

《资产评估准则——无形资产》

释义

中国注册会计师协会

23.7
5b



经济科学出版社

37

123
2006

《资产评估准则——无形资产》 释 义

中国注册会计师协会 编



A0998876

经济科学出版社

责任编辑：崔新艳
责任校对：王肖楠
版式设计：周国强
技术编辑：刘 军

《资产评估准则——无形资产》释义

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京天宇星印刷厂印刷

河北三佳装订厂装订

880×1230 32 开 4.25 印张 100000 字

2002 年 3 月第 1 版 2002 年 8 月第二次印刷

印数：3001—8000 册

ISBN 7-5058-2950-5/F·2318 定价：10.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

目 录

财政部关于印发《资产评估准则——无形资产》的通知	
财会〔2001〕1051号	1
《资产评估准则——无形资产》释义	7
附一：分类无形资产评估	79
附二：国际评估准则评估指南四——无形资产	110
后记	126

财政部关于印发《资产评估准则 ——无形资产》的通知

财会〔2001〕1051号

各省、自治区、直辖市财政厅（局）：

为了规范注册资产评估师执业行为，提高执业质量，维护社会公共利益，促进社会主义市场经济的健康发展，中国注册会计师协会拟订了《资产评估准则——无形资产》，现予以发布，于2001年9月1日起施行。

附件：资产评估准则——无形资产

2001年7月23日

附件

资产评估准则——无形资产

引言

1. 本准则规范无形资产的评估和相关信息的披露。
2. 本准则不涉及土地使用权的评估。

定义

3. 本准则所称无形资产，是指特定主体所控制的，不具有实物形态，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。

基本要求

4. 注册资产评估师应当经过专门教育和培训，具有专业技能和经验，能够胜任无形资产的评估工作。

5. 注册资产评估师应当恪守独立、客观、公正的原则，保持应有的职业谨慎，不得求证客户授意的评估价值。

6. 注册资产评估师应当谨慎区分可辨认无形资产与不可辨认无形资产。

7. 注册资产评估师应当独立获取评估所依据的信息，并确信信息来源是可靠和适当的。

8. 注册资产评估师使用的假设应当合理，不得使用没有依据的假设。

9. 注册资产评估师可以利用专家协助工作，但应当对专家工作的结果负责。

评估要求

10. 当出现无形资产转让和投资、企业整体或部分资产收购和处置等经济活动时，注册资产评估师可以接受委托，执行无形资产评估业务。

11. 注册资产评估师在执行无形资产评估业务前，应当确定下列事项：

- (1) 无形资产的性质和权属；
- (2) 评估目的；
- (3) 评估基准日；
- (4) 评估范围。

12. 注册资产评估师在进行无形资产评估时，应当考虑下列事项：

- (1) 有关无形产权利的法律文件或其他证明资料；
- (2) 无形资产的性质、目前和历史状况；
- (3) 无形资产的剩余经济寿命和法定寿命；
- (4) 无形资产的使用范围和获利能力；
- (5) 无形资产以往的评估及交易情况；
- (6) 无形资产转让的可行性；
- (7) 类似的无形资产的市场价格信息；
- (8) 卖方承诺的保证、赔偿及其他附加条件；
- (9) 可能影响无形资产价值的宏观经济前景；
- (10) 可能影响无形资产价值的行业状况及前景；
- (11) 可能影响无形资产价值的企业状况及前景；
- (12) 对不可比信息的调整；
- (13) 其他相关信息。

13. 无形资产的评估方法主要包括成本法、收益法和市场法，注册资产评估师应当根据无形资产的有关情况进行恰当选择。

14. 注册资产评估师使用成本法时应当注意下列事项：

(1) 无形资产的重置成本应当包括开发者或持有者的合理收益；

(2) 功能性贬值和经济性贬值。

15. 注册资产评估师使用收益法时应当注意下列事项：

(1) 合理确定无形资产带来的预期收益，分析与之有关的预期变动、受益期限，与收益有关的成本费用、配套资产、现金流量、风险因素及货币时间价值；

(2) 确信分配到包括无形资产在内的单项资产的收益之和不超过企业资产总和带来的收益；

(3) 预期收益口径与折现率口径保持一致；

(4) 折现期限一般选择经济寿命和法定寿命的较短者；

(5) 当预测趋势与现实情况明显不符时，分析产生差异的原因。

16. 注册资产评估师使用市场法时应当注意下列事项：

(1) 确定具有合理比较基础的类似的无形资产；

(2) 收集类似的无形资产交易的市场信息和被评估无形资产以往的交易信息；

(3) 依据的价格信息具有代表性，且在评估基准日是有效的；

(4) 根据宏观经济、行业 and 无形资产情况的变化，考虑时间因素，对被评估无形资产以往交易信息进行必要调整。

17. 当对同一无形资产使用多种评估方法时，注册资产评估师应当对取得的各种价值结论进行比较，分析可能存在的问题并作相应调整，确定最终的评估价值。

披露要求

18. 注册资产评估师应当在评估报告中声明下列内容：

- (1) 评估报告陈述的事项是真实和准确的；
- (2) 对评估所依据的信息来源进行了验证，并确信其是可靠和适当的；
- (3) 评估报告的分析结论是在恪守独立、客观和公正原则基础上形成的，仅在假设和限定条件下成立；
- (4) 与被评估无形资产及有关当事人没有任何利害关系；
- (5) 利用了专家的工作，并对专家工作的结果负责（如果没有利用专家工作，则不用声明）；
- (6) 评估报告只能用于载明的评估目的，因使用不当造成的后果与签字注册资产评估师及其所在评估机构无关。

19. 注册资产评估师应当在评估报告中明确说明有关评估项目的下列内容：

- (1) 无形资产的性质；
- (2) 评估目的；
- (3) 评估基准日；
- (4) 评估范围；
- (5) 重要的前提、假设、限定条件及其对评估价值的影响；
- (6) 评估报告日期。

20. 注册资产评估师应当在评估报告中明确说明有关无形资产的下列内容：

- (1) 无形资产的权属；
- (2) 使用的信息来源；
- (3) 宏观经济和行业的前景；
- (4) 无形资产的历史状况；
- (5) 无形资产的竞争状况；

- (6) 无形资产的前景；
- (7) 无形资产以往的交易情况。

21. 注册资产评估师应当在评估报告中明确说明有关评估方法的下列内容：

- (1) 使用的评估方法及其理由；
- (2) 评估方法中的运算和逻辑推理方式；
- (3) 折现率等重要参数的来源；
- (4) 各种价值结论调整为最终评估价值的逻辑推理方式。

施行日期

22. 本准则自 2001 年 9 月 1 日起施行。

《资产评估准则——无形资产》释义

引 言

1. 本准则规范无形资产的评估和相关信息的披露。

【释义】

本条是《资产评估准则——无形资产》（以下简称无形资产评估准则）制定的目的和宗旨，作为资产评估准则体系的重要组成部分，无形资产评估准则具体规范无形资产的评估和相关信息的披露。

资产评估涉及的领域很广，既包括有形资产，也包括无形资产。国外资产评估一般都是在不动产基础上发展起来的，不动产是评估的重要对象，不动产抵押和不动产纳税评估是各国发展历史最为悠久的评估业务，因此传统上各国评估准则制订基本上都侧重于规范不动产评估。在这种背景下，20世纪80年代开始制定的《国际评估准则》也是一部侧重于不动产评估的准则性文件。尽管如此，随着现代经济的发展，合理确定相关资产（包括不动产和各种非不动产）的市场价值已成为社会各界的共同需求，特别是财务报

告编制、银行抵押贷款等领域的变化对不动产以外的资产评估提出更多的要求，非不动产评估业务在世界各国得到迅速发展。美国评估界中企业价值评估、无形资产评估等领域发展尤其迅猛。适应这一评估实践的变化，在相关评估准则中规范非不动产评估的内容迅速增加，无形资产评估方面的准则制定也有了一定发展。美国评估促进会（AF）制定的《专业评估执业统一准则》（USPAP）中就有准则九和准则十专门规范企业价值和无形资产的评估和披露；国际评估准则委员会也适应资产评估综合化发展的需要，在2000年新制定了《国际评估准则评估指南四——无形资产》（以下统称无形资产国际评估指南），在国际评估准则体系中第一次对无形资产评估进行了规范。

由于我国资产评估行业发展的特殊性，我国资产评估业并不像其他国家那样先从不动产评估起步，而是发展伊始就以综合性的资产评估业务为主，对无形资产评估也十分重视。1991年制定的《国有资产评估管理办法》第六条就明确规定：“国有资产评估范围包括：固定资产、流动资产、无形资产和其他资产。”因此无形资产评估业务在我国得到了较为充分的发展，本准则就是在这种背景下制定的，旨在总结过去无形资产评估经验和学习国外相关经验的基础上，进一步规范无形资产评估。从1997年下半年起，原中国资产评估协会正式开始研究制定我国资产评估准则，并就资产评估准则体系进行了多次论证，也起草了有关文件。由于受资产评估管理体制变动等因素的影响，资产评估准则的研究和制定工作搁置了一段时间。2000年，根据国务院清理整顿经济鉴证类中介机构的精神，原中国资产评估协会与中国注册会计师协会合并，由合并后的中国注册会计师协会行使我国注册会计师行业、资产评估行业的管理职能。两会合并后，财政部和中国注册会计师协会的领导下十分重视资产评估准则的制定工作，财政部部长助理、中注协秘书长李勇同志指示将资产评估相关准则的制定作为协会的重点工作之一。

中国注册会计师协会根据统一安排，组织相关专家开展中国资产评估准则的起草工作。2000年下半年以来，我国证券市场发生多起与无形资产评估有关的事件，特别是一些上市公司的大股东在与无形资产有关的关联交易中严重损害公司和股民利益的行为引起了社会各界的重视。在这些事件中，无形资产评估成为矛盾的焦点，引起了业内人士和社会公众的广泛关注。为规范无形资产评估工作，中国注册会计师协会将无形资产评估准则的制定作为资产评估准则制定的首要工作，在充分总结我国评估实践经验的基础上，借鉴国际评估准则与美国评估准则中关于无形资产评估的规定，起草无形资产评估准则（征求意见稿），并广泛征求了各方的意见，最终形成了《资产评估准则——无形资产》，报经财政部批准发布。

长期以来，由于政府直接参与评估管理和审核，以及评估相关当事人对评估认识不全面等原因，我国评估行业对评估披露环节重视不够，广大资产评估机构和评估人员普遍重评估轻披露，所出具的资产评估报告存在格式化、形式化等缺点。随着市场经济的发展以及相关当事人法律意识的提高，这种重评估轻披露的状况已经不能适应评估行业发展的需要，近年来证券市场上出现的一些评估纠纷，有相当一部分就是由于披露不充分、不恰当等原因造成的。由于无形资产的特殊性，注册资产评估师恰当披露无形资产评估结果显得尤为重要。因此，本准则不仅侧重于规范无形资产的评估，对无形资产评估的披露也予以明确规范。

2. 本准则不涉及土地使用权的评估。

【释义】

本条对本准则的规范范围做了限制，虽然根据本准则中无形资产的定义，土地使用权属于无形资产的一种，但本准则不涉及土地

使用权的评估。

土地使用权是土地使用者依法对土地进行使用或依法对其使用权进行出让、出租、转让、抵押、投资的权利。根据本准则关于无形资产的定义，土地使用权是无形资产中的一个重要组成部分。我国的土地属国家所有，土地使用权仅代表特定主体拥有相关土地的使用权而非所有权；土地使用权的价值往往比较大；而获得土地使用权的方式具有多样化的特点，因此土地使用权是一项较为特殊的资产。从资产评估的角度出发，土地使用权也符合无形资产的定义，属于无形资产范畴，本准则采用了“统一定义，分别规范”的方式，即根据本准则定义，明确土地使用权属于无形资产，但本准则不涉及土地使用权的评估。根据资产评估准则体系的统一规划，有关土地使用权的评估准则将由财政部另行制定。

定 义

3. 本准则所称无形资产，是指特定主体所控制的，不具备实物形态，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。

【释义】

本条是本准则的主要内容之一和重要出发点，对资产评估行业所涉及的无形资产概念进行了定义。无形资产是被社会各界广泛使用的概念，不同的行业、人士对其有不同的认识和解释。从资产评估学的角度正确定义和理解无形资产，对于正确进行无形资产

评估具有十分重要的意义。

一、无形资产的定义

恰当定义无形资产、从资产评估的角度归纳出无形资产的本质特征是本准则的出发点。无形资产一词的产生和认同大约是在 20 世纪初期，至今已有近百年的历史，但对于什么是无形资产，迄今为止尚未有一致的定义，更多的是采用列举法来界定无形资产，即以无形资产的外延代替其内涵进行定义。由于有相当一部分社会经济部门从不同角度涉及无形资产，因此不同部门从不同的角度尝试对无形资产相对于本部门的本质特征进行了归纳，其中会计领域对无形资产定义讨论得最多。

中国著名会计学家杨汝梅（字众先）先生（1899～1985 年）于 1926 年 12 月在美国密歇根大学（University of Michigan）完成的《无形资产论》（英文原名为 Goodwill and Other Intangibles）对无形资产的定义是：“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。”

基于改革开放的需要，我国相关部门从 20 世纪 80 年代开始关注和研究无形资产问题，并在有关中外合资企业的会计制度中承认和列示无形资产。我国 1993 年颁布实施的《企业会计准则》中，对无形资产定义为：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、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许经营权、商誉等。中国资产评估协会 1996 年发布的《资产评估操作规范意见（试行）》（以下简称操作规范）中，将无形资产定义为：“无形资产是指特定主体控制的不具有独立实体，而对生产经营长期持续发挥作用并带来经济利益的一切经济资源”。

2001 年 1 月 1 日开始实施的《企业会计准则——无形资产》中，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。”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。在国际会计准则中，无形资产是指为用于商品或劳务的生产或供应、出租给其他单位、或为管理目的而持有的、没有实物形态的可辨认非货币性资产。

《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；但为其拥有者获取了权益和特权，而且通常为其拥有者带来收益。

根据形式逻辑的理论，定义就是通过人们的认识而做出的对事物特有属性（本质特征）的归纳。同一事物相对于不同主体具有不同的特有属性，本准则的定义是从资产评估角度出发，对无形资产相对于资产评估的本质特征进行了归纳。本准则中无形资产的定义与原中国资产评估协会发布的操作规范中的定义基本相同，只做了局部词语的修改。该定义与《企业会计准则——无形资产》中的无形资产定义略有不同，舍弃了会计准则定义中强调的部分会计属性，但两者没有重大区别。例如，“非货币性”是会计理论中无形资产的一个重要本质属性，但这一属性对资产评估而言无意义，因此没有必要在本准则的无形资产定义中保留对这一会计属性的归纳；企业会计准则主要是以企业主体为调整对象，强调无形资产的持有主体为企业，而资产评估中无形资产的主体既可能是企业，也可能是企业以外的其他主体，因此本准则强调“特定主体所控制”。

在资产评估准则中定义无形资产，最根本的问题是揭示其本质特征，以帮助判断、界定和评估无形资产。从资产评估角度出发，应该从以下几个方面认识无形资产：

1. 无形资产应当是特定主体所控制的资源，不能为特定主体所控制的、不能垄断占有或者不需要任何代价即能获得的都不构成无形资产。

2. 无形资产具有非实体性特征，这是无形资产在物理形态上

的本质特征。相对于有形资产而言，无形资产没有具体的物理形态，是隐形存在的资产。虽然无形资产可能通过某种载体形式体现或发挥作用，但无形资产是独立于有形资产而存在的。

3. 无形资产是具有效益性的资产。并非任何无形的事物都是无形资产，成为无形资产的前提是其必须能够以一定的方式，为其控制主体（所有者、使用者、投资者等）创造效益，而且必须能够在较长时间内持续产生经济效益。

二、无形资产的种类

无形资产的种类很多，按不同标准，也有众多的分类方法。本准则采用的是一种最基本的和最常见的分类方法。将无形资产按其能否独立存在的性质，分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产，我国资产评估行业习惯上称为可确指无形资产和不可确指无形资产。凡是那些可以单独地取得、转让或出售的无形资产，是可辨认无形资产，包括专利权、专有技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等；不可单独取得，离开企业就不复存在的无形资产是不可辨认无形资产，商誉是不可辨认无形资产。

明确无形资产种类和分类是十分必要的，在描述无形资产内涵的基础上，采用列举式说明无形资产的种类，有利于各方全面认识和理解无形资产。不可辨认的无形资产——商誉是一种特殊的无形资产，将它与可辨认无形资产分开，有利于根据其本身特征，做好不同类型无形资产的评估工作。

本准则中列示的各类无形资产的含义是：

1. 专利权。专利权是国家专利主管机关依法授予发明人或其权利受让人对其发明创造在法定期限内享有的独占权或专有权。任何人如需要利用该项专利进行生产经营活动或出售使用该项专利制造的产品，须事先征得专利权所有者的许可，并付给报酬。专利权包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。

2. 专有技术。是指在生产经营活动中使用的、未经公开、不