

中南财经政法大学会计学术文库

无形资产会计研究

WUXING ZICHAN KUAIJI YANJIU

汤湘希 著



经济科学出版社
Economic Science Press

中南财经政法大学会计学术文库

本书得到教育部高校人文社会科学重点研究基地重大项目“企业知识资产价值贡献测度研究（批准号：08JJD820177）”的资助

无形资产会计研究

汤湘希 著

经济科学出版社

责任编辑：周国强

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

图书在版编目 (CIP) 数据

无形资产会计研究/汤湘希著. —北京：经济科学出版社，
2009. 9

(中南财经政法大学会计学术文库)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8302 - 4

I. 无… II. 汤… III. 企业 - 无形固定资产 - 会计 -
研究 IV. F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 105006 号

无形资产会计研究

汤湘希 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

编辑室电话：88191350 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京密兴印刷厂印装

880 × 1230 32 开 13. 5 印张 370000 字

2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8302 - 4 定价：42. 00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总 序

推进会计研究、创新会计学术，是中南财经政法大学会计学院坚持改革与发展的基本宗旨。以教学推动科研，又以科研促进教学，实现教学与科研互动，是领导者与会计学人几十年来一贯的指导思想，会计学院今日之成就，与始终坚持这一思想至为密切相关。

早在 20 世纪初，会计学院的老前辈、著名会计学家刘炳炎、杨时展等先生便在合理引进西式会计，建立具有中国特色的会计学方面在全国发挥了先导性作用，产生了深刻影响。此后，在新中国实行计划经济体制阶段，前辈们又进一步在教材建设与科学研究上下功夫，坚持理论与实践密切结合，为政府各部门与国有企业培养了一大批工作能力很强的会计人才，普遍受到用人单位的欢迎。进入改革开放阶段，在社会主义市场经济建设中，老教授们又根据新经济建设发展的要求，适时进行会计、审计与财务学科教育改革，创新学科理论，率先出版了一批具有传世意义与价值的著作。应当讲，1992 年刘炳炎先生的《现代会计学要义》和 1997 年《杨时展论文集》的出版，又把会计学院的教学与科研推进到一个新的历史阶段。同时，在 20 世纪 80 ~ 90 年代，易庭源教授的成本学说和资金运动

论与利润理论、毛恩培先生的工业会计理论与会计循环学说、柴华锋与边恭甫先生的社会主义农业会计学说、徐时澍与向泽生等先生的社会主义商业会计学说，以及宋鸣壘与朱信诚等先生的成本会计学说与财务会计理论研究等，也都促进了教学，带动了科研，推动会计学院的教学与科研向文理渗透、交叉融合与相互长进的方向发展。自此，中南财经政法大学会计学院结束了就会计研究会计的时代，把教学与科研推进到与社会主义市场经济体制改革相适应的阶段。

在世纪之交，会计学院通过高学位教育与引进具有高学位的人才，实现了会计教育队伍的更新换代，形成了新一代老、中、青相结合的教学、科研梯队。在此阶段，以国内外会计环境变化为依据，适时调整了会计教材建设的内容与体系，完成了面向新世纪的系列教材建设。尤其是在“教学相长”思想的指导下，通过硕士教育、博士教育，以及博士后合作研究，形成了会计、审计、财务管理等方向的专题研究体系。同时，随着实行走出去和请进来的开放式的教学与研究策略，使会计学院的教学结构与科研结构都在优化中得到转变，最终实现了国际性交流、地区性交流和国内高校之间定期与不定期进行学术交流的新格局。近年来，会计学院在教学与科研上坚持科学发展观，实行了教学与科研全面建设的方针，师生在德才并进方面又有了新的进展：（1）坚持教育品质与教学质量相统一的原则，切实做到为人师表、以身作则；（2）坚持学术品质、治学风格与提高学术研究水平的一致性，高度重视教育在教书育人中的示范性作用；（3）坚持艰苦奋斗与求实

创新的精神，注意引导教师研究前沿性问题，引导学员理论与实践密切结合，研究和解决改革与发展中的实际问题。

在新世纪，会计学院新一代学人，在教学与科研方面承前启后，继往开来，踏踏实实做人，奋发图强做事，在冲击国家级基金、省部级基金，以及其他专业基金方面年年都有突破，在国家级重点学科、国家级教学团队，以及国家级精品课程等方面，都担当起重要责任，并严格自律，做到名副其实。

会计学院的博士生导师群体也充分体现了老、中、青结合，他们是团队的核心，起着领军的作用。计划陆续出版的《中南财经政法大学会计学术文库》（以下简称《文库》）集中展示了会计学院的科研成果，是他们多年从事教学与科研相结合成果的结晶。从总体上考察，《文库》的基本特色在于：（1）坚持以马克思主义的思想与理论指导研究，坚持以党和国家的社会主义市场经济建设理论指导研究，注重研究具有中国特色的会计、审计与财务管理问题；（2）立足于创新，力求研究会计学、审计学与财务管理学，以及会计法律制度学说中的前沿性问题，始终注意保持研究的先进性、针对性与切实性；（3）注意研究改革开放与会计改革、发展中的重点问题，坚持为改革服务，充分体现社会主义市场经济建设中显示在会计、审计与财务管理等方面新的成就；（4）注意研究经济全球化中的会计、审计与资本市场问题，在全球性会计、审计制度建设问题研究方面具有独立的见解；（5）适应我国会计准则、独立审计准则，以及内部控制制度建设的要求，系统研究会计理论与审计理论问题，拓展和深化了对会计与审

计原理核心问题的研究；(6) 深入而系统地研究现代成本控制问题，并结合衍生金融工具发展应用下出现的公允价值问题展开研究；(7) 针对社会主义市场经济建设中的财务管理问题与公司治理问题进行研究，形成了具有中国特色的财务理论；(8) 针对经济可持续发展问题研究生态环境问题、资源会计问题与绿色审计问题；(9) 从我国统一会计制度改革出发，研究会计制度设计问题；(10) 与研究微观、中观会计问题相结合，研究现代宏观会计控制问题；(11) 把历史、现在与未来问题研究结合在一起，系统研究会计思想史、会计与审计史问题。(12) 在马克思主义的辩证唯物主义与历史唯物主义思想的指导下，注重改革研究方法，坚持研究方法的科学性与先进性，在研究中具有针对性地、灵活地应用了规范研究、实证研究与案例研究等方法。总言之，《文库》内容包容全面，研究视野开阔，改革进取力度强，对求实创新方向把握准确，故其中有不少成果在国内外形成了一定影响，被公认为求实创新之作。

《文库》的出版是一个新的起点，它旨在认真总结过去，锐意开创未来。会计学改革与发展的未来在于那些具有崭新知识结构和创新研究能力的中青年教师，当今，他们的教学成就与研究成果已使我们看到会计学院光辉而远大的未来。中南财经政法大学会计学院日月同辉、星河长流、星光灿烂、代代相传，将把中国的会计事业推进到一个崭新的历史阶段。

郭道扬

2009年6月于竹苑

改革·发展·创新：无形资产 会计 30 年回眸与展望

(代序)

1978 年党的十一届三中全会，对中国经济社会的影响是空前的。对无形资产的认识，也经历了由陌生到熟悉、由认知到运用、由引进到开发、由创新到保护的过程。特别是，随着知识经济时代的到来，无形资产的地位日渐突出，成为企业核心竞争力的基本载体与核心要素。可以说，当今企业间的竞争、乃至国家之间的竞争、实质上就是无形资产之间的竞争。

一、全球经济发展推动无形资产理论创新：从有形资产的价值转移到无形资产的价值创造

(一) 全球资本的第三次扩张激活了无形资产

从世界经济的发展历程来看，经济全球化已经成为不可逆转的发展潮流。经济全球化的实质就是资本的扩张，随着经济全球化的发展，资本又一次走出国门，进行第三次扩张^①。

早在 18 世纪末 19 世纪初，以英国为先驱爆发了第一次产业革命，这次产业革命是以蒸汽机为动力、以纺织业为中心的机器大工业的迅速发展，使社会生产力获得了空前大发展，大量廉价的、过

^① 马传兵：《经济全球化与无形资本的扩张》，载《理论前沿》2003 年第 2 期。

剩的工业产品打破国界，涌向世界，实现第一次资本扩张，经济全球化初露端倪。19世纪末，以电力的发明和以重化工业为中心的第二次产业革命的兴起，把以机器大工业为基础的工业化推进到了一个新阶段，把世界市场和国际分工的发展也推进到了一个新的发展阶段，经济全球化的进程又向前迈进了一大步，资本完成了它的第二次扩张。第二次世界大战后，以电子计算机、激光、生物技术等先进科技为标志的第三次科技革命和产业革命，不论其广度和深度都大大超出前两次，在它的推动和影响下，经济全球化进入一个全新的阶段，资本又在全球范围内进行了它的第三次扩张。这一次的扩张与以往的扩张不同，它不是用坚船利炮的武力打开世界市场的大门，而是充分依靠无形资本进行扩张，无形资产是这次资本扩张的急先锋，它紧密配合有形资本进入世界市场，尤其是发展中国家市场，使资本冲破了本国的局限，在更大范围内为资本家创造利润。如“可口可乐”、“麦当劳”等就是典型的例证。在全球的第三次资本扩张中，作为发展中国家的中国，不可避免地成为资本扩展的目标市场之一，也使我们充分认识到专利权、著作权、特许权、商标权等无形资产在一定条件下可能比有形资产更重要，成为企业生存与发展至关重要的资源。

（二）创新型社会建设促进无形资产发展

中国共产党第十七次代表大会报告指出，中国特色社会主义事业是改革创新的事业。创新是一个民族进步的灵魂，建设创新型国家是我国的基本方略之一，其目的为实现国民经济整体素质提高和经济结构的优化，提高国家的经济实力和国际竞争力。其核心内涵是实现国家对提高全社会技术创新能力和效率的有效调控和推动、扶持与激励，以取得竞争优势。在知识经济时代，知识成为企业、区域乃至国家提高核心竞争力的重要平台。创新是智力资本价值的体现，其形成过程和结果都离不开人的创造力，创新型社会建设方针必然产生更多的无形财富，更多的技术、知识、能力被开发和创

造出来，从而促进了无形资产理论的发展。另外，创新型社会的建设又离不开无形资产理论的进步和完善，也只有解决好无形资产的会计理论问题，对无形资产的确认、计量、报告才更为可靠和相关，为创新型社会发展提供理论支撑。

（三）企业的价值增值急需无形资产发展

一直以来，传统经济学认为，企业是消耗有形资产的组织，企业在创造价值的过程中消耗有形资产。但事实上，有形资产在生产消耗的过程中仅仅只是实现了价值转移，即只是为企业创造价值提供条件，而并不真正创造价值。在企业创造价值的过程中，与有形资产相对应的无形资产才是创造企业价值的源泉。薛云奎、王志台（2001）以上海证券交易所上市的股票作为研究对象，运用实证的方法考察无形资产对企业经营活动的作用，他们指出上市公司披露的无形资产与股价之间存在显著的正相关关系，无形资产对企业的经营发挥了重要作用。邵红霞、方军雄（2006）研究了不同的无形资产对企业会计盈余质量和会计信息价值相关性的影响，对高新技术行业公司来说，技术性无形资产、商标权及其他无形资产与市场价值存在显著相关性。张丹（2008）以 49 家 A 股上市公司 2001 ~ 2005 年年报为样本，对智力资本进行研究，发现企业越来越愿意披露智力资本及其价值贡献，智力资本的披露对企业的市价影响显著。众多研究表明，无形资产对于企业价值是重要的资产，对其价值增值有着积极的作用。

二、无形资产基础理论研究：从引进、介绍西方的已有成果到形成有中国特色的无形资产理论体系

我国学者在 20 世纪 80 年代初期开始接触无形资产这一全新的领域，当时，主要是介绍西方学者的研究成果，到 20 世纪 90 年代以后，随着我国改革开放的逐渐深入，人们对无形资产的认识也越

来越深刻,逐步掀起了研究无形资产的热潮,长期不间断地坚持着,并以无形资产理论与实务研讨会等形式总结其研究成果,逐步形成了中国特色的无形资产理论体系,如表1所示。

表 1 我国无形资产理论与实务研讨会概况

年份	内容与主题	主办单位及地点	备 注
1996	全国首次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产基础理论研究	天津财经大学 (天津)	众多媒体参与, 反响强烈
2000	全国第二次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产会计准则建设	首都经济贸易大学 (北京)	财政部会计准则 委员会专家与会
2002	全国第三次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产与经济发展	中南财经政法大学 (武汉)	众多学者参与, 跨学科的研究成果 逐步增多
2003	全国第四次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产与上市公司价值	华南理工大学 (广州)	开始关注无形资 产与公司价值的 关系
2004	全国第五次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产对企业的价值贡献	安徽财经大学 (蚌埠)	重点关注无形资 产的价值创造
2005	全国第六次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产经营与企业发展	中国海洋大学 (青岛)	关注无形资产与 企业核心竞争力的 关系
2006	全国第七次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产会计的新发展	《会计之友》杂志 社、山西财经大学 (太原)	重点关注我国无 形资产会计准则 建设
2007	全国第八次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产会计面临的新问题	西南财经大学 (成都)	重点关注无形资 产与国家创新体 系建设的关系
2008	上市公司无形资产问题研讨会	武汉光谷联合产权交 易所、湖北省资产评 估协会、中南财经政 法大学(武汉)	重点关注上市公 司无形资产问题。 学界、商界、政 界众多学者参与
2009	全国第九次无形资产理论与实务研讨会 ——无形资产价值贡献测度与评估	河北财经大学 (石家庄)	

从表 1 可知,就某一会计要素连续不间断地会聚经济、技术、法律等界别的学者进行系统的研究,在我国尚不多见,也说明了无形资产在我国社会经济发展过程中的重要地位。其研究成果主要集中在如下几个方面:

(一) 无形资产概念内涵与外延的界定

我国会计界大致从 20 世纪 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。其主要代表性观点如下:

1. 无形固定资产论。

在早期对无形资产的认识还是局限于和有形资产比较,很多学者认为无形资产是固定资产的一种,茆尔行(1984)把那些没有实体的固定资产定义为无形资产,这种资产或者表明企业所拥有的一种特殊的权利,或者有助于企业取得高于一般水平的收益,所以它们虽然没有物质实体,但可能具有很大的价值。于长春(1990)认为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盈利,在不确定的未来期间内为企业整体的生产经营服务。蔡吉祥(1996)也指出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中可创造巨大的收益。

有学者认为,在“固定资产”上加“有形”,在“无形资产”上加“固定”,反而把概念搞糊涂了,因为无形资产的价值是随着额外利益的多少经常变动的,“无形固定资产”的说法是名不副实的(赵友良,1996)。此后,学者们普遍倾向于从无形资产的实质

进行定义,认为无形性只是无形资产的一个性质。

2. 无形资源论。

汤湘希(1997)认为,无形资产不具有实物形态,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和超额获利能力的资本化价值以及有关特殊经济资源的集合。于玉林(2000)认为,无形资产是指一个主体拥有或控制的、长期使用但没有实物形态的、可以辨认的、能以货币计量的,并预期会带来经营效益的非货币性资源,在商品经济条件下,它既是商品,又是以知识形态体现的发展经济的一种资源。无形资产性质上具有资源的效用性、有限性、共享性和主体性等特征,还具有无形性、垄断性、持续性、扩张性和高效性,由这些性质可以看出无形资产是一种可供持续发展的特殊资源。吉全贵(2000)指出,无形资产是为特定经济利益主体所独家拥有(或持有)、无实物形态、使用价值确定、价值易变的经济资源,并将其分为经济学上的无形资产和会计学上的无形资产。

3. 知识资产论。

还有些学者从知识资本的角度来定义无形资产,认为无形资产是企业所拥有的能够转化为市场价值的知识,是企业所有能够带来利润的知识和技能(屠海群,2002);还有的认为,知识资本和无形资产所反映的是对企业绩效和企业价值有贡献作用的同一种资源,即知识资源,而无形资产是对这种知识资源的小部分在财务会计报表中的不充分的反映(刘景录,2002)。对此,也有学者提出质疑,并指出,以“知识形态存在”不足以涵盖全部的无形资产,因为无形资产并不能以知识形态存在,如土地使用权、特许经营权等只是政府授予企业的一种特殊权利,无须付出智力劳动(秦江萍、段兴民,2003)。也有学者从人力资源的角度来认识无形资产,认为无形资产是能带来经济利益的企业资产,使现金流入企业,其载体是物,而不是人。它表现为人类智慧和知识产权等(杜万新,2002)。还有学者运用劳动价值论分析无形资产,认为无形资产的使用价值是帮助企业获取超额收益,而无形资产的使用价值是由个

别劳动时间来决定的（马传兵，2003）。

4. 无形财产权和无形成果论。

有学者在综合前人对无形资产的认识后提出，无形资产是企业拥有或控制的无实物形态、基于合同、法规或其他载体因而可辨认的、与企业经营、知识、技能、组织、市场和顾客等各经营要素相关并能为企业带来未来经济利益的非货币性及非金融性的无形财产权和其他无形成果（樊利平，2008）。

总的来看，何谓无形资产，其内涵和外延到底该如何界定，迄今并未形成共识，而且对无形资产与知识资产、无形资产与人力资源等关系也尚未完全厘清，尤其是将“土地使用权”、政府优惠政策等界定为无形资产，更是让人匪夷所思^①。

（二）无形资产的分类及其存在形式的界定

由于人们对无形资产的本质认识上的差异，导致对无形资产存在形式的界定和分类更是众说纷纭。目前，有代表性的看法包括如下几类：

1. 按是否具有存续期限分类。

无形资产按是否具有存续期限分为有存续期限的无形资产和永久无形资产两类。有存续期限的无形资产通常称为A类无形资产（Type A Intangible Assets），永久无形资产称为B类无形资产（Type B Intangible Assets）^②。

2. 按是否可辨认分类。

无形资产按是否可辨认分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产两类。可辨认（确指）无形资产（Identifiable Intangible Assets）包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等，不可

^① 限于篇幅，此处不再赘述。有兴趣的读者请参阅汤湘希：《无形资产会计的两大误区及其相关概念的关系研究》，载《财会通讯》2004年第7期。

^② 虽然我国《企业会计准则——无形资产》（2006）没有明确使用这种分类标准，但实质上却采用了此种分类方法。

辨认无形资产 (Unidentifiable Intangible Assets) 是指商誉^①。

3. 按存在形式或产生的条件分类。

无形资产按存在形式或产生的条件分为三类：一是法律、契约或政府特许的特殊权利；二是超额收益能力的资本化价值；三是具有无形资产特性的其他经济资源（汤湘希，1995）。

4. 无形资产的扩展分类。

无形资产所包括的内容随着经济发展、科学水平和经济管理要求的变化而发生变化。随着社会经济的发展和新技术的不断应用，一些学者认为无形资产的确认范围过窄，应对其内容进行扩展。

(1) 宣杰（1998）认为，企业所取得 ISO 9000 质量体系认证，广泛地被世界各国所接受并采用，成为一项无形的信誉，可以使企业的产品在竞争中处于优势地位。环境管理体系认证、注册的域名、绿色食品标志使用权等也应作为无形资产。

(2) 蒋衔武（2002）将无形资产的构成归纳为：治理型无形资产、人力型无形资产、管理型无形资产、市场型无形资产等四类。

(3) 朱太华（2002）将无形资产分为主观形成的无形资产和客观形成的无形资产两大类别，并认为主观形成的无形资产包括企业自创的、培育和利用的无形资产等三类，而客观形成的无形资产则包括自然形成的无形资产和国家政策形成的两类。

(4) 秦江萍、段兴民（2003）将无形资产的构成归纳为：市场型资产、智力成果型资产、应用型资产、方法型资产、基础型资产、商誉和其他无形资产等七类。

(5) 王广庆（2004）把无形资产分为六大类：①市场资产，指企业所拥有的市场资源的潜在利益总和，具体包括企业品牌、客户名单、营销渠道、特许经营权等；②智力资产，如商标权、专利

^① 我国《企业会计准则——无形资产》（2006）将商誉排除在该准则之外，商誉问题在《企业会计准则——企业合并》中规定。

权、商业秘密、著作权等；③人力资源，包括员工的教育状况、工作能力、职业评估等；④使用型资产，有土地使用权、绿色食品标志使用权等；⑤组织管理型资产，指企业在组织、协商、管理、沟通、交流等方面所具有的优势的潜在经济利益，包括管理方法、企业文化等；⑥其他资产等类别。

5. 广义和狭义的无形资产分类。

有学者认为，可以把无形资产分为狭义无形资产和广义无形资产两类。狭义无形资产是指可以从企业或组织的财务、统计报表上直观地看到其价值总量和消耗量，有可确指性的、能够独立存在和运行并计价和核算的无形资产；广义无形资产除包含狭义无形资产的内容外，还包括能给企业或组织带来竞争优势的一些综合性、基础性、条件性资源要素（王维平、刘旭，2005）。于玉林（2002）在比较国内外有关无形资产构成内容分类的资料后，将无形资产的内容归纳为：专利权、发现权、科学技术进步成果权、植物新品种权、专有技术、经营秘密、商标权、商号、地理标志、著作权、集成电路布图设计权、特许权、土地使用权、商誉和人力资源等十五类。

需要特别说明的是，土地使用权只有我国和日本（称为土地权）将其界定为无形资产。事实上，土地使用权与其他无形资产比较，具有其自身的特点，在某种意义上讲，土地使用权实质上是一种特殊的固定资产，具有固定资产的一般属性，而不完全具有无形资产的属性，因此，有学者将其定义为“边缘无形资产”，即具有无形资产的某些特征，但不能与一般意义上的无形资产一同确认和计量（汪海粟、王同律、汤湘希，2001）。

总的来看，目前有将无形资产存在形式无限扩大的趋势，如有观点认为，应将所有与人的智力、知识相关的活动都纳入无形资产核算范围（李宏，2003）。鉴于此，笔者认为，应对无形资产核算体系重新进行设计，引入知识资本、人力资源等理论，将无形资产分为如下四类：

一是经典无形资产，即现行会计核算体系中包括的专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权，这类无形资产的表现形态主要是知识产权，其会计处理可根据现行的无形资产会计准则和企业会计制度处理；

二是边缘无形资产，即土地使用权、政府优惠政策、各种资质等，这类无形资产的表现形态更类似于固定资产，应主要按固定资产的会计处理方法予以处理；

三是组合无形资产，即商誉，可按照较为成熟的商誉会计处理方法进行会计处理；

四是合力无形资产，即企业核心竞争力，其表现形态是企业通过各种技术、技能和知识进行整合而获得的能力，这种能力需要重新设计相关的会计体系予以确认、计量、记录和报告（汤湘希，2006）^①。

（三）无形资产的价值内涵分析

无形资产的价值内涵分析是一大难题，迄今尚未有较为明确的结论。在我国，学者在研究这一问题时，开始主要以马克思劳动价值论为依据，后又引入西方效用价值论，最新动向是试图通过区分价值的不同层次或提出价值多元论，从而达到两者的调和。

1. 劳动价值论观。

该观点认为，无形资产是一种特殊商品，同样具有价值和使用价值，其价值是由人类抽象劳动所形成的，比一般实物形态商品包含了更多的脑力劳动（谢奇志等，1997；安广实，2002）。价值源泉是创造性的复杂劳动（谢奇志等，1997；杨武，1998），使用价值是超额利润的资本化（史美君，1998）。对决定无形资产价值的社会必要劳动，还演化出三种不同的看法：

^① 有兴趣的读者请参阅汤湘希著：《企业核心竞争力会计控制研究》，中国财政经济出版社2006年版或其他相关著述。