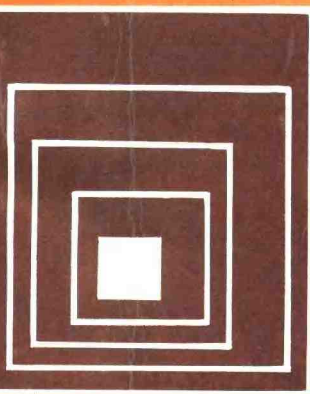


无形资产评估与核算

左志坚 主编



.17

陕西科学技术出版社

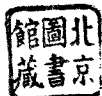
95
F123.17
45
7

无形资产评估与核算

左 志 坚 主 编



陕西科学技术出版社



C

100100

(陕)新登字第 012 号

无形资产评估与核算

左志坚 主编

陕西科学技术出版社出版发行

(西安北大街 131 号)

铁道部第一工程局印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开本 7.75 印张 16 万字

1994 年 9 月第 1 版 1994 年 9 月第 1 次印刷

印数:1—5,000

ISBN 7-5369-2147-0/F·127

定 价:5.50 元

主 审 赫淑云

编写组组长 胡昌铸

副组长 蒋守令

参编人员 胡昌铸 陕西财经学院教授

侯宏博 西安理工大学副教授

高耀文 陕西财政专科学校副教授

左志坚 陕西财经学院副教授

蒋守令 高级会计师

周志义 高级会计师

李硕仕 高级会计师

李淑真 高级会计师

左志如 高级经济师

崔 杰 高级经济师

杜抗福 高级经济师

董明义 注册会计师

王文和 注册会计师

高忠惠 会计师

陈 芳 会计学方向研究生

田高良 会计学方向研究生

序

先哲毛泽东同志曾经提出“物质变精神，精神变物质”的科学论断，从哲学高度揭示精神创造物质的辩证原理。按照当今商品社会的解释，那些能“变”物质，创造财富的“精神”便是无形资产。长期以来由于体制的束缚和思维的禁锢，知识产品的价值被忽视，地位被淹没，作用被贬低，人们以无形资产的视而不见，不可捉摸，而不予重视。

改革开放以来，特别是高科技时代，商品观念注入经济生活，市场竞争推动经济发展，一切竞争归根结蒂是知识、智力的竞争。作为企业第三大资产的无形资产——专利、著作、商标、专有技术、电子计算机软件、商誉等等，日益显露其勃勃生机，为企业创造着意想不到的超常收益，无形资产已为人们悄然接受，“精神”正在广阔的领域转变成“物质”。

无形资产毕竟不是哲学概念，而属经济范畴。正是由于历史的原因，使得这一关系国计民生的重大问题，成为被遗忘的角落，关于无形资产的界定、计价、评估、核算及转移、交易会计信息处理等一系列涉及理论、方法、实务、法制诸多方面的问题，至今在学术界尚无定论，企业界更是陌生。许多上市公司的招股公告中，无形资产项目是空白，一些中外合营企业因为无形资产评估不当，使中方蒙受损失，许多涉及无形资产的侵权纠纷，法院对赔偿定价无所适从。正当股份制改造进程加快，产权交易日益兴盛的今天，无形资产评估工作已严重地滞后经济的发展，落后局面亟待改观。

今年5月，国家科委在西安主持召开无形资产评估研讨

会,来自全国的专家、学者和实业界人士,就无形资产的方方面面进行深入的探讨、切磋,许多问题逐渐明朗。会后,在国务院、省、市科委的支持关怀下,无形资产研究课题组,认真吸收会议的精华,总结前期的研究成果,由左志坚副教授主笔,充分研讨,就无形资产评估与核算问题,进行系统论述,撰写成这本颇具特色的专著。

无形资产评估与核算,核心是会计计量,书中逻辑结构和问题阐述中,侧重无形资产会计计量的原理和实务,既从理论上抓住问题实质,又在实务上予以可操作性的指导,他们列举的大量案例,取材于公诸于世的评估实践,分析透彻,方法可行,对于规范无形资产评估程序和方法,确立无形资产会计核算体系不无裨益。

无形资产评估工作,目前正在起步,即将普遍展开,这部专著的问世,正好踏在客观需求的节拍上。正由于无形资产评估尚属新课题,客观形势在飞速发展,即使某些观点还欠成熟,某些方法尚不完善,能够系统成书适应社会,为健全社会主义市场经济服务,实属可贵。不足之处,谨请经济理论和会计界同仁批评指正。

楊崇昌

前 言

一种看不见的“资产”，正被人们悄然接受，计划经济体制下长期被忽视贬低的那部分价值，在市场作用下，逐渐恢复其本来地位，为企业创造出超常的收益。伴随股份制改造的进程和产权交易的兴起，无形资产日益为社会各界所瞩目。

对于无形资产的研究，我们虽然着手较早，囿于客观实践的限制，浅水难以行舟，故而迟迟未能动笔。今年5月，国家科委在西安市主持召开无形资产评估研讨会，各地专家就无形资产评估的理论、方法和实践问题进行了广泛深入的探讨交流，我们在会议上提交的“无形资产会计处理”论文，引起与会代表的浓厚兴趣。在各方面的鼓励下，我们总结前期研究的粗浅所得，就无形资产评估与核算这个国人还不太熟悉，而客观需求又十分紧迫的现实问题，进行系统阐述，借以抛砖引玉，为我国即将普遍开展的无形资产评估事业尽绵薄之力。

目 录

第 1 章 无形资产概述.....	(1)
第 1 节 无形资产的形成.....	(1)
第 2 节 无形资产的界定.....	(2)
第 3 节 无形资产的分类.....	(8)
第 4 节 无形资产的管理	(15)
第 2 章 无形资产评估的计价基础	(28)
第 1 节 资产计价理论	(28)
第 2 节 无形资产计价理论	(34)
第 3 节 无形资产评估的收益现值法	(37)
第 4 节 无形资产评估的其它方法	(51)
第 5 节 无形资产价格的确定	(57)
第 3 章 无形资产核算的一般原则	(63)
第 1 节 会计核算原则	(63)
第 2 节 帐户设置	(68)
第 3 节 无形资产核算帐务处理	(73)
第 4 节 无形资产的报表反映	(78)
第 4 章 科技产品评估与核算	(83)
第 1 节 科技产品的界定和科学技术复杂劳动 的特点	(83)
第 2 节 科技产品价值、价格的确定和评估.....	(95)
第 3 节 科技产品核算的帐务处理.....	(101)
第 5 章 知识产权评估与核算.....	(108)
第 1 节 知识产权的界定.....	(108)

第2节	知识产权的特点	(118)
第3节	知识产权的计价	(121)
第4节	知识产权核算的帐务处理	(125)
第6章	商誉评估与核算	(132)
第1节	商誉的界定	(132)
第2节	商誉的特征	(137)
第3节	商誉的计价	(142)
第4节	商誉核算的帐务处理	(154)
第7章	对物产权评估与核算	(162)
第1节	土地使用权的界定	(162)
第2节	土地资源的评估计价	(165)
第3节	土地使用权核算的帐务处理	(174)
第4节	开矿权界定及帐务处理	(182)
第8章	中外无形资产评估比较	(185)
第1节	中外无形资产的界定	(185)
第2节	中外无形资产的计价与评估	(187)
第9章	无形资产评估信息处理	(195)
第1节	无形资产评估信息	(195)
第2节	无形资产评估信息管理系统	(199)
第3节	无形资产评估决策支持系统	(202)
附录1	《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》	
附录2	《企业财务通则》关于无形资产规定	
附录3	《企业会计准则》关于无形资产规定	
附录4	《新编会计图解》关于无形资产的核算	

附录 5 复利终值表

· 复利现值表

年金终值表

年金现值表

附录 6 主要参考书目、资料

后记

第1章 无形资产概述

中华人民共和国财政部1992年11月30日颁布的《企业财务通则》和《企业会计准则》中明确规定,“资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源”,资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其它资产,“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、商誉等”。在我国法定会计制度中,对无形资产作出明确界定,对其处理原则作出明确规定,这是我国市场经济发展的必然,会计制度国际化的标志。

作为概述,本章主要讨论无形资产的基本概念、形成过程、主要特征、包含范围和管理方法。

第1节 无形资产的形成

无形资产是商品经济发展到一定阶段的产物。在自给自足的自然经济中,人们只是从事简单的产品生产,生产力要素是人和原始的劳动工具,生产组织以家庭为单位,技术简单,设备简陋,既没有形成资产的概念,也无需会计对生产过程进行反映和监督,因而不存在产生无形资产的土壤和条件。在商品经济的初始阶段,伴随农业和手工业的发展,商品交换的频繁,生产技艺的进步,工具的改进,生产要素的内涵和外延都

在扩大,商品价值中的技术含量逐渐提高,特有资源和独特技艺所生产的商品,具有更高的价值和使用价值,技术和信誉的差异,往往能够提供超额的收益,如景德镇的瓷器,江浙的丝绸,京城的金银饰品等。作为生产要素的无形资产则已开始萌芽,但作用微小,尚未被人们所认识。19世纪工业革命,促进商品经济的繁荣,现代工业的形成和发展,国内国际市场的发育和成熟,值商品竞争空前激烈,经营风险日益加剧。专有技术,商业信誉,垄断特权,优越位置,经营策略,企业形象等无形的生产要素,逐渐显露其重要地位和独特作用。作为企业资产独立形态的无形资产逐渐形成。比如商誉观念,早在手工业生产时期,一些具有独特技艺的手工业主,为了提高产品的名气,并进一步扩大销路,而将专门的图形或文字(包括自己的名字、住地)打印在商品上,以便获得更大利润。这种作法刺激了同行间的竞争,这些竞争者便千方百计索取工艺资料,竞相模仿优质产品或值用相同的符号。为了巩固已有的市场地位,维护名牌商品的信誉,保护新技术的应用,防止竞争中的冲突事件,商品经济较发达的国家着手制定了有关的法规,于是出现了专利、版权和商誉等无形资产的概念。1474年,在当时商业最发达的城市威尼斯颁布了世界上最早的《专利法》。以后,又在商品经济发展最早的英国诞生了第一部比较完备的专利法,接着有关保护“工业产权”的法规陆续制定出来了。随着国际商品经济的日益活跃和发展,保护工业产权的国际法规也应运而生。1883年缔结的《巴黎公约》,是第一部保护工业产权的国际公约,很快得到许多国家的承认,无形资产观念在世界范围内普遍确立。但人们对这些经济要素在生产力整体发展上的作用认识还不够全面,不够深刻,更谈不上对无形资产

价值的评估管理和核算。

现代化的大生产,把商品经济推向新的繁荣,第二次世界大战以后,军事技术成果和管理方法向民用工业的大规模移植转化,特别是电子计算机的普及和渗透,促进现代工业以空前的速度和规模发展,集团化国际化已是现代经济的主要潮流。大生产、大市场、大循环、大转移的格局,使得科学技术和生产之间的关系发生了根本性的变化,各种技术使科学变为直接的生产力,这种转变的速度、深度与广度都在与日俱增。第二次世界大战前,技术更新约需 40—50 年;战后到 50 年代缩短为 20 年;60 年代为 10 年左右;80 年代大约 5—6 年。技术更新周期愈来愈短,科技在生产中的巨大作用日益明显。市场信息,专有技术,企业形象,商品信誉、职工素质、管理方式,地理位置,工艺秘密,注册商标和技术专利等无形因素,也同有形资产一样,给企业提供丰厚的利润,在经营中起到不可估量的作用。这样,作为企业资产的有机构成,无形资产最终形成。因而反映和监督经济活动的会计职能必须对之进行管理和核算,从而产生无形资产会计。由此可见,无形资产和无形资产会计是生产力发展的结果,是商品经济发展到一定阶段经济管理的客观要求;对无形资产的管理和核算,又必将推动生产力的进一步发展。

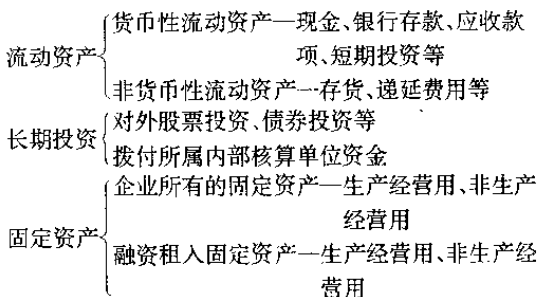
改革开放以来,我国社会主义市场经济逐步建立。在内部,必然优化资源配置和劳动组合,改善企业管理,强化技术开发能力,提高产品技术含量,加强职工技术培训,提高企业整体素质。在外部,努力塑造企业社会形象,扩大企业和商品的知名度,采用灵活的竞争策略,扩大商品市场占有率,所有这些内涵式扩大再生产的软措施,其实质就是扩大和增加企

业无形资产的积累,以产生超乎寻常的丰厚利润,无论在理论还是在实践上,无形资产内涵和外延、作用效果、管理核算、会计处理等一系列问题,都已引起各级政府,社会各界的高度重视。对于无形资产的探讨,已从理论走向实践,其社会经济意义,已经日益显露,并将在社会主义市场经济中发挥不可估量的作用。

第 2 节 无形资产的界定

1. 无形资产的内涵

无形资产是企业资产的一种。根据我国《企业会计准则》,所谓资产,即是企业拥有或控制的能以货币计量的经济资源。以经济内容为标准,企业资产可分为:



无形资产—专利权、商标权、著作权、土地使用权、商誉等

递延资产—开办费、租入固定资产改良支出等

其它资产—特种物资储备、银行冻结存款、冻结物资等

无形资产是资产的一种,具有企业资产的一般属性:

- (1)在经济寿命有效期间为企业所拥有；
- (2)能为企业带来预期的经济效益，受益多少与维护保养利用的程度密切相关；
- (3)都有长于一年以上的使用寿命和较高的单位价值；
- (4)非一次性的价值转移，在利用期间逐渐地损耗，一次次加入成本逐渐得到补偿。

2. 无形资产的特征

无形资产又有它的特殊性。事物的特殊性，是一事物区别于它事物的特殊本质。无形资产的特征可概括为：

(1)高效性。无形资产有助于企业取得高于一般水平的效益，原因在于它的①创新性：以科学技术知识产权为主体内容的无形资产，不在于使企业获得一般水平的收益，也不在于获得高于一般水平的收益，而在于给企业带来未来超额利益。企业投资于无形资产，正是为了使其潜在的获取高效益的能力，在未来的生产经营活动中发挥作用。②独占性：无形资产中，受法律保护的专利权、著作权、商标权等，其垄断性、独占性是很明显的。又如不受法律保护的专有技术等，只要能保守秘密，如有些手工业或医生将祖传技艺或医疗技术只传儿子，不传给女儿等，不向外界泄漏，实际上也为独占；还有商誉等无形资产更显示其独占性。无形资产的独占性，使其持有者独享其高效性的收益，享有超过一般水平的利润。

(2)不确定性，主要指无形资产的价值的不确定性，具体表现在：①使用年限的不确定性。当代科学技术迅猛发展，技术知识成果更新率急速提高，有的无形资产很快被淘汰，有的无形资产即使法定的经济寿命期限已过却仍在发挥作用；②无形资产的价格或取得成本不便确定。使用年限的不确定性，

使无形资产给企业带来的未来超额收益的量难以确定,那么购置它的价格或取得成本也就不便确定。③无形资产价格或取得成本的不确定性,使其因损耗而转移的成本价值也难以确定。④无形资产的价格或取得成本,不仅缺乏确定性,而且缺乏可比性。比如无形资产是由科学技术成果转化而来的技术知识产权,其特征是创新的、单一的,是社会上独一无二的产品,没有什么相近价格可供横向比较。

(3)无形性,即无物质实体性。无实体性,是无形资产最显著的特征,有的既无可视性,又无空间性。

3. 无形资产的范围

一般地说,要想对一事物进行定义,都需要从事物的内涵和外延两方面进行分析。事物的内涵,展示事物的本质特征,区别于它事物的最根本的属性;外延,划清其范围,理清同类事物的区别和联系。划清无形资产的范围,是开展无形资产管理与核算的先决条件。

无形资产是商品经济发展到一定阶段的产物,商品经济发展水平的不平衡,使无形资产在不同的国家、地区之间有所差异。以美国为代表的西方国家,无形资产的范围较广泛,一般包括:

专利权、专利申请权、专营权、营业证协议、使用费协议、雇佣合同、租赁权利、设计权、技术图书收藏、悬案合同、用水权、不竞争协议、约束性协定、技术支援协议、电子计算机软件、商标和牌子名称、技术窍门、完备的组织和职工队伍、市场地位、声誉、扎下援基的座落地点、机要加工法和配方、推销机构、商誉的其它要素。甚至对法律认可的社会、自然因素,诸如管理与工作人员的业务素质、道德修养、人际关系、地理位置

优越、和自然资源丰富等凡能使企业盈利能力增强的因素，都作为无形资产处理。

我国长期在计划经济体制下，商品的范围受到相对的限制，与之相联系的无形资产的范围也受到限制。如土地、矿山、河流、森林等自然资源归国家所有，禁止有偿转让，于是由自然资源和地理位置优越而产生的企业超额收益能力，就不能作为无形资产，而国家通过不同比例的资源税、调节税等进行调节，以造就平等竞争的环境，充分体现社会主义市场经济的特征。

在目前，我国的无形资产的范围仅包括：专利权、著作权、商标权、专有技术、土地使用权、租赁权、特许权、电子计算机软件、商誉。当然，随着我国社会主义市场的逐步发育，无形资产的家族将会日益壮大。

4. 无形资产的定义

《企业会计准则》中，对“无形资产”的界定为：无形资产是指企业长期使用而没有实物形态的资产。运用这个概念判定一种经济资源是否为无形资产时，应该注意：

(1)不能只强调其有无物质形态，因为，无物质形态尽管是无形资产的显著特征，但却不是无形资产与其他资产之间的根本区别，没有物质形态的资产并不都是无形资产。比如，应收帐款虽是无形的，却属于流动资产；某些长期投资虽无物质形态，也不属无形资产。无物质形态是较广泛的会计对象的特征，并不为无形资产所独有。

(2)不能认为生产经营者拥有某种权利就是无形资产。无形资产并非都是权利。比如专有技术及未经公开的技术知识诀窍，不受法律的保护，不同于已申请专利的技术产权，故它