**第四章　无形资产**

**一**

**无形资产的确认和初始计量**

**二**

**内部研究开发支出的确认和计量**

**三**

**无形资产的后续计量**

**四**

**无形资产的处置**

**【本章考情分析】**

**本章内容为中级实务的基础知识，内容比较简单，考试中一般不会单独出题，但会作为已知条件与其他章节合并出题。**

幻灯片3

**第一节　无形资产的确认和初始计量**

无形资产的确认条件

**2**

无形资产的初始计量

**3**

无形资产概述

**1**

一、无形资产的特征和内容

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。通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

无形资产具有以下特征：

1.由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源；

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，不应确认为无形资产

2.无形资产不具有实物形态；

构成相关硬件不可缺少组成部分（如计算机软件），应作为固定资产核算；

3.无形资产具有可辨认性；

作为无形资产核算的资产必须是能够区别于其他资产可单独辨认的；满足下列条件之一的，应当认定为其具有可辨认性。

①能够从企业中分立或划分出来，并能单独用于出售或转让，而不需要同时处置在同一获利活动中的其他资产，表明无形资产可辨认；

②源自合同权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权益和义务中转移或分离；

商誉通常是与企业整体价值联系在一起，无法与企业自身相分离而存在，不具有可辨认性。

4.无形资产属于非货币性资产

非货币性资产是指除企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产以外的其他资产。

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，同时满足下列条件时，才能予以确认：

1.与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；

2.该无形资产的成本能够可靠地计量。

三、无形资产的初始计量

无形资产应当按照实际成本进行初始计量，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，作为无形资产成本。

（一）外购无形资产成本

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（如使无形资产达到预定用途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）。

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、无形资产已达到预订用途后发生的费用不属于外购无形资产成本。

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，作为未确认融资费用，在付款期间内采用实际利率法进行摊销，摊销金额除满足借款费用资本化条件应计入无形资产成外，均应在信用期间确认为财务费用，计入当期损益。

【提示】购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，处理方式与无形资产相同。

19.1.1

P

100

20.12.31

F

100×（1+10%）2

19.12.31

F

100×（1+10%）

【例题￭计算题】甲公司2019年至2020年与F专利技术有关的资料如下：

资料一：2019年1月1日，甲公司与乙公司签订F专利技术转让协议，协议约定，该专利技术的转让价款为2000万元（不考虑增值税）。甲公司于协议签订日支付400万元，其余款项自当年末起分4次每年末支付400万元。当日，甲、乙公司办妥相关手续，甲公司以银行存款支付400万元，立即将该专利技术用于产品生产，预计使用10年，预计净残值为零，采用直线法摊销。甲公司计算确定的该长期应付款项的实际年利率为6%，年金现值系数（P/A，6%，4）为3.47。

资料二：2020年1月1日，甲公司因经营方向转变，将F专利技术转让给丙公司，转让价款1500万元（不考虑增值税）收讫存入银行。同日，甲、丙公司办妥相关手续。假定不考虑其他因素。

要求：（1）计算甲公司取得F专利技术的入账价值，并编制甲公司2019年1月1日取得F专利技术的相关会计分录。

（2）计算2019年专利技术的摊销额，并编制相关会计分录。

（3）分别计算甲公司2019年未确认融资费用的摊销金额及2019年12月31日长期应付款的摊余成本。

（4）编制甲公司2020年1月1日转让F专利技术的相关会计分录。

19.1.1

19.12.31

21.12.31

22.12.31

400

400

400

400

20.12.31

400

购买价款的现值=400+400×（P/A，6%，4）=1788

对甲公司而言，相当于购买价值1788的无形资产，先付了400，向乙公司借了1388，总还款1600，承担利息212；

无形资产成本（分期付款现值）=400+400×（P/A,6%,4）=1788

未确认融资费用（利息）=2000-1788=212

第一年应还的利息=1388×6%=83.28；

第二年本金=1388+83.28-400=1071.28

第二年应还的利息=1071.28×6%=64.28

第三年本金=1071.28+64.28-400=735.56

第三年应还的利息=735.56×6%=44.13

第四年的本金=735.56+44.13-400=379.69

第四年的利息=400-379.69=20.31

【答案】（1）计算甲公司取得F专利技术的入账价值，并编制甲公司2019年1月1日取得F专利技术的相关会计分录。

借：无形资产　400

　　贷：银行存款　400

借：无形资产　1388

　　未确认融资费用　212

　　贷：长期应付款　1600

（2）计算2019年专利技术的摊销额，并编制相关会计分录。

2019年专利技术的摊销额=1788/10=178.8（万元）。

借：制造费用　178.8

　　贷：累计摊销　178.8

（3）分别计算甲公司2019年未确认融资费用的摊销金额及2019年12月31日长期应付款的摊余成本。

2019年未确认融资费用的摊销金额（利息）=1388×6%=83.28；

2019年12月31日长期应付款的摊余成本（本金）=1388+83.28-400=1071.28。

（4）编制甲公司2020年1月1日转让F专利技术的相关会计分录。

借：银行存款　1500

　　累计摊销　178.8

　　资产处置损益　109.2

　　贷：无形资产　1788

【例题￭计算题】甲公司于2019年初购入一台生产用设备，总价款为1000万元，分三次付款，2019年末支付400万元，2020年末支付300万元，2021年末支付300万元。不考虑增值税。假定资本市场利率为10%，（P/F，10%，1）=0.9091，（P/F，10%，2）=0.8264，（P/F，10%，3）=0.7513，无其他相关税

19.1.1

21.12.31

300

20.12.31

300

19.12.31

400

①购入时该设备的入账成本=

400×0.9091+300×0.8264+300×0.7513=836.95；

借：固定资产　836.95

　　未确认融资费用　163.05

　　贷：长期应付款　1000

②每年利息计算

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 日期 | 年初本金① | 当年利息  ②=①×10% | 当年还款③ | 年末本金  ④=①+②-③ |
| 2019年 | 836.95 | 83.7 | 400 | 520.65 |
| 2020年 | 520.65 | 52.07 | 300 | 272.72 |
| 2021年 | 272.72 | 27.28（③-①） | 300 | 0 |

②2019年末支付设备款、分摊利息费用；

借：长期应付款　400

　　贷：银行存款　400

借：财务费用　83.7

　　贷：未确认融资费用　83.7

每月设备折旧略

③2020年末支付设备款、分摊利息费用；

借：长期应付款　300

　　贷：银行存款　300

借：财务费用　52.07

　　贷：未确认融资费用　52.07

每月设备折旧略

④2021年末支付设备款、分摊利息费用；

借：长期应付款　300

　　贷：银行存款　300

借：财务费用　27.28

　　贷：未确认融资费用　27.28

每月设备折旧略

（二）投资者投入方式

投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，如果合同或协议约定价值不公允时，应按无形资产的公允价值入账。

（三）土地使用权的处理

企业取得的土地使用权，按实际支付的价款加上相关税费认定土地使用权的成本。但属于投资性房地产的土地使用权，应按投资性房地产进行会计处理。

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

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成本，应作为无形资产核算；但下列情形除外：

1.房地产开发企业取得的土地使用权用于开发对外出售的房屋建筑物，相应的土地使用权应并入房屋建筑物的成本（开发产品）；

2.企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权和建筑物的价值的，应当对实际支付的价款按照合理的方法（如公允价值相对比例）进行分配，无法合理分配的，应全部作为固定资产。

【例题￭计算题】甲公司从事土地开发与建设业务，2018年7月1日，甲公司取得股东作为出资投入的一宗土地使用权及地上建筑物；取得时，土地使用权的公允价值为10000万元，地上建筑物的公允价值为6000万元，甲公司将上述土地使用权和地上建筑物用于管理部门办公，预计使用50年，假定不考虑相关税费，编制甲公司取得土地使用权和地上建筑物的会计分录；

借：无形资产—土地使用权　10000

　　固定资产—建筑物　6000

　　贷：股本　16000

【例题￭单选题】房地产开发企业已用于在建商品房的土地使用权，在资产负债表中应列示的项目为（）。

A.存货

B.固定资产

C.无形资产

D.投资性房地产

【答案】A

【解析】房地产开发企业已用于在建商品房的土地使用权是该企业的存货。

|  |  |
| --- | --- |
| 性质 | 分类 |
| 已出租的和持有准备增值后转让的土地使用权； | 投资性房地产 |
| 房地产开发企业用于建造对外出售房屋建筑物的土地使用权 | 存货 |
| 企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权和地上建筑物价值 | ①可以合理分配的，分开核算；  ②无法合理分配的，全部作为固定资产核算 |
| 其他土地使用权 | 无形资产 |
| 单独估价入账的土地（很少） | 固定资产 |

【例题￭多选题】北方公司为从事房地产开发的上市公司，发生如下业务：（1）2017年1月1日，外购位于甲地块上的一栋写字楼，作为自用办公楼，甲地块的土地使用权能够单独计量；（2）2017年3月1日，购入乙地块和丙地块，分别用于开发对外出售的住宅楼和写字楼，至2018年12月31日，该住宅楼和写字楼尚未开发完成；（3）2018年1月1日，购入丁地块，作为办公区的绿化用地，至2018年12月31日，丁地块的绿化已经完成。假定不考虑其他因素，下列各项中，北方公司2018年12月31日不应单独确认为无形资产（土地使用权）的有（）。

A.甲地块的土地使用权

B.乙地块的土地使用权

C.丙地块的土地使用权

D.丁地块的土地使用权

【答案】BC

【解析】乙和丙属于房地产开发企业的存货，应该计入所建造的房屋建筑物成本。

**第二节　内部研究开发支出的确认计量**

研究与开发阶段的确认

**2**

内部开发无形资产的计量

**3**

研究和开发阶段的区分

**1**

内部研究开发费用的会计处理

**3**

一、研究与开发阶段的区分

研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段。企业应当根据自身实际情况以及相关信息加以判断。

（一）研究阶段

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识等进行的有计划的调查。研究阶段基本上是探索性的，是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，在这一阶段一般不会形成阶段性成果。

（二）开发阶段

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。相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，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。

二、研究与开发阶段支出的确认

（一）研究阶段支出

研究阶段支出，应当全部费用化，计入管理费用。

（二）开发阶段的支出，同时满足下列条件时，计入无形资产成本，否则应计入当期损益（管理费用）。

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，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场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；

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。

【提示】

①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，无法合理分配的，应予以费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

②研发支出的借方余额在资产负债表中是列入开发支出项目的。

（三）无法区分研究阶段和开发阶段的支出

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；

研发支出

开发阶段

研究阶段

费用化支出

不满足资本化条件

满足资本化条件

资本化支出

管理费用

无形资产

无法区分

【例题￭多选题】下列关于企业内部研发支出会计处理的表述中，正确的有（）。

A.开发阶段的支出，满足资本化条件的，应予以资本化

B.无法合理分配的多项开发活动所发生的共同支出，应全部予以费用化

C.无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应全部予以费用化

D.研究阶段的支出，应全部予以费用化

【答案】ABCD

三、内部开发无形资产的计量

内部开发活动发生的无形资产成本，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构成。

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资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出不再进行调整。

四、内部研究开发费用的会计处理

1.发生研发费用时：

借：研发支出—费用化支出

　　　　　　—资本化支出

　　应交税费—应交增值税（进项税额）

　　贷：银行存款

　　　　原材料

　　　　应付职工薪酬等

2.期末，将研究费用结转至当期管理费用：

借：管理费用

　　贷：研发支出—费用化支出

3.将符合资本化条件的开发费用在无形资产达到预定用途时转入无形资产成本：

借：无形资产

　　贷：研发支出—资本化支出

【例题￭单选题】甲公司2019年1月10日开始自行研究开发无形资产，12月31日达到预定用途。其中，研究阶段发生职工薪酬30万元、计提专用设备折旧40万元；进入开发阶段后，相关支出符合资本化条件前发生的职工薪酬30万元、计提专用设备折旧30万元，符合资本化条件后发生职工薪酬100万元、计提专用设备折旧200万元。假定不考虑其他因素，甲公司2019年对上述研发支出进行的下列会计处理中，正确的是（）。

A.确认管理费用70万元，确认无形资产360万元

B.确认管理费用30万元，确认无形资产400万元

C.确认管理费用130万元，确认无形资产300万元

D.确认管理费用100万元，确认无形资产330万元

【答案】C

【解析】根据相关的规定，只有在开发阶段符合资本化条件后的支出才能计入无形资产入账价值，此题中开发阶段符合资本化条件的支出金额=100+200=300（万元），确认为无形资产；其他支出全部计入当期损益，所以计入管理费用的金额=（30+40）+（30+30）=130（万元）。

【例题￭计算题】2019年1月1日，甲公司的董事会批准研发某项新型技术，该公司董事会认为，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持，并且一旦研发成功将降低该公司的生产成本。2020年1月31日，该项新型技术研发成功并已达到预定用途。研发过程中所发生的直接相关的必要支出情况如下：

（1）2019年度发生材料费用900万元，人工费用450万元，计提专用设备折旧75元，以银行存款支付其他费用300万元，总计1725万元，其中，符合资本化条件的支出为750万元。

（2）2020年1月31日前发生材料费用80万元，人工费用50万元，计提专用设备折旧5万元，其他费用2万元，总计137万元，均符合资本化条件。

（1）2019年度发生研发支出

借：研发支出—XX技术—费用化支出　975

　　　　　　　　　　—资本化支出　750

　　贷：原材料　900

　　　　应付职工薪酬　450

　　　　累计折旧　75

　　　　银行存款　300

（2）2019年12月31日，将不符合资本化条件的研发支出转入当期管理费用

借：管理费用—研究费用　975

　　贷：研发支出—XX技术—费用化支出　975

幻灯片52

（3）2020年1月份发生研发支出

借：研发支出—XX技术—资本化支出　137

　　贷：原材料　80

　　　　应付职工薪酬　50

　　　　累计折旧　5

　　　　银行存款　2

（4）2020年1月31日，该项新型技术已经达到预定用途

借：无形资产—XX技术　887

　　贷：研发支出—XX技术—资本化支出　887

**第三节　无形资产的后续计量**

使用寿命有限的无形资产摊销

**2**

使用寿命不确定的无形资产减值测试

**3**

无形资产使用寿命的确定

**1**

一、无形资产使用寿命的确定

（一）估计无形资产使用寿命应考虑的因素

1.运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；

2.技术、工艺等方面的现实状况及对未来发展趋势的估计；

3.以该资产生产的产品或提供的服务的市场需求情况；

4.现在或潜在的竞争者预期将采取的行动；

5.为维持该资产产生未来经济利益的能力预期的维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；

6.对该资产的控制预期，以及对该资产使用的法律或类似限制，如特许使用期间、租赁期等；

7.与企业持有的其他资产使用寿命的关联性。

【例题￭多选题】企业在估计无形资产使用寿命时应考虑的因素有（）。

A.无形资产相关技术的未来发展情况

B.使用无形资产生产的产品的寿命周期

C.使用无形资产生产的产品市场需求情况

D.现在或潜在的竞争者预期将采取的研发战略

【答案】ABCD

（二）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规定的期限；

2.如果无形资产的预计使用期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按预计使用期限确认其使用寿命；

3.如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时延续，而且此延续不需付出重大成本时，续约期应作为使用寿命的一部分；

4.没有明确的合同或法定期限的，应合理推定无形资产为企业带来经济利益的期限。当合理推定无法实现时，应界定为使用寿命不确定的无形资产，不摊销。

（三）无形资产使用寿命的复核

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，应当改变摊销期限，并按会计估计变更进行处理。

对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，视为会计估计变更，按使用寿命有限的无形资产的有关规定处理。

二、使用寿命有限的无形资产摊销

（一）应摊销金额

无形资产的应摊销金额，是指其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。

无形资产的残值一般为零，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还可能存在。

残值确定以后，在持有无形资产的期间内，至少应于每年年末进行复核。

（二）摊销期和摊销方法

1.企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用（即其达到预定用途）时起，至不再作为无形资产确认时止（同固定资产相反）。

2.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消耗方式，并一致地运用于不同会计期间。无法可靠确定其预期消耗方式的，应当采用直线法摊销。

3.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，但是，下列极其有限的情况除外：

（1）企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款(如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额)的，当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时，取得的收入可以成为摊销的合理基础，如企业获得勘探开采黄金的特许权，且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。

（2）有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

【提示】企业采用车流量法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。

（三）使用寿命有限的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（管理费用、其他业务成本等）。但若某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产的成本。

借：制造费用（用于特定产品的生产）

　　管理费用（自用的一般无形资产）

　　其他业务成本（出租的无形资产）

　　贷：累计摊销

【例题￭计算题】2019年1月1日，甲公司从外单位购得一项新专利技术用于产品生产，支付价款7500万元，款项已支付。该项专利技术法律保护期间为15年，公司预计运用该专利生产的产品在未来10年内会为公司带来经济利益。假定这项无形资产的净残值均为零，并按年采用直线法摊销。

幻灯片65

甲公司的账务处理如下：

（1）取得无形资产时

借：无形资产—专利权　7500

　　贷：银行存款　7500

（2）按年摊销时

借：制造费用—专利权摊销　750

　　贷：累计摊销　750

2021年1月1日，就上述专利技术，第三方向甲公司承诺在3年内以其最初取得公允价值的60%购买该专利技术，从公司管理层目前的持有计划来看，准备在3年内将其出售给第三方。为此，甲公司应当在2021年变更该项专利技术的估计使用寿命为3年，变更净残值为4500万元（7500×60%），并按会计估计变更进行处理。

2021年该项无形资产的摊销金额为500万元[（7500-750×2-4500）÷3]。

甲公司2021年对该项专利技术按年摊销的账务处理：

借：制造费用—专利权摊销　500

　　贷：累计摊销　500

三、使用寿命不确定的无形资产减值测试

根据可获得的情况判断，存在确凿证据表明无法合理估计其使用寿命的无形资产，应作为使用寿命不确定的无形资产。按照准则规定，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，但应当至少在每一会计期末进行减值测试。如果测试表明其发生减值，应计提减值准备。

借：资产减值损失

　　贷：无形资产减值准备

【提示】无形资产减值准备一经计提，在其持有期间不得转回。

【例题￭计算题】2018年1月1日，甲公司自行研发的某项非专利技术已经达到预定可使用状态，累计研究支出为80万元，累计开发支出为250万元（其中符合资本化条件的支出为200万元）。有关调查表明，根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断，该非专利技术将在不确定的期间内为企业带来经济利益。

由此，该非专利技术可视为使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要进行摊销。

2019年年底，甲公司对该项非专利技术按照资产减值的原则进行减值测试，经测试表明其已发生减值。2019年年底，该非专利技术的可收回金额为180万元。

甲公司的账务处理为：

（1）2018年1月1日，非专利技术达到预定用途

借：无形资产—非专利技术　200

　　贷：研发支出—资本化支出　200

（2）2019年12月31日，非专利技术发生减值

借：资产减值损失—非专利技术　20

贷：无形资产减值准备—非专利技术　20

【例题￭单选题】2019年2月1日甲公司以2800万元购入一项专门用于生产H设备的专利技术。该专利技术按产量进行摊销，预计净残值为零，预计该专利技术可用于生产500台H设备。甲公司2019年共生产90台H设备。2019年12月31日。经减值测试，该专利技术的可收回金额为2100万元。不考虑增值税等相关税费及其他因素。甲公司2019年12月31日应该确认的资产减值损失金额为（）万元。

A.700

B.0

C.196

D.504

【答案】C

【解析】2019年12月31日，计提减值准备前该专利技术的账面价值=2800-2800/500×90=2296（万元），应确认的资产减值损失金额=2296-2100=196（万元。

【例题￭单选题】2017年1月1日，甲企业外购M无形资产，实际支付的价款为100万元，假定未发生其他税费。该无形资产使用寿命为5年，采用直线法计提摊销。2018年12月31日，由于与M无形资产相关的经济因素发生不利变化，致使M无形资产发生价值减值，甲企业估计其可收回金额为18万元。2020年12月31日，甲企业发现，导致M无形资产在2018年发生减值损失的不利经济因素已全部消失，且此时估计M无形资产的可收回金额为22万元，则此无形资产在2020年末的账面价值为（）万元。

A.20　　B.10

C.6　　D.22

17.1.1

17.12.31

18.12.31

19.12.31

20.12.31

21.12.31

20

20

6

6

20

原值100

摊销期5年

年摊销额=20

减值不可转回

账面价值=6

账面价值=100-40=60

可收回金额=18

剩余摊销期3年

年摊销额6

【答案】C

**第四节　无形资产的处置**

无形资产出售

**2**

无形资产报废

**3**

无形资产出租

**1**

一、无形资产出租

无形资产使用权出租属于企业日常经营行为，应确认营业收入，其摊销金额确认营业成本。

借：银行存款等

　　贷：其他业务收入

　　　　应交税费—应交增值税（销项税额）

借：其他业务成本

　　贷：累计摊销

二、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及相关税费的差额计入当期损益（资产处置损益）。

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（或借方）

三、无形资产报废

无形资产预期不能为企业带来未来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销，计入当期损益（营业外支出）。

借：营业外支出

　　累计摊销

　　无形资产减值准备

　　贷：无形资产

【例题￭计算题】2019年1月1日，甲公司将某商标权出租给乙公司使用，租期为4年，按乙公司以销售该商标销售产品所获得的收入的10%收取租金，在出租期间内甲公司不再使用该商标权；该商标权系甲公司2016年1月1日购入的，初始入账价值为180万元，预计使用年限为15年，采用直线法摊销。净残值为0，2019年乙公司以该商标销售产品获得收入150万元；假定甲公司为一般纳税人，适用的增值税税率为6%，且不考虑增值税以外的其他相关税费。

【答案】

（1）2019年取得租金

借：银行存款　15.9

　　贷：其他业务收入—出租商标权　15（150×10%）

　　　　应交税费—应交增值税（销项税额）0.9

（2）2019年对该商标权进行摊销

借：其他业务成本—商标权摊销　12（180/15）

　　贷：累计摊销　12

【例题￭计算题】甲企业为增值税一般纳税人，出售一项商标权，不含税价款为120万元，应交纳的增值税为7.2万元，（适用增值税税率为6%，不考虑其他税费），该商标权成本为300万元，出售时已摊销金额为180万元，已计提的减值准备为30万元。

【答案】

借：银行存款　127.2

　　累计摊销　180

　　无形资产减值准备—商标权　30

　　贷：无形资产—商标权　300

　　　　应交税费—应交增值税（销项税额）7.2

　　　　资产处置损益　30

【例题￭计算题】甲企业原拥有一项非专利技术，采用直线法进行摊销，预计使用期限为10年。现该项非专利技术已被内部研发成功的新技术所替代，并且根据市场调查，用该非专利技术生产的产品已没有市场，预期不能再为企业带来任何经济利益，故应当予以转销。转销时，该项非专利技术的成本为900万元，已摊销6年，累计计提减值准备240万元，该项非专利技术的残值为0。假定不考虑其他相关因素。

【答案】

借：累计摊销　540（900÷10×6）

　　无形资产减值准备—非专利技术　240

　　营业外支出—处置非流动资产损失　120

贷：无形资产—非专利技术　900

【例题￭单选题】甲公司2017年9月12日，以银行存款440万元购入一项专利权，另支付相关税费为10万元，该无形资产的预计使用年限为10年，假定无残值。2020年12月31日该无形资产的可收回金额为205万元，原预计使用年限不变。2021年12月31日该无形资产的可收回金额为68万元，原预计使用年限不变。2022年6月16日，将该无形资产对外出售，取得价款150万元并收存银行。则甲公司出售此无形资产的利得为（）万元。

A.81

B.87

C.63

D.79.5

【答案】B

①2017年9月购入此无形资产时的入账成本＝440+10＝450（万元）；

②2017年无形资产摊销额＝450/10×4/12=15（万元）；

③2018、2019、2020年每年无形资产的摊销额＝450/10＝45（万元）；

④2020年末无形资产净值＝450-15-45-45-45＝300（万元）；

⑤2020年末的可收回金额为205万元，则甲公司应提取减值准备95万元；后期按205计提摊销。

⑥2021年无形资产的摊销额＝205/（6×12+8）×12＝30.75（万元）；

⑦2021年末无形资产的账面价值＝205-30.75＝174.25（万元）；

⑧2021年末无形资产的可收回金额为68万元，应继续提取减值准备106.25万元；

⑨2022年6月出售时该无形资产的账面价值＝68-68/（5×12+8）×5＝63（万元）；

⑩甲公司出售该无形资产的收益额＝150-63＝87（万元）。

假设不考虑增值税，出售时会计分录如下

借：银行存款　150

　　累计摊销　185.75（15+45+45+45+30.75+5）

　　无形资产减值准备　201.25（95+106.25）

　　贷：无形资产　450

　　　　资产处置损益　87

**本章小结**

**1.掌握无形资产的确认条件**

**2.掌握无形资产初始计量的核算**

**3.掌握研究与开发支出的确认**

**4.掌握无形资产使用寿命的确定**

**5.掌握使用寿命有限的无形资产摊销**

**6.熟悉无形资产处置的核算**