企业无形资产信息披露存在的问题及对策

蒲良海　徐文聪

（中铁二局股份有限公司　成都　610032　中铁二局集团公司　成都　610032）

【摘要】本文从无形资产的不确定性特征角度分析了我国企业无形资产信息披露中存在的主要问题，探索和研究与其相适应的信息披露模式，进而提出了无形资产信息披露改革的方向和措施。

【关键词】无形资产　信息披露　不确定性　定性披露　定量披露

不确定性是无形资产的本质特征，即无形资产价值的不确定性。通常人们认为这种不确定性是指无形资产在创造经济利益方面存在较大的不确定性。无形资产不确定性对会计确认、计量和信息披露都有不同程度的影响，而这些影响最直观的表现就是财务会计的最终成果——会计报表所披露的无形资产信息严重不足。

一、无形资产信息披露存在的主要问题

1. 信息披露不完整。无形资产的信息披露不完整主要表现在以下几方面：

（1）从财务报表的确认上看，由于无形资产确认和计量的不完整带来财务报表对无形资产披露的不完整。按照现行会计准则的规定，对一项无形资产加以确认，必须符合一定的确认标准。首先必须符合无形资产的定义，即是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。其次，还应同时满足以下两项标准：①与该资产相关的预计未来经济利益很可能流入企业；②该资产的成本能够可靠计量。并规定，企业在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入时，应对无形资产在预计使用年限内可能存在的各种经济因素做出合理估计，并且应当有明确证据支持。显然，外购和投资转入的无形资产，包括专利权及商标权、版权等都符合以上标准，所以一般可以将其确认为无形资产并在表内披露。但有些无形资产的支出和未来收益有很大的不确定性，以及其对未来收益的非完全独占性，也使得大部分无形资产的支出信息未能在报表中披露，如品牌、研究与开发支出、人力资本和自创商誉等。这大大限制了对特定无形资产信息和公司整体业绩的披露。

（2）从表外披露上看，现行会计准则除了要求披露有关研究与开发信息外，对人力资源、市场资产、组织设计等无形资产一概不予披露。而且，我国无形资产的相关信息披露范围较窄，指标单一，不易于理解和分析企业的业绩和资产状况。然而对无形资产在计量上的困难并不能成为不披露无形资产相关信息的理由。根据现行会计准则，企业仅需披露专利权、商标权、著作权、特许权、土地使用权以及外购商誉等几项无形资产信息，这导致很多重要的无形资产被排除在外，如自创商誉、人力资本等，从而使企业无形资产整体价值被低估。

2. 信息披露内容模糊。在知识经济时代，高科技企业的经济发展不再属于资源依赖型，而是转变成对人的知识发展程度的依赖。一旦在研发费用披露方面很模糊，就不能为信息使用者提供具体的项目、来源、产生的经济效益等方面的情况，信息使用者也无法据以判定该企业无形资产的科技含量和获利能力。这些模糊的信息披露会降低资本市场信息的透明度，最终误导投资者的决策。

无形资产信息披露的模糊，不仅是由于现行财务报告系统的局限性，而且在于管理当局的选择性披露。如果可以在提供清楚明了的财务信息和提供模糊的财务信息中选择，许多经理似乎都认为选择后者对他们来说更有利，因为这样更有利于对无形资产进行操纵。由于略掉有用的信息或遮蔽事实，模糊的管理带来了更多的不确定性，也提高了资本成本。即使略掉的信息传递的是坏消息，市场也会对这种遗漏产生两种负面反应。首先，没有清晰的报告会使市场预期最坏的结果并且实施一种更高风险的惩罚。其次，当真正的坏消息确实出现时，市场会认为这正好证明了管理当局不可信任的猜想。高质量的信息披露能减少不确定性，也即可以防止投资者在没有充分信息的基础上预测未来。减少的风险会提高股价，降低资本成本。

3. 信息披露的相关性较差。相关性是衡量会计信息质量的核心标准。《企业会计准则第6号——无形资产》中对无形资产计价基础的限制导致了会计实务中会计信息披露的弱相关性。在现行会计制度和会计准则中，无形资产的主要计价基础是历史成本，自行开发的无形资产在依法取得时按发生的注册费和律师费等入账。在现行会计报告中，仅披露了无形资产的历史信息。但是，历史信息与信息使用者的决策相关程度较低，与信息使用者的决策相关程度较高的信息是现时信息和未来信息。虽然历史成本计价基础可以满足会计信息的客观性要求，但并不能否认使用其他计价基础生成会计信息的合理性和必要性，尤其是在其他计价基础更能保证会计信息质量时。

现行财务报告系统所提供的无形资产信息注重对过去交易事项的记录和反映，正在越来越失去其相关性。无形资产的

确认比较重视可靠性标准,从而选择历史成本计量属性,那些通过交易取得的无形资产才能在财务报告中进行确认和披露,而作为表现企业未来超额获利能力的无形资产,虽然从观念上已经得到承认,但现实中人们却很少选择现值来计量无形资产,使得计量结果和无形资产的经济价值不符。有些无形资产价值虽然发生重大变动,但由于缺乏交易事项,也不能在财务报表中确认,从而使得无形资产信息失去了相关性。

二、无形资产信息披露改革方向

1. *采用多种计量属性*。历史成本计量是传统会计计量的核心,但在知识经济条件下,它的缺陷也暴露无遗,金融工具的多样化引发了会计计量模式的多元化,无形资产价值的不确定性、风险性使其历史成本不能反映无形资产的真正价值。公允价值、未来现金流量贴现值等计量属性则可以随着经济环境的变化及时反映资产价值的变化和风险,具有较高的决策相关性。可以断定,在知识经济时代,多种计量属性的应用将极大地丰富财务报告的内容。

拓展无形资产会计计量基础,合理地计量无形资产的价值,提高无形资产会计信息的相关性和可靠性。例如:专利权、商标权、土地使用权、版权等无形资产可以采用历史成本计量;商誉、品牌等可以采用公允价值计量;绿色产品标志、非专利技术等可以采用未来现金流量贴现值计量;土地使用权等可以采用现行成本计量。同一种类的无形资产也可采用多种的计量属性,披露无形资产的升值空间、实用性等方面的经济信息。可见,历史成本计量基础可以保障无形资产会计信息的可靠性,而现行成本计量基础、现行市价计量基础、未来现金流量贴现值计量基础等可以提高无形资产会计信息的相关性。

2. *定量披露和定性披露相结合*。拓宽无形资产会计信息披露的范围,提高无形资产会计信息披露的完整性和客观性。对于能用货币计量的无形资产,其信息内容以定量化的形式披露在资产负债表、利润表和现金流量表中,如专利权、商标权等;对于无法用货币计量的无形资产,可以定性化的形式客观地在报表附注中披露,如商誉、反映员工文化素质的学历、反映员工技术技能的职称、高层管理人员的工作经历、主要客户名单、网络域名、销售权等。

通过规范研究开发费用的会计核算方法,强制性地资本化研究开发费用,增加在研究开发费用方面的披露。高科技企业的生存基石就是本企业现在或将要拥有的高新技术,而在知识经济时代高新技术的更新频率不断加快,这就要求高科技企业具有很强的技术开发能力和创新能力,同时也必须重视研究和开发活动。作为高科技企业的投资者,他们所关心的就是企业有关研究和开发项目的投入规模、投入方向以及投入后的效益等。现行会计制度下,要求企业对研究开发费用区分不同阶段采用不同的方法单独开设账户核算,及时确认和计量研究开发项目所发生的各项费用,正确核算研究开发项目的投资成本,并在项目开发成功后全部进行资本化处理。细化研究开发费用的会计处理,可减少此项会计处理的政策选择性。同时应加大对研究开发费用的披露,否则投资者的投入风险将会增加,这会使得高科技企业的融资渠道不畅通。因此,应当在高科技企业的财务报告中披露当期的研究开发费用数额,使投资者能从财务报告中了解公司对科技开发的投入和潜力,并由此推断公司的科技含量及其发展。这种定量和定性相结合的信息披露方式,实现了无形资产会计信息披露的相关性、完整性、客观性,有力地保障了无形资产会计信息的科学性。

3. *采用专用报告形式*。现行财务报告是一种通用的财务报告,它提供给不同信息使用者以相同的报告,并将不同企业的财务报表予以标准化,其本质是一种大批量生产模式。然而,企业利益相关者的信息需求是多样化、特色化的,这就要求企业改进信息披露方式,采用专用报告形式披露信息以提高会计信息的使用价值。

专用报告指为不同的信息使用者提供不同的财务报告。它考虑了不同类型用户之间的信息需求差别,有选择地对特定用户披露特殊信息。例如,为股东重点提供净资产收益及资本保值增值等与其密切相关的信息,为债权人提供反映偿债能力的信息,为潜在投资者提供企业未来财务状况及收益回报等相关信息。这样,企业既可以满足特定用户的特殊信息需要,又可避免因广泛披露而对企业产生不利的影响。

三、小结

在现行会计报告的基础上,对无形资产会计信息披露的方式加以改进,用丰富多样的信息披露形式,定量、定性地披露无形资产会计信息,以充分、及时地满足信息使用者决策的多种需求。①在资产负债表中,除了披露无形资产的投资成本、无形资产的摊销价值和无形资产减值准备外,可以比照现行资产负债表中固定资产信息披露项目,对企业发展具有重大影响的、具有可计量性的无形资产进行分类的定量信息披露。②增加反映无形资产动态变化的明细表。明细表可定为年报,主要提供无形资产的类别、种类、来源渠道、增减金额、结余金额、摊销金额、让渡使用权收入、转让所有权收入;分类列示无形资产的减值准备,对于投资数额较大的无形资产,可单独列报;研究开发费用的开支情况应单独说明,分别说明研究阶段和开发阶段含后续开发阶段具体情况以及分阶段处理的不同方法。③对高科技企业,应列示企业近年来重要无形资产的增减变化动态图。④对于无法用货币计量的无形资产,如企业文化、商誉、产品品牌、员工素质等可在会计报告说明书中披露,同时尽可能地披露这些无形资产对企业竞争能力的影响程度。

主要参考文献

1. 刘云涛.企业财务会计报告信息披露分析.科技信息,2007;4

2. 钱红光.无形资产会计信息披露探析.审计月刊,2006;18

3. 唐敏.知识经济条件下我国会计信息披露应注意的问题.财会月刊(综合),2006;6

4. 金水英.无形资产信息披露研究.生产力研究,2007;6