“营改增”后的无形资产核算

杨 博(博士)

(北京经济管理职业学院财金学院 北京 100102)

【摘要】财税[2011]111号文的实施,对许多相关业务的会计核算都产生了极大的影响。本文主要从无形资产增加、减少及让渡使用权等方面分析了“营改增”对其会计核算的影响,试图为会计实务操作提供一种参考思路。

【关键词】“营改增” 无形资产 影响 会计核算

一、“营改增”对无形资产核算内容的影响

“营改增”对无形资产的核算产生了较大的影响。无形资产作为企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产,主要包括专利技术、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、经营特许权、商誉等。这些无形资产中属于“营改增”范围的就有专利技术、非专利技术、商标权、著作权和商誉。在《财政部 国家税务总局关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2011]111号)中,“研发和技术服务”项目下的“技术转让服务” 包括转让专利或者非专利技术的所有权或者使用权及其相关服务;“研发和技术服务”项目下的“研发服务”是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动, 企业自行研发无形资产即属于该范围。“文化创意服务”项目下的“商标著作权转让服务”是指转让商标、商誉和著作权的业务活动。

“营改增”后,企业增减这些无形资产(即转让所有权)或者转让其使用权时都要按增值税应税服务计算增值税。但财税[2011]111号文附件3又规定,在试点期间试点纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税。与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务的价款与技术转让(或开发)的价款应当开在同一张发票上,否则该部分技术咨询及技术服务的价款不能免征增值税。

从上面分析可知,属于“营改增”范围的专利技术和非专利技术的转让及其相关服务在试点期间免征增值税;商标权、著作权和商誉的转让按6%的税率征收增值税。下面假定业务双方都是试点省市一般纳税人,分析“营改增”对无形资产增加、减少及让渡使用权等方面的影响及核算。

二、“营改增”后无形资产增加的核算

1. 外部取得无形资产的核算。外部取得的无形资产若属于增值税应税服务项目,无论通过何种途径,只要取得符合抵扣条件的发票,都可以进行抵扣,否则购进时支付的增值税额计入无形资产成本。下面以外部购入和投资者投入为例分析“营改增”条件下外部取得无形资产的核算。

(1)外部购入的无形资产。外购无形资产时,应按购入过程中所发生的全部支出,扣除符合条件的进项税额后,借记“无形资产”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”等科目。

例1:2013年1月4日, 北京京华酿酒实业有限责任公司(下面简称京华公司)与天津制酒有限责任公司签订商标购买合同,购入一项酒类商标,增值税发票上注明价款225 000元,税款13 500元,总价款238 000元用转账支票付讫。该笔业务的账务处理为:借:无形资产——商标权225 000,应交税费——应交增值税(进项税额)13 500;贷:银行存款——工行238 500。

(2)投资者投入的无形资产。投资者投入的无形资产按投资合同或协议约定的价值作为实际成本入账, 借记 “无形资产”科目,贷记“实收资本”或“股本”等科目。投资合同或协议约定价值不公允的,以公允价值作为无形资产的价值。投资方能够提供增值税抵扣的证明,应进行抵扣。

例2:承上例,假定2013年1月4日,天津制酒有限责任公司以一项酒类商标向京华公司投资。天津制酒有限责任公司提供的增值税发票上注明价款2 000 000元,税款120 000元。总价款2 120 0000元中的2 100 0000元为双方确认的注册资本金部分,20 0000元为股本溢价部分。该笔业务的账务处理为:借:无形资产——商标权2 000 000,应交税费——应交增值税(进项税额)120 000;贷:股本——天津制酒有限责任公司2 100 0000,资本公积——股本溢价20 0000。

2. 自行研发无形资产的核算。企业自行研发无形资产时,将该项支出分为研究支出和开发支出。研究阶段的支出全部费用化,计入当期损益(管理费用);开发阶段的支出符合资本化条件的资本化,不符合资本化条件的也计入当期损益(先在“研发支出”科目归集,期末结转到“管理费用”科目)。这里将涉及企业研发无形资产领用生产用原材料和自产的产成品时增值税的核算问题。由于目前对该问题尚无统一的规范,本

文的解决思路如下：

我们知道企业自建动产固定资产时，若领用生产用原材料，其购入时已经计入进项税额的增值税不必作进项税额转出；若领用自产的产成品，也不需按视同销售处理，只需按成本结转库存商品即可。这是因为该原材料和产成品都未出企业，动产固定资产又属于增值税应税项目，增值税链条并未中断。同理，企业自行研发无形资产时，也属于增值税应税项目，若在研究阶段和开发阶段领用生产用原材料和自产的产成品，可以比照自建动产固定资产的账务处理对增值税进行核算。即便该研发最终未成功，领用的原材料和产成品也可以比照自建动产固定资产的账务处理对增值税进行核算，因为研发未成功的“研发支出”最终都转入“管理费用”科目，而企业外购办公用品等记入“管理费用”科目的业务若符合抵扣条件，也可以进行抵扣，属于增值税链条范围。

（1）领用生产用原材料的核算。

例3：2013年2月17日，京华公司将生产用原材料一批移交科研处进行某项无形资产的研究，价值160 000元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为27 200元。假定该项无形资产属于增值税应税项目，该批原材料购入时已经计入进项税额的增值税不必作进项税额转出，领用时该原材料成本先记入“研发支出——费用化支出”科目，期末转入“管理费用”科目。研究阶段领用原材料的账务处理如下：借：研发支出——费用化支出160 000；贷：原材料160 000。若是开发阶段领用，则借方记入“研发支出——资本化支出”科目。若开发成功，该部分研发支出将由“研发支出——资本化支出”科目的贷方转入“无形资产”科目；若开发不成功，该部分研发支出将转入“管理费用”科目。

（2）领用自产产成品的核算。

例4：2013年2月23日，京华公司领用本公司的产成品10吨移交科研处进行上述无形资产的研究，其成本为每吨12 000元，市场售价为每吨50 000元。该笔业务的账务处理如下：借：研发支出——费用化支出120 000；贷：库存商品120 000。期末将该费用化支出转入“管理费用”科目。若是开发阶段领用，则借方记入“研发支出——资本化支出”科目。若开发成功，该部分研发支出将由“研发支出——资本化支出”科目的贷方转入“无形资产”科目；若开发不成功，该部分研发支出将转入“管理费用”科目。

三、“营改增”后无形资产减少的核算

与无形资产增加业务类似，无形资产减少的途径也有很多，主要有出售、投资投出、对外捐赠、债务重组转出、非货币性资产交换转出等途径。专利技术和非专利技术所有权的转让及其相关服务免征增值税，但商标权、著作权和商誉的所有权转让要按6%的税率计算销项税额。下面以出售和投资投出为例分析“营改增”对无形资产减少的影响及核算。

1. 无形资产出售。

例5：2013年1月4日，天津制酒有限责任公司与京华公司签订商标销售合同，将一项酒类商标售出，开出的增值税发票上注明价款225 000元，税款13 500元，款项已经存入银行。该商标的账面余额为250 000元，累计摊销额为80 000元。假定不考虑与该销售相关的城建税、教育费附加等税费，天津制酒有限责任公司对该笔业务的账务处理为：借：银行存款——工行238 500，累计摊销80 000；贷：无形资产——商标权250 000，应交税费——应交增值税（销项税额）13 500，营业外收入——转让无形资产净收益55 000。

2. 以投资者身份投出无形资产。投资者投出无形资产时，按投资合同或协议约定的价值作为投资的实际成本，投资合同或协议约定价值不公允的，以公允价值作为投资成本。投资者按视同销售进行账务处理。

例6：假定2013年1月4日，天津制酒有限责任公司以一项酒类商标向京华公司投资。天津制酒有限责任公司提供的增值税发票上注明价款2 000 000元，税款120 000元。该商标的账面余额为2 500 000元，累计摊销额为1 000 000元。假定不考虑与该销售相关的城建税、教育费附加等税费，该笔业务的账务处理为：借：长期股权投资——成本2 120 000，累计摊销1 000 000；贷：无形资产——商标权2 500 000，应交税费——应交增值税（销项税额）120 000，营业外收入——转让无形资产净收益500 000。

四、“营改增”后转让无形资产使用权的核算

企业在持有无形资产期间，可以让渡该无形资产的使用权，其出租收入属于收入要素中的“让渡资产使用权收入”。专利技术和非专利技术使用权的让渡及其相关服务免征增值税，商标权和著作权的使用权让渡按6%的税率计算销项税额。下面以出租商标权为例分析“营改增”对让渡无形资产使用权的影响及核算。

例7：京华公司将某商标权使用权出租给北京顺义酒业公司，合同规定出租期限为三年，每月租金收入20 000元，每月月初收取当月租金。2013年5月4日收到当月的租金及增值税合计21 200元，已办理进账手续。该商标权每月的摊销额为10 000元。该笔业务的账务处理为：①2013年5月4日取得（或确认）租金收入时，借：银行存款21 200；贷：其他业务收入20 000，应交税费——应交增值税（销项税额）1 200。②2013年5月31日进行摊销时，借：其他业务成本10 000；贷：累计摊销10 000。

【注】本文系2011年度国家软科学项目“国家自主创新示范区创新政策试点跟踪及推广研究”（项目编号：2011GXS5K080）及院级课题“增值税‘扩围’改革对我国经济影响研究”的阶段性成果。

主要参考文献

1. 杨博.投资业务核算实务.北京：中国人民大学出版社，2013

2. 刘敏.上海市营业税改增值税试点前后相关内容比较.财会研究，2012；16