

第三届全国无形资产理论与实务研讨会论文集

无形资产理论与实务问题研究

中南财经政法大学会计学院 编

WUXINGZICHAN
LILUN YU SHIWU
WENTI YANJIU



湖北科学技术出版社

编审委员会：罗 飞 李光忠 张龙平

唐国平 汤湘希 高文进

责 任 编 审：汤湘希

前 言

2002年5月24~25日,第三届全国无形资产理论与实务研讨会在中南财经政法大学会计学院隆重召开。来自政府机构、高等院校、科研单位、中介机构、企业界和新闻界的百余位专家、学者汇聚武汉,围绕“知识经济与无形资产营运”的主题,就无形资产的基本理论、无形资产会计准则、无形资产营运、无形资产审计、无形资产价值评估以及无形资产税务筹划等方面的问题进行了深入讨论,并在以下问题上达成共识:一是在新经济条件下,无形资产在概念、确认的范围、计量的方法和披露的内容等方面会与传统会计对无形资产的处理上产生较大的差异;二是在中国加入WTO后,企业一方面必须加强无形资产的营运,确保在参与国际经贸活动中具有较强的竞争力,另一方面必须强化对企业无形资产的保护,杜绝企业无形资产的流失现象;三是对于企业的自创无形资产,如自创商誉和研究开发支出,无论其是否确认为报表项目,都应加大对这些无形资产的披露范围,以增强会计信息的相关性;四是无形资产在企业中的地位将变得越来越重要,无形资产的质与量已成为企业核心竞争力的重要标志。

世纪之交的人类社会,出现了两件具有重要意义的大事:一是以“克隆羊”为代表的生物技术的新突破,它表明人类的认识已从无机、有机走向科学奥妙的深处——生命的本源;二是以国际互联网为代表的计算机与信息技术的大发展,使人类社会突破了时间和空间的限制,使小小地球村的每一个公民都可以同时拥有全人类五千年的全部知识,从而可以用更多的时间和精力从事使人类智慧和情操升华的创造性劳动。人类将会比以往任何时代更加强大和更加富有,由此可以断言,21世纪必将会是一个由信息和知识来主宰人类生活方式的新经济时代。新经济时代的到来必然会出现许多新的经济现象,而新的经济现象也必然会催生许多新的经济理念,人力资本、知识资本、智力资本等一些新的资本投资方式将会进入经济学家的研究视野。专利权、商标权、著作权、专营权、商誉等一系列无形资产的核算、管理与营运也将成为会计学家研究的焦点。

无形资产是与市场经济相联系的经济范畴,同时也是以盈利为目标的现代企业资产的重要组成部分,无形资产的质与量已成为衡量企业核心竞争力大小的重要标志,无形资产的价值往往数倍于有形资产的价值。在我国,无形资产的概念已经深入人心,但其作用机理尚未引起人们的足够重视。我国在无形资产的创造、确认、计量、记录、保护、营运、利用等方面与发达国家相比,还存在着相当大的差距。尤其是我国尚处于社会主义市场经济体制的建立与完善时期,同时也是从计划经济体制向市场经济体制的转轨时期,在这一特殊的历史时期,无形资产因特殊的时空约束和渐进改革的制度安排,已经成为经济结构调整和国有企业改革赖以顺利进行的重要资源。在我国已成功加入WTO的大背景下,如何加强无形资产的营运,缩小与发达国家在这方面的差距,已刻不容缓。正是基于这种历史责任,中南财经政法大学会计学院主办了第三届全国无形资产理论与实务研讨会。在本次会议上,取得了如下主要成果:

一、无形资产基本理论的创新

在无形资产基本理论方面,有学者明确指出,无形资产是一种可持续发展资源,这主要是因为无形资产具有资源的性质及特殊作用。无形资产包括的内容不是固定不变的,而是随着经济发展、科技水平和管理要求的变化而发生变化。确定无形资产的内容,一方面要依据无形资产具有的本质属性,另一方面要考虑经济发展、科技水平和管理的要求,使其能反映现代时代的特征。还有学者认为,无形资产的概念应该有广义和狭义之分,这两者的区别在于能否用货币进行计量,即从两者的内容组成来看,其区别在于是否将商誉包括在内,将商誉从会计学的无形资产概念中剥离出来,可以使会计学中的无形资产免受不可辨认、不可计量项目的困扰。在无形资产计量方面,代表们认为,目前主要存在以下问题:(1)自创无形

资产的计价不符合会计计量属性的标准,提供的信息缺乏可比性;(2)为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产以其在投资方的账面价值计价,既不符合法律要求,也不符合实际;(3)关联方交易的无形资产计价入账,其转移价值应与非关联企业的入账价值一致。

对于这些问题,代表们提出的改进建议包括:(1)研究开发费用的处理,应该考虑以费用化为主,兼顾资本化;(2)计算机软件的核算要区分开发的目的和结果,予以不同的处理;(3)无形资产投资与交易价格的计量必须按市场价值确认,并且充分披露其信息。在无形资产披露方面,代表们提出了三方面的问题:一是鉴于无形资产的重要性,应将其在资产负债表上列为各项资产之首;二是指出无形资产的披露原则应包括风险原则、保密性原则和易操作原则;三是建议利用财务指标和非财务指标,采用定量和定性的方法披露无形资产信息。关于无形资产的范围是学术界长期争论的问题。有代表提出应将网络资源(信息集成系统)、创新型人力资源、隐性知识资源、各种认证标志使用权、网络域名、客户名单等应作为无形资产的扩展内容。有代表认为无形资产的范围可用“人”(人力资本,它是无形资产产生的基础及最重要的资源)、“权”(知识产权,它是人的智力成果法律化的形式)、“誉”(商誉,它是由人创造的结构性和顾客资本的转化形式)三个字来概括。

二、无形资产会计准则亟待进一步完善

代表们普遍认为,《企业会计准则——无形资产》对无形资产的确认、计量、摊销、转让以及减值准备的会计处理作了明确而又具体的规定。这些规定在无形资产所占比重大,在企业经营活动中所起作用不够显著的情况下是可行的。但随着知识经济时代的到来,无形资产的内涵和外延不断扩大,无形资产在企业经营活动中所起的作用日益显著,并已经成为一项重要的资产,《企业会计准则——无形资产》中的有些规定显得过于简单,且不尽合理。

在无形资产会计准则方面,代表们反映较为集中的问题主要是:(1)自创无形资产的确认和计量问题。自行开发的无形资产只能按依法取得时发生的注册费、律师费作为实际成本,开发费用不能资本化。这意味着自行开发的无形资产只能按少量申请费用确认,此种作法不符合资产确认和计量的一般原则。有代表提出,在不改变目前无形资产确认和计量的原则下,在自创无形资产的研发期间建立备查簿,记录所发生的支出,并在会计报表附注中详细披露研发支出的具体金额和研发项目的进展情况。当然,也有代表直接指出研发支出应该予以资本化,并提出了具体的会计处理方法。(2)无形资产投资的问题。企业将自行开发的无形资产对外投资,被投资方按各方确认价值入账,而投资方因自行开发的无形资产未确认或只按价值很小的申请费用等入账。对于同一资产、相同的经济业务,采用不同的价值标准计量,显然不妥。(3)无形资产的摊销问题。《企业会计准则——无形资产》规定的摊销方法是在预计使用年限内分期平均摊销,这对高科技企业是欠妥的。摊销方法应反映无形资产为企业带来经济利益的方式,采用有一定依存关系的摊销方法。代表们认为,随着我国加入 WTO,无形资产会计准则的国际协调显得越发重要,这就要求我国的无形资产会计准则必须与国际协调。

三、加强无形资产营运,提高企业的核心竞争力

在新经济条件下,无形资产的数量和质量已经成为企业核心竞争力的重要标志,从研究无形资产与企业价值的关系来看,无形资产是衡量企业价值大小的重要标准,无形资产在创造和提升企业价值方面具有极其重要的作用。因为,资产的本质是一种创利能力,而无形资产作为资产具备这种能力。在这一前提下,企业必须加强无形资产营运,即通过对所拥有的专利权、商标权、著作权、土地使用权、商誉等各类无形资产进行运筹和谋划,使其实现价值的最大增值。部分代表首先就影响无形资产营运的环境因素作了初步分析,认为应在借鉴国内外成功营运无形资产经验的基础上,合理采用无形资产开发策略、延伸策略、融资策略、扩张策略、分配策略等,以提高无形资产的营运效率。同时,有代表还特别强调了无形资产营运中的无形资产管理问题。认为无形资产是企业的一项综合资源,企业的人、财、物的管理能力、科学技术的开发能力、国际国内市场的经营能力均可以通过无形资产体现出来。在无形资产管理中必须处理好知识价值增值环节、强化核心竞争力、优化企业家无形资产管理能力配置等问题。对于无形资产营运中存在的各

种风险,代表们普遍认为需要通过加强对知识产权的保护,提高无形资产的利用率及建立健全无形资产的评估机制来防范风险。另外,还有代表提出了会计师事务所这种特殊企业的无形资产维护问题,并指出信誉的维护是其维护的重点。

在无形资产营运过程中,有代表特别指出,应对我国现阶段的无形资产进行全方位的保护,并从实施无形资产全方位保护的行为类型、行为层次、行为对象和行为要求等四个方面阐述了这一观点。除此之外,加强无形资产相关的税收筹划也显得尤为重要。有代表通过对《企业会计准则——无形资产》、《企业会计制度》以及《企业所得税税前扣除办法》中涉及无形资产会计事项的税收规定进行了比较,从无形资产的计价、摊销、捐赠、受捐、投资、转让等方面分析会计准则、会计制度与现行税法的差异以及如何进行税务筹划,并对优化无形资产税收优惠政策提出若干建议。

四、强化无形资产审计,防范无形资产流失

随着知识经济时代的到来,无形资产在企业经济活动中的作用不断增强。代表们认为,无形资产数量的增加使无形资产审计比重加大、无形资产价值和计量的不确定性增加了审计的难度,而目前企业无形资产观念淡薄,导致无形资产管理和流失严重。针对这一情况,有代表指出,应进一步拓展内部审计领域,大力加强对无形资产运作的内部审计监督是很有必要的。企业应树立无形资产的理念、政府要完善无形资产评估和保护的法律法规,使管理和审计有法可依。应提高审计人员的综合素质,明确无形资产审计的重点,加强无形资产内部控制制度的审计、审查企业与外部联合开发无形资产的情况、审查企业信息网络管理情况、审查企业专利产业化、专利保护情况,维护企业的经济权益。还有代表认为,对于无形资产所具有的高风险性,可通过完善无形资产会计核算准则、加强无形资产信息披露、强化无形资产审计中的会计责任、保持高度的职业谨慎的方法加以解决。

五、采用科学的价值评估方法,提高无形资产价值评估的可靠性

代表们对无形资产评估的重要性达成共识。有代表就无形资产评估实践中出现一些问题,如成本法的运用、以投资为目的的无形资产价值的确定方式以及“不得求证客户授意的评估价值”等问题,并提出解决问题的思路。还有代表明确指出,网络价值评估是无形资产评估中出现的新课题。通过对网络经济特点的分析,认为传统价值评估方法仍然适用于网络经济,并对其在网络价值评估中的应用进行了研究。有代表指出,在无形资产的评估中应明确其评估价值的属性是一种价格范畴,无形资产所谓的内在“价值”是其的潜在获利能力,以及无形资产估价值的高低是其潜在获利能力的实现程度等问题。另外,还有代表就商标权的评估提出了改进方法。除此之外,代表们还对人力资源、知识资产、商誉的性质等问题阐述了自己的看法,并有诸多创见。

呈现在读者面前的这本《无形资产理论与实务问题研究——第三届全国无形资产理论与实务研讨会论文集》就是本次研讨会的重要成果。本论文集是以与会代表所提交的论文为基础,由中南财经政法大学会计学院组成编审委员会进行编辑而成的。我们根据论文所涉及的内容将其分为四大部分:第一部分:无形资产基本理论问题研究;第二部分:无形资产营运问题研究;第三部分:无形资产会计、审计问题研究;第四部分:无形资产价值评估问题研究。特别值得说明的是:在编辑过程中,除了一些必要的文字加工和与论文关系不大的段落进行删减外,基本上保留了论文的原貌。由于论文内容具有交叉性,分类也只能是很简单和粗浅的,同时,受编者的知识和水平所限,编辑加工难免有不妥之处,敬请作者和读者谅解。

本论文集得以顺利出版,除了作者和编者之外,中南财经政法大学会计学院2000级硕士研究生贡峻、张琦、杨庆华等同学在对论文收集和整理方面作了一些工作,湖北科学技术出版社的李慎谦副总编辑及其同仁给予了热心的帮助,在此深表谢意!

《无形资产理论与实务问题研究》编审委员会
2002年6月于中南财经政法大学会计学院

目 录

前 言

第一部分：无形资产基本理论问题研究

论无形资产——可持续发展资源	于玉林/ (3)
论资产的本质与特征	唐国平/ (8)
无形资产概念范畴的研究	谷 卫/ (14)
试论网络资本化	袁小勇/ (16)
知识的资产特征、产权界定和会计处理	王君彩 王淑芳/ (21)
从财富观念变迁看知识资产及其会计问题	马晓芳 张 萌/ (29)
知识经济对无形资产确认和计量的挑战	金静红/ (35)
人力资源价值的理论探讨	罗殿英/ (38)
关于人力资源是企业无形资产的质疑	唐本佑/ (41)
人力资源价值计量探析	刘常学 应 婷/ (45)
商誉：现代财务会计的黑匣子	朱国泓 周 波/ (50)
商誉的反差	喻景忠/ (56)

第二部分：无形资产营运问题研究

调整品牌战略，应对入世风险	杨世忠/ (61)
WTO 与无形资产营运策略研究	苑泽明/ (65)
加入 WTO 与无形资产经营国际化战略	周咏梅/ (70)
知识产权是武钢可持续发展的战略工具	张 翔/ (74)
论新经济条件下无形资产对企业的价值贡献及其评价	汤湘希 贡 峻/ (78)
了解规则加强营运	
——从规则差异看我国入世后的专利权保护	盛明来/ (83)
创业板市场无形资产若干问题探索	崔也光/ (90)
论无形资产的全方位保护问题	许家林/ (94)
知识转化为知识资本的条件分析	刘国武/ (102)
如何维护会计师事务所的无形资产——信誉	张锦秀/ (106)
税务筹划：无形资产会计与税法差异	盖 地/ (111)
税收优惠政策对无形资产税务筹划的支持	谈多娇 杨 进/ (116)

第三部分:无形资产会计、审计问题研究

- 论我国无形资产计量问题及其国际协调 于长春/ (123)
- 加入 WTO 与无形资产会计准则的国际协调 余春宏 陈 琨/ (128)
- 无形资产准则比较研究 赵惠芳/ (133)
- 对《企业会计准则——无形资产》的几点认识 施先旺/ (139)
- 试论无形资产会计准则中有关计价问题 李长爱/ (142)
- 对无形资产准则的若干质疑 邹树平 杨庆华/ (145)
- 关于新无形资产准则的思考 张 琦 刘鹏华 钟洪亮/ (148)
- ✓ 无形资产的确认与计量问题的探讨 凌绍英/ (151)
- ✓ 关于研究与开发支出在财务处理方面的理论探讨 刘小清 柳 絮/ (154)
- ✓ 研究与开发支出资本化会计处理研究 康 均/ (158)
- ✓ 关于无形资产会计核算有关问题研究 张明瑜/ (163)
- ✓ 小议企业接受无形资产捐赠的核算 束必琪/ (167)
- ✓ 计提减值准备后无形资产摊销问题浅析 方飞虎/ (170)
- ✓ 无形资产披露有关问题研究 贺 欣/ (173)
- 行业规范与无形资产的账外游离 张慧德/ (178)
- 商誉的确认、计量与披露 詹才利/ (181)
- ✓ 商誉的确认和会计处理
- 兼论研究与开发费用的处理 王清刚/ (184)
- 中国入世后的无形资产审计思考 马正吉 邵俊波/ (191)
- 试论无形资产审计的基础与内容 高文进/ (195)
- 关于对企业无形资产开展内部审计的几点思考 高子宏 沈 毅/ (198)
- 无形资产审计风险研究 杨婷蓉/ (201)
- 对高科技企业无形资产内部审计的探讨 梁莱歆 王 琼/ (204)
- 浅议无形资产有关内容的审计 樊文艳/ (209)

第四部分:无形资产评估问题研究

- 关于无形资产评估价值决定理论的重新认识 姜 楠/ (215)
- 以产权转让和以专利实施使用权转让为目的的专利资产评估区别的分析 孙波峰/ (220)
- 无形资产评估中需要探讨的几个问题
- 有关规定出台后对无形资产评估的影响 潘学模/ (223)
- 对商标评估若干问题的思考 刘红霞/ (228)
- 论技术资产转让价格的评估模型 唐建新/ (234)
- 商誉的攻略:测算与策略 吴少平/ (241)
- 商誉价值的形成及其确认 张斗胜/ (245)



第一部分

无形资产基本理论问题研究

论无形资产——可持续发展资源

于玉林

一、可持续发展资源

有人疑问无形资产是不是资源。这要探讨什么是资源？人类社会的发展离不开资源。什么是资源？有各种定义：(1)《现代汉语词典》^[1]定义，资源是“生产资料或生活资料的天然来源”。(2)《辞海》^[2]定义，资源是“①资财的来源。一般指天然的财源。②一国或一定地区内拥有的物力、财力、人力等物质要素的总称。分为自然资源和社会资源两大类。前者如阳光、空气、水、土地、森林、草原、动物矿藏等；后者包括人力资源、信息资源以及劳动创造的物质财富。”(3)《经济大辞典》^[3]定义，资源“①通常指自然界存在的天然物质财富。按恢复更新的能力，可分为：不可恢复的（如各种矿石、石油等），可恢复的（如土壤、陆上和海洋中的自然植物和有益动物），取之不尽的（如水能和太阳辐射能）。②在现代管理科学中，它不仅包括物资、设备和资金，还包括人力资源。有人还把时间也列入资源的范畴，并认为时间是最稀有的资源。”(4)对比以上各种资源定义，笔者认为：资源是为人类生存、发展所需要的天然存在的自然物、经过人类劳动生成的有用物和劳动者能力的来源。资源包括：①自然资源，如矿产资源（如煤炭、铁矿、陶土、石油、天然气等）、生态资源（如森林、草原等）和国土资源（如土地、河流和海洋等）。②社会资源，如物质资源（如各种劳动产品、生产设备、房屋、建筑物、消费性商品和生产资料性商品等）、资本资源（如现金、银行存款等）、信息资源、无形资产（如无形资产）和人力资源等。有人认为，资源应是被发现、知其用途并已利用的是资源，而未被利用的不是资源。资源实际上是为人类生存、发展所需要的一种来源，这种来源，有的被利用，有的未被利用（如未被利用而流入大海的水），被利用的能带来效用的是资源，未被利用的是客观存在的也应是资源。

资源具有多种特点：效用性，通过人的参与，在生产和生活方面能带来效用；有限性，在一定条件下，对需要而言，某些资源是稀缺的、有限的；共享性，客观存在的资源，人们可以通过一定形式为大家共同利用；主体性，为一定主体，如国家、地区、部门和单位、个人等所拥有，并使其发挥作用。

资源是发展变化的，其内容、结构、利用和作用，会随着经济发展、科技进步、管理需要和人们的认识而发生变化，并相应地对人类社会的发展产生影响。

资源是社会发展的基础。在第二次世界大战以后，经过战后的重建，在20世纪50年代，经济有很大的增长。科学技术进步，又推动着经济的高速发展。长期以来，经济增长被视为人类社会文明进步的标志，工业社会一味追求经济增长。在追求经济增长的环境下，有的资源消耗日益减少而枯竭，资源浪费、资源污染，未被重视，对人类的生存与发展产生了威胁。20世纪60、70年代以后，随着环境问题的加剧和能源危机的出现，人们逐渐认识到经济、社会和环境相协调才能继续发展，在80年代才逐步形成可持续发展的思想。

作者简介：于玉林，男，天津财经学院会计系教授、博士生导师。

[1] 现代汉语词典，北京：商务印书馆，1996，1662

[2] 辞海（中），上海：上海辞书出版社，1999，4082

[3] 于光远主编，经济大辞典，上海：上海辞书出版社，1992，2002

“可持续发展”一词在国际文件中最早出现于1980年由国际自然保护同盟制订的《世界自然保护大纲》，其概念最初源于生态学，指的是对于资源的一种管理战略。1983年11月，联合国成立了世界环境与发展委员会（WECD）。1987年，受联合国委托，以挪威前首相布伦特兰夫人为首的WECD的成员们，把经过4年研究和充分论证的报告——《我们共同的未来》提交联合国大会，正式提出了“可持续发展”（Sustainable development）的概念和模式。在《我们共同的未来》报告中，“可持续发展”被定义为“既满足当代人的需求又不危害后代人满足其需求的发展”，是一个涉及经济、社会、文化、技术和自然环境的综合的动态的概念。该概念从理论上明确了发展经济同保护环境和资源是相互联系，互为因果的观点。1992年，在巴西里约热内卢召开的联合国环境与发展大会上，可持续发展成为大会的指导思想，并在《21世纪议程》等一系列文件和决议中把可持续发展的概念和理论推向行动。至此，可持续发展便成为世界各国的一项发展战略。

中国党和政府很重视可持续发展。2000年10月，在《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十个五年计划的建议》中指出：实施可持续发展战略，是关系中华民族生存和发展的长远大计。要继续严格控制人口数量，努力提高人口素质；合理使用、节约和保护资源，提高资源利用率；加强生态建设，遏制生态恶化；加大环境保护和治理力度；完善生态建设和环境保护的法律法规，加强执法和监督；开展环保教育，提高全民环保意识。

可持续发展观是在对传统增长观的反思和批判中逐步确立的，并强调了经济、社会和生态三方面的可持续性。经济学家、社会学家、环境学家等从各自的领域对可持续发展的概念、意义与应用进行了大量的卓有成效的研究。不同学者对可持续发展概念的理解千差万别，意见颇不一致，形成了不同的观点，主要有经济发展观、回归自然观、以人为中心的发展观、社会发展观、生态发展观和协调发展观。一般认为，可持续发展是社会、经济与环境的协调发展。在1995年召开的中国“全国资源环境与发展研讨会”上，提出“可持续发展的根本点就是经济社会的发展与资源环境相协调，其核心就是生态与经济相协调”。用可持续发展的观念，合理使用、节约和保护资源，坚持经济、社会的发展与环境的资源相协调，实现可持续发展是人类发展的必由之路。

二、无形资产是一种可持续发展的资源

经济、社会的持续发展需要资源，无形资产是一种可供持续发展的资源。在现实的经济、社会生活中，一般不认为无形资产是一种资源。为什么说无形资产是一种可供经济、社会持续发展的资源？从以下两方面进行分析：

1. 无形资产具有资源的性质

无形资产资源简称无形资产。无形资产是指一定主体拥有或者控制的、长期使用但没有实物形态的，并预期会带来经营效益、能以货币计量的资产。无形资产资源即智力资源，是发展知识经济的重要资源。知识经济是以智力资源为基础，而智力资源——人才和知识，是以无形资产的形态成为生产的第一要素，对自然资源进行配置，并开发富有的自然资源。它在企业经营活动过程中，作为必备的条件，与厂房、机器设备等有形资产相结合，以其使用，作用于自然资源，便会驱动经济的发展和带来收益。

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；此外，还具有本身一些特殊性。无形资产特殊性即基本特征是：

无形性。无形资产是看不见摸不着、没有独立实体、不占用或少占用空间，而要依附一定载体的资产。这是无形资产最明显的特征，使其功能作用不能在感性上直观，只能在观念上反映。无形资产没有实体，但要依托于一定的实体，如专利、专有技术，是通过专用机器、生产线和工艺设计、厂房等有形资产得以体现，并使其运营更有效益。

垄断性。亦称独占性。无形资产为特定主体所占有。无形资产所有人依法享有所有权，排他专有，不容他人侵犯。垄断性的存在在于无形资产形成的单一性，使之成为“独家占有”。无形资产差异性大，千差万别，使用价值多种多样。一定主体拥有的无形资产，“独家占有”受到法律、法规、制度的保护，禁止非所有权人无偿取得；通过自身的保密、反对不正当竞争法和契约得到保护，维护应有的利益。

持续性。无形资产所有人长期使用。长期性是由无形资产本身能长期使用并获得预期收益的功能所决定的。它能为企业的经营持续地产生经济效益,而且由一定的主体排他性加以控制。产权性无形资产,有法定的在一年或一个经营周期以上的较长的有效期。

扩张性。无形资产的内容在不断增多、更新、扩大,功能在增大、增强。无形资产作为一种资源,是不断扩张的,取之不尽,用之不竭。随着知识的更新和膨胀,体现其结晶的无形资产(尤其是知识产权)相应得到更新和扩张,如专利权、商标权和著作权都在不断增长。

高效性。无形资产具有潜在的巨大效益。无形资产功能上的高效性是由其性质所决定的。无形资产以知识产权为主体内容,而知识产权又主要以高新技术为内容,它的不断创新性使其具有巨大的潜在效益。无形资产的运用不只在企业取得一般水平的收益能力,或取得高于寻常收益的能力,而在于为企业带来未来超额收益的能力,使潜在的巨大的效益变成现实。无形资产功能上的高效性,需要不断得到发展和提高的无形资产,能在更大的范围和层次上,得到充分的运用,以取得更多、更大的经济效益和社会效益。

从上述无形资产的性质(特征)可以看出,无形资产是一种可供可持续发展的特殊资源。

2. 无形资产具有资源的特殊作用

无形资产资源在资源结构中,具有重要的地位,发挥着特殊的作用。资源由自然资源、物质资源、资本资源、信息资源、无形资源和人力资源等所组成。无形资产包括的内容不是固定不变的,而是随着经济发展、科技水平和管理要求的变化而发生变化。确定无形资产的内容,一方面要依据无形资产具有的本质属性,另一方面要考虑经济发展、科技水平和管理的要求,使其能反映时代的特征。比较国内外有关无形资产包括的内容和其他有关资料,从列举的名称上有数十种之多,但按其性质归并,一般可以包括: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、商誉和人力资源等共15种。由于无形资产所包括的各种内容,对其他各种资源都发挥着不同的积极作用。

无形资产资源对自然资源的作用,是利用无形资产资源去发现、开发、利用、保护自然资源。资源问题在我国是一个重大问题。我国是一个人口众多、资源相对不足的国家,我国人均资源的占有量还不到世界平均水平的一半,人均耕地、水资源和森林分别为世界平均水平的1/3、1/4和1/6,人均石油占有量仅为世界平均水平的1/10。日益发展的信息技术、新能源与可再生能源技术、生物技术和新材料技术等高新技术正是解决资源问题的一种手段。高新技术不仅能够研究开发出新型的资源以供利用,而且也可以合理、高效、科学地利用传统资源。例如,我国水资源存在的主要问题,除洪涝灾害频繁,防洪安全缺乏保障和水环境恶化外,主要是水资源短缺,这已经成为我国经济社会发展的主要制约因素。我国人均水资源只有世界平均水平的四分之一。目前,我国黄淮海及内陆河流域有11个省、区、市的人均水资源拥有量低于联合国可持续发展委员会确定用水紧张线,其中有9个地区低于严重缺水线。全国年缺水总量为300~400亿立方米。为此,水利部提出了实现水资源可持续利用的具体措施。其中,加强科技创新是重要措施之一。如天津市,随着干旱缺水的日益严重,淡水资源分外珍贵。而大港发电厂,采用海水淡化技术,不但为本厂职工提供优质的淡水资源,而且还为附近的大港区、津南区等提供瓶装淡水。这就缓解了天津市水资源的匮乏,还利用海水淡化为企业增加了效益。

无形资产资源对物质资源的作用,是利用无形资产资源去创新、制造、配置、利用、保护物质资源。在发展知识经济的时代,无形资产作为一种生产投入在经济活动中的作用将越来越重要,无形资产投入可以代替物质投入,从而达到节约物质资源,提高经济效率的目的。如在石油的利用上,由于采用各种减少石油消耗的措施,使得石油需求占世界产出的比重由20世纪80年代初期的7%,降到目前的1.5%。

无形资产资源对资本资源的作用,是利用无形资产资源去扩张、利用、保护资本资源。如企业采用出售、转让某些无形资产,以无形资产为资本作为纽带或进行投资,以扩张资本。借助无形资产不仅在国内扩张资本,也面向世界扩张国际资本。

无形资产资源对信息资源的作用,是利用无形资产资源去扩大、利用、保护信息资源。如利用专利

信息技术可以发展信息产业。现代的信息技术以微电子为基础,以计算机为核心,以光纤和卫星通信为先导;主要涉及信息的搜集、产生、检测、变换、加工、处理、显示、识别、提取、控制、存储、传输和应用及其相关的信息的处理技术、存储技术、复制技术和传递技术等。信息技术属于高技术,它具有高水平、高效益、高竞争性、高知识含量、高风险性和高潜能性等。发展信息产业,增强信息资源。

无形资产资源对人力资源的作用,是利用无形资产资源提高人力资源质量、合理使用人力资源、优化人力资源结构和全面保护人力资源。

以上分析表明,无形资产是在人类发展过程中取之不尽、用之不竭的资源。

三、利用无形资产促进经济、社会的发展

扩大经营。企业拥有某种、一些或各种无形资产,如专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权和商誉等,都可用于扩大经营。如将专利技术转化为生产力,扩大企业生产规模,增加新产品,提高产品质量,将特许权实施新的经营项目,扩张企业经营范围,提高服务水平,这都要扩大企业经营,使企业得到新的发展。

培育信誉。企业要实施名牌战略以培育企业信誉。名牌战略是指企业为了争创驰名商标,从全局、长远利益出发,而制定的总体谋划。名牌是企业一项重要的无形资产。名牌是企业科技水平、制造水平、管理水平、营销水平和素质水平的综合体现。企业要培育和发展名牌,根本在于提高产品质量和服务质量,真正做到“诚实经营”。通过创造企业名牌,塑造好的企业形象,创造好的信誉,为企业创造更多的财富。

提高竞争力。企业拥有无形资产,就表明企业具有一定的科技水平(如有多少专利权、非专利技术)、知识水平(如有著作权)、管理水平(如有多少商标权、商誉等)和素质水平(如拥有各种无形资产体现员工有较高的素质)。企业在科技、知识、管理和素质等方面有较高的水平,表明企业有好的商誉,有好的品牌,是发展经济的坚实基础,这就意味着企业的商品在广大的国内外市场上有较好的竞争力。

扩张资本。企业要不断追加新的资本,扩大资本规模,适应资本经营的需要。企业扩充资本,除要靠企业内部积累、直接融资、增发股票或配股等以外,还可以通过无形资产扩张资本。企业通过无形资产扩张资本,一是出售或转让某些无形资产,如专利权、非专利技术、商标权等,以获得货币资本;二是以无形资产为资本,作为纽带或进行投资,实行企业兼并或联合等,以扩张资本。在对外开放的条件下,不仅在国内,也要在国外,以无形资产为资本,作为纽带或进行投资,实行企业兼并或联合等,面向世界扩张国际资本。

开展无形贸易。开展无形资产贸易有多种形式:无形资产转让与许可使用。无形资产转让,是无形资产的权利人、转让无形资产,与受让人共同向有关管理部门提出,并根据双方同意的条件,签订无形资产转让合同,将无形资产所有权让渡给受让人的交易行为。无形资产许可使用,是无形资产的权利人,根据双方同意的条件,签订无形资产使用许可合同,允许另一方当事人使用或实施相关无形资产的交易行为。如商标的转让与使用许可。转让注册商标的,转让人和受让人应当共同向商标局提出申请,受让人应当保证使用该注册商标的商品质量。商标注册人可以通过签订商标使用许可合同,许可他人使用其注册商标。企业在转让与使用许可注册商标中,可以按规定收取费用。又如专利的转让与实施。转让专利申请权或者专利权的,当事人必须订立书面合同,经专利局登记和公告后生效。其他单位或个人实施专利,要与专利权人签订书面实施许可合同,并向专利权人支付专利使用费。企业开展技术贸易。企业拥有一门精湛的技术,就像拥有其他畅销产品一样,要积极推销,为企业增加收入。

增长无形财富。在市场经济条件下,无形资产是现代企业生存发展必不可少的宝贵资源。企业要积极搞好无形资产经营,充分利用企业的信誉、商标、品牌、技术、专利等优势,盘活无形资产,经营无形资产,提高无形资产经济效益。无形资产是有价值的。它除了在会计上的账面价值外,重要的是潜在的巨大价值。一个企业拥有无形资产的多少,是企业潜在的一笔巨大财富。无形资产是潜在的巨大财富,其价值有多大,有关资料可供参考。《人民日报》2001年8月17日载:美国《商业周刊》首次推出

了全球价值最高的前 10 名品牌是：可口可乐 689.5 亿美元；微软 650.7 亿美元；国际商用机器 527.5 亿美元；通用电气 424 亿美元；诺基亚 350.4 亿美元；英特尔 346.7 亿美元；迪斯尼 325.9 亿美元；福特 300.9 亿美元；麦当劳 252.9 亿美元；电话电报公司 228.3 亿美元。

促进创新发明。企业要以战略的眼光鼓励员工创新发明，开发资源，扩大企业拥有的无形资产。企业开发无形资产除引入无形资产外，主要是自创无形资产。自创无形资产是指自行设计、申请或接受授权等非转让方式取得的无形资产。它包括：专利权，如企业发明创造的科研成果；非专利技术，如技术秘密、管理技术、销售网络等；商标权，如申请注册商标，创造驰名商标；著作权，如出版的著作、设计的软件等；土地使用权；商誉，如培育企业形象等。企业要重视鼓励员工创新发明，自创无形资产。为此，企业要制定自创无形资产的规划，确定自创项目，确定完成的单位、人员和时间，制定相应的措施等；确定自创无形资产的管理部门，组织自创无形资产规划的实施，保证对自创无形资产的人、财、物的投入，按期检查其完成情况；严格对自创无形资产分项目的核算，合理确定对其投入的耗费，计算其价值；对完成的自创无形资产，促其发挥最大的作用，取得更多的经济效益；依法保护无形资产。

参考文献：

1. 许家林著. 资源会计研究. 东北财经大学出版社, 2002
2. 自然之友编. 20 世纪环境警示录——可持续发展概念的提出
3. 雷毅. 从增长到可持续发展. 《科技日报》, 2000. 8. 30
4. 王关义. 可持续发展：六大学术观点. 《人民日报》(海外版), 2002. 2. 18
5. 刘志达, 高英雄. 我国水资源形势依然严峻. 《光明日报》, 2002. 3. 23
6. 陈忠权. 天津大港电厂海水淡化初具规模——日产罐装 3 万桶纯净水 6 万瓶. 《天津日报》, 2000. 6. 26

论资产的本质与特征

唐国平

资产不仅是会计学中的基本概念，也是经济学的重要概念。科学的资产观念（或理论）是财务会计理论与方法存在和发展的基础。随着科学技术的进步和社会经济环境的变迁，资产的特征、存在形态等都在发生变化，人类对资产的认识更加深刻，与资产有关的会计理论也不断完善。本文以现代经济环境为背景，对资产要素的本质、特性等进行分析，并提出关于资产要素的定义。

一、资产本质：“价值观”还是“成本观”

学者们对资产本质的认识，可以分为两类不同的观点：一种是注重资产的效用而将资产视为一种“价值”，另一种是从取得资产“所费”的角度将资产视为一种“成本”。前者被称为资产的“价值观”，后者被称为资产的“成本观”。

资产的价值观是立足于资产的未来使用能否给企业创造“价值”，将资产的存在目的与企业的存在目的相结合，来揭示资产的本质。由于企业的基本目的是“盈利”，因而，资产必须是在企业的未来存在期间能够给其带来经济利益的“东西”。例如，查尔斯·斯普拉格（Charles E. Sprague）在其所著的《账户原理》（1907年）中认为，“资产是包括以前获得的服务，以及其他还在得到的服务的积蓄”；约翰·坎宁（John B. Canning）所著的《会计的经济学》（1929年）认为，“资产是指处于货币形态的未来服务，或可转换为货币的未来服务。它的权益是属于某个人或某些人。属于某个人或某些人的权益是合法的，或应得到的。这些服务之所以成为资产，仅因为它对某个人或某些人有用”；斯普路斯（Robert T. Sprouts）和莫尼茨（Maurice Moonitz）在《会计研究（ARS）》1962年第3号上撰文认为，“资产是预期的未来经济利益。这种经济利益已经由企业通过现在或过去的交易的结果而获得”；亨德里克森与范布德（Van Bride）1992年合著《会计理论》一书，将资产定义为“在一个组织控制下潜在的服务或预期利益的权益”。此外，美国的财务会计概念公告、国际会计准则以及我国的企业会计制度，也都认为资产是“由过去交易所形成”的、具有“未来经济利益”的资源。

资产的成本观则立足于资产取得过程所发生的耗费，将会计上的“计价”作为衡量是否能成为资产的标准。其强调资产的“客观存在性”和会计上的“可计量性”。例如，佩顿和A.C.利特尔顿在其1940年合著的《公司会计准则导论》一书中，认为“成本可以分为两部分，其中已消耗的成本为费用，未消耗的成本为资产”；美国注册会计师协会所属会计程序委员会发表的第1号《会计名词公报》（1953年）认为，“资产是依据会计的规则或原则，在账簿上结转至账户借方余额所代表的东西。作为资产，它代表的或者是一种财产权利，或者是所取得的价值，有的则是为取得财产权利或将来取得财产而发生的费用支出”；美国注册会计师协会所属会计原则委员会发表的第4号“说明”认为，“资产是企业按照公认会计原则所确定和计量的经济资源”，而且包括“某些不是资源的递延借项”。此外，有的学者或文献，“认为资产等于成本”，如“把保险公司所获得的合同的成本作为资产，把商誉的购买成本作为资产，把发明的成本作为资产，把举债筹资的成本作为资产，把计算机的软件成本作为资产，把石油、天

然气的勘探成本作为资产而不是把贮藏量作为资产”。

从价值创造角度认识资产,便于揭示资产创利能力的本质特征。以资产的价值观为理论基础,设定会计信息的质量标准,符合会计信息使用者对会计信息的客观要求。因此,现行权威会计准则制定机构均采用了资产的价值观。然而,资产的成本观侧重于资产要素的会计计量特征,为资产计量的会计实务提供了理论依据,导致了占主导地位的历史成本计价会计模式的建立与完善。同时,资产的成本观还为确立正确的资产与成本或费用关系模式奠定了理论基础。从现实经济环境的发展来看,资产的价值观和成本观都将对资产会计理论与实务产生深远的影响。

二、资产内容:现代经济环境的影响结果

国际会计准则委员会于1997年颁布了修订后的第1号国际会计准则——《财务报表的列报》。该准则界定了作为资产负债表信息披露的资产的内容,包括八项^[1],即:①不动产、厂场和设备;②无形资产;③金融资产(含④、⑥、⑦项内容);④用权益法核算的投资;⑤存货;⑥应收账款和其他应收款;⑦现金和现金等价物;⑧所得税准则所要求的所得税资产。

上述资产内容界定的最大变化有三个:一是将“金融资产”纳入资产的范围,要求进行会计的确认、计量和报告,体现了金融市场发展的要求;二是突出与证券市场相关的资产的内容,如与证券市场有关的“现金等价物”,体现了证券市场发展的需要;三是强调“无形资产”作为资产的重要内容。

国际会计准则对资产内容界定的这些变化,其重要意义并不在于增加的那些新项目本身,而在于它预示着经济环境变化带来的资产形式的创新和发展。实际上,在新的经济环境中,即使“传统”的资产项目,其内容与特征也在“悄悄”发生改变。

1. 货币资产。货币资产(金)是企业经济活动及其资金运动的轴心。这是因为:①货币资产作为生产经营活动的资金准备,是企业资金运动的“起点”;②货币资产是企业一切资产的“起始”形态,也是其“终极形态”。企业的非货币资产都是由货币资产转化而来(所有者直接投入除外),而非货币资产最终都将转化为货币资产^[2],即非货币资产的存在目的是为了“变现”,在变现过程实现“增值”,其存在过程就是一个变现过程;③货币资产的“流量”不仅说明企业的理财状况与效果,而且也是衡量企业真正“可分配利润”数额的标志。现实经济环境中的货币资产,已经表现出某些新的特性。例如,除了作为企业生产经营活动的资金准备以外,现金资产还成为企业对外投资的资金准备。而投资的风险性和收益性特征波及到现金资产。在保证企业生产经营活动正常进行的同时,现金存在选择投资的形式,是现实经济环境的客观要求。现金具有了投资的收益性与风险性特征。又如,随着市场开放程度的加大以及经济的国际化趋势,与货币资产相关的货币币值出现波动,外汇汇率发生升降,从而使得持有货币资产同样面临相关风险。

2. 债权资产。在传统会计中,以应收账款为主的企业债权资产是与按权责发生制确认收入、计算经营收益相关联的。基于信用风险,企业一般按应收账款的账面余额定期计提准备,以备发生应收账款坏账损失。与应收账款有关的两个重要会计问题是:①由于应收账款主要产生于收入取得过程,其资产数量与收入以及净收益数量密切相关。在企业实务中,“有利无钱”现象的存在正说明了收入形成与货币资产增加的非同步效应,其后果则是“盈利能力”与“偿债能力”极度背离。因此,传统会计的“实现原则”值得反思。②作为债权资产的“减值准备”,坏账损失准备数的确定既涉及企业资产的价值信息,又影响与其相关的净收益信息。因此,坏账确定方法可能会成为调节资产与收益信息的“杠杆”。现实经济环境的多变性,使得以应收账款为主的债权资产具有巨大的不确定性和面临“危机四起”的风险。因而,充分认识、把握应收账款的这种不确定性和风险,采用适应其风险管理要求的坏账计量方法,是应当加以重视的问题。与此同时,应收账款业务领域的拓展和业务方式的创新,如“应收账款销售(sales)”和“应收账款证券化(securitization)”^[3],需要建立全新的应收账款会计理论与方法。

[1] IAS No. 1, para. 66.

[2] 有的是直接变现,有的是间接变现。变为现金的数额也有多有少,甚至为零(即产生损失)。

[3] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt. *Intermediate Accounting*. JOHN MILEY & SONS, INC, 1998: 352.

3. 存货。由于存货是企业“主营利润”的来源,存货资产及其计价便成为财务会计的重要问题,尤其是存货的计价方法。在传统的存货会计中,按取得时的实际成本对存货的形成、耗用进行记录和报告,成为历史成本会计模式的“标志”。存货会计涉及的主要问题是:①存货计价的目的;②存货计价方法的选择标准与原则;③存货计价对相关资产和收益信息的影响。由于现实经济环境的不确定性,作为企业主要资产的存货将面临更大的市场风险。因此,存货会计将在以下方面发生变化:①基于信息相关性的要求,存货的以历史成本属性为主、其他属性(如市价)为辅的计价模式将逐步转化为以现行市价属性为主、历史成本属性为辅的计价模式,甚至纯粹的现行市价计价模式。存货计价应当反映存货资产的现时价值,以符合其获得“未来经济利益”目的的特征。②存货计价方法的选择服从计价目的的需要,存货计价应当贯穿存货价值变化的整个过程,因而,包括存货持有利得或持有损失在内的存货的价值变动,必须在会计上予以“充分披露”。③存货计价使资产信息和收益信息之间具有内在联系,基于存货资产存在风险的加剧和会计信息使用者的需要,存货计价方法也将不断得以创新。

4. 对外投资。现代企业制度的确立以及资本市场的发展,不仅给企业开辟了新的筹资渠道,同时也给企业创造了全新的投资领域和投资环境。借助于发达的投资市场和多元化的投资渠道与投资手段,企业可以实现资产及其产权的置换与重组。因此,随着企业多元化经营格局的形成,对外投资成为企业经济活动的重要组成部分,也是企业赚取利润的重要来源。然而,由于投资环境的复杂化,投资风险也变得更加难以驾驭,投资决策的失误不仅会使得投资活动“无功而还”,而且重大的失误还会危及企业的生存。“水可载舟,亦可覆舟”。亚洲金融风暴的严重后果,将永远“警钟长鸣”。在如此复杂多变的经济环境中,企业对外投资风险的计量与披露日益重要。因此,在新的投资环境中,以全新的投资理念和投资理论为基础,建立以投资风险确认与计量为核心的企业投资会计模式至关重要。

5. 固定资产。传统的固定资产会计具有以下特点:①固定资产及其价值变动均采用历史成本计量属性;②确定固定资产的折旧模式以“固定资产价值递减”观念为依据;③将固定资产折旧视为一种“成本分配”而不是“价值补偿”。在新的经济环境中,传统固定资产会计的现实基础已经或正在发生变化。历史成本属性的计价结果,使得资产负债表显示的固定资产价值信息与其现实价值存在着“惊人的差异”;与现代科学技术密切相关的固定资产由于技术进步以及新的替代产品的出现而呈现出价值下降的趋势,而非再生资源相关的固定资产的价值却随着资源的减少而呈现为上升趋势,“固定资产价值递减”传统观念受到冲击;将折旧过程视为一种“成本分配”过程,按主观意愿人为地在不同会计期间“分配”固定资产成本,与会计的“价值计量”目的不符,其结果也只能是“委曲求全”;即使将折旧过程视作“价值补偿”,但现有的折旧计量方法,不论是“平均法”还是“加速法”,都显得“心有余而力不足”。固定资产的价值计量,不仅关系其价值能否及时补偿,影响企业的长远发展,而且会使得财务报表所披露的资产信息和损益信息偏离其真实性的要求。因此,在现实经济环境中,应当重新认识固定资产计价的客观基础和目的,确立能准确揭示固定资产价值及其变动的计价方法体系。

6. 无形资产。由于无形资产本身所存在的诸多“不确定性”,其确认与计量问题一直是会计界争论不休的难题。会计上应当确认哪些无形资产,是无形资产会计面临的首要问题。在会计实务中,企业“商誉”以及类似的无形资产,尽管其作为企业的重要资源能够在未来期间给企业带来经济利益(甚至是“超额利益”),或实际上已经和正在创造经济利益,但由于其计量方面的困难,却只能遗憾地将其“打入另册”。在现实经济环境中,无形资产范围呈现出逐步扩大的趋势。国际会计准则委员会在其颁布的第38号《无形资产》准则中就认为,“企业在科学及技术知识、新工序或系统的设计和完成、许可证、知识产权、市场知识和商标(包括商标名称和报刊名)等无形资源的获得、开发、维护和提高方面,经常会消耗资源或承担负债。这些大的类别中包括的项目通常有:计算机软件、专利权、版权、电影片、客户名单、抵押服务权、捕捞许可证、进口配额、特许权、客户或供应商的关系、客户的信赖、市场份额和销售权”〔1〕。此外,企业新的经济环境中所具有的“知识资源”、“智力资源”、“信息资源”、“人才优势”等,同样是“由企业控制的、预期会导致未来经济利益流入企业的资源”。然而,会

〔1〕 IASC, IAS No. 38, para. 8.