



论知识经济条件下的无形资产会计

湖南文理学院 于坤香

在当今知识经济时代,无形资产成为企业占主导地位的经济资源,是影响企业发展的重要因素。然而,现行无形资产会计不能满足知识经济时代的要求,在某些方面已显露出局限性。为了迎接知识经济的挑战,发挥会计的核算和监督职能,有必要对现有的无形资产会计进行创新。

一、现行无形资产会计无法满足知识经济时代的要求

1.难以满足高科技行业无形资产所占比重不断提高的客观要求。在现行会计理论中,企业资源主要是指有形资产,虽然也不排除无形资产,但由于各种原因,无形资产在企业资源中始终只占次要地位。例如我国规定,以工业产权、专有技术等出资不得超过公司注册资本的20%,即使是高科技企业,也不得超过35%。在知识经济条件下,知识和智力被认为是重要的生产要素,它们在产品生产过程中的作用和所创造的价值大大超过了有形资产。当前,企业在产品研发和销售阶段投入的力量比较大,在生产阶段投入的力量则比较小,在产品研发、生产、销售的整个过程中呈“两头大,中间小”的趋势。而在研发和销售阶段的巨大投入实质上主要是对无形资产的投入。这些资源是决定企业核心竞争力的关键资源,也是决定企业可持续发展的生命力之所在,能给企业带来持续超额收益。不正视这一事实,仍将无形资产特别是人力资源排除在企业资产之外,不加以反映和核算,显然是与客观经济规律相背离的。对无形资产的投入,应取消比例限制的规定,或采用弹性比例,对不同类型企业采取不同的比例规定,这样才能适应经济的发展。

2.不能准确体现知识经济时代扩大无形资产确认范围的现实要求。传统会计体制下,无形资产的确认以权责发生制为基础,要求以事项的发生为依据,这就使得无形资产在确认时遇到困难:企业外购、接受外部投资所形成的无形资产可以确认,而自创无形资产不能予以确认(只认可);对于商誉,理论上认为其符合资产的定义,然而实务中由于其成本的不确定性较大,从而不能在账面上反映,只在企业改制时予以评估核算。但在知识经济条件下,由知识创新所带来的企业价值增加和获得超额利润的能力成为一种较普遍的现象,而且企业的合并或解体也经常发生,如不在市场交易前确定自创商誉的价值,那么在市场交易时所确定的自创商誉价值就会偏离实际。在知识经济条件下,无形资产地位的提提高使得人们必须重新审视传统的确认方法,扩大其确认范围,使无形资产能够得到如实、充分的反映。目前,会计上没有确认和计量但确实能为企业带来未来经济利益的其他项目(如智力资源、商誉等)也应该是企业的资源,而且是越来越

重要的资源,其具有无形资产的基本特征,即无形性、收益性及在未来期间给企业带来收益的高度不确定性。因此,可将这些资源作为无形资产予以确认。如果仍沿用现行的资产确认与计量理论,将导致会计对企业资源及其竞争能力反映的严重失实。

3.没有将知识经济时代人力资源会计纳入财务会计系统。在知识经济时代,智力劳动是企业的主体劳动,智力劳动价值的确认、计量、记录和报告应该是知识经济时代财务会计的重要内容。知识资本的价值应该既包括知识产品的价值,也包括知识拥有者即人力资源的价值。目前,会计只承认知识产品(如专有技术等)的价值,没有确认人力资源的价值。在未来,人力资源会计将变得十分重要。现行财务报告只报告财务资本(用货币表示的物质资源和它所形成的所有者权益),而人力资源和它所形成的权益——人力资本却不在财务报告中反映,这是极不正常的现象。而且,这一现象的存在意味着企业拥有的资源是很不完整的。从本质上看,人力资源是企业的资产,并且是企业的一项长期资产。人力资源应被纳入现代财务会计系统,成为现代企业会计所要核算和监督的内容。进一步完善人力资源的核算方法,建立人力资源核算的账户体系,将多种计量模式有机结合,用以计量人力资源的价值;进一步明确人力资本的价值,人力资本所有者具有收益权,应参与企业剩余利润的分配。

4.难以满足知识经济条件下无形资产计价方法多样化的要求。无形资产开发是企业长期战略的体现,是对未来进行的战略性投资。传统会计对可辨认无形资产采用历史成本计价。我国对自行开发的无形资产只是在试制成功并依法取得专利时确认,并且仅将申请过程中发生的注册费、律师费等作为无形资产的历史成本,而把依法申请取得前发生的研发费用于发生时确认为当期费用。这种方法不能反映无形资产的实际经济价值和它所能创造的未来经济收益。资产的重要特性之一在于其未来的收益性,智力资源和智力产品价值的高低不在于其成本的高低,而在于其创造未来经济利益的能力,所以可根据其创造未来经济利益的能力确定其价值。而知识型企业的无形资产具有高收益性的特征,其价值远远大于其研发成本,这就要求无形资产的计价应反映实际经济价值而非历史成本,只有这样才能正确反映知识型企业的价值。

5.难以体现知识经济条件下会计报表与无形资产信息披露高度相关的关系。知识经济对会计确认和计量的冲击,最终都会反映在对会计报表的冲击上。

关于会计目标,理论界形成了两个学派:一是受托责任学

派,二是决策有用学派。显然,在会计导向及会计信息质量特征的侧重点上,这两个学派的观点是大相径庭的:在会计导向上,前者面向过去,后者面向未来;在会计信息质量特征的侧重点上,前者强调可靠性,后者强调相关性。在知识经济条件下,会计提供对决策有用的信息是会计发展的主旋律,代表了会计发展的方向。因此,未来会计的目标将是向会计信息使用者提供对其决策有用的信息。

传统的会计报表由于受确认标准的限制,将许多对决策有用的信息如人力资源、自创商誉等无形资产信息排除在外,缺乏面向未来的预测性信息和价值信息等,造成会计报表信息披露的不完整。而在知识经济时代,知识、技术、人才是较有形资产更为重要的财富,这在高新技术企业尤为明显。在这种情况下,如果还继续将包括无形资产在内的非财务信息排除在会计报表之外,会大大削弱会计信息的决策有用性。在知识经济时代,会计报表信息的相关性非常重要,有关智力资源和智力产品哪些方面的信息应在会计报表附注中予以披露?应如何披露?对此类问题的研究,将会成为无形资产会计未来一段时期甚至相当长一段时期研究的重点。

二、无形资产会计创新的建议

1. 构建适应知识经济时代要求的会计模式。现有的会计模式是工业经济时代的产物,它不适应知识经济时代的要求,因而在新形势下遇到了许多亟待解决的问题,在会计目标、会计观念、会计管理体制、会计规范体系等各个方面都与知识经济格格不入。

自创商誉在传统的会计系统中是不予反映的,但在知识经济条件下,如不在市场交易前确定自创商誉价值,那么在市场交易所确定的自创商誉价值就会偏离实际。会计模式的构建是一个全方位的系统工程,它要求按照知识经济时代的要求,对会计模式的各个组成要素赋予新的涵义。会计应该跟上时代发展的步伐,体现“知识第一”的经济理念。这是会计改革的思想基础。将知识纳入会计计量与报告系统中,并对传统的公式“资产=负债+所有者权益”进行修正和拓展,修正后的公式应为:实物资产+知识资产=负债+实物资本权益+知识资本权益。

2. 对无形资产进行重新定义。《企业会计准则——无形资产》中对无形资产的定义是,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。无形资产在满足以下两个条件时,企业才能加以确认:①该资产产生的经济利益很可能流入企业;②该资产的成本能够可靠地计量。

笔者认为,一个科学、严密的定义应概括被定义对象的本质和内涵,无形资产与固定资产二者存在的形式不同,作用的方式和范围也不同。无形资产是知识经济发展的一种特殊资源,这意味着知识经济时代的无形资产概念应被赋予新的含义。无形资产定义应包括以下两层含义:①无形资产的经济属性是能够为企业带来未来经济利益,这也是无形资产的本质属性;②无形资产的法律属性是其必须为企业所控制,其所产生的经济利益很可能流入企业,为企业提供服务,而不论企业是否对它拥有所有权。至于其成本能否用货币可靠计量,这是会计确认和计量的问题,不是无形资产的本质特征问题。

3. 研究和引入多重评估计量方法。知识经济时代会计计量重心从财务资源转向知识资源,由此产生的最大问题就是会计计量问题。

笔者认为,无形资产价值评估不仅应在产权或使用权变动时进行,而且为了有效反映经营管理业绩,全面评估企业资产的保值增值能力、核心竞争能力及生存发展能力,还有必要对企业拥有的各类无形资产定期进行价值评估,以此作为计量基础,将同一项目无形资产前后期评估价值之差作为当期费用、收益或该项无形资产后续追加投资。后续确认时,将评估价值作为确认依据能更准确地反映企业拥有的各类无形资产的真实价值,也更能体现无形资产价值不确定性的特点。只要是资产评估机构能够进行评估的无形资产,我们就可以将其确认入账。

资产评估中常用三种方法——重置成本法、现行市价法和收益现值法,但更多地采用收益现值法。收益现值法是指根据资产未来创造收益或现金流量的现值确定入账价值。因为资产的重要特性在于其未来的收益性,无形资产价值的高低不在于其成本的高低,而在于其创造未来经济利益的能力,所以可根据其创造未来经济利益的能力确定其价值。至于评估价值本身的客观性和可靠性,在资产评估行业健康发展的情况下,我们通常认为评估报告是客观、公正和可靠的。

4. 尽快将人力资源会计纳入财务会计系统。我国对人力资源会计的研究已有多年,但由于涉及经济理论、会计理论以及会计计量等一些“禁区”问题,因而仍未被纳入财务会计系统。智力劳动的价值确认、计量、记录和报告,应是知识经济时代财务会计的重要内容。现行资本计量理论强调实物资本及其提供者的权益,对无形资产提供者的权益只承认专利权、专有技术等成果化部分,而对大部分的智力资源或知识资产不予承认。这种确认与计量理论是有严重缺陷的。因为对知识型企业或高科技企业来说,企业的价值和竞争力的源泉是其所具有的创新力,而创新能力主要取决于企业所拥有的知识量及知识的积累程度。如果企业不认可智力资源或知识资产及其所形成的权益,不仅会导致对资本计量与反映的不全面,而且会影响企业创新能力的形成与提高。

5. 改进传统的财务报告模式。公认会计原则强调,最重要、最相关和最可靠的信息应当在会计报表中予以披露。实际上,受确认标准的限制和货币计量属性的困扰,不少最重要、最相关的信息被排除在会计报表之外。这就需要“披露”来补救。尽管有些信息不能用货币计量或不够可靠,但应当看到,定性信息的相关性未必比定量信息逊色,非货币信息未必不及货币信息重要,能用货币计量的信息也并非具有绝对的可靠性。

为使无形资产信息披露更充分,可从两方面入手:一是将无形资产在会计报表中分项列示,以财务信息的形式反映无形资产的构成;二是在会计报表附注中对无形资产的非财务信息加以说明,如无形资产摊销期限、摊销方法、当期摊销额,无形资产计价方法变动情况及原因,重大无形资产关联方交易,专有技术的内容、领先程度及因此而获得的市场份额、超额利润、预计可领先的年限等。这样处理的好处是,不改变现行会计核算体系,在保证真实性的基础上最大限度地提高会计信息的相关性,并且具有可操作性。□