

中级会计实务

第四章 无形资产

本章思维导图



本章考情

本章在历年考试中，客观题和主观题均有考查，考点包括分期付款购买无形资产、内部研发无形资产、无形资产的摊销、无形资产减值计算等；同时作为基础知识也可与所得税等内容结合，以跨章节形式考核。总体来说，每年考试中本章内容所占的分值不大。

第一节 无形资产的确认和初始计量

一、无形资产的概述

（一）无形资产的特征

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。

企业拥有或者控制并预期能为其带来未来经济利益

【思考】**技术知识**、客户关系、人力资源是无形资产吗？

若其受到版权、贸易协议约束(如果允许)等法定权利或雇员保密法定职责的保护，那么说明该企业控制了相关利益。

一、无形资产的概述

(一) 无形资产的特征

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。

与客户关系相区别

企业拥有或者控制并预期能为其带来未来经济利益

【思考】技术知识、客户关系、人力资源是无形资产吗？

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。

一、无形资产的概述

(一) 无形资产的特征

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。

看不见摸不着

【思考】计算机软件是无形资产吗？

与固定资产相区别



一、无形资产的概述

(一) 无形资产的特征

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。

与商誉相区别

【提示1】可辨认性是指该资产能够脱离企业单独存在

比如专利权，A企业可以用，B企业买过来也可以用，这说明此资产可以脱离企业而存在，可以单独用于交易，此即可辨认性。

【提示2】商誉是不可单独辨认的资产

在天时、地利、人和等要素的共同作用下，企业能够创造超额收益，此能力即为商誉。

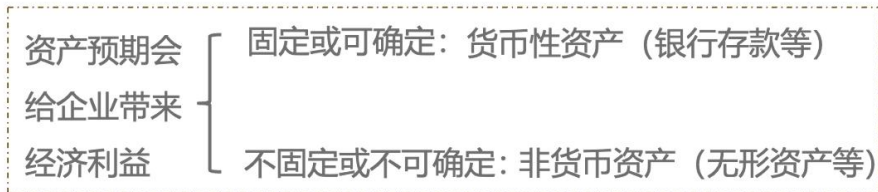
一、无形资产的概述

(一) 无形资产的特征

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。

与银行存款相区别



(二) 无形资产的内容

专利权	自用或出租：无形资产
非专利技术	
商标权	
著作权	自用：无形资产 出租或增值后转让：投资性房地产 房企建造对外出售商品房：开发产品
特许权	
土地使用权	

【提示】土地使用权的处理

1. 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计提折旧。





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（例如，公允价值相对比例）在土地使用权与地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在土地使用权与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会计处理。

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

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、刊头、客户名单和实质上类似项目的支出，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。

【判断题】企业将土地使用权用于自行开发建造自用厂房的，该土地使用权与厂房应分别进行摊销和提取折旧。（ ）

答案：√

解析：土地使用权通常应确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。

【单选题】下列针对无形资产核算的表述正确的是（ ）。

- A. 商誉属于无形资产
- B. 将以支付土地出让金方式取得的土地使用权单独确认为无形资产
- C. 将单独估价的土地作为无形资产核算
- D. 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货币性资产

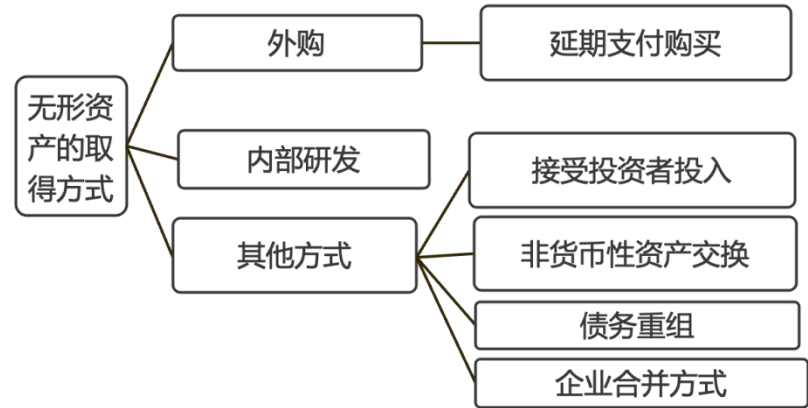
答案：B

解析：选项 A，商誉不属于无形资产；选项 C，将单独估价的土地作为固定资产核算；选项 D，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。

第一节 无形资产的确认和初始计量

三、无形资产的初始计量

无形资产通常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的成本。



（一）外购无形资产的成本

包括	达到预定用途所发生的支出 = 购买价款 + 相关税费 + 直接归属于的其他支出 不可以抵扣的增值税 专业服务费用、测试费 借：无形资产（达到预定用途所发生的支出） 应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等
不包括	引入新产品进行宣传发生的广告费、展览费、管理费用及其他间接费用；达到预定用途后发生的费用

【单选题】甲公司 2023 年 12 月以 1 900 万元的价格从产权交易中心竞价获得一项专利权，另支付相关税费 60 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用 10 万元、展览费用 5 万元。甲公司竞价取得专利权的入账价值为（ ）万元。

- A. 1 900
B. 1 960
C. 1 970
D. 1 975

答案：B

解析：无形资产的入账价值=1 900+60=1 960（万元）。

（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。

1. 取得时：

借：无形资产 （本金）

 未确认融资费用（利息）

 贷：长期应付款 （本息合计）

2. 摊销未确认融资费用=（长期应付款期初余额-未确认融资费用期初余额）× 实际利率

借：财务费用

 贷：未确认融资费用

3. 分期付款时

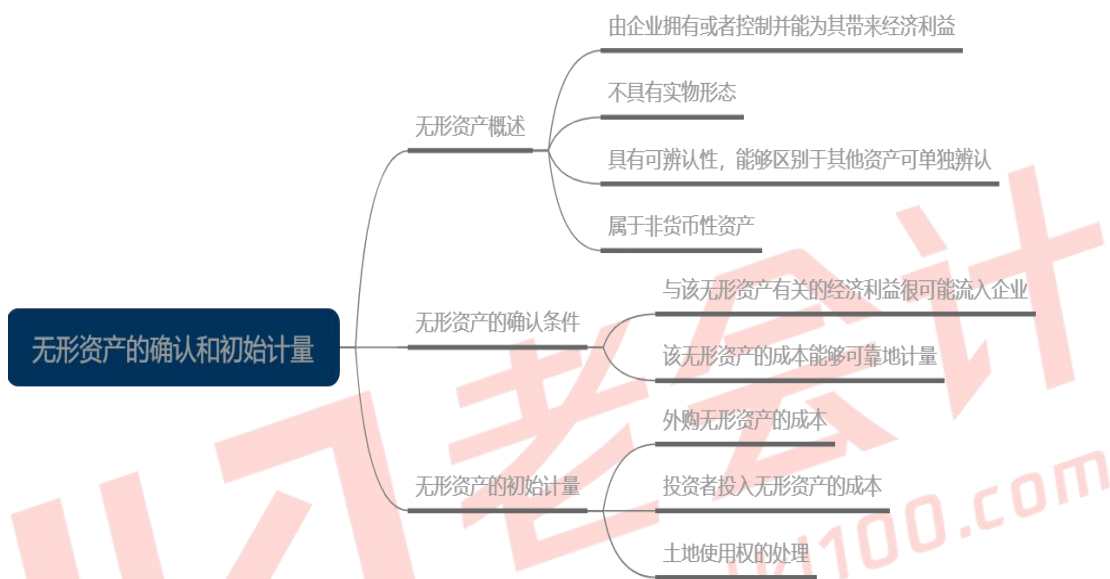
借：长期应付款

贷：银行存款

（三）投资者投入无形资产的成本

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，但合同或协议约定价值不公允的，应按无形资产的公允价值入账。

本节小结

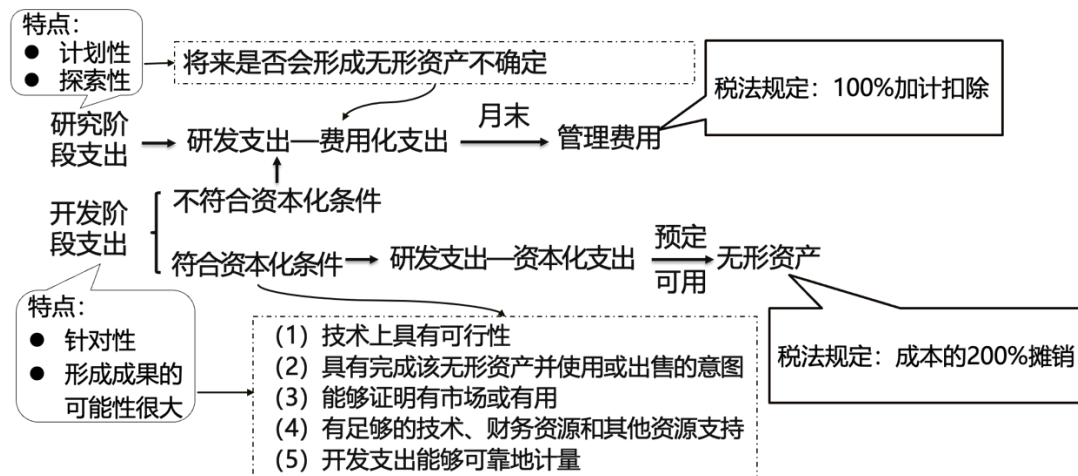


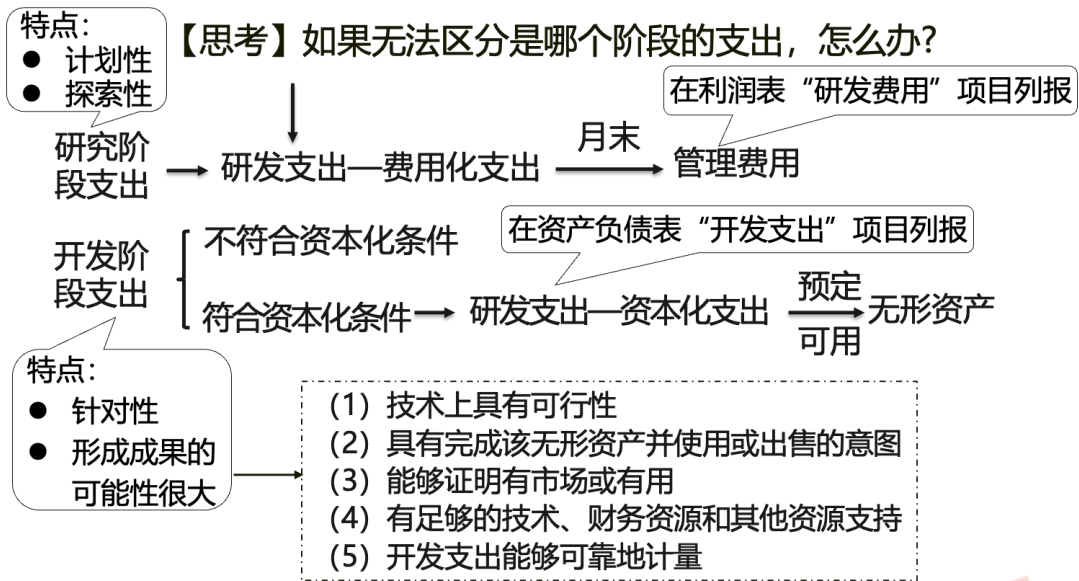
第二节 内部研究开发支出的确认和计量

一、研究与开发阶段支出的区分和确认

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（管理费用）；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。





二、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无形资产的创造、生产并使该无形资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。

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、按照借款费用的处理原则可以资本化的利息支出等
不包括	销售费用、管理费用等间接费用，无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失，为运行该无形资产发生的培训支出等

三、内部研究开发费用的会计处理

研究阶段	开发阶段
1. 发生研发支出时 借：研发支出—费用化支出 贷：原材料 银行存款 应付职工薪酬	1. 发生研发支出时 借：研发支出—费用化支出 —资本化支出 贷：原材料 银行存款 应付职工薪酬
2. 期末（月末） 借：管理费用 贷：研发支出—费用化支出	2. 期末（月末） 借：管理费用 贷：研发支出—费用化支出
3. 达到预定用途	3. 达到预定用途 借：无形资产 贷：研发支出—资本化支出

【例题 1】2023 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。2024 年 1 月 29 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）2023 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。

借：研发支出—××技术—费用化支出	975	“开发支出” 项目列报金 额为750万元
—资本化支出	750	
贷：原材料	900	
应付职工薪酬	450	
累计折旧	75	“研发费用” 项目列报金 额为975万元
银行存款	300	
借：管理费用—研究费用	975	
贷：研发支出—××技术—费用化支出	975	

(2) 2024年1月29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。

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

2024年1月29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—××技术—资本化支出	887

【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：无形资产入账价值=500+8=508（万元），人员培训费不构成无形资产的开发成本。

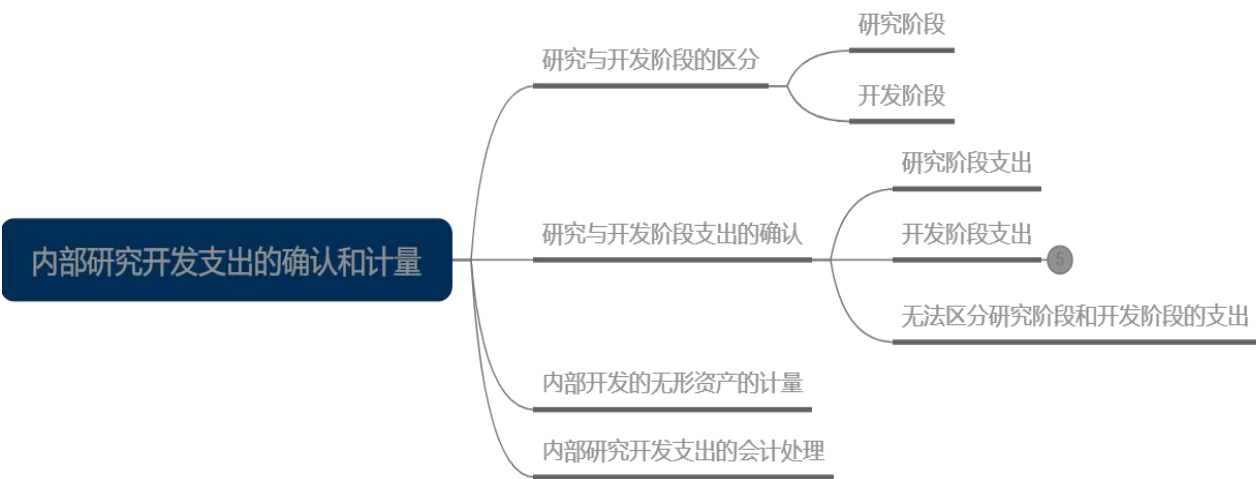
值得说明的是，内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和。

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。

【多选题】下列各项满足资本化条件后的企业内部的研究支出，应予以资本化会计处理的有（ ）。

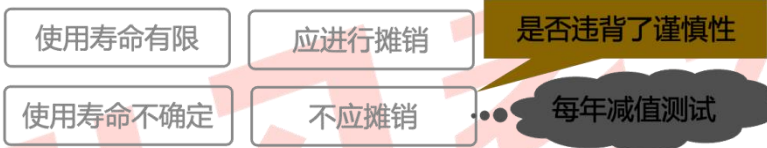
- A. 开发过程中研发人员支出
B. 开发过程中正常耗用的材料
C. 开发过程中所用专利权的摊销
D. 开发过程中固定资产的折旧

答案：ABCD



第三节 无形资产的后续计量

【处理原则】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，应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法对应摊销金额进行摊销；对于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，但应当至少在每个会计期末按照《企业会计准则第8号—资产减值》的有关规定进行减值测试。



一、无形资产使用寿命的确定

情形	使用寿命
源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产	使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限，若企业使用资产的预期的期限短于该期限，按照企业预期使用的期限确定其使用寿命
没有明确的合同或法律规定使用寿命的无形资产	企业应当综合各方面因素判断该无形资产的使用寿命。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企业的历史经验等
经过上述努力仍无法合理确定使用寿命的无形资产	将其作为使用寿命不确定的无形资产

有规定：	仍需估计，不超规定
无规定：	只能估计，努力推定
推定不了：	使用寿命不确定

【提示1】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。

【例题 2】假设甲企业 2023 年 1 月 1 日购买商标权，支付银行存款 100 万元，该商标权的预计使用期限为 10 年，该商标权到期可以延期使用，延期使用 5 年。

(1) 若支付 100 元，可以延期使用 5 年，摊销时金额为 100 万元/15 年；100 元计入当期损益；

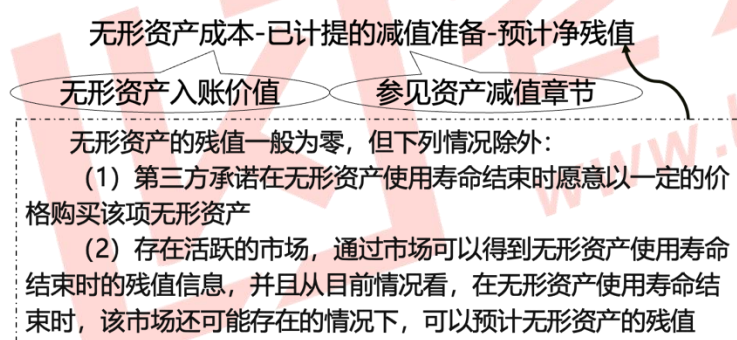
(2) 若支付 100 万元，可以延期使用 5 年，当作两项无形资产，分开摊销，一项是 100 万元/10 年，另一项是 100 万元/5 年。

【提示 2】估计无形资产使用寿命时应考虑的因素（了解）

- (1) 该资产生产的产品通常的寿命周期，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及企业预计支付有关支出的能力；
- (6) 对该资产的控制期限，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等。

二、使用寿命有限的无形资产摊销

(一) 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**应摊销金额**进行摊销。



(二) 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。

【提示】一般情况下，即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。

2. 摊销方法包括直线法、产量法等。

企业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消耗方式作出决定。

第三节 无形资产的后继计量

(三) 无形资产摊销的会计处理

借：其他业务成本（出租的无形资产）

 管理费用（自用的无形资产）

 制造费用（专门用于生产某种产品的无形资产）

 研发支出—费用化支出/资本化支出（用于其他无形资产的研究）

 贷：累计摊销

【单选题】2023 年 1 月 1 日，甲公司某项特许使用权的原价为 960 万元，已摊销 600 万元，已计提减值准备 60 万元。预计尚可使用年限为 2 年，预计净残值为零，采用直线法按月摊销。不考虑其他因素，2023 年 1 月甲公司该项特许使用权应摊销的金额为（ ）万元。

- A. 12.5
- B. 15
- C. 37.5
- D. 40

答案：A

解析：特许使用权应摊销的金额
= (960-600-60) / 2 / 12 = 12.5 (万元)。

（四）无形资产的复核

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，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，如果有证据表明其使用寿命是有限的，则应视为会计估计变更，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。

【例题 3】甲公司系增值税一般纳税人，购买无形资产适用的增值税税率为 6%，有关资料如下：

（1）2022 年 7 月 1 日，甲公司从外单位购入一项新专利技术用于产品生产，取得增值税专用发票，价款 7 500 万元，增值税进项税额为 450 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。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产—专利权	7 500
应交税费—应交增值税（进项税额）	450
贷：银行存款	7 950

按年摊销时

借：制造费用	375
贷：累计摊销	(7 500/10/2) 375

（2）2023 年 1 月 1 日，就上述专利技术，第三方向甲公司承诺在 3 年后以其最初取得时公允价值的 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 年后将其出售给第三方。为此，甲公司应当在 2023 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 4 500 万元 (7 500×60%)，并按会计估计变更进行处理。

2023 年该项无形资产的摊销金额为 875 万元，即 (7 500-375-4 500) / 3，甲公司 2023 年对该项专利技术按年摊销的账务处理为：

借：制造费用	875
贷：累计摊销	875

【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

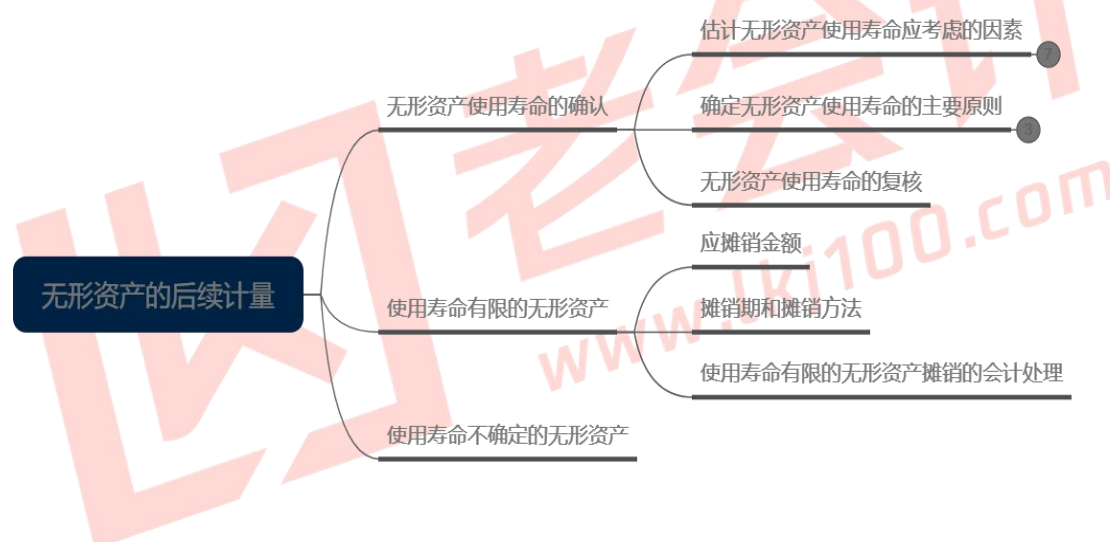
答案：BCD

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。

【总结】无形资产减值测试

使用寿命有限的无形资产	使用寿命不确定的无形资产
出现减值迹象时，进行减值测试	在持有期间内不需要进行摊销，但应当至少在每个会计期末按照《企业会计准则第 8 号—资产减值》的有关规定进行减值测试
减值测试方法：账面价值与可收回金额孰低	
减值的计提： 借：资产减值损失 贷：无形资产减值准备	
【提示】 无形资产减值一经计提持有期间不得转回	

本节小结



第四节 无形资产的处置

无形资产的处置，主要是指无形资产对外出售，对外捐赠，或者是无法为企业带来未来经济利益时，应予转销并终止确认。

一、无形资产出售

借：银行存款 **【实际收到的金额】**

 累计摊销

 无形资产减值准备

 资产处置损益 **【借方差额】**

 贷：无形资产

 应交税费—应交增值税（销项税额）

 资产处置损益 **【贷方差额】**

【了解】无形资产出租

借：银行存款

 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，则应将其报废并予转销，其账面价值转作当期损益。

借：累计摊销

无形资产减值准备

营业外支出（差额）

贷：无形资产（按其账面余额）

【判断题】无形资产预期不能为企业带来未来经济利益时，企业应将其账面价值转入当期损益。（ ）

答案：√

【多选题】下列各项关于无形资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 使用寿命不确定的无形资产，至少应于每年年末进行减值测试
- B. 无形资产计提的减值准备，在以后期间可以转回
- C. 使用寿命不确定的无形资产，不应计提摊销
- D. 使用寿命有限，摊销方法由年限平均法变更为产量法，按会计估计变更处理

答案：ACD

解析：选项 B，无形资产计提的减值准备在以后持有期间不可以转回。

本节小结

无形资产的处置

无形资产出售

无形资产报废