

## 无形资产未实现

### 内部销售利润的抵销处理

河南理工大学经济管理学院 潘宗玲

在编制合并财务报表时,无形资产价值中包含的未实现内部销售利润的抵销处理分为两种情况:①转让无形资产所有权,即出售无形资产;②转让无形资产使用权,即出租无形资产。在编制抵销分录时,笔者认为,对于出售无形资产,母公司处理得比较恰当,编制的抵销分录为:借:营业外收入;贷:无形资产。而对于出租无形资产,虽然母公司的处理比较妥当,但子公司的处理有些欠缺。

例:母公司将其拥有的商标权出租给子公司使用,出租合同规定,子公司每年支付使用费80 000元,该项无形资产每年摊销额为32 000元。

母公司收到租金时,借:银行存款 80 000元;贷:其他业务收入80 000元。同时摊销出租无形资产成本,借:其他业务成本32 000元;贷:无形资产32 000元。

子公司支付租金时:借:无形资产80 000元;贷:银行存款80 000元。编制的抵销分录为:借:其他业务收入80 000元;贷:其他业务成本32 000元,无形资产48 000元。

由此可知,不管出售或出租,子公司会计核算是一样的。虽然在“出租无形资产”时这样处理对母公司编制合并财务报表比较方便,但笔者认为此处理方法欠妥。“出售”与“出租”是两个完全不同的概念,“出售”即所有权已转移,对于购买方来说,可以直接计入到资产里;“出租”其所有权与风险并没有转移,其承租方只能支付租金,而租金应计入相关费用,这是会计核算的基本原则。

在本例中,若子公司把租金计入无形资产,则子公司的总资产相当于没有变化,虽然无形资产增加了80 000元,但银行存款减少了80 000元,对其财务状况和经营成果没有影响。若计入相关费用,则要冲减其收入或利润80 000元,这势必会影响到其财务状况或经营成果。而且子公司是一个独立法人实体,应该依据客观性原则来进行会计处理、编制会计报表,否则会虚增利润,尤其是在无形资产价值较大、租用期限较长的情况下。

所以笔者认为,子公司应该把支付的租金计入相关费用,即:借:相关费用科目(如管理费用、制造费用等)80 000元;贷:银行存款80 000元。那么编制的抵销分录为:借:其他业务收入80 000元,无形资产32 000元;贷:其他业务成本32 000元,相关费用科目80 000元。其内部未实现利润为子公司多付出的费用,即相关费用与无形资产摊销成本的差额为48 000元(80 000-32 000)。○

根据《施工企业会计核算办法》的规定,成本类科目“工程施工”在施工合同全部完工前的各月末都是有余额的,要等到施工合同全部完工后才能与对应的“工程结算”科目冲平,这就对企业施工合同全部完工前各月资产负债表的编制产生了一定的影响。《施工企业会计核算办法》还规定:在资产负债表的“存货”项目下,增加“其中:已完工尚未结算款”项目,反映施工企业在建施工合同已完工部分但尚未办理结算的价款。本项目根据有关在建施工合同的“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额填列。在资产负债表的“预收账款”项目下,增加“其中:已结算尚未完工工程”项目,反映施工企业在建施工合同未完工部分已办理了结算的价款。本项目根据有关在建施工合同的“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额填列。

结合几年来的工作实践,笔者想谈谈对上述规定的理解并提出一点建议。

1. 从会计科目的性质和核算的内容上看,“工程施工”和“工程结算”科目实际上反映的是工程的完工进度以及施工企业和业主之间已完工工程价款结算的情况,根据工程的形象进度或完工百分比法等确认的完工进度,反映为“工程结算”科目的贷方余额,通常也就是“工程施工”科目下“合同成本”和“合同毛利”之和。假如月末这两个科目的余额相同,则对资产负债表的编制没有任何影响。但在实际工作中,由于种种因素的影响,这两个科目的余额往往不相等。当“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额时,表示企业有部分已完工的工程合同没有向业主办理价款结算,即企业产生了应收账款;当“工程施工”科目余额小于“工程结算”科目余额时,表示企业有部分已办理了价款结算的工程尚未完工,即企业产生了预收账款。可见,这两个会计科目所反映的本质是施工企业和业主之间的工程款往来情况,与存货的增减没有任何关系。因此,《施工企业会计核算办法》中规定将“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额并入“存货”项目在资产负债表中加以反映是值得商榷的,笔者认为将其并入“应收账款”项目更能反映经济业务的实质。

2. 将“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额和将“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额同时分列于资产负债表的“资产”和“负债”栏内,在会计电