法律形式要求在国家机关、党政组织、纳入政府预算的事业单位、社会团体等单位中设置总会计师。

### (三)关于健全会计法律责任体系、加大会计违法处罚力度的问题

调研中,大家一致反映,会计信息失真、会计造假屡禁不止等问题的出现,与《会计法》缺乏有力的“牙齿”、有效的威慑直接相关。主要表现在:第一,会计法律责任体系不健全。张苏彤(中国政法大学商学院财务会计系教授、法务会计研究中心主任)指出,现行《会计法》仅对会计违法当事人的行政责任和刑事责任的认定与处罚进行了规定,未对当事人的民事侵权责任作出规定,使得《会计法》存在法理上的缺陷,导致对会计违法行为的制约不足,对民事权利被侵害人的损失缺乏有效的赔偿机制;戴国华(中铁大桥局集团有限公司财务管理部副部长)、王军(北京市国首律师事务所主任)指出,现行《会计法》虽在第一章第四条规定“单位负责人对本单位会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”,但没有明确单位负责人的相关法律责任,因而难以有效约束单位负责人;刘俊海(中国人民大学法学院教授、博士生导师,中国人民大学商法研究所所长)指出,现行《会计法》在追究会计违法行为的法律责任时,主要追究法人(即单位)的法律责任,没有或很少追究法人代表(即单位负责人)的法律责任,是导致会计造假层出不穷的主要原因之一,应当加大对单位法人代表的法律责任追究。第二,会计违法处罚力度较低。财政部驻甘肃省财政监察专员办事处指出,《会计法》作为对会计违法违规行为处理处罚的上位法,处罚力度较其他法规显得偏低,存在处罚弹性空间较大的问题,而在实际执法过程中,以补代罚、以罚代刑、对事不对人等现象又较为突出,大大削弱了《会计法》的威严性和震

慑力,应加大行政处罚力度,压缩执法自由裁量空间,并按违法利得的一定倍数来确定行政处罚金额,以彻底解决处罚标准、处罚力度不一致等问题;刘俊海指出,在行政处罚上应坚持就重原则,以加大对违法行为,特别是恶意违法行为的处罚力度,维护法律的权威性,同时,在追究单位的会计违法责任时,应遵循民事赔偿优先的原则,以保护民事侵权受害人的利益。

#### (四)关于规范单位内部控制的问题

1999年,修订后的《会计法》第四章《会计监督》第二十七条规定“各单位应建立、健全本单位内部会计监督制度”,是我国首次以法律形式对建立健全内部控制提出原则性要求。随后,我国内部控制建设进入快速发展期,2001年财政部发布《内部会计控制规范——基本规范(试行)》以及货币资金等系列具体规范。2008年财政部、证监会、审计署、中国银行业监督管理委员会、中国保险监督管理委员会5部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,2010年财政部、证监会、审计署、银监会、保监会5部委又联合发布18项企业内部控制具体指引以及企业内部控制评价指引、企业内部控制审计指引。同时,财政部还积极推动行政事业单位内部控制建设,2012年印发了《行政事业单位内部控制规范(试行)》,2017年又印发了《行政事业单位内部控制报告管理制度(试行)》。至此,一个涵盖企事业单位的内部控制规范体系基本建成,在主板上市公司、国有大中型企业以及行政事业单位全面实施并有效运行。李雪梅(普华永道中天会计师事务所合伙人)指出,虽然近年来我国从制度层面已经构建了相对健全的内部控制体系,但由于在法律层面缺乏对单位开展内部控制建设的强制性规定,单位内部控制主体责任缺失,导致部分单位内部控制或流于形式,或得不到应有的重视,造成一些单位巨额财产损失、会计造假、破产倒闭等现象时有发生。

#### (五)其他意见建议

##### 1.关于会计信息化的问题

会计信息化对会计工作的影响是深远且显著的。鉴于现行《会计法》是基于手工账模式所作出的制度设计,各方一致认为,此次修法过程中应当重点关注会计信息化对会计工作的影响。汪波(中国人民财产保险股份有限公司财务会计部副总经理)指出,中国人保财险的会计基础工作已经基本实现自动化,会计人员无需再取得或填制原始凭证,保费录入业务系统后,直接在财务系统中自动生成相应的会计记录,对现行《会计法》中关于会计基础工作的规定形成挑战。财政部驻浙江财政监察专员办事处指出,在财务共享模式下,一些集团公司的子公司已不再设置财务部门或配备会计人员,《会计法》不应再对单位设置会计机构、配备会计人员作强制性规定,且涉及会计信息生成全流程的相关人员均应纳入《会计法》规范的范围,并确定其相应的会计法律责任。同时,考虑到信息系统对会计信息生成的影响,应扩大政府会计监管范围,明确关于会计信息系统安全认证、检测、风险评估等的强制性要求,并可参照《网络安全法》的有关规定,在《会计法》中明确利用信息技术进行会计违法行为的相关行为主体的法律责任。周华(中国人民大学商学院会

计系教授、博士生导师)指出,会计核算工作已基本实现自动化、智能化,会计原始凭证也已逐步实现电子化、信息化,但会计核算的本质并无根本性改变,即依据法律事实对单位的经济活动进行真实、完整、及时、有效地记录和反映。为此,《会计法》不应对会计信息化作过于详细地规定,而应继续关注会计核算的本质要求,即依据法律事实对单位的经济活动进行真实、完整、及时、有效地记录和反映。

##### 2.关于管理会计的问题

管理会计是企业利用会计方法进行内部决策,提高个体的管理效率和资源配置的过程。卢文彬(上海国家会计学院副院长、教授)汪波指出,随着供给侧结构性改革的持续推进,以及会计职能的转型升级,会计工作的职能已由会计核算和会计监督的基本职能拓展至内部控制、战略规划、经营决策、资源配置等新职能。管理会计是企业利用管理会计工具方法进行的内部管理决策过程,过于具体的法律规范易影响企业管理方式和企业价值的创新和创造。为此,不宜在《会计法》中对管理会计作强制性、具体性规定。同时,为体现当前会计行业的改革发展成果,可在《会计法》总则中增加关于管理会计的原则性、指引性条款。李雪梅指出,会计行为具有“经济后果”,会计信息会影响利益相关者的实际决策,《会计法》的边界界定首先要明确“保证会计资料真实、完整”的目标,仍应在《会计法》中体现财务会计的核心地位;而管理会计作为企业内部管理决策的工具,则无需在《会计法》中予以体现。

##### 3.关于单独体现政府会计核算的问题

对是否需要《会计法》中单独体现政府会计核算的有关要求的问题,社会各界意见不一。深圳广播电视集团、中央财经大学等单位指出从会计主体分类来看,社会经济组织分为政府、非营利组织、企业等三大类会计主体。《会计法》作为规范各类经济组织会计行为的法律,应对社会所有经济组织的会计核算进行规范。现行《会计法》仅对企业的会计核算作了特别规定,为适应当下政府会计改革成果,政府会计的核算要求也应在《会计法》中予以单独体现。中国科学院烟台海岸带研究所、中南财经政法大学课题组等单位指出,《会计法》作为国家法律,规范的应是一般性、原则性问题,应侧重于一般性、通用性的行业规范及从业人员的行为指导,不宜在《会计法》中单独体现政府或企业的会计核算的特殊要求。政府和企业会计核算的个性化要求可在《会计法》的下位法,即企业会计准则、政府会计准则等会计准则中加以明确。

## 三、调研意见

### (一)可以探索引入适度灵活的会计年度的规定

采用统一的会计年度的规定在国家宏观经济管理方面的优势明显,也便于同行业间会计信息比较分析,但的确增加了部分单位的管理成本和财务人员的工作负担,并在一定程度上客观造成上市公司年报审计过于集中,审计人员工作强度不均衡,审计质量难以提高。随着信息化、智能化、大数据的发展,在可预见的未来,各单位终将实现实时选取任意期间出具财务数据的能力,也将在一定程度上缓解相