

注册会计师 会计 精讲班

第四章 无形资产

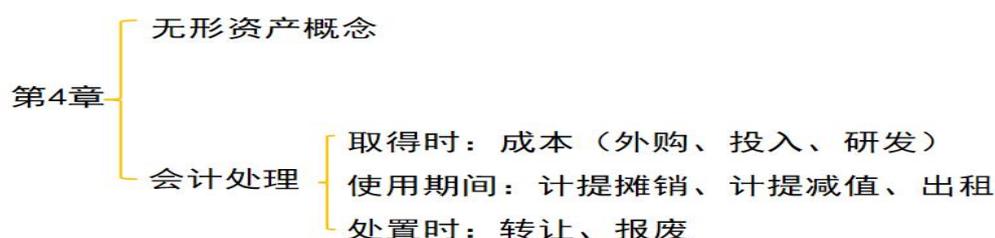
【考情分析】

本章收录的是企业会计准则第6号无形资产的相关内容，考试题型一般为客观题，分值2-4分，属于非重点考试章节。本章常与非货币性资产交换、债务重组、会计差错更正、所得税、合并报表等章节内容结合命题。

【本章内容】

企业会计准则6号——无形资产，该章明确规范的阐述了无形资产初始确认、初始计量、后续计量、终止确认的全流程会计处理，体现出会计准则中各具体准则的标准逻辑框架，非常有意义，对后续章节学习有很大帮助，需要认真对待。

2023 本章无实质变动。



第一节 无形资产的确认和初始计量

一、无形资产的确认

1. 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。

2. 无形资产特征

特征	解析
由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源	企业拥有该项无形资产的所有权，且该项无形资产能够为企业带来未来经济利益。在某些情况下并不需要企业拥有其所有权，如果企业控制了该无形资产有权获得某项无形资产产生的经济利益，同时又能约束其他人获得这些经济利益。
无形资产不具有实物形态（区别于其他资产的特征之一）	固定资产是通过实物价值的磨损和转移来为企业带来未来经济利益。无形资产很大程度上是通过自身所具有的权利、技术等优势为企业带来未来经济利益。
无形资产具有可辨认性	商誉其存在无法与企业自身区分开来，由于不具有可辨认性不构成无形资产。
无形资产属于非货币性资产	货币性资产主要有现金、银行存款、应收账款、应收票据和短期有价证券等，它们的共同特点是直接表现为固定的货币数额，或在将来收到一定货币数额的权利。 非货币性资产，是指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。 无形资产给企业带来的经济利益不能可靠的确定。

【提示 1】企业合并中取得的商誉代表了购买方为从不能单独辨认并独立确认的资产中获得预期未来经济利益而付出的代价。

这些未来经济利益可能产生于取得的可辨认资产之间的协同作用，也可能产生于购买者在企业合并中准备支付的、但不符合在财务报表上确认条件的资产。

从计量上来讲，商誉是企业合并成本大于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，代表的是企业未来现金流量大于每一单项资产产生未来现金流量的合计金额

【提示 2】

(1) 没有实物形态，表明无形资产一般是一种权利，与固定资产的区别

(2) 企业持有无形资产的目的是为了自己生产经营使用，不是为了出售，与存货的区别

【提示 3】商誉不具有可辨认性，因为商誉与企业不可分割，如果企业不存在了，商誉也就不存在了。

3. 无形资产的内容

(1) 无形资产通常包括 6 种：专利权、商标权、非专利技术、土地使用权、特许权、著作权。

(2) 无形资产不包括 5 种：商誉、客户关系、人力资源、企业内部产生的品牌、报刊名等。

4. 计算机软件的确认：某些无形资产的存在有赖于实物载体，如计算机控制的机械没有特定计算机软件就不能运行时，则说明该软件是构成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硬件不可缺少的组成部分，则该软件应作为无形资产处理。

5. 土地使用权确认

(1) 一般单独确认为无形资产

【命题视角】我国土地的所有权属于国家，企业购买的只是使用权，这种权利应当确认为无形资产

(2) 用于出租或增值时，确认为投资性房地产

(3) 自行建造厂房等建筑物时仍然单独确认为无形资产，并与建筑物分别计提折旧和摊销

(4) 房地产开发企业应将土地使用权计入开发成本，作为存货列报

(5) 外购建筑物，应按土地使用权和建筑物的公允价值进行分摊，分别确认为无形资产和固定资产，无法分摊的全部计入固定资产。

【例题 4-1·单选题】下列各项中，制造企业应确认为无形资产的是（ ）。

A. 自创的商誉

B. 企业合并产生的商誉

C. 内部研究开发项目研究阶段发生的支出

D. 以缴纳土地出让金方式取得的土地使用权

【答案】D

【解析】自创的商誉、企业合并产生的商誉，以及开发项目研究阶段发生的支出，不符合无形资产的定义，不确认为无形资产。

二、无形资产的初始计量

初始计量的原则：

资产初始计量的金额，也就是资产的成本，应当反映取得资产所付出的货币代价。

(一) 外购的无形资产

1. 成本=达到预定用途前一切必要的支出=购买价款+相关税费+其他
包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试费用等

【命题视角】分期付款购买的无形资产，与分期付款购买固定资产的会计处理相同。

不包括：

(1) 为引入新产品进行宣传发生的广告费、培训费等其他费用。

(2) 已经达到预定用途以后发生的费用（达到预定用途后发生的新产品的推广费用、员工培训费用、初始运作损失、管理费用、其他间接费用）

2. 会计分录

(1) 一次付款

借：无形资产

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

(2) 分期付款购买无形资产

无形资产成本=购买价款的现值

购买时：

借：无形资产（现值）

 未确认融资费用（倒挤）

 贷：长期应付款（实际支付）

分摊利息：

借：研发支出—资本化支出（符合资本化条件的）

 财务费用（不符合资本化条件的）

 贷：未确认融资费用（本期应摊销金额）

分期付款：

借：长期应付款

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款（分期付款额）