

# 旅游景区无形资产范围界定研究

章 笕,王昆欣<sup>①</sup>

(浙江旅游职业学院,浙江杭州 311231)

**[摘要]** 无形资产在企业中客观、大量的存在,并且在市场行为中发挥着重要的作用。课题组研读了大量文献资料,发现目前国内外专家学者并没有对企业无形资产的范围达成统一的认识。在此基础上,课题组根据景区的特点,从广义无形资产的角度出发,提出旅游景区无形资产的17项构成因子,并对每项构成因子的范围做了界定,形成了旅游景区无形资产的构成体系,旨在为旅游景区无形资产的保护和开发利用提供依据,同时为今后定量研究打下基础。

**[关键词]** 旅游景区; 无形资产; 构成因子

**[中图分类号]** F592 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-0755(2013)03-0050-04

“无形资产”这一概念的提出已逾百年,它在企业中客观地、大量地存在,并且在企业的市场行为中发挥着越来越重要的作用。随着我国市场经济的发展,景区作为一类特殊的企业单位,已经产生了越来越多的市场行为。目前关于景区无形资产的研究尚处于探索阶段,而景区在转让、融资等各种市场行为中都需要考虑其无形资产的因素,由于这方面研究的缺失,导致了景区无形资产在其市场行为中难以发挥应有的作用,进而造成景区无形资产的流失。为了更好地保护和利用景区无形资产,课题组拟通过对景区无形资产的范围进行界定,帮助景区明确自身所拥有的无形资产,以便在日后的经营管理过程中,实行更有针对性的保护和开发利用。

## 一 企业无形资产范围的认识

目前国内外的专家学者以及各机构并没有对企业无形资产的范围达成统一的认识。美国会计准则委员会(FASB)在其无形资产的定义下,将无形资产分为6种:顾客基础资产及市场基础资产,契约基础资产,科技基础资产,法律基础资产,员工基础资产,组织基础资产<sup>[1]</sup>。国际会计准则委员会(IASC)公布的国际会计准则38号公报(IAS38)规定:无形资产即可用于商品或劳务的生产或供应、出租给其他单位、或为管理目的而持有的、没有实物形态的可辨认资产<sup>[2]</sup>。2006年2月15日,我国财政部公布

的《企业会计准则第6号——无形资产》中对无形资产进行如下定义:无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。并进一步指出无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等<sup>[3]</sup>。在这个定义和范围中,可以明显地发现它与IASC提出的定义更为接近,而与FASB所限定的无形资产范围有较大的不同。

首先,《企业会计准则第6号文件》强调“无形资产是指企业拥有或者控制的”,很显然在这个定义下,“法律基础资产”并不在无形资产的范畴内,因为任何法律、政策都不是企业能够掌控的,是由国家及各级政府所制定的。

其次,《企业会计准则第6号文件》和IASC所公布的定义中均强调无形资产具有“可辨认性”。虽然,企业的员工素质以及企业在管理、组织、协调方面的能力对于企业的市场竞争力会产生重大的影响,理应算做企业的无形资产。但是,在对企业无形资产的核算和评估过程中,基本将员工素质和企业排除在外,原因是这两者很难用会计学的方法来计算他们对企业的贡献以及其相应的市场价值。因此,根据《企业会计准则第6号文件》和IASC的定义,“员工基础资产”和“组织基础资产”均不在无形资产的范畴内。

**[收稿日期]** 2013-03-18

**[基金项目]** 国家社会科学基金项目“旅游景区无形资产构成因素及评价指标体系研究”(编号:10BJY091);浙江旅游职业学院旅游产业研究调研课题重点项目资助(编号:2010CY01)

**[作者简介]** 章笕(1980-),男,浙江杭州人,浙江旅游职业学院讲师。

<sup>①</sup>浙江旅游职业学院教授。

除了 FASB、IASC、我国财政部等权威部门和机构对无形资产的范围做过界定之外,国内外的专家学者,如蔡吉祥<sup>[4]</sup>、傅建设<sup>[5]</sup>、张丰伟<sup>[6]</sup>等均对无形资产的定义和范围做过界定,其争论的焦点在于是否将“可辨认”或“可计量”作为无形资产范围界定的前提条件。因此,业界有学者提出将无形资产分为广义和狭义两大范畴,广义无形资产将员工素质、企业管理、商誉等不可辨认的因素都纳入到企业的无形资产中,而狭义无形资产即可辨认的无形资产,强调无形资产的可计量性<sup>[5]</sup>。这基本为大多数专家学者所认同。

## 二 旅游景区无形资产的特征

旅游景区是一类特殊组织形式的企业单位,旅游景区的“产品”具有非物质性、不可转移性、不可储存性、生产与消费的同步性等特点。旅游景区“产品”的这些特点也直接或间接地影响了景区无形资产的特征,具体表现如下:

### (一)景区无形资产需要有一定的载体

一般企业利用厂房、机器设备、货币资产、人力资源、技术等组织生产,实现产出并获得收益<sup>[7]</sup>。而旅游景区出让的不是具有固体形态的产品,而是人们的体验过程,即旅游景区“产品”具有非物质性。它的产品的吸引力很大程度上取决于其所依托的自然风光、人文古迹和整体环境、意境,我们统称为旅游资源。而景区的这些旅游资源有些是具备实物形态的,如山水资源、历史遗迹等,有些则是不具备实物形态的,如传说典故、非物质文化遗产,有些则介于两者之间,如旅游的环境、意境等。这些旅游资源的稀缺(珍稀)性及地区差异性吸引游客的关键所在。这些无形的传说、典故、环境、意境必须依托自然山水或人文建筑,才能吸引旅游者,因此这部分景区无形资产需要有一定的载体才能发挥作用。

### (二)景区无形资产的范围更具广泛性

区位交通对于一般企业来说并不十分重要,由于一般企业所生产的产品可直接送达消费者手中,企业的区域地理位置对其产品销售不会构成较大的影响。而旅游景区售让的“产品”必须由旅游者亲自去景区体验,才能完成“产品”的售让过程,即生产与消费具有同步性。因此,旅游景区的区位交通条件也应视为其无形资产的范围。

### (三)景区无形资产的主权具有先天性

既然景区的旅游资源的稀缺性属于景区无形资产的范围,那么任何一个景区它的旅游资源从产权

主体上来讲都是属于国有资产或集体资产。既然是属于国有(集体)资产,那么依托于国有资产(指旅游资源)而形成的无形资产(指旅游资源的稀缺性),其产权就难以界定,进而导致景区无形资产在包括景区转让、景区企业融资等市场行为中难以发挥作用。

## 三 旅游景区无形资产的范围界定

根据一般企业无形资产的范围,并结合景区产品及景区无形资产的特点,课题组运用德尔菲法<sup>①</sup>经过2轮专家意见征询,提出景区无形资产的17项构成因子,并将其分为知识资产、市场资产、资源资产以及人力资产四大类别,具体包括:

(一)商标权(C1):指由企业注册的和景区名称相关的各类商标,同时还包括景区的 LOGO 和吉祥物。

(二)专利权及技术秘密(C2):对于景区来说,由于它不是生产性企业,因此一般景区不会有专利权。但是对于一些工农业旅游示范点来说,企业特殊的工艺流程、技术秘密是其吸引游客的最大卖点,专利权或技术秘密成为其无形资产的重要组成部分。还有一种情况,如杭州宋城景区的大型歌舞表演《宋城千古情》是其重要的旅游吸引物,虽然其舞台设计、节目编排等虽不是专利,但作为景区重要的技术秘密,理应算做景区重要的无形资产。

(三)制度规范(C3):指景区所制定的,适用于本景区的各项制度规范,如景区管理规范、景区服务标准、景区员工手册、景区管理制度、景区安全标准等。景区的相关制度规范是景区得以顺利运营的重要保证,有些景区的制度规范,如九寨沟景区的服务、管理、工作三大标准化建设得到了国家旅游局的认可,具有很高的推广价值,是其重要的无形资产。

(四)各类相关认证(C4):与景区相关的各类认证包括世界遗产、A级景区、各级旅游度假区、风景名胜、森林公园、地质公园、自然保护区、爱国主义教育基地、文保单位、乡村旅游示范点、工农业旅游示范点等。此外,此构成因子还包括各项景区获得的荣誉,如历年获得的各级(国家级、省部级、厅局级、地市级等)荣誉称号等。

(五)计算机软件(C5):指景区自主研发或合作开发的相关景区管理软件。如该软件通过市场购买,则不视为景区的无形资产。

(六)网站域名(C6):指景区拥有独立的,具有景区介绍、各项服务的预定、虚拟景区、旅游咨询等多种功能的对外宣传、营销网站域名或网页。该网

站域名或网页的设计、开发、维护需企业自主完成或与其他单位合作完成,通过市场购买或业务外包的不视为景区的无形资产。

(七)游客满意度(C7):指游客对景区各项服务与管理的满意程度,需通过抽样调查的方式取得。

(八)市场占有率(C8):指景区在本县(市、区)旅游景区中所占的市场份额,或者纳入本区域主要游览线路的频次。

(九)品牌知名度(C9):指景区在其客源市场的品牌认知度和美誉度。

(十)地理位置(C10):指景区所在地的区位交通状况,包括景区距离主要城市(地级市以上)、机场、火车站、汽车站、高速出口的距离。

(十一)营销渠道(C11):指景区各种销售渠道,包括与相关景区、旅行社、电子商务营销机构、酒店的合作关系、协议等。同时也包括:(1)景区在与旅行社、酒店、其他景区以及政府主管部门之间的组织、协调能力;(2)景区为扩大其影响力而举办的各种节事活动以及参与的各项营销推广活动。

(十二)土地使用权(C12):指景区对所使用的土地享有经营利用、处置和取得收益的权利。根据《企业会计准则第6号——无形资产应用指南》中指出的:“企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产,但改变土地使用权用途,用于赚取租金或资本增值的,应当将其转为投资性房地产。如果自行开发建造厂房等建筑物,相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。”这条用在旅游景区上,我们可以理解为旅游景区若改变土地使用性质,用作景观房产建设,则应当将其转为投资性房地产,即计入固定资产。而如果自行建设游客服务中心、停车场、游乐设施、宾馆酒店、餐饮设施等必要接待服务设施(即相当于一般企业的厂房),则相关的土地使用权与建筑物应当进行分离处理,即建筑属于固定资产,而土地使用权属于无形资产。

(十三)经营许可权(C13):包括旅游景区对所使用的土地上的旅游六要素(吃、住、行、游、购、娱)享有经营利用、处置和取得收益的权利,如游船、电瓶车等交通工具的经营权,景区内旅游商铺的经营权,景区内餐饮、饭店的经营权等。

(十四)旅游产品(或资源)稀缺性及珍稀度(C14):指旅游景区内旅游资源和产品在同类资源和产品中具有独特性、垄断性的程度。包括自然景观的奇特程度、人文历史的积淀以及旅游环境、意境的特殊性等。对于旅游景区来说旅游产品(或资源)稀缺性及珍稀度是其核心竞争力,九寨沟、黄

山、北京故宫等之所以让游人趋之若鹜,正是其资源稀缺性及珍稀度在同类中出类拔萃,因此这是旅游景区最重要的一项无形资产构成因子。

(十五)员工素质(C15):主要指景区管理与服务人员的业务水平,可以通过员工数量,本科及以上员工所占比例,员工相关技术职称取得情况,员工所受嘉奖情况等指标进行评判。

(十六)经营体制(C16):主要指景区的组织结构、机制体制等。顺畅的经营管理体制是景区发展的重要基础,能够让景区在发展过程中做到事半功倍,同时也值得同类景区所借鉴。

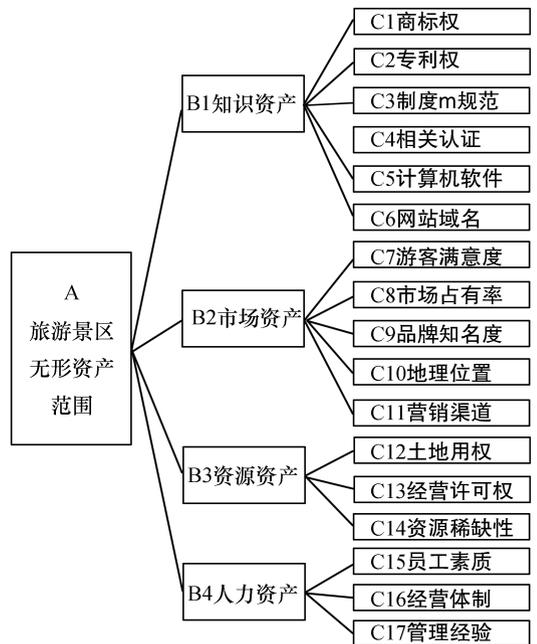


图1 景区无形资产构成因子图

(十七)管理经验(C17):主要指景区具有独特的、具备一定认可度的管理模式或管理方法以及独具特色的企业文化。好的景区管理模式及景区企业文化能够凝聚景区员工,提升员工的工作热情,提高工作效率,它在无形中为景区创造了一定的价值。

#### 四 研究的意义和局限

##### (一)研究的意义

首先,本文从广义无形资产的角度出发,根据景区产品及景区无形资产的特点,提出旅游景区无形资产的17项构成因子。纵观国内外专家学者和研究机构对于无形资产的定义及范围界定情况,这17项构成因子基本涵盖了景区无形资产的各个方面,它的提出,不仅填补了我国景区无形资产范围界定研究的空白,更为学界进一步确定景区无形资产的价值以及计量方法奠定了研究基础。

其次,景区无形资产构成因子的确定,在很大程度上为旅游景区无形资产的保护和利用提供了依据,有助于旅游景区乃至整个旅游行业谋求到一条新的经济效益和社会效益提升路径,从而更好的推动旅游景区的全面发展。

## (二)研究的局限

首先,由于国内外学界对于景区无形资产的研究基本处于空白,本研究的基础相对薄弱,课题组提出的旅游景区17项无形资产的构成因子仅从定性的角度对其范围作了界定,17项构成因子的科学性和完整性还有待相关实证研究的进一步检验。

其次,本研究从广义无形资产的角度出发,所提出的17项构成因子并未涉及其价值计量问题。因此,各项构成因子价值的可计量性,或者以这17项构成因子为基础的计价模型构建将是课题组今后研究的重点。

## 注释:

- ① 课题组于2010年11月对20名旅游科研院所、高校

的旅游专业及相关专业的专家学者运用德尔菲法,对旅游景区无形资产构成因子进行意见征询,征询方式主要是访谈及问卷调查。

## [参考文献]

- [1] 张俊瑞. 美国的无形资产会计准则[J]. 上海会计, 1997(3):32-33.
- [2] 国际会计准则委员会. 国际会计准则第38号—无形资产[R]. 1999(10):2.
- [3] 中华人民共和国财政部. 企业会计准则第6号——无形资产[R]. 2006(2):1-2.
- [4] 蔡吉祥. 无形资产学[M]. 北京:人民出版社,2007:18-35.
- [5] 傅建设. 无形资产范围研究[J]. 天津商业大学学报, 2008(6):60-63.
- [6] 姜亚兰. 企业无形资产的范围[J]. 经营管理者,2003(6):56.
- [7] 刘迎辉. 旅游景区无形资产范围探析[J]. 企业家天地:理论版,2010(10):259-260.

## The Definition of the Intangible Assets Range in Tourism Scenic Area

ZHANG Jian, WANG Kun-xing

(Tourism College of Zhejiang, Hangzhou 311231, China)

**Abstract:** Large numbers of intangible assets exist in the enterprise, and they play an important role in the market. This study found that domestic and foreign experts have not reached a unified understanding of the scope of the enterprise intangible assets after searched large quantity of literature. Based on above knowledge, according to the characteristics of tourism scenic area, the study group proposed seventeen component factors about intangible assets in tourism scenic area from the perspective of generalized intangible assets. Then, this study defined the scope of each component factors, and constituted a system of Intangible assets in tourism scenic area. It is designed to provide the basis for the protection and exploitation of the tourism scenic area of intangible assets, at the same time, Lay the foundation for future quantitative research.

**Key words:** tourism scenic area; intangible assets; component factors