

2009年注册会计师会计复习总结第七章注册会计师资格考试  
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/538/2021\\_2022\\_2009\\_E5\\_B9\\_B4\\_E6\\_B3\\_A8\\_c45\\_538197.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/538/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_538197.htm) 无形资产的确认和初始计量 一、

无形资产概述 无形资产是指企业拥有或者控制没有实物形态的可辨认非货币性资产，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。可辨认性是新准则下无形资产一个非常典型的特征，由于商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，虽然其也是没有实物形态的非货币性资产，但不构成无形资产。此外，企业内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。通常情况下，作为投资性房地产或者作为固定资产核算的土地，按照投资性房地产或者固定资产核算；已缴纳土地出让金等方式外购的土地使用权、投资者投入的土地使用权，作为无形资产核算。【例题单选题】以下应作为无形资产确认的有（

）。 A.购入价值较高、能在较长时间使用并使企业受益的计算机软件 B.购置计算机附带未单独计价的软件 C.支付土地出让金后获得的土地使用权 D.自创商誉及品牌 E.已经自行开发完成且符合资本化条件的非专利技术 【答案】ACE 二、无形资产的初始计量 通常按实际成本计量，即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出作为无形资产的成本。

1.外购成本为购买价款、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。 购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付价款，实际上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定（和购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付的处理是类似的），现

值与应付价款之间的差额作为未确认融资费用，在付款期间内按照实际利率法确认为利息费用。【例题单选题】甲上市公司2007年1月以分期付款方式购买一项商标权，该购买合同表明，商标权总价款700万元，分三年支付，第一年和第二年未分别支付300万元，最后一年未支付100万元。假定银行同期贷款利率为6%，甲公司该项商标权的入账价值是（ ）万元。 A.700 B.633.98 C.251.89 D.466.36 【答案】B 【解析】该项商标权的入账价值 =  $300 / (1 + 6\%) + 300 / (1 + 6\%)^2 + 100 / (1 + 6\%)^3 = 633.98$ (万元) 会计处理是：借：无形资产商标权 633.98 未确认融资费用 66.02 贷：长期应付款 700

2.投资者投入成本按投资合同或协议约定价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。【例】某股份有限公司接受A公司以其所拥有的专利权作为出资，双方协议约定的价值为4000万元，按照市场情况估计其公允价值为3000万元，已办妥相关手续。借：无形资产 3000（公允价值） 资本公积资本溢价 1000 贷：实收资本 4000（约定价值）

3.通过非货币性资产交换取得（1）在非货币性资产交换中具有商业实质并且公允价值能够可靠计量的情况下：换入无形资产的成本 = 换出资产的公允价值 + 相关税费（与换入资产直接相关的税费，不包括增值税） - 支付的补价（- 收到的补价） - 换入资产的进项税额（换入资产为存货时） + 换出资产的销项税额（换出资产为存货时）换出资产为存货时，换出方应当按照存货的公允价值确认收入，同时结转成本。（2）在非货币性资产交换中不具有商业实质的情况下：换入资产的成本 = 换出资产的账面价值 + 相关税费（换出方发生的全部相关税费） - 支付的补价（- 收到的补价） - 换入资产的进项税额（换入资产为存货时） + 换

出资产的销项税额（换出资产为存货时）换出资产为存货时，换出方应当按照存货的账面价值直接结转成本，不确认收入。

4.通过债务重组取得 债权人以接受无形资产的公允价值入账。

5.通过政府补助取得 应按公允价值确定其成本；公允价值不能可靠取得的，按名义金额1元计量。

6.土地使用权的处理

（1）企业取得的土地使用权通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，相关的土地使用权账面价值不转入在建工程成本，而仍作为无形资产进行核算。土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。

（2）下列情况土地使用权应包含在建筑物成本中：

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。因为应完整确定房屋的造价，计算损益。

企业外购房屋建筑物所支付的价款应当在地上建筑物与土地使用权之间进行分配，单独核算固定资产和无形资产；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。

【例题计算及会计处理题】20×8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9000万元，并在该土地上自行建造厂房等工程，领用工程物资10000万元，工资费用5000万元，其他相关费用10000万元等。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。

【答案】本例中，A公司购入的

土地使用权使用年限为50年，表明它属于使用寿命有限的无形资产，因此，应将该土地使用权和地上建筑物分别作为无形资产和固定资产进行核算，并分别摊销和计提折旧。A公司的账务处理如下：（1）支付转让价款 借：无形资产土地使用权 9000 贷：银行存款 9000 （2）在土地上自行建造厂房 借：在建工程 25000 贷：工程物资 10000 应付职工薪酬 5000 银行存款 10000 （3）厂房达到预定可使用状态 借：固定资产 25000 贷：在建工程 25000 （4）每年分期摊销土地使用权和对厂房计提折旧 借：管理费用 180（ $9000/50$ ） 制造费用 1000（ $25000/25$ ） 贷：累计摊销 180 累计折旧 1000

7.企业合并中取得 同一控制下的吸收合并，按被合并企业无形资产的账面价值确认为取得时的初始成本；同一控制下的控股合并，合并方在合并日合并编制合并报表时，应当按被合并方无形资产的账面价值作为合并基础。非同一控制下的企业合并中，购买方取得的无形资产应以其在购买日的公允价值计量。【识记要点】 商誉不具有可辨认性，不属于无形资产。 土地使用权用于自行建造厂房等建筑物，土地使用权和建筑物应分别确认为无形资产和固定资产，分别进行摊销和提取折旧。

房地产开发企业取得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。 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，应当在土地和地上建筑物之间进行分配，无法分配应全部作为固定资产。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)