

第一章 总论

1.1 财务报告目标

- 一、向财务会计报告使用者提供决策有用的信息
- 二、反映企业管理层受托责任履行情况

1.2 会计基本假设与会计基础

1.2.1 会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间和环境等所作的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量等四个假设。

一、会计主体

(一) 会计主体的概念及界定

1. 会计主体是企业会计确认、计量和报告的空间范围。比如，甲公司的会计所要描述的资金运动是甲公司这个空间范围内的资金运动，而且是站在甲公司的角度进行反映和描述的，则甲公司就是会计主体。

2. 一般来说，只要是独立核算的经济组织都可成为会计主体。比如：一个经济上独立核算的车间可以确认为一个会计主体，设置会计核算体系描述属于该空间范围的资金运动。除此之外，可成为会计主体的经济组织还包括：企业、企业集团（即由母公司和子公司组成的企业联合体）、事业单位等。

(二) 会计主体与法人的区别

法人是一种享有民事主体资格的组织，法律赋予它等同于自然人一样的人格，以便于其独立地行使权力并承担自身的义务。成为一个法人首先在经济上是独立的，从这个角度来说，法人肯定是会计主体，但仅仅独立核算是无法足以支撑其成为法人资格的，所以，是法人的一定是会计主体，是会计主体的不一定是法人。

比如：企业集团、企业独立核算的车间均是会计主体而非法人。

(三) 会计主体假设的内涵

简言之，就是会计应当仅为特定的会计主体服务。会计主体假设要求企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

(四) 会计主体假设的目的

1. 划定会计所要处理的各事项的范围；
2. 将会计主体的交易或事项与会计主体所有者的交易或事项以及其他会计主体的交易或事项区分开来。

总之，一个核心目的就是圈定会计的核算范围。

二、持续经营

(一) 持续经营假设的内涵

假设企业在可预见的未来不会破产被清算。即假设企业的经营活动处于一个正常运行状态。

（二）持续经营假设的目的

持续经营假设为会计核算的开展提供了正常的业务背景。

企业是否持续经营，在会计原则和会计方法上会有较大差异，只有假定企业在可预期的未来不会破产清算，会计核算才可正常进行，否则将依据破产清算时的特殊规定进行处理。

（三）例外情况

当有确凿证据（通常是破产公告的发布）证明企业已经不能再持续经营下去的，该假设会自动失效，此时企业将由清算小组接管，会计核算方法随即改为破产清算会计。

三、会计分期

（一）会计分期假设内涵

会计分期是将企业持续不断的资金运动人为地分割为若干期间，以分期提供会计会计信息。

（二）具体划分方法

会计期间通常有四种口径：即年度、半年度、季度和月度。按年度口径所编报表为年报，其他期间所对应的报表为中期报告。

（三）会计分期假设的目的

会计分期假设目的在于分段提供会计信息，以达到实时反映和监督企业资金运动的目的。

四、货币计量

（一）货币计量单位假设的内涵

货币计量，是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。该假设包括两个意思：

1. 会计仅反映那些能以货币表达的信息，如果一个信息本应纳入会计核算体系，但苦于无法用货币来表达的，则只能无奈地排除在会计核算范围之外。比如，人力资源就应该作为企业的一个关键资产进行账务反映，但人力资源的货币计量尚无法广泛地达到实践的可操作性，因此大部分企业是不反映人力资源的。

2. 币值稳定假设

为了会计信息的稳定性，货币计量假设还包含一个假定币值不变的含义。

（二）货币计量单位假设的目的

在诸多的计量手段中，只有货币标准是具有最大限度的无差别性和统一性的，货币计量单位假设为会计活动的开展选定了主要核算手段。

（三）货币计量的要求

我国规定，企业会计核算以人民币为记账本位币，外商投资企业可以选用外币作为记账本位币进行核算，但应提供以人民币反映的报表，境外企业向国内报送报表时应折算为人民币反映。

【要点提示】记账本位币和报告货币的选用标准常用于正误甄别测试。

（四）例外情况

当发生严重的通货膨胀时，该假设不成立，应改用物价变动会计或通货膨胀会计。

1.2.2 会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制要求，凡是当期已

经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

1.3 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

一、可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。此原则提出两个要求：

(一) 企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映其所应反映的交易或者事项；

(二) 企业应当在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性。

(三) 包括在财务报告中的会计信息应当是中立的，无偏的。

二、相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

相关性应以可靠性为基础，即会计信息应在可靠性的前提下，尽可能地作到相关性，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

经典例题—1【多选题】下列有关相关性原则的论断中，错误的是（ ）。

- A. 由于企业是业主投资设立的，其会计信息的价值提供取向应以业主为主
- B. 出于前瞻性的考虑会计信息可以牺牲部分可靠性来保证财务报告使用者的需要
- C. 基于纳税调整的工作量过大，企业可以按照税法的要求来进行会计处理，以满足税务机关信息需求；
- D. 财务会计信息对使用者的价值需求满足是中立性、无偏向性的

【正确答案】ABC

【答案解析】略

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，以便财务报告使用者理解和使用。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性，此可比性要求企业达到如下标准：

1. 同一企业不同会计期间的可比，即纵向可比；为达到此要求，企业在选择会计方法时，应保证前后期一致，即使发生了会计政策的变更，也应当按规定方法进行会计口径的调整，以保证会计信息的前后期一致。

2. 同一会计期内，不同企业之间的可比，即横向可比。为了达到此要求，企业应采用国

家统一规定的方法去进行会计处理;

【要点提示】可比性原则是为了保证会计信息口径的横向可比和纵向可比,在测试中常以多项选择题方式测试,主要测试角度是让考生甄别几个具体实务的作法是否违反或遵循该原则。

经典例题—2【多选题】下列业务的会计处理中,违反可比性原则的有()。

- A. 企业对改扩建后的固定资产重新估计折旧期限、净残值并据此进行后续折旧的计提
- B. 对于无法合理分割土地使用权与地上建筑物的自用房产,企业统一在固定资产中核算
- C. 投资性房地产的后续计量模式由公允模式转为成本模式并进行追溯调整
- D. 当投资方的持股比例由原来的 10%上升至 30%时,长期股权投资的会计核算应由成本法转为权益法,并对原成本法的核算口径按权益法进行追溯调整
- E. 当固定资产折旧方法由直线法改为加速折旧法时应对原直线法折旧进行追溯调整

『正确答案』CE

『答案解析』选项 C: 投资性房地产的后续计量只能由成本模式转为公允模式;选项 E: 固定资产折旧方法变更属于会计估计变更,应采用未来适用法,无需追溯调整。

五、实质重于形式

(一) 实质指的是经济实质,形式指的是法律形式,此原则要求企业在进行会计处理时,应当以经济实质为准,而不受法律形式的制约。

(二) 实务中的应用案例

- 1. 合并报表的编制;
- 2. 融资租赁的会计处理;
- 3. 售后回购;
- 4. 售后回租。

【要点提示】在实务与原则的关联测试中,实质重于形式是较为常见的一个知识点,考生应熟悉此处总结的实务应用案例。

经典例题—3【多选题】下列业务的会计处理中,符合实质重于形式原则的有()。

- A. 在分期收款发出商品的销售方式中,收入的确认时间是在发出商品时,确认的金额是将来收款额的折现
- B. M 公司将商品以 100 万元的价格卖给了 N 公司,并约定在两个月后以 120 万元的价格来回购, M 公司认定此业务的本质为以商品作抵押,借 100 万元,还 120 万元,承担 20 的利息费用
- C. 甲公司持有乙公司 80%的股份,持有丙公司 60%的股份,则甲公司应每年编制包括甲、乙、丙公司在内的总集团的财务报表
- D. 甲公司将融资租入的固定资产列入报表中并视同自用固定资产提取折旧,但甲公司在整个租赁期内对此设备不拥有产权
- E. 甲公司将设备以较低的价格卖给乙公司,再以经营租赁方式租回,并执行较低的租金标准

『正确答案』ABCDE

『答案解析』略

六、重要性

(一) 对于会计业务的处理要抓住重点。

(二) 重要程度的判断:

只要具备下列中的一条即可认定为重要事项。

1. 金额规模达到一定程度时, 应界定为重要信息;
2. 指标本质上属于重要信息, 比如净利润。

(三) 实务中的应用案例

1. 合并报表中的抵消内容的选择就体现了重要性原则;
2. 季度报告没有必要像年度财务报告那样披露详细的附注信息。
3. 长期股权投资的成本法核算与权益法核算的转换

【要点提示】在实务与原则的关联测试中, 重要性原则是较为常见的一个知识点, 主要测试题型为多项选择题, 请考生务必关注此处总结的实务应用案例。

经典例题—4【多选题】下列业务的处理方法中符合重要性原则的是()。

- A. 甲建筑公司基于胶合板模板价值低、周转次数有限的特点, 将其摊销方法由分次摊销法改为一次摊销法
- B. 零星的关联方交易, 如果企业的财务状况和经营成果影响较小或者几乎没有影响的, 企业可以不予披露
- C. 对于那些不重要的交易或事项采用新的会计政策, 企业不用认定为会计政策变更
- D. 对于以前期间发生的非重要会计差错, 如影响损益, 直接计入发现当期的净收益, 如不影响损益, 应调整发现当期的相关项目
- E. 一个分部的营业收入达到企业分部收入总额 10%以上, 应作为报告分部

【正确答案】ABCDE

【答案解析】略 七、谨慎性

(一) 谨慎性原则要求企业对交易或事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎, 不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

(二) 实务中的应用案例:

1. 资产减值准备的计提;
2. 加速折旧法;
3. 或有事项的处理。

【要点提示】在实务与原则的关联测试中, 谨慎性原则是最为常见的一个知识点, 主要测试题型为多项选择题, 请考生务必关注此处总结的实务应用案例。

经典例题—5【多选题】下列业务中, 体现谨慎性原则的有()。

- A. 企业对交易性金融资产采用公允价值口径的后续计量标准
- B. 对亏损合同产生的义务, 企业将其中满足预计负债确认条件的部分确认为预计负债
- C. 为了减少技术更新带来的无形损耗, 企业对高新技术设备采取加速折旧法
- D. 企业对存货的期末计价采用成本与可变现净值孰低法

『正确答案』BCD

『答案解析』选项 A：交易性金融资产不提取减值准备，其期末计价采用公允价值口径，既认定可能的损失，也认定可能的收益。所以，此计价标准的选择与谨慎性原则无关。

八、及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。

1.4 会计要素及其确认与计量原则

会计对象是指会计核算和监督的内容而会计要素则是会计对象的基本分类，是会计核算对象的具体化。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，这六大会计要素可以划分为反映财务状况的会计要素和反映经营成果的会计要素两大类。反映财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益；反映经营成果的会计要素包括收入、费用和利润。

一、资产的定义及其确认条件

（一）资产的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

资产具备如下特征：

1. 资产预期会给企业带来经济利益；
2. 资产应为企业拥有或者控制的资源；
3. 资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

（二）资产的确认条件

在同时满足以下条件时，确认为资产：

1. 与该资源有关的经济利益很可能流入企业；
2. 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

经典例题—6【多选题】下列各项中，企业不应将其确认为一项资产的是（ ）。

- A. 转入“待处理财产损益”账户的存货
- B. 以经营租赁方式租入的一项固定资产
- C. 受托代销的商品
- D. 企业急需购买的原材料
- E. 或有资产

『正确答案』ABCDE

『答案解析』选项 A，待处理的存货因为不能为企业带来经济利益，所以不能作为企业的资产；选项 B，经营租赁方式租入的固定资产，企业仅拥有其使用权，不符合资产的定义；选项 C，受托代销商品的产权属于委托方，它不是受托方的资产，但为了加强实物管理，保证其安全，企业可以按借入资产来核算，但在报表的存货项是不包括此商品的；选项 D，因为尚未实际购买，所以急需购买的材料也不属于企业的资产；选项 E，或有资产不是资产，当其可能性达到很可能时才可在报表附注中披露

二、负债的定义及其确认条件

(一) 负债的定义

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

负债的特征有以下几个方面：

1. 负债是企业承担的现时义务；
2. 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业；
3. 负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

(二) 负债的确认条件

在同时满足以下条件时，确认为负债：

1. 与该义务有关的经济利益很可能流出企业；
2. 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

三、所有者权益的定义及其确认条件

(一) 所有者权益的定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。

(二) 所有者权益的来源构成

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。利得包括两种：一是形成当期损益的利得，比如处置固定资产的净收益；二是直接计入所有者权益的利得，比如可供出售金融资产的增值。

损失是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。损失包括两种：一是形成当期损益的损失，比如处置固定资产的净损失；二是直接计入所有者权益的损失，比如可供出售金融资产的贬值。

经典例题—7【多选题】下列各项中，属于利得的有（ ）。

- A. 出租无形资产取得的收益
- B. 投资者的出资额大于其在被投资单位注册资本中所占份额的金额
- C. 处置固定资产产生的净收益
- D. 非货币性资产交换中换出资产的账面价值低于其公允价值的差额
- E. 以现金清偿债务形成的债务重组收益

『正确答案』CE

『答案解析』选项 A 计入其他业务收入，属于营业收入范畴；选项 B 属于资本溢价，与利得无关；选项 D 产生的损益属于正常交易损益，而利得属于非日常活动中形成的经济利益的取得。

经典例题—8【多选题】下列各项支出中属于损失的是（ ）。

- A. 商誉减值损失
- B. 固定资产修理费用
- C. 固定资产盘亏净损失

- D. 长期股权投资转让损失
- E. 可供出售金融资产公允价值下降
- F. 持有至到期投资转为可供出售金融资产时出现的价值差额
- G. 公允价值模式的非货币性资产交换中转出非货币性资产的交易损失

『正确答案』CE

『答案解析』选项 A 计入资产减值损失，属于费用范畴；选项 B 或者资本化条件或者列入当期费用；选项 D 归入投资损失，属于费用范畴；选项 F，增值属于利得，贬值属于损失，此处未明确，因此不能入选；选项 G，非货币性资产转让中只有固定资产、无形资产的转让损失属于损失范畴。

（三）所有者权益的确认条件

所有者权益的确认依赖于其他会计要素的确认。

四、收入的定义及其确认条件

（一）收入的定义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入的特征有以下几个方面：

1. 收入应当是企业在日常活动中形成的；

经典例题—9【多选题】下列经济利益的流入，不应界定为收入要素的范畴的有（ ）。

- A. 企业吸纳新业主投资时产生的资本溢价
- B. 企业接受的现金捐赠
- C. 企业因债券投资取得的投资收益
- D. 企业出售原材料产生的收入
- E. 企业出租土地使用权产生的收入
- F. 企业盘盈固定资产产生的收入

『正确答案』ABF

『答案解析』选项 A：资本溢价属于所有者的投入资本，与收入无关；选项 B：企业接受的现金捐赠应列入“营业外收入”，属非日常活动产生的经济利益流入，应归入利得范畴；选项 F：固定资产盘盈不属于日常活动，属于利得范畴。

经典例题—10【多选题】下列支出中，属于费用范畴的是（ ）。

- A. 业务招待费用
- B. 无形资产后续支出
- C. 借款费用
- D. 投资性房地产的转让损失
- E. 现金的盘亏
- F. 辞退福利

『正确答案』ABDEF

『答案解析』选项 C，可能计入资产成本，也可能列入当期财务费用。

- 2. 收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入；
- 3. 收入应当最终会导致所有者权益的增加。

(二) 收入的确认条件

1. 与收入相关的经济利益很可能流入企业;
2. 经济利益流入企业的结果会导致企业资产的增加或者负债的减少;
3. 经济利益的流入额能够可靠计量。

五、费用的定义及其确认条件

(一) 费用的定义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

费用的特征有以下几个方面:

1. 费用应当是企业在日常活动中发生的;
2. 费用应当会导致经济利益的流出, 该流出不包括向所有者分配的利润;
3. 费用应当最终会导致所有者权益的减少。

(二) 费用的确认条件

1. 与费用相关的经济利益很可能流出企业;
2. 经济利益流出企业的结果会导致企业资产的减少或者负债的增加;
3. 经济利益的流出额能够可靠计量。

六、利润的定义及其确认条件

(一) 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。

(二) 利润的构成

利润=收入-费用+直接计入当期利润的利得-直接计入当期利润的损失

(三) 利润的确认条件

利润的确认依赖于上述公式中诸要素的确认。

【要点提示】在这六要素中, 考生应重点关注“资产”和“收入”两要素, 常以实务案例是否属于某要素范畴为主要测试角度。

七、会计要素计量属性及其应用原则

会计计量是指根据一定的计量标准和计量方法, 记录并在资产负债表和利润表中确认和列示会计要素而确定其金额的过程。

(一) 会计要素计量属性

1. 历史成本

在历史成本计量下, 资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额, 或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额, 或者承担现时义务的合同金额, 或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

2. 重置成本

在重置成本计量下, 资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

3. 可变现净值

在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

4. 现值

在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流量的折现金额计量。

5. 公允价值

在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

(二) 各种计量属性之间的关系

历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值，而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值通常反映的是资产或者负债的现时成本或者现时价值，是与历史成本相对应的计量属性。

(三) 计量属性的适用范围

计量属性	适用范围
历史成本	一般在会计要素计量时均采用历史成本
重置成本	盘盈存货、盘盈固定资产的入账成本均采用重置成本。
可变现净值	①存货的期末计价采用成本与可变现净值孰低法，可变现净值作为存货期末计价口径的一种选择。 ②资产减值准则所规范的资产在认定其可收回价值时，公允处置净额是备选口径之一。
现值	①当固定资产以分期付款方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的折现口径； ②当无形资产以分期付款方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的折现口径； ③以分期收款方式实现的销售收入，以未来收款额的折现作为收入的计量口径； ④弃置费在计入固定资产成本时采取现值口径； ⑤资产减值准则所规范的资产在认定其可收回价值时，未来现金流量折现是备选口径之一； ⑥融资租入固定资产入账成本口径选择之一。
公允价值	①交易性金融资产的期末计量口径选择； ②投资性房地产的后续计量口径选择之一； ③可供出售金融资产的期末计量口径选择； ④融资租入固定资产入账口径选择之一； ⑤交易性金融负债的期末计量口径选择。

【要点提示】实务中计量属性的选择是主要考点。

经典例题—11【2011 年多选题】下列各项关于资产期末计量的表述中，正确的有（ ）

A. 固定资产按照市场价格计量

- B. 持有至到期投资按照市场价格计量
- C. 交易性金融资产按照公允价值计量
- D. 存货按照成本与可变现净值孰低计量
- E. 应收款项按照账面价值与其预计未来现金流量现值孰低计量

『正确答案』CD

『答案解析』固定资产按照账面价值与可收回金额孰低计量，选项 A 错误；持有至到期投资按照账面余额与其预计未来现金流量现值孰低计量，选项 B 错误；应收款项按照**账面余额**与其预计未来现金流量现值孰低计量，选项 E 错误。

1.5 财务报告

一、财务会计报告概念

财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

二、财务报告的组成

- (一) 资产负债表；
- (二) 利润表；
- (三) 现金流量表；
- (四) 所有者权益（或股东权益）变动表；
- (五) 附注。

第三章 存 货

3.1 存货的确认和初始计量

3.1.1 存货的概念及确认条件

(一) 存货的概念

存货,是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

(二) 存货的确认条件

1. 存货所包含的经济利益很可能流入企业
2. 存货的成本能够可靠计量

3.1.2 存货的初始计量

(一) 入账价值基础

历史成本或实际成本

(二) 不同取得渠道下, 存货的入账价值构成

1. 购入方式

(1) 非商业企业

购入存货的入账成本=买价+进口关税+其他税费+运费(内扣7%形成进项税额)、装卸费、保险费

注: 仓储费(不包括在生产过程中的仓储费)是计入当期损益的。

经典例题-1【单选题】某工业企业为增值税一般纳税人, 购入乙种原材料 5000 吨, 收到的增值税专用发票上注明的售价每吨为 1200 元, 增值税额为 102000 元。另发生运输费用 60000 元, 装卸费用 20000 元, 途中保险费用为 18000 元, 原材料运抵企业后, 验收入库原材料为 4996 吨, 运输途中发生合理损耗 4 吨。该原材料的入账价值为() 元。

- A. 6078000 B. 6098000
C. 6093800 D. 6089000

【正确答案】C

【答案解析】

由于合理损耗列入存货的采购成本, 而且运输费用要抵扣 7% 的进项税, 所以, 该原材料的入账成本=1200×5000+60000×(1-7%)+20000+18000=6093800(元)。

会计分录如下:

借: 原材料	6093800
应交税费——应交增值税(进项税额)(102000+60000×7%)	1024200
贷: 银行存款	7118000

(2) 商业企业

企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用, 应当计入存货的采购成本, 也可以先进行归集, 期末根据所购商品的存销情况分别进行分摊, 对于已售商品的进货费用, 计入当期损益(主营业务成本); 对于未售商品的进货费用, 计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的, 也可在发生时直接计入当期损益(销售费用)。

经典例题-2【多选题】下列各项与存货相关的费用中, 应计入存货成本的有()。

- A. 材料采购过程中发生的保险费
- B. 材料入库前发生的挑选整理费
- C. 材料入库后发生的储存费用
- D. 材料采购过程中发生的装卸费用
- E. 材料采购过程中发生的运输费用

【正确答案】 ABDE

【答案解析】 选项 C 应计入管理费用。

2. 委托加工方式

委托加工物资的入账成本=委托加工的材料+加工费+运费+装卸费+（如果收回后直接出售的，受托方代收代缴的消费税应计入成本；如果收回后再加工而后再出售的，则计入“应交税费——应交消费税”的借方，不列入委托加工物资的成本）。

备注：详细解析见第九章《负债》。

【要点提示】对于委托加工应税消费品的会计处理，考生应重点掌握消费税与加工物资成本的关系。委托加工物资的入账成本计算是单选题的常见选材，委托加工物资入账成本的构成因素是多选题的常见选材。

3. 自行生产的存货

入账成本=直接材料+直接人工+制造费用

备注：非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用应计入当期损益（自然灾害类损失列支于“营业外支出”，管理不善所致的损失列支于“管理费用”），不得计入存货成本。

4. 投资者投入方式

按投资各方的确认价值来入账，但合同或协议约定价值不公允的除外。

经典例题-3【基础知识题】甲公司一批商品对乙公司投资，该商品的成本为 80 万元，公允价值为 100 万元，增值税率为 17%，消费率为 10%，双方认可此商品的公允价值。则双方的对应账务处理如下：

甲公司应将该业务作非货币性交易处理，并视同销售计税：

借：长期股权投资——乙公司	(100+100×17%)	117	
贷：主营业务收入			100
应交税费——应交增值税（销项税额）			17
借：主营业务成本	80		
贷：库存商品		80	
借：营业税金及附加	10		
贷：应交税费——应交消费税		10	

乙公司的账务处理如下：

借：库存商品	100	
应交税费——应交增值税（进项税额）	17	
贷：实收资本		117

5. 债务重组方式换入的

按换入存货的公允价值入账

6. 非货币性交易方式换入的

详见非货币性资产交易章节

7. 盘盈的

按重置成本作为入账成本

【要点提示】存货的入账成本计价常见于单选题，考生应重点掌握购入方式、债务重组方式、委托加工方式和非货币性资产交换方式下入账成本的内容构成及数据推算。

3.2 发出存货的计量

3.2.1 实际成本计价的前提下存货的发出计价

方法	假设前提	掌握具体计算过程
先进先出法	假设先购进	按先进先出的假定流转顺序来选择发出计价及期末结存存货

	的先发出	的计价
个别计价法	实物流转与价值流转一致	逐一辨认发出存货和期末存货所属的购进、生产批别，分别按其购进、生产时确定的单位成本，计算发出存货和期末存货成本
加权平均法	略	$\text{存货单位成本} = (\text{月初存货实际成本} + \text{本月进货实际成本}) \div (\text{月初存货数量} + \text{本月进货数量})$ $\text{本月发出存货成本} = \text{本月发出存货数量} \times \text{存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{存货单位成本}$
移动平均法		$\text{存货单位成本} = (\text{原有存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有存货数量} + \text{本次进货数量})$ $\text{本次发出存货成本} = \text{本次发货数量} \times \text{本次发货前存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{月末存货单位成本}$

【要点提示】存货的发出计价一般测试先进先出法和移动加平均法，偶尔也会测试加权平均法，但很少测试个别计价法，主要测试角度是两个指标的计算：一是推算存货的发出成本；二是推算期末存货的结存成本。

经典例题 4【基础知识题】某工业企业采用实际成本计价法核算存货，该企业 2013 年 1 月 1 日乙种材料的结存数量为 200 吨，账面实际成本为 40000 元；1 月 4 日购进该材料 300 吨，单价为 180 元；1 月 10 日发出材料 400 吨；1 月 15 日购进材料 500 吨，单价为 200 元；1 月 19 日发出材料 300 吨，1 月 27 日发出材料 100 吨。

【解析一】先进先出法的计价认定

日期	增加			减少			结余		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1. 1							200	200	40000
1. 4	300	180	54000						
1. 10				400					
1. 15	500	200	100000						
1. 19				300					
1. 27				100					
1. 31							200		
合计			154000						

【解析二】加权平均法下的计价认定

日期	增加			减少			结余		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1. 1							200	200	40000
1. 4	300	180	54000						
1. 10				400					
1. 15	500	200	100000						
1. 19				300					
1. 27				100					
1. 31							200		
合计			154000						

【解析三】移动加权平均法下的计价认定

日期	增加			减少			结余		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1. 1							200	200	40000
1. 4	300	180	54000						
1. 10				400	188	75200			
1. 15	500	200	100000						
1. 19				300	198	59400			
1. 27				100	198	19800			
1. 31							200	198	39600
合计			154000			154400			

经典例题 5 【2011 年单选题】甲公司库存 A 产成品的月初数量为 1000 台，月初账面余额为 8000 万元；A 在产品的月初数量为 400 台，月初账面余额为 600 万元。当月为生产 A 产品耗用原材料、发生直接人工和制造费用共计 15400 万元，其中包括因台风灾害而发生的停工损失 300 万元。当月，甲公司完成生产并入库 A 产成品 2000 台，销售 A 产成品 2400 台。当月末甲公司库存 A 产成品数量为 600 台，无在产品。甲公司采用一次加权平均法按月计算发出 A 产成品的成本。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第 1 小题至第 2 小题。

1. 下列各项关于因台风灾害而发生的停工损失会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 作为管理费用计入当期损益
- B. 作为制造费用计入产品成本
- C. 作为非正常损失计入营业外支出
- D. 作为当期已售 A 产成品的销售成本

【正确答案】C

【答案解析】略

2. 甲公司 A 产成品当月末的账面余额为（ ）万元。

- A. 4710
- B. 4740
- C. 4800
- D. 5040

【正确答案】B

【答案解析】因为本题甲公司采用一次加权平均法按月计算发出 A 产成品的成本，所以计算如下： $(8000 + 600 + 15400 - 300) - (8000 + 600 + 15400 - 300) / (1000 + 2000) \times 2400 = 23700 - 23700 / 3000 \times 2400 = 4740$ （万元）。

注意：为了保证最后无余额，所以一般采用倒挤方式计算期末存货余额。

3.2.2 存货发出的会计处理

原材料	用于生产经营	借：生产成本（直接材料成本） 制造费用（间接材料成本） 销售费用（销售环节消耗） 管理费用（行政环节消耗） 委托加工物资（发出加工材料） 贷：原材料 材料成本差异
-----	--------	---

用于基建部门	借：在建工程 贷：原材料 应交税费——应交增值税（进项税额转出）
出售原材料	等同于销售商品，只不过属于“其他业务”范畴，应采用“其他业务收入”和“其他业务成本”

包装物	生产领用	借：生产成本 贷：周转材料——包装物	
	出租	借：银行存款 贷：其他业务收入 借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物	
	出借	借：销售费用 贷：周转材料——包装物	
	出租、出借押金的会计处理	①收押金 借：银行存款 贷：其他应付款 ②退押金 借：其他应付款 贷：银行存款 ③没收押金，视为销售材料。 借：其他应付款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） ④有关的消费税计入“营业税金及附加”	
	出租、出借包装物不能使用报废时	借：原材料 贷：其他业务成本（出租包装物） 销售费用（出借包装物）	
	出售	随同产品出售不单独计价	借：销售费用 贷：周转材料——包装物
		随同产品出售单独计价	1. 借：银行存款 贷：其他业务收入 2. 借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物
	低值易耗品	借：制造费用 管理费用 贷：周转材料——低值易耗品	

3.3 存货的期末计量

3.3.1 成本与可变现净值的确认

1. 成本：账面成本（账面余额）
2. 可变现净值的确认

(1) 库存商品的可变现净值确认

①可变现净值=预计售价-预计销售费用-预计销售税金

已载明, 该金融资产组合、该金融负债组合、或该金融资产和金融负债组合, 以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。

②可变现净值中预计售价的确认

A. 有合同约定的存货, 以商品的合同价格为预计售价。

B. 没有合同约定的存货, 按一般销售价格为计量基础。

经典例题—6【基础知识题】甲公司库存商品 100 件, 每件商品的成本为 120 元, 其中合同约定的商品 60 件, 合同价为每件 170 元, 该商品在市场上的售价为每件 150 元, 预计每件商品的销售税费为 36 元, 则该库存商品可变现净值的计算过程如下:

合同约定部分的可变现净值=60×170-60×36=8040 (元), 相比其账面成本 7200 元 (=60×120), 发生增值 840 元, 不予认定;

非合同约定部分的可变现净值=40×150-40×36=4560 (元), 相比其账面成本 4800 元 (=40×120), 发生贬值 240 元, 应予认定。

该存货期末应提足的跌价准备=240 元, (这里务必要注意, 不能将合同部分与非合同部分合并在一起认定存货的跌价幅度, 那样的话, 该存货就不会出现贬值, 而这样作就会掩盖非合同部分存货的可能损失。) 如果调整前的存货跌价准备为 100 元, 则当期末应补提跌价准备 140 元, 分录如下:

借: 资产减值损失 140
贷: 存货跌价准备 140

(2) 材料的可变现净值的确认

①用于生产的材料可变现净值=终端完工品的预计售价-终端品的预计销售税金-终端品的预计销售费用-预计追加成本

经典例题—7【基础知识题】甲公司库存原材料 100 件, 每件材料的成本为 100 元, 所存材料均用于产品生产, 每件材料经追加成本 20 元后加工成一件完工品。其中合同定货 60 件, 每件完工品的合同价为 180 元, 单件完工品的市场售价为每件 140 元, 预计每件完工品的销售税费为 30 元, 则该批库存材料的可变现净值的计算过程如下:

合同约定部分的材料可变现净值=60×180-60×30-60×20=7800 (元), 相比其账面成本 6000 元 (=60×100), 发生增值 1800 元, 不予认定;

非合同约定部分的材料可变现净值=40×140-40×30-40×20=3600 (元), 相比其账面成本 4000 元 (=40×100), 发生贬值 400 元, 应予认定。

该材料期末应提足的跌价准备=400 元, (这里务必要注意, 不能将合同部分与非合同部分合并在一起认定存货的跌价幅度, 那样的话, 该存在就不会出现贬值, 而这样作就会掩盖非合同部分存货的可能损失。) 如果调整前的存货跌价准备为 100 元, 则当期末应补提跌价准备 300 元, 分录如下:

借: 资产减值损失 300
贷: 存货跌价准备 300

另外, 与之有关的两个论断:

A. 对于用于生产而持有的材料, 其终端产品如果未贬值, 则该材料不认定贬值, 应维持原账面价值不变。

B. 如果终端产品发生贬值而且贬值是由于材料贬值造成的, 则以可变现净值确认存货的期末计价。

【原理解析】

产品成本-追加成本=原材料成本;

产品可变现净值-追加成本=原材料可变现净值;

继而得出如下结论:

如果产品可变现净值大于产品成本,那么原材料可变现净值大于原材料成本,原材料没有减值;

如果产品可变现净值小于产品成本,那么原材料可变现净值小于原材料成本,原材料发生减值。

②用于销售的材料可变现净值=材料的预计售价-材料的预计销售税金-材料的预计销售费用

3.3.2 存货减值的确认条件

发现了以下情形之一,应当考虑计提存货跌价准备:

1. 市价持续下跌,并且在可预见的未来无回升的希望;
2. 企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格;
3. 企业因产品更新换代,原有库存原材料已不适应新产品的需要,而该原材料的市场价

格

又低于其账面成本;

4. 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化,导致市

场

价格逐渐下跌;

5. 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

存在下列情况之一的,应全额提取减值准备:

1. 已霉烂变质的存货;
2. 已过期且无转让价值的存货;
3. 生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货;
4. 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

经典例题—8【多选题】下列各项存货中,其可变现净值为零的有()。

- A. 已霉烂变质的存货
- B. 已过期且无转让价值的存货
- C. 生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货
- D. 已发生毁损的存货
- E. 盘盈的存货

【正确答案】ABC

【答案解析】选项D,已发生毁损的存货可能还会有净残值,不能表明可变现净值为0;选项E,存货盘盈说明存货价值增加,不能表明可变现净值为0。

3.3.3 科目设置及会计分录

1. 需设置的科目

“资产减值损失”“存货跌价准备”

2. 会计分录

(1) 计提存货跌价准备时:

借: 资产减值损失

贷: 存货跌价准备

(2) 反冲时: 反之即可

3.3.4 存货计提减值准备的方法

1. 单项比较法。

2. 分类比较法。适用于数量较多、单价较低的存货

经典例题—9【单选题】某企业采用成本与可变现净值孰低法对存货进行期末计价,成本与可变现净值按单项存货进行比较。2002年12月31日,甲、乙、丙三种存货成本与可变现净值分别为:甲存货成本10万元,可变现净值8万元;乙存货成本12万元,可变现净值15万元;丙存货成本18万元,可变现净值15万元。甲、乙、丙三种存货已计提的跌价准备分别为1万元、2万元、1.5万元。假定该企业只有这三种存货,2002年12月31日应补提的存货跌价准备总额为()万元。

A. -0.5 B. 0.5 C. 2 D. 5

【正确答案】B

【答案解析】

- (1) 甲存货应补提的存货跌价准备额 = $(10 - 8) - 1 = 1$ (万元);
 (2) 乙存货应补提的存货跌价准备 = $0 - 2 = -2$ (万元);
 (3) 丙存货应补提的存货跌价准备 = $(18 - 15) - 1.5 = 1.5$ (万元);
 (4) 2002 年 12 月 31 日应补提的存货跌价准备总额 = $1 - 2 + 1.5 = 0.5$ (万元)

3.3.5 存货跌价准备的结转方法

1. 单项比较法前提下，直接对应结转。

经典例题—10【单选题】M 公司发出存货采用加权平均法结转成本，按单项存货计提存货跌价准备；存货跌价准备在结转成本时结转。该公司 2002 年年初存货的账面余额中包含甲产品 1200 件，其实际成本为 360 万元，已计提的存货跌价准备为 30 万元。2002 年该公司未发生任何与甲产品有关的进货，甲产品当期售出 400 件。2002 年 12 月 31 日，该公司对甲产品进行检查时发现，库存甲产品均无不可撤销合同，其市场销售价格为每件 0.26 万元，预计销售每件甲产品还将发生销售费用及相关税金 0.005 万元。假定不考虑其他因素的影响，该公司 2002 年年末对甲产品计提的存货跌价准备为 () 万元。

A. 6 B. 16
C. 26 D. 36

【正确答案】B

【答案解析】

- (1) 期末存货的可变现净值 = $(0.26 - 0.005) \times (1200 - 400) = 204$ (万元);
 (2) 期末存货应提足的准备额 = $360 \times [(1200 - 400) \div 1200] - 204 = 36$ (万元);
 (3) 期末存货已提准备额 = $30 \times [(1200 - 400) \div 1200] = 20$ (万元);
 (4) 期末存货应计提的准备额 = $36 - 20 = 16$ (万元)。

2. 分类比较法前提下，加权计算后结转。具体计算如下：

当期应结转的跌价准备 = $(\text{期初总的跌价准备额} \div \text{期初总的存货账面余额}) \times \text{当期转出存货的账面余额}$

3. 结转跌价准备的会计处理

(1) 如果是销售出去的，应随同存货一并结转，分录如下：

借：主营业务成本
 存货跌价准备
 贷：库存商品

(2) 如果在债务重组和非货币性交易方式下结转存货，其对应的跌价准备应同时结转，但不冲减当期的资产减值损失，具体处理见债务重组和非货币性资产交换专题讲解。

经典例题—11【单选题】甲公司 20×7 年 12 月 31 日库存配件 100 套，每套配件的账面成本为 12 万元，市场价格为 10 万元。该批配件可用于加工 100 件 A 产品，将每套配件加工成 A 产品尚需投入 17 万元。A 产品 20×7 年 12 月 31 日的市场价格为每件 28.7 万元，估计销售过程中每件将发生销售费用及相关税费 1.2 万元。该配件此前未计提存货跌价准备，甲公司 20×7 年 12 月 31 日该配件应计提的存货跌价准备为 ()。

A. 0 B. 30 万元
C. 150 万元 D. 200 万元

【正确答案】C

【答案解析】配件是用于生产A产品的，所以应先计算A产品是否减值。单件A产品的成本=12+17=29(万元)，单件A产品的可变现净值=28.7-1.2=27.5(万元)，A产品减值。所以配件应按照成本与可变现净值孰低计量，单件配件的成本为12万元，单件配件的可变现净值=28.7-17-1.2=10.5(万元)，单件配件应计提跌价准备=12-10.5=1.5(万元)，所以100件配件应计提跌价准备=100×1.5=150(万元)。

【要点提示】存货的期末减值计提是每年的必考内容，所涉题型以单选题为主，主要从跌价准备的计提额角度进行测试。除此以外，在诸多题型中此内容也是常用的一个知识点，考生应就此内容进行全面掌握。

经典例题-12【多选题】甲公司期末存货采用成本与可变现净值孰低法计量。2011年11月18日，公司与华山公司签订销售合同，约定于2012年2月1日向华山公司销售某类机器1000台，每台售价1.5万元(不含增值税)。2011年12月31日，公司库存该类机器1300台，每台成本1.4万元。2011年资产负债表日该机器的市场销售价格为每台1.3万元(不含增值税)，预计销售税费为每台0.05万元。则2011年12月31日甲公司该批机器在资产负债表“存货”中应列示的金额为()万元。

- A. 1 625
B. 1 775
C. 1 820
D. 1 885

【正确答案】B

【答案解析】有合同部分：存货的成本=1000×1.4=1400(万元)，可变现净值=(1.5-0.05)×1000=1450(万元)，未发生减值。无合同部分：存货的成本=300×1.4=420(万元)，可变现净值=(1.3-0.05)×300=375(万元)。2011年12月31日甲公司该批机器在资产负债表“存货”中列示的金额=1400+375=1775(万元)。

3.3.6 存货盘盈、盘亏的会计处理

盘盈		盘亏	
当时	处理时	当时	处理时
借：存货 贷：待处理财产损益 ——待处理流动资产损益	借：待处理财产损益 贷：管理费用	借：待处理财产损益 贷：存货 应交税费——应交增值税(进项税额转出) 注：只有管理不善造成的存货盘亏才作进项税额转出。	借：管理费用(正常损耗) 其他应收款(保险赔款或责任人赔款) 营业外支出——非常损失 贷：待处理财产损益

【要点提示】对现金、存货和固定资产的盘盈盘亏应进行对比分析掌握，侧重于盘盈盘亏的损益归属方向。

第五章 固定资产

5.1 固定资产的确认和初始计量

5.1.1 固定资产的定义和确认条件

(一) 固定资产的特征

1. 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有；
2. 使用寿命超过一个会计年度；
3. 固定资产是有形资产。

(二) 固定资产的确认条件

1. 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；

固定资产各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业 提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。备品备件和维修设备通常确认为存货，但某些备品备件和维修设备需要与相关固定资产组合发挥效用，例如民用航空运输企业的高价周转件，应当确认为固定资产。

2. 成本能够可靠计量。

5.1.2 固定资产的初始计量

(一) 固定资产初始计量原则

固定资产应当按照成本进行初始计量。

固定资产的成本，是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。

(二) 不同取得渠道下固定资产的初始成本确认

1. 外购方式

(1) 入账成本 = 买价 + 场地整理费 + 装卸费 + 运输费 (如果是购入生产用动产设备发生的运费还需内扣 7% 的增值税) + 安装费 + 增值税 (如果是购入生产用动产设备发生的增值税则允许抵扣) + 专业人员服务费

经典例题—1【基础知识题】甲公司为增值税一般纳税人，增值税率为 17%，2010 年 3 月 1 日购入一台需要安装的生产用设备，买价为 100 万元，进项税额为 17 万元，运费 10 万元，装卸费 7 万元，保险费 1 万元，安装过程中领用生产用的原材料 20 万元，其购进时的进项税额为 3.4 万元，领用企业的产品用于安装，产品的成本为 30 万元，市场价为 40 万元，2010 年 10 月 1 日设备达到预定可使用状态。

相关的会计分录如下：

①2010 年 3 月 1 日购入设备时：

借：在建工程	117.3 (=100+10×93%+7+1)
应交税费——应交增值税（进项税额）	17.7 (=17+10×7%)
贷：银行存款	135

②领用原材料时：

借：在建工程	20
贷：原材料	20

备注：如果不是生产动产设备，则分录如下：

借：在建工程	23.4
贷：原材料	20
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	3.4

③领用产品时：

借：在建工程	30
贷：库存商品	30

备注：如果不是生产动产设备，则分录如下：

借：在建工程	36.8
贷：库存商品	30
应交税费——应交增值税（销项税额）	6.8

④固定资产达到预定可使用状态时：

借：固定资产	167.3
贷：在建工程	167.3

经典例题—2【单选题】2009 年 2 月 1 日，甲公司购入一台需要安装的生产用机器设备，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 50 万元，增值税进项税额为 85000 元，支付的运费为 2500 元，款项已通过银行支付；安装设备时，领用本公司原材料一批，价值 3 万元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为 5100 元；支付安装工人工资 4900 元。假定不考虑其他税费。下列基于上述资料的会计论断中，正确的是（ ）。

- A. 该固定资产购入时形成可抵扣的进项税额为 85175 元
- B. 安装固定资产领用原材料的进项税额可以抵扣
- C. 安装固定资产领用原材料应视同销售处理
- D. 固定资产的入账成本为 537225 元
- E. 如果该固定资产不属于生产用动产设备，则其入账成本为 627500 元

【正确答案】ABDE

【答案解析】备选项 A，该固定资产购入时的可抵扣进项税额 = 85000 + 2500 × 7% = 85175（元）；

备选项 C，安装生产用设备领用原材料时，进项税额可以抵扣；备选项 D，固定资产的入账成本 = 500000 + 2500 × (1 - 7%) + 30000 + 4900 = 537225 元；备选项 E，如果该固定资产不属于生产用动产设备，其入账成本 = 500000 + 85000 + 2500 + 30000 + 5100 + 4900 = 627500 元

(2) 以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配。

经典例题—3【单选题】丁公司为增值税一般纳税人。2009 年 3 月 1 日，为降低采购成本，向甲公司一次购进了三套不同型号且有不同生产能力的设备 X、Y、Z。丁公司以银行存款支付货款 480 万元、增值税税额 81.6 万元、包装费 4 万元。X 设备在安装过程中领用产成品账面成本 3 万元，该产成品的不含税售价为 3.3 万元，适用增值税税率 17%，支付安装费 2.5 万元。假定设备 X、Y 和 Z 分别满足固定资产的定义及其确认条件，公允价值分别为 192.96 万元、259.48 万元、83.56 万元。如不考虑其他相关税费，则 X 设备的入账价值为（ ）万元。

- A. 179.74
- B. 180.301
- C. 209.116
- D. 209.677

【正确答案】A

【答案解析】X 设备的入账价值 = (480 + 4) × 192.96 / (192.96 + 259.48 + 83.56) + (3 + 2.5) = 179.74（万元）。

(3) 分期付款购买固定资产，且在合同中规定的付款期限比较长，超过了正常信用条件（通常在三年以上）时，应当以折现值入账。

【要点提示】重点关注一次购入多项固定资产时各项固定资产入账成本的分配方法及延

期付款时固定资产入账价值的推算。

经典例题—4【基础知识题】甲公司于 2005 年初购入一台设备，总价款为 1000 万元，分三次付款，2005 年末支付 400 万元，2006 年末支付 300 万元，2007 年末支付 300 万元。税法规定，增值税在约定的付款时间按约定的付款额计算缴纳。假定资本市场利率为 10%，无其他相关税费。相关会计处理如下：

①首先计算固定资产的入账成本：

该设备的入账成本 = $400 \div (1+10\%) + 300 \div (1+10\%)^2 + 300 \div (1+10\%)^3 = 836.96$ (万元)；

②2005 年初购入该设备时：

借：固定资产 836.96
未确认融资费用 163.04
贷：长期应付款 1 000

③每年利息费用的推算表：

日期	年初本金	当年利息费用	当年还款额	当年还本额
2005 年	836.96	83.70	400.00	316.30
2006 年	520.66	52.07	300.00	247.93
2007 年	272.73	27.27	300.00	272.73

④2005 年末支付设备款及增值税并认定利息费用时：

A. 借：财务费用 83.7
贷：未确认融资费用 83.7
B. 借：长期应付款 400
贷：银行存款 400
C. 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 68
贷：银行存款 68

⑤2006 年末支付设备款及增值税并认定利息费用时：

A. 借：财务费用 52.07
贷：未确认融资费用 52.07
B. 借：长期应付款 300
贷：银行存款 300
C. 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 51
贷：银行存款 51

⑥2007 年末支付设备款及增值税并认定利息费用时：

A. 借：财务费用 27.27
贷：未确认融资费用 27.27
B. 借：长期应付款 300
贷：银行存款 300
C. 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 51
贷：银行存款 51

（有关设备折旧参见以下章节内容处理，在此不予赘述。）

经典例题—5【基础知识题】请插入教材 5—2。

2. 自行建造方式

(1) 按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出作为入账价值（=工程用物资成本+人工成本+相关税费+应予资本化的借款费用+间接费用）

(2) 出包方式下的会计核算

入账价值 = 建筑工程支出 + 安装工程支出 + 安装设备支出 + 分摊的待摊支出

在出包工程过程中可能还会发生一些共同的支出，如研究费用、监理费用等。在账务处理时应通过下列公式分配计入相应的工程项目中。

待摊支出分配率 = 累计发生的待摊支出 / (建筑工程支出 + 安装工程支出 + 在安装设备支出) × 100%

某工程应分配的待摊支出 = 某工程的建筑工程支出、安装工程支出和在安装设备支出合计 × 分配率

经典例题—6【基础知识题】2009 年 A 公司建造一座发电厂，工程分厂房建设、设备采购和设备安装等三个部分，厂房建设分包给 B 公司，投标价为 900 万元，设备采购分包给 C 公司，投标价为 200 万元，设备安装分包给 D 公司，投标价为 100 万元，监理费用共计 12 万元，假定无其他待摊支出。工程款于 2009 年 3 月 1 日一次支付到位，相关分录如下：

(1) 支付工程款时

借：在建工程——厂房	900
——设备	200
——设备安装	100
——待摊支出	12
贷：银行存款	1212

(2) 待摊支出分摊处理如下：

①待摊支出分摊率 = $12 \div (900 + 200 + 100) \times 100\% = 1\%$ ；

②厂房分摊的待摊支出 = $900 \times 1\% = 9$ (万元)；

③设备分摊的待摊支出 = $200 \times 1\% = 2$ (万元)；

④设备安装分摊的待摊支出 = $100 \times 1\% = 1$ (万元)。

相关分录如下：

借：在建工程——厂房	9
——设备	2
——设备安装	1
贷：在建工程——待摊支出	12

(3) 工程完工时

借：固定资产——厂房	909
——设备	303
贷：在建工程——厂房	909
——设备	202
——设备安装	101

一般分录如下：

①预付工程款项

借：预付账款
 贷：银行存款

②企业按合理估计的发包工程进度和合同规定向建造承包商结算的进度款

借：在建工程
 贷：银行存款或预付账款

③工程完成时按合同规定补付的工程款

借：在建工程
 贷：银行存款

④工程达到预定可使用状态时，按其成本

借：固定资产

贷：在建工程

(3) 自营方式下的会计核算

①购入工程物资时

借：工程物资

应交税费——应交增值税（进项税额）（只有在购入动产类生产线所用工程物资时才允许增值税抵扣）

贷：银行存款

②领用工程物资时

借：在建工程

贷：工程物资

③在建工程领用本企业原材料

借：在建工程

贷：原材料

应交税费——应交增值税（进项税额转出）（如果该工程属于动产类生产线则无须进项税额转出）

④在建工程领用本企业生产的商品

借：在建工程

贷：库存商品

应交税费——应交增值税（销项税额）（如果是动产性质的生产用固定资产工程领用本企业产品则无此项）

⑤自营工程发生的工程人员工资等

借：在建工程

贷：应付职工薪酬

⑥辅助生产部门为工程提供的水、电、设备安装、修理、运输等劳务

借：在建工程

贷：生产成本——辅助生产成本

⑦在建工程发生的借款费用满足借款费用资本化条件的

借：在建工程

贷：长期借款、应付利息

⑧自营工程达到预定可使用状态时，按其成本

借：固定资产

贷：在建工程

⑨试车净支出发生时列入工程成本。企业的在建工程在达到预定可使用状态前，因进行负荷联合试车而形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本，计入在建工程成本，销售或转为库存商品时，按其实际销售收入或预计售价冲减在建工程成本。

⑩单项或单位工程报废或毁损的净损失在工程项目尚未达到预定可使用状态时，计入工程成本；工程项目已达到预定可使用状态的，属于筹建期间的计入管理费用，不属于筹建期间的，计入营业外支出；如为非正常原因造成的报废或毁损，或工程项目全部报废或毁损的，应将其净损失列入营业外支出。

⑪固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算的，应自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者实际成本等，按估计价值转入固定资产，并提取折旧，待竣工决算后再作调整，对以前的折旧不再追溯调整。

【要点提示】考生应重点关注自营工程方式下固定资产入账成本的计算及成本构成内容，

特别是⑨⑩⑪中所提及的会计处理原则。

经典例题一7【基础知识题】乙股份有限公司（简称乙公司）为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。该公司在生产经营期间以自营方式建造一条生产线。2009年1月至4月发生的有关经济业务如下：

(1) 购入一批工程物资，收到的增值税专用发票上注明的价款为200万元，增值税额为34万元，款项已通过银行转账支付。

(2) 工程领用工程物资180万元。

(3) 工程领用生产用A原材料一批，实际成本为100万元；购入该批A原材料支付的增值税额为17万元；未对该批A原材料计提存货跌价准备。

(4) 应付工程人员职工薪酬114万元。

(5) 工程建造过程中，由于非正常原因造成部分毁损，该部分工程实际成本为50万元，未计提在建工程减值准备；应从保险公司收取赔偿款5万元，该赔偿款尚未收到。

(6) 以银行存款支付工程其他支出40万元。

(7) 工程达到预定可使用状态前进行试运转，领用生产用B原材料实际成本为20万元，购入该批B原材料支付的增值税额为3.4万元；以银行存款支付其他支出5万元。未对该批B原材料计提存货跌价准备。工程试运转生产的产品完工转为库存商品。该库存商品成本中耗用B原材料的增值税额为3.4万元，经税务部门核定可以抵扣；该库存商品的估计售价（不含增值税）为38.3万元。

(8) 工程达到预定可使用状态并交付使用。

(9) 剩余工程物资转为生产用原材料，并办妥相关手续。

要求：根据以上资料，逐笔编制乙公司相关业务的会计分录。

【答案及解析】

(1) 借：工程物资	200	
应交税费——应交增值税（进项税额）	34	
贷：银行存款		234
(2) 借：在建工程	180	
贷：工程物资		180
(3) 借：在建工程	100	
贷：原材料——A 原材料		100
(4) 借：在建工程	114	
贷：应付职工薪酬		114
(5) 借：营业外支出	45	
其他应收款	5	
贷：在建工程		50
(6) 借：在建工程	40	
贷：银行存款		40
(7) 借：在建工程	25	
贷：原材料——B 原材料		20
银行存款		5
借：库存商品	38.3	
贷：在建工程		38.3

【答案解析】工程达到预定可使用状态前因进行试运转所发生的净支出，计入工程成本。企业的在建工程项目在达到预定可使用状态前所取得的试运转过程中形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本计入在建工程成本，销售或结转为库存商品时，按实际销售收入或按

预计售价冲减工程成本。

- (8) 借：固定资产 370.7
 贷：在建工程 370.7 (=180+100+114-50+40+25-38.3)
- (9) 借：原材料 20
 贷：工程物资 20

经典例题—8【单选题】下列关于自行建造固定资产会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 为建造固定资产支付的职工薪酬计入当期损益
B. 固定资产的建造成本不包括工程完工前盘亏的工程物资净损失
C. 工程完工前因正常原因造成的单项工程报废净损失计入营业外支出
D. 已达到预定可使用状态但未办理竣工决算的固定资产按暂估价值入账

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，为建造固定资产支付的职工薪酬符合资本化条件的，应该计入建造固定资产的成本。选项 BC，应该记到建造成本中。

3. 投资者投入方式

按投资合同或协议价约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

4. 非货币性交易方式

参见《非货币性资产交换》

5. 债务重组方式

参见《债务重组》

【要点提示】债务重组方式和非货币性交易方式下非货币性资产入账成本的计算属常规考点。

6. 盘盈方式取得的固定资产

按重置成本作为入账价值。

【要点提示】盘盈固定资产与存货和现金盘盈均不同，后两者将损益列入当期，而固定资产则需追溯调整，按前期差错更正原则处理。

7. 固定资产弃置费的会计处理

(1) 会计处理原则

固定资产的弃置费应折现后计入固定资产的成本。

(2) 一般会计分录

① 预计弃置费时

借：固定资产（以弃置费的折现值入账）

 贷：预计负债

② 每期按市场利率计提预计负债的利息费用

借：财务费用

 贷：预计负债

经典例题—9【单选题】2010 年 12 月 31 日，甲公司建造了一座核电站达到预定可使用状态并投入使用，累计发生的资本化支出为 210 000 万元。当日，甲公司预计该核电站在使用寿命届满时为恢复环境发生弃置费用 10 000 万元，其现值为 8 200 万元。该核电站的入账价值为（ ）万元。

- A. 200 000 B. 210 000
C. 218 200 D. 220 000

【正确答案】C

【答案解析】

借：固定资产 218 200
 贷：在建工程 210 000
 预计负债 8 200

8. 高危行业企业提取的安全生产费的会计处理

(1) 高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费时：

借：生产成本
 贷：专项储备

(2) 企业使用提取的安全生产费时

①属于费用性支出的

借：专项储备
 贷：银行存款

②企业使用提取的安全生产费形成固定资产的

A. 借：在建工程
 应交税费——应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款

B. 项目完工达到预定可使用状态时

借：固定资产
 贷：在建工程

C. 同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧：

借：专项储备
 贷：累计折旧

D. 该固定资产在以后期间不再计提折旧。

(3) “专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减：库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。

经典例题—10【基础知识题】甲公司为大中型煤矿企业，属于高瓦斯的矿井，按照国家规定该煤炭生产企业按原煤实际产量每吨 15 元从成本中提取。2009 年 5 月 31 日，甲公司“专项储备——安全生产费”科目余额为 30 000 万元。

(1) 2009 年 6 月份按照原煤实际产量计提安全生产费 1 000 万元。

(2) 2009 年 6 月份支付安全生产检查费 50 万元，以银行存款支付。

(3) 2009 年 6 月份购入一批需要安装的用于改造和完善矿井瓦斯抽采等安全防护设备，取得增值税专用发票注明价款为 20 000 万元，增值税为 3 400 万元，立即投入安装，安装中应付安装人员薪酬 30 万元。

(4) 2009 年 7 月份安装完毕达到预定可使用状态。

要求：编制甲公司相关的账务处理。

【答案及解析】

(1) 2009 年 6 月份按照原煤实际产量计提安全生产费 1 000 万元。

借：生产成本 1 000
 贷：专项储备——安全生产费 1 000

(2) 2009 年 6 月份支付安全生产检查费 50 万元，以银行存款支付。

借：专项储备——安全生产费 50
 贷：银行存款 50

(3) 2009 年 6 月份购入一批需要安装的用于改造和完善矿井瓦斯抽采等安全防护设备，取得增值税专用发票注明价款为 20 000 万元，增值税为 3 400 万元，立即投入安装，安装

中应付安装人员薪酬 30 万元。

借：在建工程	20 000
应交税费——应交增值税——进项税额	3 400
贷：银行存款	23 400
借：在建工程	30
贷：应付职工薪酬	30

(4) 2009 年 7 月份安装完毕达到预定可使用状态。

借：固定资产	20 030
贷：在建工程	20 030
借：专项储备——安全生产费	20 030
贷：累计折旧	20 030

5.2 固定资产的后续计量

5.2.1 固定资产的折旧

(一) 固定资产的折旧计提范围

1. 不提折旧的固定资产：

- ① 已提足折旧仍继续使用的固定资产；
- ② 按规定单独作价作为固定资产入账的土地；
- ③ 改扩建期间的固定资产。
- ④ 提前报废的固定资产。

2. 折旧计提范围的认定中易出错的项目

- ① 未使用、不需用的固定资产需计提折旧，而且折旧费用计入“管理费用”；
- ② 因大修理而停工的固定资产需要提取折旧，但折旧费用按正常的方式处理，即不一定是“管理费用”；
- ③ 替换设备要提折旧。

3. 当月增加的固定资产当月不提折旧，当月减少的固定资产当月照提折旧。

【要点提示】务必记住折旧计提范围及起始点，另外固定资产的折旧起始点与无形资产正好提前一个月。

(二) 影响折旧的因素

企业计算各期折旧的依据或者说影响折旧的因素主要有以下四个方面：

1. 折旧的基数

计算的固定资产折旧的基数一般为取得固定资产原始成本，即固定资产的账面原价。企业计提固定资产折旧时，以月初应提取折旧的固定资产账面原值为依据，本月增加的固定资产，当月不提折旧，当月减少的固定资产，当月照提折旧。

2. 固定资产的预计使用年限

3. 固定资产的预计净残值

预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

4. 固定资产已提的减值准备

每计提一次减值准备，都视为一个新固定资产的出现，需重新测定折旧指标。

【要点提示】固定资产计提折旧的因素中固定资产已提减值准备是关注的重点，考生在复习折旧额的计算时必须结合减值准备的提取一并考虑。

经典例题—11【单选题】某公司在 2009 年 6 月 1 日购买一台设备，成本为 10000 万元，

预计使用年限为 10 年，预计净残值为 500 万元，采用年限平均法计提折旧。2011 年 12 月 31 日，减值测试表明其可收回金额为 3000 万元，经测定，设备尚可使用 5 年，预计净残值为 50 万元。下列基于上述资料计算的会计指标中，正确的是（ ）。

- A. 2011 年末设备的折余价值为 7625 万元
- B. 2011 年末固定资产减值损失为 4625 万元
- C. 2012 年固定资产折旧计提 590 万元
- D. 2012 年末固定资产折余价值为 2410 万元
- E. 2012 年末固定资产账面余额为 10000 万元

【正确答案】ABCE

【答案解析】

- ①2011 年末设备的账面价值 = $10000 - (10000 - 500) / 10 \times 2.5 = 7625$ (万元)；
- ②该公司应在 2011 年资产负债表日确认的资产减值损失 = $7625 - 3000 = 4625$ (万元)；
- ③2012 年固定资产折旧计提额 = $(3000 - 50) \div 5 = 590$ (万元)；
- ④2012 年末固定资产折余价值 = $10000 - (10000 - 500) / 10 \times 2.5 - 590 = 7035$ (万元)；
- ⑤只要未被清理“固定资产”账面余额始终是 10000 万元。

(三) 固定资产折旧方法

1. 年限平均法

年折旧率 = $(1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用年限} \times 100\%$

月折旧率 = 年折旧率 $\div 12$

月折旧额 = 固定资产原值 \times 月折旧率

2. 工作量法

每一工作量折旧额 = 固定资产原值 $\times (1 - \text{净残值率}) \div \text{预计总工作量}$

月折旧额 = 固定资产当月工作量 \times 每一工作量折旧额

3. 加速折旧法

加速折旧的计提方法有多种，常用的有以下两种：

① 双倍余额递减法

$$\text{年折旧率} = \frac{2}{\text{预计使用年限}} \times 100\%$$

$$\text{固定资产年折旧额} = \text{固定资产期初净值} \times \text{年折旧率}$$

$$\text{固定资产月折旧额} = \text{固定资产年折旧额} \div 12$$

另，为了调整该折旧方法的误差，要求在倒数第二年改为直线法。

经典例题—12【基础知识题】甲公司 2008 年初开始对设备提取折旧，原价 102 万元，折旧期 4 年，预计净残值为 2 万元。

则在双倍余额递减法下每年折旧计算过程如下：

第一年的折旧 = $102 \times 2/4 = 51$ (万元)；

第二年的折旧 = $(102 - 51) \times 2/4 = 25.5$ (万元) ；

第三年的折旧 = $[(100 - 51 - 25.5) - 2] / 2 = 11.75$ (万元) ；

第四年的折旧 = $[(100 - 51 - 25.5) - 2] / 2 = 11.75$ (万元) ；

经典例题—13【单选题】某公司于 2008 年 12 月购入一台设备，成本为 50000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 2000 元。该公司采用双倍余额递减法计提折旧，则在 2011 年 12 月 31 日，该设备累计计提的折旧额为（ ）元。

- A. 30000
- B. 38000

C. 39200

D. 40000

『正确答案』C

『答案解析』该设备 2009 年计提的折旧 = $50000 \times 2/5 = 20000$ (元), 2010 年计提的折旧 = $(50000 - 20000) \times 2/5 = 12000$ (元), 2011 年计提的折旧 = $(50000 - 20000 - 12000) \times 2/5 = 7200$ (元), 则在 2011 年末该设备累计计提的折旧额 = $20000 + 12000 + 7200 = 39200$ (元)。

②年数总和法

计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{尚可使用期限}}{\text{年数总和}} = \frac{\text{折旧年限} - \text{已使用年限}}{\text{折旧年限} \times (\text{折旧年限} + 1) \div 2}$$

$$\text{年折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率}$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} / 12$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

经典例题—14【基础知识题】甲公司 2008 年初开始对设备提取折旧, 原价 102 万元, 折旧期 4 年, 预计净残值为 2 万元。则在年数总合法下每年折旧计算过程如下: 第一年的折旧 = $(102 - 2) \times 4/10 = 40$ (万元);

第二年的折旧 = $(102 - 2) \times 3/10 = 30$ (万元);

第三年的折旧 = $(102 - 2) \times 2/10 = 20$ (万元);

第四年的折旧 = $(102 - 2) \times 1/10 = 10$ (万元);

【要点提示】对折旧方法应重点关注直线法和加速折旧法, 另外需注意的是, 常见出题方式是结合减值提取来测试某一年的折旧额或某一年固定资产的账面价值。

经典例题—15【单选题】甲公司是增值税一般纳税人, 2009 年 2 月 1 日购入需要安装的设备一台, 取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 100 万元, 增值税为 17 万元。购买过程中, 以银行存款支付运杂费等费用 13 万元。安装时, 领用材料 6 万元, 该材料负担的增值税为 1.02 万元; 支付安装工人工资 13 万元。该设备 2009 年 3 月 31 日达到预定可使用状态。甲公司对该设备采用年限平均法计提折旧, 预计使用年限为 10 年, 净残值为零。假定不考虑其他因素, 2009 年该设备应计提的折旧额为 ()。

A. 9 万元

B. 9.9 万元

C. 11 万元

D. 13.2 万元

【正确答案】B

【答案解析】固定资产的入账价值 = $100 + 13 + 6 + 13 = 132$ (万元), 从 2009 年 4 月份开始计提折旧, 2009 年度应计提的折旧额 = $132/10 \times 9/12 = 9.9$ (万元)。

4. 折旧的会计分录

借: 制造费用 (生产用固定资产的折旧)

管理费用 (行政用固定资产的折旧)

销售费用 (销售部门用固定资产)

在建工程 (用于工程的固定资产)

其他业务成本 (经营租出的固定资产)

贷: 累计折旧

5. 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

企业至少应当于每年年度终了, 对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命预计数与原先估计数有差异的, 应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的, 应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式

有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。

【要点提示】固定资产需定期测试折旧因素是否合理，因不合理而产生的调整属于会计估计变更，其处理原则需结合《会计政策、会计估计变更和差错更正》章节掌握。

经典例题—16【2011 年单选题】20×1 年 11 月 20 日，甲公司购进一台需要安装的 A 设备，取得的增值税专用发票注明的设备价款为 950 万元，可抵扣增值税进项税额为 161.5 万元，款项已通过银行支付。安装 A 设备时，甲公司领用原材料 36 万元（不含增值税额），支付安装人员工资 14 万元。20×1 年 12 月 30 日，A 设备达到预定可使用状态。A 设备预计使用年限为 5 年，预计净残值率为 5%，甲公司采用双倍余额递减法计提折旧。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列问题。

①甲公司 A 设备的入账价值是（ ）。

- A. 950 万元 B. 986 万元
C. 1 000 万元 D. 1 111.5 万元

【正确答案】C

【答案解析】 $950+36+14=1\ 000$ （万元）。

②甲公司 20×4 年度对 A 设备计提的折旧是（ ）。

- A. 136.8 万元 B. 144 万元
C. 187.34 万元 D. 190 万元

【正确答案】B

【答案解析】计算过程如下：

20×2 年的折旧额 = $1\ 000 \times 2/5 = 400$ （万元）

20×3 年的折旧额 = $(1\ 000 - 1\ 000 \times 2/5) \times 2/5 = 240$ （万元）

20×4 年的折旧额 = $(1\ 000 - 400 - 240) \times 2/5 = 144$ （万元）。

5.2.2 固定资产的后续支出

（一）后续支出的处理原则

符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

（二）资本化的后续支出

固定资产发生可资本化的后续支出时，企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程，并在此基础上重新确定固定资产原价。因已转入在建工程，因此停止计提折旧。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的固定资产原价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。固定资产发生的可资本化的后续支出，通过“在建工程”科目核算。企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本，不符合固定资产确认条件的，应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。

一般会计处理如下：

1. 固定资产转入改扩建时：

借：在建工程
 累计折旧
 贷：固定资产

2. 发生改扩建工程支出时：

借：在建工程

贷：银行存款等

3. 企业发生的某些固定资产后续支出可能涉及到替换原固定资产的某组成部分，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。这样可以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本，导致固定资产成本高计。

借：营业外支出（净损失）

银行存款或原材料（回收残值）

贷：在建工程（被替换部分的账面价值）

4. 生产线改扩建工程达到预定可使用状态时：

借：固定资产

贷：在建工程

5. 转为固定资产后，按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

【要点提示】此处的测试要点在于改良后固定资产原价的计算及后续折旧的计算，常见于单选题。

经典例题—17【基础知识题】请插入教材 5—7

经典例题—18【基础知识题】请插入教材 5—8

经典例题—19【单选题】甲公司 2009 年 3 月 1 日购入一台设备，买价为 234 万元，增值税为 39.78 万元，运杂费为 6 万元，预计残值收入 10 万元，预计清理费用 3 万元，采用 5 年期直线法折旧，2010 年末该设备的公允处置净额为 141.5 万元，预计未来现金流量折现值为 130 万元，新核定的净残值为 5 万元，折旧期假定未发生变化，2011 年 6 月 30 日开始对该设备进行改良，改良支出总计 80 万元，拆除旧零件的残值收入为 7 万元，此零部件改良当时的账面价值为 20 万元，设备于 2011 年末达到预计可使用状态。改良后的预计净残值为 4 万元，尚可使用折旧年限为 5 年，则 2012 年的折旧额为（ ）万元。

- A. 35 B. 26.5
C. 35.1 D. 35.3

【正确答案】D

【答案解析】

- ①2009 年 3 月 1 日设备的入账成本=234+6=240（万元）；
②2009 年折旧=[240-(10-3)]÷5×9/12=34.95（万元）；
③2010 年折旧=[240-(10-3)]÷5=46.6（万元）；
④2010 年末折余价值=240-34.95-46.6=158.45（万元）；
⑤2010 年的可收回价值应选择公允处置净额与未来现金流量折现值中较高者，即 141.5 万元，则当年末应提准备为 16.95 万元（=158.45-141.5）；
⑥2011 年上半年折旧额=(141.5-5)÷(60-21)×6=21（万元）；
⑦2011 年改良后的原价=(141.5-21)+80-20=180.5（万元）；
⑧2012 年的折旧=(180.5-4)÷5=35.3（万元）。

（三）费用化的后续支出

与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用。

一般情况下，固定资产投入使用之后，由于固定资产磨损、各组成部分耐用程度不同，可能导致固定资产的局部损坏，为了维护固定资产的正常运转和使用，充分发挥其使用效能，企业将对固定资产进行必要的维护。固定资产的日常修理费用等支出在发生时直接计入当期损益。企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入

“管理费用”；企业设置专设销售机构的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，计入“销售费用”。对于处于修理、更新改造过程而停止使用的固定资产，如果其修理、更新改造支出不满足固定资产的确认条件，在发生时也应直接计入当期损益。

一般会计分录如下：

借：管理费用
 销售费用
 贷：原材料
 应付职工薪酬
 银行存款

经典例题-20【多选题】关于固定资产后续支出的说法，正确的有（ ）。

- A. 固定资产大修理费用，由于不符合固定资产的两个特征，应采取摊销或预提方式处理
- B. 固定资产日常修理费用，通常不得采取摊销或预提方式处理
- C. 若将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本，应当终止确认能单独计量的被替换部分的账面价值
- D. 固定资产后续支出应当区分资本化支出和费用化支出
- E. 固定资产更新改造所发生的支出应当直接计入当期损益

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，固定资产大修理费用通常不符合确认固定资产的两个特征，不采取预提或待摊方式处理；选项 E，固定资产的更新改造支出，符合固定资产确认条件的，应计入固定资产成本，不符合固定资产确认条件的，计入当期损益。

经典例题-21【多选题】下列关于固定资产后续支出的表述中，正确的有（ ）。

- A. 固定资产发生的不符合资本化条件的更新改造支出应当在发生时计入当期管理费用、销售费用或制造费用
- B. 固定资产发生的不符合资本化条件的装修费用应当在发生时计入当期管理费用、销售费用或制造费用
- C. 固定资产的大修理费用和日常修理费用通常不符合资本化条件，应作为当期费用处理，不得采用预提或待摊方式处理
- D. 固定资产发生后续支出计入其成本的，应当终止确认被替换部分的账面价值
- E. 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出应予资本化，作为长期待摊费用核算

【正确答案】CDE

【答案解析】选项 A、B，固定资产发生的不符合资本化条件的更新改造支出和装修费用，应在发生时计入当期管理费用或销售费用。

经典例题-22【多选题】下列关于固定资产折旧的表述中，正确的有（ ）。

- A. 季节性停用的固定资产应当计提折旧
- B. 定期进行大修理停用的固定资产应当计提折旧
- C. 对于融资租入的固定资产发生的装修费用，符合固定资产确认条件的应在剩余租赁期间内计提折旧
- D. 提前报废的固定资产应补提折旧
- E. 已提足折旧仍继续使用的固定资产不再计提折旧

【正确答案】ABE

【答案解析】选项 C，对于融资租入固定资产发生的装修费用，应在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产剩余使用寿命三者中较短的期间内计提折旧；选项 D，提前报废的固定资产不再补提折旧。

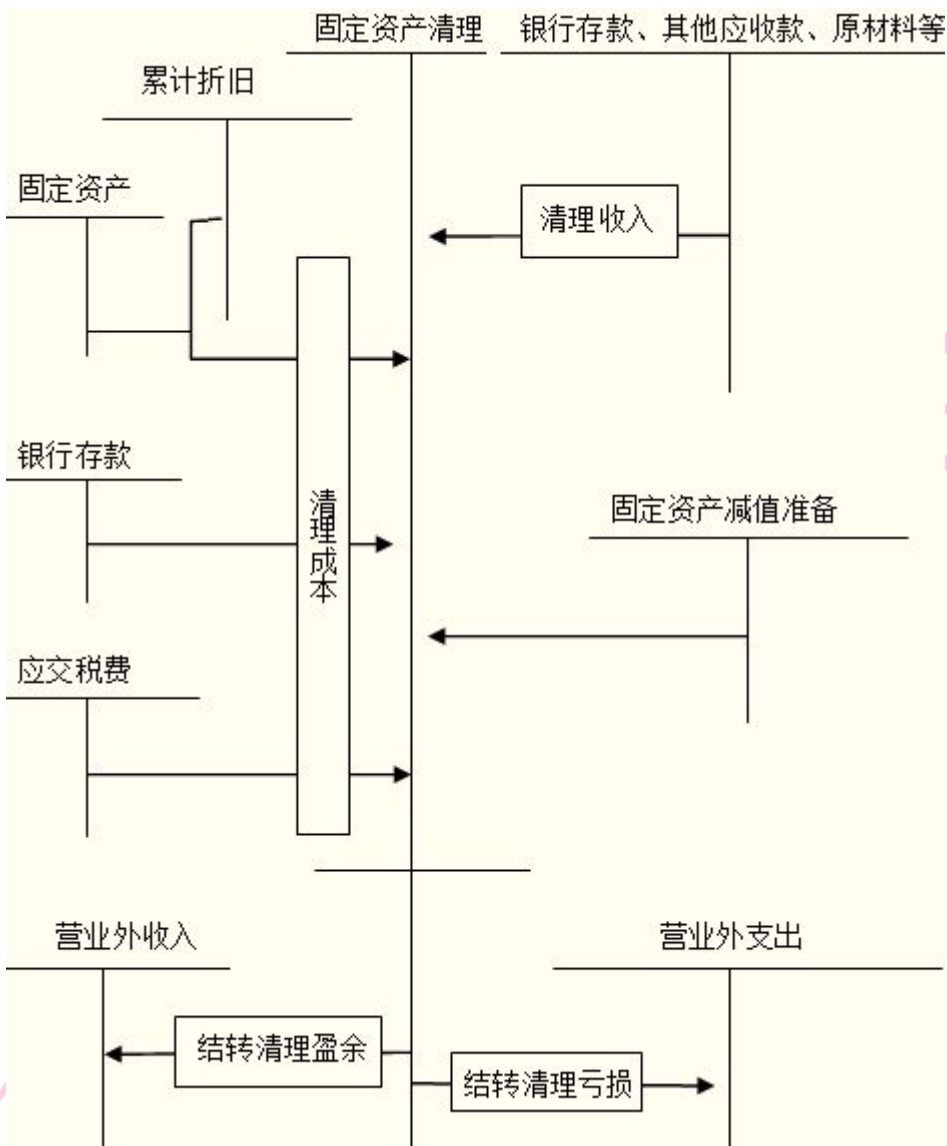
5.3 固定资产的处置

5.3.1 固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

- (一) 该固定资产处于处置状态；
- (二) 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

5.3.2 固定资产出售、毁损和报废的会计处理



【要点提示】 涉及固定资产处置的常见出题方式是以单选题来测试处置损益额的计算。

经典例题—23【单选题】甲公司 2009 年 2 月 20 日购入一台机器设备并投入使用，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 200 000 元，增值税税额为 34 000 元，甲公司采用年限平均法计提折旧，该设备预计使用寿命为 10 年，预计净残值率为固定资产原价的 3%，因产品转型，2011 年 2 月 28 日，甲公司将该机器设备出售给乙公司，开具的增值税专用发票上注明的价款为 160 000 元，增值税额为 27 200 元，出售时，该设备已计提减值准备 4 000 元，已计提折旧 38 800 元，甲公司用银行存款支付该设备拆卸费用 5 000 元。甲公司出售此设备发生的净损益为（ ）。

- A. 2 500 元
- B. -2 200 元
- C. -3 000 元
- D. 1 680 元

【正确答案】 B

【答案解析】 出售该建筑物的净收益 = 160 000 - (200 000 - 38 800 - 4 000) - 5 000

= -2 200 (元)

5.3.3 持有待售的固定资产

企业持有待售的固定资产，应当对其预计净残值进行调整。持有待售的固定资产，是指在当前状况下仅根据出售同类固定资产的惯例就可以直接出售且极可能出售的固定资产，如已经与买主签订了不可撤销的销售协议等。

同时满足如下条件时应将固定资产划分为持有待售固定资产：

1. 企业已经就处置固定资产作出决议；
2. 企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；
3. 该项转让将在一年内完成。

企业对于持有待售的固定资产，应当调整该项固定资产的预计净残值，使该项固定资产的预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额，但不得超过符合持有待售条件时该项固定资产的原账面价值，原账面价值高于预计净残值的差额，应作为资产减值损失计入当期损益。

持有待售的固定资产从划归为持有待售之日起停止计提折旧和减值测试。在编制资产负债表时，企业可将持有待售的固定资产与其他固定资产一起合并列示在“固定资产”项目中，但需在报表附注中披露持有待售的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

5.4 固定资产的清查

盘盈	盘亏	
按前期差错处理，盘盈当时：	当时	处理时
借：固定资产 贷：以前年度损益调整	借：待处理财产损益 累计折旧 贷：固定资产	借：其他应收款 (保险赔款或责任人赔款) 营业外支出 贷：待处理财产损益

【要点提示】固定资产盘盈是最特殊的一种盘盈，它所适用的会计处理原则是前期差错更正原则。

【总结】现金、存货和固定资产盘盈、盘亏对比

	盘盈	盘亏
现金	贷：其他应付款 营业外收入	借：其他应收款 管理费用
存货	贷：管理费用	借：管理费用 其他应收款 营业外支出
固定资产	贷：以前年度损益调整	借：其他应收款 营业外支出

经典例题—24 **【多选题】**下列有关固定资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 固定资产盘亏产生的损失计入当期损益
- B. 固定资产日常维护发生的支出计入当期损益
- C. 债务重组中取得的固定资产按其公允价值及相关税费之和入账
- D. 计提减值准备后的固定资产以扣除减值准备后的账面价值为基础计提折旧
- E. 持有待售的固定资产账面价值高于重新预计的净残值的金额计入当期损益

【正确答案】 ABCDE

【答案解析】略

科教园注会

纸质讲义第 90 页

7.3.5 投资性房地产的后续支出

(一) 资本化的后续支出

1. 成本模式下

(1) 转入改扩建时

借：投资性房地产——厂房（在建）
 投资性房地产累计折旧（摊销）
 贷：投资性房地产

(2) 发生改扩建支出时

借：投资性房地产——厂房（在建）
 贷：银行存款

或应付账款

(3) 完工时

借：投资性房地产
 贷：投资性房地产——厂房（在建）

2. 公允价值模式下

(1) 转入改扩建时

借：投资性房地产——厂房（在建）
 贷：投资性房地产——成本
 ——公允价值变动

(2) 发生改扩建支出时

借：投资性房地产——厂房（在建）
 贷：银行存款

或应付账款

(3) 完工时

借：投资性房地产——成本
 贷：投资性房地产——厂房（在建）

(二) 费用化的后续支出

借：其他业务成本
 贷：银行存款等科目

【要点提示】投资性房地产的后续支出与固定资产基本一致，可参照固定资产后续支出原则来理解。

纸质讲义第 92 页

公允价值变动损益（公允价值小于账面价值的差额列为损失）

贷：投资性房地产（按转换当时的账面价值结转）

公允价值变动损益（公允价值大于账面价值的差额计收益）

3. 自用房地产或存货转换为以公允价值计量的投资性房地产时，如果转换当日的公允价值小于原账面价值，应当将差额计入当期损益；如果转换当日的公允价值大于原账面价值，应当将其差额计入资本公积。

会计分录为：

借：投资性房地产（以转换当日的公允价值计量）

累计折旧（摊销）

公允价值变动损益（公允价值小于账面价值的差额列为损失）

资产减值准备（转换当时已提减值准备）

贷：固定资产、无形资产或开发产品（按转换当时的账面余额结转）

资本公积（公允价值大于账面价值的差额不得列为收益，而是追加资本公积）

【要点提示】这三组分录中需重点关注后两种情况中转化差额的处理方式，尤其是第三个。

经典例题—7【2011 年单选题】甲公司 20×1 年至 20×4 年发生以下交易或事项：

20×1 年 12 月 31 日购入一栋办公楼，实际取得成本为 3 000 万元。该办公楼预计使用年限为 20 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

因公司迁址，20×4 年 6 月 30 日甲公司与乙公司签订租赁协议。该协议约定：甲公司 will 上述办公楼租赁给乙公司，租赁期开始日为协议签订日，租赁 2 年，年租金 150 万元，每半年支付一次。租赁协议签订日该办公楼的公允价值为 2 800 万元。

甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。20×4 年 12 月 31 日，该办公楼的公允价值为 2 200 万元。

要求：根据上述材料，不考虑其他因素，回答下列问题。

①下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 出租办公楼应于 20×4 年计提折旧 150 万元
- B. 出租办公楼应于租赁期开始日确认资本公积 175 万元
- C. 出租办公楼应于租赁期开始日按其原价 3 000 万元确认为投资性房地产
- D. 出租办公楼 20×4 年取得的 75 万元租金应冲减投资性房地产的账面价值

【正确答案】B

【答案解析】选项 A，办公楼 20×4 年应计提折旧 = $3\,000 / 20 \times 6 / 12 = 75$ （万元）；选项 B，因为采用公允价值模式计量，转换前的账面价值 = $3\,000 - 3\,000 / 20 \times 2.5 = 2\,625$ （万元）。公允价值为 2 800 万元，转换资产的公允价值大于账面价值，所以差额应该计入资本公积 = $2\,800 - 2\,625 = 175$ （万元）；选项 C，由于甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，所以投资性房地产的入账价值为转换日的公允价值 2 800 万元；选项 D，出租办公楼收取的租金应当计入其他业务收入。

②上述交易或事项对甲公司 20×4 年度营业利润的影响金额是（ ）。

- A. 0
- B. -75 万元
- C. -600 万元
- D. -675 万元

【正确答案】C

【答案解析】转换前折旧金额 = $3\,000 / 20 \times 1 / 2 = 75$ （万元）

转换后确认半年租金 = $150 / 2 = 75$ （万元）

当期末，投资性房地产确认的公允价值变动 = $2\,800 - 2\,200 = 600$ （万元），那么综合考虑之后对营业利润的影响 = $-75 + 75 - 600 = -600$ （万元）。

纸质讲义第 95 页

- ②2009 年末办公楼的账面价值 = $1\ 900 - (2\ 800 - 500 - 300) \div 20 = 1\ 800$ (万元);
- ③2009 年末办公楼的可收回价值为 1 710 万元, 则应追提减值准备 90 万元 (= $1\ 800 - 1\ 710$);
- ④2010 年办公楼的折旧额 = $1\ 710 \div 18 = 95$ (万元);
- ⑤2010 年末办公楼的账面价值 = $1\ 710 - 95 = 1\ 615$ (万元);
- ⑥2011 年末办公楼的账面价值 = $1\ 710 - 95 - 95 = 1\ 520$ (万元);
- ⑦2011 年末办公楼的可收回价值为 1 560 万元, 办公楼价值有所恢复, 但不应确认;
- ⑧2012 年出售时办公楼的账面价值为 1 496.25 万元 (= $1\ 520 - 95 \times 3/12$), 则该办公楼出售时的其他业务利润 = $1\ 600 - 1\ 496.25 - 1\ 600 \times 5\% = 23.75$ (万元)。

(二) 公允价值模式下

一般分录如下:

1. 按实际收到的款项

借: 银行存款

贷: 其他业务收入

2. 按当时投资性房地产的账面余额

借: 其他业务成本

贷: 投资性房地产——成本

——公允价值变动 (也可能在借方)

3. 将累计公允价值变动转入其他业务成本

借: 公允价值变动损益

贷: 其他业务成本

或反之。

4. 将转换时原计入资本公积的部分转入其他业务成本

借: 资本公积——其他资本公积

贷: 其他业务成本

5. 处置时的营业税

借: 营业税金及附加

贷: 应交税费——应交营业税

经典例题—11【单选题】2006 年 12 月 20 日甲公司与乙公司签订协议, 将自用的办公楼出租给乙公司, 租期为 3 年, 每年租金为 500 万元, 于年初收取, 2007 年 1 月 1 日为租赁期开始日, 2009 年 12 月 31 日到期。甲公司采用公允价值模式计量投资性房地产, 营业税率为 5%。2007 年 1 月 1 日此办公楼的公允价值为 900 万元, 账面原价为 2 000 万元, 已提折旧为 1 200 万元。2007 年 12 月 31 日该办公楼的公允价值为 1 200 万元。2008 年 12 月 31 日办公楼的公允价值为 1 800 万元。2009 年 12 月 31 日办公楼的公允价值为 1 700 万元。2009 年 12 月 31 日租赁协议到期, 甲公司与乙公司达成协议, 将该办公楼出售给乙公司, 价款为 3 000 万元。则甲公司出售办公楼时产生的其他业务利润为 () 万元。

A. 2 300

B. 2 250

纸质讲义第 120—124 页

3. 长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的,企业应当在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务,计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限;长期残疾福利与职工提供服务期间长短无关的,企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

9.1.6 应交税费

(一) 应交增值税

1. 增值税的抵扣凭证

- (1) 增值税专用发票
- (2) 完税凭证
- (3) 收购免税农产品的收购凭证
- (4) 运费单据

【要点提示】记住这四个抵扣凭证。

2. 一般纳税人涉及增值税的一般会计处理

(1) 购入商品时

借: 库存商品
 应交税费——应交增值税(进项税额)
 贷: 银行存款

(2) 销售商品时

借: 银行存款
 贷: 主营业务收入
 应交税费——应交增值税(销项税额)

(3) 交纳增值税时

借: 应交税费——应交增值税(已交税金)
 贷: 银行存款

3. 一般纳税人的特殊会计处理

(1) 购入免税农产品

借: 材料采购(收购免税农产品的按收购凭证的 87%入账)
 应交税费——应交增值税(进项税额)(收购免税农产品的按收购凭证的 13%扣税)
 贷: 银行存款

【要点提示】记住抵扣比例。

(2) 视同销售的会计处理

业务范围	会计处理
①将自产的、委托加工的物资和购买的物资用于分红	A. 业务①②④的会计分录 借: 应付利润① 长期股权投资②
②将自产的、委托加工的物资和购买的物资用于对外投资	应付职工薪酬④ 贷: 主营业务收入或其他业务收入 应交税费——应交增值税(销项税额)(按计税价计算销项税额)
③将自产的、委托加工的物资和购买的物资	同时结转成本:

资用于捐赠 ④将自产的、委托加工的物资用于集体福利或个人消费 ⑤将自产的、委托加工的物资用于其他非应税项目 ⑥将自产的、委托加工的物资用于在建工程	借：主营业务成本或其他业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品或原材料 如果涉及消费税的还需如下分录： 借：营业税金及附加 贷：应交税费——应交消费税 B. 当自产的、委托加工的和购买的物资用于捐赠时： 借：营业外支出 存货跌价准备 贷：库存商品（账面余额） 应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额） ——应交消费税（按计税价计算消费税额） C. 当自产的、委托加工的物资用于在建工程时： 借：在建工程 存货跌价准备 贷：库存商品（账面余额） 应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额）（如果是动产性质的生产用固定资产工程领用本企业产品则无此项） ——应交消费税（按计税价计算消费税额）
--	---

【要点提示】记住视同销售的业务内容，尤其与不予抵扣业务区分开来。另外，需掌握其账务处理，特别要注意的是：将自产的、委托加工的物资用于在建工程的会计处理与其他视同销售不同。

(3) 进项税额不予抵扣的会计处理

业务范围	会计处理
①将购买的物资或接受的劳务用于在建工程 ②将购买的物资或接受的劳务用于集体福利或个人消费 ③将购买的物资或接受的劳务用于其他非应税项目 ④因企业管理不善造成存货	借：在建工程① 应付职工薪酬② 待处理财产损益④ 存货跌价准备 贷：库存商品（按账面成本结转） 或原材料等 应交税费——应交增值税（进项税额转出）
盘亏时其进项税额不予抵扣 ⑤购进不属于生产用动产设备的固定资产	（如果该工程属于动产类生产线则无须进项税额转出）

--	--

【要点提示】记住业务内容，尤其与视同销售业务区分开来。另外，需掌握其账务处理。

(4) 转出多交或少交增值税

①转出少交增值税

借：应交税费——应交增值税（转出少交增值税）

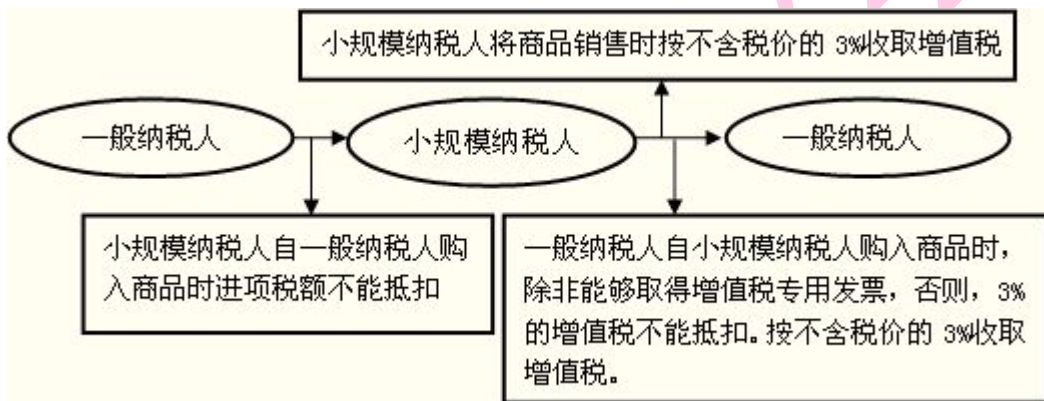
贷：应交税费——未交增值税

②转出多交增值税

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

4. 小规模纳税人的会计处理



【要点提示】记住小规模纳税人在购入商品时、销售商品时会计处理原则。

(二) 应交消费税

1. 一般会计处理

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交消费税

【要点提示】记住消费税的归属科目。

2. 特殊会计处理

(1) 用应税消费品用于在建工程、对外投资和其他非生产机构方面，此业务的本质就是增值税部分所讲的视同销售行为。

①用应税消费品用于对外投资和其他非生产机构方面

A. 借：长期股权投资

贷：主营业务收入或其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额）

B. 同时结转成本：

借：主营业务成本或其他业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品或原材料

C. 计算应交消费税

借：营业税金及附加
 贷：应交税费——应交消费税

②用应税消费品用于在建工程时

借：在建工程
 存货跌价准备
 贷：库存商品（账面余额）
 应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额）
 ——应交消费税（按计税价计算消费税额）

【要点提示】掌握账务处理，注意与增值税的视同销售联系在一起理解。

(2) 委托加工应税消费品

经典例题—7【基础知识题】甲公司委托乙公司代为加工一批物资，相关资料如下：

①2008 年 4 月 1 日甲公司发出加工物资，成本 80 万元；

借：委托加工物资 80
 贷：原材料 80

②2008 年 5 月 1 日支付加工费用 10 万元，并支付增值税 1.7 万元；

借：委托加工物资 10
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1.7
 贷：银行存款 11.7

③2008 年 5 月 1 日由受托方代收代缴消费税，执行消费税率为 10%；

A. 计税基础的认定

a. 市场价格；

b. 组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税率) = (80 + 10) ÷ (1 - 10%) = 100 (万元)；

B. 应交消费税 = 100 × 10% = 10 (万元)；

C. 如果收回后直接用于对外销售的，由受托方代交的消费税计入加工物资的成本，相关分录如下：

a. 支付消费税时

借：委托加工物资 10
 贷：银行存款或应付账款 10

b. 完工收回加工物资时：

借：库存商品 100
 贷：委托加工物资 100

c. 出售此商品时：

借：应收账款 234
 贷：主营业务收入 200
 应交税费——应交增值税（销项税额） 34

结转成本时：

借：主营业务成本 100
 贷：库存商品 100

不再计列消费税；

D. 如果收回后再加工然后再出售时：

a. 由受托方代交的消费税先计入“应交税费——应交消费税”的借方：

借：应交税费——应交消费税 10

贷：银行存款或应付账款	10
b. 完工收回加工物资时：	
借：库存商品	90
贷：委托加工物资	90
c. 最终产品出售时，按总的应交消费税计入“应交税费——应交消费税”的贷方：	
借：营业税金及附加	28
贷：应交税费——应交消费税	28
d. 最后，再补交其差额即可：	
借：应交税费——应交消费税	18
贷：银行存款	18

①如果收回后直接用于对外销售的	由受托方代交的消费税计入加工物资的成本： 借：委托加工物资 贷：银行存款或应付账款
②如果收回后再加工然后再出售的。	A. 由受托方代交的消费税先计入“应交税费——应交消费税”的借方： 借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款 B. 最终产品出售时，按总的应交消费税计入“应交税费——应交消费税”的贷方： 借：营业税金及附加 贷：应交税费——应交消费税 C. 最后，再补交其差额即可。

【要点提示】对于委托加工应税消费品的会计处理，考生应重点掌握消费税与加工物资成本的关系。委托加工物资的入账成本计算是单选题的常见选材，委托加工物资入账成本的构成因素是多选题的常见选材。

经典例题—8【多选题】甲企业为增值税一般纳税人，委托外单位加工一批材料（属于应税消费品，且为非金银首饰），该批原材料加工收回后用于连续生产应税消费品。甲企业发生的下列各项支出中，能增加收回委托加工材料实际成本的有（ ）。

- A. 支付的加工费
- B. 支付的增值税
- C. 负担的运杂费

第六章 无形资产

6.1 无形资产的确认和初始计量

6.1.1 无形资产的定义和特征

（一）无形资产的特征

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。无形资产具有以下特征：

1. 由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源；
经济资源的本质是所有资产的基本条件，一个无法带来经济利益的资产是无资格作为资产的。
2. 无形资产不具有实物形态；
3. 无形资产具有可辨认性；

所谓可辨认性是指该资产能够脱离企业单独存在，比如专利权，A 企业可以用，B 企业买过来也可以用，这说明此资产可以脱离企业而存在，可以单独用于交易，此即可辨认性。符合以下条件之一的，应认定其具有可辨认性：

(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；

(2) 产生于合同性权力或其他法定权利，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分离。

在修改准则前，商誉属于无形资产，而商誉是唯一的无法脱离企业单独存在的无形资产。在 2006 年的新准则中，商誉从无形资产中分离出来单独作为一项资产，不再归入此列，这样剩下的无形资产均可单独辨认，可辨认性就变成了无形资产的一个共性。

4. 无形资产属于非货币性资产。

(二) 无形资产的内容

无形资产	是否受法律保护	是否有法定期限	备注
商标权	是	有，10 年期	只有能给企业带来经济利益的，方可作为企业的无形资产，这一点尤其明显地体现在商标权、专利权和非专利技术上。
专利权	是	有	
非专利技术	否	无	
著作权	是	有	略
土地使用权	是	有	只有花费了支出买下来的方可作无形资产认定，按照政府补助准则的规定，政府无偿划拨的土地使用权，应按照公允价值或名义金额确认为无形资产。
特许权	是	有	只有企业授权的方可作无形资产入账。

【要点提示】考生应从两个方面掌握具体无形资产的特征，一是法律是否保护；二是有没有法定期限，如果有，期限是如何确定的。常见于多选题中知识点正误判别方式。

6.1.2 无形资产的确认条件

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。

6.1.3 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，作为无形资产成本。

(一) 购入方式

外购无形资产的成本，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。

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，应当在信用期间内计入当期损益，本质上与固定资产的延期付款处理原则相同。

下列费用不构成无形资产的取得成本：

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. 无形资产达到预定用途之后发生的费用。

经典例题—1【基础知识题】请插入教材 6—2

【要点提示】记住购入方式下入账成本的构成要素，特别留意延期付款方式下入账成本的计算。

(二) 投资者投入方式

投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，如果合同或协议约定价值不公允时，应按无形资产的公允价值作为无形资产的初始成本。

(三) 非货币性资产交换方式换入（详见非货币性资产交换章节）

(四) 债务重组方式换入（详见债务重组章节）

【要点提示】非货币性资产交换方式和债务重组方式下无形资产的入账成本计算应结合相应章节重点掌握，此知识点常用于单选题中指标计算方式。

(五) 通过政府补助取得的无形资产，按公允价值计量，公允价值不能可靠取得的，按名义金额计量。

(六) 土地使用权的处理

企业应按实际支付的价款加上相关税费认定土地使用权的成本。如果此土地使用权用于自行开发厂房则与建筑物分开核算。

下列情况下土地使用权必须与房产合并反映：

1. 房地产开发企业取得的使用权用于开发对外出售的房产，相应的土地使用权应并入房产的成本；

2. 企业外购房屋建筑物，如果能够合理地分割土地和地上建筑物，则分开核算，否则，应当全部作为固定资产核算。

【要点提示】土地和地上建筑物应分别科目核算，这点不仅要记住，还要贯通于具体的账务处理中。另外，记住合并反映的两种情况。

经典例题—2【2010 年多选题】下列各项关于土地使用权会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 为建造固定资产购入的土地使用权确认为无形资产
- B. 房地产开发企业为开发商品房购入的土地使用权确认为存货
- C. 用于出租的土地使用权及其地上建筑物一并确认为投资性房地产
- D. 用于建造厂房的土地使用权摊销金额在厂房建造期间计入在建工程成本
- E. 土地使用权在地上建筑物达到预定可使用状态时与地上建筑物一并确认为固定资产

【正确答案】 ABCD

【答案解析】选项 D，因为土地使用权的经济利益通过建造厂房实现，所以土地使用权的摊销金额可以资本化（计入在建工程成本）。选项 E，土地使用权应该单独作为无形资产核算。

(七) 企业合并中取得的无形资产成本

1. 同一控制下吸收合并，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。

2. 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，包括：

(1) 被购买企业原已确认的无形资产；

(2) 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。

这里所提及的公允价值有两个取得途径：

(1) 活跃市场中的市场报价；

(2) 如果没有活跃市场，则其公允价值应按照购买日从购买方可获得的信息为基础，

在熟悉情况并自愿的当事人之间进行的公平交易中，为取得该资产所支付的金额。

【要点提示】企业合并中取得的无形资产成本的计算原理适用于多选题中正误知识点甄别方式。其理解需结合企业合并基本理论。

6.2 内部研究开发费用的确认和计量

6.2.1 研究阶段与开发阶段的划分

(一) 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。研究阶段的特点在于：

1. 计划性。即研究阶段是建立在有计划的调查基础上；
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，在这一阶段不会形成阶段性成果。

(二) 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。

开发阶段具有如下特征：

1. 具有针对性；
2. 形成成果的可能性较大。

(三) 研究阶段与开发阶段的不同点

1. 目标不同。研究阶段目标不具体、不具针对性，而开发阶段则反之；
2. 对象不同。研究阶段一般很难具体化至特定项目上，而开发阶段往往形成对象化的成果。
3. 风险不同。研究阶段的成功概率很难判断，通常很低，风险较大，而开发阶段则反之。
4. 结果不同。研究阶段得出的结论往往是基础性成果，而开发阶段则会形成具体的新产品或新技术。

6.2.2 开发阶段有关支出资本化条件

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。

【要点提示】这五项条件是典型的多选题选材。

6.2.3 内部研究开发费用的会计处理

(一) 基本原则

企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合资本化条件时列入无形资产的成本，否则计入发生当期的损益（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。

(二) 内部开发无形资产成本的构成因素

开发该无形资产耗用的材料、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、按照借款费用的处理原则可以资本化的利息费用等。

在开发过程中发生的，除上述可直接归属于无形资产开发活动之外的其他销售费用、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成本。

(三) 一般会计分录

1. 发生研发费时

借：研发支出——费用化支出

——资本化支出

贷：银行存款

原材料

应付职工薪酬

2. 将研究费用列入当期管理费用

借：管理费用

贷：研发支出——费用化支出

3. 将符合资本化条件的开发费在无形资产达到可使用状态时转入无形资产成本：

借：无形资产

贷：研发支出——资本化支出

【要点提示】首先应记住研发费用的会计处理原则及账务处理，另外还要注意，研发支出的借方余额在资产负债表中是列入“开发支出”项目的。

经典例题-3【多选题】甲公司 2009 年年初开始研发某项新产品专利技术，2009 年度投入研究费用 600 万元，2010 年度进入开发阶段，发生开发支出 1 200 万元，其中符合资本化条件的开发支出为 1 000 万元，至 2011 年 1 月获得成功并达到预定可使用状态，并向国家专利局提出专利权申请且获得专利权，实际发生注册登记费等 120 万元。该项专利权法律保护年限为 10 年，预计使用年限 12 年。假定不考虑其他因素。根据上述资料，回答下列各题。

1. 关于自行研发无形资产的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 研究阶段的支出在发生时直接计入管理费用，不需要通过“研发支出”科目归集
- B. 开发阶段的支出应该全部资本化，先通过“研发支出—资本化支出”科目核算，等到无形资产达到预定可使用状态时转入“无形资产”科目
- C. 研究阶段的支出也可能资本化记入“研发支出—资本化支出”科目
- D. 开发阶段的支出不一定全部记入“研发支出—资本化支出”科目
- E. 成功申请专利发生的注册登记费计入无形资产的入账价值

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 A，企业自行研发的无形资产，研究阶段的支出应先通过“研发支出—费用化支出”科目归集，期末转入管理费用中；选项 B，开发阶段的支出，只有符合资本化条件的才通过“研发支出—资本化支出”科目核算，等到无形资产达到预定可使用状态时转入无形资产成本中；选项 C，研究阶段的支出发生时都要记入“研发支出—费用化支出”，期末计入当期损益，不进行资本化。

2. 以下表述中，正确的有（ ）。

- A. 2009 年属于研究阶段，发生的研发支出应该全部费用化，期末计入当期损益
- B. 2010 年属于开发阶段，发生的开发支出在资产达到预定可使用状态时全部计入无形资产成本
- C. 研发该项专利技术计入当期损益的金额为 800 万元
- D. 该无形资产的初始入账金额为 1 120 万元

E. 该无形资产的摊销期限为 12 年

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 B，只有满足资本化条件的开发支出才能计入无形资产成本，2010 年发生的支出中 1 000 万元是满足资本化条件的，应计入无形资产成本，剩余 200 万元应费用化计入当期损益；选项 E，由于该项专利权法律保护年限小于预计使用年限，所以该项无形资产的摊销期限应采用法律保护年限，即 10 年。

经典例题—4【多选题】下列关于内部开发无形资产所发生支出的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 将研究阶段的支出计入当期管理费用
- B. 若无法区分研究阶段和开发阶段支出，应将发生的全部研发支出费用化
- C. 研究阶段的支出，其资本化的条件是能够单独核算
- D. 开发阶段的支出在满足一定条件时，允许确认为无形资产
- E. 进入开发阶段并已开始资本化的研发项目，若因缺乏资金支持无法继续，将其已经资本化的金额全部转入营业外支出

【正确答案】ABDE

【答案解析】选项 C，研究阶段的支出应予以费用化，不能资本化。

6.3 无形资产的摊销

（一）估计无形资产的使用寿命需考虑的因素

- 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；
- 7. 与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

【要点提示】这七项知识点是典型的多选题选材，常见于正误知识点甄别题。

（二）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规定的期限；
- 2. 如果无形资产的预计使用期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按预计使用期限确认其使用寿命。
- 3. 如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时延续，而且此延续不需付出重大成本时，续约期应作为使用寿命的一部分。
- 4. 没有明确的合同或法定期限的，应合理推定。当合理推定无法实现时，应界定为使用寿命不确定的无形资产，可以不摊销。

【要点提示】务必要记住无形资产摊销期限的确认标准。

（三）无形资产摊销额的计算

- 1. 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摊销；
- 2. 无形资产残值的界定
 - (1) 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产，则其出价款即为残值；
 - (2) 合理推定的无形资产使用寿命终了时的交易价。
- 3. 无形资产的摊销额的计算，主要采用直线法。

【要点提示】需结合固定资产对比掌握摊销计算原理，尤其是在资产减值与摊销的关系

上与固定资产原理相同。

(四) 无形资产的摊销分录

借：制造费用（用于特定产品生产的列入该产品的成本）

 管理费用（自用的一般无形资产）

 其他业务成本（出租的无形资产）

 贷：累计摊销

(五) 无形资产摊销期和摊销方法需定期复核，如果发生调整应按会计估计变更处理。

【要点提示】摊销费用列入制造费用是较新的知识点，考生应特别关注。另外，对于无形资产摊销常用单选题中的指标计算方式来考，测试指标有：①某期间无形资产摊销额的计算；②某时点无形资产摊余价值、账面价值的推算。

经典例题—5【单选题】2006年1月1日，甲企业外购M无形资产，实际支付的价款为100万元，假定未发生其他税费。该无形资产预计使用寿命为5年。2007年12月31日，由于与M无形资产相关的经济因素发生不利变化，致使M无形资产发生价值减值，甲企业估计其可收回金额为18万元，原预计使用寿命不变。2009年12月31日，甲企业发现，导致M无形资产在2007年发生减值损失的不利经济因素已全部消失，且此时估计M无形资产的可收回金额为22万元，则此无形资产在2009年末的账面价值为（ ）万元。

- A. 20 B. 10
C. 6 D. 22

【正确答案】C

【答案解析】

①M的初始入账成本=100（万元）；

②2006年M的摊销额=100÷5=20（万元）；

③2007年M的摊销额=100÷5=20（万元）；

④2007年末M的摊余价值=100-20-20=60（万元）；

⑤2007年末M的可收回金额为18万元，则甲公司应提取42万元的减值准备；

⑥2008年M的摊销额=18÷3=6（万元），2009年的摊销额与2008年相同；

⑦2009年末M的账面价值=18-6-6=6（万元），虽然此时其可收回金额已经有所恢复，升至22万元，但资产减值准则规定，无形资产一旦减值，在其处置前不得转回，所以2009年末的账面价值依然是6万元。

经典例题—6【多选题】下列关于专门用于产品生产的专利权会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 该专利权的摊销金额应计入管理费用
B. 该专利权的使用寿命至少应于每年年度终了进行复核
C. 该专利权的摊销方法至少应于每年年度终了进行复核
D. 该专利权应以成本减去累计摊销和减值准备后的余额进行后续计量

【正确答案】BCD

【答案解析】无形资产摊销一般是计入管理费用，但若专门用于生产产品的无形资产，其摊销费用是计入相关成本的。对于无形资产的使用寿命和摊销方法都是至少于每年年末复核的，无形资产是采用历史成本进行后续计量的，其历史成本为账面价值。

6.4 无形资产的处置

6.4.1 出售无形资产

借：银行存款
 无形资产减值准备
 营业外支出——出售无形资产损失（出售实现损失时）
 累计摊销
贷：无形资产
 应交税费——应交营业税
 营业外收入——出售无形资产收益（出售实现收益时）

经典例题—7【基础知识题】请插入教材 6—8

经典例题—8【单选题】甲股份有限公司 2007~2012 年无形资产业务有关的资料如下：

(1) 2007 年 9 月 12 日，以银行存款 440 万元购入一项无形资产，另支付相关税费为 10 万元。该无形资产的预计使用年限为 10 年。(2) 2010 年 12 月 31 日，预计该无形资产的可收回金额为 205 万元，原预计使用年限不变。(3) 2011 年 12 月 31 日，预计该无形资产的可收回金额为 68 万元，原预计使用年限不变。(4) 2012 年 6 月 16 日，将该无形资产对外出售，取得价款 150 万元并收存银行，营业税率为 5%。则甲公司出售此无形资产的损益额为（ ）。

- A. 营业外收入 81 万元 B. 营业外支出 87 万元
C. 营业外收入 63 万元 D. 营业外收入 79.5 万元

【正确答案】D

【答案解析】

- ①2007 年 9 月购入此无形资产时的入账成本 = 440 + 10 = 450（万元）；
②2007 年无形资产摊销额 = $450 \div 10 \times 4/12 = 15$ （万元）；
③2008、2009、2010 年每年无形资产的摊销额 = $450 \div 10 = 45$ （万元）；
④2010 年末无形资产的摊余价值 = $450 - 15 - 45 - 45 - 45 = 300$ （万元）；
⑤2010 年末的可收回金额为 205 万元，则甲公司应提取减值准备 95 万元；
⑥2011 年无形资产的摊销额 = $205 \div (6 \times 12 + 8) \times 12 = 30.75$ （万元）；
⑦2011 年末无形资产的账面价值 = $205 - 30.75 = 174.25$ （万元）；
⑧2011 年末无形资产的可收回金额为 68 万元，应继续提取减值准备 106.25 万元（ $174.25 - 68$ ）；
⑨2012 年 6 月出售时此无形资产的账面价值 = $68 - 68 \div (5 \times 12 + 8) \times 5 = 63$ （万元）；
⑩甲公司出售此无形资产的收益额 = $150 - 63 - 150 \times 5\% = 79.5$ （万元）。

【要点提示】重点记住损益归属的科目，并熟练掌握损益额的计算，此知识点常用于单选题中的指标计算模式。

6.4.2 出租无形资产

取得租金收入时：

借：银行存款
 贷：其他业务收入

发生相关支出时：（比如：摊销无形资产价值）

借：其他业务成本
 贷：累计摊销

6.4.3 无形资产报废

借：营业外支出
 累计摊销

无形资产减值准备

贷：无形资产

经典例题—9【多选题】下列各项业务的会计处理，不会影响企业当期利润表中营业利润的有（ ）。

- A. 无形资产开发阶段发生的符合资本化条件的支出
- B. 摊销对外出租无形资产的成本
- C. 出售对外出租的无形资产取得的净收益
- D. 计提无形资产减值准备
- E. 摊销与资产相关的政府补助

【正确答案】ACE

【答案解析】选项 A，计入无形资产成本，不影响营业利润；选项 C，计入营业外收入，不影响营业利润；选项 E，与资产相关的政府补助应计入递延收益，并在资产使用寿命内平均摊销计入营业外收入，不影响营业利润。

经典例题—10【单选题】甲公司于 2008 年 1 月 2 日购入一项专利权，成本为 90 000 元。该专利权的剩余有效期为 15 年，但根据对产品市场技术发展的分析，该专利权的使用寿命为 10 年。2011 年 12 月 31 日，由于政府新法规的出台使得使用该技术生产的产品无法再销售，并且该专利权无其他任何用途。则 2011 年因该专利权的摊销和报废对公司利润总额的影响为（ ）元。

- A. 9 000
- B. 54 000
- C. 63 000
- D. 72 000

【正确答案】C

【答案解析】2011 年因该专利权的摊销和报废对公司利润总额的影响 = $90\,000/10 + 90\,000 - 90\,000/10 \times 4 = 63\,000$ （元）。

第七章 投资性房地产

7.1 投资性房地产的特征与范围

7.1.1 投资性房地产的定义及特征

（一）投资性房地产的定义

所谓投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。

（二）投资性房地产的特征

1. 投资性房地产是一种经营活动；
2. 投资性房地产在用途、状态、目的等方面区别于企业作为生产经营场所的房地产和房地产开发企业用于销售的房地产。
3. 投资性房地产有两种计量模式，一是成本模式，二是公允价值计量模式。

7.1.2 投资性房地产的范围

（一）投资性房地产的范围

1. 已出租的土地使用权；
2. 持有并准备增值后转让的土地使用权；
按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。
3. 已出租的建筑物。

(1) 用于出租的建筑物是企业拥有产权的建筑物;

(2) 已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议, 约定以经营租赁方式出租的建筑物;

对于企业持有以备经营租出的空置建筑物, 只有企业管理当局(董事会或类似机构)作出正式书面决议, 明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的, 可视为投资性房地产。空置建筑物是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物, 以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。空置建筑物是指企业新购入、自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。

某项房地产, 部分用于赚取租金或资本增值、部分用于生产商品、提供劳务或经营管理, 能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分, 应当确认为投资性房地产; 不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分, 不确认为投资性房地产。

企业将建筑物出租, 按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的, 如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务, 应当将该建筑物确认为投资性房地产。

(二) 不属于投资性房地产的资产

1. 自用房地产, 即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产;
2. 作为存货的房地产。

【要点提示】投资性房地产的辨认属于多选题选材。

经典例题—1【多选题】下列各项中, 属于投资性房地产的有()。

- A. 已出租的建筑物
- B. 待出租的建筑物
- C. 已出租的土地使用权
- D. 以经营租赁方式租入后再转租的建筑物

【正确答案】AC

【答案解析】除形成正式书面决议的拟出租的空置建筑物外, 投资性房地产指的是已形成出租事实的房产, 选项 B 不严谨, 因此不能选; 转租房产的产权不属于企业, 连企业资产都不是, 更不会是投资性房地产, 因此, 选项 D 不能选。

7.2 投资性房地产的确认及初始计量

7.2.1 投资性房地产的确认条件

(一) 投资性房地产在同时满足下列条件时予以确认:

1. 企业能够取得与该项投资性房地产相关的租金收入或增值收益;
2. 该项投资性房地产的成本能够可靠地计量。

该确认条件与企业的一般资产的确认条件相同, 并无特别之处。

(二) 投资性房地产的确认时点:

1. 用于出租的投资性房地产以租赁开始日为确认日;
2. 持有以备经营出租的空置建筑物, 以企业管理当局就该事项作出正式书面决议的日期;
3. 持有以备增值后转让的土地使用权以企业将自用土地使用权停止自用, 准备增值后转让的日期为准。

7.2.2 投资性房地产的入账价值确认

1. 总的原则：历史成本原则。即企业取得投资性房地产时，应当按照取得时的实际成本进行初始计量，在这点上与普通资产的核算标准相同。

2. 不同取得渠道下投资性房地产的入账成本构成

(1) 外购的投资性房地产。按买价和可直接归属于该资产的相关税费作为其入账价值。

(2) 自行建造的投资性房地产。按建造该资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为入账价值。在建造过程中发生的非正常性损失，直接计入当期损益，不计入投资性房地产成本。

(3) 以其他方式取得的投资性房地产。原则上也是按其取得时的实际成本作为入账价值，符合其他相关准则规定的按照相应的准则规定予以确定。比如债务重组转入的投资性房地产就应按债务重组准则的规定来处理。

【要点提示】由于投资性房地产分离于固定资产、无形资产或开发产品，其入账成本的确认环节与其原属资产无异，因此考生应依据固定资产、无形资产或开发产品入账原则来推定投资性房地产的入账成本。

7.3 投资性房地产的后续计量

7.3.1 后续计量模式的选择

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。成本模式在满足规定条件时可以转为公允价值模式，按会计政策变更进行追溯调整，但公允价值模式不能转为成本模式。

【要点提示】掌握计量模式选择原则。

7.3.2 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

在成本模式下，应当按照固定资产或无形资产的有关规定，对投资性房地产进行后续计量，计提折旧或摊销；存在减值迹象的，还应当按照资产减值的有关规定进行处理。

1. 折旧或摊销时

借：其他业务成本

贷：投资性房地产累计折旧（摊销）

2. 取得的租金收入

借：银行存款

贷：其他业务收入

3. 投资性房地产提取减值时

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

减值提取后对后续折旧或摊销的影响与固定资产或无形资产相同，且此减值不得恢复。

4. 计算应交营业税时

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交营业税

【要点提示】记住上述基本分录，尤其是其损益的归属科目。

经典例题—2【基础知识题】甲公司 2010 年 6 月 30 日购入一幢商务楼，当天即用于对外出租。该资产的买价为 3 000 万元，相关税费 20 万元，预计使用寿命为 40 年，预计残值为 21 万元，预计清理费用 1 万元，甲公司采用直线法提取折旧。该办公楼的年租金为 400 万元，于年末一次结清。甲公司对此房产采用成本模式后续计量。2011 年末商务楼的可收

回价值为 2 330 万元，假定净残值因素未发生变化。租金收入适用的营业税率为 5%。

该投资性房地产 2010 年~2012 年的会计处理如下：

①该投资性房地产的入账成本=3 000+20=3 020（万元）；

②2010 年的摊销额= [3 020- (21-1)] ÷40×6/12=37.5（万元）；

③2010 年的会计分录如下：

A. 收取租金时：

借：银行存款	200
贷：其他业务收入	200

B. 提取当年折旧时：

借：其他业务成本	37.5
贷：投资性房地产累计折旧	37.5

C. 计算应交营业税时：

借：营业税金及附加	10
贷：应交税费——应交营业税	10

④2011 年的摊销额= [3 020- (21-1)] ÷40=75（万元）；

⑤2011 年的会计分录如下：

A. 收取租金时：

借：银行存款	400
贷：其他业务收入	400

B. 提取当年折旧时：

借：其他业务成本	75
贷：投资性房地产累计折旧	75

C. 计算应交营业税时：

借：营业税金及附加	20
贷：应交税费——应交营业税	20

⑥2011 年末的摊余价值为 2 907.5 万元（=3 020-37.5-75），相比此时的可收回价值 2 330 万元，发生贬值 577.5 万元，减值计提分录如下：

借：资产减值损失	577.5
贷：投资性房地产减值准备	577.5

⑦2012 年的摊销额= [2 330- (21-1)] ÷ (40-1.5) =60（万元），分录如下：

借：其他业务成本	60
贷：投资性房地产累计折旧	60

⑧2012 年收取租金时：

借：银行存款	400
贷：其他业务收入	400

⑨2012 年计算应交营业税时：

借：营业税金及附加	20
贷：应交税费——应交营业税	20

经典例题-3【单选题】某企业采用成本模式计量其持有的投资性房地产。2008 年 1 月购入一幢建筑物作为投资性房地产核算并于当期出租，该建筑物的成本为 920 万元，预计使用年限为 5 年，预计净残值 20 万元，采用年数总和法计提折旧。2009 年该投资性房地产应计提的折旧额是（ ）万元。

- A. 240 B. 245
C. 250 D. 300

【正确答案】B

【答案解析】2009 年该投资性房地产应计提的折旧 = $(920-20) \times 5/15 \times 1/12 + (920-20) \times 4/15 \times 11/12 = 245$ (万元)

7.3.3 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

1. 采用公允价值模式的前提条件

企业只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得,才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。企业一旦选择采用公允价值计量模式,就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

2. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产,应当同时满足下列条件:

- ①投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;
- ②企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

3. 采用公允价值模式进行后续计量的会计处理

①会计处理原则

企业采用公允价值模式进行后续计量的,不对投资性房地产计提折旧、摊销和减值测试,而是以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入“公允价值变动损益”,此损益属于暂时损益,一旦资产处置就要转入其他业务成本,形成正式损益。投资性房地产取得的租金收入,确认为其他业务收入。

②一般分录

A. 期末公允价值大于账面价值时

借: 投资性房地产——公允价值变动

贷: 公允价值变动损益

B. 期末公允价值小于账面价值时

借: 公允价值变动损益

贷: 投资性房地产——公允价值变动

C. 收取租金时

借: 银行存款

贷: 其他业务收入

另外,采用此模式形成的初始入账成本应列入“投资性房地产——成本”。

D. 计算应交营业税时

借: 营业税金及附加

贷: 应交税费——应交营业税

【要点提示】对公允价值模式下的会计处理应作全面掌握。

经典例题—4【基础知识题】戊公司 2006 年 7 月 1 日与乙公司进行债务重组,重组当日的应收债权为 3 700 万元,双方协议由乙公司以一幢楼房进行抵债,假定房产的公允价值是 3 000 万元,债务解除手续于 2006 年 10 月 1 日办妥,假定无其他税费。戊公司将此楼房用于出租,于 2006 年 10 月 1 日与丁公司签订了租赁协议,租期为 10 年,年租金为 120 万元,租金于每年年末结清。按照当地的房地产交易市场的价格体系,该房产 2006 年末的公允价值为 3 200 万元,2007 年末的公允价值为 3 120 万元。对此戊公司应作如下会计处理:

①该投资性房地产的入账成本 = 3 000 (万元);

②取得该楼房时:

借: 投资性房地产——成本 3 000

营业外支出 700
贷：应收账款 3 700

③2006 年末取得租金时：

借：银行存款 (120/12×3) 30
贷：其他业务收入 30

④2006 年末当房产的公允价值达到 3 200 万元时，此时的账面价值为 3 000 万元，由此造成的增值 200 万元应作为当年的投资收益，具体处理如下：

借：投资性房地产——公允价值变动 200
贷：公允价值变动损益 200

⑤2007 年末取得租金时：

借：银行存款 120
贷：其他业务收入 120

⑥2007 年末当房产的公允价值达到 3 120 万元时，此时的账面价值为 3 200 万元，由此造成的贬值 80 万元应作为当年的投资损失，具体处理如下：

借：公允价值变动损益 80
贷：投资性房地产——公允价值变动 80

7.3.4 投资性房地产后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。以成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（未分配利润）。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

借：投资性房地产——成本
投资性房地产累计折旧（摊销）
投资性房地产减值准备
（递延所得税资产或负债
盈余公积
利润分配——未分配利润）

贷：投资性房地产
递延所得税资产或负债
盈余公积
利润分配——未分配利润

【要点提示】成本模式转为公允模式属会计政策变更，此知识点与政策变更结合是一个较为典型的出题角度。

经典例题—5【单选题】投资性房地产的后续计量从成本模式转为公允价值模式的，转换日投资性房地产的公允价值高于其账面价值的差额会对下列财务报表项目产生影响的是（ ）。

- A. 资本公积 B. 营业外收入
C. 未分配利润 D. 投资收益

【正确答案】C

【答案解析】投资性房地产由成本模式转为公允价值模式，应该作为会计政策变更处理，公允价值与价值的差额应计入留存收益。所以选择 C 选项。

经典例题—6【多选题】下列关于投资性房地产的后续计量的表述中，正确的有（ ）。

- A. 采用公允价值模式进行后续计量的不允许再采用成本模式计量
- B. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，不应计提折旧或摊销
- C. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当计提减值准备
- D. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，按月计提的折旧或进行的摊销应计入管理费用
- E. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，资产负债表日公允价值高于其账面余额的差额应计入投资收益

【正确答案】AB

【答案解析】采用公允价值模式后续计量的投资性房地产不计提减值准备，资产负债表日公允价值与账面余额的差额应计入公允价值变动损益，故选项 CE 不正确；选项 D，成本模式后续计量的投资性房地产，计提折旧或者摊销应计入其他业务成本。

7.3.5 投资性房地产的后续支出

（一）资本化的后续支出

1. 成本模式下

（1）转入改扩建时

借：投资性房地产——厂房（在建）

 投资性房地产累计折旧（摊销）

 贷：投资性房地产

（2）发生改扩建支出时

借：投资性房地产——厂房（在建）

 贷：银行存款

或应付账款

（3）完工时

借：投资性房地产

 贷：投资性房地产——厂房（在建）

2. 公允价值模式下

（1）转入改扩建时

借：投资性房地产——厂房（在建）

 贷：投资性房地产——成本

 ——公允价值变动

（2）发生改扩建支出时

借：投资性房地产——厂房（在建）

 贷：银行存款

或应付账款

（3）完工时

借：投资性房地产——成本

 贷：投资性房地产——厂房（在建）

（二）费用化的后续支出

借：其他业务成本

 贷：银行存款等科目

【要点提示】投资性房地产的后续支出与固定资产基本一致，可参照固定资产后续支出

原则来理解。

7.4 投资性房地产的转换与处置

7.4.1 转换条件

在下列情况下，当有确凿证据表明房地产用途发生改变时，企业应当将投资性房地产转换为其他资产或将其他资产转换为投资性房地产：

①投资性房地产开始自用，相应地由投资性房地产转换为自用房地产。比如原来出租的房地产现改为自用房地产；

②房地产开发企业将其存货以经营租赁方式租出，相应地由存货转换为投资性房地产；

③自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值，相应地由无形资产转为投资性房地产；

④自用建筑物停止自用，改为出租，相应地由固定资产转换为投资性房地；

⑤房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产转为存货。

7.4.2 转换时入账口径的选择

1. 在成本模式下，房地产转换后的入账价值，以其转换前的账面价值确定。

会计分录为：

A. 由自用房地产或存货转入投资性房地产时：

借：投资性房地产（按转换时的原账面价值计量）

 累计折旧（摊销）

 固定资产（无形资产）减值准备

贷：固定资产、无形资产或开发产品

 投资性房地产累计折旧（摊销）

 投资性房地产减值准备

B. 由投资性房地产转为自用房地产或存货时：

借：固定资产、无形资产或开发产品（按转换时的原账面价值计量）

 投资性房地产累计折旧（摊销）

 投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

 累计折旧（摊销）

 固定资产（无形资产）减值准备

2. 以公允价值计价的投资性房地产转换为自用房地产或存货时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产或存货的账面价值，转换当日的公允价值与投资性房地产原账面价值之间的差额计入当期损益。

会计分录为：

借：固定资产、无形资产或开发产品（以转换当日的公允价值计量）

 公允价值变动损益（公允价值小于账面价值的差额列为损失）

贷：投资性房地产（按转换当时的账面价值结转）

 公允价值变动损益（公允价值大于账面价值的差额计收益）

3. 自用房地产或存货转换为以公允价值计价的投资性房地产时，如果转换当日的公允价值小于原账面价值，应当将差额计入当期损益；如果转换当日的公允价值大于原账面价值，应当将其差额计入资本公积。

会计分录为：

借：投资性房地产（以转换当日的公允价值计量）

 累计折旧（摊销）

 公允价值变动损益（公允价值小于账面价值的差额列为损失）

 资产减值准备（转换当时已提减值准备）

贷：固定资产、无形资产或开发产品（按转换当时的账面余额结转）

 资本公积（公允价值大于账面价值的差额不得列为收益，而是追加资本公积）

【要点提示】这三组分录中需重点关注后两种情况中转化差额的处理方式，尤其是第三个。

经典例题—7【2011 年单选题】甲公司 20×1 年至 20×4 年发生以下交易或事项：

20×1 年 12 月 31 日购入一栋办公楼，实际取得成本为 3 000 万元。该办公楼预计使用年限为 20 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

因公司迁址，20×4 年 6 月 30 日甲公司与乙公司签订租赁协议。该协议约定：甲公司将上述办公楼租赁给乙公司，租赁期开始日为协议签订日，租赁 2 年，年租金 150 万元，每半年支付一次。租赁协议签订日该办公楼的公允价值为 2 800 万元。

甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。20×4 年 12 月 31 日，该办公楼的公允价值为 2 200 万元。

要求：根据上述材料，不考虑其他因素，回答下列问题。

①下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 出租办公楼应于 20×4 年计提折旧 150 万元
- B. 出租办公楼应于租赁期开始日确认资本公积 175 万元
- C. 出租办公楼应于租赁期开始日按其原价 3 000 万元确认为投资性房地产
- D. 出租办公楼 20×4 年取得的 75 万元租金应冲减投资性房地产的账面价值

【正确答案】B

【答案解析】选项 A，办公楼 20×4 年应计提折旧 = $3\,000 / 20 \times 6 / 12 = 75$ （万元）；选项 B，因为采用公允价值模式计量，转换前的账面价值 = $3\,000 - 3\,000 / 20 \times 2.5 = 2\,625$ （万元）。公允价值为 2 800 万元，转换资产的公允价值大于账面价值，所以差额应该计入资本公积 = $2\,800 - 2\,625 = 175$ （万元）；选项 C，由于甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，所以投资性房地产的入账价值为转换日的公允价值 2 800 万元；选项 D，出租办公楼收取的租金应当计入其他业务收入。

②上述交易或事项对甲公司 20×4 年度营业利润的影响金额是（ ）。

- A. 0
- B. -75 万元
- C. -600 万元
- D. -675 万元

【正确答案】C

【答案解析】转换前折旧金额 = $3\,000 / 20 \times 1 / 2 = 75$ （万元）

转换后确认半年租金 = $150 / 2 = 75$ （万元）

当期末，投资性房地产确认的公允价值变动 = $2\,800 - 2\,200 = 600$ （万元），那么综合考虑之后对营业利润的影响 = $-75 + 75 - 600 = -600$ （万元）。

7.4.3 投资性房地产的处置

【要点提示】投资性房地产处置损益的计算是常见的单选题选材，考生应关注其数据推导过程。对公允模式下暂时损益转为其他业务成本的会计处理，考生应作重点掌握。

（一）成本模式下

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损时，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益（将实际收到的处置收入计入其他业务收入，所处置投资性房地产的账面价值计入其他业务成本）。

1. 收到处置收入时：

借：银行存款

贷：其他业务收入

2. 结转投资性房地产成本

借：其他业务成本

投资性房地产累计折旧

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

3. 计算应交营业税

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交营业税

经典例题—8【基础知识题】甲公司 2010 年 1 月 1 日将 2008 年 12 月 31 日开始使用的一幢办公楼用于对外出租。该办公楼的买价为 3 000 万元，相关税费 20 万元，预计使用寿命为 40 年，预计净残值为 20 万元，甲公司采用直线法提取折旧。该办公楼的年租金为 400 万元，于年末一次结清，租赁开始日为 2010 年 1 月 1 日。甲公司每年按租金收入的 5% 交纳营业税。2010 年末该办公楼的可收回价值为 2 560 万元，净残值为 14 万元。2012 年 1 月 1 日以 2 800 万元的价格对外转让该房产，营业税率为 5%，假设公允价值不能可靠估计，且不考虑其他相关税费。

要求：对该办公楼转换为投资性房地产以及处置投资性房地产的账务进行处理。

【答案及解析】

①2009 年末累计计提的折旧额 = $(3\ 020 - 20) \div 40 \times 1 = 75$ (万元)；

②2010 年初办公楼出租时：

借：投资性房地产 3 020

累计折旧 75

贷：固定资产 3 020

投资性房地产累计折旧 75

③2010 年计提的折旧额 = $(3\ 020 - 20) \div 40 = 75$ (万元)，会计分录如下：

借：其他业务成本 75

贷：投资性房地产累计折旧 75

④2010 年收取租金时：

借：银行存款 400

贷：其他业务收入 400

借：营业税金及附加 20

贷：应交税费——应交营业税 20

⑤2010 年末办公楼的折余价值为 2 870 万元，相比此时的可收回价值 2 560 万元，发生减值 310 万元，分录如下：

借：资产减值损失 310

贷：投资性房地产减值准备 310

⑥2011 年计提的折旧额 = $(2\ 560 - 14) \div 38 = 67$ (万元)，相关分录如下：

借：其他业务成本 67

贷：投资性房地产累计折旧 67

⑦2011 年收取租金时：

借：银行存款 400
 贷：其他业务收入 400
借：营业税金及附加 20
 贷：应交税费——应交营业税 20

⑧2012 年 1 月 1 日后以 2 800 万元的价格对外转让该房产时：

借：银行存款 2 800
 贷：其他业务收入 2 800
借：其他业务成本 2 493
 投资性房地产累计折旧 217
 投资性房地产减值准备 310
 贷：投资性房地产 3 020
借：营业税金及附加 140
 贷：应交税费——应交营业税 140

经典例题—9【单选题】丙公司于 2007 年 12 月 31 日将一办公楼对外出租并采用成本模式进行后续计量，租期为 5 年，每年 12 月 31 日收取租金 150 万元，出租时该办公楼的账面原价为 2 800 万元，已提折旧 500 万元，已提减值准备 300 万元，尚可使用年限 20 年，丙公司对该办公楼采用年限平均法计提折旧，假定无残值。2009 年末、2011 年末该办公楼的可收回价值分别为 1 710 万元和 1 560 万元。假定办公楼的折旧方法、预计折旧年限和预计净残值一直未发生变化。2012 年 3 月 5 日丙公司将其出售，收到 1 600 万元存入银行，营业税率为 5%。则丙公司出售该办公楼时产生的其他业务利润为（ ）万元。

- A. 23.75
- B. 25.26
- C. 25.21
- D. 26.45

【正确答案】A

【答案解析】

①2008 年末办公楼的账面价值 = $2\ 800 - 500 - 300 - (2\ 800 - 500 - 300) \div 20 = 1\ 900$ (万元)；

②2009 年末办公楼的账面价值 = $1\ 900 - (2\ 800 - 500 - 300) \div 20 = 1\ 800$ (万元)；

③2009 年末办公楼的可收回价值为 1 710 万元，则应追提减值准备 90 万元 (= $1\ 800 - 1\ 710$)；

④2010 年办公楼的折旧额 = $1\ 710 \div 18 = 95$ (万元)；

⑤2010 年末办公楼的账面价值 = $1\ 710 - 95 = 1\ 615$ (万元)；

⑥2011 年末办公楼的账面价值 = $1\ 710 - 95 - 95 = 1\ 520$ (万元)；

⑦2011 年末办公楼的可收回价值为 1 560 万元，办公楼价值有所恢复，但不应确认；

⑧2012 年出售时办公楼的账面价值为 1 496.25 万元 (= $1\ 520 - 95 \times 3/12$)，则该办公楼出售时的其他业务利润 = $1\ 600 - 1\ 496.25 - 1\ 600 \times 5\% = 23.75$ (万元)。

(二) 公允价值模式下

一般分录如下：

1. 按实际收到的款项

借：银行存款

- 贷：其他业务收入
2. 按当时投资性房地产的账面余额
- 借：其他业务成本
- 贷：投资性房地产——成本
- 公允价值变动（也可能在借方）
3. 将累计公允价值变动转入其他业务成本
- 借：公允价值变动损益
- 贷：其他业务成本
- 或反之。
4. 将转换时原计入资本公积的部分转入其他业务成本
- 借：资本公积——其他资本公积
- 贷：其他业务成本
5. 处置时的营业税
- 借：营业税金及附加
- 贷：应交税费——应交营业税

经典例题—11【单选题】2006年12月20日甲公司与乙公司签订协议，将自用的办公楼出租给乙公司，租期为3年，每年租金为500万元，于年初收取，2007年1月1日为租赁期开始日，2009年12月31日到期。甲公司采用公允价值模式计量投资性房地产，营业税率为5%。2007年1月1日此办公楼的公允价值为900万元，账面原价为2000万元，已提折旧为1200万元。2007年12月31日该办公楼的公允价值为1200万元。2008年12月31日办公楼的公允价值为1800万元。2009年12月31日办公楼的公允价值为1700万元。2009年12月31日租赁协议到期，甲公司与乙公司达成协议，将该办公楼出售给乙公司，价款为3000万元。则甲公司出售办公楼时产生的其他业务利润为（ ）万元。

- A. 2300
- B. 2250
- C. 2050
- D. 2200

【正确答案】C

【答案解析】

①2007年初自用办公楼转为以公允价值模式计量的投资性房地产时产生的价值增值额=900-(2000-1200)=100(万元)，列入“资本公积”贷方；

②2007年末根据当时的公允价值1200万元，应认定投资性房地产暂时增值额=1200-900=300(万元)；

③2008年末根据当时的公允价值1800万元，应认定投资性房地产暂时增值额=1800-1200=600(万元)；

④2009年末根据当时的公允价值1700万元，应认定投资性房地产暂时贬值额=1800-1700=100(万元)；

⑤2009年末出售办公楼时产生的其他业务收入=3000(万元)；

⑥2009年末出售办公楼时产生的其他业务成本=1700(万元)；

⑦2009年末出售办公楼时由其持有期间产生的暂时净增值冲减其他业务成本=300+600-100=800(万元)；

⑧当初自用房产转为公允价值模式的投资性房地产形成的“资本公积”在出售办公楼时冲减“其他业务成本”100万元；

⑨2009年末出售办公楼时产生的其他业务利润=3000-(1700-800-100)-3

$000 \times 5\% = 2050$ (万元)。

第八章 资产减值

8.1 资产减值概述

(一) 资产减值的概念

资产减值,是指资产的可收回金额低于其账面价值。

(二) 资产减值准则适用的范围

1. 长期股权投资(对子公司、联营企业和合营企业的投资);
2. 成本模式后续计量的投资性房地产;
3. 固定资产;
4. 生产性生物资产;
5. 油气资产(探明矿区权益、井及相关设施);
6. 无形资产;
7. 商誉。

【要点提示】记住资产减值准则的适用范围,另,资产减值准则所规范的资产一旦提取了减值准备,不得在其处置前转回。

(三) 其他资产减值的适用的准则

1. 存货减值适用于《存货》准则;
2. 应收款项、持有至到期投资、可供出售金融资产、达不到重大影响的长期股权投资适用于《金融工具》准则;
3. 这五项资产中除了长期股权投资减值后不得冲回,其他均可反调减值准备,只不过可供出售金融资产如果购买的是权益工具则反冲时应贷记“资本公积”而非“资产减值损失”。

【要点提示】特别关注可供出售金融资产减值反冲的会计处理和长期股权投资减值不得恢复的规定。

(四) 资产减值的迹象与测试

1. 资产减值迹象的判断

(1) 来自于企业外部信息的迹象

①资产的市价当期大幅度下跌,其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

②企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化,从而对企业产生不利影响。

③市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高,从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率,导致资产可收回金额大幅度降低。

④企业所有者权益(净资产)的账面价值远高于其市值。

(2) 来自于企业内部信息的迹象

①有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

②资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

③企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期,如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润(或者亏损)远远低于(或者高于)预计金额等。

④其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

2. 因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值迹象,每年

都应当进行减值测试。另外,对于尚未达到可使用状态的无形资产由于其价值具有不确定性,也需要定期进行减值测试。

【要点提示】资产减值迹象的判定是多选题的选材,企业合并形成的商誉、使用寿命不确定的无形资产以及尚未达到预定可使用状态的无形资产,这几种比较特殊的项目是测试的敏感点。

经典例题—1【多选题】下列资产中需定期测试减值的有()。

- A. 长期股权投资
- B. 企业合并中形成的商誉
- C. 使用寿命不确定的无形资产
- D. 尚未达到可使用状态的无形资产
- E. 应收账款

【正确答案】BCD

【答案解析】略

经典例题—2【多选题】下列各项中,能表明固定资产可能发生了减值的有()。

- A. 资产的市价当期大幅度下跌,其跌幅明显高于因时间推移或者正常使用而预计的下跌
- B. 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化,从而对企业产生不利影响
- C. 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经降低,从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率,导致资产可收回金额大幅度降低
- D. 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏
- E. 资产已经或者将被闲置、终止使用或计划提前处置

【正确答案】ABDE

【答案解析】选项 C,市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高,从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率,导致资产可收回金额大幅度降低。

8.2 资产可收回金额的计量

(一) 资产可收回价值的确认原则

资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

经典例题—3【单选题】甲公司是一家出租车公司,2010 年末甲公司持有 10 台出租车出现减值迹象,需进行减值测试。如果当即处置这批车,其公允售价为 80 万元,预计处置中会产生相关处置费用 13 万元;如果继续使用此设备,预计尚可使用 3 年,每年产生的现金流入为 80 万元,同时需垫付 54 万元的现金支出,三年后的残值处置还可净收回 5 万元,假定市场利率为 10%。则该批出租车的可收回价值为()万元。

- A. 64.66
- B. 68.41
- C. 67
- D. 68.5

【正确答案】B

【答案解析】

①设备的公允处置净额=80-13=67(万元);

②设备的未来现金流量折现=(80-54)÷(1+10%)+(80-54)÷(1+10%)²+[(80-54)+5]÷(1+10%)³=68.41(万元);

③设备的可收回价值为 68.41 万元。

【要点提示】记住可收回价值的确认原则。

(二) “公允价值—处置费用”的确认方法

首先,应当根据公平交易中资产的销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。

其次,在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下,应当根据该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。

再次,在既不存在资产销售协议又不存在资产活跃市场的情况下,企业应当以可获取的最佳信息为基础,根据在资产负债表日如果处置资产的话,熟悉情况的交易双方自愿进行公平交易愿意提供的交易价格减去资产处置费用后的金额,估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。

最后,如果企业按照上述要求仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的,应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

【要点提示】记住公允价值的三种选择标准:首先是销售协议价格、其次是市场价格、最后选择合理预计价。当公允价值无处可寻时,公允价值减处置净额就无法确认,只能选择未来现金流量折现。

(三) 资产预计未来现金流量现值的估计

1. 资产未来现金流量的预计

(1) 预计资产未来现金流量的基础

①企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计,并将资产未来现金流量的预计,建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑,建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖 5 年,企业管理层如能证明更长的期间是合理的,可以涵盖更长的期间。

②如果资产未来现金流量的预计还包括最近财务预算或者预测期之后的现金流量,企业应当以该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础进行估计。

③通常情况下,企业管理层应当确保当期现金流量预计所依据的假设与前期实际结果相一致。

(2) 资产预计未来现金流量应当包括的内容

①资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

②为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出(包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出)。

③资产使用寿命结束时,处置资产所收到或者支付的净现金流量。

(3) 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

①以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量;

即,不应包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

经典例题【基础知识题】XYZ 航运公司于 20×0 年年末对一艘远洋运输船只进行减值测试。该船舶账面价值为 1.6 亿元,预计尚可使用年限为 8 年。该船舶的公允价值减去处置费用后的净额难以确定,因此企业需要通过计算其未来现金流量的现值确定资产的可收回价值。假定公司当初购置该船舶用的资金是银行长期借款资金,借款年利率为 15%,公司认为 15%是该资产的最低必要报酬率,已考虑了与该资产有关的货币时间价值和特定风险。因此,在计算其未来现金流量现值时

②预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量;

③对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致;

④涉及内部转移价格的需要作调整。即调整成公平交易中的公允价格。

经典例题—4【单选题】下列关于企业为固定资产减值测试目的预计未来现金流量的表述中,不正确的是()

A. 预计未来现金流量包括与所得税相关的现金流量

B. 预计未来现金流量应当以固定资产的当前状况为基础

- C. 预计未来现金流量不包括与筹资活动相关现金流量
- D. 预计未来现金流量不包括与固定资产改良相关的现金流量
- E. 涉及内部转移价格的, 按账面标准确认

【正确答案】A

【答案解析】企业为固定资产减值测试目的预计未来现金流量不应当包括筹资活动和与所得税收付有关的现金流量, 因此选项 A 是错误的, 符合题目要求。

【要点提示】记住这四个需考虑的因素, 常用于多项选择题。

(4) 预计资产未来现金流量的方法

①传统法

即使用的是单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量的现值。

②期望现金流量法

即根据每期现金流量期望值进行预计, 每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量与其发生概率加权计算。

经典例题—5【基础知识题】某固定资产剩余使用年限为 3 年, 利用固定资产生产的产品受市场行情波动影响大, 企业预计未来 3 年每年的现金流量情况如下表所示。

年份	产品行情好 (30%的可能性)	产品行情一般 (60%的可能性)	产品行情差 (10%的可能性)
第 1 年	150	100	50
第 2 年	80	50	20
第 3 年	20	10	0

企业应当计算资产每年的预计未来现金流量如下:

第 1 年的预计现金流量 (期望现金流量):

$$150 \times 30\% + 100 \times 60\% + 50 \times 10\% = 110 \text{ (万元)}$$

第 2 年的预计现金流量 (期望现金流量):

$$80 \times 30\% + 50 \times 60\% + 20 \times 10\% = 56 \text{ (万元)}$$

第 3 年的预计现金流量 (期望现金流量):

$$20 \times 30\% + 10 \times 60\% + 0 \times 10\% = 12 \text{ (万元)}$$

【要点提示】掌握期望现金流量的计算。

2. 折现率的预计

折现率的确定, 应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的市场利率无法从市场上获得的, 可以使用替代利率估计折现率。

替代利率可以根据企业加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时, 应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。

估计资产未来现金流量现值, 通常应当使用单一的折现率。但是, 如果资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期间结构反应敏感的, 企业应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

3. 资产未来现金流量现值的预计

资产未来现金流量的现值 $PV =$

$$\sum \frac{\text{第}t\text{年预计资产未来现金流量NCF}_t}{(1+\text{折现率}R)^t}$$

4. 外币未来现金流量及其现值的预计

企业应当按照以下顺序确定资产未来现金流量的现值：

- (1) 以结算货币为基础预计其未来现金流量，并按其适用的折现率计算资产的现值；
- (2) 将此现值按计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算，从而折现成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值；
- (3) 在此基础上，比较资产公允价值减去处置费用后的净额以及资产的账面价值，以确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

【要点提示】这里有四个要点：一是未来现金流量如何确认、二是折现率如何确认、三是未来现金流量折现的计算、四是外币未来现金流量折现的币种选择顺序。

经典例题—6【基础训练题】甲公司人民币为记账本位币，以当日市场汇率为记账汇率，2010 年末某生产设备账面余额为 800 万元，公允处置净额为 730 万元，预计尚可使用三年，2011 年末可创造现金净流入 40 万元美元，2012 年末可创造现金净流入 42 万元美元，2013 年末可创造现金净流入 40 万元美元，2013 年末处置设备还可创造现金流入 5 万元美元。2010 年末的市场汇率为 1: 7；2011 年末市场汇率预计为 1: 7.1；2012 年末市场汇率预计为 1: 7.2；2013 年末市场汇率预计为 1: 7.3。资本市场利率为 10%。此设备的可收回价值的计算过程如下：

①设备的预计未来现金流量 = $[\$40 \div (1+10\%)^1 + \$42 \div (1+10\%)^2 + \$45 \div (1+10\%)^3] \times 7 = \text{¥}734.18$ (万元)

②设备的可收回价值 = ¥734.18 (万元) (与公允处置净额 ¥730 万元相比，预计未来现金流量折现 ¥734.18 万元较高，应选为可收回价值)

③设备的减值计提额 = ¥800 - ¥734.18 = ¥65.82 (万元)

8.3 资产减值损失的确认与计量

(一) 如果可收回金额低于其账面价值的，企业应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。资产的账面价值是指资产成本扣减累计折旧（或累计摊销）和累计减值准备后的金额。

分录如下：

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备
投资性房地产减值准备
固定资产减值准备
在建工程——减值准备
工程物资——减值准备
生产性生物资产——减值准备
无形资产减值准备
商誉——减值准备

另，不纳入《资产减值》准则的资产减值分录如下：

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备
坏账准备
持有至到期投资减值准备

可供出售金融资产——公允价值变动

长期股权投资减值准备（对被投资单位不具有重大影响）

（二）资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者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资产账面价值（扣除预计净残值）。

（三）资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。但是，遇到资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等情况，同时符合资产终止确认条件的，企业应当将相关资产减值准备予以转销。

【要点提示】关键考点有三个：一是会计分录如何编制；二是减值准备计提额的认定及后续折旧或摊销额的计算；三是此类资产减值提取后在其持有期间不得转回。

经典例题—7【基础知识题】甲公司自 2005 年初开始对销售部门用的设备提取折旧，该设备的原价为 110 万元，预计净残值为 10 万元，折旧期为 5 年，采用直线法提取折旧，2006 年末该设备的可收回价值为 61 万元，2008 年末该设备的可收回价值为 14 万元。则每年的会计处理如下：

1. 2005 年和 2006 年每年的折旧额 = $(110 - 10) \div 5 = 20$ （万元），分录如下：

借：销售费用 20

贷：累计折旧 20

2. 2006 年末该设备的账面价值 = $110 - 20 - 20 = 70$ （万元），相比此时的可收回价值 61 万元，应提取减值准备 9 万元，分录如下：

借：资产减值损失 9

贷：固定资产减值准备 9

3. 2007 年和 2008 年每年折旧额 = $[(110 - 20 - 20 - 9) - 10] \div 3 = 17$ （万元），分录如下：

借：销售费用 17

贷：累计折旧 17

4. 2008 年末该设备的账面价值 = $110 - 20 - 20 - 17 - 17 - 9 = 27$ （万元），相比此时的可收回价值 14 万元，说明又贬值了 13 万元，分录如下：

借：资产减值损失 13

贷：固定资产减值准备 13

5. 2009 年的折旧额 = $[(110 - 20 - 20 - 17 - 17 - 9 - 13) - 10] \div 1 = 4$ （万元），分录如下：

借：销售费用 4

贷：累计折旧 4

6. 如果 2008 年末该设备的可收回价值为 33 万元，则相比此时的账面价值 27 万元，说明此设备的价值有所恢复，但新准则规定，固定资产一旦贬值，不得恢复，所以 2008 年末不作减值的调账处理，2009 年的折旧依然是 17 万元。

经典例题—8【单选题】甲公司 2009 年开始研发某专利，研究费用支付了 300 万元，开发费用支付了 700 万元，假定此开发费用均符合资本化条件，该专利权于当年的 7 月 1 日达到预定可使用状态，注册费用和律师费用共支付了 80 万元，会计上采用 5 年期直线法摊销，预计 5 年后该专利可售得 30 万元。2011 年末该专利权因新技术的出现产生减值，预计可收回价值为 330 万元，预计到期时的处置净额降为 10 万元。2012 年末因新技术不成熟被市场淘汰，甲公司的专利权价值有所恢复，经估计专利权的可收回价值为 420 万元，处置净额仍为 10 万元。则 2013 年末此专利权的账面价值为（ ）万元。

A. 149 B. 780

C. 74 D. 631

【正确答案】C

【答案解析】

- ①专利权的入账成本=700+80=780 (万元);
 - ②2009 年专利权的摊销额= (780-30) ÷5×6/12=75 (万元);
 - ③2010 年专利权的摊销额= (780-30) ÷5=150 (万元);
 - ④2011 年专利权的摊销额= (780-30) ÷5=150 (万元);
 - ⑤2011 年末此专利权的账面价值=780-75-150-150=405 (万元);
 - ⑥2011 年末专利权的可收回价值为 330 万元, 应提取 75 万元的减值准备;
 - ⑦2012 年专利权的摊销额= (330-10) ÷2.5=128 (万元);
 - ⑧2012 年末专利权的账面价值为 202 万元(=330-128), 此时专利权的可收回价值为 420 万元, 即专利权的价值有所恢复, 但不允许反调;
 - ⑨2013 年专利权的摊销额= (330-10) ÷2.5=128 (万元);
 - ⑩2013 年末专利权的账面价值=202-128=74 (万元)。
- 备注: 2013 年末专利权的摊余价值=780- (75+150+150+128+128)=149 (万元)。

8.4 资产组的认定及减值处理

8.4.1 资产组的界定

(一) 资产组的定义

(二) 认定资产组应当考虑的因素

1. 资产组的认定, 应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。

2. 资产组的认定, 应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式(如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等) 和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

(三) 资产组认定后不得随意变更

【要点提示】资产组的辨认是关键考点。

8.4.2 资产组减值测试

(一) 资产组账面价值和可收回金额的确定基础

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

(二) 资产组减值损失的确认程序

1. 首先计算资产组的可收回价值低于其账面价值的差额(应提足准备)
2. 将应提足准备先冲减商誉
3. 当商誉不够抵或没有商誉时, 应将此损失按资产组中资产的账面比例分摊至各项资产。
4. 抵减后的资产账面价值不得低于以下三项指标的最高者:
 - (1) 公允价值—处置费用
 - (2) 预计未来现金流量折现
 - (3) 零

【要点提示】资产组的减值测试相对较为独立, 需熟练掌握减值损失的瓜分方法, 题型选择以单选题中的计算模式为主。

经典例题【单选题】甲公司有一条生产线由 A、B、C、D 四台设备组成, 这四台设备无法单独使用, 不能单独产生现金流量, 因此作为一个资产组来管理。2008 年末对该资产组进行减值测试, 2008 年末资产组的账面价值为 300 万元, 其中 A、B、C、D 设备的账面价值分别为 80 万元、70 万元、50 万元、100 万元。A 设备的公允价值减去处置费用后净额为 71 万元, 无法获知其未来现金流量折现; B 设备的预计未来现金流量现值为 40 万元, 无法确

认其公允处置净额；其他两台设备无法获取其可收回价值。甲公司确定该资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 225 万元，预计未来现金流量的现值为 175 万元。则 A、B、C 和 D 分别承担的损失额为（ ）万元。

- A. 20; 17.5; 12.5; 25
B. 9; 21; 15; 30
C. 18; 16; 25; 16
D. 10; 22; 14; 29

【正确答案】B

【答案解析】

①资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 225 万元，预计未来现金流量的现值为 175 万元，所以该资产组的可收回价值为 225 万元，对比其账面价值 300 万元，此资产组期末应提减值准备 75 万元；

②第一次分配如下：

- A 设备承担的损失 = $75 \times (80 \div 300) = 20$ (万元)；
B 设备承担的损失 = $75 \times (70 \div 300) = 17.5$ (万元)；
C 设备承担的损失 = $75 \times (50 \div 300) = 12.5$ (万元)；
D 设备承担的损失 = $75 \times (100 \div 300) = 25$ (万元)；

在此次分配中，B 设备承担损失后的账面价值为 52.5 万元 (=70-17.5)，高于其可收回价值 40 万元，但 A 设备承担损失后的账面价值为 60 万元 (=80-20)，低于其可收回价值 71 万元，不符合资产组损失的分配原则，所以此次分配无效。

③第二次分配如下：

- A 设备承担的损失 = $80 - 71 = 9$ (万元)；
B 设备承担的损失 = $(75 - 9) \times [70 \div (70 + 50 + 100)] = 21$ (万元)；
C 设备承担的损失 = $(75 - 9) \times [50 \div (70 + 50 + 100)] = 15$ (万元)；
D 设备承担的损失 = $(75 - 9) \times [100 \div (70 + 50 + 100)] = 30$ (万元)；

在此次分配中，A 设备承担损失后的账面价值为 71 万元 (=80-9)，等于其可收回价值 71 万元，B 设备承担损失后的账面价值为 49 万元 (=70-21)，高于其可收回价值 40 万元，所以此次分配是符合资产组分配原则的。

8.4.3 涉及总部资产的减值损失的处理

经典例题【基础知识题】耀华公司拥有企业总部和三条独立生产线（第一、第二和第三生产线），被认定为三个资产组。2007 年末总部资产额和三个资产组的账面价值分别为 200 万元、300 万元、400 万元和 500 万元。其中第一生产线由 A、B、C 三台设备组成，当年末的账面价值分别为 100 万元、50 万元和 150 万元，其中 B 设备的可收回价值为 45 万元，A 设备的可收回价值为 80 万元。三个资产组的剩余使用寿命分别为 5 年、10 年和 20 年。

由于三条生产线所生产的产品市场竞争激烈，同类产品价优物美，而导致产品滞销，开工严重不足，产能大大过剩，使生产线出现减值的迹象，需要进行减值测试。在测试过程中，一栋办公楼（总部资产）的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组，其分摊标准是各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值作为分摊的依据。

经调查研究得到的三个资产组（第一、第二和第三生产线）的可收回金额分别为 280 万元、500 万元和 550 万元。

1. 涉及总部资产减值损失的处理如下：

首先要将总部资产采用合理的方法分配至各资产组，然后比较各资产组的可收回金额与账面价值，最后将各资产组的资产减值额在总部资产和各资产组之间分配。

(1) 将总部资产分配至各资产组

将总部资产的账面价值,应当首先根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值分摊比例进行分摊,具体如下:

	第一生产 线 (万元)	第二生产 线 (万元)	第三生产 线 (万元)	合计 (万元)
各资产组账面价值	300	400	500	1200
各资产组剩余使用寿命	5	10	20	
按使用寿命计算的权重	1	2	4	
加权计算后的账面价值	300	800	2000	3100
总部资产分摊比例	9.68%	25.81%	64.51%	100%
总部资产账面价值分摊到各资产组的金额	19.36	51.62	129.02	200
包括分摊的总部资产账面价值部分的各资产组账面价值	319.36	451.62	629.02	1400

(2) 将分摊总部资产后的资产组资产账面价值与其可收回金额进行比较,确定计提减值金额

减值准备计算表 单位: 万元

资产组合	分摊总部资产后账面价值	可收回金额	应计提减值准备金额
第一生产线	319.36	280	39.36
第二生产线	451.62	500	0
第三生产线	629.02	550	79.02

(3) 将各资产组的减值额在总部资产和各资产组之间分配

第一生产线减值额分配给总部资产的数额= $39.36 \times (19.36/319.36) = 2.39$ (万元), 分配给第一生产线本身的数额= $39.36 \times (300/319.36) = 36.97$ (万元)

第三生产线减值额分配给总部资产的数额= $79.02 \times (129.02/629.02) = 16.21$ (万元), 分配给第三生产线本身的数额= $79.02 \times (500/629.02) = 62.81$ (万元)

2. 将第一生产线的损失分配至每个具体设备

	设备 A	设备 B	设备 C	第一生产线资产组
账面价值	100	50	150	300
减值损失				36.97
减值损失分配比例	33.33%	16.67%	50%	
分摊减值损失	12.32	5.00	18.49	
分摊后账面价值	87.68	45.00	131.52	
尚未分摊的减值损失				1.16
二次分摊损失比例	40%		60%	
二次分摊减值损失	0.46		0.70	
二次分摊后应确认减值损失总额	12.79	5.00	19.18	36.97

企业对某一资产组进行减值测试,应当先认定所有与该资产组相关的总部资产,再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理。

1. 对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分,应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组,再据以比较该资产组的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额,相关减值损失的处理顺序和方法与资产组减值损失的处理顺序相同。

2. 对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的,应当按照下列步骤处理:

首先,在不考虑相关总部资产的情况下,估计和比较资产组的账面价值和可收回金额,并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

其次,认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合,该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。

最后,比较所认定的资产组组合的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额,相关减值损失的处理顺序和方法与资产组减值损失的处理顺序相同。

【要点提示】总部资产的减值分配是资产组减值分配的前一个环节,即减值损失先在总部资产和各个资产组之间分配,再将资产组的减值损失分配至各个具体资产。对减值损失的分配流程要熟悉,以理解并掌握减值损失自总部资产和各个资产组至各个具体资产的数据链。

8.5 商誉减值测试与处理

企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合,不应当大于报告分部。

企业进行资产减值测试,对于因企业合并形成的商誉的账面价值,应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关的资产组的,应当将其分摊至相关的资产组组合。

(一) 商誉账面价值的分摊

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时,应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的,按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

企业因重组等原因改变了其报告结构,从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的,应当按照与本条前款规定相似的分摊方法,将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

(二) 商誉减值损失的处理

在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时,如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的,应当按照以下步骤处理:

首先,对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,计算可收回金额,并与相关账面价值相比较,确认相应的减值损失。

再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值(包括所分摊的商誉的账面价值部分)与其可收回金额,如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的,应当确认商誉的减值损失。

减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值,再根据资产组或资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重,按比例抵减其他各项资产的账面价值。相关减值损失的处理顺序和方法与资产组减值损失的处理顺序相同。

经典例题【基础知识题】甲公司 2007 年 1 月 1 日以 1600 万元的价格收购了乙企业 80% 的股份,当日乙公司可辨认净资产公允价值为 1500 万元,因此,甲公司在其合并报表中确认商誉 400 万元($=1600-1500 \times 80%$)。2007 年末乙公司作为一个资产组的可收回价值为 1000 万元,可辨认净资产账面价值为 1350 万元。

则商誉减值的测试过程如下:

- ①首先计算乙公司 2007 年末净资产的总账面价值 $=1350+400\div 80\%=1850$ (万元);
- ②然后比较其可收回价值 1000 万元, 应提取减值损失 850 万元;
- ③由于合并报表中只有甲公司拥有的商誉价值 400 万元, 因此在提取减值损失时只能提取 750 万元, 合并报表的调整分录如下:

借: 资产减值损失 750
 贷: 商誉 400
 非现金资产 350

【要点提示】掌握商誉减值的测试原理及数据推算。