

第9章

厂场资产和折旧

学习目标(Learning Objectives)

学习本章后，你应当能够：

1. 确定厂场资产的成本。
2. 区分资本性支出和收益性支出。
3. 分别用直线法和余额递减法计算折旧。
4. 从所得税角度采用修订的加速成本回收制计算折旧。
5. 厂场资产处置的会计处理。
6. 解释无形资产，包括商誉的本质。
7. 自然资源折耗的会计处理。
8. 解释与厂场资产有关交易的现金影响。

评论：“陷入困境的资产”：谁该支付这笔费用？

围绕一年500亿美元的一场战斗正在一群“白象”（比喻无用而累赘的东西——译者注）之中激烈地展开。电力和电话公司害怕一旦政府将该行业放开，他们就将为这群“白象”的饮食起居支付上述这样一笔庞大的开支，主要是由于激烈的市场竞争使其不再使用非经济的资产，如核发电设备和过时的电话交换机。

为了不注销这些投资，拥有电力传输设施的电力公司要求政府允许对那些转而使用其竞争对手电力的客户征收额外的附加费用，这些额外的费用可以帮助电力公司支付由于客户转换供应商而“陷入困境的”电力设备和其他资产的费用。

这确实是一笔巨大的费用。据估计，由于零售市场的竞争将导致约2000亿美元的电力事业资产——如昂贵的发电设备和燃料采购合同——变得不再有竞争力或是陷入困境。请想象一下：公用事业每100美元的资产每年需要20美元的收入才能弥补其利润，税收和折旧，这样的话一年就需要高达400亿美元，等于一年工业总收入的20%。

资料来源：Peter Coy, “Commentary: ‘Stranded Assets’: Who Should Foot the Bill?” *Business Week*, April 28, 1997. Reprinted by special permission, copyright © 1997 by The McGraw-Hill Companies, Inc.

厂场资产（或房屋和设备）是企业以经营使用为目的，而不是向客户转售为目的购入的使用期限较长的资产。和过时的电话交换机与废弃的核发电设备不同，厂场资产通常能为企业提供多年的生产性服务，因为这些资产是运用企业财务资源的一项巨大投资，所以最好是能为企业服务多年。厂场资产是大多数企业资产负债表中金额最庞大的资产。例如，埃克森（Exxon）公司最近的资产负债表显示“财产、房屋和设备”总额超过650亿美元，占公司总资产的70%强。

作为“未来服务源泉”的厂场资产

厂场资产类似于长期预付费用。例如，一辆运输卡车可以提供约10000英里的运输服务，卡车的成本进入资产账户实质上代表预先采购运输服务；同样地，房屋代表许多年住房服务的预先采购。随着时间流逝，企业利用了这些服务，厂场资产的成本也逐渐转入折旧费用。

厂场资产的主要类型

厂场资产和设备通常可分为以下几类：

1. 有形厂场资产。有形是指具有实物形态，例如土地、房屋或机器设备，有形厂场资产还可分为：

a. 应计折旧资产，包括使用寿命有限的厂场资产，如房屋和办公设备。

b. 土地，惟一不需折旧的厂场资产是土地，因为其使用寿命无限期。

2. 无形资产。无形资产是企业经营过程中使用的没有实物形态的非流动资产，例如专利权、版权、商标权、专营权和商誉。应收账款和预付房租等流动资产不属于无形资产的范畴，尽管它们也不具有实物形态。

3. 自然资源。用于开采或采伐某些有用资源如石油、矿产或林木的场地被列为自然资源，当自然资源被不断开采时，这类厂场资产就逐渐转化成存货。

厂场资产寿命期内的应计事件

所有的厂场资产都有三类基本的应计事件：(1)购置；(2)在资产的使用期限内将购置成本分

配至费用（折旧）；(3)出售或处置。

9.1 厂场资产的购置

厂场资产的成本包括为使该资产到达指定地点和可使用状态所发生的一切合理和必要的支出。因此，所有附带费用都应包括在厂场资产的成本中，例如采购价款的销售税金、运输费和安装费等。

但只有合理和必要的支出才纳入资产成本。例如，假设机器在装卸过程中因掉落在地上部分损坏，修理损坏部件的成本应确认为当前会计期的费用，而不是归入机器的成本。因为尽管修理机器是必要的，但摔坏机器却不是必要的，而这正是导致修理的原因。

企业购置厂场资产时也常常分期付款或出具应付票据，资产投入使用以后发生的利息支出应记为利息费用，不记入资产的成本。但如果企业自建厂场资产，在建造期间发生的利息支出应作为资产成本的一部分。^[1]

9.1.1 确定成本：例示

为使厂场资产达到可用状态所发生的一切必要的附带费用都包括在资产成本中，这一概念在下面的例子中将得以证明。明尼阿波利斯的一间工厂从旧金山的机械制造厂订购了一台机器，价格为10 000美元，分48个月支付每月付250美元，其中包括2 000美元的利息支出，同时还需支付600美元销售税金，1 250美元运输费和400美元的安装费。借记机器设备账户的机器成本计算如表9-1。

表9-1 所有合理和必需成本资本化

发票价格	\$10 000
销售税金	600
运输费	1 250
安装费用	400
总计	<u>\$12 250</u>

9.1.2 一些特殊的考虑

土地 购置土地时，除了采购价款外，通常会发生许多附带费用，包括支付给地产经纪商的佣金，代管契约费用，产权过户的法律费用，采购方支付的滞纳税款和丈量、清理、评估的费用，以上所有的支出都是土地成本的一部分。

有时建筑用土地上会有一幢不合买主要求的旧房屋，此时，购置的惟一有用资产是土地，因此采购价款连同拆除和清理旧房屋的费用一同记入土地账户。

土地改良 房产的改良设施，如车道、篱笆、停车场、庭园布置和消防装置等因使用寿命有限需计提折旧，因此这些费用应记入单独的土地改良账户。

房屋 有时购置旧房屋后要在使用前进行修整，这时发生的修理费用记入房屋账户。房屋投入使用后的经常性修理费用则在发生时作为当期的维修费用。

设备 购置设备时，所有的销售税金、运输费和使设备能够正常运转的费用都视为资产成本的一部分。一旦设备投入运转，维修费用（包括利息，保险费和财产税）都作为当期的费用。

成批购置成本的分配 有时几种不同的厂场资产一起购置，但要为每种资产设置单独的控制账户，如土地、房屋和设备。^[2]

[1] FASB第34号公告“利息费用的资本化”（Norwalk, Conn.:1979）。

[2] 每一个控制账户下又设明细账户，提供每种资产（或一组同类资产）成本，年折旧和账面价值的信息。

成批购置土地和房屋（或其他资产）时，支付的总价款必须在各类资产之间进行分配，为此需要进行资产评估。例如，假设假日休闲公司从金色健康空间公司处购入整个健身中心，经过讨价还价后支付的总价款为 800 000 美元，以评估为基础的成本分配过程如表 9-2。

表9-2 总成本按比例分配到评估价值

	评估价值	评估价值所占百分比	分配到的成本
土地	\$250 000	25%	\$200 000
土地改良	50 000	5%	40 000
房屋	300 000	30%	240 000
设备	400 000	40%	320 000
合计	<u>\$1 000 000</u>	<u>100%</u>	<u>\$800 000</u>

假设假日公司以现金购入整套设施，记录设施购置的分录如下：

土地	200 000
土地改良	40 000
房屋	240 000
设备	320 000
现金	800 000

记录现金购置金色健康空间公司的健身中心。

9.1.3 资本化费用和收益性费用

购置或扩建厂场资产的支出叫做资本性支出，记入资产账户，会计人员通常所说的资本化就是将一项支出记入资产账户，而不是记入费用账户。使用厂场资产必要的日常修理、维护、燃料和其他杂项支出叫做收益性支出，借记费用账户。记入费用账户就是假设这些支出只使当前会计期受益，因此就应从当前会计期的收入中扣减以确定净利润。将某一项支出直接记入费用账户通常叫做费用化。

企业采购的某些生产资料会使几个会计期受益，但它们的成本又相对较低，例如汽车用的电池、废纸篓和卷笔刀。从理论上说，这些生产资料属于资本性支出，但是如果将它们记入资产账户，就需要在以后会计期间计算和记录相关的折旧费用。前面曾提到过需要权衡设置更精确会计记录的额外成本 and 它产生的收益，因此为了方便和更经济的维护会计记录，金额不大的支出就作为当前会计期的费用。

总而言之，金额足够大并且使几个会计期受益的支出作为资本性支出，金额较小并且只使当前会计期受益的支出作为收益性支出。

许多企业有正式的政策公告划分资本性和收益性支出的界限，以此来指导不同的年份实施互相一致的会计方法。这些政策公告通常规定资本化支出的最低金额（如 500 美元）。

9.2 折旧

本书最早提到折旧的概念是在第 3 章，现在我们的讨论要涉及到残余价值，不同的折旧方法和所得税目的的折旧（或成本回收）。

9.2.1 厂场资产和设备在其使用期内分摊成本

除土地以外的有形厂场资产对企业来说使用年限是有限的。会计中的折旧就是在有形厂场资产提供服务的期间将其成本分配到费用。简而言之，折旧最基本的目的就是遵守配比原则，即用产生收入所消耗的销售成本和服务来抵销某一会计期的收入。

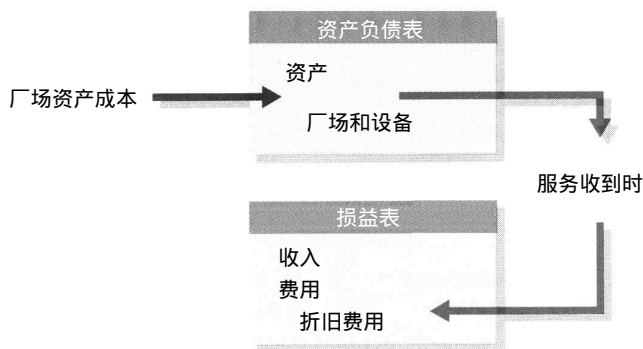


图9-1 折旧：将资产分配至费用的过程

在本章前面部分，我们将运输卡车看做是若干年使用期间提供运输服务的源泉，卡车的成本最初借记资产账户，因为这一运输服务的购置将使未来几个会计期受益；提供服务时，卡车的成本逐渐从资产负债表转出，通过折旧被分配到费用。

记录折旧费用应先借记折旧费用，再贷记累计折旧。分录的贷方是将当前会计期估计已耗用的部分资产成本从资产负债表中转出，借方将这部分成本转作费用。

不同类的可折旧资产，如工厂房屋，运输设备和办公设备等应分别设置单独的折旧费用和累计折旧账户，这些账户帮助会计人员分别估算不同经营活动的成本，如生产、销售和行政管理。

折旧不是计价过程 折旧是成本分配过程，而不是资产计价过程，会计记录的目的在于反映厂场资产的现行市场价值。例如，一幢房屋的市场价值在其会计上的使用年限中可能上升，然而无论有没有发生市场价值的升降，折旧费用的确认都持续进行。会计人员认为房屋在其有限的使用年限中提供服务，所以其全部成本应在这一使用年限中系统地分配摊销。

现金影响

折旧和其他费用不同是因为它在费用确认时不涉及现金支付，因此折旧常常被称为“非现金”支出。不过，请记住大量的现金支付通常在可折旧资产购置时发生。

账面价值 厂场资产在资产负债表上以其账面价值（或储存价值）列示，账面价值等于成本减去相关的累计折旧。累计折旧是资产抵销账户，代表已经被分配至费用的那部分资产成本，因此账面价值代表在未来将要被分配至费用的那部分资产成本。

9.2.2 折旧的原因

需要系统地将厂场资产的成本分配至多个会计期间主要有两个原因：(1) 损耗；(2) 陈旧。

有形损耗 厂场资产的有形损耗是使用和日晒雨淋等自然力侵蚀的结果。仔细保养厂场资产的人或许会说他的资产就像新的一样，事实上这是不对的。尽管好的维修保养政策会大大延长资产的使用年限，但一项资产最终总会被废弃。总而言之，维修并没有消除计提折旧的必要性。

陈旧 陈旧是指逐渐过时或陈旧的过程。例如，一架飞机尽管性能良好，但可能已经陈旧了，因为市场上已出现了设计更好，性能更佳的飞机。

此要点的案例

克莱斯勒公司在底特律中心的杰弗森北部装配厂最近开业了。公司建造这家装配厂是否因为现有设施已过度损耗不能继续使用了呢？回答是否定的。尽管现有的设施可以用来制造汽车，但它的生产方式已经落后过时了。

杰弗森北部装配厂采用了汽车行业最先进的科技，其结果是克莱斯勒公司能以更低的成本，更少的污染生产出质量更好的交通工具。

9.2.3 计算折旧的方法

前面的章节中计算折旧用的都是直线折旧法，企业实际使用的计算折旧的方法有多种，而通用会计准则也只要求折旧方法能在资产的使用年限内合理和系统的分配成本。

直线法分配的折旧费用在资产使用年限的每一年都是相同的，其他大多数折旧方法都是各种形式的加速折旧法。加速折旧要求在资产使用早期多计提折旧，在资产使用后期少计提折旧。然而在资产的整个使用年份中，直线法和加速折旧法计提的折旧总额是相同的。

直线法和加速折旧法的区别见图 9-2 表示。

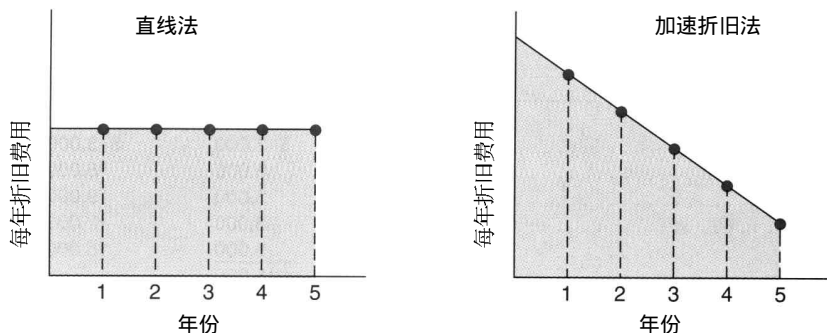


图9-2 两种方法计提同样的折旧总额

直线折旧的方法只有一种，而加速折旧法有多种，每一种计算的结果稍有差异。当然，使用的折旧方法会在财务报表的附注中披露。

本章中，我们将着重说明直线折旧法和最常用的加速折旧法——定率余额递减法的几种形式，章末的附设专题中还将简要介绍两种其他的折旧方法。

举例的数据 折旧方法的例示都以下面的数据为基础：假设 1月2日，S&G杂货批发商店购置了一辆新卡车，计算年度折旧费用所需的数据和估计年限如下：

成本	\$17 000
估计残值	\$2 000
估计使用年限/年	5

9.2.4 直线法

第3章中已介绍过直线法，该法下资产使用年限中每一年确认的折旧费用占资产成本的比率相同。

年度折旧费用的计算是资产成本减去估计残值后剩余的应计折旧成本除以估计使用年限。使用例子中的数据，直线法计算的折旧费用如下：

$$\frac{\text{成本}-\text{估计残值}}{\text{使用年限}} = \frac{\$17\,000-\$2\,000}{5\text{年}} = \text{每年}\$3\,000$$

折旧计算用表格的形式列示如下：

表9-3 直线法计算折旧

可折旧资产的成本	\$17 000
减:估计残值(当资产报废时通过出售可收回的金额)	2 000
需折旧的金额(可折旧成本)	\$15 000
估计使用年限/年	5
每年的折旧费用	<u>\$3 000</u>

下面的表格总结了直线折旧在资产整个使用年限内的影响：

折旧表:直线法

表9-4 折旧表：直线法

年份	计算	折旧费用	累计折旧	账面价值
				\$17 000
第1年	$\$15\,000 \times 1/5$	\$3 000	\$3 000	14 000
第2年	$\$15\,000 \times 1/5$	3 000	6 000	11 000
第3年	$\$15\,000 \times 1/5$	3 000	9 000	8 000
第4年	$\$15\,000 \times 1/5$	3 000	12 000	5 000
第5年	$\$15\,000 \times 1/5$	<u>3 000</u>	15 000	2 000
合计		<u>\$15 000</u>		

(本章中共有好几张折旧计算表，表格中黑体注明的是我们所强调的该种方法的特征)。

请注意卡车使用年限中应计提的折旧总额为 15 000 美元——等于卡车成本减去估计残值。残值不是企业经营中已被耗尽的成本，而是资产处置时可望得到补偿的那部分价值。

实务中，如果残值的金额较小可忽略不计。传统上，房屋、办公设备、家具、建筑物附属装置和特殊用途的设备通常都被认为残值很小；交通工具、飞机和计算机系统则被认为具有较高的残值。

如果能计算出每年要注销的部分占资产应计折旧成本的百分比，即折旧率，实际操作起来就很方便。直线法下的折旧率就是 1 除以使用年限的数值。例子中的卡车的使用年限是 5 年，每年的折旧费用是应计折旧总成本的 1/5，即 20%。同样地，使用年限为 10 年的资产的折旧率就是 1/10 或 10%；使用年限为 8 年的资产的折旧率就是 1/8 或 12.5%。

轮到你了！ 作为一名企业所有者



假设你是一家卡车公司的所有者，刚刚投资 150 000 美元购置了一辆新卡车。你正在同会计人员商量确定它的使用年限和估计残值，这一估计将用于财务报告时计算直线法下的折旧费用。

做出估计时，你应该考虑哪些因素？简要讨论这些因素将如何影响公司每年报告的折旧费用数额。

我们的评论见本章末。

奇零期的折旧计算 年中购置一项资产时，计算折旧不必精确到最近的天或周，事实上如果这样计算反而给人以决策失误的印象。因为折旧是建立在估计使用年限之上的，所以任何一年的折旧也只是一个大致数。

不足1年的折旧通常按最近的整数月份计算。例如，上例中S&G商店在1月2日购置运输卡车，购置当年就计提1整年的折旧。如果卡车是在下半年购置的，假设在10月1日购置，那么第1年就只使用了3个月或一年的 $3/12$ ，所以第1年的折旧费用就只有750美元或整年折旧额的 $3/12$ ($\$3000 \times 3/12 = \750)。

使用更为广泛的方法是半年期惯例，即购置当年计提6个月的折旧，该法假设实际购置大约都发生在年中，广泛应用于办公设备、汽车和机械等资产。对于房屋，所得税法规要求根据实际使用的月份计算折旧。

假设S&G杂货批发商店采用直线法和半年期惯例，价值17 000美元的卡车在5年使用年限中的折旧计算如下：

表9-5 折旧表
直线法，半年期惯例

年份	计算	折旧费用	累计折旧	账面价值
				\$17 000
第1年	$\$15\ 000 \times 1/5 \times 1/2$	\$1 500	\$1 500	15 500
第2年	$\$15\ 000 \times 1/5$	3 000	4 500	12 500
第3年	$\$15\ 000 \times 1/5$	3 000	7 500	9 500
第4年	$\$15\ 000 \times 1/5$	3 000	10 500	6 500
第5年	$\$15\ 000 \times 1/5$	3 000	13 500	3 500
第6年	$\$15\ 000 \times 1/5 \times 1/2$	1 500	15 000	2 000
合计		<u>\$15 000</u>		

使用半年期惯例时，不考虑资产的实际购置日期，只是折旧表中的第1年和最后1年都计提半年折旧。请注意折旧表中包括了6年的折旧费用，而不是5年。第1年只计提部分折旧使折旧的期限延长了1年。

半年期惯例使我们能将1年中不同日期购置的同类资产归入一组。例如，假设保险公司在1年中购置了几百台电脑，总成本600 000美元，公司计提折旧采用直线法，估计使用年限5年，无残值。使用半年期惯例，购置当年所有电脑的折旧费用计算如下： $\$600\ 000/5 \times 6/12 = \$60\ 000$ 。如果不使用半年期惯例，不同月份购置电脑的折旧要分别计算。

9.2.5 余额递减法

现今最常用的加速折旧法是定率余额递减法，然而该法主要用于所得税申报，而不是财务报表。

余额递减法下的加速折旧比率是直线折旧率的某个规定比率，年度折旧费用的计算是用加速折旧率乘以资产的未折旧成本（现时账面价值）。计算方法如下所示：

$$\text{折旧费用} = \text{剩余的账面价值} \times \text{加速折旧率}$$

资产的使用年限中加速折旧率保持不变，这一比率就是定率余额递减法中的“定率”，账面价值（成本减累计折旧）每年递减，就是所说的“余额递减”。

至此，我们一直将加速折旧率说成是直线折旧率的某个规定比率，通常这个规定比率是200%，加速折旧率正好是直线折旧率的200%，所以这一加速折旧法又叫做双倍余额递减法（或200%余额递减法）。税法也有规定较低的比率，如直线法的150%，这一加速折旧法就叫做1.5倍余额递减法。^[1]

[1] 规定的比率越高，这种折旧方法的加速度就越快。以往经验和传统将200%定为最高界限。税法通常规定较低的比率以减缓纳税人在申报所得税时将某类资产折旧的速度。

双倍余额递减法 以前面价值17 000美元的运输卡车为例子说明双倍余额递减法。估计使用年限是5年，直线折旧率就是20%(1/5年)，直线折旧率的两倍就是加速折旧率40%，每年确认的折旧费用是卡车当时账面价值的40%，如下所示。

表9-6 折旧表
200%余额递减法

年份	计算	折旧费用	累计折旧	账面价值
				\$17 000
第1年	\$17 000 × 40%	\$6 800	\$6 800	10 200
第2年	\$10 200 × 40%	4 080	10 880	6 120
第3年	\$6 120 × 40%	2 448	13 328	3 672
第4年	\$3 672 × 40%	1 469	14 797	2 203
第5年	\$2 203 × 40%	203	15 000	2 000
合计		<u>\$15 000</u>		

请注意运输卡车的估计残值直到最后才进入折旧费用的计算过程，因为余额递减法自动保留残余价值，只要每年的折旧费用是资产折余成本的一部分，资产就永远不会被全部注销；然而如果资产有金额较大的残值，折余价值等于残值时折旧就停止了。因为卡车的估计残值为2 000美元，第5年的折旧费用就只有203美元，而不是剩余账面价值的40%，即881美元。通过减少最后一年的折旧费用，第5年年底卡车的账面价值就等于其估计的残值2 000美元了。

上述的表格中第1年计算的是整年的折旧，因为资产是在1月2日购置的。如果使用半年期惯例，第1年的折旧额就减少到原来的一半，即3 400美元；第2年的折旧等于 $(\$17\,000 - \$3\,400) \times 40\%$ ，即5 440美元。

1.5倍余额递减法 现在假设用直线折旧率的150%为卡车计提折旧，这里的折旧率为30%，而不是40%（直线折旧率 $20\% \times 150\% = 30\%$ ）。折旧表列示如表9-7。

表9-7 折旧表
150%余额递减法

年份	计算	折旧费用	累计折旧	账面价值
				\$17 000
第1年	\$17 000 × 30%	\$5 100	\$5 100	11 900
第2年	\$11 900 × 30%	3 570	8 670	8 330
第3年	\$8 330 × 30%	2 499	11 169	5 831
第4年	$(\$5\,831 - \$2\,000)/2$	1 916	13 085	3 915
第5年	$\$3\,915 - \$2\,000$	1 915	15 000	2 000
合计		<u>\$15 000</u>		

第4和第5年用的是直线折旧法。

请注意最后2年用的是直线折旧法。第3年末卡车的折余成本是5 831美元，为使卡车在第5年末有残值2 000美元，接下来的2年中需要确认3 831美元的折旧费用，此时直线法计提的折旧额要比按折余价值30%计算的折旧额大，因此按直线法计提折旧费用（表格中分配的金额四舍五入至美元数）。

在剩余使用年限内采用直线法计提折旧并不代表折旧方法的变更，相反地转换到直线法确认较大的折旧费用体现的正是余额递减法的宗旨。

9.2.6 MACRS：税法规定的方法

1986年，国会通过了修订的加速成本回收制，简称 MACRS。^[1] 企业在申报所得税时可以采用直线折旧法，但大多数企业更偏爱加速折旧法。MACRS是联邦政府所得税申报时惟一被认可的加速折旧法（适用于1986后投入使用的资产）。

据修订的加速成本回收制，所有厂场资产的成本回收期必须是下列九个之一：3、5、7、10、15、20、27.5、31.5或39年。例如，某项特殊用途的生产工具被列为“3年期财产”，即在3年的使用年限内折旧。汽车、轻型卡车和电脑是“5年期财产”，不属于上述任何一类的应计折旧资产都作为“7年期财产”。

修订的加速成本回收制以定率余额递减法为基础，惟一的不同是没有残值的规定，因此资产的成本在回收期内100%被分配至费用。回收期是10年或10年以内的，按双倍余额递减法计提折旧；回收期在15年至20年之间的按1.5倍余额递减法计提折旧。半年期惯例只适用于回收期在20年以内的资产。^[2]

实际上，纳税人不必使用余额递减法计算修订的加速成本回收制下的折旧金额，国内税收署发布的折旧率表列示了回收期内每年需计提的折旧占成本的百分比，表格已纳入了半年期惯例，并在适当的年份改用直线法使纳税人计提的折旧最大。

成本回收期20年内的修订的加速成本回收制的折旧率如表9-8所示。

表9-8 MACRS成本回收期折旧率 (单位: %)

年份	3年期	5年期	7年期	10年期	15年期	20年期
1	33.33	20.00	14.29	10.00	5.00	3.750
2	44.35	32.00	24.49	18.00	9.50	7.219
3	14.81	19.20	17.49	14.40	8.55	6.677
4	7.41	11.52	12.49	11.52	7.70	6.177
5		11.52	8.93	9.22	6.93	5.713
6		5.76	8.92	7.37	6.23	5.285
7			8.93	6.55	5.90	4.888
8			4.46	6.55	5.90	4.522
9				6.56	5.91	4.462
10				6.55	5.90	4.461
11				3.28	5.91	4.462
12					5.90	4.461
13					5.91	4.462
14					5.90	4.461
15					5.91	4.462
16					2.95	4.461
17						4.462
18						4.461
19						4.462
20						4.461
21						2.231
合计	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.000

[1] 税法中使用术语“成本回收”，而不是“折旧”。本书中交替使用这些术语。

[2] 27.5年回收期适用于住宅租赁财产，31.5年和39年回收期适用于非住宅不动产。这些回收期的折旧采用直线法，部分使用的年份按最近的月份计提折旧。

第1年分摊的折旧额相对较小是因为采用了半年期惯例，第1年后折旧百分比先上升，再下降——反映了加速折旧法的基本特征。接近回收期末时，折旧百分比不再变化，因为已转而使用直线法以使资产全额折旧。

请注意折旧期内折旧的百分比之和等于100%，也就是说修订的加速成本回收制将资产全额折旧，没有残值的规定。

计算所得税目的的折旧：例示 为说明折旧率表的应用，我们再来考虑S&G杂货商店价值17 000美元的运输卡车（出于所得税目的，暂不考虑2 000美元的残值）。根据现行税法，卡车是5年期财产。^[1]申报联邦所得税时每年的折旧费用计算如表9-9。

表9-9 折旧表：所得税法规的加速成本回收制

年份	计算(成本×国内税收署发布的折旧率)	折旧费用	累计折旧	账面基数(账面价值)
第1年	$17\,000 \times 20.00\%$	\$3 400	\$3 400	\$13 600
第2年	$17\,000 \times 32.00\%$	5 400	8 840	8 160
第3年	$17\,000 \times 19.20\%$	3 264	12 104	4 896
第4年	$17\,000 \times 11.52\%$	1 958	14 062	2 938
第5年	$17\,000 \times 11.52\%$	1 958	16 020	980
第6年	$17\,000 \times 5.76\%$	980	17 000	-0-
合计		<u>\$17 000</u>		

请注意“5年期财产”实际分6年折旧，额外的1年是由于使用了半年期惯例。还请注意的是纳税表中用术语账面基数代替账面价值，账面基数和账面价值这两个概念十分相似，都表示资产的折余成本，即成本减去累计折旧。账面价值表示资产成本减财务报表中确认的累计折旧额，而账面基数则表示资产成本减所得税申报表中确认的累计折旧额，换句话说就是“所得税目的的账面价值”。

9.2.7 大多数企业采用哪种折旧方法

大多数企业在财务报表中采用直线折旧法，在所得税申报中采用加速折旧法，这样做的理由简单易懂。

加速折旧法导致较高的折旧费用，报告的净利润就比直线折旧法低。大多数公开上市企业都希望表现出尽可能强的盈利能力——至少要和竞争对手的获利能力相同，因此绝大多数公开上市公司在财务报表中都采用直线折旧法。

从所得税方面来看，情况就完全不同了。管理层通常希望企业在所得税申报中报告尽可能低的应税利润，加速折旧法能显著减少当期的应税利润和支付的税金。^[2]

会计准则和所得税法规都允许企业在财务报表和所得税申报表中采用不同的折旧方法，因此大多数企业选择在财务报表中采用直线折旧法，在所得税申报表中采用加速折旧法（修订的加速成本回收制或其他余额递减法）。

不同的折旧法确实造成差异吗？企业采用直线折旧法报告的利润比采用加速折旧法报告的高，那么是否采用直线折旧法就意味企业的财富增多了呢？答案是否定的。折旧（不管如何计算）只是一个估计数，这个估计数对企业实际的财务能力不产生任何影响。因此，只是财务报表中采用加速折旧法估算净利润比采用直线法更稳健，更保守。

[1] 该资产的估计使用年限是5年纯属巧合，大多数情况下成本回收期 and 估计使用年限相差很大。所得税目的的折旧以国会规定的回收期为基础，不考虑企业管理层估计的使用年限。

[2] 对于一个成长中的企业，在所得税申报中采用加速折旧法能减少每年的应税利润，这是因为成长中的企业成本回收早期通常比晚期拥有更多的资产。

轮到你了！ 作为一名企业顾问



假设你是一家新开的颇有前途的服务性企业的顾问，企业现为内部持股，共有股东100人，企业的目标是经营约5年后能公开上市，企业现在对房屋和办公设备的投资可望在企业股票上市交易时投入正常使用。

最近企业管理层交给你一份计划书，你发现计划书中所有的利润预测都是以加速折旧法为基础的。根据计划书中提供的信息，你又用直线法重新计算了折旧费用，两种折旧法计算的5年的折旧费用如下(根据平均使用年限20年计算)：

	年度折旧费用(以千美元计)	
	加速折旧法	直线折旧法
第1年	\$2 000	1 000
第2年	1 800	1 000
第3年	1 620	1 000
第4年	1 450	1 000
第5年	1 305	1 000

请向管理层解释为什么企业应考虑在财务报告时采用直线折旧法而不是加速折旧法。我们的评论见本章末。

现金影响

申报所得税时采用加速折旧法产生的利得是确实实的，因为计提的折旧数额影响到缴纳的税金数额，较低的所得税直接增加了企业可供支配的现金。

前面一章中曾经提到过企业如果在所得税申报表中采用后进先出法，那么在财务报表中也必须采用同一方法，可是对于折旧方法却没有同样的规定，企业可以在所得税申报表中采用加速折旧法，而在财务报表中采用直线法，事实上大多数企业就是这样做的。

9.2.8 财务报表的披露

企业财务报表的附注中应当披露所采用的厂场资产折旧方法，报表使用者也应当明白加速折旧法较直线法更快地将厂场资产的成本分配至费用，因此加速折旧法对厂场资产资产负债表价值和净利润的估算更稳健。

估计使用年限和残值 估计厂场资产的使用年限和残值是管理层的职责，这一估计通常是参考企业以往同类资产的经验数据，同时也反映企业当时的状况和管理层对未来的打算，所以不同企业对同类资产使用年限的估计相差甚大。

厂场资产的估计使用年限影响到每个会计期报告的净利润：估计使用年限越长，每一期从成本中分配的费用就越小，报告的净利润也就越大。不过请记住大公司每年都要请独立的注册会计师审计其财务报表，审计的职责之一就是确定在当时情况下管理层对厂场资产使用年限的估计是否合理。

最典型的汽车在较短的使用年限内折旧——如3年至5年，其他设备在5至15年内折旧，房屋的使用年限较长——新房屋约30至50年，购置的旧房屋也在15年以上。

一致性原则 通用会计准则要求企业连续使用某一种会计方法。对于折旧方法，一致性原则要求企业不在不同的年份变更计算某一厂场资产折旧的方法。然而管理层可以采用不同的方

法计算不同资产的折旧。在此，我们再次强调：企业可以——而且通常必须——在财务报表和所得税申报表中采用不同的折旧方法。

估计使用年限的更正 厂场资产使用了若干年后管理层发现资产实际可使用的年限要比估计的长得多或短得多，这时该怎么办？办法是更正使用年限，同时每期的折旧费用相应的减少或增多。

更正折旧计划就是将资产未折旧的成本在剩余的使用年限内分摊，这一更正只影响当前和以后会计期记录的折旧费用，而不必调整以前会计期的财务报表反应应计折旧资产估计使用年限的变化。

举例，假设企业购置了价值 10 000 美元的资产，估计使用年限 5 年，无残值。根据直线折旧法，每年的折旧费用是 2 000 美元，第 3 年末累计折旧达到 6 000 美元，资产的折余价值（账面价值）为 4 000 美元。

第 4 年初，发现资产还可使用 5 年，即使用年限应更正为 8 年，第 4 年和以后几年每年的折旧费用就是 800 美元，计算如下：

第3年末为计提折旧的成本 (\$10 000 - \$6 000)	\$ 4 000
更正后 剩余的使用年数/年	5
更正后的年度折旧费用 (\$4 000/5)	\$ 800

9.2.9 厂场资产的减值

有时企业明确知道无论通过使用还是出售都无法合理预期能收回某些厂场资产的成本。例如，电脑制造企业支付高价购置了特殊的生产设备，一旦科技有了新的突破，该设备就会陈旧过时，显而易见设备的价值远远低于它的成本。

如果一项资产的成本在未来不能通过使用或出售收回，就要考虑将该资产注销至其可变现净值，抵销的借方账户是损失账户，这一注销通常不纳入应税利润的计算。

此要点的案例

克莱斯勒公司的战略决策是集中精力投入汽车制造业，所以计划出售附属子公司“俭朴租车”。公司意识到不可能收回附属公司的成本，所以最近计提了 1 亿美元的费用将子公司的资产注销到其可变现净值。

9.3 厂场资产和设备的处置

如果应计折旧资产的处置不在年底，首先需编制一笔分录计提年初至资产处置日的折旧费用。如果企业采用半年期惯例，那么当年处置的资产都要计提半年的折旧。在下面厂场资产和设备的处置例示中，我们假设已编制分录计提了奇零期的折旧。

当厂场资产已耗尽或陈旧时，就会被废弃，出售或作价贴换新资产。当应计折旧资产被处置时，资产成本要从资产账户转出，累计折旧要从资产抵销账户转出。例如，假设 10 年前购置的成本 20 000 美元的办公设备已全额计提折旧，现在不再有用，记录资产废弃的分录如下：

累计折旧：办公设备 20 000
 办公设备 20 000
 记录已全额折旧的废弃资产的成本和累计折旧的转出，无残值。

一旦资产已全额计提折旧，即使资产情况良好或还在继续使用，都无须再计提折旧。折旧的目的就是将资产的成本在其使用年限中进行分摊，所以折旧费用没有理由比购置资产的成本还要高。如已全额计提折旧的资产在原先估计使用年限期满后仍继续使用，应保留原来的资产

账户和累计折旧账户直到停止使用时才将其转出。

9.3.1 厂场资产和设备处置中的利得和损失

因为厂场资产的残值和使用年限都是估计值，所以资产处置日不以账面成本出售也十分常见。出售厂场资产时比较其账面价值和出售所得来确定处置是产生利得还是损失，出售价格高于账面价值产生利得，出售价格低于账面价值产生损失。如果利得或损失的金额较大，在损益表中计算经营利润时应单独列示。

此要点的案例

资产处置在大多数企业经常发生，产生的利得或损失也金额巨大。例如，最近美国钢铁 (U.S.Steel) 和道化学 (Dow Chemical) 公司财务报表就分别报告了 4 000 万美元和 2 400 万美元的资产处置利得；而综合弗雷兰斯 (Consolidated Freightlines) 和福特公司的损益表上报告的资产处置损失分别达到 400 万美元和 2.35 亿美元。

以高于账面价值的价格处置资产 假设成本 10 000 美元的机器现在账面价值 2 000 美元，以 3 000 美元的价格出售，记录这笔资产处置业务的分录如下：

现金	3 000	
累计折旧：机器	8 000	
机器		10 000
厂场资产处置利得		1 000

记录以高于账面价值的价格出售机器。

以低于账面价值的价格处置资产 假设上述同样的机器以 500 美元的价格，分录如下：

现金	500	
累计折旧：机器	8 000	
厂场资产处置损失	1 500	
机器		10 000

记录以低于账面价值的价格出售机器。

应计折旧资产以账面价值处置既不产生利得也不产生损失，其交易的分录为借记收到的现金，借记累计折旧账户余额，贷记资产的原始成本。

9.3.2 所得税目的的利得和损失

由于采用的折旧方法不同，资产所得税目的的账面基数可能和会计记录上的账面价值大相径庭。当资产废弃时，根据其处置价格和折余成本来确定利得或损失，这个“折余成本”就是财务报告目的的账面价值和所得税目的的账面基数。如果资产的账面基数和其账面成本不同，那么所得税目的计算的利得或损失就和财务报表报告的不同。

举例，仍沿用 S&G 商店运输卡车的例子，假设商店的财务报表中采用直线法折旧，所得税申报表中采用修订的加速成本回收制折旧，并且都采用半年期惯例，资产使用年限内用两种方法计提的折旧列示如下。

请注意卡车所得税目的的账面基数总比财务报表的账面价值低，这是因为卡车在所得税申报时用加速折旧法，在财务报表中用直线法，同时联邦所得税法规中的折旧方法没有残值的规定。

假设第 4 年的 4 月 10 日商店出售卡车得现金 7 000 美元。财务报告目的的利得或损失是将处置价格 7 000 美元同处置日的账面价值比较，而所得税目的的利得或损失是将处置价格 7 000 美元同

处置日的账面基数比较。

表9-10 财务报表和所得税目的的折旧小结
(半年期惯例)

年份	折旧	财务报表		联邦所得税申报表		
		累计折旧	账面价值	折旧	累计折旧	账面基数
1	\$1 500	\$1 500	\$15 500	\$3 400	\$3 400	\$13 600
2	3 000	4 500	12 500	5 440	8 840	8 160
3	3 000	7 500	9 500	3 264	12 104	4 896
4	3 000	10 500	6 500	1 958	14 062	2 938
5	3 000	13 500	3 500	1 958	16 020	980
6	1 500	15 000	2 000	980	17 000	-0-
合计	<u>\$15 000</u>			<u>\$17 000</u>		

资产处置当年的折旧 在计算处置利得或损失前，先要确认卡车第4年中应计提的折旧，并确定处置日资产的账面价格和纳税基数。因为采用了半年期惯例，资产在第4年的什么时候出售无关紧要；我们只需按表格中的计算值计提半年的折旧。

表9-11列示了第4年资产处置日卡车的账面价值和纳税基数。

表9-11 账面价值和纳税基数

	财务报表	所得税目的
第3年末尚未折旧的成本		
财务报表上的账面价值	\$9 500	
所得税申报表上的账面基数		\$4 896
减：处置当年应计提的折旧		
财务报表目的	1 500	
所得税目的		<u>979</u>
资产处置日的账面价值	<u>\$8 000</u>	
资产处置日的纳税基数		<u>\$3 917</u>
计算利得或损失 商店财务报表和所得税申报表中确认的利得或损失计算如下。		
	财务报表	所得税申报
资产处置日	\$7 000	\$7 000
减：尚未折旧的成本：		
资产处置日的账面价值	8 000	
资产处置日的纳税基数		<u>3 917</u>
处置的损失(财务报表上)	<u>\$1 000</u>	
处置的利得(所得税目的)		<u>\$3 083</u>

9.3.3 会计记录中记录哪个金额

设置总分类账的一个主要目的是帮助企业编制财务报表，因此只有那些影响财务报表的交易才在总分类账中记录，所得税目的计算所需的数据可以存放在特殊的工作底稿，计算机文档或企业厂场资产和设备的明细账户中。

第4年4月10日S&G商店出售运输卡车时要编制两笔分录。第1笔是确认第4年财务报告目的的折旧费用，更新累计折旧账户，分录是：

折旧费用：运输卡车	1 500
累计折旧：运输卡车	1 500
记录资产处置当年半年的折旧 ($\$3\,000 \times 1/2$)。	
商店第4年所得税申报表中确认的折旧费用 979美元在日记账和总分类账中不予记录。	
第2笔分录是记录4月10日以7 000美元的价格出售卡车，并确定财务报表目的的损失：	
现金	7 000
厂场资产处置损失	1 000
累计折旧	9 000
运输卡车	17 000

记录以7 000美元出售卡车以及资产处置损失。(累计折旧：第3年底的\$7 500+第4年记录的\$1 500=\$9 000)

商店第4年所得税申报中报告的3 083美元利得记入特殊的所得税记录中，而不记入总分类账户。

9.3.4 资产的以旧换新

某些类型的应计折旧资产，如汽车和卡车等，可以旧资产作价贴换同类的新资产，大多数情况下，作价贴换既是旧资产的出售又是新资产的购置。

例如，假设兰柯景观公司的一辆小型轻便卡车原成本 10 000美元，现在的账面价值（纳税基数与账面价值相同）是 2 000美元。公司将旧车作价贴换一辆公允市价为 15 000美元的新车，汽车商将旧车作价补贴 3 500美元，所以公司为新车支付了 11 500美元现金。公司记录这笔业务的分录如下：

交通工具（新卡车）	15 000
累计折旧：卡车（旧）	8 000
交通工具（旧卡车）	10 000
厂场资产处置利得	1 500
现金	11 500

记录作价贴换成本为 15 000美元的新卡车，旧卡车账面价值 2 000美元，作价补贴 3,500美元。

请注意兰柯公司将汽车商作价补贴的 3 500美元看成是旧卡车的出售价格，因此资产处置时公司确认了 1 500美元的利得（作价补贴\$3 500-账面价值\$2 000=\$1 500）。

在财务报告时，如果常规性的以旧换新业务支付的现金金额（或产生的负债数额）较大，这一交易就应在报告中进行反映。^[1]

所得税法规要求特殊处理“同类”资产交易。所得税法规不允许确认这种同类资产，即达到同样目的的资产交易产生的利得或损失，因此例子中记录的 1 500美元利得不属应税利润。^[2]同时新卡车的纳税基数应是 13 500美元，而不是会计记录中的 15 000美元。从所得税方面看，交换的同类资产的纳税基数等于被作价资产的纳税基数加上另外支付或所欠的金额，行话叫“补价”。

一些除了申报所得税外没有其他财务报告义务的小企业对以旧换新业务的会计处理常常采用“税收法”。如果兰柯公司采用这种方法，借记交通工具账户的成本就是 13 500美元，也不记录厂场资产处置的利得。有些大企业为方便起见记录以旧换新也采用税收法，因为交易的利得

[1] FASB Emerging Issues Task Force主张当交易金额的25%或25%以上由现金或代币性义务组成时，该交易应视为货币性，而不是非货币性，因此大多数常规的以旧换新业务的利得应该全额确认，而不是如其在所得税中“递延”。见EITF决议第84-29、86-29、87-29号。

[2] 如果作价补贴小于账面价值，由此产生的损失也不得在确定应税利润时扣减。

或损失通常金额不大。

结束语 以旧换新业务中收取款项一方适用的会计法则要比支付款项一方的复杂的多。当同类资产交换中支付的款额非常小（小于交易金额的 25%）时，适用特殊法则。因为这些特殊会计法则并不影响大多数常规的资产以旧换新业务，我们将这些法则的讨论归到深入的会计教材中。

9.3.5 其他所得税报告义务

前面讨论所得税目的的折旧时，着重讨论了现行的修订的加速成本回收制，这一法规适用于1986年12月31日之后购置的资产，在此以前购置的资产适用其他法规。

此外，修订的加速成本回收制适用联邦所得税申报表。而大多数州也单独征收所得税，如果企业在许多州经营业务，可能要在每个州编制一份州所得税申报表，跨国企业要编制多个国家的所得税申报表。不同的州或其他国家的所得税法规可能和美国联邦政府法规有所不同，因此企业可能要用几种不同的方法计算折旧，纳税基数和资产处置中的利得或损失。

9.4 无形资产

9.4.1 特征

正如“无形”一词所说的，这类资产不具有实物形态，主要的例子包括商誉、专利权和商标。无形资产在资产负债表上归属厂场资产。但并不是所有不具实物形态的资产都是无形资产，例如应收账款也没有实物形态，但却归属流动资产而不是无形资产。简单的说，无形资产是企业经营中使用的不具有实物形态的非流动资产。

无形资产的计价基础是它的成本。企业的某些无形资产，例如商标，尽管购置时并没有发生巨大的支出，但却十分重要。无形资产在资产负债表上以成本列示，因此只有购置或形成时发生的成本金额较大时，才将它作为资产列示，如果成本金额不大，就作为收益性支出（常规费用）。

9.4.2 经营费用与无形资产

一项支出要成为无形资产，必须能提供合理的证据，证明它能在未来产生收益。许多支出能在以后的年份中产生收益，但因为收益的存在与否和其存在年限极不确定，所以大多数企业将这些支出作为经营费用，例如推广新产品的大规模广告支出和培训员工使用新机器或办公设备的费用，毫无疑问这些开支不仅仅使当前会计期受益，但由于收益能持续多久极不肯定，通用的做法是将这类性质的开支作为当期的费用。

9.4.3 摊销

摊销指的是在无形资产的使用年限内系统的注销其成本，摊销的常见分录是借记摊销费用，贷记无形资产账户。会计理论并不反对贷记累计摊销账户而不贷记无形资产账户，但实务中这种做法却十分罕见。

尽管估计如商标等无形资产的使用年限十分困难，但是这些资产并不能永远为企业提供未来收益，因此无形资产的成本应当从其有助于产生收入的年份中扣除。根据财务会计准则委员会的现行法规，无形资产的摊销期最长不超过 40 年。^[1] 摊销无形资产通常用直线法。

[1] 会计准则委员会 (APB) 第 17 号意见书“无形资产”，AICPA (纽约：1970)，par.29

9.4.4 商誉

在商誉成为会计学术语以前，商界人士就在很多场合使用它。商誉在会计学以外最普通的意思是顾客中良好的声誉所产生的收益。然而对于会计人员商誉并不局限于与顾客的关系，它是未来收益超过企业可辨认净资产正常回报部分的现值，不仅是与顾客的良好关系会产生商誉，出色的管理、高效的生产和缺乏竞争都会产生商誉。

未来现金流量的现值是一个充分占有信息的投资者为获得未来现金流量现在愿意支付的货币数量（现值的概念将在以后的章节和附录 C 中讨论）。

“可辨认净资产的正常回报”一词也需要解释。净资产等于企业的所有者权益或是资产减去负债，然而商誉不是可辨认资产，但企业赚取超额利润的能力暗示商誉的存在，而对商誉产生原因和其价值的看法却往往因人而异。因此可辨认净资产是除商誉外的所有资产减去负债。

“正常回报”是投资者以可辨认净资产的公允市价购买某企业时所要求得到的该行业的投资报酬率。当企业能赚取超额利润，投资者愿意支付更高的价格购买时，就证明商誉的存在。

假设有两家饭店供出售，这类饭店可辨认净资产公允市价的正常回报是每年 15%，两家饭店最近5年的盈利能力如下所示：

	北京海岸	金龙
可辨认净资产的公允市价	\$1 000 000	\$1 000 000
净资产的正常回报率	15%	15%
正常收益，15% × 可辨认净资产	150 000	150 000
过去5年平均实际净利润	<u>\$150 000</u>	<u>\$200 000</u>
超过正常水平的收益	<u>\$-0-</u>	<u>\$50 000</u>

假设一个投资者愿意出 1 000 000 美元购买北京海岸饭店，因为以可辨认净资产公允价值的价格购买它后，该饭店能获得每年 15% 的正常回报。尽管金龙饭店的可辨认净资产金额与前者相同，投资者或许愿意出更高的价格购买金龙饭店，而不是北京海岸饭店，因为金龙饭店能长期赚取超额利润。投资者购买金龙饭店愿意多付的金额就是该企业商誉的价值。

此要点的案例

波士顿科技公司是一家快速成长的公司，主要通过购买其他企业扩张其经营规模，公司最近购买的企业包括共生公司、因杜科技有限公司和明科技有限公司。波士顿科技公司在为这些公司可辨认净资产的公允市价支付额外的 1.6 亿美元时，必定认为它们能产生超过正常回报的超额利润。这部分额外的价款就是公司资产负债表列示上的商誉。

估算商誉 投资者愿意为商誉支付多少货币？以往的超额利润只有在投资者认为能在购买企业后继续产生时才对购买者有意义，因此投资者对商誉的估算因各人对企业未来盈利能力的估计不同而各异。然而，很少有企业能长时间的保持超额利润，其结果是企业购买方支付的商誉价款只限于年度盈利超过正常利润的 4 至 5 倍。

就持续经营企业的商誉达成公允价值是非常困难的，因为这一判断是很主观的。对商誉的估算因人而异，下面是购买方计算商誉的两种方法：

1. 企业的整体价值减去可辨认净资产的现行市场价值。企业的价值通常用企业股票的价格收益比率（P/E 比率）来表示，价格收益比表示的是企业股票市价和企业收益的关系。

假设本地区成功的饭店以年收益 6.5 倍的价格出售。^[1] 用 P/E 比率计算的金龙饭店的价值约

[1] 对小企业的投资通常风险较大，其流动性不如对公开上市公司的投资强，所以小企业的价格收益比率通常比公开上市公司的同一比率低得多。

1 300 000美元(平均净利润 $\$200\,000 \times 6.5$)。因为饭店的可辨认净资产的市场价值是1 000 000美元,所以商誉的价值就是300 000美元。

2. 将收益超过正常回报的金额资本化。将收益资本化意味着将收益除以投资者要求的报酬率,计算的结果是投资者为取得正常的投资报酬率所愿意支付的最高价款。举例,假设可能的购买方将金龙年超额利润50 000美元以25%的报酬率资本化,计算结果是估计商誉价值200 000美元($\$50\,000/25\%=\$200\,000$)。(请注意每年50 000美元代表200 000美元投资25%的回报。)

资本化这一方法的缺陷是没有考虑投资的收回。可能的购买方如果购买价值200 000美元的商誉,每年获得25%的回报,那么或者超额利润能永远存在(不太可能的假设),或者投资者今后以高于可辨认净资产公允价值出售企业时能收回这200 000的投资。

请注意两种方法计算的金龙饭店的商誉各不相同,分别为300 000美元和200 000美元,这种差异在实务中经常出现,因为商誉的价值取决于未来的业绩,所以没有确定的方法计算它的现时价值。企业的商誉至多只是经过分析的猜测。

在会计记录中记录商誉 因为商誉的客观估价存在困难,该资产只有在购买时才记录入账,当企业被整体出售时,商誉也一同出售。购买方将可辨认的资产以公允价值入账,其余多付的价款就借记资产商誉账户。

通用会计准则要求商誉在不超过40年的时间里摊销为费用,会计的稳健原则则建议商誉应在较短的时间内摊销,因此,大多数企业将购买的商誉在10到20年的时间内摊销。

但大多数商誉根本不做记录 大多数企业从未购买商誉,而是由企业内部通过培养与顾客的良好关系,进行有序的管理和其他因素产生超额利润。因为除企业整体出售外没有确定商誉价值的客观方法,所以尽管商誉是成功企业的重要资产之一但却并不出现在资产负债表上。

企业资产负债表上没有表现企业内部自创商誉可能是资产负债表不能反映企业现行市场价值的一个重要原因。

是商誉还是判断错误 有些企业可能为“商誉”支付了巨额价款,最后却发现购买的企业已不能产生超过正常回报的超额利润,这时商誉已不再是具有未来经济价值的资产,而只表示企业当初购买时支付的价款太高。如果购入的商誉已明显不具有实际经济价值,就应立即注销。

总之,企业商誉的最好证明是长时间持续的超额利润,而不仅仅是资产负债表上列示的金额。

9.4.5 专利

专利权是联邦政府授予的专门生产、使用和出售某一产品的权利。专门授权的目的是鼓励新产品和新工艺的发明创新。企业从专利权所有者或持有人处购入专利权时,购买价格应借记无形资产专利权账户。

授予的专利权使用期限一般为17年,摊销期不能超过该年限;但如果专利权的有效使用年限少于17年,摊销以其估计的有效使用年限为准。假设某专利权于法定保护年限满5年时从发明者处以100 000美元购入,剩余的法定年限还有12年;但如果估计的有效使用年限为4年,摊销应根据较短的使用年限计算。记录年度无形资产摊销费用的分录如下:

摊销费用:专利权	25 000
专利权	25 000

用直线法摊销估计使用年限为4年的专利权成本。

9.4.6 商标和商业名称

著名商标可口可乐是全球最经典的商标范例,商标是将某种产品区别于其他种类产品的名称、标识或设计。向联邦政府申请就可取得永久独占使用某一商标,牌号或商业标识的权利。

开发一个商标或牌号的成本通常包括广告宣传费用,但是这一费用一般在发生时就作为当

期的支出。如果商标或牌号是从外界购入的，一般购入的成本巨大，通常应该资本化并在不超过40年的时间内进行摊销；如果商标使用期限已满或对产生收益已没用帮助，其未摊销成本应立即全部注销。

9.4.7 专营权

专营权是由某企业或政府机构授予的在某地区经营某行业的权利，专营权的例子之一就是在某地区经营麦当劳连锁餐馆的权利。专营权的成本差别较大，但一般金额都比较大。如果专营权的成本很小，可直接记为费用或在5年内的较短时间内摊销；如果成本较大，摊销应根据专营权的年限（如果有规定年限的话），但摊销期最长不得超过40年。

9.4.8 版权

版权是联邦政府授予的在文学或艺术作品的创作者有生之年和死后50年内保护作者对其作品的出版和销售的权利。有时，取得版权的成本很小，因此可以直接记入费用。只有购入版权的支出足够大时，才可资本化并在其有效使用年限内摊销。版权产生的收益通常只有数年，因此其购入的成本应当在可望产生收益的年限内摊销。

9.4.9 其他无形资产和递延支出

公司公开的资产负债表上的其他无形资产还包括开办费、搬迁费、资产重安装成本、配方成本、工艺成本和电影版权等。有些公司将这些都归入递延支出，就是承认这些支出不仅使当前会计期受益，因此成本要在其有效经济使用年限内进行摊销。另一种常见的做法是将这些项目都归入其他资产，列示在资产负债表的资产最后一部分。

9.4.10 研究和开发费用

美国一些行业令人注目的特征就是每年花费几十亿美元研究和开发新产品，某些公司年度的研究开发费用超过10亿美元，在总成本和费用中占很大比例。

过去，一些公司将研究开发费用作为发生当年的费用，同行业的另一些公司则将这些费用记作无形资产在将来摊销，实务处理的方法不同使不同企业的财务报表缺乏可比性。

这种各行其事的做法在财务会计准则委员会规定研究开发费用一律记作当期的费用后才停止。^[1]财务会计准则委员会这一举动的作用是减少了处理同一事务的不同会计方法，使不同企业的财务报表具有可比性。

此要点的案例

某些行业的研究开发费用比另一些行业要高。以下是来自四个不同行业的一些大企业的研究开发费用数据：

	年度研究开发费用(以百万美元计)	占总成本和费用的百分比(%)
化学产品		
杜邦	\$1 000	3
道化学	808	5
电脑硬件		

[1] APB意见书第17号“无形资产”，(纽约：1970)，第29段

(续)		
	年度研究开发费用(以百万美元计)	占总成本和费用的百分比(%)
太阳微系统	\$660	10
硅的图形	335	13
制药行业		
爱立·利立公司	\$1 100	20
辉瑞	1 100	19
电脑软件		
网景	\$25	28
微软	610	25

9.5 自然资源

9.5.1 自然资源的会计处理

自然资源主要包括矿藏、石油和天然气储备以及森林木材等。这类资产的显著特征是其实物从自然环境中开采后转化为存货。从理论上说,煤矿可以看做是煤炭的地下存货,但是这样的存货显然不是流动资产。在资产负债表中,矿藏和其他自然资源列为财产、厂场资产和设备。一旦煤炭被开采出来后,它就是确实的存货。

我们已经解释过房屋和设备等厂场资产由于有形损耗和陈旧而需要计提折旧,煤矿或石油储备不是因为以上这些原因,而是因为从地下开采时逐渐耗尽所以也需要计提折旧。如果煤矿中所有的煤炭都已开采完毕,煤矿就已完全耗尽,只能废弃或以残值出售。

为解释自然资源的折耗,假设彩虹矿藏公司支付了4 500万美元购买红谷煤矿,该煤矿估计储藏煤炭1 000万吨。煤矿开采完毕后的残值约500万美元,煤矿使用年限内要折耗的成本是其原始成本减去残值,即4 000万美元,每开采一吨煤炭计提折耗4美元(4 000万美元/100吨)。假设第一年开采了200万吨煤炭,计提折耗的分录如下:

存货 8 000 000
 累计折耗: 红谷煤矿 8 000 000

记录当年红谷煤矿的折耗,共开采2 000 000吨,每吨计提4美元。

一旦从煤矿中开采出来后,煤炭就成为可供出售的商品,因此估计的煤炭成本应借记存货账户;当存货出售时,成本就从存货账户转入销售成本账户。

累计折耗是类似于累计折旧的一个资产抵销账户,表示至今已被耗用的煤炭成本。在矿藏公司的资产负债表上,红谷煤矿列示如下:

财产、厂场资产和设备:		
矿藏: 红谷煤矿	\$45 000 000	
减: 累计折耗	<u>8 000 000</u>	\$37 000 000

与自然资源相关的房屋和设备的折旧 矿藏或开采地的房屋和设备通常只能在该地使用,因此这些资产应以其通常的使用年限或自然资源的开采年限中较短者计提折耗。这类资产的折耗一般以产量法计算,产量法将在本章末的附设专题中讨论。

9.5.2 折旧、摊销、折耗——共同的目的

本章中介绍的折旧、摊销和折耗的目的都是相同的,就是将这些使用期限较长的资产的购置成本在其有助于产生收益的年份内分配至费用。将使用期限较长的资产的购置成本分配到其

使用的年份时，我们强调的仍是配比原则，即确定收入时要求将收入和有助于产生收入的费用进行配比。

9.6 厂场资产业务和现金流量表

厂场资产和设备的现金影响和资产负债表中报告的结果是完全不同的。厂场资产的现金支付是在购置时（更精确的说的在支付货款时）发生的；资产出售时发生现金收入。（收入等于出售资产得到的所有款项，不仅是出售的利得。）有关厂场资产购置和处置的现金流量作为投资活动在现金流量表中列示。

现金影响

折旧和摊销只减少净利润，并不影响现金流量，其结果是使净利润小于经营活动的净现金流量。同样的，将损坏的资产注销又是一项不涉及的现金支出或费用，对现金流量也不产生即时影响。

有时，厂场资产的购置或出售并不导致立即的现金支付或现金收入，例如企业购置厂场资产时出具应付票据或是出售厂场资产时收到应收票据。

非现金投资活动 并非所有的厂场资产购置或出售都导致当前会计期的现金支付或现金收入，例如企业可以出具应付票据购置厂场资产或出售资产换取应收票据。非现金的投资和筹资活动在现金流量表的附表中说明，这一附表将在第 15 章中详细介绍。

9.7 附设专题：其他折旧方法

大多数按通用会计准则编制财务报表的企业都采用直线法折旧，但是只要是能将成本合理和系统的分配至费用的折旧方法都是可以接受的，这里介绍几种方法。

9.7.1 产量法

产量法计算折旧是以估计产量而不是以时间为基础，使用产量法时，资产使用越多计提的折旧也就越多。

为解释这一方法，请再次考虑 S&G 商店成本为 17 000 美元，估计残值为 2 000 美元的运输卡车。假设商店计划卡车运行 100 000 英里后报废，每英里的折旧率就是 15 美分，计算如下：

$$\frac{(\text{成本} - \text{残值})}{\text{估计的产量(英里数)}} = \frac{\text{单位产量的成本}}{(\text{英里})}$$

$$\frac{(\$17\,000 - \$2\,000)}{100\,000 \text{ 英里}} = \frac{\text{每英里折旧}}{0.15 \text{ 美元}}$$

每年年末记录的折旧费用等于本年使用的英里数乘以折旧率。卡车运行 100 000 英里后就已全额折旧，折旧计划也就结束了。

产量法将收入和费用进行了精确的配比，然而该法只有在总产量能精确估计时才可使用，一般只适用于运输工具和某些机器。房屋、电脑和家具等因没有可明确定义的产量所以不能采用。

许多情况下，产量法是一种加速折旧法，因为资产通常在早期使用较多，后期使用较少。

9.7.2 MACRS修订的加速成本回收制：税收法

大多数企业在联邦所得税申报表中采用修订的加速成本回收制，有些小企业在财务报表中也采用这一方法，因为不用再另行计算折旧。修订的加速成本回收制建立在加速折旧法的基础上，可以在财务报表中使用，但条件是采用规定的“回收期”和没有残值的假设是合理的，否则该法就不能将折旧费用和资产估计使用年限内的收益很好的配比。

9.7.3 年数总和法

年数总和法是一种加速折旧法，它产生的结果通常介于双倍余额递减法和 1.5倍余额递减法之间。

年数总和法有点类似于会计教材中的“传统”专题，但却是加速折旧法中最复杂的（尤其是考虑折旧的奇零期时），所以很少使用。在接下来的表格中你可以看到调查的 600家公司中只有11家（不到2%）采用该法。因为其计算复杂，小企业使用的频率更低。企业出于所得税目的也不采用年数总和法计算折旧，因为所得税法规通常只用加速折旧法定义允许使用的折旧率。因此，对此法的介绍将在深入的会计教材中进行。

9.7.4 减速折旧法

在资产使用早期少计提折旧，使用后期多计提折旧的减速折旧法确实存在，对那些生产能力随时间增加的资产采用该法是为了将折旧费用和收益进行合理配比。假设某地区人口不断增加，公用事业企业就可以对逐渐满负荷使用的新电站采用该法。

9.7.5 在用折旧方法调查

每年美国注册会计师协会对 600家公开上市的企业进行调查，以确定财务报表中广泛使用的会计方法。

最近一年的调查显示的在用折旧方法如下：

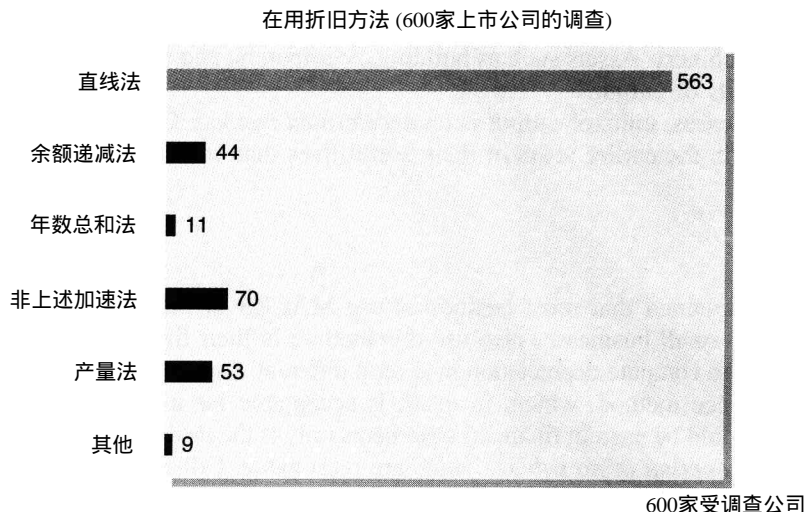


图9-3 直线法在财务报表中广泛使用

请注意在用的方法超过 600种，这是因为有些企业对不同类的资产采用不同的折旧方法。请记住本调查只涉及企业财务报表中采用的折旧方法，在所得税申报表中大多数企业采用

如修订的加速成本回收制等加速折旧法。



网络联接

你是否会突发奇想要做一项新发明，并想知道之前是否有人已经这样做了呢？你可以通过因特网查询美国专利局，这样就可知道是否会功亏一溃。请参观以下网址：

www.uspto.gov

在这个网址里，你可以查看现有的专利，参观专利博物馆，并了解如何申请专利，订购现有专利的复制品，同专利律师联系，说不定还有意外的工作机会呢？

或许你宁愿投资某一行业的专营权，将他人的创造或发明资本化。如何了解这类专营权机会？如何调查这些专营权机会？购买某一专营权需要多少投资？专营权的年度使用费又如何确定？参观专营权年鉴就可一目了然，网址如下：

www.vaxxine.com/franchise

如果你打算自己创办企业，就要考虑购置可折旧资产。所得税目的的折旧费用是可以从净利润中扣减的，欲知详情请在以下网址参观国内税收署的网页：

www.irs.ustreas.gov

通过关键词“折旧”查询，你可以：(1) 下载有关固定资产折旧的税单；(2) 获得国内税收署有关折旧的官方刊物；(3) 了解所得税目的的折旧在近20年的演变。

章末回顾

学习目标小结

学习目标1 确定厂场资产的成本。

厂场资产是以企业经营为目的而不是以转售给客户为目的而购置的使用期限较长的资产。会计的配比原则要求将能使多个会计期受益的支出都记入厂场资产和设备等资产账户，使用厂场资产有助于产生收益，厂场资产的成本包括购置资产和使资产达到可使用状态的一切合理和必要的支出。

学习目标2 区分资本性支出和收益性支出。

资本性支出包括所有使几个会计期受益的金额足够大的支出，因此这些支出应记入资产账户（资本化）并在以后会计期内逐渐确认为费用。

收益性支出在发生当期直接记入费用账户，因为 (1) 没有客观证据证明其能产生未来收益；(2) 金额较小。

学习目标3 分别用直线法和余额递减法计算折旧。

直线折旧法将资产的成本平均分配到其使用年限的每个会计期；余额递减法是加速折旧法的一种，每年计算折旧是将固定的（相对较高的）折旧率乘以资产剩余的账面价值，加速折旧法有几种形式，包括修订的加速成本回收制。

学习目标4 从所得税角度采用修订的加速成本回收制计算折旧。

修订的加速成本回收制下，为每种可折旧资产规定一个成本回收期，每个成本回收期规定一种折旧方法。国内税收署发布的折旧率表格显示了回收期中每年确认为费用的资产成本的百分比。一般说来，修订的加速成本回收制的折旧率以双倍或 1.5 余额递减法为基础，在购置和报

废的年份采用半年期惯例。

学习目标5 厂场资产处置的会计处理。

处置厂场资产时，应补提年初至资产处置日的折旧，同时资产成本要从资产账户转出，所有记录的折旧要从累计折旧账户转出。以高于或低于厂场资产账面价值的价格出售资产产生的利得或损失要在损益表中报告。

因为所得税目的折旧计算可以采用有别于资产负债表的方法，所得税申报表上的折旧可能和损益表上的不同，企业财务报表上记录的利得或损失是记录在企业总分类账上的利得或损失。

学习目标6 解释无形资产，包括商誉的本质。

无形资产是企业所有的在生产经营中使用的没有实物形态的非流动资产，例如商标和专利权。

最有趣的无形资产要属商誉，商誉是未来收益超过可辨认净资产正常回报部分的现值，它来自于良好的声誉、忠诚的客户和精良的管理。任何收益显著高于同行业正常回报的企业实际上都拥有商誉，但商誉只有在整体购买企业支付的价款高于其可辨认净资产公允价值时才记录入账。

所有的无形资产，包括商誉，都在其有效经济使用年限内摊销为费用，摊销期不得超过 40 年，但实际处理时通常短得多。

学习目标7 自然资源折耗的会计处理。

自然资源（或递耗资产）包括煤矿、油田和森林木材，当资源被开采，挖掘或砍伐时，其成本转入存货账户，开采每单位的折耗率等于资源成本（减残值）除以估计的储藏量。

学习目标8 解释与厂场资产有关交易的现金影响。

折旧是一项非现金费用，购置厂场资产现金支出的期间独立于资产折旧期间，购置厂场资产的现金支出（和处置时的现金收入）作为投资活动列示在现金流量表上。

厂场资产的注销也是非现金支出，无现金支付。

本章完成了教材对于企业主要资产计价的讨论。这里回顾一下，现金在财务报表上以面值报告，有价证券以市场价值，应收账款以可变现净值，存货以成本与市价孰低法，厂场资产以成本减累计折旧报告。资产计价基础中常见的两个原则是配比原则和稳健原则。下一章中我们主要讨论负债的估价。

关键术语

accelerated depreciation 加速折旧法

该折旧法要求在资产有效使用年限的早期多计提折旧，后期少计提折旧。

amortization 摊销

在无形资产经济上的有效使用年限中将其成本系统地注销，确认为费用。

basis 账面基数

从纳税角度来看一项资产的账面价值或未摊销价值，等于资产原始成本减以前年度在纳税表中申报的累计折旧额。

book value 账面价值

某项厂场资产的原始成本减去累计折旧

账户中反映的折旧总额，余下的尚未折旧的成本也称持有价值。

capital expenditures 资本性支出

为获取一项使用期限较长的资产所发生的成本，该支出将使几个会计期间受益。

capitalize 资本化

该动词在会计中有两层意义，一是将某项支出借记资产账户，而不是直接借记费用；二是用年收益与投资者要求的投资报酬率的比来确定投资量。

depletion 折耗

当自然资源被开采、挖掘、砍伐或以其他

方式被消耗时，将开发自然资源的成本分摊到每单位产出量。

depreciation 折旧

在资产的估计耐用年限内将其成本进行系统分摊，确认为费用。

fixed-percentage-of-declining-balance depreciation 定率余额递减法

加速折旧法的一种，每年使用直线法下数倍的百分率，乘以资产尚未摊销的成本以计算折旧额，最常用的百分率一般是直线法的 2 倍。

goodwill 商誉

某企业预计未来收益高于同行业平均收益部分经折算的现值。当企业作为整体出售时，其出售价格高于可辨认净资产（不包括商誉）减负债的公允市价的差额，即记录为商誉。

half-year convention 半年期惯例

在资产购入和处置的年份各计提半年折旧，而不是按月来计算该年内折旧的惯例。该方法在申报所得税和财务报表时被广泛采用和接受，前提是在某年购入的某一类型的所有资产均采用该法。但半年期惯例一般不适用于房屋建筑等资产。

Intangible assets 无形资产

这些资产在企业营运中产生作用，但没有实物形态，属非流动资产。

MACRS 修订的加速成本回收制

申报所得税时，联邦政府规定惟一被认可的资产加速折旧方法，适用于 1986 年 12 月 31 日以后购置的资产，折旧基础是规定的回收年限和折旧率。

natural resources 自然资源

如矿山、油田、木材场等类似资产，其实物被消耗后形成存货。

net identifiable assets 可辨认净资产

除商誉外的所有资产减负债。

non-cash charge or expense 不涉及现金的支出和费用

与收入相对的费用或损失，但在确认时不涉及现金支出。虽然该支出减少了净收益，但现金流量不受影响（支付所得税除外），典型的例子是折旧和某项资产毁损时注销其价值。

plant asset 厂场资产

以企业经营而不是转售给客户为目的而购置的使用期限较长的资产。

present value 现值

一个充分占有信息的投资者现在愿意支付，以期获得未来现金流量的货币量。现值通常小于未来的现金流量，因为投资者要求得到投资收益。

residual (salvage) value 折余价值(残值)

在资产耐用年限到期时，期望通过出售残料或以旧换新方式得到补偿的那部分原资产成本。

revenue expenditures 收益性支出

只能使当前会计期受益的支出。

straight-line depreciation 直线法折旧

按资产的估计耐用年限平均分摊资产成本(扣除残值)的折旧。

sum-of-the-years' digits (SYD) depreciation 年数总和法折旧

一种加速折旧法。很早即设立，但很少使用。通常使用结果介于双倍余额递减法和 1.5 倍余额递减法之间。

tangible plant assets 有形厂场资产

具有实物形态，但又不是自然资源的资产，包括土地、房屋建筑和各种设备。

units-of-output 产量法

资产成本(扣减残值)除以耐用年限中的估计总产量计算单位产量应负担的折旧成本，再根据年产量计算年折旧费用的折旧方法。

示范题

1998 年 4 月 1 日阿古工业公司购置了一台新设备，成本 325 000 美元，估计使用期限 5 年，残值约 25 000 美元。根据所得税申报目的这一设备列为“3 年期财产”。

要求：

根据下列折旧方法计算至设备全额折旧时每年应计提的折旧费用（因为 1998 年属奇零期折旧，除了修订的加速折旧成本回收制外，折旧将延续到 2003 年）。

- a. 直线法，奇零期折旧计算至最近的月份。
- b. 双倍余额递减法，半年期惯例，2003年的折旧额限于将未摊销成本降至估计残值。
- c. 修订的加速成本回收制下加速折旧率，3年期财产。

示范题答案

年份	折旧方法		
	A 直线法	B 200%余额递减法	C 修订的加速成本回收制
1998	\$45 000	\$65 000	\$108 322.50
1999	60 000	104 000	144 462.50
2000	60 000	62 400	48 132.50
2001	60 000	37 440	24 082.50
2002	60 000	22 464	-0-
2003	15 000	8 696	-0-
合计	<u>\$300 000</u>	<u>\$300 000</u>	<u>\$325 000.00</u>

计算过程如下：

- a. 1998: $(\$325\,000 - \$25\,000) \times 1/5 \times 9/12 = \$45\,000$
 1999~2002: $\$300\,000 \times 1/5 = \$60\,000$
 2003: $\$300\,000 \times 1/5 \times 3/12 = \$15\,000$

b.

	尚未折旧的成本		折旧率		折旧费用
1998	\$325 000	×	40% × 1/2	=	\$65 000
1999	260 00	×	40%	=	104 000
2000	156 000	×	40%	=	62 400
2001	93 600	×	40%	=	37 440
2002	56 160	×	0%	=	22 464
2003	33 696	-	\$25 000	=	8 696

- c. 1998: $\$325\,000 \times 33.33\% = \$108\,322.50$
 1999: $\$325\,000 \times 44.45\% = \$144\,462.50$
 2000: $\$325\,000 \times 14.81\% = \$48\,132.50$
 2001: $\$325\,000 \times 7.41\% = \$24\,082.50$

自测题

这些问题的答案见本章末。

1. 下列哪种情况下企业无需对所描述的资产计提折旧费用？
 - a. 法律要求“往来”航空公司将飞机保养得像新的一样。
 - b. 城市广告公司拥有的一幢办公楼房自从购入以来价值一直上升。
 - c. 电脑销售公司有一种新型的电脑存货，号称永不陈旧过时。
 - d. 以上答案都不对——每个公司都要为所描述的资产计提折旧。
2. 下列哪些陈述是正确的？
 - a. 累计折旧表示的是积累的厂场资产重置基金。
 - b. 机器的成本包括安装过程中修理机器损坏的费用。
 - c. 企业可以在财务报表和所得税申报表中采用不同的折旧方法。

- d. 采用加速折旧法的资产比采用直线折旧法的资产损耗更快。
3. 2001年4月1日沙多士建筑公司支付 10 000 美元购入设备，估计使用年限为 10 年，残值约 2 000 美元。公司采用双倍余额递减法，奇零期折旧采用半年期惯例，2002 年该设备应计提折旧：
- 1600 美元
 - 1440 美元
 - 1280 美元
 - 其他金额
4. 常青制造是一家快速成长的企业，每年购置新设备，公司在财务报表中采用直线折旧法，在所得税申报表中采用修订的加速成本回收制。指出下列正确的陈述：
- 财务报表中采用直线折旧法而不是加速折旧法增加了企业报告的净利润。
 - 财务报表中采用直线折旧法而不是加速折旧法增加了企业的年度净现金流量。
 - 所得税申报表中采用修订的加速成本回收制而不是直线法增加了企业的净现金流量。
 - 只要公司保持成长性，每年所得税申报表中报告的折旧就要比财务报表中报告的多。
5. 台尔塔公司将原始成本为 50 000 美元的厂场资产出售，得现金 22 000 美元，如果公司报告的这一交易的利得 5 000 美元是正确的话，出售日该资产的累计折旧账户应有余额：
- 33 000 美元
 - 28 000 美元
 - 23 000 美元
 - 其他金额。
6. 下列哪种情况下，伯通公司可在资产负债表中记录商誉？
- 公司可辨认净资产公允市价是 20 000 000 美元，该行业可辨认净资产的正常报酬率是 15%，过去 5 年公司平均净利润是 390 000 美元。
 - 当年公司某一项新产品的研究开发费用是 800 000 美元，该产品可望在至少 10 年内产生巨大收益。
 - 伯通公司以高于巴克斯特电子公司可辨认净资产公允市价的价格购买后者。
 - 一希望整体购买该公司的买家所出的价格高于公司可辨认净资产公允市价。

作业

讨论题

- 对于可口可乐公司来说可口可乐这一著名的品牌甚至比其装瓶加工厂更有价值，但奇怪的是公司的资产负债表上列示了装瓶加工厂却没有列示这一著名的品牌，这是为什么呢？
- 说出可折旧厂场资产寿命期内的主要应计事件，其中哪些事件直接影响到当期的净利润？哪些直接影响到现金流量（支付所得税除外）？
- 下列哪些特征使一项财产不能成为厂场资产？(a)无实物形态；(b)有限使用年限；(c)无限使用年限；(d)作为企业经营中的待出售商品；(e)不能产生未来收益。
- 下列的支出是金属生产公司购置一台大型机器时发生的，确定哪些可以归入资产的成本。(a)运输费；(b)机器的销售税金；(c)运输设备撞坏过路的汽车而支付的费用；(d)机器投入使用前安装和调试机器的工人的工资；(e)机器投入使用后一年润滑和修理机器工人的工资。
- 说出资本性支出和收益性支出的区别？
- 如果资本性支出被错误的列为收益性支出，当年的净利润是高估还是低估？这一错误会

不会影响以后年度报告的净利润？请解释。

7. 某购物者市场出资 220 000 美元购买了一块场地，打算建筑一家新商店，这一场地包括 3 公顷土地，一幢旧房屋和两个仓库。县里的财产记录显示了这些资产的评估价值：土地，160 000 美元；房屋，40 000 美元。说明该企业在资产负债表中应如何列示这 220 000 美元的成本，并说明理由。

8. 下列哪项陈述最好地概括了折旧的本质？

- a. 资产价值的有规律减少，以符合其随着使用期增加市场价值的递减。
- b. 将资产的账面价值和其实物使用效率逐渐下降相联系的过程。
- c. 分配资产的成本，以使资产列示在资产负债表的价值不超过其可变现净值。
- d. 将厂场资产的成本在其收益期内分摊。

9. 如果有足够证据证明房屋的现行市场价值已大于其原始成本并且市场价格还有上升趋势时，是否应继续计提折旧？请解释。

10. 请解释什么是加速折旧法，该法在财务报表还是所得税申报表中使用更广泛？请解释。

11. 有一种加速折旧法叫做定率余额递减法，请解释术语“定率”和“余额递减”到底意味着什么？这种方法广泛用于哪种目的折旧计算？

12. 某家大企业的会计人员说企业计算厂场资产的折旧同时采用好几种方法，而企业的财务报表附注却说所有的折旧都是用直线法计算的，这是为什么？

13. 哪些标准决定企业在 (1) 财务报表；(2) 所得税申报表中采用的折旧方法？每种目的中哪种方法使用最广泛？

14. 普盖特声像公司为简化其会计体系打算为所有目的计算的折旧均采用一种方法，公司如果在财务报表中采用修订的加速成本回收制可以吗？请解释。

15. 请指出下列引言中的错误：“来年支付购置新的厂场资产的款项应该没有问题，因为新资产的支出估计约为 80 000 美元，而我们计提的累计折旧到目前为止已是它的 2 倍。”

16. 简要说明两种计算资产购置时奇零期折旧计算的方法（你所介绍的任何一种方法都无须按最近的天或周计算折旧）。

17. 假设公司购置了一项成本为 10 000 美元的资产，假设资产分别归类为 (1) 3 年期财产；(2) 7 年期财产和 (3) 20 年期财产，请分别计算购置当年修订的加速成本回收制允许纳税人确认的折旧。

18. a. 会计的一致性原则是否要求企业对所有的厂场资产均采用同一种折旧方法？

b. 企业是否可以在财务报表和所得税申报表中采用不同的折旧方法？

19. 成本 15 000 美元的机器使用 4 年后，俄亥俄州建筑公司认为原先估计的 10 年的使用年限太短了，总共 12 年的估计使用年限更为合理。简要叙述更正折旧计划应使用的方法，假设在此之前使用的是直线折旧法。并假设这一更正是在第 4 年底记录了折旧和结账之后。

20. 厂场资产处置时，财务报表上报告的利得或损失通常和所得税申报表上报告的不同，这是为什么？哪张表中报告的利得或损失更大，为什么？

21. 定义无形资产。以 2/10，n/30 的信用条款销售商品产生的应收账款根据你的定义是否属于无形资产？

22. 各种无形资产应在多少时间内分摊至与收入相对的费用？（以原则或纲要形式回答问题，而不用说明具体的年数。）通常使用哪种分摊方法？

23. 在何种情况下应将商誉记录入账？

24. 在调查数码产品公司的股票时参考其财务报表数据，你发现有形资产净值为 100 万美元，列示的商誉为 400 000 美元，公司过去 5 年的年平均收益为 50 000 美元。以上这些数据及其之间的关系将会如何影响你对该公司的评价？

25. 稀有之王公司每开采一吨矿石就计提折耗 20 美元，当年公司共开采了 600 000 吨矿石，

出售了其中500 000吨，公司积累存货是为了防备可能发生的员工罢工。那么当年的收入中应当扣减多少折耗？

26. 什么是厂场资产的损坏？请举出几个例子。如果厂场资产严重损坏，它的会计处理应如何？

27. 行军金属公司几年前出资120 000美元为其安全门锁和其他产品购买了著名的商标，商标使用3年后金属公司完全退出了制锁行业将生产集中于飞机零部件制造。金属公司根据会计准则将该商标每年摊销3 000美元，分40年摊销完毕，摊销现在还在继续。你同意这种做法吗？为什么。

练习

练习9.1 作为学生

LO3, 4

假设为攻读研究生你最近申请了学生贷款。作为申请的程序之一银行要求你开列一张资产清单。除了大量的CD唱片外，你惟一的财产是一辆运输卡车，卡车于6年前购入，当时价格为15 000美元，其现行市场价值约为5 000美元。

- 什么因素导致卡车的价值折旧了10 000美元？
- 假设银行同意借款给你念研究生，但即使有了这笔贷款，你还缺少5 000美元。如果你将卡车作为抵押银行是否会向你再贷款5 000美元？为什么。
- 假设卡车只是在你上大学期间用来运输，那么：
 - 你的资产负债表上是否有必要显示与卡车相关的累计折旧10 000美元？为什么。
 - 出于所得税目的，过去6年中卡车共应计提了多少折旧？（假设采用修订的加速成本回收制。）

练习9.2 区分资本性支出和收益性支出

LO1, 2

请辨别下列支出是资本性支出还是收益性支出：

- 购置新的运输卡车之后立即在车上油漆店名和宣传广告，支付了225美元。
- 为已使用了2年的运输卡车油漆，支付了250美元。
- 花费40美元为使用了2年的运输卡车购买新电池。
- 为使用了多年一直没有电梯或自动扶梯的三层楼房安装自动扶梯，支付了12 500美元。
- 购买了成本为8.5美元的削铅笔刀。
- 原来估计运输卡车的使用年限为4年，用直线法每年将成本的25%计提为折旧，使用3年后打算彻底重新修缮卡车包括安装新的引擎。

练习9.3 奇零期的折旧

LO3, 4

1月2日玻璃再循环公司以600 000美元的成本购置了一台特殊用途的设备，设备的估计使用年限为5年，估计残值为90 000美元。公司在财务报告中采用直线折旧法（半年期惯例），在所得税报告时采用修订的加速成本回收制。

- 计算财务报告中每年确认的折旧费用。
- 计算所得税报告中每年确认的折旧费用，可使用本章正文中的折旧率表格，假设该设备属3年期财产。
- 为什么这一设备属所得税目的的3年期财产，而其实际的估计使用年限却是5年？

练习9.4 折旧方法

LO3, 4

1999年4月15日德尔塔(Delta)公司购置了一台估计使用年限为5年成本为55 000美元的机器，估计残值约为5,000美元，该机器属所得税目的的5年期财产。

- a. 根据以下列示的三种方法分别计算最初 3 年确认的折旧金额(1999, 2000, 2001)。假设 1999 年都采用半年期惯例。(请记住修订的加速成本回收制的折旧率表格自动加入了半年期惯例。)
1. 直线法。
 2. 双倍余额递减法。
 3. 修订的加速成本回收制。
- b. 评价上述这些方法下计提折旧模式的主要相同点和不同点。

练习9.5 评价年度报告的披露情况

LO3, 4

H.J. 亨士公司最近的年度报表包括以下附注：

折旧：财务报告目的的折旧根据资产的估计使用年限按直线法计提，所得税报告目的的折旧通常采用加速折旧法。

- a. 公司在财务报表和所得税申报表中分别采用不同的折旧方法是否违反了会计中的一致性原则？为什么。
- b. 为什么公司在所得税申报表中采用加速折旧法？
- c. 若在财务报表中采用加速折旧法比现在的直线法更稳健呢？还是欠稳健？

练习9.6 折旧估计的更正

LO3

谷类产品公司对所有可折旧资产都采用直线法折旧，每年年底编制调整分录并结账。1999 年 1 月 4 日公司现购了一台成本为 80,000 美元的机器，估计使用年限为 10 年，估计残值为 12 000 美元，奇零期的折旧按最近的月份计算。

2001 年，也就是机器使用近 3 年时，管理层决定机器的估计使用年限应从 10 年更正为 6 年，估计残值不变。更正的决定是在 2001 年 12 月 31 日记录折旧费用以前做出的。

- a. 从 1999 年 1 月 4 日购置机器起按时间顺序编制以上事件的会计分录，并分别列示 1999 年、2000 年和 2001 年的折旧金额。
- b. 什么因素可能导致公司更正机器的估计使用年限？

练习9.7 资产以旧换新的会计处理

LO5

欧其尔维建筑公司将旧起重机作价贴换一台新的类似产品，旧起重机的原始成本为 60 000 美元，公司的会计记录和所得税申报表上的累计折旧额都是 48 000 美元，新起重机的成本为 75 000 美元，建筑公司获准将旧机器作价补贴 15 000 美元。

- a. 公司需要支付多少现金？
- b. 根据通用会计准则计算处置旧起重机的利得或损失。
- c. 计算新起重机所得税目的的成本基数。
- d. 假设作价补贴只有 7 000 美元，那么处置资产就会发生 5 000 美元的损失。从所得税目的来看，公司是将旧起重机以 7 000 美元出售更有利，还是作价补贴 7 000 美元以旧换新更有利呢？

练习9.8 减值厂场资产的注销

LO5, 8

最近几年食品之狮公司之下的一些杂货商店没有盈利，公司已经并将继续关闭其中一些商店，显而易见被关闭商店资产的成本无法收回，因此这些资产的现行账面价值必须被注销（参考本章正文部分的此要点的案例）。

公司最近的损益表上报告了一笔与减值资产注销有关的高达 950 万美元的费用。

- a. 公司为什么必须注销计划关闭商店的资产？
- b. 为什么与减值资产注销有关的 950 万美元的费用属于不涉及现金的支出？

练习9.9 估算商誉

LO6

过去数年中金声电器公司年度平均利润为 540 000 美元，现在公司打算整体出售，会计记录显示净资产的账面价值是 2 800 000 美元，而公司可辨认净资产的公允市价为 3 000 000 美元。

投资者向公司提出以其可辨认净资产公允市价的价格购买公司，并承担其所有的负债，除此之外，投资者还提出商誉的计算用净利润超过可辨认净资产 15% 的部分以 25% 的报酬率资本化。

根据以上这些协定，投资者购买金声电器公司共需支付多少货币？

练习 9.10 职业道德问题：“请买方注意”

LO1, 6

比尔·古兹通拥有并经营古兹通加油站达 30 年，因为这是镇上惟一的加油站所以利润可观。2001 年所有者打算出售加油站然后退休，它开出的价格比可辨认净资产公允市价要高出 50 000 美元，古兹通认为这部分溢价源自于加油站能产生超额利润。

所有者最近发现两件可能对企业今后产生深远影响的事件：(1) 一家著名的加油站专营权机构将在大约 18 个月后在本镇建立；(2) 一个地下储油罐可能正在缓慢地漏油。

- 以上事件将会如何影响所有者开价中的 50 000 美元商誉？
- 假设古兹通不打算向可能的买方披露这些情况，他这样做是否有违职业道德？请说明理由。

练习 9.11 自然资源的折耗

LO7

国王矿藏开采公司购买小湾煤矿支付现金 15 000 000 美元，该煤矿估计储藏了 200 万吨矿石，残值约价值 3 000 000 美元。

第一年共开采矿石 400 000 吨，出售了 300 000 吨。

- 编制分录记录当年煤矿的折耗。
- 第一年经营后矿藏开采公司的资产负债表上该煤矿和其累计折耗账户应如何列示？
- a 部分计算的所有折耗是否应全部纳入利润的计算从收入中扣减？为什么。
- 说明 a 部分的分录会如何影响公司的流动比率，你认为事实上这一分录使公司的流动性更强了，还是弱了？

练习 9.12 调查一家真实企业

LO5

通过图书馆（或其他途径）找出一份固定资产处置发生较大利得或损失的年度财务报表，向其他同学报告利得或损失的金额以及它在损益表中的位置，说明现金流量表中如何报告这一利得或损失，并在附注对资产处置原因的讨论做总结。

练习 9.13 交易对各项财务指标的影响

LO5, 7, 8

以下列示的是与厂场资产有关的经济事项。

- 现金购置厂场资产。
- 确认财务报表目的的折旧费用（与所得税目的的折旧计算方法不同）
- 确认所得税目的的折旧费用。
- 以低于资产账面价值和纳税基数的价格出售机器设备。
- 由于企业某些部门业绩不佳，未摊销的商誉一次注销，这一注销并不减少当期应税利润。
- 记录开采的煤炭成本时借记存货，贷记累计折耗（煤炭尚未出售）。

（说明以上事项对财务指标的即时影响，其中 I 代表上升，D 代表下降，NE 代表没有影响。）

注意：只需说明交易对财务指标的即时影响，无需说明应税利润的变化对今后所得税支付或流动比率的影响。

交易	流动资产	净利润	应税利润	净现金流量(所有来源)
a				

练习9.14 产量法

LO9

当年空港汽车租赁公司以每辆 13 000 美元的成本购置了 60 辆新汽车，准备待汽车运行 50 000 英里后以每辆约 4 000 美元的价格出售给批发商，租赁公司根据行驶的英里数用产量法计提折旧。

- 计算每英里应计提的折旧额。
- 假设当年这 60 辆汽车共行驶了 1 650 000 英里，计算租赁公司当年应为这一车队计提的折旧费用。
- 在这种情况下，产量法折旧是否能将收入和费用很好地进行配比？请解释。

练习9.15 折旧方法的选择

LO1, 3

“R” Us 玩具公司的年度财务报表列示在本书末的附录 A 中，参考报表回答下列问题：

- 公司采用什么方法计算折旧费用？
- 你对该公司计算折旧费用的方法有何看法？
- 公司的损益表上报告了折旧费用和摊销费用，你认为什么样的无形资产需要摊销？

问题

问题9.1 确定厂场资产的成本

LO1, 2

初夏时，克莱斯勒洗车公司购买了 10 套无刷的洗车设备，下面是有关设备购置和安装的信息。

- 无刷洗车设备开列的价格是每套 7 200 美元，因为公司一次购买 10 套，所以批发商给予特殊的整批价格共计 63 000 美元。公司用现金支付了 23 000 美元，其余 40 000 美元公司开出了 90 天期的利率为 8% 的应付票据，票据到期时公司立即支付货款，并连同支付利息 800 美元。
- 除了上述的金额外，公司在购买日支付了销售税金 3 780 美元。
- 该批设备的运输费共 3 320 美元。
- 公司以每套 2 250 的价格请一承包商安装了 6 套设备，之后管理层找到了要价较低的承包商，以 1 900 美元每套的价格安装了另外 4 套设备。
- 安装过程中公司的一名员工不小心损坏了新设备，修理费用 914 美元由公司支付。
- 设备安装完毕后，公司又支付了 5 700 美元在广播中做广告宣传其新安装的无刷洗车设备。

要求：

- 用一句话概述列入厂场资产和设备成本支出的性质。
- 上述六项开支中哪些应借记入公司的设备账户，同时也请简要说明不列入设备成本的这些开支的会计处理。
- 用清单列出应归入设备成本的所有制支出。（确定 10 处设备的总成本，不要区分不同地点的单独成本。）
- 编制本年末这些设备折旧的分录。假设公司采用直线法计算折旧。设备的估计使用年限为 10 年，残值为零，采用半年期惯例。

问题9.2 比较直线法和修订的加速成本回收制

LO3, 4

1998 年 10 月 26 日大西洋钢铁公司以 50 000 美元的成本购置了一套新机器，机器的估计使用年限为 5 年，估计残值为 20 000 美元，该机器属所得税目的的 3 年期财产。

要求：

- 根据下面的两种折旧方法计算每年的年度折旧费用。因为 1998 年是奇零期折旧，所

以直线法的折旧要持续到2003年。

1. 直线法，采用半年期惯例。
2. 公司所得税申报表中采用的修订的加速成本回收制。
- b. 在这种情况下，公司如果在财务报表和所得税申报表中都采用修订的加速成本回收制是否合适？为什么。

问题9.3 比较直线法和修订的加速成本回收制。

LO3, 4

宏大电路公司于1998年10月4日购置了一套成本为80 000美元的新设备，该设备的估计使用年限为5年，无残值。

要求：

- a. 用下面的两种方法计算从1998年开始每年的折旧费用。
 1. 直线法，奇零期折旧计算至最近的月份。
 2. 修订的加速成本回收制（根据修订的加速成本回收制的规定，该设备属于5年期财产。）
- b. 在这种情况下，公司如果在财务报表和所得税申报表中都采用修订的加速成本回收制是否合适？为什么。

问题9.4 不同的折旧方法——包括奇零期折旧和修订的加速成本回收制

LO3, 4

1998年3月29日全球制造公司购置了一套成本为100 000美元的新设备，估计使用年限为5年，估计残值为10 000美元，该设备属于所得税目的的5年期财产。

要求：

- a. 根据以下的折旧方法计算直到设备全额折旧为止每年应计提的折旧费用（因为1998年的折旧是奇零期折旧，所以折旧计划一直要持续到2003年）。
 1. 直线法，奇零期折旧计算至最近的月份。
 2. 双倍余额递减法，半年期惯例（2003年的折旧限于将未折旧的成本降至估计残值）。
 3. 修订的加速成本回收制下5年期财产的折旧率。
- b. 公司有两个互相矛盾的目标，即在未来向股东报告最高的收益，向国内税收署报告最低的应税利润。说明公司可以在（1）财务报表；（2）联邦所得税申报表中采用的折旧方法，并解释采用这些方法的原因。
- c. 说明双倍余额递减法和修订的加速成本回收制折旧的异同。

问题9.5 厂场资产的处置

LO5

当年王冠发展公司处置厂场资产共发生以下交易事项：

2月10日，将成本14 000美元的办公设备处理给残料商，没有得到任何残料收入，资产处置日的累计折旧为11 900美元。

4月1日，将土地和房屋出售给小村舍协会，价格630 000美元，收到现金200 000美元和一张面值430 000美元5年期利率10%的应收票据。公司会计记录上显示以下数据：土地，120 000美元；房屋，350 000美元；累计折旧：房屋（4月1日），115 000美元。

8月15日，将卡车以旧换新，旧卡车成本11 000美元，累计折旧7 000美元，新卡车列示的价格为17 000美元，旧卡车作价补贴5 000美元，公司以现金支付了余额12 000美元（卡车包括在交通工具账户中）。

10月1日，将电脑以旧换新，旧电脑成本150 000美元，10月1日的累计折旧为110 000美元，新电脑列示的价格为90 000美元，旧电脑作价补贴10 000美元，公司以现金支付了30 000美元，并出具了一张50 000美元2年期利率9%的应付票据（电脑包括在办公设备账户中）。

要求：

- a. 编制以上交易的会计分录，假设到资产处置日为止的折旧已经计提，所以不必更新

累计折旧的数据。

- b. 几笔资产处置的交易涉及到额外的支付，说明为什么这种额外支付行话叫做“补价”。

问题9.6 折旧和应税利得或损失

LO3, 4, 5

1998年3月2日服装市场购买了10 000美元的运输卡车，在财务报告时，该资产按直线法折旧，采用半年期惯例，估计使用年限5年，估计残值2 000美元；在所得税申报时，按修订的加速成本回收制折旧，资产属于5年期财产。2000年9月4日，将卡车出售得现金5 200美元。

要求：

- 编制表格并列示：(1)财务报表；(2)所得税申报表上确认的年度折旧费用，折旧计算至资产全额折旧为止。
- 计算财务报告中：(1)资产处置日的账面价值；(2)出售资产的利得或损失。
- 计算所得税报告中：(1)资产处置日的账面基数；(2)出售资产的利得或损失。
- 编制日记账分录分别记录以下会计事项：(1)资产处置当年应计提的折旧；(2)出售资产，两笔分录的日期都是2000年9月4日。
- 卡车按所得税目的列为5年期财产，是否因为其财务报告时的估计使用年限也是5年？换句话说，如果财务报告时的估计使用年限是7年，所得税报告时是否也列为7年期财产？

问题9.7 资产处置的综和题

LO3, 4, 5

1998年10月12日快速印刷公司以20 000美元成本购置了一台彩色影印机，管理层估计机器的使用年限为8年，残值为4 000美元，公司在财务报告时采用直线折旧法，奇零期折旧按最近的月份计算；在所得税报告时采用修订的加速成本回收制折旧率，影印机属于5年期财产。

公司最近发现并非很多客户需使用彩色影印机，所以于2000年3月19日将机器出售给商业地图公司，得现金10 000美元。

要求：

- 编制表格分别列示原来确定的8年使用年限内在：(1)财务报表；(2)所得税申报表中每年应计提的折旧费用。
- 计算财务报告中：(1)资产处置日的账面价值；(2)出售资产的利得或损失。
- 计算所得税报告中：(1)资产处置日的账面基数；(2)出售资产的应税利得或损失。
- 编制日记账分录分别记录以下会计事项：(1)资产处置当年，即2000年应计提的折旧；(2)出售资产（两笔分录的日期都是2000年3月19日）。
- c部分计算的所得税目的的利得或损失是否对现金流量产生影响？为什么。

问题9.8 通用会计准则下无形资产的会计处理

LO6

本年度家庭销售公司发生了以下支出，这些支出将被记作当年的经营费用或作为无形资产入账：

- 培训新员工的支出。每个员工平均在公司工作7年，但工作3年后进入新岗位前需要培训。
- 从另一家公司购入家用产品的商标，商标无法律规定的限期，所以可以不断的为企业产生收入提供帮助。
- 为开发一种防尘纤维花费了大量研究开发费用，公司考虑为该种纤维申请专利，估计出售相关产品的收益可持续至少50年，而专利的法律期限仅为17年。
- 为很受欢迎的电玩游戏专利的费用。该专利的法律期限为14年，但公司打算只在3年内生产并出售该种游戏。

- e. 资助电视台播放有关法国革命系列剧支付大笔费用，公司资助该节目的目的是使电视观众更了解公司的名称和生产线。

要求：

上述这些开支应作为经营费用还是作为无形资产。如果你认为某些开支应作为无形资产的话，请指出其摊销的年数，并说出你的理由。

问题9.9 油田的折耗：产量法

LO7

2000年3月17日得克萨斯州石油公司开始了南要塞油田的经营活动，这个油田是公司数年前出资1 440万美元购买的，估计可产约400万桶油，油田开发完毕后的残值约200万美元，公司为该油田购置的设备成本达560 000美元，油田折耗待尽后这些设备就没有经济价值了，因此设备按产量法计提折旧。

公司还为该油田建设了成本3 400 000美元的输油管道，尽管管道可使用多年，但其经济使用年限仅限于油田的生产寿命，并且无残值，因此管道的折旧也根据预计的产油量计算。

油田2000年产油460 000桶，2001年产油530 000桶。

要求：

- 计算每桶油应计提的油田，以及设备和输油管道的折耗率。
- 编制2000年12月31日和2001年12月31日油田折耗和相关折旧计提的分录（分别为油田的折耗、设备的折旧和管道的折旧编制会计分录）。
- 列示2001年底石油公司资产负债表上有关南要塞油田的项目（使用资产账户“石油储备：南要塞油田”，列示累计折耗时不要包括设备和管道的折旧值）。
- 为什么油田的全部成本1 440万美元不全额计提折耗，换句话说当石油储备耗尽后到底留下什么残值？

问题9.10 交易对财务指标的影响

LO5, 7, 8

下面是中西矿藏开采和生产公司本年经营活动的八件经济事项。

- 现金购置厂场资产。
- 在财务报告时，公司决定对本年购置的资产采用加速折旧法，过去公司一直采用直线法折旧（所得税报告时采用其他方法）。
- 所得税报告采用的折旧方法与财务报告采用的方法不同。
- 以低于账面价值但高于纳税基数的价格出售旧设备，获得现金。
- 将旧汽车以旧换新，获得的作价补贴高于旧汽车的账面价值和纳税基数，新车的大多数款项以现金支付。
- 由于生产方法的变化许多设备闲置，决定将这些损坏设备注销至残值（直到设备实际出售或报废是才在所得税报告时扣减注销额）。
- 记录无形资产的摊销（假设所得税报告时可扣减）。
- 借记存货账户记录自然资源的折耗（产品尚未出售）。

要求：

- 说明上述交易或调整对下列财务指标的即时影响，其中I代表上升，D代表下降，NE代表没有影响。

注意：只需说明这些交易的即时影响，无需说明未来所得税支付或流动比率的变化。

交易	流动比率	净利润	应税利润	净现金流量(任何来源)
1				

- 详细说明对以上事项回答的理由，并准备在课堂上进行阐述。

案例

案例9.1 使用年限是灵活的吗？

LO3

罗勃特·林奇是一家公开上市公司印刷科技公司的会计人员，公司目前正面临财务危机，所以想方设法削减开支。

公司首席执行官苏萨尼·贝戴尔要求林奇在计算某种特殊用途机器的折旧时将使用年限由原来的5年增加到10年，贝戴尔认为这一方法将大大节约成本，因为它将该种资产的折旧费用减少了一半。

注意：这一变化只影响财务报表中的折旧费用，所得税申报表中扣减的折旧不受影响。

要求：

- 讨论贝戴尔的主意究竟能在多大程度上节约成本，请同时考虑它对净利润和现金流量的影响。
- 应该由谁决定厂场资产的估计使用年限？
- 考虑到贝戴尔的要求，林奇将面临什么样的职业道德问题？

案例9.2 背离通用会计准则——这符合职业道德吗？

LO1

马丁·柯尔拥有德尔塔建筑公司，公司记录会计事项的目的是控制其建筑活动和完成报告工资和所得税申报的义务。因为公司没有其他报告财务状况的义务，所以不编制正式的财务报表。

公司拥有土地和其他资产的现行市场价值大大超过其历史成本。最近柯尔要求公司的会计人员毛林·欧·邵尼西根据资产的估计市场价值编制一份资产负债表，柯尔说这样的资产负债表能让他了解公司的实际情况，他还认为这样做对申请银行贷款也是有利的，因为申请贷款时银行通常要询问其拥有房地产的估计市场价值。

要求：

- 柯尔要求编制的财务报表是否符合通用会计准则的规定？
- 德尔塔公司是否负有任何法律或道德义务要编制符合通用会计准则要求的财务报表？
- 考虑到柯尔的要求，欧·邵尼西将面临什么样的职业道德问题？

案例9.3 年度报表中的折旧政策

LO3, 4

以下是国际纸业公司近期财务报表的附注：

厂场资产，财产和设备：

厂场资产，财产和设备以成本减累计折旧列示。

财务报告中公司对其主要纸浆和造纸机以及某些木材产品制造设备用产量法计提折旧，其他厂场资产和设备用直线法计提折旧。

财务报告目的的年度直线折旧率列示如下：房屋，2.5%至8%；机器设备，5%至33%；木材制造设备，10%至16%。所得税目的的折旧用加速折旧法计算。

要求：

- 公司财务报表中使用的折旧方法是否由现行所得税法规确定？如果不是的话，那么由谁负责选择所采用的折旧方法？请说明理由。
- 公司对纸浆和造纸机以及某些木材产品制造设备用产量法计提折旧，而对其他厂场资产和设备采用不同的方法计提折旧，这样做是否违反了会计中的一致性原则？
- 如果机器设备以下列的直线折旧率进行折旧，那么其估计使用年限为多少年？
 - 5%。
 - 33%。（计算至最近的年份）到底由谁确定特定资产的使用年限？

为什么公司在所得税报告时采用加速折旧法而不是直线折旧法？请说明理由。

因特网练习

因特网练习9.1 制药行业的研究开发费用

LO2

制药行业每年的研究开发费用高达几十亿美元，而会计准则却要求企业将这些费用作为发生当期的费用，不得记作无形资产予以资本化。

请在以下网址查询Pharmaceutical Companies(制药公司)这一关键词：

www.yahoo.com

你会发现其中列示了一连串研究开发药品的公司的名称，请选择其中五家并在以下网址查询其10-K报告（使用EDGAR）：

www.sec.gov/cgi-bin/srch-edgar

要求：

- a. 确定每家所选择公司的：
 1. 最近一年的研究开发费用总额。
 2. 研究开发费用总额占成本和费用的比率。
 3. 研究开发费用总额占销售净额的比率。
 4. 如果研究开发费用不记作当期费用，而是作为无形资产的话，经营利润将增加的百分比。
- b. 参考10-K报告，简要说明每个公司研究开发的药品种类。作为一个潜在投资者，你认为哪个公司最具创新能力，最有前途？请说明你的理由。

注意：本章其他网上作业在附录B和我们的主页上：

www.mhhe.com/meigs

“轮到你了！” 的评论



作为一名企业所有者 影响卡车使用年限和残值的因素有很多，包括：(1)卡车每年行驶的英里数；(2) 维修保养的次数；(3) 道路状况；(4) 当地的气候；(5)使卡车行驶更高效的新科技。如果企业采取措施防止卡车的有形损坏和陈旧过时，那么卡车的估计使用年限和残值会增加，增加的使用年限和较高的残值使每年报告的折旧费用下降。另一方面，如果滥用卡车或任由其陈旧过时，估计使用年限和残值都会减少，企业每年的折旧费用就会相应增加。

作为一名企业顾问 如上所示，采用加速折旧法计提的折旧费用较高，所以报告的净利润较直线法下低，当然折旧的计算方法对企业的盈利能力和财务状况不产生实际影响，然而，因为该企业希望在5年内上市，所以管理层期望在通用会计准则允许的范围内尽可能高地报告企业的净利润。

自测题答案

1. c (存货不计提折旧) 2. c 3. d \$1800, 计算：20%(\$10 000 - (\$10 000 × 20% × 1/2))
4. a,c,d 5. a (成本\$50 000-账面价值\$17 000 (出售价格减利得)) 6. c