

# 会计学



李晓  
副教授  
南开大学金融学院

# 第八讲 无形资产

- 无形资产的概念和特征
- 无形资产的主要种类
- 无形资产的初始确认和计量
- 无形资产的后续确认和计量
- 无形资产的报告

## 无形资产的概念和特征

- 无形资产的概念：企业**拥有或控制的没有实物形态的**可辨认的非货币性资产，包括**专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权和特许权等**
- 无形资产的特征：
  - 不具有实物形态
    - ✓ 无形资产通常表现为某种权利、某项技术或某种获取超额利润的综合能力



# 无形资产的概念和特征

- 无形资产的特征：

- 可以在**多个会计期间**为企业带来经济利益的流入

**非流动资产**

- 属于**非货币性**资产

- 货币性资产：企业拥有的**货币资金**和以**固定或可确定金额**收取的资产（具有确定价值）

- 无形资产不容易转化成现金，未来的经济收益具有较大的**不确定性**

# 第八讲 无形资产

- 无形资产的概念和特征
- 无形资产的主要种类
- 无形资产的初始确认和计量
- 无形资产的后继确认和计量
- 无形资产的报告

## 无形资产的主要种类

专利权

非专利技术

商标权

著作权

特许权

土地使用权

- 自行研发
- 外部购入
- 债务重组
- 投资者投入
- 资产交换
- 政府补助

# 无形资产的主要种类

- 专利权：国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人，对其在产品的**工艺、构造、款式、配方**等方面的发明创造给予的在法定期限内的制造、使用、出售等方面的**专门权利**
- 专有技术：企业在其生产经营活动中采用的**未经公开**，也**未申请过专利**的先进技术、资料、技能、知识等，**不享有法律保护**，且只有经济上的有效期限



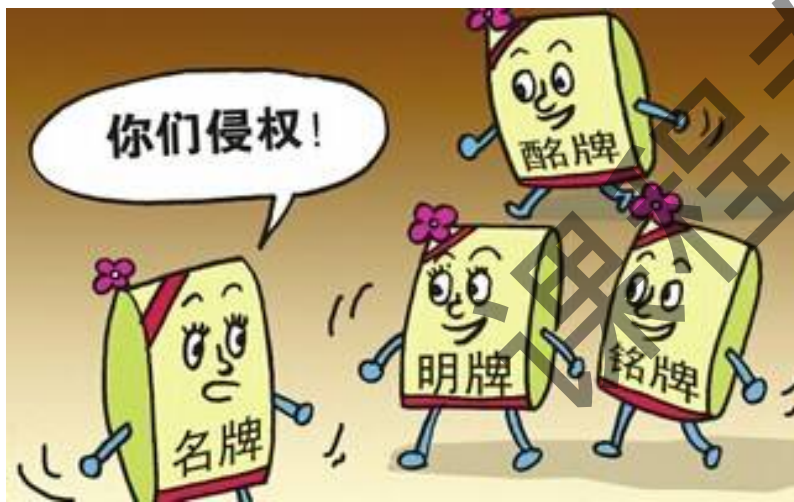
State Intellectual Property Office of The P.R.C

中华人民共和国国家知识产权局

—专利产品—

## 无形资产的主要种类

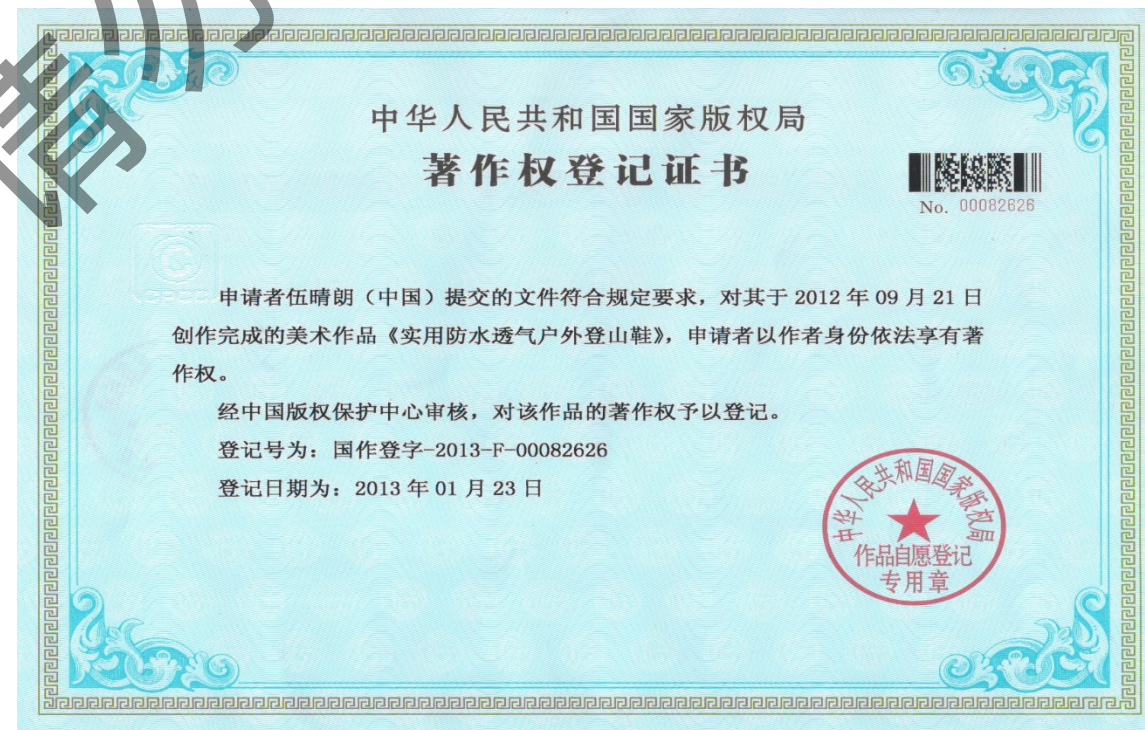
- 商标权：商标所有者将商标**依法注册登记**而取得的**专用权**
  - 包括**独占使用权**和**禁止使用权**
  - 《商标法》规定：商标权的有效期为10年，期满前可继续申请  
延长注册期





## 无形资产的主要种类

- 著作权：即**版权**，是指作者对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的某些特殊权利。
- 土地使用权：即**场地使用权**，国家准许企业在一定期间内对其所使用的土地享有开发、利用、经营的权利。



# 第八讲 无形资产

- 无形资产的概念和特征
- 无形资产的主要种类
- 无形资产的初始确认和计量
- 无形资产的后续确认和计量
- 无形资产的报告

# 无形资产的初始确认和计量

- 无形资产的**初始确认**：

- 企业对通过不同来源取得的无形资产加以**认定**

- **土地使用权**的确认

- ✓ 土地使用权成本不计入在建工程的成本

- ✓ 土地使用权作为无形资产进行核算，按照一定方法进行摊销

- 对于**内部研究开发费用**的确认

- **研究阶段支出**：记入当期损益

- **开发阶段支出**：可予**资本化**，确认为无形资产的成本

# 无形资产的初始确认和计量

- 无形资产的**初始计量**:
  - 企业对取得无形资产**成本**的确定
    - ✓ 实际成本：取得无形资产并使之达到**预定用途**发生的全部支出
    - ✓ 外购无形资产：购买价款、进口关税、其他税费等
  - 自行开发无形资产
    - ✓ 开发时耗费的材料、劳务成本、注册费、开发时使用的其他专利权和特许权的摊销、资本化的利息支出等使该无形资产达到预定用途前发生的各项费用



# 无形资产的初始确认和计量

- “无形资产”账户：借方登记成本（增加额），贷方登记相应账户

## 外购无形资产

- 银行存款、库存现金等

## 自行开发的无形资产

- 研发支出

## 其他方式

- 相应账户

# 无形资产的初始确认和计量

## ● “研发支出” 账户

- 本帐户核算企业进行研究与开发无形资产过程中发生的**各项支出**
  - ✓ 不满足资本化条件的费用化支出
  - ✓ 满足资本化条件的资本化支出
- 记入**相应账户贷方**（原材料、银行存款、应付职工薪酬等）
- 形成无形资产的，从**本帐户贷方**转出，记入无形资产借方
- 本帐户期末余额在借方，表示企业正在进行研究开发项目中满足资本化条件的支出，余额记入当期损益——**“管理费用”** 账户借方

记入本帐户**借方**

# 无形资产的初始确认和计量

## 企业外购无 形资产

例1-1：大发公司购得一项专利权，价款200000元，款项已用银行存款支付。编制会计分录：

借：无形资产—专利权	200000
贷：银行存款	200000

## 无形资产的初始确认和计量

例1-2：大发公司自行开发一项新产品非专利技术。在研究开发过程中，发生材料费50000元，开发研究人员薪酬80000元，另用银行存款支付其他费用120000元。

借：研发支出	250000
贷：原材料	50000
应付职工薪酬	80000
银行存款	120000



## 无形资产的初始确认和计量

例1-3：经确认，上述研发支出中的210000元满足资本化支出的确认条件，应记入无形资产成本，另外40000元应作为费用化支出记入当期损益。编制会计分录为：

借：无形资产—非专利技术	210000
管理费用	40000
贷：研发支出	250000

# 第八讲 无形资产

- 无形资产的概念和特征
- 无形资产的主要种类
- 无形资产的初始确认和计量
- 无形资产的后续确认和计量
- 无形资产的报告

## 无形资产的后续确认和计量

- 无形资产在使用过程中发生**变化**，需要再次确认

无形资产的  
**摊销**

无形资产减值  
准备的**计提**

无形资产的  
**处置**

出售

对外出租

对外捐赠

确认无法带  
来经济利益

# 无形资产的后续确认和计量

依据无形资产的使用寿命对无形资产的成本进行分配称为无形资产的摊销

- 无形资产的**使用寿命**:

- **法定**寿命

- ✓ 无形资产的使用寿命受法律、规章或合同限制
    - ✓ 专利权（20年）、商标权（10年）

- **经济**寿命

- ✓ 无形资产给企业带来经济利益的年限
    - ✓ 通常**短于**法定寿命



## 无形资产的后续确认和计量

### ● 无形资产的摊销：

《企业会计准则—无形资产》：企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应采用直线法摊销。无形资产的摊销金额一般记入当期损益。

摊销金额是无形资产的成本扣除残值后的金额，残值一般为零

1. 受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术—加速折旧法
2. 特定产量限制的特许经营权或专利权—生产总量法
3. 其他：直线法

# 无形资产的后续确认和计量

## ● 设置“累计摊销”账户

- 本帐户核算企业对使用寿命有限的无形资产**计提的累计摊销**
- **计提**无形资产摊销：
  - ✓ 本帐户**贷方**
  - ✓ 记入“**管理费用**”、“**制造费用**”、“**其他业务成本**”借方
- **出售和报废**无形资产：
  - ✓ 按已计提的累计摊销，记入**本帐户借方**
- 期末余额在**贷方**，反映企业无形资产**累计摊销额**

## 无形资产的后续确认和计量

例2：泰兴公司购入一项专利权，支付买价及相关费用18万元，另同时购买一项专有技术，支付费用24万元。购入的专利权按有效期15年进行摊销，专有技术按有效使用寿命10年进行摊销，每月摊销专利费用1000元，摊销专有技术费用2000元。对该无形资产的摊销编制会计分录：

借：管理费用—无形资产摊销	3000
贷：累计摊销—无形资产—专有技术及专利权	3000

## 无形资产的后续确认和计量

例3：华联实业股份有限公司根据新产品生产的需要，于2014年1月1日购入一项专利权。根据相关法律的规定，购买时该项专利权的使用寿命为10年，企业采用直线法按10年的期限进行摊销。专利权购买成本为26000000元。专利权残值为0。

购买时

借：无形资产	26000000
贷：银行存款	26000000



## 无形资产的后续确认和计量

例3：华联实业股份有限公司根据新产品生产的需要，于2014年1月1日购入一项专利权。根据相关法律的规定，购买时该项专利权的使用寿命为10年，企业采用直线法按10年的期限进行摊销。专利权购买成本为2600000元。专利权残值为0。

每年摊  
销

借：制造费用	260000
贷：累计摊销—无形资产	260000

## 无形资产的后续确认和计量

例4：星海公司将一项专利技术**出租**给另一个企业使用，出租合同规定，承租方每销售一件用该专利生产的产品必须付给本公司10元专利技术使用费。假定承租方本月销售该产品20000件，款项尚未收到。根据预计使用寿命，此项专利技术本月摊销额为100000元，假定暂不考虑其他税费。编制的会计分录为：

企业出租无形资产，摊销额记入“其他业务成本”账户借方

登记收入



结转摊销额（成本）



## 无形资产的后续确认和计量

### 登记收入

借：其他应收款	200000
贷：其他业务收入	200000

### 结转摊销额（成本）

借：其他业务成本—无形资产摊销	100000
贷：累计摊销—无形资产—专利技术	100000

## 无形资产的后续确认和计量

对于无形资产，应当在每个会计期末进行减值测试。若发现某项无形资产为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响，或价值大幅度下降，并在剩余摊销年限内可能不会恢复，说明该无形资产发生了**减值**，需要对该无形资产可收回金额进行估计，将**该无形资产可收回金额低于账面价值的差额**确认为无形资产减值，并提取减值准备。

### ● 无形资产的减值准备：

- 某项无形资产（专利技术）已经被其他新技术等替代，使其为企业创造经济利益的能力受到重大的不利影响，或者该无形资产（商标权）的市价在当期大幅度下降，且在剩余的摊销年限内可能不会恢复
- 计提无形资产减值准备：**可收回金额低于账面价值的金额**

## 无形资产的后续确认和计量

- 设置 **“无形资产减值准备”** 账户
  - **计提**无形资产减值准备，记入本帐户贷方，记入“资产减值损失”帐户借方（转入）
  - **出售、报废**无形资产时，按已计提减值准备的累计金额，记入本帐户借方（反方向转出）
  - 本帐户期末贷方余额，反映企业**使用无形资产累计计提的减值准备**，已计提的减值准备不允许转回

## 无形资产的后续确认和计量

例5：泰兴公司在2012年末对外购专利权的账面价值进行检查时发现，市场上已经存在类似专利所生产的产品，从而对泰兴公司的产品的销售产生明显的不利影响。当时，该专利权的账面价值为240万元，剩余摊销年限为4年。按照当时的行情，如果泰兴公司出售该专利权，在扣除了相关税费后可获得180万元





## 无形资产的后续确认和计量

例5：泰兴公司在2012年末对外购专利权的账面价值进行检查时发现，市场上已经存在类似专利所生产的产品，从而对泰兴公司的产品的销售产生明显的不利影响。当时，该专利权的账面价值为240万元，剩余摊销年限为4年。按照当时的行情，如果泰兴公司出售该专利权，在扣除了相关税费后可获得180万元

借：资产减值损失——计提的无形资产减值准备	600000
贷：无形资产减值准备	600000

# 无形资产的后续确认和计量

- 无形资产减少：**出售、报废**
- **出售或报废**无形资产：
  - 实际收到的金额记入“**银行存款**”等**借方**
  - 已计提的累计摊销记入“**累计摊销**”**借方**
  - 已累计计提的减值准备记入“**无形资产减值准备**”**借方**
  - 应支付的相关税费记入“**应交税费**”**贷方**
  - 账面余额记入“**无形资产**”**贷方**
  - 差额记入“**营业外收入—处置非流动资产利得**”**贷方**或“**营业外支出—处置非流动资产损失**”**借方**

## 无形资产的后续确认和计量

例6：星海公司将拥有的一项商标权出售给长江公司，取得收入190000元，已存入银行，该商标权账面余额为250000元，累计摊销额为50000元，已计提减值准备为40000元。假设不考虑相关税费，编制会计分录为：

借：银行存款	190000
累计摊销	50000
无形资产减值准备	40000
贷：无形资产——商标权	250000
营业外收入——处置非流动资产利得	30000

## 无形资产的后续确认和计量

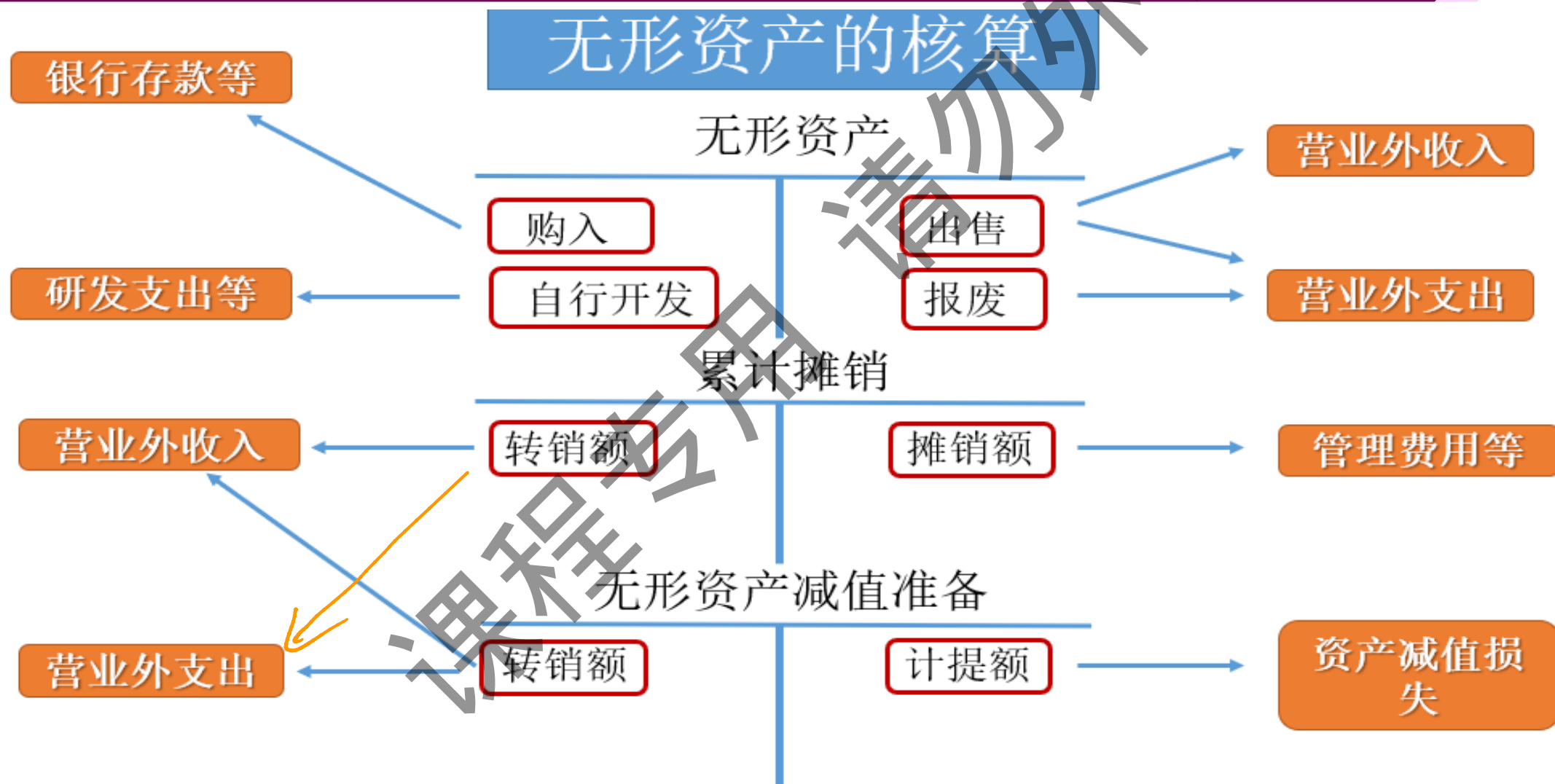
例7：星海公司的某项非专利技术因不再适用予以报废，其账面余额为300000元，已累计摊销额为150000元，假定该非专利技术的残值为0，已计提减值准备为120000元。不考虑其它相关因素，编制会计分录为：

借：累计摊销	150000
无形资产减值准备	120000
营业外支出—处置非流动资产损失	30000
贷：无形资产—非专利技术	300000

# 第八讲 无形资产

- 无形资产的概念和特征
- 无形资产的主要种类
- 无形资产的初始确认和计量
- 无形资产的后继确认和计量
- 无形资产的报告

# 无形资产的报告





# 无形资产的报告

流动资产合计		298,283,202,874.81	235,682,257,448.71
非流动资产:			
债权投资		-	
可供出售金融资产		-	1,185,293,672.43
其他债权投资			
持有至到期投资			
长期应收款	六、10	587,734,631.27	1,115,065,990.51
长期股权投资	六、11	14,288,375,063.51	11,062,359,890.88
其他权益工具投资	六、12	2,606,757,522.94	1,161,835,504.71
其他非流动金融资产	六、13	289,857,801.44	275,689,223.52
投资性房地产	六、14	13,299,641,759.76	6,704,441,380.79
固定资产	六、15	15,898,129,133.97	14,553,211,476.91
在建工程	六、16	4,676,568,490.97	3,139,928,146.96
生产性生物资产			
油气资产			
使用权资产	六、17	55,976,489.38	
无形资产	六、18	8,940,421,533.56	7,582,847,750.78

## 会计报表附注中披露的内容:

(一) 期初和期末账面余额、累计摊销额及累计减值损失金额。

(二) 使用寿命有限的无形资产使用寿命的估计情况；使用寿命不确定的无形资产及其判断依据。

(三) 摊销方法。

(四) 抵押的无形资产账面价值、当期摊销额等。

此外，还应当披露当期确认为费用的研究开发支出总额。

# 无形资产的报告

流动资产合计
非流动资产：
债权投资
可供出售金融资产
其他债权投资
持有至到期投资
长期应收款
长期股权投资
其他权益工具投资
其他非流动金融资产
投资性房地产
固定资产
在建工程
生产性生物资产
油气资产
使用权资产
无形资产

## 21. 无形资产

本集团无形资产包括土地使用权、专利权、非专利技术、软件等，按取得时的实际成本计量，其中，购入的无形资产，按实际支付的价款和相关的其他支出作为实际成本；投资者投入的无形资产，按投资合同或协议约定的价值确定实际成本，但合同或协议约定价值不公允的，按公允价值确定实际成本；对非同一控制下合并中取得被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产，在对被购买方资产进行初始确认时，按公允价值确认为无形资产。

土地使用权从出让起始日起，按其出让年限平均摊销；无形资产按预计使用年限、合同规定的受益年限和法律规定的有效年限三者中最短者分期平均摊销。摊销金额按其受益对象计入相关资产成本和当期损益。对使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命及摊销方法于每年年度终了进行复核，如发生改变，则作为会计估计变更处理。此外，还对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核，如果有证据表明该无形资产为企业带来经济利益的期限是可预见的，则估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产的摊销政策进行摊销。

# 无形资产的报告

## 18. 无形资产

### (1) 无形资产明细

项目	土地使用权	软件	其他	合计
一、账面原值				
1. 年初余额	8,723,918,085.09	77,312,943.15	7,870,980.67	8,809,102,008.91
2. 本年增加金额	1,588,596,772.66	16,814,995.89	61,679,322.65	1,667,091,091.20
(1) 购置	1,588,596,772.66	13,303,897.95	61,679,322.65	1,663,579,993.26
(2) 内部研发	---	---	---	---
(3) 企业合并增加	---	3,511,097.94	---	3,511,097.94
3. 本年减少金额	26,995,996.86	850,205.50	7,551,000.00	35,397,202.36
(1) 处置	26,995,996.86	485,604.52	---	27,481,601.38
(2) 企业合并减少	---	364,600.98	7,551,000.00	7,915,600.98
4. 年末余额	10,285,518,860.89	93,277,733.54	61,999,303.32	10,440,795,897.75
二、累计摊销				
1. 年初余额	1,188,770,019.30	36,168,042.84	1,316,195.99	1,226,254,258.13
2. 本年增加金额	243,098,604.73	17,881,193.22	8,268,720.71	269,248,518.66

# 无形资产的报告

## 18. 无形资产

### (1) 无形资产明细

项目	土地使用权	软件	合计
一、账面原值			
1. 年初余额	8,723,918,085.09	77,312,943.15	7,801,231,858.24
2. 本年增加金额	1,588,596,772.66	16,814,995.89	61,611,592.55
(1) 购置	1,588,596,772.66	13,303,897.95	61,611,592.55
(2) 内部研发	---	---	---
(3) 企业合并增加	---	3,511,097.94	---
3. 本年减少金额	26,995,996.86	850,205.50	7,546,202.36
(1) 处置	26,995,996.86	485,604.52	7,546,202.36
(2) 企业合并减少	---	364,600.98	---
4. 年末余额	10,285,518,860.89	93,277,733.54	61,994,151.88
二、累计摊销			
1. 年初余额	1,188,770,019.30	36,168,042.84	1,384,938,062.14
2. 本年增加金额	243,098,604.73	17,881,193.22	8,209,891.95

项目	土地使用权	软件	其他	合计
(1) 计提	243,098,604.73	16,186,311.28	8,268,720.71	267,553,636.72
(2) 企业合并增加	---	1,694,881.94	---	1,694,881.94
3. 本年减少金额	14,877,206.44	346,365.84	1,021,391.32	16,244,963.60
(1) 处置	14,877,206.44	329,368.87	---	15,206,575.31
(2) 企业合并减少	---	16,996.97	1,021,391.32	1,038,388.29
4. 年末余额	1,416,991,417.59	53,702,870.22	8,563,525.38	1,479,257,813.19
三、减值准备				
1. 年初余额	---	---	---	---
2. 本年增加金额	21,116,551.00	---	---	21,116,551.00
(1) 计提	21,116,551.00	---	---	21,116,551.00
(2) 企业合并增加	---	---	---	---
3. 本年减少金额	---	---	---	---
(1) 处置	---	---	---	---
(2) 企业合并减少	---	---	---	---
4. 年末余额	21,116,551.00	---	---	21,116,551.00
四、账面价值				
1. 年末账面价值	8,847,410,892.30	39,574,863.32	53,435,777.94	8,940,421,533.56
2. 年初账面价值	7,535,148,065.79	41,144,900.31	6,554,784.68	7,582,847,750.78