

2003年全国会计专业技术资格考试中级会计实务试题精析

陈建斯

第一部分 中级会计实务(一)

一、单选题:

1、某企业采用成本与可变现净值孰低法对存货期末进行计价,成本与可变现净值按单项存货进行比较。2002年12月31日,甲、乙、丙三种存货的成本与可变现净值分别为甲存货成本10万,可变现净值8万;乙存货成本12万元,可变现净值15万元;丙存货成本18万,可变现净值15万。甲、乙、丙三种存货已计提的跌价准备分别为1万、2万、1.5万元。假定该企业只有这三种存货,2002年12月31日应补提的存货跌价准备总额为()万元。

A、-0.5 B、0.5 C、2 D、5

答案: B

分析如下:

(一)采用成本与可变现净值孰低法计提存货跌价准备的基本原则是:

1、凡是成本>可变现净值,则大于的部分必须计提跌价准备。
2、凡是成本≤可变现净值,则表明存货平值或已经升值,则不仅不要计提跌价准备,而且原已计提的跌价准备也应冲销。

(二)甲、乙、丙三种存货已计提跌价准备,本题要求计算的是补提的跌价准备:

1、甲成本10万,大于可变现净值8万,须计提2万,原已计提1万,再补提1万。

2、乙成本12万,比可变现净值15万小3万,不必再补提,且须冲销已计提的2万。

3、丙成本18万,大于可变现净值15万,须计提3万,原已计提1.5万,再补提1.5万。

4、甲、乙、丙三种存货共应补提跌价准备 $1 - 2 + 1.5 = 0.5$ 万。

2、甲企业2002年11月1日以1204万元价格(其中4万元为相关费用)购入乙企业2002年1月1日发行的5年期一次还本付息的债券,面值总额1000万元,票面年利率12%,甲企业采用直线法对债券溢价进行摊销。甲企业2002年应摊销的债券溢价为()万元

A、2 B、4 C、8 D、20

答案: B

分析如下:

(一)该债券是2002年1月1日发行,2002年11月1日购买,因此,到购买时,该债券购入价格中已经包含了10个月的利息。

(二)购入价格1204万元,债券面值1000万

债券溢价=购入价格-面值-相关费用-10个月利息

$= 1204 - 1000 - 4 - (1000 \times 12\%) \div 12 \times 10 = 100$ (万元)

(三)本债券原为5年期,2002年11月1日购入后真正的摊销期仅为50个月,所以每月应摊销 $100 \div 50 = 2$ 万元,2002年应摊销债券溢价为11、12两个月,共计4万元。

3、某企业2002年11月1日购入一项固定资产,该固定资产原价为498万元,预计使用年限为5年,预计净残值为5万元,按双倍余额递减法计提折旧,2003年应计提的折旧()万元。

A、98.6 B、119.52 C、185.92 D、192.56

答案：D

分析如下：

本题作为一道会计计算题，既要掌握扎实的会计知识，又要具备严谨的计算能力。

- 1、购入的固定资产必须从第二个月即2002年12月开始计提折旧。
- 2、2003年度计提的折旧，实质上涉及2002年12月到2003年11月和2003年11月到2003年12月两个会计折旧年度。
- 3、2003年的前11个月的折旧额 = $498 \times 2 / 5 \div 12 \times 11$

$$= 182.6 \text{ 万元};$$

$$2003 \text{ 年 } 12 \text{ 月的折旧额} = (498 - 498 \times 2 / 5) \times 2 / 5 \div 12 \\ = 9.96 \text{ (万元)}$$

$$2003 \text{ 年应计提的折旧额} = 182.6 + 9.96 = 192.56 \text{ (万元)}$$

4、甲公司将自产的一批应税消费品（非金银首饰）用于在建工程，该批消费品成本为300万元，计税价格为500万元，该批消费品适用的增值税税率为17%，消费税税率为10%，据此计算应计入在建工程成本的金额为（ ）万元

A、350 B、385 C、435 D、635

答案：C

分析如下：

1、企业销售商品，凡有征收消费税的商品必然同时征收增值税，而有征收增值税的商品不一定有征消费税。

2、计征增值税与计征消费税的被乘数一定是相同的，本题即为计税价格。但是在此计税价格中肯定不含增值税，却一定包含消费税，因为计税价格为不含增值税的价格，增值税为价外税，自然不含其中，而消费税为价内税，必含其中。

3、应计入在建工程的成本金额 = $300 + [500 \times (17\% + 10\%)] = 435$ (万元)

4、会计分录：

借：在建工程 435万

贷：产成品 300万

 应交税金——应交增值税（销项） 85万

 ——应交消费税 50万

5、如果上述应税消费品用于正常销售而非视同销售，则分录如下：

借：银行存款 585万

 贷：主营业务收入 500万

 应交税金——应交增值税 85万

借：主营业务税金及附加 50万

 贷：应交税金——应交消费税 50万

6、为什么同样核算应交消费税，视同销售的应交消费税与应交增值税可以同为贷方科目，而正常销售时应交消费税必须单独与产品销售税金及附加科目相对应？分析如下：

①产品价格 = 产品成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税

②视同销售核算时，贷方只结转尚未包含消费税的产品成本，而没有体现产品销售收入，因此应交消费税无法与产品销售税金及附加相对应，只能与增值税一样直接在贷方加以体现。而正常销售时，贷方已经作为产品销售收入，收入中已包含消费税，所以不得再同时贷应交消费税，应交消费税必须通过与“主营业务税金及附加”科目相对应，从收入中结转出应交的消费税。

二、多项选择题：

1、甲企业为增值税一般纳税人，委托外单位加工一批材料（属于应税消费品且为非金银首饰），该批原材料加工收回后，用于连续生产应税消费品。甲企业发生下列各项支出中会增加收回委托加工材料实际成本的有（ ）

A、支付的加工费 B、支付的增值税

C、负担的运杂费 D、支付的消费税

答案：A、C

分析如下：

(-)委托加工材料加工收回后涉及到三个方面的问题：

1、支付的加工费、运杂费等一律必须计入委托加工材料的实际成本中。

2、委托加工支付的增值税区分两种情况：

(1)一般纳税人正常委托加工物资应负担的增值税可作为进项税，不计入加工物资成本。

(2)一般纳税人委托加工的物资用于非应交增值税项目及小规模纳税人委托加工物资均应将增值税计入加工物资成本。

3、委托加工支付的消费税属于价内税，不区分一般纳税人和小规模纳税人，但其涉及到以下两种情况：

(1)如果委托加工物资收回后，用于连续生产应税消费品，则委托加工支付的消费税不计入委托加工物资成本，作借：应交税金——应交消费税，单独核算。（其实质类同于增值税的进项税金，待该消费品销售后可以与贷方的应交消费税相抵扣）

(2)如果委托加工物资收回后准备直接出售，则支付的消费税应计入委托加工物资的成本。

(3)本题属于委托加工收回后用于连续生产应税消费品，因此支付的增值税与消费税均应在借方单独反映。

2、下列各项中会引起应收帐款帐面价值发生变化的有（ ）

A、结转到期不能收回的应收票据

B、计提应收帐款坏帐准备

C、收回应收帐款 D、收回已转销的坏帐

答案：A B C D

分析如下：

(一)首先，资产的帐面价值是指资产的帐面余额抵减相关备抵科目（即坏帐准备、减值准备、跌价准备和折旧）后的余额。本题涉及到的是应收帐款帐面价值的变化情况，而不是帐面余额的变化情况。因此，凡是涉及应收帐款的帐面余额和坏帐准备两因素的变化都会引起应收帐款帐面价值的变化。

(二)本题中：

1、到期不能收回的应收票据必须结转至应收帐款帐户。

2、计提坏帐准备不直接影响应收帐款的帐面余额，但是已经影响到应收帐款的帐面价值。

3、收回已转销的坏帐分录如下：

借：应收帐款

贷：坏帐准备

借：银行存款

贷：应收帐款

(三)本题题目如果变动为下列各项会引起应收帐款帐面余额变化的有哪些，则选项为A C。因为凡是与坏帐准备有关的帐户都不会引起应收帐款帐面余额的变化。

(四)必须提到的是：对于资产负债表的应收帐款项目而言，A、B、C、D的变化同样会引起该项目的金额的变化。其内涵是应收帐款抵减坏帐准备后的余额，实质即帐面价值。

3、下列各项中，会引起资本公积帐面余额发生变化的有（ ）

A、接受捐赠的材料 B、处置接受捐赠的固定资产

C、应付帐款获得债权方的豁免 D、对外捐赠材料

答案：A、C

分析如下：

(一)企业接受现金资产捐赠与接受非现金资产捐赠，在帐务处理上一级科目是一致的，都是资本公积；二级科目则是不同的：接受现金捐赠其二级科目是接受现金捐赠，其可以直接转增资本；而企业接受非现金资产捐赠，其二级科目是接受捐赠非现金资产准备，该资本公积不能直接转增资本，必须等到接受非现金资产捐赠处置时，一级科目资本公积仍然不变，将原二级科目接受捐赠非现金资产准备转入其他资本公积二级科目，这时的资本公积才可以转增资本（上述帐务处理的目的是，显然是为了杜绝虚假的非现金资产的捐赠）。因此处置接受捐赠的固定资产仅仅引起二级科目变化，不会引起资本公积一级科目帐面余额的变化。

(二)应收帐款获得债权人的豁免，原制度规定作为营业外收入，现行制度规定，必须转入“资本公积—其他资本公积”科目。

4、下列各项中体现会计核算谨慎性原则的有（ ）

A、将融资租入固定资产，视作自有资产核算

B、采用双倍余额递减法对固定资产计提折旧

C、对固定资产计提减值准备

D、将长期借款利息予以资本化

答案：B、C

分析如下：

(1)谨慎性原则实质是不得多计资产或权益，少计负债或费用。而实质重于形式原则是企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，不应当仅仅按照法律形式作为会计核算依据。固定资产无论是经营租入还是融资租入，从经济角度看都必须支付费用，经营租入必须付租赁费，而融资租入从法律角度看尚不属于企业的自有资产，不能计提折旧，而从经济角度看必须计提折旧。因此选项A将融资租入固定资产视作自有资产，其体现的是实质重于形式原则，而不是谨慎性原则；

(2)将长期借款利息予以资本化，并不涉及费用支出的预计问题而是费用摊销期限问题，反映的是资本性支出和收益性支出问题，与谨慎性原则无直接关系。

三、判断题：

1、在建工程达到预定可使用状态前试运转所发生的净支出，应计入营业外支出。

(×)

分析如下：

(1)根据会计制度规定，在建工程达到预定可使用状态前试运转所发生的净支出应计入工程成本，通过在建工程科目核算，即再追加在建工程成本；

(2)如果发生的是净收入，会计制度规定必须冲减在建工程成本；

(3)税法规定：企业在纳税调整时，必须将净收入调整作为应纳税所得额计征所得税。

2、企业用盈余公积弥补亏损，会导致留存收益减少。(×)

分析如下：

(1)留存收益=盈余公积+未分配利润；

(2)当企业亏损时，未分配利润表现为负数，所以企业用盈余公积弥补亏损实质是一种留存收益的内部转移，留存收益总量不变。

四、计算题：

甲股份有限公司97年~03年无形资产业务有关资料如下：

1、97年12月1日，以银行存款300万元购入一项无形资产（不考虑相关费用），预计使用年限为10年。

2、01年12月31日，预计可收回金额为142万元，该无形资产发生减值后预计使用年限不变；

3、02年12月31日预计该无形资产的可收回金额为129.8万元，调整无形资产减值准备后，原预计使用年限不变。

4、03年4月1日将该无形资产对外出售取得130万元，并存入银行（不考虑相关费用）。

要求：

(1)编制购入该无形资产的分录。

(2)计算01年12月31日，该无形资产的账面余额。

(3)编制01年12月31日对该无形资产计提减值准备的分录。

(4)计算02年12月31日该无形资产的帐面余额。

(5)编制02年12月31日，调整该无形资产减值准备的分录。

(6)计算03年3月31日，该无形资产的账面余额。

(7)计算该无形资产形成的净损益。

(8)编制该无形资产出售的会计分录。

分析如下：

(1)97年12月1日购入无形资产分录：

借：无形资产 300万

贷：银行存款 300万

(2)01年12月31日，无形资产的账面余额=300-300/10×(4+1/12)=177.5万

(3)01年12月31日应计提的减值准备177.5-142=35.5(万)

借：营业外支出——计提无形资产减值准备 35.5万

贷：无形资产减值准备 35.5万

(4)到01年12月31日为止，无形资产账面余额177.5万元，预计可收回金额142万元，计提减值准备35.5万元，现在必须澄清一个问题：02年摊销无形资产的计算基数是什么？是177.5万元还是142万元？正确理解是：无形资产计提减值准备后，虽然并没有冲销其账面余额，但计算无形资产摊销额的基数只能是抵减减值准备后的账面价值，实质即预计可收回金额。

02年无形资产的摊销额=[142÷(12×5+11)]×12=24(万元)

02年12月31日无形资产的账面余额=177.5-24=153.5(万元)

(5)02年12月31日应计提的减值准备=153.5-129.8-35.5

=-11.8(万元)

注：-11.8万即表明无形资产价值已经回升，必须从原已计提的减值准备33.5万中冲销11.8万。

借：无形资产减值准备 11.8万

贷：营业外支出——计提的无形资产减值准备 11.8万

(6) 03年1月31日该无形资产摊销额

$$= [129.8 \div (12 \times 4 + 11)] \times 3 = 6.6 \text{ (万元)}$$

03年3月31日该无形资产的账面余额

$$= 153.5 - 6.6 = 146.9 \text{ (万元)}$$

(7) 该无形资产出售的净损益

$$= 130 - (129.8 - 6.6) = 6.8 \text{ (万元)}$$

(8) 出售无形资产的会计分录：

借：银行存款 130万

无形资产减值准备 23.7万

贷：无形资产 146.9万

营业外收入 6.8万

或者：①借：银行存款 130万

贷：无形资产 123.2万

营业外收入 6.8万

②借：无形资产减值准备 23.7万

贷：无形资产 23.7万

计算规律总结：（对照上表格）

1、无形资产期末余额=原值（或年初余额）-摊销额

2、摊销额

3、减值准备=年末余额-年末可收回金额-减值准备余额

+数 追加计提减值准备

-数 冲销原已计提的减值准备

4、出售无形资产净损益有两种计算思路：

(1) 从帐面价值角度=出售收到的金额-帐面价值

$$= \text{出售取得的金额} - (\text{出售日帐面余额} - \text{到出售日已计提的减值准备}) = 130 - (146.9 - 23.7) = 6.8$$

(2) 从可收回金额角度=出售收到的金额-（上次预计可收回金额-上次预计日至本次出售之间的摊销额）

$$= 130 - (129.8 - 6.6) = 6.8$$

第二部分 中级会计实务(二)

一、单项选择题：

1、某企业2001年1月1日用专门借款开工建造一项固定资产，2002年12月31日，该固定资产全部完工投入使用。该企业为建造该固定资产专门借入的款项有：(1)2002年1月1日借入800万元，借款年利率8%，期限为2年；(2)2002年7月1日借入500万元借款，年利率6%，期限三年。该企业2002年计算资本化的借款费用所使用的资本化率为（ ）（计算结果保留小数点后两位数）

A、7.00% B、7.52% C、6.80% D、6.89%

答案：B

分析如下：

资本化率实质就是借款利率，是综合考虑在一个会计期间内可能出现的多笔不同期限的借款和在不同时间使用借款等因素所计算出的加权平均借款利率。作为利率，其分子必然是利息，分母必然是本金。在多笔借款情况下，加权平均利率公式如下：

加权平均利率=

$$= 7.52\%$$

2、甲公司欠乙公司600万元货款，到期日为2002年10月30日。甲公司因财务困难，经协商于2002年11月25日与乙公司签订债务重组协议，协议规定：甲公司以价值550万元的商品抵偿欠乙公司上述全部债务。2002年11月20日，乙公司收到该商品并验收入库，2002年11月22日办理有关债务解除手续，该债务重组的重组日为（ ）

A、2002年10月31日 B、2002年11月15日

C、2002年11月20日 D、2002年11月22日

答案：D

分析如下：

1、债务重组日是指履行协议或法院裁决，将相关资产转让给债权人、将债务转为资

定，帐面余额只能相对于甲企业未重组前的状况而言；进行债务重组已不存在帐面余额的问题。

甲企业应收债权余额 = $300 \times (1 + 8\% \div 2) = 312$ (万元)

甲企业01年12月31日已将01年4月1日到01年10月1日的本息由应收票据转入应收账款，10月1日至12月31日已不再计息。

注：甲企业4月1日的会计分录

借：应收票据 300万

贷：主营业务收入 $[300 / (1 + 17\%)] 256.4$ 万

应交税金——应交增值税(销项) 43.6万

每月计息的分录：

借：应收票据 2万

贷：财务费用——利息支出 2万

2、甲企业到01年12月31日

①从乙企业获得一项房产抵偿60万元债务；

②豁免乙企业债务本金40万元及6个月的计息(注意：01年10月1日到12月31日甲企业已不可能再对乙企业计收利息了)，则此时甲企业的债权仅为200万 $(300 + 12 - 40 - 12 - 60)$ ，根据协议到2002年12月31日，甲企业还可获得 $200 \times (1 + 5\%) = 210$ 万的应收账款；

③甲企业应确认的损失 = 应得312 - 已得60 - 将得210

= 实际损失42 (万元)

或 = 豁免40 + 豁免12 - 多得10 = 实际损失42 (万元)

借：固定资产 60

应收账款 210

营业外支出 42

贷：应收账款 312

乙企业到01年12月31日：

①乙企业应付本金300万，应付半年利息12万，合计债务312万；

②乙企业抵偿债务的固定资产须通过固资清理科目：

借：固定资产清理 65万

累计折旧 30万

固定资产减值准备 5万

贷：固定资产 100万

③乙企业应计入资本公积的金额

= 应付312 - 已付65 - 将付210 = 重组收益37万元

或 = 已得40 + 已得12 - 将多付10 - 固定资产帐面净值65与公允价值60差额5 = 重组收益37万元

借：应付账款 312

贷：固定资产清理 65

应付账款 210

资本公积 37

④02年12月31日，会计分录如下：

甲企业

借：银行存款 210

贷：应收账款 210

乙企业

借：应付账款 210

贷：银行存款 210

作者单位：福建财会管理干部学院