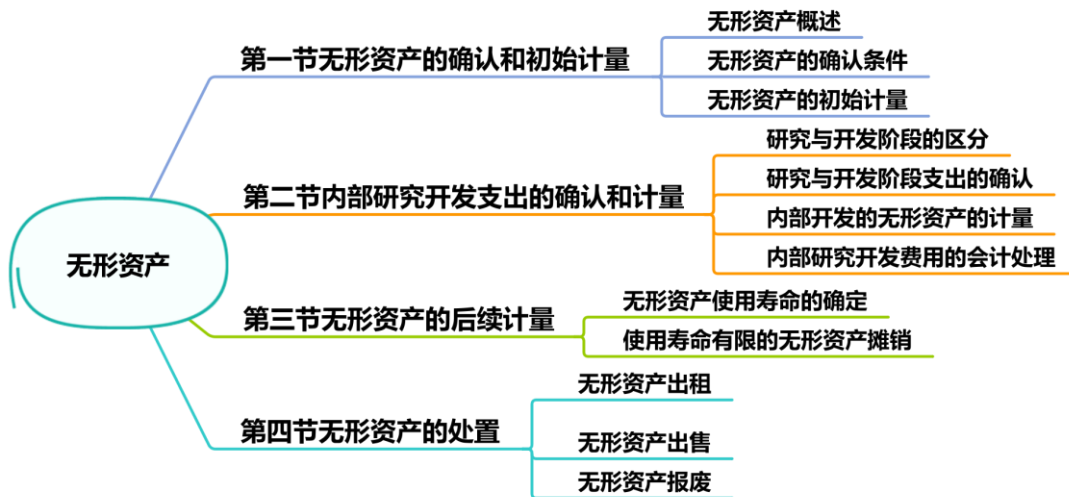


## 第四章 无形资产

### 【本章考情分析】

本章阐述无形资产的确认、计量和记录等内容。近三年考试题型为单项选择题、多项选择题、判断题和计算分析题，分数适中，属于比较重要章节。

### 【本章主要内容】



### 第一节 无形资产的确认和初始计量

- ◇无形资产概述
- ◇无形资产的确认条件
- ◇无形资产的初始计量

#### 一、无形资产概述

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。

无形资产确认需要注意以下问题：

1. 自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，因其不能与整个业务开发成本区分开来，成本无法可靠地计量，因此不作为无形资产确认。
2. 客户关系、人力资源等，由于企业无法控制其带来的未来经济利益，不符合无形资产的定义，不应将其确认为无形资产。
3. 外购商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不属于本章所指无形资产。
4. 企业的应用软件，如果其构成相关硬件不可缺少的组成部分，应当将该软件价值包括在所属硬件价值中，一并作为固定资产进行核算；如果不构成相关硬件不可缺少的组成部分，应当将该软件作为无形资产核算。

【例题·判断题】在资产负债表中，商誉应作为无形资产列示。（ ）

【答案】×

【解析】无形资产是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。商誉不属于无形资产。

#### 二、无形资产的确认条件

无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（1）与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；（2）该无形资产的成本能够可靠地计量。

#### 三、无形资产的初始计量

无形资产应当按照成本进行初始计量。

（一）外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

下列各项不包括在无形资产的初始成本中：

1. 为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用；
2. 无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

【例题·单选题】2×18年12月20日，甲公司用银行存款200万元外购一项专利技术用于W产品的生产，另支付相关税费1万元，达到预定用途前的专业服务费2万元，宣传W产品广告费4万元。2×18年12月20日，该专

利技术的入账价值为（ ）万元。

- A. 203
- B. 201
- C. 207
- D. 200

【答案】A

【解析】外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途所发生的其他支出，所以专利权入账价值=200+1+2=203（万元）。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2018年2月5日，甲公司以106万元(含增值税6万元)的价格购入一项商标权。为推广该商标权，甲公司发生广告宣传费用2万元，上述款项均以银行存款支付。假定不考虑其他因素，甲公司取得该项商标权的入账价值为（ ）万元。

- A. 102
- B. 100
- C. 112
- D. 114

【答案】B

【解析】为推广该商标权发生的广告宣传费计入当期损益，支付的增值税进项税额允许抵扣，不计入商标权成本，故该项商标权入账价值为100万元（106-6）。

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的初始成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，作为未确认融资费用，摊销金额除满足借款费用资本化条件应计入无形资产成本外，均应计入当期损益（财务费用）。

借：无形资产（购买价款现值）

    未确认融资费（用未来应付利息）

    贷：长期应付款（未来应付本金和利息）

“未确认融资费用”是“长期应付款”的备抵科目，“未确认融资费用”科目的借方余额，会减少“长期应付款”项目的金额。

未确认融资费用摊销

=期初应付本金余额×实际利率

=（期初长期应付款余额-期初未确认融资费用余额）×实际利率

【例题·计算分析题】甲公司2015年至2016年与F专利技术有关的资料如下：

资料一：2015年1月1日，甲公司与乙公司签订F专利技术转让协议，协议约定，该专利技术的转让价款为2000万元。甲公司于协议签订日支付400万元，其余款项自当年末起分4次每年末支付400万元。当日，甲、乙公司办妥相关手续，甲公司以银行存款支付400万元，立即将该专利技术用于产品生产，预计使用10年，预计净残值为零，采用直线法摊销。甲公司计算确定的该长期应付款项的实际年利率为6%，年金现值系数（P/A, 6%, 4）为3.47。

资料二：2016年1月1日，甲公司因经营方向转变，将F专利技术转让给丙公司，转让价款1500万元收讫存入银。同日，甲、丙公司办妥相关手续。假定不考虑其他因素。

要求：

（1）计算甲公司取得F专利技术的入账价值，并编制甲公司2015年1月1日取得F专利技术的相关会计分录。

（2）计算2015年专利技术的摊销额，并编制相关会计分录。

（3）分别计算甲公司2015年末未确认融资费用的摊销金额及2015年12月31日长期应付款的摊余成本。

（4）编制甲公司2016年1月1日转让F专利技术的相关会计分录。

答案：

（1）F专利技术的入账价值=400+400×3.47=1788（万元）。

借：无形资产                    1788

    未确认融资费用            212

    贷：银行存款                            400

长期应付款 1600

(2) 2015 年专利技术的摊销额=1788/10=178.8 (万元)。

借：制造费用（生产成本） 178.8  
 贷：累计摊销 178.8

(3)

2015 年未确认融资费用的摊销金额= (1600-212) ×6%=83.28 (万元)；

2015 年 12 月 31 日长期应付款的摊余成本= (1600-400) - (212-83.28) =1071.28 (万元)。

(4)

借：银行存款 1500  
 累计摊销 178.8  
 营业外支出 109.2  
 贷：无形资产 1788

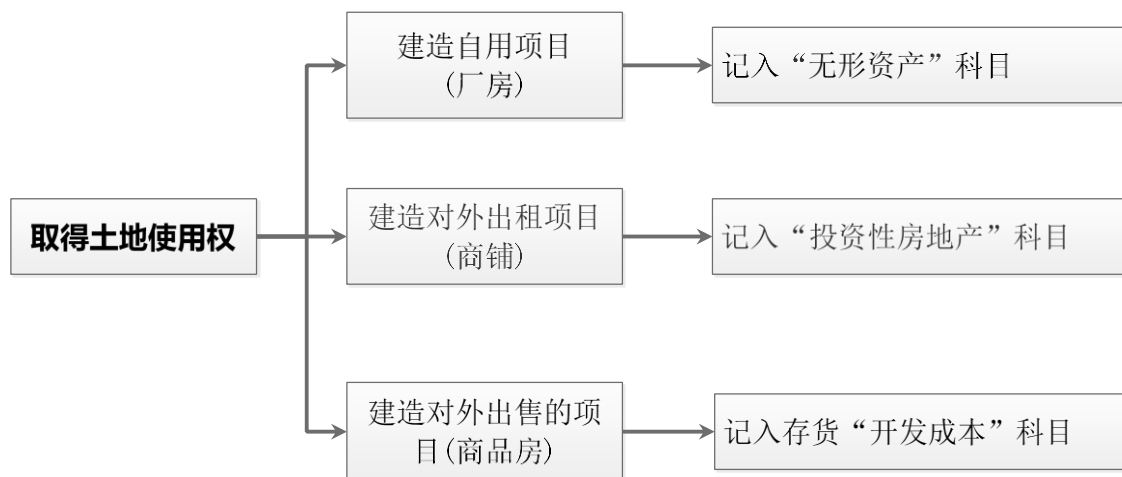
(二) 投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的应按无形资产的公允价值入账。

(三) 土地使用权的处理

企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但属于投资性房地产的土地使用权，应当按投资性房地产进行会计处理。

土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，相关的土地使用权账面价值不转入在建工程成本，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

1. 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。(不转入在建工程)
2. 企业外购房屋建筑物所支付的价款应当在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配；确实难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。
3. 企业改变土地使用权的用途，停止自用土地使用权而用于赚取租金或资本增值时，应将其账面价值转为投资性房地产。



**【教材例 4-1】**甲公司从事土地开发与建设业务。2×18 年 7 月 1 日，甲公司取得股东作为出资投入的一宗土地使用权及地上建筑物。取得时，土地使用权的公允价值为 10 000 万元，地上建筑物的公允价值为 6 000 万元。甲公司将上述土地使用权和地上建筑物用于管理部门办公，预计使用 50 年。假定不考虑相关税费，甲公司取得土地使用权和地上建筑物的账务处理为：

借：无形资产——土地使用权 100 000 000  
 固定资产——×建筑物 60 000 000  
 贷：股本 160 000 000

**【例题·多选题】**下列各项关于企业土地使用权的会计处理的表述中，正确的有 ( )。

- A. 工业企业持有并准备增值后转让的土地使用权作为投资性房地产核算
- B. 工业企业将购入的用于建造办公楼的土地使用权作为无形资产核算

- C. 工业企业租出的土地使用权作为无形资产核算
- D. 房地产开发企业将购入的用于建造商品房的土地使用权作为存货核算

【答案】 ABD

【解析】 工业企业将土地使用权以经营租赁方式出租作为投资性房地产核算，选项 C 错误。

【例题·多选题】 北方公司为从事房地产开发的上市公司，2008 年 1 月 1 日，外购位于甲地块上的一栋写字楼，作为自用办公楼，甲地块的土地使用权能够单独计量；2008 年 3 月 1 日，购入乙地块和丙地块，分别用于开发对外出售的住宅楼和写字楼，至 2009 年 12 月 31 日，该住宅楼和写字楼尚未开发完成；2009 年 1 月 1 日，购入丁地块，作为办公区的绿化用地，至 2009 年 12 月 31 日，丁地块的绿化已经完成。假定不考虑其他因素，下列各项中，北方公司 2009 年 12 月 31 日不应单独确认为无形资产（土地使用权）的有（ ）。

- A. 甲地块的土地使用权
- B. 乙地块的土地使用权
- C. 丙地块的土地使用权
- D. 丁地块的土地使用权

【答案】 BC

【解析】 乙地块和丙地块均用于建造对外出售的房屋建筑物，属于房地产开发企业的存货，这两地块的土地使用权应该计入所建造的房屋建筑物成本，不应单独确认为无形资产，选项 B 和 C 正确。

【例题·判断题】 房地产开发企业购入的土地用于建造商品房时，相关的土地使用权账面价值应作为无形资产核算，不转入商品房成本。（ ）

【答案】 ×

【解析】 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物时，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本，构成房地产开发企业的存货。

## 第二节 内部研究开发支出的确认和计量

- ◇ 研究与开发阶段的区分
- ◇ 研究与开发阶段支出的确认
- ◇ 内部开发的无形资产的计量
- ◇ 内部研究开发费用的会计处理

### 一、研究与开发阶段的区分

研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段。企业应当根据研究与开发的实际情况加以判断。

#### （一）研究阶段

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识等进行的有计划的调查。研究阶段基本上是探索性的，为进一步开发活动进行资料及相关方面的准备，已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。

#### （二）开发阶段

开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。

### 二、研究与开发阶段支出的确认

#### （一）研究阶段的支出

研究阶段的支出应全部费用化，计入当期损益（管理费用）。

#### （二）开发阶段的支出

企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

1. 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；
2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图；
3. 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；
4. 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；
5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

【提示】**无法区分**研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时费用化，**计入当期损益（管理费用）**

【例题·单选题】研究开发活动无法区分研究阶段和开发阶段的，当期发生的研究开发支出应在资产负债表日确认为（ ）。

- A. 无形资产
- B. 管理费用
- C. 研发支出
- D. 营业外支出

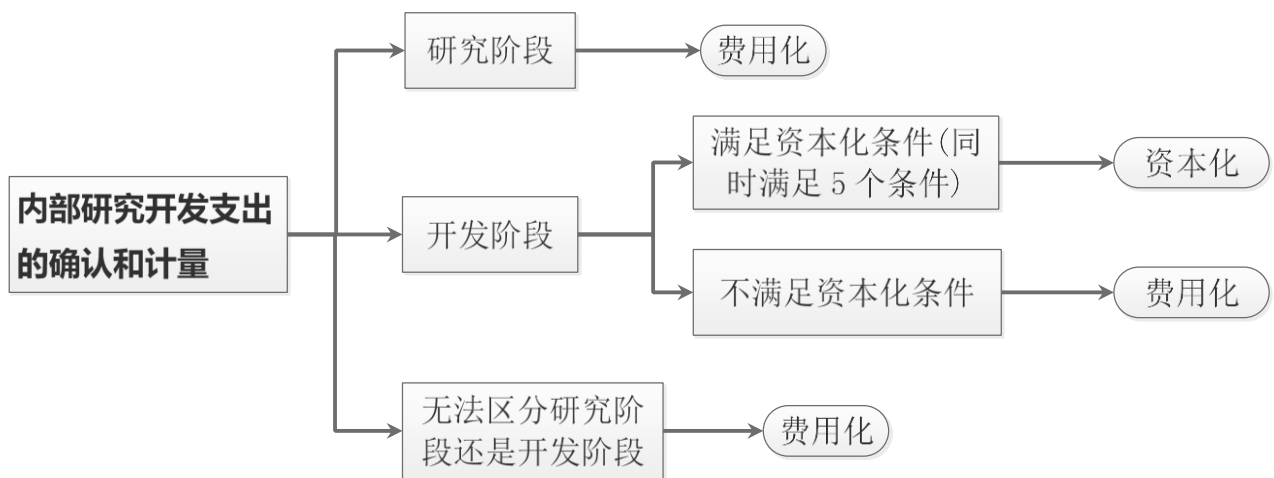
【答案】B

【解析】无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时费用化，计入当期损益即管理费用。

### 三、内部开发的无形资产的计量

内部研发形成的无形资产成本，由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出构成。

内部开发无形资产的支出仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出**不再进行调整**。



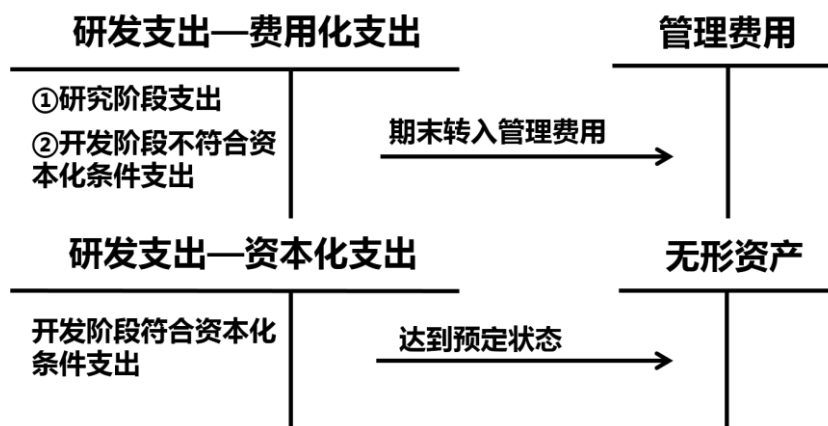
### 四、内部研究开发费用的会计处理

设置了“**研发支出**”科目，“研发支出”科目余额计入资产负债表中“**开发支出**”项目。企业发生的研发支出，通过“研发支出”科目归集。

（一）企业研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）。会计核算时，首先在“研发支出——费用化支出”中归集，**期末**结转管理费用。

（二）开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（首先在研发支出中归集，期末结转管理费用）。

内部研究开发费用的会计处理见下图：



【教材例 4-2】2×16 年 1 月 1 日，甲公司的董事会批准研发某项新技术，该公司董事会认为，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持，并且一旦研发成功将降低该公司的生产成本。2×17 年 1 月 31 日，该项新型技

术研发成功并已达到预定用途。研发过程中所发生的直接相关的必要支出情况如下：

(1) 2×16 年度发生材料费用 9 000 000 元，人工费用 4 500 000 元，计提专用设备折旧 750 000 元，以银行存款支付其他费用 3 000 000 元，总计 17 250 000 元，其中，符合资本化条件的支出为 7 500 000 元。

(2) 2×17 年 1 月 31 日前发生材料费用 800 000 元，人工费用 500 000 元，计提专用设备折旧 50 000 元，其他费用 20 000 元，总计 1 370 000 元。

本例中，甲公司经董事会批准研发某项新型技术，并认为完成该项新型技术无论从技术上，还是财务等方面都能够得到可靠的资源支持，一旦研发成功将降低公司的生产成本，并且有确凿证据予以支持。因为，符合条件的开发费用可以资本化。

其次，甲公司在开发该项新型技术时，累计发生了 18 620 000 元的研究与开发支出，其中符合资本化条件的开发支出为 8 870 000 元，符合“归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量”的条件。

甲公司的财务处理为：

(1) 2×16 年度发生研发支出

借：研发支出——××技术——费用化支出	9 750 000
——资本化支出	7 500 000
贷：原材料	9 000 000
应付职工薪酬	4 500 000
累计折旧	750 000
银行存款	3 000 000

(2) 2×16 年 12 月 31 日，将不符合资本化条件的研发支出转入当期管理费用

借：管理费用——研究费用	9 750 000
贷：研发支出——××技术——费用化支出	9 750 000

(3) 2×17 年 1 月份发生研发支出

借：研发支出——××技术——资本化支出	1 370 000
贷：原材料	800 000
应付职工薪酬	500 000
累计折旧	50 000
银行存款	20 000

(4) 2×17 年 1 月 31 日，该项新型技术已经达到预定用途

借：无形资产——××技术	8 870 000
贷：研发支出——××技术——资本化支出	8 870 000

**【例题·单选题】**甲公司自行研发一项新技术，累计发生研究开发支出 800 万元，其中符合资本化条件的支出为 500 万元。研发成功后向国家专利局提出专利权申请并获得批准，实际发生注册登记费 8 万元；为使用该项新技术发生的有关人员培训费为 6 万元。不考虑其他因素，甲公司该项无形资产的入账价值为（ ）万元。

- A. 508
- B. 514
- C. 808
- D. 814

**【答案】**A

**【解析】**甲公司该项无形资产入账价值=500+8=508（万元），为使用该项新技术发生的有关人员培训费计入当期损益，不构成无形资产的开发成本。

**【例题·单选题】**甲公司 2007 年 1 月 10 日开始自行研究开发无形资产，12 月 31 日达到预定用途。其中，研究阶段发生职工薪酬 30 万元、计提专用设备折旧 40 万元；进入开发阶段后，相关支出符合资本化条件前发生的职工薪酬 30 万元、计提专用设备折旧 30 万元，符合资本化条件后发生职工薪酬 100 万元、计提专用设备折旧 200 万元。假定不考虑其他因素，甲公司 2007 年对上述研发支出进行的下列会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 确认管理费用 70 万元，确认无形资产 360 万元
- B. 确认管理费用 30 万元，确认无形资产 400 万元
- C. 确认管理费用 130 万元，确认无形资产 300 万元
- D. 确认管理费用 100 万元，确认无形资产 330 万元

【答案】C

【解析】根据相关的规定，只有在开发阶段符合资本化条件后的支出才能计入无形资产入账价值，此题中开发阶段符合资本化支出金额=100+200=300（万元），确认为无形资产；其他支出全部计入当期损益，所以计入管理费用的金额=（30+40）+（30+30）=130（万元）。

【例题·多选题】下列关于企业内部研发支出会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 开发阶段的支出，满足资本化条件的，应予以资本化
- B. 无法合理分配的多项开发活动所发生的共同支出，应全部予以费用化
- C. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应全部予以费用化
- D. 研究阶段的支出，应全部予以费用化

【答案】ABCD

【解析】选项B，在企业同时从事多项开发活动的情况下，所发生的支出同时用于多项开发活动的，应按照合理标准在各项开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应予费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

【例题·判断题】企业开发阶段发生的支出应全部资本化，计入无形资产成本。（ ）

【答案】×

【解析】开发阶段的支出符合资本化条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益。

### 第三节 无形资产的后续计量

◇无形资产使用寿命的确定

◇使用寿命有限的无形资产摊销

◇无形资产减值测试

#### 一、无形资产使用寿命的确定

（一）估计无形资产使用寿命应考虑的因素

无形资产的使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；经济寿命则是指无形资产可以为企业带来经济利益的年限。

在估计无形资产的使用寿命时，应当综合考虑各方面相关因素的影响，其中通常应当考虑的因素有：

- ①运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；
- ②技术、工艺等方面的现实状况及对未来发展的估计；
- ③以该资产生产的产品或提供的服务的市场需求情况；
- ④现在或潜在的竞争者预期将采取的行动；
- ⑤为维持该资产产生未来经济利益的能力预期的维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；
- ⑥对该资产的控制预期，以及对该资产使用的法律或类似限制，如特许使用期间、租赁期等；
- ⑦与企业持有的其他使用寿命的关联性。

【例题·多选题】企业在估计无形资产使用寿命应考虑的因素有（ ）。

- A. 无形资产相关技术的未来发展情况
- B. 使用无形资产生产的产品寿命周期
- C. 使用无形资产生产的产品市场需求情况
- D. 现在或潜在竞争者预期将采取的研发战略

【答案】ABCD

（二）无形资产使用寿命的确定

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命为有限或确定的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；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。

(1)源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产，其使用寿命通常不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。

(2)没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的，企业应当综合各方面因素判断，例如，聘请相关专家进行论证、与同行业的情况进行比较以及参考企业的历史经验等，来确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。

(3)企业经过上述努力仍确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的，才能将其作为使用寿命不确定的无形资产。

### （三）无形资产使用寿命的复核

**企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命进行复核。无形资产的使用寿命与以前估计不同的，应当改变摊销期限，并按会计估计变更进行处理。**

对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，视为**会计估计变更**，按使用寿命有限的无形资产的有关规定处理。

## 二、使用寿命有限的无形资产摊销

### （一）应摊销金额

无形资产的应摊销金额，是指其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备金额。

无形资产的残值一般为零，但下列情况除外：

- （1）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；
- （2）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。

残值确定以后，在持有无形资产的期间内，至少应于每年年末进行复核。

**【例题·判断题】**如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，则无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。（ ）

**【答案】**√

### （二）摊销期和摊销方法

#### 1. 摊销期

企业摊销无形资产，应当自无形资产**可供使用**（即其达到预定用途）时起，至不再作为无形资产确认时止。

#### 2. 摊销方法

企业选择的无形资产摊销方法，应根据与无形资产有关的经济利益的**预期消耗方式**做出决定，包括直线法、产量法等。**无法可靠确定**其预期消耗方式的，应当采用**直线法**进行摊销。

由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响，这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的**收入**为基础进行摊销，但是，下列极其有限的情况除外：

（1）企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款（如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额）的，当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时，取得的收入可以成为摊销的合理基础，如企业获得**勘探开采黄金的特许权，且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效**。

（2）有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

企业采用**车流量法**对高速公路经营权进行摊销的，不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

企业至少应当于每年年度终了，对无形资产的使用寿命及摊销方法进行**复核**，如果有证据表明无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变其摊销年限和摊销方法，并按照会计估计变更进行会计处理。

### （三）使用寿命有限的无形资产摊销的会计处理

无形资产的摊销金额一般应当计入**当期损益**（**管理费用、其他业务成本**等）。但若某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入**相关资产的成本**。

**【例题·判断题】**企业用于生产某种产品的、已确认为无形资产的非专利技术，其摊销金额应计入当期管理费用。（ ）

**【答案】**×

**【解析】**无形资产用于生产某种产品的，其摊销金额应当计入产品的成本。

**【教材例 4-3】**2×16 年 1 月 1 日，甲公司从外单位购得一项新专利技术用于产品生产，支付价款 75 000 000 元，款项已支付。该项专利技术法律保护期间为 15 年，公司预计运用该专利生产的产品在未来 10 年内会为公司带来经济利益。假定这项无形资产的净残值均为零，并按年采用直线法摊销。

本例中，甲公司外购的专利技术的预计使用期限（10 年）短于法律保护期间（15 年），则应当按照企业预期使用期限确定其使用寿命，同时这也就表明该项专利技术是使用寿命有限的无形资产，且该项无形资产用于产品生产，因此，应当将其摊销金额计入相关产品的成本。

甲公司的账务处理如下：



(1) 取得无形资产时

借：无形资产——专利权 75 000 000  
贷：银行存款 75 000 000

(2) 按年摊销时

借：制造费用——专利权摊销 7 500 000  
贷：累计摊销 7 500 000

2×18年1月1日，就上述专利技术，第三方向甲公司承诺在3年内以其最初取得公允价值的60%购买该专利技术，从公司管理层目前的持有计划来看，准备在3年内将其出售给第三方。为此，甲公司应当在2×11年变更该项专利技术的估计使用寿命为3年，变更净残值为45 000 000元（75 000 000×60%），并按会计估计变更进行处理。

2×18年该项无形资产的摊销金额为5 000 000元 $[(75\,000\,000-7\,500\,000\times 2-45\,000\,000)\div 3]$ 。

甲公司2×11年对该项专利技术按年摊销的账务处理：

借：制造费用——专利权摊销 5 000 000  
贷：累计摊销 5 000 000

【例题·多选题】下列关于使用寿命有限的无形资产摊销的表述中，正确的有（ ）。

- A. 自达到预定用途的下月起开始摊销
- B. 至少应于每年年末对使用寿命进行复核
- C. 有特定产量限制的经营特许权，应采用产量法进行摊销
- D. 无法可靠确定与其有关的经济利益预期实现方式的，应采用直线法进行摊销

【答案】BCD

【解析】选项A，使用寿命有限的无形资产应自达到预定用途的当月开始摊销。

【例题·单选题】2013年1月1日，甲公司某项特许使用权的原价为960万元，已摊销600万元，已计提减值准备60万元。预计尚可使用年限为2年，预计净残值为零，采用直线法按月摊销。不考虑其他因素，2013年1月甲公司该项特许使用权应摊销的金额为（ ）万元。

- A. 12.5
- B. 15
- C. 37.5
- D. 40

【答案】A

【解析】甲公司该项特许使用权2013年1月应摊销的金额 $= (960-600-60)\div 2\times 1/12=12.5$ （万元），选项A正确。

### 三、使用寿命不确定的无形资产

根据可获得的情况判断，无法合理估计其使用寿命的无形资产，应作为使用寿命不确定的无形资产。按照准则规定，**对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，但应当在每一会计期末进行减值测试。发生减值时，借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。**

【例题】2×19年1月1日，甲公司自行研发的某项非专利技术已经达到预定可使用状态，累计研究支出为800 000元，累计开发支出为2 500 000元（其中符合资本化条件的支出为2 000 000元）。有关调查表明，根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断，该非专利技术将在不确定的期间内为企业带来经济利益。

由此，该非专利技术可视为使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要进行摊销。

2×20年底，甲公司对该项非专利技术按照资产减值的原则进行减值测试，经测试表明其已发生减值。2×20年底，该非专利技术的可收回金额为1 800 000元。

甲公司的账务处理为：

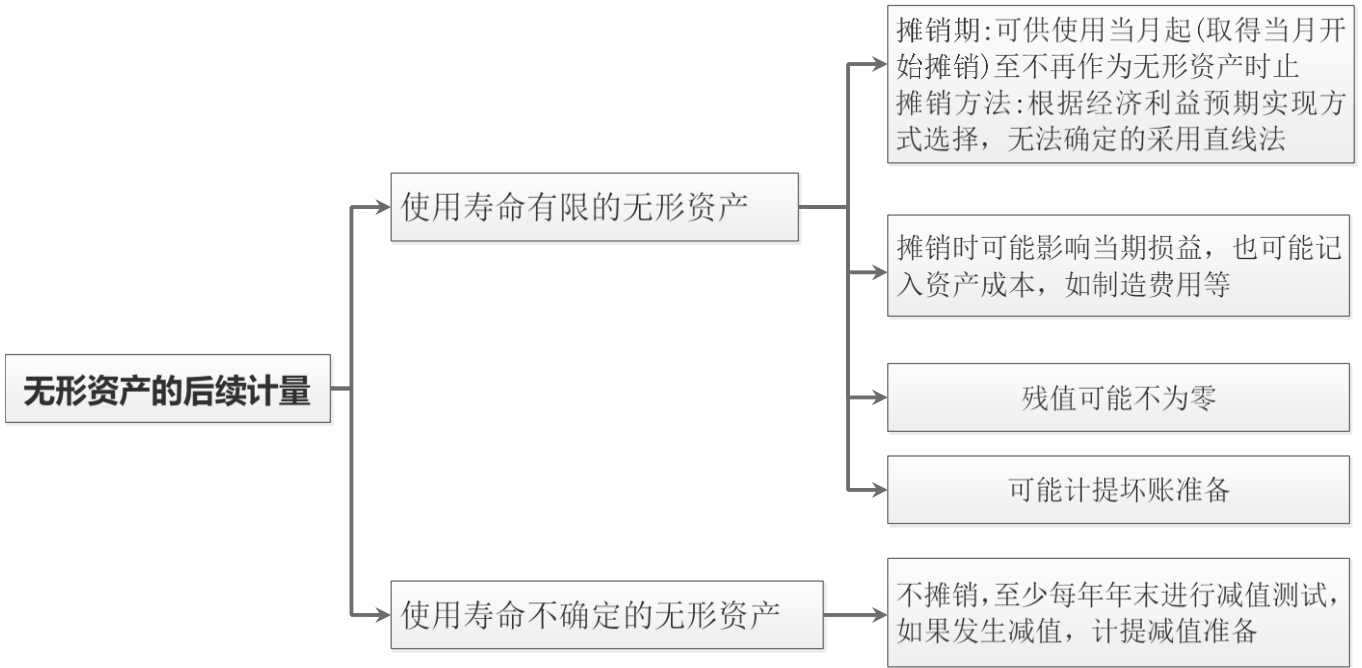
(1) 2×19年1月1日，非专利技术达到预定用途

借：无形资产——非专利技术 2 000 000  
贷：研发支出——资本化支出 2 000 000

(2) 2×20年12月31日，非专利技术发生减值

借：资产减值损失——非专利技术 200 000（2 000 000-1 800 000）  
贷：无形资产减值准备——非专利技术 200 000

无形资产的后续计量如下图所示：



【例题·多选题】下列关于无形资产后续计量的表述中，正确的有（ ）。

- A. 至少应于每年年度终了对以前确定的无形资产残值进行复核
- B. 应在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核
- C. 至少应于每年年度终了对使用寿命有限的无形资产的使用寿命进行复核
- D. 至少应于每年年度终了对使用寿命有限的无形资产的摊销方法进行复核

【答案】ABCD

【解析】企业应至少于每年年度终了对使用寿命有限的无形资产的使用寿命、摊销方法及预计净残值进行复核，选项 A、C 和 D 正确；企业应于每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核，选项 B 正确。

【例题·多选题】下列关于专门用于产品生产的专利权会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 该专利权的摊销金额应计入管理费用
- B. 该专利权的使用寿命至少应于每年年度终了进行复核
- C. 该专利权的摊销方法至少应于每年年度终了进行复核
- D. 该专利权应以成本减去累计摊销和减值准备后的余额进行后续计量

【答案】BCD

【解析】专门用于产品生产的专利权摊销时应计入制造费用或生产成本，选项 A 错误。无形资产的使用寿命和摊销方法都是至少于每年年末复核，选项 B 和 C 正确；无形资产后续计量反映其账面价值，无形资产账面价值=原价-累计摊销-无形资产减值准备，选项 D 正确。

【例题·单选题】下列关于无形资产会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 当月增加的使用寿命有限的无形资产从下月开始摊销
- B. 无形资产摊销方法应当反映其经济利益的预期实现方式
- C. 价款支付具有融资性质的无形资产以总价款确定初始成本
- D. 使用寿命不确定的无形资产应采用年限平均法按 10 年摊销

【答案】B

【解析】当月增加的使用寿命有限的无形资产从当月开始摊销，选项 A 错误；具有融资性质的分期付款购入无形资产，初始成本以购买价款的现值为基础确定，选项 C 错误；使用寿命不确定的无形资产不用进行摊销，选项 D 不正确。

【例题·单选题】下列各项关于无形资产会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 内部产生的商誉应确认为无形资产
- B. 计提的无形资产减值准备在该资产价值恢复时应予转回

- C. 使用寿命不确定的无形资产账面价值均应按 10 年平均摊销  
D. 以支付土地出让金方式取得的自用土地使用权应单独确认为无形资产

【答案】D

【解析】商誉不具有可辨认性，不属于无形资产；无形资产减值损失一经计提，在持有期间不得转回；使用寿命不确定的无形资产，不能摊销。选项 ABC 均不正确。

#### 第四节 无形资产的处置

- ◇无形资产出租
- ◇无形资产出售
- ◇无形资产报废

##### 一、无形资产出租

(一) 应当按照有关收入确认原则确认所取得的转让收入

借：银行存款

贷：其他业务收入

    应交税费——应交增值税（销项税额）

(二) 将发生的与该转让有关的相关费用计入其他业务成本

借：其他业务成本

贷：累计摊销

    银行存款

【教材例 4-4】2×19 年 1 月 1 日，甲公司将其商标权出租给乙公司使用，租期为 4 年，按乙公司以该商标销售产品所获收入的 10%收取租金，在出租期间内甲公司不再使用该商标权。该商标权系甲公司 2×16 年 1 月 1 日购入的，初始入账价值为 1 800 000 元，预计使用年限为 15 年，净残值为 0，采用直线法摊销，2×19 年，乙公司以该商标权销售产品获得收入 1 500 000 元。假定甲公司为一一般纳税人，适用增值税税率为 6%，且不考虑增值税以外的其他相关税费。

甲公司 2×19 年的相关账务处理为：

(1) 每年取得租金

借：银行存款	159 000	
贷：其他业务收入——出租商标权	150 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）	9 000	

(2) 按年对该商标权进行摊销

借：其他业务成本——商标权摊销	120 000	
贷：累计摊销	120 000	

##### 二、无形资产出售

企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值及应交税费的差额计入当期损益（**资产处置损益**）。

借：银行存款

    无形资产减值准备

    累计摊销

贷：无形资产

    应交税费——应交增值税（销项税额）

**资产处置损益**（差额，也可能在借方）

【教材例 4-5】甲企业为增值税一般纳税人，出售一项商标权，所得的并不含税价款为 1 200 000 元，应缴纳的增值税为 72 000 元，（适用增值税税率为 6%，不考虑其他税费），该商标权成本为 3 000 000 元，出售时已摊销金额为 1 800 000 元，已计提的减值准备为 300 000 元。

借：银行存款	1 272 000	（1 200 000+72 000）
累计摊销	1 800 000	
无形资产减值准备——商标权	300 000	
贷：无形资产——商标权	3 000 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）	72 000	

资产处置损益 300 000

### 三、无形资产报废

无形资产预期不能为企业带来未来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销，其账面价值转作当期损益（营业外支出）。

借：营业外支出  
    累计摊销  
    无形资产减值准备  
贷：无形资产

【教材例 4-6】甲企业原拥有一项非专利技术，采用直线法进行摊销，预计使用期限为 10 年。现该项非专利技术已被内部研发成功的新技术所替代，并且根据市场调查，用该非专利技术生产的产品已没有市场，预期不能再为企业带来任何经济利益，故应当予以转销。转销时，该项非专利技术的成本为 9 000 000 元，已摊销 6 年，累计计提减值准备 2 400 000 元，该项非专利技术的残值为 0。假定不考虑其他相关因素。

甲企业的账务处理为：

借：累计摊销 5 400 000  
    无形资产减值准备——专利权 2 400 000  
    营业外支出——处置非流动资产损失 1 200 000  
贷：无形资产——专利权 9 000 000

【例题·判断题】无形资产预期不能为企业带来未来经济利益的，企业应当将其账面价值转入当期损益。（ ）

【答案】√

【例题·单选题】2014 年 12 月 31 日，甲公司某项无形资产的原价为 120 万元，已摊销 42 万元，未计提减值准备，当日，甲公司对该无形资产进行减值测试，预计公允价值减去处置费用后的净额为 55 万元，未来现金流量的现值为 60 万元，2014 年 12 月 31 日，甲公司应为该无形资产计提的减值准备为（ ）万元。

- A. 18
- B. 23
- C. 60
- D. 65

【答案】A

【解析】无形资产的可收回金额为公允价值减去处置费用后的净额与未来现金流量的现值两者较高者，所以该无形资产的可收回金额为 60 万元，2014 年年末无形资产账面价值=120-42=78（万元），应计提减值准备的金额=78-60=18（万元）。

【真题·2019 年计算分析题】2×15 年 1 月 1 日至 2×19 年 12 月 31 日，甲公司 A 专利技术相关的交易或事项如下：

资料一：2×15 年 1 月 1 日，甲公司经董事会批准开始自行研发 A 专利技术以生产新产品。2×15 年 1 月 1 日至 6 月 30 日为研究阶段，发生材料费 500 万元、研发人员薪酬 300 万元、研发用设备的折旧费 200 万元。

资料二：2×15 年 7 月 1 日，A 专利技术的研发活动进入开发阶段。2×16 年 1 月 1 日，该专利技术研发成功并达到预定用途。在开发阶段，发生材料费 800 万元、研发人员薪酬 400 万元、研发用设备的折旧费 300 万元。上述研发支出均满足资本化条件。甲公司预计 A 专利技术的使用寿命为 10 年，预计残值为零，按年采用直线法摊销。

资料三：2×17 年 12 月 31 日，A 专利技术出现减值迹象。经减值测试，该专利技术的可收回金额为 1 000 万元。预计尚可使用 5 年，预计残值为零，仍按年采用直线法摊销。

资料四：2×19 年 12 月 31 日，甲公司以 450 万元将 A 专利技术对外出售，价款已收存银行。

本题不考虑增值税等相关税费及其他因素。

要求：“研发支出”科目应写出必要的明细科目。

- （1）编制甲公司 2×15 年 1 月 1 日至 6 月 30 日研发 A 专利技术发生相关支出的会计分录。
- （2）编制甲公司 2×16 年 1 月 1 日 A 专利技术达到预定用途时的会计分录。
- （3）计算甲公司 2×16 年度 A 专利技术应摊销的金额，并编制相关会计分录。
- （4）计算甲公司 2×17 年 12 月 31 日对 A 专利技术应计提减值准备的金额，并编制相关会计分录。
- （5）计算甲公司 2×19 年 12 月 31 日对外出售 A 专利技术应确认的损益金额，并编制相关会计分录。

【答案】

(1)

借：研发支出——费用化支出 1 000 (500+300+200)  
 贷：原材料 500  
 应付职工薪酬 300  
 累计折旧 200

(2)

借：无形资产 1 500 (800+300+400)  
 贷：研发支出——资本化支出 1 500

(3) 甲公司 2×16 年度 A 专利技术应摊销的金额=1 500/10=150 (万元)

借：制造费用/生产成本 150  
 贷：累计摊销 150

(4) 甲公司该项无形资产在 2×17 年 12 月 31 日计提减值前的账面价值=1 500-1 500/10×2=1 200 (万元)，可收回金额为 1 000 万元，故应计提减值准备的金额=1 200-1 000=200 (万元)。

借：资产减值损失 200  
 贷：无形资产减值准备 200

(5) 甲公司 A 专利权 2×19 年 12 月 31 日的账面价值=1 000-1 000/5-1 000/5×11/12=616.67 (万元)，甲公司出售 A 专利权应确认的损益金额=450-616.67=-166.67 (万元)。

借：银行存款 450  
 累计摊销 683.33 (1 500/10×2+1 000/5+1 000/5×11/12)  
 无形资产减值准备 200  
 资产处置损益 166.67  
 贷：无形资产 1 500

**【本章小结】**

1. 外购无形资产和分期付款购入无形资产初始成本的确定及会计处理、土地使用权的处理；
2. 内部研发无形资产研究阶段和开发阶段的会计处理；
3. 使用寿命有限的无形资产的摊销；
4. 使用寿命不确定的无形资产的减值测试；
5. 无形资产出租、处置和报废的会计处理。

**学习资源**

课程视频	讲义下载	课后练习	答疑解惑
 课程视频	 讲义下载	 课后作业	 答疑解惑