

会计学原理（资产负债表 第四部分）

授课教师：李永波 2021春季学期 武汉大学

无形资产

无形资产：企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产。

无形资产特征：

1. 由企业**拥有或者控制**并能为其带来经济利益的资源。
 - ❑ 如企业有权获得某项无形资产产生的经济利益，同时又能约束其他人获得这些经济利益，则说明企业控制了该无形资产，或者说控制了该无形资产产生的经济利益，并受法律保护。
2. 无形资产**不具有实物形态**。
 - ❑ 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。
3. 无形资产具有**可辨认性**。符合以下条件之一的，则认为其具有可辨认性：
 - ❑ 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，则说明无形资产可以辨认。
 - ❑ 产生于合同性权利或者其他法定权利，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（例：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、专利权等。）
4. 无形资产属于**非货币性资产**。
 - ❑ **货币型资产：**主要有现金、银行存款、应收账款、应收票据和短期有价证券等，其共同特定是**直接表现为固定的货币金额，或在将来收到一定货币数额的权利**。
 - ❑ **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。

商誉

企业合并中所取得的商誉代表了购买方为从不能单独辨认并独立确认的资产中获得预期未来经济利益而付出的代价。这些未来经济利益可能产生于取得的可辨认资产之间的协同作用，也可能产生于购买者在企业合并中准备支付的、但不符合在财务报表上确认条件的资产。

商誉是企业合并成本大于合并中取得的各项可辨认资产、负债的公允价值份额的**差额**，代表的是企业未来现金流量大于每一单项资产产生未来现金流量的合计金额，其存在无法与企业自身区分开来，由于**不具有可辨认性**，虽然商誉也是没有实物形态的非货币性资产，但**不构成无形资产**。

常见无形资产 1/3

专利权：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（20年）、实用新型专利权（10年）和外观设计专利权（10年）。

- **发明**是指对产品、方法或者其改进所提出的新的技术方案。
- **实用新型**是指对产品的**形状、构造或者其结合**所提出的适于实用的新的技术方案。
- **外观设计**是指对产品的形状、图案或其结合以及色彩与形状、图案的结合所作出的富有美感并适于工业应用的新设计。

非专利技术（专有技术）：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。

- 非专利技术包括工业专有技术、商业贸易专有技术、管理专有技术等。
- 非专利技术**不是专利法的保护对象**。
- 非专利技术用**自我保密**的方式来维持其独占性、具有经济性、机密性和动态性等特定。

常见无形资产 2/3

商标权：指专门在某类特定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利（10年，可续展注册）。

著作权（版权）：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（作者终生及死后50年）。

□ 著作权包括署名权、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、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。

土地使用权：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。

□ 我国土地实行公有制，任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让。

□ 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；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。

常见无形资产 3/3

特许权（特许经营权、专营权）：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。

□ 政府特许经营和商业特许经营

- 主体：前者是政府与经济组织之间；后者是平等经济组织之间。
- 标的的归属：前国家所有；后特许人所有。
- 授权方式：前招投标；后协商一致。
- 公示性：前必须公开；后没有必要。
- 经营范围：前公益事业；后所有经济行为。

□ 商品商标型特许经营与经营模式型特许经营

- 商品特许经营又叫做产品销售型特许经营，如美国可口可乐公司在中国的灌装厂家，需要向可口可乐公司购买原浆，配兑瓶装后出售。
- 经营模式型特许经营不仅是商品的销售权和商标的使用权，而且包括整个商业模式的经营权。比如：麦当劳、肯德基、洗衣连锁、房屋中介公司等。

□ 直接特许与分特许

- 直接特许，是一种单层结构的特许，加盟商不得再特许。
- 分特许，是两层结构的特许，被特许人可将特许权再授予其他分被特许人。

无形资产会计处理：确认

无形资产**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。

□ 无形资产的未來经济利益可能包括在销售商品、提供劳务的收入中，或者企业使用该項无形资产而**减少或节约的成本**中，或体现在获得的其他利益中。

2) 该无形资产的成本能够可靠计量。

□ 企业**内部产生**的品牌、报刊名等，因其成本无法可靠计量，不作为无形资产确认。

□ **科技人才的知识**难以辨认，且形成这些知识所发生的支出难以计量，因而不能作为企业的无形资产加以确认。

无形资产会计处理：初始计量 1/3

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。

外购的无形资产成本：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。

下列各项**不包括**在无形资产的初始成本中：

- ❑ 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**；
- ❑ 无形资产**已经达到预定用途以后发生的费用**。

投资者投入的无形资产成本：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。

无形资产会计处理：初始计量 2/3

企业通过非货币性资产、债务重组等方式取得的无形资产成本：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》等的规定确定。

通过政府补助取得的无形资产成本：按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

企业取得的土地使用权成本：通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费计量。

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。但下列情况除外：

- ❑ **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。
- ❑ **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，按照固定资产确认和计量的规定进行处理。
- ❑ **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。

无形资产会计处理：初始计量 3/3

企业合并中取得的无形资产成本，按照企业合并的分类，分别处理：

- 同一控制下吸收合并：按照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；
- 同一控制下控股合并：合并方在合并日编制合并报表时，应当按照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：购买方取得的无形资产应以其在购买日的公允价值计量，包括：
 - 被购买企业原已确认的无形资产。
 - 被购买企业原未确认的无形资产，但其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无形资产（例：符合无形资产定义且公允价值能够可靠计量的研究开发项目）。

内部研发无形资产会计处理 1/3

研究：指为获取并理解新的科学或技术知识等进行的**有计划调查**。

- **计划性：**研究阶段是建立在有计划的调研基础上，即研发项目已经董事会或者相关管理层的批准，并着手搜集相关资料、进行市场调查等。
- **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，在这一阶段不会形成阶段性成果。
- 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具有**很大的不确定性**，企业也**无法证明其能够带来未来经济利益**的无形资产的存在。因此，在研究阶段的有关支出发生时，应当予以**费用化**计入**当期损益**。

开发：指进行商业性生产或使用前，将研究成本或其他知识应用于某项计划或设计，已生产出**新的或具有实质性改进的**材料，装置和产品等。

- **针对性：**开发阶段是建立在研究阶段基础上，因而对项目的开发具有针对性。
- **形成成果的可能性较大。**
- 相对研究阶段，因进入开发阶段，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**。

内部研发的无形资产会计处理 2/3

研究阶段 Vs. 开发阶段

- ❑ 目标不同：研究阶段一般目标不具体、不具有针对性；开发阶段多是针对具体目标、产品、工艺等。
- ❑ 对象不同：研究阶段一般很难具体化到特定项目上；开发阶段往往形成对象化成果。
- ❑ 风险不同：研究阶段一般成果率很低、风险比较大；开发阶段成功率较高、风险相对较小。
- ❑ 结果不同：研究阶段的结果多是研究报告等基础性结果；开发阶段的结果则多是具体的新技术、新产品等。

不能同时满足下面五个条件的开发阶段的支出，在支付发生时计入当期损益。

- 1) 完成该项无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。
- 2) 具有完成该项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，包括能够证明运用该项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。
- 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。
- 5) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

内部研发的无形资产会计处理 3/3

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和。

- ❑ 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**符合资本化条件的资本化**，**不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）**；
- ❑ 如果确实**无法区分**研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出**全部费用化**，**计入当期损益**。

1. 企业自行开发无形资产发生的研发支出：

- ❑ 若**不满足**资本化条件：借记【**研发支出-费用化支出**】科目
- ❑ 若**满足**资本化条件：借记【**研发支出-资本化支出**】科目
- ❑ 贷记【原材料】【银行存款】【应付职工薪酬】等科目

2. 企业以其他方式取得的正在进行中的研究开发项目，应按确定的金额：

- ❑ 借记【**研发支出-资本化支出**】科目；贷记【银行存款】等科目

3. 研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按【研发支出-资本化支出】科目余额：

- ❑ 借记【**无形资产**】科目；贷记【**研发支出-资本化支出**】科目。

无形资产使用寿命 1/2

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。
- 无法预计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。

估计无形资产的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、工艺等方面的现时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。

无形资产使用寿命 2/2

- **无形资产的取得源自合同性权利或其他法定权利**：其使用寿命**不应**超过合同性权利或其他法定权利的期限。但如果企业使用资产的预期的期限**短于**合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按照**企业预期使用的期限**确定其使用寿命。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，则仅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。
- **没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的**，企业应当**综合各方面情况**（例：专家论证、行业比对、参考历史数据等）来确定无形资产为企业带来经济利益的期限。如果经过这些努力，**仍确定无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的**，才能将该无形资产作为**使用寿命不确定的无形资产**。

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，则需改变其摊销年限及方法，并按照会计估计变更进行处理。

对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明其**使用寿命是有限的**，则应视为会计估计变更，应当**估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则**进行处理。

使用寿命有限的无形资产 1/2

使用寿命有限的无形资产：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：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。

无形资产残值：以无形资产处置时的可回收金额为基础。

可回收金额：指在无形资产预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下，同类无形资产的处置价格（扣除相关税费）。

除下列情况外，无形资产的残值一般为零：

- 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。

在无形资产残值确定后的持有期间，至少于每年年末进行复核，如无形资产的残值重新估计后高于其账面价值的，则无形资产**不再摊销**，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

使用寿命有限的无形资产 2/2

无形资产的**摊销期**自其可供使用时起至终止确认时止。

企业选择无形资产摊销方法：

□ 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。

□ **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，但下列情况除外：

- 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（例：勘探开采黄金特许权）。
- 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。

□ **加速折旧法**：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。

□ **产量法**：有特定产量限制的特许经营权或专利权。

□ **直线法**：无法可靠确定其预期消耗方式的无形资产。

使用寿命无限的无形资产

根据可获得的相关信息判断，如果无法合理估计某项无形资产的使用寿命的，应作为**使用寿命不确定的无形资产**进行核算。

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**。

如经减值测试表明发生减值，则需要计提相应的减值准备：

借记【**资产减值损失**】科目

贷记【**无形资产减值准备**】科目

无形资产的处置

无形资产的处置主要指无形资产出售、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**：企业放弃无形资产的所有权，按持有待售非流动资产、处置组的相关规定进行会计处理。
- **无形资产的出租**：企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人，并收取租金，属于与企业日程活动相关的其他经营活动取得的收入，在满足收入确认条件的情况下，应确认相关的收入及成本，并通过其他业务收支科目进行核算。
 - 让渡无形资产使用权而取得的租金收入：
 - 借记【**银行存款**】等科目，贷记【**其他业务收入**】等科目；
 - 摊销出租无形资产的成本并发生与出租有关的各种费用支出时：
 - 借记【**其他业务成本**】等科目，贷记【**累计摊销**】科目。
- **无形资产的报废**，即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，应将其报废予以转销，其账面价值转做当期损益。转销时：
 - 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【**无形资产**】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。

长期债权投资：基本概念 1/2

长期金融资产包括：债权投资，其他债权投资，其他权益工具投资，其他非流动金融资产和长期贷款。

- ❑ **债权投资**：企业有明显意图，并有能力持有至到期，到期日固定，回收额固定或可确定的非衍生金融资产。
- ❑ **其他债权投资**：债权类可供出售的金融资产。
- ❑ **其他权益工具投资**：权益类可供出售的金融资产。

可供出售的金融资产：

- ❑ 初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产；
- ❑ 没有被包含在交易性金融资产、债权投资、贷款、和应收账款之外的非衍生金融资产。

长期债权投资：基本概念 2/2

金融工具：指形成一方金融资产并形成其他方的金融负债或权益工具的合同。

当企业拥有从其他方收取现金或其他金融资产的权利；或在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利等情形下，企业应该**确认金融资产**。

当企业承担向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务；或在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务等情形下，企业应该**确认金融负债**。

其他非流动性金融资产：对被投资企业不能形成控制、共同控制、有重大影响的权益类投资，且没有活跃交易市场。

债权投资

债权投资会计核算：

企业持有至到期的长期债券投资应确认为债权投资，按照实际利率采用摊余成本法进行核算。

当债券到期时投资企业收回债券投资的本金和利息，企业应该终止确认此项债权投资。

可供出售金融资产 Vs. 交易性金融资产 Vs. 长期股权投资

可供出售金融资产一般都有活跃市场，持有者比较容易在活跃市场中出售该类金融资产投资，但是：

- 1) 持有者不会过于频繁地进行交易。
- 2) 持有者以获取财务利益为主要目的，而不是通过“重大影响”“共同控制”“控制”等方式对被投资企业形成影响和控制，
- 3) 部分可供出售金融资产不属于权益类投资，而属于债权类投资，对企业的影响能力有限。

其他债权投资 & 其他权益工具投资

企业取得债权类可供出售金融资产时在【其他债权投资】账户中核算；
企业取得权益类可供出售金融资产时在【其他权益工具投资】账户中核算。
在持有方将可供出售金融资产出让时应该终止确认此类金融资产投资。

初始计量：以公允价值为计量属性 & 取得金融资产所需交易费用也要计入初始投资成本。
后续计量：后续公允价值变动计入【其他综合收益-XXX】（所有者权益类）。

其他债权投资出让时：企业应将以前各期累积的其他综合收益转入出让当期的投资收益中，即【投资收益】账户中。

其他权益投资出让时：企业应将以前各期累积的其他综合收益计入留存收益中，即【盈余公积-法定盈余公积】和【利润分配-未分配利润】账户中。

【债权投资】 【其他债权投资】 【其他权益工具投资】

借方反映企业取得的相关金融资产的增加额 & 按照公允价值进行后续计量时的增加额；
贷方反映到期收回或依法出售的相关金融资产的账面值 & 按照公允价值计量时的减少额。
债权投资按照实际利率法在各期进行摊销的金额应该调整至该账户期初的账面价值。

长期股权投资：基本概念

股权投资（权益性投资）：指通过付出现金或非现金资产等取得被投资单位的股份或股权，享有一定比例的权益份额代表的资产。

投资企业取得被投资单位的股权，相应地享有被投资单位净资产有关份额，通过被投资单位分得现金股利或利润以及待被投资单位增值后出售等获利。

股权投资基于投资合同、协议等约定，会形成**投资方**的**金融资产**，而对被投资单位，其所接受的来自投资方的出资会形成（**被投资方**的）**所有者权益**。

根据投资方在投资后对被投资单位能够施加影响的程度，企业会计准则将股权投资区分为**应当按照金融工具确认和计量准则进行核算**和**应当按照长期股权投资准则进行核算**两种情况。

其中，属于长期股权投资准则规范的股权投资，是根据投资方在获取投资以后，能够**对被投资单位施加影响的程度**来划分的，而不是根据持有投资的期限长短。

会计意义的长期股权投资包括投资方持有的对**联营企业**、**合营企业**以及**子公司**的投资。

长期股权投资：基本概念

投资：企业为获得收益或实现资本增值而向被投资单位投放资金的经济行为。

长期股权投资指以下三类权益性投资：

- ❑ 对**子公司**的投资，即通过投资能够对被投资单位实施**控制**；
- ❑ 对**合营企业**的投资，即通过投资能够与其他投资方一起对被投资单位形成**共同控制**；
- ❑ 对**联营企业**的投资，即通过投资能够对被投资单位形成**重大影响**。

重大影响：指投资方对被投资单位的财务和生产经营决策有**参与决策**的权力，但并不能控制或与其他方一起共同控制这些政策的指定。

- ❑ 在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。
- ❑ 参与被投资单位财务和经营政策的制定过程。
- ❑ 与被投资单位之间发生重要交易。
- ❑ 向被投资单位派出管理人员。
- ❑ 向被投资单位提供关键技术资料。

长期股权投资：基本概念

按合并方式分：

- **控股合并**：合并完成后，合并方与被合并方仍然**独立存在**。
- **吸收合并**：合并完成后，合并方继续存在，**被合并方**法人资格被注销，其被完全纳入合并企业中。
- **新设合并**：合并完成后，合并方与被合并方都被纳入新设企业中，**合并方**和**被合并方**的法人资格都被注销。

按照合并类型分：

- **同一控制下**的企业合并：参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同多方最终控制，且该控制并非暂时性质（合并双方权益的集合）。
- **非同一控制下**的企业合并：参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易或事项（合并方按照公允价格对被合并方的权益购买）。

长期股权投资：初始计量

同一控制下企业合并取得：强调合并方取得被合并方权益的**账面价值**；
非同一控制下企业合并取得：强调合并方取得被合并方权益的**公允价值**。

- 以**支付现金方式**取得的长期股权投资的初始投资成本：实际支付的购买价款 & 与取得长期股权投资直接相关的费用，税金及其他必要支出。
- 以**发行权益性证券**取得的长期股权投资的初始投资成本：发所行权益性证券的公允价值。
- 以其他方式取得的长期股权投资的初始投资成本：按照相关规定确定。

若投资价款中包含被投资单位**已宣告但尚未发放的现金股利或利润**：作为应收项目核算，而**不构成长期股权投资的成本**。

长期股权投资：后续计量

当投资企业能够对被投资企业实施控制（**子公司**）：按成本法进行后续计量和核算。

- 1) 按照初始投资成本计价，除追加投资、收回投资、或计提投资减值准备相应调整长期股权投资的成本外，长期股权投资成本在持有期内不作调整；
- 2) 被投资单位宣告分派股利或利润时，投资企业将所分得的股利或利润记做投资收益。

当投资企业能够对被投资企业形成共同控制或重大影响（**合营&联营**）：按权益法后续计量和核算。

- 1) 初始投资成本 > 投资时应享有被投资单位权益份额的可辨认净资产公允价值时：不调整长期股权投资的初始投资成本；
- 2) 初始投资成本 < 投资时应享有被投资单位权益份额的可辨认净资产公允价值时：需调整长期股权投资成本，并将差额计入当期损益，通过【营业外收入】账户反映。

投资完成后，随着被投资企业发生实现利润，分派利润，可辨认净资产公允价值调整，接受赠送等使其资产价值发生变化的行为时，投资企业应该按照用于权益的份额及时对长期股权投资的账面价值进行调整，以保证投资企业的长期股权投资及时反映在被投资企业中拥有权益的价值变化。

账户设置：【长期股权投资】

若为权益法核算，还需在【长期股权投资】账户下设立：【投资成本】【损益调整】【其他综合收益】【其他权益变动】明细账户。

【例15】露营公司2018年1月1日购买某企业发行的票面利率为6%，每年年底支付利息，票面价值总额为10 000元，2年到期的债券，当时同风险债券的实际市场利率也是6%。露营公司准备将该债券投资持有至到期，因此，

- a) 公司取得投资时会计分录为？
- b) 2018年收到利息并确认投资收益时会计分录为？
- c) 2019年底确认投资收益并收回本金时会计分录为？

15	公司取得投资时		
	借：债权投资	10000	
	贷：银行存款	10000	
	2018年收到利息并确认投资收益时		
	借：银行存款	600	(10000*6%)
	贷：投资收益	600	(10000*6%)
	2019年底确认投资收益并收回本金时		
	借：银行存款	10600	
	贷：债权投资	10000	
	贷：投资收益	600	

【例16】2018年1月15日露营公司以30 000元购买了A公司的一批股票，同时支付佣金200元，露营公司持有的股票无法对A公司的经营管理形成重大影响，持有这批股票的目的是实现财务收益。因此

a) 取得投资时应作会计分录为？

b) 2018年12月31日A公司财务状况良好，但由于整个股票市场不景气，这批股票市价跌至26 000元，企业应作会计分录为？

c) 2019年3月4日股票市场整体转好，A公司经营状况相对稳定，这批股票涨至36 000元，露营公司将这批股票出售。假定露营公司法定盈余公积的提取比例为10%，公司应作会计分录为？

16	公司取得其他权益工具投资时		
	借：其他权益工具投资-成本	30200	
	贷：银行存款	30200	
	2018年12月31日股票市价跌至26000元时		
	借：其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动	4200	(30200-26000)
	贷：其他权益工具投资-公允价值变动	4200	(30200-26000)
	2019年3月4日股票涨至36000元并出售		
	借：银行存款	36000	
	借：其他权益工具投资-公允价值变动	4200	
	贷：其他权益工具投资-成本	30200	
	贷：盈余公积-法定盈余公积	1000	(10000*10%)
	贷：利润分配-未分配利润	9000	(10000-10000*10%)
	借：盈余公积-法定盈余公积	420	(4200*10%)
	借：利润分配-未分配利润	3780	(4200-4200*10%)
	贷：其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动	4200	

【例17a】露营公司1月1日使用银行存款5 000万元取得一项长期股权投资，包括支付的佣金和税金，该投资占被投资企业**80%**的股权，露营公司对被投资企业具有控制能力，被投资企业成为投资企业的子公司。被投资企业接受投资后当年实现利润1 000万元，当年分派红利600万元。

A1) 露营公司取得投资时应作如下会计分录为？

B1) 在成本法下，被投资企业当年实现利润1 000万元，露营公司是否做会计处理？

C1) 被投资企业宣告发放600万元现金分红，露营公司可以享有80%的份额，此时露营公司会计分录为？

D1) 露营公司收到现金红利时会计分录为？

17	取得投资时（投资占被投资企业80%股权），采用成本法核算长期股权投资		
	借：长期股权投资	50000000	
	贷：银行存款	50000000	
	被投资企业实现1000万元利润，被投资企业宣告发放600万现金分红（80%份额）时		
	借：应收股利	4800000	（6000000*80%）
	贷：投资收益	4800000	（6000000*80%）
	收到现金红利时		
	借：银行存款	4800000	
	贷：投资收益	4800000	

【例17b】露营公司1月1日使用银行存款5 000万元取得一项长期股权投资，包括支付的佣金和税金，该投资占被投资企业**80%**的股权，露营公司对被投资企业具有控制能力，被投资企业成为投资企业的子公司。被投资企业接受投资后当年实现利润1 000万元，当年分派红利600万元。

如果露营公司的该项投资仅占被投资企业权益份额的30%，露营公司因为该项投资能够对被投资企业的财务和经营决策形成重大影响，假定露营公司的初始投资成本和取得投资时被投资企业中属于本企业权益份额的公允价值相等。

- A2) 露营公司取得投资时的会计分录为？
- B2) 被投资企业实现1 000万元利润时露营公司会计分录为？
- C2) 当被投资企业宣告分派现金红利时，露营公司会计分录为？
- D2) 露营公司收到现金红利时会计分录为？

取得投资时（投资占被投资企业30%股权），采用权益法核算长期股权投资		
借：长期股权投资-投资成本	50000000	
贷：银行存款	50000000	
被投资企业实现1000万元利润时		
借：长期股权投资-损益调整	3000000	(10000000*30%)
贷：投资收益	3000000	(10000000*30%)
被投资企业宣告分派现金红利时		
借：应收股利	1800000	(6000000*30%)
贷：长期股权投资-损益调整	1800000	(6000000*30%)
收到现金红利时		
借：银行存款	1800000	
贷：应收股利	1800000	

【例18】露营公司以68 000元的价格购买了一台不需安装的设备，购买时支付的其他相关费用为2 000元，假定适用的增值税率为13%，公司应作会计分录为？

【例18】露营公司以68 000元的价格购买了一台不需安装的设备，购买时支付的其他相关费用为2 000元，假定适用的增值税率为13%，公司应作会计分录为？

18	借：固定资产	70000	(68000+2000)
	借：应交税费-应交增值税（进项税额）	9100	
	贷：银行存款	79100	(70000+9100)

【例19】露营公司领用原材料20 000元，发生人工费5 000元，以银行存款支付其他费用3 000元，自行建造一台加工设备。该设备建造完工、验收合格后交付使用。

a) 公司生产该设备领用原材料和发生人工及其他费用时会计分录为？

b) 建造完工、验收合格交付使用时会计分录为？

【例19】露营公司领用原材料20 000元，发生人工费5 000元，以银行存款支付其他费用3 000元，自行建造一台加工设备。该设备建造完工、验收合格后交付使用。

a) 公司生产该设备领用原材料和发生人工及其他费用时会计分录为？

b) 建造完工、验收合格交付使用时会计分录为？

19	公司为生产该设备领用原材料和发生人工及其他费用时	
	借：在建工程	28000
	贷：原材料	20000
	贷：应付职工薪酬	5000
	贷：银行存款	3000
	建造完工验收合格交付使用时	
	借：固定资产	28000
	贷：在建工程	28000

【例20】露营公司处置车子一辆，车子原始价值为300 000元，累积已提折旧120 000元，处置时出售价格为100 000元，为处置这辆车子发生清理费用500元，该车未计提过减值准备。为全面反映处置这辆车子的经济业务，公司应作如下分录。

- a) 将固定资产净值转入“固定资产清理”时会计分录为？
- b) 反映车子处置取得价款时会计分录为？
- c) 反映清理费用时会计分录为？
- d) 将处置车子的净损失80 500元转入“资产处置损益”时会计分录为？

【例20】露营公司处置车子一辆，车子原始价值为300 000元，累积已提折旧120 000元，处置时出售价格为100 000元，为处置这辆车子发生清理费用500元，该车未计提过减值准备。为全面反映处置这辆车子的经济业务，公司应作如下分录。

20	将固定资产净值转入“固定资产清理”时	
	借：固定资产清理	180000
	借：累计折旧	120000
	贷：固定资产	300000
	车子处置取得价款时	
	借：银行存款	100000
	贷：固定资产清理	100000
	反映清理费用时	
	借：固定资产清理	500
	贷：银行存款	500
	处置车子净损失时	
	借：资产处置损益	80500
	贷：固定资产清理	80500

【例25】露营公司2018年应计提的折旧额为126 667元，若该车床用于生产，所以公司应作会计分录为？如果公司的固定资产用于企业行政管理，在计算出当年应计提的折旧后，公司应作会计分录为？

【例25】 露营公司2018年应计提的折旧额为126 667元，若该车床用于生产，所以公司应作会计分录为？如果公司的固定资产用于企业行政管理，在计算出当年应计提的折旧后，公司应作会计分录为？

25	如车床用于生产（在2018年计提折旧）	
	借：制造费用	126667
	贷：累计折旧	126667
	如用于企业行政管理（在2018年计提折旧）	
	借：管理费用	126667
	贷：累计折旧	126667

【例26】露营公司支付500 000元购得专利权一项，该专利权的法定保护年限尚有5年。公司在取得无形资产时，应作会计分录为？未来5年用直线法摊销时，每年摊销100 000元的无形资产价值，会计分录为？

【例26】露营公司支付500 000元购得专利权一项，该专利权的法定保护年限尚有5年。公司在取得无形资产时，应作会计分录为？未来5年用直线法摊销时，每年摊销100 000元的无形资产价值，会计分录为？

26	取得无形资产时	
	借：无形资产-专利权	
	贷：银行存款	
	每年直线法摊销时	
	借：管理费用	100000
	贷：累计摊销	100000

【例27】露营公司在企业内部研究开发项目，本期投入研究领域的经费为200 000元，投入开发领域的经费为600 000元，公司将研究支出和开发支出分开处理，开发阶段的支出符合资本化的条件。企业应将研究阶段的支付和开发阶段符合资本化条件的支出分别计入“管理费用”和“无形资产”账户。

为了记录研究支出，应作会计分录为？

为了记录开发支出，应作会计分录为？

期末，将费用化支出转入管理费用，会计分录为？

期末，将资本化支出转入无形资产，会计分录为？

【例27】露营公司在企业内部研究开发项目，本期投入研究领域的经费为200 000元，投入开发领域的经费为600 000元，公司将研究支出和开发支出分开处理，开发阶段的支出符合资本化的条件。企业应将研究阶段的支付和开发阶段符合资本化条件的支出分别计入“管理费用”和“无形资产”账户。

27	记录研究支出时	
	借：研发支出-费用化支出	200000
	贷：银行存款	200000
	记录开发支出时	
	借：研发支出-资本化支出	600000
	贷：银行存款	600000
	期末将费用化支出转入管理费用	
	借：管理费用	200000
	贷：研发支出-费用化支出	200000
	期末将资本化支出转入无形资产	
	借：无形资产	600000
	贷：研发支出-资本化支出	600000

主要参考资料

《会计学原理》 谢获宝、陈冬 主编

注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》

企业会计准则——基本准则（2014）