

论无形资产会计的创新

蒋 琰

(北京大学光华管理学院 北京 100871)

【摘要】传统的财务报告仅仅揭示了知识产权类的无形资产,而许多在企业价值创造过程中发挥重要作用的无形资产并未被纳入财务报告体系中,因此需要引入广义无形资产的概念。同样,无形资产的计量方法也要随之创新。基于此,本文介绍了无形资产财务计量方法。

【关键词】无形资产 确认 财务计量法

一、无形资产传统确认范围存在的问题

国际会计准则、英国会计准则和我国会计准则中有关无形资产的规定都特别强调无形资产的以下几个特征:①是可辨别的没有实物形态的长期资产;②作为过去事项的结果能够为企业所控制;③未来产生的经济收益能够流入企业。根据这些特征进行无形资产的确认,关键的一点是无形资产产生的经济收益能否为企业所控制:如果企业依法控制了某项无形资产,或者说控制了该无形资产产生的经济收益,则认为该无形资产符合定义,可对该无形资产进行确认;如果没有通过法定方式、合约方式或其他方式认定企业对某项无形资产拥有控制权,则认为相关的项目不符合无形资产的定义。

根据现有无形资产的定义,会计信息披露框架内无形资产项目的确定仍然停留在以交易为基础的个别知识产权类无形资产上,其中,纳入我国财务会计系统的只有6~7项,包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等,而企业管理技能、客户资源、关系网络等具有无形资产特征的项目被排除在外。究其原因在于,会计准则中的无形资产定义是从会计的可靠性与谨慎性原则出发,强调对资产的控制权,而忽略了会计的相关性原则,影响了知识经济时代无形资产确认的准确性。

会计信息系统外的以知识、技能为代表的无形资产,虽然不符合会计准则对无形资产的定义,却在企业价值创造中发挥着巨大作用,成为企业价值创造的主要驱动要素。因此,有相当多的学者将市价与账面价值的差异视为账外无形资产的价值,并从知识管理的角度将其称为智力资本或无形资本。智力资本侧重于企业财务数据和报表不能体现的隐形无形资产,涉及人力资本、组织资本和客户资本,是无形资产研究的重要组成部分。智力资本等无形资产在企业价值创造中发挥着越来越重要的作用,已经有相当多的学者意识到此问题,并要求现行财务报告体系能够对智力资本进行披露。而我国会计准则虽然对此有所反映,但由于仍然强调无形资产收益的可控制性和成本的可计量性,因此未将智力资本类的无形资产体现在会计信息系统内。这严重影响了会计信息的有用性

与完整性。笔者认为,这一问题可以通过扩大无形资产内涵,引入广义无形资产的概念来解决。

二、引入广义无形资产概念

我们可以将无形资产分为两类,即狭义无形资产和广义无形资产。狭义无形资产主要是指现行会计体系内的无形资产,具有可辨认、可分离、可控制和能够以货币计量的特征。广义无形资产是指不具有实物形态,使用价值确定,能为企业使用并带来长期收益的一切经济资源的集合。

1. 广义无形资产概念的特征。

(1)不强调归属上的垄断性,但强调使用的主体性。不规定任何无形资产都归属于特定的主体,为特定的主体所拥有或控制,但一定要明确无形资产是能够被企业直接或间接使用并能产生经济效益的。例如,员工所拥有的知识技能等人力资本,并不能明确地为企业所拥有或控制,但企业拥有对这些人力资本的使用权,可以通过使用来创造收益。

(2)不强调获取时的价值,而强调使用价值。由于无形资产价值具有不确定性,为遵循谨慎性原则,一般只有在能够确认为取得无形资产而发生成本支出的条件下,也即无形资产具有获取价值时,才计量无形资产的取得成本并确认为无形资产的账面价值。广义无形资产概念不强调这个获取价值,但强调无形资产具有确定的使用价值,只要对其有效使用就能为企业带来收益。例如,对于企业所拥有的客户资源及其与顾客之间建立的良好信任关系等,虽然无法追究它们产生时的成本,但这些关系型资产确实可以为企业创造良好的效益,因此也可以归入无形资产的范围。

(3)不强调收益的稳定性,而强调收益的可能性。无形资产由于其无形、潜在的特征,其经济价值极易发生变化,因而给企业带来的超额收益也是极其不稳定的。广义无形资产概念虽不强调其为企业带来收益的稳定性,但是该无形资产能在多大程度上为企业创造收益是企业应关注的。例如,高新技术网络知识在知识经济时代为企业价值创造发挥了巨大作用,但对于员工普遍素质不高的小企业而言,运用该项资产创造收益的可能性太低,因而不能将其列为企业的无形资产。

(4)不强调货币可计量性,而强调可披露性。无形资产准则规定,那些通过交易取得的无形资产才能在财务上进行确认和披露,并用货币来计量。而大多数作为反映企业未来超额收益能力的无形资产,尽管在观念上认可,却无法用货币来计量。因此,广义无形资产概念不强调无形资产的货币可计量性,但是强调可披露性,因为如果现行的财务报告中不披露企业拥有的无形资产的详细信息,就不利于投资者了解企业无形资产的构成以及对无形资产的研发投入等信息,也不利于无形资产的投资与管理。

2. 广义无形资产的分类。

(1)知识产权型资产。指企业精神产品的一种产权形式,包括专利权、专营权、版权、商标权、设计权、土地使用权、租赁权、商业秘密、技术秘密、专利技术以及计算机软件等。这类无形资产实质上就是我们所称的狭义无形资产,也即企业当前财务报告中体现出来的无形资产。对该类无形资产的投资与管理主要强调获取时的成本与使用后带来的收益。

(2)人力资产。员工个人知识含量、知识结构,人际交往能力和社会经验,以及个体能够将这些知识和能力转化为行动的能力构成了员工的专有竞争力,并且和员工为客户解决问题的能力相关联。

在人力资产方面的投资主要有培训费、工资、奖金和福利等各项支出。人力资产的支出主要用于维持企业人力资产的竞争优势和弥补人力资产的耗费。

(3)市场关系型资产。指企业所拥有的与市场和客户相关联的良好利益关系,包括各种品牌的信誉、客户及其信赖程度、长期客户、销售渠道、专利专营合同等。市场关系型资产是企业长期生产经营活动中培育的结果,其开发与综合利用能使企业在市场上具有竞争优势。

(4)结构型资产。指企业在学习能力、创新、成果转化、生产组织能力、产品和服务的传递能力等方面的综合体现,包括企业文化、管理方法、资本结构,以及市场或客户信息等。结构型资产长期积累形成的无形资产,即使组织内的成员离开,其仍然会留存在组织中。结构型资产能使企业安全、有序、正确、高质量地运转,最重要的是它能为企业员工的工作和彼此交流提供条件,促进其他无形资产的增值。

(5)声誉型资产。指企业在产品质量、经营管理、财务状况、职工素质和工作效率等方面,处于同行业中较优越的地位,因而在消费者心目中拥有较高的声誉,可在同样条件下获得较高的盈利水平。对声誉型资产的投资可通过社会捐赠、公司文化建设和宣传、对关键利益相关者的影响,以及通过承担相应的社会责任、参加社会公益活动等公共关系的运作来提高企业在质量和品牌等方面的声誉。

(6)其他类型资产。指除以上五类之外的具有无形资产特征的其他各种经济资源。

三、广义无形资产的计量与披露

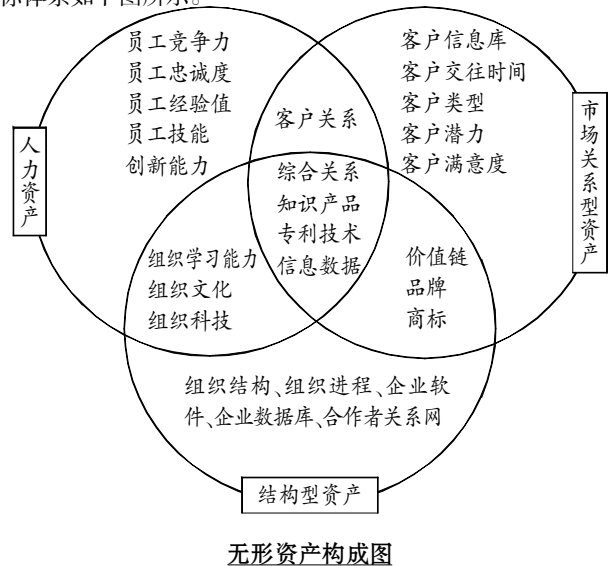
由于知识和技术的不断创新,无形资产的现实价值及其所能提供的未来经济效益是不断变化的,无形资产在其使用过程中,存在着许多不确定因素,既可能增值,也可能减值,

而历史成本恰恰不能反映无形资产的这种变化。因此,我们不可能完全套用有形资产的历史成本计量方式来对无形资产进行计量。同样,顾客满意度、企业竞争力等无形资产也不可能采用货币计量方式。

考虑到广义无形资产的特点,Irena Rodov和Philippe Leliaert(2002)所提出的无形资产财务计量法可以给我们很好的启示。该方法的运用分为以下几步:

1. 确定无形资产的价值实现值。无形资产的价值实现值是指企业无形资产的真正转化价值。实际的无形资产价值可以高于或低于该数值,我们可将该数值理解为企业市场价值与净资产价值(股东权益)之间的差额。

2. 确定无形资产的内部构成。采用财务数据与非财务数据相结合的方法来确定企业最重要的无形资产,即那些对企业未来绩效增长发挥重要作用的无形资产。假定A公司根据自身的实际情况,从人力资产、市场关系型资产与结构型资产三个方面来分析,并建立了一套无形资产指标体系。属于人力资产方面的无形资产有:员工竞争力、员工忠诚度、员工经验值、员工技能、创新能力;属于市场关系型资产方面的无形资产主要有:客户信息库、客户交往时间、客户类型、客户潜力、客户满意度;属于结构型资产方面的无形资产有:组织结构、组织进程、企业软件、企业数据库、合作者关系网;属于人力资产与结构型资产共有方面的无形资产有:组织学习能力、组织文化、组织科技;属于人力资产与市场关系型资产共有方面的无形资产为客户关系;属于市场关系型资产与结构型资产共有的无形资产有:价值链、品牌、商标;属于三部分共有的无形资产有:综合关系、知识产品、专利技术、信息数据。该指标体系如下图所示。



3. 根据实际经验确定无形资产各构成部分的权重。企业的高层领导应当在其实践经验的基础上,分析企业价值创造的过程,研究各类无形资产在企业价值创造过程中的作用,从而设定每类无形资产的权重。假定A公司在分析研究的基础上,设定的每类无形资产权重如下表所示:

管理会计发展的新特征

袁芳 李智芳

(河北经贸大学 石家庄 050061 河北师范大学 石家庄 050061)

【摘要】 本文论述了管理会计发展的一些新特征,主要包括:研究内容上不断深化与扩展;应用指标上从滞后性向前导性转变;计量方式上货币性与非货币性相结合;涉及的学科趋于多元化等。

【关键词】 管理会计 特征 战略

管理会计在其长期发展过程中,通过不断吸收现代管理科学的新方法,使自己的理论和方法逐渐成熟和日臻完善,在实践中为强化和改善企业内部经营管理做出了重要贡献。20世纪中期,管理会计完成了从执行性管理会计向决策性管理会计的转变,后来又实现了一系列的创新。本文拟对现代管理会计的新特征作一些探讨。

一、研究内容上对内深化与向外扩展并举

1. 战略管理会计是现代管理会计体系中的一个新的研究领域。它从战略的高度,围绕本企业、顾客和竞争对手组成的“战略三角”,既提供面向顾客和竞争对手的具有战略相关性的外向型信息,也对本企业的内部信息进行战略审视。为了

使竞争战略的制定和实施得以顺利和有效进行,要求企业总体性的竞争战略同企业内部各个层次、各个单位、各个环节的经营战略的制定和实施相结合,并将新兴的先进管理方法和技术,如ABC、ABM、JIT、TQC和FMS等贯彻始终,以便卓有成效地促进企业战略目标的顺利实现。而所有这些方法的相互结合,正是现代管理会计研究内容对内深化和向外扩展的具体体现。

2. 现代管理会计不仅要求估算产品生产者的成本(包括产品的研究、开发成本,设计、制造和营销成本),同时还要求估算产品消费者(用户)的成本,即产品的使用成本,如汽车制造商在产品售出以后,还要追踪了解汽车的油耗、维修成本和

人力资产	员工竞争力:0.04; 员工忠诚度:0.03; 员工经验值:0.03; 员工技能:0.03; 创新能力:0.04
市场关系型资产	客户信息库:0.03 客户交往时间:0.03 客户类型:0.02 客户潜力:0.04 客户满意度:0.03
结构型资产	组织结构:0.03 组织进程:0.03 企业软件:0.02 企业数据库:0.03 合作者关系网:0.04
人力资产与市场关系型资产	客户关系:0.04
人力资产与结构型资产	组织学习能力:0.02 组织文化:0.04 组织科技:0.03
结构型资产与市场关系型资产	价值链:0.05 品牌:0.04 商标:0.04
人力资产、结构型资产与市场关系型资产	综合关系:0.07 知识产品:0.08 专利技术:0.07 信息数据:0.05

4. 根据无形资产的权重计算其量化价值。根据上述设定的权重可以计算出各类无形资产的价值。计算公式为:第*i*种无形资产价值=无形资产价值总额×第*i*种无形资产的权重。

5. 对各类无形资产的估计价值可采取三种方式进行适当披露。①附注。正确运用报表附注是改进目前财务报告披露的最稳妥的方法,报表附注可以反映那些在会计报表中不能确认和描述或非量化的无形资产的相关信息。因此我们可在报表附注中详细列明各个无形资产项目及其计价依据,披露各类无形资产的估计价值。②财务状况说明书。在企业财务状

况说明书中增加对无形资产的信息披露,主要是增加对无形资产变动和使用状况进行分析和评价的内容。我们可以通过估算无形资产价值在一段时间内的变化来反映无形资产变动和使用的效果。③补充资料。补充资料是依据会计准则以外的法规、行业惯例等的要求对会计报表及其附注进行补充说明,如无形资产的价值评估、价值变动等信息。这是企业自愿披露的内容,其资料来源和披露方式多种多样,因此可以将我们估计的各类无形资产价值在补充资料中反映。

广义无形资产难以辨认的特征,使得这类资产的确认与计量异常困难。要使得这种确认与计量具有现实意义,就应当保证计量结果能够在不同公司之间进行比较。无形资产财务计量法能够为具有市场价值的公司提供每类无形资产的详细价值信息,能够建立一个包含有形资产和无形资产在内的完整的资产负债表,为信息使用者提供比较全面的无形资产信息。因此,其具有推广价值。

【注】 本文系江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目“基于资本网络的企业多元所有权问题研究”(项目编号:06JB630020)和南京财经大学科研处B0525课题“基于资本网络的公司治理问题研究”的资助项目。

主要参考文献

刘小清.论无形资产信息的有效披露.中央财经大学学报,2003;3