

【经济与管理】

对知识经济时代无形资产会计的思考

刘 杉

(西安统计学院,陕西 西安 710061)

摘 要: 随着知识经济时代的到来,以知识形态存在的无形资产在企业经济活动的作用和地位不断提高,建立在工业经济条件下的传统会计模式越来越显示出其局限性。从知识经济时代无形资产的基本概念入手,着重讨论了知识经济时代无形资产的确认、计量及摊销。

关键词: 知识经济;无形资产;确认;计量;摊销

中图分类号: F275.2 **文献标识码:** A **文章编号:** 1671-6248(2002)01-0027-03

Thought about Intangible Assets in Knowledge Economy

LIU Shan

(Xi'an Institute of Statistics, Xi'an 710061, China)

Abstract With the times of knowledge economy, intangible assets in knowledge form play an increasingly important role in the operations of modern business. The traditional accounting pattern under industrial economy, shows more and more its limitations. Based on the concept of intangible assets, the recognition, measurement and amortization of intangible assets in knowledge economy are emphatically discussed.

Key words knowledge economy; intangible assets; recognition; measurement; amortization

随着知识经济的到来,无形资产在企业的作用越来越大。知识经济是建立在知识和信息的生产、分配和使用之上的经济。其显著特征是知识化和无形化,在知识经济条件下,企业的生产经营活动以消耗的知识资本为主,企业间的竞争说到底知识资本的竞争,那么何谓知识资本呢?它是所有无形资产的总和,是企业运营不可或缺的重要因素。本文主要就知识经济条件下无形资产的确认和计量进行探讨。

一、无形资产的概念

关于要素的确认,国际会计准则委员会(IASC)在1989年公布的“关于财务报表编制和列报的框架”中这样定义:所谓确认是指符合构成要素定义并满足确认标准要求的项目填入资产负债表和损益表的过程。由此可见,确认包含要素定义和确认标准两个方面。

关于无形资产的定义,《国际会计准则》第38号

表述为:无形资产是为用于产品的生产和销售,为用于出租或为用于管理而持有的没有实物形态的可辨认的非货币资产。中国在2001年颁布并实施的《企业会计准则——无形资产》中这样表述:“无形资产是企业为生产商品、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。无形资产分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。可辨认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、特许权等;不可辨认的无形资产指商誉”^[1]。由此可见,中国企业会计准则对无形资产的定义基本与国际会计准则保持了一致,两种定义都只注重了无形资产的外部特征和企业持有无形资产的目的,而未触及它的本质属性。所不同的是中国企业会计准则继承了长期以来中国将商誉作为无形资产核算这一做法,但国际会计准则是将商誉放在企业合并的会计准则规范中。

在知识经济时代,知识和信息等无形资产占整

收稿日期:2001-09-11

作者简介:刘杉(1971-),女,辽宁铁岭人,西安统计学院会计系讲师,主要从事会计理论与方法研究。

1994-2016 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. <http://www.cnki.net>

个社会资产的比重显著增强。对一些高科技企业来说,它的比重甚至已经超过固定资产而位居企业首位。据资料表明,美国 1995 年很多企业无形资产占总资产比例已高达 50%~60%,如世界第一品牌可口可乐品牌价值已高达 478.78 亿美元,中国第一品牌“鲁能”也已高达 428 亿元人民币。在此条件下,企业的利害关系人迫切需要了解代表企业获利能力和竞争优势的无形资产的信息。面对信息使用者全新的需求,重构无形资产的定义无疑是有益和可行的。笔者认为,无形资产是企业为获取超额收益而长期据有或控制的,以知识形态存在的,能以货币计量的经济资源。它不仅包括中国企业会计准则中提到的专利权、商标权、著作权、商誉,还应该包括近年来出现的绿色产品的使用标志、ISO 质量体系 and 环保体系认证、计算机软件、企业品牌等。“以知识形态存在”是无形资产的本质属性,无形资产的形成不是物质的简单投入,而是伴随着长期艰苦复杂的智力劳动逐渐积累升华最后形成的,土地使用权不具有知识形态,故笔者认为其不应列入无形资产范畴。对为取得土地使用权而支付的出让金,记入相关的房屋、建筑物的价值,也可另立项目予以反映,在土地使用期内分期计入损益。

无形资产不具有物质实体,是一种隐形存在的感官无法触及的资产,但这种资产往往依托于一定的实体,实体依附性是无形资产的外部特征。如商标权通过产品的质量体现,专有技术和专利权通过机器设备、生产流水线等物质实体发挥效用,商誉内含于企业整体资产组合中。无形资产的价值总是与有形资产或产品的生产过程相伴而生的。超额收益性是无形资产的功能特性。在现代经济社会中,无形资产的增值呈上升趋势,使产品的附加值迅速提高,微软公司从几十万美元起家,用不到 20 年时间净资产达 510 亿美元,该公司有形资产的增值靠的是不断创新的专利权和专有技术等无形资产。无形资产就像化学反应中的催化剂,加速和放大了无形资产的作用,给企业带来超额收益。此外,无形资产还具有专有垄断性,无论是著作权、商标权还是专利权与专有技术,都与特定主体有关,其使用和处置具有专有性,在一定时期内形成知识垄断和市场垄断。同时,无形资产受法律保护,禁止非法使用。

无形资产确认的另一方面问题是确认的标准。按照国际会计准则和中国企业会计准则的要求,确认标准应包括:(1)与该项目有关的未来经济利益流入或流出的可能性。(2)在该项目具有能够可靠计量

的成本或价值的情况下。资产的确认应遵循实质重于形式的原则,根据经济实质,不拘泥于法律形式。如自创秘方虽未经注册,事实上已能为企业增效,可确认为无形资产。在知识经济条件下,无形资产的确认范围必须扩大,无形资产应该作为一类资产列示而非单一资产。据有关资料介绍,经济学中涉及的无形资产多达 29 项,目前美国资产评估公司所涉及的无形资产也达 20 多项,且有日益增多之势。除以上所列内容外,还有公司名称、服务品牌、业务伙伴、融资关系、长期顾客、职工的教育状况、业务能力、工作能力以及企业文化等。而现行中国会计实务中运用单项评估和整体评估的无形资产只有 12 项,列入财务会计系统的只有 6~7 项,多数无形资产未被确认和计量。尽管无形资产具有不确定性,确认时应持谨慎态度,但也应符合客观和如实向社会提供决策有用信息的要求。

二、无形资产价值的计量

计量就是把已确认的要素用金额计入资产负债表及损益表的过程。随着社会经济环境的变化,会计计量的对象发生了巨大的变化,如绿色产品标志,ISO 9000 系列国际质量体系认证以及网址等新无形资产的出现,使会计计量对象进一步扩展,同时冲击了传统会计的计量观念和基础。

在现实经济条件下,无形资产的计量多以投入价值为基础。投入价值观——历史成本计量基础,是以劳动价值理论作支持,计量的内容是劳动创造和转移的价值,计量的时间是交易实际发生时,并且不再作重新计量。中国企业会计准则规定以投入价值观为基础,对无形资产进行计量。资产的投入价值是指为取得资产而支付的价格。这种价格可能是实际的,也可能是预期的。无形资产可通过购买、自创、业主投入三个途径获得。按投入价值观,如果是业主投入无形资产,按资产各方确认的实际成本入账;如果是购入的,按实际支付的价款入账;如果是自创的,按取得时发生的注册费、聘请律师费等支出作为实际成本入账。现有的会计计量模式是工业经济时代的产物,厂房、机器设备、原材料等有形资产是工业经济时代资本的主要形态,会计的主要任务就是以投入价值准确、真实、客观地反映有形资产的数量及其变化^[2]。无形资产在工业经济中是微不足道的,其计量主要是借用有形资产的计量方法,按历史成本入账。

知识经济时代,有形资产的地位急剧下降,无形

资产的地位显著上升,生产经营以消耗知识资本为主。会计计量重心从有形资产转向无形资产,从财务资源转向知识资源,无形资产计量对企业财务状况的描述起着决定性作用。传统的计量手段无法适应知识经济的要求,因而在计量手段上需要革命性的变化。无形资产计量的关键问题是计量基础的选择,在知识经济条件下其计量应以产出价值为基础。产出价值观——现值计量基础,是以时间价值的现值作为计量基础。据此,无形资产的入账价值应是其未来现金流入的现值。如果无形资产有确定的产出交换价格,并在特定未来期限可以按此价格收到,那么可视为应收帐款。如果未来交换价格不确定,则可用现时的产出交换价格来代替。按照知识经济的定义,除反映知识资本的生产之外,更重要的是还涉及分配使用方面的经济信息,以投入价值为基础反映不能适应社会经济发展需要,如有些无形资产尽管具有明确的投入价值,但由于经营过程中的维护和发展,其所代表的未来能够创造的经济利益远远大于当初投入价值。又如有些无形资产可以确指,其未来所创造经济收益也可通过科学的方法确定,但未必有实际的投入价值。投入价值侧重于资产的过去的投入,相反产出价值更注重资产的未来产出。一个企业对一项资产产出价值的关注旨在实现资源的优化配置,使未来效用期内产出最大化。

在知识经济条件下,企业的竞争实为无形资产的竞争。知识和信息是企业关注的焦点。在充分考虑市场状态的情况下,无形资产的计量应与是否有利于企业目标的实现相结合。企业目标的实现依靠高质量的产出,只有投入,没有产出,绝对实现不了企业的目标。所以说,无形资产的计量以产出价值为基础是时代的要求。

三、无形资产价值的摊销

知识经济社会中,实物资产的作用减弱而知识资产的作用增强,产品成本中知识资源磨损价值所

占比重越来越大,如果无形资产还象现行财务会计那样核算,则产品成本会严重失真。因而计算产品成本时,应计算四大生产要素的消耗特别是知识资源要素的消耗,对于有些无形资产如商誉、企业品牌、管理方法等在摊销时,可保留其传统的核算方法,将其价值摊入管理费用;对于服务品牌、业务伙伴、长期客户等无形资产可以在其摊销时记入“经营费用”,也可以记入“管理费用”;对于职工教育状况、工作能力、业务能力等人力资源则应摊销记入成本;对产品的形成产生重大影响的一些技术、专利等无形资产则必须在摊销时记入产品成本,可增设技术、专利、人力资源等成本项目进行核算^[3]。

另外,适当调整无形资产的摊销期限。知识资源一方面具有可重复使用的特征,另一方面由于科学技术的日新月异,其更新换代的速度比较快,因而应适应其更新的速度调整其摊销的期限和方法。可以象当前固定资产加速折旧法那样采用快速摊销的办法,也可以适当缩短无形资产的摊销期限。这样,既能准确地核算无形资产,又能准确地进行知识产品成本的计算。

总之,在知识经济时代,资产的价值重心已从有形资产向无形资产转移,无形资产的内涵和外延都发生了很大变化,与此相适应无形资产会计也必然要有所创新,其确认、计量及核算应满足广大信息使用者对无形资产信息的要求,适时地调整确认的标准、计量的基础及核算方法。

参考文献:

- [1] 中华人民共和国财政部.企业会计准则——无形资产[S].北京:财政经济出版社,2001.
- [2] 刘 磊.知识经济——第三次经济革命[M].北京:中国大地出版社,1998.
- [3] 郭宗文.对知识经济时代会计创新的思考[J].财务与会计,2001,(1).