

考情分析及学习指导

第一篇





踏出学习的第一步——
好运气藏在努力与实力里，越努力才能越幸运，
应试指南助你梦想成真。

梦想成真[®]1



2023年考情分析及学习指导

让我们一起放飞梦想，轻松学习、快乐考试、创造奇迹。

一、《会计》科目的总体情况

自实行机考以来，注会会计考试的题量和考试难度大体保持稳定，不过2021年和2022年在题型和分值上有所调整，增加了客观题的题量和分值，主观题虽然题量不变但分值有所减少。在考核方向上，注会会计考试仍围绕“会计确认、计量和报告”进行出题，考核点**全面覆盖、重点突出**，题目资料向实务热点靠拢，题目设计越发灵活，看似使得注会会计考试更加“雪上加霜”；但是，其计算量不断下降，且紧扣会计基本原理，再加上机考的便捷，同样让注会考试的道路更加宽阔、畅通。因此，在机遇和挑战并存的情况下，为抓住机遇、迎接挑战并最终梦想成真，我们需要全面分析注会会计的考试现状。

二、本书的内容体系

(一) 基本结构

第一部分：会计基本理论(第1、29章)

会计基本理论内容在考试中所占比重很小，但是年年**必考选择题**，在学习中还要充分重视。该内容是学习和理解各章内容的**基石**，各章内容又是该部分内容的具体运用和延伸。对于其中的基本理论和概念，在学习后面具体章节之前，往往很难做到深入理解，因此初次学习时可先做到基本了解，后期复习时再结合每章具体业务深入理解。

第二部分：会计要素的确认、计量和记录(第2~13章、第16~18章)

这部分内容在考试中所占**比重较大**，经常和特殊业务的会计处理相结合，以**主观题**的形式进行考查。这部分内容分章节对会计的六大要素的基本处理进行了具体阐述，考生在复习时，应特别注意理解每一会计要素的“**确认、计量和记录**”。重点关注长期股权投资，金融工具，固定资产，投资性房地产，资产减值，职工薪酬，借款费用，股份支付，政府补助以及收入，费用和利润的确认与计量问题。

第三部分：特殊业务的会计处理(第14、15章、第19~22章、第24~26章)

特殊业务的会计处理属于全书中对第二部分内容的**综合性应用**，属于相对**比较重要**的内容。其在考试中所占**比重较大**，通常和第二、第四部分的内容相结合出现在主观题中。这类主观题具有很强的综合性，考生在平时复习时应先将各个知识点逐个突破，然后再有侧重地做一

些综合演练，以提高解题能力。

考生在复习时，应重点掌握非货币性资产交换、债务重组、租赁和所得税等的会计处理；掌握会计政策变更的追溯调整法；掌握资产负债表日后调整事项等业务的会计处理及对财务报表项目的调整，等。

第四部分：财务报告(第 23、27、28 章)

财务报告内容在考试中所占**比重较大**，既可以**单独出客观题**，也可以与第二、第三部分的内容**相结合出主观题**。考生应重点掌握以下内容：资产负债表、利润表和现金流量表的编制，合并范围的确定及合并财务报表的编制，会计报表附注等；同时考生还应注意每股收益的相关内容。

第五部分：特殊会计(第 30 章)

这部分讲解的是政府会计和民间非营利组织会计，包含的内容比较**琐碎**，且因其不属于企业会计的内容，涉及一些特殊会计科目及特定业务，所以考生可能比较生疏。但实际上这部分内容的会计处理方法比较简单，主要是一些文件的硬性规定，考生在学习时只需**加强记忆**并进行**不定期复习**，就可以掌握相关考点。在学习这部分内容时，考生应重点掌握政府单位和民间非营利组织特定业务的会计核算。

(二) 各章分值比重及难易程度(见表 1-1)

表 1-1 各章分值比重及难易程度

章	各章分值比重					难易度
	2022 年(%)	2021 年(%)	2020 年(%)	2019 年(%)	2018 年(%)	
第一章	2	2	-	-	2	低
第二章	3	2	2	2	4	低
第三章	1	14	2	-	1	低
第四章	2	-	2	-	-	低
第五章	3	2	3	-	-	低
第六章	5	4	-	-	4	高
第七章	1	2	2	-	2	中
第八章	5	4	-	-	-	低
第九章	3	2	10	2	6	低
第十章	3	5	3	-	1	中
第十一章	2	-	2	4	1	中
第十二章	2	2	2	2	-	中
第十三章	4	8	4	16	2	中
第十四章	4	4	2	-	2	高
第十五章	1	2	2	2	1	中
第十六章	1	-	6	2	5	低
第十七章	14	19	-	16	-	高

续表

章	各章分值比重					难易度
	2022 年(%)	2021 年(%)	2020 年(%)	2019 年(%)	2018 年(%)	
第十八章	2	2	-	2	5	中
第十九章	4	2	2	18	-	中
第二十章	1	-	2	4	2	中
第二十一章	6	-	-	2	2	中
第二十二章	1	2	2	-	2	低
第二十三章	5	4	6	2	8	中
第二十四章	1	-	20	-	12	高
第二十五章	2	2	2	2	12	中
第二十六章	-	10	-	-	-	中
第二十七章	15	2	18	18	22	高
第二十八章	4	2	2	2	2	低
第二十九章	1	-	2	2	2	低
第三十章	2	2	2	2	-	低

注：因每年注册会计师考试存在多套试题，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。

三、考核形式与命题规律

(一) 题型、题量及命题特点分析

注册会计师会计考试的题型比较稳定，2015 年及以前分为单项选择题、多项选择题及综合题 3 种题型；2016 年将四个综合题拆分为两个计算分析题、两个综合题，转为 4 种题型，至今保持不变。在分值上，2013 年—2020 年的客观题为 44 分，主观题为 56 分；2021 年和 2022 年的客观题和主观题**均为 50 分**，二者可谓平分秋色，每一部分的比重都不可小觑。近几年机考命题特点如表 1-2 所示：

表 1-2 机考命题特点

题型	考试特点
单项选择题	(1) 每题只有一个正确答案。题目相对比较基础，以教材知识为蓝本，考查考生基本功是否扎实。 (2) 题目构成上，以案例为载体，考查相关内容的处理，很少单独考查计算，同时部分题目所跨章节较多，具有一定的综合性。(3) 题目形式上，都是以单个小题的形式出现，每小题 4 个选项。 (4) 在题量、分值上，2021 年和 2022 年题量比往年多 1 道，共 13 道小题，每小题 2 分，共计 26 分

题型	考试特点
多项选择题	(1)每题均有多个正确答案,不选、错选、漏选均不得分,选出所有正确答案才能得分。(2)题目构成上,分为3大类:①实务应用性题目,如给出四个交易,判断哪些属于非货币性资产交换;②会计处理及计算性题目,如具体业务的处理与计算、报表项目的列报金额等,要求大家对知识熟练掌握、解题迅速;③简单的理论性题目。(3)题目形式上,全部以单个小题的形式出现,每小题4个选项。(4)题量、分值上,2021年和2022年题量比往年多2道,共12道小题,每小题2分,共计24分
计算分析题	(1)考查内容跨章较多,综合性和实务性较强,问法灵活,但考点较为基础,难度比较低。(2)多角度考核。可以考查分析判断,也可以考查具体的计算和会计核算;多从以下角度设问:①判断或简述某项业务的会计处理并说明理由;②计算报表项目的影响金额。(3)题量、分值上,共2小题,每小题9分,共计18分
综合题	(1)常见的考查背景主要有三种,一是企业合并,二是差错更正,三是会计核算。三种考查背景均涉及较多的知识点,综合性较强,比如差错更正中涉及金融资产的分类及处理、售后租回形成经营租赁等。(2)多角度考核。可以考查分析判断,也可以考查具体的账务处理,多从以下角度设问:①判断业务类型、交易性质等并说明理由;②判断或简述某项业务的会计处理方法和规定;③计算报表项目的列示金额及各业务处理对个别报表与合并报表项目的影响;④会计分录的编制。(3)在题量、分值上,共2小题,每小题16分,合计32分

(二)命题规律

随着注册会计师考试制度的改革,注册会计师会计科目的试题发生了翻天覆地的变化,会计考试的整体难度有所下降,计算量大幅降低,但是考查的**综合性**和**实务性**逐渐增强,考核方式更加**灵活**,考试范围更加**全面**,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。在这种目标的驱动下,近几年考试的命题规律总结如下:

1. 考试范围全面覆盖,各章节全面开花

随着机考的改革,会计科目试题几乎覆盖了大纲所规定的全部范围,可谓“**全面撒网**”。对于“财大气粗”的章节来说,如第6章和第27章,可以单独出主观题进行考查,而对于小章节来说,如第2章,虽然不能成大气候,但是既可以在客观题中一展身手,也可以在主观题中甘当绿叶,作为陪衬。所以,在范围上,中国注册会计师协会是完全贯彻了“**一个都不能少**”的原则。

2. 回归基础,重点突出

在近几年的考试中,考试的难度相对下降很多,也算是“普度考生”了。考试更加侧重于考查考生对基础知识的把握以及对基本理论的运用。考试中,重点突出,几大章节几乎是每年考试的“必杀技”,如第24章、第6章、第13章、第17章、第19章以及第27章,稳稳占据了主观题的半壁江山,所以只要考生将这**几章细致全面**地掌握,离成功就只有半步之遥了。

3. 实务性增强,热点问题“受追捧”

新准则是一种原则导向,引导学员,但并不一定要刻板地记住相应的业务处理,而是要加强对基本理论原则的理解与运用,原则走遍天下,再新颖的形式也只是一层窗户纸,一捅即破。另外,对于财政部颁布的《企业会计准则解释》等,中国注册会计师协会也是相当的敏感,在考试中“突如其来”地考查最近修订或颁布的准则是不足为奇的。比如2017年颁布《企业会

计准则第 16 号—政府补助》，需要关注企业对政府补助的认定、政府补助类型的划分以及对政府补助的会计处理。2017 年的计算分析题专门对“政府补助的认定(与收入的区分)”“政府补助的类型”和“政府补助的会计处理”进行了考查。再比如，针对近年修订或颁布的金融工具系列准则、收入准则、租赁准则、政府会计制度和政府会计准则，在 2018 年至 2022 年的考题中均有体现。这也是会计科目考试题目新颖的形式之一，因此考生应对新规定、新准则、新解释需要给予足够的重视与关注。

4. 试题综合性“上位”，计算难度被“打入冷宫”

随着机考如火如荼地进行，**考试的综合性也逐步地加强**，不仅大部分主观题涉及两章以上的内容，客观题的考核也向“大杂烩”的方向发展。比如，涉及文字表述的多选题，几乎是一个选项对应一个知识点，而且**章节的跨度比较大**，需要考生**全面掌握**知识点并增加日常总结性知识的储备。另外，以企业合并的综合题为例，可能同时涉及存货、固定资产、无形资产以及金融工具等各个章节；对于会计差错更正的题目来说，每一个条件都可能是一个章节的内容，是各个章节的拼接，因此需要考生对知识点做到融会贯通。

四、学习方法

1. 雷打不动的学习计划

注会考试的科目繁多，道路漫长，因此，想要合理分配自己的时间，就需要制订周密详细的学习计划，并**雷打不动地去执行**。一般应保证教材内容的学习、强化巩固训练以及冲刺梳理 3 个阶段，以达到良好的备考效果。

2. 突出重点的学习方式

很多考生在学习初期，学习方法不正确，爱较真儿，抓住教材上的一句话或一个名词不撒手，这样不仅学不到真正的知识，考生在学习的过程中还会异常痛苦，很容易半途而废。在学习过程中应**突出重点**，首先，全面学习基础性的章节内容，最好能够掌握基础。其次，在基础性章节全面掌握的基础上将考试中必考的章节全面掌握；对于非重点章节，掌握其基本的理论知识即可；对于教材中比较晦涩难懂的词语以及难度非常大的部分可以选择战略性的放弃，要进行**适当的取舍**。

3. 坚如磐石的理论基础

随着注会考试范围全面覆盖，对于基础知识的全面掌握就显得更加重要。没有打下坚实的基础就谈不上融会贯通，在考场上更无法做到游刃有余。在备考过程中，要善于多**总结**，对于理论知识要逐章吃透，掌握了**原理**，也就掌握了实质与核心。

4. 熟能生巧的题海战术

在没有考注会之前，大家应该都是对高考印象深刻，夸张点儿说，高三所做的题目连起来应该可以绕地球一圈了。正是依靠大量题目的训练，才使我们考上了大学，完成了人生重要节点的转变。所以，**题海战术必不可少**，这也是我们通向成功的最佳利器。但题海战术也要讲究方法。

(1)**不能盲目做题**。一定要注意错题的总结与反复的查阅，注意题目的类型化，要**做到多而精**。

(2)**合理控制时间**。会计科目考试的时间为 180 分钟，一共有 13 个单项选择题、12 个多项选择题、2 个计算分析题以及 2 个综合题，相对来说，时间并不十分紧张，但是由于后面的

主观题综合性较强，因此在做前面的客观题时，应占用较少的时间，将充裕的时间留给主观题。

在练习时要**养成良好的做题习惯**，合理安排时间。在做题时，一定要按照先单选、后多选、再计算、最后综合的顺序进行作答，由易至难，我们要保证简单的题目提高准确率，增强信心；同时，遇到不会的题目，可以先跳过去，切勿在此较真，等到全部题目都做完后，再与其一决高下。

(3) **注重机考训练**。对于原来没有参加过机考的考生来说，机考是非常陌生的，因此会产生恐慌的情绪，这就需要在平时熟悉机考的环境，在机考模拟系统中多加练习，练习输入法等必要的快捷键、小工具(如计算器)的使用等，这些都可能成为我们考试的小帮手，为机考保驾护航。

亲爱的考生们，2023年考季已经来临，您准备好了吗？从此刻开始，给自己的人生画上奋斗的标记，让这个旅程留下永远的回忆，为自己插上一双梦想的翅膀。祝您马到成功，**梦想成真**！

应试指导及同步训练

第二篇





坚持是成功的第二步——
或许放弃一些努力，活得更轻松，但坚持会让自己的人生多一些成功的机会。

梦想成真[®]1

第一章 总论

考情解密

联动考查

本章主要介绍会计基本理论与方法，虽然在考试卷面上一般是单独以客观题形式出现，但实际上本章内容是我们学习会计的理论基础，相关理念贯穿于全书。

分值范围：2~4分

难易程度：易

近年考点直击(见表 2-1-1)

表 2-1-1 近年考点直击

主要考点	主要考查题型	考频指数	考查角度
会计基本假设	◆*◆	☆**	(1)持续经营假设；(2)判断企业财务报告目标和会计基本假设相关表述的正误；(3)判断给定的事项符合哪项会计基本假设
会计信息质量要求	◆◆	☆☆☆☆	判断给定的事项是否符合某一会计信息质量要求(主要考查实质重于形式、谨慎性、可比性、重要性、可靠性等)
会计要素	◆◆	☆	(1)资产的特征；(2)判断给定事项是否属于某一会计要素；(3)判断给定事项的会计处理是否符合要求；(4)判断给定事项是否引起会计要素变动

2023 年考试变化

新增 $\left[\begin{array}{l} (1) \text{ 会计人员职业道德。} \\ (2) \text{ 可持续性信息披露。} \end{array} \right.$

考点详解及精选例题

一、会计基本假设★***

(一) 会计主体

(1)定义。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，法律主体必然是会计主体，但会计主体不一定是法律主体。比如企业的各个车间在独立核算时也是会计主

* ◆为“单项选择题”，◆为“多项选择题”，◆为“计算分析题”，◆为“综合题”。

** 本书用“☆”来表示各知识点的考频指数。☆一般重要；☆☆比较重要；☆☆☆非常重要。

*** 本书的“考点详解及精选例题”栏目中对知识点采用★进行标注。★表示需要了解，★★表示需要熟悉，★★★表示需要掌握。

体，但不是法律主体。

(2)目的和作用。明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。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，反映企业本身所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。

明确会计主体，才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者事项区分开来。

【例题 1·多选题】 (2021 年)下列各项关于企业财务报告目标和会计基本假设的表述中，正确的有()。

- A. 财务报告主要是提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等相关的会计信息
- B. 财务报告所提供的信息应有助于外部投资者作出经济决策，反映企业管理层受托责任履行情况
- C. 企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础
- D. 法律主体必然是一个会计主体

答案 ▶ ABCD

(二)持续经营

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。

【官方政策解读】*企业会计准则实施问答：关于封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体是否符合持续经营假设的问题。

在持续经营前提下，会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。明确这个基本假设，就意味着会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定合约条件清偿债务，并根据企业会计准则进行确认、计量和报告，而不是按照企业破产清算有关会计处理规定处理。因此，对于封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体，有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立。

(三)会计分期

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算账目和编制财务会计报告的时间范围。

(四)货币计量

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。

【例题 2·单选题】 (2016 年)**甲公司在 2×21 年 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 2×22 年 5 月 20 日前将合同标的商品运抵乙公司，由乙公司进行验收，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

* 本书的“官方政策解读”栏目是根据注会会计考核新政策的特点，将与考试内容相关的最新会计政策进行列示解读，供读者熟悉了解。

** 本书所涉及的历年考题均为考生回忆，并已根据 2023 年考试大纲修改过时内容。

品为库存 W 商品。2×21 年 12 月 30 日，甲公司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 2×22 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 2×21 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

解析 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，即在商品运抵乙公司前风险与报酬并未转移，乙公司尚未取得该商品的控制权，所以在甲公司 2×21 年不应确认收入，应在 2×22 年确认收入，本题错误地在 2×21 年确认收入，违背了会计分期假设。

答案 B

二、会计人员职业道德★★

(一) 会计人员职业道德的内容

- (1) 坚持诚信，守法奉公。
- (2) 坚持准则，守责敬业。
- (3) 坚持学习，守正创新。

(二) 中国注册会计师职业道德

应当遵循的职业道德基本原则为：诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密、良好职业行为。

三、会计信息质量要求★★★

会计信息质量要求包括可靠性、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。

(一) 实质重于形式

这里的“实质”强调经济业务的**经济实质**，“形式”强调经济业务的**法律形式**，即经济实质要重于法律形式。

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，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

【快速记忆】常见的体现实质重于形式会计信息质量要求的交易或事项有：

- (1) 金融资产的终止确认。
- (2) 债权性投资与权益性投资的区分。
- (3) 长期股权投资后续计量方法的选择。
- (4) 判断债务重组是否构成权益性交易。
- (5) 判断非货币性资产交换是否构成权益性交易。
- (6) 判断企业发行的优先股或永续债确认为金融负债还是权益工具。
- (7) 结构化主体纳入合并范围。
- (8) 将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款。

(9) 商品售后回购, 根据情况判断作为租赁交易、融资交易或附有销售退回条款的销售交易进行处理。

【提示】 此部分内容涉及后续章节较多内容, 理解难度较大, 建议可以结合后续章节一起学习。

【例题 3·单选题】 (2016 年) 甲公司于 2×22 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

解析 从法律形式上看, 该永续中票属于负债, 但从经济实质来看, 该永续中票属于权益, 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要求。 **答案** D

(二) 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。

财务报告中提供的会计信息的省略或者错报会影响投资者等使用者据此作出决策的, 该信息就具有重要性。企业应当根据其所处的具体环境, 从项目的**性质**和**金额**两方面予以判断, 且对各项目重要性的判断标准一经确定, 不得随意变更。例如, 企业发生的某些支出, 金额较小的, 从支出受益期来看, 可能需要在若干会计期间内进行分摊, 但根据重要性要求, 可以一次计入当期损益。

【例题 4·单选题】 (2017 年) 甲公司在编制 2×22 年度财务报表时, 发现 2×21 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 2×22 年度的管理费用, 甲公司 2×21 年和 2×22 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

解析 甲公司之所以将补提的以前年度摊销额直接计入当期损益, 而没有追溯调整以前年度损益, 是因为 20 万元的金额没有达到重要性程度 ($20/20\,000=0.1\%$)。所以上述处理体现了重要性要求。 **答案** A

(三) 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, 也不应**低估**负债或者费用。但企业遵循谨慎性要求, 并不意味着企业可以设置秘密准备。

【快速记忆】 常见的体现谨慎性会计信息质量要求的交易或事项有:

- (1) 计提资产减值准备。
- (2) 计提产品质量保证。

(3) 固定资产采用加速折旧法计提折旧。

(4) 企业内部研究开发项目的研究阶段支出，应当于发生时计入当期损益。

(5) 或有事项。对于企业发生的或有事项，只有相关经济利益基本确定能够流入企业且符合其他相关条件时，才能作为资产予以确认；否则不能确认资产。对于企业发生的或有事项，相关经济利益很可能流出企业，金额能够可靠计量，且构成现时义务时，应当及时确认为负债。

(6) 递延所得税。有确凿证据表明在未来可抵扣暂时性差异转回期间，企业很可能获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异时，才能确认相关的递延所得税资产。对于发生的相关应纳税暂时性差异，应及时足额确认递延所得税负债。

【例题 5·单选题】 (2017 年) 甲公司销售乙产品，同时对售后 3 年内产品质量问题承担免费保修义务，有关产品更换或修理至达到正常使用状态的支出由甲公司负担。2×22 年甲公司共销售乙产品 1 000 件，根据历史经验估计，因履行售后保修承诺，预计将发生的支出为 600 万元，甲公司确认了销售费用，同时确认为预计负债。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. 谨慎性 C. 及时性 D. 实质重于形式

答案 ▶ B

(四) 可比性

同一企业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。确需变更的，应当在附注中说明。

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。

【例题 6·多选题】 (2021 年) 2×20 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：(1) 甲公司持有乙公司 60% 的股权，其与丙公司签订合同，拟全部出售对乙公司的股权投资，截至 2×20 年末已办理完成股权过户登记手续，出售股权所得价款已收存银行；(2) 甲公司发现应于 2×19 年确认为当年费用的某项支出未计入 2×19 年利润表，该费用占 2×19 年实现净利润的 0.2%；(3) 自甲公司设立以来，其对销售的商品一贯提供 3 年内的产品质量保证，但在与客户签订的合同或法律法规中并没有相应的条款；(4) 因甲公司对丁公司提供的一批商品存在质量问题，丁公司向法院提起诉讼，向甲公司索赔 500 万元，截至 2×20 年 12 月 31 日法院仍未作出最终判决。不考虑其他因素，下列各项关于上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有()。

- A. 乙公司虽被甲公司出售，但乙公司的财务报表仍应按持续经营假设对会计要素进行确认、计量和报告
- B. 甲公司未经法院最终判决的诉讼事项因资产负债表日未获得全部信息而不需要进行会计处理，符合及时性要求
- C. 甲公司销售商品提供 3 年内的产品质量保证属于一项推定义务
- D. 甲公司未在 2×19 年确认的费用因其不重要而不需要调整 2×19 年度的财务报表

解析 ▶ 选项 B，甲公司应按照或有事项的有关原则进行会计处理，如满足预计负债确认条件，则应确认预计负债等，甲公司因资产负债表日未获得全部信息而未确认预计负债，不符合及时性要求，并且也可能违背了谨慎性要求，即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、不应低估负债或者费用。 **答案** ▶ ACD

四、会计要素★

(一) 资产

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。

2. 资产的特征

(1) 资产应为企业拥有或者控制的资源。

由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或虽不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业控制。

(2) 资产预期会给企业带来经济利益。

预期会给企业带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

(3) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

预期在未来发生的交易或者事项不会在目前时点形成资产。例如，企业与某材料供应商签订了一项在5个月后购买某材料的合同，在目前时点，该购买行为尚未发生，故此时该材料就不符合资产的定义，不能将其确认为本企业的资产。

3. 资产的确认条件

符合资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：①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。

(二) 负债

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**。

2. 负债的特征

(1) 负债是企业承担的**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，不应当确认为负债。此处的现时义务包括**法定义务**和**推定义务**。

法定义务：具有约束力的合同或者法律法规所规定的义务；推定义务：企业的习惯做法、公开承诺或公开宣布的政策致使企业承担的责任，该责任使有关各方合理预期企业将履行义务解脱责任。

(2) 负债预期会导致经济利益流出企业。

如果企业在履行义务时不会导致经济利益流出企业，则不符合负债的定义。

(3) 负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

未来期间将发生的承诺、未来期间将签订的合同等，均不会在目前时点形成负债。

3. 负债的确认条件

符合负债定义的义务，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

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. 所有者权益的内容

常见的所有者权益项目包括实收资本(股本)、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润等。

其中：直接计入所有者权益的利得和损失，是指**其他综合收益**；留存收益，包括**盈余公积**和**未分配利润**。

3. 所有者权益的确认条件

所有者权益的确认主要依赖于资产、负债等其他会计要素的确认，其金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。

【官方政策解读】证监会：关于权益性交易的认定和会计处理的问题。

上市公司与其控股股东或者其他关联方之间可能以多种形式进行权益性交易，其主要特征概括如下：

(1) 权益性交易的交易对象。

权益性交易除所有者以其所有者身份与主体之间的交易外，还包括不同所有者之间的交易，且后者多为合并财务报表层面不同所有者(母公司与子公司少数股东)之间。

(2) 权益性交易对主体权益总额的影响。

主体与所有者之间的权益性交易会导导致主体权益总额发生增减变动，所有者之间的权益性交易不影响权益总额，但会改变权益内部各项目金额。

(3) 权益性交易的会计处理结果。

与权益性交易有关的利得和损失应直接计入权益，不会影响当期损益。

对于上市公司的股东、股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，应认定其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。上市公司在判断是否属于权益性交易时应分析该交易是否公允以及商业上是否存在合理性。

(四) 收入

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**。

2. 收入的特征

(1) 收入是企业日常活动中形成的。

日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

这一特征将收入与利得区分开来，**日常活动**是确认收入的重要判断标准，日常活动所形成的经济利益的流入一般应当确认为收入，**非日常活动**所形成的经济利益的流入不能确认为收入，而应当计入利得。

(2) 收入是与所有者投入资本**无关**的经济利益的**总流入**。

(3) 收入会导致**所有者权益的增加**。

与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，否则不符合收入的定义。

3. 收入的确认与计量

企业应在其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。

(五) 费用

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**。

2. 费用的特征

(1) 费用是企业在日常活动中形成的。

与收入类似，费用是企业在其日常活动中所形成的，不是企业在其日常活动中所形成的，则不属于费用(即非日常活动所形成的经济利益的流出一般计入损失)。这一特征将其与损失区分开来。

(2) 费用会导致**所有者权益减少**。

与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少，否则不符合费用的定义。

(3) 费用是与向所有者分配利润**无关**的经济利益的**总流出**。

经济利益的流出，一般体现为资产的减少或者负债的增加(未来清偿这部分负债时也会导致资产的减少)。

3. 费用的确认条件

在符合费用定义的前提下，还应满足以下条件：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**资产的减少**或者**负债的增加**；③经济利益的流出额能够**可靠地计量**。

(六) 利润

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. 利润的来源构成

利润的来源构成：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。

3. 利润的确认和计量

利润的确认和计量主要依赖于收入、费用、直接计入当期利润的利得和损失的确认和计量。

【快速记忆】 利得或损失所包含的主要内容如表 2-1-2 所示。

表 2-1-2 利得或损失所包含的主要内容

项目	内容(报表列示项目)
直接计入 营业利润 的利得或损失	资产减值损失、信用减值损失、资产处置收益、公允价值变动收益、投资收益(部分)等

续表

项目	内容(报表列示项目)
影响 利润总额 但不影响营业利润的利得或损失	营业外收入、营业外支出
直接计入 所有者权益 的利得或损失	其他综合收益

五、会计要素计量属性★

会计要素的计量属性，主要包括**历史成本**、**重置成本**、**可变现净值**、**现值**和**公允价值**等。其适用的范围如下：

- (1) 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。
- (2) 重置成本：**盘盈存货**、**盘盈固定资产**的入账成本均采用重置成本计量。
- (3) 可变现净值：存货采用成本与可变现净值**孰低**进行期末计量，可变现净值属于存货期末计量基础之一。
- (4) 现值：①当固定资产、无形资产以具有**融资性质**的分期付款方式取得时，其入账成本以各期付款额的现值作为计量口径；②**弃置费用**在计入固定资产成本时采用现值计量口径；③资产减值准则所规范的资产在认定其可收回金额时，未来现金流量现值是备选计量口径之一；④企业租入资产(短期租赁和低价值资产租赁除外)而对租赁负债和使用权资产进行初始计量时，需计算租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值。
- (5) 公允价值：①交易性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其他债权投资的期末计量口径；④应付职工薪酬入账口径之一；⑤交易性金融负债的期末计量口径。

六、可持续性信息披露★★

(一) 可持续性信息披露框架

全球报告倡议组织、碳披露项目、气候相关财务信息披露工作组、国际财务报告可持续性披露准则等的整合、其他。

(二) 中国可持续性信息披露现状

香港联交所 ESG 信息披露、中国内地可持续性信息披露。

(三) 企业可持续发展报告基本内容

ESG 治理层面：强调董事会责任及全面参与 ESG 进度检讨、风险评估及报告审批；由董事会发出声明。

ESG 报告层面：要求企业明确报告定量与定性内容要点、报告原则与方法论，敦促上市公司不断规范 ESG 报告流程，实现高质量的报告披露。

(四) 可持续性信息与财务信息相互影响

(1) 企业资产由于自然气候事件(物理风险)或政策变动(转型风险)等原因而无法使用，企业需要重新评估资产的使用寿命和残值，并考虑对递延所得税资产和未来应纳税所得额的

影响。

(2) 碳价格上涨、对温室气体排放实施更严格的监管以及客户偏好发生变化, 将会导致企业主营业务的变化, 企业面临成本上升, 供应减少或需求减少的风险, 从而要评价资产是否存在减值的可能。

(3) 重点排放企业为履行减排义务, 通过购入方式取得碳排放配额, 企业需要在其账面确认相应的碳排放权资产, 并在后续的使用、出售或注销该碳排放配额时考虑相应的会计处理、财务报告列示和披露。

同步训练



扫我做试题

DATE: _____

一、单项选择题

- 下列关于会计假设的说法中, 不正确的是()。
 - 企业进行会计核算时应严格区分企业所有者的交易事项和企业自身的交易事项, 体现了会计主体假设
 - 对于寿命固定或可确定的结构化主体(如封闭式基金等)来说, 有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立
 - 在货币计量前提下, 某些影响企业财务状况和经营成果的因素可能难以用货币来计量, 但这些信息对于使用者决策来讲也很重要, 此时企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷
 - 由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等, 不属于法律主体, 因此也不属于会计主体
- 下列关于会计要素的表述中, 正确的是()。
 - 收入和利得均源于企业的日常活动
 - 企业虽然能控制某项资源, 但并不拥有该资源的所有权, 则该资源不属于企业的资产
 - 利润是企业一定期间内收入减去费用后的净额
 - 资产的特征之一是预期能给企业带来经济利益
- (2022年)下列各项关于企业会计信息质量要求的表述中, 正确的是()。
 - 企业低估资产或者收益, 体现了谨慎性要求
 - 在符合重要性和成本效益原则前提下保证会计信息的完整性, 体现了重要性要求
 - 金融企业财务报表不区分流动资产和

关于“扫我做试题”, 你需要知道

亲爱的读者, 使用“正保会计网校”App或“微信”扫描“扫我做试题”二维码, 即可同步做题, 提交后可查看答案与解析。

电脑端使用浏览器打开正保会计网校(www.chinaacc.com)页面, 登录账号进入“我的课程”后, 在“我的图书”中进入已激活图书的“随书试题”, 即可在线做题。

提示: 首次使用需扫描封面防伪码激活服务。

非流动资产，体现了可靠性要求

D. 企业不得随意变更会计政策，体现了可比性要求

4. 下列各项中，体现实质重于形式这一会计信息质量要求的是()。
 - A. 对于或有事项中预期可获得的补偿，只有当相关经济利益基本确定能够流入企业时，才可能将补偿金额确认为资产
 - B. 将非流动资产划分为持有待售资产时按规定计提减值准备
 - C. 对外公布财务报表时提供可比信息
 - D. 商品销售合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格
5. 下列项目中，不会产生直接计入所有者权益的利得或损失的是()。
 - A. 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分
 - B. 重新计量设定受益计划净资产或净负债导致的变动
 - C. 作为其他权益工具投资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的应计入所有者权益的金额
6. 下列各项资产或负债中，不应当采用公允价值进行后续计量的是()。
 - A. 拟对外出售的存货
 - B. 持有被投资方1%的股权，对被投资方不具有重大影响
 - C. 远期外汇合同形成的衍生金融负债
 - D. 已满足可行权条件的以现金结算的股份支付所形成的应付职工薪酬
7. 下列交易或事项中，不能明显体现谨慎性要求的是()。
 - A. 合同履约成本无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的，应在支出发生时将其计入当期损益
 - B. 企业应将无法区分研究阶段和开发阶段的支出费用化，计入当期损益

C. 综合性项目政府补助，包含与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，企业需要将其分解，并分别进行会计处理。难以区分的，应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理

D. 将发行的附有强制付息义务的优先股确认为负债

8. 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。这体现的会计计量属性是()。
 - A. 重置成本
 - B. 公允价值
 - C. 可变现净值
 - D. 历史成本

二、多项选择题

1. 企业的下列会计处理中，能够提升会计信息的相关性的有()。
 - A. 对于股票型基金投资，企业通常采用公允价值计量
 - B. 对于其他债权投资，企业通常需要根据具体情况进行分析，将其填列于“其他债权投资”项目、“一年内到期的非流动资产”项目或“其他流动资产”项目
 - C. 企业不应当将出售固定资产所取得的价款确认为收入
 - D. 对于将在资产负债表日起一年内到期的银行借款，企业如不能自主地将清偿义务展期，则应当在流动负债项目中列示
2. 下列各项交易事项的会计处理中，体现实质重于形式要求的有()。
 - A. 将发行的附有强制付息义务的优先股确认为金融负债
 - B. 将企业未持有权益但能够控制的结构化主体纳入合并范围
 - C. 将附有追索权的商业承兑汇票出售作

为质押贷款处理

- D. 企业将资本公积转增股本后, 对各列报期间的每股收益进行重新计算
3. 关于资产或负债的特征, 下列表述中正确的有()。
- A. 负债是企业承担的潜在义务或现时义务
- B. 资产和负债都是企业过去的交易或事项形成的
- C. 资产应为企业拥有所有权的资源
- D. 资产预期会给企业带来经济利益, 负债预期会导致经济利益流出企业
4. 下列交易或事项的会计处理中, 体现了谨慎性要求的有()。
- A. 对于使用寿命不确定的无形资产, 无论是否存在减值迹象, 均应当至少于每年年度终了进行减值测试
- B. 成本法下, 投资企业在确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后, 应当考虑有关长期股权投资是否发生减值
- C. 企业内部研究开发项目的研究阶段支出, 应当于发生时计入当期损益
- D. 企业预期在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内无法产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异的影响的, 应以预期转回期间可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产
5. 下列经济业务或事项中, 不违背可比性要求的有()。
- A. 鉴于开始执行新企业会计准则, 将对被投资企业无控制、共同控制或重大影响并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的股权投资改按金融资产核算
- B. 如果固定资产所含经济利益的预期消耗方式发生了重大改变, 企业应当相应改变固定资产折旧方法
- C. 由于固定资产购建完成并达到预定可使用状态, 将借款费用由资本化改为费用化核算
- D. 某项专利技术已经丧失使用价值和转让价值, 将其账面价值一次性转入当期损益
6. 下列经济业务或事项, 影响企业会计准则规定的利得或损失的有()。
- A. 其他债权投资的公允价值变动额
- B. 非同一控制下的企业合并中, 以采用成本模式计量的投资性房地产作为合并对价
- C. 报废固定资产所产生的净损益
- D. 在具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换中, 以无形资产换入固定资产发生的净损益
7. 下列经济业务的账务处理中, 体现重要性要求的有()。
- A. 购入固定资产超过正常信用条件延期支付价款的, 应以购买价款的现值为基础确认固定资产成本
- B. 对企业主营业务进行核算时, 设置的会计科目有“主营业务收入”“主营业务成本”“税金及附加”和“销售费用”
- C. 对债权投资计提信用减值损失
- D. 将购买办公用品支出直接计入当期管理费用
8. 下列有关费用的表述中, 正确的有()。
- A. 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
- B. 费用只有在经济利益很可能流出企业, 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
- C. 费用不一定是日常活动所形成的
- D. 企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的, 一般应当在发生时确认为费用, 计入当期损益
9. A公司发生的部分交易或事项如下: (1) A公司起诉B公司侵犯其专利权, 至年末法

院尚未判决，A公司预计很可能胜诉并获得赔偿，A公司未进行会计处理；(2)因违约被C公司起诉，至年末法院尚未判决，A公司预计很可能败诉并需要支付赔偿，因此确认了一项预计负债；(3)计提产品质量保证费用；(4)在有确凿证据表明可抵扣暂时性差异未来转回期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣该暂时性差异时，才确认相关的递延所得税资产。对A公司下列会计处理所体现的会计

信息质量要求的表述中，正确的有()。

- A. 起诉B公司侵犯专利权，A公司未进行会计处理，体现了谨慎性要求
- B. 被C公司起诉，A公司确认预计负债，体现了可靠性要求
- C. 计提产品质量保证费用，体现了谨慎性要求
- D. 期末确认相关的递延所得税资产，体现了实质重于形式要求

参考答案及解析

一、单项选择题

1. D 【解析】选项D，会计主体并不一定是法律主体，企业可以将每项基金作为一个会计主体，对其进行会计确认、计量和报告。
2. D 【解析】选项A，利得源于企业**非日常活动**；选项B，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，因此，在某些情况下，企业虽然不拥有某项资源的所有权，但如果企业能控制这些资源，并从中获取经济利益，则也是可能符合资产定义的；选项C，利润是指企业在一定会计期间的经营成果，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。
3. D 【解析】选项A，谨慎性要求企业不低估费用和负债，不高估资产和收益，但是不高估资产和收益，并不意味着企业应低估资产和收益；选项B，在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，体现的是**可靠性**要求；选项C，金融企业所销售的产品或提供服务不具有明显可识别营业周期，有些资产或负债无法严格区分为流动资产和非流动资产，在

这种情况下，按照流动性列示往往能够提供可靠且更相关信息，为此，准则规定金融企业等可以大体按照流动性顺序列示所有的资产和负债，这说明会计信息在可靠性前提下，应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。因此，这体现的是相关性要求。

4. D 【解析】选项A、B，体现的是谨慎性要求。选项C体现的是可比性要求。选项D，其实质相当于企业在向客户销售商品的同时，为客户提供资金融通，因此确认销售收入时，应当从经济实质的角度出发，以现销价格确定销售收入的金额。
5. D 【解析】选项D，应计入**资本公积**，不属于计入所有者权益的利得或损失。
6. A 【解析】选项A，应当按照成本与可变现净值**孰低**计量。
7. D 【解析】选项D，体现的是实质重于形式要求，并不体现谨慎性要求。
8. D 【解析】题目强调的是购置时，所以属于**历史成本**计量。

二、多项选择题

1. ABCD 【解析】区分收入和利得、费用和损失，区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债以及适度引入公允价值

- 等，都可以提高会计信息的预测价值，进而提升会计信息的**相关性**。
2. ABC 【解析】选项 D，将资本公积转增股本，会增加其发行在外普通股的数量，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，意味着同样的损益现在要由扩大了的股份规模来享有，为了保持会计指标的前后期可比性，需要重新计算各列报期间的每股收益，因此体现的是可比性要求。
 3. BD 【解析】选项 A，负债是企业承担的现时义务，这是负债的基本特征之一。选项 C，资产应为企业拥有或控制的资源，具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权但该资源能被企业所控制。
 4. ABCD 【解析】以上事项均体现了**谨慎性**要求。
 5. ABCD
 6. ACD 【解析】选项 B，应按投资性房地产公允价值确认收入(其他业务收入)，按账面价值确认成本(其他业务成本)，影响的是营业收入和营业成本等，不属于利得或损失。
 7. BD 【解析】选项 A，体现的是实质重于形式要求；选项 C，体现的是谨慎性要求。
 8. ABD 【解析】选项 C，根据费用的定义，费用均是日常活动所形成的。
 9. AC 【解析】选项 B、D，体现的是谨慎性要求。



亲爱的学员，你已完成了本章6个考点的学习，知识点的学习进度已达4%。

4%



第二章 存 货

考 情 解 密

联动考查

本章虽然比较简单，但它属于全书的基础性章节之一，是主观题考查的基础内容，例如债务重组中以存货抵债等。

分值范围：2~4分

难易程度：偏易

近年考点直击(见表 2-2-1)

表 2-2-1 近年考点直击

主要考点	主要考查题型	考频指数	考查角度
存货的初始计量	单	☆☆☆	(1)根据经济业务或事项计算资产负债表中存货列示的金额；(2)判断存货初始计量处理的正误；(3)根据经济业务或事项判断影响存货入账成本因素；(4)加工取得存货的成本的计算；(5)判断哪些费用不计入存货成本
发出存货的计量	单	☆	给出相关资料，计算库存材料的成本
存货跌价准备的会计核算	单	☆☆☆	(1)判断存货跌价准备相关会计处理的正误；(2)计算应计提存货跌价准备的金额；(3)计算期末存货的账面价值；(4)计算可变现净值；(5)判断存货可变现净值的影响因素

2023 年考试变化

调整 明确了确定可变现净值时所涉及的销售费用的范围。

考点详解及精选例题

一、存货的初始计量★★

(一)外购存货的成本

存货的采购成本 = 购买价款 + 相关税费 + 运输费 + 装卸费 + 保险费 + 其他可归属于存货采购成本的费用

存货采购成本的构成的具体内容如表 2-2-2 所示。

表 2-2-2 存货采购成本的构成的具体内容

项目	具体内容
相关税费	包括计入存货的进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额等
运输费	对于增值税一般纳税人购进存货支付的运输费，应按取得的运输业增值税专用发票上注明的运输费金额计入存货成本，按其运输费与增值税税率计算的进项税额，可以抵扣
其他可归属于存货采购成本的费用	包括 入库前 的仓储费用、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。 注意： 入库后 发生的原材料仓储费用、合理损耗等，计入当期损益，不计入存货成本
特殊	商品流通企业 在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用，应当计入 存货的采购成本 ；也可以先进行归集，期末再根据所购商品的存销情况进行分摊

【例题 1·单选题】 A 公司为增值税一般纳税人。本月购进甲原材料 100 吨，不含税买价为 130 万元，增值税进项税额为 16.9 万元；同时取得运输业增值税专用发票，注明的运输费用为 10 万元，增值税进项税额为 0.9 万元，发生的保险费为 5 万元，入库前的挑选整理费用为 3.5 万元；验收入库时发现数量短缺 1%，经查属于运输途中的合理损耗。该批甲原材料的实际单位成本为()。

- A. 1.3 万元/吨 B. 1.51 万元/吨 C. 1.22 万元/吨 D. 1.5 万元/吨

解析 购入甲原材料的实际总成本 = 130 + 10 + 5 + 3.5 = 148.5 (万元)，实际入库数量 = 100 × (1 - 1%) = 99 (吨)，该批甲原材料的实际单位成本 = 148.5 / 99 = 1.5 (万元/吨)。 **答案** D

(二) 加工取得的存货成本

1. 自行生产的存货

自行生产的存货，其成本包括**直接材料**、**直接人工**和**制造费用**。

2. 委托外单位加工的存货

委托外单位加工完成的存货成本包含的内容如表 2-2-3 所示。

表 2-2-3 委托外单位加工完成的存货成本包含的内容

项目	内容
三项 一定计入收回委托加工物资的成本	①实际耗用的原材料或者半成品成本；②加工费；③运杂费
两项 不一定计入收回存货的成本	①消费税：委托加工物资收回后将 连续生产应税消费品 的，委托加工环节的消费税应记入“应交税费—应交消费税”科目的借方；收回后将 直接用于销售 ，委托加工环节的消费税应计入委托加工物资成本。 ②增值税进项税额

【例题 2·单选题】 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。甲公司委托乙公司加工一批材料，材料收回后用于连续生产应税消费品。甲公司发出材料的实际成本为 60 万元，应支付的加工费为 20 万元、增值税进项税额为 2.6 万元(已取得增值税专用发票)，由受托方代收代缴的消费税额为 8.89 万元。假定不考虑其他相关税费，加工完毕后甲公司收回该批材料的实际成本为()。

- A. 60 万元 B. 80 万元 C. 88.89 万元 D. 85.4 万元

解析 加工完毕后甲公司收回该批材料的实际成本 = 60 + 20 = 80 (万元)。 **答案** B

【拓展】假定加工完毕后甲公司收回该批材料，直接对外销售(预计售价低于或等于受托方计税价格)，则加工完毕后甲公司收回该批材料的实际成本=60+20+由受托方代收代缴的消费税8.89=88.89(万元)。

(三) 其他方式取得的存货成本

1. 投资者投入存货的成本

应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但**合同或协议约定价值不公允**的除外。

2. 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得存货的成本见其他相关章节。

(四) 不计入存货成本的相关费用

下列费用应当在发生时确认为**当期损益**，不计入存货成本：

(1) **非正常消耗**的直接材料、直接人工及制造费用。

企业生产的产成品发生非正常消耗，应计入当期损益，不得计入存货成本。例如，企业超定额的废品损失以及由于自然灾害而发生的直接材料、直接人工及制造费用损失，应计入当期损益。

(2) 企业在采购**入库后**发生的原材料储存费用、定额内的合理损耗、管理不善造成的净损失。

需要特别注意的是，企业在采购**入库前**发生的原材料储存费用、定额内的合理损耗应计入**存货成本**。**入库后**发生的储存费用一般应计入**当期损益**。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。例如，酒庄所生产的年份酒(窖藏时间长的酒)，为达到特定年份而必须发生的窖藏(仓储)费用，应计入酒的成本，而不是计入当期损益。

(3) 企业采购用于**广告营销活动**的特定商品。

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)。

【快速记忆】企业存货成本的确定如表2-2-4所示。

表 2-2-4 企业存货成本的确定

项目	是否计入存货成本	会计科目
存货采购 入库前 ：发生的保险费、装卸费用、运输费用、挑选整理费、途中合理损耗	√	原材料或库存商品
存货 入库后 ：发生的储存费用	×	管理费用
进口存货支付的关税	√	原材料或库存商品
生产用 固定资产的 日常 修理费用、折旧费、租赁费等	√	制造费用
季节性和修理期间的停工损失	√	制造费用
为生产产品发生的符合资本化条件的借款费用	√	制造费用
产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销	√	制造费用
超定额 的废品损失	×	管理费用或营业外支出
定额内 的废品损失	√	制造费用
自然灾害 而发生的停工损失	×	营业外支出
自然灾害 造成的存货净损失	×	营业外支出

续表

项目	是否计入存货成本	会计科目
管理不善造成的存货净损失	×	管理费用
为特定客户设计产品发生的可直接确定的设计费用	√(注:一般产品设计费用计入损益)	制造费用
企业采购用于广告营销活动的特定商品	×	销售费用
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	√	库存商品(即企业为加工或修理产品实际发生的直接材料、直接人工和制造费用等作为受托企业存货核算)
房地产开发企业购入的用于建造商品房的土地使用权	√	开发成本
委托加工的物资、委托代销的商品	√	委托加工物资或委托代销商品

【例题3·多选题】(2021年)下列关于企业存货计量的说法正确的有()。

- A. 季节性停工期间发生的停工损失应计入存货成本
- B. 生产设备发生的日常维修费用应计入存货成本
- C. 受托加工存货成本中,不应包括委托方提供的材料成本
- D. 存货入库后发生的仓储费用应计入存货成本

解析 选项A、B,发生的损失和费用均应计入制造费用,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(如生产车间)管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、车间固定资产的修理费用、季节性和修理期间的停工损失等。选项C,委托加工业务中,受托方收到的委托方的材料,应登记备查,不能确认为本企业存货。选项D,企业在存货采购入库后发生的仓储费用,一般应计入当期损益,属于在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用,才应计入存货成本。

答案 ABC

二、发出存货的计量★

(一)确定发出存货成本的方法

企业可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法确定其所发出存货的成本。但企业不得采用后进先出法确定其发出存货的成本。

1. 先进先出法

先进先出法是假设先购入的存货先发出(销售或耗用),从而对所发出的存货进行计价。

2. 移动加权平均法

移动加权平均法是指每次进货以后,根据库存数量及其总成本计算出新的平均单位成本,并根据此平均单位成本计算随后发出商品的成本。如再有进货,则再次计算出新的平均单位成本。

存货单位成本=(原有存货实际成本+本次进货实际成本)÷(原有存货数量+本次进货数量)

本次发出存货成本=本次发货数量×本次发货前存货单位成本

月末库存存货成本=月末库存存货数量×月末存货单位成本

这种方法计算得到的结果比较客观，但工作量大，比较繁琐。

3. 月末一次加权平均法

月末一次加权平均法，是指以本月各批进货数量和月初数量为权数，去除本月进货成本和月初成本总和，计算出存货的加权平均单位成本，从而计算出本月发出存货及月末存货的成本。计算公式是：

$$\text{存货单位成本} = \frac{\text{期初库存存货的实际成本} + \sum \left(\frac{\text{本月各批进货的实际单位成本}}{\text{实际单位成本}} \times \text{本月各批进货的数量} \right)}{\text{月初库存存货数量} + \text{本月各批进货数量之和}}$$

本月发出存货的成本=本月发出存货的数量×存货单位成本

本月月末库存存货的成本=月末库存存货的数量×存货单位成本

月末一次加权平均法只在月末一次计算加权平均单价，核算工作比较简单，且在物价波动时，对存货成本的分摊较为折中。但这种方法由于计算加权平均单价并确定存货的发出成本和结存成本的工作集中在期末，所以平时无法从有关存货账簿中提供发出和结存存货的单价和金额，不利于对存货成本的日常管理。

【例题4·单选题】某企业采用月末一次加权平均法计算发出材料成本。2×23年3月1日结存甲材料200件，单位成本为40元；3月15日购入甲材料400件，单位成本为35元；3月20日购入甲材料400件，单位成本为38元；当月共发出甲材料500件。3月发出甲材料的成本为()。

- A. 18 500元 B. 18 600元 C. 19 000元 D. 20 000元

解析 材料单价=(200×40+400×35+400×38)/(200+400+400)=37.2(元/件)，3月发出甲材料的成本=500×37.2=18 600(元)。

答案 B

【拓展】结存材料的成本=(200+400+400-500)×37.2=18 600(元)。

(二) 已售存货成本的结转

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：

借：主营业务成本/其他业务成本[倒挤]

 存货跌价准备

 贷：库存商品

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。

三、存货期末计量★★★

(一) 存货的期末计量原则

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当按其差额计提存货跌价准备，计入当期损益。

(二) 可变现净值的确定方法

可变现净值是指在日常活动中，存货的**估计售价**减去**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。

其中，销售费用包括销售存货过程中发生的增量成本和企业将在销售存货过程中必须发生的、除增量成本以外的其他成本(如销售门店发生的水电、摊销等)。

(1)产成品、商品等**直接用于出售**的商品存货：

可变现净值=估计售价-估计销售费用和相关税费

(2)需要经过加工的材料存货，其可变现净值的确定需要分情况判断：

①**用材料所生产的产成品**的可变现净值**高于**成本的，该材料仍然应当按照**成本(材料的成本)**计量；

②**用材料所生产的产成品**的可变现净值**低于**成本的，该材料应当按照成本与可变现净值**孰低**(材料的成本与材料的可变现净值孰低)计量。其可变现净值为：

可变现净值=该材料所生产的产成品的估计售价-至完工估计将要发生的成本-产成品的估计销售费用和相关税费

【快速记忆】 存货可变现净值的确定方法如图 2-2-1 所示。

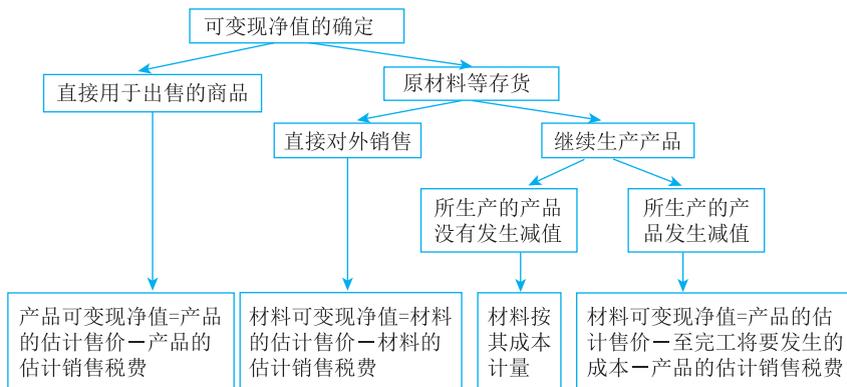


图 2-2-1 存货可变现净值的确定方法

(三) 可变现净值中估计售价的确定方法

(1)为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以**合同价格**为基础计算。

(2)企业持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，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金额。超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般**销售价格**为基础计算。

【快速记忆】 签订合同的用合同价格，没有签订合同的用市场价格。

(四) 计提存货跌价准备的方法

1. 通常应当按照**单个存货项目**计提

企业应当将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较，按**较低者**计量存货，并且按成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备。

需要注意的是，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，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。