

● 会计学

# 无形资产计价、重估价及会计信息披露问题研究<sup>\*</sup>

王 合 喜

(武汉大学 商学院, 湖北 武汉 430072)

[作者简介] 王合喜(1958-), 男, 河南商水人, 武汉大学商学院会计系副教授、管理学硕士, 主要从事会计理论研究。

[摘 要] 自创无形资产的计价方法多种多样, 不同类型的企业应根据具体情况有所选择。但是, 我国企业会计准则讨论稿建议的无形资产重估价范围、账务处理方法以及会计信息披露方法存在一些问题, 如不能反映无形资产的真实价值、不符合配比原则、不利于考核无形资产研究开发的投资效益、无形资产重估价不准等, 应予改进。

[关键词] 无形资产计价; 无形资产重估价; 会计信息披露

[中图分类号] F230 [文献标识码] A [文章编号] 1008-2999(2001) 03-0325-05

随着商品经济的发展, 无形资产在市场竞争中的作用越来越受到理论与实务界的重视。无形资产的计价、摊销及信息披露等方法, 都与会计信息使用者能否正确了解企业财务状况和经营成果密切相关。如果他们不能够详细了解无形资产的情况, 就无法准确估计企业未来的获利能力和抵御风险的能力, 从而难以作出合理的经济决策。为了满足报表使用者对这方面会计信息的需要, 本文针对《企业会计准则第×号——无形资产》征求意见稿所提及的无形资产计价、重估价、会计信息披露问题, 谈一些肤浅的看法, 以期得到同行的共识。

## 一、自创无形资产的计价方法

国际上使用的自创无形资产计价方法, 大致上可以归纳为 4 种: 1. 全额费用法, 即将研究与开发费用全部作为期间费用, 在发生时直接计入当期损益。2. 全额资本法, 即通过设置“研究开发支出”类账户, 将研究与开发费用在发生期内归集起来, 待开发成功并开始使用时列作无形资产, 分期摊销其价值。3. 成果决定法, 即在研究开发费用发生期内, 设置多栏式账户专门记录其相关支出, 最后按研究与开发活动的成果来决定采用何种处理方法。倘若已经取得成果并预计能够产生收益时, 就将相关支出全部资本化; 反之将其全部费用化, 计入当期损益。4. 综合法, 即汲取以上 3 种方法的合理成份, 根据具体情况确定自创无形资产的价值, 这种方法将研究支出和开发支出截然分开采用不同的处理方法。研究支出由于与未来收益没有直接的联系而采用全额费用法, 在支出发生时如数计入当期损益; 开发支出则采用成果决定法, 或全部资本化, 或全部费用化。

国际上通用的资本法确定的自创无形资产价值, 主要包括研究费用和开发费用两项, 开发成功后的申请登记费、聘请律师费等附带费用没有计入无形资产成本, 而是列作期间费用, 直接抵减当期利润。

<sup>\*</sup> 收稿日期: 2001-01-15

我国企业会计准则征求意见稿指出:“由于研究开发项目能否成功,很难确定,或者有关费用很难与其他费用明确划分,或者这些支出能否带来经济利益很难断定”,所以,企业自创并依法取得的专利权、商标权等无形资产的价值只能包括“依法取得时的注册费、聘请律师费以及其他相关支出”,而不应包括研究和开发成本。笔者认为这种计价方法的缺点是:1. 不能反映无形资产的真实价值。因为有些专利权、商标权研究开发费用很大,如果仅以最后阶段的申请、注册费用计价,势必使得账面价值与实际价值相差甚远。同时,与从外部取得的同类无形资产的价值不可比。2. 不符合配比性原则。大多数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,却要负担大量的研究开发费用,而开发成功以后的受益会计期间仅摊销少量的申请、注册费用,显然很不合理。3. 不便于考核无形资产研究开发的投资效益。因为一项专利技术或其他无形资产,一般都需要花费较长的时间和名目繁多的支出才能研究开发出来,由于没有树立无形资产开发成本核算的思想意识和建立健全的会计核算组织工作,在开发费用的记录方面就会显示出极大的随意性,以至于项目开发成功之时无从查考其投资总额,使得将来考核无形资产投资效益时失去了一个可靠的分析指标。

我国企业会计准则征求意见稿提议的这种计价方法,把大量的研究开发费用直接计入当期损益,只以少量的附带费用作为无形资产的价值,可以称之为“附带成本资本法”或“不规则全额费用法”。这种方法从理论到实务,与国际惯例都有一定的差别,不仅不利于我国的会计核算,也不便于与国际惯例接轨。

第 9 号国际会计准则“研究和开发成本会计”规定,可根据特定的条件使开发成本或资本化或费用化。第 32 号国际会计准则征求意见稿“财务报表可比性”建议,以开发成本资本法作为基本会计处理方法,以开发成本费用法作为备用辅助方法。借鉴国际会计准则的有关规定,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应采取资本化、费用化同时并举的方法:1. 以研究、开发为主要业务活动的企业,可以采用全额资本法,将研究开发费用全部计入无形资产成本。如果研究开发活动失败,应将失败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,即研究支出全部费用化,开发支出根据具体情况或资本化或费用化。如果宣告失败的开发活动由于时间长而成本大,采用全额费用法使得当期利润的波动过于剧烈时,可以考虑列作“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,以便有关方面详细了解企业的真实财务状况。3. 一般企业,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,采用成果决定法;对于开发费用小、费用难以划分的项目,可以采用全额费用法,但是仍应该严格地在有关费用项目中作出“×× 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账面价值或审计等有关部门查证该项目的计价方法是否符合规定。4. 小型企业自创无形资产,可以根据重要性原则,采用全额费用法。为了与国际惯例接轨,各类企业自创无形资产的价值都不必包括附带费用。

## 二、无形资产的重估价

企业会计采用货币计量尺度,按照历史成本的标准,运用复式记账系统对企业的经济活动进行确认和计量,为会计报表使用者提供着较为可靠的会计信息。其中,以货币为主要计量单位并假定币值不变以及贯彻历史成本原则,成为企业会计理论和行为的两大支柱。但是,无形资产的价格不是一成不变的,随着无形资产的长期存在,由于企业管理以及价格波动等原因,在经济发展的不同阶段,一项无形资产的历史成本与其现实价值差别很大。因此,在市场价格变动的情况下,企业会计理论与实务赖以支撑的两大理论支柱显然发生了倾斜。

在我国现阶段,物价变动幅度比建国初期大,科学技术突飞猛进地发展,历史成本尤其是摊余价值根本不能反映无形资产的规模,进而影响会计报表实质上的真实性。因此,我国企业会计准则征求意见稿借鉴了国际会计准则的做法,对无形资产的重估价作了适当的规范。主要内容有:1. 因重估价而产生

的无形资产账面价值的增加,应作为重估价准备,计入资本公积;因重估价而产生的无形资产账面减少,应计入当期损益。2. 因重估价而产生的无形资产账面价值的增加与同一项无形资产以前重估价的减少直接相关时,此项增值应在原重估价减值计入当期损益的范围内转回,其余计入资本公积;因重估价而产生的无形资产账面价值的减少同一项无形资产以前重估价的增值直接相关,并且该项计入重估价准备的重估增值未被转销时,此项减值应在原重估增值的范围内抵消,其余计入当期损益。

对无形资产重估价的问题,笔者有以下两方面的不同见解:

(一)无形资产重估价的范围。会计准则征求意见稿指出:“企业根据重估价政策对无形资产进行重估价时,应按确定的重估价周期,对同一类无形资产同时进行重估价。”略加分析可知,重估价的范围仅仅局限于会计账户中有记录的无形资产。那么,除自创商誉不作估价以外,以下两类无形资产是否属于重估价的范围:1. 曾经入账核算,价值已经摊销完毕,但目前仍然超龄使用且能产生收益的无形资产;2. 根据有关规定以前没有入账核算,但目前仍在使用的无形资产。依笔者之见,第一类无形资产属于重估价的范围,应该由有关的法定部门根据国家政策,视同记录在册的无形资产进行估价。但为了简化会计核算,可以只在备查账簿中予以登记,每届会计期末在资产负债表附注中列示该类无形资产的重估价值。第二类无形资产不属于重估价的范围。该类无形资产之所以事先没有入账,其原因无非如下一些:在取得时根据有关规定应当费用化;涉及商业秘密的自行研究开发项目未入账核算等。可见,该类无形资产不必要或者不便于重估价。所以,重估价的无形资产应该包括两类:记录在册和价值摊销完毕仍超龄使用的无形资产。

(二)无形资产重估价的账务处理。会计准则征求意见稿规定:对重估价无形资产的增值部分,借记“无形资产”,贷记“资本公积”;对减值部分,借记“管理费用”,贷记“无形资产”。这种账务处理方法有两点不妥。1. 无形资产评估增值部分形成企业的所有者权益,使企业的所有者增长了财富,国家未能享受任何收益。而无形资产评估减值部分却计入“管理费用”,直接抵减当期利润,虽然企业提取的盈余公积和可供分配的利润减少,但是国家也为此损失了一笔税收。这种方法不便于促进企业采取措施维护、提高和保护已有无形资产的价值,对不善于管理或不重视管理甚至故意损害无形资产的企业起了庇护作用。这在人为原因使无形资产贬值的企业里表现得尤为突出。某些企业为了谋取不正当利润,追求短期行为,不惜拿自己名牌产品的商标与一些无技术力量企业进行所谓的“联营”,产品质量不能得到保证,失信于广大消费者,致使无形资产大幅度贬值甚至完全丧失价值。企业由此造成的经济损失硬是让国家负担一部分,这种“嫁祸与人”的做法显然是不合情理的。为此,无形资产重估减值部分,应该借记“资本公积”,没有资本公积的企业借记“盈余公积”或“利润分配”等,以保证国家对无形资产增值和减值的企业公平相待。2. 会计准则征求意见稿规定,重估增值列作无形资产账面价值的增加,反之列作无形资产账面价值的减少,即借记或贷记“无形资产”。这种账务处理方法,不便于在会计核算资料中反映无形资产的历史成本、各期的增减值情况,并且在转回和转销其重估增减值时,不便于查找相关数据。为此,企业应该设置“无形资产重估价准备”账户,以记录无形资产重估价的增值、减值及其转回和转销的情况,并按无形资产的具体种类开展明细核算。当无形资产评估增值时,借记“无形资产重估价准备”,贷记“资本公积”,减值时则作相反的分录。采用直线法摊销重估无形资产的价值时,当期摊销额应等于无形资产历史成本加减其重估价准备金额后除以剩余摊销期限。使用已经重估价的无形资产对外投资、出售、捐赠时,冲销无形资产的账面价值及其相关的增减值准备金。期末编制资产负债表时,列示无形资产的历史成本、重估价准备金、累计摊销价值及摊余价值。

### 三、无形资产的会计信息披露

无形资产是企业的一项长期资产,具有极大的潜在价值,其未来所能够产生的经济利益比有形资产更加令人瞩目。由于无形资产具有超乎寻常的盈利能力,才使得会计报表使用者十分关注企业拥有无形

资产的全面经济信息。但是,相对于会计报表使用者的需要而言,我国会计实务中对无形资产会计信息的披露显得严重不足。根据现行制度的规定,在资产负债表中只有一个反映其摊余价值的“无形资产”项目,在现金流量表中仅设置了“处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额”和“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”两个项目。

会计准则征求意见稿指出:“企业应将入账的无形资产在一定年限内等额摊销,其摊销金额计入相关费用,同时冲减无形资产的账面金额。”“在资产负债表中,无形资产应单列项目反映。”这就是说,无形资产采用直线法摊销,摊销时借记“管理费用”,贷记“无形资产”账户,在资产负债表中以摊余价值列示。

笔者认为,无形资产在会计报表中的这种披露方法,有必要进一步完善。这是因为: 1. 在高新技术产业以及拥有名牌产品的企业里,无形资产占有相当大的比重。采用直线法摊销,会使得无形资产的账面价值逐期降低,直至趋向于零,在资产负债表中列示的数据由大到小直到“销声匿迹”。但是,有些无形资产,尤其是诸如商标、商号等寿命无限的无形资产,它们没有自然终止的年限,它们的功能不一定随着时间的延续而降低,价值也不一定随着时间的推移而减少。相反,有些无形资产还会发挥出越来越大的作用。显然,会计报表的“零披露”方式与这种现象是极端矛盾的。 2. 在资产负债表中,流动资产、长期投资、固定资产等,都能够得到较为合理的披露。“应收账款”与“坏账准备”、“固定资产”与“累计折旧”等,两两配合,反映出该项资产的原价、可能或已经损耗的价值、净值;“短期投资”、“存货”以成本与市价孰低规则进行期末计价;“长期投资”采用成本法或权益法进行会计核算等,都能够反映出该项资产的目前价值。而比重越来越大、受重视程度越来越高的无形资产却不能得到公平的“待遇”,这相对于已经到来的知识经济时代来说,无疑是会计理论与实务界的一件憾事。 3. 不便于与国际惯例接轨。《美国会计原则委员会第 16 号意见书》《美国会计原则第 17 号意见书》以及其他权威性会计文献,都对无形资产的报表揭示方法做出了详细的说明,要求每一项主要的无形资产都要单独列示在资产负债表中,企业若拥有大量的无形资产,必须在会计报表附注中更为详细地列出每一项的金额。无形资产摊销额,一般直接冲减“无形资产”账户,但也允许在资产负债表或附注中作为一个独立的项目来反映。《美国财务会计原则委员会 19 号意见书》要求:购买无形资产的支出必须清楚、明确地反映在“财务状况变动表”上,如果购入数额大的可确认的无形资产,应该单独列示。

为了在资产负债表中披露无形资产的原价、已摊销价值和摊余价值,为会计报表使用者提供全面的会计信息,企业应设置“无形资产摊销”账户,综合记录无形资产的累计摊销价值。摊销无形资产价值时,借记“管理费用”,贷记“无形资产摊销”。期末编制资产负债表时,把累计摊销价值列作无形资产的减项,并相应列示出“无形资产摊余价值”。除此之外,企业对已经发生的应予以资本化的研究开发费用,从账户中取出累计余额以“研究开发支出”项目列示。对于计入管理费用的“研究开发费用”,也应该在会计报表附注或财务状况说明书中予以披露,以便报表使用者了解有关的前瞻性信息。

笔者认为,在资产负债表中的“无形资产”项目之下像国外那样逐项列示其价值是没有必要的。因为资产负债表中的每一个项目,在会计账簿体系中几乎都有明细核算资料,如“应收款项”、“存货”、“固定资产”、“实收资本”等。如果在不同经济发展时期强调某项目或某几个项目的重要性就任意列示其详细资料,这就势必造成会计报表内容的庞杂、繁琐以及无休止的变动之中,不仅违反了会计核算的重要性和一贯性原则,而且也不利于会计报表使用者以简捷明快的方式进行阅读和理解。

会计报表对无形资产采取“零披露”方式是不妥当的,但完全否定“零披露”方式走向另一个极端也是不现实的。关键是要把握好谨慎性、配比性与相关性等会计核算一般原则遵守的度,既能够保证会计核算资料的清晰明了,又能够向报表使用者提供全方位的会计信息,通过引起各个利益集团对无形资产的重视而促进科学技术的进步。

目前,我国涉及无形资产的现行会计制度尚未形成体系,具体会计准则至今还没有正式出台,实际工作又亟须解决相关问题。但愿本文的一些建议能够对我国具体会计准则的尽快制定和实务工作的具体运用有所裨益。

## [参 考 文 献]

- [1] 文兴超,任小平.企业研究与开发费的会计处理探析[J].冶金财会,2000,(2).  
[2] 周永梅.研究与开发费用的会计处理[J].会计之友,2000,(5).  
[3] 中华人民共和国财政部会计司.具体会计准则(征求意见稿)[R].1995.

(责任编辑 邹惠卿)

## On the Valuation and Re-evaluation of Intangible Assets & Disclosing of Account Information

WANG He-xi

(Wuhan University Business School, Wuhan 430072, Hubei, China)

**Biography** WANG He-xi (1958-), male, Associate professor, Wuhan University Business School, majoring in the study of accounting theory.

**Abstract** There are various self-established valuation methods of intangible assets, from which different types of enterprises shall select one that best complies with their respective situations. The re-evaluation range of intangible assets, the method of dealing with account and the method of disclosing account information, which is proposed in the discussion manuscript of "Guiding Principle of Enterprise Accounting of China" shall be improved.

**Key words** valuation of intangible assets; re-evaluation of intangible assets; disclosing of account information