

BEIKAO XIANXIU JIEDUAN

备考先修
阶段

• • • • 梦想成真辅导丛书 • • • •



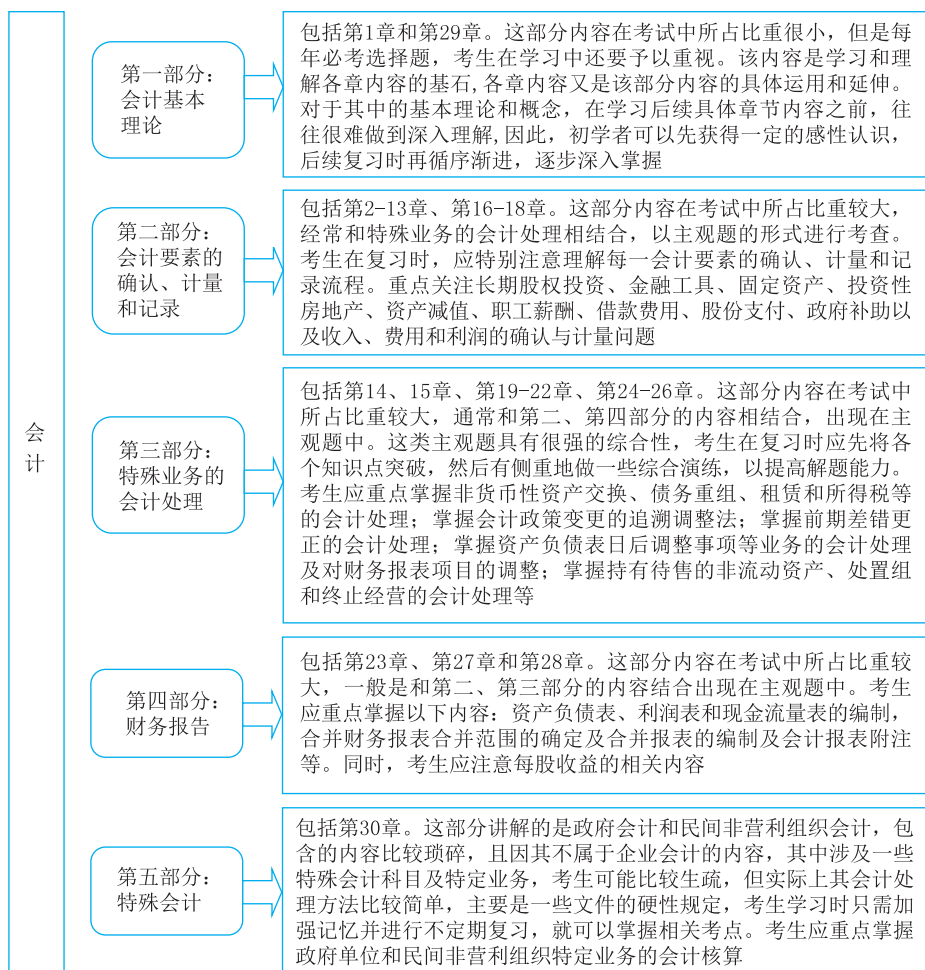
2021年备考先修

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。

会计这一科的考试内容分为 30 章。从会计主体性质角度来讲，既包括营利性会计主体，又包括非营利性会计主体。一方面主要是以一般工业企业为例，以上市公司经济业务事项为背景，阐述其会计核算的相关内容，既包括企业取得资产、负债和所有者权益等基本要素的会计确认、计量和报告，又包括非货币性资产交换、债务重组、租赁、或有事项、外币折算、所得税、企业合并和合并财务报表等特殊业务的处理。另一方面，又以政府和民间非营利组织为对象，阐述其相关理论及会计核算。全书可以分为五个部分：



(2) 考题分值分布及各章难易度。

在注会会计的备考过程中，辛勤的付出和不懈的努力固然至关重要。但是，备考方向更为重要。如果找不到方向，南辕北辙的话，再多的努力也不会带来成功。所以，在开始学习本课程之前，考生有必要掌握各章节的考试分值分布，以备后续合理安排各章的备考时间，做到心中有轻重，行动有缓急。

章	各章分值比重					难易度
	2020年	2019年	2018年	2017年	2016年	
第一章	2%	—	—	2%	4%	低
第二章	2%	2%	2%	4%	1%	低
第三章	14%	2%	—	1%	1%	低
第四章	—	2%	—	—	2%	低
第五章	2%	3%	—	—	2%	低
第六章	4%	—	—	4%	2%	高
第七章	2%	2%	—	2%	2%	中
第八章	4%	—	—	—	—	低
第九章	2%	10%	2%	6%	1%	低
第十章	5%	3%	—	1%	—	中
第十一章	—	2%	4%	1%	—	中
第十二章	2%	2%	2%	—	1%	中
第十三章	8%	4%	16%	2%	4%	中
第十四章	4%	2%	—	2%	2%	高
第十五章	2%	2%	2%	1%	1%	中
第十六章	—	6%	2%	5%	1%	低
第十七章	19%	—	16%	—	12%	高
第十八章	2%	—	2%	5%	1%	中
第十九章	2%	2%	18%	—	8%	中
第二十章	—	2%	4%	2%	2%	中
第二十一章	—	—	2%	2%	2%	中
第二十二章	2%	2%	—	2%	2%	低
第二十三章	4%	6%	2%	8%	2%	中
第二十四章	—	20%	—	12%	16%	高
第二十五章	2%	2%	2%	12%	2%	中
第二十六章	10%	—	—	—	7%	中
第二十七章	2%	18%	18%	22%	18%	高
第二十八章	2%	2%	2%	2%	2%	低
第二十九章	—	2%	2%	2%	2%	低
第三十章	2%	2%	2%	—	—	低

注：因每年注会会计考试存在多套试题，上表中某一年的“各章分值比重”是选取该年的某一套具有代表性的试题为样本统计得到的。

(3)2021 年考试内容主要变化。

2021 年考试内容的主要变化为：对章节顺序进行了大幅度调整，同时对部分章节的知识点进行了修订和完善：

①第 8 章，删除一些过时的知识点，如预收账款、长期应收款的一些不再适用的核算内容。

②第 10 章，明确了一次授予分次行权的股份支付的处理思路，完善了集团股份支付的处理思路。

③第 17 章，按收入准则应用案例等增加了一些例题，新增因审批等必要程序导致收款时间过长不属于存在重大融资成分情形的说明。

④第 19 章，完善了与股份支付相关的递延所得税的处理原则。

⑤第 26 章，修订了业务的判断等内容。

⑥第 27 章，完善了合并范围的确定的相关讲解；新增集团内部交易涉及的土地增值税和增值税的处理原则，以及不丧失控制权的情况下处置对子公司股权投资的情况下，确定子公司净资产份额时商誉的处理原则。

⑦第 30 章，修订和完善了政府单位及民间非营利组织的部分业务的核算思路。

⑧其他章节内容也有零星修订和完善。

2. 命题规律总结及趋势预测

注会会计考试总分为 100 分，其中客观题 44 分、主观题 56 分，题型长线趋稳，有时稳中有变，自 2016 年开始由单项选择题、多项选择题和综合题三个题型变为单项选择题、多项选择题、计算分析题和综合题四个题型。

自中国注册会计师协会公布《注册会计师考试制度改革方案》后，近几年的“会计”试题发生了翻天覆地的变化，这充分体现了“加强注册会计师人才队伍建设，培养应用型会计人才”的战略目标。纵观近几年注册会计师考试“会计”科目的考试试题，不难发现其命题规律如下：

(1) 试题覆盖面广。试题覆盖了考试大纲所规定的全部范围，每章都有可能出题。有些内容在复习中看似不重要，也可能出题。并且，几乎每年都有出其不意的考点出现，例如，2018 年在政府会计部分出现主观题考核，2019 年加大对所有者权益、职工薪酬等章节的考核力度，2020 年考核了多个“大拼盘”式的主观题，其目的是要求考生全面复习，防止考生盲目地猜题、押题。

(2) 试题突出重点。每门学科都有重点，考试中各章所占比重是不同的。因此，把握考试重点是应试的关键。如长期股权投资、收入、企业合并、合并财务报表、会计差错更正等内容是历年必考的内容，体现了试题重点突出的特点。通常而言，考试大纲中能力等级要求较高的知识点应重点把握。另外，一定要关注当年新增或新改写的考试内容。

(3) 以现行会计准则为主线，实务性增强。“会计”科目的考试不仅体现了我国会计改革的最新成果，与我国现行的会计准则和新出台的一些会计政策规定结合较紧密，例如，近年来我国新发布的非货币性资产交换准则、债务重组准则、租赁准则、收入准则、政府补助准则、金融工具系列准则、持有待售的非流动资产、处置组和终止经营准则以及政府会计准则制度等，都将继续成为 2021 年注会考试的热点问题。

(4) 试题综合性强。近几年“会计”考试重在考核考生的综合运用能力。考生要想得高分就要将所学知识融会贯通，只有将各章知识点记得牢、用得熟，才能在考试时得心应手。并且，综合题的题眼布局，往往“先分后综，难中有易”。

毋庸置疑，CPA 考试重在考查考生是否具备作为一名注册会计师所应具备的基本知识及运用所学知识解决实际问题的技能。因此，在“会计”科目考试中，死记硬背的题目较少，灵活应用的题目较多。我们在平时的学习过程中，一定要注意理解会计政策规定的初衷、适用的环境及运用过程中的关键点，并且一定要注意活学活用。

二、高分技巧及应试方法

(1) 合理分配答题时间，是通过“会计”考试的一个重要因素。专业阶段“会计”科目的考试时间为3个小时。在客观题中，文字描述性题目每题一般不应超过1分钟，计算性题目每题一般不应超过2分钟，否则，后面主观题就有可能做不完。因此，控制客观题的答题时间很重要，保持一定的答题速度很有必要。一般的做法是：首先通读并回答自己知道的问题，跳过没有把握的问题，然后重新估算时间，看看余下的每道题可以分配多少时间。在答题时一定要有所取舍，切记：鱼和熊掌不可兼得！

(2) 答题时应该由简到繁，由易到难，从客观题到主观题，按照试卷题目的顺序答题。切忌挑三拣四，只要是自己会做的题目一定要及时解决，不要因为计算复杂就放到后面再做；对于难度较大的客观题，可以战略性放弃，以免得不偿失。在解答主观题时，必须按题目要求的顺序解题。同时一定要看清楚题目要求。要求列出计算过程的题目，必须按照题目要求一步一步地进行计算。在解答时还应注意以下两类题目的处理思路：

第一类，关联性考点主观题的解答思路。例如，2019年综合题中有一题是考核股权投资的相关知识，它以股权投资为“线索”，将长期股权投资的核算、企业合并类型的判断、合并财务报表调整抵消分录的编制等知识有机地串联起来。对于这类综合性题目，由于前后资料的关联性很强，所以审题时对于前文的关键性字句、数据等要记住或做好标识，因为后续步骤中很可能还会用到。

第二类，非关联性考点主观题的解答思路。这类题目考点之间通常没有延续性和关联性，任何一步都不会影响其他各步的解答，对于这类题目可以放心大胆地跨越顺序答题。例如，2019年综合题中有一题是考核会计差错更正，该题目各业务资料相互独立，互不影响。2020年，本类型主观题目数量有所增加，预计这种趋势在2021年还会延续，大家备考时一定要注重知识的全面性。

需要注意的是，在解答主观题时切忌只列结果而不列计算过程。有的考生认为写了结果就可以得分，这种认识是错误的。只有步骤和结果都正确才能得到此步骤的分数。另外，只列公式或只列出相关数据加减乘除的计算过程，没有结果，该步骤也是不得分的，只会白白浪费宝贵的时间。对于资料繁多的综合题的审题，有效方法是先简单浏览题目的资料，对于给出的假定条件要特别关注，然后看题目的要求，按照问题去寻找有效题目资料，分析作答，这样可以更有效地利用考场上宝贵的时间。

总之，在考试中，既要稳扎稳打，又要灵活变通。切记：通关才是硬道理，不能赢了局部战役，却输了整个战争！

三、本书特点及备考建议

1. 本书特点

本书的总体设计理念是：靶向备考，问题导向。以经典习题演练为主，采用先分后合的模式编写。先通过分章节的学与练掌握知识点，然后通过“跨章节主观题突破”对知识点融会贯

通，最后是“决胜预测试卷”进行保驾护航。分章节的学习与练习中涉及的历年真题的分析和讲解有助于考生掌握历年考试特点以及考查角度；对本章知识点进行精炼概括和解析，解决考生在看书或听课过程中留下的疑问。另外，本书在经典例题后设有【听峰絮语】模块，从解题视角归纳提炼思路和方法等，强烈期望大家在此基础上，以自己的学习心得体会做锦上添花，写下自己的所感所悟，把自己从学习旁观者变成真正参与者！

2. 备考建议

注册会计师考试与一般的考试不同，需要考生一直保持备战状态，尤其是“会计”科目，要循序渐进，步步为营，不为眼前困难所惧，不为外在纠结忧心。怎样去复习才能应对考试？其实，最好的办法就是“快听课、会看书、多做题”。“快听课”是要连续听课且保持持续学习状态，“会看书”是为了强化掌握教辅书中的重要知识点，“多做题”是为了提高参加考试时的动手能力，否则，就会出现考生们所说的“拿到试题但无从下手”的情况。此外，要有正确的学习方法，注重对教辅书内容的理解、分析，通过对比、归纳，加强对关联知识点的掌握。考生要在全面深入掌握教辅书内容的基础上，充分练习，灵活运用相关会计知识分析、解决问题，总结解题思路。

切记：听课和看书获取的仅仅是会计知识，只有做题才可以将知识提升为应考实战能力！

再次提醒考生：CPA 考试不是一件容易的事情，一分耕耘一分收获，通关源于多努力，梅花香自苦寒来！

最后，预祝参加 CPA 考试的考生**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

本章以我国《企业会计准则——基本准则》为蓝本，重点介绍财务报告目标、会计基本假设、会计核算基础、会计信息质量要求、会计要素以及会计计量属性等内容。在考试中主要以客观题形式出现，分值平均在2分左右，考查的重点包括会计基本假设、会计要素的确认和计量属性以及会计信息质量要求等，其中对实质重于形式、重要性等的考查尤为突出。本章的考题，既可以通过小型案例分析题的方式对基本概念和理念进行考核，又可以“拼盘”的方式对会计信息质量要求的具体内涵进行考核，让看似简单的基础理论性题目的得分不再那么容易，充分体现了注册会计师考试绝对不会“白送分”的特点。因此，学习本章时一定要循序渐进，不可急于求成。

『峰向标』在连续两年(2018年和2019年)未对本章单独出题进行考核后，考查本章内容的考题于2020年如约而至——2020年考题中以“拼盘”的方式考核了会计信息质量要求的内涵，预计这种考题风格将会延续下去，大家应关注基本准则理念或概念的新变化。

▶ 本章2021年考试主要变化

本章内容未发生实质性变化。

核心考点及经典例题详解

考点一 会计基本假设★*



扫我解疑难

12月20日与乙公司签订商品销售合同。合同约定：甲公司应于2×15年5月20日前将合同标的商品运抵乙公司并经验收，在商品运抵乙公司前灭失、毁损、价值变动等风险由甲公司承担。甲公司该项合同中所售商品为库存W商品。2×14年12月30日，甲公司

📖 经典例题

【例题·单选题】(2016年**)甲公司2×14年

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。

* 本书用★表示各知识点的重要程度。★表示了解；★★表示熟悉；★★★表示掌握。

** 历年真题源自考生回忆，且其中的过时题目已经按最新政策修改。

根据合同向乙公司开具了增值税专用发票并于当日确认了商品销售收入。W商品于2×15年5月10日发出并于5月15日运抵乙公司验收合格。对于甲公司2×14年W商品销售收入确认的恰当性判断，除考虑与会计准则规定的收入确认条件的符合性以外，还应考虑其可能违背的会计基本假设是（ ）。

- A. 会计主体 B. 会计分期
C. 持续经营 D. 货币计量

【答案】 B

【解析】 在商品运抵乙公司前，甲公司未履行合同义务，乙公司未取得商品的控制权，所

以甲公司不应在2×14年确认收入，而应在2×15年确认收入，因此，甲公司在2×14年确认收入的做法违背了会计分期假设。

【听峰絮语】 本题的经典之处就在于，以实务案例为依托，形式上是考核收入的确认条件，实则考核会计分期基本假设，有避实击虚之妙。本题的“言外之意”是“只签合同不确认收入，履行义务才确认收入”。

考点精析

会计基本假设如表1-1所示。

表 1-1 会计基本假设

名称	内容
会计主体	是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。一般来说，法律主体是会计主体，会计主体不一定是法律主体。比如企业集团是编制合并财务报表的会计主体，但不是法律主体；再如某公司下设的分公司、生产车间和事业部等都可能是独立的会计主体，但是由于它们均不具有法人资格，故都不是法律主体
持续经营	是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。企业一旦破产清算，本假设不再适用。破产清算会计的确认、计量和报告以非持续经营为前提，破产企业在破产清算期间的资产应当以破产资产清算净值计量；破产企业在破产清算期间的负债应当以破产债务清偿价值计量
会计分期	是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为若干连续的、长短相同的期间。会计分期界定了会计结账目和编制财务会计报告的时间范围；会计分期假设建立在持续经营假设基础之上，凡是短于一个完整的会计年度的报告期间，均为中期
货币计量	是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，基本准则规定会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。但是，企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补统一采用货币计量所带来的缺陷

【知识点拨】 企业一旦打破上述假设条件，就不再处于正常经营状态之中，如破产清算等，注册会计师考试不涉及破产清算会计的有关规定。另外，对于四个会计假设可以通俗理解为：“不分彼此——违背主体；不分先后——违背分期；持续经营——相信未来；货币计量——不是全部”。

考点二 会计信息
质量要求 ★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·多选题】（2020年）下列各项关于企

业会计信息质量要求的表述中，正确的有（ ）。

- A. 企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用，体现的是可理解性要求
B. 同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更，体现的是一致性要求
C. 企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不仅仅以交易或事项的法律形式为依据，体现的是实质重于形式的要求
D. 企业对于已经发生的交易或事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或延后，

体现的是及时性要求

【答案】 ACD

【解析】 选项 B，体现的是可比性要求。

【听峰絮语】 以“拼盘”方式考核会计信息质量要求的内涵，属于本知识点的考核新动向！

【例题 2·单选题】 (2020 年) 下列各项关于企业应遵循的会计信息质量要求的表述中，正确的是()。

- A. 企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量和报告
- B. 企业对不重要的会计差错无需进行差错更正
- C. 企业对不同会计期间发生的相同交易或事项可以采用不同的会计政策
- D. 企业在资产负债表日对尚未获得全部信息的交易或事项不应进行会计处理

【答案】 A

【解析】 重要性会计信息质量要求并不是要求企业对不重要的交易或事项不进行处理，而是要求对不重要的交易或事项进行简化处理，选项 B 不正确；可比性会计信息质量要求下，企业对不同会计期间发生的相同交易或事项应当采用相同的会计政策，选项 C 不正确；企业等获得了与交易或事项有关的全部信息之后再行进行会计处理，虽然可以提高会计信息的可靠性，但很可能会降低会计信息的有用性，因此，企业需要在及时性和可靠性之间进行权衡，选项 D 不正确。

【听峰絮语】 在我国注册会计师考试中，这是第二次针对“及时性对相关性和可靠性起制约作用”进行考核，上一次对类似知识点的考核出现在 2010 年。大家在学习时要注意掌握各项会计信息质量要求之间的内在关联。

【例题 3·单选题】 (2017 年) 甲公司在编制 2017 年度财务报表时，发现 2016 年度某项管理用无形资产未摊销，应摊销金额 20 万元。甲公司将该 20 万元补记的摊销额计入 2017 年度的管理费用，甲公司 2016 年和 2017 年实现的净利润分别为 20 000 万元和 15 000 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

【答案】 A

【解析】 甲公司将补提以前年度的摊销额直接计入当期报表，没有追溯调整以前年度报表，说明该金额不具有重要性，体现了重要性要求。

【听峰絮语】 重要性信息质量要求的潜台词是“原本可以复杂，但要选择简化”，这是出于成本效益原则的考虑；注意将重要性信息质量要求与后续的“不切实可行原则”相区分，不切实可行原则下的简化处理，是因为“想复杂处理，但是条件不够，简化处理是不得已而为之”。

【例题 4·单选题】 (2016 年) 甲公司 2×15 年经批准发行 10 亿元永续中票。其发行合同约定：(1) 采用固定利率，当期票面利率=当期基准利率+1.5%，前 5 年利率保持不变，从第 6 年开始，每 5 年重置一次，票面利率最高不超过 8%；(2) 每年 7 月支付利息，经提前公告当年应予发放的利息可递延，但付息前 12 个月，如遇公司向普通股股东分红或减少注册资本，则利息不能递延，否则递延次数不受限制；(3) 自发行之日起 5 年后，甲公司有权决定是否实施转股；(4) 甲公司有权决定是否赎回，赎回前长期存续。根据以上条款，甲公司将该永续中票确认为权益，其所体现的会计信息质量要求是()。

- A. 相关性
- B. 可靠性
- C. 可理解性
- D. 实质重于形式

【答案】 D

【解析】 甲公司发行的是永续中票，利率固定，且需要支付利息，从形式上看是债券，属于金融负债，但是甲公司有权决定是否实施转股，是否赎回该中票，该中票不符合金融负债的定义，应划分为权益工具。

【听峰絮语】 实质重于形式原则要求企业按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不应当仅仅以交易或者事项的法律形式作为会计确认、计量和报告的依据，

所以甲公司将该永续中票确认为权益体现了实质重于形式的要求。考试中，实质重于形式信息质量要求的会计处理，总是给人“表里不一”的感觉。

考点精析

会计信息质量要求主要包括可靠性、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。各会计信息质量要求之间并不是相互隔离的，而是相互联系的一个完整体系，因此，学习本知识点时，应当注意各信息质量要求之间的内在联系。例如，强调会计信息的完整性时，应当以重要性要求和成本效益原则为前提；会计信息在满足可靠性要求的前提下，尽可能做到具有相关性；强调会计信息谨慎性要求的同时，也不能违背会计信息的可靠性和相关性要求，同时还应特别注意及时性对可靠性和相关性有制约作用。以下着重介绍可比性、实质重于形式、重要性和及时性要求。

【知识点拨】应用实例：

(1)可比性。所有上市公司均应从2007年1月1日起执行新企业会计准则(横向可比)；同一企业前后各期的会计政策、会计估计等，一经确定不得随意变更(纵向可比)。需要注意的是，后续章节所讲到的会计政策变更和会计估计变更等均不违背可比性信息质量要求。

(2)实质重于形式。附追索权的应收票据贴现、以售后回购方式销售商品且构成融资交易或租赁交易、商业实质的判断、购买日的确定、长期股权投资中控制、共同控制以及重大影响的判断、合并财务报表范围的界定、关联方关系的认定、金融负债和权益工具的区分、反向购买中的有关会计处理等。

(3)重要性。重要性主要是指本来可以复杂化，但是适当简化处理不影响信息使用者决策，出于成本效益原则的考虑而简化处理的情况。例如，商品流通企业的进货费用本来应该计入商品成本，但是，如果金额较小，为简化会计核算工作可以直接计入销售费用。

(4)及时性。及时性对可靠性和相关性都存在一定的制约，在两者之间起制衡作用。就像天气预报，之所以被人们戏称为“不完美的科学”，就是因为“特别相关的预报信息，因其具有前瞻性，往往并不是很可靠；但是，绝对可靠的天气信息，因其已成既定事实，通常早已不具有相关性”。

值得一提的是，财务报告目标之受托责任观，要求会计信息具有可靠性，可靠的会计信息需要历史成本计量属性来支撑；财务报告目标之决策有用观，要求会计信息具有相关性，相关的会计信息更需要公允价值计量属性。受托责任观和决策有用观并不矛盾，相关性建立在可靠性的基础之上，企业会计计量一般使用历史成本计量属性，公允价值计量属性的使用，是适度、谨慎和有条件的。

考点三 会计要素★★



扫我解疑难

经典例题

【例题·多选题】下列交易或事项中，能够引起资产和所有者权益同时发生增减变动的有()。

- A. 分配股票股利
- B. 接受控股股东的现金捐赠
- C. 固定资产盘盈
- D. 以银行存款支付原材料采购价款

【答案】BC

【解析】选项A，属于所有者权益内部结转；选项D，属于资产内部增减变动。

【听峰絮语】解答本类题型的关键在于：“根据经济业务事项，精准写出会计分录”，然后再做分析。因此，第一章相关理论知识的学习，有利于后续实务内容的掌握。

考点精析

1. 反映企业财务状况的会计要素(见表1-2)

表 1-2 资产、负债和所有者权益

名称	项目	内容
资产	特征	(1) 预期 会给企业带来经济利益； (2) 为企业 拥有或者控制 的资源； (3) 由企业 过去 的交易或事项形成的
	确认条件	(1) 与该资源有关的经济利益 很可能流入 企业； (2) 该资源的成本或者价值能够 可靠地计量 。 ◆ 企业自创商誉取得成本难以计量，又无转让价值可参照，不确认。 ◆ 企业外购商誉因合并交易而确定取得成本，可确认。 ◆ 某些衍生金融工具形成的资产，虽无实际成本或者实际成本较小，若其公允价值能够可靠计量，可确认
负债	特征	(1) 企业承担的 现时义务 ； (2) 预期会导致经济利益 流出 企业； (3) 由企业 过去 的交易或事项形成
	确认条件	(1) 与该义务有关的经济利益 很可能 流出企业； (2) 未来流出的经济利益的金额能够 可靠地计量
所有者权益	是企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益	
	内容	所有者投入的资本 实收资本(股本)和资本溢价(或股本溢价)
		直接计入所有者权益的利得或损失 不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失(即 其他综合收益)
		其他原因形成的所有者权益 其他权益工具、其他资本公积、盈余公积和未分配利润等
确认条件	主要依赖于 其他会计要素 ，尤其是 资产和负债	

【知识点拨】 一般情况下，属于权益工具，但又不属于普通股等的，则作为“其他权益工具”核算，普通股则记入“股本”科目。

2. 反映企业经营成果的会计要素(见表 1-3)

表 1-3 收入、费用和利润

名称	项目	内容
收入	特征	(1) 企业在 日常活动 中形成的； (2) 与 所有者投入资本无关 的经济利益的 总 流入； (3) 会导致 所有者权益增加
	确认与计量	企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。 (1) 识别与客户订立的合同； (2) 识别合同中的单项履约义务； (3) 确定交易价格； (4) 将交易价格分摊至各单项履约义务； (5) 履行各单项履约义务时确认收入

续表

名称	项目	内容	
费用	特征	(1) 企业在 日常活动 中形成的； (2) 与向所有者分配利润无关的经济利益的 总 流出； (3) 会导致 所有者权益减少	
	确认条件	(1) 与费用相关的经济利益 很可能 流出企业； (2) 经济利益流出企业的结果会导致 资产减少 或者 负债增加 ； (3) 经济利益的流出额能够 可靠计量	
利润	是企业在一定会计期间的经营成果		
	内容	收入减去费用后的 净额	反映企业 日常 活动的业绩
		直接计入当期利润的 利得和损失	反映企业 非日常 活动的业绩
确认条件	主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认		

【知识点拨】 收入的本质是导致企业所有者权益增加，却与所有者投入资本无关。收入与合同的内在关联可以这样理解：合同中的权利，在会计中可以理解为资产；合同中的义务，在会计中可以理解为负债。因此，企业签订合同时，权利等于义务，资产等于负债，所有者权益为零，因此不会有收入的产生。

- B. 因联营企业增资导致持股比例下降但仍具有重大影响，投资方享有被投资单位增资后净资产份额的增加额
- C. 作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算的外币非货币性项目所产生的汇兑差额
- D. 以权益结算的股份支付在等待期内确认计算所有者权益的金额

【答案】 AC

【解析】 选项 B、D，均计入资本公积——其他资本公积，不属于计入所有者权益的利得或损失。

【听峰絮语】 企业财务会计中“直接计入所有者权益的利得或损失”仅指“其他综合收益的借贷方”。

考点四 利得和损失 ★★★



经典例题

【例题·多选题】 (2015年)下列项目中，会产生直接计入所有者权益的利得或损失的有()。

- A. 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期工具的部分

考点精析

利得和损失如表 1-4 所示。

表 1-4 利得和损失

项目		关注事项
利得	直接计入当期损益的利得	营业外收入——与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。 ◆盘盈利得不包括固定资产盘盈(固定资产盘盈应作为前期差错计入以前年度损益调整)。 资产处置损益——划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组时确认的处置利得,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得
	直接计入所有者权益的利得	其他综合收益——以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动收益等
损失	直接计入当期损益的损失	营业外支出——捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。 资产处置损益——划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组时确认的处置损失,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置损失
	直接计入所有者权益的损失	其他综合收益——以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动损失等

【知识点拨】

(1)所有者投入的资本是企业的“本钱”,是来自于企业内部的“元气”,不是来自企业外部的“收支”和“得失”。

(2)综合收益总额=净利润+其他综合收益税后净额=净利润+(不能重分类进损益的其他综合收益+能重分类进损益的其他综合收益)税后净额。

(3)直接计入当期损益的利得(损失)通常包括:营业外收入(营业外支出)、资产处置损益等;

直接计入所有者权益的利得(损失)通常是指其他综合收益。

考点五 会计要素计量属性及其应用★★



扫我解疑难

经典例题

【例题·多选题】下列关于企业持有的资产或负债,采用的会计计量属性,表述正确的

有()。

- A. 存货以成本与可变现净值孰低进行期末计量
- B. 交易性金融负债以公允价值进行期末计量
- C. 长期股权投资以公允价值减去处置费用确认其可收回金额
- D. 持有待售的固定资产以账面价值与预计未来现金流量的现值孰低计量

【答案】AB

【解析】选项C,应以公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值孰高确定其可收回金额;选项D,应按公允价值减去处置费用后净额调整其预计净残值,并按账面价值与调整后的预计净残值孰低计量。

【听峰絮语】各类资产和负债的计量属性选择,应该注意区分是初始计量属性还是后续计量属性。

考点精析

会计要素计量属性及其应用如表1-5所示。



表 1-5 会计要素计量属性及其应用

计量属性	适用范围
历史成本	购置固定资产或无形资产、购买存货、承担债务等的计量
重置成本	盘盈存货或固定资产时入账成本的计量
可变现净值	存货期末计价基础
现值	①可收回金额确认口径之一；②弃置费用计入固定资产成本的计量口径；③分期付款取得固定资产、无形资产入账成本的计量口径；④可转换公司债券初始确认时负债成分入账金额的计量口径
公允价值	①交易性金融资产(或负债)、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的期末计量口径；②投资性房地产的后续计量口径之一；③非同一控制下企业合并中取得的各项资产和负债的入账价值计量口径

【知识点拨】 各项计量属性之间并不是截然分开、相互“绝缘”的，它们之间存在一定的内在关联，例如，今天的公允价值可能会成为将来的历史成本；再如，可转换公司债券的负债成分在发行时的公允价值，是通过其未来现金流量的现值来计量的。通常，会计核算采用历史成本计量属性，符合条件时，采用公允价值计量属性。



第2章 存货

考情分析

▶ 历年考情分析

本章属于全书基础性章节，相对简单，是学习和掌握其他有关章节内容的基础，诸如非货币性资产交换、债务重组、所得税、差错更正和合并财务报表等内容，都可能或多或少涉及存货的知识。本章内容在主、客观题型中均可能出现，通常以客观题形式为主，平均分值在2分左右，主要考查存货的内涵和本质特征、存货的初始计量原则以及存货的期末计量等。值得一提的是，存货的期末计量，尤其是存货可变现净值的计算属于高频考点，应予以重视。

『峰向标』本章内容如果在主观题中出现，往往是构造主观题的基础素材，例如，长期股权投资权益法下存货的逆流和顺流交易，合并报表中的内部商品交易的抵销等。近几年，在考核存货可变现净值的计算时，往往会添加资产负债表日后事项因素。2020年考核房地产开发企业的存货期末计量问题，属于一般存货期末计价的“升级版”。

▶ 本章2021年考试主要变化

本章内容未发生实质性变化，但是，要注意存货与收入准则下的合同履约成本列报相联系，重点掌握存货期末计价问题。

核心考点及经典例题详解

考点一 存货的内涵和初始计量★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·多选题】下列各项中，企业不应该作为存货核算或列报的有()。

- A. 房地产开发企业用于开发商品房的土地使用权
- B. 为了促销而购入的、将向客户派发的纪念品
- C. 摊销期限在一年以内的合同履约成本
- D. 非房地产企业持有的、将在工程中耗用的材料

【答案】BD

【解析】选项B，向客户提供的纪念品是为了促销而发生的，应该直接记入“销售费用”科目，不属于企业的存货；选项D，非房地产企业的工程用材料应该单独作为“工程物资”进行核算，不属于企业的存货。

【听峰絮语】房地产开发企业用于开发建造商品房的土地使用权和工程物资，均属于存货；但是，如果不是用于建造商品房的，则不一定是存货。

【例题2·单选题】2×20年12月31日，甲公司向乙公司订购的印有甲公司标志、为促销宣传准备的卡通毛绒玩具到货并收到相关购货发票，50万元货款已经支付。该卡通毛绒玩具将按计划于2×21年1月向客户及潜在客户派发。不考虑相关税费及其他因素，下列关于甲公司2×20年对订购卡通毛绒玩具所发

生支出的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 确认为库存商品
- B. 确认为当期销售成本
- C. 确认为当期管理费用
- D. 确认为当期销售费用

【答案】D

【解析】企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。甲公司购买毛绒玩具派发给客户，属于为了销售活动购入的特定商品，计入销售费用，因此，选项D正确。

【听峰絮语】 本题考核的是存货的概念内涵——“为了出售”，因毛绒玩具不是为出售而取得和持有的，所以不能确认为存货；另外，派发给客户的毛绒玩具不会直接带来经济利益的流入，不属于其他资产，它是为广告营销活动而发生的，因此，计入销售费用。

【例题3·单选题】（2014年）甲公司为制造企业，其在日常经营活动中发生的下列费用或损失，应当计入存货成本的是（ ）。

- A. 仓库保管人员的工资
- B. 季节性停工期间发生的制造费用
- C. 未使用管理用固定资产计提的折旧
- D. 采购运输过程中因自然灾害发生的损失

【答案】B

【解析】选项A、C、D均应当计入当期损益；

选项B为产品生产过程中的必要费用，应当计入存货成本。

【听峰絮语】 季节性停工损失与自然规律或现象有关，但不属于自然灾害；如果是因自然灾害所带来的净损失，则计入营业外支出。

【例题4·单选题】 下列各项中，应计入存货成本的是（ ）。

- A. 超定额的废品损失
- B. 季节性停工损失
- C. 采购材料入库后的存储费用
- D. 新产品研发人员的薪酬

【答案】B

【解析】选项A，计入当期损益，如果是因为管理缺陷造成的，计入管理费用，其他通常计入营业外支出；选项C，属于仓库管理支出，计入管理费用；选项D，研发人员的薪酬中不符合资本化条件的金额计入当期管理费用，符合资本化条件的金额最终计入无形资产成本。

【听峰絮语】 生产过程中的定额内损失，属于“意料之中”的正常损失，应当计入生产成本。

考点精析

1. 存货的内涵

存货最本质的特征是“为了出售而持有”，否则，通常不能认定为存货。

2. 存货的初始计量（见表2-1）

表 2-1 存货的初始计量

取得方式	成本构成
外购方式取得	购买价款（不包括可抵扣的增值税进项税额）
	相关税金：消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额、进口关税等
	运输费、装卸费、搬运费、保险费、包装费、中途中途的仓储费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费，以及其他可归属于存货采购成本的费用。商品流通企业外购存货的相关进货费用，一般应 计入存货成本 。这些费用也可以先进行归集，期末再分摊；金额较小的，可在发生时直接计入当期损益（ 销售费用 ）[重要性]
加工方式取得	包括采购成本和加工成本。其中，加工成本包括 直接人工成本 和相关的 制造费用 （折旧费、车间管理人员工资等）。企业为维持车间固定资产的正常运转而发生的 维修、检查支出 也属于为生产产品等而发生的间接费用，所以也应该计入存货成本（ 制造费用 ）

续表

取得方式	成本构成
加工方式取得	委托加工业务中，受托方代收代缴的消费税： 物资收回后用于 连续加工应税消费品 的，在应交税费中单独列示； 物资收回后 直接用于销售 （售价≤计税价格）的，计入委托加工物资成本
其他方式取得	根据取得方式不同按照不同的原则处理。例如：债务重组方式下取得的存货，以放弃债权的公允价值和使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本计量；非货币性资产交换方式要看采用公允价值还是账面价值作为计量基础

【知识点拨】 (1) 下列费用一般不应计入存货成本，而应在发生时计入当期损益：
①**非正常**停工损失（比如计划外的停水、停电、机器故障以及不可抗力造成的机器大修理，因为这些计划之外的损失没有与之相应的利益获取，所以不属于资产，也就不能计入存货成本）。②**非正常**消耗的直接材料、直接人工及制造费用。③验收入库后发生的仓储费用和其他不必要支出。但是，在生产过程中**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。

(2) 企业**超定额**的废品损失以及因自然灾害而发生的直接材料、直接人工及制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，所以不应计入存货成本，而应计入当期损益。

【链接】 (1) 企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后应视同企业的产成品，在资产负债表中列示的金额应为材料的加工费或修理费。

(2) 委托代销商品属于企业的存货，需要在资产负债表中列示；受托代销商品与受托代销商品款金额相同、方向相反，最终计入资产负债表中的金额为0。

(3) 委托加工环节消费税的计算公式：

委托加工物资的消费税 = **组成计税价格** × **消费税税率**

组成计税价格 = (**材料成本** + **加工费**) / (**1-消费税税率**)

另外，委托加工过程中发生的不含税运费杂费等应包括在存货成本中。

【知识点拨】 存货采购过程中的运输费用产生的增值税进项税额能否抵扣，要根据考题所给出资料的具体要求进行判断。

考点二 发出存货的计量★



经典例题

【例题·单选题】 甲公司库存A产成品的月初数量为1000台，月初账面余额为8000万元；A在产品的月初数量为400台，月初账面余额为600万元。当月为生产A产品耗用原材料、发生直接人工和制造费用共计15400万元，其中包括因台风灾害而发生的停工损失300万元，因季节性停工发生的损失30万元。当月，甲公司完成生产并入库A产成品2000台，销售A产成品2400台。当月末甲公司库存A产成品数量为600台，无在产品。甲公司采用月末一次加权平均法按月计算发出A产成品的成本。不考虑其他因素，甲公司A产成品当月末的账面余额为()。

- A. 4710万元 B. 4740万元
C. 4800万元 D. 5040万元

【答案】 B

【解析】 发出A产成品的加权平均单位成本 = (8000 + 600 + 15400 - 300) / (1000 + 2000) = 7.9(万元)。

当月发出A产品成本 = 7.9 × 2400 = 18960(万元)。

A产品当月末的账面余额 = (8000 + 600 +

15 400-300)-18 960=4 740(万元)。

【听峰絮语】 ①在本例中，因台风灾害而发生的停工损失 300 万元不计入存货成本；因季节性停工发生的损失 30 万元可以计入存货成本。②月末一次加权平均法的特点：对所有进货计算平均单位成本。不需要考虑出售的货物的实际单价。用平均单位成本乘以出售的货物数量计算出出售存货成本，然后，用存货进货总成本减去出售存货成本计算出结余库存存货的账面余额。

考点精析

企业销售存货，应当将已售存货的成本结转为当期营业成本(包括主营业务成本和其他业务成本)；对已售存货计提了存货跌价准

备的，还应结转已计提的存货跌价准备，冲减当期主营业务成本或其他业务成本。因此，综合来讲，实际上是按已售产成品或非产成品的账面价值结转主营业务成本或其他业务成本。企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

【知识点拨】 企业的周转材料(如包装物和低值易耗品)符合存货定义和确认条件的，按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的，可在领用时一次计入成本费用，这种做法符合重要性会计信息质量要求。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。企业在确定发出存货的成本时，包括四种计量方法，如表 2-2 所示。

表 2-2 存货发出的计量方法

项目	内容	
先进先出法	是指以先购入的存货应先发出(销售或耗用)这样一种存货实物流转假设为前提，对发出存货进行计价。此种方法下，在物价 持续上升 时，会导致企业当期利润和库存存货价值的 高估 ；物价 持续下降 时，会导致企业当期利润和库存存货价值的 低估	
移动加权平均法	概念	是指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本，除以每次进货数量与原有库存存货的数量之和，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本的依据。因 计算工作量较大 ，故收发较频繁的企业不适用此方法
	公式	$\text{存货单位成本} = (\text{原有存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有存货数量} + \text{本次进货数量})$ $\text{本次发出存货的成本} = \text{本次发出存货数量} \times \text{本次发货前的存货单位成本}$ $\text{本月月末库存存货成本} = \text{月末库存存货的数量} \times \text{本月月末存货单位成本}$
月末一次加权平均法	概念	是指以当月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除当月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。此方法不适用于 收发业务频繁 的企业，但是，如果有信息化支持，则依然可用
	公式	$\text{存货单位成本} = (\text{月初存货实际成本} + \text{本月进货实际成本}) \div (\text{月初存货数量} + \text{本月进货数量})$ $\text{本月发出存货的成本} = \text{本月发出存货的数量} \times \text{存货单位成本}$ $\text{本月月末库存存货成本} = \text{月末库存存货的数量} \times \text{存货单位成本}$ 或： $\text{本月月末库存存货成本} = \text{月初库存存货的实际成本} + \text{本月购入存货的实际成本} - \text{本月发出存货的实际成本}$
个别计价法	亦称个别认定法、具体辨认法、分批实际法，把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础 【知识点拨】 不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用 个别计价法 确定发出存货的成本。在信息化条件支持下，企业大量的存货均可采用该方法	

【知识点拨】《企业会计准则》规定，企业**不允许**采用后进先出法对发出存货进行计量。

考点三 存货的期末计量★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·单选题】(2020年)甲公司为生产重型设备的企业，拥有库存商品M型号设备和N型号设备。2×19年末库存商品M、N账面余额分别为2000万元和1000万元，可变现净值分别为2400万元和800万元，M、N均属于单项金额重大的商品，不考虑其他因素，2×19年12月31日资产负债表列示存货的金额为()。

- A. 3000万元 B. 2800万元
C. 3200万元 D. 3400万元

【答案】 B

【解析】M型号库存商品的账面余额2000万元，可变现净值是2400万元，因此不需要计提存货跌价准备，在期末报表中列示的金额是2000万元；N型号库存商品的账面余额是1000万元，可变现净值为800万元，需要计提存货跌价准备200万元，在期末报表中列示的金额是800万元。因此，2×19年12月31日资产负债表列示的存货金额=2000+800=2800(万元)。

【听峰絮语】企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备，但是，对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。本题强调“M、N均属于单项金额重大的商品”，实际是在“暗示”应按单个存货项目计提存货跌价准备。

【例题2·单选题】(2020年)甲公司为房地产开发企业，20×9年1月通过出让方式取得一宗土地，支付土地出让金210000万元。根据土地出让合同的约定，该宗土地拟用于建造住宅，使用期限为70年，自20×9年1月

1日起算。20×9年末，上述土地尚未开始开发，按照周边土地最新出让价格估计，其市场价格为195000万元，如将其开发成住宅并出售，预计售价总额为650000万元，预计开发成本为330000万元，预计销售费用及相关税费为98000万元。不考虑增值税及其他因素，上述土地在甲公司20×9年12月31日资产负债表中列示的金额是()。

- A. 195000万元 B. 207000万元
C. 210000万元 D. 222000万元

【答案】 C

【解析】由于该土地使用权将用来建造住宅并出售，不属于无形资产，而是属于该房地产开发企业的存货，因此其期末可变现净值=650000-98000-330000=222000(万元)，大于成本210000万元，无需计提存货跌价准备，因此其在甲公司20×9年12月31日资产负债表中列示的金额是210000万元，选项C正确。

【听峰絮语】此题是存货期末计价的“升级版”——房地产开发企业用于建造商品房的土地，与一般企业的原材料道理相同。房地产开发企业建造的商品房，与一般企业的产成品道理相同。

【例题3·单选题】(2019年)甲公司20×8年末库存乙材料1000件，单位成本为2万元。甲公司将乙材料加工成丙产品对外销售，每2件乙材料可加工成1件丙产品。20×8年12月31日，乙材料的市场售价为1.8万元/件，用乙材料加工的丙产品市场售价为4.7万元/件，将2件乙材料加工成1件丙产品的过程中预计发生加工费用0.6万元，预计销售每件丙产品发生销售费用的金额为0.2万元。20×9年3月，在甲公司20×8年度财务报表经董事会批准对外报出日前，乙材料市场价格为2.02万元/件。不考虑其他因素，甲公司20×8年末乙材料应当计提的存货跌价准备是()。

- A. 50万元 B. 0
C. 450万元 D. 200万元

【答案】 A

【解析】 计算原材料减值前先判断产品是否减值，用乙材料生产的丙产品的成本=2×1 000+0.6×1 000/2=2 300(万元)，上述丙产品的可变现净值=4.7×1 000/2-0.2×1 000/2=2 250(万元)，成本大于可变现净值，说明该产品减值了。乙材料的成本=2×1 000=2 000(万元)，乙材料的可变现净值=4.7×1 000/2-0.2×1 000/2-0.6×1 000/2=1 950(万元)，因此甲公司在20×8年末对乙材料应当计提的存货跌价准备=2 000-1 950=50(万元)。

【听峰絮语】 一定要关注资产负债表日后事项因素对存货可变现净值计算的影响，但是，只要不是有确凿证据表明日后期间的价格变动为资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时，不应考虑日后期间的价格变动。

【例题4·单选题】 (2018年)甲公司主要从事X产品的生产和销售，生产X产品使用的主要材料Y材料全部从外部购入。2×17年12月31日，甲公司库存Y材料成本为5 600万元。若将全部库存Y材料加工成X产品，预计尚需投入1 800万元；预计所生产的X产品的销售价格为7 000万元，估计X产品销售费用及税金为300万元；Y材料如果单独销售，其销售价格为5 000万元。2×17年12月31日Y材料的可变现净值为()。

- A. 4 900万元 B. 5 000万元
C. 5 300万元 D. 6 700万元

【答案】 A

【解析】 本题中由于Y材料是专门用来生产X产品的，所以Y材料的可变现净值=X产品的售价-销售X产品的销售费用-用Y材料加工成X产品尚需投入的成本，因此Y材料的可变现净值=7 000-300-1 800=4 900(万元)。

【听峰絮语】 对存货进行期末计量时，材料是否减值之所以取决于用其生产的产品是否减值，是因为“材料给企业做出的贡献并不在于材料本身，而在于该材料所生产的产品”。

【例题5·单选题】 2×16年12月31日，甲公

司持有乙原材料200吨，单位成本为20万元/吨，每吨乙原材料可加工生产丙产成品一件，该丙产成品售价为21.2万元/件，将乙原材料加工至丙产成品过程中发生加工费等相关费用共计2.6万元/件。当日，乙原材料的市场价格为19.3万元/吨。甲公司2×16年财务报表批准报出前几日，乙原材料及丙产成品的市场价格开始上涨，其中乙原材料价格为19.6万元/吨，丙产成品价格为21.7万元/件。甲公司在2×16年以前未计提存货跌价准备。不考虑其他因素，甲公司2×16年12月31日就持有的乙原材料应当计提的存货跌价准备是()。

- A. 80万元 B. 280万元
C. 140万元 D. 189万元

【答案】 B

【解析】 丙产成品的成本=200×20+2.6×200=4 520(万元)；丙产成品的可变现净值=200×21.2=4 240(万元)，成本大于可变现净值，丙产成品发生减值，因此，乙原材料发生减值。乙原材料的可变现净值=200×21.2-2.6×200=3 720(万元)，乙原材料计提的存货跌价准备=200×20-3 720=280(万元)。

【听峰絮语】 如果用材料所生产的产品发生减值，则直接在产成品可变现净值的基础上，减去“加工成本”，就是材料的可变现净值。

【例题6·单选题】 甲公司系上市公司，2020年年末库存乙原材料为1 000万元；此前计提的存货跌价准备的账面余额为0。库存乙原材料将全部用于生产丙产品，预计丙产品的市场价格总额为1 100万元，预计生产丙产品还需发生除乙原材料以外的总成本为300万元，预计为销售丙产品发生的相关税费总额为55万元。上述乙原材料将生产的丙产品中，已有固定销售合同的占80%，合同价格总额为1 200万元。假定不考虑其他因素，甲公司2020年12月31日应计提的存货跌价准备为()。

- A. 0 B. 56万元
C. 57万元 D. 51万元

【答案】D

【解析】

(1)有合同的部分：丙产品的可变现净值 = $1\,200 - 55 \times 80\% = 1\,156$ (万元)。丙产品的成本 = $(1\,000 + 300) \times 80\% = 1\,040$ (万元)。

可变现净值大于成本，因此，有合同的丙产品没有发生减值。

(2)没合同的部分：丙产品的可变现净值 = $(1\,100 - 55) \times 20\% = 209$ (万元)。丙产品的成本 = $(1\,000 + 300) \times 20\% = 260$ (万元)。没合同的丙产品发生了减值。

用于生产没合同的丙产品的乙原材料的可变现净值 = $209 - 300 \times 20\% = 149$ (万元)。用于生产没合同的丙产品的乙原材料的成本 = 200 (万元)。用于生产没合同的丙产品的乙原材料应计提的存货跌价准备 = 51 (万元)。

因此，应计提的存货跌价准备总额 = $0 + 51 = 51$ (万元)。

【听峰絮语】资产负债表日，同一项存货中一

部分有合同价格约定、另一部分无合同价格约定的，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金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。值得一提的是，如果企业期末持有的是材料，且用该材料生产的产品存在有合同和无合同两部分时，则材料也应划分为两部分，分别考虑其是否发生减值。

📖 考点精析

1. 存货的期末计量原则

存货的期末计量原则采用的是**成本与可变现净值孰低**。这里的“成本”就是指存货的历史成本(又称取得成本)，这里的“可变现净值”就是存货的真实价值。强调两者**孰低**，其实质是谨慎性这一会计信息质量要求的体现。

2. 可变现净值的确定(图2-1)

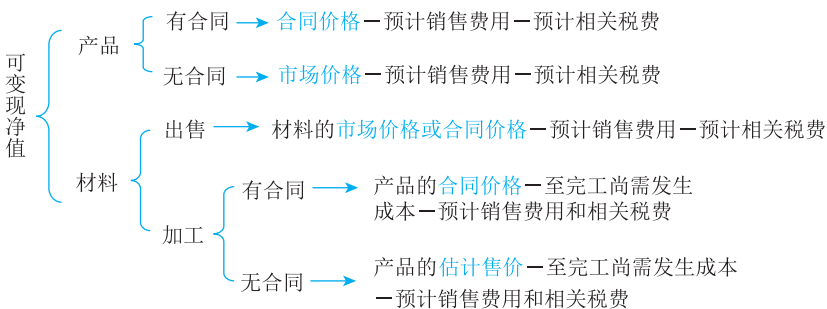


图 2-1 可变现净值的确定

【知识点拨】(1)存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零：

①已霉烂变质的存货；②已过期且无转让价值的存货；③生产中已不再需要，且已无使用价值和转让价值的存货；④其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

(2)资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格、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，由此计提或转回的存货跌价准备不得相互抵销。

(3)确定存货可变现净值时，应以资产负债表日取得的最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的。资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。

(4)需要注意的是，题目中描述存货的期末计量是按照成本(账面余额)与可变现净值孰低进行计量，但是，在计算当期应计提的跌价准备金额时，要用成本与可变现净值的

差额减去存货跌价准备的原有余额或是直接用账面价值减去可变现净值进行确定。

(5) 计算材料类存货可变现净值时，应该先判断该批材料生产的产品的可变现净值是

否低于用该批材料生产的产品的成本。

3. 存货减值的计提、转回与结转(见表 2-3)

表 2-3 存货减值的计提、转回与结转

项目	情况	会计分录
计提	可变现净值<账面价值	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备
转回	可变现净值>账面价值(已计提存货跌价准备的情况下)	借：存货跌价准备 贷：资产减值损失
结转	对于已经计提减值的存货对外出售、用于非货币性资产交换等时，我们需要结转其相应的跌价准备金额	借：主营业务成本/其他业务成本 贷：库存商品/原材料 同时结转跌价准备： 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本/其他业务成本

【知识点拨】 结转存货跌价准备的计算：应结转的跌价准备=上期期末该存货的存货跌价准备余额/上期期末存货的期末账面余额×因出售等原因转出存货的账面余额；另外，致使存货跌价准备恢复的原因，一定是当初不利因素的消除，并且，恢复金额不能超过当初已经计提存货跌价准备的金额。

【解析】 选项 C，因收发计量差错造成的存货净损失应计入管理费用。

【听峰絮语】 注意把存货清查的会计处理与固定资产盘点的会计处理进行比较掌握。

考点四 存货盘亏或毁损的处理★



经典例题

【例题·多选题】 下列有关存货清查的处理，正确的有()。

- A. 由于管理不善造成的存货净损失计入管理费用
- B. 因自然灾害等非正常原因造成的存货净损失计入营业外支出
- C. 因收发计量差错造成的存货净损失应计入存货成本
- D. 存货发生盘盈盘亏时，在批准处理前应先通过“待处理财产损溢”科目核算

【答案】 ABD

考点精析

存货发生盘亏或毁损，应作为待处理财产损溢核算，报经批准后，按照下列原则处理：

(1) 因收发计量差错、管理不善等原因造成的存货盘亏或毁损，记入“管理费用”科目。同时，因管理不善造成的存货盘亏或毁损，其进项税额不允许抵扣，需要将进项税额转出。

【知识点拨】 增值税进项税额转出，对于企业而言，意味着需要多交税。

(2) 因自然灾害等非正常原因造成的存货盘亏或毁损，记入“营业外支出”科目。

【知识点拨】 存货盘盈时，一般应借记“原材料”“库存商品”等科目，贷记“待处理财产损溢”科目；按管理权限报经批准后，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“管理费用”科目。



第3章 固定资产

考情分析

▶ 历年考情分析

本章仍然属于“垫脚石”类型的基础性章节，难度不大，但是，知识点较多。本章内容在主、客观题型中均可出现。通常是在客观题中单独考查固定资产初始成本的确定、固定资产折旧的计提、固定资产的后续支出以及固定资产的处置等。此外，本章还可与投资性房地产、借款费用、债务重组、非货币性资产交换、所得税、政府补助、持有待售资产、长期股权投资（顺流逆流交易）以及合并财务报表等章节相结合在主观题中进行考查。本章内容在客观题中所占的平均分值一般在2-4分左右，“固定资产后续支出的会计处理”在客观题中出现得较为频繁。总体来看本章考点更倾向于在主观题中出现。学习本章时，要注意与其他章节知识的串联。2020年考试中单独考核了固定资产后续支出资本化的有关内容，并以“拼盘”方式考核与固定资产相关的特殊会计处理。

『峰向标』大家在2021年备考本章时，要格外关注固定资产报废和处置的会计处理、固定资产与持有待售资产的关联、固定资产与政府补助的关联，以及站在承租方角度看固定资产与租赁业务的关联，同时，注意总结本章的一些“另类”会计处理。

▶ 本章2021年考试主要变化

本章内容无实质性变化，但要注意租入固定资产的会计处理应当遵循新租赁准则的有关规定。

核心考点及经典例题详解

考点一 外购固定资产的 初始计量★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·多选题】下列各项中，不应计入固定资产成本的有()。

- A. 外购固定资产包含在价款中的可以抵扣的增值税进项税额
- B. 外购资产中包含的可以单独计价的土地使用权的买价

- C. 专业人员服务费
- D. 操作人员培训费

【答案】ABD

【解析】选项A，应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目借方；选项B，应单独确认为无形资产；选项C，专业人员服务费是为使固定资产达到预定用途的必要支出，因此应计入固定资产成本；选项D，人员培训费是为了使得相关人员可以正常操作该设备而发生的支出，与固定资产是否达到预定可使用状态无关，因此不构成固定资产的成本。

【听峰絮语】“专业人员服务费”改变的是固

定资产,所以计入固定资产成本;“操作人员培训费”改变的是员工,所以计入管理费用。

【例题2·单选题】甲公司2×20年取得一项固定资产(生产设备),与取得该资产相关的支出包括:(1)支付购买价款300万元,增值税进项税额39万元,另支付购入过程中运输费8万元,相关增值税进项税额0.72万元;(2)为使固定资产符合甲公司特定用途,购入后甲公司对其进行改造,改造过程中领用本公司原材料6万元,相关增值税进项税额0.78万元,发生职工薪酬3万元。甲公司为增值税一般纳税人,不考虑其他因素,甲公司该固定资产的入账价值是()。

- A. 317万元 B. 369.9万元
C. 317.88万元 D. 318.02万元

【答案】 A

【解析】企业购入该固定资产的入账价值=300+8+6+3=317(万元)。

【听峰絮语】在固定资产相关增值税进项税额可以抵扣的情况下,增值税税率的变化不会影响固定资产的入账成本金额。

【例题3·单选题】2021年2月1日,甲公司购入一套生产线。其购买价格为1000万元,增值税额为130万元,运输费用为21.8万元(含税,增值税税率为9%),保险费和装卸费用为50万元(假定不考虑保险费和装卸费的增值税因素)。该生产线在安装期间,领用生产用原材料的实际成本为100万元,发生安装工人工资等费用10万元。为使固定资产达到正常运转状态而发生测试费20万元、外聘专业人员服务费20万元,另外发生操作人员培训费1万元,上述款项均以银行存款支付。假定甲公司为一般纳税人企业,涉及的增值税均取得了合法的增值税抵扣凭证,该生产线已经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()。

- A. 1222.2万元 B. 1221万元
C. 1220万元 D. 1200万元

【答案】 C

【解析】计入入账价值的运费=21.8/(1+

9%)=20(万元);生产线的入账价值=1000+20+50+100+10+20+20=1220(万元)。

【听峰絮语】计入固定资产成本的费用一般均发生在固定资产达到预定可使用状态之前,并与固定资产达到预定可使用状态直接相关,包括购建固定资产过程中发生的借款费用资本化金额在内。

考点精析

1. 一般情况下的会计处理

固定资产初始成本=价+税+费=买价+相关税费+装卸费+运输费+安装费+专业人员服务费等

【知识点拨】(1)一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配,计算确定各单项固定资产的成本。如果以一笔款项购入的多项资产中还包括固定资产以外的其他资产,也应按类似的方法予以处理。

(2)对于固定资产的相关增值税,考生在备考过程中及考试时根据题目给定的具体税率或税额处理即可。

(3)无论固定资产销售还是固定资产的视同销售,一般均应考虑增值税销项税额的会计处理。

2. 具有融资性质分期购买固定资产的处理

分期付款购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,固定资产的成本以购买价款的**现值**为基础确定:

借:固定资产[购买价款的现值]

未确认融资费用[差额,应在信用期内采用实际利率法进行摊销]

贷:长期应付款等[实际应支付价款]

未确认融资费用摊销金额除满足借款费用资本化条件而计入固定资产成本的外,均应当在信用期内计入当期损益(财务费用)。

每期应摊销的未确认融资费用=期初应付本金余额×实际利率=(期初长期应付款科

目的余额-期初未确认融资费用科目的余额)×实际利率

考点二 自行建造固定资产的初始计量★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·单选题】企业在建造固定资产过程中发生的下列支出，不应计入在建工程成本的是()。

- A. 领用的自产产品
- B. 临时设施费、公证费
- C. 建造期间的单项工程的非正常毁损
- D. 负荷联合试车费用

【答案】C

【解析】选项C，建造期间的单项工程的非正常毁损，通常计入营业外支出或管理费用。

【听峰絮语】注意区分“建造期间发生的单项工程非正常毁损”与“建造期间发生的工程物资报废毁损”的会计处理差异，前者计入当期损益，后者计入在建工程。

【例题2·多选题】(2014年)甲公司出包方式建造厂房，建造过程中发生的下列支出中，应计入所建造厂房成本的有()。

- A. 支付给第三方监理公司的监理费
- B. 为取得土地使用权而缴纳的土地出让金
- C. 建造期间进行试生产发生的负荷联合试车费用
- D. 建造期间因可预见的不可抗力导致暂停施工发生的费用

【答案】ACD

【解析】选项B，为取得土地使用权而缴纳的土地出让金应当确认为无形资产。

【听峰絮语】建造期间因可预见的不可抗力导致暂停施工发生的费用计入固定资产成本，如台风、雨季、冰冻等都属于可预见的不可抗力，因为台风总是在该刮台风的季节刮来。

考点精析

1. 自营方式建造固定资产

自营建造的固定资产成本=直接材料+直接人工+直接机械施工费等。按现行增值税规定，其账务处理如表3-1所示。

表3-1 自营方式建造固定资产的账务处理

项目	账务处理
外购工程物资	借：工程物资 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷：银行存款等
领用自产产品	借：在建工程 贷：库存商品
领用原材料	借：在建工程 贷：原材料

2. 出包方式建造固定资产

出包方式建造固定资产成本=建筑工程支出+安装工程支出+需分摊的待摊支出

待摊支出=管理费+可行性研究费+临时设施费+公证费+监理费+税金+可以资本化的借款费用+建设期间工程物资盘亏、报废及毁损净损失+负荷联合试车费等

借：在建工程——待摊支出

贷：银行存款等

在建工程达到预定可使用状态时，分配待摊支出：

待摊支出分配率=累计发生的待摊支出/(建筑工程支出+安装工程支出+在安装设备支出)×100%

某工程应分配的待摊支出=某工程的建筑工程成本、安装工程成本和在安装设备成

本合计×分配率

借：在建工程——××工程

贷：在建工程——待摊支出

【知识点拨】

(1) 建设期间工程物资盘盈净收益，一般应冲减工程项目成本；工程完工后发生的工程物资盘亏、报废或毁损净损失，计入当期损益。

(2) 单项工程毁损的处理如下：

① **正常原因**造成的，还要区分工程是否达到预定用途。若未达到预定用途，则计入或冲减工程成本；若达到了预定用途，则计入营业外支出（企业筹建期间计入管理费用）。

② **非正常原因**造成的，计入营业外支出（企业

筹建期间计入管理费用）。

(3) 达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的在建工程，按**暂估价值**转入固定资产，计提折旧，待决算后再调整暂估价值，但**不调整**已经计提的折旧。如果在报告年度将固定资产暂估入账，而调整暂估价值发生在资产负债表日后事项期间，则属于**调整事项**。

(4) 企业自用固定资产建造过程中所占用土地使用权的摊销应计入资产建造成本，房地产开发企业用于开发建设商品房的土地使用权直接计入房地产开发企业存货（开发产品）的成本。

3. 高危行业计提安全生产费（见表 3-2）

表 3-2 高危行业安全生产费的处理

时点	会计处理	
提取时	借：生产成本等 贷：专项储备——安全生产费	
使用时	发生费用性支出： 借：专项储备——安全生产费 贷：银行存款等	形成固定资产的，在固定资产达到预定可使用状态时一次性计提折旧（以后期间不再计提折旧）： 借：专项储备——安全生产费 贷：累计折旧

【链接】“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“其他综合收益”和“盈余公积”项目之间增设“专项储备”项目反映。

预计负债增加，在固定资产寿命期内相应增加该固定资产的成本

D. 使用安全生产费购买的固定资产每月计提折旧，并相应冲减专项储备

【答案】 BC

【解析】 选项 A，盘盈的固定资产，作为前期差错处理，批准后调整期初留存收益；选项 D，应在达到预定可使用状态时一次性全额计提折旧。

根据《企业会计准则解释第 6 号》，由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动，应按照以下原则调整该固定资产的成本：

(1) 对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。

考点三 存在弃置费用的固定资产★



扫我解疑难

经典例题

【例题 1·多选题】（2020 年）下列各项有关固定资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 盘盈的固定资产经批准后计入当期营业外收入
- B. 与存货相关的车间固定资产日常修理费用予以资本化后计入存货成本
- C. 由于法律要求的原因，履行特定固定资产的弃置义务可能发生支出金额变动而引起的