

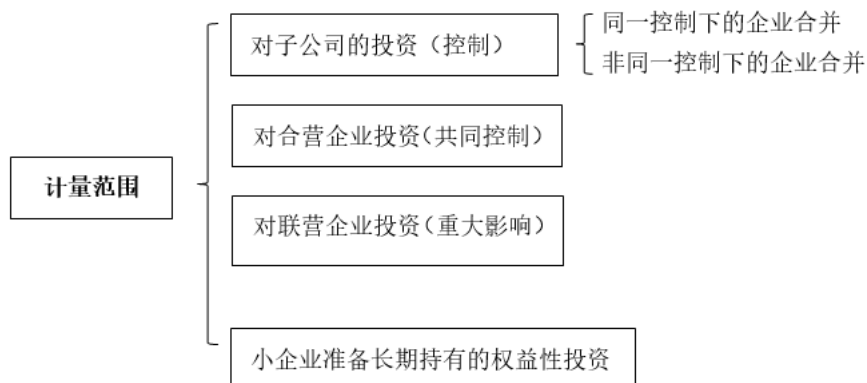


第四章 非流动资产

【高频考点 1】长期投资

（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：



1. 长期股权投资的初始计量

（1）以合并方式取得的长期股权投资。

类别	确认原则
同一控制下	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中账面价值的份额
非同一控制下	①购买方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式等作为合并对价； 初始投资成本=购买方支付现金、转让非现金资产或承担债务的公允价值之和 ②购买方以发行权益性证券作为合并对价； 初始投资成本=购买日发行的权益性证券的公允价值

（2）以非合并方式取得的长期股权投资。

取得方式	确认原则
以支付现金、非现金资产等其他方式取得	初始投资成本=现金、非现金货币性资产的公允价值
以发行权益性证券取得	初始投资成本=发行的权益性证券的公允价值

（3）小企业的长期股权投资。

取得方式	确认原则
支付现金取得	初始投资成本=购买价款+相关税费
非货币性资产交换取得	初始投资成本=换出非货币性资产的评估价值+相关税费

（4）交易费用。

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。

关于投资的各项总结：

类型	相关费用	取得成本的计量	已宣告但尚未发放的现金股利
----	------	---------	---------------



老会计，用心传递温度

同一控制下企业合并	管理费用	账面价值	不计入投资成本，单独作为应收项目核算
非同一控制下企业合并	管理费用	公允价值	
交易性金融资产	投资收益		
债权投资	投资成本		

2. 长期股权投资的后续计量

项目	成本法	权益法
定义	指长期股权投资日常核算按投资成本计价的一种方法	指取得长期股权投资以初始投资成本计价，后续根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动相应对其投资的账面价值进行调整的一种方法
账面价值	除追加投资或收回投资外，长期股权投资的账面价值一般应当保持不变	长期股权投资的账面价值随被投资单位所有者权益变动而变动
分配股利或利润	投资企业应当按照被投资单位宣告发放的现金股利或利润中应享有的份额确认投资收益	投资企业应当按照被投资单位宣告发放的现金股利或者利润中应享有的份额，冲减长期股权投资（损益调整）
适用情况	（1）企业会计准则规定，投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资 （2）按照小企业会计准则规定，长期股权投资应当采用成本法进行会计处理	企业会计准则规定、投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资

（二）长期股权投资的账务处理

1. 企业合并形成长期股权投资的账务处理

（1）同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

情形	账务处理
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	借：长期股权投资 资本公积——资本溢价或股本溢价（差额，可贷方） 盈余公积（资本公积不足冲减时） 利润分配——未分配利润（资本公积和盈余公积不足冲减时） 贷：银行存款等
合并方以发行权益性证券作为合并对价	借：长期股权投资（合并日按照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） 资本公积——资本溢价或股本溢价（差额，可贷方） 盈余公积（资本公积不足冲减时） 利润分配——未分配利润（资本公积和盈余公积不足冲减时） 贷：股本

（2）非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

情形	账务处理
购买方以支付现金、转让非现金资产（以无形资产为例）或承担债务方式等作为合并对价的	借：长期股权投资 累计摊销 无形资产减值准备



老会计，用心传递温度

	贷：银行存款/无形资产等 资产处置损益等
购买方以发行权益性证券作为合并对价的	借：长期股权投资（按照发行的权益性证券的公允价值） 贷：股本 资本公积——资本溢价或股本溢价（差额） 借：管理费用 贷：银行存款等

2. 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。

以支付现金、非现金资产等其他方式取得的长期股权投资，应按现金，非现金货币性资产的公允价值或按照非货币性资产交换或债务重组准则确定的初始投资成本。

借：长期股权投资

贷：银行存款等

3. 采用成本法下长期股权投资的会计处理

长期股权投资采用成本法核算的，应按被投资单位宣告发放的现金股利或利润中属于投资企业的部分：

借：应收股利

贷：投资收益

4. 采用权益法下长期股权投资的会计处理

（1）对长期股权投资初始入账价值的调整。

情形	账务处理
长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额	不调整已确认的初始投资成本
长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额	借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入

【例题】2020年1月1日甲公司以500万元取得A公司30%股权，能够对其财务和经营政策施加重大影响。取得投资时，A公司可辨认净资产公允价值为2000万元。

【分析】投资时甲公司享有A公司可辨认净资产公允价值的份额=2000×30%=600（万元），投资成本500万元，多余部分确认为营业外收入。

账务处理：

借：长期股权投资——投资成本 500
 贷：银行存款 500
 借：长期股权投资——投资成本 100
 贷：营业外收入 100

【单选题】根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，长期股权投资采用权益法核算时，初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，正确的会计处理是（ ）。

- A. 计入投资收益 B. 冲减资本公积
 C. 计入营业外支出 D. 不调整长期股权投资的成本

【答案】D

【解析】投资企业对被投资单位采用权益法核算的，长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的成本。



老会计，用心传递温度

(2) 被投资单位实现盈利或发生亏损的会计处理。

情形	账务处理
资产负债表日，企业应按被投资单位实现净利润份额	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益
资产负债表日，企业应按被投资单位发生净亏损份额	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

(3) 被投资单位分配股利或利润的会计处理。

情形	账务处理
被投资单位宣告发放现金股利或利润时，企业计算应分得的部分	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整
收到被投资单位发放的股票股利	不进行账务处理，但应在备查簿中登记

【提示】发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，企业计算应享有的份额，如有未确认投资损失的，应先弥补未确认的投资损失，弥补损失后仍有余额的，依次借记“预计负债”科目、“长期应收款”科目和“长期股权投资”科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。

(4) 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。

情形	账务处理
被投资单位其他综合收益发生变动	借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益（或相反分录）
被投资单位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——其他资本公积（或相反分录）

5. 计提长期股权投资减值准备

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

处置长期股权投资时，应同时结转已计提的长期股权投资减值准备。

【提示】小企业发生长期股权投资减值损失采用直接转销法核算。

借：银行存款（可收回的金额）

营业外支出（差额）

贷：长期股权投资（账面余额）

处置长期股权投资的会计处理

借：银行存款

长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资

应收股利

投资收益（或借方）



老会计，用心传递温度

【提示】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。

【多选题】下列事项中应计入当期损益的有（ ）。

- A. 同一控制下企业合并取得股权投资时，发生的审计费、评估费
- B. 发行权益性证券的发行费用
- C. 长期股权投资采用成本法核算，被投资单位实现的净利润
- D. 长期股权投资采用权益法核算，投资企业应享有的被投资单位实现的净利润的份额

【答案】AD

【解析】选项 B，冲减资本公积等；选项 C，不进行会计处理。

【判断题】企业核算长期股权投资时，无论是采用成本法核算还是权益法核算，被投资单位宣告分派股票股利均不需进行账务处理。（ ）

【答案】√

【判断题】小企业发生长期股权投资减值损失采用直接转销法核算。（ ）

【答案】√

【高频考点 2】投资性房地产

（一）投资性房地产的概念

属于投资性房地产的项目主要有：

- （1）已出租的土地使用权。
- （2）持有并准备增值后转让的土地使用权。
- （3）已出租的建筑物。

【提示 1】以下情况不属于投资性房地产：

- （1）以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。
 - （2）按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。
 - （3）企业以经营租赁方式租入建筑物再转租的建筑物不属于投资性房地产。
 - （4）企业自用房地产和作为存货的房地产不属于投资性房地产。
 - （5）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。

【提示 2】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。

用途	确认
自用	固定资产/无形资产
作为存货出售	存货
赚取租金/资本增值	投资性房地产

【多选题】下列房地产中，不属于投资性房地产的有（ ）。

- A. 工业企业自用的土地使用权
- B. 房地产开发企业持有的用于建造商品房的土地使用权



老会计，用心传递温度

C. 房地产开发企业持有并准备增值后转让的土地使用权

D. 以赚取租金为目的出租给其他企业的办公楼

【答案】AB

【解析】选项A，应作为无形资产核算；选项B，属于存货项目。

【判断题】企业以经营租赁方式租入后再转租给其他单位的土地使用权，不能确认为投资性房地产。（ ）

【答案】√

【判断题】企业将某项房地产部分用于出租，部分自用，如果出租部分能单独计量和出售，企业应将该项房地产整体确认为投资性房地产。（ ）

【答案】×

【解析】企业将某项房地产部分用于出租，部分自用，如果用于出租的部分能单独计量和出售，企业应将该部分确认为投资性房地产；这部分不能单独计量和出售的，确认为固定资产或无形资产。

（二）投资性房地产的确认

1. 投资性房地产的确认条件

投资性房地产在符合其定义的前提下，同时满足下列条件的予以确认：

（1）与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业，即有证据表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

适用情况	时点
已出租的土地使用权、已出租的建筑物	租赁期开始日
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的日期
持有并准备增值后转让的土地使用权	自用土地使用权停止自用、准备增值后转让的日期

（三）投资性房地产的计量

投资性房地产的计量分为成本模式和公允价值模式两种。

（1）是否可以对一部分投资性房地产采用成本模式计量，一部分投资性房地产采用公允价值模式计量？
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，如企业选择采用公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

（2）企业可以随意选择公允价值的计量模式吗？

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，对采用公允价值模式的条件作了限制性规定。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。

（3）两种计量模式可以随意转换吗？

企业可以从成本模式变更为公允价值模式，已采用公允价值模式不得转为成本模式。

【单选题】下列关于投资性房地产的计量的表述中错误的是（ ）。

A. 外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出

B. 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

C. 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



老会计，用心传递温度

D. 已采用公允价值模式计量的投资性房地产，可以从公允价值模式转为成本模式

【答案】D

【解析】选项 D，企业可以从成本模式变更为公允价值模式，已采用公允价值模式不得转为成本模式。

（四）取得投资性房地产的账务处理

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

项目	账务处理
外购	借：投资性房地产——成本（价款＋相关税费＋其他支出） 贷：银行存款 【提示】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
自行建造 （成本模式下）	借：投资性房地产 贷：银行存款等
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	（1）转换日的公允价值<原账面价值 借：投资性房地产成本 累计折旧 固定资产减值准备 公允价值变动损益（借方差） 贷：固定资产 （2）转换日的公允价值>原账面价值 借：投资性房地产——成本 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 其他综合收益（贷方差）

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。

【单选题】存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计量。转换当日的公允价值小于原账面价值的差额通过（ ）科目核算。

- A. 营业外支出
- B. 公允价值变动损益
- C. 投资收益
- D. 其他综合收益

【答案】B

【解析】转换当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）；转换当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）投资性房地产后续核算的账务处理

1. 采用成本模式对投资性房地产进行后续计量



老会计，用心传递温度

在成本模式下，应当按照投资性房地产的实际成本进行计量，在持有期间比照固定资产或无形资产的相关规定计提折旧或摊销。

借：其他业务成本

贷：投资性房地产累计折旧（摊销）

借：其他应收款等

贷：其他业务收入

2. 采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量

采用公允价值模式进行后续核算，投资性房地产不应计提折旧或摊销。

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（或相反会计分录）

【判断题】投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，不需计提折旧或摊销，但应于每期期末进行减值测试，如果可收回金额小于账面价值，应计提减值准备。

【答案】×

【解析】投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，不需计提折旧或摊销，也不需要计提减值准备，应以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值。

（六）投资性房地产处置的账务处理

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

成本模式计量	公允价值模式计量
借：银行存款等 贷：其他业务收入	借：银行存款 贷：其他业务收入
借：其他业务成本 投资性房地产累计折旧	借：其他业务成本 投资性房地产——公允价值变动（或贷方）
贷：投资性房地产	贷：投资性房地产——成本

【单选题】关于成本模式计量的投资性房地产，下列说法正确的是（ ）。

- A. 租金收入通过“其他业务收入”科目核算
- B. 折旧或摊销金额应记入“管理费用”等科目
- C. 期末的公允价值变动应确认为公允价值变动损益
- D. 一旦确定采用成本模式，则不能再转换为公允价值模式进行后续计量

【答案】A

【解析】选项B，采用成本模式计量的投资性房地产，每期的折旧或摊销额应记入“其他业务成本”科目，公允价值模式计量的投资性房地产不计提折旧或摊销；选项C，成本模式下不确认公允价值变动；选项D，在满足一定条件时，成本模式可以转为公允价值模式计量。

【高频考点3】固定资产取得核算★★★

【单选题】（2017年改）某企业为增值税一般纳税人，购入一台不需要安装的设备，增值税专用发票上注明的价款为50 000元，增值税税额为6 500元。另发生运输费和专业人员服务费，增值税专用发票注明运输费价款1 000元，增值税税额90元；专业人员服务费价款500元，增值税税额30元。不考虑其他因素，该设备的入账价值为（ ）元。



老会计，用心传递温度

A. 50 000 B. 60 000 C. 58 500 D. 51 500

【答案】D

【解析】入账价值=50 000+1 000+500=51 500（元）。

【单选题】（2018 年）某企业为增值税一般纳税人。2019 年 9 月该企业为自行建造厂房购入工程物资一批，取得增值税专用发票上注明的价款为 800 000 元，增值税税额为 104 000 元，物资全部用于建造厂房工程项目，不考虑其他因素，该企业 2019 年 9 月领用工程物资应计入在建工程的成本为（ ）元。

A. 841 600 B. 800 000 C. 904 000 D. 862 400

【答案】B

【解析】会计分录为：

借：工程物资	800 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	104 000
贷：银行存款	904 000
借：在建工程	800 000
贷：工程物资	800 000

【高频考点 4】固定资产折旧范围★★★

【多选题】（2012 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. 固定资产的折旧方法
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】ACD

【解析】尽管计算每年折旧时，采用的折旧方法不同，计算的折旧额不同，但折旧方法不属于影响折旧的因素。

计提折旧的范围

空间	除以下情况，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 注意：（经营租出+未使用）计提折旧
时间	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 注意：改扩建期间不计提、大修理期间计提
（1）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 （2）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	

【多选题】（2018 年）下列各项中，关于企业固定资产折旧范围表述正确的有（ ）。

A. 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产不需要计提折旧
B. 提前报废的固定资产不再补提折旧
C. 当月增加的固定资产从下月起计提折旧
D. 已提足折旧继续使用的固定资产不需要计提折旧



老会计，用心传递温度

【答案】BCD

【解析】选项 A，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。

【高频考点 5】固定资产折旧方法★★★

年限平均法	固定资产原值×折旧率
工作量法	
双倍余额递减法（不考虑净残值）	
年数总和法	
借：制造费用——生产车间 管理费用——管理部门 销售费用——销售部门 其他业务成本——经营租出 在建工程——自行建造 贷：累计折旧	根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产的折旧方法

【单选题】（2019 年）企业月初已有固定资产 960 万元，已计提折旧 320 万元，其中上月已提足折旧额仍继续使用的设备为 60 万元，另一台设备 20 万元上月已经达到预定可使用状态尚未投入使用。采用年限平均法计提折旧，所有设备的月折旧率均为 1%。不考虑其他因素，企业当月应计提的折旧额为（ ）元。

- A. 96 000 B. 94 000 C. 90 000 D. 92 000

【答案】C

【解析】已提足折旧仍继续使用的固定资产不计提折旧。所以本月需计提折旧的固定资产价值=960-60=900（万元），当月应计提折旧额=900×1%=9（万元）。

【多选题】（2018 年）2016 年 12 月 20 日，某企业购入一台设备，其原价为 2 000 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. 应计折旧总额为 1 995 万元 B. 年折旧率为 33%
C. 2017 年折旧额为 800 万元 D. 2018 年折旧额为 480 万元

【答案】ACD

【解析】选项 A，应计提折旧总额=固定资产原值-预计净残值=2 000-5=1 995（万元）；选项 B，因为采用双倍余额递减法，所以月折旧率=2÷5×100%=40%；选项 CD，因为采用双倍余额递减法，所以前几年计提折旧额时，不考虑预计净残值，只有最后两年考虑预计净残值，因此 2017 年折旧额期初固定资产价值×双倍折旧率=2 000×40%=800（万元）、2018 年折旧额=（2 000-800）×40%=480（万元）。

【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，预计净残值率为 1%，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. 132 B. 96 C. 105.6 D. 160

【答案】C

【解析】2017 年年折旧率=4÷（1+2+3+4+5）=4÷15；2017 年固定资产折旧=（固定资产原值-预计净残值）×折旧率=（400-4）×4÷15=105.6（万元）。



老会计，用心传递温度

【高频考点 6】固定资产后续支出

【单选题】（2018 年）下列属于企业生产车间发生的不符合资本化条件的设备修理费用，应借记的会计科目是（ ）。

- A. 管理费用
B. 营业外支出
C. 长期待摊费用
D. 制造费用

【答案】A

【解析】企业生产车间（部门）和行政管理部门发生的不可资本化的后续支出，比如，发生的固定资产日常修理费用及其可抵扣的增值税进项税额，借记“管理费用”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”等科目。

【单选题】（2017 年）某企业对生产设备进行改良，发生资本化支出共计 45 万元，被替换旧部件的账面价值为 10 万元，该设备原价为 500 万元，已计提折旧 300 万元，不考虑其他因素。该设备改良后的入账价值为（ ）万元。

- A. 245
B. 235
C. 200
D. 190

【答案】B

【解析】设备改良后的入账价值=45-10+500-300=235（万元）。

【高频考点 7】固定资产处置★★★

固定资产出售、报废、毁损：

	清理费用	结转清理净损益
转入清理	借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产	净损失： 借：资产处置损益——出售 借：营业外支出——报废、毁损 贷：固定资产清理
清理费用	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	净收益： 借：固定资产清理 贷：资产处置损益——出售 营业外收入——报废、毁损
清理收入	借：银行存款、原材料、其他应收款 贷：固定资产清理 应交税费——应交增值税（销项税额）	

【多选题】（2017 年）某公司出售专用设备一台，取得价款 30 万元，增值税 3.9 万元，发生不含税清理费用 5 万元，清理费用增值税额为 0.45 万元，该设备的账面价值 22 万元，不考虑其他因素。下列各项中，此项交易净损益会计处理结果正确的有（ ）。

- A. 贷记营业外收入 3 万元
B. 影响营业利润 3 万元
C. 贷记资产处置损益 6.9 万元
D. 贷记资产处置损益 3 万元

【答案】BD

【解析】贷记资产处置损益金额=30-（22+5）=3（万元）。

【判断题】（2019 年）企业因经营业务调整出售固定资产而发生的处置净损失，应记入“营业外支出”科目。（ ）

【答案】×

【解析】企业出售固定资产的净损失，应记入“资产处置损益”科目。



老会计，用心传递温度

【高频考点 8】固定资产清查与减值

（一）固定资产清查

	审批前	审批后
盘盈	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
盘亏	借：待处理财产损溢 累计折旧 贷：固定资产 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 注：按账面价值比例转出进项税额	借：营业外支出 贷：待处理财产损溢

（二）固定资产减值

固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

【单选题】（2013 年）财产清查中，发现之前购入的一台设备未入账，经报批前正确的会计处理是（ ）。

- A. 借：固定资产
贷：营业外收入
- B. 借：固定资产
贷：待处理财产损溢
- C. 借：固定资产
贷：以前年度损益调整
- D. 借：固定资产
贷：固定资产清理

【答案】C

【解析】财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理，通过“以前年度损益调整”进行核算。

【多选题】下列不通过“待处理财产损溢”账户核算的有（ ）。

- A. 盘盈的固定资产
- B. 盘亏的固定资产
- C. 盘盈的存货
- D. 报废的固定资产

【答案】AD

【解析】选项 A，盘盈的固定资产，通过“以前年度损益调整”账户核算；选项 D，报废的固定资产，通过“固定资产清理”账户核算。

【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. 固定资产出售的账面价值
- D. 固定资产毁损净损失

【答案】CD

【解析】选项 A，通过“待处理财产损溢”科目核算；选项 B，转入“在建工程”科目核算。

【单选题】某企业 2017 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。2018 年 12 月 31 日该设备存在减值迹象，经测试预计可收回金额为 120 万元。2018 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



老会计，用心传递温度

【解析】折旧=（200-20）/10=18（万元）；减值前设备账面价值=200-18=182（万元），高于可收回金额，发生减值，计提减值 62 万元，期末账面价值为 120 万元。

【不定项】（2014 年）甲企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%，2019 年度至 2022 年度发生的有关固定资产的经济业务如下：

（1）2019 年 6 月 1 日，自行建造一条生产线。建造过程中购买工程物资 200 万元、支付增值税 26 万元；领用生产用原材料 100 万元，其增值税进项税额为 13 万元；分配工程人员工资 40 万元；用银行存款支付其他相关费用 30 万元，增值税税额为 3.9 万元；全部符合资本化条件。

（2）2019 年 6 月 30 日，该生产线达到预定可使用状态，采用直线法计提折旧，预计使用年限 10 年，预计净残值为 10 万元。

（3）2020 年 12 月 5 日，对该生产线进行更新改造，发生符合资本化条件的支出 150 万元，包括原材料 100 万元，工程人员工资 50 万元；发生其他费用化支出 10 万元。2020 年 12 月 31 日，该生产线达到预定可使用状态。预计还可使用年限 10 年，预计净残值为 16 万元。

（4）2021 年 1 月 1 日，将该生产线对外经营出租，根据租赁协议约定，租期为 1 年，每月租金为 5 万元。

（5）2022 年 12 月 31 日，因调整产品结构，甲企业将该生产线出售，出售时已计提折旧 90 万元，其账面价值为 376 万元，取得处置收入 410 万元存入银行，增值税税额为 53.3 万元；发生自行清理费用 5 万元。

（答案中的金额单位用万元表示）

（1）根据资料（1），下列各项中，关于甲企业自行建造生产线的业务处理正确的是（ ）。

A. 领用工程物资时：

借：在建工程	200
贷：工程物资	200

B. 支付相关费用时：

借：在建工程	30
应交税费——应交增值税（进项税额）	3.9
贷：银行存款	33.9

C. 领用生产用原材料时：

借：在建工程	113
贷：原材料	100
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	13

D. 分配工程人员工资时：

借：在建工程	40
贷：应付职工薪酬	40

【答案】ABD

【解析】选项 C，分录为：

借：在建工程	100
贷：原材料	100

（2）根据资料（1）和（2），下列各项中，关于甲企业计提折旧的表述正确的是（ ）。

A. 应计提折旧总额为 360 万元

B. 自 2019 年 6 月开始计提折旧

C. 自 2019 年 7 月开始计提折旧

D. 2019 年应计提的折旧额为 18 万元

【答案】ACD

【解析】固定资产的入账价值=200+100+40+30=370（万元），固定资产的入账价值为 370 万元，预计净残值为 10 万元，所以应该计提的折旧总额=370-10=360（万元）。2019 年 6 月 30 日达到预定可使用状态，



老会计，用心传递温度

2019 年 7 月 1 日开始计提折旧；采用直线法计提折旧，年折旧额=（370-10）/10=36（万元）；2019 年共需计提折旧的月份是 6 个月，所以，2019 年应该计提的折旧=36/2=18（万元）。

（3）根据资料（1）至（3），该生产线更新改造后的入账价值是（ ）万元。

- A. 466 B. 476 C. 370 D. 480

【答案】A

【解析】2019 年 6 月 30 日，生产线的账面价值=370 万元，自 2019 年 7 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，共计提折旧=（370-10）/10/12×18=54（万元），更新改造期间，符合资本化的支出为 150 万元，所以，更新改造之后的入账价值=370-54+150=466（万元）。

（4）根据资料（4），2021 年 1 月会计处理正确的说法是（ ）。

- A. 影响其他业务收入的金额为 60 万元 B. 影响其他业务收入的金额为 5 万元
C. 出租期间不计提折旧 D. 影响其他业务成本的金额为 3.75 万元

【答案】BD

【解析】固定资产入账价值 466 万，预计净残值 16 万，使用年限 10 年，则折旧额为（466-16）/10/12=3.75（万元）。

（5）根据资料（5），正确的说法是（ ）。

- A. 影响营业利润金额为 29 万元
B. 影响利润总额金额为 29 万元
C. 计入固定资产清理的清理收入为 463.3 万元
D. 计入固定资产清理的账面价值为 366 万元

【答案】AB

【解析】出售时的分录为：

借：固定资产清理	376	
累计折旧	90	
贷：固定资产	466	
借：固定资产清理	5	
贷：银行存款	5	
借：银行存款	463.3	
贷：固定资产清理	410	
应交税费——应交增值税（销项税额）	53.3	
借：固定资产清理	29	
贷：资产处置损益	29	

【高频考点 9】使用权资产的账务处理

使用权资产的账务处理

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。

1. 科目设置

（1）“使用权资产”科目。

内容	核算企业使用权资产的成本
性质	资产类科目



老会计，用心传递温度

结构	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
	期末借方余额，反映企业期末使用权资产的成本余额
设户	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

(2) “使用权资产累计折旧”科目。

内容	核算企业使用权资产的累计折旧
性质	“使用权资产”科目的调整科目
结构	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

(3) “租赁负债”科目。

内容	核算租赁使用权资产形成尚未偿付的负债
性质	负债类科目
结构	贷方登记租赁负债的增加额
	借方登记租赁负债的减少额
	期末贷方余额为尚未偿付的租赁负债额
设户	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

【提示】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，记入“租赁负债——租赁付款额”科目的贷方；记入“使用权资产”科目的使用权资产成本与记入“租赁负债——租赁付款额”科目的尚未支付租赁付款额现值的差额，记入“租赁负债——未确认融资费用”科目的借方。

2. 具体核算

对在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续核算。

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。其成本包括：

- 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，扣除已享受的租赁激励相关金额。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。初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。
- 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。

账务处理：

取得时	借：使用权资产 租赁负债——未确认融资费用
-----	--------------------------



	贷：租赁负债——租赁付款额
发生初始费用时，计入使用权资产的初始成本	借：使用权资产 贷：银行存款
收到的租赁激励时，从使用权资产入账价值中扣除	借：银行存款 贷：使用权资产

【多选题】承租人在发生的下列支出中，影响使用权资产成本的有（ ）。

- A. 租赁负债的初始计量金额
- B. 承租人发生的初始直接费用
- C. 承租人收到的租赁激励
- D. 承租人将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本

【答案】ABCD

【解析】影响使用权资产成本的应包括：租赁负债、在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额、租赁激励、初始直接费用及预计发生的恢复成本。

【判断题】出租人对承租人实行了租赁激励的，应在计算使用权资产成本时将其予以扣除。（ ）

【答案】√

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。

（1）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。

（2）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。

（3）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。

【高频考点 10】生产性生物资产

（一）生产性生物资产的计量

（1）外购生产性生物资产的成本，包括购买价款、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。

（2）自行营造或繁殖的生产性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

①自行营造的林木类生产性生物资产的成本，包括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。

②自行繁殖的产畜和役畜的成本，包括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。

（3）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，应当计入林木类生物资产的成本。

生物资产在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，应当计入当期损益。



老会计，用心传递温度

（二）生产性生物资产增加的账务处理

项目	账务处理
外购的生产性生物资产	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
自行营造的林木类生产性生物资产	
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	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
育肥畜转为产畜或役畜	借：生产性生物资产 贷：消耗性生物资产 【提示】产畜或役畜淘汰转为育肥畜： 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性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出	借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 贷：银行存款 【提示】发生的管护、饲养费用等后续支出： 借：管理费用 贷：银行存款

（三）生产性生物资产折旧的账务处理

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。

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，合理确定使用寿命、预计净残值和折旧方法。

在生产性生物资产计提时，应注意以下内容：

（1）可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。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。

（2）企业确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑的因素包括：预计的产出能力或实物产量；预计的有形损耗；预计的无形损耗等。

（3）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。

（四）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。生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

【单选题】下列关于生产性生物资产的表述正确的有（ ）。



老会计，用心传递温度

- A. 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
- B. 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
- C. 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
- D. 生产性生物资产减值准备一经计提，日后期间减值恢复的，可以在原计提减值范围内转回

【答案】ABC

【解析】选项 D，生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

（五）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。

（六）生物资产后续计量的公允价值账务处理

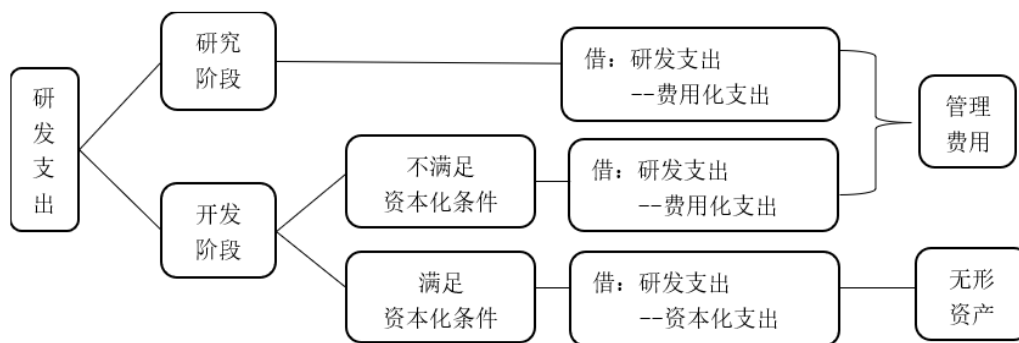
根据规定，生物资产通常按照成本计量。但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。采用公允价值计量的生物资产，应当同时满足下列两个条件：

（1）生物资产有活跃的交易市场。

（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。

【高频考点 11】无形资产取得★★★★

自行研究开发无形资产的核算



如果无法可靠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，记入“管理费用”科目的借方。

【单选题】（2017 年）2016 年 1 月 1 日，某企业开始自行研究开发一套软件，研究阶段发生支出 30 万元，开发阶段发生支出 125 万元。开发阶段的支出均满足资本化条件，4 月 15 日，该软件开发成功并依法申请了专利，支付相关手续费 1 万元，不考虑其他因素，该项无形资产的入账价值为（ ）万元。

- A. 126 B. 155 C. 125 D. 156

【答案】A

【解析】无形资产的入账价值=125+1=126（万元），依法申请专利支付的相关手续费也计入无形资产成本。



老会计，用心传递温度

【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，研究阶段共发生支出 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. 340 B. 160 C. 280 D. 180

【答案】C

【解析】应计入管理费用的金额=460-180=280（万元）（或 160+120）。

【高频考点 12】无形资产摊销★★★

摊销范围	使用寿命 有限 的无形资产	应进行摊销，通常其 残值视为零
	使用寿命 不确定 的无形资产	使用期间不摊销
摊销时间	企业应当按月对无形资产进行摊销；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	

【判断题】对于企业取得的无形资产，应当自可供使用当月起开始摊销，处置当月不再摊销。（ ）

【答案】×

【解析】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。

【判断题】（2015 年）寿命有限的无形资产，如无法可靠确定预期经济利益实现的方式，应采用直线法摊销。（ ）

【答案】√

【单选题】（2014 年）下列各项中，与无形资产相关的会计处理表述不正确的是（ ）。

- A. 无法可靠区分研究阶段支出和开发阶段支出的，应将所发生的研发支出全部费用化
B. 使用寿命有限的无形资产应自可供使用的当月开始摊销
C. 不满足资本化条件的研发支出应当费用化
D. 出租的无形资产摊销计入营业外支出

【答案】D

【解析】出租的无形资产摊销额应计入其他业务成本。

【高频考点 13】无形资产处置

【单选题】（2018 年）2017 年 7 月，某制造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. 56 B. -94 C. 50 D. -100

【答案】C

【解析】会计分录为：

借：银行存款	106
累计摊销	150
贷：无形资产	200
应交税费——应交增值税（销项税额）	6
资产处置损益	50



老会计，用心传递温度

考法：已知原值、摊销方法、年限，转让价款和增值税，考核无形资产出售的损益及损益账户。

【单选题】（2013 年）出售商标权净收益应记入（ ）科目。

- A. 投资收益
- B. 其他业务收入
- C. 营业外收入
- D. 资产处置损益

【答案】D

【解析】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，以及出售的相关税费后的差额计入资产处置损益。

【高频考点 14】长期待摊费用★★

核算	租赁方式租入使用权资产发生的改良支出
归集	租入改良工程支出（装修）： 借：长期待摊费用 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等
分摊	借：管理费用等 贷：长期待摊费用

【单选题】（2015 年）下列各项中，通过“长期待摊费用”核算的是（ ）。

- A. 行政管理部门发生的固定资产日常修理费用支出
- B. 生产车间发生的固定资产更新改造支出
- C. 租赁方式租入使用权资产发生的改良支出
- D. 自有固定资产发生的改良支出

【答案】C

【解析】选项 A，计入管理费用；选项 B，计入资产成本；选项 D，计入固定资产的成本。

【单选题】（2019 年）2018 年 12 月初，甲企业“长期待摊费用”科目借方余额为 4 000 元，当月借方发生额为 3 000 元，贷方发生额为 2 000 元。不考虑其他因素，甲企业 2018 年年末长期待摊费用的科目余额为（ ）。

- A. 借方 5 000 元
- B. 贷方 5 000 元
- C. 借方 3 000 元
- D. 贷方 3 000 元

【答案】A

【解析】“长期待摊费用”科目期末余额=期初借方余额+本期借方发生额-本期贷方发生额
=4 000+3 000-2 000=5 000（元）。