

无形资产审计初探

林宝玉

一、 知识经济时代，无形资产是企业价值源泉

知识经济时代，企业竞争是通过不断创新，实现资源的优化利用，并持续开发出包含知识和信息在内的综合资源，从而创造出更大的价值，此时有形资产在企业竞争中的核心位置将让位于无形资产。在企业资产中，无形资产占总资产的比例必将越来越大。例如，计算机软件公司的主要资产可能就是软件版权；一些拥有著名品牌的企业，其商标价值超过了有形资产的价值。

企业界越来越认识到无形资产的重要性，以无形资产为主题的资本营运，如企业兼并、合作、合资等已屡见不鲜。投资者一直是看重无形资产的。英国会计标准委员会在一篇讨论商誉和无形资产的文章中说，对370例公司收购的调查显示：用于收购商誉的金额占前期收购金额的百分比，从1976年的1%增加到了1987年的44%。市场显然认为公司的价值大于其帐面价值，而且这两者的差额越来越大。1986年，市场价值和净资产差额最大的公司是MERCK公司，其净资产只有其市场价值的12.3%；1996年，可口可乐公司的净资产是市场价值的4%。

市场价值和净资产比较（单位：10亿美元）

公司名称	市场价值	收入	利润	净资产	“隐藏价值”
通用电器	169	79	7.3	31	138 (82%)
可口可乐	148	19	3.5	6	142 (96%)
爱克逊	125	119	7.5	43	82 (66%)
微软	119	9	2.2	7	112 (94%)
英特尔	113	21	5.2	17	96 (85%)

资料来源：[美]《财富》，1997年4月。

从上表中可看出，这些公司的“隐藏价值”大大超过了其帐面价值，这种“隐藏价值”来自于企业的无形资产。无形资产价值之所以被“隐藏”，是因为传统会计方法是为有形资产设计的。无法揭示这些无形资产的价值。同时可看到，是无形资产，而不是有形资产或传统的财务资本，构成这些公司的主要价值源泉。

二、 无形资产审计的意义

随着知识成为经济增长的重要资本，知识产权等无形资产比例与重要性日益提高，无形资产运营也日渐成为企业经营活动的中心。在我国，随着改革开放的深入发展，中外合资企业、股份制企业、私营企业越来越多，企业间出现的租赁、转让和兼并等一系列经济行为，使无形资产的运用和交易显得格外活跃。但是，受传统会计方法的制约，无形资产及其运营都不能在会计中得到充分反映。

《企业会计准则——无形资产》已明确规定，企业自创商誉不能加以确认；也规定自行开发并依法申请取得的无形资产，其入帐价值仅限于注册费、律师费等，而取得前发生的研究开发费用，只能作为当期费用。

由于无形资产在帐面上反映的是摊余的历史成本，表现得微不足道，在审计中自然不如有形资产受到重视。传统的财务审计通常只限于审查会计帐簿和会计报表。财务审计通常只包括审查无形资产的计量、摊销的合法性和合理性。所以财务审计既不能反映无形资产的真实价值，也不能对无形资产营运进行监督。无形资产管理基本上处于盲目状态。例如，有的企业舍不得为知识产权保护而花费；也有的企业只重视前期研究开发投入，不重视后续的维护与管理；在与外商合资、合作经营中，轻易放弃企业知识产权或低价转让的现象时有发生。

随着无形资产日益成为企业的战略性资产，以及无形资产管理中出现的问题，无形资产审计已引起业界重视。“企业的投入产出中无形资产的比重将越来越大，传统的企业审计中投入产出审计重点必须由资金、设备等有形资产转向知识、智力等无形资产”，“对无形资产的审计是企业审计的重中之重”。（焦戎永，2000）无形资产投资是投资大、周期长、环节多、风险大的系统工程。一旦成功，而且运用得当，便会成为企业无穷无尽的价值源泉；但是，如果管理不当，也可能在一夜之间消失。为了加强无形资产管理，必须开展无形资产审计，即对企业无形资产进行价值评估和考察，了解无形资产的现状，编写无形资产状况报告，并提出改进建议，以期使企业的无形资产达到最佳状态。传统审计是面向过去，无形资产审计主要是面向未来，发现机会，发挥审计监督的战略导向作用。

三、 无形资产审计方法

如何成功地对无形资产运作实施有效的审计监督，是现代审计监督的重大理论和实践问题。作为审计理论与实践的新领域，无形资产的审计监督须进行审计方法的创新。无形资产是企业的战略性资源，无形资产审计的重点不再是帐面历史成本，而应从战略角度，面向市场，面向未来，重视无形资产的价值创造潜力及过程，从市场、法律、经济、技术等多角度进行无形资产审计。笔者列举并说明了以下几种无形资产审计方法，以期共同探讨。

（一）市场需求调查。出于某种原因决定授权他人使用或出售自己的知识产权的公司或机构，通常需要进行市场需求调查，目的是找出对购买或出让知识产权有兴趣的

审计论坛

企业或个人。市场需求调查要先提出一系列假设,设定有可能购买某项专利的个人或公司,然后着手调查他们是否有兴趣购买,经过细致的调查后就可以知道他们的意向。从社会现实可以看到,很多知识产权是没有什么收益的。爱迪生一生申请了专利权的发明达1093种,而真正有价值的只有白炽灯、留声机、电影放映机、碳粒话筒等几十种。拥有专利,但是90%的专利都不产生任何收益的单位和个人并不少见。调查应力求全面,否则结果就没有意义。如果无人想购买这一知识产权,那么它就没有出售价值,这就应审查这一资产的其他方面。

(二) 竞争对手分析。公司经常注册专利和商标等,并不是因为它们需要这些专利和商标,而是为了不让竞争对手使用它们。如关于专利,可以从专利局了解竞争对手注册专利的情况,掌握对手的产品战略。拥有专利使得发明者享有垄断权,所以能形成相当大的竞争优势。但是,专利也可能使公司产生虚假的安全感,因为专利最终会到期失效,他人就可以进行仿制。专利经过注册后就公布于众,所以竞争对手也能知道这项发明的工作原理。为了保持竞争优势,一方面必须积极运用法律手段来打击侵犯知识产权的行为;另一方面,必须随时掌握所拥有专利的竞争能力,赶在竞争对手之前开发新的专利战略。无形资产的所有权是一种只有加以使用才有价值的权利。

(三) 审查投资回报。无形资产的投资回报或价值实现有两种方式:一种是通过交换使其价值得到实现。例如专利的转让、新技术的出让等;或者在企业品牌、商标价值经评估后,在合资合作经营过程中进行投资作价,亦属于此种方式。另一种是无形资产通过向有形资产转换,其使用价值得到体现后,它的价值通过内含着这种无形资产的有形资产的交换得到体现。例如新技术使用后,企业产值的增加中就包含了技术因素的价值实现。不同情况下,确定无形资产的投资回报的方法也不同。专利的直接利益可能一目了然,比如知识产权被直接用于某一产品的某一部分。但专利的发明过程中也有无形的利益,它们最后将表现为专业技能。专业技能是一种人才资产。而一种著名品牌的商标价值在于:一方面它可以使该企业的主导

产品更畅销,使企业提高市场占有率,获得超额利润;另一方面,它又可起到辐射作用,带动企业非主导产品的发展,使得企业主导产品与非主导产品的发展相得益彰。所以,商标的评估对象是它所带来的额外收益。

(四) 协议审计。如果开发和保护知识产权的目的是通过授权或其他协议来获取收益的话,那么,这些协议的执行就必须受到监督,同时必须发现和消除“信任鸿沟”。在实践中,应该让第三方在授权者所在之处审计所有的协议,核对所有有关文件,而不只是销售数据。通常制定协议的人可能并不负责执行协议,所以定期核查很重要。更好的办法是让第三者负责这件事。例如,一家软件公司授权某公司销售它的软件,其中包括演示厅中所用的五份演示盘。数年之后,被授权的公司改变了使用演示盘的办法,让200名销售员携带笔记本电脑到客户所在地演示该软件。最初的授权协议并不包括后来增加的演示盘,所以销售公司应缴纳版税。

(五) 法律费用的投资回报。保护知识产权的费用可能非常昂贵,特别是在全球范围内注册和保护专利时更是如此。管理知识产权一般由注册和保护专利的部门负责,这是一类非常专门化的法律。因为这项工作的重点是保护专利,所以从商业角度看是一项被动的工作。在一些公司中,负责使知识产权产生收益和负责保护专利的是具有不同目标的不同部门。知识产权审计者的任务就是审计这两部分,从法律费用的投资回报角度来审查知识产权。

四、无形资产审计人员的素质要求

从上述审计方法可知,无形资产审计是具有很强的专业性、技术性和综合性的工作,用监督有形资产的传统手段是难以适应的,所以,必须提高审计人员的适应能力和创新能力。一方面,须扩大审计人员队伍,吸收公司战略专家、知识产权专家及市场分析专家等,共同参与无形资产审计;另一方面,审计人员应不断吸取新的知识,转变观念,面对知识快速更新的经济环境,能从市场、法律、经济、技术等多角度进行无形资产审计监督分析。

(作者单位:厦门大学会计系)

(上接第58页)

户拨入和单位发生业务支出。笔者认为:取消单位收入汇缴专用存款帐户后,上述方法可作为单位预算外资金统一会计核算基本模式(特殊情况除外)。此方法单一且操作简单,便于理解和掌握。需要指出的是,有的地方根据当地实情,由预算外资金管理部門代扣政府调控基金,有的地方未执行;若不包括这一项,第二笔分录可以省略。

2. 建立规范的会计帐簿。围绕“收支两条线”的环节,财政部门对会计帐簿的启用要有明确的规定,即按照《会

计基础工作规范》和国家统一会计制度的规定以及会计业务的需要设置会计帐簿,避免多设帐、帐外设帐等,确保单位的会计帐簿逐步完善和规范化。

3. 搞好跟踪监督服务。在完善会计核算体系和规范会计帐簿的基础上,财政部门要充分发挥监督职能作用,定期或不定期地对所管辖单位的财务管理进行检查,帮助单位建立严格的会计核算体系,对违反“收支两条线”进行核算的单位及时整改,并按照有关规定予以处罚。

(作者单位:湖北省枣阳市会计局)