

《企业会计准则第 6 号——无形资产》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）商誉不属于本准则规范的无形资产；（2）研究阶段与开发阶段的区分；（3）开发支出的资本化；（4）企业合并取得的无形资产；（5）估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素；（6）土地使用权的处理。

一、商誉不属于本准则规范的无形资产

本准则第三条规定，无形资产是指企业拥有或控制的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。

商誉是企业合并成本大于合并取得被购买方各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，其存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不属于本准则所规范的无形资产。

二、研究阶段与开发阶段的区分

（一）研究阶段

本准则对于企业自行进行的研究开发项目，区分为研究阶段与开发阶段。

研究阶段，是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查，其特点在于研究阶段是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，从已经进行的研究活动看，将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等具有较大的不确定性。

有关研究活动的举例为：意于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。

（二）开发阶段

开发阶段相对研究阶段而言，应当是完成了研究阶段的工作，在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。

有关开发活动的举例为：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。

三、开发支出的资本化

（一）本准则规定，企业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资本化条件的，才能确认为无形资产；不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。

无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，应当将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）。

（二）开发支出资本化的条件。本准则第九条规定，企业内部开发项目发生的开发支出，在同时满足下列条件的，应当确认为无形资产：

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、特征和技术所必须的活动，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。企业能够说明其持有开发无形资产的目的，比如，具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

3. 无形资产产生经济利益的方式。无形资产能够为企业带来未来经济利益，应当对运用该无形资产生产的产品市场情况进行可靠预计，以证明所生产的产品存在市场并能够带来经济利益的流入，或能够证明市场上存在对该类无形资产的需求。

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。企业能够证明无形资产开发所需的技术、财务和其他资源，以及获得这些资源的相关计划。自有资金不足以提供支持的，是否存在外部其他方面的资金支持，如银行等金融机构愿意为该无形资产的开发提供所需资金的声明等。

5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。企业对于研究开发的支出应当能够单独核算。比如，直接发生的研发人员工资、材料费，以及相关设备折旧费等能够对象化；同时从事多项研究开发活动的，所发生的支出能够按照合理的标准在各项研究开发活动

之间进行分配。研发支出无法明确分配的，应当计入当期损益，不计入开发活动的成本。

四、企业合并取得的无形资产

企业合并取得的无形资产，其公允价值能够可靠计量的，应当单独确认为无形资产。

企业合并取得的无形资产，通常按照合同或法律规定产生的权利加以确认；某些并非合同或法律规定的权利，但能够与被购买企业的其他资产区分并单独出售或转让的，应当确认为无形资产。

五、估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素

根据本准则第十七条规定，使用寿命有限的无形资产应当摊销，使用寿命不确定的无形资产不予摊销。

（一）企业持有的无形资产，通常来源于合同性权利或是其他法定权利，而且合同规定或法律规定有明确的使用年限。来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产，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，且有证据表明企业续约不需要付出大额成本，续约期应当计入使用寿命。

合同或法律没有规定使用寿命的，企业应当综合各方面情况，聘请相关专家进行论证、或与同行业的情况进行比较、以及参考历史经验等，确定无形资产为企业带来未来经济的期限。

经过上述努力仍无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限的，才能将其作为使用寿命不确定的无形资产。

（二）企业确定无形资产的使用寿命，应当考虑以下因素：

- 1、该资产通常的产品寿命周期、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预期的维护支出，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，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。

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，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

（一）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。

（二）企业外购的房屋建筑物支付的价款无法在地上建筑物与土地使用权之间分配的，应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》规定，确认为固定资产原价。

企业改变土地使用权的用途，将其作为用于出租或增值目的时，应将其账面价值转为投资性房地产。