

知识经济条件下的无形资产价值计量研究

华南理工大学 令媛媛 张粟

根据我国《企业会计准则——无形资产》(简称《准则》)的规定,无形资产是指企业为生产商品、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。在知识经济时代,无形资产对社会经济进步的促进作用日益突出,越来越受到人们的关注,尤其是以知识为基础的专利权、商标权、商誉、计算机软件、人才素质、产品创新等无形资产所占的比重将大大提高。但是,由于无形资产的无实体性、不确定性、未来性,我国现行的资产价值主要按资产取得时的实际成本计量的方法还存在很多不足之处。

一、无形资产计量存在的问题

1. 计量范围狭窄。《准则》规定,无形资产包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权和商誉等。而对商誉进行确认时,仅对产权变动商誉进行确认,对自创商誉则不予确认,核算内容只有7项。我国在资产评估事务中采用单项评估和整体评估的无形资产只有12项,而美国资产评估公司所涉及的无形资产达23项,经济学中涉及的无形资产多达29项。这方面我国尚存在较大差距。

2. 计量结果违背会计核算原则。《准则》规定,自行开发并依法取得的无形资产,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。这种计价方法的优点在于,考虑到了企业自创无形资产的研究与开发费用是一种高风险的投入,自创无形资产是否成功存在的不确定因素较多,自创无形资产未来形成的收益是否流入企业很难预计,将自创无形资产的研究与开发费用直接计入费用发生的当期损益,符合会计核算的谨慎性原则。同时,自创无形资产的这种计价方法较为简单明了,会计核算时便于确认和计量。然而,按照《准则》计价方法确定的自创无形资产价值并非取得该项无形资产时发生的全部成本,它只包括依法取得自创无形资产时发生的附着成本,如注册费、律师费等,而一般自创无形资产的附着成本只占实际成本的很少一部分。

自创无形资产形成过程中发生的研究与开发费用是自创无形资产实际成本的主要组成部分,这部分费用却计入费用发生的当期损益,没有构成自创无形资产的实际成本,采用这种计价方法确认的自创无形资产价值与企业资产应按历史成本计价的原则相背离。同时,《准则》关于其他方式取得的无形资产按取得该项无形资产时的实际成本计价的规定,会造成企业自创无形资产与其他方式取得的同类或类似

值损耗,而资产减值准备与时间和使用情况并没有必然的联系。我们可以把计提资产减值准备作为累计折旧对固定资产减值计量的一个补充。

3. 提高资产减值准备确认的可操作性。

对于在会计制度中未作明确规定的,即选择弹性较大的资产减值准备计量方法应进一步明确化、具体化。如确认坏账准备可以将账龄分析法与企业的信用结合起来考虑,允许企业根据债务人的信用程度在一定范围内确认损失。这样就兼顾了影响坏账准备发生的两个重要方面,克服了传统方法单一化的不足。对于计提存货跌价准备,我国规定可以采取单项法和分类法,但具体采用什么方法未作明确的规定。笔者认为,企业可以根据存货类别的多少、相似性的大小采取适当的计提方法。若存货的种类单一、批量少,可以采用单项法计提;若种类繁多、批量大则可以采用分类法计提;也可以把两种方法结合起来运用。在计提存货跌价准备时,还应该考虑到存货的技术更新速度和价格的变动程度。

4. 简化会计科目。

在资产负债表上,资产减值准备应该以“××减值准备”形式表述并作为资产的减项,这样可以使信息使用者一目了然地知道减值的相关信息。而且,我国会计制度中把资产减值

准备归集到“管理费用”和“营业外支出”并不是很合理。笔者认为,可以把资产减值准备归集到一个科目进行单独反映。这一科目可以设置为“资产减值损失”,作为利润总额的减项在利润总额确认以后加以抵减。在实务操作中,若资产发生减值,可以借记“资产减值损失——××减值准备”科目,贷记“××减值准备”科目;转回时,作相反的会计分录。

5. 加强外部市场建设。

目前,我国资产信息和价格市场还不透明、不完善,资产减值程度不能得到合理、客观的确认,从而使资产减值准备的计提缺乏一定的资料基础。法制建设和市场规范弱化,导致目前我国尚不能定期、及时地发布各种资产最新的市价。因而,要加强我国外部市场建设,通过价格市场和资产评估体系的完善,使企业各项资产的公允价值和市价得到合理的确认,增强资产减值准备计提的可操作性、公允性和客观性。

《企业会计制度》提出计提八项减值准备使我国会计制度又向国际化迈进了一大步,但作为改革过程中出现的新事物,要想被企业和社会普遍接受和认同还需要一个长期的过程。而且,资产减值准备计提的可操作性也有待于在实践中不断加强。我们应该继续向国外学习,加强对资产减值准备计提的认识,为经济的发展创造一个完善、有效的会计环境。□

的无形资产价值之间缺乏可比性。

3. 计量方法过于简单。历史成本法体现了资产的原始形成过程,其核算资料具有易获得性和可验证性,容易被人们所接受。但在人才智力资源对社会经济发展的影响愈来愈大的情况下,这种计量方法明显不能适应社会经济发展的需要。而且,无形资产本身的无实体性、专用性、收益不确定性也决定了完全套用有形资产的计量方法是不恰当的。

首先,从无形资产的形成阶段看,自创形成的无形资产,企业为技术创新必须投入大量人力、物力、财力。而这种投入不是简单的物质投入,还包括研究人员复杂的智力投入。目前,人力资源会计尚不成熟,以工资作为对智力劳动者的报酬本身就不科学,更谈不上正确核算无形资产的价值。

其次,从无形资产的使用阶段看,随着时间的推移,无形资产在使用过程中如同有形资产一样也会发生价值变动。一方面,受货币时间价值因素的影响,资产的价值会随时间推移而变动,某一特定时间的价值必须按其现时价格指数折算为当前的价值。另一方面,因为受信息和技术更新的影响,某项知识产权不可能长期保持其先进性和垄断地位。随着固定资产的更新改造和产品的升级换代,依附于原有设备或产品的无形资产也会随着设备和产品的更新换代而被淘汰或贬值,继续按历史成本计价就会使无形资产价值虚增。

再次,受无形资产本身属性的影响,有些无形资产能在未来较长时期内给企业带来超额收益,但企业未必专门为之付出代价,如商誉。而其他无形资产,即使有所谓的历史成本,其创造的未来收益相对于其取得成本也要多得多。根据配比原则,对无形资产进行价值评估必须考虑企业产出及预期收益水平。不正确计量无形资产的价值就等于没有充分承认这部分劳动的价值,没有从根本上确立人力资源和技术创新在企业生存发展中的地位,从而无法从根本上调动作为知识载体的人的积极性和创造性。

二、解决办法

1. 扩大无形资产的计量范围。在知识经济条件下,企业依靠知识资本的营运与管理实现目标利润。知识资本可概括为以下四类:与市场相关联的无形资产,主要包括公司品牌、服务品牌、长期客户、业务伙伴、特许经营权协定、专利使用权协定等;精神产品的无形资产,主要包括商业秘密、技术秘密、专利技术等;人力优势的无形资产,主要包括员工受教育状况、业务能力、心理素质等;组织管理优势的无形资产,主要包括企业文化、企业管理哲学与管理方法、网络工程系统、融资关系等。企业之间的竞争主要是无形资产的竞争,无形资产的丰富程度和质量高低关系到企业的存亡兴衰,因此无形资产的概念必须十分明确,计量范围必须扩大。只有更广泛、更客观、更准确地计量无形资产,才能满足企业的发展需要,才能有利于企业投资者、债权人、企业及政府管理部门等的科学决策。

2. 会计计量困难的无形资产,要求企业在财务报表附注中充分披露。①按照《准则》的规定,当关联方之间存在无形资产交易时,必须在财务报表附注中加以披露,并且交易双方要按照公允市价缴纳税金。②对商誉的处理,应参照国际会计准则的规定对企业商誉单独予以揭示。因为商誉不同于

其他无形资产,在现行制度下只有在企业被兼并、拍卖时方能产生,比其他无形资产具有更大的不确定性。③人力资源作为一种生产要素,同资金的作用是相同的。他们的报酬取决于各自对生产的贡献以及在市场中的稀缺程度。在目前对人力资源尚无公认的会计核算系统的情况下,可以先将人力资源划归于无形资产大项目中予以确认,或者至少应在财务报表附注中予以披露,以便信息使用者做出正确的选择。

3. 自创无形资产所发生的研究与开发费用尽可能资本化。知识经济时代,企业应该对自创无形资产所发生的研究与开发费用尽量资本化,以便将来对自创无形资产的计量和摊销合理确认。借鉴国外经验并结合我国的实际情况,由于新产品的生产或新工艺的使用给企业带来效益的确定性较差,因此应在费用发生的当期确认为费用,直接计入当期损益,并且在以后会计期间也不确认为资产。对于开发项目,由于其可以直接转化为生产力,因而应该采取资本化处理办法。在开发项目资本化处理过程中,设置一个“在建无形资产”资产类科目,归集开发期间费用,借记“在建无形资产”科目,贷记“现金”或“银行存款”等科目。如果开发成功,就在开发周期结束后,将“在建无形资产”科目金额全部转入“无形资产”科目,借记“无形资产”科目,贷记“在建无形资产”科目;如果开发失败,开发成本较小时,一次性计入当期损益,开发成本较大时,转入“待摊费用”或“长期待摊费用”科目进行分期摊销。“在建无形资产”科目在项目开发周期结束后余额为零。

4. 有针对性地采用不同的计量方法。无形资产计量的不同目的,决定了对无形资产的计量应采用不同的计量标准。以无形资产摊销为目的的计量,适用于重置成本标准。重置成本法是指在计量资产时,按被计量资产的现时完全重置成本减去应扣损耗或贬值来确定被计量资产价格的一种方法。无形资产摊销是实现无形资产价值补偿的过程。在市场经济条件下,补偿的尺度是规模不变的使用价值的再生产与价值保全的统一,因而可以重置成本为依据进行补偿。外购无形资产的重置成本包括买价和购置费用,包含了无形资产的创建利润及流通费用。正确认识无形资产的重置成本构成,对于实际计量是很有意义的。

以无形资产投资、转让为目的的计量,适用于收益现值标准。收益现值法是指通过估算被计量资产的未来预期收益并折现成现值,借以确定被计量资产价格的一种资产计量方法。这种方法注重无形资产使用后的产出效益,区别于以投入价值为基础的历史成本法。如果是引进专利权或使用专有技术后利润的增加额,可直接用有效期内各年预期收益的现值之和确认无形资产的价值;如果是因使用专用销售策略和商标权而引起的销售额增加,可用因使用该无形资产后因增加销售而带来的间接预期利润现值计算;如果是使用某专有技术而降低的成本,则可根据因降低成本而带来的间接收益现值计算。

自创无形资产价值的计量可采用一种新的历史成本法。这种方法是相对于旧的历史成本法而言的。新的历史成本法既要考虑资产形成过程中的物质投入,也要考虑人的智力投入。智力劳动的消耗是一个漫长的积累过程,往往要几代人的努力,因此如何对高智能活动进行确认和计量是会计界值得研究的课题。☒