

2021

YINGSHI ZHINAN



# 第一部分

---

# 高分战术



• • • • • 梦想成真辅导丛书 • • • • •

# 2021 年高分战术

亲爱的考生，当你打开这本书开始备考的时候已经是 2021 年的春天，春回大地，万物复苏，心中定是无限的喜悦，相信 2021 年你将备考顺利，收获满满，梦想成真！

## 一、考试总体情况

《中级会计实务》知识点众多、综合性和实务性较强，是全国会计专业中级会计技术资格考试中公认的“拦路虎”，但不能否认，每年“虎口拔牙”且成者亦众。考试的难与不难，仁者见仁，智者见智。只要我们运用有效的学习方法全面深入掌握大纲内容，通过反复练习不断提高专业水平，明确方向、把握规律，再加之考试时胆大心细、沉着应战，通过考试并非难事。

## 二、本书内容体系

### (一)《中级会计实务》基本结构

#### 1. 第一部分

第一部分是基础理论部分，即第一章总论，其主体内容介绍的是会计基础理论体系，包括会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求、会计要素的确认及其计量属性和应用原则。

#### 2. 第二部分

第二部分是中级财务会计部分，包括第二章存货，第三章固定资产，第四章无形资产，第五章长期股权投资，第六章投资性房地产，第七章资产减值，第八章金融资产和金融负债，第九章职工薪酬及借款费用和第十一章收入，此部分以会计要素为主线解析了一些常规业务的具体核算。这属于中级财务会计的基础主干内容，为更高阶的知识做铺垫。

#### 3. 第三部分

第三部分是高级财务会计部分，包括第十章或有事项，第十二章政府补助，第十三章所得税，第十四章外币折算，第十五章财务报告，第十六章会计政策、会计估计变更和差错更正，第十七章资产负债表日后事项。该部分解析的是特殊会计业务，是会计核算的深入拓展。

#### 4. 第四部分

第四部分是特殊行业会计部分，包括第十八章政府会计和第十九章民间非营利组织会计。这部分解析的是政府单位和民间非营利组织的会计核算，难度不大，但是包含内容全面且琐碎。

### (二)各章分值比重及难易度

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

续表

章	各章分值比重					难易度
	2020年	2019年	2018年	2017年	2016年	
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
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。

### （三）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。

## 三、命题规律及应试方法

### （一）题型、题量及分值

《中级会计实务》近年来考试题型、题量及各题型之间的分值比例基本稳定，题型包括单项选择题(10道)、多项选择题(10道)、判断题(10道)、计算分析题(2道)和综合题(2道)五种，所占分值分别为15分、20分、10分、22分和33分。

### （二）题型特点

#### 1. 单项选择题

从三方面来分析：题目难度上，比较基础，以大纲知识为蓝本，考核基本理论和基本会计处理；题目构成上，以各项业务会计处理方式的判断和各要素入账金额的计算为主；题目形式上，文字表述型的题目占比减少，小计算形式的题目数量逐渐增多至6个左右，涉及环节较少，复杂程度不高。

## 2. 多项选择题

此类题目可以分为三大类：(1)应用型题目，如判断哪些因素影响长期股权投资的账面价值；(2)会计处理型题目，如给出业务事项，判断相关处理的正确性；(3)分类、范围等理论性题目。相对于单项选择题，题目复杂程度增加，更加偏向于应用。

## 3. 判断题

题目大多是对非重点章节或非重点知识点“查漏补缺”式的考核，考生应关注细节。

## 4. 计算分析题

所涉及知识点通常局限于一章或一个完整的核算体系；难度适中，涉及事项复杂程度不高。考核方式以分录为主，辅以简单计算或应用判断。

## 5. 综合题

考核内容涉及多个业务事项或复杂核算体系，综合性较强，难度提高。考核方式多为给出原企业处理，由考生分析判断正误，对处理有误的做正确的处理；或者是设置跨章节性题目，考查知识的融会贯通；侧重应用性，突出灵活性。

### (三) 考核分析

从考核思路方面来看：

#### 1. 难度不大、题目常规、题量适中

《中级会计实务》主要考核考生处理相对复杂业务的能力，业务的复杂程度和难度相对稳定，考题内容以大纲基本知识为主，计算量不大，很少出现偏、难、怪的题目。因此，考生只要能将相关知识点掌握到大纲的难度和深度，熟悉考题思路，通过考试不是难事。

#### 2. 偏重于账务处理的考核

近年来，考试更加注重计算和账务处理考核，理论考查所占比例逐年下降。从题型来看，单选题中小计算形式的题目比例较前几年有所增加，多选题更加注重将各知识点放在具体实务场景中考核，计算分析题和综合题更加注重对账务处理的直接考核，会计处理的分析判断也偶有涉及。这一趋势将会在今后的考试中进一步得以延续。

#### 3. 强调知识点全面考核

自实行机考以来，最显著的特点就是考核的范围变广，也就是说大纲中涉及的任何知识点都可能会考核到，这就要求考生全面备考。但是这样的考核方式并不意味着没有重点，重要程度仍是分层次的。这对考生的要求更高了，要引起重视。

### (四) 学习方法

#### 1. 计划≠画饼充饥

人都是有惰性的，要想战胜自己的惰性，就必须给自己一条鞭子，而学习计划就是这条有力的鞭子。考试需要提前筹划，一旦决定了要考，就要做好学习这门课程的计划。一般而言，《中级会计实务》应保证学习基础内容、强化巩固提高和冲刺梳理准备三个阶段的学习，考生应依据自己的基础情况和学习时间合理安排具体学习计划，保证充裕的复习时间以达到良好的学习效果。计划制订虽然重要，但是更为重要的是执行。学习过程中，应不断检查自己的计划执行情况，有延误的一定要及时补回来，否则，计划就会演变成“画饼充饥”似的“自欺欺人”，学习也就会越落越多。

#### 2. 全面≠事无巨细

《中级会计实务》考试涉及内容全面，但并不要求我们学习时“事无巨细”、平均用力。首先，考试的重点很突出，在有限的学习时间里应抓住“主要矛盾”；其次，我们自身的基础有

偏差，有些内容是一看就会的，就不必花过多的时间去按大纲——课件——习题的流程琢磨。不管是大纲，还是课件、辅导书、习题，都是我们学习的工具或武器，而不是主导，要想打胜仗就要善于调兵遣将，什么样的内容需要花费什么样的精力、配备什么样的武器，自己一定要清楚。

### 3. 基础=压倒一切

《中级会计实务》考试仍偏重于基础知识的考核，只要我们把基础知识吃透了，考试万变不离其宗。近年来，随着会计改革的深入，题目要求的解答方式也会随着命题思路的转变而有所不同，但是知识点不会改变，只要把基础打扎实了，什么风格的题目我们都能应对。

### 4. 习题=过关法宝

虽然诸葛亮出山前也没带过兵，但是考试还是要求经验的，如果不想有考试的经验，那么至少应具备丰富的做题经验——因为本质上，考试就是做一套题，尤其是《中级会计实务》这样难度较大、对考生熟练程度要求较高的科目。习题的好处在于，基础阶段学习时帮我们正确、全面理解知识点；强化阶段学习时帮我们强化复习、提高知识掌握熟练程度；冲刺模拟时帮助我们综合运用、“彩排”考试情况，所以平时我们必须选择接近考试思路的习题对所学内容进行强化练习，才能保证考试万无一失。做习题时，建议多归纳总结，争取举一反三，不要轻易尝试题海战术；好题、错题要单独标记，以备反复演练。

另外，2021年度中级会计资格考试采用无纸化方式，所以以前没有参加过机考的考生，一定要提前熟悉机考的考试界面，并练习提高打字速度。

成功就是把复杂的问题简单化，然后狠狠去做。同学们，不要把学习想得过于复杂，只要抓紧学习，胜利就在前方。最后，衷心祝愿每一位考生都能坚定信心、快乐学习、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。

2021

YINGSHI ZHINAN



## 第二部分

---

## 应试指导及同步训练



• • • • • 梦想成真辅导丛书 • • • • •



# 第1章

## 总论

### 考情解密

#### 历年考情概况

本章属于全书的理论基础，主要介绍了财务报告目标、会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求、会计要素的确认以及会计要素计量属性及其应用原则内容。历年考试通常都是以客观题形式对本章进行考查，每年的分值均在1~2分，近几年考点主要集中在会计信息质量要求、会计要素计量属性的理解与具体应用上。总体难度较低。

#### 近年考点直击

考点	主要考查题型	考频指数	考查年份	考查角度
会计信息质量要求	单选题、判断题	★★★	2017—2020	(1)体现实质重于形式要求的事项判断；(2)重要性的判断；(3)谨慎性的判断
会计要素的确认	单选题、判断题	★★★	2020、2017、2016	(1)引起所有者权益总额变动的事项；(2)资产的确认条件；(3)负债的定义
会计要素计量属性	单选题、判断题	★★	2019、2015、2014	(1)公允价值的定义；(2)历史成本的定义；(3)会计计量的定义；(4)重置成本的定义

#### 本章2021年考试主要变化

本章考试内容未发生实质性变化。

### 考点详解及精选例题

#### 一、财务报告目标★\*



扫我解疑难

- (1)向财务报告使用者提供决策有用的信息；
- (2)反映企业管理层受托责任履行情况。

我国企业财务报告的目标主要包括：

#### 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），帮助您夯实相关考点内容。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。

## 二、会计基本假设



会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所做的合理假定。会计基本假设包括**会计主体**、**持续经营**、**会计分期**和**货币计量**四个假设。

## (一) 会计主体★★

## 1. 会计主体的概念及界定

(1) 会计主体是企业会计确认、计量和报告的**空间范围**。比如，华为公司的会计所要描述的资金运动是华为公司这个空间范围内的资金运动，而且是站在华为公司的角度进行反映和描述的，因此华为公司就是会计主体。

(2) 一般来说，只要是**独立核算**的经济组织都可成为会计主体。

①经济上独立核算是成为会计主体的充分必要条件，因为只有经济上独立核算才有必要设置会计来反映其资金运动，其才能相应地成为会计主体；

②常见的会计主体包括：**企业**、**企业集团**(即由母公司和子公司组成的企业联合体)、**事业单位**甚至**独立核算的车间**等。

## 2. 会计主体与法人的区别

(1) 法人是一种享有民事主体资格的组织，法律赋予它等同于自然人一样的人格，以便于其独立地行使权利并承担自身的义务；

(2) 成为一个法人首先在经济上是独立的，从这个角度来说，法人肯定是会计主体，但仅仅独立核算是无法支撑其成为法人的，所以，**法人一定是会计主体，但会计主体不一定是法人**。比如，企业集团、企业独立核算的车间均是会计主体而非法人。

## 3. 会计主体假设的内涵

简言之，就是会计应当仅为特定的会计主体服务。会计主体假设要求企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身从事的各项生产经营活动。明确界定**会计主体**是开展会计确认、

计量和报告工作的**重要前提**。

## 4. 会计主体假设的目的

(1) 划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。

(2) 将会计主体的交易或事项与会计主体所有者的交易或事项以及其他会计主体的交易或事项区分开来。

总之，一个核心目的就是圈定会计的核算范围。

## (二) 持续经营★★

## 1. 持续经营假设的内涵

假设企业在**可预见的未来不会破产被清算**，即假设企业的经营处于一个正常运行的状态。

## 2. 持续经营假设的目的

持续经营假设为会计核算的开展提供了正常的业务背景。

企业是否持续经营，在会计原则和会计方法上会有较大差异，只有假定企业在可预期的未来不会破产被清算，会计核算才可正常进行，否则将依据破产清算的特殊规定进行处理。

## 3. 例外情况

当有确凿证据(通常是破产公告的发布)证明企业已经不能再持续经营下去时，该假设会自动失效，此时企业将由清算小组接管，会计核算方法随即改为破产清算会计。

## (三) 会计分期★

## 1. 会计分期假设的内涵

会计分期是将企业持续不断的资金运动人为地分割为若干期间，以分期提供会计信息。

## 2. 具体划分方法

会计期间通常有四种口径，即**年度**、**半年度**、**季度**和**月度**。按年度口径所编报表为**年报**，其他期间所对应的报表为**中期报告**。

## 3. 会计分期假设的目的

会计分期假设目的在于**分段提供会计信息**，以达到实时反映和监督企业资金运动的目的。

## (四) 货币计量★

## 1. 货币计量假设的内涵

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，反映会计主体的生产经营活动。该假设包括两个意思：

(1) 会计仅反映那些能以货币表达的信息。如果一个信息本应纳入会计核算体系，但苦于无法用货币来表达，则只能无奈地排除在会计核算范围之外。比如，人力资源就应该作为企业的一个关键资产进行账务反映，但人力资源的货币计量尚无法广泛地达到实践的可操作性，因此，大部分企业是不反映人力资源的。

(2) 币值稳定假设。为了会计信息的稳定性，货币计量假设还包含一个假定币值不变的含义。

#### 2. 货币计量假设的目的

在诸多的计量手段中，只有货币标准是具有最大限度的无差别性和统一性的，货币计量假设为会计活动的开展选定了主要核算手段。

#### 3. 货币计量假设的要求

我国规定，企业会计核算以**人民币为记账本位币**，外商投资企业**可以选用外币**作为记账本位币进行核算，但应提供以人民币反映的报表，境外企业向国内报送报表时应折算为**人民币反映**。

**【关键考点】** 记账本位币和财务报告货币的选用标准常用于正误甄别测试。

#### 4. 例外情况

当发生严重的通货膨胀时，该假设不成立，应改用物价变动会计或通货膨胀会计。

### 三、会计基础——权责发生制与收付实现制的比较★



扫我解疑难

企业会计的确认、计量和报告应当以**权责发生制**为基础。权责发生制要求，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

#### 『拓展』

①收付实现制以款项收付期作为收入、

费用归属期的认定标准；

②企业应用收付实现制核算收入、费用体现了重要性原则。

### 四、会计信息质量要求



扫我解疑难

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。

#### (一) 可靠性★

可靠性要求企业应当以**实际发生的交易或者事项**为依据进行会计确认、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**。

#### (二) 相关性★

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的**经济决策需要相关**，有助于投资者等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。

相关性应以可靠性为基础，即会计信息应在可靠性的前提下，尽可能地做到相关性，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

#### (三) 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**，以便投资者等财务报告使用者理解和使用。

#### (四) 可比性★★

##### 1. 可比性的概念

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比，可比性要求企业达到如下标准：

(1) **同一企业不同会计期间的可比，即纵向可比**。为达到此要求，企业在选择会计方法时，应保证前后期一致，即使发生了会计政策变更，也应当按规定方法进行会计口径的调整，以保证会计信息的前后期一致。

(2) **同一会计期间内，不同企业之间的可比，即横向可比**。为了达到此要求，企业应采用国家统一规定的方法进行会计处理。

## 2. 实务中的应用案例

(1) 因处置股权致使投资方的影响力由控制转为重大影响时, 剩余股份由原成本法核算追溯调整至权益法核算;

(2) 因会计政策变更而进行的追溯调整法;

(3) 将子公司会计政策、会计期间调整到母公司标准的合并报表准备工作。

**【关键考点】** 可比性原则主要测试实务操作是否违反或遵循该原则。

**【例题 1·多选题\*】** 下列业务的会计处理中, 遵循可比性原则的有( )。

A. 所得税的核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法时按追溯调整法进行会计处理

B. 投资性房地产由成本模式转为公允价值模式时按追溯调整法进行会计处理

C. 应收账款的坏账处理方法由直接转销法改为备抵法时按追溯调整法进行会计处理

D. 合并报表的准备工作中, 统一母子公司的会计政策和会计期间

E. 固定资产减值损失的计提

**解析** 选项 E, 减值损失的计提属于谨慎性原则的实务应用。 **答案** ABCD

## (五) 实质重于形式★★★

### 1. 实质重于形式的概念

实质指的是经济实质(会计观点), 形式指的是法律形式(法律观点), 此原则要求企业在进行会计处理时, 应当以**经济实质为准**, 而不仅仅以交易或事项的法律形式为依据。

## 2. 实务中的应用案例

(1) 合并报表的编制;

(2) 售后回购;

(3) 售后租回;

(4) 分期收款销售商品的会计处理;

(5) 商品已经售出, 但企业为确保到期收回货款而暂时保留商品的法定所有权。

**【关键考点】** 掌握实务应用案例。

**【例题 2·多选题】** 下列各项中, 体现实质重于形式质量要求的有( )。

A. 商品售后租回不确认商品销售收入

B. 母子公司形成的企业集团编制合并财务报表

C. 计提固定资产折旧

D. 计提债权投资减值准备

**解析** 选项 A 与 B 的处理或做法是根据其实质来进行的, 而不是根据其形式; 选项 C, 是权责发生制的要求, 不体现实质重于形式的要求; 选项 D, 体现谨慎性原则。

**答案** AB

## (六) 重要性★★

### 1. 重要性的概念

对于会计业务的处理要抓住重点。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。

### 2. 重要程度的判断

具备如下条件之一, 即可认定为重要事项:

(1) **金额规模**达到一定程度时, 应界定为重要信息。

(2) **指标性质**上属于重要信息, 比如净利润。

**【例题 3·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。 ( )

**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。 **答案** ✓

**【例题 4·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** ✓

## 3. 实务中的应用案例

(1) 合并报表中抵销内容的选择;

\* 本书中此类题型是为帮助考生全面掌握相关知识点设置, 不属于考试标准题型(近年考试为四个选项)。

\*\* 本书涉及考题均为考生回忆, 部分过时考题已经按照 2021 年考试大纲和相关政策修改, 特此说明。

(2)中期报告没有必要像年报那样披露详细的附注信息；

(3)存货盘盈与固定资产盘盈的差异处理。

**【关键考点】** 关注实务应用案例。

(七)谨慎性★★

1. 谨慎性的概念

谨慎性要求企业对交易或事项进行会计确认、计量和报告时保持应有的谨慎，**不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。**

2. 实务中的应用案例

(1)资产减值准备的计提；

(2)加速折旧法；

(3)或有事项的处理。

**【关键考点】** 关注实务应用案例。

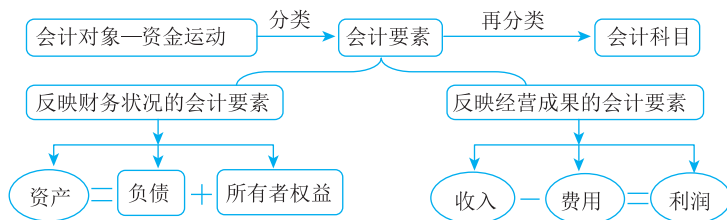


图 1-1 会计要素的确认

(一)资产的定义及其确认条件★★★

1. 资产的定义

资产是指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。

资产具备如下特征：

- (1)资产预期会给企业**带来经济利益**；
- (2)资产应为企业**拥有或者控制**的资源；
- (3)资产是由企业**过去的交易或者事项**形成的。

2. 资产的确认条件

在同时满足以下条件时，确认为资产：

- (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。

**【例题 6·多选题】** 下列各项中，企业不应将其确认为一项资产的有( )。

- A. 待处理的固定资产盘亏损失
- B. 购入的少量签字笔等办公用品

**【例题 5·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。( )

**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。 **答案** ×

(八)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**进行会计确认、计量和报告，**不得提前或者延后。**

## 五、会计要素的确认 (见图 1-1)



扫我解疑难

C. 受托加工的物资

D. 已经签署注资协议而尚未投入的机器设备

E. 受托代销商品

**解析** 选项 E，受托方收到代销商品时按视同借入作如下会计分录：

借：受托代销商品

贷：受托代销商品款

**答案** ABCD

**【例题 7·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** √

(二)负债的定义及其确认条件★★

1. 负债的定义

负债是指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。现时义务是指企业在现行条件下已承担

的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应确认为负债。

负债的特征有以下几个方面：

- (1) 负债是企业承担的**现时义务**；
- (2) 负债预期会导致**经济利益流出企业**；
- (3) 负债是由企业**过去的交易或者事项**形成的。

### 2. 负债的确认条件

在同时满足以下条件时，确认为负债：

(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。

(三) 所有者权益的定义及其确认条件★

#### 1. 所有者权益的定义

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。

#### 2. 所有者权益的来源构成(见表 1-1)

表 1-1 所有者权益的来源构成

来源	科目对应
投入资本	股本(或实收资本)、资本公积—股本溢价(或资本溢价)
直接计入所有者权益的利得和损失	其他综合收益 <b>【提示】</b> 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。利得包括两种：一是形成当期损益的利得，比如处置固定资产的净收益；二是直接计入所有者权益的利得，比如其他权益工具投资的增值(公允价值上升) ②损失是指由企业非日常活动所形成的、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。损失包括两种：一是形成当期损益的损失，比如处置固定资产的净损失；二是直接计入所有者权益的损失，比如其他权益工具投资的减值(公允价值下降)
留存收益	盈余公积、利润分配—未分配利润

### 3. 所有者权益的确认条件

所有者权益的确认依赖于其他会计要素的确认。

**【例题 8·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

**解析** 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

**答案** C

#### (四) 收入的定义及其确认条件★★

##### 1. 收入的定义

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。

收入的特征有以下几个方面：

(1) 收入是企业在**日常活动**中形成的；

(2) 收入是**与所有者投入资本无关**的经济利益的总流入；

(3) 收入**最终会导致所有者权益的增加**。

##### 2. 收入的确认条件

(1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；

(2) 该合同明确了合同各方与所转让商品或服务相关的权利和义务；

(3) 该合同有明确的与所转让商品或服务相关的支付条款；

(4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；

(5) 企业因客户转让商品或服务而有权取得的对价很可能收回。

##### (五) 费用的定义及其确认条件★★

##### 1. 费用的定义

费用是指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。

费用的特征有以下几个方面：

- (1) 费用是企业在**日常活动**中发生的；  
 (2) 费用是**与向所有者分配利润无关**的经济利益的总流出；

(3) 费用**最终会导致所有者权益的减少**。

## 2. 费用的确认条件

(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**导致企业资产的减少或者负债的增加**；

(3) 经济利益的流出额能够**可靠计量**。

## (六) 利润的定义及其确认条件★

### 1. 利润的定义

利润是指企业在**一定会计期间**的经营成果。

### 2. 利润的构成(见图1-2)

$$\text{利润} = \text{收入} - \text{费用} + \underbrace{\text{资产处置损益} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}}_{\text{直接计入当期损益的利得和损失}}$$

营业利润

图 1-2 利润的构成

### 3. 利润的确认条件

利润的确认依赖于上述公式中诸要素的确认。

【例题9·单选题】下列各项交易和事项中，不会影响当期营业利润的是( )。

- A. 广告费  
 B. 出租商标权的租金收入  
 C. 股票发行费用  
 D. 企业合并中的审计、咨询费用  
 E. 其他债权投资的减值恢复

解析 ▶ 选项 C，股票发行费用应冲减“资本公积—股本溢价”科目，不足冲减的应冲留存收益，不影响当期营业利润；选项 E，其他债权投资的减值恢复贷记“信用减值损失”，影响当期营业利润。

答案 ▶ C

### (七) 利得与收入的区分★★(见表1-2)

表 1-2 利得与收入的区分

项目	界定		举例	
影响损益的利得		资产处置损益	①出售、转让固定资产所有权形成的净收益 ②出售、转让无形资产所有权形成的净收益	
		营业外收入	①罚款收入 ②现金盘盈 ③权益法下初始投资成本小于投资当日所占的被投资方辨认净资产公允价值份额的差额	
利得	直接计入所有者权益的利得		①其他权益工具投资的增值	处置资产时转入 <b>留存收益</b>
			②其他债权投资增值 ③权益法下被投资方其他综合收益(不包括重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的和其他权益工具投资公允价值变动形成的)增加造成的投资价值增值 ④债权投资重分类为其他债权投资形成的增值	处置资产时转入“ <b>投资收益</b> ”
			⑤自用房产、存货转为公允模式的投资性房地产形成的增值	房产处置时转入“ <b>其他业务成本</b> ”
			⑥重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值差额贷记“其他综合收益” ⑦权益法下被投资方重新计量设定收益计划净资产、净负债形成的和其他权益工具投资公允价值变动形成的其他综合收益造成的投资价值增值	将来不得转入损益
收入	纳入营业利润范畴的经济利润流入		①主营业务收入；②其他业务收入；③投资收益；④公允价值变动收益；⑤财务收益；⑥其他收益	

【提示】影响营业利润的不一定属于收入，比如“资产处置损益”。

【例题 10·多选题】下列业务中的经济利益流入应界定为收入的有( )。

- A. 所有者投入的资本
- B. 盘盈固定资产
- C. 其他权益工具投资在持有期间被投资

方宣告发放的现金股利

D. 处置投资性房地产形成的收入

解析 收入与所有者投入资本无关，选项 A 不属于收入；盘盈固定资产归入以前年度的利得范畴，选项 B 不属于收入。

答案 CD

(八) 损失与费用的区分★★(见表 1-3)

表 1-3 损失与费用的区分

项目	界定	举例	
影响损益的损失	资产处置损益	①出售、转让固定资产所有权形成的净损失 ②出售、转让无形资产所有权形成的净损失	
	营业外支出	①罚没支出 ②盘亏固定资产的净损失 ③盘亏存货时的非常损失 ④非流动资产毁损、报废损失	
损失	直接计入所有者权益的损失	①其他权益工具投资公允价值下降损失	资产处置时转留存收益
		②其他债权投资暂时减值(公允价值暂时下降) ③权益法下被投资方其他综合收益(不包括重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的和其他权益工具投资公允价值变动形成的)减少造成的投资价值减值 ④债权投资重分类为其他债权投资形成的减值	资产处置时转入“投资收益”
		⑤重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值差额借记“其他综合收益” ⑥权益法下被投资方重新计量设定收益计划净资产、净负债形成的和其他权益工具投资公允价值变动形成的其他综合收益造成的投资价值减值	将来不得转入损益
费用	纳入营业利润范畴的经济利益的流出	①主营业务成本；②其他业务成本；③税金及附加；④管理费用；⑤财务费用；⑥销售费用；⑦信用减值损失；⑧资产减值损失；⑨公允价值变动损失；⑩投资损失	

【提示】费用一般属于营业利润范畴(“所得税费用”除外)；但影响营业利润的不一定属于费用，比如“资产处置损益”。

【例题 11·多选题】下列各项中，不属于损失的有( )。

- A. 业务招待费用
- B. 信用减值损失
- C. 现金盘亏损失
- D. 固定资产报废净损失

解析 选项 A，列入“管理费用”，属于营业利润范畴；选项 B，信用减值损失属于

费用；选项 C，列入“管理费用”，属于费用。

答案 ABC

## 六、会计要素计量属性及其应用原则



扫我解疑难

(一) 会计要素计量属性★★

1. 历史成本

在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项



或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照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计量。

**【例题 12·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

**解析** 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。

**答案** C

### 2. 重置成本

在重置成本计量下，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。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

**【例题 13·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** √

### 3. 可变现净值

在可变现净值计量下，资产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费后的金额计量。

### 4. 现值

在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的**未来净现金流量**的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

### 5. 公允价值

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者转移一项负债所需支付的价格，即**脱手价格**。

(二) 各种计量属性之间的关系★

历史成本通常反映的是资产或者负债**过去的价值**，而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值通常反映的是资产或者负债的**现时成本或者现时价值**，是与历史成本相对应的计量属性。

(三) 计量属性的适用范围★(见表 1-4)

表 1-4 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均采用历史成本
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	<b>存货的期末计价</b> 采用成本与可变现净值孰低法，可变现净值为存货期末计价口径的一种选择
现值	①当固定资产以 <b>分期付款</b> 方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的折现口径 ②当无形资产以分期付款方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的折现口径 ③以 <b>分期收款方式实现的销售收入</b> ，以未来收款额的折现值作为收入的计量口径 ④ <b>弃置费用</b> 在计入固定资产成本时采取现值口径 ⑤资产减值准则所规范的资产在认定其 <b>可收回价值</b> 时，未来现金流量折现是备选口径之一
公允价值	①交易性金融资产的期末计量 ②投资性房地产的后续计量口径选择之一 ③其他权益工具投资、其他债权投资的期末计量 ④交易性金融负债的期末计量 ⑤资产减值准则所规范的资产在认定其 <b>可收回价值</b> 时，公允价值减去处置费用后的净额是备选口径之一

**【关键考点】** 实务中计量属性的选择是主要考点。

**【例题 14·多选题】** 下列关于资产期末计量的表述中，正确的有( )。

- A. 固定资产按照市场价格计量
- B. 债权投资按照市场价格计量
- C. 交易性金融资产按照公允价值计量
- D. 存货按照成本与可变现净值孰低计量
- E. 应收款项按照账面余额与其预计未来

现金流量现值孰低计量

**解析** 固定资产按照账面价值与可收回金额孰低计量，选项 A 不正确；债权投资按照摊余成本进行后续计量，选项 B 不正确。

**答案** CDE

**【例题 15·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( )。

- A. 现值
- B. 历史成本
- C. 重置成本
- D. 公允价值

**答案** D

**【例题 16·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** √

## 同步训练

限时20分钟



扫我做试题

### 一、单项选择题

1. 下列有关各种会计要素计量属性的说法中，不正确的是( )。
  - A. 在历史成本计量下，资产按照其购置时支付的现金、现金等价物金额或购置时所付出对价的公允价值计量
  - B. 在重置成本下，资产按照现在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计量
  - C. 在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到的现金或现金等价物的金额计量
  - D. 在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金

流入量的折现金额计量

2. 下列关于损失的说法中，正确的是( )。
  - A. 损失是指由企业日常活动所发生的，会导致所有者权益减少的经济利益的流出
  - B. 损失只能计入所有者权益项目，不能计入当期损益
  - C. 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
  - D. 损失只能计入当期损益，不能计入所有者权益项目
3. 某工业企业的下列做法中，不符合会计信息质量可比性要求的是( )。
  - A. 企业于 2007 年 1 月 1 日执行新企业会

### 关于“扫我做试题”，你需要知道——

亲爱的读者，微信扫描对应小程序码，并输入封面防伪贴激活码，即可同步在线做题，交卷后还可查看做题时间、正确率及答案解析。

计准则

- B. 发出存货的计价方法一经确定,不得随意变更,如需变更需在财务报告附注中说明
- C. 因客户的财务状况好转,将坏账准备的计提比例由应收账款余额的30%降为15%
- D. 鉴于本期经营亏损,将已达到预定可使用状态的工程借款的利息支出予以资本化
4. 下列有关会计主体的表述中,正确的是( )。
- A. 一个会计主体必然是一个法律主体
- B. 一个法律主体必然是一个会计主体
- C. 会计主体假设界定了会计核算的时间范围
- D. 母公司及其子公司组成的企业集团可以作为会计主体且具有法人资格
5. 下列各项中,不属于企业收入要素范畴的是( )。
- A. 销售商品收入
- B. 提供服务取得的收入
- C. 出租固定资产取得的收入
- D. 出售无形资产取得的收益
6. 下列业务或事项的处理中,体现实质重于形式要求的是( )。
- A. 售后回购
- B. 固定资产加速折旧方法的选择
- C. 对某些资产、负债采用公允价值计量
- D. 财务报表单独列示一年内到期的长期负债
- 求的有( )。
- A. 资产组的认定口径不得随意变更
- B. 母公司对子公司的长期股权投资由权益法转成本法所做的追溯调整
- C. 投资性房地产由成本模式转为公允价值模式属于会计政策变更,应追溯调整
- D. 所得税核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法属于会计政策变更,采用追溯调整法进行会计处理
3. 下列各项会计处理方法中,体现谨慎性要求的有( )。
- A. 成本模式后续计量的投资性房地产计提的减值准备
- B. 售后回购的处理
- C. 待执行合同转为亏损合同形成或有事项的会计处理
- D. 其他权益工具投资期末计价采用公允价值计量属性
4. 下列业务中,不体现实质重于形式原则的有( )。
- A. 合并财务报表的编制
- B. 甲公司2020年1月1日赊销商品给乙公司,售价400万元,协议约定三年内,每半年结款一次,商品于当日发出,甲公司采用分期收款销售方式确认收入
- C. 甲公司2020年4月1日以100万元的售价销售商品给乙公司,同时约定于6个月以后以市场价格回购,甲公司认定为售后回购行为,并进行了会计处理
- D. 对固定资产盘盈采用追溯重述法进行会计处理
5. 下列项目中,属于企业利得的有( )。
- A. 自用房产、存货转换为公允价值模式下的投资性房地产形成的增值
- B. 出租商标权的租金收入
- C. 债权投资重分类为其他债权投资形成的增值
- D. 权益法下初始投资成本小于投资方在被投资方可辨认净资产公允价值份额的差额

## 二、多项选择题

1. 下列业务中,体现重要性原则的有( )。
- A. 存货盘盈直接贷记当期“管理费用”,而固定资产盘盈则作为前期重大差错更正,按追溯重述法进行会计处理
- B. 合并财务报表中不重要事项的抵销分录可不作或简化抵销处理
- C. 分期收款销售商品按现值计量收入
- D. 存货减值的提取
2. 下列业务的会计处理中,不违背可比性要

6. 下列项目中,属于企业损失的有( )。
- A. 其他权益工具投资公允价值的下降  
B. 因重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生价值变动而借记的“其他综合收益”科目  
C. 股票发行费用  
D. 合并直接费用
7. 下列业务中,影响企业营业利润的有( )。
- A. 坏账准备的计提  
B. 其他权益工具投资公允价值下降  
C. 交易性金融资产取得时的交易费用  
D. 无形资产报废损失
8. 下列各项业务中,通常应采用“公允价值”作为计量属性的有( )。
- A. 赊购商品形成的应付账款  
B. 存货的期末计价  
C. 交易性金融资产的后续计量

- D. 盘盈存货入账成本的计量  
E. 其他权益工具投资期末计价

### 三、判断题

1. 我国财务报告的目标是向企业管理层提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息。( )
2. 无论何种情况下,企业都应按照持续经营的基本假设选择会计核算的原则和方法。( )
3. 固定资产采用历史成本计量并按期计提折旧,赖以存在的基础是持续经营和会计分期假设。( )
4. 重要性的应用需要依赖会计人员的职业判断,如果企业某项会计信息的省略或错报金额较小,则该信息就不属于重要的信息。( )
5. 按照相关规定,我国所有单位都应以权责发生制作为会计核算基础。( )

## 同步训练答案及解析

### 一、单项选择题

1. C 【解析】选项 C,在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到的现金或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、估计的销售费用及相关税费后的金额计量。
2. C 【解析】损失分为直接计入当期损益(营业外支出、资产处置损益)的损失和直接计入所有者权益(其他综合收益)的损失两类。
3. D 【解析】可比性要求强调企业所采用的会计政策应保持前后各期一致,不得随意变更,确需变更的,应当在附注中予以说明。选项 D,属于操纵利润所作的变更,不符合可比性要求。
4. B 【解析】选项 C,会计主体假设界定的是会计核算的空间范围;选项 D,母公司及其子公司组成的企业集团可以作为会计主体,但不具有法人资格。
5. D 【解析】选项 D,是企业在偶发事件中

产生的,属于企业的非日常活动,不属于收入的内容,而属于直接计入当期利润的利得。

6. A 【解析】选项 A,例如融资性质售后回购在会计上按抵押借款处理,而税法则按两笔交易处理,体现实质重于形式;选项 B,体现谨慎性要求;选项 C,体现相关性要求;选项 D,体现重要性要求。

### 二、多项选择题

1. AB 【解析】选项 C,分期收款销售方式下收入的确认遵循的是实质重于形式原则;选项 D,存货减值体现的是谨慎性原则。
2. ABCD
3. AC 【解析】选项 B,遵循的是实质重于形式要求;选项 C,待执行合同转为亏损合同,满足条件要确认预计负债或资产减值损失,不高估资产、低估负债,体现了谨慎性原则;选项 D,体现的是相关性,而不是谨慎性要求。

4. CD 【解析】选项 A，对于合并财务报表的编制从形式上看合并各方都是独立的会计主体，单独核算，有各自的会计账簿等，但从实质上看因为被合并方受合并方控制，从实质上看可以将母子公司看成一个整体，需要编制合并财务报表，体现了实质重于形式的要求；选项 C，由于回购价格是不确定的，不能定义为售后回购，应作为正常交易处理；选项 D，固定资产盘盈的追溯重述法体现重要性原则。
5. ACD 【解析】选项 B，出租商标权收入列入“其他业务收入”科目。
6. AB 【解析】选项 C，股票发行费用冲抵“资本公积—股本溢价”，不足时应冲减“盈余公积”“利润分配—未分配利润”，此支出与损失无关；选项 D，合并直接费用列入“管理费用”科目，不属于损失。
7. AC 【解析】选项 B，其他权益工具投资公允价值下降时借记“其他综合收益”，不

影响营业利润；选项 D，无形资产报废损失记入“营业外支出”科目。

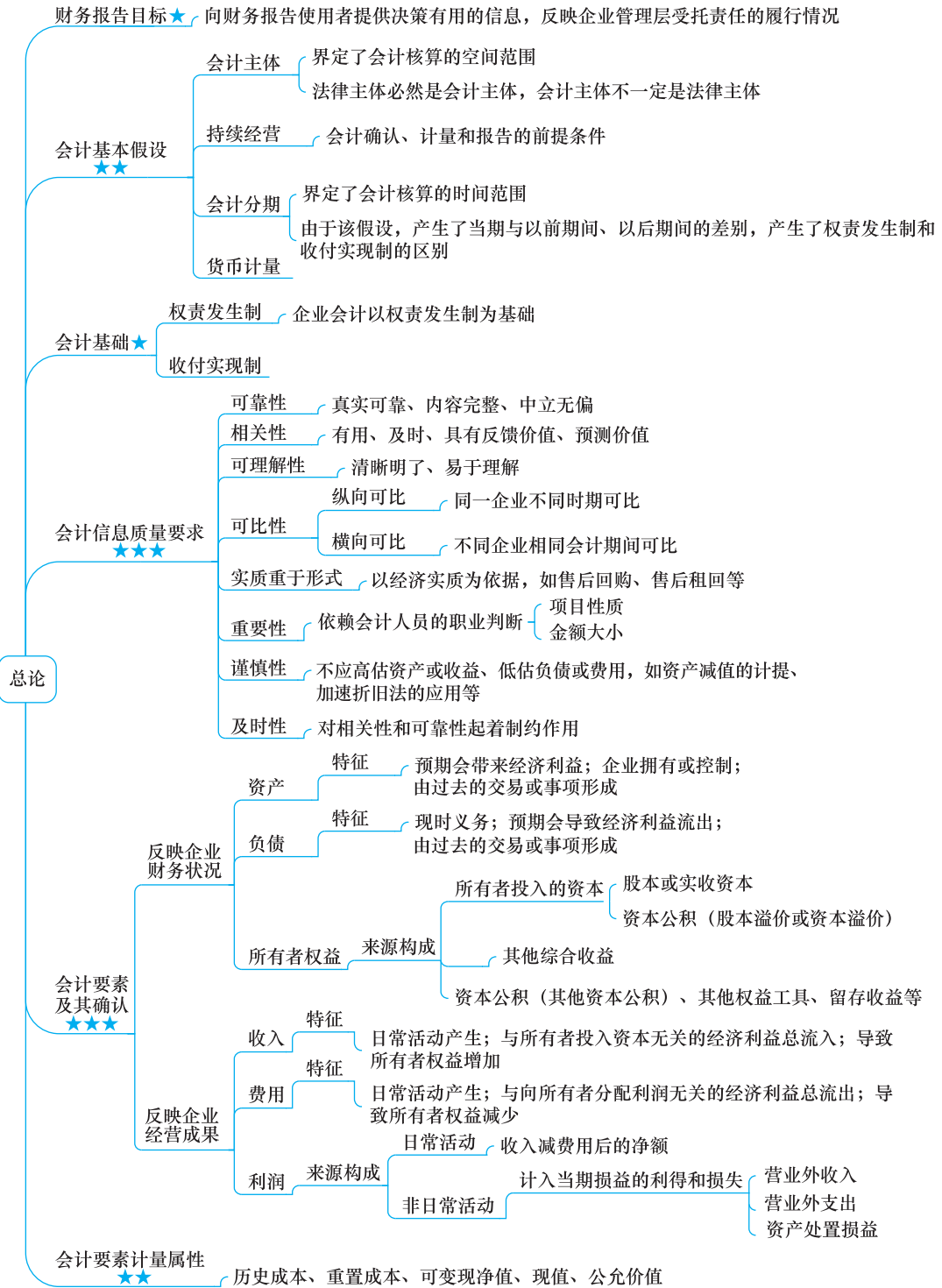
8. CE

### 三、判断题

1. × 【解析】我国企业财务报告的目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。
2. × 【解析】如果企业处于破产清算阶段，不能持续经营时，则不能再按照持续经营的基本假设选择会计核算的原则和方法。
3. ✓
4. × 【解析】重要性要求需要依赖会计人员的职业判断，从项目的金额和性质两方面加以分析。金额较小不等于性质不重要。
5. × 【解析】我国政府预算会计实行收付实现制，政府财务会计实行权责发生制。

## 本章知识串联

第1章



## 第2章

# 存 货

### 考情解密

#### 历年考情概况

本章内容不多，难度也不大。历年考试中，本章内容一般以客观题的形式进行考查，但2017年单独就存货的期末计量考查了一道计算分析题。客观题主要考查内容为各类存货成本的确定、可变现净值的确定等。另外，存货作为基础内容，在所得税、资产负债表日后事项以及合并财务报表等相关考题中均可能涉及，因此要全面掌握存货的核算。

#### 近年考点直击

考点	主要考查题型	考频指数	考查年份	考查角度
外购存货的初始计量	单选题、多选题	★★★	2017—2020、 2015	(1)外购存货成本的确定；(2)外购存货成本的构成内容
其他方式取得存货的初始计量	单选题、多选题、判断题	★	2020、2018、 2016、2015	(1)企业自产产品成本的构成内容；(2)提供劳务取得存货成本的确定；(3)委托加工物资中加工环节消费税的核算；(4)委托加工物资入账成本的构成因素界定；(5)投资者投入存货的入账成本确认原则
存货跌价准备的计提	单选题、判断题、 计算分析题	★★★	2017—2019、 2015、2014	(1)为执行销售合同持有存货、需经过加工的材料存货期末跌价准备的计提；(2)为执行销售合同而持有存货期末账面价值的计算；(3)可变现净值确定应考虑的因素；(4)有合同和无合同存货跌价准备的计提
存货跌价准备的转回、 结转	多选题、判断题	★★	2020、2019、2013	(1)存货跌价准备是否可以转回的判断；(2)对外销售存货对应的存货跌价准备的结转

#### 本章2021年考试主要变化

本章考试内容未发生实质性变化。

## 考点详解及精选例题

### 一、存货的概念及确认条件



扫我解疑难

#### (一) 存货的概念★

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

『提示』常见存货有：①原材料；②在产品；③半成品；④库存商品；⑤周转材料(包装物和低值易耗品)。

#### (二) 存货的确认条件★

(1) 存货所包含的经济利益**很可能**流入企业；

(2) 存货的成本能够**可靠计量**。



扫我解疑难

### 二、存货的初始计量

#### (一) 入账价值基础★

历史成本或实际成本。

(二) 不同取得渠道下存货的入账价值构成★

#### 1. 购入方式

(1) 非商业企业。

购入存货的入账成本=买价+进口关税+运费、装卸费、保险费

#### 『提示』

① 仓储费(存货转运环节的仓储费)应入存货成本, 另外, 生产过程中的仓储费列入“制造费用”科目)通常计入当期损益;

② 关税=买价×关税税率;

③ 进口商品的进项税=(买价+关税)×增值税税率 13%;

④ 合理损耗计入存货采购成本, 追加了合格存货的单位成本。

【例题 1·单选题】甲公司为增值税一般纳税人, 购入原材料 100 吨, 收到的增值税专用发票上注明的售价为每吨 2 000 元, 增值税税额为 26 000 元。取得运费的增值税专用发票, 发票注明运费 2 000 元, 增值税 180 元。另付装卸费用 160 元、途中保险费用为 400 元, 原材料运抵企业后, 验收入库原材料为 96 吨, 运输途中发生合理损耗 4 吨。该原材料的入账价值为( )元。

- A. 202 560                      B. 234 760  
C. 202 780                      D. 194 560

解析 原材料的入账成本=2 000×100+2 000+160+400=202 560(元)。相关会计分录如下:

借: 原材料	202 560
应交税费—应交增值税(进项税额)	(26 000+180)26 180
贷: 银行存款	228 740

答案 A

『拓展』原材料的单位成本=202 560÷96=2 110(元/吨)。

【例题 2·单选题】(2018 年)甲公司系增值税一般纳税人, 2×18 年 3 月 2 日购买 W 商品 1 000 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 95 000 元, 增值税税额为 12 350 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. 113                              D. 111.15

解析 运输途中的合理损耗不影响购进商品的总成本, 所以甲公司入库 W 商品的单位成本=95 000/950=100(元/千克)。

答案 A

【例题 3·多选题】(2019 年)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

**解析** 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。

**答案** ABD

## (2) 商业企业。

商业企业进货费用的三种处理：

① 与非商业企业相同：进货费用计入存货的采购成本。

② 先进行归集入“待摊进货费用”，期末根据所购商品的存销情况分别进行分摊，对于**已售商品**的进货费用，计入**当期损益**(主营业务成本)，**留存部分**的进货费用计入**存货成本**。

③ **金额较小的**，也可直接计入**当期损益**(销售费用)。

**【关键考点】** 购入方式下入账成本的构成因素及计算，尤其是合理损耗、运费及仓储费的会计处理。

**【例题4·多选题】** (2015年)企业为外购存货发生的下列各项支出中，应计入存货成本的有( )。

- A. 入库前的挑选整理费
- B. 运输途中的合理损耗
- C. 不能抵扣的增值税进项税额
- D. 运输途中因自然灾害发生的损失

**解析** 自然灾害损失(即非常损失)不属于合理损耗，应作为营业外支出，不计入存货成本。

**答案** ABC

**【例题5·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

**解析** 选项D，存货验收入库后发生的仓储费用一般应计入管理费用，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；存货采购过程中发生的仓储费等，也应计入存货成本。

**答案** D

**【例题6·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

**解析** 甲公司为增值税一般纳税人，取得增值税专用发票上注明的进项税额可以抵扣不计入存货成本；采购过程中发生的合理损耗应计入存货成本。因此该批原材料的入账价值为100000元。

**答案** B

## 2. 委托加工方式

**【案例引入】** 甲公司委托乙公司代为加工一批物资，相关资料及会计处理如下：

(1) 2019年4月1日甲公司发出加工物资，成本80万元；

借：委托加工物资 80  
贷：原材料 80

(2) 2019年5月1日支付加工费用10万元，并支付增值税1.3万元；

借：委托加工物资 10  
应交税费—应交增值税(进项税额) 1.3

贷：银行存款 11.3

(3) 2019年5月1日由受托方代收代缴消费税，适用消费税税率为10%；

① 计税价格的认定：

a. 市场价格；  
b. 组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) / (1 - 消费税率) = (80 + 10) / (1 - 10%) = 100(万元)；

② 应交消费税 = 100 × 10% = 10(万元)；

③ 如果收回后直接用于对外销售的(售价

不高于受托方计税价格), 由受托方代交的消费税计入加工物资的成本, 相关分录如下:

a. 支付或计提消费税时:

借: 委托加工物资 10  
贷: 银行存款或应付账款 10

b. 完工收回加工物资时:

借: 库存商品 100  
贷: 委托加工物资 100

c. 出售此商品时, 假定售价为 100 万元, 增值税销项税额为 13 万元:

借: 应收账款 113  
贷: 主营业务收入 100  
应交税费—应交增值税(销项税额) 13

结转成本时:

借: 主营业务成本 100  
贷: 库存商品 100

不再计征消费税;

d. 假定出售价格高于计税价格, 则出售时就按售价计提应交消费税, 委托加工环节消费税记入“应交税费—应交消费税”科目的

借方。

④如果收回后再加工应税消费品, 然后再出售的:

a. 由受托方代交的消费税先记入“应交税费—应交消费税”科目的借方:

借: 应交税费—应交消费税 10  
贷: 银行存款或应付账款 10

b. 完工收回加工物资时:

借: 原材料 90  
贷: 委托加工物资 90

c. 最终产品出售时, 按总的应交消费税记入“应交税费—应交消费税”科目的贷方(假定最终售价为 280 万元, 消费税税率为 10%):

借: 税金及附加 28  
贷: 应交税费—应交消费税 28

d. 最后, 再补交其差额即可:

借: 应交税费—应交消费税 18  
贷: 银行存款 18

### 【理论总结】

委托加工物资成本和加工环节消费税的核算, 如表 2-1 所示。

表 2-1 委托加工物资成本和加工环节消费税的核算

入账成本	入账成本=委托加工的材料成本+加工费+运费+装卸费		
消费税核算	消费税是否计入委托加工材料成本, 需分如下情况处理:		
	如果收回后直接出售的(售价不高于受托方计税价格)	如果收回后用于非应税消费品的再加工而后再出售的(售价不高于受托方计税价格)	如果收回后用于应税消费品的再加工而后再出售的
	受托方代收代缴的消费税应计入成本		受托方代收代缴的消费税记入“应交税费—应交消费税”科目的借方, 不列入委托加工物资的成本
	组成计税价格 = $\frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{消费税税率}}$		

【关键考点】 重点掌握消费税与加工物资成本的关系。

【例题 7·多选题】 甲公司委托乙公司加工材料一批(属于应税消费品)。原材料成本为 20 000 元, 支付的加工费为 7 000 元(不含增值税), 消费税税率为 10%, 按组成计税价格计列消费税。材料加工完成并已验收入库, 加工费用等已经支付。双方适用的增值税税率

均为 13%。甲公司收回加工后的材料用于连续生产应税消费品。基于上述资料, 如下指标中正确的有( )。

- A. 消费税的计税价格为 30 000 元
- B. 甲公司支付给乙公司的增值税为 910 元
- C. 甲公司委托加工物资的入账成本为 27 000 元

D. 甲公司支付的消费税税额为 3 000 元

**解析** ① 消费税的组成计税价格 =  $(20\,000 + 7\,000) \div (1 - 10\%) = 30\,000$  (元);

② 由受托方代扣代缴的消费税 =  $30\,000 \times 10\% = 3\,000$  (元);

③ 加工劳务匹配的增值税 =  $7\,000 \times 13\% = 910$  (元);

④ 甲公司收回的委托加工物资成本 =  $20\,000 + 7\,000 = 27\,000$  (元)。 **答案** ABCD

**【拓展】** 如果甲公司收回加工物资后直接出售或收回后用于非应税消费品的再加工而后再出售的, 委托加工物资的成本为 30 000 元 ( $20\,000 + 7\,000 + 3\,000$ )。

**【例题 8 · 单选题】** (2015 年) 甲公司向乙公司发出一批实际成本为 30 万元的原材料, 另支付加工费 6 万元 (不含增值税), 委托乙公司加工成一批适用消费税税费为 10% 的应税消费品, 加工完成收回后, 全部用于连续生产应税消费品, 乙公司代扣代缴的消费税款准予后续抵扣。甲公司和乙公司均系增值税一般纳税人, 适用的增值税税率均为 13%。不考虑其他因素, 甲公司收回的该批应税消费品实际成本为 ( ) 万元。

- A. 36                      B. 39.6  
C. 40                      D. 40.68

**解析** 委托加工物资收回后用于继续加工应税消费品的, 委托加工环节的消费税计入“应交税费—应交消费税”科目的借方, 不计入委托加工物资的成本, 所以本题答案是 36 万元 ( $30 + 6$ )。 **答案** A

**【拓展】** 如果收回后直接出售或收回后用于非应税消费品的再加工, 则此委托加工物资成本 =  $30 + 6 + [(30 + 6) \div (1 - 10\%)] \times 10\% = 40$  (万元)。

**【例题 9 · 多选题】** (2018 年) 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

**解析** 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扣代缴的消费税应计入委托加工物资成本。 **答案** ABCD

**【例题 10 · 多选题】** (2020 年) 企业委托外单位加工存货发生的下列各项支出中, 应计入收回的委托加工存货入账价值的有 ( )。

- A. 收回委托加工存货时支付的运输费  
B. 发出并耗用的原材料成本  
C. 支付的加工费  
D. 支付给受托方的可抵扣增值税

**解析** 选项 D, 支付给受托方的可抵扣的增值税记入“应交税费—应交增值税(进项税额)”, 不计入收回的委托加工存货入账价值。

**答案** ABC

### 3. 自行生产的存货

入账成本 = 直接材料 + 直接人工 + 制造费用

**【提示】** 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用应计入当期损益 (自然灾害类损失列入“营业外支出”科目, 管理不善造成的损失列入“管理费用”科目), 不得计入存货成本。

**【关键点】** 掌握非正常消耗下直接材料、直接人工和制造费用的归属方向。

**【例题 11 · 单选题】** 甲公司产成品的月初数量为 1 000 台, 账面余额为 8 000 万元; 在产品的月初数量为 400 台, 账面余额为 600 万元。本月为生产产品耗用原材料、发生直接人工和制造费用共计 15 400 万元, 其中包括因台风灾害而发生的仪器损失 300 万元。当月, 甲公司完成生产并入库产成品 2 000 台, 销售产成品 2 400 台, 当月月末甲公司库存产成品数量为 600 台, 无在产品。甲公司采用一次加权平均法按月计算出产成品的成本。甲公司产成品当月末的账面余额为 ( ) 万元。

A. 4 710                      B. 4 740

C. 4 800                      D. 5 040

**解析** ① 本月新增产成品的成本 = 15 400 - 300 + 600 = 15 700 (万元); ② 产品加权平均单价 = (8 000 + 15 700) / (1 000 + 2 000) = 7.9 (万元/台); ③ 月末产品账面余额 = 7.9 × 600 = 4 740 (万元)。 **答案** B

#### 4. 投资者投入方式

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**。

**【例题 12·分析题\*】** 甲公司以一商品对乙公司投资, 该商品的成本为 80 万元, 公允价值为 100 万元(等于按收入准则确定的交易价格), 增值税税率为 13%, 消费税税率为 10%, 商品的公允价值即为双方约定价值。投资后, 甲公司享有乙公司实收资本的份额是 80 万元。假设甲公司取得投资作为长期股权投资核算, 则甲公司和乙公司应如何进行账务处理?

**解析** 甲公司的账务处理如下:

借: 长期股权投资—乙公司  
     (100+100×13%)113  
     贷: 主营业务收入                      100  
         应交税费—应交增值税(销项税额)                      13  
 借: 主营业务成本                      80  
     贷: 库存商品                          80  
 借: 税金及附加                          10  
     贷: 应交税费—应交消费税              10

乙公司的账务处理如下:

借: 库存商品                          100  
     应交税费—应交增值税(进项税额)              13  
     贷: 实收资本                          80  
         资本公积—资本溢价              33

**【关键考点】** 掌握接受投资者投入存货的入账成本计算。

**【例题 13·多选题】** 20×9 年 1 月 1 日,

X、Y、Z 公司三方共同投资设定了甲有限责任公司(以下简称“甲公司”), X 公司以其生产的产品作为投资(甲公司作为原材料管理和核算), 该批产品的公允价值是 500 万元(等于按收入准则确定的交易价格), 账面余额是 400 万元, 未计提存货跌价准备。甲公司取得增值税专用发票上注明的不含税价款为 500 万元, 增值税为 65 万元, 假定甲公司的实收资本总额为 1 000 万元, X 公司在甲公司享有的份额为 35%; 甲公司采用实际成本法核算存货。基于上述资料, 如下论断中正确的有( )。

A. 甲公司认可 X 公司的实收资本为 350 万元

B. 甲公司收到原材料的入账成本为 500 万元

C. 甲公司接受 X 公司注资形成的资本溢价为 215 万元

D. X 公司长期股权投资的入账成本为 565 万元

E. X 公司因此业务追加营业利润 100 万元

**解析** ① 甲公司的账务处理如下:

借: 原材料                              500  
     应交税费—应交增值税(进项税额)              65  
     贷: 实收资本—X                          350  
         资本公积—资本溢价              215

② X 公司的账务处理如下:

借: 长期股权投资                      565  
     贷: 主营业务收入                      500  
         应交税费—应交增值税(销项税额)              65  
 借: 主营业务成本                      400  
     贷: 库存商品                          400

**答案** ABCDE

**【例题 14·判断题】** (2018 年) 企业接受投资者投入的存货应当按照合同或协议约定

\* 本书中此类题型是为帮助考生理解相关知识点而设置, 不属于考试题型。

的价值入账,但投资合同或协议约定的价值不公允的除外。( )

答案  $\blacktriangleright$  V

### 5. 盘盈

按**重置成本**作为入账成本。

**【关键考点】**盘盈存货和固定资产均以重置成本入账。

### 6. 通过提供劳务取得

提供劳务取得存货的成本=直接人工+其他直接费用+间接费用

## 三、存货的期末计量



### (一) 成本与可变现净值的确认★★★

#### 1. 成本的确认

成本,即为账面余额。

#### 2. 可变现净值的确认

(1) 库存商品(即完工待售品)的可变现净值的确认。

① 可变现净值=预计售价-预计销售费用-预计销售税费。

② 可变现净值中预计售价的确认。

A. 有**合同约定**的存货,以商品的**合同价格**为预计售价。

B. **没有合同**约定的存货,以**一般销售价格**为预计售价。

**【例题 15·分析题】**甲公司库存商品 100 件,每件商品的成本为 1 万元,其中销售合同约定的商品 60 件,合同价为每件 1.3 万元,预计每件商品的销售税费为 0.2 万元;该商品在市场上的售价为每件 0.9 万元,预计每件商品的销售税费为 0.15 万元。则该批存货应计提的存货跌价准备是多少?

**解析**  $\blacktriangleright$  该批库存商品应计提的存货跌价准备计算过程如下:

(1) 合同约定部分的可变现净值=  $60 \times 1.3 - 60 \times 0.2 = 66$  (万元), 相比其账面成本 60 万元 ( $60 \times 1$ ), 发生增值 6 万元, 不予认定。

(2) 无合同约定部分的可变现净值=  $40 \times 0.9 - 40 \times 0.15 = 30$  (万元), 相比其账面成本 40 万元 ( $40 \times 1$ ), 发生减值 10 万元, 应予认定。

(3) 该存货期末应提足的跌价准备为 10 万元。[这里务必要注意, 不能将有合同部分与无合同部分合并在一起认定存货的跌价幅度, 那样的话, 该存货减值为 4 万元 ( $100 \times 1 - 96$ ), 不正确]

(4) 如果调整前的存货跌价准备为 2 万元, 则当期期末应补提跌价准备 8 万元, 分录如下:

借: 资产减值损失	8
贷: 存货跌价准备	8

**【关键考点】**完工待售品如果同时存在合同约定与非合同约定部分的, 一定要分开测算。

**【例题 16·判断题】**(2012 年)持有存货的数量多于销售合同订购数量的, 超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的合同价格作为计算基础。( )

**解析**  $\blacktriangleright$  企业持有的存货数量若超出销售合同约定的数量, 则超出部分的存货的可变现净值应以市场价格为基础进行确定。

答案  $\blacktriangleright$  X

**【例题 17·判断题】**(2015 年)企业为执行销售合同而持有的存货, 其可变现净值应以合同价格为基础计算。( )

答案  $\blacktriangleright$  V

**【例题 18·单选题】**(2012 年)2011 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 2012 年 1 月 15 日按每件 2 万元向乙公司销售 W 产品 100 件。2011 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 10 万元。假定不考虑其他因素, 甲公司该批产品在 2011 年 12 月 31 日资产负债表中应列示的金额为( ) 万元。

A. 176	B. 180
C. 186	D. 190

**解析** ① 可变现净值 =  $2 \times 100 - 10 = 190$  (万元); ② 成本 =  $1.8 \times 100 = 180$  (万元); ③ 存货按照成本与可变现净值孰低计量, 答案为 180 万元。

**答案** B

**【例题 19 · 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. 525  
C. 540                      D. 501.67

**解析**

	账面余额	可变现净值	期末计价	
合同部分	$1.8 \times 200 = 360$ (万元)	$2 \times 200 - 25 \times 200 / 300 = 383.33$ (万元)	360 万元	合 计
非合同部分	$1.8 \times 100 = 180$ (万元)	$1.5 \times 100 - 25 \times 100 / 300 = 141.67$ (万元)	141.67 万元	501.67 万元

**答案** D

**【例题 20 · 单选题】** (2018 年) 2017 年 12 月 1 日, 甲、乙公司签订了一份不可撤销合同, 约定以 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, 成本为 200 元/件, 市场销售价格为 191 元/件, 预计产生销售费用均为 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

**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。

**答案** D

(2) 材料的可变现净值的确认。

① 用于生产的材料可变现净值 = 终端品的预计售价 - 终端品的预计销售税费 - 终端品的预计销售费用 - 预计追加成本。

**【例题 21 · 分析题】** 甲公司库存原材料 100 件, 每件材料的成本为 1 万元, 所存材料均用于产品生产, 每件材料经追加成本 0.2 万元后加工成一件完工品。其中合同订货 60 件, 每件完工品的合同价为 1.5 万元, 单件销售税费预计 0.1 万元; 单件完工品的市场售价为每件 1.1 万元, 预计每件完工品的销售税费为 0.05 万元。则该批库存材料应计提的存货跌价准备是多少?

**解析** 该批库存材料应计提的存货跌价准备计算过程如下 (终端产品减值计算过程略):

(1) 合同约定部分的材料可变现净值 =  $60 \times 1.5 - 60 \times 0.1 - 60 \times 0.2 = 72$  (万元), 相比其账面成本 60 万元 ( $60 \times 1$ ), 发生增值 12 万元, 不予认定。

(2) 无合同约定部分的材料可变现净值 =  $40 \times 1.1 - 40 \times 0.05 - 40 \times 0.2 = 34$  (万元), 相比其账面成本 40 万元 ( $40 \times 1$ ), 发生减值 6 万元, 应予认定。

(3) 该材料期末应提足的跌价准备为 6 万元。(这里务必要注意, 不能将有合同部分与无合同部分合并在一起认定存货的跌价幅度, 那样的话, 该存货就不会出现减值, 而这样做就会掩盖无合同部分存货的可能损失。)

(4) 如果调整前的存货跌价准备为 1 万元, 则当期期末应补提跌价准备 5 万元, 分