

自创无形资产价值应予揭示

华南理工大学 钟琳 张彦

长期以来,我国的会计制度对自创商誉价值不予确认;对企业自行研究开发成功的无形资产仅仅按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用作为无形资产的实际入账价值。这不仅造成企业账面资产价值被低估,也不符合历史成本原则、真实性原则、权责发生制原则和配比原则。本文提出了自创无形资产价值应予揭示的理由、计量方法和相应的账务处理方法。

一、自创商誉应予揭示

1. 自创商誉价值应予揭示的理由。

自创商誉是企业的经营过程中创立和积累起来的各种优越条件和无形资源。诸如企业信誉、社会形象、商品品牌、人才素质、长期形成的企业文化和经营特色等。这些资源对企业的发展产生着巨大的影响,使企业能比其他同类企业获得更高收益。然而,我国《企业会计制度》规定企业只确认外购

险和谨慎的角度考虑,研发支出应予以费用化。②有条件地资本化。这种观点认为,研发支出在符合一定条件的情况下应予以资本化,而不宜武断地将研发支出全部费用化。

我国的会计制度和会计准则均要求企业将研发支出在其发生时直接计入当期损益;对自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,只按取得时发生的注册费、聘请律师费等费用计入无形资产科目。同时,无论是会计准则还是会计制度均没有对研发支出的具体内容做出规定,也没有要求企业在财务报告中披露研发支出的具体信息。2001年3月15日发布实施的《公开发行证券的公司信息披露的内容与格式准则第1号——招股说明书》,首次要求上市公司在“主要财务会计资料部分”列出研发支出占主营业务收入的比例。此外,上市公司在中期报告、临时公告、配股说明书中披露募集资金的使用情况时,也会涉及到研发的相关信息。但是,上市公司在招股说明书、配股说明书等资料中提供研发信息往往是为了特殊的目的(顺利筹资),信息的真实性值得怀疑。另外,在反映上市公司全年财务状况等重要信息的年度会计报表中,并没有要求披露有关研发的具体信息,因此上市公司披露的研发信息缺乏连贯性,不利于投资者对企业的研发活动及其所产生的效益进行客观的评价。

三、上市公司研发信息披露的改进措施

(一)修改会计制度和会计准则,对研发支出允许有条件地资本化

研发支出是否能够及在多大程度上能够为企业带来未来经济利益,大多数情况下人们无法预测,这是研发支出资

商誉,对自创商誉不作为无形资产入账。传统观点认为,与形成自创商誉相关的各种支出,如广告费、培训费、研究与开发支出等,在费用发生时难以预测其经济效果,更难具体确认其成本计算对象,从谨慎性原则考虑,在费用发生时均作为期间费用处理而不作为无形资产入账。但是,就外购商誉与自创商誉的关系来说,自创商誉是外购商誉的基础,外购商誉是自创商誉的转化形式,两者在本质上是一致的。外购商誉实质上是被购入企业的自创商誉,也是购入企业未来超额收益的源泉。事实上,自创商誉早已存在,并在不断创造效益,若在本企业不能作资本化反映,而在购入企



本化的障碍所在。所以,只有解决了不确定性问题,才可以将研发支出确认为一项资产。一般而言,随着产品研发进程的不断深入,即从最初想法的形成到技术可行性测试再到最终产品的形成,产品研发成功与否的不确定性在不断降低。因此,从信息可靠性和相关性合理权衡的角度看,当产品研发通过技术可行性测试后,再对研发支出予以资本化是比较可行的做法。而且,资本化的金额也应包括通过技术可行性测试前发生的研发支出。对研发支出允许有条件地资本化,不仅可以使每期成本和收益的确认更符合配比原则,而且能够使企业管理层向投资者传递有关研发项目开发进程和成功可能性的内部信息,从而有利于投资者评估研发活动的投资回报率。

(二)在财务报告中对研发活动予以多层次披露

大多数研发支出不满足资本化的条件,但就我国企业对研发信息披露的现状而言,充分披露比其他任何会计处理方法都更为重要。目前,我国上市公司对研发信息的披露仅在损益表里的管理费用中做简单呈报,但这种披露相对信息使用者的需求而言是远远不够的。对于研发信息,笔者认为应在会计报表附注中予以多层次披露。除了在正表部分披露符合确认标准(即可以予以资本化)的研发信息外,还应当在会计报表附注中披露不符合资本化条件的研发支出的具体数额,企业对研发支出所采用的会计政策、摊销方法、期初和期末未摊销的研发支出余额等。除了披露研发支出的数量信息外,还应在不泄露上市公司商业秘密的基础上披露研发项目的进展情况。□

业却作资本化反映,这在道理上是说不通的。

企业的信誉、品牌等自创商誉以及优越的地理环境和资源往往是企业的真实价值所在,却未能在资产负债表中反映出来,这不仅忽视了会计信息的相关性原则、重要性原则和充分披露的要求,而且违背了权责发生制原则和配比原则。如果在自创商誉形成之后的较长受益期内只确认其带来的收益,不确认其发生的费用(规定发生的费用计入当期损益),则实际上歪曲了权责发生制原则和配比原则,这样得到的利润或亏损很难说是客观和公允的。另外,自创商誉价值不予确认容易造成企业有关无形资产的流失。例如,企业为推广品牌、建设营销网络都会花费大量资金,如果自创商誉不被确认,那就是一种账外资产,这不利于对其进行监督、管理和充分利用,并可能造成其流失。

知识经济时代,自创商誉在企业经营和财富创造过程中起着决定性的作用。企业的生存和发展,除了要有一定的资金作为基本运营条件外,更重要的是要拥有足够的知识。知识成为支撑经济和经济增长的首要生产力要素。像微软公司这种高科技知识型企业,其账面资产相对而言可能并不多,但其产值和利润却是其他公司所无法比拟的。由知识创新和管理创新给企业带来价值的增加和获利能力的增强将成为一种普遍现象,而自创商誉就是知识与技术的价值体现。如果不对自创商誉价值予以确认,将会严重低估企业的价值。显然,在会计上只确认外购商誉而不确认自创商誉的做法,在理论和实践上都是存在缺陷的。

2. 自创商誉价值揭示方法。

虽然不一定有为创造自创商誉而发生的各种直接成本,但其形成是需要不断投资的,至少我们不能忽略对自创商誉已知投入因素价值的计量。当今世界上跨国公司的成功无一例外地都与它们拥有大量的专利权、专有技术等无形资产有关。同时,拥有世界驰名商标也是这些企业利润稳步上升的关键所在。因此,必须承认自创商誉是客观存在的,而且如何计量和确认值得研讨。

对自创商誉的价值,通常认为可以通过未来现金流量的贴现值确定,即自创商誉的价值可以用未来经济利益(或超额利润)的资本化来反映;对上市公司而言,可以通过将股票市价总额与其重估后的净资产进行对比来确定。

在会计核算上,为了在不同时期都能正确揭示企业商誉的价值,应定期对企业的商誉进行评估和确认。自创商誉价值的揭示,可以先在会计报表附注中予以说明,经过一段时间的不断实践和适应,待条件成熟时,可确认为企业的账面资产直接列示在资产负债表中。确认为企业账面资产时的账务处理为:借:无形资产——商誉;贷:资本公积。

定期对企业商誉进行评估时会计分录同上,发生增值的差额用蓝字记录,发生减值的差额用红字(或负数)记录,使账面金额能反映企业商誉真实的价值。

上述处理方法不存在已入账自创商誉价值的摊销问题,因为自创商誉在形成过程中发生的费用已经冲减了当期损益,如果再进行摊销就出现了重复计算的问题。

二、自创专利或专有技术应予揭示

1. 自创专利或专有技术成本应予揭示的理由。

与自创商誉应予揭示的道理一样,企业内部自行开发的专利或其他特有权利、专有技术往往需要经历一个开发研制的过程,能否取得成功事先难以确定,因此发生的研究与开发支出平时都列入当期损益。但我国《企业会计制度》规定,自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用,作为无形资产的实际成本。在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、租金、借款费用等,直接计入当期损益。已经计入各期费用的研究与开发费用,在该项无形资产获得成功并依法申请取得权利时,不得再将原已计入费用的研究与开发费用资本化。

笔者认为,自行开发成功的无形资产如果仅仅按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用,作为无形资产的实际入账价值,则既不符合历史成本原则,也不符合真实性原则、权责发生制原则和配比原则,从而很难对它的成本构成做出合理解释;开发成功的专利在受益期内创造的超额利润和该项专利的摊销价值也是不配比的。因此,有必要对现有会计制度核算模式做出合理的改进,加强企业研究与开发支出的资本化核算与管理。

2. 自创专利或专有技术成本揭示方法。

笔者认为,企业内部自行开发的专利或专有技术,在平时开发研制过程中发生的有关费用直接计入当期损益的同时,应在资产负债表外开设辅助科目“管理费用——××项目研究与开发费用”进行专项记录。一旦开发成功,取得专利权或其他权利时,将辅助科目中累计发生的研究与开发费用转入该成功开发的“无形资产——××专利”成本中,同时冲减当期损益,从而使该项无形资产成本的计量既符合历史成本原则,又符合真实性原则。以下通过举例说明。

例1:某公司自行开发一项专利技术(或一项新产品)。研究期间,陆续发生研究人员工资48 000元,耗用材料40 000元,发生试验、检验、鉴定等费用82 000元,均以银行存款支付。

平时发生上述费用时的账务处理结果如下(同时登记表外科目“管理费用——××项目研究与开发费用”,可用多栏式费用明细账登记,以反映成本项目的组成内容):借:管理费用170 000元;贷:应付工资48 000元,原材料40 000元,银行存款82 000元。

例2:上述项目开发成功并申请取得专利。专利登记费30 000元,律师费和最终鉴定费35 000元,以银行存款支付(同时登记表外科目)。

账务处理为:借:管理费用65 000元;贷:银行存款65 000元。

将辅助科目中归集的研究与开发费用一并转入该自行研究开发成功项目的成本中,同时冲减管理费用,使该自行研究开发成功项目的成本反映为实际成本。账务处理为:借:无形资产——××专利或专有技术235 000元;贷:管理费用235 000元(170 000+65 000)。

以上处理方法既能反映该项无形资产的实际成本又不违背谨慎性原则和配比原则。一旦确认研究与开发的项目不成功时,通过辅助科目“管理费用——××项目研究与开发费用”的记录还能够确定企业损益中到底承担了多少研究与开发费用。□