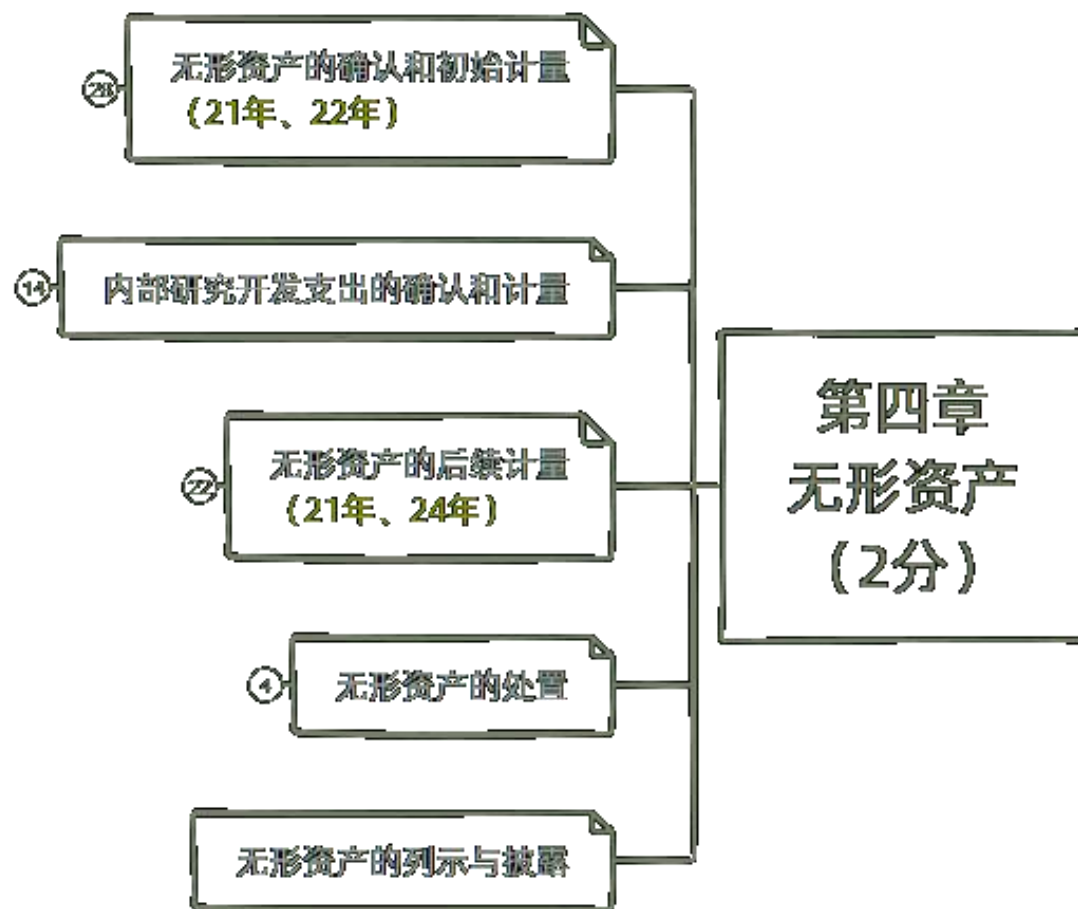


第四章 无形资产

本章框架



考情分析

无形资产属于基础性知识，对于后续的学习非常重要。本章内容会与所得税、会计调整、合并报表、收入等内容相结合考核主观题。本章主要介绍的无形资产确认、计量、内部研发及无形资产的处置。属于次重点内容。

近三年平均分值为 2 分。

第一节 无形资产的确认和初始计量

知识点：无形资产的定义与基本特征

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。

预计能为企业带来未来经济利益是作为一项资产的本质特征，无形资产也不例外。

相对于其他资产，无形资产具有以下特征：

1. 无形资产不具有实物形态；
2. 无形资产具有可辨认性；
3. 无形资产属于非货币性资产。

知识点：无形资产的内容

无形资产主要包括：专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权和土地使用权等。

思考题：

客户关系、人力资源；

内部产生的品牌、报刊名、刊头、客户名单和实质上类似项目的支出；

企业自创的商誉；

企业外购的商誉等；

哪一项是无形资产？

【解释】

(1) 客户关系、人力资源由于企业无法控制其带来的未来经济利益，不符合无形资产的定义，不应确认为无形资产；

(2) 内部产生的品牌、报刊名、刊头、客户名单和实质上类似项目的支出不能与整个业务开发成本区别开来，这类项目不应确认为无形资产。

(3) 企业自创的商誉，其成本难以计量，不能确认为无形资产；

(4) 外购的商誉，比如企业合并产生的商誉，其成本能够可靠计量，可以确认为资产，但不能确认为无形资产，因为商誉是不可辨认的。

【提示】商誉是不可单独辨认的资产

在天时、地利、人和等要素的共同作用下，企业能够创造超额收益，此能力即为商誉。

【备注】商誉不是无形资产，不可单独辨认，也不能单独交割。

【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，均不符合无形资产的定义，不应确认为无形资产。承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的自用土地使用权，适用无形资产准则。

【单选题】下列各项资源和权利，属于企业无形资产的是（ ）。(2022 年)

- A. 购买的网络小说电影改编权
- B. 企业合并形成的商誉
- C. 出租的土地使用权
- D. 企业经营自创的品牌

答案：A

解析：选项 A，承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的自用土地使用权，适用无形资产准则。

选项 B，由于商誉不可辨认，所以商誉不属于无形资产；选项 C，出租的土地使用权属于投资性房地产；选项 D，自创的品牌因其成本无法可靠计量，所以不能确认为无形资产。

知识点：无形资产的确认条件

无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (1) 与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该无形资产的成本能够可靠地计量。

企业无形项目的支出，除下列情形外，均应于发生时计入当期损益：

- (1) 符合无形资产的定义及确认条件的，构成无形资产成本的部分；
- (2) 非同一控制下企业合并中取得的、不能单独确认为无形资产、构成购买日确认的商誉的

部分。

知识点：无形资产的初始计量

无形资产通常是按**实际成本**进行初始计量，即以取得无形资产并使之**达到预定用途**而发生的相关支出，作为无形资产成本。

（一）外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出，其中，包括发生的**专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用**等。

企业通过外购方式取得确认为无形资产的数据资源，其成本包括购买**价款**，相关**税费**，直接归属于使该项无形资产达到预定用途所发生的数据脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工过程所发生的有关支出，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等**费用**。企业通过外购方式取得数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等服务所发生的有关支出，不符合《企业会计准则第6号——无形资产》规定的无形资产确认条件的，应当根据用途计入当期损益。

下列各项不包括在无形资产的初始成本中：

1. 为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用；
2. 无形资产已经达到预定用途**以后**发生的费用。

【分期外购】购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付(如分期付款购买无形资产)，实质上具有融资性质的，无形资产的成本为**购买价款的现值**。

各期实际支付的价款与购买价款的现值之间的**差额**，作为未确认的融资费用，在付款期间内按照实际利率法确认为利息费用。

符合借款费用资本化条件的，应当计入无形资产成本，其余部分应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。

1. 购入无形资产时

借：无形资产

 未确认融资费用

贷：长期应付款

2. 在信用期间内采用实际利率法分摊未确认融资费用

借：财务费用（不符合资本化条件）

 在建工程等（符合借款费用资本化条件）

 贷：未确认融资费用

3. 支付各期价款时

借：长期应付款

 贷：银行存款

【例题】2×22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）。

甲公司的会计处理如下：

无形资产入账成本=1 000×20%×4.3295=865.9（万元）

未确认的融资费用=1 000-865.9=134.1（万元）

未确认融资费用

| 年份 | 融资余额 | 本年利息 | 付款 | 还本 付款-利息 | 未确认融资 费用 |
|----|--------|-------------|---------|-------------|-------------|
| | | 融资余额× 5% | | | |
| 0 | 865.9 | | | | 134.10 |
| 1 | 709.19 | 43.3 | 200 | 156.7 | 90.80 |
| 2 | 544.66 | 35.46 | 200 | 164.54 | 55.34 |
| 3 | 371.89 | 27.23 | 200 | 172.77 | 28.11 |
| 4 | 190.48 | 18.59 | 200 | 181.41 | 9.52 |
| 5 | 0 | 9.52 | 200 | 190.48 | 0.00 |
| 合计 | | 134.10 | 1000.00 | 865.90 | |

取得时：

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

2x22 年年末付款时：

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

2x23 年年末付款时：

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

2x24 年年末付款时：

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

2x25 年年末付款时：

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

2x26 年年末付款时：

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

（二）投资者投入无形资产的成本

应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的，应按无形资产的公允价值入账。

不公允的，应公允价值入账，公允与约定的价值之间的差额计入**资本公积**。

总结归纳：

企业收到投资者投入的存货、固定资产、无形资产等，均应当按照投资合同或协议约定的价值确定，投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项资产的公允价值作为其入账价值。

（三）非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的无形资产：见相关章节

（四）通过政府补助取得的无形资产

按照**公允价值**作为其入账价值。公允价值不能可靠取得的，按照**名义金额**计量，具体按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》的规定进行会计处理。

（五）土地使用权的处理

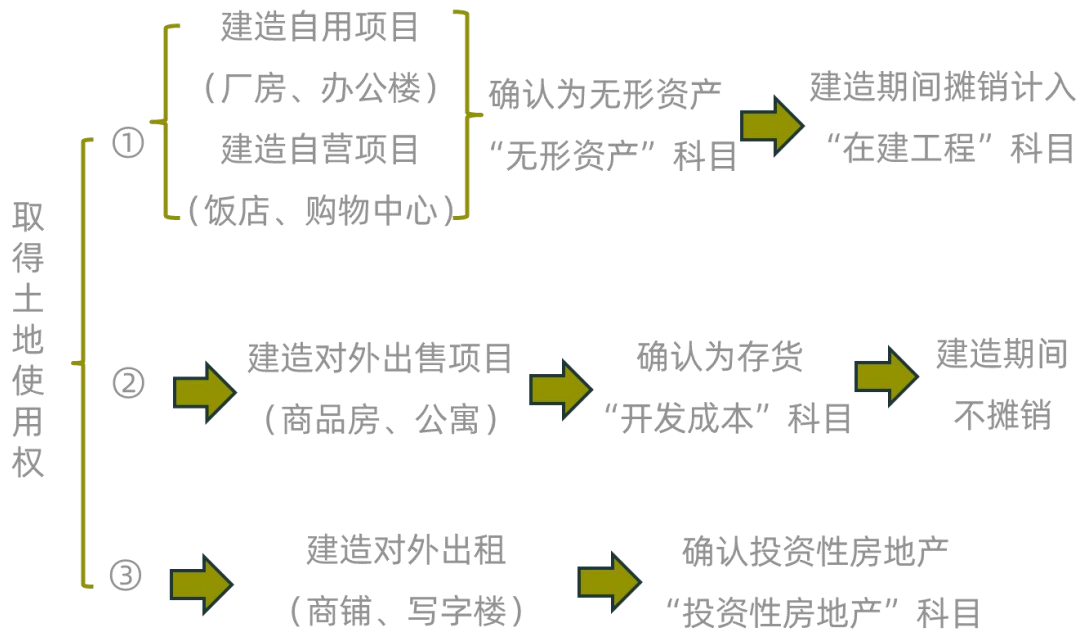
企业应按实际支付的价款加上相关税费认定土地使用权的成本。

土地使用权用于自行建造开发厂房建筑物，则与建筑物分开核算。

除外情形：

1. **房地产开发企业**取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。
2. 企业外购房屋建筑物，实际支付的价款应当在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配；确实无法合理分配的，应当**全部作为固定资产**处理。

【提示】企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或增值目的时，应按其转为**投资性房地产**。



经典例题

【单选题】长江公司为一家多元化经营的综合性集团公司，不考虑其他因素，其纳入合并范围的下列子公司对所持有土地使用权的会计处理中，不符合会计准则规定的是（ ）。

- A. 子公司甲为房地产开发企业，将土地使用权取得成本计入所建造商品房成本
- B. 子公司乙将取得的用于建造厂房的土地使用权在建造期间的摊销计入当期管理费用
- C. 子公司丙将持有的土地使用权对外出租，租赁开始日停止摊销并转为投资性房地产采用公允价值进行后续计量
- D. 子公司丁将用作办公用房的外购房屋价款按照房屋建筑物和土地使用权的相对公允价值分别确认为固定资产和无形资产，采用不同的年限计提折旧或摊销

答案：B

解析：厂房建造期间的土地使用权摊销应计入在建工程，不计入当期管理费用。