

第十章 非流动资产（一）

考点：无形资产的初始计量

项目	说明						
外购无形资产	<p>入账成本=购买价款+相关税费以及达到预定用途前合理必要的支出（如专业服务费等、测试费）</p> <p>【提示】为新产品发生的宣传费，不计入无形资产成本。</p> <p>分期付款购买无形资产，超过正常的信用条件，实质上具有融资性质，入账价值按照购买价款的现值确认</p>						
自行开发的无形资产	<table border="1"> <tr> <td>研究阶段的支出，全部费用化；开发阶段不满足资本化条件的支出，费用化。</td> <td>期末，结转到“管理费用”： 借：管理费用 贷：研发支出——费用化支出</td> </tr> <tr> <td>支出发生时： 借：研究支出——费用化支出 贷：银行存款</td> <td></td> </tr> <tr> <td>开发阶段，满足资本化条件的支出，资本化： 借：研发支出——资本化支出 贷：银行存款</td> <td>达到预定用途时形成无形资产： 借：无形资产 贷：研发支出——资本化支出</td> </tr> </table>	研究阶段的支出，全部费用化；开发阶段不满足资本化条件的支出，费用化。	期末，结转到“管理费用”： 借：管理费用 贷：研发支出——费用化支出	支出发生时： 借：研究支出——费用化支出 贷：银行存款		开发阶段，满足资本化条件的支出，资本化： 借：研发支出——资本化支出 贷：银行存款	达到预定用途时形成无形资产： 借：无形资产 贷：研发支出——资本化支出
研究阶段的支出，全部费用化；开发阶段不满足资本化条件的支出，费用化。	期末，结转到“管理费用”： 借：管理费用 贷：研发支出——费用化支出						
支出发生时： 借：研究支出——费用化支出 贷：银行存款							
开发阶段，满足资本化条件的支出，资本化： 借：研发支出——资本化支出 贷：银行存款	达到预定用途时形成无形资产： 借：无形资产 贷：研发支出——资本化支出						
自行开发的无形资产	<p>【提示】无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，应当将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）。</p> <p>无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出不再进行调整。</p>						
投资者投入无形资产	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，但合同或协议约定价值不公允的除外。不公允，按照公允价值入账。						
接受政府补助取得的无形资产	应按照所取得的无形资产的公允价值入账，如果公允价值不能可靠取得，按照名义金额（即1元）入账。						
非货币性资产交换、债务重组、企业合并中取得无形资产	按照相关准则确定						

考点：无形资产的后续计量

项目	说明
使用寿命有限的无形资产	<p>摊销：</p> <p>借：管理费用【一般应确认为当期损益】 其他业务成本【出租的无形资产的摊销金额】 制造费用【用于生产产品】 贷：累计摊销</p>
使用寿命不确定的无形资产	不摊销，至少每年年末，进行减值测试

考点：无形资产处置和报废

项目	说明
出售	<p>借：银行存款 累计摊销 无形资产减值准备 贷：无形资产 应交税费——应交增值税（销项税额） 资产处置损益【倒挤或借方】</p>

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
-----------	---------------------------------------

考点：资产减值的核算

一、资产发生减值的迹象

减值迹象	说明
卖不出价的	①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。 ②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。
用不了的	③有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。 ④资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。 ⑤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。 ⑥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。

二、减值测试

减值迹象	说明
没有迹象也要测	①因企业合并形成的商誉 ②使用寿命不确定的无形资产 ③对于尚未达到预定可使用状态的无形资产
有迹象也不用测	在估计资产可收回金额时，应当 遵循重要性原则 ，即： ①以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有消除这一差异的交易或者事项，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。 ②以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了该减值迹象的，可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。

项目	说明				
减值的判断原则	账面价值与可收回金额孰低计量。 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。				
资产可收回金额的计算	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; color: blue;">公允价值减去处置费用【卖了】</td> <td>资产销售协议、活跃市场、同行业类似资产最近销售价格</td> </tr> <tr> <td style="color: blue;">预计未来现金流量的现值【继续使用】</td> <td> 应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。 （1）预计未来现金流量：以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。 不考虑：改良支出；尚未承诺的重组事项； 考虑：日常维护支出；已经承诺的重组事项 （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。 【提示】预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。 </td> </tr> </table>	公允价值减去处置费用【卖了】	资产销售协议、活跃市场、同行业类似资产最近销售价格	预计未来现金流量的现值【继续使用】	应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。 （1）预计未来现金流量：以资产的 当前状况为基础 预计资产未来现金流量。 不考虑：改良支出；尚未承诺的重组事项； 考虑：日常维护支出；已经承诺的重组事项 （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。 【提示】 预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。
公允价值减去处置费用【卖了】	资产销售协议、活跃市场、同行业类似资产最近销售价格				
预计未来现金流量的现值【继续使用】	应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。 （1）预计未来现金流量：以资产的 当前状况为基础 预计资产未来现金流量。 不考虑：改良支出；尚未承诺的重组事项； 考虑：日常维护支出；已经承诺的重组事项 （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。 【提示】 预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。				
资产减值	账面价值高于可收回金额，资产发生减值，确认减值损失。				

损失的会计处理	借：资产减值损失 贷：固定资产（无形资产）减值准备 【提示】 (1) 资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回； (2) 处置资产时，应同时结转已计提的资产减值准备； (3) 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以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。（无形资产相同）
资产可收回金额的比较方法	(1) 有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以 单项资产 为基础估计其可收回金额。 (2) 企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以 该资产所属的资产组为基础确定资产组 的可收回金额。 (3) 有迹象表明某项 总部资产 可能发生减值的，企业应当计算确定该 总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额 ，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

考点：持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

项目	说明
划分为持有待售类别的前提	企业主要通过 出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换）而非持续使用 一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。 【提示】企业不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。
划分为持有待售类别的条件	非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当 同时满足 下列条件： (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 。 【提示】 对于企业专为转售而取得的非流动资产或处置组，在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为3个月）内很可能满足持有待售类别的其他划分条件的，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别
持有待售类别的内容	(1) 持有待售的 非流动资产 待售的固定资产、无形资产等； (2) 持有待售的 处置组 指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组所属的资产组或资产组组合按照《资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。
持有待售的非流动资产或处置组的计量	(1) 划分为持有待售类别前的计量 ： 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。 【提示】 对于 取得日划分为持有待售类别 的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较 假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额 ，以两者 孰低 计量。 (2) 划分为持有待售类别时的计量 ： 账面价值和公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。 借：持有待售资产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备 (3) 划分为持有待售类别后的计量 持有待售处置组中的非流动资产 不应计提折旧或摊销 ，持有待售的处置组中负债的利息和其

	<p>他费用应当继续予以确认。</p> <p>每个资产负债表日，账面价值和公允价值减去出售费用后的净额孰低计量，账面价值高于净额，计提持有待售资产减值准备，确认资产减值损失：</p> <p>借：资产减值损失</p> <p>贷：持有待售资产减值准备</p> <p>后续资产负债表日持有待售的非流动资产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>对于持有待售的处置组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>不在满足划分为持有待售类别的条件</p>	<p>非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别的划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：</p> <p>①划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；</p> <p>②可收回金额。</p>