



北京航空航天大学

《会计学》

北京航空航天大学经济管理学院

周宁

白明

zning80@buaa.edu.cn baimingbm@buaa.edu.cn



第八章 无形资产

微案例导入:

小米集团

(於開曼群島註冊成立以不同投票權控制的有限公司)



小米十周年

XIAOMI 10th ANNIVERSARY
2010-2020

2019 年度報告

股份代號：1810

		於12月31日	
	附註	2019年 人民幣千元	2018年 人民幣千元
資產			
非流動資產			
土地使用權		—	3,402,968
物業及設備	14	6,992,331	5,068,053
無形資產	15	1,672,002	2,061,192
按權益法入賬之投資	11(b)	9,300,507	8,639,238
按公允價值計入損益之長期投資	19	20,679,363	18,636,208
遞延所得稅資產	34	1,283,415	1,312,245
其他非流動資產	17	6,162,503	95,485
		46,090,121	39,215,389



2.10 無形資產

(a) 商譽

商譽產生自收購附屬公司，並相當於所轉讓代價、被收購方的非控股權益金額及被收購方過往權益於收購日的公允價值超過所收購可識別淨資產公允價值的數額。

就減值測試而言，在業務合併中購入的商譽會分配至各現金產生單位（「現金產生單位」）或現金產生單位組別（預期可從合併中獲取協同利益）。獲分配商譽的每個單位或單位組別指在實體內商譽被監控作內部管理用途的最底層次。商譽在營運分部層次進行監控。

我們每年對商譽進行減值檢討，如事件或情況轉變顯示可能存在減值，則更頻密地檢討。包含商譽的現金產生單位的賬面值與可收回數額（使用價值與公允價值減處置成本之較高者）比較。任何減值須即時確認為費用且後續不予撥回。

(b) 牌照

牌照包括第三方支付牌照及其他牌照。第三方支付牌照指由中國政府部門發出批准本集團經營第三方支付業務的牌照。其他牌照主要包括自第三方獲得的某些知識產權的授權使用。所獲得的該等牌照按歷史成本列賬。具有無限使用年期的牌照每年測試減值並按成本減累計減值虧損列賬。其他牌照則使用直線法於1至10年的估計可使用年期攤銷。



微案例导入:

2.10 無形資產(續)

(c) 商標、專利及域名

單獨收購的商標、專利及域名按歷史成本列賬。於業務合併中購入的商標、專利及域名按收購日期的公允價值確認。商標、專利及域名的可使用年期有限，按成本減累計攤銷列賬。攤銷通過直線法將商標、專利及域名的成本分攤至其估計可使用年期1至16年計算。

(d) 其他無形資產

其他無形資產主要包括電腦軟件，初始按收購及令其投入使用所產生的成本確認及計量。其他無形資產於估計可使用年期內按直線法攤銷，並於合併損益表中經營開支的攤銷入賬。





(e) 研發開支

研究支出於產生時確認為開支。有關設計及測試全新或改良產品的研發項目成本於符合確認條件時資本化為無形資產。該等條件包括：

- 完成軟件產品以供使用在技術上可行；
- 管理層有意完成軟件產品並使用或出售產品；
- 有能力使用或出售軟件產品；
- 能論證軟件產品如何很可能產生未來經濟利益；
- 具備充分技術、財務及其他資源完成研發及使用或出售軟件產品；及
- 軟件產品研發期間應佔支出能可靠計量。

其他不符合該等條件的研發支出於產生時確認為開支。



15 無形資產

附注15

	商譽 (附註(a)) 人民幣千元	許可證 人民幣千元	商標、專利 及域名 人民幣千元	其他 人民幣千元	總計 人民幣千元
於2019年1月1日					
成本	282,090	1,408,219	1,084,466	224,578	2,999,353
累計攤銷	—	(395,806)	(416,547)	(125,808)	(938,161)
賬面淨值	282,090	1,012,413	667,919	98,770	2,061,192
截至2019年12月31日止年度					
年初賬面淨值	282,090	1,012,413	667,919	98,770	2,061,192
匯兌差額	—	(29)	(1,200)	402	(827)
添置	—	18,820	6,461	116,231	141,512
處置	(33,923)	—	(9,889)	(277)	(44,089)
攤銷費用(附註8)	—	(331,803)	(112,481)	(41,502)	(485,786)
年末賬面淨值	248,167	699,401	550,810	173,624	1,672,002
於2019年12月31日					
成本	248,167	1,426,992	1,080,599	340,711	3,096,469
累計攤銷	—	(727,591)	(529,789)	(167,087)	(1,424,467)
賬面淨值	248,167	699,401	550,810	173,624	1,672,002

損益表

附註

截至12月31日止年度

2019年

2018年

人民幣千元

人民幣千元

收入	6	205,838,682	174,915,425
銷售成本	8	(177,284,649)	(152,723,486)
毛利		28,554,033	22,191,939
銷售及推廣開支	8	(10,378,073)	(7,993,072)
行政開支	8	(3,103,901)	(12,099,078)
研發開支	8	(7,492,554)	(5,776,826)
按公允價值計入損益之投資公允價值變動	19(iv)	3,813,012	4,430,359
分佔按權益法入賬之投資虧損	11(b)	(671,822)	(614,920)
其他收入	7	1,265,921	844,789
其他(虧損)/收益淨額		(226,399)	213,281
經營利潤		11,760,217	1,196,472

附注8： 3.6%

研發開支由截至2018年12月31日止年度的人民幣58億元增加29.7%至報告期的人民幣75億元。其中包括僱員福利開支人民幣4,526,246,000元（2018年：人民幣4,043,476,000元）。年內，概無重大研發費用予以資本化（2018年：無）。

8 按性質劃分之開支

	截至12月31日止年度	
	2019年 人民幣千元	2018年 人民幣千元
已售存貨成本	157,935,754	138,237,733
存貨減值撥備(附註23)	3,859,675	3,006,525
許可費	5,042,116	4,263,421
僱員福利開支(附註9)	8,304,928	17,114,892
物業及設備、使用權資產及投資物業折舊(附註14、16、17)	895,273	219,523
無形資產攤銷(附註15)	485,786	528,693
宣傳及廣告開支	3,355,201	2,486,350
向遊戲開發商及視頻供應商支付的內容費	1,754,622	1,629,144
應收貸款信貸虧損撥備	1,015,619	607,180
諮詢及專業服務費	730,312	903,076
雲服務、帶寬及服務器託管費	1,724,145	1,725,218
辦公室租金	—	529,497
保修開支	2,641,794	1,068,252
核數師薪酬	79,126	51,803



现金流量表

截至12月31日止年度
2019年
人民幣千元
2018年
人民幣千元

除所得稅前利潤	12,162,646	13,927,124
經調整：		
— 物業及設備、使用權資產及投資物業折舊	895,273	219,523
— 無形資產攤銷	485,786	528,693
— 處置物業及設備的收益	(5,909)	(10,295)
— 貿易及其他應收款項信貸虧損撥備	83,357	33,211
— 應收貸款信貸虧損撥備	1,015,619	607,180
— 存貨減值撥備	3,859,675	3,006,525
— 利息收入	(930,889)	(601,065)
— 利息開支	528,460	384,692
— 股利收入	(347,205)	(131,804)
— 分佔按權益法入賬之投資虧損	671,822	614,920
— 按公允價值計入損益之金融資產轉移至 按權益法入賬之投資而重新計量投資	—	(126,614)
— 處置按公允價值計入損益之長期投資的淨收益	—	(28,176)





第八章 无形资产

第一节 无形资产概述

第二节 无形资产的初始计量

第三节 无形资产的后续计量

第四节 无形资产处置

第五节 无形资产减值准备



第一节 无形资产概述



一、无形资产的概念和特点

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**。

具体包括：专利权、 商标权、 非专利技术
著作权、 土地使用权、 经营特许权

商誉的存在无法与企业自身分离，不具有**可辨认性**，不属于无形资产。

第一节 无形资产概述



一、无形资产的概念和特点

无形资产的特点：

1. 不具有实物形态
2. 可辨认性
3. 收益的不确定性
4. 垄断性或独占性

Can You Guess These Common Trademarks?

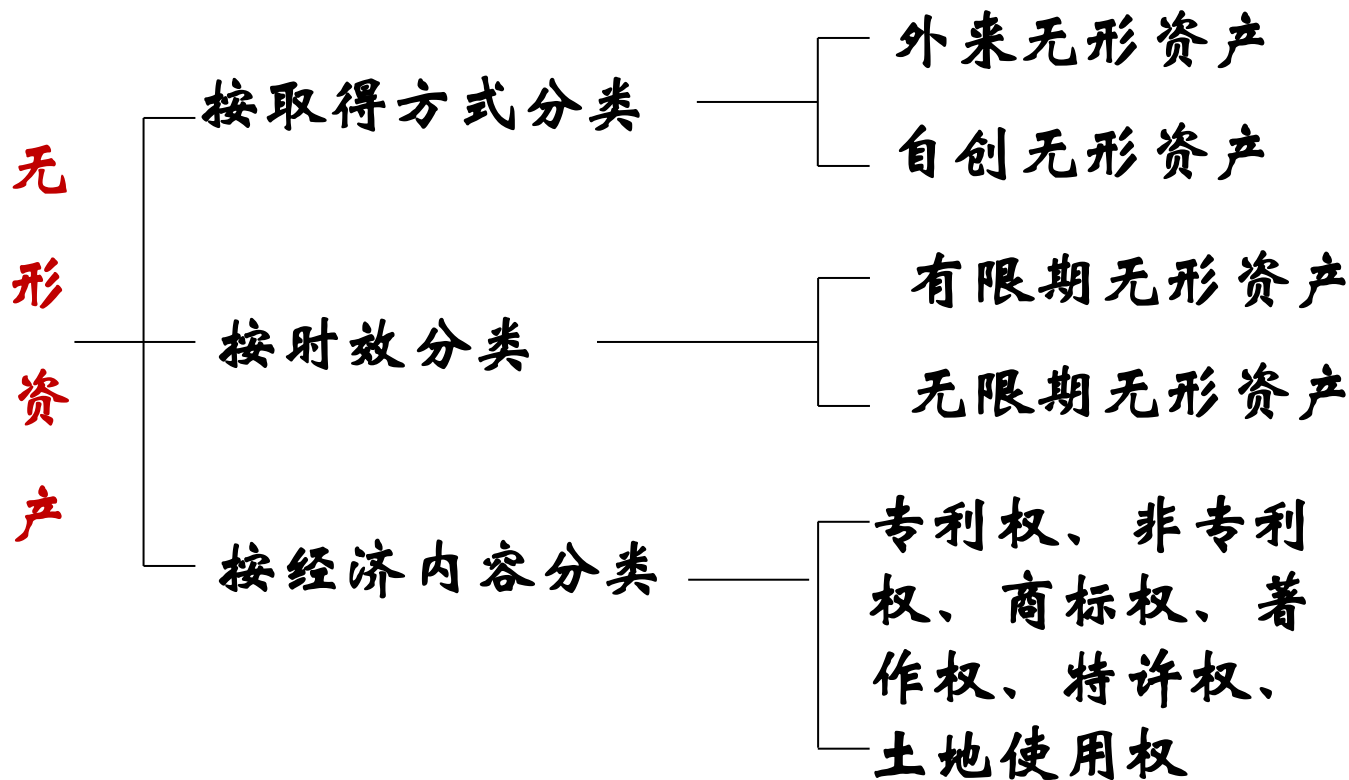


First Row: Android, Apple, McDonald's, Microsoft, Coca-Cola
Second Row: Shell Oil, MSNBC, Olympics, Target, Mercedes-Benz
Third Row: Pepsi, Pillsbury, Mickey Mouse, Superman, Nike

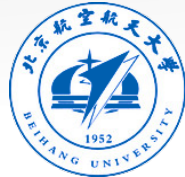
第一节 无形资产概述



二、无形资产的分类



第一节 无形资产概述



三、无形资产的确认条件

会计准则规定，无形资产的确认，应同时满足三个条件：

- (1) 符合无形资产的定义
- (2) 与该资产有关的经济利益很可能流入企业
- (3) 该无形资产的成本能够可靠地计量

第二节 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，但是，不同方式取得的无形资产，其成本构成则不尽相同。

取得方式主要有：

- (1) 外购无形资产；
- (2) 非货币性交易换入无形资产；
- (3) 投资者投入无形资产；
- (4) 债务重组取得无形资产；
- (5) 接受捐赠取得无形资产；
- (6) 自行研发无形资产。

第二节 无形资产的初始计量



一、外购无形资产

企业外购的无形资产，应按实际支付的**全部价款作为入账价值**，包括买价、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。

具体包括：律师费、咨询费、公证费、鉴定费等。

企业外购的无形资产，应按实际支付的价款， 借记“无形资产”， 贷记“银行存款”等科目。

借：无形资产

贷：银行存款

第二节 无形资产的初始计量



一、外购无形资产

【例8-1】2×17年1月8日，甲上市公司从B公司购买一项专利技术，实际支付款项500 000元。为购买上述专利技术，甲公司还专门聘请了一家服务机构进行咨询和鉴定，并支付相关费用12 000元。

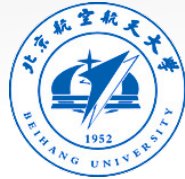
借：无形资产

512 000

贷：银行存款

512 000

第二节 无形资产的初始计量



二、投资者投入的无形资产

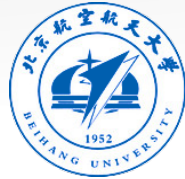
投资者投入的无形资产应当按照**投资合同**或协议约定的价值确定其入账价值，但合同或协议约定价值**不公允的除外**。

企业接受投资者投入的无形资产，应当按照**投资合同或协议**约定的价值，借记“无形资产”，贷记“实收资本”科目。

借：无形资产

贷：实收资本（股本、资本公积）

第二节 无形资产的初始计量



二、投资者投入的无形资产

【例8-2】甲公司接受A公司以其所拥有的专利权作为出资，双方协议约定的价值为1 000万元，这一价值与按照市场情况估计的公允价值相同，已办妥相关手续。

借：无形资产——专利权	10 000 000	
贷：实收资本		10 000 000

第二节 无形资产的初始计量



三、企业自行研发的无形资产

自行研发无形资产的计量，应区分：**研究阶段与开发阶段**分别对待。

研究——是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。

研究阶段是探索性的，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**。

在研究阶段一般**不产生阶段性成果**，因此，其相关支出予以**费用化，计入当期损益**。

第二节 无形资产的初始计量



三、企业自行研发的无形资产

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。

与研究阶段相比较，**开发阶段**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**。

会计准则规定，开发阶段的支出在同时**满足下列5个条件**时，可以**确认为无形资产（资本化）**，**否则也作费用化处理**。

第二节 无形资产的初始计量



三、企业自行研发的无形资产

开发阶段相关支出资本化的条件，需同时满足以下条件：

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，外部市场或内部有用性存在。
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。

第二节 无形资产的初始计量



三、企业自行研发的无形资产

需要设置3个总账账户

无形资产

累计摊销

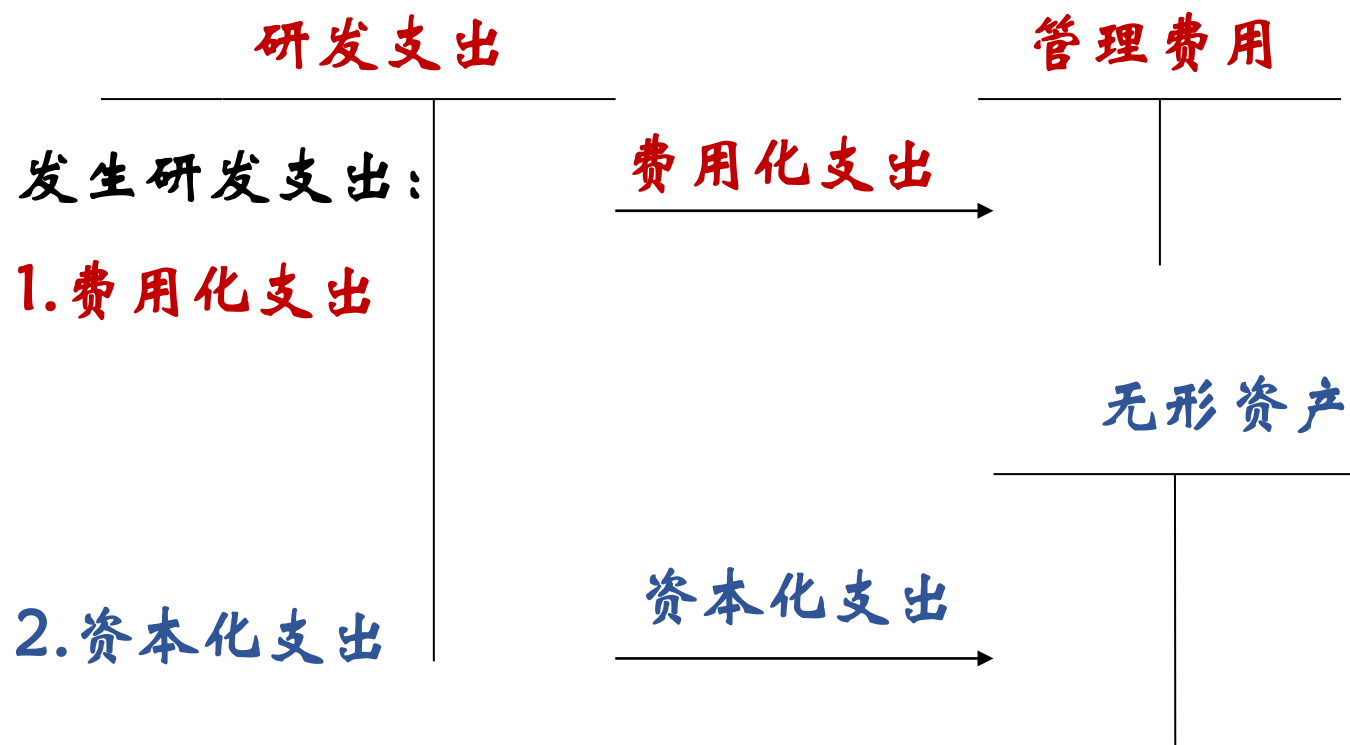
研发支出（明细账两个）

- 费用化支出
- 资本化支出

第二节 无形资产的初始计量



三、企业自行研发的无形资产



第二节 无形资产的初始计量



三、企业自行研发的无形资产

(1) 研究阶段发生支出时

借：研发支出——费用化支出

贷：银行存款

(2) 开发阶段发生支出时

借：研发支出——资本化支出
——费用化支出

贷：银行存款

(3) 每个会计期末结转研究费用

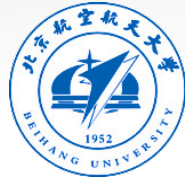
借：管理费用

贷：研发支出——费用化支出

(4) 开发成功时，结转资本化费用

借：无形资产——专利权

贷：研发支出——资本化支出



三、企业自行研发的无形资产

【例8-3】2×17年1月1日，甲公司经董事会批准自行研发某项专利技术。该公司在研究开发过程中发生材料费用2 000 000元、人工费用500 000元、负担另外一项非专利技术的摊销费用500 000元，并用银行存款支付注册费等其他相关费用 200 000元，总计3 200 000元，其中，符合资本化条件的支出为2 600 000元。2×17年12月31日，该项新型专利技术达到预定用途并注册成功。假定不考虑其他因素。

第二节 无形资产的初始计量



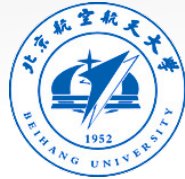
(1) 发生研发支出

借：研发支出——费用化支出	600 000
——资本化支出	2 600 000
贷：原材料	2 000 000
应付职工薪酬	500 000
银行存款	200 000
累计摊销	500 000

(2) 2×17年12月31日

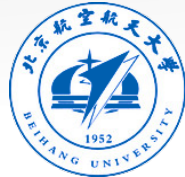
借：管理费用	600 000
无形资产	2 600 000
贷：研发支出——费用化支出	600 000
——资本化支出	2 600 000

第三节 无形资产的后续计量



一、无形资产后续计量的总体要求

- 无形资产的后续计量取决于无形资产的使用寿命能否可靠地确定
- 对于使用寿命能够可靠确定的无形资产：应将其认定为使用寿命有限的无形资产，并将初始入账成本在其有限的使用寿命内进行摊销。
- 对于使用寿命不能够可靠确定的无形资产：应将其认定为使用寿命不确定的无形资产，且不再进行摊销，但应于每年年末进行减值测试。



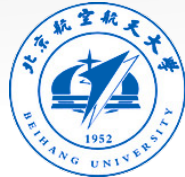
一、无形资产后续计量的总体要求

企业对无形资产使用寿命能否可靠确定的判断，往往要遵循以下顺序进行：

1、法律法规有规定期限的，通常应以法律法规规定的期限为基础，将其认定为使用寿命有限的无形资产。

- 如注册商标的有效期为10年；发明专利权的期限为20年，实用新型专利权和外观设计专利权的期限为10年；等等。

2、无法法律法规规定的，如果企业签订的具有法律效力的合同有规定期限的，也应据此将其认定为使用寿命有限的无形资产。



一、无形资产后续计量的总体要求

- 3、法律法规和合同都没有规定使用寿命的，企业应当综合各方面因素判断，以确定无形资产能为企业带来经济利益的期限。经济利益的期限的，企业应将其认定为使用寿命不确定的无形资产。
- 由于无形资产的使用寿命依赖于会计人员的分析和判断，因此，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，应当作为会计估计变更处理，并在未来期间改变其摊销期限。**

二、使用寿命有限的无形资产

- 对于使用寿命有限的无形资产，企业应自取得的当月起，对其成本进行摊销。
- 摊销方式：**一般采用直线法。**
- 无形资产的**应摊销金额**为其成本扣除**预计残值**后的金额。如果无形资产计提了减值准备，那么，其随后期间的应摊销额还应扣除已计提的减值准备。
- **会计准则规定，使用寿命有限的无形资产，其残值应当视为零**，但若有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该项无形资产或者可以根据活跃市场得到预计残值信息的情况除外。
- 按照谁受益谁负担的原则处理，摊销金额计入相关资产的成本。

第三节 无形资产的后继计量



二、使用寿命有限的无形资产

例：甲企业2019年1月以30万元的价格购得一项商标权，分5年摊销。
账务处理如下：

(1) 购入时

借：无形资产 — 商标权	300 000	
贷：银行存款		300 000

(2) 摊销时：年摊销额 = $300\,000/5 = 60\,000$
月摊销额 = $60\,000/12 = 5\,000$

2019年1月末账务处理：

借：管理费用——无形资产摊销	5 000	
贷：累计摊销		5 000



三、使用寿命不确定的无形资产

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。为了避免其价值被高估，企业应当在每一会计期末对其进行减值测试。

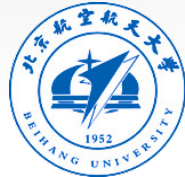
注意：对于使用寿命有限的无形资产，只有会计期末出现减值迹象时，才需要对其进行减值测试。

无形资产发生减值时：

借：资产减值损失

贷：无形资产减值准备

第四节 无形资产的处置



- 无形资产的处置，主要是指无形资产**出售、对外出租**，或者是无法为企业带来未来经济利益时，应予转销并终止确认等。

一、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的差额计入当期损益。

借：银行存款

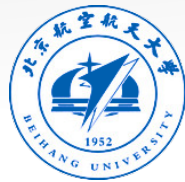
 累计摊销

 无形资产减值准备

贷：无形资产

 资产处置损益

第四节 无形资产的处置



一、无形资产出售

【例8-5】2×17年1月1日，甲公司拥有某项专利权的成本为500万元，已摊销金额为200万元，已计提的减值准备为20万元。该公司于2×17年将该项专利权出售，取得价款340万元存入银行，假定不考虑相关税费。

借：银行存款	3 400 000	
累计摊销	2 000 000	
无形资产减值准备	200 000	
贷：无形资产		5 000 000
资产处置损益		600 000

第四节 无形资产的处置



二、无形资产出租

- 企业出租无形资产，其实质是企业让渡无形资产的使用权，通常应作为其他业务处理。

借：银行存款

贷：其他业务收入

借：其他业务成本

贷：累计摊销

第四节 无形资产的处置



二、无形资产出租

【例8-6】2×17年1月1日，甲公司将一项专利技术出租给乙企业使用，出租合同规定：租期3年；年租金30万元，每年年末支付。

该项专利技术的账面余额为200万元，摊销期限为10年。

(1) 收取该项专利技术的租金时：

借：银行存款	300 000	
贷：其他业务收入		300 000

(2) 对该项专利技术进行摊销时：

借：其他业务成本	200 000	
贷：累计摊销		200 000

第四节 无形资产的处置



三、无形资产报废

无形资产报废，是指无形资产预期不能为企业带来经济利益时对其进行的处置。企业报废无形资产时，应当将其账面价值予以转销。

借：累计摊销

无形资产减值准备

营业外支出

贷：无形资产

第四节 无形资产的处置



三、无形资产报废

【例8-7】2×17年12月31日，甲公司某项专利权的账面余额为300万元，已累计计提减值准备80万元。该专利权的摊销期限为10年，采用直线法进行摊销，预计净残值为零，已摊销5年。假定以该专利权生产的产品已没有市场，预期不能再为企业带来经济利益，甲公司决定对其进行报废处理。

借：累计摊销	1 500 000
无形资产减值准备	800 000
营业外支出	700 000
贷：无形资产——专利权	3 000 000

第五节 无形资产减值准备

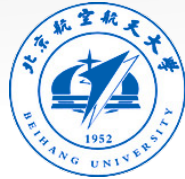


《企业会计准则第8号——资产减值》规定，企业应当在资产负债表日考虑计提无形资产的减值准备。

无形资产发生减值的迹象：

- ①某项无形资产已被其他新技术所替代，使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响；
- ②某项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；
- ③某项无形资产已超过法律保护期限，但仍然具有部分使用价值；
- ④其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。

第五节 无形资产减值准备

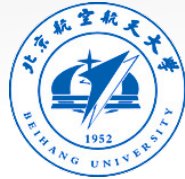


无形资产的期末计价

- 无形资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。
- 会计期末，企业应根据谨慎性原则，按照成本与可收回金额孰低的原则重新确定无形资产的价值。
- 预计可收回金额低于其账面价值的，应计提减值准备。
- 无形资产应按单项项目判断减值损失，计提减值准备。



第五节 无形资产减值准备



企业应设置“无形资产减值准备”账户，核算计提无形资产减值准备业务。

例：B企业持有的一项专有技术，因新技术出现使其价值大幅下跌，估计将损失10万元。

借：资产减值损失 — 无形资产减值准备	100 000
贷：无形资产减值准备	100 000

注意：

无形资产减值损失一经确认，以后**不得转回**。



本章作业

案例讨论：倾斜的天平难平

——政府补助研发项目会计处理之难

(北航会计系周宁教授团队开发)

分析思考题：

1. 研发费用的确认范围是什么？丰杰华信公司的政府补助研发项目都包括哪些费用？
2. 如何区分研究阶段和开发阶段？丰杰华信公司的政府补助研发项目在实际中是如何区分的？
3. 研发费用资本化的确认条件是什么？丰杰华信公司研发项目资本化是如何判定的？
4. 丰杰华信公司对其政府补助研发项目的会计处理方式是如何选择的？有什么后果？



总结

一、无形资产概述

二、无形资产的确认和计量

三、无形资产的核算

四、无形资产的期末计价