# 第四章 无形资产

### ■ 本章内容导读

- 第一节 无形资产的确认和初始计量
- 第二节 内部研究开发支出的确认和计量
- 第三节 无形资产的后续计量
- 第四节 无形资产的处置

## ■ 本章考情分析

本章属于比较重要的章节, 主要考点包括:

- (1) 无形资产的初始计量;
- (2) 内部研究开发支出的会计处理;
- (3) 无形资产的后续计量;
- (4) 无形资产的处置等。

本章近三年考题题型均为客观题,每年试题分值在2分左右。2023年本章教材内容基本没有变化。

## 第一节 无形资产的确认和初始计量

- 一、无形资产的定义与特征
- 二、无形资产的确认条件
- 三、无形资产的初始计量

### 一、无形资产的定义与特征

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。无形资产具有以下特征:

- (一) 由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源;
- (二) 无形资产不具有实物形态;
- (三) 无形资产具有可辨认性;
- (四) 无形资产属于非货币性资产。

# ↓ 提示 1

商誉虽然也是没有实物形态的非货币性资产,但由于其无法与企业自身区分开来,<u>不具有可辨认性</u>, 不构成无形资产。

# ② 提示 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,不应确认为无形资产。



### 二、无形资产的确认条件

无形资产应当在符合定义的前提下,同时满足以下两个确认条件时,才能予以确认。

- (一) 与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业;
- (二) 该无形资产的成本能够可靠地计量。

## ○ 提示

企业内部产生的品牌、报刊名等, 因其成本无法可靠计量, 不作为无形资产确认。

### 三、无形资产的初始计量

无形资产通常是按实际成本计量,即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出,作为无 形资产的成本。

- (一) 外购的无形资产
- 1. 外购无形资产的成本

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。其中,直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出包括:

- ①使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用;
- ②测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。

## ₩ 提示1

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。

# ② 提示 2

在形成预定经济规模之前发生的**初始运作损失**,以及在无形资产达到预定用途之前发生的<u>其他经营活动的支出</u>,如果该经营活动<u>并非是</u>无形资产达到预定用途必不可少的,则有关经营活动的损益应于发生时计入当期损益,而不构成无形资产的成本。

# □ 归纳

构成无形资产的	①使无形资产达到预定用途所发生的 <u>专业服务费用</u> ;					
成本	② <u>测试</u> 无形资产是否能够正常发挥作用的 <u>费用</u> 等。					
不构成无形资产 的成本(应于发 生时计入 <u>当期损</u> <u>益</u> )	①为 <b>引入新产品进行宣传</b> 发生的广告费、管理费用及其他间接费用; ②无形资产已经 <b>达到预定用途以后</b> 发生的费用; ③在形成预定经济规模之前发生的 <b>初始运作损失</b> ; ④无形资产达到预定用途之前发生的 <u>其他经营活动的支出</u> (该经营活动并非是无形资产达到预定用途必不可少)					

2. 具有融资性质购买的无形资产

购买的无形资产超过正常信用条件延期支付价款,实质上具有融资性质的,无形资产的成本应以购买



**价款的现值**为基础确定。购买价款的现值与应付价款之间的差额作为未确认融资费用,在付款期间内按照实际利率法确认为利息费用。

教材例 4-2 20×5年1月8日,甲公司从乙公司购买一项商标权,由于甲公司资金周转比较紧张, 经与乙公司协议采用分期付款方式支付款项。合同规定,该项商标权总计1000万元,每年末付款200万元,5年付清。假定银行同期贷款利率为5%。为了简化核算,假定不考虑其他有关税费。已知(P/A,5%,5)=4.3295。

甲公司的有关计算如表 4-1 所示。

表 4-1			未确认的融资费用			单位:万元
年份	融资余额	利率	本年利息		还本付款-利息	未确认融资费用
			融资余额×	× 付款		
			利率			上年余额-本年利息
0	865. 90					134. 10
1	709. 20	0. 05	43. 30	200.00	156. 70	90. 80
2	544. 66	0. 05	35. 46	200. 00	164. 54	55. 34
3	371. 89	0. 05	27. 23	200. 00	172. 77	28. 11
4	190. 48	0. 05	18. 59	200.00	181. 41	9. 52
5	0. 00	0. 05	9. 52	200.00	190. 48	0.00
合计			134. 10	1 000.00	865. 90	

甲公司的账务处理如下:

无形资产现值=200×(P/A,5%,5)=200×4.3295=865.9(万元)

未确认融资费用=1 000-865.9=134.1 (万元)

借: 无形资产 865.9 未确认融资费用 134.1

贷: 长期应付款 1 000

20×5年年末付款时:

借:长期应付款 200

贷:银行存款 200

借: 财务费用 43.3

贷:未确认融资费用 43.3



## □ 板书

未确认融资费用		长期应付款		
134. 10				1000
	(1000-134.1) ×5%=43.30		200	
90. 80				800
	(800–90.80) ×5%=35.46		200	
55. 34				600
	(600–55. 34) ×5%=27. 23		200	
28. 11				400
	(400-28.11) ×5%=18.59		200	
9. 52				200
	9. 52		200	
0				0

20×6年年末付款时:

借:长期应付款 200

**贷:**银行存款 200

借: 财务费用 35.46

**贷:**未确认融资费用 35.46

(以后年度略)

#### (二) 投资者投入的无形资产成本

投资者投入的无形资产的成本,应当按照**投资合同或协议约定的价值**确定无形资产的取得成本。如果 投资合同或协议约定价值不公允的,应按无形资产的**公允价值**作为无形资产初始成本入账。

- (三)通过非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产成本(略,参考第20章和第21章)
- (四)通过政府补助取得的无形资产成本(略,参考第18章)
- (五) 土地使用权的会计处理

企业取得的土地使用权,通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。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,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(开发成本)。
- 2.企业外购的房屋建筑物,实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值,则应当对支付的价款按照合理的方法(例如,公允价值比例)在土地和地上建筑物之间进行分配;如果确实无法在地上建筑物与土地使用权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规定进行处理。

# ♀ 提示

企业改变土地使用权的用途,停止自用将其用于赚取租金或资本增值时,应将其转为投资性房地产。



(六)企业合并中取得的无形资产成本(略,参考第26章)

## 第二节 内部研究开发支出的确认和计量

- 一、研究阶段和开发阶段的划分
- 二、开发阶段有关支出资本化的条件
- 三、内部开发的无形资产的计量
- 四、内部研究开发支出的会计处理

## 一、研究阶段和开发阶段的划分

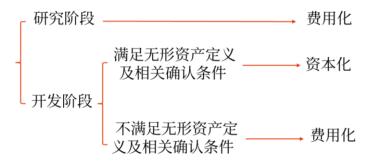
(一) 研究阶段

研究阶段的有关支出在发生时,应当予以费用化计入当期损益。

(二) 开发阶段

企业如果能够证明开发阶段发生的有关支出满足无形资产的定义及相关确认条件, 所发生的开发支出可资本化, 确认为无形资产的成本; 若不符合其定义及相关确认条件, 应当予以费用化计入当期损益。

## 🗔 板书



## 二、开发阶段有关支出资本化的条件

在开发阶段,判断可以将有关支出资本化确认为无形资产,必须同时满足下列五个条件:

- (一) 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。
- (二) 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。
- (三)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<u>产品存在市场</u>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**。
- (四)有足够的技术、财务资源和其他<u>资源支持</u>,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。
  - (五) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠计量。

# ♀ 提示

企业对于开发活动发生的支出应单独核算,如发生的开发人员的工资、材料费等,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支持多项开发活动的,应按照一定的标准在各项开发活动之间进行分配,无法明确分配的,应予费用化计入当期损益,不计入开发活动的成本。



## 三、内部开发的无形资产的计量

内部开发活动形成的无形资产, 其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组成。

(→)	①开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费;		
可直接归属于	②在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销;		
无形资产的开	③按照借款费用准则的规定予以资本化的利息支出;		
发成本	④为使该无形资产达到预定用途前所发生的其他必要支出		
(二)不构成	①除上述可直接归属于无形资产开发活动的 <b>其他销售费用、管理费用等间接费用</b> ;		
无形资产的开	②无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和 <b>初始运作损失</b> ;		
发成本	③为运行该无形资产发生的 <u>培训支出</u> 等		

## ₩ 提示

值得强调的是,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<u>资本化条件之前</u>已经费用化计入损益的支出不再进行调整。

**例题•2022 年多选题** 下列各项企业内部开发活动在满足本化条件的时点至开发项目达到预定用途前发生的费用或支出中,构成无形资产成本的有()。

- A. 使用其他专利权发生的摊销额
- B. 为使用该无形资产所发生的培训支出
- C. 按照借款费用处理原则计算的资本化利息
- D. 同时支持多项开发活动但无法明确分配到各项目的支出

### 【答案】AC

【解析】为运行该无形资产所发生的培训支出不构成无形资产的开发成本,选项 B 错误;同时支持多项开发活动但无法明确分配到各项目的支出,应予费用化计入当期损益,不计入开发活动的成本,选项 D 错误。

### 四、内部研究开发支出的会计处理

- (一) 基本原则
- 1. 企业内部研究和开发无形资产, 其在研究阶段的支出全部费用化, 计入当期损益(管理费用);
- 2. 开发阶段的支出只有符合资本化条件的才能予以资本化,不符合资本化条件的计入当期损益(管理费用);
- 3. 如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出,应将其所发生的研发支出全部费用化,计入当期损益。
  - (二) 会计处理
- 1. 企业自行开发无形资产发生的研发支出,不满足资本化条件的,借记"研发支出——费用化支出"科目;满足资本化条件的,借记"研发支出——资本化支出"科目,贷记"原材料""银行存款""应付职工薪酬"等科目。



## 🗔 板书

借:研发支出——费用化支出(不满足资本化条件的研发支出)

--资本化支出(满足资本化条件的研发支出)

贷:原材料

银行存款

应付职工薪酬

2.企业以其他方式取得的<u>正在进行中的</u>研究开发项目,应按确定的金额,借记"研发支出——<u>资本化</u> 支出"科目,贷记"银行存款"等科目。**以后发生的**研发支出,应当比照上述第1点的规定进行处理。

## 🗐 板书

借:研发支出——资本化支出

贷:银行存款

3. 期(月)末,应将"研发支出——费用化支出"科目归集的费用化支出金额转入"管理费用"科目,借记"管理费用"科目,贷记"研发支出——费用化支出"科目。

## □ 板书

(期末)

借:管理费用

贷:研发支出——费用化支出

4. 研究开发项目达到预定用途形成无形资产的,应按"研发支出——资本化支出"科目的余额,借记"无形资产"科目,贷记"研发支出——资本化支出"科目。

# □ 板书

(研究开发项目达到预定用途形成无形资产时)

借: 无形资产

贷:研发支出——资本化支出

### |例题·2022 年多选题| 2×21 年度,甲公司发生的有关交易或事项如下:

- (1) 12 月 20 日,新产品研发达到预定用途,当年发生研发支出 1 500 万元,其中,研究支出 500 万元,资本化的开发支出 1 000 万元。
  - (2) 为生产新研发的产品对员工进行培训,发生培训费用 100 万元。
  - (3) 发生新产品宣传推广费用 150 万元。
  - (4) 申请新产品专利发生支出 300 万元。

不考虑相关税费及其他因素,下列各项关于甲公司发生的费用或支出中,应直接计入当期损益的有()。

- A. 发生的 100 万元员工培训费用
- B. 发生的 300 万元申请新产品专利支出
- C. 发生的 150 万元新产品宣传推广费用
- D. 发生的 500 万元研究支出

### 【答案】ACD

【解析】发生的 100 万元员工培训费用,应计入管理费用,选项 A 正确;发生的 300 万元申请新产品专利支出,应计入无形资产成本,选项 B 错误;发生的 150 万元新产品宣传推广费用,应计入销售费用,



选项 C 正确;发生的500万元研究支出,应计入研发支出(费用化支出),在期末转入管理费用,选项 D 正确。

## 第三节 无形资产的后续计量

- 一、无形资产后续计量的原则
- 二、使用寿命有限的无形资产
- 三、使用寿命不确定的无形资产

## 一、无形资产后续计量的原则

- (一) 估计无形资产的使用寿命
- 1. 企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。
- (1) 无形资产的使用寿命如为有限的,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。
  - (2) 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。
  - 2.估计无形资产使用寿命应考虑的主要因素
  - 估计无形资产使用寿命应考虑的主要因素包括:
  - ①该资产通常的产品寿命周期,以及可获得的类似资产使用寿命的信息;
  - ②技术、工艺等方面的现实情况及对未来发展的估计;
  - ③以该资产在该行业运用的稳定性和生产的产品或服务的市场需求情况;
  - ④现在或潜在的竞争者预期采取的行动;
  - ⑤为维持该资产产生未来经济利益的能力所需要的维护支出,以及企业预计支付有关支出的能力;
  - ⑥对该资产的控制期限,以及对该资产使用的法律或类似限制,如特许使用期间、租赁期间等;
  - ⑦与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。
    - (二) 无形资产使用寿命的确定
- 1. 源自<u>合同性权利</u>或<u>其他法定权利</u>取得的无形资产,其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。

但如果企业<u>使用资产的预期的期限</u>短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的,则应当按照企业<u>预</u>期使用的期限确定其使用寿命。

例题 甲公司取得一项专利技术,法律保护期间为20年,甲公司预计运用该专利生产的产品在未来15年内会为企业带来经济利益。就该项专利技术,第三方向甲公司承诺在5年内以其取得之日公允价值的60%购买该专利权,从甲公司管理层目前的持有计划来看,准备在5年内将其出售给第三方。为此,该项专利权的实际使用寿命为5年。

# ♀ 提示

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,则仅当有证据表明企业**续约不需要付出重大成本**时,**续约期**才能够包括在使用寿命的估计中。



如果企业为延续无形资产持有期间而付出的成本与预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比具有重要性,则从本质上来看是企业获得的一项新的无形资产。

2. <u>没有明确的合同或法律规定</u>的无形资产,企业应当综合各方面情况确定无形资产为企业带来未来 经济利益的期限。如果经过这些努力仍<u>无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限</u>,再将其作为使用 寿命不确定的无形资产。

例题 乙公司取得了一项在过去几年市场份额领先的畅销产品的商标。该商标按照法律规定还有 5年的使用寿命,但是在保护期届满时,乙公司可每 10 年即以较低的手续费申请延期,同时有证据表明乙公司有能力申请延期。此外,有关的调查表明,根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断,该品牌将在不确定的期间内为乙公司产生现金流量。综合各方面情况,该商标可视为使用寿命不确定的无形资产。

# 园 案例分析

上海梅林正广和股份有限公司 2022 年半年度报告有关"使用寿命不确定的无形资产"的信息披露(部分)



# 上海梅林王度和股份有限公司 SHANGHAI MALING AQUARIUS CO..LTD.

本公司子公司上海梅林罐头食品厂有限公司拥有"梅林"商标。根据《商标法》规定,注册有效期限 到期后本公司可以续展期限(相关续展费用很小),本公司将从"梅林"商标的产品中长期受益。因此,本公司将"梅林"商标使用权确认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

1.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不同于以前的估计,如由于合同的续约或无形资产应用条件的改善,延长了无形资产的使用寿命,则对于使用寿命有限的无形资产,应改变其摊销年限及摊销方法,并按照<u>会计估计变</u>更进行处理。

2.对于使用寿命不确定的无形资产,如果有证据表明其使用寿命是有限的,则应视为<u>会计估计变更</u>,估计其使用寿命并按照使用寿命有限无形资产的处理原则进行处理。

## 



## 二、使用寿命有限的无形资产

使用寿命有限的无形资产,应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法对<u>应摊销金额</u>进行摊销。 应摊销金额=无形资产成本-预计残值-已计提的减值准备累计金额

### (一) 无形资产的摊销期

无形资产的摊销期,应当自无形资产<u>可供使用(即其达到预定用途)</u>时开始至<u>终止确认</u>时止。即无形资产摊销的起始和停止日期为:当月增加的无形资产,当月开始摊销;当月减少的无形资产,当月不再摊销。

### (二) 无形资产的摊销方法

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、产量法等。 企业选择的无形资产摊销方法,应当能够反映与该项无形资产有关的经济利益的预期<u>消耗</u>方式,并一致地 运用于不同会计期间。例如:

- (1) 受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产,可采用类似固定资产<u>加速折旧的方</u> 法进行摊销;
  - (2) 有特定产量限制的特许经营权或专利权,应采用产量法进行摊销。

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。

企业在选择无形资产摊销方法时,应根据与无形资产有关的经济利益的预期<u>消耗</u>方式做出决定。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。

# ② 提示

企业采用<u>车流量法</u>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。

# 国 案例分析

江苏宁沪高速公路股份有限公司 2021 年半年度报告有关"公路经营权摊销"的信息披露 公路经营权按<u>车流量法</u>摊销,以当月实际车流量占当月实际车流量和预计未来剩余交通流量之和的比例计算当月摊销金额。

### (三) 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(如:管理费用、其他业务成本等),但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或者其他资产,其所包含的经济利益是通过转入到所生产的产品或其他资产中实现的,则无形资产的摊销费用应当计入相关资产的成本(如:制造费用、研发支出、在建工程等)。

# 提示

持有待售的无形资产不进行摊销,按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

# □ 补充

- ①无形资产的摊销一般应计入当期损益,但如果其所包含的经济利益是通过生产的产品或其他资产实现的,其摊销应计入相应资产的成本。例如,用于建造厂房、办公楼等固定资产的土地使用权的摊销金额在厂房、办公楼等固定资产的**建设期间**,应按其所占面积比例等标准将相应的摊销金额计入**在建工程**成本。
- ②根据固定资产准则的规定,固定资产的成本包括固定资产达到预定可使用状态<u>之前</u>所发生的必要、合理的支出。厂房、办公楼等固定资产建设期间土地使用权的摊销属于固定资产达到预定可使用状态之前



所发生的必要、合理的支出,应计入<u>在建工程</u>成本。但厂房、办公楼等固定资产在达到预定可使用状态<u>之</u> <u>后</u>土地使用权的摊销不再属于为使固定资产达到预定可使用状态所发生的必要、合理的支出,不能计入固 定资产成本、其摊销额应计入相关资产的成本或当期损益。

教材例 4-4 20×7年1月1日, A公司购入一块土地的使用权,以银行存款转账支付8 000 万元,并在该土地上自行建造厂房等工程,发生材料支出12 000 万元,工资费用8 000 万元,其他相关费用10 000 万元等。20×7年12月31日,该工程已经完工并达到预定可使用状态。假定该土地使用权的使用年限为50年,该厂房的使用年限为25年,两者都没有净残值,都采用直线法进行摊销和计提折旧。为简化核算,不考虑其他相关税费。

## 园 分析

A公司购入土地使用权,使用年限为50年,表明它属于使用寿命有限的无形资产。在该土地上自行建造厂房,应将土地使用权和地上建筑物分别作为无形资产和固定资产进行核算,并分别摊销和计提折旧。

A公司的账务处理如下(金额单位以万元表示):

- (1) 土地使用权的会计处理
- ①20×7年1月1日,支付转让价款

借: 无形资产——土地使用权 8 000

贷:银行存款

8 000

②20×7年12月31日, 土地使用权摊销

借:在建工程

(8 <u>000/50</u>) <u>160</u> 160

- 贷: 累计摊销
- (2) 建造厂房的会计处理
- ①在土地上自行建造厂房

借:在建工程30 000贷:工程物资12 000应付职工薪酬8 000银行存款10 000

②20×7年12月31日,厂房达到预定可使用状态:

借: 固定资产 (30 000+160) 30 160

贷:在建工程

30 160

(3) 厂房建设达到预定可使用状态后, 每年摊销土地使用权和对厂房计提折旧:

借:制造费用——土地摊销

160

制造费用——厂房折旧

1 206.4

贷: 累计摊销

160

累计折旧

<u>1</u> <u>206. 4</u>

# 提示

每年土地使用权的摊销额=8 000/50=160(万元)

每年厂房计提的折旧额=30 160/25=1 206.4 (万元)

**|例题·2022 年多选题|** 下列各项关于企业无形资产摊销的表述中,正确的有( )。

- A. 分类为持有待售类别的无形资产不应摊销
- B. 无形资产不能采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销
- C. 用于生产产品的专利技术摊销应计入管理费用
- D. 无法可靠确定与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式的, 应当采用直线法进行摊销

【答案】AD



【解析】受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产,可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销,选项 B 错误;用于生产产品的专利技术摊销,应当计入产品成本,选项 C 错误。

### (四) 残值的确定

### 1.残值的确定

除下列情况外, 无形资产的残值一般为零:

- (1) 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时愿意以一定的价格购买该项无形资产;
- (2) 可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息,并且该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

# ② 提示

估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础。

例题 甲公司取得一项专利技术,法律保护期间为 20 年,甲公司预计运用该专利生产的产品在未来 15 年内会为企业带来经济利益。就该项专利技术,第三方向甲公司承诺在 5 年内以其取得之日公允价值的 60%购买该项专利权,从甲公司管理层目前的持有计划来看,准备在 5 年内将其出售给第三方,该项专利技术应在企业持有其 5 年内摊销,残值为该专利在取得之日公允价值的 60%。

### 2.残值的复核

残值确定以后,在持有无形资产的期间,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。

如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的,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。

# 📃 板书

若账面价值<预计残值,则不摊销

例题 2×21年1月1日,甲公司从外单位购入一项专利技术,成本为2000万元。根据目前甲公司管理层的持有计划,预计5年后转让给第三方。根据目前活跃市场上得到的信息,该项专利技术预计残值为200万元。甲公司采取生产总量法对该项专利技术进行摊销。2×23年12月31日,由于市场发生变化,经甲公司复核重新估计,该项专利技术预计残值为600万元。截至2×23年12月31日,甲公司该项专利技术已累计摊销1440万元,账面价值为560万元,低于重新估计的该项专利技术的残值600万元,则甲公司不再对该项专利技术进行摊销,直至残值降至低于其账面价值时再恢复摊销。

### 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,但应当在每个会计期间进行减值测试。如经减值测试表明已发生减值,则需要计提相应的减值准备,其相关的账务处理为:借记"资产减值损失"科目,贷记"无形资产减值准备"科目。

## □ 板书

借: 资产减值损失

贷: 无形资产减值准备



# ♀ 提示

- (1) 使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值迹象,都应当至少于每年年度终了进行减值测试。
- (2) 企业在对无形资产进行减值测试并计算确定资产的<u>可收回金额</u>后,如果无形资产的可收回金额 低于其账面价值,应将无形资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,同时计 提相应的资产减值准备。
  - (3) 无形资产的资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

## ■ 板书



# 第四节 无形资产的处置

- 一、无形资产的出售
- 二、无形资产的出租
- 三、无形资产的报废

### 一、无形资产的出售

(一) 划归为持有待售类别

企业出售、转让某项无形资产,划归为持有待售类别的,按照持有待售非流动资产、处置组的相关章内容进行会计处理。

# ■ 板书

借:持有待售资产——无形资产

累计摊销

无形资产减值准备

贷: 无形资产

(二) 未划归为持有待售类别

未划归为持有待售类别而出售、转让的、产生的利益或损失计入"资产处置损益"科目。

### [≒] 板书

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,或借方)

例题 甲企业为增值税一般纳税人。2×23年3月1日,甲公司出售一项商标权,不含税价款为1200万元,增值税销项税额为72万元,该商标权成本为3000万元,出售时已摊销金额为1800万元,已计提的减值准备为300万元。不考虑其他因素。甲公司有关会计处理如下:

借:银行存款 1 272

累计摊销 1 800

无形资产减值准备 300

贷: 无形资产 3 000

应交税费——应交增值税(销项税额)

72

资产处置损益 300

### 二、无形资产的出租

让渡无形资产使用权而取得的租金收入,借记"银行存款"等科目,贷记"其他业务收入"等科目;摊销出租无形资产的成本并发生与转让有关的各种费用支出时,借记"其他业务成本"科目,贷记"累计摊销"科目。

## 🗔 板书

(1) 取得租金收入时

借:银行存款等

贷: 其他业务收入

(2) 摊销出租无形资产的成本时,

借: 其他业务成本

贷:累计摊销

### 三、无形资产的报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益,不再符合无形资产的定义,应将其报废并予以转销, 其账面价值计入当期损益(营业外支出)。转销时,应按已计提的累计摊销,借记"累计摊销"科目;按其 账面余额,贷记"无形资产"科目;按其差额,借记"营业外支出"科目。已计提减值准备的,还应同时 结转减值准备。

## 国 板书

借:营业外支出(账面价值)

累计摊销

无形资产减值准备

贷: 无形资产



## ■ 本章小结

第一节 无形资产的 确认和初始计量

- 一、无形资产的定义与特征
- 二、无形资产的确认条件
- 三、无形资产的初始计量

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

- 一、研究阶段和开发阶段的划分
- 二、开发阶段有关支出资本化的条件
- 三、内部开发的无形资产的计量
- 四、内部研究开发支出的会计处理

第三节 无形资产的 后续计量

- 一、无形资产后续计量的原则
- 二、使用寿命有限的无形资产
- 三、使用寿命不确定的无形资产

第四节 无形资产的 处置

- 一、无形资产的出售
- 二、无形资产的出租
- 三、无形资产的报废

