自用兼出租无形资产摊销核算的一点建议

李 文 万 敏

（中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221000）

一、自用兼出租无形资产摊销会计处理存在的问题

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收入按照收入的确认原则予以确认，同时还要把摊销的费用确认为成本。通常的做法是：把每期的租金收入确认为“其他业务收入”，同时把无形资产摊销的费用确认为“其他业务成本”，对于出租时所发生的相关税费则列入“营业税金及附加”。

如果企业将无形资产的使用权让渡给他人使用即把无形资产出租给他人使用，并且在出租期内自己不再使用该项无形资产，则把无形资产的摊销费用记入“其他业务成本”科目是有依据的，上述会计处理不存在问题。但是，如果在将无形资产出租给他人使用的同时，企业对该项无形资产仍然具有使用权，在这种情况下，把无形资产的摊销费用全部列入“其他业务成本”是不合理的。因为企业和租赁方共同使用该项无形资产，无形资产给两者都能带来收益，而所发生的成本费用却由租赁方承担，企业只受益却不承担费用，这不符合配比原则。现举例说明如下：

例：A 企业将一项商标使用权出租给 B 企业使用，并且在该商标权的出租期内 A 企业也可以使用该商标权。B 企业使用该商标时，必须每年向 A 企业支付 20 万元的商标使用费。该项商标权的账面余额是 80 万元，摊销期限为 10 年。在出租期内，A 企业因使用商标权所带来的收入为 20 万元。A 企业因转让商标使用权应交纳的营业税为 1 万元。

按现行会计准则的规定，A 企业的会计处理如下：

收到商标使用费时：

借：银行存款 200 000

　贷：其他业务收入 200 000

对该项商标权进行摊销时：

借：其他业务成本 80 000

　贷：累计摊销 80 000

交纳营业税时：

借：营业税金及附加 10 000

　贷：应交税费——应交营业税 10 000

A 企业对无形资产出租做了相应的会计处理，但 A 企业没有考虑自身也在使用该项无形资产，并且该项无形资产给企业带来了 20 万元的收入。这违反了“谁受益，谁承担”的原则。按照收入与费用的配比原则，A 企业使用该项商标权为企业带来收益的同时，也要承担相应的费用与成本，而不应当由 B 企业承担全部的摊销费用。

二、改进建议

企业将无形资产出租，并且在出租期内自己也使用该项无形资产的，如果该项无形资产给双方带来的经济利益能够区分，应当首先确定无形资产出租和自用分别带来的经济收益，再根据收入与费用配比的原则，将无形资产的摊销费用分别记入“其他业务成本”和“管理费用”或“制造费用”科目，而不能将无形资产的摊销费用全部列入出租无形资产的“其他业务成本”中。对于无形资产摊销费用的分配，我们可以采用收益比例分配法，按照各自取得的收益占两者收益总和的比例来分摊无形资产的摊销费用。出租无形资产取得的收益可以用当期的租金收入表示，自用无形资产取得的收益可以用因使用该项无形资产而增加的收入表示。

无形资产摊销费用的分配率=当期累计摊销额/（企业因使用该项无形资产当期增加的收入+当期的无形资产租金收入）

无形资产出租应分摊的摊销费用=无形资产摊销费用的分配率×当期的无形资产租金收入

无形资产自用应分摊的摊销费用=无形资产摊销费用的分配率×企业因使用该项无形资产当期增加的收入

接上例，改进后的会计处理如下：

商标权摊销费用的分配率=8/（20+20）=0.2

企业出租商标使用权应分摊的摊销费用=0.2×20=4（万元）

企业自用商标使用权应分摊的摊销费用=0.2×20=4（万元）

收到商标使用费时：

借：银行存款 200 000

　贷：其他业务收入 200 000

对该项商标权进行摊销时：

借：其他业务成本 40 000

　管理费用/制造费用 40 000

　贷：累计摊销 80 000

交纳营业税时：

借：营业税金及附加 10 000

　贷：应交税费——应交营业税 10 000