

每天45分钟

学

2020年 注册会计师全国统一考试

会 计

王艳龙 主编 中华会计网校 编

注
会

内容提要

本书属于注册会计师“梦想成真——百天突破”系列辅导丛书,是注册会计师考试“会计”辅导用书,内容包括会计基本理论、一般资产业务、金融工具、长期股权投资、企业合并与财务报表、收入、特殊业务的会计处理、所得税、财务报告与会计调整、政府及民间非营利组织会计。书中把备考时间科学精准划分为每天45分钟,重新梳理“会计”学科的知识框架,以专题为单元,实现好学、够学、易学,更好地满足学习需要,提高学习效率。本书适合备考注册会计师“会计”学科的考生阅读。

图书在版编目(CIP)数据

每天45分钟学注会·会计·2020 / 王艳龙主编;中华会计网校编. —上海:上海交通大学出版社,2020
ISBN 978-7-313-23019-5

I. ①每… II. ①王… ②中… III. ①会计学-资格考试-自学参考资料 IV. ①F23

中国版本图书馆CIP数据核字(2020)第038129号

每天45分钟学注会——会计(2020)

MEITIAN 45 FENZHONG XUE ZHUKUAI——KUAJI (2020)

主 编: 王艳龙	编 者: 中华会计网校
出版发行: 上海交通大学出版社	地 址: 上海市番禺路951号
邮政编码: 200030	电 话: 021-64071208
印 刷: 定州启航印刷有限公司	经 销: 全国新华书店
开 本: 787mm×1092mm 1/16	印 张: 30
字 数: 693千字	印 次: 2020年4月第1次印刷
版 次: 2020年4月第1版	
书 号: ISBN 978-7-313-23019-5	
定 价: 69.00元	

版权所有 侵权必究

告 读 者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 0312-2362388

每天 45 分钟学注会

前言

— QIANYAN —



45min

壹

本书定位

一套写给“二战”考生的辅导书，根本目的是帮助大家高效通关。

传统的辅导书为了不遗漏考点，往往“大而全”，容易使考生陷入“题海”困境。本书不再让考生将大量的时间和精力耗费在多如牛毛的琐碎知识点和“偏、难、怪”的题目上，而是直击重要考点，配以典型题目和解题方法，达到“过五关，斩六将”的效果，从而为广大考生节约时间，收到事半功倍的效果。

45min

贰

使用对象

本书主要适合下列参加注册会计师专业阶段考试的考生使用：第一类，“一战”失利、准备“二战”；第二类，“一战”备考，但有一定专业基础；第三类，工作繁忙、学习时间较少；第四类，喜欢以及看完这本书会喜欢上会计的学生。

45min

叁

使用方法

本书把备考时间科学精准地划分为每天 45 分钟，再将每个专题需要的时间汇总，进而整合成学完全书所需要的时间。而拿下这本书中所涉及的重要考点，只需要 100 天，即每天一节课，总课时为 75 小时；若集中学习，则 10 天左右即可完成本书的学习。

本书对考试大纲和传统教辅书的内容进行了浓缩、提炼和重构，概念性的内容和特别基础性的内容在书中着墨不多，因此对于一些难度较大的专题和知识点，建议考生们结合编者的视频课程等一起使用。

本书整体架构有别于考试大纲和传统教辅书。本书将考试大纲中涉及的知识点，按照内容的相近程度、内在逻辑关系、命题的契合点以及重要程度等，重新进行细分和整合，形成九大专题。专题一介绍会计基本准则和公允价值计量，考试分值较低。专题二以高度浓缩的形式介绍一般资产业务的初始计量、后续计量和减值等，是后续内容的基础。专题三金融工具、专题四长期股权投资、企业合并与合并财务报表、专题五收入、专题七所得税，可称为“四大金刚”，是整本书的核心和精华，学好这几部分内容是通过考试的关键。专题六特殊业务则主要介绍若干具体准则的内容，其中的非货币性资产交换、债务重组、租赁涉及新准则变化，将是今年考试的重点。专题八财务报告与会计调整中的差错更正、资产负债表日后事项也是历年主观题考核的“重灾区”，需要结合前述专题内容进行学习。专题九介绍政府及民间非营利组织会计，乃“鸡肋”，除了下功夫背科目、背分录，别无他法。

教学著书这项工作是个“良心活”，对于我来说，“纠结”几乎伴随我每一天：留下哪个知识点、抛弃哪个知识点？配什么样的题、多少道题？用多少个字、什么样的字来表述？都是字斟句酌，犹豫再三！龙哥在整本书的编写过程中，初心不忘的是，让同学以最少的时间、最少的脑细胞、最少的白头发看懂书、做对题，让我爱的你以最小的代价迎来那灿烂的微微一笑，让龙哥在美酒与歌声中分享你通关的喜悦。

尽管如此，由于时间和个人能力有限，书中难免有不足之处，欢迎广大读者批评指正，让下一版更加美妙！

王艳龙

目录

Contents

001

专题一

会计基本理论

- DAY1 会计信息质量要求、会计要素的确认与计量 / 002
- DAY2 公允价值计量 / 007

013

专题二

一般资产业务

- DAY3 资产的初始计量 / 014
- DAY4 资产的后续计量 / 021
- DAY5 资产减值 / 029

035

专题三

金融工具

- DAY6 金融资产和金融负债的分类、金融负债和权益工具的区别 / 036
- DAY7 债权投资和其他债权投资的计量 / 043
- DAY8 交易性金融资产和其他权益工具投资的计量 / 048
- DAY9 金融负债的计量 / 053
- DAY10 金融工具减值与重分类 / 059
- DAY11 金融资产转移 / 065
- DAY12 套期会计 / 071
- DAY13 金融工具练技法 / 077



专题四

长期股权投资、企业合并与合并财务报表

- DAY14 一次交易实现控股合并形成的对子公司投资的初始计量 / 082
- DAY15 多次交易实现控股合并（非“一揽子交易”）形成的对子公司投资的初始计量 / 086
- DAY16 长期股权投资权益法（一） / 091
- DAY17 长期股权投资权益法（二） / 096
- DAY18 长期股权投资权益法（三） / 101
- DAY19 长期股权投资核算方法转换（一） / 105
- DAY20 长期股权投资核算方法转换（二） / 110
- DAY21 合营安排 / 116
- DAY22 长期股权投资练技法 / 120
- DAY23 内部债权债务的合并处理 / 123
- DAY24 内部商品交易的合并处理（一） / 127
- DAY25 内部商品交易的合并处理（二） / 130
- DAY26 内部固定资产（无形资产）交易的合并处理 / 134
- DAY27 长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并） / 138
- DAY28 长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并） / 145
- DAY29 合并报表层面的权益性交易 / 150
- DAY30 通过多次交易实现非同一控制下企业合并 / 154
- DAY31 通过多次交易分步实现同一控制下企业合并 / 158
- DAY32 一次交易处置部分对子公司投资丧失控制权的处理 / 161
- DAY33 多次交易处置部分对子公司投资丧失控制权的处理 / 164
- DAY34 股权被稀释的会计处理 / 167
- DAY35 逆流交易的合并处理 / 169
- DAY36 企业合并涉及的或有对价 / 172

193

专题五

- DAY37 反向购买的会计处理（不存在少数股东权益） / 177
- DAY38 反向购买的会计处理（存在少数股东权益） / 182
- DAY39 企业合并与合并财务报表练技法（一） / 186
- DAY40 企业合并与合并财务报表练技法（二） / 190

收入

- DAY41 识别与客户订立的合同 / 194
- DAY42 识别合同中的单项履约义务、确定交易价格（一） / 200
- DAY43 确定交易价格（二） / 205
- DAY44 将交易价格分摊至各单项履约义务 / 209
- DAY45 履行每一单项履约义务时确认收入 / 214
- DAY46 建造合同收入和成本的确认与计量 / 219
- DAY47 附有销售退回条款的销售 / 223
- DAY48 附有质量保证条款的销售、主要责任人和代理人 / 227
- DAY49 附有客户额外购买选择权的销售 / 232
- DAY50 授予知识产权许可 / 235
- DAY51 售后回购、客户未行使的权利、无需退回的初始费 / 239
- DAY52 收入练技法 / 245

249

专题六

特殊业务的会计处理

- DAY53 短期薪酬 / 250
- DAY54 离职后福利 / 256
- DAY55 辞退福利和其他长期职工福利 / 260
- DAY56 或有事项的会计处理 / 264
- DAY57 借款费用的计量 / 271
- DAY58 借款利息资本化金额计算中的特殊问题 / 274

- DAY59 借款费用练技法 / 277
- DAY60 权益结算的股份支付的会计处理 / 280
- DAY61 一次授予、分次行权的股份支付的会计处理 / 283
- DAY62 限制性股票股权激励的会计处理 / 286
- DAY63 现金结算的股份支付 / 291
- DAY64 可行权条件的修改 / 294
- DAY65 集团股份支付的会计处理 / 297
- DAY66 一般政府补助业务的会计处理 / 301
- DAY67 特定政府补助业务的会计处理 / 306
- DAY68 外币业务的会计处理 / 310
- DAY69 外币财务报表折算 / 314
- DAY70 持有待售非流动资产的计量 / 318
- DAY71 持有待售的长期股权投资 / 323
- DAY72 持有待售的处置组和终止经营 / 328
- DAY73 单项非货币性资产交换的处理 / 334
- DAY74 多项非货币性资产交换的处理 / 339
- DAY75 债务重组 / 343
- DAY76 租赁的识别、分拆与合并 / 351
- DAY77 承租人的会计处理（一）：一般业务 / 356
- DAY78 承租人的会计处理（二）：租赁变更 / 361
- DAY79 承租人的会计处理（三）：租赁负债的重新计量、
租赁的简化处理 / 363
- DAY80 出租人的会计处理 / 366
- DAY81 转租赁、生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理 / 372
- DAY82 售后租回交易的会计处理 / 376
- DAY83 租赁练技法 / 379

383

专题七

所得税

- DAY84 一般所得税业务的会计处理 / 384
- DAY85 特殊所得税业务的会计处理 / 391
- DAY86 不确认递延所得税的业务 / 396
- DAY87 税率变化涉及所得税业务的处理 / 401

405

专题八

财务报告与会计调整

- DAY88 四大财务报表的填列及财务报表附注披露 / 406
- DAY89 每股收益的计算 / 412
- DAY90 会计政策和会计估计变更的会计处理 / 417
- DAY91 差错更正的会计处理：一般原则 / 421
- DAY92 差错更正练技法（一） / 425
- DAY93 差错更正练技法（二） / 429
- DAY94 差错更正练技法（三） / 432
- DAY95 资产负债表日后事项的会计处理 / 435
- DAY96 资产负债表日后事项练技法 / 439

441

专题九

政府及民非会计

- DAY97 政府会计（一）：国库集中支付业务 / 442
- DAY98 政府会计（二）：非财政拨款收支业务、
预算结转结余及分配业务 / 446
- DAY99 政府会计（三）：资产、负债和净资产业务 / 454
- DAY100 民间非营利组织会计 / 464

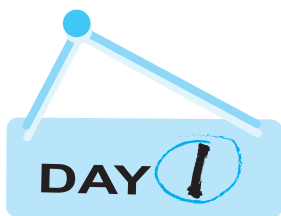
会计基本理论



本专题属于财务会计概念框架范畴，阐述《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第39号——公允价值计量》的内容，考试题型为客观题，考生需要通过两个“45分钟”完成本专题内容的学习，要求在理解基础上掌握好相关概念。

学

注会



会计信息质量要求、会计要素的确认与计量

划重点

一、会计信息质量要求

会计信息质量要求包含的内容和具体应用如表 1-1 所示。

表 1-1 会计信息质量要求

项目	含义	举例
可靠性	以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、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	历史成本计量属性等
相关性	企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。要求会计信息应当具有反馈价值和预测价值	公允价值计量属性等
可理解性	企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用	附注披露等
可比性	(1)纵向可比： 同一企业不同时期 可比 要求企业采用的会计政策在前后各期保持一致，不得随意改变。 (2)横向可比： 不同企业相同会计期间 可比(要按照国家统一规定的会计处理方法进行核算)	(1)减资造成的成本法转权益法； (2)基于会计政策变更的追溯调整处理； (3)基于会计差错更正的追溯重述处理； (4)编制合并报表前将子公司会计政策、会计期间按母公司标准进行调整； (5)对同一个企业的所有投资性房地产一般按照同一种计量模式进行计量等
实质重于形式	要求企业应当按照交易或者事项的 经济实质 进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的 法律形式 为依据	(1)合并报表的编制； (2)承租人对租赁的会计处理； (3)收入确认、售后回购、售后租回； (4)金融负债和权益工具的区分(明股实债、明债实股)； (5)金融资产转移； (6)固定资产达到预定可使用状态但未办理竣工结算即予以确认等

续表

项目	含义	举例
重要性	企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。重要性需从 性质 和 金额 的大小两个方面来判断	(1)合并报表中的抵销内容的选择； (2)季度财务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)购入办公用品直接计入管理费用； (4)周转材料摊销时采用的一次转销法
谨慎性	要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时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	(1)资产减值准备的计提； (2)加速折旧法； (3)企业内部研究开发项目研究阶段支出计入当期损益； (4)或有事项的处理等
及时性	企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后	上市公司定期报告的披露时限(年报4个月、半年报60天、季报15天)

二、利得与损失

1. 定义

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。

损失是指由企业**非日常活动**所发生的、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。

收入与利得、费用与损失的比较如表 1-2 所示。

表 1-2 收入与利得、费用与损失的比较

项目	区别	联系
收入与利得	(1)收入与日常活动有关，利得与非日常活动有关； (2)收入是经济利益的总流入，利得是经济利益的净流入	都会导致所有者权益增加且与所有者投入资本无关
费用与损失	(1)费用与日常活动有关，损失与非日常活动有关； (2)费用是经济利益的总流出，损失是经济利益的净流出	都会导致所有者权益减少且与向所有者分配利润无关

2. 利得和损失的会计处理

利得和损失的会计处理思路如图 1-1 所示。

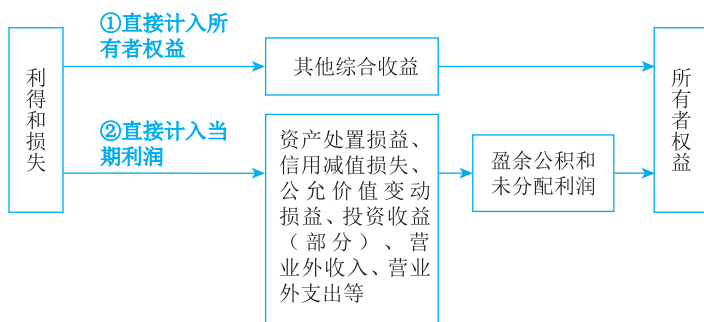


图 1-1 利得和损失的会计处理思路

三、会计要素计量属性

会计要素计量属性如表 1-3 所示。

表 1-3 会计要素计量属性

项目	含义	适用范围
历史成本	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	一般业务对于资产负债等的计量
重置成本	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	盘盈存货、盘盈固定资产(历史成本缺失)
可变现净值	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	存货的期末计量
现值	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	资产减值、具有融资性质的分期付款购入固定资产、可转换公司债券中分拆的负债成分价值等
公允价值	市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格	其他债权投资、交易性金融资产、其他权益工具投资、投资性房地产(公允价值模式)、交易性金融负债、应付职工薪酬(现金结算的股份支付)、衍生工具等

例解答·练

例题

例 1. (单选题·2017年)甲公司在编制 2017 年度财务报表时,发现 2016 年度某项管理用无形资产未摊销,应摊销金额 20 万元,甲公司应将应补记的 20 万元摊销额计入 2017 年度的管理费用,甲公司 2016 年和 2017 年实现的净利润分别为 20000 万元和 15000 万元,不考虑其他因素,甲公司上述会计处理体现的会计信息质量要求是()。

- A. 重要性 B. 相关性 C. 可比性 D. 及时性

解 甲公司将补提的以前年度摊销额直接计入当期报表,没有追溯调整以前年度报表,说明该金额不具有重要性,故体现重要性这一会计信息质量要求。

思路点拨 重要性主要依据项目的性质和金额的大小两个角度来进行判断。该题中无形资产应摊销金额 20 万元与年度净利润相比,不具有重要性。

答 A

例 2. (多选题)下列各项中,属于应计入损益的利得的有()。

- A. 处置固定资产产生的净收益
- B. 非关联方对本企业的捐赠
- C. 持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值增加额
- D. 对联营企业投资的初始投资成本小于应享有投资时联营企业净资产公允价值份额的差额

解 选项 C，持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值增加额计入其他综合收益，属于直接计入所有者权益的利得。

思路点拨 只要熟练掌握计入损益的利得和计入所有者权益的利得分别包含哪些具体内容，该题就迎刃而解。

答 ABD

例 3. (多选题·2012年)下列各项资产、负债中，应当采用公允价值进行后续计量的有()。

- A. 持有以备出售的商品
- B. 为交易目的持有的 5 年期债券
- C. 远期外汇合同形成的衍生金融负债
- D. 已满足可行权条件的以现金结算的股份支付所形成的应付职工薪酬

解 存货在期末按成本与可变现净值孰低计量，不采用公允价值进行后续计量，选项 A 错误；为交易目的而持有的债券属于交易性金融资产核算的范围，采用公允价值进行后续计量，选项 B 正确；远期外汇合同形成的衍生金融负债采用公允价值进行后续计量，选项 C 正确；已满足可行权条件的以现金结算的股份支付所形成的应付职工薪酬，以股价的公允价值为基础进行计量，选项 D 正确。

思路点拨 该题 A、B、D 三个选项比较直接，难点在于 C 选项，远期外汇合同形成的衍生金融负债，按照金融工具准则，应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

答 BCD

习题

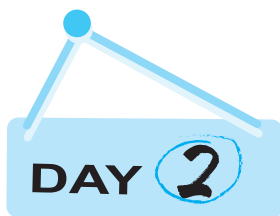
1. 【多选题】下列各项交易事项的会计处理中，体现实质重于形式原则的有()。
 - A. 将发行的附有强制付息义务的优先股确认为负债
 - B. 将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押借款
 - C. 企业按相关规定将商品售后回购作为租赁交易或融资交易处理
 - D. 将企业未持有权益但能够控制的结构化主体纳入合并范围
2. 【多选题】下列各项中，体现会计信息质量要求中的谨慎性要求的有()。
 - A. 因本年实现利润远超过预算，对所有固定资产大量计提减值准备
 - B. 将符合条件的或有应付金额确认为预计负债
 - C. 对投资性房地产计提减值准备
 - D. 将符合条件的长期借款利息予以资本化
3. 【单选题】(2017年)甲公司销售乙产品，同时按法定要求对售后 3 年内产品质量问题承担免费保修义务，有关产品更换或修理至达到正常使用状态的支出由甲公司负担。2×16 年甲公司共销售乙产品 1000 件，根据历史经验估计，因履行售后保修承诺，预计将发生的支出为

600 万元，甲公司确认了销售费用，同时确认为预计负债。甲公司该会计处理体现的会计信息质量要求是()。

- A. 可比性 B. 实质重于形式 C. 谨慎性 D. 及时性
4. 【单选题】(2010 年)下列各项会计信息质量要求中，对相关性和可靠性起着制约作用的是()。
- A. 及时性 B. 谨慎性 C. 重要性 D. 实质重于形式
5. 【多选题】(2014 年)下列交易事项中，能够引起资产和所有者权益同时发生增减变动的有()。
- A. 分配股票股利 B. 接受现金捐赠
- C. 财产清查中固定资产盘盈 D. 以银行存款支付原材料采购价款

参考答案及解析





公允价值计量

划重点

一、公允价值计量的基本要求

(一) 相关资产或负债

1. 相关资产或负债的特征

相关资产或负债的特征，是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的特征。

- (1) 资产状况和所在位置；
- (2) 对资产出售或使用的限制(针对谁)。

如果该限制是**针对相关资产本身**的，则此类限制是该资产具有的一项特征，任何持有该资产的企业都会受到影响，市场参与者在计量日对该资产进行定价时**会考虑**这一特征。

如果该限制是**针对资产持有者**的，则此类限制并不是该资产的特征，只会影响当前持有该资产的企业，而其他企业可能不会受到该限制的影响，市场参与者在计量日对该资产进行定价时**不会考虑**该限制因素。

2. 计量单元

计量单元，是指相关资产或负债以**单独或者组合方式**进行计量的**最小单位**。企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行**公允价值**计量，**取决于**该资产或负债的**计量单元**。

(二) 有序交易

企业应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交易，是在计量日前一段时期内该资产或负债具有惯常市场活动的交易，不包括被迫清算和抛售。不属于有序交易的情形和有序交易价格的应用如表 2-1 所示。

表 2-1 有序交易的判断及应用

不属于有序交易的情形	有序交易价格的应用
(1) 在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内 不存在 相关资产或负债的 惯常 市场交易活动。	(1) 企业判定相关资产或负债的交易是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，应当考虑该交易的价格，即以交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值。
(2) 在 计量日 之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转移方仅与 单一 的市场参与者进行交易。	(2) 企业判定相关资产或负债的交易不是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，不应考虑该交易的价格，或者赋予该交易价格较低权重。
(3) 资产出售方或负债转移方处于或者接近于 破产或托管状态 ，即资产出售方或负债转移方已陷入 财务困境 。	(3) 企业根据现有信息不足以判定该交易是否为有序交易的，应当考虑该交易的价格。相对于其他已知的有序交易价格，企业应赋予该交易较低权重
(4) 资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即 被迫 出售。	
(5) 与相同或类似资产或负债近期发生的其他交易相比，出售资产或转移负债的价格是一个 异常值	

(三) 主要市场或最有利市场

主要市场，是指相关资产或负债**交易量最大**和交易**活跃程度最高**的市场。

最有利市场，是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以**最高金额出售相关资产**或者以**最低金额转移相关负债**的市场。主要市场或最有利市场的识别及应用如表 2-2 所示。

表 2-2 主要市场或最有利市场的识别及应用

主要市场或最有利市场的识别	主要市场或最有利市场的应用
(1) 通常情况下，如果不存在相反的证据，企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场或最有利市场。 (2) 相关资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)应当是企业可进入的市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。 (3) 企业应当从自身角度，而非市场参与者角度，判定相关资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)。 (4) 不同的企业可以进入不同的市场，对相同资产或负债而言，不同企业可能具有不同的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)	企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础，计量其公允价值。(1) 企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用、运输费用等。 (2) 企业在根据主要市场或最有利市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，不应根据交易费用对该价格进行调整，但是应该根据运输费用对价格进行调整，因为相关资产所在的地理位置是该资产的特征

(四) 市场参与者

市场参与者的含义、特征和确定市场参与者需要考虑的因素，如表 2-3 所示。

表 2-3 市场参与者的含义、特征、应考虑的因素

含义	在相关资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)中，相互独立的、熟悉资产或负债情况的、能够且愿意进行资产或负债交易的买方和卖方
特征	①市场参与者应当相互独立，不存在关联方关系；②市场参与者应当熟悉情况，根据可获得的信息，对相关资产或负债以及交易具备合理认知；③市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易，而非被迫或以其他强制方式进行交易
考虑因素	①所计量的相关资产或负债；②该资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)；③企业将在主要市场或最有利市场进行交易的参与者。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当基于市场参与者之间的交易确定该资产或负债的公允价值

二、公允价值初始计量

公允价值初始计量的原则如表 2-4 所示。

表 2-4 公允价值初始计量

一般原则	交易价格 是取得该资产所支付或者承担该负债所收到的价格，即 进入价格 ；而相关资产或负债的公允价值是 脱手价格
不将交易价格作为公允价值的情形	(1) 关联方之间的交易； (2) 被迫进行的交易，或者资产出售方(或负债转移方)在交易中被迫接受价格的交易； (3) 交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元； (4) 进行交易的不是该资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)

续表

交易价格与公允价值之间的差额	应当按照会计准则的要求进行处理，如果会计准则对此未作出明确规定，企业应当将该差额计入当期损益
----------------	--

三、估值技术

估值技术通常包括**市场法**、**收益法**和**成本法**。如表 2-5 所示。

表 2-5 估值技术

市场法	市场法是利用 相同或类似 的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术
收益法	收益法是企业将未来金额转换成单一现值的估值技术。企业使用收益法时，应当反映市场参与者在计量日对未来现金流量或者收入费用等金额的预期。企业使用的收益法包括现金流量折现法、多期超额收益折现法、期权定价模型等估值方法
成本法	成本法，是反映当前要求 重置 相关资产服务能力所需金额的估值技术，通常是指 现行重置成本

四、输入值

市场参与者所使用的假设即为输入值，可分为可观察输入值和不可观察输入值。

企业使用估值技术时，应当**优先使用**可观察输入值，**仅当**相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时**才使用**不可观察输入值。

五、公允价值层次

(一) 层次划分

为提高公允价值计量和相关披露的一致性和可比性，企业应当将估值技术所使用的输入值划分为三个层次，并最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价即第一层次输入值，最后使用不可观察输入值即第三层次输入值。三个层面输入值如表 2-6 所示。

表 2-6 输入值的层次

第一层次输入值	企业在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上 未经调整 的报价
第二层次输入值	除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值，包括： (1) 活跃市场中类似资产或负债的报价； (2) 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价； (3) 除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等； (4) 市场验证的输入值等。企业应当根据相关资产或负债的 特征 ， 对第二层次输入值进行调整
第三层次输入值	相关资产或负债的 不可观察 输入值，包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等

(二) 公允价值计量所属的层次

公允价值计量所属的层次，由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的**最低层次**决定。

公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的**输入值**，**而不是估值技术本身**。

从公允价值中扣除处置费用,此时如果企业需要确定公允价值计量结果所属的层次,不应考虑该处置费用调整对公允价值的影响。

例解答·练

例题

例 1. (单选题·2018年)甲公司在非同一控制下企业合并中取得10台生产设备,购买日以公允价值计量这些生产设备。甲公司可以进入X市场或Y市场出售这些生产设备,购买日相同生产设备每台交易价格分别为180万元和175万元。如果甲公司在X市场出售这些合并中取得的生产设备,需要支付相关交易费用100万元,将这些生产设备运到X市场需要支付运费60万元。如果甲公司在Y市场出售这些合并中取得的生产设备,需要支付相关交易费用80万元,将这些生产设备运到Y市场需要支付运费20万元。假定上述生产设备不存在主要市场,不考虑增值税及其他因素,甲公司上述生产设备的公允价值总额是()。

- A. 1640万元 B. 1650万元 C. 1730万元 D. 1740万元

解 分别计算各个市场可以获得的经济利益。

设备在X市场出售可以获得的经济利益 $=180 \times 10 - 100 - 60 = 1640$ (万元);设备在Y市场出售可以获得的经济利益 $=175 \times 10 - 80 - 20 = 1650$ (万元);Y市场为最有利市场,因此上述生产设备的公允价值 $=175 \times 10 - 20 = 1730$ (万元)。

思路点拨 由于没有给定两个市场的交易量,无法确定哪个是主要市场,因此需要确定最有利市场。确定最有利市场时,需要扣除交易费用和运输费用,根据主要市场或最有利市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时,需要扣除运输费用,但不应扣除交易费用,因为交易费用不属于相关资产或负债的特征。

答 C

例 2. (单选题·2019年)下列各项关于公允价值层次的表述中,不符合企业会计准则规定的是()。

- A. 在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价属于第一层次输入值
- B. 除第一层次输入值之外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值属于第二层次输入值
- C. 公允价值计量结果所属的层次,由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的最高层次确定
- D. 不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的相关资产或负债的输入值属于第三层次输入值

解 公允价值计量结果所属的层次,由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的最低层次决定。

思路点拨 该题属于纯基本概念题,只要理解掌握好公允价值层次这个知识点,该题很容易做出答案。

答 C

习题

1. 【单选题】甲公司有一批乙设备，共计 100 台，该设备共有三个市场，市场交易数据如表 2-7 所示：

表 2-7 乙设备的市场交易数据

市场	销售价格	历史交易量	交易费用	运输费用
A 市场	10 万元/台	无	200 万元	60 万元
B 市场	12 万元/台	无	220 万元	80 万元
C 市场	11 万元/台	无	180 万元	100 万元

- 乙设备的最有利市场和公允价值分别是()。
- A. A 市场，940 万元
B. B 市场，1120 万元
C. C 市场，1000 万元
D. A 市场，740 万元
2. 【多选题】(2016 年)下列有关公允价值计量结果所属层次的表述中，正确的有()。
- A. 公允价值计量结果所属层次，取决于估值技术的输入值
B. 公允价值计量结果所属层次由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的最高层次决定
C. 使用第二层次输入值对相关资产进行公允价值计量时，应当根据资产的特征进行调整
D. 对相同资产或负债在活跃市场上报价进行调整的公允价值计量结果应划分为第二层次或第三层次
3. 【单选题】(2017 年)企业在按照会计准则规定采用公允价值计量相关资产或负债时，下列各项有关确定公允价值的表述中，正确的是()。
- A. 在确定资产的公允价值时，可同时获取出价和要价的，应使用要价作为资产的公允价值
B. 使用估值技术确定公允价值时，应当使用市场上可观察输入值，在无法取得或取得可观察输入值不切实可行时才能使用不可观察输入值
C. 在根据选定市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，应当根据交易费用对有关价格进行调整
D. 以公允价值计量资产或负债，应当首先假定出售资产或转移负债的有序交易在该资产或负债的最有利市场进行

参考答案及解析



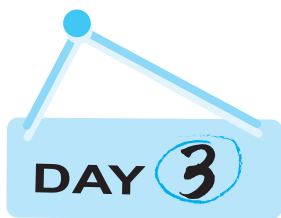
一般资产业务



本专题主要讲授存货、固定资产、无形资产、投资性房地产的初始计量、后续计量、资产减值等内容，是本门课程的基础内容，考试题型既涉及客观题，也可能涉及主观题，考生需要通过三个“45分钟”完成本专题内容的学习。只有把本专题的基础打好，后面专题的内容才能较快地理解。

学

注会



资产的初始计量

划重点

一、存货的初始计量

(一) 外购存货的成本

指存货从采购到入库前所发生的合理必要支出，外购存货的成本如表 3-1 所示。

表 3-1 外购存货的成本

项目	内容
买价	不包括按规定可抵扣的增值税进项税额
相关税费	进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额等
其他支出	运输费、装卸费、保险费、包装费、运输途中的仓储费，运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等

(二) 加工取得存货的成本

自行加工取得存货的成本构成，如图 3-1 所示。

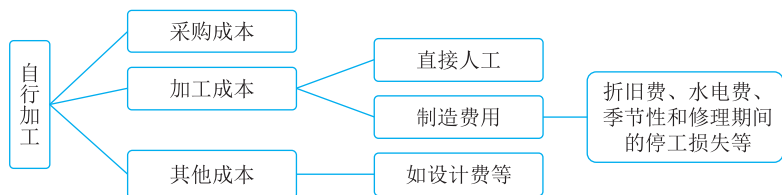


图 3-1 自行加工取得存货的成本构成

(三) 通过提供劳务取得的存货

其成本按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于该存货的间接费用确定，一般即合同履行成本账户的期末余额。

(四) 不应计入存货成本的费用支出

下列费用发生时计入当期损益，不计入存货成本：

- (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、材料采购入库前所发生的合理必要的仓储费)；

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出；

(4) 企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益(销售费用)。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。

二、固定资产的初始计量

(一) 外购固定资产

1. 初始成本的确定

初始成本=买价+相关税费(如关税、契税等)+运输费+装卸费+安装费+专业人员服务费等

2. 分期付款超过正常信用期具有融资性质购入固定资产

应当以各期付款额的现值之和确定入账价值,实际支付的价款之和与其现值之间的差额,应当在信用期间内采用**实际利率法**进行摊销,摊销金额除满足借款费用资本化条件的应当计入固定资产成本外,均应当在信用期间内确认为财务费用,计入当期损益。

(1) 取得资产时:

借: 固定资产或在建工程[现值,相当于本金]

未确认融资费用[相当于未来应付利息]

贷: 长期应付款[相当于未来应付本息合计]

(2) 每期付款并摊销未确认融资费用:

借: 长期应付款[相当于分期支付的本息]

贷: 银行存款

借: **财务费用或在建工程**[每期确认的利息费用]

贷: 未确认融资费用

(二) 自行建造固定资产

1. 自营工程

(1) **建设期间**工程物资盘亏、报废及毁损净损失计入工程成本,盘盈则冲减工程成本;完工后的盘盈、盘亏、报废和毁损计入当期损益。

(2) 负荷联合试车净支出应增加工程成本,试车净收入应冲减工程成本。

(3) 工程达到预定可使用状态但尚未办理竣工结算,应按**暂估价值**确认固定资产并计提折旧,办理竣工决算手续后再调整原暂估价值,但**不需要调整原已计提的折旧额**。

(4) 高危行业提取的安全生产费。

高危行业提取安全生产费的会计处理如表 3-2 所示。

表 3-2 高危行业提取安全生产费的处理

项目	内容
提取安全生产费时	借: 生产成本[或当期损益] 贷: 专项储备
使用安全生产费时	(1) 属于费用性支出,直接冲减专项储备: 借: 专项储备 贷: 银行存款 (2) 形成固定资产的: 借: 在建工程 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 银行存款 应付职工薪酬等

续表

项目	内容
使用安全生产费时	借：固定资产 贷：在建工程 确认固定资产同时全额计提折旧： 借：专项储备 贷：累计折旧

2. 出包工程

成本包括发生的**建筑工程支出**、**安装工程支出**以及需分摊计入各固定资产价值的**待摊支出**。

(三) 存在弃置费用的固定资产

(1) 预计弃置费用时：

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

(3) 实际发生弃置费用：

借：预计负债

贷：银行存款等

三、无形资产的初始计量

1. 外购的无形资产

外购无形资产的成本包括购买价款、相关税费和直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用、无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

2. 土地使用权的处理

土地使用权的处理一般如图 3-2 所示。

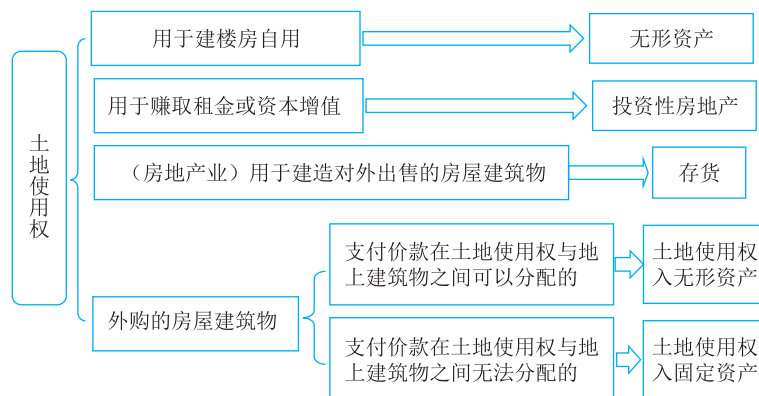


图 3-2 土地使用权的处理

3. 内部研发无形资产的确认和计量

(1) 内部研究开发支出的会计处理原则如图 3-3 所示。

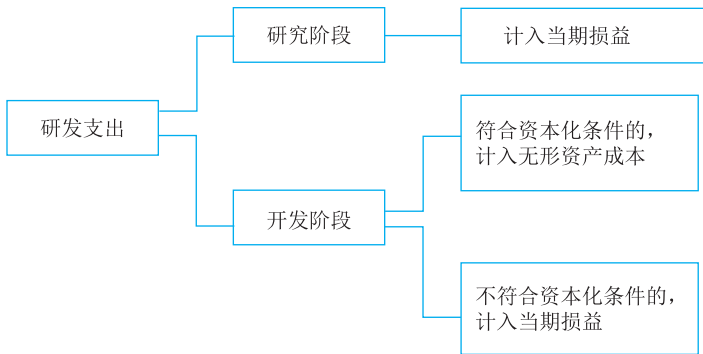


图 3-3 内部研究开发支出的处理原则

(2) 内部研究开发支出的具体会计处理如图 3-4 所示。

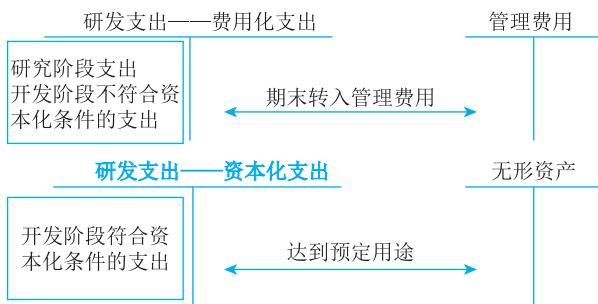


图 3-4 内部研究开发支出的会计处理

指点迷津 “研发支出——资本化支出”账户期末余额在资产负债表“开发支出”项目列示。

四、投资性房地产的初始计量

(一) 外购投资性房地产的成本

包括购买价款、相关税费和直接归属于使该项资产达到预定可使用状态的其他支出。

(二) 自行建造投资性房地产的成本

包括土地开发费、建筑安装成本、应资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。在建造过程中发生的非正常性损失，计入当期损益，不计入投资性房地产成本。

例解答·练

例题

例 1. (单选题·2017年) 下列各项中，应计入存货成本的是()。

- A. 超定额的废品损失
- B. 季节性停工损失
- C. 采购材料入库后的存储费用
- D. 新产品研发人员的薪酬

解 选项 A，计入当期损益；选项 C，属于入库后的仓库管理支出，一般计入管理费用；选项 D，研发人员的薪酬中费用化的金额计入当期管理费用，资本化的金额计入无形资产成本。

思路点拨 季节性的停工损失属于可预见的不可抗力导致的损失，是为取得存货所发生的合理必要支出，应该计入存货成本。只要把握一般资产初始成本的确定原则是“合理必要支出”，该题就迎刃而解。

答 B

例 2. (单选题·2016年) 2×15年12月31日，甲公司向乙公司订购的印有甲公司标志、为促销宣传准备的卡通毛绒玩具到货并收到相关购货发票，50万元货款已经支付。该卡通毛绒玩具将按计划于2×16年1月向客户及潜在客户派发。不考虑相关税费及其他因素，下列关于甲公司2×15年对订购卡通毛绒玩具所发生支出的会计处理中，正确的是()。

- A. 确认为库存商品
- B. 确认为当期销售成本
- C. 确认为当期管理费用
- D. 确认为当期销售费用

解 企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益(销售费用)。甲公司购买毛绒玩具派发给客户，属于为了销售活动购入的特定商品，计入销售费用，因此选项D正确。

思路点拨 甲公司向乙公司订购印有甲公司标志的卡通毛绒玩具，目的是为了促销宣传，属于采购用于广告营销活动的特定商品，应确认为销售费用。

答 D

例 3. (单选题·2012年) 下列各项中，不应计入在建工程项目成本的是()。

- A. 在建工程试运行收入
- B. 建造期间工程物资盘盈净收益
- C. 建造期间工程物资盘亏净损失
- D. 总额法下为在建工程项目取得的财政专项补贴

解 选项D，为在建工程项目取得的财政专项补贴属于政府补助，应按照与资产相关的政府补助进行会计处理，总额法下，取得该补贴款时应计入递延收益。

思路点拨 该题A、B、C三个选项比较直接，由于发生在固定资产达到预定可使用状态之前，所以由工程成本来承担。但是D选项有一定迷惑性，为在建工程项目取得的财政专项补贴取得环节按照政府补助准则计入递延收益，实际发生的合理必要的工程支出才计入在建工程成本。

答 D

例 4. (多选题·2019年) 下列各项关于无形资产会计处理的表述中，错误的有()。

- A. 外包无形资产开发活动在实际支付价款时确认无形资产
- B. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，全部费用化计入当期损益
- C. 使用寿命不确定的无形资产只在存在减值迹象时进行减值测试
- D. 在无形资产达到预定用途前为宣传新技术发生的费用，计入无形资产成本

解 选项A，应在研发完成达到预定用途时确认无形资产；选项C，使用寿命不确定的无形资产应于每个资产负债表日进行减值测试；选项D，相关宣传费用应计入当期损益。

思路点拨 该题D选项描述的宣传新技术发生的费用虽然发生在无形资产达到预定用途前，但是不是为取得无形资产所发生的必要支出，而是为了营销，因此计入销售费用。做题时要透过现象看本质，不要被表面现象迷惑。

答 ACD

例 5. (多选题·2014年)20×2年1月1日,甲公司从乙公司购入一项无形资产,由于资金周转紧张,甲公司与乙公司协议以分期付款支付方式支付款项。协议约定:该无形资产作价2000万元,甲公司每年年末付款400万元,分5年付清。假定银行同期贷款利率为5%,5年期5%利率的年金现值系数为4.3295。不考虑其他因素,下列相关的会计处理中,正确的有()。

- A. 20×2年财务费用增加86.59万元
- B. 20×3年财务费用增加70.92万元
- C. 20×2年1月1日确认无形资产2000万元
- D. 20×2年12月31日长期应付款列报为2000万元

解 20×2年1月1日确认无形资产=400×4.3295=1731.8(万元),选项C错误。未确认融资费用=2000-1731.8=268.2(万元);20×2年财务费用增加的金额(未确认融资费用摊销额)=1731.8×5%=86.59(万元),选项A正确。20×3年财务费用增加的金额(未确认融资费用摊销额)=[1731.8-(400-86.59)]×5%=1418.39×5%=70.92(万元),选项B正确。20×3年将要偿还的本金数=400-70.92=329.08(万元),该部分金额应在20×2年12月31日资产负债表中“一年内到期的非流动负债”项目反映。20×2年12月31日长期应付款列报金额=[1731.8-(400-86.59)]-329.08=1418.39-329.08=1089.31(万元),选项D错误。或者=长期应付款的期末余额-未确认融资费用的期末余额-20×3年将要偿还的本金数=1600-(268.2-86.59)-329.08=1089.31(万元)。

相关会计分录如下:

(1)20×2年1月1日确认无形资产:

借:无形资产	1731.8
未确认融资费用	268.2
贷:长期应付款	2000

(2)20×2年12月31日确认财务费用:

借:财务费用	86.59
贷:未确认融资费用	86.59
借:长期应付款	400
贷:银行存款	400

(3)20×3年12月31日确认财务费用:

借:财务费用	70.92
贷:未确认融资费用	70.92
借:长期应付款	400
贷:银行存款	400

思路点拨 该题作为客观题,可采用排除法。分期付款购买无形资产具有融资性质,应以现值为基础确定其入账价值,所以C选项错误;年末支付了第一期款项,长期应付款的期末余额为1600万元,报表列报金额不可能是2000万元,所以D选项错误。由于是多选题,因此正确答案为AB。

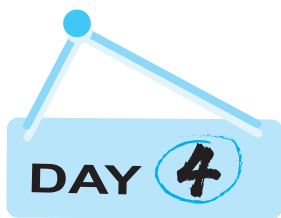
答 AB

习题

1. 【多选题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。2×19年1月1日，甲公司与乙公司签订一项购货合同，从乙公司购入一台需要安装的生产设备，设备的不含税价款为1200万元。合同约定，甲公司于2×19年年初至2×21年年底3年内，每年12月31日支付400万元，销售方在每次收款时开具相应金额的增值税专用发票。2×19年1月1日，甲公司收到该设备，另支付保险费、装卸费等20万元；2×19年12月31日安装完毕并支付本年的价款400万元。假定甲公司采用6%作为折现率。下列有关甲公司的会计处理中，正确的有()。[(P/A, 6%, 3)=2.6730]
- A. 2×19年1月1日该生产设备的入账价值为1089.2万元
B. 2×19年12月31日未确认融资费用的摊销额64.15万元计入固定资产成本
C. 2×19年12月31日长期应付款的账面价值为733.35万元
D. 2×20年12月31日未确认融资费用的摊销额44万元计入财务费用
2. 【多选题】甲公司以外包方式建造厂房(建造期超过1年)，建造过程中发生的下列支出中，一般应计入所建造厂房成本的有()。
- A. 支付给第三方监理公司的监理费
B. 为取得土地使用权而缴纳的土地出让金
C. 建造期间进行试生产发生的负荷联合试车费用
D. 建造期间因可预见的不可抗力导致暂停施工期间发生的专门借款费用
3. 【单选题】2010年12月31日，甲公司建造的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210000万元。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10000万元，其现值为8200万元。该核电站的入账价值为()。
- A. 200000万元 B. 210000万元 C. 218200万元 D. 220000万元
4. 【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. 为建造自用办公楼而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应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. 用于建造自用厂房的土地使用权应在对应的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
5. 【单选题】(2015年)下列各项关于无形资产会计处理的表述中，正确的是()。
- A. 自行研究开发的无形资产在尚未达到预定用途前无需考虑减值
B. 非同一控制下企业合并中，购买方应确认被购买方在该项交易前未确认但可单独辨认且公允价值能够可靠计量的无形资产
C. 使用寿命不确定的无形资产在持有过程中不应该摊销也不考虑减值
D. 同一控制下企业合并中，合并方应确认被合并方在该项交易前未确认的无形资产

参考答案及解析





资产的后续计量

划重点

一、固定资产的后续计量

(一) 固定资产折旧

1. 折旧的计提范围

除了下列情况以外，企业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) 提前报废的固定资产；
- (3) 按规定单独作价作为固定资产入账的土地；
- (4) 改扩建期间的固定资产；
- (5) 已划分为持有待售类别的固定资产。

2. 折旧方法

(1) 年限平均法。

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) / 预计使用年限 = 原价 × (1 - 预计净残值 / 原价) / 预计使用年限
= 原价 × (1 - 预计净残值率) / 预计使用年限 = 原价 × 年折旧率

(2) 工作量法。

单位工作量折旧额 = $\frac{\text{原始价值} \times (1 - \text{预计净残值率})}{\text{预计工作量总额}}$

年折旧额 = 某年实际完成的工作量 × 单位工作量折旧额

(3) 双倍余额递减法。

年折旧额 = 期初固定资产净值 × 2 / 预计使用年限 = (原值 - 折旧) × 2 / 预计使用年限

折旧年限到期前两年内，年折旧额 = (期初固定资产账面价值 - 预计净残值) / 2

(4) 年数总和法。

年折旧额 = (原值 - 预计净残值) × 年折旧率

年折旧率 = $\frac{\text{尚可使用年限}}{\text{年数总和}}$

= $\frac{\text{折旧年限} - \text{已使用年限}}{\text{折旧年限} \times (\text{折旧年限} + 1) / 2}$

指点迷津 采用加速折旧法(双倍余额递减法和年数总和法)计提折旧，如果折旧年度与会计年度不一致，需要分段计算会计年度的折旧额。

3. 固定资产折旧的会计处理(受益原则)

借：生产成本[生产单一产品的机器设备计提折旧]

制造费用[生产车间固定资产计提折旧]
 管理费用[企业管理部门、未使用的固定资产计提折旧]
 销售费用[企业专设销售机构固定资产计提折旧]
 其他业务成本[企业出租固定资产计提折旧]
 在建工程[在建工程中使用固定资产计提折旧]
 研发支出[企业研发无形资产时使用固定资产计提折旧]
 贷：累计折旧

4. 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

复核后的结果如果与原估计数有差异，应进行调整，作为**会计估计变更**，按照未来适用法处理。

(二) 固定资产后续支出

1. 资本化后续支出

符合资本化条件的，应当计入固定资产成本或其他相关资产成本(例如，与生产产品相关的固定资产的后续支出计入相关产成品的成本)，同时将被替换的部分的账面价值扣除。

一般会计处理如下：

(1) 改扩建等。

固定资产转入改扩建时：

借：在建工程
 累计折旧等
 贷：固定资产

发生改扩建工程支出时：

借：在建工程
 贷：银行存款等

将被替换部分的账面价值扣除：

借：银行存款或原材料[残值]
 营业外支出[净损失]
 贷：在建工程[被替换部分的账面价值]

指点迷津 被替换部分的账面价值=被替换部分的原值-被替换部分的原值×固定资产整体的折旧进度=被替换部分的原值-被替换部分的原值×固定资产整体计提的折旧/固定资产整体的原值

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

指点迷津 扩建后固定资产的账面价值=原有固定资产账面价值+由于扩建而发生的支出-拆除部分的账面价值

(2) 生产车间(部门)固定资产修理。

与存货的生产和加工相关的固定资产的修理费用按照存货成本原则进行处理，计入制造费用。

借：制造费用

贷：原材料、应付职工薪酬、银行存款等

2. 费用化的后续支出

不符合资本化条件的，应当计入当期损益。其中，专设销售机构固定资产的日常修理维护费用，计入**销售费用**；行政管理部门固定资产的日常修理维护费用，计入**管理费用**。

二、无形资产的后续计量

(一) 使用寿命确定的无形资产的摊销

1. 摊销期

当月增加当月开始摊销，当月减少当月不再摊销。

2. 摊销方法

加速摊销法、产量法、直线法等。

企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销。

对于作为无形资产核算的高速公路经营权，企业可采用车流量法进行摊销。这一方法并不是以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

3. 残值的确定

无形资产残值一般为零，但下列两种情况例外：

(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无形资产预计残值信息，并且该市场在该无形资产使用寿命结束时可能存在。

4. 无形资产摊销的会计处理

借：制造费用[无形资产包含的经济利益通过所生产的产品实现的]

其他业务成本[经营租赁方式出租的]

管理费用等[其他]

贷：累计摊销

(二) 使用寿命不确定的无形资产

使用寿命不确定的无形资产在持有期间内不需要摊销，但至少应于每年年末进行减值测试，如果其账面价值高于可收回金额，按照差额计提减值准备。账务处理如下：

借：资产减值损失

贷：无形资产减值准备

三、投资性房地产的后续计量

(一) 成本模式

参照固定资产/无形资产计提折旧/摊销额，按照资产减值准则计提减值准备。

(二) 公允价值模式

“三不”原则：不折旧、不摊销、不提减值准备。资产负债表日按照公允价值重新计量，公允价值发生的变动直接计入当期损益。账务处理如下：

借：投资性房地产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

或编制相反分录。

指点迷津 满足公允价值模式计量的条件，企业可以将成本模式变更为公允价值模式，按照会计政策变更，采用**追溯调整法**进行会计处理。一旦选择公允价值模式，后续不可以变更为成本模式。

(三) 投资性房地产的后续支出

1. 资本化后续支出

通过“投资性房地产——在建”科目归集发生的资本化后续支出(如改扩建、装修)，改扩建期间不提折旧。

2. 费用化后续支出

企业对投资性房地产进行日常维护发生的费用化支出，通过“其他业务成本”科目计入当期损益。

(四) 投资性房地产的转换

1. 成本模式下的转换

成本模式下转换的会计处理原则如图 4-1 所示。

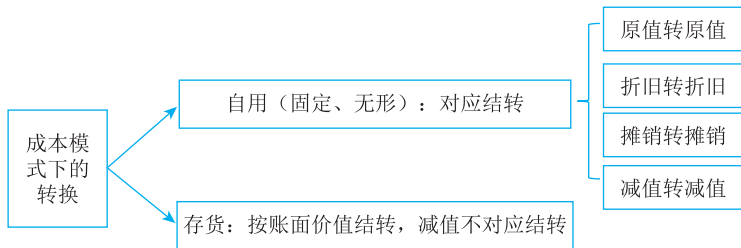


图 4-1 投资性房地产成本模式下转换的处理原则

(1) 投资性房地产转换为自用房地产：

借：固定资产/无形资产[原值]
 投资性房地产累计折旧/投资性房地产累计摊销
 投资性房地产减值准备
 贷：投资性房地产[原值]
 累计折旧/累计摊销
 固定资产减值准备/无形资产减值准备

(2) 自用房地产转换为投资性房地产：

借：投资性房地产[原值]
 累计折旧/累计摊销
 固定资产减值准备/无形资产减值准备
 贷：固定资产/无形资产[原值]
 投资性房地产累计折旧/投资性房地产累计摊销
 投资性房地产减值准备

(3) 投资性房地产转换为存货：

借：开发产品[账面价值]
 投资性房地产累计折旧/投资性房地产累计摊销
 投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

(4) 存货转换为投资性房地产：

借：投资性房地产[账面价值]

 存货跌价准备

 贷：开发产品

2. 公允价值模式下的转换

公允价值模式下转换的会计处理原则如图 4-2 所示。

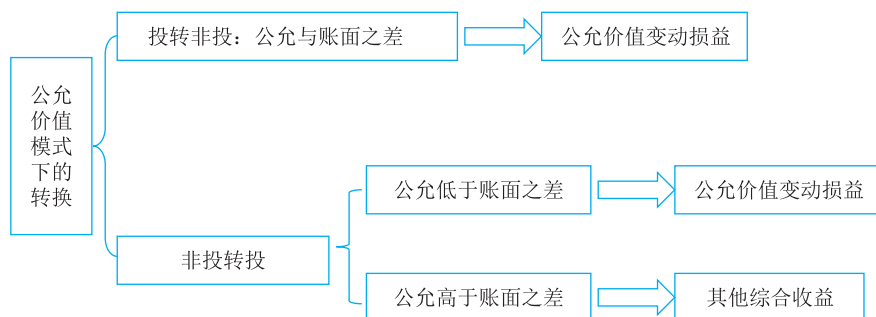


图 4-2 投资性房地产公允价值模式下转换的会计处理原则

(1) 投资性房地产转换为自用房地产、存货：

借：固定资产、无形资产、开发产品[公允价值]

 公允价值变动损益[借方差]

 贷：投资性房地产——成本

 ——公允价值变动[或借记]

 公允价值变动损益[贷方差]

(2) 自用房地产转换为投资性房地产：

借：投资性房地产——成本[公允价值]

 累计折旧/累计摊销

 固定资产减值准备/无形资产减值准备

 公允价值变动损益[借方差]

 贷：固定资产/无形资产[原值]

 其他综合收益[贷方差]

(3) 作为存货的房地产转换为投资性房地产：

借：投资性房地产——成本[公允价值]

 存货跌价准备

 公允价值变动损益[借方差]

 贷：开发产品

 其他综合收益[贷方差]

例解答·练

例题

例 1. (计算分析题) 甲公司 2019 年 6 月 20 日购入一台设备, 作为固定资产核算, 价款 150 万元, 不考虑相关税费。甲公司该项固定资产的预计使用寿命为 5 年, 采用年数总和法计提折旧, 预计净残值为 0。

要求: 计算甲公司该设备在 2019 年和 2020 年应计提的折旧额。

思路点拨 本题中, 6 月份购入设备, 确认固定资产, 应从 7 月份开始计提折旧, 折旧年度与会计年度不一致, 在年数总和法下需要分段计算折旧额。

答 2019 年应计提的折旧额 = $150 \times 5 / 15 \times 1/2 = 25$ (万元);

2020 年应计提的折旧额 = $150 \times 5 / 15 \times 1/2 + 150 \times 4 / 15 \times 1/2 = 45$ (万元)。

例 2. (单选题·2016 年改编) 甲公司为增值税一般纳税人。2×20 年 1 月 1 日, 甲公司对一条生产线进行改造, 该生产线改造时的账面价值为 3500 万元。其中, 拆除原冷却装置部分的账面价值为 500 万元。生产线改造过程中发生以下费用或支出: ①购买新的冷却装置 1200 万元, 增值税税额 156 万元; ②在资本化期间内发生专门借款利息 80 万元; ③生产线改造过程中发生人工费用 320 万元; ④领用库存原材料 200 万元, 增值税税额 26 万元; ⑤外购工程物资 400 万元(全部用于该生产线), 增值税税额 52 万元。该改造工程于 2×20 年 12 月 31 日达到预定可使用状态。不考虑其他因素, 甲公司对该生产线更新改造后的入账价值是()。

- A. 4000 万元 B. 5506 万元 C. 5200 万元 D. 5700 万元

解 甲公司对该生产线进行改造达到预定可使用状态结转固定资产时确定的入账价值 = 原账面价值 3500 - 拆除原冷却装置账面价值 500 + 新的冷却装置价值 1200 + 资本化利息 80 + 人工费用 320 + 原材料 200 + 工程物资 400 = 5200 (万元)。

思路点拨 生产线的建造期为 1 年, 属于符合借款费用资本化条件的资产, 在资本化期间内发生的专门借款费用应当资本化计入固定资产成本。

答 C

例 3. (单选题·2016 年) 下列各项有关投资性房地产会计处理的表述中, 正确的是()。

- A. 以成本模式后续计量的投资性房地产转换为存货, 存货应按转换日的公允价值计量, 公允价值大于原账面价值的差额确认为其他综合收益
- B. 以成本模式后续计量的投资性房地产转换为自用固定资产, 自用固定资产应按转换日的公允价值计量, 公允价值小于原账面价值的差额确认为当期损益
- C. 以存货转换为以公允价值模式后续计量的投资性房地产, 投资性房地产应按转换日的公允价值计量, 公允价值小于存货账面价值的差额确认为当期损益
- D. 以公允价值模式后续计量的投资性房地产转换为自用固定资产, 自用固定资产应按转换日的公允价值计量, 公允价值大于账面价值的差额确认为其他综合收益

解 选项 A、B, 采用成本模式计量的投资性房地产转为非投资性房地产, 应当将该房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值; 选项 D, 采用公允价值模式计量的投资性房地产转换

为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的入账价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益(公允价值变动损益)。

思路点拨 成本模式下的转换没有转换差额，公允价值模式下的转换有转换差额，关注差额的会计处理，尤其应注意的是非投资性房地产转换为公允价值模式下的投资性房地产，公允价值高于账面价值形成的贷方差额计入其他综合收益。记住上述思路，本题即可做出答案。

答 C

习题

- 【多选题】(2019年)下列各项关于固定资产会计处理的表述中，正确的有()。
 - 为保持固定资产使用状态而发生的日常修理支出予以资本化计入固定资产成本
 - 达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产以暂估价值为基础计提折旧
 - 为提升性能进行更新改造的固定资产停止计提折旧
 - 已签订不可撤销合同，拟按低于账面价值的价格出售的固定资产，停止计提折旧并按账面价值结转固定资产清理
- 【多选题】甲公司以公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。甲公司2×17年度与投资性房地产有关的交易或事项如下：①出租的厂房在2×17年末的公允价值为1650万元，该厂房在上年末的账面价值为1700万元；②2×17年1月1日，将原拟自用的商品房改为出租，转换日的公允价值比其账面价值低80万元；③2×17年1月1日，将原自用乙办公楼改为出租，转换日的公允价值比账面价值高600万元；④收到出租丙办公楼2×17年4月至12月的租金540万元。按照租赁协议的约定，丙办公楼的租赁期自2×17年1月1日起至2×17年12月31日止，2×17年1月至3月免收租金。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司与投资性房地产相关会计处理的表述中，正确的有()。
 - 出租的厂房在2×17年末按1700万元计量
 - 拟由自用改为出租的商品房转换日的公允价值与其账面价值的差额80万元计入当期损益
 - 由自用改为出租的乙办公楼转换日的公允价值与其账面价值的差额600万元计入其他综合收益
 - 出租的丙办公楼在2×17年度每月确认租金收入45万元
- 【计算分析题·节选】(2019年)甲公司20×8年度发生的交易或事项如下：

1月1日，甲公司与乙公司签订租赁合同，将本公司原作为固定资产核算的一栋写字楼出租给乙公司，租赁期为5年，年租金为400万元，于每年末支付。该写字楼的成本为8000万元，至出租时已计提折旧1200万元。按照周边写字楼的市场价格估计，该写字楼的公允价值为9400万元。

12月31日，甲公司收到乙公司支付的当年租金400万元。

甲公司采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。12月31日，因租赁市场短期回调，甲公司上述出租写字楼的公允价值为9200万元。

要求：根据上述资料，逐项计算上述交易或事项对甲公司20×8年度其他综合收益的影响金额，编制相关会计分录。(答案金额以“万元”为单位)
- 【单选题】(2011年)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3000万元。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，租赁期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2800万元。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2200万元。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

参考答案及解析

