

注会会计稳拿 20 分

一年一度的注会考试即将来临，面对“词典”般的教科书，很多考生表示“亚历山大”！根据多年经验，结合今年的热门考点，网校为广大考生总结了各章预计分值、易考题型必考考点以及备考指南，为广大考生最后阶段的复习冲刺助一臂之力。请各位考生参照学习。

【知识点 1】合并财务报表

【考试分值】18 分左右

【题型】客观题、主观题

【掌握程度】掌握

一、同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理		
项目	具体内容	
长期股权投资按权益法的调整	净损益的调整	借：长期股权投资 贷：投资收益（或做反向分录） 调整子公司的净损益时，不需要考虑未实现内部交易损益（包括逆流和顺流）
	分配现金股利的调整	借：投资收益 贷：长期股权投资
	其他综合收益变动的调整	借：长期股权投资 贷：其他综合收益（或做相反的分录）
	除上述外其他权益变动的调整	借：长期股权投资 贷：资本公积（或做相反的分录）
	连续编制合并财务报表时	借：长期股权投资 贷：未分配利润——年初 其他综合收益 资本公积（或做相反的分录）
合并抵销处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销	借：实收资本 / 股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润——年末

		贷：长期股权投资 少数股东权益
投资收益与子公司利润分配项目的抵销		借：投资收益 少数股东损益 未分配利润——年初 贷：未分配利润——本年提取盈余公积 ——本年利润分配 ——年末
二、非同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理		
对评估增/减值的调整	第一年： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积（或编制相反分录） 借：管理费用等 贷：固定资产——累计折旧等 （或编制相反分录） 借：营业成本 贷：存货（或编制相反分录）	以后年度： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积（或编制相反分录） 借：未分配利润——年初 管理费用等 贷：固定资产——累计折旧等（或编制相反分录） 借：未分配利润——年初 营业成本 贷：存货（或编制相反分录）
长期股权投资按权益法的调整	相关处理与同一控制下企业合并的处理相同	
合并抵销处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销	借：实收资本 / 股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润——年末

		<p>商誉</p> <p>贷：长期股权投资</p> <p>少数股东权益</p> <p>营业外收入（负商誉）</p>
	<p>投资收益与子公司利润分配项目的抵销</p>	<p>借：投资收益</p> <p>少数股东损益</p> <p>未分配利润——年初</p> <p>贷：未分配利润——本年提取盈余公积</p> <p>——本年利润分配</p> <p>——年末</p>
三、内部交易		
(一) 内部存货交易的合并抵销		
	会计处理	
事项	第一年	第二年
抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	<p>1. 借：营业收入（内部销售企业的不含税收入）</p> <p>贷：营业成本（倒挤）</p> <p style="color: red;">存货（期末留存存货的成本×销售企业的毛利率）</p> <p>同时</p> <p>2. 借：少数股东权益（存货贷方金额×少数股东持股比例）</p> <p>贷：少数股东损益</p> <p>【注意】顺流无需编制此笔分录,下同</p>	<p>1. 抵销期初结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益</p> <p>借：未分配利润——年初</p> <p>贷：营业成本（假定上期期末存货已全部售出）</p> <p>2. 借：少数股东权益</p> <p>贷：未分配利润——年初</p> <p>（以上分录相当于将上年分录抄下来，同时将“少数股东损益”替换为“未分配利润——年初”）</p> <p>3. 抵销本期发生的内部存货销售收入和内部销售成本</p> <p>借：营业收入（本期销售企业内部销售收入的金额）</p> <p>贷：营业成本</p>

		<p>4. 抵销期末结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益</p> <p>借：营业成本</p> <p> 贷：存货</p> <p>5. 借：少数股东损益</p> <p> 贷：少数股东权益</p> <p>（此笔分录为本年度实现的内部交易损益金额中归属于少数股东的部分）</p>
<p>确认递延所得税资产</p>	<p>1. 借：递延所得税资产〔（前面抵销分录中的存货项目贷方发生额－借方发生额）×所得税税率〕</p> <p> 贷：所得税费用</p> <p>2. 同时增加：</p> <p>借：少数股东损益</p> <p> 贷：少数股东权益（贷方所得税费用金额×少数股权比例）</p>	<p>1. 期初：</p> <p>借：递延所得税资产</p> <p> 贷：未分配利润——年初</p> <p>2.</p> <p>借：未分配利润——年初</p> <p> 贷：少数股东权益</p> <p>（以上分录相当于将上年分录抄下来，同时将“少数股东损益”替换为“未分配利润——年初”）</p> <p>3. 本期确认递延所得税资产：</p> <p>借：递延所得税资产（前面抵销分录中的存货项目累计增减变动额×所得税税率－期初余额）</p> <p> 贷：所得税费用</p> <p>或编制相反分录</p> <p>4. 借：少数股东损益</p> <p> 贷：少数股东权益</p> <p>（前面分录中损益类项目贷方减借方金额之差×少数股东持股比例，若差额为负，则做反向分录）</p>
<p>（二）内部固定资产交易的合并抵消</p>		

事项	会计处理	
	第一年	第二年
抵销内部交易 固定资产原价 中包含的未实 现内部销售损 益	一方销售固定资产给另一方作 为固定资产使用 借：资产处置收益 贷：固定资产——原价 一方销售存货给另一方作为固 定资产使用 借：营业收入（内部销售的售 价） 贷：营业成本（内部销售 的成本） 固定资产——原价（内部交易 固定资产原价中包含的未实现 内部销售损益）	将期初未分配利润中包含的未实现内部 销售损益予以抵销，以调整期初未分配利 润 借：未分配利润——年初 贷：固定资产——原价（固定资产原 价中包含的未实现内部销售损益）
抵销内部交易 固定资产当期 多计提的折旧	借：固定资产——累计折旧（内 部交易固定资产当期多计提的 折旧） 贷：管理费用等	1. 抵销内部交易固定资产以前期间多计 提的折旧、减值准备 借： 固定资产——累计折旧 / 固定资产 减值准备 贷：未分配利润——年初
抵销当期多计 提的减值准备	借： 固定资产——固定资产减 值准备（内部购入方计提数－ 企业集团应计提数） 贷： 资产减值损失 同时增加： 借： 少数股东权益 贷： 少数股东损益 （少数股东权益的金额＝ 上述 抵销分录中固定资产项目借贷 方相抵后的金额×少数股东持	2. 同时增加： 借： 少数股东权益 贷： 未分配利润——年初 （以上分录相当于将上年分录抄下来， 同时将“少数股东损益”替换为“未分配 利润——年初”） 3. 抵销内部交易固定资产当期多计提的 折旧 借： 固定资产——累计折旧

	股比例)	<p>贷：管理费用等</p> <p>4.</p> <p>借：少数股东损益</p> <p>贷：少数股东权益</p> <p>(固定资产项目金额×少数股东持股比例)</p>
确认递延所得税资产	<p>借：递延所得税资产[(前面抵销分录中固定资产项目的贷方发生额-借方发生额)×所得税税率]</p> <p>贷：所得税费用</p> <p>同时增加：</p> <p>借：少数股东损益(分录贷记所得税费用金额×少数股东持股比例)</p> <p>贷：少数股东权益</p>	<p>1. 借：递延所得税资产</p> <p>贷：未分配利润——年初</p> <p>2. 抵销因抵销逆流固定资产交易发生的递延所得税对少数股东权益的份额</p> <p>借：未分配利润——年初</p> <p>贷：少数股东权益</p> <p>(以上分录相当于将上年分录抄下来，同时将“少数股东损益”替换为“未分配利润——年初”)</p> <p>3. 借：所得税费用</p> <p>贷：递延所得税资产</p> <p>(前面抵销分录中的固定资产项目累计增减变动额×所得税税率-期初余额)</p> <p>4. 借：少数股东权益(所得税费用项目金额×少数股东持股比例)</p> <p>贷：少数股东损益</p>
(三) 应收账款与应付账款的抵销		
抵销内部应收账款和应付账款	<p>借：应付账款(期末数)</p> <p>贷：应收账款(期末数)</p>	<p>借：应付账款(期末数)</p> <p>贷：应收账款(期末数)</p>
抵销本期针对内部应收账款	<p>借：应收账款——坏账准备</p> <p>贷：信用减值损失</p>	<p>1. 抵销前期针对内部应收账款计提的坏账准备</p>

<p>计提的坏账准备</p>	<p>借：所得税费用 贷：递延所得税资产</p>	<p>借：应收账款——坏账准备 贷：未分配利润——年初 借：未分配利润——年初 贷：递延所得税资产</p> <p>2. 借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产</p> <p>如果本期个别报表上将内部应收账款的坏账准备予以转回，则相关抵销分录与上述分录相反。</p>
----------------	------------------------------	--

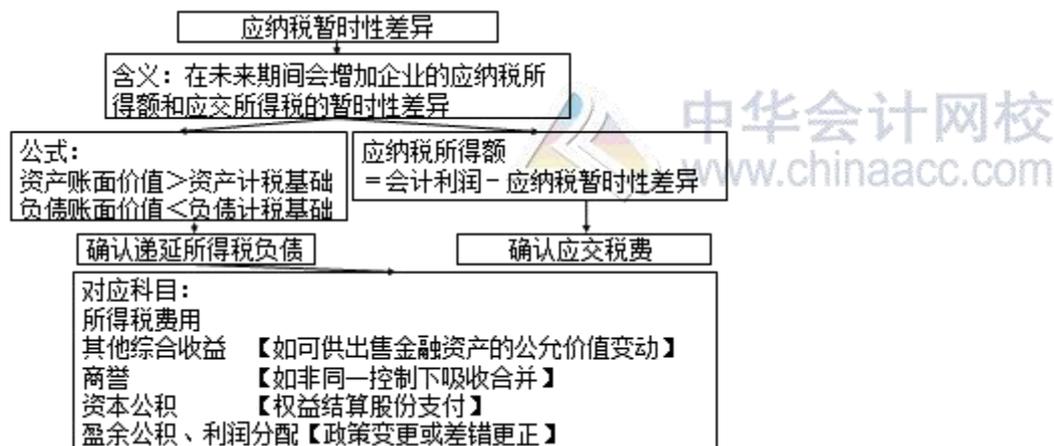
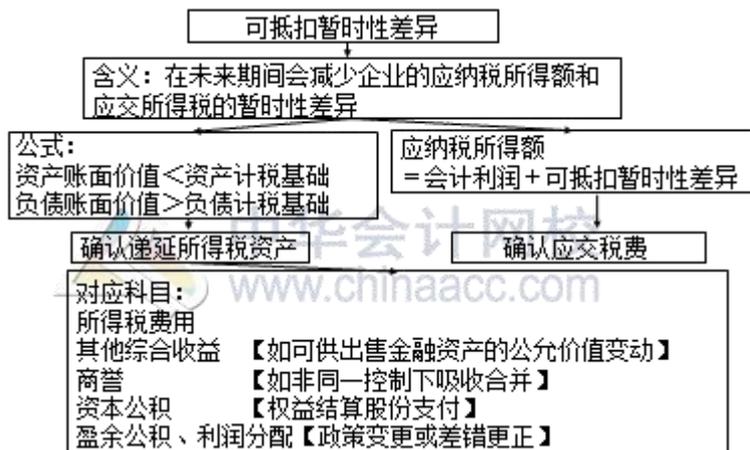
<p>固定资产处置清理</p>	<p>期满清理</p>	<p>将期满这一年的上述三分录中的固定资产转换成资产处置收益</p>	<p>① 借：未分配利润——年初 贷：资产处置收益</p>
	<p>提前清理</p>	<p>将清理这一年的上述三分录中的固定资产转换成资产处置收益</p>	<p>②借：资产处置收益 贷：未分配利润——年初 ③借：资产处置收益 贷：管理费用</p>
	<p>超期清理</p>	<p>从超期后的第一年起,为两项分录</p>	<p>①借：未分配利润——年初 20 贷：固定资产 20 ②借：固定资产 20 贷：未分配利润——年初 20</p>
<p>以后清理时不再单独进行抵销处理</p>			

【知识点 2】所得税

【考试分值】 5 分左右

【题型】客观题、主观题

【掌握程度】掌握



【知识点3】金融工具的计量

【考试分值】5分左右

【题型】客观题、主观题

【掌握程度】掌握

一、以摊余成本计量的金融资产

初始计量	按公允价值进行初始计量，相关交易费用计入初始确认金额。实际支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目。
	借：债权投资——成本（面值） ——利息调整（差额，或贷记） 应收利息/债权投资——应计利息 贷：银行存款等

	<p>【提示】“交易费用”包括手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。</p>
<p>后续计量</p>	<p>企业应当采用实际利率法，按摊余成本对该类金融资产进行后续计量。企业按照摊余成本和实际利率计算确认的利息收入，计入投资收益。</p> <p>借：应收利息/债权投资——应计利息（债券面值×票面利率） 贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率） 债权投资——利息调整（差额，或借记）</p> <p>【处置时】</p> <p>借：银行存款（实际收到的金额） 债权投资减值准备（余额结平） 贷：债权投资（余额结平） 投资收益（差额，或借记）</p>
<p>实际利率</p>	<p>实际利率法是指按照金融资产或金融负债（含一组金融资产或金融负债）的实际利率计算其摊余成本及各期利息收入或利息费用的方法。实际利率是指将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产账面余额或该金融负债摊余成本所使用的利率。</p>
<p>摊余成本</p>	<p>是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果：</p> <p>（1）扣除已收回的本金；</p> <p>（2）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；</p> <p>（3）扣除已发生的减值损失。</p>

二、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

按业务模式和现金流量特征划分为该类金融资产（债务工具）

<p>取得时</p> 	<p>企业应按其面值，借记“其他债权投资——成本”科目，按支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按差额，借记或贷记“其他债权投资——利息调整”科目</p> <p>分录：</p> <p>借：其他债权投资——成本 ——利息调整（或贷记）</p> <p> 应收利息</p> <p> 贷：银行存款</p>
<p>持有期间</p> 	<p>(1) 如为分期付息、一次还本的金融工具投资，企业在期末应按面值和票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按其摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“其他债权投资——利息调整”科目。</p> <p>分录：</p> <p>借：应收利息（面值×票面利率）</p> <p> 贷：投资收益（摊余成本×实际利率）</p> <p> 其他债权投资——利息调整（或借记）</p> <p>(2) 如为一次还本付息的金融工具投资，则应在计息时将票面利息记入“其他债权投资——应计利息”科目。</p> <p>分录：</p> <p>借：其他债权投资——应计利息（面值×票面利率）</p> <p> 贷：投资收益（摊余成本×实际利率）</p> <p> 其他债权投资——利息调整（或借记）</p> <p>同时，应将减值损失或利得和汇兑损益之外的公允价值变动计入其他综合收益，借记“其他债权投资——公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益”科目，或编制相反分录。减值损失或利得和汇兑差额应当计入当期损益。</p> <p>分录：</p> <p>借：其他债权投资——公允价值变动</p>

	<p>贷：其他综合收益 (或相反分录)</p>
<p>处置时</p>	<p>应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“其他债权投资”科目，差额记入“投资收益”科目，同时，按应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。</p> <p>分录：</p> <p>借：银行存款 其他综合收益（或贷记）</p> <p> 贷：其他债权投资 投资收益（或借记）</p>

三、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

<p>取得时</p>	<p>以公允价值进行初始计量，相关交易费用计入投资收益，购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息或已宣告但尚未发放的现金股利计入应收款项。</p>
<p>取得时</p>	<p>借：交易性金融资产——成本 应收股利（应收利息） 投资收益</p> <p> 贷：银行存款</p>
<p>后续计量</p>	<p>持有期间被投资单位宣告发放现金股利（或确认利息）时，应按享有的金额确认投资收益：</p> <p>借：应收股利（应收利息）</p> <p> 贷：投资收益</p>

	<p>资产负债表日按公允价值进行后续计量，公允价值变动计入公允价值变动损益：</p> <p>借：交易性金融资产——公允价值变动</p> <p> 贷：公允价值变动损益</p> <p>或做相反的分录</p>
处置时	<p>处置该类金融资产时，其公允价值与账面价值之间的差额应确认为投资收益：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：交易性金融资产——成本</p> <p> ——公允价值变动（或借记）</p> <p> 投资收益（或借记）</p>

【知识点 4】前期差错更正

【考试分值】10 分左右

【题型】主观题

【掌握程度】掌握

一、. 本年发现本年的差错

更正方法：直接调整相应的会计科目，其中涉及损益的，也直接调整相关科目。

【提示】

内审部门审计本年财务报表时发现的差错、题目明确告知不需要通过以前年度损益调整科目核算的情况（即使属于资产负债表日后期间的）均属于该类型，按照下面例题的思路处理。

【例·计算分析题】（2016 年）甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）2×15 年更换年审会计师事务所，新任注册会计师在对其 2×15 年度财务报表进行审计时，对以下事项的会计处理存在质疑：

其他有关资料：

甲公司按照净利润的 10%提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积。

不考虑所得税等相关税费因素的影响。甲公司 2×15 年年度报告于 2×16 年 3 月 20 日对外报出。

要求：判断甲公司对事项（1）至事项（3）的会计处理是否正确并说明理由；对于不正确的会计处理，编制更正的会计分录（无需通过“以前年度损益调整”科目，不考虑当期盈余公积的计提）。

(1) 自 2×14 年开始, 甲公司每年年末均按照职工工资总额的 10% 计提相应资金计入应付职工薪酬, 计提该资金的目的在于解决后续拟实施员工持股计划的资金来源, 但有关计提金额并不对应于每一位在职员工。

甲公司计划于 2×18 年实施员工持股计划, 以 2×14 年至 2×17 年四年间计提的资金在二级市场购买本公司股票, 授予员工持股计划范围内的管理人员, 员工持股计划范围内的员工与原计提时在职员工的范围很可能不同。如员工持股计划未能实施, 员工无权取得该部分计入职工薪酬的提取金额。该计划下, 甲公司 2×14 年计提了 3 000 万元。2×15 年年末, 甲公司就当年度应予以计提的金额进行了以下会计处理:

借: 管理费用 3 600 万元
 贷: 应付职工薪酬 3 600 万元

【正确答案】

事项 (1):

甲公司该项会计处理不正确。

理由: 该部分金额不是针对特定员工需要对象化支付的费用, 即不是当期为了获取员工服务实际发生的费用, 准则规定不能予以计提。涉及员工持股计划拟授予员工的股份, 应当根据其授予条件等分析是获取的哪些期间的职工服务, 并将与股份支付相关的费用计入相应期间。

更正分录:

借: 应付职工薪酬 6 600
 贷: 盈余公积 300
 利润分配——未分配利润 2 700
 管理费用 3 600

(2) 为调整产品结构, 去除冗余产能, 2×15 年甲公司推出一项鼓励员工提前离职的计划。该计划范围内涉及的员工共有 1 000 人, 平均距离退休年龄还有 5 年。甲公司董事会于 10 月 20 日通过决议, 该计划范围内的员工如果申请提前离职, 甲公司将每人一次性地支付补偿款 30 万元。根据计划公布后与员工达成的协议, 其中的 800 人会申请离职。截至 2×15 年 12 月 31 日, 该计划仍在进行当中。甲公司进行了以下会计处理:

借: 长期待摊费用 24 000 万元
 贷: 预计负债 24 000 万元
借: 营业外支出 4 800 万元
 贷: 长期待摊费用 4 800 万元

『正确答案』

事项（2）：

甲公司该项交易的会计处理不正确。

理由：该项计划原则上应属于会计准则规定的辞退福利，有关一次性支付的辞退补偿金额应于计划确定时作为应付职工薪酬，相关估计应支付的金额全部计入当期损益，而不能在不同年度间分期摊销。

更正分录：

借：管理费用 24 000

贷：营业外支出 4 800

长期待摊费用 19 200

借：预计负债 24 000

贷：应付职工薪酬——辞退福利 24 000

（3）2×15年甲公司销售快速增长，对当年度业绩起到了决定性作用。根据甲公司当年制定并开始实施的利润分享计划，销售部门员工可以分享当年度净利润的3%作为奖励。2×16年2月10日，根据确定的2×15年年度利润，董事会按照利润分享计划，决议发放给销售部门员工奖励620万元。甲公司于当日进行了以下会计处理：

借：利润分配——未分配利润 620万元

贷：应付职工薪酬 620万元

【正确答案】

事项（3）：

甲公司该项会计处理不正确。

理由：利润分享计划下员工应分享的部分应作为职工薪酬并计入有关成本费用，因涉及的是销售部门，甲公司应计入2×15年销售费用。

更正分录：

借：销售费用 620

贷：利润分配——未分配利润 620

二、财务报告批准报出前发现报告年度的会计差错

更正方法：按照资产负债表日后事项处理原则处理，涉及损益的通过“以前年度损益调整”科目核算。

三、不应作为日后事项期间的会计处理，而错误处理作为日后事项期间的会计处理并调

整报告年度的报告

情况(1): 如将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润, 并调整了留存收益; 更正方法: 将错误的调整分录, 再作反分录, 涉及损益的, 不需要再通过“以前年度损益调整”核算, 而是调整期初留存收益。

情况(2): 如果没有将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润, 也未调整留存收益; 更正方法: 将错误的调整分录, 再做反分录, 涉及损益的, 仍然需要通过“以前年度损益调整”核算, 而不调整期初留存收益。

四、不应作为会计政策变更, 而错误处理作为会计政策变更并追溯调整, 将错误的追溯调整分录, 再做反分录。涉及损益的, 不需通过“以前年度损益调整”核算, 而是调整留存收益。

【知识点 5】借款费用

【考试分值】3 分左右

【题型】客观题、主观题

【掌握程度】掌握



一、借款费用相关时点的确定		
项目	内容	
借款费用开始资本化时点的确定	企业只有在上述三个条件同时满足的情况下, 有关借款费用才可开始资本化, 只要其中的任何一个条件没有满足, 借款费用都不能开始资本化。	
借款费用暂停资本化时间的确定	符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断, 且中断时间连续超过 3 个月的, 应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断, 属于正常中断的, 相关借款费用仍可资本化。	
借款费用停止资本化时点的确定	购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时, 借款费用应当停止资本化, 之后所发生的借款费用, 应当在发生时根据其发生额确认为费用, 计入当期损益。	
二、借款利息费用的核算		
项目	内容	
专门借款	利息(含溢折价摊销额)	$\text{资本化金额} = \text{资本化期间内专门借款实际发生的利息费用} - \text{资本化期间内尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入}$

	等)	<p>或者进行暂时性投资取得的投资收益</p> <p>专门借款资本化金额=资本期间的实际的利息费用-资本化期间的存款利息收入</p> <p>专门借款费用化金额=费用期间的实际的利息费用-费用化期间的存款利息收入</p>
	外币本金和利息汇兑差额	资本化期间资本化，非资本化期间费用化
一般借款	利息（含溢折价摊销额等）	<p>资本化金额=累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数×所占用一般借款的资本化率</p> <p>所占用一般借款的资本化率=所占用一般借款加权平均利率=所占用一般借款当期实际发生的利息之和/所占用一般借款本金加权平均数</p> <p>所占用一般借款本金加权平均数=∑（所占用每笔一般借款本金×每笔一般借款在当期所占用的天数/当期天数）</p>
	外币本金和利息汇兑差额	费用化

【知识点6】股份支付

【考试分值】2分左右

【题型】客观题、主观题

【掌握程度】掌握

权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
<p>1. 授予日</p> <p>(1) 立即可行权的股份支付</p> <p>借：管理费用等</p> <p> 贷：资本公积—股本溢价</p> <p>【按授予日权益工具的公允价值计量】</p>	<p>1. 授予日</p> <p>(1) 立即可行权的股份支付</p> <p>借：管理费用等</p> <p> 贷：应付职工薪酬</p> <p>【按授予日企业承担负债的公允价值计量，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的</p>

	公允价值重新计量，将其变动计入损益】
(2) 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不作会计处理。	(2) 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不作会计处理。
2. 在等待期内的每个资产负债表日 借：管理费用等 贷：资本公积—其他资本公积 【按授予日公允价值为基础计量】	2. 在等待期内的每个资产负债表日 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 【按每个资产负债表日公允价值为基础计量】
3. 可行权日之后 对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。	3. 可行权日之后 对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬 【按资产负债表日公允价值为基础计量】
4. 行权日 借：银行存款 资本公积—其他资本公积 贷：股本 资本公积—股本溢价	4. 行权日 借：应付职工薪酬 贷：银行存款

查看更多注会考试政策，请进入[中华会计网校注册会计师考试栏目进行查看](#)>>



扫码获得更多注会备考干货

