

无形资产会计研究 中的问题与改进

马德林 朱元午

(南京审计学院会计学系 210029 南京大学商学院 210093)

【摘要】文章以近两年来发表的无形资产会计文献为样本,分析和评述了我国在无形资产会计领域的研究现状和存在问题,提出了改进无形资产会计研究的建议。

【关键词】无形资产会计 现状 问题 改进

自 2001 年财政部颁布实施《企业会计准则——无形资产》以来,理论界和实务界依然围绕无形资产会计的相关问题进一步展开深入的探讨。人们充分地认识到,在国际竞争日益激烈、知识经济凸现的形势下,在当今社会财富和经济增长越来越表现为无形资产驱动的条件下,研究无形资产会计尤其重要。本文就近两年来的有关研究无形资产会计的研究文献*,从研究主题、研究方法和研究结论三个角度,分析评述我国当前无形资产会计研究的现状和存在的问题,以期提出改进建议。

一、无形资产会计研究现状

1. 关于传统无形资产会计研究

本文所指的传统无形资产会计研究主要是无形资产准则已经涉及并规范的内容。目前主要围绕以下八个方面展开讨论:(1) 准则研究;(2) 笼统的无形资产会计;(3) 无形资产评估;(4) 研发费用;(5) 商誉;(6) 土地使用权;(7) 其他权利;(8) 转让/摊销/减值。由此可知,研究集中于无形资产准则(会计)、商誉和研发费用问题。基本观点如下:

(1) 无形资产范围应当扩大。正如有研究者(王广庆, 2004)所言,随着科学技术的发展,企业自创的无形资产和人力资本在企业发展中的作用在不断增强,企业会计准则不应遗漏这些无形资产:市场资产(如企业品牌、客户名单、营销渠道等)、智力资产、人力资源、使用型资产、组织管理资产和其他资产。这些资产共同特点是无形且能带来未来经济利益,而目前无形资产准则中关于无形资产的确认范围过窄,无法适应会计信息披露的本质需要。

(2) 研究开发支出的费用化与资本化之争,倾向于分阶段处理。许多研究者认为参考国际会计准则,应将研究与开发视为项目发展的不同阶段(研究阶段和开发阶段)分别采用不同方法,设置相关会计科目进行反映,而不应该搞一律费用化处理。这样做不利于企业科技创新和开发,也不利于企业的发展。

* 本文以 2003 年 1~9 月发表在《会计研究》《财务与会计》《财会月刊》《商业研究》上有关无形资产会计研究文献为对象进行分析,统计结果详见中国会计学会网站. [www. asc. net. cn](http://www.asc.net.cn)

(3) 改进无形资产摊销方法, 正确反映技术变革对无形资产经济寿命的影响, 同时考虑不同无形资产经济特性。许多研究者认为, 无形资产摊销不能简单使用或仅仅使用直线法, 而应当根据该无形资产经济寿命和经济特性来选择。如有人认为, 研究费用资本化后, 不应当再摊销, 否则就重复计入相关费用; 有人以汽车牌照为例, 认为汽车牌照作为一种特许权, 不存在损耗问题, 更不用说应当摊销。有人则模仿固定资产折旧方法, 提出无形资产摊销方法也可选择双倍余额递减法和年数总和法。

(4) 充分披露无形资产会计信息, 不应当仅仅披露无形资产的期初、期末数以及无形资产减值准备计提, 而应当充分披露企业无形资产拥有情况、研发开展情况、后续计量情况等。

(5) 深入研究无形资产价值评估和商誉问题。无形资产难计量性是从事无形资产研究的动力之源, 尤其在对自创无形资产的自我价值计量上。根据目前会计准则, 自创的无形资产在研究开发成功之时, 才可以将依法律程序取得了无形资产 (依法界定为无形资产) 时发生的注册费和律师费予以资本化。现实状况是除少数一些无形资产可以有法可依外, 许多无形资产界定即无形又缺少法律依据。故是否可以作为无形资产人们仍心存疑虑, 如企业的组织资本、社会资本等, 理论研究中已经提出了一些评估方法。作为一种突破, 当发生企业购并活动, 确定被并企业价值时, 无形资产价值评估成为了一种急待研究和解决的问题。在企业购并过程的价值评估中, 出现两个主要问题: 第一、原来不确认、没有确认的无形资产, 如何评估出无形资产的价值。如当前国有企业改制过程中造成国有资产重大流失的原因之一就是评估中无形资产被忽视或低估 (忽视是指大家均知道企业中存在重要的“无形资产”, 但会计记录的账面不存在, 低估是指评估出的无形资产价值远低于该无形资产的内涵价值或公允价值)。第二、企业购并中发生的商誉问题和企业经营中自创商誉的问题。

商誉问题是传统无形资产会计研究中研究最多的问题, 主要围绕商誉本质、商誉的会计处理、商誉摊销问题展开。有观点认为应当将人力资本会计从商誉中分离出来, 因为商誉概念中包含了人力资本作用的因素。有人认为应当将商誉从无形资产准则中独立出来, 单独制定商誉会计准则。有人认为应当对自创商誉进行会计处理, 并提出相应的自创商誉的评估方法。有人则从合资、合伙企业投资、退伙方面提出核算自创商誉的必要性。对负商誉, 有观点认为应当区分调整性商誉、暂时性商誉和长期性商誉分别进行会计处理。普遍认为, 对商誉不应进行摊销, 而应当进行减值测试。

(6) 在土地使用权和其他权利方面。研究者认为土地使用权是否转入相应的在建工程或固定资产, 应当区别是一般企业还是房地产开发企业选择不同的会计处理方法。其他权利方面, 《会计研究》发表两篇文章值得大家思考, 一篇关于汽车牌照的会计核算方法探讨 (邵红霞等, 2003), 另一篇关于用益物权的会计探讨 (马贤明等, 2004)。对这两种权利, 无形资产应当如何应对, 文章提出了自己的观点。

2 关于人力资源会计

人力资源会计指涉及人力资源、人力资本会计或人力资源价值会计研究的内容。目前主要围绕以下四个方面进行研究: (1) 人力资源会计; (2) 人力资源价值及其计量; (3) 人力资源评估; (4) 人力资源财务。相对而言, 笼统进行人力资源会计研究占多数, 可能原因在于资源的难计量性。基本观点如下:

(1) 人力资源会计方面。在知识经济条件下, 人力资源在企业中的作用越来越大, 而且符合资产的定义, 应当将人力资源纳入会计报表体系。研究者分析了人力资源成本会计、人力资源价值会计和人力资源权益性质, 提出了将人力资源纳入核算后的会计报表结构。还有研究者从人力资源难抵御财务风险性、货币计量困难性和纳入后带来的道德风险、会计核算前提出发, 否定了将人力资源纳入会计体系的可

行性。

(2) 人力资源价值及其计量方面。人力资源价值可从投入（成本会计）和产出（价值会计）两个角度计量。多数研究者从产出角度提出了计量人力资源价值的数学模型，具体又分为人力资源群体价值模型、人力资源个体价值模型、人力资源分配价值模型、人力资源绩效价值模型、人力资源未来群体价值模型和人力资源未来个体价值模型。有的从影响人力资源价值多因素角度设定众多参数，设计货币计量模型。也有研究者从非货币计量角度设计模型及其参数，对人力资源进行价值计量。

(3) 人力资源评估实质是人力资源价值计量的延伸。有观点认为，可以构造实物期权，运用期权定价理论对人力资源价值进行评估。有的认为，由于人力资源评估对象具有典型的无形性、不确定性和市场不成熟性，对人力资源评估应当在综合运用已有人力资源评估方法基础上，用不确定性支付方法解决人力资源评估中存在的问题。而有人认为企业重构重点是人力资本重构，可以通过经济效益评估和非经济效益方法进行评估。

(4) 人力资源财务主要涉及了人力资源融资问题和在考虑人力资本情况下传统资本结构如何确定的问题。这是人力资源会计研究中出现的新的研究亮点，值得关注。

3. 关于智力资本会计研究

智力资本会计的文章相对不多，主要涉及智力资本与人力资本内涵界定、智力资本纳入会计体系时必须考虑的确认、计量、记录和报告问题。对智力资本会计研究不多，可能原因是在理论上对智力资本与人力资本如何划分没有定性，如有学者（朱学义，2004）认为智力资本应包括知识资本、智能资本和拓创资本，智力资本会计体系应当从资产和权益及其分配体系等方面对现行会计体系进行设计和改造。另有研究者认为（邱立丽，2003），智力资本主要应核算科技人员的科研能力和高层管理人员的管理能力，并在此基础上讨论了智力资本参与会计核算的确认、计量、报告等问题。同时许多人可能认为智力资本的关键或核心是人力资本，所以就更多关注人力资源会计问题了。

二、无形资产会计研究现状的评论

1. 关于无形资产研究对象问题

无形资产研究对象扩大化趋向表明无形资产内容将随着经济环境发展变化而变化，从而有必要对无形资产概念进行进一步统一和规范。随着信息技术发展和知识经济社会来临，品牌会计、人力资源会计、智力资本会计、知识资产会计应运而生；市场资产、客户资源、公司关系等也已纳入人们研究的视野。因此，随之而来的问题有（1）它们也是无形资产吗？无形资产概念该如何界定？看起来确实“无形”的组织资本、企业文化是否也该纳入无形资产研究范围？（2）人力资源会计与智力资本会计又有何不同？相互关系又如何？他们是否也属于无形资产范畴？智力资本会计核心是什么？（3）商誉本质究竟是什么？是购并方的权益代价还是被并方的自创商誉价值实现？商誉会计是否应当从传统无形资产准则中独立成章？传统定义认为商誉代表的是企业所拥有的超额收益能力，它是否代表了或就是企业的核心竞争力？核心竞争力会计（汤湘希，2004）替代、置换商誉会计？美国2001年发布《商誉及其他无形资产》准则（SFASNo. 142）取消了对商誉的摊销改为每年进行商誉的减值测试，理论上意味着什么？等等，这一系列问题目前理论界没有形成共识，还需我们作进一步深入研究。

2. 关于无形资产价值计量的研究

(1) 无形资产初始计量问题。一般而言，对外购无形资产以取得成本计量是大家的共识。因此核心问题是自创无形资产（如研究开发支出、企业信息化建设中的网站支出等）、自创商誉能否计量、如何计

量依然没有共识。是依投入价值计量还是产出价值计量，是分阶段还是一次计量没有共识。在理论上依该项资产未来现金流量折现是恰当方法，然而其现实操作性如何？是否存在操纵之嫌？人力资源价值计量或智力资本价值计量，许多研究者提出了数量化模型，问题是这些模型的科学性如何？如何实现可操作性？社会认可度如何？没有深入研究。

(2) 无形资产后续计量问题。我国会计准则规定，对无形资产后续计量采用以其成本减去其累计摊销额和累计减值损失后的余额作为其账面价值，禁止企业采用重估价进行重估价计量。这种规定，忽略了一个重要问题就是有些无形资产并不是一次形成，不是一次简单投入的结果，它需要后期不懈的开发和维护，这些支出简单作为当期费用处理是否合适？值得商榷。

3. 无形资产会计信息披露的研究

关于无形资产会计信息披露是近年来理论界关注的一个焦点。葛家澍（2004）认为，无形资产信息披露的不对称性导致的经济后果是“极度的信息不对称性的信息缺乏信号传递功能和缺乏透明度。……留给投资者一种浑浊、最小的、不充分的和缺乏透明度的信息”。这种“无形资产信息披露的缺乏将导致‘劣币驱逐良币’及企业价值的低估”。实验研究表明，会计目标是向利益相关者提供决策有用的会计信息，而传统的财务会计报表只考虑了一个企业按照现行会计准则可以确认为无形资产的无形资产历史信息，而未能按照未来经济利益来计量和披露无形资产。会计实务的此种现状严重扭曲了财务报告的有关信息，从而误导投资者对公司价值判断和相应决策。即使计量困难，也不应该成为表外信息披露的障碍。因此，如何在表外充分披露包含无形资产价值的信息成为当前理论界应当解决的问题，目前专门研究和讨论无形资产信息披露问题的文章不多。

三、无形资产会计研究亟需的创新与改进

综观近两年研究的问题，一直都是无形资产研究的基本问题，这些问题没有完全解决，经济社会、科学技术的发展又带来了新的无形资产问题，同时，无形资产的价值评估或计量也没有更多创新，似乎无形资产研究陷入了研究的困境。我们认为，无形资产研究需要进行创新和改进。

1. 加强对无形资产基本理论的研究，寻求对无形资产已有基本理论的突破

科学技术的日新月异及经济环境的急剧变迁，凸现了无形资产对企业价值的驱动作用。“当今社会财富和经济的增长主要受无形资产的驱动”（Lev, 2001）的论断已获得普遍认可。但会计的发展并未充分“反映”这一新现象，正如上文分析，经济社会发展产生了形形色色的“无形资产”，而如何将这“无形资产”界定为会计意义的“无形资产”是会计学面临的真正挑战。我们认为有两点值得研究：第一，无形资产的会计确认、计量、记录和报告是无形资产会计基本理论的支撑，对各种各样的“无形资产”进行会计确认首先必须加强无形资产会计基本理论的研究。第二，由于各种无形资产性质不同、表现形式各异、在企业发展中的作用方式也不尽相同，若简单将这些“无形资产”归并到会计的“无形资产”是否能达到会计基本目标值得我们深入思考。我们认为应当突破传统无形资产会计的基本理论，如可否不笼统地使用无形资产这一概念？从其种类或大项的特点入手，研究其确认、计量和报告问题？

2. 加快相关法律制度研究与完善，使无形资产相关研究成果真正发挥作用

在现实经济生活中，无形资产的会计问题主要受到两个基本条件的限制：其一是无形资产本身，也即它本身会计确认和计量上的不可靠性；其二是既定产权制度和分配制度的可容许性，如在以无形资产投资方式、投资比例、成果分配上，现行的法律制度存在相当的限制。因此，当这两个条件现实存在并且在可

以预见的未来不能出现重大改变时，许多有关无形资产会计的研究成果都难逃空中楼阁的命运。因此，为了使相应的研究成果发挥实际的作用，避免出现无形资产会计研究成果与现行产权制度、分配制度相冲突，应当加快相关法律制度的研究与完善。

3. 有限摆脱对有形资产研究路径的依赖，从无形资产的特点出发研究其确认、计量、报告和管理问题

我们认为，无形资产的本质特点是“无形”，这一特点导致它的价值可能分布在零至很大的区间，并且其价值本身和价值变动的频率和幅度都具有很大的不确定性，这些都会进一步导致对其进行会计确认、计量、报告和管理难度。具体而言，无形资产的构成有多种类别和形式，而它们之间又具有不同甚至完全不同的特征；无形资产的历史成本往往都是靠不住的，或者其靠得住的时间很可能是相当短暂的；无形资产能够给企业带来的未来经济利益流入也充斥着变数。这些都意味着无形资产真正从属于资产的理由其实并不很充分，而以可靠性和历史成本为核心的有形资产会计研究路径是否都适用于无形资产，也就值得进一步商榷。当然，如果考虑到无形资产毕竟还具有资产的某些属性，若想完全摆脱有形资产会计的制约也许是不现实的，因此，要有限摆脱有形资产的研究路径，否则，对无形资产的研究将很难取得期望的成效。而这样做的基本路径是否可以“以谨慎原则指导——分类无形资产特征研究——非历史成本计量属性研究——非稳值货币计量尺度研究”值得我们思考。

4. 对无形资产也应尝试应用实证研究方法

尽管迄今为止会计理论宝库中的绝大部分成果都是规范研究的贡献，而规范研究正面临巨大挑战，尽管实证研究具有它的优越性，而目前盛行的实证研究也存在着一些问题，但是我们还是主张规范与实证相结合的研究方法。就无形资产的研究而言，我们通常看到的大都是采用规范研究方法，使人读起来感到有些沉闷，而且有些文章做得并不很规范：有的演绎前提并不成立；有的逻辑不够严密；有的论证尚欠充分；有的前后矛盾甚至偷换论题。这些都是规范研究值得改进的方面。然而，另一方面的情况是，实证研究却很少有无无形资产方面的选题。是无形资产不值得进行实证，抑或是很难实证？对此，人们尚不知其所以然。我们呼唤从事实证研究的学者不妨一试，这对检验和完善无形资产会计规范研究应当大有裨益，特别是进行实地研究。实地研究（朱元午，2004）一般指研究者深入到调查现场，利用观察、访问、座谈等方法收集少数单位多方面信息，以便对调查对象作深入的解剖分析的一种研究方法。因此在无形资产研究中开展实地研究，应当可以大有作为。

主要参考文献

- 邵红霞、郑玲俊. 2003, 关于出租汽车运营企业出租汽车牌照会计核算方法的探讨, 会计研究, 9
- 王广庆. 2004, 对我国无形资产准则的一些思考, 会计研究, 5
- 马贤明、郑朝晖. 2004, 用益物权会计初探：以路桥收费权为例, 会计研究, 7
- 朱学义、黄元元. 2004, 我国智力资本会计应用探讨, 会计研究, 8
- 邱立丽. 2003B, 智力资本会计探微, 财会月刊, 5
- 汤湘希. 2004, 商誉会计的终结与核心竞争力会计的兴起, 会计之友, 7
- 朱元午、朱明秀. 2004, 实证研究的先天不足与“后天”缺陷, 财经理论与实践, 4
- 葛家澍、杜兴强. 2004, 无形资产会计的相关问题：综评与探讨（上），财会通讯, 9

English Abstracts of Main Papers

Revaluation of the Accounting Law From the Jurisprudence Perspective

Xu Jialin Zhang Hualin

Over the past two decades, in the course of drafting and amending the Accounting Law, more have been taken into account from technical accounting issues side rather than from jurisprudential issues side. The legal status of the Accounting Law determines that it should play a connecting link role between the Constitution and the accounting regulations. The Accounting Law should define its contents at social attributes level rather than technical level. The Accounting Law should obey the state will and, as a law, should have the feature of generality and predictability. It should also have a legal conceptual framework underlying its setting. Both accounting and legal professionals should work together to ensure their respective role in the law making has been played properly. Finally, the paper indicated that the basic requirements from the jurisprudence perspective should be followed as well at the enforcement level.

Exploration of the Measurement Issues for Assets

Huang Zhongsheng

After analyzing the assets valuation issues from the requirements of qualitative characteristics of accounting information and accounting objective, the paper concluded that the assets can not be measured all at its value. There is still necessary and reasonable basis to measure the assets at their cost. It is suggested that all of the assets can be divided into two kinds, one can generate cash flow individually and the other can not. The paper concluded that the assets, which can generate the cash flow individually, can be measured at its value and the assets, which can not generate the cash flow individually, should be measured at its cost. Finally the paper explored the conditions needed when applying different measurement basis for assets.

The Limitations and Improvements of the Accounting Research on Intangible Assets

Ma Delin Zhu Yuanwu

The paper analyzed the present status and explored the issues existed in intangible asset accounting research in the past two years, based on the literatures in this respect published in the following four Journals, the Accounting Research, Finance and Accounting, Business Research and the Journal of Finance and Accounting. The paper finally made some suggestions on how to improve China's intangible asset accounting research.

Voluntary Information Disclosures: Information Rent and Regulation

Wang Xiongyuan

Voluntary information disclosures can reduce information asymmetry. Gaining information rent is the main motive of voluntary information disclosures. There may be some disclosure problems about voluntary information disclosures. Therefore the voluntary information disclosures should be regulated in order to ensure their quality. For this objective, manager market and ex-post punish mechanism should be established.

The Disclosure, Analysis and Interpretation Mechanism of Public Company Financial Reporting

Fang Hongxing

This paper focuses on the disclosure, analysis and interpretation mechanisms of public company financial reporting. There are two key factors for the financial reporting regime based on disclosure to operate effectively, the first is to disclose the financial reports, and the second is to effectively use the disclosed financial reports. The first one depends on the disclosure mechanism of public company financial reporting, among which the key elements include the disclosure rules and procedures. The second one relies on the analysis and interpretation mechanisms, which mainly fall back on the functions of markets intermediaries such as securities analysts and rating agencies. The paper takes theoretical explorations and institutional analyses on those mechanisms and their elements, then studies the related status and problems in China, and draws some helpful findings and improving suggestions.

A study on the Survey of the Accounting Information Used by the Bank Lenders

Rao Yanchao Hu Yinling

Lender's using of accounting information is not only a theoretical issue about the accounting information usefulness for decision