

第三节 无形资产的后续计量

(二) 无形资产残值的界定

除下列情况外，使用寿命有限的无形资产，其残值一般应当视为零：

(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) 存在活跃的市场，通过市场可以得到无形资产使用寿命结束时的残值信息，并且从目前情况看，在无形资产使用寿命结束时，该市场还可能存在的条件下，可以预计无形资产的残值。

【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。

经典例题

【单选题】2×20年1月1日，甲公司以前200万元受让一项软件著作权，预计使用4年后对外出售该软件著作权，预计净残值为20万元，采用直线法摊销。2×22年6月30日，市场行情发生变化，该软件著作权预计净残值为40万元，预计剩余使用寿命1.5年。不考虑其他因素，甲公司2×22年对该著作权计提摊销的金额为（ ）。(2023年)

- A. 38.33 万元
- B. 50 万元
- C. 45 万元
- D. 42.5 万元

答案：A

解析：2×22年1月至6月，甲公司对于软件著作权计提的摊销金额= $(200-20)/4 \times 6/12 = 22.5$ (万元)，至2×22年6月30日已摊销金额= $(200-20)/4 \times 2.5 = 112.5$ (万元)，2×22年7月至12月，按照变更后预计净残值和剩余使用寿命计提摊销，应计提摊销的金额= $(200-112.5-40)/1.5 \times 6/12 = 15.83$ (万元)，甲公司2×22年对该著作权计提摊销金额= $22.5+15.83=38.33$ (万元)。

(三) 使用寿命有限的无形资产摊销的会计处理

使用寿命有限的无形资产应当在其使用寿命内，采用合理的摊销方法进行摊销。摊销时，应

当考虑该项无形资产所服务的对象,并以此为基础将其摊销价值计入相关资产的成本或者当期损益。

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

【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】2×22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 2×23 年 12 月 31 日根据科学技术发展的趋势判断，2×22 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 2×23 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。

2×23 年 12 月 31 日该项无形资产累计摊销金额为 1 000 万元（500×2），2×24 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 2×24 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

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

【例 4-8】2×24 年 1 月 1 日，A 公司购入一项市场领先的畅销产品的商标成本为 6000 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。2×25年末，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。2×25年末，该商标的公允价值为4000万元。

则A公司的账务处理如下：

(1) 2×24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) 2×25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。

知识点：无形资产的减值

使用寿命有限的无形资产，在出现减值迹象时进行减值测试；使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内如果期末重新复核后仍为使用寿命不确定的，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

如经减值测试表明无形资产的可收回金额低于账面价值的，按其差额确认资产减值损失。

会计分录为：

借：资产减值损失

 贷：无形资产减值准备

资产减值损失确认后，使用寿命有限的无形资产，其摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该无形资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的账面价值。

【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。