

# 浅谈出租无形资产成本摊销问题

奚园

(兰州工业高等专科学校 兰州 730050)

**【摘要】**《企业会计准则第6号——无形资产》对出租无形资产的会计处理做了规定,笔者认为此规定还较粗略,难以适应无形资产出租多样化的要求,会在实际操作过程中影响其他业务利润计算的准确性。为此,本文提出根据不同的出租形式采用与之相对应的成本摊销核算方法,以便准确地核算与出租无形资产相关的其他业务利润。

**【关键词】** 无形资产 摊销 租赁 联合分配法

出租无形资产是指企业将无形资产的使用权让渡给他人,并收取租金。企业处理出租无形资产业务时,不仅要考虑租金问题,而且要注重其成本的摊销问题。本文就出租无形资产成本的摊销做简单的探讨。

## 一、出租无形资产成本摊销账务处理的现行规定

无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。其通常包括专利权、非专利技术、著作权、特许权、土地使用权等。《企业会计准则第6号——无形资产》对无形资产处理的规定是:

1. 摊销基础。无形资产(包括出租无形资产)的摊销基础可以是无形资产的使用寿命,也可以是使用寿命内的工作量。对无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产,不摊销其价值。

2. 摊销方法。企业既可采用直线法也可采用余额递减法和工作量法摊销无形资产,但选择的摊销方法应当反映与该项无形资产有关的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。

3. 摊销期限。企业摊销无形资产,应当自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止的有限使用寿命内系统、合理地摊销。

4. 残值的确定。无形资产准则明确了无形资产残值的确认标准,规定使用寿命有限的无形资产,其残值应当视为零。但有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产,或者可以根据活跃市场得到预计残值信息,并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在的情况除外。

根据上述规定,举例说明无形资产摊销的账务处理。

例1:2007年1月1日,A企业将一项专利技术出租给B企业使用,该专利技术账面余额为500万元,摊销期限为10年。出租合同规定,承租方每销售一件用该专利技术生产的产品,必须付给出租方100万元专利技术使用费。

A企业的账务处理如下:①取得该项专利技术使用费时:借:银行存款1 000 000元;贷:其他业务收入1 000 000元。②按年对该项专利技术进行摊销:借:其他业务成本500 000

元;贷:累计摊销500 000元。

## 二、现行规定的不足之处

笔者认为现行规定过于笼统。目前,由于无形资产出租形式的多元化,以至于现行无形资产成本摊销的账务处理已无法满足实际的需要。

例如,A企业将一项专利技术出租给B企业使用,该无形资产账面余额为500万元,摊销期限为10年。出租合同规定,承租方每销售一件用该专利技术生产的产品,必须付给出租方100万元专利技术使用费。假设A企业在此专利技术出租的同时,自己也在使用,且A、B企业使用此专利技术每年生产产品各一件。若按《企业会计准则第6号——无形资产》的要求,A企业每年将收到100万元租金收入记入“其他业务收入”科目,同时记入“其他业务成本”科目的摊销成本为50万元,则企业每年因出租此专利技术而取得的其他业务利润为50万元(100-50)。

但实际上,此专利技术是由A、B两企业共同使用的,因此,笔者认为,为了符合“谁收益,谁承担”的原则,且能更加准确地核算其他业务利润,每年摊销的成本应各承担一半,这样核算才是合理的。按此思路核算,A企业出租专利技术应承担的摊销成本为25万元(50÷2),其他业务利润为75万元(100-25)。与《企业会计准则第6号——无形资产》的规定相比,改变核算方法后的其他业务利润增加了25万元(75-50)。其中,由承租方承担的摊销成本应记入出租方的“其他业务成本”科目,而由出租方承担的摊销成本应记入出租方的“管理费用”科目。

## 三、账务处理新思路

针对无形资产的不同出租形式,应采用不同的方法对其应摊销成本进行确认、计量和记录。笔者就上述问题提出以下几种解决方法。

1. 租赁期为整个会计期间,承租企业与出租企业使用无形资产进行经营活动的规模相差较大。这种情况可采用预计相关销售收入比例分配法。这种分配法是按承租企业与出租企业预计相关销售收入比例分配无形资产摊销成本的一种方

法。对于承租企业使用无形资产而承担的摊销成本,应列入“管理费用”中;出租企业使用无形资产而承担的摊销成本,应列入“其他业务成本”中。其计算公式如下:

记入“其他业务成本”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ [承租企业预计相关销售收入 $\div$ (承租企业预计相关销售收入+出租企业预计相关销售收入)];记入“管理费用”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ [出租企业预计相关销售收入 $\div$ (承租企业预计相关销售收入+出租企业预计相关销售收入)]。

例2:2007年1月1日,A企业将一项专利技术出租给B企业使用,该专利技术账面余额为500万元,摊销期限为10年。出租合同规定,承租方每销售一件用该专利技术生产的产品,必须付给出租方100万元专利技术使用费。假设租赁期限为3年,但A、B企业将此无形资产用于生产的规模相差较大。预计未来三年每年相关销售收入A企业为300万元,B企业为200万元。A企业的账务处理如下:

(1)取得该项专利技术使用费时:借:银行存款1 000 000元;贷:其他业务收入1 000 000元。

(2)按年份对该项专利技术进行摊销,记入“其他业务成本”科目的摊销成本=500 000 $\times$ 2 000 000 $\div$ (3 000 000+2 000 000)=200 000(元)。借:其他业务成本200 000元,管理费用300 000元;贷:累计摊销500 000元。

2. 租赁期为非整会计期间的,承租企业与出租企业使用无形资产进行经营活动的规模相差不大。可采用租赁期间比例分配法。租赁期间比例分配法是按承租企业租赁时间占整会计期间的比重分配无形资产摊销成本的一种方法。在租赁期内(双方共同使用出租无形资产),按出租无形资产摊销成本的50%分别记入“其他业务成本”、“管理费用”科目;在非租赁期内(只有出租企业使用出租无形资产),按出租无形资产摊销成本的100%记入“管理费用”科目。其计算公式如下:

(1)在某会计期间内,当租赁期正好为整会计期时:记入“其他业务成本”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ 50%;记入“管理费用”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ 50%。

(2)在某会计期间内,当租赁期为非整会计期时:记入“其他业务成本”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ 50% $\times$ (本期实际租赁期间 $\div$ 本期总时间);记入“管理费用”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ 50% $\times$ (本期实际租赁期间 $\div$ 本期总时间)+本期应摊销成本 $\times$ (本期实际非租赁期间 $\div$ 本期总时间)。

例3:2007年1月1日,A企业将一项专利技术出租给B企业使用,该专利技术账面余额为500万元,摊销期限为10年,出租合同规定,承租方每销售一件用该专利技术生产的产品须付给出租方100万元专利技术使用费。假设租赁期限为3年零9个月,且A、B企业将此无形资产用于生产的规模大致相当。则A企业的账务处理如下:

(1)取得该项专利技术使用费时:借:银行存款1 000 000元;贷:其他业务收入1 000 000元。

(2)按年份对该项专利技术进行摊销:前三年每年的账务处理为:借:其他业务成本250 000元,管理费用250 000元;贷:累计摊销500 000元。

最后一年的账务处理为:记入“其他业务成本”科目的摊销成本=500 000 $\times$ 9 $\div$ 12 $\times$ 50%=187 500(元);记入“管理费用”科目的摊销成本=500 000 $\times$ 9 $\div$ 12 $\times$ 50%+500 000 $\times$ 3 $\div$ 12=312 500(元)。借:其他业务成本187 500元,管理费用312 500元;贷:累计摊销500 000元。

3. 租赁期为非整会计期间,承租企业与出租企业使用无形资产进行经营活动的规模相差较大。可采用联合分配法。联合分配法是将预计相关销售收入比例分配法和租赁期间比例分配法相结合的一种分配方法。在租赁期内(双方共同使用出租无形资产),按预计相关销售收入比例分配法分配出租无形资产摊销的成本,对于承租企业使用无形资产而承担的摊销成本,应记入“管理费用”科目;出租企业使用无形资产而承担的摊销成本,应记入“其他业务成本”科目。在非租赁期内(只有出租企业使用无形资产),按出租无形资产摊销成本的100%记入“管理费用”科目。其计算公式如下:

(1)当租赁期正好为整会计期时:记入“其他业务成本”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ [承租企业预计相关销售收入 $\div$ (承租企业预计相关销售收入+出租企业预计相关销售收入)];记入“管理费用”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ [出租企业预计相关销售收入 $\div$ (承租企业预计相关销售收入+出租企业预计相关销售收入)]。

(2)在某会计期间内,当租赁期为非整会计期时:记入“其他业务成本”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ [承租企业预计相关销售收入 $\div$ (承租企业预计相关销售收入+出租企业预计相关销售收入)] $\times$ (本期实际租赁期间 $\div$ 本期总时间);记入“管理费用”科目的摊销成本=本期应摊销成本 $\times$ [出租企业预计相关销售收入 $\div$ (承租企业预计相关销售收入+出租企业预计相关销售收入)] $\times$ (本期实际租赁期间 $\div$ 本期总时间)+本期应摊销成本 $\times$ (本期实际非租赁期间 $\div$ 本期总时间)。

#### 四、小结

综上所述,对于出租无形资产成本的摊销应根据不同的出租形式采用不同的方法,上述几种方法也不能完全概括所有无形资产出租形式的成本摊销问题,因此还需要更深入地研究和探索,尽量遵守“谁受益,谁承担”的原则,这样才能使此方法更加完善,更加适应于实际操作的需要,使提供的会计信息更加准确。

#### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 周茂春.无形资产摊销账务处理的改进.财会月刊(综合),2006;7
3. 何卫红.财务会计新编.北京:清华大学出版社,2007
4. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2007