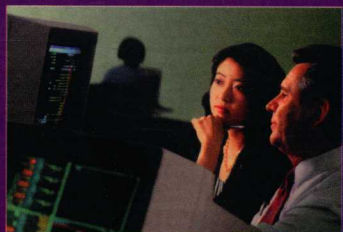
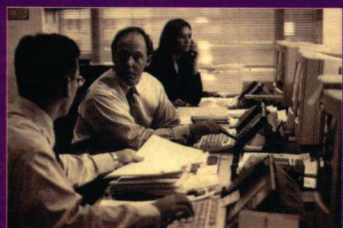
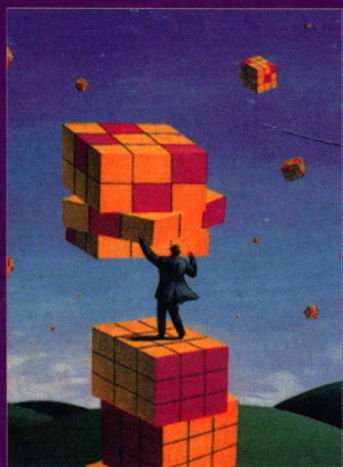


最新企业 会计制度



操作全书

主编：中国注册会计师协会会长 崔建民



F275.2
2001/1
2

阅览室

最新企业会计制度操作全书

(第二分册)

崔建民 主编



00872456

中国财政经济出版社

第三篇

具体会计准则解读

第一章 无形资产

该准则为 2001 年新颁布的准则。本章主要介绍:无形资产的定义和分类;无形资产的确认与计量;无形资产确认后的价值变动;无形资产的披露。

本章重点解析以下内容:1. 无形资产的特点和具体经济内容的分类;2. 无形资产确认的两个条件;3. 无形资产计量的原则;4. 无形资产摊销的原则和方法;5. 无形资产减值准备的确认和账务处理;6. 无形资产的处置和报废的会计核算;7. 对于无形资产应披露的内容,如何进行披露。

第一节 概 述

一、无形资产的定义

根据准则规定无形资产是指企业为生产商品提供劳务、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。

二、关键词说明

无形资产具有资产的一般特征,即是由企业过去的交易或事项所拥有或控制、可以为企业带来未来经济利益;但与其他资产相比,无形资产还具有以下主要特征:

1. 它没有实物形态,是无形的

不具有实物形态是无形资产区别于其他资产的一个显著标志。无形资产是一种获得超额利润的能力,它没有实物形态,但具有价值,或者能使企业获得高于同行业平均水平的盈利能力。

2. 它能在较长的时期内使企业获得经济利益

无形资产能在较长的时期内使用,使企业长期受益,因而,属于一项长期资产,企业为取得无形资产所发生的支出,属于资本性支出。

3. 无形资产能够给企业提供未来经济利益具有较大的不确定性

无形资产的经济价值在很大程度上受企业外部因素的影响,其预期的获利能力不能准确地加以确定。无形资产的取得成本不能代表其经济价值,一项取得成本较高的无形资产可能为企业带来较少的经济利益,而取得成本较低的无形资产则可能给企业带来较

大的经济利益。

4. 持有它的目的是使用而不是出售

企业持有无形资产的目的在于生产商品或提供劳务、出租给他人,或为了行政管理,而不是为了对外销售。脱离了生产经营活动,无形资产就失去其经济价值。

5. 无形资产是一种非货币性资产

货币性资产的特点是直接表现为固定的货币数额,或在将来收到一定货币数额的要求权。货币和票据本身只是支付能力和要求权的表现形式,所以一般认为货币性资产不具有实物形态。

无形资产显然是一种非货币性资产,它们虽然也不具有实物形态,但与货币性资产有着显著区别。无形资产一般没有发达的交易市场,两者在企业生产经营过程中所起的作用也存在明显差别。货币性资产一般是盈利活动的结果,是一个经营周期的终点,又是另一个经营周期的起点,它们只有在作为支付手段,用于支付费用或购买生产要素时,才能直接参与生产经营活动。而无形资产通常是作为必不可少的生产要素直接参与生产经营活动的。因此我们把无形资产排除在货币性资产之外。

三、无形资产的分类

按能否直接辨认分类

无形资产按其能否直接辨认,可以分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。

根据准则规定,可辨认无形资产指那些可以独立取得,并可以单独计量转让的无形资产。不可辨认无形资产指那些不具有独立性,不能与企业主体或某项有形资产相分离,不能单独计量转让的无形资产。

按经济内容分类

无形资产按其反映的经济内容,可以分为:

1. 专利权

专利权是指权利人在法定期限内对某一发明创造所拥有的独占权和专有权。并不是所有的专利权都能给专利权持有者带来经济利益,有的专利可能具有很小或没有经济价值。有的专利会随着新技术的产生而淘汰。因此,企业不需将其所拥有的一切专利权都予以资本化为无形资产核算。准则规定,只有那些能够给企业带来较大经济价值,并且企业为此花费了支出的专利才能作为无形资产核算。

2. 非专利技术

非专利技术是指发明人垄断的、不公开的、具有实用价值的先进技术、资料、技能、知识等。非专利技术具有经济性、机密性、动态性等特点。

非专利技术未经公开亦未申请专利权,所以不受法律保护,但事实上具有专利权的效用。非专利技术有些是自己开发研究的,有些是根据合同规定,从外部购入的。如果是自己开发研究,可能成功也可能失败,研究过程中发生的有关费用,会计核算上一般将其全部列作当期费用处理,不作为无形资产核算。从外部购入的,应按实际发生的一切支出,

予以资本化,作为无形资产入账反映。

3. 商标权

商标权是指企业专门在某种指定的商品上使用特定的名称、图案、标记的权利。根据有关法规规定,经商标局核准注册的商标为注册商标,商标注册人享有商标专用权,受法律保护。

商标权的内容包括独占使用权和禁止使用权。商标权的价值在于它能使享有人获得较高的盈利能力。商标权的有效期限为10年,期满前可继续申请延长注册期。

4. 著作权

著作权是指著作权人对其著作依法享有的出版、发行等方面的专有权利。著作权可以转让、出售或者赠予。著作权包括发表权、署名权、修改权、保护作品完整权、使用权和获得报酬权等。

5. 土地使用权

土地使用权是指国家准许某一单位在一定期间对国有土地享有开发、利用、经营的权利。根据我国土地管理法的规定,我国土地实行公有制,任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让。国有土地可依法确定给国有企业、集体企业等单位,其使用权可依法转让。

土地使用权有时可能免费取得,如企业所拥有的未入账的土地使用权,就不能作为无形资产入账。取得土地使用权时花费了支出,则应将其资本化,作为无形资产入账。这里有两种情况:

(1)是企业根据向政府部门申请土地使用权,企业要支付一笔出让金,在这种情况下,企业应予以资本化,作为无形资产核算入账;

(2)是企业原先通过行政划拨获得土地使用权,没有入账核算,在将土地使用权有偿转让、出租、抵押、作价入股和投资时,应按规定将补交的土地出让价款予以资本化,作为无形资产入账核算。

6. 特许权

特许权是指在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。它可分为两种情况:

(1)是由政府机构授权,准予企业使用或在一定地区享有经营某种业务的特权,如水、电、邮电通讯等专营权、烟草专卖权,等等;

(2)是指企业间依照签订的合同,有限期或无限期使用另一家企业的某些权利,如连锁店的分店等。会计上的特许权主要是指后一种情况。只有支付了费用取得的特许权才能作为无形资产入账。

7. 商誉

一般讲,商誉是指企业获得超过平均收益的超额收益的能力。例如企业由于所处的地理位置优越,或由于信誉好而获得了客户的信任,或由于组织得当、生产经营效益高,或由于技术先进、掌握了生产的诀窍等原因而形成的无形资产。商誉分为自创商誉和外购商誉。

对于自创商誉,要注意的是,商誉与作为整体的企业有关,因而它不能单独存在,也不能与企业可辨认的各种资产分开出售。由于有助于形成商誉的个别因素不能用任何方法

或公式进行单独的计价,因此商誉的价值,只有把企业作为一个整体看待时才能按总额加以确定。

在新颁布的《企业会计准则——无形资产》中不涉及企业合并中产生的商誉即外购商誉。

按预计受益期分类

无形资产按照预计的受益期可以分为:

1. 受益期确定的无形资产

其是指在有关法律中规定有最长有效期限的无形资产,如专利权、商标权、著作权、土地使用权和特许权等。这些无形资产,在法律规定的有效期限内受法律保护;有效期满时,如果企业未继续办理有关手续,将不再受法律保护。

2. 受益期不确定的无形资产

其是指法律没有规定其有效期限,其受益期限难以预先正确估计的无形资产,如非专利技术和商誉等。这些无形资产的受益期限取决于技术进步的快慢以及技术保密工作的好坏等因素。当新的可替代技术成果出现时,旧的非专利技术自然贬值;当非专利技术不再是秘密时,它就变的毫无价值。

按来源途径分类

无形资产按其来源途径,可以分为:

(1)外购无形资产是指企业用货币资金或可以变现的资产从企业外部购入的无形资产。

(2)自创无形资产是指企业自行开发、研制的无形资产(商誉例外)。

第二节 无形资产的确认与计量

一、无形资产的确认

一项无形资产要在会计上加以确认,首先必须满足资产确认的一般标准,即凡是资产都具有可定义性、可计量性、相关性和可靠性。根据准则规定,一项资产只有在同时满足以下两个条件时,企业才能确认无形资产:

该资产产生的经济利益很可能流入企业

无形资产为企业带来的经济利益,可能表现为收入的增加、债务的减少或成本的节约等。无形资产所产生的经济利益应能够为企业所控制,即企业拥有无形资产的法定所有权,或企业与他人签订了协议,使得企业的相关权利受到法律的保护。

在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入企业时,企业管理部门应对无形资产在预计使用年限内存在的各种因素作出稳健的估计。无形资产所能产生的经济利益具

有很高的不确定性,要注意的是,无形资产本身不能直接产生经济利益,它们通常是作为必不可少的技术条件或法定前提参与企业的生产经营活动的,只有与其他生产要素相结合才能产生经济利益,很难确定究竟其中有多少应归功于无形资产。这就使无形资产确认具有很大的不确定性。

因此,一般只有当企业确信某项无形资产可以为企业带来经济利益,并且已具备应用该项无形资产所需要的技术、人员、财务等条件时,才能在会计上加以确认。对于无形资产的确认,要求企业对无形资产有用年限内将会存在的各经济条件作出合理估计,以对经济利益流入企业的可能性进行评估。以便能够对无形资产进行客观的确认。

该资产的成本能够可靠地计量

与资产的一般特性一样,无形资产也是按实际成本计量的,但与其他资产相比,其实际成本在某些情况下难以可靠计量。这是因为:

1. 某些无形资产可能是与有形资产、其他无形资产甚至企业整体一起购入的,企业支付的买价需要在不同资产之间进行分摊。

2. 无形资产不具有再生性,没有发达的交易市场,因而在不能计量其实际成本时很难确定其重置成本。

3. 企业为自创无形资产而发生的支出,在发生的当时很难确认属于哪项特定的无形资产,故很难将那些支出无形资产化。

准则规定,由于无形资产成本计量具有较大的不确定性,对无形资产的确认就应持比较稳健的态度。例如,不确认自创商誉;其他自创无形资产(如自创商标和专利权)的价值一般只包括与无形资产直接相关的成本和印刷费、制作费、申请费、注册费、律师费等,而在创造过程中发生的大量费用,如研究与开发费用等,则作为其他费用加以确认。

二、无形资产的计量

无形资产的计量通常采用历史成本原则,即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出,作为无形资产的成本。不同来源取得的无形资产,其成本构成也相同。

购入的无形资产

购入的无形资产,根据历史成本原则,应以实际支付的价款作为入账价值。

1. 单独购入的无形资产,其成本一般包括支付的买价、手续费、税金、法律费用,以及使资产达到预定用途所发生的其他相关费用。

2. 与有形资产同时购入的无形资产,如果该有形资产的成本比较容易确定,则用支付的总价扣除有形资产的成本,确认为无形资产的成本。

3. 在企业合并中作为企业整体的一部分被购入的无形资产,如果可以单独辨认并能比较可靠地加以计量,应单独加以确认;否则,只能确认为商誉,其成本为购买方支付的全部代价或发出股票的公允市价与所购入净资产公允市价的差额。

投资者投入的无形资产

投资者投入的无形资产,应以投资各方协议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。

接受捐赠的无形资产

接受捐赠的无形资产,其入账价值分别以下情况确定:

1. 捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费确定。
2. 捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定:

(1)同类或类似无形资产存在活跃市场的,参照同类或类似无形资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费确定;

(2)同类或类似无形资产不存在活跃市场的,按该接受捐赠的无形资产的预计未来现金流量现值,加上应支付的相关税费确定。

通过债务重组取得的无形资产

通过债务重组取得的无形资产,其入账价值按《企业会计准则——债务重组》的规定确定。

通过非货币性交易投入的无形资产

通过非货币性交易换入的无形资产,其入账价值按《企业会计准则——非货币性交易》的规定确定。

自主开发并依法申请取得的无形资产

根据准则规定,自行开发并依法申请取得的无形资产,其入账价值按依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定;依法申请取得前发生的研究与开发费用,应于发生时确认为当期费用。另外,无形资产在确认后发生的支出,在发生时确认为当期费用。

第三节 无形资产的价值变动

一、无形资产的摊销

无形资产通常有一定的有用年限,其所具有的价值权利或特权终将在持续一定阶段后消失;但在这个阶段内,其能持续地为企业带来经济利益,其成本也应在有用年限内进行合理的摊销,计入各期损益或有关资产的成本。无形资产没有残值,其作用于企业的生产经营过程并不直观。因为没有物质实体,获取其折旧程度的相关信息并不重要,所以,无形资产价值的转移(摊销)采用了不同于固定资产折旧的方法。由于无形资产的成本与所带来的

经济利益之间一般没有明显的、必然的联系,采用什么摊销方法对各期损益的影响不大。无形资产的摊销直接冲减无形资产科目,而不像固定资产那样专门设置了“累计折旧”备抵账户进行核算。无形资产通常采用直线摊销法,无形资产摊销的计算公式如下:

无形资产的年摊销额 = 无形资产的原值 ÷ 无形资产的摊销期限

无形资产的月摊销额 = 无形资产的年摊销额 ÷ 12

采用直线摊销法时,影响各期摊销额的因素主要有无形资产的取得成本和摊销期限。从理论上说,无形资产的取得成本应在能够为企业带来经济利益的期限内摊销。无形资产的摊销期限取决于其有用寿命,包括法定寿命和经济寿命两个方面。有些无形资产的使用寿命受法律、规章或合同的限制,称为法定寿命。例如,我国法律规定发明专利权的有效期为 20 年,商标权的有效期为 10 年。有些无形资产商誉、永久性特许权、商号、秘密配方等的寿命则不受法律或合同的限制。经济寿命是指无形资产可以为企业带来经济利益的年限。由于受技术进步、市场竞争等因素的影响,无形资产的经济寿命往往短于法定寿命,因此,必须综合考虑各方面因素的影响,为无形资产确定比较合理的摊销期。按照我国《企业会计制度》的规定:

总体上,无形资产摊销的原则是:无形资产的实际(历史)成本,自企业取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销,计入损益。

如果预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限,该无形资产的摊销年限应按以下原则确定:

1. 合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的,摊销期不应超过合同规定的受益年限
2. 合同没有规定受益年限但法律规定了有效年限的,摊销期不应超过法律规定的有效年限;
3. 合同规定了受益年限,法律也规定了有效年限的,摊销期不应超过受益年限与有效年限两者之中较短者。四、如果合同没有规定受益年限,法律也没有规定有效年限的,摊销期不应超过 10 年。

举例说明:假设某企业的一项非专利技术的预计使用年限为 20 年,合同规定的受益年限为 18 年,按照我国相关法律的规定其法定有效年限为 15 年。按照无形资产摊销的规定,该非专利技术的预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限和法律规定的有效年限,而且合同规定了受益年限,法律也规定了有效年限,应根据上述第三条规定,选择受益年限与有效年限两者之中的较短者作为摊销期,即以 15 年为摊销期,将该非专利技术的成本,自取得的当月起在 15 年内平均摊销。

假设上述的非专利技术,法律没有规定有效年限,合同规定受益年限为 18 年,按照第二条规定,摊销期不应超过合同规定的受益年限 18 年。

假设上述的非专利技术,合同没有规定受益年限,法律规定其有效年限为 15 年,则应遵循第一条规定,摊销期不应超过法律规定的有效年限 15 年。

假设上述的非专利技术,合同没有规定受益年限,法律也没有规定有效年限,则它的摊销期不应超过 10 年。

在账务处理上,无形资产的成本直接冲减其账面成本,摊销时根据无形资产的性质和用途借记“管理费用”、“销售费用”或“制造费用”等,贷记“无形资产”科目。一般情况下,专利权和非专利技术摊销时计入“制造费用”,最终进入存货成本;商标权摊销时计入“销售费用”;著作权、土地使用权和特许权的摊销时计入“管理费用”。

二、无形资产的减值

无形资产的经济价值在很大程度上受企业外部环境因素如市场竞争、新技术发明等的影响,其预期的获利能力很难加以准确地确定。因此可以说,无形资产最重要的特征,就是它能够为企业带来的经济利益具有很大的不确定性。这种不确定性的原因主要是以下几个方面:

第一,在科学技术迅猛发展、市场竞争日益加剧的时代,原先拥有的某项无形资产所具有的先进性、优越性可能很快会被其他更先进的无形资产所替代,其先前所能带来的超额利润发生减值,甚至可能在瞬间消失。例如,一项专利技术如果被更先进的同类技术取代,它就没有了应用价值,就不再能为企业超额利润。

第二,有些无形资产的寿命很难确定,它们能在多长时间内为企业带来经济利益具有很大的不确定性。

第三,技术革新、市场需求、行业竞争以及其他经济因素的影响,也可能会降低无形资产的经济价值,也使无形资产的经济价值具有不确定性。

第四,有些无形资产是与特定企业相关的,对某个或某些企业有价值;而对其他企业而言,可能价值很小,或者根本没有价值。

第五,竞争对手或潜在竞争对手所采取的行动策略,可能会在不同程度上影响无形资产的现有优势,降低其经济价值。

由上述原因所致,企业应定期对无形资产的账面价值进行检查,至少于每年年末检查一次。如发现以下一种或数种情况,应对无形资产的可收回金额进行估计,并将该无形资产的账面价值超过可收回金额的部分确认为减值准备:

第一,该无形资产已被其他新技术等所替代,使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响;

第二,该无形资产的市价在当期大幅下跌,在剩余摊销年限内预期不会恢复。

第三,其他足以表明该无形资产的账面价值已超过可收回金额的情形。

所谓的可收回金额是指以下两项金额中的较大者:

第一,无形资产的销售净价,即该无形资产的销售价格减去因出售该无形资产所发生的律师费和其他相关税费后的余额;

第二,预期从无形资产的持续使用和使用年限结束时的处置中产生的预计未来现金流量的现值。

只有表明无形资产发生减值的迹象全部消失或部分消失,企业才能将以前年度已确认的减值损失予以全部或部分转回;但是,转回的金额不得超过已计提的减值准备的账面余额。

在账务处理方面:根据《企业会计制度》的规定,企业的无形资产应按账面价值与可收

回金额孰低计量,可收回金额低于账面价值的差额,应当计提无形资产减值准备。无形资产应按单项项目计提减值准备。为了核算无形资产计提减值准备,企业应设置“无形资产减值准备”科目,其借方核算已计提减值准备的无形资产价值又得以恢复而增加的金额,以及注销的无形资产减值准备;贷方核算计提的无形资产减值准备;期末贷方余额为企业已提取的无形资产减值准备。具体账务处理如下:在期末企业所持有的无形资产账面价值低于其可收回金额的情况下,应该按其差额,借记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目,贷记“无形资产减值准备”科目;按已计提减值准备的无形资产价值又得以恢复的金额,借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。

三、无形资产的处置和报废

企业拥有的无形资产,可以依法进行处置,如通过对外出售、出租等进行转让;当无形资产预期不能为企业带来经济利益时,应将该无形资产报废,即将其账面价值予以转销。

企业出售无形资产

企业出售无形资产,是指转让无形资产的所有权,即在出售以后,企业不再对出售的无形资产拥有占用权、使用权、收益权、处置权。企业出售无形资产时,应将所得价款与该无形资产的账面价值之间的差额计入当期损益。

企业出售无形资产取得的收入大于其出售成本和应交税金及附加之和的差额,即为出售无形资产的收益;反之,则为出售无形资产的亏损。企业出售无形资产后,还应同时结转无形资产成本。转让无形资产所有权的成本,包括该项无形资产的摊余价值和出售过程中发生的咨询费、登记费等相关支出。由于无形资产的所有权已经完全让渡给其他企业,所以对于出让方来说,无形资产已不存在,其摊余价值应由出售无形资产所取得的收入来补偿,出售过程中发生的相关支出,是为取得出售收入而发生的,也应由出售无形资产的收入来补偿。企业出售无形资产,将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,按该项无形资产的账面余额,贷记“无形资产”;根据出售过程中发生的相关支出,贷记“银行存款”、“应交税金”等科目;按其差额,借记“营业外支出——出售无形资产损失”科目或贷记“营业外收入——出售无形资产损失”。

企业出租无形资产

企业出租无形资产时,所取得租金应按《企业会计准则——收入》的规定予以确认;同时,还应确认相关费用。

企业出租无形资产,是指企业转让无形资产的使用权,即将无形资产的部分使用权让渡给其他企业,而出让方仍对转让的无形资产拥有占用权、使用权、收益权、处置权。也就是说,受让方对受让的无形资产只有使用权,而无所有权,只能根据合同的规定合理的使用。

企业出租无形资产,取得的租金收入记入“其他业务收入”科目,根据实际取得的价

款,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”科目。同时结转与出租无形资产发生的相关费用。企业出租无形资产使用权的成本,只包括出租过程中发生的咨询费、登记费等相关支出。由于企业让渡无形资产的使用权以后,该项无形资产的所有权仍属于出让方,无形资产可以继续由出让方使用,因而其摊余价值不需要由转让收入来补偿,应按照原定的摊销年限继续摊销。企业结转出租无形资产使用权时,根据出租过程中发生的与转让相关的费用支出,如咨询费、技术指导费、应缴纳的营业税、城市维护建设税和教育费附加等借记“其他业务支出”科目,贷记“银行存款”“应交税金”等科目。

企业出租无形资产使用权取得的收入大于出租过程中发生的相关成本与应交税金及附加之和的差额,即为出租无形资产的收益;反之,则为出租无形资产的亏损。

无形资产的报废

当无形资产预期不能为企业带来经济利益时,企业应将该无形资产的账面价值予以转销。无形资产预期不能为企业带来经济利益的情形主要包括:

第一,该无形资产已被其他新技术等所替代,并且已不能为企业带来经济利益;

第二,该无形资产不再受法律的保护,并且不能给企业带来经济利益。

当存在上述一项或若干项情形时,应将该项无形资产的账面价值全部转入当期损益。

说明如下:第一种情形主要指专利技术和非专利技术。现代社会市场竞争日趋激烈、科学技术飞速发展,某项专利或非专利技术所具有的优势可能很快就被其他更先进的技术所替代,它原先所能给企业带来的超额利润,可能在瞬间消失,已不再为企业带来任何经济利益,也就不再具有任何经济价值,所以应将这种无形资产的账面价值上予以转销。

第二种情形主要指土地使用权、特许权、专利权、著作权、商标权等受益期限有法律规定的无形资产,这些无形资产一旦超过其法律规定的保护期限,如果企业不办理有关续展手续,企业所享有的独占权就会被取消,也就可能不再给企业带来经济利益。例如,我国《专利法》规定,实用新型和外观设计专利的法定有效时间为15年,发明专利的法定有效时间为20年,企业在专利的法定有效期期满时不再申请续展,其专利就不再受法律保护,其他企业也就能采用这一技术。再如,我国规定注册商标专用权的有效期为10年,到期必须申请续展,如果企业到期不申请续展,就可能被其他企业抢先注册,从而使该企业无法继续享有该商标权。企业出现这种情形时,应将该无形资产的账面价值予以转销。

企业报废无形资产,将无形资产的账面价值予以转销时,转销的无形资产的账面价值记入“管理费用”科目。即在将某项无形资产的账面价值全部转入当期损益的情况下,借记“管理费用”科目,贷记“无形资产”科目。

关于土地使用权的处置

企业进行房地产开发时,应将相关的土地使用权予以结转。结转时,将土地使用权的账面价值一次计入房地产开发成本。

企业取得的土地使用权花费了支出,则应将其资本化,作为一项无形资产登记入账。企业在取得使用权的土地上进行房地产开发时,应将取得土地使用权时发生的相关支出

作为房地产开发成本,结转其账面价值。

另外,企业进行房地产开发时,将相关的土地使用权予以结转。结转时,将土地使用权的账面价值一次计入房地产开发成本。此时,应将企业所得价款作为其他业务收入处理,根据实际取得的价款,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”科目。

第四节 无形资产的核算

一、无形资产的取得

购入的无形资产

企业购入无形资产时,应根据购入过程中所发生的全部支出,借记“无形资产”科目,贷记“银行存款”等科目。

1. 购入专利权

企业从外部购入的专利权,所发生的全部支出(包括买价和法律费用等)应予以资本化,作为一项无形资产登记入账。

【例1】长江公司从中山公司购得一项专利权,支付买价4500元,同时支付有关手续费5000元。账务处理如下:

借:无形资产——专利权	50000
贷:银行存款或现金	50000

需要注意的是,企业购入的专利权,是指购入专利权的所有权,而不是指专利权的使用权。如果企业购入的是专利权的使用权,所支出的专利使用费就不应记录为无形资产,而应计入期间费用;如果一次支出的金额较大,可以作为待摊费用或长期待摊费用,在未来使用期内直线摊销,计入有关费用。

【例2】A公司与B公司签订一项转让专利权使用权的合同,在合同中规定甲公司使用该专利的有效期为3年,专利转让费为36000元。甲公司将该专利用于生产。账务处理如下:

借:长期待摊费用	36000
贷:银行存款	36000

每个月末摊销该项费用时,作如下会计分录:

借:制造费用(或管理费用)	1000
贷:长期待摊费用	1000

2. 购入非专利技术

企业外购非专利技术,其账务处理与外购专利权基本相同。

〔例 3〕 A公司向B公司购入一项非专利技术,价款 28000 元,尚未支付,账务处理如下:

借:无形资产——非专利技术	28000
贷:应付账款	28000

3. 购入商标权

企业外购商标权,其账务处理与外购专利权基本相同。

〔例 4〕 南海公司是一家中国公司,其用银行存款 600000 元购买北方公司商标。账务处理如下:

借:无形资产——商标权	600000
贷:银行存款	600000

4. 购入著作权

企业从著作权的所有者手中购得著作权,所支付的价款必须予以资本化,作为无形资产登记入账。

〔例 5〕 长征公司是一家出版商,向某作家购买其某本小说的著作权,长征公司支付的价款为 28000 元。

长征公司的账务处理如下:

借:无形资产——著作权	28000
贷:银行存款	28000

5. 购入土地使用权

企业取得土地使用权时支付的款项,则应将其资本化,作为无形资产入账。

〔例 6〕 北海公司为了扩建厂房,向政府土地管理部门申请甲公司旁边一块土地的使用权,北海公司支付的出让金为 400000 元。

账务处理如下:

借:无形资产——土地使用权	400000
贷:银行存款	400000

6. 购入特许权

与前几项无形资产的购入很相似,企业通过支付一定的价款取得特许权的成本,应资本化为无形资产。

〔例 7〕 长征公司是一家销售公司,它与北海集团签订一项特许权合同,由长征公司独家销售北海集团的某产品,由长征公司支付 3252000 元的银行存款。

账务处理如下:

借:无形资产——特许权	3252000
-------------	---------

贷:银行存款 3252000

【例 8】南山公司 2000 年 5 月 3 日支付 560000 元给英国一家著名的零售店,申请作为该零售店在中国的一个分店。合同规定其合作期限为 20 年。南山公司已经支付了价款。

账务处理如下:

借:无形资产——特许权 560000
贷:银行存款 560000

通过非货币性交易投入的无形资产

本书《企业会计准则——非货币性交易》已有说明,可予参考。

投资者投入的无形资产

1. 投入的专利权

【例 9】北海企业接受外单位作为投资转入的一项专利权,双方协议作价 124000 元。

账务处理如下:

借:无形资产——专利权 124000
贷:实收资本 124000

【例 10】长征公司接受了某企业的一项专利作为投入资本,该企业投入该专利时,该专利的评估为 680000 元。

账务处理如下:

借:无形资产——专利权 680000
贷:股本 680000

2. 投资者投入非专利技术

【例 11】甲企业 2001 年 2 月 8 日接受乙企业作为投资转入的一项非专利技术,双方作价 75000 元。

账务处理如下:

借:无形资产——非专利技术 75000
贷:实收资本 75000

3. 投资者投入商标权

【例 12】北海公司接受外单位的一项商标权作为投资,合同中的协议价格为 480000 元。

账务处理如下:

借:无形资产——商标权 480000
贷:实收资本 480000

4. 投资者投入土地使用权

【例 13】 甲企业与乙企业共同出资成立一家丙公司,按照合同规定,甲企业以土地使用权作为投资,协商价格为 780000 元。

丙公司账务处理如下:

借:无形资产——土地使用权	780000
贷:实收资本	780000

5. 投资者投入特许权

【例 14】 北海公司接受长征公司的一项特许权作为投资,允许公司独家经营销售长征公司的某类产品,合同中协议的特许经营权作价为 840000 元。

北海公司账务处理如下:

借:无形资产——特许权	840000
贷:实收资本	840000

接受捐赠的无形资产

1. 接受捐赠的专利权

【例 15】 南山集团接受一项专利技术捐赠,捐赠者提供经评估该项专利技术的价值,为 6700000 元。

南山集团账务处理如下:

借:无形资产——专利权	6700000
贷:资本公积	6700000

2. 接受捐赠的非专利技术

【例 16】 长城公司接受某企业一项非专利技术捐赠,该捐赠企业提供的有关单据表明该项技术市场公允价为 180000 元。

账务处理如下:

借:无形资产——非专利技术	180000
贷:资本公积	180000

【例 17】 长城公司接受北海公司一项非专利技术捐赠,北海公司不能提供该项非专利技术的价值的有关单据,同类或类似技术不存在活跃市场,预计该项技术能为企业带来的未来现金流量的现值金额为 750000 元。

长城公司账务处理如下:

借:无形资产——非专利技术	750000
贷:资本公积	750000

3. 接受捐赠的商标权