

2024 年中级会计实务

——点到为止·高频考点

第 1 章总论

考点一、会计职业道德概述（★）

1. 会计机构负责人（会计主管人员）和总会计师应当具备的基本条件
具备会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作不少于 3 年；
大、中型企业，事业单位，业务主管部门应当根据法律和国家有关规定设置总会计师。

2. 因违反《会计法》有关规定受到行政处罚五年内不得从事会计工作的人员，处罚期届满前，单位不得任用（聘用）其从事会计工作。

【例·判断题】（2023 年）对于违反会计行为准则并承担刑事责任的人员，单位不得任用其从事会计工作。（ ）

【答案】√

【解析】因发生与会计职务有关的违法行为被依法追究刑事责任的人员，单位不得任用（聘用）其从事会计工作。

3. 会计人员职业道德规范

会计人员职业道德规范。即“三坚三守”具体内容如下：

| | |
|-------------------|--|
| (1) 坚持诚信， 守法奉公 | 要求会计人员牢固树立诚信理念，以诚立身、以信立业，严于律己、心存敬畏；学法知法守法，公私分明、克己奉公，树立良好职业形象，维护会计行业声誉。 第一条是对会计人员的自律要求。 |
| (2) 坚持准则， 守责敬业 | 要求会计人员严格执行准则制度，保证会计信息真实完整；勤勉尽责、爱岗敬业，忠于职守、敢于斗争，自觉抵制会计造假行为，维护国家财经纪律和经济秩序。 第二条是对会计人员的履职要求。 |
| (3) 坚持学习， 守正创新 | 要求会计人员始终秉持专业精神，勤于学习、锐意进取，持续提升会计专业能力；不断适应新形势新要求，与时俱进、开拓创新，努力推动会计事业高质量发展。 第三条是对会计人员的发展要求。 |

【例·多选题】（2023 年）按照我国《会计人员职业道德规范》，新时代会计人员应当遵守的职业道德有（ ）。

- A. 坚持诚信，守法奉公
- B. 坚持准则，守责敬业
- C. 坚持惯例，守护传统
- D. 坚持学习，守正创新

【答案】ABD

【解析】《会计人员职业道德规范》将新时代会计人员职业道德要求总结提炼为三条核心表述，即“坚持诚信，守法奉公”“坚持准则，守责敬业”“坚持学习，守正创新”。

考点二、会计法规制度体系概述

1. 会计法规制度体系的构成

| | |
|-------------|---|
| (1) 会计法律 | 由全国人民代表大会及其常务委员会经过一定立法程序制定的有关会计工作的法律，属于会计法律制度中层次最高的法律规范，是制定其他会计法规的依据，也是指导会计工作的最高准则。主要会计法律包括： 《会计法》 《中华人民共和国注册会计师法》 |
| (2) 会计行政法规 | 由国务院制定并发布，或者国务院有关部门拟定并经国务院批准发布。会计行政法规主要包括： 《总会计师条例》 《企业财务会计报告条例》 |
| (3) 部门规章 | 由财政部以及其他相关部委根据法律和国务院的行政法规、决定、命令，会计部门规章主要包括： 《会计基础工作规范》 《企业会计准则——基本准则》 《政府会计准则——基本准则》 《会计人员管理办法》 《会计档案管理办法》 《代理记账管理办法》 《会计专业技术人员继续教育规定》 |
| (4) 会计规范性文件 | 除会计行政法规以及部门规章外，由国务院财政部门依照法定权限、程序制定并公开发布，涉及公民、法人和其他组织权利义务，具有普遍约束力，在一定期限内反复适用的公文，通常以财会字文件印发。 会计规范性文件主要涉及会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理等内容。关于会计核算的规范性文件主要包括： 企业会计准则制度政府及非营利组织会计准则制度等。 |

2. 国家统一的会计核算制度体系

根据《会计法》的规定，国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据《会计法》制定并公布。根据会计主体不同，我国统一的会计核算制度体系主要包括企业会计准则制度、政府及非营利组织会计准则制度和基金（资金）类会计制度、农村集体经济组织会计制度等。

(1) 企业会计准则制度

a. 企业会计准则体系。

| 项目 | 要点 |
|------------|--------------------------|
| 企业会计准则适用范围 | 适用于上市公司、金融机构、国有企业等大中型企业。 |
| 企业会计准则基本 | 基本准则、具体准则、准则解释等 |

| | |
|----------|---|
| 制度安排（组成） | ①基本准则在企业会计准则体系中起统驭作用，是具体准则制定的依据，主要规范财务报告目标、会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求、会计要素的定义及确认、计量原则、财务报告等内容； ②具体准则规范企业各项具体业务事项的确认、计量和报告； ③准则解释对具体准则实施过程出现的问题、具体准则条款规定不清楚或尚未规定的问题进行补充规范。 |
|----------|---|

b. 小企业会计准则。

| 项目 | 要点 |
|-------------|---|
| 小企业会计准则适用范围 | 适用于符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业的企业，但以下三类小企业除外：①股票或债券在市场上公开交易的小企业；②金融机构或其他具有金融性质的小企业；③企业集团内的母公司和子公司。 |
| 小企业会计准则组成 | 包括《小企业会计准则》等。 |

【例·判断题】（2023年）符合《中小企业划型标准规定》的且具有金融性质的小企业适用《小企业会计准则》。（ ）

【答案】×

【解析】小企业会计准则主要适用于符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业的企业。但以下三类小企业除外：①股票或债券在市场上公开交易的小企业；②金融机构或其他具有金融性质的小企业；③企业集团内的母公司和子公司。

考点三、会计信息质量要求（★）

1. 实质重于形式

【快速记忆】体现实质重于形式会计信息质量要求的常见事项如下：

| 项目 |
|---------------------------|
| 将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款 |
| 商品售后回购，属于租赁或融资交易的 |
| 企业发行的优先股或永续债确认为金融负债或所有者权益 |
| 长期股权投资后续计量方法的选择 |
| 债务重组构成权益性交易 |

【例·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. 将非正常报废的固定资产产生的净损失计入营业外支出
- B. 对不存在标的资产的亏损合同确认预计负债
- C. 有确凿证据表明商品售后回购属于融资交易，不确认商品销售收入
- D. 对无形资产计提减值准备

【正确答案】C

【答案解析】选项BD，体现谨慎性要求。

2. 重要性

重要性的应用需要依赖职业判断，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。例如，企业发生的某些支出，金额较小的，从支出受益期来看，可能需要若干会计期间进行分摊，但根据重要性要求，可以一次计入当期损益。

【例·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，体现了会计信息的重要性质量要求。（ ）

【正确答案】 ✓

【答案解析】重要性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，体现了重要性原则。

【例·单选题】甲公司在编制2022年度财务报表时，发现2021年度某项管理用固定资产未计提折旧，应计提折旧金额1万元，甲公司将该1万元补记的折旧额计入2022年度的管理费用，甲公司2021年实现的净利润为10000万元，不考虑其他因素，甲公司上述会计处理体现的会计信息质量要求是（ ）。

- A. 重要性 B. 相关性 C. 可比性 D. 及时性

【正确答案】 A

【答案解析】甲公司之所以将补提以前年度的折旧额直接计入2022年度当期报表，没有追溯调整以前年度报表，是因为1万元的金额没有达到重要性程度，所以上述处理体现了重要性原则。

3. 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。谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备。

【快速记忆】应按照谨慎性要求进行会计处理的常见交易或事项如下：

| 项目 |
|--------------------------------|
| 计提资产减值准备 |
| 计提产品质量保证 |
| 固定资产采用加速折旧法计提折旧 |
| 企业内部研究开发项目的研究阶段支出，应当于发生时计入当期损益 |
| 或有事项 |
| 递延所得税 |

【例·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。（ ）

【正确答案】 ×

【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，体现了谨慎性会计信息质量要求。

【例·多选题】下列各种会计处理方法，体现谨慎性要求的做法有（ ）。

- A. 固定资产采用年数总和法计提折旧
B. 计提资产减值准备

- C. 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
 D. 长期股权投资采用成本法核算

【正确答案】ABC

【答案解析】选项D，体现实质重于形式会计信息质量要求。

第2章 存货

考点一、存货的初始计量（★）

1. 外购存货的成本

外购存货的成本，包括购买价款、相关税费、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。

| 项目 | 具体内容 |
|-----------------|--|
| 相关税费 | 计入存货的进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额等。 |
| 运输费 | 运输费金额计入存货成本，其进项税额，也可以抵扣。 |
| 其他可归属于存货采购成本的费用 | 包括入库前的仓储费用、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。 注意：入库后发生的仓储费用，通常计入当期损益，不计入存货成本，但为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用，则计入存货成本。 |
| 特殊 | 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，应当计入存货的采购成本；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。 |

【例·多选题】（2021年）下列各项中，应计入外购原材料初始入账金额的有（ ）。

- A. 入库后的仓储费用
 B. 运输途中的保险费
 C. 入库前的合理损耗
 D. 入库前的装卸费用

【正确答案】BCD

【答案解析】选项A，入库后的仓储费用计入管理费用。

【例·单选题】（2021年）甲公司是增值税一般纳税人，2×21年8月1日，甲公司购入一批原材料，取得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。支付原材料运费取得的增值税专用发票上注明的价款为1万元，增值税税额为0.09万元。不考虑其他因素，则该批原材料的初始入账价值为（ ）万元。

- A. 100 B. 101 C. 114.09 D. 113

【正确答案】B

【答案解析】原材料的初始入账价值=100+1=101（万元）。

2. 委托外单位加工的存货

| 项目 | 要点 |
|-------------------------|---|
| (1) “三项”一定计入收回委托加工物资的成本 | 借：委托加工物资【实际耗用的原材料或者半成品成本】 贷：原材料等 借：委托加工物资【不含税的加工费用】 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 借：委托加工物资【运杂费用】 贷：银行存款 |
| (2) “两项”不一定计入收回存货的成本 | ①消费税：支付的用于连续生产应税消费品的加工环节的消费税应记入“应交税费——应交消费税”科目的借方； 借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款 支付的收回后直接用于销售的委托加工应税消费品的消费税，或支付的用于连续生产非应税消费品的加工环节的消费税，应计入委托加工物资成本。 借：委托加工物资 贷：银行存款 ②增值税。 |

委托加工物资用于连续生产应税消费品的，受托方代收代缴的消费税不计入存货成本；委托加工物资直接用于销售的，受托方代收代缴的消费税计入存货成本。

【例·多选题】（2023年） 甲公司为增值税一般纳税人。2×23年2月1日，甲公司委托乙公司加工一批M产品（属于应税消费品，非黄金饰品），2×23年3月15日，甲公司收回并直接销售。不考虑其他因素，下列各项应计入M产品成本的有（ ）。

- A. 向乙公司支付的不含税加工费6万元
- B. 发出用于委托加工的原材料30万元
- C. 向乙公司支付的代收代缴消费税4万元
- D. 向乙公司支付与加工费相关的增值税0.78万元，取得增值税专用发票

【答案】 ABC

【解析】 甲公司为增值税一般纳税人，支付的与加工费相关的增值税可以抵扣，不计入委托加工应税消费品的成本，选项D错误。

【例·单选题】（2020年） 甲、乙公司均系增值税一般纳税人。2×19年12月1日甲公司委托乙公司加工一批应缴纳消费税的W产品，W产品收回后继续生产应税消费品。为生产该批W产品，甲公司耗用原材料的成本为120万元，支付加工费用33万元、增值税税额4.29万元、消费税税额17万元。不考虑其他因素，甲公司收回的该批W产品的入账价值为（ ）万元。

- A. 170
- B. 174.29
- C. 157.29
- D. 153

【正确答案】 D

【答案解析】委托加工物资收回后用于连续生产应税消费品的，委托加工环节发生的消费税记入“应交税费——应交消费税”借方，不计入委托加工物资成本，甲公司收回的W产品的入账价值=120+33=153（万元）。

【拓展】委托加工物资收回后直接对外销售时，消费税应计入委托加工物资的成本。则此时甲公司收回应税消费品的入账价值=153+17=170（万元）。

委托加工物资用于连续生产应税消费品的，受托方代收代缴的消费税不计入存货成本；委托加工物资直接用于销售的，受托方代收代缴的消费税计入存货成本。

3. 计入存货的内容

| 项目 | 要点 |
|-------------------|--|
| (1) 通过会计科目记忆 | 原材料、制造费用、生产成本、库存商品、合同履约成本（初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的） |
| (2) 不计入存货的成本的相关费用 | ①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，不得计入存货成本。 ②在采购入库后发生的储存费用、应计入当期损益。为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用则应计入存货成本。 ③入库后的定额内消耗、管理不善等计入损益。 |

【例·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

【正确答案】D

【答案解析】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，但如果是为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用，比如酿酒企业酿酒过程中发生的仓储费，则计入存货成本；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·多选题】（2016年）下列各项中，应当计入企业产品生产成本的有（ ）。

- A. 生产过程中为达到下一生产阶段所必需的仓储费用
- B. 日常修理期间的停工损失
- C. 非正常消耗的直接材料成本
- D. 生产车间管理人员的工资

【正确答案】ABD

【答案解析】选项C，应计入当期损益。

考点二、存货的期末计量（★★）

1. 可变现净值的确定

| 项目 | 要点 |
|--------------|------------------------|
| (1) 直接用于出售的商 | 可变现净值=估计售价-估计销售费用和相关税费 |

| | |
|-----------------|---|
| 品存货 | |
| (2) 需要经过加工的材料存货 | 可变现净值=该材料所生产的产成品的估计售价一至完工估计将要发生的加工成本一估计销售费用和相关税费 |
| (3) 注意问题 | ①可变现净值中估计售价的确定方法: 签订合同的用合同价格作为估计售价, 没有签订合同的用市场价格作为估计售价。 ②同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的, 应当分别确定其可变现净值, 并与其相对应的成本进行比较, 分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额, 由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。 |

2. 计提、转回、结转

| 项目 | 要点 |
|---------------|---|
| (1) 存货跌价准备的计提 | ①先计算“存货跌价准备”科目期末余额 存货成本一可变现净值=“存货跌价准备”科目期末余额 ②再计算“资产减值损失”发生额 “存货跌价准备”科目期末余额一期初余额一贷方发生额+借方发生额=“资产减值损失”发生额 借: 资产减值损失 贷: 存货跌价准备 |
| (2) 存货跌价准备的转回 | ①原减值迹象消失 ②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: 存货跌价准备 贷: 资产减值损失 |
| (3) 存货跌价准备的结转 | 企业计提了存货跌价准备的, 如果其中有部分存货已经销售, 则企业在结转销售成本时: 借: 主营业务成本、其他业务成本 存货跌价准备 贷: 库存商品、原材料 |

【例·单选题】 (2023年) 某公司的存货有两种产品, 分别是M产品和N产品。2×21年年末, 该公司分别对M产品和N产品计提减值准备6万元和8万元。2×22年年末, M产品的成本为600万元, N产品

的成本为 500 万元，可变现净值分别为 598 万元和 608 万元。不考虑其他因素，该公司 2×22 年年末应转回资产减值损失的金额为（ ）万元。

A. 12 B. 14 C. 4 D. 8

【正确答案】A

【答案解析】2×22 年年末 M 产品的成本为 600 万元，可变现净值为 598 万元，可变现净值低于成本，则存货跌价准备的余额为 2 万元（600—598），因为存货跌价准备已有余额 6 万元，因此需要转回 4 万元。2×22 年年末 N 产品的成本为 500 万元，可变现净值为 608 万元，可变现净值高于成本，不需要计提减值，但存货跌价准备已有余额 8 万元，因此需要全部转回。该公司 2×22 年年末应转回资产减值损失的金额=4+8=12（万元）。

| | |
|----------|------------|
| 存货跌价准备—M | |
| 4 | 6 |
| | 600-598=2 |
| 存货跌价准备—N | |
| 8 | 8 |
| | 0(500-608) |

【例·判断题】（2023 年）如果本期存货可变现净值高于成本的影响因素不是以前减记存货价值的影响因素，则不允许转回计提的存货跌价准备。（ ）

【正确答案】√

【答案解析】导致存货跌价准备转回的是以前减记存货价值的影响因素的消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于其成本的其他影响因素。如果本期导致存货可变现净值高于其成本的影响因素不是以前减记该存货价值的影响因素，则不允许将该存货跌价准备转回。

【例·计算分析题】甲公司按单项存货、按年计提存货跌价准备。2021 年 12 月 31 日，甲公司期末存货有关资料如下。

要求：根据下述各个资料，判断各产品或材料期末是否需要计提存货跌价准备。如果不需要计提，请说明理由；如果需要计提，计算应计提的减值损失金额，编制相关会计分录；并分别说明 2021 年期末资产负债表中“存货”项目列示的金额。（答案中的金额单位用万元表示）

资料一：A 产品库存 100 台，单位成本为 15 万元，A 产品市场销售价格为每台 18 万元，预计运杂费等销售税费为每台 1 万元，未签订不可撤销的销售合同。A 产品存货跌价准备的期初余额为 0。

【正确答案】（1）A 产品不需要计提存货跌价准备。

理由：可变现净值=100×（18—1）=1700（万元）；产品成本=100×15=1500（万元）。可变现净值大于产品成本，因此不需要计提存货跌价准备。

A 产品期末在资产负债表“存货”项目中列示的金额为 1500 万元。

资料二：B 产品库存 500 台，单位成本为 4.5 万元，B 产品市场销售价格为每台 4 万元。甲公司已经与长期客户某企业签订一份不可撤销的销售合同，约定在 2022 年 2 月 10 日向该企业销售 B 产品 300 台，合同价格为每台 5 万元。向长期客户销售 B 产品的运杂费等销售税费为每台 0.3 万元；向其他客户销售 B 产品的运杂费等销售税费为每台 0.4 万元。B 产品的存货跌价准备期初余额为 50 万元。

【正确答案】B 产品需要计提存货跌价准备。

①签订合同部分 300 台：

可变现净值 = $300 \times (5 - 0.3) = 1410$ (万元)；

成本 = $300 \times 4.5 = 1350$ (万元)；

由于可变现净值高于其成本，因此签订合同部分不需要计提存货跌价准备。

②未签订合同部分 200 台：

可变现净值 = $200 \times (4 - 0.4) = 720$ (万元)；

成本 = $200 \times 4.5 = 900$ (万元)；

由于可变现净值低于其成本，因此未签订合同部分需要计提存货跌价准备。

③应计提存货跌价准备 = $(900 - 720) - 50 = 130$ (万元)。会计分录为：

借：资产减值损失 130

贷：存货跌价准备——B 产品 130

B 产品期末在资产负债表“存货”项目中列示的金额 = $1350 + 720 = 2070$ (万元)。

资料三：C 产品库存 1000 台，单位成本为 3.7 万元，C 产品市场销售价格为每台 4.5 万元，预计运杂费等销售税费为每台 0.5 万元。该产品未签订不可撤销的销售合同。C 产品存货跌价准备的期初余额为 270 万元。2021 年销售 C 产品结转存货跌价准备 195 万元。

【正确答案】C 产品不需要计提存货跌价准备，应转回存货跌价准备 75 万元。

理由：可变现净值 = $1000 \times (4.5 - 0.5) = 4000$ (万元)，产品成本 = $1000 \times 3.7 = 3700$ (万元)，成本低于可变现净值，存货跌价准备科目期末应有余额为 0；已有余额 = $270 - 195 = 75$ (万元)，因此应转回存货跌价准备 75 万元。[计提 = 期末 0 - 期初 270 + 借方发生额 195 = -75 (万元)]

会计分录为：

借：存货跌价准备——C 产品 75

贷：资产减值损失 75

C 产品期末在资产负债表“存货”项目中列示的金额为 3700 万元。

资料四：D 原材料库存 400 千克，单位成本为 2.25 万元，合计 900 万元。D 原材料的市场销售价格为每千克 1.2 万元。现有 D 原材料可用于生产 400 台 D 产品，预计加工成 D 产品每台还需投入成本 0.38 万元。D 产品已签订不可撤销的销售合同，约定次年按每台 3 万元的价格销售 400 台。预计销售 D 产品的运杂费等销售税费为每台 0.3 万元。D 原材料存货跌价准备的期初余额为 0。

【正确答案】D 原材料不需要计提存货跌价准备。

理由：D 产品可变现净值 = $400 \times (3 - 0.3) = 1080$ (万元)，D 产品的成本 = $400 \times 2.25 + 400 \times 0.38 = 1052$ (万元)，可变现净值高于成本，D 产品未发生减值，则 D 原材料不需要计提存货跌价准备。

D 原材料期末在资产负债表“存货”项目中列示的金额为 900 万元。

资料五：E 配件库存 100 千克，每千克配件的账面成本为 24 万元，市场价格为 20 万元。该批配件可用于加工 80 件 E 产品，估计生产每件产品尚需投入加工成本 34 万元。E 产品未签订销售合同，2021 年 12 月 31 日的市场价格为每件 57.4 万元，估计销售过程中每件将发生销售费用及相关税费 2.4 万元。E 配件期初的存货跌价准备余额为 0。

【正确答案】E 配件需要计提存货跌价准备。

理由：E 配件是用于生产 E 产品的，所以应先判断 E 产品是否减值。

E 产品可变现净值 = $80 \times (57.4 - 2.4) = 4400$ (万元)；

E 产品成本 = $100 \times 24 + 80 \times 34 = 5120$ (万元)；

由于可变现净值低于其成本，E 产品发生减值。因此，E 配件应计提减值。

进一步判断 E 配件的减值金额。

E 配件可变现净值 = $80 \times (57.4 - 34 - 2.4) = 1680$ (万元)；

E 配件成本 = $100 \times 24 = 2400$ (万元)；

E 配件应计提的存货跌价准备 = $2400 - 1680 = 720$ (万元)。会计分录为：

借：资产减值损失 720

贷：存货跌价准备——E 配件 720

E 配件期末在资产负债表“存货”项目中列示的金额为 1680 万元。

第 3 章 固定资产

考点一、外购固定资产 (★)

| 项目 | 要点 |
|-----------------|---|
| (1) 企业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) 会计处理 | 如果需要安装应先通过“在建工程”核算，然后安装完毕达到预定可使用状态时转入“固定资产”科目。 借：在建工程 贷：银行存款【支付款项】 原材料、库存商品、工程物资【实际成本】 应付职工薪酬 注意：不需要考虑增值税、不确认收入。 |

【例·多选题】(2023 年) 甲公司系增值税一般纳税人，2×22 年 9 月进口一台需安装的生产设备。在该设备达到预定可使用状态前，下列各项甲公司为该设备发生的支出中，应计入该设备初始入账成本的有 ()。

- A. 设备调试人员工资费用 5 万元
- B. 安装过程中领用外购原材料的增值税 13 万元
- C. 不含增值税的安装费 35 万元
- D. 支付的进口关税 20 万元

【正确答案】ACD

【答案解析】增值税属于价外税，不计入相关资产的初始入账成本中，选项 B 错误。

考点二、自行建造固定资产 (★)

| 项目 | 要点 |
|---------------------|--|
| (1) 建设期间发生的工程物资盘盈盘亏 | ①工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工程项目的成本； 借：在建工程 贷：工程物资 ②盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。 借：工程物资 贷：在建工程 |
| (2) 待摊支出 | 包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应 |

| | |
|--|---|
| 也计入固定资产 | 负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。（根据已发布的企业会计准则解释第15号的有关规定，此处所指的计入在建工程成本的联合试车费，不包括按存货、收入准则的规定构成产品成本及产品销售收入等部分） |
| (3) 关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理 | 企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，应当按照适用的会计准则对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。 |
| (4) 弃置费用 | 应在取得固定资产时，按预计弃置费用的现值，借记“固定资产”科目，贷记“预计负债”科目。 |

【例·判断题】（2023年）在建工程的试运行中产生的产品进行销售，其产品的销售收入和成本应计入当期损益。（ ）

【答案】√

【解析】企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的，应当按照规定，对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。

【例·多选题】（2022年）下列各项与企业以自营方式建造办公楼相关的支出中，应计入该办公楼成本的有（ ）。

- A. 领用工程物资的实际成本
- B. 建造过程中发生的机械施工费
- C. 建造期间发生的符合资本化条件的借款费用
- D. 通过出让方式取得土地使用权时支付的土地出让金

【正确答案】ABC

【答案解析】选项D，通过出让方式取得土地使用权时支付的土地出让金计入无形资产，后续在办公楼建造期间计提的摊销额计入在建工程。

考点三、固定资产折旧（★★）

1. 固定资产的折旧范围

| 项目 | 要点 |
|---------------------|--|
| (1) 企业应对所有的固定资产计提折旧 | 但是，两个内容不计提：一是已提足折旧仍继续使用的固定资产；二是单独计价入账的土地。 |
| (2) 注意 | ①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处于更新改造过程停止使用的固定资产，不计提折旧 |

③未使用、不需用的固定资产，照提折旧

2. 固定资产折旧方法

| 项目 | 要点 |
|-------------|---|
| (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 = 期初固定资产账面价值 × 2 / 预计使用年限 最后两年改为直线法。 |
| (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 / 预计使用年限合计数 |

【例·单选题】（2020年）2×17年6月20日甲公司用银行存款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年末该资产的账面价值为（ ）万元。

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

【正确答案】D

【答案解析】2×18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年末该资产的账面价值 = 1209 - 1209 / 13 = 1116（万元）。

考点四、固定资产后续支出（★★）

1. 符合固定资产确认条件的后续支出

| 项目 | 要点 |
|-------------------------------|---|
| (1) 结转账面价值 | 将固定资产的账面价值（原价减去已计提的累计折旧和减值准备）转入在建工程，并停止计提折旧 |
| (2) 发生的可资本化后续支出 | 通过“在建工程”科目核算。同时将被替换部分的账面价值转入营业外支出。 |
| (3) 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 | 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。 |

【例·计算分析题】2×21年12月，甲公司对一项固定资产的某一主要部件进行更换，被更换部件的原值为300万元。该生产设备为甲公司2×18年12月购入，原价为600万元，采用年限平均法计提折旧，使用寿命为10年，预计净残值为零。2×22年4月购买工程物资，取得的增值税专用发票中注明的价款为400万元，增值税税额52万元。符合固定资产确认条件，不考虑净残值，购入后用于工程项目。2×22年6月30日达到预定可使用状态，尚可使用年限为5年，采用双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为10万元。

要求：根据资料列出甲公司与更新改造相关的会计处理，并计算2×22年下半年的折旧额。

【正确答案】

对该项固定资产进行更换前的账面价值 = $600 - 600/10 \times 3 = 420$ (万元)

减去：被更换部件的账面价值 = $300 - 300/10 \times 3 = 210$ (万元)

加上：发生的后续支出：400 万元

对该项固定资产进行更换后的原价（成本） = $420 - 210 + 400 = 610$ (万元)。

借：在建工程 420
 累计折旧 (600/10×3) 180
 贷：固定资产 600

借：营业外支出 210
 贷：在建工程 210

借：在建工程 400
 应交税费——应交增值税（进项税额） 52
 贷：银行存款 452

借：固定资产 610
 贷：在建工程 610

2×22 年下半年的折旧 = $610 \times 2/5 \times 6/12 = 122$ (万元)

2. 与固定资产有关的修理费用等后续支出

| 项目 | 要点 |
|-----------------|------------------|
| (1)与存货的生产和加工相关的 | 计入制造费用、合同履行成本 |
| (2)其他情况 | 发生时计入当期管理费用或销售费用 |

考点五、固定资产处置的账务处理 (★)

| 项目 | 要点 |
|--------------|--|
| (1) 固定资产转入清理 | 借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 |
| (2) 发生的清理费用 | 借：固定资产清理 贷：银行存款 |
| (3) 出售收入 | 借：银行存款【含税】 贷：固定资产清理【不含税】 应交税费——应交增值税（销项税额） |
| (4) 清理净损益 | 固定资产清理完成后的净损失，属于生产经营期间正常的出售、转让所产生的损失： 借：资产处置损益 贷：固定资产清理 属于因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理所产生的损失 借：营业外支出——非流动资产毁损报废损失 贷：固定资产清理 |

| | |
|--|---|
| | 固定资产清理完成后的净收益 借：固定资产清理 贷：资产处置损益或营业外收入 |
|--|---|

【牢记】快速计算：资产处置损益 = 不含税公允价值 - 账面价值 - 清理费用



正保会计网校
www.chinaacc.com