

CPA

2020年注册会计师全国统一考试辅导教材

综合阶段 上册

Comprehensive Stage

■ 注册会计师考试研究中心 编 ■ 陈楠 杭建平 主编



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书属于注册会计师“梦想成真”系列辅导丛书,是注册会计师考试辅导教材,分为上下两册,内容包括会计、审计、税法、经济法、财务成本管理、公司战略与风险管理。全书按章排布,内容高度提炼,直击重点难点内容。书中版块设置巧妙,重点提示易错易混点,帮助考生避开出题陷阱。对不同科目、章节之间的关联知识点进行深度解读与分析,并辅以案例,帮助考生加深记忆。本书适合备战综合阶段考试的考生阅读。

图书在版编目(CIP)数据

2020年注册会计师综合阶段辅导教材:上下册 / 注册会计师考试研究中心编;陈楠,杭建平主编. —上海:上海交通大学出版社,2020

ISBN 978-7-313-23018-8

I. ①2… II. ①注… ②陈… ③杭… III. ①注册会计师-资格考试-自学参考资料 IV. ①F233

中国版本图书馆CIP数据核字(2020)第038123号

2020年注册会计师综合阶段辅导教材(上下册)

2020 NIAN ZHUCE KUAIJISHI ZONGHE JIEDUAN FUDAO JIAOCAI (SHANG-XIA CE)

主 编: 陈楠 杭建平	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: 三河市中晟雅豪印务有限公司	经 销: 全国新华书店
开 本: 787mm×1092mm 1/16	印 张: 66
字 数: 1605千字	印 次: 2020年4月第1次印刷
版 次: 2020年4月第1版	
书 号: ISBN 978-7-313-23018-8	
定 价: 135.00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: 0316-3225515

前言

QIANYAN

我国注册会计师考试制度于1991年创立，至今已经举办了29次考试。随着我国经济社会的全面进步和改革开放的持续深化，特别是我国经济与国际市场的日益融合，国家和社会对注册会计师的胜任能力提出了更高的要求。原考试制度与加快培养和选拔适应社会主义市场经济新形势和企业国际化发展新需求的行业人才的诉求之间，尚存在一定差距，迫切需要进行改革。为此，经财政部注册会计师考试委员会批准，中国注册会计师协会于2009年1月15日发布了《注册会计师考试制度改革方案》（会协〔2009〕5号），同年3月23日，财政部出台了《注册会计师全国统一考试办法》（财政部令第55号）。这两份文件规定将注册会计师考试划分为两个阶段，即专业阶段和综合阶段。考生在通过专业阶段考试的全部科目后，才能参加综合阶段考试。

从考试范围来看，综合阶段考试涵盖专业阶段六科的主要内容，考试大纲也明确表示会适量超纲。这是考试的要求所决定的，也是令不少考生望而生畏的原因所在。面对专业阶段六本厚厚的教材，相信每一位考生都会有同样的感受，就是内容繁杂、涉及面广，抓不住重点，知识点相对独立，没有主线，不成体系，逻辑关系不严密，复习更是无从下手，即使是每科专业知识都很扎实的考生，面对这样的考试，也会感到困难，无所适从。

为此，中华会计网校（www.chinaacc.com）的资深辅导专家潜心研究考试大纲和命题规律，全面分析和总结近年来综合阶段考试的特点和方向，精心策划编写了“梦想成真”系列图书。本系列丛书有《注册会计师综合阶段辅导教材（上下册）》《注册会计师综合阶段应试指南·基础强化（上下册）》《注册会计师综合阶段应试指南·案例提高》和《注册会计师综合阶段冲刺通关必刷8套模拟试卷》。

《注册会计师综合阶段辅导教材（上下册）》全书按章排布，内容高度提炼，直击重点难点内容。全书版块设置巧妙，重点提示易错易混点，帮助学员避开出题陷阱。对不同科目、章节之间的关联知识点进行深度解读与分析，并辅以案例，帮助学员加深记忆。同时，随书赠送实务训练营课程、预习进阶课程以及24小时答疑，辅助备考，助力过关。

由于时间仓促，加之作者水平有限，编写过程中难免有不足之处，还请广大考生批评指正。

编者

图书特色

第一章 质量控制与职业道德

按章排布，内容高度提炼，表述精炼
直击重点难点

第一节 事务所业务质量控制

会计师事务所(Audit Firm/Accounting Firm)应当按照《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》的规范，建立并保持有关财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务的质量控制制度。

小贴士

尽管与治理层的沟通可以帮助注册会计师计划审计的范围和时间安排，但并不改变注册会计师自行承担制定总体审计策略和具体审计计划的责任。

提示易混易错点，
避开设题陷阱

相关链接

对于注册会计师与治理层的其他沟通内容及规范，参见本书第七章。

对不同科目、不同
章节之间关联知识
点的解读

相关阅读

贝斯特股份有限公司财务欺诈案

贝斯特股份有限公司(以下简称贝斯特公司)创建于1982年，在创始人巴里·闵可夫的领导下，该公司的净收入从1984年的不到20万美元猛增到1987年的500万美元。贝斯特公司于1986年上市，1987年7月公司的市值达到2.2亿美元。而实际上，贝斯特公司虚构了保险修复工程合同，虚构了报表利润。1986年度财务报表(截至1986年4月30日)

拓展案例，实务趣
闻，帮助加深理解

思考题

1. 如何区分在业务执行中的复核和项目质量控制复核?
2. 如何确定项目质量控制复核的对象?
3. 为什么不能由同一会计师事务所提供内部控制评价服务与财务报表审计服务?
4. 如何理解过度推介?

夯实基础，快速掌
握答题技巧

目录

Contents

上册

第一篇 会计

第一章	会计政策与会计估计	5	第三节	金融工具的计量	74
第一节	会计政策和会计估计及其变更	5	第四节	金融工具减值	81
第二节	可变现净值与可收回金额	8	第五节	金融资产转移	84
第三节	公允价值计量	12	第六节	套期会计	89
第二章	长期资产及资产减值	16	第五章	负债和所有者权益	95
第一节	固定资产	16	第一节	职工薪酬	95
第二节	无形资产	19	第二节	应交税费	102
第三节	投资性房地产	25	第三节	借款费用	106
第四节	资产减值的规范	27	第四节	或有事项	109
第五节	非货币性资产交换	35	第五节	金融负债与权益工具区分	114
第三章	长期股权投资	39	第六节	所有者权益	119
第一节	企业合并	39	第六章	客户合同收入	123
第二节	合营安排及联营企业	45	第一节	收入确认“五步法”	123
第三节	长期股权投资的初始计量	53	第二节	五步法中特殊规范	136
第四节	长期股权投资的后续计量	56	第三节	特定交易会计处理	140
第五节	权益性投资的转换	62	第四节	合同成本核算规范	148
第四章	金融工具业务	69	第七章	企业租赁业务	150
第一节	金融工具概述	69	第一节	租赁的识别	150
第二节	金融资产和金融负债的分类	71	第二节	承租人会计处理	157
			第三节	出租人会计处理	165

第四节	租赁业务特殊情况	169	第三节	企业财务报表	214
第八章	企业特殊业务	175	第四节	每股收益	220
第一节	政府补助业务	175	第五节	关联方披露	225
第二节	债务重组	179	第十章	合并财务报告	231
第三节	股份支付	183	第一节	合并中控制的判断	231
第四节	外币折算	189	第二节	合并财务报表的编制	239
第五节	所得税会计	192	第三节	内部交易的调整抵销	243
第六节	持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营	201	第四节	特殊交易的合并处理	261
第七节	企业破产清算会计	207	第十一章	政府及民间非营利组织 会计	280
第九章	企业财务报告	210	第一节	政府会计概述	280
第一节	前期差错更正	210	第二节	政府单位特定业务的会计核算	281
第二节	资产负债表日后事项	211	第三节	民间非营利组织会计	290

第二篇 审 计

第十二章	质控与职业道德	295	第三节	了解被审计单位的内部控制	359
第一节	事务所业务质量控制	295	第四节	对舞弊及法律法规的考虑	364
第二节	职业道德基本原则及概念框架	302	第五节	对集团审计的风险评估	372
第三节	提供专业服务的具体要求	305	第六节	识别和评估重大错报风险	374
第四节	审计业务对独立性的要求	310	第十五章	风险应对策略	378
第五节	为审计客户提供非鉴证服务	321	第一节	总体应对措施	378
第十三章	制定审计计划	326	第二节	进一步审计程序概述	379
第一节	初步业务活动	326	第三节	控制测试概述	383
第二节	制定审计计划	331	第四节	实质性程序	389
第三节	利用内部审计工作	335	第五节	对舞弊及法律法规的应对	393
第四节	利用专家的工作	338	第六节	集团审计的风险应对	399
第五节	对集团审计的考虑	341	第十六章	常规审计实务	404
第六节	与治理层初步沟通	345	第一节	函证程序实务	404
第七节	考虑信息技术影响	347	第二节	存货监盘实务	416
第十四章	风险识别评估	351	第三节	货币资金审计	423
第一节	风险评估程序概述	351	第四节	营业收入审计	430
第二节	了解被审计单位及其环境	354	第五节	其他项目审计	434

第十七章 特殊事项审计	437	第十九章 出具审计报告	474
第一节 审计会计估计	437	第一节 审计报告基本规范	474
第二节 关联方审计	443	第二节 审计报告特殊要求	482
第三节 考虑持续经营假设	450	第三节 对比较信息的报告	487
第四节 期初余额的审计	454	第四节 对其他信息的报告	489

第十八章 完成审计工作	458	第二十章 内部控制审计	492
第一节 接受委托后的前后任沟通	458	第一节 采购循环的内部控制及测试	492
第二节 评价审计中发现的错报	459	第二节 生产与存货循环的内部控制及 测试	496
第三节 完成阶段与治理层沟通	461	第三节 销售循环的内部控制及测试	501
第四节 实施项目组内部复核	465	第四节 货币资金循环的内部控制及测试	506
第五节 获取书面声明	467	第五节 执行内部控制审计	510
第六节 考虑期后事项	469	第六节 内部控制审计报告	515

第三篇 税法

第二十一章 增值税法	523	第四节 企业重组的所得税处理	590
第一节 纳税人及征税范围	523	第五节 应纳税额的计算	595
第二节 税率与征收率	528	第六节 税收优惠	597
第三节 增值税的计税方法	530	第二十四章 国际税收	603
第四节 应纳税额的计算	531	第二十五章 个人所得税	614
第五节 进出口货物、劳务和跨境应税 行为的税收规范	545	第一节 纳税义务人	614
第六节 税收优惠	550	第二节 工资、薪金所得	615
第七节 增值税征收管理、发票的使用与 管理	553	第三节 劳务报酬所得	616

第二十二章 消费税法	558	第四节 稿酬所得和特许权使用费所得	617
第一节 纳税义务人与征税范围	558	第五节 利息、股息、红利所得	618
第二节 税目与税率	559	第六节 财产租赁所得	619
第三节 计税依据与应纳税额计算	560	第七节 财产转让所得	620
第二十三章 企业所得税法	568	第八节 特殊情况下个人所得税的 计税方法	622
第一节 纳税义务人、征税对象与税率	568	第九节 税收优惠	632

第二节 应纳税所得额的计算	569	第二十六章 其他相关税种	635
第三节 资产及资产损失的税务处理	585	第一节 土地增值税法	635
		第二节 房产税法	638

第三节 关税法	640	第六节 印花税法	649
第四节 资源税法	643	第七节 环境保护税法	651
第五节 城镇土地使用税法	648		

下 册

第四篇 财务成本管理

第二十七章 财务报表分析和财务预测	659	第四节 投资项目的折现率估计与敏感性分析	711
第一节 财务管理基本原理	659	第三十二章 股利分配	713
第二节 财务报表分析	663	第一节 股利理论与股利政策	713
第三节 财务预测	671	第二节 股利种类、支付程序与分配方案	716
第四节 增长率与资本需求的测算	672	第三节 股票分割和股票回购	717
第二十八章 价值评估	676	第三十三章 长期筹资	721
第一节 价值评估基础	676	第一节 普通股筹资	721
第二节 债券、普通股和混合筹资工具价值评估	678	第二节 长期债务筹资	724
第三节 期权价值评估	682	第三节 混合筹资与租赁筹资	726
第二十九章 资本成本与资本结构	684	第三十四章 营运资金管理	733
第一节 资本成本	684	第一节 营运资本投资管理	733
第二节 资本结构	689	第二节 营运资本筹资管理	741
第三十章 企业价值评估	695	第三十五章 成本管理会计	746
第一节 企业价值评估概述	695	第一节 成本计算	746
第二节 现金流量折现模型	696	第二节 标准成本法	750
第三节 相对价值评估模型	699	第三节 作业成本法	754
第三十一章 投资项目资本预算	704	第四节 本量利分析	757
第一节 投资项目现金流量的估计	704	第五节 全面预算	763
第二节 投资项目的评价方法	708	第六节 短期经营决策	767
第三节 互斥和独立项目的决策	710	第七节 业绩评价与责任会计	768
		第八节 管理会计报告	774

第五篇 公司战略与风险管理

第三十六章 战略与战略管理 779

第一节 公司战略的基本概念 779

第二节 公司战略管理 779

第三十七章 战略分析 783

第一节 企业外部环境分析——宏观环境
分析 783

第二节 企业外部环境分析——产业环境
分析 784

第三节 企业外部环境分析——竞争环境及
钻石模型分析 788

第四节 企业内部环境分析——企业资源与
能力分析 789

第五节 企业内部环境分析——价值链
分析 790

第六节 企业内部环境分析——业务组合
分析 791

第七节 企业综合分析——SWOT 分析 ... 794

第三十八章 战略选择 797

第一节 总体战略 797

第二节 发展战略的主要途径 800

第三节 业务单位战略 806

第四节 职能战略 813

第五节 国际化经营战略 819

第三十九章 战略实施 824

第一节 公司战略与组织结构 824

第二节 公司战略与企业文化 831

第三节 战略控制 833

第四节 战略管理中的权力与利益
相关者 836

第五节 信息技术在战略管理中的作用 ... 837

第四十章 公司治理 842

第一节 公司治理概述 842

第二节 三大公司治理问题 846

第三节 公司内部治理结构和外部
治理机制 849

第四节 公司治理的基础设施和原则 854

第四十一章 风险与风险管理 857

第一节 风险与风险管理概述 857

第二节 风险管理的目标与基本流程 861

第三节 风险管理体系 862

第四节 风险管理技术与方法 874

第六篇 经济法

第四十二章 合同法律制度与物权

法律制度 879

第一节 合同的订立与生效 879

第二节 合同的履行 883

第三节 合同的变更、转让与终止 886

第四节 违约责任 887

第五节 合同的担保 889

第六节 买卖合同 900

第七节 借款合同 904

第八节 租赁合同 905

第九节 融资租赁合同 906

第十节 运输合同 908

第十一节 行纪合同 909

第四十三章 合伙企业法律制度与 公司法律制度 911

第一节 合伙企业法律制度 911

第二节	公司法的基本理论	916	第三节	债务人财产	992
第三节	有限责任公司	918	第四节	债权申报	999
第四节	股份有限公司	922	第五节	债权人会议	1002
第五节	公司董事、监事、高级管理人员	931	第六节	重整程序	1004
第六节	公司的财务会计	933	第七节	和解制度	1008
第七节	公司重大变更	933	第八节	破产清算	1010
第八节	公司解散和清算	937	第四十六章	票据与支付结算	
第四十四章	证券法律制度	939		法律制度	1016
第一节	股票的发行	939	第一节	支付结算概述	1016
第二节	非上市公众公司	953	第二节	票据法律制度	1017
第三节	股票的上市与交易	955	第三节	非票据结算方式	1020
第四节	公司债券的发行与交易	959	第四十七章	反垄断法律制度	1023
第五节	持续信息公开	966	第一节	垄断协议	1023
第六节	虚假陈述行为	969	第二节	滥用市场支配地位	1025
第七节	内幕交易行为	972	第三节	经营者集中	1025
第八节	上市公司收购	974	第四节	滥用行政权力排除、限制竞争	1028
第四十五章	企业破产法律制度	987	第四十八章	企业国有资产法律制度和涉外经济法律制度	1031
第一节	破产申请和受理	987	第一节	企业国有资产法律制度	1031
第二节	管理人	990	第二节	涉外经济法律制度	1034

上册

● 第一篇 会 计

● 第二篇 审 计

● 第三篇 税 法



第一篇

会 计

第一章 会计政策与会计估计

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。制定会计政策与做出会计估计，是企业会计核算的基础。会计计量又是会计估计中的重点和难点。本章将介绍会计政策与会计估计及其变更，并重点讲述典型的会计计量规范。

第一节 会计政策和会计估计及其变更

一、会计政策与会计估计

(一) 会计政策例举

(1) 在资产方面属于资产要素的会计政策有：存货的取得、发出和期末计价的处理方法，长期股权投资的取得及后续计量中的成本法或权益法，投资性房地产的确认及其后续计量模式，固定资产、无形资产的确认条件及其减值政策，金融资产的分类，非货币性资产交换商业实质的判断。

(2) 在负债方面属于负债要素的会计政策有：借款费用资本化的条件，债务重组的确认和计量，预计负债的确认和计量，应付职工薪酬和股份支付的确认和计量，金融负债的分类等。

(3) 在所有者权益方面属于所有者权益要素的会计政策有：权益工具的确认和计量，混合金融工具的分拆。

(4) 在收入方面属于收入要素的会计政策有：收入的确认条件和计量方法。

(5) 在费用方面属于费用要素的会计政策有：商品销售成本及劳务成本的结转，期间费用的划分。

(6) 除会计要素相关会计政策外，财务报表列报方面所涉及的编制现金流量表的直接法和间接法、合并财务报表合并范围的判断、分部报告中报告分部的确定，也属于会计政策。

(二) 会计估计例举

通常情况下，下列属于会计估计：

(1) 存货可变现净值的确定。

(2) 采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。

(3) 固定资产的预计使用寿命与净残值；固定资产的折旧方法。

(4) 生产性生物资产的预计使用寿命与净残值；各类生产性生物资产的折旧方法。

(5)使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。

(6)可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。

(7)合同完工进度的确定。

(8)权益工具公允价值的确定。

(9)债务人债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定，债权人债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定。

(10)预计负债初始计量的最佳估计数的确定。

(11)金融资产公允价值的确定。

(12)其他重要会计估计。

二、会计政策与会计估计及其变更的会计处理

(一)会计政策变更与会计估计变更的划分

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

(1)以会计确认和列报项目是否发生变更作为判断基础。

会计要素的确认标准，是会计处理的首要环节。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

(2)以计量基础是否发生变更作为判断基础。

历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值等五项会计计量属性，是会计处理的计量基础。一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

(3)根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的金额或数值(如预计使用寿命、净残值等)所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。

小贴士

下列情况不属于会计政策变更：

- (1)本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。
- (2)对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

(二)会计政策变更的会计处理

1. 追溯调整法

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时，即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

(1) 追溯调整法的运用通常由以下几步构成:

- 第一步, 计算会计政策变更的累积影响数;
- 第二步, 编制相关项目的调整分录;
- 第三步, 调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额;
- 第四步, 附注说明。

采用追溯调整法时, 对于比较财务报表期间的会计政策变更, 应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目, 视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数, 应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益, 财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。因此, 追溯调整法, 是将会计政策变更的累积影响数调整列报前期最早期初留存收益, 而不计入当期损益。但确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的, 应对从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。

小贴士

相关的账务处理涉及损益的通过“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目核算。

(2) 累积影响数通常可以通过以下各步计算获得:

- 第一步, 根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项;
- 第二步, 计算两种会计政策下的差异;
- 第三步, 计算差异的所得税影响金额;
- 第四步, 确定前期中的每一期的税后差异;
- 第五步, 计算会计政策变更的累积影响数。

2. 未来适用法

未来适用法, 是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项, 或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

在未来适用法下, 不需要计算会计政策变更产生的累积影响数, 也无须重编以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额, 变更之日仍保留原有的金额, 不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果, 并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

(三) 会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法处理, 即在会计估计变更当期及以后期间, 采用新的会计估计, 不改变以前期间的会计估计, 也不调整以前期间的报告结果。

(1) 如果会计估计的变更仅影响变更当期, 有关估计变更的影响应于当期确认。比如计提坏账准备。

(2) 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间, 有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。例如, 应计提折旧的固定资产, 其有效使用年限或预计净残值的估计发生的变更, 常常影响变更当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用。因此, 这类会计估计的变更, 应于变更当期及以后各期确认。

第二节 可变现净值与可收回金额

一、可变现净值

可变现净值，是指在正常生产经营过程中，以资产预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费后的净值。可变现净值通常应用于存货资产减值情况下的后续计量。

存货的可变现净值由存货的估计售价、至完工时将要发生的成本、估计的销售费用和估计的相关税费等内容构成。

(一) 可变现净值的基本特征

(1) 确定存货可变现净值的前提是企业在进行日常活动，即企业在进行正常的生产经营活动。

如果企业不是在进行正常的生产经营活动，比如企业处于清算过程，那么不能按照本节的规定确定存货的可变现净值。

(2) 可变现净值特征表现为存货的预计未来净现金流量，而不是简单地等于存货的售价或合同价。

企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。

(3) 不同存货可变现净值的构成不同，详见表 1-1。

表 1-1 存货的可变现净值的确定

持有存货的目的	可变现净值的确定
产成品、商品和用于出售的材料	以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额
需要经过加工的材料存货	以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额

(二) 确定存货的可变现净值考虑的因素

企业在确定存货的可变现净值时，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

1. 以取得的确凿证据为基础

这里所讲的“确凿证据”是指对确定存货的可变现净值和成本有直接影响的客观证明。

(1) 存货成本的确凿证据。

存货的采购成本、加工成本和其他成本及以其他方式取得的存货的成本，应当以取得的外来原始凭证、生产成本账簿记录等作为确凿证据。

(2) 存货可变现净值的确凿证据。

存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明，如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

2. 考虑持有存货的目的

企业持有存货的目的可以分为如下几种：

(1) 持有以备出售，如商品、产成品，其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货。

(2) 将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如材料等。

3. 资产负债表日后事项等的影响

确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得的最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。

(三) 确定存货的估计售价(见表 1-2)

表 1-2 存货预计售价的确定

持有存货是否有销售合同		预计售价的确定
为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货	销售合同订购数量等于企业持有存货的数量	产成品或商品的合同价格
	企业持有存货的数量多于销售合同订购数量	超出部分的存货按产成品或商品的市场销售价格
	持有存货的数量少于销售合同订购数量*	销售合同所规定的价格
没有销售合同约定的存货(不包括用于出售的材料)		产成品或商品的市场销售价格
用于出售的材料	一般情形	材料的市场销售价格
	存在销售合同约定	合同价格

* 如果该合同为亏损合同，还应同时按照或有事项的规定确认预计负债

二、资产可收回金额的计量

资产可收回金额的估计，应当根据其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，用于适用《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定的长期资产的期末计量。在估计资产可收回金额时，原则上应当以单项资产为基础，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。

(一) 资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金收入。其中，资产的公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格；处置费用是指可以直接归属于资产处置的增量成本，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用等不包括在内。

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时，应当按照下列顺序进行：

(1) 应当根据公平交易中资产的销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金

额确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。这是估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的最佳方法，企业应当优先采用这一方法。

(2)在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下，应当根据该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定。但是如果难以获得资产在估计日的买方出价的，企业可以以资产最近的交易价格作为其公允价值减去处置费用后的净额的估计基础，其前提是资产的交易日和估计日之间，有关经济、市场环境等没有发生重大变化。

(3)在既不存在资产销售协议又不存在资产活跃市场的情况下，企业应当以可获取的最佳信息为基础，根据在资产负债表日假定处置该资产，市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格减去资产处置费用后的金额，作为估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。在实务中，该金额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

(4)企业按照上述要求仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

(二) 资产预计未来现金流量的现值的估计

资产预计未来现金流量的现值，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。

企业在预计资产未来现金流量现值时，主要涉及以下三个方面：①资产的预计未来现金流量；②资产的使用寿命；③折现率。其中，资产使用寿命的预计与《企业会计准则第4号——固定资产》《企业会计准则第6号——无形资产》等规定的使用寿命预计方法相同。以下重点阐述资产未来现金流量和折现率的预计方法。

1. 资产未来现金流量的预计

(1) 预计资产未来现金流量的基础。

企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计，并将资产未来现金流量的预计，建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。但是建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

如果资产未来现金流量的预计还包括最近财务预算或者预测期之后的现金流量，企业应当以该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础进行估计。但是，企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础进行估计。

所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外，不应超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。在恰当、合理的情况下，该增长率可以是零或者负数。

(2) 预计资产未来现金流量应当包括的内容(见表1-3)。

表 1-3 资产未来现金流量的确定

现金流量的产生	现金流量包括的内容
资产持续使用过程中预计产生的现金流入	该现金流入要根据资产的使用方式并结合企业的运营情况加以确定
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	该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，应当是可直接归属于或者分配到资产中的现金流出

续表

现金流量的产生	现金流量包括的内容
使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量	该现金流量是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的或者承担债务所需支付的、减去预计处置费用后的金额

(3) 预计资产未来现金流量应当考虑的因素。

①以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。

企业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、尚未做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。企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。

企业未来发生的现金流出如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平而必要的支出或者属于资产维护支出，应当在预计资产未来现金流量时将其考虑在内。

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。

企业预计的资产未来现金流量，不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。

③对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。

如果折现率考虑了因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应予以考虑；反之，如果折现率没有考虑因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应当剔除这一影响因素。

④内部转移价格应当予以调整。

测算企业资产的价值，不应当以内部转移价格为基础预计资产未来现金流量，而应当采用在公平交易中能够达成的最佳的未来价格估计数进行预计。

2. 折现率的预计

(1) 为了资产减值测试的目的，计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。

(2) 企业在确定折现率时，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的利率无法从市场获得的，可以使用替代利率估计。替代利率在估计时，可以根据企业加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率做适当调整后确定。

(3) 企业在估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率。但是，如果资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期间结构反应敏感的，企业应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

3. 外币未来现金流量及其现值的预计

企业应当按照以下顺序确定资产未来现金流量的现值：

(1) 应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计其未来现金流量，并按照该货币适用的折现率计算资产的现值。

(2) 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，从而折现成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值。

(3) 在该现值基础上，将其与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，确定其可

收回金额，根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

(三) 对估计资产可收回金额的特殊考虑

要估计资产的可收回金额，通常需要同时估计该资产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值，但是在下列情况下，可以有例外或者做特殊考虑：

(1) 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，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

(2) 没有确凿证据或者理由表明，资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额的，可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。企业持有待售的资产往往属于这种情况。

(3) 资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

第三节 公允价值计量

一、公允价值初始计量

企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。

在下列情况下，企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量的，不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值：

(1) 关联方之间的交易。但企业有证据表明，关联方之间的交易是按照市场条款进行的，该交易价格可作为确定其公允价值的基础。

(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) 进行交易的市场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)。

企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量，并且交易价格与公允价值不相等的，交易价格与公允价值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做出明确规定，企业应当将该差额计入当期损益。

二、估值技术

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当使用适用于当前情况的估值技术，且企业使用该估值技术时有足够可利用数据和其他信息支持。企业使用估值技术的目的是估计市场参与者在计量日当前市场情况下的有序交易中出售资产或者转移负债的价格。

估值技术通常包括市场法、收益法和成本法，企业应当根据实际情况从这三种方法中选择一种或多种估值技术，用于估计相关资产或负债的公允价值。

(一) 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。

企业在使用市场法时，应当以市场参与者在相同或类似资产出售中能够收到或者转移相同或类似负债需要支付的公开报价为基础。企业应当根据资产或负债的特征，对相同或类似资产或负债的市场价格进行调整，以确定该资产或负债的公允价值。

（二）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、期权定价模型等估值方法。

现金流量折现法是企业在收益法中最常用到的估值方法，包括传统法和期望现金流量法。企业运用折现率将未来金额与现在金额联系起来，取得现值。

企业以现金流量折现法估计相关资产或负债的公允价值，应当避免重复计算或遗漏风险因素的影响，协调折现率与现金流量输入值的选择。企业在现金流量折现法中所使用的现金流量是估计金额，而非确定的已知金额。当存在违约风险时，即使是合同约定的金额也不是确定的折现现金流量。根据对风险的调整方式和采用的现金流量类型，可以将现金流量折现法区分为传统法和期望现金流量法两种方法，详见表 1-4。

表 1-4 现金流量折现法

方法名称	相关内涵
传统法	使用在估计金额范围内最有可能的现金流量和经风险调整的折现率的一种折现方法
期望现金流量法	使用经风险调整的期望现金流量和无风险利率，或者使用未经风险调整的期望现金流量和包含市场参与者要求的风险溢价的折现率的一种折现方法

（三）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。在成本法下，企业应当根据折旧贬值情况，对市场参与者获得或构建具有相同服务能力的替代资产的成本进行调整。

（四）估值技术的选择

企业应当运用更多职业判断，确定恰当的估值技术。企业至少应当考虑下列因素：①根据企业可获得的市场数据和其他信息，其中一种估值技术是否比其他估值技术更恰当；②其中一种估值技术所使用的输入值是否更容易在市场上观察到或者只需做更少的调整；③其中一种估值技术得到的估值结果区间是否在其他估值技术的估值结果区间内；④市场法和收益法结果存在较大差异的，进一步分析存在较大差异的原因。

三、非金融资产的公允价值计量

（一）非金融资产的最佳用途

企业以公允价值计量非金融资产，应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力。最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的一组资产和负债的价值最大化时该非金融资产的用途。

即使企业已经或者计划将非金融资产用于不同于市场参与者的用途，企业仍然应当从市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途。通常情况下，企业对非金融资产的当前用

途可视为最佳用途，除非市场因素或者其他因素表明市场参与者按照其他用途使用该非金融资产可以实现价值最大化。

(二) 非金融资产的估值前提

企业以公允价值计量非金融资产，应当在最佳用途的基础上确定该非金融资产的估值前提，即单独使用该非金融资产还是将其与其他资产或负债组合使用。

(1) 通过单独使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给同样单独使用该资产的市场参与者的当前交易价格。

(2) 通过与其他资产或负债组合使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给以同样组合方式使用资产的市场参与者的当前交易价格，并且假定市场参与者可以取得组合中的其他资产或负债。

四、负债和企业自身权益工具的公允价值计量

(一) 确定负债或企业自身权益工具公允价值的方法

1. 具有可观察市场报价的相同或类似负债或企业自身权益工具

如果存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，企业应当以该报价为基础确定负债或企业自身权益工具的公允价值。

2. 被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

对于不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价，但其他方将其作为资产持有的负债或企业自身权益工具，企业应当根据下列方法估计其公允价值：

(1) 如果对应资产存在活跃市场的报价，并且企业能够获得该报价，企业应当以对应资产的报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

(2) 如果对应资产不存在活跃市场的报价，或者企业无法获得该报价，企业可使用其他可观察的输入值，例如对应资产在非活跃市场中的报价。

(3) 如果(1)和(2)中的可观察价格都不存在，企业应使用收益法、市场法等估值技术。

3. 未被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价，并且其他方未将其作为资产持有的(如弃置义务)，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

(二) 不履约风险

企业以公允价值计量相关负债，应当考虑不履约风险，并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。

(三) 负债或企业自身权益工具转移受限

企业以公允价值计量负债或自身权益工具，并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的，如果企业在公允价值计量的输入值中已经考虑了这些因素，则不应再单独设置相关输入值，也不应对其他输入值进行相关调整。

(四) 具有可随时要求偿还特征的金融负债

具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值，不应低于债权人要求偿还时的应付金额，即从可要求偿还的第一天起折现的现值。

五、市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

企业基于其市场风险或特定交易对手信用风险的净敞口来管理其金融资产和金融负债时，在满足要求的情况下，可以在当前市场情况下市场参与者之间于计量日进行的有序交易中，以出售特定风险敞口的净多头（即资产）所能收到的价格或转移特定风险敞口的净空头（即负债）所需支付的价格为基础，计量该组金融资产和金融负债的公允价值。

（一）金融资产和金融负债组合计量的条件

企业以公允价值计量金融资产和金融负债组合的，应当同时满足下列条件：

（1）企业在风险管理或投资策略的正式书面文件中已载明，以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，管理金融资产和金融负债的组合。企业应当提供证据，以证明其一致地基于市场风险或信用风险的净敞口管理金融工具。

（2）企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，向企业关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息。

（3）企业在每个资产负债表日持续以公允价值计量组合中的金融资产和金融负债。

（二）金融资产和金融负债的市场风险敞口

企业以公允价值计量基于特定市场风险的净敞口管理的金融资产和金融负债，金融资产和金融负债应当具有实质上相同的特定市场风险敞口和特定市场风险的期限，企业应当使用出价和要价价差内最能代表当前市场环境下公允价值的价格作为公允价值。因期限不同而导致在一段时期市场风险未被抵销的，企业应当分别计量其市场风险被抵销时期的市场风险净敞口，以及在市场风险未被抵销的时期的市场风险总敞口。

（三）金融资产和金融负债的信用风险敞口

企业以公允价值计量相关资产或负债，如果已与交易对手达成了在出现违约情况下将考虑所有能够缓释信用风险敞口的安排，则应在公允价值计量中考虑交易对手信用风险的净敞口或者该交易对手对企业信用风险的净敞口。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当反映市场参与者对这些安排在出现违约情况下能够依法强制执行的可能性的预期。

企业为管理一个或多个特定市场风险净敞口而进行组合管理的金融资产和金融负债，可以不同于企业为管理其特定交易对手信用风险净敞口而进行组合管理的金融资产和金融负债，因为企业所有合同不可能均与相同的交易对手订立。

思考题

1. 通常情况下，哪些事项的变更属于会计估计变更？
2. 简述会计政策变更的会计处理。
3. 简述会计估计变更的会计处理。
4. 简述估值技术通常包括哪些。
5. 简述非金融资产的最佳用途和估值前提。
6. 简述确定负债或企业自身权益工具公允价值的方法。

第二章 长期资产及资产减值

本章主要介绍固定资产、无形资产和投资性房地产等长期资产，所涉及的资产减值主要为《企业会计准则第8号——资产减值》规范的资产减值。

第一节 固定资产

一、固定资产的定义和确认条件

固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；②使用寿命超过一个会计年度。

固定资产在符合定义的前提下，应当同时满足以下两个条件，才能加以确认。

1. 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业

如果与该项固定资产有关的经济利益很可能流入企业，并同时满足固定资产确认的其他条件，那么企业应将其确认为固定资产，否则不应将其确认为固定资产。

2. 该固定资产的成本能够可靠地计量

企业在确定固定资产成本时必须取得确凿证据，但是，有时需要根据所获得的最新资料，对固定资产的成本进行合理的估计。比如，企业对于已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，需要根据工程预算、工程造价或者工程实际发生的成本等资料，按估计价值确定其成本，办理竣工决算后，再按照实际成本调整原来的暂估价值。

二、固定资产的初始计量

(一) 外购固定资产

企业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。

小贴士

(1) 企业以一笔款项同时购入多项没有单独标价的资产时，若这些资产均符合固定资产的定义，并满足固定资产的确认条件，则应将各项资产单独确认为固定资产，并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

(2) 企业以超过正常信用条件购买固定资产的，该类购货合同实质上具有融资性质，购入资产的成本应以各期付款额的现值之和确定。

(二) 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。企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。

1. 自营建造的固定资产

企业为建造固定资产准备的各种物资应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。

小贴士

高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时计入“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

2. 出包方式建造的固定资产

企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，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。

待摊支出，是指在建设期间发生的，不能直接计入某项固定资产价值，而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失以及负荷联合试车费等。

小贴士

企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本，应确认为无形资产(土地使用权)。

(三) 接受投资者投入的固定资产

接受投资者投入的固定资产，应按投资合同或协议约定的价值作为固定资产的入账价值，但合同或协议约定价值不公允的除外。

(四) 特殊行业的固定资产入账成本

对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始入账成本时，还应考虑弃置费用。企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》，按照弃置费用的现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

三、固定资产的后续计量

(一) 固定资产的折旧

1. 固定资产折旧范围

企业应对所有的固定资产计提折旧，但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

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。

2. 固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式合理选择折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

值得注意的是，企业在选择固定资产折旧方法时，应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

由于固定资产的使用寿命长于一年，属于企业的非流动资产，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。

(二) 固定资产的后续支出

固定资产的后续支出的处理原则为：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的成本（例如，与生产产品相关的固定资产的后续支出计入相关产品的成本），同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合资本化条件的，应当计入当期损益。

1. 资本化的后续支出

固定资产发生可资本化的后续支出时，发生的后续支出通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的固定资产原价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

企业发生的某些固定资产后续支出可能涉及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，导致虚增固定资产成本。

2. 费用化的后续支出

与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合资本化条件的，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。

除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确定原则进行处理外，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用或销售费用；企业固定资产更新改造支出不满足资本化条件的，在发生时应直接计入当期损益。

小贴士

企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，符合资本化条件的，可以计入固定资产成本或其他相关资产的成本；不符合资本化条件的，应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。

四、固定资产的处置及清查

(一) 固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1. 该固定资产处于处置状态

固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。处于处置状态的固定资产不再用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理，因此不再符合固定资产的定义，应予终止确认。

2. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益

固定资产的确认条件之一是“与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业”，如果一项固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益，那么，它就不再符合固定资产的定义和确认条件，应予终止确认。

(二) 固定资产的处置

企业出售、转让划归为持有待售类别的，按照持有待售非流动资产、处置组的相关内容进行会计处理。未划归为持有待售类别的，通过“固定资产清理”科目核算，若固定资产因正常出售、转让而终止确认，固定资产清理最终转入“资产处置损益”科目；若固定资产因报废毁损等原因而终止确认，固定资产清理最终转入“营业外收入”或“营业外支出”科目。



相关链接

根据《企业会计准则第12号——债务重组》(2019)，债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益，而应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。

(三) 固定资产的清查

1. 固定资产盘亏

对于盘亏的固定资产，批准处理前先将固定资产账面价值转入“待处理财产损益”科目，批准处理后计入营业外支出等。

2. 固定资产盘盈

对于盘盈的固定资产，应当作为前期差错更正处理，通过“以前年度损益调整”科目核算。

第二节 无形资产

一、无形资产的定义

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。无形资产主要包括土地使用权、专利权、商标权等。

需要指出的是，在确定一项包含无形和有形要素的资产是属于固定资产，还是属于无形资产时，需要通过判断来加以确定，通常以哪个要素更重要作为判断的依据。例如，计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能运行时，则说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分，该软件应作为固定资产处理；如果计算机软件不是相关硬件不可缺少的组成部分，则该软件应作为无形资产核算。

无形资产的定义要求无形资产是可辨认的，以便与商誉清楚地区分开来。企业合并中取得的商誉代表了购买方为从不能单独辨认并独立确认的资产中获得预期未来经济利益而付出的代价。这些未来经济利益可能产生于取得的可辨认资产之间的协同作用，也可能产生于购买者在企业合并中准备支付的、但不符合在财务报表上确认条件的资产。其存在无法与企业自身区分开来，由于不具有可辨认性，虽然商誉也是没有实物形态的非货币性资产，但不构成无形资产。

二、无形资产的初始计量

(一) 外购无形资产

外购无形资产的成本，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。其中，直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的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，但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，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

(二) 投资者投入的无形资产

投资者投入的无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，应按无形资产的公允价值入账。

(三) 土地使用权

企业取得的土地使用权通常应按照取得时实际支付的价款及相关税费确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产单独核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

(1) 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

(2) 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，则应当对支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值比例）在土地和建筑物之间进行分配；如果确实无法进行合理分配的，应当全部作为固定资产核算。

小贴士

土地使用权的核算判断

(1) 一般工业企业取得的土地使用权，用于建造办公楼等——土地使用权作为无形资产核算。

(2) 一般工业企业外购建筑物，价款无法在建筑物与土地使用权之间进行合理分配——土地使用权作为固定资产核算。

(3) 一般工业企业用于出租或增值后转让的土地使用权——作为投资性房地产核算。

(4) 房地产开发企业决定待增值后再转让其开发的土地——作为开发产品核算。

(5) 房地产开发企业用于建造具有公益性质的商业设施的土地使用权——作为无形资产核算。

(6) 房地产开发企业用于建造住宅小区的土地使用权——作为开发产品核算。

相关链接

企业合并中取得的无形资产，其成本参见本书中企业合并的规范来掌握。

三、内部研究开发费用的确认和计量

(一) 研发费用核算的基本原则

对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算。企业研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益(管理费用)；开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益(管理费用)。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

(二) 开发阶段有关支出资本化的条件

在开发阶段，判断可以将有关支出资本化计入无形资产成本的条件包括：

1) 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

2) 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。开发某项产品或专利技术产品等，是使用或出售通常是根据管理当局决定该项研发活动的目的或者意图所决定，即研发项目形成成果以后，是为出售还是为自己使用并从使用中获得经济利益，应当以管理当局意图而定。因此，企业的管理当局应能够说明其持有拟开发无形资产的目的，并具有完成该项无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性。

3) 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。

4) 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。这一条件主要包括：

(1) 为完成该项无形资产开发具有技术上的可靠性。开发的无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性，是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明企业继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力。

(2) 财务资源和其他资源支持。财务和其他资源支持是能够完成该项无形资产开发的经济基础，因此，企业必须能够证明为完成该项无形资产的开发所需的财务和其他资源，是否能够足以支持完成该项无形资产的开发。

(3) 能够证明企业在开发过程中所需的技术、财务和其他资源，以及企业获得这些资源的相关计划等。如在企业自有资金不足以提供支持的情况下，是否存在外部其他方面的资金支持，如银行等金融机构愿意为该无形资产的开发提供所需资金的声明等来证实，并有能力使用或出售该无形资产。

5) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。企业对于开发活动发生的支出应单独核算,如发生的开发人员的工资、材料费等,在企业同时从事多项开发活动的情况下,所发生的支出同时用于支持多项开发活动的,应按照一定的标准在各项开发活动之间进行分配,无法明确分配的,应予费用化计入当期损益,不计入开发活动的成本。

(三) 无形资产研发支出的具体核算

企业自行开发无形资产发生的研发支出,不满足资本化条件的,借记“研发支出——费用化支出”科目,满足资本化条件的,借记“研发支出——资本化支出”科目,贷记“原材料”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目。

记入“研发支出——费用化支出”科目的金额,在当期期末转入管理费用。研究开发项目达到预定用途形成无形资产的,结转“研发支出——资本化支出”科目的余额,借记“无形资产”科目,贷记“研发支出——资本化支出”科目。

值得说明的是,内部开发无形资产的成本仅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发生的支出总和,对于同一项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。



相关链接

考生应关注税法篇关于研究开发费用税前扣除的相关规定,尤其是企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用的加计扣除的特殊处理,并与会计篇所得税章节的内容结合学习。

四、无形资产的后继计量

(一) 估计无形资产的使用寿命

企业应当在取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命如为有限的,应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量;无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。

1. 无形资产使用寿命的确定

某些无形资产的取得源自合同性权利或其他法定权利,其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。但如果企业使用资产的预期的期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的,则应当按照企业预期使用的期限确定其使用寿命。

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,则仅当有证据表明企业续约不需要付出重大成本时,续约期才能够包括在使用寿命的估计中。下列情况下,一般说明企业无须付出重大成本即可延续合同性权利或其他法定权利:

(1) 有证据表明合同性权利或法定权利将被重新延续,如果在延续之前需要第三方同意,则还需有第三方将会同意的证据。

(2) 有证据表明为获得重新延续所必需的所有条件将被满足,以及企业为延续持有无形资产付出的成本相对于预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比不具有重要性。

如果企业为延续无形资产持有期间而付出的成本与预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比具有重要性,则从本质上来看是企业获得的一项新的无形资产。

没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的,企业应当综合各方面情况,来确

定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。如果仍确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的，才能将该无形资产作为使用寿命不确定的无形资产。

2. 无形资产使用寿命的复核

企业至少应当于每年年度终了，对无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核，如果有证据表明无形资产的使用寿命及摊销方法不同于以前的估计，如由于合同的续约或无形资产应用条件的改善，延长了无形资产的使用寿命，则对于使用寿命有限的无形资产应改变其使用年限及摊销方法，并按照会计估计变更进行处理。

对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明其使用寿命是有限的，则应视为会计估计变更，应当估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则进行处理。

(二) 使用寿命有限的无形资产

1. 摊销方法的选择

无形资产的摊销方法通常包括直线法、产量法等。企业选择的无形资产摊销方法，应当能够反映与该项无形资产有关的经济利益的预期消耗方式，如受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产，可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销；有特定产量限制的特许经营权或专利权，应采用产量法进行摊销。无法可靠确定其预期消耗方式的，应当采用直线法进行摊销。

企业在选择无形资产摊销方法时，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响，这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，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，但是，下列极其有限的情况除外：

(1) 企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款(如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额)的，当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时，取得的收入可以成为摊销的合理基础，如企业获得勘探开采黄金的特许权且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。

(2) 有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的，不属于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。

小贴士

无形资产的摊销一般应计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品的，则其摊销费用应计入产品成本。

持有待售的无形资产不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

2. 残值的确定

除下列情况外，无形资产的残值一般为零：①有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该项无形资产；②可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息，并且该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

残值确定以后，在持有无形资产期间，至少应于每年年末进行复核，预计其残值与原

估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，则无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

（三）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，但应当在每个会计期末进行减值测试。其减值测试的方法按照资产减值的原则进行处理。

五、无形资产的处置

（一）无形资产的出售

企业出售某项无形资产，表明企业放弃无形资产的所有权，应按照持有待售非流动资产、处置组的相关规定进行会计处理。

（二）无形资产的报废

无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应按已摊销的累计摊销额，借记“累计摊销”科目；原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”科目；按其账面余额，贷记“无形资产”科目；按其差额，借记“营业外支出”科目。

相关链接

碳排放权交易相关会计处理暂行规定

（一）取得碳排放配额的处理

重点排放企业购入碳排放配额的，按照购买日实际支付或应付的价款（包括交易手续费等相关税费），借记“碳排放权资产”科目，贷记“银行存款”“其他应付款”等科目。

重点排放企业通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的，不作账务处理。

（二）履行减排义务的处理

重点排放企业使用购入的碳排放配额履约（履行减排义务）的，按照所使用配额的账面余额，借记“营业外支出”科目，贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业使用无偿取得的碳排放配额履约的，不作账务处理。

（三）出售碳排放配额的处理

重点排放企业出售碳排放配额，应当根据配额取得来源的不同，分别以下情况进行账务处理：

（1）重点排放企业出售购入的碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照出售配额的账面余额，贷记“碳排放权资产”科目，按其差额，贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目。

（2）重点排放企业出售无偿取得的碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等科目，贷记“营业外收入”科目。

(四) 自愿注销碳排放配额

重点排放企业自愿注销购入的碳排放配额的,按照注销配额的账面余额,借记“营业外支出”科目,贷记“碳排放权资产”科目。

重点排放企业自愿注销无偿取得的碳排放配额的,不作账务处理。

(五) 期末财务报表列示

“碳排放权资产”科目的借方余额在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示。

第三节 投资性房地产

一、投资性房地产的定义及范围

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值,或者两者兼有而持有的房地产,准则限定的范围包括: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。

对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物,如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短期内持有意图不再发生变化的,也应作为投资性房地产核算。这里的“空置建筑物”是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物,以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。

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,应当将该建筑物确认为投资性房地产。例如,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。

在实务中,存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的情形。如某项投资性房地产不同用途的部分能够单独计量和出售的,应当分别确认为固定资产、无形资产、存货和投资性房地产。

二、投资性房地产的初始计量

(1) 外购的投资性房地产应当按照取得时的实际成本进行初始计量。

(2) 自行建造的投资性房地产成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成,包括土地开发费、建安成本、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。

三、投资性房地产的后续计量

(一) 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产,与固定资产或无形资产的核算类似,按期计提折旧或摊销,通过“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目核算。存在减值迹象的,应进行减值测试。经减值测试后确定发生减值的,应当计提减值准备,借记“资产减值损失”,贷记“投资性房地产减值准备”。

(二) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，不计提折旧或摊销，资产负债表日应当以公允价值计量。资产负债表日，投资性房地产的公允价值与账面余额的差额，借记或贷记“投资性房地产——公允价值变动”科目，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

(三) 投资性房地产后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式变更为公允价值模式。

成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

(四) 投资性房地产的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的应当计入投资性房地产成本，不满足投资性房地产确认条件的应当在发生时计入当期损益。

四、投资性房地产的转换

(一) 成本模式计量的投资性房地产与非投资性房地产之间的转换

企业将采用成本模式计量的投资性房地产转换为自用房地产或存货时，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

自用房地产或存货转换为采用成本模式计量的投资性房地产时，应当按照该房地产转换前的账面价值转换为投资性房地产。

(二) 公允价值模式计量的投资性房地产与非投资性房地产之间的转换

企业将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或存货时，应当以其转换日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换日的公允价值计价，转换日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益(公允价值变动损益)；转换日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入其他综合收益。

五、投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

处置投资性房地产时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目；按该项投资性房地产的账面价值，借记“其他业务成本”科目，贷记“投资性房地产”等科目。投资性房地产采用公允价值模式计量的，应结转投资性房地产累计公允价值变动，若存在原转换日计入其他综合收益的金额，也应一并结转。

第四节 资产减值的规范

本节涉及的资产通常属于企业非流动资产，具体包括：①对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；②采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；③固定资产；④生产性生物资产；⑤无形资产；⑥商誉；⑦探明石油天然气矿区权益和井及相关设施。

一、资产减值迹象的判断

资产减值迹象有外部信息来源和内部信息来源两种判断途径，一般应当根据实际情况来认定，表 2-1 列举了实务中常见的减值迹象情形。

表 2-1 常见的减值迹象情形

外部信息来源	内部信息来源
(1) 资产的市价大幅度下跌，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) 企业所有者权益的账面价值远高于其市值	(1) 资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。 (2) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。 (3) 有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远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等

小贴士

资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提，但是以下资产除外，即因企业合并形成的商誉、使用寿命不确定的无形资产以及对于尚未达到可使用状态的无形资产。对于这些资产，无论是否存在减值迹象，都应当至少于每年年度终了进行减值测试。

资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额，然后将所估计的资产可收回金额与其账面价值相比较，以确定资产是否发生了减值。

二、资产减值损失的确认与计量

资产能够为企业带来经济利益流入的特征，决定了当其可收回金额低于账面价值时，就不能再按原账面价值予以确认。此时，应将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。一般情况下，企业对资产减值准则所规范的资产确认减值损失的基本流程如图 2-1 所示。

当固定资产、无形资产、成本模式进行后续计量的投资性房地产、长期股权投资和商誉需要计提减值损失时，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”“无形资产减值准备”“投资性房地产减值准备”“长期股权投资减值准备”和“商誉减值准备”科目。

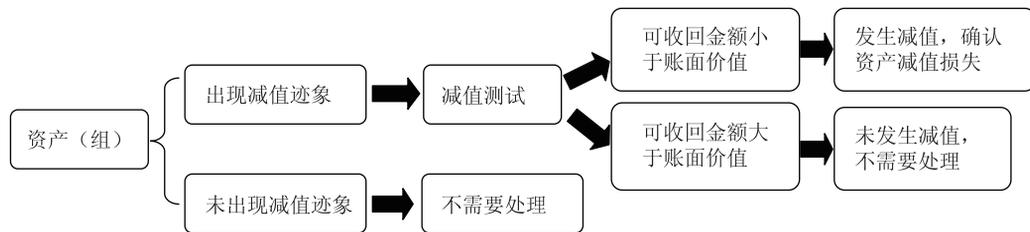


图 2-1 确认资产减值损失的基本流程

确认资产减值损失后，固定资产和无形资产的折旧或摊销费用应在未来期间做相应调整。比如，固定资产计提了减值准备后，固定资产账面价值将根据计提的减值准备作相应的扣减，固定资产在未来计提折旧时，应当以新的固定资产账面价值为基础计提每期折旧。

固定资产、无形资产、成本模式进行后续计量的投资性房地产、长期股权投资和商誉发生减值后，一经确认，在以后会计期间不得转回。以前期间计提的资产减值准备，在资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等时，才可予以转出。

三、资产组的认定及减值处理

企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。但是，在企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的情况下，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。

（一）资产组的认定

资产组是企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组。资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。

认定资产组应当考虑的因素包括：

（1）资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。因此，资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。

企业几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用，均表明这几项资产的组合能够独立创造现金流入，在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组合认定为资产组。

（2）资产组的认定，应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。比如企业各生产线都是独立生产、管理和监控的，那么各生产线很可能应当认定为单独的资产组；如果某些机器设备是相互关联、互相依存的，其使用和处置是一体化决策的，那么这些机器设备很可能应当认定为一个资产组。

资产组一经确定，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。但是，如果由于企业重组、变更资产用途等原因，导致资产组构成确需变更的，企业可以进行变更，但企业管理层应当证明该变更是合理的，并应当在附注中作相应说明。

【案例 2-1】大成公司生产某单一产品，拥有位于河北、广西和深圳的三家工厂。河北工厂生产一种组件（该组件具有活跃市场），由广西工厂或者深圳工厂进行组装，最终产

品由广西工厂或者深圳工厂销往全国各地。广西工厂的产品可以在本地销售，也可以在深圳销售。广西工厂和深圳工厂的生产能力合在一起尚有剩余，并没有被完全利用。广西工厂和深圳工厂生产能力的利用程度依赖于大成公司对于销售产品在两地之间的分配。

要求：请认定与河北工厂、广西工厂和深圳工厂有关的资产组，并说明理由。

【分析】 (1) 河北工厂可以认定为一个单独的资产组。理由：虽然它生产的组件主要用于广西工厂和深圳工厂，但由于该组件存在活跃市场，可以带来独立的现金流量，因此应认定为一个单独的资产组。

(2) 广西工厂和深圳工厂应认定为一个资产组。理由：即使广西工厂和深圳工厂组装的产品存在活跃市场，但其现金流入也依赖于产品在两地之间的分配，不能单独确定。因此，广西工厂和深圳工厂组合在一起可产生基本上独立于其他资产或资产组的现金流入，可以认定为一个资产组。

(二) 资产组减值测试

与单项资产减值测试的原理相同，对资产组进行减值测试时，企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值，如果资产组的可收回金额低于其账面价值的，表明资产组发生了减值损失，应当予以确认。

1. 资产组账面价值与可收回金额的确定

资产组的账面价值应当包括可直接归属于资产组并可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。

资产组的可收回金额，与单项资产相同，也是按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者孰高确定。

2. 资产组减值的会计处理

资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊：

首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。

然后根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产(包括商誉)的减值损失处理，计入当期损益。抵减后各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

【案例 2-2】 西方电力有限公司(以下简称西方公司)是广东电力发展股份有限公司控股 58% 的子公司。西方公司目前主要经营燃煤发电机组，需要消耗大量的水且造成了一定程度的环境污染，因此寻求节能、环保、高效的发电方式成为其新的发展方向。根据政府的整体规划，西方公司目前运营的燃煤发电机组将在广东省境内水力发电站的两台机组投产后关停。根据广东省水电站的建设计划，两大水力发电站预计在 2×20 年底投产，因此预计西方公司的经营期限到 2×20 年底结束。同时，由于燃料价格的上涨，西方公司在 2×17 年、2×18 年相继出现了经营亏损。

以2×19年6月30日为基准日,对西方公司进行减值测试的结果如下:西方公司发电机组(含设备、建筑物、辅助设备,其账面价值金额比例为3:5:2)的预计未来现金流量现值为43100万元,资产的公允价值减去处置费用后的净额为44500万元。同期,西方公司该发电机组的账面价值为73000万元。

截至2×19年6月30日,广东电力发展股份有限公司对西方公司长期股权投资的账面余额为70100万元,已经确认投资减值准备3500万元;西方公司的账面净资产为91800万元。

要求:说明西方公司和广东电力发展股份有限公司对上述事项应如何进行会计处理,并分析该处理对合并报表的影响情况。

【分析】(1)西方公司的处理:

因发电机组关停和燃料价格的上涨,西方公司的资产已经出现了减值迹象,因此经过减值测试确定发生减值后,应做减值处理。

由于该发电机组所含的设备、建筑物和辅助设备不能单独产生现金流量,因此,应以整个发电机组作为一个资产组计提减值。

根据资产减值准则的相关规定,西方公司资产的可收回金额为预计未来现金流量的现值和公允价值减去处置费用后的净额之间的较高者,即44500万元,因此,应计提的减值准备金额为28500万元(73000-44500),该减值金额再按照3:5:2的比例分摊到其所含的设备、建筑物、辅助设备之上。需要注意的是,抵减减值准备后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者:该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)、该资产预计未来现金流量现值(如可确定的)和零。

(2)广东电力发展股份有限公司的处理:

2×19年6月30日,西方公司账面净资产为91800万元,按上述处理补提资产减值损失后,净资产余额调整为63300万元(91800-28500);按照58%的持股比例,广东电力发展股份有限公司长期股权投资所对应的价值为36714万元。因此,广东电力发展股份有限公司对西方公司的长期股权投资应补提减值准备29886万元(70100-3500-36714)。

(3)合并报表上,应对西方公司计提28500万元的减值损失,该事项会减少合并报表归属于母公司所有者的净利润16530万元(28500×58%)。

(三)总部资产减值测试

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产通常难以单独进行减值测试,需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。

企业对某一资产组进行减值测试时,应当先认定所有与该资产组相关的总部资产,再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别进行处理,具体处理如图2-2所示。

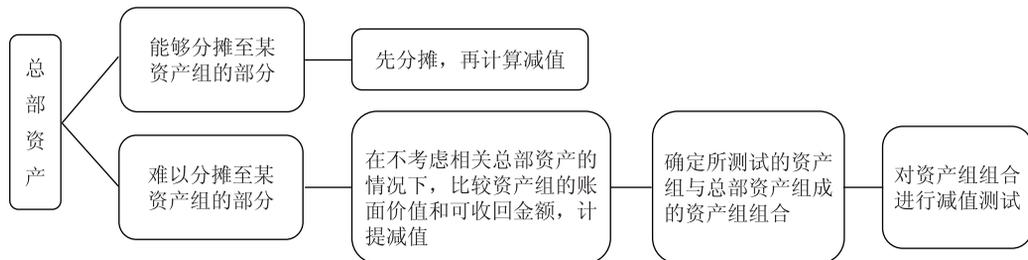


图 2-2 总部资产减值测试的基本流程