

# 无形资产确认和计量中的会计职业判断

万 迈

(浙江树人大学管理学院 杭州 310015)

**【摘要】** 会计职业判断是会计改革的必然要求,也是会计准则对会计人员的必然要求。本文分析了无形资产确认和计量中涉及的会计职业判断问题,并列举软件行业上市公司对于无形资产确认和计量中会计职业判断的不同运用,以帮助会计信息使用者提高识别能力,增强会计信息可用性。

**【关键词】** 会计职业判断 无形资产 会计确认 会计计量

会计职业判断就是会计人员在会计法规、企业会计准则、国家统一会计制度和相关法律法规约束的范围内,根据企业理财环境和经营特点,利用自己的专业知识和职业经验,对会计事项处理和财务会计报告编制应采取的原则、方法、程序等方面进行判断与选择的过程,即对企业应采用什么样的会计政策进行判断与选择。一言以蔽之,会计职业判断是会计人员运用会计政策、会计制度和会计准则,对本企业的经济活动和财务业务进行会计处理的能力。

会计职业判断包括会计确认标准判断、会计计量基础判断、会计政策判断和会计报表信息判断。通过分析会计职业判断在会计处理及信息披露中的运用,既可以提高会计人员的职业判断能力,使得会计信息质量得到进一步提升,又可以使信息使用者明确会计信息的来源和根据,使会计信息更好地为经营和投资决策服务。

无形资产由于自身具有的特殊性,在其确认和计量过程中会涉及多项会计职业判断。比如,同一行业不同公司、同一公司不同阶段,会计政策对同一项业务有不同的规定,因而对其进行的会计职业判断也不同,从而引起无形资产项目确认和计量上的差异,并影响会计信息的披露。

本文就无形资产确认计量中的会计职业判断进行探讨。为了方便说明问题,本文以若干软件行业上市公司2009年年报为例,分析比较会计职业判断在若干上市公司无形资产项目确认和计量中的应用,从而帮助信息使用者正确运用会计信息进行经营和投资决策。

## 一、会计职业判断在无形资产确认中的应用

**1. 无形资产的初始确认。**无形资产确认是指将符合无形资产确认条件的项目,作为企业的无形资产加以计量并将其列入企业资产负债表的过程。《企业会计准则第6号——无形资产》(CAS6)规定,某个项目要确认为无形资产,首先,它必须符合无形资产的定义,即无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。其次,它还要符合两项条件:①与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业;②该无形资产成本能够可靠地计量。

产生的经济利益很可能流入企业,是无形资产确认的基本条件之一。会计实务中,要确定无形资产创造的经济利益是否很可能流入企业,需要实施职业判断。在实施职业判断时,需要考虑如下相关因素:企业是否有足够的人力资源、高素质的管理队伍、相关的硬件设备、相关的原材料等内在因素来配合无形资产为企业创造经济利益;是否存在相关的新技术、新产品对无形资产相关的技术或据其生产的产品市场产生冲击等外界因素影响。总之,在进行会计职业判断时,企业的管理部门应对无形资产在预计使用年限内存在的各种因素做出客观、合理的估计。

成本能够可靠地计量,是无形资产确认的又一项基本条件。对于无形资产来说,这个条件显得十分重要,因为成本的可靠性关系到价值的准确性。无形资产成本能否可靠地计量,关系到无形资产价值的确认和计量是否准确。特别是自创无形资产和除外购以外其他特殊方式取得的无形资产的成本计量,由于其复杂性因而显得尤为重要。

从软件行业上市公司披露无形资产的情况来看,部分公司没有列示无形资产的确认标准;有些公司列示了无形资产准则中提到的确认条件,如深圳和光现代商务股份有限公司2009年年度财务报表附注第16条提出无形资产的具体确认依据是CAS6关于无形资产的定义:无形资产系指本公司拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。

**2. 研发阶段的划分。**研究开发是企业无形资产来源之一,我国现行会计准则对研发会计处理做了较大变更以后,上市公司对自行研发给予了更大投入,2006年会计准则实施以来,上市公司自主开发支出资本化的金额呈现出了逐年增长的趋势。据统计,2007~2009年,上市公司自主开发支出资本化金额分别为27.21亿元、75.32亿元和104.17亿元。三年平均开发支出达到了68.9亿元,平均增长了153.22%,反映出开发支出资本化政策的积极效果。

CAS6第二章第七条规定:企业内部研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。该条还规定,研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的

有计划调查。CAS6 应用指南进一步对研发阶段的划分标准作出了规定:研究阶段是探索性的,为进一步开发活动进行资料及相关方面的准备,已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。相对于研究阶段而言,开发是指在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。而开发阶段应当是已完成研究阶段工作的阶段,在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。

很多公司在报表附注中并没有披露研发阶段的划分标准;部分公司引用了会计准则及其应用指南中的规定,如江苏金智科技股份有限公司 2009 年年度财务报表附注提出的标准是:研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于一项或若干项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。这些判断指标与 CAS6 的规定完全一致,无疑是正确的。

但研究阶段和开发阶段有时很难区分,从而导致研发支出的会计处理常常会因时、因地、因对象的不同而出现差异。关键是准确判断、灵活把握;否则,硬性规定哪些费用应该资本化、哪些费用应该费用化,在实务中既难操作,又有较强的主观性。研究与开发阶段的划分直接影响着企业资产负债表中开发支出项目和利润表中管理费用项目的计量和列示。

**3. 开发支出的确定。**划分研究和开发阶段以后,对于开发阶段的支出要满足五项条件以后才能列入“开发支出”,按照 CAS6 第二章第九条的规定:企业内部研究开发项目开发阶段的支出,同时满足下列条件的,才能确认为无形资产:①完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性;②具有完成该无形资产并使用或出售的意图;③运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场;④有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产;⑤归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。对于这五个条件是否满足,不同公司因为种种原因,其会计处理方法有所不同,从而影响到对无形资产的正确确认。

在笔者搜集的这些软件行业上市公司 2009 年年报附注中,大部分只套用准则,而小部分上市公司在套用准则规定以外增加了符合公司情况的具体要求。比如,欣网视讯科技股份有限公司 2009 年年度财务报表附注中对于其开发阶段的支出在准则规定的五个条件以外增加了一条,即“运用该无形资产生产的产品周期在 1 年以上”。又如,北京华胜天成科技股份有限公司在 2009 年年报附注中提到:“本公司相应项目在满足上述条件(即准则规定的五项标准)、通过技术可行性及经济可行性研究形成项目立项后,进入开发阶段。”

可见,对开发阶段的会计职业判断也具有一定的主观性,资本化的五个条件在具体实施中比较难以把握。更为重要的是,技术上的可行性往往在开发的后期才能确定,而此后开发费用支出相对较少,因此只对技术上达到可行性之后的开发

费用支出进行资本化确认,不能客观地反映该无形资产的成本,其结果账面价值与其真实价值仍有较大差别。由于会计准则规定的五个条件弹性较大,导致不同公司需要对此进行职业判断,从而直接影响着资产项目和损益项目的金额。

## 二、会计职业判断在无形资产计量中的运用

**1. 会计职业判断在无形资产初始计量中的应用。**我国企业会计准则规定无形资产应当按照成本进行初始计量。由于无形资产的来源和用途等的差异也会造成资产计量上的不同,从而直接影响报告信息。

(1)研究阶段支出的计量。根据 CAS6 第二章第八条规定:企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益。也就是说,企业研发过程中的某一阶段一旦被认定为是研究阶段,那么这一过程中的所有支出都予以费用化,直接计入当期损益,列示在利润表中。这些软件行业上市公司基本上都遵循 CAS6 的规定进行会计处理,并没有对该阶段支出的会计计量进行过多的说明。

(2)开发阶段支出的计量。根据 CAS6 第三章第十三条规定:自行开发的无形资产,其成本包括自满足本准则第四条和第九条规定后至达到预定用途前所发生的支出总额,但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。在处理研发阶段项目支出问题上,个别公司做了详细举例说明。比如,太原理工天成科技股份有限公司 2009 年年报附注中指出:内部自行开发的无形资产,其成本包括开发该无形资产时耗用的材料、劳务成本、注册费、在开发过程中使用的其他专利权和特许权的摊销以及满足资本化条件的利息费用,以及为使该无形资产达到预定用途前所发生的其他直接费用。

毋庸置疑,无形资产的研究与开发是为了获得未来的经济利益,研发活动一旦成功,就能为企业未来的连续几个会计期间带来收入。因此,对研究开发费用的处理必须在谨慎性和真实性之间做出权衡。

## 2. 会计职业判断在无形资产后续计量中的应用。

(1)无形资产使用寿命的判断。CAS6 第四章第十六条规定:“企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命为有限的,应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量;无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。”会计准则虽然对无形资产的使用寿命规定得很明确,但是在实际中,各家上市公司对于无形资产使用寿命的判定却是不同的。

例如,西安交大博通资讯股份有限公司 2009 年年度财务报表附注中根据 CAS6 应用指南的解释对无形资产使用寿命的确认提出了四条判定标准:①合同性权利或其他法定权利的期限;②合同性权利或其他法定权利在到期时因续约等延续、且有证据表明公司续约不需支付大额成本,续约期计入使用寿命;③合同或法律如未规定使用寿命,可综合各方面因素判断该无形资产为公司带来经济利益的期限;④如无法按前述三条合理确定无形资产为公司带来经济利益的期限,将其确认为使用寿命不确定的无形资产。

而中国软件与技术服务股份有限公司和山东浪潮齐鲁软件产业股份有限公司在2009年年报附注中披露了在估计使用寿命有限的无形资产的使用寿命时,主要参照了CAS6应用指南提出的七个因素:①运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息;②技术、工艺等方面现阶段的情况及对未来发展趋势的估计;③以该资产生产的产品或提供劳务的市场需求情况;④现在或潜在的竞争者预期采取的行动;⑤为维持该资产带来经济利益能力的预期维护支出,以及企业预计支付有关支出的能力;⑥对该资产控制期限的相关法律规定或类似限制,如特许使用期、租赁期等;⑦与企业持有其他资产使用寿命的关联性。

再如,东华软件股份公司在2009年年报附注中披露:无形资产为使用寿命有限的,其使用寿命的确定依据各项无形资产自取得当月起按预计使用年限、合同规定的受益年限和法律规定的有效年限三者中最短者。

以上前两种参照标准都是我国2006年企业会计准则及其应用指南中提出的,两家同行业公司引用了不同的依据,前者比较关注的是法律条文的规定,后者比较关注的是生产工艺、技术及市场需求等因素。而东华软件结合了不同角度的参考依据。显然,不同的参考依据会导致对无形资产使用寿命估计产生差异,从而引起资产负债表中无形资产项目和利润表中损益项目计量结果出现差异。

至于无形资产使用寿命的具体年限,虽有若干家同行业公司进行了披露,但是没有解释估计年限的标准。比如,天津鑫茂科技股份有限公司2009年年度财务报表附注提出使用寿命有限的无形资产的使用寿命估计:土地使用权按40~50年摊销;专有技术按5~10年摊销;软件按5年摊销;商标注册权按10年摊销。但其并没有披露摊销年限的依据。

企业在分析判断无形资产的使用寿命时,必须综合考虑内外环境的多种影响因素,如法律、监管、合同、竞争、企业对该无形资产的预期使用情况、根据该无形资产生产的产品寿命周期、相关技术和工艺的发展情况、与该无形资产相配套的其他资产的预计使用年限等。鉴于无形资产的特殊性和多样性,现行会计准则对于无形资产的使用寿命并没有作出具体的规定,这使得企业有了很大的自主性。

(2)摊销方法的职业判断。CAS6第四章第十七条规定:“企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。”大部分公司均按照准则的规定采用了类似的标准进行判断和披露。例如,北京华胜天成科技股份有限公司2009年年度财务报表附注提出无形资产的摊销方法:使用寿命为有限的,自无形资产可供使用时起,采用能反映与该资产有关的经济利益的预期实现方式的摊销方法,在预计使用年限内摊销;无法可靠确定预期实现方式的,采用直线法摊销;使用寿命不确定的无形资产,不作摊销。也有部分公司直接限制了摊销方法,例如,太原理工天成科技股份有限公司2009年年报附注中提出:对于使用寿命有限的无形资产,在为企业带来经济利益的期限内按直线法摊销;无法预见

无形资产为企业带来经济利益期限的,视为使用寿命不确定的无形资产,不予摊销。

(3)摊销金额会计处理的职业判断。CAS6第四章第十七条规定:“无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益,其他会计准则另有规定的除外。”该规定比旧准则的规定显然有所更改,它使得无形资产的摊销金额在某些特定情况下(如用于建造某项工程项目等)可以计入相关资产项目的成本,使得原先单纯的费用化处理演变为资本化和费用化两种处理并存,直接影响资产负债表和利润表的有关项目。

例如,东华软件股份公司2009年年度财务报表附注披露:公司对使用寿命有限的无形资产采用直线法平均摊销,摊销金额计入当期损益。而深圳和光现代商务股份有限公司2009年年度财务报表附注披露:对于使用寿命有限的无形资产本公司在取得时判定其使用寿命并在以后使用寿命期间内采用直线法摊销,摊销金额按受益项目计入相关成本、费用核算;使用寿命不确定的无形资产不摊销。

3. 无形资产减值迹象的判断。企业应当在资产负债表日判断无形资产是否存在可能发生减值的迹象。而对于使用寿命不确定的无形资产无论是否存在减值迹象每年都应当进行减值测试。根据CAS6第一章第二条规定:“无形资产的减值,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。”由于客观环境的复杂性和多样性,会计人员需要在综合考虑各方面因素的基础上,运用财务专业知识、法律知识、信息技术、实践知识和沟通能力,对资产是否减值做出职业判断。可是实际工作中,精通各方面知识的会计人员可谓少之又少,所以对于减值迹象的判断客观上容易被操纵或误判,造成的结果就是直接影响报表中无形资产项目金额的确定。

综上所述,会计职业判断涉及的范围很广,本文只选择若干软件行业上市公司无形资产项目的确认和计量进行横向比较和分析,以揭示报表中会计职业判断在无形资产项目中的运用,从而帮助信息使用者明了在一定程度上财务报表资产项目金额会受到主观职业判断的影响,在分析投资项目与不同公司财务指标时,应该在消除会计职业判断的影响后才能真正辨别公司财务状况的优劣。同时,从上面的分析中也可以看到,会计人员的职业判断时时刻刻存在,也越来越重要。但是基于外部和内部因素的影响,会计职业判断的实际执行效果也许并不尽如人意,如何提高会计人员的职业判断已刻不容缓。无论是公司现有会计人员还是高校财会专业的教学人员,都应该从自身着手提高职业判断能力,为提升会计信息质量、发挥会计信息作用而服务。

#### 主要参考文献

1. 夏博辉.论会计职业判断.会计研究,2003;4
2. 姚芊.新会计准则下如何提高会计职业判断质量.北方经贸,2009;7
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007
4. 张细平,仇俊林.论会计职业判断的影响因素.财会月刊(综合),2008;5