



第十章 非流动资产（一）

一、固定资产

（一）固定资产的取得

1. 外购固定资产

外购固定资产的成本包括购买价款、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。

【提示 1】购入固定资产超过正常信用条件延期支付价款的，实质上具有融资性质，应按**购买价款的现值**为基础确认固定资产的成本。

【提示 2】以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产**公允价值比例**对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

2. 自行建造固定资产

自行建造固定资产的成本，由建造该项资产**达到预定可使用状态前所发生的必要支出**构成。包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

业务环节	会计处理
购入工程物资	借：工程物资 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
领用工程物资	借：在建工程 贷：工程物资 工程完工，已领出的剩余物资应办理退库手续，分录与上述分录相反
在建工程领用原材料、自产产品	借：在建工程 贷：原材料/库存商品 【提示】领用原材料和自产产品 不视同销售（即不确认销项税额）、不需要进项税额转出
自营工程发生的工程人员工资等	借：在建工程 贷：应付职工薪酬
辅助生产部门为工程提供的水、电、设备安装、修理、运输等劳务	借：在建工程 贷： 生产成本——辅助生产成本
建设期间发生的 管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费 等	借：在建工程——待摊支出 贷：银行存款
在建工程发生的借款费用 满足借款费用资本化条件	借：在建工程——待摊支出 贷：长期借款/应付利息
建设期间发生的 工程物资盘亏、报废及毁损 净损失	借：在建工程——待摊支出 贷：工程物资 盘盈的工程物资或处置净收益，作相反的会计分录
工程达到预定可使用状态	计算分配待摊支出 借：在建工程——某工程 贷：在建工程——待摊支出 结转在建工程成本： 借：固定资产 贷：在建工程——某工程

【提示】固定资产达到预定可使用状态前**产出的产品或副产品**，应当按照企业会计准则相关规定**确认为存货或其他相关资产**；发生对外销售时，相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本

3. 其他方式取得固定资产

- (1) 企业接受投资者投入的固定资产，按投资合同或协议约定的价值（**不公允的除外**）。
- (2) 非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得固定资产，应当分别按照非货币性资产交换、债务重组、企业合并等规定确定。
- (3) 存在弃置义务的固定资产。

范围	弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如核电站的弃置和恢复环境义务等	
分录	①取得固定资产时	借：固定资产（ 弃置费用的现值 ） 贷： 预计负债
	②固定资产使用寿命内	借： 财务费用 （实际利率法） 贷：预计负债
	③使用期满	借：预计负债（实际支付弃置费用） 贷：银行存款

（二）固定资产的折旧

1. 折旧范围

固定资产准则规定，企业应对所有的固定资产计提折旧。在确定计提折旧的范围时应注意以下几点：

事项	内容
时间范围	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
空间范围	已提足折旧仍继续使用的固定资产 ：不计提折旧
	按规定单独估价作为固定资产入账的土地 ：不计提折旧
	处于更新改造过程停止使用的固定资产：不计提折旧
	提前报废的固定资产：不再补提折旧
	因大修理而停用的固定资产：照提折旧
	未使用、不需用的 固定资产：照提折旧（计入 管理费用 ）
	已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产：应按照 暂估价值 确定其成本，并 计提折旧 ；待办理竣工决算手续后，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

2. 折旧方法

项目	内容
直线法	年限平均法 年折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) / 预计使用年限 其中：预计净残值 = 预计残值收入 - 预计清理费用
	工作量法 单位工作量折旧额 = 固定资产原值 × (1 - 预计净残值率) / 预计总工作量 月折旧额 = 固定资产当月实际完成工作量 × 单位工作量折旧额
加速折旧法	双倍余额递减法 年折旧额 = 期初固定资产账面净值 × 2 / 预计使用年限 其中：账面净值 = 原值 - 累计折旧 最后两年改为直线法 ，年折旧额 = (原值 - 累计折旧 - 预计净残值) / 2
	年数总和法 年折旧率 = 尚可使用年限 / 预计使用年数的逐年数字总和 年折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) × 年折旧率

(三) 固定资产的后续支出

情形	处理原则
固定资产日常修理费用	(1) 通常不符合固定资产确认条件, 应当在发生时按受益对象计入当期损益或相关资产的成本; (2) 与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按 存货成本 确定原则进行处理(即计入制造费用); (3) 行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用
固定资产的后续支出	符合固定资产确认条件的, 计入固定资产成本, 同时将 被替换部分账面价值 扣除 不符合固定资产确认条件的, 计入当期损益

(四) 固定资产的处置

1. 固定资产(账面价值)转入清理	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. 发生的清理费用	借: 固定资产清理 贷: 银行存款	
3. 出售收入、残料等的处理	借: 银行存款、原材料等 贷: 固定资产清理【 不含税公允价值 】 应交税费——应交增值税(销项税额)	
4. 保险赔偿的处理	借: 其他应收款、银行存款等 贷: 固定资产清理	
5. 清理净损益	净损失	净收益
	① 报废、毁损 借: 营业外支出 贷: 固定资产清理 ② 出售、转让: 借: 资产处置损益 贷: 固定资产清理	① 报废、毁损 借: 固定资产清理 贷: 营业外收入 ② 出售、转让: 借: 固定资产清理 贷: 资产处置损益

【提示】固定资产盘盈、盘亏不通过“固定资产清理”科目核算, 其账务处理如下:

情形	处理原则
固定资产盘盈	作为 前期重大差错 处理: 借: 固定资产【重置成本】 贷: 以前年度损益调整 借: 以前年度损益调整 贷: 盈余公积、利润分配——未分配利润
固定资产盘亏	借: 待处理财产损益 累计折旧 贷: 固定资产 借: 其他应收款【保险公司赔款或责任人赔款】 营业外支出 贷: 待处理财产损益

二、无形资产

（一）无形资产的取得

1. 外购无形资产

外购无形资产成本包括购买价款、相关税费（不包括可以抵扣的增值税）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。其中，其他支出包括使无形资产达到预定用途所发生的**专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用**等。

数据资源中符合无形资产定义和确认条件的可直接归属于使该项无形资产达到预定用途所发生的数据脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工过程所发生的有关支出，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用。

【提示 1】无形资产成本不包括：**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。

【提示 2】购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的初始成本以**购买价款的现值**为基础确定。

2. 自行研发无形资产

项目	账务原则
研究阶段的支出	全部费用化 ，计入当期损益（管理费用）
开发阶段的支出	不符合资本化条件的，计入当期损益（管理费用）
	符合资本化条件 的，确认为无形资产
无法区分 研究阶段支出和开发阶段支出	全部费用化，计入当期损益（ 管理费用 ）

3. 其他方式取得无形资产

取得方式	入账成本的确定
投资者投入	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
政府补助	通过政府补助取得的无形资产，应当按照该无形资产的 公允价值 入账；若公允价值不能可靠取得，则按照 名义金额 入账
非货币性资产交换、债务重组等取得	分别按照非货币性资产交换、债务重组等规定确定

（二）无形资产的摊销

1. 使用寿命有限的无形资产

项目	内容
应摊销金额	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
残值	其残值 应当视为零 ，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
使用寿命	（1）企业持有的无形资产，来源于合同性权利或其他法定权利的，其使用寿命 不应超过 合同性权利或其他法定权利的期限。 （2）如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，且有证据表明企业 续约不需要付出大额成本，续约期应当计入使用寿命 。 （3）合同或法律没有规定使用寿命的，企业应当 综合 各方面情况判断，以确定无形资产能为企业带来未来经济利益的期限。 （4）按照上述方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限的，该项无形资产应作为 使用寿命不确定 的无形资产
摊销方法	企业选择的摊销方法，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
摊销额计入科目	一般应确认为当期损益。 某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，无形资产的摊销金额可以计入 产品或其他资产成本
摊销起始点	当月增加的无形资产， 当月开始 摊销；当月减少的无形资产， 当月不摊销

2. 使用寿命不确定的无形资产

使用寿命不确定的无形资产**不应摊销**。无论是否存在减值迹象，至少每年都应当进行减值测试。

(三) 无形资产的处置和报废

无形资产出售	无形资产报废
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（倒挤差额，或借记）	借： 营业外支出 累计摊销 无形资产减值准备 贷：无形资产（账面余额）

三、资产减值

(一) 资产减值测试

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。如果资产存在**发生减值的迹象，应当进行减值测试**，计算可收回金额，可收回金额低于账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的差额，计提减值准备。

企业合并形成的商誉、使用寿命不确定的无形资产、尚未达到可使用状态的无形资产，无论是否存在减值迹象，都应当至少于每年年末终了进行减值测试。

减值迹象包括：

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

(二) 可收回金额的确定

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。

1. 预计资产未来现金流量

（1）应当包括的内容：

- ①资产**持续使用过程中**预计产生的现金流入。
- ②为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所**必需的预计现金流出**（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。
- ③资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的**净现金流量**。

（2）应当考虑的因素

①以资产的**当前状况为基础**预计资产未来现金流量。

预计资产的未来现金流量,应当以资产的当前状况为基础,**不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的**预计未来现金流量。

②预计资产未来现金流量**不应当包括筹资活动和所得税收付**产生的现金流量。

③对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。

④对内部转移价格应当予以调整。

四、持有待售的非流动资产、处置组

(一) 划分为持有待售类别应满足条件

企业主要通过出售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。

非流动资产或处置组划分为持有待售类别,应当**同时满足**两个条件:

1. 可立即出售。

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。

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。

【提示】拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组,不能划分为持有待售类别。

(二) 持有待售类别的计量

1. 划分为持有待售类别时

如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值**低于**其公允价值减去出售费用后的净额,企业**不需要对账面价值进行调整**;

如果账面价值**高于**其公允价值减去出售费用后的净额,企业应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额,减记的金额确认为**资产减值损失**,计入当期损益,同时计提**持有待售资产减值准备**。

2. 划分为持有待售类别后

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。在后续资产负债表日**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,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非流动资产确认的资产减值损失金额内**转回**,转回金额计入当期损益,**划分为持有待售类别前**确认的资产减值损失**不得转回**。

持有待售的处置组中负债的**利息和其他费用应当继续予以确认**。

3. 不再继续划分为持有待售类别

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:

(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;

(2) 可收回金额。

五、非货币性资产交换

非货币性资产交换是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及**少量的货币性资产(即补价)**。

内容		计算公式
按公允价值计量	换出资产的公允价值更可靠	换入资产入账价值 = 换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值 (-收到补价的公允价值) + 为换入资产而支付的相关税费 换出资产的处理: 与处置该资产的思路相同

	换入资产的公允价值更加可靠	换入资产成本 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费（不需要考虑补价因素） 换出资产的处置损益 = （换入资产的公允价值 + 收到补价的公允价值 - 支付补价的公允价值） - 换出资产账面价值
按账面价值计量		换入资产入账价值 = 换出资产的账面价值 + 支付补价的账面价值（- 收到补价的公允价值） + 为换入或换出资产而支付的相关税费 换出资产的处理：不确认资产相关损益，以账面价值结转
同时换入多项资产		（1）有商业实质，且换入资产公允价值能够可靠计量： 换入的金融资产按照金融资产公允价值入账； 换入的金融资产以外的各项资产：按照换入的金融资产以外的各项资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金 额，加上应支付的相关税费； （2）不具有商业实质，或虽有商业实质但换入资产公允价值不能可靠计量： 按照各项换入资产的公允价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费