会计和资产评估准则中有关无形资产的规定比较

曹欣欣　尉京红(博士生导师)

(河北农业大学商学院　河北保定　071000)

【摘要】本文对会计准则和资产评估准则有关无形资产的新规定作了简单的介绍,并从无形资产的定义、确认条件和范围三个方面对会计准则和资产评估准则存在的差异进行了分析。

【关键词】无形资产　会计准则　资产评估准则　可辨认　商誉

一、无形资产会计准则与无形资产评估准则简介

2007年1月1日开始实施的《企业会计准则第6号——无形资产》,是在2001年无形资产准则基础上充分借鉴《国际会计准则第38号——无形资产》制定的。现行无形资产会计准则包括无形资产的确认、无形资产的初始计量、无形资产的后续计量、无形资产的处置和报废、无形资产的披露等五个部分,对规范无形资产的确认、计量与信息披露具有重要作用。现行会计准则顺应经济发展的需要,深入贯彻与国际会计准则趋同的原则,对原会计准则做出了变革性的修订,这次修订可以说基本涵盖了近几年国内会计理论界比较成熟的研究成果。

2008年实施的《资产评估准则——无形资产》与2001年财政部发布的无形资产评估准则相比有了明显的改进,主要体现在以下几个方面:①概念更准确。主要表现在对无形资产概念的解释和对无形资产评估概念的解释上。②要求更具体。这可从新旧无形资产评估准则各自对基本要求、操作要求的明确上来看。③内容更丰富。现行无形资产评估准则与2001年无形资产评估准则相比增加了近一半的内容。

二、会计准则和资产评估准则中有关无形资产的规定比较

1.关于无形资产定义的比较。到目前为止,尚无统一的无形资产的概念或定义。人们通常站在不同的角度定义无形资产。我国著名会计学家杨汝梅先生在1926年完成的《无形资产论》中对无形资产的定义是:吾人得一原则,谓无形资产价值乃属一特定企业所具额外收益能力之表示。《企业会计准则第6号——无形资产》对无形资产的定义:无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。随后又对定义中的可辨认性的判断给出了标准:①能够从企业中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换;②源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。符合以上条件之一的资产即符合可辨认性标准。

2001年无形资产评估准则对无形资产的解释为:特定主体所控制的,不具有实物形态,对生产经营长期发挥作用且能带来经济利益的资源。现行无形资产评估准则所称无形资产,是指特定主体所拥有或者控制的、不具有实物形态、能持续发挥作用且能带来经济利益的资源。现行无形资产评估准则所明确的无形资产概念更清晰准确。如现行无形资产评估准则所指的无形资产,是指“特定主体所拥有或者控制的”,而旧无形资产评估准则所指的无形资产,单指“特定主体所控制的”;再如现行无形资产评估准则将旧无形资产评估准则关于无形资产概念中所讲的“对生产经营长期发挥作用”改为“能持续发挥作用”,这一改变既简洁又准确。

各个学科对无形资产的定义都有不同的侧重点。会计准则强调了无形资产的会计属性,如非货币性、可辨认性、非实物形态。而资产评估准则强调无形资产的“排他性”和“权益性”,它更注重反映无形资产的本质。无形资产作为资产的一种细分,具有资产的本质特征,即是可以为企业带来未来经济利益的一种资源,这就反映了无形资产的权益性。无形资产的另一本质属性是独占性。无形资产实质上是企业耗费的回报,因此企业对其拥有独占权,这种权利受到法律的保护,企业能够独自享有无形资产带来的各种利益。这种权利或者优势的垄断性越高,企业的获利能力就越强。

关于无形资产的定义,尽管两个学科的表述有所不同,但对无形资产的实质认识已经趋于一致。

2.关于无形资产确认条件的比较。为了解两个学科在无形资产确认条件上的异同,我们首先分析不同学科对资产的定义。会计中的资产是指过去的交易或事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。会计中的资产主要指的是企业中的资产。资产评估中的资产接近于经济学中的资产,是指特定经济主体拥有或控制的,具有内在经济价值的实物和无形的权利。资产评估中的资产含义要宽于会计中的资产界定。下面,我们分析两个学科中无形资产的具体确认条件。

资产评估中对无形资产的确认,即对评估对象的确认。就无形资产本身而言,无形资产不存在物质实体,所以对无形资

产权益的界定就显得尤为重要了。无形资产权益的界定相对于有形资产来说,具有一定的复杂性。首先,有形资产是有实物形态的,无形资产是非实物形态的,所以蕴含在无形资产中的权益也就不好把握。其次,无形资产权益的存在形式是多样的。对于无形资产,评估人员可以通过评估对象的产权证明材料、相关行政主管部门或企业的授权、购置合同、协议和相关凭证等核实界定其产权及其权益。除了考虑无形资产权益界定这一问题,我们还要考虑其他的一些确认条件,包括无形资产的评估目的、无形资产发挥作用的载体及对象的状况。例如,某科研机构甲拥有从高原盐湖水中提取贵金属的技术,企业乙拥有我国最大的高原盐湖水资源,企业丙拥有我国最小的高原盐湖水资源。乙企业和丙企业都想利用科研机构甲的专有技术,欲通过协商使研究机构甲同意与自己合资合作,现在涉及对研究机构专有技术的评估问题。从表面上看,评估对象是从高原盐湖水中提取贵金属技术。但是,实际上,同一技术对两个企业来讲,其评估价值和合资入股价值并不相同。这时的评估对象是该专有技术和不同规模的高原盐湖水资源的结合体。

会计准则明确指出,无形资产在满足以下两个条件时,企业才能加以确认:第一,该资产产生的经济利益很可能流入企业;第二,该资产的成本能够可靠地计量。与资产相关的经济利益只有能流入企业,企业才有将其确认为资产的意义,否则就是费用。这种利益的流入,应是企业所能控制的,也就是说企业要么拥有无形资产的法定所有权,要么使这种权利通过协议受到法律的保护。同样,取得该无形资产的成本只有能可靠地计量时,才能计算出无形资产的净收益或净亏损,为投资者提供准确的成本收益信息。

从上面的分析可以看出,无形资产在资产评估中的确认更加注重本身是否具有经济价值,而且要与具体的评估事项相结合来判断评估对象。在具体评估无形资产时,不能仅仅满足于无形资产的一般判断,还必须深入地核查落实评估对象,明确评估对象的自身状况。确认无形资产必须从它的效益性、排他性以及具体功能性鉴定入手。而会计中的无形资产强调要为企业服务,能给企业带来经济利益,并且无形资产本身可以在会计资料上反映出来,成本能够可靠计量。简而言之,无形资产在会计中的确认是狭义的,而在资产评估中的确认是广义的。

3. 关于无形资产范围的比较。根据2006年2月15日发布的企业会计准则对无形资产的界定,不可辨认资产被排除在外。也即把“可辨认”作为无形资产确认的必要条件。无形资产主要包括专利权、专有技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。一般传统理论认为无形资产按其可辨认性分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产,前者如专利权、土地使用权等,后者如商誉。但是根据现行会计准则的定义,商誉不属于该准则定义的无形资产的范畴。因为商誉既无法与企业自身分离或者划分出来用于交换又非源自合同性权利或其他法定权利,所以不符合定义中可辨认性的标准,故不属于无形资产。在此定义下,知识、智力、人力等为企业创造价值和实现价值的生产要素中的一部分,便因为不完全符合资产的某一特征而被拒之于无形资产的范围之外。如研究开发成本,因为能否为企业带来未来收益具有较大不确定性,在我国不允许被资本化;人力资源也未能列入会计资产核算的范围。

现行无形资产评估准则规定资产评估师执行无形资产评估业务,应当根据具体经济行为来判断评估对象的范围,可区分可辨认无形资产和不可辨认无形资产以及单项无形资产和无形资产组合。可辨认无形资产包括专利权、商标权、著作权、专有技术、销售网络、客户关系、特许经营权、合同权益等;不可辨认无形资产是指商誉。在资产评估实践中,像租赁权、金融关系等经常被作为无形资产进行评估。为了满足经济管理的现实需要,“资产”的概念应该向“资源”扩展,甚至可以用“资源”一词代替有关“资产”的表述。只有这样,才有可能摆脱原有资产概念的束缚,将新生的知识资本纳入无形资产范畴。

通过比较分析,资产评估中无形资产的评估范围要大于会计准则中无形资产的确认范围。所以,资产评估师在进行具体的业务评估时,不能只局限于企业会计资料中所反映的无形资产,还应考虑会计资料以外的能够纳入评估范围内的无形资产,这就更需要资产评估人员深刻理解无形资产的内涵,合理把握无形资产的外延,这样才既不会漏评无形资产,也不会人为创造无形资产。

主要参考文献

1.姜楠.资产评估学.大连:东北财经大学出版社,2009

2.财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2008

3.孙艳霞.无形资产范围的界定及其计量.科技咨询导报,2006;2