

无形资产会计计量若干问题探讨会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/542/2021_2022__E6_97_A0_E5_BD_A2_E8_B5_84_E4_c74_542269.htm 为了不断适应社会主义

市场经济快速发展的需要，进一步规范企业无形资产事项的会计核算及相关信息被巴，提高会计信息质量，财政部制定了《企业会计准则——无形资产》。但会计理论界对无形资产的认识至今仍未统一，特别是对那些具有无形资产特征的、不可辨认的项目是否应该确认为无形资产，争议较大。

诚然，鉴于无形资产的不确定性，确认时应该持谨慎态度。

但也应该能符合客观和如实提供决策信息的要求，不能让某项资产游离于会计记录及财务报告之外。因此，本文就目前会计理论界争议较大的品牌、研究开发费项目的确认、计量及其会计处理提出一些个人的看法，以供参考。

一、关于品牌资产的会计计量 品牌是产品符合市场需要的综合标志，主要包括商标、商誉、产品质量乃至售后服务水平等。无形资产会计核算办法规定：品牌资产的价值只能部分确认或完全不反映在企业帐面上。因此，企业从外单位购入商标权时，可将其购买成本及附属费用予以资本化，计入无形资产。而企业自创的商标权的入帐价值，却仅是依法取得商标时所发生的注册费、聘请律师费以及其他相关支出。对商誉的处理，一般做法是：企业只有在合并或兼并其他企业时，才可以将购入企业的商誉纳入无形资产核算范围。这样处理的理论依据是：商誉的存在及其价值，必须通过产权交易得到交易双方的证实和认可。如果没有通过交易来验证。商誉的价值就不能予以确认。自创商誉不能在形成之时确认为无形资产

是因为：商誉的形成受到多种因素的制约，即使在专为形成商誉而支付了费用的情况下，也会因为无法确认其究竟为形成商誉产生多大可以用货币计量的作用。因此，从稳健性原则出发，只有在产权交易转让时，其价值才可以计量，并确认为无形资产。品牌是企业产品高附加值的资产项目。企业的品牌价值既不是天生的，也不能一劳永逸地拥有。企业的品牌价值需要企业不懈地开发和培育。譬如，为了展示企业总体形象，让消费者忠诚于自己的产品，企业必须花费一定数额的广告费、宣传费等。但是，现行会计准则规定，企业发生广告费、宣传费以及为保护企业所拥有的商标权的合法权益，对侵犯商标权的行为进行诉讼等所发生的诉讼费、聘请律师费等，应作为期间费用，计入当期损益。企业的商标权、商誉等如同企业的其他资产一样，是投资的产物，但他们的价值分别被归集于销售费用、管理费用等帐户，无法在财务报表中予以真实体现。随着企业重组并购的不断升温，以及近年来较大商誉交易实例的不断出现，传统的商誉理论已不再适应社会经济新形势的发展需要，必须进行适当的改革创新。传统理论对商誉的确认是以收付实现制为基础的，它不符合权责发生制的核算原则，也没有真实及时地反映企业超额盈利能力的信息。特别是在企业并购价格中包含的商誉价值较大时，只在完成交易时才予以确认，显然是不合理的。这种做法有悖于会计信息的相关性和可靠性，既不能满足经营者正确报告受托责任的要求，也不能满足与企业有利害关系的各方利用会计信息进行经济决策的需要。从理论上讲，企业并购时确认的商誉实际上早已存在于被并购企业之中，只是因为这部分价值在以往的会计处理中未被资本化，

帐面上没能反映出来而已。品牌资产的价值大小决定于其在多大程度上能够转化为经济利益收入。从某种意义上来说，品牌是可以计量的。怎样使品牌资产作为一种对传统资产负债表有补充、完善作用的项目逐步规范发展，直到找出一种更加科学的方法列示于资产负债表中，是会计理论联系实际首先需要解决的问题。目前，关于品牌中商誉的量化问题争议颇多，无法形成统一意见。一般来说，企业的超额利润可视为品牌资产带来的收益。因此在找到能以正确公允的价值确认企业品牌资产的办法前，可采用以下办法进行品牌资产的计量：
$$\text{企业品牌资产的价值} = \frac{\text{企业利润总额}}{\text{行业净资产利润率}} - \text{企业帐面净资产}$$
同时，企业还可以在财务报告中揭示本企业品牌市场的占有率、分布情况及其销售额在行业中的排名等，以帮助投资者对企业品牌资产的正确认识。

二、关于研究开发费的会计计量如何确认和核算研究开发形成的无形资产也是会计理论界争论的焦点。1993年实施的“两则”、“两制”中未提及研究与开发费用。在会计核算实践中，通常将研究与开发费用视同“技术开发费”，全额进行费用化，并列入管理费用。《无形资产准则》对无形资产的有关项目作了更加明确的规定：自行开发并依法申请取得的无形资产，其入帐价值应按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定；依法申请取得前发生的研究与开发费用，应于发生时确认为当期费用。该具体会计准则关于研究开发费的这一规定，是对其核算作出了规范。但从准则的具体条款来分析，无论研究开发成功与否，其依法申请取得前所发生的支出全部作为费用化处理。这种做法与原实践中的做法没有根本性的改变。如果研究开发成功，予以资本化的也只是依

法取得时发生的注册费、律师资等，这笔支出相对于大多数研究开发项目在研究开发过程中所花费的资金来说，是微不足道的。因此，这种处理也有不尽合理的之处：1.不符合收益性支出与资本性支出的划分原则。研究开发资在研究开发过程中往往投入金额较大，投入的时间不一致。如果研究开发成功，企业将在以后各年度内直接受益。此时，研究开发费应属于资本性支出。如果，在这种情况下仍将研究开发期间发生的各项支出全部列作费用处理，显然违背了会计基本准则的收益性支出与资本性支出的划分原则。2.不利于正确评价企业经营业绩。企业的技术开发能力关系到企业的市场竞争力的大小，研究开发资的多少是预测企业未来发展的一个重要指标。如果把研究开发苗全部费用化处理，作为利润的减项列入当期经营成本，那么，这笔开支的收益可能要等若干年以后才能反映出来，这就为正确认定企业的盈利带来了问题。假如某企业实力不是很强，总经理的任期也难以预知，这时，为了保证近期的净资产收益率，以追求短期帐面高额利润，企业就有可能作出少投入或不投入研究开发荣的决策，企业的发展就会受到影响。如果另一企业为了自身的长远发展，投入了大量的研究开发费。由于该项投入无法在资产负债表中单独列示，投资者就无法知晓企业在这方面的投入。比较这两个企业利润时，就有可能得出不真实的结果，甚至误导投资者。同时，如果将数额较大的研究开发费计入当期损益，势必会影响会计核算的正确性和企业不同会计期间经营成果的可比性，不利于对企业不同期间经营业绩的正确评价。3.研究开发成果资本化值过低。任何一项研究开发项目，其最终是否能因取得成功以及能给企业带来的经济

利益等，都具有很大的不确定性。把研究开发费计入当期损益，体现了会计处理的谨慎性原则。但是，当在大量的前期研究开发的基础上，项目开发获得了成功，即使允许将其资本化，也无法将研究开发期间已计入各期损益的研究开发费用，一找出、归集，并计入无形资产。实际上，在该项研究开发成果产生效益期间，与其相配比的成本中已经缺少了前期的研究开发费用。在研究开发项目取得成功时，只将依法取得无形资产时发生的注册费、律师费等予以资本化，相对于整个研究开发期间发生的各项费用，显然存在研究开发成果资本化值过低的不合理性。综合分析，研究开发费的会计计量可采用以下方法：1.设置“研究开发”和“研究开发失败准备”帐户。“研究开发”是一个资产盘存帐户，用以归集企业研究开发项目过程中所发生的各项支出。“研究开发失败准备”是“研究开发”的备抵帐户，核算企业按期计提的研究开发失败准备金。具体会计处理方法：（1）发生各项研究开发费用时，借记“研究开发”，贷记料、工、费等有关帐户。（2）按一定比例分期计提研究开发失败准备金时，借记“管理费用”，贷记“研究开发失败准备”。（3）研究开发成功时，先将已计提的研究开发失败准备冲转，然后按该项目研究开发过程中所发生的全部费用减去已计提研究开发失败准备的净额进行资本化。亦即，借记“研究开发失败准备”，贷记“研究开发”（已计提研究开发失败准备部分）；同时，借记“无形资产”，贷记“研究开发”（全部研究开发费用减去已计提研究开发失败准备的净额）。（4）若研究开发失败，则转销“研究开发”、借记“管理费用”（未计提研究开发失败准备部分）、借记“研究开发失败准

备”（已计提研究开发失败准备部分），贷记“研究开发”〔总额〕。2.将研究开发费用在财务报告中单独列示。可将“研究开发”及“研究开发失败准备”的期末余额在资产负债表中列示，这两个帐户备抵后的余额作为研究开发净额，在资产负债表的资产项目中单独反映。对于当期列支的研究开发费的绝对值以及产品销售额的百分地等，可在财务报告说明书中加以揭示，让投资者能够充分利用企业公布的财务信息资料，分析企业研究开发项目的投入情况，以便进一步作出投资决策。百考试题编辑整理 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com