



- 分录锦囊
- 真题精选
- 典型例题

## 第一部分

# 分录 × 真题

第一篇 资产类业务

第二篇 负债类业务

第三篇 收入类业务

第四篇 特殊业务

第五篇 调整业务

第六篇 企业合并  
业务

第七篇 政府会计

第八篇 民间非营利  
组织会计

# 第一篇 资产类业务

## 第1讲 存 货

### 一、存货的初始计量

#### 分 录 锦 囊

#### 1. 外购的存货

借：原材料/库存商品等

    应交税费——应交增值税(进项税额)

    贷：应付账款/银行存款等

**【说明】** (1) 计入存货成本的相关税费包括进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税等。另外，采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、仓储费用、包装费、运输途中合理损耗、入库前的挑选整理费用等也计入存货采购成本。

(2) 采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益，要与在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用相区别。

(3) 商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等，应当计入存货采购成本，也可以先进行归集，期末再根据所购商品的存销情况进行分摊。企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期损益(销售费用)。

#### 2. 自行生产加工的存货

(1) 产品生产时

借：生产成本

    贷：原材料【直接材料费用】

        应付职工薪酬【直接人工费用】

        银行存款【燃料动力等费用】

        制造费用【分配的制造费用】

**【说明】** 非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用，应计入当期损益。

(2) 产品完工入库时

借：库存商品  
    贷：生产成本

### 3. 委托加工取得的存货

(1) 发出委托加工的原材料

借：委托加工物资  
    贷：原材料

(2) 支付加工费用

借：委托加工物资  
    应交税费——应交增值税(进项税额)  
    贷：银行存款

(3) 委托加工应税消费品，受托方代收代缴的消费税

① 收回后继续生产应税消费品，或收回后直接对外出售(售价高于受托方的计税价格)，受托方代收代缴的消费税可予抵扣

借：应交税费——应交消费税  
    贷：银行存款/应付账款等

② 收回后用于对外出售(售价不高于受托方的计税价格)，或收回后继续生产非应税消费品，受托方代收代缴的消费税不得抵扣，计入存货成本

借：委托加工物资  
    贷：银行存款/应付账款等

(4) 加工完成后收回

借：库存商品  
    贷：委托加工物资

### 4. 接受投资者投入的存货

借：原材料/库存商品等【公允价值】  
    应交税费——应交增值税(进项税额)  
    贷：实收资本【或股本】  
        资本公积——资本溢价【或股本溢价】

**【说明】** 投资者投入存货的入账价值，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。即投资者投入的存货的入账价值最终是按照其公允价值确定。

## 真题精选

**【例题 1·单选题】** (2020 年\*) 下列各项中，不应计入外购存货的成本的

\* 本书涉及历年考题均为考生回忆且均已按 2021 年相关政策调整，特此注明。

是( )。

- A. 验收入库后发生的仓储费用
- B. 运输途中发生的合理损耗
- C. 进口商品支付的关税
- D. 购入商品运输过程中发生的保险费用

【答案】 A

【解析】 选项 A，验收入库后发生的仓储费用不计入存货成本。

**【例题 2·单选题】** (2015 年) 甲公司向乙公司发出一批实际成本为 30 万元的原材料，另支付加工费 6 万元(不含增值税)，委托乙公司加工成一批适用消费税税率为 10% 的应税消费品，加工完成收回后，全部用于连续生产应税消费品，乙公司代收代缴的消费税款准予后续抵扣。甲公司和乙公司均系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。不考虑其他因素，甲公司收回的该批应税消费品的实际成本为( ) 万元。

- A. 36
- B. 36.78
- C. 40
- D. 40.78

【答案】 A

【解析】 委托加工物资收回后用于继续加工应税消费品的，委托加工环节的消费税记入“应交税费——应交消费税”科目的借方，不计入委托加工物资的成本，即甲公司收回的该批应税消费品的实际成本=30+6=36(万元)。

## 二、存货的期末计量

### 分 录 锦 囊

#### 1. 计提存货跌价准备

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

【说明】 (1) 存货采用成本与可变现净值孰低进行期末计量，但要注意成本与可变现净值比较得出的差额是存货跌价准备的期末余额，而不是当期发生额。当期计提的存货跌价准备=期末存货跌价准备余额(期末存货成本-可变现净值)-期初存货跌价准备余额。

(2) 注意产品和材料可变现净值的确定方法。

#### 2. 存货跌价准备转回

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

#### 3. 存货跌价准备的结转

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本/其他业务成本

**真题精选**

**【例题 1·多选题】** (2020 年)某企业外购一批存货，成本 3000 万元，已计提存货跌价准备 500 万元。企业对外出售该批存货的 40%，售价 1100 万元。下列关于企业对外出售存货时的处理，表述正确的有( )。

- A. 减少存货账面价值 1000 万元
- B. 增加营业成本 1200 万元
- C. 增加营业收入 1100 万元
- D. 冲减资产减值损失 200 万元

**【答案】** AC

**【解析】** 企业对外出售存货时

借：银行存款	1100
贷：主营业务收入	1100
借：主营业务成本	1000
存货跌价准备	(500×40%)200
贷：库存商品	(3000×40%)1200

**【例题 2·计算分析题】** (2017 年)甲公司系生产销售机床的上市公司，期末存货按成本与可变现净值孰低计量，并按单个存货项目计提存货跌价准备。相关资料如下。

资料一：2016 年 9 月 10 日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的 S 型机床销售合同。合同约定，甲公司应于 2017 年 1 月 10 日向乙公司提供 10 台 S 型机床，单位销售价格为 45 万元/台。

2016 年 12 月 31 日，甲公司 S 型机床的库存数量为 14 台，单位成本为 44.25 万元/台，该机床的市场销售价格为 42 万元/台。估计甲公司向乙公司销售该机床的销售费用为 0.18 万元/台，向其他客户销售该机床的销售费用为 0.15 万元/台。

2016 年 12 月 31 日，甲公司对存货进行减值测试前，未曾对 S 型机床计提存货跌价准备。

资料二：2016 年 12 月 31 日，甲公司库存一批用于生产 W 型机床的 M 材料。该批材料的成本为 80 万元，可用于生产 10 台 W 型机床。甲公司将该批材料加工成 10 台 W 型机床尚需投入 50 万元。该批 M 材料的市场销售价格总额为 68 万元，估计销售费用总额为 0.6 万元。甲公司尚无 W 型机床订单。W 型机床的市场销售价格为 12 万元/台，估计销售费用为 0.1 万元/台。

2016 年 12 月 31 日，甲公司对存货进行减值测试前，“存货跌价准备——M 材料”账户的贷方余额为 5 万元。

假定不考虑增值税等相关税费及其他因素。

要求：

(1) 计算甲公司 2016 年 12 月 31 日 S 型机床的可变现净值。

(2) 判断甲公司 2016 年 12 月 31 日 S 型机床是否发生减值，并简要说明理由。如果发生减值，计算应计提存货跌价准备的金额，并编制相关会计分录。

(3) 判断甲公司 2016 年 12 月 31 日是否应对 M 材料计提或转回存货跌价准备，并简要说明理由。如果应计提或转回存货跌价准备，计算应计提或转回存货跌价准备的金额，并编制相关会计分录。

【答案】(1) 有合同部分的可变现净值 =  $10 \times (45 - 0.18) = 448.2$  (万元)；

无合同部分的可变现净值 =  $(14 - 10) \times (42 - 0.15) = 167.4$  (万元)；

甲公司 2016 年 12 月 31 日 S 型机床的可变现净值 =  $448.2 + 167.4 = 615.6$  (万元)。

(2) 甲公司 2016 年 12 月 31 日 S 型机床有合同部分没有发生减值，无合同部分发生了减值。

理由：有合同的部分，成本 =  $44.25 \times 10 = 442.5$  (万元)，小于其可变现净值 448.2 万元，因此没有发生减值；无合同部分，其成本 =  $44.25 \times 4 = 177$  (万元)，大于其可变现净值 167.4 万元，因此发生了减值。

应计提的存货跌价准备金额 =  $177 - 167.4 = 9.6$  (万元)。会计分录

借：资产减值损失	9.6
贷：存货跌价准备	9.6

(3) M 材料应该计提存货跌价准备。

理由：甲公司生产的 W 型机床的成本 =  $80 + 50 = 130$  (万元)；可变现净值 =  $12 \times 10 - 0.1 \times 10 = 119$  (万元)，成本大于可变现净值，W 型机床发生了减值。因此 M 材料发生了减值。

M 材料存货跌价准备的期末余额 =  $80 - (12 \times 10 - 0.1 \times 10 - 50) = 11$  (万元)，大于存货跌价准备的期初余额 5 万元，因此 M 材料应该计提存货跌价准备。

M 材料应计提存货跌价准备的金额 =  $11 - 5 = 6$  (万元)。会计分录

借：资产减值损失	6
贷：存货跌价准备	6

### 三、存货的清查

#### 分 录 锦 囊

##### 1. 存货的盘盈

(1) 发生存货盘盈时

借：原材料/库存商品等【重置成本】

贷：待处理财产损溢

(2) 批准处理后

借：待处理财产损溢

贷：管理费用

## 2. 存货的盘亏、毁损

(1) 发生盘亏毁损时

借：待处理财产损溢

贷：原材料/库存商品等

应交税费——应交增值税(进项税额转出)

**【说明】**因管理不善而发生的损失，存货的进项税额不允许抵扣，需要做进项税额转出的处理。

(2) 批准处理后

借：管理费用【因收发计量差错、管理不善等造成】

营业外支出【因自然灾害等非常原因造成】

原材料【收回的残料价值】

其他应收款【可以收回的保险赔偿或过失人赔偿】

贷：待处理财产损溢

### 典型例题

**【例题·多选题】**下列关于财产清查结果会计处理的表述中，错误的有( )。

- A. 属于无法查明原因的现金溢余，经批准后计入营业外收入
- B. 对于盘盈的存货，按管理权限报经批准后计入营业外收入
- C. 属于管理不善造成的存货短缺，应将全部损失计入管理费用
- D. 对于盘盈的固定资产，按管理权限报经批准后计入营业外收入

**【答案】** BCD

**【解析】**选项 B，对于盘盈的存货，按管理权限批准后冲减管理费用；选项 C，对于管理不善造成的存货短缺，应扣除可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入管理费用；选项 D，固定资产盘盈做前期差错处理，通过“以前年度损益调整”科目核算。

## 第 2 讲 固定资产

### 一、固定资产的初始计量

#### 分录锦囊

#### 1. 外购固定资产

(1) 当进项税额可以抵扣时

借：固定资产  
    应交税费——应交增值税(进项税额)  
    贷：银行存款等

(2) 当进项税额不能抵扣时

借：固定资产  
    贷：银行存款等

(3) 分期付款购买固定资产，实质具有融资性质的

① 购入时

借：在建工程/固定资产【购买价款的现值】  
    应交税费——应交增值税(进项税额)  
    未确认融资费用【差额】  
    贷：长期应付款【应支付的金额】  
        银行存款【已支付的金额】

② 以后各期支付款项并分摊未确认融资费用时

借：长期应付款  
    贷：银行存款  
借：在建工程/财务费用【资本化的/费用化的】  
    贷：未确认融资费用【期初应付本金余额×实际利率】

**【说明】** (1) 外购固定资产的成本包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

(2) 如果需要安装应先通过“在建工程”核算，安装完毕达到预定可使用状态时转入“固定资产”科目。

(3) 购进固定资产支付的运输费，取得运输业增值税专用发票的，运输费的 9% 可以作为进项税额抵扣。

## 2. 一揽子购入多项没有单独标价的固定资产

借：固定资产——甲  
      ——乙  
      ——丙

贷：银行存款等

**【说明】**此时应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。比如，甲固定资产的成本=甲固定资产的公允价值/各项固定资产的公允价值之和×待分摊的固定资产总成本，依此类推。

## 3. 自营方式建造固定资产

### (1) 外购工程物资时

借：工程物资  
      应交税费——应交增值税(进项税额)

贷：银行存款等

### (2) 领用自产产品时

借：在建工程  
      贷：库存商品

### (3) 领用原材料时

借：在建工程  
      贷：原材料

### (4) 领用工程物资及发生其他成本时

借：在建工程  
      贷：工程物资  
          应付职工薪酬【在建工程人员薪酬】  
          应付利息【资本化的利息费用等】

### (5) 达到预定可使用状态时

借：固定资产  
      贷：在建工程

## 4. 出包方式建造固定资产

借：在建工程——待摊支出  
      贷：银行存款等

**【说明】**预付工程款项不通过在建工程科目，应通过“预付账款”科目核算。达到预定可使用状态时，分配待摊支出

借：在建工程——××工程  
      贷：在建工程——待摊支出

借：固定资产

贷：在建工程——××工程

### 5. 工程物资盘亏、报废或毁损的处理

(1) 建设期间发生的工程物资盘亏

借：在建工程

贷：工程物资

盘盈的工程物资做相反分录

(2) 非建设期间发生的工程物资盘亏

借：管理费用【企业筹建期间】

营业外支出【建造完工后】

其他应收款【过失人或保险公司赔偿】

贷：待处理财产损溢【经批准后的净损失】

【说明】这笔分录讲的是经过批准后的处理，批准前应记入“待处理财产损溢”科目。

### 6. 单项工程报废或毁损的处理

(1) 正常原因造成的

① 建设期间

借：在建工程——××项目【继续施工的项目成本】

原材料【残料价值】

其他应收款【过失人或保险公司赔偿】

贷：在建工程——××项目【报废的项目成本】

② 非建设期间

借：管理费用【企业筹建期间净损失】

营业外支出【建造完工后净损失】

贷：在建工程——××项目

(2) 非正常原因造成的

借：管理费用【企业筹建期间净损失】

营业外支出【非筹建期间净损失】

原材料【残料价值】

其他应收款【过失人或保险公司赔偿】

贷：在建工程——××项目

### 7. 接受投资者投入的固定资产

借：固定资产【公允价值】

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷：实收资本【或股本】

资本公积——资本溢价【或股本溢价】

## 8. 存在弃置费用的固定资产

(1) 确定固定资产成本时, 按照弃置费用现值确认预计负债

借: 固定资产【弃置费用的现值】

贷: 预计负债

(2) 每期期末, 计算利息费用

借: 财务费用等

贷: 预计负债

(3) 固定资产使用期满, 企业实际支付弃置费用

借: 预计负债

贷: 银行存款

### 真题精选

**【例题 1·多选题】** (2017 年) 下列各项中, 企业应计入自行建造固定资产成本的有( )。

- A. 为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金
- B. 达到预定可使用状态前发生的工程用物资成本
- C. 达到预定可使用状态前分担的间接费用
- D. 达到预定可使用状态前满足资本化条件的借款费用

**【答案】** BCD

**【解析】** 选项 A, 应确认为无形资产。

**【例题 2·单选题】** (2016 年) 甲公司系增值税一般纳税人, 购入一套需安装的生产设备, 取得的增值税专用发票上注明的价款为 300 万元, 增值税税额为 39 万元, 自行安装耗用材料 20 万元, 发生安装人工费 5 万元。不考虑其他因素, 该生产设备安装完毕达到预定可使用状态转入固定资产的入账价值为( ) 万元。

- A. 320
- B. 325
- C. 339
- D. 364

**【答案】** B

**【解析】** 固定资产的入账价值 =  $300 + 20 + 5 = 325$  (万元)。

## 二、固定资产的后续计量

### 分录锦囊

#### 1. 计提固定资产折旧

固定资产应自达到预定可使用状态次月开始计提折旧, 终止确认时停止计提折旧。即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。计提折旧时账务处理如下。

借：制造费用【生产车间计提折旧】  
 管理费用【管理部门、未使用的固定资产计提折旧】  
 销售费用【专设销售部门计提折旧】  
 其他业务成本【出租固定资产计提折旧】  
 研发支出【研发无形资产时使用固定资产计提折旧】  
 在建工程【在建工程中使用固定资产计提折旧】  
 专项储备【提取的安全生产费形成固定资产】  
 应付职工薪酬【非货币性薪酬】  
 贷：累计折旧

**【说明】**在确定计提折旧的范围时，应注意以下几点。

- (1) 按规定单独计价作为固定资产入账的土地不提折旧。
- (2) 已提足折旧仍继续使用的固定资产不提折旧，提前报废的固定资产也不再补提折旧。
- (3) 处于更新改造过程中停止使用的固定资产，不计提折旧。
- (4) 因大修而停用的固定资产，照提折旧。
- (5) 未使用、不需用的固定资产，应计提折旧。
- (6) 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

## 2. 固定资产资本化的后续支出

(1) 转入改扩建

借：在建工程  
 累计折旧  
 固定资产减值准备  
 贷：固定资产

(2) 发生改扩建支出

借：在建工程  
 贷：应付职工薪酬/原材料等

(3) 结转被替换部分的账面价值

借：营业外支出等  
 贷：在建工程

(4) 达到预定可使用状态时

借：固定资产  
 贷：在建工程

### 3. 固定资产费用化的后续支出

借：管理费用【行政管理部门固定资产的日常修理费用】

    销售费用【专设销售机构固定资产的日常修理费用】

    贷：银行存款等

#### 真题精选

【例题1·多选题】(2018年)下列各项固定资产后续支出中，应予以费用化处理的有( )。

- A. 机动车交通事故责任强制保险费
- B. 更换飞机发动机成本
- C. 办公楼日常修理费
- D. 生产线改良支出

【答案】AC

【解析】选项B、D，一般满足资本化条件，应予以资本化。

【例题2·单选题】(2013年)甲公司某项固定资产已完成改造，累计发生的改造成本为400万元，拆除部分的原价为200万元。改造前，该项固定资产原价为800万元，已计提折旧250万元，不考虑其他因素，甲公司该项固定资产改造后的账面价值为( )万元。

- A. 750
- B. 812.5
- C. 950
- D. 1000

【答案】B

【解析】该项固定资产改造后的账面价值 $= (800 - 250) - (200 - 200 / 800 \times 250) + 400 = 812.5$ (万元)。

## 三、固定资产的处置与清查

#### 分录锦囊

### 1. 固定资产的处置

(1) 将固定资产转入清理

借：固定资产清理  
    固定资产减值准备  
    累计折旧  
    贷：固定资产

(2) 发生相关清理费用

借：固定资产清理

贷：银行存款/应付职工薪酬等

(3)取得变价收入、残值收入、保险赔偿收入

借：银行存款/原材料/其他应收款等

贷：固定资产清理

    应交税费——应交增值税(销项税额)

(4)清理完毕，结转固定资产清理净损益

①因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失计入营业外收支

借：营业外支出【或贷记营业外收入】

    贷：固定资产清理【或借记】

②因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置损益

借：资产处置损益

    贷：固定资产清理

或编制相反分录

## 2. 固定资产的清查

(1)固定资产盘盈

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：利润分配——未分配利润

        盈余公积

(2)固定资产盘亏

借：待处理财产损溢

    累计折旧

    固定资产减值准备

    贷：固定资产

借：原材料【残料价值】

    其他应收款【过失人、保险公司赔偿】

    营业外支出【净损失】

    贷：待处理财产损溢

### 真题精选

【例题·综合题】(2017年)甲公司系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%，所得税税率为25%，预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。相关资料如下。

资料一：2×12年12月10日，甲公司以银行存款购入一台需自行安装的生产设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为495万元，增值税税额为64.35万元，甲公司当日进行设备安装，安装过程中发生安装人员薪酬5万元，2×12年12月31日安装完毕并达到预定可使用状态交付使用。

资料二：甲公司预计该设备可使用10年，预计净残值为20万元，采用双倍余额递减法计提折旧；所得税纳税申报时，该设备在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额为48万元。该设备取得时的成本与计税基础一致。

资料三：2×15年12月31日，该设备出现减值迹象，经减值测试，其可收回金额为250万元。甲公司对该设备计提减值准备后，预计该设备尚可使用5年，预计净残值为10万元，仍采用双倍余额递减法计提折旧，所得税纳税申报时，该设备在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额仍为48万元。

资料四：2×16年12月31日，甲公司出售该设备，开具的增值税专用发票上注明的价款为100万元，增值税税额为13万元，款项当日收讫并存入银行，甲公司另以银行存款支付清理费用1万元（不考虑增值税）。

假定不考虑其他因素。

要求：

(1) 计算甲公司2×12年12月31日该设备安装完毕并达到预定可使用状态的成本，并编制设备购入、安装及达到预定可使用状态的相关会计分录。

(2) 分别计算甲公司2×13年和2×14年对该设备应计提的折旧额。

(3) 分别计算甲公司2×14年12月31日该设备的账面价值、计税基础、暂时性差异（需指出是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异），以及相应的递延所得税负债或递延所得税资产的账面余额。

(4) 计算甲公司2×15年12月31日对该设备应计提的减值准备金额，并编制相关会计分录。

(5) 计算甲公司2×16年对该设备应计提的折旧额。

(6) 编制甲公司2×16年12月31日出售该设备的相关会计分录。

【答案】(1) 2×12年12月31日，甲公司该设备安装完毕并达到预定可使用状态的成本=495+5=500(万元)。会计分录

借：在建工程	495
应交税费——应交增值税(进项税额)	64.35
贷：银行存款	559.35
借：在建工程	5
贷：应付职工薪酬	5
借：固定资产	500
贷：在建工程	500

(2) 2×13 年该设备应计提的折旧额 =  $500 \times 2/10 = 100$  (万元);

2×14 年该设备应计提的折旧额 =  $(500 - 100) \times 2/10 = 80$  (万元)。

(3) 2×14 年年末设备的账面价值 =  $500 - 100 - 80 = 320$  (万元), 计税基础 =  $500 - 48 - 48 = 404$  (万元), 账面价值小于计税基础, 产生可抵扣暂时性差异, 需确认递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异期末余额 =  $404 - 320 = 84$  (万元), 因此递延所得税资产余额 =  $84 \times 25\% = 21$  (万元)。

(4) 2×15 年 12 月 31 日, 甲公司该设备的账面价值 =  $500 - 100 - 80 - (500 - 100 - 80) \times 2/10 = 256$  (万元), 可收回金额为 250 万元, 因此, 计提减值准备 =  $256 - 250 = 6$  (万元)。会计分录

借: 资产减值损失	6
贷: 固定资产减值准备	6

(5) 2×16 年该设备计提的折旧额 =  $250 \times 2/5 = 100$  (万元)。

(6) 2×16 年 12 月 31 日会计分录

借: 固定资产清理	150
累计折旧	(100+80+64+100)344
固定资产减值准备	6
贷: 固定资产	500
借: 固定资产清理	1
贷: 银行存款	1
借: 银行存款	113
资产处置损益	51
贷: 固定资产清理	151
应交税费——应交增值税(销项税额)	13

## 第3讲 无形资产

### 一、无形资产的初始计量

#### 分录锦囊

#### 1. 外购无形资产

借：无形资产  
    贷：银行存款等

#### 2. 具有融资性质的分期付款购买无形资产

(1) 购入时

借：无形资产【购买价款的现值】  
    未确认融资费用【差额】  
    贷：长期应付款【应支付的金额】  
        银行存款【已支付的金额】

(2) 以后各期支付款项并分摊未确认融资费用时

借：长期应付款  
    贷：银行存款  
借：在建工程/财务费用【资本化的/费用化的】  
    贷：未确认融资费用【期初应付本金余额×实际利率】

【说明】 期初应付本金余额 = 期初长期应付款科目余额 - 期初未确认融资费用科目余额

#### 3. 接受投资者投入的无形资产

借：无形资产【公允价值】  
    贷：实收资本【或股本】  
        资本公积——资本溢价【或股本溢价】

#### 4. 企业取得的土地使用权的处理

(1) 一般企业

借：无形资产【自用】  
    无形资产【土地使用权和建筑物的价款可以合理分配】  
    固定资产【土地使用权和建筑物的价款不能合理分配】  
    投资性房地产【购入后用于出租或准备增值后转让】  
    贷：银行存款等

## (2) 房地产开发企业

借：无形资产【自用】

无形资产【土地使用权和建筑物的价款可以合理分配】

固定资产【土地使用权和建筑物的价款不能合理分配】

投资性房地产【用于出租】

开发产品【购入后准备增值后转让】

开发成本【购入时决定建造完成后对外出售】

贷：银行存款等

## 5. 内部研究开发费用的处理

## (1) 企业自行开发无形资产发生的研发支出

借：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】

——资本化支出【满足资本化条件】

贷：原材料/银行存款/应付职工薪酬等

## (2) 期(月)末，应将费用化支出金额转入“管理费用”科目

借：管理费用

贷：研发支出——费用化支出

## (3) 研究开发项目达到预定用途形成无形资产

借：无形资产

贷：研发支出——资本化支出

**【说明】** 对于使用寿命不确定的无形资产，无须进行摊销，但应当考虑减值准备。

## 真题精选

**【例题 1·判断题】** (2020 年) 企业为建造办公用大楼购买的土地使用权，应计入建造办公用大楼的成本。( )

**【答案】** ×

**【解析】** 企业为建造办公用大楼而购买的土地使用权，按无形资产核算，不计入建造办公用大楼的成本。

**【例题 2·单选题】** (2019 年) 2×18 年 12 月 20 日，甲公司用银行存款 200 万元外购一项专利技术用于 W 产品生产，另支付相关税费 1 万元，达到预定用途前的专业服务费用 2 万元，宣传 W 产品广告费 4 万元。不考虑增值税及其他因素，2×18 年 12 月 20 日，该专利技术的入账价值为( ) 万元。

A. 201

B. 203

C. 207

D. 200

**【答案】** B

【解析】广告费不属于该专利技术达到预定用途前的必要支出，因此，该专利技术的入账价值=200+1+2=203(万元)。

## 二、无形资产的后继计量

### 分录锦囊

#### 1. 计提摊销

(1)使用寿命有限的无形资产按月计提摊销，当月增加的无形资产，当月开始摊销，当月减少的无形资产，当月不计提摊销

借：管理费用【管理部门计提摊销】

    制造费用【生产车间计提摊销】

    销售费用【专设销售部门计提摊销】

    其他业务成本【出租无形资产计提摊销】

    研发支出【研发无形资产时使用无形资产计提摊销】

贷：累计摊销

(2)使用寿命不确定的无形资产不计提摊销，但至少应当于每个会计期末进行减值测试

#### 2. 发生减值

借：资产减值损失

    贷：无形资产减值准备

无形资产减值一经计提，后续期间不可以转回。

### 真题精选

【例题1·多选题】(2018年)下列关于企业无形资产会计处理的表述中，正确的有( )。

- A. 计提的减值准备在以后会计期间可以转回
- B. 使用寿命不确定的无形资产，不进行摊销
- C. 使用寿命不确定的无形资产，至少应在每年年末进行减值测试
- D. 使用寿命有限的无形资产，摊销方法由年限平均法变更为产量法，按会计估计变更处理

【答案】BCD

【解析】选项A，无形资产减值准备一经计提不得转回；选项B、C，使用寿命不确定的无形资产，不需要计提摊销，但至少应于每年年末进行减值测试；选项D，使用寿命有限的无形资产摊销方法的变更属于会计估计变更。

【例题2·单选题】(2015年)2014年12月31日，甲公司某项无形资产的原价为

120 万元，已摊销 42 万元，未计提减值准备。当日，甲公司对该无形资产进行减值测试，预计公允价值减去处置费用后的净额为 55 万元，预计未来现金流量的现值为 60 万元。2014 年 12 月 31 日，甲公司应为该无形资产计提的减值准备为( )万元。

- A. 18  
B. 23  
C. 60  
D. 65

**【答案】** A

**【解析】** 2014 年年末该无形资产账面价值 =  $120 - 42 = 78$  (万元)，可收回金额 = 60 (万元) (可收回金额根据公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值两者之间的较高者确定)，所以应计提减值准备 =  $78 - 60 = 18$  (万元)。

### 三、无形资产的处置

#### 分录锦囊

##### 1. 无形资产的出售

借：银行存款  
    无形资产减值准备  
    累计摊销  
    贷：无形资产  
        应交税费——应交增值税(销项税额)  
        资产处置损益【差额，或借记】

##### 2. 无形资产的出租

借：银行存款  
    贷：其他业务收入【当期确认的租金收入】  
        应交税费——应交增值税(销项税额)

借：其他业务成本

    贷：累计摊销

##### 3. 无形资产的报废

借：营业外支出  
    累计摊销  
    无形资产减值准备  
    贷：无形资产

#### 真题精选

**【例题·计算分析题】** (2019 年) 2×15 年 1 月 1 日至 2×19 年 12 月 31 日，与甲公司 A 专利技术相关的交易或事项如下。

资料一：2×15年1月1日，甲公司经董事会批准开始自行研发A专利技术以生产新产品。2×15年1月1日至6月30日为研究阶段，发生材料费500万元，研发人员薪酬300万元，研发用设备的折旧费200万元。

资料二：2×15年7月1日，A专利技术的研发活动进入开发阶段。2×16年1月1日，该专利技术研发成功并达到预定用途。在开发阶段，发生材料费800万元，研发人员薪酬400万元，研发用设备的折旧费300万元，上述研发支出均满足资本化条件。甲公司预计A专利技术的使用寿命为10年，预计净残值为零，按年采用直线法摊销。

资料三：2×17年12月31日，A专利技术出现减值迹象。经减值测试，该专利技术的可收回金额为1000万元，预计尚可使用5年，预计净残值为零，仍按年采用直线法摊销。

资料四：2×19年12月31日，甲公司以450万元将A专利技术对外出售，价款已收存银行。

本题不考虑增值税等相关税费及其他因素。

要求：

(1)编制甲公司2×15年1月1日至6月30日研发A专利技术时发生相关支出的会计分录。

(2)编制甲公司2×16年1月1日A专利技术达到预定用途时的会计分录。

(3)计算甲公司2×16年度A专利技术应摊销的金额，并编制相关会计分录。

(4)计算甲公司2×17年12月31日对A专利技术应计提减值准备的金额，并编制相关会计分录。

(5)计算甲公司2×19年12月31日对外出售A专利技术应确认的损益金额，并编制相关会计分录。

(“研发支出”科目应写出必要的明细科目，答案中的金额单位用万元表示。)

### 【答案】

(1)2×15年1月1日至6月30日

借：研发支出——费用化支出	1000
贷：原材料	500
应付职工薪酬	300
累计折旧	200

(2)2×16年1月1日

借：无形资产	1500
贷：研发支出——资本化支出	(800+400+300) 1500

(3)2×16年度A专利技术应摊销的金额=1500/10=150(万元)。

借：制造费用/生产成本等	150
--------------	-----

贷：累计摊销 150

(4)2×17年12月31日减值测试前A专利技术的账面价值=1500-1500/10×2=1200(万元)；该专利技术的可收回金额为1000万元，小于1200万元，因此发生减值，需要计提减值准备的金额=1200-1000=200(万元)。

借：资产减值损失 200

贷：无形资产减值准备 200

(5)2×19年12月31日该专利技术的账面价值=1000-1000/5×2=600(万元)，对外出售该专利技术应确认的损益金额=450-600=-150(万元)。

借：银行存款 450

    累计摊销 700

    无形资产减值准备 200

    资产处置损益 150

贷：无形资产 1500

## 第4讲 投资性房地产

### 一、投资性房地产的初始计量及后续支出

#### 分录锦囊

#### 1. 外购的投资性房地产

(1) 成本模式进行后续计量

借：投资性房地产

贷：银行存款

(2) 公允价值模式进行后续计量

借：投资性房地产——成本

贷：银行存款

**【说明】** 外购成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

#### 2. 自行建造的投资性房地产

(1) 发生建造成本时

借：投资性房地产——在建

贷：银行存款等

(2) 建造完工时

借：投资性房地产【成本模式计量】

投资性房地产——成本【公允价值模式计量】

贷：投资性房地产——在建

**【说明】** 建造成本包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失直接计入当期损益，不计入建造成本。

#### 3. 投资性房地产资本化的后续支出

(1) 采用成本模式进行后续计量

① 投资性房地产转入改扩建工程

借：投资性房地产——在建

投资性房地产累计折旧

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

②发生改扩建或装修支出

借：投资性房地产——在建

贷：银行存款等

③改扩建工程或装修完工

借：投资性房地产

贷：投资性房地产——在建

(2)采用公允价值模式进行后续计量

①投资性房地产转入改扩建工程

借：投资性房地产——在建

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动【或借方】

②发生改扩建或装修支出

借：投资性房地产——在建

贷：银行存款等

③改扩建工程或装修完工

借：投资性房地产——成本

贷：投资性房地产——在建

#### 4. 投资性房地产费用化的后续支出

借：其他业务成本

贷：银行存款

#### 典型例题

【例题·单选题】2020年1月1日，甲公司购入一幢建筑物用于出租，取得发票上注明的价款为100万元，款项以银行存款支付。购入该建筑物时发生的谈判费用为0.2万元，差旅费为0.3万元。该投资性房地产的入账价值为( )万元。

A. 100

B. 100.2

C. 100.3

D. 100.5

【答案】A

【解析】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。本题中，支付的价款计入投资性房地产的成本，谈判费用和差旅费计入当期的管理费用。为投资性房地产直接发生的相关税费，比如契税、维修基金等才能计入投资性房地产成本。

## 二、投资性房地产的后续计量

### 分 录 锦 囊

#### 1. 投资性房地产的成本模式后续计量

(1) 按期(月)计提折旧或进行摊销

借：其他业务成本

    贷：投资性房地产累计折旧

        投资性房地产累计摊销

(2) 取得的租金收入

借：银行存款

    贷：其他业务收入

        应交税费——应交增值税(销项税额)

(3) 发生减值时

借：资产减值损失

    贷：投资性房地产减值准备

#### 2. 投资性房地产的公允价值模式后续计量

(1) 取得的租金收入

借：银行存款

    贷：其他业务收入

        应交税费——应交增值税(销项税额)

(2) 确认公允价值的变动

① 公允价值上升时

借：投资性房地产——公允价值变动

    贷：公允价值变动损益

② 公允价值下降时

借：公允价值变动损益

    贷：投资性房地产——公允价值变动

**【说明】** 公允价值模式计量的投资性房地产不计提折旧，不计提减值。

#### 3. 投资性房地产后续计量模式的变更

借：投资性房地产——成本【公允价值】

    投资性房地产累计折旧(摊销)【已计提的折旧或摊销】

    投资性房地产减值准备【已计提的减值准备】

    贷：投资性房地产【账面余额】

        递延所得税负债【若涉及，或借记递延所得税资产】

盈余公积【或借记】

利润分配——未分配利润【或借记】

**【说明】**投资性房地产后续计量模式的变更属于会计政策变更，且只能由成本模式计量转换为以公允价值模式计量。

### 真题精选

**【例题 1·单选题】**（2018 年）甲公司对投资性房地产以成本模式进行后续计量。2017 年 1 月 10 日甲公司以银行存款 9600 万元购入一栋写字楼并立即以经营租赁方式租出。甲公司预计该写字楼的使用寿命为 40 年，预计净残值为 120 万元，采用年限平均法计提折旧。不考虑相关税费及其他因素，2017 年甲公司应对该写字楼计提的折旧金额为（ ）万元。

- A. 240  
B. 220  
C. 217.25  
D. 237

**【答案】** C

**【解析】** 2017 年年末计提折旧金额 =  $(9600 - 120) / 40 / 12 \times 11 = 217.25$ （万元）。

**【例题 2·多选题】**（2018 年）投资性房地产的后续计量由成本模式变为公允价值模式时，其公允价值与账面价值的差额，对企业下列财务报表项目产生影响的有（ ）。

- A. 资本公积  
B. 盈余公积  
C. 其他综合收益  
D. 未分配利润

**【答案】** BD

**【解析】**投资性房地产由成本模式转为公允价值模式，属于会计政策变更，应进行追溯调整，所以变更当日公允价值与原账面价值的差额，应当计入留存收益（盈余公积和未分配利润）。

**【例题 3·单选题】**（2016 年）企业采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的，资产负债表日应将投资性房地产公允价值与其账面价值的差额计入（ ）。

- A. 其他综合收益  
B. 公允价值变动损益  
C. 资本公积  
D. 资产减值损失

**【答案】** B

## 三、投资性房地产的转换

### 分录锦囊

#### 1. 成本模式下的转换

(1) 投资性房地产转为非投资性房地产

①投资性房地产转换为自用房地产

借：固定资产/无形资产【账面原值】

    投资性房地产累计折旧/投资性房地产累计摊销

    投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

    累计折旧/累计摊销

    固定资产减值准备/无形资产减值准备

②投资性房地产转换为存货

借：开发产品【账面原值】

    投资性房地产累计折旧/投资性房地产累计摊销

    投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

(2)非投资性房地产转为投资性房地产

①自用房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产【账面原值】

    累计折旧/累计摊销

    固定资产减值准备/无形资产减值准备

贷：固定资产/无形资产

    投资性房地产累计折旧/投资性房地产累计摊销

    投资性房地产减值准备

②作为存货的房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产【账面原值】

    存货跌价准备

贷：开发产品

## 2. 公允价值模式下的转换

(1)投资性房地产转为非投资性房地产

①投资性房地产转换为自用房地产

借：固定资产/无形资产【公允价值】

    贷：投资性房地产——成本

        ——公允价值变动【或借记】

        公允价值变动损益【差额，或借记】

②投资性房地产转换为存货

借：开发产品【公允价值】

    贷：投资性房地产——成本

        ——公允价值变动【或借记】



借：其他业务成本  
    投资性房地产累计折旧/投资性房地产累计摊销  
    投资性房地产减值准备  
贷：投资性房地产

## 2. 公允价值模式下的处置

借：银行存款  
    贷：其他业务收入  
        应交税费——应交增值税(销项税额)

借：其他业务成本  
    贷：投资性房地产——成本  
        ——公允价值变动【或借记】

借：公允价值变动损益【持有期间累计确认的公允价值变动损益金额】  
    贷：其他业务成本

或编制相反会计分录

借：其他综合收益【转换日计入其他综合收益的金额】  
    贷：其他业务成本

### 典型例题

【例题·单选题】2018年3月1日，甲公司将自有的一栋办公楼以经营租赁方式出租，租赁期为自2018年3月1日起2年，年租金为360万元。当日，办公楼的成本为3200万元，已计提折旧为2100万元，未计提减值准备，公允价值为2400万元，甲公司采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。办公楼2018年12月31日的公允价值为2600万元，2019年12月31日的公允价值为2640万元。2020年3月1日，甲公司收回租赁期届满的办公楼并对外出售，取得价款2800万元。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，不正确的是( )。

- A. 将自用房地产转换为投资性房地产的时点是2018年3月1日
- B. 转换日产生其他综合收益1300万元
- C. 2020年3月1日出售办公楼对营业利润的影响金额为1460万元
- D. 影响2020年营业利润的金额为1460万元

【答案】D

【解析】选项B，转换日产生其他综合收益=2400-(3200-2100)=1300(万元)；选项C，出售办公楼对营业利润的影响金额=出售时的公允价值2800-出售时的账面价值2640+转换日产生的其他综合收益1300=1460(万元)；选项D，影响2020年营业利润的金额=1460+360×2/12=1520(万元)。