

## 2019 年注会《会计》文字描述题总结

### 1. 存货可变现净值的确定和跌价准备的计提

期末对存货进行计量时，如果同一类存货，其中一部分是有合同价格约定的，另一部分则没有合同价格，企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的存货，分别确定其期末可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，从而分别确定是否需计提存货跌价准备。

计算可变现净值时所确定估计售价的依据：为执行销售合同而持有的存货，应当以合同价格为计算可变现净值的基础，超出销售合同订购数量的存货，应当以一般销售价格（或市场价格）为计算可变现净值的基础。

### 2. 分期付款超过正常信用期具有融资性质购入固定资产的初始计量原则

应当以延期付款额的折现值入账，实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，摊销金额除满足借款费用资本化条件的应当计入固定资产成本外，均应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。

### 3. 共同经营与合营企业

共同经营：合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。

合营企业：合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

### 4. 可转换公司债券初始计量原则

（1）企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆，将负债成份确认为应付债券，将权益成份确认为其他权益工具。

（2）在进行分拆时，应当先对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额，再按发行价格总额扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。

（3）可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

### 5. 有服务年限的向职工提供企业支付了补贴的商品或服务

如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限，且如果职工提前离开则应退回部分差价，企业应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。

### 6. 借款费用开始资本化、暂停资本化、停止资本化的条件

（1）开始资本化：借款支出已发生、借款费用已发生、为使资产达到预定可使用（或

可销售）状态的必要购建或生产活动已经开始，三个条件同时满足；

（2）暂停资本化：工程发生非正常中断且中断时间连续超过三个月；

（3）停止资本化：资产已经达到预定可使用状态。

## 7. 预计负债最佳估计数的确定方法

所需支出存在一个连续范围（或区间），且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定。

所需支出不存在一个连续范围（或区间），或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同，那么：

（1）如果或有事项涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定；（单个项目：如一项未决诉讼、一项未决仲裁、一项债务担保等）

（2）如果或有事项涉及多个项目，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率计算确定（加权平均数）。（产品质量保证：涉及多个客户）

## 8. 关于金融资产的分类依据

（1）业务模式评估

企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。

（2）合同现金流量特征

企业分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致。即相关金融资产在特定日期产生的合同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。

## 9. 永续债发行方会计分类应当考虑的因素

（1）关于到期日

1）永续债合同明确规定无固定到期日且持有方在任何情况下均无权要求发行方赎回该永续债或清算的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务【将永续债分类为权益工具】。

2）永续债合同未规定固定到期日且同时规定了未来赎回时间（即“初始期限”）的：

①当该初始期限仅约定为发行方清算日时，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务【将永续债分类为权益工具】。但清算确定将会发生且不受发行方控制，或者清算发生与否取决于该永续债持有方的，发行方仍具有交付现金或其他金融资产的合同义

务【将永续债分类为金融负债】。

②当该初始期限不是发行方清算日且发行方能自主决定是否赎回永续债时，发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地自主决定不行使赎回权。如不能，通常表明发行方有交付现金或其他金融资产的合同义务【将永续债分类为金融负债】。

(2) 关于清偿顺序

1) 合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务【将永续债分类为权益工具】。

2) 合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的，应当审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，并据此确定其会计分类。

(3) 关于利率跳升和间接义务

1) 如果跳升次数有限、有最高票息限制（即“封顶”），且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务【将永续债分类为权益工具】；

2) 如果永续债合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务【将永续债分类为金融负债】。

## 10. 合同变更的处理原则

①将合同变更部分作为单独合同进行会计处理

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

②将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理

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。

③将合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理

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（在某一时段内确认收入），并调整当期收入和相应成本等。

## 11. 单项履约义务的识别

(1) 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；

(2) 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。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。

## 12. 合同中存在重大融资成分的处理原则

### (1) 交易价格的确定

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即现销价格）确定交易价格。

### (2) 会计处理原则

企业确定的交易价格（现销价格）与合同承诺的对价金额之间的差额（重大融资成分），应当在合同期间内采用实际利率法摊销，确认融资收益或融资费用，摊销时应使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率。

## 13. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

(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

(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品

(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，后者是指由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权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，并且该权利具有法律约束力。

## 14. 在某一时点履行的履约义务

企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入，在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

(1) 企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务

- (2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权
- (3) 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品
- (4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬
- (5) 客户已接受该商品
- (6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象

#### 15. 附有销售退回条款的销售

- ①在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入；
- ②按照预期因销售退回将退还的金额（商品价款）确认为一项负债（预计负债）；
- ③按照预期将退回商品在转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产（应收退货成本）；
- ④按照所转让商品在转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

#### 16. 附有质量保证条款的销售

客户能够选择单独购买质量保证的，或在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务（额外服务），属于服务型质保，该质保构成单项履约义务，需要分配一部分交易价格，在提供质保服务的期间内确认已分配的收入。

如果仅仅是为保证商品符合既定标准，并未向客户提供额外的商品或服务，不构成单项履约义务，该质保应当按照或有事项准则进行会计处理。

#### 17. 主要责任人和代理人

##### (1) 判断原则

- 1) 企业在向客户转让商品前能够控制该商品

该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入（总额法）；

- 2) 企业在向客户转让商品前不能控制该商品

该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定（净额法）。

##### (2) 企业向客户转让商品之前能够控制该商品，从而作为主要责任人的情形

- ①企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户
- ②企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务（总包商）



③企业自第三方取得商品控制权后,通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户

(3) 判断是否拥有商品控制权的事实和情况

- 1) 企业承担向客户转让商品的主要责任;
- 2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险;
- 3) 企业有权自主决定所交易商品的价格;
- 4) 其他相关事实和情况。

## 18. 授予知识产权许可构成单项履约义务的会计处理

(1) 授予客户知识产权许可 属于在某一时段履行的履约义务

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

(2) 授予客户知识产权许可属于 在某一时点履行履约义务

知识产权具有重大的独立功能,且该项知识产权绝大部分的经济利益来源于该项功能,客户从该项知识产权中获益的能力可能不会受到企业从事的相关活动的重大影响。

## 19. 授予知识产权许可收入确认的例外规定

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,应当在下列两项孰晚的时点确认收入:

- ① 客户后续销售或使用行为实际发生;
- ② 企业履行相关履约义务。

## 20. 售后回购

(1) 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利

表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权,如果回购价小于原售价,企业应当作为租赁交易进行处理,否则作为融资交易进行相应的会计处理。

(2) 企业负有应客户要求回购商品义务

如果客户有行权的重大经济动因,即回购价明显高于回购时的市场价,按照融资或租赁处理;如果客户没有行权的重大经济动因,则作为附有销售退回条款的销售进行处理。

## 21. 政府补助与收入的区分

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。

## 22. 不确认递延所得税资产的情况

主要是内部研发取得无形资产由于加计扣除产生的可抵扣暂时性差异的处理。如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

## 23. 不确认递延所得税负债的情况

### （1）商誉的初始确认

若针对商誉初始确认产生的暂时性差异确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，而合并成本不变，会进一步增加商誉，由此进入不断循环状态。

（2）除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

（3）对于采用权益法核算的长期股权投资，其计税基础与账面价值产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图：

### （1）准备长期持有的情况

初始成本调整和其他权益变动产生的暂时性差异不会转回，对未来期间的所得税没有影响；确认投资收益产生的暂时性差异，如果将来分回现金股利时免税（双方都是境内居民企业），也不会产生未来期间的所得税影响，投资企业一般不确认相关的所得税影响。

### （2）持有意图转变为拟近期出售的情况

均应确认相关的所得税影响。

## 24. 购买方取得的可抵扣暂时性差异不符合递延所得税资产确认条件，购买日未确认递延所得税资产

购买日后 12 个月内，如取得新的或进一步信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益；除上述情况以外，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益。

## 25. 调整事项与非调整事项的区分

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，非调整事项是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。对资产负债表日后事项，若在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

## 26. 非流动资产或处置组划分为持有待售类别的条件

### (1) 可立即出售

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。

## 27. 终止经营的定义

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。

## 28. 企业合并类型和购买日的判断（以非同一控制为例）

该合并为非同一控制下企业合并。理由，双方在交易前没有关联方关系。

购买日为 XX 日。理由，董事会进行改选，购买方控制被购买方的财务和生产经营决策。

## 29. 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

### (1) 购买日或有对价的处理

购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。

### (2) 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，或有对价如为资产负债性质，按照公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。

## 30. 披露



有精力的同学，看看前期差错的披露；预计负债的披露、或有负债和或有资产的披露；政府补助的披露；所得税费用与会计利润关系的说明；关联方的披露；会计政策变更的披露、会计估计变更的披露；每股收益的披露等。

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