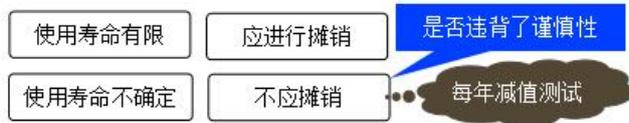


第三节 无形资产的后续计量

【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

情形	使用寿命
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】假设甲企业2021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。

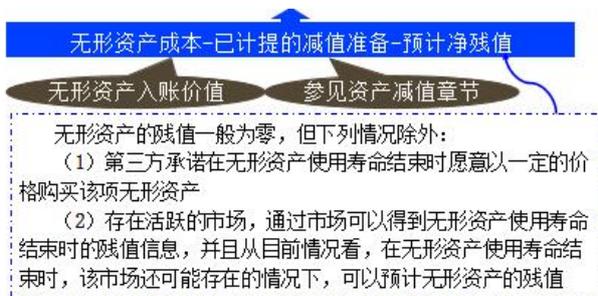
- 若支付100元，可以延期使用5年，摊销时金额为100万元/15年；100元计入当期损益；
- 若支付100万元，可以延期使用5年，当作两项无形资产，分开摊销，一项是100万元/10年，另一项是100万元/5年。

【提示2】估计无形资产使用寿命时应考虑的因素（了解）

- 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；
- 技术、工艺等方面的现实情况及对未来发展的估计；
- 以该资产生产的产品或提供的服务的市场需求情况；
- 现在或潜在的竞争者预期采取的行动；
- 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；
- 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；
- 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。

(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】 2022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，2022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

$$= (960 - 600 - 60) / 2 / 12 = 12.5 \text{ (万元)}。$$

(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 4-3 改编】 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) 2020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7500万元，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) 2021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2021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。

2021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2021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	

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，则应将其报废并予以转销，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。