

BEIKAO XIANXIU JIEDUAN

备考先修  
阶段

• • • • 梦想成真辅导丛书 • • • •



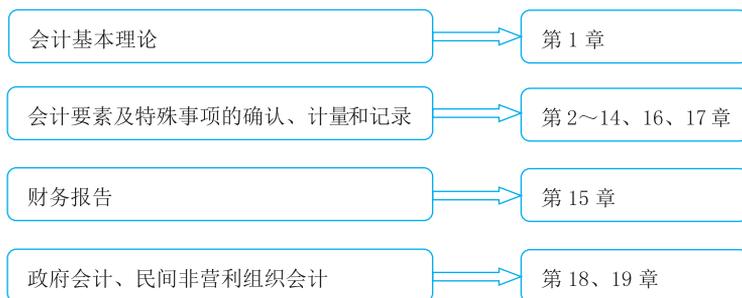
# 2021年备考先修

## 一、考试总体情况及命题规律

### 1. 考试总体情况

#### (1) 大纲基本结构。

《中级会计实务》教材共 19 章，主要讲解一般企业会计核算的相关内容，既包括传统会计要素的确认、计量和记录，又包括或有事项、外币折算等特殊业务事项的处理，可以分为如下四个部分。



#### (2) 分值分布及各章难易度。

在中级会计实务的备考过程中，辛勤的付出和不懈的努力至关重要。但是，方向比努力更重要。如果没有找到正确的方向，南辕北辙(方向错误)、舍本逐末(偏离重点)的话，再多的努力也不会带来成功，反而会打击考生的信心、消磨考生的斗志。所以，在开始学习本课程之前，考生有必要对本科目的内容特点、命题规律和应试技巧有所了解，进而明确方向，在今后的备考过程中，抓住重点、有的放矢，达到事半功倍的效果。下面先介绍一下各章的难易程度，以备后续合理安排各章的备考时间。

章	各章分值比重					难易度
	2020 年	2019 年	2018 年	2017 年	2016 年	
第一章	1%	1%	0.50%	1.50%	1%	易
第二章	4%	3%	3%	6.75%	1%	易
第三章	3.2%	2.50%	5%	9.75%	13.50%	中
第四章	6.5%	6.75%	3.50%	8.25%	2%	中
第五章	8%	10.75%	10.75%	4.75%	1.50%	难
第六章	6.6%	6.75%	7.25%	11.25%	1%	中
第七章	5%	3%	2.75%	0.50%	1%	中
第八章	13.6%	11%	3%	6.25%	3%	难
第九章	7.6%	1%	8.75%	2.25%	3.50%	难
第十章	1.8%	3%	1.75%	3%	2.50%	中
第十一章	12.8%	17.24%	2%	2.25%	3.50%	难

续表

章	各章分值比重					难易度
	2020年	2019年	2018年	2017年	2016年	
第十二章	1.3%	2.25%	7.50%	1.75%	1%	中
第十三章	6.3%	7%	10%	0.50%	15%	难
第十四章	3%	5%	3.25%	1.75%	3.50%	中
第十五章	8.3%	5%	12%	11.75%	22.50%	难
第十六章	1.5%	2.25%	9%	1.75%	4.50%	中
第十七章	3%	8.50%	1.50%	8.25%	3%	难
第十八章	2.3%	1.75%	1%	2%	1.50%	中
第十九章	1%	1.25%	1%	1.50%	2%	易

注：①部分题目涉及不同章节，统一放在一章统计；②因近几年考试大纲变化删除了部分知识点及未收集到全部考题，所以上述部分年份的分值比重之和不等于1。

(3) 2021年考试主要变化。

除第3章不再提及“生产车间的修理费用计入管理费用”外，其他章节基本无实质性变化。

## 2. 命题规律总结及趋势预测

近年来中级会计实务试题的题型、题量等比较固定，预计2021年将继续保持这一固定模式，具体的题型、题量和分值分布如下表所示：

题型	单项选择题	多项选择题	判断题	计算分析题	综合题
题量和分值	15分 (每小题1.5分，共10题)	20分 (每小题2分，共10题)	10分 (每小题1分，共10题)	22分 (第1小题10分，第2小题12分，共2题)	33分 (第1小题15分，第2小题18分，共2题)

近几年考题的规律如下。

(1) 全面考核。

“中级会计实务”的考试大纲和指定考试用书既是考生复习的范围，也是考试命题的基本依据。从最近几年的考题来看，内容基本上没有超过考试大纲和考试用书范围。在题目分布上，几乎兼顾了所有章节的内容，从教材第一页到最后一页，每个部分都有可能考到。考生只有充分准备，在考试时才能游刃有余，切不可抱有侥幸心理。

(2) 重点突出。

全面考核，是指所有内容被考查的概率相同，但并不意味着所有的内容都同等重要，考题会根据不同的重要程度将相应的知识点分设在不同的题型中，并赋予不同的分值。“中级会计实务”近几年考题均重点考查固定资产、长期股权投资、金融资产和金融负债、收入、财务报告以及资产负债表日后事项等内容，体现了突出重点的原则。例如，收入、或有事项等与资产负债表日后事项相结合的题目几乎每年都会出现，而且都是在计算分析题或综合题中出现，所占分值较高。

(3) 综合性强。

中级会计实务考试主要侧重于考查考生对会计基本概念、基本理论和方法的理解、运用能力，考查考生利用会计基础知识分析问题和解决问题的能力。考生必须深入透彻地理解会计专

业知识,才能在面对错综复杂的会计业务时做出合法、合理的处理。根据这一特点,大多数题目不再局限于某一个知识点,而是考核某一类问题或者某一个业务各个环节的处理。尤其是综合题,要么涉及两章以上的内容,要么涉及一个复杂的核算体系。这类题目所涉及的各章内容相互渗透、前后联系较密切,是考生丢分较多的地方。要想获得高分,就要将所学知识熟练掌握、融会贯通。

#### (4) 喜新不厌旧。

最近几年会计法规、制度等不断颁布和实施,考题在继承以往重难点的基础上,对新规定、新内容进行更高概率的考核。试题紧密结合现行会计制度以及新颁布的具体会计准则的有关规定,体现知识及时更新的要求。考生在学习中,一定要重视当年更新的内容。“不厌旧”体现在历年出现的考点在后面考试时仍会出现。

#### (5) 侧重实务操作, 兼顾基本理论。

近几年考题中,计算型、核算型题目的数量占比有所增加。另外,主观题中,近几年的考题绝大部分是相关数据的计算和会计分录的编制,对会计处理的分析判断型的题目占比有所缩减。

上述几条是近几年考试的命题规律,预计这一趋势将会在 2021 年的考试中进一步延续。

## 二、高分技巧及应试方法

### 1. 重中之重: 时间安排

考试开始时,首先浏览试题的题量、分值,并对每种题型应占用的时间迅速做出大概的估计。要注意控制客观题的答题时间。客观题为 30 个,通常将答题时间控制在 30~40 分钟比较适宜。其中,一些比较简单、不需要计算的纯文字的题目,答题时间应控制在 1 分钟左右;而对于需要计算的单项选择题一般应控制在 2 分钟以内,否则会影响后面主观题的答题时间。

历次考试中,认为时间非常紧张乃至无法完成题目的考生,大多在客观题上花费了超过一小时的时间,导致没有时间解答第二个综合题,所以保持一定的答题速度、注意控制答题节奏很有必要。通常的做法是:首先,通读并解答会做的题目,跳过没有把握的题目;然后,重新评估剩余的题目和时间,对每道题目的可用时间进行分配,按照规定时间解答。在某一道题目上花过多的时间是不值得的,即使答对了,也可能得不偿失。

主观题一般有 4 个,其中计算分析题和综合题各 2 个,答题时间应占考试时间的 70%~80%,其中计算分析题的答题时间控制在 40 分钟左右,把剩余的时间留给综合题。主观题所给的资料很多,且题目比较复杂,涉及很多知识点,需要考生仔细读题、发现考点并迅速思考、计算并做出解答。

### 2. 省时关键: 认真审题

做题时,要看清题意,尽量避免因看错题意反复解答而浪费时间。对于核算型的题目,并不要求对题目进行详细、完整的阅读,通常情况下,题目条件与要求是按照同样的顺序出现的,考生可以一条一条地看要求,在题目中找到相关条件,进行有效阅读,提炼有效信息,然后进行解答。但对于一些通用的资料(比如所得税税率、盈余公积计提比例等),一定要先浏览一遍,不要等到整道题目全部解答完才发现,此时答案还需要推倒重来,导致考试时间紧张。

### 3. 至关重要: 答题顺序

在答题时应该由简到繁,由易到难,从客观题到主观题,使思维渐渐打开,进而达到活跃的状态。考试中,要在有限的时间内将所学的知识都调动起来、反馈出来,按由简到繁的顺序,与生理、心理接受过程相一致,也更加有利于形成良好的应试状态。对于客观题,要在上

述时间范围内，按照两个阶段的方式处理。

在解答主观题时，因为题目规定的答题要求很详细、自成体系并具有一定的顺序要求，所以一定要按照要求的顺序解题，需要列示计算过程的，必须按照题目给定的顺序答题。从近几年的试题来看，往往要求连续进行几年的计算和处理。在这类试题中，前面步骤计算的结果往往是后面计算的必要条件，即为关联性考点，只有按照题目要求的顺序去答题，才能保证每一个步骤的正确性、延续性和完整性。切忌只列公式而不计算出结果。只写公式或计算过程是不得分的，且白白浪费写公式、写步骤的时间。另外，对于非关联性考点，应大胆地跨越顺序解答。争取把自己有把握的考题都处理正确，得到分数。

### 三、本书特点及备考建议

本书分为题解卷和习题卷两册。题解卷分章节进行列示，首先会对本章的历年考情进行分析和讲解，以使考生对本章的近年考试情况有所了解。然后是对本章重要知识点的精炼概括和解析，解决考生在看书或听课过程中留下的疑问。习题卷以习题演练为主。按章节分别对客观题、主观题进行专项突破，最后还有决胜预测试卷为考生保驾护航。

考试中，考生不仅要掌握答题技巧，还要特别注意下列问题：

(1) 答题内容必须清晰，凡无法判明答案的，视为无效答题，记零分。

(2) 计算分析题和综合题中凡要求列示计算过程的，计算过程和计算结果均正确的，视为正确，得到相应分值。未列示计算过程，计算结果正确的，记零分。计算过程正确，但计算结果错误的，也记零分。

(3) 计算分析题和综合题中涉及会计分录编制的，如果已给定金额单位，即“万元”，则会计分录编制时，其金额后面不得再加“万元”，否则记零分。

另外，目前中级会计资格考试全部采用无纸化方式，对于原来没有参加过这种考试形式的考生而言，机考是非常陌生的，难免产生恐惧的情绪，这就需要在考试之前熟悉机考的环境，练习输入法等必要的快捷键、小工具（如计算器）的使用等，这些都可能成为我们考试的小帮手。

由于时间仓促，本书在编写过程中难免有些疏漏，希望考生谅解。

预祝参加2021年中级会计专业技术资格考试的考生顺利通过考试，**梦想成真！**



2021年考试变化讲解

#### 关于左侧小程序码，你需要知道——

亲爱的读者，无论你是新学员还是老考生，本着“逢变必考”的原则，今年考试的变动内容你都需要重点掌握。微信扫码扫描左侧小程序码，网校名师为你带来2021年本科目考试变动解读，助你第一时间掌握重要考点。

QIANGHUA JIANGJIE JIEDUAN

**强化讲解**  
**阶段** (2个月)

• • • • 梦想成真辅导丛书 • • • •



# 第1章 总论

## 考情分析

### ▶ 历年考情分析

本章属于会计的基本理论，其内容难度不大，在考试中主要以客观题形式出现，每年分值为2分左右，没有主观题目。从历年考试情况看，本章的主要考点包括：会计信息质量要求、会计要素的特征、会计要素计量属性的应用。2021年考生学习本章时应重点关注上述知识点的理解掌握和灵活运用。

### ▶ 本章2021年考试主要变化

本章考试内容未发生实质性变化。

## 核心考点及经典例题详解

### 考点一 会计信息质量要求★★★\*



扫我解疑难

### 📖 经典例题

**【例题1·判断题】**（2020年）\*\*企业根据售出商品可能发生的保修义务确认预计负债，体现了实质重于形式的会计信息质量要求。（ ）

**【答案】** ×

**【解析】**企业根据售出商品可能发生的保修义务确认预计负债，不低估负债，体现了谨慎性的会计信息质量要求。

**【例题2·判断题】**（2019年）允许商品流通企业将采购商品过程中发生的金额较小的运杂费直接计入当期损益，体现了会计信息质量要求中的重要性要求。（ ）

**【答案】** ✓

### 关于“扫我解疑难”，你需要知道——

亲爱的读者，下载并安装“中华会计网校”APP，扫描对应二维码，即可获赠知识点概述分析及知识点讲解视频（前10次试听免费），帮助夯实相关考点内容。若想获取更多的视频课程，建议选购中华会计网校辅导课程。

\* 本书采用★级进行标注。★表示了解，★★表示熟悉，★★★表示掌握。  
\*\* 本书涉及考题均源自考生回忆，部分过时考题已经按照2021年相关政策修改，特此说明。

**【解析】**重要性会计信息质量要求可以从项目的性质和金额大小两个方面进行判断，允许商品流通企业将采购过程中发生的金额较小的运杂费直接计入当期损益，体现了重要性会计信息质量要求。

**【例题3·判断题】**（2018年）企业应当根据所处环境的实际情况，从项目性质和金额大小两个方面判断会计信息的重要性。（ ）

**【答案】**√

**【例题4·单选题】**（2017年）下列各项中，体现实质重于形式会计信息质量要求的是（ ）。

- A. 将出售固定资产产生的净损失计入资产处置损益
- B. 对不存在标的资产的亏损合同确认预计负债
- C. 融资性质售后回购
- D. 对无形资产计提减值准备

**【答案】**C

**【解析】**选项C，售后回购具有融资性质时，形式上是销售之后购回商品，实质上是融资交易，应将收到的销售款项确认为负债，而不是终止确认资产，体现了实质重于形式要求。

**【例题5·判断题】**（2016年）企业对结果不能确定的交易或者事项进行合理的会计估计，会削弱会计核算的可靠性。（ ）

**【答案】**×

**【解析】**会计估计变更不会削弱会计信息的可靠性。

**【例题6·判断题】**（2011年）企业为应对市场经济环境下生产经营活动面临的风险和不确定性，应高估负债和费用，低估资产和收益。（ ）

**【答案】**×

**【解析】**企业财务信息不能为了谨慎性而牺牲可靠性和相关性，必须真实地、客观地反映企业的财务信息。

### 考点精析

根据《企业会计准则——基本准则》规定，会计信息质量要求包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、

谨慎性和及时性等。以下主要介绍实质重于形式、谨慎性和重要性。

#### 1. 实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

体现实质重于形式会计信息质量要求的常见业务有：

- （1）将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款。
- （2）将企业未持有权益但能够控制的结构化主体纳入合并范围。
- （3）判断投资方是否控制被投资方。
- （4）长期股权投资后续计量成本法与权益法的选择。
- （5）售后回购属于融资交易的处理。
- （6）售后租回的处理。

#### 2. 谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，**不应高估资产或者收益、低估负债或者费用**。但谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备。

体现谨慎性会计信息质量要求的常见业务有：

- （1）计提法定的产品质量保证。
- （2）计提资产减值准备。
- （3）固定资产采用加速折旧方法计提折旧。
- （4）企业内部研究开发项目的研究阶段支出，应当于发生当期期末计入当期损益。
- （5）在物价持续下降的情况下，发出存货采用先进先出法计价。
- （6）或有事项的处理。对于企业发生的或有事项，只有当相关经济利益基本确定能够流入企业时，才能作为资产予以确认；否则不能确认资产。对于企业发生的或有事项，当相关经济利益很可能流出企业且构成现时义务时，应当及时确认为负债。

（7）递延所得税资产的确认。在有确凿证据表明很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异时，才能确认相关的递延所得税资产。

### 3. 重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

财务报告中提供的会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务报告使用者据此作出决策的,该信息就具有重要性。企业应当根据其所处环境和实际情况,从**项目的性质和金额大小**两方面加以判断。

#### 考点二 会计要素★★



扫我解疑难

#### 经典例题

**【例题1·多选题】**(2020年)下列各项交易或事项中,将导致企业所有者权益总额发生变动的有( )。

- A. 其他权益工具投资的公允价值发生变动
- B. 其他债权投资发生减值
- C. 账面价值与公允价值不同的债权投资重分类为其他债权投资
- D. 权益法下收到被投资单位发放的现金股利

**【答案】** AC

**【解析】**选项A,其他权益工具投资的公允价值发生变动计入其他综合收益,影响所有者权益总额;选项B,其他债权投资发生减值,应借记“信用减值损失”科目(增加了损失,最终减少所有者权益),贷记“其他综合收益”科目,所有者权益一减一增,不影响所有者权益总额;选项C,账面价值与公允价值不同的债权投资重分类为其他债权投资时,

其公允价值与账面价值的差额计入其他综合收益,会影响所有者权益总额;选项D,权益法下收到被投资单位发放的现金股利,借记“银行存款”科目,贷记“应收股利”科目,不影响所有者权益总额。

**【例题2·单选题】**(2017年)下列各项中,将导致企业所有者权益总额发生增减变动的是( )。

- A. 用盈余公积弥补亏损
- B. 提取法定盈余公积
- C. 宣告分派现金股利
- D. 实际发放股票股利

**【答案】** C

**【解析】**选项C,宣告分派现金股利,所有者权益减少,负债增加。相关会计分录为:

借:利润分配——应付现金股利

贷:应付股利

**【例题3·判断题】**(2016年)企业拥有的一项经济资源,即使没有发生实际成本或发生的实际成本很小,但如果公允价值能够可靠计量,也应认为符合资产能够可靠计量的确认条件。( )

**【答案】** √

**【例题4·判断题】**(2016年)负债是企业承担的现时义务,包括法定义务和推定义务。( )

**【答案】** √

#### 考点精析

会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。以下主要介绍资产、收入和所有者权益,其定义与特征如表1-1所示。

表1-1 资产、收入和所有者权益的定义与特征

项目	内容	
资产	定义	资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源
	特征	(1)资产是由企业 <b>过去的交易或事项</b> 形成的 (2)资产应为企业 <b>拥有或者控制</b> 的资源 (3)资产预期会给企业 <b>带来经济利益</b>

续表

项目	内容	
收入	定义	收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入
	特征	(1)收入应当是企业在 <b>日常活动</b> 中形成的 (2)收入应当会导致经济利益的流入,该流入 <b>不包括所有者投入的资本</b> (3)收入应当最终会导致所有者权益的增加
所有者权益	定义	所有者权益是指企业资产扣除负债后,由所有者享有的剩余权益
	构成	所有者权益的来源包括:①所有者投入的资本;②直接计入所有者权益的利得和损失;③留存收益等。所有者权益通常由实收资本(或股本)、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、盈余公积、未分配利润等构成

【提示】利得和损失包括内容:

(1)直接计入营业利润的利得或损失:资产减值损失、信用减值损失、资产处置损益、公允价值变动损益、投资收益(部分)等。

(2)影响利润总额但不影响营业利润的利得或损失:营业外收入、营业外支出。

(3)直接计入所有者权益的利得或损失:其他综合收益。

- A. 现值
- B. 历史成本
- C. 重置成本
- D. 公允价值

【答案】D

【解析】非货币性福利中确认的应付职工薪酬以公允价值计量。

【例题3·判断题】(2015年)公允价值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转移一项负债所需支付的价格。( )

【答案】√

【例题4·单选题】(2014年)企业取得或生产制造某项财产物资时所实际支付的现金或者其他等价物属于( )。

- A. 现值
- B. 重置成本
- C. 历史成本
- D. 可变现净值

【答案】C

### 考点三 会计要素计量属性及其适用范围★★



扫我解疑难

#### 经典例题

【例题1·判断题】(2019年)资产的重置成本是指按当前市场条件购买相同或相似资产所需支付的现金或现金等价物的金额。( )

【答案】√

【例题2·单选题】(2015年)企业对向职工提供的非货币性福利进行计量时,应选择的计量属性是( )。

#### 考点精析

会计要素计量属性及其适用范围如表1-2所示。

表 1-2 会计要素计量属性及其适用范围

计量属性	适用范围
历史成本	一般在会计要素计量时采用 <b>历史成本</b>
重置成本	<b>盘盈</b> 存货、盘盈固定资产的入账成本均采用重置成本
可变现净值	存货的期末计价采用成本与可变现净值孰低法

续表

计量属性	适用范围
现值	(1) 具有融资性质的分期收款方式销售商品，以现值确认收入 (2) 存在弃置费用的固定资产，将弃置费用的现值计入其成本 (3) 确定资产减值损失时，现值为可收回金额确认的基础之一
公允价值	(1) 交易性金融资产的计量基础 (2) 其他债权投资、其他权益工具投资的计量基础 (3) 以公允价值模式计量的投资性房地产的后续计量基础



## 第2章 存货

### 考情分析

#### ▶ 历年考情分析

本章属于基础性章节，难度不大，在考试中主要以客观题形式出现，每年分值为3分左右，2017年出现过计算分析题。从历年考试情况看，本章的主要考点为存货入账价值的确定及期末计量，具体包括外购存货入账成本的确定、委托加工物资入账成本的确定、产品生产成本构成内容、通过提供劳务取得的存货入账成本的确定、可变现净值的确定、存货跌价准备的计算与账务处理。此外，也可与合并财务报表等内容结合在主观题中考查。2021年考生在学习本章内容时要在掌握基础知识的前提下，提高灵活运用能力。

#### ▶ 本章2021年考试主要变化

本章考试内容未发生实质性变化。

### 核心考点及经典例题详解

#### 考点一 存货的初始计量★★



扫我解疑难

#### 经典例题

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

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

**【答案】** D

**【解析】** 选项D，存货验收入库后发生的仓储费用应计入管理费用，不计入存货成本；如果是存货采购过程中发生的仓储费等，应计入存货成本。

**【例题2·单选题】** (2020年)某企业外购一批存货，购买价款为100万元，发生其他相关

税费2万元，运输途中发生合理损失5万元，则该批存货的入账价值为( )万元。

- A. 100
- B. 102
- C. 95
- D. 97

**【答案】** B

**【解析】** 存货的入账价值=100+2=102(万元)。运输途中发生的合理损失应计入存货总成本。

**【例题3·单选题】** (2020年)甲公司系增值税一般纳税人。2×19年12月1日外购2000千克原材料，取得的增值税专用发票上注明的价款为100000元、增值税税额为13000元，采购过程中发生合理损耗10千克。不考虑其他因素，该批原材料的入账价值为( )元。

- A. 112435
- B. 100000
- C. 99500
- D. 113000

**【答案】** B

**【解析】** 甲公司为增值税一般纳税人，其增值税的进项税额可以抵扣，采购过程中发生的合理损耗计入存货成本。因此该批原材料的





加工物资成本。

4. 通过提供劳务取得的存货

通过提供劳务取得的存货的成本按提供劳务人员的直接人工和其他直接费用以及可归属于该存货的间接费用确定。

企业可通过“合同履约成本”科目进行会计处理。

考点二 存货的期末计量★★★



扫我解疑难

经典例题

**【例题1·多选题】** (2020年)某企业外购一批存货,成本3 000万元,计提存货跌价准备500万元。对外出售40%,售价1 100万元。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1 000万元
- B. 增加营业成本1 200万元
- C. 增加营业收入1 100万元
- 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	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

**【例题2·判断题】** (2020年)企业按照单个存货项目计提存货跌价准备,在结转销售成本时,应同时结转对所售存货已计提的存货跌价准备。( )

**【答案】** √

**【解析】** 销售存货,结转成本时:

借: 主营业务成本等
存货跌价准备
贷: 库存商品等

**【例题3·判断题】** (2020年)企业为执行不可撤销的销售合同而持有的存货,应当以合同

价格为基础确定其可变现净值。( )

**【答案】** √

**【例题4·单选题】** (2019年)2×18年12月10日,甲、乙公司签订了一项不可撤销合同,合同约定甲公司于2×19年12月10日以每台30万元的价格向乙公司交付5台A产品。2×18年12月31日,甲公司库存的专门用于生产上述产品的K材料账面价值为100万元,市场销售价格为98万元,预计将K材料加工成上述产品的加工成本为40万元,销售上述产品的相关税费为15万元。不考虑其他因素,2×18年12月31日,K材料可变现净值为( )万元。

- A. 95
- B. 98
- C. 110
- D. 100

**【答案】** A

**【解析】** K材料可变现净值=A产成品估计售价(30×5)-至完工估计将要发生的成本40-销售A产成品估计的销售费用及相关税金15=95(万元)。

**【例题5·判断题】** (2019年)企业的存货跌价准备一经计提,即使减记存货价值的影响因素已经消失,原已计提的存货跌价准备也不得转回。( )

**【答案】** ×

**【解析】** 减记存货价值的影响因素消失时,原已计提的存货跌价准备可以转回。

**【例题6·单选题】** (2018年)2017年12月1日,甲、乙公司签订了不可撤销合同,约定甲公司205元/件的价格销售给乙公司1 000件商品,2018年1月10日交货。2017年12月31日,甲公司该商品的库存数量为1 500件,成本200元/件,市场销售价格191元/件,预计该产品销售费用均为1元/件,2017年12月31日甲公司应计提的存货跌价准备为( )元。

- A. 15 000
- B. 0
- C. 1 000
- D. 5 000

**【答案】** D

**【解析】** 已签订销售合同的商品,应以合同价

为基础确认可变现净值；未签订销售合同的商品，应以市场价格为基础确认可变现净值。有合同的 1 000 件产品可变现净值 =  $1\ 000 \times (205 - 1) = 204\ 000$  (元)，成本为 200 000 元 ( $1\ 000 \times 200$ )，可变现净值高于成本，不需要计提存货跌价准备；无合同的 500 件产品可变现净值 =  $500 \times (191 - 1) = 95\ 000$  (元)，成本为 100 000 元 ( $500 \times 200$ )，可变现净值低于成本，应计提存货跌价准备 =  $100\ 000 - 95\ 000 = 5\ 000$  (元)。因此选项 D 正确。

**【例题 7·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)。会计分录为：

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 =  $80 - (12 \times$

\* 历年考试真题中的主观题，无特殊规定，其答案中的金额单位用万元表示，后续不再说明。

$10-0.1 \times 10-50)=11$ (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)。会计分录为:

借: 资产减值损失 6  
贷: 存货跌价准备 6

**【例题 8·单选题】** (2014 年) 2013 年 12 月 1 日, 甲公司与乙公司签订了一项不可撤销的销售合同, 约定甲公司于 2014 年 1 月 12 日以每吨 2 万元的价格(不含增值税)向乙公司销售 K 产品 200 吨。2013 年 12 月 31 日, 甲公司库存该产品 300 吨, 单位成本为 1.8 万元, 单位市场销售价格为 1.5 万元(不含增值税)。甲公司预计销售上述 300 吨库存产品将发生销售费用和其他相关税费 25 万元。不考虑其他因素, 2013 年 12 月 31 日, 上述 300 吨库存产品的账面价值为( ) 万元。

- A. 425                      B. 501.67  
C. 540                      D. 550

**【答案】** B

**【解析】** 有合同的部分与无合同的部分应分别核算。①有合同部分: 可变现净值  $=2 \times 200-25 \times 200/300=383.33$ (万元); 成本  $=1.8 \times 200=360$ (万元), 未减值, 按照成本计量。②无合同部分: 可变现净值  $=1.5 \times 100-25 \times 100/300=141.67$ (万元); 成本  $=1.8 \times 100=180$ (万元); 可变现净值小于成本, 按照可变现净值计量。所以, 期末该存货的账面价值  $=360+141.67=501.67$ (万元)。

### 📖 考点精析

资产负债表日, 存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。即资产负债表日, 当存货成本低于可变现净值时, 存货按成本计量; 当存货成本高于其可变现净值时, 应当计提存货跌价准备, 计入当期损益。

#### 1. 不同情况下可变现净值的确定

(1) 直接用于出售的产成品、商品等存货和直接用于出售的原材料存货, 其可变现净

值为:

可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和相关税费

(2) 需要经过加工的原材料存货, 需要分以下情况处理:

①用其生产的产成品的可变现净值高于产成品成本的, 该材料仍然应当按照**成本(材料的成本)**计量;

②用其生产的产成品的可变现净值低于产成品成本的, 该材料应当按照**可变现净值**计量。

其可变现净值为:

可变现净值 = 该材料所生产的**产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的加工成本 - 该材料所生产的产成品的估计销售费用和相关税费**

#### 2. 可变现净值中估计售价的确定

(1) 持有的存货**存在销售合同的**, 其可变现净值应当以**合同价格**为基础计算。

(2) 持有的存货**不存在销售合同的**, 其可变现净值应当以**市场销售价格**为基础计算。

#### 3. 存货跌价准备的核算

(1) 存货跌价准备的计提与转回。

①一般按单个存货项目计算, 如果存在存货数量多、单价低等情况, 存货跌价准备也可按存货类别计算。

②如果同一类存货一部分有合同约定, 另一部分没有合同约定, 企业应将该类存货**分为两部分, 分别确定**其期末可变现净值, 并与其相对应的成本进行比较, 从而分别确定是否需要计提存货跌价准备, **由此计提的存货跌价准备不得相互抵销**。因存货价值回升需转回存货跌价准备的, 按上述原则分别确定当期应转回的金额。

③资产负债表日, 存货发生减值的, 按存货可变现净值低于成本的差额, 借记“**资产减值损失**”科目, 贷记“存货跌价准备”科目。

以前减记存货价值的影响因素已经消失的, 已计提跌价准备的存货价值应予以恢复, 应在**原已计提的存货跌价准备金额内**, 按恢

复增加的金额，借记“存货跌价准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。

(2) 存货跌价准备的结转。对于企业计提了存货跌价准备的存货，如果其中有部分存货对外销售，则企业在结转销售成本时，应

同时结转已对其计提的存货跌价准备。结转存货跌价准备时，借记“存货跌价准备”科目，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目。



## 第3章 固定资产

### 考情分析

#### ▶ 历年考情分析

本章属于基础性章节，难度不大，知识点较多但综合性不强。在历年考试中，本章内容既可以出现在主观题中，也可以出现在客观题中，客观题每年分值为5分左右，2017年本章出现综合题。同时作为基础知识，本章也常与借款费用、资产负债表日后事项、会计差错更正、所得税等内容结合在计算分析题、综合题中出现。从历年考试情况来看，本章重点内容是固定资产的初始确认、折旧计提、改扩建及处置，这些内容常以客观题的形式来考查。全面实行“机考”以后，“资产三兄弟”（固定资产、无形资产和投资性房地产）每年考试均会涉及，但考试题目总体难度不大，基本为上述重要知识点的串联。2021年考生在学习本章时应重点关注上述知识点的理解掌握和灵活运用。

#### ▶ 本章2021年考试主要变化

删除了“生产车间发生的固定资产日常修理费用计入管理费用”的相关表述，其他考试内容未发生实质性变化。

### 核心考点及经典例题详解

#### 考点一 固定资产的初始 计量★★★



扫我解疑难

#### 📖 经典例题

**【例题1·单选题】**（2020年）甲公司系增值税一般纳税人。2×20年1月10日购入一台需安装的生产设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为200万元、增值税税额为26万元；支付设备安装费取得的增值税专用发票上注明的安装费为2万元、增值税税额为0.18万元。2×20年1月20日，该设备安装完毕并达到预定可使用状态。不考虑其他因素，该设备达到预定可使用状态时的入账价值为（ ）万元。

A. 228.18

B. 200

C. 202

D. 226

**【答案】** C

**【解析】** 甲公司系增值税一般纳税人，增值税进项税额可以抵扣，不计入固定资产成本。该设备达到预定可使用状态时的入账价值 =  $200 + 2 = 202$ （万元）。

**【例题2·单选题】**（2020年）2×19年甲公司采用自营方式建造一条生产线，建造过程中耗用工程物资200万元；耗用的一批自产产品的生产成本为20万元（公允价值为30万元）；应付工程人员薪酬25万元。2×19年12月31日，该生产线达到预定可使用状态。不考虑其他因素，甲公司该生产线的入账价值为（ ）万元。

A. 245

B. 220

C. 255

D. 225

**【答案】** A

**【解析】**甲公司生产线的入账价值=200+20+25=245(万元)。

**【例题3·判断题】**(2020年)固定资产的各组成部分具有不同使用寿命且能够单独可靠计量的,企业应当将各组成部分确认为单项固定资产。( )

**【答案】**√

**【例题4·多选题】**(2019年)下列各项中,应计入企业固定资产入账价值的有( )。

- A. 固定资产的预计弃置费用的现值
- B. 固定资产的日常维修费
- C. 固定资产建造期间因安全事故停工4个月期间内占用的借款费用
- D. 满足资本化条件的固定资产改建支出

**【答案】**AD

**【解析】**选项B,通常计入当期损益;选项C,固定资产建造期间发生的安全事故停工属于非正常中断,而且停工连续超过3个月,此时应暂停借款费用资本化,将相关借款费用计入财务费用。

**【例题5·判断题】**(2018年)特殊行业的特定固定资产,对其进行初始计量时,还应该考虑弃置费用,企业应当将弃置费用的现值计入相关固定资产的成本,同时确认相应的预计负债。( )

**【答案】**√

**【例题6·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7·判断题】**(2017年)企业为符合国家有关排污标准而购置的大型环保设备,因其不能为企业带来直接的经济利益,因此不确

认为固定资产。( )

**【答案】**×

**【解析】**企业由于安全或环保的要求购入设备等,虽然不能直接给企业带来未来经济利益,但有助于企业从其他相关资产的使用中获得未来经济利益或者获得更多的未来经济利益,也应确认为固定资产。

## 考点精析

固定资产应按**成本**进行初始计量。

### 1. 外购固定资产

(1)企业外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费及使固定资产达到**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)增值税一般纳税人购进动产或不动产在建工程(或固定资产),取得增值税专用发票时其进项税额均可一次抵扣。

(3)固定资产的各组成部分具有不同使用寿命,或者以不同方式为企业提供服务,适用不同折旧率或折旧方法的,应当**分别将各组成部分**确认为单项固定资产。

(4)以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应当按照**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。

(5)**为了安全或环境保护的要求而购入设备**等,虽然不能直接给企业带来未来经济利益,但有助于企业从其他相关资产的使用中获得未来经济利益,因此也应**确认为固定资产**。

### 2. 自行建造固定资产

(1)企业在建工程发生的管理费、征地费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费及应负担的税费等,应借记“在建工程——待摊支出”科目,贷记“银行存款”等科目。

(2)企业发包的在建工程,应按合理估计的发包工程进度和合同规定结算的进度款,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”“预付账款”等科目。将设备交付建造承包商建造

安装时,借记“在建工程——在安装设备”科目,贷记“工程物资”科目。工程完成时,按合同规定补付的工程款,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”科目。

(3)在建工程进行负荷联合试车发生的费用,借记“在建工程——待摊支出”科目,贷记“银行存款”“原材料”等科目;试车形成的产品或副产品对外销售或转为库存商品的,借记“银行存款”“库存商品”等科目,贷记“在建工程——待摊支出”科目。

(4)在建工程达到预定可使用状态时,应计算分配待摊支出,借记“在建工程——××工程”科目,贷记“在建工程——待摊支出”科目;结转在建工程成本,借记“固定资产”等科目,贷记“在建工程——××工程”科目。

(5)建设期间发生盘亏、报废及毁损的工程物资净损失,借记“在建工程”科目,贷记“工程物资”科目;盘盈的工程物资或处置净收益做相反的会计分录。

(6)由于非正常原因造成的在建工程报废或毁损,减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失,借记“营业外支出——非常损失”科目,贷记“在建工程——××工程”科目。

(7)弃置费用。对于石油天然气、核电站核设施等,弃置费用的金额较大,按照弃置费用的现值计算确定应计入固定资产原价的金额,并确认相应的预计负债。即在取得固定资产时,按预计弃置费用的现值,借记“固定资产”等科目,贷记“预计负债”科目。在该固定资产的使用寿命内,计算确定各期应负担的利息费用,借记“财务费用”科目,贷记“预计负债”科目。

## 考点二 固定资产折旧★★★★



扫我解疑难

### 经典例题

【例题1·单选题】(2020年)2×17年6月20日甲公司银行存款1500万元外购一条

生产线并立即投入使用,预计使用年限为15年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。2×18年12月31日,估计该生产线可收回金额为1209万元,预计尚可使用年限为13年,预计净残值为零,仍采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素,2×19年年末该资产的账面价值为( )万元。

- A. 1407                      B. 1209  
C. 1250                      D. 1116

【答案】D

【答案】2×18年年末生产线计提减值前的账面价值=1500-1500/15×1.5=1350(万元),可收回金额为1209万元,资产的账面价值大于可收回金额,发生减值。计提减值后2×18年年末生产线的账面价值应为1209万元。固定资产发生减值后,应视为一项新的固定资产,按新的折旧指标计提折旧,所以2×19年年末该资产的账面价值=1209-1209/13=1116(万元)。

【例题2·多选题】(2020年)每年年末,企业应当对固定资产的下列项目进行复核的有( )。

- A. 折旧方法                      B. 预计净残值  
C. 预计使用寿命                  D. 已计提折旧

【答案】ABC

【答案】企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法等进行复核,若发生变更,应按照会计估计变更处理,因此选项A、B、C正确。

【例题3·判断题】(2019年)企业自行建造的固定资产达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的,按暂估价值转入固定资产并计提折旧,办理竣工决算手续后,不需要按新的入账价值调整原已计提的折旧额。( )

【答案】√

【解析】办理竣工决算手续后,按实际成本调整固定资产的价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

### 考点精析

#### 1. 固定资产折旧范围

企业应对所有的固定资产计提折旧,但

是**已提足折旧仍继续使用**的固定资产和按规定**单独计价作为固定资产入账的土地除外**。在确定计提折旧的范围时，还应注意以下几点：

(1) 固定资产应当按月计提折旧。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。

(2) 固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧，提前报废的固定资产也不再补提折旧。所谓提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

(3) 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**。

(4) 处于**更新改造过程中**停止使用的固定资产，**不计提折旧**。

(5) 因**大修理**而停用的固定资产，**照提折旧**。

(6) 未使用、不需用的固定资产，应计提折旧。

## 2. 固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的**预期消耗方式**合理选择折旧方法。

(1) 年限平均法。

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) / 预计使用年限

(2) 双倍余额递减法。

年折旧额 = 期初固定资产净值 × 2 / 预计使用年限

在**最后两年**应将固定资产净值扣除预计净残值后的余额按照**年限平均法**计提折旧。

(3) 年数总和法。

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) × 年折旧率

年折旧率 = 尚可使用年限 / 预计使用寿命

的年数总和 × 100%

## 3. 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应作为**会计估计变更**（不需要追溯调整），按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理。

### 考点三 固定资产后续支出★★★



扫我解疑难

### 经典例题

**【例题 1·多选题】**（2020 年）下列各项关于固定资产后续计量会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 因更新改造停止使用的固定资产不再计提折旧
- B. 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计提折旧
- C. 专设销售机构发生的固定资产日常修理费用计入销售费用
- D. 行政管理部门发生的固定资产日常修理费用计入管理费用

**【答案】** ABCD

**【解析】** 选项 A，更新改造停止使用的固定资产转入“在建工程”，不计提折旧；选项 B，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应按照估计价值确定其成本，并计提折旧；选项 C、D，固定资产日常维修通常不满足资本化条件，应在发生时直接计入当期损益，专设销售机构发生的固定资产日常修理费用计入销售费用，行政管理部门发生的固定资产日常修理费用计入管理费用。

**【例题 2·单选题】**（2018 年）甲公司系增值税一般纳税人，2×18 年 1 月 15 日购买一台生产设备并立即投入使用。取得增值税专用发票上注明价款 500 万元，增值税税额为 65 万元。当日甲公司预付了该设备未来一年的维修费，取得的增值税专用发票上注明价款

10万元，增值税税额1.3万元。不考虑其他因素，该项设备的入账价值为( )万元。

- A. 565                      B. 575  
C. 500                      D. 510

【答案】C

【解析】当日甲公司预付的该设备未来一年的维修费应确认为预付账款，实际发生维修支出时再确认。该项设备的入账价值为500万元。

【例题3·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4·多选题】(2015年)企业在固定资产发生资本化后续支出并达到预定可使用状态时进行的下列各项会计处理中，正确的有( )。

- A. 重新预计净残值  
B. 重新确定折旧方法  
C. 重新确定入账价值  
D. 重新预计使用寿命

【答案】ABCD

【解析】在固定资产发生的资本化后续支出完工并达到预定可使用状态时，应将相关资产按新的账面价值从在建工程转为固定资产，并重新确定其使用寿命、预计净残值、折旧方法。

【例题5·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)。

【思路点拨】被替换部分的账面价值应予以扣除，计入营业外支出。

## 考点精析

### 1. 资本化的后续支出

固定资产发生可资本化的后续支出时，企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将固定资产的账面价值转入在建工程，并停止计提折旧。发生的后续支出，通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

企业发生的一些固定资产后续支出可能涉及替换原固定资产的某组成部分，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将**被替换部分的账面价值**扣除并记入“营业外支出”科目。

### 2. 费用化的后续支出

固定资产的日常修理费用在发生时应直接计入当期损益。企业**行政管理部门**发生的固定资产修理费用等后续支出记入“**管理费用**”科目；企业**专设销售机构**的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，记入“**销售费用**”科目。固定资产更新改造支出不满足固定资产的确认条件，在发生时直接计入当期损益。

## 考点四 固定资产处置★★★



扫我解疑难

## 经典例题

【例题1·判断题】(2019年)企业的固定资产因自然灾害产生的净损失应计入资产处置损益。( )

【答案】×

【解析】企业的固定资产因自然灾害原因产生的净损失应计入营业外支出。

【例题2·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，甲公司以前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)。会计分录为：

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=500×2/10=100(万元)；

2×14年该设备应计提的折旧额=(500-100)×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=84×25%=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)×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

录为:

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日会计分录如下:

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

**【例题3·单选题】**(2017年)甲公司系增值税一般纳税人。2×16年12月31日,甲公司出售一台原价为452万元、已计提折旧364万元的生产设备,开具的增值税专用发票上注明的价款为150万元,增值税税额为19.5万元,出售该生产设备时发生不含增值税的清理费用8万元。不考虑其他因素,甲公司出售该生产设备的利得为( )万元。

- A. 54                      B. 62  
C. 81.5                    D. 73.5

**【答案】** A

**【解析】** 处置生产设备确认的利得 =  $150 - (452 - 364) - 8 = 54$ (万元)。

**【例题4·单选题】**(2015年)甲公司系增值税一般纳税人,2×15年8月31日以不含增值税的价格100万元售出2×09年购入的一台生产用机床,增值税销项税额为13万元,该机床原价为200万元(不含增值税),已计提折旧120万元,已计提减值准备30万元,不考虑其他因素,甲公司处置该机床的利得为( )万元。

- A. 63                      B. 20  
C. 33                      D. 50

**【答案】** D

**【解析】** 处置固定资产利得 =  $100 - (200 - 120 - 30) = 50$ (万元)。

### 考点精析

#### 1. 固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的,应当予以终止确认:

- (1) 该固定资产处于处置状态;
- (2) 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

#### 2. 固定资产处置的会计处理

固定资产处置一般通过“**固定资产清理**”科目核算。

(1) 固定资产转入清理。按该项固定资产的账面价值,借记“固定资产清理”科目;按已计提的累计折旧,借记“累计折旧”科目;按已计提的减值准备,借记“固定资产减值准备”科目;按其账面原价,贷记“固定资产”科目。

(2) 发生的清理费用等。固定资产清理过程中应支付的相关税费及其他费用,借记“固定资产清理”科目,贷记“银行存款”等科目。

(3) 收到出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等,借记“银行存款”“原材料”等科目,贷记“固定资产清理”“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(4) 保险赔偿等的处理。应由保险公司或过失人赔偿的损失,借记“其他应收款”等科目,贷记“固定资产清理”科目。

(5) 清理净损益的处理。固定资产清理完成后,结转“固定资产清理”科目的余额,如果是**出售**,其清理净损益记入“**资产处置损益**”科目;如果是**报废毁损**,其清理净损失记入“**营业外支出**”科目。



## 第4章 无形资产

### 考情分析

#### ▶ 历年考情分析

本章属于基础性章节，难度不大，知识点较多但综合性不强。本章在历年考试中，既有客观题也有主观题，客观题每年分值为5分左右，2020年、2019年和2017年本章出现计算分析题。从历年考试情况看，本章的主要考点包括：内部研发无形资产、无形资产的摊销、无形资产减值的计算等；同时作为基础章节也可与所得税等章节内容结合，以跨章节形式进行考核。全面实行“机考”以后，“资产三兄弟”（固定资产、无形资产和投资性房地产）每年考试均会涉及，但考试题目总体难度不大，基本为上述重要知识点的串联。2021年考生学习本章时应重点关注上述知识点的理解掌握和灵活运用。

#### ▶ 本章2021年考试主要变化

本章考试内容未发生实质性变化。

### 核心考点及经典例题详解

#### 考点一 无形资产的 初始计量★★



#### 经典例题

**【例题1·单选题】**（2020年）自行研发专利技术发生的下列各项支出中，应计入无形资产入账价值的是（ ）。

- A. 研究阶段发生的支出
- B. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出
- C. 为有效使用自行研发的专利技术而发生的培训费用
- D. 专利技术的注册登记费

**【答案】** D

**【解析】** 选项A，研究阶段发生的支出应全部费用化，不计入无形资产成本；选项B，无法区分研究阶段和开发阶段的支出应全部费

用化，不计入无形资产成本；选项C，不属于为使无形资产达到预定用途的合理必要支出，不计入无形资产成本。

**【例题2·多选题】**（2020年）企业持有的下列土地使用权中，应确认为无形资产的有（ ）。

- A. 外购办公楼时能够单独计量的土地使用权
- B. 用于建造对外出售商品房的土地使用权
- C. 用于建造企业自用厂房的土地使用权
- D. 已出租的土地使用权

**【答案】** AC

**【解析】** 选项B，用于建造对外出售商品房的土地使用权，应作为存货核算；选项D，已出租的土地使用权，应作为投资性房地产核算。

**【例题3·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】**企业为建造自用办公用大楼而购买的土地使用权，应单独作为无形资产核算，不计入办公大楼成本。

**【例题4·判断题】**(2020年)为使用企业内部开发的无形资产而发生的员工培训支出，不构成企业无形资产的开发成本。( )

**【答案】**√

**【解析】**员工培训支出应计入管理费用，不计入无形资产成本。

**【例题5·判断题】**(2020年)在自行开发的无形资产达到预定用途时，企业应将前期已经费用化的研发支出调整计入无形资产成本。( )

**【答案】**×

**【解析】**自行研发无形资产费用化支出期末应转入管理费用，以后期间不再调整，不影响无形资产成本。

**【例题6·单选题】**(2019年)2×18年12月20日，甲公司以银行存款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)。

**【例题7·多选题】**(2018年)下列关于企业土地使用权会计处理的表述中，正确的有( )。

- A. 工业企业将以经营租赁方式租出的自有土地使用权作为无形资产核算  
B. 房地产开发企业将购入的用于建造商品房的土地使用权作为存货核算  
C. 工业企业将持有并准备增值后转让的自有土地使用权作为投资性房地产核算  
D. 工业企业将购入的用于建造办公楼的土地使用权作为无形资产核算

**【答案】**BCD

**【解析】**选项A，应作为投资性房地产核算。

**【例题8·判断题】**(2018年)甲企业购入一项土地使用权并用于开发建造一栋自用厂房，该土地使用权的成本应当计入厂房的建造成本。( )

**【答案】**×

**【解析】**企业取得的土地使用权，通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算建造成本，而仍作为无形资产进行核算。

**【例题9·多选题】**(2017年)下列关于企业内部研发支出会计处理的表述中，正确的有( )。

- A. 开发阶段的支出，满足资本化条件的，应予以资本化  
B. 无法合理分配的多项开发活动所发生的共同支出，应全部予以费用化  
C. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应全部予以费用化  
D. 研究阶段的支出，应全部予以费用化

**【答案】**ABCD

**【解析】**选项B，在企业同时从事多项开发活动的情况下，所发生的支出同时用于支持多项开发活动的，应按照合理的标准在各项开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应予以费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

**【例题10·计算分析题】**(2017年)甲公司2×15年至2×16年与F专利技术有关的资料如下：

资料一：2×15年1月1日，甲公司与乙公司签订F专利技术转让协议。协议约定，该专利技术的转让价款为2000万元，甲公司于协议签订日支付400万元，其余款项自当年起连续4年每年年末支付400万元。当日，甲、乙公司办妥相关手续；甲公司以银行存款支付400万元，立即将该专利技术用于产品生产，预计使用10年，预计净残值为零，采用

