

# 谈完善自用兼出租的无形资产摊销会计处理

吴艺滨

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221000)

## 一、现行会计准则对出租无形资产摊销账务处理的规定

出租无形资产是指企业将无形资产的使用权让渡给他人,并收取资金。现行企业会计准则规定,企业出租无形资产时,所取得的租金应按《企业会计准则第14号——收入》的规定予以确认,同时还应确认相应费用。通常的处理方法是,每期的租金收入列为“其他业务收入”,同时将摊销的费用列入“其他业务成本”,出租时的相关税费列入“营业税金及附加”。举例说明如下:

例1:2011年1月1日,甲公司将其拥有的一项商标的使用权转让给乙企业使用,双方在合同中约定乙企业使用期限为两年。该商标权的账面余额为50万元,摊销期限为10年,乙公司每年须向甲公司支付10万元的商标使用费,转让商标使用权应交纳营业税5000元。

甲公司的账务处理如下:收到该项商标使用费时:借:银行存款100000;贷:其他业务收入100000。按年对其进行摊销:借:其他业务成本50000,营业税金及附加5000;贷:累计摊销50000,应交税费——应交营业税5000。

## 二、现行账务处理规定存在的问题

笔者认为,虽然将出租无形资产的摊销价值记入“其他业务成本”科目有一定的依据,但是仍存在问题。这种方法只有在无形资产的所有者将无形资产排他性地转让给他人使用,并且自己不再使用该项无形资产时才能适用。但是无形资产不同于固定资产,无形资产出租后,企业仍保留对该项无形资产的使用权,如果无形资产所有者在出租该项无形资产的同时也在使用该项无形资产,即两者共同使用该项无形资产,则此时把该无形资产的摊销价值记入“其他业务成本”科目显然是不合理的。举例说明如下:

例2:甲企业将一项商标出租给乙企业使用,该商标权的账面余额为50万元,摊销期限为10年,乙公司每年须向甲公司支付10万元的商标使用费,转让商标使用权应交纳营业税5000元。甲企业在此商标出租的同时也使用该商标。

按现行会计准则的规定,甲企业账务处理如下:收到该项商标使用费时:借:银行存款100000;贷:其他业务收入100000。按年对该项商标进行摊销:借:其他业务成本50000,营业税金及附加5000;贷:累计摊销50000,应交税费——应交营业税5000。此时,甲企业转让商标使用权的收入是10万元,计入相应的成本是5万元,其对转让使用权的无形资产摊销做了相应的会计处理,但是甲公司没有考虑企业自身也在

使用这项商标。这种方法由于只重视出租收入与成本的配比,忽视自身使用该项无形资产的成本,容易造成高估企业业务成本,违反了“谁收益、谁承担”的原则。按照配比原则,甲企业在转让商标使用权的同时其自身也是该项商标的主要使用者,所以该项无形资产的摊销费用不应当仅仅由乙企业承担,甲企业也应当对自身使用商标所应承担的成本进行处理。

## 三、改进建议

企业在出租无形资产的同时也在使用该项无形资产的,且其带来的经济利益能够明确区分时,不应当直接把该无形资产的摊销费用计入出租无形资产的其他业务成本中,而应当确定自用和出租该项无形资产的收益,再根据配比原则,分别计入其他业务成本和管理费用及制造费用。此时可采用收益比例分配法,该方法是按照各自取得收益的总和的比例分摊当期无形资产的摊销额,自用无形资产取得的收益可用当期因使用该无形资产增加的销售收入表示,出租无形资产取得的收益可用当期的租金收入表示。

累计摊销的分配率=当期累计摊销额/(当期增加的销售收入+当期的租金收入)

记入“其他业务成本”科目的摊销额=当期的租金收入×累计摊销的分配率

记入“管理费用”及“制造费用”科目的摊销额=当期增加的销售收入×累计摊销的分配率

举例说明如下:

例3:甲企业将一项商标出租给乙企业使用,该商标权的账面余额为50万元,摊销期限为10年,乙公司每年须向甲公司支付10万元的商标使用费,转让商标使用权应交纳营业税5000元。甲企业在此商标出租的同时也使用该商标,甲企业每年因使用该商标增加的销售收入为30万元,甲企业使用该商标主要是出于管理目的。

改进后的账务处理如下:甲企业收到该项商标使用费时:借:银行存款100000;贷:其他业务收入100000。按年对该项商标进行摊销,并结转出租该商标的成本:借:其他业务成本12500[50000/(100000+300000)×100000],营业税金及附加5000;贷:累计摊销12500,应交税费——应交营业税5000。甲企业自身使用该项商标在出租期内的摊销:借:管理费用37500[50000/(100000+300000)×300000];贷:累计摊销37500。○