

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

一、考试总体情况

自实行机考以来，注会会计考试的题量和考试难度已趋于稳定。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，怎样抓住机遇、迎接挑战并最终梦想成真，就需要我们全面分析注会会计的考试现状。

二、会计科目考试内容体系

（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，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。

(二) 各章节分值比重及难易程度

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

续表

章	各章分值比重					难易度
	2020 年	2019 年	2018 年	2017 年	2016 年	
第二十九章	—	2%	2%	2%	2%	低
第三十章	2%	2%	2%	—	—	低

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

三、命题规律及应试方法

（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三种题型；2016 年将四个综合题拆分为两个计算分析题、两个综合题，转为四种题型，至今保持不变。在分值上，客观题为 44 分，主观题为 56 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下：

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) 题量、分值上，2013~2020 年题量保持不变，共 12 小题，每小题 2 分，共计 24 分
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，2013~2020 年题量保持不变，共 10 小题，每小题 2 分，共计 20 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 10 分，共计 20 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) 题量、分值上，共 2 小题，每小题 18 分，合计 36 分

（二）考核分析

随着注册会计师考试制度的改革，注册会计师《会计》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》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，中注协是完全贯彻了“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，但并不一定要刻板的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，中注协也是相当的敏感，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2020年的考题中均有体现。这也是《会计》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，客观题的考核也向着“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。

(三) 应试方法

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，并雷打不动的去执行。一般应保证教材内容的学习、强化巩固训练以及冲刺梳理三个阶段，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的时候，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汇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，更无法在考场上游刃有余。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，高三所做的题目应该可以绕地球一圈了。正是依靠这样大量题目的训练，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。会计考试的时间为 180 分钟，一共有 12 个单项选择题、10 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，因此会产生恐惧的情绪，这就需要我们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，这些都将成为我们考试的小帮手，为机考保驾护航。

亲爱的考生们，2021 年考季已经来临，您准备好了吗？从此刻开始，让自己的人生画上奋斗的标记，让这个旅程留下永远的回忆，给自己插上一双梦想的翅膀。祝您马到成功，**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。微信扫描左侧小程序码，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

本章主要介绍了会计基本理论与方法，主要包括会计信息质量要求、会计要素以及会计计量属性等。这些内容是我们学习会计的理论基础，贯穿于全书。

本章主要以客观题的形式进行考查，所占分值比重不大，平均在2分左右，一般不涉及主观题。考试的重点内容包括会计基本假设、会计要素的确认和计量以及会计信息质量要求等，其中实质重于形式要求和谨慎性要求是考查的重中之重。

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
会计基本假设	单选题	★	2016年	给出相关事项，判断其符合哪项会计基本假设
会计信息质量要求	单选题、多选题	★★★	2014年、2015年、2017年、2020年	给出相关事项，判断其是否符合某一信息质量要求(主要考查实质重于形式、谨慎性、可比性、重要性等)
会计要素	单选题、多选题	★★	2012年、2014年、2015年	①给出相关事项，判断其是否属于某一要素； ②给出相关事项的处理，判断其是否符合要求； ③给出相关事项，判断其是否引起会计要素变动
会计计量属性	单选题、多选题	★★	2012年	给出相关项目，判断哪些属于某一计量属性

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、会计基本假设★*



扫我解疑难

1. 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体，但不是法律主体。

2. 持续经营

是指在可以预见的将来，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。

3. 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日和编制财务会计报告的时间范围。

4. 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 1·单选题】 (2016 年**) 甲公司 2×14 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 2×15 年 5 月 20 日前将合同标的商品运抵乙公司并经验收，在商品运抵乙公司前灭失、毁损、价值变动等风险由甲公司承担。甲公司该项合同中所售商品为库存 W 商品。2×14 年 12 月 30 日，甲公司根据合同向乙公司开具了增值税专用发票并于当日确认了商品销售收入。W 商品于 2×15 年 5 月 10 日发出并于 5 月 15 日运抵乙公司验收合格。对于甲公司 2×14 年 W 商品销售收入确认的恰当性判断，除考虑与会计准则规定的收入确认条件的符合性以外，还应考虑其可能违背的会计基本假设是()。

- A. 会计主体 B. 会计分期
C. 持续经营 D. 货币计量

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 2×14 年不应确认收入，应在 2×15 年确认收入，本题错误地在 2×14 年确认收入，违背了会计分期假设。

答案 B

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。

** 历年真题均源自考生回忆，涉及过时内容的，均已按最新政策修改。

二、会计信息质量要求★★★



扫我解疑难

根据基本准则规定，它包括可靠性、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) 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2·多选题】 A公司2×21年7月1日开始执行新修改或颁布的准则，下列经济业务事项中，不违背可比性要求的有()。

A. 针对长期租用的大型生产设备，确认使用权资产和租赁负债

B. 由于本年利润计划完成情况不佳，将已计提的固定资产减值准备转回

C. 设定提存计划，由原短期薪酬调整到离职后福利

D. 投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，由原长期股权投资改按以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

解析 ▶ 选项B，属于人为操纵利润，违背了会计准则的相关规定，违背会计准则规定的会计处理，均不符合可比性要求。

答案 ▶ ACD

(二) 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】 体现实质重于形式会计信息质量要求的交易或事项有：

(1) 商品已经售出，但企业为确保到期收回价款而暂时保留商品的法定所有权时，该权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍，在满足收入确认的其他条件时，企业确认相应的收入。

(2) 企业发行的优先股或永续债，确认为负债还是所有者权益需要根据实质重于形式要求进行判断。例如，附有强制付息义务的优先股或永续债确认为负债。

(3) 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。

在某些情况下，某些主体的投资方对其的权力并非源自表决权，被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定，例如证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。基于实质重于形式要求，企业可将其未持有权益但能够控制的结构化主体纳入合并范围。

(4) 将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款。

企业出售金融资产时，如果根据与购买方之间的协议约定，在所出售金融资产的现金流量无法收回时，购买方能够向企业进行追偿，企业也应承担任何未来损失。此时，可以认定企业保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，基于实质重于形式要求，企业不应当终止确认该金融资产。

(5) 可变回报。

判断投资方是否控制被投资方的第二项基本要素是，因参与被投资方的相关活动而享有可变回报。可变回报是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报，投资方在判断其享有被投资方的回报是否变动以及如何变动时，应当根据合同安排的经济实质进行判断，而不是根据法律形式进行判断。

【快速反应】 投资方持有固定利率的交易性债券投资时，虽然利率是固定的，但该利率取决于债券违约风险及债券发行方的信用

风险。该利率是否属于可变回报？

答案 固定利率也可能属于可变回报，这体现了实质重于形式这一会计信息质量要求。

(6) 债权性投资与权益性投资的区分。

【快速反应】 A公司于2×21年1月出资1.2亿元对B合伙企业进行增资，增资后A公司持有B合伙企业30%的权益，同时约定B合伙企业在2×21年12月31日、2×22年12月31日两个时点分别以固定价格0.6亿元和1.2亿元向A公司赎回10%、20%的权益。该项投资是否属于权益性投资？

答案 上述交易从表面形式看为权益性投资，A公司办理了正常的出资手续，符合法律上出资的形式要件。然而，就投资的性质而言，该投资并不具备权益性投资的普遍特征。对于上述投资，A公司在其出资之日就与相关各方约定了在固定的时间以固定的金额退出，退出时间也较短（全部退出日距初始投资日仅2年）。从风险角度分析，A公司实际上仅承担了B合伙企业的信用风险而不是B合伙企业的经营风险，其交易实质更接近于A公司接受B合伙企业的权益作为质押物，向其提供资金并收取资金占用费，该投资的实质为债权性投资，应按照金融工具确认和计量准则等相关准则进行会计处理。

(7) 长期股权投资后续计量方法的选择。

【快速反应】 A公司持有B公司48%有表决权股份，剩余股份由分散的小股东持有，所有小股东单独持有的有表决权股份均未超过1%，且他们之间或其中一部分股东均未达成进行集体决策的协议。不考虑其他因素，则A公司该项长期股权投资应采用何种后续计量方法？

答案 虽然A公司持有的B公司有表决权股份（48%）没有超过50%，但是，根据其他股东持有B公司股份的相对规模及其分散程度，以及其他股东之间未达成集体决策协议等情况，可以判断A公司实质上拥有对B公司的权力，应当采用成本法进行后续计量。

(8) 商品售后回购，需要根据情形的不同，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。

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

- A. 相关性 B. 可靠性
C. 可理解性 D. 实质重于形式

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

【例题4·多选题】 (2015年)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负债
B. 将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押借款
C. 企业按相关规定将商品售后回购作为租赁交易、融资交易或附有销售退回条款的销售交易处理
D. 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

答案 ABCD

【例题5·单选题】 (2014年)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. 确认预计负债

B. 对存货计提跌价准备

C. 对外公布财务报表时提供可比信息

D. 承租人针对租赁业务确认相关使用权资产(短期租赁和低价值资产租赁除外)

解析 选项 AB, 体现谨慎性要求; 选项 C, 体现可比性要求; 选项 D, 虽然从法律形式上来讲, 承租人并不拥有其所租入资产的所有权, 但是从其经济实质来看, 承租人能够控制所租入资产在租赁期间所产生的经济利益, 因此承租人应当确认相应的使用权资产, 这一处理思路体现了实质重于形式要求。

答案 D

(三)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 6·单选题】 (2017 年) 甲公司在编制 2×17 年度财务报表时, 发现 2×16 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 2×17 年度的管理费用, 甲公司 2×16 年和 2×17 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

(四)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。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内容有:

- (1) 计提资产减值准备。
- (2) 固定资产采用加速折旧方法计提折旧。
- (3) 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。
- (4) 在物价持续下降的情况下, 发出存货采用先进先出法计价。
- (5) 或有事项。

对于企业发生的或有事项, 只有当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, 当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。

在有确凿证据表明可抵扣暂时性差异在未来转回期间很可能获得足够的应纳税所得额用来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 7·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。2×16 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

三、会计要素★★



扫我解疑难

(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。

【快速反应】

①承租人就某栋建筑物的某一层楼与出租人签订了为期10年的租赁协议,不考虑其他特殊因素,则承租人能否就该项租赁业务确认一项使用权资产?

②企业从银行借款,存入了银行,能否确认为银行存款?

答案

①可以确认。因为此种情况下,承租人有权获得在使用期间因使用已识别资产(建筑物的一层楼)所产生的几乎全部经济利益,并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。

②可以。

(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或现金等价物流入企业的潜力。

【快速记忆】常见的预期不会给企业带来经济利益的业务包括:

- ①开办费用(直接计入当期管理费用,不符合资产的定义);
- ②待处理财产损失;
- ③计提资产减值准备;
- ④某项无形资产已被其他新技术等所替代并且该项无形资产已无使用价值和转让价值,应当将该项无形资产的账面价值全部转入当期损益(营业外支出);
- ⑤业务招待费用计入管理费用。

(3) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。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**。

法定义务是具有约束力的合同或者法律法规规定的义务;推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的政策而导致企业将承担的责任,这些责任也使有关各方形成了企业将履行义务解脱责任的合理预期。

【快速反应】

①企业购买原材料形成应付账款,企业向银行借入款项形成借款,企业按照税法规定应当缴纳的税款等。上述事项形成的义务属于企业的推定义务还是法定义务?

②对于汽车生产厂家来说,汽车召回属于推定义务还是法定义务?

答案

①上述事项形成的义务属于企业承担的法定义务,需要依法予以履行。

②对于汽车生产厂家来说,主动召回属于推定义务,被动召回(因法律诉讼等)属于法定义务。

(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**(注:不包括其他资本公积);留存收益,包括**盈余公积**和**利润分配—未分配利润**。

【例题8·单选题】下列各项中,属于直接计入所有者权益的利得或损失的是()。

A. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,公允价值变动形成的其他综合收益

B. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,公允价值变动形成的损益

C. 同一控制下控股合并中确认长期股权投资时形成的资本公积

D. 以权益结算的股份支付换取职工提供服务形成的资本公积

3. 所有者权益的确认条件

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**。

4. 权益性交易

从会计理论来讲,权益性交易作为特定的经济交易行为,不同于一般的损益性交易,其交易结果不得确认为损益,而应直接确认为权益变动。权益性交易的主要特征可以概括如下:

(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金额一般应直接计入权益(如资本公积),不会影响当期损益。

(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**在日常活动中形成的**。

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。

答案 A

收入应当会导致经济利益的流入，从而导致资产的增加。

(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，不应确认为收入。

收入与所有者权益的关系如图 1-1 所示。

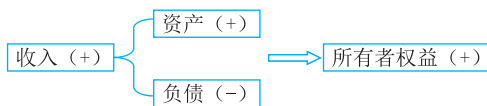


图 1-1 收入与所有者权益的关系

【快速反应】

①甲公司销售一件商品，控制权已经转移，账面价值为 80 万元，售价为 100 万元。该事项是否产生收入？

②甲公司销售一项固定资产，账面价值为 80 万元，售价为 100 万元。该事项是否产生收入？

③企业对外销售一批商品，成本为 100 万元，销售价格为 90 万元，该项业务共亏损 10 万元。这说明收入的增加不一定会导致所有者权益的增加？

答案

①甲公司应确认主营业务收入 100 万元，结转主营业务成本 80 万元，该事项产生收入 100 万元。理由：一是这 100 万元经济利益的流入属于日常活动中形成的；二是这 100 万元属于经济利益的总流入；三是它导致了所有者权益的增加。

②甲公司应确认资产处置损益 20 万元，该事项没有产生收入，形成的是利得。理由是此处的相关经济利益的流入是非日常活动中形成的。

③不是的，因为收入是指的经济利益的总流入，不包括结转的成本，因此上述例子并不能说明收入的增加不会导致所有者权益增加。

3. 收入的确认与计量

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。

第一步，识别与客户订立的合同；第二步，识别合同中的单项履约义务；第三步，确定交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约义务时确认收入。

(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。

【快速反应】 营业外支出属于费用吗？

答案 营业外支出不属于费用。因为营业外支出是非日常活动所形成的。营业外支出属于损失。

(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，不应确认为费用。

费用与所有者权益的关系如图 1-2 所示。

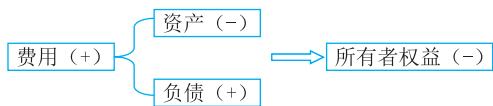


图 1-2 费用与所有者权益的关系

(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

一般情况下，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。

3. 利润的确认和计量

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，利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

【快速记忆】利得或损失

(1) 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、资产处置损益、公允价值变动损益、投资收益(部分)等。

(2) 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。

(3) 直接计入所有者权益的利得或损失：其他综合收益。

【例题9·多选题】企业发生的下列交易或事项，属于直接计入所有者权益的利得或损失的有()。

- A. 其他债权投资的公允价值变动
- B. 出售固定资产产生的损益
- C. 因重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的利得
- D. 投资者的出资额大于其在被投资单位注册资本中所占份额的金额

解析 选项B，计入资产处置损益，属于直接计入当期损益的利得，影响企业净利

润，从而间接影响所有者权益；选项D，直接计入资本公积，但是不属于利得。答案 AC

四、会计要素计量属性★★



扫我解疑难

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，其入账成本以未来付款总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取现值计量口径；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。

2020年真题精练

多项选择题

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

2020年真题精练答案及解析

多项选择题

ACD 【解析】选项 B，体现的是可比性要求。

同步训练

限时40分钟



扫我做试题

一、单项选择题

- 下列交易或事项中，不能明显体现谨慎性要求的是()。
 - 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
 - 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
 - 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
 - 将发行的附有强制付息义务的优先股确认为负债
- 下列各项中，体现了实质重于形式这一会计信息质量要求的是()。
 - 商品售后回购，属于融资交易时，不确认商品销售收入
 - 固定资产采用加速折旧方法计提折旧
 - 对于企业发生的或有事项，只有当相关经济利益基本确定能够流入企业时，才能作为资产予以确认，否则不能确认为资产
 - 只有在有确凿证据表明可抵扣暂时性差异转回期间很可能获得足够的应纳税所得额用于抵扣该可抵扣暂时性差异时，才能确认相关的递延所得税资产
- 下列选项中，不属于利得或损失的是()。
 - 无形资产报废产生的营业外支出
 - 出售固定资产产生的资产处置损益
 - 其他债权投资公允价值变动产生的其他综合收益
 - 发行股票产生的资本公积
- 下列各项中，不属于利得或损失的是()。
 - 资产减值损失
 - 信用减值损失

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。

- C. 公允价值变动损益
D. 以经营租赁方式出租固定资产取得的租金收入
5. 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
6. 下列项目中, 能够引起负债和所有者权益同时变动的是()。
- A. 企业宣告分派股票股利
B. 盈余公积转增资本
C. 企业宣告分派现金股利
D. 接受控股股东的非现金资产捐赠
7. 从会计信息成本效益看, 对所有会计事项应采取分轻重主次和繁简详略进行会计核算, 而不应采用完全相同的会计程序和处理方法。这里遵循的会计信息质量要求是()。
- A. 谨慎性 B. 重要性
C. 相关性 D. 可比性
- ## 二、多项选择题
1. 下列交易或事项的会计处理中, 体现了谨慎性要求的有()。
- A. 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
B. 信用减值损失的确认
C. 预计负债的确认
D. 递延所得税资产和递延所得税负债的确认
2. 下列各项中, 影响营业利润的有()。
- A. 出租固定资产取得的租赁收入
B. 出售无形资产产生的净收益
C. 交易性金融资产产生的公允价值增加额
D. 固定资产报废产生的净损失
3. 关于利得和损失的会计处理, 下列表述中正确的有()。
- A. 计入当期利润的营业外收支为利得或损失
B. 计入营业利润的资产处置损益为利得或损失
C. 计入当期收入的不含税销售额为利得或损失
D. 计入所有者权益的其他综合收益为利得或损失
4. 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
5. 在存在不确定因素的情况下进行合理判断时, 下列做法中符合谨慎性会计信息质量要求的有()。
- A. 不高估资产和预计收益
B. 设置秘密准备, 以备亏损年度转回
C. 充分估计可能取得的收益和利润
D. 合理估计可能发生的损失和费用
6. 下列经济业务或事项, 属于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, 以投资性房地产(成本模式)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, 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. 下列经济业务中, 可能导致本期资产和所有者权益同时增加或减少的有()。
- A. 实际支付已经宣告分配的现金股利
- B. 以银行存款回购本企业发行在外的股票
- C. 收到投资者投入的长期股权投资
- D. 资产负债表日, 其他债权投资公允价值上升
9. 下列项目中, 能够引起资产和负债同时增减变动的有()。
- A. 计提符合借款费用资本化条件的借款利息
- B. 计提固定资产折旧
- C. 发放股票股利
- D. 发行公司债券, 款项已存入银行
10. 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
11. 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(法定质保);
- (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

同步训练答案及解析

一、单项选择题

1. 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。
2. A 【解析】选项 BCD, 是按照谨慎性要求进行会计处理。
3. D 【解析】选项 D, 发行股票产生的资本

公积属于溢价收入, 记入“资本公积—股本溢价”科目, 不属于利得或损失。

4. D 【解析】选项 D, 属于收入。
5. D
6. C 【解析】选项 A, 不需要进行会计处理, 不影响所有者权益或负债; 选项 B,

属于所有者权益项目之间的相互结转，不影响负债和所有者权益总额；选项 C，减少未分配利润，增加应付股利，会导致负债和所有者权益同时变动；选项 D，增加资产和所有者权益，不会导致负债发生变动。

7. B

二、多项选择题

1. ABCD

2. ABC 【解析】选项 B，计入资产处置损益，导致营业利润增加；选项 C，应计入公允价值变动损益，导致营业利润增加；选项 D，计入营业外支出，不影响营业利润。

3. ABD 【解析】选项 C，计入当期收入的不含税销售额不属于利得和损失。

4. ABCD

5. AD 【解析】谨慎性要求企业不应高估资

产或者收益，且不允许企业设置秘密准备，因此选项 BC，违背了谨慎性要求。

6. ACD 【解析】选项 B，应按公允价值确认收入，按账面价值确认成本，影响的是营业收入和营业成本等，不属于损失。

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。

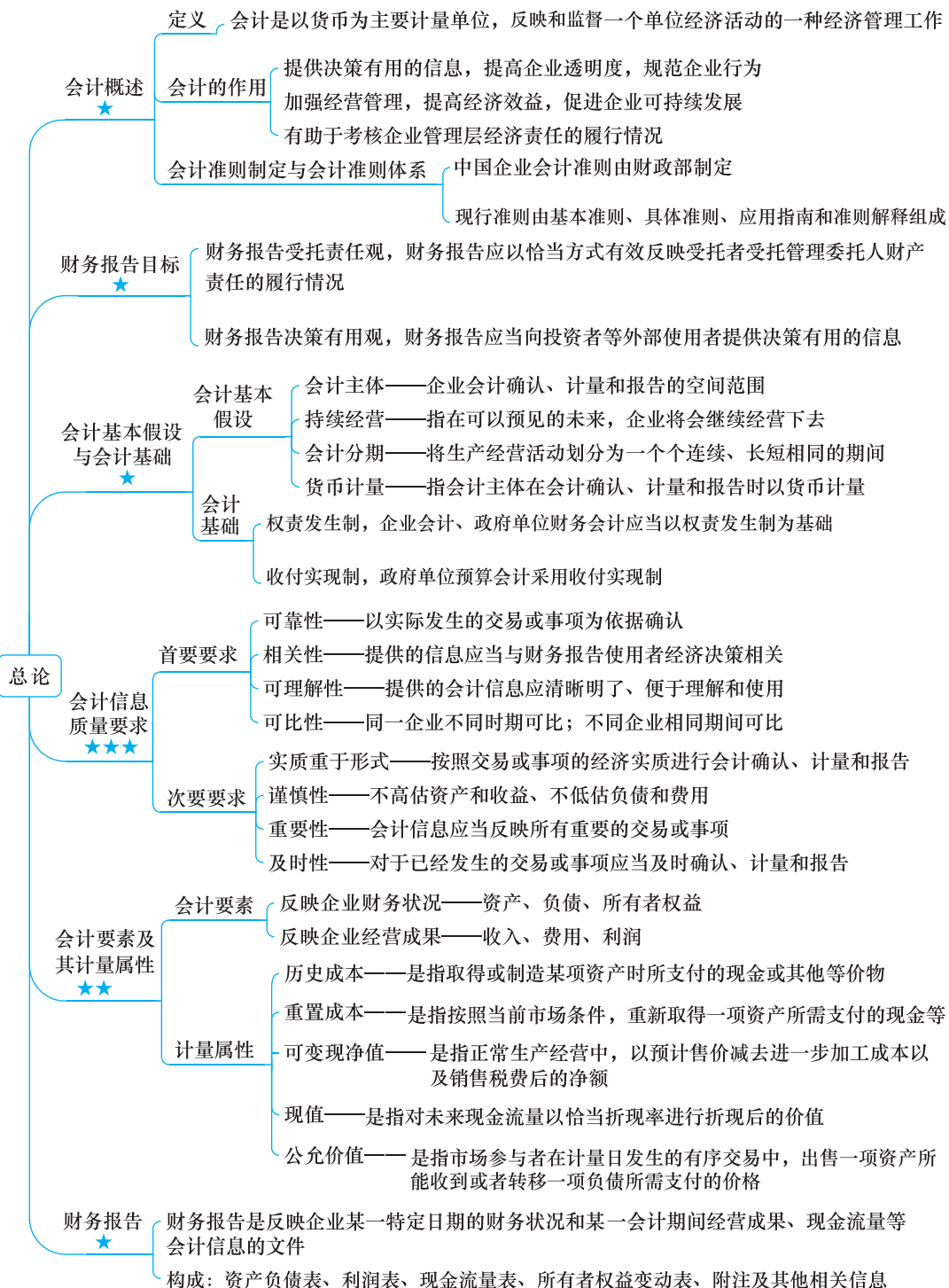
8. BCD 【解析】选项 A，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”科目，会引起资产减少，负债减少。

9. AD 【解析】选项 B，增加成本费用等，同时减少资产；选项 C，属于所有者权益内部项目一增一减。

10. ABD 【解析】选项 C，根据费用的定义，费用均是日常活动中所形成的。

11. AC 【解析】选项 BD，体现的是谨慎性要求。

本章知识串联



第2章 存 货

考情解密

历年考情概况

本章考试以客观题为主，考试分值通常在2分至4分之间，主要涉及存货入账价值的计算、各种存货计价方法下发出存货成本的计算、月末产品成本的计算、存货的期末计量。本章也是主观题考查的基本内容，例如债务重组中以存货抵债等。

本章虽然比较简单，但它属于全书的基础性章节之一，所以需要认真对待，以便为后面学习综合性内容打好基础。

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
存货的初始计量	单选题	★★	2014年、2016年、2017年	①根据经济业务或事项判断是否影响存货；②确定外购存货的入账成本；③确定加工取得存货的成本；④不计入存货成本的相关费用的判断
发出存货的计量	单选题、综合题	★	2013年	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	单选题	★★★	2014年、2016年~2020年	①计算存货跌价准备的金额；②确定期末存货的账面价值；③计算用于生产产品的材料的可变现净值；④辨别存货可变现净值的影响因素

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**

(1) 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。

(2) 运输费：对于增值税一般纳税人购进存货支付的运输费，按取得的运输增值税专用发票上注明的运输费金额计入存货成本，其增值税的进项税额，也可以抵扣。

(3) 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。

(4) 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等，应当计入存货采购成本。

【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10万元，增值税进项税额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每吨()。

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

解析 购入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)，该批原材料实际单位成本 = 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**。

自行生产的存货涉及相关会计科目勾稽关系如图2-1所示：

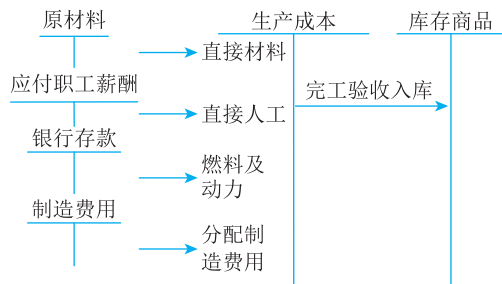


图 2-1 自行生产的存货涉及相关会计科目勾稽关系

2. 委托外单位加工的存货

委托外单位加工完成的存货，计入存货成本的内容包含：

(1) 一定计入所收回的委托加工物资成本的**三项**内容：①实际耗用的原材料或者半成品成本；②加工费；③运杂费。

(2) 不一定计入所收回的委托加工物资成本的**两项**内容：①消费税：委托加工物资在收回后将用于**连续生产应税消费品**的，则加

工环节的消费税应记入“应交税费—应交消费税”科目的借方；委托加工物资在收回后将**直接用于销售的**(预计售价**低于或等于**受托方计税价格)，则加工环节的消费税，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，应计入当期损益(管理费用、营业外支出)。

(2) 除在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用外，采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益。

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。

(3)企业采购用于广告营销活动的特定商品或服务所发生的支出应计入当期损益(销售费用)。

【例题3·单选题】(2016年)2×15年12月31日,甲公司向乙公司订购的印有甲公司标志、为促销宣传准备的卡通毛绒玩具到货并收到相关购货发票,50万元货款已经支付。该卡通毛绒玩具将按计划于2×16年1月向客户及潜在客户派发。不考虑相关税费及其他因素,下列关于甲公司2×15年对订购卡通毛绒玩具所发生支出的会计处理中,正确的

是()。

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

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

答案 D

【快速记忆】企业存货成本的确定一般如表2-1所示:

表2-1 企业存货成本的确定

项目	是否计入存货成本
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	√; 计入原材料或库存商品
存货入库后:发生的储存费用	×; 一般计入管理费用
进口存货支付的关税	√; 计入原材料或库存商品
生产用固定资产的折旧费等	√; 计入制造费用
季节性和修理期间的停工损失	√; 计入制造费用
为生产产品发生的符合资本化条件的借款费用	√; 计入制造费用
产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销	√; 计入制造费用
超定额的废品损失	×; 计入管理费用或营业外支出
定额内的废品损失	√; 计入制造费用
因自然灾害而发生的停工损失	×; 计入营业外支出
自然灾害造成的存货净损失	×; 计入营业外支出
管理不善造成的存货净损失	×; 计入管理费用【需转出进项税额】
为特定客户设计产品发生的可直接认定的设计费用	√; 【注:一般产品设计费用计入损益】
企业采购用于广告营销活动的特定商品	×; 计入销售费用

【快速记忆】

(1)为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料,虽然同属于材料,但是由于是用于建造固定资产等各项工程,属于工程物资,不符合存货的定义,因此不能作为企业的存货进行核算。

(2)下列项目属于企业存货。

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(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);

②**房地产开发企业**购入的用于建造商品

房的土地使用权属于企业的存货；

③已经取得商品所有权，但尚未验收入库的在途物资；

④委托加工物资；

⑤委托代销商品。

(3)对于受托代销商品，由于其所有权未转移至受托方，因而，受托代销的商品不能确认为受托方存货的一部分。所以填列资产负债表“存货”项目时“受托代销商品”与“受托代销商品款”两科目一增一减相互抵销，不列为受托方存货。

【例题4·单选题】(2017年)下列各项中，应计入存货成本的是()。

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

解析 选项A，计入当期损益；选项C，属于仓库管理支出，计入管理费用；选项D，研发人员的薪酬费用化的金额计入当期管理费用，资本化的金额计入无形资产成本。

答案 B

二、发出存货的计量★



扫我解疑难

(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。

【例题5·单选题】(2013年改编)甲公司为增值税一般纳税人，采用先进先出法计量A原材料的成本。20×1年年初，甲公司库存200件A原材料的账面余额为2000万元，未计提跌价准备。6月1日购入A原材料250

件，成本为2375万元(不含增值税)，运输费用为74.4万元(不含增值税)，保险费用为0.23万元。1月31日、6月6日、11月12日分别发出A原材料150件、200件和30件。甲公司20×1年12月31日库存A原材料成本是()。

- A. 665.00万元
- B. 686.00万元
- C. 687.40万元
- D. 700.00万元

解析 本期购入A原材料的单位成本=(2375+74.4+0.23)/250=9.80(万元)，按照先进先出法计算期末库存A原材料数量=200+250-150-200-30=70(件)，甲公司20×1年12月31日库存A原材料成本=9.80×70=686(万元)。

答案 B

【拓展】

本年发出材料的成本=1500+1970+294=3764(万元)。

年末库存材料的成本=70×9.8=686(万元)；或期初2000+本年购入2450-本年发出3764=686(万元)。

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，比较烦琐。

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：

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

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6·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。2×19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月份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 = $(200 \times 40 + 400 \times 35 + 400 \times 38) / (200 + 400 + 400) = 37.2$ (元/件)，3月份发出甲材料成本 = $500 \times 37.2 = 18 600$ (元)。

答案 B

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

(二) 已售存货成本的结转

(1) 已售存货的成本结转。

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：库存商品、合同履约成本

(2) 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：存货跌价准备

贷：主营业务成本/其他业务成本
企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

(3) 企业的周转材料符合存货的定义和确认条件的情形。

按照使用次数分次计入成本费用，余额较小的，可在领用时一次计入成本费用。



扫我解疑难

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。存货的可变现净值由存货的估计售价、至完工时将要发生的成本、估计的销售费用和估计的相关税费等内容构成。

(1) 产成品、商品等直接用于出售的商品存货，其可变现净值为：

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，需要判断：

① 用其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 产品价格的下降表明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 - 产成品估计销售费用和相关税费

【快速记忆】可变现净值的确定方法(见图 2-2)。

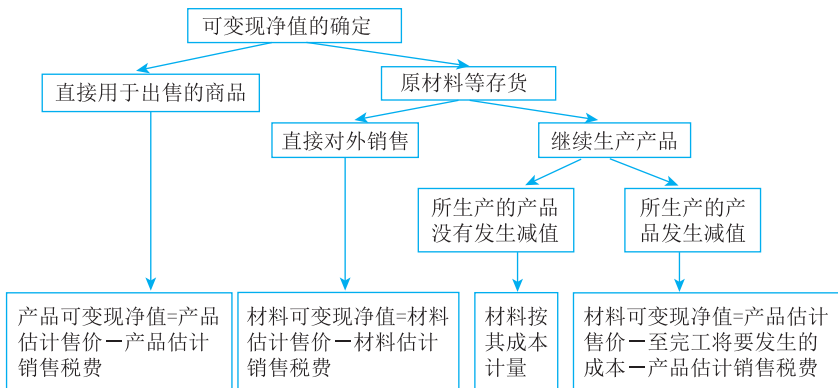


图 2-2 存货可变现净值的确定方法

(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。

【例题 7·单选题】(2018 年)甲公司主要从事 X 产品的生产和销售,生产 X 产品使用的主要材料 Y 材料全部从外部购入。20×7 年 12 月 31 日,在甲公司财务报表中库存 Y 材料的成本为 5 600 万元。若将全部库存 Y 材料加工成 X 产品,甲公司估计还需发生成本 1 800 万元,预计加工而成的 X 产品售价总额为 7 000 万元,预计的销售费用及相关税费总额为 300 万元。若将库存 Y 材料全部予以出售,其市场价格为 5 000 万元。假定甲公司持有 Y 材料的目的是用于 X 产品的生产,不考虑其他因素,甲公司在对 Y 材料进行期末计量时确定的可变现净值是()。

- A. 4 900 万元
- B. 5 000 万元
- C. 5 600 万元
- D. 7 000 万元

解析 因为 Y 材料是专门用来生产 X 产

品的,所以 Y 材料的可变现净值=X 产品的售价-用 Y 材料加工成 X 产品尚需要发生的成本-销售 X 产品的销售税费=7 000-1 800-300=4 900(万元)。

答案 A

(四)计提存货跌价准备的方法

(1)企业通常应当按照**单个存货项目**计提存货跌价准备(将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较,分别确定是否需要计提存货跌价准备)。

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。

(2)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(即按存货类别比较其成本与可变现净值)。

(3)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。

(4)已**霉烂变质**的存货、**已过期且无转让价值**的存货、生产中**已不再需要且已无使用价值和转让价值**的存货,其可变现净值通常为零,如在期末尚未对其进行清理,则应全额计提存货跌价准备。

(五)存货跌价准备的核算