

第四章非流动资产

本章考情分析：

本章属于重点章节，主要介绍了债权投资、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、使用权资产、生产性生物资产、无形资产和长期待摊费用。考生需要重点关长期股权投资的初始入账和后续计量、投资性房地产两种模式、在建工程、固定资产以及无形资产计量。本章内容重点考点较多，考察方式灵活，各种题型均会涉及，其中不定项选择题可单独考察本章内容，也可与其他章节结合起来考察。



本章变动较大。

结构变动：

将原教材第二章中第五节固定资产、第六节无形资产和长期待摊费用放在新教材第四章中。

新增：

1. 新增长期投资，包括债权投资和长期股权投资的核算内容。
2. 新增投资性房地产核算内容。
3. 固定资产下新增固定资产的管理内容和使用权资产的账务处理。
4. 新增生产性生物资产内容。

学习方法与应试技巧：

在本章的学习中，固定资产仍为重要考核内容，对于新加的内容，学习理解有一定难度，需要循序渐进，配合练习题多回顾，多总结。

非流动性资产是指不能在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或者耗用的资产。

非流动资产包括流动资产以外的债权投资、其他债权投资、长期应收款、长期股权投资、其他权益工具投资、其他非流动金融资产、投资性房地产、固定资产、在建工程、生产性生物资产、油气资产、使用权资产、

无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、递延所得税资产、其他非流动资产等。

第四章第一节长期投资

一、长期投资概述

（一）长期投资的管理

长期投资，是指企业投资期限在1年（含1年）以上的对外投资。

优点：投资期限长、稳定性和收益性相对较高；

缺点：投资种类和投资的具体目的多种多样、投资金额较高、资金占用时间长、资金周转慢、资金调度困难，投资风险高。

（二）长期投资的内容

债权投资	以摊余成本计量的金融资产中的债权投资。 ①业务模式：收取合同现金流量为目标； ②合同现金流量特征：仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。
其他债权投资	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。 ①业务模式：既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标； ②合同现金流量特征：仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

长期股权投资	根据投资方在获取投资后能够对被投资单位施加影响程度划分确定的，包括对联营企业、合营企业和子公司的投资。 ①投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资； ②投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业的投资； ③投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业的投资。
其他权益工具投资	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产包括权益投资和债权投资。其中，权益投资中除投资于普通股以外的各种权益金融工具投资分类为其他权益工具投资，如对优先股的投资等。



【名师点拨】小企业投资普通债券，按照小企业会计准则的相关规定归类为长期债券投资进行核算和管理，即小企业准备长期（在1年以上）持有的债券投资。

二、债权投资

（一）债权投资的确认与计量

1. 初始计量原则

取得时应当按照购买价款和相关税费作为成本进行计量。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收利息，不计入债权投资的成本。

2. 后续计量原则

(1) 摊余成本

金融资产的摊余成本，应当以该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果确定：

①扣除已偿还的本金。

②加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。

③扣除计提的累计信用减值准备。

【例题】小红购买了A公司2017年1月1日发行的面值为100元，5年期，票面利率为5%的每年付息的到期换本的债券，支付105元，实际利率为3.89%。



借：债权投资—成本 100

—利息调整 5

贷：其他货币资金—存出投资款 105

2017年12月31日摊销时

票面利息=100×5%=5（元）

实际利息=105×3.89%=4.08（元）

借：应收利息（面值×票面利率）5

贷：投资收益（摊余成本×实际利率）4.08

债权投资—利息调整（差额）0.92

2017年12月31日的摊余成本=105-0.92=104.08（元）

2018年12月31日摊销时

票面利息=100×5%=5（元）

实际利息=104.08×3.89%=4.05（元）

借：应收利息（面值×票面利率）5

贷：投资收益（摊余成本×实际利率）4.05

债权投资—利息调整（差额）0.95

2018年12月31日的摊余成本=104.08-0.95=103.13（元）

2019年12月31日摊销时

票面利息=100×5%=5（元）

实际利息=103.13×3.89%=4.01（元）

借：应收利息（面值×票面利率）5

贷：投资收益（摊余成本×实际利率）4.01

债权投资—利息调整（差额）0.99

2019年12月31日的摊余成本=103.13-0.99=102.14（元）

2020年12月31日摊销时

票面利息 = $100 \times 5\% = 5$ (元)

实际利息 = $102.14 \times 3.89\% = 3.97$ (元)

借: 应收利息 (面值 \times 票面利率) 5

贷: 投资收益 (摊余成本 \times 实际利率) 3.97

债权投资—利息调整 (差额) 1.03

2020年12月31日的摊余成本 = $102.14 - 1.03 = 101.11$ (元)

2021年12月31日摊销时

票面利息 = $100 \times 5\% = 5$ (元)

借: 应收利息 (面值 \times 票面利率) 5

贷: 投资收益 (倒挤) 3.89

债权投资—利息调整 (差额) 1.11

2021年12月31日的摊余成本是100元,在最后一年,投资收益的金额是倒挤出来的。

【规律总结】

1. 分次付息在折价前提下,每期的实际利息费用大于票面利息,其差额会追加债券摊余成本,直至面值。每期的摊余成本和利息费用呈上升态势。
2. 分次付息在溢价前提下,每期的实际利息费用小于票面利息,其差额会冲减债券摊余成本,直至面值。每期的摊余成本和利息费用呈下降态势。
3. 到期一次还本付息,无论折价还是溢价,每期的利息费用和摊余成本呈上升态势。

(二) 科目设置

科目		核算内容
债权投资	成本	核算债券投资的面值(面值)
	应计利息	核算一次还本付息债券投资按票面利率计算确定的应收未收的利息(票面金额 \times 票面利率)
	利息调整	核算其面值与实际支付的购买价款和相关税费之间的差额,以及实际利率法下后续计量的折价或者溢价摊销额(倒挤,含交易费用)
投资收益		核算债权投资实际获得的债权投资的利息收入,以及处置债权投资的收益或损失
应收利息		核算债权投资为分期付息、一次还本债券投资的应按票面利率计算确定的应收未收的利息(票面金额 \times 票面利率)

1. 初始计量	<p>①按公允价值和交易费用之和作为初始入账金额;</p> <p>②已到付息期但尚未领取的利息单独确认为应收项目。</p> <p>借: 债权投资—成本(面值)</p> <p> —应计利息(到期一次还本付息债券,实际付款中包含的利息)</p> <p> 应收利息(分期付息到期还本债券,已到付息期但尚未领取的利息)</p> <p>贷: 银行存款等/债权投资—利息调整(差额,或借方)</p> <p>【名师点拨】“债权投资—利息调整”中不仅反映折溢价,还包括佣金、手续费等。</p>
---------	---

【例题—单选题】甲股份有限公司于2019年4月1日购入面值为1000万元的3年期债券并划分为债权投

资,实际支付的价款为1100万元,其中包含已到付息期但尚未领取的债券利息50万元,另支付相关税

费5万元。该项债券投资的初始入账金额为()万元。

- A. 1 005 B. 1 100
C. 1 055 D. 1 000

【答案】c

【解析】入账金额=1 100-50+5=1 055（万元），企业取得金融资产所支付的价款中包含的已到

付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收项目处理。

2. 后续计量	<p>总原则：采用实际利率法，按摊余成本（账面余额）进行后续计量</p> <p>①确认利息</p> <p>借：应收利息（分期付息债券按票面利率计算的利息） 债权投资—应计利息（到期一次还本付息债券按票面利率计算的利息） ——利息调整（差额，或贷方）</p> <p>贷：投资收益（期初账面余额乘以实际利率计算确定的利息收入）</p>
2. 后续计量	<p>②收本、息</p> <p>借：银行存款</p> <p>贷：债权投资——成本 ——应计利息（到期一次还本付息累计计提的利息） 应收利息（分期付息应收取的最后一期利息）</p>

【例题-单选题】2×21年1月1日，甲公司溢价购入乙公司当日发行的3年期到期一次还本付息债券，甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将其作为债权投资进行核算，并于每年年末计提利息。2×21年末，甲公司按照票面利率确认应计利息590万元，利息调整的摊销额为10万元，甲公司2×21年末对该债券投资应确认投资收益的金额为（）万元。

- A. 580 B. 600 C. 10 D. 590

【答案】A

【解析】因溢价购入该债券，初始确认时“债权投资——利息调整”科目在借方，后续相应的摊销在贷方，所以2×21年末确认投资收益的金额=590-10=580（万元）。会计分录为：

借：债权投资——应计利息 590

贷：投资收益 580

债权投资——利息调整 10

【例题-单选题】甲公司于2019年1月1日支付价款1020万元购入乙公司于当日发行的5年期公司债券，该债券的面值为1000万元，票面利率为5%，分期付息，利息于当年年末支付。甲公司管理该债券的业务模式为收取每年利息，到期收回本金。市场同类别债券的实际利率为4.5%。甲公司将该投资作为债权投资管理；不考虑其他因素，2019年末该债券的摊余成本为（）万元。

- A. 1000 B. 1020 C. 991.4 D. 1015.9

【答案】D

【解析】该债券2019年末的摊余成本=1020+1020×4.5%-1000×5%=1015.9（万元）。

3. 中途处置	<p>总原则：出售所得的价款与其账面价值的差额计入当期损益。</p> <p>借：银行存款 债权投资减值准备</p> <p>贷：债权投资——成本 ——利息调整（可借可贷，剩余部分）——应计利息 投资收益（可借可贷）</p>
---------	---

【名师点拨】企业会计准则的规定要求对债权投资采用实际利率法。小企业会计准则规定小企业采用直线法。

实际利率法	定义	计算金融资产的摊余成本以及将利息收入分次计入各会计期间的方法；
	优点	债权投资后续确认与计量时考虑市场实际利率的波动影响，计量与确认的摊余成本和投资收益比较准确；
	缺点	市场实际利率计算确定及相应的会计处理较为复杂。

直线法	定义	债券投资的折价或者溢价在债券存续期间内于确认相关债券利息收入时采用直线法进行摊销；
	优点	会计处理简便易行；
	缺点	债权投资后续计量与确认时不考虑市场实际利率的波动影响，使得摊余成本和投资收益的确认与计量不够准确。

【例题-判断题】小企业债权投资的后续计量应采用实际利率法。（）

【答案】B

【解析】小企业会计准则规定小企业采用直线法。

【例题-多选题】按照企业会计准则的规定，下列各项中，有关债权投资核算表述正确的有（）。

- A. 取得时应当按照购买价款作为成本进行计量，支付的相关税费计入当期损益
- B. 实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，计入债权投资的成本
- C. 债权投资的后续计量应当采用实际利率法
- D. 在持有期间发生的应收利息（实际利率法下考虑溢、折价摊销等利息调整后）应当确认为投资收益

【答案】CD

【名师点拨】假定因债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照等原因，其清算财产不足清偿的。小企业应按其账面余额减除可收回的金额后确认的无法收回的长期债券投资，作为长期债券投资损失处理，应当于实际发生时计入营业外支出，同时冲减长期债券投资账面余额。

借：银行存款

营业外支出

贷：长期债券投资

三、长期股权投资

（一）长期股权投资的确认与计量

按照企业会计准则的相关规定，长期股权投资的确认与计量的范围包括：

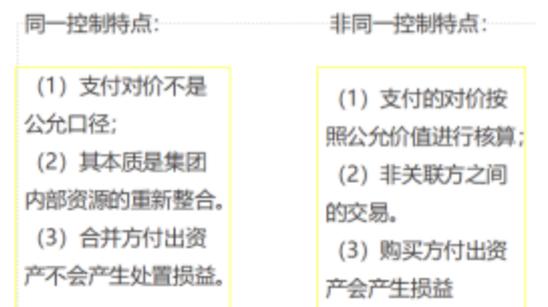
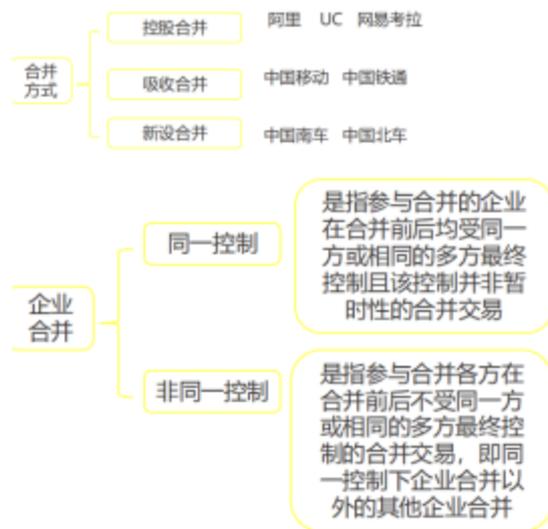
对于子公司投资	投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资	成本法
对合营企业投资	投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资	权益法
对联营企业投资	投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资	

【名师点拨】按照小企业会计准则规定，长期股权投资是指小企业准备长期持有的权益性投资。

二、长期股权投资的初始计量

（一）企业合并形成的长期股权投资

企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。



(1) 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

1. 初始投资成本的确定

同一控制下企业合并实质是集团内部资产的重新配置与账面调拨，仅涉及集团内部不同企业间资产和所有者权益的变动，不具有商业实质，不应产生经营性损益和非经营性损益。

合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

合并成本计算式（外购的）=合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值（被合并方在合并日按购买日可辨认净资产的公允价值持续计算的净资产价值）×合并方持股比例+购买日最终控制方收购被合并方时归属于最终控制方的商誉

合并成本计算式（亲生的）=合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值（被合并方账面所有者权益）×合并方持股比例

合并成本整合式（初始投资成本）=【被合并方所有者权益】在【最终控制方】【合并财务报表】的【账面价值】的【份额】+最终控制方【收购被合并方时形成的商誉】

借：长期股权投资【取得被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉】

应收股利 (已经宣告发放尚未领取的现金股利或利润)

资本公积 (资本溢价/股本溢价)	} 借差
盈余公积	
利润分配——未分配利润	

贷: 负债 【承担债务账面价值】

资产 【投出资产账面价值】

应缴税费-应交增值税 (销项税) 【公允价值*税率】

资本公积 (资本溢价/股本溢价) (贷差)

借差: ①资本公积——资本溢价或股本溢价

②盈余公积

③利润分配——未分配利润

贷差: 资本公积——资本溢价或股本溢价

【名师点拨】以非现金资产进行投资的, 不确认非现金资产的处置损益。

【例题 4-2】甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司。2019 年 6 月 30 日, 甲公司向其母公司支付现金 4340 万元, 取得母公司拥有乙公司 100% 的股权, 于当日起能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2019 年 6 月 30 日母公司合并报表中乙公司的净资产账面价值为 4000 万元。在甲、乙公司合并前采用的会计政策相同。假定不考虑相关税费等其他因素影响。合并日, 甲公司应作账务处理如下:

借: 长期股权投资——乙公司 4000

资本公积——股本溢价 340

贷: 银行存款 4340

本例中, 甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司, 甲公司取得长期股权投资应按享有母公司合并财务报表中的乙公司账面价值的份额计算确定。

2. 发行权益性工具作为合并对价:

借: 长期股权投资 【取得被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉】

借差

贷: 股本 【发行股票的数量×每股面值】

资本公积——股本溢价 【差额】

【名师点拨】权益性证券发行费用

借: 资本公积——股本溢价

贷: 银行存款

【例题 4-3】甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司。2019 年 6 月 30 日, 假定甲公司向其母公司发行 1000 万股普通股 (每股面值为 1 元, 每股公允价值为 4.34 元), 取得母公司拥有乙公司 100% 的股权、于当日起能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2019 年 6 月 30 日母公司合并报表中乙公司的净资产账面价值为 4000 万元。在甲、乙公司合并前采用的会计政策相同, 假定不考虑相关税费等其他因素影响。合并日, 甲公司应作账务处理如下:

借: 长期股权投资——乙公司 4000

贷: 股本 1000

资本公积——股本溢价 3000

本例中, 甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司, 甲公司取得长期股权投资和

发行股票的价

值不应按照股票的市场公允价值每股 4.34 元计算确定，而应按照合并财务报表中的乙公司账面价值中应享有的

份额计算确定。
3. 企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用应作为当期损益计入管理费用。

借：管理费用

贷：银行存款

【例题-单选题】丙公司为甲、乙公司的母公司，2×21 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 7000 万元取得乙公司 60% 有表决权的股份，另以银行存款 100 万元支付与合并直接相关的中介费用，当日办妥相关股权划转手续后，取得了乙公司的控制权；乙公司在丙公司合并财务报表中的净资产账面价值为 9000 万元。不考虑其他因素，甲公司该项长期股权投资在合并日的初始投资成本为（ ）万元。

A. 7100 B. 7000 C. 5400 D. 5500

【答案】c

【解析】同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应在合并日按取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为初始投资成本计量。长期股权投资的初始投资成本=被投资方相对于最终控制方而言的可辨认净资产账面价值份额=9000×60%=5400（万元）。企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用应作为当期损益计入管理费用。

【例题-判断题】企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关费用应计入长期股权投资的初始确认金额。（ ）

【答案】×

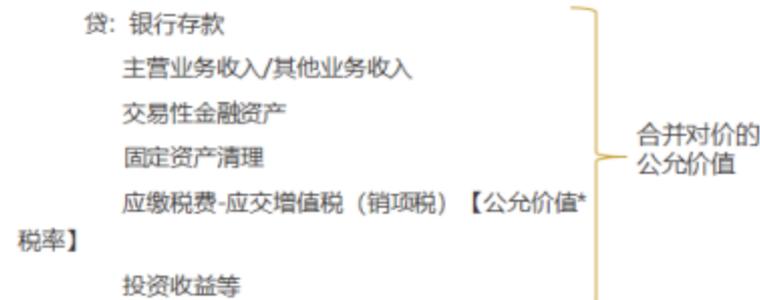
【解析】企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用应作为当期损益计入管理费用

（2）非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

非同一控制下的企业合并实质是不同市场主体间的产权交易，购买方如果以转让非现金资产方式作为对价

的，实质是转让或处置了非现金资产，具有商业实质性质，产生经营性或非经营性损益。

应收股利（已经宣告发放尚未领取的现金股利或利润）



【例题 4-4】甲公司和乙公司为非同一控制下的两家独立公司，2019 年 6 月 30 日，甲公司以其拥有的固定资产对乙公司投资，取得乙公司 60% 的股权，按固定资产原值 1500 万元，

已累计计提折旧 400 万元，已计提减值准备 50 万元，投资日该固定资产的公允价值为 1250 万元。2019 年 6 月 30 日乙公司的可辨认净资产公允价值为 2000 万元。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

投资日，甲公司应作账务处理如下：

借：固定资产清理 1050

累计折旧 400

固定资产减值准备 50

贷：固定资产 1500

借：长期股权投资——乙公司 1250

贷：固定资产清理 1250

借：固定资产清理 200

贷：资产处置损益 200

2. 合并方以发行权益性证券作为合并对价的：

借：长期股权投资【公允价值含税价】

应收股利（已经宣告发放尚未领取的现金股利或利润）

贷：股本

资本公积—资本溢价

【名师点拨】1. 为发行权益性证券支付给券商的手续费、佣金等交易费用，应当冲减资本（股本）溢价，不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

借：资本公积——资本（股本）溢价

盈余公积、利润分配——未分配利润

贷：银行存款

3. 企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时：

借：管理费用

贷：银行存款

【例题 4-5】甲公司和乙公司为非同一控制下的两家独立公司。2019 年 6 月 30 日，甲公司以发行普通股 9000 万股取得乙公司有表决权的股份 60%。该股票面值为每股 1 元，市场发行价格为 5 元。向证券承销机构支付股票发行相关税费 1350 万元。假定不考虑其他因素影响。购买日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司 45000

贷：股本 9000

资本公积——股本溢价 36000

支付发行相关税费：

借：资本公积——股本溢价 1350

贷：银行存款 1350

本例中，长期股权投资成本应按发行普通股的市场公允价值作为初始投资成本计量。

【例题—单选题】2×21 年 1 月 1 日，甲公司以定向增发 1500 万股普通股（每股面值为 1 元、公允价值为 6 元）的方式取得乙公司 80% 股权，另以银行存款支付股票发行费用 300 万元，以银行存款支付与合并直接相关的审计费等中介费用 100 万元，相关手续于当日完成，取得了乙公司的控制权，该企业合并不属于反向购买。当日，乙公司所有者权益的账面价值为 12000 万元。本次投资前，甲公司与乙公司不存在关联方关系。不考虑其他因素，甲公司该长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

A. 9000 B. 9600 C. 9300 D. 9100

【答案】 A

【解析】甲公司取得乙公司的股权属于非同一控制下的企业合并，长期股权投资的初始投资成本=付出对价

的公允价值=1500×6=9000（万元）。

相关会计分录为：

借：长期股权投资 9000

贷：股本 1500

银行存款 300

资本公积——股本溢价 7200

借：管理费用 100

贷：银行存款 100

4. 小企业的长期股权投资应当按照成本进行计量。

以支付现金取得的长期股权投资，应当按照购买价款和相关税费作为成本进行计量。

实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收股利，不计入长期股权投资的成本。

通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，应当按照换出非货币性资产的评估价值和相关税费作为成本进行计量。

【名师点拨】小企业长期股权投资，不区分“同控”“非同控”。

【总结】

事项	同一控制下	非同一控制下
初始计量	在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额作为长期股权投资的初始投资成本	按所付对价的公允价值（合并成本），作为长期股权投资的初始投资成本
支付对价的差额	长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额、合并方以发行权益性工具作为合并对价时长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额：均应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润	付出非现金资产公允价值与账面价值的差额计入损益

事项	同一控制下	非同一控制下
发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用	应当于发生时计入当期损益	

事项	同一控制下	非同一控制下
合并方或购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用	与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额	

(二) 以非企业合并方式形成的长期股权投资

企业以非企业合并方式形成的长期股权投资，其实质是进行权益投资性质的商业交易。

1. 以支付现金取得的长期股权投资（总原则：买价+费用）

以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括购买过程中支付的手续费等必要支出。

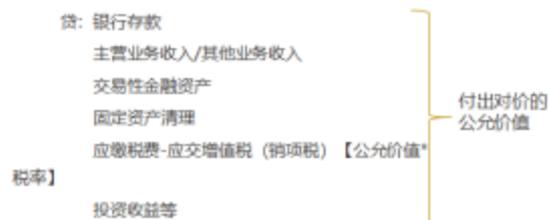
企业取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收项目处理。

【以存货为例】

换出	账务处理	分录
存货	应当作为销售处理，按其交易价格确认收入，同时结转相应的成本；（适用收入准则的相关规定） 1. 产品类存货：公允价值计入主营业务收入，同时账面价值计入主营业务成本 2. 材料类存货：公允价值计入其他业务收入，同时账面价值计入其他业务成本	借：长期股权投资（公允价值：含税价） 应收股利 贷：主营业务收入/其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 同时： 借：主营业务成本/其他业务成本 贷：库存商品/原材料

长期股权投资【公允价值含税价】

应收股利（已经宣告发放尚未领取的现金股利或利润）



【名师点拨】按照小企业会计准则规定，资产处置损益应分别借记“营业外支出”科目或贷记“营业外收入”科目。

2. 为发行权益性证券支付给券商的手续费、佣金等交易费用，应当冲减资本（股本）溢价，不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

借：资本公积——资本（股本）溢价

 盈余公积、利润分配——未分配利润

贷：银行存款

3. 企业发生的审计、法律服务、评估咨询等与投资直接相关的交易费用，应当于发生时：（注意与企业合并方式不同）

借：长期股权投资

 贷：银行存款

【例题 4-6】甲公司和乙公司为非同一控制下的两家独立小型有限责任公司。2019 年 6 月 30 日，甲

公司以支付现金 200 万元取得乙公司有表决权的股份 20%。甲公司准备长期持有。假定不考虑其他因素影响。

购买日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司 200

 贷：银行存款 200

【例题-单选题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。甲公司一批外

购的原材料为对价购买乙公司 30% 的股权，对乙公司具有重大影响。该批原材料的账面成本为 3300 万元，已计提存货跌价准备 300 万元，公允价值为 3600 万元。另外，支付与该项投资直接相关的审计费和咨询费 50 万元。不考虑其他因素，甲公司持有的该项长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

A. 3050 B. 4118 C. 3650 D. 3600

【答案】B

【解析】初始投资成本=3600×(1+13%)+50=4118(万元)

	企业合并方式		企业合并以外方式
	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并	
初始投资成本	取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉	购买成本	购买成本+直接相关费用

	企业合并方式		企业合并以外方式
	同控	非同控	
付出资产、承担债务、发行股票等处理方式	按账面价值结转，与长投差额计入股本溢价	按公允价值视同销售	按公允价值视同销售
审计、法律、评估咨询等直接相关费用	管理费用	管理费用	长期股权投资
发行债券、股票的手续费、佣金等费用	发行债券：计入初始确认金额，即“应付债券——利息调整” 发行股票：冲减股本溢价，即“资本公积——股本溢价”		

三、长期股权投资的后续计量

计量方法	比例	账务处理流程
成本法	>50%	基本不做账务处理
权益法	20%~50%	随着被投资方的所有者权益的变化而变化

1. 成本法

情形	账务处理
持有期间（被投资单位宣告分配现金股利或利润）	借：应收股利 贷：投资收益 【名师点拨】子公司将未分配利润或盈余公积转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权利，母公司并没有获得收取现金或者利润的权利，该项交易通常属于子公司自身权益结构的重分类，母公司不应确认相关的投资收益

收到股利时：

借：银行存款

贷：应收股利

【例题 4-7】承【例题 4-6】2019 年 12 月 31 日，乙公司利润表显示当年实现净利润 100 万元。2020 年 2 月 20 日发布经股东会批准的利润决算报告，决定分配现金股利 60 万元的利润分配方案；并于 2020 年 3 月 20 日发放了全部股利。甲公司对乙公司的股权投资采用成本法核算，2019 年 12 月 31 日被投资方乙公司当年实现净利润，甲公司不需要作会计处理。2020 年 2 月 20 日发布利润分配公告，甲公司应编制如下会计分录：

借：应收股利 12

贷：投资收益 12

2020年3月20日，收到乙公司发放的股利，应编制如下会计分录：

借：银行存款 12

贷：应收股利 12

2. 权益法

对合营企业和联营企业投资应当采用权益法核算。

科目设置：

明细科目	科目性质
投资成本	投资时点初始计量及调整
损益调整	持有期间被投资单位净损益及利润分配变动
其他综合收益	持有期间被投资单位其他综合收益变动
其他权益变动	除净损益、利润分配、其他综合收益以外的变动

(1) 初始投资成本的调整（总原则：二者孰高计入长期股权投资）

1. 长期股权投资的初始投资成本 > 取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额（以大买小）	不调整长期股权投资账面价值
2. 长期股权投资的初始投资成本 < 取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额（以小买大）	按照两者之间的差额调增长期股权投资的账面价值，同时计入取得投资当期损益 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入（差额）

【例题】A公司于2×16年1月2日取得B公司30%的股权，支付价款3000万元。取得投资时被投资单位账面所有者权益的构成如下（假定该时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，单位：元）：

实收资本 30 00

资本公积 24 00

盈余公积 6 00

未分配利润 15 00

所有者权益总额 75 00

假定在B公司的董事会中，所有股东均以其持股比例行使表决权。A公司在取得对B公司的股权后，派人参与了B公司的财务和生产经营决策，能够对B公司的生产经营决策施加重大影响，A公司对该项投资采用权益法核算。取得投资时，A公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资—B公司—投资成本 3000

贷：银行存款 3000

长期股权投资的成本3000万元大于取得投资时应享有B公司可辨认净资产公允价值的份额2250万元（75 00×30%），不对其初始投资成本进行调整。

假定上例中取得投资时B公司可辨认净资产公允价值为12000万元，A公司按持股比例30%计算确定应享有3600万元，则初始投资成本与应享有B公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额600万元应计入取得投资当期的损益。

借：长期股权投资—B公司—投资成本 3000

贷：银行存款 3000

借：长期股权投资—B公司—投资成本 600

贷：营业外收入 600

或者

借：长期股权投资—B公司—投资成本 3600

贷：银行存款 3000

营业外收入 600

【例题-单选题】甲公司为一家上市公司，2×21年2月1日，甲公司向乙公司股东发行股份1000万股（每股面值1元）作为支付对价，取得乙公司20%的股权。当日，乙公司净资产账面价值为8000万元，可辨认净资产公允价值为12000万元，甲公司所发行股份的公允价值为2000万元，为发行该股份，甲公司向证券承销机构支付200万元的佣金和手续费，取得股权后甲公司能够对乙公司施加重大影响。取得股权日甲公司对乙公司长期股权投资的账面价值是（）万元。A. 2200 B. 2400 C. 2000 D. 2600

【答案】B

【解析】甲公司取得乙公司的20%股权，能够对乙公司实施重大影响，甲公司应该将其作为权益法核算的长期股权投资进行账务处理；在取得股权日，甲公司按照付出对价的公允价值2000万元确认长期股权投资初始投资成本；初始投资成本2000万元与应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额2400万（ $12000 \times 20\%$ ）比较，前者小于后者，因此应按照差额调整长期股权投资账面价值：因此取得投资日，甲公司长期股权投资的账面价值是2400万元。

（2）投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。

①被投资单位实现净利润

借：长期股权投资—损益调整（账面净利润、调整后的净利润）

贷：投资收益

②被投资单位发生亏损

权益法下，投资企业确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成长期权益的项目（长期应收款）减记至零为限。

冲减长期股权投资的账面价值：

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

长期股权投资的账面价值不足以冲减的，应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

借：投资收益

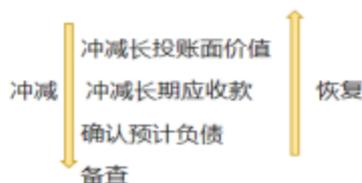
贷：长期应收款

经过上述处理，按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的，应按预计承担的义务确认预计负债，计入当期投资损失。

借：投资收益

贷：预计负债

除上述情况外仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外备查登记。



被投资单位以后期间实现盈利的，应按与上述相反的顺序处理，减记账外备查登记的金额、已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。

借：预计负债①
 长期应收款②
 长期股权投资③

贷：投资收益（调整后的净利润×持股比例－未承担的亏损额）

【例题 4-8】2019 年 12 月 31 日，甲公司持有丙公司发行在外普通股为 15000 万股，拥有丙公司 30% 的股份。经审计的年度利润表中当年实现净利润 45000 万元。甲公司应确认投资收益 13500 万元（ $45000 \times 30\%$ ）。

甲公司应编制如下会计分录：

借：长期股权投资——丙公司——损益调整 1350
 1350

贷：投资收益

【例题-单选题】2021 年 1 月 1 日，甲公司用银行存款 2500 万取得乙公司 20% 有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算；乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12000 万元，公允价值为 13000 万元。以取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值为基础计算的 2021 年度乙公司净利润为 1000 万元。不考虑其他因素，2021 年 12 月 31 日，甲公司该项长期股权投资的账面余额为（ ）万元。

A. 2400 B. 2500 C. 2600 D. 2800

【答案】D

【解析】相关会计分录为：2021 年 1 月 1 日：借：长期股权投资——投资成本 2500 贷：银行存款 2500 对乙公司具有重大影响，后续采用权益法核算，初始投资成本 2500 万元小于投资时享有的乙公司可辨认净资产公允价值的份额 2600（ $13000 \times 20\%$ ）万元，应调增长期股权投资入账价值。

借：长期股权投资——损益调整 100
 100

贷：营业外收入

2021 年 12 月 31 日：

借：长期股权投资——损益调整 200
 200

贷：投资收益

2021 年 12 月 31 日，甲公司长期股权投资的账面余额 = $2500 + 100 + 1000 \times 20\% = 2800$ （万元）。

③被投资单位分配股利或利润

借：应收股利
 100

贷：长期股权投资——损益调整

【名师点拨】被投资单位的分配利润的会计处理：

借：利润分配——应付现金 股利或利润
 100

贷：应付股利

【名师点拨】被投资单位分派的股票股利，投资企业不作账务处理，但应于除权日注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

企业发放股票股利时：

借：利润分配
 100

贷：股本

成本法下确认应享有的现金股利：

借：应收股利

贷：投资收益

【总结】

被投资单位分派股利的会计处理			投资单位权益法下长期股权投资的账面价值
现金股利	宣告分派	借：利润分配 贷：应付股利	减少
	实际发放	借：应付股利 贷：银行存款	不变
股票股利	宣告分派	-	不变
	实际发放	借：利润分配 贷：股本	不变

【例题-单选题】下列各项中，影响长期股权投资账面价值增减变动的是（ ）。

- A. 采用权益法核算的长期股权投资，持有期间被投资单位宣告分派股票股利
- B. 采用权益法核算的长期股权投资，持有期间被投资单位宣告分派现金股利
- C. 采用成本法核算的长期股权投资，持有期间被投资单位宣告分派股票股利
- D. 采用成本法核算的长期股权投资，持有期间被投资单位宣告分派现金股利

【答案】 B

【解析】选项 B 的分录为：

借：应收股利

贷：长期股权投资

【例题 4-9】承【例题 4-8】2020 年 3 月 20 日，丙公司经股东大会批准，宣告现金股利分配方案为每 10 股 2 元分配 2019 年度现金股利。甲公司于 2020 年 4 月 20 日收到丙公司发放的现金股利。不考虑所得税等相关因素影响。2020 年 3 月 20 日，甲公司确认应分配的现金股利为 3000 万元（ 15000×0.2 ），应编制如下会计分录：

借：应收股利 3000

贷：长期股权投资——损益调整 3000

2020 年 4 月 20 日，甲公司收到现金股利，应编制如下会计分录：

借：银行存款 3000

贷：应收股利 3000

④被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动被投资单位除净损益、利润分配以外的其他综合收益变动或所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额。

会计分录：

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

【总结】

业务	成本法	权益法
对初始投资成本的调整	×（不编制会计分录）	借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入

被投资企业实现净利润	×	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益
被投资企业发生超额亏损	×	借：投资收益 贷：长期股权投资——损益调整 长期应收款 预计负债
被投资企业宣告分配的现金股利	借：应收股利 贷：投资收益	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整
被投资单位因其他综合收益变动	×	借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益
被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动	×	借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积
被投资企业宣告分配的股票股利	×	×
被投资企业提取盈余公积	×	×
被投资单位以股本溢价转增股本	×	×
被投资单位以税后利润弥补	×	×
被投资单位以盈余公积金弥补亏损	×	×

3. 长期股权投资的减值

资产负债表日，企业根据资产减值相关要求确定长期股权投资发生减值的，按应减记的金额：

借：资产减值损失

 贷：长期股权投资减值准备

【名师点拨】小企业发生长期股权投资减值损失采用直接转销法核算。根据小企业会计准则规定确认实际发生的长期股权投资损失，应当按照可收回的金额，

借：银行存款（可收回金额）

 营业外支出（差额）

 贷：长期股权投资（账面余额）

4. 处置长期股权投资的会计处理。

借：银行存款等（实际收到的金额）

 长期股权投资减值准备

 贷：长期股权投资——投资成本

 ——损益调整（借或贷）

 ——其他权益变动（借或贷）

 ——其他综合收益（借或贷）

 应收股利（尚未领取的现金股利或利润，可能有）

 差额：投资收益（借或贷）

处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理。

借：其他综合收益（应转入当期损益的其他综合收益，按比例）

贷：投资收益 或相反。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，还应按结转的长期股权投资的投资成本比例结转原记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额。

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益 或相反。

【例题一多选题】下列有关交易或事项中，投资企业应确认投资收益的有（ ）。

- A. 成本法核算的被投资企业实现净利润
- B. 权益法核算的被投资单位实现净利润
- C. 交易性金融资产处置时售价与账面价值的差额
- D. 成本法核算的被投资企业宣告发放现金股利

【答案】BCD

【解析】选项 A，成本法核算的被投资企业实现净利润，投资企业不需进行账务处理。

【例题一多选题】2×21 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 3 950 万元取得乙公司 30% 的股份，另以银行存款 50 万元支付了与该投资直接相关的手续费，相关手续于当日完成，能够对乙公司施加重大影响。当日，乙公司可辨认净资产的公允价值为 14 000 万元。各项可辨认资产、负债的公允价值均与其账面价值相同。乙公司 2×21 年实现净利润 2 000 万元，其他债权投资的公允价值上升 100 万元。不考虑其他因素，下列各项中甲公司 2×21 年与该投资相关的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 确认投资收益 600 万元
- B. 确认财务费用 50 万元
- C. 确认其他综合收益 30 万元
- D. 确认营业外收入 200 万元

【答案】ACD

【解析】采用权益法核算的长期股权投资，投资方对于被投资方的净资产的变动应调整长期股权投资的账面价值。相关账务处理如下：

①取得长期股权投资：

借：长期股权投资——投资成本 4 000
贷：银行存款 4 000

②对初始投资成本的调整：

借：长期股权投资——投资成本 200
贷：营业外收入 200

③被投资方实现净利润：

借：长期股权投资——损益调整（2 000×30%）600
贷：投资收益（2 000×30%）600

④被投资方其他债权投资公允价值变动：

借：长期股权投资——其他综合收益 30
贷：其他综合收益 30

【例题一单选题】甲企业将其持有的一项以权益法核算的长期股权投资全部出售，取得价款 550 万元，当日办妥手续。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 420 万元，其中投资成本为 300 万元，损益调整为 100 万元，可重分类进损益的其他综合收益为 20 万元。不考虑增值税等相关税费及其他因素，则甲企业处置该项投资时影响损益的金额为（ ）万元。

- A. 550
- B. 320

C. 130

D. 150

【答案】D

【解析】处置该项投资影响损益的金额=550-420+20(其他综合收益转入金额)=150(万元)。

借：银行存款 550

贷：长期股权投资——投资成本	300
——损益调整	100
——其他综合收益	20
投资收益	130

借：其他综合收益 20

 贷：投资收益 20

第二节 投资性房地产

一、投资性房地产的管理

(一) 投资性房地产的概念

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产，包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。

企业持有投资性房地产的目的主要有赚取租金和资本增值。资本增值是指资产负债表日投资性房地产的价值减去转作或购置时的价值或价格后增加或损失的价值。

属于投资性房地产的项目主要有：

范围	相关内容
1. 已出租的土地使用权	已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得并以经营租赁方式出租的土地使用权。 (1) 企业计划用于出租但尚未出租的土地使用权，不属于此类； (2) 以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，不属于此类
2. 持有并准备增值后转让的土地使用权	指企业通过出让或转让方式取得并准备增值后转让的土地使用权。 闲置土地，不属于投资性房地产
3. 已出租的建筑物	是指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的房屋等建筑物； (1) 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。如，企业将其办公楼出租，同时向承租人提供维护、保安等日常辅助服务，企业应当将其确认为投资性房地产； (2) 以经营租赁方式租入建筑物再转租的建筑物不属于此类

下列各项不属于投资性房地产：

(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。如：

- ①企业出租给本企业职工居住的房屋；
- ②企业拥有并自行经营的旅馆饭店；
- ③企业自用的办公楼、生产车间厂房等。

（2）作为存货的房地产

作为存货的房地产是指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发企业的存货，不属于投资性房地产

【名师点拨】如果某项房地产，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。

【例题-单选题】下列各项属于投资性房地产的是（ ）。

- A. 房地产开发企业销售的或为销售而正在开发的商品房
- B. 企业租入又转租给其他单位的土地使用权
- C. 企业按照国家有关规定认定的闲置土地
- D. 企业持有并准备增值后转让的土地使用权

【答案】 D

【解析】选项 A，属于房地产开发企业的存货；选项 B，租入后又转租的房地产，企业没有所有权，不属于企业的资产，不能确认为投资性房地产；选项 C，属于无形资产。

（二）投资性房地产的管理要求

出租包括出租建筑物和土地使用权，其实质是在一定时期内让渡资产使用权的商业行为。投资性房地产管理的风险：

1. 投资决策失误，引发盲目投资或丧失其他更有利的投资机会，可能导致资金链断裂或投资效益低下；
2. 资金占用过量、资金调度困难、营运不畅，可能导致企业陷入财务困境风险；
3. 出租经营活动管控不严，可能导致出租资产损坏或租金收取困难、甚至遭受欺诈欺骗等风险；
4. 当投资决策失当、管控不严等引发资金周转困难，又常常会引发盲目筹资和资本结构不合理或筹资困难，导致企业筹资成本过高或债务危机等

二、投资性房地产的确认和计量

（一）投资性房地产的确认

1. 投资性房地产的定义

投资性房地产只有在符合投资性房地产定义，并同时满足下列条件时，才能予以确认：

- （1）与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业，即有证据证明企业能够获取租金或资本增值，或两者兼而有之；
- （2）该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

2. 投资性房地产的确认时点

情形	时点
已出租的土地使用权、 已出租的建筑物	一般为租赁期开始日 【名师点拨】 对企业持有以备经营出租的空置建筑物，董事会或类似机构作出书面决议，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，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产
持有以备增值后转让的土地使用权	停止自用，准备增值后转让的日期

（二）投资性房地产的计量

1. 不同计量方式投资性房地产的科目设置

计量模式	科目设置	核算内容
成本模式（折旧、摊销、提减值准备）	投资性房地产	核算其实际成本及其增减变化
	投资性房地产累计折旧（摊销）	分别核算计提折旧或计提摊销
	投资性房地产减值准备	核算计提的减值准备
公允价值模式（不提折旧、不摊销、不提减值准备）	投资性房地产——成本	核算其实际成本及其增减变化
	投资性房地产——公允价值变动	核算公允价值增减变动
	其他综合收益	核算非投资性房地产转换为投资性房地产转换日的公允价值大于账面价值的差额
	公允价值变动损益	核算投资性房地产公允价值变动损益

【名师点拨】通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时可以采用公允价值模式计量（按准则规定，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的情况下，企业才可以采用公允价值模式进行后续计量）。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。注意，成本模式可以变更为公允价值模式，但是不能再转回成本模式。

可靠证据是指投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场、企业能够从活跃的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。

【例题一多选题】下列各项中，应作为投资性房地产核算的有（ ）。

- A. 已出租的土地使用权
- B. 经营租入再转租的建筑物
- C. 持有并准备增值后转让的土地使用权
- D. 出租给本企业职工居住的自建宿舍楼

【答案】 AC

【解析】选项 B，所有权不属于承租方，不是承租方资产。选项 D，出租给职工的自建宿舍楼，是间接为企业生产经营服务的，作为自有固定资产核算，不属于投资性房地产。

【例题一判断题】甲公司将其自有写字楼的部分楼层以经营租赁方式对外出租，因自用部分与出租部分不能单独计量，为此甲公司将该写字楼整体确定为固定资产。（ ）

【答案】 ✓

三、投资性房地产的账务处理

（一）取得投资性房地产

企业取得投资性房地产，在成本模式或公允价值模式下均应按照取得时的实际成本核算。

项目	成本构成	成本模式	公允价值模式
外购	外购的土地使用权和建筑物，按照取得时的实际成本进行计量	借：投资性房地产（价、税、费） 贷：银行存款	借：投资性房地产——成本 贷：银行存款
	【名师点拨】 企业购入的房地产，部分用于出租（或资本增值）、部分自用，用于出租（或资本增值）的部分应当予以单独确认的，应按照不同部分的公允价值占公		

允价值总额的比例将成本在不同部分之间进行分配。

【例题 4-10】2020 年 2 月,甲企业计划购入一栋写字楼用于对外出租。3 月 1 日,甲企业与乙企业签订了经营租赁合同,约定自写字楼购买日起将该栋写字楼出租给乙企业,为期 5 年。4 月 2 日,甲企业实际购入写字楼,支付价款共计 1200 万元。假设不考虑相关税费及其他因素影响。甲企业应作账务处理如下:

借:投资性房地产——写字楼 12 000 000
贷:银行存款 12 000 000

项目	成本构成	成本模式	公允价值模式
自建	自行建造的,成本由该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成	借:投资性房地产 贷:在建工程 / 银行存款等	借:投资性房地产——成本 贷:在建工程 / 银行存款等
	自建成本=土地开发费+建筑成本+安装成本+应予以资本化的借款费用+支付的其他费用和分摊的间接费用等(建造过程中发生的非正常性损失直接计入当期损益,不计入建造成本)		

【例题 4-11】2020 年 2 月,甲公司从其他单位购入一块使用年限为 50 年的土地,并在此土地上开始自行建造两栋厂房。2020 年 11 月,甲公司预计厂房即将完工,与乙公司签订了经营租赁合同,将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。合同约定于厂房完工交付使用时开始起租,租赁期为 6 年,每年年末支付租金 288 万元。2020 年 12 月 5 日,两栋厂房同时完工达到预定可使用状态并交付使用。

该土地所有权的成本为 900 万元,至 2020 年 12 月 5 日,该土地使用权已累计计提摊销 16.50 万元;两栋厂房的实际造价成本均为 1200 万元,能够单独出售。两栋厂房分别占用土地为这块土地的一半面积。甲公司应作账务处理如下:

借:固定资产——厂房 12 000 000
 投资性房地产——厂房 12 000 000
贷:在建工程——厂房 24 000 000

将出租厂房应分摊的土地使用权转作投资性房地产累计摊销:

借:投资性房地产——已出租土地使用权 4 500 000
 累计摊销 82 500
贷:无形资产——土地使用权 4 500 000
 投资性房地产累计摊销 82 500

项目	成本构成	公允价值模式
自用或存货转换为公允价值模式的投资性房地产	按照转换日的公允价值计量	借:投资性房地产——成本 累计折旧(摊销) 固定(存货)资产减值准备 公允价值变动损益(借方差额) 贷:固定资产 / 开发产品

		其他综合收益（贷方差额）
--	--	--------------

【名师点拨】对公允价值变动损益的不同处理，一方面有利于满足谨慎性要求，即费用不应少计、收入不应多计，使得反映的净利润偏低；另一方面有利于满足可靠性要求，即公允价值增值有着客观确凿证据，理应如实记账，转换日的公允价值大于原账面价值的差额属于未实现损益，作为其他综合收益计入利润表但不增加净利润，这就既满足了谨慎性要求，又增加了会计核算的有用性要求。

【例题-单选题】2022年1月1日，甲公司将自用的写字楼转换为以公允价值模式进行后续计量的投资性房地产。转换当日写字楼的账面余额为5000万元，已计提折旧500万元，已计提固定资产减值准备400万元；公允价值为4200万元。甲公司将该写字楼转为投资性房地产核算时的初始入账价值为（ ）万元。

- A. 5 000 B. 4 600
C. 4 200 D. 4 100

【答案】 C

【解析】自用写字楼转换为以公允模式后续计量的投资性房地产，应以转换当日写字楼的公允价值作

为投资性房地产的初始入账价值。

【例题-多选题】企业将自用房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产时，转换日公允价值与原账面价值的差额，可能影响的财务报表项目有（ ）。

- A. 资本公积
B. 投资收益
C. 公允价值变动收益
D. 其他综合收益

【答案】 CD

【解析】企业将自用房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产时，转换日公允价值与原账面价值的差额，如果是借方差额，则计入公允价值变动损益（报表项目为公允价值变动收益），如果是贷方差额，则计入其他综合收益。

（二）后续计量

业务	成本模式	公允价值模式
持有	确认租金收入： 借：银行存款 / 其他应收款 贷：其他业务收入 结转成本： 借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧（摊销） 减值： 借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备 【名师点拨】 计提减值后不允许转回。	确认租金收入： 借：银行存款 / 其他应收款 贷：其他业务收入 期末计量： ①期末公允价值>账面余值得：借：投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益——投资性房地产 ②期末公允价值<账面余值得：借：公允价值变动损益——投资性房地产 贷：投资性房地产——公允价值变动 【名师点拨】 不允许提减值。
业务	成本模式	公允价值模式
处置	实际收到款项： 借：银行存款	实际收到款项： 借：银行存款

【例题 4-15】甲公司将一幢出租用房出售，取得收入 8600 万元存入银行。甲公司采用公允价值模式计量，该幢出租用房出售时投资性房地产的成本明细科目借方余额为 8600 万元、公允价值变动明细科目贷方余额为 200 万元。假定不考虑相关税费等其他因素。甲公司应作账务处理如下：

借：银行存款 8600
 贷：其他业务收入 8600
 借：其他业务成本 8400
 投资性房地产——公允价值变动 200
 贷：投资性房地产——成本 8600

【例题-多选题】甲公司与乙公司签订合同，将其一栋办公楼于 2×21 年 6 月 30 日经营出租给乙公司，租期 2 年，年租金 100 万元，每半年支付一次。当日，该办公楼的公允价值为 3 500 万元。该办公楼取得时原价为 4 500 万元，截至出租时已计提折旧 2 000 万元，未计提减值准备。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。不考虑相关税费及其他因素的影响，下列关于甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 甲公司 2×21 年应确认租金收入 100 万元
- B. 2×21 年 6 月 30 日甲公司应确认其他综合收益 1 000 万元
- C. 2×21 年 6 月 30 日甲公司应确认投资性房地产 3 500 万元
- D. 2×21 年 6 月 30 日甲公司应确认公允价值变动损益 1 000 万元

【答案】BC

【解析】甲公司 2×21 年应确认租金收入=100×6/12=50（万元），选项 A 错误；办公楼出租前的账面价值=4 500-2 000=2 500（万元），出租日转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，公允价值与账面价值的差额应确认其他综合收益=3 500-2 500=1 000（万元），选项 B 正确，选项 D 错误；2×21 年 6 月 30 日甲公司应按照当日办公楼的公允价值确认投资性房地产 3 500 万元，选项 C 正确。

【例题-单选题】甲公司持有一项投资性房地产，该项投资性房地产于 2×21 年 12 月 31 日取得，原价 900 万元，预计使用 20 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。2×22 年 12 月 31 日其公允价值为 1 380 万元，该项投资性房地产每月取得租金收入 6 万元，2×23 年 12 月 31 日其公允价值为 1 385 万元，甲公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量。不考虑其他因素影响，则该项投资性房地产对甲公司 2×23 年利润总额的影响金额为（ ）万元。

- A. 28.4
- B. 27
- C. 23.4
- D. -23.4

【答案】B

【解析】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，按期（月）计提折旧或摊销，将该投资性房地产折旧的金额记到“其他业务成本”中，将取得的租金收入记到“其他业务收入”中，成本模式下是不受公允价值变动的影响的，所以最终影响利润总额的金额=其他业务收入（租金收入）-其他业务成本（折旧）=6×12-900/20=27（万元）。

相应的分录：

借：其他业务成本 45
 贷：投资性房地产累计折旧 45
 借：银行存款 72
 贷：其他业务收入 72

【例题-单选题】企业发生的下列关于投资性房地产的经济业务中，不会影响营业利润的是

()。

- A. 将自用房地产转为采用成本模式进行后续计量的投资性房地产
- B. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产发生减值
- C. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产按月计提折旧（摊销）
- D. 出售投资性房地产取得处置收入

【答案】A

【解析】选项 A，相关科目对应结转，不涉及损益，不会影响营业利润；选项 B，采用成本模式进行后续计量的投资性房地产发生的减值计入资产减值损失会影响营业利润；选项 C，成本模式后续计量的投资性房地产计提折旧（摊销）计入其他业务成本，会影响营业利润；选项 D，出售投资性房地产取得的收入计入其他业务收入，会影响营业利润。

第三节 固定资产

一、固定资产管理

（一）固定资产的概念和特征

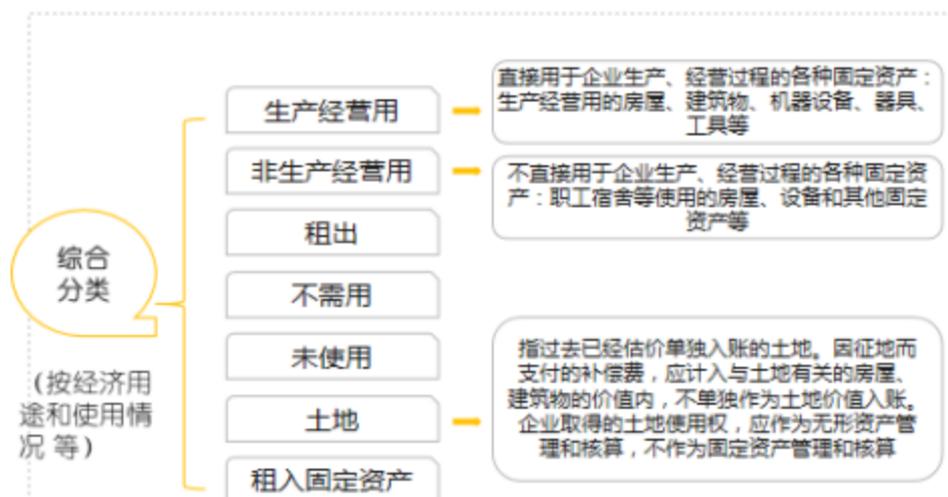
固定资产是指同时具有以下特征的有形资产：

- 第一，为生产商品、提供劳务、出租（经营租赁方式出租的动产）或经营管理而持有；
- 第二，使用寿命超过一个会计年度。

使用寿命：企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。
如：机器、设备、生产经营用的房屋、建筑物、器具、工具等。

（二）固定资产的分类

依据	分类	特征	举例
1.按经济用途分类	生产经营用固定资产	直接用于企业生产、经营过程的各种固定资产	生产经营用的房屋、建筑物、机器设备、器具、工具等
	非生产经营用固定资产	不直接用于企业生产、经营过程的各种固定资产	职工宿舍等使用的房屋、设备和其他固定资产等



【名师点拨】

1. 租入的资产（指企业除短期租赁和低价值资产租赁租入的固定资产，该资产在租赁期内，

应作为使用权资产进行核算与管理), 视为承租方资产, 承租方按自有资产进行管理。短期租赁和低价值资产租赁租入的固定资产属于出租方的固定资产, 不属于承租方的固定资产。

2. 企业出租的房屋建筑物, 按照投资性房地产核算。企业短期租赁方式出租的机器、设备, 按照固定资产核算。

【例题-单选题】(2020年) 下面各项中, 制造业企业应作为固定资产核算的是()。

- A. 为建造厂房库存的工程物资
- B. 正在建设中的生产线
- C. 行政管理部门使用的汽车
- D. 生产完工准备出售的产品

【答案】 C

【解析】选项 A 计入工程物资, 选项 B 计入在建工程, 选项 D 计入库存商品, 均不属于固定资产。

(三) 固定资产的管理要求(2022年新增) 具体要求主要有:

- 1. 正确预测并确定固定资产的需要量和规模。
- 2. 严格划分资本性支出和收益性支出的界限。合理确认并准确计量固定资产的价值; 坚持实质重于形式的原则, 正确区分固定资产和在建工程。
- 3. 加强固定资产的日常管理。
- 4. 正确核算固定资产折旧和减值, 及时准确计提固定资产折旧, 需要计提固定资产减值的应准确合理识别固定资产减值迹象并按规定计提减值, 确保固定资产的及时更新改造。

二、固定资产核算设置的科目

企业通过“固定资产”、“累计折旧”、“工程物资”、“在建工程”、“固定资产清理”等科目核算固定资产的取得、计提折旧和处置等情况。

“固定资产”科目, 核算企业固定资产的原价, 借方登记企业增加的固定资产原价, 贷方登记企业减少的固定资产原价, 期末借方余额, 反映企业期末固定资产的账面原价。企业应当设置“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”, 按固定资产类别、使用部门和每项固定资产进行明细核算。

“累计折旧”科目属于“固定资产”的调整(备抵)科目, 核算企业固定资产的累计折旧, 贷方登记企业计提的固定资产折旧额, 借方登记处置固定资产时转出的累计折旧额, 期末贷方余额, 反映企业固定资产的累计折旧额。

“在建工程”科目, 核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出, 借方登记企业各项在建工程的实际支出, 贷方登记完工工程转出的成本, 期末借方余额, 反映企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本。

“工程物资”科目, 核算企业为在建工程而准备的各种物资的实际成本, 借方登记企业购入工程物资的成本, 贷方登记领用工程物资的成本, 期末借方余额, 反映企业为在建工程准备的各种物资的成本。

“固定资产清理”科目, 核算企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转入清理的固定资产价值以及在清理过程中发生的清理费用和清理收益, 借方登记转出的固定资产账面价值、清理过程中应支付的相关税费及其他费用, 贷方登记出售固定资产取得的价款、残料价值和变价收入。

期末借方余额, 反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净损失, 期末如为贷方余额, 则反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净收益。固定资产清理完成时, 借记登记转出的清理净收益, 贷方登记转出的清理净损失, 结转清理净收益、净损失后, 该科目无余额。企业应当按照被清理的固定资产项目设置明细账, 进行明细核算。

此外，企业固定资产、在建工程、工程物资发生减值的，还应当设置“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“工程物资减值准备”等科目进行核算。

三、取得固定资产的账务处理

固定资产应当按照取得时的成本进行初始计量。

1. 外购固定资产

(1) 外购固定资产入账成本=买价+相关税费+场地整理费+装卸费+包装费+运输费+安装费+专业人员服务费+测试费等



【名师点拨】

- 1、员工培训费不计入固定资产的成本，应于发生时计入当期损益（计入管理费用）。
- 2、计入固定资产成本的相关税费：取得固定资产而缴纳的关税、契税、耕地占用税、车辆购置税等相关税费。不包括可以抵扣的增值税进项税额。
- 3、一般纳税人购建（包括购进、自行建造、改扩建等）固定资产发生的增值税进项税额可以从销项税额中抵扣。
- 4、小规模纳税人购建固定资产发生的增值税进项税额不可以从销项税额中抵扣，应计入固定资产的成本。

2、购入不需要安装的固定资产

应按支付的购买价款、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费和专业人员服务费等，作为固定资产成本，计入“固定资产”科目，取得专用发票、海关完税凭证或公路发票等扣税凭证，经税务机关认证可以抵扣的，按专用发票注明的进项税，借“应交税费-应交增值税（进项税）”，贷“银行存款”等。

借：固定资产

 应交税费-应交增值税（进项税）

 贷：银行存款、应付账款等

3、购入需要安装的固定资产

应在购入的固定资产取得成本的基础上加上安装调试成本等，作为购入固定资产的成本，先通过“在建工程”科目归集其成本，待安装完毕达到预定可使用状态时，再由“在建工程”科目转入“固定资产”科目。

购入需安装的固定资产的取得成本：

借：在建工程

 应交税费-应交增值税（进项税） 【按购入固定资产时可抵扣的增值税进项税额】

 贷：银行存款

 安装调试费：

 借：在建工程

 应交税费-应交增值税（进项税）

 贷：银行存款

耗用本单位材料或人工的：

共支付款项 100 00 万元，增值税税额 13 00 万元，另支付包装费 75 万元，增值税税额 4.5 元，全部以银行存款转账支付；假定设备 A、B、C 均满足固定资产的定义及确认条件，公允价值分别为 45 00 万元、38 50 万元、16 50 万元；不考虑其他相关税费，甲公司为增值税一般纳税人，甲公司应编制如下会计分录：

(1) 确定应计入固定资产成本的金额，包括购买价款、包装费，即： $100\ 00+75=100\ 75$ (元)

(2) 确定设备 A、B、C 的价值比例为：

A 设备应分配的固定资产价值比例为： $45\ 00/(45\ 00+38\ 50+16\ 50)\times 100\% =45\%$

B 设备应分配的固定资产价值比例为： $38\ 50/(45\ 00+38\ 50+16\ 50)\times 100\% =38.5\%$

C 设备应分配的固定资产价值比例为： $=16\ 50/(45\ 00+38\ 50+16\ 50)\times 100\% =16.5\%$

(3) 确定 A、B、C 设备各自的成本：

A 设备的成本为：

$100\ 75\times 45\%=45\ 33.75$ (元)

B 设备的成本为：

$100\ 75\times 38.5\%=38\ 78.875$ (元)

C 设备的成本为：

$100\ 75\times 16.5\%=16\ 62.375$ (元)

(4) 甲公司应作如下会计分录：

借：固定资产——A 设备	45 33.7 5
——B 设备	38 78.8 75
——C 设备	16 62.3 75
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 04.5
贷：银行存款	113 79.5

【例题 4-20】甲公司为小规模纳税人，2020 年 5 月 10 日用银行存款购入一台需要安装的设备，专用发票上价款 10 万元，增值税额 1.3 万元，支付安装费 2 万元，增值税额 0.18 元，编制分录如下：

(1) 购入需要安装的设备时：

借：在建工程	11.3
贷：银行存款	11.3

(2) 支付安装费时

借：在建工程	2.1 8
贷：银行存款	2.1 8

(3) 设备安装完毕交付使用时，确定的固定资产成本= $11.3+2.18=13.48$ (元)

借：固定资产	13.48
贷：在建工程	13.48

【例题-单选题】(2021 年)某企业为增值税小规模纳税人，2020 年 4 月 1 日购入一台不需要安装即可投入使用的设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为 40000 元，增值税税额为 5200 元；支付运费 300 元，增值税税额 27 元；全部款项以银行存款支付。该设备的入账价值为 () 元。

- A. 40300 B. 40000
C. 45527 D. 45500

【答案】c

【解析】小规模纳税人购入设备支付的增值税需要计入成本，该设备的入账价值

=40000+5200+300+27=45527 (元)。

【例题-单选题】2019年5月9日甲公司(增值税一般纳税人)外购不需安装的生产用设备一台,取得增值税专用发票上注明的价款为120万元,增值税税额为15.6万元,支付保险费取得增值税专用发票注明保险费1万元,增值税税额0.06万元,取得运输增值税专用发票注明的运费为6万元,增值税税额为0.54万元。则甲公司购入该固定资产的入账价值为()万元。

- A. 127.72 B. 121 C. 127 D. 148.06

【答案】C

【解析】增值税一般纳税人取得增值税专用发票上的进项税额可以抵扣,购买固定资产入账金额=购买价款+运费+保险费=120+6+1=127(万元)。

【例题-单选题】甲公司为增值税一般纳税人,2019年5月2日购入需安装的生产用机器设备一台,支付价款100万元,增值税13万元。安装过程中领用本公司自产产品一批,该批产品成本为5万元,公允价值为8万元。2020年5月22日安装结束,固定资产达到预定可使用状态。则甲公司该固定资产的入账金额为()万元。

- A. 105.85 B. 105 C. 106.36 D. 109.36

【答案】B

【解析】固定资产安装后入账金额=100+5=105(万元),安装领用本企业自产产品不需确认增值税销项税额。

【例题-单选题】某企业以400万元购入A、B、C三项没有单独标价的固定资产。这三项资产的公允价值分别为180万元、140万元和160万元。则A固定资产的入账成本为()万元。

- A. 150 B. 180 C. 130 D. 125

【答案】A

【解析】A固定资产的入账成本=400×180÷(180+140+160)=150(万元)。

(二) 建造固定资产

自行建造的固定资产,按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出,作为固定资产的成本。自行建造固定资产分为自营工程和出包工程。

企业自行建造的固定资产,按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出,作为固定资产的成本。在核算时应先通过“在建工程”科目核算,待达到预定可使用状态时再转入“固定资产”科目。

1. 自营工程

自营工程是指企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员施工的建筑工程和安装工程。

事项	设备动产/不动产
1. 外购工程物资	工程物资的增值税进项税额一直是可以抵扣的 借: 工程物资 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 银行存款
2. 领用工程物资	借: 在建工程(不含增值税) 贷: 工程物资
3. 领用生产用原材料	原材料增值税进项税额不需转出,可以抵扣 借: 在建工程 贷: 原材料

【例题 4-22】甲公司为一般纳税人，2020 年 7 月 1 日，将一幢厂房的建造工程出包由丙公司（一般纳税人）承建，按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司结算进度款并取得专用发票，注明工程款 600 000 元，税率 9%，税额 54 000 元，2021 年 4 月 1 日，工程完工后，收到丙公司有关工程结算单据，补付工程款 400 000 元，税率 9%，税额 36 000 元，工程完工并达到预定可使用状态。甲公司编制如下会计分录：

（1）按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司结算进度款时

借：在建工程 600 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 54 000
 贷：银行存款 654 000

（2）补付工程款时

借：在建工程 400 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 36 000
 贷：银行存款 436 000

（3）工程完工并达到预定可使用状态时

借：固定资产 1 000 000
 贷：在建工程 1 000 000

四、固定资产的折旧

1. 固定资产折旧概述

（1）固定资产折旧的概念

固定资产折旧是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。应计折旧额是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

原值 200 元，年限 5 年

	1	2	3	4	5
年折旧	40	40	40	40	40
累计折旧	40	80	120	160	200
剩余价值	160	120	80	40	0

（2）影响固定资产折旧的因素

①固定资产原价，是指固定资产的成本。

②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。

③固定资产减值准备，是指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额。

【名师点拨】每计提一次减值准备，固定资产后续期间都应按固定资产最新的账面价值重新计算折旧。

④固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

【名师点拨】1. 固定资产账面净值=固定资产原值-累计折旧

固定资产账面价值=固定资产原值-累计折旧-固定资产减值准备

=固定资产账面净值-固定资产减值准备

2. 固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。

【例题-多选题】（2021 年）下列各项中，影响固定资产折旧的因素有（ ）。

A. 固定资产原价

B. 固定资产的预计使用寿命

- C. 固定资产预计净残值
- D. 已计提的固定资产减值准备

【答案】 ABCD

(3) 计提折旧的范围

除以下情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧：

1. 已提足折旧仍继续使用的固定资产；
2. 单独计价入账的土地；
3. 改扩建期间的固定资产不计提折旧；
4. 短期租入的固定资产不计提折旧（不属于企业资产）；
5. 处于更新改造过程中的固定资产，不计提折旧。

【名师点拨】对于固定资产的折旧，还应注意以下几点：

①固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。

②固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

③已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

新的折旧 = (新的资产原值 - 已计提折旧金额 - 残值) / (剩余折旧年限 * 12个月)
估价 1000 万，10 年，年折旧 100 万，一年后结算价 1100 万，折旧金额 = (1100 - 100) / 9 = 111.11

【名师点拨】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处理。

【例题—多选题】(2021 年)下列各项中，企业应计提折旧的资产有()。

- A. 日常维修停用的设备
- B. 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的办公楼
- C. 已提足折旧仍继续使用的厂房
- D. 单独计价入账的土地

【答案】 AB

【解析】选项 C，固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧。选项 D，单独计价入账的土地，不计提折旧。

【例题—多选题】(2021 年)下列关于计提固定资产折旧的说法中正确的有()。

- A. 公司当月减少的固定资产当月照提折旧
- B. 公司当月增加的固定资产当月开始计提折旧
- C. 固定资产提足折旧后仍继续使用的不用计提折旧
- D. 提前报废但未提足折旧的固定资产不再补提折旧

【答案】 ACD

【解析】固定资产增加的次月开始计提折旧，选项 B 错误。

【例题—多选题】(2020 年)下列各项中，企业应计提折旧的有()。

- A. 非生产经营用的中央空调设施

- B. 上月已达到预定可使用状态尚未办理竣工结算的办公大楼
- C. 已提足折旧继续使用的生产线
- D. 日常维修期间停工的生产设备

【答案】 ABD

【解析】 除以下情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧：

1. 已提足折旧仍继续使用的固定资产；
2. 单独计价入账的土地；
3. 改扩建期间的固定资产不计提折旧；
4. 短期租入的固定资产不计提折旧（不属于企业资产）；
5. 处于更新改造过程中的固定资产，不计提折旧。

【例题-单选题】（2018年改编）下列各项中，关于固定资产计提折旧的表述正确的是（ ）。

- A. 承租方短期租入的房屋应计提折旧
- B. 提前报废的固定资产应补提折旧
- C. 已提足折旧继续使用的房屋应计提折旧
- D. 暂时闲置的库房应计提折旧

【答案】 D

【解析】 承租方短期租入的房屋，出租方计提折旧，承租方不计提折旧，选项 A 不正确；提前报废的固定资产无须补提折旧，选项 B 不正确；已提足折旧仍继续使用的房屋无须计提折旧，选项 C 不正确；暂时闲置的库房应计提折旧，选项 D 正确。

【例题-判断题】（2018年）已达到预定可使用状态暂按估计价值确定成本的固定资产在办理竣工决算后，应按实际成本调整原来的暂估价值，但不需调整原已计提的折旧额。（ ）

【答案】 ✓

【例题-判断题】（2017年）企业当月新增加的固定资产，当月不计提折旧，自下月起计提折旧，当月减少的固定资产，当月仍计提折旧。（ ）

【答案】 ✓

2. 固定资产的折旧方法

折旧方法可以采用年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。折旧方法的选择应当遵循可比性原则，不得随意变更，如需变更，应在会计报表附注中予以说明。

（1）年限平均法（又称直线法）

$$\begin{aligned} \text{年折旧率} &= (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用寿命 (年)} \\ &\times 100\% \\ \text{月折旧率} &= \text{年折旧率} \div 12 \\ \text{月折旧额} &= \text{固定资产原值} \times \text{月折旧率} \\ \text{年折旧额} &= (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) / \text{预计使用年限} \\ &= (\text{固定资产原值} (1 - \text{预计净残值率})) / \text{预计使用} \\ &\text{年限} \\ \text{月折旧额} &= \text{年折旧额} / 12 \end{aligned}$$

【例题 4-23】甲公司有一幢厂房，原价为 5 000 000 元，预计可使用 20 年，预计报废时的净残值率为 2%。该厂房的折旧率和折旧额的计算如下：

年折旧率 = $(1 - 2\%) / 20 \times 100\% = 4.9\%$

月折旧率 = $4.9\% / 12 = 0.41\%$

月折旧额 = $5\,000\,000 \times 0.41\% = 20\,500$ (元)

【例题-单选题】甲公司采用年限平均法计算固定资产折旧。2019年10月购进价值60万元的设备，预计使用年限10年，预计净残值3万元，不考虑其他因素，2019年该固定资产应计提的折旧额为（ ）万元。

- A. 1 B. 0.95 C. 0.475 D. 0

【答案】 B

【解析】该设备从2019年10月起开始计提折旧，2019年度该设备应计提的折旧额 = $(60 - 3) \div 10 \div 12 \times 2 = 0.95$ 万元。

【例题-单选题】甲公司2020年1月1日购入一台不需安装的生产用机器设备，取得增值税专用发票注明的金额为234万元，增值税税额为30.42万元，支付运费取得增值税专用发票注明的运费为22万元，增值税税额为1.98万元，取得增值税普通发票注包装费价税合计2万元。甲公司对此设备采用年限平均法计提折旧，预计净残值为5%，预计使用5年。则甲公司2020年该机器设备应当计提折旧的金额为（ ）万元。

- A. 44.94 B. 49.02 C. 48.08 D. 43.23

【答案】 A

【解析】2020年应计提折旧的金额 = $(234 + 22 + 2) \times (1 - 5\%) / 5 / 12 \times 11 = 44.94$ (万元)。

(2) 工作量法

单位工作量折旧额 = 固定资产原值 \times (1 - 净残值率) \div 预计总工作量

某项固定资产月折旧额 = 该项固定资产当月工作量 \times 单位工作量折旧额

【例题 4-24】某企业的一辆运货卡车的原值为600 000元，预计总行驶里程为500 000千米，预计报废时的净残值率为5%，本月行驶4 000千米，该辆汽车的月折旧额计算如下：

单位里程折旧额 = $600\,000 \times (1 - 5\%) \div 500\,000 = 1.14$ (元/千米)

本月折旧额 = $4\,000 \times 1.14 = 4\,560$ (元)

【例题-单选题】某运输企业(增值税一般纳税人)的一辆运货卡车，购入时取得增值税专用发票注明的价款为40万元，增值税税额为5.2万元。预计总行驶里程为50万公里，预计报废时的净残值为4万元。该企业对运货卡车采用工作量法计提折旧。当月卡车行驶3000公里，则该辆卡车本月应当计提的折旧为（ ）万元。

- A. 0.21 B. 0.22 C. 0.23 D. 0.24

【答案】 B

【解析】本月应当计提的折旧 = $(40 - 4) \times 3000 / 500000 = 0.22$ (万元)。

(3) 双倍余额递减法

年折旧率 = $2 / \text{预计使用年限} \times 100\%$ (相当于直线法折旧率的两倍)

折旧额 = 每个折旧年度年初固定资产账面净值 \times 折旧率

另外，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。

【名师点拨】每年各月折旧额根据年折旧额除

固定资产原价200，使用寿命5年：

	直线法	双倍
	年折旧	
1	40	80
2	40	48
3	40	28.8

4	40	21.6
5	40	21.6

【例题 4-25】某企业一项固定资产的原价为 1 000 000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 4 000 元，按双倍余额递减法计提折旧，每年的折旧额计算如下：

$$\text{年折旧率} = 2/5 \times 100\% = 40\%$$

$$\text{第一年应提的折旧额} = 1\,000\,000 \times 40\% = 400\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{第二年应提的折旧额} = (1\,000\,000 - 400\,000) \times 40\% = 240\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{第三年应提的折旧额} = (600\,000 - 240\,000) \times 40\% = 144\,000 \text{ (元)}$$

从第四年起改用年限平均法（直线法）计提折旧

$$\text{第四年、第五年的折旧额} = [(360\,000 - 144\,000) - 4\,000] / 2 = 106\,000 \text{ (元)}$$

【例题-单选题】(2019 年)某企业一台生产设备原价为 800 万元，预计净残值为 38.4 万元，预计可使用 5 年，采用双倍余额递减法计提折旧。至 2017 年 12 月 31 日，该设备已使用 3 年，账面净值为 172.8 万元，未计提固定资产减值准备，不考虑其他因素，该设备 2018 年应计提的折旧额为（ ）万元。

- A. 86.4 B. 67.2 C. 53.76 D. 69.12

【答案】B

【解析】2018 年应计提的折旧额 = $(172.8 - 38.4) - 62 = 67.2$ (万元)。

【例题-多选题】(2018 年)2016 年 12 月 20 日，某企业购入一台设备，其原价为 2000 万元，预计使用年限 5 年，预计净残值 5 万元，采用双倍余额递减法计提折旧，下列各项中，该企业采用双倍余额递减法计提折旧的结果表述正确的有（ ）。

- A. 2017 年折旧额为 665 万元
 B. 应计折旧总额为 1995 万元
 C. 年折旧率为 33%
 D. 2017 年折旧额为 800 万元

【答案】BD

【解析】双倍余额递减法

年折旧率 = $2/\text{预计使用年限} \times 100\% = 2/5 \times 100\% = 40\%$ ，选项 C 不正确；第一年应计提的折旧额 = $2000 \times 40\% = 800$ (万元)

$$\text{第二年应计提的折旧额} = (2000 - 800) \times 40\% = 480 \text{ (万元)}$$

$$\text{第三年应计提的折旧额} = (2000 - 800 - 480) \times 40\% = 288 \text{ (万元)}$$

第四年起改用年限平均法计提折旧：

$$\text{第四、五年的年折旧额} = [(2000 - 800 - 480 - 288) - 5] / 2 = 213.5 \text{ (万元)}$$

应计折旧总额可以用原值减去预计净残值即 $2000 - 5 = 1995$ (万元)，也可以用各年计提的折旧求和 = $800 + 480 + 288 + 213.5 \times 2 = 1995$ (万元)，选项 B 正确；因为该设备是 2016 年 12 月 20 日购入的，当月增加的固定资产次月开始计提折旧，即从 2017 年 1 月份开始计提折旧，也就是第一个折旧年度和会计年度完全相同，因此 2017 年折旧额为 800 万元，选项 D 正确，选项 A 不正确。

【例题-单选题】2009 年 12 月 31 日，甲公司购入一台设备并投入使用，其成本为 25 万元，预计使用年限 5 年，预计净残值 1 万元，采用双倍余额递减法计提折旧。假定不考虑其他因素，2010 年度该设备应计提的折旧额为（ ）万元。(2011 年)

- A. 4.8 B. 8 C. 9.6 D. 10

【答案】D

【解析】2010 年度该设备应计提的折旧额 = $25 \times 2/5 = 10$ (万元)

(4) 年数总和法

已计提减值准备的固定资产，应当按照该项资产的账面价值（固定资产账面余额扣减累计折旧和减值准备后的金额）以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。

年折旧率=尚可使用年限÷预计使用年限的年数总和

【例题 4-26】承【4-25】某企业一项固定资产的原价为 1 000 000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 4 000 元，按年数总和法计提折旧，计算的各年折旧额如下表所示：

金额单位：元

年份	尚可使用年限	原价-净残值	变动折旧率	年折旧额	累计折旧
1	5	996 000	5/15	332 000	332 000
2	4	996 000	4/15	265 600	597 600
3	3	996 000	3/15	199 200	796 800
4	2	996 000	2/15	132 800	929 600
5	1	996 000	1/15	66 400	996 000

【例题-单选题】(2021 年) 2018 年 12 月 31 日,某企业购入一台生产设备并直接投入使用。该设备的入账价值为 121 万元。预计净残值为 1 万元,预计使用寿命为 4 年,采用年数总和法计提折旧。不考虑其他因素,2020 年该设备应计提的折旧金额为()万元。

- A. 36
- B. 48
- C. 36.3
- D. 30

【答案】A

【解析】该生产设备从 2019 年 1 月开始计提折旧,2020 年为其第二个折旧年度,故 2020 年该设备应计提的折旧金额= $(121-1) \times 3 / (4+3+2+1) = 36$ (万元)。

【例题-单选题】(2021 年)下列各项中,关于企业固定资产折旧方法的表述正确的是()。

- A. 年数总和法计算的固定资产年折旧额逐年递增
- B. 工作量法不需要考虑固定资产的预计净残值
- C. 年限平均法需要考虑固定资产的预计净残值
- D. 双倍余额递减法计算的固定资产年折旧额每年相等

【答案】C

【解析】选项 A 错误,年数总和法计算的固定资产年折旧额逐年递减。选项 B 错误、C 正确,工作量法、年限平均法均需要考虑固定资产的预计净残值。选项 D 错误,除了折旧的最后两年外,双倍余额递减法计算的

固定资产年折旧额逐年递减。

【例题-多选题】(2021 年)下列各项中,关于企业固定资产折旧方法的表述正确的有()。

- A. 采用年限平均法计算的年折旧额相等
- B. 采用年数总和法计算的年折旧率相等
- C. 采用年数总和法计算的年折旧额递减
- D. 采用双倍余额递减法计算的年折旧额相等

【答案】AC

【解析】选项 B 不正确,采用年数总和法计算的年折旧率逐年递减。选项 D 不正确,双倍余额递减法是指

在不考虑固定资产预计净残值的情况下,根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的余额和双倍的直线

法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。采用双倍余额递减法计提固定资产折旧,一般应在固定资产使用

寿命到期前两年内,将固定资产账面净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

【例题-单选题】(2020年)2018年12月3日,某企业购入一台设备不需要安装的设备,初始入账价值为6万元,预计净残值为0.3万元,预计使用寿命为5年,采用年数总和法计提折旧。不考虑其他因素,2019年12月31日该设备的账面价值为()万元。

- A. 4 B. 4.8 C. 4.86 D. 4.1

【答案】D

【解析】2018年12月购入,2019年1月开始折旧,所以折旧年度和会计年度一直,年数总和法下,2019年计提的折旧额 $= (6-0.3) \times 5 / (1+2+3+4+5) = 1.9$ (万元)。账面价值 $= 6 - 1.9 = 4.1$ (万元)。

【例题-单选题】(2018年)2015年12月某企业购入一台设备,初始入账价值为400万元。设备于当月交付使用,预计使用寿命为5年,预计净残值为4万元,采用年数总和法计提折旧。不考虑其他因素,2017年该设备应计提的折旧额为()万元。

- A. 160 B. 96 C. 132 D. 105.6

【答案】D

【解析】2017年该设备应计提的折旧额为 $(400-4) \times (4 \div 15) = 105.6$ (万元)。

【例题-单选题】某公司为增值税一般纳税人,2019年7月5日购入一台需要安装的机器设备,增值税专用发票注明的价款为600万元,增值税税额为78万元,以上款项均以支票支付。安装过程中领用本公司原材料80万元,该设备2019年8月8日达到预定可使用可使用状态并交付车间使用。该固定资产预计资产预计使用5年,预计净残值率为5%,对该固定资产采用年数总和法计提折旧,则2020年应当计提的折旧额为()万元。

- A. 196.26 B. 172.69 C. 215.33 D. 200.98

【答案】D

【解析】2020年1-8月应当计提的折旧 $= (600+80) \times (1-5%) / 15 \times 5 / 12 \times 8 = 143.56$ (万元),2020年9-12月应当计提的折旧 $= (600+80) \times (1-5%) / 15 \times 4 / 12 \times 4 = 57.42$ (万元),2020年1-12月应当计提的折旧 $= 143.56 + 57.42 = 200.98$ (万元)。

3. 固定资产折旧的核算

固定资产应当按月计提折旧,计提的折旧应当记入“累计折旧”科目,并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产,其计提的折旧应计入在建工程成本;基本生产车间所使用的固定资产,其计提的折旧应计入制造费用;管理部门所使用的固定资产,其计提的折旧应计入管理费用;销售部门所使用的固定资产,其计提的折旧应计入销售费用;经营租出的固定资产,其应提的折旧额应计入其他业务成本。

基本账务处理:

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的折旧)

 在建工程(用于工程的固定资产的折旧)

 研发支出(用于研发的固定资产的折旧)

 其他业务成本(经营租出的固定资产的折旧)

贷: 累计折旧

【例题 4-27】某企业确定的各车间及厂部管理部门应分配的折旧额为：一车间 1 500 000 元，二车间 2 400 000 元，三车间 3 600 000 元。该企业应编制如下会计分录：

借：制造费用—一车间	1 500 000
—二车间	2 400 000
—三车间	3 600 000
贷：累计折旧	7 500 000

【例题 4-28】乙公司为增值税一般纳税人，2020 年 3 月份，管理部门、销售部门应分配的固定资产折旧额为：管理部门房屋建筑物计提折旧 14 80 万元，运输工具计提折旧 2 40 万元；销售部门房屋建筑物计提折旧 3 20 万元，运输工具计提折旧 2 63 万元。当月新购置管理用机器设备一台，成本为 5 40 万元，预计使用寿命为 10 年，预计净残值为 0.4 元，该企业同类设备计提折旧采用年限平均法。乙公司应编制如下分录：

借：管理费用	1720
销售费用	5 83
贷：累计折旧	23 03

【例题—单选题】（2020 年）下列各项中，企业专设销售机构使用的自有固定资产，计提的折旧应计入（ ）。

- A. 销售费用
- B. 其他业务成本
- C. 管理费用
- D. 制造费用

【答案】A

【解析】企业专设销售机构使用的自有固定资产，计提的折旧应计入销售费用。

【例题—单选题】（2021 年）2020 年 12 月某企业计提固定资产折旧共计 55 万元，其中：车间管理部门 30 万元，行政管理部 15 万元，专设销售机构 10 万元，不考虑其他因素，应计入管理费用的折旧金额为（ ）万元。

- A. 15
- B. 45
- C. 55
- D. 40

【答案】A

【解析】车间管理部门固定资产折旧计入制造费用；专设销售机构固定资产折旧计入销售费用。

【例题—多选题】（2018 年）下列各项中，关于企业固定资产折旧会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 自营建造厂房使用自有固定资产，计提的折旧应计入在建工程成本
- B. 基本生产车间使用自有固定资产，计提的折旧应计入制造费用
- C. 短期租出的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用
- D. 专设销售机构使用的自有固定资产，计提的折旧应计入销售费用

【答案】ABD

【解析】选项 C，短期租出的固定资产其计提的折旧计入其他业务成本。

【例题—单选题】（2013 年）下列关于企业计提固定资产折旧会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 对管理部门使用的固定资产计提的折旧应计入管理费用
- B. 对财务部门使用的固定资产计提的折旧应计入财务费用
- C. 对生产车间使用的固定资产计提的折旧应计入制造费用
- D. 对专设销售机构使用的固定资产计提的折旧应计入销售费用

【答案】B

【解析】财务部门使用固定资产计提的折旧计入管理费用。

五、固定资产的后续支出

1. 固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

与固定资产有关的更新改造等后续支出，符合资本化条件的应当予以资本化。

(一) 资本化的后续支出(更新改造)	<p>更新改造等后续支出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。</p> <p>1. 固定资产转入在建工程：</p> <p>借：在建工程 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产</p> <p>2. 发生资本化支出时：</p> <p>借：在建工程 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等</p>
--------------------	--

2. 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，导致固定资产成本被高估。

(一) 资本化的后续支出(更新改造)	<p>3. 同时将被替换部分的账面价值扣除。</p> <p>借：营业外支出（差额倒挤，影响损益） 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）</p> <p>4. 生产线达到预定可使用状态时：</p> <p>借：固定资产 贷：在建工程</p>
--------------------	--

(一) 资本化的后续支出(更新改造)	<p>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。</p> <p>更新改造后固定资产的入账成本=（改造前固定资产原值-累计折旧-固定资产减值准备）+资本化的更新改造支出-被替换部分的账面价值</p> <p>【名师点拨】更新改造期间不计提折旧。</p>
--------------------	--

3. 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。企业行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出记入“管理费用”科目；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，记入“销售费用”科目。

(二) 费用化支出(修理费、)	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、销售费用或其他业务成
-----------------	--

维护费)	本。 借：管理费用（管理部门固定资产修理费用） 销售费用（销售机构固定资产修理费用） 其他业务成本（出租的固定资产修理费用） 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、应付职工薪酬、原材料等
------	--

【名师点拨】1、被替换部分资产无论是否有残料收入等经济利益的流入，都不会影响最终固定资产的入账价值。

2、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。

【注意】以租赁方式租入的使用权资产发生的改良支出，应予资本化，计入长期待摊费用，在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内进行摊销。

借：长期待摊费用

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款、原材料、应付职工薪酬等

借：管理费用、销售费用等

 贷：长期待摊费用

【例题 4-29】甲航空公司 2011 年 12 月购入一架飞机总计花费 8 000 万元（含发动机），发动机当时的购买价为 500 万元。公司未将发动机作为一项单独的固定资产进行核算。2020 年 6 月末，公司开辟新航线，航程增加。为延长飞机的空中飞行时间，公司决定更换一部性能更为先进的发动机。新发动机购价 700 万元，专用发票税额 91 万元，另需支付安装费用 10 万元，税率 9%，税额 0.9 万元。假定飞机的年折旧率为 3%，不考虑预计净残值的影响，替下老发动机报废且无残值收入，甲公司应编制如下会计分录：

（1）2020 年 6 月，飞机的累计折旧金额 = $8000 \times 3\% \times 8.5 = 2040$ （元），将固定资产转入在建工程：

借：在建工程	5960		
累计折旧	2040		
贷：固定资产		8000	

（2）安装新发动机：

借：工程物资		700	
应交税费—应缴增值税（进项税）		91	
贷：银行存款		791	
借：在建工程		700	
贷：工程物资		700	

（3）支付安装费：

借：在建工程		10	
应交税费—应缴增值税（进项税）		0.9	
贷：银行存款		10.9	

（3）2020 年 6 月末老发动机的账面价值为：

$500 - 500 \times 3\% \times 8.5 = 372.5$ （元）。终止确认老发动机的账面价值：

借：营业外支出—非流动资产处置损失		372.5	
贷：在建工程		372.5	

（4）新发动机安装完毕，投入使用，固定资产的入账价值 = $5960 + 700 + 10 - 372.5 = 6297.5$ （元）

借：固定资产		6297.5	
--------	--	--------	--

贷：在建工程 6297.5

【例 4-30】甲公司为增值税一般纳税人，2020 年 8 月 1 日，自行对管理部门使用的设备进行日常修理，发生修理费并取得增值税专用发票，注明修理费 5 000 元，税率 13%，增值税税额 650 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用	5 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	650
贷：银行存款	5 650

【例题-判断题】（2020 年）企业对固定资产进行更新改造时，应当将固定资产账面价值转入在建工程，并将被替换掉的部分的变价收入冲减在建工程。（ ）

【答案】×

【解析】被替换部分资产无论是否有残料收入等经济利益的流入，都不会影响最终固定资产的入账价值。

【例题-单选题】（2018 年）A 公司对一座办公楼进行更新改造，该办公楼原值为 1000 万元，已计提折旧 500 万元。更新改造过程中发生支出 600 万元，被替换部分账面原值为 100 万元，出售价款为 2 万元。则新办公楼的入账价值为（ ）万元。

A. 1100 B. 1050 C. 1048 D. 1052

【答案】B

【解析】被替换部分的账面价值=100×(1-500/1000)=50(万元)。新办公楼的入账价值为 1000-500+600-50=1050(万元)。

【例题-单选题】（2016 年）企业扩建一条生产线，该生产线原值为 1000 万元，已提折旧 300 万元，扩建生产线发生相关支出 800 万元，且满足固定资产确认条件，不考虑其他因素，该生产线扩建后的入账价值为（ ）万元。

A. 1000 B. 800 C. 1800 D. 1500

【答案】D

【解析】生产线扩建后入账价值=1000-300+800=1500(万元)，选项 D 正确。

【例题-多选题】下列关于固定资产的后续支出表述正确的有（ ）。

- A. 固定资产的后续支出不满足资本化条件的计入当期损益
- B. 行政管理部门固定资产的日常修理费用计入管理费用
- C. 满足资本化条件的固定资产后续支出应当将资本化的后续支出金额计入更新改造前的固定资产原值中
- D. 固定资产发生可资本化的后续支出时应将固定资产的账面价值转入在建工程中

【答案】ABD

【解析】行政管理部门固定资产的日常维修费用计入管理费用；固定资产的更新改造等后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入更新改造后的固定资产成本。

六、固定资产的处置

固定资产处置，即固定资产的终止确认，具体包括固定资产的出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

企业处置固定资产通过“固定资产清理”科目核算。

1. 将固定资产账面价值结转到固定资产清理

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. 发生清理费用等支出固定资产清理

借：固定资产清理

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

3. 收回出售固定资产的价款、残料入库及保险公司或责任人赔偿固定资产清理等

借：银行存款

 其他应收款（应由保险公司或过失人赔偿的金额）

 原材料（取得的残料入库）

 贷：固定资产清理

 应交税费——应交增值税（销项税额）

4. 清理净损益

固定资产已经丧失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—非流动资产处置损失（正常原因）

 —非常损失（非正常原因）

 贷：固定资产清理

（2）净收益

借：固定资产清理

 贷：营业外收入—非流动资产处置利得

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收益。

（1）净损失

借：资产处置损益

 贷：固定资产清理

（2）净收益

借：固定资产清理

 贷：资产处置损益

处置结束将固定资产清理结转成零。

【例题 4-31】甲公司为一一般纳税人，2020 年 12 月 30 日，出售一座建筑物（2016 年 6 月 1 日完工），原价为 200 万元，已计提折旧 150 万元，未计提减值准备，实际出售价格为 120 万元，税率 9%，税额 10.8 万元，已通过银行收回价款。甲公司应编制如下会计分录：

（1）将出售固定资产转入清理时

借：固定资产清理	50
累计折旧	150
贷：固定资产	200

（2）收回出售固定资产的价款时

借：银行存款	130.8
贷：固定资产清理	120
应交税费—应缴增值税（销项税）	10.8

（3）结转出售固定资产实现的利得时

借：固定资产清理	70
贷：资产处置损益	70

【例题 4-32】乙公司现有一台设备由于性能等原因决定提前报废，原价 50 万元，已计提折

旧 45 万元，未计提减值准备，取得报废残值变价收入 2 万元，税额 0.26 万元，报废清理过程中发生自行清理费用 0.35 万元。有关收入、支出均通过银行办理结算。乙公司应编制如下会计分录：

(1) 将报废固定资产转入清理时

借：固定资产清理	5	
累计折旧	45	
贷：固定资产	50	

(2) 收回残料变价收入时

借：银行存款	2.26	
贷：固定资产清理		2
应交税费-应缴增值税（销项税）	0.26	

(3) 支付清理费用时

借：固定资产清理	0.35	
贷：银行存款	0.35	

(4) 结转报废固定资产发生的净损失时

借：营业外支出-非流动资产处置损失	3.35	
贷：固定资产清理	3.35	

【例题 4-33】丙公司因遭受台风袭击而毁损一座仓库，该仓库原价 4 00 万元，已计提折旧 1 00 万元，未计提减值准备；其残料估计价值 5 万元，残料已办理入库；发生清理费并取得增值税专用发票，注明的装卸费 2 万元，税额 0.12 万元，以银行存款支付；经保险公司核定应赔偿损失 1 50 万元，款项存入银行。丙公司应编制如下会计分录：

(1) 将毁损的仓库转入清理时

借：固定资产清理	300	
累计折旧	100	
贷：固定资产	400	

(2) 残料入库时

借：原材料	5	
贷：固定资产清理	5	

(3) 支付清理费用时

借：固定资产清理	2	
应交税费-应缴增值税（进项税）	0.12	
贷：银行存款	2.12	

(4) 确定应由保险公司理赔的损失时

借：其他应收款	150	
贷：固定资产清理	150	

借：银行存款	150	
贷：其他应收款	150	

(5) 结转毁损固定资产发生的损失时

借：营业外支出-非常损失	147	
贷：固定资产清理	147	

【例题-单选题】（2021 年）下列各项中，企业结转报废固定资产净损失时应借记的会计科目是（ ）。

A. 资产处置损益

- B. 固定资产清理
- C. 营业外支出
- D. 管理费用

【答案】C

【解析】结转报废固定资产净损失，相关账务处理为：

借：营业外支出
 贷：固定资产清理

【例题-判断题】(2021年)企业出售固定资产实现的净收益，应记入营业外收入。()

【答案】×

【解析】企业出售固定资产实现的净收益，应记入“资产处置损益”科目。

【例题-多选题】(2019年)下列各项中，导致企业固定资产账面价值减少的事项有()。

- A. 计提固定资产折旧
- B. 提前报废固定资产
- C. 盘亏固定资产
- D. 确认固定资产减值损失

【答案】ABCD

【解析】固定资产账面价值=账面原值-累计折旧-固定资产减值准备，选项A增加累计折旧，账面价值减少；选项BC账面原值减少，账面价值减少；选项D增加固定资产减值准备，账面价值减少。

【例题-判断题】(2019年)企业因生产业务转型升级出售固定资产取得的净收益应当计入营业外收入。()

【答案】×

【解析】人为处置固定资产取得的净收益，应当计入资产处置损益。

【例题-多选题】(2018年改编)某企业处置一台旧设备，原价为23万元，已计提折旧5万元。处置该设备开具的增值税专用发票上注明的价款为20万元，增值税税额为2.6万元，发生的清理费用为1.5万元，不考虑其他因素，该企业处置设备应确认的净收益为()万元。

- A. -2.9
- B. 0.5
- C. 20
- D. 2

【答案】B

【解析】

借：固定资产清理	18
累计折旧	5
贷：固定资产	23
借：银行存款/应收账款	22.6
贷：固定资产清理	20
应交税费-应交增值税(销项税额)	2.6
借：固定资产清理	1.5
贷：银行存款	1.5
借：固定资产清理	0.5
贷：资产处置损益	0.5

【例题-多选题】(2018年)下列各项中，应通过“固定资产清理”科目核算的有()。

- A. 固定资产盘亏的账面价值
- B. 固定资产更新改造支出
- C. 固定资产毁损净损失
- D. 固定资产出售的账面价值

【答案】CD

【解析】选项 A 通过“待处理财产损益”科目进行核算；选项 B 通过“在建工程”科目进行核算。

【例题-单选题】某企业出售一栋生产用厂房，取得处置款 2000 万元。该厂房屋原值 2500 万元，提折旧 800 万元，已提减值准备 100 万。不考虑相关税费，则下列表述中正确的是（ ）。

- A. 此项业务会影响营业利润 300 万元
- B. 应计入营业外支出 300 万元
- C. 此项业务影响营业利润 400 万元
- D. 应计入营业外收入 300 万元

【答案】C

【解析】企业处置固定资产最后形成的净损益应当通过资产处置损益核算，影响到营业利润，处置净损益 = 2000 - (2500 - 800 - 100) = 400 (万元)。

七、固定资产的清查

企业应定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性，充分挖掘企业现有固定资产的潜力。在固定资产清查过程中，如果发现盘盈、盘亏的固定资产，应填制固定资产盘盈盘亏报告表。清查固定资产的损益，应及时查明原因，并按照规定程序报批处理。

情形	处理原则	会计分录
固定资产盘盈	按前期差错处理 【企业会计准则 28 号】	借：固定资产【重置成本】 贷：以前年度损益调整【注意】不影响当期损益 借：以前年度损益调整 贷：盈余公积—法定盈余公积 利润分配—未分配利润
固定资产盘亏	审批前	借：待处理财产损益 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产
	审批后	借：其他应收款（应收赔款） 营业外支出—盘亏损失（差额倒挤） 贷：待处理财产损益

【注意】盘盈固定资产涉及到所得税费用的，

借：以前年度损益调整
贷：应交税费—应交所得税

【例题 4-34】丁公司为一般纳税人，2020 年 1 月 5 日，丁公司在财产清查过程中，发现 2017 年 12 月购入的一台设备尚未入账，重置成本为 30 000 元，假定丁公司按净利润的 10% 计提法定盈余公积，不考虑相关税费的影响。丁公司应编制如下会计分录：

(1) 盘盈固定资产时

借：固定资产 30 000
贷：以前年度损益调整 30 000

(2) 结转为留存收益时

借：以前年度损益调整 30 000
贷：盈余公积—法定盈余公积 3 000

利润分配—未分配利润 27 000

【例题 4-35】乙公司进行财产清查时发现短缺一台笔记本电脑，原价为 10 000 元，已计提折旧 7 000 元，购入时税额 1300 元，乙公司应编制如下会计分录：

(1) 盘亏固定资产时

借：待处理财产损益 3 000
 累计折旧 7 000
 贷：固定资产 10 000

(2) 转出不可抵扣的进项税：

借：待处理财产损益 390
 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 390

(3) 报经批准转销时

借：营业外支出—盘亏损失 3 390
 贷：待处理财产损益 3 390

【提示】

项目	盘盈（现金称溢余）	盘亏（现金称短缺）
库存 现金	借：库存现金 贷：待处理财产损益 借：待处理财产损益 贷：其他应付款 营业外收入（无法查明原因）	借：待处理财产损益 贷：库存现金 借：其他应收款 管理费用（无法查明原因） 贷：待处理财产损益
存货	借：原材料等 贷：待处理财产损益 借：待处理财产损益 贷：管理费用	借：待处理财产损益 贷：原材料 应交税费—应交增值税（进项税额转出） （自然灾害不需转出） 借：原材料（残料价值） 其他应收款（保险公司和过失人赔偿） 管理费用（管理不善） 营业外支出（非常损失） 贷：待处理财产损益

【例题—多选题】（2020 年）某公司年末在财产清查过程中，发现上年购入的一台设备尚未入账，重置成本为 10 000 元，假定公司按净利润的 10% 计提法定盈余公积，不考虑相关税费的影响，下列会计处理错误的是（ ）。

- A. 借：以前年度损益调整 10 000
 贷：盈余公积—法定盈余公积 1 000
 利润分配—未分配利润 9 000
- B. 借：待处理财产损益 10 000
 贷：营业外收入 10 000
- C. 借：固定资产 10 000
 贷：以前年度损益调整 10 000
- D. 借：固定资产 10 000
 贷：待处理财产损益 10 000

【答案】BD

【例题-单选题】(2018年改编)按管理权限经批准后计入营业外支出的是()。

- A. 因管理不善造成的原材料盘亏
- B. 固定资产非正常原因盘亏净损失
- C. 无法查明原因的现金短缺
- D. 由过失人赔付的库存商品毁损

【答案】B

【解析】选项A计入管理费用;选项B计入营业外支出;选项C,计入管理费用;选项D计入其他应收款。

八、固定资产的减值

资产负债表日,存在可能发生减值迹象时,可收回金额低于其账面价值的,企业应将该固定资产的账面价值减记至可收回金额,同时确认为资产减值损失,计提固定资产减值准备。

【名师点拨】固定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

借: 资产减值损失

贷: 固定资产减值准备

【例题 4-36】2020年12月31日,丁公司的某生产线存在可能发生减值的迹象,经计算,该机器的可收回金额合计为123万元,账面价值为140万元,以前年度未对该生产线计提过减值准备。由于该生产线的可收回金额为123万元,账面价值为140万元,可收回金额低于账面价值,应按两者之间的差额17万元(140-123)计提固定资产减值准备。丁公司应编制如下会计分录:

借: 资产减值损失 17

贷: 固定资产减值准备 17

【例题-多选题】(2021年)下列各项中,企业对固定资产会计处理表述正确的有()。

- A. 固定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回
- B. 达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产按估计价值计提折旧
- C. 专设销售机构固定资产的日常维护费用应计入管理费用
- D. 盘亏的固定资产当月应计提折旧

【答案】ABD

【解析】选项C错误,专设销售机构固定资产的日常维护费用应计入销售费用。

【例题-单选题】(2018年)下列各项中,关于企业固定资产会计处理的表述正确的是()。

- A. 盘盈的固定资产应计入营业外收入
- B. 已提足折旧仍继续使用的固定资产不再计提折旧
- C. 固定资产发生的符合资本化条件的后续支出计入当期损益
- D. 已确定的固定资产减值损失在以后会计期间可以转回

【答案】B

【解析】选项A应作为前期会计差错进行更正,通过“以前年度损益调整”科目核算,选项C应计入固定资产成本,选项D已确定的固定资产减值损失在以后会计期间不可以转回。

【例题-多选题】(2016年)下列各项中,关于企业固定资产的会计处理表述正确的有()。

- A. 因管理不善导致固定资产报废净损失计入管理费用
- B. 提前报废的固定资产不再补提折旧
- C. 专设销售机构的固定资产发生的不应资本化的后续支出计入销售费用
- D. 固定资产日常修理费用计入固定资产成本

【答案】BC

【解析】因管理不善导致固定资产报废净损失计入营业外支出，选项 A 错误；固定资产日常修理费用计入管理费用，选项 D 错误。

【例题-单选题】某企业 2016 年 12 月 31 日购入一台设备，入账价值为 200 万元，预计使用寿命为 10 年，预计净残值为 20 万元，采用年限平均法计提折旧。2017 年 12 月 31 日该设备存在减值迹象，经测试预计可收回为 120 万元。2017 年 12 月 31 日该设备账面价值应为（ ）万元。

- A. 120 B. 160 C. 180 D. 182

【答案】A

【解析】计提减值准备前固定资产的账面价值= $200 - (200 - 20) \div 10 = 182$ (万元)，大于可收回金额 120 万元，要将固定资产的账面价值减记至可收回金额，因此该设备账面价值为 120 万元。

【例题-不定项】甲公司为一一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。2019 年度至 2020 年度发生的有关固定资产业务如下：

(1) 2019 年 12 月 20 日，甲公司向乙公司一次购进三台不同型号行政管理部门的固定资产 A、B 和 C，共支付价款 4000 万元，增值税税额为 520 万元，包装费及运输费 30 万元，另支付 A 的安装费 18 万元，B、C 不需安装，同时，支付购置合同签订、差旅费等相关费用 2 万元。全部款项已由银行存款支付。

(2) 2019 年 12 月 28 日三台固定资产均达到预定可使用状态，三台固定资产的公允价值分别为 2000 万元、1800 万元和 1200 万元。该公司按每台固定资产公允价值的比例对支付的价款进行分配，并分别确定其入账价值。

(3) 三台固定资产预计的使用年限均为 5 年，预计净残值率为 2%，使用双倍余额递减法计提折旧。

(4) 2020 年 3 月份，支付 A、B 和 C 日常维修费分别为 1.2 万元，0.5 万元和 0.3 万元。

(5) 2020 年 12 月 31 日，对固定资产进行减值测试，发现 B 设备存在减值迹象，其预计可收回金额低于账面价值的差额为 120 万元。其他各项固定资产未发生减值迹象。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，分析回答下列小题。

1. 根据资料 (1)、(2)，下列各项中，关于固定资产取得会计处理表述正确的是（ ）。

- A. 固定资产应按公允价值进行初始计量
 B. 支付的相关增值税税额不应计入固定资产的取得成本
 C. 固定资产取得成本与其公允价值差额应计入当期损益
 D. 购买价款、包装费、运输费、安装费等费用应计入固定资产的取得成本

【答案】BD

【解析】本题考核购入的固定资产的取得成本。企业外购的固定资产，应按实际支付的购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等，作为固定资产的取得成本。若企业为增值税一般纳税人，则企业购进机器设备等固定资产的进项税额不纳入固定资产成本核算，可以在销项税额抵扣。故答案选 BD。

2. 根据资料 (1)、(2)，下列各项中，计算结果正确的是（ ）。

- A. A 设备的入账价值为 1612 万元
 B. B 设备的入账价值为 1450.8 万元
 C. C 设备的入账价值为 967.2 万元
 D. A 设备分配购进固定资产总价款的比例为 40%

【答案】BCD

【解析】本题考核固定资产的入账价值。

A 设备的入账价值 = $(4000+30) \times 2000 / (2000+1800+1200) + 18 = 1630$ (万元)

B 设备的入账价值 = $(4000+30) \times 1800 / (2000+1800+1200) = 1450.8$ (万元)

C 设备的入账价值 = $(4000+30) \times 1200 / (2000+1800+1200) = 967.2$ (万元)

故答案选 BCD。

3. 根据资料 (1)、(2), 固定资产购置业务引起下列科目增减变动正确的是 ()。

A. “银行存款”减少 4050 万元

B. “管理费用”增加 2 万元

C. “制造费用”增加 2 万元

D. “应交税费——应交增值税(进项税额)”增加 520 万元

【答案】BD

【解析】本题考核购入固定资产的账务处理。购进设备的会计分录为：

借：固定资产—A	1630
—B	1450.8
—C	967.2
应交税费——应交增值税(进项税额)	520
管理费用	2
贷：银行存款	4570

4. 根据资料 (3), 下列各项中, 关于甲公司固定资产折旧表述正确的是 ()。

A. 前 3 年计提折旧所使用的折旧率为 40%

B. A 设备 2020 年度应计提折旧额为 652 万元

C. B 设备 2020 年度应计提折旧额为 580.32 万元

D. 计提前 3 年折旧额时不需要考虑残值的影响

【答案】ABCD

【解析】本题考核固定资产的折旧。

A 设备 2020 年度应计提折旧额 $1630 \times 2/5 = 652$ (万元)；

B 设备 2020 年度应计提折旧额 $1450.8 \times 2/5 = 580.32$ (万元)；

采用双倍余额递减法, 最后两年按照直线法计提折旧, 才需要考虑预计净残值。

故答案选 ABCD。

5. 根据资料 (4), 甲公司支付设备日常维修费引起下列科目变动正确的是 ()。

A. “固定资产”增加 2 万

B. “管理费用”增加 2 万

C. “在建工程”增加 2 万

D. “营业外支出”增加 2 万

【答案】B

【解析】本题考核固定资产维修核算。固定资产日常维修费计入管理费用。故答案选 B。

九、使用权资产的账务处理 (2022 年新增)

(一) 使用权资产的管理

1. 概念

使用权资产, 是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。

2. 使用权资产的核算范围

承租人除采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁外的所有租赁业务取得的使用权资产。

短期租赁	指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。	对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不予确认使用权资产和租赁负债。承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。
低价值资产租赁	指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁（如笔记本电脑、普通办公家具等单价不超过 10000 元、台式电脑等单价不超过 5000 元等）。原租赁不属于低价值资产租赁而承租人转租或预期转租租赁资产的，不属于低价值租赁。	

（二）使用权资产的账务处理

1. 会计科目设置

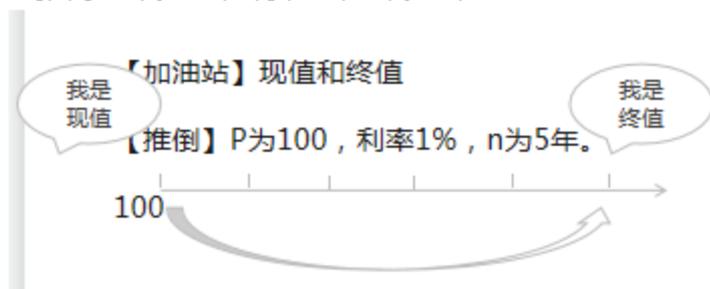
为了反映和监督使用权资产的取得、计提折旧和租赁期满处置等交易或事项，企业应设置“使用权资产”

“租赁负债”“使用权资产累计折旧”“使用权资产减值准备”等科目进行核算。

科目设置	核算内容
使用权资产	“使用权资产”科目核算企业使用权资产的成本。借方登记企业增加的使用权资产的成本，贷方登记企业减少的使用权资产的成本，期末余额，反应企业期末使用权资产的成本余额。企业应当设置“使用权资产登记簿”和“使用权资产卡片”，按使用权资产类别、使用部门和每项使用权资产进行明细核算。
使用权资产累计折旧	属于“使用权资产”科目的调整科目，核算企业使用权资产的累计折旧，贷方登记企业计提的使用权资产折旧，借方登记租赁合同到期日行使购买选择权转作固定资产的累计折旧，期末贷方余额，反映企业使用权资产的累计折旧额。
租赁负债	核算租赁使用权资产形成尚未偿付的负债，贷方登记租赁负债的增加额，借方登记租赁负债的减少额。本科目应设置“租赁负债——租赁付款额”和“租赁负债——未确认融资费用”明细科目进行明细分类核算。
租赁负债	在租赁期开始日，租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。 借：使用权资产 租赁负债-未确认融资费用（差额） 贷：租赁负债-租赁付款额（应付总额） 在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续核算。

【加油站】现值和终值

【推倒】P为100，利率1%，n为5年。



第一年利息=100×1%=1

第一年本利和=100+100×1%=100(1+1%)=101

第二年利息=(100+1)×1%=1.01

~

第五年本利和=100(1+1%)⁵

2. 使用权资产的初始计量及账务处理

使用权资产应当按照成本进行初始计量。



中介费0.5万元

补偿中介费0.8万元 付租金5万 付租金5万 付租金5万 付租金5万 付租金5万

内含报酬率5%

租赁负债现值=5×(P/A, 5%, 5)=5×4.329=21.645(万元)

租金负债25与租赁负债现值21.645的差额=3.355, 就是未确认融资费用

使用权资产=21.645+0.5-0.8=21.345

(1) 租赁负债的初始计量金额	租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值(已知)
(2) 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额, 存在租赁激励的, 扣除已享受的租赁激励相关金额(已付-获得的激励)	租赁激励, 是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠, 包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等
(3) 承租人发生的初始直接费用(增量成本)	
(4) 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本	

【例题4-38】甲公司与出租人乙公司签订了一份办公楼租赁合同, 约定每年的租赁付款额为5万元, 于

每年年末支付; 不可撤销租赁期为5年, 合同约定在第5年年末, 甲公司有权选择以每年5万元租金续租5年, 也有权选择以100万元的价格购买该办公楼。甲公司无法确定租赁内含利率, 可以确定其增量借款利率为5%。甲公司在租赁开始时选择续租5年, 即实际租赁期为10年。不考虑税费等相关因素。

甲公司应作会计处理如下:

计算使用权资产和租赁负债:

(1) 租赁付款额=5×10=50(万元)

(2) 租赁付款额的现值 = $5 \times (P/A, 5\%, 10) = 50 \times 7.72 = 38.6$ (万元)

其中: $(P/A, 5\%, 10)$ 为年金现值系数;

(3) 未确认融资费用 = $50 - 38.6 = 11.4$ (万元)

借: 使用权资产 38.6

 租赁负债——未确认融资费用 11.4

 贷: 租赁负债——租赁付款额 50

【例题 4-39】承**【例题 4-38】** 甲公司为获得该办公楼向前任租户支付款项 15 000 元, 向促成此项租赁交易的房地产中介支付佣金 5 000 元。作为对甲公司的激励, 乙公司同意补偿了 5 000 元佣金。

(1) 将初始费用 20 000 元计入使用权资产的初始成本:

借: 使用权资产 20 000

 贷: 银行存款 20 000

(2) 将收到的租赁激励从使用权资产入账价值中扣除:

借: 银行存款 5 000

 贷: 使用权资产 5 000

使用权资产的初始成本 = $386\ 000 + 20\ 000 - 5\ 000 = 401\ 000$ (元)

【例题—多选题】下列选项影响使用权资产的成本的有 ()。

- A. 租赁负债的初始计量金额
- B. 承租资产的公允价值
- C. 租赁激励
- D. 承租人发生的初始直接费用

【答案】ACD

【解析】使用权资产的成本包括:

(1) 租赁负债的初始计量金额;

(2) 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额, 存在租赁激励的, 应扣除已享受的租赁激励相关金额;

(3) 承租人发生的初始直接费用;

(4) 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

【例题—单选题】2×20 年 1 月 1 日, A 公司与 B 公司签订租赁合同, B 公司将其一栋建筑物租赁给 A 公司。A 公司租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值为 2000 万元, 获得租赁激励金额为 40 万元。A 公司还支付租赁合同佣金 30 万元。不考虑其他因素, A 公司该项使用权资产的初始成本为 () 万元。

- A. 1990
- B. 2190
- C. 2200
- D. 2000

【答案】A

【解析】该项使用权资产的初始成本 = $2000 - 40 + 30 = 1990$ (万元)。

3. 使用权资产的后续账务处理

在租赁期开始日后, 承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量。承租人应当参照固定资产有关折旧规定, 对使用权资产计提折旧。

承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的, 应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。

无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的, 应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期

间内计提折旧。

借：管理费用等

贷：使用权资产累计折旧

承租人应当按照资产减值的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益或相关资产成本。

周期性利率的确定原则为，在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

【例题 4-40】承【例题 4-38】甲公司采用实际利率法计算各年的实际利息费用（如表 4-4 所示），采用年限平均法对使用权资产计提折旧。

年度	租赁负债	利息	租赁付款额[每年支付租金(还的)]	租赁负债(一共欠的-本期还的)
	年初金额			年末金额
	①	②=①×5%	③	④=①+②-③
1	386000	19300	50000	355300
2	355300	17765	50000	323065
3	323065	16153	50000	289218
4	289218	14461	50000	253679
5	253679	12684	50000	216363
6	216363	10818	50000	177181
7	177181	8859	50000	136040
8	136040	6802	50000	92842
9	92842	4642	50000	47484
10	47484	2516	50000	—

注：表中各年利息四舍五入取整数。第 10 年利息为 2516 元（50000-47484）。

支付第 1 年年末的租金时：

借：租赁负债——租赁付款额 50000

贷：银行存款 50000

借：财务费用（租赁付款额的现值 386000×利率 5%） 19300

贷：租赁负债——未确认融资费用 19300

年折旧额=386000÷10=38600（元）

借：管理费用（管理用办公楼） 38600

贷：使用权资产累计折旧 38600

【例题 4-41】承【例题 4-38】和【例题 4-40】，甲公司在第 5 年年末，支付当年租金后选择行使购买权。相关会计科目余额分别为：“使用权资产”科目借方余额 386000 元，“使用权资产累计折旧”科目贷方余额 193000 元（386000÷10×5），“租赁负债——租赁付款额”科目贷方余额 250000 元（50000×5），“租赁负债——未确认融资费用”科目借方余额 33636 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：固定资产——办公楼 976636

使用权资产累计折旧 193000

租赁负债——租赁付款额 250000

贷：使用权资产	386000
租赁负债——未确认融资费用（已知）	33636
银行存款	1000000
借：固定资产——办公楼	976636
使用权资产累计折旧	193000
租赁负债——租赁付款额	250000
贷：使用权资产	386000
租赁负债——未确认融资费用（已知）	33636
银行存款	1000000

【例题—多选题】根据《企业会计准则第 21 号——租赁》规定，下列有关使用权资产会计处理表述不正确的有（ ）。

- A. 在租赁期开始日后，承租人应当采用公允模式对使用权资产进行后续计量
- B. 承租人对使用权资产不计提折旧
- C. 承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧
- D. 无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期内计提折旧

【答案】ABD

【解析】在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，因此 A 错误；承租人对使用权资产要计提折旧，因此 B 错误；无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧，因此 D 错误。

第四节 生产性生物资产

一、生产性生物资产的确认与计量

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等（而非出售）目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

【例题—多选题】下列各项中，可以确认为生产性生物资产的是（ ）。

- A. 经济林、薪炭林
- B. 蔬菜、用材林
- C. 产畜和役畜
- D. 存栏待售的牲畜

【答案】AC

【解析】选项 BD 属于消耗性生物资产。

【回忆杀】消耗性生物资产，是指企业（农、林、牧、渔业）生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。如玉米和小麦等庄稼、用材林，存栏待售的牲畜、养殖的鱼等。

（一）生产性生物资产的计量

外购生产性生物资产	购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出
自行营造的林木类生产性生物资产	达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出
自行繁殖的产畜和役畜	达到预定生产经营目的（成龄）前发生的饲料费、人

	工费和应分摊的间接费用等必要支出达到预定生产经营目的,是指生产性生物资产进入正常生产期,可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。
因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生物资产发生的后续支出	计入林木类生物资产的成本
郁闭或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出	计入当期损益

(二) 主要会计科目的设置

为了反映和监督生产性生物资产的生产、耗费、产出等情况,企业需要设置“生产性生物资产”“生产性生物资产累计折旧”等科目。

科目设置	性质
生产性生物资产	核算企业(农、林、牧、渔业)持有的生产性生物资产的原价(成本)。借方登记外购、自行营造的林木、自行繁殖产畜和役畜等增加的生产性生物资产成本,贷方登记出售、报废、毁损、对外投资等减少的生产性生物资产原价(成本)。期末借方余额,反映企业(农、林、牧、渔业)生产性生物资产的额原价(成本)。本科目应按照“未成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”,分别生物资产的种类、群别等进行明细核算。
生产性生物资产累计折旧	核算企业(农、林、牧、渔业)成熟生产性生物资产的累计折旧。贷方登记企业按月计提成熟生产性生物资产的折旧,借方登记处置生产性生物资产结转的生产性生物资产累计折旧。期末贷方余额,反映企业成熟生产性生物资产的累计折旧额。本科目应按照生产性生物资产的种类、群别等进行明细核算。

二、生产性生物资产的账务处理

(一) 生产性生物资产增加的账务处理

业务	账务处理
外购的生产性生物资产	按照购买价款和相关税费 借: 生产性生物资产 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 银行存款等
自行营造的林木类生产性生物资产	按照达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出 借: 生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 贷: 原材料(农药、种苗等) 银行存款 应付利息等

【例题 4-42】甲公司自 2015 年初开始自行营造 100 公顷橡胶林,当年发生种苗费 169000 元,平整土地和定植所需机器设备折旧费 55500 元;自营造开始正常生产周期为 6 年,假定各年均匀发生抚育肥料及农药费 41750 元、人工费 75000 元、每年应分摊管护费用 402500 元。假定不考虑相关税费等其他因素。甲公司应编制如下会计分录:

(1) 2015 年, 发生种苗费、平整土地等费用:

借: 生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 224500
 贷: 原材料——种苗 169000
 累计折旧 55500

(2) 2015-2020 年, 每年发生抚育肥料及农药费、人工费、应分摊管护费用:

借: 生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 519250
 贷: 原材料——肥料及农药 41750
 应付职工薪酬 75000
 银行存款 402500

【例题·多选题】下列各项中, 达到预定生产经营目的前发生的() 计入自行营造的林木类生产性生物资产的成本。 A. 造林费

- B. 抚育费
- C. 营林设施费
- D. 调查设计费

【答案】 ABCD

【解析】自行营造的林木类生产性生物资产, 达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出均计入生产成本。

业务	账务处理
自行繁殖的产畜和役畜	达到预定生产经营目的前发生的饲料费, 人工费和应分摊的间接费用等必要支出 借: 生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 贷: 原材料 银行存款 应付利息等
未成熟生产性生物资产	达到预定生产经营目的时, 按照其账面余额 借: 生产性生物资产——成熟生产性生物资产 贷: 生产性生物资产——未成熟生产性生物资产

【例题 4-43】承【例题 4-42】, 2015-2020 年, 甲公司自行营造生产性生物资产达到预定生产经营目的。

生产性生物资产成本总额=224500+519250×6=3340000 (元)。

甲公司应编制如下会计分录:

借: 生产性生物资产——成熟生产性生物资产 3340000
 贷: 生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 3340000

业务	账务处理
育肥畜转为产畜或役畜	应当按照其账面余额 借: 生产性生物资产 贷: 消耗性生物资产 产畜或役畜淘汰转为育肥畜, 应按照转群时其账面价值 借: 消耗性生物资产 生产性生物资产累计折旧 贷: 生产性生物资产
择伐、间伐或抚育更新等生产	借: 生产性生物资产——未成熟生产性生物资产

性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出	贷：银行存款等 生产性生物资产发生的管护、饲养费用等后续支出 借：管理费用 贷：银行存款等
-------------------------	--

【例题-单选题】甲公司自 2022 年初开始自行营造 150 公顷杨树林（作为生产性生物资产确认），当年发

生种苗费 180 万元，平整土地和定植所需机器设备折旧费 20 万元；自营造开始正常生产周期为 4 年，假定各

年均均匀发生抚育肥料及农药费 5 万元、人工费 25 万元、每年应分摊管护费用 8 万元。假定不考虑相关税费等

其他因素。2022 年甲公司应计入生产性生物资产成本的金额为（ ）万元。

- A. 200 B. 238 C. 230 D. 213

【答案】B

【解析】2022 年发生种苗费、平整土地等费用：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 200

 贷：原材料——种苗 180
 累计折旧 20

2022 年发生抚育肥料及农药费、人工费、应分摊管护费用：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 38

 贷：原材料——肥料及农药 5
 应付职工薪酬 25
 银行存款 8

2020 年甲公司应计入生产性生物资产成本的金额为 $200+38=238$ （万元）。

（二）生产性生物资产折旧的账务处理

1. 折旧范围

企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期损益。

账务处理：

借：农业生产成本

 管理费用等

 贷：生产性生物资产累计折旧

2. 折旧方法

企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式，合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。

【名师点拨】生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定、不得随意变更。

3. 确定使用寿命应考虑的因素

①预计的产出能力或实物产量；

②预计的有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；

③预计的无形损耗，如因新品种的出现而使现有的生产性生物资产的产出能力和产出农产品的质量等方面

相对下降、市场需求的变化使生产性生物资产产出的农产品相对过时等。

4. 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生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命或预计净残值的预期数与原先估计数有差异的，或者有关经济利益预期实现方式有重大改变的，应当作为会计估计变更，调整生产性生物资产的使用寿命或预计净残值或者改变折旧方法。

（三）生产性生物资产减值的账务处理

企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产减值准备，并计入当期损益。可收回金额应当按照资产减值的办法确定。生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

（四）生产性生物资产成本结转

生产性生物资产收获的农产品成本，按照产出或采收过程中发生的材料费，人工费和应分摊的间接费用等必要支出计算确定，并采用加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，将其账面价值结转为农产品成本。

（五）生物资产后续计量的公允价值账务处理

根据规定，生物资产通常按照成本计量。但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。采用公允价值计量的生物资产，应当同时满足下列两个条件：

1. 生物资产有活跃的交易市场。

活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：

- （1）市场内交易的对象具有同质性。
- （2）可以随时找到自愿交易的买方和卖方。
- （3）市场价格的信息是公开的。

2. 能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出合理估计。

【例题—多选题】下列各项中，关于生产性生物资产表述不正确的是（ ）。

- A. 外购生产性生物资产成本包括购买价款、相关税费，外购中发生的运输费、保险费不计入成本
- B. 自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括入库前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出
- C. 生产性生物资产不按期计提折旧
- D. 生产性生物资产减值准备一经计提，可以转回

【答案】ABCD

【例题—多选题】以下选项中，对生产性生物资产表述正确的有（ ）。

- A. 企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产无需计提折旧
- B. 生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回
- C. 生物资产通常按照成本计量
- D. 生物资产有活跃的交易市场，且能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息时可采用公允价值计量

【答案】BCD

【解析】企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产，应当按期计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期损益，选项 A 错误。

【例题—多选题】以下选项中，对生产性生物资产表述正确的有（ ）。

- A. 企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产无需计提折旧

- B.生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回
- C.生物资产通常按照成本计量
- D.生物资产有活跃的交易市场，且能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息时可采用公允价值计量

第五节 无形资产和长期待摊费用

一、无形资产

(一) 无形资产的概念和特征

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。

无形资产的特征（2022年变化）：

- 1.具有资产基本特征；
- 2.不具有实物形态；
- 3.具有可辨认性；

满足下列条件之一即可：

- ①能单独分离或划分出来，并能用于出售、转让、授予许可、租赁或交换。
- ②源自合同性权力或其他法定权力。（无论是否符合①）如一方通过与另一方签订特许权合同而获得的特许使用权，通过法律程序申请获得的商标权、专利权等。

【名师点拨】商誉由于无法与企业自身分离而存在，不具有可辨认性，不在本节讲述。

- 4.属于非货币性资产。

(二) 无形资产的内容

无形资产主要包括：专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权和土地使用权等。

【注意】商誉不具有可辨认性，不属于无形资产。

(1) 专利权

包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。

(2) 非专利技术

(3) 商标权

(4) 著作权

(5) 土地使用权

①房产企业建造的商品房，应计入房屋成本；一般企业建造厂房应分开确认。

②企业外购房屋建筑物所支付的价款应当按照合理的方法在地上建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。

(6) 特许权

如水、电、邮电通信等专营权、烟草专卖权等，又或者连锁店分店使用总店名称等。

(三) 无形资产的管理（2022年新增，略）

无形资产准确及时的确认和计量、提高高质量的无形资产会计核算资料和会计信息，可防范和化解企业因无形产权属不清、技术落后、缺乏核心技术，管理失当、存在重大技术安全隐患等导致企业法律纠纷，缺乏可持续发展能力风险，并对引导创新决策，有效配置创新资源等方面具有重要的意义和作用。

(四) 无形资产的账务处理

1.无形资产的取得：无形资产应当按照成本进行初始计量。

(1) 外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

借：无形资产—非专利技术等

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

【名师点拨】①专利权申请过程中发生的专利登记费、律师费应计入无形资产成本。

②为宣传使用该无形资产生产的新产品而发生的广告费应计入销售费用；

③为使用该无形资产发生的员工培训费应计入管理费用。

【例 4-44】甲公司为增值税一般纳税人，购入一项非专利技术，取得的增值税专用发票上注明的价款为 90 万元，税率 6%，增值税税额 5.4 万元，以银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录：

借：无形资产—非专利技术 90
 应交税费—应交增值税（进项税额） 5.40
 贷：银行存款 95.4

【例题—单选题】甲公司 2021 年 7 月 4 日购入一项商标权，支付购买价款 200 万元，支付相关过户续费 12 万元，为推广该商标权所生产产品发生的宣传费 20 万元，支付注册登记费 18 万元。则甲公司该项无形资产入账成本为（ ）万元。

A.200 B.212 C.230 D.250

【答案】C

【解析】甲公司该项无形资产的入账成本=200+12+18=230（万元）；发生的宣传费属于当期费用，需要记入“销售费用”科目中。

（2）企业自行研究开发的无形资产

其成本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所发生的可直接归属于该无形资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的必要支出总和。

业务	账务处理
发生不满足资本化条件的研发支出（研究阶段或开发阶段）	借：研发支出—费用化支出 应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：原材料/银行存款/应付职工薪酬
期（月）末	借：管理费用 贷：研发支出—费用化支出
满足资本化条件（开发阶段）	借：研发支出—资本化支出 应交税费—应交增值税（进项税额） 贷：原材料/银行存款/应付职工薪酬
达到预定用途形成无形资产的	借：无形资产 贷：研发支出—资本化支出

【名师点拨】

（1）如果无法可靠区分研究阶段和开发阶段的支出，应当将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；

（2）“研发支出—资本化支出”余额列示在资产负债表中的“开发支出”项目。

（3）取得增值税专用发票注明的增值税计入“应交税费—应交增值税（进项税额）”

【例题 4-45】甲公司自行研究、开发一项技术，截至 2019 年 12 月 31 日，发生研发支出合计 200 万元，经测试该项研发活动完成了研究阶段，从 2020 年 1 月 1 日开始进入开发阶段。2020 年发生开发支出 30 万元，假定符合规定的开发支出资本化条件，取得增值税专用发票上注明的增值税额为 3.9 万元。2020 年 9 月 30 日，该项研发活动结束，最终开发出一项非专利技术。甲公司应编制如下会计分录：

甲公司应编制如下会计分录：

- (1) 2019年发生的研发支出
- | | |
|---------------|-----|
| 借：研发支出——费用化支出 | 200 |
| 贷：银行存款等 | 200 |
- (2) 2019年12月31日，发生的研发支出全部属于研究阶段的支出
- | | |
|---------------|-----|
| 借：管理费用 | 200 |
| 贷：研发支出——费用化支出 | 200 |
- (3) 2020年，发生开发支出并满足资本化确认条件
- | | |
|-------------------|------|
| 借：研发支出——资本化支出 | 30 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） | 3.9 |
| 贷：银行存款等 | 33.9 |
- (4) 2020年9月30日，该技术研发完成并形成无形资产
- | | |
|---------------|----|
| 借：无形资产 | 30 |
| 贷：研发支出——资本化支出 | 30 |

【例题-多选题】(2021年)下列各项中，应计入企业自行研究开发专利权入账价值的有()。

- A. 专利权申请过程中发生的专利登记费
- B. 专利权申请过程中发生的律师费
- C. 满足资本化条件的专利研发支出
- D. 无法可靠区分研究阶段和开发阶段的专利研发支出

【答案】ABC

【解析】选项D，无法可靠区分研究阶段和开发阶段的专利研发支出应全部费用化，计入管理费用。

【例题-多选题】(2020年)下列各项中，自行研发无形资产业务的会计处理表述正确的有()。

- A. 满足资本化条件的研发支出达到预定用途，应转入“无形资产”科目的借方
- B. 不满足资本化条件的研发支出，期末应转入“管理费用”科目的借方
- C. 满足资本化条件的研发支出，应记入“研发支出——费用化支出”科目的借方
- D. 不满足资本化条件的研发支出，应记入“研发支出——资本化支出”科目的借方

【答案】AB

【解析】选项的借方；选项目的借方。C错误，满足资本化条件的研发支出，应记入“研发支出——资本化支出”科目

【例题-多选题】(2018年)下列各项中，应计入专利权入账价值的有()。

- A. 无法区分研究阶段和开发阶段的设备折旧费
- B. 研究阶段支付的研发人员薪酬
- C. 依法取得专利权发生的注册费
- D. 开发阶段满足资本化条件的材料支出

【答案】CD

【解析】选项AB计入管理费用。

【例题-单选题】(2018年)某企业自行研究开发一项技术，共发生研发支出450万元，其中，研究阶段发生职工薪酬100万元，专用设备折旧费用50万元；开发阶段满足资本化条件支出300万元，取得增值税专用发票上注明的增值税税额为39万元，开发阶段结束研究开发项目达到预定用途形成无形资产，不考虑其他因素，下列各项中，关于该企业研发支出会计处理表述正确的是()。

- A. 确认管理费用150万元，确认无形资产300万元

- B. 确认管理费用 150 万元，确认无形资产 351 万元
 C. 确认管理费用 100 万元，确认无形资产 350 万元
 D. 确认管理费用 200 万元，确认无形资产 300 万元

【答案】A

【解析】研究阶段：

借：研发支出-费用化支出	150
贷：应付职工薪酬	100
累计折旧	50

开发阶段：

借：研发支出-资本化支出	300
应交税费-应交增值税（进项税额）	39
贷：银行存款	339

最终达到预定用途形成无形资产：

借：无形资产	300
贷：研发支出-资本化支出	300
借：管理费用	150
贷：研发支出-费用化支出	150

【例题-单选题】（2019年）某公司自行研发非专利技术共发生支出 460 万元，其中：研究阶段发生支出 160 万元，开发阶段发生支出 300 万元，符合资本化条件的支出为 180 万元。不考虑其他因素，该研发活动应计入当期损益的金额为（ ）万元。

- A. 180 B. 280 C. 340 D. 160

【答案】B

【解析】开发阶段发生的符合资本化条件的支出 180 万元应计入无形资产成本；研究阶段发生的支出 160 万元和开发阶段发生的不符合资本化条件的支出 120 (300-180) 万元全部计入管理费用，影响当期损益，所以计入当期损益的金额=160+120=280 (万元)，选项 B 正确。

2. 无形资产的摊销

（1）进行摊销处理的无形资产的范围

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。使用寿命有限的无形资产应进行摊销。使用寿命不确定的无形资产不应摊销。使用寿命有限的无形资产，企业应当按月进行摊销。

（2）无形资产的应摊销金额、摊销期和摊销方法

使用寿命有限的无形资产，通常其残值视为零，但下列情况除外：

- 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；
- ②可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

无形资产的应摊销金额是指无形资产的成本扣除预计残值后的金额。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。

对于使用寿命有限的无形资产应当自可供使用（即其达到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销。

无形资产摊销方法包括年限平均法（即直线法）、生产总量法等。企业选择的无形资产的摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

（3）无形资产摊销的会计处理

借：制造费用（用于产品生产）

管理费用（管理的无形资产）
其他业务成本（出租的无形资产）

贷：累计摊销

【例题 4-46】甲公司购买了一项特许权，成本为 4 80 万元，合同规定受益年限为 10 年，甲公司每月应摊销 4 万元。每月摊销时，甲公司应编制如下会计分录：

借：管理费用 4

贷：累计摊销 4

【例题 4-47】2020 年 2 月 1 日，甲公司将其自行开发完成的非专利技术出租给丁公司，该非专利技术成本为 360 万元，双方约定的租赁期限为 10 年，甲公司每月应摊销 3 万元，每月摊销时，甲公司应编制如下会计分录：

借：其他业务成本 3

贷：累计摊销 3

【例题-单选题】（2021 年）某企业 2020 年 2 月外购一项非专利技术，3 月开始进行非专利技术测试，5 月完成测试并达到预定用途，该非专利技术开始摊销的月份是（ ）。

- A. 5 月
- B. 2 月
- C. 6 月
- D. 3 月

【答案】A

【解析】无形资产达到预定可使用状态的当月开始摊销。

【例题-多选题】（2020 年）下列各项中，关于企业无形资产摊销的表述不正确的是（ ）。

- A. 行政管理用无形资产的摊销额计入管理费用
- B. 使用寿命不确定的无形资产不进行摊销
- C. 无形资产摊销方法应反映其经济利益的预期实现方式
- D. 使用寿命有限的无形资产处置当月应进行摊销

【答案】D

【解析】无形资产自可供使用（即其达到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销，选项 D 错误。

【例题-多选题】（2020 年）下列各项中，关于制造业企业计提无形资产摊销的会计处理表述正确的有

（ ）。

- A. 使用寿命有限的无形资产处置当月不再摊销
- B. 财务软件的摊销额计入管理费用
- C. 管理用特许权的摊销额计入管理费用
- D. 对外出租专利技术的摊销额计入其他业务成本

【答案】ABCD

【例题-多选题】（2019 年）下列各项中，关于无形资产摊销的表述正确的有（ ）。

- A. 使用寿命不确定的无形资产不应进行摊销
- B. 使用寿命有限的无形资产自可供使用的次月起开始摊销
- C. 无形资产的摊销方法应反映其经济利益的预期实现方式
- D. 无形资产的摊销额均应计入当期损益

【答案】AC

【解析】使用寿命有限的无形资产自可供使用的当月起开始摊销，选项 B 不正确；无形资产

的摊销额一般应当计入当期损益,但是如果某项无形资产包含的经济利益通过其所生产的产品或其他资产实现的,其摊销金额应当计入相关资产成本,选项D不正确。

【例题-单选题】(2018年)某企业将其自行开发完成的管理系统软件出租给乙公司,每年支付使用费240000元(不含增值税)双方约定租赁期限为5年。该管理系统软件的总成本为600000元。该企业按月计提摊销。不考虑其他因素,该企业对其计提累计摊销进行的会计处理正确的是()。

- A. 借:管理费用 20000
 贷:累计摊销 20000
- B. 借:其他业务成本 20000
 贷:累计摊销 20000
- C. 借:其他业务成本 10000
 贷:累计摊销 10000
- D. 借:管理费用 10000
 贷:累计摊销 10000

【答案】C

【解析】企业每月摊销的金额为 $600000/5/12=10000$ 元,该无形资产用于出租,无形资产计提的摊销需计入其他业务成本,相关账务处理如下:

借:其他业务成本 10000
 贷:累计摊销 10000

【例题-多选题】(2018年改编)某公司为增值税一般纳税人,2017年1月4日购入一项无形资产,取得的增值税专用发票注明价款为880万元,增值税税额为52.8万元,该无形资产使用年限为5年,按年进行摊销,预计残值为零。下列关于该项无形资产的会计处理中,正确的有()。

- A. 2017年1月4日取得该项无形资产的成本为880万元
- B. 2017年12月31日该项无形资产的累计摊销额为176万元
- C. 该项无形资产自2017年2月起开始摊销
- D. 该无形资产的应计摊销额为932.8万元

【答案】AB

【解析】无形资产按照取得时的成本进行初始计量,选项A正确;对于使用寿命有限的无形资产应当自可供使用当月起开始摊销,所以2017年的摊销额 $=880\div 5=176$ (万元),选项B正确,选项C错误;该无形资产的应计摊销额为无形资产的成本880万元,选项D错误。

【例题-单选题】企业自行研发一项非专利技术,截至2017年3月共计发生研发支出2000万。经测试,该非专利技术完成了研究阶段。从2017年4月1日开始进入开发阶段,截至2017年11月9日研发活动结束,非专利技术达到预定用途,共计发生研发支出1500万元(假定全部符合资本化条件)。企业预计该非专利技术可以8年,采用直线法计提摊销。则2017年对该非专利技术应计提的摊销为()万元。

- A. 15.63
- B. 31.25
- C. 36.46
- D. 72.92

【答案】B

【解析】自行研发的无形资产在研究阶段的支出一律费用化计入管理费用。开发阶段符合资本化条件的支出计入无形资产成本。2017年应计提的摊销金额 $=1500/8/12\times 2=31.25$ (万元)。

3. 出售和报废无形资产

企业处置无形资产,应当将取得的价款扣除该无形资产账面价值以及出售相关税费后的差额

作为资产处置损益进行会计处理。

出售无形资产的会计分录为：

借：银行存款（实际收到或应收的金额）
 累计摊销
 无形资产减值准备
 应交税费—应交增值税（进项税额）（相关费用可抵扣进项税）
 贷：无形资产（账面余额）
 应交税费—应交增值税（销项税额）
 资产处置损益（或借方）

【例题 4-48】甲公司为增值税一般纳税人，将其购买的一项专利权转让给乙公司，该专利权的成本为 50 万元，税率 6%，税额 3 万元，款项 53 万元已存入银行，成本 60 万元，已摊销 22 万元，甲公司应作如下会计处理：

借：银行存款	53
累计摊销	22
贷：无形资产	60
应交税费—应交增值税（销项税额）	3
资产处置损益	12

报废无形资产的会计分录为：

借：营业外支出—处置非流动资产损失
 累计摊销
 无形资产减值准备
 贷：无形资产（账面余额）

【例题 4-49】2020 年 12 月初，甲企业经批准将内部研发成功的 M 非专利技术替代现有的 N 专利技术，并将其予以转销。转销时，M 专利技术的成本为 200 万元，已累计摊销 160 万元，未计提减值准备，该专利技术的残值为 0，不考虑其他相关因素，甲公司应作如下会计处理：

借：累计摊销	160
营业外支出—非流动资产处置损失	40
贷：无形资产	200

【例题—单选题】（2020 年）甲公司为增值税一般纳税人，现将一项专利权转让给乙公司，开具的增值税专用发票上注明的价款为 40 万元，增值税税额为 2.4 万元。该专利权成本为 30 万元，已累计摊销 15 万元。不考虑其他因素，转让该项专利权应确认的处置净损益为（ ）万元。

- A. 12.4
- B. 27.4
- C. 10
- D. 25

【答案】 D

【解析】转让该项专利权的账务处理为：

借：银行存款等	42.4
累计摊销	15
贷：无形资产	30
应交税费—应交增值税（销项税额）	2.4
资产处置损益	25

【例题-单选题】(2019年)下列各项中,关于制造业企业出租无形资产的相关会计处理表述正确的是()。

- A. 转让无形资产使用权的收入计入营业外收入
- B. 已转让使用权的无形资产应停止计提摊销
- C. 已转让使用权的无形资产计提的摊销额计入管理费用
- D. 转让无形资产使用权的收入计入其他业务收入

【答案】D

【解析】企业出租资产的使用费收入,一般通过“其他业务收入”科目核算;所让渡资产计提的摊销额等,一般通过“其他业务成本”科目核算。

【例题-多选题】(2019年)下列各项中,企业通过“资产处置损益”科目核算的有()。

- A. 出售专利权形成的损益
- B. 出售辅助材料的收入
- C. 出售生产用机器设备损益
- D. 出售库存商品的收入

【答案】AC

【解析】选项B计入其他业务收入,选项D计入主营业务收入。

【例题-单选题】(2018年)2017年7月,某制造业企业转让一项专利权,开具增值税专用发票上注明的价款为100万元、增值税税额为6万元,全部款项已存入银行。该专利权成本为200万元,已摊销150万元,不考虑其他因素,该企业转让专利权对利润总额的影响金额为()万元。

- A. -94
- B. 56
- C. -100
- D. 50

【答案】D

【解析】出售无形资产过程中产生的增值税不影响无形资产的处置损益,所以该企业转让专利权对利润总额的影响金额=100-(200-150)=50万元。

【例题-单选题】甲公司2017年9月2日以1300万元价格对外转让一项商标权。该商标权系甲公司2014年1月9日以2000万元购入,购入时该商标权预计使用8年,法律规定有效期10年。甲公司采用直线法对无形资产计提摊销。假定不考虑相关税费,则甲公司在转让无形资产时应确认的损益为()万元。

- A. 266.67
- B. 216.67
- C. 290.64
- D. 220.45

【答案】B

【解析】甲公司应当编制的会计分录为:

借: 银行存款	1300
累计摊销	916.67 [2000/8/12×(12+12+12+8)]
贷: 无形资产	2000
资产处置损益	216.67

4. 无形资产的减值

无形资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时,其可收回金额低于账面价值:

借: 资产减值损失—无形资产减值损失

 贷: 无形资产减值准备

【名师点拨】无形资产减值准备一经确认,在以后会计期间不得转回。

【例题-判断题】(2020年)无形资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。()

【答案】✓

【例题-判断题】(2021年)企业确认的无形资产减值损失应计入信用减值损失。()

【答案】×

【解析】企业确认的无形资产减值损失应计入资产减值损失。

【例题一多选题】(2016年改编)下列各项中,关于无形资产会计处理表述正确的是()。

- A. 已确认的无形资产减值损失在以后会计期间转回
- B. 使用寿命不确定的无形资产按月进行摊销
- C. 出售无形资产的净损益计入营业利润
- D. 出租无形资产的摊销额计入其他业务成本

【答案】CD

【解析】无形资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回,选项A错误;使用寿命不确定的无形资产不应摊销,选项B错误;出售无形资产的净损益计入资产处置损益,影响营业利润,选项C正确;出租无形资产的摊销额计入其他业务成本,选项D正确。

【例题一多选题】(2014年)下列各项资产中,已计提减值准备后其价值又得以恢复,可以在原计提减值准备金额内予以转回的是()。

- A. 固定资产
- B. 无形资产
- C. 存货
- D. 应收账款

【答案】CD

【解析】固定资产、无形资产计提的减值准备一经计提,不得转回;应收账款、存货计提的减值准备在以后价值又得以恢复时,可以在原计提减值准备金额内予以转回。

【总结】有关资产减值相关内容如下表所示

具体资产	是否考虑计提减值	比较基础	账务处理	能否转回	账务处理(转回)
存货	✓	可变现净值	借: 资产减值损失 贷: 存货跌价准备	✓	借: 存货跌价准备 贷: 资产减值损失
应收款项	✓	预计未来现金流量现值	借: 信用减值损失 贷: 坏账准备	✓	借: 坏账准备 贷: 信用减值损失
固定资产	✓	可收回金额	借: 资产减值损失 贷: 固定资产减值准备	×	—
无形资产	✓	可收回金额	借: 资产减值损失 贷: 无形资产减值准备	×	—

二、长期待摊费用

长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用,如以租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等,企业应通过“长期待摊费用”科目,核算长期待摊费用的发生、摊销和结存等情况。

【名师点拨】发生长期待摊费用时取得可以在当期抵扣的增值税进项税额,计入“应交税费

—应交增值税（进项税额）”科目中。

摊销长期待摊费用时，应当记入“管理费用”、“销售费用”等科目。

【例题 4-52】2020 年 6 月 1 日，甲公司对其以租赁方式新租入的办公楼进行装修发生以下有关支出：领用生产用材料 80 万元；有关人员工资等职工薪酬 40 万元。2020 年 11 月 30 日，该办公楼装修完工，达到预定可使用状态并交付使用，按租赁期 10 年开始进行摊销。甲公司应编制如下会计分录：

（1）装修领用原材料时

借：长期待摊费用 80
 贷：原材料 80

（2）确认工程人员职工薪酬时

借：长期待摊费用 40
 贷：应付职工薪酬 40

（3）12 月摊销装修支出时

12 月应分摊的装修支出 = $(80+40) / 10 / 12 = 1$ （万元）

借：管理费用 1
 贷：长期待摊费用 1

【例题—单选题】（2021 年）下列各项中，企业应通过“长期待摊费用”科目核算的是（ ）。

- A. 行政管理部门电子设备的日常维修费
- B. 租入使用权资产的改良支出
- C. 行政部门的日常修理费
- D. 专设销售机构的房屋装修费

【答案】B

【解析】长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，

如以租赁方式租入的使用权资产发生的改良支出等。

【例题—判断题】（2021 年）企业对租入的办公大楼进行装修发生的费用，需要在一年以上摊销的，应通过“长期待摊费用”科目进行核算。（ ）

【答案】✓

【解析】长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，

如以租赁方式租入的使用权资产发生的改良支出等。

【例题—判断题】（2020 年）长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期在一年以上的各项费用。（ ）

【答案】✓

【例题—单选题】（2019 年）2018 年 12 月初，某企业“长期待摊费用”科目余额为 4000 元，本月借方发生额为 3000 元，贷方发生额为 2000 元。不考虑其他因素，2018 年末该企业“长期待摊费用”科目的余额为（ ）元。

- A. 借方 3000 B. 贷方 3000 C. 贷方 5000 D. 借方 5000

【答案】D

【解析】2018 年末该企业“长期待摊费用”科目的余额 = $4000 + 3000 - 2000 = 5000$ （元），长期待摊费用是资产类科目，增加在借方，选项 D 正确。

【例题—单选题】薪酬 15 万元，其他费用 45 万元。2018 年 10 月 31 日，该办公楼装修完工，达到预定可使用状态并交付使用，至租赁到期还有 5 年。假定不考虑其他因素，该企业发生

的该装修费用对 2018 年度损益的影响金额为 () 万元。

- A. 45 B. 12 C. 2 D. 60

【答案】c

【解析】2018 年 10 月 31 日因装修计入长期待摊费用的金额=15+45= 60 (万元); 长期待摊费用在以后的使用期间内平均摊销, 2018 年应摊销的金额=60/5×2/12=2 (万元)。

同学, 你掌握了吗?

1. 长期投资它来了! 债权投资待知道
2. 长期股权投资的初始计量、后续计量必须掌握!
3. 投资性房地产的范围、初始计量、后续持有的两个模式要也待掌握!
4. 初级老资历-固定资产, 咱们不敢不重视, 从取得到持有, 到后续支出, 处置, 还加清查和减值, 东西真实多的很, 但是也待全都会。

同学, 你掌握了吗?

对, 人家还纳新, 使用权资产, 初始计量到后续计量, 也是一个不拉。

5. 认识一下新人-生产性生物资产, 计量和账务处理, 全套也待整明白。
6. 无形资产取得的自行研发是重头, 基本年年都有, 对, 还有摊销和出售、报废、减值也有。
7. 长期待摊费用, 这个简单过一下就行。