

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第六章 无形资产

第六章 无形资产

本章考情分析

本章近年考试题型主要是客观题，本章分值不高。

主要考点：无形资产的初始计量；无形资产摊销的计算和核算；无形资产处置的账务处理。

第一节 无形资产的确认和初始计量

第一节 无形资产的确认和初始计量

一、无形资产的概述

（一）无形资产的概念

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。

无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权等。

在其四项特征中，注意可辨认性。

商誉不属于无形资产。

第一节 无形资产的确认和初始计量

二、无形资产的确认条件

【判断题】企业的客户关系、人力资源等，由于其能够给企业带来未来的经济利益，且其不具有实物形态，因而应确认为无形资产。

答案：错

第一节 无形资产的确认和初始计量

三、无形资产的初始计量

无形资产通常按其实际成本计量。

（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（专业服务费、测试费）。不包括新产品的广告费、管理费用等。

第一节 无形资产的确认和初始计量

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。用实际利率法摊销，摊销额满足资本化条件的，计入无形资产成本，否则，计入财务费用。

第一节 无形资产的确认和初始计量

（二）投资者投入的无形资产的成本

按协议或合同约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的，应按公允价值入账。

（三）非货币性资产交换、债务重组取得的无形资产

第一节 无形资产的确认和初始计量

（四）土地使用权

1、企业取得的土地使用权，一般作为无形资产核算；

2、企业取得的土地使用权，如果用于赚取租金或资本增值，作为投资性房地产核算；

第一节 无形资产的确认和初始计量

3、土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算。

4、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的，其相关的土地使

用权的价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

第一节 无形资产的确认和初始计量

5、企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权以及建筑物的价值的，则应当对实际支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值相对比例）在土地使用权和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在土地使用权和地上建筑物之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产，按照固定资产确认和计量的原则进行处理。

第一节 无形资产的确认和初始计量

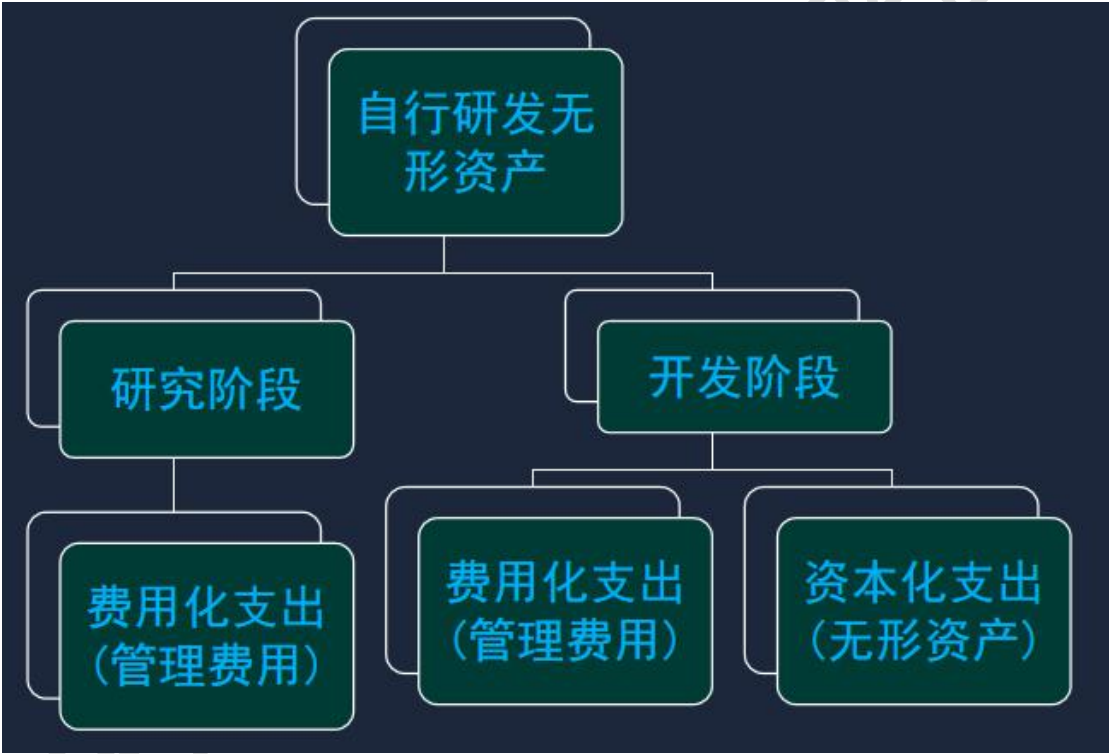
【判断题】房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物的，其相关的土地使用权的价值应当作为无形资产核算。

答案：错

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的，其相关的土地使用权的价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

本节主要内容：



第二节 内部研究开发支出的确认和计量

一、研究与开发阶段的区分

对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段分别进行核算。

二、研究与开发支出的确认

（一）研究阶段支出

基于研究阶段的探索性及其成果的不确定性，因此，研究阶段的有关支出，在发生时应当费用化计入当期损益（管理费用）。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

（二）开发阶段支出

满足资本化条件的支出，资本化，计入”无形资产”。否则，计入”管理费用”。

（三）无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时作为管理费用，全部计入当期损

益。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

【判断题】自行研发无形资产如果无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时作为管理费用，全部计入当期损益。

答案：对

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

三、内部开发无形资产成本的计量

内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定可使用或可出售状态之前发生的必要的支出总和，包括、材料、人工，以及所负担的一些费用。无形资产达到可使用用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失、为无形资产使用所发生的培训支出，不计入无形资产成本。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

四、内部研究开发费用的会计处理

企业为享受《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税 2015 119 号）中有关研究开发费用加计扣除优惠政策，可以对享受加计扣除的研究开发费用按研发项目设置辅助账，归集核算当年可加计扣除的各项研究开发费用实际发生额。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

【例 6-1】20×9 年 1 月 1 日，甲公司的董事会批准研发某项新型技术，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。20×10 年 1 月 31 日，该项新型技术研发成功并已经达到预定用途。研发过程中所发生的直接相关的必要支出情况如下：

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

（1）20×9 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）20×10 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。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

（1）

借：研发支出——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

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

（2）20×9 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——费用化支出	9 750 000

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

（3）2×10 年 1 月份发生研发支出

借：研发支出——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

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

(4) 2×10 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——资本化支出	8 870 000

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

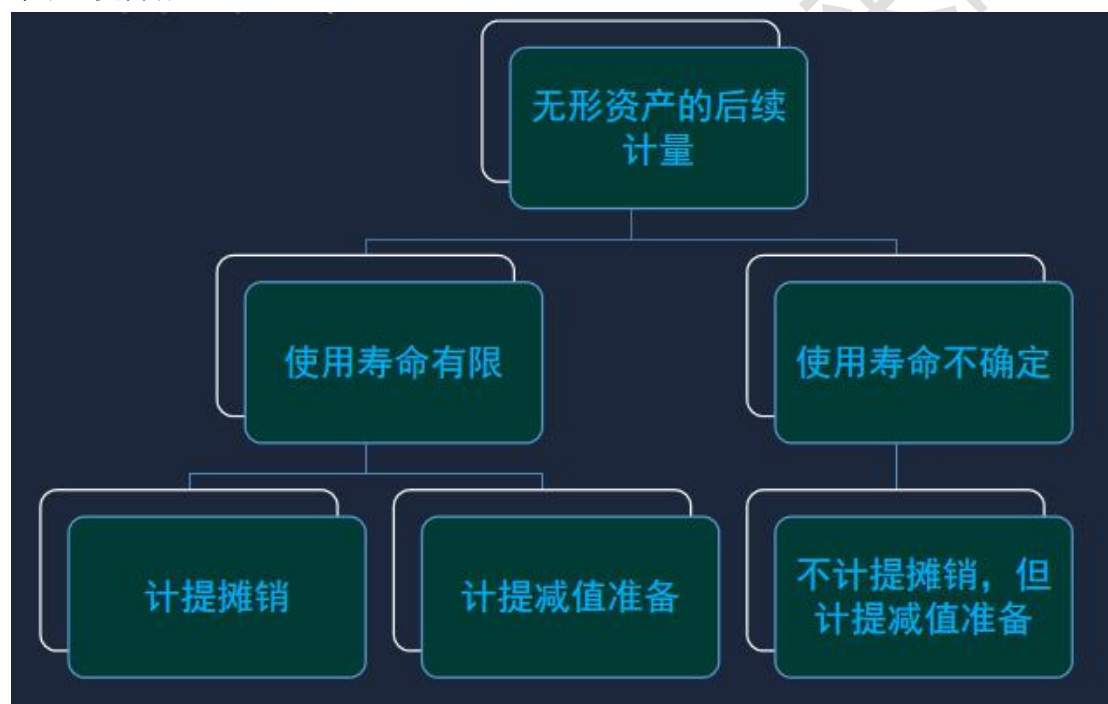
【多选题】下列关于企业内部研究开发项目支出的说法中，正确的有（ ）

- A. 企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出
- B. 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益
- C. 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，应当确认为无形资产
- D. 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，既可能资本化，也可能费用化

答案：ABD

第三节 无形资产的后续计量

本节主要内容



第三节 无形资产的后续计量

一、无形资产使用寿命的确定

无形资产的后续计量以其使用寿命为基础。企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。

第三节 无形资产的后续计量

(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。如商标权、专利权、著作权，法律规定 10 年，但企业预期其能在 6 年内带来经济利益，则使用寿命为 6 年。

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，仅当有证据表明企业续约不需付出重大成本时，续约期才能够包括在使用寿命估计中。

第三节 无形资产的后续计量

(2) 没有明确的合同或法律规定无形资产使用寿命的，应综合各方面因素判断。

(3) 上述情况都无法确定其使用寿命的，则界定为使用寿命不确定的无形资产。

对于使用寿命能够合理确定的无形资产，应在其使用寿命内按照一定的方法合理摊销。

对于使用寿命不确定的无形资产，不计提摊销。

第三节 无形资产的后续计量

无形资产使用寿命的复核（同固定资产）

企业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。如有证据表明该无形资产使用寿命是有限的，则应按使用寿命有限的无形资产的处理原则进行会计处理。

第三节 无形资产的后续计量

二、使用寿命有限的无形资产摊销

（一）应摊销金额的确定：成本扣除预计残值及减值准备。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可能存在。

第三节 无形资产的后续计量

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，预计其残值与原估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。

第三节 无形资产的后续计量

（二）摊销期和摊销方法

企业选择无形资产的摊销方法，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式作出决定。

第三节 无形资产的后续计量

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。

第三节 无形资产的后续计量

无形资产的摊销期自其可供使用（即其达到预定用途）时起至终止确认时止。当月增加的无形资产当月开始摊销，当月减少的无形资产当月不摊销。

在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应摊销金额，存在多种方法。这些方法包括直线法、生产总量法等。

第三节 无形资产的后续计量

企业采用车流量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。

企业至少应于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核。改变摊销年限和摊销方法按会计估计变更处理。

第三节 无形资产的后续计量

（三）使用寿命有限的无形资产摊销的会计处理

借：管理费用（或制造费用，其他业务成本等）

贷：累计摊销

第三节 无形资产的后续计量

【例 6-2】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。

第三节 无形资产的后续计量

(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

第三节 无形资产的后续计量

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 年内以其最初取得时公允价值的 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 2×18 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。

第三节 无形资产的后续计量

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

甲公司 2×18 年对该项专利技术按年摊销的账务处理为：

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

第三节 无形资产的后续计量

三、无形资产减值测试

使用寿命不确定的无形资产应至少在每年年度终了进行减值测试。如经测试表明已减值，应计提减值准备。

第三节 无形资产的后续计量

【例 6-3】2×16 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。

2×17 年年底，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。2×17 年年底，该非专利技术的可收回金额为 1 800 000 元。

第三节 无形资产的后续计量

(1) 2×16 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) 2×17 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

第四节 无形资产的处置

第四节 无形资产的处置

一、无形资产出租

【例 6-4】2×16 年 1 月 1 日，甲公司将某商标权出租给乙公司使用，租期为 4 年，每年收取不含税租金 150 000 元，甲公司为一般纳税人，租金收入适用的增值税税率为 6%，甲公司在出租期间内不再使用该商标权，该商标权系甲公司 2×15 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，采用直线法摊销，假定不考虑增值税以外的其他税费并按年摊销。

第四节 无形资产的处置

(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并计算应交的营业税

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

第四节 无形资产的处置

二、无形资产出售

【例 6-5】甲企业出售一项商标权，所得价款为 1 200 000 元，应缴纳的增值税为 72 000 元（税率 6%）。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。

第四节 无形资产的处置

借：银行存款	1 272 000
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

第四节 无形资产的处置

三、无形资产报废

账面价值转作当期损益。

第四节 无形资产的处置

【例 6-6】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。

第四节 无形资产的处置

借：累计摊销	5 400 000
无形资产减值准备——非专利技术	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——非专利技术	9 000 000