

第一章 总论



扫我做试题

第一版块

分值：0~2分

考点一 财务报告目标 | ★^①

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

考点二 会计基本假设 | ★★

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间和环境等所作的合理设定。

会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个假设。

1. 会计主体假设

会计主体假设，见表 1-1。

表 1-1 会计主体假设

项目	内容
会计主体的概念及界定	(1) 会计主体是企业会计确认、计量和报告的空间范围。 (2) 一般来说，只要是独立核算的经济组织都可成为会计主体。 可成为会计主体的经济组织包括：企业、企业集团（即由母公司和子公司组成的企业联合体）、事业单位及独立核算的车间等
会计主体与法人的区别	(1) 法人是一种享有民事主体资格的组织，法律赋予它等同于自然人一样的人格，以便于其独立地行使权利并承担自身的义务。

关于“扫我做试题”，你需要知道

移动端操作：使用“正保会计网校”APP扫描“扫我做试题”二维码，即可同步在线做题。

电脑端操作：使用电脑浏览器登录正保会计网校（www.chinaacc.com），进入“我的网校我的家”，打开“我的图书”选择对应图书享受服务。

提示：首次使用需扫描封面防伪码激活服务。

① 本书采用★级进行标注。★表示需要了解；★★表示需要熟悉；★★★表示需要掌握。

续表

项目	内容
会计主体与法人的区别	(2) 成为一个法人首先在经济上是 独立 的, 因此法人肯定是会计主体, 但仅仅独立核算是不足以支撑其享有法人资格的, 所以, 是法人的一定是会计主体, 是会计主体的不一定是 法人 。从报告角度看, 一个会计报告主体并不必然是一个法律主体。会计主体是被要求或主动选择编制财务报表的主体, 可以是单个法律主体, 也可以由一个以上法律主体构成。例如, 企业集团中的母公司拥有若干子公司, 母、子公司虽然是不同的法律主体, 但是母公司对子公司拥有控制权, 为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量, 需要将企业集团作为一个会计主体, 编制合并财务报表, 在这种情况下, 尽管企业集团不属于法律主体, 但它却是会计主体。当一个会计主体不是法律主体, 并且不是仅由具有母子公司关系的法律主体构成的情况下, 会计主体的边界主要由财务报表主要使用者的信息需求来确定 新增 ^①
会计主体假设的内涵	会计应当仅为特定的会计主体服务。会计主体假设要求企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告, 反映企业本身从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的 重要前提
会计主体假设的目的	(1) 划定会计所要处理的各事项的 空间范围 ; (2) 将会计主体的交易或事项与会计主体所有者的交易或事项以及其他会计主体的交易或事项区分开来。 总之, 一个核心目的就是圈定会计的 核算范围

2. 持续经营假设

持续经营假设, 见表 1-2。

表 1-2 持续经营假设

项目	内容
持续经营假设的内涵	假设企业在可预见的未来不会破产被清算。即假设企业的经营处于一个正常运行状态
持续经营假设的目的	持续经营假设 为会计核算的开展提供了正常的业务背景。 企业是否持续经营, 在会计原则和会计方法上有较大差异, 只有假定企业在可预见的未来不会破产清算, 会计核算才可正常进行, 否则将依据破产清算时的特殊规定进行处理
例外情况	当有 确凿证据 (通常是破产公告的发布)证明企业已经不能再持续经营下去的, 该假设会自动失效, 此时企业将由清算小组接管, 会计核算方法随即改为破产清算会计

3. 会计分期假设

会计分期假设, 见表 1-3。

^① 根据本年教材知识点的新增或调整情况, 对重要知识点进行 **新增** **调整** 标注。

表 1-3 会计分期假设

项目	内容
会计分期假设的内涵	会计分期是将企业持续不断的资金运动人为地分割为若干期间，以分期提供会计信息
具体划分方法	会计期间通常有四种口径：即 年度 、 半年度 、 季度 和 月度 。按年度口径所编报表为年报，其他期间所对应的报表为中期报告
会计分期假设的目的	会计分期假设目的在于 分段提供 会计信息，以达到实时反映和监督企业资金运动的目的

4. 货币计量假设

货币计量假设，见表 1-4。

表 1-4 货币计量假设

项目	内容
货币计量假设的内涵	货币计量，是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。该假设包括两个意思：①会计仅反映那些能以 货币 表达的信息，如果一个信息本应纳入会计核算体系，但苦于无法用货币来表达的，则只能无奈地排除在会计核算范围之外。比如，人力资源就应该作为企业的一个关键资产进行账务反映，但人力资源的货币计量尚无法广泛地达到实践的可操作性，因此大部分企业是不反映人力资源的；② 币值稳定假设 ，为了会计信息的稳定性，货币计量假设还包含一个假定币值不变的含义
货币计量假设的目的	在诸多的计量手段中，只有货币标准是具有最大限度的 无差别性 和 统一性 的，货币计量假设为会计活动的开展选定了主要核算手段
货币计量假设的要求	我国规定，企业会计核算以人民币为记账本位币，外商投资企业可以选用外币作为 记账本位币 进行核算，但应提供以人民币反映的报表，境外企业向国内报送报表时应折算为人民币反映
例外情况	当发生严重的 通货膨胀 时，该假设不成立，应改用物价变动会计或通货膨胀会计

考点三 会计基础 | ★

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

权责发生制要求，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

拓展 **收付实现制**，是权责发生制的反面，即以现金的收付作为收入和费用归属期间的认定标准，当业务不重要时，可简化采用收付实现制，因此，收付实现制的应用体现了重要性要求。

考点四 会计信息质量要求 | ★★★

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告中

所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，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。

（一）可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息**真实可靠**、**内容完整**。此原则提出三个要求：

(1) 企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映其所应反映的交易或者事项；

(2) 企业应当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；

(3) 包括在财务报告中的会计信息应当是中立的，无偏的。

（二）相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

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

（三）可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用。

（四）可比性

1. 可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比

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

要点提示：保证会计信息的纵向可比，并不意味着会计政策一旦确定就不能更改，只要按规定条件和规定方法去更改，不仅**没有违反**可比性，而恰恰遵循了可比性要求。

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

2. 实务应用

(1) 减资造成的成本法转**权益法**；

(2) 基于会计政策变更的**追溯调整**处理；

(3) 基于会计差错更正的**追溯重述法**处理；

(4) 将子公司会计政策、会计期间调到母公司标准的合并报表准备工作；

(5) 权益法下被投资方的净利润应调整至投资方的会计政策和会计期间标准后再据以认定投资收益；

(6) **同一控制下**长期股权投资的入账成本应基于被合并方调整至投资方会计政策、会计期间后的账面净资产认定。

要点提示 关注实务应用案例。

(五) 实质重于形式

1. 内涵

实质指的是经济实质(**会计观点**)，形式指的是法律形式(**法律观点**)。为达到此要求，企业在进行会计处理时，应当以经济实质为准，而不受法律形式的制约。

2. 实务中的应用案例

- (1) 合并报表的编制；
- (2) **售后回购**的会计处理；
- (3) 分期收款销售商品的会计处理；
- (4) **使用权资产**的界定。

要点提示 掌握实务应用案例。

(六) 重要性

(1) 对于会计业务的处理要抓住重点。

(2) 重要程度的判断如下：

符合下面条件之一，即可认定为**重要事项**：①金额规模达到一定程度时，应界定为重要信息；②指标本质上属于**重要信息**，比如净利润。

判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素。判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表明列项目金额的比重。 **调整**

(3) 实务中的应用案例有：①合并报表中的**抵销内容**的选择；②中期报告没有必要像年报那样披露详细的附注信息。

要点提示 关注实务应用案例。

(七) 谨慎性

1. 内涵

谨慎性要求企业对交易或事项进行会计确认、计量和报告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。

2. 实务中的应用案例

- (1) 资产**减值准备**的计提；
- (2) 加速折旧法；
- (3) **或有事项**的处理。

要点提示 在实务与原则的关联测试中，谨慎性要求是最为常见的一个考点，主要测试题型为多项选择题，请考生务必关注此处总结的实务应用案例。

(八) 及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当**及时**进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。

考点五 会计要素及其确认与计量 | ★★

(一) 资产的定义及其确认条件

1. 资产的定义

资产是指企业**过去**的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

资产具备如下特征：

(1) 资产预期会给企业带来经济利益。

例如，企业在生产经营活动中积累了大量原始数据，但由于这些原始数据在关联性、精确性、及时性等方面存在质量欠缺，还无法找到适当的应用场景，无法确定预期能够给企业带来经济利益，因此不应当将该数据确认为资产。 **新增**

(2) 资产应为企业拥有或者控制的资源。

(3) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

2. 资产的确认条件

在同时满足以下条件时，企业应将拥有的一项资源确认为**资产**：

(1) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业；

(2) 该资源的成本或者价值能够**可靠地**计量。

(二) 负债的定义及其确认条件

1. 负债的定义

负债是指企业**过去**的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的**现时义务**。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

负债的特征有以下几个方面：

(1) 负债是企业承担的现时义务。

其中，现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。这里所指的义务可以是**法定义务**，也可以是**推定义务**。其中法定义务是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。推定义务是指根据企业以往的习惯做法、已公开的承诺或声明、已公开宣布的经营政策而将承担的义务。由于以往的习惯做法或通过公开的承诺或声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而也使受

影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。 **调整**

- (2) 负债预期会导致经济利益流出企业。
- (3) 负债是由企业过去的**交易或者事项**形成的。

2. 负债的确认条件

在同时满足以下条件时，企业应将一项现时义务确认为负债：

- (1) 与该义务有关的经济利益**很可能**流出企业；
- (2) 未来流出的经济利益的金额能够**可靠地**计量。

(三) 所有者权益的定义及其确认条件

1. 所有者权益的定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的**剩余权益**。

2. 所有者权益的来源构成

所有者权益的来源构成，见表 1-5。

表 1-5 所有者权益的来源构成

来源	科目对应
投入资本	股本(或实收资本)、资本公积——股本溢价(或资本溢价)
直接计入所有者权益的利得和损失	其他综合收益
留存收益	盈余公积、利润分配——未分配利润

要点提示

(1) 利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。利得包括两种：一是形成**当期损益**的利得，比如处置固定资产的净收益；二是直接计入**所有者权益**的利得，比如其他权益工具投资的增值。

(2) 损失是指由企业**非日常**活动所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。损失包括两种：一是形成当期损益的损失，比如处置固定资产的净损失；二是直接计入所有者权益的损失，比如其他权益工具投资的公允价值下降。

(四) 收入的定义及其确认条件

1. 收入的定义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本**无关**的经济利益的总流入。

收入的特征有以下几个方面：①收入应当是企业在**日常活动**中形成的；②收入是与所有者投入资本无关的经济利益的**总流入**；③收入应当最终会导致所有者权益的**增加**。

2. 收入的确认条件

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。

(五) 费用的定义及其确认条件

1. 费用的定义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

费用的特征有以下几个方面：

- (1) 费用应当是企业在日常活动中形成的；
- (2) 费用应当会导致经济利益的流出，该流出不包括向所有者分配的利润；
- (3) 费用应当最终会导致所有者权益的减少。

2. 费用的确认条件

- (1) 与费用相关的经济利益很可能流出企业；
- (2) 经济利益流出企业的结果会导致企业资产的减少或者负债的增加；
- (3) 经济利益的流出额能够可靠计量。

(六) 利润的定义及其确认条件

1. 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。

2. 利润的构成

净利润 = 收入 - 费用 + 利得 - 损失

3. 利润的确认条件

利润的确认依赖于上述公式中诸要素的确认。

要点提示 → 在这六要素中，考生应重点关注“资产”和“收入”两要素，常以实务案例是否属于某要素范畴为主要测试角度。

谦谦有理 → 收入与利得的区分，见表 1-6。

表 1-6 收入与利得的区分

项目	界定	举例	
利得	影响损益的利得	贷记“资产处置损益”	(1) 出售固定资产形成收益； (2) 出售无形资产所有权形成的收益
		贷记“营业外收入”	(1) 罚款收入； (2) 政府补助摊入的非日常活动利得； (3) 现金盘盈； (4) 权益法下初始投资成本小于投资当日所占的被投资方可辨认净资产公允价值份额的差额

续表

项目	界定	举例	
利得	直接计入所有者权益的利得，即贷记“其他综合收益”	其他权益工具投资的增值	处置资产时转入留存收益
		其他债权投资的增值	处置资产时转入“投资收益”
		权益法下被投资方其他综合收益造成的投资价值增值	(1) 源于被投资方其他权益工具投资公允价值变动的，其他综合收益将来转留存收益； (2) 源于被投资方重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值变动，其他综合收益将来不转损益； (3) 源于其他可转损益的原因的，其他综合收益将来转“投资收益”
		债权投资重分类为其他债权投资形成的增值	处置资产时转入“投资收益”
		自用房地产、存货转为公允价值模式进行后续计量的投资性房地产形成的增值	投资性房地产处置时转入“其他业务成本”
		重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值差额	将来不得转入损益
收入	纳入营业利润范畴的主要经济利益的流入	主营业务收入；其他业务收入；投资收益；公允价值变动收益；财务收益；其他收益	

损失与费用的区分，见表 1-7。

表 1-7 损失与费用的区分

项目	界定	举例	
损失	影响损益的损失	借记“资产处置损益”	(1) 出售固定资产形成损失； (2) 出售无形资产所有权形成的损失
		借记“营业外支出”	(1) 罚没支出； (2) 盘亏固定资产的净损失； (3) 盘亏存货时的非常损失； (4) 固定资产、无形资产的报废损失

续表

项目	界定	举例	
损失	直接计入所有者权益的损失，即借记“其他综合收益”	其他权益工具投资公允价值下跌	资产处置时转入留存收益
		其他债权投资公允价值下跌	资产处置时转入“投资收益”
		权益法下被投资方其他综合收益造成的投资价值贬值	(1)源于被投资方其他权益工具投资公允价值变动的，其他综合收益将来转留存收益； (2)源于被投资方重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值变动，其他综合收益将来不转损益； (3)源于其他可转损益的原因的，其他综合收益将来转“投资收益”
		债权投资重分类为其他债权投资形成的贬值	将来转入“投资收益”
		重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值差额	将来不得转入损益
费用	纳入营业利润范畴的主要经济利益的流出	主营业务成本；其他业务成本；税金及附加；管理费用；财务费用；销售费用；信用减值损失；资产减值损失；公允价值变动损失；投资损失	

(七) 会计要素计量属性及其应用原则

会计计量是指根据一定的计量标准和计量方法，记录并在资产负债表和利润表中确认和列示会计要素而确定其金额的过程。

1. 会计要素计量属性

(1) 历史成本。

在**历史成本**计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(2) 重置成本。

在**重置成本**计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(3) 可变现净值。

在**可变现净值**计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

(4) 现值。

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

(5) 公允价值。

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，即脱手价格。

2. 各种计量属性之间的关系

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

3. 计量属性的适用范围

计量属性的适用范围，见表 1-8。

表 1-8 计量属性的适用范围

计量属性	适用范围
历史成本	一般在会计要素计量时均采用 历史成本
重置成本	盘盈存货 、盘盈固定资产的入账成本均采用重置成本
可变现净值	(1) 存货采用成本与可变现净值孰低进行期末计量，可变现净值作为存货期末计价口径的一种选择； (2) 资产减值准则所规范的资产在认定其可收回金额时，公允价值减去处置费用后的净额是备选口径之一
现值	(1) 当固定资产以 分期付款 方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的现值口径； (2) 当无形资产以分期付款方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的现值口径； (3) 以分期收款方式实现的 销售收入 ，以未来收款额的现值作为收入的计量口径； (4) 弃置费在计入固定资产成本时采取现值口径； (5) 资产减值准则所规范的资产在认定其可收回金额时，未来现金流量现值是备选口径之一
公允价值	(1) 交易性金融资产 的期末计量口径选择； (2) 投资性房地产的后续计量口径选择之一； (3) 其他债权投资、其他权益工具投资的期末计量口径选择； (4) 交易性金融负债的期末计量口径选择

要点提示：实务中计量属性的选择是主要考点。

考点六 财务报告 | ★

(一) 财务报告概念

财务报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的**财务状况**和某一会计期间的**经营成果**、**现金流量**等会计信息的文件。

(二) 财务报告的组成

- (1) 资产负债表；
- (2) 利润表；
- (3) 现金流量表；
- (4) 所有者权益(或股东权益)变动表；
- (5) 附注。

考点七 会计职业道德 | ★

会计职业道德，见表 1-9。

表 1-9 会计职业道德

会计人员的职业道德	注册会计师职业道德
(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	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

考点八 可持续信息披露 | ★

可持续信息披露，见表 1-10。

表 1-10 可持续信息披露

项目	内容
可持续信息的定义	指企业环境、社会和治理方面的可持续议题相关风险、机遇和影响的信息
可持续信息披露的质量要求	包括：①可靠性；②相关性；③可比性；④可验证性；⑤可理解性；⑥及时性
可持续信息披露的主要内容	包括：①治理；②战略；③风险和机遇管理；④指标和目标

第二章 存 货



扫
我
做
试
题

第二版块

分值：2~4分

考点一 存货的概念及确认条件 | ★

(一) 存货的概念

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

这里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。 **新增**

要点提示 常见存货包括：①原材料；②在产品；③半成品；④库存商品；⑤周转材料——包装物和低值易耗品。消耗性生物资产、通过建造等服务合同归集的合同履约成本不适用存货准则的规定进行会计处理，分别适用生物资产准则和收入准则的规定进行会计处理。 **新增**

(二) 存货的确认条件

- (1) 与存货有关的经济利益很可能流入企业。
- (2) 存货的成本能够可靠地计量。

考点二 存货的初始计量 | ★★★

(一) 入账价值基础

历史成本或实际成本。

(二) 不同取得渠道下，存货的入账价值构成

1. 购入方式

- (1) 非商业企业购入存货的入账成本。

非商业企业购入存货的入账成本 = 买价 + 进口关税 + 运费、装卸费、保险费等

进货费用

要点提示 关于公式中的内容：①仓储费(外购存货转运环节的仓储费应计入存货成本，另外，**生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的**仓储费列入存货成本)，通常计入当期损益；②运费的增值税税率为9%；③关税 = 买价 × 关税税率；④进口商品匹配的进项税 = (买价 + 关税) × 13%；⑤**合理**损耗计入存货采购成本，追加了合格存货的**单位成本**；⑥采购用于**广告营销**的**特定商品**应在取得时直接计入**销售费用**。

(2) 商品流通企业进货费用的三种处理。

a. 与非商品流通企业相同：进货费用计入存货的**采购成本**；

b. 先进行**归集**，期末根据所购商品的**存销情况**分别进行**分摊**，对于已售商品的进货费用，计入当期损益(主营业务成本)，留存部分的进货费用计入期末存货成本；

c. 金额**较小的**，可直接计入**当期损益(销售费用)**。

要点提示 购入方式下入账成本的构成因素及计算。

(3) 采购过程中物资毁损、短缺的会计处理。

采购过程中物资毁损、短缺的会计处理，见表 2-1。

表 2-1 采购过程中物资毁损、短缺的会计处理

项目	会计处理
合理损耗部分	计入存货成本
供货单位、外部运输机构的责任部分	计入其他应收款，不得归入存货成本
自然灾害损失部分	计入营业外支出
管理不善导致部分	计入管理费用

2. 委托加工方式

【案例引入】 甲公司委托乙公司代为加工一批物资，相关资料如下：

(1) 2020 年 4 月 1 日甲公司发出加工物资，成本 80 万元。

借：委托加工物资 80
 贷：原材料 80

(2) 2020 年 5 月 1 日支付加工费用 10 万元，并支付增值税 1.3 万元。

借：委托加工物资 10
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1.3
 贷：银行存款 11.3

(3) 2020 年 5 月 1 日由受托方代收代缴消费税，执行消费税税率为 10%。

◆ 计税基础的认定。

a. 市场价格；

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

◆ 应交消费税 = 100 × 10% = 10 (万元)。

◆ 如果收回后直接用于对外销售的(售价不高于组成计税价格)，由受托方代交的消费税计入加工物资的成本，相关分录如下：

a. 支付消费税时：

借：委托加工物资 10
 贷：银行存款或应付账款 10

b. 完工收回加工物资时：

借：库存商品	100
贷：委托加工物资	100
c. 出售此商品时(假定不含税的销售价款为100万元)：	
借：应收账款	113
贷：主营业务收入	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	13
结转成本时：	
借：主营业务成本	100
贷：库存商品	100
不再计列消费税。	
◆如果收回后用于应税消费品的再加工然后再出售时：	
a. 由受托方代交的消费税先计入“应交税费——应交消费税”的借方：	
借：应交税费——应交消费税	10
贷：银行存款或应付账款	10
b. 完工收回加工物资时：	
借：原材料	90
贷：委托加工物资	90
c. 最终产品出售时，按总的应交消费税计入“应交税费——应交消费税”的贷方(假定销售时确认消费税总额为28万元)：	
借：税金及附加	28
贷：应交税费——应交消费税	28
d. 最后，再补交其差额即可：	
借：应交税费——应交消费税	18
贷：银行存款	18

谦谦有理 + 委托加工方式取得存货的处理，见表2-2。

表 2-2 委托加工方式取得存货的处理

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