

2008备考CPA辅导第第六章固定资产第三节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/455/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c45_455296.htm 第三节 自行研发无形资产与固

定资产减值〔例题考点提示〕自行研发无形资产与固定资产减值处理。〔经典例题〕甲股份有限公司2003年~2013年发生如下与无形资产（固定资产）有关的资料如下：（1）

：2003年1月1日，甲公司自行研发某项新产品专利技术，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持。若成功将降低该公司的生产产品的生产成本。研究开发过程中发生材料费用300万元。人工工资100万元。以其他费用500万元。总计900万元。其中符合资本化条件的支出为400万元。2003年的6月底该专利权达到预定用途。（2）：2003年1月1日，甲公司还外购一无形资产B，实际支付价款为120万元。可使用年限为4年。2004年12月31日，由于与B无形资产相关的经济因素发生不利因素。B无形资产发生减值。估计可收回金额为40万元。2005年12月31日，甲公司发现，导致B无形资产在2004年发生减值不利因素全部消失。此时估计B无形资产可收回金额为30万元。假定不考虑所得税及其他相关税费的影响。（3）：甲公司2005年11月30日，自行建造一固定资产已达到使用状态。该项固定资产成本为1900万元。用年限平均法计提折旧。预计尚可使用年限为8年。预计值为100万元。2008年12月31日，该固定资产的公允价值减去处理费用后的净额为1100万元。预计未来现金流量为1000万元，假定固定资产按年计提折旧。固定资产计提减值准备不影响固定资产预计使用年限和预计净值。要求：根据上述资料对甲公司的

账务做出处理。（答案用万元表示）。[例题答案]一。甲公司的账务处理（1）：发生的研发支出：借：研发支出费用化支出 500 - - - - 资本化支出 400 贷：原材料 300 应付职工薪酬 100 银行存款 500 2003年6月底达到预定用途 借：管理费用 500 无形资产 400 贷：研发支出 费用化支出 500 资本化支出 400 二。（1）：借：无形资产 120 贷：银行存款 120 $120/4=30$ ，每年的摊销额。2003年和2004年俩年的摊销如下处理：借：管理费用 30 贷：累计摊销 30 应提减值= $120-(30 \times 30)-40=20$ （万元）借：资产减值损失 20 贷：无形资产减值准备 20 2005年摊销= $40/2=20$ （万元）借：管理费用 20 贷：累计摊销 20 无形资产账面价值为20万元，可收回金额为30万元。按新准则规定，无形资产减值不得转回。（2）：2006年无形资产摊销的会计处理：借：管理费用 20 贷：累计摊销 20 三。（1）：2005年：借：固定资产 1900 贷：在建工程 1900 $(1900-100)/8 \times 1/12=18.75$ （万元）借：管理费用 225 贷：累计折旧 225 此时该项固定资产的账面净值= $1900-[(225 \times 3)+18.75]=1900-693.75=1206.25$ （万元）取两者中的较高者（因为固定资产的公允价值减去处置费用后的净值为1100万元，预计未来现金流量为1000万元）。故较高者为1100万元。 $1206.25-1100=106.25$ （万元）借：资产减值损失 106.25 贷：固定资产减值准备 106.25 （3）：2009年~2012年每月折旧额的处理为： $(1100-100)/(4 \times 12 \times 11)=16.95$ （万元）借：管理费用 203.4 贷：累计折旧 203.4 $(16.95 \times 12 \text{个月})$ （4）：2013年1月1日~2013年11月30日折旧 $(16.95 \times 11)=186.45$ （万元）借：管理费用 186.45 贷：累计折旧 186.45 [例题总结与延伸] （1）：内部研究开发费用的确认和计量过程中，研究阶段的

支出是要费用化。开发阶段中，满足资本化条件的可以资本化，不满足条件的支出费用化。（2）：无形资产的摊销一定要注意和固定资产不同，无形资产的摊销是当月增加的要增加其摊销，当月减少的无形资产当月不再摊销。（这里针对的是使用年限确定的无形资产的摊销处理。该值的确定可能有值。使用年限不确定的无形资产不进行摊销，期末要进行减值测试，计提减值准备。无形资产的摊销方法一般用直线法和生产总量法来摊销。方法的选定应当能够反映与该无形资产关的经济利益的预期实现方式。并一致地运用于不同会计期间。一般应计入当期损益。如果其所包含的经济利益是通过转入到所生产的产品或其它资产中实现的，则无形资产的摊销费用应当计入相关的资产的成本，如计入到制造费用。（3）：固定资产的折旧是当月增加的固定资产当月不增加其折旧额的处理，当月减少的固定资产的其折旧额不减少。固定资产的折旧有四种，分别为：年限平均法，工作量法，双倍余额递减法，年数总和法。这几种的折旧处理在考试中都会出现。其中的年数总和法这里最容易出题。具体到每个月的折旧处理，按年划分。要特别的注意。[知识点理解和总结] 1、关于自行研发无形资产的，涉及到的处理可以参照固定资产的增加的处理，对于涉及的相关税费的问题基本是一个道理。之所以对于自行研发无形资产特别关注，是因为自行研发无形资产包含了无形资产涉及到的很多重要问题。包括领用存货的处理、无形资产递延所得税处理以及无形资产的后续处理。应该说掌握了自行研发无形资产的处理就基本能够在掌握无形资产一章的处理了。例题：2007年2月，甲公司着手研究开发一项新技术。研究开发过程中发生咨询

费、材料费、工资和福利费等共计100万元。2007年6月，该技术研制成功，甲公司向国家有关部门申请专利并于2007年7月1日获得批准。甲公司在申请专利过程中发生的注册费、聘请律师费等共计20万元。甲公司将上述研究开发过程中发生的100万元费用计入研发支出（取得专利权前未摊销），并于2007年7月1日与申请专利过程中发生的相关费用20万元一并转作无形资产（专利权）的入账价值。该专利权按直线法摊销。经审核，上述100万元研发支出中，20万元属于研究阶段支出，80万元属于符合无形资产确认条件的开发阶段支出。该专利权自可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止为5年。假定甲公司在研究开发上述专利技术过程中发生的咨询费、材料费、工资和福利费等支出（不含申请专利过程中发生的相关费用），以及当期摊销的无形资产（专利权）价值在计算应纳税所得额时准予抵扣。本题中的无形资产本来应该确认的账面价值为80，但是实际上确认了100，所以对于多确认的部分其实属于会计差错，那么就需要减少无形资产的同时，调增摊销的金额。因为研究费用是允许作为管理费用列支的，所以调整以前年度损益。然后调整累计摊销中多摊销的部分 = $20 \div 5 \times 6/12 = 2$ 借：以前年度损益调整（调整管理费用）20 贷：无形资产 20 借：累计摊销 2 贷：以前年度损益调整（调整管理费用）2 因为无形资产研究费用的部分是允许税前扣除的，所以已经摊销了2，所以需要扣除的金额为18.这部分由于是会计差错，不属于会计和税法的差异，所以只需要对会计利润进行调整：减少18，这是对会计利润按照正常的方法进行调整，还不属于纳税调整事项。然后对于无形资产的处理是属于纳税调整事项，因为会计和税法的处

理是不一样的。会计上把自行开发的无形资产作为资产核算，但是税法上是允许全额扣除的，而会计上只扣除了摊销的部分 $80 \div 5 \times 6/12$ ，因此对于没有扣除的差额 $80 - 80 \div 5 \times 6/12$ 还没有在税前扣除，所以要纳税调减处理。另外对于无形资产由于税前允许扣除了，而会计上作为无形资产核算了。计税基础是未来税前扣除的金额为0，所以账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，那么应该按照无形资产的账面价值80确认递延所得税负债 $80 \times 33\%$ ；在以后摊销的时候转回。因为已经摊销了 $80 \div 5 \times 6/12$ ，所以按照差额部分 $80 - 80 \div 5 \times 6/12$ 为基础确认递延所得税负债 = $(80 - 80 \div 5 \times 6/12) \times 33\%$ 。

2、固定资产和无形资产后续计量上存在一定的差异和联系。折旧和摊销政策的选择都和未来经济利益的实现方式有关系。如果不能合理确定经济利益实现方式的，一般都采用直线法计提折旧和摊销。其中固定资产折旧期间选择上遵循“当月增加当月不计提，当月减少当月仍然计提”的方法；无形资产摊销期间基本上是“当月增加当月摊销，当月减少当月不摊销”的方针。基本上固定资产的折旧起始和终止期间比固定资产延后了一个月的时间。

3、固定资产还存在一个弃置费用的处理问题。预计弃置费用是需要折现到本期后计入到固定资产的入账价值中的，然后各期确认财务费用增加预计负债账面价值。借：固定资产 贷：预计负债 借：财务费用 贷：预计负债 之所以确认这样一个预计负债，是未来很可能要承担的现时义务，折现的值体现的正是“现时义务”的概念，并能够可靠计量。预计负债的部分在固定资产原值中随着折旧逐期摊销。

4、固定资产的盘盈是作为前期差错处理的，通过以前年度损益调整处理。存货的盘盈是作为

当期损益的调整处理的，不作为前期差错处理。借：固定资产贷：以前年度损益调整 - 调整营业外收入借：存货贷：管理费用（通过待处理财产损益过渡，由管理费用负担的部分）

固定资产盘亏处理和存货的盘盈和盘亏的处理大致相同，通过待处理财产损益科目处理，调整当期的营业外收支。

四：固定资产的减值问题 固定资产适用资产减值准则，确认的减值以后期间不能够转回。在固定资产减值中应该注意的是可收回金额的确定问题：按照公允价值扣除处置费用后的金额和未来现金流量的现值两者的高者作为可收回金额。账面价值高于可收回金额的部分确认为减值，低于可收回金额的部分不做会计处理，已经计提的减值也不转回。无形资产也适用资产减值准则，对于无形资产的减值从处理原则可基本按照固定资产处理的原则进行。需要注意的是固定资产和无形资产确认减值后，折旧和摊销应该按照确认减值后的新的账面价值为基础，在以后的年限中逐期摊销。〔容易做错的地方〕

（1）：在固定资产的折旧中一定要注意是按年计提折旧时，是当月增加的要增加其折旧，当月减少的是不再计提折旧。

（2）：无形资产要区分使用寿命确定的和不确定的资产的摊销处理。无形资产与固定资产的处理是相反的。〔错题举例〕

1.甲公司2007年12月30日用分期付款方式购买一批大型运输设备，设备总价款5000万元，协议规定2008年12月31日和2009年12月31日各支付2000万元货款，其余货款1000万元在2010年12月31日支付，甲公司已于2007年12月收到设备并达到使用状态，甲公司该批设备预计使用6年，预计净值为10%。假设银行同期贷款利率为5%，2008年该批设备的折旧旧金额是（ B ）万元。 A.763.78 B.687.4 C.750 D.833.33 答案解

析：该设备的入账价值= $2000/1.05 + 2000/1.05^2$

$1000/1.05^3 = 4582.66$ 万元。2008年折旧额= $4582.66 \times 90\% / 6 = 687.4$

万元。2.甲公司2007年1月开始自行研发一项专有技术，

至2007年5月31日实际发生各种试验费用，材料费用等120万元

，甲公司确定该项技术已经具有可行性并能为企业带来经济

利益。符合资本化条件。2007年6月1日到10月31日，甲公司又

为开发该技术购买材料支付款项234万元。其中包括34万元的

增值税。支付参殖民地开发人员的薪酬100万元。开发当中使用

设备折旧费用10万元。2007年11月1日该无形资产开发全部

完成达到预定用途。预计有效使用年限为5年。用直线法摊销

并计入管理费用。甲公司该项无形资产在2007年对管理费用的

影响金额是（ ）万元。A.120 B.130.33 C.188.8 D.131.47 答案

解析：对管理费用的影响包括研究费用和开发完成以后的摊

销费用，影响金额= $120 + (234 + 100 + 10) / 5 \times 2 / 12 = 131.47$ 万元。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

www.100test.com