



备考先修阶段

关于小程序码

—— 你需要知道 ——



亲爱的读者，无论你是新学员还是老考生，本着“逢变爱考”的原则，今年考试的变动内容你都需要重点掌握。微信扫描左侧小程序码，网校老师为你带来 2022 年本科目考试变动解读，助你第一时间掌握重要考点。

2022 年备考先修

一、关于《会计》科目

1. 考试题型及各题型分值表

| 题型 | 题量 | 分值 | 合计 |
|-------|------|---------|----|
| 单项选择题 | 13 道 | 每题 2 分 | 26 |
| 多项选择题 | 12 道 | 每题 2 分 | 24 |
| 计算分析题 | 2 道 | 每题 9 分 | 18 |
| 综合题 | 2 道 | 每题 16 分 | 32 |

注：计算分析题中有一道题可以用中文或英文解答，如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分，计算分析题最高得分为 23 分。

2. 章节体系

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：

| 体系划分 | 内容 |
|--------------------|---|
| 第一部分：会计基本理论 | 包括第 1 章和第 29 章。这部分内容在考试中所占比重很小，但是每年必考选择题，考生在学习中要予以重视。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，在学习后续具体章节内容之前，往往很难做到深入理解，因此，初学者可以先获得一定的感性认识，后续复习时再循序渐进，逐步深入掌握 |
| 第二部分：会计要素的确认、计量和记录 | 包括第 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。考生在复习时，应特别注意理解每一会计要素的确认、计量和记录流程。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 | 包括第 14、15 章、第 19-22 章、第 24-26 章。这部分内容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，考生在复习时应先将各个知识点突破，然后有侧重地做一些综合演练，以提高解题能力。考生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；掌握前期差错更正的会计处理；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；掌握持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的会计处理等 |

(续表)

| 体系划分 | 内容 |
|-----------|---|
| 第四部分：财务报告 | 包括第 23 章、第 27 章和第 28 章。这部分内容在考试中所占比重较大，一般是和第二、第三部分的内容结合出现在主观题中。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，合并财务报表合并范围的确定及合并报表的编制及会计报表附注等。同时，考生应注意每股收益的相关内容 |
| 第五部分：特殊会计 | 包括第 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，其中涉及一些特殊会计科目及特定业务，考生可能比较生疏，但实际上其会计处理方法比较简单，主要是一些文件的硬性规定，考生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。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 |

(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 |
|------|--------|--------|--------|--------|--------|-----|
| | 2021 年 | 2020 年 | 2019 年 | 2018 年 | 2017 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 |
| 第十八章 | 2% | 2% | - | 2% | 5% | 中 |
| 第十九章 | 4% | 2% | 2% | 18% | - | 中 |

续表

| 章 | 各章分值比重 | | | | | 难易度 |
|-------|--------|--------|--------|--------|--------|-----|
| | 2021 年 | 2020 年 | 2019 年 | 2018 年 | 2017 年 | |
| 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. 命题规律

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，2020年加大对所有者权益、职工薪酬等章节的考核力度，2021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，近年来我国陆续发布或修订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2022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销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，2020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。2021年，本类型主观题目数量有所增加，预计这种趋势在2022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“跨章节主观题突破特训”对知识点融会贯通，最后是“决胜模拟试卷”进行保驾护航。分章节的学习与练习中涉及的经典例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，本书精心设计了【听峰絮语】模块，从解题视角归纳提炼思路和方法等，强烈希望大家在此基础上，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，不为外在纠结扰心。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**！



基础强化阶段

2个月

• • • • • 梦想成真辅导丛书 • • • • •

第一章 总论

本章重要程度：●○○
考试分值范围：分值约占2分

考情分析

▶▶ 本章主要考点

财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素以及会计计量属性等，多以客观题形式进行考查。

『峰向标』在连续两年(2018年和2019年)未对本章内容单独出题进行考核后，考查本章内容的考题在2020年和2021年接连出现——以“拼盘”方式考核了会计信息质量要求的内涵、财务会计报告目标、会计基本假设和会计基础等，预计这种考题风格将会延续下去。

▶▶ 2022年考试变化

本章新增“结构化主体的有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立”这一说明。

经典例题详解及核心考点

考点一 会计基本假设★*

经典例题

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

- A. 财务会计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. 财务会计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

【解析】选项C，我国企业会计准则规定，企业会计的确认、计量和报告应当以权

责发生制为基础。与之形成对比的是：政府会计的确认、计量和报告实行“双基础”，即财务会计实行权责发生制，预算会计实行收付实现制；选项D，会计主体不同于法律主体，一般来说，法律主体必然是一个会计主体，但是会计主体不一定是法律主体。

【听峰絮语】财务会计报告目标，在2021年之前的注册会计师考试中从未涉及，但在2021年考题中却对其进行了考查。这也表明我们备考注册会计师时，一定要全面、深入地掌握考试大纲中的相关知识，不能留下“死角和空白”。

考点速学

(1)财务会计报告的目标。

财务会计报告的目标是向财务会计报告

* 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。

** 标记“★”的题目为经典题目。

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，有助于财务会计报告使

用者作出经济决策。

(2)会计基本假设。

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。需要注意的是，寿命固定或可确定的结构化主体（如封闭式基金、理财产品、信托计划等），其有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立 |
| 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，企业可以采用附注等形式披露非财务信息，以弥补统一采用货币计量所带来的缺陷 |

【听峰絮语】 企业一旦突破上述会计基本假设，一般就说明其不再处于正常经营状态。四个会计基本假设可以通俗地理解为：“不分彼此——违背主体；不分先后——违背分期；不会关停——持续经营；不是全部——货币计量”。平时所言企业，一般就是指假设在上述四个前提下运营的企业。

考点二 会计信息质量要求★★★

经典例题

【例题·多选题】 ☆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，属于本知识点的新考核动向。可比性信息质量要求包括横向可比和纵向可比两种情形，没有“一致性要求”的说法。

考点速学

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并不是相互割裂的，它们是一个联系密切的完整体系，因此，学习本知识点时，应当注意各会计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；会计信息应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的制约作用。以下着重介绍可比性、实质重于形式、重要性和及时性要求。

【听峰絮语】应用实例：

(1)可比性。我国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、非货币性资产交换所涉及的商业实质的判断、非同一控制下企业合并中购买日的确定、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，均体现了实质重于形式要求。

(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的支持。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，虽然范围很广，但却是适度、谨慎和有条件的。

考点三 会计要素★★

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. 实际发放股票股利
- 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】解答本类题目的关键在于：“根据经济业务事项，精准写出会计分录”，然后再做分析。

考点速学

1. 反映企业财务状况的会计要素资产、负债和所有者权益如表1-2所示。

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) 由企业 拥有或者控制 ； (3) 由企业 过去 的交易或事项所形成 | |
| | 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 。 ◆企业自创商誉的取得成本难以计量，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) 属于 现时义务 ； (2) 预期会导致经济利益的流出； (3) 由企业 过去 的交易或事项所形成 | |
| | 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 | | |

【听峰絮语】 一般情况下，属于权益工具，但又不属于普通股的，则通过“其他权益工具”科目核算。注意，“股本”和“其他权益工具”科目金额不体现权益工具的公允价值变动。

2. 反映企业经营成果的会计要素
收入、费用和利润如表 1-3 所示。

表 1-3 收入、费用和利润

| 名称 | 项目 | 内容 |
|----|-------|---|
| 收入 | 特征 | (1) 在 日常活动 中形成； (2) 是与 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。 收入的确认和计量的思路，详见后续章节 |
| 费用 | 特征 | (1) 在 日常活动 中形成； (2) 是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 | 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 |

(续表)

| 名称 | 项目 | 内容 | |
|------|----------------------|------------------------|-----------------------|
| 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 | | |

考点四 利得和损失★

经典例题

【例题·多选题】☆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()。

- 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分
- 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
- 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
- 以权益结算的股份支付在等待期内确

认的计入所有者权益的金额

【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”。另外，现金流量套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分，应当计入当期损益。

考点速学

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。 ◆固定资产盘盈应作为 前期差错 计入 以前年度损益调整 ；存货盘盈应冲减管理费用。 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)或处置组所确认的处置利得，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。 ◆因收发计量、管理不善等原因造成的存货盘亏应计入管理费用。 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)或处置组所确认的处置损失，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 |

【听峰絮语】 (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。

综合收益，是指企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他

交易或事项所引起的所有者权益变动。

(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★★

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。例如，投资性房地产在初始计量时均采用历史成本计量属性，但在后续计量时要区分是成本模式还是公允价值模式。

考点速学

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 | 存货期末计价基础之一 |
| 现值 | 包括：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以具有融资性质的分期付款方式取得固定资产、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 | 包括：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 |

【听峰絮语】 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，采用公允价值等计量属性。

第二章 存 货

本章重要程度：●○○
考试分值范围：分值约占2分

考情分析

▶▶ 本章主要考点

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，在主、客观题中均可能出现，但通常以客观题形式进行考查。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。

『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，合并财务报表中的内部商品交易的抵销等。在考核存货可变现净值的计算时，可能会添加资产负债表日后事项因素等。2020年考核房地产开发企业存货的期末计量问题，属于一般存货期末计价的“升级版”。

▶▶ 2022年考试变化

本章内容无实质性变化。

经典例题详解及核心考点

考点一 存货的内涵和初始计量★★

经典例题

【例题1·多选题】☆下列关于企业存货计量的说法中，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

【答案】ABC

【解析】选项C，受托加工存货，属于通过提供劳务取得的存货，不应包括委托方提供的材料成本。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。

【听峰絮语】通过提供劳务取得的存货，应按提供劳务的相关人员的直接人工、其他直接费用和可归属于该存货的间接费用确定其成本。

【例题2·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. 为本企业职工购买并发放的福利品
- 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，应直接通过“应付职工薪酬”科目核算，不属于企业的存货；选项D，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。

☞ 考点速学

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

存货的初始计量如表 2-1 所示。

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、采购过程中的仓储费、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) [重要性要求] |
| 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) |
| | 委托加工应税消费品业务中, 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 (预计售价≤受托方计税价格)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下取得的存货, 需要看所采用的计量基础是公允价值还是账面价值 |

下列支出一般应于发生时计入损益, 不计入存货成本: 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。这些计划之外的损失没有与之相应的利益可供获取, 不符合资产的定义, 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。这些支出无助于使存货达到目前场所和状态, 比如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等。③验收入库后发生的仓储费用和其他不必要支出。但是, 如果所发生的仓储费用是在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的, 则应计入存货成本。

【拓展】 (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“存货”项目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, 形成对冲, 最终计入资产负债表的金额为 0。

(3) 委托加工环节的消费税, 一般应按受托方同类消费品的售价计算, 如果没有同类消费品售价的, 按组成计税价格计算, 公式如下:

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等应包括在存货成本中。

【听峰絮语】 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,通常被运输货物的进项税额能抵扣的,运费的进项税额就能抵扣。

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 1 000 台,月初账面余额为 8 000 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 15 400 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 2 000 台,销售 A 产成品 2 400 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,甲公司在当月末所持有的 A 产成品的账面余额为()。

- A. 4 710 万元 B. 4 740 万元
C. 4 800 万元 D. 5 040 万元

【答案】 B

【解析】 发出 A 产成品的加权平均单位成本 = $(8\ 000 + 600 + 15\ 400 - 300) / (1\ 000 + 2\ 000) = 7.9$ (万元)。

当月发出的 A 产品成本 = $7.9 \times 2\ 400 = 18\ 960$ (万元)。

甲公司在当月末所持有的 A 产品的账面余额 = $(8\ 000 + 600 + 15\ 400 - 300) - 18\ 960 = 4\ 740$ (万元)。

【听峰絮语】 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。

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。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库存存货的账面余额,这样可以避免出现尾差。

考点速学

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);如果所售存货计提了存货跌价准备,则还应结转已计提的存货跌价准备。

【听峰絮语】 符合存货定义和确认条件的包装物和低值易耗品之类的周转材料,一般应按使用次数分次计入成本费用。如果金额较小,也可在领用时一次计入成本费用。这种做法体现了重要性要求。

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 | 是指假设先购入的存货先发出(销售或耗用),以此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 |

(续表)

| 项目 | 内容 | |
|-----------|--|---|
| 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,得出加权平均单位成本,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 | 是指用“当月全部进货成本加上月初存货成本”除以“当月全部进货数量加上月初存货数量”,计算得到存货的加权平均单位成本,并在此基础上计算当月发出存货的成本和期末存货的成本。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 | 也可称为个别认定法、具体辨认法、分批实际法,这种方法是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。 【听峰絮语】 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 | |

【听峰絮语】 《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★★★

经典例题

【例题1·单选题】 ☆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。2×21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,2×21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是

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,可变现净值是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,2×21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。考试做

题时一定要注意看清“题眼”。

【例题 2·单选题】☆甲公司为房地产开发企业，2×21 年 1 月通过出让方式取得一宗土地，支付土地出让金 210 000 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 2×21 年 1 月 1 日起算。2×21 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 195 000 万元，如将其开发成住宅并出售，预计售价总额为 650 000 万元，预计开发成本为 330 000 万元，预计销售费用及相关税费为 98 000 万元。不考虑增值税及其他因素，上述土地在甲公司 2×21 年 12 月 31 日资产负债表中列示的金额是()。

- A. 195 000 万元 B. 207 000 万元
C. 210 000 万元 D. 222 000 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。使用该土地使用权建造用于出售的住宅，类似于用原材料生产成品，因此，应该先看产成品(住宅)是否减值。住宅的可变现净值 = 650 000 - 98 000 = 552 000(万元)，住宅的成本 = 210 000 + 330 000 = 540 000(万元)，可变现净值高于成本，住宅没有减值，因此，无需对土地使用权计提存货跌价准备，其在甲公司 2×21 年 12 月 31 日资产负债表中列示的金额等于成本，即 210 000 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。这里需要运用类比思维解题。

【例题 3·单选题】☆甲公司在 2×21 年末库存乙材料 1 000 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。2×21 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。2×22 年 3 月，在甲公司 2×21 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，甲公司在 2×21 年末应对乙材料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】因该材料是用于生产产品的，所以应先判断产品是否减值，用乙材料生产的丙产品的成本 = $2 \times 1\ 000 + 0.6 \times 1\ 000 / 2 = 2\ 300$ (万元)，上述丙产品的可变现净值 = $4.7 \times 1\ 000 / 2 - 0.2 \times 1\ 000 / 2 = 2\ 250$ (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 = $2 \times 1\ 000 = 2\ 000$ (万元)，乙材料的可变现净值 = $4.7 \times 1\ 000 / 2 - 0.2 \times 1\ 000 / 2 - 0.6 \times 1\ 000 / 2 = 1\ 950$ (万元)，因此甲公司在 2×21 年末应对乙材料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。

考点速学

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**，其实质是谨慎性要求的体现。

2. 可变现净值的确定(见图 2-1)

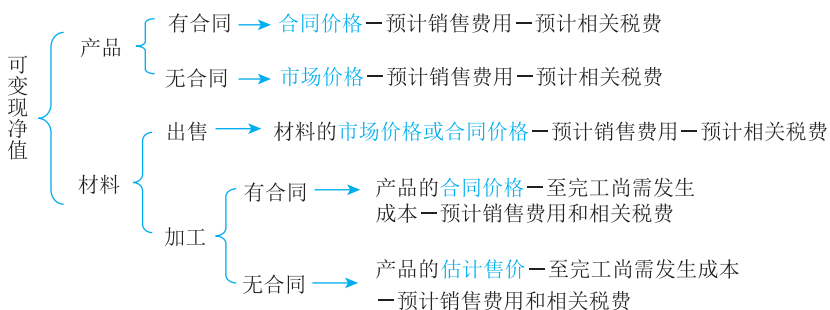


图 2-1 可变现净值的确定

【听峰絮语】 (1)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。

(2)应以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值,且需考虑存货的持有目的。存货售价在资产负债表日后期间发生波动的,除非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,否则在确定存货可变现净值时不应予以考虑。

(3)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存货跌价准备金额时,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。

(4)计算拟用于生产产品的材料类存货的可变现净值时,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所生产的产品的成本。如果产品减值了,应在产品可变现净值的基础上计算材料的可变现净值。

3. 存货减值的计提、转回与结转

存货减值的计提、转回与结转,如表 2-3 所示。

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 | 已经计提存货跌价准备的存货对外出售、用于非货币性资产交换等时,我们需要结转其相应的存货跌价准备金额 | 借: 主营业务成本/其他业务成本 贷: 库存商品/原材料 同时结转存货跌价准备: 借: 存货跌价准备 贷: 主营业务成本/其他业务成本 |

【听峰絮语】 结转存货跌价准备的计算:应结转的存货跌价准备=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。

考点四 存货盘盈、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

【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对比。

考点速学

存货出现盘盈、盘亏或毁损的，应通过“待处理财产损溢”科目核算。

(1) 存货出现盘盈的，应在报经批准后，将待处理财产损溢转入“管理费用”科目贷方。

(2) 因收发计量差错、管理不善等原因造成存货短缺的，应在报经批准后，将净损失记入“管理费用”科目。同时，对于因管理不善而盘亏或毁损的存货来说，相关进项税额不允许抵扣，需要将进项税额转出。

(3) 因自然灾害等非正常原因造成存货盘亏或毁损的，应在报经批准后，将净损失记入“营业外支出”科目。相关的进项税额仍可进行抵扣，无需作转出处理。

第三章 固定资产

本章重要程度：●●○
考试分值范围：分值约占2~4分

考情分析

▶▶ 本章主要考点

固定资产入账成本的确定、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。本章内容既可以客观题形式进行考查，也可作为主观题的素材，与其他章节内容相结合进行考查。

『峰向标』备考本章时，要特别关注固定资产处置的会计处理，以及固定资产与投资性房地产、持有待售资产、政府补助、租赁等之间的关联。2021年考试中主要考查了固定资产的后续支出，以及固定资产与政府补助、所得税之间的关联等。

▶▶ 2022年考试变化

本章根据企业会计准则解释第15号的有关规定，新增试运行销售的相关讲解。

经典例题详解及核心考点

考点一 外购固定资产的初始计量★

经典例题

【例题1·单选题】甲公司2×21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，另支付购入过程中的运输费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为0.78万元，发生工程人员薪酬3万元；(3)发生操作人员培训费5万元。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。“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，一般应当计入管理费用。

【例题2·单选题】2×21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，另外发生操作员工培训费1万元，安装

期间发生符合资本化条件的借款费用3万元,上述款项均以银行存款支付。假定甲公司为增值税一般纳税人,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. 1 222.2 万元 B. 1 221 万元
C. 1 223 万元 D. 1 200 万元

【答案】C

【解析】计入生产线入账价值的运费 = $21.8 / (1 + 9\%) = 20$ (万元); 生产线的入账价值 = $1\ 000 + 20 + 50 + 100 + 10 + 20 + 20 + 3 = 1\ 223$ (万元)。

【听峰絮语】计入固定资产成本的支出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。

考点速学

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

【听峰絮语】(1)以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。以一笔款项购入的多项资产中既包括固定资产又包括其他资产的,其处理方法也是类似的。

(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。

2. 以具有融资性质的分期付款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★★

经典例题

【例题·多选题】☆甲公司以出包方式建造厂房,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. 测试固定资产可否正常运转而发生的支出
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。

考点速学

1. 自营方式建造固定资产

自营建造的固定资产的成本 = 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

【听峰絮语】 (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) 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期间，则属于**调整事项**。

(3) 企业自用固定资产建造过程中所占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。

(4) 关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理：企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品(比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品)对外出售的，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的(以下统称试运行销售)，应当按照适用的会计准则对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益(试运行产出的有关产品没有立即对外销售的，在符合存货准则等的相关规定时，可先确认为存货等资产)，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。固定资产达到预定可使用状态前的必要支出，比如测试固定资产可否正常运转而发生的支出，应计入该固定资产成本。测试固定资产可否正常运转，通常指评估该固定资产的技术和物理性能是否达到生产产品、提供服务、对外出租或用于管理等标准，而非评估固定资产的财务业绩。

需要注意的是，进行财务报表列示时需要区分试运行销售是否属于企业的日常活动，属于日常活动的，在“营业收入”和“营业成本”项目列示，否则在“资产处置收益”等项目列示。

3. 高危行业计提安全生产费

高危行业安全生产费的处理如表 3-2 所示。

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 | 发生费用化支出： 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 |

【拓展】“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。

考点三 存在弃置费用的固定资产★

经典例题

【例题·多选题】☆下列各项有关固定资产会计处理的表述中，正确的有()。

- 盘盈的固定资产经批准后计入当期营业外收入
- 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
- 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
- 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，应作为前期差错处理，经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。

【听峰絮语】本“拼盘题”的四个选项，均属于固定资产核算中比较特殊的处理。

考点速学

弃置费用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环境恢复等义务所确定的支出，如油气资产、核电站核设施的弃置和恢复环境等义务。弃置费用的处理如表 3-3 所示。

表 3-3 弃置费用的处理

| 时点 | 会计处理 |
|--------------------------|----------------------|
| 确定固定资产成本时，按照弃置费用现值确认预计负债 | 借：固定资产[现值] 贷：预计负债 |
| 每期期末，计算利息费用 | 借：财务费用 贷：预计负债 |
| 固定资产使用期满，企业实际支付弃置费用 | 借：预计负债 贷：银行存款 |

【听峰絮语】一般企业的固定资产报废清理费用，不属于弃置费用，应在实际发生时作为固定资产处置费用处理。

【拓展】弃置费用形成的预计负债在确

认后，按照实际利率法计算的利息费用应当确认为财务费用；由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的相关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：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。对于预计负债的增加，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。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

考点四 固定资产的折旧★★★

经典例题

【例题 1·多选题】 ☆下列关于固定资产折旧会计处理的表述中，正确的有()。

- A. 处于季节性修理过程中的固定资产在修理期间应当停止计提折旧
- B. 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照暂估价值计提折旧
- C. 自用固定资产转为成本模式后续计量的投资性房地产后仍应当计提折旧
- D. 与固定资产有关的经济利益预期消耗方式发生重大改变的，应当调整折旧方法

【答案】 BCD

【解析】 选项 A，应该继续计提折旧。

【听峰絮语】 固定资产处于“在建工程”状态的，均不提折旧。

【例题 2·单选题】 2×21 年 1 月 6 日，甲公司购进一台需要安装的 A 设备，增值税专用发票上注明的设备价款为 1200 万元，增值税进项税额为 156 万元，款项已通过银行支付。安装 A 设备时，甲公司领用原材料 36 万元(不含增值税额)，支付安装人员工资 14 万元。2×21 年 6 月 30 日，A 设备达到预定可使用状态并交付使用。A 设备预计使用年限为 5 年，预计净残值率为 4%，甲公司采用年数总和法计提折旧，不考虑其他因素。根据上述资料，甲公司 2×22 年度应对 A 设备计提的折旧是()。

- A. 336.8 万元
- B. 356 万元
- C. 360 万元
- D. 390 万元

【答案】 C

【解析】 2×22 年上半年的折旧额 = $1250 \times (1-4\%) \times 5/15 \times 1/2 = 200$ (万元)。

2×22 年下半年的折旧额 = $1250 \times (1-4\%) \times 4/15 \times 1/2 = 160$ (万元)。

2×22 年计提的折旧额 = $200 + 160 = 360$ (万元)。

【听峰絮语】 本例中，第一个折旧年度的折旧率是 5/15，第二个折旧年度的折旧率是 4/15，但是，要求计算的是 2×22 年(会计年度)的折旧。在考试中，考核固定资产折旧的计算时，经常会考核固定资产折旧的会计年度与折旧年度“错位”的问题。

考点速学

1. 固定资产折旧范围

(1)空间范围。除下列情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：①已提足折旧仍继续使用的固定资产；②单独计价作为固定资产入账的土地。

【听峰絮语】 (1)企业租入固定资产的，一般应确认使用权资产，并对使用权资产计提折旧。

(2)应提折旧的特殊情况：①以经营租赁方式租出的固定资产；②未使用的固定资产；③已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产；④因经营任务变更而停用的固定资产；⑤因季节性经营而停用的生产设备；⑥因修理而停用的设备(满足资本化条件的除外)。

(2)时间范围。固定资产折旧的时间范围应自达到预定可使用状态时起，至终止确

认或划分为持有待售资产时止。

【听峰絮语】 企业固定资产的折旧原则：**当月增加，当月不提**，从下月起计提；**当月减少，当月计提**，从下月起不再计提。注意，政

府会计固定资产计提折旧的原则与企业不同。

2. 固定资产的折旧方法

固定资产的折旧方法，如表 3-4 所示。

表 3-4 固定资产的折旧方法

| 折旧方法 | 具体计算 |
|------------------------|--|
| 年限平均法 | $\text{年折旧率} = (1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计使用年限} \times 100\%$ $\text{月折旧率} = \text{年折旧率} / 12$ $\text{月折旧额} = \text{固定资产原价} \times \text{月折旧率}$ <p>◆特点：当固定资产各期负荷程度不同时，采用年限平均法计提的折旧额与固定资产的损耗程度不相符</p> |
| 工作量法 | $\text{单位工作量折旧额} = \text{固定资产原价} \times (1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计总工作量}$ $\text{月折旧额} = \text{该项固定资产当月实际工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$ <p>◆特点：工作量法把有形损耗看作引起固定资产折旧的唯一因素，难以在账面上对无形损耗作出反映</p> |
| 双倍余额递减法 | $\text{年折旧率} = 2 / \text{预计使用年限} \times 100\%$ $\text{年折旧额} = \text{固定资产账面净值} \times \text{年折旧率}$ $\text{月折旧额} = \text{年折旧额} / 12$ <p>◆特点：折旧率固定；前期折旧时，先不考虑净残值；最后两年，将固定资产账面净值扣除预计净残值后的余额平均摊销</p> |
| 年数总和法 | $\text{年折旧率} = \text{尚可使用年限} / \text{预计使用年限的年数总和} \times 100\%$ $\text{年折旧额} = (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率}$ $\text{月折旧额} = \text{年折旧额} / 12$ <p>◆特点：应计提折旧总额固定；折旧率逐年递减，各年折旧率之和等于 1</p> |
| 固定资产使用寿命、预计净残值、折旧方法的复核 | <p>企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。有差异的，应当分别调整。比如与固定资产有关的经济利益预期消耗方式有重大改变的，应改变固定资产折旧方法</p> |

【听峰絮语】 (1) 固定资产应当按月计提折旧，通过“累计折旧”科目核算，并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。

(2) 企业在选择固定资产折旧方法时，应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

考点五 固定资产的后续支出★★★

经典例题

【例题·单选题】 ☆甲公司为增值税一般纳税人，该公司持有一项固定资产，原价为 5 000 万元，其中某重要零部件的原价为

800 万元。该固定资产的折旧年限是 20 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。甲公司于 2×10 年 1 月 1 日购入该固定资产，2×18 年 1 月 1 日开始对该固定资产进行更新改造，并对上述重要零部件进行替换，替换

旧部件取得变价收入 100 万元；更换新部件的成本是 1000 万元。更新改造过程中，发生工程人员薪酬 80 万元，领用外购的工程物资 400 万元，工程物资购入时进项税额为 52 万元。假定不考虑其他因素，该固定资产更新改造之后的入账价值是（ ）。

- A. 4 000 万元 B. 4 052 万元
C. 3 780 万元 D. 4 100 万元

【答案】 A

【解析】 甲公司该项固定资产在更新改造之前的账面价值 = $5\,000 - 5\,000/20 \times 8 = 3\,000$ (万元)，其中被替换部分的账面价值 = $800 - 800/20 \times 8 = 480$ (万元)，因此该项固定资产更新改造之后的入账价值 = $3\,000 - 480 + 1\,000 + 80 + 400 = 4\,000$ (万元)。

考点速学

固定资产的后续支出如表 3-5 所示。

表 3-5 固定资产的后续支出

| 项目 | 内容 | |
|----------|---|-------------------------------------|
| 会计处理原则 | 后续支出符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合资本化确认条件的，计入当期损益 | |
| | 定期检查发生的 大修理费用 ，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本，不符合固定资产确认条件的应当费用化，计入当期损益 | |
| 资本化的会计处理 | (1) 转入改扩建： 借：在建工程 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 | (2) 发生改扩建支出： 借：在建工程 贷：应付职工薪酬等 |
| | (3) 结转被替换部分的账面价值： 借：银行存款等[变价收入] 营业外支出[或贷记营业外收入] 贷：在建工程 | (4) 达到预定可使用状态时： 借：固定资产 贷：在建工程 |
| | ◆更新改造(尤其是涉及替换部件)后固定资产账面价值的计算及后续折旧的计算是重点。 【提示】 应予扣除的是被替换部分的 账面价值 而不是原值或公允价值 | |
| 费用化的会计处理 | 固定资产日常修理费用， 大部分情况下 应当费用化，计入管理费用或销售费用；固定资产更新改造支出不满足资本化条件的，也应当直接计入当期损益。 【提示】 与存货的生产和加工相关的固定资产所发生的日常修理费用，应按照存货成本确定原则进行处理，如生产车间的固定资产的修理费用，一般应计入制造费用 | |

考点六 固定资产的处置和清查★★

经典例题

【例题·多选题】 下列关于固定资产的处置和清查的表述中，正确的有（ ）。

- A. 固定资产处于处置状态的，比如将其出售或出租，企业应将其终止确认
B. 预期通过使用或处置不能产生经济利

益的生产设备，应当终止确认为固定资产，但是，可以根据实际情况确认为持有待售的非流动资产

- C. 固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益
D. 企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理，不通过“待处理