

模块一 资产类业务

第一讲 存 货

分录呈现

一、存货的初始计量

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)【可抵扣的增值税进项税额】

 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归属于存货成本的进口关税、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) 存货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) 批发零售等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，期末根据所购商品的存销情

▶ 中级会计实务会计分录大全

况再进行分摊。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】

 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。

◆ 收回后继续生产应税消费品，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

◆收回后用于对外出售(售价不高于受托方的计税价格)，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

【说明】 根据中级会计实务历年考试情况，考试时通常不会提及售价与受托方同类或类似物资计税价格的大小关系，只要委托加工物资收回后是直接用于销售的，委托加工环节的消费税就计入委托加工物资的成本。

(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

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。

二、存货的期末计量

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。

(2) 存货可变现净值的确定，见图 1-1。

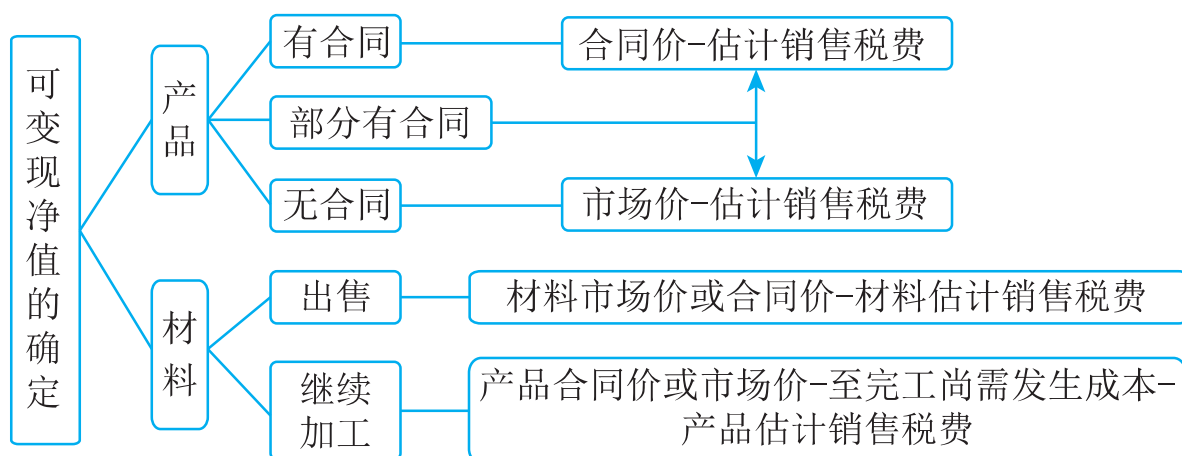


图 1-1 存货可变现净值的确定

2. 存货跌价准备转回

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

应在原已计提存货跌价准备金额内予以转回。

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

J 举例

某企业外购一批存货，成本 3 000 万元，期末可变现净值 2 500 万元，计提存货跌价准备 500 万元。对外出售 40%，售价

1 100万元。不考虑增值税等相关税费。该企业相关账务处理如下。

计提减值时：

借：资产减值损失	500
贷：存货跌价准备	500

对外出售存货时：

借：银行存款	1 100
贷：主营业务收入	1 100
借：主营业务成本	1 000
存货跌价准备	(500×40%) 200
贷：库存商品	(3 000×40%) 1 200

第二讲 固定资产

分录呈现

一、固定资产的初始计量

1. 外购固定资产

借：固定资产

 应交税费——应交增值税(进项税额)

 贷：银行存款等

【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)购入固定资产如果需要安装，应先通过“在建工程”科目核算，待安装完毕达到预定可使用状态时再转入“固定资产”科目核算。

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。

3. 具有融资性质的分期付款购买固定资产

(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

4. 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

▶ 中级会计实务会计分录大全

(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】

 长期借款——应计利息、应付债券——应计利息【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

5. 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。

借：在建工程——××工程

 贷：在建工程——待摊支出【分配待摊支出】

借：固定资产

 贷：在建工程——××工程

6. 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

 其他应收款等

 贷：工程物资

(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【正常经营期建造完工后】
 其他应收款【过失人或保险公司赔偿】
 贷：待处理财产损溢

【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。

7. 接受投资者投入的固定资产

借：固定资产
 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

二、固定资产的后续计量

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

▶ 中级会计实务会计分录大全

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【经营租出固定资产计提折旧】

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】

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计提折旧。

(2) 已提足折旧仍继续使用的固定资产不计提折旧，提前报废的固定资产也不再补提折旧。

(3) 因更新改造而停止使用的固定资产，不计提折旧。

(4) 因大修理而停用的固定资产，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/工程物资等

(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：

借：固定资产

贷：在建工程

J 举例

甲企业对一项原值为 100 万元、已提折旧 40 万元的固定资产进行改建，发生改建支出 50 万元，被替换部分的账面价值为 5 万元，取得变价收入 3 万元。现行制度规定改扩建固定资产，按原固定资产的账面价值加上由于改建、扩建而使该项资产达到预定可使用状态前发生的支出，减去改建、扩建过程中被替换部分的账面价值，作为改扩建完成后的入账价值。甲企业相关账务处理如下。

借：在建工程	60
累计折旧	40
贷：固定资产	100
借：在建工程	50
贷：银行存款等	50
借：营业外支出	2
银行存款	3
贷：在建工程	5

借：固定资产 105
 贷：在建工程 105

3. 固定资产费用化的后续支出

借：制造费用【与存货的生产和加工相关的固定资产的日常修理费用】
 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

三、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：

借：营业外支出【报废毁损净损失】
 资产处置损益【出售、转让净损失】

贷：固定资产清理

或：

借：固定资产清理

贷：资产处置损益【出售、转让净收益】

营业外收入【报废毁损净收益】

J 举例

甲企业本期以 28 万元的价格，出售设备一台。该设备的原价为 30 万元，已提折旧 5 万元。假设不考虑相关税费，甲企业相关账务处理如下。

借：固定资产清理	25
累计折旧	5
贷：固定资产	30
借：银行存款	28
贷：固定资产清理	25
资产处置损益	3

第三讲 无形资产

分录呈现

一、无形资产的初始计量

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

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

▶ 中级会计实务会计分录大全

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

J 举例

甲公司内部研究开发一项专利技术项目，2022年1月研究阶段实际发生有关费用60万元。2022年2月~2023年2月在开发阶段符合资本化条件的支出，包括材料费用100万元，人员薪酬60万元。2023年2月该专利技术达到预定用途，甲公司相关账务处理如下。

费用化支出：

借：研发支出——费用化支出	600
贷：银行存款等	60
借：管理费用	60
贷：研发支出——费用化支出	60

资本化支出：

借：研发支出——资本化支出	160
贷：原材料	100
应付职工薪酬	60
借：无形资产	160
贷：研发支出——资本化支出	160

二、无形资产的后续计量

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】

 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。

三、无形资产的处置

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. 无形资产的报废

借：营业外支出

 累计摊销

▶ 中级会计实务会计分录大全

无形资产减值准备

贷：无形资产

J 举例

甲公司为增值税一般纳税人，出售本企业拥有的一项无形资产（土地使用权），取得出售收入 327 万元（含税价款），增值税税率为 9%，款项已收存银行。该无形资产取得时实际成本为 400 万元，已摊销金额为 120 万元，已计提的减值准备为 50 万元。假设不考虑相关税费，甲公司相关账务处理如下。

借：银行存款	327
累计摊销	120
无形资产减值准备	50
贷：无形资产	400
应交税费——应交增值税（销项税额）	$[327 / (1 + 9\%) \times 9\%] 27$
资产处置损益	70

第四讲 投资性房地产

分录呈现

一、投资性房地产的初始计量及后续支出

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：银行存款等

(2) 公允价值模式进行后续计量：

借：投资性房地产——成本

 贷：银行存款等

【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

【说明】 如果企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的，应当先将自行建造的房地产确认为固定资产、无形资产等，自租赁期开始日或用于资本增值日开始，再将其转换为投资性房地产。

(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。

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。

◆ 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(摊销)

 投资性房地产减值准备

 贷: 投资性房地产

◆ 发生资本化的改扩建或装修支出:

借: 投资性房地产——在建

 贷: 银行存款等

◆ 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。

◆ 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【或借记】

◆ 发生资本化的改扩建或装修支出:

借：投资性房地产——在建

贷：银行存款等

◆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：银行存款等

二、投资性房地产的后续计量

1. 采用成本模式后续计量

(1)按期(月)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

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：

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

2. 采用公允价值模式后续计量

(1)取得的租金收入：

▶ 中级会计实务会计分录大全

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。

◆ 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

◆ 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】 采用公允价值模式计量的投资性房地产不计提折旧或摊销，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】

 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。

三、投资性房地产的转换

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。

◆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

◆投资性房地产转换为存货：

借：开发产品【账面价值】

 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。

◆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

◆作为存货的房地产转换为投资性房地产：

借：投资性房地产【账面价值】

 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。

◆ 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】

◆ 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】

公允价值变动损益【差额，或借记】

(2) 非投资性房地产转为投资性房地产：

借：投资性房地产——成本【公允价值】

累计折旧/累计摊销

固定资产减值准备/无形资产减值准备/存货跌价准备

公允价值变动损益【借方差额】

贷：固定资产/无形资产/开发产品

其他综合收益【贷方差额】

J 举例

甲公司将原自用的土地使用权转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产。转换日，该土地使用权的初始入账金额为 650 万元，累计摊销为 200 万元，该土地使用权的公允价值为 500 万元。甲公司相关账务处理如下。

借：投资性房地产——成本	500
累计摊销	200
贷：无形资产	650
其他综合收益	50

四、投资性房地产的处置

1. 成本模式下的处置

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

 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

▶ 中级会计实务会计分录大全

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

J 举例

丙公司将一项采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产出售，售价为 520 万元，已收存银行。出售时该项投资性房地产的账面余额为 500 万元，其中成本为 520 万元，公允价值变动（贷方）为 20 万元。该项投资性房地产是由自用固定资产转换而来的，转换时公允价值大于原账面价值的差额为 30 万元。丙公司相关账务处理如下。

借：银行存款	520
贷：其他业务收入	520
借：其他业务成本	500
投资性房地产——公允价值变动	20
贷：投资性房地产——成本	520
借：其他业务成本	20
贷：公允价值变动损益	20
借：其他综合收益	30
贷：其他业务成本	30

第五讲 金融资产

→ 分录呈现

一、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

1. 取得时

借：交易性金融资产——成本【公允价值】

 投资收益【交易费用】

 应收利息【支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息】

 应收股利【支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利】

贷：银行存款【实际支付的金额】

2. 持有期间确认利息或股利收益

(1) 股票，被投资单位宣告发放现金股利：

借：应收股利

 贷：投资收益

(2) 债券，资产负债表日计算利息：

借：交易性金融资产——应计利息【面值×票面利率】

 贷：投资收益

(3) 实际收到现金股利或利息：

借：银行存款

 贷：应收股利

 应收利息【支付价款中包含的已到付息期但尚未领取

的利息】

交易性金融资产——应计利息

3. 资产负债表日确认公允价值变动

借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益【或做相反分录】

4. 出售时

借：银行存款

贷：交易性金融资产——成本

——公允价值变动【或借记】

投资收益【差额，或借记】

J 举例

2×19年1月1日，甲公司用银行存款602万元（含交易费用2万元）购入乙公司股票，分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，2×19年12月31日甲公司所持乙公司股票的公允价值为700万元，2×20年1月5日甲公司将所持乙公司股票以750万元的价格全部出售，另支付交易费用3万元，共收到银行存款747万元。甲公司相关账务处理如下。

购入时：

借：交易性金融资产——成本	600
投资收益	2
贷：银行存款	602

确认公允价值变动：

借：交易性金融资产——公允价值变动	100
贷：公允价值变动损益	100

▶ 中级会计实务会计分录大全

(2) 实际收到利息:

借: 银行存款

贷: 应收利息【支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息】

 债权投资——应计利息

3. 计提减值

借: 信用减值损失

 贷: 债权投资减值准备

4. 出售时

借: 银行存款【应按实际收到的金额】

 债权投资减值准备

 贷: 债权投资——成本

 ——应计利息

 ——利息调整【或借记】

 投资收益【差额, 或借记】

J 举例

2×21年1月1日, 甲公司支付1947万元从二级市场购入乙公司当日发行的期限为3年, 按年付息、到期偿还面值的公司债券。该债券的面值为2000万元, 票面年利率为5%, 实际年利率为6%。甲公司将该债券分类为以摊余成本计量的金融资产, 该公司相关账务处理如下。

2×21年1月1日:

借: 债权投资——成本 2 000

 贷: 债权投资——利息调整 53