

第五节 无形资产的核算

（三）无形资产的摊销

1. 概述

无形资产初始确认和计量后，在其后使用该项无形资产期间内应以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额计量（即账面价值）。

确定无形资产在使用过程中的累计摊销额，基础是**估计其使用寿命**，只有**使用寿命有限**的无形资产才需要在估计的使用寿命内采用系统合理的方法进行**摊销**，对于**使用寿命不确定**的无形资产，每年进行**减值测试**。

2. 估计无形资产使用寿命

企业应当在取得无形资产时分析判断其使用寿命。

无形资产的使用寿命如为有限的，应当估计该使用寿命的年限或构成使用寿命的产量等类似计量单位的数量；

无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为**使用寿命不确定**的无形资产。

3. 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取得的无形资产，其使用寿命**不应超过**合同性权利或其他法定权利的期限（法律保护期限）。但如果企业使用资产的预期的期限**短于**合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按照企业**预期使用的期限确定其使用寿命**。（孰短）

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，当有证据表明企业续约**不需要付出重大成本**时，续约期才能够**包括**在使用寿命的估计中。

下列情况下，一般说明企业无需付出重大成本即可延续合同性权利或其他法定权利：

①有证据表明合同性权利或法定权利将被重新延续，如果在延续之前需要第三方同意，则还需有第三方将会同意的证据；

②有证据表明为获得重新延续所需的所有条件将被满足，以及企业为延续持有无形资产付出的成本相对于预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比不具有重要性。

（2）没有明确的合同或法律规定的无形资产，企业应当**综合各方面情况**，如企业经过努力，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，来确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。

（3）如果经过这些努力**确实无法合理确定**无形资产为企业带来经济利益期限，再将其作为**使用寿命不确定**的无形资产。

（4）在对确认为无形资产的数据资源的使用寿命进行估计时，应当考虑无形资产准则应用指南规定的因素，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、同类竞品的因素。

4. 使用寿命有限的无形资产摊销

（1）基本原则

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。

解释：

应摊销金额，是指无形资产的成本扣除残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。

应摊销金额=原值-**残值**-已计提减值准备

提示：残值的确定

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**该项无形资产；

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很可能存在。

（2）摊销期和摊销方法

①摊销期（起止时间）

无形资产的摊销期自其可供使用时起至终止确认时止，即无形资产摊销的起始和停止日期为：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。（**当月增加/减少，当月摊/不摊**）

记忆提示：

武当（无当），结合固定资产折旧起止时点对比记忆。

②摊销方法

- a. 企业选择的无形资产摊销方法，应根据与无形资产有关的经济利益的**预期消耗方式（教材为实现方式）**做出决定，包括直线法、产量法等。
- b. **无法可靠确定**其预期消耗方式（教材为实现方式）的，应当采用**直线法**进行摊销。

③账务处理

无形资产的摊销金额一般应当**计入当期损益**（管理费用、其他业务成本等）。但如果某项无形资产包含的经济利益是通过转入到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**。

借：管理费用（自用）

 其他业务成本（出租）

 制造费用/生产成本等（专门用于生产产品）

贷：累计摊销（无形资产的备抵科目，T型账与累计折旧相同）

注意：

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。

【计算分析】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。

解析：

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

5. 使用寿命不确定的无形资产

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。

账务处理：

借：资产减值损失

 贷：无形资产减值准备

提示：

固定资产、无形资产减值准备**不允许转回**。

存货**可以转回**。

【多选·2021】下列关于无形资产后续计量的表述中，正确的有（ ）。

A. 使用寿命不确定的无形资产不应摊销，也无需进行减值测试

- B. 至少应于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核
- C. 已计提减值准备的需摊销的无形资产，应按该项资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算摊销额
- D. 应在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核
- E. 无形资产的摊销金额均应记入“管理费用”科目

答案：BCD

解析：选项 A，使用寿命不确定的无形资产不摊销，但需每年年末进行减值测试；选项 E，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，无形资产的摊销金额可以计入产品或其他资产成本。

【单选·2017】甲公司自 2016 年初自行研发一项非专利技术，2017 年 7 月该项目达到预定用途形成无形资产并交付管理部门使用。2016 年在研发过程中发生材料费 220 万元、人工工资 60 万元以及其他费用 20 万元，其中符合资本化条件的支出为 240 万元。2017 年发生材料费 110 万元、人工工资 40 万元以及其他费用 30 万元，其中符合资本化条件的支出为 120 万元。

该项无形资产的摊销期限为 5 年，预计净残值为零，按照直线法摊销。该事项对甲公司 2017 年度损益的影响金额为（ ）万元。

- A. 156
- B. 132
- C. 192
- D. 96

答案：D

解析：该项无形资产的入账价值=240+120=360（万元），2017 年该项无形资产的摊销金额=360/5×6/12=36（万元），费用化金额为 60 万元（180-120），期末应转入当期损益（管理费用），所以该事项影响甲公司 2017 年度损益的金额=36+60=96（万元）。

（四）无形资产的处置和报废的核算

1. 无形资产的出售

（1）处理原则

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及相关税费（不包括确认的增值税销项税额）的差额计入资产处置损益。

（2）账务处理

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）

 资产处置损益（差额，也可能在借方）

2. 无形资产的报废

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）。

账务处理：

借：营业外支出

 累计摊销

 无形资产减值准备

贷：无形资产

【多选·2019】下列关于无形资产摊销的表述中，正确的有（ ）。

- A. 不能为企业带来经济利益的无形资产应将其账面价值全部摊销计入管理费用
- B. 企业无形资产摊销应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止
- C. 使用寿命不确定的无形资产不应摊销
- D. 企业内部研究开发项目研究阶段的支出应当资本化，并在使用寿命内摊销
- E. 只要能为企业带来经济利益的无形资产就应当摊销

答案：BC

解析：选项 A，不能为企业带来经济利益的无形资产，应将其账面价值全部计入营业外支出；选项 D，内部研究开发项目研究阶段的支出，全部费用化计入当期损益；选项 E，使用寿命不确定的无形资产不进行摊销。

【单选·2022】下列关于无形资产交易事项中，不影响当期企业营业利润的是（ ）。

- A. 无形资产报废形成的净损失
- B. 无形资产出租取得的租金收入
- C. 无形资产转让取得净收益
- D. 使用寿命不确定的无形资产计提减值准备

答案：A

解析：选项 A，计入营业外支出，不影响营业利润；选项 B，计入其他业务收入等；选项 C，计入资产处置损益；选项 D，计入资产减值损失，选项 B、C 和 D 影响营业利润。

提示：

营业利润（排除法记忆）

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

净利润 = 利润总额 - 所得税

【单选·2021】甲公司系增值税一般纳税人，2017 年 1 月 1 日购入一项管理用专利权，取得增值税专用发票上注明的价款为 180 000 元，进项税额为 10 800 元，作为无形资产核算。该项专利权的使用寿命为 10 年，预计净残值为零，按直线法摊销。

2021 年 11 月 2 日，因政策原因使得该项专利权无法再为公司带来经济利益，甲公司决定将其报废。上述业务使甲公司 2021 年度利润总额减少（ ）元。

- A. 109 500
 - B. 93 000
 - C. 108 000
 - D. 94 500
- 答案：C

解析：截至 2020 年 12 月 31 日，该无形资产的账面价值 = $180\,000 - 180\,000 / 10 \times 4 = 108\,000$ ，因为本题问的影响利润总额的金额，所以报废的净损益应计入营业外支出，会影响利润总额的金额，而无形资产计提的摊销也是影响利润总额的（管理费用），所以本题选择 C。

注意：

题目描述如改为影响营业利润的是多少，就不应考虑报废的净损失。

总结

