

## 第四章 无形资产

## 一、无形资产的初始计量

## (一) 外购无形资产

外购无形资产成本包括**购买价款、相关税费**（不包括可以抵扣的增值税）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，其他支出包括使无形资产**达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用**等。

无形资产成本不包括：

- (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**达到预定用途后所发生的支出**，不构成无形资产的成本。

## (二) 分期付款购买无形资产

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。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照有关规定应予资本化的以外，应当在信用期间内**采用实际利率法进行摊销，计入当期损益**。

业务	会计处理
购入	<b>借：无形资产【现值】</b> <b>未确认融资费用【差额】</b> <b>贷：长期应付款【每期支付的金额×期数】</b>
摊销融资费用、支付价款	借：财务费用【（长期应付款期初余额－未确认融资费用期初余额）×实际利率】 贷：未确认融资费用 借：长期应付款【每期支付的金额】 贷：银行存款

## (三) 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。但是，如果**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**。

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，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。

## (四) 内部研究开发费用的核算

1. 企业自行研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段

对于企业自行研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段分别进行核算，**研究阶段的支出应当在发生时全部计入当期损益；开发阶段的支出满足资本化条件时计入无形资产的成本。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**。

2. 内部研发形成的无形资产的计量

包括开发该无形资产时耗费的**材料、劳务成本、注册费**、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、计提专用设备折旧**，以及按照借款费用的处理原则**可以资本化的利息支出**。

3. 内部研发无形资产的会计处理

事项	会计分录
企业自行研发无形资产发生的研发支出	<b>借：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】 ——资本化支出【满足资本化条件】</b> 贷：原材料、银行存款、应付职工薪酬等
<b>期（月）末</b> ，应将“研发支出”科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目	<b>借：管理费用</b> 贷：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】
研究开发项目达到预定用途形成无形资产	<b>借：无形资产</b> <b>贷：研发支出——资本化支出【满足资本化条件】</b>

## 二、无形资产的后续计量

### （一）无形资产使用寿命的确定

#### 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**不应超过**合同性权利或其他法定权利的期限，但如果企业使用资产的预期期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按照企业预期使用的期限确定其使用寿命。

#### 2. 没有明确的合同或法律规定的无形资产

企业应当综合各方面情况，如聘请相关专家进行论证或与同行业的情况进行比较以及参考企业的历史经验等，以确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限，如果经过这些努力确实**无法合理确定**无形资产为企业带来经济利益的期限，再将其**作为使用寿命不确定的无形资产**。

### （二）对使用寿命有限的无形资产的摊销方法

#### 1. 应摊销的金额

应摊销金额是指无形资产的成本**扣除残值后**的金额，如果无形资产计提了减值准备，还应**扣除已计提的无形资产减值准备累计金额**。无形资产的残值一般为零，但下列情况除外：

（1）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）存在活跃的市场，通过市场可以得到无形资产使用寿命结束时的残值信息，并且从目前情况看，在无形资产使用寿命结束时，该市场很可能存在，可以预计无形资产的残值。

#### 2. 摊销期和摊销方法

（1）无形资产的摊销期**自其可供使用时（即其达到预定用途）开始至终止确认时止**。

（2）摊销方法包括直线法、产量法等。对某项无形资产摊销所使用的方法应依据从资产中获取的预期未来经济利益的预期消耗方式来选择，并一致地运用于不同会计期间，例如，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；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。

（3）**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出售费用后的净额孰低进行计量。

#### 3. 无形资产摊销的会计处理

当期计提无形资产摊销额，借记**“管理费用”“制造费用”“销售费用”“其他业务成本”“研发支出”**等科目，贷记**“累计摊销”**科目。

#### 4. 无形资产的复核

事项	内容
使用寿命及摊销方法复核	企业 <b>至少应当于每年年度终了</b> ，对无形资产的使用寿命及 <b>摊销方法进行复核</b> ，如果有证据表明无形资产的使用寿命及摊销方法 <b>不同于以前的估计</b> ，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 <b>会计估计变更</b> 进

	<b>行处理。</b>
残值复核	残值确定以后，在持有无形资产的期间内， <b>至少应于每年年末进行复核</b> ，预计其残值与原估计金额不同的，应 <b>按照会计估计变更进行处理</b> 。如果无形资产的残值 <b>重新估计以后高于其账面价值</b> 的，则无形资产 <b>不再摊销</b> ，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。
使用寿命不确定的变更为使用寿命是有限的	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 <b>会计估计变更</b> ，应当估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则进行处理。

### （三）无形资产减值测试

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**，如果期末重新复核后仍为不确定的，应当在**每个会计期末继续进行减值测试**，需要计提减值准备的，相应计提无形资产的减值准备，按无形资产的可收回金额低于其账面价值的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

## 三、无形资产的处置

### （一）无形资产出售

企业出售无形资产时，应将所取得的价款与该无形资产账面价值及相关税费的差额作为资产处置利得或损失，**计入当期损益（资产处置损益）**。

### （二）无形资产报废

如果无形资产预期不能为企业带来经济利益，例如，该无形资产已被其他新技术所替代，则应将其报废并予以转销，**其账面价值转作当期损益**。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。