



第12讲 生产性生物资产、无形资产、长期待摊费用

第四节 生产性生物资产

一、生产性生物资产的确认与计量

生产性生物资产——生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林（用于生产果品等）、薪炭林（用于生产薪炭材等）、产畜（奶牛、繁殖母猪）和役畜（用于耕作的马）等。

【例题1·多选题】下列各项中，属于生产性生物资产的有（ ）。

- A. 经济林 B. 薪炭林 C. 产畜 D. 役畜

【答案】ABCD

【解析】生产性生物资产包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

一、生产性生物资产的账务处理

1、科目设置：

“生产性生物资产”科目按照“未成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”，分别生物资产的种类、群别等进行明细核算。

“生产性生物资产累计折旧”科目核算企业（农、林、牧、渔业）成熟生产性生物资产的累计折旧。

2、生产性生物资产增加：

①外购生产性生物资产：

借：生产性生物资产（价+税+费）

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款等

②自行营造或自行繁殖的生产性生物资产：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产（必要支出）

 贷：原材料

 银行存款

 应付利息等

【提示】达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产进入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。

达到预定生产经营目的：

借：生产性生物资产——成熟生产性生物资产

 贷：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产

【例题2·多选题】下列各项中，属于外购生产性生物资产成本的有（ ）。

- A. 购买价款 B. 相关税费
C. 购入运输费 D. 保险费

【答案】ABCD

【解析】外购生产性生物资产的成本，包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可以直接归属于购买该资产的



老会计-用心传递温度

其他支出。

【例题 3·案例题】甲公司自 2015 年初开始自行营造 100 公顷橡胶树，当年发生种苗费 169000 元，平整土地和定植所需机器设备折旧费 55500 元；自营造开始正常生产周期为 6 年，假定各年均匀发生抚育肥料及农药费 41750 元、人工费 75000 元、每年应分摊管护费用 402500 元。假定不考虑相关税费等其他因素。甲公司应编制如下会计分录：

(1) 2015 年，发生种苗费、平整土地等费用：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 224500
 贷：原材料——种苗 169000
 累计折旧 55500

(2) 2015~2020 年，每年发生抚育肥料及农药费、人工费、应分摊管护费用：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 519250
 贷：原材料——肥料及农药 41750
 应付职工薪酬 75000
 银行存款 402500

【例 4·案例题】承【例 3】，2015-2020 年，甲公司自行营造生产性生物资产达到预定生产经营目的。生产性生物资产成本总额=224500+519250×6=3340000 (元)。

甲公司应编制如下会计分录：

借：生产性生物资产——成熟生产性生物资产 3340000
 贷：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 3340000

③育肥畜转为产畜或役畜：

借：生产性生物资产
 贷：消耗性生物资产 (账面余额)

④产畜或役畜淘汰转为育肥畜：

借：消耗性生物资产 (账面价值)
 生产性生物资产累计折旧

 贷：生产性生物资产

⑤后续支出：

借：生产性生物资产——未成熟生产性生物资产 (生产性采伐而补植林木类生产性生物资产发生的后续支出)

 贷：银行存款

借：管理费用 (管护、饲养费用等后续支出)

 贷：银行存款等

3、生产性生物资产计提折旧：

借：管理费用等 (根据用途)

 贷：生产性生物资产累计折旧

【提示 1】可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。



老会计-用心传递温度

【提示2】确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑的因素包括：预计的产出能力或实物产量，预计的有形损耗，预计的无形损耗。

【提示3】企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

【例题 5·单选题】大自然公司于 2011 年开始自行营造 80 公顷松香树，购买种苗花费 13 万元，平整土地和定植所需机器设备折旧费 46 万元；自营造开始正常生产周期为 10 年，假设各年均发生抚育肥料、农药费 3.5 万元，人工费 5 万元、每年应分摊管护费 2.5 万元。假定不考虑其他相关因素，大自然公司自营生产性生物资产成本总额为（ ）万元。

A. 13 B. 59 C. 70 D. 169

【答案】D

【解析】自行营造的林木类生产性生物资产的成本，包括达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出。

4、生产性生物资产的减值：

当账面价值 > 可收回金额时，按照差额：

借：资产减值损失

 贷：生产性生物资产减值准备

【提示】生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

【例题 6·单选题】生产性生物资产不计提减值准备。（ ）

【答案】×

【解析】企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产减值准备，并计入当期损益；生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

5、生产性生物资产的成本结转：

生产性生物资产收获的农产品成本，按照产出或采收过程中发生的材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出计算确定，并采用加权平均法，个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，将其账面价值结转为农产品成本。

6、生产性生物资产的后续计量：

根据规定，生物资产通常按照成本计量，但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。采用公允价值计量的生物资产，应当同时满足下列两个条件：

①生物资产有活跃的交易市场。活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：

- (1) 市场内交易的对象具有同质性。
- (2) 可以随时找到自愿交易的买方和卖方。
- (3) 市场价格的信息是公开的。

②能够取得市场价格从而可以合理估计公允价值

第五节 无形资产和长期待摊费用



老会计-用心传递温度

一、无形资产

(一) 无形资产概述

1、无形资产的概念和特征

无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产的特征：

- (1) **不具有**实物形态
- (2) **具有**可辨认性
- (3) 属于非货币性长期资产

2、无形资产的内容

无形资产主要包括：专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权和土地使用权等。

【注】**商誉**不属于无形资产。

【例题1·判断题】企业自行设计并注册使用的商标权属于无形资产。（）

【答案】×

【解析】企业自行设计并注册的商标必须满足资产的确认条件，即是否能够为企业带来经济利益的流入。如果不能带来经济利益的流入则不能认定为无形资产。

(二) 无形资产的账务处理

1、无形资产的取得

无形资产应按取得成本进行初始计量。

- (1) 外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产**达到预定用途**所发生的其他支出。

【注】下列各项不包括在无形资产的初始成本中：

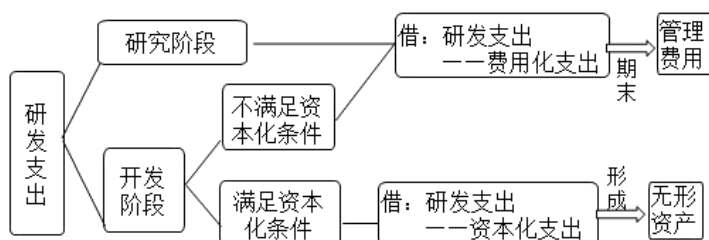
- ①引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用；
- ②无形资产达到预定用途以后发生的费用。

- (2) 企业自行研究开发的无形资产，其成本包括**自满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前**发生的可直接归属于该无形资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的必要支出总和。

企业内部研究开发项目所发生的支出应区分研究阶段支出和开发阶段支出。

研究阶段支出和不满足资本化条件的开发阶段支出计入“研发支出——费用化支出”，期（月）末，应将“研发支出——费用化支出”科目归集的金额转入“管理费用”；

开发阶段支出符合资本化条件的，应当确认为无形资产，取得增值税专用发票的计入“应交税费——应交增值税（进项税额）”；不符合资本化条件的，应当计入当期管理费用。



【注】



老会计-用心传递温度

(1) 如果无法可靠区分研究阶段和开发阶段的支出，应当将其所发生的研发支出全部费用化，**计入当期损益（管理费用）**；

(2) 未达到预定可使用状况前，“研发支出——资本化支出”余额列示在资产负债表中的“开发支出”项目。

【例题 2·单选题】2013 年 3 月 1 日，某企业开始自行研发一项非专利技术，2014 年 1 月 1 日研发成功并达到预定用途。该非专利技术研究阶段累计支出为 300 万元（均不符合资本化条件），开发阶段的累计支出为 800 万元（其中不符合资本化条件的支出为 200 万元），不考虑其他因素，企业该非专利技术的入账价值为（ ）万元。（2015 年）

A. 800 B. 900 C. 1100 D. 600

【答案】D

【解析】企业自行研发无形资产，研究阶段发生的支出计入管理费用，开发阶段的支出符合资本化条件的，计入无形资产成本即 $800-200=600$ （万元），选项 D 正确。

【例题 3·多选题】某企业为改进技术自行研究开发一项无形资产。研究阶段发生支出 50 万元，开发阶段发生符合资本化条件的支出 120 万元，不符合资本化条件的支出 80 万元，研发结束形成无形资产。不考虑其他因素，下列各项中，关于上述研发支出的会计处理结果正确的有（ ）。 （2016 年）

A. 计入管理费用的金额为 130 万元
B. 无形资产的入账价值为 120 万元
C. 计入制造费用的金额为 80 万元
D. 无形资产的入账价值为 170 万元

【答案】AB

【解析】研究阶段发生的支出 50 万元及开发阶段不符合资本化条件的支出 80 万元应计入“管理费用”科目核算，选项 A 正确，选项 C 错误；开发阶段符合资本化条件的支出 120 万元计入无形资产成本，选项 B 正确，选项 D 错误。

【例题 4·判断题】企业无法可靠区分研究阶段和开发阶段支出的，所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。（ ）（2018 年）

【答案】√

2、无形资产的摊销

(1) 无形资产的摊销范围

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。使用寿命有限的无形资产应进行摊销。使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

(2) 无形资产的应摊销金额、摊销期和摊销方法。

使用寿命有限的无形资产，通常其残值视为零，但下列情况除外：

- ①有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产；
- ②可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

无形资产的应摊销金额是指无形资产的成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。

对于使用寿命有限的无形资产应当自**可供使用（即其达到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销。**



无形资产摊销方法包括年限平均法（即直线法）、生产总量法等。企业选择的无形资产的摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

【例题5·单选题】下列各项中，关于企业无形资产表述不正确的是（ ）。 （2014年）

- A. 使用寿命不确定的无形资产不应摊销
- B. 研究阶段和开发阶段的支出应全部计入无形资产成本
- C. 无形资产应当按照成本进行初始计量
- D. 出租无形资产的摊销额应计入其他业务成本

【答案】B

【解析】对于自行研究开发的无形资产应该区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，只有开发阶段符合资本化条件的支出才能计入无形资产的成本，选项 B 不正确。

【例题 6·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2019 年 1 月 5 日以 2700 万元购入一项专利权，另支付注册登记费 120 万元。为推广由该专利权生产的产品，甲公司发生广告宣传费 60 万元。该专利权预计使用 5 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。假设不考虑其他因素，2019 年 12 月 31 日该专利权的账面价值为（ ）万元。

- A. 2160
- B. 2256
- C. 2304
- D. 2700

【答案】B

【解析】为推广由该专利权生产的产品，甲公司发生广告宣传费应计入当期损益。2019 年 12 月 31 日该专利权的账面价值=2700+120-（2700+120）÷5=2256（万元）。

【例题 7·判断题】企业使用寿命确定的无形资产应自可供使用（即其达到预定用途）下月起开始摊销，处置当月照常摊销。（ ） （2015年）

【答案】×

【解析】对于使用寿命确定的无形资产应当自可供使用（即其达到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销。

3、无形资产的处置

（1）企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值及相关税费的差额计入当期损益（资产处置损益）。

会计处理：

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）

差额：资产处置损益

（2）无形资产预期不能为企业带来未来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销，计入当期损益（营业外支出）。

会计处理：



老会计-用心传递温度

借：营业外支出

累计摊销

无形资产减值准备

贷：无形资产

【例题 8·单选题】2017 年 7 月，某制造业企业转让一项专利权，开具增值税专用发票上注明的价款为 100 万元、增值税税额为 6 万元，全部款项已存入银行。该专利权成本为 200 万元，已摊销 150 万元，不考虑其他因素，该企业转让专利权对利润总额的影响金额为（ ）万元。（2018 年）

A. -94

B. 56

C. -100

D. 50

【答案】D

【解析】出售无形资产过程中产生的增值税不影响无形资产的处置损益，所以该企业转让专利权对利润总额的影响金额 = $100 - (200 - 150) = 50$ （万元）。

4、无形资产的减值

（1）无形资产减值金额的确定。

无形资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该无形资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计入当期损益，同时计提相应的减值准备。

（2）无形资产减值的会计处理。

借：资产减值损失

贷：无形资产减值准备

【注】无形资产减值损失一经确认，以后会计期间不得转回。

【例题 9·多选题】下列各项中，关于无形资产会计处理表述正确的是（ ）。（2016 年）

A. 已确认的无形资产减值损失在以后会计期间可以转回

B. 使用寿命不确定的无形资产按月进行摊销

C. 出售无形资产的净损益计入营业利润

D. 出租无形资产的摊销额计入其他业务成本

【答案】CD

【解析】无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，选项 A 错误；使用寿命不确定的无形资产不应摊销，选项 B 错误；出售无形资产的净损益计入资产处置损益，影响营业利润，选项 C 正确；出租无形资产的摊销额计入其他业务成本，选项 D 正确。

有关资产减值相关内容如下表所示：

具体资产	是否考虑计提减值	比较基础	账务处理	能否转回	账务处理（转回）
存货	√	可变现净值	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	√	借：存货跌价准备 贷：资产减值损失
应收账款	√	预期信用损失	借：信用减值损失 贷：坏账准备	√	借：坏账准备 贷：信用减值损失



老会计-用心传递温度

固定资产	√	可收回金额	借：资产减值损失 贷：固定资产减值准备	×	—
无形资产	√	可收回金额	借：资产减值损失 贷：无形资产减值准备	×	—

二、长期摊销费用

长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，如**以租赁方式租入的使用权资产发生的改良支出**等。企业应通过“长期待摊费用”科目，核算长期待摊费用的发生、摊销和结存等情况。

会计处理：

借：长期待摊费用

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

 原材料

 应付职工薪酬等

摊销长期待摊费用时：

借：管理费用/销售费用等

 贷：长期待摊费用

【例题 10·单选题】2018 年 12 月初，某企业“长期待摊费用”科目余额为 4000 元，本月借方发生额为 3000 元，贷方发生额为 2000 元。不考虑其他因素，2018 年末该企业“长期待摊费用”科目的余额为（ ）元。（2019 年）

- A. 借方 3000 B. 贷方 3000 C. 贷方 5000 D. 借方 5000

【答案】D

【解析】长期待摊费用是资产类科目，增加在借方，18 年末该企业“长期待摊费用”科目的余额=4000+3000-2000=5000（元），选项 D 正确。

【例题11·单选题】下列各项中，应计入长期待摊费用的是（ ）。（2013年改编）

- A. 生产车间固定资产日常修理
B. 生产车间固定资产更新改造支出
C. 租入使用权资产改良支出
D. 支付的广告费

【答案】C

【解析】生产车间固定资产日常修理费用计入管理费用，选项 A 错误；车间固定资产更新改造支出计入固定资产成本，选项 B 错误；支付广告费计入销售费用，选项 D 错误。

【例题12·判断题】企业以租赁方式租入固定资产供销售部门使用，对该资产进行改良发生的支出应直接计入固定资产的成本。（ ）（2018年）

【答案】×

【解析】以租赁方式租入固定资产发生的改良支出应当计入长期待摊费用，长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。