

无形资产会计核算中两个问题的探讨会计硕士考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/543/2021_2022__E6_97_A0_E5_BD_A2_E8_B5_84_E4_c74_543753.htm 随着知识创新步伐的不断加快，无形资产在我国许多企业中所占的比重越来越大。为了进一步规范企业对无形资产的核算，真实完整地提供无形资产会计核算方面的会计信息，以我国已有的关于无形资产会计核算和披露规范为基础，吸收借鉴国际会计界对其研究的最新成果，制定和颁发关于我国无形资产会计核算方面的规章制度就显得非常迫切和必要了。财政部发布的《企业会计制度》（2000.12.29）和《企业会计准则-无形资产》（2001.1.18）（以下简称《制度》、《准则》），分别从定义、确认、计量、会计科目的设置、会计分录的编制、后续支出、摊销、减值、处置和报废，以及披露等方面对企业无形资产的会计核算及信息披露要求作出了详尽的规定。但是从《制度》和《准则》的内容来看，一些方面尚不够严密且缺少可操作性，给企业在具体核算无形资产时带来困难。本文就其中的两个问题进行一些探讨，并且提出进一步予以规范化的修改意见。

。关于“接受投资者投入无形资产”的会计核算问题 要对无形资产进行合理的会计核算，首先要对它有一个正确的认识。《制度》和《准则》都将无形资产定义为“企业为生产商品或者提供劳务、出租给他人、或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。”也就是说，无形资产是指那些由特定主体控制的不具有独立实体，而对生产经营长期持续发挥作用并能带来经济效益的经济资源；无形资产拥有非实体性、垄断性、收益性和不确定

性等特点。其次，无形资产既属“资产”范畴就与其他资产一样，按照一定的计量标准计价并且予以入账。《制度》和《准则》分别对企业通过购入、非货币性交易换入、债务重组、接受捐赠，以及自行开发并依法申请等方式取得无形资产的入账价值作了恰当的规定，并且具有一定的可操作性。对“接受投资者投入无形资产”入账价值问题，《制度》和《准则》规定：“投资者投入的无形资产，应以投资各方确认的价值作为入账价值；但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产，应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值。”《准则》的“指南”指出，“对于企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产，由于发行当时股票没有明确的市价，因而应以该无形资产在对方（即投资方）的账面价值入账。这也说明，如果投资者投入的无形资产在投资者账上没有记录，那么首次发行股票的企业在接受这项无形资产时不应将其入账。”而《制度》在介绍“无形资产”会计科目的使用说明中还规定了“企业用无形资产向外投资，比照非货币性交易的规定处理。”这里会有三种情况：第一，投资方已经将投出的无形资产在自己的账面上进行了记录，而且账面价值正好或者大于发行给投资方的股票面值。这种情况下，从投资方来看实际上是进行了一次非货币性交易，而从接受投资方来看完全可以理解为企业是按照股票面值或者溢价发行股票。例如：A公司以账面价值为50000元的某项无形资产投资于B公司，取得B公司首次发行的普通股3000股（每股面值10元，为了说明问题方便起见，这里假定A公司是以成本法进行核算的）。A公司投出无形资产时的会计分录：借：长期股权投资B公司50000 贷：无形资产

50000 B公司接受该项无形资产时的会计分录：借：无形资产 50000 贷：股本 30000 资本公积 20000 第二，投资方也已经将投出的无形资产在自己的账面上进行了记录，但是账面价值小于发行给投资方的股票面值。这种情况下，接受投资方再按《制度》和《准则》的要求进行账务处理的话，就等于允许我国的企业可以折价发行股票，这与其他有关的法律法规相违背。仍以上例为例（假定A公司取得B公司普通股6000股，其他条件不变）。A公司投出无形资产时的会计分录同上。B公司接受该项无形资产时就只能编制如下的会计分录了：借：无形资产 50000 资本公积 10000 贷：股本 60000 其会计核算的结果就变成以50000元的价格折价发行了60000元面值的股票。第三，投资方由于某些原因而没有将投出的无形资产在自己的账面上进行记录，这种情况在会计实务中确实存在。但是，如果仍要执行《制度》和《准则》的规定，企业就无法进行账务处理了。还以上例为例，只是假定A公司并未在有关账户中反映过该项无形资产。A公司在投出无形资产时比照非货币性交易的规定（必须以换出资产的账面价值作为换入资产的入账价值），其编制的会计分录将会是：借：长期股权投资B公司 0 贷：无形资产 0 B公司在接受该项无形资产时也只能按照投资方账面价值的“0”来编制会计分录了：借：无形资产 0 资本公积 30000 贷：股本 30000 这样一来，A公司不能反映对外投资的价值，投出去的无形资产就被“蒸发”掉了；而B公司明明已经发行了一定量的股票给投资方，但是也不能反映通过筹资所“获得”的资产，那就相当于折价到将这批股票白白地送给投资方了。笔者认为，有关的会计制度在这个问题上的规定应该修改为“企业为首次发

行股票而接受投资者投入的无形资产，应以该无形资产在投资方的原账面价值（无形资产原账面价值等于或大于发行给投资方股票面值时）或者以发行给投资方的股票面值（无形资产在投资方无账面价值或者无形资产原账面价值小于该批股票面值时）作为入账价值。”。关于“出售无形资产”的会计核算问题 企业所拥有的无形资产可以依法转让，其方式有两种，转让无形资产的所有权或者是转让无形资产的使用权。这里提到的转让无形资产所有权就是通常所说的出售无形资产。企业在出售无形资产时，主要是进行“注销无形资产账面价值”、“取得转让收入”以及“反映各种与转让无形资产有关的费用支出”等方面的账务处理。如何进行“出售无形资产”的会计核算，《制度》和《准则》规定，“企业出售无形资产时，应将所得价款与该项无形资产的账面价值之间的差额，计入当期损益”；《准则》的“指南”解释，“出售无形资产所得不符合《企业会计准则-收入》中的收入定义。因此，出售无形资产所得应以净额核算和反映”；《制度》在解释有关的会计科目使用时规定为，“企业出售无形资产，按实际取得的转让收入，借记‘银行存款’等科目，按该项无形资产已计提的减值准备，借记‘无形资产减值准备’科目，按无形资产的账面余额，贷记‘无形资产’科目，按应支付的相关税费，贷记‘银行存款’、‘应交税金’等科目，按其差额，贷记‘营业外收入-出售无形资产收益’科目或者借记‘营业外支出-出售无形资产损失’科目”，“营业外收入科目核算企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收入，包括……出售无形资产收益等”，“营业外支出科目核算企业发生的与其生产经营无直接关系的各

项支出，如……出售无形资产损失等”。这些规定中有一点是必须肯定的，那就是应该将“出售无形资产的净损益”计入“营业外收入”或“营业外支出”。原先的有关会计制度不管是“转让无形资产使用权”还是“转让无形资产所有权”，都要求将它们的损益分别计入“其他业务收入”或者“其他业务支出”，就显得有些牵强。“转让无形资产使用权”就好比是企业的一项临时性出租业务，将其作为企业的其他类业务进行会计核算基本上没什么问题；但是，“转让无形资产所有权”就应该看作是企业的项偶然性的、非营业范围内的经济行为，现行《制度》和《准则》要求将其净损益计入“营业外收支”就比原来的规定合适多了。上文提到的一些规定看起来很规范，其实在企业的会计实务中很难，因为无形资产出售业务的各项工作往往不可能全部在同一天完成，前后可能会相差一段时间。于是，在进行此项业务会计核算时就会产生如下一些问题：首先，与“出售无形资产”有关的某些事项（比如企业的收款业务和付款业务等）在发生的当时（不可能等到计算出最终的出售净额时再进行会计核算）就必须按照其发生额及时进行会计处理，届时企业就无法编制出合理的会计分录，如果编制成如下的会计分录又违反了现行的有关规定，因为“营业外收入”和“营业外支出”会计科目只能反映出出售无形资产的净收益或者净损失，而不能反映出出售无形资产的毛收入或毛支出：借：银行存款 借：营业外支出 贷：营业外收入 贷：银行存款 应交税金 其次，在“出售无形资产”整个过程没有结束之前，谁也不能武断地认为此项出售结果一定形成“出售净收益”或者产生“出售净损失”，也就是说，企业实际上没有办法按照“无

形资产出售净额”来进行会计核算和反映。再有，当与出售某项无形资产有关的各项业务发生在不同月份时，即使企业已经将出售收入和出售支出分别计入了“营业外收入”和“营业外支出”，因为“营业外收入”和“营业外支出”都是损益类科目，每个月末都要将其发生额转入“本年利润”科目而不保留余额的，由于跨越不同会计期间的缘故，企业依然无法实现对“出售无形资产”采用净额加以核算和反映的目的。笔者认为，在核算“出售无形资产”会计业务时完全可以参照核算“固定资产出售”的办法，设置一个类似于“固定资产清理”的会计科目-“无形资产处置”（具体的名称尚可探讨）会计科目解决以上问题。为此，《制度》可以这样规定：企业在出售无形资产时，利用“无形资产处置”会计科目“注销无形资产账面价值”、核算出售过程中所发生的“转让收入”以及与之有关的“费用支出”等。在办理无形资产转让手续时，按无形资产账面净值，借记“无形资产处置”科目，按该项无形资产已计提的减值准备，借记“无形资产减值准备”；按无形资产的账面余额，贷记“无形资产”科目。结算出售无形资产价款时，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“无形资产处置”科目。核算出售无形资产的相关费用和应交营业税时，借记“无形资产处置”科目，贷记“银行存款”、“应交税金-应交营业税”等科目。在出售无形资产的各项事务全部完成以后，结转出售无形资产净收益时，借记“无形资产处置”科目，贷记“营业外收入-出售无形资产收益”科目；结转出售无形资产净损失时，借记“营业外支出-出售无形资产损失”科目，贷记“无形资产处置”科目。“无形资产处置”科目的期末余额分

别反映尚未完成出售无形资产全过程的净损失或净收益。例如甲公司4年前支付550000元的买价和10000元的相关费用购入一项专利权，该专利权的法定使用年限还剩10年；甲公司还为此专利权计提过减值准备10000元。甲公司现以460000元的价格将其转让给丙公司，支付了注册登记费27000元，营业税率5%，甲公司应该编制如下一些会计分录：

借：无形资产处置 390000 无形资产减值准备 10000 贷：无形资产 400000

借：银行存款 460000 贷：无形资产处置 460000 借：无形资产处置 50000 贷：应交税金应交营业税 23000 银行存款 27000

借：无形资产处置 20000 贷：营业外收入出售无形资产收益 20000

如果上例中甲公司是以420000元的价格转让给丙公司的话，那么会计分录就变成：

借：无形资产处置 390000 无形资产减值准备 10000 贷：无形资产 400000 借：银行存款 420000 贷：无形资产处置 420000 借：无形资产处置 48000 贷：应交税金应交营业税 21000 银行存款 27000 借：营业外支出出售无形资产损失 18000 贷：无形资产处置 18000

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com