

注册会计师 教材精讲班 会计

第四章 无形资产

第三节 无形资产的后续计量

资产负债表日计量的原则：资产负债表日计量的金额，应当反映资产在资产负债表日时的价值。

一、摊销

（一）估计无形资产的寿命：

企业取得无形资产时应当根据各种信息和证据分析判断无形资产的使用寿命，将其划分为两类；

1. 使用寿命有限的无形资产。应当是合同性期限、法定期限与预计使用年限（经济年限）三者中的较短者。

2. 使用寿命不确定的无形资产不摊销，每年年末都要进行减值测试

3. 摊销期限，自可供使用时起，至终止确认或持有待售时止。

当月增加当月摊销，当月减少当月不再摊销（算头不算尾）。

应摊销金额=原价-预计净残值-无形资产减值准备

4. 残值的确认：

残值一般假定为零，除非有第三方承诺结束时愿意购买，或无形资产存在活跃市场的残值信息且该市场在使用寿命结束时很可能存在。

摊销方法：

（1）使用寿命有限的无形资产：

在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应摊销金额，存在多种方法。这些方法包括直线法、产量法等。

应当采用与无形资产有关经济利益的预期消耗方式相一致的方式摊销，无法确定的按直线法摊销；比如，矿山的采矿权，按照产量法来摊销，因为矿山的总储量稳定，开采的越多摊销的就越多。

（2）会计分录

借：管理费用

制造费用/在建工程/研发支出/销售费用等

贷：累计摊销

【命题视角】根据《企业会计准则解释公告第 11 号》由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响，这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，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。

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。

6. 会计估计及变更

(1) 企业至少应当每年末对使用年限、预计净残值、摊销方法进行复核，若有证据表明情况发生变化，应按会计估计变更处理。如果残值重新估计以后高于其账面价值的，则无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

(2) 如果使用寿命不确定的无形资产，年末复核时发现使用寿命可以确定了，应当转为使用寿命有限的无形资产，并开始摊销，此变更也按会计估计变更处理。

【例题 4-7】 2×20 年 1 月 1 日，A 公司从外单位购得一项非专利技术，支付价款 5 000 万元，款项已支付，估计该项非专利技术的使用寿命为 10 年，该项非专利技术用于产品生产；同时，购入一项商标权，支付价款 3 000 万元，款项已支付，估计该商标权的使用寿命为 15 年。假定这两项无形资产的净残值均为零，并按直线法摊销。

A 公司的账务处理如下：

(1) 取得无形资产时：

| | |
|---------------|------------|
| 借：无形资产——非专利技术 | 50 000 000 |
| ——商标权 | 30 000 000 |
| 贷：银行存款 | 80 000 000 |

(2) 按年摊销时：

| | |
|---------------|-----------|
| 借：制造费用——非专利技术 | 5 000 000 |
| 管理费用——商标权 | 2 000 000 |
| 贷：累计摊销 | 7 000 000 |

【例题 4-8】 承接【例题 4-7】

如果 A 公司 2×19 年 12 月 31 日根据科学技术发展的趋势判断，2×18 年购入的该项非专利技术在 4 年后将被淘汰，不能再为企业带来经济利益，决定对其再使用 4 年后不再使用，为此，A 公司应当在 2×19 年 12 月 31 日据此变更该项非专利技术的估计使用寿命，并按会计估计变更进行处理。2×19 年 12 月 31 日该项无形资产累计摊销金额为 1 000 万元（500×2），2×20 年该项无形资产的摊销金额为 1 000 万元〔（5 000-1 000）/4〕。

A 公司 2×20 年对该项非专利技术按年摊销的账务处理如下：

| | |
|---------------|------------|
| 借：制造费用——非专利技术 | 10 000 000 |
| 贷：累计摊销 | 10 000 000 |

(二) 减值

1. 执行《资产减值准则》的规定。使用寿命有限的无形资产只有在出现减值迹象之后，才进行减值测试；而使用寿命不确定的无形资产，每年年末不管有没有出现减值迹象，都要进行减值测试。无形资产减值以后不得转回。

无形资产减值准备=账面价值-可收回金额

| |
|------------|
| 借：资产减值损失 |
| 贷：无形资产减值准备 |

【例题 4-9】

2×19 年 1 月 1 日，A 公司购入一项市场领先的畅销产品的商标的成本为 6 000 万元，该商标按照法律规定还有 5 年的使用寿命，但是在保护期届满时，A 公司可每 10 年以较低的手续费申请延期，同时 A 公司有充分的证据表明其有能力申请延期。此外，有关的调查表明，根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断，该商标将在不确定的期间内为企业带来现金流量。

根据上述情况，该商标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。

2×20 年年底，A 公司对该商标按照资产减值的原则进行减值测试，经测试表明该商标已发生减值。2×20 年年底，该

商标的公允价值为 4 000 万元。

则A公司的账务处理如下：

(1) 2×19 年购入商标时：

| | |
|-------------|------------|
| 借：无形资产——商标权 | 60 000 000 |
| 贷：银行存款 | 60 000 000 |

(2) 2×20 年发生减值时：

| | |
|-------------------------|------------|
| 借：资产减值损失 | 20 000 000 |
| (60 000 000-40 000 000) | |
| 贷：无形资产减值准备——商标权 | 20 000 000 |

2. 无形资产期末按账面价值列报：账面价值=无形资产原价-累计摊销-无形资产减值准备

(三) 无形资产后续支出一般金额很小，直接费用化，计入当期损益。如，商标权续展费用，专利的年费等等。