



企业会计准则6号
——无形资产



主要内容：

- 1 无形资产准则概况
- 2 无形资产的确认
- 3 无形资产的初始计量
- 4 无形资产的后续计量
- 5 无形资产的处置
- 6 无形资产的披露

1

无形资产准则概况

旧准则

新准则

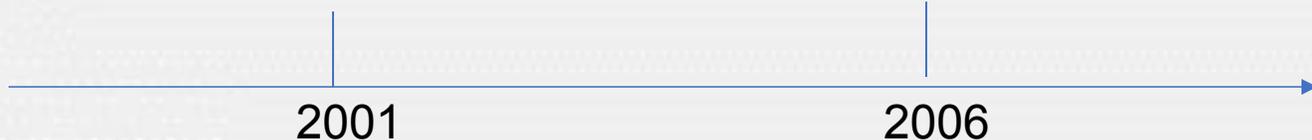
- ✓ 商誉不再归入无形资产；
- ✓ 部分研发费用资本化；
- ✓ 设置“累计摊销”科目；
- ✓ ……

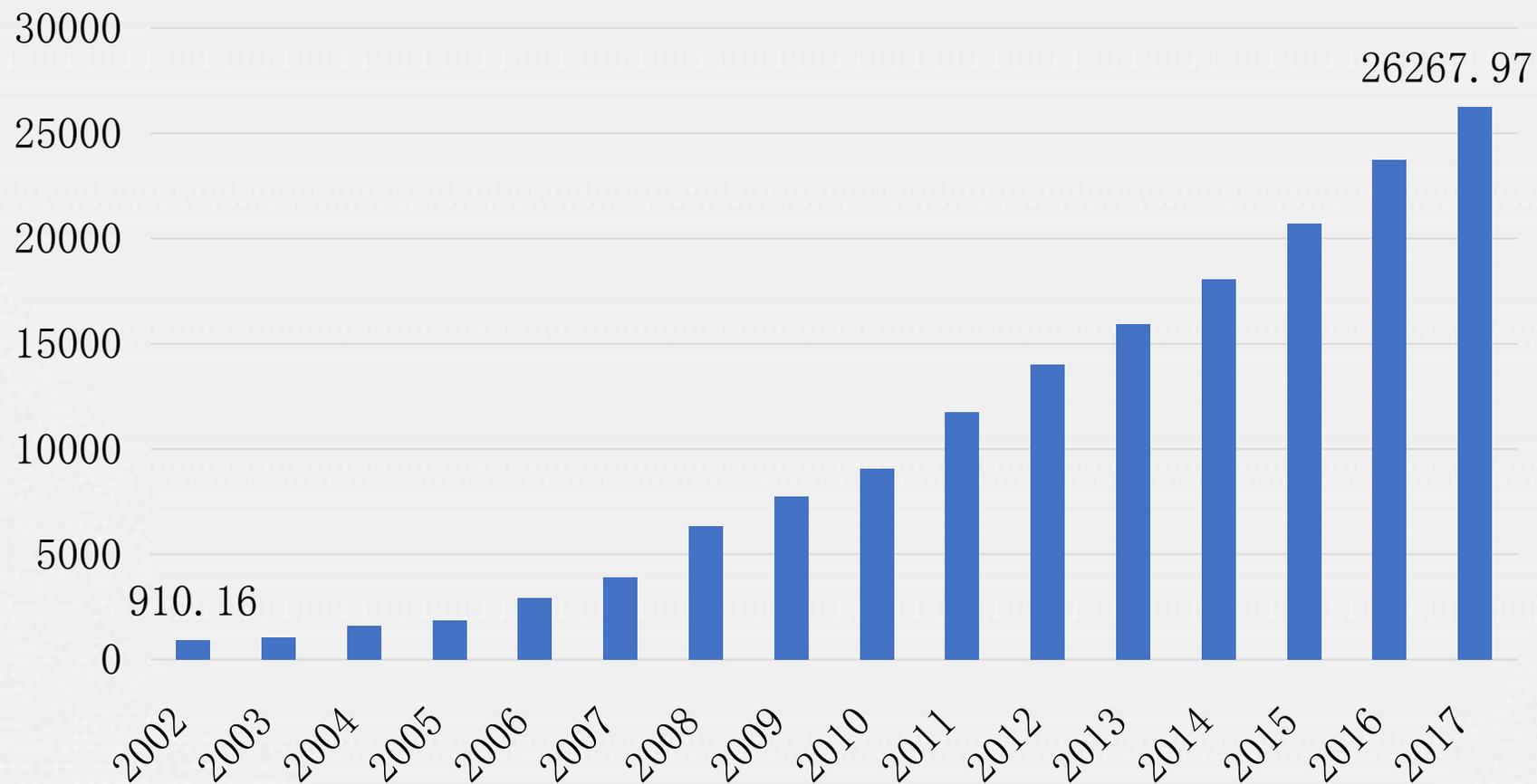
企业会计准则——
无形资产

2001

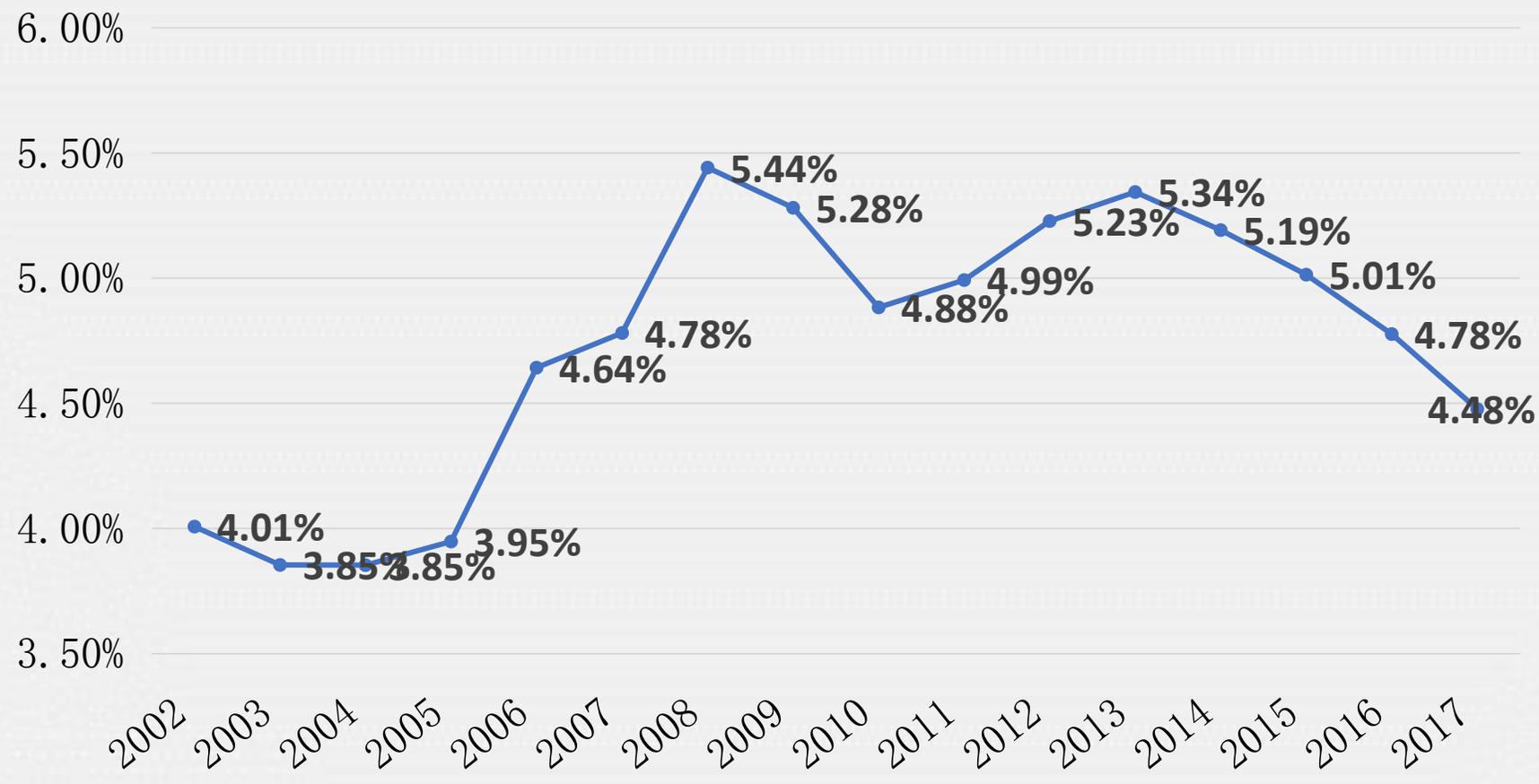
企业会计准则第6号——
无形资产

2006

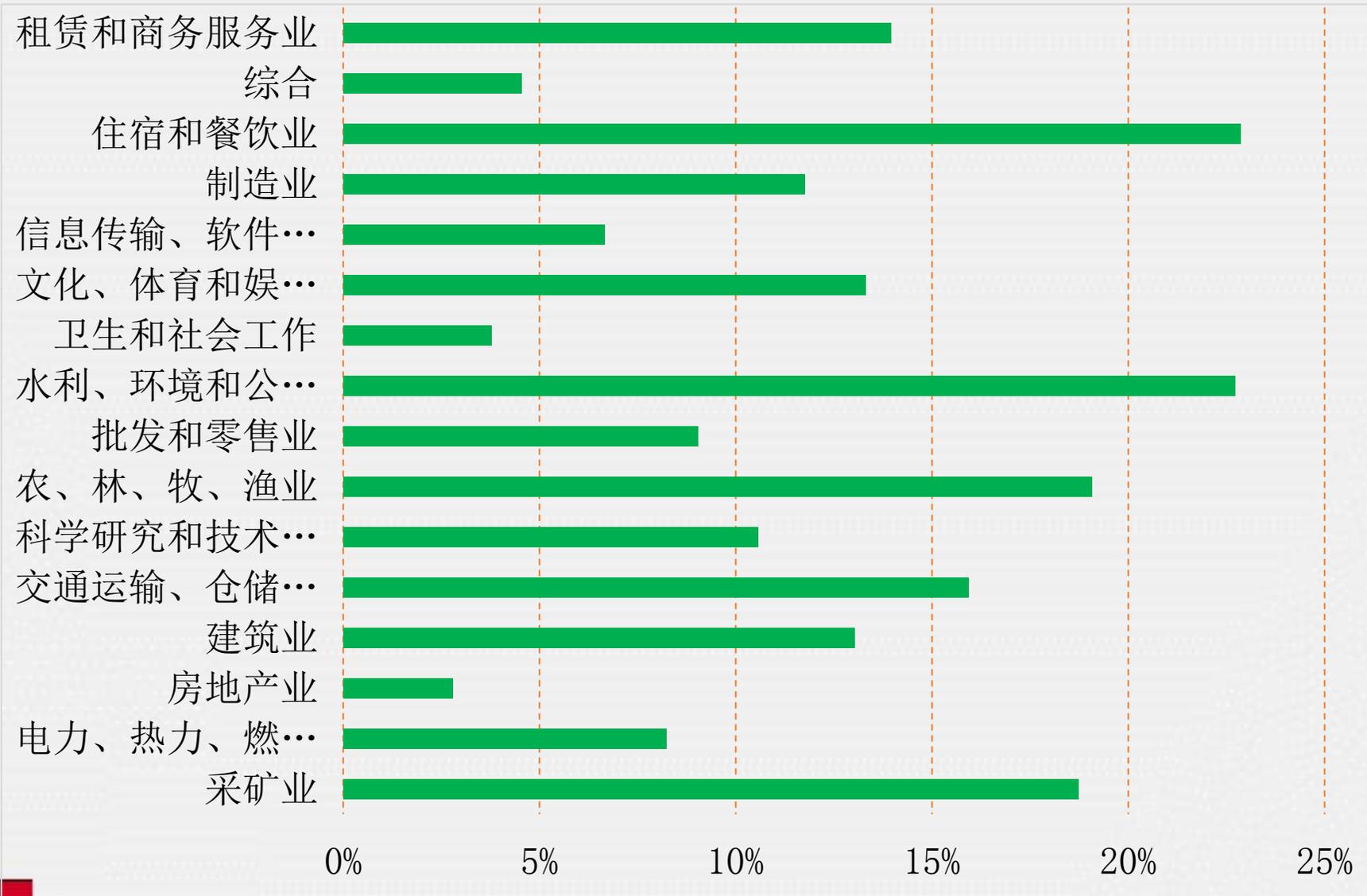




上市公司披露的无形资产（亿元）
数据来源：根据wind数据库统计



无形资产占总资产比重



分行业无形资产/非流动资产 (%) (2017年12月31日)

2

无形资产的确认

《企业会计准则第6号—
—无形资产》第三条

- 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。
- 特征：
 - 没有实物形态；
 - 可以辨认；
 - 属于非货币性资产

2

无形资产的确认

无形资产的存在可能会有实物载体。

- **特征：没有实物形态**

- 无形资产通常表现为权利、技术等，不具有实物形态。

- 例如商标权、土地使用权、非专利技术等。

- 没有实物形态把无形资产与固定资产等区分开来。

- 无形资产通过形成某种技术优势、排他性使用等为企业带来未来经济利益；
 - 固定资产是通过实物价值的磨损和转移来为企业带来未来经济利益。

2

无形资产的确认

商誉无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不属于无形资产。

- 特征：可以辨认
 - 资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：
 - （一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。
 - （二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

如通过签订特许权合同而获得的特许使用权、通过法律程序申请获得的商标权等。

2

无形资产的确认

- 特征：非货币性资产
 - 非货币性资产是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产以外的其他资产。
 - 无形资产不属于以固定或可确定的金额收取的资产，属于非货币性资产。
- 无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。

《企业会计准则第6号——无形资产》应用指南

作为投资性房地产的土地使用权，不作为无形资产。

片仔癀（600436）公司2017年12月31日的资产负债表中列报的无形资产为1.74亿元，在资产总额中占比3.08%。而在无形资产的构成中，主要是土地使用权等。

2

无形资产的确认

雅戈尔公司无形资产的构成（万元）

数据来源：雅戈尔公司2017年年报。

项目	期初余额	本年增加	年末余额
原价			
土地使用权	36 791.56		36 791.56
商标使用权	6 981.55	1 248.41	8 229.96
电脑软件	1 253.95	8.55	1 262.50
非专利技术	1 965.37		1 965.37
其他		3.40	3.40
合计	46 992.43	1260.36	48 252.78
累计摊销			
土地使用权	7 507.47	940.67	8 448.14
商标使用权	3 311.57	878.39	4 189.96
电脑软件	958.53	48.19	1 006.72
非专利技术	1 965.37		1 965.37
其他		0.09	0.09
合计	13 742.93	1867.34	15 610.27

2

无形资产的确认

- 专利权
 - 发明专利权的期限为20年，实用新型专利权和外观设计专利权的期限为10年，均自申请日起 计算。
- 非专利技术
- 商标权
 - 注册商标的有效期为10年，自核准注册之日起计算。
- 著作权
 - 作者终生及其死亡后50年，截止于作者死亡后第50年的12月31日。
- 土地使用权
 - 以缴纳土地出让金等方式外购的土地使用权、投资者投入等方式取得的土地使用权，作为无形资产核算。



【例题】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，不符合无形资产的定义，不确认为无形资产。



2

无形资产的确认

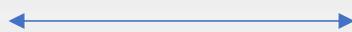
企业在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入时，应当对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素作出合理估计，并且应当有明确证据支持。

与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业

无形资产
确认条件

该无形资产的成本能够可靠地计量

同时满足



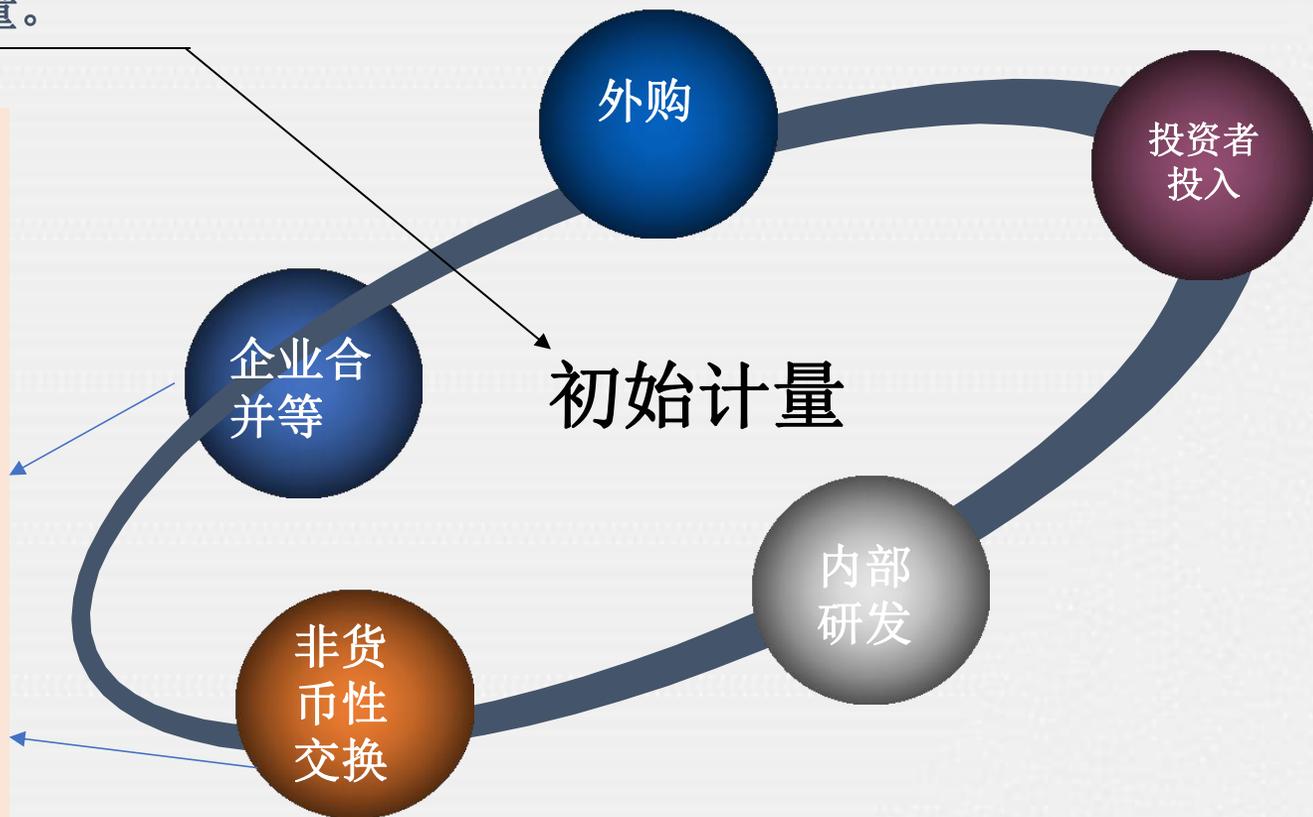
3

无形资产的初始计量

《企业会计准则第6号—无形资产》第三章及第二章第七至十条。

无形资产通常按照实际成本进行初始计量。

非货币性资产交换、债务重组、政府补助和企业合并取得的无形资产的成本，应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》、《企业会计准则第16号——政府补助》和《企业会计准则第20号——企业合并》确定。



3

无形资产的初始计量

• 外购的无形资产成本

• 包括：

- 购买价款；
- 相关税费；
- 直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。

实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第17号——借款费用》应予资本化的以外，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

注意：

包括使无形资产达到预定用途所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。

下列各项不包括在无形资产初始成本中：

- (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。



3 无形资产的初始计量

【例】因甲公司某项生产活动需要乙公司已获得的专利技术，如果使用了该项专利技术，甲公司预计其生产能力比原先提高20%，销售利润率增长15%。为此，甲公司从乙公司购入一项专利权，按照协议约定以现金支付，实际支付的价款为300万元，并支付相关税费1万元和有关专业服务费用5万元，款项已通过银行转账支付。

无形资产初始计量的成本=300+1+5=306（万元）

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——专利权	3 060 000
贷：银行存款	3 060 000

3

无形资产的初始计量

【例】20×5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）。甲公司的账务处理如下：

无形资产现值=200×4.3295=865.9（万元）

未确认的融资费用=1 000-865.9=134.1（万元）

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

3

无形资产的初始计量

- 投资者投入的无形资产成本：
 - 应当按照投资合同或协议约定的价值确定无形资产的取得成本。
 - 如果投资合同或协议约定价值不公允的，应按无形资产的公允价值作为无形资产初始成本入账。

3

无形资产的初始计量

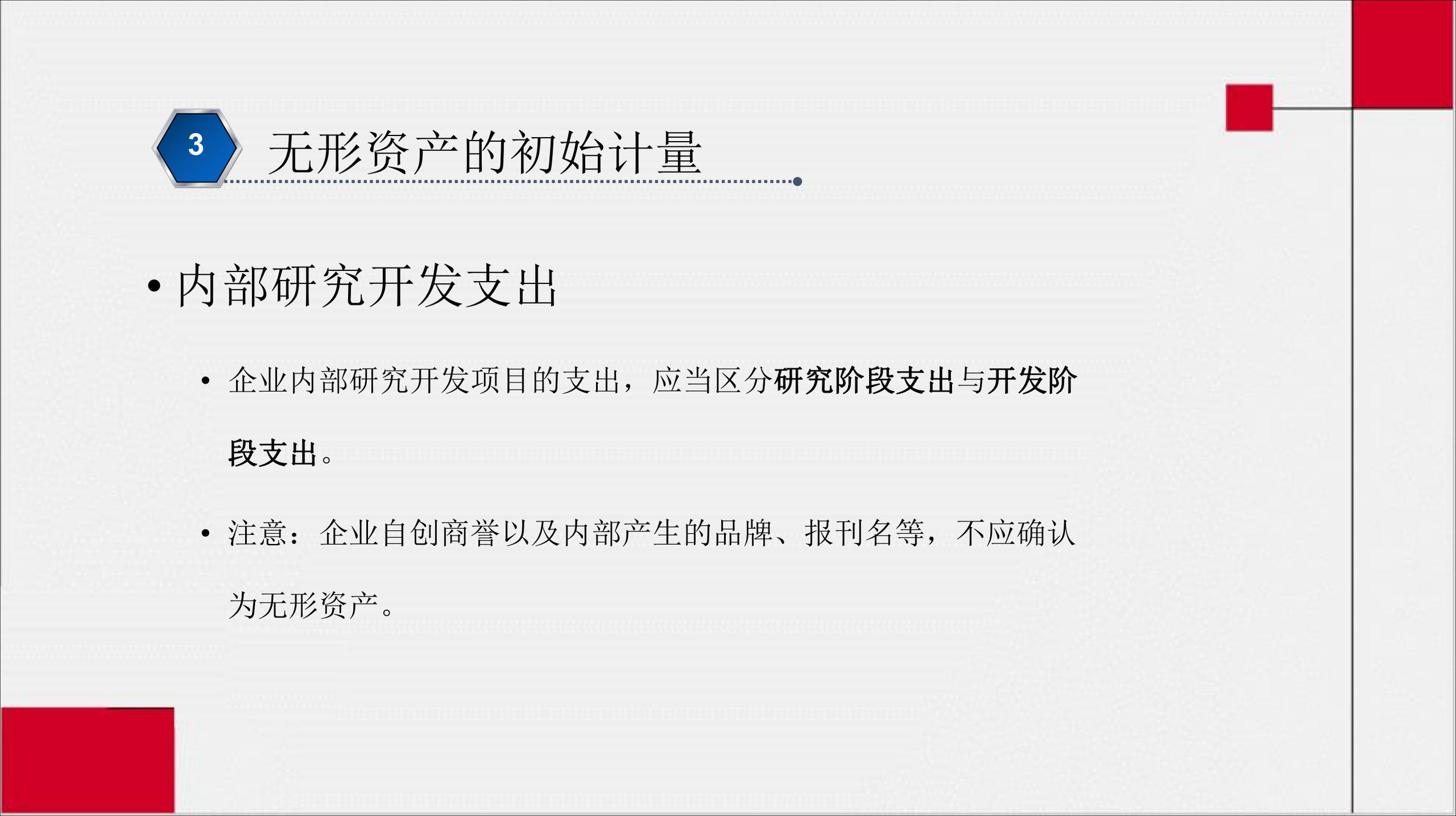
【例】因乙公司创立的商标已有较好的声誉，甲公司预计使用乙公司商标后可使其未来利润增长30%。为此，甲公司与乙公司协议商定，乙公司以其商标权投资于甲公司，双方协议价格（等于公允价值）为500万元，甲公司另支付印花税等相关税费2万元，款项已通过银行转账支付。

该商标权的初始计量，应当以取得时的成本为基础。取得时的成本为投资协议约定的价格500万元，加上支付的相关税费2万元。

甲公司接受乙公司作为投资的商标权的成本=500+2=502（万元）

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——商标权	5 020 000	
贷：实收资本（或股本）		5 000 000
银行存款		20 000



3

无形资产的初始计量

- 内部研究开发支出

- 企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。
- 注意：企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

3

无形资产的初始计量

例题：

2017年6月22日，世界品牌实验室（World Brand Lab）在其主办第十四届“世界品牌大会”上发布了2017年《中国500最具价值品牌排行榜》。在这份基于财务数据、品牌强度和消费者行为分析的年度报告中，中国人寿以2871.56亿元的品牌价值在年度最具价值品牌榜中排名第4位。你认为品牌是否代表某项有价值的资产？根据会计准则，公司内部创造的品牌价值是否应确认为一项资产？如果品牌是购买的，它是否应确认为一项资产？

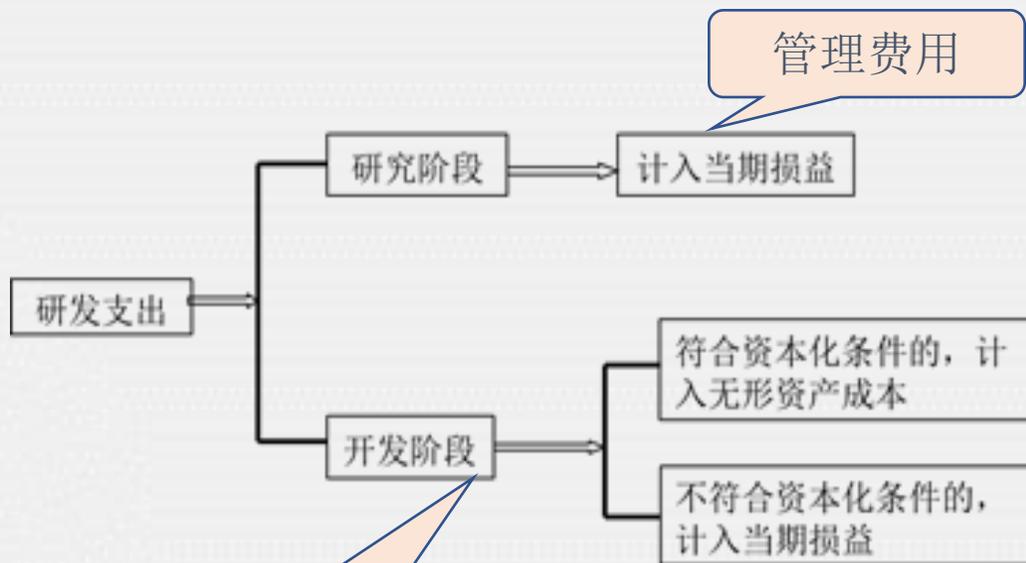
数据来源：搜狐财经

(https://www.sohu.com/a/151361985_209185)

- 研究阶段是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查研究。
 - 例如：为获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究；新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择等。
- 开发阶段是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。
 - 例如：生产前或使用前的原型和膜型的设计、建造和测试；含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营；新的或经改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的设计、建造和测试等。

3

无形资产的初始计量



如果确实无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时费用化计入当期损益

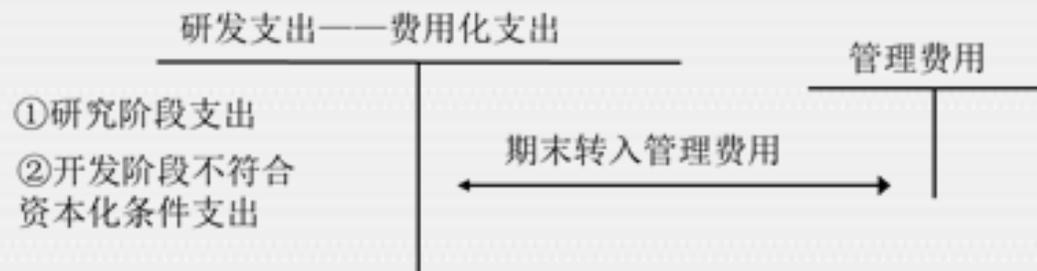
管理费用

企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

- （一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；
- （二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；
- （三）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；
- （四）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；
- （五）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

3

无形资产的初始计量



可直接归属于该资产的成本包括：开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销、按照《企业会计准则第17号—借款费用》的规定资本化的利息支出，以及为使该无形资产达到预定用途前所发生的其他费用。

无形资产的初始计量

【例】20×7年1月1日，甲公司经董事会批准研发某项新产品专利技术，该公司董事会认为，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持，并且一旦研发成功将降低该公司生产产品的生产成本。该公司在研究开发过程中发生材料费5 000万元、人工工资1 000万元，以及其他费用4 000万元，总计10 000万元，其中，符合资本化条件的支出为6 000万元。20×7年12月31日，该专利技术已经达到预定用途。

甲公司的账务处理如下：

(1) 发生研发支出：

借：研发支出——费用化支出	40 000 000
——资本化支出	60 000 000
贷：原材料	50 000 000
应付职工薪酬	10 000 000
银行存款	40 000 000

(2) 20×7年12月31日，该专利技术已经达到预定用途：

借：管理费用	40 000 000
无形资产	60 000 000
贷：研发支出——费用化支出	40 000 000
——资本化支出	60 000 000

❖ 土地使用权的处理

- 企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产。
- 土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。
- 但下列情况除外：
 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所支付的价款应当按照合理的方法在地上建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。
 3. 企业改变土地使用权的用途，停止自用土地使用权用于赚取租金或资本增值时，应将其账面价值转为投资性房地产。

3

无形资产的初始计量

【例】20×7年1月1日，A股份有限公司购入一块土地的使用权，以银行存款转账支付8 000万元，并在该土地上自行建造厂房等工程，发生材料支出12 000万元，工资费用8 000万元，其他相关费用10 000万元等。该工程已经完工并达到预定可使用状态。假定土地使用权的使用年限为50年，该厂房的使用年限为25年，两者都没有净残值，都采用直线法进行摊销和计提折旧。为简化核算，不考虑其他相关税费。

A公司的账务处理如下：

(1) 支付转让价款：

借：无形资产——地使用权	80 000 000
贷：银行存款	80 000 000

3

无形资产的初始计量

(2) 在土地上自行建造厂房:

借: 在建工程	300 000 000
贷: 工程物资	120 000 000
应付职工薪酬	80 000 000
银行存款	100 000 000

(3) 厂房达到预定可使用状态:

借: 固定资产	300 000 000
贷: 在建工程	300 000 000

(4) 每年分期摊销土地使用权和对厂房计提折旧:

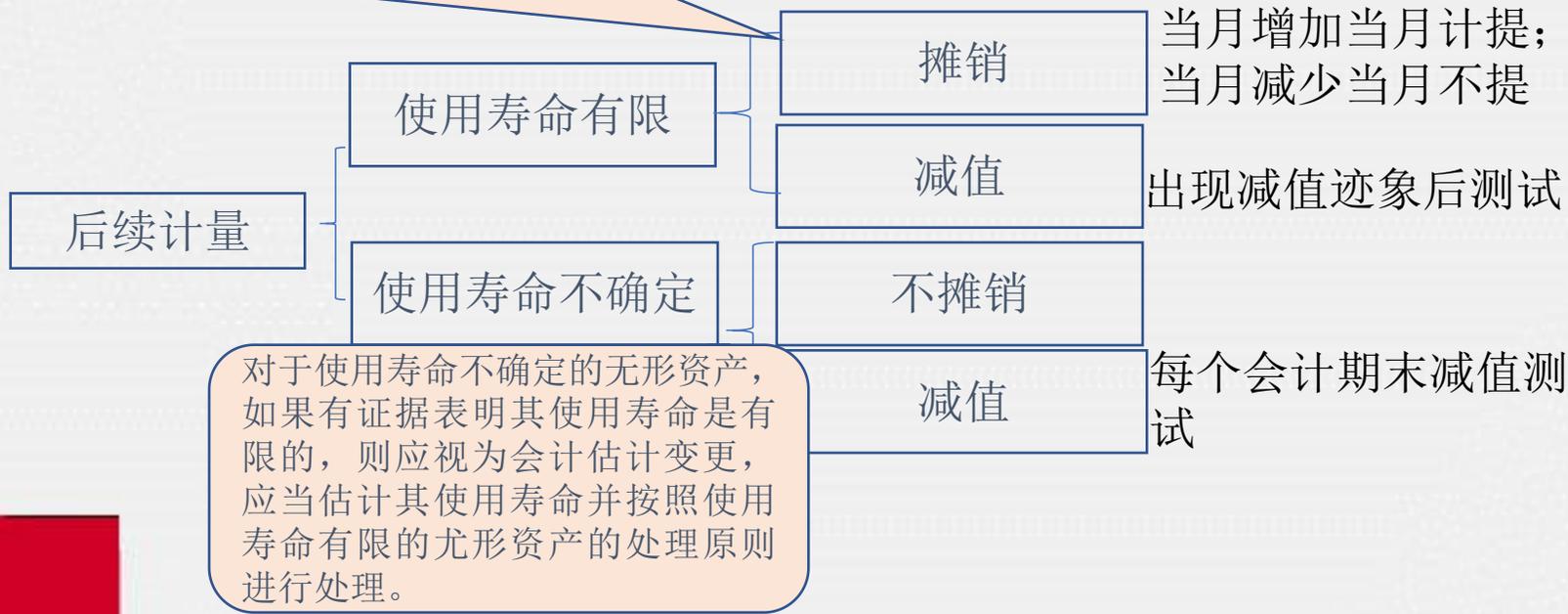
借: 制造费用 (土地摊销)	1 600 000
制造费用 (厂房折旧)	12 000 000
贷: 累计摊销	1 600 000
累计折旧	12 000 000

4

无形资产的后续计量

- 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。
 - 要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：
 - 使用寿命有限的：在估计使用寿命内采用系统合理的方法进行摊销；
 - 使用寿命不确定的：不需要摊销。

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，如由于合同的续约或无形资产应用条件的改善，延长了无形资产的使用寿命，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。





4 无形资产的后续计量

• 估计无形资产的使用寿命

- 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者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。
- 估计无形资产使用寿命应考虑的主要因素包括：
 1. 该资产通常的产品寿命周期，以及可获得的类似资产使用寿命的信息；
 2. 技术、工艺等方面的现实情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市场需求情况；
 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等。

例如：企业以支付土地出让金方式取得一块土地50年的使用权，如果企业准备持续持有，在50年期间内没有计划出售，则该项土地使用权预期为企业带来未来经济利益的期间为50年。



4 无形资产的后续计量

- 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。

- 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。

(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，以确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。

- 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

无形资产的后续计量

• 使用寿命有限的无形资产

- 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。
 - 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。
 - 使用寿命有限的无形资产，其残值一般应当视为零。

除非：

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可能存在。

4

无形资产的后续计量

• 摊销期和摊销方法

- 无形资产的摊销期自其可供使用（即其达到预定用途）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。

- 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实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

企业选择的摊销方法，应一致地运用于不同会计期间。

- 直线法；

例如，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；

- 产量法；

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；

- 加速摊销法。

无形资产的摊销金额一般应当计入**当期损益**，其他会计准则另有规定的除外。

4

无形资产的后续计量

【例】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。

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

4

无形资产的后续计量

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

4

无形资产的后续计量

• 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。
- 其减值测试的方法按照资产减值的原则进行处理，如经减值测试表明已发生减值，则需要计提相应的减值准备，其相关的账务处理为：借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

4

无形资产的后续计量

【例】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。

4

无形资产的后续计量

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

4

无形资产的后续计量

【例题】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厂房成本，不计入当期管理费用。

5

无形资产的处置

- 无形资产的处置，主要是指无形资产出售、对外出租、对外捐赠，或者是无法为企业带来未来经济利益时，应予终止确认并转销。
- 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。

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）

5

无形资产的处置

无形资产的出租

(一) 应当按照有关收入确认原则确认所取得的转让使用权收入

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）

(二) 将发生的与该转让使用权有关的相关费用计入其他业务成本

借：其他业务成本

 贷：累计摊销

 银行存款

5

无形资产的处置

【例】20×7年1月1日，A企业将一项专利技术出租给B企业使用，该专利技术账面余额为500万元，摊销期限为10年，出租合同规定，承租方每销售一件用该专利生产的产品，必须付给出租方10万元专利技术使用费。假定承租方当年销售该产品10件（不考虑相关税费）。

A企业的账务处理如下：

(1) 取得该项专利技术使用费时：

借：银行存款	1 000 000	
贷：其他业务收入		1 000 000

(2) 按年对该项专利技术进行摊销

借：其他业务成本	500 000	
贷：累计摊销		500 000

5

无形资产的处置

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）。

借：营业外支出

 累计摊销

 无形资产减值准备

贷：无形资产

6

无形资产的披露

企业应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的下列信息：

- （一）无形资产的期初和期末账面余额、累计摊销额及减值准备累计金额。
- （二）使用寿命有限的无形资产，其使用寿命的估计情况；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据。
- （三）无形资产的摊销方法。
- （四）用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额等情况。
- （五）计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

谢谢!