

《财务与会计》
串讲班
主讲：杨菠老师
第七章 财务会计概论

考点清单

- 01 - 会计基本假设——货币计量
- 02 - 财务会计要素及其确认
- 03 - 财务会计计量
- 04 - 财务会计信息质量要求
- 05 - 企业破产清算的编制基础和计量属性

【考点 1】会计基本假设——货币计量

1. 企业选定记账本位币时应当考虑下列因素
 - (1) 该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算
 - (2) 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算
 - (3) 融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币——融资货币
2. 境外经营记账本位币的确定
 - (1) 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。如果自主性较强，则应选用其他货币作为记账本位币
 - (2) 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。如果比重较大，则应该采用与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币
 - (3) 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量，是否可以随时汇回。可随时汇回的，选与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币
 - (4) 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。如果难以偿还，则应该采用与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币

【考点 2】财务会计要素及其确认

所有者权益来源与会计科目

1. 所有者投入的资本
科目：实收资本（股本）
 - 其他权益工具（可转换公司债券其中权益成分的公允价值）
 - 资本公积——资本溢价（股本溢价）
 - 减：库存股
2. 直接计入所有者权益的利得和损失：其他综合收益
3. 特殊项目形成的所有者权益
科目：资本公积——其他资本公积
4. 留存收益
科目：盈余公积、利润分配——未分配利润

【考点 3】财务会计计量

计量属性	定义	适用
历史成本	又叫实际成本，是取得资产或偿还债务需要实际支付现金或现金等价物的金额	首选的计量属性，适用范围最广

重置成本	又叫现行成本,指按照当前市场条件,重新取得同样的资产需要支付的金额	适用范围:盘盈资产的计价
可变现净值	指正常生产经营过程中,以预计售价减去进一步加工成本和销售所必需的税费后的净值	适用范围:期末存货的计价
现值	指对未来净现金流量以恰当的折现率折现后的价值,是考虑货币时间价值的一种计量属性	适用范围:分期付款购入资产价值的确定
公允价值	资产和负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量	适用范围:以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产、现金结算的股份支付、公允价值计量的投资性房地产、具有商业实质的非货币性资产交换、债务重组

【考点 4】财务会计信息质量要求

实质重于形式	按照交易的经济实质进行会计确认、计量和报告,不能仅仅以法律形式为依据,例如: ①金融资产与金融负债的终止确认; ②控制、共同控制和重大影响的判断; ③对同一控制下的企业合并的判断; ④长期股权投资后续计量采用成本法或权益法的选择。
重要性	应当反映与企业财务状况、经营成果、现金流量有关的所有重要信息。 例如:商品流通企业的进货费用一般应计入商品成本,金额较小的也可直接计入销售费用
谨慎性	会计确认、计量和报告时应保持应有的谨慎,不应高估资产和收益、低估负债和费用,例如: ①历史成本计量的资产发生减值,应计提减值准备; ②固定资产加速折旧、无形资产加速摊销、周转材料一次摊销法; ③将或有事项“很可能”发生的义务确认为预计负债;确认或有事项产生的资产的条件是“基本确定”; ④递延所得税资产的确认应以未来可以取得的应税所得为限。

【考点 5】企业破产清算的编制基础和计量属性

1. 企业破产清算的编制基础

破产企业会计确认、计量和报告以非持续经营为前提。

2. 破产清算的计量属性

- (1) 破产企业在破产清算期间的资产应当以破产资产清算净值计量
- (2) 破产企业在破产清算期间的负债应当以破产债务清偿价值计量
- (3) 会计等式:清算净值=破产资产-破产负债

3. 企业破产清算具体会计处理

- (1) 破产宣告日对拥有的各类资产、负债余额调整,相应调整“清算净值”科目
- (2) 处置破产资产

- 借：银行存款等
 贷：**资产科目
 资产处置净损益（倒挤，或借方）
- (3) 清偿破产费用
- 借：应付破产费用
 贷：现金/银行存款等
 破产费用（倒挤，或借方）
- (4) 按照经批准的职工安置方案，支付的费用
- 借：应付职工薪酬
 贷：现金/银行存款等
 债务清偿净损益（倒挤，或借方）
- (5) 清查、盘点等方式取得的未入账资产
- 借：相关资产（取得日的破产资产清算净值）
 贷：其他收益
- (6) 资产、负债重新计量
- 借：资产（重新计量差额或贷方）
 贷：负债（重新计量差额或借方）
 破产资产和负债净值变动净损益（倒挤，或借方）

第八章 流动资产（一）

考点清单

- 01 - 银行存款余额调节表
- 02 - 票据贴现额的计算
- 03 - 其他应收款核算内容
- 04 - 应收款项及减值的会计处理
- 05 - 确认交易性金融资产入账价值及处置损益
- 06 - 外币交易的账务处理

【考点 1】银行存款余额调节表

银行存款余额调节表			
项目	余额	项目	余额
银行存款日记账余额		银行对账单余额	
加：银行已收，企业未收		加：企业已收，银行未收	
减：银行已付，企业未付		减：企业已付，银行未付	
调节后的银行存款余额		调节后的银行存款余额	

【考试要点 1】银行存款余额调节表只是为了核对账目，并不能作为调整银行存款账面余额的记账依据。

【考试要点 2】通过银行存款余额调节表，调节后的存款余额表示企业可以动用的银行存款数。

【考点 2】票据贴现额的计算

贴现息=票据到期值×贴现率×贴现期

贴现额=票据到期值-贴现息

利率：月利率或日利率，每月按 30 天计算，全年按 360 天计算

月利率=年利率/12，日利率=月利率/30 或年利率/360

【考点 3】其他应收款核算内容

其他应收款 核算内容	应收的各种赔款、罚款
	应收出租包装物的租金
	应向职工收取的各种垫付款项
	备用金（向企业各职能科室、车间等拨出的备用金）
	存出的保证金，如租入包装物支付的押金

【考点 4】应收款项及减值的会计处理

1. 应收账款的入账价值

=价款+增值税销项税额+代购货单位垫付的包装费、运杂费等

2. 科目设置

（1）企业应设置“应收账款”科目，不单独设置“预收账款”科目的企业，预收的账款也在“应收账款”科目核算。如果应收账款期末余额在贷方，一般则反映企业预收的账款。

（2）预付账款不多的企业，也可以将预付的货款记入“应付账款”科目的借方

3. 应收款项减值

会计分录	影响营业利润	纳税影响
(1) 计提坏账准备 借：信用减值损失 贷：坏账准备	营业利润减少	纳税调增，确认递延所得税资产
(2) 转回多计提坏账准备 借：坏账准备 贷：信用减值损失	营业利润增加	纳税调减，转回递延所得税资产
(3) 发生坏账 借：坏账准备 贷：应收账款等	不影响	不影响
(4) 收回坏账 借：应收账款等 贷：坏账准备 借：银行存款 贷：应收账款等	不影响	不影响

【考点 5】确认交易性金融资产入账价值及处置损益

一、金融资产分类：企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：

1. 以摊余成本计量的金融资产。
2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。
3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

二、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产会计处理

（科目：交易性金融资产——成本
 交易性金融资产——公允价值变动）

（一）取得	（二）持有期间	（三）出售
借：交易性金融资产 ——成本 投资收益（交易费用） 应收股利 应收利息 贷：银行存款等	1. 持有期间的股利或利息 借：应收股利 应收利息 贷：投资收益（债券：面值 ×票面利率） 2. 资产负债表日公允价值变动 借：交易性金融资产——公允 价值变动 贷：公允价值变动损益 （公允价值上升，资产增加， 收益增加；下降则相反分录）	借：银行存款等 贷：交易性金融资产 投资收益 同时： 借：公允价值变动损益 贷：投资收益 （或相反） 【提示】银行存款扣除手续费

【考点6】外币交易的账务处理

一、外币交易发生时会计处理

1. 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率或近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额

2. 外币投入资本

收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额之间不产生外币资本折算差额

二、资产负债表日会计处理

外币货币性项目	外币非货币性项目
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或者偿付的负债。 例如，现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款、短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券和长期应付款等	是指货币性项目以外的项目。 例如，存货、长期股权投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、固定资产、无形资产、实收资本、资本公积、其他综合收益等。 【提示】预收款项和预付款项属于非货币性项目
（1）采用资产负债表日即期汇率折算，产生的汇兑差额作为财务费用计入当期损益，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额；需要计提减值准备的，应当按资产负债表日的即期汇率折算后，再计提减值准备 （2）期末汇兑差额会计处理 ①外币账户的期末外币余额=期初外币余额+本期增加的外币发生额-本期减少的外币发生额 ②调整后记账本位币余额=期末外币余额×期末即期汇率 ③汇兑差额=调整后记账本位币余额-调整前记账本位币余额	（1）历史成本计量：仍采用交易发生日的即期汇率折算 （2）成本与可变现净值孰低计量的存货：先将以外币反映的可变现净值折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较 （3）公允价值计量： 采用公允价值确定日的即期汇率折算 【提示】交易性金融资产汇兑差额及公允价值变动计入公允价值变动损益 其他权益工具投资，汇兑差额及公允价值变动计入其他综合收益；其他债权投资（即货币性项目），汇兑差额计入财务费用，公允价值变动计入其他综合收益

第九章 流动资产（二）

考点清单

01 - 存货的确认与计量

02 - 存货清查的核算

【考点 1】存货的确认与计量

一、存货的确认

1. 为外单位加工修理的代修品、企业接受外来原材料加工制造的代制品
2. 已取得发票尚未验收入库的原材料
3. 周转使用的材料
4. 已验收入库但尚未取得发票的原材料
5. 在产品、产成品、商品、委托代销商品

二、存货的初始计量

1. 外购的存货入账价值=购买价款+相关税费+其他可以直接归属于存货成本的采购费用
 - （1）相关税费：关税、消费税、资源税、不可抵扣的增值税等
 - （2）其他可以直接归属于存货成本的采购费用：运输费、装卸费、保险费、入库前的临时仓储费和挑选整理费、合理损耗

【提示】不计入存货成本的相关费用：

- （1）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用
 - （2）仓储费用（不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用）
 - （3）不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出
2. 商业企业采购时的进货费用，应当计入采购成本，也可以先归集，月末按存销情况分摊，计入期末存货成本和销售成本，金额较小时也可以直接计入当期损益（销售费用）。
 3. 存货加工成本及其他成本

加工成本	直接人工+制造费用
其他成本	可直接归属于存货成本的设计费用等支出

4. 投资者投入的存货成本，除投资合同或协议约定的价值不公允外，应当按照投资合同或协议约定的价值确定。

5. 非货币性资产交换

（1）按公允价值计量交换的会计原则

换入资产的成本

=换出资产的公允价值+支付的补价（-收到的补价）+支付的相关税费

换出资产的公允价值与换出资产的账面价值之间的差额计入当期损益。

（2）不具有商业实质的交换的会计原则

换入资产的成本

=换出资产的账面价值+支付的补价（-收到的补价）+应支付的计入换入资产成本的相关税费+增值税销项税额-可抵扣的进项税额

不确认损益。

（3）多项非货币性资产交换

公允价值模式下，且换入资产公允价值能够可靠计量的，按各项换入资产的公允价值占换入资产原公允价值总额的比例分配各项换入资产的入账价值。

账面价值模式下，按各项换入资产的账面价值占换入资产原账面价值总额的比例分配各项换入资产的入账价值。

6. 通过提供劳务取得的存货，所发生的从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及

可归属的间接费用，计入存货成本。

三、存货期末计量

资产负债表日计量的原则：资产负债表日计量的金额，应当反映资产在资产负债表日的价值。

(一) 发出存货的计价方法

计价方法	公式
公式	期初存货+本期购货=本期销货+期末存货
先进先出法	假设先购进的先发出
个别计价法	假设实物流转与价值流转一致，对存货进行单独计价，是最准确的方法
月末一次加权平均法	平时不计算发出存货的成本，月末根据各种价格的商品成本之和除以商品的总数量计算出平均单价 存货单位成本=(月初存货实际成本+本月各批进货实际成本之和)÷(月初存货数量+本月各批进货数量之和) 本月发出存货成本=本月发出存货数量×存货单位成本 月末库存存货成本=月末库存存货数量×存货单位成本
移动加权平均法	每购进一次货物计算一次单价，发出时以最近一次的平均单价计算，在一个会计期间内需要多次计算单价 存货移动加权平均单位成本=(原有存货实际成本+本次进货实际成本)÷(原有存货数量+本次进货数量) 本次发出存货成本 =本次发货数量×本次发货前存货移动加权平均单位成本 月末库存存货成本 =月末库存存货数量×月末存货移动加权平均单位成本

(二) 存货的减值、转回与结转

1. 存货减值的会计原则：资产负债表日，存货应当按成本（账面余额）与可变现净值孰低计量。

(1) 直接用于出售的存货：

可变现净值=产品或材料的估计售价-估计的销售税费

(2) 需要进一步加工的存货：

可变现净值=产品的估计售价-估计的销售税费-进一步加工成本

2. 会计处理

(1) 计提存货跌价准备

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

(2) 转回：作与计提相反的会计处理

(3) 结转

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本等

3. 计提的相关规定

(1) 存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提

(2) 对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备

(3) 与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备

【考点 2】存货清查的核算

项目	盘 盈	盘 亏
存货清查	借：原材料/库存商品等（重置成本） 贷：待处理财产损益 报经批准后 借：待处理财产损益（转销余额） 贷：管理费用	借：待处理财产损益 贷：原材料/库存商品等 应交税费—应交增值税（进项税额转出） 【注】 收发计量差错和不可抗力等原因导致的盘亏损失，进项税额不用转出；管理不善等原因导致的盘亏损失进项税额需要转出 报经批准后 借：其他应收款（责任方赔偿） 管理费用（收发计量差错和管理不善原因） 营业外支出（不可抗力等原因） 贷：待处理财产损益（转销余额）

第十章 非流动资产（一）

考点清单

- 01 - 固定资产的初始计量
- 02 - 固定资产的折旧
- 03 - 固定资产后续支出、处置的核算
- 04 - 无形资产的核算
- 05 - 固定资产、无形资产减值的核算
- 06 - 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

【考点 1】固定资产的初始计量

（一）外购的固定资产

外购的固定资产	固定资产入账价值=购买价款+相关税费+达到预定可使用状态前其他合理必要的支出（运输费、装卸费、保险费、安装费、资本化的利息费用、专业人员服务费等）。 【提示】 不包括为使用固定资产对员工的培训费、为生产新产品的广告宣传费等
一笔款项购入多项没有单独标价的资产	按照各种单项资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定单项资产的成本
分期付款购买的固定资产	以购买价款的现值为基础确定资本成本

（二）自行建造的固定资产

1. 为自营工程发生可行性研究费、临时实施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失、负荷联合试车费等	2. 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	3. 工程完工后，剩余的工程物资，如转作本企业存货的，按其实际成本或计划成本进行结转
--	---	--

4. 盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去保险公司、过失人赔偿部分后的差额，工程项目尚未完工的，计入或冲减所建工程项目的成本	5. 由于自然灾害等原因造成的在建工程报废或毁损，应将其净损失直接计入当期营业外支出	6. 建筑物和土地使用权分别计提折旧和摊销，但自用固定资产建造过程中所占土地使用权的摊销应计入建造成本
---	--	---

7. 达到可使用状态但尚未办理竣工结算的，按暂估价值转入固定资产并计提折旧，办理竣工手续后再调整固定资产价值，但不调整已计提的折旧，在尚可使用的年限内重新计算各期折旧

（三）投资者投入的固定资产

企业接受投资者投入的固定资产，按投资合同或协议约定的价值确定成本，但合同或协议约定价值不公允的除外

（四）债务重组取得的固定资产

固定资产=放弃债权的公允价值+相关税费

（五）企业合并取得的固定资产

1. 同一控制下的企业合并取得的固定资产

合并方企业与企业合并中取得的固定资产，应当按照合并日在被合并方企业的账面价值计量。

2. 非同一控制下的企业合并取得的固定资产

购买方企业在合并中取得的被购买方固定资产，如果该固定资产所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

（六）弃置费用

弃置费用的现值要确认为预计负债，计入固定资产的成本。

【考点 2】固定资产的折旧

（一）影响固定资产折旧的基本因素	（二）计提折旧的空间范围	
	不需要计提折旧的固定资产	应当照提折旧的固定资产
1. 固定资产的原值	（1）单独计价入账的土地	（1）未使用的固定资产
2. 固定资产的预计净残值	（2）已提足折旧继续使用的固定资产	（2）因经营任务改变不需用的固定资产
3. 固定资产的减值金额	（3）已经全额计提减值准备的固定资产	（3）季节性或定期大修而停用的固定资产
4. 固定资产的使用寿命	（4）转入在建工程的固定资产	（4）使用权资产
	（5）提前报废的固定资产	（5）未办理竣工结算，但是已达到预定可使用状态的固定资产
	（6）持有待售的固定资产	
	（7）融资租赁方式租出的固定资产	

（三）年限平均、双倍余额递减法、年数总和法计算折旧额

【例】原价 100 万元固定资产，预计使用年限为 5 年，预计净残值 10 万元。

直线法	双倍余额递减法	年数总和法
每年年折旧 = $(100-10) \times 1/5=18$ (万元)	第一年折旧 = $100 \times 2/5=40$ (万元) 第二年折旧 = $(100-40) \times 2/5=24$ (万元)	第一年折旧 = $(100-10) \times 5/15=30$ (万元) 第二年折旧 = $(100-10) \times 4/15=24$ (万元)

	第三年折旧 $= (100-40-24) \times 2/5=14.4$ (万元) 第四年折旧 $= (100-40-24-14.4-10) / 2$ $=5.8$ (万元) 第五年同第四年=5.8 万元	第三年折旧 $= (100-10) \times 3/15=18$ (万元) 第四年折旧 $= (100-10) \times 2/15=12$ (万元) 第五年折旧 $= (100-10) \times 1/15=6$ (万元)
【结论】 同一项固定资产，双倍余额递减法计算第一年的折旧额最多		

会计分录

借：制造费用（生产车间）
 销售费用（销售部门）
 管理费用（管理部门）
 研发支出（自主研发）
 其他业务成本（经营租赁）
 贷：累计折旧

【考点 3】固定资产后续支出、处息的核算

一、固定资产后续支出

（一）资本化后续支出

1. 将固定资产的账面价值转入在建工程	借：在建工程 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产
2. 建造支出	借：在建工程 贷：原材料、工程物资等 应付职工薪酬
3. 被替换部件（已无使用、转让价值）	借：营业外支出 贷：在建工程
4. 达到预定可使用状态 【提示】 达到预定可使用状态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	借：固定资产 贷：在建工程

（二）费用化后续支出

固定资产日常维修、维护、保养，维持其原有的性能，不符合资本化条件，应费用化	借：管理费用/销售费用 贷：银行存款
---------------------------------------	-----------------------

【提示】经营租入固定资产发生的改良支出，应通过“长期待摊费用”科目核算。

二、固定资产的处置

1. 将固定资产转入固定资产清理	借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产
2. 固定资产清理过程中，应支付的清理费用	借：固定资产清理 贷：银行存款、应交税费等

3. 收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入	借：银行存款、原材料 其他应收款 贷：固定资产清理 应交税费—— 应交增值税（销项税额）
4. 保险赔偿等的处理：应由保险公司或过失人赔偿的损失	借：其他应收款 贷：固定资产清理
5. 清理净损益的处理	
（1）因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支 ①净损失 借：营业外支出——非流动资产报废（正常报废） ——非常损失 （自然灾害等非常原因造成） 贷：固定资产清理 ②净收益 借：固定资产清理 贷：营业外收入	（2）因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置损益 ①净收益 借：固定资产清理 贷：资产处置损益 ②净损失作相反处理

【考点 4】无形资产的核算

一、土地使用权的确认

土地使用权	（1）一般单独确认为无形资产；
	（2）用于出租或增值时，应将其转为投资性房地产；
	（3）自行建造厂房等建筑物时仍然单独确认，并与建筑物分别计提折旧和摊销；
	（4）房地产开发企业应将土地使用权计入开发成本，作为存货列报；
	（5）外购建筑物，应按土地使用权和建筑物的公允价值进行分摊，分别确认为无形资产和固定资产，无法分摊的全部计入固定资产。

二、自行开发的无形资产

1. 企业内部研发支出划分为研究阶段和开发阶段；开发阶段符合资本化条件的才能资本化，否则全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段支出符合资本化条件前已经费用化的不再调整；

2. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，全部费用化；通过其他方式取得的正在研发阶段的项目，也可以计入研发支出科目核算，具体再区分是否符合资本化条件。

3. “研发支出——资本化支出”余额计入资产负债表中的“开发支出”项目列报。

发生研发支出	借：研发支出——费用化支出 研发支出——资本化支出 贷：银行存款 应付职工薪酬 原材料等
期末	借：管理费用 贷：研发支出——费用化支出

研发成功	借：无形资产（倒挤） 贷：研发支出——资本化支出 银行存款（注册费等）
------	---

三、无形资产摊销

1. 对使用寿命有限的无形资产按直线法、产量法等方法摊销，对使用寿命不确定的无形资产不摊销
2. 摊销期限，自可供使用时起，至终止确认时止，计入相关资产成本或当期损益。当月增加当月摊销，当月减少当月不再摊销
3. 残值的确定：残值一般为零，除非有第三方承诺结束时愿意购买，或存在活跃市场的残值信息且该市场在无形资产使用寿命结束时可能存在
4. 使用寿命的确定：应是合同性期限、法定期限与预计使用年限（经济年限）的较短者。如果到期时可以续约且续约不需付出大额成本，则续约期应当计入预计使用寿命；如果续约需要付出大额成本，则从本质上来看是企业获得的一项新的无形资产
5. 企业至少应当每年末对使用年限、预计净残值、摊销方法进行复核，若有证据表明情况发生变化，应按会计估计变更处理。如果残值重新估计以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
6. 会计分录 借：管理费用 制造费用 销售费用 在建工程 研发支出 贷：累计摊销

四、无形资产处置和报废的核算

业务	会计分录	影响损益
出租	借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：其他业务成本 贷：累计摊销	影响营业利润
出售	借：银行存款 累计摊销 无形资产减值准备 资产处置损益（借差，倒挤） 贷：无形资产 资产处置损益（贷差，倒挤） 应交税费——应交增值税（销项税额）	影响营业利润
报废	借：银行存款 累计摊销 无形资产减值准备 营业外支出 贷：无形资产	不影响营业利润，但影响利润总额

【考点 5】固定资产、无形资产减值的核算

（一）每年末必须进行减值测试的资产

（二）可收回金额

（三）预计未来现金流量现值的确定

1. 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

（1）预计未来现金流量和折现率，应当在一致的基础上考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨因素的影响。如果折现率考虑了这一影响因素，资产预计未来现金流量也应当考虑，折现率没有考虑这一影响因素的，预计未来现金流量也不应考虑。

（2）预计资产未来现金流量，应当分析以前期间现金流量预计数与实际数差异的情况，以评判预计当期现金流量依据假设的合理性。通常应当确保当期预计现金流量依据的假设与前期实际结果相一致。

（3）预计资产未来现金流量应当以资产的当前状况为基础，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。

（4）预计在建工程、开发过程中的无形资产等资产的未来现金流量，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用或可销售状态而发生的全部现金流出。

（5）资产的未来现金流量受内部转移价格影响的，应当采用在公平交易的前提下，企业管理层能够达成的最佳的未来价格估计数进行预计。
--

2. 折现率的预计

折现率应当反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率，是企业要求的必要报酬率。

【考点 6】持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

一、持有待售类别确认

1. 根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售

2. 出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准

二、初始计量或在资产负债表日重新计量

1. 划分为持有待售类别前的计量	企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值
------------------	---

2. 划分为持有待售时的计量（初始计量）	<p>企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备</p> <p>借：持有待售资产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产</p> <p>借：资产减值损失 贷：持有待售减值准备</p>
3. 资产负债表日	<p>（1）减值：企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中不适用本准则计量规定的资产和负债的账面价值，计算处置组的总账面价值，再和资产负债表日处置组的总公允价值比较，确认的资产减值损失金额，应当先抵减处置组中商誉的账面价值，再根据处置组中适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值</p> <p>（2）减值转回：后续资产负债表日持有待售的非流动资产或者处置组公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本准则计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益</p> <p>【考试要点 1】转回金额应当根据处置组中除商誉外适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值</p> <p>【考试要点 2】已抵减的商誉账面价值，以及适用本准则计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回</p> <p>借：持有待售资产减值准备 贷：资产减值损失</p>

三、终止经营

<p>终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别</p>	<p>（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区</p>
	<p>（2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分</p>
	<p>（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司</p>