

每天30分钟

学

2020年度 全国会计专业技术资格考试

中级会计实务

陈楠 主编 中华会计网校 编

中级

内容提要

本书属于中级会计职称“梦想成真——百天突破”系列辅导丛书,是2020年度全国会计专业技术资格考试“中级会计实务”科目的辅导用书,内容包括基础业务篇、对外投资篇、企业负债篇、企业收益篇、财务报告篇、政府会计及民间非营利组织会计篇等框架,以专题为单元,实现好学、够学、易学,更好地满足学习需要,提高学习效率。本书适合备考全国会计专业技术资格考试“中级会计实务”科目的考生阅读。

图书在版编目(CIP)数据

每天30分钟学中级会计实务 / 陈楠主编;中华会计网校编. —上海:上海交通大学出版社,2020
ISBN 978-7-313-23020-1

I. ①每… II. ①陈… ②中… III. ①会计实务-资格考试-自学参考资料 IV. ①F233

中国版本图书馆CIP数据核字(2020)第046778号

每天30分钟学中级会计实务

MEITIAN 30 FENZHONG XUE ZHONGJI KUAJI SHIWU

主 编: 陈楠	编 者: 中华会计网校
出版发行: 上海交通大学出版社	地 址: 上海市番禺路951号
邮政编码: 200030	电 话: 021-64071208
印 刷: 三河市中晟雅豪印务有限公司	经 销: 全国新华书店
开 本: 787mm×1092mm 1/16	印 张: 29.5
字 数: 718千字	印 次: 2020年4月第1次印刷
版 次: 2020年4月第1版	
书 号: ISBN 978-7-313-23020-1	
定 价: 68.00元	

版权所有 侵权必究

告 读 者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 0316-3225515

前言



对于大多数职场财务人员来说，时间是最宝贵的，也是最紧缺的。我们都希望提升自己，但是很难在工作、家庭、社交之余拿出更多的时间来学习。可是，如果每天只要30分钟，100天后，你的知识会有质的飞跃，你愿意实践吗？相信这本书，就是你应该拥有的。

本书打破教材的结构顺序重新组合，以七篇的内容，带给大家100天的高效复习。

第一篇 基础业务篇。 本篇内容重点介绍了企业常规业务的会计核算。其难度不高，在考试中分级为中等，属于考生们应知应会，必须得分的内容。对于本篇内容，建议复习时注重细节，提高效率，不宜投入太多的精力。

第二篇 对外投资篇。 本篇重点介绍了长期股权投资和金融资产的账务，这两项内容在各种会计考试中都属于重点和难点，也是绝大多数学员比较头疼的内容。同时，这两部分内容也存在一定的关联性。所以建议在复习时，既要抓住要点各个击破，也要联系对比，分析差异，找出规律。建议在复习中多投入一些精力，但也不要畏难的心理，只要紧跟本书的结构顺序，就能够顺利掌握相关知识。

第三篇 企业负债篇。 本篇内容主要介绍了职工薪酬、借款费用和或有事项，相对比较独立，复习时在理解的基础上多加练习，考试时该篇内容的分数就唾手可得。

第四篇 企业收益篇。 本篇重点介绍了企业的收入业务、政府补助和所得税的内容，其中收入业务和所得税核算，也是会计中的重点和难点。学习中，对本篇内容重在理解，而不是机械记忆死记硬背，要理解其中的准则原理，找到会计核算规律，相信收入和所得税这类传说中的重点难点，也不过是小菜一碟。

第五篇 财务报告篇。 本篇介绍了财务报告的编制工作要求，如合并财务报告的编制、差错更正的调整、资产负债表日后事项等。这些内容历来都是我们考试的重点难点，也是很多学员感觉学不通、学不透的知识。对本篇内容学习建议是提高视角，熟悉财务报表，找到编制和调整的规律，理解其中的核心要求，并辅之以适量的习题的演练。

第六篇 政府会计及民间非营利组织会计篇。 本篇内容不多，只涉及政府会计以及民间非营利组织会计。在考试当中分值不高，考点也比较突出。建议在复习中，一方面要转换思路，注重本篇会计的特点，另一方面只要按照本书编写的内容来重点掌握，就可以在考试中顺利获得这一部分

的分值。

第七篇 专题总结篇。 本篇内容的是对前面章节中一些规律性内容的总结，对考生容易混淆的某些问题进行对比说明，或者进行必要的补充。总体上属于复习性质，主要起到查漏补缺作用，让学员掌握会计准则中的规律性。相信本篇内容也会给大家不一样的感受。

不知不觉中，竟然已经在这行业中辗转多年，当初自诩青衫少年，现在已是星星白发。去岁末，意外的接到了邀稿，写自己的第一本会计职称考试的辅导书。写之前雄心壮志，夸口说要把自己多年的辅导经验和积累都掏出来，只生怕这本书盛不下自己的才华。写着写着，才发现自己想得太多了，书未成半胸中已无墨。整日只能愁眉苦脸搜肠刮肚，一本书仿佛永远写不完一样。渐渐地，每个字都成为一种割舍不掉的痛，字字泣血未免夸张，但是其中的磨砺却永镌心中。这一切，值得吗？相信你们，会给我答案。



目录

Contents

001

第一篇

基础业务篇

专题一 会计基础 / 002

DAY1 会计基本假设及会计信息质量要求 / 002

DAY2 会计要素的确认与计量 / 006

专题二 存货 / 010

DAY3 存货的初始计量 / 010

DAY4 存货的可变现净值 / 015

DAY5 存货的期末计量 / 019

DAY6 存货习题演练 / 023

专题三 固定资产 / 027

DAY7 固定资产的确认及初始计量 / 027

DAY8 固定资产的折旧 / 032

DAY9 固定资产的后续支出及处置 / 036

DAY10 固定资产习题演练 / 040

专题四 无形资产 / 045

DAY11 无形资产的确认及初始计量 / 045

DAY12 无形资产的后续计量及处置 / 050

DAY13 无形资产习题演练 / 055

专题五 投资性房地产 / 060

DAY14 投资性房地产的确认 / 060

DAY15 投资性房地产的计量 / 064

DAY16 投资性房地产的后续支出、处置及转换 / 068

DAY17 投资性房地产习题演练 / 073

093

第二篇

专题六 资产减值 / 078

DAY18 资产减值概述及现金流量预测 / 078

DAY19 可收回金额及资产减值的确定 / 082

DAY20 资产组及总部资产减值测试 / 086

DAY21 资产减值习题演练 / 089

对外投资篇

专题七 长期股权投资 / 094

DAY22 长期股权投资的初始计量 / 094

DAY23 长期股权投资权益法核算 / 099

DAY24 成本法及处置的核算 / 105

DAY25 成本法与权益法转换 / 110

DAY26 长期股权投资习题演练（一） / 116

DAY27 长期股权投资习题演练（二） / 119

专题八 金融资产 / 124

DAY28 金融资产的分类 / 124

DAY29 金融资产的计量原则 / 129

DAY30 金融资产的具体核算 / 133

DAY31 金融资产的重分类与终止确认 / 139

DAY32 金融资产与长期股权投资的转换 / 143

DAY33 金融工具习题演练（一） / 148

DAY34 金融工具习题演练（二） / 153

159

第三篇

企业负债篇

专题九 一般企业负债 / 160

DAY35 职工薪酬的核算 / 160

DAY36 金融负债的核算 / 165

201

第四篇

- DAY37 借款费用的基本规范 / 169
- DAY38 借款费用的确认与计量 / 174
- DAY39 一般企业负债习题演练 / 178
- 专题十 或有事项 / 184**
- DAY40 或有事项的确认 / 184
- DAY41 或有事项的计量 / 189
- DAY42 或有事项的核算 / 193
- DAY43 或有事项习题演练 / 198

企业收益篇

专题十一 收入 / 202

- DAY44 科目设置及核算内容 / 202
- DAY45 五步法概要及识别客户合同 / 207
- DAY46 确定单项履约义务及交易价格 / 212
- DAY47 分摊交易价格并确认收入 / 217
- DAY48 五步法中特殊情况 / 222
- DAY49 特定交易收入的确认（一） / 226
- DAY50 特定交易收入的确认（二） / 232
- DAY51 合同成本的核算 / 236
- DAY52 收入习题演练（一） / 239
- DAY53 收入习题演练（二） / 243

专题十二 政府补助 / 248

- DAY54 政府补助概述 / 248
- DAY55 政府补助的具体核算 / 252
- DAY56 政府补助习题演练 / 257

专题十三 所得税会计 / 260

- DAY57 计税基础与账面价值 / 260

287

第五篇

- DAY58 暂时性差异 / 264
- DAY59 递延所得税负债 / 资产 / 268
- DAY60 所得税费用 / 272
- DAY61 所得税习题演练（一） / 276
- DAY62 所得税习题演练（二） / 281

财务报告篇

专题十四 外币业务 / 288

- DAY63 外币交易基本要求 / 288
- DAY64 外币结算及期末折算 / 293
- DAY65 外币报表折算规范 / 297
- DAY66 外币业务习题演练 / 301

专题十五 财务报告 / 305

- DAY67 财务报告概述 / 305
- DAY68 现金流量表 / 309
- DAY69 合并范围的判断 / 312
- DAY70 合并财务报表概述 / 317
- DAY71 长期股权投资与权益的抵销 / 322
- DAY72 内部商品购销交易的抵销 / 329
- DAY73 内部固定资产交易的抵销 / 335
- DAY74 债权债务及现金流量抵销 / 343
- DAY75 合并报表习题演练（一） / 348
- DAY76 合并报表习题演练（二） / 354
- DAY77 合并报表习题演练（三） / 359

专题十六 会计政策、估计变更和差错更正 / 363

- DAY78 会计政策变更 / 363
- DAY79 会计估计变更及差错更正 / 368
- DAY80 会计政策、估计变更和差错更正习题演练 / 372

专题十七 资产负债表日后事项 / 376

DAY81 资产负债表日后事项概述 / 376

DAY82 日后调整事项的处理 / 380

DAY83 资产负债表日后事项习题演练（一） / 385

DAY84 资产负债表日后事项习题演练（二） / 390

395

第六篇

政府会计及民间非营利组织会计篇

专题十八 政府会计 / 396

DAY85 政府会计核算概述 / 396

DAY86 国库集中支付业务 / 401

DAY87 坏账准备与长期投资 / 405

DAY88 无形资产的核算 / 410

DAY89 特殊资产业务核算 / 414

DAY90 特定负债业务的核算 / 418

DAY91 资产处置及合并报表 / 422

DAY92 政府会计习题演练 / 426

专题十九 民间非营利组织会计 / 430

DAY93 概述及受托代理业务 / 430

DAY94 收入、成本及净资产 / 434

439

第七篇

专题总结篇

DAY95 会计中近似概念总结 / 440

DAY96 会计中的定性范围 / 443

DAY97 成本费用的分析 / 447

DAY98 会计核算的比较 / 452

DAY99 对外投资比较 / 455

DAY100 会计中的典型计量 / 458

第一篇

基础业务篇

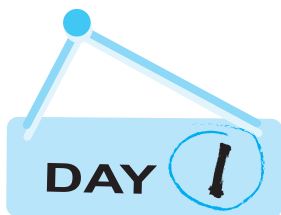


骐骥一跃，不能十步；
弩马十驾，功在不舍。

学

中
级

专题一 会计基础



会计基本假设及会计信息质量要求

划重点

一、会计基本假设(见表 1-1)

会计基本假设是对会计核算所处时间、空间环境等所作出的**合理假定**，是企业会计**确认、计量和报告的前提**。

表 1-1 会计基本假设

基本假设	特征	定义
会计主体	空间范围	会计工作服务的 特定对象 ，是企业会计确认、计量和报告的 空间范围
持续经营	经营状态	在 可以预见的将来 ，企业将会按 当前的规模 and 状态继续 经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务
会计分期	时间范围	将一个企业 持续经营 的生产经营活动期间划分为一个个 连续的、长短相同 的期间
货币计量	计量标准	会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量

指点迷津 (1) 会计主体不同于法律主体，一般来说，法律主体必然是会计主体，但会计主体不一定是法律主体。

(2) 有了持续经营假设，意味着会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计人员可以在此基础上选择会计原则和会计方法。

(3) 会计分期假设是以“持续经营”假设为前提而存在的。

(4) 由于会计分期，产生了当期与以前、以后期间的差别，使不同类型的会计主体有了记账的基准，产生了折旧、摊销等会计处理方法。

二、会计信息质量要求(见表 1-2)

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的**基本要求**，是使财务报告中所提供的会计信息对投资者等信息使用者决策有用应具备的**基本特征**。

表 1-2 会计信息质量要求

层次	信息质量要求	反映方面	考试情况
首要层级 总括要求 普遍适用	可靠性	受托责任	—
	相关性	决策相关	—
	可理解性	信息传递	—
	可比性	政策选择	重点
次要层级 具体要求 业务核算	实质重于形式	业务核算	重点
	重要性	业务核算	重点
	谨慎性	业务核算	重点
	及时性	信息时效	—

1. 可靠性

可靠性要求企业应当以**实际发生**的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，**如实反映**符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息**真实可靠**、内容完整。

2. 相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的**经济决策需要相关**，有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

指点迷津 相关性是以**可靠性**为基础的，会计信息在可靠性前提下，尽可能做到相关，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

3. 可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当**清晰明了**，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

4. 可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性。主要包括两层含义：

(1) 同一企业不同时期可比(**纵向可比**)。

①同一企业对于不同时期发生的相同或者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。

②满足会计信息可比性要求，并非表明企业不得变更会计政策。

(2) 不同企业相同时期可比(**横向可比**)。

不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

5. 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，不仅仅以交易或者事项的**法律形式**为依据。

化功大法 这里通常是考察“**名不符实**”的情况判断。判断原则有二：

(1) 账务处理是否正确？

(2) 账务处理后，法律上(或业务中)的“名”与会计处理结果的“实”是否一致？

指点迷津 无论金融资产的法律形式是否为一项贷款，都可能是一项基本借贷安排，这就

体现了实质重于形式的信息质量要求。

6. 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。

(1) 在实务中, 如果某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。

(2) 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。

7. 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。

化功大法 企业对可能发生减值损失的资产计提资产减值准备, 对于无法分清研究开发阶段的支出直接费用化等, 就体现了谨慎性要求。

8. 及时性

及时性要求企业对于**已经发生**的交易或者事项, 应当**及时**进行确认、计量和报告, 不得提前或者延后。

例解答·练

例题

例 1. (2017年^①·单选题) 下列各项中, 体现实质重于形式会计信息质量要求的是()。

- A. 将固定资产出售、转让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. 售后回购的商品属于融资或租赁性质的, 销售商品时不能确认为收入
- D. 对无形资产计提减值准备

解 对于售后回购的商品, 法律形式上属于销售和购买, 但经济实质中如果属于融资或租赁性质的, 实质与形式不符, 应当按经济实质进行账务处理, 因此体现了实质重于形式的原则。

答 C

例 2. (2018年·判断题) 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。 ()

解 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。

答 √

例 3. (2019年·判断题) 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。 ()

解 如果某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

^① 本书涉及考题均为考生回忆, 部分过时题目已经按照 2020 年相关政策修改, 特此说明。

就具有重要性。对于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，不会影响财务报告使用者的决策，因此体现了重要性原则。

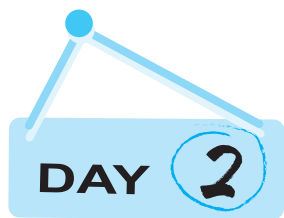
答 ✓

习题

- 【单选题】** 甲公司2019年12月20日与乙公司签订商品销售合同。约定甲公司应于2020年1月20日前将合同标的商品运抵乙公司并经验收后将商品控制权转移给乙公司。2019年12月30日，甲公司提前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。甲公司2020年1月19日发出商品，并于1月20日运抵乙公司并验收合格。对于甲公司2019年确认该笔商品销售收入，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
- 【单选题】** 下列各项中，体现谨慎性这一会计信息质量要求的是()。
A. 对于成本低于可变现净值的存货按可变现净值计量
B. 对于无法分清研究阶段、开发阶段的支出，直接费用化
C. 企业以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告
D. 对于不重要的前期差错直接在发现当期进行处理，不进行追溯调整
- 【单选题】** 下列关于会计信息质量要求的表述中，错误的是()。
A. 投资性房地产以成本模式变更为公允价值模式后续计量时应当追溯调整，体现了可比性的要求
B. 企业对影响当期损益的事项区分了收入和利得、费用和损失，体现了相关性的要求
C. 对于无法分清研究阶段和开发阶段的研发支出确认为当期损益，体现了谨慎性的要求
D. 对于固定资产折旧方法确认时不应考虑使用固定资产在内的经济活动产生的收入，体现了重要性的要求
- 【单选题】** 甲公司正在研发新技术，已经发生研发支出合计为150万元，截止到2019年年末，研发尚在进行中。但由于技术的特殊性，对于相关研发活动尚无法划分研究阶段和开发阶段，因此甲公司将研发支出150万元记入了“研发支出——费用化”科目，年末将其全部转入管理费用。甲公司该会计处理体现的会计信息质量要求是()。
A. 可比性 B. 实质重于形式 C. 谨慎性 D. 及时性
- 【单选题】** 甲公司在编制2019年度财务报表时，发现2018年度某项管理用无形资产未摊销，应摊销金额为20万元，甲公司将该20万元补记的摊销额计入2019年度的管理费用。甲公司2018年和2019年实现的净利润分别为20000万元和15000万元。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
- 【判断题】** 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。 ()

参考答案及解析





会计要素的确认与计量

划重点

一、会计要素的确认

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象和基本分类。

1. 会计要素

会计要素的定义及确认如表 2-1 所示。

表 2-1 会计要素的定义及确认

要素	定义	确认
资产	企业过去的交易或者事项形成的、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	将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，并同时满足以下两个条件： (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
负债	企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务	将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件： (1) 与该义务有关的经济利益很可能(可能性>50%)流出； (2) 企业未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量
所有者权益	企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益	所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量
收入	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	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
费用	企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出	费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加，且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认
利润	企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等	利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得、损失金额的计量

指点迷津 (1) 如果某一项目预期不能给企业带来经济利益，那么就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产的项目，如果不能再为企业带来经济利益的，也不能再确认为企业的资产。

(2) 在某些情况下(如某些衍生工具形成的资产)，企业取得的资产没有发生实际成本或发

生的实际成本很小，但是**如果其公允价值能够可靠计量的话，也被认为符合了资产可计量性的确认条件。**

(3) 现时义务指企业在现行条件下已承担的义务，可以是法定义务，也可以是推定义务。

2. 利得与损失

1) 利得与损失的定义

(1) 利得是指由企业非日常活动所形成的，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流入。

(2) 损失是指由企业非日常活动所发生的，会导致所有者权益减少的，与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

2) 利得与损失的分类

(1) 直接计入所有者权益的利得和损失，通常记入“其他综合收益”科目。

(2) 直接计入当期利润的利得和损失，通常包括“资产处置损益、信用减值损失、公允价值变动损益、投资收益”(计入当期营业利润)，“营业外收入、营业外支出”(计入当期利润总额)等。

二、会计计量属性

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。会计的计量属性反映的是会计要素的确定基础。

(一) 计量属性

1. 历史成本

历史成本又称实际成本，是指取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或者其他等价物。

2. 重置成本

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件下，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。

化功大法 重置成本主要适用于盘盈资产的计量，如盘盈存货的计量、盘盈固定资产的计量。

3. 可变现净值

可变现净值，是指在正常生产经营过程中，以资产预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用以及相关税金后的净值。

化功大法 可变现净值只是用于存货期末计价。

4. 现值

现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价值因素等的一种计量属性。

化功大法 在固定资产的弃置费用、资产减值中的预计资产未来现金流量现值、分期收款销售商品、摊余成本计量的债权投资/应付债券等，均运用的是货币时间价值(复利或年金)的方法。

5. 公允价值

公允价值，是指按照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者转移一项负债所需支付的价格，即脱手价格。

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设，包括有关风险的假设。

化功大法 对于交易性金融资产、其他债权投资、其他权益工具投资、交易性金融负债、投资性房地产的后续计量(公允价值模式)等，均使用了公允价值。

(二) 计量属性的应用要求及分析(见表 2-2、表 2-3)

表 2-2 计量属性的应用要求

计量属性	适用对象	计量要求
历史成本	资产	(1) 购置资产时支付的现金或现金等价物的金额； (2) 购置资产时所付出的对价的公允价值
	负债	(1) 因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额； (2) 因承担现时义务的合同金额； (3) 日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额
重置成本	资产	按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量
可变现净值	资产 (存货)	按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额计量
现值	资产	按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来现金流量的折现金额计量
	负债	按照预计期限内需要偿还的未来现金流出量的折现金额计量
公允价值	资产	按照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的价格计量
	负债	按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，转移一项负债所需支付的价格计量

表 2-3 计量属性分析

计量属性	基础	适用范围
历史成本	历史实际交易	有限适用
可变现净值	假设当前市场	存货
重置成本	假设当前市场	盘盈资产
公允价值	假设当前市场	大量适用
现值	假设未来市场的现金流量	大量适用

化功大法 会计中对于价值或者计量金额的确定，大量涉及会计估计。在计量属性中，只有历史成本中的**实际支付或者收到的部分**，不属于会计估计。

例解答·练

例题

例 1. (2017 年·单选题) 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

解 企业宣告分派现金股利，会导致所有者权益减少，负债增加，因此所有者权益总额发生变动。相关会计分录为：

借：利润分配——应付现金股利

贷：应付股利

答 C

例 2. (2019年·判断题)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。()

解 重置成本又称现行成本，在重置成本下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

答 ✓

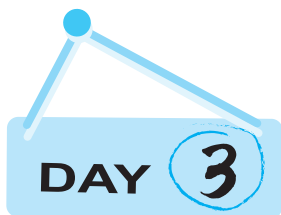
习题

1. 【单选题】下列各项中，应直接计入所有者权益但不属于其他综合收益的是()。
A. 溢价发行股票形成的溢价收入
B. 权益法核算时确认的应享有联营企业其他综合收益变动的份额
C. 其他权益工具投资的期末公允价值变动金额
D. 外币财务报表折算差额
2. 【多选题】下列各项中，可能会影响当期损益的有()。
A. 以总额法核算的与日常经营活动有关的政府补助
B. 因产品质量保证确认的预计负债
C. 研发项目在开发阶段发生的支出
D. 处置其他权益工具投资时结转的累积公允价值变动金额
3. 【判断题】利润计量金额的确定，直接取决于收入、费用的计量。()
4. 【判断题】企业拥有的一项经济资源，如果没有发生实际成本，就不应认为符合资产能够可靠计量的确认条件。()
5. 【判断题】前期已经确认为资产的项目，如果不能再为企业带来经济利益，就不能再确认为企业的资产。()
6. 【判断题】所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，其确认主要依赖于资产、负债等其他会计要素的确认，计量时应当采用历史成本。()
7. 【单选题】企业对资产采用购置资产时所付出的对价的公允价值计量，这种计量属性是()。
A. 现值 B. 重置成本 C. 历史成本 D. 可变现净值
8. 【判断题】根据谨慎性的质量要求，企业以公允价值计量相关资产，应当采用市场参与者在对该资产定价时最为谨慎的假设，以避免高估资产。()

参考答案及解析



专题二 存货



存货的初始计量

划重点

一、外购存货的成本构成

1. 存货采购成本(见表 3-1)

表 3-1 存货采购成本

采购成本	具体包含内容
购买价款	(1) 企业购入材料或商品的发票账单上 列明的价款 ； (2) 不包括按规定可以抵扣的增值税进项税额
相关税费	消费税、资源税和不能从增值税销项税额中抵扣的进项税额
采购过程中发生的仓储费、包装费、入库前的挑选整理费用	(1) 能分清负担对象的，应直接计入存货的采购成本 ； (2) 不能分清负担对象的，应选择 合理的分配方法 ，分配计入有关存货的采购成本

指点迷津 (1) 增值税一般纳税人取得的增值税进项税额，不计入存货成本；对于购进存货支付的运输费，按运输费与增值税税率 9% 计算的进项税额进行抵扣。

(2) 增值税一般纳税人发生的进口商品的关税，应当计入存货的采购成本；对于进口环节缴纳中的增值税，可以抵扣，不计入存货成本。

2. 存货采购的特殊规范

(1) 存货采购过程中发生的毁损短缺的处理(见表 3-2)。

表 3-2 存货采购过程中发生的毁损短缺的处理

损耗性质	账务处理
合理的损耗	计入存货采购成本(不减少存货总成本，增加入库存货单位成本)
应从供应单位/外部运输机构等收回的物资短缺/其他赔款	冲减物资的采购成本
遭受意外灾害发生的损失/尚待查明原因的途中损耗	暂作为待处理财产损溢进行核算，查明原因后再作处理

(2) 商品流通企业进货费用的处理(见表 3-3)。

商品流通企业进货费用,包括运输费、装卸费、保险费及其他可归属于存货采购成本的费用。

表 3-3 商品流通企业进货费用的处理

处理原则	具体规范
直接计入资产成本	计入存货采购成本
平时归集期末分摊	(1) 期末商品已售部分, 分摊额计入当期损益(主营业务成本); (2) 期末商品未售部分, 分摊额计入存货成本
直接计入损益	金额较小, 发生时直接计入当期损益(销售费用)

二、进一步加工取得的存货成本构成

1. 委托外单位加工的存货

存货成本=材料成本+加工费用+相关税费+其他费用

(1) 委托加工所支付的增值税进项税额按照正常的增值税规范进行抵扣。

(2) 委托方对由受托方代收代缴的消费税的处理(见表 3-4)。

表 3-4 委托方对由受托方代收代缴的消费税的处理

主要情形	消费税处理
(1) 收回后以不高于受托方的计税价格出售; (2) 收回后用于连续生产非消费税项目	计入委托加工物资成本
(1) 收回后以高于受托方的计税价格出售; (2) 收回后用于连续生产应税消费品	计入应交税费——应交消费税

消费税组成计税价格=材料实际成本+加工费+消费税=(材料实际成本+加工费)/(1-消费税税率)

注: ①上述规定适用于委托非金银首饰的应税消费品的账务处理。②没有特别说明, 中级会计职称考试中, 委托加工物资收回后直接用于出售的, 由受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资成本。

2. 自行生产的存货

存货成本=直接材料+直接人工+制造费用

制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用, 包括**企业生产部门(生产车间)管理人员的薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等**。只生产一种产品的情况下, 企业归集的制造费用可以**直接计入**该种产品的成本; 在生产多种产品的情况下, 企业应采用与该制造费用相关性较强的方法对其进行**合理分配**。

C. 534

D. 450

解 甲公司购买 Y 商品的成本 = $450 + 7.5 = 457.5$ (万元)。

答 B

例 3. (2018 年·单选题) 甲公司系增值税一般纳税人, 2×18 年 3 月 2 日购买 W 商品 1000 千克, 运输途中合理损耗 50 千克, 实际入库 950 千克。甲公司取得的增值税专用发票上注明的价款为 95000 元, 增值税税额为 12350 元。不考虑其他因素, 甲公司入库 W 商品的单位成本为 () 元/千克。

A. 100

B. 95

C. 117

D. 111.15

解 运输途中的合理损耗不影响购进商品的总成本, 但会改变入库存货的单位成本。所以甲公司入库 W 商品的单位成本 = $95000 / 950 = 100$ (元/千克)。

答 A

例 4. (2019 年·多选题) 甲公司为增值税一般纳税人, 下列各项中, 应计入进口原材料入账价值的有 ()。

A. 入库前的仓储费

B. 关税

C. 进口环节可抵扣的增值税进项税额

D. 购买价款

解 增值税一般纳税人, 进口环节增值税进项税额可以抵扣, 记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目, 不影响原材料入账价值的计算。

答 ABD

例 5. (2018 年·多选题) 企业委托加工一批非金银首饰的应税消费品, 收回后直接用于销售。不考虑其他因素。下列各项中, 应当计入收回加工物资成本的有 ()。

A. 委托加工耗用原材料的实际成本

B. 收回委托加工物资时支付的运杂费

C. 支付给受托方的由其代收代缴的消费税

D. 支付的加工费

解 选项 C, 委托外单位加工的应税消费品, 收回后直接用于销售的, 支付给受托方的由其代收代缴的消费税应计入委托加工物资成本。

答 ABCD

例 6. (2018 年·判断题) 接受投资者投入的存货应当按照合同或协议约定的价值入账, 合同或协议约定不公允的除外。 ()

解 对于接受投资者投入资产的价值, 除合同协议不公允的, 其他均应按照合同协议约定的价值入账, 这个规定适用于本篇中涉及的各种资产。

答 √

习题

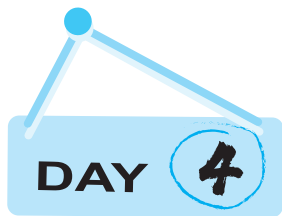
1. 【单选题】企业为外购存货发生的下列各项支出中, 不能计入存货成本的是 ()。

A. 入库前的挑选整理费

B. 运输途中的合理损耗

C. 运输途中因自然灾害发生的损失

D. 进口商品入关时缴纳的关税



存货的可变现净值

划重点

一、可变现净值的概念

可变现净值=存货估计售价-继续加工至完工的成本-估计的销售费用及税费

化功大法 企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。企业预计的销售存货现金流量，扣除抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。

二、确定存货可变现净值时应考虑的因素

1. 确凿证据(见表 4-1)

表 4-1 存货成本和售价的确凿证据

存货成本的确凿证据	存货售价的确凿证据
(1) 取得外来原始凭证； (2) 生产成本资料； (3) 生产成本账簿记录	(1) 产成品或商品的市场销售价格； (2) 与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格； (3) 销售方提供的有关资料

2. 持有目的

- (1) 持有以备出售，如商品、产成品；
- (2) 将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如材料等。

3. 资产负债表日后事项

确定资产负债表日存货的可变现净值，**不仅限于财务报告批准报出日之前发生的相关价格与成本波动，还应考虑以后期间发生的相关事项。**

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。

三、存货可变现净值的确定

1. 一般计算公式(见表 4-2)

表 4-2 存货可变现净值确定的一般计算公式

持有意图	计算公式
直接用于出售(商品/材料存货)	可变现净值=估计售价-销售费用-相关税费

续表

持有意图	计算公式
用于继续加工(材料存货)	材料可变现净值=产成品估计售价-继续加工至可销售状态的成本-销售费用-相关税费

(1)对于用于生产而持有的材料等,如果用其生产的产成品的可变现净值预计**高于**产成品的成本,则该材料应当按照其**成本计量**;

(2)如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值**低于**产成品的成本,则该材料应当按其**可变现净值计量**。

2. 特殊情况考虑

资产负债表日,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,企业应**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。

(1)有合同部分的可变现净值=合同规定售价-继续加工成本-执行该合同发生的销售费用和相关税费;

(2)没有合同部分的可变现净值=正常市场售价-继续加工成本-正常销售发生的销售费用和相关税费。

化功大法 ①有合同部分和没有合同部分,其相关的销售费用和相关税费可能会不同;②如果有合同部分和没有合同部分,一个发生减值,一个没有发生减值(或者减值转回),两者不能相互弥补,必须分别计算各自的减值计提或转回的金额。

四、估计售价的确定

1. 以销售为目的的存货预计售价的选择(见表4-3)

表 4-3 计算可变现净值预计售价的选择

合同情况	预计售价的确定
签有合同的	合同约定售价
存货库存数>合同购买数	合同数内 : 合同价格
	超出部分 : 一般市场售价
未签有合同的	一般市场售价

2. 以生产为目的的材料预计售价的选择(见表4-4)

表 4-4 计算可变现净值

合同情况	预计售价的确定
产品签有合同的	产品 的合同价格
可生产的产品数>合同数	合同数内: 产品 合同价格
	超出部分: 产品 一般市场售价
产品未签有合同的	产品 的一般市场售价

例解答·练

例题

例 (2019年·单选题)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。

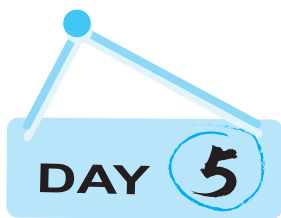
- A. 95
B. 98
C. 110
D. 100

解 有合同按合同价格,且K材料专门用于生产合同约定商品,因此以A产品为基础计算K材料的可变现净值。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产品估计的销售费用以及相关税费 $15=95$ (万元)。

答 A

习题

1. 【单选题】下列关于存货可变现净值的表述中,正确的是()。
A. 可变现净值等于存货的市场销售价格
B. 可变现净值等于销售存货产生的现金流入
C. 可变现净值等于销售存货产生现金流入的现值
D. 可变现净值是确认存货跌价准备的重要依据之一
2. 【多选题】用于生产产成品的材料、在产品或自制半成品等存货,在计算其可变现净值时,应从估计售价中扣除的项目有()。
A. 存货的账面成本
B. 至完工估计将要发生的加工成本
C. 存货的储存费用
D. 销售产成品预计将发生的销售费用
3. 【多选题】下列各项中,企业在判断存货成本与可变现净值孰低时,可作为存货售价的确凿证据的有()。
A. 产成品的市场销售价格
B. 产品的生产成本资料
C. 与产成品类似商品的市场售价
D. 销售方提供的相关资料
4. 【单选题】对于需要加工才能对外销售的在产品,下列各项中,属于在确定其可变现净值时,无需考虑的因素是()。
A. 在产品已经发生的生产成本
B. 在产品加工成产成品后对外销售的预计销售价格
C. 在产品未来加工成产成品估计将要发生的加工成本
D. 在产品加工成产成品后对外销售预计发生的销售费用



存货的期末计量

划重点

一、存货期末计量原则

资产负债表日，存货应当按照**成本与可变现净值孰低**计量。

存货成本，是指期末存货的实际成本。存货成本不是存货的账面价值，而是其**历史成本**。

二、存货减值迹象的判断(见表 5-1)

表 5-1 存货减值迹象的判断

可变现净值低于成本	可变现净值为零
(1) 该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望； (2) 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌； (3) 企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格； (4) 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本； (5) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形	(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，并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

三、存货跌价准备的核算

1. 存货跌价准备的计提

(1) 企业计提的存货跌价准备，应计入当期损益(计入“资产减值损失”)。

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

(2) 存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提。

①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。

②与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

2. 存货跌价准备的转回

(1) 当以前减记存货价值的影响因素已经消失，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益(资产减值损失)。

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

例 2. (2019年·判断题)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。()

解 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。

答 ×

习题

- 【单选题】** 2019年11月15日,甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的商品购销合同,约定甲公司于2020年2月15日按每件2万元向乙公司销售W产品100件。2019年12月31日,甲公司库存该产品100件,每件实际成本和市场价格分别为1.8万元和1.86万元。甲公司预计向乙公司销售该批产品将发生相关税费合计10万元。如果按照市场价格销售该批产品将发生相关税费合计9万元,假定不考虑其他因素,甲公司该批产品在2019年12月31日资产负债表中应列示的金额为()万元。
A. 177
B. 180
C. 186
D. 190
- 【单选题】** 2019年12月31日,甲公司库存丙材料的实际成本为100万元。不含增值税的销售价格为80万元,拟全部用于生产1万件丁产品。将该批材料加工成丁产品尚需投入的成本总额为40万元。由于丙材料市场价格持续下降,丁产品每件不含增值税的市场价格由原160元下降为110元。估计销售该批丁产品将发生销售费用及相关税费合计为2万元。不考虑其他因素,2019年12月31日,甲公司该批丙材料的账面价值应为()万元。
A. 68
B. 70
C. 80
D. 100
- 【单选题】** 2019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(不含增值税),将乙原材料加工至丙产成品过程中预计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(不含增值税)。甲公司2019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(不含增值税),丙产成品的价格为21.7万元/件,甲公司在2019年以前未计提存货跌价准备。不考虑其他因素,甲公司2019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()万元。
A. 80
B. 280
C. 140
D. 189
- 【单选题】** 甲、乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为13%。2019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2020年1月12日以每吨2.26万元的价格(含增值税)向乙公司销售K产品200吨。2019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1.695万元(含增值税)。甲公司预计销售上述300吨库存产品,如果按合同约定价格,每吨将发生销售费用和其他相关税费0.125万元,如果按照市场价格销售,每吨将发生销售费用和其他相关税费0.08万元。不考虑其他因素,2019年12月31日,上述300吨库存产品的账面价值为()万元。
A. 517
B. 502
C. 521.5
D. 540

5. 【判断题】已经计提跌价准备的存货，如果价值上升导致可变现净值超过成本，则应在原已计提的存货跌价准备金额内恢复减记的金额。 ()
6. 【判断题】企业已计提跌价准备的存货，如果只是部分销售，只能所有存货都销售时才能一并结转相关的存货跌价准备。 ()

参考答案及解析



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。

(答案中的金额单位用万元表示)

4. 【综合题】甲公司为上市公司,存货核算采用实际成本法,期末采用成本与可变现净值孰低原则计量,适用的企业所得税税率为25%,增值税率为13%。2×19年11月15日,甲公司与乙公司签订一份不可撤销的合同,约定在2×20年3月15日销售给乙公司50套B设备,每套价格96.05万元(含增值税),如不履行合同,则应当按合同总金额的10%向乙公司赔偿。2×19年12月1日甲公司以前以4.5万元/件(不含增值税)的价格购入生产B设备的专用材料A材料500件,入库时发现毁损30件,其中属于运输中合理损耗10件,应当由运输单位承担的损耗20件。甲公司购入该批A材料,全部用于生产B设备,已知每10件A材料可以生产B设备1套。2×19年12月31日,甲公司库存A材料的市场销售价格单价为4.32万元/件(不含增值税),因年底安全检查,甲公司尚未开始生产B设备。由于2×19年年末未发生公共卫生安全事件,导致用工紧张,预计生产B设备每套需发生进一步的加工成本44万元,预计销售费用及税费每套1.5万元。B设备属于乙公司的定制化设备,市场上再无其他公司使用相同或类似的设备。假定2×19年12月初,甲公司递延所得税资产余额为32.2万元,且并未计提存货跌价准备。不考虑其他事项。

要求:

- (1) 计算甲公司2×19年12月1日A材料的入库总成本及单位成本。
 - (2) 计算甲公司2×19年12月31日A材料的可变现净值,并简要说明理由。
 - (3) 判断甲公司2×19年12月31日是否存在亏损合同义务,并简要说明理由。如果存在亏损合同义务,假定满足预计负债确认条件,计算相关亏损合同义务金额,并编制相关会计分录。
 - (4) 计算甲公司2×19年12月31日的递延所得税资产余额,编制相关会计分录。
- (答案中的金额单位用万元表示,计算结果保留三位小数)

参考答案及解析

1. C 【解析】B产品的成本=200+110=310(万元),B产品的可变现净值=30×10-0.5×10=295(万元),成本大于可变现净值,B产品发生减值,所以用于生产B产品的A原材料也发生了减值。
A原材料的成本=200(万元),A原材料的可变现净值=30×10-110-0.5×10=185(万元),故应当计提存货跌价准备=200-185=15(万元)。

2. B 【解析】丙产成品的成本 $=200\times 20+2.6\times 200=4520$ (万元),丙产成品的可变现净值 $=200\times 21.2=4240$ (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 $=200\times 21.2-2.6\times 200=3720$ (万元),原材料应计提的存货跌价准备 $=200\times 20-3720=280$ (万元)。

3. 【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:对于有合同的部分,成本 $=44.25\times 10=442.5$ (万元),小于其可变现净值448.2万元,成本小于可变现净值,因此没有发生减值;对于无合同部分,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)。

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 $=80-(12\times 10-0.1\times 10-50)=11$ (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)。

借:资产减值损失 6

贷:存货跌价准备 6

4. 【答案】(1)A材料的入库总成本 $=4.5\times(500-20)=2160$ (万元),A材料的入库单位成本 $=4.5\times(500-20)/(500-20-10)=4.596$ (万元/件)。

(2)库存A材料是专门用来生产B设备的,因此应当以B设备的预计售价为基础计算其可变现净值。由于签订合同销售B设备50套,而库存A材料可用来生产B设备47套($470\div 10$),因此全部以合同售价为基础来计算,并考虑销售给乙公司的相关的销售费用和税费。

2019年12月31日A材料的可变现净值 $=96.05\div(1+13\%)\times 47-44\times 47-1.5\times 47=1856.5$ (万元)。

(3)由于年底尚未生产,该合同属于待执行合同,由于加工成本上涨,且存在赔偿义务,导致履行合同义务不可避免发生的成本超过预期经济利益,因此存在亏损合同义务。

如果不履行合同,则需要发生赔偿支出 $=50\times 96.05\times 10\%=480.25$ (万元),此外A材料只能按市场价格销售,预计损失 $=2160-4.32\times 470=129.6$ (万元)。因此不履行合同预计发生的损失 $=480.25+129.6=609.85$ (万元)。

如果履行合同,则预计利润 $=50\times 96.05\div(1+13\%)-(2160+44\times 47+1.5\times 47)-(4.32\times 30+44\times 3+1.5\times 3)=4250-4298.5-266.1=-314.6$ (万元)。

因此应当选择履行该合同。

虽然B设备尚未生产,但已经持有为生产B设备而购入的A材料,因此应当计算A材料的跌价准备金额 $=2160-1856.5=303.5$ (万元)。

此外，对于超出现有 A 材料可生产设备数之外的 3 套设备，预计利润 = $3 \times 96.05 \div (1 + 13\%) - (4.32 \times 30 + 44 \times 3 + 1.5 \times 3) = -11.1$ (万元)，因此应确认预计负债 11.1 万元。

账务处理如下：

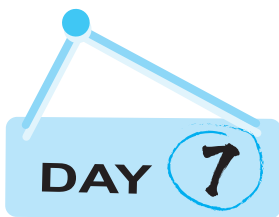
借：资产减值损失	303.5
贷：存货跌价准备	303.5
借：营业外支出	11.1
贷：预计负债	11.1

(4) 2×19 年 12 月 31 日的递延所得税资产余额 = $303.5 \times 25\% + 11.1 \times 25\% = 78.65$ (万元)。

账务处理如下：

借：递延所得税资产	(78.65 - 32.2) 46.45
贷：所得税费用	46.45

专题三 固定资产



7 固定资产的确认及初始计量

划重点

一、固定资产的确认

(1) 企业出于安全或者环保的要求购入设备等，有助于企业从其他相关资产的使用获得未来经济利益或者获得更多的未来经济利益，应确认为固定资产。

(2) 固定资产的各组成部分，如果具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，企业应当将各组成部分确认为单项固定资产。

(3) 周转性质的物资，符合固定资产定义和确认条件的，如民用航空运输企业的高价周转件等，应当确认为固定资产。

指点迷津 工业企业所持有的工具、用具、备品备件、维修设备等资产，施工企业所持有的模板、挡板、架料等周转材料，以及地质勘探企业所持有的管材等通常确认为存货。

二、固定资产的初始计量

固定资产的成本，是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出，具体如表 7-1 所示。

表 7-1 固定资产成本项目

支出性质	包括内容
直接支出	购买价款、相关税费、运杂费、包装费和安装成本
间接支出	应承担的借款利息、外币借款折算差额以及应分摊的其他间接费用

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、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。

化功大法 对于员工培训费(如对购入设备的使用进行培训的费用)，不属于固定资产达到预定可使用状态前所发生的合理、必要的支出，应当计入当期损益，不能计入购入设备的成本。

外购固定资产达到预定可使用状态的判断如表 7-2 所示。

表 7-2 外购固定资产达到预定可使用状态的判断

安装要求	预定可使用状态的判断及核算要求
购入 不需要安装 的固定资产	购入后即可达到预定可使用状态
	相关支出直接计入固定资产成本
购入 需安装 的固定资产	安装调试后达到设计要求或合同规定的标准，达到预定可使用状态
	相关支出通过“ 在建工程 ”科目核算其成本

(2) **一揽子**购入固定资产的计量原则。企业可能以一笔款项购入**多项没有单独标价**的固定资产，此时应当**按照各项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。

2. 自行建造固定资产

1) 自营方式建造固定资产

企业通过自营方式建造的固定资产，其成本应当按照**实际发生**的材料、人工、机械施工费等计量。

(1) 企业为在建工程准备的**各种物资**，包括工程用材料、尚未安装的设备以及为企业生产准备的工器具等，通过“**工程物资**”科目进行核算。企业生产经营期间工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损的处理如表 7-3 所示：

表 7-3 工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损的处理

工程完工情况	盘亏、毁损、报废的工程物资	盘盈的工程物资
尚未完工	借：在建工程 其他应收款——个人/保险公司 贷：工程物资	借：工程物资 贷：在建工程
已经完工	借：营业外支出 其他应收款——个人/保险公司 贷：工程物资	借：工程物资 贷：营业外收入

(2) 企业为建造固定资产，通过出让方式取得土地使用权而支付的**土地出让金**不计入在建工程成本，应确认为无形资产。

2) 出包方式建造固定资产

通过出包方式建造的固定资产，其入账价值应当按照建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出确定。

(1) 必要支出，包括建筑工程支出、安装工程支出、在安装设备支出以及需分摊计入的待摊支出。

(2) 待摊支出，包括为建设工程发生的管理费、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。

3. 投资者投入的固定资产

投资者投入的固定资产，应当按投资合同或协议约定的价值入账，但合同或协议约定价值

不公允的除外。

化功大法 如果协议或约定价值不公允的，应当按公允价值入账。

4. 存在弃置费用的固定资产

弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业**承担的环境保护和生态恢复等义务**所确定的**支出**。

1) 弃置费用的初始入账的账务处理

(1) 存在弃置费用的固定资产入账时：

借：固定资产/在建工程

贷：银行存款等

 预计负债[未来支出的弃置费用的现金流量折现，通常为复利现值]

(2) 期末确认财务费用时：

借：财务费用等[实际利率法分摊]

贷：预计负债

(3) 到期支付相关支出时：

借：预计负债[初始入账+各期发生额]

贷：其他应付款

借：其他应付款

贷：银行存款等

2) 弃置费用的后续变动(见表 7-4)

表 7-4 弃置费用的后续变动

调整预计负债金额	资产尚在使用寿命期调整处理原则	资产使用寿命结束调整处理原则
调整减少预计负债	该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本	直接确认损益
	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	
调整增加预计负债	直接增加该固定资产的成本	

按照上述原则调整的固定资产，在**资产剩余使用年限内计提折旧**。

3) 一般工商企业的固定资产

此类固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产毁损、报废损失处理。

例解答·练

例题

例 1. (2017 年·判断题) 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。 ()

解 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。

答 ×

例 2. (2017年·多选题)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

解 选项 A,根据“房地分离”的原则,对于取得土地使用权而支付的土地出让金,应确认为无形资产单独核算。

答 BCD

例 3. (2018年·判断题)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。()

解 含有弃置义务的固定资产入账时,入账成本包括弃置费用的折现值,同时按相同金额确认预计负债。

答 √

例 4. (2018年·单选题)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,增值税税额为1.3万元。不考虑其他因素,该项设备的入账价值为()万元。

- A. 585
- B. 596
- C. 500
- D. 510

解 固定资产维修费不能资本化,因此预付的该设备未来的维修费应确认为预付账款,实际发生维修支出时再确认管理费用。该项设备的入账价值为500万元。

答 C

习题

1. **【判断题】**民用航空运输企业的高价周转件等,即使符合固定资产定义和确认条件的,也应当作为周转材料核算,列入存货项目。()
2. **【单选题】**甲公司系增值税一般纳税人,进口一套需安装的生产设备,取得的增值税专用发票上注明的价款为50万欧元,购入当日即期汇率为1欧元=7.44人民币元,款项尚未支付,发生进口关税28万人民币元,进口商品增值税税率为13%,发生运杂费15万元,自行安装耗用材料20万元,发生安装人工费5万元。不考虑其他因素,该生产设备安装完毕达到预定可使用状态转入固定资产的入账价值为()万元。
 - A. 412
 - B. 425
 - C. 492
 - D. 440
3. **【多选题】**某增值税一般纳税人购入生产经营用设备,其入账价值通常包括()。
 - A. 实际支付的买价
 - B. 进口环节缴纳的增值税
 - C. 途中保险费
 - D. 员工培训费

