# 浅析无形资产的确认与计量

# 广东省财政职业技术学校 周 萍

【摘要】随着经济的发展,无形资产的作用越来越大,会计上如何确认和计量无形资产是长期以来的一个难题。本文对我国无形资产确认与计量进行了分析,并指出其核算中存在的问题。

【关键词】 无形资产 确认 计量 稳健性

随着科技水平的迅速发展和信息化、网络技术的普及,无形资产在企业中的地位越来越重要。以美国的可口可乐公司为例,它的"可口可乐"的商标权和其饮料的独特配方这些独特的无形资产,使其产品几乎占领了世界饮料市场的每个角落,其股票价格一直成倍地上涨,市价曾高达其账面价值的13倍之多。据世界银行报道,现在世界上64%的财富是由人力资源构成的。在这种情况下,会计上对无形资产进行相应的确认与计量也就更加重要。本文拟对无形资产的确认与计量进行探讨。

#### 一、无形资产的确认与计量

许多国家纷纷在本国实践的基础上发表了各自的无形资产会计准则。国际会计准则委员会在综合考虑各国有关无形资产会计处理实践的基础上,于1998年12月公布了《国际会计准则第38号——无形资产》(IAS No.38),对有关问题作出了规定。在借鉴国外先进经验的基础上,我国于2001年颁布了《企业会计准则——无形资产》(简称《无形资产准则》),对无形资产的核算进行规范。

《无形资产准则》将无形资产定义为:企业为生产商品、提供劳务、出租给他人,或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。可以按以下两个标准来确认无形资产:①该资产产生的经济利益很可能流入企业;②该资产的成本可以可靠地计量。从比较中可以看出,我国对无形资产概念的表述与国际会计准则基本相似。

《无形资产准则》对无形资产的计量规定有第8~13条,其中:第8条,购入的无形资产,应以实际支付的价款作为入账价值。第9条,通过非货币性交易换入的无形资产,其人账价值应按《企业会计准则——非货币性交易》的规定确定。第10条,投资者投入的无形资产,应以投资各方确认的价值作为人账价值,但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值。第11条,通过债务重组取得的无形资产,其入账价值应按《企业会计准则——债务重组》的规定确定。第12条,接受捐赠的无形资产,其人账价值应分别以下情况确定:①捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费确定。②捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定:同类或类似无形资产存在活跃市场的,应按参照同类或类似无形

资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费确定;同类或类似无形资产不存在活跃市场的,按该接受捐赠的无形资产的预计未来现金流量现值确定。第13条,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。从上面规定可以看出,我国对无形资产的计量以历史成本计量为主,这与其他国家相似,但更加注重法规证据和稳健性,尽量不使用公允价值,这点充分考虑了我国国情。

## 二、无形资产确认与计量中存在的难题

无形资产是企业资产的重要组成部分,由于它的资产性质特殊,因而其会计核算有一定的独特性。传统的会计核算模式产生于工业社会的需要,以有形资产的确认、计量、报告为核心,侧重于反映企业现实的财务状况,对无形资产的反映非常有限。会计上如何确认与计量无形资产,是会计理论和实务亟待解决的一道难题。

无形资产会计确认上的难点是货币计量。会计上确认无 形资产的一个重要前提是其成本能够可靠地计量;反之,无 法以货币计量并取得成本资料的就不能确认为无形资产。在 此认定标准下,有些高新技术公司的资产主要是人力资源和 知识产权,它们作为获得未来现金流量的源泉却不包括在 "资产"之中,这必会低估公司的财务状况和盈利能力。

在无形资产的计量上存在着两种针锋相对的观点:

一种观点认为,只要有可能,为一项资产而发生的支出应与其相关收入相配比,且认为根据假定的相关关系做出分配比不分配要好,因此,为无形资产所发生的支出应予资本化。同其他资产一样,无形资产代表了能获取未来经济利益的权利,换句话说,如果一项资产的流出能导致未来的潜在收益,那么该项支出就应作为资本性支出列为资产。

另一种观点则认为,非货币性资产应该结转下去,只有 当它与未来特定收入发生了直接联系时,才将其作为费用与 特定收入相配比。理由是,尽管无形资产的价值源于预期的 未来收益,但在大多数情况下,要确定哪些收入来自无形资 产,哪些收入不是来自无形资产是很难做到的,加之无形资 产所带来的未来收益具有高度的不确定性,也难以与特定的 期间相联系。因此,无形资产应在其取得的年份作为费用处 理,即无形资产的支出应视为一种期间费用。

在这两种针锋相对的观点中,我国和其他国家一样采取了折中的态度,即:将某些无形资产发生的支出作为资本性支出列为资产,如外购无形资产;而将另外一些无形资产发生的支出作为收益性支出列为费用,如自创的商标权;还有的无形资产在某阶段将其作为收益性支出列为费用,而在另外的阶段将其作为资本性支出列为资产,如自创的专利权,在研发阶段作为费用,在申请注册时发生的支出作为资产。

将无形资产作为费用处理容易解决,但将它作为资产处理则难以计量。对于有形资产,除了原始成本计价基础外,其他计价方法也为人们广泛接受。但对于无形资产,由于它有很大的不确定性,一般的计价方法难以适用,除非有极为令人信服的证据证明其他方法更为适宜时方可采用。每一项无形资产都有其独特性,难以找到相似的资产参照处理,因而计量无形资产惟一可行的方法是按实际投入价值进行计量,必要时对计量结果进行调整。不过,大多数会计职业团体都建议对无形资产的计价不要超过其初始成本。

#### 三、我国无形资产确认与计量的解读

我国《无形资产准则》首先要求无形资产符合其定义,即该无形资产产生的经济利益很可能流入企业,其次要坚持货币计量的原则,即该无形资产的成本能够可靠地计量。虽然货币计量还有很多争议,其缺点也比较明显,但在目前还没有更好的办法的情况下,它还是较好的选择。我国对无形资产计量的基本原则是历史成本计量原则,这类似于国际会计准则的初始确认的规定,突出了稳健性原则。

- 1.计量确认。由于无形资产的价值具有不确定性的特点,只有能够确指为取得无形资产发生了支出,才能作为无形资产的取得,否则即使企业确实拥有某项无形资产,也不能将其作为无形资产入账。如一个企业由于其经营管理水平高或所处位置较好,能够获得比同类企业高得多的利润,即企业已拥有商誉,但该企业没准备转让或对企业进行股份制改造,就不能将商誉入账。如果该企业准备将自身整个转让给其他企业,此时对于购买方的价格高于该企业的净资产的差额部分,购买方可以将其作为无形资产入账。
- 2.计量范围。企业对自己的创造发明申请了专利权,从理论上讲,该专利权的成本应包括为创造该项专利而发生的所有支出,如研究开发费、申请专利费、聘请律师费等。但企业创造某项专利时,不一定能保证成功,按照稳健性原则,平时发生的技术开发费、研究试验费应计入当期损益,因此企业专利权的入账价值只能是发明成功申请专利时所发生的注册费、律师费等费用。
- 3.特殊无形资产的计量。企业自创的商标,常常是通过多年的广告宣传以及客户的信赖建立起来的,从理论上讲,这些商标支出应作为商标权的入账成本。但在会计实务中,广告宣传费在发生时已作为营业费用计入当期损益,加上企业自创商标注册时的花费不多,是否将其资本化并不重要,此时不必将已注册的商标作为无形资产入账,只有在外购时,才将买价、支付的手续费等相关支出作为无形资产入账。

# 四、我国无形资产确认与计量中存在的问题

1. 无形资产的确认范围过窄。由于无形资产的确认有两

个条件,许多无形资产因不符合这两点而未纳入确认范围,但随着科学技术的发展,企业文化、研发水平、人力资源在企业发展中的作用越来越大,而企业会计准则对这些具有潜在价值的无形资产没有做出相应的规定,使无形资产账面价值和实际价值相差很远,导致信息使用者低估企业财务状况和盈利能力,对企业的经营成果无法准确地认识。

- 2.货币计量的局限性。现行会计制度以货币为主要计量单位,侧重于有形资产的计量,而忽视无形资产的计量。对于反映企业竞争力的顾客满意程度、企业研究与开发能力、企业人力资源价值、企业文化氛围等方面均很难用货币来计量。若因此而将其排除在无形资产范畴以外,那将是会计核算的一个很大缺损,不革新弥补,会影响会计的生命力。
- 3.关于自行研发的无形资产。我国对自行研制开发的无形资产只能以申请费、律师费等相关中介费入账,而前期的研究开发费用和后续的支出都不得增加无形资产的价值,不承认国际会计准则有关这方面的规定,即不采用"公允价值"计量方法。通常情况下,无形资产的研究开发费用很大,而中介费则显得微乎其微。这种确认方法使得无形资产的价值明显偏低,不能正确揭示资产实质,同时会导致两种后果:一是影响企业研究开发费用投资,使得企业缺乏创新能力、后续发展无力;二是企业会考虑将研究开发部门分离成公司,增加无形资产交易量和社会交易成本。这两种后果都有违股东利益最大化目标。
- 4.只可以减值不可以增值。《无形资产准则》只提出了企业应定期检查无形资产的减值状况,以合理估计无形资产的减值,而对无形资产增值问题却只字未提。这实际上是无形资产计量只可以减值不可以增值的单向原则,体现了稳健有余、弹性不足的特点。因为无形资产的性质不同,有些无形资产在使用过程中,并不能准确判断出其价值是增加了还是减少了。就拿商誉来说,在企业经营卓有成效的情况下,其实际价值非但不会减少,反而会与日俱增。

5.过于侧重稳健性。我国会计准则的制定侧重稳健性,是出于对我国目前会计领域问题较多的考虑,这是必要的。但过于侧重稳健性会使会计准则显得死板和简单。由于会计计量本身的局限性,对于同一经济活动可以有几种不同的会计方法供选择,比如无形资产的摊销方法,每一种会计方法都从不同的角度反映经济活动的实质,以满足不同的信息使用者的需求。但过于多样化的会计方法会降低会计信息的可比性,使得我们无法对不同的经济活动进行评价。会计准则就是要合理平衡这对矛盾。然而我国的会计准则仅体现了可比性的思想,而对经济实质的反映则相对较弱。

综上所述,我国无形资产会计准则更多地体现出一种稳健与简化核算的原则。随着经济的发展,无形资产在社会经济生活和企业经营管理中所起的作用将越来越重要,这迫使我们必须考虑如何进一步完善我国无形资产会计准则,使其既有一定的现实性又有一定的前瞻性,既考虑到我国现实又考虑到与国际惯例接轨。

### 主要参考文献

- ①张文贤.财务会计研究.北京:经济科学出版社.2002
- ②王文庆.对我国无形资产准则的思考.会计研究,2004;5