

自主知识产权确认与计量 会计处理规定的新旧比较

中国矿业大学管理学院 林爱梅 张腾龙

【摘要】 随着世界科技和经济一体化的发展,企业自主知识产权越来越多地受到关注。然而,在现实中由于缺乏科学、规范的会计处理方法,使得企业自主知识产权的确认与计量上未能得到有效的控制和管理。本文通过对新旧准则的比较,对企业自主知识产权的确认与计量进行了深入的研究,以期对相关内容的会计处理提供借鉴和参考。

【关键词】 自主知识产权 研发费用 后续支出 公允价值

在我国,自主知识产权是指公民、法人或非法人单位通过其主导的研究开发或设计创作活动而形成的、依法拥有的能独立自主实现某种技术知识资本的所有权。自主知识产权是一个法学概念,它本身并不是无形资产,只有当其为某一企业拥有或控制,并在企业生产经营过程中被应用或实施,为企业创造经济利益时,才能成为无形资产。

一、新旧准则关于自主知识产权确认与初始计量的规定

1.旧准则下自主知识产权的确认与初始计量。企业研发成功并转化为现实生产力的自主知识产权符合无形资产的定义,且与其相关的预期经济利益很可能流入企业,其成本有可靠的计量依据,因此其被确认为无形资产的一部分。它的表现形式主要是企业自主研发并拥有的专利权。对于自主知识产权在会计上的初始计量,主要是指自主知识产权初始价值的确定。为了适应社会主义市场经济的发展,规范企业无形资产的会计核算及相关信息的披露,财政部于2001年1月发布了《企业会计准则——无形资产》(以下简称“旧准则”)。旧准则规定,自行开发并依法申请取得的无形资产,其入账价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定;依法申请取得前发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用。

笔者认为,旧准则对研发支出采用“即期确认”原则进行费用化处理反映在自主知识产权上是符合现实情况的。其原因表现为两个方面:一方面体现了国家政策扶持导向。我国企业的现状是总体科技水平相对落后,因此国家在政策上、税收上都对企业开展研发活动给予了充分的支持和鼓励。若将研发费用资本化,企业就不能获得延迟纳税的利益。另一方面源自于自主知识产权未来收益的不确定性。自主知识产权研发活动的结果存在诸多不确定性,研发项目失败率高。即使研发活动取得成功,但在投入市场之后,失败的可能仍然存在,或者即使投入市场取得了成功,但由于新产品、新技术的产生和应用等原因,其未来收益也会产生较大的波动。巴鲁克·列弗在一项关于风险差异的研究活动中发现,研究与开发的收益变动率(一种风险计量的指标)是实物投资收益变动率的三倍。他还进行了一项关于企业创新活动的调查,其结果显示,创新过程呈偏态分布,少数产品和工序可以

一鸣惊人,而其余则可能毫无用处。

研发支出的费用化处理存在着有利的一面。如费用化处理符合当时的国际会计惯例,而且简单易行,便于财会人员的操作。但是,由于自主知识产权的确认与计量范围过于狭窄,许多能够反映自主知识产权价值的信息被排除在其价值的确认与计量范围之外,致使会计信息有用性下降,并导致一系列严重的后果,具体表现为以下几个方面:

(1)成本信息的缺失。按照历史成本或实际成本计价原则,企业取得的各种财产物资都按取得或形成时的实际成本或实际发生额作为核算依据。因此,企业自主知识产权的成本理应包括研制、取得和持有期间的全部费用支出。但实际上会计人员并未将有关的全部支出作为成本列支,而是把构成自主知识产权价值主体的研发支出等作为费用列支,结果造成自主知识产权的成本只具有象征或虚拟意义,在会计报表上的数据严重不完整。

(2)隐藏经济活动的本质。企业投入大量的资金用于自主知识产权的研发,其目的是为了获得经济利益,而不是作为当期生产所必需的制造费用。国外一项研究表明,研究与开发活动与未来经济利益具有相关性,平均来说,研发费用(R&D)每增加1美元,将导致在7年内的利润每年增加2美元、市场价值增加5美元。将研究与开发支出全部计入当期费用的处理方法,不能反映该活动的经济本质。

(3)研发积极性受挫。计入当期费用的处理方法在短期内会降低报告利润,从而抑制了企业管理当局进行研究与开发活动的积极性。

(4)市场价值与财务信息脱节。在当前的知识经济时代,大多数价值的增加或减少都在交易发生之前发生,有的甚至提前数年发生。比如,一种软件的开发成功为企业创造了巨大的价值,但是事实上的交易(销售)却需要数年才能完成。现行的对自主知识产权的会计处理是建立在交易的基础之上的,无法传递企业价值链的相关、及时的信息。

2.新准则下自主知识产权的确认与初始计量。为了规范无形资产的确认、计量和相关信息的披露,财政部于2006年对旧准则进行了修订,并颁布了《企业会计准则第6号——无形资产》(以下简称“新准则”)。新准则将研发活动划分为研

究阶段与开发阶段,并规定研究阶段发生的支出依然进行费用化处理,进入开发程序后,开发过程中产生的费用如果符合相关条件,就可以予以资本化。新准则的规定在企业自主知识产权的会计处理上的反映就是研究费用费用化,开发费用资本化。新准则关于企业自主知识产权的会计处理主要表现为以下几个特点:

(1)企业自行开发的无形资产(这里主要指自主知识产权),其成本计量方法与国际会计准则的规定基本一致。即自主知识产权符合无形资产确认条件,以及符合开发费用资本化条件后所发生支出的总额应该作为开发自主知识产权的成本。

(2)在初始计量过程中,新准则允许企业内部开发费用资本化的会计处理方法增加了企业资产价值和开发期企业的收益,增强了企业管理当局进行自主知识产权研发活动的积极性。

(3)将部分研发费用计入自主知识产权成本的方法可以使自主知识产权的价值更真实,并在一定程度上提高了企业财务报告的有用性。

在这里,笔者认为有进一步说明的必要。既然开发费用只要符合相关条件就可以被确认为资产,那么与该开发费用相关的研究费用就没有理由不被资本化。巴鲁克·列弗建议将已通过特定的技术可行性测试的所有可能产生收益的无形资产投资确认为资产。他认为一旦资产的确认开始了(通过可行性测试),所有与项目有关的先前所支出的研究与开发费用也应该被确认为资产。因为项目生存能力的不确定性已经得到了实质性的降低,所以没理由对可行性测试前后的研究开发费用进行不同的会计处理。

二、新旧准则关于自主知识产权后续计量的规定

1.摊销方法的选择。旧准则对于无形资产摊销方法的规定是:无形资产的成本应自取得当月起在预计使用年限内分期进行平均摊销。平均摊销法在实践中具有简单易行、便于操作的特点。但对于自主知识产权来说,这种价值摊销方法显然不适用。这主要是由自主知识产权自身的价值特性所决定的。

(1)收益实现方式的不同。自主知识产权的使用预期能够给企业带来经济利益,但这种经济利益何时实现、怎样实现以及实现的程度如何都有极大的不确定性。

(2)价值的波动性大。自主知识产权由于受到诸如其自身特性、行业特点、新技术的产生和推广等多种因素的影响和制约,其价值存在较大的波动性和时效性。若采用平均摊销法,势必会高估或低估自主知识产权的价值。

新准则关于无形资产摊销方法的规定与国际会计准则的规定基本一致。其选择摊销方法的基本原则为:无形资产所使用的摊销方法应反映企业消耗无形资产经济利益的方式。新准则对于摊销方法的规定能够使自主知识产权的摊销更具灵活性与合理性。由于受诸多因素的影响,自主知识产权的未来收益的实现方式会有较大的波动,按照配比原则,其价值的摊销应与收益的实现同步,即自主知识产权摊销的价值应当根据它投入市场后收益的实现方式来确定,并随着实现收益的波动适时对摊销方法进行调整。

2.后续支出的归属与减值准备的计提。

(1)后续支出的归属。自主知识产权的后续支出是指它在投入生产使用过程中所发生的与之相关的支出,主要包括技术的改进与升级费、技术保密费、发生侵权后的诉讼费等。新旧准则对诸如此类费用支出的会计处理的规定基本相同,即直接作为当期费用处理。这种做法显然不符合配比原则。我们可以将上述这类费用看做是自主知识产权在投入生产经营、创造收益的过程中发生的一种变相的成本损耗,应当追加计入该自主知识产权的成本,用来全面、系统地反映其收益获取与成本损耗的动态变化的全过程。

(2)减值准备的计提。自主知识产权的减值是指其可收回金额低于其账面价值。旧准则对于无形资产有计提减值准备的要求,新颁布的《企业会计准则第8号——资产减值》对普遍的资产减值确认、计量和披露做出了规定,并且明确规定了无形资产减值准备不得转回。新准则的规定对于自主知识产权减值准备的计提提供了较为科学的指导。

新准则为自主知识产权可收回金额的计量提供了可选择的空间。企业自主知识产权是一种特别需要加以管理和保护的资产,管理和保护不当或是技术的不断创新都有可能导致其迅速贬值,因此每年对企业的自主知识产权进行价值重估和减值测试是十分必要的。新准则提供的公允价值和预计未来现金流量的现值这两种可收回金额的测算依据是科学评估自主知识产权价值的基础。

新准则将公允价值纳入重估价值的计量属性之中。自主知识产权的价值重估实际上是一个价值评估的过程,公允价值应该是重估价值的首选。至于自主知识产权公允价值的确定,笔者认为在实践中存在三种方法可供选择。若存在一个活跃的市场,自主知识产权的公允价值可以根据它的市场价值来确定;若不存在活跃的市场,但有类似的市场存在,则同类资产的市场售价也有助于评估此项资产的公允价值;如果合适的市场价格不存在,那么预期现金流量的预测也有助于评估其公允价值。

知识经济时代是无形资产占主导地位的时代。企业价值的创造将主要依赖于无形资产或知识资产,而不是工业经济时代的有形资产。与此同时,企业无形资产的价值将超过有形资产的价值而成为企业最为重要的经济资源,企业研发的自主知识产权在企业资产中占有愈来愈重要的地位。因此,建立一套科学、合理的企业无形资产尤其是自主知识产权的会计处理方法就显得更加重要了。

主要参考文献

- ①曲晓辉,陈少华,杨金忠.会计准则研究——借鉴与反思.厦门:厦门大学出版社,1999
- ②财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
- ③郑庆华,赵耀.新旧会计准则差异比较与分析.北京:经济科学出版社,2006
- ④于长春.最新企业会计准则讲解与运用.上海:立信会计出版社,2006
- ⑤巴鲁·列弗,王治台等译.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