

立信会计丛书



INTANGIBLES ACCOUNTING

无形资产会计

于长春 著

立信会计出版社

立信会计丛书



无形资产会计

WUXING ZICHAN KUAIRI

于长春 著

12301

中央财经大学图书馆

登录号

480319

分类号

F 23 / 212

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

无形资产会计/于长春著. —上海:立信会计出版社,
1999.8

ISBN 7-5429-0675-5

I. 无… II. 于… III. 无形固定资产-会计 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 35876 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 8.375 插页 4 字数 199 000

1999 年 12 月第 1 版 1999 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—5 000 定价:18.00 元

原国家教委人文社会科学研究立项课题

序

无形资产是现代企业经济资源中不可缺少的一部分。无形资产核算在西方会计中已经有近百年的历史。但是,在我国过去计划经济条件下,无形资产却成为被遗忘的角落。改革开放以后,随着涉外和内联业务的日益增多,不但在会计界,而且在整个经济领域,与之相关的无形资产的问题越来越引起人们的关注。尤其近年来,在企业筹资和投资等各项经济活动中,涉及无形资产的业务频频出现,理论界对无形资产会计的研究也掀起了高潮。

于长春同志在攻读硕士学位时的论文,写的就是无形资产会计题目。当时是1987年,身为论文答辩委员会的主席、上海社会科学院研究员王文彬教授,对于长春同志的论文评价很高,进而鼓励他以此为基础扩大篇幅,进一步形成一部深入探讨无形资产理论的专著。经过不少时间的努力,他终于在1990年初完成了那本书的写作,由中国对外经济贸易出版社以《无形资产会计管理》为名出版。

时光荏苒,转瞬之间过去了九年。在此期间,于长春同志为了继续提高自己的学识水平和科研能力,又考取了博士学位研究生,师从我国著名会计学家李宝震教授,李先生逝世之后由我继续指导他的论文写作,直至毕业,获得博士学位。如今,他又进入中国社会科学院财贸经济研究所博士后流动站深造,进步迅速,成果颇丰,因此而

成为我国会计界一名颇有建树的中青年学者。

就在这九年里,我国的经济改革发生了深层次的变化。人们对无形资产的认识已经不再局限于书本和课堂上的讨论,而是进入到社会经济活动的方方面面。这几年,我国无形资产研究的成果如雨后春笋般地涌现。于长春同志对无形资产的研究也始终没有停止。他密切关注国内外的无形资产理论研究新动向,不但研究国际会计准则委员会(IASC)和美国会计准则委员会(FASB)的最新成果,而且考察英国、加拿大及其他国家无形资产方面的科研状况,还积极投身于我国无形资产会计改革的实践,曾经多次参与涉及无形资产业务的企业产权转让与企业改制咨询,亲身参与无形资产的评估和审计,还积极参加有关无形资产会计的理论研讨活动,在《财政研究》、《会计研究》等学术刊物上发表了多篇有关无形资产会计研究的论文,从而对无形资产会计有了更加深入的认识。“垒石成山,滴水成河”。靠着孜孜不倦的观察与思考,乘着国家教育委员会立项“无形资产会计研究”课题的东风,他最后写出了这本《无形资产会计》的专著。

这本专著,既运用了定性分析方法,也运用了定量分析方法,把会计理论的规范研究和实证研究相结合,层次清晰、逻辑严谨、广证博引、资料详实、论证有力、结论可信;比较全面地论述了无形资产的理论 and 实务,从无形资产产生的历史、无形资产的概念、无形资产分类、无形资产的价值运动,谈到无形资产的确认与计价、入账与摊销、报表披露与价值管理,最后还对无形资产的评估和无形资产的疑难问题——商誉会计进行了系统的论述。全书深入浅出,理论联系实际,既借鉴外国无形资产会计的经验,又联系我国的实际情况和改革方向,并通过中外这

方面情况的对比论证了我国无形资产核算与管理的理论和方法。

这本著作的显著特点,我认为在于以下四个方面:第一,该书把马克思主义的经济理论与会计专业知识相结合,系统地分析了无形资产的价值构成、价值运动及其运动规律,进而富于创建性地论述了无形资产的筹资管理、投资管理、计划控制和分析考核。第二,该书对无形资产的产生历史分析,运用了辩证唯物主义和历史唯物主义的观点和方法,有理有据,说服力强。第三,书中对商誉会计的探讨角度新颖,尤其关于“负商誉的实质也是超额收益能力”和“商誉会计创新是连接财务会计与人力资源会计的桥梁”的观点,是对知识经济条件下无形资产会计的发展和预见性研究,为企业自创商誉的确认、计价和报表披露奠定了较坚实的理论基础。第四,书中对我国无形资产标准的分析,无形资产分类及其项目的划分,以及一些技术方法的设计,对我国开展无形资产的核算和管理工作的具有一定的指导意义。

综上所述,这是一本有着相当学术水平和较高实用价值的会计著作,是目前国内无形资产专题研究中涉及面较宽、观点阐述较全面,既有比较又有鉴别的好书。我为有《无形资产会计》这样的科研成果问世而高兴,故而乐意为该书作序,以向广大读者推荐。

阎金铎

于中国人民大学

1999年11月8日

前 言

会计是社会经济活动的产物,反过来又为社会经济活动提供服务。因此,它必然要随着经济水平的发展而发展,伴着经济改革的深化而完善。在当前由计划经济向社会主义市场经济转轨的过渡时期,我国社会经济活动发生的变化可以说是空前的。与此相联系,会计理论和实务也必然要发生相应的变革。无形资产会计,就是在这种历史条件下提出来的一个新课题。

无形资产会计在西方国家已经有近百年的历史,经历了一个由初期发展到逐步成熟的过程。当今世界上取得成功的跨国公司无一例外不是与它们拥有大量的专利权、专有技术等知识型无形资产有关。同时,拥有世界驰名商标也是这些企业利润稳步上升,进而取得超额利润的法宝。有资料表明,在某些西方经济发达国家里,企业无形资产占总资产的比重近年来不断增长,已由 20 世纪 70 年代的 20% 上升到 20 世纪 90 年代的 35%,有些高科技产业甚至达到 70%;无形资产核算的项目也已达到 29 项之多,充分显示出无形资产在企业生产经营活动中的重要地位和非凡作用。尽管如此,由于无形资产不同于其他资产的特殊性所致,从理论到实务仍然存在许多尚待“攻克”的难题。

值得骄傲的是中国人对于无形资产会计的研究,作出过举世瞩目的贡献。1926 年,杨汝梅(字众先,1899~

1985)先生以他的论文《商誉及其他无形资产》获得美国密西根大学的博士学位。后来该文被译成多种文字出版(中译本为《无形资产论》,收入“立信会计丛书”,于1936年出版)发行,在会计界产生巨大的影响,长期被奉为无形资产会计研究的“圣经”。半个多世纪以来,凡是从事无形资产会计理论研究的论著,几乎无不引用该文的论断。因而,杨汝梅的名字,与当时会计界的泰斗佩顿、凯斯特、哈特菲尔德等世界著名学者相并列,成为中国会计学者进入世界会计领域的先驱者之一。

但遗憾的是,无形资产会计研究在我国建国以来的相当长时期内却是一项空白。这并不是因为国内的会计学者无意或者无力研究无形资产会计问题,而是由于在传统的计划经济体制下,受苏联经济管理模式的影响,所有制形式单一,不存在产权转让,也就没有确认无形资产的经济环境。那时候,人们没有无形资产的意识,也不承认无形资产的存在,当然更谈不上对无形资产会计的研究。然而,这种不承认无形资产的作法,严重地扭曲了企业资产信息的状况,给经济决策与经营管理造成了惨痛的损失。

值得庆幸的是,改革开放二十多年来,以建立社会主义市场经济体制为目标,我国经济开始走上与世界经济接轨之路。在这历史性的巨大的变革中,我国社会主义经济理论的发展与实践的联系更加紧密,给会计理论和实务的发展奠定了坚实的基础,会计理论研究也迎来了百花齐放的春天。尤其是我国要素市场的形成,已经培育出企业产权变动的土壤,诸如合资、合营、合作、合并、承包、租赁、拍卖、股份制改造等纷纷出现,使产权作为商品得到承认并展开交易。为了维护市场经济秩序,保障企业所

有者的合法权益,对于交易中越来越经常涉及到的专利权、商标权、专有技术等无形资产转让问题,要求人们将其作为企业整体资产的一个重要组成部分进行研究和会计处理。

虽然从1985年开始,我国首先在“三资企业”和“乡镇企业”中率先开展了无形资产的核算,进而通过1992年末的会计改革在全部企业中开展了无形资产处理,但比起西方国家的会计,我国企业对无形资产的管理与核算时间较短,经验尚缺,研究仍欠深入。因此,有必要运用马克思主义的基本原理,联系我国企业的具体实际情况,借鉴外国会计的先进经验,研究我国企业的无形资产。它与西方国家的无形资产有何区别?什么是无形资产的质量规定?其价值运动有何规律?如何对其进行分类、评估、计价、确认、入账和摊销?如何对其予以报表揭示?如何从会计的角度对其实施包括筹资、投资在内的有效的管理?等等。这些问题也是如何把西方国家无形资产会计理论与方法中合理的部分移植到我国会计中来的实际问题,更是探讨中国会计与国际会计在无形资产问题上如何协调和求同存异的问题。

本书在层次结构上共分为八章,从无形资产的产生和发展出发,探讨无形资产的概念与特征、范围与分类、中外无形资产的差别,以及意义与作用;以马克思的劳动价值论为基点,研究无形资产价值的构成,分析无形资产价值运动的规律,探讨无形资产价值评估与会计计价的理论依据;系统考察和总结我国无形资产会计方法的历史与现状,研究财务报表中,特别是在合并报表中对无形资产信息的披露方式;就无形资产会计中的疑难问题——商誉会计,进行追根溯源的分析,进而比较和推测出

商誉会计未来的发展趋势;理论联系实际地介绍无形资产评估的方法,系统地阐明无形资产价值确定对企业会计的作用;根据 21 世纪经济环境对我国会计事业的影响和当前实践经验的总结,提出无形资产价值管理的一系列设想。书中也对理论界的争议和实践中的不同作法,进行了重点评价,并尽可能地表明作者的看法。

本书的写作,集作者十余年对无形资产会计问题的陆续研究之体会,经导师阎金锴教授、王文彬教授、王国华教授等我国会计学界多位著名教授的热心指正,并在原国家教委科研课题立项和国家税务总局教育中心的鞭策和支持下得以完成。书中有些见解实属个人观点,不够成熟,有的可能是谬误。作者渴望在今后的工作中继续深化和完善无形资产会计的研究,并恳请会计学界的前辈、学者不吝赐教。

本书的出版,得到了立信会计出版社张立年先生的大力帮助,也得到天津财经学院于玉林教授的全力支持,在此一并表示诚挚的谢意!

谨以此书祭奠我敬爱的博士导师李宝震教授和硕士导师周正教授。

于长春

于中国社会科学院

1999 年 10 月 30 日

目 录

第一章 无形资产的产生与发展	1
第一节 无形资产的历史回顾	1
一、商品经济给无形资产的产生提供了条件(2)	
二、无形资产的产生是人类社会发展到市场经济阶段的必然(4)	
第二节 无形资产的地位和作用	12
一、无形资产在社会生产过程中的地位(12)	
二、无形资产在生产经营过程中的作用(15)	
三、无形资产在资本经营过程中的作用(17)	
四、无形资产的使用价值在于超额利润(19)	
第三节 我国企业无形资产现状	22
一、我国企业中无形资产产生的条件(22)	
二、我国企业加强无形资产管理与核算的必要性(26)	
第二章 无形资产的概念	31
第一节 无形资产概念的内涵	31
一、无形资产概念的层次(31)	
二、无形资产概念的不同观点(32)	
三、无形资产概念的内涵(35)	
第二节 无形资产概念的外延	39
一、国外会计中无形资产的范围(39)	
二、我国企业无形资产的范围(41)	
三、无形资产的质量规定(43)	
第三章 无形资产的分类	45
第一节 无形资产的分类及其意义	45
一、无形资产的分类(45)	
二、无形资产分类的意义(48)	
第二节 无形资产项目	49

一、专利权(49) 二、著作权(51) 三、专有技术(52) 四、商标权(53) 五、特许权(55) 六、土地使用权(56) 七、租赁权(57) 八、电子计算机软件(60) 九、网址和域名(61) 十、商誉(62)

第四章 无形资产的价值运动 68

第一节 无形资产的价值决定 68

一、无形资产的价值和使用价值(68) 二、无形资产价值构成(69) 三、无形资产的价值决定(70) 四、无形资产使用价值与价值的趋同性(77)

第二节 无形资产的价值周转 78

一、无形资产价值周转公式(78) 二、无形资产价值周转的特点(80)

第五章 无形资产的会计核算 84

第一节 无形资产的确认与计价 84

一、无形资产的确认(85) 二、无形资产的计价(87)

第二节 无形资产的入账与摊销 97

一、无形资产的入账(97) 二、无形资产的摊销(98)

第三节 无形资产的账务处理和报表揭示 105

一、无形资产的账务处理(105) 二、研究与开发成本及计算机软件的核算(115) 三、无形资产的报表揭示(122)

第六章 无形资产的疑难问题:商誉会计 131

第一节 商誉会计处理的国际比较 131

一、商誉的账务处理(131) 二、负商誉的账务处理(136)

第二节 商誉在合并会计报表中的披露 142

一、合并会计报表的作用与合并商誉的概念(142) 二、控股权取得日合并报表对商誉的披露(146) 三、控股权取得日后合并

报表对商誉的披露(160)	
第三节 商誉会计的未来发展动向·····	169
一、现行商誉会计存在的问题(169)	
二、自创商誉应予揭示(174)	
三、商誉会计中隐含着的人力资源内容应该分离出来并单独反映(177)	
第七章 无形资产的价值评估·····	183
第一节 无形资产价值评估的基本理论·····	183
一、无形资产评估的目的(183)	
二、无形资产评估的原则(185)	
三、无形资产评估的特有概念(186)	
四、无形资产评估的技术方法(189)	
五、无形资产评估的程序(190)	
第二节 无形资产评估的成本法和市场法·····	190
一、无形资产评估的成本法(190)	
二、无形资产评估的市场法(195)	
第三节 无形资产评估的收益法和倍率法·····	200
一、无形资产评估的收益法(200)	
二、无形资产评估的倍率法(212)	
三、收益法中对未来收益的不确定性分析(215)	
第八章 无形资产的价值管理·····	218
第一节 筹资中的无形资产管理·····	218
一、无形资产筹资管理的原则(218)	
二、无形资产筹资的渠道与方式(221)	
第二节 无形资产投资管理·····	225
一、对内无形资产投资管理(226)	
二、无形资产投资预测(229)	
三、无形资产投资决策(237)	
四、无形资产投资预算(244)	
第三节 无形资产的计划、控制与分析考核·····	244
一、无形资产计划管理(244)	
二、无形资产日常控制(246)	
三、无形资产分析考核(249)	
主要参考书目·····	253

第一章 无形资产的产生与发展

自从人类社会进入 20 世纪以来,工业革命带来的强大动力把商品生产推向了比较发达的程度。作为反映和监督生产过程的有效方法和管理职能的会计,受到泰勒的管理科学的影响和日益复杂的企业管理对象的客观要求,其本身也发生了重大的变化。在这期间,生产力飞速地发展,商品市场急剧地变化,企业之间的互相协作、依赖和竞争的关系更加复杂。这种变化反过来又刺激企业管理的改善,迫使企业不断调整其生产力各要素的配置,致力于产品的更新换代和服务的质量提高,力求以尽可能少的耗费获取尽可能多的收益。其中,依靠科学技术进步和垄断供销市场等手段来取得超额利润的巨大效应,越来越被各个企业所注目。而实现这一目标的途径,是靠以技术创新为核心的一种经济能力来支持的。既然这种经济能力能够为企业的生产经营活动带来收益,那么,它显然同企业其他经济资源有着某些共同的性质,可以将其视同资产来管理与核算,从而,作为会计对象的这部分经济内容也就必不可少。在会计学界,由于这种经济资源不具有物质实体的特征,所以人们称之为“无形资产”(Intangible Assets)。

第一节 无形资产的历史回顾

Intangible 一词是从拉丁语 Tangere(意为“触摸”)引申而来。英文词典中的 Intangible Assets,一般都从字面上解释为“不可触摸或没有实物形态的资产”。由于资料所限,无形资产一词究竟何

人首先使用,笔者无从考证。然而,这并不妨碍人们沿着社会经济发展的进程,去考察和分析无形资产产生的必然性和历史地位,不影响人们研究、总结无形资产的现实作用以及对其进行管理与核算的理论根据。

已有的资料表明,早在亚当·斯密的著作中就有把国民所有的有用能力当作资本的思想。到了卡尔·马克思的时代,科学技术是生产力的思想更加明确。进入20世纪以后,资产阶级的经济学家A.马歇尔和费沙,进一步地把知识一般性地归纳为资产^①,即无形资产。20世纪50年代,西奥多·舒尔茨则把知识资产的理论发展到较完备的程度,因此成为被授予经济学诺贝尔奖的原因之一。它的提出,当然也是一个历史的过程,是人类认识客观事物的一般规律的结果。可见,当人类社会发展到商品经济的一定历史阶段时,人们对生产力中的无形经济要素的认识,由感性阶段上升到理性阶段,便形成了无形资产的概念。因此,无形资产的产生与其概念的形成一样,绝非偶然。它是人类社会发展到商品经济一定历史阶段——市场经济的产物。

一、商品经济给无形资产的产生提供了条件

回顾历史,不难发现:在社会经济发展的进程中,人类经历了自然经济和商品经济两个阶段。

(一) 自然经济阶段

在自然经济中,每一个家庭就是一个物质生产单位,其生产方式是自给自足的简单再生产。各个物质生产单位之间,除了偶然的物物交换之外,经济上互不依赖。每个生产者都以自己的体力,运用简单的劳动工具,作用于劳动对象,生产出自己所需用的一切物质产品。这种封闭状态下的经济机制,对于生产力的发展无疑是一种桎梏,人们对消费资料的需求当然也增长缓慢。就像封建王朝的

^① 张五常:《卖桔者言》,四川人民出版社1998年出版,第145页。

帝王虽然掌握有统治人民的生杀大权,但无论如何也不会想到要看电视和坐飞机一样,生产力水平的低下,阻碍了消费水平的提高;反过来,消费需求的低下,又限制了生产力的发展。因此,自然经济状态下的生产是简单的产品生产,它需要的生产要素也是简单的,人与人之间的生产关系又是不密切的。作为反映和监督生产过程的会计,也只能是生产的附带职能(这里不包括官厅会计)。在这一阶段中,人们连资产的概念都没有,更不会形成无形资产的概念。

(二) 商品经济阶段

到了商品经济阶段,情况发生了根本性的变化。社会生活中偶然的物物交换,演变为必然的货币交换,产品生产转变为商品生产,人类社会形成了借助于市场而实现其劳动价值的社会分工关系。在这种体系下,每个生产者所进行的生产不再是为了自己的直接消费,而是为了满足社会其他成员的需要。每个单独的生产者和其他的生产者,进而同整个社会联系起来,在各个生产者之间,建立起互相依赖、互相制约的物质生产系统。从每个生产者自身来看,他已不再像自然经济那样,在物质生产中起全面的作用,而是被局限在自己相对狭隘的生产领域内,使他们成为从事本行业生产的专业劳动者。正是由于这种局限,使他们能够在生产中积累经验、提高技术,甚至利用自然力来帮助自己操作和节约劳动时间。于是,社会分工和生产的专业化出现了。

以社会分工和生产专业化为基础进行的商品交换,其经济机制承认各个生产者之间的劳动差别,承认价值规律的普遍作用,承认市场竞争形成的强制力量。由于商品经济的基本规律是价值规律,价值规律的一个核心内容就是要求商品等价交换。它迫使每个商品生产者把自己的所费与所得进行比较衡量,力求以收抵支,并有盈余。不管客观上是否达到了什么结果,商品生产者主观上是为了实现自己日益增长的消费需求的愿望。这种愿望自然变成推动