

对无形资产相关会计问题的思考

天津师范大学 辜位清(教授)

【摘要】 目前,我国无形资产从要素和分类上看均过于狭窄,且存在新兴无形资产与传统无形资产失衡的问题,严重影响了无形资产会计信息的充分反映与披露。笔者认为,我国对自创无形资产的计价应采取资本化、费用化并存的方法,并采用实物计量和定性描述等手段提供无形资产的非价值信息。

【关键词】 无形资产 会计核算 信息披露

一、无形资产内容的延伸与拓展

对于无形资产,目前国际上尚无统一的定义。我国经济、管理和会计学界对无形资产的定义不尽相同。笔者认为,随着时代的不断进步、科学技术和经济建设的高速发展,无形资产的内容、范畴和边界也在不断地扩展与延伸,无形资产应是一个动态的、发展的、开放的和国际的概念。

我国《企业会计准则第6号——无形资产》中指出: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。资产满足下列条件之一的,符合无形资产定义中的可辨认性标准:①能够从企业中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换;②源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。我国《资产评估准则——无形资产》中指出:无形资产,是指特定主体所控制的,不具有实物形态,对生产经营长期发挥作用且能带来经济利益的资源。笔者认为,我国《企业会计准则第6号——无形资产》、《资产评估准则——无形资产》所界定的无形资产无论从要素构成还是从分类上讲其范围都过于狭窄,因而影响了无形资产会计信息的充分反映与披露。

目前,我国学术界关于无形资产的讨论比较流行的观点是按性质将无形资产分为四大类,即知识产权类、权利类、关系类和其他类无形资产。知识产权类无形资产是指那些以人为载体表现出来的知识、智能、技能等形态的精神产品,包括专利权、专有技术、商标权、版权以及计算机软件;权利类无形资产是指由契约、合同或政府授权形成的无形资产;关系类无形资产存在的主要形式包括客户名单、销售网络、有组织的职工队伍等;其他类无形资产主要是指商誉和商业秘密。2002年于玉林教授将无形资产归纳为专利权、发现权、科学技术进步成果权、植物新品种权、专有技术、经营秘密、商标权、商号、地理标志、著作权、集成电路布图设计权、特许权、土地使用权、商誉和人力资源等。2004年汤湘希教授将无形资产分为如下四类:一是经典无形资产,即现行会计核算体系中包括的专利权、专有技术、商标权、著作权、特许权,这类无形资产的表现形态主要是知识产权;二是边缘无形资产,即土地使用权;三

是组合无形资产,即商誉;四是合力无形资产,即企业核心竞争力,其表现形态是企业通过各种技术、技能和知识进行整合而获得的能力。

国内外已经有一些专家学者提到智能资本,并对智能资本的构成要素进行了分类。虽然不同专家学者对于智能资本的内涵及组成要素有着不同的看法,但主要仍以人力资本、顾客资本、创新资本及流程资本四个分类为主轴,并衍生出一些内涵项目和衡量指标。大部分专家学者所指的智能资本实际上就是智能资产。智能资产是指能为企业创造价值及带来竞争优势的知识创新能力的技术与经验等,目前各国的会计准则均无法将某些具有实质价值但无客观衡量标准的智能资产反映在资产负债表上。在知识经济时代,智能资产是无形资产的重要组成部分,是决定现代知识型企业经营是否成功的关键要素,它们的价值会通过企业市场价值得到充分体现。

随着科学技术的发展,无形资产的内容更加丰富,种类趋于多样化。在新的经济形势下,我们应重新认识无形资产的内涵,并不断补充、完善,只有这样才能对其合理核算、科学评估、严格管理和有效运用。根据形势的发展和目前实际的需要,无形资产的概念必须明确,计量范围必须扩大,只有广泛、客观、真实地计量无形资产,才能满足企业的发展需要,才能帮助企业的投资者、债权人、企业及政府管理部门等利益相关者做出科学决策。

二、无形资产研究中需要关注的几个问题

1. 土地使用权本质上是一种特殊的固定资产。

土地使用权是土地使用者依法使用土地或依法对其使用权进行出让、出租、转让、抵押、投资等的权利,即对土地具有处分权。我国《宪法》对土地所有权与使用权已做出明文规定:土地是国家的财产,任何单位和个人只有依照规定使用土地的权利,而没有拥有土地所有权的权利。基于此,土地使用权被归为无形资产进行核算。然而,从土地使用权的法律定义可以看出,土地使用权其实和企业的房屋建筑物、机器设备等固定资产一样对企业的生产经营发挥着有形的作用,它为企业的生产经营提供依托。所不同的是,土地使用权仅仅体现为一种使用的权利,不像固定资产(租赁的固定资产

除外)那样还体现一种占有的权利。对于一个企业而言,其追求的是资产的使用权。因为企业仅仅占有一项资产并不能为其自身创造出财富,也不能带来利润,而必须通过使用才能实现企业生产经营的目的。我们要确定某一项经济资源的归属,一定要抓住其经济实质,而不是看重它的法律形式,这也符合会计核算所强调的实质重于形式原则。我们说土地使用权是一种特殊的固定资产,主要是因为它不但具有固定资产的一般属性,而且兼有无形资产的某些属性,同时又和一般的无形资产有所区别。

2. 应注意对新兴的无形资产进行研究。

目前,我国对无形资产的研究存在显性无形资产与隐性无形资产、边缘无形资产与技术类无形资产、新兴无形资产与传统无形资产的失衡问题,还基本停留在传统的无形资产(如专利权、专有技术、商标权、著作权、特许权、商誉等)研究上,而对于智能资本、知识资本、企业核心竞争力等新兴无形资产的研究较少。2004年11月18日,在央视广告“标王”之争上,宝洁公司以3.85亿元取代上届本土“标王”蒙牛成为首个国际“标王”。引人注目的是,参加角逐的还有联合利华、高露洁、NEC、丰田汽车、百胜(肯德基)、太古油漆、中美史克等一批国际企业。对“标王”的争夺实际上是传统的无形资产之间的较量。

但是,企业在高度重视传统无形资产的同时,还应大力开发企业机构知识资源、企业管理层的能力、企业战略、企业文化、机构组织架构的合力及企业的外部价值链等隐形的无形资产,以利于企业整合核心无形资产及提高竞争力。

3. 无形资产的计价原则需要完善。

知识经济时代,企业竞争从有形资产的竞争转向无形资产的竞争,无形资产的丰富程度和质量高低将决定企业在激烈的国际竞争环境中是否取胜,无形资产是企业提高国际竞争力的有力武器。

我国企业会计准则规定,自行开发并依法申请取得的无形资产,依法取得时发生的注册费、律师费等应予以资本化并作为无形资产的实际成本入账;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,直接计入当期损益。笔者认为这种计价方法不够全面,还存在一些缺陷:①不能反映无形资产的真实价值。有些专利权、商标权的开发费用很高,如果仅按申请、注册费用计价,账面价值与实际价值势必相差甚远。②不符合配比原则。大部分无形资产在尚未开发成功的会计期间里可能不产生任何收益却要负担大量的开发费用,而开发成功以后的受益会计期间里仅摊销少量的申请、注册费用,使得费用分摊很不合理。③不便于考核无形资产开发的投资收益。一项专利技术或其他无形资产一般都需花费较长时间和名目繁多的支出才能开发出来,项目开发成功之时无从考查其投资总额,使得将来无法考核无形资产投资效益。④不利于企业自创无形资产的保护和管理。自创无形资产只入账较少的注册费和律师费,造成账面价值偏低,因此对于自创无形资产的保护和管理就难以引起足够的重视。

从无形资产的性质来看,它主要有以下特点:①无形资产投资的内在风险性。由于人们认为大部分无形资产投资

(研发、员工培训、争取顾客等)的结果是高度不确定的,因而无法通过规范的手段对其进行估价,而只能简单地将这些投资作为当期费用处理。②无形资产产权的模糊性。由于无形资产形成原因及形成过程的复杂性,无形资产相对于有形资产而言,其产权安排难以界定,企业也无法对大多数无形资产行使严格法律意义上的控制权(如人力资本等),特别是在经济转型的条件下,由于时空约束和体制转型,导致无形资产产权相对模糊。③无形资产的部分排他性和非交易性。部分排他性使无形资产的所有者不能完全排除他人从中获利,非交易性使无形资产与类似资产之间缺乏可比性,其价值难以确定。

三、无形资产的会计核算与信息披露

1. 无形资产的会计核算。

借鉴国际会计准则的有关规定并结合我国的具体情况,笔者认为,我国对自创无形资产的计价不能笼统地资本化或费用化,而应根据企业无形资产项目的实际情况来决定。目前两种方法宜同时并存。

(1)以研究、开发为主要业务活动的企事业单位可采用全额成本法,将研究开发费用全部计入无形资产成本。若研究开发活动失败,则将其成本转归成功项目负担。

(2)大中型高新技术产业可以采用综合法,开发支出根据具体情况资本化或费用化。若宣告失败的开发活动因时间长、成本大而采用全额费用法使得当期利润的波动过于剧烈时,可以考虑将其列入“待摊费用”或“递延资产”,在尽可能短的时间内分期摊销,并在会计报表中如实披露失败项目的有关内容、失败成本处理方法及其对利润的影响程度等,便于信息使用者了解企业真实的财务状况。

(3)对于预计开发费用大、开发期限长、费用能够合理划分的开发项目,一般企事业单位可采用成果决定法;对于开发费用小、费用难以划分的项目则可采用全额费用法,但是仍应严格地在有关费用项目中做出“项目开发费”的说明,并设置专门的备查账簿予以登记,以便事后必要时采用统计的方法确定无形资产的价值以及审计等有关部门查证该项目的计价方法是否符合规定。

(4)小型企事业单位自创无形资产可以根据重要性原则采用全额费用法。

传统会计采用直线法对无形资产价值进行摊销,且只反映折余价值而不反映原值和累计摊销价值,这充分说明传统会计对无形资产价值信息不够重视。随着时代的变迁,技术、管理、人才等重要资源在经济发展中发挥的作用将超过有形资源,技术更新周期的缩短会导致无形资产贬值风险的增大,因而在实际操作中不应拘泥于直线法,而应允许使用加速摊销法。

为构建、巩固和扩张现实顾客群,企业在初创阶段尤其在持续创业阶段一般会投入较多的人力、财力和物力,而且这种投入一般呈加速递增趋势,其收入额也会相应地呈平缓递增趋势。而收入额的增长离不开稳定的顾客群,因此企业在发展阶段的目标是拥有一个优质的顾客群,若不将经营现实顾客群的支出资本化而作为收益性支出处理,则会误导信息使用者。

科技型企业战略性绩效评价体系研究

武汉科技大学 邓平 黄厚建

【摘要】不同类型的企业,其绩效评价体系也各有不同。本文借鉴卡普兰和诺顿提出的平衡计分卡方法,在分析科技型企业战略性绩效评价目标的基础上设计了关键战略性绩效评价指标,最终构建科技型企业战略性绩效评价体系基本框架,以引导和促进科技型企业的良性发展。

【关键词】科技型企业 平衡计分卡 绩效评价体系

传统的绩效评价体系存在以财务衡量为主及仅面向企业内部和注重战术性反馈等不足,显然不能满足当前科技型企业绩效评价的需要,而平衡计分卡方法为此提供了有益的借鉴。

一、利用平衡计分卡分析科技型企业总体战略目标

平衡计分卡包括财务、客户、内部业务流程以及学习与成长四个方面的内容,能够有效地将企业战略和绩效评价结合起来,并将战略转化成具体的行动。其基本思路是:将涉及企业表面现象和深层实质、短期成果和长远发展、内部状况和外部环境的各种因素划分为几个主要的方面,并针对各个方面的目标设计出相应的评价指标,以便系统、全面地反映企业的整体运营情况,为企业的战略管理服务。本文将此思路运用于科技型企业,通过确定绩效评价目标,将抽象的总

体战略目标具体化并为战略性绩效评价指标的设定提供指引,此过程可以简单表示为:总体战略目标→各维度目标→各维度指标。

根据战略管理基本理论,企业应在分析内外部环境后再确定总体战略目标,并将其作为企业经营活动的出发点和指导原则。本文假设科技型企业的总体战略目标是提高企业竞争力、实现持续健康发展。

如前所述,各维度评价目标是连接总体战略目标和维度评价指标的纽带,因此根据总体战略目标确定合适的绩效评价目标是非常重要的。由于科技型企业有着不同于传统企业的显著特点,因此运用平衡计分卡方法分析科技型企业战略性绩效评价目标应注意其影响。

1.财务维度目标。由于科技型企业具有“三高”(高投入、高

战略、价值管理和价值平台的价值披露模型。

我国学术界对无形资产的研究已经取得了一些成果,主要体现在完善无形资产会计信息披露方面,包括:对于会计计量困难的无形资产,要求在会计报表附注中披露有关关联方无形资产交易、商誉、人力资源;除披露无形资产所能提供的经济效益、剩余的有效期限和摊销情况等重要信息外,还要将无形资产的市场价值以会计报表附注形式加以披露,使信息使用者真实了解企业的资产状况与偿债能力;除了在资产负债表中设置“无形资产累计摊销”账户,还要在会计报表附注中注明各项无形资产的来源及变动情况,高科技开发企业还应单独设置一张附表列示新技术项目研究开发情况,为信息使用者提供其研发能力的相关信息;规范上市公司无形资产信息披露的具体类别项目名称,为上市公司的投资者、潜在的投资者及债权人等提供相关可靠的决策信息。

主要参考文献

- ①蔡学章,俞自由.电子科技企业也可能会有智力负债.会计研究,2005;9
- ②王毅斌.知识经济条件下无形资产会计若干问题探讨.现代管理科学,2004;6
- ③梁小红.对无形资产概念的再认识.福建商业高等专科学校学报,2003;12

对企业创业者、风险投资者和员工来说,长远利益远比短期利益重要,对过程中战略评价的反映远比对结果的反映重要。因此,在企业的会计核算中应引入顾客资本。对顾客资本价值的计量采用评估价和广义经营成果概念,在会计核算时予以确认,在财务报告中予以反映。它不仅能够反映企业的经营努力程度,而且能够反映企业的未来收益和未来收益变化的信息。这将使企业会计报表披露的信息更全面,从而能更好地满足信息使用者的需求。

2.无形资产的信息披露。

对于无形资产的会计计量,鉴于目前仍缺乏行之有效的计量程序和手段,因而采用实物计量和定性描述等手段提供无形资产的非价值信息也能满足信息使用者的部分需求。而作为企业向外部传输信息的主要载体的财务会计报告,在会计报表附注中披露此类信息就至关重要。1993年,Skandia公司开发出一种适用于保险金融机构的无形资产测量报告系统——“巡航者”。瑞典的卡尔·爱瑞克·斯威比博士和康莱德小组共同开发出无形资产监控表并提出一系列重要指标,用于对知识型企业无形资产的计量与披露。美国经济学家赫兹在《价值报告革命》一书中指出,无形资产主要是用非财务指标来度量,这些度量指标应具有有效性、可行性、相关性和预测性等特征。他还设计了一个包括外部市场纵览、内部价值