

文章编号: 1005—0523(2002)04—0091—03

从会计的发展趋势看无形资产会计

罗 勤

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要:在无形资产占主导的知识经济时代,会计将随着环境的变化而发展.本文立足于无形资产会计,探讨了会计在确认、计量、权益和折旧方面的发展趋势,认为会计的基础将从成本转向价值.

关 键 词:无形资产;风险权益;价值测试
中图分类号:F230 **文献标识码:**A

0 引 言

随着知识经济时代的来临,企业所处的环境发生了显著变化,其中之一便是无形资产在企业中的地位上升.尽管人们对会计环境起点论有分歧,但不可否认的是,会计环境的变化将会引起会计的相应变化.传统会计产生并发展于工业经济时代,它以有形资产为核心,不确认无形资产或虽确认但低估无形资产.而在无形资产占主导的知识经济时代,若仍以确认计量有形资产的规则去套用无形资产,则有张冠李戴之嫌,将会导致决策失误和受托责任考核的混乱.为了适应会计环境的变化,会计很有可能在确认、计量、权益和折旧方面有所发展.

1 确认标准重心的转移

确认是会计系统的第一个环节,它直接限制了后续环节所处理的信息.会计要素有四条确认标准:可定义、可计量、相关性和可靠性,把这四条标准运用到资产的确认上,如存货、固定资产和无形资产,便简化为三条:1)符合定义;2)未来经济利益很可能流入;3)成本能可靠的计量.其实,前两条标准有重复之嫌,因为若项目符合资产的定义,它

就意味着未来经济利益的流入,资产确认标准的重心在于成本的可靠计量;若一个项目的成本不能可靠计量,即使其符合资产的定义,也不能确认为资产,如自创商誉.

在无形资产占企业总资产比重不大时,这种基于稳健考虑的确认标准并无可厚非,但是在知识经济时代,无形资产大量涌现,甚至占据主导地位,这种以“成本的可靠计量”为重心的确认标准势必会导致大量的账外资产,很多经济学上称之为无形资产的项目,因混合成本的难以划分而不为会计学所承认.这是高科技板块的上市公司的市净率高于其它板块的原因之一.

实际上,“成本的可靠计量”偏离了资产确认标准的本意;SFASNO 5 认为“可靠性指应予以确认的项目应具有相关可靠的计量属性”,IASC 认为“该项目具有能可靠计量的成本或价值”.若项目的价值能可靠的计量,在符合其它标准后,便应予以确认.由于人们习惯历史成本属性,很自然地把可靠性与成本联系在一起,并把“成本的可靠计量”进一步放大为主要的确认标准,而忽视了“价值的可靠计量”.

笔者认为,对资产确认而言,尤其是无形资产,“价值的可靠计量”将是主要的确认标准,只有在无法获得价值信息,则“成本的可靠计量”才是替代的

标准.

在资产的确认标准的重心由“成本的可靠计量”转向“价值的可靠计量”后,由于无形资产的评估价值较其成本更易获得,更多的无形资产将由账外转入账内,更能实现会计目标;对决策有用论而言,会计对象的扩大,能增加与决策相关的信息的供给,缓和信息不能称的矛盾.在受托责任方面,知识经济下企业的核心竞争力集中体现在创新能力上,受托责任将以创新能力为主,把更多的无形资产纳入受托责任的考核范围,正是适应了知识经济的要求.

2 价值观的计量属性

计量是会计的核心功能,每个会计要素都有多种计量属性,这些计量属性可分为两类:价值观和成本观.成本观包括历史成本和重置成本,价值观有现行市价、可实现净值和由未来现金折现计算的公允价值.现行的计量属性以成本观的历史成本属性为主,在知识经济时代,用价值观属性去计量资产,尤其是无形资产,将成为趋势.

历史成本属性因其诸多优点,如可靠、可验证、以真实交易为基础、无须重复计量等而倍受推崇.无形资产会计延续了历史成本属性,如外购无形资产以实际支付价款入账,自创商标、专利以实际发生的律师注册费入账.这在无形资产占少数的工业经济时代,自然不会引起很大的争议,但是在无形资产占主导的知识经济时代,仍延续成本观的作法,不仅在理论上存在缺陷,而且在实务中留下隐患.

从理论上讲,资产的实质是未来经济利益,无形资产尤其如此,它能带来超额盈利.资产本应采用价值观属性,但实务中却普遍采用历史成本属性,产生了“资产的价值就是成本”的观点.严格讲,会计中常用的账面价值应该正名为账面成本.

从经济学角度看,资产的价值是 $C+V+M$, 成本为 $C+V$, 两者相差 M . 成本观导致了自创资产与外购资产计量的不一致,这种低估自创资产的作法违背了可比性原则.如果说有形资产的成本与价值的差额不大的话,那么对无形资产而言,其成本与价值相差悬殊.例如,据评估,红塔山的品牌价值为 460 亿元,而根据国家工商局标字 1991 年第 6 号通知,商标的申请费、注册费共计 605 元.商标的成本相对其价值而言微乎其微.笔者认为,基于重要性考虑,与其把商标注册费资本化,不如在当期费用

化,而研究开发费用该资本化.财政部在制定《无形资产准则》时似乎有些本末倒置!

在实务中,由于采用了成本观属性,无形资产极易成为关联交易的对象.现在资本市场上有两个新动向应引起注意:其一便是大股东向上市公司转让商标使用权,金额巨大,有套现之嫌,其二便是在眼下兴起的大股东还钱高潮中,大股东偏好于用土地使用权偿还挪用的募集资金.纠其根源,在于无形资产价值与成本的差额为巨额营业外收入提供了想像的空间.如果《无形资产准则》规定按其市场价估确定无形资产,历来披露无形资产的价值,关联交易将更加透明.若仍抱着成本观不放,则无形资产很可能成为利润操纵的最后空间.

实际上,现行的无形资产会计也未完全遵守成本观,它对自创无形资产如专利只承认了部分成本,占专利主要份额的研发费已在当期费用化,这充其量是部分成本观,这种作法有悖于充分披露原则.

针对部分成本观的不足,著名会计学者薛云奎提出重述报告的观点,“将前期已经费用化的投资予以资本化,对过去报告重新调整^[1].”估且不论费用冲回所引起的所得税问题,其重述报告的效果值得怀疑;对前期报告重述所提供的信息已时过境迁,就算恢复了全部成本,其与价值的差距仍很大.笔者认为与其修修补补,不如推倒重建,以价值入账.

实际上,对无形资产用成本观的作法已经有所松动. ASB 认为,若有明确的市场价值,无形资产便可采用市场价值重新计量.

由于无形资产不具有发达的市场,其现行市价、可实现净值都难以确定,可行的办法便是采用评估价值入账.评估价值和未来现金流量折现值一样,都不是计量属性,而是求得公允价值的一种方法.

人们对评估的怀疑集中在可行性和可靠性上.笔者认为这种怀疑是多余的,可从以下进行论证:

1) 资产评估准则的陆续颁布和计算机网络的普及,使评估价成为可能. 2001 年 7 月《资产评估准则——无形资产》的出台,使无形资产的评估价更加客观公正. 尽管该准则未涉及土地使用权,但把无形资产作为第一个准则规范的对象,而优先于有形资产准则的颁布,在一定程度上补托出价值观的意义.同时,由于计算机网络的普及,计算机系统可以及时有效地收集并处理大量信息,计算不同的评

估模式,信息成本相对低廉,这使评估价值成为可能。

2) 评估价同样可靠。可靠性包括可验证性、不偏不倚和如实反映。针对评估价而言,不偏不倚取决于评估人员的职业道德状况,如实反映取决于评估准则的质量。可验证性是指不同的人采用同一方法能得出相同的结果,但由于不同的人有不同的职业判断,往往有不同的结果。有形资产的可验证性尚难彻底实现,我们又怎能苛求无形资产有可验证性呢?只要认真遵守资产评估准则,所得出的评估是可靠的。

价值观的属性同样适用于有形资产的计量,如:对有形资产计提减值准备的作法就体现了价值观。历史成本在购买日便是资产的价值。但是在资产的使用过程中,由于大量使用技术性假设,如折旧,使资产的账面价值(严格讲应是账面成本)与实际价值脱节,为了保持价值观属性,我们应在期末对资产进行价值测试,把账面价值调整为实际价值,差额计入风险权益。

3 风险权益

根据业主权理论,企业的资产归根到底是属于业主的,以价值入账的无形资产也不例外,由于无形资产的成本已在评估前进入会计系统,为了维持会计衡等式的平衡,价值超过成本的部分只能计入所有者权益。为了配合价值观的计量属性,笔者建议在所有者权益下设计一个科目,以归集价值超过成本的溢价部分。本文称之为风险权益。溢价部分可视作未实现的利得,但它不能计入损益表,而是径直跨过损益表,在资产负债表上反映。

之所以选用“风险”这个修饰语,是基于以下考虑:首先,使报表使用者一看便知道该权益有很大的不确定性,甚至可能会突然消失。其次表明是所有者可能获得的潜在利益。笔者相信,这样的表达对报表使用者正确评估企业的盈利能力和风险是有帮助的。

有学者认为,“无形资产的成本可用递延资产核算,而价值计入所有者权益”^[2]。笔者认为,这种作法犯了重复计量的错误,造成资产的虚增。可行的作法便是在无形资产下设两个二级科目:“成本”和“溢价”。其一、“成本”科目归集外购无形资产和通过可行性测试或立项后的自创无形资产所发生的费用,它应根据权责制和配比原则进行摊销。分录

为借:无形资产—成本 贷:现金等;其二、“溢价”科目反映评估价超过成本部分,它因没有物质内容而不能摊销,否则只会挤占成本。分录为借:无形资产—溢价 贷:风险权益。

现代收益理论的发展趋势是:会计学的收益将趋同于经济学的收益,资产—负债观的收益将取代收入—费用观的收益。风险权益正适应了这种发展趋势,并进一步发展了全面损益观理论。它把资产上未实现的利得和损失直接计入所有者权益下的风险权益,而不是先计入损益,然后再转入未分配利润。两种方法的最终结果是一样的,都体现在所有者权益上,只不过前者一步到位的作法既维护了收益的实现原则,又能提供未实现的利得和损失的信息,避免了对未实现的损益征税问题。

4 价值测试

资产的使用过程必然会涉及到折旧。折旧的本质是资产的服务潜能因使用而降低。由于资产的使用年限和残值有待估计,所以人们认为折旧是一个技术性假设,它是成本的分配程序,而不是计价程序。

人们很自然地把折旧理论应用到无形资产上,便形成了无形资产的摊销。实际上,这种照搬的作法与无形资产的无实体性特征相矛盾。无形资产可重复地、为多个主体同时使用,其服务潜能并不会因此而降低,甚至有可能会因频繁使用而增值,如商标。所以摊销与无形资产的特征相背离。

但是,无形资产可能会因技术创新、产品滞销等原因而出现服务潜能下降的情况。为了公允地反映无形资产的服务潜能,可行的办法便是期末对无形资产进行价值测试。期末与期初的价值之差才是真正的折旧额。折旧实际上是一个资产的计价程序,因为服务潜能通过价值表现出来,服务潜能的降低意味着价值的降低。而摊销才是一个成本分配程序,从字面上看,它更像一个技术性假设,我们所熟悉的折旧其实因该称为摊销,摊销的依据便是权责制和配比原则。本文严格区分折旧和摊销。价值测试法计算折旧额,而现有的直线法、年限法计算摊销额。

价值测试是价值观属性的延伸,价值测试的思想可追溯到工业革命早期,那时为了计算机器的使用成本,期末对机器进行估价,并和期初估价相比,差额作为折旧计入成本。只不过由于(下转第96页)

行抽查,发现舞弊行为及时果断处理。

3) 进一步完善法律、法规体系

《会计法》的颁布为提高会计信息质量提供了法律依据,《会计法》的实施加强了单位负责人对会计工作的领导,2001 年上市公司已实行新的会计制度,比较普遍的操纵利润手段之一是利用坏帐准备在各年度之间的转移调节利润。证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则——财务报表及财务报表附注的一般规定》(征求意见稿),反映出监管部门对上市公司信息披露质量的重视,该规定要求的财务数据更加丰富,连续性、可比性更强,上市公司利润操纵的空间进一步被压缩,对坏

帐准备的计提作了更详细明确的规定。法律、法规总有一个不断完善的过程,加快会计准则的制订,使会计实务有章可循。

4) 全面提升会计人员的综合素质

加强会计人员的职业道德教育,提高其职业道德水平,进一步完善会计人员的后续教育制度,提高自身素质,从而提高会计信息质量。实行会计委派制,单位内部的会计人员与本单位有直接的经济利害关系,导致会计人员不敢抵制违法行为,而委派的会计人员更敢于坚持执行财经法规,进一步规范会计行为,强化会计监督,根治会计信息失真。

(上接第 93 页)经常估价,人们从中摸索出其中的规律,便形成了现在的折旧方法。

FASB 在最近的一份征求意见稿中建议,平时对无形资产不摊销,而是定期减值测试。笔者认为,这种作法违背了及时原则,因为减值测试往往在期末进行,而成本每月都要计算,仅凭价值测试这种单一的作法,难以满足日常核算要求。可行的办法是折旧与摊销并用:平时摊销,期末进行价值测试,期末价值与期初价值的差额才是折旧,本年应计提的折旧额与本年已摊销额的差额,计入风险权益。若期末增值,则不计提折旧,已摊销额全部计入风险权益。

例如,一项无形资产成本是 10 万,价值是 40 万,使用一年后,已摊销了 4 万,期末估价 37 万,则摊销分录为借:管理费用 4 万 贷:无形资产—成本 4 万;期末应计提的折旧仅为 3 万,说明平时多摊销了 1 万,则应调整风险权益,分录为借:无形资产—溢价 1 万 贷:风险权益 1 万。

价值测试法在实务中已有所运用,如在计提八项减值准备时进行的减值测试。它们都体现了价值属性,但是,两者仍有区别:首先,价值测试用来计算折旧,而减值测试只是基于稳健原则用于计算损失。其次,价值测试包括增值的测试,而减值测试

不考虑资产的增值。

5 结束语

本文只是从会计发展趋势探讨无形资产会计问题,可以预言,为了适应会计环境的变化,会计确认标准的重心将从“成本的可靠计量”转向“价值的可靠计量”;资产的计量属性将由成本观转向价值观;风险权益是价值属性观的产物,它进一步发展了全面损益观;价值测试是计量的延伸,它使折旧恢复了资产计价程序的本来面目。笔者相信,随着知识经济时代的到来,会计将从以成本为基础的会计转向以价值为基础的会计!

参考文献:

- [1] 薛云奎. R[&]D 的重要性及信息披露方式的改进[J]. 会计研究. 2001, (3).
- [2] 邓平. 试论知识经济下的无形资产会计核算[J]. 上海会计. 2001, (3).
- [3] 薛云奎. 会计大趋势[M]. 北京:中国财政经济出版社. 2000.
- [4] 汤云为,钱逢胜. 会计理论[M]. 上海:上海财经大学出版社. 1997