

无形资产概念的界定与拓展

王 佩

(河海大学商学院 南京 210098)

【摘要】 本文基于对无形资产概念进行科学界定是为实务操作提供理论基础的认识,认为会计意义上的无形资产因受到会计原则及计量手段的局限,无法真实地反映企业的资源价值,属于狭义无形资产范畴;为全面反映无形资产的价值,应将其概念拓宽,宜采用广义无形资产概念。

【关键词】 无形资产 狭义无形资产 广义无形资产

界定无形资产概念是为实务操作奠定理论基础。各国会计职业组织、研究机构、专家学者对此早有研究,虽然众说纷纭,至今尚未达成共识,但综观各家的观点,可以分为两大类:一是以会计学、统计学为代表的狭义无形资产概念;二是以经济学、管理学为代表的广义无形资产概念。

一、狭义无形资产概念

会计学研究无形资产较早,对无形资产概念的界定大致采用比较法或列举法,通过将无形资产与有形资产进行比较,归纳出一般定义,或者直接采用对其项目进行列举的方式,明确无形资产的组成内容。以下是几个代表性概念:

国际会计准则委员会(IASC)于1998年颁布的《国际会计准则第38号——无形资产》给出无形资产的定义:为用于产品的生产和销售、为用于出租、或为用于管理而持有的、没有实物形态的可辨认非货币性资产。

美国会计学权威哈特菲尔德于1927年给出无形资产的定义:无形资产是指专利权、版权、秘密制作法和配方、商誉、商标、专营权以及其他类似的资产。美国财务会计准则委员会(FASB)《征求意见稿》(1976年)对无形资产的定义:无形资产是指那些不具有物质实体的经济资源,其价值取决于特定的权利和未来经营中获得的利益。

我国2006年颁布的《企业会计准则第6号——无形资产》给出的定义: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。

会计的目标是以货币计量的方式对一个单位经济资源的运作规模、过程、结果作出有效反映,以便为信息使用者提供有助于经济决策的信息,为此,它需用会计程序和方法对该单位的经济资源进行加工。然而,因受会计假设、会计确认和核算原则以及会计计量手段的局限,纳入会计上的资产远小于该单位实际上拥有的资产。而作为资产组成部分的无形资产因受上述同样原因的影响,其会计上反映的价值量必然会小于其实际的价值量。因此,从这个意义上来说,通常会计上的无形资产概念实际上是一种狭义无形资产概念。

统计学上无形资产研究形成体系相对较晚,其标志是

1993年联合国、世界银行等联合推出的“国民核算体系”将无形资产与固定资产、流动资产一并列为企业的三大资产。统计与会计核算关系比较密切,统计学在概念、框架及记账方法诸方面不同程度地吸收了会计核算的思想。由于统计学是从数量上对无形资产进行描述和分析的,因而它要求无形资产符合计量的特点。尽管统计学和会计学的目的和理论依据不同,二者对无形资产的概念、分类和内容也都有所差异,但它们对无形资产的确认同样都是狭义的。

由上述可知,狭义无形资产是指会计学或统计学中的无形资产,是那些能够独立存在、运行、计价和核算的无形资产,信息使用者可以从企业的财务或统计报表中直观地看到其价值总量和消耗量。狭义无形资产主要包括以下内容:①专利权,是发明人对其发明的一种独占权利。②商标权,是商标权所有者对其注册商标依照法律规定所享有的权利,是知识产权的一种。商标权是一个集合概念,包括商标所有权和与其相联系的商标专用权、商标续展权、商标转让权、商标许可权、法律诉讼权等。其中注册商标的专有使用权是其核心内容。③非专利技术,又称专有技术、技术秘诀,是指未经公开、未申请专利的知识和技巧。其主要包括设计资料、技术规范、工艺流程、材料配方、经营诀窍、技术秘诀和图纸、数据等技术资料。它不是一种法定的权利,而是一种自然的权利,是一项收益性无形资产。④著作权,又称版权,是指作者对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的专有权利。⑤特许权,是特许权人授予被许可人的某种权利,在该权利之下,被许可人可以在约定的条件下使用特许权人的某种工业产权或知识产权。

值得一提的是,学术界对我国会计准则将土地使用权列入无形资产有不同的看法。不少学者认为土地属于自然资源,与属于智力资源的专利权、商标权等无形资产是两类不同性质的资源,所以其使用权本质上不应该属于无形资产。另外,对于商誉是否是一项可以入账的无形资产,一直是会计理论界争论的热点。我国《企业会计准则第20号——企业合并》中提及了商誉的会计核算,但鉴于商誉形成的原因、能创造多少未来收益以及如何摊销等问题一时还难以弄清楚,规定商誉

不作为无形资产。《国际会计准则第38号——无形资产》也将商誉排除在无形资产之外,对商誉的会计处理由《国际会计准则第22号——企业合并》规范。从这点上看,我国对商誉的会计处理已经与国际会计准则保持了一致。

二、广义无形资产概念

资本是个古老的概念,无形资产概念的诞生也有近百年的历史,但智力资本、知识资本等概念却是随着知识经济的出现而产生的新名词。它们和无形资产概念之间的关系如何?诚然,无形资产与智力资本、知识资本是几个不同的概念,其性质、内容也不尽相同,但不可否认的是,它们之间有着某种继承和发展的关系,尤其从理论研究的角度来看,它们所涉及的内容具有很强的趋同性、相似性和包容性。

国外一些著名学者如安妮·布鲁金(Annie Brooking, 1996)认为,智力资本就是无形资产,智力资本是继资本和劳动之后的“第三资源”,智力资产包括四个部分:市场资产、智力产权资产、人力资产和基础结构资产。托马斯·A.斯图尔特(Thomas A. Stewart, 1994)提出,智力资本包括人力资本、结构资本和客户资本。而巴鲁·列弗(Baruch Lev, 2001)认为,无形资产包含三个类别:发明创造、企业组织实践和人力资本。

国内也有不少学者认为企业所拥有的各种资源呈多元化趋势,既包括物质资产,又包括人力资源、无形资产,这些资源要素对企业竞争力会产生重大的影响。芮明杰在《管理学:现代的观点》中将企业资源归纳为人力资源、金融资源、物质资源、信息资源、关系资源五种资源。杨瑞龙认为,“企业资源包括企业所有的资产、技术、组织、资质、信用、特点、信息、知识、文化等”。李心合认为,在知识经济中所确立的资本概念应该是“全要素资本化”的概念,它包括物质资本、人力资本、体力资本、知识资本、衍生资本、整合资本六个方面。知识存量的变动对经济增长的贡献已经越来越大,将知识由外生变量调整为内生变量,是知识经济的必然要求。汤湘希认为,“人为地将无形资产、知识资本、智力资本等两种本来其经济含义一致的范畴分开,必然会造成理论上的混乱”。

借鉴国内外学者研究无形资产的观点,笔者认为广义无形资产概念与智力资本、知识资本等几个概念实质上是一致的,可以相互替代。在此前提下,本文给出广义无形资产的定义:它是企业长期使用而没有实物形态的但能给企业带来经济利益的资源。广义无形资产主要包括以下内容:

1. 人力资源。它是劳动者投入到企业中的知识、技术、创新理念和管理方法等资源的总称。知识经济时代,人力资源已被视作企业经营活动中最根本、最关键的因素。一个企业或组织的优秀程度实际上取决于这个企业或组织整体人才的优秀程度。人力资源本属于个人,且具有随人员的流动而流失的特点,企业或组织不能完全占有其员工,但是企业可以通过培训、实施员工持股计划等来提高员工的积极性和减少员工的流失。企业的教育、培训支出未必一定能够产生回报,但如果企业通过适当的激励机制,使员工潜力得到最大限度的发挥,使其头脑中的隐性知识显性化,从而成为企业的价值源泉,也就实现了人力资源向人力资产的转化。

2. 市场资源。它主要指企业所拥有的、与市场相关的营销关系网络。它是一个组织经过长期的市场经营活动建立起来的较为稳定的生产要素,包括采购系统、产品销售系统及顾客或公众关系系统,具体是指品牌、信誉、市场营销渠道、营销网络等。良好的市场形象可以降低企业成本,使企业获取超额利润,从而转化为企业或组织的无形资产。

3. 组织结构资源。它是使企业得以运行的“基础设施”或平台,包括企业的组织结构、制度规范、企业文化、信息技术系统,还包括一整套企业特有的能力与系统,如企业促进创新的能力、提高和创造自身价值的价值。组织结构资源是一个企业或组织在长期的生产经营实践中逐渐积累起来的。良好的组织结构资源可以提高企业生产效率,为企业长期稳定发展奠定基础,所以它可以被视为企业或组织的无形资产。

应该指出,上述几类资源要素无法单独确认,且多数要素无法用货币单位来计量,其历史成本很难取得,其创造未来经济收益的能力还存在很大的不确定性,所以财务会计对其价值的反映相当有限。但它们的确是归企业或组织独有的且不可转移的资产,它们的价值会在企业的经营活动中不断地体现出来。同时,上述无形资产要素大多无法单独发挥作用,必须与其他要素结合起来,这样才能为企业创造效益。

三、小结

无形资产本身是一个发展中的概念,无形资产的范围界定运用动态和发展的观点。回顾历史,对无形资产的定义经历了“无形的固定资产——无形的长期资产——非货币性固定资产——非货币性资产——非货币性经济资源”这样的轨迹,无形资产的内涵和外延处于不断拓展中,它们在很大程度上反映了各个阶段的经济水平和管理要求。会计学的资产、无形资产概念往往从会计假设、会计原则出发,限定了资产及无形资产的外延,使得企业的财务报表无法对那些尚未定论的新资源进行反映。在此前提下的无形资产我们称之为狭义无形资产。从创造财富的角度来看,结合知识经济的特点,笔者认为,资产和无形资产的概念都应该随之拓宽,我们更应该从动态的角度来把握无形资产的本质,重视其在生产经营活动中所发挥的功能,以准确地反映企业拥有资产的全貌,从这个意义上说,广义无形资产概念尤为重要。

主要参考文献

1. 安妮·布鲁金著,赵洁平译.第三资源:智力资本及其管理.大连:东北财经大学出版社,1998
2. 托马斯·A.斯图尔特著,邵剑兵译.“软”资产——从知识到智力资本.北京:中信出版社,2003
3. 巴鲁·列弗著,王志台译.无形资产——管理计量和呈报.北京:中国劳动社会保障出版社,2003
4. 芮明杰.管理学:现代的观点.上海:上海人民出版社,1999
5. 杨瑞龙.企业的异质性假设和企业竞争优势的内生性分析.中国工业经济,2002;1
6. 王维平,刘旭.广义无形资产及其功能分析.管理世界,2005;11