

小议无形资产使用权

投资的会计处理

黑龙江辰能哈工大高科技风险投资公司 冯文善

无形资产使用权的投资是当前尚没有形成统一规范处理的新兴会计业务,该问题是当前会计实务工作中普遍面临的困惑,也是本文重点讨论的内容。现以特许经营权为例,重点分析类似业务的实质特征,从而总结出类似业务统一的、规范的会计处理模式。

例:兴隆公司2005年1月1日,从N公司购入某省特许经营权,价格100万元,期限10年。合同约定,兴隆公司可以在省内建立若干特许权分店,且不必再向N公司申请。兴隆公司可通过收取合作费或合营持股方式获取投资回报。同年,兴隆公司成立总店自营,并在区域内成立2家分店,甲分店每年固定缴纳加盟费20万元,乙分店由于合作方缺乏资金,双方约定兴隆公司以特许权使用权投资入股,作价60万元,持股比例20%,约定经营期限为6年。

兴隆公司会计分录为:购买特许经营权时,借:无形资产——特许经营权100万元;贷:银行存款100万元。

当年摊销时,借:管理费用——无形资产摊销10万元;贷:无形资产——特许经营权摊销10万元。

向甲分店收取加盟费时,借:银行存款20万元;贷:其他业务收入——特许经营权许可使用收入20万元。

以上分录清晰,且易于理解,那么,兴隆公司对乙分店的业务行为,该如何界定和处理呢?按照相关准则的界定,该投资行为属于非货币性资产交换行为,应按《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的要求进行会计处理。但是,在以无形资产使用权对外投资时,因为该项资产的所有权还属于本企业,不能冲减其账面成本,所以没有相应的投资成本(发生的相关税费可以忽略不计),按照该准则的规定该项投资应确认为零,这显然是不合适的。

那么怎样处理比较好呢?笔者认为有两种方法:

第一种方法:投资方——兴隆公司按照双方确认的金额同时增加“长期股权投资”和“资本公积”。

具体会计分录为:借:长期股权投资——乙分店60万元;贷:资本公积——其他资本公积60万元。

这样做的好处是:不给上市公司提供增加利润的机会。不足处是:该投资行为应属于企业经营活动,不属于企业投资者的超额投入,也不是对方的无偿捐赠,不属于“资本公积”科目本身界定范围。由此,会计处理不完全符合会计信息质量要求的规定。

第二种方法:投资方——兴隆公司按照双方确认的金额

同时增加“长期股权投资”和“投资收益”,金额较大时作为递延收益处理,按约定年限(没有约定年限时在固定年限内)分期结转计入当期损益(建议以10年为参照年限)。

具体会计分录为:借:长期股权投资60万元;贷:递延损益60万元。

由于约定年限为6年,每年结转时,借:递延损益10万元;贷:投资收益10万元。

这样的好处是:以无形资产使用权投资属于无形资产处置的一种,按相关准则的规定,收入包括让渡资产使用权收入,投资属于特殊情况的让渡,符合收入确认的一般确认条件。同时,这一处理方法也完全符合《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的业务处理要求。不足处是:为某些别有用心的上市公司提供了一个增加利润的机会。

鉴于此,我们可以对此类投资收益单独归结、单项披露,以使报表使用者充分认清业务实质,提高对企业真实盈利状况的分析判断能力。○

采用账套模式解决合并抵销问题

四川公路桥梁建设股份有限公司 蒋大山

编制合并财务报表必然离不开编制合并抵销分录。而现在的财务软件在处理合并抵销业务时,采用的是传统的工作底稿法。一般情况下,一笔抵销分录往往要影响到多张财务报表,这样就不得不就同一笔抵销业务编制多笔抵销分录去分别对应那些需要抵销的财务报表。显然,编制抵销分录的工作量很大,也产生了多笔单边分录。

对于一个独立的会计核算主体,财务报表都是通过表内设置取数公式自动从账套中取数生成。本文所要说的“采用账套模式解决合并抵销问题”就是虚构一个会计核算主体,为这个虚构的会计核算主体建立一个核算账套,所有需要抵销的业务就是这个虚构会计核算主体的经济业务内容。这样,就可以按照一般会计核算主体财务报表的编制方法编制一套抵销财务报表,将抵销财务报表与其他个别财务报表简单汇总得到的汇总报表就是我们需要的合并财务报表了。这样,合并抵销不再产生单边分录,一项抵销业务对应一笔借贷完整的抵销分录,同时还减少了编制合并财务报表的工作步骤,即只需要汇总报表一个步骤就可以了,不再需要“汇总→工作底稿→合并”三个步骤。

由于合并抵销是针对具体的财务报表,因此建立的专门用于合并抵销的账套又有别于一般会计主体的核算账套,具体体现在以下几个方面:

1. 设定合适的抵销账套层次级别。母公司范围的抵销应