

完善无形资产摊销会计处理的建议

薛洪岩(副教授) 张悦

(天津商业大学商学院 天津 300134)

【摘要】 本文在阐述现行会计准则对无形资产摊销会计处理规定及相关学者观点的基础上,就自用和涉租无形资产摊销的会计处理问题进行了分析,并提出了改进建议,旨在为完善企业会计准则提供参考。

【关键词】 无形资产 自用兼出租 摊销

无形资产与固定资产最大的区别在于没有实物形态,有些无形资产在出租时并不影响自身使用和受益,如专营权出租。这种情况下,无形资产摊销该如何做会计处理?现行会计准则规定是否恰当?本文拟对此进行探讨。

一、无形资产摊销的会计准则规定

我国《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南对无形资产摊销做出如下规定:企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命,使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业选择无形资产的摊销方法,应当反映与该项无形资产有关经济利益的预期实现方式,无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益,某项无形资产包含的经济利益是通过所生产的产品或其他资产实现的,其摊销金额应当计入相关资产的成本。可见,会计准则无论是对无形资产摊销金额的确定,还是摊销费用的列支,都只是做出了原则性的规定,并没有给出具体的操作方法。

《企业会计准则讲解》(2010)对出租无形资产摊销的具体解释为:企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人,并收取租金,属于与企业日常活动相关的其他经营活动取得的收入,在满足收入准则规定的确认标准的情况下,应确认相关的收入及成本。出租无形资产时,取得的租金收入,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”等科目;摊销出租无形资产的成本并发生与转让有关的各种费用支出时,借记“其他业务成本”科目,贷记“累计摊销”科目。显然,若企业无形资产仅用于出租,这样会计处理是合理的,但若企业无形资产既自用又出租,这种会计处理就值得斟酌。

二、现有学者有关无形资产摊销观点述评

企业发生自用兼出租的业务时,如果仅按出租方法处理,即将无形资产成本由企业获取的出租收益予以摊

销,而不考虑企业在无形资产自用过程中获得的收益,则势必导致成本与收入的不配比,对此,已有许多学者提出了质疑和改进的建议。

唐明春(2008)指出,现行企业会计准则在出租无形资产的价值摊销上的会计处理方法虽然简单且易于理解,但有失真实。如果无形资产所有者将无形资产使用权转让给他人后,不再使用该项无形资产,那么现行会计准则规定的处理方法可行。但若无形资产所有者将无形资产使用权只是出租给他人,则现行会计准则规定的处理方法明显不合理。那么,对于出租无形资产该如何进行会计处理呢?对此,唐明春给出了改进的三条思路。首先,对于企业无形资产出租后,不再保留对该项无形资产的使用权的,企业可将无形资产的价值全都摊入“其他业务成本”中,不再作为自用资产处理,同时在有关明细账或者备查簿中予以说明;对于无形资产金额特别大的企业,在编制财务报告时,还应说明管理费用变动的的原因。其次,对于企业无形资产出租后,仍保留使用权的,应按自用和出租收入的大小,将无形资产的价值在管理费用和其他业务成本中进行分摊。再次,对于企业拥有所有权的无形资产,除转让所有权一次结转成本不再摊销外,其摊销一律计入管理费用账户。对于出租无形资产,只将出租时发生的相关租金和费用作为出租成本处理。

张戈(2011)认为,现行出租无形资产的摊销处理方法只有在无形资产的使用权转让给他人后自己不再使用时才适用。如果该无形资产的所有者将使用权转让之后仍保留该无形资产的所有权,即两者共同使用该项无形资产,那么会计处理中不考虑自用发生的成本,而只将成本全部由出租方摊销的处理方法不符合收入与成本配比原则。若要公平合理地分担出租无形资产的摊销费用,首先应该明确自用与出租的收益比,再根据收入与成本配比原则进行合理分摊,即按照收益比公平分配成本。宋彩

群、李文、万敏与张戈的思路基本相同,也建议采用合理的分配方法将摊销额分别计入“管理费用”和“其他业务成本”科目,并给出“时间分配法”、“收入分配法”、“时间比例分配法”三种具体分配方法。

另外,对于摊销额的入账金额与入账科目,温海燕(2006)有不同的看法,她认为,无形资产出租的出让方仍保留对无形资产的所有权,对其仍拥有占有、使用、收益、处置的权利,仍应作为企业资产进行核算,因此不应注销无形资产的账面价值,转让取得的收入应计入“其他业务收入”科目,发生与转让有关的各种费用(如出租无形资产的洽谈费、差旅费、工资、营业税等)计入“其他业务支出”科目,与转让无形资产取得的收入相配比的只应该是为履行合同取得收入而发生的一些必需的费用,而不应该包括无形资产的正常摊销费用。

基于上述学者观点,笔者认为,张戈等学者提出的按收益比进行分配的摊销思路较为合理,但实务操作难度较大。自用所获收益和出租所获收益的预计值该如何确定?出租可以按租金确定出租业务收入,但无形资产的自用收益呢?无形资产自用未来能为企业带来多少收益本来就是一个难以确定的估计数,收益的大小受企业规模、企业家才能、经济环境等多种因素的共同作用,我们很难预估一个合适的收益数值。这种情况下,我们何以得出一个让人信服的以收益数额为基准的比例关系呢?另外,无形资产的不确定性导致其价值随着市场环境的变化产生着较大幅度的波动,这种变动,必然影响到每期收益数值,这种情况下,每期预估的收益数值还可信赖吗?

另外,温海燕提出的在出租无形资产的业务处理中,仅将与转让有关的各项费用(如洽谈费、营业税等)计入“其他业务成本”(姑且将其“其他业务支出”科目等同于“其他业务成本”科目)科目,而将无形资产的正常摊销费用计入“管理费用”科目的做法,笔者不能赞同。如果企业将无形资产的使用权全部转让,自己不再留用该无形资产的使用权,则不带来无形资产除租金收入外的任何其他业务收入,这种情况下,企业还要因为所有权归属于企业就必须定期摊销无形资产的成本数额,这难道符合成本收入原则吗?那么其摊销额对应的收入在哪里?

三、完善无形资产摊销会计处理的建议

综上所述,笔者认为,对无形资产的摊销应分清情况,按以下方法进行会计处理:

1. 只涉及自用无形资产摊销。即企业保留该项无形资产的全部使用权。这种情况下,企业可以依照现行企业会计准则的处理办法,将无形资产摊销额在摊销期内以合理摊销方法进行摊销,按受益对象计入相关资产的成本或当期损益,会计处理为借记“管理费用”“制造费用”等科目,贷记“累计摊销”科目。

2. 只涉及出租无形资产摊销。即企业将无形资产全部出租,不保留该项无形资产的使用权。这种情况下,企业可依照现行企业会计准则的出租处理方法,遵循收入成本配比原则,在确认“其他业务收入”的同时,将无形资产摊销额计入“其他业务成本”科目,具体会计处理为借记“其他业务成本”科目,贷记“累计摊销”科目。

3. 自用兼出租无形资产摊销。即企业将无形资产自用的同时又予以出租。由企业自用收益和出租收益共同摊销无形资产成本的想法固然是好,但当企业通过自用无形资产获得高额收益时,出租部分是否摊销这笔成本也就没那么重要了。以上海复星医药股份有限公司为例,该企业2013年加盟费及柜台费收入530.2153万元,其不足当年销售商品收入934936.799912万元的千分之一,因此,我们强行采用自用收益和出租收益共同分摊成本的做法,反而显得多余,除加重会计工作的负担外,并未带来任何其他意义。通常,无形资产为企业带来的收益远远高于其无形资产自身成本,故而当期需要分摊的无形资产摊销额也就显得“微不足道”。另外,若采用自用和出租收益共同摊销的处理办法,当承租方是多方且承租时间不一致时,会计人员必然需要多次重新计算新的分摊数额,并予以重新分配,这样处理,既浪费时间,又带来了不必要的工作负担,降低了企业工作效率。

基于重要性和成本效益原则,笔者建议对自用兼出租无形资产采用简化的摊销处理办法,即企业自用部分全部成本予以摊销,出租部分完全可以不摊销无形资产成本。具体会计处理为,出租无形资产的租金收入计入“其他业务收入”科目,与其相配比的与出租业务发生有关的相关费用,计入“其他业务成本”科目。无形资产摊销额全部由自用收益予以承担,相应会计处理为借记“管理费用”“制造费用”等科目,贷记“累计摊销”科目。

主要参考文献

- 薛洪岩,张雅杰.中级财务会计.上海:立信会计出版社,2011
- 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2008
- 财政部.企业会计准则应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
- 周茂春.无形资产摊销账务处理的改进.财会月刊(会计),2006;3
- 张戈.出租无形资产摊销的会计处理.财会月刊,2011;5
- 李文,万敏.自用兼出租无形资产摊销核算的一点建议.财会月刊,2013;6
- 温海燕.出租无形资产摊销问题探讨.会计研究,2006;11