

第三节 无形资产的后续计量

知识点：无形资产后续计量的原则

(一) 估计无形资产**使用寿命**应考虑的因素

1. 该资产通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；
2. 技术、工艺等方面的现实状况及对未来发展的估计；
3. 以该资产在该行业运用的稳定性和生产的产品或服务的需求情况；
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所需要的维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；
6. 对该资产的控制期限，以及对资产使用的法律或类似限制，如特许使用期间、租赁期间等；
7. 与企业持有的其他资产使用寿命的关联性。

【要点提示】这七项知识点是典型的多选题选材，常见于正误知识点甄别题

(二) 无形资产使用寿命的确定

1. 源自合同性权利或其他法定权利的无形资产，其使用寿命**不应超过**合同性权利或其他法定权利的期限；
2. 如果企业使用资产的预期期限**短于**合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按企业**预期使用的期限**确定其使用寿命。
3. 如果合同性权利或其他法定权利能够在**到期时延续**，则仅当有证据表明企业续约**不需付出重大成本**时，续约期才能够包括在使用寿命的估计中。
4. 没有明确的合同或法定期限的，应合理推定。当合理推定无法实现时，应界定为**使用寿命不确定的无形资产，不摊销**。
5. 企业在对确认为无形资产的数据资源的使用寿命进行估计时，应当考虑无形资产估计使用寿命的因素，并重点关注数据资源相关业务模式、权利限制、更新频率和时效性、有关产品或技术迭代、同类竞品等因素。

(三) 无形资产使用寿命的复核

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。无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销期限及摊销方法，并按**会计估计变更**进行处理。

对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，视为会计估计变更，按使用寿命有限的无形资产的处理原则进行处理。

知识点：使用寿命有限的无形资产

(一) 无形资产摊销额的计算

1. **当月增加**的无形资产**当月开始摊销**，**当月减少**的无形资产**当月不摊销**；
2. 无形资产残值的界定

除下列情况外，无形资产的残值一般为零：

(1) 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产，则其出价款即为残值；

(2) 可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息，并且该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

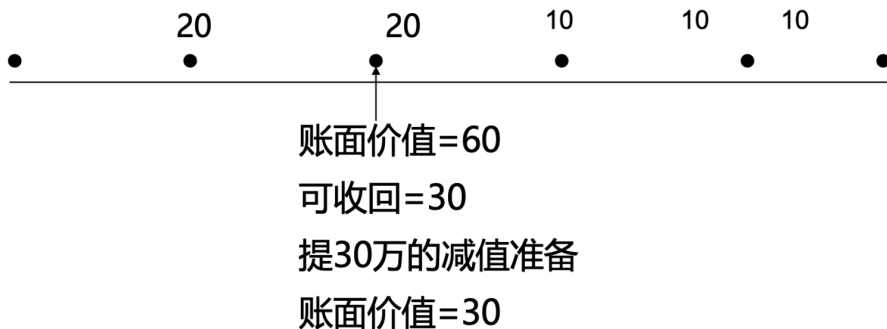
【提示】残值确定以后，在持有无形资产的期间内，至少应于每年年末进行复核。

3. 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。企业选择的无形资产摊销方法，应当能够反映与该项无形资产有关的经济利益的预期消耗方式，并一致地运用于不同会计期间。例如，受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产，可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销；

有特定产量限制的特许经营权或专利权，应采用产量法进行摊销。

无法可靠确定其预期消耗方式的，应当采用直线法进行摊销。

A公司持有一项专利技术100万，使用5年，预计净残值为0，采用直线法摊销



经典例题

【单选题】2018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，2018年1月甲公司该项特许使用权应摊销的金额为（ ）。

- A. 12.5万元 B. 15万元
C. 37.5万元 D. 40万元

答案：A

解析：2018年1月甲公司该项特许使用权应摊销的金额 = (960 - 600 - 60) / 2 / 12 = 12.5 (万元)。

(三) 使用寿命有限的无形资产摊销的会计处理

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益（管理费用等）。但若某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产的成本（如制造费用）。

持有待售的无形资产不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

会计分录为：

借：制造费用 [用于特定产品生产]
 管理费用 [自用的一般无形资产]
 贷：累计摊销

经典例题

【多选题】下列各项关于企业无形资产摊销的表述中，正确的有（ ）。（2022年）

- A. 无形资产不能采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销
 B. 分类为持有待售类别的无形资产不应摊销
 C. 无法可靠确定与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式的，应当采用直线法进行摊销
 D. 用于生产产品的专利技术摊销应计入管理费用

答案：BC

解析：企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期消耗方式。无法可靠确定预期消耗方式的，应当采用直线法摊销。受技术陈旧因素影响较大的无形资产，可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销，选项A错误；用于生产产品的专利技术摊销应计入制造费用，选项D错误。

【例题】20×6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。

答案：

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

如果 A 公司 20×7 年 12 月 31 日根据科学技术发展的趋势判断，20×6 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 20×7 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。

20×7 年 12 月 31 日该项无形资产累计摊销金额为 1 000 万元（500×2），20×8 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 20×8 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

知识点：使用寿命不确定的无形资产

根据可获得相关信息判断，无法合理估计其使用寿命的无形资产，应作为使用寿命不确定的无形资产。按照准则规定，对于**使用寿命不确定的**无形资产，在持有期间内**不需要摊销**，但**应当在每一会计期末进行减值测试**。

会计分录为：

借：资产减值损失
 贷：无形资产减值准备

【提示】

无形资产减值准备一经计提以后各期不得转回。

【链接】

固定资产减值准备一经计提以后各期不得转回。

【例题】20×6 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。20×7 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。20×7 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) 20×6 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) 20×7 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

【单选题】下列关于无形资产摊销的表述中，正确的选项是（ ）。

- A. 使用寿命不确定的无形资产不需要摊销，当出现减值迹象时，进行减值测试
- B. 划分为持有待售的无形资产，应按尚可使用年限摊销
- C. 使用寿命有限的无形资产，其残值一般为 0
- D. 专门用于生产产品的无形资产按期摊销，计入管理费用

答案：C

解析：选项 A，对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，但应当在每个会计期间进行减值测试；选项 B，持有待售资产不进行摊销；选项 D，无形资产的摊销一般应计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或者其他资产，其所包含的经济利益是通过转入所生产的产品或其他资产中实现的，则无形资产的摊销费用应当计入相关资产的成本。

第四节 无形资产的处置

知识点：无形资产的出售

企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益（资产处置损益）。

【提示】无形资产与固定资产的处置的相同与不同点：

- (1) 不同：固定资产的处置需要通过“固定资产清理”科目核算，无形资产的处置则不需要；
- (2) 相同：处置取得的价款与该资产账面价值的差额作为资产处置利得或损失（资产处置损益）。

借：银行存款

 无形资产减值准备

 累计摊销

贷：无形资产

 应交税费——应交增值税（销项税额）

差额：资产处置损益

知识点：无形资产报废

无形资产预期不能为企业带来未来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销，其账面价值转作当期损益（营业外支出）。

会计分录为：

借：营业外支出

 累计摊销

 无形资产减值准备

贷：无形资产

本章小结

