

汤湘希 著 TANGXIANGXI

无形资产

价值确认与估价

,17

大学

出版社

前 言

无形资产,作为会计学的范畴,在商品经济社会早已存在。但把它作为一个理论问题加以系统研究,在我国则仅仅只有上十年的历史,而且大多停留在对其概念的认识、存在形式的认定以及如何对其会计核算上,对于无形资产的价值确认、价值评估等深层次的问题则研究较少。随着我国社会主义市场经济体制的确立,企业经营机制的转换,对外开放步伐的进一步加快以及企业改制、产权变更、合资经营、合作经营等经济现象都愈来愈多地涉及到无形资产的价值确认与价值评估等问题,要求有一套理论上能成立、实务上可操作的无形资产价值确认和价值评估方法,以维护投资者的合法权益。鉴于此,笔者在参阅大量中外已有研究成果的基础上,对无形资产的价值确认与估价作了进一步的探讨,意在抛砖引玉,并就教于同行。本书的形成,要特别感谢多年来给我谆谆教诲的中南财经大学会计系的老师们,尤其是沈如琛教授、杨时展教授、易庭源教授、向泽生教授、郭道扬教授、阎德玉教授等。

此外,在成书过程中得到了中南财经大学武汉财达综合咨询事务所陈明高副所长和武汉顺海国际咨询公司张汉宏副总经理在资料上给予的支持。武汉大学出版社对本书的出版给予了大力帮助,在此一并致谢!

作者 汤湘希

1995年6月

导 言

在商品交换高度发达的社会里，优胜劣汰的竞争规律迫使每个商品生产者将其所费和所得进行比较、衡量，力争以尽可能少的劳动耗费获取尽可能多的收益。在寻求收益最大化的过程中，当仅仅依靠人的体力劳动减少生产耗费、缩短生产过程趋于极限的时候，商品生产者觉察到需要依赖先进技术、新型材料和新能源，需要保守经营秘密，需要垄断自己的销售市场，巩固其声誉和地位，维护其既得利益。于是就产生了专利权、专有技术、商标权、著作权等等，也就产生了尽人皆知的“可口可乐”（Coca-Cola）、“IBM”、“SONY”、“松下”、“奔驰”，产生了一生中取得的129项发明专利的诺贝尔，产生了爱迪生至今仍然影响着现代文明的一千多种发明。

当今社会的竞争，是质量的竞争，信誉的竞争，更是技术的竞争。日本人向来把科技看作是“经济活动的中心”，西欧人认为“科技在很大程度上是霸权的基础”，而美国人则公然宣称：“高技术的优势地位保证了美国在世界政治和经济中的领导地位。”^①社会经济发展的客观需要，必然使一部分人从直接的生产劳动中分离出来，专门从事科研开发、信息交流、技术转让、维护企业声

^① 参见宋毅等：《大科学时代的呼唤》，载《新华文摘》，1989年第7、8期。

誉、保护优越获利地位、保守经营秘密等工作。这些工作的成果虽然在一定程度上“看不见、摸不着”，但在企业的经营成果中却有充分体现。它们在当代社会化大生产中日益成为促进生产力发展的重要因素乃至决定性因素。“科学技术是第一生产力”，以致当今世界生产的发展有70%靠这些无形因素的影响来实现。

社会化的大生产更加专业化，分工更细。企业间（人与人）的相互协作和依存关系更加紧密，更需要不同的劳动者相互交换劳动成果。技术知识产品的“制造”和发明逐渐从物质产品生产分离出来，成为独立的生产部门或专门职能。企业的再生产，不仅要补偿有形的物质消耗和劳动力消耗，而且必须补偿专利权、专有技术、商标权等经济要素的消耗。现实经济生活中，不但有物质产品的生产，也有技术知识产品的生产，而且物质产品和技术知识产品之间的交换已成为再生产过程的必要一环。物质产品生产领域和技术知识产品领域互相联系、互相作用。在商品经济条件下，商品交换遵从价值规律，依据其所包含的价值来确定交换价值。技术知识产品的价值量仍然是劳动者抽象劳动的凝结，其使用价值在于提高企业的生产效率和经济效益。使用者正是发现了技术知识产品使用价值的特殊性才去购买和开发它们的。技术知识产品一旦被投入企业，就以无形资产的形式参加企业的营运，为企业带来收益。

无形资产的客观存在要求我们去研究，研究其价值如何确认，价值如何评估，会计上如何进行反映和控制。但在很长一段时间，我国会计界忽视了对它的研究，在会计制度中取消了对它的计量和控制，以致于我国外贸企业不注重对商标权的法律保护，在创办中外合资企业时对中方的无形资产不予估价，不作为其投资，在国内企业进行横向联合、产权变更时不注重无形资产的价值评估，没有很好维护各方的合法权益，诸如此类的事例很多。对无形资产忽视或不承认的作法，其弊端还表现在科研与生产脱节，使大量的科学技术新成果长期“冬眠”未形成现实的生产力。

近年来，随着人们对无形资产作用认识的逐步深化，特别是《专利法》、《著作权法》、《科技成果有偿转让制度》等一系列法律法规的颁布实施，尤其是产权交易的日趋活跃，要求人们重视无形资产的计量和价值确认。从企业来说，控制了专有技术和专利权等无形资产，可在一定时期内保持技术优势和产品优势，增强竞争能力。无形资产的交易，加速了科技成果商品化，既有利于企业间的竞争，又推动了企业间的联合，更重要的是人们认识到了无形资产的巨大价值。

无形资产因其不具有实物形态而得名，是指不具有实物形态、能为企业带来收益、价值非一次性转移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及有关经济资源的集合体。其价值确认与估价历来是会计学的重大问题之一，中外会计学者对此作过较为深入系统的研究，但由于无形资产的特性所致，许多与价值确认有关的问题并未得到根本解决。

所谓价值确认，是对无形资产的不同价值予以充分肯定地计量。包括其成本价值（原价）的确认、摊销价值的确认、无形资产价值波动的计量与确认等。所谓估价，是用货币价值量度对企业的（无形）资产予以计量和在无形资产发生交易等经济行为时对其价值进行评定和测算。本书在参阅大量中外已有研究成果的基础上，力图对无形资产各种存在形式的成本价值确认、摊销价值确认、价值波动的处理以及重估价等问题作些探讨。

需要特别声明的是，在本书的例子中多次使用“宏发有限公司”这一公司名称，此公司名称是笔者的假设，其他公司名称如建发租赁公司、人仁公司、远东公司等都是笔者的假设，如有雷同，实属巧合。

目 录

前言.....	1
导言.....	1
第一章 无形资产的概念及特性.....	1
第一节 无形资产的概念.....	1
第二节 无形资产的特性.....	9
第三节 无形资产的确认标准及存在形式	12
第四节 无形资产分类	24
第五节 无形资产会计准则	27
附录 国际会计准则中的无形资产问题	32
第二章 无形资产的价值确认与估价原理	35
第一节 无形资产价值确认的理论依据	35
第二节 资产估价标准与无形资产估价原则	40
第三节 无形资产成本价值的确认	45
第四节 无形资产摊销价值的确认	47
第五节 无形资产的价值评估原理与方法	49
附录 常见行业的财务评价参数表	60
第三章 专利权及专有技术的价值确认与估价	61
第一节 专利权的价值确认	61
第二节 专有技术的价值确认	72
第三节 电子计算机软件的价值确认	83

第四节 专利权及专有技术的价值评估	87
附录 对××专有技术的评估报告格式	96
第四章 著作权(版权)及特许权的价值确认与估价	99
第一节 著作权(版权)成本价值的确认	99
第二节 著作权(版权)成本价值摊销的确认	103
第三节 著作权(版权)的价值评估	105
第四节 特许权的价值确认与估价	111
第五章 商标权及商号的价值确认与估价	119
第一节 商标权及商号成本价值的确认	119
第二节 商标权及商号成本价值摊销的确认	122
第三节 商标权价值的评估	125
附录一 世界 20 项著名商标的价值	130
附录二 世界名牌价值一览表	131
第六章 租赁权及租赁改良工程的价值确认与估价	135
第一节 租赁权成本价值的确认	135
第二节 租赁权成本价值摊销的确认	140
第三节 租赁改良的价值确认	142
第四节 租赁权价值的评估	143
第七章 土地使用权的价值确认与估价	149
第一节 土地使用权成本价值的确认	149
第二节 土地使用权成本价值摊销的确认	151
第三节 土地使用权价值的评估	153
第八章 开办费、研究开发成本的价值确认与估价	161
第一节 开办费的价值确认与估价	161

第二节 研究开发成本的价值确认.....	164
第九章 商誉及继续经营价值的价值确认与估价.....	169
第一节 商誉成本价值的确认.....	169
第二节 商誉的价值确认方法.....	176
第三节 商誉成本价值摊销的确认.....	186
第四节 继续经营价值的确认.....	190
结语.....	193
附 主要参考资料.....	194

第一章 无形资产的概念及特性

第一节 无形资产的概念

一、无形资产的研究概要

对无形资产进行系统研究，影响较大的首推中国著名会计学家杨汝梅先生早年的《无形资产论》。美国执业会计师协会（AICPA）于1953年发布的第43号会计研究公报则对无形资产的会计处理作了一系列规定，至今仍然产生影响。1970年，美国会计师协会所属会计原则委员会（APB）又发布第17号意见书对无形资产的会计处理作了修正；1974年，美国财务会计标准委员会（FASB）又发布第2号声明书对此作了进一步的修订，尔后再发布第86号意见书对此作了进一步补充，从而形成无形资产的价值确认和会计处理的规范和准则。

我国会计界大致从80年代前期开始注意对无形资产的研究，经历了介绍西方无形资产会计理论、探讨我国企业无形资产如何核算、形成我国无形资产会计理论体系等阶段。1984年，财政部颁布的《中外合资经营企业会计制度》第一次在我国会计实务中运用无形资产，1992年底财政部发布的《企业财务通则》和《企业会计准则》，第一次明确将无形资产作为企业总资产的组成部

分，并规定了相应的计量和价值确认方法。

纵观中外对无形资产的研究，因无形资产的特殊性和人们对它认识上的差异，迄今为止，对其基本概念、存在形式、分类方法，价值计量和确认等问题尚无统一认识，故研究无形资产的计量和价值确认乃至估价必须从基本概念的研究入手。

二、当前不同学者对无形资产概念的认识

1. 无形 (Intangible) 一词，就是没有实物形态，如商誉、专利权和商标权。无形资产在资产负债上是作为长期资产的一项，但是并不是所有不具有实物形态的资产都可定义为无形资产，如应收帐款或短期预付费用都不具有实物形态，但它们是流动资产，而不是无形资产。无形资产是用于企业生产经营不具有实物形态和非流动资产。^① 此观点可概括为无形资产是不具有实物形态的非流动资产。

2. 在会计上，无形的东西包括所有能为企业带来利益且不具有实物形态的项目，包括短期资产，如有价证券、应收帐款、应收票据以及预付费用，也包括某些长期资产，如租赁厂房和设备、长期投资和企业有权在未来长期取得某种实物或服务的权利，所有这些及其他许多项目都是无形的。但会计上用此术语，则有严格的规定：传统的会计实务运用“无形资产”一词，指某些年限较长且能为企业提供某种法定权利（重点号系笔者所加），无形资产通常指专利权、版权、商标权和特许权。这些权利经常根据独家经营协议，可能有特定的期限，能给企业提供竞争优势。也许较确切的表述应为：会计学上的无形资产是指那些不具有实物形态，能代表某种法律或经济权利以及在财务报表以外不能单独存

^① 参见 Walter B. Meigs 著：《Accounting — The Basic Business Decision》，P. 469。

在的资产。^①此观点可概括为无形资产是不具有实物形态的某些法定或经济权利。

3. 无形资产，其定义不大明确，然而作为一般会计惯例所承认的概念，无形资产可以说是具有下列属性的虚拟资产：（1）没有实体的资产；（2）有超过一般同行业的收益能力的资本化价值；（3）有偿取得。单以没有实体的资产这个意义上说，无形资产和应收帐款或其他应收款没有什么不同，其差别在于：无形资产是凭借各种优越条件（即凭借法律或合同取得的垄断优势，或者凭借技术优势、人才优势，厂址接近原料产地或销售市场等优越条件）而形成的超过一般同行业的收益能力的资本化价值有偿取得的资产。无形资产可以分为法定资产（Legal Assets）和收益资产（Revenue Assets）。法定资产指各项特殊的法律给予的垄断权和税法给予的设施利用权，法律给予的垄断权有：专利权、租地权（包括地面权）、商标权、新产品设计权、图案设计权、采矿权、捕捞权等等；至于收益资产，作为其典型的商誉是按未来超过一般同行业的收益能力的资本化价值有偿取得的资产，收益资产还包括专有技术（Know-How）、押租等等。^②此观点可概括为无形资产是不具有实物形态的超过一般同行业收益能力的资本化价值。

4. 无形资产系指一企业基于法律或契约关系所赋予的各种权利，或由于经营上的优越获益能力所产生的各种无实体的且具有潜在无形价值存在，能使企业之实质净资产超过有形净资产的部分，称之为无形资产。^③此观点可概括为无形资产是企业净资产超过有形净资产的部分。

5. 无形资产是指哪些没有物质实体的固定资产，它们或者表明企业所拥有的一种特殊权利，或者有助于企业取得高于一般水

① 参见 Paul Danos 等著：《Intermediate Accounting》，P. 532。

② 参见（日）番场嘉一郎主编，司徒淳选译、王文元校审：《会计学大词典》，中国展望出版社，P. 30。

③ 参见洪国赐著：《中级会计学》（下），（台湾省）三民书局出版，P. 183。

平的收益。所以它们虽然没有物质实体，但可能具有很大价值。^①此观点可概括为无形资产是没有实物形态的特殊权利和高于一般水平的收益。

6. 无形资产又称为无形固定资产，它是一种非实体的资产，它与其他具有实体的资产不同，对经营事业的价值往往产生很大的影响。这种资产只有在“继续经营”惯例原则（假定）下才能表现其价值的存在，它是经营上长期使用的各种权利。如专利权、特许权、商标权、版权、捕鱼权、秘方、商誉等等。^②此观点可概括为无形资产是在“继续经营”假定下长期使用的各种权利。

7. 无形资产是指哪些没有实物形态的长期资产，如专利权、商誉等^③。

8. 无形资产是指企业长期使用但是没有实物形态的资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。^④

上面所列观点，从不同层次、不同角度对无形资产的概念予以定义。但有的显得冗长，难以把握其实质；有的又过于简单；还有的则采用例举法概括了无形资产的存在形式，尚未真正揭示出无形资产的本质属性。究竟如何定义无形资产，笔者认为应先分析其本质特征，然后才能对此下定义。

三、无形资产概念本质属性分析

从上述观点可以看出，首先无形资产最主要的本质特征是不具有实物形态，但不具有实物形态的资产不都是无形资产；其次，无形资产是非流动资产，即资产的价值不能一次转移到产品成本

① 参见娄尔行等编：《资本主义企业财务与会计》，中国财政经济出版社出版，P. 246。

② 参见：《广东财会》，1985年第1期，P. 16。

③ 参见葛家澍主编：《中级财务会计》，辽宁人民出版社出版，P. 257。

④ 参见：《企业财务通则》，第二十条。

中；再次，争议颇大的是无形资产的存在形式，即到底是指“权利”，还是超收益的资本化价值，还是“权利”和超收益的能力的资本化价值等等。因此，分析无形资产的本质属性，笔者认为应从资产的定义分析开始。

1. 对资产本质的再认识。对资产本质的认识，会计界众多人士、团体为此作过多种尝试和努力。会计界最先试图对资产作出全面定义的是美国著名会计学家约翰·B·坎宁，他在其著作《会计经济学》一书中指出：“资产是指任何货币形态的未来服务或任何转换为货币的未来服务（对于那些由合同而明确的未来服务而言，要扣除合同双方都未履行部分），它对某人或某批人的受益权具有合法保障，并且这种服务只有对某人或某批人有用才能成为其资产。”^①但在现实生活中，只要一提到“资产”一词，人们总会立刻想到资产的具体存在形式，如厂房、机器设备、原材料、银行存款等有形的资产。而我国会计界长期将资产与财产、资金混用，尤其将资金定义为“财产物资的货币表现”，以说明资产的经济本质，这种认识将那些“非物质”性的资产排除在资产之外。当然，对资产认为是“有形”的也并非我国会计界。如美国著名经济学家费希尔（I. Fisher）就认为：资产必须是实物资源或物体。进而推论，无形资产不属于企业资产，因为它的价值来源于垄断权利。^②但此种观点被美国会计学会对资产的定义所否定，美国会计学会认为：“资产是一个特定的会计个体从事经营所需的经济资源，是可用于或有益于未来经营的服务总量。”^③其经济资源既包括有形资产，也包括无形资产，此定义明确了资产的实际范围和经济内容。70年代末80年代初，美国财务会计准则委员会（FASB）发布《财务会计概念公告第3号》（Statement of Financial

① 参见 John B. Canning:《The Economics of Accountancy—A Critical Analysis of Accounting Theory》，The Ronald Press Company 1929, P. 22。转引自吴艳鹏著：《资产计量论》，中国财政经济出版社出版，P. 36。

②③ 参见吴艳鹏著：《资产计量论》，中国财政经济出版社出版，P. 40。

Accounting Concepts No. 3) 认为:“资产是某一特定主体由于过去的交易或事项而获得或控制的可预期的未来经济利益,表现为财产、债权和各种权利以及知识形态的经济资源。”^① 这个定义认为所有的资产(即经济资源)都具有一个共同的属性即“服务潜能”(Service Potential)或“未来的经济利益”(Future Economic Benefit),最终将形成企业的“现金净流量”(Net Cash Inflows)。分析上述定义可以看出资产有三个主要特征:^②

第一,它体现了可预见的未来经济利益——为未来现金净流入作出直接或间接的贡献能力;

第二,某一特定企业能获得或控制上述未来的经济利益;

第三,导致企业获得或控制未来经济利益的权利或交易事项,必须已经发生。

肯定了资产的定义和资产的各项特性,要判断某一项经济资源是否符合以上定义,能不能按资产来确认、计量和反映,就要看它是否具备资产的各项主要特性。

从以上对资产本质的不同认识可以看出:美国会计学会1957年发布的《公司财务报表依赖的会计和报告准则》(Accounting and Reporting Standards For Corporate Financial Statements)中对资产的定义第一次明确地将资产与经济资源相联系,虽未正面回答无形资产的内容,但至少能将无形资产包含其中,财务会计概念公告第3号则明确指出了资产是获得或控制的经济利益。

综上所述,资产是为某个特定会计实体所实际控制、能在未来为它带来经济利益的一切经济资源。这一定义,具有三个方面的明显特征:

第一,资产的内涵是经济资源 资产作为经济资源,它有益于企业的生产经营,对企业生产经营具有服务潜力或贡献能力,既

^{①②} 参见:《江西会计》,1984年第5期,P.11,葛家澍“美国财务会计理论发展的新阶段”。

包括有形资产，也包括无形资产。

第二，资产的目的在于为会计个体带来经济利益。资产的获得是由过去的经济事项所决定的，但是资产的存在面向于企业的未来经营，其目的在于为会计个体带来经济利益。

第三，资产由特定的会计个体所控制。

特定的会计个体明确了资产确认、计量的空间范围，即资产的确认、计量都要严格限定在会计个体的范围之内。

2. 无形资产的资本属性应是固定资本。如果把有形与否当作认定固定资本的本质属性，就会犯某些西方经济学家在这个问题上类似的错误。诚如马克思所批判的那样：“经济学家们迄今为止在概念规定性上所以陷入混乱，首先是由于下述原因：他们把劳动资料在物质上具有某些属性，看成固定资本的直接属性。例如：象房屋具有物理不动性，但是我们很容易证明，其他一些本身也是固定资本的劳动资料具有相反的属性。例如：象船舶具有物理可动性”。^①因此，是否具有物质形态并不是固定资本的直接属性，无形资产虽然无实体存在，但仍属固定资本的范畴。

3. 必须肯定无形资产的价值转移方式是非一次性转移。通常在资产中，单位价值较低，周转期较短的叫流动资产；单位价值较高，周转期较长的称为固定资产。这两种资产质的区别在于价值周转期限。马克思说：“固定资本和流动资本的形式规定性之所以产生，只是由于在生产过程中执行职能的资本价值或生产资本有不同的周转，而周转之所以不同，又是由于生产资本的不同组成部分是按照不同的方式把它们的价值转移到产品中去的，而不是由于它们在产品价值的生产中有不同的作用，或它们在价值增殖过程中有独特的作用……由于生产资本借以存在的物质形式有差别，生产资本的一部分在形成单个产品时全部消费掉，另一部

① 参见马克思：《资本论》第二卷，人民出版社1975年版，P. 180。

分只是逐渐消耗掉，因此生产资本能够分为固定资本和流动资本。”^①马克思又进一步指出：“这两者的区别只是在于：价值转移，从而价值补偿是一部分一部分地逐渐地进行不是一次进行。”^②有形固定资产和无形固定资产其本质相同，只是表现形式不同而已，无形资产的价值必须是渐次转移到产品的价值中去。

4. 无形资产存在形式质的规定。无形资产通常认为是法定权利和超收益能力的资本化价值（即商誉）。根据资产的内涵，无形资产必须是能为企业带来收益的经济资源，就其表现形式而言，还需作如下分析：

（1）无形资产是法律或契约所赋予的能为企业带来收益的特殊权利

构成无形资产的权利从资产的定义出发，需满足三个条件：其一，是企业拥有或能控制的权利；其二，是能够为企业带来收益的权利；其三，是法律或契约所赋予的特殊权利或称独占权利，如专利权、著作权、特许经营权等。

（2）无形资产不仅仅是“特殊权利”，“权利”只是无形资产的一部分

企业超收益能力的资本化价值——商誉虽说能为企业所控制，也能为企业带来收益，尤其是未来收益，但并非都反映在企业资产负债表上，只有在企业产权变更时（如合并、盘购、联合）才体现出来，因此，商誉也是无形资产。

（3）无形资产还应包括一些既非“权利”，也非超收益能力的资本化价值而具有资产属性的经济资源

同样从资产的基本概念出发，有些经济资源如配方、计算公式、专有技术等既非“权利”，也非超收益的资本化价值，但却能为企业带来收益。如“可口可乐”的配方可谓价值连城，法国“电动工具”的制造技术价值也不菲，中国“景泰蓝”的制造工艺

①② 参见马克思：《资本论》第二卷，人民出版社1975年版，P.187。

也很难用货币价值衡量等等，不胜枚举。这些只能定义为经济资源。

综上所述，无形资产的概念可定义为：无形资产是指不具有实物形态、但能为企业长期带来收益的法律或契约所赋予的特殊权利以及超收益能力的资本化价值和有关经济资源的集合。此定义强调了无形资产的无实体性；价值非一次转移性；收益的长期性，并对其存在形式作了质的规定。

第二节 无形资产的特性

一、无形资产的无实体性

无形资产与其他资产相比，最明显的特性就是不具有实物形态。无形资产的无实体性，使无形资产的使用价值不能直观和直觉，只有在观念上感觉。这一特性也使无形资产的价值确认困难，其价值损耗具有无形损耗的单一性。

二、法律或契约的保护性

在法律赋予、政府特许或合同契约的保护下，企业享有某种特殊权利，这些“权利”能促成或保障企业具有一定的获利能力或获取超额利润的优势，就此而言，无形资产是受法律、契约保护或政府特许的特种资产。如专利权、特许权等。

三、独占性，或称垄断性

无形资产的独占性或垄断性主要体现在无形资产仅与特定的会计个体有关，在法律、契约或政府特许的保护下，禁止非所有权人无偿取得和占有。独占性的存在在于无形资产生产的单一性和秘密性。在独占性的基础上，又产生了无形资产的价格严重背离其价值的必然性和交易价格确认的困难性。