



◎ 高等院校经济与管理核心课经典系列教材 ◎

➡ 工商管理专业

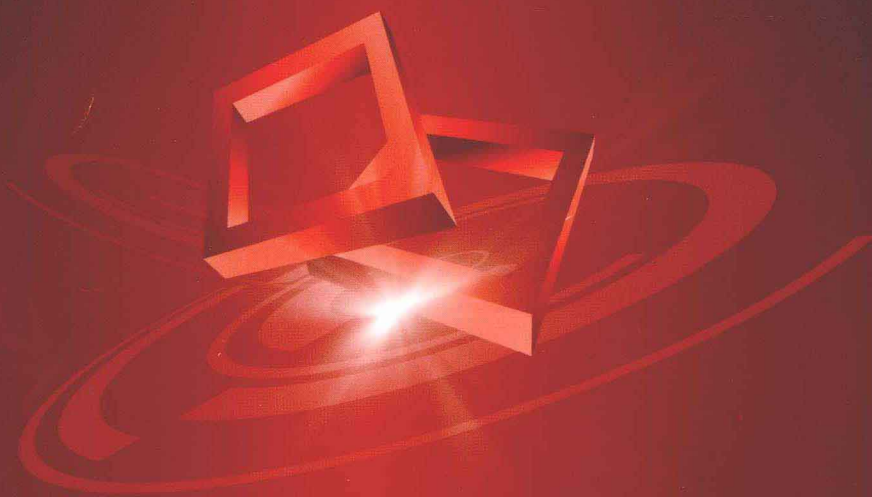


无形资产管理与评估

WUXINGZICHAN GUANLI YU PINGGU

(第二版)

吴申元 ◎ 主 编



首都经济贸易大学出版社

Capital University of Economics and Business Press



◎ 高等院校经济与管理核心课经典系列教材 ◎

► 工商管理专业



中青院 11 000683923

无形资产管理与评估

WUXINGZICHAN GUANLI YU PINGGU

(第二版)

主 编 ◎ 吴申元

编写者 ◎ 赵春晖 孙彬彬 冯小强

王晓召 吴 芹 马慧敏

李 琪 袁 涛

 首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

无形资产管理与评估/吴申元主编. —2 版. —北京:首都经济贸易大学出版社,2013. 1

ISBN 978 - 7 - 5638 - 2057 - 3

I. ①无… II. ①吴… III. ①无形固定资产—资产管理 ②无形固定资产—资产评估 IV. ①F014.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 291929 号

无形资产管理与评估(第二版)

吴申元 主编

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京地泰德印刷有限责任公司

开 本 710 毫米×1000 毫米 1/16

字 数 457 千字

印 张 25

版 次 2007 年 7 月第 1 版 2013 年 1 月第 2 版

2013 年 1 月总第 2 次印刷

印 数 4 001 - 7 000

书 号 ISBN 978 - 7 - 5638 - 2057 - 3/F · 1182

定 价 39.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

第二版序

WUXINGZICHANGUANLIYUPINGGU XU

时至 2012 年,与 2007 年《无形资产管理与评估》第一版出版时相比,无形资产对于中国大众来说,更不是新鲜词汇了。那么,我们在本书第二版中又希望继续向读者传递何种信息呢?这种信息,又将以何种方式传递呢?

在经济学中,资产被定义为利润的源泉。我国的历史经验告诉我们,中国经济要实现持续增长,光靠有限的有形资产是不够的,而凝结着人类最高智慧的无形资产才应该是利润的主要来源和未来的发展方向。对此,我们必须予以充分重视。但是,这种重视如果仅仅停留在理论层面还不行,我们还应学会如何在实务层面对无形资产进行经营和管理,以开发、维护无形资产并增加无形资产的价值。至于无形资产的评估,则更是一个事关宏旨的严肃课题。2006 年,中华人民共和国国家发展与改革委员会、国家统计局联合发表了《中国绿色国民经济核算研究报告(2004)》,标志着我国绿色国民经济统计(绿色 GDP)工作迈出了第一步,而无形资产的统计与评估则是其中最为重要又最富

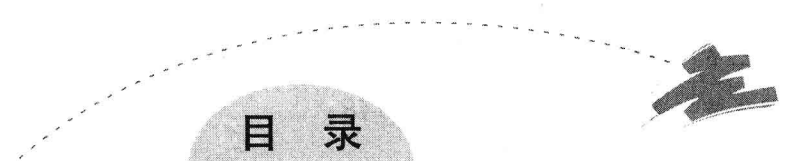
争议的内容之一。这些正是本书试图重点阐述的内容,它们占本书近一半的篇幅,而常规内容如概念、分类和性质等则被进行了适当的精简和压缩。

因此,我们的目标仍不是编写一本内容详尽的文献汇编,而仍然是希望尽我们的绵薄之力,在大量的文献中去粗存精,并结合相当数量的案例,力求编写出一本兼具理论性和实用性且有一定新意的教材,并且条理务求清晰,以方便随时查阅;逻辑务求严谨,以经得起时间考验;内容务求简洁,以期避开繁琐的细枝末节,在不违反现行法律法规的前提下,给读者留以相当的自由度——这也是无形资产管理应有的题中之义。我们知道,我们的努力离目标尚有差距,但从本教材初版的使用情况看,本书作为高校经济管理类专业本科生和研究生的教材还是合适的,对于从事无形资产管理与评估工作的实际工作者和相关领域的研究者来说,也具有一定的参考价值。

当然,本书的初版和再版并不仅仅是编写者们辛勤劳作的结果,在文字背后更是凝聚着无数专家学者以及多年来实际从事无形资产管理与评估工作的同志们的经验和智慧,在此,谨向书中所有参考文献的作者和从事无形资产管理、评估工作的同志致以崇高的敬意和衷心的感谢!

复旦大学经济学院 吴申元

2012年10月



目 录

CONTENTS

综 述 篇

第一章 导论

3

第一节 概述 / 4

第二节 无形资产思想的历史沿革 / 17

第三节 无形资产管理与评估的发展趋势 / 35

第四节 企业价值整合中的无形资产管理与评估 / 45

第二章 知识产权

52

第一节 概述 / 53

第二节 商标权 / 59

第三节 专利权 / 74

第四节 著作权 / 90

第三章 权利型无形资产

109

第一节 土地使用权 / 109

第二节 租赁权 / 119

第三节 特许经营权 / 122

第四章 商誉 134

第一节 概述 / 134

第二节 商誉权 / 143

第三节 商誉与其他无形资产 / 148

第五章 其他类型无形资产 154

第一节 商业秘密 / 154

第二节 域名 / 166

管 理 篇

第六章 无形资产管理 177

第一节 无形资产管理组织 / 177

第二节 无形资产管理战略 / 182

第三节 无形资产保护的机制 / 190

第七章 无形资产研发 200

第一节 无形资产研发的方式与程序 / 200

第二节 无形资产研发项目的评价 / 206

第三节 无形资产研发项目的资金筹措 / 214

第八章 无形资产经营 221

第一节 无形资产交易 / 221

第二节 无形资产整合 / 236

第九章 有关无形资产的法律法规 250

第一节 民法与刑法对无形资产的原则性规定 / 251

第二节 经济法和税法关于无形资产的规定 / 253

第三节 会计法中有关无形资产的规定 / 258

第四节 无形资产的国际协定 / 262

评 估 篇

第十章 知识产权型无形资产评估

281

第一节 概述 / 281

第二节 商标权评估 / 287

第三节 专利权评估 / 294

第四节 著作权评估 / 300

第十一章 权利型无形资产评估

309

第一节 土地使用权评估 / 309

第二节 租赁权评估 / 323

第三节 特许经营权评估 / 328

第十二章 综合型无形资产评估

337

第一节 概述 / 337

第二节 商誉的价值构成 / 342

第三节 商誉的评估方法 / 347

第四节 商誉评估的几个案例 / 354

第十三章 其他类型无形资产评估

358

第一节 技术秘密评估 / 358

第二节 客户关系评估 / 365

第三节 人力资本评估 / 375

第四节 域名评估 / 382

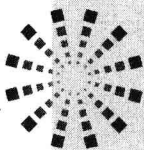
参考文献

385

综

述

篇

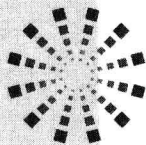


第一章 导论

学习要点

- 掌握无形资产的概念、分类以及特征,了解各类无形资产思想的历史演变。
- 了解无形资产立法保护的基本趋势。
- 了解怎样改善无形资产的管理与评估。
- 了解企业价值网络及无形资产价值与企业价值的关系;了解在企业价值网络的基础上,怎样进行无形资产的管理与评估。

在知识经济时代,无形资产在经济生活中的重要性日益凸显,无论是国家、企业还是个人,都对无形资产研发、保值和增值予以极大的关注。那么,究竟什么是无形资产,无形资产是怎样产生的,无形资产具有什么样的特征,无形资产的主要类别有哪些,等等,这些我们开始了解无形资产时会产生的疑问,同样也是需要我们掌握的基本问题。本章首先介绍基本概念和基本理论,并介绍近年来无形资产经营与管理的发展趋势,最后介绍企业价值整合中的无形资产管理与评估。



第一节 概述

一、无形资产的概念

(一) 无形资产概念的提出

到目前为止,关于什么是无形资产,还没有形成一个统一的说法,这主要是因为,无形资产是一个动态的、不断变化发展的概念,随着科学技术发展和社会的进步,无形资产概念的内涵和外延也在不断改变。

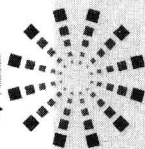
美国经济学家托尔斯·本德最早提出无形资产的概念,他把那些不具有实物形态,但却能为企业提供某种权利或特权的资产定义为无形资产。特别值得一提的是,对无形资产会计的研究,最早的莫过于中国著名的会计学家杨汝梅先生,他于1926年12月在美国密歇根大学完成的博士论文《商誉及其他无形资产》(Goodwill and Other Intangibles),对无形资产进行了详细的论述。虽然论文中未给出无形资产的确切定义,但是他对无形资产的几种性质分别作了分析,主要内容如下:①以物质之存在与否为标准——物质之存在与否,为有形资产与无形资产间之一大区别,照此标准,可得无形资产之定义如下:无形资产者,乃财产之一部,其价值并不存在于可见可触可量可算之实物中,亦并无此种实物为其代表。②以价值实现之难易为标准——或谓应收账款及有价证券等所以列为有形资产者,非因其有实体之存在,盖因其所代表之权利价值。③以资产之能否分属为标准——物质存在说及价值实现说之二种标准,于是遂有“资产分属性”之学说应运而生,其所谓无形资产之界限,甚模糊,不能依一定之标准为范围,此种资产,在继续营业之情形下,虽有正当之价值,然其价值之存在,不能分属于特定之资产上。④各种定义之批判——综观上述各点,可知寻求有形资产与无形资产间之区别标准,以说明无形资产之性质,实为一种无谓之方法。资产能依某种程度上之差异或功用上之不同,分成若干类别,决不能依其概括的形式,而分之有形与无形二类。⑤吾人得一原则,谓无形资产之价值乃属一特定企业所具额外收益能力之表示。^①

杨汝梅先生这部于美国发表的著作在世界各国影响很大。

(二) 各种无形资产概念及其比较

国际会计准则委员1998年10月1日发布的《国际会计准则38号——无

^①杨汝梅. 无形资产论. 北京:中国财政经济出版社, 1992:2-5.



形资产》将无形资产定义为：“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。”^①按此定义，无形资产应满足可辨认性、对资源的控制性和未来的经济利益性等三个条件。其中，可辨认性是指无形资产的定义要求无形资产是可辨认的，以便区别于企业的商誉。

美国财政会计准则委员会认为：“无形资产指没有实物实体的经济资源，其价值是由其占有权及其他未来利益所决定的；但货币性资源（如现金、应收账款和投资等）不能认为是无形资产。”^②

美国会计准则委员会将无形资产归类为一项特定资产，并将无形资产划分为可明确辨认的（Identifiable）无形资产和不可明确辨认的（Unidentifiable）无形资产两类。^③

英国会计准则委员会在《商誉和无形资产（讨论稿）》中将无形资产定义为：“无形资产指无实物形态、性质上属于非货币性的固定资产。这里的固定资产是指符合下列条件的资产：①企业持有的，能用于生产、提供商品和劳务、租给他人，或用于管理目的；②已取得或开发成功，预期在将来持续使用；③不准备在正常经营过程中销售。”^④

日本《新版会计学大辞典》认为：“无形固定资产是同有形固定资产相对立的概念，其定义不大明确。然而，作为一般会计惯例所承认的概念，无形固定资产可以说是具有下列三种属性的虚拟资产：①没有实体的资产；②有超过一般同行业企业收益能力的资产价值；③有偿取得。”^⑤

韩国有学者认为，“无形资产就是虽不像土地、建筑物和机械等有形资产那样有具体的形象，但却对经营有用的资产。除了经营权、专利权等这些法律上的权利之外，还包括事实上具备金钱价值的权利。无形资产以同顾客、技术、合同和法规等的联系为基础进行详细划分。同顾客有关的资产为客户名单和客户地址等；同技术有关的资产为化学公式、设计和软件等；同合同有关的资产有专利转让合同、垄断加盟合同、供货合同和雇佣合同；同法规有关的资产为著作权、执照、商标权和合作事业等。”^⑥

我国对无形资产的认识和理解起步较晚，同样也存在不同的看法和理解，

① 国际会计准则委员. 国际会计准则 2000. 北京：中国财政经济出版社. 2000：626 - 628.

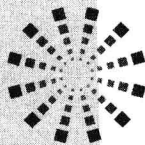
② Discussion Memorandum. Accounting for Business Combination and Purchased Intangibles; Para. 17.

③ Accounting Principles Board. APB Opinions, NO. 17, Intangible Assets. 1970.

④ 转引自中华人民共和国财政部会计司. 具体会计准则（征求意见稿）第一辑. 1995：29.

⑤ （日）本书编写组. 新版会计学大辞典. 北京：中国展望出版社，1986：416.

⑥ （韩）李必宰. 企业要提高对无形资产的认识. 经纪人. 1997，12.



比如:

“无形资产是无形固定资产的简称,是指不具有实物形态而以知识形态存在的重要经济资源,它是为企业的生产经营提供某种权利、特权或优势的固定资产,这种固定资产应用于企业,可以创造巨大的收益。”^①

“无形资产,亦称无形固定资产,是有形固定资产的对称,指企业中不具备物质实体,而以某种特有权利和技术知识形态等经济资源存在并发挥作用的固定资产。尽管其价值形态缺乏横向比较的可能,但它的存在和应用,能使特定企业获取高于一般水平的赢利,在不确定的未来期间内为企业整体的生产经营服务。”^②

“无形资产是指无实物形态的、独占的、可转让的非货币性长期资产。”^③

“所谓无形资产,应是不具有实物形态、却能为企业长期带来收益的法律或契约所赋予的特殊权利、超收益能力的资本化价值以及有关特殊经济资源的集合。”^④

《经济大词典》对无形资产的定义是:“无形资产,亦称‘无形固定资产’,指不具有实物形态而能为企业较长期地提供某种特殊权利或有助于企业取得较高收益的资产。在资本主义企业中,列为无形资产的有商标、商誉、版权、专利权、特许经营权等。”^⑤

我国 1993 年颁布实施的《企业财务通则》对无形资产的定义是:无形资产是指企业长期使用而没有实物形态的资产,包括专利权、技术秘密、商标权、著作权、土地使用权、特许经营权、商誉等。^⑥

2001 年 1 月 1 日开始实施的《企业会计准则——无形资产》将无形资产定义为:“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。无形资产可分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。”^⑦这一定义与国际会计准则中关于无形资产的定义不完全相同。两者的差异集中在商誉应否纳入无形资产上。国际会计准则第 38 号未将商誉纳入无形资产范围加以规范,而是在《国际会计准则第 22 号——企业合并》中加以规定,国际会计准则委员会认为,商誉是一类特殊的资产,应与一般意义上的无

① 蔡吉祥. 神奇的财富:无形资产. 深圳:海天出版社,1996:2.

② 于长春. 无形资产会计管理. 北京:中国对外经济贸易出版社,1990:29.

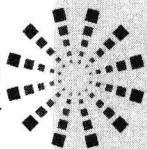
③ 苏万贵. 无形资产理论研究. 天津:天津科技出版社,1998:50.

④ 汤湘希. 无形资产理论研究. 天津:天津科技出版社,1998:54-55.

⑤ 本书编写组. 经济大辞典. 上海:上海辞书出版社,1992:179.

⑥ 中华人民共和国财政部. 企业财务通则,1993.

⑦ 中华人民共和国财政部. 企业会计准则——无形资产,2001.



形资产区别开来。

此外,资产评估学中也对无形资产进行了定义。如中国资产评估协会 2001 年 7 月发布的《资产评估准则——无形资产》将无形资产定义为“特定主体控制的,不具实物形态,对生产经营长期发挥作用且能带来经济利益的资源”。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、专有技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等;不可辨认无形资产是指商誉。^① 对比之下,《国际评估准则》较全面地定义了无形资产,指出“无形资产是因其经济特性而显示其存在的一种资产;无形资产不具有实物形态,但为其所有者获取了权益和特权,而且通常为其所有者带来收益”。^②

全国注册评估师考试辅导教材《资产评估学》对无形资产的表述为:“无形资产是指那些没有物质实体而以某种特殊权利和技术知识等经济资源存在并发挥作用的资产。”

上述这些定义对无形资产概念的认识既有相同点,也有差异。相同点是:①无形资产属于资产范畴,却有别于实物资产和货币性资产;②无形资产是一种有价值的经济资源;③无形资产可以长期经营,并能为企业等带来经济利益。不同点是:①国际会计准则把无形资产确定为可辨认非货币资产,而我国在定义无形资产时,不区分是否可辨认;②在无形资产是否包括商誉方面,不同的定义之间还存在一定的差异;③无形资产所包括的内容还不尽相同。这些差异的存在,恰恰说明了无形资产是一个发展中的概念,它在一定程度上反映了当时的社会发展水平,也反映了人们对无形资产认识的差异。

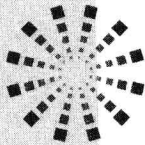
(三)对无形资产概念的概括

综上所述,要想全面区分有形和无形资产的概念,不能简单地从是否看得见、摸得着来分辨,而要从其存在的性质、作用和形态等这些实质内容来区分,从其内涵和外延两个方面来概括。

我们认为,无形资产是指由特定主体拥有或控制,能够用于商品或劳务的生产或供应,出租给其他单位,或用于管理目的,不具有实物形态,而且是非货币性的,在长期经营中能预期给特定主体带来经济收益的资产。对这个定义,可以从以下四个方面进一步理解:①这个特定主体既包括国家、企业和事业单位,也包括个人,是一个广义的概念;②无形是相对而言的,是相对于有形固定资产而言的;③它是有价值的,并且能为拥有者带来一定的经济利益;④它是资产,是构成企业主体的一种重要资产。

① 中华人民共和国财政部. 企业评估准则——无形资产, 2001.

② 国际评估准则委员会 (ISVC). 国际评估准则评估指南四——无形资产, 2000.



二、无形资产的类型

无形资产的种类很多,按不同的标准,可以划分为若干不同类型,而这些不同标准、类型的无形资产又都具有一些共同的特征。具体来说,无形资产主要有以下几种划分方式。

(一)按企业取得无形资产的渠道划分

按照企业取得无形资产的渠道,无形资产可以分为自创(或自身拥有)无形资产、外购无形资产和股东投资入股无形资产。

1. 自创无形资产。自创无形资产是指企业本身研制、创造、开发、设计、发明或由于某种客观原因而形成的无形资产,如专利权、商标权、商誉、著作权和技术秘密等。企业自创无形资产的权益归该企业所有,该企业应当维护其自身的利益,同时应履行自身相应的义务。

2. 外购无形资产。外购无形资产是企业以一定的代价从其他单位购入的无形资产,如外购专利权、商标权等。外购无形资产分为两类:一类是购入所有权,另一类是只购入使用权,两者所付出的代价不一样,一般来说,前者要高于后者。另外,购入价格的确定,还要考虑是独家许可或普通许可,并要考虑有效期限。

3. 股东投资入股无形资产。股东投资入股无形资产是指企业股东以专利权、商标权等作为投资,投入企业的无形资产。股东投入的无形资产的数额和占全部股东出资额的比例,应尽量由专业资产评估机构进行评估后再确定。

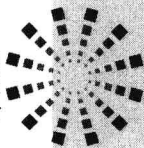
(二)按无形资产的性质划分

按照无形资产的性质,无形资产可分为知识产权型无形资产、权利型无形资产、关系型无形资产和资源型无形资产。

1. 知识产权型无形资产。知识产权型无形资产主要是依靠知识、智力和技术等形成的,包括专利权(含发明专利、实用新型专利和外观设计专利)、集成电路权、植物新品种权、专有技术、版权、软件、商标权和厂商名称权等。知识产权型无形资产的主要作用是,它能够在一定时期内为所有者带来垄断性利润。

2. 权利型无形资产。权利型无形资产是依靠特许权形成的,特许权又可分为行为权利和对物产权两种。行为权利是国家或政府等权力机关特许的或与特定主体约定的可作为某种经营行为以获取利益的权利,主要包括专营权、进出口许可证、生产许可证、优惠的购销合同等;对物产权是指权利人设立在他人(包括国家)拥有所有权的资产上的权利,如土地使用权、矿业权、租赁权及优惠的融资条件等。

3. 关系型无形资产。关系型无形资产是在企业长期的生产经营、销售活动



中所形成的无形资产,包括有组织的职工队伍、稳定的客户关系、销售网络和原材料、零部件供应关系等。关系型无形资产能为企业赢利创造条件。

4. 资源型无形资产。资源型无形资产是依靠一定的资源而形成的,如人力资源等。

此外,还有一种类型的无形资产,即综合型无形资产,它主要是指商誉。

(三) 按无形资产的期限划分

按照无形资产是否有期限,无形资产可分为有期限无形资产和无期限无形资产。

1. 有期限无形资产。有期限无形资产是有明确时限的无形资产,这种期限或是由法律、契约、合同所规定,或是由无形资产本身的性质所决定的。如发明专利权的期限为20年,实用新型专利权和外观设计专利权的期限为10年,著作权的期限为作者死后50年。

2. 无期限无形资产。无期限无形资产是指没有法律明确规定的期限,或虽然有法律规定的期限,却可以无限续展的无形资产。比如,技术秘密就无具体的保护期限,只要其所有者不泄露秘密,便可永远受到保护,当然,如果泄密即失去保护;再如,商标权虽然规定的有效期限为10年,但只要企业不放弃其权益,就可以多次续展,成为企业永久的无形资产。

(四) 按无形资产的可辨认性划分

按照无形资产的可辨认性划分,无形资产可分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。

1. 可辨认无形资产。可辨认无形资产指那些具有自己专门名称,可以个别地取得,或作为资产的一部分取得,或作为整个企业的一部分从国内外市场购进,并可以脱离企业个体而单独存在的无形资产,如专利权、商标权、专有技术、土地使用权和特许经营权等。

2. 不可辨认无形资产。不可辨认无形资产指与整个企业不可分,不能具体辨认,也不能单独取得的无形资产。不可辨认无形资产是在企业收购与兼并过程中形成的,并且受历史背景、管理水平和市场变化等多种因素影响。商誉就是典型的不可辨认无形资产。

(五) 按无形资产的功能划分

按照无形资产的功能划分,无形资产可分为自用型无形资产、转让投资型无形资产和自用与转让结合型无形资产。

1. 自用型无形资产。企业自用型无形资产是指企业主要以自身使用为主,并且不向外转让的各种无形资产,这种无形资产能使企业获得一定的垄断地位,使企业在技术、市场竞争等各方面获得较强的竞争能力。企业的厂商名称、商标