

谈谈无形资产的核算

徐文浩

无形资产包括专有技术、专利权、商标权、版权、场地使用权和其他特许权等，如果联营企业的一方以某项无形资产作为出资或收取使用费时，应如何计价和核算呢？在财政部发布的中外合资经营企业会计制度中已作了一些规定，但在执行过程中尚有一些具体问题有待明确和研究。现提出一些个人意见。

一、无形资产的计价

以无形资产作为出资或收取使用费，都会遇到如何计价的问题。有些是属于国家的资源或部门的专利，如土地的使用权；有些是属于企业的专利，如专有技术和商标权，有的属于个人或集体的专利，如版权；等等。这些权限

属于谁则由谁确定计价，或由拥有者与合作者商定计价。计价的准则有二：一是形成这些资产的耗费，二是使用这些资产能增加的经济效益。我们应根据这两个准则，确定其价格。

1. 计价依据。无形资产除了土地开发或进行新技术研究试验之外，是很难有一个准确的数字进行计价的。例如商标权，在同等条件下，使用有信誉的商标，还是使用新的商标，其销量是有很大差别的。使用新的商标须要经过一段时间的考验和广告宣传，才能取得顾客的信任；而使用已有信誉的商标，则可立即取得经

济效益，减少一些费用。因此，商标权的计价，应以增加效益和减少费用为依据，由双方充分协商确定。

2. 计价方法。计价的种类可分为一次全额计价和分期按业务量计价两种。全额计价，是一次性全部转让或作投资；按业务量计价，是以销售量或一个会计年度，计算收取使用费。但全额计价仍应以业务量计价为基础进行计算，例如土地使用权的计价，就先按土地使用费的收费标准进行计算。假设商业旅游建筑用地每年每平方米10元，联合企业的一方提供10,000平方米的土地使用权作为投资，十年为期，则应按1,000,000 ($10 \times 10 \times 10,000$)元作为投资额。

3. 无形资产的产权归属问题。无形资产按租赁或收取使用费核算时，产权没有转移，使用者只有一定时期的使用权，使用期满应归还原所有者。如按一次性计价全部转让或作投资时，其产权可分为全部产权转让，或只提供使用权在使用期满归还原产权所有者两种情况。

二、无形资产的会计核算

有些无形资产属于合营企业一次性购入的，使用权是无限期归合营企业拥有。如专有技术的转让，一次性作投资的，投资时，借记“专有技术及专利权”科目，贷记“实收资本——甲方投资”科目。在经营期间或合营期满时，企业有权再转让给其他企业。每年应分摊多少费用，应保留多少净值，这是比较难以测算的，一般可按十年摊销。为了稳妥起见，可在合营期内摊销完毕，解散清算时可由企业作价处理，列清算损益。

有些无形资产是按提供使用权或租赁形式收取使用费的办法处理的，其帐务处理比较简单。例如，每年支付土地使用费时，借记“待摊（预提）费用”科目，贷记“银行存款”科目。

如果以场地使用权作为投资时，其帐务处理则较为复杂，例如：

1. 甲方用场地使用权作价100万元投资，另

以现金100万元出资，合计200万元，乙方以现金200万元出资，帐务处理如下：

借：场地使用权 100
银行存款 300
贷：实收资本——甲方投资200
乙方投资200

2. 场地使用权每年摊销时：

借：管理费用 10
贷：场地使用权 10

3. 仅就场地使用权一项来说，财产清算时：

借：资本——甲方投资 200
乙方投资 200
贷：银行存款等 400

3. 合同协议的期限有变动时，假设合营期提前两年结束，则提前两年收回土地使用权，其投资金额的回收亦应相应减少其帐务处理应为：

借：资本——甲方投资 20
贷：场地使用权 20 (冲未摊余额)
借：资本——甲方投资 180
乙方投资 200
贷：银行存款等 380

4. 有人认为土地使用权在经营过程中，不

必摊销费用，甲方可从企业分得的股利中获得补偿。这样处理，甲方设有稳定的资金向国家交纳土地使用费。因此，我认为不宜采用这个方法。如采取这种方法时，则应按土地使用权全额享受利润分配，合营期满时，只将场地使用权归还甲方即可。其帐务处理是：

借：实收资本——甲方投资100
贷：场地使用权 100 (冲减原值)

三、投资方式的选择

以无形资产作投资时，除了可按应计的使用费收回外，同时还可享受一定比例的利润分配。因此，如预计该企业可获利润幅度大，则应以无形资产作投资；如预计该企业的盈利幅度不大，则应以收取使用费为宜。如前述提供价值100万元的土地假设每年收取土地使用费是10万元，累计10年亦可回收100万元。如将逐年回收的土地使用费存入银行，按年息6%计算，到第十年的10万元年金可得131.8万元(即 10×13.18)。这样虽然不能分享该企业的利润，但最后却可增加利息收入31.8万元。



电子工业部 召开财会工作会议

电子工业部最近在成都召开财会工作会议。会议分析了财会工作当前面临的形势，回顾总结了1986年的工作，部署了1987年的财会工作。1987年财会工作的重点是：(1) 围绕建立行业财会信息网络，搞好1986年的决算工作；(2) 围绕管理体制的改革，进一步理顺下放的企业和直属企事业单位的财务关系；(3) 围绕电子工业五大重点系统工程，参与经济效益评估，当好领导的参谋；(4) 围绕电子工业四大发展重点，参与研究和落实国家的各项优惠政策，促进重点发展，带动全面发展；(5) 围绕重点电子产品国产化和出口工作，研究相应的财务价格政策，促进国内、国际两个市场的开发；(6) 围绕企业升级工作，定标准、抓试点、搞交流、促提高，推动财会

管理现代化；(7) 围绕价格改革，逐步下放定价权，进一步搞好价格决策、监督、信息三个体系的建设；(8) 围绕搞活企业、搞活经济，狠抓扭亏增盈和提高经济效益的对策、措施；(9) 围绕科研、教育等体制改革，进一步完善对事业单位的有偿合同制、科学基金制、经费包干制，健全各项财务管理办法；(10) 围绕财会队伍建设，分级抓好在职培训、进修和专业职务评审聘任工作；(11) 围绕管理现代化，支持会计学会发展组织，开展活动，发挥学会在行业管理中的辅助作用；(12) 围绕电子工业改革和发展的需要，组织八项重点课题的调查研究和专题讨论。

会议还进一步讨论了《电子行业财会管理试行条例》和《电子行业贯彻〈会计法〉的基本要求和准则》两个指导性文件；布置了1986年的决算工作，并对1985年决算工作的先进单位和近年来推行计算机辅助财会管理的先进单位和个人进行了表彰和奖励。

(郑 畅)