

2014

IFRS 基金会：基于框架的 IFRS 教学资料

# 第 1 阶段— 固定资产



这份资料由国际财务报告准则（IFRS）基金会教育委员会的工作人员撰写，尚未得到国际会计准则理事会（IASB）批准。这份资料旨在为IFRS教学提供指引。你可以登录IFRS教育委员会网站获得更多信息  
[www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm](http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm)

这份出版物中，包括版权在内的一切权利都为 IFRS 基金会所有。

**Copyright © 2014 IFRS Foundation®**

30 Cannon 大街 | 伦敦 EC4M 6XH | 英国 | 电话: +44 (0)20 7246 6410

Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) | 网址: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

**声明:** 国际财务报告准则基金会、作者、出版商不承担任何个人或实体因执行或不执行此出版物中所陈述的内容而导致的损失，无论这样的损失是由疏忽或其他原因引起的。此出版物中涉及的所有人名，公司名和地名都是虚拟的，如有雷同，纯属巧合。

## 使用权

虽然国际财务报告准则基金会鼓励你在授课中使用这份教学资料，但你必须遵守以下条款。具体参见以下网址  
[www.ifrs.org/IFRS/Pages/IFRS.aspx](http://www.ifrs.org/IFRS/Pages/IFRS.aspx)

请注意，使用（按照使用条款去使用）这份教学资料是免费的，但是我们保留将来对此进行修改的权利。

如果有下列情形，则你使用我们资料的权利会失效：

- 当这份教学资料过时了，你就不能再继续使用，或者向外提供这份资料
- 当你违反了使用条款

## 使用条款

1.1 根据使用条款，这份资料只能被用于教学。如果你想用作其他用途，请同我们联系，我们可能会同意或者拒绝给予你一个书面的授权证书。

### 纸质版的使用

- 1.2 除非你是复制这份资料的整体或者部分内容，并以独立文件的形式保存，否则，你不能使用或者复制，也不能允许他人使用或者复制在此教学资料中出现的商标。
- 1.3 为避免疑问，如果你将此教学资料中的整体或者部分内容加入你自己的文件中，你不能使用或者复制在此教学资料中出现的商标。
- 1.4 商标包括，但不限于，国际财务报告准则基金会和国际会计准则理事会的名字和图形商标。
- 1.5 当你只是摘录本出版物的纸质版中一些内容，将其拷贝，不管是所有的还是部分内容，你都必须确保：
  - 文件中包括版权致谢；
  - 文件中包括声明，此份资料来源于国际财务报告准则基金会；
  - 文件中包括适当的声明；
  - 要对我们作为这份资料的作者的身份予以承认并致谢；
  - 摘录的内容需要准确地列示；且
  - 摘录的内容不具有误导性。

### 电子版的使用

- 1.6 跟电子版有关的使用：
  - 如果你要在自己的网站上使用这份教学资料（整体），你仅需要提供我们的网页链接。网页链接方式，在如下网站有详细介绍 [www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx](http://www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx)。
  - 如果你想把这份教学资料中的部分内容免费发放在你的网站上，或者作为幻灯片资料用于某个教学课程，你必须遵守上述第 1.5 条，且你不能使用或者复制，也不能允许他人使用或者复制在此教学资料中出现的商标。
  - 如果你想以电子版的形式使用这份资料作其他用途，请同我们[联系](#)，我们可能会同意或者拒绝给予与你一个书面的授权证书。

如果你违反了这些使用权规定（任何一条），你应该立即停止使用，你还要根据我们的要求，归还或者销毁你已有的资料。

若有出版和版权问题，请以以下方式联系：

国际财务会计准则基金会出版部 | 30 Cannon 大街 | 伦敦 EC4M 6XH | 英国 | 电话: +44 (0)20 7332 2730 | Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)  
网址: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

## 商标



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the ‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IAS’, ‘IASB’, ‘IASCF’, ‘IASCF’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IFRS’, ‘IFRS’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

## 第 2 部分：教学资料

Michael J C Wells 国际财务报告准则基金会 教育委员会 总监

Ann Tarca, 国际财务报告准则基金会 教育委员会 前学术成员, 西澳大利亚大学商学院 会计系教授.

这份资料极大地受益于由 IFRS 基金会组织的一系列基于框架的 IFRS 教学研讨会上收集的反馈和意见, 还受益于一些同仁的匿名评审。

### 第 1 阶段：教学资料

---

在本部分我们提供在第 1 阶段课堂上要用到的关于固定资产会计的资料（例如，这是给考取 CA/CPA 资格的学生上的第一门财务报告课程）。本资料包括：

- 来自于理事会财务报告概念框架的摘要和 IAS 16 《固定资产（译者注：即不动产，厂场和设备）》以及中小企业 IFRS Section 17 《固定资产》的主要原则；
- 给学生的笔记—有关固定资产的识别、确认、计量和终止确认的说明，例子和讨论问题，固定资产会计的判断和估计的标志，以及
- 辅导问题和参考答案。

### 第 1 阶段：参考资料

---

下述关于概念框架和准则的摘要向学生提供了有关固定资产的主要概念和原则。作者假设，学生在课堂上以及布置作业的时候已经获得这些摘要的复印件。这种开放式的方法注重发展学生应用 IFRS 的要求的能力，而不是要他们学习和背诵 IFRS 的要求并机械性地执行重复的例子。同时，一个开放式的方法更多地反映“真实的世界”，在这个世界中会计师必须应用 IFRS 并分析 IFRS 财务报表的说明，而不是背诵它的要求。更何况，IFRS 的要求很有可能随时变化，记忆这些资料的旧版本对将来并不是有帮助的。

概念框架 陈述了为外部使用者编制和提供的财务报表的概念基础。IAS 16 《固定资产》和中小企业 IFRS Section 17 《固定资产》陈述了固定资产会计的要求。

## 概念框架摘要

### 目标

财务报告通用目标是提供对现有和潜在的投资者、贷款人和其他债权人做出向主体提供资源有用的、关于报告主体的财务信息。这些决策包括购买、出售或者持有股权或债券、以及提供或出售贷款或者其他形式的信用方式（*概念框架 OB2 段*）。*概念框架*的其他方面（报告主体概念；质量特征，强制要求，有用的财务信息；财务报表要素；确认；计量；表述和披露）在逻辑上遵守这些目标（见*概念框架 OB1 段*）。在很大程度上，财务报告是基于估计，判断和模型的，而不是精确的描述。*概念框架*建立估计，判断和模型的概念基础。这些概念是理事会和财务报告提供者努力的目标（*概念框架 OB11 段*）。

### 通用目标的财务报告

通用目标的财务报告提供了关于一个报告主体财务状况的信息，该信息是关于主体的经济资源和对主体的要求权。同时，当某些交易或事项改变一个报告主体的经济资源和对主体的要求权时，财务报告还会提供这些交易和事项的所带来的影响的相关信息财务报告。这两种信息都对向实体提供资源的相关决策提供了有用的参考（*概念框架 OB12 段*）。更进一步，主体的现金流入同时帮助使用者估计主体未来产生现金流入的能力（见*概念框架 OB20 段*）。

### 财务业绩

关于主体某段时间的财务业绩的信息，该信息是通过经济资源和对主体的要求权的变化反映出来的，而不是通过直接从投资者和债权人获取的附加资源，这些信息对评价主体过去和未来产生净现金流的能力很有帮助。这些信息表明报告能在多大程度上增加其可使用的经济资源，并因此通过经营活动而非直接向投资者和债权人获取额外资源来增加其现金流（*概念框架 OB18 段*）。

关于主体在某个时间段的财务业绩信息同样表明了诸如市场价格或利率的变化这样的事项会在多大程度上增加或减少企业经济资源和对主体的要求权，并因此影响到主体产生净现金流的程度（*概念框架 OB19 段*）。

### 质量特征

有用财务信息的质量特征 [相关性，公允表述、可比性、可靠性、及时性和可理解性] 表明信息的类型，这些信息很可能对现有和潜在的投资者、贷款人和其他债权人基于财务报告（财务信息）中报告主体的财务信息，进行决策是有帮助的（*概念框架 QC1 段*）。

如果财务信息是有用的，它必须相关且公允表述它想要表述的（*概念框架 QC4 段*）。相关的财务信息能够区别使用者的决定（见*概念框架 QC6 段*）。<sup>1</sup> 为了完美地公允表述，一个描述应该具有三个特征，即完整、中立和无偏差（见*概念框架 QC12 段*）。

<sup>1</sup> 如果它有前瞻价值，可证实的价值或者二者兼有，那么财务信息就能区别决策（*概念框架 QC7 段*）。

如果它是可比的、可靠的、及时的和可理解的，财务信息的有用性会得到增强。（*概念框架* QC4 段）。

另外，还要考虑信息的重要性。如果省略它或者错误阐述它会影响到使用者根据主体的财务信息做出的决定，那么该信息就是重要的——重要性是相关性的特殊方面（见 *概念框架* QC11 段）。

### 要素

财务报表通过根据经济特征进行分类来描述交易和其他事项的财务效果。这些分类被财务报表的要素所限定。与计量财务状况直接相关的要素是资产，负债和所有者权益。与计量业绩相关的要素是利润表中的收入和费用（*概念框架* 4.2 段，作者用“资产负债表”代替“财务状况表”，用“利润表”代替“综合利润表”）。

资产是主体由于过去的交易形成的且所控制的资源，该资源会导致未来经济利益的流入（*概念框架* 4.4(a)段）。未来经济利益具体体现为资产直接或间接贡献现金和现金等价物的潜力。（*概念框架* 4.8 段）。

收入是经济资源在会计期间的增加，以资产流入或增加、或者负债的减少的形式，而不是以主体股东增加股东权益的形式（*概念框架* 4.25(a) 段）。

费用是经济资源在会计期间的减少，以资产减少或消耗、或者债务增加的形式，而不是以分配主体股东权益的形式（*概念框架* 4.25(b) 段）。

## IAS 16 和 中小企业 IFRS 的摘要

### 定义

#### IAS 16

固定资产指具有以下特征的有形项目：

- (a) 用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的而持有的；并且
- (b) 预计使用寿命超过一个会计期间。

(第 6段)

#### 中小企业 IFRS Section 17

固定资产指具有以下特征的有形资产：

- (a) 用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的而持有的；并且
- (b) 预计使用寿命超过一个会计期间。

(第 17.2段)

### 确认

#### IAS 16

一个固定资产项目的成本应该确认为资产，当且仅当：

- (a) 与该项目有关的未来经济利益很可能流入主体；以及
- (b) 该项目的成本能够可靠地计量。(第 7段)

#### 中小企业 IFRS Section 17

... 主体应该确认一个固定资产项目的成本，当且仅当：

- (a) 与该项目有关的未来经济利益很可能流入主体；以及
- (b) 该项目的成本能够可靠地计量。(第 17.4段)

### 初始计量

#### IAS 16

一项被确认为资产的固定资产应该以成本计量。

(第 15段)

成本是指资产购置或建造时，为取得该资产而支付的现金或现金等价物的金额，或者其它对家的公允价值；或者是按照其他国际财务报告准则，如以股份为基础支付的特殊要求进行初始确认的归属于该资产的金额。

(第 6段)

#### 中小企业 IFRS Section 17

一项被确认为资产的固定资产应该以成本计量。

(第 17.9段)

固定资产的成本是在确认时点的现金价格。如果付款超过了正常的信贷期限，成本则为未来所有支付款项的现值。

(第 17.13段)

## 确认后的计量

### IAS 16

主体应选择本准则第 30 段规定的成本模式或第 31 段规定的重估价模式作为会计政策，并将其运用于整个固定资产类别。(第 29 段)

**成本模式：**确认为资产后，固定资产项目的账面金额应为其成本扣减累计折旧和累计减值损失后的余额。  
(第 30 段)

**重估价模式：**确认为资产后，如果固定资产项目的公允价值能够可靠地计量，则其账面价值应为重估金额，即该资产在重估日的公允价值减去随后发生的累计折旧和累计减值损失后的余额。重估应当经常进行，以确保其账面金额不至于与报告期末以及公允价值确定的该资产的价值相差太大。(第 31 段)

## 折旧

### IAS 16

折旧指在资产的使用寿命内系统地分摊其应折旧金额。  
(第 6 段)

资产的**应折旧金额**应该在其**使用寿命内**系统地  
进行分摊。(第 50 段)

**应折旧金额**是指资产的成本或者其他替代成本  
的金额减去残值后的余额。(第 6 段)

资产的**残值**，指如果资产的预期使用寿命已  
满并处于使用寿命终了时的预期状态，主体目前  
从资产的处置中获得的扣除预计处置费用后的  
估计金额。(第 6 段)

如果固定资产项目每个部件的成本与该项目总  
成本相比是重大的，则该部件应单独计提折  
旧。(第 43 段)

### 中小企业 IFRS Section 17

在初始确认后，主体应按照成本减去所有累计  
折旧和所有累计减值损失来计量固定资产的所  
有项目<sup>2</sup>。主体应把提供日常服务的固定资产  
项目的成本计入成本发生期间的损益。<sup>3</sup>  
(第 17.15 段)

### 中小企业 IFRS Section 17

折旧指在资产的使用寿命内系统地分摊其应折  
旧金额。  
(术语表)

资产的**折旧金额**应该在其**使用寿命内**系统地  
进行分摊。(第 17.18 段)

**应折旧金额**是指资产的成本或者其他替代成本  
的金额(在财务报表中)减去残值后的余额。  
(术语表)

(资产的)**残值**，指如果资产的预期使用寿命  
已满并处于使用寿命终了时的预期状态，主体  
目前从资产的处置中获得的扣除预计处置费用  
后的估计金额。(术语表)

如果固定资产项目每个主要部件具有显著不用  
的经济利益的消耗方式，则该主体应把该资产  
的初始成本摊销到各个主要部件上，并在使用

<sup>2</sup> 在第 2 阶段和第 3 阶段的教学资料会详细探讨减值并会提供一整套单独的关于减值的资料。

<sup>3</sup> 中小企业 IFRS 不允许采用重估价模式。

寿命期间单独计提折旧。其他资产应在使用寿命期间作为单独的资产计提折旧。有些例外情况是，比如矿场和垃圾场、土地具有无限的使用寿命，因此不用计提折旧。(第 17.16 段)

使用寿命指：

- (a) 主体使用资产的预期期间；或者
- (b) 主体预期能从该资产使用中获取的产量或类似计量单位的数量。

(第 6 段)

所使用的折旧方法应反映主体消耗所含未来经济利益的方式。

(第 60 段)

将资产的应折旧金额在其使用寿命内系统摊销的方法很多。这些方法包括直线法、余额递减法和工作量法。如果资产的残值未发生变化，直线法会使资产使用寿命内各期负担的折旧费相等。余额递减法会使资产使用寿命内各期负担的折旧费逐期减少。工作量法基于资产的使用程度或产量计提折旧。主体应选择最能反映资产内含的未来经济利益的预期消耗方式的方法。除非未来经济利益的预期消耗方式发生变化，所运用方法在前后各期应保持一致。

(第 62 段)

某一期间的折旧费用通常应确认为损益。但有时，主体为了生产的其他资产，资产内含的未来经济利益被转化到这些生产的资产中。在这种情况下，折旧费用构成其他资产的部分成本，并被包括在其账面金额中。例如，制造车间和设备的折旧进入了存货的加工成本中(见 IAS 2)。类似地，用于开发活动的固定资产的折旧，可能包括在根据 IAS 38 《无形资产》确认的某项无形资产的成本中。

(第 49 段)

## 减值

### IAS 16

为确定固定资产是否发生减值，主体应采用 IAS 36 《资产减值》。该准则解释了主体应如何审核资产的账面金额，如何确定资产的可收

使用寿命是主体预期可以使用资产或者可以从该资产获取产量或类似计量单位的期间。(术语表)

所使用的折旧方法应反映主体消耗所含未来经济利益的方式。可能的折旧方法包括直线法、余额递减法和基于使用情况的方法，比如工作量法。(第 17.22 段)

各个期间的折旧金额应确认为损益，除非其他 IFRS 要求要把它确认为某项资产成本的一部分。例如，制造车间的固定资产的折旧费用应包括在存货的成本中。

(第 17.17 段)

### 中小企业 IFRS Section 17

在各个报告时点，主体应采用第 27 节 *资产减值* 以便确定固定资产项目或项目组是否发生减值，以及如何确认和计量减值损失。该节解



回金额以及何时确认减值损失或转回已确认的减值损失。  
(第 63 段)

释了主体应如何审核资产的账面金额，如何确定资产的可收回金额以及何时确认减值损失或转回已确认的减值损失。(第 17.24 段)

### 终止确认

#### IAS 16

在满足以下条件时，固定资产项目的金额应予以终止确认：(a) 处于处置状态；或者(b)预期通过使用或处置不能产生未来经济利益。  
(第 67 段)

#### 中小企业 IFRS Section 17

在满足以下条件时，固定资产项目的金额应予以终止确认：(a) 处于处置状态；或者(b)预期通过使用或处置不能产生未来经济利益。  
(第 17.27 段)

固定资产的终止确认产生的利得或损失，应在项目终止确认时确认为损益.... 利得不应归类为收入。(第 68 段)

固定资产项目的终止确认产生的利得或损失，应在项目终止确认时确认为损益.... 利得不应归类为收入。  
(第 17.28 段)

### 其他

除上述之外，主体不应抵消资产和负债或者收入和费用，除非 IFRS 或者中小企业 IFRS 要求或允许这么做（见 IAS 1 第 32 段和中小企业 IFRS 第 2.52 段）。

## 第1阶段：给学生的笔记（notes for students）

---

某些主体（尤其是制造业和零售业）的固定资产在它们的财务状况表中通常是非常重要的资产。<sup>4</sup> 同样地，折旧费用（类似固定资产服务潜力的消耗）在那些主体的全面收益表中通常也是一个重要项目。因此，关于一个主体固定资产的相关的（例如能够导致使用者做出不同决策的能力）和公允表述的信息（比如完整的、中立的和无偏差的信息）对现有的和未来的投资者、贷款人和其他债权人做出有关该主体的决策是很有用的。<sup>5</sup> 按照 IFRS 和中小企业 IFRS 的要求提供关于一个主体的固定资产的相关的和公允表述的信息通常需要判断。

### 识别固定资产

固定资产指具有以下特征的有形资产：

- (a) 用于生产（比如生产汽车的生产线使用的机器）、提供商品（比如一个零售商的销售点设备）或劳务（比如建筑师的工具）、出租（比如汽车出租行出租的车队）或为了行政管理（比如主体管理团队使用的电脑）目的而持有的；并且
  - (b) 预计使用寿命超过一个会计期间。
- （IAS 16，第 6 段，并加入例子来解释）。

可以从上面的定义看出，固定资产并不一定需要直接参与生产的过程。例如，固定资产可以用于管理或销售功能的业务。

在很多情况下并不难识别固定资产项目。首先，我们应该确定这个项目是否是报告主体的资产，然后确定这些资产是固定资产的一个项目。

注意：下面的例子相对比较直接，当学生到达第2阶段，例子会越来越复杂，就必须进行判断了。

### 例1：制造设备

一个主体购买了窑炉，通过烘干过程把粘土变成砖头。砖头制造商预计窑炉在被废弃前将可以有效使用大约10年。

#### 第一个问题—窑炉是资产吗？

资产是一个主体由于过去的事项控制的资源，并且该资源的未来经济效益预计能够流入该主体（概念框架第 4.4(a) 段）。

窑炉是制造商的资产—它是制造商购买（过去的事项）的一个实物资源（在本例子中是钢材和混凝土建筑），并根据制造商的决定（控制）来生产砖头，卖出这些砖头预计将导致现金流（未来经济利益）从制造商的客户转移到制造商身上。

---

<sup>4</sup> 对那些很少或没有接触机械密集型制造业学生，推荐到机械密集型工厂去参观或虚拟参观。

<sup>5</sup> 这些决定包括买入、卖出或持有股票和债务工具，并提供或偿还贷款和其他形式的信贷（概念框架，第 OB2 段）。

*第二个问题—窑炉资产是固定资产吗？*

砖头制造商的窑炉显然满足一个固定资产项目的定义—它有物理形式（它是有形的），它是用来把粘土变成砖头的（持有用于生产），它预期将被使用大约 10 年（超过一个期间）。

*结论*

窑炉资产是砖头制造商的固定资产。

**例2：零售商店**

砖头制造商购买了一个陈列室，其位置方便潜在的客户查看主体的砖头品种，在那里顾客可以订购主体的砖头。制造商期望大约30年内可以从陈列室推销砖头出去。

*第一个问题—陈列室是资产吗？*

陈列室是制造商的资产—它是一个实物资源（砖、砂浆、木材和玻璃构成），由制造商购买（过去的事件），根据制造商的决定（控制）作为主体砖头的陈列室。从陈列室推销砖头预计将导致现金流（未来经济利益）从制造商的客户转移到制造商身上。

*第二个问题—陈列室资产是固定资产吗？*

砖头制造商的陈列室显然满足一个固定资产项目的定义—它是由砖头、灰浆、木材和玻璃（它是有形的）建成，用于把主体的砖头推销给潜在的客户（为了在商品的供给中使用而持有），它将被使用大约 30 年（超过一个期间）。

*结论*

陈列室是砖头制造商的一项固定资产。

**例3：行政办公楼**

砖头制造商购买了一栋建筑，以便管理主体的业务（总部办公大楼）。总部办公大楼容纳了主体的会计、人力资源和其他行政人员。制造商希望该总公司总部办公大楼可以使用大约50年。

*第一个问题—总部办公楼是资产吗？*

总部办公大楼是制造商的资产—它是一个实物资源（砖、砂浆、木材和玻璃构成），由制造商购买（过去的事件），根据制造商的决定（控制）来容纳其会计、人力资源和其他管理人员，他们的工作是经营业务不可或缺的一部分，因此该大楼有望贡献（尽管是通过间接的方式）现金流（未来经济利益），将其从制造商的客户转移到制造商这里。换句话说，总部办公大楼住着那些经营管理者，他们有间接贡献，通过出售的砖块，从制造商的客户那里收到现金。

*第二个问题—总部办公大楼是固定资产吗？*

砖头制造商的总部大楼显然满足一个固定资产项目的定义——它由砖头、灰浆、木材和玻璃建造而成（它是有形的），它是用来容纳那些管理主体的操作（持有为管理目的），它预计将可以使用大约 50 年（超过一个期间）。

#### *结论*

总部办公大楼是砖头制造商的固定资产。

### **例 4：机动车零售商的机动车**

一个主体拥有大量的机动车辆。大部分车辆都是为了卖给公众而持有的，它们是该主体的日常经营活动。其他车辆被主体雇用的销售人员所使用，使用期为 5 年，使用目的是为了确定潜在的顾客和促进销售。

#### *第一个问题—待售的机动车辆是资产吗？*

待售的机动车辆是主体的资产——它们是主体购置的主体资源（过去的事件），目的是根据主体的决定（控制）进行销售。该销售预计将导致现金（未来经济利益）从主体的客户流向主体。

#### *第二个问题—待售的机动车辆是固定资产吗？*

待售的机动车辆不满足固定资产项目的定义——它们是有形资产，但持有它们是为了在主体的汽车零售业务过程中出售（并不是用于生产或提供商品或服务、或管理目的或租赁给他人）。此外，出售行为可能同时在主体购买期间内发生。

#### *结论*

待售的机动车辆不是该主体的固定资产。注：车辆是汽车零售商的存货。

#### *第一个问题—主体销售人员使用的机动车辆是资产吗？*

主体销售人员使用的机动车辆是主体的资产——它们是主体购置的主体资源（过去的事件），目的是根据主体的决定（控制）来帮助寻找客户资源，该行为预计将导致现金（未来经济利益）从主体的客户（源于销售）流向主体。

#### *第二个问题—主体销售人员使用的机动车辆是固定资产吗？*

主体销售人员使用的机动车辆显然满足一个固定资产项目的定义——机动车辆是有形物品，主体的销售员使用它来寻找潜在的顾客（持有用于商品的供给），并且它们预计将被使用五年（超过一个期间）。

#### *结论*

销售人员使用的机动车辆是汽车零售商的固定资产。

### **有关固定资产的有用信息**

为了考虑固定资产的哪些信息，以及固定资产的哪些变化对现有和潜在的投资者和债权人是有用的，下面的问题可能会被问到：

获得固定资产的经济原理是什么？换句话说，为什么制造商购买工厂，为什么零售商购买零售网点，为什么许多服务行业购买建筑物？这些主体如何从他们的固定资产中生成净现金流入？

当现有的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人做出决策，考虑报告主体买入、卖出或持有股票和债务工具，以及提供或偿还贷款和其他形式的信贷，你认为关于固定资产的哪些信息会导致决策差异？例如，如果你正在考虑购买一个主体的股票，该主体持有重要的固定资产，你认为关于该固定资产的什么信息对评估该主体的未来净现金流入最有用？

该信息能被如实地表述吗（即信息是否完整、中性和无偏差）？

### 讨论的问题

根据下述四个情形，回答问题：

- (a) 你认为关于该主体的固定资产的什么信息是有用的？
- (b) 为什么你认为该信息是有用的？

*情形1：* 你在考虑是否购买一个机器密集型制造企业的股票。

*情形2：* 你在考虑是否继续给一家开发计算机程序的企业提供贷款。该企业唯一的重要固定资产是它正在使用的建筑物。

*情形3：* 你在考虑是否向一家邮局出售信封（你制造的）时，提供赊销。该邮局唯一的重要固定资产是它正在使用的建筑物。

*情形4：* 你在考虑是否出售一家奶牛养殖企业的股票，该股票你已经持有了超过十年。该企业唯一的重要固定资产是它40年前购买的农田。这土地最近被快速发展的新兴经济体的金融中心所包围。

### 固定资产的确认

确认原则——一项固定资产项目被确认为资产（换句话说，被包括在财务状况表中），当：

- (a) 与该项目相关的未来经济利益很可能流入主体；并且
  - (b) 该项目的成本能够可靠地计量
- （IAS 16 第 7 段）。

通常不是很难决定一个固定资产项目何时必须被确认。

当一个固定资产首先满足主体资产的定义（见上）时，第一个确认标准通常得到满足，因为主体获得固定资产的终极目的通常是直接产生收入（例如，通过使用一个机器来制造商品并出售），或通过使用它们间接产生收入（例如，主体的总部办公大楼里的员工管理的业务能产生现金流入）。换句话说，管理一家企业通常不会购买固

定资产，除非使用它很可能导致未来经济效益流向企业。在某些情况下判断未来经济利益的流动是否是“可能的”，可能需要重要的判断。

当一项固定资产首先满足主体资产的定义时，第二个确认标准——成本能够可靠地计量，通常也得到满足。在某些情况下，一项固定资产项目的成本可以准确计量（例如，主体的管理员以现金 CU1,200 作为交换，获得一台现成的复印机）。

在其他情况下，必须估计成本。例如，一家砖头制造商建造的零售商店陈列着它们自己生产的砖头，这个零售店的成本就可能包括多种估计。自制砖头的成本也包括众多的估计，例如，包括窑炉的折旧在内的固定生产间接费用的摊销。借款费用，按照 IAS 23 《借款费用》，也需要估计。然而，重要的是，要记住，使用合理的估计是编制财务报表的一个重要组成部分，并且不破坏他们的可靠性（见概念框架第 4.41 段）。因此，这些估计并不妨碍我们把一个项目确认为资产。

### 固定资产的计量

固定资产项目按照成本进行初始计量。通常不难衡量一个固定资产项目的成本。如果砖头制造商用 CU1,200 现金以货到付款的形式向窑炉供应商购买现成的窑炉窑，那么窑炉的成本就是支付的现金。

下述分类分录记录了窑炉的交货付款：

借：资产—固定资产：窑炉	CU1,200
贷：资产—现金	CU1,200

*初次确认以现金购买的窑炉的成本。*

如果窑炉以“正常”信用条件购买，<sup>6</sup> 下述分类分录记录了窑炉的交货付款。

借：资产—固定资产：窑炉	CU1,200
贷：负债—应付账款	CU1,200

*初次确认以信用条件购买的窑炉的成本。*

然而，如果砖头制造商构建了一个定制的（有时称为根据客户定制）窑炉，让员工使用，那么它的成本会更加难以确定。为了让成本得到如实地表达，一定要确定什么代表定制的窑炉的成本；它包括所有直接归属于窑炉的成本，该成本是使窑炉根据管理层的意愿处于现有的位置和状态所必须的，例如，建造中直接使用的材料、劳动力、场地准备、安装、组装和功能测试。确定自己建造的项目的一些部件的成本需要重要的估计和其他判断（见此笔记中的固定资产确认部分）。

由于固定资产项目只有在能够得到可靠计量的前提下才予以确认，所以初始计量

---

<sup>6</sup> 窑炉以在未来某一日期应付账款的信贷条件获得（超出正常信贷条件），窑炉的成本是在获取日期支付的现金价格等价物。

的成本应该是随时可决定的（否则该资产不符合确认条件）。

一项固定资产（除大部分土地外）具有一个预计将在经济上可用的有限的时期，或者预计的有限的生产单位。因此，在被主体消耗时，固定资产项目的成本应确认为一项费用（或作为另一项资产的成本，例如，以在产品或产成品形式存在的存货）。例如，如果一个主体为一台机器支付 CU1,000，该机器在被废弃前<sup>7</sup>预计生产 100 台产品，每个单位产生的存货（一项单独的资产）应摊销 CU10 的折旧（即 CU1,000 的百分之一）。换句话说，使用机器生产出第一个产品使得机器的未来服务潜力从 100 单位减少至 99 单位。因此，机器在生产中“消耗”的 CU1,000 的百分之一的成本（即 CU10）应从机器的账面价值中扣除，计入产出产品的成本中（即存货资产）。这个 CU10 的折旧代表机器的服务潜力从 100 单位减少至 99 单位。

下述分类分录记录了机器在制造存货的过程中成本的“消耗”。

借：资产—存货	CU10
贷：资产—机器：累计折旧	CU10

*记录机器在生产存货的过程中服务潜力的消耗。*

另外，如果主体希望通过出售机器（而不是通过出售机器生产的产品）来恢复机器的部分账面价值，例如，在机器生产了80单位后出售它（而不是用它来生产100单位，然后报废它），然后通过出售机器而恢复的金额应该从应折旧金额中扣除，因为它不是在制造产品中消耗掉。因此，应计提折旧的机器金额随着机器的使用而减少。换句话说，假设主体打算在固定资产不再预计被使用的时候出售它。在这种情况下，这台机器的一部分成本预计将通过出售机器而得到恢复。初始成本和残值之间的差额将随着机器的使用而消耗，应该被确认为折旧，因为经济利益被消耗了（如上所述）。预计将通过出售机器而得到恢复的这部分成本被称为残值<sup>8</sup>。资产的成本减去它的残值就是应折旧金额（该成本的金额预计将随着机器的使用而消耗，因此应随着机器的使用而计提折旧）。在这个例子中，机器中有CU120的成本预计将通过出售机器而得到恢复。因此，CU11的折旧（CU880（应计折旧额—CU1,000的成本减去CU120的残值）的八分之一）被摊销给每个单位的存货（它本身是一个单独的资产），剩余的账面价值在机器出售的时候注销。机器的有效寿命是80单位—主体预计从该资产中获得的产品数量（或者，在其他情况下，该资产预计可以被主体使用的期间）。

### 重估价模型

到此为止，已经描述了固定资产在初始确认后的成本模型。

然而，我们可以使用重估模型来可靠地计量固定资产的公允价值（这是一个会计政策选择—见 IAS 16 第 31 段）。公允价值是一个基于现行情况的计量方法——是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需

<sup>7</sup>备注：估计机器的总产量是管理层做出的判断。

<sup>8</sup>备注：对固定资产项目残值的估计将在后面估计和判断标题下进行探讨。本资料的第 2 阶段会进行更广泛的探讨。

支付的价格（IAS 16 第 6 段）。当使用重估价模型的时候，资产的账面价值是它在重估价当日的公允价值减去所有累计折旧和累计减值损失。重估价必须有规律地进行，以便保证重估价项目的账面价值不会与会计期末的公允价值有太大的差异。重估价模型的使用向现有的和潜在的投资者和贷款人提供了该资产的市场价格变动的信息。概念框架第 OB19 段认为这些信息“对决定主体未来声称净现金流入的能力是有用的”。

### 固定资产的终止确认

正如前面的备注所讨论的，一个项目必须同时满足资产的定义和固定资产的确认条件，才能进行确认（包括在主体的财务状况表中）。资产的终止确认是把资产从主体的财务状况中移除。一般来说，终止确认发生在资产出售的时候。

如果机器以 CU130 的价格出售，其账面价值是 CU120，主体终止确认 CU120 的账面价值（资产）并确认现金增加了 CU130（资产），在综合收益中收入增加 CU10（被称为固定资产出售利得）。以净额（CU10，即 CU130 减 CU120）而不是总金额（CU130）来确认收入是在 IFRS 通用原则的一个例外，IFRS 不允许抵消（见 IAS 1 第 32 段）<sup>9</sup>。

### 例 5：运输工具的销售

20X1 年 12 月 31 日，主体处置一项账面价值为 CU40,000 的运输工具，获得 CU100,000 现金。

*终止确认该运输工具的分录是什么？*

借：资产—现金	CU100,000
贷：资产—固定资产：机动车辆	CU40,000
贷：收入—损益：固定资产处置利得	CU60,000

*终止确认以现金销售的车辆。*

### 例 6：报废机器

20X1 年 12 月 31 日，主体报废了一个账面价值为 CU40,000 的机器。该机器不再产生现金流量。

*终止确认该机器的分录是什么？*

---

<sup>9</sup> IAS 16 结论基础的第 BC35 段提及了以下内容：

*虽然理事会的结论认为，主体应将商品销售收入的确认原则运用于固定资产项目处置利得的确认，但是，理事会也认为，各个处置方法在收益表上的列报是不同的。理事会得出结论认为，财务报表使用者在评价主体过去的经营成果、预测未来现金流量时，将会认为固定资产项目的处置利得与主体从正常经营活动中产生的商品销售利得和收入是不同的。这是因为，与固定资产项目的处置利得相比，商品销售收入更可能会以可比的金额重复发生。相应地，理事会得出结论认为，主体不应将固定资产项目的处置利得划分为收入。*



借：费用—损益：减值损失	CU40,000
贷：资产—固定资产：机器	CU40,000 <sup>10</sup>

终止确认报废的机器。

### 例7：征用土地

20X1年12月31日，A国政府征用了一个账面价值为CU40,000的土地，没有给补偿金，主体原本用这个土地作为奶牛牧场。

终止确认该征用土地的分录是什么？

借：费用—损益：固定资产征用损失	CU40,000
贷：资产—固定资产：土地	CU40,000

终止确认征用的土地。

### 估计和判断

在很大程度上，财务报告是基于估计、判断和模型，而不是精确的描述现实（概念框架OB11）。提供关于一个主体的固定资产的相关信息需要估计和判断。例如，计量固定资产项目的成本（尤其是如果它是我们自己建造的）需要许多估计。随后的折旧摊销涉及进一步的判断和估计，包括：

- (a)把资产的成本摊销到特定的主要部件；
- (b)确定最合适的折旧方法；
- (c)估计使用寿命；和
- (d)估计残值。

只有当固定资产项目的主要部件具有明显不同的经济利益消费模式或不同的使用寿命，或者两者兼有，主体才将初始成本摊销到主要部件，并在使用寿命内分别对不同部件计提折旧。例如，当机身和发动机具有不同的使用寿命的时候，应该单独对机身和发动机计提折旧（机身的预计使用年限为20年而发动机的预计使用寿命为5000飞行小时）——因为对飞机作为一个整体计提折旧要使用近似技术（如把这个项目作为一个整体加权平均使用寿命），得到的折旧并不能如实表述这些不同部分的服务潜力的消耗。当固定资产的账面金额被分为单独的部件，只为了计算折旧，每个部件都被视为一个如上所述的单独的资产。这意味着这些部件的账面金额在组件报废或出售时被“注销”（确认为费用），任何被替换的部件的成本被视为一个单独的部件项目。

一个主体必须使用能反映预计消费资产的未来经济利益的模式的折旧方法。可能的折旧方法包括直线法、余额递减方法和一种基于使用情况的方法，比如工作量法（该方法如上所述）。

<sup>10</sup>备注：如例4的脚注所示，如果累计折旧有一个单独的分类账账户，那么这个金额就在两个分录中体现——一个是贷：资产固定资产机器的成本，另一个是借：资产固定资产机器的累计折旧。

“使用寿命”指的是主体预计使用资产的时期。因此，这一时期可以短于（但不超过）资产的总经济寿命—资产预计将在经济上被一个或多个用户使用。例如，如果一个主体预计使用复印机两年（购买之日起开始计量），但复印机可以被一个或更多的用户使用五年，那么复印机的使用寿命是两年，其经济寿命是五年。当资产的使用寿命短于其经济寿命时，它可能有一个实质性的残值，因为资产的部分账面价值可能（而且通常会）通过出售资产给另一个主体而得到补偿（而不是通过主体本身的使用）。

固定资产项目的残值按以下方式计算：如果该固定资产在今天，其使用寿命就完结，它现在的状态就是其状态使用寿命完结时的状态，主体销售该固定资产将收到什么（净处置成本）？如果该固定资产项目没有一个活跃的市场，那么就要使用判断来估计一个固定资产的残值。

### 例8：固定资产的折旧

20X1年1月1日，主体买入一台机器，初始确认成本是 CU1,100。在初始确认时，该机器估计使用寿命为5年，残值CU100—该估计在每个后续报告日期得到证实（主体的报告日期是12月31日）。在20X1年12月31日，机器按照IFRS 13《公允价值计量》确认的公允价值是CU1,300。记录20X2年12月31日机器的折旧的分录是，假设主体计量固定资产使用：

#### (a) 初始确认后的成本模型

借：费用—损益：固定资产折旧	CU200 <sup>11</sup>
贷：资产—累计折旧—固定资产	CU200

记录 20X2 年的折旧。

#### (b) 初始确认后的重估价模型

借：费用—损益：固定资产折旧	CU300 <sup>12</sup>
贷：资产—累计折旧—固定资产	CU300

记录 20X2 年的折旧。

在某些不适用IFRS的司法管辖区，固定资产的特定项目有强制性的折旧率。根据上面的信息，假设资产的全部成本必须按照当地公认会计原则，在24个月内均匀地计提折旧，那么计提折旧分录如下：

<sup>11</sup> CU200 的折旧计算如下 (CU1,100 减去 CU100) ÷ 5 年 × 1 年 = CU200，CU1,100 是资产成本，CU100 估计的残值，5 年是估计的使用寿命，1 年是资产在 20X2‘用掉的’服务潜力。

<sup>12</sup> CU300 的折旧计算为 (CU1,300 减去 CU100) ÷ 4 年 × 1 年 = CU300，CU1,300 是资产的重估价金额，CU100 是资产的残值，4 年是资产重估价后估计的使用寿命，1 年是资产在 20X2‘用掉的’服务潜力。

借：费用—损益：固定资产折旧                      CU550<sup>13</sup>  
    贷：资产—累计折旧—固定资产                      CU550  
记录 20X2 年的折旧。

问题—是 IFRS 还是当地公认会计原则更满足 *概念框架* 提出的财务报告目标？

**讨论问题：重要性**

一家大型的，高利润的跨国上市公司，其财务报表列报的数据是百万级别的，其将成本少于 CU100 的固定资产项目确认为费用。

这个政策是否违反 *IFRS* ？

---

<sup>13</sup> CU550 的折旧计算为  $CU1,100 \div 24 \text{ 个月} \times 12 \text{ 个月} = CU550$ 。

## 第 1 阶段：辅导 (tutorial)

一个主体拥有并经营着一个在大陆和岛屿之间运送乘客、机动车辆和货物的渡船。渡船服务是该主体的主营业务。

20X1年1月1日，主体花了CU1,000,000现金购买了一个新渡船。渡船包含两个主要部件—主要结构（已分摊成本CU800,000）和发动机（分摊成本CU200,000）。

主体的管理层预计，渡船在使用20年后将报废。然而，管理层希望在10年后更换渡船的发动机。报废旧的发动机（10年后）和轮船，以及替代的发动机（20年后），预计不会产生收益。渡船的客运量在其20年的经济生命中是稳定的。

20X4年12月31日，一场暴风雨严重损害了发动机。因此，该主体报废了发动机。20X5年1月1日，主体以CU300,000的成本替换了发动机。新发动机预计将在渡船估计的剩余使用寿命为渡船发动，之后渡船和发动机将被报废。

20X5年12月31日，主体收到他方的主动报价，于是以CU910,000转让了渡船。

### A 部分:

潜在的投资者认为关于该主体渡船的哪些信息是有用的？你为什么认为这些信息是有用的？

### B 部分:

渡船是主体的资产吗？

### C 部分:

描述渡船是如何满足固定资产的定义的？

### D 部分:

使用使用成本模式，编制从20X1年1月1日到20X5年12月31日有关渡船的会计分录。

### E 部分:

列出一些管理层将会在渡船的账务处理中做出的估计和判断。

## 第1阶段：固定资产辅导问题中的参考答案

---

### A 部分：

潜在的投资者发现该主体渡船的哪些信息是有用的？你为什么认为这些信息是有用的？

一个潜在的投资者必须决定是否购买拥有并经营着渡船的主体的股票。为了告知这个决定，潜在的投资者评估投资于拥有并经营着渡船的主体的潜在回报率。那些潜在的回报取决于主体的未来净现金流入。因此，潜在的投资者评估未来净现金流入到主体的数量、时间和不确定性（或希望）。

为了做出评估，潜在的投资者需要了解有关主体资源的信息（在本案例中，渡船和主体的其他资产），对主体的要求权，以及主体如何高效且有效地管理，董事会如何运用他们使用主体资源的责任（*概念框架第OB4段*）。

如实披露（即完整、中立和无偏差的信息）有关渡船资产的相关信息（即信息能够导致不同的投资决策）将对潜在的投资者决定是否投资于（购买股票）拥有并经营着渡船的主体是很有用的。

主体通过使用它的轮船（资产）在大陆和岛屿之间运输乘客、车辆和货物来生成收入（最终现金流入）。因此，渡船可能是主体的最重要的资产，折旧费用（类似于渡船账面价值的消耗）可能是很重要的。经营渡船的总收益（收入）和经营成本（例如，燃料）也可能是有用的。

在购买时，渡船的成本可能会提供渡船产生现金的潜力的相关信息。随着时间的流逝，尤其是对长期资产，如渡船，其现值可能随着时间的推移而明显不同于成本，潜在的投资者可能会越来越感兴趣于轮船的现值（而非其历史成本），例如，公允价值（熟悉情况的当事人自愿且公平地交换资产的金额）（见 *IAS 16第6段*）。

因为渡船具有有限的生命（主要结构 20 年，发动机 10 年），主体预计在这段时间从资产获取利益，费用要随着时间而确认，反映渡船在运输乘客、车辆和货物时服务潜力的消耗模式。因此，潜在的投资者希望得到渡船的服务潜力在报告期间的消耗程度，以及在未来的消耗程度。

依照IFRS和中小企业IFRS提供主体渡船的相关和如实表述的信息经常需要判断（参见下面D部分的答案）。

*注意：*通用目标的财务报告提供信息来帮助现有的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人评估报告主体的价值（见 *概念框架第OB7段*）。然而，通用目标的财务报告并不

而且不能提供所有现有的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人需要或想要的信息。那些使用者需要考虑从其他来源获取的相关信息，例如，一般经济条件和预期，政治事件和政治气候，行业和公司前景（概念框架第OB6段）。因此，在评估主体的未来净现金流入的潜力时，潜在的投资者可能也会对财务报表中不提供的非财务信息感兴趣。例如，在本教程中，潜在的投资者会发现以下兴趣点：在岛屿和大陆人口的变化，他们旅行习惯的改变（例如，从飞机改成海运，或反之亦然）和其他发展（例如，大陆和岛屿之间可能发展的桥梁或隧道）。

## B 部分：

### 渡船是主体的资产吗？

资产是一个主体由于过去的事项而控制的资源，该资源预期能够带来主体未来经济利益的流入（概念框架第 4.4(a) 段）。

渡船是主体的资产。它是主体由于过去的事件（采购渡船）控制的资源（证据是无争议的法律所有权以及主体管理层可以控制如何使用该渡船），该资源预期能够带来主体未来经济利益的流入（现金在大陆和岛湾之间运送客户、车辆和货物时进行收取）。

## C 部分：

### 描述渡船是如何满足固定资产的定义的

主体的渡船资产（见上面的B部分答案）满足如下固定资产定义：

- 它是有形的——它是由钢铁和木材有形建成；
- 它的持有是为了提供服务（即在大陆和岛屿之间运输乘客、车辆和货物）；并且
- 它预计可以使用超过一个期间（20X1 年 1 月 1 日开始的 20 年）。

## D 部分：

使用成本模式编制有关渡船从 20X1 年 1 月 1 日到 20X5 年 12 月 31 日的会计分录。

### 20X1 年 1 月 1 日

借：资产：固定资产—成本	CU1,000,000	
贷：资产：现金		CU1,000,000

记录渡船的取得。

### 20X1

借：费用：损益—折旧	CU60,000 <sup>(a)</sup>	
贷：资产：固定资产—累计折旧/减值		CU60,000

记录渡船摊销给截止于 20X1 年 12 月 31 日财务年度的折旧费用。

### 20X2

重复上述分录，确认 CU60,000 的折旧费用摊销给截止于 20X2 年 12 月 31 日的财务年度。

### 20X3

重复上述分录，确认 CU60,000 的折旧费用摊销给截止于 20X3 年 12 月 31 日的财务年度。

### 20X4

重复上述分录，确认 CU60,000 的折旧费用摊销给截止于 20X4 年 12 月 31 日的财务年度。

#### 20X4 年 12 月 31 日

借：费用：损益—减值损失	CU120,000 <sup>(d)</sup>	
借：资产：固定资产—累计折旧/减值	CU80,000 <sup>(e)</sup>	
贷：资产：固定资产—成本		CU200,000

记录渡船发动机的报废和 20X4 年 12 月 31 日的相关减值损失。

#### 20X5 年 1 月 1 日

借：资产：固定资产—成本	CU300,000	
贷：资产：现金		CU300,000

记录渡船新发动机的取得。

### 20X5

借：费用：损益—折旧	CU58,750 <sup>(f)</sup>	
贷：资产：固定资产—累计折旧/减值		CU58,750

记录渡船摊销给截止于 20X5 年 12 月 31 日的财务年度的折旧费用。

#### 20X5 年 12 月 31 日

借：资产：现金	CU910,000	
借：资产：固定资产—累计折旧/减值	CU218,750 <sup>(h)</sup>	
贷：资产：固定资产—成本		CU1,100,000 <sup>(i)</sup>
贷：收益：损益—固定资产出售利得		CU28,750 <sup>(j)</sup>

20X5 年 12 月 31 日记录渡船的出售。

#### 计算：

- (a)  $CU40,000^{(b)}$  主要结构的折旧 +  $CU20,000^{(c)}$  发动机的折旧 = CU60,000
- (b)  $CU800,000$  主要结构的成本 ÷ 20 年使用寿命 = CU40,000 每年的折旧。
- (c)  $CU200,000$  发动机的成本 ÷ 10 年使用寿命 = CU20,000 每年的折旧。
- (d)  $CU200,000$  发动机的成本减去  $CU80,000^{(e)}$  20X4 年 12 月 31 日发动机在减值前的累计折旧 = CU120,000 20X4 年 12 月 31 日报废发动机前的账面价值。
- (e)  $CU20,000^{(c)}$  每年的折旧 × 4 年 (20X1–20X4) = CU80,000 20X4 年 12 月 31 日发动机的累计折旧 (减值前)。
- (f)  $CU40,000^{(b)}$  主要结构的折旧 +  $CU18,750^{(g)}$  新发动机的折旧 = CU58,750
- (g)  $CU300,000$  新发动机的成本 ÷ 16 年剩余使用寿命 = CU18,750 每年的折旧。

- (h)  $\text{CU}200,000$  主要结构的累计折旧+  $\text{CU}18,750$  新发动机的累计折旧=  $\text{CU}218,750$ .
- (i)  $\text{CU}800,000$  主要结构的成本+  $\text{CU}300,000$  新发动机的成本=  $\text{CU}1,100,000$ .
- (j)  $\text{CU}910,000$  销售收入 -  $\text{CU}881,250$  主要结构和发动机的账面价值 =  $\text{CU}28,750$ 。

### **E 部分：**

列出一些管理层将会在渡船的账务处理中做出的估计和判断。

管理层会使用判断于：

1. 在发动机和主要结构之间分摊成本  $\text{CU}1,000,000$  。
2. 确定最合适的折旧方法。注意：直线法很可能是最适当的折旧方法，因为其客运量（反映其服务潜力）在每个期间是相同，但这本身是一个判断。
3. 估计各个部件的使用寿命—原来的发动机，主要结构和新发动机。

因为主体打算在整个使用寿命内使用渡船（没有相反的证据），直到最后渡船预计将是毫无价值的，它的残值是零。因此，关于残值并不存在重大的判断。

如果主体使用重估模型，管理层会定期重新计量渡船的公允价值。如果不存在一个活跃的市场，计量公允价值就需要判断。