

无形资产会计信息披露问题研究

余炳文

(中南财经政法大学工商管理学院 武汉 430023)

【摘要】 本文从会计准则有关条款的角度,分析无形资产披露的形式、内容、价值以及存在的风险,认为修改现有会计准则无形资产有关内容,能更好地反映无形资产的作用和风险,也更有利于企业的决策层和利益相关方加强对企业整体的认识。

【关键词】 无形资产 财务报告 信息披露

一、无形资产披露的形式

从无形资产披露的形式上看,无形资产在财务报表上的披露主要是以三大会计报表为基础,附注说明和表外披露也在适当的情况下略作补充。下面按照三大会计报表及附注有关无形资产披露的情况进行说明。

一是资产负债表。会计准则中资产负债表反映的是资产净值,无形资产是以价值单一的形式反映的总存量,而对自创的无形资产披露甚少,对研究与开发费用处理,也只要求“有条件的资本化”,即技术上应具有可行性;具有完成该无形资产并使用或者出售的意图;无形资产生产的产品存在市场并能够带来经济利益,或市场上存在对该无形资产的需求;有足够的资源支持无形资产开发,并有能力使用或者出售无形资产;开发阶段的成本能够可靠的计量,以上条件应同时具备才能资本化,这样导致无形资产成本披露不充分,不能满足企业管理及外界有关部门对无形资产信息的需求。

二是利润表。对无形资产转让或出租收益和成本,分别通过“其他业务收入”和“其他业务成本”项目在利润表中反映,并没有与其他业务收入和成本区分开来,不利于对无形资产在企业经营活动的绩效进行考察。对于企业生产经营起着关键作用的核心专利技术、技术秘密等,由于市场变化或者出现替代技术导致的提前报废的损失,只能通过利润表中“营业外支出”项目反映。对分摊的无形资产摊销额,则主要通过利润表中的“管理费用”项目反映等。

三是现金流量表。在现金流量表中设置“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”和“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”两项,自创的无形资产除明确可以计入开发阶段的费用外,一般当作研究阶段所发生的费用计入管理费用,至于因无形资产产生的收益则没有披露。

四是附表附注。在资产负债表附表——资产减值准备明细表中反映“无形资产减值准备”科目的期初和期末余额、本期增加及转回数。目前通行的做法是直接根据年限对无形资产进行摊销,这种做法并没有反映无形资产的真正价值量,实

际上有的无形资产贬值速度较快,如通讯行业的新技术,有的则不仅不贬值,反而还会升值,如商标,简单的直线摊销会使会计信息失真。而对于企业自创形成的商标权,实务中有两种处理办法:①商标设计费和注册登记费金额较大时,确认为无形资产;②商标设计费和注册登记费金额不大时,不确认为无形资产,作为期间费用处理。企业在会计实践中一般进行无形资产信息的表外披露,在会计报表附注“重要会计政策和会计估计的说明”和“会计报表重要项目的说明”中说明无形资产的计价和摊销方法,现在很多企业采用表格的形式按照无形资产的种类披露其实际成本、期初和期末余额及本期的增加、转出和摊销数等。

因此,从无形资产披露的形式上看,仅仅在原有的财务报表的基础上增加无形资产有关内容,甚至将无形资产与某类或者某几类资产合并公用会计科目,并不能很好地分析无形资产。另外,各类报表仅仅以数据的形式反映无形资产的价值量,实际上,应该更多地披露无形资产分析的过程,仅仅披露数据并不能很好地把握无形资产,则显得过于粗糙。

二、无形资产披露的实质内容

从无形资产披露的实质内容上看,无形资产的信息披露经历了一个不断完善的过程,这一过程也是对无形资产认识不断深化的过程,实质性的内容可以从会计准则改变的角度反映出来。

新会计准则与原有的会计准则相比,主要区别在于:一是原准则计量的基础是以历史成本为原则,资产计量全部采用历史成本,而新准则有五种计量属性,且采用的是资产净值记账;二是原准则研发费用全部费用化,而新准则将研发费用进一步加以区分,研究阶段的费用费用化,开发阶段的费用资本化;三是无形资产的披露内容较模糊,如原准则中将商誉确认为无形资产,但计量一直存在问题,新准则中把商誉从无形资产中剔除,只是在企业合并中才涉及商誉的计量。当然,新准则也并没有反映出无形资产的全貌,特别是无形资产的确认、计量、减值、摊销以及无形资产在总资产中的结构、比例、作用等。另外,由于统一使用货币计量,使得许多与无形资产有关

的对决策者有重要参考价值的、难以用货币计量的重要信息,不能反映在财务报告中。无形资产在会计计量和披露的种种弊端,既有对无形资产认识上的不足,也有会计计量手段上的缺乏,需要逐步完善并加以解决。

三、无形资产摊销的披露

从无形资产的摊销上看,价值确认条件的具体化使财务报告逐步反映出无形资产真实的价值量。

在摊销的年限上,各国都是几次修订准则,以期望会计界、实务界和评估界取得较一致的意见。美国会计原则委员会第17号意见书认为,可辨认无形资产的价值均会逐渐丧失,其价值应在其估计的有效期内摊销,但不得超过40年。即有效期可以确定的可辨认无形资产应在其预计有效期内摊销,有效期不能确定的可辨认无形资产应在不超过40年的期限内摊销,即使可辨认无形资产的有效期限超过40年,它仍应按40年的期限进行摊销。这一权威性文件,在理论界引起广泛的批评,规定40年的期限,但没有提供原因,显然不符合实际情况。此后,由美国会计原则委员会演变而来的美国财务会计准则委员会更改了具体的内容,发布了第141、142号公告规定:“可辨认的无形资产可视情况分为不定年限和一定年限,不定年限的可辨认无形资产可以不必摊销,但必须每年检查其价值是否已毁损;有一定年限的可辨认无形资产,则依其经济年限分年摊销。”国际会计准则第38号公报认为,可辨认无形资产的成本应于最佳预估有效期内摊销,且有效期最长不得超过20年,但有反证者例外。我国《企业会计准则第6号——无形资产》规定,无形资产的成本通常应在其预计使用年限内分期平均摊销,如果预计使用年限超过了合同规定的受益年限或法律规定的有效年限的情况下,则无形资产摊销应在受益年限或有效年限两者中较短的期限内进行,如果不存在受益年限或有效年限,则应在不超过10年的期限内进行摊销。可见,我国在制定会计准则时,非常注重谨慎性原则的运用。从硬性规定摊销年限到分有一定年限摊销和不定年限摊销,反映无形资产价值真实体现的历程,这本身就是财务报告使用者关注的内容。

四、无形资产风险的披露

从无形资产风险分析上看,会计准则仅仅从摊销期限、费用化等来规范无形资产,显然是有失公允的。

无形资产在企业的总体资产中占有越来越重要的地位,在无形资产取得确认、计量以后,更应该关注无形资产在后续使用过程中存在的风险,无形资产由于其使用受到市场、政策、地域范围等因素的限制,简单以摊销期限和费用化等硬约束代替风险分析显然不够,必须在企业财务报告中设计出对无形资产具有再认识作用的新视角,特别是无形资产使用过程中可能遇到的风险因素。无形资产与一般的有形资产相比,

具有的不确定性因素较多,比如无形性导致的无形资产价值量变化的衡量不确定,专用性导致价值实现的困难,易模仿性导致的价值贬损速度较快等,因此有必要从无形资产对企业未来产生收益的角度,分析无形资产对企业收益的贡献程度,改善无形资产的维护、管理、使用和价值实现等一系列分析方法,单列专门的无形资产呈报内容,使决策层和财务报告使用者更好地理解无形资产的作用。

无形资产通过财务报告反映出来,应使利益相关方能够判断无形资产的价值,以便更好地分析企业的经营状况和前景,因此,有必要从以下几个方面扩展对无形资产信息的披露:

1. 扩大无形资产的披露范围。除现有的专利、商标、非专利技术、特许权、商誉、土地使用权外,对能够为企业带来经济利益的客户关系、网络资源、人力资本、长期合同、非竞争协议等无形资产也应披露,让利益相关方充分认识企业的无形资产,充分体现无形资产对企业价值的驱动作用。

2. 丰富无形资产的披露方式。现有的无形资产的披露方式主要是资产负债表、利润表、现金流量表和附注说明,资产负债表、利润表、现金流量表主要是采用数据来衡量资产的价值,不能很好地分析无形资产的真正价值内涵,而附注说明又过于简单,并不能将无形资产的情况描述清楚,因此建议增加无形资产的披露方式,如增加无形资产分析表、无形资产减值分析说明等,更好地披露有关信息。

3. 扩充无形资产披露的内容。对有形资产而言,可以较容易用数据来衡量,但对无形资产而言,并不能很好地披露有关信息,应该对无形资产近三年摊销、减值情况进行对比,今后五年的预计减值、研发活动等事关企业生存及发展的重要性方面都作了详尽描述,尽可能多地给出每项无形资产的来源、增减情况、预计未来摊销额、预计减值情况等信息,这样,不仅可以增强信息与决策的相关性,也使得企业的获利能力及盈利增长率更符合实际。

4. 应注重对无形资产风险的分析。有形资产不同于无形资产,较强的实体性决定了资产价值较易衡量和分析,对无形资产只能通过专业的分析,分别针对不同的无形资产进行逐项罗列,逐一分析无形资产使用限制条件、未来发展的趋势、同类技术发展变化、存在的缺陷以及市场前景,这就要求企业财务人员具备较高的风险分析技能,必要时可以聘请专业的无形资产评估人员或者风险分析人士协助。通过这些方法以利于更好地披露无形资产的有关信息。

主要参考文献

马忠明,汪海粟.上市公司无形资产信息披露问题研究——基于信号博弈模型的分析.中南财经政法大学学报,2009;3