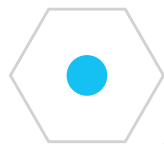


第一部分

学情速递



• • • • • 梦想成真辅导丛书 • • • • •

2023 年会计学情速递

一、考情详解

(一) 考试时间

考试日期	考试科目	考试时长
8月25日	会计	180分钟
8月27日		

* 具体考试时间依据各地政策变化和官网发布时间为准

* 具体考试时间以自己的准考证为准

(二) 考试题型

题型	题量	分值	
单项选择题	13题	2分/题	共26分
多项选择题	12题	2分/题	共24分
计算分析题	2题	9分/题	共18分
综合题	2题	16分/题	共32分

(三) 评分标准

题型	评分标准
单项选择题	每小题只有一个正确答案，错选、多选均不得分
多项选择题	每小题均有多个正确答案，每小题所有答案选择正确的得分，不答、错答、漏答均不得分
计算分析题	
综合题	

(四) 教材基本情况

章节	难易度	2023年考试内容变化情况
第一章	★	新增会计人员职业道德、可持续性信息披露
第二章	★★	明确了确定可变现净值时所涉及的销售费用的范围
第三章	★★	无实质性变化
第四章	★★	无实质性变化
第五章	★★	无实质性变化
第六章	★★★★	对“合营企业”和“对合营企业投资”的定义进行修订；对“投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易”的具体表述进行完善
第七章	★★★	无实质性变化

(续表)

章节	难易度	2023 年考试内容变化情况
第八章	★★	无实质性变化
第九章	★★	无实质性变化
第十章	★★	新增企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理和例题、集团股份支付的例题
第十一章	★★	无实质性变化
第十二章	★★	删除债务担保的具体讲解和例题
第十三章	★★	无实质性变化
第十四章	★★	无实质性变化
第十五章	★★	无实质性变化
第十六章	★	删除外商投资企业提取储备基金、企业发展基金、职工福利及奖励基金的会计处理
第十七章	★★★★	新增运输费用处理原则、不属于销售退回的特殊情形；删除奖励积分兑换其他方销售商品的处理原则
第十八章	★★	新增租金补贴属于与收益相关的政府补助的例题
第十九章	★★	新增关于“与股份支付相关的当期及递延所得税”的例题、单项交易相关的递延所得税的会计处理，以及发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理
第二十章	★★	无实质性变化
第二十一章	★★	无实质性变化
第二十二章	★★	无实质性变化
第二十三章	★★	无实质性变化
第二十四章	★★★★	无实质性变化
第二十五章	★★★★	无实质性变化
第二十六章	★★★★	无实质性变化
第二十七章	★★★★	新增同一控制下企业合并中其他综合收益的恢复、处置子公司部分股权不丧失控制权的相关例题、内部交易双方适用税率不同时递延所得税的确认；明确了母公司购买少数股东股权时应调整合并报表中的资本公积
第二十八章	★★	完善了关于“可转换公司债券对每股收益的影响”的表述
第二十九章	★	无实质性变化
第三十章	★	新增代国务院或者政府履行出资人职责时的会计处理、固定资产改扩建以及租入固定资产后续支出的处理、民间非营利组织根据限制解除的不同情况确定将限定性净资产转为非限定性净资产的金额。调整了使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时的会计处理

二、本书特点及学习建议

(一) 本书特点

本书的总体设计理念是：靶向备考，考点详解与热题演练结合，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“跨章突破”对知识点融会贯通，最后是“冲刺模拟”进行保驾护航。分章节的学习与练习中涉及的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，强烈期望大家在此基础上，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！

(二) 学习建议

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。

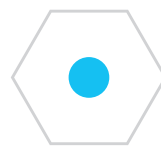
切记：听课和看书获取的仅仅是会计知识，只有做题才可以将知识提升为应考实战能力！

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**！

第二部分

基础讲练



• • • • • 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』本章考题在2020年、2021年和2022年接连出现——以“拼盘”方式考核财务报告目标、会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求的内涵等，预计这种考题风格将会延续下去，建议对本章基本概念和基本理念的学习要吃透教材，并与实务问题相结合。

2023年考试变化

- 新增
- (1) 会计人员职业道德。
 - (2) 可持续性信息披露。

一讲一练

考点一 会计人员职业道德★★*

讲考点

会计人员职业道德如表1-1所示。

表1-1 会计人员职业道德

项目	内容
会计人员职业道德	(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
中国注册会计师职业道德	(1) 诚信。 (2) 客观公正。 (3) 独立性。 (4) 专业胜任能力和勤勉尽责。 (5) 保密。 (6) 良好职业行为

* 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。

【听峰絮语】会计人员需要生成和提供会计信息、维护国家财经纪律和经济秩序，所以会计人员职业道德素质直接影响会计工作和会计信息质量。只有会计人员具有可靠的职业道德品质，才能保证会计信息的合法、真实、准确、及时、完整，广大财务报表使用者才会对其依赖的会计信息有信心。

练热题

【多选题】下列各项属于中国注册会计师职业道德基本原则的有()。

- A. 诚信
B. 独立性
C. 专业胜任能力和勤勉尽责
D. 保密

【解析】中国注册会计师职业道德基本原则包含：(1)诚信；(2)客观公正；(3)独立性；(4)专业胜任能力和勤勉尽责；(5)保密；(6)良好职业行为。

【答案】ABCD

【听峰絮语】本考点属于新增内容，需要掌握包含的具体内容，在考试中可能会以多选题的形式进行考查。

考点二 财务报告目标与会计基本假设★★

讲考点

(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。财务报告目标包括受托责任观和决策有用观，两者各有侧重。

(2) 会计基本假设。

会计基本假设如表 1-2 所示。

表 1-2 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，所以都不是法律主体
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算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。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；但是，企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量

【听峰絮语】企业一旦突破上述会计基本假设，通常表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正常运营的企业。

练热题

【2021年多选题】*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

【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。

【答案】ABCD

【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”。

考点三 会计信息质量要求★★★

讲考点

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

* 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。

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。

练热题

【1·2022年单选题】下列各项关于企业会计信息质量要求的表述中，正确的是()。

- A. 企业低估资产或者收益，体现了谨慎性要求
- B. 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
- C. 金融企业财务报表不区分流动资产和非流动资产，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

【解析】谨慎性要求企业不低估费用和负债，不高估资产和收益，不高估资产和收益，并不意味着能低估资产和收益，选项A不正确；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，体现了可靠性要求，选项B不正确；从事多种经营的金融企业，其部分资产或负债按照流动和非流动列报、其他部分资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以采用混合的列报方式，体现相关性，选项C不正确。

【答案】 D

【听峰絮语】会计信息质量的可靠性要求包括三个维度：一要真实，不得虚构；二要完整，不得遗漏；三要客观，中立无偏。相关性要求会计信息既要具有反馈价值，又要具有预测价值。

【2·2020年多选题】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

【解析】选项 B，体现的是可比性要求。

【答案】ACD

【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。

考点四 会计要素★★

讲考点

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 1-3 所示。

表 1-3 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。 ◆企业外购的设备，既能拥有，又能控制，确认为固定资产。 ◆企业租赁的资产(应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外)，虽未拥有，但能控制，确认为使用权资产
	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 1-4 所示。

表 1-4 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	
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		

【练热题】

【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

【解析】选项 A，属于所有者权益内部结转；选项 B，接受控股股东现金捐赠在增加资产的同时增加资本公积；选项 C，固定资产盘盈属于前期差错，在增加资产的同时增加留存收益；选项 D，属于资产内部增减变动。

【答案】BC

【听峰絮语】解答本类题目的关键在于能够根据经济业务事项，精准写出会计分录，然后再做分析。

考点五 利得和损失★

【讲考点】

利得和损失如表 1-5 所示。

表 1-5 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。(排除的不是所有者，而是所有者身份)

(3)直接计入当期损益的利得或损失，通常包括营业外收入、营业外支出和资产处置损益等；此处具体划分边界存有争议，不必苛求穷尽。

直接计入所有者权益的利得或损失，通常是指其他综合收益。

练热题

【2015年多选题】 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()。

- A. 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
- B. 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
- C. 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益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计入所有者权益的金额

【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。

【答案】 AC

【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(套期损益)。

考点六 会计要素计量属性及其应用原则★★

讲考点

会计要素计量属性及其应用如表 1-6 所示。

表 1-6 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;⑤租赁负债初始入账价值的计量口径
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;④非货币性资产交换中取得的各项资产的入账价值的计量口径(以公允价值为基础计量)

【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。

练热题

【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

【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。

【答案】 AB

【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;金融资产在初始计量时均采用公允价值计量属性,但在后续计量时要区分是以摊余成本计量还是以公允价值计量。

考点七 可持续性信息披露★★

讲考点

可持续性信息披露的内容如表 1-7 所示。

表 1-7 可持续性信息披露的内容

项目	内容
可持续性信息披露框架	(1) 全球报告倡议组织； (2) 碳披露项目； (3) 气候相关财务信息披露工作组； (4) 国际财务报告可持续性披露准则等的整合； (5) 其他
中国可持续性信息披露现状	(1) 香港联交所 ESG 信息披露； (2) 中国内地可持续性信息披露
企业可持续发展报告基本内容	(1) 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； (2) 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
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

练热题

【多选题】下列会计处理中反映了可持续性信息与财务信息相互影响的有()。

- A. 企业资产由于自然气候事件而无法使用，企业重新评估了资产的使用寿命和残值
- B. 由于碳价格上涨、对温室气体排放实施更严格的监管，企业重新评价了相关的固定资产是否存在减值的可能
- C. 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
- D. 由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，企业对弃置义务相关的预计负债账面价值进行调整

【解析】四个选项的会计处理均体现了可持续性信息与财务信息相互影响。

【答案】ABCD

【听峰絮语】本考点属于新增内容，需重点掌握可持续性信息与财务信息相互影响的内容，在考试中可能会以多选题的形式进行考查。

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，非货币性资产交换中换出存货时计算换入资产成本的特殊考虑等。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年考核存货在资产负债表列示金额时，与收入准则的“识别合同中的单项履约义务”有关问题相结合。

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。

一讲一练

考点一 存货的内涵和初始计量★★

讲考点

1. 存货的内涵

存货最本质的特征是“为出售而持有”，否则，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、进口关税等“价内税”，以及不能抵扣的增值税进项税额
	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]

(续表)

取得方式	成本构成
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 (生产车间设备折旧费、生产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——应交消费税”的借方单独列示； 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，不同计量基础下存货的初始计量原则不同

下列支出一般应于发生时计入当期损益，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杂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。

练热题

【1·2022年单选题】 甲公司采购的原材料加工成产成品后对外销售。2×20年甲公司发生的有关交易或事项如下：(1)采购原材料支付购买价款100万元，入库前发生运输费用2万元。(2)加工成本20万元，其中非正常消耗物料1万元。(3)产成品运至客户处，发生运输费用3万元，截至2×20年12月31日，产成品的控制权尚未转移给客户。不考虑其他因素，2×20年12月31日，甲公司资产负债表中存货列示的金额是()。

- A. 124 万元 B. 121 万元 C. 120 万元 D. 122 万元

【解析】事项(1)购买价款和入库前发生的运输费用均需计入存货成本 $=100+2=102$ (万元);事项(2)非正常消耗不计入存货成本,即计入成本的金额 $=20-1=19$ (万元);事项(3)运输费用计入合同履约成本,如果摊销期在一年或一个营业周期之内,资产负债表上通过存货项目列报,因此 2×20 年12月31日,甲公司资产负债表中存货列示的金额 $=102+19+3=124$ (万元)。

【答案】A

【听峰絮语】还有观点认为:如果企业将产品运到客户处并将产品的控制权转移给客户,则表明运输活动发生在控制权转移之前,运输服务与销售商品二者高度关联,应将运输费用计入合同履约成本;然而,在本题中,虽然企业将产品运到客户处,但是并未将产品的控制权转移给客户,表明运输活动虽然发生在控制权转移之前,但是运输服务与销售商品二者却不高度关联,因此,不应将运输费用计入合同履约成本。

【2·2021年多选题】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

【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。

【答案】ABC

【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。另外,季节性停工损失,虽然名为“损失”,其实是事先“可预期的”,甚至是“有计划的”支出,所以,可以计入存货成本。

【3·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

【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。

【答案】BD

【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。为本企业职工购买并发放的福利品不为出售而持有,通常不能作为存货。

考点二 发出存货的计量★

讲考点

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 and 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	
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： $\text{本月月末库存存货成本} = \text{月初库存存货的实际成本} + \text{本月购入存货的实际成本} - \text{本月发出存货的实际成本}$ <p>【听峰絮语】用平均单位成本乘以出售的货物数量计算出售存货成本，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</p>
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。另外，发出存货成本计量方法的改变，属于会计政策变更。

练热题

【2011年单选题】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

【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)。

【答案】B

【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。因为，自然灾害带来的停工损失是非计划的“纯粹损失”，而季节性停工带来的损失是可预期的“正常损失”。

考点三 存货的期末计量★★★

讲考点

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**，是谨慎性要求的体现。

2. 可变现净值的确定(见图2-1)

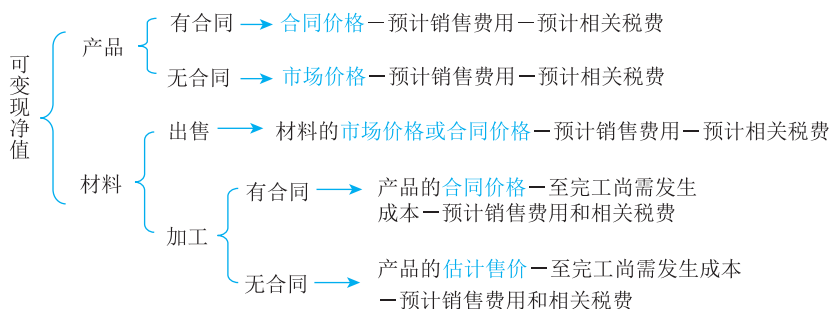


图2-1 可变现净值的确定

【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。

(5)计算拟用于生产产品的材料类存货的可变现净值时，如果用材料生产的产品数量超出合同数量，仍然需要区分有合同部分与无合同部分，分别考虑确定材料存货的可变现净值。

计算可变现净值时所涉及的销售费用，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)。

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。

练热题

【1·2020年单选题】 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 2 000 万元和 1 000 万元，可变现净值分别为 2 400 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. 3 000 万元 B. 2 800 万元 C. 3 200 万元 D. 3 400 万元

【解析】M型号库存商品的账面余额是2 000万元，可变现净值是2 400万元，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2 000万元；N型号库存商品的账面余额是1 000万元，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=2 000+800=2 800（万元）。

【答案】B

【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。考试做题时一定要看准“题眼”。

【2·2020年单选题】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

【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。

【答案】C

【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。

【3·2019年单选题】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

【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=2×1 000+0.6×1 000/2=2 300（万元），上述丙产品的可变现净值=4.7×1 000/2-0.2×1 000/2=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=2×1 000=2 000（万元），乙材料的可变现净值=4.7×1 000/2-0.2×1 000/2-0.6×1 000/2=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)。

【答案】A

【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。

考点四 存货盘盈、盘亏或毁损的处理★

讲考点

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抵扣，无需转出处理。

练热题

【2021年多选题】甲公司为增值税一般纳税人。2×20年12月31日，甲公司存货盘点中发现：(1)原材料收发计量差错盘亏5万元，增值税进项税额0.65万元；(2)原材料自然溢余盘盈20万元；(3)因洪水暴发仓库进水导致原材料毁损1 200万元，增值税进项税额156万元，获得保险公司赔偿800万元，出售毁损原材料取得残值收入200万元，增值税销项税额为26万元；(4)盘盈某产品10万元。假定上述存货盘盈盘亏金额均为成本，存货盘点发现问题已经甲公司管理层批准处理。不考虑存货跌价准备及其他因素，下列各项关于存货盘盈盘亏在甲公司2×20年度会计处理的表述中，不正确的有()。

- A. 盘盈某产品10万元计入当期营业收入
- B. 原材料自然溢余盘盈20万元计入当期营业外收入
- C. 原材料收发计量差错盘亏5.65万元计入当期管理费用
- D. 洪水暴发导致原材料净损失356万元计入当期营业外支出

【解析】存货盘盈应当冲减管理费用，因此，选项AB不正确；收发计量差错导致的存货盘亏，进项税额不需要转出，盘亏净损失应计入管理费用，即应计入当期管理费用的金额=5(万元)，选项C不正确；因自然灾害导致的存货盘亏，进项税额不需要转出，盘亏净损失应计入营业外支出，即应计入当期营业外支出的金额=1 200-800-200=200(万元)，选项D不正确。

【答案】ABCD

【听峰絮语】注意把存货清查盘点的会计处理与固定资产清查的会计处理进行对比。

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年继续考查固定资产的后续支出。

2023年考试变化

本章内容无实质性变化。

一讲一练

考点一 外购固定资产的初始计量★★

讲考点

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

练热题

【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

【解析】企业购入该固定资产的入账价值=300+8+6+3=317(万元)。

【答案】A

【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。发生“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;发生“操作人员培训费”改变的是员工,一般应当计入管理费用。

【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. 1222.2万元 B. 1221万元 C. 1223万元 D. 1200万元

【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=1000+20+50+100+10+20+20+3=1223(万元)。

【答案】C

【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;固定资产达到预定可使用状态之后再发生的支出,通常属于固定资产后续支出。

考点二 自行建造固定资产的初始计量★★

讲考点

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

【听峰絮语】 这里以自营方式建造的固定资产所涉及的增值税是可以抵扣的；如果增值税进项税额不能抵扣，在领用库存商品时需要视同销售；在领用原材料时，需要将进项税额转出。

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。(如为非正常原因造成的报废或毁损，无论工程是否完工，均应将其净损失列入营业外支出。)

(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)测试固定资产是否达到预定可使用状态前的“产出”和测试固定资产是否达到预定可使用状态前的“支出”，两者会计处理不同：①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。②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。

练热题

【2014年多选题】甲公司以外包方式建造厂房,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

【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。

【答案】ACD

【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。

考点三 存在弃置费用的固定资产★

讲考点

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 贷：预计负债[现值]
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。

练热题

【2020 年多选题】 下列各项有关固定资产会计处理的表述中，正确的有()。

- A. 盘盈的固定资产经批准后计入当期营业外收入
- B. 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
- C. 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
- D. 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

【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。

【答案】 BC

【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。

考点四 固定资产的折旧★★★

讲考点

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。