

## 【精华总结之主观题攻略】注会考前会计有哪些考前要背？

知识点 1：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。

### 知识点 2：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，应当作为在某一时点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点履行履约义务。

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。

### 知识点 3：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。

#### 知识点 4：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。

#### 知识点 5：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。

#### 知识点 6：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，不具有规模。

#### 知识点 7：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。

【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。

【2017 年综合题】

问题：根据资料二和资料三，分别说明与甲公司有关的事项属于资产负债表日后调整事项还是非调整事项，并说明理由，如为调整事项，分别计算甲公司应调整 2×16 年年末留存收益的金额；如为非调整事项，说明其会计处理方法。

答案：

资料二，该事项应该作为资产负债表日后非调整事项。

理由：资产负债表日虽然已经对该项应收账款计提坏账，但在资产负债表日后期间是因为发生自然灾害导致应收账款进一步减值，导致进一步减值的因素在资产负债表日不存在，所以应该作为资产负债表日后重大的非调整事项进行披露。

资料三，该事项应该作为资产负债表日后调整事项。

理由：资产负债表日该诉讼事项已经存在，资产负债表日后期间进一步取得了新的证据，应作为资产负债表日后调整事项处理。

甲公司应该调减 2×16 年期末留存收益的金额 =  $(950 + 300) - 975 = 275$  (万元)

知识点 8：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。

### 知识点 9：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。

### 知识点 10：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

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。

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

2.