

第六节 无形资产和长期待摊费用

一、无形资产

(一) 无形资产的概念和特征

1. 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。

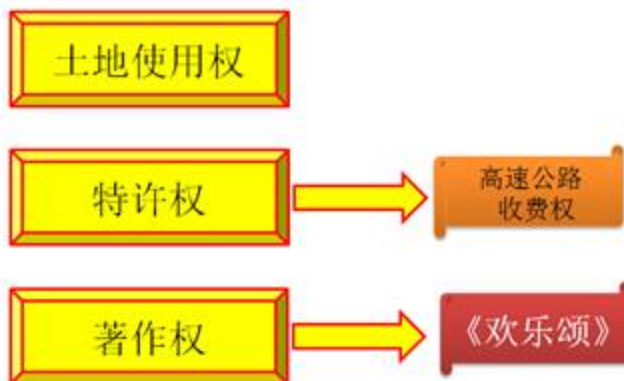
2. 无形资产的特征

- (1) 不具有实物形态；
- (2) 具有可辨认性；
- (3) 属于非货币性长期资产。

(二) 无形资产的内容

无形资产主要包括：专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权和土地使用权等。





【例题·判断题】企业自行设计并注册使用的商标权属于无形资产。（ ）

【答案】×

【解析】企业自行设计并注册的商标必须满足资产的确认条件，即是否能够为企业带来经济利益的流入。如果不能带来经济利益的流入则不能认定为无形资产。

（三）无形资产的核算

1. 无形资产的取得：无形资产应按取得成本进行初始计量。

（1）外购的无形资产，其成本包括购买价款、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。

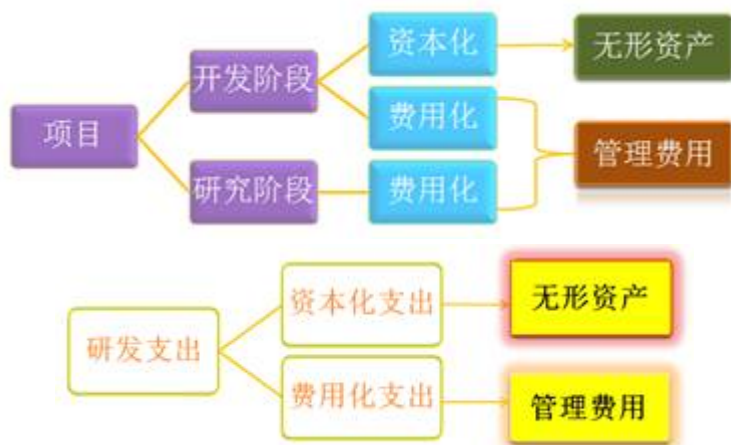
【提示】下列各项不包括在无形资产的初始成本中：

①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无形资产达到预定用途以后发生的费用。

（2）企业自行研究开发的无形资产，其成本包括自满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途所发生的可直接归属于该无形资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的必要支出总和。

企业内部研究开发项目所发生的支出应区分研究阶段支出和开发阶段支出。研究阶段支出计入当期管理费用；开发阶段支出符合资本化条件的，应当确认为无形资产；不符合资本化条件的，应当计入当期管理费用。



【提示】

（1）如果无法可靠区分研究阶段和开发阶段的支出，应当将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；

（2）取得增值税专用发票注明的增值税计入“应交税费——应交增值税（进项税额）”；

（3）“研发支出——资本化支出”余额列示在资产负债表中的“开发支出”项目。

【举例】甲公司自行研究开发一项技术，截至 2017 年 12 月 31 日，发生研发支出合计 2 000 000 元，经测试该项研发活动完成了研究阶段，从 2018 年 1 月 1 日开始进入开发阶段。2018 年发生开发支出 300 000 元，假定符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定的开发支出资本化条件。取得增值税专用发票注明的增值税为 51 000 元。2018 年 6 月 30 日，该项研发活动结束，最终开发出一项非专利技术。甲公司应编制如下会计分录：

【答案】

（1）2017 年发生的研发支出：

借：研发支出——费用化支出 2 000 000
贷：银行存款等 2 000 000

（2）2017 年 12 月 31 日，发生的研发支出全部属于研究阶段的支出：

借：管理费用 2 000 000

贷：研发支出——费用化支出	2 000 000
(3) 2018年，发生开发支出并满足资本化确认条件：	
借：研发支出——资本化支出	300 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	51 000
贷：银行存款等	351 000
(4) 2018年 6月 30日，该技术研发完成并形成无形资产：	
借：无形资产	300 000
贷：研发支出——资本化支出	300 000

【例题·单选题】2016年 1月 1日，某企业开始自行研究开发一套软件，研究阶段发生支出 30万元，开发阶段发生支出 125万元，开发阶段的支出均满足资本化条件。4月 15日，该软件开发成功并依法申请了专利，支付相关手续费 1万元。不考虑其他因素，该项无形资产的入账价值为（ ）万元。（2017年）

- A. 126
- B. 155
- C. 125
- D. 156

【答案】A

【解析】研究阶段支付应费用化，不构成无形资产入账成本，无形资产的入账价值 =125+1=126（万元）。

【例题·多选题】某企业为改进技术自行研究开发一项无形资产。研究阶段发生支出 50万元，开发阶段发生符合资本化条件的支出 120万元，不符合资本化条件的支出 80万元，研发结束形成无形资产。不考虑其他因素，下列各项中，关于上述研发支出的会计处理结果正确的有（ ）。（2016年）

- A. 计入管理费用的金额为 130万元
- B. 无形资产的入账价值为 120万元
- C. 计入制造费用的金额为 80万元
- D. 无形资产的入账价值为 170万元

【答案】AB

【解析】研究阶段发生的支出 50万元及开发阶段不符合资本化条件的支出 80万元应计入管理费用核算，选项 A正确，选项 C错误；开发阶段符合资本化条件的支出 120万元计入无形资产成本，选项 B正确，选项 D错误。

【例题·单选题】2013年 3月 1日，某企业开始自行研发一项非专利技术，2014年 1月 1日研发成功并达到预定用途。该非专利技术研究阶段累计支出为 300万元（均不符合资本化条件），开发阶段的累计支出为 800万元（其中不符合资本化条件的支出为 200万元），不考虑其他因素，企业该非专利技术的入账价值为（ ）万元。（2015年）

- A. 800
- B. 900
- C. 1 100
- D. 600

【答案】D

【解析】企业自行研发无形资产，研究阶段发生的支出计入管理费用，开发阶段的支出符合资本化条件的，计入无形资产成本，选项 D正确。

【例题·判断题】企业无法可靠区分研究阶段和开发阶段支出的，应将其所发生的研发支出全部资本化计入无形资产成本。（ ）

【答案】×

【解析】研发支出如果无法可靠区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，那么发生的支出应该全部费用化处理，计入当期损益，不应计入无形资产成本。

2. 无形资产的摊销

(1) 无形资产的摊销范围

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。使用寿命有限的无形资产应进行摊销。使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

(2) 无形资产的应摊销金额、摊销期和摊销方法

使用寿命有限的无形资产，通常其残值视为零，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。

无形资产的应摊销金额是指无形资产的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累计金额。

对于使用寿命有限的无形资产应当自可供使用（即其达到预定用途）**当月起开始摊销，处置当月不再摊销。**

无形资产摊销方法包括年限平均法（即直线法）、生产总量法等。企业选择的无形资产的摊销方法，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，应当采用直线法摊销。

(3) 无形资产摊销的会计处理

借：制造费用 (用于产品生产)

管理费用 (管理用无形资产)

其他业务成本 (出租的无形资产)

贷：累计摊销

【例题·单选题】下列各项中，关于企业无形资产表述不正确的是（ ）。(2014年)

- A. 使用寿命不确定的无形资产不应摊销
- B. 研究阶段和开发阶段的支出应全部计入无形资产成本
- C. 无形资产应当按照成本进行初始计量
- D. 出租无形资产的摊销额应计入其他业务成本

【答案】 B

【解析】企业的无形资产应该按照成本进行初始计量，选项 C 正确；对于自行研究开发的无形资产应该区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，只有开发阶段符合资本化条件的支出才能计入无形资产的成本，选项 B 错误；对于使用寿命不确定的无形资产不应摊销，选项 A 正确；出租无形资产的摊销额应该计入其他业务成本，选项 D 正确。

【例题·单选题】下列各项中，关于无形资产摊销表述不正确的是（ ）。(2012年)

- A. 使用寿命不确定的无形资产不应摊销
- B. 出租无形资产的摊销额应计入管理费用
- C. 使用寿命有限的无形资产处置当月不再摊销
- D. 无形资产的摊销方法主要有直线法和生产总量法

【答案】 B

【解析】出租无形资产的摊销额记入“其他业务成本”科目，选项 B 不正确。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2009年1月5日以2700万元购入一项专利权，另支付相关税费120万元。为推广由该专利权生产的产品，甲公司发生广告宣传费60万元。该专利权预计使用5年，预计净残值为零，采用直线法摊销。假设不考虑其他因素，2009年12月31日该专利权的账面价值为（ ）万元。

- A. 2160
- B. 2256
- C. 2304
- D. 2700

【答案】 B

【解析】为推广由该专利权生产的产品，甲公司发生广告宣传费应计入当期损益。2009年12月31日该专利权的账面价值=2700+120-(2700+120)/5=2256(万元)。

【例题·判断题】企业使用寿命确定的无形资产应自可供使用(即其达到预定用途)下月起开始摊销，处置当月照常摊销。() (2015年)

【答案】 ×

【解析】对于使用寿命确定的无形资产应当自可供使用(即其达到预定用途)当月起开始摊销，处置当月不再摊销。

【例题·判断题】使用寿命有限的无形资产应自取得的次月起摊销。() (2014年)

【答案】 ×

【解析】使用寿命有限的无形资产应该自无形资产取得的当月开始进行摊销，处置当月不再进行摊销。

【例题·判断题】使用寿命有限的无形资产应当自达到预定用途的下月起开始摊销。() (2012年)

【答案】 ×

【解析】使用寿命有限的无形资产应当自达到预定用途的当月起开始摊销。

3. 无形资产的处置

企业处置无形资产，应将所得价款(不包括增值税)扣除该项无形资产账面价值以及相关税费(不包括增值税)后的差额，计入当期损益(营业外收入或营业外支出)。

基本账务处理：

借：银行存款(含税)

累计摊销

无形资产减值准备

贷：无形资产

应交税费——应交增值税(销项税额)

贷方：营业外收入——非流动资产处置利得

借方：营业外支出——非流动资产处置损失

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，2018年1月将其购买的一项专利权转让给乙公司，该专利权的成本为600 000元，已摊销220 000元，实际取得的转让价款为530 000元（含增值税30 000元），款项已存入银行。甲公司应作如下会计处理：

【答案】

借：银行存款	530 000
累计摊销	220 000
贷：无形资产	600 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	30 000
营业外收入——非流动资产处置利得	120 000

【例题·单选题】某企业转让一项专利权，与此有关的资料如下：该专利权的账面余额500万元，已摊销200万元，计提资产减值准备50万元，取得转让价款280万元，假设不考虑相关税费及其他因素，该企业应确认的转让无形资产净收益为（ ）万元。

- A. -2
- B. 16
- C. 30
- D. 8

【答案】 C

【解析】该企业应确认的转让无形资产净收益 = 280 - (500 - 200 - 50) = 30（万元）。

4. 无形资产的减值

（1）无形资产减值金额的确定

无形资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该无形资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计入当期损益，同时计提相应的减值准备。

（2）无形资产减值的会计处理

借：资产减值损失

 贷：无形资产减值准备

【提示】无形资产减值损失一经确认，以后会计期间不得转回。

【例题·多选题】下列各项中，企业计提的资产减值准备在以后期间不得转回的有（ ）。（2017年）

- A. 投资性房地产减值准备
- B. 无形资产减值准备
- C. 长期股权投资减值准备
- D. 存货跌价准备

【答案】 ABC

【解析】存货跌价准备在以后期间满足条件的可以转回。

【例题·单选题】下列各项中，关于无形资产会计处理表述正确的是（ ）。（2016年）

- A. 已确认的无形资产减值损失在以后会计期间可以转回
- B. 使用寿命不确定的无形资产按月进行摊销
- C. 处置无形资产的净损益计入营业利润
- D. 出租无形资产的摊销额计入其他业务成本

【答案】 D

【解析】无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，选项A错误；使用寿命不确定的无形资产不应摊销，选项B错误；处置无形资产的净损益计入营业外收支，不影响营业利润，选项C错误；出租无形资产的摊销额计入其他业务成本，选项D正确。

【例题·单选题】下列各项资产中，已计提减值准备后其价值又得以恢复，可以在原计提减值准备金额内予以转回的是（ ）。（2014年）

- A. 长期股权投资
- B. 无形资产
- C. 持有至到期投资
- D. 采用成本模式计量的投资性房地产

【答案】 C

【解析】长期股权投资（选项A）、固定资产、无形资产（选项B）、采用成本模式计量的投资性房地产（选项D）的减值准备一经计提，以后会计期间不得转回；应收账款、存货、持有至到期投资（选项C）、可供出售金融资产计提减值准备后价值又得以恢复时，可以在计提减值准备金额内予以转回的。

【例题·多选题】下列各项资产减值准备中，一经确认在相应资产持有期间内均不得转回的有（ ）。

- A. 坏账准备
- B. 固定资产减值准备
- C. 存货跌价准备

D. 投资性房地产减值准备

【答案】 BD

【解析】 应收款项、存货、持有至到期投资、可供出售金融资产等资产计提的减值准备在持有期间可以转回。

二、长期待摊费用

长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

企业应通过“长期待摊费用”科目，核算长期待摊费用的发生、摊销和结存等情况。

【提示】 发生长期待摊费用时取得可以在当期抵扣的增值税进项税额，计入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目中。

摊销长期待摊费用时，应当记入“管理费用”、“销售费用”等科目。

【提示】 如果长期待摊的费用项目不能使以后会计期间受益的，应当将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益。

【举例】 2017年 4月 1日，甲公司对其以经营租赁方式新租入的办公楼进行装修，发生以下有关支出：领用生产用材料 500 000元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为 85 000元；辅助生产车间为该装修工程提供的劳务支出为 180 000元；有关人员工资等职工薪酬 520 000元。2017年 11月 30日，该办公楼装修完工，达到预定可使用状态并交付使用，按租赁期 10年开始进行摊销。假定不考虑其他因素，甲公司应该编制如下会计分录：

【答案】

（1）装修领用原材料时：

借：长期待摊费用	500 000
贷：原材料	500 000
借：应交税费——待抵扣进项税额	34 000
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	34 000

（2）辅助车间为装修工程提供劳务时：

借：长期待摊费用	180 000
贷：生产成本——辅助生产成本	180 000

（3）确认工程人员职工薪酬时：

借：长期待摊费用	520 000
贷：应付职工薪酬	520 000

（4）2017年 12月摊销装修支出时：

借：管理费用	10 000
贷：长期待摊费用	10 000

【例题·单选题】下列各项中，应计入长期待摊费用的是（ ）。（2013年）

- A. 生产车间固定资产日常修理
- B. 生产车间固定资产更新改造支出
- C. 经营租赁方式租入固定资产改良支出
- D. 融资租赁方式租入固定资产改良支出

【答案】 C

【解析】 生产车间固定资产日常修理费用计入管理费用；车间固定资产、融资租赁方式租入固定资产的更新改造支出计入固定资产成本。

【例题·判断题】企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应直接计入当期损益。（ ）

【答案】 ×

【解析】 经营租入的固定资产的改良支出应该计入长期待摊费用，以后分期摊销计入相应的成本和费用。