

李小薇老师-注册会计师

2022 注会会计

考前必备（背）文字描述题攻略



薇薇有约**完美无缺**

很多同学要求的，像经济法税法一样的临门一脚，救命稻草，考前背一背就能用上的东东！

小微老师，能不能总结一些，像经济法、战略那样的考前我们背一背就能用上的知识内容，小微老师一向不推荐大家死记硬背，会计一定要学活了，但是距离上考场时间不多的时候，各种招数咱们都用上吧~竭尽一切所能，能多一分是一分呢~

每每到考前，同学们都会焦虑！在今年疫情紧张，考情不明朗的情况下，焦虑就更加严重了！小微老师，马上就要考试了，我应该怎么复习呢？

这个时候，一方面要回归基础，巩固知识点，查漏补缺，翻看错题，还要做一些锦上添花的事情，就是主观题中的文字描述题，很多同学看答案都懂，自己也知道学过，但是自己写却写不出来。

~~~~~文字描述题知识内容总结~~~~~

~~~~~同学，你，该背的背，该写的写，不要偷懒~~~~~

~~~~~亲爱的你，一定要重视紫色的文字，踩分点啊~~~~~

### 考点 1：单项履约义务的判断

企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

1. 企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺；
2. 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺

企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

一是客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益，即该商品能够明确区分；

二是企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

【提示】企业确定了商品本身能够明确区分后，还应当在合同层面继续评估转让该商品（或提供该服务，以下简称转让该商品）的承诺是否与合同中其他承诺彼此之间可明确区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

一是，企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

二是，该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

三是，该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

### 考点 2：时段 or 时点履行的履约义务

**【2018年计算分析题】**

问题：根据资料（1），判断乙公司的建造办公楼业务是属于在某一时段内履行履约义务还是属于在某一时点履行履约义务，并说明理由。

答案：属于在某一时段内履行履约义务。

理由：满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务：

（1）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；（边履约边消耗）

（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品；（客户能够控制在建商品）

（3）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。（不可替代性+合格收款权）

不满足上述条件的，属于在某一时点履行的履约义务。

本题中，由于乙公司在戊公司的土地上建造办公楼，戊公司能够控制乙公司在建的办公楼，因此，属于在某一时段内履行履约义务。

给大家放一道大题，感受一下，看看你是否会写答案啊？

**【例题·计算分析题】**甲公司是一家综合性服务上市公司，从事各种不同的业务。

（1）甲公司与乙公司签订合同，在乙公司申请首次公开发行股票时，提供包括依法对乙公司申请文件、证券发行募集文件进行核查，出具保荐意见等保荐服务。乙公司在签订合同后支付10%保荐费，在首次公开发行股票申请被受理后再支付50%保荐费，其余40%保荐费在首次公开发行股票完成后支付，已支付的费用无需返还。如果因乙公司或其他方原因终止合同时（如乙公司首次公开发行股票申请未被受理），甲公司无权收取剩余款项，但可就其发生的差旅费等直接费用获取补偿。根据相关监管要求，保荐人应当结合尽职调查过程中获得的信息对发行人进行审慎核查，对其提供的资料和披露的内容进行独立判断，保荐人的工作底稿应当独立保存至少10年，如果乙公司更换保荐机构，新的保荐机构需要重新执行原保荐机构已完成的保荐工作，并且乙公司需要重新履行申报程序。假定该合同不涵盖承销服务及上市后的持续督导等其他服务。

（2）甲公司与丙公司签订合同，为其进行某新药的药理药效实验。合同约定，甲公司按照丙公司预先确定的实验测试的材料、方式和次数进行实验并记录实验结果，且需向丙公司实时汇报和提交实验过程中所获取的数据资料，实验完成后应向丙公司提交一份药理药效实验报告，用于丙公司后续的临床医药实验。假定该合同仅包含一项履约义务。该项实验工作的流程和所使用的技术相对标准化，如果甲公司中途被更换，丙公司聘请另一家实验类企业（以下简称“新聘企业”）可以在甲公司已完成的工作基础上继续进行药理药效实验并提交实验报告，新聘企业在继续履行剩余履约义务时将不会享有甲公司目前已控制的、且在将剩余履约义务转移给该企业后仍然控制的任何资产的利益。

(3) 甲公司与丁公司签订合同，为其开发一套定制化软件系统。合同约定，为确保信息安全以及软件开发完成后能够迅速与丁公司系统对接，甲公司需在丁公司办公现场通过丁公司的内部模拟系统进行软件开发，开发过程中所形成的全部电脑程序、代码等应存储于丁公司的内部模拟系统中，开发人员不得将程序代码等转存至其他电脑中，开发过程中形成的程序、文档等所有权和知识产权归丁公司所有。如果甲公司被中途更换，其他供应商无法利用甲公司已完成工作，而需要重新执行软件定制工作。丁公司对甲公司开发过程中形成的代码和程序没有合理用途，丁公司并不能够利用开发过程中形成的程序、文档，并从中获取经济利益。丁公司将组织里程碑验收和终验，并按照合同约定分阶段付款，其中预付款比例为合同价款的 5%，里程碑验收时付款比例为合同价款的 65%，终验阶段付款比例为合同价款的 30%。如果丁公司违约，需支付合同价款 10%的违约金。

要求：

(1) 根据资料(1)，判断甲公司为乙公司提供的保荐服务包含几项履约义务，并说明理由；说明是属于在某一时段内履行的履约义务还是属于在某一时点履行的履约义务，并说明理由。

(2) 根据资料(2)，判断甲公司为丙公司提供的实验服务是属于在某一时段内履行的履约义务还是属于在某一时点履行的履约义务，并说明理由。

(3) 根据资料(3)，判断甲公司为丁公司提供的定制化软件开发业务是属于在某一时段内履行的履约义务还是属于在某一时点履行的履约义务，并说明理由。

答案：

(1) 甲公司为乙公司提供的保荐服务属于**单项履约义务**。

理由：因为除非甲公司完成乙公司上市前的全部保荐服务，乙公司不能从甲公司提供的各项服务本身获益，或将其与其他易于获得的资源一起使用并受益，即该保荐服务中的各项服务本身是**不能够明确区分的**。同时，该合同所约定的各项服务具有**高度关联性**，即合同中承诺的各项服务在合同层面是**不可单独区分的**。因此，甲公司提供的保荐服务属于单项履约义务。

甲公司为乙公司提供的保荐服务属于**在某一时点履行的履约义务**。

理由：①如果乙公司在首次发行股票申请过程中更换保荐机构，新的保荐公司需要重新执行原保荐机构已完成的保荐工作，乙公司在甲公司**履约的同时并未取得并消耗**甲公司提供服务所带来的经济利益；②甲公司按照相关监管要求独立进行核查并出具保荐意见，工作底稿归甲公司所有且应当独立保存至少 10 年，乙公司**不能控制甲公司正在履行的保荐服务**；

③虽然甲公司是针对乙公司的具体情况提供保荐服务，该服务具有**不可替代用途**，但是，该合同约定首付款仅 10%，后续进度款直到首发申请被受理及首发完成才支付，并且由于乙公司或其他方原因终止合同时，甲公司无权收取剩余款项，仅可就发生的差旅费等直接费用

获取补偿，因此，上述情况表明甲公司并**不能**在整个合同期间内任一时点就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。

综合上述情况，甲公司提供的保荐服务不满足在某一时段内履行的履约义务的条件，属于在某一时点履行的履约义务。

(2) 甲公司提供的实验服务属于在**某一时段内履行的履约义务**。

理由：甲公司在判断其他企业是否实质上无需重新执行甲公司累计至今已经完成的工作时，应当基于下列两个前提：一是不考虑可能会使甲公司无法将剩余履约义务转移给其他企业的合同限制或实际可行性限制；二是假设新聘企业将不享有甲公司目前已控制的、且在将剩余履约义务转移给该新聘企业后仍然控制的任何资产的利益。由于甲公司实验过程中的资料和数据已实时提交给丙公司，且如果在甲公司履约的过程中更换其他企业继续进行药理药效实验，其他企业可以在甲公司已完成的工作基础上继续进行药理药效实验并提交实验报告，实质上**无需重复执行**甲公司累计已经完成的工作，因此，丙公司在甲公司**履约的同时即取得并消耗了甲公司履约所带来的经济利益**，甲公司提供的实验服务属于在某一时段内履行的履约义务。

(3) 甲公司为丁公司提供的定制化软件开发业务是属于在**某一时点履行的履约义务**。

理由：

①如果甲公司被中途更换，新供应商需要重新执行软件定制工作，所以丁公司在**甲公司履约的同时并未取得并消耗**甲公司软件开发过程中所带来的经济利益；

②甲公司虽然在丁公司的办公场地的模拟系统中开发软件产品，丁公司也拥有软件开发过程中形成的所有程序、文档等所有权和知识产权，可以主导其使用，但上述安排主要是基于信息安全的考虑，丁公司并**不能够**合理利用开发过程中形成的程序、文档，并从中获得几乎全部的经济利益，所以丁公司**不能够控制甲公司履约过程中在建的商品**；

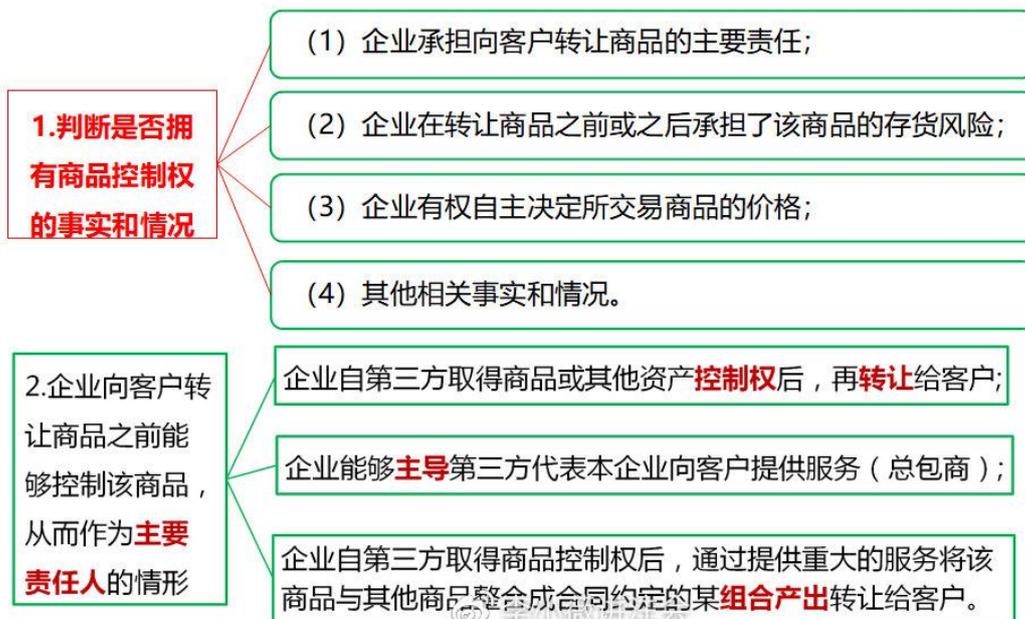
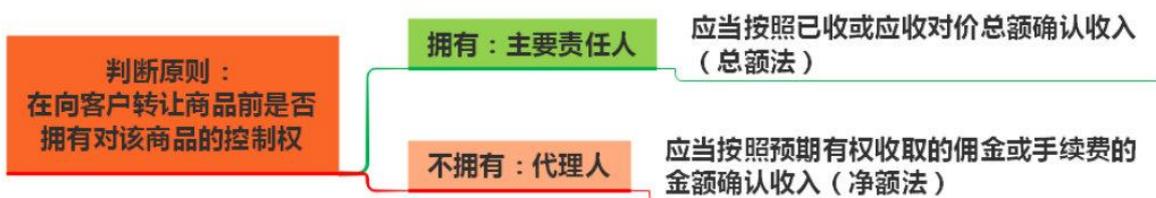
③甲公司履约过程中产出的商品为定制软件，具有**不可替代用途**，但是，丁公司按照合同约定分阶段付款，预付款仅 5%，后续进度款仅在相关里程碑达到及终验时才支付，且如果丁公司违约，仅需支付合同价款 10%的违约金，表明甲公司并**不能**在整个合同期内任一时点就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。因此，该定制软件开发业务不满足属于在某一时段内履行履约义务的条件，属于在某一时点履行的履约义务。

**发现了吗？**

**如果是时段履行的履约义务，只需要答三点中的某一个点就好了！**

**但如果是时点履行的履约义务，就需要把①②③三点都一一排除掉。**

**考点 3：主要责任人和代理人的判断**



**【2020 年综合题】**

问题：根据资料（2），判断甲公司在委托销售方式下是主要责任人还是代理人，并说明理由。

答案：甲公司属于代理人。

理由：由于供应商应当确保所提供的商品符合国家标准，代销商品的价格由供应商确定，甲公司只是按照代销商品收入的 10%收取代销手续费，并且代销商品在甲公司商场中的风险和损失与代销商品的售后服务工作由供应商承担，因此，甲公司在向客户转让商品前不能控制该商品，所以，甲公司属于代理人。

**考点 4：授予客户知识产权**

**【2018 年计算分析题】**

问题：根据资料（2），判断丙公司授予知识产权许可是属于在某一时段内履行履约义务还是属于在某一时点履行履约义务，并说明理由；说明丙公司按照己公司 A 产品销售额的 2%收取的提成应于何时确认收入。

答案：授予知识产权许可是属于在某一时点履行履约义务。

理由：授予知识产权许可同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务

确认相关收入；否则，应当作为在某一时刻履行的履约义务确认相关收入：

- (1) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；
- (2) 该活动对客户将产生有利或不利影响；
- (3) 该活动不会导致向客户转让商品。

本题中，由于丙公司合理预期不会实施对许可己公司使用的专利技术产生重大影响的活动，授予的专利技术属于在某一时刻履行履约义务。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应在下列两项孰晚的时点确认收入：

- 一是客户后续销售或使用行为实际发生；
- 二是企业履行相关履约义务。

本题中，丙公司按照己公司 A 产品销售额的 2% 收取的提成应于每年末确认收入。

#### 考点 5：合同变更

- (1) 合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形。

合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款（条件①），且新增合同价款反映了新增商品单独售价（条件②）的，应当将该合同变更作为一份单独的合同（即一项新的合同）进行会计处理。

注意：条件①和条件②需要同时满足。

- (2) 合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第（1）种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。新合同的交易价格应当为下列两项金额之和：

- 一是原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（包括已从客户收取的金额）；
- 二是合同变更中客户已承诺的对价金额。

- (3) 合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第（1）种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

问题：根据资料 X，判断甲公司的合同变更属于合同变更的第几种情形，说明相应的会计处理，并说明理由。

#### 【2021 年·综合题】

问题：根据资料 X，判断甲公司与乙公司在原合同基础上签订的补充协议是否属于合同变更，说明会计处理方法，并阐述理由。

答案：甲公司与乙公司在原合同基础上签订的补充协议属于合同变更。

合同变更部分应作为**单独合同**进行会计处理。

理由：合同变更增加了可明确区分的商品（或者，合同变更增加了 200 件 A 产品，与原 500 件 A 产品可明确区分）；且新增合同价款反映了新增商品的单独售价[或者，新增 200 件 A 产品的合同价格（每件 24 万元）反映了新增 200 件 A 产品的单独售价]。

### 考点 6：合同合并

企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在**满足下列条件之一**时，应当**合并为一份合同**进行会计处理：

该两份或多份合同**基于同一商业目的**而订立并构成一揽子交易，如一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损；

该两份或多份合同中的一份合同的**对价金额取决于其他合同的定价或履行情况**，如一份合同如果发生违约，将会影响另一份合同的对价金额；

该两份或多份合同中所**承诺的商品**（或每份合同中所承诺的部分商品）构成后面所述的单项履约义务。

#### 【2021 年·综合题】

问题：判断甲公司与丙公司分别签订的三份合同是否应当合并，并说明理由；合同合并后，判断每份合同有几项履约义务，并说明理由，如合同不合并，判断每份合同有几项履约义务。

答案：甲公司与丙公司分别签订的采购大型机械设备并安装合同、对大型机械设备的重大修改合同，这两份合同应当合并为一个合同。

理由：甲公司与丙公司虽然分别签订了两份合同，但该两份合同**基于同一商业目的而订立，并构成一揽子交易（或两份合同形成单项履约义务）**。

### 考点 7：售后代管商品

当客户已经取得了对该商品的控制权时，即使客户决定暂不行使实物占有的权利，其依然有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。因此，企业不再控制该商品，而只是向客户提供了代管服务。

企业同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：

一是该安排**必须具有商业实质**，例如，该安排是应客户的要求而订立的；

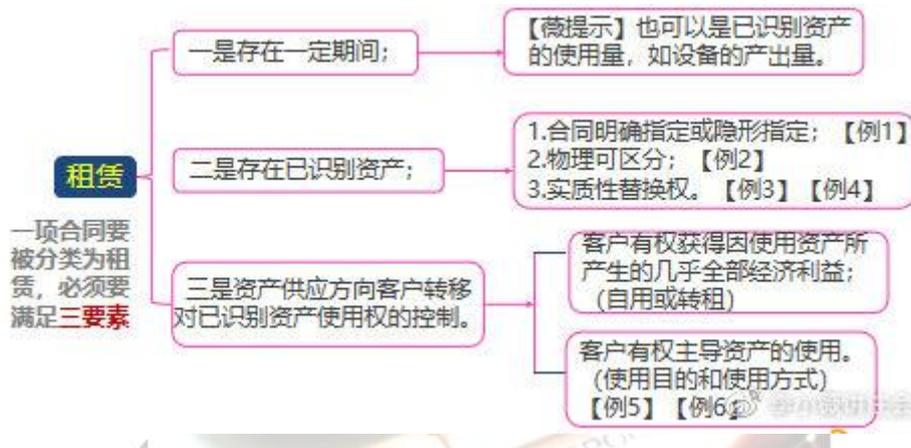
二是属于客户的商品**必须能够单独识别**；

三是该商品**可以随时交付给客户**；

四是企业**不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户**。

问题：根据资料 X，判断甲公司是否应就 XX 合同确认收入，并作出相应的账务处理，并说明理由。或者与差错更正结合，让学员写出正确的账务处理。

考点 8：已识别资产的判断&租赁的识别



评估合同是否为租赁或是否包含租赁评估流程



【2020 年·综合题】

问题：根据资料（2），判断甲公司转租柜台是否构成一项租赁，并说明理由。

答案：

构成一项租赁。

理由：一项合同被分类为租赁，必须要满足三要素：（1）存在一定期间（甲公司与商户签订 3 年的租赁协议）；（2）存在已识别资产（甲公司将指定区域的专柜租赁给商户）；（3）资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制（该专柜使用期间几乎全部经济利益由商户获得）。转租情况下，原租赁合同和转租合同都是单独协商的，交易对手也是不同的企业，因此，该转租构成一项租赁。

考点 9：租赁变更是否作为一项单独的租赁处理

租赁发生变更且同时符合下列条件的,承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理:

- (1) 该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围或延长了租赁期限;
- (2) 增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

【计算分析题】

问题:判断该租赁变更是否构成一项单独租赁并说明理由。

答案:该项租赁变更不构成一项单独租赁。

理由:该变更并未通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大租赁范围或延长租赁期限,而是属于缩小租赁范围的变更,并调整了原租赁付款额,因此不构成一项单独租赁。

考点 10: 出租人融资租赁和经营租赁的判断

一项租赁存在下列一种或多种情形的,通常分类为融资租赁:

- (1) 在租赁期届满时,租赁资产的所有权转移给承租人。
- (2) 承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。
- (3) 资产的所有权虽然不转移,但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分( $\geq 75\%$ )。
- (4) 在租赁开始日,租赁收款额的现值几乎相当于(90%以上)租赁资产的公允价值。
- (5) 租赁资产性质特殊,如果不作较大改造,只有承租人才能使用。

【2020 年综合题】

问题:(8)根据资料(2),判断甲公司转租柜台是经营租赁还是融资租赁,并说明理由。

答案:属于经营租赁。

理由:转租期限为3年,原租赁期限为15年,转租期限占原租赁期限的20%,小于75%,因此属于经营租赁。

考点 11: 金融资产的分类&金融负债和权益工具的区别



### 【2019年·计算分析题】

问题：

(1) 根据资料 (1)，判断甲公司所持乙公司债券应予以确认的金融资产类别，从业务模式和合同现金流量两方面说明理由，并编制与购入、持有及出售乙公司债券相关的分录。

(2) 根据资料 (2) 判断甲公司所持丙公司可转换债券应予以确认的金融资产类别，说明理由，并编制与购入和持有丙公司可转换债券相关的分录。

(3) 根据资料 (3)，判断甲公司发行的优先股是负债还是权益工具，说明理由，并编制发行优先股的分录。

答案：

(1) 应确认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。理由：购入乙公司债券的年利率为 6%，故其合同现金流量特征是本金加利息；甲公司管理乙公司债券的目标是在保证日常流动性需求的同时，维持固定的收益率，说明甲公司管理该债券的业务模式既以收取合同现金流量为目标，又有出售的动机。

(2) 应确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。理由：可转换债券中嵌入了转股权，作为一个整体进行评估，其不符合本金加利息的合同现金流量特征，所以应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(3) 甲公司发行的优先股是权益工具。理由：甲公司清算时，优先股股东的清偿顺序劣后于普通债务的债权人，表明甲公司没有交付现金或其他金融资产合同义务，所以属于权益工具。相关会计分录：

借：银行存款 (100×100 - 3000) 7000

贷：其他权益工具——优先股 7000

### 【2020年·计算分析题】

问题：根据资料 (1)，判断甲公司所购入乙公司债券应予以确认的金融资产类别，并说明理由。

答案：该金融资产应该归类为第二类，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；作为其他债权投资来核算；

理由：①甲公司管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标；②这个债券产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。因此将该债券的投资分类为第二类金融资产。

#### 【2021年·计算分析题】

问题：判断甲公司发行的可转换公司债券的会计分类，并说明理由。

答案：甲公司发行的可转换公司债券属于复合金融工具，同时包含负债和权益成分，应分别分类为金融负债和权益工具。

理由：甲公司负有支付本金和利息的合同义务，应分类为金融负债；转股安排符合“固定换固定”的原则（或：该可转换公司债券（固定金额）可以转换为固定数量的普通股），其中的反稀释调整条款不妨碍符合该原则，因此转股权应分类为权益工具。

#### 考点 12：金融资产转移

1. 企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

2. 企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产

3. 企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当判断其是否保留了对金融资产的控制，根据是否保留了控制分别进行处理。

①如果没有保留对该金融资产的控制的，应当终止确认该金融资产。

②如果保留了对金融资产的控制的，企业应当继续确认该金融资产。

③企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，且未放弃对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度确认有关金融资产，并相应确认有关负债。

导致转出方对被转移金融资产形成继续涉入的常见方式有：具有追索权，享有继续服务权，签订回购协议，签发或持有期权或提供担保等。

#### 【2016年综合题】

问题：根据上述资料判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

答案：会计处理不正确。

理由：因已银行在到期后对甲公司具有追索权，该项应收账款不能终止确认，应将收到的款项确认为短期借款。

#### 【2020年综合题】

问题：根据资料（2），判断甲公司是否应当终止确认所转让的应收账款，说明理由，并编制相关分录；

答案：甲公司不应当终止确认所转让的应收账款；

理由：由于甲公司既没有转移也没有保留该笔应收账款所有权上几乎所有的风险和报酬，并且未经甲公司同意，丙银行不能将该应收账款转让给其他方，丙银行不具备出售该笔款项的实际能力，导致甲公司保留了对该笔应收账款的控制，所以应当按照甲公司继续涉入被转移金融资产的程度继续确认该被转移金融资产，并相应确认相关负债。

会计分录为：

借：银行存款 7500

继续涉入资产 2000

投资收益 800

贷：应收账款 8000

继续涉入负债 2300

李小薇老师-注册会计师

### 考点 13：持有待售划分的条件

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件：

1. 可立即出售，即根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售。
2. 出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

【薇提示】确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

【2019 年综合题】

问题：根据资料(4)，判断甲公司对戊公司的长期股权投资是否构成持有待售类别，并说明理由。

答案：构成持有待售类别。

理由：由于甲公司已与无关联关系的第三方签订了具有法律约束力的股权转让合同，签订合同前的准备工作已经完成，甲公司按照合同约定可立即出售；甲公司董事会已就出售戊公司股权通过决议；甲公司已获得确定承诺；预计出售将在一年内完成。

### 考点 14：终止经营

终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

【2018年计算分析题】

问题：判断甲公司出售丙超市是否构成终止经营并说明理由；

答案：不构成终止经营。

理由：出售丙超市满足持有待售类别划分条件（已签协议、转让一年内完成、已获批），但由于甲公司在全国拥有 500 多家超市，在乙省拥有 80 家，因此丙超市不代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，也不构成拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分，又不是专为转售而取得的子公司。不能单独区分，不具有一定规模。

#### 考点 15：日后调整事项&日后非调整事项

调整事项是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

调整事项的两个特点：

- ①在资产负债表日或以前已经存在，在资产负债表日后得以证实的事项；
- ②对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

非调整事项是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

非调整事项的两个特点：

- ①资产负债表日并未发生或存在，完全是资产负债表日后才发生的事项；
- ②对报表使用者理解和分析财务报告有重大影响的事项。

【2020年·综合题】

问题：

判断甲公司对退货率调整是否属于 2×18 年资产负债表日后调整事项，说明理由，并编制相关会计分录；

答案：甲公司对退货率调整属于 2×18 年资产负债表日后调整事项；

理由：因为该销售事项在资产负债表日前已经存在，日后期间按照新取得的证据对原来已存在情况进行调整，应作为日后调整事项处理。

【2018年·计算分析题】

问题：判断甲公司出售丙超市的交易在 2017 年度对外提供的财务报表中应当作为资产负债表日后调整事项处理还是作为非调整事项处理，并说明理由；

答案：非调整事项。

理由：出售丙超市不属于对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项，是日后期间对持有待售的处置组进行出售的新业务。按照 42 号准则，即使日后期间满足持有待售类别划分条件，依然属于非调整事项。

### 考点 16：递延所得税资产 or 负债的确认与否

【2016 年综合题】

问题：根据资料，分别确认各交易或事项截至 2×15 年 12 月 31 日所形成资产的账面价值与计税基础，并说明是否应确认相关的递延所得税资产或负债及其理由。

#### 理由 1：拟长期持有的长期股权投资（2020 年也考核了此点）

因确认投资收益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他权益的变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下，预计未来期间不会转回，无需确认所得税影响。

因此，企业采用权益法核算的长期股权投资，在拟长期持有的情况下账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的所得税影响。

#### 理由 2：自行研发无形资产的初始计量

该项无形资产交易并非产生于企业合并（①），并且交易发生时既不影响会计利润（②）也不影响应纳税所得额（③），产生的可抵扣暂时性差异（④），不确认相应的递延所得税资产（⑤）。

注意：答题时把①~⑤答分点全部写清楚。

理由 3：非同一控制下的免税企业合并产生的商誉，账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则中规定不确认相关的递延所得税负债。

### 考点 17：借款费用的资本化期间

1.开始资本化时点：（同时满足三个条件，即三者孰晚）

①资产支出已经发生；

②借款费用已经发生；

③为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始。

2.暂停资本化时点：（同时满足两个条件）

①非正常中断；

②中断时间连续超过 3 个月。

3.停止资本化时点：（满足其中之一，即四者孰早）

①实体建造（包括安装）或者生产活动已经全部完成或者实质上已经完成。

②与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符

③继续发生的支出金额很少或者几乎不再发生。

④购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品，或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

【2014 年·计算分析题】

问题：确定甲公司生产线建造工程借款费用的资本化期间，并说明理由。

答案：20×2 年 1 月 2 日至 20×2 年 8 月 31 日；（9 月 1 日至 12 月 31 日期间暂停资本化）和 20×3 年 1 月 1 日至 20×3 年 3 月 31 日。

理由：

①20×2 年 1 月 2 日资产支出发生、借款费用发生、有关建造活动开始，符合借款费用开始资本化的条件，9 月 1 日至 12 月 31 日期间因事故停工且连续超过 3 个月，应暂停资本化；

②20×3 年 3 月 31 日试生产出合格产品，已达到预定可使用状态，应停止借款费用资本化。

**考点 18：股权激励可行权条件的取消或结算**

①将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。

②取消或结算时支付给职工的款项作为权益的回购处理，支付的金额高于权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。

【综合题】

问题：根据上述资料，计算股权激励计划的取消对甲公司 20××年度合并财务报表的影响，并简述相应的会计处理。

答案：因为股权激励计划取消，合并报表应作为加速行权处理，原应在剩余期间内确认的相关费用和应付职工薪酬应在 20××年度全部确认。

相应的会计处理：

①甲公司在其 20××年度合并财务报表中应作为加速行权处理，原应在剩余期间内确认的相关费用应在 20××年度全部确认。

②补偿的现金与因股权激励计划确认的应付职工薪酬之间的差额计入当期损益。

**考点 19：债务重组构成权益性交易的情形**

①债权人直接或间接对债务人持股，或者债务人直接或间接对债权人持股，且持股方以股东身份进行债务重组；

②债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易是指是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入。

构成权益性交易的，债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益。

【2021年·计算分析题】根据资料 X，判断丁公司（甲公司的母公司）减免甲公司债务的性质，并说明理由；编制甲公司与债务重组相关的会计分录。

答案：丁公司豁免甲公司债务属于权益性交易。

理由：债权人直接或间接对债务人持股，或者债务人直接或间接对债权人持股，且持股方以股东身份进行债务重组，该债务重组构成权益性交易。丁公司为甲公司的母公司，丁公司以股东身份进行债务重组，因此，该债务重组构成权益性交易。

甲公司应编制的会计分录为：

借：应付账款 1 100  
    贷：银行存款 100  
        资本公积 1 000

#### 考点 20：政府补助的判断

政府补助指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。

企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者对价的组成部分，应当按照 14 号收入准则的规定进行会计处理，不适用 16 号政府补助准则。

【2020年·计算分析题】甲公司 20×8 年度财务报表经董事会批准于 20×9 年 3 月 15 日向外报出，甲公司与 20×8 年度财务报表相关的交易或事项如下：

(2) 20×8 年 12 月 31 日，甲公司与其所在地政府签订协议，根据协议的约定，甲公司将按照所在地政府要求开发新型环保建筑材料，政府将协议签订之日起一个月向甲公司拨款款项 2000 万元，新型建筑材料的研究成果将归政府所有，当日，甲收到当地政府拨付的款项 2000 万元。

要求：根据资料 (2) 判断甲公司从政府取得的款项是否为政府补助，说明理由，并编制相关会计分录。

答案：甲公司从政府取得的款项不是政府补助；理由：因为该新型节能环保材料的所有权归政府所有；这个业务是政府委托甲公司开发新型节能环保材料，政府是作为客户，甲公司作为研发服务提供商；

账务处理：

借：银行存款 2000  
 贷：合同负债 2000

**考点 21：购买日后或有对价的处理**

1 **购买日12个月内**出现对**购买日已存在**情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并**调整合并成本和商誉**。

2 **其他情况**下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理（**不调整合并成本和商誉**）：

- 或有对价为**权益**性质的，**不进行会计处理**。
- 或有对价为**资产或负债**性质
  - 属于金融工具**：应当按照公允价值计量，其公允价值变动计入**当期损益**。
  - 【薇提示】不得指定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。**

李小薇讲注会

**【2020 年·计算分析题】**

资料 (3)：丙公司因其在 2×18 年 6 月 30 日前销售的产品存在质量问题并对客户造成损害，被客户在 2×18 年 12 月提起诉讼要求赔偿损失。2×19 年 3 月 20 日，经产品质量部门和法务部门认定，丙公司因该诉讼事项很可能向客户赔偿 300 万元。

问题：根据资料 (3)，判断甲公司是否因该诉讼事项需要调整购买日初始确认的商誉，并说明理由；如果需要调整商誉，计算调整后的商誉金额。

答案：应当调整商誉。

理由：在合并当期期末以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自**购买日起 12 个月内取得进一步的信息**表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的资产、负债的暂时性价值进行调整的，应**视同在购买日发生，即应进行追溯调整，故调整商誉**。

**考点 22：判断合并类型和购买日的判断**

**【2020 年·综合题】**

问题：判断企业合并的类型，并说明理由；如为非同一控制下企业合并，说明购买日。

答案：甲公司取得乙公司股权为多次交易形成的非同一控制下的企业合并。

理由：甲公司与乙公司**不存在关联方关系**，在取得乙公司股权后，甲公司**能够控制乙公司**。

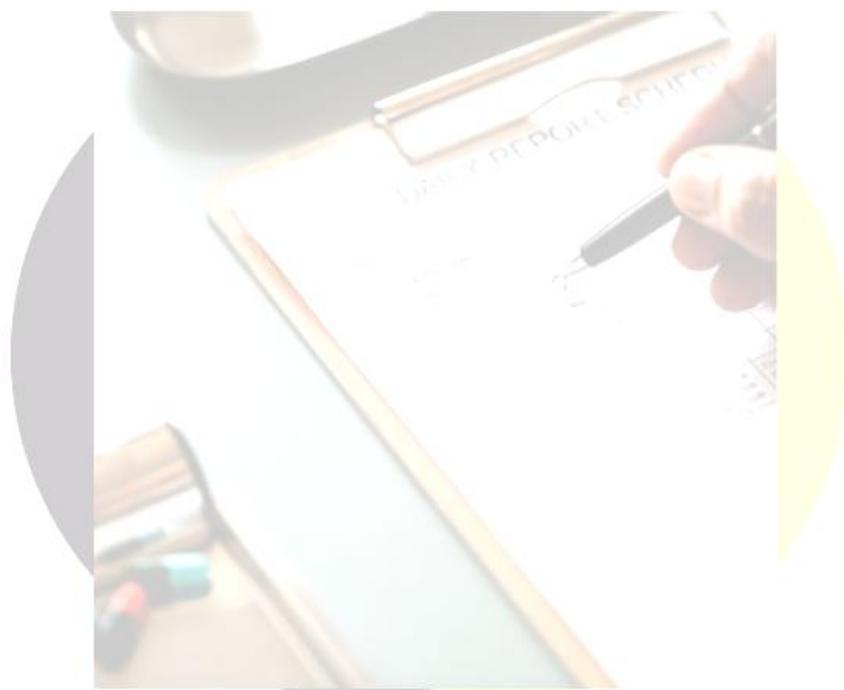
**购买日**为 2×18 年 1 月 1 日。

理由：因为当天甲公司对乙公司董事会进行改选，改选后**甲公司能够控制乙公司的相关活动**。

~~~~~亲爱的你，一定要重视紫色的文字，踩分点啊~~~~~

不管一周后的考场上你抽到的是什麼变态的主观题，我希望你都能从容应对，你不会的题目，其他人也不一定会，你会的题目其他人也不一定会，加油吧，你还有最后一周的时间，不要松懈，传说中的考前放松都是骗人的，未来的你一定会感谢今天努力的自己~

李小薇老师-注册会计师



薇薇有约完美无缺