

# 无形资产“三分法”的广义确认观

江苏广播电视大学 新 夫

**【摘要】** 本文通过重新构建一种广义会计确认观,将无形资产分为三种类别,即准则内的无形资产、中间态的无形资产和准则外的无形资产,从而将部分游离在准则规范范围之外的无形资产纳入会计信息系统中,以分层报告的方式披露,从而达到全面反映无形资产会计信息的目的。

**【关键词】** 无形资产 三分法 广义确认 分层报告

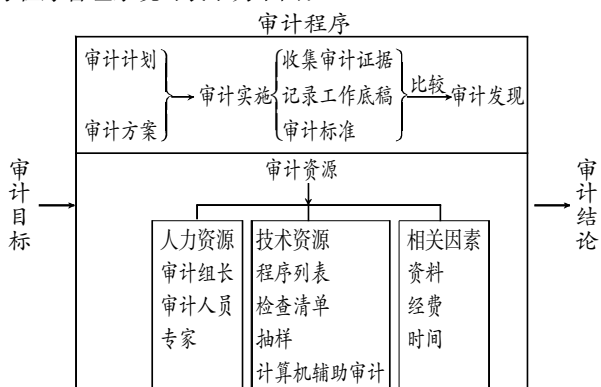
以信息技术、知识资本等无形资产为显著特征的“新经济”的兴起,一方面使得无形资产发挥作用的程度相对提高,另一方面现行的财务报告系统无法全面披露企业的无形资产信息,且现行的无形资产遵循的是传统的资产确认标准,没有考虑到无形资产的特殊性质。因此,在传统的资产确认模式下生成的会计信息的有用性受到了越来越多的质疑。

(1) 确认范围过窄。企业主要是通过外购、自创和接受投资三个途径获得无形资产。现行的财务会计基本只确认企业外购的无形资产,对于企业自创的无形资产只确认很小一部分(只有在按法律程序申请取得时),并不确认自创商誉

和品牌等企业内部产生的无形资产。这远远不能达到知识经济时代的要求。

(2) 大量自创无形资产得不到反映。随着无形资产内容的日益丰富,企业将拥有相当一部分自创的无形资产。按照现行财务会计确认模式,对于自创的无形资产几乎都不予以确认和入账,这样做并不能真实地反映企业的资产状况。如传统的会计没有对研究开发这一现代企业的重要经营活动进行单独核算与专门管理,因此不能系统地反映企业研究开发的资金投入,不能划分成功开发与不成功开发的界限,不能全面体现企业开发成果的价值形成过程和原始价值的构

务程序管理系统可表示为下图:



首先需要确定审计项目的审计目标,根据审计目标制定项目审计计划,并编制具体的审计方案。在制定项目审计计划及编制具体审计方案时,必须考虑充分利用现有的审计资源,包括选派胜任的审计人员、利用外部专家等;所采用的具体审计技术,包括具体审计程序、子项目检查清单、审计抽样的运用、计算机辅助审计等;影响审计进程的相关因素,包括审计所需资料的可得性、审计经费的充足性、审计所需时间的紧迫性等。根据审计方案执行审计业务,收集充分、恰当的审计证据,与审计标准相比较形成审计发现。在报告阶段,将收集的审计证据与形成的审计工作底稿进行进一步的复核,检查审计目标的实现情况,形成最终的审计结论。审计结论包括披露审计发现、提出相关审计建议等。

4. 责任管理系统。完善的内部审计项目质量检查和责任追究制度是业务程序管理系统真正发挥作用的保障。审计项目质量检查分为外部质量检查和内部质量检查,外部质量检查由中国内部审计协会、行业协会和地方协会组织实施,可以抽调内部审计人员或委托社会审计人员组成检查组具体实施。内部质量检查包括两种方式:一种方式是组织内部成立专门的质量检查部门对审计项目进行定期或不定期检查;另一种方式是由审计部门内部的各审计组之间相互进行检查。检查的依据是内部审计准则和本单位制定的相关规范,检查的内容侧重于审计方案的合理性、审计程序的科学性、审计证据的充分性和恰当性、审计工作底稿的清晰完备性、审计评价的恰当性、审计定性的准确性、审计建议的可行性等。质量检查为责任追究提供了依据。不能查而不纠,必须对不合格的审计项目的相关责任人给予一定的处罚,检查力度、处罚力度均要与审计质量成正比。业务程序管理系统属于对审计质量的事前控制、事中控制,而责任管理系统则属于对审计质量的事后控制,二者相辅相成、不可偏废。

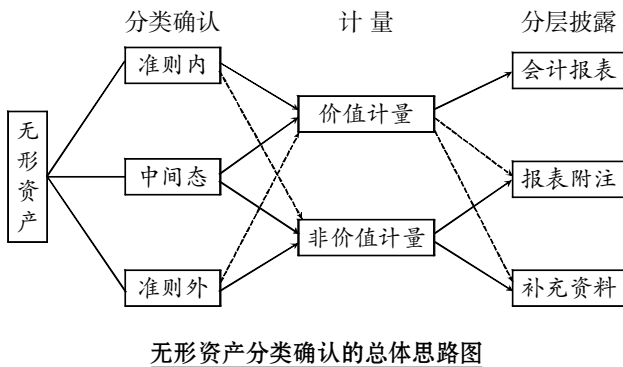
## 主要参考文献

- ① 中国内部审计协会编译. 内部审计实务标准. 北京: 中国时代经济出版社, 2003
- ② 瓦茨, 齐默尔曼著. 陈少华等译. 实证会计理论. 大连: 东北财经大学出版社, 1999
- ③ 黄世忠. 会计数字游戏: 美国十大财务舞弊案例剖析. 北京: 中国财政经济出版社, 2003

成与金额,不能反映并考核研究开发的投入与产出、投资与回收状况。最有争议的是自创商誉,只有在兼并企业的买价高于被兼并企业净资产的公允价值时才能确认入账,而作为兼并企业的商誉,一般情况下不进行会计确认。这与经济技术的发展不相适应,是传统会计的一种缺陷。为此,本文将对无形资产的确认提出一种广义确认观。

一、无形资产的广义确认观——分类确认

1.分类确认的总体思路。现行财务会计模式是拥有自恰逻辑性的一套信息体系,而“确认”作为会计信息输入端的第一道“门槛”,为了保证输入的信息真实、可靠,确认标准是非常苛刻的;同时,现行财务会计对急速变化的经营环境缺乏应有的应对能力,而建立在确认原则基础上的财务报告保持着黑白分明——可靠的信息进入会计信息系统进行确认,不可靠的信息则不予确认,这源于对资产确认认识上的偏见。我们可以将会计确认分为广义确认和狭义确认。从狭义的角度来讲,会计确认是指一项会计要素进入会计人员的视野并开始被纳入会计账户和财务报告。人们对会计确认的认识一般停留在这个层面上。从广义的角度来讲,会计确认泛指一项会计要素开始被纳入财务报告,它包含狭义的会计确认。二者主要的区别在于,狭义的会计确认是指会计要素要进入具有严密逻辑结构的财务报告中,因此这一会计要素必须能够以货币计量,对信息可靠性要求较高。而通过广义的会计确认进入财务报告的会计要素,计量方式可以是多元化的,既可以是货币计量,也可以是非货币计量;可以采用价值计量,也可以采用非价值计量。其中,财务报告中各要素的信息更具有可靠性,对于除财务报告之外的(如报表附注等)要素更关注其信息是否与决策相关(见下图)。这是我们基于目前会计目标从受托责任观到决策有用观的变化以及现代企业中无形资产相对于有形资产的地位不断上升和对无形资产会计信息的用户需求不断增加的认识而得到的。



2.无形资产的“三分法”。目前国内外存在着很多种无形资产的分类方法:按本质属性可分为知识产权类无形资产、契约权利类无形资产、关系类无形资产和综合类无形资产;按形态可分为促销型无形资产、制造型无形资产和金融型无形资产;按产生条件可分为法律契约或政府特许的权利、超额收益能力的资本化价值、其他具有无形资产特征的无形资产;按在企业生产经营中的作用可分为企业整体经营用无形资产、生产用无形资产、管理用无形资产和销售用无形资产;按获得权益的国家数量可分为一国权益无形资产、多国权益

无形资产;按功能可分为企业自用型无形资产、转让投资型无形资产和自用与转让结合型无形资产;按无形资产构成要素的实质内容可分为基本要素无形资产、衍生要素无形资产等。

本文的分类方法是一种基于交易的全新分类方法。通过考察现行财务会计我们不难发现,能够被纳入准则的、可以计量和反映的会计要素一般都要经过一次市场交易,通过借贷复式记账作为经济业务和事项被忠实地记录下来。所以,准则内的无形资产是基于交易而被确认的,其资源配置方式是以价格主导的自我调节(“看不见的手”)为特征的市场价格机制,由于这类无形资产经过市场的“洗礼”而兼具了美国财务会计准则委员会(FASB)所提出的四项确认标准,从而在传统财务报告中反映。而准则外的无形资产大多为企业内部形成的难以在现行确认模式下反映的无形资产,其资源配置方式是以权威力量强制调节(“看得见的手”)为特征的科层机制,这类无形资产包括训练有素、具有特殊技能的人力资本、忠实的客户群、高效的组织结构、稳定的营销网络以及长期形成的良好的企业文化等。由于缺乏市场定价,此类无形资产的确认、计量和报告等问题难以解决,但是其价值相关性和决策有用性是不可忽视的。此外,介于准则内和准则外之间由价格机制和科层机制联合调节而形成的无形资产也大量存在,如企业的研究开发活动、网络资产以及研发联盟等。综上所述,我们以会计准则为界线将无形资产分为准则内的无形资产、中间态的无形资产和准则外的无形资产三大类(见表1)。

表1 无形资产的“三分法”

	无形资产		
	准则内	中间态	准则外
资源取得方式	市场交易	市场交易与内部形成相混合	内部形成
资源配置方式	价格机制	价格机制与科层机制混合	科层机制
确认标准	可定义性、可计量性、可靠性和相关性	可定义性、可计量性和相关性	可定义性、相关性
调节分界线	自我调节	联合调节	强制调节
调节参考点	价格	契约和隐合同	权威
主要的相对成本	交易成本	召集会议和谈判成本,长期关系投资的沉淀成本	管理和内在化成本
成本比较	交易成本高,管理和内部化成本低	交易成本以及管理和内部化成本适中	交易成本低,管理和内部化成本高
举例	外部取得的技术资产和非专利技术资产	网络资产、研发联盟	人力资源、组织结构、客户名单、营销网络

强 ← 可计量性 → 弱

需要说明的是,对无形资产进行分类是为了了解无形资产的存在状态和形式,便于更好地进行信息揭示和价值管理,因此分类本身并不是目的,重在实用。首先确定应该确认哪些项目,其次确定这些项目应在哪个层次上反映。符合会计准则要求的项目在财务报表中确认,其他项目则根据确认

计量要求(相关性、可靠性、计量的可能性)的满足程度在不同层次上反映。我们对无形资产的分类是从会计的角度出发,按照其价值计量的可靠程度决定其如何进入会计信息系统的。以我国准则为例,准则内的无形资产,包括技术性无形资产和非技术性无形资产(如土地使用权),这部分无形资产的主要特征是可以单独辨认、从外部获得、其价值能够计量;准则外的无形资产,如人力资源、公司组织结构、营销网络等,这部分无形资产的主要特征是内部产生、其价值需要借助非价值计量手段进行计量;中间态的无形资产介于两者之间,其主要特征是内部产生、不容易辨认、现行会计信息系统能够部分地反映这些无形资产的价值并需要借助其他辅助手段。这样分类是为了从会计的确认、计量直至报告各环节考虑,解决如何全面反映企业无形资产信息的问题。

## 二、对无形资产“三分法”的现实考察

以无形资产会计准则为划分基础可能会因为各国准则对无形资产的范围界定不同而有所差别,因而这种分类不可避免地带有空间上和时间上的特征,这就造成各个国家和地区每一类别的无形资产的具体构成要素有所差别。下面对各国准则内外的无形资产作进一步的分析。

1. 准则内的无形资产。国际会计准则委员会和英国准则制定机构采用排除法对准则内无形资产的范围进行了界定。IAS38明确规定不涉及如下内容:①其他国际会计准则规范的无形资产,如递延所得税资产、企业在正常经营过程中为出售而持有的无形资产、企业合并过程中形成的商誉、金融资产等;②矿产权及矿产、石油、天然气和类似非再生资源的勘探支出或开发和采掘支出;③保险公司与保单持有人之间签订的合同所产生的无形资产。

英国会计准则委员会发布的财务报告准则第10号(FRS10)也有类似规定,下列内容不包括在其中:①石油和天然气的勘探和开发成本;②研究与开发费用;③由其他会计准则规范的无形资产。

我国最新的企业会计准则对准则内无形资产的界定采用的是排除法,其明确规定,无形资产不包括企业自创商誉和内部产生的品牌和报刊名等。美国《会计原则委员会意见书第17号——无形资产》(简称“第17号意见书”)没有具体说明无形资产的范围,但将商誉作为不可辨认无形资产包括在内。

从IAS38和FRS10的规定可以看出,由其他会计准则规范的无形资产,无形资产准则不予涉及。值得注意的是,IAS38将一些不符合无形资产定义的项目也排除在外,比如企业合并过程中形成的商誉等。由于第17号意见书不是一项系统的阐述无形资产会计核算和披露的会计准则,从而未对规范的无形资产范围做出明确界定。

综上所述,各国准则所规范的无形资产的具体内容各不相同,但都尽量采用排除的方式扩大准则内无形资产的范围,尽量涵盖企业内部大量的无形资产。

2. 准则外的无形资产。目前,进入会计视野的无形资产项目并不多,很多问题正在研究中(如人力资源会计),进入会计准则所规范的范围之内的无形资产则少之又少,大多数能

够单独辨认并且能够以货币计量,即使是不能辨认的企业合并时所产生的商誉,也是能够通过合并时减去其他可辨认资产之后可以用货币计量的。从广义上说,能够为企业创造价值的一切没有实物形态的资源都应当被看做是企业的无形资产。从这个意义上讲,我们对无形资产的认识可以有广义和狭义之分。

Brauch Lev(2001)认为,狭义上的无形资产就是通过外部交易或者内部耗费可辨认的成本形成的、有一定寿命和不同于企业的市场价值的、没有实物形态的可能会给企业带来未来经济利益的资源。从广义上看,无形资产就是能够为企业带来可能的经济利益的资源,或者说是存在于企业中的除货币性和实物形态资产以外的所有经济要素。

FASB对无形资产的定义更“广”。在《企业合并和无形资产——征求意见稿》中,FASB认为无形资产就是“没有实物形态的非本期资产(不包括金融工具)”。

从历史发展来看,在人类社会发展的不同阶段,无形资产表现为不同的形式,而且不同的国家和地区在同一历史阶段对无形资产内涵和外延的认识也不同。就经济最发达、科技水平最高、市场交易最活跃的美国来说,其无形资产的种类多达29项,主要包括商标/商号、专营权、包装设计、定单、特许协议、广告资料、顾客名单、销售网络、专利、未获专利权的技术、配方、制造秘诀、新产品开发、供应合同、图纸、经营秘密、电脑软件、信息数据库、劳力组合、版权、租赁权、雇佣合同、优惠融资、不竞争契约、商誉等。从满足会计信息使用者的角度出发,FASB对这一名目繁多的无形资产清单采取了“默许”的态度。

## 三、无形资产的分层披露

在无形资产“三分法”的指导思想下,我们可以构建一个能够反映无形资产全貌的信息披露模式。准则内的无形资产可以用现有的确认和计量模式进行披露,可以详细披露其取得时的账面价值以及后续的摊销价值。此外,还可以借助非价值信息的方式进行披露,如使用寿命的确定程序的披露、具体摊销方法的披露等,反映准则内无形资产的信息。而对于中间态和准则外的无形资产,可以用价值计量和非价值计量的方式予以披露(见表2)。

表2 无形资产分层披露模式

	价值信息	非价值信息
准则内	期初、期末账面余额, 累计摊销额	使用寿命 摊销方法
中间态	研究、开发阶段的费用 支出形成的相应收益	目前研究开发的状况(如 某些关键技术成功、获取 了相关技术认证等)
准则外		员工基本信息、客户档案、 研发联盟相关协议、企业内 部质量控制(如ISO认证等)

## 主要参考文献

- ①阿尔弗雷德·钱德勒.看得见的手.北京:商务印书馆.1987
- ②汤湘希.无形资产价值确认与估价.武汉:武汉大学出版社,1995
- ③于玉林.现代无形资产学.北京:经济科学出版社,2001