



第4章 无形资产

考情分析

本章虽然难度不大,但从历年考试情况来看,考试题型涉及客观题和主观题,可能单独考查,也可能与所得税费用以及会计差错更正等内容结合以主观题的形式出现。本章常见考点是无形资产入账价值的确定、内部研发无形资产的会计处理、无形资产摊销及处置等。

目录

- (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与计量
- (三) 无形资产的后续计量
- (四) 无形资产的处置

无形资产的确认和初始计量

一、无形资产的定义和特征

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。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:

- (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。

[提示] 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,不应将其确认为无形资产。

- (二) 无形资产不具有实物形态。

[提示] 计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能运行时,则说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分,该软件应作为固定资产处理;如果计算机软件不是构成相关硬件不可缺少的组成部分,则该软件应作为无形资产核算。

- (三) 无形资产具有可辨认性。

[提示] 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,不属于无形资产。

- (四) 无形资产属于非货币性资产。

[提示] 无形资产在持有过程中为企业带来未来经济利益的情况不确定,不属于以固定或可确定的金额收取的资产,属于非货币性资产。

二、无形资产的确定条件

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。会计实务中,要确定无形资产所



创造的经济利益是否很可能流入企业，需要实施职业判断。

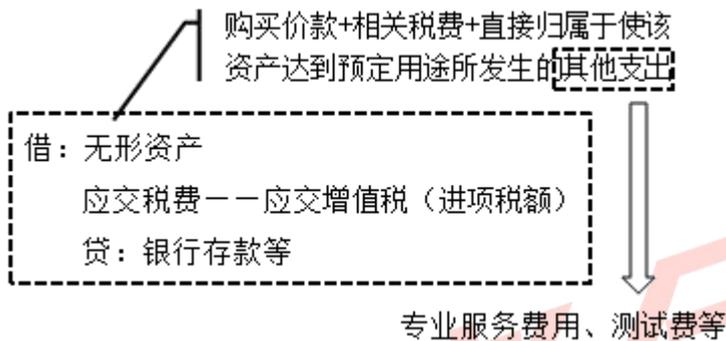
(二) 该无形资产的成本能够可靠地计量。企业内部产生的品牌等的支出，由于不能与整个业务开发成本区分开来，成本无法可靠计量，不应确认为无形资产。

村

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) 外购无形资产的成本



[提示] 无形资产的成本不包括：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无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

【例题·单选题】2×18年12月20日，甲公司以银行存款200万元外购一项专利技术用于W产品生产，另支付相关税费1万元，达到预定用途前的专业服务费用2万元，宣传W产品广告费4万元。不考虑增值税及其他因素，2×18年12月20日，该专利技术的入账价值为()万元。

- A. 201
- B. 203
- C. 207
- D. 200

【答案】B

【解析】广告费不属于该专利技术达到预定用途前的必要支出，因此该专利技术的入账价值=200+1+2=203(万元)。

(二) 具有融资性质分期付款购买无形资产

1. 企业以分期付款购买无形资产且具有融资性质的，应按如下思路处理：

(1) 无形资产的初始成本以购买价款的现值(或现销价格)为基础确定。

(2) 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(财务费用)。

2. 账务处理

(1) 购入时：

借：无形资产(本金)
 未确认融资费用(利息)



贷：长期应付款（本利和）

(2) 分期付款并摊销融资费用时：

① 分摊的未确认融资费用=长期应付款期初摊余成本×实际利率=(长期应付款期初余额-未确认融资费用期初余额)×实际利率=[(长期应付款-已付款)-(未确认融资费用-已确认融资费用)]×实际利率；

② 摊销未确认融资费用时，符合资本化条件的，计入研发支出——资本化支出，将来转入无形资产的成本。

会计分录如下：

借：财务费用等

 贷：未确认融资费用

借：长期应付款

 贷：银行存款

【例题·计算题】2015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，甲公司于协议签订日支付400万元，其余款项自当年起连续4年每年年末支付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，采用直线法按年摊销。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。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2015年1月1日取得F专利技术的相关会计分录。

F专利技术的入账价值=400+400×3.47=1788（万元），相关分录如下：

借：无形资产	1 788
未确认融资费用	212
贷：长期应付款	1 600
银行存款	400

(2) 计算甲公司2015年对F专利技术应摊销的金额，并编制相关会计分录。

甲公司2015年应计提的累计摊销=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2015年未确认融资费用的摊销额和2015年12月31日长期应付款的摊余成本。

2015年未确认融资费用分摊的金额=(1600-212)×6%=83.28（万元）

2015年12月31日长期应付款的摊余成本=(1600-400)-(212-83.28)=1071.28（万元）

(三) 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。



(四) 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·多选题】下列有关企业取得土地使用权的会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 用于建造厂房的土地使用权的账面价值应计入所建厂房的建造成本
- B. 外购土地使用权及建筑物支付的价款难以在建筑物与土地使用权之间进行分配的，应当全部作为固定资产
- C. 企业改变土地使用权的用途，将其作为用于出租或增值目的时，应将其转为投资性房地产
- D. 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的成本

【答案】BCD

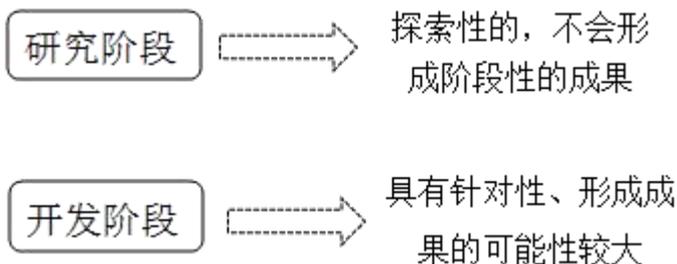
【解析】用于建造厂房的土地使用权的账面价值应作为无形资产进行核算。

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

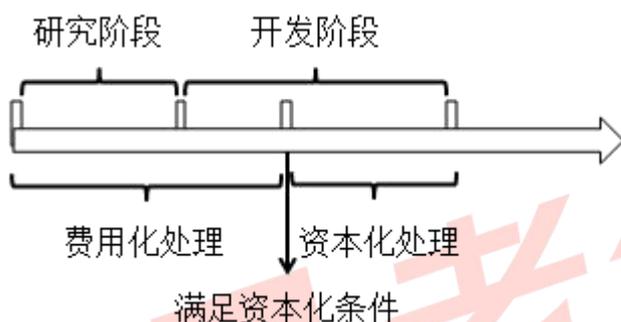
内部研究开发支出的确认和计量★★★



一、研究阶段和开发阶段的区分



二、研究和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) 开发阶段支出

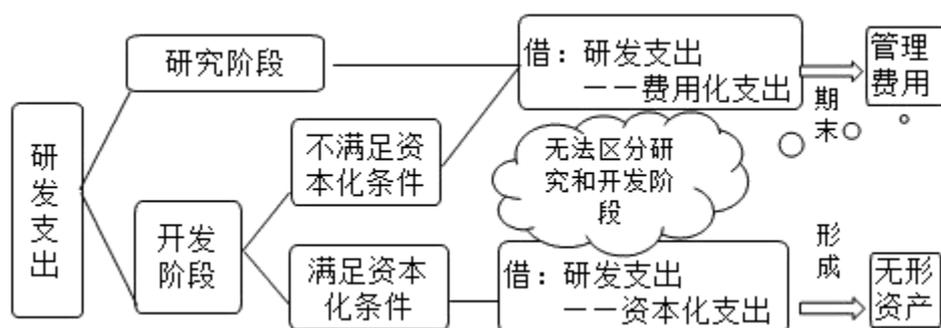
开发阶段的支出同时满足下列条件的才能资本化，计入无形资产成本。

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. 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



无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时费用化，计入当期损益(管理费用)。

三、内部开发无形资产的计量

内部研发形成的无形资产的成本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等。

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】2×16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。2×17年1月31日，该项新型技术研发成功并已经达到预定用途。研发过程中所发生的直接相关的必要支出情况如下：

(1) 2×16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75万元，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) 2×17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。

本例中，甲公司经董事会批准研发某项新型技术，并认为完成该项新型技术无论从技术上，还是财务等方面都能够得到可靠的资源支持，一旦研发成功将降低公司的生产成本，并且有确凿证据予以支持，因此，符合条件的开发费用可以资本化。

其次，甲公司在开发该项新型技术时，累计发生了1862万元的研究与开发支出，其中符合资本化条件的开发支出为887万元，其符合“归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量”的条件。

甲公司的账务处理为：

(1) 2×16年度发生研发支出。

借：研发支出——××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) 2×16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——研发费用	975
贷：研发支出——××技术——费用化支出	975

(3) 2×17年1月份发生研发支出。

借：研发支出——××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) 2×17年1月31日，该项新型技术已经达到预定用途

借：无形资产——××技术	887
贷：研发支出——××支出——资本化支出	887

【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

【解析】选项B，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，应按照合理的标准在各项开发活动之间进行分配；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。

【例题·单选题】甲公司自行研发一项新技术，累计发生研究开发支出800万元，其中符合资本化条件的支出为500万元。研发成功后向国家专利局提出专利权申请并获得批准，实际发生注册登记费8万元；为使用该项新技术发生的有关人员培训费为6万元。不考虑其他因



素，甲公司该项无形资产的入账价值为（ ）万元。

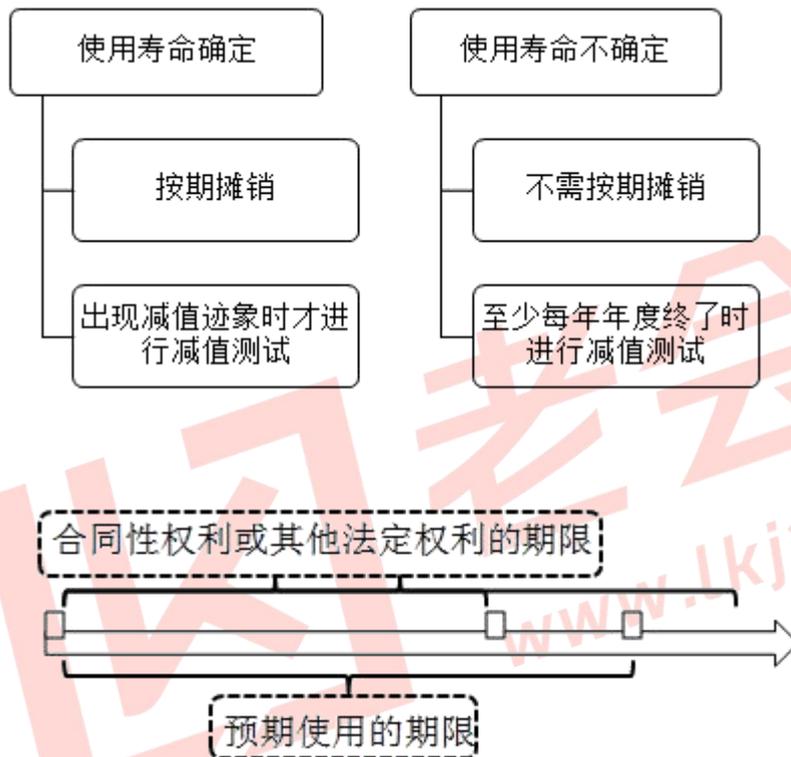
- A. 508 B. 514 C. 808 D. 814

【答案】A

【解析】该项无形资产的入账价值=500+8=508（万元）。

无形资产的后续计量★★

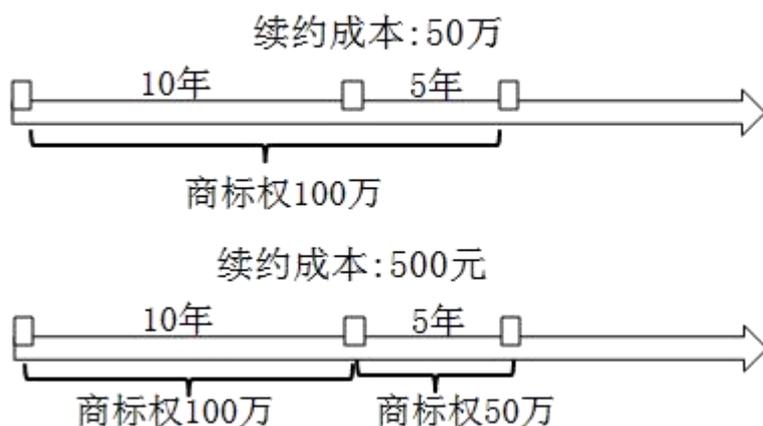
一、无形资产使用寿命的确定



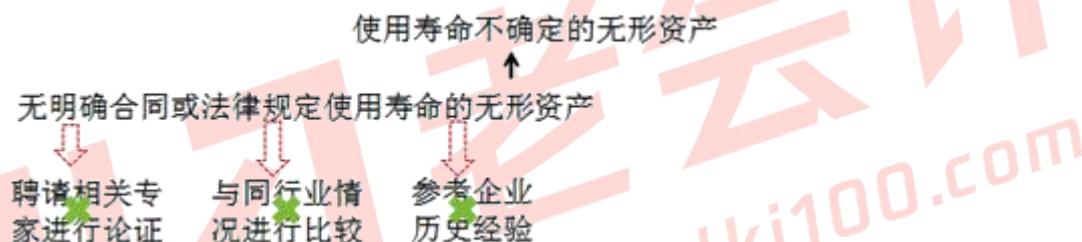
源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产，其预期使用的期限短于合同性权利或其他法定权利的期限的，按照较短者作为无形资产的使用寿命。

【举例】企业以支付土地出让金方式取得一块土地 50 年的使用权，如果企业准备持续持有，在 50 年期间内没有计划出售，该项土地使用权预期为企业带来未来经济利益的期间为 50 年。

【举例】企业取得的某项实用新型专利权，法律规定的保护期限为 10 年，企业预计运用该项实用新型专利权所生产的产品在未来 6 年内会为企业带来经济利益，则该项专利权预计使用寿命为 6 年。



【解释】一项商标权，取得时的成本为100万元，使用期限为10年，续约期为5年。区分以下情况：如果续约成本为500元，即企业续约不需要付出重大成本，则续约期5年包括在使用寿命的估计中；如果续约成本为50万元，即企业续约付出成本是重大的，则续约期5年不包括在使用寿命的估计中，从本质上来看是企业获得了一项新的无形资产。



【解释】没有明确的合同或法律规定使用寿命的无形资产，在聘请相关专家进行论证、与同行业的情况进行比较以及参考企业的历史经验后，仍确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的，才能将其作为使用寿命不确定的无形资产。

【举例】企业通过公开拍卖取得一项出租车运营许可，按照所在地规定，以现有出租运营许可为限，不再授予新的运营许可，而且在旧的出租车报废以后，其运营许可可用于新的出租车。企业估计在有限的未来，其将持续经营出租车行业。

对于该运营许可，其为企业带来未来经济利益的期限从目前情况看无法可靠估计，应视为使用寿命不确定的无形资产。

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。如果有证据表明无形资产的使用寿命与以前估计不同的，应当改变其摊销期限，并按照会计估计变更进行处理。

二、使用寿命有限的无形资产摊销

(一) 应摊销金额



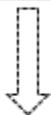
摊销范围	时间范围	当月增加，当月计提； 当月减少，当月不提
	空间范围	不摊销的情况： 使用寿命不确定的无形资产 持有待售的无形资产

应摊销的金额=成本-预计净残值-已计提减值准备



一般为零，除非：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。

应摊销的金额=成本-预计净残值-已计提减值准备



与经济利益的预期消耗方式相关的摊销方法：直线法，产量法等。无法确定的，采用直线法

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。

借：制造费用等
贷：累计摊销

（二）摊销期和摊销方法

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。



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与以前估计不同的，应当改变其摊销年限和摊销方法，并按照会计估计变更进行会计处理。

【例题】2×16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。

本例中，甲公司外购的专利技术的预计使用期限（10年）短于法律保护期间（15年），则应当按照企业预期使用期限确定其使用寿命，同时这也就表明该项专利技术是使用寿命有限的无形资产，且该项无形资产用于产品生产，因此，应当将其摊销金额计入相关产品的成本。

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

2×18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2×18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。

2×18年该项无形资产的摊销金额为500万元 $[(7500-750\times 2-4500)\div 3]$ 。

甲公司2×18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

【例题·多选题】下列关于使用寿命有限的无形资产摊销的表述中，正确的有（ ）。

- A. 自达到预定用途的下月起开始摊销
- B. 至少应于每年年末对使用寿命进行复核
- C. 有特定产量限制的经营特许权，应采用产量法进行摊销
- D. 无法可靠确定与其有关的经济利益预期消耗方式的，应采用直线法进行摊销

【答案】BCD

【解析】无形资产当月达到预定可使用状态，当月开始摊销。所以选项A不正确。



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 2016 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】2016 年末，无形资产的账面价值 = 2800 - 2800/500 × 90 = 2296 (万元)；
应计提的减值损失金额 = 2296 - 2100 = 196 (万元)。

无形资产的处置★★★

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、无形资产的出售

借：银行存款等

 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）

借或贷：资产处置损益

【例题】甲企业为增值税一般纳税人，出售一项商标权，所得的不含税价款为 120 万元，根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）应缴纳的增值税为 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。

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

三、无形资产的报废

- (一) 无形资产已被其他新技术所替代，不能为企业带来经济利益；
- (二) 无形资产不再受到法律保护，不能为企业带来经济利益。



借：营业外支出 5
 累计摊销 85
 无形资产减值准备 10
 贷：无形资产 100

【例题】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，累计计提减值准备为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。甲企业的账务处理为：

借：累计摊销 540
 无形资产减值准备 240
 营业外支出 120
 贷：无形资产 900

总结

知识点	考点
无形资产的初始计量	外购无形资产的成本，土地使用权的处理
内部研究开发支出的确认与计量	账务处理
无形资产的摊销与减值	使用寿命的确定，摊销范围，核算
无形资产的处置	出售，报废的核算，处置净损益的计算



请关注公众号、听更多免费直播