

## 第四章 无形资产

### 第一节 无形资产的确认和初始计量

【例题 4-2】2×16 年 1 月 8 日，甲公司从乙公司购买一项商标权，由于甲公司资金周转比较紧张，经与乙公司协议采用分期付款支付方式支付款项。合同规定，该项商标权总计 1 000 万元，每年末付款 200 万元，5 年付清。假定银行同期贷款利率为 5%。为了简化核算，假定不考虑其他有关税费（已知 5 年期 5% 利率，其年金现值系数为 4.3295）。

甲公司的账务处理如下（未确认融资费用摊销见表 1）：

无形资产现值=200×4.3295=865.9（万元）

未确认的融资费用=1 000-865.9=134.1（万元）

借：无形资产——商标权           8 659 000  
    未确认融资费用               1 341 000  
    贷：长期应付款               10 000 000

表 1 未确认的融资费用 金额单位：万元

年份	融资 余额	利率	本年利息	付款	还本付款-利息	未确认融资费用
			融资余额×利率			上年余额 -本年利息
0	865.90					134.10
1	709.20	0.05	43.30	200.00	156.70	90.80
2	544.66	0.05	35.46	200.00	164.54	55.34
3	371.89	0.05	27.23	200.00	172.77	28.11
4	190.48	0.05	18.59	200.00	181.41	9.52
5	0.00	0.05	9.52	200.00	190.48	0.00
合计			134.10	1 000.00	865.90	

各年未确认融资费用的摊销可计算如下：

第 1 年（2×16 年）未确认融资费用摊销额

=（1 000-134.1）×5%=43.30（万元）

第 2 年（2×17 年）未确认融资费用摊销额

=〔（1 000-200）-（134.1-43.30）〕×5%=35.46（万元）

第 3 年（2×18 年）未确认融资费用摊销额

=〔（1 000-200-200）-（134.1-43.30-35.46）〕×5%

=27.23（万元）

第 4 年（2×19 年）未确认融资费用摊销额

=〔（1 000-200-200-200）-（134.1-43.30-35.46-27.23）〕×5%

=18.59（万元）

第 5 年（2×20 年）未确认融资费用摊销额

=134.1-43.30-35.46-27.23-18.59=9.52（万元）

第 5 年（2×20 年）未确认融资费用摊销额=134.1-43.30-35.46-27.23-18.59=9.52（万元）

2×16 年年底付款时：

借：长期应付款               2 000 000  
    贷：银行存款               2 000 000  
借：财务费用                 433 000  
    贷：未确认融资费用       433 000

2×17年年底付款时：

借：长期应付款	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000
借：财务费用	354 600
贷：未确认融资费用	354 600

2×18年年底付款时：

借：长期应付款	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000
借：财务费用	272 300
贷：未确认融资费用	272 300

2×19年年底付款时：

借：长期应付款	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000
借：财务费用	185 900
贷：未确认融资费用	185 900

2×20年年底付款时：

借：长期应付款	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000
借：财务费用	95 200
贷：未确认融资费用	95 200

【例题 4-3·单选题】A 公司 1 月 1 日购入一项管理用无形资产，双方协议采用分期付款支付方式支付价款。合同价款为 1 600 万元，每年年末付款 400 万元，4 年付清。假定银行同期贷款年利率为 6%，另以现金支付相关税费 13.96 万元。该项无形资产购入当日即达到预定用途，预计使用寿命为 10 年，无残值，采用直线法摊销。已知 4 年期利率为 6% 的年现值系数为 3.4651，不考虑其他因素，该项无形资产影响当年损益的金额为（ ）万元。

A. 223.16      B. 140      C. 213.96      D. 353.96

【答案】A

【解析】无形资产的入账价值=400×3.4651+13.96=1 400（万元），影响当年损益的金额：未确认融资费用的摊销 1 386.04×6%+无形资产摊销 1400/10=223.16（万元）。

## 第二节 内部研究开发支出的确认和计量

### 一、内部研发的无形资产

1. 研发过程划分为研究阶段和开发阶段；

2. 会计处理原则：

- （1）研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；
- （2）开发阶段的支出，符合资本化条件之后的支出才能资本化，符合资本化条件之前的支出费用化。
- （3）无法区分研究阶段和开发阶段的支出，全部费用化。

（4）形成无形资产后，符合资本化条件之前已经费用化的不再调整。

无形资产的成本

＝达到预定用途前一切必要的支出

＝材料费＋劳务成本＋注册费＋（开发过程中使用的）其他专利权利的摊销＋设备折旧＋资本化利息

【命题视角】不包括：

达到预定用途前发生的无效和初始运作损失、培训费、其他间接费用；

3. 开发阶段的支出，必须同时满足下列 5 个条件才能资本化：

- (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计量。

## 二、会计处理

1. 发生研发支出：

借：研发支出—费用化支出

    研发支出—资本化支出（符合资本化条件的）

    贷：银行存款

        应付职工薪酬

        原材料

2. 期末：

借：管理费用

    贷：研发支出—费用化支出

3. 研发成功：

借：无形资产（倒挤）

    贷：研发支出—资本化支出

        银行存款（注册费等）

【提示】通过其他方式取得的正在研发阶段的项目，也可以计入研发支出科目核算，再按照研究阶段和开发阶段的规定进行会计处理。

“研发支出—资本化支出”期末余额计入资产负债表中的“开发支出”项目列报。

【例题 4-4】2×20 年 1 月 1 日，甲公司经董事会批准研发某项新产品专利技术，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生产产品的生产成本。该公司在研究开发过程中发生材料费 5 000 万元、人工工资 1 000 万元，以及其他费用 4 000 万元，总计 10 000 万元，其中，符合资本化条件的支出为 6 000 万元。2×20 年 12 月 31 日，该专利技术已经达到预定用途。

甲公司的账务处理如下：

（1）发生研发支出：

借：研发支出——费用化支出	40 000 000
——资本化支出	60 000 000
贷：原材料	50 000 000
应付职工薪酬	10 000 000
银行存款	40 000 000

（2）2×20 年 12 月 31 日，该专利技术已经达到预定用途：

借：管理费用	40 000 000
无形资产	60 000 000
贷：研发支出——费用化支出	40 000 000
——资本化支出	60 000 000

【例题 4-5·单选题】甲公司某年 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。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。

甲公司当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 136 万元，确认无形资产 308 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】A

【解析】无形资产=开发阶段符合资本化支出金额 100+200+注册登记费 8=308（万元）；其他支出全部计入当期损益，计入管理费用的金额=（30+40）+（30+30）+培训费 6=136（万元）。

### 二、投资者投入的无形资产，与投资者投入的固定资产会计处理相同。

成本=投资合同约定价值或公允价值	借：无形资产 应交税费—应交增值税（进项税额）
	贷：股本 资本公积—股本溢价（倒挤）

【例题 4-6】因乙公司创立的商标已有较好的声誉，甲公司预计使用乙公司商标后可使其未来利润增长 30%。为此，甲公司与乙公司协议商定，乙公司以其商标权投资于甲公司，双方协议价格（等于公允价值）为 500 万元，甲公司另支付印花税等相关税费 2 万元，款项已通过银行转账支付。

该商标权的初始计量，应当以取得时的成本为基础。取得时的成本为投资协议约定的价格 500 万元，加上支付的相关税费 2 万元。

甲公司接受乙公司作为投资的商标权的成本=500+2=502（万元）

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——商标权	5 020 000	
贷：实收资本（或股本）	5 000 000	
银行存款	20 000	

### 三、其他方式取得的无形资产，按其他相关准则执行（非货币性交换、债务重组、政府补助）。

【说明】通过非货币性资产交换、债务重组、政府补助和企业合并取得的无形资产的成本，应当分别按照本书“非货币性资产交换”、“债务重组”、“政府补助”和“企业合并”章节的有关规定确定。