

第七章 无形资产

一、总体要求

《企业会计准则第6号——无形资产》规范了无形资产的确认、计量和相关信息的披露要求，旨在推动企业科技创新，加大研发投入，提升企业价值和核心竞争力。无形资产的确认条件为：（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。无形资产应当按照成本进行初始计量。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，进行相应的会计处理。研究阶段的支出在发生时应当费用化计入当期损益；开发阶段的支出在满足资本化确认条件时确认为无形资产，否则计入当期损益。后续计量中，使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销，使用寿命不确定的无形资产不应摊销；无形资产的减值应当按照第九章资产减值进行会计处理。企业应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产相关的信息。

二、适用范围

下列各项不属于本章规范的范围：

1. 作为投资性房地产的土地使用权，按照第四章投资性房地产进行会计处理。
 2. 企业合并中形成的商誉，按照第九章资产减值和第二十章企业合并进行会计处理。
 3. 石油天然气矿区权益，按照第二十八章石油天然气开采进行会计处理。
- 此外，按照第二十一章租赁的规定，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土地使用权，适用本章有关规定。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对无形资产的会计处理，一般应当设置下列会计科目。

(一) “无形资产”

1. 本科目核算企业持有的无形资产成本，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、作为无形资产确认的数据资源等。

2. 本科目可按无形资产项目进行明细核算。

3. 无形资产的主要账务处理。

(1) 企业外购的无形资产，按应计入无形资产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。采用分期付款购买无形资产，购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实际上具有融资性质的，按购买价款的现值，借记本科目；按应支付的金额，贷记“长期应付款”科目；按其差额，借记“未确认融资费用”科目。

自行开发的无形资产，按应予资本化的支出，借记本科目，贷记“研发支出”科目。

(2) 无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按其账面余额，贷记本科目，按其差额，借记“营业外支出”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

(3) 出售无形资产，应按实际收到的金额等，借记“银行存款”等科目，按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费”、“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记本科目，按其差额，贷记或借记“资产处置损益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

4. 本科目期末借方余额，反映企业无形资产的成本。

(二) “累计摊销”

1. 本科目核算企业对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销。

2. 本科目可按无形资产项目进行明细核算。

3. 企业按期（月）计提无形资产的摊销，借记“管理费用”、“其他业务支出”等科目，贷记本科目。处置无形资产还应同时结转累计摊销。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业无形资产的累计摊销额。

(三) “无形资产减值准备”

1. 本科目核算企业无形资产的减值准备。

2. 本科目可按无形资产项目进行明细核算。

3. 无形资产减值准备的主要财务处理。

资产负债表日，无形资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。处置无形资产还应同时结转减值准备。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的无形资产减值准备。

（四）“研发支出”

1. 本科目核算企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出。

2. 本科目可按研究开发项目，分别“费用化支出”、“资本化支出”进行明细核算。

3. 研发支出的主要账务处理。

（1）企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记本科目（费用化支出），满足资本化条件的，借记本科目（资本化支出），贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

（2）研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按本科目（资本化支出）的余额，借记“无形资产”科目，贷记本科目（资本化支出）。

期（月）末，应将本科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记本科目（费用化支出）。

4. 本科目期末借方余额，反映企业正在进行无形资产研究开发项目满足资本化条件的支出。

四、无形资产的确认

（一）无形资产的定义及其基本特征

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。相对于其他资产，无形资产具有下列特征：

1. 无形资产不具有实物形态。

无形资产通常表现为某种权利、某项技术或是某种获取超额利润的综合能力，它们不具有实物形态，比如，土地使用权、非专利技术等。企业的有形资产（例如固定资产）虽然也能为企业带来经济利益，但其为企业带来经济利益的方式与无形资产不同，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，而无形资产很大程度上是通过自身所具有的技术等优势为企业带来未来经济利益。

某些无形资产的存在有赖于实物载体。比如，计算机软件需要存储在介质中。但这并不改变无形资产本身不具实物形态的特性。在确定一项包含无形和有形要素的资产是属于固定资产，还是属于无形资产时，需要通过判断来加以确定，通常以哪个要素更重要作为判断的依据。例如，计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能运行时，说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分，该软件应作为固定资产处理；如果计算机软件不是相关硬件不可缺少的组成部分，则该软件应作为无形资产核算。

2. 无形资产具有可辨认性。

符合下列条件之一的，应当认定为其具有可辨认性：

(1) 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独用于出售或转让等，而不需要同时处置在同一获利活动中的其他资产，表明无形资产可以辨认。某些情况下无形资产可能需要与有关的合同一起用于出售转让等，这种情况下也视为可辨认无形资产。

(2) 产生于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。如一方通过与另一方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。

如果企业有权获得一项无形资产产生的未来经济利益，并能约束其他方获取这些利益，则表明企业控制了该项无形资产。例如，对于会产生经济利益的技术知识，若其受到版权、贸易协议约束（如果允许）等法定权利或雇员保密法定职责的保护，那么说明该企业控制了相关利益。

客户关系、人力资源等，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，不应将其确认为无形资产。

内部产生的品牌、报刊名、刊头、客户名单和实质上类似的项目支出，由于不能与整个业务开发成本区分开。因此，这类项目不应确认为无形资产。

商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，因此，不能作为无形资产。

3. 无形资产属于非货币性资产。

非货币性资产，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。无形资产由于没有发达的交易市场，一般不容易转化成现金，在持有过程中为企业带来未来经济利益的情况不确定，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。

（二）无形资产的内容

无形资产通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地

使用权等。

1. 专利权。

专利权，是指国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人，对其发明创造在法定期限内所享有的专有权利，包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。

2. 非专利技术。

非专利技术，也称专有技术。它是指不为外界所知、在生产经营活动中已采用了的、不享有法律保护的、可以带来经济效益的各种技术和诀窍。非专利技术一般包括工业专有技术、商业贸易专有技术、管理专有技术等。

3. 商标权。

商标是用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权指专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利。

4. 著作权。

著作权又称版权，是指作者对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的某些特殊权利。著作权包括作品署名权、发表权、修改权和保护作品完整权，还包括复制权、发行权、出租权、展览权、表演权、放映权、广播权、信息网络传播权、摄制权、改编权、翻译权、汇编权以及应当由著作权人享有的其他权利。

5. 特许权。

特许权，又称经营特许权、专营权，是指企业在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。通常有两种形式，一种是由政府机构授权，准许企业使用或在一定地区享有经营某种业务的特权，如水、电、邮电通信等专营权、烟草专卖权等；另一种指企业间依照签订的合同，有限期或无限期使用另一家企业的某些权利，如连锁店分店使用总店的名称等。另外，企业某些特殊业务也会产生特许权，如社会资本方的政府和社会资本合作（PPP）项目合同符合无形资产模式的应当确认无形资产并按照本章进行会计处理，具体见第十五章收入的相关内容。

6. 土地使用权。

土地使用权，是指国家准许某企业在一定期间内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。根据《中华人民共和国土地管理法》的规定，我国实行土地的社会主义公有制，任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转

让土地，土地使用权可以依法转让。企业取得土地使用权的方式大致有以下几种：行政划拨取得、外购取得及投资者投资取得。

（三）无形资产的确认

企业确认无形资产需要符合无形资产的上述定义，同时还需要同时满足下列确认条件：

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。

其中，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。

例如，某数据标注企业在前期开发相关数据标注工具时，相关数据标注技术尚在探索当中，且数据标注市场需求难以预计，企业基于上述因素及相关证据分析，有关支出不能满足“与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业”的确认条件，从而不能作为无形资产予以确认。又如，某企业在提供智能财务共享服务过程中涉及到客户企业的费用报销、合同台账等数据，分析认为如果取得客户授权并进行脱敏等加工处理，相关数据存在开发潜力，但在尚未构建起清晰的应用场景、无法确认预期能够带来经济利益时，不能作为无形资产予以确认。再如，某企业对轨道交通领域某细分行业和相关区域数据进行汇聚，形成相关分析工具，但该细分行业仍在发育初期，缺乏统一的行业规范标准，潜在客户对该分析工具的认可度也不够高，在需求前景不明、缺乏潜在客户的情况下无法确认预期能够带来经济利益，不能作为无形资产予以确认。

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。关于企业内部研究开发项目支出的有关会计处理，见本章“六、内部研究开发支出的确认和计量”的相关内容。

五、无形资产的初始计量

无形资产通常是按实际成本计量，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。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成不尽相同。

（一）外购的无形资产成本

外购的无形资产，其成本包括购买价款、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，直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出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，但不包括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，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

无形资产达到预定用途后所发生的支出，不构成无形资产的成本。例如，在形成预定经济规模之前发生的初始运作损失。又如，企业研究开发形成一项数据库，达到了预定使用用途并按照本章规定将其确认为无形资产，之后定期发生的安全管理等支出并未增加企业未来的经济利益流入，应在实际发生时计入当期损益，不构成无形资产的成本。在无形资产达到预定用途之前发生的其他经营活动的支出，如果该经营活动并非是为使无形资产达到预定用途所必不可少的，有关经营活动的损益应于发生时计入当期损益，不构成无形资产的成本。

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，不符合无形资产定义和确认条件的，则应当根据用途计入当期损益。

采用分期付款购买无形资产，购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实际上具有融资性质的，无形资产的成本为购买价款的现值。购入无形资产时，按购买价款的现值，借记“无形资产”科目；按应支付的金额，贷记“长期应付款”科目；按其差额，借记“未确认融资费用”科目。无形资产购买价款的现值，应当按照各期支付的购买价款选择恰当的折现率进行折现后的金额加以确定。折现率是反映当前市场货币时间价值和延期付款债务特定风险的利率。该折现率实质上是无形资产出售方的必要报酬率。各期实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，符合第十七章借款费用中规定的资本化条件的，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。

【例 7-1】甲公司 2×21 年 1 月 8 日从乙公司购买一项商标权，由于甲公司资金周转比较紧张，经与乙公司协商采用分期付款支付方式支付款项。合同约定，该项商标权总价款 6 000 000 元，每年末付款 2 000 000 元，三年付清。假

定银行同期贷款利率为 10%。为了简化核算,假定不考虑有关税费,其有关计算如下:

$$\text{无形资产现值} = 2\,000\,000 \times (1 + 10\%)^{-1} + 2\,000\,000 \times (1 + 10\%)^{-2} + 2\,000\,000 \times (1 + 10\%)^{-3} = 4\,973\,704 \text{ (元)}$$

$$\text{未确认融资费用} = 6\,000\,000 - 4\,973\,704 = 1\,026\,296 \text{ (元)}$$

$$\text{第一年应确认的融资费用} = 4\,973\,704 \times 10\% = 497\,370 \text{ (元)}$$

$$\text{第二年应确认的融资费用} = (4\,973\,704 - 2\,000\,000 + 497\,370) \times 10\% = 347\,107 \text{ (元)}$$

$$\text{第三年应确认的融资费用} = 1\,026\,296 - 497\,370 - 347\,107 = 181\,819 \text{ (元)}$$

甲公司账务处理如下:

签订合同时:

借: 无形资产——商标权	4 973 704
未确认融资费用	1 026 296
贷: 长期应付款	6 000 000

第一年底付款时:

借: 长期应付款	2 000 000
贷: 银行存款	2 000 000
借: 财务费用	497 370
贷: 未确认融资费用	497 370

第二年底付款时:

借: 长期应付款	2 000 000
贷: 银行存款	2 000 000
借: 财务费用	347 107
贷: 未确认融资费用	347 107

第三年底付款时:

借: 长期应付款	2 000 000
贷: 银行存款	2 000 000
借: 财务费用	181 819
贷: 未确认融资费用	181 819

(注: 为便于计算,本例中按四舍五入作尾数调整)

(二) 自行开发的无形资产成本

自行开发的无形资产,其成本的确定及具体处理见本章“六、内部研究开

发支出的确认和计量”的相关内容。

（三）投资者投入的无形资产成本

投资者投入的无形资产，其成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定；在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，应按无形资产的公允价值入账。无形资产的公允价值与投资合同或协议约定的价值之间的差额计入资本公积。

（四）通过非货币性资产交换、债务重组或政府补助取得的无形资产成本

通过非货币性资产交换、债务重组或政府补助取得的无形资产，其成本的确定及具体处理见第八章非货币性资产交换、第十三章债务重组或第十六章政府补助的相关内容。

（五）企业合并中取得的无形资产成本

1. 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，而且合并中确认的无形资产并不仅限于被购买方原已确认的无形资产，只要该无形资产的公允价值能够可靠计量，购买方就应在购买日将其独立于商誉确认为一项资产。

（1）非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足下列条件之一的，应确认为无形资产：①源于合同性权利或其他法定权利；②能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

（2）非同一控制下的企业合并中，取得无形资产的公允价值能够可靠计量的，应单独确认为无形资产。公允价值的确定见第三十九章公允价值计量的相关内容。

（3）非同一控制下的企业合并中，取得的无形资产本身可能是可以单独辨认的，但其计量或处置与有形的或无形的资产一并作价，如天然矿泉水的商标可能与特定的泉眼有关，所以不能独立于该泉眼出售。在这种情况下，如果该无形资产及与其相关的资产各自的公允价值不能可靠计量，则应将该资产组合（即将无形资产与其相关的有形资产一并）独立于商誉确认为一项资产。

2. 同一控制下的企业合并中，购买方取得的无形资产应按照被合并方合并日无形资产在最终控制方财务报表中的账面价值计量。

（六）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，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，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。下列情况除外：

1. 房地产开发企业取得的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，则应当对支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值）在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产核算。

企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或增值目的时，应将其转为投资性房地产。

六、内部研究开发支出的确认和计量

对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算，企业应当根据研究与开发的实际情况加以判断。

（一）研究阶段和开发阶段的划分

1. 研究阶段。

研究是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查，研究阶段活动的例子包括：意在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。

研究阶段的特点在于：

（1）计划性。

研究阶段是建立在有计划的调查基础上，即研发项目已经董事会或者相关管理层的批准，并着手收集相关资料、进行市场调查等。例如，某药品公司为研究开发某药品，经董事会或者相关管理层的批准，有计划地收集相关资料、进行市场调查、比较市场相关药品的药性、效用等活动。

（2）探索性。

研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，这一阶段不会形成阶段性成果。

从研究阶段活动的特点看，其研究是否能在未来形成成果，即通过开发后

是否会形成无形资产均有很大的不确定性，企业也无法证明其研究活动一定能够形成带来未来经济利益的无形资产，因此，研究阶段的有关支出在发生时应当费用化计入当期损益。

2. 开发阶段。

开发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。开发阶段活动的例子包括：生产前或使用前的原型和模型的设计、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。

开发阶段的特点在于：

(1) 具有针对性。

开发阶段是以研究阶段为基础，从而对项目的开发具有针对性。

(2) 形成成果的可能性较大。

进入开发阶段的研发项目往往形成成果的可能性较大。

由于开发阶段相对于研究阶段更进一步，且很大程度上形成一项新产品或新技术的基本条件已经具备，此时，如果企业能够证明满足无形资产的定义及相关确认条件，所发生的开发支出可资本化，确认为无形资产的成本。

(二) 开发阶段有关支出资本化的条件

在开发阶段，判断可以将有关支出资本化确认为无形资产，必须同时满足下列条件：

1. 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。

判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性，应当以目前阶段的成果为基础，并提供相关证据和材料，证明企业进行开发所需的技术条件等已经具备，不存在技术上的障碍或其他不确定性。比如，企业已经完成了全部计划、设计和测试活动，这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动或经过专家鉴定等。

2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

开发某项产品或专利技术产品等，通常是根据管理层决定该项研发活动的目的或者意图加以确定，也就是说，研发项目形成成果以后，是为出售还是为自己使用并从使用中获得经济利益，应当以管理层的决定为依据。因此，企业的管理层应当明确表明其持有拟开发无形资产的目的，并具有完成该项无形资

产开发并使其能够使用或出售的可能性。

3. 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。

开发支出资本化作为无形资产确认，其基本条件是能够为企业带来未来经济利益。如果有关的无形资产在形成以后，主要是用于形成新产品或新工艺的，企业应对运用该无形资产生产的产品市场情况进行估计，应能够证明所生产的产品存在市场，能够带来经济利益的流入；如果有关的无形资产开发以后主要是用于对外出售的，则企业应能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，开发以后存在外在的市场可以出售并带来经济利益的流入；如果无形资产开发以后不是用于生产产品，也不是用于对外出售，而是在企业内部使用的，则企业应能够证明在企业内部使用时对企业的有用性。

4. 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。

这一条件主要包括：（1）为完成该项无形资产开发具有技术上的可靠性。开发的无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明企业继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力。（2）财务资源和其他资源支持。财务和其他资源支持是能够完成该项无形资产开发的经济基础，因此，企业必须能够说明为完成该项无形资产的开发所需的财务和其他资源，是否能够足以支持完成该项无形资产的开发。（3）能够证明企业获取在开发过程中所需的技术、财务和其他资源的相关计划等。如在企业自有资金不足以提供支持的情况下，是否存在外部其他方面的资金支持，如银行等借款机构愿意为该无形资产的开发提供所需资金的声明等来证实。（4）有能力使用或出售该无形资产以取得收益。

5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠计量。

企业对于研究开发活动发生的支出应单独核算，如发生的研究开发人员的工资、材料费等，在企业同时从事多项研究开发活动的情况下，所发生的支出同时用于支持多项研究开发活动的，应按照一定的标准在各项研究开发活动之间进行分配，无法明确分配的，应予费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

（三）内部开发的无形资产的计量

内部开发阶段活动形成的无形资产，其成本由可直接归属于该资产的创

造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的的所有必要支出组成。可直接归属于该资产的成本包括：开发该无形资产时耗用的材料、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，按照第十七章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。在开发无形资产过程中发生的除上述可直接归属于无形资产开发活动的其他销售费用、管理费用等间接费用、无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失、为运行该无形资产发生的培训支出等，不构成无形资产的开发成本。

需要强调的是，内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总额，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入损益的支出不再进行调整。

（四）内部研究开发支出的处理

企业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（管理费用）；开发阶段的支出，符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。只有同时满足前述开发阶段有关支出资本化各项条件的，才能确认为无形资产，否则计入当期损益。如果确实无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应将所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

企业购买正在进行中的研究开发项目且符合资本化条件的，应确认为无形资产。取得后发生的研发支出，应当比照上述内部研究开发项目支出的规定进行处理。

【例 7-2】丙公司自行研究开发一项新产品专利技术，在研究开发过程中发生材料费 40 000 000 元、人工工资 10 000 000 元，以及用银行存款支付其他费用 30 000 000 元，总计 80 000 000 元，其中，符合资本化条件的支出为 50 000 000 元。期末，该专利技术已经达到预定用途。假定不考虑相关税费。

相关费用发生时：

借：研发支出——费用化支出	30 000 000
——资本化支出	50 000 000
贷：原材料	40 000 000
应付职工薪酬	10 000 000
银行存款	30 000 000

期末：

借：管理费用	30 000 000
--------	------------

无形资产	50 000 000
贷：研发支出——费用化支出	30 000 000
——资本化支出	50 000 000

除了内部开发产生的无形资产外，其他内部产生的无形资产，比照上述原则进行处理。

七、无形资产的后续计量

（一）无形资产后续计量的原则

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。需要强调的是，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，至少每年进行减值测试。

1. 估计无形资产使用寿命应考虑的因素。

企业应当于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。

无形资产的后续计量是以其使用寿命为基础的。无形资产的使用寿命包括法定寿命和经济寿命两个方面，有些无形资产的使用寿命受法律、规章或合同的限制，称为法定寿命。如我国法律规定发明专利权的有效期为 20 年，商标权的有效期为 10 年。有些无形资产如永久性特许经营权、非专利技术等的寿命则不受法律或合同的限制。经济寿命是无形资产可以为企业带来经济利益的年限。由于受技术进步、市场竞争等因素的影响，无形资产的经济寿命往往短于法定寿命，因此，在估计无形资产的使用寿命时，应当综合考虑各方面相关因素的影响，合理确定无形资产的使用寿命。

确定无形资产的经济寿命，通常应考虑以下因素：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；技术、工艺等方面的现实情况及对未来发展的估计；以该资产生产的产品或服务的市场需求情况；现在或潜在的竞争者预期采取的行动；为维持该资产产生未来经济利益的能力预期的维护支出及企业预计支付有关支出的能力；对该资产的控制期限，对该资产使用的法律或类似限制，如特许使用期间、租赁期间等；与企业持有的其他资产使

使用寿命的关联性等。对确认为无形资产的数据资源的使用寿命进行估计时，还应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、同类竞品等因素。

2. 无形资产使用寿命的确定。

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。例如，企业以支付土地出让金方式取得一块土地的使用权，如果企业准备持续持有，在 50 年期间内没有计划出售，该块土地使用权预期为企业带来未来经济利益的期间为 50 年。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。下列情况一般说明企业无须付出重大成本即可延续合同性权利或其他法定权利：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；有证据表明为获得重新延续所必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。如果企业在延续无形资产持有期间时付出的成本与预期流入企业的未来经济利益相比具有重要性，本质上是企业获得了一项新的无形资产。

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，来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。例如，企业通过公开拍卖取得一项出租车运营许可，按照所在地规定，以现有出租运营许可为限，不再授予新的运营许可，而且在旧的出租车报废以后，其运营许可可用于新的出租车。企业估计在有限的未来，其将持续经营出租车行业。对于该运营许可，其为企业带来未来经济利益的期限从目前情况看无法可靠估计，应视为使用寿命不确定的无形资产。需要强调的是，企业根据可获得的情况判断，有确凿证据表明无法合理估计其使用寿命的无形资产，才能作为使用寿命不确定的无形资产。企业不得随意判断使用寿命不确定的无形资产。

3. 无形资产使用寿命的复核。

企业至少应当于每年年度终了，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。无形资产的使用寿命或摊销方法与以前估计不同的（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），应当改变摊销期限或摊销方法，并按照第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正进行处理。

企业应当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。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，并按照本章和第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正进行处理。

（二）使用寿命有限的无形资产摊销

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。其中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。使用寿命不确定的无形资产不应进行摊销。

1. 摊销期和摊销方法。

无形资产的摊销期自其可供使用时（即其达到预定用途）开始至终止确认时止。在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应摊销金额，存在多种方法。这些方法包括直线法、生产总量法等。选择无形资产摊销方法时，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。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；有特定产量限制的特许经营权或专利权，可采用产量法进行摊销。无法可靠确定预期消耗方式的，应当采用直线法摊销。

需要注意的是，使用无形资产产生的收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响，这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销。但是，下列极其有限的情况除外：（1）企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款（如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额）的，当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时，取得的收入可以成为摊销的合理基础，如企业获得勘探开采黄金的特许权，且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。（2）有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的，不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

持有待售的无形资产或处置组中的无形资产不进行摊销，按照第四十二章

持有待售的非流动资产、处置组和终止经营有关规定，以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。

【例 7-3】 丁公司从外单位购得一项商标权，支付价款 30 000 000 元，款项已支付，该商标权的使用寿命为 10 年，不考虑残值的因素，以直线法摊销。不考虑相关税费，账务处理如下：

借：无形资产——商标权	30 000 000
贷：银行存款	30 000 000
每年摊销时：	
借：管理费用	3 000 000 (30 000 000 ÷ 10)
贷：累计摊销	3 000 000

无形资产的摊销一般应计入当期损益，但某项目无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产消耗的，其摊销金额应当计入相关资产的成本。例如，如果某项无形资产是专门用于生产某种产品的，其所包含的经济利益是通过转入到所生产的产品中体现的，无形资产的摊销费用应构成产品成本的一部分。

2. 残值的确定。

使用寿命有限的无形资产，其残值应当视为零，除非有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时愿意以一定的价格购买该项无形资产，或者存在活跃的市场，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。

【例 7-4】 甲公司取得一项专利技术，法律保护期间为 20 年，企业预计运用该专利生产的产品在未来 15 年内会为企业带来经济利益。就该项专利技术，第三方向企业承诺在 5 年内以其取得之日公允价值的 60% 购买该项专利权，从企业管理层目前的持有计划来看，准备在 5 年内将其出售给第三方，该项专利技术应在企业持有的 5 年内摊销，残值为该专利在取得之日公允价值的 60%。

无形资产的残值意味着在其经济寿命结束之前企业预计将会处置该无形资产，并且从该处置中取得利益。估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础，此时的可收回金额是指在预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下，同类无形资产预计的处置价格（扣除相关税费）。残值确定以后，在持有无形资产的期间，至少应于每年年末进行复核，预计其残值

与原估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

（三）无形资产的减值

企业应当在资产负债表日判断无形资产是否存在可能发生减值的迹象。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。

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，并计提无形资产减值准备。资产减值损失确认后，无形资产的摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的账面价值。无形资产减值准备一经计提，不得转回。

八、无形资产的处置

无形资产的处置，主要指无形资产的出售、报废等，此时无形资产无法为企业带来未来经济利益，应予转销并终止确认。

（一）无形资产的出售

企业将无形资产出售，表明企业放弃无形资产的所有权。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的差额作为资产处置利得或损失计入当期损益。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

【例 7-5】乙公司将拥有的一项非专利技术出售，取得收入 8 000 000 元。该非专利技术的账面余额为 7 000 000 元，累计摊销额为 3 500 000 元，已计提的减值准备为 2 000 000 元。不考虑相关税费。账务处理如下：

借：银行存款	8 000 000
累计摊销	3 500 000
无形资产减值准备	2 000 000
贷：无形资产——非专利技术	7 000 000
资产处置损益	6 500 000

对于符合持有待售类别划分条件的无形资产，企业应当按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的规定将其划分为持有待售非流动资产或处置组，并按其规定进行后续处理。

（二）无形资产的报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，不再符合无形资产的定

义,应将其转销。无形资产已被其他新技术所替代,不能为企业带来经济利益;或者无形资产不再受到法律保护,且不能给企业带来经济利益等。例如,甲企业的某项无形资产法律保护期限已过,用其生产的产品没有市场,则说明该无形资产无法为企业带来未来经济利益,应予转销。

【例 7-6】丙公司的某项专利技术,其账面余额为 6 000 000 元。假定该项专利权的残值为 0,摊销期限为 10 年,采用直线法进行摊销,已累计摊销 3 000 000 元,已计提的减值准备为 1 600 000 元。今年用其生产的产品没有市场,应予转销。假定不考虑其他相关因素,其账务处理如下:

借: 累计摊销	3 000 000
无形资产减值准备	1 600 000
营业外支出	1 400 000
贷: 无形资产——专利权	6 000 000

九、列示与披露

(一) 列示

企业应当在资产负债表中单独列示无形资产。资产负债表中的“无形资产”项目,反映企业无形资产期末净额。该项目应根据“无形资产”科目的账面余额减去“累计摊销”科目的账面余额和“无形资产减值准备”科目的账面余额计算填列。企业应当根据重要性原则并结合本企业的实际情况,在“无形资产”项目下增设“其中:数据资源”项目,反映资产负债表日确认为无形资产的数据资源的期末账面价值。

企业应当在资产负债表中单独列示开发支出。资产负债表中的“开发支出”项目,反映企业开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分。该项目应根据“研发支出——资本化支出”科目的账面余额,减去相关减值准备期末余额后的金额分析填列。企业应当根据重要性原则并结合本企业的实际情况,在“开发支出”项目下增设“其中:数据资源”项目,反映资产负债表日正在进行数据资源研究开发项目满足资本化条件的支出金额。

企业应当在利润表中单独列示研发费用。利润表中的“研发费用”项目,反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出,以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。该项目应根据“管理费用”科目下的“研究费用”明细科目的发生额,以及“管理费用”科目下的“无形资产摊销”明细科目的相关发生额分析填列。

（二）披露

1. 关于无形资产的一般披露要求。

企业应当按照无形资产的类别在会计报表附注中披露与无形资产有关的下列信息：（1）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；（2）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；（3）无形资产的摊销方法；（4）用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额等情况；（5）计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

2. 关于知识产权的其他披露要求。

除上述一般披露要求外，对知识产权还应当披露下列相关信息。

（1）对于确认为无形资产的知识产权，企业应当在会计报表附注中披露相关会计信息，包括：①按照无形资产类别披露的相关会计信息；②使用寿命有限的知识产权无形资产，其使用寿命的估计情况及摊销方法；使用寿命不确定的知识产权无形资产，其账面价值及使用寿命不确定的判断依据；③按照第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正的规定，披露对知识产权无形资产的摊销期、摊销方法或残值的变更内容、原因以及对当期和未来期间的影响数；④单独披露对企业财务报表具有重要影响的单项知识产权无形资产的内容、账面价值和剩余摊销期限；⑤所有权或使用权受到限制的知识产权无形资产账面价值、当期摊销额等情况。

（2）对于确认为无形资产的知识产权和企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的、但由于不满足本章确认条件而未确认为无形资产的知识产权，企业可以根据实际情况，在会计报表附注中自愿披露相关信息，包括：①知识产权的应用情况，包括知识产权的产品应用、作价出资、转让许可等情况；②重大交易事项中涉及的知识产权对该交易事项的影响及风险分析，重大交易事项包括但不限于企业的经营活动、投融资活动、质押融资、关联方及关联交易、承诺事项、或有事项、债务重组、资产置换、专利交叉许可等；③处于申请状态的知识产权的开始资本化时间、申请状态等信息；④知识产权权利失效的（包括失效后不继续确认的知识产权和继续确认的知识产权），披露其失效事由、账面原值及累计摊销、失效部分的会计处理，以及知识产权失效对企业的影响及风险分析；⑤企业认为有必要披露的其他知识产权相关信息。

3. 关于确认为无形资产的数据资源的披露要求。

除上述一般披露要求外，对确认为无形资产的数据资源，以及企业合法拥

有或控制的、预期会给企业带来经济利益的、但由于不满足本章确认条件而未确认为无形资产的数据资源，还应当披露下列相关信息。

(1) 对于确认为无形资产的数据资源，企业应当在会计报表附注中披露相关会计信息，包括：①按照外购无形资产、自行开发无形资产等类别披露的相关会计信息；②使用寿命有限的数据资源无形资产，企业应当披露其使用寿命的估计情况及摊销方法；对于使用寿命不确定的数据资源无形资产，企业应当披露其账面价值及使用寿命不确定的判断依据；③按照第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正的规定，披露对数据资源无形资产的摊销期、摊销方法或残值的变更内容、原因以及对当期和未来期间的的影响数；④单独披露对企业财务报表具有重要影响的单项数据资源无形资产的内容、账面价值和剩余摊销期限；⑤所有权或使用权受到限制的数据资源无形资产，以及用于担保的数据资源无形资产的账面价值、当期摊销额等情况；⑥计入当期损益和确认为无形资产的数据资源研究开发支出金额；⑦按照第九章资产减值等规定，披露与数据资源无形资产减值有关的信息；⑧按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营等规定，披露划分为持有待售类别的数据资源无形资产有关信息。

(2) 对于确认为无形资产的数据资源，以及企业合法拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的、但由于不满足本章确认条件而未确认为无形资产的数据资源，企业可以根据实际情况，在会计报表附注中自愿披露相关信息，包括：①数据资源的应用场景或业务模式、对企业创造价值的影响方式，与数据资源应用场景相关的宏观经济和行业领域前景等；②用于形成相关数据资源的原始数据的类型、规模、来源、权属、质量等信息；③企业对数据资源的加工维护和安全保护情况，以及相关人才、关键技术等的持有和投入情况；④数据资源的应用情况，包括数据资源相关产品或服务等的运营应用、作价出资、流通交易、服务计费方式等情况；⑤重大交易事项中涉及的数据资源对该交易事项的影响及风险分析，重大交易事项包括但不限于企业的经营活动、投融资活动、质押融资、关联方及关联交易、承诺事项、或有事项、债务重组、资产置换等；⑥数据资源相关权利的失效情况及失效事由、对企业的影响及风险分析等，如数据资源已确认为无形资产的，还包括相关无形资产的账面原值及累计摊销、减值准备、失效部分的会计处理；⑦数据资源转让、许可或应用所涉及的地域限制、领域限制及法律法规限制等权利限制；⑧企业认为有必要披露的其他数据资源相关信息。

此外，需要注意的是，企业对数据资源进行评估且评估结果对企业财务报

表具有重要影响的，应当披露评估依据的信息来源，评估结论成立的假设前提和限制条件，评估方法的选择，各重要参数的来源、分析、比较与测算过程等信息。

十、衔接规定

企业应当根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定，在首次执行日分别以下情况处理：

1. 首次执行日处于开发阶段的内部开发项目，首次执行日之前已经费用化的开发支出，不应追溯调整；首次执行日及以后发生的开发支出，符合无形资产确认条件的，应当予以资本化。

2. 首次执行日之前已计入在建工程和固定资产的土地使用权，符合本章的规定应当单独确认为无形资产的，首次执行日应当进行重分类，将归属于土地使用权的部分从原资产账面价值中分离，作为土地使用权的认定成本，按照本章进行会计处理。

3. 企业持有的无形资产，应当以首次执行日的摊余价值作为认定成本，对于使用寿命有限的无形资产，应当在剩余使用寿命内根据本章规定继续进行摊销。对于使用寿命不确定的无形资产，应以摊余价值为基础，在首次执行日后应当停止摊销，但至少应当在每年年末都进行减值测试。

4. 首次执行日之前购买的无形资产在超过正常信用条件的期限内延期付款，实质上具有融资性质的，首次执行日之前已计提的摊销额，不再追溯调整。在首次执行日，企业应当以尚未支付的款项与其现值之间的差额，减少资产的账面价值，同时确认为未确认融资费用。首次执行日后，企业应当以调整后的资产账面价值作为认定成本并以此为基础进行摊销或减值测试，未确认融资费用应当在剩余付款期限内采用实际利率法进行摊销。

首次执行日之后，企业应当按照本章进行会计处理。

第八章 非货币性资产交换

一、总体要求

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（以下简称非货币性资产交换准则）规范了非货币性资产交换的确认、计量和相关信息的披露。企业应当按照本章的要求对适用范围内的非货币性资产交换进行会计处理。

非货币性资产交换中，换入资产应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认，换出资产应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

非货币性资产交换同时满足具有商业实质、且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量这两个条件的，应当以公允价值为基础计量，否则应当以账面价值为基础计量。其中，以公允价值为基础计量时，换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

二、适用范围

企业对于符合本章非货币性资产交换定义和适用范围的交易，应当按照本章的要求进行会计处理。

（一）适用其他章有关规定的非货币性资产交换

1. 企业以存货换取客户的非货币性资产的，相关收入的会计处理适用第十五章收入。第十五章收入对企业因转让存货取得非现金对价情形的会计处理作出了规范。

2. 非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用第二十章企业合并、第三章长期股权投资和第三十四章合并财务报表。

3. 非货币性资产交换中涉及由第二十二章金融工具确认和计量规范的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用第二十二章金融工具确认和

计量和第二十三章金融资产转移。

4. 非货币性资产交换中涉及由第二十一章租赁规范的使用权资产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量适用第二十一章租赁。

5. 非货币性资产交换构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，企业不确认构成权益性交易部分的相关损益。企业应当遵循实质重于形式的原则判断非货币性资产交换是否构成权益性交易。主要包括下列情形：（1）非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易；（2）非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入。例如，集团重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为，在股东或最终控制方的安排下，企业无代价或以明显不公平的代价将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产，该类转让的实质是企业进行了权益性分配或接受了权益性投入，不适用本章，应当适用权益性交易会计处理的有关规定。

（二）涉及非货币性资产但不属于本章规范范围的情形

实务中，某些交易和事项虽涉及非货币性资产，但不属于本章规范的非货币性资产交换，适用其他相关章的规定，包括但不限于下列情形：

1. 企业从政府无偿取得非货币性资产（比如，企业从政府无偿取得土地使用权等）的，适用第十六章政府补助。

2. 企业将非流动资产或处置组分配给所有者的，适用第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营。

3. 企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利的，适用第十章职工薪酬。

4. 企业以发行股票方式取得非货币性资产的，相当于以权益工具结算买入非货币性资产，适用其他相关章。例如，甲企业通过发行普通股股票取得乙企业固定资产，甲企业按照本书第五章固定资产等进行会计处理。

5. 企业用于交换的资产目前尚不存在或尚不属于本企业的，适用其他相关章。企业用于非货币性资产交换的非货币性资产应当符合资产的定义并满足资产的确认条件，且作为资产列报于企业的资产负债表上。企业用于交换的资产目前尚不存在或尚不属于本企业的情形，不属于本章规范范围。例如，甲企业从乙企业取得一项土地使用权，承诺未来3年内在该地块上建造写字楼，并待写字楼建造完成后向乙企业交付一幢写字楼，在这种情形下，由于甲企业用

于交换的建筑物尚不存在，因此，无论对甲企业还是乙企业而言，该交易不属于本章规范的非货币性资产交换。

三、非货币性资产交换的定义

非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

非货币性资产是相对于货币性资产而言的。货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利，包括库存现金、银行存款、应收账款和应收票据等。非货币性资产，是指货币性资产以外的资产，如存货（原材料、包装物、低值易耗品、库存商品等）、固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等。

通常情况下，交易双方对于某项交易是否为非货币性资产交换的判断是一致的。需要注意的是，企业应从自身的角度，根据交易的实质判断相关交易是否属于本章定义的非货币性资产交换。例如，投资方以一项固定资产出资取得对被投资方的权益性投资，对投资方来说，换出资产为固定资产，换入资产为长期股权投资，属于非货币性资产交换；对被投资方来说，则属于接受权益性投资，不属于非货币性资产交换。

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产，即补价。判断涉及少量货币性资产的交换是否为非货币性资产交换时，通常以补价占整个资产交换金额的比例是否低于25%作为参考比例。支付的货币性资产占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和（或占换入资产公允价值）的比例、或者收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和）的比例低于25%的，视为非货币性资产交换；高于25%（含25%）的，不视为非货币性资产交换。

四、非货币性资产交换的确认

（一）非货币性资产交换的确认原则

非货币性资产交换中，换入资产应当在其符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；换出资产应当在其满足资产终止确认条件时终止确认。

根据上述原则，对于非货币性资产交换，企业将换入的资产视为购买取得资产，并按照相关章的规定进行初始确认；将换出的资产视为销售或处置资

产，并按照相关章的规定进行终止确认。例如，某企业在非货币性资产交换中的换入资产和换出资产均为固定资产，按照第五章固定资产和第十五章收入的规定，换入的固定资产应当在与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业，且成本能够可靠地计量时确认；换出的固定资产应当以交换对方（即换入企业）取得该固定资产控制权时点作为处置时点终止确认。又如，在非货币性资产交换交易中，如果换入资产为对联营企业的长期股权投资，按照第三章长期股权投资的规定，企业应当在能够对被投资单位实施重大影响时确认该换入的长期股权投资；如果换出资产为对联营企业的长期股权投资，企业应当在处置长期股权投资时点区分处置是否使企业丧失对被投资单位的重大影响，分别按照第二十二章金融工具确认和计量或第三章长期股权投资的规定进行会计处理。

（二）换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的情形

非货币性资产交换中的资产应当符合资产的定义并满足资产的确认条件，且作为资产列示在企业的资产负债表上。通常情况下，换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点应当相同或相近，也就是说，作为非货币性资产交换的一方，企业取得换入资产的时点与其销售或处置换出资产的时点应当相同或相近。

实务中，由于资产控制权转移所必须的运输或转移程序等方面的原因（如资产运输至对方地点所需的合理运输时间、办理股权或房产过户手续等），可能导致换入资产满足确认条件的时点与换出资产满足终止确认条件的时点存在短暂不一致，企业可以按照重要性原则，在换入资产满足确认条件和换出资产满足终止确认条件孰晚的时点进行会计处理。在换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的情形下，在资产负债表日，企业应当按照下列原则进行会计处理：换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债，如其他应付款等；换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产，如其他应收款等。

五、非货币性资产交换的计量

（一）非货币性资产交换的计量原则

非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：

- （1）该项交换具有商业实质；
- （2）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠

地计量。不满足上述条件的非货币性资产交换，应当以账面价值为基础计量。

根据这一规定，本章对非货币性资产交换的计量规定了两种计量原则：一是以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，企业应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益，但换出资产的公允价值不能可靠地计量或有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，企业应当以换入资产的公允价值为基础确定换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。二是以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，企业应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的初始计量金额，换出资产终止确认时不确认损益。

（二）商业实质的判断

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：（1）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。（2）使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产所产生的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

在判断资产交换是否具有商业实质时，企业应当重点考虑由于发生了该项资产交换预计使企业未来现金流量发生变动的程度。只有当换入资产的未来现金流量和换出资产的未来现金流量相比发生较大变化，或使用换入资产进行经营和继续使用换出资产进行经营所产生的预计未来现金流量现值之间的差额较大时，才表明该交易的发生使企业经济状况发生了明显改变，交换才因而具有商业实质。企业应当遵循实质重于形式的原则，判断非货币性资产交换是否具有商业实质。

1. 判断条件。

（1）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。

企业应当对比考虑换入资产与换出资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额三个方面，对非货币性资产交换是否具有商业实质进行综合判断。通常情况下，只要换入资产和换出资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额中的某个方面存在显著不同，即表明满足商业实质的判断条件。

例如，企业以一项生产用的设备换入一批存货，设备作为固定资产要在较长的时间内为企业带来现金流量，而存货流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量。两者产生现金流量的时间相差较大，即使假定两者产生未来现金流

量的风险和总额均相同，可以认为上述固定资产与存货的未来现金流量显著不同，因而交换具有商业实质。

又如，甲企业以其用于经营出租的一幢公寓楼，与乙企业同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换，两幢公寓楼的租期、每期租金总额均相同，但是甲企业的公寓楼是租给一家财务及信用状况良好的知名上市公司作为职工宿舍，乙企业的公寓楼则是租给多个个人租户。相比较而言，甲企业无法取得租金的风险较小，乙企业取得租金依赖于各个个人租户的财务和信用状况，两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异，可以认为两幢公寓楼的未来现金流量显著不同，因而交换具有商业实质。

(2) 使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产所产生的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

企业如果按照上述第(1)项判断条件难以判断非货币性资产交换是否具有商业实质，可以按照第(2)项条件，分别计算使用换入资产进行相关经营的预计未来现金流量现值和继续使用换出资产进行相关经营的预计未来现金流量现值，通过二者比较进行判断。企业在计算预计未来现金流量现值时，应当按照资产在企业自身持续使用过程和最终处置时预计产生的税后未来现金流量(使用企业自身的所得税税率)，根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对预计未来现金流量折现后的金额加以确定，以体现资产对企业自身的特定价值。

从市场参与者的角度分析，换入资产和换出资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面可能相同或相似。但是对于企业自身而言，鉴于换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等因素，换入资产与换入企业其他现有资产相结合，能够比换出资产发挥更大的作用，使换入企业受该换入资产影响的经营部分产生的现金流量与换出资产明显不同，进而使用换入资产进行相关经营的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产进行相关经营的预计未来现金流量现值存在重大差异，当其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的，则表明交换具有商业实质。例如，甲企业以持有的某非上市公司A企业的10%股权换入乙企业拥有的一项专利权。假定从市场参与者的角度来看，通过第(1)项判断条件难以得出交易是否具有商业实质的结论。根据第(2)项判断条件，对换入专利权的甲企业来说，该项专利权能够解决其生产中的技术难题，使其未来的生产产量成倍增长，从而产生的预计未来现金流量

现值与换出的股权投资有较大差异，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的，因而可认为该交换具有商业实质；对换入股权的乙企业来说，其取得甲公司换出的 A 企业 10% 股权后，产生的预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比也是重大的，因而可认为该交换具有商业实质。

2. 判断商业实质时对资产类别的考虑。

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，通常还可以考虑资产是否属于同一类别来进行分析。同类别的资产是指在资产负债表中列示为同一报表项目的资产；不同类别的资产是指在资产负债表中列示为不同报表项目的资产，例如存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等都是不同类别的非货币性资产。一般来说，不同类别的非货币性资产产生经济利益的方式不同，其产生的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面也很可能不相同。不同类别非货币性资产之间的交换（如存货和固定资产之间的交换、固定资产和长期股权投资之间的交换等）是否具有商业实质，通常较易判断；而同类别非货币性资产之间的交换（如存货之间、固定资产之间、长期股权投资之间的交换等）是否具有商业实质，则通常较难判断，需要根据上述两项判断条件综合判断。

例如，企业将一项用于出租的投资性房地产，与另一企业的厂房进行交换，换入的厂房作为自用固定资产，属于不同类别的非货币性资产之间的交换。在该交换交易下，换出的投资性房地产的未来现金流量为每期的租金，换入的固定资产的未来现金流量为该厂房独立产生、或包括该厂房的资产组协同产生的现金流量。通常情况下，由定期租金带来的现金流量与用于生产经营的固定资产产生的现金流量在风险、时间分布或金额方面显著不同，因而两项资产的交换具有商业实质。

再如，企业将其拥有的一幢建筑物，与另一企业拥有的在同地点的另一幢建筑物进行交换，两幢建筑物的建造时间、建造成本等均相同，属于同类别的非货币性资产之间的交换。在该交换交易下，两幢建筑物未来现金流量的风险、时间分布和金额可能相同，也可能不同。如果其中一幢建筑物可以立即出售，企业管理层也打算将其立即出售，而另一幢建筑物难以出售或只能在一段较长的时间内出售，则可以表明两项资产未来现金流量的风险、时间分布或金额显著不同，因而这两项资产的交换具有商业实质。

此外，需要说明的是，从事相同经营业务的企业之间相互交换具有类似性

质和相等价值的商品，以便在不同地区销售，这种同类别的非货币性资产之间的交换不具有商业实质。实务中，这种交换通常发生在某些特定商品上，常见的例子如石油或牛奶等。

六、以公允价值为基础计量

非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量的，企业应当以公允价值为基础计量。实务中，企业在进行非货币性资产交换时，相关换入资产或换出资产的公允价值通常会在合同中约定；对于合同中没有约定的，应当按照合同开始日（合同生效日）的公允价值确定。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外，即换出资产的公允价值不能够可靠计量，或换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产的公允价值为基础计量。

对于非货币性资产交换中换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的情形，企业在判断是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠时，应当考虑确定公允价值所使用的输入值层次，企业可以参考下列情况：第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据，第二层次直接或间接可观察的输入值比第三层次不可观察输入值为公允价值提供了更确凿的证据。对于换入资产和换出资产的公允价值所使用的输入值层次相同的，企业应当以换出资产的公允价值为基础计量。实务中，在考虑了补价因素的调整后，正常交易中换入资产的公允价值和换出资产的公允价值通常是一致的。

（一）会计处理原则

以公允价值为基础计量的非货币性资产交换中，换入资产和换出资产的计量分别按下列原则进行会计处理：

1. 对于换入资产，应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量。换出资产的公允价值不能够可靠计量，或换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额。

其中，计入换入资产的应支付的相关税费应当符合相关章对资产初始计量成本的规定。例如，换入资产为存货的，包括相关税费、使该资产达到目前场

所和状态所发生的运输费、装卸费、保险费以及可归属于该资产的其他成本；换入资产为长期股权投资的，包括与取得该资产直接相关的费用、税金和其他必要支出；换入资产为投资性房地产的，包括相关税费和可直接归属于该资产的其他支出；换入资产为固定资产的，包括相关税费、使该资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等；换入资产为生产性生物资产的，包括相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于该资产的其他支出；换入资产为无形资产的，包括相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途所发生的其他支出。上述税费均不包括准予从增值税销项税额中抵扣的进项税额。

2. 对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。换出资产的公允价值不能够可靠计量，或换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

其中，计入当期损益的会计处理视换出资产类别的不同而有所区别：(1) 换出资产为固定资产、在建工程、生产性生物资产和无形资产的，计入当期损益的部分通过“资产处置损益”科目核算，在利润表“资产处置收益”项目中列示；(2) 换出资产为投资性房地产的，按换出资产公允价值或换入资产公允价值确认其他业务收入，按换出资产账面价值结转其他业务成本，二者之间的差额计入当期损益，二者分别在利润表“营业收入”和“营业成本”项目中列示；(3) 换出资产为长期股权投资的，计入当期损益的部分通过“投资收益”科目核算，在利润表“投资收益”项目中列示。

【例 8-1】 甲公司和乙家具制造公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 13%。经协商，甲公司与乙公司于 2×23 年 1 月 30 日签订资产交换合同，当日生效。合同约定，甲公司以其生产经营过程中使用的一台设备与乙公司生产的一批办公家具进行交换，用于交换的设备和办公家具当日的公允价值均为 7.5 万元。合同签订日即交换日，甲公司设备的账面价值为 7.4 万元（其中账面原价为 10 万元，已计提折旧 2.6 万元）；乙公司办公家具的账面价值为 7 万元。甲公司将换入的办公家具作为固定资产使用和管理；乙公司将换入的设备作为固定资产使用和管理。甲公司和乙公司开具的增值税专用发票注明的计税价格均为 7.5 万元，增值税额 9 750 元。交易过程中，甲公司以其银行存款支付设备清理费用 1 500 元。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。整个交易过程中未发生除增值税以外的其他税费。

本例中，对甲公司来说，整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产，交换的资产为办公家具和设备，属于非货币性资产交换。

对甲公司来说，换入的办公家具虽然也作为固定资产使用和管理，但其未来现金流量是通过员工的使用来实现，而换出的设备的未来现金流量是通过生产产品并对外销售而产生，二者产生的现金流量在风险、时间分布和金额方面存在明显差异，因而交换具有商业实质。同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值为基础计量的条件。假设没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，甲公司应以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认换出资产产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	85 250
累计折旧	26 000
贷：固定资产——设备	100 000
银行存款	1 500
应交税费——应交增值税（销项税额）	9 750
借：固定资产——办公家具	75 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	9 750
资产处置损益	500
贷：固定资产清理	85 250

对乙公司来说，相关收入应当按照第十五章收入的相关规定进行会计处理。假定换出存货的交易符合收入确认条件。

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产——设备	75 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	9 750
贷：主营业务收入	75 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	9 750

同时，乙公司还应将换出存货的成本结转为当期营业成本。

【例 8-2】2×23 年 6 月 15 日，甲冰箱制造公司为了提高产品质量，需要乙公司的一项专利权。经协商，甲公司与乙公司签订合同，甲公司以其持有的对其联营企业丙公司的 20% 股权作为对价购买乙公司的专利权。合同开始日，

甲公司长期股权投资和乙公司专利权的公允价值均为 650 万元。专利权的过户手续于 2×23 年 6 月 28 日完成,正式转移至甲公司。乙公司取得对丙公司的 20% 股权后,向丙公司派遣 1 名董事替代原甲公司派遣的董事,且能够对丙公司实施重大影响,丙公司成为乙公司的联营企业。丙公司的股权过户、董事更换、相关董事会决议和章程修订于 2×23 年 6 月 30 日完成并生效。2×23 年 6 月 30 日,甲公司的长期股权投资的账面价值为 630 万元(其中投资成本 670 万元,损益调整 -40 万元);乙公司专利权的账面价值为 680 万元(其中账面原价为 800 万元,累计摊销额为 120 万元)。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备。丙公司自成立以来未发生其他综合收益变动。整个交易过程中未发生相关税费。

本例中,整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产,交换的资产为长期股权投资和无形资产,属于非货币性资产交换。

对甲公司来说,换入的专利权能够大幅度改善产品质量,通过生产高质量的产品并对外销售而产生现金流量,与换出的对丙公司的长期股权投资通过获得股利产生现金流量相比,其预计未来现金流量的风险、时间分布和金额均不相同,因而交换具有商业实质;对乙公司来说,换入的对丙公司的长期股权投资,使丙公司成为其联营企业,可通过参与丙公司的财务和经营政策等方式,对其实施重大影响,由此从丙公司活动中获取现金流量,与换出的专利权预计产生的未来现金流量的风险、时间分布和金额均不相同,因而交换具有商业实质。同时,两项资产的公允价值都能够可靠地计量,符合以公允价值为基础计量的条件。假设双方均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠,甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本,并确认换出资产产生的损益。

由于因专利权和股权过户等原因导致换入资产和换出资产满足确认条件和终止确认条件的时点存在短暂不一致,甲公司和乙公司按照重要性原则在 2×23 年 6 月 30 日进行会计处理。

甲公司的账务处理如下:

借:无形资产——专利权	6 500 000
长期股权投资——损益调整	400 000
贷:长期股权投资——投资成本	6 700 000
投资收益	200 000

乙公司的账务处理如下:

借：长期股权投资——投资成本	6 500 000
累计摊销	1 200 000
资产处置损益	300 000
贷：无形资产——专利权	8 000 000

（二）涉及补价的情形

对于以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当分别下列情况进行处理：

1. 支付补价方：（1）以换出资产的公允价值为基础计量的，应当以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。（2）有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，即以换入资产的公允价值为基础计量的，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

2. 收到补价方：（1）以换出资产的公允价值为基础计量的，应当以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。（2）有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，即以换入资产的公允价值为基础计量的，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

【例 8-3】沿用【例 8-1】，假设其他条件不变，合同约定甲公司用于交换的设备的公允价值为 7.5 万元，乙公司用于交换的办公家具的公允价值为 9 万元，甲公司以银行存款向乙公司支付补价 1.5 万元。甲公司开具的增值税专用发票注明的计税价格 7.5 万元，增值税额 9 750 元；乙公司开具的增值税专用发票注明的计税价格 9 万元，增值税额 1.17 万元；甲公司以银行存款向乙公司支付增值税差额 1 950 元。

本例中，涉及收付货币性资产，应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。对于甲公司，支付的货币性资产 1.5 万元占换入资产公允价值 9 万元（或换出资产公允价值 7.5 万元和支付的货币性资产 1.5 万元之和）的比例为 16.67%，小于 25%，属于非货币性资产交换。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	85 250
累计折旧	26 000
贷：固定资产——设备	100 000
银行存款	1 500
应交税费——应交增值税（销项税额）	9 750
借：固定资产——办公家具	90 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	11 700
资产处置损益	500
贷：固定资产清理	85 250
银行存款	16 950

对乙公司来说，相关收入应当按照第十五章收入的相关规定进行会计处理。具体账务处理参照【例8-1】中乙公司的账务处理。

【例8-4】沿用【例8-2】，假设其他条件不变，丙公司是上市公司，按照合同开始日的股票价格计算，丙公司的20%股权的公允价值为700万元。乙公司专利权的公允价值为650万元，系第三方报价机构使用乙公司自身数据通过估值技术确定的。由于甲公司迫切需要该专利权来提高产品质量，同意乙公司以银行存款支付补价40万元。2×23年6月30日，丙公司可辨认净资产公允价值为3200万元。

本例中，涉及收付货币性资产，应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。补价40万元占整个资产交换金额的比例小于25%，属于非货币性资产交换。

由于用于交换的两项资产的公允价值均能够可靠地计量，企业应当考虑是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。由于丙公司是上市公司，其20%的股权的公允价值是基于股票价格计算的，其公允价值输入值的层次为第一层次，即活跃市场上未经调整的报价。乙公司专利权的公允价值是基于估值技术的评估值，其公允价值输入值的层次为第三层次。因此，对甲公司来说，应当以换出资产丙公司的20%股权的公允价值（700万元）减去收到的补价（40万元）作为换入资产专利权的成本（700万元-40万元=660万元），换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益（700万元-630万元=70万元）；对乙公司来说，有确凿证据表明换入资产丙公司的20%股权的公允价值更加可靠，应当以换入资产丙公司的20%股权的公允价值（700万元）作为其初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付的补价，与换出资产

专利权账面价值之间的差额计入当期损益（700万元 - 40万元 - 680万元 = -20万元）。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——专利权	6 600 000
长期股权投资——损益调整	400 000
银行存款	400 000
贷：长期股权投资——投资成本	6 700 000
投资收益	700 000

乙公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	7 000 000
累计摊销	1 200 000
资产处置损益	200 000
贷：无形资产——专利权	8 000 000
银行存款	400 000

（三）涉及换入多项资产或换出多项资产的情形

非货币性资产交换中，企业可以以一项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产，或同时以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产，或以多项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产，这些交换也可能涉及补价。对于涉及换入或换出多项资产的非货币性资产交换的计量，企业同样应当首先判断是否符合以公允价值为基础计量的两个条件，再分别确定各项换入资产的初始计量金额，以及各项换出资产终止确认的相关损益。

涉及换入多项资产或换出多项资产的非货币性资产交换符合以公允价值为基础计量的，通常可以分为下列情形：

1. 以换出资产的公允价值为基础计量的。

（1）对于同时换入的多项资产，由于通常无法将换入资产与换出的某项特定资产相对应，应当按照各项换入资产的公允价值的相对比例（换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例），将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，以分摊额和应支付的相关税费作为各项换入资产的成本进行初始计量。需要说明的是，如果同时换入的多项非货币性资产中包含由第二十二章金融工具确认和计量规范的

金融资产，应当按照第二十二章金融工具确认和计量的规定进行会计处理，在确定换入的其他多项资产的初始计量金额时，应当将金融资产公允价值从换出资产公允价值总额中扣除。

(2) 对于同时换出的多项资产，应当将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

2. 以换入资产的公允价值为基础计量的。

(1) 对于同时换入的多项资产，应当以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

(2) 对于同时换出的多项资产，由于通常无法将换入资产与换出的某项特定资产相对应，应当按照各项换出资产的公允价值的相对比例（换出资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换出资产的账面价值的相对比例），将换入资产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）分摊至各项换出资产，分摊额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。需要说明的是，如果同时换出的多项非货币性资产中包含由第二十二章金融工具确认和计量规范的金融资产，该金融资产应当按照第二十二章金融工具确认和计量和第二十三章金融资产转移的规定判断换出的该金融资产是否满足终止确认条件并进行终止确认的会计处理，在确定其他各项换出资产终止确认的相关损益时，应当将终止确认的金融资产公允价值从换入资产公允价值总额中扣除。

【例8-5】 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。经协商，甲公司和乙公司于2×23年1月25日签订资产交换合同，当日生效。合同约定，甲公司用于交换的资产包括：一间生产用厂房，公允价值为110万元；一幢自购入时就全部用于经营出租的公寓楼，公允价值为390万元。乙公司用于交换的资产包括：一块土地的使用权，公允价值为240万元；经营过程中使用的10辆货车，公允价值为300万元。甲公司用银行存款向乙公司支付补价40万元。双方于2×23年2月1日完成了资产交换手续。交换当日，甲公司的厂房的账面价值为120万元（其中账面原价为150万元，已计提折旧30万元），作为采用成本模式计量的投资性房地产的公寓楼的账面价值为360万元（其中账面原价为420万元，已计提折旧60万元），乙公司的土地使用权的账面价值为210万元（其中成本220万元，累计摊销额为10万元），10辆货车的账面价值为320万元（其中账面原价为400万元，已计提折旧80万元）。甲公司开具两张增值

税专用发票,分别注明厂房的计税价格110万元、增值税额9.9万元;公寓楼的计税价格390万元、增值税额35.1万元。乙公司开具两张增值税专用发票,分别注明土地使用权的计税价格240万元、增值税额21.6万元;10辆货车的计税价格300万元、增值税额39万元。甲公司以银行存款向乙公司支付增值税差额15.6万元。交易过程中,甲公司以银行存款支付了土地使用权的契税及过户费用8万元,乙公司以银行存款分别支付了厂房和公寓楼的契税及过户费用4万元和12万元。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备,上述资产交换后的用途不发生改变。不考虑其他税费。

本例中,涉及收付货币性资产,应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。补价40万元占整个资产交换金额540万元的比例为7.41%,小于25%,属于非货币性资产交换。

本例中用于交换的厂房是通过在厂房使用寿命内与其他资产协同生产产品并对外销售而产生现金流量,公寓楼是通过经营出租并定期收取租金而产生稳定均衡的现金流量,土地使用权是通过在其上建造房屋后与房屋共同产生现金流量,货车是通过使用或提供服务而产生独立的现金流量,各项资产的未来现金流量在风险、时间分布和金额方面均明显不同,因而交换具有商业实质。同时,各项资产的公允价值都能够可靠地计量,符合以公允价值为基础计量的条件。假设均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠,甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定各项换入资产的成本,并确认各项换出资产产生的损益。

甲公司的会计处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额(见表8-1)。

表8-1

单位:元

换入资产	公允价值	换出资产公允价值总额+补价	分摊额	相关税费	初始计量金额
无形资产——土地使用权	2 400 000	不适用	2 400 000	80 000	2 480 000
固定资产——货车	3 000 000	不适用	3 000 000	0	3 000 000
合计	5 400 000	5 400 000	5 400 000	80 000	5 480 000

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益 (见表 8-2)。

表 8-2

单位: 元

换出资产	账面价值	公允价值	处置损益
固定资产——厂房	1 200 000	1 100 000	-100 000
投资性房地产	3 600 000	3 900 000	300 000
合计	4 800 000	5 000 000	200 000

(3) 甲公司的账务处理如下:

① 终止确认换出的厂房, 转入固定资产清理。

借: 固定资产清理	1 299 000
累计折旧——厂房	300 000
贷: 固定资产——厂房	1 500 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	99 000

② 确认换入的土地使用权和货车, 同时确认换出资产相关损益。

借: 无形资产——土地使用权	2 400 000
固定资产——货车	3 000 000
应交税费——应交增值税 (进项税额)	606 000
资产处置损益	100 000
贷: 固定资产清理	1 299 000
其他业务收入	3 900 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	351 000
银行存款	556 000

③ 确认换入的土地使用权的相关税费。

借: 无形资产——土地使用权	80 000
贷: 银行存款	80 000

④ 终止确认换出的投资性房地产, 结转其他业务成本。

借: 其他业务成本	3 600 000
投资性房地产累计折旧	600 000
贷: 投资性房地产	4 200 000

乙公司的会计处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额 (见表 8-3)。

表 8-3

单位：元

换入资产	公允价值	换出资产公允价值总额 - 补价	分摊额	相关税费	初始计量金额
固定资产——厂房	1 100 000	不适用	1 100 000	40 000	1 140 000
投资性房地产	3 900 000	不适用	3 900 000	120 000	4 020 000
合计	5 000 000	5 000 000	5 000 000	160 000	5 160 000

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益 (见表 8-4)。

表 8-4

单位：元

换出资产	账面价值	公允价值	处置损益
无形资产——土地使用权	2 100 000	2 400 000	300 000
固定资产——货车	3 200 000	3 000 000	-200 000
合计	5 300 000	5 400 000	100 000

(3) 乙公司的账务处理如下：

① 终止确认换出的 10 辆货车，转入固定资产清理。

借：固定资产清理 3 590 000
 累计折旧——货车 800 000
 贷：固定资产——货车 4 000 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 390 000

② 确认换入的厂房和公寓楼，同时确认换出资产相关损益。

借：固定资产——厂房 1 100 000
 投资性房地产 3 900 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 450 000
 银行存款 556 000
 累计摊销 100 000
 贷：无形资产——土地使用权 2 200 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 216 000
 资产处置损益 100 000
 固定资产清理 3 590 000

③ 确认换入的厂房和公寓楼的相关税费。

借：固定资产——厂房 40 000

投资性房地产

120 000

贷：银行存款

160 000

【例 8-6】沿用【例 8-5】，假设其他条件不变，合同约定甲公司用于交换的资产还包括一项对 P 公司的股票投资，甲公司将该投资作为交易性金融资产核算。该股票投资在 2×23 年 1 月 25 日的公允价值为 30 万元，账面价值为 25 万元。由于该股票有较好的前景，按合同约定甲公司向乙公司支付补价 10 万元。

本例中，沿用【例 8-5】的分析，甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定各项换入资产的成本，并确认各项换出资产产生的损益。另外，甲公司和乙公司用于交换的非货币性资产中包含交易性金融资产，属于由第二十二章金融工具确认和计量规范的金融资产。甲公司和乙公司应当按照第二十二章金融工具确认和计量和第二十三章金融资产转移的规定分别对换出和换入的交易性金融资产进行会计处理。

甲公司的会计处理如下：

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额（见表 8-5）。

表 8-5

单位：元

换入资产	公允价值	换出资产公允价值总额 + 补价	分摊额	相关税费	初始计量金额
无形资产——土地使用权	2 400 000	不适用	2 400 000	80 000	2 480 000
固定资产——货车	3 000 000	不适用	3 000 000	0	3 000 000
合计	5 400 000	5 400 000	5 400 000	80 000	5 480 000

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益（见表 8-6）。

表 8-6

单位：元

换出资产	账面价值	公允价值	处置损益
交易性金融资产——P 公司股票*	250 000	300 000	50 000
固定资产——厂房	1 200 000	1 100 000	-100 000
投资性房地产	3 600 000	3 900 000	300 000
合计	5 050 000	5 300 000	250 000

*注：假定根据第二十二章金融工具确认和计量和第二十三章金融资产转移的相关规定，换出的“交易性金融资产——P 公司股票”满足整体终止确认的条件，甲公司应当按照相关章的规定对终止确认进行会计处理

(3) 甲公司的账务处理：略。

乙公司的会计处理如下：

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额。

乙公司换入的多项资产中包含交易性金融资产，应当按照第二十二章金融工具确认和计量的规定进行会计处理。乙公司在确定换入的其他多项资产的初始计量金额时，应当将该金融资产公允价值从换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）中扣除。

用于分摊的金额计算如下：

换出资产的公允价值	无形资产——土地使用权	2 400 000
	固定资产——货车	3 000 000
换出资产的公允价值总额		5 400 000
减：收到的补价		- 100 000
		5 300 000
减：换入的金融资产的公允价值		- 300 000
用于分摊的金额		5 000 000

分摊的计算过程见表 8-7。

表 8-7

单位：元

换入资产	公允价值	用于分摊的金额	分摊额	相关税费	初始计量金额
固定资产——厂房	1 100 000	不适用	1 100 000	40 000	1 140 000
投资性房地产	3 900 000	不适用	3 900 000	120 000	4 020 000
合计	5 000 000	5 000 000	5 000 000	160 000	5 160 000
交易性金融资产——P 公司股票	300 000	不适用	不适用	0	300 000

(2) 确定各项换出资产终止确认的相关损益。

同【例 8-5】，此处略。

(3) 乙公司的账务处理：略。

七、以账面价值为基础计量

当非货币性资产交换不满足本章以公允价值为基础计量的条件时，即非货

币性资产交换不具有商业实质,或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的,企业应当以账面价值为基础计量。

(一) 会计处理原则

1. 对于换入资产,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额。

2. 对于换出资产,终止确认时不确认损益。

【例 8-7】甲公司是一家制药公司,因经营战略发生重大转变,将专注于疫苗的生产与销售,其拥有的一项生产抗生素的专利权难以满足新的经营战略。乙公司也是一家制药公司,正在开展一系列抗生素方面的新业务。2×23 年 3 月 30 日,甲公司和乙公司协商后决定,甲公司将其抗生素的专利权转让给乙公司,作为交换,乙公司将其刚申请专利的一项传染病疫苗配方转让给甲公司,由其进行生产推广。当日,甲公司换出的抗生素专利权的账面价值为 45 万元(其中账面原价为 60 万元,累计摊销额为 15 万元);乙公司刚申请专利的传染病疫苗已转为无形资产核算,账面价值为 50 万元,尚未进行摊销。假设两项专利权的公允价值不能可靠计量。整个交易过程中假定不考虑相关税费。双方取得专利权后仍分别作为无形资产核算。

本例中,整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产,交换的资产为无形资产,属于非货币性资产交换。由于用于交换的两项药物专利权的公允价值不能可靠地计量,因此甲公司和乙公司均应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的初始计量金额,换出资产不确认损益。

甲公司的账务处理如下:

借:无形资产——传染病疫苗专利权	450 000
累计摊销——抗生素专利权	150 000
贷:无形资产——抗生素专利权	600 000

乙公司的账务处理如下:

借:无形资产——抗生素专利权	500 000
贷:无形资产——传染病疫苗专利权	500 000

(二) 涉及补价的情形

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换,涉及补价的,应当将补价作为确定换入资产初始计量金额的调整因素,分别下列情况进行处理:

1. 支付补价方:应当以换出资产的账面价值,加上支付补价的账面价值和应支付的相关税费,作为换入资产的初始计量金额,不确认损益。

2. 收到补价方：应当以换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

【例 8-8】 甲公司拥有一台专用设备，该设备的账面价值为 120 万元（其中账面原价 450 万元，已计提折旧 330 万元）。乙公司拥有一项非专利技术，该技术的账面价值为 105 万元（其中账面原价 120 万元，累计摊销额为 15 万元）。2×23 年 4 月 30 日，双方商定，乙公司以银行存款支付补价 15 万元，以非专利技术换取甲公司拥有的专用设备，该专用设备是生产某种产品必需的设备。假设该专用设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值不能可靠计量；乙公司拥有的非专利技术的公允价值也不能可靠计量。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备，上述资产交换后的用途不发生改变。整个交易过程中假定不考虑相关税费。

本例中，涉及收付货币性资产，应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。对于甲公司，收到的货币性资产 15 万元占换出资产账面价值 120 万元的比例为 12.5%，小于 25%，属于非货币性资产交换，乙公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，甲、乙公司换入资产的成本应当按照换出资产的账面价值确定，双方均不确认损益。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1 200 000
累计折旧——专用设备	3 300 000
贷：固定资产——专用设备	4 500 000
借：无形资产——非专利技术	1 050 000
银行存款	150 000
贷：固定资产清理	1 200 000

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产——专用设备	1 200 000
累计摊销——非专利技术	150 000
贷：无形资产——非专利技术	1 200 000
银行存款	150 000

（三）涉及换入多项资产或换出多项资产的情形

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，如涉及换入多项资产或换出多项资产，或者同时换入和换出多项资产的，应当分别对换入的多项资产、换出的多项资产进行会计处理。

1. 对于换入的多项资产, 由于通常无法将换出资产与换入的某项特定资产相对应, 应当按照各项换入资产的公允价值的相对比例 (换入资产的公允价值不能够可靠计量的, 也可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例), 将换出资产的账面价值总额 (涉及补价的, 加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值) 分摊至各项换入资产, 加上应支付的相关税费, 作为各项换入资产的初始计量金额。

2. 对于同时换出的多项资产, 各项换出资产终止确认时均不确认损益。

【例 8-9】沿用【例 8-7】, 假设其他条件不变, 甲公司和乙公司进行专利权交换的同时, 甲公司还将一套抗生素生产专用设备转移给乙公司, 乙公司将一套专门用于传染病疫苗存储的设备转移给甲公司。2×23 年 3 月 30 日, 甲公司换出的专用设备的账面价值为 420 万元 (其中账面原价为 500 万元, 已计提折旧 80 万元), 乙公司换出的疫苗存储设备账面价值为 400 万元 (其中账面原价为 700 万元, 已计提折旧 300 万元)。假设两项设备均为自行研究制造的专用设备, 其公允价值不能可靠计量。

本例中, 由于用于交换的两项药物专利和两套设备的公允价值均不能可靠地计量, 因此, 甲公司和乙公司均应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的初始计量金额, 换出资产不确认损益。对于同时换入的多项资产, 由于换入资产的公允价值不能可靠地计量, 甲公司和乙公司均按照各项换入资产的原账面价值的相对比例, 将换出资产的账面价值总额分摊至各项换入资产, 作为各项换入资产的初始计量金额。对于同时换出的多项资产, 终止确认时按照账面价值转销, 不确认损益。

甲公司的会计处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额 (见表 8-8)。

表 8-8

单位: 元

换入资产	在换出方的原账面价值	换出资产账面价值	初始计量金额
无形资产——传染病疫苗专利权	500 000	不适用	516 667
固定资产——疫苗存储设备	4 000 000	不适用	4 133 333
合计	4 500 000	4 650 000	4 650 000

(2) 对于同时换出的多项资产, 终止确认时按照账面价值转销, 不确认损益。

(3) 甲公司的账务处理如下:

借: 固定资产清理	4 200 000
累计折旧——抗生素专用设备	800 000
贷: 固定资产——抗生素专用设备	5 000 000
借: 无形资产——传染病疫苗专利权	516 667
固定资产——疫苗存储设备	4 133 333
累计摊销——抗生素专利权	150 000
贷: 无形资产——抗生素专利权	600 000
固定资产清理	4 200 000

乙公司的会计处理如下:

(1) 确定各项换入资产的初始计量金额 (见表 8-9)。

表 8-9

单位: 元

换入资产	在换出方的原账面价值	换出资产账面价值	初始计量金额
无形资产——抗生素专利权	450 000	不适用	435 484
固定资产——抗生素专用设备	4 200 000	不适用	4 064 516
合计	4 650 000	4 500 000	4 500 000

(2) 对于同时换出的多项资产, 终止确认时按照账面价值转销, 不确认损益。

(3) 乙公司的账务处理如下:

借: 固定资产清理	4 000 000
累计折旧——疫苗存储设备	3 000 000
贷: 固定资产——疫苗存储设备	7 000 000
借: 无形资产——抗生素专利权	435 484
固定资产——抗生素专用设备	4 064 516
贷: 无形资产——传染病疫苗专利权	500 000
固定资产清理	4 000 000

八、披露

企业应当在附注中披露有关非货币性资产交换的下列信息: (1) 非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因; (2) 换入资产、换出资产的类别;

(3) 换入资产初始计量金额的确定方式；(4) 换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值；(5) 非货币性资产交换确认的损益。

需要说明的是，在披露非货币性资产交换是否具有商业实质的原因时，如果通过定性分析即可得出结论认定换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同，交换因而具有商业实质，则应当披露定性分析中所考虑的相关因素和相关结论。在这种情况下，不需要进一步披露使用换入资产和继续使用换出资产所产生的预计未来现金流量现值，以及通过计算进行的定量分析。如果难以通过定性分析直接得出结论认定非货币性资产交换具有商业实质，则应当披露使用换入资产进行相关经营的预计未来现金流量现值和继续使用换出资产进行相关经营的预计未来现金流量现值，以及相关的定量分析和结论。

九、衔接规定

企业首次执行非货币性资产交换准则的，应当自首次执行日起采用未来适用法。首次执行日之前发生的非货币性资产交换不应追溯调整；首次执行日及以后发生的非货币性资产交换，企业应当按照本章进行会计处理。