

中审众环研究·实务案例卷 (2020)

中审众环会计师事务所（特殊普通合伙）

序

经过精心筹备，《中审众环研究·实务案例卷（2020）》（以下简称《众环研究·案例卷》）终于与大家见面了。

近年，中审众环会计师事务所联合了瑞华会计师事务所技术团队。新组建的中审众环技术团队，专家结构更加完善、技术力量更加雄厚、研究领域更加丰富。《众环研究·案例卷》是在原瑞华技术团队研究成果基础上，结合中审众环实务经验，所接续融合完善的精华结晶。

《众环研究·案例卷》以准则规范为准绳，聚焦解决会计审计领域的实务问题。本卷共收录问题 907 项，涵盖六大类问题，分别为资产、负债类业务问答，利润类业务问答，长期股权投资和企业合并业务问答，特殊业务问答，信息披露和列报业务问答，审计技术问题和其他问题。

现行会计准则和审计准则坚持原则导向，一方面为会计处理和审计处理建立了完善的“底层逻辑”，但另一方面准则的专业术语化表述也造成理解和实务执行中的困难，准则并不“亲民”。因此，我们不但需要聚焦准则本身，做到“专业人说专业话”；而且应当为准则实务落地多做贡献，实现“专业人做专业事”。

我们理解，原则导向的会计、审计准则更多地是提供了一项思考问题和作出专业判断的逻辑框架（方法论），而不是可以直接查阅得到现成结果的“工具书”。原则导向的会计、审计准则对报表编制者和审计人员的逻辑思维能力和专业判断能力都提出了更高的要求。为

此，我们需要积极应对这一挑战，对专业问题都应当放在准则的逻辑框架内进行系统的思考（结合个案的具体背景信息，以准则的规定作为逻辑起点，进行严密的逻辑推理，给出严谨的分析和令人信服的理由）。《众环研究·案例卷》力图在准则规定和实务操作之间架起一座逻辑推理的桥梁，通过对案例的分析展示准则的“打开方式”，尽可能消除和澄清准则在实务中理解和执行的困惑，而不仅仅是直接表述我们对某个专业问题的观点。

当前，经济活动领域的新业态、新模式、新技术层出不穷，企业商业运作方式日趋复杂多样。作为专业人员，如何运用准则“武器”跟上时代步伐，客观计量现在、合理反映未来、公允报告业绩、忠实服务公众，是我们面临的重大课题。近年来，会计准则、审计准则也不断作出重要的实质性修订，重要准则在某一时期内还存在并行适用的情形。我们将各类实务问题“对号入座”，同时适用新旧准则的安排“多座”，以尽可能满足不同层次需求。

专业研究是永无止境的。后续，我们将根据会计、审计准则和实务的最新发展，不断完善《众环研究·案例卷》，包括增补新的案例以及对原有案例的修订，使之始终站在实务的前沿，展现最新的技术研究成果。

2020年3月，新《证券法》在中国资本市场正式开始实施，与之配套的一系列监管政策法规也密集出台。以“严监管”为特征的行业新生态正面临破旧立新关键期。作为资本市场重要参与方，会计审计行业同样面临着新规制下的阵痛。在行业革旧鼎新的重要时期，我们

愿意公开分享《众环研究·案例卷》成果，以对市场的敬畏、对法治的敬畏、对专业的敬畏、对风险的敬畏共勉，不忘注册会计师服务公众的“初心”，期许给些许沉闷的行业带来一缕清风。

随着经济社会飞速发展，社会对行业的需求，已从传统经济领域，延展至社会治理体系完善、政府治理能力提升等经济社会全方位。行业技术研究如何服务实务需求，更好服务国家经济建设发展，是全行业都应该深入思考的重大课题。我们将继续加大研究投入，用全方位技术研究为行业发展注入正能量，用全方位技术创新为行业发展赋能。

由于准备时间和学识有限，我们深知书中还存有不少疏漏和不完善的地方。特别在对一些具体条款理解和问题处理方法上，难免有“一家之言”之嫌和有失偏颇之处。在此，要特别提请读者注意的是，书中观点仅代表中审众环技术团队的理解，目的在于抛砖引玉，为行业提供一种思考路径和方案参考。同时，我们也诚恳各位行业专家不吝赐教、批评指正，共同为构建行业新的主流文化、提升行业生态价值贡献力量。

中审众环会计师事务所首席合伙人 石文先

2021年2月23日

目 录

前 言.....	1
第一章 资产、负债类业务问答.....	2
第一节 固定资产的相关问题.....	2
问题 1-1-1（子公司进行改制并按评估值进行账务调整时，在合并报表层面对尚未实现的内部交易损益的处理）	2
问题 1-1-2（特定固定资产在建成后的使用期间内按规定需逐年支付的补偿费的会计处理）	3
问题 1-1-3（扶贫支出应否作为项目工程成本支出问题）	4
问题 1-1-4（拆除旧房并建造新房时，旧房原账面价值的处理）	6
问题 1-1-5（通过支付补偿取得旧房并将拆除时，对所购入旧房的处理）	9
问题 1-1-6（筹建期管理用固定资产的折旧能否计入生产用固定资产的成本） ...	10
问题 1-1-7（租赁的相关成本是否应当计入房屋建筑物的建造成本中）	10
问题 1-1-8（“上大压小”中人员安置成本的处理）	14
问题 1-1-9（“上大压小”中将被关停的机组的折旧和减值测试问题）	16
问题 1-1-10（委托其他公司代建固定资产入账价值的确定）	17
问题 1-1-11（绿化支出的会计处理）	17
问题 1-1-12（具有政府融资平台性质的公司投资建设具有公益性的基础设施的会计处理）	18
问题 1-1-13（具备法律上认可的产权，是否为会计上确认固定资产的前提条件）	20
问题 1-1-14（固定资产是否达到预定可使用状态的判断——一条完整的生产线及其附属设施何时达到预定可使用状态）	21
问题 1-1-15（固定资产达到预定可使用状态的判断——分阶段完成的固定资产达到预定适用状态的判断）	22
问题 1-1-16（固定资产达到预定可使用状态的判断——试验用设备达到预定可使用状态的判断）	25
问题 1-1-17（固定资产达到预定可使用状态的判断——配套设施未完工对主体固定资产是否达到预定可使用状态的判断的影响）	28
问题 1-1-18（固定资产达到预定可使用状态的判断——已通过检测但尚未取得检测报告的事实对是否达到预定可使用状态判断的影响）	29
问题 1-1-19（火力发电厂暂估转固的时点确认）	30

问题 1-1-20（相关支出在土地使用权和房屋建筑物成本之间的归属划分，以及陆续发生时的归集方法）	31
问题 1-1-21（临建费形成资产的处理）	32
问题 1-1-22（自购房屋首次装修费用的处理）	32
问题 1-1-23（房屋购买权的会计处理）	33
问题 1-1-24（会所外购工艺品、收藏品的会计处理）	34
问题 1-1-25（搬迁过程中机器设备重新安装发生的“安装基础款”的处理）	35
问题 1-1-26（抵债资产的会计核算问题）	36
问题 1-1-27（购入带租约房产初始确认问题）	40
问题 1-1-28（配套建设商业管理系统，附加陪伴式维护服务，且分期付款的业务相关会计处理）	41
问题 1-1-29（开办期发生费用的处理）	44
问题 1-1-30（境外子公司房产及土地的入账）	45
问题 1-1-31（用作展品的商品如何核算）	46
问题 1-1-32（4S 店试驾车应确认为存货还是固定资产）	47
问题 1-1-33（生产中作为催化剂使用（正常消耗很小）的贵金属的核算）	47
问题 1-1-34（按技术要求需保持的商品最低结存量的核算）	49
问题 1-1-35（单位价值较小但数量多的项目是否应作为一个整体列报为固定资产）	50
问题 1-1-36（为客户定制的且收费的模具能否确认为公司固定资产）	51
问题 1-1-37（财税〔2014〕75 号文是否可以作为企业进行会计处理的直接依据）	52
问题 1-1-38（关于尾矿库闭库费用资本化还是费用化的问题）	53
问题 1-1-39（一般借款费用资本化问题）	54
问题 1-1-40（一般借款费用会计处理方式的变更问题）	56
问题 1-1-41（票据贴现利息资本化问题）	57
问题 1-1-42（特殊融资情况下的借款费用资本化问题）	58
问题 1-1-43（政府规定的停工整顿期间仍继续施工，相关借款费用能否资本化）	60
问题 1-1-44（关联方借款的利息支出资本化问题）	61
问题 1-1-45（集团统贷统还的借款费用资本化问题）	62

问题 1-1-46（合并报表和个别报表对利息资本化的处理问题）	63
问题 1-1-47（借款置换后的利息能否继续资本化）	64
问题 1-1-48（外币专项借款产生的汇兑损益在满足资本化条件时是否可以资本化处理）	67
问题 1-1-49（公司专项购买的办公用期房的借款利息在房产达到预定可使用状态前能否资本化）	68
问题 1-1-50（建筑承包商在合同建造期间发生的借款费用是否资本化的问题） ..	70
问题 1-1-51（房地产企业利息资本化开始时点的确定）	71
问题 1-1-52（出售已使用一定年限的固定资产的核算）	74
问题 1-1-53（出售前仍继续使用的固定资产是否列报为持有待售资产及其核算问题）	75
问题 1-1-54（关停生产线的减值准备计提及其原址用地由划拨转为出让性质的账务处理问题）	79
问题 1-1-55（固定资产季节性停用期间的折旧处理）	81
问题 1-1-56（固定资产中的公路资产是否可以不计提折旧）	83
问题 1-1-57（“去产能”被封存设备的处理）	85
问题 1-1-58（关于自建投资性房地产的处理）	85
问题 1-1-59（自建投资性房地产初始计量问题）	86
问题 1-1-60（以公允价值模式计量投资性房地产涉及相关事项的处理）	88
问题 1-1-61（低于市场价格取得土地，企业将土地计入投资性房地产按公允价值模式进行后续计量的相关处理）	90
问题 1-1-62（已签订长期租约但管理层持有意图不明确的房屋是否作为投资性房地产）	95
问题 1-1-63（投资性房地产计量模式变更问题）	96
问题 1-1-64（投资性房地产能否转为存货）	98
问题 1-1-65（部分出租自建房屋建筑物转入投资性房地产是否应结转无形资产中对应的土地使用权）	99
问题 1-1-66（获得人才安居房并出租或出售给职工的处理）	99
问题 1-1-67（煤矿企业棚户区改造项目相关会计核算问题）	101
问题 1-1-68（矿山基建剥离成本摊销方法）	103
问题 1-1-69（以原地还建方式支付拆迁补偿的处理）	104
第二节 无形资产和研究开发支出的相关问题	106

问题 1-2-1（研究开发支出资本化 / 费用化判断的一般分析思路）	106
问题 1-2-2（符合资本化条件的开发支出是否可以选择费用化，并将其作为一项会计政策）	112
问题 1-2-3（IPO 审计中能否将前期已费用化的开发支出重新资本化）	114
问题 1-2-4（外包的开发活动的相关支出的资本化问题）	115
问题 1-2-5（关于委托开发的技术能否资本化的问题）	117
问题 1-2-6（外购研发中项目以及后续研发支出的处理）	118
问题 1-2-7（大数据的资本化问题）	120
问题 1-2-8（研发过程中领用材料和形成可对外销售的产品的账务处理）	122
问题 1-2-9（受托开发软件的支出如何核算）	123
问题 1-2-10（为客户生产的小试产品消耗的材料和人工成本是否可以纳入研发支出并在生产成本中核算）	126
问题 1-2-11（研发过程中收到合作研发单位支付超过研发成本支出的研发款项的处理）	128
问题 1-2-12（研发支出能否预提）	129
问题 1-2-13（缴付的土地闲置费用如何入账）	130
问题 1-2-14（支付划拨土地的各类补偿费用问题）	131
问题 1-2-15（自建半租半售房产的会计处理）	132
问题 1-2-16（以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的问题——以账面价值为零的无形资产出资）	133
问题 1-2-17（用借款收购采矿权，在该矿达到商业开采之前的利息是否可以资本化）	135
问题 1-2-18（用于建造自用房屋的土地出让金借款利息、建造期间土地使用税资本化问题）	136
问题 1-2-19（工程购地借款利息能否资本化）	137
问题 1-2-20（上海黄金交易所会员资格费的会计处理）	137
问题 1-2-21（飞行员执照是否可以确认无形资产）	139
问题 1-2-22（山西省煤焦企业产能容量指标的列报）	140
问题 1-2-23（支付给外部机构的大额品牌包装费的会计处理）	142
问题 1-2-24（农村土地承包经营权能否作为股东出资，能否作为无形资产核算）	143
问题 1-2-25（收购无形资产涉及的或有对价问题）	145

问题 1-2-26（土地使用权摊销年限确认问题）	147
问题 1-2-27（无形资产中高尔夫俱乐部的长期会员权是否可以不摊销？）	147
问题 1-2-28（在《企业会计制度》下，无形资产摊销是否可以计入主营业务成本）	148
问题 1-2-29（非同一控制下企业合并中取得被购买方商标权能否作为使用寿命不确定的无形资产）	148
问题 1-2-30（划拨土地是否属于使用寿命不确定的无形资产）	150
问题 1-2-31（原划拨地由政府收回企业重新拍卖取得土地使用权的处理）	153
第三节 资产减值的相关问题.....	155
问题 1-3-1（由与资产相关的政府补助所形成的递延收益余额在资产减值测试中的考虑）	155
问题 1-3-2（客户给予的专用设备废弃补偿在减值测试中的考虑）	156
问题 1-3-3（采用现金流折现法等估值技术计量资产的公允价值）	157
问题 1-3-4（基于某个技术进行生产的产品已停产时该无形资产的减值问题） ..	159
问题 1-3-5（对于按“上大压小”政策即将关停的发电机组减值的考虑）	161
问题 1-3-6（在建工程预付款项的减值问题）	162
问题 1-3-7（对于将被无偿移交出去，但移交后仍将继续作为本企业生产经营所必需的配套设施的固定资产，可否全额计提减值）	163
问题 1-3-8（固定资产评估减值，是否应依据评估结果进行计提减值准备的会计处理？）	164
问题 1-3-9（对尚未实缴出资的长期股权投资的减值问题）	166
问题 1-3-10（存货减值准备的计提）	168
问题 1-3-11（存货可变现净值的确定方法）	169
问题 1-3-12（能够得到补偿的存货预计售价的确定、合并报表层面相关存货跌价准备的考虑）	170
问题 1-3-13（存货可变现净值计算是否考虑退税因素）	171
问题 1-3-14（拟出口存货的可变现净值的计算是否考虑出口免抵退税因素） ...	172
问题 1-3-15（集团整体亏损，承担集团产业链中部分环节的子公司与合并报表层面应如何计提存货跌价准备）	174
问题 1-3-16（非同一控制下企业合并中，被购买方购买日可辨认净资产公允价值未确定时，暂估商誉的减值问题）	175
问题 1-3-17（收购少数股权交易对期末商誉减值测试的影响）	182

问题 1-3-18（资产组内净流动资产的变动对减值测试中现金流量现值测算的影响）	185
问题 1-3-19（商誉和总部资产分摊到各资产组应如何划分，以及如何进行商誉减值测试）	190
问题 1-3-20（形成商誉的子公司后续再并购带来新增商誉时，商誉减值如何处理）	194
问题 1-3-21（企业吸收合并后业绩对赌和双方商誉减值问题）	196
问题 1-3-22（关于并购重组中对赌期结束减值测试中减值额如何计算的问题）	199
第四节 职工薪酬和股份支付的相关问题	200
问题 1-4-1（辞退福利折现率的确定原则）	200
问题 1-4-2（辞退福利的预提问题）	204
问题 1-4-3（因工厂搬迁导致的员工辞退补偿的确认、计量和列报）	222
问题 1-4-4（企业困难时期实行“全体员工轮流放假计划”放假期间生活费的会计处理）	223
问题 1-4-5（资产负债表日年终奖预提问题）	225
问题 1-4-6（公司 3 年奖金计划应如何处理）	226
问题 1-4-7（公司实行附有授予条件的长期奖金计划的会计处理）	232
问题 1-4-8（企业对劳务派遣人员薪酬的核算和列报）	233
问题 1-4-9（外教劳务成本是否属于应付职工薪酬，支付给外教的课酬在现金流量表中如何列示）	235
问题 1-4-10（企业负担的职工工伤医药费的处理）	237
问题 1-4-11（职工以电话费发票限额报销的电话费补助，应该计入工资总额还是在福利费列支？）	238
问题 1-4-12（工会经费和职工教育经费的计提问题）	240
问题 1-4-13（设定受益计划中退休后福利水平变动属于过去服务成本还是精算假设变动）	242
问题 1-4-14（如何根据精算结果编制设定受益计划的会计处理分录）	244
问题 1-4-15（国有企业其他形式补充养老福利计划形成的离职后福利处理） ..	245
问题 1-4-16（“应付职工薪酬”、“长期应付职工薪酬”财务报表列示口径的问题）	247
问题 1-4-17（股份支付的判断 1——员工认购股权或非控股股东低价向员工转让股权是否属于股份支付）	248

问题 1-4-18 (股份支付的判断 2——大股东低价向亲属或小股东转让股权是否属于股份支付)	251
问题 1-4-19 (股份支付的判断 3——大股东或加盟商低价入股是否属于股份支付)	252
问题 1-4-20 (股份支付的判断 4——大股东低价转让股权是否属于股份支付)	254
问题 1-4-21 (股份支付的判断 5——向实际控制人兼董事长发行股份是否属于股份支付)	257
问题 1-4-22 (股份支付的判断 6——关于拟上市公司员工持有的期权是否属于股份支付及其会计处理问题)	259
问题 1-4-23 (股份支付的判断 7——非同一控制下企业合并中对被购买方不同股份的作价差异)	264
问题 1-4-24 (“首发 54 条”中涉及的大股东股份支付相关问题)	266
问题 1-4-25 (接受服务企业股东认缴比例和实缴比例不一致时的股份支付费用确认)	267
问题 1-4-26 (投资方向子公司高管个人转让股权、转让后丧失对子公司控制权时是否构成股份支付)	270
问题 1-4-27 (股份支付认定和授予日公允价值确定问题)	272
问题 1-4-28 (法律法规对特定企业增资扩股或股权转让需经过主管部门审批的要求对股份支付授予日的确定的影响)	275
问题 1-4-29 (分期缴纳股权激励款的授予日确定和费用确认)	276
问题 1-4-30 (员工持股计划相关问题的会计处理)	277
问题 1-4-31 (限制性股票公允价值的确定)	283
问题 1-4-32 (涉及市场条件的股份支付公允价值的确定)	287
问题 1-4-33 (取消股权激励计划的处理)	290
问题 1-4-34 (以权益结算的股份支付计划修改的处理)	294
问题 1-4-35 (境外公司期权激励确认的管理费用在回国内 A 股上市过程中对财务报表的影响)	298
问题 1-4-36 (股票期权采用内在价值模式进行会计处理时的确认和计量问题)	301
问题 1-4-37 (附有市场条件的股权激励账务处理)	302
问题 1-4-38 (包含“收益封顶条款”的权益结算股份支付的会计处理)	306
问题 1-4-39 (要求激励对象在不满足条件时向公司以现金补足差额股份支付的会计处理)	309

问题 1-4-40（限制性股票、期权激励回购注销账务处理时点确定）	311
问题 1-4-41（实施股份支付收回授予的股权后重新授予其他员工是否存在费用重复确认问题）	312
问题 1-4-42（同时涉及股份支付和职工薪酬的综合案例）	314
问题 1-4-43（股份支付的激励对象在等待期内可按照届时标的股份公允价值的一定比例回售授予方时的处理）	315
问题 1-4-44（实际控制人倡议员工购买股票并承诺承担亏损补偿及对员工持股计划承担亏损补偿的处理）	317
第五节 生产成本归集与分摊的相关问题	321
问题 1-5-1（研究开发过程中试制产品的成本归集和相关核算问题）	321
问题 1-5-2（生产不饱和期固定费用分摊的问题）	322
问题 1-5-3（联产品共同成本分配问题）	324
问题 1-5-4（产蛋期不超过 1 年的蛋鸡是否作为生产性生物资产）	325
问题 1-5-5（为试吃饲料而购买喂养的鱼虾的核算问题）	326
问题 1-5-6（经纪公司为提升艺人个人素质而支付的培训费用的处理）	327
第二章 利润类业务问答	330
第一节 收入确认以及建造合同相关问题	330
问题 2-1-1（租售结合的合同是否适用建造合同会计模式）	330
问题 2-1-2（垫资建设项目的收入确认问题）	333
问题 2-1-3（土地一级开发企业的收入确认问题）	336
问题 2-1-4（软件开发企业提供解决方案的收入确认问题）	342
问题 2-1-5（建造合同的分拆问题）	346
问题 2-1-6（建造合同完工百分比的确定）	349
问题 2-1-7（大型成套设备完工进度确认问题）	351
问题 2-1-8（合并范围内两公司承接同一项目不同部分的收入确认问题）	353
问题 2-1-9（“BT”项目判断及其收入确认）	355
问题 2-1-10（拆迁安置房 BT 项目收入确认问题）	360
问题 2-1-11（房地产企业开发“回迁商品房”是否可以分段确认收入）	364
问题 2-1-12（合同变更收入的确认问题）	367
问题 2-1-13（不同销售模式下带安装设备收入的确认时点）	369

问题 2-1-14（需要安装调试的设备销售，无法取得验收报告等情况下如何处理）	373
问题 2-1-15（软件集成系统收入确认的准则适用问题）	382
问题 2-1-16（关于软硬件集成业务的收入确认时点）	384
问题 2-1-17（软硬件集成业务的收入确认的具体案例）	388
问题 2-1-18（带安装的定制设备收入成本的确认）	394
问题 2-1-19（需安装的商品销售业务中，支付的运输安装费是否应计入销售费用）	399
问题 2-1-20（海运方式出口不同价款条件下或不同收款方式下出口收入的确认时点）	400
问题 2-1-21（跨境电商退款或者重新发货时货物收入成本的账务处理）	404
问题 2-1-22（特许权使用费的确认问题）	405
问题 2-1-23（关于动画片形象授权产生收入确认方式的问题）	409
问题 2-1-24（动漫版权贸易采购的买断款、保底款的核算和收入的确认）	411
问题 2-1-25（主题乐园运营方对主题乐园项目的收入确认等会计处理问题）	419
问题 2-1-26（需要提供后续技术设计和支持服务的技术使用权授权收入确认）	423
问题 2-1-27（涉及特殊或有收费安排的咨询服务合同的收入确认）	426
问题 2-1-28（网络课程收入的确认与计量）	429
问题 2-1-29（净水设备公司套餐（包括提供设备和提供后期维护服务）销售收入如何确认）	432
问题 2-1-30（提供服务包含免费提供终端设备的会计处理）	435
问题 2-1-31（同一合同中包含多项劳务内容时的收入确认问题）	438
问题 2-1-32（履行过程分为若干阶段且同时包含销售商品和提供劳务的合同的收入确认问题）	442
问题 2-1-33（广告代理行业的收入确认）	445
问题 2-1-34（不能办理产权证的地下车位销售的处理）	450
问题 2-1-35（房地产开发企业对属于人防工程的车位费的收入确认问题）	451
问题 2-1-36（关于公司出售电解液后无偿收回的处理）	452
问题 2-1-37（汽车零部件厂商受整车厂委托开发模具（所有权属于整车厂）的会计处理）	459
问题 2-1-38（收到对价中一部分按约定比例要退还时的处理）	464
问题 2-1-39（图书出版服务企业在不同业务模式下的收入确认问题）	467

问题 2-1-40（带有价格调整条款的销售收入确认问题）	471
问题 2-1-41（销售价格未获得购买方确认时收入的确认）	476
问题 2-1-42（收到货币资金以外的对价时的收入确认问题）	478
问题 2-1-43（通过销售业务员（非本公司员工）销售产品的收入确认问题） ...	481
问题 2-1-44（存在居间人情况下的收入确认时点）	484
问题 2-1-45（高尔夫俱乐部会员卡收入的确认）	487
问题 2-1-46（含度假公寓使用权的会籍收入确认问题）	489
问题 2-1-47（在甲供材料的情况下施工企业收入的确认）	493
问题 2-1-48（托管其他企业员工是否可按“净额法”确认收入以及在现金流量表的列报）	496
问题 2-1-49（企业为客户用于支付货款的借款提供担保时的收入确认、坏账准备计提问题）	501
问题 2-1-50（卖方为买方用于支付货款的银行贷款提供担保时的收入确认问题）	504
问题 2-1-51（赠送商品视同销售的问题）	507
问题 2-1-52（充值赠品的相关会计处理）	509
问题 2-1-53（期刊广告增刊收入问题）	511
问题 2-1-54（合作制作和发行电视剧的相关问题）	513
问题 2-1-55（手机游戏授权金和保底分成款的收入确认）	514
问题 2-1-56（预售模式下商品房销售收入的确认时点）	517
问题 2-1-57（购房者在收房时提出整改要求，商品房销售收入确认问题）	521
问题 2-1-58（毛坯房和装修分开签约时的收入确认）	524
问题 2-1-59（产权置换方式下回迁房收入、成本的计量）	527
问题 2-1-60（移交拆迁安置房的收入确认时点问题）	530
问题 2-1-61（连同固定资产一并处置的存货应作为营业收入还是资产处置收益）	531
问题 2-1-62（实物返利的会计处理）	533
问题 2-1-63（关于客户及供应商返利的相关处理）	535
问题 2-1-64（会计上确认收入的时点早于税法上的纳税义务发生时间时，在确认收入时是否需对对应的税款进行预提处理）	536
问题 2-1-65（带有保护价收购农产品承诺的种子销售收入的确认）	539

问题 2-1-66（客户具有回购选择权的重型装备销售收入确认）	542
问题 2-1-67（代收货物港务费业务的会计核算）	545
问题 2-1-68（供热企业收取的一次性入网费确认收入的问题）	550
问题 2-1-69（政府融资平台公司对土地储备的核算）	551
问题 2-1-70（酒类企业的收入确认问题）	553
问题 2-1-71（关于体育赛事项目合作投资业务中被投资方的相关账务处理） ...	561
问题 2-1-72（关于边制作边播放节目的成本结转方法）	563
问题 2-1-73（包含可变对价选择权的收入确认）	565
问题 2-1-74（施工企业整体分包项目（实质为出借资质项目）的会计处理问题）	566
问题 2-1-75（联合体牵头方的收入确认是“总额法”还是“净额法”）	569
问题 2-1-76（客户同时为公司供应商时，收入确认是“总额法”还是“净额法”的 判断）	573
问题 2-1-77（提供资金并负责采购原材料的交易应采用“总额法”还是“净额法”？）	577
问题 2-1-78（购买彩票或购买彩票额度后再销售的收入确认问题）	579
问题 2-1-79（委托物业公司在“酬金制”物业管理模式下以其名义进行物业管理时 的处理）	581
问题 2-1-80（对以货抵债业务商业实质的判断以及相关会计处理）	584
问题 2-1-81（新收入准则下的实务探讨——医院筹建与运营某专科的处理） ...	588
问题 2-1-82（对新收入准则第十二条“履约进度不能合理确定时如何确认收入”相 关规定的理解）	590
第二节 企业收到政府补助和其他财政资金的相关会计处理问题.....	593
问题 2-2-1（政府补助的确认时点）	593
问题 2-2-2（按照应收金额确认政府补助的条件）	595
问题 2-2-3（政府和企业都存在违约情况下政府补助的确认）	596
问题 2-2-4（以资产为抵押从政府取得低息贷款的处理）	598
问题 2-2-5（公司收到的企业创业扶持基金确认时点）	605
问题 2-2-6（“863”项目资金的会计处理）	605
问题 2-2-7（企业集团内部的农产品买卖交易产生的额外可抵扣增值税进项税额在 合并财务报表中的列报）	607
问题 2-2-8（减免房产税的会计处理）	609

问题 2-2-9（企业收到创新基金的会计处理）	610
问题 2-2-10（企业对于“先验收后拨付”的政府补助的确认和摊销问题）	612
问题 2-2-11（新企业会计准则首次执行日之前收到政府补助，新企业会计准则首次执行日之后收到政府补助文件相关账务处理问题）	614
问题 2-2-12（境外合作区政府补助相关问题）	616
问题 2-2-13（顶峰发电奖励的处理）	618
问题 2-2-14（物联网发展专项资金的会计处理）	619
问题 2-2-15（预计预缴土地增值税将返还时的处理）	621
问题 2-2-16（中外合资企业收到政府补助时的考虑）	622
问题 2-2-17（与长期股权投资相关的政府补助）	623
问题 2-2-18（“鼓励企业上市发展专项资金”资助款处理）	624
问题 2-2-19（收到母公司拨付的资本性财政资金的处理）	625
问题 2-2-20（上市公司收到控股股东拨付的资本性财政资金的处理）	626
问题 2-2-21（政府拨付科研资金时相关文件规定的账务处理政策与会计准则规定存在差异的问题）	628
问题 2-2-22（公司通过不同方式取得科研专项经费会计处理问题）	631
问题 2-2-23（政府搬迁补助在合并报表中的列报）	632
问题 2-2-24（已被政府征用拟拆迁地块上的房产、设备在收到拆迁补偿款但尚未实际拆迁时应如何处理）	633
问题 2-2-25（收到国外矿产资源风险勘查专项资金的处理）	638
问题 2-2-26（政府补助与营业收入的区分 1——旅游管理局给旅游公司的观光车运营补贴）	640
问题 2-2-27（政府补助与营业收入的区分 2——政府或机场给予的航班补贴）	642
问题 2-2-28（政府补助与营业收入的区分 3——新能源汽车补贴）	643
问题 2-2-29（政府补助与营业收入的区分 4——企业通过收取地方政府发放的“消费券”实现商品或服务的销售交易的性质判断）	645
问题 2-2-30（政府补助与营业收入的区分 5——承接科技部科技示范工程收到政府拨款的处理）	647
问题 2-2-31（政府补助与营业收入的区分 6——企业承接课题获取政府拨付经费的处理）	649
问题 2-2-32（房地产企业承建保障房，政府承诺按照成本加成方式给予补助时的收入确认）	650

问题 2-2-33 (PPP 项目公司收到政府专项债券和补贴资金的处理)	651
问题 2-2-34 (免征的增值税是否确认为政府补助)	654
问题 2-2-35 (收到免税项目的退税款是属于政府补助还是营业收入)	655
问题 2-2-36 (公共建筑节能改造项目的政府补贴的确认)	656
问题 2-2-37 (无形资产全额计提减值准备后所对应的政府补贴是否应在当年结转损益)	660
问题 2-2-38 (企业在剥离社会职能过程中无偿划出资产所涉及的递延收益财务处理)	661
问题 2-2-39 (以资产投资联营企业时, 与之相关的政府补助的处理)	662
问题 2-2-40 (收到以“固定资产投资额达到一定金额标准”为条件的政府补助如何分类)	663
问题 2-2-41 (政府补助净额法核算的若干问题)	664
问题 2-2-42 (银行收到的税收返还和风险补偿金是否需要计入“其他收益”)	666
问题 2-2-43 (关于政府补助的分类及递延收益转入损益的时点及金额的问题)	667
问题 2-2-44 (已收到政府补助资金在项目附有验收条件时的处理)	671
问题 2-2-45 (企业对碳排放权进行会计处理中的若干具体问题)	674
问题 2-2-46 (在 IFRS 下, 企业应当如何对已核证排放权进行会计处理?)	685
第三节 所得税会计的相关问题	688
问题 2-3-1 (就计提资产减值准备所导致的暂时性差异确认递延所得税资产时应考虑的因素)	688
问题 2-3-2 (集团合并报表层面与已抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税资产 / 负债的适用税率)	691
问题 2-3-3 (关联方内部未实现损益抵销影响是否确认递延所得税资产)	693
问题 2-3-4 (当存在应纳税暂时性差异时, 是否应对未来可税前弥补的亏损确认递延所得税资产)	694
问题 2-3-5 (在未来转回时无足够应纳税所得额但有递延所得税负债余额的情况下递延所得税资产的确认问题)	697
问题 2-3-6 (亏损企业其他综合收益是否需要按扣税后金额列报)	698
问题 2-3-7 (能否就已计提尚未使用的安全生产费形成的专项储备余额确认递延所得税资产)	700
问题 2-3-8 (由确认一组不构成业务的资产或净资产所产生的暂时性差异, 能否确认递延所得税负债或递延所得税资产)	702

问题 2-3-9(可结转以后年度扣除的广告费、业务宣传费能否确认递延所得税资产)	703
问题 2-3-10(职工教育经费是否可以计提递延所得税资产)	705
问题 2-3-11(矿山弃置费用是否确认递延所得税)	706
问题 2-3-12(与资产相关的政府补助是否确认递延所得税资产问题)	708
问题 2-3-13(无需支付的应付款项转入应纳税所得额后能否确认递延所得税资产)	709
问题 2-3-14(中期报告中能否就年内的暂时性亏损确认递延所得税资产)	710
问题 2-3-15(可转换公司债券中的权益成分对递延所得税负债确认的影响)	712
问题 2-3-16(因新发布税务规定导致对原先企业改制时的评估增值对应的递延所得税进行调整的处理)	713
问题 2-3-17(境外代扣所得税境内抵扣的收入计量及相关核算)	714
问题 2-3-18(资产负债表日后取得《高新技术企业认定证书》对报告年度财务报表的影响问题)	715
问题 2-3-19(西部开发所得税优惠政策相关问题)	717
问题 2-3-20(获批税收优惠的企业对于可退回或可用于抵顶以后年度税款的已纳税款的处理)	720
问题 2-3-21(中期财务报告中的所得税适用税率问题)	721
问题 2-3-22(专用设备投资抵免所得税额当年不足抵免时是否确认递延所得税资产)	722
问题 2-3-23(未申报未缴纳的税金的会计处理)	724
问题 2-3-24(同一控制下企业合并中与所支付的非货币对价相关的所得税问题)	725
问题 2-3-25(同一控制下合并中所得税的确认)	726
问题 2-3-26(非同一控制下企业合并中递延所得税的确认问题)	730
问题 2-3-27(非同一控制下递延所得税负债及递延所得税资产确认的相关问题)	731
问题 2-3-28(与非同一控制下企业合并同时完成的分步交易合并确认递延所得税的问题)	732
问题 2-3-29(母公司个别报表层面与长期股权投资减值准备相对应的递延所得税资产在合并报表层面的处理)	733
问题 2-3-30(对权益法核算确认的在合营、联营企业亏损中所占份额,能否确认递延所得税资产)	735

问题 2-3-31 (对境外子公司实现的利润确认递延所得税的问题)	736
问题 2-3-32 (金融资产转长期股权投资涉及的递延所得税负债的账务处理) ...	738
问题 2-3-33 (权益法核算的长期股权投资递延所得税负债的确认问题)	740
问题 2-3-34 (递延所得税负债转回的问题)	742
问题 2-3-35 (房地产开发企业就预收款缴纳的企业所得税的列报)	743
问题 2-3-36 (关于土地增值税测算的问题)	744
问题 2-3-37 (涉及土地增值税的以公允价值计量的投资性房地产的递延所得税负债 计量)	745
问题 2-3-38 (上年多计提的所得税费用在年度汇算清缴时冲回是否调整本年期初未 分配利润)	746
第三章 长期股权投资和企业合并业务问答.....	750
第一节 股权转让损益确认和长期股权投资确认问题.....	750
问题 3-1-1 (以土地使用权对联营企业投资的会计处理)	750
问题 3-1-2 (以联营企业股权对另一联营企业增资的会计处理)	751
问题 3-1-3 (从联营企业购买业务构成非同一控制下业务合并的抵销处理)	752
问题 3-1-4 (对联营企业或合营企业在其投资方中所持股权的会计处理)	755
问题 3-1-5 (对本企业与联营企业和合营企业之间互相投资的会计处理)	757
问题 3-1-6 (联营企业之间转让资产的交易及其期末未实现损益在权益法核算中的 抵销)	759
问题 3-1-7 (权益法核算下与联营企业间顺流交易、逆流交易的抵销处理及相关递 延所得税考虑)	760
问题 3-1-8 (投资方合并报表层面对与联营企业之间的顺流交易已实现损益的调整 处理)	765
问题 3-1-9 (联营企业为金融租赁公司时, 投资方权益法核算对顺流交易内部未实 现利润应如何考虑)	767
问题 3-1-10 (在明知被收购方将搬迁情况下, 签订股权收购协议时对购买对价分摊 的特殊考虑)	769
问题 3-1-11 (以开发的房地产对外投资的处理)	770
问题 3-1-12 (投资成本的确定)	771
问题 3-1-13 (股东陆续出资情况下长期股权投资、实收资本的确认和计量问题)	773

问题 3-1-14 (对非同一控制下收购的企业进行吸收合并时,对孙公司的长期股权投资的入账金额)	776
问题 3-1-15 (以无形资产出资设立子公司及后续处置部分股权丧失控制权的处理)	777
问题 3-1-16 (以非货币性资产投资设立全资子公司时,非货币性资产评估增值的处理)	779
问题 3-1-17 (以分公司净资产出资设立子公司的处理)	780
问题 3-1-18 (股权转让后受让方以股权增资的会计处理和合并报表编制)	782
问题 3-1-19 (股权收购中的或有对价问题)	785
问题 3-1-20 (股权转让中业绩达标初始保证金(或有对价)的处理)	786
问题 3-1-21 (根据对赌条款收到联营企业的控股股东支付的业绩补偿款的处理)	787
问题 3-1-22 (收购联营公司股权同时授予使用商标事宜的会计处理)	789
问题 3-1-23 (收购少数股东代持股份的处理)	791
问题 3-1-24 (由被投资企业的控股股东承诺给予保底收益和保底转让价款的长期投资)	792
问题 3-1-25 (股权比例确定前收到出资款的会计处理问题)	793
问题 3-1-26 (长期股权投资与金融资产的区分 1)	796
问题 3-1-27 (长期股权投资和金融资产的区分 2)	798
问题 3-1-28 (PE 对外投资的核算)	801
问题 3-1-29 (PE 对持股 10%以上且派驻董事的投资确认为金融资产还是长期股权投资)	802
问题 3-1-30 (参与不良资产处置业务收回股权投资的处理)	805
问题 3-1-31 (母公司向子公司注入资产业务包)	807
问题 3-1-32 (政府无偿划拨股权的会计处理)	807
问题 3-1-33 (母公司的上级单位将资产直接划转给子公司时,母公司个别报表是否需进行账务处理)	808
问题 3-1-34 (无偿受让股权时的会计处理问题)	809
问题 3-1-35 (同一控制下以名义价格转让净资产为负数公司的处理)	810
问题 3-1-36 (集团内一子公司按收益法评估值对另一子公司投资的处理:交易性质判断和适用的会计处理模式的确定)	812
问题 3-1-37 (重组中约定由原股东承担债务的处理)	814

问题 3-1-38（资产重组中关于同一控制下合并、无偿划转等问题的处理）	815
问题 3-1-39（国有企业重组业务的相关会计处理）	816
问题 3-1-40（子企业公司制改建资产评估增值时，母公司原对其计提的长期股权投资减值准备的处理）	819
问题 3-1-41（改制企业调账时点问题）	820
问题 3-1-42（子公司已是有限公司时母公司进行公司制改制，或子企业尚未改制时母公司先进行公司制改制的处理）	821
问题 3-1-43（公司制改建时对子公司长期股权投资按评估值调整后与其享有子公司账面净资产之差的处理）	824
问题 3-1-44（企业改制评估调账中的具体问题——已提足折旧的固定资产） ...	825
问题 3-1-45（子公司公司制改制根据评估值调账对母公司及合并的影响）	826
问题 3-1-46（事业单位改制组建企业集团过程中实际出资额与国资委核准出资额之差异额的处理）	827
问题 3-1-47（投资民间非营利性机构该如何核算）	829
问题 3-1-48（设立基金会的相关会计处理和关联方认定）	830
问题 3-1-49（不要求取得合理回报的投资是否要全额计提减值准备）	831
问题 3-1-50（权益法核算的长期股权投资在资本公积存在借方余额时的减值确认）	832
问题 3-1-51（能否基于被投资方的盈利状况确认本年度的股利收入）	834
问题 3-1-52（成本法下由于子公司减资导致的持股比例变动，是否需要调整长期股权投资的账面价值）	837
问题 3-1-53（全资子公司引入外部股东导致母公司持股比例下降时的处理） ...	838
问题 3-1-54（股东非同比例增资导致原控股股东丧失控制权的会计处理）	842
问题 3-1-55（对持股比例不到 20%，但派一名董事的参股公司能否按权益法核算）	844
问题 3-1-56（能否依据股东与被投资单位高管存在身份重合而认定具有重大影响）	846
问题 3-1-57（是否构成合营安排的判断及会计处理）	847
问题 3-1-58（对有限合伙企业基金投资的处理）	849
问题 3-1-59（权益法核算中对被投资单位权益性交易的“视角调整”问题） ...	850
问题 3-1-60（联营企业发生同一控制下股权重组时的权益法核算调整问题） ...	852
问题 3-1-61（增持联营企业股权但增持后仍为联营企业的处理）	854

问题 3-1-62 (对超额亏损的联营企业未同比增资导致持股比例下降的处理) ...	857
问题 3-1-63 (以权益法核算的股权投资, 根据业绩对赌安排以 1 元对价出让部分股权的处理)	858
问题 3-1-64 (权益法下持股比例被稀释但仍是权益法核算时隐含商誉的处理)	861
问题 3-1-65 (全体股东约定不按股权比例分红时, 多分到红利的股东的会计处理)	862
问题 3-1-66 (与控股股东、关联方之间的股权收购和处置交易)	864
问题 3-1-67 (股权转让时转让方承担或有支出时的处理问题)	865
问题 3-1-68 (股权转让损益的确认时点及其对原出售方合并报表范围确定的影响)	866
问题 3-1-69 (国有股权转让的相关会计处理问题)	868
问题 3-1-70 (转让上市公司股份交易完成日的确认)	872
问题 3-1-71 (股权转让中涉及的代管资产权益由原股东享有时的处理)	873
问题 3-1-72 (股权转让后取得股利的会计处理)	874
问题 3-1-73 (公司通过持有项目公司股权间接享受土地增值收益或通过为项目公司提供服务获取收入时的会计处理)	876
问题 3-1-74 (将股权投资从金融资产模式转换为权益法核算时, 被投资企业净资产公允价值的确定问题)	878
问题 3-1-75 (对“单一资产实体”的投资, 但对该实体没有控制、共同控制或者重大影响时, 应如何对该项投资进行核算的问题)	880
问题 3-1-76 (待处置的原子公司剩余股权能否认定为持有待售及其后续计量原则)	883
问题 3-1-77 (权益法核算和比例法合并的差异)	884
第二节 企业合并和合并财务报表的相关问题.....	887
问题 3-2-1 (收购“单一资产实体”是否构成业务合并)	887
问题 3-2-2 (对联营企业的股权投资自身是否构成一项独立的“业务”)	890
问题 3-2-3 (被购买方是否构成“业务”的判断及相应的会计处理)	891
问题 3-2-4 (集团内公司分立, 分立新设公司是否构成业务的判断)	894
问题 3-2-5 (通过购买加盟店变更为直营店支付的成本如何确认)	898
问题 3-2-6 (在被购买方不构成业务的情况下, 取得其部分股权并对其形成控制时, 购买方的会计处理)	902
问题 3-2-7 (企业合并类型的判断问题)	905

问题 3-2-8（家族内成员之间转让股权形成的企业合并是否可以认定为同一控制下合并）	907
问题 3-2-9（由国家主导的控股企业合并是否属于同一控制下的企业合并）	910
问题 3-2-10（非同一控制下企业合并的判断）	912
问题 3-2-11（是否属于同一控制下企业合并，以及合并报表的编制基础问题）	913
问题 3-2-12（是否属于多次交易实现非同一控制下企业合并的判断以及在合并报表中的处理）	914
问题 3-2-13（分次收购公司及执行新准则相关问题）	916
问题 3-2-14（投资行为的经济实质判断）	918
问题 3-2-15（新设合并中新设公司的账务处理）	919
问题 3-2-16（合并日或股权转让日的判断）	920
问题 3-2-17（“付款超过 50%”条款对合并日或购买日确定的影响问题）	922
问题 3-2-18（拆除红筹架构过程中收购 WOFE 股权的合并日确定）	924
问题 3-2-19（被收购方管理层未发生变更情况下合并日的确定）	926
问题 3-2-20（合并范围内各公司之间交换股权的会计处理）	931
问题 3-2-21（合并范围内公司股权架构调整的处理）	933
问题 3-2-22（上市公司向母公司增发实现同一控制下合并时各方的处理）	935
问题 3-2-23（控股股东以所持有的非上市子公司的股权为对价认购上市公司增发股份的处理）	937
问题 3-2-24（公司吸收合并非公司制全资子企业的处理）	939
问题 3-2-25（同一控制下吸收合并的账务处理）	942
问题 3-2-26（同一控制下业务合并的会计处理和“谨慎性原则”的运用问题）	943
问题 3-2-27（通过增资方式实现的同一控制下企业合并的前期比较数据追溯调整问题）	945
问题 3-2-28（同一控制下企业合并合并报表中关于恢复被合并方留存收益、专项储备的处理）	947
问题 3-2-29（同一控制下企业合并中被合并方的其他综合收益的恢复问题）	950
问题 3-2-30（同一控制下企业合并中，合并方以被合并方评估价值增资时的账务处理）	951
问题 3-2-31（同一控制范围内母子公司颠倒重组的处理）	952
问题 3-2-32（子公司吸收合并母公司的处理）	954
问题 3-2-33（分步交易实现同一控制下合并的处理）	956

问题 3-2-34（同一实质控制人控制下的企业重组的处理）	959
问题 3-2-35（同一控制下合并中合并报表比较数据追溯调整的期间范围）	962
问题 3-2-36（同一控制下企业合并中被合并方原非同一控制下合并产生的商誉的处理）	964
问题 3-2-37（同一控制下企业合并中的被合并方原系兄弟企业通过非同一控制下企业合并收购进来时，商誉在本会计主体层面的下推处理）	966
问题 3-2-38（同一控制下企业合并中被合并方净资产为负数时的处理）	967
问题 3-2-39（同一控制下企业合并中取得被合并方的资产入账价值与计税基础之间的差异是否确认递延所得税）	968
问题 3-2-40（同一控制下合并完成后，被合并方注销的后续处理）	969
问题 3-2-41（被合并方历史上发生过多股变动情况下的权益结合法运用问题）	970
问题 3-2-42（同一控制下企业合并对赌业绩未完成，对赌双方及最终控制方就股份回购注销的会计处理）	971
问题 3-2-43（与同一控制下企业合并同时完成的收购少数股权交易）	973
问题 3-2-44（购买少数股权，或者在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权，相关的交易费用应如何进行会计处理）	977
问题 3-2-45（截至 2009 年 12 月 31 日已发生的与非同一控制下企业合并相关的直接交易费用如何进行衔接处理）	979
问题 3-2-46（如何区分企业合并的直接交易费用哪些应当费用化，哪些应当计入作为合并对价所发行的证券的初始确认金额）	980
问题 3-2-47（长期股权投资和企业合并直接费用会计处理的一般原则）	980
问题 3-2-48（IFRS 下集团重组的会计处理问题）	982
问题 3-2-49（不直接支付购买价款的企业合并成本确认问题）	983
问题 3-2-50（非同一控制下企业合并系列问题）	984
问题 3-2-51（上市公司无偿获赠股份但需向目标公司分次增资的企业合并事项的会计处理）	988
问题 3-2-52（如何区分一项收购少数股权的交易与企业合并是否存在关联，因而应当作为一个整体进行会计处理）	990
问题 3-2-53（非同一控制下合并，认缴与实缴资本比例不一致，且附有增资承诺的处理）	992
问题 3-2-54（在非同一控制下的企业合并中，如何将购买价格分摊到被购买方对其合营、联营企业的长期股权投资）	995

问题 3-2-55（非同一控制下收购药品企业中对被购买方持有的药品批文等特许资质的处理）	997
问题 3-2-56（非同一控制下企业合并中被购买方原报表中的商誉以及其商标、客户关系等处理）	999
问题 3-2-57（非同一控制下企业合并中商誉问题）	1001
问题 3-2-58（非同一控制下合并中负商誉确认应注意的问题）	1002
问题 3-2-59（非同一控制下企业合并中被购买方可辨认资产公允价值的确认问题）	1004
问题 3-2-60（非同一控制下企业合并的被购买方公允价值确认问题）	1005
问题 3-2-61（非同一控制下企业合并中购买日公允价值确定问题）	1007
问题 3-2-62（对被购买方所持有的有利合同权益的考虑）	1008
问题 3-2-63（通过非同一控制下企业合并取得的子公司的专项储备在合并报表时如何处理）	1011
问题 3-2-64（对非同一控制下企业合并的被购买方账面上的递延收益或专项应付款的处理）	1013
问题 3-2-65（关于非同一控制下企业合并中被购买方可辨认净资产公允价值在购买日后的持续计算调整事项）	1015
问题 3-2-66（会计政策变更的追溯调整导致的合并对价分摊的处理）	1017
问题 3-2-67（反向购买相关会计问题）	1018
问题 3-2-68（反向购买完成后报表编制的相关问题）	1019
问题 3-2-69（通过共同投资设立公司的方式转让土地使用权的相关问题）	1021
问题 3-2-70（通过分步购买实现的企业合并，被购买方原为购买方的合营企业）	1022
问题 3-2-71（通过分步购买取得被购买方 100%股权时，被购买方能否评估调账问题）	1025
问题 3-2-72（分步购买实现非同一控制下企业合并的会计处理）	1026
问题 3-2-73（企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并时购买日公允价值确认问题）	1028
问题 3-2-74（分步收购形成控制时原持有股权的公允价值重新计量的问题）	1029
问题 3-2-75（分步收购股权并有选择权的处理）	1034
问题 3-2-76（合营企业变为子公司后对前期顺流交易的合并抵销处理）	1034

问题 3-2-77（分步交易实现非同一控制下企业合并中，对购买日前逆流交易未实现损益的抵销处理）	1036
问题 3-2-78（联营企业变为间接持股的子公司）	1038
问题 3-2-79（分步交易的性质判断和商誉计算）	1040
问题 3-2-80（股权收购和被收购公司股东入股是否构成一揽子交易及会计处理）	1041
问题 3-2-81（追加取得被投资方股权形成控制是否构成一揽子交易的判断及相应会计处理）	1043
问题 3-2-82（与企业合并同时发生的对购买方、被购买方之间原先存在的债权债务关系的结算，在购买方合并报表层面应如何反映）	1046
问题 3-2-83（取得国企资产并承接其人员的处理）	1053
问题 3-2-84（以子公司控股股权对被购买方增资实现对被购买方非同一控制下合并的处理）	1055
问题 3-2-85（壳资源价值的处理）	1057
问题 3-2-86（非同一控制下合并完成后，对被购买方的可辨认净资产能否按照后续日期的公允价值进行调整）	1058
问题 3-2-87（被收购方业绩达不到股权转让协议约定的对赌条件时，购买方对补偿款的会计处理）	1060
问题 3-2-88（非同一控制下企业合并涉及购买日后对被收购方价值调整的处理）	1063
问题 3-2-89（购买日后对收购价格调整的会计处理（对应于不同调整原因的不同会计处理））	1066
问题 3-2-90（上市公司收购资产时向原股东支付超额利润奖励应作为或有对价还是职工薪酬的性质判断）	1068
问题 3-2-91（公司收购协议中规定的对价调整（奖励或补偿）方案对本次合并商誉确定的影响）	1070
问题 3-2-92（关于企业分立的会计处理）	1072
问题 3-2-93（公司分立事项对财务报表披露的影响）	1075
问题 3-2-94（重要性原则在确定合并报表的合并范围时的应用）	1076
问题 3-2-95（已经进入清算程序的子公司是否纳入合并范围）	1080
问题 3-2-96（股东拥有被投资公司半数以下股权，但在董事会中占多数席位时，是否可控制该被投资公司的判断）	1082
问题 3-2-97（城镇集体企业纳入合并范围的问题）	1084

问题 3-2-98(有限合伙形式的私募基金的主要投资人能否将私募基金纳入合并范围)	1085
问题 3-2-99(作为唯一 LP 对有限合伙企业控制权的判断)	1086
问题 3-2-100(合伙企业纳入合并范围的问题)	1089
问题 3-2-101(投资方作为多名有限合伙人之一时,所投资的合伙企业是否纳入合并范围)	1091
问题 3-2-102(公司出资举办的非营利性单位是否纳入合并报表范围)	1092
问题 3-2-103(为特殊目的而设立的结构化主体是否纳入合并报表)	1094
问题 3-2-104(社会资本方对 PPP 项目公司的控制权判断 1)	1096
问题 3-2-105(社会资本方对 PPP 项目公司的控制权判断 2)	1100
问题 3-2-106(对并购基金是否具有控制权的判断)	1104
问题 3-2-107(平层化结构的并购基金是否纳入合并范围)	1105
问题 3-2-108(集合资产管理计划是否纳入合并范围(目前可变回报的量级和可变动性暂时处于高位,但预计整个存续期间累计量级和可变动性不重大))	1107
问题 3-2-109(母公司为管理人时,子公司对单一资管计划是否应纳入自身合并范围)	1109
问题 3-2-110(关于对新设立的中外合资经营企业是否“控制”的问题)	1111
问题 3-2-111(关于引入“国资特殊管理股”的子公司是否纳入合并报表范围)	1117
问题 3-2-112(托管经营并提供委托贷款期间是否具有对被托管方的控制权)	1120
问题 3-2-113(资产被冻结的清算企业是否纳入合并范围)	1124
问题 3-2-114(在判断房地产合作开发项目是否纳入合并范围时对“单独主体”概念的运用)	1126
问题 3-2-115(少数股东以子公司名义经营的资产,是否应列入母公司的合并财务报表)	1128
问题 3-2-116(子公司引入信托参股对合并财务报表范围和合并财务报表编制方法的影响)	1130
问题 3-2-117(关于同一控制下合并范围问题——被合并方曾经有子公司,但在合并日前处置)	1135
问题 3-2-118(子公司清算期间的合并报表问题)	1136
问题 3-2-119(子公司进入破产程序后纳入合并报表的相关合并抵销)	1137
问题 3-2-120(处置子公司时受让方仅接收部分资产、负债时的处理)	1138

问题 3-2-121（全资子公司破产清算，母公司个别报表以及合并报表的会计处理）	1139
问题 3-2-122（子公司破产重整，已被法院指定的管理人接管的情况下，母公司对其委托贷款等在合并报表中如何处理）	1140
问题 3-2-123（子公司破产清算，下属孙公司是否应纳入合并范围）	1142
问题 3-2-124（光伏公司承接光伏项目后设立项目公司，在电站建成并网发电后转让项目公司股权的处理）	1145
问题 3-2-125（境外央企编制人民币合并报表的处理）	1147
问题 3-2-126（境外三级子公司清算注销时，境内一级公司和境外二级公司人民币合并报表中是否适用《企业会计准则第 19 号——外币折算》关于处置境外经营的相关规定）	1149
问题 3-2-127（母公司对境外子公司长期债权在合并报表中的抵销处理）	1151
问题 3-2-128（通过变更子公司公司章程实现控制导致合并范围变更的处理）	1153
问题 3-2-129（对被投资企业的控制权轮换约定）	1153
问题 3-2-130（交叉持股下合并报表问题）	1155
问题 3-2-131（公司将其所控制的有限合伙企业等特殊主体纳入合并报表范围的具体操作问题）	1157
问题 3-2-132（对新设子公司出资额大于所享有权益份额的处理）	1161
问题 3-2-133（合并范围内子公司之间交叉投资及持股的合并抵销处理）	1162
问题 3-2-134（与合营、联营企业之间的顺流交易未实现损益的抵销）	1163
问题 3-2-135（合并报表中关于权益法核算的联营企业有关逆流交易在合并报表层面的调整）	1167
问题 3-2-136（子公司部分股东退出（通过减资方式）在子公司个别报表层面及其母公司个别和合并报表层面的会计处理）	1169
问题 3-2-137（就内部交易的标的存货计提存货跌价准备形成的递延所得税资产在合并报表层面的调整）	1171
问题 3-2-138（未实现内部损益的抵销所导致的确认递延所得税的损益影响在母公司和少数股东之间的分配原则）	1172
问题 3-2-139（代垫未成立非全资子公司费用合并层面处理）	1174
问题 3-2-140（被收购公司收到原股东相关补偿款的会计处理）	1175
问题 3-2-141（收购少数股权所涉及的或有对价的后续调整处理）	1177
问题 3-2-142（合并报表中对合营、联营企业所持子公司股权的处理问题）	1178

问题 3-2-143（当母公司已经以承担股东贷款的坏账损失的方式承担了子公司的部分超额亏损时，应如何确定应冲减少数股东权益的金额）	1179
问题 3-2-144（子公司计提和使用专项储备在合并报表中的列报）	1181
问题 3-2-145（子公司持有母公司股权的合并抵销问题）	1182
问题 3-2-146（子公司出售母公司股份的处理）	1184
问题 3-2-147（母公司从子公司购入固定资产，子公司清算注销后未实现内部交易损益如何处理）	1185
问题 3-2-148（处置子公司时逆销交易标的资产价值在母公司报表和合并报表的调整问题）	1186
问题 3-2-149（关于处置子公司涉及的内部交易未实现损益的处理）	1187
问题 3-2-150（同时涉及母子公司之间内部销售和与联营企业之间交易的未实现利润抵销和调整处理）	1189
问题 3-2-151（同一控制下的企业合并，在追溯合并被合并方报表过程中，针对合并方通过非合并范围内关联方间接销售给被合并方的交易及未实现利润的抵销）	1191
问题 3-2-152（托管方在其自身报表中对被托管方净资产的确认）	1195
问题 3-2-153（子公司改制并引入战略投资者后母公司合并报表中少数股东权益处理）	1196
问题 3-2-154（子公司引入债转股基金分类为权益时，合并报表中对子公司净资产归母份额如何确定）	1198
问题 3-2-155（公司对子公司投资股比变动未失去控制权的情况下如何计算所占子公司净资产份额变动）	1203
问题 3-2-156（下属上市公司被重组时，作为原控股股东如何处理）	1207
问题 3-2-157（丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理） ...	1209
问题 3-2-158（因放弃增资丧失对原子公司控制权时的处理）	1212
问题 3-2-159（上市公司关联方对上市公司子公司增资导致上市公司对子公司股权被稀释的处理）	1214
问题 3-2-160（部分处置单一资产实体股权导致丧失对其控制权的处理）	1218
问题 3-2-161（非同一控制下企业合并取得子公司的子公司，因其他股东对其增资而丧失控制权的情况下，对于商誉如何处理）	1219
问题 3-2-162（全部处置子公司股权时，在合并报表层面原因购买少数股权调减的资本公积是否需要恢复）	1221
问题 3-2-163（分步转让子公司股权至丧失控制权时的会计处理）	1222

问题 3-2-164 (子公司进入破产程序或被母公司吸收合并后, 母公司收购其少数股权时形成资本公积的处理)	1225
问题 3-2-165 (本期因进入破产重整程序而不再纳入合并范围的子公司以前年度形成的超额亏损应如何在合并报表中反映)	1227
问题 3-2-166 (非全资子公司注销时, 母公司对其债务豁免在合并报表中的处理)	1228
问题 3-2-167 (处置唯一子公司后的报表列报)	1229
问题 3-2-168 (处置子公司股权后原有商誉的处理)	1230
问题 3-2-169 (关于因客观原因而撤销已完成的股权转让交易时的处理)	1230
问题 3-2-170 (对被投资方增资与原股东约定股权激励条款满足一定条件时原股东将成为第一大股东时的处理)	1232
问题 3-2-171 (涉及配股和同一控制下业务合并情况下每股收益、净资产收益率指标的计算)	1234
问题 3-2-172 (证券公司购买的自己发行的集合计划产品的列报、计量及承担亏损的处理)	1235
第四章 特殊业务问答	1239
第一节 金融工具和套期会计的相关问题	1239
问题 4-1-1 (《购销合同》是销售业务还是贸易型融资业务)	1239
问题 4-1-2 (以获取融资为目的, 按固定价格租借黄金的会计处理)	1242
问题 4-1-3 (远期外汇合约是否可以采用套期会计核算)	1247
问题 4-1-4 (黄金 T+D 持仓盈亏的处理)	1250
问题 4-1-5 (“差额宝”业务是否适用套期会计)	1254
问题 4-1-6 (回购股份用于员工激励时, 锁定股份回购价格的合同是否适用套期会计)	1264
问题 4-1-7 (不满足套期会计方法运用条件的期货买卖业务)	1267
问题 4-1-8 (套期业务的会计处理)	1271
问题 4-1-9 (利率互换业务的会计处理)	1273
问题 4-1-10 (利率掉期交易的会计处理)	1275
问题 4-1-11 (远期结售汇提前平盘汇兑损失部分是否应该全部计入当期)	1279
问题 4-1-12 (以人民币定期存款质押从银行取得外币借款的账务处理问题)	1282
问题 4-1-13 (控股股东授予子公司少数股东看跌期权(卖出期权)的处理)	1287

问题 4-1-14（在约定保底收益回购条款的情况下，股份发行方对股份回购的处理）	1292
问题 4-1-15（股份补偿账务处理问题）	1294
问题 4-1-16（控股股东支付原小股东投资保底承诺资金的会计处理）	1296
问题 4-1-17（可转债触发强制回售条件，发行方赎回相关处理）	1297
问题 4-1-18（投资方是否应对赌条款中的回购权单独确认为一项衍生工具）	1298
问题 4-1-19（购买关联方股票的列报问题）	1302
问题 4-1-20（企业发行的认股权证的处理）	1303
问题 4-1-21（持有联营企业的认股权证，被投资方将发行的认股权证计入金融负债并形成公允价值变动损失时，投资方的投资收益确认）	1312
问题 4-1-22（公开发行的资产支持票据（ABN）在发行方的个别报表及合并报表中如何处理）	1314
问题 4-1-23（可互换股份的处理）	1322
问题 4-1-24（母公司在二级市场买卖上市子公司流通股份的处理）	1326
问题 4-1-25（通过资产管理计划增持上市公司股票的会计处理）	1327
问题 4-1-26（母子公司之间的无息或低息贷款在双方各自个别财务报表中的处理）	1329
问题 4-1-27（企业为员工购房提供低息或无息贷款的处理）	1336
问题 4-1-28（买断式回购债券卖出后的账务处理）	1338
问题 4-1-29（可转换债券利息收入的确认问题）	1340
问题 4-1-30（财务公司对于客户长期存放且期末未支取的通知存款是否应该按权责发生制预提利息支出）	1342
问题 4-1-31（公募基金存放在券商处的结算资金的会计处理）	1346
问题 4-1-32（新金融工具准则下“应收款项融资”项目的范围）	1347
问题 4-1-33（应收票据贴现利息能否在贴现期间进行分摊）	1351
问题 4-1-34（融资融券业务的账务处理）	1352
问题 4-1-35（融券业务的会计处理）	1354
问题 4-1-36（转融通业务中证券出借方的账务处理）	1359
问题 4-1-37（购入不良债权及其后续处置问题）	1361
问题 4-1-38（新三板证券的估值、同一证券有多个交易市场时的估值等）	1364
问题 4-1-39（特殊情况下的股票市价是否代表其公允价值）	1367

问题 4-1-40（上市股票的买入价格不同于其在交易所的报价时的初始计量问题）	1369
问题 4-1-41（金融工具置换问题）	1371
问题 4-1-42（持有限售股的估值和核算问题）	1374
问题 4-1-43（非公开发行限售股的划分类别问题）	1377
问题 4-1-44（对原准则下作为可供出售金融资产核算的股权投资在新金融工具准则下如何处理）	1379
问题 4-1-45（公司持有的资产管理计划份额的账务处理问题）	1382
问题 4-1-46（银行理财产品的列报）	1386
问题 4-1-47（理财产品的核算与披露）	1389
问题 4-1-48（企业持有的结构性存款在新金融工具准则下的处理）	1392
问题 4-1-49（大额存单的核算）	1395
问题 4-1-50（信托产品投资的列报）	1395
问题 4-1-51（以信托方式参与 EMC 项目投资的会计处理）	1399
问题 4-1-52（关于基金先分后利的问题）	1405
问题 4-1-53（表外资产管理业务中，证券公司作为管理人以管理费收入及认购份额次级部分对预期收益提供保证，如何进行会计处理及风险披露）	1409
问题 4-1-54（应收账款保理业务中应收账款终止确认的问题）	1412
问题 4-1-55（仅转让部分应收账款给保理公司时能否终止确认）	1415
问题 4-1-56（关联方之间开具的商业承兑汇票背书转让后能否终止确认应收票据）	1420
问题 4-1-57（商业地产资产证券化相关会计处理问题）	1422
问题 4-1-58（小贷公司将应收款项资产转让给第三方自然人/企业/契约型基金后，所转让的原应收款项资产能否终止确认）	1425
问题 4-1-59（基于保单的应收账款转让是否可以终止确认？）	1430
问题 4-1-60（应收债权资产包转让给关联方时价格过高能否“出表”）	1438
问题 4-1-61（“福费廷”（Forfaiting）业务的处理）	1440
问题 4-1-62（以“金单”支付工程进度款风险及应收应付项目终止确认问题）	1444
问题 4-1-63（合并报表范围内成员企业之间的票据贴现在合并报表层面的列报）	1448

问题 4-1-64 (商业承兑汇票已背书未到期不终止确认时对应负债的会计处理)	1452
问题 4-1-65 (售后租回中金融资产和金融负债的抵销列报)	1453
问题 4-1-66 (“代付达”业务中金融资产、金融负债的抵销列报问题)	1456
问题 4-1-67 (应收、应付票据能否按抵销后的净额列报的问题)	1459
问题 4-1-68 (应付票据保证金能否与应付票据抵销列报)	1460
问题 4-1-69 (关于内部往来和内部交易账务处理)	1461
问题 4-1-70 (关于金融资产转移的认定及会计处理)	1463
问题 4-1-71 (无限期次级债券(永续债)或者优先股的确认问题)	1466
问题 4-1-72 (或有结算条款: 考虑各类条款以确定其是否在主体的控制范围内)	1471
问题 4-1-73 (接受“明股实债”投资的会计处理问题)	1474
问题 4-1-74 (可交换债券发行方的会计处理)	1479
问题 4-1-75 (投资者有回售权的特殊债券的报表列报和利息确认)	1481
问题 4-1-76 (融资租赁信贷业务的处理)	1483
问题 4-1-77 (从事网络信贷服务并承担担保责任的会计处理)	1490
问题 4-1-78 (金融资产的减值及减值金额的确定)	1493
问题 4-1-79 (可供出售金融资产减值)	1497
问题 4-1-80 (应收账款由第三方提供保证的, 坏账准备如何计提)	1500
问题 4-1-81 (客户交纳的履约保证金的列报及其对坏账准备的计提基数的影响)	1504
问题 4-1-82 (是否应对应收票据中的商业承兑汇票计提坏账准备)	1505
问题 4-1-83 (股票质押利息逾期 90 天后的利息计提及确认问题)	1507
问题 4-1-84 (对《企业会计准则》(2006)中关于坏账准备政策的理解)	1509
问题 4-1-85 (合并范围内各公司的坏账准备计提方法)	1512
问题 4-1-86 (涉诉且有质押品时应收款项减值的处理)	1513
问题 4-1-87 (关于应收账款核销账务处理问题)	1515
问题 4-1-88 (应收款项逾期判定标准变更在新旧金融工具准则衔接时的处理)	1516
问题 4-1-89 (新金融工具准则下迁徙率具体应用中的若干问题)	1517
第二节 租赁会计的相关问题	1522

问题 4-2-1（期租业务是否为固定资产租赁业务）	1522
问题 4-2-2（同时涉及激励措施和政府补助的经营租赁业务）	1525
问题 4-2-3（股权收购后一定期间再回购被收购公司全部资产有关的会计问题）	1529
问题 4-2-4（提供数据处理终端是否属于租赁业务）	1533
问题 4-2-5（医药企业在“买试剂送仪器”销售模式下免费提供给医院的仪器的核算）	1539
问题 4-2-6（投资建设并使用产品生产线，期满生产线无偿移交给产品购买方的业务实质）	1541
问题 4-2-7（A 公司对分摊的公用资产投资款的处理）	1547
问题 4-2-8（无形资产、许可使用协议和可产生特许权使用费的资产）	1549
问题 4-2-9（广告经营权应作为租赁还是特许经营权的判断）	1551
问题 4-2-10（融资租赁手续费的账务处理）	1554
问题 4-2-11（售后租回构成融资租赁（或者在 2018 年修订后的租赁准则下，售后租回交易中的资产转让不属于销售）的情况下，卖方兼承租人支付的手续费的会计处理）	1556
问题 4-2-12（以在建船舶“售后租回”方式融资的相关会计处理）	1559
问题 4-2-13（售后租回构成融资租赁交易的核算和披露模式的一贯性）	1565
问题 4-2-14（涉及保证金及手续费的售后租回构成融资租赁交易的会计处理）	1566
问题 4-2-15（涉及税金影响的售后租回构成融资租赁交易的会计处理）	1569
问题 4-2-16（涉及保证金和服务费并考虑可抵扣增值税进项税额影响的融资租赁业务的综合案例）	1572
问题 4-2-17（售后租回的界定及会计处理）	1577
问题 4-2-18（合并层面售后租回的处理）	1579
问题 4-2-19（售后租回构成经营租赁，但约定的租金高于市场公允租金时的处理）	1582
问题 4-2-20（租赁农村集体土地的会计处理）	1586
问题 4-2-21（经营租赁收入、成本计量问题）	1587
问题 4-2-22（经营租赁支出按期递增的金额是否在整个租赁期内按直线法进行确认）	1591
问题 4-2-23（承租显示屏设备并支付数据传输服务费的处理）	1593

问题 4-2-24（节能减排服务中用能单位的会计处理）	1596
问题 4-2-25（合同能源管理的会计处理）	1597
问题 4-2-26（出租物业招商代理费的会计处理）	1601
问题 4-2-27（长租公寓式公司成本摊销方式及租金收入确认问题）	1602
问题 4-2-28（原租赁和转租赁均为融资租赁时转租人的会计处理）	1606
第三节 合作开发房地产项目会计核算的相关问题.....	1610
问题 4-3-1（合作开发项目纳入合并报表范围应满足的条件）	1610
问题 4-3-2（项目公司以所开发的房产进行实物分红时，投资方的会计处理）	1612
第四节 建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务的相关问题.....	1613
问题 4-4-1（《企业会计准则解释第 2 号》（财会[2008]11 号）是财政部于 2008 年 8 月颁布实施的，其中第五条仅对建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务的会计处理进行了规范。对于建设移交（BT）、受让经营移交（TOT）方式，是否同样适用《企业会计准则解释第 2 号》第五条？）	1613
问题 4-4-2（《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定“建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并在确认收入的同时，确认金融资产或无形资产。”一般而言，基础设施的建造由项目公司出资，运营期内收取的费用一方面弥补运营成本，另一方面弥补前期的建造支出。《企业会计准则解释第 2 号》第五条中所指的“收取或应收对价的公允价值”即建造收入应如何确定？）	1615
问题 4-4-3（在一项污水处理厂项目的 BOT 合同中，该合同对于污水处理的保底水量、水价均有明确规定，即实际污水处理量未达到保底水量时，按照保底水量结算收入。但各期的污水处理量也可能存在超保底现象，超过多少无法预计。另对于水价的期后调整有明确的计算公式，但公式中的参数如：某年的工业用电价、职工平均工资等均为变量。由于水量、水价的不确定，是否能确定应适用无形资产模型？）	1616
问题 4-4-4（《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定“项目公司未提供实际建造服务，将基础设施发包给其他方的，不应确认建造服务收入。”若基础设施的建造承包商为发包方（项目公司）的关联公司，是否也适用此项规定，不确认建造服务收入？）	1616
问题 4-4-5（《企业会计准则解释第 2 号》第五条中规定“对于基础设施发生的后续支出，应按照或有事项的规定处理。”实务中特许经营期通常较长，很多为 25～30 年，因期限较长，对未来资产的重置、维修支出很难合理预计，且每项资产的剩余年限均不相同，预计期后 30 年的情况，操作非常困难。应如何确定预计负债的金额？对于已经确认的预计负债，是否需要区分费用性支出和资本性支出，以确定预计负债的对应科目是无形资产还是成本费用？）	1617

问题 4-4-6（《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定“按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务（如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务）的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务”。此规定是否意味着将期后的运营收入按照一定的标准分配为建造收入和运营收入，应如何操作？）	1617
问题 4-4-7（部分已签订 TOT 运营协议的公司，期后进行了二期扩建或提标改造，性质同 BOT 运营方式，是否也适用《企业会计准则解释第 2 号》第五条？）	1618
问题 4-4-8（《企业会计准则解释第 2 号》第五条最后提到的减值测试是否只针对无法进行追溯调整的企业？整篇规定均提及公允价值的概念，是否意味着无形资产每年只需进行减值测试，无需摊销？）	1618
问题 4-4-9（企业代建市政道路的会计处理）	1618
问题 4-4-10（基础设施投资建设业务的会计核算模式）	1620
问题 4-4-11（无到期移交条款的特许经营项目是否适用 BOT 会计模式）	1622
问题 4-4-12（运营期满时按评估值作价移交的基础设施是否适用 BOT 会计模式）	1623
问题 4-4-13（BOT 和租赁模式的区分）	1626
问题 4-4-14（涉及运营期分成的定制软件开发收入确认）	1631
问题 4-4-15（供热企业建造供热设施并从开发商收取款项的处理）	1634
问题 4-4-16（合并报表层面对 BOT 项目收入的确认问题）	1637
问题 4-4-17（社会资本方采用权益法核算对 PPP 项目公司的投资，社会资本方承担施工总承包业务时，在其合并报表层面是否抵销建筑收入）	1638
问题 4-4-18（BOT 污水处理厂预计大维修费用变动的相关问题）	1640
问题 4-4-19（TOT 项目确定为金融资产或无形资产的判断）	1644
问题 4-4-20（关于 BT 项目公司收入成本确认的问题）	1645
问题 4-4-21（PPP 联合体参与方的会计核算）	1651
问题 4-4-22（EMC 合同中用能单位的会计核算）	1654
问题 4-4-23（PPP 项目运作方式的判断及账务处理）	1655
问题 4-4-24（社会资本方及项目公司对 PPP 项目借款费用、现金流量处理等）	1659
第五节 会计政策、会计估计变更及会计差错更正相关问题	1663
问题 4-5-1（会计估计变更和前期会计差错更正的区分）	1663
问题 4-5-2（坏账准备计提方法的变更是否属于会计估计变更）	1665

问题 4-5-3（固定资产确认的金额标准发生变化属于会计估计变更还是会计政策变更）	1666
问题 4-5-4（对绩效奖金计提方法的改变属于会计政策变更、会计估计变更还是前期差错更正）	1667
问题 4-5-5（成本核算方法的调整是否为会计估计变更）	1668
问题 4-5-6（收入确认原则变更的处理）	1669
问题 4-5-7（收入确认由净额法变更为总额法是会计政策变更还是差错更正）	1671
问题 4-5-8（死亡猪只的成本核算方式变更如何处理？）	1672
问题 4-5-9（外币报表折算中使用的汇率的数据来源变更的相关会计处理） ...	1674
问题 4-5-10（资产重组中拟注入上市公司的主体与上市公司统一会计估计问题）	1676
问题 4-5-11（安全生产费提取比例、使用方向等的变化是否属于会计政策变更）	1677
问题 4-5-12（5 年内第三次变更折旧年限的性质判断及审计应对）	1678
问题 4-5-13（对连续变更会计估计事项的处理）	1682
问题 4-5-14（企业历史年度欠缴税金所产生滞纳金的相关账务处理）	1683
第五章 信息披露和列报业务问答	1687
第一节 报表列报和披露的相关问题.....	1687
问题 5-1-1（拟清算经营活动，但不予以注销的公司，是否可以以持续经营假设编制财务报表）	1687
问题 5-1-2（拟在 1 年以后的某个时间终止经营的公司是否可以按持续经营基础编制财务报表）	1689
问题 5-1-3（为购建非流动资产而预付的款项在资产负债表上的列报）	1690
问题 5-1-4（可供出售金融资产应归类为流动资产还是非流动资产）	1692
问题 5-1-5（银行有权随时宣布到期的贷款的流动 / 非流动划分）	1693
问题 5-1-6（被期货经纪公司冻结的存放在期货经纪公司的资金的列示问题）	1695
问题 5-1-7（不可提前支取的结构性存款的报表列示）	1696
问题 5-1-8（第三方支付平台账户中的款项如何列报）	1698
问题 5-1-9（预收款项/合同负债、预付款项是否应作为货币性项目，在期末是否需进行汇兑损益调整）	1698
问题 5-1-10（客户以非货币资产抵偿债务时，债权的货币性 / 非货币性属性的判断及其列报）	1700

问题 5-1-11（由第三方代收的款项在报表中的列报）	1701
问题 5-1-12（委托贷款及其利息收入在资产负债表和利润表上的列示）	1702
问题 5-1-13（财务公司委托贷款业务中的委托存款和受托贷款列报问题）	1704
问题 5-1-14（受托管理费定价公允性、列报及相关披露）	1705
问题 5-1-15（本年收回以前年度核销坏账，资产减值准备明细表列报问题） ..	1706
问题 5-1-16（递延所得税资产、递延所得税负债披露问题）	1707
问题 5-1-17（可从股票发行溢价中扣减的发行费用的范围）	1709
问题 5-1-18（非公开发行相关费用能否冲减发行溢价）	1712
问题 5-1-19（尽职调查费用是否可从融资溢价扣除）	1713
问题 5-1-20（以募集资金置换先行投入募投项目的置换金额是否包含进项税）	1713
问题 5-1-21（确定记账本位币时需考虑的因素）	1714
问题 5-1-22（境外子公司记账本位币的确定和外币报表折算问题）	1717
问题 5-1-23（子公司、合营企业、联营企业的外币财务报表折算差额在合并报表上的 列报问题）	1718
问题 5-1-24（子公司变更记账本位币，以前年度形成的外币报表折算差额应如何进 行账务处理）	1719
问题 5-1-25（外币报表折算汇率问题）	1719
问题 5-1-26（关于外商投资企业在利润分配中提取“三项基金”的若干问题）	1720
问题 5-1-27（资产负债表日对子公司的增资尚未完成验资时的报表列报）	1723
问题 5-1-28（增值税借方余额列报为资产后的减值测试问题）	1724
问题 5-1-29（关于超过一年才能抵扣完毕的待抵扣进项税额的列报和减值） ..	1727
问题 5-1-30（地方教育费附加等税费的报表列报问题）	1728
问题 5-1-31（融资性担保公司利润表中“已赚保费”项目的列报）	1728
问题 5-1-32（同一控制下合并中被合并方于合并日前净利润的列报）	1729
问题 5-1-33（母子公司之间转让土地缴纳的土地增值税在合并报表中的列报）	1730
问题 5-1-34（子公司已执行新企业会计准则，但母公司仍在执行《企业会计制度》 的情况下，母公司合并财务报表的编制基础应当如何表述）	1732
问题 5-1-35（会计准则制度类规范性文件废止后适用会计制度问题）	1733

问题 5-1-36 (资产重组业务中, 拟购买资产自重组方案确定基准日起至实际交割日止的过渡期间内的专项财务报表的编制基础)	1734
问题 5-1-37 (如何判断资产重组过渡期间内与拟购买资产相关的当期所得税项是否应作为权益性交易计入资本公积)	1735
问题 5-1-38 (财务报表的批准报出程序)	1737
问题 5-1-39 (支付给劳务派遣人员的工资如何列报)	1738
问题 5-1-40 (子公司对外销售是否依据母公司经营范围进行重分类及关联关系披露的问题)	1740
问题 5-1-41 (专项储备和一般风险准备相关问题)	1749
问题 5-1-42 (关于反向购买中股本披露问题)	1751
问题 5-1-43 (关于对孙公司的持股比例披露问题)	1753
问题 5-1-44 (股东未实际出资情况下实收资本账务的处理问题)	1753
问题 5-1-45 (收到股东投资款未修改公司章程也未办理工商变更登记的账务处理)	1756
问题 5-1-46 (属于权益的永续债在所有者权益变动表中的相关填列问题)	1757
问题 5-1-47 (关于超额分配时所有者权益变动列报问题)	1760
问题 5-1-48 (半年报审计时上期数据列报问题)	1761
问题 5-1-49 (资产负债表日后事项披露问题)	1762
问题 5-1-50 (如何理解财务报表附注的“费用按照性质分类的补充资料”中“产成品及在产品存货变动”的具体内容)	1763
第二节 现金流量表的相关问题	1764
问题 5-2-1 (可随时提前支取的期限在三个月以上的定期存款能否在现金流量表上作为现金及现金等价物)	1764
问题 5-2-2 (未超过三个月的银行承兑汇票保证金存款在现金流量表中的列示问题)	1766
问题 5-2-3 (银行承兑汇票保证金的列示)	1767
问题 5-2-4 (关于定期存款能否作为现金以及在期末能否计提利息收入)	1768
问题 5-2-5 (关于保函保证金的现金流量表列示问题)	1770
问题 5-2-6 (房地产企业预售监管资金是否属于现金及现金等价物)	1770
问题 5-2-7 (注销清算子公司的现金流量表问题)	1771
问题 5-2-8 (生产人员培训及提前进厂费用是属于经营活动还是投资活动) ...	1772
问题 5-2-9 (投资款汇出与子公司成立跨期时现金流量表的列示问题)	1773

问题 5-2-10（房地产开发公司将开发项目转为自用时的现金流量归类问题）	1774
问题 5-2-11（整合主体垫付的“一停四不停”费用和支付的资源整合价款的现金流量表列报问题）	1775
问题 5-2-12（委托贷款现金流量表列示问题）	1776
问题 5-2-13（关联方之间资金拆借在现金流量表上的列报问题）	1777
问题 5-2-14（保理业务在现金流量表的列报问题）	1777
问题 5-2-15（研究开发支出相关现金流量）	1779
问题 5-2-16（核销应收款项转销的坏账准备在现金流量表上的列报）	1779
问题 5-2-17（外币现金流量表的折算）	1780
问题 5-2-18（为收购股权交易之目的交存产权交易所的交易保证金的列报问题）	1781
问题 5-2-19（购买少数股权和在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权相关现金流量的列报）	1781
问题 5-2-20（取得或处置子公司及其他营业单位支付或收到的现金）	1783
问题 5-2-21（同一控制下企业合并，被购买方支付给原股东分红的现金流列报）	1786
问题 5-2-22（银行承兑汇票相关现金流量的列报）	1787
问题 5-2-23（IFRS 下，支付资本化利息的现金流出在现金流量表中的列报）	1788
问题 5-2-24（验资账户的资金在“银行账户被冻结”时如何处理）	1789
问题 5-2-25（透支账户的列报）	1789
第三节 关联方关系及其交易认定与披露的相关问题	1790
问题 5-3-1（仅仅同受由地方国资委设立的从事投融资和资产经营管理的国有独资公司控制的企业是否为关联方）	1790
问题 5-3-2（母公司的联营公司是否为关联方）	1792
问题 5-3-3（涉及租金分享安排的关联方关系判断）	1793
问题 5-3-4（对本企业具有重大影响的投资者的母公司及其控制的所有公司是否均为本企业的关联方）	1794
问题 5-3-5（关联方关系的判断）	1796
问题 5-3-6（实际控制人之间交叉持股比例低于 5%情形下是否构成关联方）	1798
问题 5-3-7（合并报表中对重要子公司的少数股东、关键管理人员等特定关联方关系和交易的认定和披露）	1800
问题 5-3-8（证券监管规则下可能的单向关联方关系认定）	1801

问题 5-3-9（投资性主体的关联方认定）	1802
问题 5-3-10（母公司从子公司采购商品高于市场价格的会计处理）	1804
问题 5-3-11（为关联方担保导致承担担保责任的会计处理）	1805
问题 5-3-12（从关联方购入用以研究的设备核算问题）	1806
问题 5-3-13（关联方非经营性资金占用的界定问题）	1808
问题 5-3-14（母公司从外部借款后转借给子公司的利息资本化问题）	1809
第四节 非经常性损益认定的相关问题	1810
问题 5-4-1（套期工具公允价值变动损益的处理和性质认定）	1810
问题 5-4-2（转让上网电量指标的收入性质认定）	1813
问题 5-4-3（自产产品“先租后售”情况下的销售利润能否不认定为非经常性损益）	1815
问题 5-4-4（关于地方性财政“扶持基金”是否能作为经常性损益）	1817
问题 5-4-5（一定年限内可以持续获得的政府补助能否作为经常性损益）	1818
问题 5-4-6（企业收到以实际缴纳的各项社保费金额为标准退回的残疾人社保补助 资金是否属于经常性损益）	1819
问题 5-4-7（增值税返还收入确认基础及是否应确认为非经常性损益）	1820
问题 5-4-8（企业享有的所得税优惠是否属于非经常性损益）	1822
问题 5-4-9（节能项目享受的“三免三减半”所得税优惠是否属于非经常性损益）	1823
问题 5-4-10（定期减免税优惠是否属于经常性损益）	1824
问题 5-4-11（理财产品收益不作为非经常性损益应满足的条件）	1825
问题 5-4-12（化解产能资产计提的资产减值准备是否属于非经常性损益）	1827
问题 5-4-13（关于非经常性损益的所得税影响金额）	1828
问题 5-4-14（非经常性损益项目所得税影响数的计算）	1828
第六章 审计技术问题和其他问题	1830
第一节 其他会计技术问题	1830
问题 6-1-1（A+H 股上市公司境内外准则差异的处理）	1830
问题 6-1-2（境内外会计准则的差异处理）	1831
问题 6-1-3（煤矿生产企业转产，专项储备余额应如何处理）	1837
问题 6-1-4（建筑施工企业总分包单位安全生产费的相关会计处理）	1838
问题 6-1-5（募集资金置换自有资金时涉及专项储备的处理）	1840

问题 6-1-6(煤矿企业提取的煤管费、煤炭价格调节基金及矿产资源补偿费的列报)	1841
问题 6-1-7(代扣个人所得税手续费返还的账务处理)	1842
问题 6-1-8(合同取得成本能否递延)	1843
问题 6-1-9(明星代言费应予以递延还是一次性确认费用)	1844
问题 6-1-10(企业非公开发行债券,加权平均净资产收益率指标计算时应否扣除永续债)	1846
问题 6-1-11(同一控制下企业合并每股收益的计算问题)	1847
问题 6-1-12(关于每股收益计算问题)	1849
问题 6-1-13(每股收益计算和披露的特殊问题)	1850
问题 6-1-14(每股收益的计算(涉及以本年度新增的资本公积转增股本))	1852
问题 6-1-15(同一控制下企业合并中每股收益和加权平均净资产收益率计算(涉及募集配套资金支付现金对价))	1853
问题 6-1-16(房地产开发企业土地使用税的列支)	1854
问题 6-1-17(变更为股份有限公司后第一年末未分配利润为负数对 IPO 申报的影响)	1854
问题 6-1-18(集团内部应收票据贴现后在合并报表层面的列报)	1855
问题 6-1-19(与出口免抵税额相关的附加税费的确认时点)	1856
问题 6-1-20(根据销售回款支付返利时,相关负债的确认时点)	1858
问题 6-1-21(矿山地质环境治理恢复相关预计负债和保证金的核算)	1859
问题 6-1-22(长期挂账负债的核销问题)	1860
问题 6-1-23(“公司+基地+农户”模式下合作基地和农户存栏牛是否确认为公司的存货)	1862
问题 6-1-24(关联方交易是否具有商业实质、是否应认定为权益性交易的判断)	1863
问题 6-1-25(重大资产重组中备考报表的编制是否需要考虑资产重组过程中的融资架构)	1866
问题 6-1-26(架构重组同时发生业务模式变化时,盈利预测与备考报表的编制基础)	1866
问题 6-1-27(实施重大资产重组编制备考财务报表时,被收购方会计政策是否必须与收购方统一?)	1868

问题 6-1-28(母公司向上市子公司增资过程中发生的发行费用在母公司合并报表层面如何处理)	1869
问题 6-1-29(新三板定向增发未获批时已收定增款项的会计处理)	1870
问题 6-1-30(已完成股改的公司又变更为有限责任公司后原“资本公积——股本溢价”的会计处理问题)	1871
第二节 审计技术问题	1872
问题 6-2-1(应收账款函证回函是否可以作为收入确认的依据)	1872
问题 6-2-2(对无法实施审计的情况出具鉴证报告的问题)	1873
问题 6-2-3(对特殊编制基础财务报告出具审计报告的注意事项)	1874
问题 6-2-4(分公司简式审计报告格式问题)	1876
问题 6-2-5(涉及担保事项的财务报表审计)	1880
问题 6-2-6(企业实际控制人涉及法律事项的影响)	1882
第三节 验资的相关问题	1884
问题 6-3-1(验资银行询证函截止日的相关问题)	1884
问题 6-3-2(验资截止日确定)	1886
问题 6-3-3(存货等实物出资的作价金额是否含增值税进项税额)	1886
问题 6-3-4(股权出资的验资问题)	1887
问题 6-3-5(在建工程出资的审验)	1888
问题 6-3-6(关于用土地使用权出资的相关问题)	1889
问题 6-3-7(实物出资的相关问题)	1891
问题 6-3-8(企业改制验资问题)	1895
问题 6-3-9(吸收合并验资问题)	1896
问题 6-3-10(企业分立中新设和续存企业验资问题)	1898
第四节 法律及其他问题	1898
问题 6-4-1(资产负债表日后发生合同违约的处理)	1898
问题 6-4-2(吸收合并中存续企业注册资本设定问题)	1899
问题 6-4-3(中外合资企业利润分配的相关规定)	1900
问题 6-4-4(出资未按章程约定到位导致按实际出资比例达不到控制的问题)	1901
问题 6-4-5(子公司预退投资款的问题)	1902
问题 6-4-6(股东投入无形资产所带来的收益低于其作价的性质认定问题) ...	1903
问题 6-4-7(股东出资不及时的问题)	1904

问题 6-4-8（中期财务报表是否需要计提盈余公积）	1904
问题 6-4-9（资本公积是否可用于利润分配）	1905
问题 6-4-10（IPO 原始财务报表的确认问题）	1905
问题 6-4-11（公司提取的任意盈余公积是否能用于股利分配）	1907
问题 6-4-12（存在漏申报税款情况的会计、审计处理）	1908
问题 6-4-13（公司股东对公司的借款是否可以转为股权）	1909

前 言

《中审众环研究 2020 汇编本》主要总结了我们在历年年报审计中遇到的一些有代表性的典型案例，供大家在执业过程中参考。使用中请务必注意以下几点：

1. 以下案例中所给出的结论和解答，是完全基于相关的特定背景信息的，并非适用于所有情形的一般性指引。因此仅供相关项目组在实务中作为专业判断的参考，不可替代对相关准则原文的查阅，也不可替代项目组的专业判断。在实务中运用时请注意结合被审计单位的具体情况全面的分析和考量，必要时应履行相应的技术咨询程序。

2. 下列各案例所涉及的会计报告主体，除有特别说明者外，均执行财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》（财政部令第 33 号发布，财政部令第 76 号修订）、于 2006 年 2 月 15 日及其后颁布和修订的 42 项具体会计准则、其后颁布的企业会计准则应用指南、企业会计准则解释及其他相关规定（以下统称“新企业会计准则”、“新会计准则”或“新准则”）。

3. 由于 2020 年度处于新旧收入准则、金融工具准则、租赁准则并存的过渡期间，因此，在相关问题答复中，新旧准则下处理不一致的情况，我们分别对原准则下如何处理、新准则下如何处理进行了说明。项目组在参照使用处理建议时请注意被审计单位的准则适用情况。

4. 本汇编中若干问题解答所依据的事实背景中相关交易或事项的发生年度可能早于近年来新准则、解释、会计处理规定、报表格式有关文件的生效时间，业务背景发生年度未作修改，但所体现的仍然是 2020 年当前生效的该类文件规定的会计处理原则。

5. 使用中如有疑问和问题，请与管理总部技术部联系。

第一章 资产、负债类业务问答

第一节 固定资产的相关问题

问题1-1-1（子公司进行改制并按评估值进行账务调整时，在合并报表层面对尚未实现的内部交易损益的处理）

问题：

集团内部固定资产处置的未实现内部交易损益，在相关子公司进行改制并按评估值进行账务调整时，是否应当认为已经实现，从而在以后年度编制合并报表时，无需再作为未实现损益予以抵销处理？

背景：

2006 年，A 子公司将一项固定资产出售给同属同一集团的 B 子公司，A 子公司相应在其个别报表层面于 2006 年当年确认处置固定资产的收益。因此自 2006 年起集团公司在编制合并报表时一直抵销上述固定资产出售的内部未实现收益，并调整未实现收益对应的累计折旧。

子公司 B 原为非公司制的全民所有制企业。于 2008 年度，子公司 B 以 2008 年 6 月 30 日为改制基准日，根据财企[2002]313 号文、财企[2005]12 号文等相关规定，改制为有限责任公司，并根据有关规定在改制实施日对账面资产按评估值进行账务调整。上述内部交易所涉及的标的固定资产也在改制评估范围内，评估结果为增值（与该标的资产在 B 公司的改制前原账面价值相比较）。

截至 B 子公司的改制实施日，集团公司合并报表层面就该项标的固定资产的内部交易未实现损益仍有部分尚未实现。

解答：

《企业会计准则解释第 1 号》第十条规定：“企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和”。

《企业会计准则实施问题专家工作组意见（2008 年 1 月 21 日）》第四条规定：“国有企业经批准进行公司制改建为股份有限公司的，应当按照《企业会计准则解释第 1 号》（财会[2007]14 号）的规定，采用公允价值计量相关资产、负债。国有企业经批准改建为有限责任公司的，比照上述原则处理”。

据此，B 子公司应当在改制实施日，根据资产评估结果进行账务调整，将其各项资产、负债的计量基础从原账面价值调整为以 2008 年 6 月 30 日（改制基准日）的评估结果为基础确定的价值（可以理解为公允价值）。同时，在集团公司的合并报表层面，如果被投资企

业（B 公司）在改制中按照评估值进行账务调整的，则其母公司（集团公司）在合并报表层面也应当体现该评估增值。

鉴于在改制完成后，B 公司的各项资产和负债（其中包括作为上述内部交易标的物的固定资产）在其个别报表层面和集团合并报表层面均已经采用了新的计量基础，即以改制基准日的评估值（公允价值）为基础持续计算的金额，而在确定改制基准日的公允价值时，是采用重置成本法、市场法、收益现值法等方法估算确定的，其中并未考虑原先是否存在内部交易未实现损益的因素。因此，通过 B 子公司在改制实施日的账务调整，集团公司应当认为原先的内部交易未实现损益已经通过相关资产计量基础的调整而在集团公司合并报表层面相应得以实现，自 B 子公司的改制实施日起，集团在编制合并报表时，无需再对原先的内部交易未实现损益继续进行抵销和恢复处理。

在集团公司编制 2008 年度合并报表时，应编制如下抵销分录，将原先的内部交易未实现利润于 B 子公司的改制实施日尚未实现的金额转为合并报表层面因资产评估增值形成的资本公积：（注意：此处假定 B 子公司改制为集团全资子公司，未引入少数股东；且为了简化举例，未考虑评估增值的相关递延所得税影响）

借：年初未分配利润（截至 2008 年初尚未实现的内部交易未实现损益）

贷：营业成本或管理费用（自 2008 年 1 月 1 日至 B 公司改制实施日期间就上述未实现利润在集团合并报表层面对折旧的调整）

贷：资本公积

自子公司 B 的改制实施日起，集团在合并报表层面不再对原内部交易未实现损益进行抵销处理。

问题1-1-2（特定固定资产在建成后的使用期间内按规定需逐年支付的补偿费的会计处理）

问题：

对某些特定固定资产（如水电站大坝）在建成后的使用期间内按规定需逐年支付的补偿费，应如何进行会计处理？

背景：

根据经主管部门批复的《某水利枢纽工程库区淹没耕地长期补偿安置方案》实施细则之规定，该水利枢纽的开发建设单位——某水电开发有限责任公司（以下简称“A 公司”）对库区实施防护工程后淹没的耕地按耕地的净产值进行长期补偿，补偿期限从 2007 年 7 月 1 日起，到电站报废为止，即为电站的运行期限内。每年的补偿费用由 A 公司在每年的 6 月 10 日及 12 月 10 日前，分两次把每年的补偿费用拨付给有关地区的移民管理机构。

2007 年及 2008 年按照旧的土地年均产值基数标准计算，每半年支付长期补偿费及管理费、培训费合计 700 万元；2009 年度根据新的土地年均产值基数标准计算，每半年支付

长期补偿费及管理费、培训费合计 900 万元。

解答：

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第九条规定：“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”。

《企业会计准则第 13 号——或有事项》第四条规定：“与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：（一）该义务是企业承担的现时义务；（二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；（三）该义务的金额能够可靠地计量。”

在本案例中，补偿费的支付虽然需要延续到电站完工后的整个运行期间，并非在达到预定可使用状态之前即支付完毕，但是就补偿费的金额确定方式和支付方式形成一项具有约束力的方案或协议是 A 公司建造该项固定资产的基本前提（仅仅是支付方式上采用了递延方式）。因此，可以将未来支付补偿费的义务理解为由过去的交易和事项（建造水电站大坝这一特定固定资产）所导致的、在固定资产达到预定可使用状态前即已存在的一项现时义务，并且该义务是与该项资产的购建直接关联的，应认定为“建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出”，故予以资本化计入固定资产（水电站大坝）的成本中，并在固定资产的预计使用寿命内计提折旧；相应地将尚未履行的以后年度支付补偿款的义务确认为一项预计负债。

鉴于补偿款的支付周期较长，A 公司应当将以后期间需支付的长期补偿费按照适当的利率（例如，同期银行贷款利率）折算为现值计入固定资产成本，将以后期间需支付的长期补偿款的总额计入长期应付款，总额与现值之间的差额计入未确认融资费用。未确认融资费用在以后补偿款支付期间内按照实际利率法摊销，计入财务费用。

由于补偿标准可能需每年根据该年的土地产值基数进行一定调整，因此在对以后年度需支付的补偿款进行会计处理时，应当基于当前的状况作出合理的估计（“需作出估计”这一情况本身并不表明不满足确认预计负债所需满足的“该义务的金额能够可靠地计量”这一条件）。可以按照项目基期（例如 2009 年度）的补偿标准为基础预估以后年度的应付补偿金额并予以折现，计入工程成本，作为以后年度计提折旧的基数。以后某一年度实际支付的补偿标准与原先暂估的标准存在差异的，则据实进行调整，建设期内的调整金额调整工程成本，并相应对以后年度运行期内应支付补偿款的估计数进行调整（也即调整资本化计入固定资产成本的金额）；运行期内的调整如涉及对以后年度运行期内应支付补偿款的估计数进行调整的，可参照《企业会计准则解释第 6 号》第一条关于“因固定资产弃置费用确认的预计负债发生变动”的处理原则处理，如调整的影响金额较小也可直接计入当期的电力生产成本。

问题1-1-3（扶贫支出应否作为项目工程成本支出问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司支付的扶贫款能否计入电站项目工程的建设成本？

背景：

A 公司主要从事光伏电站的建造。

2017 年 8 月，A 公司在某县拟投标建设光伏电站，当地县人民政府的文件《关于申报集中式光伏扶贫电站项目报名条件》规定：光伏电站项目均采取全部光伏扶贫模式。装机 1 万千瓦需带动贫困户 334 户为基数，申报带动贫困户上限封顶 500 户，由报名企业自行承诺，每户每年 3,000 元，连续扶贫 20 年，起始时间为省能源局正式批复为准。扶贫效益资金按要求时间汇入指定账户。

A 公司中标取得了 30 兆瓦的建设资格，为此支付了首期 3 年扶贫款 1,350 万元（30 兆瓦指标×500 户×每户 3,000 元×3 年=1,350 万元）。

解答：

我们理解，根据背景资料，该扶贫支出为取得光伏电站建设权的必要支出，如果没有获得电站建设项目则无需支付，如果不承诺支付该扶贫支出则不可能获得光伏电站建设权，因此可作为光伏电站建设成本，而不是确认为“营业外支出——捐赠支出”。

根据报名文件的要求，A 公司在光伏电站投入发电运营后需要定期、定额支付扶贫效益资金到指定账户，该事项属于企业承担的一项现时义务，同时该义务的金额能够可靠计量，A 公司应当在光伏电站投入运营时将未来 20 年需要支付的扶贫款进行折现测算并确认为一笔长期应付款，而不是于每期预提扶贫费用或者在支付扶贫款时确认成本费用。

我们注意到，本案例中 A 公司现已支付了 3 年的扶贫款，则还需将未来 17 年的扶贫款折现，并将折现值计入电站的建设成本。

即，运营期内每年需支付的定额资金与建设规模相关，一旦进入运营期即应支付固定的金额，与光伏电站的运行效益无直接联系，且承诺支付该项扶贫款是企业获准开展该项目的前提，因此该项义务更多地是与项目建设相关而不是与运营相关。如果在建设期间内是否支付款项还存在不确定性，那么至少应在正式进入运营期时就要将未来需支付的扶贫款的折现值确认为负债并增加无形资产账面价值了。

从《企业会计准则——基本准则》对资产、负债这两个基本会计要素的定义来分析：

1、负债的确认

第二十三条 负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

第二十四条 符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

（一）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；

(二) 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

第二十五条 符合负债定义和负债确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合负债定义、但不符合负债确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

如前所述，该项扶贫款的支付义务是源于取得光伏电站的建设和运营权（过去的交易或者事项），且支付该扶贫款会导致经济利益流出本企业。

企业在获得光伏电站的建设和运营权之后，最晚在运营期开始之后，就相应承担了该项扶贫款支付义务，因此属于企业的现时义务。

另外，未来每年需支付的扶贫款是定额的，因此未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

因此，该项扶贫款支付义务在企业获得光伏电站的建设和运营权之后，最晚在运营期开始之后，即符合负债的定义和确认条件，应列入资产负债表。

2、资产的确认

第二十条 资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

前款所指的企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

预期会给企业带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

第二十一条 符合本准则第二十条规定的资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

(一) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业；

(二) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

第二十二条 符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

如前所述，运营期内支付扶贫款是获得项目建设和运营权的必要前提，因此属于资产成本的必要组成部分（为获取未来经济利益的必要支出），满足资产成本的构成条件。将该负债的折现值加入到资产成本中后，整体上该项目仍有盈利，表明该项支出能产生未来经济利益。且这部分经济利益（扣除扶贫款后的净利润）日后归企业所有，企业能够控制该经济利益。同样，该成本的金额是可以可靠计量的，因此满足确认为资产成本的条件。

问题1-1-4（拆除旧房并建造新房时，旧房原账面价值的处理）

问题：

当拆除旧房并在该旧房原占用的土地上建造新的房屋建筑物时，被拆除的旧房于拆除时

的账面价值是否可计入新房屋建筑物的成本中？

背景：

1、外购土地使用权上原有的房屋建筑物

A 公司以出让方式取得了一项土地使用权。该土地上原有一幢房屋，A 公司计划拆除该现有房屋（该房屋可能已经不能使用，或者任何在目前状况下购入该房屋的企业都会考虑将其拆除，总之在该房屋被拆除前，A 企业不会使用它），在该地块上建造一幢新的房屋。该新的房屋根据不同的持有目的和意图，可能属于以下三种情况之一：

- （1） 自用房产（属于《企业会计准则第 4 号——固定资产》规范的固定资产）；
- （2） 为在 A 企业的日常经营活动中出售之目的的房地产开发产品（属于《企业会计准则第 1 号——存货》规范的存货）；
- （3） 为赚取租金的目的而持有（属于《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》规范的投资性房地产）。

2、原为自用房产的房屋建筑物

1990 年，A 公司购置了一处房地产，包括房屋建筑物及其相关的土地使用权，作为自用固定资产使用。2005 年，A 公司决定于 2007 年内拆除该幢房屋，在原址建造一幢新的房屋。该新的房屋根据不同的持有目的和意图，可能属于以下三种情况之一：

- （1） 自用房产（属于《企业会计准则第 4 号——固定资产》规范的固定资产）；
- （2） 为在 A 企业的日常经营活动中出售之目的的房地产开发产品（属于《企业会计准则第 1 号——存货》规范的存货）；
- （3） 为赚取租金的目的而持有（属于《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》规范的投资性房地产）。

解答：

情形 1、（1）和 1、（3）

虽然《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》要求“外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产”，但是在这两种情形下，购入的土地使用权上原有旧房已经无法使用，或者任何在目前状况下购入该房屋的企业都会考虑将其拆除，因此可以确定 A 公司并非为了使用的目的而将旧房购入，而是为了建造新的房屋建筑物之目的取得该项土地使用权，附带取得其所附着的旧房。因此，为取得土地使用权和旧房所发生的支出应全部归属于土地使用权的取得成本，分配到该旧房的成本相应为零。

情形 1、（2）

由于系为了开发作为存货的房地产之目的而取得该项土地使用权和旧房，根据《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》的规定，“企业（房地产开发）取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成

本”，故 A 公司应当将为取得土地使用权和旧房所发生的支出均计入房地产开发成本中。

情形 2、（1）（2）（3）

在 2005 年内作出将于 2007 年拆除该旧房的决策之后，应当将该旧房的原账面价值在拆除前的剩余使用期内全部折旧完毕，因此截至 2007 年该旧房拆除时其账面价值已经为零（或者仅保留不重大的残值），相应地，该旧房的账面价值不会资本化计入新的房屋建筑物的成本中。

结论基础：

情形 1、（1）：为了拆除后建造自用固定资产之目的而购入旧房

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第八条规定：“外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等”；第九条规定：“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”。

《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》规定：“自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产。”

在一般情况下，以一笔款项购入多项没有单独标价的资产时，应当按照各项资产公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项资产的成本，据以确定各单项资产的初始计量金额。但是，如果取得的土地使用权上附着的旧房已经无法使用，或者任何在在目前状况下购入该房屋的企业都会考虑将其拆除，则表明该旧房本身的公允价值为零，此时将全部取得成本全部分配到土地使用权价值中是合适的。

在拆除旧房的过程中发生的成本，也应作为土地使用权的后续取得成本，计入土地使用权的价值中，因为在该情形下，拆除已不能使用的旧房是土地使用权达到可使用状态（用于建造新的房屋建筑物）的必要条件。

情形 1、（2）：为了拆除后建造作为存货的房产之目的而购入旧房

《企业会计准则第 1 号——存货》第三条规定：“存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等”。

根据《企业会计准则第 1 号——存货》及其应用指南的相关规定，存货的成本包括采购成本、加工成本和为了使存货达到当前场所和状态所发生的其他成本。

情形 1、（3）：为了拆除后建造投资性房地产之目的而购入旧房

根据《企业会计准则讲解（2010）》第四章中的相关表述，“一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物”，因此以出租为目的的投资性房地产在达到预定可使用状态之前不属于《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》的规范范围，而是应当适用《企业会计准则第 4 号——固定资产》。由此，前面对情形 1、（1）

的讨论也适用于情形 1、(3)。

情形 2、(1) (2) (3)：为建造新的房屋建筑物之目的而拆除原有自用房屋建筑物

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十九条规定：“企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。……固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。”

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条规定：“使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。”企业对固定资产的管理政策和相关决策可能导致固定资产的实际使用寿命短于其经济使用寿命。对固定资产使用寿命的估计涉及专业判断，并且应当参考过去对类似固定资产使用寿命的历史经验。

在情形 2 中，由于 2005 年内作出了将在 2007 年内拆除旧固定资产的决策，因此应当将该旧房的原账面价值在拆除前的剩余使用期（2005～2007）内全部折旧完毕。

问题1-1-5（通过支付补偿取得旧房并将拆除时，对所购入旧房的处理）

问题：

通过支付补偿取得旧房并将拆除时购入资产该如何入账？

背景：

A公司拟对厂区进行重新规划建设，原先关联单位B公司在A公司厂区内建有房屋建筑物，故A公司与原关联单位B公司签署了搬迁补偿协议，主要条款：

- 1、对需要搬迁的房屋建筑物由A公司按净值144.93万元予以补偿；
- 2、搬迁、安装、调试费用按27.2万元确认；
- 3、此次B公司仅负责搬迁，后续拆除工作由A公司自行组织。

截止2011年12月31日搬迁工作已完成，建筑物尚未拆除。

解答：

如果A公司在支付补偿款取得相关房屋建筑物后，并不打算将其自用或者出租，而是打算将其拆除后在原址重新规划建设，但目前后续利用规划尚未明确的，则相关补偿款应确认为一项费用。

根据《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件的规定，“资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源”，确认资产的条件之一是“与该资源有关的经济利益很可能流入企业”。由于A公司并不打算将其自用或者出租，因此该旧房本身不能给A公司带来未来经济利益，并且其持有目的也不符合“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有”的条件（《企业会计准则第4号——固定资产》第三条），所以不能确认为A公司的固定资产或者其他任何资产。

如果A公司在通过补偿取得这些房屋时，已经对其所占地块的后续利用有了明确的规划，例如从事房地产开发或者建造新的自用房屋建筑物，则此处所支付的补偿款可以视作该项房

地产开发和自用房屋建筑物成本的组成部分（见问题1-1-4“拆除旧房并建造新房时，旧房原账面价值的处理”）。但是，本案例中由于地块的相关规划尚未明确，因此这部分补偿款无法归属于特定的房屋建筑物建造成本或者房地产开发成本，也无法保证未来经济利益很可能流入企业，故不应确认为企业的资产，应计入营业外支出处理。

问题1-1-6（筹建期管理用固定资产的折旧能否计入生产用固定资产的成本）

问题：

企业筹建期间，管理用固定资产的折旧能否计入生产用固定资产的成本？

背景：

企业在筹建期间，主要生产用固定资产达到预定可使用状态之前，部分管理用固定资产即已达到预定可使用状态。这部分管理用固定资产在主要生产用固定资产达到预定可使用状态之前所计提的折旧能否分配计入生产用固定资产的在建工程成本中？

解答：

《企业会计准则第4号——固定资产》第九条规定：“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”。从这一规定可以看出，可以计入固定资产成本的项目应当是为了使固定资产达到预定可使用状态所必需的、合理的支出。

管理用固定资产的作用更多地是为了维持公司整体作为一个法人的日常运作，其使用并不能直接改变生产用固定资产的在建工程项目的状态。因此，管理用固定资产的折旧应当全部计入管理费用处理，不能分摊计入生产用固定资产的在建工程成本。

问题1-1-7（租赁的相关成本是否应当计入房屋建筑物的建造成本中）

问题：

在以下几种情形下，租赁成本（包括土地出让金或其在特定期间的摊销额，或者特定期间的租赁支出）是否可能构成以下情形下相关房屋建筑物建造成本的组成部分：

- 1、该房屋建筑物属于作为存货核算的房地产（如拟用于出售的房地产开发产品）？
- 2、该房屋建筑物属于作为固定资产核算的自用房地产？
- 3、如果是对一项租入的房屋建筑物进行改良工程，则工程进行期间内施工所影响区域的租金支出（或使用权资产折旧）是否应当计入改良工程的成本中？

背景：

（注：此处所举案例的事实背景仅为说明会计原理之用，可能与国内相关法律规定和法律方面的实务不一致。）

情形1—该房屋建筑物属于作为存货核算的房地产（如拟用于出售的房地产开发产品）

2006年1月1日，A公司通过出让方式获得一宗为期50年的土地使用权，根据相关协议，A公司一次性支付出让金1,000，其后每季度支付租金200。

作为A公司主营业务活动的一部分，A公司计划在该土地上建造一幢房屋，并在建造

完工后将其出售。但是，A 公司必须取得规划许可证，这一过程花费了 3 年时间。房屋的建造于 2009 年 1 月 1 日开工，两年后完工。

情形 2—该房屋建筑物属于作为固定资产核算的自用房地产

与情形 1 基本相同，唯一的差异在于 A 公司计划完工后将其作为自用固定资产。

情形 3—在租入的建筑物中实施装修等租赁改良工程

2006 年 1 月 1 日，A 公司租入一幢房屋，租赁期为 10 年。每季度支付租金 200。

为了使该房屋能满足其经营需要，A 公司在租赁开始时，于 2006 年的第一季度内，在装修等租赁资产改良工程上发生了较大的投入。在该改良工程施工期间内，该租入房屋必须处于空置状态，在改良工程完工后，A 公司方可迁入。2006 年 4 月 1 日，改良工程完工，同日 A 公司迁入该房屋。

解答：

基于 2006 年租赁准则的处理意见：

首先明确讨论前提：本案例所涉及的租赁，在《企业会计准则第 21 号——租赁（2006）》下应被归类为经营租赁。在此前提下：

情形 1、2：

当企业在以经营租赁方式租入的土地（或以出让方式取得使用权的土地）上建造房屋建筑物时，建设期内发生的该房屋建筑物所占土地的租金（或土地使用权在建设期间的摊销额）可以采用以下两种方式之一处理：

（1）倾向性意见：资本化计入该房屋建筑物的建造成本中，完工后随同房屋建筑物成本的其他组成部分一并转入固定资产原值中，在房屋建筑物的折旧年限内计提折旧。

（注：对于以出让方式取得的土地使用权而言，并不是把开工时“无形资产——土地使用权”的全部摊余价值均转入在建工程成本，而是仅把建设期间内土地使用权的摊销计入在建工程成本。相当于会计分录为：借：在建工程，贷：累计摊销。）

（2）可接受的替代性处理意见：租金于发生时费用化（同时将建设期间的土地使用权摊销也计入当期损益）。

上述两种方法，无论选择哪一种，一旦选定即成为企业的一项会计政策，应确保一贯地运用于所有同类和类似交易的会计处理中。

因此，在本案例中，如果 A 公司选择将建设期内发生的该房屋建筑物所占土地的租金（或土地使用权在建设期间的摊销额）资本化计入房屋建筑物建造成本的会计政策，则资本化的租赁成本合计 1,640（在 2 年的建设期内，出让金合计摊销为 40（ $=1,000/50 \times 2$ ）；每季度租金 200，共 8 个季度）。

情形 3：

当企业对一项以经营租赁租入的房屋建筑物进行改良工程，则工程进行期间内施工所影响区域的租金支出，可以选择资本化计入改良工程成本（长期待摊费用）或者于发生时费用

化。这两种方法，无论选择哪一种，一旦选定即成为企业的一项会计政策，应确保一贯地运用于所有同类和类似交易的会计处理中。

基于 2018 年租赁准则的处理意见：

与 2006 年租赁准则下的处理的不同之处在于：2006 年租赁准则下“租赁支出”是在经营租赁期间内按直线法摊销确定的金额；而 2018 年租赁准则下是按照使用权资产的折旧额加租赁负债的利息费用来确定。

情形 1、2、3 下租赁支出中的使用权资产折旧（或土地使用权摊销）是资本化计入相关资产成本，还是费用化计入当期损益的处理原则与 2006 年租赁准则下经营租赁租金支出的处理思路一致；租赁负债的利息费用的资本化问题应按《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定处理，由于本案例中的使用权资产所对应的是租入的土地或者房屋建筑物的使用权，与在该土地上建造房屋建筑物，或者对租入房屋建筑物进行改造的支出无关，故租赁负债的利息费用应在发生时直接予以费用化处理。

结论基础：

情形 1：

倾向性意见

A 公司计划将在该土地上建造的房屋建筑物用于出售，且该项交易构成其日常经营活动的组成部分。因此，该房屋建筑物符合《企业会计准则第 1 号——存货》第三条对“存货”的定义，即“企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等”。

根据《企业会计准则第 1 号——存货》第五条规定：“存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本”。该准则第八条规定：“存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。”总结这两条规定，可以得出结论：存货成本的构成应当包括为了使存货达到当前状态和场所所发生的必要、合理的支出。

由于 A 公司取得该项土地使用权是为了在其上建造房屋建筑物，故建设期内的土地使用权摊销额和每季支付的租金（或使用权资产折旧额）均可认为属于“为了使存货达到当前状态和场所所发生的必要、合理的支出”。

可接受的替代性处理意见

与美国一般公认会计原则下 ASC 840-20-25-11 所持的观点类似，一次性支付的土地出让金和租赁期内每季度支付的租金（或使用权资产折旧额）都是为了获取对租赁资产（即土地）的使用的控制权。鉴于对该租赁资产的使用权在建设期内和建设期之后并无区别，A 公司可选择将建设期内土地出让金的摊销额和建设期内支付的土地租金（或使用权资产折旧）确认为费用。即，由于建设期内土地出让金的摊销额和建设期内支付的土地租金（或使用权资产折旧）并非增量支出，无论是否建造房屋均需支付，因此不应视为资产的直接成本。

情形 2

倾向性意见

如果 A 公司将房屋建筑物作为自用固定资产持有，则根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第七条规定：“固定资产应当按照成本进行初始计量”；该准则第九条规定：“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”。该两条阐述的自建固定资产成本构成原则，与前述的存货成本构成原则是类似的。参照 IFRS 体系下《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》第 22 段中的规定：“自建资产的成本按购置资产的成本确定方法确定。如果企业在正常经营过程中制造类似的资产进行销售，则这项资产的成本通常与用于销售的资产的生产成本一致（参见《国际会计准则第 2 号——存货》）”。

相应地，上述情形 1 中针对该房屋建筑物构成存货情形下的“倾向性意见”的各条理由，也同样适用于该房屋建筑物将形成自用固定资产的情况。

但是，当该房屋建筑物作为自用固定资产时，还有其他额外的理由可以支持将建设期间的租金（或使用权资产折旧）和土地使用权摊销额资本化计入该在建工程的成本。建设期间的租金（或使用权资产折旧）和土地使用权摊销、租金属于《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》第 16(b)段中所指的可直接归属成本。该段指出，不动产、厂场和设备的成本包括“可直接归属于使资产达到为了能以管理层意图的方式运作而所需处于的场所和状态”（“costs directly attributable to bringing an asset to the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management.”）。特别是，在情形 2 中，房屋达到预定可使用状态前的租金（或使用权资产折旧）是自建房屋建筑物达到预定可使用状态之前所必需的增量成本，因为如果没有该项土地出让（或租赁），则 A 公司不可能在其上进行建设。

再者，根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十七条规定：“无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，其他会计准则另有规定的除外。”根据无形资产和固定资产会计准则的上述规定，由于合法取得土地使用权是工程项目达到预定可使用状态（包括取得合法的所有权）的必要条件，因此该工程项目所占土地的“无形资产——土地使用权”在该工程项目达到预定可使用状态之前的实体建造阶段内所发生的摊销，以及本案例中实体建造期间内每季度支付的租金（或使用权资产折旧），应作为在建工程达到预定可使用状态之前发生的必要、合理的支出，计入在建工程的建造成本中，即借记“在建工程”，贷记“累计摊销——土地使用权”和“其他应付款”，待工程项目达到预定可使用状态后一并转入固定资产，在该固定资产的折旧年限内计提折旧计入损益或产品生产成本。实体建造阶段开始之前发生的土地使用权摊销及租金（或使用权资产折旧）和工程项目达到预定可使用状态之后发生的土地使用权摊销及租金（或使用权资产折旧）应计入当期损益。

可接受的替代性处理意见

可参考上述情形 1 中“可接受的替代性处理意见”的支持理由，即根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第九条和《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》第 16(b) 段规定，建设期内的土地使用权摊销(或使用权资产折旧)和租金并非“直接可归属成本”，因为无论是否在该土地上建造房屋建筑物，以及建造的进展情况如何，相关的出让金和每季度的租金支出总是要发生的。因而，相关的出让金摊销额和租金支出(或使用权资产折旧)均不计入房屋建筑物的建造成本中。

在上述情形 1、2 中，上述两种方法，无论选择哪一种，一旦选定即成为企业的一项会计政策，应确保一贯地运用于所有同类和类似交易的会计处理中。

情形 3

与情形 1、2 类似，参照上述情形 1、2 中对“倾向性意见”和“可接受的替代性处理意见”各自的支持和反对理由，理论上，对于情形 3，也是既有论据支持资本化处理方式，也有论据支持费用化处理方式，因此这两种做法都是可接受的。但是，在情形 3 中，有额外的理由支持将改良工程建设期间内的租金支出(或使用权资产折旧)于发生时予以费用化处理：

在情形 3 中，支付租金(或者确认使用权资产)是为了取得现有房屋建筑物本身的使用权(而在情形 1、2 中，相关的房屋建筑物在建设期内并不存在)。企业使用该房屋建筑物的方式(例如，是在进行改良后再使用，还是直接基于租入房屋建筑物的当前状态使用该房屋建筑物)，并不影响为了获取该使用权而需发生的相关租金的金额。如果按照这一观点，则公司应当在相关经营租赁的租金支出发生时(或使用权资产计提折旧时)即将其予以费用化处理。但是，在本案例的情形 3 中，前面“背景”部分中提到“在该改良工程施工期间内，该租入房屋必须处于空置状态，在改良工程完工后，A 公司方可迁入”，这一事实可以为该房屋建筑物因实施改良工程而不使用的期间内的租金(或使用权资产折旧)资本化计入改良工程成本(长期待摊费用)提供一定的支持性证据。

问题1-1-8 (“上大压小”中人员安置成本的处理)

问题：

为“上大压小”之目的而新建的大容量发电机组的基建成本中，是否包含与被关停的原有小机组相关的人员安置成本？

背景：

根据《国务院批转发展改革委、能源办关于加快关停小火电机组若干意见的通知》(国发[2007]2 号)要求，“要根据国家有关规定，制订职工安置方案，妥善安置关停机组人员。关停部分机组的企业，要妥善处理职工的劳动关系，原则上应在本企业内部安置；关停全部机组的企业，要按照有关规定妥善处理好经济补偿、社会保险等相关问题。改造项目和新建、扩建电厂应优先招用关停机组分流人员。地方人民政府要切实做好分流人员安置工作”。

企业提供了以下外部证据，以证明关停人工成本与“上大”项目基建成本的相关性：

1、国发[2007]2 号文规定：“企业建设单机 30 万千瓦、替代关停机组的容量达到自身容量 80%的项目，单机 60 万千瓦、替代关停机组的容量达到自身容量 70%的项目，单机 100 万千瓦、替代关停机组的容量达到自身容量 60%的项目，可直接纳入国家电力发展规划，优先安排建设”。

2、企业与当地政府签订的《关停小火电机组责任书》约定：本公司原有的 2 座全资小电厂“拆二建一”异地建设 2 台百万千瓦煤电机组。

3、电力规划总院认可执行概算列支相关补偿费用：（1）电力规划设计总院出具的《关于当前火电工程估概算中有关问题的处理意见》（电规技经[2008]5 号）明确上大压小替代容量费用，暂计入项目计划总资金前，动态费用之后。待向国家发展和改革委员会汇报后确定是否计入工程本体费用。（2）电力规划设计总院于 2009 年内出具的《××电厂（2×1,000MW）超临界工程执行概算书（审定版）》明确在项目计划总资金前，动态费用之后计入一定金额的上大压小机组补偿费和老厂职工转岗培训费。

4、律师认可该项补偿费用列支概算的相关程序：某律师事务所出具的《关于在“上大压小”项目工程概算中列支相关员工安置补偿款的法律备忘录》指出：①根据国发[2007]2 号文规定在“上大压小”项目中，分流安置的员工依法可得到相应经济补偿。但是，目前尚缺乏直接在工程概算中列支员工安置补偿款的法律依据及财会处理准则，因此，该项补偿款在“上大压小”项目中属于非常规费用。②该项“上大压小”项目机组补偿款须专款专用。③如该企业已就上大项目概算履行相关内外部审批程序，则无须就该等“上大压小”项目机组补偿款的具体使用安排履行内外部审批程序。

同时，企业提供了项目执行概算、《容量补偿费用用于关停机组人员安置费用明细表》等内部证据，以证明关停人工成本补偿费用标准的合理性。

解答：

与被关停的原有小机组相关的人员安置成本不应作为“上大压小”之目的而新建的大容量发电机组的基建成本的组成部分而计入新建固定资产的价值。

人员安置成本中的转岗培训费应在实际发生时计入损益；其余部分应按《企业会计准则第 13 号——或有事项》对企业重组费用的处理原则处理。

结论基础：

上面“背景”部分所列的内部、外部证据仅表明将关停人工成本计入项目概算是合理的（这里的“项目”应作广义理解，不能仅仅理解为会计上的在建工程项目，而应理解为包含老机组关闭、人员安置和新机组建造在内的一揽子综合项目），以及相关的计提标准是符合规定的，但并不表明该类支出是为了与新建固定资产达到预定可使用状态直接相关的、必要的支出。因为这些支出本身并不改变新建资产的状态。同时，关闭老机组并不意味着必须建造新的大机组，实务中部分老机组关停以后向其他发电企业转让发电量指标和机组容量取得收益，而不再建造新的机组。在不再建造新机组的情况下，被拆除的老机组的人员安置费用

还是会发生的，但此时没有在建工程项目，就只能计入损益了。因此，人员安置费用更多地与旧机组的拆除有关，而不是与新机组的建造相关。

就该费用本身的性质而言，更多地接近于《企业会计准则第 13 号——或有事项》所规范的企业重组费用，应当在企业作出不可撤销的重组决定并使受影响各方产生了很可能进行重组的预期时予以计提并计入当期损益。当然要区分具体明细项目分别讨论，例如《企业会计准则讲解（2010）》第 211 页规定，职工转岗培训费不属于重组费用，应当在发生时直接计入损益。

问题1-1-9（“上大压小”中将被关停的机组的折旧和减值测试问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，“上大压小”政策中将被关停的机组如何计提折旧？如何进行减值测试？

背景：

某公司生产经营 4 台 20 万千瓦的发电机组，按照“上大压小”的战略规划，计划对这 4 台机组从 2012 年开始分期关停，该公司初步计划与当地省发改委签订一揽子机组关停协议。关停机组能获得替代电量（一般是获得 3 年替代电量）。但是，关停机组的替代电量和电价在机组正式关停后才能确定。因此，截至资产负债表日，对于本年度已关停的机组可确定其替代电量；但对于尚未关停的其他机组，未来的替代电量尚未确定，同时机组还在正常发电。

解答：

1、关于“上大压小”项目的转让上网电量指标的预计收入在计提减值准备时是否应予以考虑的问题，可参考“[问题 5-4-2](#)（转让上网电量指标的收入性质认定）”。

根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》第五条第（五）项规定，“资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置”是表明资产可能发生减值的迹象之一。对于尚未关停的其他机组，由于提前退出使用也是一项减值迹象，因此也需要在资产负债表日对其进行减值测试。如果根据前段所述问题解答，公司认为可以在减值测试中考虑转让上网电量指标可能带来的收入，则公司应当根据类似机组关停的历史经验，对目前尚在使用中、即将关停的机组未来剩余使用寿命内的预计现金流量和退出使用后预计可获得的上网电量补偿款作出最佳估计，作为计提减值准备的基础。并不能仅仅因为目前尚在正常发电中，就认为不存在减值迹象。

2、根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十九条的规定，“企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。”据此，公司可以在获悉将实施“上大压小”并明确现有小机组的关停时间表之后，调整这些小机组的折旧年限，以使将来实际关停时该等固定资产的账面价值等于预计净残值（包括预计可从转让上网电量指标中获得的收

入)。但是，缩短折旧年限并不能代替减值准备的计提，因为折旧年限的缩短并不能改变未来现金流量现值的预测数，并且固定资产的减值准备是一经计提不得转回的。另外，由于减值准备的计提减少了固定资产的账面价值，对后续剩余使用年限内固定资产的折旧计提也会产生影响。

问题1-1-10（委托其他公司代建固定资产入账价值的确定）

问题：

委托其他公司代建固定资产，收到对方由于延期交货而支付的赔偿款时是否可以计入营业外收入？

背景：

A 公司委托 B 公司建造一艘船，因 B 公司延期交付，其同意核减船价 130 万美元。

解答：

《企业会计准则第4号——固定资产》及其讲解规定，自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。无论采用何种方式，所建工程都应当按照实际发生的支出确定其工程成本。

A公司委托B公司建造的船舶属于出包方式建造的固定资产，因B公司未按合同期限交船，按照双方约定的违约处理方式处以的罚款，无论是对方以实物形式支付还是在最后一期船款中扣减，不属于该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，可以作为营业外收入。

在实务中，如果价格调整是多种因素综合作用的结果（例如，部分原因是原先合同设计的变更，部分原因是对方的违约罚款等），难以将总的价格调整金额合理分摊到各项价格调整因素的，则可以简化处理，即按照最终调整后的固定资产建造成本，作为计入固定资产成本的金额。

问题1-1-11（绿化支出的会计处理）

问题：

公司发生金额较大的绿化支出，包括主要厂区内及周边绿化、景观支出，包括树木、花草、水池及地下管道等。对这部分绿化支出能否确认为资产？

解答：

资产的一项基本特征是能够给企业带来能以货币计量的未来经济利益。因此判断这些绿化支出是否可确认为资产，需从以下角度考虑：

（1）企业发生这些绿化和景观支出，是否系为了满足法律法规的强制性要求（例如，对重污染工厂的绿化覆盖率要求达到一定标准，以吸附粉尘和有害气体等），并且达到该强

制性要求是该厂区获得生产许可的必要前提；还是在没有法律法规强制性要求的情况下由企业自愿发生的非强制性的绿化支出。

（2）企业购置的绿化、山石等，是否系具有投资、收藏价值的名贵树木、奇石等。

符合以下条件之一的绿化支出，企业可将其确认为资产：

（1）该绿化支出系为了满足法律法规对环保的强制性要求而必须发生的最低限度的绿化支出，并且达到该强制性要求是该厂区获得生产许可的必要前提。参照《企业会计准则讲解（2010）》中的相关表述：“企业由于安全或环保的要求购入设备等，虽然不能直接给企业带来未来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用获得未来经济利益，也应确认为固定资产”（见原书第 68 页），这类为了满足强制性的环保要求而必须发生的最低限度的绿化支出，在性质上类似于安全设备或环保设备，可比照同一原则处理。

（2）以投资增值为目的购入的名贵树木、奇石等。这类资产主要是为了投资增值的目的持有，其性质上属于投资资产，可在“其他非流动资产”项目列报。对于奇石等使用寿命不确定的投资资产，可不计提折旧或摊销，采用“成本—减值准备”的后续计量模式；对于名贵树木，应当在一个适当的年限（最长不超过该类树木取得时的预期剩余寿命）内摊销，采用“成本—累计摊销—减值准备”的后续计量模式。上述资产的减值准备一经计提，不得转回。

其他绿化支出应当于发生时直接费用化处理。

问题1-1-12(具有政府融资平台性质的公司投资建设具有公益性的基础设施的会计处理)

问题：

具有政府融资平台性质的公司投资建设具有公益性的基础设施（不采用 BT、BOT 等模式），这些基础设施在这些公司账面上如何进行会计处理和列报？具体包括以下问题：

- 1、这些基础设施能否在融资平台公司财务报表上确认为资产？
- 2、如果基础设施符合资产定义的，则应当列报为什么资产项目？
- 3、对这些基础设施资产如何进行后续计量？

背景：

目前一些地方的新区建设等市政基础设施建设，是通过设立具有地方政府融资平台性质的公司（如“开发区开发公司”、“建设投资公司”等），以这些公司作为实施主体完成的，由此造成的结果是在这些融资平台公司账面上，反映了较大的建造基础设施的支出。这些基础设施都不向社会公众等使用者收费（如一般市政道路），政府也没有明确的将其建造支出予以补偿的安排，因此这些资产本身不能给这些融资平台公司带来直接的现金流入，也不符合《企业会计准则解释第 2 号》第五条中 BT、BOT 等会计处理的应用条件。目前，这些融资平台公司都已陆续改为执行新企业会计准则，但在转为执行新企业会计准则后，如何处理过去账面上遗留下来的由基础设施建造支出形成的资产，以及以后仍将不时形成和增加的此

类资产？

解答：

1、这些基础设施能否在融资平台公司财务报表上确认为资产？

这些基础设施是由融资平台公司作为建设主体投资建设的，法律上的产权归属于作为建设单位的融资平台公司。但会计上是否可以将这些基础设施确认为融资平台公司的资产，并不是看是否具有法律上的产权，而是要看其是否符合《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义，以及相关会计准则对资产确认条件的规定。

如果这类基础设施属于不能为融资平台公司带来未来经济利益的公益性基础设施，但其建造成本已经由政府通过财政拨款的形式按照实际成本全额负担，只是以融资平台公司的名义投资建设，后续的管护、改扩建、重建等支出也可以由政府全额负担的，则融资平台公司在其中所起的作用只是代建和代管，这些设施本身不符合融资平台公司的资产定义。此时，融资平台公司仅需在账面上反映出收到财政拨款和从拨款中支出建造款项的过程，而无需在账内将该设施确认为本企业的固定资产，也无需将拨款确认为资本公积，只需在项目竣工验收后按规定程序核销该拨款即可。融资平台公司的会计核算不应导致固定资产和资本公积两者同时虚增。

在实务中，某些融资平台公司往往兼有区内土地一级开发（可从政府对土地使用权出让的招拍挂收入中按一定方式获得分成）职能，甚至其本身或其子公司直接从事区内房地产项目开发。在此情况下，虽然这些基础设施本身不能直接通过向使用者收费或者从政府取得补偿的方式为融资平台公司带来未来经济利益流入，但鉴于良好的基础设施可以提升区内的土地价值，增加一级土地市场上的招拍挂分成收入和二级市场上的房地产开发、出租等收入，因此可以认为这些基础设施实际上也是可以间接为融资平台公司带来经济利益的，因此符合资产的定义。但其确认为资产的初始计量金额最高不能超过预计可收回金额。

除前段所述情形外，如果不能对公益性基础设施给融资平台公司带来未来经济利益流入的方式和该等未来经济利益的预期金额提供充分、适当的证据，则公益性基础设施不能确认为融资平台公司的资产。

2、如果基础设施符合资产定义的，则应当列报为什么资产项目？

根据《企业会计准则第4号——固定资产》对“固定资产”的定义，固定资产是企业为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的、使用寿命超过一个会计年度的有形资产。由于这些基础设施本身并不是直接由这些融资平台公司使用，如前所述，其带来的经济利益主要是通过提升周边地块的价值间接实现的，因此不建议列报为固定资产，建议列报为“其他非流动资产”。

3、对这些基础设施资产如何进行后续计量？

任何基础设施都是有设计使用寿命的，使用寿命期满后可能需要拆除重建，届时此类支出很可能将由融资平台公司承担，并且融资平台公司还需要承担其日常维修、保养等支出，

因此这些基础设施能够为融资平台公司带来未来经济利益的年限也是有限的(不超过其设计使用寿命)。参照《企业会计准则第4号——固定资产》第十四条关于“企业应当对所有固定资产计提折旧。但是,已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外”的规定,该等基础设施的建造成本通常应当在其设计使用寿命内摊销。

问题1-1-13(具备法律上认可的产权,是否为会计上确认固定资产的前提条件)

问题:

具备法律上认可的产权,是否为会计上确认固定资产的前提条件?

背景:

1、A公司有两处房产,该两房产均租赁给其他公司使用。由于该两处房产均系违章建筑,故均无房产证。

2、B公司在租赁的土地上建设厂房,租赁土地合同中约定租赁期满后,企业(承租方)建设的厂房无偿归属于出租方所有。

解答:

确认固定资产的关键并不在于是否拥有法律上的所有权,而是看是否符合《企业会计准则第4号——固定资产》对固定资产的定义和确认条件,并能够控制其所带来的未来经济利益,并且其成本能够可靠地计量。

根据《企业会计准则第4号——固定资产》第三条规定:“固定资产,是指同时具有下列特征的有形资产:(一)为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;(二)使用寿命超过一个会计年度。

1、A公司的无产权房屋,尽管没有法律上的所有权,但如果在其使用年限内,其未来经济利益很可能流入本企业,并且本企业在使用期内对该等房屋的使用权益预期能够得到合理的保障,则可以认为符合固定资产的确认条件。理论上确认为固定资产更为合适。

A公司在考虑与该房屋相关的未来经济利益是否很可能流入本企业,以及对可收回金额进行估计时,应当谨慎地考虑该房屋系违章建筑,可能随时被责令拆除且不能获得补偿的事实的可能影响。另外,如果A公司很可能因该处违章建筑而被政府有关主管部门处以罚款等行政处罚的,A公司还应依据《企业会计准则第13号——或有事项》的相关规定对该或有事项予以谨慎的确认、计量、列报和披露。

2、B公司建立在租赁土地上的厂房,尽管没有法律上的所有权,但如果土地租赁年限内,其未来经济利益很可能流入本企业,并且本企业在租赁期内对该等厂房的使用权益能够得到合同条款的保障,则可以认为符合固定资产的确认条件。理论上确认为固定资产更为合适。鉴于其使用年限将超过土地的剩余租赁期限,且租赁期满后将无偿归出租人所有,因此该固定资产的折旧年限应当是土地的剩余租赁年限,且预计净残值为零。

在财务报表附注中,应当明确披露该等固定资产无法取得法律上的所有权(及其原因),

不能转让和用于抵押的事实。

在实务中，也有较为普遍的做法是将无产权证房屋或者建造在租入土地上的房屋确认为长期待摊费用，严格来说是不恰当的，但鉴于其在实务中被普遍使用，而且更为符合评估机构的需要，所以也可接受。如果采用此做法，则除了列报所在的报表项目为“长期待摊费用”外，其余涉及确认、计量的具体处理与前述确认为固定资产的情形相同。

问题1-1-14(固定资产是否达到预定可使用状态的判断——一条完整的生产线及其附属设施何时达到预定可使用状态)

问题：

在“背景”部分所述的案例中，固定资产并非单项资产，而是一条完整的生产线及其附属设施。如何判断该固定资产是否已经达到预定可使用状态？

背景：

A公司于2010年10月进入试生产阶段，计划2011年7月1日正式生产。

2011年1～3月期间，有关A公司试生产期情况如下：

该期间内，A公司的其中一条生产线试生产产成品共计6.6亿元，产品合格率在60%～80%之间，已生产的产品销售收入共计5亿元，产生销售净亏损1,200万元，同时与之相关的生产设备及其附属设施与厂房等均未从在建工程转为固定资产，未计折旧。另外A公司发生的所有相关经营费用全部不论与是否与工程项目相关全部记入“在建工程——待摊支出”。

A公司认为：生产线尚未正式验收，公司其他生产线尚未全部完工，整个公司应当还处于一个大的“试生产阶段”，所有的开支损益应当全部记入在建工程，完工后在各工程之间分摊。

解答：

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条规定：购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：

(一)符合资本化条件的资产的实体建造(包括安装)或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

(二)所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

(三)继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该

资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

根据上述规定，并结合本案例的具体情况，本案例可能要分为以下几个问题讨论：

1、该生产线自身是否达到预定可使用状态？

这可以考虑以下各因素进行判断：

（1）该生产线的实体建造（包括设备安装等）是否已经基本完成？

（2）该生产线目前是否已经基本达到正常的设计产能？

（3）目前的产品合格率与设计要求的合格率之间是否仍然存在重大差异？

（4）在目前的过渡期间，是否仍然在进行大量的根据试生产情况调试设备、检测问题、排除故障的工作？相关整改是否仍须发生大额的支出？

（5）按照行业惯例，通常此类生产线建成后需经历多长时间的试生产？目前的试生产持续时间以及试生产期间的产量是否已经明显超出为了测试固定资产技术状况之目的的必要限度？该行业生产线的转固条件有无行业内公认的标准？

另外，如果该生产线可以独立运行，不受其他生产线状态的影响（即使这样做可能不经济），则该生产线是否达到预定可使用状态，与其他生产线的状态无关，其他生产线是否达到预定可使用状态不影响该生产线是否达到预定可使用状态的判断。

2、其他相关固定资产是否达到预定可使用状态？

一般情况下，该生产线所在的厂房应当是一项单独确认的固定资产，其达到预定可使用状态与生产线的状态应无直接关系。其他附属设备如果可以脱离该生产线独立使用的，则应当根据这些附属设备自身的状态独立判断是否达到预定可使用状态，不受生产线转固状态的影响。

3、企业发生的所有相关经营费用全部不论与是否与工程项目相关全部记入“在建工程——待摊支出”的做法是否合理？

根据《企业会计准则第4号——固定资产》第九条规定：“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”。从这一规定可以看出，可以计入固定资产成本的项目应当是为了使固定资产达到预定可使用状态所必需的、合理的支出。

即使企业处于基建期，基建活动是现阶段最主要的活动，但企业总是需要发生一些与固定资产达到预定可使用状态无直接关系的日常管理费用性质的支出，以维持其作为一个法人的日常运转。这类一般管理费用并不能直接改变生产用固定资产的在建工程项目的状态，因此不能计入在建工程成本，应当在发生时直接费用化。

问题1-1-15(固定资产达到预定可使用状态的判断——分阶段完成的固定资产达到预定适用状态的判断)

问题：

分阶段改造的固定资产是否可以分别在每个阶段完成时将形成的资产转固？

背景：

A 公司共有两条玻璃生产线，分别称为 1 号生产线和 2 号生产线。现在 A 公司对其 2 号生产线进行分阶段改造，以生产在线镀膜玻璃和超白玻璃。为了满足生产这两种玻璃产品的需要，原先的 2 号生产线需要彻底拆除重建。

2 号生产线的改造工程于 2009 年 9 月底开始做拆除等准备工作，主体开始改造于 2010 年 7 月份开始，至 2011 年 1 月结束，于 2011 年 1 月 18 日点火调试，调试生产线和产品同时进行，2 月底生产出玻璃，3 月达到稳定产出。



由于较其他普通玻璃而言，生产在线镀膜玻璃和超白玻璃在原料、工艺参数、精度、生产控制上有区别，在锡槽处加装 CVD 在线 TCO 镀膜装置，除此之外其他生产流程都是一样的。截止 2011 年 12 月 31 日，虽然 CVD 在线镀膜装置未调试成功，但已经可以生产普通玻璃，并且其普通玻璃的产能和合格率与 1 号生产线已经基本接近。尚未完成的工作均集中于镀膜环节，不涉及其余环节。

CVD 在线 TCO 镀膜装置从 2010 年第四季度开始陆续到货，主体 2011 年 9 月到齐；安装时间为到货即开始，在 2011 年 9 月底安装完成。CVD 镀膜设备检查测试预计 8 周，从 10 月中旬开始设备检查测试，产品调试生产期是 16 周。实际产品生产测试在 2012 年 1 月开始。

2011 年 1 月 18 日 2 号生产线点火，即具备了调试生产超白玻璃的能力。但基于直接调试生产超白玻璃的成本较大，故需要先调试生产普通玻璃。从点火投产到生产超白玻璃前，需 10 个月左右的时间生产普通玻璃，然后转产生超白玻璃，超白玻璃调试合格再经过 TCO 镀膜在线调试，预计在 2012 年 3 月 1 日开始可以正式投入商业化生产。

在线镀膜玻璃从产品质量上看较离线镀膜玻璃稳定性好、强度高和可加工性好；从成本上看在线镀膜可以规模化连续生产，较离线镀膜的制造成本节约超过 15%；从售价上看，价格远远优于普通玻璃。

截止2011年12月31日已经调试生产10个月，A公司将2号线产出的玻璃（普通玻璃）对外销售，销售收入冲减在建工程，结转产品出库成本入在建工程。A公司认为2号线判定预

定可使用状态的标准为实现在线镀膜，故原材料的投入，销售的结转均计入了在建工程。

解答：

根据本案例的具体情况，依据下文“权威指引”的相关规定，2号生产线的改造是分阶段进行的，目前已具备正常生产普通玻璃的能力。同时，“较其他普通玻璃而言，生产在线镀膜玻璃和超白玻璃在原料、工艺参数、精度、生产控制上有区别，在锡槽处加装CVD在线TCO镀膜装置，除此之外其他生产流程都是一样的。故虽然CVD在线镀膜装置未调试成功，依然可以生产普通玻璃”。虽然尚未达到可生产超白玻璃，但其生产普通玻璃的功能已可正常使用，其普通玻璃的产能和合格率为1号线已经相当接近。并且，尚未完成的工作均集中于镀膜环节，不涉及其余环节。因此，注册会计师在执行审计过程中，应注意了解以下情况，以便作出判断：

（1）为了实现生产“在线镀膜的超白玻璃”的目标，是否有必要对整条生产线进行如2号线那样的彻底重建，如果对现有的生产线（如背景中所述的1号线）上加装一个在线镀膜装置，并进行必要的原料、工艺参数、精度、生产控制等方面的调整，是否即可实现生产在线镀膜的超白玻璃。

（2）改造后的2号线的普通玻璃产能是否比改造前增加，或者普通玻璃的质量、成品率等比改造前提升。

（3）假设2号线在建工程中除了目前尚未调试完成的部分（在线镀膜装置）以外的其他部分的成本均转固并计提折旧，则2号线生产普通玻璃的生产成本、市场售价等与1号线相比有无明显区别，即：如果基于2号线的现有状态（不含未完成调试的部分）生产普通玻璃，是否会导致商业上的不经济。

（4）目前尚未调试完成的部分（在线镀膜装置）和其他已完成部分的成本是否可以单独识别。

（5）目前2号线累计生产普通玻璃的产量和持续生产时间是否已经超出为后续在线镀膜环节进行调试准备所需的必要限度，事实上已经属于正常的商业化生产。

根据对上述因素的考虑，分析目前已达到可使用状态的普通玻璃生产能力是否属于与尚未完成的超白玻璃在线镀膜互相独立，各自具有独立商业价值的两个工程项目，并据此确定是否可将目前已达到预定可使用状态的普通玻璃生产部分（除未完成调试的在线镀膜装置以外的其他在建工程成本）单独转固。

权威指引：

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条：*购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：*

（一）符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

（二）所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相

符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

(三)继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

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

《企业会计准则讲解（2010）》第十八章：购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。如果所购建或者生产的符合资本化条件的资产各部分分别建造、分别完工的，企业应当区别情况界定借款费用停止资本化的时点。

所购建或者生产的符合资本化条件的资产各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

如果企业购建或者生产的资产各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。在这种情况下，即使各部分资产已经完工，也不能够认为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，企业只能在所购建固定资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用方可停止资本化。

问题1-1-16(固定资产达到预定可使用状态的判断——试验用设备达到预定可使用状态的判断)

问题：

根据下文“背景”部分提供的信息，A公司是否可以在完成物理建设后（2007年底）转固，作为一套试验设备，转固后生产的产品的损益、技改费用等作为研发支出？如果可以，是否可以从获得专利时开始资本化？

背景：

A公司的某产业化示范工程是一项高科技、高投入，是从未进行过商业运行的工艺方法，其建设与示范是某项重大工业化技术创新工程不可缺少的环节，可以为下一步大型化装置的设计、建设和运行提供可靠的工程参数和经验，并对新流程的技术经济指标进行全面的检验和示范。项目设计产能为年产63,000吨铸铁、35,000吨钛渣、2,000吨钒渣，可研预计示范期产能为年产4万吨铸铁块，1.63万吨高钛渣，1,572吨钒渣。

2007年11月该项目完工进行试生产，从2007年11月实现第一次出渣出铁后，先后历经

13次全流程的技术改造和工业化投料生产试验。A公司于2010年底将该项目资产转固定资产。截止2011年12月31日该项目尚不能够长周期达产稳定运行。

2007年11月项目完工进行试生产时在建工程余额为8,066万元，2010年底转固金额为17,384万元，与2007年底差异原因系增加了3,576万元生产调试费用和期间进行技术改造的设备成本、材料费用等5,742万元。

在技术改造和工业化投料生产试验过程中，A公司取得两项专利。省科学技术厅于2010年7月3日出具“科学技术成果鉴定证书”，其中表述：“该项目实现了……的目标，为下一步产业化提供了技术、设备的设计基础，该流程是综合利用某种稀缺矿种具有推广前景的方案之一”；鉴定委员会的建议之一是“对现有示范装置进一步完善和优化，为将来产业化建设提供设计依据”。但截至2011年底，该实验装置仍处中试阶段，还会继续更新设备和继续实验。

解答：

参照《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条的规定：

第十三条 购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：

（一）符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

（二）所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

（三）继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

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

本案例中所涉及的设备为属于规模化投产前建设的小型示范项目，系为以后建设大规模的生产装置作准备。由于其规模小、技术不成熟等原因，其自身的经济效益和商业价值有限。根据背景信息，其建设目的是“为下一步建设大规模的钒钛综合利用示范工程进行充分的技术优化，人才储备、技术经济示范等工作”，“本项目建设与示范是某项重大工业化技术创新工程不可缺少的环节”，“为下一步大型化装置的设计、建设和运行提供可靠的工程参数和经验，并对新流程的技术经济指标进行全面的检验和示范”，因此对该项资产的会计处理也应当充分考虑其建设目的，不是单纯就该资产本身的状态来考虑是否达到预定可使用状态，而是将该装置的建设作为一个新技术、新工艺的研发项目的组成部分，基于现行会计准则对研究开发支出的处理原则考虑其能否资本化以及何时转固问题。

根据《财政部关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（财企[2007]194号）第一条规定，“研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用”、“用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费或租赁费以及相关固定资产的运行维护、维修等费用”和“用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费,设备调整及检验费,样品、样机及一般测试手段购置费,试制产品的检验费等”都属于研究开发费范围。

基于上述考虑，可以在完成物理建设后（2007年底）转固，作为一套试验设备，转固后生产的产品的损益、技改费用等作为研发支出，但应注意以下问题：

1、折旧年限的确定问题。作为一套主要用于研发项目的试验性装置，其折旧年限建议不超过相关工艺技术达到可大规模成熟运用所需的时间，即整个研发项目的剩余周期，同时当然不超过该装置自身的可使用年限。

2、在A公司的财务报表中，与该装置相关的所有支出（包括按上述方法计提的折旧、试生产产品的成本，减去试生产产品的销售收入）均作为研发支出，按照《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的五项条件判断是否符合资本化条件。如果符合资本化条件的，则计入未来形成的无形资产的成本中。

3、关于减值测试问题。就目前情况看，该试验装置自身所生产产品的销售收入很可能是无法弥补其现金流出的。但是基于其建设目的，应当将其作为相关新工艺资产组的组成部分，视同一项尚未达到预定可使用状态的无形资产，作为与该项新技术、新工艺研发活动相关的资产组的一部分，按《企业会计准则讲解（2010）》第129页的要求，每年进行减值测试。是否发生了减值，与相关新技术、新工艺的开发支出是否已经达到资本化阶段相关。一般情况下，如果相关研发支出已经进入可资本化的阶段，即表明其未来经济利益流入的可能性较大，则该固定资产计提减值准备的可能性就相对较小。

根据《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》规定，“本准则将研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段。企业应当根据研究与开发的实际情况加以判断。对于研究阶段的支出均应费用化；对于开发阶段的支出，在同时符合五项条件的前提下可以资本化。其中，相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。比如，生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试，不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营等，均属于开发活动。”

从上述规定考虑，目前的试验装置的建造和运营应属于开发活动。但在确定属于开发活动这一前提下，能否将试验装置的折旧和运行维护费用资本化计入相关项目的资本化支出，还是要看《企业会计准则第6号——无形资产》第九条及其应用指南和讲解所规定的五项条件能否满足。鉴于开发支出是否达到资本化条件是涉及高度主观的专业判断的领域，且在很大程度上利用非会计、审计领域专家的工作，因此建议注册会计师在审计过程中提请该技术的研发团队和公司财务部门联合对是否达到资本化条件进行逐条详细分析，就目前是否已经达到资本化条件，以及何时满足资本化条件，得出明确的结论意见，报经公司管理层批准后，

作为对该项研发支出会计处理的依据（请注意这首先是管理层的会计责任，公司应当首先要有自己的意见和观点，然后注册会计师才能基于审计的立场评价其是否合理），该项内容应纳入客户管理层声明书中，并提供足以支持该论断的内外部客观证据，包括尚须克服的技术难点及解决难度、未来经济效益预测分析等。也就是本案例中能否资本化的关键点在于对其技术、经济可行性的判断。

问题1-1-17(固定资产达到预定可使用状态的判断——配套设施未完工对主体固定资产是否达到预定可使用状态的判断的影响)

问题：

如下文“背景”资料所述，在配套线路未完工，风电企业无法送出电量的情况下，通过240试运行是否标志着风电机组作为单项资产已达到预定可使用状态？

背景：

A风力发电有限公司2010年9月利用B风力发电有限公司线路试运行了16台机组（A风力发电有限公司自身线路尚未建好），试运行收入由省电力公司与B风力发电有限公司结算，并未冲减A风力发电有限公司在建工程，其中13台机组通过了240试运行，但因A风力发电有限公司自身线路未建设好，并未将13台机组转固。2011年4月，A风力发电有限公司线路建设好后将13台机组转固，开始计提折旧。

解答：

根据下文“权威指引”部分所引用的《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条规定可知，固定资产是否达到预定可使用状态的判断，主要依据是其自身的技术状态。

在本案例中，输电线路是另一项单独的固定资产，并且试运行期间利用其他公司的输电线路完成240试运行，表明该等固定资产（风电机组）的实体建造（包括安装）工作已经全部完成或者实质上已经完成；并且机组自身的技术状态已经与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符；可以预见，继续发生在该等机组上的支出金额将会很少或者几乎不再发生。即已经符合了借款费用准则规定的上述“达到预定可使用状态”的各项判断标准。

利用其他公司的输电线路完成240试运行这一事实，说明公司自身的输电线路和机组并不是互相依存、必须同时投入使用的固定资产，因此输电线路尚未达到预定可使用状态的事实不影响机组本身是否已经达到预定可使用状态的判断。

权威指引：

《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条：

购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：

（一）符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

(二)所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符,即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方,也不影响其正常使用或者销售。

(三)继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

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

问题1-1-18(固定资产达到预定可使用状态的判断——已通过检测但尚未取得检测报告的事实对是否达到预定可使用状态判断的影响)

问题:

风电机组已通过要求的低电压穿越检测,但未取得检测报告,是否可以转固?

背景:

根据电网公司最新技术标准和要求,完成低电压穿越能力检测并获取检测报告,是风电机组是否可并网发电的必要条件。A公司2011年12月8日通过低电压穿越检测,但截止2011年12月31日尚未取得检测报告。

国家电网西北电力调度分中心2011年5月30日下达的《关于下发防止风电大规模脱网重点措施的通知》文件的2.2条中明确规定:新并网机组的低电压穿越能力、有功功率/无功功率调节能力等各项性能均须满足相关技术标准要求,申请并网时应提供由检测机构出具的检测报告,检测报告中的机型应与申请并网的机型一致。不能提交者,不能并网。第2.3条已并网、并承诺具备低电压穿越能力的风电场,应在六个月内完成低电压穿越能力现场抽检,并出具检测报告。抽检机组台数原则上按全场机组总数的5%控制,每型机组应至少抽检一台。抽检不合格的,同型机组解网。

解答:

风电机组的转固时点的确定应符合下列条件:

1、符合《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条规定的达到预定可使用状态判断的一般标准,符合以往对风电机组转固时点判断的一般标准(如通过240小时连续运行试验等),并且通常是采用单台机组逐项转固的方式,符合一台结转一台。

2、对于此处电网方面新增的标准,企业应可合理确定已达到新增的技术要求。尽管此时企业可能尚未获得外部有规定资质的检测机构出具的正式检测报告,但企业应当可以通过以往的历史经验、自行组织的验收、检测和试验等基本确定已达到要求。企业在相关的验收报告或转固文件中应对符合该标准的检测情况作出说明,并得出在转固时点已经符合该标准的结论。

在同时满足上述条件的情况下，在转固时点尽管尚未获得外部检测报告，但已可基本确定符合该标准的，则可以将同时符合上述两项条件的时点作为转固时点。

管理层应注意获取相关证据，表明在2011年9月1日的转固时点之前，企业已经采用了适当的方法（外部检测机构为了出具检测报告通常采用的检测方法）对该项新增技术指标的达标情况进行过测试，并已经得出了符合该新增技术指标的结论。

问题1-1-19（火力发电厂暂估转固的时点确认）

问题：

如下文背景资料所述，火力发电厂暂估转固的时点如何确定？

背景：

2017年1月13日，A公司某发电厂30MW机组通过168小时连续带负荷试运行，但截止2017年6月30日，环保验收尚未通过，仍不能并网发电，该火力发电机组是否应在通过168小时连续带负荷试运行后暂估转固？

解答：

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条规定：“购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：（一）符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。（二）所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。（三）继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态”。

我们理解，新建火电机组在移交生产前的168小时满负荷试运行，是电力行业主要测试机组所有设备工作是否正常、振动是否符合标准、所有试验是否合格，对出现的问题进行整改，保证机组不存在影响安全、环保、稳定和经济运行的隐患的重要验收程序。一般而言，完成通过168小时试运验收，即意味着该机组可以移交生产，投入商业运行。在168小时试运验收时，需验收确认的项目包含环保方面的多项参数的监控结果。一般而言，试运行通过，也意味着实质性的环保要求也满足。就本案例而言，需进一步了解A公司该机组168小时试运通过，但环保验收迟迟不通过的原因，分析未通过环保验收的原因是否为该发电机组本身仍存在重大问题需要整改，还是其他与发电机组本身无关的特殊原因；或者仅仅是出具验收证明书的程序问题。

若该机组环保实质性已验收通过（如果此类验收系依据公开发布的国家标准或行业标准，则A公司可自行对照这些标准判断是否满足），由于程序性或者其他原因未取得书面验收结

果而无法正式并网，那我们建议该固定资产应于试运行验收通过时点预估转固，在正式并网发电前的期间内正常计提折旧，作为暂时闲置的固定资产进行会计处理。

问题1-1-20（相关支出在土地使用权和房屋建筑物成本之间的归属划分，以及陆续发生时的归集方法）

问题：

企业取得拟用于建造自用房屋建筑物的土地使用权，陆续发生的相关支出，在发生期间应当通过什么会计科目进行归集？如何判断哪些支出应计入“无形资产——土地使用权”的价值，哪些应计入“固定资产——房屋建筑物”的价值？

背景：

某公司为了建造一座自用的房屋建筑物，通过出让方式取得了一项土地使用权。按《企业会计准则第6号——无形资产》规定，购入的土地使用权应该计入“无形资产——土地使用权”核算，入账价值包括土地出让金及拆迁补偿金、前期工程费（如规划设计费、环境评估费、土地平整费等）、各项税费等。在实务中，这些费用是陆续发生的。

解答：

对于已执行新企业会计准则的企业而言，根据《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》第六条规定：“企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但改变土地使用权用途，用于赚取租金或资本增值的，应当将其转为投资性房地产。”“自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。”即：新企业会计准则要求将土地使用权的取得成本计入无形资产价值中，在土地使用权年限内摊销；将房屋建筑物的设计和建造等成本先通过“在建工程”科目中归集，待房屋建筑物达到预定可使用状态后转为固定资产并开始计提折旧。

根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十二条规定：“无形资产应当按照成本进行初始计量”；“外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出”。《企业会计准则第4号——固定资产》第九条规定：“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。”

根据会计准则的上述规定，对于“背景”部分所述的各项支出，应当判断其与取得土地使用权更为相关，还是与固定资产（房屋建筑物）的达到预定可使用状态更为相关。对于与取得土地使用权更为相关的，应计入无形资产价值中；对于与房屋建筑物的设计和建造更为相关的，应当通过先通过“在建工程”科目中归集，待房屋建筑物达到预定可使用状态后转为固定资产并开始计提折旧。

在实务中，判断某项支出是与取得土地使用权更为相关，还是与房屋建筑物的设计和建造更为相关，一个可使用的参考标准就是：在未来该房屋建筑物使用年限届满拆除，在原址

上再建造新的建筑物时，这些支出是否还会再发生。凡是在取得土地使用权时一次性发生，以后在该土地上建造新的房屋建筑物时不会重复发生的支出，例如土地出让金及拆迁补偿金，以及某些山区的土地平整费等，可以认为更多地与土地使用权的取得相关，其受益期涵盖了整个土地使用权的有效期间，这部分支出应当计入“无形资产——土地使用权”；凡是与房屋建筑物的设计和建造相关的支出，后续建造新的建筑物时还会再发生，其受益期等于房屋建筑物的折旧年限，应作为房屋建筑物成本计入固定资产价值。

问题1-1-21（临建费形成资产的处理）

问题：

接受施工单位捐赠的临建费形成的房屋资产是否可以根据资产评估报告确认为固定资产，同时确认营业外收入？

背景：

A公司在基建期间以支付给施工单位的临时设施费建设办公楼及职工宿舍楼七幢，用于基建期施工单位办公及民工住宿使用，基建期结束后未拆除，目前作为职工宿舍及燃料部办公使用。2011年12月，A公司取得施工单位将临建房屋捐赠给A公司的捐赠函，A公司委托评估机构对该资产进行了估价，并出具了房地产估价报告，评估价值1,712.05万元，A公司根据评估价值确认了固定资产及营业外收入。

解答：

管理层应考虑以下因素：（1）临建房屋的权属办理情况，以及是否不属于违章建筑；（2）施工单位将临建房屋捐赠给A公司的原因，包括当初支付临建费给施工单位时对使用该临建费购建的资产权属的约定（当初是否就约定要在施工完毕后无偿归还，还是后来完工后因为客观情况发生变化而导致处理方法改变），以及为何施工单位没有就此向A公司索取补偿；（3）以往类似建设项目中对临建费形成的固定资产的处理惯例。

如果根据相关合同或者实务惯例，在支付临建费时即可以预见到将可收回由临建费形成的固定资产，则应理解为企业以支付临建费的方式委托施工单位建造固定资产，这部分由临建费形成的固定资产的价值（此时应当以实际建造成本而不是现在的评估值为基础确定该房屋建筑物的价值）应当从整个建筑项目基建工程的成本中转出，单独确认为一项固定资产，不形成营业外收入；如果原先并未约定该部分临建房屋可由A公司收回，后来在完工后由于情况发生变化等原因，施工单位自愿将其赠与A公司的（施工单位放弃了其根据合同或者实务惯例可获得的利益），则在对此取得合理解释的前提下，可以认可为一项与主体工程施工项目无关的捐赠，确认为营业外收入。

问题1-1-22（自购房屋首次装修费用的处理）

问题：

自购房屋首次装修费用是否应计入固定资产原值，与固定资产一起折旧？

背景：

2011年6月A公司将与现有自购房产不可分割的首次装修、中央空调、取暖工程、消防工程、信息布线、电力扩容工程等由长期待摊费用调整入“固定资产——房屋建筑物”原值计人民币2,259万元，公司对长期待摊费用采用5年摊销，由于公司固定资产房产采用30年折旧，根据两种分摊的年限差异，调减当期费用357万元。

解答：

对于自有产权或者融资租入的房屋建筑物的装修和其他改良支出，如果符合资本化条件的，则应单独确认为一项固定资产，而不是确认为长期待摊费用。这是因为此类支出符合《企业会计准则第4号——固定资产》所规定的“固定资产”的定义，即“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有，且使用寿命超过一个会计年度的有形资产”，并且也符合该准则规定的固定资产确认条件，即“与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业，并且该固定资产的成本能够可靠地计量”，因此确认为一项固定资产比确认为长期待摊费用更为合适。

《企业会计准则第4号——固定资产》第五条规定：“固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产”。

由于装修和附属设施与房屋本身的使用年限存在较大差异（房屋自身的使用年限一般长达数十年，在房屋的整个使用寿命内可能需要进行多次装修或者更换附属设施），根据该条规定，公司应把自有或融资租入房产的装修和改良支出确认为一项单独的固定资产，即“固定资产装修”（或其他类似名称），单独在其自己的使用寿命内计提折旧。如果原先作为长期待摊费用的5年摊销期客观地反映了这些装修和附属设施的实际使用寿命情况，则在将其重分类到固定资产后，其折旧年限也应当按照同一原则确定，不应按照房屋建筑物的折旧年限计提折旧。即，如果以前年度的摊销年限的确定是合理的，则A公司把应列入固定资产的项目列入长期待摊费用，其性质只是一项重分类错报，A公司应考虑其是否构成一项重大前期差错，并相应采取更正方式（项目组应根据本所审计技术指引E20《编制审计差异汇总表》中关于评价重分类错报的相关规定来分析）。

问题1-1-23（房屋购买权的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，合资公司向A公司支付1,400万元的标的房屋购买权费，是否计入其取得的标的房屋成本还是应在发生时计入当期损益？

背景：

A公司与B公司签订了《购房意向协议》，A公司拥有对B公司位于某区的土地及地上房屋（简称标的房屋）的购买权，A公司据此向B公司支付了850万元定金。

现 A 公司与 C 公司拟签订合作协议，共同开发标的房屋。合作协议主要内容如下：

1、A 公司与 C 公司共同出资成立合资公司，A 公司占 30% 股份，C 公司占 70% 股份，C 公司控制合资公司。

2、A 公司将其享有标的房屋的购买权转让给合资公司，同时代为办理标的房屋的过户手续，由合资公司向 A 公司支付人民币 1,400 万元。

3、在 A 公司与 B 公司签署的《购房意向协议》约定的《房屋买卖合同》的签署条件成就时，A 公司促成合资公司作为购买人与标的房屋的产权人 B 公司签订《房屋买卖合同》，《房屋买卖合同》签订后，合资公司归还 A 公司代为支付的定金 850 万元。

4、合资公司取得标的房屋后至 2022 年 12 月 31 日止，优先出租给 C 公司，且给予租金优惠。2022 年 12 月 31 日之后，C 公司可提出回购 A 公司持有合资公司 30% 的股权，交易价格以届时评估值确定。

解答：

根据上述背景信息，合资公司向 A 公司支付的 1,400 万元的对价，其获取的经济利益主要包括以下两部分：1、A 公司对该房屋的购买权；2、A 公司为合资公司提供的代办手续相关服务。这两部分均是合资公司购置资产相关的支出，在合资公司财务报表中可以作为取得标的房屋的购买成本计入资产价值。但是需注意该 1,400 万元的价格是否公允。

1、对于取得 A 公司对该房屋的购买权，合资公司可以以原 A 公司与 B 公司签订的购房价格来获取该房产及土地。意味着在房价上涨的趋势下，合资公司可以用相较于市场价格较低的价格从 B 公司处取得房产及土地，但是差价由 A 公司通过让渡资产购买权的形式收取。而这一差价可以通过同期周边类似房产、土地的交易价格而得出；

2、对于代办手续的服务，由于房产中介相对是较成熟的市场，也可参照一般的中介代办手续的服务收费标准判断支付给 A 公司的价格是否公允。

若上述两部分均核实，房产及土地自 A 公司获取购买权至转让给合资公司的增值+代办服务的公允市场收费合计与 1,400 万元基本一致，则 1,400 万元应计入取得标的房屋的原值；

若 1,400 万元远大于增值+服务费合计，则需要考虑 1,400 万元是否包含了部分应作为权益性交易处理的内容。由于 A 公司与 C 公司的合作协议中约定了“合资公司收购标的房屋后优先出租给 C 公司，且给予租金优惠”。C 公司通过租金优惠的方式从合资公司获取资源，合资公司本次支付给 A 公司的 1,400 万元，是否也包含 A 公司作为合资公司股东，以“转让购买权+代办服务”的名义从合资公司获取利益？对此应注意核实。如有，此部分应按照权益性交易的原则处理，合资公司支付时，应冲减“资本公积——资本溢价”，“资本公积——资本溢价”不足冲减的，冲减留存收益。

问题1-1-24（会所外购工艺品、收藏品的会计处理）

问题：

某公司从事会所的经营业务。会所外购的用于装饰用的普通工艺品以及具有投资价值的收藏品如何进行会计处理？

解答：

公司应当在购入工艺品时，明确其持有意图，将外购的工艺品按照其持有意图分为以下三类：

1、普通工艺品，其购入的目的主要用于装饰会所，单价较小，未来基本没有升值空间。

2、长期投资收藏品，如名家字画真迹。其购入的目的虽然也有装饰会所、提升品位等方面的考虑，但主要的意图是长期持有，未来出售以获取升值收益。

3、短期投资收藏品，购入的目的是为了在短期内出售以获取收益。

对于普通工艺品，其购入的目的主要是装饰，属于与企业生产经营直接相关的持有目的，且其使用寿命预计超过一个会计年度，因此符合《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条对“固定资产”的定义，且其成本能够可靠计量，符合固定资产的确认条件，因此建议列报为固定资产，在适当的年限内（例如会所的预计经营年限）内计提折旧。对此类固定资产，如果未来预计也可以转售，则可以为其确定较高的预计残值率。如果一次性购入数量较多、单价较低的普通工艺品，也可按照是否为每件工艺品单独设立卡片管理，以及单价大小等，计入低值易耗品或者长期待摊费用核算。

对于长期投资收藏品，由于其最主要的持有目的为投资升值，该主要持有目的与会所经营的关联度较低，因此不应作为固定资产核算，而是属于投资性资产。对投资收藏品而言，其所包含的经济利益是通过后续处置获取升值收益体现出来的，而不是通过持有期间的日常使用体现出来的，因此不对其计提折旧或摊销。鉴于此类收藏品的价值在于其“唯一性”，不同字画价值差异很大，不存在活跃市场，因此建议采用“成本—减值准备”的后续计量模式。如果发现此类收藏品的市价发生严重或非暂时性下跌时，即考虑对其计提减值准备，减值准备一经计提不得转回。期末编制资产负债表时，对投资收藏品可按其账面价值列报为一项“其他非流动资产”，并在附注中披露其明细情况。

对于短期投资收藏品，其持有的目的是为了在短期内出售以获取收益，较为接近于《企业会计准则第 1 号——存货》第三条规定的“存货”定义：“存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等”，因此可比照存货采用“成本与可变现净值孰低”的后续计量模式。在期末编制资产负债表时，将其列报为“其他流动资产”。

问题1-1-25（搬迁过程中机器设备重新安装发生的“安装基础款”的处理）

问题：

厂房搬迁过程中，大型机床等设备发生的“安装基础款”（在新厂房内重新安装这些大型设备时发生的挖坑、打桩等安装费）金额较大，是否可以资本化？（注：搬迁事项不涉及政府补偿）

解答：

处理原则类似于在固定资产改建中拆除其中一部分再增建一部分的处理方式，即“部件折旧法”的处理思路。

如果能够从这些固定资产的账面价值中分离出前次的此类“安装基础款”的折余价值，则应把前次“安装基础款”的折余价值从固定资产账面价值中转出，计入损益。在此基础上可以把本次的“安装基础款”资本化计入固定资产成本。

如果不能从这些固定资产的账面价值中分离出前次的此类“安装基础款”的折余价值，则本次“安装基础款”应费用化处理。

结论基础：

此类“安装基础款”的重新发生，更多地是为了维持相关固定资产目前已有的产出能力，而不是为了获取未来额外的经济利益流入，因此不符合《企业会计准则第 4 号——固定资产》所规定的固定资产后续支出资本化条件（与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；该固定资产的成本能够可靠地计量），属于应当在发生时费用化处理的后续支出。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第五章第三节第二点的以下内容（见原书第 78、80 页）：“固定资产的后续支出是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。后续支出的处理原则为：符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

……

企业发生的一些固定资产后续支出可能涉及到替换原固定资产的某组成部分，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。这样可以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本，导致固定资产成本重复计算。企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本，不符合固定资产的确认条件的应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。”

因此，如果要将本次发生的“安装基础款”资本化，就必须按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》第五条规定的“部件折旧法”（固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业带来经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产）的基本原则，同时将前次“安装基础款”的折余价值从固定资产账面价值中扣除（转入“资产处置损益”科目）。如果做不到这一点，则应将本次发生的“安装基础款”费用化处理，以避免成本的重复计算。

问题1-1-26（抵债资产的会计核算问题）

问题：

如下文背景资料所述，如何确定该抵债资产初始确认和终止确认的时点？抵债资产初始

确认的公允价值如何确定？

背景：

A 银行（前身为农村信用合作社）持有大量的抵债资产，主要产生的原因是发放的贷款债权到期后，由于债务人不能偿还债务，A 银行将债务人、担保人或第三人的实物资产或财产权利用于清偿债务。

抵债资产的取得主要有两种途径：

一是协议抵债。A 银行与债务人、担保人或第三人协商一致，把其具有所有权、用益物权的资产，通过双方认可的评估方式确定价值后，偿还银行债权。

二是司法判决或仲裁抵债。多数情况下，出于各方利益考虑，银行与债务人、担保人或第三人无法达成一致意见，选择通过司法诉讼或仲裁的方式解决债务纠纷。在判决或裁定生效后，担保物拍卖流拍的情况下，A 银行被迫接受抵债资产，用于补偿自身债权。

无论是何种取得抵债资产的方式，抵债资产一部分是办理了过户手续，但更多情况下，A 银行取得抵债资产时并未过户到自己名下，因为这些抵债资产较多为不动产，办理过户手续需要缴纳较多的税费。在金融行业实务中较为普遍的做法是，多数银行取得不动产作为抵债资产时，并未将相关不动产过户到银行名下，而是待处置抵债资产时直接由原来的债务人过户至新的承接方名下。

A 银行关于抵债资产的会计核算主要依据如下：

1、按照《企业会计准则应用指南——会计科目和主要账务处理》（2006 年）中对“1441 抵债资产”科目的使用说明：

（1）企业取得的抵债资产，按抵债资产的公允价值，借记本科目，按相关资产已计提的减值准备，借记“贷款损失准备”、“坏账准备”等科目，按相关资产的账面余额，贷记“贷款”、“应收手续费及佣金”等科目，按应支付的相关税费，贷记“应交税费”科目，按其差额，借记“营业外支出”科目。如为贷方差额，应贷记“资产减值损失”科目。

（3）处置抵债资产时，应按实际收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”、“存放中央银行款项”等科目，按应支付的相关税费，贷记“应交税费”科目，按其账面余额，贷记本科目，按其差额，贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目。已计提抵债资产跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

2、《XX 省农村合作金融机构抵债资产会计核算办法》的规定：

各农合机构依法取得的抵债资产按其公允价值入账，公允价值由资产管理部门确认。公允价值不得高于【被抵偿贷款的本金、表内外利息】、【各农合机构支付的资本性支出及相关税费】、【根据抵债协议各农合机构应支付第三方金额】之和。

A 银行目前的做法：

1、抵债资产的初始确认：

协议抵债情况下，于抵债协议生效日初始确认抵债资产，一般以抵债协议上的抵债金额

作为抵债资产的初始入账金额；法院裁定抵债的，于法院执行的裁定生效日初始确认抵债资产，一般以法院裁定的金额或拍卖价格作为抵债资产的初始入账金额。

2、抵债资产的终止确认：

A 银行在与第三方签订完转让协议后，收取一部分款项或者收取全部款项时即终止确认抵债资产，但此时将抵债资产转让给第三方的过户手续并未完成。

解答：

1、抵债资产确认时点、条件：

从理论上讲，抵债资产的确认应以满足《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件为前提，即与该抵债资产有关的经济利益很可能流入企业，且该抵债资产的成本或者价值能够可靠地计量。

结合本案例，不论是“抵债资产”是否已过户至银行，抵债资产确认问题的核心在于“实质重于形式”原则的执行与把握，即是否确认入账或终止确认，关键应看抵债资产所有权上的主要风险和报酬是否转移，以及银行是否实质取得了抵债资产的控制权（能够主导抵债资产的使用和处置，并由此获取其全部相关经济利益）。抵债资产所有权上几乎所有（一般为 95%以上）的风险和报酬以及对抵债资产的实质控制权已经实现转移的，应当确认或终止确认抵债资产；未转移抵债资产所有权上几乎所有的风险和报酬以及对抵债资产的实质控制权的，则不应当确认或终止确认。

请注意，初始确认时点，并不一定是协议生效日或法院判决生效日。应依据“实质重于形式”原则合理确定取得对抵债资产的控制权并开始享有或承担其所有权上主要风险和报酬的日期。例如，如果抵债资产为房屋，则取得该房屋的钥匙就是判断控制权的一项必要（非充分）条件。

2、抵债资产初始确认时的公允价值确定问题：

在实务中，有银行依据《财政部关于印发〈银行抵债资产管理办法〉的通知》（财金〔2005〕53 号）（第五章 账务处理）第二十二至第二十九条规定处理，其中：

第二十二条 银行以抵债资产取得日为所抵偿贷款的停息日，银行应在取得抵债资产后，及时进行账务处理，严禁违规账外核算。

第二十三条 银行取得抵债资产时，按实际抵债部分的贷款本金和已确认的表内利息作为抵债资产入账价值。银行为取得抵债资产支付的抵债资产欠缴的税费、垫付的诉讼费用和取得抵债资产支付的相关税费计入抵债资产价值。银行按抵债资产入账价值依次冲减贷款本金和应收利息。

银行在取得抵债资产过程中向债务人收取补价的，按照实际抵债部分的贷款本金和表内利息减去收到的补价，作为抵债资产入账价值；如法院判决、仲裁或协议规定银行须支付补价的，则按照实际抵债部分的贷款本金、表内利息加上预计应支付的补价作为抵债资产入账价值。

然而，这一规定实质上是按照非货币性资产交换准则，以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。这一计价方式虽然消除了因作价随意性带来的价值虚增，但以换出债权的账面价值来计价，并没有真实地反映抵债资产的公允价值。而且以物抵债中的债权通常是货币性资产，因此，我们认为，非货币性资产交换准则并不适用于以物抵债。

在本案例中，“《XX省农村合作金融机构抵债资产会计核算办法》规定：“各农合机构依法取得的抵债资产按其公允价值入账，公允价值由资产管理部门确认。公允价值不得高于【被抵偿贷款的本金、表内外利息】、【各农合机构支付的资本性支出及相关税费】、【根据抵债协议各农合机构应支付第三方金额】之和。”可以看出，该文件就抵债资产初始入账价值的规定原则是“成本与公允价值孰低”。该做法与《企业会计准则应用指南——会计科目和主要账务处理》（2006年）中的规定不完全一致，但从谨慎性原则的角度而言，仍有可取之处。并且，大部分情形下抵债资产的公允价值低于其取得成本，在这样的情况下其结果将是公允价值入账，其实际效果与《会计科目和主要账务处理》中的规定还是一样的。

就本案例抵债资产在取得日的公允价值的确定，我们提供如下参考思路：

如无明显确凿证据证明协议抵债价格不公允的，可以以协议确定的抵债资产价格作为抵债资产取得日的公允价值。

但如果有明显确凿证据表明协议约定的抵债资产价值与抵债资产取得日公允价值（如假定该抵债资产在取得日即可出售时的市场公允价格）存在实质差异的，则建议就该项抵债资产在取得日的公允价值重新评估（如有公开活跃市场价格，优先选取活跃公开市场价格为基础），作为取得日公允价值的确定基础。

另外，如果对某些没有活跃市场的抵债资产，A银行拟将其快速变现的，则应考虑到快速变现可能需发生较大的折价，应以《资产评估价值类型指导意见》（中评协[2017]47号）规定的“清算价值”作为其入账价值。对于收到的抵债资产短期内拟处置变现的，A公司取得该类抵债资产属于“取得专为转售的资产”，需要按照《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》判断是否符合“持有待售资产”的划分条件，如果是，则需按照持有待售准则的规定进行计量和列报。

如法院判决、仲裁或协议规定银行须支付补价的，则按照上述方法确定的取得日公允价值加上预计应支付的补价作为抵债资产入账价值；如法院判决、仲裁或协议规定银行须向债务人收取补价的，按照上述方法确定的取得日公允价值减去收到的补价，作为抵债资产入账价值。

3、抵债资产的终止确认时点：

参见前文针对“抵债抵债的确认时点、条件”的分析，一项抵债资产的终止确认同样也应应以“实质重于形式”原则进行判断，不论抵债资产是否办理过户手续，关键也是看该项抵债资产所有权上的几乎所有风险和报酬是否已实质移出A银行或者交易对方是否已实质取得抵债资产的控制权，如果是，则可终止确认；否则即使抵债资产已过户，也不能终止确

认。抵债资产过户与否可以作为判断该资产所有权上几乎所有风险和报酬转移或交易对手取得抵债资产控制权的迹象和佐证，但不是抵债资产可以终止确认的决定性证据。

问题1-1-27（购入带租约房产初始确认问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司购入的带租约的房产确认为固定资产是否恰当？应注意哪些问题？

背景：

A公司于2010年底与B公司签订了《商品房买卖合同》，购置了数码广场商业房产10,252.38平方米，合同金额1.35亿元，该房产在买入时，已全部处于出租状态；2011年上半年，A公司取得该房产产权证，作为固定资产核算，原租赁合同未解除。

A公司已通知现有商户现有租赁合同2012年3月31日到期后不再续约（对方已确认收到此通知函）。目前，该房产基本处于租赁状态，自用面积1%。

A公司已于2011年12月9日召开董事会会议，决议“同意从以下几方面推进数码广场经营业态落实：（1）公司推进数码广场经营业态落实，在2012年调整为统一经营连锁销售业态；（2）数码广场现有在2012年到期的租约不再续约，物业收回后由公司统一经营；（3）数码广场现有在2012年尚未到期的租约责成经营班子与承租方协商调整租赁协议”。管理层意图已明确未来将变为自己经营使用。从目前情况看，预计原先购入该数码广场时带入的租约在2012年将全部提前解除。

解答：

根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》第二条规定：“投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。”第四条规定：自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，不属于投资性房地产。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第四章第一节，属于投资性房地产的“已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物。通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签定租赁协议，也应视为投资性房地产。这里的空置建筑物，是指企业新购入、自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物”。

根据“背景”部分提供的信息，该房屋建筑物目前的租赁状态主要系受到合同法中“买卖不破租赁”原则（2021年1月1日起施行的《民法典》承继了该原则）的限制而带入的购入前已有租约，并非公司管理层在购入后的经营活动中新签订的租约，并且公司有较为明确

的意图在短期内终止这些租赁协议，转入自营模式，即该房屋建筑物未来的现金流量主要不是通过租金和出售收入的方式实现，而是通过在企业自身的生产经营中使用而实现。据此，将该房屋建筑物确认为固定资产而不是投资性房地产具有一定的合理性。

同时，A公司是在已知该房屋带有租约的情况下将其购入，并且在购入时已有较为明确的解除租约、转为自用的意图，在此情况下，向被提前解除租约的租户支付的提前解约补偿金应视作与经营模式转换直接相关的成本，确认为一项长期待摊费用，在新的经营业态的预计持续年限内摊销。这项支出与取得房屋建筑物本身并使之达到预定可使用状态没有直接关联，因此不适合于计入固定资产的成本中。

问题1-1-28（配套建设商业管理系统，附加陪伴式维护服务，且分期付款的业务相关会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，该业务是否构成融资租赁？商业管理系统是否应在竣工时点确认为A公司的资产？资产价值如何确定？长期应付款的金额如何确定？分期付款的金额为“保底建设费用与收入增量提成，二者取高”的方式，是否需要区分资产和服务的价值？如何计算划分？

背景：

A机场股份有限公司与B公司签订了《A机场航站楼商业管理系统升级改造及配套建设合作协议》（以下简称“协议”），委托B公司建设一套统一的商业管理系统、配套建设视频监控系統，接入A公司的商业管理系统分析平台和支付平台。由B公司一次性投入项目建设的全部费用，A公司按照每年的结算金额在合作期限内分期支付，结算方式采用“每年保底建设费用与航站楼商家销售收入增量提成二者取高”的方式，保底建设费用为200万元/年，合作期限为6年。

合作协议主要条款约定如下：

本项目建设工期90天，新投入的所有软硬件及基础设施、设备，自项目完成之日起资产归甲方（A公司）所有。

甲方有权要求乙方（B公司）严格按照本协议约定的时间、项目方案内容及要求开展项目建设、验收及系统运行服务；项目方案需经甲方批准后乙方才能组织实施，未经甲方同意，乙方不得随意更改；甲方负责梳理系统业务流程，制定管理细则或管理规则，经乙方确认后下发执行；甲方有权要求乙方在规定时间内完成合作期内新规划商业点位的系统建设工作等等。

本协议解除后，本项目应终止实施。除本协议另有规定外，项目财产由乙方负责拆除、取回，费用由乙方承担。

该商业管理系统已竣工并出具了《竣工决算审计报告》，审定金额为11,789,937.32元。

A 公司认为该业务构成了融资租赁，未来 6 年内每年需支付的保底建设费用 200 万元为弥补固定资产投入和建设资金投入要求报酬的最低付款额，相当于融资租赁中每年约定的租金；收入增量提成超过 200 万元的部分可以认定为后期陪伴式服务带来的增值所应付出的服务费。因此，将商业管理系统的价值应按决算审计审定金额 11,789,937.32 元入账为“固定资产”；12,000,000.00 元（6 年×200 万元/年）记为长期应付款，与固定资产之间的差额作为“未确认融资费用”；以 11,789,937.32 元为现值，200 万元为年金，6 年为期限，计算出的利率作为“未确认融资费用”未来期间分摊的利率。合作期间内，每年结算金额超过 200 万元的部分作为当年度的服务费计入“销售费用”。

解答：

（1）该业务是否构成融资租赁？

该业务构成融资租赁。根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第六条：

符合下列一项或数项标准的，应当认定为融资租赁：

- （一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。
- （二）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。
- （三）即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。
- （四）承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。
- （五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年）》第三十六条：一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。

一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：

- （一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。
- （二）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款与预计行使选择权时租赁资产的公允价值相比足够低，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。
- （三）资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。
- （四）在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。
- （五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

- （一）若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。
- （二）资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。
- （三）承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

本协议虽名为“升级改造及配套建设合作”，但实质为B公司按照A公司的要求投入资金建设资产，A公司分期付款购入资产的交易。协议中明确约定了“自项目完成之日起资产归A公司所有”，租赁期占该资产预计使用寿命的绝大部分，且租赁开始日的最低租赁付款额现值几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值，同时该资产是为A公司的特定需求而定制的，故满足融资租赁的确认条件。

（2）商业管理系统是否应在竣工时点确认为A公司的资产？

我们认为，在建设期内A公司也应确认在建项目形成的资产，同时确认长期应付款。当然由于建设期间仅90天，若未跨越一个会计期间，企业可简化处理在竣工时才确认资产，但若建设期跨越资产负债表日，则应在报表日确认在建项目的资产。

合同条款约定“本项目新投入的所有软硬件及基础设施、设备，自项目完成之日起资产归甲方所有”，虽然根据合同条款合理推定，A公司至竣工日才拥有对资产的所有权。但由于该项目预期会给A公司带来经济利益，且成本或价值能够可靠计量，因此符合资产的定义，即便在建设期，A公司尚未拥有对项目的所有权，但合同约定“甲方有权要求乙方严格按照本协议约定的时间、项目方案内容及要求开展项目建设、验收及系统运行服务；项目方案需经甲方批准后乙方才能组织实施，未经甲方同意，乙方不得随意更改；甲方负责梳理系统业务流程，制定管理细则或管理规则，经乙方确认后下发执行；甲方有权要求乙方在规定时间内完成合作期内新规划商业点位的系统建设工作等等。”根据这些约定，由于A公司在招标文件中对项目方案作出设计，项目中所涉商业点位的数量、技术参数等主要仍由A公司来决策，乙方在A公司按照A公司的要求来执行，因此A公司在项目建设期也拥有对该项目的控制权，建设期内也应作为公司资产计入“在建工程”。

（3）商业管理系统的价值如何确定？长期应付款的金额如何确定？

如果按照背景中“以11,789,937.32元为现值，12,000,000.00元（6年×200万/年）记为长期应付款，与固定资产之间的差额作为‘未确认融资费用’；200万元为年金，6年为期限，计算出的利率作为‘未确认融资费用’未来期间分摊的利率”这样处理的话，则年化的内含报酬率不足0.4%，显然这一利率远低于市场利率。因此，据此来确认长期应付款是不合理的。本案例中，决算金额11,789,937.32元只是对方的建造成本，并不代表A公司取得该设施的成本，因此该金额对A公司的会计处理而言无实际意义。建议将每年200万元的保底金额按适当的折现率折现，以现值作为该固定资产的入账价值。后续每年实际支付或应付的款项超出200万元保底金额的部分计入当期损益（管理费用或销售费用），每年支付的超额分成款中也有部分代表了后续服务的价值。

（4）分期付款的金额为“保底建设费用与收入增量提成，二者取高”的方式，是否需要区分资产和服务的价值？如何计算划分？

分期付款的金额需要区分资产和服务的价值。结合问题（3）的处理，A公司在后续每年度实际结算时，结算金额超过问题（3）所确定的长期应付款当期应付部分（即200万元

的保底费用)的差额,作为当年度的服务费计入“销售费用”。

问题1-1-29 (开办期发生费用的处理)

问题:

企业在开办期发生的各项费用是否应全部计入在建工程成本?处于开办期的企业是否存在利润表?

解答:

开办期是企业为了使其计划中的主营业务活动具备正常开展条件而实施必要准备工作的期间。

开办期的目标是使企业的主营业务活动具备正常开展所需的条件,因此当企业计划中的主营业务活动具备了正常开展条件之后(包括:主要的经营用固定资产达到预定可使用状态;已完成人员的招聘和培训、管理架构的搭建;已建立开展活动所必须的供销业务渠道;已取得开业前需办理的行政许可和备案事项;等等),开办期即应结束。开办期的长短并无统一的标准,主要受到所处行业等因素的影响。如果企业确实一直在为了使主营业务活动具备正常开展条件而实施相关准备活动,则开办期不认为已结束。

对于具体支出项目能否归入在建工程成本,最终构成固定资产价值的一部分,应根据《企业会计准则第4号——固定资产》第九条规定“自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”,并参考“[问题 1-1-6 \(筹建期管理用固定资产的折旧能否计入生产用固定资产的成本\)](#)”进行考虑,其基本要求是合理区分“为了使固定资产达到预定可使用状态而发生的必要支出”(可改变固定资产的状态)和为了维持企业作为一个独立法人的日常运作而发生的一般管理性支出。这一区分的原则是一贯运用的,与企业是否处于开办期无关。并不会因为企业是否取得营业执照以及基建的进展情况的差异而有所不同。

即使公司尚处于基建期,在该阶段其核心工作是使生产经营所用的关键固定资产达到预定可使用状态,其本身也会发生一些旨在维持其法人日常运作的一般管理费用,如行政管理部门的相关费用、管理用固定资产折旧等。这部分一般管理费用与使固定资产达到预定可使用状态无关,应当在发生时即计入当期损益,不应计入在建工程成本中。

因此,即使是处于基建期内的公司,也是会有利润表的。这一结论与新企业会计准则下《企业会计准则——应用指南》的附录《会计科目和主要账务处理》中对“管理费用”科目的使用说明中所规定的“企业在筹建期间内发生的开办费,包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等在实际发生时,借记本科目(开办费),贷记‘银行存款’等科目”,即开办费于发生时直接费用化这一基本原则也是一致的。

问题1-1-30（境外子公司房产及土地的入账）

问题：

境外子公司房产及土地（依据当地法律拥有所有权或永久使用权）如何入账？

背景：

A 公司在泰国成立了一家子公司，拟在泰国进行生产实现销售，目前泰国公司正处理厂房及设备的建设及安装阶段。泰国子公司购进了一处别墅作为其办公场所，根据相关购买合同，子公司购买了别墅及别墅下方的土地，根据泰国相关法律，购入的房屋没有产权，但是对房屋下方的土地是具有永久使用权的。购买合同标明了同时购买土地及房屋，但并未标明土地及房屋各自的价值。

解答：

《企业会计准则解释第 1 号》第二条规定：“中国境内企业设在境外的子公司在境外发生的交易或事项，境内不存在且受法律法规等限制或交易不常见，企业会计准则未作出规范的，可以将境外子公司已经进行的会计处理结果，在符合《企业会计准则——基本准则》的原则下，按照国际财务报告准则进行调整后，并入境内母公司合并财务报表的相关项目。”

在本案例中，企业在境外购入一块拥有所有权的土地以及其上的房屋建筑物，应参照 IFRS 体系下的《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》（IAS 16）第 58 段的以下规定处理：

58. Land and buildings are separable assets and are accounted for separately, even when they are acquired together. With some exceptions, such as quarries and sites used for landfill, land has an unlimited useful life and therefore is not depreciated. Buildings have a limited useful life and therefore are depreciable assets. An increase in the value of the land on which a building stands does not affect the determination of the depreciable amount of the building.（中文翻译：土地和建筑物是相互独立的资产，应分别对其进行核算，即使它们是一起购置的也是如此。土地通常具有无限的使用期，因而对其不计折旧。建筑物具有有限的使用期，因此，属应折旧资产。土地价值的增加并不影响其附着建筑物的使用寿命的确定。）

《企业会计准则讲解（2010）》第 104 页也有类似规定，即“企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，则应当对支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值）在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产核算。”

因此，A 公司应尽可能单独确定购买总价中土地和房屋两部分各自的公允价值。例如，可以参考近期周边类似情况的“裸地”的交易价格确定该土地的公允价值，将该土地的公允价值确认为“固定资产——土地”，且后续不计提折旧或摊销；剩余的购买价款部分计入“固定资产——房屋建筑物”，在该房屋建筑物的预计剩余使用寿命内计提折旧。如果确实

无法将购买价款在土地和房屋建筑物之间合理分配的，则应将全部价款计入“固定资产——房屋建筑物”，并按照该房屋建筑物的预计剩余使用寿命计提折旧，但在确定预计净残值时，应当考虑房屋使用寿命届满时的土地价值的可能影响。

问题1-1-31（用作展品的商品如何核算）

问题：

企业所持有的部分商品主要用来给客户展示参观（该类商品库龄较长，如4S店的试驾车等），偶尔会有一小部分对外销售时，如何进行会计处理？

解答：

根据《企业会计准则》对存货和固定资产的定义，“*存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等*”；“*固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（二）使用寿命超过一个会计年度。*”

因此，在本案例中，判断此类用于展示的商品（以下简称“展品”）在财务报表中应列报为“存货”还是“固定资产”的主要依据是其持有目的（或者说经济利益的实现方式）。通常企业持有此类展品的目的有二：一是促进同类别的其他商品的销售，此时与该展品相关的经济利益是通过增加同类商品的销售量来间接实现的；二是其本身的出售，此时与该展品相关的经济利益是通过其自身的直接出售实现的。我们理解，应当分析该类展品的主要持有目的（或者说主要的经济利益实现方式），在此基础上确定其应确认为存货还是固定资产。

如果持有此部分展品的主要目的不是为了销售，而是为了经营管理目的使用（用于展示，以促进相关商品的销售），同时展示年限超过一个会计年度（本案例中该类商品的库龄较长），则符合会计准则对“固定资产”的定义，作为固定资产核算比较恰当，可按照相关产品的预计销售期间计提折旧，所计提的折旧计入销售费用。如果后期部分展品对外销售，可按照固定资产处置的原则处理，将处置净收益计入资产处置收益。

但如果此类展品后期大量均对外出售（不包括报废处置），即虽然有作为展示的意图，但其所包含的主要经济利益还是通过对外销售实现的，则表明其持有目的不是单纯为展览而用，而是通过展览而实现自身的销售，则列报为“存货”比较恰当。

具体而言，应对此类展品的销售业务模式进行进一步的分析，关注以下因素，以协助判断企业持有此类展品的主要目的，据此确定该类试驾车的会计分类：

- 1、展品转为出售的条件，即在何种情况下会出现展品出售的情况；
- 2、从投入展示到出售通常的时间间隔、展品出售时通常的成新度；
- 3、展品的通常出售价格与同类全新产品正常销售价格之比；
- 4、展品出售交易的发生频率、展品对外出售收入占企业全部同类商品销售收入之比。

需注意的是：无论在“固定资产”还是在“存货”核算，该展品的所有权及所有权上的

主要风险和报酬均已归属于企业（否则不符合“资产”定义）。

问题1-1-32（4S店试驾车应确认为存货还是固定资产）

问题：

4S店对其试驾车应确认为存货还是固定资产？

背景：

4S店试驾车挂牌后即为公司使用车辆，但是试驾车也仍有可能进行销售，则试驾车是确认为存货还是固定资产？

解答：

根据《企业会计准则第1号——存货》规定，存货的定义是“企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等”；而《企业会计准则第4号——固定资产》规定，固定资产的定义是“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的、使用寿命超过一个会计年度的有形资产”。

因此，在本案例中，判断此类试驾车在财务报表中应列报为“存货”还是“固定资产”的主要依据是其持有目的（或者说经济利益的实现方式）。本案例中4S店持有试驾车的目的有二：一是促进该车型的其他车辆的销售，此时与该试驾车相关的经济利益是通过增加同车型的销售量来间接实现的；二是其本身的出售，此时与该试驾车相关的经济利益是通过其自身的直接出售实现的。我们理解，应当分析该类试驾车的主要持有目的（或者说主要的经济利益实现方式），在此基础上确定其应确认为存货还是固定资产。

我们需要对此类试驾车的销售业务模式进行进一步的分析，关注以下因素，以协助判断4S店持有试驾车的目的，据此确定该类试驾车的会计分类：

- 1、试驾车转为出售的条件，即在何种情况下会出现试驾车出售的情况；
- 2、从投入试驾到出售通常的时间间隔、试驾车出售时通常的成新度；
- 3、试驾车的通常出售价格与同车型新车正常销售价格之比；
- 4、试驾车出售交易的发生频率、试驾车对外出售收入占4S店全部车辆销售收入之比。

试驾车的会计处理方式与试驾车是否已经挂上公司牌照无关，而且无论在“固定资产”还是在“存货”核算，该车的所有权及所有权上的主要风险和报酬均应已归属公司（否则不符合“资产”定义）。

问题1-1-33（生产中作为催化剂使用（正常消耗很小）的贵金属的核算）

问题：

生产中作为催化剂使用（正常消耗很小）的贵金属是否确认为固定资产？如何估计其使用寿命与净残值？

背景：

A 公司生产产品时需要使用铂铑合金拉丝板，其在生产过程中的作用是为熔化的玄武岩浆拉丝使用。该板在生产过程中损耗率较低，经过一段生产时间后（一般为 5 个月左右），可翻新（返回其制造厂商重新熔化和铸造成型），翻新过程是修补的过程，会涉及重量的增加（损耗缺失部分），翻新成本为新增重量的成本和翻新费，翻新之后和新购入铂铑合金拉丝板无任何区别，可多次无限制地循环翻新使用，该板的单位价值比较高，A 公司将该板计入原材料核算。

解答：

根据背景资料分析，该铂铑合金拉丝板是属于使用年限超过一年的有形资产。《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条规定：“*固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：（1）为生产商品提供劳务、出租或经营管理而持有的；（2）使用寿命超过一个会计年度。*”及固定资产的特征“*第一,固定资产是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有；第二,固定资产使用寿命超过一个会计年度；第三,固定资产为有形资产*”。根据上述规定，本案例中的铂铑合金拉丝板符合固定资产的定义及特征，故计入固定资产核算更为妥当。

关于该项固定资产的折旧计提问题，根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定：

1、固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

2、固定资产的应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

3、固定资产的预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

关于该项资产的使用寿命和净残值，A 公司应根据上述各项规定，结合历史经验以并参考同行业的经验合理估计。其中需要重点注意以下问题：

1、虽然以铂铑合金作为催化剂的化工生产技术可能随着技术进步而被淘汰，但因为材质为贵金属，其本身价值较高，且不会受到技术进步影响而发生减值。如果其持续使用和反复回炉熔炼不会影响其品质，则其预计净残值不应低于其材质中所含的贵金属价值（扣除回炉熔炼过程中发生的相关成本）。

2、铂铑合金一旦作为催化剂投入生产流程，除了需要定期回炉熔炼以外，基本可以无限期循环翻新使用，其本身没有使用寿命限制。

因此，我们的建议是：

1、对铂铑合金本身按其作为贵金属的购入成本确认为固定资产。因其使用寿命几乎无限，故不计提折旧。但如果其贵金属市场价格发生不可逆转的重大下跌，则应计提减值准备。

2、对于定期发生的重新回炉熔炼的相关成本（包括在回炉熔炼时对损耗的少量铂铑合金予以添加补足的 costs），因为受益期短于 1 年，故如果金额较小的，则直接在发生时计入当月营业成本；如果金额较大的，可确认为“其他流动资产”在两次回炉的间隔期内摊销。

问题1-1-34（按技术要求需保持的商品最低结存量的核算）

问题：

按照有关技术规范的要求，某些企业必须在其油气罐、管道等存储和运输系统中保持一定的最低结存量，这部分最低结存量不能用于销售。对这部分最低结存量限度内的商品，应作为存货还是固定资产核算？

背景：

A 公司为油品销售企业。截至 2014 年 12 月 31 日，A 公司共结存油品 16 万吨，其中管道内结存的不可销售“死油”4 万吨（这些“死油”的存在主要是为了保持管道的压力，保证系统的连续稳定运作，不能将管道完全排空，因此出于技术要求不能将其出售的最低结存量）。这部分“死油”只有在最终该公司现有的油品仓储和运输系统被完全拆除时才能取出对外出售，但预计其届时对外出售的价格将显著低于其原始成本（很可能只有作为残料出售）。

解答：

本案例中，期末结存于管道中的不可销售“死油”应作为固定资产而不是存货核算，并将其成本扣除预计可变现净值后的差额在相关的仓储和运输系统的固定资产的折旧年限内计提折旧。

结论基础：

根据《企业会计准则第 1 号——存货》第三条规定：“*存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等*”；《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条规定：“*固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（二）使用寿命超过一个会计年度*”，第四条规定：“*固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；（二）该固定资产的成本能够可靠地计量。*”

据此，如果持有某个库存项目的目的不是为了出售或在生产、提供服务过程中消耗，但持有该项目对于在一个以上的经营周期内经营或从资产中获取收益而言是必要的，并且该项目的成本无法通过将其出售来获得补偿（或者在经营或从资产中获取收益后会大幅减值），则这项库存项目就符合“固定资产”的定义。如果同时满足“其成本能够可靠计量”这一条件，则满足固定资产的确认条件，应当计入固定资产。即使该库存项目中属于固定资产的部分不能从实体上与属于存货的剩余部分区分开来，以上结论也同样适用。

在本案例中，管道中的“死油”不能用于对外出售，但其存在对于仓储和运输系统的固定资产的正常运作而言是必要的，即符合固定资产的定义和确认条件，故应确认为固定资产。同时，因为“死油”直到最终该公司现有的油品仓储和运输系统被完全拆除时才能取出对外

出售，但预计其届时对外出售的价格将显著低于其原始成本，因此其为公司带来经济利益的年限与油品仓储和运输系统的固定资产（如管道）的折旧年限相同，故应将成本在该年限内计提折旧。

如果将这部分“死油”确认为存货，则可能导致立即确认损失，因为这些“死油”不能用于出售，也不会在生产过程或提供服务的过程中被消耗。这样的列报方式将不能恰当地反映出以下事实：这些“死油”是在超过一个营业周期内运作另外一些资产所必需的。

虽然《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第4号——固定资产》都是建立在历史成本原则的基础上，但是两者的会计处理原则却很不相同，例如存货市价的变动将影响净利润，但固定资产的市场价格的变动不会产生直接的损益影响。

问题1-1-35（单位价值较小但数量多的项目是否应作为一个整体列报为固定资产）

问题：

单位价值较小但数量多的项目是否应作为一个整体列报为固定资产？

背景：

A公司购置了12,000台IPAD用于发布广告取得广告收入，其单价约为1,500元。A公司内部制定的会计政策规定单件价值5,000元以上的作为固定资产。但该批IPAD组合到一起才能产生现金流，A公司将该批IPAD一起与广告代理公司签订合同（广告需要一定的屏幕才能向客户推广，单个IPAD不能独立用于广告投放）。

解答：

根据《企业会计准则第4号——固定资产》第三条规定，*固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（二）使用寿命超过一个会计年度。*第四条规定，*固定资产的确认应同时满足以下条件：符合固定资产的定义；与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；该固定资产的成本能够可靠地计量。*据此，该批IPAD是为了A公司生产经营使用（主要作为发布广告的载体），且使用寿命超过一个会计年度，其相关经济利益很可能通过广告收入等方式流入本企业，且其成本能够可靠计量。符合上述准则对固定资产的定义和确认条件的规定。

通常情况下，企业内部会计核算办法中对固定资产的单位价值下限作出规定，是基于重要性原则的考量，即依据成本效益原则适度简化会计核算，降低日常会计核算和编制财务报告的成本。因此，固定资产是否应当单独确认，在满足准则规定的定义和确认条件的前提下，应依据对财务报表整体影响的重要性加以判断。根据《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第十条规定：“*重要性，是指在合理预期下，财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。重要性应当根据企业所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否属于企业日常活动、*

是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表单列项目金额的比重。”

据此，根据此处对重要性原则的运用指引，由于这些 IPAD 必须作为一个整体使用，而一旦组合为一个整体，其价值对财务报表整体的影响是重大的，因此应当将其作为一个资产组，确认为固定资产，而不能运用单位价值较低项目的简化处理规定。对于后续购置的 IPAD，加入现有的 IPAD 资产组一并使用的，可比照固定资产准则对后续支出的规定，认为购置新增 IPAD 的支出属于符合资本化条件的后续支出，相应将新增 IPAD 的成本加入到该资产组的总体价值中，但其折旧年限应当根据新购置的 IPAD 的自身状况确定，并不一定等于前一批或前几批 IPAD 的剩余折旧年限。

另一方面，在《企业会计准则讲解（2010）》的“存货”一章中，对低值易耗品的会计政策也作出了一定调整。根据《企业会计准则讲解（2010）》，“企业的周转材料符合存货的定义和确认条件的，按照使用次数分次计入成本费用，余额较小的，可在领用时一次计入成本费用，以简化核算，但为加强实物管理，应当在备查簿上进行登记。”（见原书第 22 页）因此，即使作为低值易耗品，除非余额较小，否则也应当采用分次摊销法，该做法对财务报表的影响，与确认为固定资产并按期计提折旧相比，也已相差不大。但低值易耗品属于流动资产，将使用年限超过一年的大额项目确认为低值易耗品，将对财务报表结构的流动 / 非流动划分产生重大影响，不符合《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》的规定，因此不应采用。

或者，在 IPAD 采购单价较低而数量较大，难以按单项资产建立卡片对其进行单独管理的情况下，也可以接受将这些资产作为一个整体，确认为长期待摊费用（或其他非流动资产），在预计使用年限内摊销的做法。同时在附注中对该长期待摊费用（或其他非流动资产）的具体内容和会计政策进行充分披露。

本案例中 A 公司可以将该批 IPAD 作为一个资产组核算，并每年按照资产组进行减值测试。如果购买额外数量的 IPAD，只要用途与前一批一样，可以归为一个资产组，但剩余折旧年限可能不同。

问题1-1-36（为客户定制的且收费的模具能否确认为公司固定资产）

问题：

基于下文背景信息所述，A 公司向境外客户收取的模具费应如何核算？A 公司制造但所有权归客户的模具，是否应确认为 A 公司的固定资产？

背景：

A 公司为一家生产鼠标、键盘的制造业企业，生产的产品包括自主品牌及代加工品牌，代加工品牌的委托方（客户）一般为境外企业。因 A 公司生产销售需开模具（模具由 A 公

司自行制作)，模具价值较高，A 公司与境外客户约定收取一定的模具费，模具收费大约为模具成本的 120%。协议约定，客户付清模具款后，模具法律上的所有权归客户所有，因模具涉及到技术机密，实物由 A 公司保管。在模具由 A 公司保管期间，A 公司仅得为客户之利益而保管并使用模具（主要是指根据客户的订单生产指定品种、数量的产品，并全部交付给客户），如模具发生毁损或遗失，则 A 公司需对客户承担赔偿责任。A 公司未经客户同意不得将模具交付、转借、任意成型出售等。在完成客户产品订单后，A 公司应根据客户指令将模具销毁，或由 A 公司自行销毁后向客户出具证明。

解答：

我们认为，在本案例中，A 公司应在模具制作完毕并经委托方（客户）验收确认时，将合同约定的模具费确认为销售模具收入，相应将模具的制造成本结转模具销售成本处理。A 公司账面上不应将留存于本企业用于为客户制造产品的模具确认为本企业的固定资产。

主要考虑是：

1、模具费单独向客户收取，且模具收费足以涵盖模具的开发和制造成本（大约在模具成本的 120%），由此通过模具费的收取，A 公司已经收回模具开发成本，相应地将模具所有权上的主要风险和报酬转移给客户，其自身不再享有或承担所有权上的主要风险和报酬。而且模具交付、转借、成型出售等决定模具使用的主要活动的控制权在客户方，A 公司并不能主导模具的使用，不符合“资产”的定义中“企业能够控制该项经济资源”的条件。

2、因为模具开发和制作业务本身可为 A 公司带来经济利益，因此对 A 公司和客户双方而言，都是一项具有商业实质的独立业务，并不依赖于产品的制造和销售。因此应作为一项独立业务确认收入和结转成本。

3、客户付清模具费用后，模具在法律上的所有权归客户所有，A 公司仅得为客户之利益而保管并使用模具（主要是指根据客户的订单生产指定品种、数量的产品，并全部交付给客户），一旦客户提出要求即需将模具销毁，如发生毁损或遗失则需对客户承担赔偿责任，未经客户同意不得将模具交付、转借、任意成型出售等，这些约定表明 A 公司虽然实际承担保管和使用责任，但完全是基于客户的指令进行使用、管理和销毁，其自身并无对模具使用和处置的自主支配权，因此不符合《企业会计准则——基本准则》所规定的资产定义中的“拥有或控制”标准（“指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制”），因此不符合确认为 A 公司资产的条件。

问题1-1-37（财税〔2014〕75号文是否可以作为企业进行会计处理的直接依据）

问题：

企业能否直接依据《财政部、国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75号）的规定，将固定资产的单位价值标准提高到 5,000 元？

背景：

根据《财政部、国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75号）第三条规定：对所有行业企业持有的单位价值不超过5,000元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

国家税务总局公告2014年第64号《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》第三条规定：企业持有的固定资产，单位价值不超过5,000元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。企业在2013年12月31日前持有的单位价值不超过5,000元的固定资产，其折余价值部分，2014年1月1日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

解答：

财税〔2014〕75号文属于税务文件（尽管财政部是主发文单位，但具体负责的是税政司而不是会计司），所规范的是企业所得税中资产的税务处理，不能作为企业进行会计核算的依据。因此，财税〔2014〕75号文的规定可能导致企业的会计处理和税务处理产生差异，在符合《企业会计准则第18号——所得税》规定条件的前提下，企业可以对这些税会差异所导致的相关资产、负债的账面价值和计税基础之间的暂时性差异确认递延所得税资产。

在实际操作中，为了减轻纳税调整的工作量，企业也可以采取适当的对策，如将固定资产的单位价值下限标准从2,000元提高到5,000元。该项变更作为会计估计变更处理，具体可参考“[问题4-5-3](#)（固定资产确认的金额标准发生变化属于会计估计变更还是会计政策变更）”。

即，企业可以根据自身情况选择提高固定资产的单位金额下限标准，作为会计估计变更处理，但变更的理由应当是“企业随着规模的扩张，可接受的重要性水平相应提高，导致相应提高固定资产确认的单位价值标准”，而不能是新发布的税务规定。

至于财税〔2014〕75号文中的其他规定，如“对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧”等，由于以100万元作为研发用固定资产金额的下限对多数企业而言已超出其重要性水平而不合适，因此会计上不应进行该项变更。

对于变更折旧年限或折旧方法等问题，应根据《企业会计准则第4号——固定资产》第十九条的规定，通过对折旧方法和折旧年限的定期复核调整来解决。如确实符合该条规定的条件，可对折旧年限和折旧方法等进行变更的，应作为会计估计变更进行处理，并注意履行相关的决策程序，上市公司应同时根据证监会和交易所的相关规定履行相应的信息披露义务。

问题1-1-38（关于尾矿库闭库费用资本化还是费用化的问题）

问题：

尾矿库闭库费用在会计上应作资本化还是费用化处理？

背景：

A 公司尾矿库闭库费用主要包括：尾矿坝体治理，排洪排渗系统治理，在线检测，库区整治等，每年纳入投资预算，是属于对已填满尾矿库的后续支出。

解答：

我们认为，尾矿库闭库行为属于企业应履行的法定义务，但不能为企业带来以货币计量的未来经济利益，因此该项支出不符合《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件的规定，应于发生时直接费用化处理。

虽然《企业会计准则讲解（2010）》第五章第一节中提到：“企业由于安全或环保的要求购入设备等，虽然不能直接给企业带来未来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用获得未来经济利益，也应确认为固定资产”（见原书第 68 页），但我们理解此处的安全设备、环保设备投资与尾矿库闭库支出并不具有可比性。企业的安全设备和环保设备不能为企业带来直接经济利益，但仍可被确认为资产，其原因在于：如果企业的环保和安全生产状况不达标，则依据相关法律法规要求不得开工生产，因此这些环保设备和安全设备保持良好状态是那些可直接为企业带来经济利益的生产设备正常投入运行的必要前提，即有助于生产设备中所包含的未来经济利益的实现。与之相比，尾矿库的闭库支出并不直接与生产设备的运转发生联系，并非生产设备正常投入运行的必要前提。

另外，虽然尾矿库闭库有助于“防止安全隐患造成企业的经济利益流出”，但此时所减少的经济利益流出（一旦发生溃坝等灾害后的救援、赔偿等支出）更多地是或有的、难以用货币计量的；尾矿库中积存的尾矿在日后能否重新被使用也有相当大的不确定性，因此不属于会计上在判断是否构成资产时需纳入考虑的“未来经济利益”。尾矿库闭库支出更多地类似于矿区开采完后的地质环境治理恢复义务，不形成企业的资产。

问题1-1-39（一般借款费用资本化问题）

问题：

一般借款费用的资本化应满足什么条件？

解答：

根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》相关规定（见“权威指引”部分），对专门借款应于开始资本化时点到停止资本化时点的期间，确认资本化利息金额。

对于一般借款，其资本化问题应当从严把握。我们一般的把握口径是：将一般借款费用资本化的前提是能够核实一般借款资金与资本支出之间的对应关系，具体要求是在两者之间建立直接的、明确的、可跟踪的对应关系，以核实资本支出确实占用了一般借款资金，例如企业对借款资金专户存储并指定用途专门用于符合资本化条件的资产的购置或建造等。只有在满足该条件的前提下，才能对符合条件的资产的构建或者生产支出所占用的一般借款按照

《企业会计准则第 17 号——借款费用》对一般借款费用资本化的规定。计算可资本化的一般借款费用金额。通常理解不能仅仅依据对财务报表的整体分析性复核（如报表项目之间对应关系的分析）就得出某项符合条件资产的购置或者建造占用了一般借款的结论。如果不能在一般借款资金和资本支出这两者之间建立直接的、明确的、可跟踪的对应关系，则一般借款支出应当予以费用化处理，不能资本化计入资产价值中。

在一般借款的资本化方面，还需要特别注意以下问题：

1、对于上市公司和 IPO 企业，除了要求获取关于一般借款资金和资产支出之间直接的、可跟踪的对应关系的直接证据以外，还应参照证监会 2006 年 11 月发布的《关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知》（证监发[2006]136 号）的规定：“（七）严格区分各类收益性支出和资本性支出。上市公司应根据其业务情况和资金实际使用情况，谨慎确定借款费用资本化的资产范围。对于涉及一般借款的借款费用资本化，应由公司董事会审查并做出决议。上市公司应按照财务会计信息披露规范的要求，在财务报表附注中充分披露借款费用资本化的范围、期间以及金额，不得将不符合资本化条件的借款费用予以资本化”，要求董事会对一般借款和资产支出之间的关系作出明确认定，并以专门决议予以通过。截至目前，该文件已被废止，但基于一般借款费用资本化问题的敏感性，我们建议企业在实务操作中仍可参考这一要求。

2、在考虑一般借款与资产支出之间的对应关系时，需要考虑的一个因素是目前银保监会（含原银监会）和贷款银行对贷款用途的监管规定。目前原银监会发布了三项贷款管理办法，包括：《固定资产贷款管理暂行办法》（银监会令[2009]2 号）、《流动资金贷款管理暂行办法》（银监会令[2010]1 号）、《个人贷款管理暂行办法》（银监会令[2010]2 号）。这三项办法对相应贷款的用途都作出了明确的规定，其中，《流动资金贷款管理暂行办法》第九条规定：“流动资金贷款不得用于固定资产、股权等投资，不得用于国家禁止生产、经营的领域和用途”。《固定资产贷款管理暂行办法》的规定则要求固定资产贷款基本上采用项目贷款方式（明确拟投资项目，要求项目符合国家的产业、土地、环保等相关政策，并按规定履行了固定资产投资项目的合法管理程序），并规定“单笔金额超过项目总投资 5%或超过 500 万元人民币的贷款资金支付，应采用贷款人受托支付方式”，即“贷款人应在贷款资金发放前审核借款人相关交易资料是否符合合同约定条件。贷款人审核同意后，将贷款资金通过借款人账户支付给借款人交易对手，并应做好有关细节的认定记录”。因此，在目前的贷款监管法规背景下，如果这些监管规定得到严格执行，则符合资本化条件的一般借款应不多见，至少其金额是不重大的。如果出现大量的流动资金贷款被用于资本支出，或者固定资产贷款跨项目使用的情况，则构成了对贷款资金的挪用，是对借款合同约定和相关监管规定的违反。

因此，在确定一般借款资金和资产支出之间的对应关系时，企业不得不考虑的一项因素是：如果作为资本化基数的“资产支出占用一般借款金额”超出了相关监管规定和借款合同所允许的限度，则将超出部分的借款费用资本化就等于承认本企业正在实施挪用贷款的违规

行为。特别是对于上市公司和 IPO 企业等需要公开其财务信息，且按照证监会规定需由董事会对一般借款费用资本化问题作出专门决议的企业而言，等于是公开承认。

权威指引：

《企业会计准则第 17 号——借款费用》：

第四条（第二款）规定“符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。”

第五条规定“借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

（一）资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出；

（二）借款费用已经发生；

（三）为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。”

第六条规定“在资本化期间内，每一会计期间的利息（包括折价或溢价的摊销）资本化金额，应当按照下列规定确定：

（一）为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

专门借款，是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。

（二）为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内。”

问题1-1-40（一般借款费用会计处理方式的变更问题）

问题：

企业以往对一般借款费用均予以费用化处理，如果变更为将符合条件的一般借款费用予以资本化处理，应符合哪些条件，注意哪些问题？

背景：

A 公司在 2012 年度及以前只是针对专门借款费用做资本化处理，未考虑一般借款费用的资本化处理。而从 2013 年起，拟对新发生的一般借款费用也进行资本化，相对应的项目还是以前年度未结的项目。

解答：

1. 根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，会计政策变更包括“法定变更”和“自主变更”两种情形。其中，法定变更是指根据法律、

行政法规或者国家统一的会计制度等要求而进行的会计政策变更，通常是由新发布或新修订的企业会计准则及其配套规定所明确要求的；自主变更是指由于变更后的会计政策能够提供更可靠、更相关的会计信息而进行的会计政策变更。自主变更会计政策的一项基本前提是：相关会计准则在此问题上允许企业在不同的会计政策之间作出选择（例如《企业会计准则第1号——存货》允许企业在确定发出存货的成本时，在加权平均、个别认定、先进先出等方法之间选择；《企业会计准则第3号——投资性房地产》允许企业选择将投资性房地产的后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式等），并且变更前后的会计政策均符合相关会计准则的规定。

如果A公司一贯执行企业会计准则，则在2013年前后，企业会计准则对于一般借款费用资本化的基本原则性规定并未发生变化，且不存在会计政策选择的空间。因此，如果以前年度对一般借款费用未进行资本化，而从2013年度开始资本化，则不能以“会计政策变更”的名义进行，而只能表述为：以前年度无法证明符合资本化条件的资产的购建支出占用了一般借款，而自2013年度开始，由于基础工作的改善、内控的加强等，可以提供关于一般借款资金和资产支出之间对应关系的证据，即采用类似于会计估计变更的方式处理，对以前年度已经费用化的一般借款费用不能进行追溯调整，只能对今后新发生的符合资本化条件的一般借款费用予以资本化处理。

2. 在实务中，如何确定一般借款资金与资产支出之间的对应关系，是借款费用准则的一大难点，目前也没有公认的具有普适性的规则可以遵循，这一点在IFRS体系下的《国际会计准则第23号——借款费用》中也是明确承认的。对于一般借款费用资本化应注意的问题，请查阅“[问题1-1-39（一般借款费用资本化问题）](#)”。虽然《企业会计准则第17号——借款费用》允许资产支出占用一般借款时，将对应的一般借款费用予以资本化，但是我们认为实务中对于一般借款的资本化问题要非常谨慎。完全同时满足监管要求和会计准则规定的一般借款费用资本化应当是相当罕见的情形。

问题1-1-41（票据贴现利息资本化问题）

问题：

企业将尚未到期的应收票据贴现，将贴现所得资金用于购建《企业会计准则第17号——借款费用》所指的符合资本化条件的资产，则此时应收票据贴现的利息是否可以资本化？

解答：

1、根据贴现协议的不同条款，票据贴现有“贴现时即终止确认相关应收票据”和“贴现时确认为短期借款”两种会计处理方法。其中，如果不附有追索权，或者虽然附有追索权但被贴现的应收票据为由信誉良好的大型股份制商业银行开具的银行承兑汇票的，则一般在贴现时即终止确认相关应收票据；其他情况，应在贴现时确认为短期借款。对于“贴现时即终止确认相关应收票据”的情形，在会计上并未确认为借款，贴现所得款项与被贴现的应收

票据账面价值之间的差额（贴现息）从会计角度应定性为《企业会计准则第23号——金融资产转移（2006年）》第十二条（或《企业会计准则第23号——金融资产转移（2017年修订）》第十四条）所指的“金融资产终止确认损益”而不是借款费用，因此，对这部分终止确认部分的贴现息不适用《企业会计准则第17号——借款费用》，也就不存在资本化的问题，应按《企业会计准则第23号——金融资产转移》的规定计入损益（投资收益）。

对于贴现时确认为短期借款的票据贴现业务对应的贴现息的处理问题，由于票据贴现属于一般借款，而确定一般借款与资本支出之间的对应关系涉及大量复杂的主观判断，需要更直接的证据（而不仅仅是对报表项目之间关系的一般性的总体财务分析）来界定两者之间的对应关系。只有当可以获得确凿、直接的证据表明贴现所得资金与符合资本化条件的资产所发生的购建支出之间存在直接的、可跟踪的对应关系，且符合《企业会计准则第17号——借款费用》所规定的其他资本化条件（尤其是，开始资本化的三项条件已经全部满足，且并非处于暂停资本化期间内，同时相关资产尚未达到预定的可使用或可销售状态）的前提下，才能把贴现利息支出资本化计入相关资产的购建成本中。对此问题，企业和注册会计师都应谨慎对待，务必确保所获取的证据具有充分、直接的证明力。

2、利用借款费用资本化操纵利润一直是中国证监会重点关注的领域。根据中国证监会于2006年11月发布的《关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知》（证监发[2006]136号）规定：“上市公司应根据其业务情况和资金实际使用情况，谨慎确定借款费用资本化的资产范围。对于涉及一般借款的借款费用资本化，应由公司董事会审查并做出决议。上市公司应按照财务会计信息披露规范的要求，在财务报表附注中充分披露借款费用资本化的范围、期间以及金额，不得将不符合资本化条件的借款费用予以资本化”。虽然该规定本身现已废止，但监管机构对此问题的关注程度始终未减。因此，即使对经过严格审核后认为确实满足资本化条件的票据贴现息，也必须履行此处规定的内部审核、决策程序和信息披露要求。

问题1-1-42（特殊融资情况下的借款费用资本化问题）

问题：

如下文背景所述，借款的利息通过经营期间收费分成方式支付时如何确认借款费用资本化问题？

背景：

A公司于2014年投资建设某工程，属收费项目。该工程项目计划投入资金1亿元。至2015年，项目建设进展过半，预计投资额将超出原计划。A公司采取借款方式融资，协议约定，借款本金为5,000万元，建设期间不收利息，项目建成三年后还本，且建成后三年内期间将A公司从该项目中所获得的收费金额的40%作为利息支付给借款方。

解答：

根据背景资料分析，我们理解本案例中的借款为指定专门用于该项目建设的专门借款，其借款费用的会计处理在很大程度上取决于项目建成后三年内应支付给对方的收入分享金额能否可靠估计。

1、如果能够可靠估计项目建成后三年内每年应支付给对方的收入分享金额的，则将建成后三年内每年应支付的分享金额和三年后的还本看作一个整体，计算该笔借款的实际利率，即使得建成后三年内每年的分成金额和三年后的还本金额的折现值（折现到取得借款之日）等于实际取得融资金额的折现率，后续在该笔借款的存续期间按照该实际利率确认每年的利息支出。其中，发生于项目建设期间，且符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的借款费用资本化条件的利息，可以资本化计入该项目的成本，其余利息应在发生时确认为财务费用。

2、如果不能可靠估计项目建成后三年内应支付给对方的收入分享金额的，则按该企业通常从银行取得同等期限、同等条件的借款的资金成本（借款利率）将项目建成三年后应归还的本金折现到取得借款之日，取得借款金额与折现值之间的差额确认为“其他非流动负债——收入分享义务”。后续每年确定应支付的分享额后，首先冲减“其他非流动负债——收入分享义务”，最终三年实际支付的分享款与该负债金额之间的差额确认为营业外收入（如实际支付的分享款金额小于原预计的负债）或财务费用（如实际支付的分享款金额大于原预计的负债）。在这一情况下，可资本化的利息限于就本金折现的未确认融资费用的分摊额发生于建设期间内且符合资本化条件的部分。

例如，假设建设期 2 年，建成后收益分享期 3 年（即本金在借入后第 5 年末归还），借款本金的金额为 100 万元；企业从银行借入同等期限、同等条件的借款的利率为 6%；企业不能合理估计建成后应支付的收益分享金额。则 5 年期、6%的复利现值系数为 0.747258，相应地，初始确认该融资的账务处理为：

借：银行存款	1,000,000
贷：长期应付款	747,258.17
贷：其他非流动负债——收入分享义务	252,741.83

后续 5 年内（直到还本），每年按实际利率法对该长期应付款进行后续计量，确认利息支出。例如，第一年的账务处理为：

借：在建工程 / 财务费用	44,835.49（=747,258.17×6%）
贷：长期应付款	44,835.49

对于“其他非流动负债——收入分享义务”，在项目建成后的收入分享期间，根据确定的每年应支付分享金额冲减该项其他非流动负债，将该负债的余额冲减为零后，如果仍须支付分享款的，则超出部分的分享款确认为财务费用；如果三年内累计应支付的分享款小于该负债的初始确认金额的，则差额计入分享期内最后一年的营业外收入。同时，鉴于实际应支付的业绩分享款小于预期的事实，表明该工程项目的收益不如预期，即存在减值迹象，应依

据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定对其进行减值测试，并对可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备。

另外，公司对分享期间该项目的收入确认和成本结转应遵循《企业会计准则第 14 号——收入》等会计准则确立的一般原则。

问题1-1-43（政府规定的停工整顿期间仍继续施工，相关借款费用能否资本化）

问题：

符合资本化条件的在建工程项目在政府规定的停工整顿期间内仍继续施工，该应停工而未停工期间内的相关借款费用能否资本化？

背景：

2009年某市政府下发一个通知，要求该市范围内的煤矿停工整顿，A公司在停工整顿的范围内。2010年4月，经过停工整顿A公司重新开工。市政府要求的停工期间内，A公司并未完全停工，仍然有几千万元的支出，其中与购建固定资产相关的利息支出为1,100万元，A公司全部资本化。A企业既有专项借款，又有一般借款。

解答：

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第十一条规定：“符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用，计入当期损益，直至资产的购建或者生产活动重新开始”。

在本案例中，A公司根据市政府2009年内下达的统一指令，应当停工整顿，直至2010年4月通过验收为止。但在此期间内，A公司实际并未停工，也就是未发生会计准则所指的“非正常中断”，因此，就会计准则规定而言，该期间的借款费用，仍可按照《企业会计准则第17号——借款费用》的相关规定计算可资本化的金额。

但是，与此同时，企业应当考虑到：对于“市政府要求的停工期间内，企业并未完全停工，仍然有几千万元的支出”的问题，由于在该期间内施工违反了政府的停工指令，如果将此期间的利息予以资本化，则等于明确承认企业并未遵守政府的停工指令，可能给企业带来处罚等不利后果。对此，企业应当考虑该项违反政府指令的事项可能导致企业承担的罚款、责令停工停产（甚至吊销证照）等处罚可能造成经济利益损失的可能性，以及相关的损失金额能否合理估计，并按照《企业会计准则第13号——借款费用》的相关规定谨慎地判断是否满足预计负债的确认条件，据此在财务报表中作出适当的列报和披露。注册会计师在执行审计业务的过程中，应遵循《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑（2019年2月20日修订）》的规定，关注该项违反法规行为对被审计财务报表整体的影响程度，以及被审计财务报表中是否已对该事项的可能影响作出了充分、适当的列报和披露，在此基础上考虑对审计意见类型的影响；必要时在审计报告中增加强调事项段，

以提请财务报表使用者关注财务报表中已作出的相关列报和披露。

问题1-1-44（关联方借款的利息支出资本化问题）

问题：

如何判断关联方约定用于项目的借款的利息支出是否应该资本化？

背景：

A公司2010年6月从实际控制人B公司借款3,000万元。合同约定借款用途：专项用于A公司某产品制造项目扩产（该项在建工程符合《企业会计准则第17号——借款费用》中所指的“符合资本化条件的资产”），利率按同期银行贷款利率执行，借款期限为自2010年6月12日至2012年6月11日止。

A公司对所借入的资金未进行专户管理。截止2011年12月31日，在建工程资金支出2,200万元。

解答：

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第六条规定：“*专门借款，是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项*”。在本案例中，尽管相关借款合同约定借款资金必须“专项用于A公司某产品制造项目扩产”，但由于A公司在实际操作中并未对其借款资金实施专户存储、专款专用的管理办法，导致无法追踪借款资金的实际去向，无法判断是否存在挪用该笔借款资金的情况，无法判断该笔借款是否最终都被用于该产品制造项目的扩产工程，因而不符合会计准则中对“专门借款”的定义，应比照一般借款考虑其借款费用的资本化问题。

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第六条规定：“*为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额*”。该条规定表明：将一般借款费用资本化的前提是能够核实一般借款资金与资本支出之间的对应关系，具体要求是在两者之间建立直接的、明确的、可跟踪的对应关系，例如企业对借款资金专户存储并指定用途专门用于符合资本化条件的资产的购置或建造等。通常理解不能仅仅依据对财务报表的整体分析性复核（如报表项目之间对应关系的分析）就得出某项符合条件资产的购置或者建造占用了一般借款的结论。

在实务中，判断一般借款资金和资本支出两者之间的对应关系是相当主观的，涉及高度的专业判断，有时候是相当困难的，并且很容易成为利润操纵的手段。因此这一问题始终是监管机构的关注重点。早在2006年11月，证监会就针对所预见到的执行新企业会计准则后可能发生的问题，发布了《关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知》（证监发[2006]136号），其中明确规定：“*上市公司应根据其业务情况和资金实际使用情况，谨慎确定借款费用资本化的资产范围。对于涉及一般借款的借款费用资本化，应由公司董事会*

审查并做出决议。上市公司应按照财务会计信息披露规范的要求，在财务报表附注中充分披露借款费用资本化的范围、期间以及金额，不得将不符合资本化条件的借款费用予以资本化”。该通知目前虽已废止，但监管机构对此问题的关注程度始终未减。

如果不能在一般借款资金和资本支出这两者之间建立直接的、明确的、可跟踪的对应关系，则一般借款支出应当予以费用化处理，不能资本化计入资产价值中。如果确实可以获得关于一般借款资金和资本支出之间对应关系的确凿证据的，可以将一般借款费用按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的方法予以资本化并计入相关资产的价值，但应履行证监发[2006]136 号文规定的上述决策程序。

问题1-1-45（集团统贷统还的借款费用资本化问题）

问题：

根据“背景”部分的资料，集团公司在编制合并报表时是否可以将借款费用资本化？下属子公司在编制个别报表时是否可以将与从集团取得的借款相对应的借款费用资本化？

背景：

某集团公司的银行借款采用由母公司统贷统还形式，即以母公司的名义统一向银行借款，取得的借款用于母公司自身的工程施工、土地受让及储备整理以及转拨给子公司使用。

解答：

1、合并报表层面的处理

本案例需要明确集团公司统借统还的借款是属于专门借款还是一般借款。对专门借款应于开始资本化时点到停止资本化时点的期间，确认资本化利息金额。

对于一般借款是否能够资本化问题，参见[问题 1-1-44](#)“关联方借款的利息支出资本化问题”的解答，如果不能在一般借款资金和资本支出这两者之间建立直接的、明确的、可跟踪的对应关系，则一般借款支出应当予以费用化处理，不能资本化计入资产价值中。

具体到本案例，如果母公司统一对外借款后分拨给子公司使用，则在编制合并报表时，应关注母公司从外部借入的款项、母公司借给子公司的款项、子公司的资本支出这三者之间的对应关系，在有确凿证据表明三者之间存在清晰的、可跟踪的对应关系的前提下（例如，母公司和子公司都对借款专户存储、专款专用，资金流可跟踪），在合并报表层面基于该等可跟踪的对应关系重新计算利息资本化金额。

另外，关于公司支付的土地受让款借款利息是否能够资本化的问题，如果是仅仅用于收储土地，则由于土地使用权本身并不是《企业会计准则第 17 号——借款费用》第四条所述的“符合资本化条件的资产”，因此相应的利息不能资本化。如果同时用于对所收储土地的开发整理以用于转让，并且相关的土地整理项目属于“符合资本化条件的资产”，并且满足《企业会计准则第 17 号——借款费用》第五条中有关借款费用资本化三个条件的，可以进行资本化。金额计算方式以《企业会计准则第 17 号——借款费用》第六条为基础，并需考

考虑前述问题 1-1-39 “一般借款费用资本化问题”解答中“需特别注意”部分的要求。

2、子公司个别报表层面的处理

子公司利息资本化的处理方式也应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的相关要求执行。如果不存在关联交易定价不公允导致的权益性交易因素，则子公司在其个别报表层面应按照实际支付给母公司的利息，并根据对借款合同条款及其实际执行情况的分析，判断能否资本化以及如何资本化。

问题1-1-46（合并报表和个别报表对利息资本化的处理问题）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，在合并报表层面以及母、子公司个别报表层面应如何确认借款利息资本化？

背景：

母公司与船东签订船舶建造合同之后，又将标的船舶的建造工作全部出包给子公司（在合并报表层面和子公司个别报表层面，该工程均适用于建造合同模式确认收入；在母公司个别报表层面则适用销售商品模式确认收入）。因子公司融资能力较弱，故由母公司向外部金融机构融资再以工程预付款的形式支付给子公司。

解答：

1、合并报表层面的处理

根据《企业会计准则讲解(2010)》第十六章“建造合同”中的表述(见原书第 238 页)：

“（二）与建造合同相关的借款费用

建造承包商为客户建造资产，通常是客户筹集资金，并根据合同约定，定期向建造承包商支付工程进度款。但是，建造承包商也可能在合同建造过程中因资金周转等原因向银行借入款项，发生借款费用。建造承包商在合同建造期间发生的借款费用，符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的资本化条件的，应当计入合同成本。合同完成后发生的借款费用，应计入当期损益，不再计入合同成本。”

因此，建造合同发生的相关借款费用可以资本化，但必须满足《企业会计准则第 17 号——借款费用》的条件。

《企业会计准则第 17 号——借款费用》第五条规定：“借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

（一）资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出；

（二）借款费用已经发生；

（三）为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。”

因此，公司合并报表层面的借款费用在满足上述条件的情况下，可以进行资本化。

但需要注意的是，如果母公司借入的为一般借款，参见问题 1-1-39 “一般借款费用资本化问题”的解答，如果不能在一般借款资金和资本支出这两者之间建立直接的、明确的、可跟踪的对应关系，则一般借款支出应当予以费用化处理，不能资本化计入资产价值中。

就本案例而言，母公司从外部融入资金，将其作为工程进度款支付给实际承建的子公司，因此只有在同时满足以下条件的情况下，在该公司合并报表层面才能按照专门借款进行利息资本化，否则只能按照一般借款处理：（1）母公司与外部金融机构签署的是专门借款合同，其中明确规定了借款的目的是用于该船舶的建造；（2）在母公司从外部金融机构融入的资金、母公司作为预付款拨付给子公司的资金、子公司的造船成本支出这三者之间存在直接的、明确的、可跟踪的对应关系，例如公司对借款资金专户存储并指定用途专门用于符合资本化条件的资产的购置或建造等。

2、子公司个别报表层面的处理

子公司是以预付款的名义从母公司接受资金的，由于预收款项属于非金融负债，本身并不计息，因此其个别报表层面不存在借款费用资本化问题。

3、母公司个别报表层面的处理

由于母公司将标的船舶的建造工作出包给子公司，因此其个别报表层面的利息资本化问题，可参照一般企业对出包工程项目利息资本化的原则处理。在符合利息资本化开始时间并处于资本化期间的前提下，区分一般借款或者专门借款分别作出处理（如上所述）。

问题1-1-47（借款置换后的利息能否继续资本化）

问题：

在工程项目尚未完工时，项目占用的一般借款到期，企业从其他银行重新取得一年期借款，借款合同中注明“置换他行贷款”，新取得借款的利息支出是否可以继续资本化？（假设该一般借款费用符合资本化条件）

解答：

2006 年金融工具确认和计量准则下的处理：

此问题的关键在于如何理解新取得的借款和原先的一般借款是否存在经济实质上的联系。如果认为新取得的借款和原先的借款之间不存在经济上的联系（即，终止确认原先的借款，同时确认一项新的借款），则应认为原先资本支出所占用的一般借款已被归还，新借入的借款资金并未被用于资本支出，因此新借入的借款所发生的借款费用不能资本化。但如果认为新的借款和原先的借款的未来现金流量并无实质性差异，新借款是原借款经济意义上的延续，原借款并未被终止确认，则视作原先的借款继续被资本支出占用，在《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的资本化期间内，利息资本化应当继续进行。

关于如何区分“新取得的借款和原先的一般借款是否存在经济实质上的联系”的问题，

应区分两种情况分别讨论：

1、新的借款的债权人不同于原先的借款，则新取得的借款和原先的借款不存在经济实质上的联系，原先的借款应当终止确认，相应地新借款发生的借款费用不能资本化计入在建工程成本。

2、新的借款的债权人与原先借款相同（为同一银行），则根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第二十七条规定：“企业（债务人）与债权人之间签订协议，以承担新金融负债方式替换现存金融负债，且新金融负债与现存金融负债的合同条款实质上不同的，应当终止确认现存金融负债，并同时确认新金融负债。企业对现存金融负债全部或部分的合同条款作出实质性修改的，应当终止确认现存金融负债或其一部分，同时将修改条款后的金融负债确认为一项新金融负债。”

上述规定在 IFRS 下也存在对应规定。参照《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》第 40 段（见下文“权威指引”部分），判断“新金融负债与现存金融负债的合同条款实质上不同”至少应满足的一项标准是：截至转换后的条款生效的时点，新金融负债的未来现金流量的现值（应使用原金融负债的实际利率作为折现率，将新金融负债的现金流量[包含相关交易费用]折现到该时点）与原有金融负债截至该时点的摊余成本相比较，差异应大于或等于 10%。这个规定通称为“10%测试”。如果能够通过“10%测试”的，则原先的金融负债通常可以终止确认；如果不能通过“10%测试”的，则新的金融负债应视作原先金融负债的延续，原先的金融负债不能终止确认。

权威指引：

IAS 39 第 40 段：An exchange between an existing borrower and lender of debt instruments with substantially different terms shall be accounted for as an extinguishment of the original financial liability and the recognition of a new financial liability. Similarly, a substantial modification of the terms of an existing financial liability or a part of it (whether or not attributable to the financial difficulty of the debtor) shall be accounted for as an extinguishment of the original financial liability and the recognition of a new financial liability.

即：现有借款人和出借人之间交换条款存在显著差异的债务工具，应当作为原金融负债的消除和一项新金融负债的确认进行核算。类似地，对现有金融负债或部分金融负债的条款的重大修改（无论是否归因于债务人的财务困难）应作为原金融负债的消除和一项新金融负债的确认进行核算。

在 IAS 39 附录 A（应用指南）的第 AG62 段中，对上述第 40 段作了进一步解释，如下：

For the purpose of paragraph 40, the terms are substantially different if the discounted present value of the cash flows under the new terms, including any fees paid

net of any fees received and discounted using the original effective interest rate, is at least 10 per cent different from the discounted present value of the remaining cash flows of the original financial liability. If an exchange of debt instruments or modification of terms is accounted for as an extinguishment, any costs or fees incurred are recognised as part of the gain or loss on the extinguishment. If the exchange or modification is not accounted for as an extinguishment, any costs or fees incurred adjust the carrying amount of the liability and are amortised over the remaining term of the modified liability.

即：在第 40 段的规定中，如果按原实际利率折现的新条款下的现金流量现值（其中包括支付的所有费用扣除收到的所有费用后的净额）与原金融负债剩余现金流量现值相比至少有 10% 的差异，即为新旧条款存在显著差异。如果债务工具的交换和条款的修改作为债务消除核算，则发生的所有成本或费用应确认为债务消除利得或损失的一部分。如果债务工具的交换和条款的修改不作为债务消除核算，则发生的所有成本或费用应调整该金融负债的账面金额，并在修改后负债的剩余期限内摊销。

2017 年金融工具确认和计量准则下的处理：

此问题的关键在于如何理解新取得的借款和原先的一般借款是否存在经济实质上的联系。如果认为新取得的借款和原先的借款之间不存在经济上的联系（即，终止确认原先的借款，同时确认一项新的借款），则应认为原先资本支出所占用的一般借款已被归还，新借入的借款资金并未被用于资本支出，因此新借入的借款所发生的借款费用不能资本化。但如果认为新的借款和原先的借款的未来现金流量并无实质性差异，新借款是原借款经济意义上的延续，原借款并未被终止确认，则视作原先的借款继续被资本支出占用，在《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的资本化期间内，利息资本化应当继续进行。

关于如何区分“新取得的借款和原先的一般借款是否存在经济实质上的联系”的问题，应区分两种情况分别讨论：

1、新的借款的债权人不同于原先的借款，则新取得的借款和原先的借款不存在经济实质上的联系，原先的借款应当终止确认，相应地新借款发生的借款费用不能资本化计入在建工程成本。

2、新的借款的债权人与原先借款相同（为同一银行），则根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十三条规定：“企业（借入方）与借出方之间签订协议，以承担新金融负债方式替换原金融负债，且新金融负债与原金融负债的合同条款实质上不同的，企业应当终止确认原金融负债，同时确认一项新金融负债。

企业对原金融负债（或其一部分）的合同条款做出实质性修改的，应当终止确认 应当终止确认 原金融负债 金融负债，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。”

在《〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）〉应用指南》中进一步对“实质上不同”进行明确：“实质上不同”是指按照新的合同条款，金融负债未来

现金流量（包括支付和收取的任何费用）现值与原金融负债的剩余期间现金流量现值之间的差异至少相差 10%。有关现值的计算均采用原金融负债的实际利率。

上述规定在 IFRS 下也存在对应规定。参照《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》第 3.3.2 段：“现有借款人和出借人之间条款存在显著差异的债务工具的交换，应当作为原金融负债的消除和一项新金融负债的确认进行核算。类似地，对现有金融负债或其部分的条款的重大修订（无论是否由于债务人的财务困难所致）应作为原金融负债的消除和一项新金融负债的确认进行核算。”在附录二应用指南中进一步明确：“如果新条款下的现金流量现值（其中包括所有支付的费用扣除所有收到的费用后的净额按初始实际利率折现后的金额）与原金融负债剩余现金流量现值相比至少有 10% 的差异，即为新旧条款存在显著差异。如果债务工具的交换或条款的修订作为债务消除核算，则发生的所有成本或费用应确认为债务消除利得或损失的一部分。如果债务工具的交换或条款的修订不作为债务消除核算，则发生的所有成本或费用应调整该金融负债的账面金额，并在修订后负债的剩余期限内摊销。”

这个规定通称为“10%测试”。如果能够通过“10%测试”的，则原先的金融负债通常可以终止确认；如果不能通过“10%测试”的，则新的金融负债应视作原先金融负债的延续，原先的金融负债不能终止确认。

问题1-1-48（外币专项借款产生的汇兑损益在满足资本化条件时是否可以资本化处理）

问题：

公司对外币专项借款产生的汇兑损益在满足资本化条件时是否可以资本化处理？

解答：

《企业会计准则第 17 号——借款费用》第二条规定“借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。”因此对外币专项借款产生的汇兑损益在满足资本化条件时可以进行资本化处理。在现行的中国《企业会计准则第 17 号——借款费用》之下，外币专门借款发生的汇兑差额（不论该差额的方向），只要是在资本化期间内发生的，均应资本化计入相关符合条件资产的购建成本中。其中，对于因外币贬值造成的外币借款汇兑收益，应当调减资本化的借款费用金额。

注：此问题在 IFRS 下可能有不同的考虑。根据 IAS 23 第 6 段，纳入借款费用范围的汇兑差额应当是“exchange differences arising from foreign currency borrowings to the extent that they are regarded as an adjustment to interest costs”，即“作为外币借款利息费用调整额的汇兑差额”，因此在 IFRS 下，需要以一定方式从汇兑差额中划分出可以作为利息费用调整额的汇兑差额，而不是把所发生的全部汇兑差额均资本化（在实务中已经存在由该项规定导致境内外不同会计准则体系下出现差异的实例）。但中国准则下尚无此类要求。

IFRS 下可纳入借款费用范围的汇兑差额计算举例如下：

某公司以本国货币（以下简称为LC）作为记账本位币。2009年1月1日，该公司为构建完成一项投资性房地产，借入了1,000外币（以下简称为FC），借款期为1年，固定利率为8%。当日即期汇率为LC: FC=10:1。如果该公司在此期间签订的是LC借款合同，利率本应为21%。2009年12月31日即期汇率为LC: FC=12.3:1。

该公司应将可直接归属为借款费用的外币汇兑差额予以资本化。但是，某一期间资本化的借款费用金额不应超过在该期间按照本位币借入相同金额的借款费用金额。因此，资本化的外币汇兑差额存在一定限制。

选项1:

假设借入LC10,000（因2009年1月1日即期汇率LC: FC=10:1，相当于借入FC1,000）

借入	LC10,000
应计利息（LC10,000×21%）	LC2,100
借款费用（A）	LC2,100

选项2:

借入FC1,000（因2009年1月1日即期汇率LC: FC=10:1，相当于借入LC10,000）

借入FC	FC1,000
应计利息（FC1,000×8%）	FC80
偿还借款及利息	FC1,080
偿还借款需要的LC（FC1,080×12.3）	LC13,284
初始借款	(LC10,000)
借款费用（B）	LC3,284

资本化借款费用的最大金额 LC2,100（A和B中较小者）

资本化的借款费用包括以下两方面：

-利息费用	LC800
-作为外币借款利息费用调整额的汇兑损失 （假定平均汇率为LC: FC=10:1）	LC1,300
资本化的借款费用	LC2,100

在以上情形中，资本化的外币汇兑差额（LC1,300）应当限于外币借款资本化的利息费用（LC2,100）和本国货币借款的利息费用（LC800）的差额。

问题1-1-49(公司专项购买的办公用期房的借款利息在房产达到预定可使用状态前能否资本化)

问题:

公司专项购买的办公用期房的借款利息在房产达到预定可使用状态前能否资本化？

背景：

A 公司于 2013 年与一房地产开发公司签订房产购买合同，购买该房地产公司在建的已达到预售条件的房产一处，该房产预计在 2014 年 5 月交房。之后 A 公司与银行签订专项借款合同，约定 A 公司从该银行取得专项借款用于购买上述房产，资金专款专用，不得挪作他用。该专项借款约占房产购买总价的 70%。截止 2013 年底，A 公司该项借款产生利息约 50 万元。

解答：

在本案例中，购房借款的利息不应资本化入该房产的价值中。

根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》第四条规定：“符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”。

在 2006 年收入准则框架下，根据《企业会计准则解释第 3 号》第六条规定：“企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况，判断确认收入应适用的会计准则。房地产购买方在建造工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动的，房地产建造协议符合建造合同定义，企业应当遵循《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认收入。房地产购买方影响房地产设计的能力有限（如仅能对基本设计方案做微小变动）的，企业应当遵循《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中有关商品销售收入的原则确认收入。”（在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下，房地产企业应判断该房地产项目是属于某一时段内履行的履约义务还是某一时点履行的履约义务。）

在本案例中，公司所购买的是房地产开发企业所开发的预售房产，并不是根据公司的特殊需求由房地产开发企业专门为其定制专门用途的房产，且 A 公司在房屋在建工程中无法控制或消耗该在建项目，因此就该房地产开发企业而言应采用“销售商品模式”（或在 2017 年收入准则下作为某一时点履行的履约义务）确认相应的收入。而这也意味着在房屋实际交付之前，其所有权上的主要风险和报酬（2017 版收入准则下为房屋的控制权）归属房地产开发企业，而不是作为购买方的 A 公司。在房产实际交付之前，A 公司不能将其确认为一项固定资产或在建工程，而只能确认为“预付购房款”（报表上列报为“其他非流动资产”）。该项“预付购房款”实质上是对房地产开发企业的一项非货币性债权，其本身并不构成一项固定资产、无形资产或者投资性房地产等，直到房屋交付时，随着该房屋所有权上的主要风险和报酬（2017 版收入准则下为房屋的控制权）转移给 A 公司，A 公司才确认一项固定资产或投资性房地产。到房屋交付时，公司所接收的房屋已经达到预定可使用状态，而不需要在确认固定资产或投资性房地产后继续进行长时间、高成本的建造活动。因此，此处所购买的房屋不是借款费用准则所定义的“符合资本化条件的资产”，其购房借款的利息

不能资本化计入房产价值中。

问题1-1-50（建筑承包商在合同建造期间发生的借款费用是否资本化的问题）

问题：

施工企业借入一般借款的借款利息应如何进行会计处理？该部分借款在借款合同中未明确用途，但主要是用于工程建设，且金额较大，是否可以将利息资本化计入存货成本？

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第十六章“建造合同”第二节“合同成本”之“二、合同成本的会计处理”（原书第 238 页）：

（二）与建造合同相关的借款费用

建造承包商为客户建造资产，通常是客户筹集资金，并根据合同约定，定期向建造承包商支付工程进度款。但是，建造承包商也可能在合同建造过程中因资金周转等原因向银行借入款项，发生借款费用。建造承包商在合同建造期间发生的借款费用，符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的资本化条件的，应当计入合同成本。合同完成后发生的借款费用，应计入当期损益，不再计入合同成本。

据此，建造承包商将所发生的与建造合同相关的借款费用计入合同成本，应同时满足以下条件：

1、该建造合同的标的属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》第四条所界定的“符合资本化条件的资产”，即“需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”。

2、该借款费用是为该建造合同工程项目专门借入的借款所发生的借款费用，或者有证据表明确实属于工程项目支出占用的一般借款所发生的借款费用。关于一般借款费用资本化应满足的条件和审计注意事项，请参阅[问题 1-1-39](#)“一般借款费用资本化问题”。

3、该借款费用发生于《企业会计准则第 17 号——借款费用》所规定的资本化期间内。

另外，如需将借款费用计入合同成本，应注意确保事先在合同成本预算中能够对资本化借款费用的发生金额和发生时间等作出合理、可靠的估计，否则将导致合同总成本的不确定性和/或完工百分比难以可靠确定（例如在依据“累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例”确定完工百分比的情况下），可能会导致不符合《企业会计准则第 15 号——建造合同》所规定的完工百分比法的适用条件。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

在 2017 年修订后的收入准则下，假定该建造项目属于某一时段内履行的履约义务，则意味着随着建造服务的提供，在建项目的持续销售给客户，因此建造服务形成的标的资产是按照履约进度确认收入形成的应收客户款项的权利。由于，在建项目在履约过程中已持续销

售给客户，因此建造的标的资产不属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》第四条所界定的“符合资本化条件的资产”，即“需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”。

问题1-1-51（房地产企业利息资本化开始时点的确定）

问题：

如下文背景资料所述，房地产开发企业是否可以在拿地后就开始将借款利息资本化？

背景：

A 地产公司为 H 股上市公司（其财务报表按照 IFRS 编制），B 地产公司为深交所上市公司。B 公司计划收购 A 公司。本次收购前，B 公司对房地产开发相关贷款利息开始资本化的时点是按照物理开工确认的，A 公司资本化利息开始确认的时点是拿到土地就立即开始。

综上，房地产开发企业是否可以在拿地后就开始将借款利息资本化？

解答：

我们理解，此问题可能与中国企业会计准则（CAS）与 IFRS 之间存在的一项准则差异有关。

根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》第五条规定，*借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：（一）资产支出已经发生；（二）借款费用已经发生；（三）为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。*其中，对于“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”，《企业会计准则讲解（2010）》第 256 页的解释如下：

*为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始，是指符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始，如主体设备的安装、厂房的实际开工建造等。它不包括仅仅持有资产但没有发生为改变资产形态而进行的实质上的建造或者生产活动。*即，在中国企业会计准则体系下，“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”应理解为“符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始”。

按照准则讲解的上述字面意思，房地产开发项目的借款费用资本化期间应当是从开发项目的主体工程动工开始，也就是案例背景所说的“物理开工”。

准则讲解中的这一点内容不同于 IAS 23。根据 IAS 23 第 19 段，“The activities necessary to prepare the asset for its intended use or sale encompass more than the physical construction of the asset. They include technical and administrative work prior to the commencement of physical construction, such as the activities associated with obtaining permits prior to the commencement of the physical construction. However, such activities exclude the holding of an asset when no production or development that

changes the asset's condition is taking place. For example, borrowing costs incurred while land is under development are capitalised during the period in which activities related to the development are being undertaken. However, borrowing costs incurred while land acquired for building purposes is held without any associated development activity do not qualify for capitalisation.”（中文翻译：为使资产达到其预定可使用或可销售状态而必要的准备活动，除了资产实体建造外，还包括实体建造之前进行的技术性和管理性工作。例如，在开始实体建造之前为取得许可证而进行的相关活动。但是，这类活动并不包括仅仅是持有资产、却没有发生为改变资产状态而进行的生产或开发活动的情况。例如，土地开发时发生的借款费用，应于开发活动进行的会计期间资本化。但是，为购置建筑用地而发生的借款费用，在土地持有、但没有任何相关的开发活动发生的期间，不具备资本化的条件。）对此应理解为中国企业会计准则和 IFRS 在实际执行中存在的“执行差异”。

但是，对于房地产开发企业的“实体建造或生产活动”如何理解，准则没有给出清晰的解读，实务中存在两种理解：

解读一：审慎性原则，参照购建固定资产要求必须要主体厂房的开工建设，在正式开工建设之前，所有前期购买土地等支出所需要支出利息都计入当期损益。（B 公司目前的处理方式）

解读二：对于房地产开发企业，进行的前期调研、规划设计、勘测、报批程序等所需要合理的时间都属于建造房地产所需要的准备工作，也认为生产活动已经开始，也是必然需要的时间。（案例背景所引述的 A 公司目前的处理方式）

“解读二”的主要依据：

依据 1：国内准则未明确，但国际会计准则和美国准则都有清晰的表述。

国际会计准则第 23 号规定，资本化开始时间如下：（1）该资产的开支发生时；（2）借款费用发生时；（3）资产达到预定使用或者销售状态所必要的准备工作正在进行时。即国际会计准则允许以必要的管理性、技术性活动的开展作为“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”的标准，但国内准则存在理解不清晰的情况。

美国有关会计准则规定，没有进行开发的土地不应将其纳入资本化的资产范围。如果为了特定用途而开发土地的工作正在进行，则取得土地的利息费用支出可资本化。美国准则和国际准则理解基本一致，将在土地上开发活动的进行作为资本化的必要条件之一。而其他大多数国家的会计准则在这个问题上未作出明确的规定。

依据 2：“实体建造或生产活动”将前期调研、规划设计、勘测、内外部审批、围栏、二次平整等工作都认为实质上的生产活动已经开始，不以开工建设作为必要依据。

一般固定资产的建设，在主体开工前，前期费用相对较少，在未正式开工前，可能存在几种方案的选择。但房地产开发项目而言，前期的目的已非常清晰，就是要开发、建设、销售、回款，购买土地就是非常重要的环节，是前提条件，所需要的投入也必然较大，故应该

根据业务的实质，而非仅仅字面理解资本化开始的时间。

由于中国企业会计准则对这个问题未给出清晰的规定，参照国际准则。如果房地产企业在获取土地后编制了相应的开发计划，并确定了该土地是用于特定房地产项目的土地（项目由管理层或公司治理层的决议确定），虽然在该土地上的建筑施工活动尚未进行，但获取该土地实际上也是房地产项目开发活动的重要环节之一，即购入土地和后续建筑施工一样，也属于为使资产达到预定可使用状态所必须的购建活动或准备活动，可以视为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始，为获取该土地所发生的借款费用应该予以资本化，因此，在土地的使用方向已经明确的情况下，在购入之时应该将其纳入资本化的资产范围。

如果该土地的使用方向尚不明确，购入土地仅仅是为了作为土地储备，则不宜将其纳入资本化资产范围。因为不是为实现资产（资产对象不确定）预定用途所必需的购建活动或准备活动已经开始，因此不符合资本化资产的条件；只能暂时作费用化处理，待土地使用方向明确后，再将其纳入资本化资产的范围。

如果采用“解读二”中的意见，则：如果出让方交付土地后，受让单位即开始了申请相关许可、设计、制定开发计划和市场策略等必要的管理性、技术性活动，且该等活动一直在正常开展中，没有发生非正常中止或中断的情况，实际所花费的时间和工作内容与行业一般状况相比无重大差异，则也可以认可以实际取得土地并开始相关的必要技术性、管理性准备活动作为“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”这一条件已满足的标志。这一点在实务操作中也是可以接受的做法。

对本案例而言，建议 B 公司和 A 公司在本次股权收购后，按上述提示选择开发项目借款费用资本化的合理开始时点，确保合并报表范围内会计政策的统一。

权威指引：

财政部会计司于 2020 年 12 月 11 日发布的《借款费用准则实施问答》：

问：用于开发建造房屋建筑物的土地使用权是否满足《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号）关于“符合资本化条件的资产”的定义？

答：根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号，以下简称“借款费用准则”），符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的构建或生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。根据《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》（财会〔2006〕18 号，以下简称“无形资产应用指南”）等相关规定，在开发建造房屋建筑物过程中，企业取得的土地使用权应当区别下列情况处理：

自行开发建造厂房等建筑物，土地使用权与建筑物应当分别进行会计处理，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行会计处理。在该情形下，土地使用权在取得时通常已达到预定使用状态，土地使用权不满足借款费用准则规定的“符合资本化条件的资产”定义。因此，根据借款费用准则，企业应当以建造支出（包括土地使用权在房屋建造期间计入在建工程的摊销金额）为基础，而不是以土地使用权支出为基础，

确定应予资本化的借款费用金额。

房地产开发企业，取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。在该情况下，建造的房屋建筑物满足借款费用准则规定的“符合资本化条件的资产”定义。因此，根据借款费用准则，企业应当以包括土地使用权支出的建造成本为基础，确定应予资本化的借款费用金额。

问题1-1-52（出售已使用一定年限的固定资产的核算）

问题：

在“背景”部分描述的两种情形下，企业是否可以将拟对外出售的固定资产转入“存货”核算，处置收入作为“营业收入”列报？

背景：

情形 1、A 公司从事某大型资产经营租赁业务，在租赁期满，A 公司拟将资产对外处置。

情形 2、B 公司主营船舶运输，但其营业执照注明的营业范围中也包括船舶贸易。为了调整资产结构，B 公司拟处置一批自用船舶。

解答：

对于情形 1 和情形 2 中的情况，均不能将拟处置的资产转入“存货”核算，处置收入也不能作为“营业收入”列报。

结论基础：

企业将原先自用或者对外出租的固定资产改变持有意图，不再继续用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理的用途，而是拟将其出售，此时应按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》关于固定资产处置的相关规定进行处理。对于已经停止使用但尚未对外处置的固定资产，如果符合《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第六条规定的认定为“持有待售资产”的条件（根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准），可以作为持有待售资产进行确认、计量和列报，在资产负债表中将其列报为一项流动资产，但不能仅仅因为用途的改变而将其转为存货核算。

《企业会计准则第 14 号——收入》及其应用指南的规定：“收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中的‘日常活动’是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。”（2006 年收入准则和 2017 年修订后的收入准则对收入的定义是一致的）。2008 年的收入准则应用指南特别指出：“企业处置固定资产、无形资产等活动，不是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入不构成收

入，应当确认为营业外收入”。（财会〔2017〕30号文改为“资产处置收益”。）2018年修订后的收入准则应用指南虽未直接明确处置固定资产不属于收入，但该指南中明确提及“企业处置固定资产、无形资产等，在确定处置时点以及计量处置损益时，按照本准则的有关规定进行处理。”即，在考虑终止确认固定资产时点、确定固定资产处置对价时按照收入准则执行，其他处理仍按照固定资产准则的规定执行，间接表达出固定资产处置的列报不属于收入。根据上述规定，企业处置固定资产的收益（即使企业内部制度明确规定在固定资产使用一定年限后应对其进行强制清理）不应确认为营业收入，而是应当将处置净损益作为一项利得，确认为资产处置收益。

上述结论并不会因为企业营业执照上记载的经营范围是否包括“船舶贸易”（情形2）而有所不同。如果公司购入一条船舶时，一开始就明确其持有意图是用于出售而不是自用，则可以将该船舶确认为自身的存货，出售时确认“营业收入——贸易收入”和结转相应营业成本；但对于购入时的初始意图是用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理用途的船舶，应确认为固定资产，后续用于出售时不再转为存货。

另外，对于情形1来说，可作为类比的情况是《企业会计准则讲解（2010）》第60页中对投资性房地产转为存货应满足的条件规定：“房地产开发企业将用于经营租出的房地产重新开发用于对外销售的，从投资性房地产转换为存货。这种情况下，转换日为租赁期届满、企业董事会或类似机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。”

从上述规定可知，企业将投资性房地产转为存货，应满足的一个基本条件是“将用于经营租出的房地产重新开发用于对外销售”，即在用于对外销售前必须经过一个重新开发过程，而不能直接以收回时的现状对外出售。如果没有经过重新开发过程而直接以现状对外出售的，则属于投资性房地产的处置。

问题1-1-53（出售前仍继续使用的固定资产是否列报为持有待售资产及其核算问题）

问题：

根据“背景”部分的信息，在交付之前仍在继续使用的拟出售飞机是否应列报为持有待售资产？公司应如何对其核算？

背景：

某航空公司于2012年12月31日前完成了与处置3架飞机相关的事宜，包括：（1）通过董事会决议及股东会决议；（2）与购买方签订飞机转让协议；（3）计划于2013年10月向购买方移交飞机。在资产负债表日（2012年12月31日）至交付日期间，该3架飞机仍作为该航空公司的资产进行运营，带来经济利益流入，同时为了满足飞机运营及资产交付条件的需要，仍将发生运营成本及维修支出等现金流出。

解答：

1、《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第五条规

定：“企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别”。

同时，参照 IFRS 5《持有待售的非流动资产和终止经营》第 6 段规定：“An entity shall classify a non-current asset (or disposal group) as held for sale if its carrying amount will be recovered principally through a sale transaction rather than through continuing use.”

（即：如果一项非流动资产（或处置组）的账面价值将主要通过一项出售交易而收回，而不是通过对该资产的持续使用收回，则该项非流动资产（或处置组）应分类为持有待售。）

《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第六条规定：“非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：（一）根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；（二）出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。”

IFRS 5 第 7 段规定：“For this to be the case, the asset (or disposal group) must be available for immediate sale in its present condition subject only to terms that are usual and customary for sales of such assets (or disposal groups) and its sale must be highly probable.”（即，为了满足上述条件，该项资产（或处置组）应能够立即以其当前的状态出售，且仅受限于出售该类资产通常遵循的条款和惯例，且其出售应当是有很可能性的。）

即，要符合“持有待售资产”的定义和确认条件，应满足的一个基本条件是：该资产（或者处置组）应能够立即以其当前的状态出售，且仅受限于出售该类资产通常遵循的条款和惯例。

因此，参照下文“权威指引”部分例 1 之（b），由于本案例中拟出售的飞机目前仍在运营中，从签约到交付飞机的时限已经超出了对该类资产交易中通常遵循的条款和惯例得到履行所需的时间，因此该飞机不满足“能够立即以其当前的状态出售，且仅受限于出售该类资产通常遵循的条款和惯例”这一条件，不应划分为持有待售资产，仍作为正常的固定资产进行核算和列报。

2、《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十四条规定：“应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额”；“预计净残值，是指假定固定资产使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额”。根据这一规定，由于已经签署了明确的出售协议，其出售净收益可以可靠确定，因此可以将按照销售合同确定的出售净价（出售价款减去预计处置费用和相关税费）作为对预计净残值的估计金额，如果预计净残值高于目前的账面价值的，则以目前的账面价

值为限。

权威指引：

IFRS 5 在其后附的示例 “Guidance on Implementing IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*” 中，对于如何判断满足“持有待售资产”的确认条件，给出了下列举例：

To qualify for classification as held for sale, a non-current asset (or disposal group) must be available for immediate sale in its present condition subject only to terms that are usual and customary for sales of such assets (or disposal groups) (paragraph 7). A non-current asset (or disposal group) is available for immediate sale if an entity currently has the intention and ability to transfer the asset (or disposal group) to a buyer in its present condition. Examples 1–3 illustrate situations in which the criterion in paragraph 7 would or would not be met.

Example 1

An entity is committed to a plan to sell its headquarters building and has initiated actions to locate a buyer.

(a) The entity intends to transfer the building to a buyer after it vacates the building. The time necessary to vacate the building is usual and customary for sales of such assets. The criterion in paragraph 7 would be met at the plan commitment date.

(b) The entity will continue to use the building until construction of a new headquarters building is completed. The entity does not intend to transfer the existing building to a buyer until after construction of the new building is completed (and it vacates the existing building). The delay in the timing of the transfer of the existing building imposed by the entity (seller) demonstrates that the building is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not be met until construction of the new building is completed, even if a firm purchase commitment for the future transfer of the existing building is obtained earlier.

Example 2

An entity is committed to a plan to sell a manufacturing facility and has initiated actions to locate a buyer. At the plan commitment date, there is a backlog of uncompleted customer orders.

(a) The entity intends to sell the manufacturing facility with its operations. Any uncompleted customer orders at the sale date will be transferred to the buyer. The transfer of uncompleted customer orders at the sale date will not affect the timing of the transfer of the facility. The criterion in paragraph 7 would be met at the plan commitment

date.

(b) The entity intends to sell the manufacturing facility, but without its operations. The entity does not intend to transfer the facility to a buyer until after it ceases all operations of the facility and eliminates the backlog of uncompleted customer orders. The delay in the timing of the transfer of the facility imposed by the entity (seller) demonstrates that the facility is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not be met until the operations of the facility cease, even if a firm purchase commitment for the future transfer of the facility were obtained earlier.

Example 3

An entity acquires through foreclosure a property comprising land and buildings that it intends to sell.

(a) The entity does not intend to transfer the property to a buyer until after it completes renovations to increase the property's sales value. The delay in the timing of the transfer of the property imposed by the entity (seller) demonstrates that the property is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not be met until the renovations are completed.

(b) After the renovations are completed and the property is classified as held for sale but before a firm purchase commitment is obtained, the entity becomes aware of environmental damage requiring remediation. The entity still intends to sell the property. However, the entity does not have the ability to transfer the property to a buyer until after the remediation is completed. The delay in the timing of the transfer of the property imposed by others before a firm purchase commitment is obtained demonstrates that the property is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not continue to be met. The property would be reclassified as held and used in accordance with paragraph 26.

即：为满足划归为持有待售类别的条件，非流动资产（或处置组）必须在其当前状态下仅根据类似资产（或处置组）的通常和惯用条款即可立即出售（第 7 段）。如果主体在其现有条件下有意图并有能力将某非流动资产（或处置组）按其当前状态转让给买方，那么就认为该资产（或处置组）可供立即出售。例 1 至例 3 列出了几种符合或不符合第 7 段标准的情况。

例 1

一主体承诺出售其总部大楼的计划，并已开始寻找买方的行动。

(a) 该主体要等大楼清空后才将大楼转让给买方。对于这类资产的出售而言，清空大楼所需的时间是正常的和合乎惯例的。那么，在计划制订日就符合第 7 段的标准。

(b)该主体将继续使用大楼，直至新总部大楼建成，在新楼建成（并且现有大楼清空）之前主体不打算将现有大楼转让给买方。该主体（卖方）对现有大楼转让附加的这种时间上的推延表明该大楼还不能立即出售。直到新楼建成时才能符合第 7 段的标准，即使早就获得了关于现有大楼未来转让的确定购买承诺。

例 2

一主体承诺出售一台生产设备的计划，并已开始寻找买方的行动。在计划制订日，积压了一些未完成的顾客订单。

(a)该主体打算将生产设备连同其作业一起出售。出售日未完成的顾客订单也将随之转让给买方。出售日未完成顾客订单的转让并不影响设备转让的时间。那么，在计划制订日就符合准则第 7 段的标准。

(b)该主体打算仅出售生产设备本身，而不附带其作业。主体将在停止对该设备的全部作业并消除积压的未完成顾客订单后，才会将设备转让给买方。该主体（卖方）对设备转让附加的这种时间上的推延表明该设备还不能立即出售。直到设备停止作业后才符合第 7 段的标准，即使早就获得了关于该设备未来转让的确定购买承诺。

例 3

一主体通过没收抵押品取得一项不动产（包括土地和建筑物），并打算出售。

(a)该主体直到对该不动产进行更新改造以提高其销售价值后才转让给买方。该主体（卖方）对不动产转让附加的这种时间上的推延表明该不动产还不能立即出售。直到更新改造完成后才符合第 7 段的标准。

(b)在更新改造完成并将不动产划归为持有待售资产后，但在获得确定购买承诺之前，该主体开始意识到需要补救的环境的破坏。主体仍将出售该不动产。但是，直到补救措施完成后主体才有能力转让该不动产。获得确定购买承诺之前其他人对该不动产转让强加的时间上的推延表明该不动产还不能立即出售。不再符合第 7 段的标准。该不动产应根据 IFRS 5 第 26 段的要求重新划归为持有并使用。

问题1-1-54(关停生产线的减值准备计提及其原址用地由划拨转为出让性质的账务处理问题)

问题:

根据“背景”部分提供的信息，A 公司是否应对关停的生产线计提减值准备？在 A 公司合并及个别报表层面对土地由划拨转性质为出让如何进行账务处理？

背景:

A 公司 2012 年 6 月 1 日关停了位于某市市中心的一条生产线，关停原因为该条生产线产能低、工艺技术水平不达标，污染大，已不能满足国家的相关技术要求和城市发展的需要。因该生产线预计无转让和继续使用价值，2012 年 12 月 31 日，A 公司对其除保留净

残值外全额计提固定资产减值准备。

上述关停生产线所在的土地原为划拨地，2012 年 11 月某市人民政府原则同意将该土地由划拨工业用地改变性质用于商业开发。A 公司于 2012 年 11 月投资成立了全资子公司 B 房地产开发公司，由 B 公司购买前述关停生产线所在的性质改变为商业用地的土地，用于房地产开发。

解答：

1、针对关停生产线计提减值准备的问题

本案例中 A 公司关停其原有的产能低、污染大的生产线，在获得政府部门对原有工业用地性质转换的同意之后，由设立的房地产全资子公司购买并用于房地产开发。由于该生产线的生产设备已被停止使用，且预计无转让和继续使用价值，因此已经出现《企业会计准则第 8 号——资产减值》第五条第（五）项所列举的资产减值迹象“资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置”，应按照该准则的规定测算其可收回金额，并对可收回金额低于原账面价值的差额计提减值准备。

鉴于该生产设备自身无转让和继续使用价值，且并不会与该地点上原有的房屋建筑物等资产作为一个整体予以处置或者由政府纳入征收范围，因此该等机器设备并不与相关的房屋建筑物等构成一个《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》及其应用指南所指的“处置组”（指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组所属的资产组或资产组组合按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉），而应视作一项单独的待处置资产。根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》第十八条规定：“有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额”，应当对该生产线以单项资产为基础进行减值测试。如果确定“预计无转让和继续使用价值”的情况属实，即基本上只能作为残料予以出售，则该等机器设备的可收回金额基本相当于残料的出售价值减去拆除清理费用和相关税费等后的余额，即预计净残值。因此，A 公司“除保留净残值外全额计提固定资产减值准备”的处理是恰当的。

2、取得变性为商业用地的土地用于房地产开发在合并报表层面的处理

鉴于已知“某市人民政府原则同意将该土地由划拨工业用地改变性质用于商业开发”，即该土地虽然按规定要经过土地储备中心收储和招拍挂等程序，但其最终的结果基本上已经内定。因此，后续的土地收储、变性（划拨转出让）并改变用途、通过出让获取开发权等交易步骤，应在整体上视作一揽子交易，作为一个整体进行会计处理，而不应将其分解为独立的交易步骤分别处理。在土地收储环节，即使土地储备中心（或具有类似职能的机构，下同）支付了征收补偿款，在 A 公司合并报表层面，也不应将该补偿款与土地原账面价值之间的差额确认为处置损益，而是应当将该差额予以递延，到通过招拍挂程序取得商住用地的使用

和开发权时冲减所支付的土地出让金成本，最终使该项目开发成本中的土地成本等于按照以下公式计算的结果：该项目开发成本中的土地成本＝原划拨用地的原账面价值（如有）＋（取得变性后商住用地支付的土地出让金和相关税费－就原有划拨土地及其地上建筑物等取得的征收补偿款）＋其他直接相关支出。

对该土地上 A 公司原先建设的房屋建筑物（作为固定资产）的账面价值的会计处理原则，请参阅问题 1-1-4 “拆除旧房并建造新房时，旧房原账面价值的处理”。即，在作出关停该生产线并处置资产的决定后，应将该原有房屋建筑物的原账面价值在拆除前的剩余使用期内全部折旧完毕，因此截至该房屋建筑物拆除时其账面价值已经为零（或者仅保留不重大的残值），相应地，该房屋建筑物的账面价值不会资本化计入后续房地产开发项目的成本中。

另外，在尚未签订正式的征收补偿协议的情况下，A 公司有可能在征收环节取得的资产征收补偿款属于一项或有资产。根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》第十四条第（三）款的规定“企业通常不应当披露或有资产。但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等”。

3、取得变性为商业用地的土地用于房地产开发在个别报表层面的处理

鉴于是由 A 公司的全资子公司 B 购买变性后的土地进行房地产开发，在 A 公司的个别报表层面，应对被处置的原有土地、房屋建筑物和设备等作清理处理，并确认关停过程中需发生的费用性支出（如资产拆除清理费用、人员遣散费等），并确认处置损益（在补偿款按公允价值确定的前提下）。在该房地产子公司个别报表层面，按照实际支付的出让金确认开发成本中的土地成本部分。在编制合并报表时，按前述问题 2 所述的原则调整土地成本和相关损益项目。

问题1-1-55（固定资产季节性停用期间的折旧处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司季节性停工期间的固定资产折旧是列入存货项目并在下一年的产品成本中进行分摊还是作为闲置固定资产计入“管理费用”？

背景：

A 公司是一家番茄加工企业，每年仅有 8、9 月两个月处于生产期（受番茄加工行业特点的影响），其余 10 个月均为季节性停工期。A 公司每年用于生产加工的固定资产折旧额约为 140 万元，每年的销售收入约为 6,000 万元，A 公司加工后的番茄制品一般在两年内销售完毕。

解答：

对于季节性停工期间的的固定资产折旧，相关的规定主要有：

1、《企业产品成本核算制度（试行）》第三十六条：制造企业发生的制造费用，应当按照合理的分配标准按月分配计入各成本核算对象的生产成本。企业可以采取的分配标准包括

机器工时、人工工时、计划分配率等。

季节性生产企业在停工期间发生的制造费用，应当在开工期间进行合理分摊，连同开工期间发生的制造费用，一并计入产品的生产成本。

2、《企业会计准则——应用指南》附录“会计科目和主要账务处理”中“5101 制造费用”有如下规定：

三、制造费用的主要账务处理：

（五）发生季节性的停工损失，借记本科目，贷记“原材料”、“应付职工薪酬”、“银行存款”等科目。

（七）季节性生产企业制造费用全年实际发生数与分配数的差额，除其中属于为下一年开工生产作准备的可留待下一年分配外，其余部分实际发生额大于分配额的差额，借记“生产成本——基本生产成本”科目，贷记本科目；实际发生额小于分配额的差额，做相反的会计分录。

四、除季节性的生产性企业外，本科目期末应无余额。

直接引用上述规定，季节性停工期间的固定资产折旧应计入开工期间所生产产品的成本。

但是，我们认为此问题的关键还应考虑季节性停工损失是否符合《企业会计准则第1号——存货》规定的计入存货成本的条件；以及假设将季节性停工损失予以递延，则累计递延的停工损失在期末是否满足确认为一项资产的条件。

根据《企业会计准则第1号——存货》的规定，存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。其中，存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用；存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用；存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。同时准则还规定：对于“不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出”，应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本。

据此，虽然对于季节性生产的企业整体而言，季节性停工期间应计提的生产用设备折旧及人工成本是不可避免的支出（事实上是否绝对“不可避免”也是可以探讨的，例如企业完全可以选择在旺季时租赁设备或者临时雇佣员工，以尽可能节省在淡季停产期间保有设备和人员的成本），但就开工期间生产的某一批特定产品而言，此处的季节性停产期间支出并不是使其达到目前场所和状态所需的必要支出，因此不符合计入存货成本的条件。

同时，就财务报告目的而言，在停产期间跨年末的情况下，如果将停产开始日至年末期间的费用在“制造费用”或其他存货项目中归集，由此形成的期末存货累计余额实际上是不符合《企业会计准则——基本准则》所规定的资产定义和确认条件的（与未来经济利益流入不存在直接因果关系），故不应在财务报表中列报为资产。

对于可以合理预见、符合行业惯例、每年都会定期发生的淡季季节性停产期间发生的生

产设备折旧和人工成本等，应当在发生时计入管理费用，不计入开工期间所生产的存货的成本；属于无法合理预见的非正常停产期间发生的相关支出，应计入营业外支出处理。相关处理方法构成企业的一项会计政策，应当一贯地运用于所有同类或类似交易的会计处理。

问题1-1-56（固定资产中的公路资产是否可以不计提折旧）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司固定资产中的公路资产是否能够按照省人民政府文件的规定，不计提折旧？

背景：

A 公司是根据 Y 省交通运输厅和省财政厅批准，由省交通运输厅出资组建的国有独资公司，原注册资本 2 亿元。2010 年 4 月，根据省交通运输厅《关于 XX 公路资产划拨的通知》规定，省交通运输厅将持有的评估价值 3 亿元的公路资产划转给 A 公司，A 公司变更后的注册资本 5 亿元。

A 公司经营范围包括对公路、桥梁、隧道、车站、港口、码头交通枢纽等交通基础设施项目及其配套设施的投资、开发、建设和经营管理。

2011 年 8 月，Y 省人民政府发布《关于收费公路资产折旧有关事宜的批复》，其中明确：为加快我省公路建设步伐，充分发挥公路资产的融资功能，多渠道筹措建设资金，在符合国家财经法规的前提下，同意在公路资产核算管理工作中对收费公路资产不计提固定资产折旧。A 公司账载的收费公路资产，拟均按照 Y 省人民政府文件的规定，不计提折旧。

A 公司管理层经评估认为，公路资产占用土地为划拨方式取得，公路只要有效维护，可以长期使用，年限不确定，可以不计提折旧；同时，考虑到公路资产价值重大，不计提折旧对 A 公司损益影响重大，因此在财务报表附注中，对公路资产不计提折旧的政策予以披露说明，使固定资产信息披露准确、真实，符合公司的实际情况。

解答：

根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十四条规定：“企业应当对所有固定资产计提折旧。但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。”因此，如果此类受托经营管理的公路资产被确认为 A 公司的固定资产，则 A 公司应按照固定资产准则的规定计提折旧。

但是，本案例中相关公路资产是否能确认为 A 公司的固定资产仍需关注。

根据现行《收费公路管理条例》的规定，收费公路的收费期限，由省、自治区、直辖市人民政府审查批准，且收费公路的收费期限届满，必须终止收费。政府还贷公路的管理者收取的车辆通行费收入，应当全部存入财政专户，严格实行收支两条线管理。收费公路的权益，包括收费权、广告经营权、服务设施经营权。转让收费公路权益的，应当依法保护投资者的合法权益。

在 2018 年 12 月交通运输部提出的《收费公路管理条例(征求意见稿)》中进一步明确：**收费公路权益可以依法转让**。收费公路权益包括收费权、广告经营权、服务设施经营权。除收费公路权益外，**其他收费公路资产不得转让，且不得作为发行人资产申请公开发行股票并上市**。政府收费公路权益划拨应当按照国有资产管理有关规定执行。收费公路资产包括公路、公路用地及公路附属设施等固定资产和收费公路权益等无形资产。

因此，本案例中应进一步了解：

(1) A 公司获得这些公路资产的方法（如自建、划拨）、对价支付情况；

(2) 通行费收入的收取和上缴办法，通过该公路的经营管理可以为 A 公司带来经济利益的方式（根据《收费公路管理条例》第三十六条规定：“政府还贷公路的管理者收取的车辆通行费收入，应当全部存入财政专户，严格实行收支两条线管理。政府还贷公路的车辆通行费，除必要的管理、养护费用从财政部门批准的车辆通行费预算中列支外，必须全部用于偿还贷款和有偿集资款，不得挪作他用。”）

通过对上述问题的考虑，确定受托经营的收费还贷公路能否确认为 A 公司的固定资产，或者能否确认为 A 公司的资产，以确定其具体适用的会计政策。

我们理解，如果 A 公司只是受托对收费还贷公路进行管理和养护，所收取的通行费全部存入财政专户，只能从财政部门批准的车辆通行费预算中获取必要的管理、养护费用的，则该公路本身不能为 A 公司带来未来经济利益流入，不应确认为 A 公司的资产，只能将获取的受托管理、养护款项确认为本公司的收入。

对于经营性收费公路，其收费公路资产为企业在有限期内授权经营，企业拥有的仅是收费公路收益权，并不能控制该公路资产本身。也即，我们认为，该公路资产不应确认为 A 公司的固定资产，相应地，也就不存在是否计提折旧的问题。

企业应仅就获取的经营性公路收益权确认为一项无形资产。由于企业仅是在有限期内授权经营，期满后需无偿交还政府方或委托人，因此该无形资产带给企业的经济利益是有限期的，不能作为使用寿命不确定的资产而不计提摊销。实务中，多数企业对该无形资产采用直线法或以通行量为摊销的基础。

尽管当地财政部门或地方政府可能对 A 公司作出过“自公司成立之日起对公司经营管理的公路资产暂不计提折旧”的批复，但该批复如与国家统一的会计制度相抵触，则不得作为会计处理的依据。

如果确定对公路不计提折旧的做法不符合企业会计准则的规定，但 A 公司仍希望采用不符合企业会计准则的会计处理方式，则按照该基础编制的报表为特殊编制基础下的财务报表，需在财务报表附注的“编制基础”部分中予以充分提示，且不得表述该财务报表系遵循了企业会计准则。此时，注册会计师对 A 公司财务报表审计时，应按照《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》及其应用指南规定出具审计报告，审计意见应表述为“是否符合财务报表附注所述编制基础”而不

能表述为“是否符合企业会计准则”，同时对该报告的预定用途、分发范围等作出必要提示。

问题1-1-57（“去产能”被封存设备的处理）

问题：

A 公司根据国家去产能政策的要求，封存了一组 450 立方米的高炉，该设备不属于淘汰的落后产能设备，但何时能够重新启用存在不确定性。A 公司是否可以停止计提该设备的折旧？

解答：

A 公司根据国家政策要求封存部分设备，能否重新启用以及何时能够重新启用均存在不确定性。对此问题，我们的处理意见如下：

1、虽然这些资产目前处于封存状态，但其目前并无明确的处置计划，其持有目的也没有发生改变（为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有），因此，在封存期间，仍应作为固定资产核算，视同暂时闲置的固定资产。

2、该类固定资产在封存期间，不属于《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十四条规定的可不计提折旧的固定资产范围（已提足折旧仍继续使用的固定资产、单独计价入账的土地），且封存期间这些资产仍会发生资产实体的自然损耗和无形的价值损耗，因此，仍应继续计提折旧。

3、在封存期间的每个资产负债表日，应根据宏观经济环境和政策的发展变化情况、本企业对这些封存资产的处置或后续利用计划（如有）等因素，对这些封存资产按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定进行减值测试和计提减值准备。

4、如果 A 公司就这些封存资产的处置，与其他方达成了不可撤销的处置协议，并满足《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》所规定的“持有待售资产”的判断标准的，则可以转为持有待售资产核算，自转为持有待售资产之日起停止计提折旧，并按持有待售准则对该持有待售资产进行初始及后续计量。

问题1-1-58（关于自建投资性房地产的处理）

问题：

将公司自建投资性房地产项目完工日公允价值高于成本的部分计入公允价值变动损益是否妥当？

背景：

A 企业为房地产开发企业，投资性房地产采用公允价值模式核算。根据公司 2009 年某次董事会会议决议，该年度开工的自建项目——B 写字楼准备长期持有进行出租，作为投资性房地产核算。A 公司自建项目的成本在“投资性房地产——在建”项目进行归集，但 B 写字楼在建造期间的公允价值不能可靠确定。B 写字楼于 2011 年完工，并于完工日转入投资性

房地产，将账面价值作为投资性房地产的成本，并将完工日公允价值高于成本的部分计入公允价值变动损益。

解答：

根据《企业会计准则讲解（2010）》的以下相关描述：

1、（三）已出租的建筑物

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。

2、通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营租出且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签定租赁协议，也应视为投资性房地产。

3、采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，对于在建投资性房地产（包括企业首次取得的在建投资性房地产），如果其公允价值无法可靠确定但预期该房地产完工后的公允价值能够持续可靠取得的，应当以成本计量该在建投资性房地产，其公允价值能够可靠计量时或完工后（两者孰早），再以公允价值计量。

上述规定表明，对于已经明确建成后将作为投资性房地产使用的在建工程项目，也属于投资性房地产准则的规范范围。因此，在对投资性房地产的后续计量政策为公允价值模式的前提下，其建造期间也可采用公允价值进行后续计量；如果其公允价值无法可靠确定但预期该房地产完工后的公允价值能够持续可靠取得的，应当以成本计量该在建投资性房地产，其公允价值能够可靠计量时或完工后（两者孰早），再以公允价值计量，相应的公允价值变动额应当计入损益（公允价值变动损益），并在附注中予以充分披露。这种情况是在房产建成时即作为投资性房地产，与将自用房地产或者作为存货的房地产转为投资性房地产是不同性质的交易。

该项公允价值变动损益是否作为非经常性损益的考虑，与该公司的其他已建成投资性房地产的公允价值变动是否作为非经常性损益的考虑应遵循同一原则，即根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益》（证监会公告[2008]43号）的规定，“采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产公允价值变动产生的损益”通常应作为非经常性损益，但如果有确凿证据可以证明投资性房地产业务是该公司的正常经营业务，因而投资性房地产的公允价值变动并非与正常经营业务无关的偶发性收益，则可以不认定为非经常性损益项目。另外，根据证监会会计部《对“会计问题征询函”的复函》（会计部函[2008]50号）的规定，这部分公允价值变动在其实现前不得用于利润分配。

问题1-1-59（自建投资性房地产初始计量问题）

问题：

自建房产同时自用和出租时，如何计量？

背景：

A 公司 2013 年 10 月建成 28 层办公楼（土地以出让方式取得），除部分楼层自用外，大部分用于出租。该房地产所在地具备公允价值计量条件，A 公司对出租的部分作为投资性房地产并采用公允价值计量，对自用部分计入固定资产和无形资产，并在工程竣工按以下方法计量：对于大楼建造成本，按照出租面积和自用面积所占比例进行分配，分别计入投资性房地产和固定资产；对于土地取得成本，按照出租面积和自用面积所占比例进行分配，分别计入投资性房地产和无形资产；年末，公司对投资性房地产按公允价值计量，公允价值与上述初始计量差异计入当期损益。

解答：

1、关于投资性房地产的确认：根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定，“*投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售*”。在《企业会计准则讲解（2010）》第四章第一节中进一步指出：作为投资性房地产的“*已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物*”。一般情况下，企业拥有产权、已以经营租赁方式出租、并且在可预见的未来不会改变持有意图的商业地产可以认为符合投资性房地产的定义和确认条件。但如果企业以自己的名义经营该商业地产（例如以自己的名义在这些地产中开设商场或交易市场，将该地产分隔为商铺出租，类似于一些以经营商场或交易市场为主业的上市公司的业务模式；或者按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中所占比重为重大的），则不属于投资性房地产。企业和注册会计师应首先对照准则正文及其讲解的规定，判断拟用于出租的这部分房地产是否符合“投资性房地产”的定义和确认条件。

2、如果符合投资性房地产的定义和确认条件的，则按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》和《企业会计准则讲解（2010）》规定，公允价值模式的使用应当同时符合以下条件：（1）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；（2）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出科学合理的估计。同时，企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。关于公允价值模式下公允价值的确定方法，自2007年4月底“企业会计准则实施问题专家工作组意见（第二期）”发布以来到《企业会计准则讲解（2008）》发布之前，一直是严格要求仅可采用“直接市场观察法”，自《企业会计准则讲解（2008）》发布后开始允许采用租金现值等折现模型加以估计，自2014年7月1日《企业会计准则第39号——公允价值计量》生效后即应遵循该准则的规定。因此，如果该公司所拥有的商业地产中有相当部分位于此类房地产交易不活跃的地方（例如，不在大中城市的城区），或者预计未来的业务发展方向将是拓展目前无活跃市场的地区，则有可能

导致不满足以公允价值模式计量的条件。因为如果采用公允价值模式进行后续计量，则意味着本会计主体内（如果是合并报表，则还包括子公司）的所有投资性房地产都要采用公允价值模式，而使用公允价值模式的条件是可以直接通过市场观察或者租金现值等估值模型持续地、可靠地确定公允价值。

并且，根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十二条规定，“已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式”。这一规定事实上意味着：已经采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，如果由于后续情况变化导致投资性房地产的公允价值不再能够持续可靠地取得，因而不满足公允价值模式的适用条件时，只能以前期会计差错更正的方式变回成本模式，这对企业的财务报表可能产生非常重大的影响，并且可能导致企业和为其提供财务报表审计服务的注册会计师承担相应的法律责任。

总之，企业在确定投资性房地产的后续计量模式是成本模式还是公允价值模式时，应当对上述各项规定中的限制因素的影响予以全面、谨慎的分析和评价。

3、鉴于公允价值的计量结果对其财务报表有非常重大的影响，因此每期末由具备相应资质的评估机构或房地产估价机构采用市价法或租金现值模型等可接受的公允价值确定方法出具评估报告或者估价报告是必需的。

根据以上情况，如最终确定上述房地产属于按公允价值确定的投资性房地产，建议聘请相关专业机构采用合理方法确定期末的公允价值。

4、对于同一幢楼中既有自用部分（确认为固定资产），又有出租部分（确认为投资性房地产）的情形，这两部分的成本分摊方法问题，应当保证其系统和合理。对于专属于其中某一部分、与另一部分无关的可辨认成本，应当直接计入该相关部分的成本中；对于两部分的共用部分，如建筑成本和土地取得成本，应采用系统、合理的方式分配到该两部分，具体的分配方式在实务中没有统一规定，本案例中企业所采用的按照两部分建筑面积比例分配的方法也是可以接受的，但任何分配方法一经确定即成为一项会计政策，应当一贯地运用于所有同类和类似交易的会计处理中。

问题1-1-60（以公允价值模式计量投资性房地产涉及相关事项的处理）

问题：

如“背景”部分提供的信息，公司将自用房屋建筑物改为对外出租，能否以公允价值模式对投资性房地产进行后续计量？母公司以低于市场价格的租金出租给子公司的房屋是否可不界定为“投资性房地产”？

背景：

A公司于2012年8月1日将部分自用的房屋建筑物改为对外出租使用（假定符合“投资性房地产”的定义和确认条件），拟使用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。对外出租的房屋系位于北京的商住楼，A公司聘请评估机构对该房屋的公允价值采用市场法

进行了评估。

A 公司将部分自有的办公楼出租给子公司使用，公司持有该房屋主要为自用，并非以赚取租金或资本增值为目的，向子公司收取的租金明显低于市场价格。

解答：

1、根据《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》及其应用指南和《企业会计准则讲解（2010）》第四章的规定，投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量必须满足规定的条件。而且即使对于满足条件的投资性房地产，其采用公允价值模式进行后续计量也是可选而非必须的。即，投资性房地产在任何情况下都可以采用成本模式计量，但如果要选择采用公允价值模式计量，则需要持续符合严格的条件。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第四章的相关描述（见下文“权威指引”部分），目前的准则仍然倾向于采用“直接市场观察法”确定投资性房地产的公允价值，对于估值技术运用的接受程度较低。因此，采用公允价值模式计量投资性房地产的上市公司在近几年虽然逐年增加，但所占总的比例仍然是偏低的。

就本案例的具体情况而言，相关投资性房地产系采用市场法评估，且公司现有的投资性房地产均位于北京市，系住宅商品房，因此其公允价值可以相对较为容易地可靠确定。因此，公司通过决议采用公允价值模式对该等投资性房地产进行计量并不违反现行会计准则的规定，也是可以接受的做法。但应当关注以下问题：

公司管理层应作出未来获取新的投资性房地产的相关计划。鉴于前述《企业会计准则讲解（2010）》第四章相关规定要求企业对所有投资性房地产均采用一致的会计政策（仅允许在罕见情况下的例外），如果公司有计划在可预见的未来获取其他投资性房地产，或者把现有的自用房地产改变用途成为投资性房地产，而这些新的投资性房地产可能并不是位于一线城市，其所在地可能缺乏活跃的房地产交易市场，导致公允价值不再能够可靠确定时，就会影响到投资性房地产公允价值计量模式的恰当性，而公允价值模式一经采用后，是不允许再转回成本模式的，因此如果公司管理层在可预见的未来有持有房地产市场不活跃地区的投资性房地产，或者性质较为特殊的投资性房地产等的计划，其公允价值可能难以可靠确定的，则此时采用公允价值模式可能并不恰当，公允价值计量模式的运用（尽管就目前情况而言尚属恰当）可能是不可持续的。

2、对于本案例中母公司以低于市场价格的租金出租给子公司的房屋，由于其成本回收并不主要依赖于从子公司取得的租金收入，而是母子公司之间一项整体业务安排的组成部分，其中除了房屋建筑物出租以外的其他交易因素的影响是重大的，因此在母公司个别报表层面对此类房屋建筑物仍应列报为固定资产而不是投资性房地产。

权威指引：

《企业会计准则讲解（2010）》第四章第 61～62 页对投资性房地产采用公允价值模式计量的条件表述如下：

“企业存在确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的,可以采用公允价值计量模式。企业选择公允价值模式,就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量,不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量,对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量投资性房地产,应当同时满足以下两个条件:

(1) 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;(2) 企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值做出科学合理的估计。这两个条件必须同时具备,缺一不可。采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业,对于在建投资性房地产(包括企业首次取得的在建投资性房地产),如果其公允价值无法可靠确定但预期该房地产完工后的公允价值能够持续可靠取得的,应当以成本计量该在建投资性房地产,其公允价值能够可靠计量时或完工后(两者孰早),再以公允价值计量。在极少情况下,采用公允价值对投资性房地产进行后续计量的企业,有证据表明,当企业首次取得某项投资性房地产(或某项现有房地产在完成建造或开发活动或改变用途后首次成为投资性房地产)时,该投资性房地产的公允价值不能持续可靠取得的,应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至处置,并且假设无残值。但是,采用成本模式对投资性房地产进行后续计量的企业,即使有证据表明,企业首次取得某项投资性房地产时,该投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,该企业仍应对该投资性房地产采用成本模式进行后续计量。

投资性房地产的公允价值,是指在公平交易中,熟悉情况的当事人之间自愿进行房地产交换的价格。确定投资性房地产的公允价值时,应当参照活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格(市场公开报价);无法取得同类或类似房地产现行市场价格的,可以参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格,并考虑交易情况、交易日期、所在区域等因素。从而对投资性房地产的公允价值作出合理估计;也可以基于预计未来获得的租金收益和有关现金流量的现值计量。

上述所说“同类或类似”的房地产,对建筑物而言,是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近,可使用状况相同或相近的建筑物;对土地使用权而言,是指同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。”

问题1-1-61(低于市场价格取得土地,企业将土地计入投资性房地产按公允价值模式进行后续计量的相关处理)

问题:

如下文背景资料所述,尚未取得土地使用权证的土地能否计入投资性房地产并采用公允价值进行后续计量? 低于市场价格的部分是否属于政府补助?

背景:

A 公司 2017 年度通过招投标取得一块土地，价格低于市场价格较多，原因主要是当地政府 2014 年将 A 公司总部引入当地时已承诺给予土地的相关优惠政策，2014 年至 2017 年期间，当地土地价格大幅上涨，而 A 公司取得该土地仍然是按照 2014 年约定的价格支付价款。

A 公司 2017 年 5 月 16 日与政府方签订上述地块的《土地使用权出让合同书》（以下简称“出让合同”），主要条款摘录如下：

第九条 土地价款支付

甲方（政府方）与乙方（A 公司）一致同意按下列方式支付土地总地价款：

- 1、自本合同签订之日起 15 个工作日内乙方一次性支付总地价款的 50%。
- 2、自本合同签订之日起 1 年内，即 2018 年 5 月 15 日前一次性不计利息付清剩余 50% 的地价款。

第十条 土地利用要求

- 1、建筑容积率： ≤ 8 ；
- 2、总规定建筑面积 106,190 平方米，包括：地上建筑面积 96,190 平方米，其中办公 80,970 平方米，商业 9,600 平方米，文化设施用房 5,400 平方米，物业服务用房 220 平方米；地下建筑面积 10,000 平方米，均为地下商业。
地下车库、设备用房及公众通道等不计容积率。
- 3、总体布局及相关建设要求：略。
- 4、本宗地项目建成后，49,113 平方米的办公、9,600 平方米的地面商业、10,000 平方米的地下商业、5,400 平方米的文化设施用房自取得规划竣工验收证明之日起 15 年内不得转让；其余办公（31,857 平方米）可按规定销售；文化设施用房 15 年后限整体转让；市政道路红线内的地下步行走廊与二层步行连廊产权归政府，由乙方建成后无偿移交，并应满足政府对产权移交及后续管理的相关要求，二层连廊系统 24 小时对公众开放使用。

第十一条 工程工期

项目主体工程及附属工程竣工日期：2020 年 4 月 25 日。

第十二条 乙方未按出让合同规定的期限付清成交价款的，乙方同意甲方解除合同，无偿收回土地使用权。甲方并可没收乙方已支付的履约保证金。已兴建的建筑物、附着物无偿收归甲方所有，甲方还可按成交价款的 20% 向乙方追索违约金。

因甲方的过错致使乙方延迟使用土地的，甲方承担由此而造成乙方的经济损失。

乙方在未交清上述地块的成交价款并取得《土地使用权证》前，不得转让、抵押或以其他方式任何形式处分本地块。

第十五条 乙方在土地使用年限内依照法律、法规、地方政府的有关规定以及本合同书的规定转让、出租、抵押土地使用权或将土地使用权用于其他经济活动，其合法权益受法律保护。乙方开发、利用、经营受让的土地，不得损害社会公共利益。

第十六条 除法律法规另有规定外，本合同书规定的土地出让年限届满，甲方无偿收回出让地块的土地使用权，本地块上的建筑物及其他附着物也由甲方无偿取得。乙方承诺于土地出让年限届满日前将土地及土地上建筑物、附着物无偿交给甲方，并在年限届满之日起十日内办理房地产权注销登记手续，否则甲方移交房地产权登记部门逐行注销。

乙方如需继续使用本地块，可在期满前六个月内申请续期，并在确定了新的土地使用权出让年限和出让金及其他条件后，与甲方重新签订土地使用权出让合同，支付土地使用权出让金和土地开发与市政配套设施金，并办理土地使用权登记手续。

第十八条 土地使用权的转让

本合同书中“土地使用权转让”是指土地使用权出售后，土地使用权受让人依法和依照土地使用权出让合同书将土地使用权再转移的行为。

土地使用权的转让包括土地使用权连同地上建筑物的转让。建筑物必须连同土地使用权一起转让，转让双方签订转让合同并到市产权登记部门办理转移登记手续，按市政府有关规定缴纳税费。建筑物连同土地使用权转让后，新的土地使用者仍应遵守本合同书其他条款的约定。

因出让合同约定土地价款分次支付，尚未到最后一笔土地款付款期限，因此 A 公司尚未支付剩余 50%土地价款，尚未办理土地使用权证。

根据出让合同的约定，A 公司目前的开发意图是准备将其中未来可出售、出租的一部分建成后用于出售或出租以赚取销售差价或租金，约定 15 年内不可出售的一部分自用，作为 A 公司总部办公基地。

A 公司此前并无投资性房地产，拟对投资性房地产按照公允价值模式进行后续计量。

解答：

（一）取得该地块的资产确认

1、是否确认该项土地使用权

由于《土地使用权出让合同书》第十二条约定“乙方未按出让合同规定的期限付清成交价款的，乙方同意甲方解除合同，无偿收回土地使用权。已兴建的建筑物、附着物无偿收归甲方所有。”因此，在目前 A 公司尚未支付剩余 50%价款的情形下，建议应首先核实以下两个方面条件是否已达成：

（1）A 公司已控制或占用该土地；

（2）A 公司合理保证能在约定的付款期（2018 年 5 月 15 日）前一次性支付剩余 50%的土地价款。（重点从 A 公司管理层的付款意图、A 公司的付款能力等取得充分的支持。）

只有在满足前述两个条件的情况下，A 公司才能将该地块确认为一项无形资产（或投资性房地产），并将未付的土地出让金确认为一项负债；若不能同时满足前述条件，则已支付的土地出让金可计入“预付账款”科目核算，在资产负债表上列报于“其他非流动资产”项目内。

2、自用部分的处理

只有确认该项土地使用权的基础上,才需进一步考虑自用或对外出租、出售部分的处理。自用部分应计入无形资产,并自确认当期开始摊销。

3、可对外出租、出售部分的处理

对于可对外出租或出售部分,鉴于A公司以往并无投资性房地产相关业务,注册会计师应首先结合A公司所在企业集团的会计政策核实:A公司所属企业集团对投资性房地产业务是否一贯运用公允价值模式进行后续计量,还是说本案例中拟采用公允价值模式进行后续计量会导致会计政策变更,若是后者,我们建议注册会计师进一步了解企业是否存在相关舞弊动机,是否存在滥用会计政策变更的情形。

在排除舞弊因素的前提下(比如A公司所属企业集团一贯对投资性房地产采用公允价值模式计量),再进行下一步考虑。根据《土地使用权出让合同书》第十条第四款的规定:
“本宗地项目建成后,49,113平方米的办公、9,600平方米的地面商业、10,000平方米的地下商业、5,400平方米的文化设施用房自取得规划竣工验收证明之日起15年内不得转让;其余办公(31,857平方米)可按规定销售;文化设施用房15年后限整体转让;市政道路红线内的地下步行走廊与二层步行连廊产权归政府,由乙方建成后无偿移交,并应满足政府对产权移交及后续管理的相关要求,二层连廊系统24小时对公众开放使用。”建议A公司根据不同的持有目的分情况考虑:

首先,将承诺无偿移交部分所占用的土地,采取公共配套设施的方式将其土地价款分摊至其余自用或可对外出租、出售部分;

其次,对于自用部分的土地价款,计入无形资产;对于初始计划拟建成后立即对外销售的部分,还应关注A公司是否有房地产开发资质,若有,则该部分应作为一般的房地产开发业务计入“存货”;对于拟15年后转让的部分,在前15年仍是自用,15年期满后拟出租或转让的部分,鉴于在本资产负债表日及其后较长时间内(15年)均是自用,因此先作为自用固定资产核算,待15年期满可转让时再转换为投资性房地产,或者届时直接按处置固定资产处理。

最后,只有在A公司打算建成后立即出租的情况下,可在建成后立即出租部分才属于投资性房地产的范畴。对于该项投资性房地产,根据《企业会计准则讲解(2010)》中所述“采用公允价值对投资性房地产进行后续计量的企业,对于在建投资性房地产(包括企业首次取得的在建投资性房地产),如果其公允价值无法可靠确定但预期该房地产完工后的公允价值能够持续可靠取得的,应当以成本计量该在建投资性房地产,其公允价值能够可靠计量时或其完工后(两者孰早),再以公允价值计量。”鉴于本案例中,该土地使用权只能建成后方可出租或出售,因此在刚取得土地使用权时,其公允价值的估值不确定因素较多,一般而言属于无法可靠确定的范畴,因此建议在在建期间仍采用成本进行计量,在完工时再转为按公允价值模式进行后续计量。

若 A 公司管理层有充分证据表明即使刚取得土地，也能对在建项目取得公允价值，可以在初始确认时即采用公允价值进行计量（我们理解，这种可能性很小）。此时需注意，因为出让合同约定该土地只能建成后对外出租或出售，因此，其公允价值的确定不能采用同类或类似土地的市场成交价格，而应该是基于假设开发法，仍是采用建成后的预估售价或预估租金流入的现值减去尚未发生的建造支出等现金流出的现值来确定。同时注意出让合同第十六条“除法律法规另有规定外，本合同书规定的土地出让年限届满，甲方无偿收回出让土地的使用权，本地块上的建筑物及其他附着物也由甲方无偿取得。”及出让合同第十八条“建筑物连同土地使用权转让后，新的土地使用者仍应遵守本合同书其他条款的约定”等约定对公允价值估值的影响。

（二）取得价格低于市场价格的差额的处理

对于初始取得时，取得价款低于公允价值的差额部分，政府低价出让给企业土地的交易事实上构成了政府补助。对于以公允价值计量的资产相应的政府补助，目前企业会计准则没有相关的明确规定，建议参照《国际会计准则第 41 号——农业》的相关规定进行处理。

《国际会计准则第 41 号——农业》相关规定摘录如下：

34 与按照公允价值减去销售费用计量的生物资产相关的无条件的政府补助，当且仅当该政府补助成为应收款项时，才应确认为收益。

38 如果政府补助与按照公允价值减去销售费用计量的生物资产相关，或者政府补助条款要求主体不得从事特定农业活动，本准则的会计处理要求与《国际会计准则第 20 号》不同。《国际会计准则第 20 号》只适用于那些与按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量的生物资产相关的政府补助。

《国际会计准则第 41 号——农业》结论基础中有如下理由阐述：

B63 本准则要求，对与按照公允价值减去估计销售时费用计量的生物资产相关的无条件的政府补助，当且仅当补助成为应收款项时，主体才应将其确认为收益。如果政府补助是有条件的，包括要求主体不得从事某项特定的农业活动，那么，当且仅当该政府补助所要求的条件满足时，才应将政府补助确认为收益。

B64 在上述情况中，本准则的会计处理要求与《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》不同。《国际会计准则第 20 号》只适用于那些与按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量的生物资产相关的政府补助。

B65 《国际会计准则第 20 号》要求，在以下条件得到合理保证后才应当确认政府补助：

- （1）主体将满足附加条件；并且
- （2）主体将收到补助。

《国际会计准则第 20 号》还规定，政府补助应当在其拟补偿的相关成本相配比的期间内系统地确认为收益。对于与资产相关的政府补助，《国际会计准则第 20 号》允许采用两种列报方法：一是把政府补助作为递延收益，一是在确认相关资产账面金额时从中扣除补

助金额。

B66 后一种列报方法，即在确认相关资产账面金额时从中扣除补助金额，与资产的公允价值模式（即以公允价值计量和列报）不一致。主体若使用这种从账面价值中扣除的方法，则应首先从相关资产的账面金额中扣除补助金额，然后再以公允价值计量该资产。实际上，主体会立即将政府补助确认为收益，即使该政府补助是有条件的。这就与《国际会计准则第20号》中政府补助应当在“主体将满足附加条件”得到合理保证后才应当确认的要求相矛盾。

本案例中，若A公司合理保证不会发生出让合同中约定的被收回土地的情形，则在初始确认时，对于土地支付价款小于市场公允价值的差额部分，作为政府补助，一次性计入当期其他收益。

该部分与其他自用部分的处理结果不同，其他自用部分我们可理解为对相应的补助资金采用了“净额法”处理，那部分差价作为政府补助冲减了相关资产的账面价值；而作为投资性房地产以公允价值进行后续计量的部分，由于其账面价值采用公允价值计量，则政府补助只能将差价部分计入当期收益，并且由于以公允价值计量的投资性房地产不计提折旧或摊销，即在持有期间其取得成本不会转入利润表，故此处对政府补助的特殊处理不存在“总额法”或“净额法”之分。

问题1-1-62（已签订长期租约但管理层持有意图不明确的房屋是否作为投资性房地产）

问题：

如下文背景资料所述，A公司将房屋均列示为固定资产并计提折旧的方式是否正确？签订长期租赁协议的房屋，是否应调整至投资性房地产？

背景：

A公司于2012年8月7日成立，于2013年开始兴建产业科技园。

产业科技园包含房屋13栋，每栋层高6层，其中：一栋研发大楼、三栋库房、一栋员工食堂宿舍、八栋厂房。产业科技园已于2016年全部建成。

目前，A公司生产经营自用房屋共四栋，空置房屋两栋，有三栋已全部出租，有四栋第一层均出租、第二至第六层空置。已签订的房屋租约中，租赁期有3年或以下、5年、10年、15年、20年不等。

对该产业园的所有房屋，A公司管理层并未有明确的持有目的和意图。A公司对这13栋房屋全部作为“固定资产”核算，并按20年计提折旧。

解答：

根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》第二条规定：“投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售”。这一规定表明判断某项房屋是否为投资性房地产的主要依据之一就是管理层的持有意图。

图。通常情况下，如果管理层有明确的持有意图（为赚取租金或资本增值，或者两者兼有），且该房屋目前的使用状态与管理层的该项意图一致的，则可以认为属于投资性房地产。而此处的“管理层意图”，实质上就是指该房屋建筑物成本的预期收回方式和盈利途径。

在本案例中，如果没有明确记载管理层意图的书面文件作为证据，则建议考虑以下因素，分析这些已出租房屋的成本回收和盈利是否主要依赖于对外出租的租金收入，判断目前已出租的房屋是否应归类为投资性房地产：

1、A公司在可预见未来的业务发展规划，其规模扩张后预计何时要将这些房屋用于自用；

2、当初建造这些超出自用需求的房屋的主要目的和考虑；

3、与租户签订的租约的期限长短、续约与解约条款约定；如果A公司（出租人）提前收回房屋则是否可能面临重大的违约赔偿，导致出租人事实上无法在租约到期前提前收回房屋等。

但无论如何，A公司管理层应尽早明确这些房屋的持有意图，并将其书面化，按照A公司的公司章程等文件规定的决策权限，由适当层次的管理层或治理层审核通过，为管理层对这些房屋的持有意图提供充分、适当的证据作为支持。

问题1-1-63（投资性房地产计量模式变更问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，

1、A公司是否可以将商业地产转换为投资性房地产，且以按公允价值计量？

2、如果按公允价值计量，应如何确定公允价值？

背景：

A公司计划2011年发行企业债券。2010年纳入合并范围子公司共计7家，大部分均为房地产公司。A公司及子公司开发的房地产主要为商业地产，其中部分自己留用出租，所处地段均为所属城市的黄金地段。2007年1月1日执行企业会计准则，2010年以前将用于出租的房产放在“固定资产”科目核算。本次发行企业债券，计划将用于出租的房产按公允价值计量并反映在投资性房地产科目下。

2010年12月31日账面反映的用于出租的房产成本模式下价值约10亿元，如果按评估价值（以2010年12月31日为评估基准日）最低40亿元，差额约30亿元。

解答：

1、根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定，一般情况下，企业拥有产权的、已以经营租赁方式出租的、并且在可预见的未来不会改变持有意图的商业地产可以认为符合投资性房地产的定义和确认条件。但如果企业以自己的名义经营该商业地产（例如以自己的名义在这些地产中开设商场或交易市场，将该地产分隔为商铺出租，类似于一些以经

营商或交易市场为主业的上市公司的业务模式；或者按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中所占比重为重大的），则不属于投资性房地产。另外，某些有政府背景的投资公司在政府划拨的土地上建造商业地产用于经营，由于受到土地性质的限制而不能随时将该地产予以出售，也不能作为投资性房地产。企业应当谨慎评价当前的业务模式和持有意图等因素对所持有房地产确认和计量的影响。

2、按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》和《企业会计准则讲解（2010）》规定，公允价值模式的使用应当同时符合以下条件：（1）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；（2）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出科学合理的估计。同时，企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。关于公允价值模式下公允价值的确定方法，自2007年4月底“企业会计准则实施问题专家工作组意见（第二期）”发布以来到《企业会计准则讲解（2008）》发布之前，一直是严格要求仅可采用“直接市场观察法”，自《企业会计准则讲解（2008）》发布后开始允许采用租金现值等折现模型加以估计。因此，如果该公司所拥有的商业地产中有相当部分位于此类房地产交易不活跃的地方（例如，不在大中城市的城区），或者预计未来的业务发展方向将是拓展目前无活跃市场的地区，则有可能导致不满足以公允价值模式计量的条件。因为如果采用公允价值模式进行后续计量，则意味着本会计主体内（如果是合并报表，则还包括子公司）的所有投资性房地产都要采用公允价值模式，而使用公允价值模式的条件是可以直接市场观察或者租金现值等估值模型持续地、可靠地确定公允价值。

当然，《企业会计准则讲解（2010）》第四章第二节也提到：“在极少情况下，采用公允价值对投资性房地产进行后续计量的企业，有证据表明，当企业首次取得某项投资性房地产（或某项现有房地产在完成建造或开发活动或改变用途后首次成为投资性房地产）时，该投资性房地产的公允价值不能持续可靠取得的，应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至处置，并且假设无残值”。但是，正如其中所述，这种情况应当是很罕见的，并且存在此类情况的投资性房地产在该企业的所有投资性房地产总体中所占的比重应该不重大。否则，如果不能持续可靠取得公允价值的投资性房地产在投资性房地产整体中所占比重较大，则将导致公允价值模式不再适用。

并且，根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十二条规定，“已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式”。这一规定事实上意味着：已经采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，如果由于后续情况变化导致投资性房地产的公允价值不再能够持续可靠地取得，因而不满足公允价值模式的适用条件时，只能以前期会计差错更正的方式变回成本模式，这对企业的财务报表可能产生非常重大的影响，并且可能导致企业和为其提供财务报表审计服务的注册会计师承担相应的法律责任。

总之，企业在确定投资性房地产的后续计量模式是成本模式还是公允价值模式时，应当对上述各项规定中的限制因素的影响予以全面、谨慎的分析和评价。

3、鉴于公允价值的计量结果对其财务报表有非常重大的影响，因此每期末由具备相应资质的评估机构或房地产估价机构采用市价法或租金现值模型等可接受的公允价值确定方法出具评估报告或者估价报告是必需的。

4、按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，此类自主变更会计政策应当采用追溯调整法进行衔接处理（包括新企业会计准则首次执行日之前的各年度 / 期间），即对于以前各年年末，也应当根据当时可获得的资料，对当时的投资性房地产公允价值作出恰当的估计。只有在作出了一切必要、合理的努力之后仍然无法合理确定会计政策变更累积影响数的，才应当自可合理确定累积影响数的最早时点开始运用追溯调整法。

问题1-1-64（投资性房地产能否转为存货）

问题：

投资性房地产能否转为存货？

解答：

投资性房地产结束出租时，除非对其进行重新开发（redevelopment）用于出售，否则不应重分类到存货。如果意图是直接以租赁结束时的当前状态出售，则仍列报为投资性房地产，届时出售时直接按照投资性房地产处置处理。

参考《企业会计准则讲解（2010）》第 60 页：“房地产开发企业将用于经营租出的房地产**重新开发**用于对外销售的，从投资性房地产转换为存货。这种情况下，转换日为租赁期届满、企业董事会或类似机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。” IAS 40 第 58 段：“Paragraph 57(b) requires an entity to transfer a property from investment property to inventories when, and only when, there is a change in use, evidenced by commencement of development with a view to sale. **When an entity decides to dispose of an investment property without development, it continues to treat the property as an investment property until it is derecognised (eliminated from the statement of financial position) and does not treat it as inventory.**”（中文翻译：上述第 57 段（b）要求当且仅当为销售而开始开发房地产从而证明其用途发生了变化时，企业才可将该项房地产由投资性房地产转换成存货。**如果企业决定处置某项不需进一步开发的投资性房地产，在终止确认（从资产负债表中消除）之前，企业应继续将其作为投资性房地产而不是作为存货进行会计处理。**）

从上述规定可以看出，投资性房地产能否重分类到存货，不仅要有持有意图改变的相关证据，同时还需要对其为了对外出售的目的而进行重新开发。此处的“重新开发”是指对房

屋的重大结构性调整和更新。如果不对投资性房地产进行重新开发，直接以其当前状态对外出售（或者仅对其进行不涉及结构性调整的重新装修、维修等后即对外出售），则在终止确认之前仍应将其列报为投资性房地产，而不能列报为一项存货；相应地，在处置日所在年度的利润表上将体现为投资性房地产的处置，而不是存货的出售。

问题1-1-65（部分出租自建房屋建筑物转入投资性房地产是否应结转无形资产中对应的土地使用权）

问题：

部分出租自建房屋建筑物转入投资性房地产是否应对应结转无形资产中的土地使用权？

解答：

虽然在《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》的第六条“土地使用权的处理”中规定“自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理”，但是，当自建的房屋全部或部分用于出租，因而满足投资性房地产的条件时，考虑到以下因素，应将该房屋所占土地使用权价值按照房屋建筑物中自用建筑面积和对外出租建筑面积的比例进行分摊，将分摊到对外出租建筑面积的土地使用权价值一并转入投资性房地产的成本中，而不论该投资性房地产的后续计量是采用成本模式还是公允价值模式：

1、投资性房地产的租金水平是综合考虑房屋价值和土地价值因素的结果，而不是单纯考虑房屋价值。因此将与已出租建筑物对应的土地使用权价值转入投资性房地产的成本，并在成本模式下将这部分转入投资性房地产成本的土地价值的摊销计入“其他业务成本”，与租金收入（其他业务收入）能够实现更好的配比。

2、如果采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量，则只有将房屋和土地作为一个整体才能确定其公允价值，如果只把房屋部分计入投资性房地产，将导致其公允价值难以确定。

问题1-1-66（获得人才安居房并出租或出售给职工的处理）

问题：

如下文背景资料介绍，A公司对购入的“人才安居工程”的房子如何入账？后续销售给员工或者出租给员工时如何核算？

背景：

A公司与其他公司共同参与某市政府主导的“人才安居工程”，在政府所有的土地上合作建房一批。A公司以房屋的建筑成本价获得其中40套房子的70年使用权。

A公司将其中14套企业按建房成本及资金占用期间的定期存款利息销售给企业员工（获得使用权），并约定这些员工需在公司服务满5年，未满5年者公司退还购房款，收取

占用房子期间的租金；将另外 26 套租给在职员工，员工离职则丧失租房资格。

解答：

根据背景资料分析，我们理解该 40 套房屋系来源于某市政府主导下的“人才安居工程”，该房屋系建立在政府所有的土地上，因此按现状无法办理产权，只能取得 70 年使用权；出售给 A 公司的价格是按照建房的成本价（但因房屋权属、用途方面的特殊性，无类似房屋的公允价值可供参考）。A 公司在取得该 40 套房屋后：

（1）将其中 14 套按取得成本加垫付资金利息作价出售给职工，要求购房职工必须为企业服务 5 年，否则将按原价收回房产，并要求支付实际使用期间的租金。

（2）将剩余 26 套按照较低的租金出租给职工，条件是职工必须在职，一旦离职则丧失承租资格。

根据上述信息，我们理解：

1、关于对整个交易中是否涉及政府补助的判断

该项目的土地使用权归政府所有，政府未就此向 A 公司和合作企业收取土地出让金价款，且放弃了通常情况下房地产商业开发的利润，这是 A 公司能够以建造成本价购得该 40 套房屋的主要原因。这个安居工程项目本身也是在政府的主导和支持下实施的，旨在帮助企业吸引和留住人才，提高人才的福利待遇。因此，应当认为该交易安排中包含政府补助因素，政府补助的金额等于以下两者之间的差额：（1）该 40 套房产交付给 A 公司时，周边同等条件的商品住宅的公允价值；（2）企业实际购入该 40 套住房的价格。

2、关于出租的 26 套房屋是否可确认为投资性房地产

根据《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》第二条规定：“*投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售*”。且《企业会计准则讲解（2010）》第 55 页进一步指出：“*用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物*”。对照这一规定，我们认为该 26 套用于出租给职工的房屋不应确认为投资性房地产，主要考虑如下：

（1）该 26 套房屋只有 70 年使用权，无产权，不能对外出售其所有权。

（2）企业持有该 26 套房屋用于出租给职工，并不是单纯地为了获取租金和资本增值，而是通过为职工承担部分住房成本的方式，激励职工更好地为本企业提供服务。这些出租房屋本身并不构成一项独立的经营业务，而是从属于企业的主营业务。

3、对会计处理模式的建议

（1）购入该 40 套房屋时（本案例假设该企业对与资产相关的政府补助选择采用“总额法”列报）：

借：固定资产（拟用于出租的） / 其他流动资产（拟用于出售的）（按周边同等条件的商品住宅的公允价值）

贷：银行存款（按实际购买价格）

递延收益（按差额）

（2）对于出租的 26 套房屋确认为固定资产（需在财务报表附注中披露企业不拥有产权，对外转让受限制的事实），参照企业同类房屋建筑物的折旧年限计提折旧，借记“管理费用——非货币性福利”，贷记“累计折旧”。收到职工交付的租金时，冲减“管理费用——非货币性福利”。

在计提折旧的同时，将对应的递延收益余额摊销转入各该年度的其他收益。

（3）对于出售 70 年使用权给职工的 14 套房屋，在出售时终止确认，出售价格低于该房屋入账价值的差额（相当于所对应的递延收益）在约定的服务期（5 年）内分摊，计入各年度的“管理费用——非货币性福利”；同时摊销递延收益，确认其他收益。即：

将房屋出售给职工时：

借：银行存款（按出售价格）

 长期待摊费用（按差额）

 贷：其他流动资产（按其原入账价值）

后续 5 年服务期内：

借：管理费用——非货币性福利

 贷：长期待摊费用

 （摊销上述长期待摊费用）

借：递延收益

 贷：其他收益

 （在 5 年服务期内摊销对应的递延收益）

问题1-1-67（煤矿企业棚户区改造项目相关会计核算问题）

问题：

煤矿企业棚户区异地改造，资金来源为职工集资、企业补贴、政府补贴三部分，那么煤矿企业：

1、对棚户区改造的建筑成本是参照房地产开发企业在存货科目列报，还是在在建工程核算？对职工集资款是否作为售房收入入账（建筑成本作为售房成本，同房地产企业）？

2、小区配套设施建筑成本是分摊至住宅成本，结转至销售成本，还是作为固定资产入账？

3、廉租房是否作为企业固定资产入账？

4、企业补贴资金如何进行账务处理？

解答：

本案例的基本处理原则如下：

1、如果改造后的住房所有权归职工所有，其建筑资金来源于“职工集资、企业补贴、

政府补贴”，则所建造的房屋不会形成企业自身的资产；并且企业并非房地产开发企业，此类参与棚改也不是企业的日常经营业务，不应确认为营业收入。

一般情况下，建议按以下方法进行处理：

（1）收到职工集资款和政府补贴时，确认为其他应付款：

借：银行存款等，贷：其他应付款

（2）在企业账面上归集改建工程的支出，可以暂在“在建工程”或“其他非流动资产”等科目核算，但报表列报时与其他应付款抵销后按净额列报：

借：在建工程（或其他非流动资产，下同），贷：银行存款、应付工程款等

（如果期末在建工程余额大于其他应付款余额，且没有证据表明借方净差额可以通过政府和职工的后续投入得到弥补的，则其借方净额应计入当期损益（管理费用），不能列报为一项资产；如果期末在建工程余额小于其他应付款余额，则其贷方净额应列报为其他应付款。）

（3）工程结束后，将在建工程与其他应付款对冲，将在建工程结平。如果在建工程余额大于其他应付款余额的，则该差额应当已经在以前年度或本年度在利润表上列报为管理费用。

（4）工程结束后，如其他应付款与在建工程对冲后仍有结余的，则区分情况处理：结余需归还给职工或政府的，借记其他应付款，贷记银行存款等；结余无需归还给职工或政府的，借记其他应付款，贷记营业外收入。

2、对于小区配套设施，应综合考虑其法律上的产权归属、经营收入的归属、运营管理和维修成本的支出责任的承担等因素，考虑能否确认为本企业的资产，以及是否需就企业承担的运营管理和维修成本的支出责任确认负债。

3、如果在棚改中同时建造了廉租房，则应考虑以下因素，确定能否确认为本企业的固定资产：

（1）租赁对象是否有限定，即仅供本企业在职工及其家属租住；

（2）本企业能否自主决定廉租房的分配，还是必须交由当地政府统一调配；

（3）廉租房在法律上的产权是否归属本企业所有；

（4）廉租房的租金收入和出售收益（如可出售）是否归属本企业所有，其物业管理支出、运营管理和维修支出等是否应由本企业承担。

4、如果棚改项目未设置单独账套的，则企业拨入的资金不单独设账核算，可以将整个棚改项目的支出总额超出职工集资款和政府补贴款的部分视作本企业的投入。如果棚改项目设置单独账套的，则在该单独账套中，应把企业拨付的资金也通过“其他应付款”科目核算，该“其他应付款”科目可根据不同资金来源设置明细账。企业向该账套拨付资金时，在企业账套中借记管理费用，贷记银行存款；如果从棚改项目中收回结余资金的，做相反的会计分录。

问题1-1-68（矿山基建剥离成本摊销方法）

问题：

如下文背景资料所述，在 2017 年财务报表中，对尚未实际发生的 2018-2021 年基建剥离成本是否应预提计入长期待摊费用并记录负债？如果需要预提，则基建剥离单位成本如何确定？

背景：

A 公司主营业务为矿石的开采和加工，主要生产铁精矿和钛精矿。

1、A 公司 2016 年 2 月前原矿处理量核准量为 300 万吨/年。2016 年 2 月 2 日公司取得了所在省发改委《关于核准 A 公司 1,000 万吨/年钒钛磁铁矿采选扩建项目的批复》文件，核准了 A 公司项目建设。A 公司在扩建 1,000 万吨项目过程中，为达到 1,000 万吨/年钒钛磁铁矿的开采量，需要在 2016~2021 年间对采矿区岩石和土层进行基建剥离。根据 A 公司聘请的某勘察院 2016 年出具的勘察报告，预计从 2016 年起基建剥离量为 2,840 万吨，基建剥离单位成本 10.42 元/吨，预计基建剥离成本总额为 2.9588 亿元。截止 2017 年末，A 公司已实际进行基建剥离 920 万吨，发生基建剥离成本 6,609 万元，其中 2016 年基建剥离单位成本 6.57 元/吨，2017 年基建剥离单位成本 9.16 元/吨。A 公司预计 2018 年至 2021 年还需基建剥离 1,920 万吨。

A 公司对采矿区岩石和土层进行基建剥离的同时，也进行矿石开采。A 公司将截止 2017 年末实际发生的基建剥离成本计入长期待摊费用，并按照剩余服务年限摊销。

2、2018 年 A 公司将 2018 年至 2021 年剩余基建剥离量通过招投标方式委托建设单位承包，B 公司中标，中标单位成本 11.22 元/吨。

解答：

对于露天矿剥采成本的核算，建议参考 IFRS 体系下的 IFRIC 20 “露天矿生产阶段的剥

采成本”（英文原版： IFRIC Interpretation 20；官方中文版： IFRIC 20 中文版.pdf）进行核算。其基本要点是：

1. 初始确认：剥采中产出的可对外销售的矿石应确认为存货，按照《企业会计准则第 1 号——存货》核算；因为剥采作业而可以更方便地产出矿石，相关的剥采支出可以确认为一项非流动资产（“剥采活动资产”）。确认剥采活动资产，应满足该解释公告第 9 段所列的三项条件。

符合该解释公告第 9 段规定条件的剥采活动资产应作为现有资产（如采矿权）的组成部分，即作为现有资产成本的追加。

2. 初始计量：剥采活动资产按成本进行初始计量，即可直接归属于实施剥采活动以实现对特定的已辨认矿床的开采条件的相关支出，加上应分摊的可直接归属的间接成本。与同

时发生的偶发性作业相关的支出不计入剥采活动资产。

如果所发生的剥采成本不能在产出的存货和“剥采活动资产”之间单独识别和分摊，则应按照该解释公告第 13 段所述的基于相对产量的分摊比例在两者之间分配。

3. 剥采活动资产的后续计量：采用“成本—累计摊销—减值准备”的后续计量模式。摊销通常采用产量法，除非可以证明其他分摊方法的结果更加合理。

在实际操作中，很多矿业公司都在使用全周期的平均剥采比以均衡各期成本，但该解释公告中所规定的分摊方法与该方法存在差异的，主要差异是作为分摊基础的矿体的划分可能存在差异。对该预期值的估计属于会计估计，应定期复核和予以更新。

根据案例背景，为达到 1,000 万吨/年钒钛磁铁矿的开采量，需要在 2016～2021 年间进行基建剥离，在剥离的同时也进行矿石开采。即，2016～2021 年间基建剥离发生的所有成本是为 1,000 万吨/年的整个项目服务的。但是，在 2017 年内，该矿已经进入“边基建、边生产”的状态，如果这种情况说明 2017 年内的商业化生产所涉及的矿体与 2018 年后将继续进行的剥离活动无关（即针对不同的矿体），则将于 2018 年及以后年度发生的后续剥离成本并不是 2017 年内的商业化生产所产出的矿石成本的必要组成部分，不应预计和分担后续年度的预计剥离成本。如果 2017 年内的商业化生产与 2018 年后的剥离活动所针对的是同一矿体，则该矿体对应的基建剥离成本应由该矿体全部开采出的矿石量分摊。我们理解，在上一情况下，尽管在 2017 年末尚有 2018～2021 年的基建剥离成本没有实际发生，也应将其成本与已经实际发生的剥离成本一起分摊至 2017 年以前已开采出的矿石产量中（即，计入生产成本的单位剥离成本为考虑 2018～2021 年预计将发生的剥离成本及其对应的矿石量之后统算的全周期单位剥离成本）。

但是，即使属于上一情况，按照该矿山预计可使用年限 18 年分摊也并不恰当，根据企业会计准则的原则，企业选择的摊销/折旧方法应反映与该资产有关的经济利益预期实现方式，就本案例来说，矿山的经济利益实现与矿石的开采量更相关，因此，我们建议对基建剥离成本应按照实际开采量占预计总开采量的比例进行分摊，并在每个资产负债表日，对预计总开采量进行复核。

此外，因为 2018～2021 年的基建剥离工作尚未开始，因此其费用并不是企业承担的现实付款义务，不符合确认为负债的条件。

如果确实属于前面所述的后一种情形，则 A 公司应将 B 公司中标单位成本 11.22 元/吨作为估计基建剥离成本的基础。

问题1-1-69（以原地还建方式支付拆迁补偿的处理）

问题：

如下文背景资料所述，政府部门对 A 公司房产拆迁，并在若干年后就地还建，A 公司应如何进行会计处理？

背景：

根据政府整体规划，A 公司所持有的某房屋建筑物纳入城镇改造计划。A 公司与政府拆迁办达成以下主要补偿协议条款：现有房屋面积为 40,000 平方米、土地使用权 30 亩在 2019 年 9 月底前交付给政府拆迁办进行整体规划；作为补偿，政府拆迁办按照 A 公司要求就地还建 40,000 平方米的新建房屋，并在 2022 年 6 月 30 日前交付。

解答：

1、考虑本交易的性质及应适用的会计准则

本案例系与政府就拆迁、还建的一揽子计划，应当综合为一个事项予以考虑。

本案例不构成一项政府补助（不具有无偿性特征），而一项与政府间的互惠交易（A 公司以旧房产换取了新房产，政府收回原土地及附着物并可以将土地重新出让以实施城市规划及获取土地出让金）。

上述交易应当属于一项非货币性资产交换交易。《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（2019 年修订）》（2019 版 CAS 7）第二条规定：非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。本交易中，A 公司以一项固定资产及无形资产（现有房产及土地使用权）换取了另一项固定资产（将于 2022 年交付的新房产），应当适用于非货币性资产交换准则。

2、具体会计处理

2019 版 CAS 7 第六条规定：非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：

（一）该项交换具有商业实质；

（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值为基础计量，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

（1）对是否具有商业实质的判断

2019 版 CAS 7 第七条规定：满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：

（一）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。

（二）使用换入资产与所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

本次交易换出资产（现有房产及土地使用权）与换入资产（将于 2022 年交付的新房产）预计在结构、用途、使用寿命上存在显著差异，换入资产的未来现金流量至少在时间分布和金额方面与换出资产显著不同，应当认为具有商业实质。

（2）公允价值能否可靠计量的判断

根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量（2014）》的相关规定，在 2019 年，A

公司现有房产能够假定存在市场、市场参与者、有序交易，至少能够使用第二层次输入值以市场法的估值技术计量其公允价值。将于 2022 年收到还建的房产，于 2019 年度也存在类似期房的销售，A 公司也可使用第二层次输入值以市场法的估值技术确定其公允价值。

综上，应当按照 2019 版 CAS 7 第六条的规定，以公允价值为基础进行计量。根据 2019 版 CAS 7 第八条的规定，以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本进行初始计量。

（3）会计处理的时点

依据协议条款，本次交易将在 2022 年完成（还建房产于 2022 年交付）。即，现有房产与土地使用权于 2019 年转移，但是将于 2022 年获得新房产的控制权。根据 2019 版 CAS 7 第五条的规定，换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产。

因此，A 公司于 2019 年度在将现有房屋及土地使用权的控制权转移给对方（政府拆迁部门）时，按现有房屋及土地使用权的账面价值转为其他非流动资产；后续于 2022 年取得新房时，按照现有房屋及土地使用权于 2019 年丧失控制权时的公允价值加上取得新房支付的其他税费，作为新房入账价值，并确认旧房和原有土地使用权的处置损益。

3、其他需考虑事项

本案例中，由于换出资产的终止确认时点与换入资产的确认时点间隔较长，如果可观察的类似资产为开发商销售的商品房期房（如政府拆迁部门委托某开发商原址建造的房屋中，除交付 A 公司的 40,000 平方米之外，其余部分公开销售）。通常情况下，开发商取得五证之后方可预售，本案例中资产交换的时间间隔显著超出商品房预售的认购款缴纳与交付房屋的时间间隔时，对于显著超出的期间，还需关注双方在确定还建面积时是否考虑了相应期间的货币时间价值，如有，应作为重大融资成分予以考虑。

第二节 无形资产和研究开发支出的相关问题

问题1-2-1（研究开发支出资本化 / 费用化判断的一般分析思路）

问题：

在实务操作中，对研究开发支出的资本化 / 费用化问题，应依据何种思路入手分析？注册会计师在审计中应关注哪些问题？

背景：

1、《企业会计准则第 6 号——无形资产》第七条规定：“企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。”。

该准则应用指南第二条“研究阶段与开发阶段”对企业内部研究开发项目的阶段划分给出了以下指引：

本准则将研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段。企业应当根据研究与开发的实际情况加以判断。

（一）研究阶段

研究阶段是探索性的，为进一步开发活动进行资料及相关方面的准备，已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。

比如，意在获取知识而进行的活动，研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择，材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究，新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择等，均属于研究活动。

（二）开发阶段

相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。

比如，生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试，不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营等，均属于开发活动。

该准则第八条规定：“企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益”。

2、该准则第九条规定：“企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：（一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；（二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；（三）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；（四）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；（五）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。”

该准则应用指南第三条“开发支出的资本化”对准则第九条中的五项标准给出了进一步解释：

根据本准则第八条和第九条规定，企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益；开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

（一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性，应当以目前阶段的成果为基础，并提供相关证据和材料，证明企业进行开发所需的技术条件等已经具备，不存在技术上的障碍或其他不确定性。比如，企业已经完成了全部计划、设计和测试活动，这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动，或经过专家鉴定等。

（二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图。

企业能够说明其开发无形资产的目的。

(三) 无形资产产生经济利益的方式。

无形资产是否能够为企业带来经济利益,应当对运用该无形资产生产产品的市场情况进行可靠预计,以证明所生产的产品存在市场并能够带来经济利益,或能够证明市场上存在对该无形资产的需求。

(四) 有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产。

企业能够证明可以取得无形资产开发所需的技术、财务和其他资源,以及获得这些资源的相关计划。企业自有资金不足以提供支持的,应能够证明存在外部其他方面的资金支持,如银行等金融机构声明愿意为该无形资产的开发提供所需资金等。

(五) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

企业对研究开发的支出应当单独核算,比如,直接发生的研发人员工资、材料费,以及相关设备折旧费等。同时从事多项研究开发活动的,所发生的支出应当按照合理的标准在各项研究开发活动之间进行分配;无法合理分配的,应当计入当期损益。

但是,虽然有上述规定和指引,但这些规定和指引都属于高层次的原则性指导。在实务操作中,研究阶段和开发阶段的划分,以及开发支出资本化开始时点的确定,都涉及高度主观、复杂的专业判断,且与企业所属行业的特性密切相关。如何在会计、审计实务操作中恰当运用这些规定和指引,对企业管理层和注册会计师都颇具挑战性,不同企业之间、企业与注册会计师之间就这一问题的判断出现重大差异的情况并不少见。

本问题旨在给出此问题的一般分析思路,并非直接给出能否资本化或费用化的判断结论。

解答:

根据《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南和讲解,以及其他相关规定,研究开发支出资本化的一般分析思路可表述如下:

一、研发支出资本化需要企业和注册会计师审慎地作出估计和判断,依据会计准则的相关规定作出处理。

在具体运用《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南和讲解对研究开发支出的资本化/费用化处理所给出的原则性判断标准时,应根据企业和研发项目的具体情况,对照上述标准进行逐条详细分析,以确定是否满足资本化条件。这涉及到对技术可行性、未来经济利益流入的可能性以及经济利益的大小、后续开发所需的技术、财务资源及其他资源的可获得性等多方面的估计和判断,因此主观程度相当高,是公认的高风险会计、审计领域。企业和注册会计师在对上述问题作出估计和判断时,应当遵循谨慎性原则,并注意充分利用相关行业专家(包括独立的行业专家和必要时利用管理层的专家)的工作。

企业在判断某项开发支出是否符合《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南和讲解所规定的资本化条件时,应当遵循谨慎性原则,在获取充分、适当的证据的基础上,

对技术可行性、未来经济利益流入的可能性以及经济利益的大小、后续开发所需的技术、财务资源及其他资源的可获得性等方面，审慎地作出估计和判断。

如果在对所有可获得的信息进行综合评估和考量之后，企业认为已可就该项开发支出符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解规定的资本化条件获取充分、适当的证据，则该项支出应按照会计准则的相关规定予以资本化。

二、判断研发支出资本化 / 费用化的思路

此类问题的讨论目的是确定研发支出的资本化期间，因此应采用的思路：首先明确截至目前是处于准则规定的研究阶段还是开发阶段，如果已经进入开发阶段的，则进一步讨论确定研究阶段和开发阶段的分界点；其次，列出研究开发进程中的若干主要节点，再对照《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条及其相关应用指南的规定，分析应当以哪一个时点作为资本化的开始时点（即，从哪一个时点开始，可以认为该研发项目已经完全符合了资本化条件）。

三、研发支出资本化更依赖企业建立规范的内部管理制度

企业何时进行研发费用资本化关键是对何时进入开发阶段，以及何时开始满足资本化条件的时点因素判断。所以不能仅仅依据一份立项报告就把全部支出予以资本化。如果企业研发项目管理比较混乱或者不够规范，则很难提供充分、适当的证据将研发费用资本化处理。立项报告并不是唯一的证据，而且立项报告本身的说服力也比较弱（存在有关人员为了促成立项或者取得财政支持资金而夸大经济效益的可能性），必须注意获取其他方面的证据。

对于研发费用资本化的开始时点问题，注册会计师在必要时应当与研发部门的负责人和主要技术人员访谈。实务中，对于何时结束研究阶段进入开发阶段，以及开发支出开始资本化的时点的问题，都是需要研发部门共同参与决定的。另外，该企业是否已经建立了研发项目的流程和管理制度，是否把整个研发过程分解为若干阶段，是否规定每一阶段的工作目标和内部验收通过的条件，是否规定只有上一阶段完成验收后才能进入下一阶段？如果有此类制度，则此类制度的规定和实际执行情况的分析可以作为可资本化的开始时点的确定参考。

企业在其自己的研发支出财务管理办法中，如果已对资本化条件作出了一些规定，并对“将什么时候作为资本化的开始时点”这一点给出明确的答案，则注册会计师应在此基础上进一步分析该规定是否符合准则要求，并考虑企业的结论是否有充分的有说服力的理由予以佐证。。

另外，就研究阶段和开发阶段的划分、开发支出资本化时点的确定问题，注册会计师应当了解行业内的通常做法，必要时可以咨询行业内的专家，以对企业做法的合理性加以佐证。

注册会计师应关注企业是否已经按照《企业内部控制应用指引第 10 号——研究与开发》等相关规定，建立了规范的研究开发项目的内部管理和内部控制制度，对研究开发项目的流程（关键路径）、每一阶段的任务和目标、每一阶段的开始和完成标志、完成每一阶段后进入下一阶段前应当经过的评审和审批、每一阶段应完成的内部管理文档等问题作出具体规定。

如有相关内部制度，可以在测试其实际执行的有效性的基础上，依据相关制度确定的研究和开发阶段的划分，以及开发支出资本化时点的确定等是否契合公司研究开发流程及相关依据是否充分。如果认为以研究开发流程中的某一时间节点作为开发支出资本化时点是合适的，则注册会计师应当对这一时点已经同时满足《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条规定的五项条件进行逐条详细分析，得出均已满足的结论，作为认定资本化开始时点的依据。

对于目前是否已经同时满足资本化五项条件的问题，注册会计师在审计工作底稿中记录分析和判断过程时，应注意对照无形资产准则应用指南和讲解中对该五项条件的进一步解释，相应修改文字表述，使文字表述能够直接针对准则的应用指南和讲解中的进一步解释中所提出的各项问题，以提高证明力。

四、有关研究开发支出的范围、摊销年限和减值测试

研究开发支出的范围，可借鉴《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（财企〔2007〕194 号）的规定确定。可对照该文件的规定，分析各项相关支出是否属于研发费用的范围之内。（请注意，这个文件是关于研发支出财务管理方面的规定，与高新技术认定中的研发支出范围（国科发火〔2016〕32 号、195 号文）和企业所得税法下的加计扣除规定（财税〔2015〕119 号、国家税务总局公告 2015 年第 97 号、国家税务总局公告 2017 年第 40 号等）均存在差异，这三套标准是互相独立的，不能互相替代）。

根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十七条规定：“使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止”。资本化支出的摊销年限，可以看当初项目立项时的内部可行性研究报告等资料，结合项目开始后技术的发展确定该技术的使用寿命，并定期复核该项会计估计，必要时进行会计估计变更。企业内部研发、技术等部门对此问题的意见很关键。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第 129 页表述，“对于尚未达到可使用状态的无形资产，由于其价值通常具有较大的不确定性，也应当每年进行减值测试”，因此，对于尚未完成研发活动的资本化开发支出，应当和商誉、使用寿命不确定的无形资产一样，无论是否出现减值迹象，均在每年定期进行减值测试。

五、实务中常见的认识误区

误区 1：认为只要研发项目最后获得成功，其前期发生的研发支出就都可以资本化

如前所述，企业应当在研究开发支出实际发生时，依据当时所处的状态和情况，以及当时可获取的信息，对于该支出是否满足资本化条件进行评价和判断，这涉及站在相关研发支出发生时点的立场上，对未来研发项目能否最终成功及产生效益作出合理、谨慎的估计。这也是会计估计作出的一般原则。众所周知，任何会计估计都不应受“后见之明”影响，即不能依据某个涉及会计估计的事项的最终结果，来推翻以前年末或期末资产负债表日所作出的、就当时状况和可获得的信息而言属于合理的会计估计。《企业会计准则讲解（2010）》第 107

页也明确指出：“值得强调的是，内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入损益的支出不再进行调整”。

但是，在实际操作中，存在依据最终的研发项目结果对以前年度作出的资本化 / 费用化会计处理进行追溯调整的情况，在 IPO、发债等涉及多个年度或期间的申报财务报表编制和审计过程中尤其多见。这里需要强调的是：此类多期报表的编制和列报，只是改变了数据的排列方式，但并不影响其中所含的各年度或期间的会计确认和计量原则，不应因为采用了不同的列报方式而导致该报表报告期内的确认和计量原则不同于该报表报告期之前或之后就同一类型事项所采用的确认和计量原则，否则就违反了一贯性原则。

误区 2：在判断开发支出资本化结束时点时，过于看重获取政府等外部机构颁发的权属证书、认证证书等

开发支出停止资本化的时点与无形资产开始摊销的时点（假设该项无形资产属于使用寿命有限的无形资产，下同）应当是衔接的，即：当某个研发项目的研发成果达到可供使用状态时，应当停止其开发支出的资本化，与此同时将相应的“开发支出——资本化支出”科目的余额转入“无形资产”核算，相应地开始摊销。这里的“研发成果达到可供使用状态”，通常是指具备了投入正常经营过程中的商业化生产的条件，即实现原先该研发项目立项时要求实现的技术和经济目标，可持续、稳定地应用于正常生产经营过程，具备了商业化应用的条件。是否达到这一状态的判断，可以与《企业会计准则第 17 号——借款费用》第十三条所列的判断符合资本化条件的资产达到预定可使用或可销售状态的标准相参照和类比，即更关注该研发项目本身的技术状态，以及为本企业带来未来经济利益流入的实质能力。

获取政府等外部机构颁发的权属证书、认证证书等，是实务中很多研发项目都会经历的环节，但获得外部机构颁发的此类证书，通常只是表明企业对这些研发成果的权属获得法律的承认和保护，不能等同于对研发成果的技术成熟度和效益性的证明。在实务操作中，既有此类证书的获取晚于研发成果可供使用的例子（如一般情况下发明专利从申请到获得专利证书可能要数年时间），也有相反的例子（如企业基于知识产权保护的考虑，对尚未成熟的研发中技术抢先申请专利保护，以阻止竞争对手介入），因此不能仅仅依据权属证书、认证证书等外部证明文件的获取作为停止资本化和开始无形资产摊销的标志。

误区 3：混淆“企业内部研究开发项目”和“基于客户合同的受托研究开发项目”的界限

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条及其应用指南和讲解中给出的研发支出资本化 / 费用化模型，是针对企业内部的研究开发项目，即企业在尚无客户合同的情况下，基于自身对市场需求、技术趋势的判断而决定启动的研发项目。这类研发项目的典型例子是软件开发企业对通用软件的开发，其最显著的特征是“先有产品、后有客户和合同”。此类研发项目的支出，因为在发生时没有对应的客户合同，不能作为任何一个客户合同的直接成

本，因此对不满足资本化条件的研发支出不能计入营业成本而应计入管理费用。

除了此类内部研发项目以外，企业还有另一类常见的研发项目，即“基于客户合同的受托研究开发项目”，典型例子是软件开发企业根据特定客户的需求为其定制开发专用软件。这类研发项目的特征是“先有客户和合同，再有产品”。此类受托研发业务的合同往往约定研发成果形成的知识产权归委托方所有，受托方对该成果无自主支配权；或者其研发成果具有高度专用性，仅可由委托方使用，该合同结束后的后续市场前景不明；在某些情况下即使能够形成具有通用性的技术储备，也因为难以区分此类通用技术储备研发的直接成本和该受托研发项目的其余合同成本的界限，而导致无法对其中所包含的通用技术储备研发支出按照“内部研究开发项目”进行单独归集和核算；所发生的研发支出均可有直接对应的客户委托合同，且可以从该合同的价款中获得全部补偿。基于这些特点，对此类受托研发项目的研发支出，应作为该客户合同的成本予以归集（通过“劳务成本”科目而不是“管理费用”科目核算），对该客户委托合同按照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》中的“提供劳务模式”，在研发过程中将合同价款确认为营业收入，同时采用系统、合理的方法将所发生的包括研发支出在内的合同成本结转入研发期间的各期营业成本中（在《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》下，根据合同约定判断客户是否能控制该研发项目或者在研发过程中企业是否随时享有合格收款权以合理确定该项目是否属于某一时段内履行的履约义务。若是，则应在研发过程中按照履约进度确认收入并相应结转研发期间的各期营业成本；若否，则应作为某一时点履行的履约义务，在研发成果的控制权转移给客户时确认收入结转成本）。对此类研发支出一般不存在资本化 / 费用化的判断问题，不会形成受托方的无形资产或者管理费用（注：有些企业为了税务上认定高新技术企业、享受研发支出加计扣除等需要，将应当计入劳务成本和营业成本的研发支出都通过“管理费用”和“研发支出”核算。这种做法是不恰当的，应予以纠正）。

由于上述两类研发项目的研发支出核算模式存在较大差异，因此在实务操作中应当注意合理区分这两类研发项目。我们认为，这两类研发项目区分的最重要标志是研发支出的主要回收方式（或者说研发项目所包含的经济利益的主要实现方式）。如果一个研发项目成果的经济利益主要通过研发成功后企业对研发成果的自主利用（如用于生产产品、授权他人使用、对外转让等）来实现，相应地其所有权上的主要风险和报酬由本企业享有或承担，其使用也由本企业主导，则属于“内部研究开发项目”；如果一个研发项目成果的经济利益主要通过委托方在委托合同项下支付的委托研发合同价款来实现，除此之外预期可获得的经济利益很少或者几乎为零，相应地其所有权上的主要风险和报酬并非由本企业享有或承担，本企业不享有对其使用的主导权，则属于“基于客户合同的受托研究开发项目”。企业应当在合理划分研发项目类别的基础上，恰当选择适用的会计核算模式。

问题1-2-2（符合资本化条件的开发支出是否可以选择费用化，并将其作为一项会计政

策)

问题:

在已知某项开发支出符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解所规定的资本化条件的情况下, 能否选择采用将其费用化的会计政策?

背景:

《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解对研究开发支出的资本化 / 费用化处理给出了五项原则性的判断标准。在具体运用这些标准时, 涉及到对技术可行性、未来经济利益流入的可能性以及经济利益的大小、后续开发所需的技术、财务资源及其他资源的可获得性等多方面的估计和判断, 因此主观程度相当高, 是公认的高风险会计、审计领域。企业和注册会计师在对上述问题作出估计和判断时, 应当遵循谨慎性原则。

在目前的 IPO 实务中, 目前证券市场对研发费用资本化处理接受程度较低, 为避免产生调节利润之嫌疑、避免该事项成为发审委会议上的重点问题, 一些发行人在 IPO 申报财务报表中将开发支出一律费用化处理, 而不论是否满足准则规定的开发支出资本化条件。

解答:

企业在判断某项开发支出是否符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解所规定的资本化条件时, 应当遵循谨慎性原则, 在获取充分、适当的证据的基础上, 对技术可行性、未来经济利益流入的可能性以及经济利益的大小、后续开发所需的技术、财务资源及其他资源的可获得性等方面, 审慎地作出估计和判断。

如果在对所有可获得的信息进行综合评估和考量之后, 企业认为已可就该项开发支出符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解规定的资本化条件获取充分、适当的证据, 则该项支出应按照会计准则的相关规定予以资本化, 而不应当费用化, 即在开发支出的资本化 / 费用化问题上, 需要谨慎地作出会计估计, 但不存在会计政策选择的空间。

结论基础:

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条规定: “企业内部研究开发项目开发阶段的支出, 同时满足下列条件的, 才能确认为无形资产:

- (一) 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性;
- (二) 具有完成该无形资产并使用或出售的意图;
- (三) 无形资产产生经济利益的方式, 包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场, 无形资产将在内部使用的, 应当证明其有用性;
- (四) 有足够的技术、财务资源和其他资源支持, 以完成该无形资产的开发, 并有能力使用或出售该无形资产;
- (五) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。”

在国际财务报告准则 (IFRS) 体系下, 该条对应的条款是《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 57 段: “An intangible asset arising from development (or from the

development phase of an internal project) shall be recognised if, and only if, an entity can demonstrate all of the following...”即：当且仅当该段所列各项条件均得以满足时，企业内部研究开发项目开发阶段的支出应当被确认为无形资产。鉴于中国新企业会计准则与 IFRS 体系已实现趋同，因此借鉴 IFRS 体系下的该规定，可以将《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条的规定理解为：符合资本化条件的开发支出应当被确认为无形资产。即，“符合资本化的全部条件”是“资本化”的充分必要条件，在已经确定某项开发支出符合资本化条件的情况下，不能选择将其予以费用化处理的会计政策。相应地，也就不能把资本化 / 费用化作为会计政策变更处理。

根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第四条规定，会计政策变更包括两种情形，即法定变更（法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更）和自主变更（会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息）。对于会计政策的自主变更，一个基本前提就是相关会计准则在此问题上允许企业在不同的会计政策之间作出选择（例如《企业会计准则第 1 号——存货》允许企业在确定发出存货的成本时，在加权平均、个别认定、先进先出等方法之间选择；《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》允许企业选择将投资性房地产的后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式等），并且变更前后的会计政策均符合相关会计准则的规定。而如前所述，企业在开发支出的资本化 / 费用化问题上并没有会计政策选择的空间，并且全部费用化的处理方法不符合会计准则的规定。因此，企业对其开发支出采用“全部费用化”的会计政策不符合相关会计准则的规定，应当视作一项会计差错予以更正。

问题1-2-3（IPO审计中能否将前期已费用化的开发支出重新资本化）

问题：

IPO 审计中能否将前期已费用化的开发支出重新资本化？

解答：

本问题中，如果前期开发支出发生时，不能合理区分其是属于研究阶段还是开发阶段，或者虽然可以确定其属于开发阶段但在这些支出发生时尚不满足《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条规定的资本化条件的，则应当基于当时的这一状况将开发支出费用化处理，后续即使开发成功实现预定用途，也不能再将原已费用化的开发支出再次转回予以资本化。这一处理原则在《企业会计准则讲解（2010）》第七章第三节中有明确表述：“*值得强调的是，内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入损益的支出不再进行调整*”（原书第 107 页）。

对于 IPO 审计等涉及多期间的审计（《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较信息：对应数据和比较财务报表（2019 年 2 月 20 日修订）》称为“比较财务报表”）而言，

尤其需要注意的是：不能根据在 IPO 审计时新获取的信息任意推翻以前年度/期间所作出的、就当时实际情况和所掌握的证据而言合理的会计估计。即，要区分会计估计变更和会计差错更正而采取不同的会计处理。关于如何区分会计估计变更和会计差错，可参考“[问题 4-5-1（会计估计变更和前期会计差错更正的区分）](#)”，其基本原则是：应根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及其应用指南的规定进行谨慎的处理，即在申报财务报表中的每一年度/期间终了，根据截至该时点的当时实际情况和所掌握的证据，对是否满足资本化条件作出谨慎、合理的判断，据以确定应当计入各期损益和资本化的研发支出金额；因新获取某些信息或者情况发生变化所导致的估计数变更参照会计估计变更进行处理，即计入估计发生变更当期的损益。尤其需要注意的是：不能根据在 IPO 审计时新获取的信息任意推翻以前年度/期间所作出的、就当时实际情况和所掌握的证据而言合理的会计估计。开发支出资本化时点的判断涉及高度主观性的会计估计和判断，而会计估计应当基于作出该估计的时点（一般为期末资产负债表日）实际存在的状态或者情况作出。因此，“会计估计的合理性”是针对作出该会计估计当时的具体环境和所能获取的信息而言的。如果在以前年度的资产负债表日作出会计估计时，已经综合考虑和分析了截至该资产负债表日可以获取的所有信息，则该会计估计就当时的情况而言是合理的最佳估计；如因为该资产负债表日后新出现且原先无法合理预见的情况导致最终结果不同于当初的估计，则属于期后的会计估计变更，不能仅仅据此即认为前期的会计估计存在差错。如果当初作出会计估计时，存在对当时可获取的信息的忽略或不当使用的情况，则该会计估计就当时作出该估计时的情况而言即是不合理的，应认为属于会计差错。

问题1-2-4（外包的开发活动的相关支出的资本化问题）

问题：

当把研究开发活动的部分环节外包给外部第三方时，企业为此支付给第三方的相关支出如何考虑其资本化 / 费用化问题？

背景：

很多企业把研究开发活动的部分环节外包给外部第三方，此类研发外包合同的条款可能是多种多样的，但在很多情况下要求在合同订立时支付部分费用，并在此外包的研究开发活动的进行过程中根据进度支付部分费用，即在事先确定的某一工作环节完成时，或者完成约定的工作量时，支付约定的价款。

解答：

当且仅当预计未来经济利益可以流入企业时，企业方可将支付给第三方的相关外包研发支出予以资本化。

为了取得与（潜在的）无形资产的研究和开发活动相关的商品或劳务而支付给第三方的对价，与为了取得一项无形资产而支付给第三方的对价是不同的。为了单独取得一项无形资

产所支付的金额应当资本化，因为满足《企业会计准则第 6 号——无形资产》第四条规定的两项确认条件，即与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业，并且该无形资产的成本能够可靠地计量。

相比之下，将研究开发活动（或其部分环节）外包给第三方，委托其为本企业研究开发一项（潜在的）无形资产，或者承担研发活动中的部分环节，为此支付给该第三方的款项（包括研发外包合同签订时的首付款和后续研发过程中的进度款）能否资本化的问题，应当比照《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解中关于企业内部研究开发项目相关支出能否资本化的判断标准加以判断：

（1）如果所支付的款项所对应的第三方研究开发活动属于《企业会计准则第 6 号——无形资产》第八条所定义的研究阶段的活动，则支付给该第三方的相关支出应予以费用化。

（2）如果所支付的款项所对应的第三方研究开发活动属于《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条所定义的开发阶段的活动，则在可证明技术和经济方面的可行性的前提下，支付给该第三方的相关支出应予以资本化。

支付给第三方的某些款项属于为将在未来获取的商品或劳务而预付的款项，在预付时确认为一项资产（其他非流动资产）。企业在后续的研究开发活动进行过程中，应按照上述原则确认所获取的商品或劳务。

结论基础：

无形资产的取得方式是多种多样的，包括单独取得、作为企业合并的一部分取得、通过政府补助方式取得和通过非货币性资产交换方式取得，等等。企业将无形资产的研究开发活动外包给其他方时，应当运用判断以确定属于下面的哪种情况：

（1）外购一项无形资产，因而应当适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解关于外购方式取得的无形资产的计量方面的规定（《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十二条，在 IFRS 体系下对应的规定为《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 25 段至第 32 段）；或者

（2）作为一项（潜在的）无形资产的研究开发活动的一部分，取得相关的商品或外包研发劳务，因而应当适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解关于通过内部研究开发活动形成的无形资产的确认和计量方面的规定（《企业会计准则第 6 号——无形资产》第七条至第九条，在 IFRS 体系下对应的规定为《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 51 段至第 62 段）。

如果属于前述第（1）种情形，企业外购一项无形资产的，则所支付的款项应按照《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十二条的规定予以资本化，即：无形资产应当按照成本进行初始计量；外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。参照《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 25 段中的表述，在通常情况下，企业为单独取得一项无形资产而支付的价款能够反映出企业对该

资产所包含的预期未来经济利益流入本企业的可能性的估计，也就是说，企业预期将会获得未来经济利益流入，即使流入的时间或金额存在不确定性。因此，对于单独取得的无形资产，一般认为《企业会计准则第 6 号——无形资产》第四条第（一）项“与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业”的确认条件总是可以满足的。

但是，如果属于前述第（2）种情形，将企业内部研究开发活动（或其部分环节）外包给第三方的，则与内部研究开发活动相关的风险和报酬仍然在相当大的程度上归属于本企业，第三方只是就其所提供的研究开发的外包劳务或相关商品，从本企业取得劳务报酬或商品价款，与企业自行实施的研究开发活动没有本质区别。因此，企业应当比照《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解中关于企业内部研究开发项目相关支出能否资本化的判断标准（在 IFRS 体系下对应的规定分别为《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 54～56 段和第 57～59 段），判断相关支出能否资本化。

《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 70 段并不禁止企业把在获取一项取得商品或劳务的权利之前预付的款项确认为资产。类似地，也不禁止企业把为了获取第三方提供的研究开发外包劳务而预付的款项，在预付时确认为一项资产。

企业签订的某些合同可能是一揽子合同，其中包含两个组成部分——取得资产和研究开发劳务。在此类情况下，应当采用适当的基础将合同总价款分解到不同的组成部分，对各组成部分按照各自适用的会计准则分别进行分析、评价和作出会计处理。

问题1-2-5（关于委托开发的技术能否资本化的问题）

问题：

委托本企业以外的单位和个人开发技术发生的相关支出能否资本化？

解答：

首先需要判断的是该交易的经济实质相当于公司自行开发相关技术（研发劳务外包），还是实质上相当于外购技术。如果实质上相当于自行开发的，则按《企业会计准则第6号——无形资产》第七条和《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》第二条的规定，判断该等支出是属于研究阶段支出还是开发阶段支出，对于开发阶段的支出，再依据《企业会计准则第6号——无形资产》第九条和《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》第三条规定的五项条件判断是否已经符合开发支出资本化条件。如果实质上相当于外购的，则按该准则关于外购无形资产的相关规定进行会计处理。

判断该交易的经济实质是自行研发（研发劳务外包）还是外购技术，主要区分标准是对研发过程中相关风险和报酬的承担情况，以及研发完成后研发成果所有权上的主要风险和报酬归属的判断。例如委托研发合同对下列事项的约定及其实际执行情况：

（1）开发过程中的技术风险的承担情况：例如，如果在开发过程中遇到难以克服的技术障碍，导致开发失败，则企业作为委托方是否仍然需要支付约定金额的开发费；还是约定

如果研发成果达不到合同约定的技术标准要求，则委托方可以不支付约定的研发报酬。

(2) 开发过程中的经济风险的承担情况：例如，如果在开发过程中遇到无法合理预见的情况（不包括委托人提出需求变更等委托人方面的原因），导致开发周期明显延长，开发支出明显超出原先的预算金额（甚至可能导致该项目丧失商业价值）时，追加的研发成本是否应由委托人承担，还是合同仅仅约定了一个固定金额，委托人不承担额外的追加支出。

(3) 研发成果的产权和经济利益归属情况：相关知识产权是否均由委托方申请并享有，受托方是否仅就其提供的研发劳务获取报酬，不享有研发成果的所有权和使用权；受托方就该研发项目可取得的报酬是否与研发成果的未来商业价值无关，而主要是基于实际发生的研发成本加成的方法计算。合同是否对委托方未来使用该知识产权的范围施加了限制。

对于交易的经济实质的判断，很可能是相当复杂和主观的。实务中应结合具体的业务背景参照前述原则进行判断。

问题1-2-6（外购研发中项目以及后续研发支出的处理）

问题：

企业外购研发中项目用以继续研究，相关购买支出是否可以资本化？

背景：

A公司与B公司于2010年12月20日签订购买疫苗技术的协议，总价1,900万元。约定技术资料交付10日内支付800万元；双方合作完成生产三批临床前检验用样品及申报临床前研究资料，经中国药品生物制品检定所检定合格之日起10日内支付200万元；转让方指导A公司在符合GMP相关要求车间内生产出叁批临床试验用样品，经中国药品生物制品检定所检定合格之日起10日内支付200万元；转让方指导A公司完成临床批件国家食品药品监督管理局指示完善的资料并全部交付A公司之日起支付200万元；转让方指导A公司完成符合国家药监局当时有效的《药品注册管理办法》之相关规定的申报生产资料，A公司在获得生产批件后10日内支付200万元；自合同生效之日起1年内支付技术秘密独家转让费300万元。

A公司已于2011年初支付800万元，后续工作（包括专用车间的施工）正在进行中。

解答：

对于外购的非专利技术，如果其未来经济利益很可能流入企业（按照购入时的情况判断，可能性大于50%），则外购的非专利技术应当确认为一项无形资产。如果企业不打算直接使用该项非专利技术用于生产产品，而是必须进入下一步研发程序，或者需等待相关的配套生产设施完工后（或者经过监管部门批准后）才能投入生产，则该项无形资产事实上并未达到预定可使用状态，而是《国际会计准则第38号-无形资产》第42、43段所述的“研发中项目”（in-process research or development project）。因此，为了获取该项非专利技术的支出在研发期间不应摊销，而是计入“研发支出——资本化支出”项目中，并按照《企业会计准则讲解（2010）》第129页的要求，每期末进行减值测试。对于后续发生在该项目上的进一步

研究开发支出，应比照自行研究开发支出的会计处理原则，区分其是处于研究阶段还是开发阶段，以及是否已满足资本化条件，作出不同的处理。即，这一研发项目的资本化条件将区分外购部分的成本和自行研发部分的成本而有所不同：外购部分的成本总是可以资本化（但每年末均应进行减值测试）；自行研发的后续支出则应按照《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的五项标准判断能否资本化。一旦未来最终获得成功，形成无形资产时，该无形资产的资本化成本将包括外购非专利技术的成本和符合资本化条件的自行开发支出，以及后续发生的申报费、注册费等法律费用。

形成无形资产后，未来的摊销年限系按照产品的预计市场生命周期确定。

权威指引：

参考IFRS体系下的《国际会计准则第38号——无形资产》第42、43段：

42 Research or development expenditure that:

(a) relates to an in-process research or development project acquired separately or in a business combination and recognised as an intangible asset; and

(b) is incurred after the acquisition of that project shall be accounted for in accordance with paragraphs 54-62.

43 Applying the requirements in paragraphs 54-62 means that subsequent expenditure on an in-process research or development project acquired separately or in a business combination and recognised as an intangible asset is:

(a) recognised as an expense when incurred if it is research expenditure;

(b) recognised as an expense when incurred if it is development expenditure that does not satisfy the criteria for recognition as an intangible asset in paragraph 57; and

(c) added to the carrying amount of the acquired in-process research or development project if it is development expenditure that satisfies the recognition criteria in paragraph 57.

（中文翻译为：

42 下列研究或开发支出应按第54段至第62段进行会计处理：

（1）与单独取得或在企业合并中取得的、并被确认为无形资产的正在进行的研究或开发项目有关的支出；以及

（2）取得该项目后发生的支出。

43 应用第54段至第62段的规定意味着单独取得或在企业合并中取得的、并被确认为无形资产的正在进行的研究或开发项目应当：

（1）如果是研究支出，在发生时确认为费用；

（2）如果是开发支出，但不满足第57段中将开发支出确认为无形资产的标准，在发生时确认为费用；并且

（3）如果是开发支出，并满足第57段中的确认标准，增加取得的正在进行的研究与开发项目的账面金额。）

问题1-2-7（大数据的资本化问题）

问题：

如何考虑企业自行收集的大数据信息的资本化问题？

背景：

A 公司是国内电视大数据云计算和新媒体技术公司，拥有国内最大的电视云计算基地，提供高效便捷的视频新媒体产品与服务。

A 公司是国内一家实现即时海量电视内容搜索，有效存储、管理、分发和再利用的高科技企业。A 公司运用业界领先的电视挖掘技术为核心构筑云服务平台，在全球第一个利用“媒体云计算技术”实现了 7×24 小时不间断地对数百套电视频道和数千档电视栏目高效智能化处理，对节目资讯进行数字化编目、索引、转码、存储，碎片化加工处理和信息整理。A 公司基于强大的信息挖掘处理能力，以独特的多媒体交互技术和媒体资产管理系统，采用“云、场、端”的整体技术架构，在广电新媒体、互联网电视、教育信息化等领域提供专业服务及整体解决方案。

A 公司下属子公司—B 公司约 300 名员工专职从事节目资讯的数字化编目、索引、转码、存储，碎片化加工处理和信息整理，提供客户需求的专门视频资讯。

截止目前，A 公司和 B 公司已积累的超过 3PB 的视频资料，拥有十分巨大的经济价值。众多的国家机关、传统媒体、视频网站直接或者间接使用着 A 公司提供的数据服务。

基于对生产出的大数据使用价值的判定，A、B 公司自 2013 年开始将数据整理专业部门发生成本予以资本化，截止 2014 年末计入无形资产 1,754 万元，并按 10 年期限进行摊销。

解答：

1、开发支出资本化的恰当性判断

本案例首先需要考虑 A 公司大数据相关费用资本化是否恰当的问题，即将其视作内部研发项目，对照《企业会计准则第 6 号——无形资产》第九条规定的五项标准，判断目前是否已经满足资本化条件，以及自何时开始满足资本化条件。

通常情况下，此类大数据的开发需经过研究、开发、运营三个阶段：

（1）研究阶段：获取数据收集、整理、传输所需的技术知识，从技术角度分析该项目的可行性；

（2）开发阶段：进行市场分析，确定客户的潜在需求和对本企业提供此项服务的数量、质量方面的要求；发展相关的技术能力，包括配置所需的数据库软件，以及获取所需数据并添加到数据库中；设计用户界面；测试系统原型；等等；

（3）运营阶段：即正式投入商业化运营后，包括对系统的差错修补、提升功能以满足更大的用户群体的需要；更新和管理数据库以确保其处于最新状态等。

在上述研发过程中，当 A 公司开始考虑相关技术的商业化应用时，不一定表明该研发项目的“商业可行性”已获得确认。在证明商业可行性之前（例如 A 公司已确定存在对此类大数据服务的需求，以及将可以获得一个可投入实测的系统原型），虽然 A 公司可能已经在从事某些应归类为开发阶段活动的工作，但此时的开发阶段工作与同时开展的研究阶段工作很可能难以区分，因而最初的开发阶段支出可能会与同期发生的研究阶段支出一并核算，在发生时直接予以费用化处理。只有当有证据表明已存在一项可产生未来经济利益流入的无形资产时，该项目的支出才能在《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南下作为“开发阶段支出”核算。

结合本案例的具体情况，只有当目前同时满足以下条件时，才能认为其历史上的部分开发支出资本化是恰当的：（1）企业对该大数据的开发利用已经形成了稳定、成熟的商业模式；（2）有稳定且不断扩大的客户群、收入和经营现金流；（3）已具备独立生存和持续经营能力，而无需依赖股东和外部投资者的进一步资源投入。在实际操作中，因为上述这些条件得到满足的时点往往是正式运营开始时，也就是资本化的开始和结束很可能相隔时间很短（甚至同时），因此符合资本化条件的开发支出预期是不重大的。如果资本化的开发支出金额较大，则应谨慎评价这一结果的合理性。

我们认为本案例中的开发支出资本化期间为：

（1）开始时点为同时满足以下条件的最早时点：经过可行性研究和市场调查，确定了对该数据服务确有商业需求，该服务能为本企业带来未来经济利益；已完成数据库原型的开发，证明其技术上的可行性；本企业已经为后续开发所需的技术、人力、财务资源做好安排，确保能够顺利开发完成并推出商业服务；单独设账核算和归集该项目的符合资本化条件的开发支出。

（2）结束时点为有关的商业化服务正式推出时。

即使在该大数据投入商业化运营后，也可能仍然存在开发阶段，如针对用户群的扩大，相应优化系统以提升处理能力，改进用户体验。但此时的开发阶段支出不一定满足资本化的条件，因为此时的后续开发可能没有添置新资产或者替换部分现有资产，也可能无法证明满足无形资产准则规定的资本化条件。一般情况下，在运营阶段，后续的重大系统升级和扩容的相关支出可以考虑资本化。

在上述资本化结束时点之后，日常数据维护更新的支出应当费用化，因为日常的数据维护、整理、更新活动是 A、B 公司的一项常规活动，不涉及重大的创新或引入新技术，因此不满足《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南和讲解中对“研究”或“开发”的定义。

2、资本化开发支出的后续摊销处理

根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十七条规定，“使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。”据此，对资本化为无形资产的开发支出，其摊销的开始时点应当为有关的商业服务正式推出时。对摊销年限的确定，可参考该准则应用指南第四条“估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素”中的以下指引：

根据本准则第十七条和第十九条规定，使用寿命有限的无形资产应当摊销，使用寿命不确定的无形资产不予摊销。

（一）企业持有的无形资产，通常来源于合同性权利或其他法定权利，且合同规定或法律规定有明确的使用年限。

来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限；合同性权利或其他法定权利在到期时因续约等延续、且有证据表明企业续约不需要付出大额成本的，续约期应当计入使用寿命。合同或法律没有规定使用寿命的，企业应当综合各方面因素判断，以确定无形资产能为企业带来经济利益的期限。比如，与同行业的情况进行比较、参考历史经验，或聘请相关专家进行论证等。

按照上述方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限的，该项无形资产应作为使用寿命不确定的无形资产。

（二）企业确定无形资产使用寿命通常应当考虑的因素。

1. 运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；
2. 技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计；
3. 以该资产生产的产品或提供服务的市场需求情况；
4. 现在或潜在的竞争者预期采取的行动；
5. 为维持该资产带来经济利益能力的预期维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；
6. 对该资产控制期限的相关法律规定或类似限制，如特许使用期、租赁期等；
7. 与企业持有其他资产使用寿命的关联性等。

就本案例而言，如果能够根据对历史上数据检索服务提供情况的分析，确定在一定年限之后的数据就很少再被检索和分析，则建议依据该数据的有效服务年限作为确定无形资产摊销年限的依据。如果不能合理确定该“数据的有效服务年限”，则鉴于后续的数据更新维护支出均在发生时予以费用化处理，而这些支出可保证该数据库整体上有较长的使用年限，故对该无形资产（资本化的内部开发支出）按10年摊销的做法可能也是可以接受的。

问题1-2-8（研发过程中领用材料和形成可对外销售的产品账务处理）

问题：

研发过程中领用材料以及形成的可对外销售的产品，应如何进行账务处理？

背景：

A公司因某项技术的研发需要，领用了部分材料用于产品试验。公司在对研发领用的材料进行账务处理时，对未形成产品或形成的是不合格产品耗用的材料，全部记入“研发支出”，并按所处研发阶段确认为费用化支出或资本化支出；对形成可供销售的产成品耗用的材料，先记入“研发支出”，再转入“产成品”，在“高新技术企业”相关申报工作中，计入“研发支出”总额，并在所得税汇算清缴时申请50%的加计扣除。

解答：

对于研发过程中形成的可对外销售的产品，与在建工程达到预定可使用状态前的试运行中产出可对外销售的试生产产品应采用同样的处理原则，即按预计对外销售的可变现净值确认为“其他流动资产”并相应冲减研发支出（借：其他流动资产，贷：研发支出）。

《企业会计准则第1号——存货》对“存货”的定义和《企业会计准则第14号——收入》对“收入”的定义都强调存货和收入必须来源于“日常活动”，而《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南》中对“日常活动”的定义是“企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动”，据此，研究开发活动和固定资产购建活动不属于此处所指的“日常活动”，在研发过程和在建工程试运行中得到可对外销售的产品不能列报为存货，而应作为一项“其他流动资产”，且对外出售时也不确认收入，而是直接冲销相关的“其他流动资产”。如果后续的实际变现净值与原先从研发支出转出时所依据的可变现净值估计额存在差异，则作为会计估计变更处理，将相关的差异影响数计入当期损益。

问题1-2-9（受托开发软件的支出如何核算）

问题：

基于下文“背景”资料，A公司是否可以将原计入主营业务成本的研究费用计入管理费用？

背景：

A公司的收入来源主要是为B公司（系A公司的母公司）提供定制的软件，相应成本主要为研究开发费用。考虑收入成本配比，以前年度A公司将研究费用计入主营业务成本，B公司在其合并报表层面同样体现在主营业务成本。A公司由于研发费用计入主营业务成本不在管理费用中体现，每年进行所得税汇算清缴均需向税务局作说明，而且A公司自2007年享受企业所得税两免三减半优惠，2012年将进行高新技术企业申请。因此2011年A公司考虑更改核算办法，将研究费用直接计入管理费用，相应减少2011年主营业务成本，增大毛利率，与2010年度财务报表中的列报和披露不一致。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

财务报表的列报应当基于特定会计主体（本财务报表的报告主体）的视角。

在A公司个别报表层面，由于其收入来源主要是为B公司提供软件，相当于是B公司的研究开发活动外包，实质还是提供劳务收入，适用《企业会计准则第14号——收入（2006年）》关于提供劳务收入的相关规定。因此与之直接相关的软件开发成本应计入“营业成本”，与所确认的营业收入（受托开发软件收入）相配比。这也是软件开发企业对于受托开发定制软件的开发成本通常采用的处理方法，并不因为委托方是母公司而有所不同。

在B公司个别报表中，其研发支出就是子公司A的营业收入，按照《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的五项条件考虑其能否资本化的问题。

在B公司编制合并财务报表时，站在B公司合并报表主体的立场上，相当于其自行开发软件，因此应当把A公司为受托开发软件发生的相关营业收入、营业成本与B公司研发支出中包含的A公司的毛利部分抵销，按照该抵销后的实际研发支出金额（A公司个别报表中的实际成本口径），根据《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的五项条件考虑其能否资本化的问题。

在上述合并报表层面的调整过程中，在A公司个别报表中，如果符合《企业会计准则第14号——收入（2006年）》规定的完工百分比法适用条件，A公司可以采用完工百分比法确认收入和结转成本，部分未结转的成本可能体现在“存货”项目中。但是，在B公司合并报表层面，应当将这部分存货余额连同已经在A公司个别报表中结转营业成本的开发支出一并考虑是否符合开发支出资本化条件，符合资本化条件的支出应当在合并报表上列报为“研发支出——资本化支出”（按照开始资本化时点以后A公司实际发生的开发成本列示，需扣除A公司就此确认的利润）。

即，A公司个别报表层面应就受托开发软件业务确认的成本在“营业成本”项目反映；合并报表层面如果相应的研发支出不符合资本化条件的，则可以列报为一项研发费用，但在合并财务报表层面计入研发费用的金额应从中扣除A公司在该交易中确认的利润，仅按A公司为该项目实际发生的成本金额列入合并报表层面的“研发费用”项目中；合并报表层面如果相应的研发支出确实符合资本化条件的，则可以列报为一项无形资产（在尚未达到可供使用状态之前，暂挂“开发支出——资本化支出”，下同），但在合并财务报表层面计入无形资产的金额应从中扣除A公司在该交易中确认的利润，仅按A公司为该项目实际发生的成本金额列入合并报表层面的“无形资产”项目中。

关于报表列报在各年度之间的一贯性问题，根据《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第八条规定：“财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：（一）会计准则要求改变财务报表项目的列报；（二）企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。”第十二条规定：“根据本准则第八条的规定，财务报表的列报项目发生变更的，应当至少对可比期间的数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项金额。对可比数据进行调整不

切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因”。因此，当调整财务报表项目的列报方式时，应同步调整前期比较数据的列报方式，除非不切实可行。

基于2017版收入准则的处理意见：

财务报表的列报应当基于特定会计主体（本财务报表的报告主体）的视角。

在A公司个别报表层面，由于其收入来源主要是为B公司提供软件，相当于是B公司的研究开发活动外包，实质还是提供研发服务收入，应按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的相关规定，判断该研发服务是属于某一时段内履行的履约义务还是某一时点履行的履约义务。与之直接相关的软件开发成本应计入“合同履约成本”，与所确认的营业收入（受托开发软件收入）相配比，按照履约进度或者在母公司验收时点确认收入并结转成本。这也是软件开发企业对于受托开发定制软件的开发成本通常采用的处理方法，并不因为委托方是母公司而有所不同。

在B公司个别报表中，其研发支出就是子公司A的营业收入，按照《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的五项条件考虑其能否资本化的问题。

在B公司编制合并财务报表时，站在B公司合并报表主体的立场上，相当于其自行开发软件，因此应当把A公司为受托开发软件发生的相关营业收入、营业成本与B公司研发支出中包含的A公司的毛利部分抵销，按照该抵销后的实际研发支出金额（A公司个别报表中的实际成本口径），根据《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的五项条件考虑其能否资本化的问题。

在上述合并报表层面的调整过程中，在A公司个别报表中，如果符合《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》规定的某一时段内履行的履约义务的条件，A公司可以按照履约进度确认收入和结转成本，部分未结转的成本体现在“合同履约成本”项目中（在A公司个别资产负债表上列报为“存货”或者“其他非流动资产”）、已确认收入但尚未结算的部分体现在“合同资产”中。而B公司个别报表中通常是按照结算的成本确认研发支出。但是，在B公司合并报表层面，应当将A公司的“合同履约成本”余额（扣除合同资产中A公司的毛利）连同已经在A公司个别报表中结转营业成本的开发支出一并考虑是否符合开发支出资本化条件，符合资本化条件的支出应当在合并报表上列报为“研发支出——资本化支出”（按照开始资本化时点以后A公司实际发生的开发成本列示，需扣除A公司就此确认的利润）。

即，A公司个别报表层面应就受托开发软件业务确认的成本在“营业成本”项目反映；合并报表层面如果相应的研发支出不符合资本化条件的，则可以列报为一项研发费用，但在合并财务报表层面计入研发费用的金额应从中扣除A公司在该交易中确认的利润，仅按A公司为该项目实际发生的成本金额列入合并报表层面的“研发费用”项目中；合并报表层面如果相应的研发支出确实符合资本化条件的，则可以列报为一项无形资产（在尚未达到可供使用状态之前，暂挂“开发支出——资本化支出”，下同），但在合并财务报表层面计入无形资产的金额应从中扣除A公司在该交易中确认的利润，仅按A公司为该项目实际发生的成本

金额列入合并报表层面的“无形资产”项目中。

关于报表列报在各年度之间的一贯性问题，根据《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第八条规定：“财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：（一）会计准则要求改变财务报表项目的列报；（二）企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。”第十二条规定：“根据本准则第八条的规定，财务报表的列报项目发生变更的，应当至少对可比期间的数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项金额。对可比数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因”。因此，当调整财务报表项目的列报方式时，应同步调整前期比较数据的列报方式，除非不切实可行。

问题1-2-10(为客户生产的小试产品消耗的材料和人工成本是否可以纳入研发支出并在生产成本中核算)

问题：

为客户生产的小试产品消耗的材料和人工成本是否可以纳入研发支出并在生产成本中核算？

背景：

A公司2015年申请了高新技术企业认定，申请材料中三年的研发支出台账符合高新技术企业的要求，但实际研发支出主要为产品试验、检测过程中发生的材料、人工费及设备折旧等的支出。

由于A公司所处行业为锂电池材料，根据客户要求，每批次或者更换设备时的产品，必须先小试生产出产品，发给客户检测后方可确定是否可以大批量生产。在申请高新技术企业认定时，公司的研发支出台账中包含了该部分小试、中试的材料费，且归集到生产成本中核算。经了解，一般情况下如果小试的产品合格，则小试过程中生产出的产品将作为成品进行发货，并可实现销售收入。

解答：

根据《财政部关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（财企〔2007〕194号）第一条规定：

企业研发费用（即原“技术开发费”），指企业为开发新产品、新技术、新工艺、新材料、标准的研究、开发过程中发生的各项费用，包括

（一）研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

（二）企业在职研发人员的工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费、住房公积金等人工费用以及外聘研发人员的劳务费用。

（三）用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费或租赁费以及相关固定资

产的运行维护、维修等费用。

（四）用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。

（五）用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，设备调整及检验费，样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费等。

（六）研发成果的论证、评审、验收、评估以及知识产权的申请费、注册费、代理费等费用。

（七）通过外包、合作研发等方式，委托其他单位、个人或者与之合作进行研发而支付的费用。

（八）与研发活动直接相关的其他费用，包括技术图书资料费、资料翻译费、会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费、高新科技研发保险费用等。

因此，本案例中需要分析：“小试、中试”，是同样的产品在不同批次生产前进行的，还是在研发新产品、新技术、新材料（此前没有生产过，具有创新性）。如果是前者，则不应作为研发费用，而应将该类小试、中试过程中发生的材料、人工等消耗计入制造费用，到经过客户检验通过，投入大批量生产时，分摊计入大批量生产的产品的成本中。如果是后者，则可以确认为研发费，且如前面引用的财企〔2007〕194号文规定所述，“研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用”可计入研究开发费中。

根据《企业会计准则第1号——存货》第三条规定：“存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等”；第四条规定：“存货同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业；（二）该存货的成本能够可靠地计量。”。

如上述案例背景所述，对于同样产品在新批次投产前的小试产品，在经客户验收合格后可作为正式产品发货销售，故其符合存货的定义和确认条件，可以作为存货核算，即此类试制过程中形成的可对外作为合格品销售的产品，可按其实际成本转入产成品成本，相应冲减计入制造费用的小试成本。根据《企业会计准则——应用指南》附录中生产成本核算范围的规定：“本科目核算企业进行工业性生产发生的各项生产费用，包括生产各种产品（包括产成品、自制半成品等）、自制材料、自制工具、自制设备等。”故上述生产小试产品消耗的相关材料和人工成本可以在“生产成本”科目归集。

但在新产品研发过程中形成的可对外销售的小试新产品，因为研发活动不属于《企业会计准则第14号——收入》及其应用指南和《企业会计准则第1号——存货》所指的“日常活动”，因此应按其预计可变现净值确认为“其他流动资产”而不是存货，同时冲减费用化或资本化的研发支出，日后对外销售时，售价与其他流动资产账面价值之间的差额计入营业外收支。

问题1-2-11（研发过程中收到合作研发单位支付超过研发成本支出的研发款项的处理）

问题：

研发过程中收到合作研发单位支付的研发款项，且该款项明显超过研发项目的成本投入时，如何进行会计处理？

背景：

2012-2013 年 A 公司分别与 2 家子公司和 3 家外部单位签订 2 份《技术开发（合作）合同》，共同进行两种新兽药的研发，合作单位分阶段向 A 公司支付 1.55 亿元合作研发经费，其中 2 家子公司共需支付 8,200 万，3 家外部单位共需支付 7,300 万（协议约定对于合作方已支付的款项，即使研发项目失败，A 公司也不予退还），A 公司预计为此研发的成本投入为 5,900 万元。取得新药证书后，产权归 A 公司所有，合作研发单位取得新药的使用权（用于生产和销售），但根据农业部的公告，观察期内 A 公司和合作研发单位都不能再将该使用权转让给第三方。截至 2013 年末，A 公司共收到合作单位支付的研发经费 1,500 万元（系外部单位支付，2 家子公司尚未按协议支付相关款项），A 公司为研发项目投入 3,045 万元，其中计入资本化开发支出 2,749 万元，其余计入了当期损益。目前项目已处于申报阶段，估计后期不会再有大的成本支出。

解答：

以下讨论中，将该合作开发合同中除 A 公司（母公司）以外的其他各方统称为“其他合作方”（包括参与的子公司在内）。

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

在这些合作研发项目中，如果实质性的研发活动均由 A 公司承担，其他合作方基本不从事实质性的研发工作（或者仅承担少量的辅助工作），且如果研发成功，获得《新兽药注册证书》，则其他合作方可获得的利益仅限于不得转让的生产和销售权，则该业务的实质是其他合作方部分承担研发失败风险的技术成果许可使用合同，A 公司应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》对“让渡资产使用权收入——特许权使用费收入”的模式核算收入；同时对研究开发支出的核算应遵循《企业会计准则第 6 号——无形资产》的规定。

1、A 公司对研究开发支出的核算：应遵循《企业会计准则第 6 号——无形资产》对企业自行研究开发项目核算的相关规定，包括合理区分研究阶段和开发阶段，以及合理确定开发支出资本化的开始时点。开发项目完成，相关技术成果可供使用后（例如以取得《新兽药注册证书》为标志）将累积的资本化开发支出转入“无形资产”科目。对研究开发支出的归集和核算不受到此处的合作开发合同条款约定的影响。

2、A 公司对合作开发收入的确认：应注意收入的确认模式应与研发支出的费用化 / 资本化处理存在逻辑上的对应关系。在开发支出资本化开始时点以前从其他合作方收到的项目款项，由于合同约定即使开发失败也不退还，可以认为主要是对已发生的费用化研发支出的补偿，因此可以在资本化开始时点之前，以已实际发生的费用化研发支出为限，冲减已费用

化的研发支出，超出部分予以递延；资本化开始时点以后从其他合作方收到的项目款项，连同资本化开始时点之前收到的款项超出费用化研发支出而予以递延的部分，作为其他合作方为了取得生产、销售权而支付的许可使用对价，确认为递延收益，到研发成果达到可供使用的条件后，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中关于“让渡资产使用权收入”的核算原则，确认为“营业收入——技术成果许可使用费收入”。

如果期末时判断该项目很可能无法形成研发成果，则表明开发支出存在减值迹象，应对其计提减值准备。如果后期该项目终止，则可转销开发支出和相应减值准备。此时，如果确定已经从其他合作方收到的项目款项无需返还，则确认为营业外收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

在这些合作研发项目中，如果实质性的研发活动均由 A 公司承担，其他合作方基本不从事实质性的研发工作（或者仅承担少量的辅助工作），过程中的研发项目由 A 公司来控制，且如果研发成功，获得《新兽药注册证书》，则其他合作方可获得的利益仅限于不得转让的生产和销售权，则该业务的实质是**其他合作方部分承担研发失败风险的技术成果许可使用合同**，A 公司应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》对“授予知识产权许可”的规定确认和计量收入；同时对研究开发支出的核算应遵循《企业会计准则第 6 号——无形资产》的规定。

1、A 公司对研究开发支出的核算：应遵循《企业会计准则第 6 号——无形资产》对企业自行研究开发项目核算的相关规定，包括合理区分研究阶段和开发阶段，以及合理确定开发支出资本化的开始时点。开发项目完成，相关技术成果可供使用后（例如以取得《新兽药注册证书》为标志）将累积的资本化开发支出转入“无形资产”科目。对研究开发支出的归集和核算不受到此处的合作开发合同条款约定的影响。

2、A 公司对合作开发收入的确认：在研发成果尚未交付时提前从其他合作方收到的项目款项，是其他合作方为了取得生产、销售权而支付的许可使用对价，计入“合同负债”和“应交税费——待转销项税额”；在实际将研发成果交付给合作方时，判断是否还需提供重大服务，如果没有，则在交付时点确认收入。

如果期末时判断该项目很可能无法形成研发成果，则表明开发支出存在减值迹象，应对其计提减值准备。如果后期该项目终止，则可转销开发支出和相应减值准备。此时，如果确定已经从其他合作方收到的项目款项无需返还，则按照准则规定属于无需退回、A 公司也不承担交付商品或服务的剩余义务，此时可将“合同负债”余额全部结转营业收入。

问题1-2-12（研发支出能否预提）

问题：

研发支出能否预提？

解答：

1、企业未来拟实施的研发活动的相关支出不应在本期末确认为负债。

2、目前正在进行中但尚未完成的项目，其将于未来发生的支出，如果不是与截至本期末已经实际发生的交易或事项（已实施的这部分研发工作）相关，则仍然是与未来活动相关的。即使“有明确的合同，有确定的金额，例如一些科技结题项目，在验收时还需要支付印刷费用，专家会议”，也不能确认为负债。

结论基础：

《企业会计准则——基本准则》对“负债”这一会计要素的定义和确认条件的相关规定如下：

第二十三条 负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

第二十四条 符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

- （一）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；
- （二）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

第二十五条 符合负债定义和负债确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合负债定义、但不符合负债确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

《企业会计准则第 13 号——或有事项》对预计负债确认条件的规定：

第四条 与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：

- （一）该义务是企业承担的现时义务；
- （二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；
- （三）该义务的金额能够可靠地计量。

从上述规定可以看出，确认负债应满足的一个基本条件是“企业过去的交易或者事项形成”的“现时义务”，即企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。因此，企业未来将要发生的支出（即使其发生的可能性很大，甚至是基本确定的），如果不是与过去已发生的交易和事项相关联的，则不应确认为负债。企业针对未来发生的交易或事项的支出所作出的准备不能确认为负债。

问题1-2-13（缴付的土地闲置费用如何入账）

问题：

购入土地建造自用的房屋建筑物时，由于开发不及时而被责令缴纳的土地闲置费用是应该计入损益（营业外支出），还是应该计入土地成本中？

解答：

从下文“权威指引”中有关无形资产准则和固定资产准则的规定可以看出：只有为了使固定资产、无形资产达到预定可使用状态所必需、合理的相关支出才能计入固定资产和无形资产的成本中。土地闲置费是企业在取得土地使用权之后发生的，并且其并不直接改变该土地及其地上房屋建筑物的状态，也并不是不可避免的支出（如果企业管理得当，在拿地后尽早投入建设，这一支出是完全可以避免的）。从另一方面看，企业在该地块上自建办公楼，建成后无论是自用、出租还是出售，都不会因为缴纳了土地闲置费而可以获得更高的售价、租金等额外的未来经济利益，即闲置费的支出并不能给企业带来未来经济利益，因此，闲置费不符合《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第6号——无形资产》等准则所规定的资产定义和确认条件，应当于发生时费用化处理。

另外，尽管房地产开发企业的企业所得税的税务规定允许将土地闲置费计入开发成本，但会计和税务是两个互相独立的体系，各自有不同的目的和概念框架，因此不能以税务规定作为指导会计处理的依据。

权威指引：

《企业会计准则第4号——固定资产》第九条：自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

《企业会计准则第6号——无形资产》第十二条：无形资产应当按照成本进行初始计量。外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

问题1-2-14（支付划拨土地的各类补偿费用问题）

问题：

支付划拨土地的各类补偿费用的如何进行账务处理？

解答：

根据《企业会计准则第6号——无形资产》规定，无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产确认应满足的条件之一是“该无形资产的成本能够可靠地计量”。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

根据现行的土地管理体制，企业取得划拨土地无需缴纳土地出让金，其成本（或者公允价值）不能可靠计量；同时划拨土地只能自用，不能出租、转让或者对外投资，因此划拨土地不符合无形资产定义和确认条件中的“可转让性”特征，不应确认为无形资产。

根据国土资源部第9号令《划拨用地目录》的规定，企业享受划拨供地的基础是将该土地用于特定的建设项目，因此划拨用地更多地是与特定的建设项目相关。实务中对于取得

划拨用地时支付的耕地补偿、青苗补偿、耕地占用税等税费的处理方法，一般是确认为一项长期待摊费用，在该项目的预计占地年限(项目可行性研究中用到的项目周期)内直线摊销；也有做法是将这些支出作为待摊投资摊入该项目下的各固定资产的原值中，在各自的使用年限内计提折旧。

问题1-2-15（自建半租半售房产的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司取得该地块的支出及建造成本在建设期如何核算，是计入在建工程、投资性房地产还是开发成本？土地成本是否应单独核算并摊销？待项目完工后，出售、出租或暂不明确持有意图的房产价值应如何进行会计处理？

背景：

A 公司与某大学合作大数据科技研发，以 A 公司作为主体购买某地块，该地块性质为科教用地。A 公司在该地块上自建房产，并以建成后的房产作为科研载体，出租或出售给科研单位。土地出让合同约定房产出售比例不高于 50%，但建设期间尚无法确定出租、出售用地面积。

解答：

根据背景资料，本案例可以分拆为以下几个问题进行考虑：

1、A 公司购买土地，此项资产在建设期计入在建工程、投资性房地产还是开发成本？

《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》的第六条“土地使用权的处理”中规定：“企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但改变土地使用权用途，用于赚取租金或资本增值的，应当将其转为投资性房地产。自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。企业（房地产开发）取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。”

根据上述准则规定，应考虑取得该项土地使用权的用途，如果取得该土地使用权的用途主要为公司科研用地，部分用于出租出售，但于建设过程中出租、出售用地面积尚无法确定的情况下，取得的土地使用权通常应确认为无形资产。

2、取得的土地使用权成本是否应单独核算并摊销吗？

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十七条规定：“使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，其他会计准则另有规定的除外。”

《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》第五条规定：“无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现

的，其摊销金额应当计入相关资产的成本。”

根据上述规定，取得的土地使用权通常应确认为无形资产，应当自无形资产可供使用时起进行摊销，并根据无形资产预期实现经济利益的方式判断应计入当期损益或相关资产成本。另根据“[问题 1-1-7](#)（租赁的相关成本是否应当计入房屋建筑物的建造成本中）”，建设期间该项土地使用权的摊销额应计入房屋建筑物的建造成本（即借：在建工程，贷：累计摊销）。

3、待项目完工后，出售、出租或暂不明确持有意图的房产价值应如何进行会计处理？

参考“[问题 1-1-65](#)（部分出租自建房屋建筑物转入投资性房地产是否应结转无形资产中对应的土地使用权）”的解答：“虽然在《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》的第六条“土地使用权的处理”中规定“自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理”，但是，当自建的房屋全部或部分用于出租，因而满足投资性房地产的条件时，考虑到以下因素，应将该房屋所占土地使用权价值按照房屋建筑物中自用建筑面积和对外出租建筑面积的比例进行分摊，将分摊到对外出租建筑面积的土地使用权价值一并转入投资性房地产的成本中，而不论该投资性房地产的后续计量是采用成本模式还是公允价值模式：1、投资性房地产的租金水平是综合考虑房屋价值和土地价值因素的结果，而不是单纯考虑房屋价值。因此将与已出租建筑物对应的土地使用权价值转入投资性房地产的成本，并在成本模式下将这部分转入投资性房地产成本的土地价值的摊销计入“其他业务成本”，与租金收入（其他业务收入）能够实现更好的配比。2、如果采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量，则只有将房屋和土地作为一个整体才能确定其公允价值，如果只把房屋部分计入投资性房地产，将导致其公允价值难以确定。”

参考上述处理原则，如自建项目完工后部分房产出租，通常情况下应按照房屋建筑物中对外出租建筑面积的比例进行分摊，将分摊的土地使用权摊余价值一并转入投资性房地产的成本中。

如自建项目完工后部分房产暂不明确持有意图，通常情况下应将该部分房屋按建筑面积分摊的建造成本转入固定资产，按面积分摊的土地使用权摊余价值仍保留在无形资产中进行核算。

如自建项目完工后部分房产用于出售，土地使用权摊余价值按照房屋建筑物中对外出售建筑面积的比例进行分摊，并按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》关于固定资产处置的相关规定进行处理。或者，如果在建设期间或者建成后但投入使用或出租之前，管理层明确了用于出售的房屋的具体范围，并明确其仅用于出售，则基于房地产业务的特殊性，也可以将这部分房屋的实际成本（包含按建筑面积比例分摊的建安成本和土地使用权）转入开发产品，后续实现销售时，可以确认收入和结转成本。

问题1-2-16(以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的问题——以账面价值为零的无形资产出资)

问题：

以账面价值为零的无形资产出资设立子公司时如何进行账务处理？

解答：

1、子公司个别报表层面的处理

根据《企业会计准则讲解（2010）》第七章“无形资产”（原书第 104 页）中“投资者投入的无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，应按无形资产的公允价值入账”的规定，对于股东投入的无形资产应按照评估值入账。另外，依据工商部门验资的需要也应如此处理。

如果母公司投入的是一批资产，而且这批资产构成业务的话，则子公司理论上需要参照同一控制下企业合并进行会计处理。但如果在现实中这样处理，在存在评估增值的情况下，如果按照评估值确定子公司注册资本和实收资本的增加额，则很有可能导致在会计上子公司资本公积为负数，存在出资不实的疑虑，故一般在子公司单体报表层面还是应该按照评估值入账。

2、母公司个别报表层面的处理

（1）如果该交易对母公司而言具有商业实质，则母公司长期股权投资成本应按照投出资产公允价值确认，同时将视同处置一项账面价值为零的无形资产的收益确认为当期资产处置收益（简化起见，本案例不考虑有关企业所得税的处理）：

借：长期股权投资，贷：资产处置损益

（2）如果该交易对母公司而言不具有商业实质的，则长期股权投资成本应确认为零。

3、合并报表层面的处理

母公司以非货币资产对子公司出资，站在合并集团的角度，同样是应予以抵销的内部交易，只是作为“买方”的子公司支付对价的方式是其自身的权益工具（股权）。参照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》应用指南第 74 页表述：“企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的，需要将该非货币性资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表。”

因此在编制合并报表时，该项无形资产应当还原到其在母公司个别报表层面的原账面价值（零值）。编制抵销分录时的处理如下：

（1）如果在母公司个别报表层面按照具有商业实质处理的，则抵销分录为：

借：资产处置损益，贷：无形资产；

借：累计摊销，贷：年初未分配利润，贷：管理费用；

借：实收资本 / 资本公积，贷：长期股权投资。

（2）如果在母公司个别报表层面按照不具有商业实质处理的（投资成本为零），则先把子公司个别报表层面的该项无形资产价值与接受投资时确认的实收资本、资本公积等抵销，再把子公司报表层面的摊销金额冲回，具体抵销分录为：

借：实收资本 / 资本公积，贷：无形资产；

借：累计摊销，贷：年初未分配利润，贷：管理费用。

4、关于母公司出资设立子公司是否具有商业实质的讨论

虽然在以非货币性资产出资设立子公司后，母公司从原先直接持有非货币性资产变为持有子公司的股权，相应地取得现金流量的方式从直接取得该资产产生的经营现金流变为通过子公司分配股利取得现金流，但是子公司分配股利的现金来源（基础现金流）仍然是该资产产生的经营现金流。一般认为，出资设立全资子公司是不具有商业实质的，另外如果出资设立非全资子公司，而少数股东只是出资金的话，一般也会被认为不具有商业实质，理由如下：

只要用于出资的资产在交易前后都在母公司的控制范围内，该资产运用的方式（产生未来现金流量的方式、金额和时间）就预计不会发生重大的变化，相应地，在母公司的主导和控制下，归属母公司的未来现金流量也不会发生重大的变化。其他股东投入的现金通过在经营中的运用，也可以产生现金流，这部分增加的现金流有大部分可由母公司享有，从而对母公司减少的现金流（原先的经营性资产产生的现金流归属母公司的份额的减少）起到一定补偿作用，但这部分发生变化的现金流并不是与资产相关现金流的主体，没有对现金流产生根本性的影响，所以总体上看还是不具有商业实质的可能性较大。

而在某些情况下，母公司将非货币资产投入非全资子公司也可能具有商业实质，例如：

（1）母公司（集团）将非货币资产投入下属的已上市子公司，实现集团经营业务的整体上市。由于母公司以原先持有的非上市经营性资产换取了上市公司的股权，而上市公司股权的估值方法、估值结果、价值波动性、流通性等与非上市资产存在重大差异，因此具有商业实质。

（2）母公司以非货币资产投入非全资子公司，同时引入的少数股东在技术、市场、管理、品牌等方面具有特殊的优势，能显著提升资产的运用效率和盈利能力，从而增加资产的未来现金流量，或者改变其时间和风险程度。因此在此种情况下也具有商业实质。

问题1-2-17（用借款收购采矿权，在该矿达到商业开采之前的利息是否可以资本化）

问题：

用借款收购采矿权，在该矿达到商业开采之前的利息支出是否可以资本化？

解答：

采矿权是一项单独确认的无形资产，并不是直到对应的矿区投入商业开采才算是“达到预定可使用状态”。尽管在正式投入商业开采之前还需要经过建设矿井及其他相关设施等程序，可能需时较长，但采矿权本身作为一项独立资产，并不需要在取得之后，另外再经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用状态。采矿权达到预定可使用状态的标志是：取得一项在指定区域、指定期限内开采指定矿种的权利，可为后续的矿井等设施建造、开采提供基本条件和前提，即可认为达到预定可使用状态。

因此，在取得相关采矿权证照时，即应认为采矿权已达到预定可使用状态，所以采矿权并不属于《企业会计准则第17号——借款费用》所指的“符合资本化条件的资产”，即“需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”。相应地，与用于收购采矿权的资本性支出相关的借款费用不能资本化。

问题1-2-18（用于建造自用房屋的土地出让金借款利息、建造期间土地使用税资本化问题）

问题：

企业为取得用于建造自用房屋的土地使用权而缴纳的土地出让金的相关借款利息以及建造期间缴纳的土地使用税是否可以资本化？

解答：

1、如果企业取得该土地使用权的目的是建造自用固定资产，则《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》第六条“土地使用权的处理”规定：

“企业取得的使用寿命有限且预期在未来期间内会用于赚取租金或资本增值的土地使用权，应当将其转为投资性房地产。”

自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产。”

企业（房地产开发）取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。”

根据上述规定，用于建造自用房屋建筑物（作为固定资产）的土地使用权，应作为一项单独的无形资产予以确认，相应地也应当考虑其是否达到“预定可使用状态”。尽管取得该土地的目的是建造作为固定资产的房屋建筑物，但相关房屋建筑物达到预定可使用状态并不是作为无形资产的土地使用权达到预定可使用状态的前提。土地使用权达到预定可使用状态的标志应该是取得土地使用权证或者被实际占用从事生产经营或者房屋建筑物建造的开始之日（以两者中的较早者为准），这一过程通常较短，因此土地使用权作为一项无形资产并不是《企业会计准则第17号——借款费用》第四条规定的“需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”，因此用于购置土地使用权的相关支出，包括保证金等，均不属于计算资本化利息的基数。

2、关于建造期间土地使用税能否资本化问题，我们的意见是土地使用税不能资本化（即使是在建造期间）。其理由是：根据《城镇土地使用税暂行条例》（国务院令第483号）的规定，土地使用税是针对在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，按照其实际占用土地的面积和相应的单位税额征收的税项，即更多地是与土地在取得后的持续

使用相关，而不是与土地使用权的取得相关。并且，如果出现对土地使用税的拒缴、欠缴或者延迟缴纳的情况，税务机关只能依据《税收征收管理法》及其实施细则的规定采取罚款、税收保全措施等，但不能采取责令停工、不办理已建房屋产权登记等阻止房屋建筑物达到预定可使用状态的措施以对企业进行惩罚。因此，土地使用税支出不属于使土地使用权或者房屋建筑物达到预定可使用状态的必要支出，应当在发生时予以费用化，而不能资本化计入土地使用权或者房屋建筑物的价值中。

问题1-2-19（工程购地借款利息能否资本化）

问题：

工程购地借款利息能否资本化？

解答：

公司取得该土地使用权的目的是建造自用固定资产，则根据《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》第六条“土地使用权的处理”规定：

企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但改变土地使用权用途，用于赚取租金或资本增值的，应当将其转为投资性房地产。

自行开发建造厂房等建筑物，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产。

企业（房地产开发）取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

根据上述规定，用于建造自用房屋建筑物（作为固定资产）的土地使用权，应作为一项单独的无形资产予以确认，相应地也应当考虑其是否达到“预定可使用状态”。尽管取得该土地的目的是建造作为固定资产的房屋建筑物，但相关房屋建筑物达到预定可使用状态并不是作为无形资产的土地使用权达到预定可使用状态的前提。土地使用权达到预定可使用状态的标志应该是取得土地使用权证或者被实际占用从事生产经营或者房屋建筑物建造的开始之日（以两者中的较早者为准），这一过程通常较短，因此土地使用权作为一项无形资产并不是“需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产”，因此用于购置土地使用权的相关支出，均不属于计算资本化利息的基数。

问题1-2-20（上海黄金交易所会员资格费的会计处理）

问题：

公司支付的上海黄金交易所会员资格费应如何列报？摊销年限如何确定？

背景：

2012年2月,A公司以610万元的价格从某公司受让了上海黄金交易所的会员资格证,并向上海黄金交易所支付了110万元的资格费、5万元的年会费。取得上海黄金交易所的会员资格之后,A公司可以在上海黄金交易所内进行黄金、白银、铂等贵金属交易活动。同时A公司向上海黄金交易所承诺每年的黄金交易量不得低于2吨,否则上海黄金交易所将取消A公司的会员资格。A公司将支付给某公司的610万元资格证购买款和支付给上海黄金交易所的110万元资格费列报为“长期待摊费用”,并按照5年期限摊销;将支付的5万元年会费在“管理费用”中列支。

(注:上海黄金交易所是经国务院批准,由中国人民银行组建,在国家工商行政管理局登记注册的,不以营利为目的,实行自律性管理的法人。遵循公开、公平、公正和诚实信用的原则组织黄金、白银、铂等贵金属交易。交易所于2002年10月30日正式开业,营业期限为50年。)

解答:

1、购买资格证(席位费)的支出610万以及另外支付给上海黄金交易所的110万元的列报问题

根据《企业会计准则第6号——无形资产》第三条规定:“*无形资产,是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的,符合无形资产定义中的可辨认性标准:(一)能够从企业中分离或者划分出来,并能单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。(二)源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。*”

对照上述“无形资产”定义:

(1) 该会员资格(席位费)不具有实物形态,且预计可使企业在较长时间内(超过一个会计年度)获益,因此属于非流动资产。

(2) 该会员资格可以单独转让,符合可辨认性标准之(一)。

(3) 该会员资格的相关权益可获得上海黄金交易所交易所章程和相关业务规则的保障,属于合同性权利,符合可辨认性标准之(二)。

因此,该项会员资格(席位费)应确认为一项无形资产,而不是长期待摊费用。在实务中“可转让性”是区分无形资产和长期待摊费用的基本标准之一。通常理解,列报为长期待摊费用的项目,一般是不能转让的(尽管并不是所有无形资产都能够转让,但列报为长期待摊费用的项目一定是不能转让的)。

2、摊销年限问题

根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十七条规定“*使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。*”即,无形资产的摊销年限应当是其使用寿命,即预计受益年限。在本案例中,该资格将长期有效(只要不出现因为交易量达不到标准而被取消资格的情况),其受益年限将显著超过5年,因此按5年摊销很可能并不合适。A

公司应当根据具体情况，考虑其自身经营年限、上海黄金交易所经营年限等因素，谨慎、合理地确定受益年限。同时每一期末应关注其是否存在减值迹象和应计提减值准备。

问题1-2-21（飞行员执照是否可以确认无形资产）

问题：

A 公司培养飞行员支付的成本是否可以资本化，确认为无形资产？

背景：

A 公司有私用或商用飞机驾驶执照的培训资格，主要业务收入来源系飞行员私照和商照的培训。私照培训基本飞行学习小时为 50 小时（同一种机型），学满后可申请私照的考试。取得该种机型的私照后学习其他机型一定小时，可申请在私照上面添加该种机型的驾驶许可。商照培训基本飞行学习小时为取得私照后 110 小时（同一种机型），商照培训机型必须为私照已经取得驾驶许可的机型。取得商照后，同样可以学习其他机型一定小时后申请该机型的驾驶许可。取得商照后，由已取得教员资格的飞行员培训 50 小时，可申请教员执照考试，目前，A 公司无教员执照的培训资格。

飞行员在学习取得商照时，公司为其支付的主要费用为飞机折旧费用、航油航材费用、考试费用、体检住宿餐饮等其他费用。在学习取得教员执照时，公司为其支付的主要费用为考试费用、培训费、差旅费等其他费用。取得的飞行员执照上仅载明飞行员名字及许可机型，无培训机构名字。

飞行员在 A 公司学习期间与公司签订培训协议，培训协议中约定培训结束后，飞行员承诺资源接受公司的工作安排，并签订不低于一定年限的劳动合同，若不接受公司的安排，飞行员应按公司支付的培训费总额的两倍赔偿。

飞行员与公司签订的劳动合同约定飞行员取得执照证书后服务期未满单方提出解除劳动合同的，必须偿还 A 公司支付的培训费并支付违约金。

目前飞行员转让具有一定的市场，即公司可以把与公司签约的飞行员转让给其他公司，根据年限及可驾驶的机型收取不等金额的转让费。

解答：

此问题可参照“[问题 5-2-8](#)（生产人员培训及提前进厂费用是属于经营活动还是投资活动）”所述原则处理。首先确定相关培训费支出能否确认为资产，再来讨论应确认为何种资产。

1、培训费资本化应满足的条件

根据《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素定义和确认条件的规定，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。前款所指的企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。由企业拥有或者控制，是指企业享有

某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。预期会给企业带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

根据《企业会计准则——基本准则》，确认资产应同时满足以下条件：（1）符合前述“资产”的定义；（2）与该资源有关的经济利益很可能流入企业；（3）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

根据这一规定，如果公司在与培训对象签订的劳动合同中根据《劳动合同法》第二十二条和《劳动合同法实施条例》第十六条的规定，明确约定了服务期，并约定如提前离职，则培训对象应按《劳动合同法》第二十二条规定的最高限额支付违约金，以作为企业为其发生的培训费的补偿（因而该项培训费很可能为企业带来未来经济利益流入），则可以把相关的培训费支出确认为资产。

另外，飞行员的培训通常有一定的淘汰率，即参加培训的学员有一部分最终无法取得飞行员执照。此时还应参考《企业会计准则第6号——无形资产》第九条关于企业内部研究开发项目支出资本化的条件。如果根据历史经验，该淘汰率小于50%，则在符合上述资本化条件的前提下，可以将取得飞行员执照前企业为其发生的培训费支出予以暂时资本化，到实际取得飞行员执照时再转为无形资产；对被淘汰的学员，如果无法就已发生的培训费支出向其追偿的，则在确定被淘汰时，将对应的培训费支出转入当期损益。如果根据历史经验，该淘汰率大于或等于50%，则只有在基本确定某个学员可取得飞行员执照，并符合上述资本化条件时，才可将企业为其发生的培训费支出予以资本化，此前发生的培训费支出应予以费用化处理。

2、可资本化的培训费应确认为何种资产

在满足资产确认条件的前提下，根据《企业会计准则第6号——无形资产》第三条规定：“无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。”

在本案例中，公司通过承担员工的培训支出，使其获得相应的专业技能，并相应依据劳动合同取得了在约定期限内获取员工所提供的相应服务的合同权利，因此符合可辨认性标准之（二）即“源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离”。因此，将相应的权利确认为无形资产是合适的。但在实务中，也可接受将其确认为长期待摊费用的做法。

问题1-2-22（山西省煤焦企业产能容量指标的列报）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，企业对于取得的焦化产能容量指标应如何列报？

背景：

《山西省人民政府关于印发山西省焦化产业调整和振兴规划的通知》（以下简称“通知”）规定“申请核准焦化项目必须取得一定产能容量。产能容量可通过企业兼并、收购，政府配给以及市场购买取得。关停淘汰企业获得政府补偿的，其产能容量由政府掌握，可按比例配给特大型产能置换项目。企业和个人取得的产能容量，可通过市场进行交易。”

A公司系山西省的焦化企业，拟上马200万吨焦化项目，为解决产能容量不足的问题，依据前述“通知”的规定，向其他企业购买产能容量。A公司与产能容量持有方B公司签订了《产能置换合同》，置换焦化产能容量130万吨以及配套的相关证明文件等，置换总价款为1.02亿元。A公司对于取得的产能容量指标在财务报表中的列报存在两种不同意见：一是将其作为使用寿命不确定的“无形资产”列报，不进行摊销，但在每个资产负债表日结合政府的相关政策进行减值测试；二是考虑其没有权属证明，将其在“其他非流动资产”中列报，如果在建焦化项目进展顺利，则将其列入工程成本；如果在建项目停建，则暂挂“其他非流动资产”，在企业出售该容量指标时转销成本，并在每个资产负债表日结合政府的相关政策进行减值测试。

解答：

《企业会计准则第6号——无形资产》第三条规定：“无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。”

该准则第四条规定：“无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；（二）该无形资产的成本能够可靠地计量。”

根据《企业会计准则第6号——无形资产》的上述规定，对照本案例的具体情况，《山西省人民政府关于印发山西省焦化产业调整和振兴规划的通知》要求实施产能交易置换制度，规定“申请核准焦化项目必须取得一定产能容量。产能容量可通过企业兼并、收购、政府配给以及市场购买取得。关停淘汰企业获得政府补偿的，其产能容量由政府掌握，可按比例配给特大型产能置换项目。企业和个人取得的产能容量，可通过市场进行交易”。因此，产能容量指标可以单独交易，符合无形资产可辨认标准之（一）；该指标系源于政府文件（可视为法定权利），符合无形资产可辨认性标准之（二），并且没有实物形态，属于可辨认非流动资产，因此符合《企业会计准则第6号——无形资产》第三条对“无形资产”的定义。同时，取得容量指标是开展焦化行业经营的必备条件，在相关项目预计未来能够盈利的情况下，可以认为其相关未来经济利益很可能流入企业；另外该指标系外购，在产能置换协议中明确约定了转让价格，因而成本能够可靠确定。因此，符合《企业会计准则第6号——无形资

产》第四条规定的确认为无形资产的条件。在购买方 A 公司的财务报表中，应将其单独确认为一项无形资产，而不是并入相关建设项目的成本。

根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十七条规定“使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。”即，无形资产的摊销年限应当是其使用寿命，即预计受益年限。尽管《企业会计准则第 6 号——无形资产》承认“使用寿命不确定的无形资产”的存在，但在实务中认定一项无形资产的“使用寿命不确定”，需要非常谨慎。原则上此类无形资产的摊销年限不应超过拟上马的焦化项目的主体固定资产的使用年限。由于该项指标实际上是通过政府颁布的产业治理整顿政策而创设的，其未来价值乃至存废都取决于未来产业政策的进一步发展变化，难以合理预见，不确定性较大，因此建议在预计受益年限内摊销完毕，即摊销年限自该项目投产起，不超过项目可行性研究报告中确定的预计生产年限。

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十八条规定：“使用寿命有限的无形资产，其残值应当视为零，但下列情况除外：（一）有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产。（二）可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。”在本案例中，不排除到拟上马的焦花项目的经济寿命结束时，如果届时的行业监管政策环境与目前相比无重大变化，则仍然可以将目前取得的该项产能指标再转让给其他需要该指标的单位或个人，也就是到项目结束时不能排除该项无形资产是有残值的。但是，鉴于本案例中无形资产的摊销年限可能较长，其间产业政策、市场行情等发展变化的不确定性较大，因此也难以基于当前可获得的信息合理估计届时摊销期满时的残值。基于谨慎性的考虑。在摊销该项无形资产时，应将其净残值设定为零。

同时，在确认无形资产后的每个资产负债表日，还应当根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的相关规定，关注其所在资产组是否存在减值迹象。如果存在减值迹象的，应进一步进行减值测试，并就可收回金额低于资产组账面价值的差额计提减值准备。该产能指标应当与相关焦化项目的固定资产合并为一个资产组进行减值测试，并且如果计提减值准备，则计提减值准备后的账面价值不低于该指标的单独对外转让价格（如可合理确定）。

问题1-2-23（支付给外部机构的大额品牌包装费的会计处理）

问题：

支付给外部机构的大额品牌包装费能否资本化？

背景：

A 公司系一家上市公司的全资子公司，公司经营范围为网络营销顾问；企业营销策划。A 公司委托某品牌策划公司为母公司的旅游地产项目进行品牌设计、策划，并协助 A 公司以上市公司名义注册商标，双方签订的合同标的为一亿元。目前 A 公司已经支付给品牌策划公司 7,000 多万的品牌策划费用，商标注册申请已经上报给国家商标局，并已被受理。

解答：

本案例首先要明确以下问题：

1、该商标和品牌归 A 公司所有，还是其母公司（上市公司）所有？是否专用于其母公司的旅游地产项目？

2、该“旅游地产项目”是特定的一个项目，还是其母公司现在和将来开发的所有旅游地产项目？

3、如果该注册商标和品牌归母公司所有，或者虽然形式上归 A 公司所有但实际上仅由其母公司使用，则 A 公司不应将其确认为自己的资产，在此情况下，A 公司实际支付的品牌策划费用是否可从母公司获得补偿？

4、该品牌策划项目约定的服务内容和应提交的工作成果是什么？A 公司或其母公司未来准备如何利用该次品牌策划的工作成果？

总体上，我们倾向于认为：虽然 A 公司此次将品牌设计和包装工作外包给外部机构，但其本质上仍然是对企业自有品牌和商标的包装、策划，不同于外购的商标权和品牌，这一策划仅仅是将自有品牌予以显性化和法定化，仍属于自有品牌的培育支出，并没有创设使用新品牌的合同权利。因此不宜参照外购商标权的处理方式将其资本化确认为无形资产。这一结论也与《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十一条的规定“*企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产*”一致。进一步从根本上说，此类品牌策划支出能否直接增加未来经济利益流入很难证明，更接近于一项广告费支出，不符合确认为资产的条件。

即使该商标最初是通过企业合并或其他方式从外部购入的，其最初的购入成本可按其公允价值资本化为无形资产，但在购入后对其发生的进一步品牌包装、策划等费用也是应当予以费用化处理的。

在其母公司的合并报表层面，应当在此类费用发生时，直接将其计入销售费用处理。

问题1-2-24（农村土地承包经营权能否作为股东出资，能否作为无形资产核算）

问题：

农村土地承包经营权能否作为股东出资，能否作为无形资产核算？

解答：

1、关于能否以农村土地承包经营权作价出资问题

农村土地承包经营权能否用作出资的问题首先是一个法律问题，建议咨询律师意见，并建议公司向当地农业、土地登记主管部门和工商登记机关咨询。

对于这一法律问题，我们基于我们对《公司法》和其他相关法律法规的理解，分析如下：

根据《公司法》第二十七条规定，用作对公司出资的非货币财产应同时满足“可以用货币估价”和“可以依法转让”这两项基本条件。同时，《公司登记管理条例》第十四条规定：

“股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定。但是，股东不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。”因此，这一问题的关键在于分析农村土地承包经营权是否符合此处所规定的用作出资的非货币性资产应满足的全部条件。

目前对于农村土地承包经营权规范的主要规定是《中华人民共和国农村土地承包法》、《农村土地承包经营权流转管理办法》（农业部令第47号）、《关于做好当前农村土地承包经营权流转管理和服务工作的通知》（农经发[2008]10号）等。根据这些规定：

（1）通过家庭承包取得的土地承包经营权可以依法采取转包、出租、互换、转让或者其他方式流转；承包方之间为发展农业经济，可以自愿联合将土地承包经营权入股，从事农业合作生产。（即“入股”也是法律认可的一种流转方式）。

（2）农村土地承包经营权流转的受让方可以是承包农户，也可以是其他按有关法律及有关规定允许从事农业生产经营的组织和个人。在同等条件下，本集体经济组织成员享有优先权。受让方应当具有农业经营能力。

（3）土地承包经营权采取转包、出租、互换、转让或者其他方式流转，当事人双方应当签订书面合同。采取转让方式流转的，应当经发包方同意；采取转包、出租、互换或者其他方式流转的，应当报发包方备案。

（4）县级以上地方人民政府应当向承包方颁发土地承包经营权证或者林权证等证书，并登记造册，确认土地承包经营权。

根据上述规定，建议首先了解当地工商登记机关是否将土地承包经营权理解为《公司登记管理条例》规定不可用作出资的“特许经营权”，如果当地工商登记机关是这样理解的，则土地承包经营权将不能用作出资。如果当地工商登记机关认可将农村土地承包经营权用作出资的，除了对非货币性财产出资进行审验时应关注的一般问题以外，还应特别注意以下问题：

（1）确保被投资方有适当的主体资格，其经营范围应包括农业生产。接受流转后，相关土地应继续用于农业生产用途。

（2）应当确保法律法规规定的相关程序得到完整、恰当履行，尤其是签订书面合同（其内容应具备《农村土地承包法》第三十七条和《农村土地承包经营权流转管理办法》第二十三条规定的各项要件），并报发包方同意或备案。在这一过程中，如果同一集体经济组织的其他成员要求受让的，在同等条件下应保障其优先权（或取得放弃优先权的声明）。

（3）应当以被投资企业获取县级以上地方人民政府颁发的土地承包经营权证或者林权证等证书作为该项流转获得有关政府部门确认的标志，并作为审验其出资到位情况（《公司法》规定的财产权转移手续）的必备要件。

（4）根据《公司法》、《财政部、国家工商行政管理总局关于加强以非货币财产出资的评估管理若干问题的通知》（财企[2009]46号）等规定，对非货币性财产出资应进行评

估，并在评估的基础上确定其作价金额。

由于农村土地承包经营权流转可能涉及较为复杂的法律问题，建议必要时聘请律师就相关流转程序的合规性出具法律意见。

2、关于接受投资的农村土地承包经营权能否作为无形资产核算的问题

根据《企业会计准则第6号——无形资产》第三条规定：“无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。

资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。”

在认可农村土地承包经营权作为出资的前提下，对照《企业会计准则第6号——无形资产》对“无形资产”的定义和确认条件的规定，我们理解，农村土地承包经营权对于该准则第三条所给出的“可辨认性”两项标准都是符合的。因此，对于企业拥有或者控制的农村土地承包经营权，企业可从中获取经济利益并承担相应风险的，可以在财务报表中确认为一项无形资产。

问题1-2-25（收购无形资产涉及的或有对价问题）

问题：

如下文背景资料所述，A公司对于收购无形资产所涉及的或有对价如何处理？

背景：

A公司2013年底和美国B公司原股东签署股权转让协议，收购B公司的100%股权。协议中有以下条款规定：

关于B公司目前正在研发中的C产品，如果美国FDA在交割日后18个月内、18-24个月内或者24-36个月内批准C产品上市，A公司将分别另外支付给B公司原股东不同金额的价款：18个月内批准为875万美元，18-24个月内批准为625万美元，24-36个月内批准为375万美元。同时，在交割日后10年中，有任何连续12个月满足B公司销售C产品收入5,000万元、1亿元……等，A公司应按合同条款根据不同的收入金额向B公司的原股东另外支付2,500万元、5,000万元……等相应的收购价款，总额不超过1.5亿元。

上述价款都以现金形式支付。

截止目前，A公司管理层认为2年内C产品并不会获批上市，但尚未对2年以后给出预测。

解答：

从背景资料所述的或有对价支付条款看，该部分或有对价的支付条款仅与C产品的获

批上市和后续实际市场销售状况有关,与B公司除C产品以外的其他产品的经营状况无关。这与一般的或有对价系依据被收购方企业的整体盈利能力确定是不同的,实际上是针对被收购方的特定可辨认无形资产的价值调整,故我们认为不能简单地将该或有对价调整购买日确认的商誉,此处的或有对价不能按照企业合并中或有对价的一般原则进行处理。

关于与无形资产取得相关的或有对价(尽管本案例中的无形资产是通过企业合并取得的,但该或有对价事实上与企业合并事项无关,是企业合并同时实现的另一项交易。与企业合并相关的或有对价本质上是对商誉的定价调整,而不是针对特定可辨认资产的),目前在IFRS和中国企业会计准则下尚无明确指引。我们认为对无形资产取得成本中涉及到或有对价的情况,可以采用以下两种方法之一解决:

(1) 将或有对价按其公允价值计入无形资产初始成本中,同时确认相应的负债。对于使用寿命有限的无形资产,这部分或有对价所构成的初始成本应与初始成本的其他构成部分一起,在其使用寿命内摊销;

(2) 无形资产的初始计量金额中不包含或有对价,或有对价在后续需要支付时直接计入当期损益。

A公司需要考虑其对C产品这一研发中无形资产项目进行评估时是如何考虑该部分或有对价因素的,如果在确定该研发中无形资产于购买日的公允价值时已经将该或有对价的公允价值因素纳入考虑的,则应采用上述方法(1);如果无法合理确定该部分或有对价于购买日的公允价值(相应地在无形资产评估值中未包含或有对价因素)的,则应采用上述方法(2)。

1、如果采用上述方法(1),则在确定该研发中无形资产于购买日的公允价值和或有对价的公允价值时,对这两者应当依据相同的基础(即预计C产品获得FDA批准上市的时间和上市后的销售表现)作出判断和估计。这种调整只影响购买日无形资产和或有对价的初始计量,对这两个项目产生同增同减的影响,但不影响购买日所确认的合并商誉。

后续研发过程尚未结束时,应在每个资产负债表日,根据《企业会计准则讲解(2010)》第129页中相关表述的要求,无论是否发生减值迹象,均应对该研发中无形资产项目进行减值测试。在本案例中,所确认的减值损失可以全部或部分地由或有对价的转回收益弥补,从而在一定程度上缓冲减值的损益影响。

后续研发完成后,这部分在购买日按公允价值确认的或有对价将成为无形资产原值的一部分,在C产品的预计市场寿命期内摊销,而不是像商誉那样不做摊销处理。

如果C产品获准上市的时间早于预期,或者其上市后的销售状况好于预期,导致最终需支付的或有对价超出原先的估计,则超出部分不符合《企业会计准则第6号——无形资产》规定的无形资产后续支出资本化条件,应当在其支付构成现时义务且金额能够可靠计量时直接计入当期损益。

2、如果采用上述方法(2),则鉴于或有对价的触发条件(C产品获准注册和达到约定

的销售业绩)在一定程度上可由收购方 A 公司控制(例如, A 公司可以自主决定提交注册申请的时间, 以及通过产品销售策略等影响其销售业绩), 因此可以认为该或有对价在购买日尚不成为购买方的一项现时义务, 在无形资产初始计量和对价的初始计量中均不考虑或有对价因素。这样可以在一定程度上减少后续研发期间定期对该无形资产进行减值测试的压力(对商誉减值测试的影响程度与上述方法(1)下相同), 后续投入商业化生产后无形资产的定期摊销费用也小于方法(1)。但是, 在方法(2)下, 当或有对价满足支付条件且金额能够可靠计量时, 应一次性计入当期损益, 不能追加计入无形资产成本, 可能造成不同年份之间损益波动较大。

问题1-2-26(土地使用权摊销年限确认问题)

问题:

土地使用权的合同使用年限均为50年, 如果企业经营年限短于50年, 如何确定土地使用权的摊销年限?

解答:

根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十七条规定:“使用寿命有限的无形资产, 其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产, 应当自无形资产可供使用时起, 至不再作为无形资产确认时止。”这一规定表明, 土地使用权作为一项无形资产, 其摊销年限应当是受益年限。如果在取得土地使用权时没有证据表明企业的经营年限将会在到期后继续延长, 则土地使用权的摊销年限不应超过取得土地使用权时企业营业执照上载明的剩余经营期限。

但另一方面, 根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十八条规定, 允许无形资产摊销时在满足一定条件的前提下预留残值。根据该条规定:“使用寿命有限的无形资产, 其残值应当视为零, 但下列情况除外: (一)有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产。(二)可以根据活跃市场得到预计残值信息, 并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。”因此, 例如取得土地使用权时的剩余经营年限为30年, 土地使用权本身的年限为50年, 则可将后20年的应摊销金额作为净残值预留, 将应摊销金额在30年内摊销完毕, 这样对损益的影响与将土地使用权全额按照50年摊销相对较为接近。

问题1-2-27(无形资产中高尔夫俱乐部的长期会员权是否可以不摊销?)

问题:

A 公司无形资产中包含一笔向高尔夫俱乐部支付款项取得的会员权, 会员权没有固定期限, 为长期有效, 即取得的会员资格为永久性资格, 对该会员权是否作为使用寿命不固定的无形资产而不应摊销?

解答:

对此类问题，首先要获取签定的入会协议，逐条审核协议条款。同时应审核确定高尔夫俱乐部与 A 公司之间是否存在关联关系，A 公司是否控制高尔夫俱乐部。如果 A 公司与高尔夫俱乐部是母子公司关系，其会员费以及会员费摊销在 A 公司合并报表层面需要抵销，在合并报表层面真正摊销的是高尔夫俱乐部取得的土地使用权。

如果 A 公司与高尔夫俱乐部不存在母子公司关系，A 公司取得的高尔夫俱乐部永久会员资格理论上应在以下年限中的最短年限内摊销：（1）持有会员企业自身（即 A 公司自身）的剩余经营年限；（2）该高尔夫俱乐部的剩余经营年限；（3）该高尔夫俱乐部所占土地的剩余使用权年限。

问题1-2-28（在《企业会计制度》下，无形资产摊销是否可以计入主营业务成本）

问题：

在《企业会计制度》下，对于专利权等与产品生产直接相关的技术类无形资产的摊销额，是否可以计入主营业务成本？

解答：

《企业会计制度》是规则导向的会计规范体系，即对于其中已作出明确规定的事项，即应按照该规定执行，不能背离或者违反。这与原则导向且属于“公允列报编制基础”（见《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》及其应用指南中的相关定义）的新会计准则有本质的不同。

《企业会计制度》第四十六条规定：“无形资产应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销，计入损益。如预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限，该无形资产的摊销年限按如下原则确定：……”

《企业会计制度——会计科目和会计报表》对“1801 无形资产”科目的使用说明第四条：“摊销无形资产价值时，借记“管理费用——无形资产摊销”科目，贷记本科目。”

《企业会计制度》之附录“《企业会计制度》主要会计事项分录举例”中：无形资产摊销的会计处理为：借：管理费用——无形资产摊销，贷：无形资产。

鉴于《企业会计制度》下对无形资产摊销应计入管理费用已作出明确规定，因此企业在会计处理和报表编制中应严格按照此规定执行，而无论该规定就特定个案的具体情况而言是否合理。

问题1-2-29（非同一控制下企业合并中取得被购买方商标权能否作为使用寿命不确定的无形资产）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，公司能否将非同一控制下企业合并中取得的被购买方的商标权作为使用寿命不确定的无形资产核算？

背景：

A 公司于 2012 年 3 月 1 日购买 B 公司 100% 股权（属于非同一控制下企业合并），B 公司有一项商标权于基准日评估价值为 9,000 万元。我国法律规定的商标权有效期为 10 年，但该商标权在期满后可以无限期续展，且续展时只需花费较少的资金。A 公司拟将该商标权作为使用寿命不确定的无形资产核算。

解答：

本案例中所涉及的商标权，法律上规定了保护期，但在期满后可以无限期续展，且续展时无需发生重大的成本，因此理论上其使用寿命可以无限延长，相应地，在会计上可以作为使用寿命不确定的无形资产。但应注意以下问题：

1、《企业会计准则第 8 号——资产减值》第四条规定“企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试”，因此期末无论是否存在减值迹象，A 公司均应对其进行减值测试。

2、根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》第二十一条规定，“企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，并按本准则规定处理”。即 A 公司应在每一期末资产负债表日重新评估“使用寿命不确定”的结论是否成立。例如，如果预计公司管理层将会在本次注册期满时放弃续展的，则应作为使用寿命有限的无形资产，将其账面价值在剩余的保护期限内摊销完毕。

3、在确定该项商标权于购买日的公允价值时，应关注各项可辨认资产、负债的相对独立性，及其公允价值与被购买方整体公允价值之间的关系。通常理解，商标权、客户关系等与市场营销相关的无形资产，与专利权等技术类无形资产相比，其公允价值更多地取决于企业整体的盈利能力，因而与企业整体价值的互动性更为密切，与企业整体公允价值总体上呈现同方向变动。因此，如果一方面确认大额的商标权、客户关系等无形资产，另一方面由此导致确认大额的负商誉，则其逻辑关系很可能并不合理，可能存在难以解释的问题。实务中应避免出现这种情况。

权威指引：

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十六条规定“企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产”；第十九条规定“使用寿命不确定的无形资产不应摊销”。

《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》第四条阐述了估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素：

“（一）企业持有的无形资产，通常来源于合同性权利或其他法定权利，且合同规定或

法律规定有明确的使用年限。

来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限；合同性权利或其他法定权利在到期时因续约等延续、且有证据表明企业续约不需要付出大额成本的，续约期应计入使用寿命。合同或法律没有规定使用寿命的，企业应当综合各方面因素判断，以确定无形资产能为企业带来经济利益的期限。比如，与同行业的情况进行比较、参考历史经验，或聘请相关专家进行论证等。

按照上述方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限的，该项无形资产应作为使用寿命不确定的无形资产。

（二）企业确定无形资产使用寿命通常应当考虑的因素。

- 1.运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；
- 2.技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计；
- 3.以该资产生产的产品或提供服务的市场需求情况；
- 4.现在或潜在的竞争者预期采取的行动；
- 5.为维持该资产带来经济利益能力的预期维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；
- 6.对该资产控制期限的相关法律规定或类似限制，如特许使用期、租赁期等；
- 7.与企业持有其他资产使用寿命的关联性等。”

问题1-2-30（划拨土地是否属于使用寿命不确定的无形资产）

问题：

划拨土地是否属于使用寿命不确定的无形资产？

解答：

根据《划拨用地目录》（2001年国土资源部令第9号）相关规定，划拨用地的取得是基于特定的项目用途，即企业以划拨方式取得土地更多地是与特定的建设项目用途相关，且划拨土地只能自用，不能以转让、出租、对外投资等方式处置，到项目结束后，该项划拨土地将会被政府再次无偿收回。因此，该土地实际的使企业受益的年限是该项目的预计经济寿命（以该土地上建造的房屋建筑物的折旧年限为代表），并不是“使用寿命不确定的无形资产”。因此，对于企业取得划拨土地使用权时承担的拆迁补偿、青苗补偿等费用，建议列报为一项长期待摊费用，在该土地上的房屋建筑物的折旧年限内摊销，计入各期损益。

对于此问题的处理，《企业财务通则》第五十六条的规定也可作为证明。该条规定的原文如下：

企业进行重组时，对已占用的国有划拨土地应当按照有关规定进行评估，履行相关手续，并区别以下情况处理：

（一）继续采取划拨方式的，可以不纳入企业资产管理，但企业应当明确划拨土地使用权权益，并按规定用途使用，设立备查账簿登记。国家另有规定的除外。

(二) 采取作价入股方式的, 将应缴纳的土地出让金转作国家资本, 形成的国有股权由企业重组前的国有资本持有单位或者主管财政机关确认的单位持有。

(三) 采取出让方式的, 由企业购买土地使用权, 支付出让费用。

(四) 采取租赁方式的, 由企业租赁使用, 租金水平参照银行同期贷款利率确定, 并在租赁合同中约定。

企业进行重组时, 对已占用的水域、探矿权、采矿权、特许经营权等国有资源, 依法可以转让的, 比照前款处理。

由此可见, 对于划拨土地, 可以不纳入企业资产管理, 但企业应当明确划拨土地使用权权益, 并按规定用途使用, 设立备查账簿登记。

财政部企业司编《企业财务通则解读》对该条规定的解读如下:

[解读]本条是关于企业重组中国有资源财务处理的规定。

(一) 土地使用权管理的规定

根据《土地管理法》的规定, 国家依法实行国有土地有偿使用制度。建设单位使用国有土地, 应当以出让等有偿使用方式取得。以出让等有偿使用方式取得国有土地使用权的建设单位, 按照国务院规定的标准和办法, 缴纳土地使用权出让金等有偿使用费和其他费用后, 方可使用土地。

在进一步贯彻落实《国有企业改革中划拨土地使用权管理暂行规定》(1998 年原国家土地管理局令第8 号) 的基础上, 国土资源部印发了《关于加强土地资产管理促进国有企业改革和发展的若干意见》(国土资发[1999]433 号)。根据这些规定, 国有企业改革时, 经土地行政主管部门批准, 可以采用不同的土地资产处置方式和管理政策:

1. 在涉及国家安全的领域和对国家长期发展具有战略意义的高新技术开发领域, 国有企业可继续以划拨方式使用土地。

2. 对于自然垄断的行业、提供重要公共产品和服务的行业, 以及支柱产业和高新技术产业中的重要骨干企业, 根据企业改革和发展的需要, 主要采用授权经营和国家作价出资(入股)方式配置土地, 国家以作价转为国家资本金或股本金的方式, 向集团公司或企业注入土地资产。

3. 对于一般竞争性行业, 应坚持以出让、租赁等方式配置土地。非国有资本购买、兼并、参股原国有企业时, 可将企业原划拨土地评估作价后同其他国有资产一并转为国有股, 逐步通过股权转让变现; 也可分割出与企业净负债额相当的土地转为出让土地, 参与企业整体拍卖和兼并, 剩余土地, 购买方或兼并方有优先受让权和承租权。

4. 对承担国家计划内重点技术改造项目的国有企业, 原划拨土地可继续以划拨方式使用, 也可以作价出资(入股)方式向企业注入土地资产。

对其他采用成熟技术进行产品更新和技术改造的国有企业, 可将原使用的划拨土地按出让方式处置, 土地收益可暂留企业作为应付账款, 全额用于技术改造, 并参照技改贷款方式

进行管理。

（二）企业重组中土地资产的处理

国家土地资产如何处置，是企业重组中的一个比较普遍的重大问题。根据国家有关法律、法规和政策规定，结合企业重组的实际情况，在企业重组中，土地资产的处理主要有以下几种方式：

1. 划拨。国有企业重组过程中，经国家批准可在不超过5年的期限内继续保留划拨用地。采取划拨方式使用的土地，企业可以不纳入企业资产管理，但应当按规定用途使用，并设立备查账簿登记。对于根据财政部、原国家土地管理局、原国家国有资产管理局下发的《关于认真抓紧做好清产核资中土地清查估价工作的紧急通知》（财清[1995]14号），企业通过清产核资，按照土地估价确认价值的50%入账的，继续按照原有规定执行，不需账务调整。

（注：根据《财政部关于国有企业清产核资中土地估价有关财务处理问题的通知》（财工字[1995]108号）和此处所提到的财清[1995]14号文的规定，在上世纪90年代的全国性国有企业清产核资中，为了建立基准地价制度和“显化”国有资产等目的，要求企业将通过行政划拨方式依法无偿取得的土地，企业应按确认、批复后的价值，经清产核资机构会同同级财政部门批准后，作增加固定资产处理，同时增加国家资本公积金。企业占用的行政划拨土地在估价入账后，应在固定资产中单独反映，不计提折旧。这就是以往国有企业将划拨土地估价入账的政策依据。但是，这些文件仅适用于国有企业清产核资这一特定场合，且财工字[1995]108号文已于2006年3月30日被《财政部关于公布废止和失效的财政规章和规范性文件目录（第九批）的决定》（财政部令第34号）宣布失效，因此不能作为一般情况下企业将划拨土地估价入账的政策依据。）

2. 作价入股。在土地估价的基础上，经批准将国有土地使用权作价投资的，应缴纳的土地出让金应当与其他国有净资产一并折股，相应增加重组后企业的国有股份。这部分国有股份，应当由企业重组前的国有资本持有单位或者主管财政机关确认的单位持有。

3. 出让。在实际操作中，根据持有单位的不同，出让方式存在两种不同的形式。一是由重组前的原企业向国家缴纳土地出让金，取得一定年限的国有土地使用权，由该企业以土地使用权向重组后的新企业投资入股。二是由重组后的新企业直接向国家缴纳土地出让金，取得一定年限的土地使用权，土地使用权由使用的企业作为无形资产管理。

4. 租赁。国有企业重组为非国有企业，企业原划拨土地使用权除采取出让方式处置外，也可以采取租赁方式处置。租赁使用土地，由企业按照不低于银行同期贷款利率的水平支付租金，并在租赁合同中约定。

（三）其他国有资源的处理

根据《矿产资源法》、《海域使用管理法》等法律、行政法规的规定，国家实行探矿权、采矿权、海域等资源有偿取得的制度。此外，还有一些特许经营权，如高速公路边上的广告经营权、药品经营权等特许经营权，也属于国有资源范畴，需实行有偿使用。对于这些可以

依法转让的国有资源，企业进行重组时，比照土地使用权处置的方式进行处理。

问题1-2-31（原划拨地由政府收回企业重新拍卖取得土地使用权的处理）

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司原有房屋建筑物所在的土地使用权因归属政府所有，政府收回土地并组织竞拍，A 公司参与竞拍并取得土地使用权及附着的建筑物应如何进行账务处理，是否终止确认原固定资产并确认资产处置损益？

背景：

A 医院由原 B 医院于 2005 年改制更名后成立，B 医院原为事业单位，更名后 B 医院被撤销，事业编制被收回，A 医院改为非营利性医疗机构（股东为原医院职工）。B 医院撤销时，相关文件明确：土地使用权收回归属于医院所在地的镇政府；房屋建筑物所有权归属于 A 医院。但是，土地使用权和房屋建筑物所有权的产权证书注明的所有人仍是 B 医院，一直未办理变更。

A 医院于 2017 年变更所有制形式并更名为 A 医院有限公司（以下简称 A 医院公司），经营性质为营利性医疗机构，其中房屋建筑物作为 A 医院的主要资产按照评估作价的方式投入到 A 医院公司（但是产权证仍未办理变更），土地使用权未作为 A 医院的资产。因某上市公司拟收购 A 医院公司，为保持 A 医院公司资产完整性，明晰资产产权，需办理不动产产权主体信息变更登记手续。根据政府部门相关规定，对营利性民办医疗机构的建设用地，应以协议出让方式供地。因此，A 医院公司仅办理不动产产权主体信息变更登记手续，并不能取得现址经营用地的土地使用权。至 2018 年末，A 医院公司现址经营用地的国有土地使用证记载的土地使用者仍为 B 医院；土地使用性质为划拨。

基于以上因素，A 医院公司所在地的镇政府决定先将医院所占用的土地使用权和地面资产收回，再进行出让。为确定收购价格，镇政府于 2018 年 4 月委托评估公司对 A 医院公司现址经营用地及地面资产进行评估，该评估公司采用“重置成本法”对相关地面资产进行估值。镇政府与 A 医院公司签订《地面建筑物和附着物约定收购协议》，收购医院公司现址经营用地、地面建筑物和附着物，收购协议约定：

甲方：镇政府；乙方：A 医院公司

一、本协议涉及的地块位于 XX 村，用地面积 XX 平方米，土地用途为医疗卫生，用地四至范围：略。

二、经有资质的评估机构 XX 评估公司评估，该地块地面建筑物、附着物等评估价格为人民币 1,000 万元，具体价格构成见评估报告，甲乙双方同意以上述价格实施收购。

三、乙方同意在本协议签订生效后 30 日内将该宗土地地面建筑物、附着物交给甲方，按双方确认价格连同土地一并挂牌出让，并确保建筑物、附着物权属清晰无争议，如有争议，由乙方承担所有责任。

四、甲方在本宗土地公开挂牌出让结束，竞得人签订土地出让合同并缴纳出让金和地面建筑物附着物价款后 30 日内，将收购款支付给乙方。如仍由乙方竞得，收购价款直接抵扣，甲方不需向乙方支付收购价款。

五、如第三方竞得土地和地面建筑物、附着物，在土地竞拍结束后 60 日内，乙方完成员工安置、不属于收购范围的生产设备等可移动资产处置，完成全部清场并经甲方验收通过后，甲方向乙方支付收购价款。

六、甲乙双方应认真履行本协议所约定的各项条款，如有一方不按协议履约的视为违约，违约方应向对方每日按收购价款总额的 1% 支付违约金，同时还将向守约方赔偿由此造成的经济损失。

七、本协议未尽事宜由甲乙双方签订补充协议，补充协议视作本协议的组成部分与本协议具有同等法律效力。

八、本协议经甲乙双方签字盖章后生效，本协议一式四份，甲乙双方各执两份。

2018 年 8 月，县国土资源局决定以挂牌方式出让 A 医院公司现址经营用地，并特别说明本地块为带地面建筑挂牌，地面资产价值为 1,000.00 万元，由竞得人另行支付予土地所在地镇政府。

竞拍人只有 A 医院公司一家，A 医院公司竞拍得到该项土地使用权及地上建筑物。

解答：

本案例如何处理，其核心在于核实《收购协议》中第五条“如第三方竞得土地和地面建筑物、附着物，在土地竞拍结束后 60 日内，乙方完成员工安置、不属于收购范围的生产设备等可移动资产处置，完成全部清场并经甲方验收通过后，甲方向乙方支付收购价款。”的约定中“第三方竞得土地和地面建筑物、附着物”的情形是否几乎不可能发生？该收购协议虽然提及“第三方竞得标的资产”的可能，但协议双方是否实质隐含指定了“镇政府收购后，以招拍挂的方式将相关房屋、土地再出让给 A 医院公司”（例如，通过《国有土地使用权挂牌出让公告》对竞买人的特殊资质要求以及要求竞买人作出竞得后整体承接原医院职工的承诺）？

我们理解，“是”的可能性很高。例如政府委托评估师对房屋估值，采用的“重置成本法”而非其他更能反映标的房屋、土地市场价格的估值方法。企业或审计人员还可结合当地政府对医疗资源的规划（取消 A 医院公司是否实际可以接受）、政府对该地块是否有计划改变用途、A 医院公司是否做好被收购后无法再取得相关土地和地面资产而导致的另外选址或者停业的准备等多角度进行核实以便佐证收购协议第五条是否具有商业实质。

若是，则我们认为，本交易安排的主要目的是为了解决土地产权瑕疵的历史遗留问题，在交易前和交易后，A 医院公司控制的经济资源（土地及附着的房屋建筑物等）并未发生变化，因此不能终止确认相关资产，不应当确认相关的资产处置损益。支付的取得价款高于收到政府收购价款的部分，应计入“无形资产——土地使用权”价值中。

第三节 资产减值的相关问题

问题1-3-1(由与资产相关的政府补助所形成的递延收益余额在资产减值测试中的考虑)

问题：

当某项非流动非金融资产存在与之对应的、由与资产相关的政府补助所形成的递延收益余额时，在资产减值测试中，如何考虑该项递延收益余额的影响？

背景：

A 公司在国家产业政策鼓励发展的某个行业内从事经营活动。按照有关规定，其购入的一台设备（作为固定资产使用）可按购买价格的 30%取得财政补贴，该项补贴款已于该设备达到预定可使用状态时收到。A 公司将该项财政补贴款作为与资产相关的政府补助，按照《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》的有关规定确认为递延收益，并在该机器设备的折旧年限内平均摊销，计入各年度的其他收益。

截至本会计年度末，该设备已出现减值迹象。按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的相关规定，A 公司需对其进行减值测试。

解答：

为了减值测试之目的，企业应当把由与资产相关的政府补助所形成的递延收益的余额从相关资产于同一时点的账面价值中减去，得到相关资产的调整后账面价值（相当于对与资产相关的政府补助采用“净额法”列报时，该资产的账面价值），并以该调整后账面价值作为资产减值测试中的账面价值基础。

如果不能对该资产单独进行减值测试（因为企业难以对单项资产的可收回金额进行估计），而是需以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额的，则应把由与资产相关的政府补助所形成的递延收益的余额从该资产组于同一时点的账面价值中减去，得到该资产组的调整后账面价值，并以该调整后账面价值作为该资产组减值测试中的账面价值基础。

如果经过减值测试后，认为该资产（或资产组）的可收回金额低于账面价值，因而需对该资产（或资产组中的各项资产）计提减值准备的，则减值准备的计提额应当从资产的账面价值中减去。但是，由与资产相关的政府补助形成的递延收益不受减值准备计提的影响，仍然继续在相关资产的使用寿命内摊销，并计入各期的损益。

结论基础：

《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第八条规定：“与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。”

《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》的上述规定，所涉及的仅是政府补助及其相关资产在财务报表上的列报问题（即允许企业选择采用总额法或净额法）。该条规定并不影响政府补助的计量。

在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计处理和政府援助的披露》第 24 段对于与资产相关的政府补助允许采用两种列报方法：一种是列报为递延收益，另一种是把政府补助的摊余金额从资产账面价值中减去。两种方法对资产负债表的影响差异在于相关资产账面价值和递延收益余额将发生“同增同减”的变化。如果企业选择采用后一种方法，则所得到的资产账面价值将低于将政府补助列报为递延收益时的资产账面价值。

由于《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第八条仅规范与资产相关的政府补助的列报，而不涉及资产、负债的计量问题，因此政府补助的不同列报方法不应影响到减值测试（即，一方面不应影响资产或资产组的可收回金额的计算，另一方面不应影响资产或资产组的账面价值的计量）。因而，把由与资产相关的政府补助所形成的递延收益的余额从相关资产于同一时点的账面价值中减去，得到相关资产的调整后账面价值，并以该调整后账面价值作为资产减值测试中的账面价值基础，这一做法相对是比较合理的。

问题1-3-2（客户给予的专用设备废弃补偿在减值测试中的考虑）

问题：

专用设备因客户需求变化而被废弃，客户给予的废弃补偿款，在减值测试中如何考虑？

背景：

A 汽平台零部件有限公司（以下简称“A 公司”）的一条生产线专为 B 汽车厂商开发的车型生产某种配套零部件（以下称为“旧产品”）。因 B 汽车厂商产品转型，该条生产线的专用设备基本已废弃，只能用于生产该旧产品的备件。截至 2014 年 12 月 31 日，废弃的专用生产设备账面净值为 1,741 万元。针对该产品的转型以及生产线的废弃，A 公司已与 B 汽车厂商进行了赔偿的谈判，谈判结果为 B 汽车厂商对该条生产线的焊接设备、涂装设备、机加生产设备达成了 812 万元的赔偿协议，该赔偿体现在后续零部件的销售价格中，即 A 公司供给 B 汽车厂商的新产品的销售价格提高，以此来弥补该生产线专用设备的废弃亏损。

此外对于该生产线的装配设备的补偿拟定为 260 万元，但此价格尚未与 B 汽车厂商达成一致意见。

与 B 汽车厂商的赔偿并未签订相关的书面赔偿协议，仅在新产品的价格协议中对此赔偿进行了备注，备注内容如下：该零件包含 XX（旧产品）模具分摊与设备赔偿 812.19 万元。该零部件已经从 2014 年 1 月份开始供货。

另外，A 公司根据该种旧产品 2014 至 2024 年 10 年间预计生产的旧产品备件产量和销售价格，预计了其后续 10 年的预计现金流入，并按一定利率进行了折现。折现金额约为 90 万元。

A 公司与 B 汽车厂商为关联方。

解答：

首先，我们需要判断本案例中涉及的资产损失补偿是否属于不公允的关联方之间利益输送，主要的判断依据是此类因整车厂商产品转型而导致的零部件生产商固定资产的废弃补偿是否为行业内的惯例，补偿条款与通常情况下非关联方之间类似交易中的补偿条款是否具有可比性等。如果认为该项补偿属于关联方之间的利益输送，则在 A 公司对该条废弃生产线测算可收回金额时，不能考虑该项补偿因素。

如果无证据表明该项补偿与行业内惯例不符，无证据表明该交易是关联方之间的利益输送，则 A 公司在测算该废弃生产线的可收回金额时，可以将基本确定可收到的补偿款纳入可收回金额的测算结果中。

为了确保该补偿款基本确定可收到，应要求获取双方就补偿问题签订的正式协议，其中对补偿对象、补偿金额（含计算依据）、补偿款支付时间和支付方式等要素均应作出明确和可操作的约定。如果没有正式的补偿协议，在实际操作中也无法将补偿款和真正的产品销售价款区分开来的，则不单独考虑这部分补偿款，即在废弃固定资产的减值测试和确认处置损失时，对这部分补偿款均不纳入考虑，后续按实际开票金额确认新产品对整车厂商的销售收入。

如果基本确定可以收到补偿款（本案例中约定采用日后新产品加价的方式），且补偿款金额、收款方式和收款时间等要素均已确定，则 A 公司的账务处理原则是：

- 1、所测算的可收回金额包含该部分补偿款在内，相应减少所确认的资产减值损失和减值准备。
- 2、测算收回补偿款所需时间，将其确认为一项其他应收款或长期应收款（如预计收款时间超过 1 年的，则还应考虑折现因素的影响），同时贷记“固定资产清理”（即将其作为固定资产变价收入的一部分看待），相应减少处置、报废相关固定资产时实际确认的损失。
- 3、后续对新产品销售开票结算时，需注意区分开票金额中的补偿款部分和真正的新产品货款部分，仅就真正的新产品货款部分确认销售收入，补偿款部分按上述应收债权的收回进行会计处理。

问题1-3-3（采用现金流折现法等估值技术计量资产的公允价值）

问题：

在计算一项资产的“公允价值减去处置费用后的净额”时：

- 1、如果该资产无活跃市场，则在满足何种条件的情况下，企业可以根据近期内类似资产的交易价格估算该资产的公允价值？
- 2、如果不存在可作为参考的近期内类似资产的交易，则企业能否使用现金流折现法等估值技术计量其公允价值？如果可行，则对于可纳入（或不应纳入）计算的现金流量构成项目有何限制？

背景：

A 公司发现其一项资产存在减值迹象，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的有关规定，A 公司需要估计其可收回金额。该项资产不存在活跃市场，也不是《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》所定义的“持有待售资产”。

解答：

1、在资产减值测试中，根据近期内类似资产的交易价格估算所测试资产的公允价值，应同时满足以下条件：

（1）该交易中的买方应当与本企业处于同一行业，除非该资产是通用的，其公允价值不受买方所处行业的影响；

（2）作为参考的交易所涉及的标的资产的性质、状况与所测试的资产实质上相同；

（3）本企业所处的经济环境与作为参考的交易发生时的经济环境类似（例如，自作为参考的交易发生之后，相关经济环境中没有发生影响该资产价值的变化）。

但是，仅在很少的例外情况下，依据市场上发生的单次交易即可以可靠确定资产的公允价值。更常见的情况是：如果已获知可靠的市场假设（见下文讨论），则将近期发生的市场交易作为一项参数，在计算公允价值时纳入考虑，并与其他估值技术结合使用。

2、《企业会计准则第 8 号——资产减值》允许采用其他估值技术估计无活跃市场的资产的公允价值。在使用估值技术时，应同时满足下列各项条件：

（1）所选择的模型应当具有相关性——这一点要求考虑行业惯例，例如，宾馆业经常使用扣除利息、所得税、折旧和摊销额之前的利润（EBITDA）的一定倍数估计公允价值，而现金流量折现法在很多制造业企业中获得广泛应用；

（2）模型中所使用的假设应当只是市场参与者会使用的假设，这些假设不能基于尚未得到证实的管理层意见，也不能基于其他市场参与者尚未知晓或者不予纳入考虑的信息；

（3）应有可靠的证据表明市场参与者会考虑这些假设。为了证明这一点，企业可能需要获取外部咨询意见。

如果无法获取关于市场参与者所采用的假设和估值技术的可靠证据，则不能使用估值技术可靠估计所测试资产的公允价值。此时，所测试资产的可收回金额应当依据其使用价值（即预计未来现金流量现值）确定。

因此，如果现金流量折现法是该行业广泛使用的估计公允价值的方法，则在资产减值测试中，也可使用现金流量折现法估计该资产的公允价值。在使用现金流量折现法估计所测试资产的公允价值时，所使用的现金流量（包括现金流量的类型，例如未来资本支出以及估计的现金流量金额）仅包含市场参与者在估计公允价值时将会纳入考虑的因素的影响。例如，仅当其他市场参与者在对该资产进行估值的过程中会考虑未来资本支出时，估计资产公允价值时才会考虑未来资本支出的影响。不应当把一个典型市场参与者不会获知或者不会纳入考虑的关于现金流量或收益的假设纳入估计所测试资产公允价值时的考虑。

获取关于市场假设的充分、可靠的证据是困难的，对于很多希望采用估值技术的企业而言可能是难以做到的。

结论基础：

1、根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》第八条规定：“在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。企业按照上述规定仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。”

在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 36 号——资产减值》第 20 段承认：即使资产并未在活跃市场上交易，但只要具备一项合理的基础，可以对熟悉情况的交易双方自愿进行的公平交易中取得的金额作出可靠的估计，则仍可能确定资产的公允价值。

《国际会计准则第 36 号——资产减值》第 27 段进一步允许企业根据近期发生的交易估计公允价值。这些近期交易必须反映企业通过将资产处置给熟悉情况且自愿进行交易的买方时可获得金额。这一要求意味着需要考虑“同一行业内近期发生的标的为类似资产的交易的结果”。

如果企业不能证明仅仅依据一项近期交易即可可靠估计公允价值，则该项交易将成为用于证明通过其他估值技术确定的资产公允价值估计数的证据的来源之一。如果减值测试是针对资产组或资产组组合进行的，而不是针对单项资产进行的，则更可能出现这种情况，因为标的为单项资产的市场交易可能更为相关和可靠。

2、如果没有相关的近期交易，或者不足以仅仅依据该等近期交易作出可靠的估计，则《企业会计准则第 8 号——资产减值》和《国际会计准则第 36 号——资产减值》中的指引允许使用现金流量估值技术（例如现金流量折现法）或者其他估值技术（如倍数）。但是，仅当可以证明这些估值技术和假设同样被其他相关市场参与者应用时，这些估值技术和假设的使用才是可接受的。

其他相关会计准则，如《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》也允许使用估值模型估计公允价值。在 IFRS 体系下，此类指引更为多见。《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》第 46(c)段特别给出了估计投资性房地产公允价值方面的指引，并指出仅仅依靠一个信息来源通常是不够的，很可能需要用到通过多种不同途径获取的信息，包括近期交易和估值技术。

问题1-3-4（基于某个技术进行生产的产品已停产时该无形资产的减值问题）

问题：

基于某个技术（在“无形资产”中核算）进行生产的产品已停产，但在该技术基础上研

发新技术时，如何考虑该项原有无形资产的成本结转和减值问题？

背景：

2010年，A公司对与X技术相关的无形资产按产量进行摊销的方法；2010年度摊销与X技术相关的无形资产61,725,600.00元，并将其计入产品销售成本等科目。2011年度A公司直接从其他生产企业外购与X技术相关的产品进行销售，而未销售使用A公司自己拥有的与X技术相关的无形资产所生产的产品（预计今后也不会再生产X技术相关产品）。故2011年度无形资产未摊销。同时，A公司在X技术的基础上研究开发Y技术，截至2011年12月31日与Y技术相关的研发支出为1,176,334,300.00元。

解答：

根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十七条第三款规定：“企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销”。《企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》进一步指出：“企业在按照第6号准则的上述规定选择无形资产摊销方法时，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定”。

在本案例中，2010年对与X技术相关无形资产按照产量法摊销。假设这一摊销方法是合理的，则意味着管理层判断该等无形资产经济利益的实现途径完全是通过相关产品的生产和销售，没有考虑该技术的后续进一步开发（否则应当把该无形资产的摊销额分配一部分到后续技术的研究开发成本中，而不是全部计入产品的生产成本）。而2011年随着策略的改变，不再使用X技术相关无形资产生产产品，从而导致原先按产量法摊销的做法不再适用。在此情况下，对于原先的X技术相关无形资产的现有账面价值的处理，应当考虑以下因素：

1、后续的Y技术等技术开发的立项，以及其基于X技术相关无形资产的总体架构设计，是在何时确定下来的？是否在2010年还在使用原X技术相关无形资产生产产品时，就已经确定下来？如果是，为何在原先确定X技术相关无形资产的摊销方案时未考虑？

（如果是，则说明2010年确定的“完全基于产量法的摊销方案”并未真正完整反映出其中所含的未来经济利益的实现（消耗）方式，可能表明2010年的会计处理存在前期差错。）

2、Y技术等新研制的相关技术在多大程度上系基于X技术相关无形资产？即，两者的技术上的继承关系的程度如何？是否原X技术的几乎所有核心技术都在Y技术中保留下来，并且成为Y技术的核心技术？即，如果没有现在的X技术，则后续的Y技术等相关技术的研究开发几乎是不可能实现的？开发X技术是否为开发Y技术的必经阶段？

（这一条主要是判断X技术和Y技术等研发项目的相关性，以及现有的X技术的相关无形资产是否为后续研发的必要前提和基础。对此问题，应向行业内的独立专家咨询。如果X技术相关无形资产只有很小部分在Y技术中被沿用下来，Y技术的很多核心技术都是全新开发的，则在X技术相关产品目前已经停产的情况下，该无形资产能够带来的经济利益已经大大减少，可能需要对其单独计提减值准备。如果Y技术与X技术具有较高程度的继承性，即Y

技术基本是在X技术的核心技术基础上构建起来的，则事实上X技术相关无形资产和Y技术的开发支出属于同一个资产组，应把现有X技术相关无形资产的账面价值转入Y技术的开发支出中（即，自使用X技术的产品停产之日起，不再将X技术作为一项单独的无形资产予以确认），作为一个整体测算未来现金流量，考虑其减值问题。）

3、Y技术等研发目前进展如何？对照《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的自行研究开发支出资本化的五项判断标准，Y技术等研发项目何时达到资本化条件？

（这一条的潜在影响有两点：一是如果尚未达到资本化条件，则转入Y技术等研发支出的X技术相关现有无形资产的成本也只能费用化，不能资本化；二是如果已经达到资本化条件，则按照《企业会计准则讲解（2010）》第129页中的要求，对于尚未达到预定可使用状态的研发中无形资产必须每期末进行减值测试，此时如果将大额的前期无形资产成本资本化计入开发支出，会大大增加对资本化研发支出计提减值准备的风险。）

4、按照A公司对其他类似技术的处理原则，假设不存在像本案例中的X技术这样的相关产品已经完全停产的情况，对于存在继承性的技术，后续技术所形成的无形资产的成本中是否都会包含作为其研发基础的原有技术相关无形资产的一部分摊销额？如果是，则原有无形资产的摊销额如何在产品生产成本和后续技术研发支出这两部分之间分配？

总之，无论如何，在现有产品已经停产的情况下，按产量法继续摊销X技术相关无形资产已经丧失了合理的基础，可能接受的处理方法，或者是对现有的X技术相关无形资产计提减值准备；或者是将其成本转入Y技术的研发支出中，并根据目前Y技术研发项目的所处阶段确定是资本化还是费用化处理，如果资本化的，则需按照《企业会计准则讲解

（2010）》第129页中的有关要求，在Y技术的研发完成之前，每年对Y技术的资本化研发支出进行减值测试。

问题1-3-5（对于按“上大压小”政策即将关停的发电机组减值的考虑）

问题：

基于下文“背景”信息，A公司应如何考虑按“上大压小”政策即将关停的一期发电机组的减值？

背景：

A公司为热电联产、集中供热、全面实现资源综合利用的热电公司。一期工程机组装机容量200MW，安装4台50MW空冷抽气供热机组。2011年3月11日，国家能源局批复同意A公司二期“上大压小”扩建项目开展前期工作，二期竣工投入使用后，相应关停一期工程机组。

二期工程于2011年3月开工建设，预计2013年竣工投入使用。届时一期机组将相应关停。

解答：

根据《企业会计准则第8号——资产减值》第五条规定，“资产已经或者将被闲置、终

止使用或者计划提前处置”是资产的减值迹象之一。根据该准则第六条规定：“资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额”。因此，A公司应当于2011年末资产负债表日，对原有的一期机组考虑其未来的账面价值可收回性问题，谨慎计提减值准备。一期机组的未来经济利益流入包括在2013年关停之前正常发电可为企业带来的净利润（加回折旧）以及2013年关停时的处置残值。如果关停时能够向其他电厂转让上网电量指标，并且被转让的指标和被关停的机组两者存在直接的联系，则在计算该机组的可收回金额时可以把转让上网电量指标可能获得的转让价款一并纳入考虑“参见问题5-4-2(转让上网电量指标的收入性质认定)”。

在实务中，假设一期机组在正常运营过程中未发生亏损情况，则应通过计提减值准备，将一期机组的账面价值减记到以下金额之和：（1）该机组在关停前的剩余使用年限内按正常的折旧率计算的应计折旧额；（2）预计关停时的残料变价净收入；（3）因机组关停而可以一次性对外转让被关停机组上网电量指标的收入（如有）减去因机组关停导致的该机组原有职工安置支出（如有）。

根据《企业会计准则第8号——资产减值》规定，对于除商誉和使用寿命不确定的无形资产以外的其他非流动非金融资产，应当在发现减值迹象时进行减值测试。因此，如果存在减值迹象但又不计提减值准备的，则必须提供关于经减值测试后认为可收回金额仍高于账面价值的相关证据。

另外，由于一期机组与其所在的房屋建筑物和所占土地可能构成一个资产组（但因为目前仍在使用中，故不属于持有待售资产，所以不是《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》所定义的“处置组”），因此在进行减值测试时，也可能可以将相关土地、房屋等的后续出售、继续使用等处置方案的影响纳入考虑。

问题1-3-6（在建工程预付款项的减值问题）

问题：

企业对在建工程，或者预付的用于购建非流动资产的款项，在承建商或供应商进入破产重组程序时，应如何考虑其减值问题？

背景：

A公司（航运公司）以前年度与B公司（造船厂）签订建造集装箱船舶的合同，B公司为A公司建造9条集装箱船舶。合同约定2008年启动造船，2009年12月31日之前交付船舶。B公司截至2010年12月31日仅交船3条，截至2011年12月31日另3条船已经开工但尚未交付，其余3条船尚未开工。A公司已经预付造船款5,914.90万元。

由于B公司过度激进扩张，资金链断裂，目前处于停工状态。2011年11月A公司已对B公司提起诉讼。由于B公司申请破产保护程序，当地政府以积极的心态希望B公司能进行重组，A公司随即撤诉并向破产管理小组进行债权申请（申请金额约7,000万元），截至2012年1月16日A公司未收到破产小组对债权的确认资料。第一次债权人大会于2012年3月6日召

开。A公司的该债权并无任何优先受偿的权力，也无财产保全措施。

解答：

就在建船舶及其相关的预付款项而言，其同时面临来自两个方面的减值风险：（1）承建商的信用风险，即承建商能否按照约定交付所订购的船舶，本企业预付的造船款能否安全收回；（2）标的物本身的未来现金流量不足以保证其账面价值可回收的风险。上述两点中，（1）是尚未交付或者尚未完成的在建项目特有的风险；（2）是与同一资产组内的其他已投入运营的船舶的减值风险性质相同的风险。

在本案例中，在建的3条船存在减值风险的主要原因是来源于承建商的信用风险，即承建商能否按照约定交付该3条船舶，A公司预付的造船款和其他已申报的破产债权能否安全收回的问题。因此，该3条已开工的在建船舶的减值风险特征与同一资产组（同一类型、同一运营模式的船舶的总和）内的其他已投入运营的船舶的减值风险在性质上存在实质性的差异。考虑到这一风险特征的实质性差异，不能将其与同一类型的已运营船舶作为一个整体考虑减值测试问题，而是应对其单独进行减值测试。在信用风险测试方面，应当把尚未交付的船舶所对应的预付造船款以及在建工程作为一个整体予以考虑，因此在当前B公司已启动破产保护程序，因而信用风险为主要减值风险来源的情况下，将预付造船款由“在建工程”转出，计入“其他应收款”，并单独测试坏账准备（属于单项金额重大的应收款项）。

但是，如果预计最终恢复履行合同并最终交船的可能性较大，则不必将预付造船款从在建工程转到其他应收款核算，而是转为“其他非流动资产”列报，以体现出该笔款项仍然是为了购建非流动资产而预付的款项，应属于非流动资产。一旦重组有进展，相关造船工程恢复时，应尽早转回在建工程科目核算。

在财务报表附注中，应当对该交易的事实背景、计提减值准备的主要考虑等作出充分披露。

问题1-3-7（对于将被无偿移交出去，但移交后仍将继续作为本企业生产经营所必需的配套设施的固定资产，可否全额计提减值）

问题：

对于将被无偿移交出去，但移交后仍将继续作为本企业生产经营所必需的配套设施的固定资产，可否全额计提减值？

背景：

A 电力公司垫资修建了一条输电线路，垫资兴建的原因是其某下属电厂系未经发改委核准而建设的火力发电厂，当地电网公司没有建设相应的输电线路，为避免该电厂投产后电无法送出而垫资修建输电线路。该火电厂获得核准后，A 公司将该资产无偿转让给当地电网公司，但估计截止 2013 年 12 月 31 日前这项工作无法全部完成，A 公司考虑需将这项资产全额计提减值准备。

解答：

A 公司垫资建设此处所述的输电线路，是为了使公司所建设的电厂能加快建设进度，按时投产发电，该输电线路的功能是将公司下属电厂所发的电上网，因而实际上是公司下属的相关电厂正常开展经营活动、获取经济利益所必需的配套设施，并且也可以合理预计今后公司仍将通过这些输电线路将所发的电上网。因此，不能仅仅因为现在将被回购或者无偿移交，即认为这些输电线路不能为本企业带来未来经济利益，需全额计提减值准备。

如果这些输电线路正常情况下应当由电网公司出资建设，而现在由发电企业出资建设，并由电网公司回购或者无偿接收，但以往和未来一直为发电企业正常开展经营活动所必需，则就其经济实质而言，实际上是发电企业通过承担建设成本而获得了一项“使用权资产”，该“使用权资产”的初始计量金额应当等于相关输电线路于回购或移交日的账面价值减去电网公司按回购协议约定应支付的回购价款（如为无偿移交，则回购价款为零）后的余额，也就是此处 A 公司“拟计提减值准备”的金额。该“使用权资产”应当在后续的电厂运营期内摊销，计入各期营业成本。

但是，这部分“使用权资产”的取得，也表明发电企业付出了额外的成本（正常情况下，如果输电线路由电网公司出资建设，则发电企业无需负担其建设成本和后续的财务费用、线路损耗、运行维护日常成本费用等），但未来经济利益的流入并未因垫资建设和负担运营成本而相应增加。因此，根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，应把该项“使用权资产”和相关电厂的其他资产一并作为一个资产组（根据电厂与输电线路的对应关系确定资产组的划分），从整体上考虑资产组是否存在减值迹象，如果存在减值迹象则进一步进行减值测试，并对资产组整体可收回金额低于资产组整体账面价值的差额计提减值准备。在测算资产组未来现金流量时，应同时考虑由于无需再负担被回购、移交资产的相关付现成本（例如，移交前该输电线路的运行维护费用需由 A 公司承担，移交后 A 公司无需再承担这部分费用）而减少未来现金流出的影响。

总之，不能仅仅因为移交和回购事项就简单地把被移交、回购的资产的账面价值高于回购款的差额全额计提减值准备，而是要综合考虑当初垫资建设的原因、这些资产与公司生产经营活动的关系、目前资产的使用情况等多方面因素，考虑其是否仍然符合资产定义和确认条件；在仍然符合资产定义和确认条件的情况下，将其作为电厂整体资产组的一部分，以资产组整体为单位考虑其减值问题。

问题1-3-8(固定资产评估减值，是否应依据评估结果进行计提减值准备的会计处理？)

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司财务报表中是否需要按照评估确定的减值金额确认固定资产减值准备？注册会计师对同一基准日的财务报表发表审计意见时应如何处理？

背景：

A 公司在建工程项目于 2012 年 1 月开工，由于该项目主体供应商 2015 年 1 月单方面终止合同，导致设备性能测试未全部完成，设备功能考核未进行，技术指标达不到合同要求。由于上述原因，该在建工程一直处于技术改进、调试阶段。

经过多年调试，该项目于 2018 年达到预定可使用状态，以 2018 年 9 月 30 日为基准日进行了财务竣工决算，并暂估转固。A 公司根据委托的中介机构出具的《财务决算竣工审核报告》审定的价值作为固定资产的初始成本。

鉴于 A 公司拟引入产业基金对其增资，A 公司的母公司聘请了评估公司对 A 全部权益价值进行审计、评估，为进行增资扩股提供价值参考依据，评估基准日同样为 2018 年 9 月 30 日。

评估公司于 2018 年 12 月 1 日出具了《评估报告》，对于暂估转固的固定资产，评估公司评估减值，减值原因如下：

（1）企业建筑物于 2015 年建成后一直未转固，未计提过折旧，而本次评估考虑了房屋建筑物经济寿命原因，另外，部分建筑物作为设备基础计入设备评估值，造成房屋建构筑物评估减值。

（2）机器设备评估减值，评估减值原因为由于进口生产线从试生产到评估基准日由于技术原因长期未转固，未计提过折旧，本次评估正常估价并考虑了设备的经济使用寿命，导致评估减值。

（3）车辆评估减值，评估减值原因为：近年车辆技术更新较快，购置价呈逐年降低趋势，导致评估减值。

（4）电子设备评估减值，评估减值原因为：近年设备技术更新较快，购置价呈逐年降低趋势，导致评估减值。

A 公司财务报表按照工程竣工决算审计审定的在建工程价值转固，评估报告从工程试生产开始按照资产成新率补提折旧，因此形成了评估减值。A 公司财务报表中是否需要按照评估确认的减值金额确认固定资产减值准备？

注册会计师签发审计报告的时间先于评估报告出具时间，但注册会计师签发审计意见之前已经取得了评估师的初步意见，发表审计意见时应如何处理？

解答：

1、同一基准日的审计报告与评估报告的关系，以及审计中考虑资产减值问题时的评估结果考虑的一般原则

（1）资产评估结果提示评估值低于账面价值，可以作为相关资产存在减值的迹象，审计项目组应关注被审计单位管理层是否针对存在此类情况的资产，按照会计准则规定进行减值测试和计提减值准备。因此，在执业过程中，审计和评估项目组需保持必要的沟通，充分评估和尽可能利用对方已实施的工作及其成果，作为己方的重要参考。

建议评估报告和审计报告尽可能在同一天出具，除了无法协调的意见分歧以外，双方都

在各自出具的报告中充分考虑和反映对方工作成果的影响,尽可能避免出现某些确属资产减值的情形在已审计财务报表中未得到恰当考虑和反映的情况。

(2)但是,一般不能将资产评估结果直接作为会计上计提资产减值准备的依据,除非该项评估明确为“以会计上的资产减值测试为目的的评估”。应重点关注以下差异:

①评估对象和资产减值测试单元的差异:评估对象,或者是单项资产(资产基础法或成本法),或者是整体股权。而会计上的资产减值测试除少数情况可针对单项资产实施以外,大部分情况需针对资产组实施;除了母公司个别报表层面的长期股权投资减值以外,不能将子公司作为一个整体进行评估。而在很多情况下,资产组并不能等同于单个企业的股权。可参考“[问题1-3-22\(关于并购重组中对赌期结束减值测试中减值额如何计算的问题\)](#)”中对业绩承诺期满时“以商誉减值补偿为目的的评估”与常规的会计上资产减值测试的区别的说明。

②评估或测试方法的差异:会计上的资产减值是指资产或资产组的可收回金额低于其账面价值,可收回金额应当根据“资产的公允价值减去处置费用后的净额”与“资产预计未来现金流量的现值”两者之间较高者确定,前者相当于市场法评估值,后者相当于收益法评估值。但在很多情况下,评估师运用资产基础法对单项资产进行评估,而资产基础法下评估结果的含义是在当前状态下重置相同或类似资产所发生的经济资源消耗的名义货币价值(重置成本),并不能代表“资产的公允价值减去处置费用后的净额”或者“资产预计未来现金流量的现值”,因此成本法(资产基础法)下的资产评估结果不能作为会计上计提资产减值准备的直接依据。即使单项资产的重置成本低于其账面价值,只要其所属资产组的可收回金额仍高于该资产组的整体账面价值,则该单项资产仍无需计提减值准备;相反地,重置成本高于账面价值但可收回金额低于账面价值的案例也不少见。

2、针对本案例具体情况的处理建议

(1)对资产转固时间,应对照《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条等相关规定,合理确定该设备达到预定可使用状态的时间。如果目前的做法符合会计准则规定,则无需对设备的转固和累计折旧进行调整。但对于房屋建筑物未及时转固导致的少提折旧问题,可能需考虑作为会计差错予以更正;另外对于评估确定的成新率与会计上的尚可使用年限差异较大的情形,应考虑折旧年限的确定是否合理,必要时进行会计估计变更。

(2)对于因“近年技术更新较快,购置价呈逐年降低趋势”而导致评估减值的资产,如果同时满足以下条件,则该资产在会计上无需计提减值准备:①该资产所属资产组处于正常盈利状态,未出现资产组可收回金额低于账面价值的情况;②该资产本身实物状态良好,且持续处于正常使用中,预计不会出现提前报废、处置或闲置情况。

问题1-3-9(对尚未实缴出资的长期股权投资的减值问题)

问题:

对尚未实缴出资的长期股权投资，但被投资方的账面净资产已经为负数的情形，如何考虑减值准备的计提问题？

背景：

A公司于2015年10月5日与B公司股东签订股权转让协议，A公司以收购时B公司账面实收资本作为收购对价进行收购。具体情况如下：

2015年10月5日，B公司股东将其持有的B公司的股权100万元，（占公司注册资本的100%，其中实缴0元）以人民币0万元的价格转让给A公司。

目前A公司拟以2015年11月30日作为新三板股改基准日整体变更为股份有限公司。截至2015年11月30日，B公司实收资本仍然为0元，账面未经审计的净资产为-69.22万元，A账面对其长期股权投资的余额为0元。

解答：

任何资产减值准备的计提都不应导致对应的资产账面价值变为负数。在本案例中，尽管截至2015年11月30日，B公司的净资产账面价值为负数，但A公司对其长期股权投资的账面价值原本就是零，因此不可能继续进一步计提减值准备。

根据《公司法》的规定，“有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任；股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任”，因此，在实缴资本小于认缴资本的情况下，如果被投资公司发生资不抵债和破产等情况，则尚未缴足出资的股东有义务向其补缴尚未缴足的这部分出资，供被投资公司对外偿还债务之用，而这部分追加的投入对股东而言通常意味着全部损失。

在认缴制下，通常认为已认缴但尚未实缴的出资（指股东尚未就这部分尚未实缴的出资享有股东权利的情形，下同）不构成股东对被投资公司的一项现时义务，而只是一个承诺事项，属于《企业会计准则第13号——或有事项》第八条所定义的“待执行合同”。根据该准则规定，待执行合同除非变为亏损合同，否则无需确认资产和负债。由此，通常认为认缴制下已认缴但尚未实缴的出资不作为股东对公司的负债。但是，如果股东基于法律法规规定的法定义务，不得不向公司缴纳其已认缴的出资（虽然明知这部分投入的出资几乎不可能收回），则这种情况下认缴出资的合同就变成了或有事项准则所规范的“亏损合同”，如果此时与该亏损合同相关的义务满足《企业会计准则第13号——或有事项》第四条规定的预计负债确认应满足的三项条件，则应按最佳估计数确认一项预计负债。

据此，A公司应当根据目前的实际情况，考虑因B公司资不抵债、无力偿债的状况导致A公司承担进一步损失的可能性（需考虑的因素包括但不限于B公司的各项资产或资产组的可收回金额或可变现净值、与债权人达成和解的可能性等），如果这部分追加投资很可能成为A公司的一项法定义务，并且很可能无法收回，则应根据或有事项准则的相关规定，按最佳估计数确认一项预计负债。

在A公司的合并报表层面，因为B公司的所有资产和负债均已体现在合并报表中，因

此合并报表层面应将个别报表层面确认的预计负债（如有）予以冲回。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-3 特殊事项下权益法的应用”：

四、联营企业在未实缴出资时已发生亏损

根据《公司法》的规定，若股东之间没有关于分红的具体约定且公司章程中也没有明确规定，则股东之间的分红应以实缴比例为基础。对于投资方未实缴出资前联营企业发生亏损的，如果根据合同条款具体约定或者法律规定，投资方需承担联营企业的亏损，即使其尚未实缴出资，投资方也应当在联营企业产生亏损的年度确认该义务，不应等到以后年度实缴出资之后再一次性确认。

（注：虽然上述问题解答是针对“对联营企业的长期股权投资”，但我们理解，其对本案例所涉及的对子公司的长期股权投资也同样具有参考价值。）

问题1-3-10（存货减值准备的计提）

问题：

基于下文“背景”资料，A公司对于存货跌价准备的考虑是否合适？

背景

A公司主要从事鸡和鸭的屠宰，因公司产品细分到分部位进行销售，在分配成本的时候按各部位的当月的销售价格进行加权平均，确定可对外销售的各部分的生产成本。因为客户对各部位产品需求不一致（比如肯德基只需要鸡腿），导致部分产品销售滞后，部分产品会出现价格波动（如出现某些部位积压，会导致降低出售价格）。为避免出现存货虚增的情况，对期末存货按单项产品（各部位）测算存货跌价准备。由于存货的周转期一般在15天以内，取期后20日的均价作为可实现的销售价格测算存货跌价准备。

解答：

根据《企业会计准则第1号——存货》第十八条规定：“企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。”

根据《企业会计准则讲解（2010）》第二章第四节：“确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。”

本案例中，根据“背景”资料信息，由于不同产品所面向的销售对象和销售方式都有较

大差异，因此不符合准则所述的将各部位产品作为一个整体计提跌价准备应满足的条件，应当按单项产品为单位计提跌价准备。同时，由于存货周转期短，期后哪些部位的产品会削价销售一般在资产负债表日可以合理预见到，所以期后1个周转期内的实际销售价格可以认为是“有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据”。故可以利用资产负债表日后（约1个周转期左右）的售价作为各单项产品计提跌价准备的依据。

问题1-3-11（存货可变现净值的确定方法）

问题：

如下文背景所述，A公司期末结存航煤的可变现净值确认是否合理？

背景：

A公司2014年12月31日库存航空煤油（简称“航煤”）12万吨（已扣除积存在管道内，不可销售的“死油”，如“[问题1-1-34（按技术要求需保持的商品最低结存量的核算）](#)”所述，这部分“死油”应确认为固定资产，其减值问题不在本问题讨论范围之内）。A公司平均月销售航油30万吨左右，其账面周转油按移动加权平均计价方法，一般3至4个月消化库存。由于国际航煤价格持续走低，A公司存货已存在跌价迹象，其按2014年12月31日新加坡市场的普氏价格70.385美元/桶作为可变现净值的确定基础，对库存航煤计提跌价准备。

解答：

根据《企业会计准则第1号——存货》及其应用指南和讲解的规定，资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

《企业会计准则讲解（2010）》第二章中提到：

确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。（见原书第23～24页）

即，为了确定此处航煤存货的可变现净值，公司应采用以下步骤：

1、根据航煤日常销售、周转方面的历史经验，结合公司所采用的存货成本结转方法，合理测算该12万吨可销售的期末航煤库存中将在资产负债表日后3～4个月内每月销售的数量（根据“背景”部分的信息，“据了解，账面周转油按移动加权平均计价方法预计在3

至 4 个月消化库存”)。

2、基于资产负债表日可获得的最可靠证据，预测未来该 3~4 个月内每月的对外销售航煤价格（即给航空公司的加油价格）。在这一过程中，应当以在国际上具有较高知名度和权威性的研究机构发布的预测价格信息为依据。

3、根据上述 1 中确定的“该 12 万吨可销售的期末航煤库存中将在资产负债表日后 3~4 个月内每月销售的数量”和 2 中确定的“预测未来该 3~4 个月内每月的对外销售航煤价格”测算其预计可获得的对外销售收入总额，再减去预计销售费用（可根据单位销售费用率计算），得到该批航煤的可变现净值总额，可变现净值总额低于账面价值的差额即为期末应计提的跌价准备总额。

（注：如果这些航煤分属不同品种，则应按单个品种进行减值测试和计提跌价准备。）

如上所述，进行减值测试时所依据的销售价格应当是采用上述 2 中所述原则确定的未来预计销售价格，而不是期末资产负债表日时点上的现货价格，因此公司“按 2014 年 12 月 31 日新加坡市场的普氏价格 70.385 美元/桶作为可变现净值单价对存货计提跌价”的做法是不恰当的，应建议按上述方法重新测算。

问题1-3-12（能够得到补偿的存货预计售价的确定、合并报表层面相关存货跌价准备的考虑）

问题：

如下文背景资料所述，C 公司根据 B 公司要求生产检测仪器，销售给第三方价格低于成本时 B 公司给予补偿，在此情况下 C 公司计提存货跌价准备时是否需要考虑预计收到补偿的金额？

背景：

A 公司全资子公司 B 公司是销售生物试剂的公司，另一非全资子公司 C 公司是生产与 B 公司生物试剂相配套的检测仪器的公司。

目前市场能接受的 C 公司类似检测仪器的价格为人民币 25 万元左右，但该价格的检测仪器功能比 C 公司仪器的少，C 公司仪器的有些功能目前尚未使用但未来预计会用到，为了战略发展的需要，B 公司要求 C 公司按照其所制定的规格和质量标准生产设备。但 C 公司以 25 万元的价格销售是亏损的，会影响小股东的利益，C 公司的目标价格是 50 万元。为了配合 B 公司的试剂销售，B 公司与 C 公司约定：C 公司按照每台 25 万的价格销售检测仪器，采购方同时可能会采购 B 公司的试剂，并且会使 B 公司在未来的竞争中处于有利位置（因为设备的有些功能只适合 B 公司的试剂），B 公司按照每台 25 万再给 C 公司补差价。

解答：

本案例中，因为 B、C 两家公司是关联方，故首先应关注对外售价和 B 公司的补偿金额之和作为 C 公司的仪器售价是否公允（即使得 C 公司能够获得合理的仪器销售毛利，既

不亏本也不利润畸高；同时 B 公司的试剂销售毛利扣除就仪器销售给 C 公司的补偿后，仍为正数）。在确保补偿条款公允性的基础上，需要进一步确定：C 公司与 B 公司签订的“每销售 1 台补偿 25 万元”的协议的范围和期限是否能够覆盖 C 公司期末时点的所有检测仪器产品库存，即：（1）期末所有库存的检测仪器只要出售，即可获得 B 公司的补偿；（2）期末库存在合理期限内能够对外出售，不会出现滞销积压情况。如果能够满足上述条件，则在 C 公司个别报表层面估计存货售价时应考虑 B 公司的补偿金额。如果不能全部满足，则预计能够得到补偿的库存部分的预计售价应包括 B 公司的补偿，预计不能得到补偿的部分库存按照正常市场售价预计。

另外，根据《企业会计准则第 1 号——存货》第十八条规定：“与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备”。在两者共同母公司——A 公司的合并报表层面，虽然 B 公司向 C 公司支付仪器销售补偿款的内部交易已被抵销，但由于仪器和试剂存在一定的对应关系，两者的销售互相依存，面向的客户相同，需配合使用，共同构成一个整体业务模式的组成部分，因此在对 B 公司的试剂产品和 C 公司的仪器进行减值测试和计提减值准备时，应考虑两者协同效应的影响，即 C 公司的仪器对外销售价格低于成本的差额能否从 B 公司的试剂销售毛利中获得补偿，不能简单地仅仅依据仪器本身的售价低于成本的差额对期末库存仪器计提跌价准备。

问题1-3-13（存货可变现净值计算是否考虑退税因素）

问题：

资源综合利用及残疾人用工增值税税收优惠是否应该在计提存货跌价准备时计入可变现净值？

背景：

根据财政部、国家税务总局《关于促进残疾人就业增值税优惠政策的通知》（财税[2016]52 号）规定，企业安置的每位残疾人每月可退还的增值税具体限额，由县级以上税务机关根据纳税人所在区县适用的经省人民政府批准的月最低工资标准的 4 倍确定（2016 年 5 月 1 日开始执行）。

根据财政部、国家税务总局《关于调整完善资源综合利用产品及劳务增值税政策的通知》（财税[2011]115 号）第三条的规定，“对销售下列自产货物实行增值税即征即退 50% 的政策：……（五）以废旧电池、废感光材料、废彩色显影液、废催化剂、废灯泡（管）、电解废弃物、电镀废弃物、废线路板、树脂废弃物、烟尘灰、湿法泥、熔炼渣、河底淤泥、废旧电机、报废汽车为原料生产的金、银、钨、钼、铜、铅、汞、锡、铋、碲、铟、硒、铂族金属，其中综合利用危险废弃物的企业必须取得《危险废弃物综合经营许可证》。生产原料中上述资源的比重不低于 90%”。

A 公司为社会福利企业，主营业务为铜制品的物理加工。该公司盈利主要靠上述资源综合利用退税、安排残疾人就业退税及社保资金福利补贴等政府补贴维持。

因存在税收优惠，A 公司产品销售价格低于市场价格。但考虑可获得的退税因素后，公司仍可获得合理利润。

解答：

依据《企业会计准则第1号——存货》及其应用指南和讲解的规定，资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。**可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。**企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

《企业会计准则讲解（2010）》第二章中提到：*确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。*（见原书第23～24页）。在本案例中，企业应按着上述存货准则及其应用指南和讲解的规定确定其期末存货可变现净值，根据测算结果，依据存货准则相关规定计提相应的存货跌价准备。

在本案例中，先征后返（退）、即征即退等办法退还的税款，属于企业取得的政府补助，适用《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》核算，会计上计入其他收益而不是营业收入，其计算依据是企业在这段时间内缴纳的税额总数及聘用的符合条件的残疾员工人数，而不是针对某一笔特定的销售业务，故在测算企业期末存货可变现净值时不应考虑相关退税因素及退税金额的影响。我们理解，存货准则对可变现净值的定义中涉及的税费不包括适用政府补助准则核算的即征即退或先征后返（退）税款。只有那些最终影响到“营业收入”和“税金及附加”计量的税收减免、退税、返还等优惠（即税法规定的直接减免，不属于政府补助范畴），才会在计算可变现净值时予以考虑。

问题1-3-14（拟出口存货的可变现净值的计算是否考虑出口免抵退税因素）

问题：

如下文背景资料所述，因存货出口销售而产生增值税免抵退税额导致的现金流入，是否应当纳入存货可变现净值的考虑范围？

背景：

A 公司主要以销售玉米种子和南瓜籽仁食品为主，其中南瓜籽仁主要出口销售至欧洲客户。自 2016 年底开始，南瓜籽仁市场行情下行，导致毛利和销售利润率降低。2017 年末，

根据市场行情现状，A 公司管理层拟对南瓜籽仁进行减值测试，确定是否需要计提存货跌价准备。

解答：

根据《企业会计准则第1号——存货》第十五条对“存货的可变现净值”的定义：“指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额”。

因增值税是价外税，出口货物前道环节所含的进项税额是负债（如应交税费）的抵减项目，体现为企业垫付资金的性质，增值税出口退税实质上是归还企业事先垫付的资金，这部分免抵退税金额不会增加企业存货的销售收入，因此测算存货的可变现净值时不应纳入考虑。

但是免征的本道环节的增值税额，由于免征导致销售售价中本道环节的增值额全部形成了销售收入，因此本道环节免征的增值税在存货减值测算时应考虑，也即一般出口货物采用的（FOB）离岸价格全部确认为企业的营业收入，无需拆分其中包含的被免征的增值税额。

另一方面，增值税“免、抵、退”税不得免征和抵扣税额，由于未通过“存货”核算直接结转至“营业成本”，因此这部分金额应与“存货”的账面价值合计与存货的可收回金额比较、计算存货跌价准备的计提金额。

举例说明如下：

假定A公司出口货物征税税率为11%，退税税率为5%。截止2017年12月31日，账面南瓜籽仁的余额为800万元（未计提存货跌价准备），与该批南瓜籽仁相关的购进货物、运输和加工等产生可抵扣的增值税进项税额为55万元，预计出口价格700万元，在不考虑预计销售费用，且假定A公司2017年12月无内销收入，期初无增值税留抵税额的情况下，该批南瓜籽仁的“免、抵、退税额”计算如下：

- （1）当期“免、抵、退”税不得免征和抵扣税额=700×（11%-5%）=42万元；
- （2）当期应纳税额=0-（0-42）-55=-13万元；
- （3）出口货物“免、抵、退”税额=700×5%=35万元；
- （4）当期期末留抵税额≤当期免抵退税额时，当期应退税额=当期期末留抵税额=13万元；
- （5）当期免抵退税额=35-13=22万元。

假定A公司当月未计提存货跌价准备，次年1月该批存货以700万元（不含税）价格实现出口销售，不考虑其他业务的影响，A公司次年1月份的会计处理如下：

（1）假定期后货物出口并确认收入实现时，根据出口销售额作如下会计处理：

借：应收账款（或银行存款等）	700	
贷：主营业务收入（或其他业务收入等）		700
借：主营业务成本	800	
贷：库存商品		800

(2) 月末根据《免抵退税汇总申报表》中计算出的“免抵退税不予免征和抵扣税额”作如下会计处理:

借: 主营业务成本 42
贷: 应交税费——应交增值税(进项税额转出) 42

(3) 月末根据《免抵退税汇总申报表》中计算出的“应退税额”作如下会计处理:

借: 其他应收款——应收退税款 13
贷: 应交税费——应交增值税(出口退税) 13

(4) 月末根据《免抵退税汇总申报表》中计算出的“免抵税额”作如下会计处理:

借: 应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额) 22
贷: 应交税费——应交增值税(出口退税) 22

(5) 收到出口退税款时, 作如下会计处理:

借: 银行存款 13
贷: 其他应收款——应收退税款 13

根据上述会计分录, 可清晰得出: A公司销售该批存款产生的亏损为: 142万元(800+42-700)。

由于减值迹象在2017年12月31日时已存在, 相应地, A公司应于2017年12月31日对该批存货计提减值准备142万元(=存货账面余额800万元+当期“免、抵、退”税不得免征和抵扣税额42万元-预计出口价格700万元)。

问题1-3-15 (集团整体亏损, 承担集团产业链中部分环节的子公司与合并报表层面应如何计提存货跌价准备)

问题:

如下文背景资料介绍, B公司2018年12月31日的财务报表中存货跌价准备如何计提?
A公司合并报表中存货跌价准备应如何计提?

背景:

A钢铁公司的工艺流程为: 原材料(主要是铁精粉)经过高炉——生铁、铁水——加入废钢、合金等——钢锭、钢坯等——轧制成钢材。2018年度钢材销售整体亏损。

A公司于2018年9月30日设立全资子公司B, A公司设立B公司的目的是把A公司与炼铁相关的资产、负债及相关人员等划入B公司, 然后对B公司股东结构进行整合, 从A公司的合并范围内剥离, 缩短产业链, 发挥A公司炼钢、轧钢的经营优势, 改善效益。

A公司以2018年12月31日为基准日, 完成把炼铁系统(工艺为用铁精粉等炼制铁水)相关的资产、负债及人员等以资产组形式划入其全资子公司B公司, 并办理了相关的交接手续, 完成B公司的建账。B公司取得的存货资产主要为铁精粉, 作为原材料核算。B公司的是产成品是生铁、铁水, 而生铁、铁水又是A公司的中间产品。

A 公司计划 2019 年 1 月对 B 公司进行整合，引入新股东，并不再控股。该计划完成后，2019 年度 B 公司将不纳入 A 公司合并范围。

对于 B 公司个别报表层面、A 公司合并报表层面 2018 年 12 月 31 日对铁精粉的存货跌价准备的计提，考虑到生铁、铁水是集团产业链的中间产品，B 公司的控制权将发生变化，管理层提出了以下方案，将存货可变现净值测算分两部分进行：

1、在报表日至 B 公司完成股权整合日之间预计消耗的铁精粉的可变现净值依据 A 公司终端产品钢材的市场价-相关的销售税费-从原材料至产成品之间发生的其他成本确定，铁精粉账面价值与可变现净值的差异计提存货跌价准备；

2、其余部分，预计 B 公司股权重整后不纳入 A 公司合并范围后消耗的铁精粉，将 B 公司的产成品生铁、铁水的市场价格-相关的销售税费-其他估计将要发生的成本费用倒推来确定铁精粉的可变现净值，铁精粉账面价值与可变现净值的差异计提存货跌价准备。

解答：

根据背景信息，我们理解，B 公司个别报表层面的关键在于：在 B 公司的单独报表中，对原材料计提跌价准备时，是只考虑 B 公司自身产业链各环节的后续加工成本，还是要将其母公司 A 的后续环节加工成本考虑在内，同时是否考虑母公司最终产品的对外售价。

我们注意到，B 公司产业链的最终产品是生铁、铁水（以下简称生铁），生铁本身是有市场公允价格的。而如果考虑 A 公司最终产品的售价和后续在 A 公司（及 A 公司的其他子公司，下同）的加工成本，则存在以下问题：（1）不符合会计主体假设；（2）测算的可变现净值将受到 A 与 B 之间的关联交易转移定价、A 公司产品最终售价和 A 公司后续加工成本等因素的影响，不一定反映 B 公司自身产品的实际盈利水平。

因此，我们的建议是：不论实际操作中 B 公司所生产的生铁有多少对外出售，还有多少提供给 A 公司进一步加工，在 B 公司这一会计主体的报表层面计算原材料（如铁精粉）的可变现净值时，都只考虑 B 公司自身产品的市场价格和属于 B 公司的生产环节的加工成本。由此导致 B 公司的原材料在其自身报表中和在 A 公司合并报表层面的可变现净值可能不一致，在 A 公司合并报表层面再进一步调整，而不应简单地将 A 公司合并报表层面的可变现净值“下推”到 B 公司报表层面。

问题1-3-16（非同一控制下企业合并中，被购买方购买日可辨认净资产公允价值未确定时，暂估商誉的减值问题）

问题：

1、非同一控制下企业合并中被购买方购买日的可辨认净资产公允价值尚未最终确定时，是否需要将商誉暂估值分摊到各资产组？

2、如果在商誉的初始分摊尚未完成的情况下存在减值迹象，那么购买方是否应当对商誉暂估值进行减值测试？

3、一旦在以后期间最终确定取得的可辨认净资产的公允价值和购买日商誉金额，并最终完成将商誉在各资产组之间的分摊，则：

（1）购买方对最终分摊的商誉进行减值测试的结果能否向前追溯，相应调整合并完成当年度的财务报表？

（2）购买方能否转回前期对商誉暂估值确认的减值准备，并进行追溯调整？

背景：

A公司的会计年度为日历年度。2008年6月30日A公司收购B公司。在2008年12月31日编制财务报表时，A公司尚未完成购买对价分摊，故只能基于当时可获得的信息，暂时确定B公司的各项可辨认资产和负债于购买日的公允价值。

2008年12月31日，由于与A公司类似的其他公司市场价值下降，以及在收购后B公司的不良业绩，导致存在商誉减值的迹象。

《企业会计准则第20号——企业合并》及其讲解允许购买方在购买日起12个月内（至2009年6月30日止）最终确定取得的可辨认资产和承担的负债的公允价值（通常称为“购买对价分摊”（PPA））。相关规定的原文详见《企业会计准则讲解（2010）》第328～329页“（七）企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整”。

根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，企业合并所形成的商誉，至少应该在每年年度终了进行减值测试。

解答：

1、《国际财务报告准则第3号——企业合并（2008年修订）》（以下简称“IFRS 3”）和《企业会计准则第20号——企业合并》允许购买方在购买日后有不超过12个月的时间用于确定取得的净资产于购买日的公允价值，并将商誉分摊到资产组，这个期间称为“计量期”（measurement period），其长度不应超过获取关于购买日已存在的相关事实和情况等信息所需的必要时间。然而，按照《企业会计准则第8号——资产减值》第二十四条规定，“企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。”即，在计量期结束前，尽管尚未最终完成购买对价分摊（PPA），购买方仍然应当将暂估商誉分摊到资产组，并根据该准则第二十三条的规定（“企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试”）对其进行减值测试。

2、如果在计量期内，A公司尚未完成《企业会计准则第8号——资产减值》第二十四条要求的商誉到资产组的分摊的情况下，已存在暂估商誉可能减值的迹象，则仍应当对其进行减值测试。

3（1）、结论取决于购买方是否根据暂估公允价值和商誉的暂时性分摊结果进行减值测试。

- 尽管A公司未最终完成购买对价分摊（PPA），但如果A公司按照《企业会计准则第8号——资产减值》第二十四条的规定将暂估商誉分摊到资产组，并按照该准则第二十三条对暂估商誉进行减值测试，则应当追溯调整上一年度的减值测试结果（下文流程图中的情景B）。

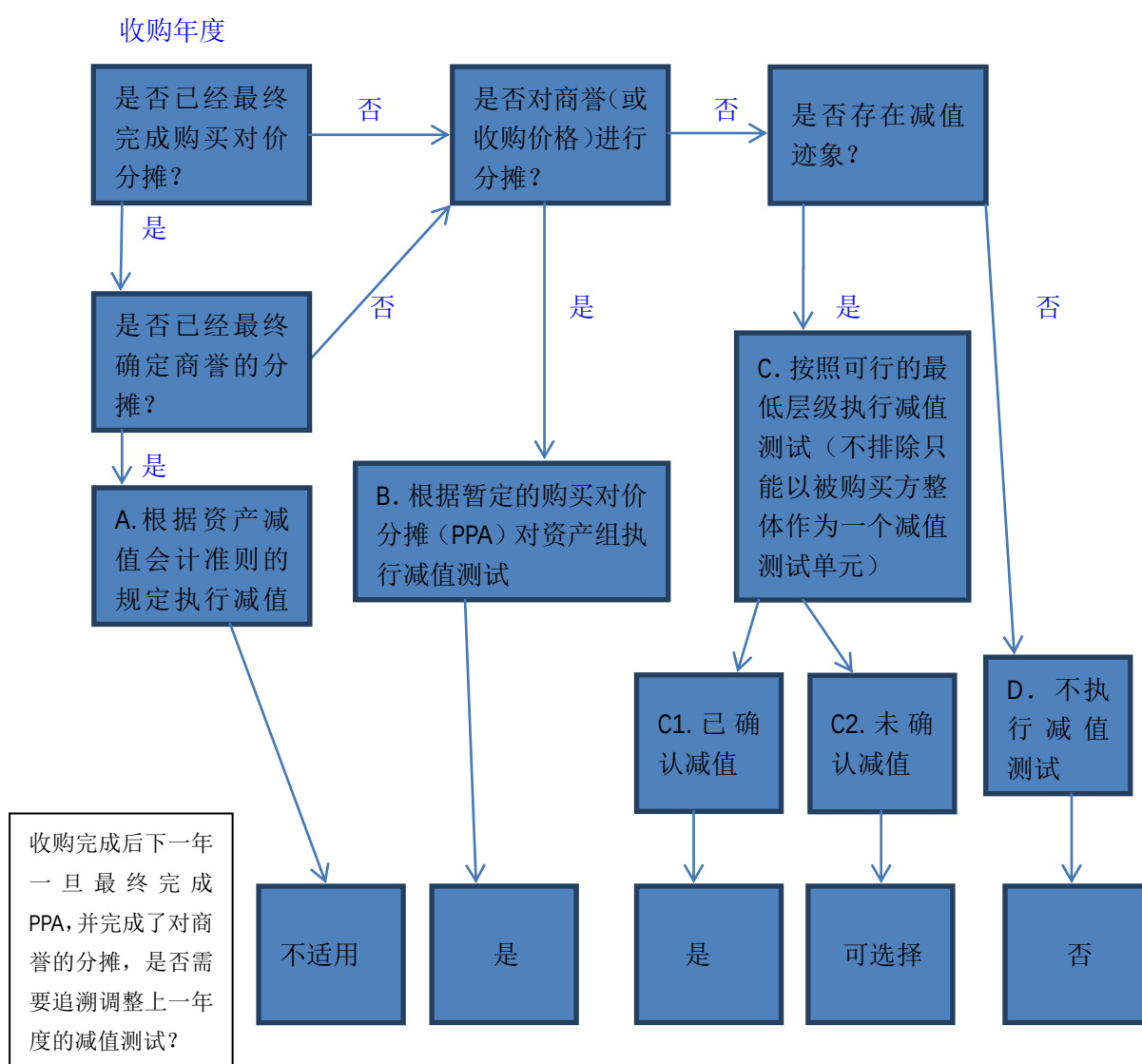
- 如果A公司没有按照《企业会计准则第8号——资产减值》第二十四条的规定将暂估商誉分摊到资产组，并且存在暂估商誉已经减值的迹象，以及经过减值测试发现已经减值，则应当追溯调整上一年度的减值测试结果（下文流程图中的情景C1）。

- 如果A公司没有按照《企业会计准则第8号——资产减值》第二十四条的规定将暂估商誉分摊到资产组，并且存在暂估商誉已经减值的迹象，但经过减值测试没有发现减值，则A公司应当选择而不是必须对上一年度的减值测试结果进行追溯调整（流程图中的情景C2）。

在所有其他情况下，购买方仅执行本年度的减值测试，且采用未来适用法进行衔接调整。

3（2）、如果购买方根据问题3（1）更新了上一年度的减值测试，可能导致更新后的前期减值损失小于原已确认的初始商誉减值，即调整减少初始商誉减值准备。该减少额是对初始商誉减值金额的调整，并不是减值转回的条件，因而该调整没有违反《企业会计准则第8号——资产减值》中禁止任何商誉减值准备转回的规定。

本案例的结论可用下面的流程图表示：



结论基础:

问题1

企业合并中取得的商誉应当自合并日起分摊到购买方预计从企业合并的协同作用获益的资产组（或资产组组合，下同）。在企业合并的购买日后，购买方可能需要一段时间用以确定所有分摊到被购买方的可辨认资产、负债或或有负债的公允价值，即IFRS 3第45~49段中提到的用以完成企业合并的初始会计处理的“计量期”。然而，当购买方已经取得其所需的关于购买日存在状态的信息，或者确定无法获取进一步信息时，计量期即告结束。

如果取得的可辨认资产和承担的负债的公允价值仅在当期期末临时确定，则《国际会计准则第36号——资产减值》（以下简称“IAS 36”）承认在合并当期期末仍不大可能完成商誉的分摊。从反面理解这句话的意思是，购买方可以在最终确定所有公允价值之前的某个阶段，先行分摊部分或全部暂估商誉。

IAS 36的“结论基础”部分第BC152段中也指出了这个问题：“通常直到完成了合并

的初始会计核算后，才能进行分摊。”该段结论基础中指出购买方通常在完成了合并的初始会计核算后才能进行分摊。但是，这并不排除存在购买方可以分摊暂估商誉的情况。IAS36第88和133段也指出，由于未完成商誉的初始分摊，现金产出单元（资产组）中可能不包含任何商誉，购买方应披露未分摊商誉的金额。

购买方不应主观、随意地分摊商誉，IAS 36第85段和IAS 36结论基础第BC152段明确指出，在事实不够充分的情况下，购买方不分摊商誉。然而，不管是IAS36的正文，还是IAS36的结论基础，都没有禁止购买方分摊暂估商誉。例如，在下列情况下，购买方可以分摊暂估商誉：

- 购买方知悉所有商誉都和单个资产组或一组资产组组合（不大于单个经营分部）有关；
- 购买方知悉企业合并的初始会计处理在所有重大方面已经基本完成，仅剩余部分细节有待完成。

最终，如果能够可靠地确定单个资产组或资产组组合的账面价值，则购买方即可进行可靠的减值测试。因此，如果购买方将购买对价分摊到一个资产组或一组资产组组合，即使仍可能尚需在各类资产之间进行进一步的分摊，例如有形/无形资产和资产组内的商誉，购买方也应当进行减值测试。

因此，即使购买方尚未最终确定取得的可辨认资产和承担的负债的公允价值，购买方仍可能可以将暂估商誉分摊到资产组，并在此基础上进行减值测试。

问题2

尽管会计准则没有规定必须在购买日对被合并业务进行减值测试，但是，IFRS 3的“结论基础”部分第BC382段指出：“多付是有可能发生的……多付的金额也很难（如果不是不可能）计量……因此，理事会认为在实务中，在购买日明确识别和可靠地计量多付的金额是不可能的。当可能多付的证据首次出现时，通过后续的减值测试对多付金额进行会计处理是最好的办法。”

上述表述意味着：如果在报告日有减值迹象，购买方应当进行减值测试。IAS 36第9段还要求主体在每一个报告期末评估是否存在可能发生减值的迹象，如果存在减值迹象，主体应进行减值测试。

因此，如果购买方因尚未将某些商誉分摊到资产组而未对这些商誉进行减值测试，但又存在减值迹象，则购买方应当在适当的层面上进行减值测试。例如，如果购买方没有将全部或部分商誉分摊到资产组，这些商誉仍有可能被分摊到包含相关资产组或资产组组合的一个较大资产组组合。或者，可能需要在经营分部层面甚至被购买方（作为一个整体）的层面进行减值测试。

如果通过减值测试确认了损失，购买方应当遵循IAS36第104段和《企业会计准则第8号——资产减值》第二十二条的要求分摊减值损失。

问题3（1）

在完成企业合并的初始会计处理和商誉的分摊后，购买方根据IAS36和《企业会计准则第8号——资产减值》的一般规定对这些商誉金额进行减值测试。然而，IAS36和《企业会计准则第8号——资产减值》并没有提到主体是否仅需按未来适用的原则，基于当前资产负债表日的存在状态和可获取的信息进行减值测试，还是需要对于在上一个资产负债表日执行的减值测试的结果进行追溯调整（即重新执行前期资产负债表日的减值测试）。由于IAS36和《企业会计准则第8号——资产减值》没有特别规定需采用追溯调整法，并且如采用追溯调整法则可能需要用到某些购买方只有通过“后见之明”才能获得的信息，因而不要求追溯调整。

然而，IFRS 3的“结论基础”部分第BC399段指出：“企业合并后计量期间的调整与报告期后发生的调整事项，而不是会计估计变更，更为类似（《国际会计准则第10号——资产负债表日后事项》）……在计量期间内首次被获取，并提供了在购买日既存状况和环境相关证据信息的影响应当被反映在购买日的会计处理中。”

因此，根据IFRS 3第45段的规定，购买方要追溯调整购买日确认的可辨认资产和承担的负债的公允价值（这些资产、负债的最终公允价值也就确定了最终商誉的金额）。这些调整还包括对这些资产和负债的所有后续会计处理（如折旧）的相应调整。

购买方是否追溯调整上一年度的减值测试结果，取决于购买方是否根据所确定的暂定公允价值金额和商誉的暂定分摊结果执行了减值测试。

上面流程图中每个情景中形成结论的原因如下：

情景A

在收购完成的当年度，购买方即已最终确定了当年度取得的可辨认资产和承担的负债的公允价值和商誉的分摊，并据此进行了年末的减值测试。因此，在下一年度无需更新调整上一年度的减值测试结果。

情景B

购买方在上一年度进行了减值测试。最终确定的购买对价分摊（PPA）结果导致对暂定公允价值及/或商誉的暂定分摊的变更。根据IFRS 3第45段的规定，由于购买方计算了上一年度末的可收回金额，因而需要追溯调整公允价值和商誉分摊结果变动造成的影响。

情景C

若上一年度存在减值迹象，并且购买方进行了减值测试（尽管减值测试单元的层次可能高于根据IAS 36或《企业会计准则第8号——资产减值》实施的常规减值测试），则存在以下两种可能结果：

C1.上年度末确认了商誉减值损失：由于目前可获取更详细的信息，并且根据这些信息，购买方本应确认的上年度末减值额很可能不同于上年度末确认的“暂定”减值额，因此购买方应当追溯调整上一年度的减值测试。

C2.上年度末未确认商誉减值损失：由于IAS 36和《企业会计准则第8号——资产减值》并没有明确指定追溯方法，购买方可以选择但不是必须追溯调整上一年度的减值测试。

情景D

购买方并没有在上一年度进行减值测试，因而追溯调整上一年度的减值测试并不恰当，特别是因为购买方可能将本年度发生的减值通过追溯调整方式计入上一年度的损益。

问题3（2）

IAS 36第124段和《企业会计准则第8号——资产减值》第十七条明确禁止商誉减值损失的转回。然而，如果对上一年度减值测试的追溯调整导致减少了确认的商誉减值损失，则减少金额不构成已确认的商誉减值准备在后续期间的转回，而是对原先已确认的商誉减值损失的追溯更新。因此，这种调整并没有违反禁止转回商誉减值损失的规定。

权威指引：

（说明：以下引用的“权威指引”均为IFRS体系下的准则规定。因为中国企业会计准则和IFRS在本问题的讨论所涉及的各方面均已实现趋同，故这些权威指引同样适用于中国企业会计准则体系下的会计处理。）

IFRS 3第45段指出，如果在发生企业合并的报告期末，企业合并的初始会计处理尚未完成，则购买方应在其财务报表中对那些尚未完成会计处理的项目报告临时金额。在计量期间，购买方要追溯调整购买日确认的临时金额，以反映所获取的关于购买日存在的事实和环境的新信息，并且如果知道这些信息将导致在购买日确认额外的资产和负债，则购买方应确认这些额外的资产和负债。一旦购买方取得了其正在找寻的有关购买日存在的事实和环境的信息，或者知晓不可获得更多的信息时，计量期间结束。然而，计量期间不应超过自购买日起的一年。

IFRS 3第49段指出，计量期间内，购买方要像购买日企业合并会计处理已经完成那样确认对临时金额的调整。因此，购买方应当根据需要进行修改财务报表中列报的前期可比信息，包括对完成初始会计处理所确认的折旧、摊销和其他收益影响的变动。

IAS 36第9段指出，在每一个报告期末，主体应评估是否存在资产可能发生减值的迹象。如果存在这种迹象，主体应评估资产的可收回金额。

IAS 36第81段指出，……商誉有时无法在不武断的基础上分摊到单个现金产出单元，而是只能分摊到现金产出单元组合。结果，主体内基于内部管理目的所记录的商誉的最低水平有时是由与商誉有关、但是不能分摊商誉的许多现金产出单元组成……

IAS 36第84段指出，如果在企业合并生效的年度期间期末之前没有完成对企业合并中获得的商誉的初始分摊，应当在购买日后开始的第一个年度期间期末之前完成初始分摊。

IAS 36第88段指出，如第81段所述，当商誉与现金产出单元有关但还没有分摊到该现金产出单元时，应当通过比较不包含任何商誉的现金产出单元的账面金额与可收回金额，对现金产出单元进行减值测试，无论是否有迹象表明现金产出单元可能发生减值。应按照第

104段确认减值损失。

IAS 36第96段指出，.....如果分摊到现金产出单元的部分或全部商誉是在当前年度期间内的企业合并中取得的，现金产出单元应当在当前年度期间期末之前进行减值测试。

IAS 36第104段指出，.....减值损失应当按以下顺序分摊以抵减现金产出单元（单元组合）中的资产账面金额：

首先，抵减分摊到现金产出单元（单元组合）的商誉的账面金额；.....

然后，.....按比例抵减其他资产。

IAS 36第124段指出，已确认的商誉减值损失不能在以后期间转回。

IAS 36第125段指出，《国际会计准则第38号——无形资产》禁止确认自创商誉。在商誉减值损失确认的期间之后发生的商誉可收回金额的任何增加，都很可能是自创商誉的增加，而不是购入商誉的减值损失的转回。

IAS 36第133段指出，按照第84段，如果在报告期末当期通过企业合并获得的商誉的任意一部分还没有分摊到现金产出单元（单元组合），应当同时披露未分摊商誉的金额以及没有分摊的原因。

IAS 36的“结论基础”部分第BC152段指出，征求意见稿的部分反馈意见者质疑为什么完成商誉的初始分摊的期间应不同于完成企业合并初始会计核算的期间。理事会的观点是应允许购买方有较长的期间完成商誉的分摊，因为通常直到完成了合并的初始会计核算后，才能进行分摊。这是因为合并的成本或购买日被购买方的可辨认资产、负债或或有负债的公允价值，以及因此合并中获得的商誉金额，按照IFRS3将直到完成合并的初始会计核算后才结束。

IAS36的“结论基础”部分第BC172段指出，.....购买方向被购买方“过多支付”，导致初始确认的企业合并金额和因而发生的商誉超过投资的可收回金额。理事会认为如果被购买方在发生企业合并的年度期间确认减值损失，应提供给主体财务报表的使用者关于企业合并的可靠的和有用的信息。

问题1-3-17（收购少数股权交易对期末商誉减值测试的影响）

问题：

如下文背景所述，A公司收购少数股权之后，在进行商誉减值测试时，就归属于子公司少数股东的商誉对资产组账面价值进行的模拟调整，是否需根据新的持股比例计算调整金额？

背景：

根据《〈企业会计准则第8号——资产减值〉应用指南》第五条“存在少数股东权益情况下的商誉减值测试”规定：

根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，在合并财务报表中反映的商誉，

不包括子公司归属于少数股东权益的商誉。但对相关的资产组（或者资产组组合，下同）进行减值测试时，应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内，调整资产组的账面价值，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。

上述资产组发生减值的，应当按照本准则第二十二规定进行处理，但由于根据上述步骤计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，应当将该损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。

《企业会计准则讲解（2010）》第九章第五节中对此问题作出了以下进一步解释：

由于按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，因此为了使减值测试建立在一致的基础上，企业应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。上述资产组如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失都不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失，因此应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益部分之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。

该节讲解中的“例9-11”给出了如何就少数股东所享有的商誉调整资产组账面价值，以及在测算出资产组可收回金额后将应确认的减值损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊的具体做法。

A公司2013年3月1日投资B公司，投资成本1,749,000.00元，股权占比58.30%，购买日B公司可辨认净资产公允价值为1,382,663.90元，确认商誉942,906.95元。

A公司于2014年5月追加投资426,000.00元，追加投资后股权占比72.50%，追加投资时B公司可辨认净资产以购买日公允价值为基础持续计算的金额为470,032.19元。

解答：

在母公司对子公司的控制权保持不变的前提下，因收购少数股权和处置子公司部分股权等权益性交易导致母公司在子公司的持股比例发生相对变动后，在进行商誉减值测试时，就归属于子公司少数股东的商誉对资产组账面价值进行模拟调整，仍按照当初购买日最初取得控制权时的持股比例进行，即不考虑取得控制权后的相对持股比例变动的影响。

相应地，后续的进一步商誉减值金额也应按照当初购买日最初取得控制权时的持股比例，在归属母公司的商誉和归属少数股东的商誉之间进行分配。

结论基础：

由非同一控制下企业合并所形成的商誉也是由母公司和子公司所构成的企业集团的一项资产，根据 IFRS 体系下的《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》结论基础中的相关表述，商誉的核心内容有两项：一是被收购业务中所包含的“持续经营因素”的公允价值；二是企业合并所产生的协同效应的公允价值。商誉是一项完整的资产，只不过依据现行的企业会计准则的规定，对归属于少数股东的商誉是不予以确认的，但不能因此否认该项资产的完整性和合并集团从中的受益。这也就是在资产减值测试中需就归属少数股东的商誉对资产组账面价值进行模拟调整的理论依据。

就本案例而言，我们理解本案例的特殊之处在于：A 公司 2013 年收购 B 公司 58.30% 的股权，据此取得对其的控制权，在 2014 年又进一步收购了 14.20% 的股权，持股比例达到 72.50%。这第二次股权收购交易属于收购少数股权，在合并报表层面按权益性交易原则处理，不产生新的商誉，即对合并报表层面的商誉不产生影响。从另一方面来说，从购买日开始，合并商誉（包括归属母公司的商誉和归属少数股东的商誉）作为一个整体的原始金额和减值金额即已确定，后续发生的收购少数股权和在不丧失控制权前提下部分处置子公司股权等权益性交易不引起合并报告主体的变化，相应地对该项商誉整体（包括归属于少数股东部分的金额在内）的总金额不应产生影响。这样，在合并整体商誉和归属母公司的商誉这两项金额都不发生变化的情况下，作为两者之差的少数股东商誉调整金额也不应发生变化。

相应地，在本案例中，在 2013 年末，A 公司进行第一次商誉减值测试时（当时的持股比例为 58.30%），即应当根据该年末的情况，参照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的应用指南和讲解中的上述要求和举例，确定应归属于少数股东的商誉原值和应归属于少数股东的商誉减值金额（如有）。2014 年内虽然发生了收购少数股权的交易，但 2014 年末对包含商誉的资产组进行减值测试时，就对应于少数股权的这部分商誉对资产组的账面价值的调整（包括测算应归属于少数股东的商誉原值和截至 2014 年初为止这部分归属于少数股东的商誉应分摊的减值金额）仍应继续沿用 2013 年末减值测试时的测算和分摊结果，不受 2014 年内发生的购买少数股权交易的影响，即：

2014 年末为资产组减值测试之目的调整后的资产组账面价值 = 2014 年末该资产组内可辨认净资产的账面价值（指 A 公司合并报表层面的账面价值，即以 2013 年内购买日的公允价值为基础持续计算的金额，下同）+（2013 年末合并报表中已确认的商誉原值 - 2013 年末归属于已确认商誉的减值准备）+（2013 年末模拟调整的归属于少数股东的商誉原值 - 2013 年末测算的商誉减值准备中应归属于少数股权模拟商誉的金额）

经上述调整后的 2014 年末资产组账面价值如大于 2014 年末该资产组的整体可收回金额，因而需进一步确认商誉减值准备的，则在测算出 2014 年末商誉（包含归属于母公司的已确认商誉和归属于少数股东的模拟商誉）的总体进一步减值金额之后，对该项“2014 年内的进一步减值金额”仍应按照最初取得控制权时的股权比例（即 58.30% 对 41.70%，注意不是 2014 年末时的股权比例 72.50% 对 27.50%）在母公司股东和少数股东之间分配，确

定 2014 年内针对合并报表层面已确认的归属于母公司的商誉需进一步计提的减值金额。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-11 不丧失控制权情况下处置子公司部分股权计算子公司净资产份额时如何考虑商誉”：

母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，在合并财务报表中，可以把子公司净资产分为两部分，一是归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉），二是少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）。母公司购买或出售子公司部分股权时，为两类所有者之间的交易。当母公司购买少数股权时，按比例把少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）的账面价值调整至归属于母公司的所有者权益。反之，当母公司出售部分股权时，按比例把归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）的账面价值调整至少数股东权益。

值得注意的是，母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，不应终止确认所处置股权对应的商誉。

问题1-3-18（资产组内净流动资产的变动对减值测试中现金流量现值测算的影响）

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司在进行商誉减值测试时，如何考虑资产组内净流动资产的变动对资产组可收回金额的影响？

背景：

A 公司以 B 公司 2016 年 12 月 31 日经审计、评估的结果为定价基础，受让 B 公司原股东持有的 B 公司 60%股份。股权收购后，A 公司可以控制 B 公司，因此将 B 公司纳入合并报表范围。

以 2016 年 12 月 31 日为基准日，B 公司全部股东权益的评估结果为 4.2 亿元（收益法）。A 公司按照 $4.2 \times 60\% = 2.52$ 亿元作价收购（即合并成本为 2.52 亿元）。购买日为 2017 年 10 月 31 日。B 公司于购买日的可辨认净资产公允价值为 1.2 亿元，其中 60%持股比例对应的份额为 $1.2 \times 60\% = 0.72$ 亿元（可辨认净资产公允价值来源参考资产基础法评估数据以及以该评估结果持续计算所享有的基准日到合并日的过渡期净利润），A 公司合并财务报表上因本次收购形成商誉 1.8 亿元（ $2.52 - 1.2 \times 60\%$ ）

2017 年 12 月 31 日，为对收购 B 公司股权形成的商誉进行减值测试，A 公司委托评估师以 2017 年 12 月 31 日作为基准日，再次对 B 公司进行收益法评估，评估结果为 3.9 亿元。其中：B 公司从购买日 2017 年 10 月 31 日至 2017 年 12 月 31 日期间经审计的净利润为 0.4 亿元（以购买日可辨认资产公允价值为基础持续计算的净利润额），B 公司这一期间账面无其他净资产变动。并且假设：B 公司整体构成一个资产组，且该资产组的划分在购买日至本期末资产负债表日之间无变动；B 公司在此期间未新增投资、融资性质的流动资产和流

动负债（如交易性金融资产、短期借款等）。

按照《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”中“例 9-11”举例的方法，商誉减值测试的公式总结为：

$$\text{商誉减值测试} = X + Y - Z$$

其中：X 是按照 A 公司收购 B 公司 60% 股权的合并对价推算收购 100% 股权将产生的商誉模拟数；Y 是 B 公司于 2017 年 12 月 31 日可辨认净资产在 A 公司合并报表层面的账面价值；Z 是最新评估的资产组可收回金额。

A 公司管理层对该商誉及 B 公司形成的资产组进行减值测试时，对 Y 值的选择考虑了两种方法：

方法一：

上述公式中 Y 值，为购买日 B 公司的可辨认净资产的公允价值 1.2 亿元，B 公司合并日后的净利润 0.4 亿不予考虑。此时 B 公司与商誉相关的资产组整体减值为：

$$X + Y - Z = (1.8 \div 60\%) + 1.2 - 3.9 = 4.2 - 3.9 = 0.3 \text{ 亿元。}$$

推算至 A 公司合并报表层面按照 60% 的持股比例，商誉的减值金额为 $0.3 \times 60\% = 0.18$ 亿元。此方式的原理相当于是按照前后两次收益法评估结果之差作为商誉减值的依据。

方法二：

Y 值应以购买日 B 公司的可辨认净资产公允价值 1.2 亿元为基础，并考虑购买日至资产负债表日期间的净利润 0.4 亿元进行调整。在 2017 年 12 月 31 日进行减值测试时，B 公司的可辨认净资产的账面价值为 $1.2 + 0.4 = 1.6$ 亿元。与之相对应，需对该资产组的收益法评估值 3.9 亿元进行调整，在该评估值基础上加上因购买日至资产负债表日期间的净利润 0.4 亿元所对应的净流动资产增加额（假设已对 B 公司的应收和预付款项、存货等各项流动资产分别按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 1 号——存货》的规定进行了减值测试，并已恰当计提减值准备，对流动资产计提减值准备的损益影响已体现在上述 0.4 亿元的净利润中），方可求得该资产组的可收回金额。相应地，在该方法下，该资产组的可收回金额（上面公式中的 Z 值）变为： $3.9 + 0.4 = 4.3$ 亿元。

此时 B 公司与商誉相关的资产组整体减值为：

$$X + Y - Z = (1.8 \div 60\%) + 1.6 - 4.3 = 4.6 - 4.3 = 0.3 \text{ 亿元。}$$

推算至 A 公司合并报表层面按照 60% 的持股比例，商誉的减值金额为 $0.3 \times 60\% = 0.18$ 亿元。该结果与上述“方法一”下相同。

从逻辑上说，在购买日计算商誉时，是以首次评估基准日 2016 年 12 月 31 日的资产基础法的评估结果为基础，将评估基准日至购买日 2017 年 10 月 31 日之间 10 个月以基准日各项资产负债公允价值持续计算的利润所形成的净资产叠加考虑形成 B 公司于购买日的可辨认净资产的公允价值的。按照这一逻辑顺延，则 2017 年 12 月 31 日 B 公司可辨认净资产在 A 公司合并报表层面的账面价值也应以首次评估日的评估结果加该基准日至当前资

产负债表日期间的持续计算的净利润所形成的净资产计算得出；也即该结果也应等于购买日确定的 B 公司可辨认净资产的公允价值，加 B 公司 11-12 月的以购买日公允价值为基础持续计算的净利润的计算结果。

在确定 Z 值时，A 公司管理层注意到：评估师出具的收益法评估报告中有如下内容：

股东全部权益价值=企业整体价值-付息债务；

企业整体价值=企业自由现金流评估值+非经营性资产价值-非经营性负债价值+溢余资产价值；

企业自由现金流评估值：以目前的资料预测未来 5 年具体数，以及永续现流假设数的一个汇总折现数。

经向评估师了解，评估实务中，收益法评估结果一般而言是采用的是营运资金赚取利润额的折现值，溢余资产例如现金、股票等在实务中涉及较少。在公开的上市公司重组案例中，管理层也查阅到有的上市公司在约定的业绩承诺期（通常为 3 年）期满后，在对收购标的进行减值测试时，也是采用的收购时点标的资产评估价值与业绩承诺期满时点标的资产的评估价值相减，作为商誉的减值测试依据，与方法一的思路一致。

从收益法评估的思路来看，该估值结果是未来现金流量的折现。其范围并未明确对应至具体哪些资产负债项目。是否造成 X、Y 值与 Z 值之间口径不一致，该公式中的各参数（尤其是 Y 和 Z 值）应如何确定，是否可以直接相减？

解答：

在进行资产减值测试时，“一致性”是《企业会计准则第 8 号——资产减值》中的重要原则。本案例中，在确认商誉减值测试时，应遵循现金流计算和资产组账面价值确定的“一致性”即“同口径”原则，即，如果资产组账面价值中包含了营运资金（即净流动资产，流动资产减去流动负债的差额），则对应的现金流预测应在净利润、折旧摊销调整等基础上再加上各年度营运资金净增减对现金流量的影响。

企业预测未来现金流量时，应当避免重复计算收回债权或偿付债务的现金流量。这样处理较为复杂，因为资产组整体的现金流量是多种因素共同作用的结果，通常很难将某一笔现金流量明确识别为仅与营运资金项目的增减变动相关（例如，收回应收账款收到的现金，其中固然有应收账款减少这一“营运资金变动”方面的原因，但导致与该笔应收账款及其对应的营业收入确认的因素则更多，包括料工费等生产要素的投入、将机器设备运用于加工过程、发生销售费用以实现对外销售等）。实务中通常采用的解决办法是将营运资金项目包括在资产组的账面价值中，并将营运资金结余变动的影响纳入现金流量预测中。

下例说明了包含和排除营运资金项目带来的影响。

年末，某公司的净资产包括以下方面：

资产组中资产的账面价值	100,000
营运资金：净流动负债	(800)

其预计未来五年的息税前现金流量（包括和不包括营运资金的变动）以及使用 10%折现率的净现值如下：

年度	1	2	3	4	5	6
税前现金流量（注）	10,000	20,000	30,000	40,000	50,000	
期初营运资金	(800)	(1,500)	(3,000)	(4,500)	(6,000)	(7,500)
期末营运资金	(1,500)	(3,000)	(4,500)	(6,000)	(7,500)	
营运资金变动	700	1,500	1,500	1,500	1,500	(7,500)

注：税前现金流量不包括营运资金变动。

第五年的期末营运资金看作第六年的现金流出。

年度	1	2	3	4	5	6
包含期初营运资金的现金流量	10,700	21,500	31,500	41,500	51,500	(7,500)
按照 10%折现率计算的净现值	107,251					
不包含期初营运资金的现金流量	11,500	21,500	31,500	41,500	51,500	(7,500)
按照 10%折现率计算的净现值	107,979					

包含期初营运资金：

①包含净营运资金的资产组账面价值	99,200
②包含期初营运资金的现金流量净现值	107,251
③差额（③=②-①）	8,051

不包含期初营运资金：

①不包含净营运资金的资产组账面价值	100,000
②不包含期初营运资金的现金流量净现值	107,979
③差额（③=②-①）	7,979

需要注意的是，由于现金流量发生期间差异的折现影响，两种情况下的计算的差额不尽相同。通常而言，折现造成的差异对于短期营运资金项目而言并不重要。但是，我们认为，如果影响重大的话，应该调整这种影响。

任何其他组合（如将不包含净营运资金的资产组账面价值与包含期初营运资金的现金流量净现值相比较、将包含净营运资金的资产组账面价值与不包含期初营运资金的现金流量净现值相比较）都无法使资产组和现金流量现值在一致的基础上进行比较，因而不恰当的。

在实际操作中，由于流动资产和流动负债与资产组现金流确定的紧密联系，一般难以完全脱离流动资金变动的影响来估计未来现金流，也难以将流动资产和流动负债完全从资产组的账面价值中剥离出去。因此，如上述举例所示，将期初营运资金纳入资产组账面价值或者从资产组账面价值中排除，对应计算的未来现金流量现值大体上会同增或同减，也就是不会因为流动资金规模的增减而影响整体资产组是否减值的结论。但在实务操作中，上述“方法二”（“Y 值应以购买日 B 公司的可辨认净资产公允价值 1.2 亿元为基础，并考虑购买日后

至资产负债表日期间的净利润 0.4 亿元进行调整”）应当具有更大的适用性，即：一方面将资产组内的经营性流动资产、负债的账面价值（已扣减按相关会计准则规定计提的流动资产、金融资产减值准备）纳入资产组内可辨认资产的账面价值中，另一方面在确定资产组的可收回金额时，需同步考虑这些所增加的经营性净流动资产的可变现净值或可收回金额对资产组整体可收回金额的影响。如果不考虑，而仅仅以收益法评估的“股东全部权益价值”直接作为资产组的可收回金额，则会出现“资产组赚取的利润越多，经营性净流动资产增加越多，计算出的商誉减值金额反而越大”这一不合逻辑的异常结果。

另外还需注意的是：《企业会计准则第 8 号——资产减值》所规定的资产组及其商誉的减值测试，不能完全等同于实务中并购重组业绩对赌期结束时以确定“商誉减值补偿额”为目的对并购标的进行的减值测试。这两者之间的主要差异请参阅“[问题 1-3-22（关于并购重组中对赌期结束减值测试中减值额如何计算的问题）](#)”。

权威指引：

《国际会计准则第 36 号——资产减值》规定：

74 现金产出单元可收回金额是其公允价值减处置费用与使用价值的孰高者。为认定现金产出单元的可收回金额，本准则第 19 段至第 57 段所有提及“资产”之处同样适用于现金产出单元。

75 现金产出单元账面金额的确定基础应与其可收回金额的确定方法保持一致。

76 现金产出单元的账面金额：

（1）仅包括下列资产的账面金额，即直接归属于、或能在合理和一致的基础上分摊到该现金产出单元，并且能产生估计该现金产出单元使用价值时所用的未来现金流入；并且

（2）不包括已确认负债的账面金额，除非不考虑该负债就无法计量现金产出单元的可收回金额。

这是因为在确定现金产出单元的公允价值减处置费用和使用价值时，并不包括与不属于该现金产出单元的资产有关的现金流量，也不包括与已在财务报表上确认的负债有关的现金流量（参见第 28 段和第 43 段）。

77 当为评价可收回性而对资产加以组合时，重要的是现金产出单元要包括从持续使用中可为主体带来相关现金流入的所有资产。否则，有时尽管现金产出单元表现为可全部收回，实际上资产已发生减值损失。在有些情况下，尽管某些资产有助于现金产出单元为主体带来未来现金流量，但它们不能以合理且一致的基础分摊到现金产出单元上，比如商誉和总部资产。本准则第 80 段至第 103 段将解释在测试现金产出单元减值时，如何处理这类资产。

78 在确定现金产出单元的可收回金额时，需要考虑某些已确认的负债。这可能发生在处置现金产出单元时要求购买者承担一项负债的情况下。在这种情况下，现金产出单元的公允价值减处置费用（或最终处置的估计现金流量），是现金产出单元所包含的资产和负债的共同估计销售价格，再减去处置费用。为使现金产出单元的账面金额与其可收回金额的比较

有意义，在确定现金产出单元的使用价值和账面金额时，需减去负债的账面金额。

79 就实务而言，在认定现金产出单元的可收回金额时，有时还需考虑并不属于该现金产出单元的资产（例如，应收款项或其他金融资产）或一些已确认的负债（例如，应付款、养老金或其他准备）。此时，现金产出单元的账面金额随资产账面金额而增加，随负债账面金额而减少。

问题1-3-19(商誉和总部资产分摊到各资产组应如何划分，以及如何进行商誉减值测试)

问题：

如下文背景资料所述，商誉和总部资产分摊资产组应如何划分，以及如何进行商誉减值测试？

背景：

甲公司因看好乙公司污泥处置业务良好的发展前景，通过非同一控制下企业合并取得乙公司 55%的股权。甲公司委托评估机构在评估基准日对乙公司全部股权评估价值为 30,475.47 万元，甲公司双方协商确定的乙公司全部股权价值为 32,500 万元，甲公司收购乙公司 55%股权的定价为 17,875 万元（ $32,500 \times 55\%$ ）。甲公司于购买日编制合并财务报表时，对乙公司各项资产、负债按照评估基准日以资产基础法评估结果为基础进行调整后的金额，作为购买日可辨认资产、负债的公允价值计入合并财务报表，合并成本 17,875 万元与享有乙公司可辨认资产、负债公允价值份额之间的差额 14,215 万元确认为商誉。

甲公司经营业务为机械设备的研发、生产和销售，乙公司经营业务为污泥处置及综合利用，甲、乙公司之间的经营业务无任何相关性，因此甲、乙公司之间不存在业务协同。甲公司在合并日将乙公司污泥业务整体作为与商誉相关的一个资产组，将所有商誉在该资产组分摊，后续对该资产组进行商誉减值测试。

在评估基准日，乙公司下属四家子公司（分别简称为 A、B、C、D 公司）、参股两家联营企业（分别简称为 E、F 公司）。其中：乙公司对各子公司统一进行管理、并向各子公司提供技术支持，未来也极可能基于新承接的业务新设子公司；4 家子公司均是乙公司布点建设的当地运营公司，但均不是 BOT 项目公司，子公司所有资产均为自有、业务均为自主经营，污泥收集价格为政府指导价、委托其他企业最终处置的价格为市场调节价。A、B 公司各自独立运营；C、D 公司协作运营。2 家联营企业的项目建设的技术方案、设备选项和采购均委托乙公司提供服务。其中，E 公司为经营初期，有当地水务集团参股，约定当地污水处理厂产生的污泥由 E 公司处置；F 公司尚在基建期。

在评估基准日，评估公司对于所有子公司按照收益法、资产基础法两种方法分别评估，对联营企业只按照资产基础法进行评估。其中，B 公司收益法评估结果小于资产基础法评估结果。因评估基准日至合并日的过渡期间内乙公司受让少数股东股权，乙公司在合并日对 C、D 公司的持股比例从 51%、26%分别提高至 75%、56.6%；合并后，乙公司向 B 公司增资，

对 B 公司投资比例从 60%提高至 80%。

乙公司对各子公司、联营企业的投资及各公司主营业务情况和评估结果详见下表：

金额：万元

公司名称		经营业务	评估基准日持股比例（%）	收益法		资产基础法		合并日持股比例（%）	2018年末持股比例（%）	持股比例变动原因
				评估结果	母公司享有	评估结果	母公司享有			
母 公 司	乙公司	污泥处置技术服务、受托运营	—	6,006.88	6,006.88	2,944.78	2,944.78	—	—	
子 公 司	A 公司	污泥收集、委托外部公司焚烧等方式处置	60.00	5,235.05	3,141.03	542.72	325.63	60.00	80.00	单方面增资
	B 公司	污泥收集、委托外部公司焚烧等方式处置	100.00	384.82	384.82	860.65	860.65	100.00	100.00	
	C 公司	煤炭和污泥掺烧，销售供热蒸汽	51.00	38,278.26	19,521.91	1,910.71	974.46	75.00	75.00	受让少数股权
	D 公司（通过 C 间接控股）	污泥收集、干化，委托 C 公司焚烧	26.01	308.37	80.21	2,481.41	645.42	56.63	56.63	受让少数股权
联 营 企 业	E 公司	污泥收集、干化、焚烧	20.40	5,468.59	1,115.59	5,468.59	1,115.59	20.40	20.40	
	F 公司	污泥收集、干化、焚烧	49.00	459.24	225.03	459.24	225.03	49.00	20.00	其他股东增资
合计					30,475.47		7,091.56			

解答：

首先，需提醒的是，企业管理层或审计人员在本交易中，均应注意识别和合理计量乙公司所拥有的污泥处理方面的专利或非专利技术，合理确定其公允价值。无论乙公司自身报表中是否已经单独将其确认为无形资产，在甲公司的合并报表中，都应当按照《企业会计准则解释第5号》第一条规定，充分识别和计量乙公司所拥有的各项无形资产，尽可能减少商誉在购买日的初始计量金额。

其次，在实务中，污泥处理业务大部分是作为 BOT（或 TOT 等其他 PPP 形式，以下统称为 BOT）项目运作的，即政府（或产生污泥的企业）作为合同授予方，授予合同运营方（本案例中的乙公司及其下属项目公司）建设污泥处理设施并在约定期限内提供运营管理服务的权利。本案例中污泥处理企业自建作为固定资产的处理设施的情况较为少见。因此，我们基于乙公司下属的 4 家子公司和 2 家联营企业是否均为从事特定的污泥处理 BOT 项目而设立的项目公司而分别进行分析：

（一）乙公司下属的 4 家子公司和 2 家联营企业为 BOT 项目公司。

在此基础上，我们理解：

1、各项目公司自身都可产生独立的现金流入，故应作为单独的资产组（其中，C、D 由于协作运营，每个公司不能单独产生现金流，因此 C+D 可作为一个资产组）。其可收回金额为收益法下的评估值（此类项目，不论是采用“金融资产模式”还是“无形资产模式”，其未来现金流量均有较好的可预测性）。但是，如“[问题 3-2-1](#)（收购‘单一资产实体’是否构成业务合并）”所述，此类项目公司属于“单一资产实体”，故不应将商誉分摊给该项资产组。

对本案例中的 B 公司，其收益法评估结果小于资产基础法评估结果，但因属于“单一资产实体”，故在初始确认时，应将该公司的收益法评估值按照各单项资产、负债的相对公允价值比例分配到其中的各项资产、负债，不应确认负商誉（参考：“[问题 3-2-58](#)（非同一控制下合并中负商誉确认应注意的问题）”）。

2、如果这些项目公司（连同日后将新承接的其他同类项目）所使用的污泥处理技术都是由乙公司总部统一研发或者外购的，则该等技术（无形资产）应属于《企业会计准则第 8 号——资产减值》所定义的“总部资产”，对其减值测试的考虑，请参阅《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”第四节“资产组的认定及减值处理”之“三、总部资产的减值测试”。

3、经过上述处理之后，该商誉仅对应于乙公司的总部资产组，代表乙公司在未来利用其现有的和日后新研发的污泥处理技术承接新的污泥处理项目，获取收益的能力。因此，甲、乙公司管理层应对日后新业务承接的相关前景进行谨慎、合理的估计，依据预期的未来新项目的未来现金流量现值作为回收商誉账面价值的来源。

4、因商誉的分摊是以购买日存在状态为依据的，因此购买日前乙公司的收购子公司少数股权交易对商誉减值测试不产生影响。

购买日后发生的购买子公司少数股权交易，因为如前所述，各子公司均为项目公司，无对应的商誉分配，故乙公司持有各项目子公司股权比例的变动也不影响本案例中的商誉减值测试。

5、对于非控股的合营、联营企业，其隐含商誉已包含在长期股权投资的账面价值中，不应再将企业合并形成的商誉分摊给对合营、联营企业的长期股权投资。需注意的是，资产基础法下的评估结果不能作为商誉或其他资产减值测试的依据。因此，联营企业 E 公司、F 公司，虽然在并购基准日是采用资产基础法进行评估，但在报告日对商誉进行减值测试时，E 公司、F 公司未来现金净流量能够合理预测的，也应纳入测试范围按照收益法预测。

（二）乙公司下属的 4 家子公司和 2 家联营企业不属于 BOT 项目公司。

则除了以下几点外，其余与（一）的处理一致：

1、本案例中，“4 家子公司均是乙公司布点建设的当地运营公司，但均不是 BOT 项目公司，子公司所有资产均为自有、业务均为自主经营”，即各子公司和联营企业无“特许经营权”这一项无形资产。在甲公司收购乙公司的购买日，对乙公司的各子公司，可依据购买日【归属母公司股权的收益法评估值】高于【归属母公司的可辨认净资产在资产基础法下的评估值】的差额为限，分摊购买日所确认的商誉。其中【归属母公司的可辨认净资产在资产基础法下的评估值】包含在合理和一致的基础上分摊给该资产组的总部资产的公允价值在内。

除此之外，本次收购在甲公司合并报表层面确认的其他商誉均归属于总部资产组，同时由于有部分总部资产已分摊给各子公司资产组，因此保留在总部资产组的总部资产金额也相应减少，在此基础上合理确定总部资产组的账面价值，合理确定归属于总部资产组的商誉和总部资产的减值。

分摊到总部资产组的商誉，在后续新建项目时，应进一步分摊到各新建项目所属的子公司资产组（按照各新建项目子公司的收益法评估值与预计总投资额的差额），并参与相关资产组的减值测试。对属于总部资产的污泥处理技术等总部资产，也应在后续新公司设立后，按合理及一致的基础分配到各项目公司资产组，因为总部资产的账面价值原本就是需要通过各现有和新建项目公司的运营来收回的。这样，归属于总部资产组的商誉金额将随着后续项目公司的新设而逐步减少。

在考虑总部资产如何在已建成、未建成和未来预计将建设的项目资产组之间进行划分的问题时，可以考虑按照各已建和将建项目的设计处理能力比例（或其他合理比例）划分。同时，由于未建项目存在较大的不确定性，现有项目多分摊总部资产和商誉，符合谨慎性原则的要求。前述我们建议首先根据【归属母公司股权的收益法评估值】高于【归属母公司的可辨认净资产在资产基础法下的评估值】的差额为限，先在子公司资产组分摊，剩余商誉分摊至总部资产组，也是基于这个考虑。暂时归属于总部资产组而尚未分解到项目公司的商誉，以及尚未分摊到项目公司资产组的总部资产，其所对应的是资产负债表日后预期新建项目所产生的未来现金流量现值。对这部分未来现金流的预测应很谨慎，需与各地政府的洽谈进

度作为预测依据，不能凭空预测。

2、对于非全资子公司所涉及的资产组（A、C+D），如果在购买日后涉及股权比例变动的，则该项股权比例变动对商誉减值测试的影响，请参考“[问题 1-3-17](#)（收购少数股权投资对期末商誉减值测试的影响）”。

问题1-3-20（形成商誉的子公司后续再并购带来新增商誉时，商誉减值如何处理）

问题：

如下文背景资料所述，形成商誉的子公司后续再并购带来新增商誉时，商誉减值如何处理？

背景：

甲公司从事门店零售业务，每一个门店就是一家子公司，各公司之间存在协同效应（主要体现在商品统一配送，统一定价、开展统一活动等，客户的储值卡、会员卡可以在任何一家门店使用）。

甲公司 2017 年 12 月 31 日收购了乙公司（连同其 40 多家子公司）的 100% 股权，付出对价 40 亿元，乙公司于购买日的可辨认净资产公允价值为 12 亿元，形成商誉 28 亿元。收购后，甲公司保留了乙公司原有零售品牌。

2018 年 6 月乙公司付出对价 2.6 亿元收购了一家 A 公司的 80% 股权，A 公司于购买日的可辨认净资产公允价值为 2 亿元，形成商誉 1 亿元。

2018 年度，乙公司盈利 1 亿元（不包含 A 公司的盈利，该盈利为购买日乙公司可辨认资产、负债持续计量的结果），A 公司 2018 年 6-12 月盈利 1,000 万元。

2018 年 12 月 31 日乙公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计量的结果（包含 A 公司）为： $12+1+0.1\times 80\%=13.08$ 亿元，若不含 A 公司，该金额为 13 亿元。

A 公司可辨认净资产公允价值持续计量至 2018 年 12 月 31 日为 2.1 亿元。

至 2018 年 12 月 31 日：

乙公司收购 A 公司之前的可辨认净资产公允价值+完整商誉= $13+28=41$ 亿元；

乙公司收购 A 公司之后的可辨认净资产公允价值+完整商誉= $13.08+28=41.08$ 亿元；

A 公司的可辨认净资产公允价值持续计量的结果+完整商誉= $2.1+1/80\%=3.35$ 亿元；

甲公司对商誉进行减值测试时，收购乙公司产生的协同效应仅限于乙公司自身，委托了评估机构对乙公司、A 公司（不包括非经营性资产与负债、溢余资产）的资产组的可收回金额进行评估。

根据评估结果，A 公司相关资产组可收回金额+A 公司非经营性资产与负债、溢余资产的账面价值合计为 5 亿元；

乙公司+A 公司的资产组可收回金额+非经营性资产与负债、溢余资产的账面价值合计 43 亿元。

乙公司（不含 A 公司）的资产组可收回金额+非经营性资产与负债、溢余资产的账面价值合计为 39 亿元（ $43-5\times 80\%$ ）。

根据上述评估结果（假定公允），从整体上看，乙公司收购 A 公司之后可收回金额 43 亿元>乙公司自购买日可辨认资产负债持续计量的账面价值与商誉之和 41.08 亿元，商誉没有减值；乙公司扣除 A 公司的可收回金额 39 亿元<乙公司自购买日可辨认资产负债持续计量的账面价值与商誉之和 41 亿元，相应地，商誉出现减值 2 亿元。

解答：

本案例商誉减值测试涉及两个合并层级两个不同交易形成的两项不同商誉：

第一级：甲公司收购乙公司交易本身产生的合并商誉（以下简称商誉 1）；

第二级：源于后续乙公司收购 A 公司在乙公司合并报表层面的商誉（以下简称商誉 2）。

商誉的分摊应以企业合并预期所产生的协同效应为基础，所分摊到的每一个资产组或组合应代表企业基于内部管理的目的对商誉进行监控的最低水平。对于两个层级（或更多个层级）商誉，应分摊至每一受益的资产组或资产组组合。而资产组的认定，应当是从合并报表层面考虑能够产生协同效应的所有资产组（相关业务），以独立业务为核心划分原则，将商誉分配至所有受益的资产组。

本案例中，应考虑甲公司、乙公司、A 公司的业务之间是否关联性较强，且甲公司管理层对甲公司、乙公司、A 公司的业务监控和决策方式是否一体化管理。如均为是，则甲公司、乙公司、A 公司可以合并为一个资产组或资产组组合进行商誉减值测试，此时可将两项商誉（包含应还原的归属于少数股东的商誉）合并考虑分摊至该共同的资产组或资产组组合，否则应当单独就两项商誉分摊至资产组并分别进行商誉减值测试。

若企业合并中，购买方原有业务与新增业务之间关联性不强、相对独立，或者管理层对原有业务和新增业务的监控和决策方式非一体化管理，则新增业务形成新的商誉（如本案例的商誉 2），购买方应判断从企业合并的协同效应中受益的每一资产组和资产组组合，将新商誉在从其协同效应中受益的各资产组或资产组组合之间进行分摊（不排除其结果是将新增商誉全部分配给 A 公司相关的资产组或资产组组合），而通常无需将原商誉（如本案例的商誉 1）重新分摊至新增业务对应的资产组中。

在对这两项商誉进行减值测试时，还应考合并报表层面的“视角调整”。如新增商誉受益的每一资产组或资产组组合分布在甲公司、乙公司、A 公司相关资产负债时，在乙公司合并报表层面，应仅就其合并报表中包含的每一受益的资产组或资产组组合分摊新增商誉，即仅分摊至乙公司、A 公司相关资产组或资产组组合；而在甲公司合并报表层面，新增商誉分摊时还应分摊至甲公司相关受益资产组或资产组组合（如有），不能简单按照乙公司合并报表面对商誉 2 测试后的结果纳入甲公司合并财务报表。

实务中，收购方与被收购方可在哪些业务领域获得协同效应需要公司管理层提供具体可行的实施计划，如公司管理层尚未制定相关实施计划，或是该计划非立即予以执行而是可能

在未来予以实施，则通常认为尚无明确之并购协同效应，相应地，并购形成的商誉在收购日当天仅在已知的受益资产组或者资产组组合（通常为被收购方的资产组或者资产组组合）之间分配。结合本案例两次并购商誉对应的产生协同效应的资产组的认定，需核实在第一次收购日，甲公司管理层是否已经形成了明确的甲公司和乙公司的协同经营实施计划；以及在第二次收购日，甲公司和乙公司管理层是否已经形成了明确的将甲公司、乙公司和 A 公司的协同经营实施计划。如果当时没有形成有效的整合协同经营计划，则商誉 1 应该仅在乙公司已知的受益资产组之间进行分配；如果当时已形成有效的整合协同经营计划，则商誉应当考虑整合协同经营计划对应的受益资产组（如某个省级子公司范围内的甲公司与乙公司在相同省级的同类业务的整合经营计划等）之间分配。另外，在预测资产组的未来现金流量时，应关注《企业会计准则第 8 号——资产减值》第十二条关于“*预计资产的未来现金流量，应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量*”的规定，即不考虑尚未公告和实施的内部整合计划的影响。

问题1-3-21（企业吸收合并后业绩对赌和双方商誉减值问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司的全资子公司 B 拟吸收合并 A 公司的另一全资子公司 C，合并后，B 公司原业绩承诺的实现情况如何计算和考虑？A 公司原通过非同一控制下企业合并 C 公司时产生的商誉的减值如何考虑？

背景：

A 公司系上市公司，2017 年度通过非同一控制下的企业合并收购 B 公司 100% 股权，相关收购对价的支付采用现金加股权的形式，收购协议中 B 公司原股东将 2017 年度、2018 年度和 2019 年度三年作为业绩承诺期。自 2017 年 7 月开始，A 公司将 B 公司纳入合并范围，收购 B 公司产生商誉 25.71 亿元。本次收购构成重大资产重组，相关方案已经报证监会重组委审批并审核通过。

A 公司 2014 年度通过非同一控制下的企业合并收购 C 公司 100% 的股权。收购协议中 C 公司原股东将 2014 年度、2015 年度和 2016 年度三年作为业绩承诺期。2017 年，因业绩承诺期已满，C 公司原管理团队（创始人股东）已经离职，A 公司委派了新的管理团队，C 公司 2017 年度实现业绩相比 2016 年度有所下滑。A 公司收购 C 公司时产生商誉 9.10 亿元。

上述 B、C 两家子公司处于同一行业，双方在产品、技术、设备上有一定的重合性，终端客户基本相同，业务高度协同，双方可共享采购、客户、生产、技术、设备等资源。

B 公司在产业内较 C 公司具有更强的经营实力，且经营团队（原 B 公司创始股东，业绩承诺方）年富力强，拟于 2018 年度将 C 公司整合到 B 公司业务体系，充分发挥各主体

之间的协同效应，同时更好地实现业绩承诺，获得超额奖励。

A 公司从公司整体战略及利益出发，也希望通过两个子公司的深度整合，提升公司在上述业务板块的行业地位和市场竞争力，更好地为客户提供一站式的系统解决方案，有效降低经营成本，提升运营效率。

但由于 B 公司在 2018 年度和 2019 年度仍处于业绩承诺期，承诺期内需要根据 B 公司的实现净利润来判定原股东是否需要向 A 公司进行补偿或 A 公司对原股东进行超额奖励。若将 C 公司 2018 年度整合进入 B 公司，合并为一家公司，则如何准确判定 B 公司对赌期内净利润的实现情况？

B、C 两个子公司整合为一家公司后，由于原两个子公司业务基本相同，客户、采购、设备等资源体系高度重合或近似，A 公司收购两个子公司形成的商誉难以对应原有的资产组进行拆分和进行资产减值测试。在此情况下，如何准确判定业绩承诺期满时 B 公司商誉的减值情况？

A 公司管理层对该事项内部形成了两种观点：

（一）第一种观点：

1、整合后 B 公司实现的业绩承诺情况的判定

从交易本质来看，可以看成 B 公司原有创始股东（即业绩承诺方）为更好地完成业绩承诺，获取超额奖励收益而进行的一项资产或业务并购。承诺方通过向 A 公司以双方认可的价格取得 C 公司的收益权，从而获得合作期内 C 公司的资产运营权，并通过深度运营获得预期的回报。本质上看，和 B 公司为实现业绩目标，采取向银行融资借款投入生产经营，支付利息后，将经营获得的超额收益作为 B 公司的回报是一样的。

因此，基于对本次交易实质的上述理解，B 公司业绩承诺方可与 A 公司签署关联交易协议，由 A 公司将 C 公司整体资产和负债划转至 B 公司，或 A 公司以 C 公司全部股权增资 B 公司，再由 B 公司吸收合并 C 公司（最终实现两个子公司完全融合，具体方式以税负最小的方式进行）。

B 公司业绩承诺方将按照双方协商的条件，于 2018 年和 2019 年支付固定的利润考核金额，该等金额可确保 C 公司原有商誉不发生减值。C 公司的承诺业绩额作为 B 公司合并后承诺业绩考核的扣减项，即以 B 公司合并 C 公司后的总净利润扣除应支付给 A 公司的承诺业绩额后的净利润来判定业绩承诺方是否需要向 A 公司进行补偿或获得超额奖励。

综上，判定合并后的承诺净利润，区分的核心原则是将合并整合 C 公司看作与 A 公司进行的一项融资行为，承诺的净利润作为一种融资的刚性成本扣减项。

2、整合后 B 公司商誉减值情况

根据财政部 2015 年 11 月发布的《企业会计准则解释第 7 号》第四条，“*原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，原母公司购买原子公司时产生的合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入留存收益；原母公司购买原子公司*

时产生的合并成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额,应按照原母公司合并该原子公司的合并财务报表中商誉的账面价值转入原母公司的商誉。原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的,原母公司在合并财务报表中确认的最终控制方收购原子公司时形成的商誉,按其在合并财务报表中的账面价值转入原母公司的商誉。”

因此, B 公司整合 C 公司后, C 公司的商誉将并入 B 公司报表。

由于两个子公司业务高度重合,合并后商誉难以区分进行测试。此外,由于上述交易方案中,业绩承诺方承诺 C 公司的业绩金额可以全部覆盖 C 公司 2018 年和 2019 年商誉减值的风险,从而,在整合后的运作期间内,虽然两个子公司整合后商誉合并在一起了,合并后商誉若发生减值,该等减值应全部归属于 B 公司业绩承诺中应予以补偿的商誉减值额。业绩承诺方应根据合并后商誉减值的金额,对照原与 A 公司的补偿条款向 A 公司进行补偿。

因此,从本次交易实质和方案设计来看,技术上是可行的。

(二) 第二种观点:

B、C 两家公司在 B 公司业绩承诺期内不能合并(2018 年度和 2019 年度),B 公司于 2017 年 7 月收购完成,2017 年、2018 年和 2019 年属于业绩承诺期,作为重大资产重组,相关方案已经报经证监会重组委审批并审核通过,承诺期内若通过外部非关联方并购等事项实现业绩等是可行的,但是通过吸收合并关联方(受同一母公司控制)来实现考核和实现业绩是不合适的,建议可以通过共享资源和管理等进行整合,但是需要保持两个相对独立的资产组,以方便核算各自业绩和商誉减值情况,至于公用管理、设备等资源,可以通过合理公允的价格予以结算。

解答:

在业绩对赌期间,标的公司发生业务重组对业绩补偿和承诺条款产生的影响,应由承诺双方(B 公司新旧股东)协商解决,必要时签署补充协议予以明确。该补充协议应由上市公司股东大会批准后方可生效。如果承诺双方一致同意,则案例背景中所述的第一种做法也并非完全不可行。

我们理解,业绩承诺的存在和商誉分摊困难,不是阻止上市公司基于未来发展、提高运营效率和实现上市公司股东利益最大化等合理商业目的所作出重组决定的理由。

关于商誉分摊问题,根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》第二十四条规定:“企业因重组等原因改变了其报告结构,从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的,应当按照与本条前款规定相似的分摊方法,将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合”。据此,如果企业因重组改变了之前分配了商誉的一个或多个资产组或资产组组合的构成,则企业应在受影响的资产组或组合之间对商誉重新进行分配。与 B 公司相关的商誉、与 C 公司相关的商誉,如果因为本次吸收合并而业务高度重合,无法按照原先分配的资产组或组合进行分摊,可按照双方资产组(即各公司整体)相对价值的比例,对吸收合并后的 B 公司可收回金额进行划分,以对原 B 公司、C 公司相关的商誉进行减值

测试，也可以采用合理的其他方法进行划分。

此外，B 公司吸收合并 C 公司，在 A 公司合并报表中对 C 公司确认的商誉应“下推”至 B 公司吸收合并后的报表中（参见“[问题 3-2-36](#)（同一控制下企业合并中被合并方原非同一控制下合并产生的商誉的处理）”），在 B 公司吸收合并报表层面上对该商誉进行减值测试。

问题1-3-22（关于并购重组中对赌期结束减值测试中减值额如何计算的问题）

问题：

如下文背景资料所述，并购重组中对赌期结束时，对“被并购方”、“被并购方 100% 股权”减值测试的结果是否有差异？该减值测试结果能否等同于按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》确定的商誉减值？

背景：

案例 1：A 上市公司发行股份向自然人 B 收购其持有的 C 公司 100% 股权，B 向 A 公司承诺了未来三年的净利润分别为 4,000 万元，5,000 万元，6,000 万元，承诺期内每年结束后，经具有证券业务资格的会计师事务所审计后的实际净利润低于承诺净利润的，按照协议约定，由 B 向 A 公司履行业绩补偿义务；并且，按协议约定，业绩承诺期届满时，A 公司聘请的具有证券业务资格的会计师事务所对 C 公司进行减值测试并出具《减值测试报告》。如期末减值额 > 业绩承诺期内已补偿金额（包括已补偿股份金额和现金金额），则 B 将对 A 公司另行补偿股份。

案例 2：A 上市公司发行股份向自然人 B 收购其持有的 C 公司 100% 股权，B 向 A 公司承诺了未来三年的净利润分别为 4,000 万元，5,000 万元，6,000 万元，承诺期内每年结束后，经具有证券业务资格的会计师事务所审计后的实际净利润低于承诺净利润的，按照协议约定，由 B 向 A 公司履行业绩补偿义务；并且，按协议约定，业绩承诺期届满时，A 公司聘请的具有证券业务资格的会计师事务所对 C 公司 100% 股权进行减值测试并出具《减值测试报告》。如期末减值额 > 业绩承诺期内已补偿金额（包括已补偿股份金额和现金金额），则 B 将对 A 公司另行补偿股份。

解答：

实务中这两个案例的实质含义是一致的，一般都是采用收益法评估被收购方业绩承诺期满时的可收回金额，然后与收购方支付的对价相比较，如果按照持股比例享有的可收回金额小于支付的购买对价，说明在业绩承诺期满时，该标的资产已经发生了减值。

需要注意的是：此处的减值补偿金额与会计意义上根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》相关规定确定的商誉减值金额是不同的，而更接近于（但并不完全等同于）A 上市公司个别报表层面“长期股权投资”的减值。此时，合并报表的商誉应也出现减值，但金额可能存在差异。差异可能来源于以下方面：

(1) 会计上的资产(含商誉)减值测试是以资产组或资产组组合作为减值测试的基本单元,不同资产组的增减值不能互抵;并且商誉是分摊到从其协同效应中受益的各资产组或资产组组合,资产组的概念与法人并不一致。而此处为业绩承诺期满补偿目的的减值测试是以被收购子公司整体作为减值测试单元,如果被收购公司包含多个资产组,则其增减值可以互抵。

(2) 商誉减值测试中,是将资产组的可收回金额与包含商誉在内的资产组账面价值(合并报表层面)相比较,随着收购日后的经营,资产组账面价值会有变化(例如因被收购方净利润而增加的净资产等);而此处为业绩承诺期满补偿目的的减值测试是将被收购方股权的整体评估值(在作出允许的调整后)与原先的交易作价相比,比较的对象金额不会发生变化。

(3) 会计上的资产组减值金额首先冲减对应商誉的账面价值,如减值金额大于商誉账面价值,则超出部分需作为可辨认资产的减值准备予以确认,因此也可能不同于商誉减值。

(4) 会计准则规定对包含商誉的资产组每年都必须进行减值测试,且以前期间计提的商誉减值准备在以后期间不得转回;而此处为业绩承诺期满补偿目的的减值测试是将业绩承诺期满之日的被收购方股权整体评估值与当初的收购交易价格相比较,因此业绩补偿期内新形成的自创商誉可以起到冲抵应补偿金额的效果(变相的商誉减值准备转回)。

第四节 职工薪酬和股份支付的相关问题

问题1-4-1(辞退福利折现率的确定原则)

问题:

在实务中确定辞退福利的折现率时,如何具体应用财会[2009]16号文和《企业会计准则第9号——职工薪酬(2014年修订)》中对折现率选取的相关规定?

背景:

关于辞退福利折现率确定,财政部在《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》(财会[2009]16号)中有如下表述:

“企业发生的辞退福利应当按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》相关规定处理。辞退工作在1年内完成但付款时间超过1年的,应当选择同期限国债利率作为折现率,以折现后的金额计入当期损益和应付职工薪酬(辞退福利);不存在与辞退福利支付期相匹配国债利率的,应当以短于辞退福利支付期限的国债利率为基础,并根据国债收益率曲线采用外推法估计超出期限部分的利率,合理确定折现率。”

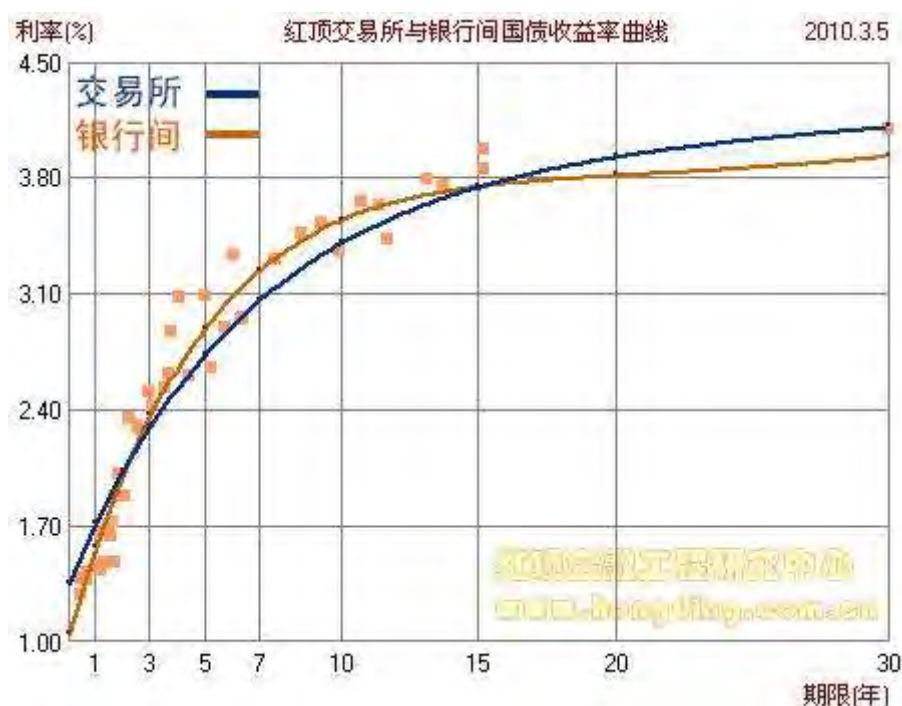
《企业会计准则第9号——职工薪酬(2014年修订)》第二十一条规定:“企业应当按照辞退计划条款的规定,合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的,应当适用短期薪酬的相关规定;辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的,应当适用本准则关于其他长期职工福

利的有关规定。”该准则第二十三条规定：“除上述第二十二条规定（注：符合设定提存计划条件）的情形外，企业应当适用本准则关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：（一）服务成本；（二）其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额；（三）重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。”

即，在计量除设定提存性质以外的其他辞退福利时，如果预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，则其折现率的确定应遵循《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》第十五条的规定，“根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定”。

1、上述财会[2009]16号文中“辞退工作在1年内完成但付款时间超过1年的，应当选择同期限国债利率作为折现率，以折现后的金额计入当期损益和应付职工薪酬（辞退福利）”中所指的“同期限国债利率”应如何确定？该“同期限国债利率”应该是票面利率还是到期收益率？

2、上述财会[2009]16号文中“不存在与辞退福利支付期相匹配国债利率的，应当以短于辞退福利支付期限的国债利率为基础，并根据国债收益率曲线采用外推法估计超出期限部分的利率，合理确定折现率”中所指的“国债收益率曲线”概念如何理解？是否可采用国债收益率曲线上所显示的收益率区间进行测算？如果可以，是采用银行间收益率还是交易所收益率？且2009年12月31日的国债收益率曲线应如何确定（如何取得）？



3、每年的国债利率都有变动，国债的收益率每天都在变动，对以前年度计算的辞退福利是否需要按照以后年度新的折现率（国债利率或收益率）重新计算？如果需要重新计算，

计算结果是否需要追溯调整？

解答：

1、折现率的确定

目前在中国企业会计准则体系下，除了财会[2009]16号文和《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》对辞退福利折现率的确定问题给出了上述一般指引以外，没有其他可供直接参考的资料。鉴于中国企业会计准则与IFRS已实现实质性趋同，故参照IFRS下的相关规定和惯例对此问题进行分析。

根据IAS19（2011年修订）第169段：

An entity shall measure termination benefits on initial recognition, and shall measure and recognise subsequent changes, in accordance with the nature of the employee benefit, provided that if the termination benefits are an enhancement to post-employment benefits, the entity shall apply the requirements for post-employment benefits. Otherwise:

(a) if the termination benefits are expected to be settled wholly before twelve months after the end of the annual reporting period in which the termination benefit is recognised, the entity shall apply the requirements for short-term employee benefits.

(b) if the termination benefits are not expected to be settled wholly before twelve months after the end of the annual reporting period, the entity shall apply the requirements for other long-term employee benefits.

（中文翻译为：169 主体应在初始确认时计量辞退福利，并根据雇员福利的性质计量和确认辞退福利的后续变动，如果辞退福利是对离职后福利的补充，主体应适用离职后福利的相关规定。否则：

（1）如果辞退福利预期在其确认的年度报告期间结束后 12 个月内全部结算，主体应适用短期雇员福利的相关规定。

（2）如果辞退福利预期在年度报告期间结束后 12 个月内不能全部结算，主体应适用其他长期雇员福利的相关规定。）

根据IAS 19（2011年修订）第155段：

In recognising and measuring the surplus or deficit in an other long-term employee benefit plan, an entity shall apply paragraphs 56-98 and 113-115. An entity shall apply paragraphs 116-119 in recognising and measuring any reimbursement right.

（中文翻译为：155 在确认和计量其他长期雇员福利计划的盈余或赤字时，主体应适用第56段至第98段以及第113段至第115段。主体应在确认和计量所有补偿权时适用第116段至第119段。）

即，对于在资产负债表日后12个月内不能完全支付的辞退福利，其折现率的确定应比照设定受益计划中对折现率的确定原则。

IAS 19（2011 年修订）第 83 段要求：

The rate used to discount post-employment benefit obligations (both funded and unfunded) shall be determined by reference to market yields at the end of the reporting period on high quality corporate bonds. In countries where there is no deep market in such bonds, the market yields (at the end of the reporting period) on government bonds shall be used. The currency and term of the corporate bonds or government bonds shall be consistent with the currency and estimated term of the post-employment benefit obligations.

（中文翻译为：83 用于折现离职后福利义务（包括注入资金的和未注入资金的）的利率应参考报告期末高质量公司债券的市场收益率确定。对那些没有成熟的高质量公司债券市场的货币而言，应使用该国货币计价的政府债券（在报告期末）的市场收益率。公司债券或政府债券的币种和期限应与离职后福利义务的币种和预计期限一致。）

因此，应当以到期收益率而不是票面利率为基础确定折现率。该结论与《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》第十五条的上述规定也是一致的。

2、关于国债收益率曲线的选取问题

“收益率曲线”的基本概念可查见百度百科（<http://baike.baidu.com/view/986058.html>）。

参照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》中对确定“主要市场”和“最有利市场”的有关规定，我们认为，在确定适用的收益率曲线时，应当取国债和企业债券的“主要市场”上的收益率，如果不存在“主要市场”的，则取“最有利市场”上的收益率。其中，“主要市场”是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场；“最有利市场”是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。但是，主要市场（或最有利市场）应当是企业在计量日能够进入的交易市场（但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债）。由于不同企业可以进入的市场不同，对于不同企业，相同资产或负债可能具有不同的主要市场（或最有利市场）。

交易所市场和银行间市场两大债券市场互不连通是中国的特有情况。在两个市场互不连通的现状之下，采用哪个市场的收益率曲线，首先取决于该企业能够进入哪个市场（企业不能进入的市场上的收益率曲线与折现率的确定无关）。目前，银行间市场是仅限特定机构投资者参与的封闭市场，而银行业金融机构也不得进入交易所市场。如果该企业只能进入其中的一个市场，则只能使用该市场的国债收益率曲线。

如果企业能够同时进入两个市场，则需要进一步考虑两大市场各自的交易活跃程度以及交易量，来分析两者中哪一个更能代表国债的实际收益率水平。根据中国人民银行 2007 年发布的统计数据，截至 2007 年 8 月末，在银行间债券市场交易流通的企业债券达到了 2932 亿元，占企业债券存量的 87.8%，交易量占比约为 98%。这说明银行间债券市场的企业债

券存量和交易量是占绝对优势的。同时，目前有大量国债仅在银行间市场面向特定的机构投资者发行，真正在交易所市场上市流通的仅占一小部分。综合来看，我们倾向于认为银行间市场是企业债券和国债的“主要市场”，银行间债券市场的收益率水平更能代表国债收益率的状况。

3、关于折现率是否需要后续调整的问题

根据《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》和IAS 19（2011年修订）的上述规定，对于支付期限超出资产负债表日后12个月且金额确定的辞退福利，应当比照设定受益计划进行会计处理，确认和计量其净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：（一）服务成本；（二）辞退福利净负债或净资产的利息净额；（三）重新计量辞退福利净负债或净资产所产生的变动。为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

据此，后续每个资产负债表日，企业应根据会计准则的上述要求对长期辞退福利相关净负债在精算的基础上进行调整，包括根据资产负债表日的状况重新调整折现率，调整折现率所导致的辞退福利净负债或净资产变动应计入当期损益或相关资产成本。

基于简化核算的考虑，对于支付金额和期限固定，且存续期限相对较短的辞退福利计划，也可将其近似看作一项以摊余成本进行后续计量的金融负债。此时，根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定，后续对其采用实际利率法进行核算时，不再调整原先确定的实际利率。在该种简化处理方法下，不同年份确认的辞退福利，应视作独立的多笔金融负债，因此不同年份所确认的辞退福利，或者在同一年份确认的支付期限不同的辞退福利，在初始计量时可以使用不同的折现率；但就同一年度初始确认的辞退福利负债而言，其折现率一经确定，在后续计量时不能改变其原先的折现率。

问题1-4-2（辞退福利的预提问题）

问题：

- 1、如何考虑自2008年1月1日起实施的《劳动合同法》中关于解除劳动合同经济补偿金的相关规定对于在会计上计提解除劳动合同经济补偿金时点和计提标准的影响？
- 2、如何理解《劳动合同法》施行前劳动合同存续期间解除劳动合同经济补偿金的计提标准及其新旧衔接问题？

背景：

第十届全国人民代表大会常务委员会第二十八次会议于2007年6月29日通过了《中华人民共和国劳动合同法》（主席令第65号），并自2008年1月1日起施行。该法第四十六条规定了在劳动合同解除的情况下，用人单位需要向劳动者支付经济补偿金的几种情形，第四十七条则规定了经济补偿金金额的确定标准。该法的规定在会计上所导致的一个问题是：是否需要在劳动合同存续期间就未来可能发生的解除劳动合同的情形预提相关的经济补偿

金负债。

解答：

1、会计准则中对此问题的权威指引

(1) 中国新企业会计准则中的相关规定

《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》：

第二条 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。……

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。……

第二十条 企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：

（一）企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。

（二）企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

《〈企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）〉应用指南》：

3、辞退福利

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

辞退福利主要包括：

（1）在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿。

（2）在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。

辞退福利通常采取解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，也采取在职工不再为企业带来经济利益后，将职工工资支付到辞退后未来某一期间的方式。

企业应当根据辞退福利的定义和包括的内容，区分辞退福利与正常退休的养老金。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（如工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退，因此，企业应当在辞退职工时进行辞退福利的确认和计量。职工在正常退休时获得的养老金，是其与企业签订的劳动合同到期时，或者职工达到了国家规定的退休年龄时获得的退休后生活补偿金额，引发补偿的事项是职工在职时提供的服务，而不是退休本身，因此，企业应当在职工提供服务的会计期间进行养老金的确认和计量。

另外，职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带

来经济利益,企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的,如发生“内退”的情况,在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理,在其正式退休日期之后,应当按照离职后福利处理。

.....

六、关于辞退福利的确认和计量

辞退福利,是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系,或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。由于导致义务产生的事项是终止雇佣而不是为获得职工的服务,企业应当将辞退福利作为单独一类职工薪酬进行会计处理。

企业在确定提供的经济补偿是否为辞退福利时,应当区分辞退福利和正常退休养老金。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前,企业根据法律与职工本人或职工代表(如工会)签订的协议,或者基于商业惯例,承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿,引发补偿的事项是辞退。

对于职工虽然没有与企业解除劳动合同,但未来不再为企业提供服务,不能为企业带来经济利益,企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的,如发生“内退”的情况,在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理,在其正式退休日期之后,应当按照离职后福利处理。

企业向职工提供辞退福利的,应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日,确认辞退福利产生的职工薪酬负债,并计入当期损益。

企业有详细、正式的重组计划并且该重组计划已对外公告时,表明已经承担了重组义务。重组计划包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等。

实施职工内部退休计划的,企业应当比照辞退福利处理。在内退计划符合本准则规定的确认条件时,企业应当按照内退计划规定,将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、企业拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等,确认为应付职工薪酬,一次性计入当期损益,不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费等产生的义务。

企业应当按照辞退计划条款的规定,合理预计并确认辞退福利产生的职工薪酬负债,并具体考虑下列情况。

1.对于职工没有选择权的辞退计划,企业应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

2.对于自愿接受裁减建议的辞退计划,由于接受裁减的职工数量不确定,企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》规定,预计将会接受裁减建议的职工数量,根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

3.对于辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后十二个月内完全支付的辞退福利,企业应当适用短期薪酬的相关规定。

4.对于辞退福利预期在年度报告期间期末后十二个月内不能完全支付的辞退福利,企业应当适用本准则关于其他长期职工福利的相关规定,即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划,企业应当选择恰当的折现率,以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额。

《企业会计准则第 13 号——或有事项》:

第四条 与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:

- (一) 该义务是企业承担的现时义务;
- (二) 履行该义务很可能导致经济利益流出企业;
- (三) 该义务的金额能够可靠地计量。

第五条 预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

所需支出存在一个连续范围,且该范围内各种结果发生的可能性相同的,最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。

在其他情况下,最佳估计数应当分别下列情况处理:

- (一) 或有事项涉及单个项目的,按照最可能发生金额确定。
- (二) 或有事项涉及多个项目的,按照各种可能结果及相关概率计算确定。

第十条 企业承担的重组义务满足本准则第四条规定的,应当确认预计负债。同时存在下列情况时,表明企业承担了重组义务:

- (一) 有详细、正式的重组计划,包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等;
- (二) 该重组计划已对外公告。

重组,是指企业制定和控制的,将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。

《〈企业会计准则第 13 号——或有事项〉应用指南》:

一、或有事项的特征

本准则第二条规定,或有事项是指过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

(一) 由过去交易或事项形成,是指或有事项的现存状况是过去交易或事项引起的客观存在。

比如,未决诉讼虽然是正在进行中的诉讼,但该诉讼是企业因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉。这是现存的一种状况而不是未来将要发生的事项。未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等,不属于或有事项。

(二) 结果具有不确定性,是指或有事项的结果是否发生具有不确定性,或者或有事项

的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。

比如，债务担保事项的担保方到期是否承担和履行连带责任，需要根据债务到期时被担保方能否按时还款加以确定。这一事项的结果在担保协议达成时具有不确定性。

（三）由未来事项决定，是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

比如，债务担保事项只有在被担保方到期无力还款时企业（担保方）才履行连带责任。

常见的或有事项主要包括：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、承诺、亏损合同、重组义务、环境污染整治等。

四、重组事项

本准则第十条规定，重组是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：

（一）出售或终止企业的部分经营业务。

（二）对企业的组织结构进行较大调整。

（三）关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

《企业会计准则讲解（2010）》第十四章第二节对“重组义务”的相关表述（见原书第210页）：

重组是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：（1）出售或终止企业的部分业务；（2）对企业的组织结构进行较大调整；（3）关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

企业应当将重组与企业合并、债务重组区别开。因为重组通常是企业内部资源的调整和组合，谋求现有资产效能的最大化；企业合并是在不同企业之间的资本重组和规模扩张；债务重组是债权人对债务人作出让步，债务人减轻债务负担，债权人尽可能减少损失。

企业只有在承诺出售部分业务（即签定了约束性出售协议）时，才能确认因重组而承担了重组义务。

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债确认条件时，才能确认预计负债。首先，同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务：（1）有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等；（2）该重组计划已对外公告，重组计划已对外公告，重组计划已开始实施，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。其次，需要判断重组义务是否同时满足预计负债确认条件，即判断其承担的重组义务是否是现时义务、履行重组义务是否很可能导致经济利益流出企业、重组义务的金额是否能够可靠计量。只有同时满足这三个确认条件，才能将重组义务确认为预计负债。

例如，某公司董事会决定关闭一个事业部。如果有关决定尚未传达到受影响的各方，也未采取任何措施实施该项决定，该公司就没有开始承担重组义务，不应确认预计负债；如果有关决定已经传达到受影响的各方并使各方对企业将关闭事业部形成合理预期，通常表明企业开始承担重组义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业和金额能够可靠地计量的，应当确认预计负债。

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，计入当期损益。其中，直接支出是企业重组必须承担的直接支出，不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

由于企业在计量预计负债时不应当考虑预期处置相关资产的利得或损失，在计量与重组义务相关的预计负债时，不考虑处置相关资产（厂房、店面，有时是一个事业部整体）可能形成的利得或损失，即使资产的出售构成重组的一部分也是如此。这些利得或损失应当单独确认。

（2）IFRS/HKFRS 下的相关规定

IAS19/HKAS19: Employee Benefits (2012 年度及以前生效)

133 An entity shall recognise termination benefits as a liability and an expense when, and only when, the entity is demonstrably committed to either:

- (a) terminate the employment of an employee or group of employees before the normal retirement date; or
- (b) provide termination benefits as a result of an offer made in order to encourage voluntary redundancy.

134 An entity is demonstrably committed to a termination when, and only when, the entity has a detailed formal plan for the termination and is without realistic possibility of withdrawal. The detailed plan shall include, as a minimum:

- (a) the location, function, and approximate number of employees whose services are to be terminated;
- (b) the termination benefits for each job classification or function; and
- (c) the time at which the plan will be implemented. Implementation shall begin as soon as possible and the period of time to complete implementation shall be such that material changes to the plan are not likely.

137 Termination benefits do not provide an entity with future economic benefits and are recognised as an expense immediately.

139 Where termination benefits fall due more than 12 months after the balance sheet date, they shall be discounted using the discount rate specified in paragraph 78.

140 In the case of an offer made to encourage voluntary redundancy, the measurement of

termination benefits shall be based on the number of employees expected to accept the offer.

IAS19/HKAS19: Employee Benefits (2011 年修订, 自 2013 年度起生效)

165 An entity shall recognise a liability and expense for termination benefits at the earlier of the following dates:

- (a) when the entity can no longer withdraw the offer of those benefits; and**
- (b) when the entity recognises costs for a restructuring that is within the scope of IAS 37 and involves the payment of termination benefits.**

(中文翻译为: 165 主体应在以下日期的较早者将辞退福利确认为一项负债和费用:
(1) 当主体不再能撤回其提供的福利时; 以及
(2) 当主体确认《国际会计准则第37号》范围内的重组成本, 且涉及辞退福利的支付时。)

166 For termination benefits payable as a result of an employee's decision to accept an offer of benefits in exchange for the termination of employment, the time when an entity can no longer withdraw the offer of termination benefits is the earlier of:

- (a) when the employee accepts the offer; and**
- (b) when a restriction (eg a legal, regulatory or contractual requirement or other restriction) on the entity's ability to withdraw the offer takes effect. This would be when the offer is made, if the restriction existed at the time of the offer.**

(中文翻译为: 166 对于雇员决定接受为换取终止雇佣而提供的福利提议所产生的应付辞退福利, 主体不再能撤回提供这些福利的时间是以下时间的较早者:

- (1) 当雇员接受提议时; 以及
- (2) 当对主体撤回提供福利的能力的限制 (例如, 法律、监管或合同规定或其他限制) 生效时。如果限制在提供福利时存在, 则为作出提供福利的时间。)

167 For termination benefits payable as a result of an entity's decision to terminate an employee's employment, the entity can no longer withdraw the offer when the entity has communicated to the affected employees a plan of termination meeting all of the following criteria:

- (a) Actions required to complete the plan indicate that it is unlikely that significant changes to the plan will be made.**
- (b) The plan identifies the number of employees whose employment is to be terminated, their job classifications or functions and their locations (but the plan need not identify each individual employee) and the expected completion date.**
- (c) The plan establishes the termination benefits that employees will receive in sufficient**

detail that employees can determine the type and amount of benefits they will receive when their employment is terminated.

（中文翻译为：167 对于主体决定终止雇员雇佣所产生的应付辞退福利，主体不再能撤回提供这些福利的时间是主体已经与受影响的雇员进行沟通，且满足以下所有标准的辞退计划：

（2）完成计划的活动表明对计划不可能作出重大变动。

（3）计划明确了将要终止雇佣的雇员数量、其工作类别或职位和其所在地（但是计划无需识别出每个具体雇员）以及预期完成日期。

（3）计划详细设定了雇员将收到的辞退福利，从而雇员能确定在其雇佣终止时能收到的福利的类型和金额。）

169 An entity shall measure termination benefits on initial recognition, and shall measure and recognise subsequent changes, in accordance with the nature of the employee benefit, provided that if the termination benefits are an enhancement to post-employment benefits, the entity shall apply the requirements for post-employment benefits. Otherwise:

(a) if the termination benefits are expected to be settled wholly before twelve months after the end of the annual reporting period in which the termination benefit is recognised, the entity shall apply the requirements for short-term employee benefits.

(b) if the termination benefits are not expected to be settled wholly before twelve months after the end of the annual reporting period, the entity shall apply the requirements for other long-term employee benefits.

（中文翻译为：169 主体应在初始确认时计量辞退福利，并根据雇员福利的性质计量和确认辞退福利的后续变动，如果辞退福利是对离职后福利的补充，主体应适用离职后福利的相关规定。否则：

（1）如果辞退福利预期在其确认的年度报告期间结束后12个月内全部结算，主体应适用短期雇员福利的相关规定。

（2）如果辞退福利预期在年度报告期间结束后12个月内不能全部结算，主体应适用其他长期雇员福利的相关规定。。）

170 Because termination benefits are not provided in exchange for service, paragraphs 70–74 relating to the attribution of the benefit to periods of service are not relevant.

（中文翻译为：170 由于辞退福利不是为换取服务而提供的，因此，关于将福利归属于服务期间的第70段至第74段并不相关。）

IAS37/HKAS37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

14 *A provision shall be recognised when:*

- (a) an entity has a present obligation (legal or constructive) as a result of a past event;*
- (b) it is probable that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; and*
- (c) a reliable estimate can be made of the amount of the obligation.*

If these conditions are not met, no provision shall be recognised.

（中文翻译为：14 以下条件均满足时应对准备予以确认：

- （1）主体因过去事项而承担了现时的法定义务或推定义务；
- （2）履行该义务很可能要求含有经济利益的资源流出主体；以及
- （3）该义务的金额能够可靠地估计。

如果没有满足这些条件，不应确认任何准备。）

36 *The amount recognised as a provision shall be the best estimate of the expenditure required to settle the present obligation at the balance sheet date.*

（中文翻译为：36 确认为准备的金额应是报告期末履行现时义务所要求支出的最佳估计。）

72 *A constructive obligation to restructure arises only when an entity:*

- (a) has a detailed formal plan for the restructuring identifying at least:*
 - (i) the business or part of a business concerned;*
 - (ii) the principal locations affected;*
 - (iii) the location, function, and approximate number of employees who will be compensated for terminating their services;*
 - (iv) the expenditures that will be undertaken; and*
 - (v) when the plan will be implemented; and*
- (b) has raised a valid expectation in those affected that it will carry out the restructuring by starting to implement that plan or announcing its main features to those affected by it.*

（中文翻译为：72 重组的推定义务仅当主体有以下情况时形成：

（1）有一项详细、正式的重组计划，该计划至少明确了以下事项：

- ①涉及的业务或业务的一部分；
- ②受影响的主要场所；
- ③因其服务被终止而将得到补偿的雇员的分布、职务和大概人数；
- ④将承担的支出；以及
- ⑤计划何时实施；以及

（2）通过开始实施该计划，或向那些受其影响的各方通告该计划的主要方面，已使那些受影响的各方形成了对主体将实施重组的合理预期。）

80 A restructuring provision shall include only the direct expenditures arising from the restructuring, which are those that are both:

(a) necessarily entailed by the restructuring; and

(b) not associated with the ongoing activities of the entity.

（中文翻译为：80 重组准备应仅包括重组引起的直接支出，这些直接支出同时是：

（1）重组所必需承担的；以及

（2）与主体继续进行的活动无关的。）

从上述规定可见，在解除劳动合同经济补偿金相关负债的确认和计量领域，中国新企业会计准则和 IFRS/HKFRS 不存在准则差异。以下以中国新企业会计准则的相关规定为基础分析。

2、《劳动合同法》下解除劳动合同经济补偿金相关负债的确认与计量

（1）基本原则

根据对前述会计准则中各项“权威指引”的分析可知，判断解除劳动合同经济补偿金相关负债应在何时确认，最根本的判断标准是何时符合“负债”这一会计要素的定义和确认条件。虽然《劳动合同法》及其实施条例规定了多种需支付经济补偿金的情形，这些情形下所支付的款项在法律上都称为“解除劳动合同经济补偿金”，但是不同情形下支付经济补偿金的原因和目的不同，在会计上的分类和会计处理原则也就相应不同，包括在确认时点方面的差异。

根据《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》规定的标准，《劳动合同法》及其实施条例规定的“解除劳动合同经济补偿金”可能属于辞退福利，也可能属于离职后福利或者其他薪酬类型。区分某项职工福利属于“离职后福利”还是“辞退福利”，其主要判断标准就是提供该项福利的目的是否为换取职工在职期间为公司提供的服务。离职后福利是企业为职工提供的常规薪酬的内在组成部分，而辞退福利往往具有临时性、偶发性和不可预见性。例如，如果公司由于目前处于困境等原因，需一次性地实施减员增效，因而对被辞退的职工给予补偿的，这种辞退不是在签订劳动合同时就可以预见到的，也不是企业的常态。这种情况下的辞退补偿并不带有换取职工在职期间提供的服务的意图，主要是为了解决职工失业期间的生活来源问题，因此属于辞退福利。但在另外一些企业中（如涉及重体力劳动和职业病问题的采矿、冶金、航海等行业），职工可能在法定退休年龄之前就丧失劳动能力，不再适合于从事目前的工作，企业为这部分职工提供的内部提前退养计划是长期存续的，在职工入职时就应当可以合理预见到至少有部分职工会享受到该计划所提供的福利，据此安排职工的薪酬待遇，因而此类内部退养计划的提供是职工常规薪酬制度的一部分，应作为离职后福利，在职工为企业提供服务的期间内，在精算的基础上予以预提，计入各年度的成本、费用中。

因此，在会计处理中，应注意区分特定情形下支付的经济补偿金在会计上应归类为辞退

福利还是离职后福利(或其他薪酬类型),分别按照《企业会计准则第9号——职工薪酬(2014年修订)》等相关会计准则所规定的适用于该类薪酬的会计处理规定进行处理。属于辞退福利的,应在《企业会计准则第9号——职工薪酬(2014年修订)》规定的时点予以确认,不能在职工为企业提供服务的期间予以预提;属于离职后福利的,应当在职工为企业提供服务的期间内,在精算的基础上予以预提,计入各年度的成本、费用中。

以下将以上述基本原则为基础,讨论解除劳动合同经济补偿金相关负债应在哪个时点予以确认的问题。

(2) 确认

根据《劳动合同法》第四十六条规定,有下列情形之一的,用人单位应当向劳动者支付经济补偿:

- (一) 劳动者依照本法第三十八条规定解除劳动合同的;
- (二) 用人单位依照本法第三十六条规定向劳动者提出解除劳动合同并与劳动者协商一致解除劳动合同的;
- (三) 用人单位依照本法第四十条规定解除劳动合同的;
- (四) 用人单位依照本法第四十一条第一款规定解除劳动合同的;
- (五) 除用人单位维持或者提高劳动合同约定条件续订劳动合同,劳动者不同意续订的情形外,依照本法第四十四条第一项规定终止固定期限劳动合同的;
- (六) 依照本法第四十四条第四项、第五项规定终止劳动合同的;
- (七) 法律、行政法规规定的其他情形。

本条规定对财务报表的影响主要涉及解除劳动合同经济补偿金相关负债的确认时间。除了最后一项“法律、行政法规规定的其他情形”以外,共规定了六种用人单位需要支付经济补偿的情形。此外,《劳动合同法实施条例》(国务院令 535 号)第二十二条还规定:以完成一定工作任务为期限的劳动合同因任务完成而终止的,用人单位应当依照劳动合同法第四十七条的规定向劳动者支付经济补偿。对此逐项分析如下:

①劳动者依照《劳动合同法》第三十八条规定解除劳动合同

根据《劳动合同法》第三十八条规定,用人单位有下列情形之一的,劳动者可以解除劳动合同:

- (一) 未按照劳动合同约定提供劳动保护或者劳动条件的;
- (二) 未及时足额支付劳动报酬的;
- (三) 未依法为劳动者缴纳社会保险费的;
- (四) 用人单位的规章制度违反法律、法规的规定,损害劳动者权益的;
- (五) 因本法第二十六条第一款规定的情形¹致使劳动合同无效的;

¹ 《劳动合同法》第二十六条规定:下列劳动合同无效或者部分无效:

- (一) 以欺诈、胁迫的手段或者乘人之危,使对方在违背真实意思的情况下订立或者变更劳动合同的;
- (二) 用人单位免除自己的法定责任、排除劳动者权利的;

（六）法律、行政法规规定劳动者可以解除劳动合同的其他情形。

用人单位以暴力、威胁或者非法限制人身自由的手段强迫劳动者劳动的，或者用人单位违章指挥、强令冒险作业危及劳动者人身安全的，劳动者可以立即解除劳动合同，不需事先告知用人单位。

根据上述规定可见，这种情形实际上是指劳动者在用人单位存在过错的情况下单方面解除劳动合同。如果确实存在这样的情形（相信大部分企业应该不存在此类情况），由于解除劳动合同的主动权在劳动者手中，且解除劳动合同的原因是过去已经存在且目前仍处于持续状态的用人单位违法违规行为，所以相关补偿金已经构成了用人单位的一项现时义务。但是如果要在劳动合同存续期间计提相关的预计负债，为了满足“该义务的金额能够可靠地计量”这一条件，需要合理估计离职率，这在实务上可能难以做到。而且这种情况完全可以通过用人单位自身采取合理的补救措施（确保合法用工）而加以避免，一旦这些因素消失，劳动者根据《劳动合同法》第三十八条解除劳动合同的理由也就不存在了。因此，对于这种情形下的解除劳动合同经济补偿金相关负债不应当在合同存续期间计提。如果确实发生了劳动者依据该项规定解除劳动合同，用人单位需支付经济补偿金的情况，则应作为辞退福利处理，在劳动者实际解除劳动合同时确认相关负债。

但是，在这种情况下，用人单位需就采取补救措施所需发生的必要、合理的成本（例如需补缴的社会保险费、完善劳动保护条件的相关支出等）计提相关的预计负债，因为确保合法用工是用人单位的法定义务；同时还要考虑用人单位因违法用工而导致被相关政府部门处罚以及因劳动者提起民事赔偿诉讼或劳动仲裁的风险及其对财务报表的可能影响。

②用人单位依照本法第三十六条规定向劳动者提出解除劳动合同并与劳动者协商一致解除劳动合同

根据《劳动合同法》第三十六条规定，用人单位与劳动者协商一致，可以解除劳动合同。综合《劳动合同法》第四十六条和第三十六条的相关规定来看，当用人单位主动提出解除劳动合同，且经双方一致解除劳动合同时，就需要支付经济补偿金。

这种情况可以理解为用人单位对劳动者的个案辞退。用人单位的小规模裁员，未达到《劳动合同法》第四十一条第一款规定的标准（即裁员 20 人以上，或者不足 20 人但占企业职工总数 10%以上）的，也可归属于此类。根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》及其应用指南的相关规定，这种情况下的经济补偿金属于辞退福利，相关辞退福利的确认时点应当是双方就劳动合同的解除达成一致时。

但是，实务中也存在另外的情况，例如某些情况下可能会在劳动合同中约定如果劳动者无法达到规定的工作业绩则将被辞退，或者实行“末位淘汰制”或类似的管理制度等（注：根据《劳动合同法实施条例》第十三条规定，用人单位与劳动者不得在劳动合同法第四十四条规定的劳动合同终止情形之外约定其他的劳动合同终止条件。因此“末位淘汰制”严格来

（三）违反法律、行政法规强制性规定的。

说是不合规的)。在此情况下,如果可以合理预计因无法达到规定的业绩要求或者在考核中处于末位而将被辞退的劳动者人数及其补偿标准,则这种情况下的经济补偿金实际上是为了换取职工(作为一个整体)在职期间提供的服务的必要成本,带有离职后福利的性质,应当在劳动合同存续期间计提相关的预计负债。

③用人单位依照《劳动合同法》第四十条规定解除劳动合同

根据《劳动合同法》第四十条规定,有下列情形之一的,用人单位提前三十日以书面形式通知劳动者本人或者额外支付劳动者一个月工资后,可以解除劳动合同:

(一)劳动者患病或者非因工负伤,在规定的医疗期满后不能从事原工作,也不能从事由用人单位另行安排的工作的;

(二)劳动者不能胜任工作,经过培训或者调整工作岗位,仍不能胜任工作的;

(三)劳动合同订立时所依据的客观情况发生重大变化,致使劳动合同无法履行,经用人单位与劳动者协商,未能就变更劳动合同内容达成协议的。

这种情形是由于劳动者方面的原因,由用人单位主动解除合同,但这种情况应当是用人单位和劳动者双方在了为了继续履行劳动合同而作出一切必要、合理的努力之后,发现最终唯有解除劳动合同这一种可行解决方案的情况下,不得不解除劳动合同。这种情形如果仅发生于个别劳动者身上,则基于重要性原则,在合同存续期间计提意义不大,可在实际发生解除劳动合同情形时作为辞退福利处理。

对于上述第四十条(三)“劳动合同订立时所依据的客观情况发生重大变化,致使劳动合同无法履行,经用人单位与劳动者协商,未能就变更劳动合同内容达成协议的”,应当在“重大变化”发生之后才能计提,而不是在平时计提。这种情况如果属于因企业重组而发生的,则属于企业重组成本的一部分,应按照《企业会计准则第13号——或有事项》及其应用指南关于企业重组成本的相关规定处理。

④用人单位依照《劳动合同法》第四十一条第一款规定解除劳动合同

根据《劳动合同法》第四十一条第一款规定,有下列情形之一,需要裁减人员20人以上或者裁减不足20人但占企业职工总数10%以上的,用人单位提前三十日向工会或者全体职工说明情况,听取工会或者职工的意见后,裁减人员方案经向劳动行政部门报告,可以裁减人员:

(一)依照企业破产法规定进行重整的;

(二)生产经营发生严重困难的;

(三)企业转产、重大技术革新或者经营方式调整,经变更劳动合同后,仍需裁减人员的;

(四)其他因劳动合同订立时所依据的客观经济情况发生重大变化,致使劳动合同无法履行的。

这种情况属于因裁员而解除劳动合同,属于比较典型的辞退福利,应按照《企业会计准

则第9号——职工薪酬（2014年修订）》及其应用指南关于辞退福利的规定执行。其经济补偿金相关负债的确认时点应当是裁员方案完成管理层的内部审批程序以及此处规定的听取工会和全体职工意见的程序，并向劳动行政部门报告之后。如果该种情况属于《企业会计准则第13号——或有事项》所定义的“重组义务”（相关指引详见《企业会计准则讲解（2010）》第210～211页），则对此类经济补偿金的确认和计量还应同时遵循《企业会计准则第13号——或有事项》对“重组义务”的有关规定。

⑤除用人单位维持或者提高劳动合同约定条件续订劳动合同，劳动者不同意续订的情形外，依照《劳动合同法》第四十四条第一项规定终止固定期限劳动合同

根据《劳动合同法》第四十四条第一项的规定，劳动合同于期满时终止。也就是该情形是在劳动合同期满的情况下终止固定期限劳动合同，但如果“用人单位维持或者提高劳动合同约定条件续订劳动合同，劳动者不同意续订”，则无须支付补偿金。

根据上述规定，在固定期限劳动合同期满时解除劳动合同，应当只有两种情况需要支付补偿金：（1）用人单位提出的新合同条款降低了报酬标准等条件，劳动者因此而不愿意续签；（2）用人单位在劳动合同期满后不愿意续聘该劳动者，因此合同自然终止。

第（1）种情况的主动权实际上在用人单位，只要用人单位不降低新劳动合同的条件，就可以避免这种情况发生，因此是不应在原固定期限劳动合同存续期间计提的（预计负债的一个重要特征是：决定其未来最终结果的因素并不在该会计主体的控制之下）。

第（2）种情况如果要计提，就需要估计在合同期满后用人单位不愿意续聘的劳动者的比例，以及有无明确的补偿标准（包括法定标准和公司内部人事政策所规定的高于法定标准的较高标准）。如果用人单位的内部人事政策规定了淘汰率（例如实行“末位淘汰制”或类似的管理制度）和补偿标准，或者可以通过其他方式合理预计目前在职工中将出现此类情形的数量，则属于可以可靠计量的因现时义务导致的预计负债，事实上带有“离职后福利”的性质，可以在劳动关系存续期间计提。

⑥依照《劳动合同法》第四十四条第四项、第五项规定终止劳动合同

根据《劳动合同法》第四十四条第（四）项、第（五）项规定，*用人单位被依法宣告破产的，或者用人单位被吊销营业执照、责令关闭、撤销或者用人单位决定提前解散的，劳动合同终止。*

此种情形是在用人单位非持续经营的状态下支付解除劳动合同经济补偿金。由于持续经营是会计的一项基本假定，因此在以持续经营为前提编制的财务报表中，不应计提因此种情形导致劳动合同终止的经济补偿金负债。

⑦以完成一定工作任务为期限的劳动合同因任务完成而终止

根据《劳动合同法实施条例》第二十二条规定，*以完成一定工作任务为期限的劳动合同因任务完成而终止的，用人单位应当依照劳动合同法第四十七条的规定向劳动者支付经济补偿。*

这一规定表明：以完成一定工作任务为期限的劳动合同在正常终止时，用人单位也需要支付经济补偿金。由于此时的经济补偿金是用人单位获取劳动者根据此类劳动合同所提供的服务所需的必要、合理的支出，严格来说并非“辞退福利”，而是“离职后福利”，因此应当把该等经济补偿金在劳动合同履行期限内予以计提并计入劳动合同履行期限内各相关年度或期间的损益，或者有关资产的取得成本。

（3）计量

①补偿标准的确定

《劳动合同法》第四十七条是对解除劳动合同经济补偿金金额标准确定问题的规定。根据该条规定，经济补偿按劳动者在本单位工作的年限，每满一年支付一个月工资（该条所称“月工资”是指劳动者在劳动合同解除或者终止前 12 个月的平均工资）的标准向劳动者支付。6 个月以上不满一年的，按一年计算；不满 6 个月的，向劳动者支付半个月工资的经济补偿。

劳动者月工资高于用人单位所在直辖市、设区的市级人民政府公布的本地区上年度职工月平均工资 3 倍的，向其支付经济补偿的标准按职工月平均工资 3 倍的数额支付，向其支付经济补偿的年限最高不超过 12 年。

根据《劳动合同法实施条例》第二十七条规定，劳动合同法第四十七条规定的经济补偿的月工资按照劳动者应得工资计算，包括计时工资或者计件工资以及奖金、津贴和补贴等货币性收入。劳动者在劳动合同解除或者终止前 12 个月的平均工资低于当地最低工资标准的，按照当地最低工资标准计算。劳动者工作不满 12 个月的，按照实际工作的月数计算平均工资。

另外，《劳动合同法实施条例》第十四条进一步明确：劳动合同履行地与用人单位注册地不一致的，有关劳动者的最低工资标准、劳动保护、劳动条件、职业危害防护和本地区上年度职工月平均工资标准等事项，按照劳动合同履行地的有关规定执行；用人单位注册地的有关标准高于劳动合同履行地的有关标准，且用人单位与劳动者约定按照用人单位注册地的有关规定执行的，从其约定。

该条规定同时也是会计上确定相关辞退福利负债金额的主要依据。该负债金额的计量应当遵循前面所列的《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》、《企业会计准则第 13 号——或有事项》及其应用指南的相关规定。

另外，在确定应支付经济补偿金的工作年限时，还需要注意《劳动合同法实施条例》第十条的下列规定：劳动者非因本人原因从原用人单位被安排到新用人单位工作的，劳动者在原用人单位的工作年限合并计算为新用人单位的工作年限。原用人单位已经向劳动者支付经济补偿的，新用人单位在依法解除、终止劳动合同计算支付经济补偿的工作年限时，不再计算劳动者在原用人单位的工作年限。

②折现问题

《劳动合同法》第五十条规定：“劳动者应当按照双方约定，办理工作交接。用人单位依照本法有关规定应当向劳动者支付经济补偿的，在办结工作交接时支付”。原劳动部《违反解除劳动合同的经济补偿办法》（劳发[1994]481 号）第二条也规定：“对劳动者的经济补偿金，由用人单位一次性发给”。因此，在多数情况下，解除劳动合同经济补偿金是在解除劳动合同后一段较短的时间内一次性支付的，不存在需要折现的问题。

（4）竞业限制经济补偿的确认与计量

除了《劳动合同法》第四十六条、第四十七条规定的解除劳动合同经济补偿以外，根据《劳动合同法》第二十三条规定，用人单位与劳动者可以在劳动合同中约定保守用人单位的商业秘密和与知识产权相关的保密事项。对负有保密义务的劳动者，用人单位可以在劳动合同或者保密协议中与劳动者约定竞业限制条款，并约定在解除或者终止劳动合同后，在竞业限制期限内按月给予劳动者经济补偿。第二十四条进一步规定：竞业限制的人员限于用人单位的高级管理人员、高级技术人员和其他负有保密义务的人员；竞业限制的范围、地域、期限由用人单位与劳动者约定，竞业限制的约定不得违反法律、法规的规定；竞业限制期限不得超过 2 年。

从该条规定看，导致需要支付竞业限制经济补偿的事项是特定劳动者的劳动合同的解除或者终止，但是否需要支付该种补偿，以及支付期限和支付标准等，主要取决于双方在劳动合同中的约定，法律直接作出的强制性规定较少。因此，应当把竞业限制经济补偿看作不同于《劳动合同法》第四十六条、第四十七条规定的解除劳动合同经济补偿的另一类经济补偿。

①确认

如前所述，导致需要支付竞业限制经济补偿的事项是特定劳动合同的解除或者终止（但可能不限于《劳动合同法》第四十六条规定的情形），且在劳动合同解除或终止后，该劳动者已不再能为用人单位带来经济利益，因此属于辞退福利的一种。其确认条件应满足《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》及其应用指南所规定的一般原则。前面对解除劳动合同经济补偿金是否应当在劳动合同存续期间计提问题的讨论，也可在一定程度上作为参考。

如果劳动合同约定员工在合同期满前辞职或者合同期满时自然终止劳动关系也可享受竞业限制补偿，则带有“离职后福利”的性质，此时应考虑能否根据本企业或者同行业类似企业过去的历史经验合理估计未来将离职或自然终止劳动关系的员工数量。如果可以合理估计将享受竞业限制经济补偿的现职员工数量，且劳动合同或保密协议中约定了明确的补偿标准和补偿期限的，则应当在合同存续期间计提与竞业限制经济补偿相关的预计负债，将其平均计入劳动关系存续期间各年度 / 期间的损益（少数情况下也可能计入存货生产成本等）。

②计量

由于竞业限制经济补偿是在竞业限制期限内按月支付的，因此如果该期限超过一年，就需要根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》及其应用指南的规定，将未

来需要支付的竞业限制经济补偿选择恰当的折现率，以折现后的金额计量。折现率的确定可以参考《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》第十五条和IAS19（2011年修订）第83段中的相关规定，以期限与辞退福利的支付期限相同或接近的高质量公司债券或者政府债券（国债）于资产负债表日的市场收益率为基础确定。

（5）《劳动合同法》施行前劳动合同存续期间解除劳动合同经济补偿金的计提标准及其新旧衔接问题

《劳动合同法》第九十七条对经济补偿支付标准的新旧衔接问题作出了如下规定：“本法施行之日存续的劳动合同在本法施行后解除或者终止，依照本法第四十六条规定应当支付经济补偿的，经济补偿年限自本法施行之日起计算；本法施行前按照当时有关规定，用人单位应当向劳动者支付经济补偿的，按照当时有关规定执行”。

根据上述规定，对于订立于2008年1月1日之前而解除于2008年1月1日之后的劳动合同，是否需要支付经济补偿金，以及经济补偿金的支付标准，应当将劳动合同的存续期间以2008年1月1日为界分为两部分，分别根据适用的规定确定和计算，再将分别对应于这两部分的应支付补偿金相加，得到对应于整个劳动合同存续期间的应付补偿金总额。

①原《劳动法》及其配套规章对需支付解除劳动合同经济补偿金的情形规定及其与《劳动合同法》第四十六条规定的比较

根据《劳动法》第二十八条规定：用人单位依据《劳动法》第二十四条、第二十六条、第二十七条的规定解除劳动合同的，应当依照国家有关规定给予经济补偿。具体而言，在《劳动法》下，需要支付解除劳动合同经济补偿的情形具体包括：

（一）劳动合同经双方当事人协商一致而解除；

（二）用人单位在以下情况下，提前30日以书面形式通知劳动者本人，解除劳动合同：

1、劳动者患病或者非因工负伤，医疗期满后，不能从事原工作也不能从事由用人单位另行安排的工作的；

2、劳动者不能胜任工作，经过培训或者调整工作岗位，仍不能胜任工作的；

3、劳动合同订立时所依据的客观情况发生重大变化，致使原劳动合同无法履行，经当事人协商不能就变更劳动合同达成协议的。

（三）用人单位濒临破产进行法定整顿期间或者生产经营状况发生严重困难，确需裁减人员的。

结合前述第2部分的讨论，《劳动合同法》第四十六条对需支付解除劳动合同经济补偿金的情形规定与原《劳动法》及其配套规章相比，主要有以下变化：

增加了劳动者因用人单位过错而单方面解除劳动合同的情况下，用人单位应当支付经济补偿金的规定（2.（2）①）。

扩大了用人单位可实施裁员的情形范围（“企业转产、重大技术革新或者经营方式调整，经变更劳动合同后，仍需裁减人员的”），相应扩大了需支付经济补偿金的情形范围（2.

(2) ④)。

增加了用人单位在劳动合同期满后不愿意续聘该劳动者（因此合同自然终止）的情况下需支付经济补偿金的规定（2.（2）⑤）。

增加了在用人单位被依法宣告破产的，或者用人单位被吊销营业执照、责令关闭、撤销或者用人单位决定提前解散的情况下需支付经济补偿金的规定（2.（2）⑥）。

②原《劳动法》及其配套规章对解除劳动合同经济补偿金的支付标准的规定及其与《劳动合同法》第四十七条规定的比较

原劳动部《违反和解除劳动合同的经济补偿办法》（劳发[1994]481 号，以下简称“481 号文”）对解除劳动合同经济补偿金的支付标准有以下规定：

（一）经劳动合同当事人协商一致，由用人单位解除劳动合同的，用人单位应根据劳动者在本单位工作年限，每满一年发给相当于一个月工资的经济补偿金，最多不超过 12 个月。工作时间不满一年的按一年的标准发给经济补偿金。

（二）劳动者患病或者非因工负伤，经劳动鉴定委员会确认不能从事原工作、也不能从事用人单位另行安排的工作而解除劳动合同的，用人单位应按其在本单位的工作年限，每满一年发给相当于一个月工资的经济补偿金，同时还应发给不低于 6 个月工资的医疗补助费。患重病和绝症的还应增加医疗补助费，患重病的增加部分不低于医疗补助费的 50%，患绝症的增加部分不低于医疗补助费的 100%。

（三）劳动者不能胜任工作，经过培训或者调整工作岗位仍不能胜任工作，由用人单位解除劳动合同的，用人单位应按其在本单位工作的年限，工作时间每满一年，发给相当于一个月工资的经济补偿金，最多不超过 12 个月。

（四）劳动合同订立时所依据的客观情况发生重大变化，致使原劳动合同无法履行，经当事人协商不能就变更劳动合同达成协议，由用人单位解除劳动合同的，用人单位按劳动者在本单位工作的年限，工作时间每满一年发给相当于一个月工资的经济补偿金。

（五）用人单位濒临破产进行法定整顿期间或者生产经营状况发生严重困难，必须裁减人员的，用人单位按被裁减人员在本单位工作的年限支付经济补偿金。在本单位工作的时间每满一年，发给相当于一个月工资的经济补偿金。

结合前述第 2.（2）部分的讨论，《劳动合同法》第四十七条对解除劳动合同经济补偿金支付标准的规定与原《劳动法》及其配套规章相比，主要有以下变化：

经济补偿金的计算年限不同。原办法规定“工作时间不满一年的按一年的标准发给经济补偿金”，而新法的规定是“6 个月以上不满一年的，按一年计算；不满 6 个月的，向劳动者支付半个月工资的经济补偿”。

经济补偿金的上限限制不同。原办法没有规定上限，新法规定“劳动者月工资高于用人单位所在直辖市、设区的市级人民政府公布的本地区上年度职工月平均工资 3 倍的，向其支付经济补偿的标准按职工月平均工资 3 倍的数额支付，向其支付经济补偿的年限最高不

超过 12 年”。

“月工资”的定义不同。在原办法下，经济补偿金的工资计算标准是指企业正常生产情况下劳动者解除合同前 12 个月的月平均工资。用人单位依据前述（二）（四）（五）三种情形解除劳动合同时，劳动者的月平均工资低于企业月平均工资的，按企业月平均工资的标准支付。新法则将“月工资”定义为“劳动者在劳动合同解除或者终止前 12 个月的平均工资”，且劳动者月工资高于用人单位所在直辖市、设区的市级人民政府公布的本地区上年度职工月平均工资 3 倍的，向其支付经济补偿的标准按职工月平均工资 3 倍的数额支付，向其支付经济补偿的年限最高不超过 12 年。

实务提示

以上是根据我们对《劳动合同法》等法律、法规、规章等的一般理解和相关会计准则的规定，对新《劳动合同法》下解除劳动合同经济补偿金的确认和计量问题的一般分析。本问题解答仅可作为一般指南之用。在实务中，考虑到每个个案均有其特殊性和复杂性（尤其是解除劳动合同经济补偿金可能涉及相当复杂的法律问题），请务必注意彻底审查特殊个案的情形，并建议在必要时寻求对会计、审计方面专业问题的意见，以及向在此方面具有相应资格和经验的法律专业人士寻求对涉及法律法规问题的专业意见。

问题1-4-3（因工厂搬迁导致的员工辞退补偿的确认、计量和列报）

问题：

因工厂搬迁导致的员工辞退补偿如何确认、计量和列报？是否属于非经常性损益？

背景：

A 公司在境内原有两家全资子公司（其中东莞、深圳各一家），均从事产品制造业务。A 公司以前年度使用的厂房均为租入。2013 年内，公司在惠州取得土地，并新建了厂房，为了便于管理和降低成本，公司拟将东莞和深圳子公司搬迁至惠州厂房。鉴于跨地区搬迁，部分员工不愿意跨地区迁移，将涉及解除劳动合同，并进行补偿问题。

A 公司将在 2013 年底与员签订解除劳动关系补偿协议，鉴于年底前不能全部完成搬迁，故在签订协议中要求员工实际离职实际为 2014 年 1 月份，且实际支付补偿金时间为 2014 年度。

相关的会计问题包括：

- （1）解除劳动关系补偿相关负债和损益影响应在何时确认？
- （2）解除劳动关系补偿计入的具体损益科目，应为管理费用还是营业外支出？
- （3）解除劳动关系补偿是否属于非经常性损益？

解答：

本案例中的辞退补偿事项是由特定原因（工厂搬迁）导致的，并不是单纯的辞退补偿。因此，应当把此类支出作为整体搬迁事项的一部分纳入考虑，按照《企业会计准则第 13 号

——或有事项》及其应用指南和讲解中关于“重组义务”的规定进行处理（详见《企业会计准则讲解（2010）》第十四章第三节，原书第 210～211 页），而不应单独就其中的职工辞退补偿事项适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》的规定。

根据《企业会计准则讲解（2010）》的规定，企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债确认条件时，才能确认预计负债。首先，同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务：（1）有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等；（2）该重组计划已对外公告，重组计划已对外公告，重组计划已开始实施，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。其次，需要判断重组义务是否同时满足预计负债确认条件，即判断其承担的重组义务是否是现时义务、履行重组义务是否很可能导致经济利益流出企业、重组义务的金额是否能够可靠计量。只有同时满足这三个确认条件，才能将重组义务确认为预计负债。

在本案例中，企业已经制定了详细、正式的工厂搬迁计划，并对外公布和着手实施（员工辞退补偿本身就是该重组事项的重要组成部分）。同时，该重组义务也已满足上述三个确认条件。因此，企业应当在 2013 年度内，根据最佳估计金额确认该项重组业务的预计负债，并计入 2013 年度的损益（整体计入营业外支出）。该项支出因为具有偶发性且与企业正常经营业务无关，系企业重组搬迁导致，故可以作为非经常性损益。

根据或有事项准则的规定，与重组义务相关的预计负债和其他预计负债一样，应按照最佳估计金额予以计量。在确定其中的职工辞退补偿义务的最佳估计金额时，应考虑相应的解除劳动关系和补偿协议是否已经不可撤销，例如是否允许员工在 2014 年 1 月离职之前享有“反悔权”，即选择前往惠州继续任职，不再履行该项离职补偿协议。如果是，则可能需要根据期后的实际情况修正对离职人数和补偿金额的估计。

如果相关协议约定补偿款分期支付，且支付期限超过一年的，则该离职补偿金额应按照折现值计入相关预计负债的期末余额内。

在重组义务确认日确认相关的预计负债后，如果 2013 年内已经签订不可撤销的离职补偿协议，则在 2013 年末应把相应的补偿金额从“预计负债”科目转入“应付职工薪酬——辞退福利”科目（其中对于将在一年后支付的部分，在报表上列报为“其他非流动负债”）；如果 2013 年内离职补偿协议虽已签署，但员工仍有“反悔权”的，则相应的补偿金额在 2013 年末仍在“预计负债”科目核算。

问题1-4-4(企业困难时期实行“全体员工轮流放假计划”放假期间生活费的会计处理)

问题：

企业为渡过困难时期，节省人工薪酬支出，制定了“全体职工轮流放假计划”，则如何确定该计划下放假期间支付给休假员工的生活费的性质，如何对其进行会计处理？

背景：

A 公司属于有色金属行业。近年来，由于有色金属价格持续下跌,公司经营出现亏损，经研究，A 公司各类人员实行有期限放假，具体安排如下：

1、放假时间从 2016 年 1 月 1 日起执行，该计划的执行期限暂定为一年。

2、放假人员及比例

直接生产人员按 15%的比例安排放假，管理、辅助、后勤人员按 25%的比例安排放假。

3、放假方式

(1) 各单位、部门根据生产经营情况确定放假方式。

(2) 放假人员以 2015 年 12 月末在岗人数为基数。

4、放假工资待遇

(1) 由于结构性调整实行有期限放假的，放假期间生活费不分职务级别统一按 1,300 元/月执行。

(2) 本人申请单位批准实行有期限放假的，放假期间生活费按 800 元/月执行。

(3) 放假期间计发生活费的，个人承担的各种社会保险由单位承担。

(4) 在本省以外的单位，放假人员生活费按当地标准发放。

解答：

从背景资料介绍情况看，实施“全体职工轮流放假计划”的目的不是作为换取员工为公司提供的服务而向员工支付的劳动报酬，而是在企业困难时期减少职工薪酬支出，只不过基于社会稳定等方面的考虑，没有采用直接裁员的形式，由被裁人员单独承担这部分降薪损失，而是通过“全体员工轮流放假”的方式，由全体员工共同承担。由于这部分“放假期间生活费”的背景和经济效果与辞退福利相似，其支付的目的不是换取员工在职期间提供的服务，其发放金额也与员工以往为公司提供的服务无关，因此应当将其定性为辞退福利，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》中与辞退福利相关的会计处理规定。

根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》第二十条规定：“企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：（一）企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。（二）企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。”就本案例而言，A 公司应当以董事会（或类似权力机构）通过该“全体职工轮流放假计划”并向全体员工作出告知之日作为相关现时义务的发生之日，在此日期根据可获得的信息对企业需承担的放假期间生活费总额作出估计，计入管理费用，并确认“应付职工薪酬——辞退福利”（因为该计划只在 2016 年执行一年，并非长期性计划，属于短期薪酬，所以无需对其进行折现）。后续待各单位、各部门上报实施细则和费用预算后，再根据上报的细则和预算对原先的估计数进行调整（后续调整按会计估计变更处理）。

问题1-4-5（资产负债表日年终奖预提问题）

问题：

企业在资产负债表日，是否能将本年度的年终考核奖预提计入负债？

解答：

根据《企业会计准则——基本准则》及《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》（见“权威指引”部分）规定，年终考核奖金应在同时满足以下条件的情况下，在资产负债表上确认为负债，同时计入当期费用或者相关资产成本：

1、该年终奖所针对的考核期是已经过去的年度或期间，即属于对过去员工已经提供的服务的补偿，且根据相关的劳动合同、公司的规章制度等规定是应当支付的，即已经构成一项由过去的交易或事项导致的现时义务，且很可能将需要支付；

2、该义务的金额可以可靠估计。为了满足这一条件，企业应提供相关的业绩考核制度和指标等资料，并结合以往的发放惯例，确定能否依据截至资产负债表日可合理获取的信息（如本报告期内实际完成的相关定量考核指标情况）合理推断出应支付及应计入本报告期损益（或者相关资产成本）的年终奖金额。对于年终奖金额与员工实际完成的定量考核指标直接挂钩的情况（如销售人员的业绩提成），相对较容易可靠估计。对于高层管理人员的年终考核，有可能需要在初步方案确定后经过董事会或类似权力机构的批准，此时如果董事会可能作出调整的自由裁量权幅度很大，导致事实上无法基于资产负债表日可获取的信息合理估计最终应支付的金额的，则可能导致这部分年终奖在资产负债表日尚不能满足“可以可靠估计”的条件；如果考核指标相对较为透明，董事会的批准主要是对其是否符合相关制度的合规性审查，调整的自由裁量权幅度较小的，或者依据历史数据、行业平均水平等可以作出合理估计的，则可能可以认为其金额是可以可靠估计的。

估计的年终奖金额与最终支付金额之间如果存在差异，且该差异是由于资产负债表日尚不存在且无法合理预见的因素导致的，则作为会计估计变更处理，将其变更影响计入后一年度的损益中。

权威指引：

《企业会计准则——基本准则》第二十三条规定：“*负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务*”；第二十四条规定：“*符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：（一）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；（二）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。*”

《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》的相关规定如下：

第二条 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

短期薪酬,是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬,因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括:职工工资、奖金、津贴和补贴,职工福利费,医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费,住房公积金,工会经费和职工教育经费,短期带薪缺勤,短期利润分享计划,非货币性福利以及其他短期薪酬。

.....

利润分享计划,是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

.....

第九条 利润分享计划同时满足下列条件的,企业应当确认相关的应付职工薪酬:

- (一) 企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务;
- (二) 因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计。属于下列三种情形之一的,视为义务金额能够可靠估计:

- 1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。
- 2. 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。
- 3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

问题1-4-6 (公司3年奖金计划应如何处理)

问题:

公司 3 年奖金计划应如何处理?

背景:

A 公司拟向中国证监会申请首次发行股票并在创业板上市,申报期为 2011、2012、2013 三个完整会计年度。某会计师事务所于 2013 年接受委托,为其提供与 IPO 相关的审计服务。

为保证收入稳定增长,完成公司经营计划,A 公司于 2010 年制定了三年期奖金计划,主要内容如下:奖励对象为公司销售部门员工、对技术进步有贡献的员工以及管理层认为需要奖励的其他人员;奖金限额为:2010 年 180 万元,2011 年 190 万元,2012 年 300 万元(注:以上数据为上限,管理层可以在 3%的范围内调整);考核指标:①2010 年收入不低于 1.4 亿元,2011 年收入不低于 2 亿元,2012 年收入不低于 2.2 亿元;②三年累计收入不低于 5.6 亿元;③2010 年净利润不低于 2,800 万元,2011 年净利润不低于 3,000 万元,2012 年净利润不低于 3,200 万元;④三年累计净利润不低于 9,000 万元。在全部满足上述考核指标的前提下,A 公司将于 2013 年年初向奖励对象一次性支付所承诺的全部奖金;但如果有一项考核指标未能完成,则奖励对象将无权获得该奖金计划项下的任何奖金。

2013 年,公司根据 2010-2012 年经营业绩,经考核后决定兑现上述三年期奖金计划,其中 2010 年 176 万元,2011 年 187 万元,2012 年 290 万元,合计 653 万元。

解答：

本案例中的三年期奖金并不“在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付”，属于长期职工薪酬范畴；且不属于辞退福利和离职后福利，故属于《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》所提及的“其他长期职工福利”。

《〈企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）〉应用指南》的相关内容如下（见该准则应用指南单行本第43～44页）：

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。其他长期职工福利包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定受益计划条件的，企业应当按照设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。

在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

1. 服务成本。
2. 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。
3. 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为了简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

在IFRS体系下，《国际会计准则第19号——雇员福利》对此类长期薪酬确认和计量的主要规定如下：

128 对其他长期雇员福利确认为负债的金额应是下述金额的净额总计：（1）报告期末设定受益义务的现值（参见第64段）；（2）减去报告期末直接用以履行义务的计划的资产的公允价值（如有）（参见第102段至104段）。在计量负债时，主体应运用第49段至91段，不包括第54段和61段。主体应在确认和计量所有补偿权时运用第104A段。

129 对其他长期雇员福利，主体应将以下各金额的净额总计确认为费用（按照第58段的规定）或收益，除非另一项准则要求或允许将它们包括在资产的成本中：（1）当期服务成本（参见第63段至91段）；（2）利息费用（参见第82段）；（3）任何计划资产的预期回报（参见第105段至107段）和任何确认为资产的补偿权的预期回报（参见第104A段）；（4）应全部立即确认的精算利得和损失；（5）应全部立即确认的过去服务成本；以及（6）任何缩减或结算的影响（参见第109段至110段）。

130 其他长期雇员福利的形式之一是长期残疾福利。如果福利金额取决于服务期限，提供服务时就产生了义务。对该义务的计量反映了需要支付的可能性和预期支付期限的长度。如果福利金额对任何残疾雇员都一样而不考虑其服务年限，这些福利的预期成本在长期残疾事项发生时即应确认。

综上所述，本案例中的三年奖金计划属于“其他长期职工福利”；负债金额应采用“预

期累计福利单位法”（projected unit credit method）计算，并在等待期内按直线法摊销。

（对“预期累计福利单位法”的概要介绍可参见附录）

在本案例中，虽然奖金计划分别规定了 2010~2012 各年的奖金限额，但最终奖励对象应当在满足所有激励条件的情况下，才能取得全部奖金，如果有一项条件不满足即不能得到全部奖金，即“或者得到全部，或者一分不得”，没有取得部分奖金的“中间选项”，据此，该计划中约定的三年奖金应作为一个整体进行会计处理，而不是在某一年的考核指标实现后即确认该年度对应的奖金金额。同时，虽然该计划仅规定了奖金的最高限额，实际支付的金额需在期满后，在 2013 年内根据考核结果确定，管理层可以在 3% 的范围内调整，但是管理层的调整自由度并不大，从最终的实际结果看，实际支付金额（653 万元）与最高限额（670 万元）之间的差额仅为 17 万元，该差额对于财务报表整体而言是显著不重大的，且目前最终结果已经明朗，因此为了简化起见，可以以计划规定的最高限额作为预计到期应兑现的奖金金额进行会计处理，将该金额在 2010~2012 三年等待期内按直线法摊销，计入各年度费用；实际兑付金额与该最高限额之间的差额，可在实际应兑付金额确定时，计入 2013 年的当期损益（鉴于采用精算方法较为困难，且目前已经确定最终结果，所以可以接受采用简化方法）。

如果该企业以前年度并未按照此处所建议的方法处理，则需作为前期差错追溯重述以前年度财务报表，并在原始报表和申报报表的差异专项说明中对该项调整作出说明。

另外，我们需要提请该公司注意：

1、以后如果再使用类似的长期员工福利计划，应确保其会计处理严格遵循《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》和 IAS 19 的上述规定，引入必要的精算、折现等确认和计量方法，以保证会计核算结果的准确性和合规性。

2、后续在采用“预期累积福利单位法”对此类长期薪酬计划进行会计处理时，对预计可实现性等假设的变更应注意合理区分会计估计变更和前期差错的界限，只有在公司能够提供确凿证据，表明由于重大人为过失或舞弊等原因，未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，才能认定前期会计估计存在差错；前期会计估计存在差错，并不必然进行追溯调整，只有当公司确定相关因素导致会计估计差错累计影响数切实可行且该差错重要时，才采用追溯重述法调整前期报表，否则应采用未来适用法。

附录：以下是 IAS 19 第 64~71 段对“预期累计福利单位法”的概要介绍：

64.企业应运用预期累计福利单位法确定其设定受益义务的现值和相关的当期服务成本，合适的话，还包括过去服务成本。

65.预期累计福利单位法（有时被称为按服务比例的应计福利法或服务/年数福利法）认为，每一期间的服务会增加一个单位的福利权利（参见第 67 至 71 段），对每一单位单独计量，形成最终义务（参见第 72 至 91 段）。

第65 段示例

在服务终止时支付整笔福利，等于每一服务年度最终工资的1%。第1年的工资是10,000，并设想每年增长7%（复利）。使用的折现率是每年10%，下表列示了对于一个预计在第5年末离开的雇员如何形成该项义务，假定精算假设没有变化，为简便起见，本例中略去为反映该雇员可能在早些或晚些时候离开而需要另外作出的调整。

年份	1	2	3	4	5
福利归属于：					
——以前年度	0	131	262	393	524
——当年（最终工资的1%）	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
——当年和以前年度	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
期初义务	—	89	196	324	476
利率为10%的利息	—	9	20	33	48
当期服务成本	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
期末义务	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

注：

1. 期初义务是归属于以前年度的福利现值。
2. 当期服务成本是归属于当年的福利现值。
3. 期末义务是归属于当年和以前年度的福利现值。

66. 企业需对所有离职后福利义务进行折现，即使有部分义务在资产负债表日以后12个月内到期。

67. 企业在确定设定受益义务的现值和相关的当期服务成本（合适的话，还包括过去服务成本），应根据计划的福利公式将福利归属于相应的服务期间。但是，如果雇员在以后年度的服务将导致其福利水平大大高于以前年度，企业应按直线法将福利归属于以下期间：

（1）雇员的服务第一次导致获得计划福利之日（不管该福利是否以继续服务为条件）；至

（2）按照计划，除来自工资增长外，雇员的继续服务不会带来福利的显著增加之日。

68. 预期累计福利单位法要求企业将福利分配给当期（确定当期服务成本）和当期及以前期间（藉以确定设定受益义务现值）。企业将福利归属于提供离职后福利义务所产生的期间。这一义务随着雇员提供服务以获取企业在未来报告期间预计支付的离职后福利而产生。精算技术允许企业以足够的可靠性计量该义务，以便为负债的确认提供依据。

第68 段示例

1. 一项确定受益金计划提供整笔福利，退休时对每一服务年度支付福利100。

福利100 归属于每一年，当期服务成本是 100 的现值，设定受益义务的现值是 100 的现值乘以到资产负债表日为止的服务年数。

如果该福利是在雇员离开企业时立即支付，当期服务成本和设定受益义务的现值反映了雇员预期离开日的情形。因此，由于折现的影响，它们将小于如果雇员在资产负债表日离开所确定的金额。

2. 一项计划对每一服务年度提供最终工资 0.2% 的月养老金。该养老金自 65 岁时开始支付。

从预计退休日到预计死亡日之间应付估计最终工资 0.2% 的月养老金在预计退休日的现值，即为应归属于每一服务年度的福利金。当期服务成本是该项福利的现值。设定受益义务的现值是每月养老金支付额（最终工资的 0.2%）的现值乘以到资产负债表日为止的服务年限。当期服务成本和设定受益义务的现值要进行折现，因为养老金自 65 岁时才开始支付。

69. 在设定受益计划下，即使福利是以未来雇佣为条件（换句话说，它们不是既定的），雇员的服务仍会导致企业义务的增加，在每一既定日前的雇员服务会增加推定义务，因为在每一个连续的资产负债表日，在有权享有福利前，雇员必须提供的未来服务值会减少。在计量其设定受益义务时，企业会考虑一些雇员可能不会满足任何既定要求的可能性。类似地，虽然某些离职后福利，如离职后医疗福利，只有在发生特定事件、且雇员不再受雇时才能支付，但是雇员提供服务使其在特定事件发生时有权获得该福利就产生了一项义务。发生特定事件的可能性会影响该义务的计量，但并不能决定该义务是否存在。

第 69 段示例

1. 一项计划对每一服务年度支付福利 100。该福利在服务 10 年以后才是既定的。

福利 100 归属于每一年，在最初 10 年的每一年，当期服务成本和义务的现值反映雇员也许不会完成 10 年服务的可能性。

2. 一项计划对服务的每一年支付福利 100，不包括在 25 岁以前提供的服务。该福利立即是既定的。

没有福利归属于 25 岁以前的服务，因为那一日以前的服务不会产生福利（有条件的或无条件的）。福利 100 归属于每一后续年度。

70. 义务将增加至雇员的继续服务不会导致福利金额显著增加之日为止。因此，所有的福利均归属于截至该日或该日之前的期间。按计划的福利公式，福利归属于各别会计期间。但是，如果雇员在以后年度的服务将能获得比以前年度更高得多的福利，企业应将福利按直线法分摊，直到雇员继续服务不会导致福利金额的显著增加之日为止。这是因为雇员在整个期间的服务将最终导致那一较高水平的福利。

第 70 段示例

1. 一项计划在服务 10 年后支付既定的整笔福利 1,000，计划对后续服务不再提供进

一步福利。

福利100（1,000除以10）归属于最初10年中的每一年。在最初10年每一年的当期服务成本反映雇员也许不会完成10年服务的可能性。不再有福利归属于后续期间。

2. 一项计划对55岁仍受雇佣且已工作了20年、或者是65岁时仍受雇佣而不考虑其服务期长短的所有雇员支付整笔退休福利2,000。

对于在35岁前加入的雇员，其服务首次获得该计划福利的年龄是35岁（雇员可以在30岁时离开、在33岁时回来而不影响福利的金额或时间）。福利是以未来服务为条件的。另外，55岁以后的服务不会导致福利的进一步增加。对于这些雇员，企业将福利100（2,000除以20）归属于从35岁到55岁的每一年。

对于那些在35岁和45岁之间加入的雇员，20年之外的服务不会导致福利的进一步增加。对这些雇员，企业将福利100（2,000除以20）归属于最初20年的每一年。

对在55岁加入的雇员，10年之外的服务不会导致福利的进一步增加。对这些雇员，企业将福利200（2,000除以10）归属于最初10年的每一年。

对于所有雇员，当期服务成本和义务的现值反映雇员也许不会完成必要服务期间的可能性。

3. 一项离职后医疗计划对离职时已服务10年以上、20年以下的雇员，报销其离职后医疗费用的40%，对于离职时服务期间超过20年或更长的雇员，报销50%。

根据计划的福利公式，企业将预计医疗费用现值的4%（40%除以10）归属于最初10年的每一年，1%归属于第二个10年的每一年（10%除以10）。每一年的当期服务成本反映了雇员可能不会完成必要的服务期限以获得全部或部分福利的可能性。对于预期在10年内离职的雇员，没有福利可归属。

4. 一项离职后医疗计划对服务超过10年但不到20年离职的雇员的离职后医疗费用报销10%，而对服务20年或更长年限之后离职的雇员报销50%。

以后年度的服务将导致比以前年度获得高得多的福利。因此，对于预期在20年或更多年之后离职的雇员，企业按照第68段以直线法对福利进行归属。20年之外的服务不会导致福利的进一步增加。因此，归属于最初20年每一年的福利是预期医疗费用现值的2.5%（50%除以20）。

对于预期在10年与20年之间离职的雇员，归属于最初10年每一年的福利是预期医疗费用现值的1%，对于这些雇员，没有福利归属于在10年之后与预计离职日之间的服务。

对预期在10年内离职的雇员，没有福利归属。

71. 当福利金额是每一服务年度最终工资的固定比例时，未来工资增长将会影响用于履行因资产负债表日以前的服务而存在的义务所需要的金额，但不会产生追加义务。因此：

（1）就第67段（2）而言，工资增长不会导致进一步的福利，即使福利的金额取决于

最终工资

(2) 归属于每一期间的福利金额是与福利相关联的工资的固定比例。

第71 段示例

雇员有权享受 55 岁以前每一服务年度最终工资 3% 的福利。

估计最终工资 3% 的福利归属于 55 岁以前的每一年，这是根据计划雇员继续服务不会导致福利金额显著增加的日期，对那一年龄后的服务不再有福利归属。

问题1-4-7（公司实行附有授予条件的长期奖金计划的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司根据各年度效益计提的延期支付职工忠诚服务基金，应如何进行会计处理？

背景：

A 公司 2011 年 1 月开始实施一项员工奖金方案——员工忠诚服务基金（自 2008 年以后入职的员工均有权享受这一基金）。从 2011 年 1 月起，根据公司当期效益计提奖金，其中 30% 作为即时奖金于次年发放，另外 70% 作为员工忠诚服务基金。员工入职满 5 年发放其应得的 50%，以后年度每增加一年计发 10%，但以后每三年才实际发放一次（即如果某员工工作满 7 年后离职，实际上只能拿到 50%，因另外 20% 需在第 8 年后才发放，因此无法实际拿到）。

A 公司员工离职率一直非常低。

截止到 2013 年 12 月末计提金额如下：一年以内 4,677,281.65 元，一年以上 2,027,122.85 元。

解答：

根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》对职工薪酬的分类规定，本案例中递延支付且递延期限在 12 个月以上的奖金应属于“其他长期职工福利”，也可称为“附有授予条件的奖金”（bonus with vesting conditions）。

由于该计划应确保在规定日期向满足授予条件的员工支付确定的金额，因此不属于设定提存计划。根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》第二十三条规定：“除上述第二十二条规定的情形外，企业应当适用本准则关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：（一）服务成本。（二）其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。（三）重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。”

为了确认和计量其他长期职工福利，除了《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》及其应用指南的相关规定外，还可进一步参考 IFRS 体系下的《国际会计准则第

19 号——雇员福利》（以下简称 IAS 19）中的相关规定。IAS 19 第 155 段指出应参照离职后福利的确认和计量规定，这意味着应当运用预期累积福利单位法。根据 IAS19 第 68 段的规定，预期累积福利单位法认为，相关负债的计量是根据每一服务期间会增加一个单位的福利权利，并且对每一单位单独计量，以形成最终义务。IAS 19 第 70 段中指出：“如果职工在以后年度的服务将导致其福利水平大大高于以前年度，主体应按直线法将福利归属于以下期间：（1）职工提供的服务第一次导致获得计划福利之日（不管该福利是否以继续服务为条件）；至（2）按照计划，除来自薪酬增长外，职工的继续服务不会带来福利的显著增加之日。”

根据前述规定，本案例中相关负债应使用“预期累计福利单位法”计算，并在等待期（即自金额确定之日起到实际支付日之间的期间）内按直线法分摊，计入各期损益。由于本案例中影响已确定金额的“忠诚服务奖”能否足额发放的主要因素是员工离职率、违纪辞退情况等，在实际操作中，如果员工离职率和辞退率都很低，相关的不确定性很小，则也可以采用简化的方式，根据预计支付时间和金额，采用适当的折现率按直线法确定每年的应提存金额（本金），并按实际利率法确认利息支出。

例如，折现率假设为 5%，预计三年后要支付 10,000 元，则：

5%、3 年期的年金终值系数=3.1525

每年应确认本金=10,000/3.1525=3,172.09 元（借：管理费用等，贷：应付职工薪酬——其他长期职工福利）

同时在每期末按实际利率法确认利息支出（如第 2 年的利息支出为 158.60 元），借记“财务费用——利息支出”，贷记“应付职工薪酬——其他长期职工福利”。这样到第三年末，“应付职工薪酬——其他长期职工福利”的余额为 10,000 元，等于此时应支付给职工

的金额。

问题1-4-8（企业对劳务派遣人员薪酬的核算和列报）

问题：

对于企业与劳务公司签订的保洁、绿化等长期劳务合同或类似的劳务合同，相关劳务支出是否作为职工薪酬支出？

解答：

《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》第三条规定：“本准则所称职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。”

根据《〈企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）〉应用指南》：

“三、关于职工和职工薪酬的定义

（一）职工的定义

本准则所称的职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。具体而言，本准则所称的职工至少应当包括：

1. 与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工。按照我国《劳动法》和《劳动合同法》的规定，企业作为用人单位应当与劳动者订立劳动合同。本准则中的职工首先应当包括这部分人员，即与企业订立了固定期限、无固定期限或者以完成一定工作作为期限的劳动合同的所有人员。

2. 未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员，如部分董事会成员、监事会成员等。企业按照有关规定设立董事、监事，或者董事会、监事会的，如所聘请的独立董事、外部监事等，虽然没有与企业订立劳动合同，但属于由企业正式任命的人员，属于本准则所称的职工。

3. 在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员，这些劳务派遣人员属于本准则所称的职工。”

需要注意的是：此类实质上符合“职工”定义的劳务派遣人员的相关费用属于职工薪酬规范范围，在 2006 版的《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》下已有此规定，并不是本次（2014 年）职工薪酬准则修订后引入的新规定。

因此，对于外派劳务人员相关费用，企业应根据是否具备对这些劳务人员的工作分配、业绩考核和报酬决定、奖惩、辞退等实质性的管理权力，这些人员所从事的工作内容与本企业正式职工是否存在实质性差异等因素，分析这些劳务人员在经济实质上是否属于《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》所定义的“职工”。如果属于“职工”的，则其报酬（扣除可以明确识别和确定的工具使用费、劳务派遣机构管理费等不属于劳动报酬的部分）属于职工薪酬的范畴，作为短期职工薪酬进行核算。

就本案例中提到的“企业与劳务公司签订的保洁、绿化等长期劳务合同或类似的劳务合同”而言，可以根据合同条款的约定来判断所涉及的劳务人员是否为公司的“职工”，其核心关注点是：劳务公司是否需就被派遣人员向本企业提供的劳务，对本企业直接承担责任。例如，如果该合同中明确约定了应提供服务的具体内容和工作要求，但没有对所需人数、劳务人员个人薪资水平等与劳务人员个人直接相关的问题作出约定，而是由服务公司根据合同中对其服务内容和服务质量的要求自行作出决定的，则这种情况下的劳务人员管理权限很可能是在服务公司，相应地这些劳务人员不是本企业的“职工”。反之，如果该合同中明确约定了人数、个人资质要求、个人薪酬水平、对个人的业绩考核要求等与劳务人员个人直接相关的事项，但没有约定服务公司直接对所提供的保洁、绿化等劳务承担责任，则这些劳务人

员应认定为本企业的“职工”的可能性较大。

但在企业所得税税务处理方面，根据《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 34 号）第三条规定，“企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应分两种情况按规定在税前扣除：按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出；直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据”。企业判断相关支出是否计入“工资薪金总额”并作为福利费、工会经费、职工教育经费的计提基数的主要依据是“是否直接向劳务派遣人员支付费用”。

站在劳务公司（劳务派遣服务机构）的角度，上述问题还会对其对于劳务人员费用的核算应采用“总额法”还是“净额法”的判断产生影响。如果经分析认为这些劳务人员是本劳务公司的“职工”，则其相关费用在本劳务公司账上应采用“总额法”核算，即把向用工单位收取的全部款项确认为营业收入，将劳务人员相关费用确认为营业成本。反之，如果这些劳务人员应属于用工单位的“职工”，而不是本劳务公司的“职工”，则其相关费用在本劳务公司账上采用“净额法”核算的可能性相对较大。

问题1-4-9（外教劳务成本是否属于应付职工薪酬，支付给外教的课酬在现金流量表中如何列示）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司应付外教的劳务成本（课酬）是属于购买服务计入“应付账款”，还是属于公司的员工薪酬计入“应付职工薪酬”？实际支付给外教的课酬在现金流量表中是计入“购买商品、接受劳务支付的现金”，还是“支付给职工以及为职工支付的现金”？

背景：

A 公司主要从事线上英语真人面对面培训交流（一对一）及出国留学中介服务，其主营业务收入为在线英语培训收入，所有的教师均为外教（外籍教师），主营业务成本为外教的劳务成本。外教来自于不同国家，主要系在线上为学生提供在线服务。外教个人与 A 公司签订《在线英语家教服务协议》，该协议明确：

（1）外教以“项目员工或独立缔约人”的身份参与 A 公司的服务工作，外教与 A 公司之间不存在劳动雇佣关系。

（2）外教享有和其他企业单位建立劳动关系的自由，但不能影响外教向 A 公司提供服务，同时禁止外教受雇于 A 公司同行竞争者。

（3）外教须定期接受由 A 公司独自决定的资质考核。通过考核的，A 公司有权给予奖励；未通过的，A 公司有权减少课时、降低时薪且/或终止协议。此外，还对外教的课前准

备、课堂管理、学生课后评价等进行了约定。

(4) A 公司通过某支付软件(如 PayPal)向外教支付家教服务费用,家教费用根据学生的预约情况及每个外教每节课时费和实际课时决定。

A 公司与客户(学生)签订在线教育协议并收取费用,根据学生诉求安排外教试听。

A 公司对学生预约外教不进行干涉,由学生根据自己喜好在公司平台上选择,必要时,可应学生要求向其推荐外教人选,但仍由学生决定并选择。

解答:

本案例中应考虑外教与 A 公司、客户(学生)之间的交易实质和交易角色。由于 A 公司和外教之间的业务交易与 A 公司和学生之间是相互独立的交易。外教对学生提供的教学等服务是按照其与 A 公司之间的约定履行对 A 公司的合同义务,而不是外教与学生之间存在的直接履约义务。在此情况下,A 公司是对学生提供教学等服务的履约义务主要责任人,而非外教与学生交易的代理人。因此,本案例中的 A 公司应当采用“总额法”确认其向学生提供教学服务的收入,其应支付给外教的报酬构成了该项业务的营业成本的一部分。

对于 A 公司与外教之间是雇佣与被雇佣关系(即外教对学生提供教学等服务是以 A 公司员工的身份实际代表 A 公司向客户履约,还是外教作为外部劳务供应商,A 公司作为购买方购买劳务后向学生提供,取决于对外教是否属于会计准则规范的“职工”的判断。

根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬(2014 年修订)》第三条:“本准则所称职工,是指与企业订立劳动合同的所有人员,含全职、兼职和临时职工,也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员,也属于职工的范畴,包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。”。即,会计上对“职工”的界定应遵循实质重于形式原则,不仅限于法律上认可的雇佣关系成立的情形。对此,《〈企业会计准则第 9 号——职工薪酬〉应用指南(2014)》进一步明确了职工的定义:“在企业的计划和控制下,虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员,也属于职工的范畴,包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员,这些劳务用工人员属于本准则所称的职工”。

本案例可参考“问题 1-4-8(企业对劳务派遣人员薪酬的核算和列报)”所述原则处理。即“对于外派劳务人员相关费用,企业应根据是否具备对这些劳务人员的工作分配、业绩考核和报酬决定、奖惩、辞退等实质性的管理权力,这些人员所从事的工作内容与本企业正式职工是否存在实质性差异等因素,分析这些劳务人员在经济实质上是否属于《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》所定义的“职工””。

基于本案例背景,我们理解:(1)如果 A 公司拥有一批正式建立雇佣关系的员工为客户(学生)提供线上英语教学服务,而本案例中招聘的外教作为对正式员工的补充,则根据这些外教的工作内容、日常管理、考核、奖惩等是否执行与正式员工相同或类似的制度,判

断这些外教是否属于会计准则意义上的“职工”；（2）如果 A 公司没有正式雇佣（法律意义上的）员工直接从事对客户的线上英语教学服务，所有外教均是采用类似条款聘用和管理，A 公司自有员工主要是除教学之外的其他工作，如线上教育平台的设计与开发、维护，招生宣传、学生管理、教师资源的协调、考核和管理、对教师的培训等，那么外教所提供的服务与 A 公司自有职工所提供服务并非类似，该情况下，外教的劳务成本属于 A 公司向其购买服务、接受劳务。

本案例中，A 公司所有教师均为外教，A 公司并无自有职工（法律意义上的）与外教从事同类工作，我们理解更倾向于采用上述（2）进行处理。虽然，A 公司对外教个人也有相应的管理、考核评价、终止协议等权力，但这些管理措施是针对外教个人作为服务供应商的身份对所购买服务的质量要求。即，外教作为服务的“生产商”，A 公司作为“经销商”以主要负责人的身份向客户（学生）提供教学服务。A 公司自身的业务定位于“经销商”所涉及的职能，并未延伸至前端的服务生产环节。因此，A 公司从外教购买的服务属于向服务供应商的购买服务行为。在资产负债表中应将应付未付的外教课酬计入“应付账款”，相应地，在现金流量表中应将实际支付给外教的课酬计入“购买商品、接受劳务支付的现金”。

但是，在线上教育平台“C2C”的经营模式下，该教师个人是“供应商”还是“职工”，其身份的判断可能并不总是非常明确，因此前述结论并不能推广适用，仍需要结合教育机构自身的经营模式、机构与学生、机构与教师之间的协议中对各方权利、义务的约定来分析。

问题1-4-10（企业负担的职工工伤医药费的处理）

问题

根据“背景”部分的信息，企业负担的职工工伤医药费应从“应付职工薪酬——福利费”还是“安全生产费”中列支？

背景：

某企业为施工企业，属于《关于印发<企业安全生产费用提取和使用管理办法>的通知》（财企〔2012〕16号）规定的需计提安全生产费的单位，该企业也按照规定计提了安全生产费。2012年，该企业在施工中发生了安全事故，已支付职工工伤医药费100万元，其中保险公司赔付80万元，其余的20万元应由企业承担。

解答：

此问题应以相关规定对“安全生产费”和“职工福利费”的定义和构成内容的规定为出发点进行分析。

1、关于“安全生产费”的定义和用途

《关于印发<企业安全生产费用提取和使用管理办法>的通知》（财企〔2012〕16号）第三条将“安全生产费”定义为“指企业按照规定标准提取在成本中列支，专门用于完善和改进企业或者项目安全生产条件的资金”。第十九条明确规定建设工程施工企业安全费用使

用范围如下：

“（一）完善、改造和维护安全防护设施设备支出（不含“三同时”要求初期投入的安全设施），包括施工现场临时用电系统、洞口、临边、机械设备、高处作业防护、交叉作业防护、防火、防爆、防尘、防毒、防雷、防台风、防地质灾害、地下工程有害气体监测、通风、临时安全防护等设施设备支出；

（二）配备、维护、保养应急救援器材、设备支出和应急演练支出；

（三）开展重大危险源和事故隐患评估、监控和整改支出；

（四）安全生产检查、评价（不包括新建、改建、扩建项目安全评价）、咨询和标准化建设支出；

（五）配备和更新现场作业人员安全防护用品支出；

（六）安全生产宣传、教育、培训支出；

（七）安全生产适用的新技术、新标准、新工艺、新装备的推广应用支出；

（八）安全设施及特种设备检测检验支出；

（九）其他与安全生产直接相关的支出。”

根据以上规定分析，安全生产费是用于改善安全生产条件，保证生产安全进行，而不是用于发生事故后的各项支出，故工伤医疗费用不能计入安全生产费，否则将导致挤占用于安全投入的资金额度。

2、关于“职工福利费”的定义和列支范围

根据《关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企[2009]242号）第一条规定：“企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费（年金）、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出”，第三条明确“职工福利是企业对职工劳动补偿的辅助形式，企业应当参照历史一般水平合理控制职工福利费在职工总收入的比重”。

从上述规定可以看出，职工福利费的定位是“企业对职工劳动补偿的辅助形式”，属于职工薪酬的性质，但本案例中的工伤医药费是对职工因公所受伤害的补偿，是企业承担对职工的法定赔偿责任的一种形式，不属于职工薪酬，因此也不宜定性为职工福利费支出。

3、处理建议

根据上述分析，此处由企业承担的工伤医药费不属于安全生产费或者职工福利费的列支范围，而是更接近于“劳动保护费”的核算内容，因此建议列报为管理费用中的“劳动保护费”。如果根据企业的实际情况，此类造成重大伤害的事故属于偶发性的，也可考虑计入营业外支出处理。

问题1-4-11（职工以电话费发票限额报销的电话费补助，应该计入工资总额还是在福利费列支？）

问题：

职工以电话费发票在公司规定的限额内报销的电话费补助，应该计入工资总额还是在福利费列支？

解答：

根据财政部《关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企[2009]242号）第一条规定：

一、企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费（年金）、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出，包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币性集体福利：

（一）为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项现金补贴和非货币性福利，包括职工因公外地就医费用、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。

（二）企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门设备、设施的折旧、维修保养费用以及集体福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用。

（三）职工困难补助，或者企业统筹建立和管理的专门用于帮助、救济困难职工的基金支出。

（四）离退休人员统筹外费用，包括离休人员的医疗费及离退休人员其他统筹外费用。企业重组涉及的离退休人员统筹外费用，按照《财政部关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知》（财企[2009]117号）执行。国家另有规定的，从其规定。

（五）按规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费、探亲假路费，以及符合企业职工福利费定义但没有包括在本通知各条款项目中的其他支出。

二、企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇，已经实行货币化改革的，按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴，应当纳入职工工资总额，不再纳入职工福利费管理；尚未实行货币化改革的，企业发生的相关支出作为职工福利费管理，但根据国家有关企业住房制度改革政策的统一规定，不得再为职工购建住房。

企业给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴，应当纳入工资总额管理。

根据上述规定，企业按月按标准发放的通讯补贴属于货币化福利，应列入工资总额管理；在限额内据实报销的通讯费属于尚未实现货币化的福利，应计入职工福利费。

问题1-4-12（工会经费和职工教育经费的计提问题）

问题：

部分企业的工会经费实际上缴数和职工教育经费实际使用数明显小于按工资总额的规定比例计提的工会经费和职工教育经费金额，导致这两个项目的余额逐年增加。在此情况下，企业能否不计提这两项经费，或者按实际上缴数或实际使用数计提这两项经费？

解答：

1、关于工会经费：

根据《中华人民共和国工会法》第四十二条规定，建立工会组织的企业、事业单位、机关按每月全部职工工资总额的百分之二向工会拨缴的经费是工会经费的来源之一。因此，建立了工会组织的企业均需按规定提取和拨缴工会经费。虽然《工会法》本身并未直接规定哪些企业必须建立工会，事实上也有很多企业（尤其是非公企业）未建立工会组织，但如果是上市公司或拟上市公司（含其子公司），未建立工会组织将表明其对社会责任的履行可能不充分，需考虑潜在的不利影响。

另外，有些地方的工会经费统一由地方税务机关征收；有些地方（如大连、郑州等地）规定未建立工会组织的企业也需要按同样的标准缴纳“工会筹备金”等，这都使得这些地方的工会经费的缴纳具有一定的强制性。在考虑是否需计提工会经费时，也需要考虑该因素的影响。

如果在咨询律师和本地县级以上工会组织以后，认为该企业确实并不是必须成立工会，并且当地的工会经费缴纳的强制性不高，当地的同类企业也普遍未设立工会和未缴纳工会经费的，则该企业也可以不计提和缴纳工会经费，但我们需要在底稿中记录对于为何同意企业不计提工会经费的相关考虑，并获取相关的证据。

2、关于职工教育经费

根据自 2008 年 1 月 1 日起实施的《中华人民共和国就业促进法》第六十七条规定：“违反本法规定，企业未按照国家规定提取职工教育经费，或者挪用职工教育经费的，由劳动行政部门责令改正，并依法给予处罚”。因此不按规定计提和使用职工教育经费是存在法律上的风险的。

职工教育经费在性质上类似于《企业会计准则解释第 3 号》第三条所规范的安全生产费和维简费，其提取额都只是表明了可用于特定用途的资金额度，但提取时并未指明具体用途，因此严格来说并不符合《企业会计准则——基本准则》对于“负债”这一会计要素的定义。但考虑到此类经费的余额一般较小（低于审计可容忍误差），并且如果不提取又会存在如上所述的法律风险，因此实务中都应当是按规定比例计提的，其余额反映在“应付职工薪酬”科目中。

3、关于工会经费和职工教育经费余额能否确认递延所得税资产的问题

（1）工会经费

《企业所得税法实施条例》第四十一条规定：“企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分，准予扣除”。即工会经费的税前扣除应满足以下条件：必须是实际缴纳数才能在税前扣除；税前扣除额不能超过税法规定的限额，超限额部分不能向以后年度结转扣除；必须凭规定的税前扣除凭据方可税前扣除。

根据税法的上述规定，以及《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条对确认递延所得税资产应满足的条件的一般规定，企业确认与“应付职工薪酬——工会经费”余额相对应的递延所得税资产，应同时满足以下条件：

① “应付职工薪酬——工会经费”的期末余额必须有具体的使用计划，一般应当在下一年度初拨缴给工会。

② 预计下一年度将产生足够的应纳税所得额，并且下一年度的工会经费拨缴额（包括本年度计提，将在下一年度拨缴的金额在内）将不会超过下一年度工资薪金总额的 2%。

③ 预计在拨缴时将可获取符合税法规定要求的税前扣除凭证。根据《关于工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》（国家税务总局公告[2010]24 号）的规定，自 2010 年 7 月 1 日起，企业拨缴的职工工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分，凭工会组织开具的《工会经费收入专用收据》在企业所得税税前扣除。根据《关于税务机关代收工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》（国家税务总局公告[2011]30 号）的规定，自 2010 年 1 月 1 日起，在委托税务机关代收工会经费的地区，企业拨缴的工会经费，也可凭合法、有效的工会经费代收凭据依法在税前扣除。此外，在某些地区，例如根据《辽宁省地方税务局办公室关于贯彻落实〈辽宁省总工会支持企业发展十项措施〉有关工会经费代收政策的通知》（辽地税办发〔2017〕42 号）、《青岛市总工会、青岛市地方税务局关于地税部门代收工会经费[建会筹备金]的通告》、《厦门市地方税务局关于调整工会经费缴费比例的通知》等地方文件的规定，地税机关只代收工资总额 2% 的 40% 部分或 30% 部分，60% 或 70% 部分直接由企业依法拨付到同级工会账户。该情形下，企业凭拨付的付款凭证和工会组织开具的收款收据税前扣除。

（2）职工教育经费

《企业所得税法实施条例》第四十二条规定：“除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 2.5% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除”。

根据税法的上述规定，以及《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条对确认递延所得税资产应满足的条件的一般规定，企业确认与职工教育经费相关的递延所得税资产，应遵循下列原则：

① “应付职工薪酬——职工教育经费”的期末余额中，除已有明确、具体的使用计划的部分以外，其余部分不应确认递延所得税资产。这是因为：“应付职工薪酬——职工教育经

费”期末余额中无明确使用计划的部分，无法确定相关的暂时性差异的转回时间，也就无法确定预计转回的年度能否产生足够的应纳税所得额。

②本年度发生的职工教育经费列支范围内的支出超过本年度的税前列支限额，按税法规定可结转以后年度扣除的部分，能否确认递延所得税资产，可参照[问题 2-3-9](#)“可结转以后年度扣除的广告费、业务宣传费能否确认递延所得税资产”所述的相关原则予以考虑。

关于与职工教育经费相关的递延所得税资产的确认问题，另可参阅[问题 2-3-10](#)“职工教育经费是否可以计提递延所得税资产”。

问题1-4-13(设定受益计划中退休后福利水平变动属于过去服务成本还是精算假设变动)

问题：

1、如下文背景资料所述，企业提高设定受益计划中退休后福利水平是否属于设定收益计划精算假设变动？

2、设定受益计划中属于精算假设范畴的未来福利水平与属于过去服务成本变化范畴的福利水平的变化，具体判断依据是什么？

背景：

企业因当地政府要求，提高了设定受益计划的相关员工退休后福利水平（由每月1,000元调整至每月3,000元），企业将其作为设定受益计划假设中福利水平发生变化，将其变动计入“其他综合收益：重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动”。

解答：

1、根据《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》第十八条规定，对本案例中企业根据当地政府要求提高设定受益计划的福利保障水平中与受益对象过去已提供的服务相关的部分，作为过去服务成本，计入当期损益。

2、根据《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》的应用指南中的相关表述：

精算假设，是指企业对影响离职后福利最终义务的各种变量的最佳估计。精算假设应当是客观公正和相互可比的，无偏且相互一致的。精算假设包括人口统计假设和财务假设。人口统计假设包括死亡率、职工的离职率、伤残率、提前退休率等。财务假设包括折现率、福利水平和未来薪酬等。其中，折现率应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

经验调整是设定受益计划义务的实际数与估计数之间的差异。在某些情况下，设定受益计划对于未来福利水平调整未作出明确规定的，企业将有关福利水平的增加确认为精算假设与实际经验的差异（产生精算利得或损失），还是计划的修改（产生过去服务成本），需要运用职业判断。通常情况下，如果设定受益计划未明确规定未来福利水平的调整，过去的调整也并不频繁，同时如果精算假设中并无福利水平增长的假设，企业应将福利水平变

化的影响归属于过去服务成本。

对于福利水平增加应归属于过去服务成本还是精算假设变动的判断，可参考 IFRS 体系下《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（以下简称 IAS 19）中的相关规定：

88 Actuarial assumptions reflect future benefit changes that are set out in the formal terms of a plan (or a constructive obligation that goes beyond those terms) at the end of the reporting period. This is the case if, for example:

(a) the entity has a history of increasing benefits, for example, to mitigate the effects of inflation, and there is no indication that this practice will change in the future;

(b) the entity is obliged, by either the formal terms of a plan (or a constructive obligation that goes beyond those terms) or legislation, to use any surplus in the plan for the benefit of plan participants (see paragraph 108(c)); or

(c) benefits vary in response to a performance target or other criteria. For example, the terms of the plan may state that it will pay reduced benefits or require additional contributions from employees if the plan assets are insufficient. The measurement of the obligation reflects the best estimate of the effect of the performance target or other criteria.

89 Actuarial assumptions do not reflect future benefit changes that are not set out in the formal terms of the plan (or a constructive obligation) at the end of the reporting period. Such changes will result in:

(a) past service cost, to the extent that they change benefits for service before the change; and

(b) current service cost for periods after the change, to the extent that they change benefits for service after the change.

90 Estimates of future salary increases take account of inflation, seniority, promotion and other relevant factors, such as supply and demand in the employment market.

中文翻译：

88 · 精算假设应反映在报告期末一项计划的正式条款（或这些条款以外的推定义务）规定的未来福利变动。这种情况发生在，比如：

（1）主体有提高福利的历史，例如为了减轻通货膨胀影响，并且没有迹象表明这种做法在未来会发生变化；

（2）由于计划的正式条款（或条款之外的推定义务）或由于法律规定，主体必须将计划的盈余用于计划参与者的福利[参见第 108 段（3）]；或者

（3）为满足业绩目标或其他标准，福利可能发生变化。例如，计划条款可能规定如果计划资产不足，则将降低福利的支付水平或要求雇员增加提存。对该义务的计量应反映业绩

目标或其他标准影响的最佳估计。

89 · 精算假设不反映报告期末在计划的正式条款（或推定义务）中未设定的未来福利变化。这种变化将导致：

- (1) 过去服务成本，它们改变了变化前的服务所导致的福利；以及
- (2) 变化以后期间的当期服务成本，它们改变了变化后的服务所导致的福利。

90 · 对未来薪金增长的估计要考虑通货膨胀、资历、晋升和其他相关因素，如雇佣市场的供需情况。

即，判断福利水平增加应归属于过去服务成本还是精算假设变动，主要依据是该项未来福利水平增加是否系报告期末计划的正式条款（或这些条款以外的推定义务）中有所规定，从而导致过去即存在法定或推定义务。如果计划条款或推定义务中没有对未来福利水平增加作出规定，则属于过去服务成本和变化以后期间的当期服务成本。

问题1-4-14（如何根据精算结果编制设定受益计划的会计处理分录）

问题：

如何根据下文背景资料中 A 公司的精算结果编制设定受益计划的会计处理分录？

背景：



Adobe Acrobat
文档

A 公司设定收益计划精算评估结果如下：

CAS 9 Valuation Results of Post-employment Benefits and Beneficiary Benefit* 离职后福利及遗属福利的精算评估结果（企业会计准则第9号）* as of January 1, 2013 - June 30, 2014（2013年1月1日 - 2014年6月30日）			
RMB '0,000 以万元人民币列示			
A. Amount Recognized in the Statement of Financial Position 财务状况表确认值	01/01/2013	12/31/2013	06/30/2014
(1) Actuarial present value of defined benefit obligation (DBO) 计划福利义务的精算现值			
(2) Fair value of assets (FVA) 计划资产的公允价值			
(3) Surplus (deficit) 盈余(亏损): (1)-(2)			
(4) Irrecoverable surplus (effect of asset ceiling) 不可撤销的盈余(资产上限的影响)			
(5) Net defined benefit asset (liability) recognized in statement of financial position 财务状况表中确认的净资产(负债): (2)-(4)			
B. Reconciliation of Net Asset (Liability) Recognized in Statement of Financial Position 财务状况表确认的资产(负债)的变动			
(1) Net asset (liability), beginning of period 期初的净资产(负债)			
(2) Company contribution during the period 当期公司缴款			
(3) Benefit payments from the company during the period 当期公司的福利支出			
(4) Defined benefit cost recognized in Profit & Loss (P&L) 下该损益中确认的福利成本			
(5) Measurement effects recognized in other comprehensive income (OCI) 下其他综合收入表中确认的计量影响			
(6) Net asset (liability), end of period 期末的净资产(负债): (1)+(2)-(3)+(4)+(5)			
C. Change in Defined Benefit Obligation (DBO) 计划福利义务精算现值的变动			
(1) DBO, beginning of period 期初的计划福利义务			
(2) Current service cost (with interest) 当前服务成本(含利息)			
(3) Interest cost on the DBO 计划福利义务的利息成本			
(4) Actual benefit payments from the company and the plan 由公司/与计划资产支付的实际福利支出			
(5) Past service cost - plan amendments 过去服务成本 - 计划变动			
(6) Past service cost - curtailment 过去服务成本 - 会计调整			
(7) Effect of settlements 结算的影响			
(8) Effect of transfer in 转入的影响			
(9) Effect of transfer out 转出的影响			
(10) Actuarial liability loss (gain) 负债精算损失(利得)			
(11) Actual DBO, end of period 期末实际的计划福利义务: (1)+(2)+(3)-(4)+(5)+(6)+(7)+(8)+(9)			
D. Change in Plan Assets 计划资产的变动			
(1) FVA, beginning of period 期初的公允价值			
(2) Interest income on plan assets 计划资产的利息收益			
(3) Return on plan assets greater (less) than discount rate (计划资产高于(低于)折现率的投资)			
(4) Actual contributions to the plan 计划的实际缴款			
(5) Actual benefit payments from the plan 来自计划的实际福利支出			
(6) Actual FVA, end of period 期末实际的公允价值: (1)+(2)+(3)+(4)-(5)			

*The total figures above may not be equal to the sum of components due to rounding. 四舍五入导致列示。金额不一定等于各项目的总和。

E. Defined Benefit Cost Recognized in P&L for current period 当期损益表中确认的福利成本			
(1) Current service cost (with interest) 当期服务成本(含利息): C(1)			
(2) Past service cost - plan amendments 过去服务成本-计划变更: C(2)			
(3) Past service cost - curtailments 过去服务成本-计划缩减: C(3)			
(4) Settlement (gain) loss 结算产生利(损)得: C(4)			
(5) Service cost 服务成本: (1)+(2)+(3)+(4)			
(6) Net interest (income) on net defined benefit liability asset 负债(资产)的净利息(收入): C(5)-C(6)			
(7) Effect of transfer in 转入的影响			
(8) Effect of transfer out 转出的影响			
(9) Immediate recognition of (gain)/losses - other long term employee benefits 立即确认的利得(损失)-其他长期员工福利			
(10) Cost recognized in P&L 损益表中确认的成本: (5)+(6)+(9)			
F. Measurement effects recognized in OCI 其他综合收益中确认的重计量影响			
(1) Actuarial (gain) loss due to liability experience 由于负债经验产生的利得(损失): 利得			
(2) Actuarial (gain) loss due to demographic assumption changes 由于人口假设变更产生的利得(损失): 利得			
(3) Actuarial (gain) loss due to financial assumption changes 由于财务假设变更产生的利得(损失): 利得			
(4) Actuarial (gain) loss arising during period 期间利(损)得: (1)+(2)+(3)			
(5) Return on plan assets (greater) loss than discount rate 计划资产(高于)低于折现率的收益			
(6) Measurement effects recognized in OCI 其他综合收益中确认的重计量影响: (4)+(5)			
G. Projected Cost to be Recognized in P&L for next 12 months 下12个月损益表中确认的福利成本			
(1) Current service cost (with interest) 当期服务成本(含利息)			
(2) Past service cost - plan amendments 过去服务成本-计划变更			
(3) Past service cost - curtailments 过去服务成本-计划缩减			
(4) Settlement (gain) loss 结算产生利(损)得			
(5) Service cost 服务成本: (1)+(2)+(3)+(4)			
(6) Net interest (income) on net defined benefit liability asset 负债(资产)的净利息(收入)			
(7) Cost recognized in P&L 损益表中确认的成本: (5)+(6)			
H. Data Summary and Actuarial Assumptions 人口数据及假设数据			
Endowment 大数			
Average age 平均年龄			
Average expected future lifetime 平均寿命			
Average future working years for active employees 在职人员未来工作年限			
Annual discount rate 年折现率			
Annual discount rate of active employees 在职人员年折现率			
Mortality rate 死亡率			
Expected rate of return on plan assets 计划资产的预期收益率			
I. Projected Cash Flow for next 12 months 下12个月现金流量			
(1) Expected benefit disbursements - from plan 预期福利支出——由计划资产支付			
(2) Expected benefit disbursements - from company 预期福利支出——由公司支付			
(3) Expected contributions to plan - from company 预期缴费——由公司支付			
(4) Expected contributions to plan - from employee 预期缴费——由员工支付			
*The multiple discounting equals to the sum of components due to rounding 因为以美元列示, 金额不一定等于各项目的总和。			

解答:

根据精算机构提供的精算结果(典型的如此处精算报告的格式)编制会计处理分录, 大体的原则是:

1、根据“A、财务状况表确认值”确定资产负债表中所列的净资产或净负债金额。一般列报于“其他非流动负债”项目内, 且不用区分长期应付款本金和未确认融资费用, 直接列示净额即可。

2、根据“B、财务状况表确认的资产(或负债)的变动”中“于损益表中确认的福利成本”确定当期计入利润表的影响金额(该项目应当与“E、当期损益表中确认的福利成本”部分的合计数一致), 根据“于其他综合收益中确认的重计量影响”确定当期计入其他综合收益的影响金额(该项目应当与“F、其他综合收益表中确认的重计量影响”部分的合计数一致)。

3、根据“E、当期损益表中确认的福利成本”中“(5)服务成本”确定应计入管理费用等成本费用类科目的金额;“(6)负债(资产)的净利息/(收入)”确定应计入当期财务费用的金额, 两者之和应等于上述B部分中“于损益表中确认的福利成本”。

问题1-4-15(国有企业其他形式补充养老福利计划形成的离职后福利处理)

问题:

国有企业存在每年支付离退休人员工资补贴或医疗补贴的情况, 在《企业会计准则第9号——职工薪酬(2014年修订)》下该类支付给离退休人员的工资补贴或医疗补贴如何进行处理?

解答：

首先，国有企业每年支付离退休人员费用，包括离退休人员工资补贴或医疗补贴，如果属于《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》所规范的离职后福利，则根据该准则第十一条的规定，应归类为设定受益计划，且按该准则第三十条的规定，国有企业支付的离退休人员的费用应进行追溯调整。

但是，国务院国资委《关于做好2014年度中央企业财务决算管理及报表编制工作的通知》（国资发评价[2014]175号，以下简称《通知》）中明确：“按照《职工薪酬》准则，及时调整职工薪酬核算范围，准确反映企业各类人员的工资及福利情况，对企业目前实行的薪酬政策进行全面梳理，规范会计核算。根据企业年金的有关政策规定，已实行企业年金制度的企业，不得再设定其他补充养老福利计划；尚未实行年金制度的企业，如根据企业实际情况需设定补充养老福利计划，应通过规范的企业年金制度来实施，不得设定其他形式的补充养老福利计划。在改制上市时已对有关人员费用进行预提的，不得对已纳入预提范围的人员重复设定受益计划；未对有关人员费用进行预提的企业，以及未纳入预提范围人员的统筹外费用，按现行列支渠道列支。”

国有企业每年支付离退休人员工资补贴或医疗补贴、或发放过节费的情形，均属于《通知》中规定的其他形式的补充养老福利计划。根据该《通知》规定，向目前已离退休的人员支付的此类费用，应按现行渠道列支（即从职工福利费中列支）；对于截至目前尚未退休的人员今后退休后的补充养老福利，国有企业应当按照《通知》要求通过规范的企业年金制度实施，而不允许再单独支付。

从会计技术角度而言，如果允许国有企业设定其他形式的补充养老福利计划（如支付退休人员工资补贴、医疗补贴、过节费等），并且企业的福利政策中规定目前在职人员退休后亦同样享受上述离职后福利，则相关在职人员也应按“设定受益计划”的规定在提供服务期间计提。但是，从《通知》体现的监管政策导向来看，目前国资委只允许对目前的在职人员提供年金形式的补充养老福利，而现行的《企业年金试行办法》（原劳动和社会保障部令第20号）规定的年金只能是设定提存计划。如果按照《通知》的要求对企业目前实行的薪酬政策进行全面梳理，将非年金形式的补充养老福利全部予以废止，则企业目前的在职人员今后退休后能否享受到企业定期支付的此类补贴是有疑问的。

综上所述，综合考虑《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》的相关规定和《通知》等国务院国资委规定所明确的对设定受益计划的监管政策，我们理解，国有及国有控股企业对向职工提供的补充养老福利，应区分以下情况分别予以处理：

1、向截至目前已离退休，且在职期间未参与过企业年金计划的人员支付的各类统筹外福利，如果相关人员在企业改制上市时已经纳入“三类人员费用”的精算范围，从当初的改制企业国有净资产中预留了相应负债的，则从相关负债余额中列支；相关负债的余额已变为零但仍需支付此类费用的，在实际支付时从职工福利费中列支。如果相关人员没有被纳入改

制时“三类人员费用”的精算范围的，则在支付时直接从职工福利费中列支，不采用《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》规定的设定受益计划处理方法。

2、向目前的在职人员提供的补充养老福利，原则上均应采用企业年金形式。由于目前的企业年金均属于设定提存计划性质的离职后福利，因此根据《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》对设定提存计划的会计处理规定，在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本，无需进行精算以及根据精算结果确认相关负债。

3、如果确因某些特殊原因，经批准向目前的在职人员提供设定受益计划性质的补充离职后福利，则鉴于《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》已经明确了设定受益计划的会计计量和核算方法，企业应当按照准则的要求进行处理，除非该项设定受益计划对被审计财务报表的整体影响显著不重大。

如果国有和国有控股企业根据《通知》规定的原则梳理了设定受益计划性质的离职后福利计划，并履行了必要的内部决策和外部审批程序，将确需保留的设定受益计划性质的离职后福利予以制度化和规范化，作为后续精算的基础，则对于经批准正式实施的设定受益计划性质的离职后福利，应严格遵循《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》的有关规定，在精算的基础上对相关负债、损益和其他综合收益进行确认和计量，确保相关的会计核算和信息披露符合该会计准则的规定，且日后精算需定期进行。另外由于此类负债的确认将导致国有净资产的减少，可能被认定为涉及国有资产管理的重大事项，需按规定向国有企业所属的国资委报批。

问题1-4-16（“应付职工薪酬”、“长期应付职工薪酬”财务报表列示口径的问题）

问题：

辞退福利、离职后福利如何进行流动性划分？

解答：

根据《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》的规定，负债应当按照流动负债和非流动负债在资产负债表中列示，负债的流动性划分是为了更好地反映企业的清偿能力。

根据《〈企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）〉应用指南》之“八、关于职工薪酬的披露”的规定，在资产负债表中，企业应当根据应支付的职工薪酬负债流动性，对职工薪酬负债按照流动和非流动进行分类列报。短期薪酬、离职后福利中的设定提存计划负债、其他长期职工福利中的符合设定提存计划条件的负债、辞退福利中将于资产负债表日后十二个月内支付的部分应当在资产负债表的流动负债项下“应付职工薪酬”项目中列示。辞退福利中将于资产负债表日起十二个月之后支付的部分、离职后福利中设定受益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定受益计划条件的净负债应当在资产负债表的非流动负债项

下单独列示。

根据以上规定，我们可以得出相关要点如下：

1、辞退福利

辞退福利中资产负债表日后十二个月内支付的部分，在“应付职工薪酬”项目中列示。这里《〈企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）〉应用指南》强调了“支付”的概念，在“应付职工薪酬”项目中列示的辞退福利具体金额，仅对应于精算报告的“下12个月现金流出预计”，不包括“下12个月损益表中确认的费用预计”。由于修订后的会计准则要求追溯调整2014年资产负债表期初数，对于2014年1月1日在“应付职工薪酬”项目中的辞退福利金额，可以按照2014年内实际支付数（精算报告口径）作为填报依据。

辞退福利中将于资产负债表日起十二个月之后支付的部分，在“长期应付职工薪酬”项目中列示。

2、离职后福利——设定提存计划

离职后福利中的设定提存计划负债，在“应付职工薪酬”项目中列示。

3、离职后福利——设定受益计划

离职后福利中设定受益计划净负债，在“长期应付职工薪酬”项目中列示，但无需将资产负债表日起十二个月内支付的部分单独拆分、在“应付职工薪酬”项目列示。

从实务操作角度，如果将设定受益计划净负债拆分十二个月内支付的部分和十二个月后支付的部分，将无法单独列表披露设定受益计划义务净负债变动情况。

精算报告（详见前面“[问题1-4-14（如何根据精算结果编制设定受益计划的会计处理分录）](#)”中所给出的精算报告参考格式）披露的负债余额，是由期初的计划福利义务，经当期福利成本（含利息）、计划福利义务的利息成本、当期实际福利支出、过去服务成本、结算的影响、精算利得或损失影响等原因进行调整，得出期末计划福利义务，数据为现值净额，无法区分负债终值、未确认融资费用。因此，企业入账时不必再分别按照负债终值、未确认融资费用明细核算。

问题1-4-17（股份支付的判断1——员工认购股权或非控股股东低价向员工转让股权是否属于股份支付）

问题：

根据下文“背景”资料所述，A公司、B公司的股权转让是否应确认股份支付？

背景：

1、A公司内部职工2010年12月认购本公司150万股份，认购价格为截至2010年10月31日公司账面净资产（2.2元/股）；同时2010年12月战略投资者（PE）入股认购股份618万股，认购价格为15.45元/股。职工入股协议中约定公司上市前不得转让所持股份，且解除锁定后每年转让不得超过20%，无其他约定，PE入股协议中未对PE的权益给予特别的保障。

2、B公司股份制改制前，四个小股东将部分股权以1元价格转让给公司的其他高级管理人员，2010年3月份的时候公司每股净资产约10元/股，其中两个小股东已不再在公司任职。

解答：

根据上文“背景”资料判断，两个案例中的股权转让均属于股份支付：

1、案例一由于员工入股协议未约定服务期限（职工入股协议中约定“公司上市前不得转让所持股份”和“解除锁定后每年转让不得超过20%”并不能够确定企业得到激励对象提供的服务且该服务使激励对象具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利，因而属于非可行权条件，不代表服务期限条件），所以相关的股份支付费用应当在授予日一次性计入当期损益（管理费用）。

该次股份支付的公允价值应按同期PE的入股价格和员工的入股价格之间的差额确定。由于PE的入股数量有618万股，占比较大（员工入股仅为150万股），并且PE入股协议中未对PE的权益给予特别保障，因此没有理由认为PE的入股价格不代表其入股时A公司的每股公允价值。所以股份支付的公允价值应当按照同期PE的入股价格和员工的入股价格之间的差额确定，即 $(15.45-2.2) \times 150 \text{万股} = 1,987.5 \text{万元}$ 。

2、股东向高管低价转让股权都可能构成股份支付，这里的关键是：被授予方是否在过去或者未来向公司提供了服务，而由股东代为承担股权激励相关费用。

（1）若是，则受让方均为发行人的现任员工或高管，转让方为公司的股东（至于转让方是否在公司任职，这对于判断是否构成股份支付而言并不重要），受让方低价获取发行人股权的主要依据是其员工或高管身份，因此应当认为属于股份支付。

从企业会计准则的角度，《企业会计准则解释第4号》明确的企业集团限于母公司和其全部子公司（见后附的本问题结论基础），对非控股股东授予职工的权益工具是否属于股份支付并未明确。但是，《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》（IFRS 2）附录A中对于“以股份为基础的支付安排”的定义如下：“主体（或任何其他集团主体或集团主体的任何股东）和其他方（包括职工）之间订立的以股份为基础的支付交易的协议，借此授予其他方取得主体现金或其他资产的权利，其金额是基于主体或其他集团主体的权益性工具（包括股份或股票期权）的价格（或价值）来确定，或者在满足规定的给予条件（如果有的话）时，授予其他方主体或其他集团主体权益性工具（包括股份或股票期权）的权利。”

可见，国际财务报告准则关于集团内股份支付的适用范围，包括集团内任何主体的任何股东，并未限定支付的主体为控股股东。非控股股东授予职工公司的权益工具，也应当视同集团内的股份支付安排。考虑到中国会计准则与国际财务报告准则趋同的原则，国际财务报告准则的前述规定也适用于《企业会计准则第11号——股份支付》及相关规定。此外，《企业会计准则解释第5号》第六条也规定：“企业接受代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益；但是，企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于非控股股

东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）”也表明了非控股股东也可能与企业之间发生权益性交易。因此，B公司在此情形下也应作为股份支付处理。

（2）还有一种可能的情形是，如果小股东转让股权的真实原因是由于其在约定期限内从发行人离职，不再符合参与该股份支付计划的条件，因而需要按照原先的约定将其所持的发行人股份再转让给其他符合条件的激励对象，则应作为一项股份支付的结束和一项新的股份支付的开始。一般应按以下原则处理：

①对于退出的原激励对象，应关注激励对象的退出原因，是否表明未满足当初入股时约定的服务期限条件或非市场业绩条件，或者是没有满足市场条件或可行权条件？或者其他与股份支付协议条款无关的原因。

- 如果是由于未满足当初入股时约定的服务期限条件或非市场业绩条件而退出，则原先就该人确认的股份支付费用转回，累计费用为零。

- 如果是由于未满足当初入股时约定的市场条件或可行权条件（但服务期限条件和非市场业绩条件均已满足）而退出，则原先已确认的相关费用不得转回，并继续确认剩余费用（可能需作为取消进行加速行权处理）。

- 如果是由于其他原因退出，则应根据具体情况个案分析其影响。

需要注意的是：主要关注退出原因和当初约定的股份支付条件的关联性；不可采用事后倒签协议或补做文件等违反真实性原则的方式。

②对于受让该等股份的新激励对象，应作为一项新的股份支付进行处理，将受让价格与受让时股份的公允价值之间的差额在新的等待期（如有）内摊销。

结论基础：

根据《企业会计准则第11号——股份支付》第二条规定：“股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。”此处的“权益工具”并不仅限于股份有限公司的股票，而是泛指本会计主体或者与本会计主体同属一个合并集团的其他主体的权益工具。

“权益工具”作为一个会计概念，其定义在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第五十八条和《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第九条中：“权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同”。《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第二章和第三章对企业发行的金融工具应当在满足何种条件时确认为权益工具给出了指引。

《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第一节（原书第181页）将“股份支付”的特征概括为：（1）是企业与职工或其他方之间发生的交易；（2）是以获取职工或其他方服务为目的的交易；（3）交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。符合上述特征的安排均属于股份支付。

根据《企业会计准则解释第4号》第七条规定，企业集团（由母公司和其全部子公司构

成)内发生的股份支付交易,接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。因此,在此处的案例二中,B公司自身没有结算义务,该交易在形式上表现为股东和激励对象之间的股权转让,但B公司作为接受激励对象所提供服务的企业,自身没有结算义务,且交易标的是B企业自身的权益工具(股份),因此对于B公司而言,应作为权益结算的股份支付进行会计处理。

问题1-4-18(股份支付的判断2——大股东低价向亲属或小股东转让股权是否属于股份支付)

问题:

拟上市公司(发行人)的大股东将其所持有的部分拟上市公司股份低价转让给在该拟上市公司担任高管的亲属或者小股东,拟上市公司是否可以不确认为股份支付?

本问题中的“低价”是指转让价格低于标的股份于转让时点的公允价值。

解答:

不能仅仅因为受让方与实际控制人系亲属关系,或者受让方原先已是拟上市公司的股东,即认为拟上市公司可不作为股份支付处理。实际控制人需提供有关股权转让的目的、定价依据、受让人在公司内的任职和业绩情况等信息,以证明低价股权转让更多地系基于受让人与实际控制人的亲属关系或股东身份(或者平衡家族内部、股东之间的利益关系),还是更多地基于其在企业内的任职(为了补偿过去或未来其为本企业提供的服务)。如果是为了解决股份代持等规范措施导致股份变动,家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为导致股权变动,在有充分证据支持相关股份获取与发行人获得其服务无关的情况下,一般无需作为股份支付处理。否则,发行人应作为股份支付处理。

对于若干常见情形,一般可按照以下原则把握:

(1) 实际控制人对发行人的低价增资:实际控制人通常兼有发行人控股股东、实际控制人和公司高管(如任发行人董事长)的双重身份。对于为发行人提供服务的实际控制人以低于股份公允价值的价格增资入股事宜,如果根据增资协议,并非所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份,对于实际控制人超过其原持股比例而获得的新增股份,应属于股份支付;对于实际控制人原持股比例,应按照相关股东直接持有与穿透控股平台后间接持有的股份比例合并计算。

(2) 如果增资协议约定,所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份,但股东之间转让新增股份受让权且构成集团内股份支付,导致实际控制人超过其原持股比例获得的新增股份,也属于股份支付。

(3) 非控股股东发生的低价转让股权、低价增资等情况,也比照前述第(1)、(2)项原则进行判断。

(4) 全体股东按照接近于原持股比例的比例,以同样的低价共同对发行人增资,也可

以不作为股份支付处理。

（5）高管原持有子公司股权，整改规范后改为持有发行人股份，该交易与获取服务无关，不属于股份支付，但将其原持有的子公司股份转换为发行人股份时的作价应当公允，合理确定换股比例。对于其转换为发行人股份时的作价与所换取的发行人股份公允价值之间的差额，应作为股份支付处理。

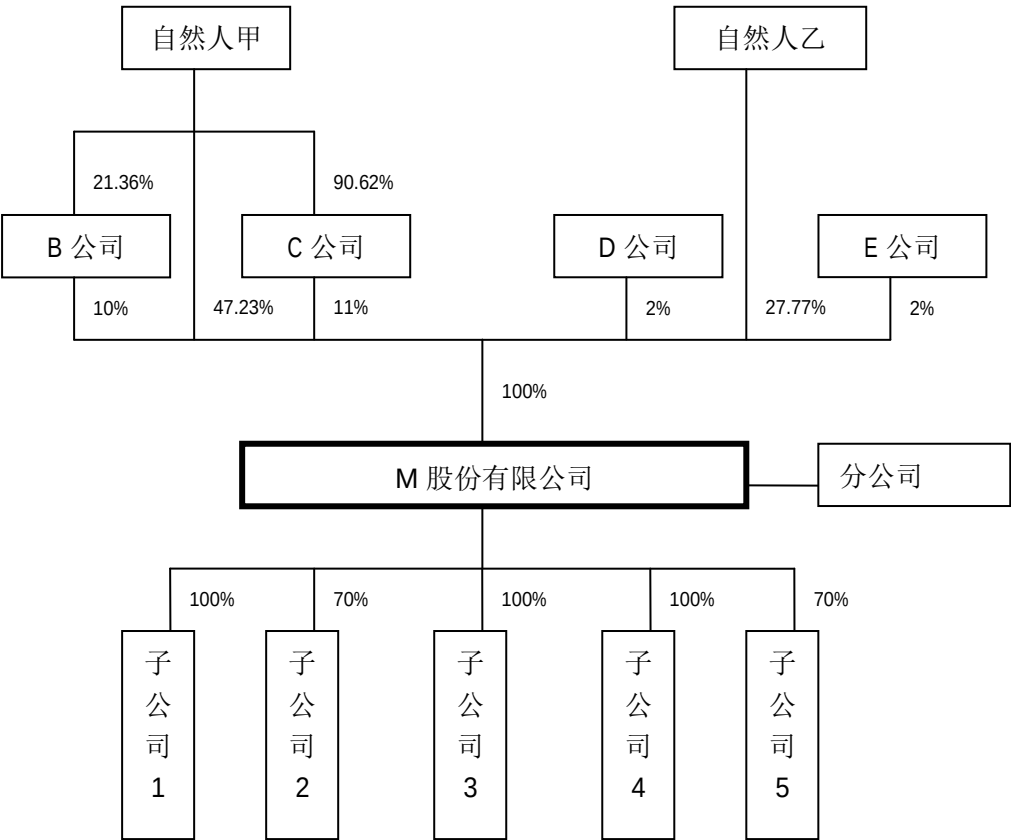
问题1-4-19（股份支付的判断3——大股东或加盟商低价入股是否属于股份支付）

问题：

- 1、如下文“背景”所述，加盟商低价入股 M 公司，M 公司是否需要确认股份支付？
- 2、自然人甲为 M 公司实际控制人，同时也属高管人员，其对 M 公司的低价入股，M 公司是否应确认股份支付？

背景：

M 公司股权结构图



B 公司、C 公司股东均为企业高管人员及员工，自然人甲既为 M 公司实际控制人，也是 M 公司的高级管理人员；D 公司、E 公司股东均为加盟商股东，M 公司是以服装销售为主的公司，加盟商是专门代理销售 M 公司产品的个体经销商。

2009 年 6 月 M 股份有限公司增资 1,000 万元，上述 B、C、D、E 四个公司成为法人

股东。此次增资按 1: 2.5 比例（即每股增资价格为 2.5 元），其依据是 2009 年 5 月底 M 公司的每股净资产账面金额。4 个法人股东合计出资 2,500 万元，产生资本溢价 1,500 万元。

解答：

1、《企业会计准则第 11 号——股份支付》第二条规定：“股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易”。尽管现阶段实务中的股份支付绝大多数是为了换取职工提供的服务，但是会计准则对“股份支付”概念的外延远远大于“职工薪酬的一种特殊形式”。企业邀请供应商、加盟商等低价入股，主要动机是巩固与供应商、加盟商等的业务合作关系，增加未来的经济利益流入，因此也属于股份支付准则的规范范围。根据 IFRS 体系下的原《国际财务报告解释公告第 8 号——〈国际财务报告准则第 2 号〉的范围》和 2009 年修订后的《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》，当股份支付的公允价值大于股份支付被授予方所提供的商品或服务的公允价值时，其差额应当视为一项不能单独识别的服务，M 公司应将其计入损益（管理费用）处理。

如果加盟商入股 M 公司时，增资协议书约定必须以在未来一段时间内自 M 公司买断式购货超过一定数量或价值为条件，否则其所认购的股份将被 M 公司或其实际控制人原价回购或注销的，则该项条件就属于非市场业绩条件，此时上述股份支付的公允价值（即权益工具的公允价值与每股 2.5 元的入股价之差）可在约定期限内摊销，分别计入各期的损益。

权威指引：

IFRS 2（2009 年修订）第 13、13A 段：（其中的加粗和下划线系我们为了说明问题所加）

13 To apply the requirements of paragraph 10 to transactions with parties other than employees, there shall be a rebuttable presumption that the fair value of the goods or services received can be estimated reliably. That fair value shall be measured at the date the entity obtains the goods or the counterparty renders service. In rare cases, if the entity rebuts this presumption because it cannot estimate reliably the fair value of the goods or services received, the entity shall measure the goods or services received, and the corresponding increase in equity, indirectly, by reference to the fair value of the equity instruments granted, measured at the date the entity obtains the goods or the counterparty renders service.

（中文翻译：将第 10 段的要求应用于与除雇员以外的其他方进行的交易，应当存在一个可推翻的假设，即所取得商品或服务的公允价值能够可靠估计。这一公允价值应在主体获得商品或对方提供服务之日计量。在极少数情况下，如果因为主体不能可靠地计量所取得商品或服务的公允价值而推翻这一假设，主体应间接地参考所授予的权益工具在主体获得商品或对方提供服务之日的公允价值来计量所取得的商品或服务以及相应增加的权益。）

13A In particular, if the identifiable consideration received (if any) by the entity appears to be less than the fair value of the equity instruments granted or liability incurred, typically this situation indicates that other consideration (ie unidentifiable goods or services) has been (or will be) received by the entity. The entity shall measure the identifiable goods or services received in accordance with this IFRS. The entity shall measure the unidentifiable goods or services received (or to be received) as the difference between the fair value of the share-based payment and the fair value of any identifiable goods or services received (or to be received). The entity shall measure the unidentifiable goods or services received at the grant date. However, for cash-settled transactions, the liability shall be remeasured at the end of each reporting period until it is settled in accordance with paragraphs 30-33.

（中文翻译：特别地，如果主体收到的可辨认对价（如有）看上去低于所授予的权益工具或者承担的债务的公允价值，通常这种情况表明，主体已经（或将要）收到其他对价（即不可辨认的商品或服务）。主体应按照本国际财务报告准则计量接受的可辨认商品或服务。主体应按照接受的（或将要接受的）任何可辨认商品或服务的公允价值与以股份为基础的支付的公允价值之间的差额计量接受的（或将要接受的）不可辨认的商品或服务。主体应当在授予日计量收到的不可辨认的商品或服务。然而，对于以现金结算的交易，应按照第 30 段至第 33 段的规定，在每个报告期末对债务进行重新计量，直到其被结算。）

2、自然人甲兼有 M 公司控股股东、实际控制人和 M 公司高管的双重身份，但是，根据证监会发行部于 2020 年 6 月修订的《首发业务若干问题解答》之问题 26：“对于为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值的价格增资入股事宜，如果根据增资协议，并非所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，对于实际控制人/老股东超过其原持股比例而获得的新增股份，应属于股份支付；如果增资协议约定，所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，但股东之间转让新增股份受让权且构成集团内股份支付，导致实际控制人/老股东超过其原持股比例获得的新增股份，也属于股份支付。……对于实际控制人/老股东原持股比例，应按照相关股东直接持有与穿透控股平台后间接持有的股份比例合并计算”。据此，对于公司 B、C 的低价入股中，按照甲在这两个公司中所占的股权比例计算可归属于甲的部分，如果超出了按照本次增资前甲在 M 公司中最终实际享有的股权比例（穿透计算）与本次 B、C 公司增资数量的乘积，则超出部分应作为股份支付处理，计算确认股份支付相关管理费用和资本公积。对于应归属于 B、C 公司其他股东的股份支付公允价值（=（B、C 公司增资入股的股份数—归属于甲的股份数）×（入股时点 M 公司的每股公允价值—2.5 元）），按股份支付准则处理。

问题1-4-20（股份支付的判断4——大股东低价转让股权是否属于股份支付）

问题：

根据“背景”部分的信息，公司大股东按面值转让股权是否构成股份支付？

背景：

某民营企业未来拟在中小板上市。2010年5月，公司召开股东会做出决议，同意持股99%的大股东以面值将所持股份的46%转让给其他十名自然人。分别为：A4.5万股、B15万股、C6万股、D1,680万股、E4.5万股、F445万股、G450万股、H4万股、I1,200万股、J3万股。

解答：

根据《企业会计准则第11号——股份支付》以及《企业会计准则讲解（2010）》第十二章的相关规定（见“权威指引”部分），判断是否存在股份支付，很重要的考虑是交易的目的是否为换取职工或者其他方提供的商品或劳务。如果是股东因解决股份代持等规范措施，家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为，资产重组、业务并购、持股方式转换等原因导致按原价转让股份，则不一定被认定为股份支付。即，低价受让股权更多地基于激励对象作为本企业员工、供应商、客户等特定身份，还是基于其此前已具备的股东身份。尤其是：

（1）如果股东之间低价转让发行人股权主要是出于平衡各股东之间利益关系的考虑，或者恢复受让方此前已具备的股东身份，与受让方为发行人提供的商品或服务无关的，可以不作为股份支付；（2）对未在发行人任职且未向公司提供经营和发展所需资源的实际控制人近亲属转让股份，原则上不作股份支付；（3）高管原持有子公司股权，整改规范后改为持有发行人股份，该交易与获取服务无关，不属于股份支付，但将其原持有的子公司股份转换为发行人股份时的作价应当公允，合理确定换股比例。

另外，如果交易的方式是发行人向特定对象发行股份而不是新老股东之间、现有股东之间转让存量股份，则对于是否构成股份支付的判断应更加谨慎，确保严格遵循证监会发行部《首发业务若干问题解答（2020年6月修订）》之问题26（见下文“权威指引”部分）的相关规定。

在本案例中，共有10名受让对象，其中6名受让对象受让的股份数仅为数万股到十几万股，最多不超过15万股。如果这6名受让对象均在公司任职，且受让股份数与其在公司担任的职务基本对应的，则可认为基本属于股份支付。但有4名受让对象受让的股份数较大（D1,680万股、F445万股、G450万股、I1,200万股），就需要考虑这些受让方与实际控制人的关系、大量股份按面值转让的目的等因素，综合判断是否属于股份支付。如果这些受让对象同时也在公司任职，但其受让的股份数与其在公司承担的职责明显不相称的，则超出与其职责对应的合理部分的其余部分，在核实转让目的的基础上，如果是基于股东之间的利益平衡或者实际控制人对其近亲属（指不在公司任职，且未向公司提供经营和发展所需资源的近亲属）的赠与，或者原先的代持归位等，可能可以不作为股份支付。

另外需关注：对于实际控制人按面值转让股权的行为，其很可能被税务机关按照《股权

转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）的规定核定征收股权转让所得的个人所得税。实际控制人如果未能按要求履行该项纳税义务，则将导致证监会认为实际控制人在申报期内有重大违法行为，近而导致发行人不符合 IPO 条件。

权威指引：

根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第二条规定：“股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。”

《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第一节（原书第 181 页）：

“股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付准则所指的权益工具是指企业自身权益工具，包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。股份支付具有以下特征：一是股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易。以股份为基础的交易可能发生在企业与股东之间、合并交易中的合并方与被合并方之间或者企业与其职工之间，其中，只有发生在企业与其职工或向企业提供服务的其他方之间的交易，才可能符合股份支付准则对股份支付的定义。二是股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易。企业在股份支付交易中意在获取其职工或其他方提供的服务（费用）或取得这些服务的权利（资产）。企业获取这些服务或权利的目的在于激励企业职工更好地从事生产经营以达到业绩条件，不是转手获利等。三是股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。股份支付交易与企业与其职工间其他类型交易的最大不同，是交易对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。在股份支付中，企业要么向职工支付其自身权益工具，要么向职工支付一笔现金，而其金额高低取决于结算时企业自身权益工具的公允价值。”

证监会发行部《首发业务若干问题解答（2020 年 6 月修订）》之问题 26：

对于报告期内发行人向职工（含持股平台）、客户、供应商等新增股份，以及主要股东及其关联方向职工（含持股平台）、客户、供应商等转让股份，均应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。对于报告期前的股份支付事项，如对期初未分配利润造成重大影响，也应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。有充分证据支持属于同一次股权激励方案、决策程序、相关协议而实施的股份支付事项的，原则上一并考虑适用。

通常情况下，解决股份代持等规范措施导致股份变动，家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为导致股权变动，资产重组、业务并购、持股方式转换、向老股东同比例配售新股等导致股权变动等，在有充分证据支持相关股份获取与发行人获得其服务无关的情况下，一般无需作为股份支付处理。

对于为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值价格增资入股事宜，如果根据增资协议，并非所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，对于实际控制人/老股东超过其原持股比例而获得的新增股份，应属于股份支付；如果增资协议约定，所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，但股东之间转让新增股份受让权且构成集团内

股份支付，导致实际控制人/老股东超过其原持股比例获得的新增股份，也属于股份支付。对于实际控制人/老股东原持股比例，应按照相关股东直接持有与穿透控股平台后间接持有的股份比例合并计算。

问题1-4-21（股份支付的判断5——向实际控制人兼董事长发行股份是否属于股份支付）

问题：

如下文背景资料所述，A公司向实际控制人兼董事长发行股份是否属于股份支付？

背景：

A公司于2016年7月在新三板挂牌。2017年12月，A公司计划向董事长黄某发行股票200万股，发行价格2.7元/股（与A公司每股净资产一致）。A公司与黄某通过协议约定了未来三年A公司的业绩考核目标，若未达到业绩要求，A公司有权收回已发行的股票。

董事长黄某为A公司第二大股东，持有A公司股权比例为11.25%；A公司第一大股东石某持有份额为25.01%，第三大股东钱某持有份额为11%。黄某、石某、钱某三人为一致行动人，合计持有47.26%股份，共同为A公司的实际控制人。石某、钱某并未在A公司任职，本次股票发行对象仅黄某一一人。

由于A公司是向持股11.25%股份的实际控制人之一发行股票，参照《上市公司股权激励管理办法（2018年修订）》（中国证券监督管理委员会令第148号）第八条第二款的规定：“单独或合计持有上市公司5%以上股份的股东或实际控制人及其配偶、父母、子女，不得成为激励对象”。所以，A公司管理层认为该次发行股票不构成股份支付。

解答：

我们理解：证监会第148号令《上市公司股权激励管理办法（2018年修订）》第八条第二款的规定，是为了规避控股股东或实际控制人侵害公司或中小股东利益，因此将控股股东个人或实际控制人个人及其直系亲属排除在激励对象之外。该规定并非对会计上是否属于股份支付的激励对象界定，不能作为认定此次低价发行是否包含股份支付因素的依据。

通常认为，如果实际控制人兼任公司高管职务，向其低价发行股份时，由于该发行对象兼有公司实际控制人和公司高管（董事长）的双重身份，需要判断，受让方获取股份更多是基于其股东身份还是其职工身份。会计上判断一项低价发行股份是否构成股份支付（或者包含股份支付因素），最重要的依据是《企业会计准则讲解（2010）》第181页所述的股份支付的三项特征：“企业与职工或其他方之间发生的交易”；“以获取职工或其他方服务为目的的交易”；“对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关”。

在本案例中，此次低价发行对象虽然是公司的实际控制人之一，但“同时约定了未来三年A公司的业绩考核目标，若未达到业绩要求，A公司有权收回已发行的股票”，即附有业绩条件，如不能满足业绩条件则此次低价授予的股份将被收回。这一情况表明，尽管发行对象是实际控制人之一，但此次低价发行的目的是作为未来三年内发行对象以公司董事长身

份为公司提供的经营管理服务的对价，即黄某是以公司员工（会计准则意义上的“职工”）的身份获得这部分股份，且公司发行股份的目的是获取发行对象未来三年内提供的经营管理服务，且发行对象从中获取的经济利益与公司股份未来公允价值的变动直接相关，即完全符合股份支付交易的三个特征，应认定为股份支付交易。

需要注意的是，证监会发行监管部于 2020 年 6 月发布了《首发业务若干问题解答（2020 年 6 月修订）》（简称为《首发 54 条》）。其中以问答方式对 IPO 企业的股份支付的范围界定进行明确，摘录如下：

对于报告期内发行人向职工（含持股平台）、客户、供应商等新增股份，以及主要股东及其关联方向职工（含持股平台）、客户、供应商等转让股份，均应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。对于报告期前的股份支付事项，如对期初未分配利润造成重大影响，也应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。有充分证据支持属于同一次股权激励方案、决策程序、相关协议而实施的股份支付事项的，原则上一并考虑适用。

通常情况下，解决股份代持等规范措施导致股份变动，家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为导致股权变动，资产重组、业务并购、持股方式转换、向老股东同比例配售新股等导致股权变动等，在有充分证据支持相关股份获取与发行人获得其服务无关的情况下，一般无需作为股份支付处理。

对于为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值的价格增资入股事宜，如果根据增资协议，并非所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，对于实际控制人/老股东超过其原持股比例而获得的新增股份，应属于股份支付；如果增资协议约定，所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，但股东之间转让新增股份受让权且构成集团内股份支付，导致实际控制人/老股东超过其原持股比例获得的新增股份，也属于股份支付。对于实际控制人/老股东原持股比例，应按照相关股东直接持有与穿透控股平台后间接持有的股份比例合并计算。

在该《首发 54 条》发布后，对于向 IPO 发行人的实际控制人兼董事长发行股份，只要带来实际控制人持股份额变化，排除了股份代持还原、家族内部财产分割、继承、赠与等情形之外，相较于原持股比例增加的部分应当作为股份支付。

此外，本交易中还应关注以下事项：

1、等待期为三年，相关的股份支付费用应在等待期内分摊（应注意是否存在“一次授予、分期解锁”的安排，如有，应考虑其对股份支付费用摊销方式的影响）。对于 A 公司由此承担的限制性股票回购义务，应按《企业会计准则解释第 7 号》第五条规定进行会计处理。

2、关注股票实施方案中拟定的业绩考核指标，与近年 A 公司实际运营的相关指标进行比较，关注业绩考核指标是否体现“激励”的效果；

3、由于发行对象兼有公司实际控制人之一的身份，请注意获取充分的证据以确认该交易确实以股权激励获取董事长的经营管理服务为核心目的。

问题1-4-22（股份支付的判断6——关于拟上市公司员工持有的期权是否属于股份支付及其会计处理问题）

问题：

如下文背景资料所述，拟上市公司员工持有的期权是否属于股份支付及应如何进行会计处理？

背景：

为凝聚优秀人才、节约公司的现金流，A公司的管理层设计了一个期权方案，自2002年开始延续执行至今。根据相关的期权协议、期权证明、期权条例，主要设计条款摘录如下：

（一）关于期权背景的介绍

1、期权是一个虚拟股权的概念，A公司控股股东与期权的持有者之间没有签署任何隐密股权代持协议或类似承诺类资料，管理层也再三声明不存在任何股权代持的约定；

2、期权的认购与兑现均在A公司的法定财务报表之外，与其法定财务报表没有任何联系；兑现期权的资金来源有多方面，部分来自于境外公司（该类境外公司受A公司控股股东控制，但不纳入A公司报表）的利得，部分来自于股东借款，但这些资金由A公司或其境外子公司提供，汇入A公司管理层指定的一个自然人账户，由该自然人账户与期权的持有人完成兑现。

3、期权证书所载的主体“A科技集团”是一个虚拟的主体，其包括了控股股东控制下的所有关联方营运主体，包括境内与境外的企业；

4、期权证书及购买协议所载的财年是指每年（4月1日至次年3月31日），各营运主体按照“收付实现制”编制的虚拟的经营成果报表；

5、员工认购期权的方式主要有三种：其一是现金认购；其二是服务期满后的奖励（连续在公司工作达到10年的，公司赠送5万元的期权额度）；其三是员工以当年奖金的未发放部分转为期权。其中：以现金认购所缴纳的资金未进入A公司的资金体系，而是计入期权专户；

6、期权购买协议及证书中的各财年“认购与兑现”均为“价值”的概念，没有“股数”的概念。

7、期权的持有人系A公司各运营主体的员工，目前的人数约260余人，可以根据其签署的劳动合同主体判断被服务的企业（A公司下属有三个子公司，其中包括一个香港公司）；

8、鉴于A公司计划在主板或创业板申请上市，A公司管理层拟清理该期权条例，计划解决该期权条例的方法是拟回购全部目前存续的期权，回购的价格是在遵守期权条例中关于减持的价格依据（参考上财年末虚拟主体的净资产）的基础上再考虑一定的溢价。未来，持

有 A 公司期权的员工将有部分人员进入 A 公司已经设立的五個持股平台公司（有限合伙企业），股东人数不超 200 人。

（二）期权条例

总则：

一、期权制度是公司薪酬体系的一部分，是公司如下意愿的体现：

希望优秀的骨干员工与公司共同发展，分享公司发展带来的收益，共担公司业绩下滑带来的风险；

二、期权的价值，理论上存在增值和减值的可能，取决于公司业绩的增减；

三、期权购买人，主要是公司及其关联公司高级管理人员、业务骨干和对公司发展有重大作用的顾问；

四、公司股东会每年根据公司的净资产增长状况（不含无形资产）确定期权的总额度；

五、期权条例需要得到公司股东会的批准；

六、公司最新财政年度结束后，如果期权持有人没有签署新的期权证书，其期权资产将固定于双方上一年签字的数值；特殊情况由公司股东会决定。

购买流程：

七、每年财年结束时，公司及部门负责人提名，股东会评议确定期权购买人员及购买额度；考虑因素：(1)职位、工作重要性及业绩表现；(2)工作年限（司龄满一年）和期权总量；

八、期权购买人需要与公司签订购买协议，协议一式两份；

分红及增持：

九、公司每年财务结算时公布财务报表（每年 5 月份），根据公司的分红方案，期权参与分红；

十、根据每年公司净资产的增值或减值，期权价值也随之增值或减值（按同比例增减）。

十一、增值的部分经股东会评议，按如下方式处理：

1.增值的部分以新增期权形式归持有者所有；

2.增值部分兑换成现金归持有者，其期权总量与往年持平；

3.每三年执行一次：期权额度超过 50 万的，当年新增部分兑换成现金归持有者。

十二、连续在公司工作达到 10 年的，公司赠送 5 万的期权额度；

减持：

十三、主动减持

持有人可以自愿主动减持其持有的期权，但持有期权一年以上（含一年）方可减持。减持的请求必须在每年五月份提出，减持价格根据公司刚刚结束的财年净资产总额而定。

十四、被动减持

下列情况之一发生，将全部或部分减持期权：

- 1 员工主动或被动离职，全部减持其期权；
- 2 公司发生并购、破产等控制权变化，全部减持所有期权；
- 3 因为工作失职、渎职给公司造成损失的，视情况全部或部分减持其期权；
- 4 违犯国家法律、法规，情节严重而被判定任何刑事责任的，全部减持；
- 5 工作表现一般，期权丧失了其激励作用的，视情况全部或部分减持其期权；

十五、自动减持

每人期权的总值有限度，原则上不超过 600 万元人民币。当持有人的期权总值达到这一限度时，每年将增长部分全部兑现给持有人。

十六、其它

- ①被动减持可在任何时候发生，减持价格根据公司刚刚结束的财年净资产总额而定。
- ②公司在购回期权时，根据所购回的总体额度，分批兑现。每季度最多为 15 万。公司回购时间以赎回申请的提出或离职时间算起。
- ③公司主动提出的被动减持，按如下流程：
任一公司管理层人员可以提出减持人员名单，提请股东大会讨论并确定。
- ④如果员工离职后两年内从事与公司竞争的业务或去了公司认定的竞争公司，所有增值部分需要返还公司，同时公司补偿员工投入的自有资金银行同期存款利息。如不返还，公司保留采取法律手段进行追索的权利。在此条定义的状态下，第十条规定的增值部分处理办法不再有效。

（三）数据逻辑关系介绍

期权前净资产	逻辑关系式
加：当年财务净利润	
加：当年股东认购	
加：当年员工认购	
加：当年赠送员工	
减：当年兑现	
期权后净资产	

注：财年是指出 A 科技集团每年（4 月 1 日至次年 3 月 31 日），各营运主体按照“收付实现制”编制的虚拟的经营成果报表。

下表以 2002 年、2003 年为例展示相关数据：

财年	财年净利润	当年分红	期权前净资产	股东认购	员工认购	兑现	期权后净资产
	①	②	③=⑦+①-②	④	⑤	⑥	⑦=③+④+⑤-⑥
2002			7,648,343.00	230,000.00	250,000.00		8,128,343.00
2003	7,689,328.00	900,000.00	14,917,671.00	570,000.00	480,000.00		15,967,671.00

（四）工作思路

A 公司的 IPO 计划启动在即，因此需要在 2017 年末前将该期权条例解除。管理层对该期权的处理意见如下：

1、关于期权性质的判断

由于期权条例中已经明确，期权制度是公司薪酬体系的一部分，因此管理层初步判断期权属于一种“以现金形式结算”的股份支付，持有 A 公司期权的员工在 A 公司工作期间获取的报酬包括（A 公司所支付的薪酬+A 公司股东向其兑现的期权）。

根据员工认购期权的三种方式（包括现金认购、未发放奖金认购和奖励），管理层初步判断 A 公司的期权应作如下区别对待：

（1）员工以现金认购的部分应判断为公司向员工进行集资的行为，该部分现金认购本金随着公司净资产的增长部分，为应付利息，公司支付该部分期权时，本金部分为还款，利息按照“利息、股息、红利所得”20%的税率代扣代缴期权持有人个人所得税。

（2）未发放奖金认购（记账）期权和奖励部分应作为公司向员工支付的薪酬，属于“以现金形式结算”的股份支付，作为应付职工薪酬的一部分进行核算。奖金及奖励原值部分，及该原值随着公司净资产的增长部分，为员工“工资、薪金所得”，按适用比例（金额较大，多数比例可达 45%）计缴个人所得税。

2、关于公允价值的判断

由于 A 公司在历史上没有引入过外部投资者，没有可参考的公允价值，亦无法按照期权定价模式对公允价值进行估值，该公允价值与 A 公司法定主体报表的公允价值无法建立合理的逻辑关系。期权证书及购买协议所载的财年是指每年（4 月 1 日至次年 3 月 31 日），各营运主体按照“收付实现制”编制的虚拟的经营成果报表，这个报表是无法进行法定审计或者进行评估的。因此，目前只能按照公司内在价值模式（即公司收付实现制的财年财务报表的净资产）作为其公允价值。

3、关于回购的考虑

经讨论，管理层确定解决该期权条例的方法是全部回购目前存续的期权，回购价格是在遵循期权条例中关于减持的价格依据（参考上财年末净资产）的基础上再考虑一定的溢价。初步确定的回购方式将未兑现的期权价值全部还原至 A 公司的财务报表上，然后对员工进行兑现。其会计处理方式是在 A 公司 2017 年法定财务报表上按期权台账所载金额分别确认“应付职工薪酬——员工奖金”和“其他应付款——员工借款”，在实际支付时予以冲减。

4、对 A 公司报表影响的考虑

管理层计划在 2017 年末前将期权彻底处理干净，将 2018 年作为 IPO 申报的首年。

情形	计算方法
（一）截止 2016 年末，已经全部兑现。具体分为以下情形： 1、已经在某年度一次性兑现； 2、已经在 2002 年至 2016 年，分期兑现。	鉴于相应的成本费用已经在相应年度予以体现，则无需再计算其对被服务期间的损益与净资产的影响。 对 2017 年末的净资产无影响，A 公司的报表无需考虑。

情形	计算方法
(二) 截止 2016 年末，尚没有任何兑现。	按照虚拟报表计算的各年净资产值（即各期末公允价值），计算对各被服务期间损益的影响，作为以前年度损益调整。对 2017 年的薪酬费用的影响，单独计算，在 A 公司净资产中体现全部未兑现的影响。
(三) 部分兑现，截止 2016 年末仍持有部分期权。	①已兑现部分，鉴于相应的成本费用已经在相应年度予以体现，则无需再计算其对被服务期间的损益与净资产的影响。 ②未兑现部分，参考上述（二）的处理

管理层已聘请律师已经为此次期权的清退专门拟定了文本资料，包括：声明、访谈纪录、期权解除协议、全面停止期权计划的通知。律师在清退期权过程中将全程参与、全程鉴证。

解答：

根据上述案例背景，我们理解：

此处期权的性质不是股份支付，而是《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》所规范的“利润分享计划”。其主要原因是：《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第一节（见原书第 181 页）所列举的股份支付交易三大基本特征之一是“股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关”。但根据案例背景介绍的基本信息以及期权条例，都只是提到以账面净资产金额来确定期权的价值，据此确定退出价格等，增值收益也是依据期权份额对应的账面净资产的增减变动而定，员工只是享有或承担其所持有的期权份额对应的净资产份额增减变动的收益和风险，而账面净资产是不可能代表标的股份的公允价值的，所以该计划下员工并不享有或承担企业权益工具公允价值变动的收益和风险，不满足确认股份支付的条件，所以不属于股份支付。但该计划本身是职工薪酬体系的一部分，是员工为公司提供服务所应获得的报酬，所以属于职工薪酬准则的规范范围。

根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》，对利润分享计划会计处理的基本原则如下：

第九条 利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬：

- （一）企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；
- （二）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。
2. 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。
3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

第十条 职工只有在企业工作一段特定期间才能分享利润的，企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而无法享受利润分享计划福利的可能性。

如果企业在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利的有

关规定。

据此，在本案例中，会计处理的基本原则如下：

1、企业收到员工认购期权的款项时，确认为负债（其他应付款）。如果员工以奖金转为期权的，则借记“应付职工薪酬——奖金”，贷记其他应付款。

尽管该期权计划长期有效，但依据期权条例规定，在员工离职（含主动或被动离职）时，其所持期权需全部减持。由于员工主动离职并不是企业可控制的事项，理论上随时有可能发生，因此该款项属于《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十九条所列的应分类为流动负债的第（四）种情形“企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上”，故该项负债在企业财务报表中应分类为流动负债。

2、每年末根据经审计的账面净资产变动情况和期权条款，计算出应归属期权持有人的权益份额变动额，确认管理费用并相应增加其他应付款（如由股东或其他方代为兑付的，则贷记资本公积；如权益份额减少则编制相反分录，下同）。员工领取现金时，借记其他应付款，贷记银行存款。

3、企业赠送给员工期权份额时（如连续工作 10 年获赠 5 万元），如果该部分赠送的期权只有分红权，在员工因离职或其他原因退出计划时不能收到该 5 万元的，则赠送时不需进行会计处理；如果与员工以现金方式认购的期权享有同等权利的，则相当于员工在企业连续工作 10 年可以获得 5 万元奖金，对该奖金的授予，应按《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》关于“其他长期职工薪酬”的规定处理，在 10 年工作期限内逐年计提和累积。

4、2017 年内清退期权时，所支付的赎回款项与上述其他应付款之间的差额属于追加的职工薪酬，应借记“管理费用——工资”。

问题1-4-23（股份支付的判断7——非同一控制下企业合并中对被购买方不同股份的作价差异）

问题：

在非同一控制下的企业合并交易中，在购买方的报表层面，对于被购买方的不同类型股东所持股份的转让价格存在差异（其中对其高管所持股份的作价高于其他股东所持股份），是否构成股份支付安排？

背景：

B 公司购买境外 A 公司，A 公司股东为财务投资者，收购后对未来三年（2014、2015、2016 年）设置业绩承诺条款。由于出让方为财务投资者，故 B 公司只能与 A 公司高管达成业绩承诺赔偿安排，具体安排方案如下：

（1）A 公司的原股东（系财务投资者）与 A 公司高管内部协商，提供 4,000 万现金归管理层所有；

(2) A 公司高管持有 A 公司 5% 股权, A 公司的原股东给予 A 公司整体估值 5% 股权价值的折让; A 公司高管参与业绩承诺, 高管股东持 5% 股权但以 10% 作估值。若未来三年未实现业绩承诺条件, 则先用 4,000 万元现金补足, 不够部分再用授予的股权补足。

(3) 假设 A 公司估值 8 亿元, 其中高管所持 5% 股份估值为 1.2 亿元, 即为高管实得转让款金额 ($=8 \text{ 亿元} \times 10\% + 4,000 \text{ 万元}$), 财务投资者所持 95% 股份估值为 6.8 亿元。

问题是: B 公司收购 A 公司股份时, A 公司原大股东对高管股东给予的 5% 股权估值是否属于股份支付?

解答:

本案例中股权收购对于 A 公司 (被收购方) 高管和财务投资者两类原股东所持股份给出不同的估值, 从购买方 B 公司而言, 不属于股份支付。

根据《企业会计准则讲解 (2010)》第十二章第一节 (原书第 181 页) 中的下列论述, 结合本案例的具体情况, 判断是否构成一项股份支付交易:

股份支付, 是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付准则所指的权益工具是指企业自身权益工具, 包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。股份支付具有以下特征: 一是股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易。以股份为基础的交易可能发生在企业与股东之间、合并交易中的合并方与被合并方之间或者企业与其职工之间, 其中, 只有发生在企业与其职工或向企业提供服务的其他方之间的交易, 才可能符合股份支付准则对股份支付的定义。二是股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易。企业在股份支付交易中意在获取其职工或其他方提供的服务 (费用) 或取得这些服务的权利 (资产)。企业获取这些服务或权利的目的在于激励企业职工更好地从事生产经营以达到业绩条件, 不是转手获利等。三是股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。股份支付交易与企业与其职工间其他类型交易的最大不同, 是交易对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。在股份支付中, 企业要么向职工支付其自身权益工具, 要么向职工支付一笔现金, 而其金额高低取决于结算时企业自身权益工具的公允价值。

在本案例中, B 公司收购境外 A 公司, 对 B 公司而言属于非同一控制下的企业合并, 其总估值为 8 亿元, 其中高管所持 5% 股份估值为 1.2 亿元, 财务投资者所持 95% 股份估值为 6.8 亿元。我们理解, 这两部分股权的估值不成比例的原因, 一是因为这两部分股东历史上对被购买方的贡献程度不同; 二是考虑到高管股东需单独承担对上市公司的业绩补偿承诺。考虑到以下原因, 该交易对于 B 公司不作为股份支付处理:

1、《企业会计准则讲解 (2010)》所述股份支付基本特征之一、之二表明, 股份支付应当是发生于企业与其职工或者其他服务提供方之间 (对方应该是以职工或者服务提供商的身份参与该交易)。但在本案例中, 估值差异系发生在股权收购环节。由于这一交易对于 B 公司而言属于非同一控制下的企业合并, 被购买方的财务报表需自购买日起才纳入 B 公司的

合并报表中，即使这些高管股东在收购后继续留任，但其在以前年度并非 B 公司的职工或者其他服务提供方；同时该交易也并不是为了补偿这些高管在购买日后提供的服务。因此不符合股份支付的特征之一、之二。

2、这一安排没有使 A 公司的这些高管股东获得上市公司的股份，也没有将其未来的收益与上市公司或者 A 公司的股价变动相挂钩，不符合股份支付的特征之三。

因此，该项交易安排更多地是被收购方原股东之间的利益调整与平衡，与高管过去或者将来所提供的服务无关，故不认定为股份支付。

此外，根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第三条的规定，企业合并中发行权益工具取得其他企业净资产的交易，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》，也明确了 B 公司在该交易中所支付的对价均适用企业合并准则去考虑，无需执行股份支付准则。

问题1-4-24（“首发54条”中涉及的大股东股份支付相关问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司向持股平台定增，定增后穿透实际控制人持股比例下降是否属于向实际控制人的股份支付？

背景：

A 公司股本为 5,250 万元，其中，实际控制人张某夫妇持有 86.36%的股权。

2019 年 10 月，A 公司拟增资引入持股平台 B 合伙企业。B 企业以每股 3 元的价格（该价格显著低于 A 公司每股公允价格）入股 A 公司，增资后合计持有 A 公司 253 万股股份，B 企业股权结构如下：

股东名称	出资额（万元）	出资比例（%）
张某夫妇	388.5	51.19
其他 A 公司员工	370.5	48.81
合计	759	100.00

增资后，张某夫妇直接持有 A 公司的股权比例被稀释至 82.39%，通过 B 企业间接持有 A 公司股权比例为 2.35%，合计持有 A 公司股权比例降至 84.74%。

A 公司管理层认为，考虑到张某夫妇持有 A 公司的股权比例降低，不属于证监会《首发业务若干问题解答》中所述的“实际控制人/老股东超过其原持股比例获得的新增股份，也属于股份支付”的情形，A 公司仅将其他员工通过 B 企业获取公司的股权份额作为股份支付处理。

解答：

根据背景信息，B 企业对 A 公司增资后，张某夫妇合计持有 A 公司的股份比例为 84.74%，低于增资前的 86.36%。但不能仅以此为依据认定实际控制人夫妇通过员工持股平台增加持有 A 公司股份一定不属于股份支付。建议考虑以下因素：

(1) 该部分股份是否为暂时代持，属于预留股份，日后明确会转让给后续确定的激励对象？如是，则对实际控制人张某夫妇而言不属于股份支付，待张某夫妇将该预留股份转让给激励对象时作为股份支付处理。

(2) 如果不属于预留股份，则考虑到并非“所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份”（因为只有实际控制人张某夫妇有权低价入股，其余现有股东无权按低价入股），则首先应将超出其原享有权益比例的股份份额【 $253 \text{ 万股} \times 51.19\% \times (1 - 86.36\%) = 17.67 \text{ 万股}$ 】认定为涉及股份支付的股份，对其按股份支付进行会计处理，处理依据见《首发业务若干问题解答》；再对剩余的员工持股【 $253 \text{ 万股} \times 48.81\% = 123.49 \text{ 万股}$ 】作为股份支付进行会计处理，处理依据见《企业会计准则解释第 4 号》第七条。

权威指引：

根据中国证监会发行监管部《首发业务若干问题解答》（2020 年 6 月修订）之问题 26，“对于为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值的价格增资入股事宜，如果根据增资协议，并非所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，对于实际控制人/老股东超过其原持股比例而获得的新增股份，应属于股份支付；如果增资协议约定，所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，但股东之间转让新增股份受让权且构成集团内股份支付，导致实际控制人/老股东超过其原持股比例获得的新增股份，也属于股份支付。对于实际控制人/老股东原持股比例，应按照相关股东直接持有与穿透控股平台后间接持有的股份比例合并计算”。

《企业会计准则解释第 4 号》（财会[2009]8 号，2009 年 6 月 11 日发布）中间答七的规定：

七、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

（一）结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

（二）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。

接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

问题1-4-25（接受服务企业股东认缴比例和实缴比例不一致时的股份支付费用确认）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司股东认缴比例和实缴比例不一致时，实际控制人和 3 位高管分别持有 A 公司股权份额的变动应如何考虑、计算股份支付费用？

背景：

A 公司系拟上市主体，2015 年设立时股权架构为：（金额单位：万元）

股东名称	认缴出资额	认缴出资比例	实缴出资额	实缴比例（占总实缴金额）
张三	8,153.16	54.36%	7,985.88	56.26%
甲、乙、丙	167.28	1.11%	0	0%
其他股东	6,679.56	44.53%	6,208.51	43.74%
合计	15,000.00	100%	14,194.39	100%

张三为 A 公司实际控制人。甲、乙、丙为 A 公司的高级管理人员，每人认缴的比例均为 0.37%。根据 A 公司章程约定，股东按照实缴出资享受股东权利，未实缴的出资不享受分红权及表决权。各股东实缴出资均是以货币资金出资。

2019 年初，甲乙丙 3 位高管将所认缴 A 公司的出资额以 0 元价格转让给张三，其他股东放弃优先购买权，由张三受让后继续履行出资义务，A 公司股东大会当日同意该股权转让事项。同时，A 公司股东大会决议引入新的股东 B 合伙企业。B 合伙企业为张三主导设立的员工持股平台，除持有 A 公司股份外无其他经营业务。B 合伙企业以 1 元/股的价格（该价格显著低于 A 公司股权的公允价格）向 A 公司增资，取得 A 公司 5%的股份，其中 3 位高管合计间接持有 A 公司 0.78%的股权（每人 0.26%），张三通过 B 企业间接持有 A 公司 4.22%的股权。

解答：

在考虑具体股份支付份额确定时，3 位高管在 A 公司的认缴但未实际出资的股权份额，其法律适用的主要参考依据为《最高人民法院关于印发<全国法院民商事审判工作会议纪要>的通知》（法〔2019〕254 号）之“7.【表决权能否受限】”：股东认缴的出资未届履行期限，对未缴纳部分的出资是否享有以及如何行使表决权等问题，应当根据公司章程来确定。公司章程没有规定的，应当按照认缴出资的比例确定。如果股东（大）会作出未按认缴出资比例而按实际出资比例或者其他标准确定表决权的决议，股东请求确认决议无效的，人民法院应当审查该决议是否符合修改公司章程所要求的表决程序，即必须经代表三分之二以上表决权的股东通过，符合的，人民法院不予支持；反之，则依法予以支持。

但上述会议纪要中并未明确未实缴的出资是否享有其他股东权益（如，分红权、处置收益权）的问题。即：认缴未实缴的出资能否参与分红；能否转让、转让收益权的归属，对于该类法律适用问题，建议企业咨询相关法律专家，以法律意见作为会计处理的参考依据。

本案例中，A 公司章程明确约定，股东按照实缴出资享受股东权利，未实缴的出资不享受分红权及表决权。但仍需要关注对认缴时点的承诺约定、逾期未缴纳时的处理、实际控制人与高管之间是否存在其他约定等，判断公司成立之时是否存在股份支付计划，即使 A 公

司设立时，认缴的价格 1 元/股等于设立时公司股权的公允价值（亦为 1 元/股），也并不意味着一定不存在股份支付。

《公司法》第二十八条规定：股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。股东不按照前款规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。根据《公司法》规定，通常情况下，当未达约定实缴出资截止时点时，股东通常有权在该时点前以约定的金额履行出资义务。

假定一：

A 公司成立时，存在如下情形：（1）3 位高管的认缴出资的实缴期限远远晚于实际控制人和其他股东认缴出资的实缴期限；（2）实际控制人与 3 位高管另外达成协议，协议中 3 位高管承诺将继续在 A 公司服务 5 年，5 年期满且 A 公司业绩达到约定条件时，可将所持有的 A 公司股权份额自由转让，由受让方按 1 元/股的价格履行出资义务，或高管先按 1 元/股补足出资后再以市价转让，转让收益归高管个人享有；（3）若高管服务期限不满 5 年即提出离职或因其他原因无法继续为 A 公司服务，则高管应将认缴份额以 0 元对价转让给张三。假定前述约定均有法律效力，在这一情形下，认缴虽然使高管名义上已获取了 A 公司一定比例的股权，但事实上高管在实际转让该部分股权之前无需实际出资，其实质是授予了 3 位高管一项期权，即服务期限和业绩条件均达成时，以 1 元/股的对价获取 A 公司股权的权利。那么，在公司设立之时，A 公司应当就该期权的公允价值进行估计，在接受服务期限内按照对高管行权数量的最佳估计数分期确认股份支付费用。相应地，2019 年初，高管将原认缴份额以 0 对价转让给实际控制人同时以原授予价格（仍然为 1 元/股）通过持股平台间接持有 A 公司股权，该操作需要结合其他变化（如以持股平台权益份额作为激励工具时的服务年限、业绩条件的约定与此前以 A 公司股权作为激励工具时的约定是否存在重大变化）判断是此前股份支付计划的取消，同时一项新的股份支付计划授予；还是作为原设立时股份支付计划的变更（每个高管获授的份额由 0.37%降低至 0.26%，为不利修改）进行处理。

假定二：

公司成立之时，各股东承诺的实缴出资期限均一致，且约定无故不得延期出资，如逾期未出资，则未出资部分优先由已履行出资义务的股东按照实缴比例以 0 元认购并补足出资。并不存在股东间的额外约定，未对高管个人的服务期限作出限制。后续，3 位高管出于自身原因未能如期出资，实际由实际控制人全额补足。那么，该环节可能构成了《首发业务若干问题解答》中所述的“实际控制人/老股东超过其原持股比例获得的新增股份，也属于股份支付”的情形，需要对实际控制人超过原持股比例部分的新增股份（1.11%）确认股份支付费用。此外，在持股平台对 A 公司增资后，因增资导致的张三持有 A 公司股权的变化和 3 位高管获授的股份，参照“[问题 1-4-24](#)（“[首发 54 条](#)”中涉及的大股东股份支付相关问题）”有关内容进行判断和会计处理。但是，在此种情况下，由于 3 位高管放弃 0.37%的份额并

以同等对价（且附带服务期限和业绩条件）重新取得 0.26% 的股权，该交易是否具有商业实质，注册会计师在审计时应关注高管自愿放弃一部分利益的行为是否存在合理的商业背景，关注是否存在额外的安排（如假定一所述情形）而导致 A 公司股份支付费用入账不完整风险。

问题1-4-26（投资方向子公司高管个人转让股权、转让后丧失对子公司控制权时是否构成股份支付）

问题：

如下文背景资料所述，投资方向子公司高管个人转让股权、转让后丧失对子公司控制权时是否构成股份支付？

背景：

A 公司实际控制人名下有多家与汽车产业相关的公司。2015 年 7 月，A 公司与其他合作方一起设立了 B 公司，出资 260 万元，持有 B 公司股权 52%，另一股东王某以技术出资持有 B 公司 20% 股权。王某及其带领的团队长期从事液压 ABS 系统和液压 ESC 系统方面的研发，拥有丰富的研发经验和卓越的研发能力。B 公司主营汽车底盘安全系统的研发、生产和销售。2018 年度，A 公司将持有的 B 公司股权全部转让，具体情况如下：

（1）2018 年 4 月，A 公司公司与 B 公司的另一股东王某（2015 年 7 月至 2018 年 8 月担任 B 公司董事、总经理、核心技术人员）签订股份转让协议，将 40% 股权（200 万股），以金额 200 万元的价格转让给了王某，并于 2018 年 6 月完成股权过户手续。

（2）2018 年 6 月，A 公司向 C 公司（非 A 公司关联方，也非 B 公司关联方，交易后成为 B 公司的新股东）转让其持有的 B 公司 12% 的股权（60 万股），以 504 万元的价格转让给 C 公司，并于 2018 年 8 月完成股权过户手续。转让标的未经第三方评估，该价格经双方商量确定，C 公司内部团队对 B 公司进行估值。两次股权转让的谈判过程相互独立，第一次转让时无法预知第二次交易的发生。

（3）A 公司两次转让股权的款项均已收到并入账。

B 公司自设立后因每年研发费用过高、暂未开始大批量生产，因此账面连续亏损，至 2018 年 5 月账面净资产为负数。B 公司后续仍然需要大量的研发投入，A 公司基于其战略规划和资金预算等，拟不再投资。

C 公司从 A 公司处受让 B 公司股权的同时，以同等价格从其他股东（包括王某）处收购 B 公司股权，并取得了 B 公司控制权。C 公司专业生产汽车零部件，其取得 B 公司控制权也是基于看好 B 公司的制动系统应用前景广阔，与其电控制动系统相关产品形成互补，也看好王某及其带领的团队在液压 ABS 系统和液压 ESC 系统方面的研发经验和研发能力。

解答：

首先，企业仍应结合相关情况（包括但不限于：新老股东当初的谈判过程；与受让方访

谈，了解其对目标公司（B 公司）估值的主要考虑、获取未来经营和现金流预测资料、与同行业可比公司类似按比例比较等），佐证转让给 C 公司股权受让价格的公允性。从背景所述情况来看，目前尚无证据表明该项股权转让价格是显失公允的，以下内容以假定 A 与 C 之间的股权转让价格公允为前提。

另一方面，2018 年 5 月，A 公司与 B 公司的另一股东王某签订股份转让协议，将 40% 股权（200 万股），以金额 200 万元的价格转让给了王某，我们理解，该交易之所以作价低，是基于受让方王某作为目标公司高管、核心技术人员身份，带有对其为目标公司提供的服务予以补偿的意图，应作为集团内母公司为子公司承担股份支付费用，根据《企业会计准则解释第 4 号》第七条规定处理，即：

1、目标公司 B 公司作为权益结算的股份支付处理（即，将转让 B 公司 40% 股权给王某的交易价格与该部分股权公允价值之间的差额，视为对王某在此前 B 公司任职期间以高管、核心技术人员身份提供服务的补偿），按王某低价受让的股份的公允价值高于其受让价格（200 万元）的差额，确认管理费用和资本公积。

即：转让 B 公司 40% 股权的公允价值 = $504 / 12\% \times 40\% = 1,680$ （万元）

转让给王某 40% 股权的售价 = 200（万元）

差额为股份支付费用 = $1,680 - 200 = 1,480$ （万元）

借：管理费用 1,480

贷：资本公积 1,480

2、A 公司作为 B 公司的股东，在其个别报表层面，应首先按照低价转让给王某的 40% 股权的公允价值与转让价格之间的差额增加对 B 公司的长期股权投资成本，同时确认投资收益（股权处置损益）。该部分增加的长期股权投资成本后续在转让 12% 股权时应作为合并成本一并予以转销，冲减投资收益。

（1）确认股份支付：

借：长期股权投资 1,480

贷：投资收益 1,480

（2）同时，对处置 40% 股权进行处理：

借：其他应收款 200

贷：长期股权投资 200

（3）因丧失对 B 公司的控制权（假定交易后对 B 公司不构成重大影响），将剩余长期股权投资按公允价值转入金融资产（具体科目视分类而定，此处不展开）：

借：金融资产 504

贷：长期股权投资 60

投资收益 444

（3）处置剩余 12% 股权时：

借：其他应收款 504

贷：金融资产 504

3、A 公司合并报表层面，由于在授予该项股份支付时，B 公司是 A 公司持股 52% 的控股子公司，而该项股份支付的受益人是接受服务方 B 公司，故应在 B 公司报表中体现股份支付费用和资本公积，由此产生的损益影响按 52: 48 的比例在 A 公司和少数股东（包括王某自身）之间分配。但是，由于实际上全部股份支付成本均由母公司 A 承担，虽然需将少数股东在该等费用中应承担的份额列入少数股东损益，但并未导致合并报表层面少数股东权益因此减少，故应认为这是一项母公司向少数股东之间的一项利益让渡，按照权益性交易原则处理，减少归属母公司股东的资本公积。即：对 B 公司确认的上述资本公积，应按其对 B 公司的原持股比例（52%: 48%）分别增加合并报表层面的资本公积和少数股东权益（同时 B 公司确认的上述管理费用按同样比例分别减少归属母公司股东的净利润和少数股东损益，两者对少数股东权益的影响相抵，故合并报表层面的少数股东权益余额不因该项交易而发生变化。用会计分录形式可以表示为：

借：少数股东权益 710.40 (=1,480×48%)

贷：少数股东损益 710.40

借：资本公积 710.40

贷：少数股东权益 710.40

后续处置 B 公司股权时，这部分资本公积不能转入损益，后续应一直保留在 A 公司的合并报表中。

本案例中，由于在临近的时间，向不同受让方转让股权的价格差异较大，因此，即使企业具有股权转让并放弃对子公司控制权的真实意图，但我们理解该意图并不能解释为何向王某低价转让部分股权。因此，一个合理的推断是还同时存在其他目的，包括对王某以往向B公司提供的服务和资源予以补偿的意图，这也是前述处理建议的核心依据。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-12 集团内股份支付”：

一、母公司向子公司高管授予股份支付时，合并财务报表中子公司股权激励费用的分摊

母公司向子公司高管授予股份支付，在计算子公司少数股东损益时，虽然子公司的股权激励全部是由母公司结算，子公司少数股东损益中应包含按照少数股东持股比例分享的子公司股权激励费用。

问题1-4-27（股份支付认定和授予日公允价值确定问题）

问题:

如下文背景资料所述,C 公司对 B 公司二次增资是否都属于股份支付? 如为股份支付, 其公允价值如何确定?

背景:

2013 年 10 月, A 公司(上市公司)拟向 B 公司(非上市公司)股东发行股份收购其持有 B 公司的股权。B 公司在历史上曾有两次涉及员工的增资, 具体情况如下:

(一) 第一次增资

为了激励公司高管, B 公司于 2011 年 12 月以增资扩股的形式直接引入了核心管理人员及 C 有限合伙企业(一家 B 公司高级管理人员出资的企业)。B 公司新增注册资本 155.2715 万元, 分别由 C 公司以货币形式认缴 101.2353 万元、B 公司其他高管人员以货币形式认购 54.0362 万元。B 公司注册资本变更为 1,155.2715 万元, 并相应修改公司章程。本次增资价格为 8.5239 元/1 元实收资本, 计算依据系 B 公司 2010 年 12 月 31 日未经审计的净资产价格。

C 企业成立于 2011 年 10 月 10 日, 合伙协议约定全体合伙人均必须为 B 公司或其下属企业的员工, 且设立 C 企业的目的是作为共同间接持有 B 公司权益的民事主体。

合伙协议中对授予股权行权存在一定条件限制。主要条款如下:

第二十八条、合伙企业设立后, 合伙人从 B 公司或其下属企业离职的(指合伙人与 B 公司或其下属企业之间不再存在劳动合同关系的情况, 包括但不限于双方解除劳动合同、原劳动合同到期没有续签或没有继续履行等情况, 但不包括合伙人死亡或被依法宣告死亡), 或执行事务合伙人按合伙人要求出售该合伙人通过合伙企业所间接持有的全部 B 公司权益的, 该合伙人同时从合伙企业自动退伙, 应根据《合伙企业法》的规定办理相应退伙事宜。

第三十七条、B 公司首次公开发行股票并在证券交易所挂牌交易(以下简称“上市”)且有限合伙企业所持 B 公司股票根据相关规定或承诺禁售锁定期(以下统称“股票锁定期”)届满后, 任一有限合伙人可以书面方式通知执行事务合伙人, 要求执行事务合伙人出售合伙企业所持有的部分 B 公司股票, 并将出售所得净收益(指扣除为出售股票而支付的所有必要成本和税费, 下同)以现金方式分配给该有限合伙人。该有限合伙人的通知中可以指定股票的出售价格、价格区间或确定价格、价格区间的方法。任一有限合伙人要求执行事务合伙人出售的 B 公司股票的数量上限, 为合伙企业当时所持有的 B 公司股票总数乘以该有限合伙人的权益比例。

第三十八条、任一有限合伙人从 B 公司或其下属企业离职的, 视为合伙人自动退伙, 除第三十九条和第四十条另有规定外, 退伙人在合伙企业中的财产份额按下列情形分别退还:

1、若退伙人离职之日, B 公司尚未向证券发行监管部门提交上市申请, 执行事务合伙人可以选择由自然人 D 受让退伙人权益比例对应的全部 B 公司股票(以下简称“退伙人的股票”)并支付转让价款, 也可以选择由执行事务合伙人自己受让退伙人在合伙企业的出资份额及其对应的权益比例, 并将转让价款退还给退伙人。不论受让方如何选择, 该次转让的价格为退伙人对合伙企业的实际出资额。

2、若退伙人离职之日, B 公司已向证券发行监管部门提交上市申请但未完成上市, 执

行事务合伙人应受让退伙人在合伙企业的出资份额及其对应的权益比例,并将转让价款退还给退伙人。该次转让的价格为退伙人对合伙企业的实际出资额。

3、若离职之日, B 公司已完成上市, 但 B 公司股票锁定期尚未届满, 执行事务合伙人应当在锁定期届满后的第一个交易日出售合伙企业所持有的退伙人的股票, 并将出售所得净收益中的 60% 以现金方式退还给退伙人, 剩余部分归合伙企业所有。延期退还现金不影响退伙人退伙的生效, 退伙人离职之日至退伙人的股票实际出售之日期间, 因退伙人的公司股票所产生的全部收益归合伙企业所有, 与退伙人的股票相关的所有权利由执行事务合伙人行使。

4、若离职之日, 有限合伙企业所持有的 B 公司股票锁定期已经届满, 且合伙人未受其它锁定期约束, 则执行事务合伙人应当按第三十七条的约定执行。

第四十条、如截至 2016 年 1 月 1 日, B 公司未能向证券发行监管部门提交上市申请, 或已提交上市申请但没有获得通过, 此时及以后, 若有限合伙人仍然在 B 公司及其下属企业正常工作, 若合伙人提出转让其在合伙企业的全部或部分出资份额及其对应的权益, 则由执行事务合伙人或执行事务合伙人指定的第三方接受转让并支付相应的价款, 该次转让的价格为以下两种计算方式的较高一种: 1、以转让时间为准, 以截止到上一年度末 B 公司每股净资产的 80% 为基准数, 计算出该合伙人转让份额的总值, 再减去该转让份额变现的相关税费和合伙企业运营费用中该合伙人应承担的部分后, 所得到的余额; 2、该合伙人的实际出资额。

(二) 第二次增资

B 公司于 2013 年 6 月 13 日召开股东大会, 通过公司的股本总额由 5,238 万元增加至 5,400 万元, 本次增资由 C 企业 (主要为职工持股) 出资, 本次增资价格为 1.88 元/股, 不含增资的净资产金额 19,783.38 万元, 每股为净资产为 3.78 元, 与增资价格差异为 1.9 元/股。

解答:

1、根据《企业会计准则讲解 (2010)》第十二章第一节中的表述, 股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付具有以下特征: 一是股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易; 二是股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易; 三是股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。

在本案例中, 鉴于 C 企业的合伙人均系 B 公司的员工, 且合伙协议约定了提前离职则丧失股权激励相关权益的条款, 可以说明激励对象获得股权激励是基于其作为 B 公司员工的特定身份, 是为了换取激励对象向 B 公司提供服务的交易; 该交易发生于公司和作为激励对象的员工之间; 如果最终能够满足全部条件, 员工所获得的经济利益将与公司上市后的股份变动情况直接相关, 因此本案例中的股权激励符合准则讲解中对股份支付的定义和特征的表述, C 企业对 B 公司的两次出资均应认定为股份支付。

2、对于两次增资时的标的股份公允价值问题, 我们理解不应简单地使用账面净资产价

值，而应当基于两次股份支付的授予日（本案例中即分别为两次增资完成日）对其企业价值进行的整体评估加以确定，通常应以收益现值法下的净资产整体评估值为基础，考虑该公司在该时点上的上市预期等因素加以调整后确定。对于公允价值确定的具体问题，项目组可咨询中同华资产评估公司的估值专家。

其中，对于第二次股份支付，发生于 2013 年 6 月，距离本次收购日相当接近，因此在很大程度上应参考本次拟实施的股权收购的作价确定第二次授予日的公允价值。

股份支付中除了涉及员工通过该有限合伙企业的间接出资和间接持股以外，也涉及部分高管直接对 B 公司出资，且不附有服务期限条件或者业绩条件等可行权条件。对于这部分高管直接出资形成的股份支付，应把标的股权公允价值高于入股价格的差额，在授予日（即出资完成日）当天一次性计入损益。

股份支付相关费用应在等待期内逐期确认为成本、费用。本案例中，根据合伙协议的相关条款，可以确定其等待期应当与该公司原先的上市计划的预计进度相关，对此可能需要作出适当的估计，并不是“在达到合伙协议约定的上述条件后，在达到条件的当期计入财务报表”。这里需要明确一个问题：目前 A 公司拟收购 B 公司，这意味着 B 公司自身的独立 IPO 计划事实上已经放弃，而实现 IPO 是原股份支付计划中一项重要的非市场业绩条件。在此情况下，是否需要在股权完成收购之日，以“未满足股份支付的非市场条件”为由，将原先所确认的股份支付计划相关费用全部转回？这可能取决于该项股份支付计划是否就此取消（例如，包括 C 有限合伙企业所持股份在内，B 公司全部股份被 A 公司收购），以及今后是否 A 公司会实施其他替代的股份支付计划。

3、需要说明的是：以上所讨论的都是 B 公司自身财务报表层面的处理。由于 A 公司收购 B 公司属于非同一控制下的企业合并，被购买方的财务报表只有在购买日后才纳入购买方的财务报表，因此无论 B 公司自身财务报表层面对这部分股份支付如何进行会计处理，只要该计划在购买日当天或者之前事实上取消，则这些股份支付费用就不会影响到 A 公司的损益（与 B 公司自身对该计划的会计处理无关）。如果该项股份支付计划将在购买日当天或者之后被替换为 A 公司自身的股份支付计划，则其相关的会计处理在中国企业会计准则下无明确规定，但可参照 IFRS 体系下《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》的相关规定（准则正文第 30 段、附录 B 应用指南第 B56 段～B62B 段）处理。

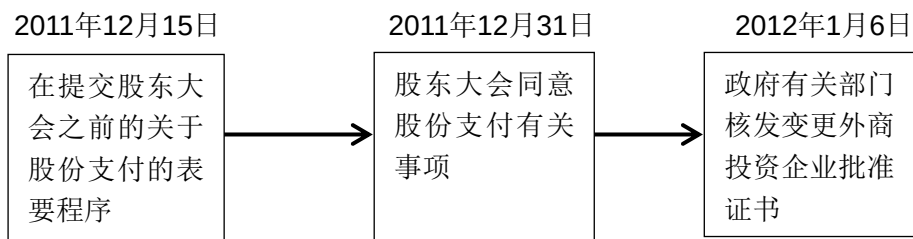
问题1-4-28(法律法规对特定企业增资扩股或股权转让需经过主管部门审批的要求对股份支付授予日的确定的影响)

问题：

对于依据法律法规规定，其增资扩股或者股权转让需经过有关主管部门批准的特定企业，其股份支付交易的授予日确定是否不能早于相关交易获得有关主管部门批准的日期？

背景：

某外商投资企业拟实施一项股份支付安排，主要时间节点如下图所示：



解答：

《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第一节：“授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。这里的“达成一致”是指，“双方在对该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上，均接受其条款和条件。如果按照相关法规的规定，在提交股东大会或类似机构之前存在必要程序或要求，则应履行该程序或满足该要求”。尽管外商投资企业的股权转让、增资扩股等都是依法需经过商务主管部门批准的事项，但是前述“授予日”的定义和判断标准更强调企业内部审批和决策程序的执行情况。只要股权变更过程和变更后的股权结构不违反法律法规的禁止性规定，预计最终获得批准不存在重大法律障碍的，可以以股份支付计划获得公司股东大会批准之日作为授予日。

问题1-4-29（分期缴纳股权激励款的授予日确定和费用确认）

问题：

如下文背景资料所述，A公司授予高管持股平台公司一定股份，高管分期缴足出资时，如何确定股份支付的授予日？股份支付费用如何确认？

背景：

A公司注册资本为1,500万元，为实施股权激励，设立持股平台——某有限合伙企业（以下简称“B公司”）。2015年11月10日，A公司高管共25人签署了B公司合伙协议，拟于2015年11月30日认缴出资2,250万元设立B公司，同时由B公司以每股6元的价格增资入股A公司。

由于高管一次难以筹集到足够多的资金，故约定在2015年11月30日认缴出资2,250万元设立B公司，首期实际出资1,125万元，在2015年11月30日前缴足，同时B公司以每股6元的价格增资入股A公司，认缴A公司的新增出资375万元，首期实际出资187.5万元；B公司第二期出资1,125万元由A公司高管于2016年4月20日之前缴足，同时B公司再实际向A公司出资187.5万元。至2016年4月20日，B公司及A公司的注册资本将全部到位。

A公司拟以2016年4月30日为基准日实施股改。

A公司自成立以来未发生私募股权投资机构（PE）入股事项。

A 公司未来可能申报创业板 IPO，或新三板挂牌。

解答：

假设本案例中的股份支付没有等待期，即属于授予后立即可行权的股份支付，则股份支付的相关费用（=所授予股份于授予日的公允价值－实际行权价格）应当在授予日一次性确认。因此本案例的关键在于确定授予日。

根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第五条规定：“授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积。授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。”《企业会计准则讲解（2010）》第 181 页对“授予日”这一概念进一步解释如下：

授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。这里的“达成一致”是指，双方在对该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上，均接受其条款和条件。如果按照相关法规的规定，在提交股东大会或类似机构之前存在必要程序或要求，则应履行该程序或满足该要求。可行权日是指可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权利的日期。

根据背景资料提供的信息，我们理解本案例中的授予日应当为同时满足以下条件的日期：

（1）股权激励方案已经过 A 公司股东会决议批准；（2）激励对象已与 A 公司签订入股协议。至于设立 B 合伙企业作为持股平台，只是行权过程中的具体步骤，不影响股份支付相关费用的确认。根据上述条件，我们理解应以 2015 年 11 月 10 日作为本案例中股份支付的授予日。

本案例中的股份支付条款，实际上是 A 公司授予其高管一项期权，该期权的有效期限自授予日起，到 2016 年 4 月 20 日失效，在该期间内，激励对象有权以每股 6 元的价格购入 A 公司增发的 375 万股（虽然目前 A 公司还不是股份有限公司，但实质相同）。虽然激励对象基于资金安排方面的原因确定将分两次行权，但这是激励对象在期权条款框架内的自主行为，并不能因此否认相关的权益工具（期权）已于上述授予日授予激励对象，相应地激励对象已有权行使该项期权的事实（即，授予日即为可行权日）。因此，对应的股权激励费用应当于授予日一次性确认。后续即使在期权的有效期限内激励对象未及时缴纳认购款（相当于放弃行权），也不能冲回原先在授予日已经确认的股份支付费用。

问题1-4-30（员工持股计划相关问题的会计处理）

问题：

如下文背景资料介绍，上市公司实际控制人无偿赠与员工持股计划上市公司股份是否属于股份支付？

背景：

A公司于2014年12月公告了其员工持股计划，该计划出台背景是证监会于2014年6月20日公布了《关于上市公司实施员工持股计划试点的指导意见》（证监会公告〔2014〕33号）。该计划的核心内容是：

员工持股计划的目的：……公司致力于让尽可能多的优秀员工持有公司的股份，力争在企业文化、创业机制、财富分享上创造决定性优势，最大程度上稳定员工团队，吸引行业内优秀专才，激发员工永无止息的创业激情和工作潜能，全力推动公司在新时期战略转型目标的实现。

本员工持股计划的股票来源为本公司控股股东自然人B无偿赠与的A公司股票。自然人B计划向本员工持股计划无偿赠与XX万股A公司股票，约占A公司总股本的X%。

参与本员工持股计划的员工所持份额在股票过户到资产管理计划之日起一年内不得转让或兑现，满一年以后，每年可以转让或兑现其所持份额的25%，当年在限额内未转让或兑现的所持份额可以累计到下一年兑现。

本员工持股计划份额持有人需符合公司制定的标准，并经董事会确认、监事会核实。

当持有人出现被追究刑事责任、辞职、离职、因违反公司管理制度被开除处理、有损害公司利益情形的、从事竞业禁止行为等情况时，以事件发生之日为基准，其持有份额除到期未兑现部分外，剩余份额按照其取得成本由员工持股计划强制收回。

自然人B实际向员工持股计划无偿赠与XX万股A公司股票，根据2014年9月1日收盘价XX元计算，用于无偿赠与的股票价值XX亿元。

解答：

从上文背景资料分析，无论对该计划的目的如何表述，对该计划的参与人（持有人）都是有特定身份要求的，即A公司的在职员工，且“本员工持股计划份额持有人需符合公司制定的标准，并经董事会确认、监事会核实”。因此，获取员工提供的服务是该计划的最根本目的。该计划中由实际控制人自然人B赠予该持股计划的股份仍满足《企业会计准则第11号——股份支付》及其应用指南和讲解规定的股份支付的定义和特征，故应按照股份支付处理。具体处理按照《企业会计准则解释第4号》第七条规定，A公司作为接受服务方但无结算义务，应作为权益结算的股份支付进行会计处理。

根据员工持股计划规定，“参与本员工持股计划的员工所持份额在股票过户到资产管理计划之日起一年内不得转让或兑现，满一年以后，每年可以转让或兑现其所持份额的25%，当年在限额内未转让或兑现的所持份额可以累计到下一年兑现”；“当持有人出现被追究刑事责任、辞职、离职、因违反公司管理制度被开除处理、有损害公司利益情形的、从事竞业禁止行为等情况时，以事件发生之日为基准，其持有份额除到期未兑现部分外，剩余份额按照其取得成本由员工持股计划强制收回”。这些规定表明该股份支付计划类似于一次授予、分期解锁的限制性股票激励计划，各期等待期分别为从授予日到各该期对应股份可转让日之间的期间，相关的股份支付费用应当在等待期内摊销，计入各期损益。

结论基础:

参考 IFRS 体系下《IFRS 2——以股份为基础支付》第 13A 段:

In particular, if the identifiable consideration received (if any) by the entity appears to be less than the fair value of the equity instruments granted or liability incurred, typically this situation indicates that other consideration (ie unidentifiable goods or services) has been (or will be) received by the entity. The entity shall measure the identifiable goods or services received in accordance with this IFRS. The entity shall measure the unidentifiable goods or services received (or to be received) as the difference between the fair value of the share-based payment and the fair value of any identifiable goods or services received (or to be received). The entity shall measure the unidentifiable goods or services received at the grant date. However, for cash-settled transactions, the liability shall be remeasured at the end of each reporting period until it is settled in accordance with paragraphs 30–33.

中文译文: 特别是, 如果实体收到的可辨认对价(如有)看似低于所授予的权益工具或所承担的负债的公允价值, 则通常这一情况表明实体已经(或者将要)收到其他对价(即不可辨认的货物或服务)。实体应根据本准则的规定对所收到的可辨认的货物或服务进行计量。实体应按照以下两者之间的差额计量已经(或者将要)收到的不可辨认货物或服务: (1) 股份支付的公允价值; (2) 已经(或者将要)收到的可辨认货物或服务的公允价值。实体应在授予日对已收到的不可辨认货物或服务进行计量。但是, 对于现金结算的股份支付, 应在每一报告期末根据本准则第 30~33 段对相关负债进行计量, 直到其被结算。

根据我们对 IFRS 体系下相关技术资料的研究结果, 我们发现在 IFRS 下, 此类范围较广的员工持股计划也应属于 IFRS 2 的规范范围。正如 IFRS 2 的“结论基础”部分的 BC8~BC18 段所指出:

Broad-based employee share plans, including employee share purchase plans

BC8 Some employee share plans are described as 'broad-based' or 'all-employee' plans, in which all (or virtually all) employees have the opportunity to participate, whereas other plans are more selective, covering individual or specific groups of employees (eg senior executives). Employee share purchase plans are often broad-based plans. Typically, employee share purchase plans provide employees with an opportunity to buy a specific number of shares at a discounted price, ie at an amount that is less than the fair value of the shares. The employee's entitlement to discounted shares is usually conditional upon specific conditions being satisfied, such as remaining in the service of the entity for a specified period.

(广义基础的雇员股份计划, 包括雇员股份购买计划)

8. 一些雇员股份计划被描述成“广义基础”或“全部雇员”计划，在这种计划中，全部（或几乎全部）雇员都有机会参与，而其他计划更具有选择性，只涵盖了个人或特定雇员团体（例如，高级行政人员）。雇员股份购买计划经常是广义基础上的计划。雇员股份购买计划一般提供雇员以折价，即低于股份公允价值的金额购买特定数量股份的机会。雇员是否享有购买折价股份的权利经常取决于是否满足特定的条件，比如在主体中服务一个特定的时期。）

BC9 The issues that arise with respect to employee share purchase plans are:

(a) are these plans somehow so different from other employee share plans that a different accounting treatment is appropriate?

(b) even if the answer to the above question is 'no', are there circumstances, such as when the discount is very small, when it is appropriate to exempt employee share purchase plans from an accounting standard on share-based payment?

（9. 与雇员股份购买计划相关的问题有：

（1）这些计划是否与其他雇员股份计划非常不同，以至于采用一种不同的会计处理是合适的？

（2）即使对上面问题的回答是“否”，是否存在这样的情况，比如当折价很小时，雇员股份购买计划豁免采用以股份为基础的支付的会计准则是合适的？）

BC10 Some respondents to ED 2 argued that broad-based employee share plans should be exempt from an accounting standard on share-based payment. The reason usually given was that these plans are different from other types of employee share plans and, in particular, are not a part of remuneration for employee services. Some argued that requiring the recognition of an expense in respect of these types of plans was perceived to be contrary to government policy to encourage employee share ownership. In contrast, other respondents saw no difference between employee share purchase plans and other employee share plans, and argued that the same accounting requirements should therefore apply. However, some suggested that there should be an exemption if the discount is small.

（10. 《征求意见稿第2号》的一些反馈意见者认为，广义基础的雇员股份计划应豁免采用以股份为基础的支付的会计准则。常见的理由是这些计划和其他类型的雇员股份计划不同，而且特别是其并不是对雇员提供服务的薪酬的一部分。一些人认为，要求就这些类型的计划确认费用是和政府鼓励雇员拥有股份的政策相悖的。与之相对的是，其他反馈意见者认为雇员股份购买计划和其他雇员股份计划并无二致，并因此认为他们适用相同的会计要求。然而，一些人建议当折价较小时，可以允许豁免。）

BC11 The Board concluded that, in principle, there is no reason to treat

broad-based employee share plans, including broad-based employee share purchase plans, differently from other employee share plans (the issue of 'small' discounts is considered later). The Board noted that the fact that these schemes are available only to employees is in itself sufficient to conclude that the benefits provided represent employee remuneration. Moreover, the term 'remuneration' is not limited to remuneration provided as part of an individual employee's contract: it encompasses all benefits provided to employees. Similarly, the term services encompasses all benefits provided by the employees in return, including increased productivity, commitment or other enhancements in employee work performance as a result of the incentives provided by the share plan.

（11.理事会得出结论，原则上，没有理由认为包括广义基础的雇员股份购买计划在内的广义基础雇员股份计划的处理和其他雇员股份计划有所不同（折扣“较小”的问题在下文中考虑）。理事会指出，这些计划只有雇员才能取得的这一事实本身就足以证明，提供给雇员的利益代表了雇员薪酬。不仅如此，“薪酬”这个术语并不只是局限于作为雇员个人合同一部分的薪酬：它包括提供给雇员的全部利益。类似地，服务这个术语包括雇员提供的作为回报的全部利益，包括由于股份计划的激励而增加的生产力和责任感或雇员其他工作业绩的提高。）

BC12 Moreover, **distinguishing regular employee services from the additional benefits received from broad-based employee share plans would not change the conclusion that it is necessary to account for such plans.** No matter what label is placed on the benefits provided by employees—or the benefits provided by the entity—the transaction should be recognised in the financial statements.

（12.并且，将普通的雇员服务从广义基础的雇员股份计划带来的额外收益中区分出来，并不会改变需要对这种计划进行会计处理的结论。不管雇员提供的利益或主体提供的利益被作何分类，这项交易必须在财务报表中确认。）

BC13 Furthermore, that **governments in some countries have a policy of encouraging employee share ownership is not a valid reason for according these types of plans a different accounting treatment, because it is not the role of financial reporting to give favourable accounting treatment to particular transactions to encourage entities to enter into them.** For example, governments might wish to encourage entities to provide pensions to their employees, to lessen the future burden on the state, but that does not mean that pension costs should be excluded from the financial statements. To do so would impair the quality of financial reporting. The purpose of financial reporting is to provide information to users of financial statements, to

assist them in making economic decisions. **The omission of expenses from the financial statements does not change the fact that those expenses have been incurred. The omission of expenses causes reported profits to be overstated and hence the financial statements are not neutral, are less transparent and comparable, and are potentially misleading to users.**

（13.此外，一些国家的政府采取的鼓励雇员拥有股份的政策并不能作为对这些类型的计划采用不同的会计处理的正当理由，因为给予特定交易以有利的会计处理方法来鼓励主体采用这种交易不是财务报告的任务。比如，政府可能希望鼓励主体对他们的雇员提供养老金，以减轻国家的未来负担，但这并不意味着养老金成本可以不在财务报表中列示。这种做法会损害财务报告的质量。财务报告的目的是向财务报表的使用者提供信息，帮助他们作出经济决策。省略财务报表中的费用并不会改变这些费用既已发生的事实。费用的省略导致报告利润的虚增，使财务报表不再是中立的，透明度和可比性降低，对使用者具有潜在的误导作用。）

BC14 There remains the question whether there should be an exemption for some plans, when the discount is small. For example, FASB Statement of Financial Accounting Standards No.123 Accounting for Stock-Based Compensation contains an exemption for employee share purchase plans that meet specified criteria, of which one is that the discount is small.

（14.当折价较小时，一些股份计划是否允许豁免是值得商榷的。例如，美国财务会计准则委员会的《财务会计准则公告第 123 号—以股票为基础的报酬的会计处理》就允许雇员股份购买计划在满足特定标准时豁免，其中一项标准即为折价较小。）

BC15 On the one hand, it seems reasonable to exempt an employee share purchase plan if it has substantially no option features and the discount is small. In such situations, the rights given to the employees under the plan probably do not have a significant value, from the entity's perspective.

（15.一方面，如果它实质上没有期权特征并且折价较小时，将雇员股份购买计划作为例外似乎是有道理的。在这样的情况下，计划授予雇员的权利从主体的角度来看很可能没有明显的价值。）

BC16 On the other hand, **even if one accepts that an exemption is appropriate, specifying its scope is problematic**, eg deciding what constitutes a small discount. Some argue that a 5 per cent discount from the market price (as specified in SFAS 123) is too high, noting that a block of shares can be sold on the market at a price close to the current share price. Furthermore, it could be argued that it is unnecessary to exempt these plans from the standard. If the rights given to the employees do not have a

significant value, this suggests that the amounts involved are immaterial. Because it is not necessary to include immaterial information in the financial statements, there is no need for a specific exclusion in an accounting standard.

(16.另一方面,即使同意豁免是合适的,规定它的范围也不容易,例如,决定什么算是一个较小折扣。有人认为在市场价格的基础上打 5%的折扣(按照《财务会计准则公告第 123 号》的规定)太高了,因为作为一体出售的股份能在市场上以接近现行股价的价格出售。此外,说没有必要把这些股份计划从准则中豁免也是可以的。如果授予雇员的权利缺乏明显的价值,这表明所影响的金额是不重要的。因为没有必要将不重要的信息包括在财务报表中,所以在会计准则中没有必要做一个特定的例外排除。)

BC17 For the reasons given in the preceding paragraph, the Board concluded that broad-based employee share plans, including broad-based employee share purchase plans, should not be exempted from the IFRS.

(17.出于对前面段落给出原因的考虑,理事会得出结论,广义基础的雇员股份计划,包括广义基础的雇员股份购买计划,不能在国际财务报告准则中豁免。)

BC18 However, the Board noted that there might be instances when an entity engages in a transaction with an employee in his/her capacity as a holder of equity instruments, rather than in his/her capacity as an employee. For example, an entity might grant all holders of a particular class of its equity instruments the right to acquire additional equity instruments of the entity at a price that is less than the fair value of those equity instruments. If an employee receives such a right because he/she is a holder of that particular class of equity instruments, the Board concluded that the granting or exercise of that right should not be subject to the requirements of the IFRS, because the employee has received that right in his/her capacity as a shareholder, rather than as an employee.

(18.然而,理事会注意到可能出现主体和雇员发生交易的情形,此时雇员以权益性工具的持有者而不是雇员的身份进行交易。例如,一个主体可能会授予其某种特定类别权益性工具所有的持有者以低于那些权益性工具公允价值的价格购买主体额外的权益性工具的权利。理事会得出结论,如果雇员是因为其属于这一特定类别权益性工具的持有者而获得这样的权利,授予或行使那种权利将不受本国际财务报告准则要求的影响,原因是雇员获得权利的身份是一名股东而不是一名雇员。)

即,此类涉及面较广的员工持股计划也同样属于 IFRS 2 的规范范围,不应因为政府经济政策考量等非技术因素影响而不确认股份支付相关费用。

问题1-4-31 (限制性股票公允价值的确定)

问题:

权益结算的股份支付采用限制性股票方式的，限制性股票于授予日的公允价值应当如何确定？

解答：

我们倾向于认为，在确定限制性股票于授予日的公允价值时，不考虑期权价值、流动性折扣等因素，每股限制性股票的公允价值直接依据授予日无限售条件股票的市价减去授予价格确定。

结论基础：

根据《企业会计准则讲解(2010)》第 183～184 页“权益工具公允价值的确定”之“(一)股份”所述：

对于授予职工的股份，其公允价值应按企业股份的市场价格计量，同时考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件之外的可行权条件）进行调整。如果企业股份未公开交易，则应按估计的市场价格计量，并考虑授予股份所依据的条款和条件进行调整。

有些授予条款和条件规定职工无权在等待期内取得股利的，则在估计所授予股份的公允价值时就应予以考虑。有些授予条款和条件规定股份的转让在可行权日后受到限制，则在估计所授予股份的公允价值时，也应考虑此因素，但不应超出熟悉情况并自愿的市场参与者愿意为该股份支付的价格受到可行权限制的影响程度。在估计所授予股份在授予日的公允价值时，不应考虑在等待期内转让的限制和其他限制，因为这些限制是可行权条件中的非市场条件规定的。

上述内容引自 IFRS 2 应用指南中的 B3 段。

2006 年 11 月，国际财务报告解释委员会（IFRIC）在经过讨论后，决定不将“Fair value measurement of post-vesting transfer restrictions”这一问题列入其议程，即不会对此问题专门发布一项解释公告。对该决定的相关解释原文如下：

IFRS 2 - Item 4: Fair value measurement of post-vesting transfer restrictions

Issue

The Interpretations Committee was asked whether the estimated value of shares issued only to employees and subject to post-vesting restrictions could be based on an approach that would look solely or primarily to an actual or synthetic market that consisted only of transactions between an entity and its employees and in which prices, for example, reflected an employee's personal borrowing rate. The Interpretations Committee was asked whether this approach was consistent with the requirements under IFRS 2.

Reasons and Conclusions

The Interpretations Committee noted the requirements in paragraph B3 of Appendix B to IFRS 2, which states that, "if the shares are subject to restrictions on transfer after vesting date, that factor shall be taken into account, but only to the extent that the post-vesting

restrictions affect the price that a knowledgeable, willing market participant would pay for that share. For example, if the shares are actively traded in a deep and liquid market, post-vesting transfer restrictions may have little, if any, effect on the price that a knowledgeable, willing market participant would pay for those shares. "

Paragraph BC168 of the Basis for Conclusions on IFRS 2 notes that "the objective is to estimate the fair value of the share option, not the value from the employee's perspective. " Furthermore, paragraph B10 of Appendix B to IFRS 2 states that "factors that affect the value of the option from the individual employee's perspective only are not relevant to estimating the price that would be set by a knowledgeable, willing market participant. "

The Interpretations Committee noted that these paragraphs require consideration of actual or hypothetical transactions, not only with employees, but rather with all actual or potential market participants willing to invest in restricted shares that had been or might be offered to them.

The Interpretations Committee believed that the issue was not expected to create significant divergence in practice and that the requirements of IFRS 2 were clear. The Interpretations Committee, therefore, decided not to take the issue onto the agenda.

Decision Date

November 2006

中文翻译如下：

IFRS2-项目 4：授予日后转让限制的公允价值计量

问题

解释委员会被问到，仅向员工发行、且受到授予日后限制的股票的估计价值，是否基于单独或主要针对实际或合成市场的方法，该市场仅包含企业和其员工之间的交易，其价格可以反映员工的个人借款利率，并且这种方法是否符合 IFRS2 中的相关规定。

原因和结论

解释委员会指出了 IFRS2 附录 B 第 B3 段中的相关规定，即 “如果股票受到授予日后的转让限制，应当考虑该因素，但仅以授予日后限制会影响到一个有充分的知识、并且有意愿、有能力的市场参与者为该股票支付的价格为限。例如，如果股票在一个规模大、流动性强的市场中交易，授予日后的转让限制可能对上述价格（一个有充分的知识、并且有意愿、有能力的市场参与者愿意为该股票支付的价格）的影响相当小（如有）”。

IFRS2 结论基础 BC168 段中指出：“目标是估计股票期权的公允价值，而不是估计员工预

期的价值。”进一步来说，IFRS2 附录 B 第 B10 段指出，对于仅从单个员工角度的期权价值的影响因素与估计有充分知识、并且有意愿、有能力的市场参与者设定的价格并不相关。解释委员会指出，这些段落要求，不只与员工，还要与所有实际或潜在市场参与者考虑实际或假定交易，这些参与者都愿意投资之前或可能向其提供的限制性股票。解释委员会相信，预计这个问题不会造成实务中的重大差异，并且 IFRS2 具有明确的相关规定。因此，解释委员会决定不把这个问题的纳入议程。

决定日

2006 年 11 月

据此，在对限售股估值时如何考虑其“限售”因素的影响，主要是取决于该限售因素的性质，是该权益工具本身的特征（即，不论是谁，也不论被授予人是否向企业提供服务或商品，都必须受到该限售条件的约束）还是仅与被授予员工需承担的服务义务有关（即，属于股份支付的服务期限条件或者非市场业绩条件的组成部分）。换言之，假设存在一个单独的限售股市场（不限于作为激励对象的员工参与），且该市场上的交易是足够活跃的，则该市场上的交易价格可以作为确定该限售股于授予日的公允价值的依据，该限售股于授予日的公允价值与对应的无限售条件股份当日市价之间的差额可以看作是“流动性折扣”或者说是卖出认沽期权价值。但是在实务操作中，这样的“限售股市场”并不存在（理论上的唯一可能性是：在授予日当天，企业同时向财务投资者发行限售股份，且该限售股份的限售期与股份支付的等待期完全相同，则此时限售股于其发行日的公允价值可以看作限制性股票本身的公允价值。但截至目前，尚无此类先例），导致事实上对这两类限售因素的影响难以作出合理区分。在此情况下，监管机构基于审慎监管和压缩利润操纵空间的考虑，倾向于将这两类限售因素的影响不作区分，在计算限制性股票公允价值时一律不纳入考虑，即限制性股票公允价值直接依据其授予日对应的无限售条件股份的市价确定，不扣除期权价值，是完全可以理解的。这一倾向性意见虽然不尽符合会计准则规定，但大大降低了操作难度，提高了实务操作的统一性，显著压缩了利润操纵空间。因此，我们建议今后在对限制性股票形式的权益结算股份支付确定授予日权益工具公允价值时，按照监管机构的倾向性意见办理，不再扣除其中的期权价值因素。

权威指引：

1、证监会会计部《2014 年上市公司年报会计监管报告》：“5. 与股份支付计划相关的确认与计量不适当，年报分析发现，部分公司在确定授予职工的限制性股票的公允价值时，以授予日股价为基础考虑流动性折扣，或者不采用授予日的股价，而是采用其他时点的股价或之前一段时间股价的平均值。”

2、根据 2015 年 12 月山东证监局组织召开的辖区内上市公司、中介机构年报沟通会，从中国证监会会计部相关人员讲述中，针对股份支付问题，目前监管思路倾向于不考虑期权

价值，每股限制性股票的公允价值直接采用授予日股票价值减去授予价格确定。

3、证监会通过出版的《上市公司执行企业会计准则案例解析》系列书籍，在其中以案例的方式也明确了：上市公司的限制性股票属于授予职工的附有可行权条件的股份，《企业会计准则第 11 号——股份支付》的讲解指出，“对于授予职工的股份，其公允价值应按企业股份的市场价格计量”，因此上市公司的限制性股票应按授予日企业股票的市价计量，锁定期和解锁期内转让的限制和其他限制（即员工需确保该期间内在职，且公司达到相关业绩条件）属于可行权条件中的非市场条件规定，只会影响对可行权数量的估计，在估计所授予限制性股票在授予日的公允价值时不应考虑。在股利可以累积的情况下，只有解锁后的限售条款才属于非可行权条件，可以作为公允价值的调整因素。

问题1-4-32（涉及市场条件的股份支付公允价值的确定）

问题：

如下文背景资料所述，对于该项涉及市场条件的股份支付，A 公司于各资产负债表日如何计量股份支付费用？A 公司转让给管理团队的股权在授予日的公允价值如何确定？

背景：

A 公司成立于 2015 年 9 月 9 日，由 B 公司出资 100 万元设立，公司主要致力于为创业企业提供低成本共享专业办公空间和各种配套设施，为其创造与同行者切磋共进的机会，使其获取到强大的资源支持，加速创业创新进程。

A 公司成立后，以高估值取得了多轮外部融资，也以低价格向公司管理层转让了股份，构成股份支付，相关变更情况如下：

2015 年 10 月 24 日，A 公司、B 公司与 A 公司管理层成员周某、黄某、王某、李某（以下合称“管理团队”）签订了《股权激励协议书》，协议中约定：公司管理团队在完成协议要求的 4 级融资标准后，B 公司将无偿向公司管理团队进行 4 轮股权激励，具体约定如下：

（1）若 A 公司完成 A 轮人民币 5,000 万元估值基础上的人民币 500 万（含 500 万）以上的融资额，融资完成后，B 公司将无偿对管理团队进行股权激励，股权激励的标的为 B 公司该轮融资完成后（稀释后）所持有的 A 公司股权的 5%，管理团队按照约定比例分享此部分激励；

（2）若 A 公司完成 B 轮人民币 10,000 万元估值基础上的人民币 1,000 万（含 1,000 万）以上的融资额，融资完成后，B 公司将无偿对管理团队进行股权激励，股权激励的标的为 B 公司该轮融资完成后（稀释后）所持有的 A 公司股权的 10%，管理团队按照约定比例分享此部分激励；

（3）若 A 公司完成 B 轮人民币 20,000 万元估值基础上的人民币 2,000 万（含 2,000 万）以上的融资额，融资完成后，B 公司将无偿对管理团队进行股权激励，股权激励的标的为 B 公司该轮融资完成后（稀释后）所持有的 A 公司股权的 15%，管理团队按照约定比例

分享此部分激励：

（4）若 A 公司完成 B 轮人民币 50,000 万元估值基础上的人民币 5,000 万（含 5,000 万）以上的融资额，融资完成后，B 公司将无偿对管理团队进行股权激励，股权激励的标的为 B 公司该轮融资完成后（稀释后）所持有的 A 公司股权的 20%，管理团队按照约定比例分享此部分激励。

2016 年 1 月和 4 月，A 公司分别与某创投中心（有限合伙）甲、某股权投资合伙企业（有限合伙）乙达成了增资扩股协议，协议约定甲、乙分别以 6,000 万元和 6,200 万元的估值作为基准增资扩股，入股价格均为 45 元/每 1 元实收资本。增资扩股完成后，公司达到第 1 级融资标准，公司管理团队于 2016 年 4 月行权。

2016 年 8 月，某创业投资合伙企业（有限合伙）丙增资入股，入股价格为 55 元/每 1 元实收资本。增资后，公司达到第 2 级融资标准，公司管理团队于 2016 年 11 月行权。

增资引入的新投资方中，有如下情况：

（1）甲合伙企业由 A 公司的管理层成员之一周某担任普通合伙人，甲合伙企业认缴出资总额 360 万元，其中周某认缴 1 元，除周某外，其余有限合伙人未在 A 公司任职。

（2）乙合伙企业、丙合伙企业全部合伙人均未在 A 公司任职。

（3）乙合伙企业、丙合伙企业与 A 公司签订的入资协议中明确设置了回购权条款，约定：“创始人股东应尽最大努力促使公司在 2020 年 6 月 30 日以前完成境内或境外的合格上市，如公司至迟在 2020 年 12 月 31 日前未能发生合格上市或公司、创始人股东对本协议有重大违约行为，乙合伙企业、丙合伙企业有权要求 A 公司以其投资价款加上每年 6% 的利息，并加上本轮投资后已累计的红利或已宣布但未分配的红利的价格回购乙合伙企业、丙合伙企业届时持有的公司全部股权。”

B 公司于 2016 年 4 月、2016 年 11 月分别向 A 公司管理团队以 1 元的价格转让承诺激励的股份，该股权立即可行权。

解答：

（1）各资产负债表日的处理

本案例中所讨论的股份支付的特殊之处在于：它是目前相当少见的涉及“市场条件”的股份支付。其中的可行权条件可整理如下：

1、服务期限条件：在完成所约定的融资时，激励对象持续在公司任职；

2、非市场条件：完成约定金额的融资；

3、市场条件：公司的估值（相当于所有股份的市值总额）达到约定的标准。

根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》、《企业会计准则解释第 3 号》第五条等规定，服务期限条件和非市场条件决定所授予的权益工具的数量；而市场条件和非可行权条件决定了所授予的权益工具在授予日的公允价值。也就是说，本案例中在考虑等待期长短（取决于完成所约定的各轮融资的预计时间）和确定授予日的权益工具公允价值时，都应当考虑

该市场条件的影响，而不应简单地依据每股净资产的账面价值或者收益法评估值。例如，假设预计授予日满 2 年后完成协议约定的 A 轮融资，届时公司的估值为 5,000 万元，即该次可无偿取得的公司股份的届时公允价值将至少为 250 万元（ $=5,000 \times 5\%$ ）。假设折现率为 12%，则可以大致测算第一轮期权在授予日的公允价值是 $250 / (1+12\%)^2 = 1,992,984.69$ 元（近似值为 200 万元）。相应地，该 200 万元应在 2 年等待期内分摊，每年确认股份支付费用 100 万元。对应于后续各轮融资的股权激励也采用类似的方法处理。在后续等待期内的每年末，应根据公司业绩、市场情况等因素对完成后续各轮融资的可能性和预计时间的估计进行修正，由此导致的对等待期时间长度和预计可授予的期权数量的估计变化，按会计估计变更处理。但后续不再确认所授予的权益工具公允价值变动的影响。

另外注意：如果有激励对象在已满足可行权条件的情况下放弃行权的，则仍应看作对应的期权已经授予，不能冲回未行权的期权对应的已确认股份支付费用。

（2）授予日公允价值的确定

B 公司于 2016 年 4 月、2016 年 11 月向管理团队以 1 元的价格转让 A 公司的股权构成股份支付，其属于一次授予立即行权的股份支付。授予日为董事会批准日。

参照《北京注册会计师协会专家委员会提示[2016]第 8 号——IPO 企业股权激励工具关注的审计重点》中的相关表述：

二、关注 IPO 企业股权激励的初始计量

由于 IPO 企业的股份暂未在资本市场流通，公允价值的获取有一定难度。应当依据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定，确定权益工具的公允价值，并根据股份支付协议条款的条件进行调整。

（一）确定公允价值的三个层次

第一层次，是企业在计量日能获得相同资产或负债在活跃市场上报价的，以该报价为依据确定公允价值；

第二层次包括：(a) 活跃市场中类似资产或负债的报价；(b) 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；(c) 除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线、隐含波动率和信用利差等；(d) 市场验证的输入值等。市场验证的输入值，是指通过相关性分析或其他手段获得的主要来源于可观察市场数据或者经过可观察市场数据验证的输入值；

第三层次，输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。输入值，是指市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。

注册会计师需要提醒 IPO 企业管理层，依靠第二或第三层次的公允价值估计，采用可行的操作方法确定。

（二）管理层确定公允价值的考虑

通常管理层需要考虑以下四个维度，做出相互印证：

1.以引入外部机构或战略投资者相对公允的价格作为参照依据。从参考时效上，通常考虑六个月之内的股权交易，并考虑近期公司业务是否有重大变化。如果发行价格明显不公允，例如，为换取外部投资者为企业带来的资源或其他利益，而单独确定发行价格的情况等，应当予以排除；

2.引入专业的资产评估机构进行评估，比如首选现金流折现法；

3.以相同或类似行业市盈率、市净率，作为衡量公允价值的校对依据；

4.使用期权定价模型。

本案例中授予日标的股权的公允价值的确定，可以收益现值法评估的估值方法确定，但应关注 2016 年 4 月至 11 月期间，A 公司生产经营是否存在重大变动情况。对于 2016 年 4 月和 8 月引入外部投资者入资的高估值情况，虽然其明确了限期内成功上市的约定条件以及未达成约定的回购条款，因此其相应的估值系考虑了上市及退出的因素影响，但影响其估值的首要因素仍是 A 公司及其所处行业的基本面，且对赌条款对估值的影响难以量化，因此不能仅仅因为存在对赌条款而认为不能直接将 PE 等外部财务投资人入股时的估值作为股份支付成本计量所依据的授予日标的股权的公允价值。

另外，因为该次股份支付涉及市场条件，因此在确定所授予的股份于授予日的公允价值时，需将市场条件的影响考虑在内。

问题1-4-33（取消股权激励计划的处理）

问题：

根据“背景”部分的信息，讨论：

1、公司 2012 年度因不满足行权条件而不确认股份支付费用，同时如果 2013 年度仍无法满足行权条件，则 2013 年也不确认股份支付费用，是否恰当？

2、若公司在 2013 年 3 月（2012 年度财务报告尚未报出）终止股权激励计划，将对公司产生什么影响？

背景：

A 公司实施股权激励计划，拟向激励对象授予 308 万份股票期权。授予日为 2012 年 1 月 17 日，授予的股票期权自授予日起满 12 个月后，激励对象应在未来 36 个月内分三期行权，每期可行权数量为授予数量的 1/3。

主要行权条件：在本股票期权激励计划有效期内，以 2011 年净利润为基数，2012-2014 年相对于 2011 年的净利润增长率分别不低于 25%、56%、95%；相比 2011 年度，2012-2014 年度扣除非经常性损益后的加权平均净资产收益率分别不低于 9%、10%、11%。

除此之外，股票期权等待期内，归属于上市公司股东的净利润及归属于上市公司股东的扣除非经常性损益的净利润均不得低于授权日前最近三个会计年度的平均水平且不得为负。

A 公司披露股权激励计划以后，面临的宏观环境和所处的行业状况发生了较大变化，

2012 年度经营业绩大幅下降，致使 2012 年“归属于上市公司股东的净利润及归属于上市公司股东的扣除非经常性损益的净利润”预计低于授予日前最近三个会计年度的平均水平，股票期权激励计划无法进入行权期。同时 A 公司管理层认为依据目前的经营状况，主要行权条件中的“在本股票期权激励计划有效期内，以 2011 年净利润为基数，2012-2014 年相对于 2011 年的净利润增长率分别不低于 25%、56%、95%”等指标无法实现，拟于 2013 年 3 月终止该股权激励计划。

解答：

1. 关于取消第二期、第三期股权激励计划的相关处理

财政部在 2012 年 3 月的财办会[2012]11 号《关于取消股份支付计划会计处理问题的复函》中指出：“企业在等待期内取消了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外）的，应当按照《企业会计准则解释第 3 号》（财会[2009]8 号）的规定作为加速可行权处理，即视同剩余等待期内的股权支付计划已经全部满足可行权条件，在取消所授予权益工具的当期确认剩余等待期内的所有费用”。

上述财办会[2012]11 号文的观点似乎更倾向于应当加速确认与第二、第三期的相关股份支付费用。

中国证监会会计部组织编写的《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》（2020 年 6 月出版）中，对类似问题的意见表述如下（见原书第 478～482 页。原文摘录于书中的案例分析 9-09，因此其中的事实背景是针对该案例的）：

问题（1）：A 公司因预计无法满足业绩条件而终止实施原股权激励计划，属于股份支付计划的作废还是取消？

上市公司因预计无法满足业绩条件而终止股权激励计划，相关会计处理的关键在于是“作废”还是“取消”的认定。根据企业会计准则及相关规定，若权益工具因未满足提前设定的可行权条件而被取消（即股权激励计划的“作废”），公司无需作为加速行权处理，而应冲销前期已确认的相关费用；除上述情形外导致的提前终止，视为股权激励计划的“取消”，公司应加速确认剩余等待期内的相关费用。这一规定导致上市公司在预计未来无法满足业绩条件时面临两种选择：一是选择继续等待，直至公司实际无法满足业绩条件，股权激励自然“作废”；二是选择提前终止计划，导致股权激励主动“取消”。两种选择的业务实质类似（均为公司无法满足业绩条件且激励对象无法取得相应股份），但是相应的会计处理却差异甚大，后者相较于前者将确认大额股权激励费用。上市公司处在激烈的市场竞争中，需通过有效的激励方案吸引和激励人才，等待已失去激励作用的股权激励计划自然作废，可能导致公司流失人才或错失商业机会。因此，即便需要加速确认激励费用，部分上市公司仍选择主动终止股权激励计划。

在本案例中，A 上市公司 2x17 年度实际上未满足当年的业绩条件，从而导致第一期限制性股票未能解锁，属于股份支付的“作废”，应按照“作废”来进行会计处理。因此，A

公司应冲回之前已确认的与第一期限制性股票相关的股权激励费用使得2x17 年度累计确认的与这一部分相关的股权激励费用为零。

对于本案例中的第二期和第三期解锁部分属于股份支付的“作废”还是“取消”，在实务中存在不同观点。一种观点认为，在公司业绩出现下滑且预期无法满足业绩条件的情况下，公司主动“取消”激励计划的实质与等待激励计划自然“作废”一致，均为公司无法满足业绩条件而导致职工不能解锁相关限制性股票，因此上述情况下公司主动“取消”的会计处理应与等待自然“作废”保持一致，即冲销前期已确认的激励费用。另一种观点认为，会计准则并未针对不同情形下“取消”股份支付的会计处理作出不同规定，只要公司不是在“实际上”没有满足业绩条件的情况下提前终止激励计划（即使公司预期无法满足业绩条件），则应严格按照“取消”来进行会计处理，即加速确认相关激励费用。

我们倾向于观点二，即作为股份支付计划的“取消”处理。

问题（2）：若作为股份支付计划的取消处理，应如何确定加速行权下应立即确认的原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额？

根据企业会计准则的规定，公司在取消股份支付计划时，应立即确认原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额。对于“原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额”，在实务中存在不同的理解。

观点一认为，公司应视同该股权激励计划的可行权条件在取消当日已全部满足，并将剩余等待期内的股权激励费用全部计入取消当期，而不考虑公司对未来可行权数量的估计情况。就本案例来看，该观点下，A 公司应当在取消日加速确认第二期、第三期的全部激励费用 8,400 万元。

观点二认为，公司应在取消当日估计未来能够满足可行权条件的权益工具数量（在假定没有终止股权激励计划的情况下），据此预计原本应在剩余等待期内确认的股权激励费用金额，并将该金额一次性计入取消当期。就本案例来看，该观点下，A 公司应当在取消日判断第二期、第三期能够满足业绩条件的可能性，并据此确认相关激励费用；若 A 公司预计无法满足第二期、第三期的业绩条件，则预计未来能够满足可行权条件的权益工具数量为零，其累计确认的第二期、第三期激励费用为零。

我们倾向于观点二，“原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额”可以理解为在假定没有终止股权激励计划的情况下，剩余等待期内预计能够满足可行权条件的权益工具相关的激励费用金额。因此，公司可在取消激励计划当日，估计未来能够满足可行权条件的权益工具数量（在假定没有终止股权激励计划的情况下），并将相关股权激励费用金额一次性计入当期损益。

问题（3）：假如 A 公司仅仅因股价大幅下跌而终止实施原股权激励计划，其会计处理是否有所不同？

在本案例中，股票价格属于非可行权条件。假如 A 公司仅仅是因为股票价格下跌、激

励计划丧失激励效果而提前终止该计划，则 A 公司应立即确认原本应在剩余等待期内确认的全部激励费用 8,400 万元，而不能采用问题（2）中的观点二，因为根据企业会计准则的规定，非可行权条件或市场业绩条件不影响公司对可行权权益工具数量的估计。从上述分析看，《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》书中问题（2）所述的两种观点在实务中均可采用。

针对需要讨论的两个问题：

1、根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第六条的相关规定“完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积”，即企业应当在等待期内的每个资产负债表日，根据服务期限条件和业绩条件中的非市场条件的预计满足情况，对授予权益工具的数量作出估计，因此，在不发生股份支付计划取消的情况下，如果已经确定服务期限条件和业绩条件中的非市场条件不能满足，或者预计未来解锁批次对应的服务期限条件和业绩条件中的非市场条件将不能满足的，则本期间可不确认股份支付的相关费用，并把前期已累计确认的与该等批次对应的股份支付费用（如有）予以转回。本案例中，第一期解锁的 1/3 部分所依据的业绩条件（非市场条件）是 2012 年的业绩，在目前已经确定基本无法达到的情况下，与第一期解锁的 1/3 部分对应的股份支付费用可以不确认。如果 2013 年度的业绩指标继续不满足非市场条件，则 2013 年也不确认股份支付费用。

2、若公司 2013 年终止股份支付计划，则其对公司财务报表的影响应当视采用证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》书中问题（2）所述的哪一种处理观点而定。如果采用观点一，则因为取消发生于 2013 年，所以应把截至取消日所有尚未解锁（等待期尚未期满）的批次对应的尚未确认的股份支付相关费用在 2013 年度一次性确认，而不考虑在假设不取消的情况下实际获得解锁的可能性；如果采用观点二，需要考虑在假设不取消的情况下，第二、第三期解锁的另外 2/3 部分最终行权的可能性，以确定是否需要在取消时加速确认剩余的相关费用。

如果采用证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》书中问题（2）所述的观点二，在尚未确定第二、三期的可行权条件是否满足的情况下提前将其取消，公司应当提供未来期间的盈利预测等相关证据，以对“预计未来第二、三期的可行权条件也无法得到满足”提供充分、适当的证据予以佐证。公司管理层需要注意：

（1）确保盈利预测等资料反映了管理层对未来盈利前景的最佳估计，即假设该计划继续实施，最终授予的权益工具数量将为零。应注意管理层用于测算未来授予权益工具数量时所依据的预测信息应与本公司及同行业其他上市公司在年报中披露的未来前景展望信息不存在重大不一致。对此问题的判断务必谨慎，因为假如 2013、2014 年度的业绩能够满足第二、三期的非市场业绩条件，则目前对股份支付计划第二、三期的取消将需要作为加速可行

权处理。

(2) 2013 年 3 月终止原股份支付计划的事项, 在 2012 年度财务报表中应作为资产负债表日后非调整事项予以披露。由此导致的股份回购将需要履行减资程序。

如果采用证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》书中问题(2)所述的观点一, 则股份支付取消时, 应把尚未确认的与第二、三期解锁部分对应的费用一次性确认, 不考虑假设不取消情况下未来实际行权的可能性, 所以无需考虑未来的盈利预测。

如果公司不终止原股份支付计划, 而任其到等待期满时因非市场业绩条件达不到而自然失效(forfeiture), 则可以像现已失效的第一期那样, 无需在利润表中确认相关的股份支付费用。因此, 两种做法相比, 现在即取消第二期、第三期股权激励计划, 可能导致在利润表中确认更多的费用。

2. 关于与已离职的激励对象相关的股份支付费用

本案例中的股份支付计划为分期行权, 其条件包含服务期限条件和非市场业绩条件。根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》和《企业会计准则解释第 3 号》第五条规定, 服务期限条件和非市场业绩条件都属于决定最终授予的权益工具数量的可行权条件。激励对象在等待期内提前离职, 即未满足服务期限条件, 导致最终授予该激励对象的权益工具数量为零, 相应地应确认的与该激励对象相关的累计股份支付费用金额也为零(这意味着: 如果以前期间已经就这部分对应于已离职的激励对象的股份支付安排确认过费用的, 则应当在其离职当期将前期已确认的这部分费用转回, 冲减离职当期的费用)。这一结论不受股份支付计划取消的影响。

问题1-4-34(以权益结算的股份支付计划修改的处理)

问题:

1、假定期权激励计划在修改时, 其行权价格、期权数量、等待期、可行权日等条件不变, 仅是签约主体变更, 是否需要按照股份支付计划修改进行处理, 即是否需要按照重新签订期权协议日的公允价值重新计量?

2、如何判定新授予的权益工具是对原协议的替代, 需要满足哪些条件?

3、如下文背景资料所述, A 公司在本次修改中, 变更后方案生效日的公司最近估值高于原方案授予日公司估值, 授予期权数量减少, 最终修改后股份支付于变更后方案生效日的公允价值大于变更前原方案于授予日的公允价值。在此情况下是否还需要单独考虑期权数量减少, 将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理?

背景:

A 公司为留住人才, 于 2014 年第一次董事会决议对符合条件的员工, 实行员工股份激励政策。期权的估值采用“布莱克—斯科尔斯”估值模型。该模型应用的参数包括购行权价格、无风险年息率、预期有效期、预期波动率及授予日公司公允价值。上述参数的确定基于

该计划有关条款、可比上市公司历史期间交易数据、同期投资者入股价格等。股票期权以单位授出，每单位代表 A 公司注册资本一元。

1、第一批(2014 年 5 月授予)股份激励支付名单,授权时点 A 公司注册资本为 2,458.32 万元,采用“布莱克—斯科尔斯”估值模型确定授权日融资估值 8,310.55 万元;授出股比为 4.70%,等待期为 3 年。

2、(1) 2014 年 12 月 A 公司增加注册资本 5,838 万元,变更后注册资本为 8,296.32 万元;

(2) 2015 年第二批股份激励名单,以注册资本 8,296.32 万元为基础,以“布莱克—斯科尔斯”估值模型确定授权日融资估值 51,741.56 万元;授出股比为 2.385%,等待期为 3 年。

(3) 邓某对 A 公司的持股比例为 23.717%,其中包含了代持累计授出员工的股权比例 7.097%,待员工期满行权时,由邓某转让股份给员工。

3、A 公司股东设立合伙企业持股平台。2015 年 8 月,经全体股东一致同意,股东邓某及其他股东分别将其持有的 A 公司部分股权无偿转让给持股平台,转让后持股平台持有 A 公司的 15.254%股权,全部用于员工股份激励,包含之前邓某名下持有用于员工股份支付的 7.097%股权。

4、2015 年 11 月, A 公司由有限责任公司变更为股份有限公司,改制后的股本减少至 1,000 万元, 7,296.32 万元转入资本公积;改制后的股东出资比例与有限公司时股东持股比例保持一致;此时 A 公司融资估值为 55,000 万元。

5、2016 年, A 公司以股本 1,000 万元,员工股份激励池共 1,525,400 股,每股价值 55 元为基础,修改员工股份支付协议。修改的内容主要涉及以下方面:

序号	内容	变更前	变更后
1	主体变更	用于员工激励股份由“邓某”代持,邓某、A 公司、员工三方签订协议。	设立合伙企业持股平台,被激励人员通过持有合伙企业的权益持有 A 公司的股权,期权激励协议由邓某、A 公司、员工、合伙企业持股平台四方签订。
2	股权数量的稀释减少	公司原期权激励计划的条款是以 0 元购入 A 公司 XX%的股权,规定以注册资本一元为一个单位,按照注册资本金额乘以授予股权的比例确定授予期权份额。	股份制改制后, A 公司股本小于原有限公司时的注册资本,公司按照新的股本乘以稀释后股权比例重新计算了期权授予数量;但公司员工持有的期权占公司注册资本比例不变。
3	股权公允价值变更	以“布莱克—斯科尔斯”估值模型确认股权授予日的价值,即公允价值=公司估值×期权比例。	变更后方案生效日的公司估值 55,000 万元高于原授予日公司估值,授予期权数量减少,最终修改后股份支付于变更后方案生效日的公允价值大于变更前原方案于授予日的公允价值。

序号	内容	变更前	变更后
4	等待期的变更	等待期均为 3 年。等待期内非因受激励对象主动离职且非因违反员工持股协议约定导致劳动关系解除的，受激励对象丧失股权行权资格的，受激励对象有权要求公司支付一定数额的补偿。	期权将按照以下进度在四年内行权：(i)自授予日起全职工作满 1 年的，则 1 年之后每个月届满后激励对象授予的 1/36 的期权可行权；(ii)自授予日起全职工作满 4 年的，则被授予人全部的期权可行权。

由于 A 公司股东变动等原因，员工实际第一次行权在 2016 年 12 月 31 日。

解答：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第 193～195 页“五、条款和条件的修改”：

（一）条款和条件的有利修改

企业应当分别以下情况，确认导致股份支付公允价值总额升高以及其他对职工有利的修改的影响：

1.如果修改增加了所授予的权益工具的公允价值，企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加。权益工具公允价值的增加是指，修改前后的权益工具在修改日的公允价值之间的差额。

如果修改发生在等待期内，在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。如果修改发生在可行权日之后，企业应当立即确认权益工具公允价值的增加。如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具，则企业应在整个等待期内确认权益工具公允价值的增加。

2.如果修改增加了所授予的权益工具的数量，企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加。

如果修改发生在等待期内，在确认修改日至增加的权益工具可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。

3.如果企业按照有利于职工的方式修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件（而非市场条件），企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。

（二）条款和条件的不利修改

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。具体包括如下几种情况：

1.如果修改减少了所授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少。

2.如果修改减少了授予的权益工具的数量，企业应当将减少部分作为已授予的权益工具

的取消来进行处理。

3.如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（而非市场条件），企业在处理可行权条件时，不应当考虑修改后的可行权条件。

（三）取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

1.将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。

2.在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。

3.如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具是用于替代被取消的权益工具的，企业应以处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理。权益工具公允价值的增加是指，在替代权益工具的授予日，替代权益工具公允价值与被取消的权益工具净公允价值之间的差额。被取消的权益工具净公允价值是指，其在取消前立即计量的公允价值减去因取消原权益工具而作为权益回购支付给职工的款项，如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

企业如果购其职工已可行权的权益工具，应当借记所有者权益，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。

依据上述指引，我们对上述问题的处理意见如下：

问题 1：假定“如期权激励计划在行权价格、期权数量、等待期、行权日等条件不变，仅是签约主体变更的情况下”，则该变更一般理解对股份支付的公允价值无实质影响，不作为股份支付变更处理。但我们认为本案例并不属于该情况。

问题 2：关于新授予的权益工具是否对原协议构成替代的问题，应根据个案具体背景信息进行分析判断，但一般理解应满足的最低限度条件是：

（1）新的股权激励方案明确说明其是对原方案的替代；

（2）新旧方案的激励对象一致；

（3）新的权益工具的授予价格在很大程度上与被取消的原权益工具于其原授予日或者取消日的公允价值相接近；

（4）授予新权益工具和取消原权益工具属于“一揽子交易”，只有作为一个整体来看才是具有商业实质的；

（5）原权益工具的取消日不早于新权益工具的授予日。

（注：不能认为在满足上述五个条件时，一定可以被认定为原股权激励方案的替代。）

此时企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理。

问题 3: 在本案例中, 如果上述问题 2 的结论为“新授予的权益工具属于对原协议的替代”, 且修改后增加了所授予权益工具的公允价值, 则企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得的服务的增加。关注的应是公允价值整体的变动情况, 而不区分授予数量的减少和单位公允价值增加两个因素分别处理。因此对新方案下较原方案减少的期权数量, 不单独作为取消(加速可行权)考虑其影响。

不过需注意的是, 本案例中应区分不同授予批次确定公允价值的增加发生的期间。

除此之外, 本案例中不只是修改了公允价值的确定, 但同时也取消了终止合同关系后对激励对象基于期权计划的补偿, 同时延长了服务期限(可行权条件之一), 因此就修改后的期权计划属于有利变更还是不利变更, 应综合测算后进一步分析、判断。如果属于不利变更, 则应按不利变更进行相应的会计处理。如涉及期权计划取消时则应按取消一项期权计划进行相应的会计处理。

企业应于 2016 年内修改员工股份支付协议时, 考虑以下因素的影响, 对股份支付会计处理进行调整:

1、于变更后股份支付协议生效日, 计算变更后股份支付所授予权益工具的公允价值, 将其与原协议下所授予权益工具于该变更后协议生效日的公允价值(注: 不是授予日的原公允价值, 需重新评估确定)相比较, 如果前者小于后者, 则应在等待期内确认的股份支付费用总额不变; 如果前者大于后者, 则应在调整后的等待期内确认两者之间的差额部分(变更前原应确认的股份支付费用仍需在原剩余等待期或缩短后的剩余等待期(以较短者为准)内摊销确认)。

2、考虑调整后的可行权期的影响。原方案等待期为 3 年, 修改后方案改为“自授予日起全职工作满 1 年的, 则 1 年之后每个月届满后激励对象授予的 1/36 的期权可行权”, 且实际第一次行权在 2016 年 12 月 31 日。据此, 修改后方案属于“一次授予、分次行权”的股份支付, 应看作 36 个独立的股份支付安排, 分别在其等待期内摊销(而不是统一按 4 年摊销)。其中第一批次的等待期为原授予日至 2016 年 12 月 31 日止的期间。

即:

1、自变更后方案生效日起合计应确认的股份支付费用 = $\text{MAX}[\text{修改后股份支付于变更后方案生效日的公允价值, 变更前原方案于授予日的公允价值}] - \text{原方案下截至变更后方案生效日累计已确认的股份支付费用}$;

2、将上述 1 中计算的“自变更后方案生效日起合计应确认的股份支付费用”平均分为 36 份, 每份的摊销期限为自变更后方案生效日起至各该批次可行权日之间的剩余等待期间。在各该批次的等待期内摊销, 确认为相应期间的股份支付费用(管理费用)和资本公积。

问题1-4-35 (境外公司期权激励确认的管理费用在回国内A股上市过程中对财务报表的影响)

问题：

如下文背景资料所述，境外 A 公司期权激励确认的管理费用在回国内 A 股上市过程中如何处理？这些管理费用是否会影响境内公司的财务报表？如何确定境内上市主体新发行的期权对境内上市主体业绩的影响？

背景：

A 公司现有尚未可行权的期权和未来在上市前计划要发的期权，由于在回 A 股上市过程中，从法律层面不允许以期权的方式存在，所以需要设计技术方案模拟。初步技术方案可能采用以下两种方法之一：

1、将境外所有尚未可行权的期权（包括现有和新发的）都加速行权，转成境外公司的普通股，然后在拆除红筹/VIE 结构落回境内公司时，在境内公司层面设立有限合伙作为持股平台来持有境内公司股权；

2、在境外把所有尚未可行权的期权（现有的和新发的）都取消掉，然后在拆除结构落回境内公司时，再发行新股给持股平台，实现经济利润的平移。

解答：

此类“拆除红筹架构回国内上市”实际上是将原红筹架构下的境内经营主体作为在境内上市的主体，以其历史财务报表作为申报财务报表，因此该境内经营主体自身必须符合境内 A 股 IPO 的各项条件。

因为境外上市的主体（在开曼、百慕大、香港等地设立的壳公司）属于特殊目的主体，自身无经营业务，其高管也多同时在境内经营主体任职，因此对于原先在境外公司层面实施的股权激励而言，境内公司应当根据《企业会计准则解释第 4 号》第七条的规定判断是否应当将境外公司的股权激励费用“下推”到境内经营主体的财务报表中。

《企业会计准则解释第 4 号》第七条规定：

七、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理？

答：企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当按照以下规定进行会计处理：

（一）结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

（二）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

本解释发布前股份支付交易未按上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实

可行的除外。

在本案例中，作为激励对象的高管实质上是为境内经营主体服务，但境内经营主体无结算义务，由境外上市主体负责结算，因此对境内经营主体而言，属于“接受服务企业没有结算义务”的情形，按上述规定，应按权益结算的股份支付进行会计处理，其会计处理的效果就是把境外上市主体层面按照《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》（IFRS 2）确认的股份支付费用下推到境内经营主体层面（此方面中国企业会计准则和 IFRS 2 无准则差异）。

相应地，在境外上市主体授予其高管股份期权后，在等待期内和取消后（按加速可行权处理）确认的股份支付费用，也将同时体现在境内经营主体的财务报表中。后续再由境内经营主体对这些高管进行股权激励时，应作为一项新的股份支付交易，将其费用按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》的相关规定体现在境内经营主体的财务报表中。也就是在境内经营主体的财务报表中要体现两次股份支付的费用：第一次是境外上市主体向高管授予的股权激励费用按《企业会计准则解释第 4 号》第七条规定下推到境内经营主体层面；第二次是境内经营主体自身对高管实施的股权激励。

需要注意的是：《企业会计准则讲解（2010）》第 194 页“取消或结算”规定：“如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具是用于替代被取消的权益工具的，企业应以处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理。权益工具公允价值的增加是指，在替代权益工具的授予日，替代权益工具公允价值与被取消的权益工具净公允价值之间的差额。被取消的权益工具净公允价值是指，其在取消前立即计量的公允价值减去因取消原权益工具而作为权益回购支付给职工的款项，如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。”但在本案例中，虽然前后两次股权激励的对象、业绩条件和受益金额可能类似，但由于前后两次股份支付的实施主体（结算义务方）和所授予的权益工具都不同（前次授予的是以境外上市主体股份为标的的期权，后一次是通过职工持股平台直接持有境内经营主体的股份），因此，除非在后一次股份支付计划中明确指明该计划是对此前在境外上市的红筹架构下已实施的股权激励计划的替代，否则不能认为后一次股份支付是对前一次股份支付的替代，而只能按照前一次股份支付的取消和另一次新实施的股份支付安排，分别进行会计处理。

通常认为，此类情况下，对于新发行的期权的性质（应认定为对原期权的替代，还是原期权取消并授予一项新的期权）的判断，需结合所有可获得的相关信息进行谨慎的综合分析和评价。IFRS 2 和《企业会计准则第 11 号——股份支付》并未提供此类判断的具体指引。一般认为，以下因素可能表明一项新发行的期权是对已被取消的原期权的替代：

- （1）新期权的授予对象与原期权相同，且新期权方案中明确表述其是对原期权的替代；
- （2）新期权的授予价格在很大程度上与被取消的原期权于其原授予日或者取消日的公

允价值相接近；

（3）授予新期权和取消原期权属于“一揽子交易”，只有作为一个整体来看才是具有商业实质的；

（4）原期权的取消日不早于新期权的授予日。

对于境内经营主体的股权激励问题，在目前尚无具体授予对象的情况下，多数做法是由实际控制人和部分高管出资设立持股平台（如有限合伙企业），持有境内经营主体的股份，后续实际控制人再将其持有的持股平台份额转让给激励对象，实现激励对象间接持有境内经营主体（挂牌或上市主体）的权益。此时可以只把已对合伙企业出资的高管在合伙企业中最终享有的权益对应的股份确认相应的股份支付费用，后续明确激励对象和激励股份数量后，实际控制人将对应的有限合伙企业权益份额转让给激励对象，此时再根据转让持股平台权益份额的情况和授予条件确认股份支付费用。

问题1-4-36（股票期权采用内在价值模式进行会计处理时的确认和计量问题）

问题：

如下文“背景”所述，A公司发行未设置可行权条件的股份期权，且期权的公允价值不能可靠确定，对此应该如何进行确认和计量？

背景：

A公司2008年1月1日向职工发出了1万份期权，每份期权可以以1元的价格购买本公司股票1股。行权时间规定为择机在未来5年之内行权，但未设置行权的前置条件。A公司股份公允价值的变化情况具体如下：参照增资时的战略投资者入股价格情况计算，2008年初公司成立不久，每股公允价值1.5元；2009年末每股公允价值3元；2010年末公司每股公允价值5元；2011年10月末公司每股公允价值8元。2011年10月末，职工1万份期权行权，职工以1万元取得A公司的1万股股份。

解答：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第二节的相关表述：

3. 权益工具公允价值无法可靠确定时的处理

在极少情况下，授予权益工具的公允价值无法可靠计量。在这种情况下，企业应当在获取对方提供服务的时点、后续每个报告日以及结算日，以内在价值计量该权益工具，内在价值变动计入当期损益。同时，企业应当以最终可行权或实际行权的权益工具数量为基础，确认取得服务的金额。内在价值是指交易对方有权认购或取得的股份的公允价值，与其按照股份支付协议应当支付的价格的差额。企业对上述内在价值计量的已授予权益工具进行结算，应当遵循以下要求：

（1）结算发生在等待期内的，企业应当将结算作为加速可行权处理。即立即确认本应于剩余等待期内确认的服务金额；

(2) 结算时支付的款项应当作为回购该权益工具处理，即减少所有者权益。结算支付的款项高于该权益工具在回购日内在价值的部分，计入当期损益。

根据《企业会计准则讲解（2010）》的上述说明，对于股份支付的确认和计量，由于本案例中所授予的权益工具的公允价值不能可靠计量，故采用了内在价值进行计量。假定无等待期，在授予日按当时的内在价值0.5元（1.5-1）确认股份支付费用后，后续在每个资产负债表日，还须按该日的内在价值对该期权进行重新计量，重新计量的差额计入当期损益。即：

(1) 2009年末的账务处理（此处假设2008、2009两年公允价值变动一并反映）：

借：管理费用 15,000 ((3-1.5) *10,000)
 贷：资本公积 15,000

(2) 2010年末的账务处理

借：管理费用 20,000 ((5-3) *10,000)
 贷：资本公积 20,000

(3) 2011年结算日的账务处理

借：管理费用 30,000 ((8-5) *10,000)
 贷：资本公积 30,000
借：银行存款 10,000
 贷：实收资本 10,000

经过上述会计处理后，就该项股份支付交易，在授予日到实际行权日之间的期间内，累计确认的管理费用为70,000元，相当于标的股票于实际行权日的公允价值（8元/股）与行权价格（1元/股）之间的差额与实际可行权股份数的乘积。

问题1-4-37（附有市场条件的股权激励账务处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司实施的附有市场条件的股权激励应如何进行账务处理？

背景：

A公司成立于2015年4月29日，成立时在《合伙协议》及《公司章程》中约定了对高管实施与公司估值相关的股权激励，具体约定如下：

A公司各股东给予高管的激励股最高占总股比的22%（含5%的初始股），具体的股权激励进度如下：

1、如两年内（从公司设立起计，下同）按照3亿元人民币以上的公司净资产估值成功引进A轮投资者，且增资的股权比例不少于15%、增资额不少于4,500万元人民币。高管可行权约5%的激励股权（免费获得激励股权，下同），此时，高管合计持有A公司10%的股权。

2、如三年内，按照6亿元人民币以上的公司净资产估值成功引进B轮投资者，且增资

的股权比例不少于 15%、增资额不少于 9,000 万元人民币。高管可再行权约 4% 的激励股权，此时，高管合计持有公司 14% 的股权。

3、如四年内，按照 12 亿元人民币以上的公司净资产估值成功引进 C 轮投资者，且增资的股权比例不少于 15%、增资额不少于 1.8 亿元人民币。高管可再行权约 4% 的激励股权，此时，高管合计持有公司 18% 的股权。

4、如五年内，公司在国内外实现 IPO，或按照 20 亿元人民币以上的公司净资产估值成功引进投资者，且增资的股权比例不少于 20%，增资额不少于 4 亿元人民币，则高管可再行权约 4% 的激励股权，此时，高管合计持有公司 22% 的股权。

5、如未按上述 1 至 4 项的顺序达成经营目标的，但直接实现了其中某一项经营目标，则高管也可一步到位按该项经营目标对应的股权激励总额行权。

对赌条款：如 A 公司未能在 5 年内实现公司的净资产的市场估值达到 1 亿元人民币的（按引进投资者的投资比例及投资额测算），或未能引进任何投资者的，则高管持有的公司的全部股权无偿归其他股东所有（由其他股东按股权比例分配）。

如 A 公司在 5 年内实现公司净资产的市场估值超过 1 亿元、不足 2 亿元的（按引进不少于 15% 的投资者投资比例及投资额测算），其他股东有权收购高管持有的公司全部或部分股权，收购价按公司届时净资产估值价减去一亿元作为公司总股本价值计算。

解答：

1、根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》及其应用指南和讲解的规定，股份支付中的授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。故 A 公司股份支付交易的授予日为公司成立日即 2015 年 4 月 29 日。A 公司在《合伙协议》和《公司章程》明确列示了股权激励的内容，虽然没有专门的股东大会决议，但仍符合《企业会计准则第 11 号——股份支付》及其应用指南和讲解对“授予日”的定义。

2、①A 公司应将本案例作为附业绩条件（市场条件）的股权激励进行账务处理。根据《〈企业会计准则第 11 号——股份支付〉应用指南》对市场条件的定义：“市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平才可行权的规定。”A 公司的股权激励与公司未来的估值挂钩，符合市场条件的定义。

②A 公司在进行账务处理时不应考虑该股权激励是否能行权。市场条件是否得到满足不影响企业对预计可行权情况（即所授予的权益工具数量）的估计。对于可行权条件为市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件（如利润增长率、服务期限等），企业就应当确认已取得的服务。

③至于在授予日，所授予股权的公允价值的确定，在实务中我们可以参考评估师的评估值（以授予日为基准日，按市场法或收益法进行评估的结果，注意不应认可资产基础法（成

本法)下的评估值),或按每股1元作为公允价值(参考成立时,股东投入的资金按每股1元作为出资价格)。

假如按每股1元作为所授予的股份于授予日的公允价值,则账务处理如下:

2015年12月31日:

借:管理费用 375.56万元=(500/2+400/3+400/4+400/5)*8/12

贷:资本公积 375.56万元

注1:此处按授予的股份数量为1,700万股计算。因为5%的初始股份在A公司的成立日即已授予,此时的授予价格与其他股东的入股价格一致,均为每股1元,且无等待期,可以认为该批初始股份的授予所对应的股份支付费用金额为零。

注2:本案例中假设激励对象在等待期内的预计离职率为零。

2016年12月31日:

借:管理费用 565.33万元=(500/2+400/3+400/4+400/5)*4/12+{(500+400*2/3+400*2/4+400*2/5)-(500/2+400/3+400/4+400/5)}*8/12

贷:资本公积 565.33万元

3、根据财政部《关于做好执行企业会计准则的企业2012年年报工作的通知》(财会[2012]25号)规定:“在等待期内如果取消了授予的权益性工具的(因未满足可行权条件而被取消的除外),企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理,即视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件,在取消所授予工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。”据此,如果未来需要修改股权激励或取消股权激励,无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改,甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具,企业都应确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务。故如果A公司取消了股权激励计划,则应将取消或结算作为加速可行权处理,立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。

权威指引:

《企业会计准则第11号——股份支付》:

“授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付,应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用,相应增加资本公积。授予日,是指股份支付协议获得批准的日期。”

“以权益结算的股份支付换取职工提供服务的,应当以授予职工权益工具的公允价值计量。权益工具的公允价值,应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定。”

“完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付,在等待期内的每个资产负债表日,应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为

基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。”

“在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。”

“等待期，是指可行权条件得到满足的期间。对于可行权条件为规定服务期间的股份支付，等待期为授予日至可行权日的期间;对于可行权条件为规定业绩的股份支付，应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。”

“可行权日，是指可行权条件得到满足、职工和其他方具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。”

“企业在可行权日之后不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。”

《企业会计准则第 11 号——股份支付》应用指南

“除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付或者现金结算的股份支付，企业在授予日都不进行会计处理。授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。”

“业绩条件分为市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平才可行权的规定。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。”

“等待期长度确定后，业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整等待期长度，应对前期确定的等待期长度进行修改;业绩条件为市场条件的，不应因此改变等待期长度。对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。”

“等待期内每个资产负债表日，企业应将取得的职工提供的服务计入成本费用，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。”

“对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动;对于现金结算的涉及职工的股份支付，应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。”

“对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具，应当按照活跃市场中的报价确定其公允价值。对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具，应当采用期权定价模型等确定其公允价值”

“授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。”

[财政部《关于做好执行企业会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会\[2012\]25 号）](#)

“在等待期内如果取消了授予的权益性工具的（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理，即视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件，在取消所授予工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。”

问题1-4-38（包含“收益封顶条款”的权益结算股份支付的会计处理）

问题：

如下文背景资料介绍，包含“收益封顶条款”的股票期权激励计划如何处理？

背景：

A 公司（系由央企控股的上市公司）于 2019 年 5 月制定了股票期权激励计划，该计划已经获得国务院国资委的批复，并已经获得证监会备案无异议。计划内容如下：

首次授予的股票期权的行权价格为 20.54 元

等待期：授予日后 24 个月。等待期满符合行权条件的，激励对象在 36 个月内按 33%、33%、34%的比例分三期行权。

授予股票期权的数量：749.84 万份股票期权。

计划中规定：激励对象获得的激励收益最高不超过授予时两年薪酬总水平（含股权激励收益）的 40%，超过部分的收益上缴公司。

该公司最新股票收盘价：40.74 元。

解答：

首先，本案例中“激励对象获得的激励收益最高不超过授予时两年薪酬总水平（含股权激励收益）的 40%，超过部分的收益上缴公司”这条规定（下称“封顶条款”）在实务操作中可能会遇到一些具体问题。例如：

1、如何界定“激励对象获得的激励收益”？是否仅仅包括实际出售行权所获得股份的收益，还是包括持有股份但不出售所享有的公允价值变动损益？持有股权的现金股利是否计算在内？

2、如何界定“授予时两年薪酬总水平（含股权激励收益）”的具体范围和金额（特别是，是否包含本次股权激励的潜在收益）？对其计算方法如何明确表述？

3、时间范围如何界定？是否可以无限期追缴超额收益？如果设立很长的追缴期（理论上可以是永久的），则资金时间价值问题如何考虑？

这些问题应当首先需要明确，然后才能考虑其对权益工具授予日公允价值确定的影响。

据我们所知，目前国务院国资委对这些问题的规定涉及如下文件：

财政部、国资委《关于印发<国有控股上市公司（境外）实施股权激励试行办法>的通知》（国资发分配〔2006〕8号），2006年3月1日起实施；

财政部、国资委《关于印发<国有控股上市公司（境内）实施股权激励试行办法>的通知》（国资发分配〔2006〕175号），2006年9月30日起实施；

国资委《关于规范国有控股上市公司实施股权激励制度有关问题的通知》（国资发分配〔2008〕171号），2008年10月21日起实施（简称“171号文”）；

国务院关于印发《改革国有资本授权经营体制方案》的通知（国发〔2019〕9号）（2019年4月）

国资委2020年4月23日印发的《中央企业控股上市公司实施股权激励工作指引》（国资考分〔2020〕178号）（简称“178号文”）等。

其中，2020年印发的“178号文”对适用对象实施股权激励时激励对象的收益、薪酬总额等参数的确定方式与此前2008年印发的“171号文”的规定存在差异，“178号文”的规定引入了会计准则的“公允价值”等概念，向会计准则的口径靠拢，使得适用的企业执行股份激励时相关口径更为清晰。对于地方国资控股的上市公司，建议企业咨询地方国资委，是否参照“178号文”执行。

1、关于“激励对象获得的激励收益”的界定。

“171号文”中提及的“股权激励收益”的概念，将激励对象最终可获得的收益限定为采取了授予时的预期收益与激励对象行权后获得的实际收益孰低的水平，对实际收益进行了限制，当行权有效期内股票价格偏高，致使股票期权（或股票增值权）的实际行权收益超出薪酬总水平的限制比例的，尚未行权的部分要求不再行使或将行权收益上交上市公司。

“178号文”中要求授予时用**授予权益的公允价值**占其激励对象薪酬总水平的比重，合理确定授予激励对象的权益数量，明确股权激励实际收益属于投资性收益，不再对实际收益设置调控上限。即使当授予后短期内市场大幅波动导致激励对象的实际收益过高时，“178号文”仅要求上市公司引导激励对象延长持有期限，以维护市场对上市公司长期发展的信心和股权激励机制的良好形象，并未强制延长或限制行权数量。

“178号文”中并对股权激励的实际收益的计算方式予以明确：**股权激励实际收益，是指激励对象行使权益时实际兑现的税前账面收益，区分不同激励方式按照以下原则确定：**

1.股票期权、股票增值权：**实际收益=行权数量×（行权日公司标的股票收盘价-行权价格）。**

2.限制性股票：**实际收益=解锁数量×（解锁日公司标的股票收盘价-授予价格）。**

3.标的股票除权、除息的，**按行权（解锁）时的调整情况，计算行权（解锁）数量和行权（授予）价格。**

从“178号文”的角度，在授予时上市公司就已经根据所授予的权益工具的公允价值及其对激励对象所提供的职工服务价值作出考量，并据此确定授予的权益数量。此后，由于权

益工具市场价格的波动与获取员工服务的对价并无关系，而是激励对象持有的权益投资的投资性收益。因此，计入薪酬总水平的“股权激励收益”与上市公司角度的“股份支付费用”的范畴基本保持了一致。

无论是在“171号文”还是“178号文”下，激励对象通过行权取得公司股票后，由于后续公司股价变动和分红等获得的收益，均属于其个人的投资收益，不计入股权激励收益。

2、关于“授予时两年薪酬总水平（含股权激励收益）”的确定。

“171号文”与“178号文”均对股权激励收益占激励对象薪酬总水平的比例作出要求，但“171号文”并未明确“薪酬总水平”的定义或范畴。“178号文”对“薪酬总水平”的确定标准进行明确：激励对象授予时薪酬总水平是确定股权激励收益、授予数量的重要依据，计算时应当符合以下原则：

（一）上市公司董事、高级管理人员薪酬水平原则上与上市公司年度报告披露的薪酬水平（同口径）一致。

（二）在上市公司任职的中央企业管理人员，其薪酬总水平按照中央企业核定水平确定。

（三）薪酬总水平偏低或偏高的，可以依据本公司业绩考核与薪酬管理办法，结合公司经营效益情况，并参考市场同类人员薪酬水平、本公司岗位薪酬体系等因素合理确定权益授予水平。

“178号文”对“薪酬总水平”的时间范围也予以明确：指激励对象获授权益时距离下一期股权激励授予的间隔期内薪酬总水平（含股权激励收益），统计年限应当与股权激励计划的授予间隔期匹配，且该年限应当在1年以上，但最高不超过3年。

就A公司该股权激励方案，在“171号文”的规范下引入“封顶条款”后的股份支付会计处理，我们建议区分两种情况讨论：

1、“封顶条款”被触发时，激励对象可以继续行权，但应当将超额行权收益以现金方式支付给公司。

此时，应将“封顶条款”单独作为一项“反向股份支付”进行会计处理。即引入封顶条款后，该项股权激励实际上包含两项不同性质的股份支付安排：

（1）常规的权益结算股份支付，对其公允价值确定和会计处理继续沿用目前的权益结算股份支付会计处理模式。

（2）“封顶条款”构成一项“反向的现金结算股份支付”。该条款的作用可能类似于现金结算股份支付中的股票增值权，即在等待期内股价涨到一定程度后可以按一定的公式计算获取现金。只不过通常情况下都是企业向激励对象支付款项，现在是反过来由激励对象向公司支付款项。因此考虑单独作为一项现金结算的股份支付（反向）进行会计处理，确认一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。其相关收益也同样是分期确认（类似于现金结算股份支付分期计入费用，见《企业会计准则讲解（2010）》第192～193页的例题12-5）。

上述两项股份支付的影响相抵后，计入各期利润表中管理费用的金额是两者相抵后的净额。但“封顶条款”的公允价值确定还是需要取决于明确前面提到的具体问题，否则是难以确切测算的。尤其是，对于后一项“反向的现金结算股份支付”而言，其追缴期限的设置将直接影响其等待期的确定，因此不排除两项股份支付的等待期不一致的可能性，相应地对各期利润表的影响并不会完全同步和抵销，而且后续还会有公允价值变动损益。

2、“封顶条款”被触发时，即行权时的实际收益超过规定水平时，激励对象不能再继续行权，未行权的期权数量将会作废，即A公司不能从激励对象获得现金返还

如果A公司规定行权时的实际收益超过规定水平时激励对象不能再继续行权，未行权的期权数量将会作废，即A公司不能从激励对象获得现金返还，则不存在之前第一种情况下讨论的“反向的现金结算的股份支付”。在此情况下，由于实际行权时，等待期已满，服务期限条件和非市场业绩条件已经确定满足，即相应数量的权益工具已经授予，由于非可行权条件（即封顶条款）导致部分期权不能行权而作废的，不能冲回原先已经确认的股份支付费用。即，如果是采用限定期权最终行权数量的方式来实现“激励对象获得的激励收益最高不超过授予时两年薪酬总水平（含股权激励收益）的40%”的限制条件，而不是先行权再将超额行权收益返还给公司，则该“封顶条款”对原有的权益结算股份支付的会计处理不产生实际影响。

上述两种情况相比较，与权益结算的股份支付的费用确认和计量并无差异，其区别在于在“情形一”下，A公司可以就激励对象缴回的超额行权收益冲减股权激励费用，而“情形二”下没有这样的冲减。因此，“情形二”下累计确认的股权激励费用很可能大于“情形一”。

问题1-4-39(要求激励对象在不满足条件时向公司以现金补足差额的股份支付的会计处理)

问题：

如下文背景资料所述，A公司向部分员工定向发行股份，但员工如果在规定期间内离职则需要以现金补足认购价格与股份公允价值之间的差额，此类股份支付应如何处理？

背景：

A公司（系新三板挂牌公司）向员工定向发行股份，旨在稳定核心团队，加强公司凝聚力与员工的集体归属感，同时募集资金补充公司流动资金，进而更好地支持公司产品研发、市场拓展，推进既定发展目标，促进公司的长期稳定发展。

本次股票发行的价格重点考虑公司目前股价，及公司员工的资金可接受能力，同时主要发行目的为内部股东及员工激励等主导因素，非单纯融资行为，同时与拟在本次股票发行中认购股份的公司原股东及员工进行了充分沟通。

员工认购的股份在中国证券登记结算有限责任公司北京分公司完成股份登记之日起12

个月内不转让；12个月后，可解禁所认购股份总数的20%；24个月后，可解禁所认购股份总数的40%；36个月后，可解禁所认购股份总数的60%；48个月后，可解禁所认购股份总数的80%；60个月后，本次认购股份可全部解禁。如果员工在上述60个月内辞职的，A公司可要求其向A公司补足本次认购的全部股份的公允价值与本次发行价格的差额，且所有股份将全部解禁，并将按照《公司法》、《全国中小企业股份转让系统业务规则（试行）》及其他相关规定进行转让。股票公允价值依据解除劳动合同日前30个交易日公司股票的加权平均价格确定。

解答：

1、根据上文背景资料中股票发行方案中的相关表述：“本次股票发行的价格重点考虑公司目前股价，及公司员工的资金可接受能力，同时主要发行目的为内部股东及员工激励等主导因素，非单纯融资行为，同时与拟在本次股票发行中认购股份的公司原股东及员工进行了充分沟通”分析，此次向新增的员工股东发行价格低于股份公允价值的差额表明存在股份支付因素，应将此次向新增的员工股东发行价格低于股份公允价值的差额在等待期内确认为股份支付费用。

2、会计处理原则：

本案例与常规股份支付相比，其特殊之处在于：当激励对象未满足可行权条件（包括5年的服务期限条件和部分股份的业绩考核条件）时，所采用的方法不是由公司按原发行价回购股份，而是要求激励对象以现金形式向公司补足发行价和公允价值（解除劳动合同日或考核结果认定日前30个交易日公司股票的加权平均价格）之间的差额。

由于低价授予的股份在授予后不再收回，因此本案例中权益结算的股份支付属于授予后立即可行权的股份支付安排，无等待期。相应地，按上述问题1所述原则确定的权益结算股份支付费用（所授予股份的公允价值与发行价格之间的差额）应在授予日一次性计入管理费用。

同时，由于激励对象负有在未达到服务期限条件和业绩条件（非市场条件）的情况下向公司追加出资的义务，可理解为反向的现金结算股份支付（其他股份支付都是在条件满足时激励对象获得股份或现金，而此处是在条件未满足时公司取得激励对象支付的现金），对公司而言是一项资产和收益。最终累计确认的该项收益金额等于实际收到员工补足的出资款。即，不能简单地在收到补足的出资时贷记资本公积，而是确认为收益。

因此，该项交易实际上包含两项互相关联的股份支付安排：一项正向的权益结算股份支付（无等待期）和一项反向的现金结算股份支付（等待期5年）。具体的会计处理原则如下：

（1）授予日的会计处理：本例中公司没有回购股份的义务，因此对于已缴纳的出资款，公司可确认股本和资本公积的增加。公司根据向激励对象发行股份的数量和价格，按发行价格确认股本和资本公积——股本溢价。同时，将该等股份的公允价值与发行价格之间的差额借记管理费用，贷记“资本公积——股本溢价”（注：该项权益结算的股份支付无等待期，

故不在等待期内分摊该费用)。

(2) 对于反向的现金结算股份支付, 应参考(反向运用)《企业会计准则第 11 号——股份支付》及其应用指南和讲解对“现金结算的股份支付”的相关规定, 在等待期内确认相关收益和金融资产, 该金融资产的公允价值变动计入等待期内的收益。如果因为标的股份无活跃市场, 难以确定现金结算的股份支付所形成的金融资产于资产负债表日的公允价值的, 则也可以接受简化的处理方法, 即在实际收到激励对象补足的现金差额时, 按实际收到的金额借记银行存款, 贷记管理费用。

据此, 该股份支付安排对公司利润表的影响体现在以下方面:

1、在低价向激励对象发行股份时, 将所发行股份于发行当日(授予日)的公允价值与发行价格之间的差额一次性计入当期管理费用。

2、假设对反向的现金结算股份支付采用简化处理方式, 则后续实际收到激励对象补足的现金时, 按实际收到的金额冲减当期管理费用。

须注意: 上述损益影响分别归属于不同会计年度, 可能导致不同年度之间的损益波动。

关于新三板挂牌股票的公允价值确定, 可参考“[问题 4-1-38](#) (新三板证券的估值、同一证券有多个交易市场时的估值等)”。

问题1-4-40 (限制性股票、期权激励回购注销账务处理时点确定)

问题:

如下文背景资料所述, 限制性股票、期权激励回购注销账务处理时点是以董事会决议时点、公司回购股权时点, 还是以在中国证券登记结算有限责任公司完成登记手续为准?

背景:

A 公司为上市公司, 于 2013 年 12 月公司董事会和股东大会审议批复了股权激励计划, 确定向符合授予条件的激励对象授予若干份股票期权及若干股限制性股票。根据激励计划, 激励对象解锁已获授的限制性股票, 授予的限制性股票各年度绩效考核目标, 如下表所示:

解锁期	业绩考核目标
第一个解锁期	2014 年度净利润相比 2013 年度增长不低于 10%
第二个解锁期	2015 年度净利润相比 2014 年度增长不低于 10%

限制性股票锁定期内, 各年度归属于上市公司股东的净利润及归属于上市公司股东的扣除非经常性损益的净利润均不得低于授予日前最近三个会计年度的平均水平且不得为负。

鉴于 A 公司 2015 年度业绩考核指标未达到《激励计划》相关规定, 2016 年 6 月 5 日, A 公司董事会审议通过了《关于公司注销部分股票期权和回购注销部分限制性股票的议案》, 注销激励对象已获授未解锁的部分限制性股票, 由于激励对象数量众多, A 公司根据资料准备情况采取分批方式进行股票回购注销。A 公司于 2016 年 6 月 28 日将若干股限制性股票过户至公司回购专用证券账户内, 并于 2016 年 6 月 30 日完成注销; 2016 年 7 月 2 日, 公

司取得中国证券登记结算有限责任公司出具的过户登记确认书，后续公司将依法办理相关工商变更手续。

解答：

本案例所述情况，应按照《企业会计准则解释公告第7号》问题“五、对于授予限制性股票的股权激励计划，企业应如何进行会计处理？等待期内企业应如何考虑限制性股票对每股收益计算的影响？”的解答进行相应的会计处理。但需注意，回购、注销是两个不同的交易事项，应分别进行会计处理。

此外，还需确认：此次回购注销限制性股票，是否需按《公司法》的规定履行减资程序，包括通知已知债权人并公告45天？如果是，则需在《公司法》规定的减资手续办理完毕后，才能进行借记“股本”和“资本公积——股本溢价”，贷记“库存股”的账务处理。该项账务处理的日期不应早于将需回购注销的限制性股票过户至公司回购专用证券账户内并完成注销的日期。

至于支付回购款的账务处理（借：其他应付款——限制性股票回购义务，贷：银行存款）应在实际支付回购款之日进行账务处理，不受股份注销进程的影响。

因为股权激励项下限制性股票的授予、解锁和回购注销都是在经过证监会和交易所签发“无异议函”的股权激励计划的框架内进行的，且中国证券登记结算有限责任公司（以下简称“中证登”）就上市公司提供的资料齐全、手续合法时一般给予注销登记，故一般可以认为中证登在办理注销登记前对相关资料的审核应该是程序性审核。中证登对回购股票完成注销登记不是会计上核销股本和库存股的必要前提。

问题1-4-41(实施股份支付收回授予的股权后重新授予其他员工是否存在费用重复确认问题)

问题：

如下文背景资料所述，员工持股平台实施的股权激励，员工离职后实际控制人收回授予的股权重新授予其他员工时应如何处理？

背景：

A公司拟于20X8在上海证券交易所上市，为激励员工A公司实际控制人于20X4年设立合伙企业作为员工持股平台，实际控制人根据员工激励计划将持有合伙企业的部分权益转让给员工。A公司于20X4年实施该股权激励计划时已确认了股份支付费用。该员工持股平台的普通合伙人为A公司实际控制人，根据持股平台的合伙协议，关于退伙的条款约定如下：

有限合伙人有下列情形之一，经普通合伙人书面决定，可以将其除名，其持有的财产份额由普通合伙人回购，回购价格为有限合伙人获得财产份额的原始价格：

1、未履行出资义务；

2、自投资成为合伙企业合伙人之日起在 A 公司继续任职不满 5 年即辞去职务或被依法解聘的；

3、合伙人主动申请退出合伙的；

4、违背与 A 公司签署的《劳动合同》，以及其他故意或者重大过失导致的触犯法律、失职或渎职，从而严重损害 A 公司利益或声誉而被 A 公司解聘、开除的；

5、因其他原因不再符合 A 公司员工股权激励条件，应当除名的。

20X5 年 6 月，A 公司变更为股份有限公司，原有限公司的净资产（包含实施股权激励时形成的资本公积）超过股份公司股本的部分全部计入“资本公积——股本溢价”。20X5 年 12 月，因股权激励实施计划涉及的部分员工提出离职，把 20X4 年受让的股权又以原受让价格回售给实际控制人。

实际控制人对收回的该部分股权暂时持有，待以后授予其他员工作为股权激励。A 公司对于实际控制人收回的该部分股权如何进行会计处理存有疑问：

（1）员工离职时将股权转让给实际控制人是否要冲回原已确认的股份支付费用？

（2）因 20X4 年实施股权激励计划时确认的资本公积在 A 公司变更为股份有限公司时已全部转入股本溢价，现变更后因员工离职如果冲回股份支付费用，是否可以直接冲减股本溢价？

（3）A 公司 20X4 年对员工实施的股权激励为没有设置等待期的股份支付，因此作为在授予时立即可行权，按照现行准则规定就不应再对以前年度确认的股份支付费用进行调整，即不冲减原已确认的股份支付费用，但若实际控制人再次将该部分股权授予其他员工时又记一次股份支付费用，是否会导致股份支付费用重复确认？

解答：

首先，应当合理确定此处涉及股份支付是否存在等待期。一般认为，在 IPO 申报期内的股份支付，是否存在等待期的判断是从严掌握的。只有当不满足服务期限条件和业绩条件的后果是将所获得的激励股份全部按原价转让给实际控制人或其指定人时，才能认可股份支付存在等待期。其他情况下，股份支付费用一般都是一次性计入损益。

其次，在确定有无等待期的基础上，分别按以下原则处理：

1、如果确定存在等待期，则激励对象因等待期内提前离职或被解聘导致需将激励股份回售给实际控制人或其指定人的，可以将前期已确认的股份支付费用和对应的“资本公积——其他资本公积”予以冲回。

2、如果确定不存在等待期，则表明该次股份支付的目的是作为对激励对象在授予日之前已为企业提供的服务的补偿，因此在授予日一次性确认全部股份支付费用，并且一旦授予就不再调整（即此处的股份支付费用是对应于授予对象此前提供服务的报酬）。在此情况下，如果后期再将同样的股份授予其他激励对象，则第二次授予是作为下一个激励对象过去或未来为企业提供服务的对价，与前次股份支付的补偿对象（前一激励对象在其授予日前为企业

提供的服务)不存在重复。所以,此处不冲减前次股权激励在授予日已确认的股份支付费用,并不存在“重复确认费用”的问题。

另外,在本案例中,因 20X4 年实施股权激励计划时确认的资本公积在 A 公司变更为股份有限公司时已全部转入股本溢价,现变更后因员工离职而冲回股份支付费用,应直接冲减“资本公积——股本溢价”,同时将对应冲减管理费用而增加的未分配利润转入“资本公积——股本溢价”以弥补上述冲减的差额。

问题1-4-42（同时涉及股份支付和职工薪酬的综合案例）

问题：

如下文背景资料所述, A 公司授予自然人股东的 10%股份分红收益权如何处理?

背景：

2013 年 7 月, A 公司与自然人 B 等 7 名自然人股东新设成立了 C 公司, A 公司持股比例为 80%。同时, A 公司与上述自然人签订了“关于 C 公司分红及相关事项的约定”, 约定中提到, ① A 公司同意在 C 公司成立后 3 年内(2014-2016 年)拿出 10%的股份, 将其分红收益奖励给自然人股东, 该分红收益在 3 年间由 C 公司统一管理, 且只能用于购买 C 公司的股份, 购买价格为 1 元每股; ②若三年间上述自然人股东分得的利润不足以支付 10%股份的购买价款, 剩余部分自愿用现金补齐, 三年后, C 公司将按照工商登记的实际出资比例进行利润分配。

该 7 人所获得的奖励股份以及未来三年内可购买 C 公司股份的数量和比例与其目前持有 C 公司的股份数量无关, 也有目前不是 C 公司股东的核心技术人员获得奖励股份和三年后购股期权的情形, 其中获赠比例最高的一人取得了 10%股份收益权和购股期权中的 5%, 但此人目前不持有 C 公司股权。

解答：

根据 A 公司与 C 公司的 7 名自然人股东的协议约定: ①A 公司同意在 C 公司成立后 3 年内(2014-2016 年)拿出 10%的股份, 将其分红收益奖励给自然人股东, 该分红收益在 3 年间由 C 公司统一管理, 且只能用于购买合资公司的股份, 购买价格为 1 元每股; ②若三年间上述自然人股东分得的利润不足以支付 10%股份的购买价款, 剩余部分自愿用现金补齐, 三年后, 合资公司将按照工商登记的实际出资比例进行利润分配。即, A 公司向该 7 名少数股东提供以 1 元 / 股购买 C 公司 10%股权的一项买入期权, 同时立即让渡该 10%股权的收益权(即由该 7 名股东享有 C 公司 3 年内净利润的 10%)。

从上述交易的经济实质看, 该交易的目的是为鼓励自然人股东在 C 公司中的经营积极性, 争取实现更好的业绩而在 C 公司成立初期对其自然人股东和核心骨干让渡部分收益权。个人取得的奖励分红股份与其目前的持股并无对应关系。因此, 可以认为该 7 人获得 10%股份的分红权和购股期权, 更多地是基于其作为 C 公司的管理人员和业务骨干为 C 公司提

供的服务，而不是基于其持有的 C 公司股份。该事项应按照《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》和《企业会计准则第 11 号——股份支付》处理。具体而言：

1、让渡 10%股份三年内的分红权，属于《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》第九条所指的“利润分享计划”，在每年末根据当年度利润确定该 10%股份应分配的金额后，应确认为当期的管理费用。扣除该部分管理费用后的 C 公司净利润按股权比例分配给该公司各股东（即：在实际行使购股期权之前，A 公司合并 C 公司的比例仍为 80%）。

2、授予按 1 元 / 股购买 C 公司 10%股份的期权，按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》关于权益结算的股份支付的相关规定处理。在确定该期权于授予日（即该协议签订日）的公允价值的基础上，将其除以等待期时间长短（从该协议生效日到该 7 人有权行使购股权的时间间隔）得出每一年的摊销额，并按以下方法在 A 公司的个别报表和合并报表层面作出处理：

（1）C 公司个别报表层面：借：管理费用，贷：资本公积

（2）A 公司报表层面：借：长期股权投资——C 公司，贷：应付职工薪酬——股份支付

注：根据《企业会计准则解释第 4 号》第七条规定：“*结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。*”。据此，由于本案例中由 A 公司负责结算，且使用 C 公司而不是 A 公司的权益工具进行结算，故对 A 公司个别报表层面而言属于现金结算的股份支付；且 A 公司是 C 公司的股东，因此应当按照 A 公司承担的股份支付费用借记“长期股权投资——C 公司”。

（3）A 公司报表层面抵销分录：借：资本公积，贷：长期股权投资

后续到期行权时，在 A 公司报表层面，根据《企业会计准则解释第 2 号》第二条规定处理，各激励对象支付的现金（含公司代管的该 10%收益权的现金收益，以及由激励对象按约定补足的部分）和“应付职工薪酬——股份支付”之和，减去 C 公司 10%股权的净资产对应的账面价值之差，调整资本公积。

需要说明的是：由于存在“若三年间上述自然人股东分得的利润不足以支付 10%股份的购买价款，剩余部分自愿用现金补齐”的约定，因此上述利润分享计划和股份支付这两个事项是互相独立的，应当各自分别按照适用的会计原则进行会计处理。

问题1-4-43(股份支付的激励对象在等待期内可按照届时标的股份公允价值的一定比例回售授予方时的处理)

问题：

如下文背景资料所述，员工获授的股份，约定 5 年服务期限；如员工在授予日后 1-3 年内转让，则按照授予价格回售原股东；如在授予日后第 4-5 年内，则按照届时标的股份公允价格的 50%回售原股东；A 公司对该股份支付应如何处理？

背景：

作为对张某担任 A 公司董事长（负责 A 公司运营管理等重要工作以及核心技术研发）以及为核心技术研发的回报，A 公司的全体股东 B 和 C 一致同意授予张某以注册资本原值认购 A 公司新增注册资本的权利。

B 公司作为 A 公司的控股股东，将通过员工持股计划授予张某财产份额，使得张某间接持有 A 公司 5%股权（按签约日注册资本计量，如发生增资将按比例稀释），授予日为核心技术研发成果投入使用之日。

张某将至少为 A 公司服务 60 个月，自张某正式被任命为 A 公司董事长并实际参与 A 公司各项运营管理之日（以下简称“服务日”）起计算。

对于授予的股权，B 公司与 C 公司和张某达成如下转让限制约定：

（1）若张某在服务日后 36 个月内从 A 公司离职，则将其获授的全部股权以原价（即按照认购增资时支付的对价）按 A 公司现有老股东持股比例分别转让给该等股东。

（2）如张某在服务日后第 37 个月至第 60 个月内离职，则应按届时 A 公司股权市场公允价值的 50%将该等股份按 A 公司现有老股东持股比例分别转让给该等股东。A 公司股权的市场公允价值按最近 6 个月的融资估值或届时 A 公司经审计年净利润×15 倍孰高来确定。现有老股东的一方不受让该等股权的，另外一方对该等股权享有优先受让权。

（3）张某在服务日后至第 60 个月内，未经 A 公司现有老股东同意不得对外转让股权。服务日满 60 个月后可自由转让该等股权。

（4）服务日后每满 12 个月，张某可以转让不超过当期通过员工持股计划取得的财产份额的 25%，B 公司或其指定的其他方享有优先认购权。如 B 公司放弃优先认购权，则受让方应与 A 公司、B 公司、C 公司均不存在直接或间接的业务竞争关系。

解答：

根据背景资料所述情况，本案例应认为存在两项股份支付安排：

1、第一项股份支付安排的等待期从初次授予日起至第 36 个月的月末。通过该项股份支付，使得激励对象具备享有标的股份公允价值的 1/2 的权利。由于理论上该项股份支付的公允价值确定需要预测 36 个月后标的股份的公允价值，该预测难度较大，故采用《企业会计准则讲解（2010）》中的以下表述处理：“在极少情况下，授予权益工具的公允价值无法可靠计量。在这种情况下，企业应当在获取对方提供服务的时点、后续每个报告日以及结算日。以内在价值计量该权益工具，内在价值变动计入当期损益。同时，企业应当以最终可行权或实际行权的权益工具数量为基础，确认取得服务的金额。内在价值是指交易对方有

权认购或取得的股份的公允价值，与其按照股份支付协议应当支付的价格的差额”。具体会计处理请参考“[问题 1-4-36](#)（股票期权采用内在价值模式进行会计处理时的确认和计量问题）”。

到第 36 个月的月末，累计确认的股份支付费用为截至当日标的股份公允价值的 1/2 减去授予价格之差。

2、第二项股份支付安排的等待期从第 37 个月月初到第 60 个月月末，通过该项股份支付，使得激励对象进一步获得享有标的股份公允价值的另外 1/2 的权利。因此这部分股份支付费用的摊销期限为该 24 个月。如果在第 37 个月月初仍无法合理确定标的股权的公允价值，则继续采用上述“内在价值法”在第二个等待期内进行会计处理；如果在第 37 个月月初能够合理确定标的股份的公允价值，则以标的股份在第 37 个月月初（新授予日）的公允价值的 1/2 作为第二项股份支付应在其等待期内累计确认的费用总额，在该 24 个月内摊销。

需要说明的是：两个阶段都属于权益结算的股份支付。但因为在第一阶段，获取标的股权于授予日的公允价值的难度相对较大（估值波动较大），且需考虑第一阶段等待期末的权益工具公允价值与第二阶段的授予日公允价值确定的衔接问题，故采用了内在价值计量第一阶段所授予的权益工具。

问题1-4-44(实际控制人倡议员工购买股票并承诺承担亏损补偿及对员工持股计划承担亏损补偿的处理)

问题：

如下文背景资料所述，A 公司实际控制人承担的两项亏损补偿（1、倡议员工购买公司股票若产生亏损由实际控制人承诺补偿；2、员工持股计划产生的亏损由实际控制人承诺补偿）是否属于股份支付，A 公司应如何处理？

背景：

情形（一）：实际控制人倡议员工购买股票并承诺承担亏损补偿

2017 年 12 月 31 日，上市公司 A 公司的董事会发布《关于董事长向全体员工发出增持公司股票倡议书的公告》，该公告内容主要包括，公司董事会于 2017 年 12 月 30 日收市后收到公司控股股东、董事长兼总经理王某提交的关于倡议全体员工买入公司股票的函，内容如下：

“鉴于近期国内股票市场出现了一定程度的市场调整，本人基于对公司未来发展以及公司管理团队的信心，为维护市场稳定，在此我倡议：在坚持自愿、合规的前提下，鼓励公司及控股子公司全体员工积极买入本公司股票，凡在 2018 年 1 月 1 日至 2018 年 1 月 12 日期间净买入本公司股票，连续持有 6 个月以上，且持有期间连续在职的，若因买入公司股票产生亏损，亏损部分由本公司实际控制人予以补偿，同时给予本金 3% 的利息补贴；若产

生收益则归员工个人所有，产生的收益不足 3%的，由本公司实际控制人对不足部分进行补足（即保证员工净买入本公司股票的本金至少获得年化 6%的收益）。” 承诺时间：2017 年 12 月 31 日，承诺期限至 2018 年 9 月 30 日。

情形（二）实际控制人对员工持股计划产生的亏损进行补偿

A 公司第一期员工持股计划通过二级市场购买的方式购入公司股票，至锁定期末 2017 年 12 月 31 日，第一期员工持股计划陆续出售持有的公司股票，累计产生亏损 6,000 万元。原“第一期员工持股计划管理办法”约定，员工持股计划涉及员工盈亏自负。但最终产生亏损后，2018 年 1 月 5 日实际控制人王某对该部分亏损承诺兜底，承担了该 6,000 万亏损。

2016 年 10 月 24 日，A 公司董事会公告的《公司第一期员工持股计划管理办法》，其主要内容为：

第一条、员工持股计划遵循的原则

本计划遵循的基本原则：①依法合规原则；②自愿参与原则，公司实施员工持股计划遵循公司自主决定，员工自愿参加，公司不以摊派、强行分配等方式强制员工参加员工持股计划。③风险自担原则，员工持股计划持有人盈亏自负，风险自担，与其他投资人权益平等。

第二条、持有人的确定依据和范围

本次员工持股计划参加对象为与公司或者下属子公司签订正式劳动合同，并在公司或者下述子公司全职工作、领取薪酬的正式员工。本次员工持股计划的持有人应符合下列标准之一：

- （1）上市公司董事、监事、高级管理人员；
- （2）上市公司及下属子公司的核心及骨干员工

第三条、员工持股计划资金来源

本计划拟筹集资金总额上限为 20,000 万元，资金来源为公司员工的合法薪酬和通过法律、行政法规允许的其他方式取得的自筹资金，公司对员工不提供任何财务资助。

第四条、员工持股计划的股票来源和数量

本计划获得股东大会批准后，将委托具备资产管理资质的专业机构进行管理，并全额认购其设立的集合资金信托计划（以下简称“信托计划”）的劣后级份额，信托计划优先级与劣后级份额之比为 1：1，该信托计划将在股东大会审议通过员工持股计划后 6 个月内，通过二级市场购买的方式取得并持有本公司股票。

鉴于目前实际购买标的股票的日期、价格等存在不确定性，员工持股计划持有的股票数量尚不确定。信托计划将在股东大会审议通过员工持股计划后 6 个月内，通过二级市场等法律法规许可的方式完成标的股票的购买。

第五条、员工持股计划的存续期、锁定期

（一）本计划的存续期：略。

（二）本计划购买标的股票的锁定期限

该信托计划通过二级市场购买等法律法规许可的方式所获标的股票的锁定期为12个月，自公司公告最后一笔标的股票过户至信托计划名下时起算。

第六条、本计划的管理模式

公司将委托具备资产管理资质的专业机构对本计划进行管理，根据监管机构发布的资产管理业务规则以及本计划的约定管理本计划，并维护员工持股计划的合法权益，确保员工持股计划的财产安全。

第七条、本计划的资产构成及权益处置办法

（一）本计划的资产构成：略。

（二）持有人权益的处置

1、在存续期之内，除法律、行政法规、本计划约定的特殊情况外，持有人所持的本计划份额不得转让、退出、质押、担保、偿还债务或作其他类似处置；

2、在本计划存续期内发生如下情形的，公司有权取消该持有人的参与资格，原持有人按初始认购成本转让给持有人代表指定的具备参与资格的受让人或者由控股股东、实际控制人先行亦按照初始认购成本回购其份额。

（1）持有人辞职或者擅自离职的；

（2）持有人在劳动合同到期后拒绝与公司或下属子公司续签劳动合同的；

（3）持有人劳动合同到期后，公司或下述子公司不与其续签劳动合同的；

（4）持有人与公司或下属子公司解除劳动合同的，包括但不限于持有人被追究刑事责任被解除劳动合同；持有人因违反法律、行政法规或公司或下属子公司规章制度被解除劳动合同的；持有人严重失职，营私舞弊，给公司或下述子公司造成重大损害而被解除劳动合同的；以及其他依据法律规定公司或下述子公司可以解除劳动合同的情形等。

（5）持有人出现重大过错或业务不达标等原因而被降职、降级，导致其不符合参与条件的。

（三）本计划期满后权益的处置办法：略。

解答：

情形（一）：实际控制人倡议员工购买股票并承诺承担亏损补偿

本案例中，公司董事长（实际控制人）是向全体员工倡议，对参与人范围、可参与的股份数等均无明确规定，只有实际控制人的兜底承诺是明确的，因此难以将该增持倡议与员工为本公司提供的服务关联起来。相应地，无法证明实际控制人支付给响应倡议的员工的补亏款是为了补偿员工为本公司提供的服务。且倡议书中明确“鉴于近期国内股票市场出现了一定程度的市场调整，为维护市场稳定”而作出，因此该倡议更多是通过员工购买稳定二级市场股价为目的，并非以获取员工服务为主要目的。

因此，我们理解该项业务主要与职工向公司提供服务无关，而是员工的投资行为。（例如，相同岗位、相同职级，薪酬总额基本一致的甲乙两名员工，甲员工在实际控制人承诺补

亏的期限内购买了 10 万股，乙员工未购买，董事长基于承诺向甲支付的股票价格下跌的亏损补偿，假定补偿金额是 80 万元，并不意味着甲提供给上市公司的服务对价显著高于乙员工，因此将这 80 万元计入对甲员工的薪酬显然不合适。）因此，对上市公司（股票发行方）而言，该补亏金额不属于股份支付，无需作为自身的成本费用。

情形（二）：实际控制人对员工持股计划产生的亏损进行补偿

通常情况下，如果员工持股计划只在二级市场按公允价值买卖本公司股票，则不涉及股份支付费用的确认。但以下两种情况可能导致上市公司在其报表中就该持股计划确认相关的职工薪酬费用：（1）大股东借款给员工的利率低于市场利率，导致该借款的公允价值低于名义本金的差额，需在借款期间按实际利率法摊销，确认职工薪酬费用和资本公积；（2）大股东在期满时兑现承诺，就处置股权的损失向员工做出补偿的，上市公司应按补偿金额确认职工薪酬费用和资本公积。

本案例中，我们理解，发起员工持股计划时，实际控制人很可能向员工作出承诺，建议审计项目组可进一步向上市公司的实际控制人及参与员工持股计划的人员取证，实际控制人与员工之间是否有书面的亏损补偿承诺，或者实际控制人是否在一定的公开场合作出相关承诺，如有（我们理解这种可能性很高），该项员工持股计划应属于一项特殊的职工薪酬安排，其特点是：

1、通过设立结构化主体，对参与人的范围、每人持股数量（认购专项计划份数）、限售期、交易禁止期等事项作出明确规定，不同级别员工可参与的份额不同，表明对其参与的限制与过去和未来激励对象为本公司提供的服务相关。

2、包含配资安排和实际控制人兜底承诺，即该专项计划的优先级与劣后级份额之比为 1: 1，员工出资份额均为劣后级。通过该安排，员工可以在股价上升时获得更大的杠杆利益，同时实际控制人的亏损兜底承诺又可使得员工在股价下跌时免于承担损失，特别是因配资杠杆作用而放大的损失。

因此，对员工而言，与不参与该计划而直接在二级市场上买卖本公司股票相比，虽然受到一定的交易限制和任职约束，但可以享受到杠杆利益和兜底保障，这些利益是由公司的实际控制人提供的，这些利益虽然与公司的股价波动有一定关联，但并不是完全相关，其风险和报酬特征与员工直接持有本公司股份的情形仍有差异；并且本计划的持股成本就是股份购入时的公允价值，员工并未因为低价取得股份而享有取得成本低于公允价值的价差收益，因此我们更倾向于对该安排应适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》中关于“其他长期职工薪酬”的规定，而不是《企业会计准则第 11 号——股份支付》。

由于实际控制人承担兜底责任，即实际控制人为本公司承担了职工薪酬费用，故对此情况，本公司应按照《企业会计准则解释第 5 号》第六条规定处理。在员工持股计划存续期内的每个资产负债表日，上市公司应按实际控制人承担负债的公允价值中应归属于本期的金额，作为当期取得员工的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积，并在结算

前的每个资产负债表日对负债的公允价值重新计量,将其变动计入损益,对应调整资本公积。

如上市公司实际控制人认为发起员工持股计划时没有作出承诺亏损补偿等事项,是本期新生的意愿,则如何解释以下疑问:员工持股计划发起时,若员工不参与该持股计划,员工以完全的自有资金以市场公允价格购买公司股票,可以自由买卖,不受限售、不受自己是否在上市公司任职等若干约束,拥有对所持股票完全的所有权和处置权;若参与该员工持股计划,购买股票所需资金、购买价格等完全一样(只是作为劣后级,获得了 1:1 的配资杠杆,可能获得更多收益,但也可能放大风险),股票处置受限、限售期内需承诺在上市公司(或其子公司)服务,否则丧失参与资格;若实际控制人没有承诺亏损补偿,那么员工为何愿意在没有任何超额收益的情况下自愿接受若干约束条款而加入该计划,如何解释该商业合理性?因此,我们认为实际控制人前期很可能向员工作出了亏损补偿的承诺,前述会计处理也是基于此假设。

情形(二)中实际控制人承诺补偿亏损的处理与情形(一)处理原则不同的主要原因在于:

情形(二)中,《公司第一期员工持股计划管理办法》虽然是自愿、风险自担原则,但是第二条持有人的范围约定了只能是上市公司董事、监事、高级管理人员;或者上市公司及下属子公司的核心及骨干员工,也即上市公司设定好可以参与该计划的员工范围;第七条第(二)款约定了持有人发生辞职、离职或不续签劳动合同、被裁等不继续为上市公司(或其子公司)提供服务时,需要将持有份额按其取得价格回售给实际控制人这一限制条款。从这些条款可以看出,上市公司发行该员工持股计划,是以获取其确定的名单范围内相应职工在限售期的服务为主要目的。审计项目组也可进一步检查员工持股计划下表员工持股份额的具体名单及相应份额,是否与员工的岗位、职级严格挂钩以便佐证发行该员工持股计划的目的。

第五节 生产成本归集与分摊的相关问题

问题1-5-1(研究开发过程中试制产品的成本归集和相关核算问题)

问题:

对于研究开发过程中形成的可对外销售的试制品,应如何进行成本归集和相关核算?

背景:

公司2010年起开展了救援用运输设备的研制,2011年10月形成了入库产成品。公司在领用救援设备所需材料时,以研发名义领用部分进入了“管理费用——研发费用”,一部分构成设备的材料以生产部门领用计入了生产成本。设备完工后,将生产成本中核算的每台设备成本结转库存商品。因为一部分构成设备的材料费用计入了管理费用,导致“生产成本”科目中核算的设备成本不完整。

本案例中，为了讨论方便之目的，假设把相关研究开发支出均计入“管理费用——研发费”而不予资本化的做法是恰当的。

解答：

根据财政部《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（财企〔2007〕194号）第一条规定，企业研发费用（即原“技术开发费”），指企业在产品、技术、材料、工艺、标准的研究、开发过程中发生的各项费用，其所包含内容的第一项即为“研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用”。

因此，需要判断在2011年10月完成入库产成品时，相关研发活动是否尚未结束，是否还需要对试制产品进行进一步测试和改进等。如果这些产成品属于研发过程中的试制品，并非正常的商业化生产的产品，则其严格来说不属于《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第14号——收入》的规范范围，因为这两个准则对“存货”和“收入”的定义都强调必须来源于“日常活动”，而《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南》对“日常活动”的界定是“指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动”，因此研发活动作为旨在获取和形成知识产权等无形项目的活动，不属于日常活动的范畴。

如果明确了这些试制品是研发活动的组成部分，不属于日常活动，则其所发生的所有试制成本（包括目前在生产成本中核算的生产部门领料成本）均应转入“管理费用——研发费”，试制品对外销售时不确认收入，而是将已收或应收的销售价款冲减“管理费用——研发费”。对已入库但尚未出售的试制品不作为存货反映，而是按照其预计可变现净值列报为一项“其他流动资产”，同时应加强实物管理和台账记录。

如果这些试制品的生产实质上构成了商业化生产的一部分，而不属于研究开发活动，则其成本应当全部按照常规的成本核算流程归集和分配，并在达到预定可销售状态后按其实际成本转入“产成品”科目，在资产负债表上列报在“存货”项目中，即其生产成本不构成研发支出的组成部分。

问题1-5-2（生产不饱和期固定费用分摊的问题）

问题：

对于生产淡季发生的固定性质制造费用，能否以旺季产量为基础确定分摊系数，将部分此类固定制造费用直接计入当期损益？

背景：

A公司每年的4-7月份为生产的旺季（其中7月份为最旺季），1-3月份、8-12月份为生产淡季，进入生产成本的主要固定费用为生产人员工资及车间用房屋折旧、机器设备折旧。企业在生产淡旺季之间的固定费用分摊，对不同生产期间生产中的产成品单位成本会有一定的变动幅度影响。此时，A公司能否按照最旺季（7月份）的每类产品的产量为基准，加权计算其他月份产量占基准月份的权重，从而作为分摊固定成本的基础，分摊不完的固定成本计

入相关月份的管理费用？

解答：

根据《企业会计准则第1号——存货》第七条规定：“存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业应当根据制造费用的性质，合理地选择制造费用分配方法”。《企业会计准则第1号——存货》第九条规定：“下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本：（一）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。……”。

《国际会计准则第2号——存货》第13段规定：“The allocation of fixed production overheads to the costs of conversion is based on the normal capacity of the production facilities. Normal capacity is the production expected to be achieved on average over a number of periods or seasons under normal circumstances, taking into account the loss of capacity resulting from planned maintenance. The actual level of production may be used if it approximates normal capacity. The amount of fixed overhead allocated to each unit of production is not increased as a consequence of low production or idle plant. Unallocated overheads are recognised as an expense in the period in which they are incurred. In periods of abnormally high production, the amount of fixed overhead allocated to each unit of production is decreased so that inventories are not measured above cost. Variable production overheads are allocated to each unit of production on the basis of the actual use of the production facilities.”（固定间接生产费用应以生产设备的正常生产能力为基础分配计入加工成本。正常生产能力，指正常生产条件下，在若干时期或季节内预计能够达到的平均生产量，其中考虑了计划维修所形成的生产能力的损失。如果实际生产水平接近正常生产能力，则可以实际生产水平为基础。分配计入各单位产品的固定间接费用额不因产量低或停工而增加。不能分配的间接费用应在其发生的当期确认为费用。在产量特别高的期间，分配计入单位产品的固定间接费用的数额将减少，从而存货不会以高于成本的金额计量。变动间接生产费用应以生产设备的实际使用程度为基础分配计入单位产品。）但是，在中国准则下，并未引入此处的“以正常产能为基础分配固定制造费用”的概念。

因此，在中国企业会计准则下，企业可以在以下两种方法中选择其一，一旦确定即成为企业的一项会计政策，应当一贯应用：

（1）对制造费用不区分变动和固定部分，均按本月内实际发生的制造费用和实际产量为基础分配。

（2）在一定程度上借鉴《国际会计准则第2号——存货》第13段的上述规定，对变动制造费用按实际产量为基础分配，对固定制造费用按照正常产能（而不是按照最旺季时的产能）为基础分配。对于淡季时发生的固定制造费用未分配计入生产成本的部分，因为系生产部门发生，所以应当在利润表上直接转入营业成本，而不能计入销售费用。

如果采用后一种方法，注册会计师在执行审计时，应当对制造费用中各明细项目的成本性态进行详细的分析，确定其变动 / 固定属性的划分是否合理，并在相当长时间内保持这种属性分类的一贯性。对于“正常产能”的计算，亦需要进行定期复核。

问题1-5-3（联产品共同成本分配问题）

问题：

如何确定联产品共同成本分配的适当基础？

背景：

公司主要从事鸡和鸭的屠宰。因公司产品细分到分部位进行销售，在分配共同成本（主要是外购活鸡、活鸭的采购成本，以及屠宰、分割环节发生的成本）时是否可以按各部位的当月的销售价格进行加权平均？

解答：

此问题的实质是如何分配联产品共同成本的问题，即使用同一原料，经过同一生产过程，同时生产出售价存在较大差异的多种产品（且各种产品的产出率保持相对稳定的比例）时，各种产品共同耗用的料、工、费成本如何在各种产品之间分摊的问题。此处不讨论各种联产品彼此分离后，各种产品单独进行进一步加工所发生成本的归集和分摊问题。

《企业会计准则第1号——存货》及其应用指南和讲解没有专门讨论联产品的共同成本分配问题，但在《企业会计准则——存货（2001）》中曾经有所提及。该准则第九条规定：“在同一生产过程中，如果同时生产两种或两种以上的产品，如联产品、主产品和副产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分，则这些加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。联产品的加工成本可选用的分配方法通常有售价法、实物数量法等。在分配主产品和副产品的加工成本时，通常先确定副产品的加工成本，将其差额确定为主产品的加工成本。”

在IFRS体系下，《国际会计准则第2号——存货》第14段规定：“A production process may result in more than one product being produced simultaneously. This is the case, for example, when joint products are produced or when there is a main product and a by-product. When the costs of conversion of each product are not separately identifiable, they are allocated between the products on a rational and consistent basis. The allocation may be based, for example, on the relative sales value of each product either at the stage in the production process when the products become separately identifiable, or at the completion of production. Most by-products, by their nature, are immaterial. When this is the case, they are often measured at net realisable value and this value is deducted from the cost of the main product. As a result, the carrying amount of the main product is not materially different from its cost.”（同一生产过程可能同时生产一种以上的产品。联产品

的生产，或既有主产品又有副产品的生产就属这方面的例子。如果每种产品的加工成本不能单独地加以辨认，那么这些成本就应按合理和一致的基础在产品之间进行分配。例如，在产品可以单独辨认或在生产结束时，可以每种产品相应的销售价值为基础进行分配。大多数副产品就其性质来说，价值不高。在这种情况下，它们通常以可变现净值计量，且该价值应从主产品的成本中扣除。这样处理的结果，主产品的账面金额与其成本不会有重大的差异。）这说明《国际会计准则第2号——存货》比较倾向于采用售价法作为分配基础。

对于联产品成本分配方法，企业可在售价法和实物数量法之间选择分配方法。作为一项会计政策，其选择的基本标准是所生成的会计信息的可靠性和相关性。在本案例中，鉴于采用售价法分配可以对不同产品的毛利率起到一定程度的均衡作用，缩小操纵空间；并且也是同行业内普遍采用的方法，有利于增强会计信息的可比性，因而是可以接受的相对较优的处理方式。一旦选定，就应当一贯地运用于所有同类或类似交易。如果确需改变的，应按会计政策变更处理。

问题1-5-4（产蛋期不超过1年的蛋鸡是否作为生产性生物资产）

问题：

如下文背景资料所述，产蛋期不超过 1 年的蛋鸡是否作为生产性生物资产？若作为生产性生物资产，其折旧（摊销）年限如何确定？资产负债表中，是否应将成熟的生产性生物资产调整至“持有待售资产”项目中？

背景：

A 公司主要从事畜牧养殖、销售鲜蛋及蛋制品业务，其下有一家养鸡场，养殖的某种蛋鸡基本情况如下：

- 1、该品种蛋鸡的理论生命周期为 70 周（约 1.4 年），0-6 周为育雏鸡，7-18 周为育成鸡，19-70 周为产蛋期，70 周以后淘汰、出售。
- 2、在整个产蛋期（52 周，364 天）中预计可产 150-170 枚鸡蛋，平均每 2.28 天产一枚蛋。
- 3、鸡蛋的出售价格为 1.5 元/枚，未折现的出售鸡蛋的收入金额约为 240 元（按平均产蛋量 160 枚计算）。产蛋期满后，该蛋鸡的未折现出售价格预计为 100 元/只。
- 4、A 公司目前把所有的鸡都列入生产性生物资产核算。18 周（四个半月）前为未成熟生物资产，之后（约为 52 周）为成熟生物资产。生产性生物资产的折旧年限为 12 个月。

解答：

基于以下原因，我们倾向于将本案例中的产蛋鸡列入存货（生产期不超过 1 年的生产性生物资产）而不是固定资产，满 70 周进入淘汰、出售后，转为存货（消耗性生物资产）。但不论是何种分类，在资产负债表中均列报于“存货”项目内：

- 1、本案例中蛋鸡的产蛋期为 52 周，没有超过一年，因此不属于非流动资产，应归属

于流动资产范畴。

2、从定义上看,《企业会计准则第5号——生物资产》规定的两类生物资产的定义分别为“消耗性生物资产,是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产,包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等”;“生产性生物资产,是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产,包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等”。因此,本案例中的鸡在产蛋期之前和产蛋期内符合“生产性生物资产”的定义,在产蛋期结束进入淘汰、出售期后符合“消耗性生物资产”的定义。

3、产蛋期满后的蛋鸡淘汰、出售,是A公司固有的业务模式的组成部分,属于A公司的日常活动,且出售价款较为重大。因此,出售淘汰蛋鸡的收入应确认为营业收入,而不是固定资产处置利得。

4、“持有待售资产”项目所指的是非流动资产的处置,不是常规日常活动中的产品销售,所以不适用于本案例中进入淘汰期的蛋鸡。

在具体核算方法方面,可参照生产性生物资产的处理方法,未成熟前(0~18周)的饲养成本均计入“生产性生物资产——未成熟”的价值,满18周后按账面价值转入“生产性生物资产——成熟”;产蛋期内的饲养成本均计入鸡蛋的生产成本,同时对“生产性生物资产——成熟”的成本进行摊销(考虑按70周后的淘汰出售价格预留残值),摊销额计入鸡蛋的生产成本;70周后按账面价值转为“消耗性生物资产”,出售时确认销售收入并结转成本。

问题1-5-5(为试吃饲料而购买喂养的鱼虾的核算问题)

问题:

如下文背景资料所述,为饲料配方的试吃而喂养的鱼虾该如何核算?

背景:

A公司经营鱼饲料生产和销售。2016年4月至2017年12月陆续外购鱼苗、虾苗共317万元,品种主要为草鱼、石斑鱼和对虾,用于公司饲料配方的试吃。A公司将该类鱼苗、虾苗作为消耗性生物资产核算,喂养至2017年12月31日,账面余额657万元,一直未销售。

A公司所属企业集团内其他鱼类养殖公司的消耗性生物资产养殖周期一般为9个月。A公司上述消耗性生物资产均可以对外销售。但由于现阶段喂养的目的是配方调试,故可能存在过量喂养的情况。

解答:

1、关于外购鱼苗应确认为何种资产,A公司外购鱼苗初始计量按照“消耗性生物资产”进行处理,我们理解是合理的。对照《企业会计准则第5号——生物资产》对生物资产的“三分类”(消耗性、生产性、公益性)的规定来看,该鱼苗的采购时持有目的显然不是为

了“生产生物产物”，因此不属于“生产性生物资产”，当然也不属于“公益性生物资产”，其持有目的是为了研发和出售，不论最终出售，或是在研发中耗损，都属于“一次性消耗并终止其服务能力或未来经济利益”的情形，因此归类为“消耗性生物资产”是合理的。

2、关于后续计量，需要结合 A 公司管理层对该类鱼苗的试验目的、新饲料的配方成分变动、试验过程中的预估耗损等来考虑。假设试吃的饲料相较于普通饲料（指配方成熟已广泛使用的饲料），其配方的调整很可能导致鱼苗的死亡率很高，则该类鱼苗主要为研发而投入，应在开始试吃时，就终止确认“消耗性生物资产”计入“研发支出”，发生的饲料投喂等费用也应在发生时计入研发支出；假设试吃的饲料相比普通饲料其配方的调整只是会对鱼苗最终销售状态时的重量、品质等构成影响，则在鱼苗未达到可销售状态前投喂饲料的成本及相关费用，在发生时计入“消耗性生物资产”的价值。但其中为试验饲料为主要目的的过量、超时喂养投入，这部分开支并非该类鱼虾出售前的必要支出，因此在发生时不应计入“消耗性生物资产”的账面价值，而应计入“研发支出”。如果无法合理区分哪些是正常饲养支出，哪些是超量支出，则根据相对重要性原则处理。

问题1-5-6（经纪公司为提升艺人个人素质而支付的培训费用的处理）

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司与艺人签订全约经纪合同，为提升艺人个人素质与能力而支付的培训费用确认为长期待摊费用在经纪合同合约期限内进行摊销是否合适？

背景：

A 公司拥有演艺经纪资质，开展艺人运作业务。根据相关合同的约定，艺人于合同期间由 A 公司运作其一定时间和范围内的服务活动，在此期间 A 公司为艺人提供策划、宣传、包装、培训等服务，为其联系电影、电视、广告、商业活动等服务，同时收取收入，并分成给艺人。A 公司也可根据艺人的具体情况加大对其投资力度，并相应延长合同期限。

A 公司目前签约艺人多为新艺人，知名度较低，A 公司需投入大量资金及资源对其进行培养。目前的艺人运作业务模式为：（1）培养阶段：针对艺人自身条件、艺术修养及其个人偏好，结合 A 公司对娱乐市场情况的调研了解，确定艺人的定位，并对未来的发展路径进行规划。根据已明确的艺人定位和发展规划，对艺人进行全方位的培训，实现艺人品质的提高，最大化艺人的市场价值。（2）收入实现阶段：A 公司持续并全面地收集市场信息，发现潜在的艺人活动机会，对收集到的信息进行汇总，对收入成本进行评估，选择具有有效用的项目。根据对所属艺人的定位，选择符合艺人形象、品质、知名度等具有促进作用且符合艺人发展规划的项目，向相关客户进行推介，与客户达成一致后协商确定活动时间、收入及相关费用的承担，双方签订合同，活动成功举办后确认收入。（3）信息反馈阶段：收入实现阶段完成后，A 公司将对艺人的影响进行分析，核实相关活动是否对艺人品质产生良好影响，艺人的相关表演或产品是否符合市场需求及观众的偏好。在确认上述信息后，将相关信息反

馈至艺人培养部门，更新 A 公司对娱乐市场的调查分析及艺人未来发展规划。

A 公司管理层认为，A 公司艺人运作业务的“产品”为艺人，艺人品质的高低和市场认可度决定了公司的艺人运作业务的收入规模。公司艺人运作业务即为通过各种方式不断提高艺人的品质、艺术修养和市场知名度，通过销售艺人的艺术作品及对活动方/内容制作方销售“艺人”实现收入。成本主要为艺人的培养成本、艺人作品的制作费用、艺人分成成本及相关费用。A 公司在经纪合同的约定期间内拥有安排艺人培训，演出的相关权利，公司在艺人培养阶段支付的相关培养费用，应于艺人经纪合同期限内进行摊销。

解答：

经纪公司可销售的“艺人”，包括但不限于：艺人可对第三方提供的服务（按次或按一定期限）、可让渡使用权或转让所有权的艺人参与或独创的作品（主要表现为版权）等无形资产、艺人本身的肖像权、名誉权等个人无形资产等。因此，经纪公司销售“艺人”的收益，无论是哪种情况的收益的来源，均需要明确艺人与经纪公司之间的利益分配模式。相应地，经纪公司培养艺人的费用支出与艺人与经纪公司之间的利益分配模式应是匹配的，在此基础上，才是培养艺人相关成本、费用与销售艺人相关收入的匹配关系的建立，然后才是成本、费用对像归集、所属会计期间的确定。至少应考虑以下因素：

1、经纪公司对艺人的培养费用是否与艺人不同成长阶段为经纪公司提供的服务（即经纪公司对第三方提供服务或产品时需要艺人为经纪公司提供的服务）的挂钩方式？即经纪公司是经纪人角色？即当经纪人对第三方提供服务或作品（产品）时，仅作为艺人的代理人角色，还是相关服务或产品的风险和报酬的主要责任人，还是二者混同（具体到某项服务或作品时）？艺人与经纪公司之间就相关产出的收益、风险分担约定、违约与赔偿（如有）？

2、经纪公司对艺人培养费用至少考虑：①除合同期限的约定外、无其他需要艺人提供的具体服务为对价的支出（相当于合同期内的纯培养费，但需考虑如艺人在合同期内提前解约是否需要赔偿？）；②有对价支出（与艺人同时受经纪公司指派为第三方提供服务或产品直接相关或间接相关）？

3、在 2 的基础上，进一步区分，相关培养费用是与艺人公司签约合同期限相关，还是与艺人参与第三方服务（或作品）的工作期间相关，还是一次服务对应的一次费用？

经纪公司的对艺术的培养费用可能存在如下情形：

（1）针对费用覆盖群体：①不能区分艺人的（多个或全部）共用费用；②仅用于包装、培养指定艺人；

（2）相关培养费用仅与某次对第三方的服务或销售的产品相关；

（3）相关费用与一定期间经纪公司对外提供的服务相关；

4、在进一步了解上述具体情况后，才能在不同的成本、费用归集对象（单个艺人、一组艺人、全部艺人）之间合理分摊，并匹配对应的费用发生是单次、还是某一恰当期间（艺人与经纪公司的合同期间、或就某一次服务或某一产品的制作销售期间等），与相应的收入

配比确认相关费用。

基于本案例背景，不同经纪公司与不同艺人的签约条件会有实质性差异，因此，需要根据实际情况、具体分析后就具体情况再讨论。

如果艺人是买断式、且相关费用仅与其与经纪公司签约合同期限相关，相关费用与艺人提供何种服务或产品不挂钩，与艺人及经纪公司之间的收益分配不挂钩，也与艺人对外提供服务方式、频率及产出作品等均不挂钩等，在此情况下，我们认为，经纪公司对其自身签约艺人的培训费支出的资本化处理应非常谨慎，可参考“[问题 1-2-21](#)（飞行员执照是否可以确认无形资产）”、“[问题 5-2-8](#)（生产人员培训及提前进厂费用是属于经营活动还是投资活动）”、“[问题 1-2-23](#)（支付给外部机构的大额品牌包装费的会计处理）”所述原则，并从严把握。

我们认为：在本案例中，考虑到“公司目前签约艺人多为新艺人，知名度较低”，且演艺行业竞争激烈，淘汰率较高，这些培训支出日后能否产生经济利益流入存在较大不确定性，且即使相关经纪合同约定了违约赔偿条款，该等艺人日后能否承担违约赔偿责任也存在较大的不确定性，故一般应在此类自身签约艺人的培训费用实际发生时直接予以费用化处理，计入当期管理费用，而不应进行资本化处理。

如有企业以非同一控制下合并方式并购经纪公司，在收购作价时签约艺人的价值是重要考虑因素，则在收购方合并报表层面，可按《企业会计准则解释第 5 号》第一条规定，将艺人经纪合约的公允价值确认为一项无形资产，并在恰当确定的摊销年限（不超过该合约的剩余有效年限）内摊销。或者，如果为了获取原先与其他经纪公司签约的艺人的合约，而向其原所属的经纪公司支付转会费的，则转会费也可以确认为无形资产并在新签合约的年限内摊销。但是，企业对自有签约艺人（包括前述两类“外购”的签约艺人在“购入”后）的培训费支出通常不符合资本化条件。

第二章 利润类业务问答

第一节 收入确认以及建造合同相关问题

问题2-1-1（租售结合的合同是否适用建造合同会计模式）

问题：

如下文“背景”资料所述，在A公司合并报表层次是否应作为建造合同确认收入？

背景：

A公司下属香港子公司B公司作为船东，与C公司、D公司（租船人）签订租售合同，由A公司另一下属子公司E公司（造船厂）建造64,000吨干散货船，船体以及机械设备价值3420万美元（合同价格的120%）。船舶在2014年1月31日或者之前交付，租期至少3年，最多10年，租金8,350美元/天，美元支付，租金采用电汇（T/T）方式支付，而且须提前每三个月支付到船东指定的银行账户中，买方每艘船须提供751,500.00美元的银行循环担保保函。船舶的保险价值百分比12.5%，由租家支付。

租船人购买船舶的权利和义务：从租期的第3年年末到第10年的第7个月月末，租船人提前5个月向船东发出书面通知后，可以行使船舶购买权并以以下基于相关日期的船舶合适净价购买船舶（根据第34条的规定，船东有权保留租船人支付的预付款）。在这种条件下，租船人可以委任和担保第三方的实体承租人来购买该船，第4年末：19,435,000美元；第5年末：18,015,000美元；第6年末：16,485,000美元；第7年末：14,845,000美元；第8年末：13,095,000美元；第9年末：11,205,000美元；第10年末：9,175,000美元。在第10年末，租船人有以9,175,000美元的净价购买船舶的义务（船东有权保留租船人支付的预付款）。租船人购买船舶的选择权和义务应该根据修订的1993年挪威船舶买卖合同条款来制定，并将船级证书和交易证书交付给买方。买卖合同在本租约合同执行期间由双方执行。

在合同签署时，租船人同意支付船东4,275,000美元的预付款。预付款应视为租船人在交船时履行购买船舶和买卖合同的规定义务的担保金。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第15号——建造合同》和《企业会计准则解释第3号》第六条的规定，建造合同通常具有以下特征：（1）先有买主（即客户），后有标底（即资产）。建造资产的造价在签订合同时已经确定；（2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年度，有的长达数年；（3）所建造的资产体积大，造价高；（4）建造合同一般为不可取消的合同；（5）建造合同的标的资产通常是按照客户的要求定制的非标准资产，如不做较大改动，可能只有该客户可以使用；（6）承接建造合同的企业（承包方或施工方）仅仅就其提供的施

工劳务、材料和设备等获取相关报酬，不承担标的资产所有权上的剩余风险和报酬，标的资产所有权上的剩余风险和报酬（如建造完成后，标的资产本身的公允价值变动风险）由客户承担。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第五条、第十条规定，融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁，其所有权最终可能转移，也可能不转移；经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。

因此，本案例中在判断是否适用建造合同模式和是否应作为融资租赁时，两者的关键点都在于判断与标的船舶所有权相关的主要风险和报酬在建造和租赁期间的享有和承担情况。如果标的船舶所有权上的主要风险和报酬在建造和租赁期间始终由租船方享有和承担的，则 A 公司合并报表层面在该船的建造期间可以采用建造合同模式确认收入，相应后续的租赁构成融资租赁；如果标的船舶所有权上的主要风险和报酬在建造和租赁期间系由船东方（法律上的所有权人，即 A 公司的境外子公司 E 公司）享有或承担的，则相关的租赁构成经营租赁，相应地在建造期间相当于企业在自建固定资产，A 公司合并报表层面不能按建造合同模式确认收入。也就是说，在这两个问题上得出的结论应该是互相对应而不能互相矛盾的。

从租约条款判断，租赁期最短 3 年，最长 10 年，并对每日租金标准、每年末行使购买权时应支付的价款金额等作出了明确的约定；特别是约定租船方在第 10 年末必须按既定价款履行购买义务。另一方面，按照此处约定的每日租金和各年末的购买价款计算，即使租船人在第四年末即行使购买权，其所需要支付的最低付款额也将达到 31,626,000 美元，即 4 年租赁期内的累计租金 $8,350 \times 365 \times 4$ + 购买价款 19,435,000.00，假设不考虑折现因素，该金额相当于合同总价 3,420 万美元的 92.47%。在此情况下，标的船舶所有权上的主要风险和报酬已经转给租船方享有和承担的可能性还是比较大的。因此，我们倾向于认为，A 公司合并报表层面应当在建造期间按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》进行核算和确认收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、是否应确认建造收入

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二条规定：“收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。”由于 A 公司及其集团的主营业务包含造船业务，因此 C、D 公司支付的船舶租金和船舶购买价款与其日常活动相关，符合上述“收入”的定义。

其次，鉴于本案例中的合同包含租赁，而《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三条将租赁业务排除在该准则的适用范围之外，故需要考虑本案例中的合同适用《企业会计准则第 14 号——收入》还是《企业会计准则第 21 号——租赁》。我们认为，鉴于《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十二条中已经明确规定“生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与

租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。”即，虽然该交易包含租赁，但如果该项租赁构成融资租赁，则 A 公司在其合并报表层面仍应确认建造收入。故需要考虑合同涉及的租赁是否为融资租赁。如果属于融资租赁，则 A 在合并报表层面应确认船舶建造的收入，该船舶建造收入的确认应适用《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》；如果属于经营租赁，应视为自建固定资产，不能确认船舶建造收入，而在租赁期间内确认经营租赁收入。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第三十五条规定，“融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁，其所有权最终可能转移，也可能不转移；经营租赁，是指除融资租赁以外的其他租赁。”

从租约条款判断，租赁期最短 3 年，最长 10 年，并对每日租金标准、每年末行使购买权时应支付的价款金额等作出了明确的约定；特别是约定租船方在第 10 年末必须按既定价款履行购买义务。另一方面，按照此处约定的每日租金和各年末的购买价款计算，即使租船人在第四年末即行使购买权，其所需要支付的最低付款额也将达到 31,626,000 美元，即 4 年租赁期内的累计租金 $8,350 \times 365 \times 4$ + 购买价款 19,435,000.00，假设不考虑折现因素，该金额相当于合同总价 3,420 万美元的 92.47%。在此情况下，与标的船舶所有权有关的几乎所有风险和报酬已经转给租船方享有和承担的可能性还是比较大的，故该项租赁应构成融资租赁。因此，我们倾向于认为，A 公司合并报表层面应当确认建造船舶的收入。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第五条规定：“当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：（一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；（三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；（四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。”对照上述规定，本案例中的“租售结合合同”满足该条规定的构成“企业与客户之间的合同”的所有条件，故通过收入确认和计量“五步法模型”中的第一步“识别与客户之间的合同”的测试，表明该“租售结合合同”中所涉及的船舶建造收入的会计处理适用《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》。

2、属于在某一时段还是某一时点确认收入

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条规定：“满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。”

A 公司的子公司 E（造船厂）提供造船服务，在建船舶并非可以被立即取得并消耗，如果合同终止，客户委托另一家公司履行剩余的建造义务，另一家公司对 E 公司已经建造的部分不会取得控制权，必须自己重新建造；客户虽然可能有能力获得船舶的全部经济利益，但却无法主导在建船舶的使用（船舶并非在客户的场地上建造）；客户通过船舶交付后按天付款的方式支付合同价款，预付的 4,275,000 美元担保金不能在整个合同期间覆盖已经履约部分的收款。因此不满足上述三个条件，E 公司及 A 公司合并报表应在一个时点（船舶的控制权转移给客户之时），而不是一个时段内确认船舶建造收入。

3、交易对价的确定

合同价款的支付包括两部分，一部分是交付船舶后按天计算的租金金额提前每三个月支付给 E 公司，另一部分是 3~10 年租赁期满后，客户支付的留购款。因此，一方面合同交易价格包含着可变对价——未来的租赁期间不确定，客户支付的价款也不确定；另一方面，合同中存在重大融资成分——船舶控制权转移和客户支付对价的时间间隔超过一年。因此，E 公司应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》中对可变对价的估计和限制，以及重大融资成分的规定进行处理。

问题2-1-2（垫资建设项目的收入确认问题）

问题：

垫资建设项目是否可以按照建造合同模式确认收入？

背景：

A公司2011年度所承建的B发电项目为总包交钥匙工程，合同额为1.66亿元，工期大致为1年左右。合同约定建设期业主仅支付4,800万元工程款，工程所需其余资金由A公司垫付，待该项目完工验收后半年内业主再将剩余的1.18亿元工程款付清。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

交易安排是否具有融资性质，并不是能否采用建造合同模式进行会计处理的决定性因素。例如，BT和BOT项目都具有融资性质，但并不妨碍相关的项目公司在建设期间按建造合同模式确认建造收入。判断一项合同是否符合建造合同模式适用条件的依据应是该合同是否符合《企业会计准则第15号——建造合同》和《企业会计准则解释第3号》第六条所确定的建造合同的基本特征，包括：（1）先有买主（即客户），后有标底（即资产）。建造资产的造

价在签订合同时已经确定；（2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年度，有的长达数年；（3）所建造的资产体积大，造价高；（4）建造合同一般为不可取消的合同；（5）建造合同的标的资产通常是按照客户的要求定制的非标准资产，如不做较大改动，可能只有该客户可以使用；（6）承接建造合同的企业（施工方）仅仅就其提供的施工劳务、材料和设备等获取相关报酬，不承担标的资产所有权上的剩余风险和报酬，标的资产所有权上的剩余风险和报酬（如建造完成后，标的资产本身的公允价值变动风险）始终由客户承担，因此在整个交易过程中，并不存在标的物所有权上主要风险和报酬由施工企业转移给客户的过程。同时符合上述特征合同，可采用建造合同模式进行相关会计处理。

对于包含融资成份的建造合同，建议比照BT模式进行会计处理。BT模式是“建造合同+融资服务”两者的结合体，这种情况在企业的经营性项目建设中也有见到，即通常所称的“带资建设”。

对具备“建造合同+融资服务”两项特征的投资项目中投资方（兼建设方）的会计处理的基本要点是：根据《企业会计准则第15号——建造合同》在建设期间确认建造合同收入，同时根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》的规定在建设期间和后续还款期间确认融资利息收入。

根据《企业会计准则第15号——建造合同》第十八条规定，建造合同采用完工百分比法确认收入应满足的一项基本条件是“在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠估计”，而无论成本加成合同还是固定造价合同，其“建造合同的结果能够可靠估计”应满足的条件都包含“与合同相关的经济利益很可能流入企业”这一条。因此，采用建造合同模式确认收入并不是不考虑合同价款收回的可能性。如果对发包方支付合同价款的意愿和财务能力有疑问，则在对可确认的建造合同收入金额进行计量时，应谨慎考虑这一因素的影响。

基于2017版收入准则的处理意见：

1、是否符合收入准则中的“合同”标准

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第五条规定：“当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：（一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；（三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；（四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。”

根据上述规定，合同对价“很可能收回”是会计准则意义上认可“与客户之间的合同”成立的前提之一，因而是确认收入的前提条件之一。本项目属于A公司垫资建设，因此如果对发包方支付合同价款的意愿和财务能力有疑问，则在对可确认的合同收入金额进行计量时，应谨慎考虑这一因素的影响；如果这一疑问的影响不重大，则可以继续执行“五步法模型”的各后续步骤。

2、合同中重大融资成分的处理

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十七条“合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。”

该合同具有重大融资成分，应在建设期间内按照现金支付的金额确认建造收入，该金额与合同对价之间的差额，在建设期间和后续还款期间内采用实际利率法确认融资利息收入。

3、合同中有几个单项履约义务

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十一条“企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。”

A公司为客户承建发电项目总包交钥匙工程，依据合同，A公司向客户提供的是一项将各个分包工程项目（投入）整合为发电项目（组合产出）的服务，各个分包项目之间风险不可区分，因此在该合同中，A公司只有一个单项履约义务。

4、属于在某一时段还是某一时点确认收入

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十一条：“满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。”

该发电工程项目是在客户的场地上建造，在建造的过程中，客户就能控制在建的项目，因此该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，A公司应在建设期间内按照履约进度确认收入。

综上，本项目为包含融资成份的在某一时段内履行履约义务的合同，建议比照BT模式进行会计处理。BT模式是“建造合同（原准则下）+融资服务”两者的结合体，这种情况在企业的经营性项目建设中也有见到，即通常所称的“带资建设”。项目中投资方（兼承建

方)的会计处理的基本要点是：在建设期间按照履约进度确认建造收入，在建设期间和后续还款期间确认融资利息收入。

问题2-1-3（土地一级开发企业的收入确认问题）

问题：

土地一级开发企业的土地开发收入如何确认？

背景：

土地一级开发，是指由政府或其授权委托的企业，对一定区域范围内的城市国有土地（毛地）或乡村集体土地（生地）进行统一的征地、拆迁、安置、补偿，并进行适当的市政配套设施建设，使该区域范围内的土地达到“三通一平”、“五通一平”或“七通一平”的建设条件（熟地），再对熟地进行有偿出让或转让的过程。

情形1

A公司从事土地一级开发业务，主要内容包括：征地、拆迁、安置、补偿、市政配套设施建设，将生地变为熟地。主要存在以下两种业务形式：

（1）当地政府下设的土地储备管理机构（以下简称“土储机构”）为开发实施主体，A公司受托开发。开发完后，经土储机构组织的成本审计，按成本审计结果，土储机构付给A公司2%管理费，A公司按2%管理费交流转税。

（2）A公司为开发实施主体。开发完后，经土储机构组织的成本审计；土储机构经过招拍挂程序，确定用地单位；A公司与用地单位签订“土地开发补偿协议”，土地开发补偿款按成本审计结果加税率5.5%加利润率8%确定，A公司开发票给用地单位，用地单位将土地出让金（包括土地开发补偿款+土地出让收益）付给土储机构，土储机构将其中的土地开发补偿款付给A公司。如土地未上市或只有部分地块上市，A公司只能取得已上市地块对应的开发补偿款。

该企业从事的土地开发业务具有以下特点：开发周期长、金额大、成本不能可靠确定（如拆迁补偿款，有时土地已交用地单位，拆迁款还未最终确定，成本从项目立项到结束实际增长50%以上）、开发补偿收入金额存在变数（原因包括“政府为招商引资，可能压低开发补偿款；此类企业业务大多亏损，政府可能专项补贴，或涉及其中的商业地块时将开发补偿提高”），也就是说，此类企业带有明显的政府外委机构特点。

情形2

B房地产公司系国企，拟出资对1万亩土地进行土地整理和基础设施及公建配套建设，土地由国土资源部门按计划供地。由政府按土地开发整理成本并考虑一定比例的项目投资回报支付B房地产公司投入成本和收益。开发期预计为3-4年。实际施工经招投标选用施工单位进行施工。

B房地产公司开发土地项目收益，政府将于未来2-3年分期拨付，公司项目移交后，政

府结算项目成本。

1、在经济利益的金额方面：相关的一级土地开发合同拟约定按照实际发生的成本和一定的加成率作为总价（成本加成合同），与未来的招拍挂价款没有直接联系。

2、在经济利益的获取时间方面：相关的一级开发合同拟承诺明确的结算时间，且该项结算时间并不以政府通过招拍挂出让土地使用权并收到土地出让金为前提。

B 公司拟采用的处理方法：在建设期收到的投资回报，不确认为损益，在公司与政府结算时，统一结算收益，确认收入。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

对于土地一级开发项目的收入确认模式问题，主要涉及两方面问题：一是收入确认模式是采用“建造合同模式（含 BT）”还是“商品销售模式”；二是收入的计量是采用“总额法”还是“净额法”。

1、应采用建造合同模式还是商品销售模式

土地一级开发项目的收入确认需根据具体的合同条款确定适用的具体确认原则和方法，可能可以采用的方法包括商品销售和建造合同（含 BT）两大类模式。

其中，根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》和《企业会计准则解释第 3 号》第六条的规定，建造合同通常具有以下特征：（1）先有买主（即客户），后有标底（即资产）。建造资产的造价在签订合同时已经确定；（2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年度，有的长达数年；（3）所建造的资产体积大，造价高；（4）建造合同一般为不可取消的合同；（5）建造合同的标的资产通常是按照客户的要求定制的非标准资产，如不做较大改动，可能只有该客户可以使用；（6）承接建造合同的企业（承包方或施工方）仅仅就其提供的施工劳务、材料和设备等获取相关报酬，不承担标的资产所有权上的剩余风险和报酬，标的资产所有权上的剩余风险和报酬（如建造完成后，标的资产本身的公允价值变动风险）由客户承担。土地一级开发项目是否符合上述条件，是判断其会计处理应适用商品销售模式还是建造合同模式的基本标准。

在确定土地一级开发项目具体适用何种模式时，一个重要的考虑因素就是政府是否对公司可获取的收益金额及其收取时间给予了较高程度的保障，从而使公司事实上不承担与标的资产（土地）所有权和使用权相关的剩余风险和报酬，包括以下方面：

（1）在经济利益的金额方面：公司因承接一级开发项目所能够获得的收益与未来该土地的招拍挂价款之间的关联程度。这两者之间的关联程度越高，则表明采用销售商品模式确认收入的可能性越大。

如果相关的一级土地开发合同约定固定的包干总价（固定造价合同），或者明确按照实际发生的成本和一定的加成率作为总价（成本加成合同），与未来的招拍挂价款没有直接联系的，则表明采用建造合同模式的可能性较大；如果企业获取收益主要是通过与政府就招拍

挂价款按事先约定的比例分成的方式，则表明采用销售商品模式的可能性相对较大。

（2）在经济利益的获取时间方面：相关的一级开发合同是否承诺了明确的结算时间，且该项结算时间并不以政府通过招拍挂等程序出让土地使用权并收到土地出让金为前提。如果相关一级开发合同未约定支付相关价款的时间（例如“完工后 XX 个月内支付”），需要等到政府将该土地拍卖出去取得土地出让金收入后才支付一级开发价款的，则表明采用销售商品模式的可能性相对较大；反之，如果合同约定了明确的付款时间，且不以政府将该土地拍卖出去取得土地出让金收入为支付条件的，则采用建造合同模式的可能性相对较大。

BT 项目是建造合同和融资两类交易的组合，即 BT 模式中必然包含建造合同成份。如果分析后确定本案例涉及的一级开发合同不适合于采用建造合同模式进行会计处理，则就不应采用 BT 模式。

根据“背景”部分资料分析：

情形 1

该一级土地开发项目是成本加成合同，总价款按照实际发生的成本和一定的加成率作为总价，但“开发补偿收入金额存在变数（原因包括：政府为招商引资，可能压低开发补偿款；此类企业业务大多亏损，政府可能专项补贴，或涉及其中的商业地块时将开发补偿提高）”；相关的一级开发合同并未承诺明确的价款结算时间，且补偿款的取得取决于用地方向土地储备机构已支付的土地出让金（“如土地未上市或只有部分地块上市，企业只能取得已上市地块对应的开发补偿款”）。在此情况下，该项目适用销售商品模式确认收入的可能性较大，即在开发期间，通过“开发成本”等科目归集土地一级开发成本，到以下条件同时满足时确认从事一级开发业务的收入：（1）《委托一级开发合同》项下应由本企业履行的合同义务已经实质上履行完毕，该土地的一级开发实质上已经完成，具备交地条件；（2）土地已通过“招拍挂”程序被出让出去，用地方已经把土地出让金支付给土地储备机构；（3）应取得的补偿款金额和开发成本总金额已经确定。

某些情况下，土地交付给用地方时，一级开发可能尚未最终完成，此时可能会由用地方与一级开发企业就剩余未完成的一级开发内容签订单独的协议，委托一级开发企业继续实施完毕，并且在合同中明确约定了与剩余未完内容对应的补偿价款金额、支付时间和方式等。在此情况下，对于剩余的这部分一级开发内容，一级开发企业可以采用建造合同模式进行会计核算和确认收入。

情形 2

该一级土地开发项目是成本加成合同，总价款按照实际发生的成本和一定的加成率作为总价，与未来的招拍挂价款没有直接联系；并且相关的一级开发合同拟承诺明确的价款结算时间，且该项结算时间并不以政府通过招拍挂等程序出让土地使用权并收到土地出让金为前提。在此情况下，该项目适用建造合同模式确认收入的可能性较大，即如果合同的完成进度能够可靠估计的（参阅《企业会计准则第 15 号——建造合同》第二十条对于“成本加成合

同的结果能够可靠估计应同时满足的条件”的规定)，则应当在资产负债表日根据完工百分比法确认合同收入和合同费用；如果建造合同的结果不能可靠估计的，则应按照已发生且预计可得到补偿的成本确认收入，不确认利润。

2、收入的计量是应采用“总额法”还是“净额法”

基于“实质重于形式”这一会计基本原则，本案例中该公司的收入确认模式可能并不能完全依据合同的法律形式（以土地储备机构还是该企业为开发主体）确定。总体上均应遵循《会计学 2011》第 141~146 页关于收入确认应采用“总额法”还是“净额法”的指引。

对本问题中涉及的两个企业而言，如果以本企业作为开发主体，由开发企业负责筹措资金、办理规划、项目核准、征地拆迁和大市政建设等手续并组织实施，则对该模式下收入确认和成本结转应采用“总额法”应无疑义。但在第一种模式下，以土地储备机构为开发主体，这时就要考虑公司在这一过程中的作用，是否积极参与了与各方（如规划部门、融资提供方、建造承包商等）的沟通和谈判（仅仅以土地储备机构的名义签约），且相关的签约内容是否最终将影响到本企业在该合同项下所能取得的收益；还是立项、谈判签约等均由土地储备机构完成，本企业仅负责监督和协调相关协议的执行情况？如果是前者，则采用“总额法”确认收入的可能性较大；如果是后者，则采用“净额法”确认收入的可能性较大。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、是否符合收入准则中的“合同”标准

对于土地一级开发企业来说，政府是其土地一级开发业务的“客户”。在考虑在采用何种方法确认收入之前，首先应判断是否能够确认收入，即，土地开发合同是否满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第五条规范的“与客户之间的合同”条件，特别是其中第五个条件“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。”

在判断是否满足该条件时，一个重要的考虑因素就是政府是否对公司的收益收取时间给予了较高程度的保障，即相关的一级开发合同是否承诺了明确的结算时间，且该项结算时间并不以政府通过招拍挂等程序出让土地使用权并收到土地出让金为前提。如果相关一级开发合同未约定支付相关价款的时间（例如“完工后 XX 个月内支付”），需要等到政府将该土地拍卖出去取得土地出让金收入后才支付一级开发价款的，则表明对价收回的可能性相对不大；反之，如果合同约定了明确的付款时间，且不以政府将该土地拍卖出去取得土地出让金收入为支付条件的，则对价收回的可能性相对较大。

相应地，如果土地一级开发合同未约定价款收取的明确时间，而是取决于政府何时将整理后的土地通过招拍挂程序出让出去并收到土地出让金，则在关于对价款收取的不确定性消除之前，并不存在会计上认可的“客户合同”，相应地也就不存在确认收入的基础；反之，如果价款收取的时间已经明确约定，且预计政府届时有足够的财力支付合同约定的价款，并不取决于所整理的土地被出让和收到出让金，则“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件在合同开始日已经满足，该合同可以作为后续会计上确认收入的基础。

基于上述一般分析，对于本案例中所讨论的两种类型的合同，根据“背景”部分资料具体分析如下：

情形 1

该一级土地开发项目是成本加成合同，总价款按照实际发生的成本和一定的加成率作为总价，但“开发补偿收入金额存在变数（原因包括：政府为招商引资，可能压低开发补偿款；此类企业业务大多亏损，政府可能专项补贴，或涉及其中的商业地块时将开发补偿提高）”；相关的一级开发合同并未承诺明确的价款结算时间，且补偿款的取得取决于用地方向土地储备机构已支付的土地出让金（“如土地未上市或只有部分地块上市，企业只能取得已上市地块对应的开发补偿款”）。在此情况下，在合同开始时，该项目很可能因对价不是很可能收回而不满足会计意义上“客户合同”成立的条件，相应地在判断“合同成立”之前不能确认收入，在后续期间应进行持续评估，如果情况发生变化，判断交易对价很可能收回，如以下条件同时满足时，再根据履约情况确认从事一级开发业务的收入：（1）土地已通过“招拍挂”程序被出让出去，用地方已经把土地出让金支付给土地储备机构；（2）应取得的补偿款金额和开发成本总金额已经确定。

某些情况下，土地交付给用地方时，一级开发可能尚未最终完成，此时可能会由用地方与一级开发企业就剩余未完成的一级开发内容签订单独的协议，委托一级开发企业继续实施完毕，并且在合同中明确约定了与剩余未完内容对应的补偿价款金额、支付时间和方式等。在此情况下，对于剩余的这部分一级开发内容，可按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第八条关于合同变更的规定予以考虑，其结果可能是作为一项新合同进行考虑。

情形 2

该一级土地开发项目是成本加成合同，总价款按照实际发生的成本和一定的加成率作为总价，与未来的招拍挂价款没有直接联系；并且相关的一级开发合同拟承诺明确的价款结算时间，且该项结算时间并不以政府通过招拍挂等程序出让土地使用权并收到土地出让金为前提。在此情况下，交易对价收回的可能性较大。相应地，在会计上可以在合同的签订生效日认可一项“与客户之间的合同”的成立。该合同可作为后续确认收入的基础。

2、收入金额的可计量性——对可变对价的考虑

如果土地一级开发合同的收益全部或部分取决于该土地能否成功出让以及政府可收到的土地出让金等对公司而言不可控的因素，则存在可变对价安排。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十六条规定：“*合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。可变对价金额发生变*

动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。”

在本案例中，最终收入金额与此类不可控因素的关联度越大，则对价的可变性越大，要合理、谨慎地确定“在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额”也就更为困难。再加上如前面第 1 点中所分析的，在收款时间的不确定性消除之前不认可会计意义上的“客户合同”的存在，这就导致在对价金额可变性和收款时间不确定性都较大的交易安排中，公司很可能只有在金额和时间这两方面的不确定性都基本消除之后，才能确认合同收入。相反，如果收款时间和可收款金额的不确定性较小，则收入确认的时间可能可以提前。

3、对收入确认时间的考虑——在一个时点还是在一段时间内履行履约义务

在客户合同成立的前提下（即，收款时间和收款金额均不存在重大不确定性），应进一步考虑收入确认是在一个时点还是一段时间内的问题。

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条规定：“满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。”

土地一级开发过程涉及到征地、拆迁、安置、补偿、市政配套设施建设等内容，虽然政府能够从每一个项目本身获益，但是从合同层面分析，土地一级开发企业需要提供重大服务将这些承诺整合为一个产出（将生地变成熟地）交付给政府，其中任何一个环节出现问题都会影响到整个项目的交付，这些项目之间的风险不可区分。因此，该合同只有一个单项履约义务。

在土地一级开发企业履行征地、拆迁、安置、补偿、市政配套设施建设等履约义务的过程中，如果另一企业接替该企业履行剩余的履约义务，对于该企业已经完成的征地、拆迁等工作实质上无需再重新执行，即在企业履约同时政府能够取得并消耗企业履约所带来的经济利益，满足收入准则第十一条（一）的条件；同时该项目是政府主导下的项目，满足收入准则第十一条（二）的条件。因此，应根据履约进度在某一时段内确认收入。

即，总体上看，对于收款时间和收款金额均不存在重大不确定性的土地一级开发合同，可在一级开发的进展过程中逐步确认收入。

4、收入的计量是采用“总额法”还是“净额法”

基于“实质重于形式”这一会计基本原则，本案例中该公司的收入确认是采用“总额法”还是“净额法”可能并不能完全依据合同的法律形式（以土地储备机构还是该企业为开发的主要责任人）确定。

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条规定：“企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：（一）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：（一）企业承担向客户转让商品的主要责任。（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。（四）其他相关事实和情况。”

对本问题中涉及的两个企业而言，如果以本企业作为开发主体，由开发企业负责筹措资金、办理规划、项目核准、征地拆迁和大市政建设等手续并组织实施，则对该模式下收入确认和成本结转应采用“总额法”应无疑义，此时企业对交付之前的开发项目拥有控制权。但在第一种模式下，以土地储备机构为开发主体，这时就要考虑公司在这一过程中的作用，是否积极参与了与各方（如规划部门、融资提供方、建造承包商等）的沟通和谈判（仅仅以土地储备机构的名义签约），且相关的签约内容是否最终将影响到本企业在该合同项下所能取得的收益；还是立项、谈判签约等均由土地储备机构完成，本企业仅负责监督和协调相关协议的执行情况？如果是前者，则采用“总额法”确认收入的可能性较大；如果是后者，则采用“净额法”确认收入的可能性较大。

问题2-1-4（软件开发企业提供解决方案的收入确认问题）

问题：

软件开发企业向客户提供解决方案，根据“背景”部分所提供的信息，应采用何种收入确认原则？

背景：

A 公司是专注于某特定行业，以围绕企业资产管理（EAM）、企业安全生产管理、企业经营管理为核心/主线的软件开发、设计与销售的高科技软件企业。A 公司业务线主要为三

大类：1、咨询服务业务，主要为业内集团性企业的信息化建设提供整体解决方案。2、智能企业管控一体化应用软件业务，主要为该特定行业的客户提供管控一体化、生产经营一体化、基建生产一体化、MIS、SIS 一体化解决方案；目前该类业务占总体营业收入的份额 85% 左右；3、程控业务。A 公司目前有九种软件产品符合《鼓励软件产业和集成电路产业发展的若干政策》和《软件产品管理办法》的有关规定，享受（软件/集成电路）产品增值税即征即退优惠政策。A 公司主要专注于该特定行业内企业信息化解决方案业务，目前公司 85% 业务集中在其中某一软件产品。

业务特点：A 公司的业务是以项目开展的，该类业务不同于流通企业或销售代理商的业务模式。首先，硬件系统方面，客户买的不是独立的交换机、服务器或系统软件，而是所有的硬件系统需要集成并调试成功，搭建一套能够符合后续使用要求的硬件系统平台。此模式下项目的实施周期较长，一般从供货开始到实质交付需要 3~6 个月周期。其次，管理软件系统方面，客户买的也不是孤立的软件模块和应用平台，客户会非常关注信息孤岛现象，A 公司提供给客户的是解决方案，即在 A 公司相对成熟的软件产品基础上，通过现场的系统调试和配置等技术人员的实施工作，来实现满足客户管理需要的信息化工具。此过程中一般需要客户的需求调研、方案设计、调试配置及个性化开发、应用培训、评审验收等环节。此模式下软件实施的周期较长，一般从软件产品介质交付给客户至最终评审验收需要 5~8 个月周期。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

就本案例的特定情况看，该公司的业务都是基于其自己开发的软件提供的系统集成或者设备销售业务，代表了不同的业务模式。从会计角度，首先需要解决的是采用“销售商品模式”还是“建造合同模式”的问题。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》、《企业会计准则第 15 号——建造合同》、《企业会计准则解释第 3 号》第六条等相关规定，采用哪一种收入确认模式，是一个专业判断问题，主要考虑的因素包括：

（1）合同中所约定的软件和硬件结合的紧密程度，例如软件是否为特定硬件和设备专门配套的嵌入式软件，还是可以在任何通用的硬件平台上运行；软硬件的集成和调试是否需要发生重大的工作量和成本；合同中对外购的通用设备和系统软件的报价是否与其单独采购时的市场价格基本一致。

（2）合同履行结果中软件、硬件两部分的互相影响程度。例如，如果硬件部分已经先行交货，并且硬件平台搭建完成，但后续软件实施过程中出现问题，则是否会影响到已确认的硬件收入，对方是否可能要求退货等。

（3）硬件是否主要为通用设备；软件是否需在公司现有软件产品的基础上作出大量的定制修改（二次开发）以符合客户的具体要求。

（4）合同总价中以下几部分的相对价值大小：①外购的硬件、通用设备和系统软件；

②根据客户需求定制的专用设备和硬件；③公司自行研发的应用软件。另外，公司在整个项目中的主要利润来源（按照不同部分的合同定价与各该部分的成本测算确定）是否为公司自行研发的应用软件。

依据上述标准，根据不同的业务模式，参考相关行业惯例，较为适当的收入确认模式如下：

1、系统集成业务，包括基于公司自主开发的软件提供一体化解决方案（软件、硬件系统集成）的业务。如果公司自行开发的软件是此类业务的核心部分，并且需对自行开发的软件进行大量的定制修改（二次开发）以满足客户的特定需求，则该种业务模式在会计上采用建造合同模式的可能性相对较大。

在同时符合以下条件的前提下，结合合同中对于交货条件（所有权及相关风险转移时点）的约定，该类业务中的硬件和系统软件等外购的通用部分可以与企业自行研发的专用应用软件相分离，对外购的硬件和系统软件按照销售商品模式，在交付时确认收入；对提供自行开发的专用应用软件以及系统集成的相关服务按建造合同模式确认收入：

（1）合同中约定的硬件和软件结合不紧密，软件可以在任何符合条件的通用硬件平台上运行，无需依赖于某项特定的专用硬件或者设备。

（2）合同条款并未约定：如果所提供的软件及其实施服务存在瑕疵，则买方有权退回卖方已经交付的外购硬件和系统软件，或者有权要求对硬件和系统软件部分的价款作出调整或者退款。即合同的软件部分的履行结果不会影响到硬件和系统软件部分已确认的收入。

（3）合同的应用软件部分的履行结果能够可靠估计。根据公司的技术实力和以往类似项目的实施经验，判断其实施的成功具有合理的保证，不存在重大不确定性。

（4）合同中的应用软件部分，涉及对自行开发的软件进行大量的定制修改（二次开发）以满足客户的特定需求，同时在软硬件集成过程中也涉及大量的工作量，实施周期较长。

在上述前提下，对于提供自行开发的专用应用软件以及系统集成的相关服务，可按建造合同（或提供劳务）方式确认收入，即根据合同履行结果能否可靠估计来确定能否采用完工百分比法。

2、硬件和设备销售业务（含公司研发的嵌入式软件和专用设备）。如果所提供的软件和硬件结合紧密（例如该软件是嵌入于某一特定的专用设备中的，软硬件必须作为一个整体才能使用），并且软件在合同总价中所占的比重明显低于硬件和设备价格，则软件的销售事实上附属于硬件销售，整体上构成了一项需要安装和检验的商品销售。这类合同在法律上也通常表现为设备采购合同或买卖合同。这种合同的销售收入应采用“销售商品模式”，在货物已经交付、安装调试完成，获得买方验收确认时一次性全额确认收入。

需要注意的是，无论在上述哪一种模式下，按收款进度确认收入，或者将部分尾款递延到以后年度确认收入的做法，在现行会计准则下都是不恰当的。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

就本案例的特定情况看，该公司的业务是基于其自己开发的软件提供的系统集成或者设备销售业务，代表了不同的业务模式。从会计角度，首先需要解决的是合同中包含几个单项履约义务，合同中提供外购硬件/软件、自制硬件/软件、系统集成服务的承诺是否能够单独区分；其次再考虑每个单项履约义务应该在某一时段还是在某一时点确认收入。

1、合同中包含几个单项履约义务？

（1）商品本身是否能够明确区分

一般来说，客户能够从外购硬件/软件、自制硬件/软件本身或与其他易于获得的资源一起使用中受益，因此，各项相关商品（主要是通用硬件和软件）本身通常能够明确区分。但对于定制的软件或硬件，以及系统集成服务能否明确区分，则需结合具体情况分析确定（详见下表）。

（2）合同中的承诺与其他承诺是否能够单独区分

在合同层面评估合同中的一项承诺与其他承诺是否能够单独区分需要专业判断，不同的业务模式可能得出不同的结论，在评估时应主要考虑：

①外购硬件/软件、自制硬件/软件和系统集成服务之间的结合程度，是否需要提供重大的服务将其整合在一起形成组合产出方能按照合同的约定转让给客户（如整合工作量较大，实施时间较长）；②在安装、整合或调试过程中，是否需要对自制软件或外购软件进行大量的定制修改和二次开发；软件是否为特定硬件和设备专门配套的嵌入式软件，还是可以在任何通用的硬件平台上运行；③外购硬件或自制硬件是否为通用型，在安装、整合或调试过程中是否需要对其进行修改和定制；④各项承诺是否能够单独履行或不履行而不影响合同中其他承诺的履行（如：不考虑合同限制的情况下，客户可以自行或委托其他方购买相关硬件或软件，不影响企业对自制硬件/软件和系统集成承诺的履行）；等。

依据上述标准（本表格的分析并非包括全部情形）：

情 形	外购硬件/ 软件	自制硬件/ 软件	系统集成服 务
需提供重大整合服务形成组合产出。	单项履约义务		
系统集成服务需要对各类硬件、软件进行重大修改或定制。	单项履约义务		
无需重大整合服务；对硬件、软件无重大修改或定制；硬件和软件均为通用件；软件并非特定硬件的专门嵌入式配套软件；系统集成服务实质为简单安装服务；单独履行或不履行每个承诺不影响其他承诺的履行。	单项履约义务	单项履约义务	单项履约义务
系统集成服务仅对自制硬件/软件存在重大修改或定制；外购硬件/软件为通用件，该承诺是否履行不影响其他承诺。	单项履约义务	单项履约义务	

此外，由于特定合同是否需要提供重大整合服务、是否需要对硬件、软件进行重大修改和定制等的评估，往往已经超出注册会计师胜任能力，在实务中，应征求被审计单位专业技

术人员的意见（必要时还应征求行业内专家的咨询意见），并获取充分、适当的审计证据。

2、每个单项履约义务的收入确认方式

①整个合同只有一个单项履约义务，或者自制硬件/软件和系统集成服务构成单项履约义务的情况

如果该履约义务的履行，特别是系统集成过程，主要在客户的场地进行，在客户终止合同的情况下，已经完成的部分归客户所有，则表明客户能够控制履约过程中的在建商品，在企业履约的同时客户即取得并消耗企业履约所带来的经济利益，该履约义务属于在一段时间内履行，应按照履约进度在一段时间内确认收入。

如果不满足上述条件，考虑到该履约义务产出的产品——系统平台是专门为客户所定制的，具有不可替代用途，如果同时满足“企业在整个合同期内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件（本案例未提供相关背景信息），也可以作为在一段时间内履行，进而在一段时间内确认收入。

如果该系统平台是完成后一次性交付给客户的，如果客户终止合同，已经完成的部分不会移交给客户，表明客户不能在企业履约时取得并消耗企业履约所带来的经济利益，也不能控制履约过程中的在建商品，假设也不满足“企业在整个合同期内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件，则应在一个时点（系统平台控制权转移给客户的时点）确认收入。

②外购硬件/软件、自制硬件/软件、系统集成服务分别构成单项履约义务

外购硬件/软件、自制硬件/软件应在控制权转让给客户的时点确认收入（其中自制硬件/软件有可能满足在一段时间内履行的履约义务的条件，需根据具体情况分析确定）；作为单项履约义务的系统集成服务实质为简单安装服务，可参照上述（2）①的原则进行判断。

问题2-1-5（建造合同的分拆问题）

问题：

如果总承包合同条款中明确技术服务、建筑施工以及设备安装及销售的金额及相关具体条款，能否据此认为三个部分具有相对独立性，因而对三个部分分别单独确认收入？对于其中设备销售收入的确认，是否应在安装工程验收完毕后确认？

背景：

某上市公司 A（承包方）与 B 公司签订供热改造项目的总承包合同，合同明确分为技术服务部分、建筑施工部分、设备销售与安装部分。主要条款摘录如下：

3.2 合同供货范围、工作范围、服务范围包括了总承包工程内所有工程设计、设备及材料（包括专用工具、备品备件）、施工、运输、保管、调试、试验、技术服务和技术指导、技术资料等。在执行合同过程中如发现有任何漏项和短缺，在工作清单、发货清单中并未列入而且确实是承包方工作、供货范围中应该有的，并且是满足合同技术协议对总承包工程的

性能保证值要求所必须的，均应由承包方负责，费用由承包方承担。

4 合同价格

4.1 本项目的合同总价为 16,000 万元（大写：壹亿陆仟万元整）。

合同总价涵盖了承包方为履行本合同规定的义务所需的全部费用，包括设计、设备、建筑、安装、调试等与本合同有关的所有费用，具体如下：

4.1.1 设计总费用为 583 万元（大写：伍佰捌拾叁万元）。

设计总费用包括本项目的设计、技术资料、设计联络等费用。

4.1.2 建筑工程价格为 921 万元（大写：玖佰贰拾壹万元）。

建筑工程价格包括总承包工程内所有相关建筑工程费用。

4.1.3 安装工程价格为 1,573 万元（大写：壹仟伍佰柒拾叁万元）。

安装价格包括总承包工程内所有相关工程安装费用。

4.1.4 设备价格为 12,923 万元（大写：壹亿贰仟玖佰贰拾叁万元）。

设备（含随机备品备件、专用工具）价格包括与设备有关的承包方所应纳的税费以及设备监造、出厂检验、包装、运输、保险、装卸、现场保管等费用。对于国外制造的部套件，还包括进口环节的所有税费（如关税、报关费、增值税等）。总承包工程与电厂工程在设计、设备、系统等方面的全部接口费也应包括在合同设备价格中。

4.2 本合同总价在合同有效期内为不变价。

4.2.1 本合同的付款应以合同总价为基础；

4.2.2 当人工费、材料费、设计方案变更或其他事务方面的费用发生变化时，合同总价不得进行调整；

4.2.3 承包方根据本合同规定履行其义务而发生的各项税费，应由承包方支付。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

参照《会计学撮要 2011》第 140～141 页“包含多个部分的合同分拆的条件”中的相关表述，在一项同时包含多个部分的合同中，其中单个部分（或者其中若干部分的组合，本部分以下同）如果同时满足下列条件，则可以将其作为独立的收入确认单元，单独运用适用的收入确认模式确认与该单元相关的收入：

- 该部分所交付的货物或所提供的劳务对于顾客而言具有独立的价值。所谓货物或劳务具有独立的价值，是指它们可以由任何卖方单独出售，或者买方可以单独转售该部分货物或劳务。在判断顾客有无能力转售所提供的项目时，本规则不要求该等所提供的项目具有可观察到的市场。

- 未提供部分的公允价值具有客观的、可靠的证据。

- 如果某项安排包含了一项与所提供的项目相关的一般退货权，则很可能将要交付或提供目前尚未交付或提供的部分，并且目前尚未提供或交付的部分的未来提供或交付事实上

处于卖方的控制之下。

因此，判断能否把一项总承包合同分拆为多个相对独立的组成部分，不仅取决于各部分的相对公允价值能否可靠确定，还需要考虑各部分单独来看对业主而言是否具有独立的价值。本案例是一般意义上总价固定的总承包合同。虽然其中包含了设计、建筑工程、安装工程、设备价款、相关技术服务（其中技术服务未单独计费）等组成部分，但各个部分都是一并谈判确定的，是一项综合合同的组成部分，各部分不符合“可以由任何卖方单独出售，或者买方可以单独转售该部分货物或劳务”的要求，因而单独来看对业主而言并不具有独立的价值，只有组合为一个整体时，对业主而言才具有商业上的意义和价值。因此应作为一个整体看待。

如果该合同总体上满足《企业会计准则第 15 号——建造合同》第十九条“固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：（一）合同总收入能够可靠地计量；（二）与合同相关的经济利益很可能流入企业；（三）实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量；（四）合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定”的规定，则应该采用完工百分比法确认合同收入和成本。

采用完工百分比确认收入时需要考虑以下问题：

1、对于设备价款部分，应当在相应的设备运抵施工现场并安装完毕后，才可纳入完工进度的计算。

2、确保各部分价款的约定整体上的合理性，能否代表各部分的相对公允价值，即根据公司预计每一部分将发生的总成本，使得每一部分的毛利率相对接近。

3、承包方需提供相应的技术指导、技术配合、技术培训等技术服务，但合同总价（16,000 万元）中并未单列技术服务价款部分。因此，需要通过对整个合同各组成部分预算成本的合理估计，将收入总额的一部分分配给将提供的技术服务（如果明显不重大的，也可不作此项分配），对这部分归属于技术服务的收入按技术服务的提供情况确认为收入。

4、对于合同约定的售后服务保证责任，可按《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定的产品质量保证预计负债的相关规定处理。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第十六章第三节（P241）中的表述，与合同未来活动相关的合同成本，包括施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本，不能纳入“累计实际发生的合同成本”和完工进度的计算。因此，由于设备销售不是一个独立组成部分，因此与设备相关的销售收入，只有在安装完毕之后才能将设备成本计入完工进度计算，所以与设备相关的收入只有到安装完毕之后才能确认。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

从《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的角度分析，本案例的主要问题实际上是在判断该合同中到底有几个单项履约义务。针对该准则第十条的两个条件分析如下：

（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益

本案例是一般意义上总价固定的总承包合同，承包方在合同中向客户提供的承诺包含了

设计服务、建筑工程、安装工程、设备、相关技术服务（其中技术服务未单独计费）等组成部分。从这些商品自身的特性（不考虑客户使用该商品的方式）分析，客户能够单独从这些商品本身（例如：以高于残值的价格出售设备）或者能够将其与其他易于获得的资源（包括根据该合同从承包方处获得的商品）一起使用中受益，满足了（一）的条件。

（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分

本案例中，承包方在合同中的承诺是为客户完成“供热改造项目”，这一项目是由设计服务、建筑工程、安装工程、设备等多个单个承诺构成。由于是总承包合同，承包方需要对其所承包的各项服务和工程（单个承诺）的质量、安全、费用和进度进行总体协调和负责，以便能够按照合同约定的时间和质量规格向客户交付。即：承包方需要提供重大服务将这些单个承诺（作为投入）整合为组合产出——“供热改造项目”才能向客户交付，这表明合同中的各个单个承诺是不能够单独区分的。

综上，尽管满足了《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条（一）的条件，但因为没有同时满足（二）的条件，本案例合同中的各项单个承诺不能够单独区分，即：合同中只有一个单项履约义务——完成供热改造项目。

由于该“供热改造项目”是在客户的场地上进行，客户能控制在建的项目，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的规定，合同中的单项履约义务属于在一段时间内履行的，应按照履约进度在一段时间内分期确认收入。

在确定“履约进度”时，需要注意：如果采用“投入法”中的“成本法”确定履约进度，则对于已经支付的设备采购价款是否计入履约进度的计算，应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）应用指南》单行本第 43 页相关规定处理：

“对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品（本段的商品不包括服务）或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：第一，该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；第二，客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与之相关的服务；第三，该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；第四，企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。”

在同时满足上述四个条件的情况下，已经支付、但尚未安装的设备价款不能计入履约进度的计算。对于该部分设备，按照相同的金额确认收入和成本（即：零毛利）。

问题2-1-6（建造合同完工百分比的确定）

问题：

当采用“累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例”确定建造合同的完工进度时，企业（建造承包商）为订立合同发生的差旅费、投标费等“订约成本”如在较早的会计期间内已经在发生时予以费用化处理的，是否应当纳入完工进度的计算？

背景：

根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》第二十一条规定，企业确定合同完工进度可以选用的三种方法之一是“累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例”。

根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》规定，合同成本应当包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。其中，根据《企业会计准则解释第 1 号》第三条规定：“企业（建造承包商）为订立合同发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益。”

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

企业（建造承包商）为订立合同发生的差旅费、投标费等“订约成本”，如在较早的会计期间内已经在发生时予以费用化处理的，则为了确定完工进度之目的，这部分在前期已费用化的“订约成本”不构成“合同成本”的组成部分，不纳入完工进度的计算。

结论基础：

参照 IFRS 体系下《国际会计准则第 11 号——建造合同》第 21 段的规定：“如果因订立合同而发生的费用在其发生的当期已被确认为费用，那么在以后的会计期间获得该合同时，这些费用就不应再包括在合同成本之中”。

合同的完工进度可以采用多种方法确定。企业应根据合同的性质，使用能够可靠地计量已完成工程量的方法。《企业会计准则第 15 号——建造合同》第二十一条规定：“企业确定合同完工进度可以选用下列方法：（一）累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例。（二）已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例。（三）实际测定的完工进度。”

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二十八条规定：“企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本（如销售佣金等）。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出（如无论是否取得合同均会发生的差旅费等），应当在发生时计入当期损益，但是，明确由客户承担的除外。”

根据准则的上述规定，企业（建造承包商）为订立合同发生的差旅费、投标费等“订约成本”，无论是否取得合同均会发生，不属于准则规范的“增量成本”，因此应于发生时计入当期损益。因其不构成“合同成本”的组成部分，不纳入完工进度的计算。

对于“合同取得成本”，在采用累计实际发生成本占预计总成本的比例（即：成本法）确定履约进度时是否纳入计算问题：

“投入法”是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度的方法，“合同取得成本”仅

为取得合同的支出，并非是为“履约”而投入，“合同取得成本”的发生并未导致向客户转让商品，因此，在采用成本法计算履约进度时，“合同取得成本”也不应该纳入履约进度的计算。

问题2-1-7（大型成套设备完工进度确认问题）

问题：

根据“背景”部分所述信息，该完工百分比的确认方法是否合理？

背景：

A 公司对核电成套产品和加氢石化设备采用完工百分比方法，该类产品工期一般为 2-3 年左右，根据工艺流程，其中毛坯工期为 6 个月左右，毛坯成本约占 60%左右，技术附加值较低；剩余加工阶段工期为 1 年 6 个月至 2 年 6 个月，技术附加值较高。

A 公司目前的做法是：根据预估总成本及合同总额算出设备的整体毛利率，然后根据设备生产工艺分为 3 个节点，按 3: 3: 4 的比例，按节点确认收入，倒算出完工成本，完工成本与已经实际成本的差额预留或者预提。

按照常规完工百分比方法，应根据实际发生的成本占预计总成本的比例确认收入。但本案例中如采用该方法，则毛坯完工后将确认 60%左右的收入，工期却很短；后续加工阶段成本附加值较高，工期较长却只能确认 40%的收入。将导致严重偏离实际工艺流程所包含的技术附加值。为此，A 公司拟变更完工百分比的计算方法，以便更合理的确认收入成本。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》第二十一条规定，在完工百分比法下，企业确定合同完工进度可以选用下列方法：（一）累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例；（二）已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例；（三）实际测定的完工进度。公司的建议实际上是要将合同完工进度的确定方法从上述（一）变为（二）或（三）。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第十六章，对上述方法（二）、（三）给出了以下指引（见原书第 242 页）：

2. 根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定

该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。用计算公式表示如下：

$$\text{合同完工进度} = \text{已经完成的合同工作量} \div \text{合同预计总工作量} \times 100\%$$

3. 根据实际测定的完工进度确定

该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法，适用于一些特殊的建造合同，如水下施工工程等。需要指出的是，这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定，而应由专业人员现场进行科学测定。

根据会计准则的上述规定,变更完工百分比的确定方法,在会计准则中是有一定依据的。但同时需要考虑以下问题:

1、公司的生产部门、技术部门等提供详细的说明材料,论证变更后的完工百分比确定方法的合理性。

2、考虑国内外同行业企业采用的完工百分比确定方法,尽可能采用与行业惯例相一致的完工百分比确定方法(包括主要节点的确定和各节点的完成工作量比例的估计,类似于造船行业中约定俗成的“五阶段”),以提高会计信息的横向可比性。

一旦完工百分比的确定方法将发生改变,公司应当将其作为会计估计变更进行处理,采用未来适用法进行衔接处理。并且,所有同类或类似设备(本案例中为核电成套产品和加氢石化设备)的建造合同均应一致地采用该种确定方法。

基于 2017 版收入准则的处理意见:

根据《企业会计准则第 14 号——收入(2017 年修订)》第十一条的相关规范,制造销售大型成套设备,有可能属于在一个时段内履行的履约义务,也有可能属于在一个时点履行的履约义务,具体取决于合同条款的约定。假设本案例中的制造销售大型成套设备是属于在一个时段内履行的履约义务,进而确定该如何计算履约进度。

《企业会计准则第 14 号——收入(2017 年修订)》第十二条“对于在某一时段内履行的履约义务,企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入,但是,履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质,采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。”

《企业会计准则第 14 号——收入(2017 年修订)应用指南》单行本第 40 页:“产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度的方法,通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时,应当考虑具体的事实和情况,并选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。当选择的产出指标无法计量控制权已转移给客户的商品时,不应采用产出法。

.....

投入法是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度的方法,通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时,企业也可以按照直线法确认收入。”

本案例中的企业之前采用投入法计量履约进度,现拟变更为产出法。根据准则规定,履约进度的计量方法应依据转让商品的性质来确定,也同时需要考虑以下问题:

1、公司的生产部门、技术部门等提供详细的说明材料,论证变更后的履约进度确定方法的合理性。

2、考虑国内外同行业企业采用的履约进度确定方法,尽可能采用与行业惯例相一致的

履约进度确定方法（包括主要节点的确定和各节点的完成工作量比例的估计，类似于造船行业中约定俗成的“五阶段”），以提高会计信息的横向可比性。

一旦履约进度的确定方法将发生改变，公司应当将其作为会计估计变更进行处理，采用未来适用法进行衔接处理。并且，所有同类或类似设备（本案例中为核电成套产品和加氢石化设备）的合同如果属于在一段时间内履行的履约义务的话，均应一致地采用该种确定方法。

问题2-1-8（合并范围内两公司承接同一项目不同部分的收入确认问题）

问题：

1、根据下文“背景”提供的资料分析，合并范围内两家公司及另一第三方公司作为联合体与业主签订建造合同，那么该两家公司在商品所有权上的风险和报酬转移（或商品控制权转移）和劳务收入确认方面是否应保持一致？

2、在乙方同时提供施工服务及材料设备销售时，乙方是否可以按照商品销售及提供劳务作为两项或多项履约义务，分别确认收入？

背景：

A公司、B公司（A与B为合并范围内关联方）及某德国公司作为联合体与越南某企业签订某燃煤火电厂项目的工程、设计、设备制造和供应、交付、施工和安装、测试、试车和培训的总承包合同。后期在合同执行过程中A公司主要负责工程建设施工和安装、测试、试车等工作，B公司负责设备供应及交付。现A公司按照完工进度百分比法确认收入，B公司按照设备交付占总合同金额的比例确认收入。

另外，在实际操作过程中存在乙供材方式开展项目工程，施工方能够清晰计算并划分设备采购、交付及对应工程项目进度的核算。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、本案例中就A公司和B公司各自的个别财务报表而言，两公司是独立的会计主体，所完成的是同一个合同的不同组成部分，所承担的合同权利和义务不同，并可能由此导致适用不同的会计处理模式。因此，在两公司各自的个别财务报表中，确认收入的方法和完工进度确定的方法可以不一致，但应当能够各自证明各自方法的合理性，以及各自所采用的方法与各自公司的其他同类业务所采用的收入确认模式的一致性，以及该收入确认方法运用的一贯性。

如果两公司的报表要被并入同一张合并报表的，则在该合并报表中，应当考虑A公司和B公司所承接的同一项目的不同部分是否符合建造合同准则规定的合同合并的条件，如果满足的，则应把两公司的建造合同（或设备销售合同）视作一个整体，在合并报表层面基于合并报表会计主体的视角重新计算整体上的完工进度，作为合并报表层面确认收入的基础。

2、乙方同时提供材料或设备时，能否按照商品销售和提供劳务（或建造合同）分别确

认收入的问题，主要取决于这两部分是否可以满足《企业会计准则 15 号—建造合同》第五条“一项包括建造数项资产的建造合同，同时满足下列条件的，每项资产应当分立为单项合同：（一）每项资产均有独立的建造计划；（二）与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；（三）每项资产的收入和成本可以单独辨认。”所定义的“合同分立”的条件，以及《会计学撮要 2011》第 140～141 页“包含多个部分的合同分拆的条件”中的相关表述，尤其是要关注设备提供和劳务提供这两部分之间的互相关联程度，其中一部分的履行瑕疵是否会影响另一部分对应的价款回收、是否存在为了避税等目的而将其中一部分价格定得偏高而另一部分偏低等。即以是否存在实质上的经济联系，是否各自具有相当程度的独立性，作为能否分别适用两种模式确认收入的判断标准。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、本案例中就 A 公司和 B 公司各自的个别财务报表而言，两公司是独立的会计主体，所完成的是同一个合同的不同组成部分，所承担的合同权利和义务不同，并可能由此导致适用不同的会计处理模式。因此，只要符合《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规范，以及各自所采用的方法与各自公司的其他同类业务所采用的收入确认方法的一致性，以及该收入确认方法运用的一贯性，在两公司各自的个别财务报表中，确认收入的方法和履约进度确定的方法（如属于在一段时间内履行的履约义务，下同）是可以不一致的。

如果两公司的报表要被并入同一张合并报表的，则在该合并报表中，应当考虑 A 公司和 B 公司所承接的同一项目的不同部分是否符合《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第七条规定的合同合并的条件，如果满足的，则应把两公司的建造合同（或设备销售合同）视为一个整体，在合并报表层面基于合并报表会计主体的视角重新考虑该合并后的合同中包含几个单项履约义务，每个单项履约义务分别属于在一个时点还是一个时段内履行，如果是在一个时段内履行则其履约进度如何确定等问题，作为合并报表层面确认收入的基础。

2、一些合同中，乙方在提供建造服务的同时提供材料或设备，此时需要考虑该合同中的不同承诺（建造服务和销售材料设备）构成几个单项履约义务。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条规定：“企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。”

通常来说，客户能够从乙方提供的建造服务和材料设备本身或与其他易于获得的资源一

起使用中受益，满足了上述准则第十条（一）的标准；但是否满足（二）的标准，还需要根据具体情况进行判断，考虑企业在合同中承诺转让的究竟是每一单项商品，还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。很多情况下，组合产出的价值应当高于或者显著不同于各单项商品的价值总和。不同的合同案例可能得出不同的结论，需要结合具体案例背景具体分析。

另外需要提示注意的是：如果商品销售和建造服务合起来构成单项履约义务，且该项履约义务系在一段时间内履行的，则对于外购商品部分，在计量履约进度时应采用“调整投入法”。如《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》所述：“当企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法确定履约进度时需要进行适当调整，通常仅以其已发生的成本为限确认收入。对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品（本段的商品不包括服务）或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：第一，该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；第二，客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与之相关的服务；第三，该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；第四，企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。”

问题2-1-9（“BT”项目判断及其收入确认）

问题：

根据下文背景介绍的合同内容，A 公司承建的项目是否属于 BT 业务？如何确认收入？

背景：

“BT”（建设-移交）是英文“build”和“transfer”的缩写，中文的广义解释系指一个项目完整的融资、建设、移交、回购全过程。采用 BT 模式投资、建设基础设施项目，可提高回购方原有资金的使用效率、降低短期资金压力，是政府挖掘自身资源、拓展融资方式、高效引入社会资本带动非经营性基础设施建设的一种有效途径。

BT 项目完整的业务流程是：回购方（政府或政府下属的公司）完成项目立项、筹划报批等前期工作后，通过招标或议标方式选择投资方，与其签订 BT 投资合同。投资方组建的 BT 项目公司负责项目的投融资及建设管理，并承担建设期间的风险。项目竣工验收合格后，投资方将项目移交给回购方后，回购方按约定总价分期偿还建设成本及资金占用成本。

A 公司与某市公安局签订了《市公安局交警大队智能卡口系统建设工程采购项目采购合同》，约定由 A 公司负责该市智能卡口系统建设工程，由市公安局指定硬件品牌型号，A 公司负责采购并安装调试。项目建设方式采取 A 公司全额垫资建设资金，待系统正式运行后，由市公安局按约定的合同总价予以回购，垫付建设资金全部结清后设备产权转移至合同签订需方；中标价格（合同总价）为前端设备建设的费用，引电工程费用根据实际发生金额由 A 公司垫付，设备用电费用、网络租金、省技术监督局设备标定费和后期维护费用也由 A 公司统

一垫付，按照行政区划纳入到市整体建设资金，统一由罚没款偿还。A 公司垫付资金根据实际垫付资金的天数按同期银行贷款利率加银行贷款手续费计算利息费用。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、是否确认为“BT”业务的问题

从会计角度看，BT 项目的实质是“建造合同”和“提供融资”两者的组合，即投资方带资建设，回购方在建成移交后一段时间内付清回购款本息（通常为分期付款），投资方在建设的同时也为回购方提供了融资服务。这两个要素必须同时具备，缺一不可。

其中，根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》和《企业会计准则解释第 3 号》第六条的规定，建造合同通常具有以下特征：（1）先有买主（即客户），后有标底（即资产）。建造资产的造价在签订合同时已经确定；（2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年度，有的长达数年；（3）所建造的资产体积大，造价高；（4）建造合同一般为不可取消的合同；（5）建造合同的标的资产通常是按照客户的要求定制的非标准资产，如不做较大改动，可能只有该客户可以使用；（6）承接建造合同的企业（承包方或施工方）仅仅就其提供的施工劳务、材料和设备等获取相关报酬，不承担标的资产所有权上的剩余风险和报酬，标的资产所有权上的剩余风险和报酬（如建造完成后，标的资产本身的公允价值变动风险）由客户承担。

本案例中，所涉及的标的根据需方的需求明确指定，其组合的工程项目仅可供需方使用；同时约定了合同总价（相当于需方买断），标的资产所有权上的主要风险和报酬系由需方承担。结合上述建造合同基本特点的表述，并根据合同情况判断，此业务包含建造合同成份。同时，虽然没有约定利息总额，但约定了利息的计算方式（“根据乙方实际垫付资金的天数按同期银行贷款利率加银行贷款手续费计算”）、起息时间和支付时间等条款，因此虽然没有约定合同总价（即应付款总额），但可以根据合同条款合理确定，且应付款项总额包含合同约定的总价款（相当于建造合同价款）和利息两部分。综合来看，应属于“BT”业务。

2、收入确认的问题

如前所述，BT 项目是“建造合同”和“融资”两者的组合。因此 BT 项目中涉及到两类收入：一类是按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认的建造合同收入；另一类是按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》按实际利率法确认的利息收入。

（1）建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》确认与后续经营服务相关的收入（如有）。

合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产，故应当在确认收入的同时确认金融资产，并按照《企业会

计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。建造过程如发生借款利息，应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定处理。

相关利息收入按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的实际利率法计算确认。如果建造周期较短的，为方便起见，也可在建造完成并验收合格、全部合同价款均已确认应收款后，开始确认利息收入，建造期间不确认利息收入。

（2）本案例中，公司作为中标方，对各设备供货商、施工分包商等的工作起到监督管理作用，并就各分包商、供应商的合同履行情况向业主方承担总的责任。因此，基于其作为总包商的身份，即使不直接提供建造合同劳务，也应在建造期间按照建造合同准则的相关规定确认建造合同收入。

需要说明的是：虽然有观点认为在 BT 业务中，“项目公司未提供建造服务的，应按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，确认长期应收款”，但我们理解，该观点与收入确认应采用“总额法”还是“净额法”的一般原则相冲突，如前段所述，我们更倾向于在对 BT 项目承担首要责任、事实上承担总包方职责的项目公司，无论是否自身直接提供建造服务，均需确认建造合同收入。对于自身不直接提供建造服务的项目公司，其建造合同收入应按与建造承包商签订的工程承包合同约定的价款和根据 BT 合同应向合同授予方收取的管理费之和为基础确定；其建造合同成本应按建造承包商签订的工程承包合同约定的价款和需发生的管理成本之和为基础确定。

由于收款期限较长，确认建造合同收入时对应确认的应收款项应列报为长期应收款，并采用个别认定法评估其可回收性，必要时计提坏账准备。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、重大融资成分的识别

从会计角度看，BT 项目的实质是“建造合同（可能可以进一步分解为多项商品和服务）”和“提供融资”两者的组合，即投资方带资建设，回购方在建成移交后一段时间内付清回购款本息（通常为分期付款），投资方在建设的同时也为回购方提供了融资服务。因此，在新准则下，可以将“BT”项目理解为包含重大融资成分的建造合同。

本案例中，虽然没有约定利息总额，但约定了利息的计算方式（“根据乙方实际垫付资金的天数按同期银行贷款利率加银行贷款手续费计算”）、起息时间和支付时间等条款，因此虽然没有约定合同总价（即应付款总额），但可以根据合同条款合理确定，且应付款项总额包含合同约定的总价款（相当于建造合同价款）和利息两部分。综合来看，该合同包含重大融资成分。

2、收入确认的问题

关于 BT 项目的收入确认问题，主要应关注以下几点：

- （1）是否符合收入准则中的“合同”标准

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第五条规定：“当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：（一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；（三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；（四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。”

根据上述规定，合同对价“很可能收回”是会计准则意义上认可“与客户之间的合同”成立的前提之一，因而是确认收入的前提条件之一。BT 项目属于投资方垫资建设，因此如果对发包方支付合同价款的意愿和财务能力有疑问，则在判断能否依据合同条款确认收入时，应谨慎考虑这一因素的影响；如果这一疑问的影响不重大，则可以继续执行“五步法模型”的各后续步骤。

（2）合同中重大融资成分的处理

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十七条规定：“合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。”

BT 项目的发包方将在建成移交后一段时间内再付清回购款本息，即：发包方取得建设项目控制权的时点和发包方支付合同价款的时点存在时间差，该时间差基本长于一年。这表明该 BT 合同存在重大融资成分，应在建设期间内按照假设在交付工程时立即以现金支付的金额（即不考虑融资成分的建造合同公允价值）确认建造收入，该金额与合同对价之间的差额，在建设期间和后续还款期间内采用实际利率法确认融资利息收入。

（3）合同中有几个单项履约义务

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条规定：“企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。”

BT 合同包括几个单项履约义务，需要根据合同条款和收入准则的上述规定进行判断。就本案例来说，根据背景信息，“A 公司负责该市智能卡口系统建设工程，由市公安局指定硬件品牌型号，A 公司负责采购并安装调试”（假设 A 公司仅仅需要完成上述承诺），由于采购的硬件是通用品牌型号，如果安装调试并不复杂，市场上的其他供应商也可以实施安装，则合同中设备采购和安装调试应构成两个单项履约义务，但是如果安装调试比较复杂，可能对硬件设备进行定制化的重大修改，或者涉及“企业需提供重大的服务以将该商品与合

同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户”这一情形（我们理解这种可能性较大，大部分系统集成业务均可归属于此类），则设备采购和安装调试应合并成一个单项履约义务。

但是对于大多数 BT 项目来说，由于项目工程比较重大，工期较长，涉及方面较多，投资方往往并不像本案例中 A 公司一样仅承担设备采购和安装调试的义务，还需要更多的协调、沟通，以及其他的辅助工程等等，此时，投资方需要提供重大服务将所有的商品作为投入，形成一个组合产出交付给发包方，在这种情况下，合同中应仅有一个单项履约义务。

（4）属于在某一时段还是某一时点确认收入

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条规定：“满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：

（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。”

就本案例来说，如果设备采购和安装调试构成两个单项履约义务，则设备采购属于在一个时点履行的履约义务，理由如下：只有设备交付给发包方之时，发包方才能取得其经济利益；发包方无法控制设备采购的过程；设备是通用品牌型号，并非为发包方定制，不具有“不可替代用途”，由于不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的三个条件之一，因此应在一个时点（设备控制权转移给客户）确认收入。而安装调试，由于是在客户的场地上对客户已经接受的设备履行的承诺，因此客户能够控制该过程，因而满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的（二），属于在一段时间内履行的履约义务，应按照恰当的履约进度分期确认收入。

如果设备采购和安装调试构成一个单项履约义务，则由于：在设备最终安装调试完毕并交付客户之前，客户无法获得其经济利益；虽然安装调试过程是在客户的场地上进行，但是需要安装的设备控制权并没有转移给客户，客户并不能够控制设备采购和安装调试的全过程；设备及其安装调试也并非专为为客户定制（或者虽然整体系统设计和安装调试过程系为客户定制，但合同条款或者相关交易惯例不能保证企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项），因此，由于不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的三个条件之一，应在一个时点（设备安装调试完毕交付客户，通常为通过初验时）确认收入。

问题2-1-10（拆迁安置房BT项目收入确认问题）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，对于以BT方式从事拆迁安置房建设，应如何确认收入？

背景：

A公司接受当地政府委托建设拆迁安置房。合作方式为：当地政府提供项目的建设用地（该建设用地不过户到A公司名下），由A公司作为项目的投资、建设主体按照当地政府的的要求开展建设，建成之后由当地政府进行回购。

项目开发成本由A公司开发建设综合成本、管理费用、利润和双方需缴纳的税款四部分组成。

开发建设综合成本由实施项目建设所发生的前期费用（包括工程咨询、勘察、设计、以及相关手续报审和前期工程费用）、建筑安装工程费（材料价差浮动在±5%范围内不予调整）、基础设施费（含小区非营业性配套公建费等）、经当地政府批准的临时施工用地租地费、财务费用（按项目开发成本（不含利润、税款）的80%作为计算基数，且融资利率不高于中国人民银行同期贷款基准利率）、行政事业性收费等构成。

开发建设综合成本除前期费用、经当地政府批准的临时施工用地租地费、财务费用、行政事业性收费之外，根据财政局审定的施工图预算（含三通一平费用），按预算价实行包干控制。

开发方管理费用、利润两项合计按开发建设综合成本的7%计取（其中，管理费用为2.8%，利润为4.2%）。

项目回购款由开发成本中的开发建设综合成本、管理费用、利润三部分构成，支付期限自项目竣工合格并办理完成移交手续之日起计算为4年，当地政府每年等额支付给开发方25%回购款。回购款分期付款利息按中国人民银行公布的同期贷款基准利率计算。

A公司项目备案的可研报告主要内容：项目第一部分费用：70,955万元，第二部分费用：3,246万元；预备费：7,422万元，建设投资合计：81,623万元。建设期利息：6,414万元；固定资产投资合计：88,037万元；项目开发建设综合成本：88,037万元。建设方管理费用：2,465万元；建设方利润：3,698万元，项目总成本：94,200万元。

目前，A公司按照政府协议的相关计算公式及备案的可研报告，确认了相关的项目融资收益，计入了利润表，会计分录：借：长期应收款；贷：营业收入。

由于该项目利润率较小，政府条件苛刻，对于4.2%的利润A公司暂未确认。

需讨论的具体问题：

1、根据“背景”提供的资料分析，A公司就该项目收入确认是否正确？

2、对于实际发生的项目成本，A公司将其分为了两部分：经营管理、财务、办公室人员的费用计入了管理费用；项目直接管理人员的费用计入了开发间接费用。对该部分费用，在不可预计利润的情况下，是否可以按照成本覆盖法将该部分费用合计确认营业收入？对于

已计入开发间接费用的费用，如何处理？

3、准则中除金融工具准则外，是否有明确的BT项目的解释规定？

4、是否应将预付账款、存货均在长期应收款列报？

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、根据背景资料介绍，“项目开发成本由项目公司开发建设综合成本、管理费用、利润和双方需缴纳的税款四部分组成”。因此这四部分是一个整体，应作为一个整体确认建造合同收入，而不能分开考虑各部分能否分别确认收入的问题。此处建设期间的“财务费用”并非真正的融资收入，而是建造合同价款的组成部分，不应单独作为融资收入确认。该项目可确认的融资收入就是自项目竣工合格并办理完成移交手续之日4年内当地政府支付的回购款分期付款利息（按中国人民银行公布的同期贷款基准利率计算）。

如果认为项目整体条款严苛，导致建造合同总收入（包括建造期间的融资补贴，不含后续回购期间的融资收益）能否弥补建造合同总成本（包括资本化利息）存在疑问的，则应对该项建造合同形成的相关资产进行减值测试，对相关存货计提减值准备，或者按照《企业会计准则第13号——或有事项》第八条规定计提合同亏损准备。《企业会计准则第13号——或有事项》第八条的相关原文为：“待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的，应当确认为预计负债。待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过语气经济利益的成本。”

2、确属为BT项目直接提供服务的管理人员的相关费用可以计入开发间接费用，并在计算建造合同的完工进度时纳入整体考虑。同样，不单独考虑这部分开发间接费能否单独确认对应收入的问题。如果由于各种因素限制导致无法合理预计合同的最终履行结果的，则只能按照已发生且预计可得到补偿的成本确认建造合同收入。

3、目前在企业会计准则体系下的已生效规定中，对BT项目没有明确的解释和规定。此前上市公司可参照的BT项目规定主要是证监会会计部《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2011年第1期，总第5期）》中的如下规定：

问题3：部分上市公司采用BT（建设-移交）模式参与公共基础设施建设，合同授予方是政府（包括政府有关部门或政府授权的企业），BT项目公司负责该项目的投融资和建设，项目完工后移交给政府，政府根据回购协议在规定的期限内支付回购资金（含占用资金的投资回报）。对于此类BT业务，应如何进行会计处理？

解答：对于符合上述条件的BT业务，应参照企业会计准则对BOT业务的相关会计处理规定进行核算：项目公司同时提供建造服务的，建造期间，对于所提供的建造服务按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关的收入和成本，建造合同收入按应收取对价的公允价值计量，同时确认长期应收款；项目公司未提供建造服务的，应按照建造过程中支付

的工程价款等考虑合同规定，确认长期应收款。其中，长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入，实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

本问题解答发布前相关BT业务未按上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

但是，一方面，在《监管规则适用指引——会计类第1号》发布后，上述“监管问题解答”已被废止；另一方面，我们认为，该规定可能存在与企业会计准则的基本原则和基本规定（如对于收入确认应采用“总额法”还是“净额法”的原则）不一致之处，且在IFRS体系下，BT项目一般认为也不属于《国际财务报告准则解释第12号——服务特许权安排》的适用范围，所以在实务中运用该规定要很谨慎。

4、长期应收款是货币性的金融资产，而预付账款、存货属于非货币、非金融资产，两者的性质不同。只有当企业无条件地收取金额固定或可确定的货币的权利确立后，才能确认长期应收款。一般情况下，在合同履行过程中（建造过程中），该项权利尚未确立，如果注册会计师在审计工作中向对方函证，对方也不会确认该笔长期应收款的存在，只能函证对方确认的已完成工作量。在此情况下，按照建造合同准则确认的收入不会形成长期应收款（即此时只有工程施工成本和毛利，不确认“工程结算”）。

基于2017版收入准则的处理意见：

1、BT项目为投资方带资建设，在考虑是否能够确认收入之前，首先要考虑合同是否满足《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第五条规范的标准，特别是第五条（五）的条件“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。”

根据上述规定，合同对价“很可能收回”是会计准则意义上认可“与客户之间的合同”成立的前提之一，因而是确认收入的前提条件之一。BT项目属于投资方垫资建设，因此如果对发包方支付合同价款的意愿和财务能力有疑问，则在对可确认的合同收入金额进行计量时，应谨慎考虑这一因素的影响；如果这一疑问的影响不重大，则可以继续执行“五步法模型”的各后续步骤。

其次，如果认为项目整体条款严苛，导致建造合同总收入（包括建造期间的融资补贴，不含后续回购期间的融资收益）能否弥补建造合同总成本（包括资本化利息）存在疑问的，则应按照《企业会计准则第13号——或有事项》第八条规定计提合同亏损准备。《企业会计准则第13号——或有事项》第八条的相关原文为：“待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的，应当确认为预计负债。待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。”

由于BT项目的收款期限较长，且相关合同明确约定了回购款的分期付款利息，故该合同中包含重大融资成分。在建造期间可确认的建造收入仅限于未来应收款项的折现值，即建造服务本身的公允价值。但由于本案例中的回购价款是在项目开发成本的基础上额外加计利

息，故可以近似认为其建造期间可确认的建造收入累计金额等于合同约定的项目开发成本总额。

2、确属为BT项目直接提供服务的管理人员的相关费用可以计入开发间接费用，并在计算完工进度时纳入整体考虑。如果由于各种因素限制导致无法合理预计合同的履约进度的，则应按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十二条规定处理：“当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。”

3、在《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》实施之前，对于BT项目可参考的主要规定主要是证监会会计部《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2011年第1期，总第5期）》中的如下规定：

问题3：部分上市公司采用BT（建设-移交）模式参与公共基础设施建设，合同授予方是政府（包括政府有关部门或政府授权的企业），BT项目公司负责该项目的投融资和建设，项目完工后移交给政府，政府根据回购协议在规定的期限内支付回购资金（含占用资金的投资回报）。对于此类BT业务，应如何进行会计处理？

解答：对于符合上述条件的BT业务，应参照企业会计准则对BOT业务的相关会计处理规定进行核算：项目公司同时提供建造服务的，建造期间，对于所提供的建造服务按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关的收入和成本，建造合同收入按应收取对价的公允价值计量，同时确认长期应收款；项目公司未提供建造服务的，应按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，确认长期应收款。其中，长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入，实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

本问题解答发布前相关BT业务未按上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

在《监管规则适用指引——会计类第1号》于2020年11月13日发布后，上述“监管问题解答”已被废止。

在新收入准则实施之后，虽然目前暂时没有专门的针对BT项目的处理规定，但是我们理解新的收入准则连同金融工具确认和计量准则已经能够涵盖BT项目的各个方面，因此，在新收入准则下，BT项目应按照新收入准则和新金融工具确认和计量准则的规范进行处理，包括对收入确认和计量应采用“总额法”还是“净额法”的判断等。在新收入准则下，即使项目公司自身未直接提供建造服务，但也可能基于其作为主要责任人的身份（就整个项目的融资、建造、安全生产等事项对合同授予方即政府承担首要责任）而采用总额法确认建造和融资方面的收入。

4、长期应收款是货币性的金融资产，而预付账款、存货属于非货币、非金融资产，两者的性质不同。只有当企业无条件地（仅取决于时间流逝）收取金额固定或可确定的货币的权利确立后，才能确认长期应收款。一般情况下，在合同履行过程中（建造过程中），除非

客户已经给予结算，该项权利尚未确立，如果注册会计师在审计工作中向对方函证，对方也不会确认该笔长期应收款的存在，只能函证对方确认的已完成工作量。在此情况下，确认的收入不会形成长期应收款，只能是“合同资产”。

问题2-1-11（房地产企业开发“回迁商品房”是否可以分段确认收入）

问题：

如下文背景资料所述，A公司在施工过程中能否根据施工进度分段确认收入？

背景：

A公司为某施工企业设立的房地产公司，与当地政府签订了《国有建设用地使用权出让合同》（简称《土地出让合同》）和《棚户区改造项目回迁商品房建设政府组织团购商品房合同》（简称《团购合同》），A公司与小业主的购房合同尚未签订。A公司将该回迁房项目的施工总承包发包给其母公司。根据政府有关文件，该宗地的建筑设计方案由区政府主导，报市规划委批准。

《土地出让合同》按照通用条款明确建设期间土地使用权归A公司所有，约定了该宗地建设项目的开工和竣工时间，

《团购合同》的主要条款如下：

（1）合同项下的商品房项目建设、团购和销售是为实施当地棚户区改造，市政府（当地土地行政主管部门）依法依限价房方式出让回迁商品房用地，A公司通过公开招拍挂取得项目土地使用权后，按照《土地出让合同》及本合同建设回迁商品房，并向政府方指定的购买人以限定价格、定户型、定房号销售回迁商品房的行为。

（2）回迁商品房项目的规划指标按照《土地出让合同》执行；交付标准采用全装修方式，具体要求、建设标准等另以附件《建筑安装、装修、环境建设相关要求》约定。未按要求建设的，须整改合格后始得进行项目竣工验收备案。

（3）回迁商品房项目户型、套数等要求按政府方向A公司提供的《回迁商品房住宅、商业面积、户型、套数要求》执行。

（4）本合同项下回迁商品房由政府方按A公司建设进度代购买人（小业主）支付团购款。为保障回迁商品房项目工程进度按计划实施，政府方有权对A公司建设回迁商品房项目工程进行全程监督。

（5）项目建设周期不超过30个月，自A公司签署《土地出让合同》之日起至本项目验收备案办理完毕止。项目建设进度要求如下：自A公司签署《土地出让合同》之日起，3个月内开工建设；12个月内建设至项目的±0.00；20个月内完成主体工程建设；30个月内完成竣工验收备案。政府方应在A公司签署《土地出让合同》当日保证本项目建设用地具备进场条件，否则项目建设进度政府方书面确认后可按延迟进场时间等顺延。

（6）A公司向政府方提供的回迁住宅以建筑面积每平方米6,000元人民币、商业用房

以建筑面积每平方米 10,000 元人民币的价格向政府方指定的购买人定向销售，销售总面积暂定 12 万平方米（最终以相关职能部门实测面积为准），总金额暂定 8 亿元，所有团购款由政府方代购买人按以下时间节点比例向 A 公司支付：

第一期	A 公司取得不动产登记证书或缴清土地出让金后三十天内，支付团购总价款的 15%。
第二期	取得施工许可证或进场施工后三十天内，付至团购总价款的 30%。
第三期	施工至正负零后三十天内，付至团购总价款的 50%。
第四期	施工至项目结构 50%后三十天内，付至团购总价款的 60%。
第五期	施工至项目结构封顶后三十天内，付至团购总价款的 70%。
第六期	施工至外立面装饰后三十天内，付至团购总价款的 85%。
第七期	项目整体综合竣工验收完毕后三十天内，付至团购总价款的 95%。
第八期	项目竣工备案完成后三十天内，付至团购总价款的 97%。
第九期	项目整体竣工综合验收合格完毕后满两年之日起三十天内，付至团购总价款的 100%。（实际金额以最后结算为准）

(7) 政府应将指定销售的购买人名单提供给 A 公司，名单须明确购买人的姓名、身份证信息、楼层放号、面积（依测绘结论为准）等。建设项目符合一定条件时，由 A 公司与各购买人单独签订购房合同。A 公司不得以任何理由拒绝与政府方指定的购买人签订购房合同。如果购买人对名单中的房号分配等提出异议而拒签合同的，政府方需协助 A 公司妥善解决。

(8) 政府方不得变更《建筑安装、装修、环境建设相关要求》中的装修标准，如果政府方调整该标准的，回迁商品房销售价格按实际装修与 A 公司协商重新定价。

(9) A 公司应在回迁商品房项目完成竣工验收备案之日起 18 个月内给购买人完成办理不动产登记证书。回迁商品房达到办理不动产登记证书条件，而政府方全部或部分延迟交付购买人名单的，或者购买人不及时配合签订购房协议、办理接收房屋手续、办理不动产登记证书的，视同该节点 A 公司义务已经完成。如政府方还有尚未明确的指定销售对象的，政府方另行向 A 公司补齐购买人名单，并安排购买人签约或办理不动产登记证书，A 公司应在合理的时间内配合政府继续办理上述手续。

(10) 为保证 A 公司的履约，A 公司应于本合同签署之日起 5 日内向政府方提交总金额为 8,000 万元的建设销售保函。

(11) 政府方违约责任。政府方违反合同规定延期向 A 公司支付团购款的，视为违约，应以政府方应付未付的团购款为基数，每逾期一日按万分之一计算并向 A 公司支付违约金。

(12) A 公司违约责任。本项目土地及在建工程不得抵押，A 公司如违反则视为违约，此外，A 公司未按回迁商品房项目建设工程进度节点要求完成工程进度、或不按时完成政府方指定的购买人不动产登记证书办理的、不向或不按约定条件向政府方指定的购买人销售回迁商品房的，视为 A 公司违约；A 公司违约的，以团购款的一定比例为基数，按约定规则计算向政府方支付违约金，某些违约情形下，经政府方函告，市土地行政主管部门可据此解除

与 A 公司签订的《土地出让合同》，缴交的土地出让金不予退回，A 公司还应按团购价款总额的 20% 承担违约责任。

A 公司所在企业集团对房地产开发企业的具体收入确认条件规定如下（执行新收入准则的成员单位适用）：

对于全款或分期付款的物业销售合同，若同时符合以下条件，则在一段时间内确认收入：

- （1）签署了正式的购房合同，开发商无权替换单位，转售或重复销售。
- （2）购销合同在签订时即满足不可替代要求，并至交房时无实质性变更。
- （3）购房者解约赔偿的金额能够补偿开发商已发生的建筑成本和合理利润。
- （4）房地产销售合同除约定的特殊情况外，买受人不可以选择解除合同。
- （5）即使买方提出解约，开发商有法定权力可要求对方付款并接收物业。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则解释第 3 号》第六条规定：

六、企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当遵循哪项会计准则确认与房地产建造协议相关的收入？

答：企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况，判断确认收入应适用的会计准则。

房地产购买方在建造工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动的，房地产建造协议符合建造合同定义，企业应当遵循《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认收入。

房地产购买方影响房地产设计的能力有限（如仅能对基本设计方案做微小变动）的，企业应当遵循《企业会计准则第 14 号——收入》中有关商品销售收入的原则确认收入。

在本案例中，很重要的一项考虑是：购买人（小业主）和政府方，究竟谁是 A 公司在该业务中的“客户”？对此我们认为：A 公司接受政府委托建造回迁房，从合同约定来看，政府有权在建造工程开始前规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动，并且购买人的资格需经政府审核确认，销售价格由政府规定（固定造价合同）。因此，虽然名义上是由 A 公司与购房者签订商品房买卖合同，由购买人支付房款，但实质上有权主导整个回迁房项目（包括规划、设计、建造和分配），并据此享有或承担其所有权上主要风险和报酬的是政府，政府才是 A 公司的“客户”。根据《企业会计准则解释第 3 号》第六条规定，本案例中 A 公司对该项业务应采用“建造合同模式”确认收入。

由于会计上按建造合同模式核算，而企业所得税按商品房销售缴纳，由此产生的应纳税暂时性差异（等于此前的累计毛利）应确认对应的递延所得税负债。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

在新收入准则下，应对照新收入准则第十一条的规定，判断是否属于该条所列举的“在

一段时间内履行的履约义务”的三种情形中的任何一种。我们认为，应当主要关注其中的第二项“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”是否满足。

新收入准则应用指南对“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”的具体解释如下：

客户能够控制企业履约过程中在建的商品。企业在履约过程中在建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程中获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

此类情况的常见案例有：在客户的土地上为其建造房屋；在客户的 IT 环境下为其开发应用系统（但主要是基于信息安全的考虑而被要求在客户的 IT 环境下实施开发活动，客户并不能够合理利用开发过程中形成的程序、文档，并从中获得几乎全部的经济利益的情况除外）等。

新收入准则将“客户”定义为“与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务（以下简称“商品”）并支付对价的一方”；将“取得相关商品控制权”定义为“能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益”。在新收入准则下，前文“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”中所讨论的“谁是客户”以及谁具有对项目的主导权等讨论内容仍然是适用的，即在本案例中，政府才是 A 公司的“客户”，并且政府通过规定房地产设计的主要结构要素、审核购买人的购买资格、限定销售价格、禁止将开发项目进行抵押等，在该回迁房的建造过程中始终具有对该回迁房建造项目的控制权，即可以主导回迁房的使用并从中获得几乎全部的经济利益。因此，在新收入准则下，本案例也符合在一段时间内确认收入的条件。

但需要注意的是，对于 A 公司从政府以出让方式获得土地，但明确仅限于建造政府指定的安置房或回迁房等，且该建设项目符合“某一时段内履行的履约义务”的适用条件，A 公司不承担与该土地相关的风险与报酬（实质上受益的唯一来源是提供建造服务）、政府方始终可以控制该土地的情况下，应考虑按“净额法”处理，仅就建造服务确认收入和成本，土地不纳入收入和成本的确认和计量范围，土地出让金按代收代付处理。

与前文“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”所述类似，由于会计上按建造合同模式核算，而企业所得税按商品房销售缴纳，由此产生的应纳税暂时性差异（等于此前的累计毛利）应确认对应的递延所得税负债。

问题2-1-12（合同变更收入的确认问题）

问题：

A 公司承接的工程项目合同发生变更，合同金额增加，但变更部分需要业主的上级公司批准，截止报告日尚未取得批复，变更部分收入是否可以确认？

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

《企业会计准则第 15 号——建造合同》第九条规定：“合同变更，是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。合同变更款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：（一）客户能够认可因变更而增加的收入；（二）该收入能够可靠地计量。”对照该规定，本案例中的情况应属于合同变更，应根据该条规定判断何时可以确认变更部分相关的收入。

据此，应当对变更后增加的收入最终获得业主上级公司认可的可能性作出合理估计。如果预计业主上级公司很可能（可能性大于 50%）最终批复同意该增加部分的收入，则可以将这部分收入在相关劳务提供时按完工百分比法予以确认；如果该笔款项最终能否获得业主上级公司的批复存在较大不确定性的，或者批复金额可能显著小于申报金额的，则基于谨慎性方面的考虑，不应确认全部或部分的变更后新增收入。这个问题主要取决于对预计可获得的批复增加金额能否作出合理的估计。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第八条规定：“本准则所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。”

《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》单行本第 19 页：“某些情况下，合同各方对于合同范围或价格的变更还存在争议，或者合同各方已批准合同范围的变更，但尚未确定相应的价格变动，企业应当考虑包括合同条款及其他证据在内的所有相关事实和情况，以确定该变更是否形成了新的有法律约束力的权利和义务，或者变更了现有的有法律约束力的权利和义务。合同各方已批准合同范围变更，但尚未确定相应价格变动的，企业应当按照本准则有关可变对价的规定对合同变更所导致的交易价格变动进行估计。”

本案例中合同变更的内容是合同价格增加，该变更虽然尚未获得业主方上级公司批准，但合同中约定的双方可执行的权利和义务都是清晰的，仅仅是合同价格尚未最终确定，此时，应作为可变对价处理。《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十六条规定：“合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。”

因此，企业应对变更后增加的合同价格最终获得业主上级公司批准的可能性作出合理估计，只有在预计能够获得业主上级公司最终批复的可能性较大，如果将该部分增加的价款（或预计能够获得业主上级公司批复的部分价款）纳入交易价格，极可能不会导致已经确认的收入在未来业主上级公司批复下达后发生重大转回时，才能在尚未获得最终批复之前将该部分增加的合同价格计入交易价格；否则，不能将尚未获得最终批复的合同价格增加部分纳入交易对价。

问题2-1-13（不同销售模式下带安装设备收入的确认时点）

问题：

需要安装的设备，在不同销售模式下，分别该如何确认收入？

背景：

某设备有限公司（以下简称“设备公司”）主要生产水源热泵中央空调设备，其设备主要是按销售合同定制生产。设备销售后，主要由其子公司某工程有限公司（以下简称“工程公司”）承担设备的安装调试工作。

公司合同签订的方式有以下三种基本类型：

1、设备公司单纯销售设备类合同，安装由外部单位负责。一般对方提货地点为生产厂区。

2、工程公司或设备签订总承包合同：包工包料，交钥匙工程。

设备金额、安装金额分别约定。结算付款为安装人员及全部设备到场发包方即付合同价50%进度款；管道安装完毕调试验收合格即付合同总价的40%，运行一个冷暖季无质量问题付清余款。

3、安装及设备合同分别签订。安装公司签订设备销售合同，工程公司签订安装工程合同。

安装合同约定：包工包料，交钥匙工程，按工程进度收款。

设备买卖合同约定：合同签订后收取10万元作为定金，双方协商具体开工日期后收取货款到20%，设备交货前7日收取75%，设备调试完毕双方验收合格到质保期满无质量问题收取5%。保管与验收：货到工地后至调试验收以前的设备保管由乙方负责。工程安装调试完毕一周内，由采购方组织对调试的结果进行验收，验收合格后设备公司将设备交付购买方管理及使用，并负责对操作人员进行培训。如安装调试完毕一周内，购买方不组织验收，视为验收合格，设备的保管责任自然转移给购买方。

鉴于水源热泵空调设备属于建筑物的配套设施，且其调试受限于自然条件，一般集中于供暖季节或者制冷季节进行，同时受制于主体工程的整体完工时间，如对于酒店来说作为安装工程的一部分，在酒店土建安装阶段，空调已安装完成，但其精装修时间有可能一年甚至更长，则调试合格购买方确认验收可能在安装完成一年才能进行。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

此问题应结合不同类型的合同条款对权利、义务关系的约定及其实际履行情况加以判断。设备公司生产的设备“主要是按销售合同定制生产”，因此对于设备公司的收入确认（即使是单纯销售设备），也应当考虑设备的单价大小、制造和验收测试周期长短、根据客户需求定制的因素是否重大等问题，考虑对设备制造业务本身的收入确认是否也需要作为一项建造合同处理。

1、对于第一种模式（设备公司单纯销售设备类合同，安装由外部单位负责），设备公司应考虑合同中是否约定了在货物交付后还有重大的实质性合同义务（如对外部安装单位提供安装的技术指导、监督和检验；对使用单位的操作人员进行培训等）需要履行。如果存在此类合同义务的，应当在合理的基础上将合同总价分解为设备销售款和后续技术服务款，对于技术服务款项，应当在后续提供技术服务的期间，按提供服务的进度确认收入。

2、对于第二种模式（工程公司或设备签订总承包合同：包工包料，交钥匙工程），即总承包模式：工程公司或设备公司中的一方对最终客户签订合同，就设备和安装对客户总体负责；另一方作为该总包方的分包商。无论是设备公司还是工程公司作为总包方，总包方在确认收入时，应把设备销售和安装作为一个整体看待，合理确定整体完工进度，按照整体完工进度确认收入；设备公司作为分包方的，对设备销售收入视情况在交付时予以确认，或者将设备制造的分包合同本身作为一个建造合同，按该建造合同本身的完工进度确认；工程公司作为分包方的，按安装进度采用完工百分比法确认收入。在编制合并报表时，应将分包方对总包方确认的收入（以及总包方的对应内部成本）作为内部交易予以抵销。

3、对于第三种模式（安装及设备合同分别签订，设备公司签订设备销售合同，工程公司签订安装工程合同），由于形式上没有一个统一的总包合同，设备公司和工程公司之间无总分包关系，各自分别与客户签约和结算，因此理论上设备公司和工程公司可以分别按照其各自与客户签订的销售合同和安装合同的条款，分别根据各自合同中所约定的义务的实际履行情况确认收入。但在实际操作中，还应注意这两份合同是否存在经济实质意义上的联系，例如：

（1）其中一个合同履行中的瑕疵是否会影响到另一个合同的收入确认，两份合同的法律风险是否可以实现完全隔离。例如：设备质量的瑕疵是否会导致工程公司无法收取安装价款；或者安装过程中的不当操作是否会导致设备价款全部或部分无法收回等。

（2）这两份合同的价款是否均可保证设备公司和工程公司分别可取得合理的利润（即，两份合同约定的价款就每个合同单独来看均是公允的），是否存在为了避税等目的导致其中一份合同定价偏高而另一份合同定价偏低的情况？

如果两份合同存在上述经济实质意义上的联系，则两家公司在确认收入时，就需要考虑该等实质联系是否可能对本公司的收入确认产生不利影响。在合并报表层面，对于两份合同存在上述经济实质意义上的联系的情形，可能需要作为一个整体，按照上述第一种模式考虑其收入确认问题。

在上述各种模式中，设备公司是否可以在将设备交付之后即确认收入，而无需等到安装调试完毕，这一问题主要取决于设备公司作为一方的合同对其应履行的合同义务的约定。如果虽然合同约定设备公司需对所提供的设备通过安装后的测试负责，但同时符合以下条件的，设备公司在其个别报表中也可以在将设备交付给客户时确认设备销售收入：

（1）设备公司在合同关系中不是总包方，也无需对工程公司或者其他外部机构提供的

安装服务承担责任。

（2）设备公司的合同义务限于提供设备，不提供安装服务，且按合同约定应提供的对安装单位和用户的指导、培训、监督等技术服务不构成一项实质性的重大合同义务。即，在设备交付时，设备公司的所有实质性的重大合同义务均已履行完毕；在设备交付后，设备公司已不存在尚未履行的重大合同义务，后续履约成本基本可忽略不计。

（3）设备已通过出厂前的测试，技术指标达到合同要求；并且，根据以往历史经验，已通过出厂前测试的设备最终无法通过安装后调试的可能性极小。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

此问题应结合不同类型的合同条款对权利、义务关系的约定及其实际履行情况加以判断。

模式一：设备公司单纯销售设备，安装由外部单位负责

如果设备公司在货物交付后没有其他重大的实质性承诺（比如对外部安装单位提供安装的技术指导、监督和检验；对使用单位的操作人员进行培训等），则在合同中只有一个单项履约义务——销售设备。该履约义务不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的三个条件之一，因此属于在一个时点履行的履约义务，应在设备的控制权转移给客户的时点一次性确认收入。本案例中客户的提货地点是在设备公司的生产厂区，有可能在客户提货时控制权即告转移（但还需要结合合同的详细条款和相关的交易惯例，具体分析判断）。

如果设备公司在设备交付后还有技术指导或培训等其他承诺，这些承诺由于与设备销售无需进行重大整合，彼此不存在改制或定制，也没有高度的关联性，因此与设备销售能够单独区分，应作为另一个单项履约义务。对于该项技术指导、培训方面的履约义务，由于在设备公司在提供指导或培训的过程中，客户就能获得相关利益，满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（一）的条件，因此应在一个时段内按照恰当的履约进度分期确认收入。

模式二：工程公司或设备公司签订总承包合同，包工包料，交钥匙工程

该模式为总承包模式：工程公司或设备公司中的一方对最终客户签订合同，就设备和安装对客户总体负责；另一方作为该总包方的分包商。无论是设备公司还是工程公司作为总包方，在其与客户签订的合同中均包含两项承诺：设备销售和设备安装。

1、总包方个别报表

由于客户可以使用该设备或将其以高于残值的价格转售，也可以在与市场上其他方提供的安装服务一起使用中获益，安装服务也可以与客户已经获得的资源（设备）一起使用中受益，因此，设备销售和设备安装本身能够明确区分。同时，由于安装服务也可以由市场上其他服务商提供，公司并不需要提供重大服务将销售和安装整合在一起，销售和安装彼此没有改制和定制，也不存在高度的关联性，设备销售和设备安装在合同层面也能够明确区分。因此，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条的规定，合同中的两个

承诺构成两个单项履约义务。

对于设备销售的履约义务，应在设备控制权转移给客户之时确认收入实现，由于是交钥匙工程，有可能直至设备安装完毕经过客户验收后，设备的控制权才能够转移（视合同具体条款而定），则此时才能确认设备销售收入。而对于设备安装的履约义务，属于在一个时段内履行的履约义务，但如果安装时间较短，也可以选择在安装完毕后一次性确认设备安装收入。

2、分包方个别报表

无论分包方分包的是设备销售还是设备安装，均需要考虑相关商品的控制权是何时转移给客户——总包方的，进而判断在分包方个别报表中何时确认分包收入。视不同的合同条款，控制权转移的时点有可能与总包方将商品控制权转移给最终客户的时点（见上述“1、总包方个别报表”中的分析）相同，也有可能早于该时点，具体取决于分包合同中总包方和分包方的权利和义务的具体约定，以及双方之间的交易惯例。

3、合并报表

总包方和分包方在各自的个别报表中按照上述原则确认设备销售和设备安装的收入，在编制合并报表时，应将分包方对总包方确认的收入（以及总包方的对应内部成本）作为内部交易予以抵销。由于总包方作为对业主承担首要责任的义务人，在其个别报表中已确认的收入包含对应于分包所商提供商品或服务的一部分，故在合并报表层面，一般无需再对总包方个别报表层面已确认的收入进行调整；但是，在对分包商的内部收入和总包方对应的内部成本进行抵销的基础上，还需要站在合并主体的视角，对营业成本和存货金额进行适当调整，以确保最终合并结果中收入、成本确认的对应配比关系。

模式三：安装及设备合同分别签订，安装公司签订设备销售合同，工程公司签订安装工程合同。

设备销售合同和设备安装合同由设备公司和工程公司与客户分别签订，在设备公司和工程公司个别报表中，设备公司和工程公司可以按照其各自与客户签订的销售合同和安装合同的条款，分别根据各自合同中所约定的履约义务的实际履行情况确认收入。

在合并报表中，由于这两个合同满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第七条所规定的“合同合并”的条件之（一）、（二）（即：该两份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易；该两份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况），应将两个合同作为同一个整体看待，参照模式二中总包方的处理方式进行收入确认。但由于设备销售和设备安装分别构成了两个单项履约义务，如果在设备公司和工程公司个别报表中这两个履约义务已经履行完毕，相关商品控制权已经转移给了客户，实际上在合并报表中也应分别确认设备销售和安装的收入。

此外，根据背景资料“鉴于水源热泵空调设备属于建筑物的配套设施，且其调试受限于自然条件，一般集中于供暖季节或者制冷季节进行，同时受制于主体工程的整体完工时间，

如对于酒店来说作为安装工程的一部分，在酒店土建安装阶段，空调已安装完成，但其精装修时间有可能一年甚至更长，则调试合格购买方确认验收可能在安装完成一年才能进行”。对于需要客户验收（特别是验收时间较长）的合同，可按照《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》单行本 P51~52 的以下规定处理：

“如果客户已经接受了企业提供的商品，例如，企业销售给客户的商品通过了客户的验收，可能表明客户已经取得了该商品的控制权。合同中有关客户验收的条款，可能允许客户在商品不符合约定规格的情况下解除合同或要求企业采取补救措施。因此，企业在评估是否已经将商品的控制权转移给客户时，应当考虑此类条款。当企业能够客观地确定其已经按照合同约定的标准和条件将商品的控制权转移给客户时，客户验收只是一项例行程序，并不影响企业判断客户取得该商品控制权的时点。例如，企业向客户销售一批必须满足规定尺寸和重量的产品，合同约定，客户收到该产品时，将对此进行验收。由于该验收条件是一个客观标准，企业在客户验收前就能够确定其是否满足约定的标准，客户验收可能只是一项例行程序。实务中，企业应根据过去执行类似合同积累的经验以及客户验收的结果取得相应证据。当在客户验收之前确认收入时，企业还应当考虑是否还存在剩余的履约义务，例如设备安装等，并且评估是否应当对其单独进行会计处理。

相反，当企业无法客观地确定其向客户转让的商品是否符合合同规定的条件时，在客户验收之前，企业不能认为已经将该商品的控制权转移给了客户。这是因为，在这种情况下，企业无法确定客户是否能够主导该商品的使用并从中获得其几乎全部的经济利益。例如，客户主要基于主观判断进行验收时，该验收往往不能被视为仅仅是一项例行程序，在验收完成之前，企业无法确定其商品是否能够满足客户的主观标准，因此，企业应当在客户完成验收并接受该商品时才能确认收入。实务中，定制化程度越高的商品，越难以证明客户验收仅仅是一项例行程序。”

即：如果企业能够依据过去的经验客观确定其向客户销售、安装的设备能够符合合同规定，客户验收可能仅仅是一项例行程序时，不必等到安装完成一年之后经验收才确认收入实现。

问题2-1-14（需要安装调试的设备销售，无法取得验收报告等情况下如何处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司目前的收入确认方法是否合理？公司对于需调试验收的特殊情况项目（不能取得验收报告），收入确认时点及方法、金额等如何确定？

背景：

A 公司业务主要生产和销售空调设备（制冷设备、空气调节器、冷藏设备、特种空调设备）、冷冻设备及其零配件，并提供相关的售后维修和服务。

A 公司目前国内销售收入确认政策具体如下：

①需要提供安装调试服务的设备销售，公司于调试完成并取得调试合格的验收资料后确认收入；

②无需提供安装调试服务的设备销售，公司按合同、订单约定将设备交付给客户并取得签收单后，相关产品的风险、报酬均已转移，A 公司据此确认销售收入、结转销售成本。

A 公司需要安装调试服务的设备销售，其销售合同中约定的付款条件主要分为四部分：

①预付款：合同金额的 10%；②到货款：货物到达后一段时间内支付，一般可达到合同金额的 70%；③调试验收款：一般为合同金额的 15%；④质保金：合同金额的 5%。

由于 A 公司的空调设备主要用于大型场馆、办公楼宇、星级酒店、轨道交通等方面，设备的安装调试工作受制于各类建筑工程施工及开发进度、客户的强势程度及配合程度，往往会在部分项目由于客户的各种原因导致设备不能调试验收，或者即使公司已为客户进行调试但无法取得经客户盖章确认的验收报告的情况。例如，现 A 公司存在以下几种特殊情况：

1、公司收到客户的预付款，并将货物运达至项目现场，但因项目自身原因停工，导致需要安装调试的货物未进行安装调试；公司已收到预付款、到货款，但未收到调试验收款及质保金；其工程项目停工时间在一年以上；（未进行调试，未取得验收报告，收款达到 80%）

2、公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场，但因项目自身原因停工，导致需要安装调试的项目未进行安装调试；公司已收到预付款、部分到货款，未收到调试验收款及质保金；由于项目一直处于停工阶段，公司起诉客户将未付的到货款付清，法院判决书支持公司的诉求，要求客户将到货款付清；（未进行调试，未取得验收报告，收款未达到 80%，但根据法院判决书预计可达到 80%）

3、公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场；客户未通知公司进行调试验收，客户自己对货物进行安装调试，相关工程项目涉及对外营业的已对外营业，已收到客户的预付款、部分到货款，未收到调试验收款及质保金；（商场已开业，设备已使用，客户自己已进行调试，无须公司再进行调试，客户未提供调试报告，到货款未收完，未达到 80%）

4、公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场；公司已进行安装调试并有公司内部安装调试工单，但客户尚未确认提供验收相关的资料；相关工程项目涉及对外营业的已对外营业；已收到客户的预付款、部分到货款，未收到调试验收款及质保金；（商场或大厦已开业，设备已使用，公司已调试但客户未提供调试报告，到货款未收完，未达到 80%）

5、公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场，公司已进行安装调试合格（内部），客户对设备性能使用可能会有异议（例如，称设备有噪音），商场或大厦尚未营业，由于客户对到货款拖欠，公司仅仅收到预付款 10%左右；（公司已进行安装调试，客户对设备性能有异议，拖欠到货款，仅收到预付款 10%）

6、公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场；公司已进行安装调试并有内部安装调试工单，但客户尚未确认提供验收相关的资料；相关工程项目涉及对外营业的已对外营

业，已收到客户预付款、到货款、调试验收款，只有质保金未付；（公司已调试合格，有内部工程人员调试报告，但不能取得经客户认可的调试报告，货款已收到 95%，只剩质保金未收回）

注：以上 6 种情况即使 A 公司进行调试合格，也不一定能取得经客户确认并盖章的调试报告。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

对于设备类销售合同同时附有安装、调试类义务的，首先应考虑是否涉及包含多个部分的合同分拆问题、安装费是否与需在未来提供的服务相关联，具体判断原则参照《会计学摘要 2011》第二章第二节“二、包含多个部分的合同分拆的条件”和该章第四节“二、安装费收入的确认”及相关合同约定具体分析。实务中一般而言，本案例所述业务背景是 A 公司在销售中央空调产品或类中央空调产品过程中发生的产品初装及设备安装后能否正常运转的初始调试工作，因此，我们理解，相应的安装、调试收入无需拆分，均应并入销售商品的收入中，其收入确认时点应以《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第四条所列的五项条件作为判断依据。

依据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》及《企业会计准则讲解（2010 年）》，销售商品确认收入，需要同时满足的五个条件：

（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，同时考虑所有权凭证的转移或实物的交付。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就表明商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

1. 通常情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的所有风险和报酬随之转移，如大多数商品零售、预收款销售商品、订货销售商品、托收承付方式销售商品、分期收款发出商品等。

2. 某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，企业只保留商品所有权上的次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品、视同买断方式委托代销商品等。在这种情形下，应当视同商品所有权上的所有风险和报酬已经转移给购货方。

3. 某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。

（1）企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。

（2）企业销售商品的收入是否能够取得，取决于购买方是否已将商品销售出去。如采

用支付手续费方式委托代销商品、售后回购等。

(3) 企业尚未完成售出商品的安装或检验工作,且安装或检验工作是销售合同或协议的重要组成部分。

(二) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制。

通常情况下,企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权,也不再对售出商品实施有效控制,表明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方,应在发出商品时确认收入。

在有的情况下,企业商品售出后,由于各种原因仍保留与商品所有权相联系的继续管理权,或仍对商品可以实施有效控制,如售后回购、售后租回等,则说明此项销售交易没有完成,销售不能成立,不应确认销售商品收入。

(三) 收入的金额能够可靠地计量。

收入的金额能够可靠地计量,是指收入的金额能够合理地估计。如果收入的金额不能够合理估计,则无法确认收入。通常情况下,企业在销售商品时,商品销售价格已经确定,企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定收入金额。如果销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让等因素,还应当考虑这些因素后确定销售商品收入金额。如果企业从购货方应收的合同或协议价款延期收取具有融资性质,企业应按应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。

有时,由于销售商品过程中某些不确定因素的影响,也有可能存在商品销售价格发生变动的情况,如附有销售退回条件的商品销售。如果企业不能合理估计退货的可能性,则无法确定销售商品的价格,也就不能够合理地估计收入的金额,不应在发出商品时确定收入,而应当在售出商品退货期满商品销售价格能够可靠计量时确定收入。

企业从购货方已收或应收的合同或协议价款不公允的,企业应按公允的交易价格确定收入金额,不公允的价款不应确定为收入金额。

(四) 相关的经济利益很可能流入企业

相关的经济利益很可能流入企业,是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性,即销售商品价款收回的可能性超过50%。企业在确定销售商品价款收回的可能性时,应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行分析。企业销售的商品符合合同或协议要求,已将发票账单交付买方,买方承诺付款,通常表明满足本确认条件(相关的经济利益很可能流入企业)。如果企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差,或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损,资金周转十分困难;或在出口商品时不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等,就可能会出现与销售商品相关的经济利益不能流入企业的情况,不应确认收入。如果企业判断销售商品收入满足确认条件确认了一笔应收债权,以后由于购货方资金周转困难无法收回该债权时,不应

调整原确认的收入，而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。

（五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量

通常情况下，销售商品相关的已发生或将发生的成本能够合理地估计。有时，销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计，此时企业不应确认收入，已收到的价款应确认为负债。

本案例中，针对需要安装调试但由于客户的各种原因而不能取得验收报告的项目，需要结合 A 公司相关销售合同条款具体进行分析、判断：

（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

对于该类项目，A 公司销售合同约定的义务履行完成的节点，即标的产品所有权上的风险和报酬转移的时点是交货签收，还是验收且安装完毕调试合格？

实务中，此类产品销售合同条款约定可能存在以下情形：

1、虽然合同约定 A 公司负有不可避免地向客户提供安装、调试的履约义务，但即使验收或调试不合格也不会导致客户退货（如可以换货或维修）；即验收、调试不合格时，客户有权不支付相应货款，A 公司负责维修或更换达到客户满意后，仍将按合同约定支付未支付的相应货款，不涉及退货和退款；

2、合同中关于安装或验收调试工作约定完成的期间有类似如下约定：如因客户的各种原因超过约定的安装、验收调试期间，虽然 A 公司仍应按合同约定履行安装、调试义务，但客户方因其自身原因未能在合同约定的期间内验收、调试并向 A 公司出具验收报告等则丧失其退货、退款的权利，只能选择维修或更换——即超过合同约定的验收、调试期，客户未退货或提出其他要求的，视为验收合格，客户接受标的设备，不再有退货发生。

3、安装验收、调试不合格时客户有权选择退货，A 公司也需将之前已收到货款退还客户。

针对本案例所列示的 6 种情形，处理建议分别如下：

情形	处理意见
情形 1、公司收到客户的预付款，并将货物运达至项目现场，但因项目自身原因停工，导致需要安装调试的货物未进行安装调试；公司已收到预付款、到货款，但未收到调试验收款及质保金；其工程项目停工时间在一年以上；（未进行调试，未取得验收报告，收款达到 80%）	分两种情况处理（前提是客户均无权要求退货、退款，下同）： 1.1 安装调试只能由 A 公司或其特别授权的服务商进行，则说明安装调试是销售商品的不可分割的组成部分，在安装调试完成前不能确认收入。 1.2 安装调试可由独立第三方执行而无需 A 公司提供特别技术支持的，则在确保安装调试部分的公允价值不小于尚未收到的合同款的前提下，可就已收到的预付款和到货款确认收入，并全额结转成本，同时需就可能尚需发生的后续成本和维修、质保支出计提适当的预计负债。 1.3 同时，针对每种情形，应注意结合合同条款分析后续维修支出约定与质保金的关系，以及是否会产生额外免费的维修义务，如有则在确认销售商品、安装费和质保金相关收入时均应考虑

情形	处理意见
	这一影响。对质保金对收入确认的影响,可参照《计学撮要 2011》第二章第四节“四、销售合同中包含的质保金条款及其对收入确认的影响”进行处理。(下同)
情形 2、公司收到客户的预付款,将货物运达至项目现场,但因项目自身原因停工,导致需要安装调试的项目未进行安装调试;公司已收到预付款、部分到货款,未收到调试验收款及质保金;由于项目一直处于停工阶段,公司起诉客户将未付的到货款付清,法院判决书支持公司的诉求,要求客户将到货款付清;(未进行调试,未取得验收报告,收款未达到 80%,但根据法院判决书预计可达到 80%)	思路参照情形 1 的回复。 2.1 针对此种情形,首先应确认若项目一直推迟开工或开工与否不能确定,客户是否有可能退货、退款以及退货、退款发生的可能性(含退货款的合理估计); 2.2 即使 A 公司收到法院判决胜诉,需关注该判决是否为终审可执行判决?并应向当事律师咨询,判断该判决结果的可执行性及因此而有证据表明可以收回的货款金额,以合理、谨慎地估计可以确认的收入金额。
情形 3、公司收到客户的预付款,将货物运达至项目现场;客户未通知公司进行调试验收,客户自己对货物进行安装调试,相关工程项目涉及对外营业的已对外营业,已收到客户的预付款、部分到货款,未收到调试验收款及质保金;(商场已开业,设备已使用,客户自己已进行调试,无须公司再进行调试,客户未提供调试报告,到货款未收完,未达到 80%)	3.1 建议先向客户调试人员确认标的设备是否存在退货可能(一般如果标的设备正常运转,基本不会再发生退货,即使有故障可能存在维修支出),如果相关证据均表明基本可排除退货可能,可以将已收到的预付款、部分到货款(即已收到的不会退回的货款)部分确认为收入,全额结转成本。 3.2 针对安装费和质保金参照针对情形 1 的回复 1.2。
4、公司收到客户的预付款,将货物运达至项目现场;公司已进行安装调试并有公司内部安装调试工单,但客户尚未确认提供验收相关的资料;相关工程项目涉及对外营业的已对外营业;已收到客户的预付款、部分到货款,未收到调试验收款及质保金;(商场或大厦已开业,设备已使用,公司已调试但客户未提供调试报告,到货款未收完,未达到 80%)	针对情形 4: 首先核实公司虽未收到客户提供的调试报告,但该设备运营是否正常,如果该设备从运营角度来看已通过实质调试阶段,则可以视为客户验收已实质通过(注:但应有合理必要证据作支持),确认收入结转成本思路同上情形 3。
情形 5、公司收到客户的预付款,将货物运达至项目现场,公司已进行安装调试合格(内部),客户对设备性能使用可能会有异议(例如,称设备有噪音),商场或大厦尚未营业,由于客户对到货款拖欠,公司仅仅收到预付款 10%左右;(公司	此情形下,由于客户方对设备性能有异议,设备销售款项也大部分未收回,因此 A 公司该产品的大部分的风险和报酬尚未转移,不应确认收入。

情形	处理意见
已进行安装调试，客户对设备性能有异议，拖欠到货款，仅收到预付款 10%）	
情形 6、公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场；公司已进行安装调试并有内部安装调试工单，但客户尚未确认提供验收相关的资料；相关工程项目涉及对外营业的已对外营业，已收到客户预付款、到货款、调试验收款，只有质保金未付；（公司已调试合格，有内部工程人员调试报告，但不能取得经客户认可的调试报告，货款已收到 95%，只剩质保金未收回）	此情形下：公司已收到客户预收款、验收款、调试验收款，虽无客户相关的调试验收资料，但合同约定的调试验收款已收到，可佐证客户认可设备的验收合格，因此可以接受确认收入。但关于尚未收到的质保金，请结合 1.3 的提示以及质保金确认收入的分析，此时，全额确认收入不一定是恰当的，但成本应全额结转。 其他提示参见情形 1-5 类同情况。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、合同中包括几个单项履约义务

A 公司向客户销售空调设备并提供安装调试服务，首先需要判断合同中的两个承诺是否构成单项履约义务。客户可以使用该设备或将其以高于残值的价格转售，也可从安装服务与客户已经获得的其他资源（例如设备）一起使用中获益，表明该设备和安装服务能够明确区分；因此关键需要判断在合同层面设备和安装是否能够明确区分，如果设备安装比较简单，不会对设备本身进行重大定制或改制，市场上其他供应商也可以提供此项安装服务，则设备和安装彼此能够明确区分；如果设备安装比较复杂（只有 A 公司或其特别授权的服务商才能提供安装服务），安装服务可能对设备进行定制化的重大修改，则设备和安装彼此不能明确区分。具体需要根据不同的空调和制冷设备的技术情况进行判断，如果如情形 3 所述，客户自己可以安装调试，则很可能表明设备销售和安装调试构成两个单项履约义务。

除此之外，还要考虑合同中质保金的条款，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十三条的规定，如果这些质保条款在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，应将额外服务作为单项履约义务处理，如果没有提供一项符合既定标准之外的单独的额外服务，则应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定将预计因提供质保服务而很可能发生的支出确认为一项“预计负债”。

2、如何针对每个单项履约义务确认收入

（1）如果空调设备销售和安装调试构成两个单项履约义务

针对设备销售：在设备运抵客户现场，经客户验收确认后，通常可视为客户取得了商品控制权，公司可以确认设备销售收入。

针对安装调试服务：由于是在客户的场地和设施上实施安装，满足了“客户能够控制企

业履约过程中在建的商品”的条件，应在一个时段内按照履约进度分期确认收入。但是如果安装时间较短，也可以在安装完成经验收后一次性确认收入。

（2）如果空调设备销售和安装调试构成一个单项履约义务

对客户来说，只有在空调生产完毕、安装调试结束之时，才能取得并消耗企业履约带来的经济利益，不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（一）的条件；客户不能控制和主导 A 公司空调的生产过程，不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（二）的条件；因此，该履约义务是否属于在一段时间内履行关键在于准则第十一条（三）的条件“企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”是否能够满足。这需要结合合同条款，判断设备是否是专为客户定制的、以及支付条款、违约条款等具体分析。

3、六种特定情况的处理

情形 1：公司收到客户的预付款，并将货物运达至项目现场，但因项目自身原因停工，导致需要安装调试的货物未进行安装调试；公司已收到预付款、到货款，但未收到调试验收款及质保金；其工程项目停工时间在一年以上；（未进行调试，未取得验收报告，收款达到 80%）。

分析：如果设备销售和安装调试为两个单项履约义务，则应在客户签收设备之时将分摊给设备的合同价款确认为设备销售收入；由于安装调试尚未开始，不能确认安装调试的收入。

如果设备销售和安装调试为一个单项履约义务，由于安装调试尚未开始，该履约义务没有履行完成，因此在安装调试完成前不能确认任何收入。

情形 2：公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场，但因项目自身原因停工，导致需要安装调试的项目未进行安装调试；公司已收到预付款、部分到货款，未收到调试验收款及质保金；由于项目一直处于停工阶段，公司起诉客户将未付的到货款付清，法院判决书支持公司的诉求，要求客户将到货款付清；（未进行调试，未取得验收报告，收款未达到 80%，但根据法院判决书预计可达到 80%）。

分析：收入确认的思路同“情形 1”，需要区分设备销售和安装调试构成几个单项履约义务分别考虑。由于项目一直处于停工状态，还应考虑以下方面：（1）A 公司因向客户履行合同义务而有权取得的价款是否很可能收回？即使 A 公司收到法院判决胜诉，需关注该判决是否为终审可执行判决？并应向当事律师咨询，判断该判决结果的可执行性及因此而有证据表明可以收回的货款金额。（2）在项目一直停工的状态下，确认客户是否有可能退货、退款以及退货、退款发生的可能性（含退货款的合理估计）。具体来说：

如果设备销售和安装调试为两个单项履约义务，在 A 公司已经收取的货款加上预计根据法院判断能够收回的价款大于分摊至设备销售的履约义务的合同价款的情况下，可以在客户签收设备时确认设备销售收入，但同时还要根据退货的可能性，作为“附有销售退回条款的销售”按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十二条的规定处理。

由于安装调试尚未开始，不能确认安装调试的收入。如后期依据法院判断收到了客户全部合同价款，其中分摊至安装调试履约义务的交易价格也不能确认为营业收入（企业并没有履约），而应视作客户的违约补偿，计入“营业外收入”。

如果设备销售和安装调试为一个单项履约义务，因为该履约义务尚未完成，A 公司不能确认收入，而应根据后期情况发展，如是否退货，客户是否能依据法院判决支付剩余对价等情况分别进行处理。

情形 3：公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场；客户未通知公司进行调试验收，客户自己对货物进行安装调试，相关工程项目涉及对外营业的已对外营业，已收到客户的预付款、部分到货款，未收到调试验收款及质保金（商场已开业，设备已使用，客户自己已进行调试，无须公司再进行调试，客户未提供调试报告，到货款未收完，未达到 80%）。

分析：如果设备销售和安装调试为两个单项履约义务，则在客户签收设备之时将分摊至设备的合同价款确认为设备销售收入（同时考虑退货的可能性和剩余到货款收回的可能性）。由于客户自行安装调试，则表明 A 公司不用再履行安装调试的履约义务，此时应确定客户是否会要求 A 公司将已经收到的款项部分退回，或者客户是否还会支付部分款项？然后将未确认为收入的、很可能收到的合同剩余价款全部确认为设备销售收入（此种情况下，合同中只有设备销售一个单项履约义务）。

如果设备销售和安装调试为一个单项履约义务，则应在合同交易对价能够可靠估计（是否可能退款等）之时确认收入。

情形 4：公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场；公司已进行安装调试并有公司内部安装调试工单，但客户尚未确认提供验收相关的资料；相关工程项目涉及对外营业的已对外营业；已收到客户的预付款、部分到货款，未收到调试验收款及质保金；（商场或大厦已开业，设备已使用，公司已调试但客户未提供调试报告，到货款未收完，未达到 80%）。

分析：首先核实公司虽未收到客户提供的调试报告，但该设备运营是否正常，如果该设备从运营角度来看已通过实质调试阶段，则可以视为客户验收已实质通过。收入确认的思路同“情形 1”，需要区分设备销售和安装调试构成几个单项履约义务分别考虑，另外也同样需要关注款项收回的可能性。

情形 5：公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场，公司已进行安装调试合格（内部），客户对设备性能使用可能会有异议（例如，称设备有噪音），商场或大厦尚未营业，由于客户对到货款拖欠，公司仅仅收到预付款 10%左右；（公司已进行安装调试，客户对设备性能有异议，拖欠到货款，仅收到预付款 10%）。

分析：此情形下，由于客户方对设备性能有异议，设备销售款项也大部分未收回，存在退货的可能，A 公司该产品的大部分的风险和报酬尚未转移，产品控制权尚未转移给客户，不应确认收入。

情形 6：公司收到客户的预付款，将货物运达至项目现场；公司已进行安装调试并有内

部安装调试工单，但客户尚未确认提供验收相关的资料；相关工程项目涉及对外营业的已对外营业，已收到客户预付款、到货款、调试验收款，只有质保金未付；（公司已调试合格，有内部工程人员调试报告，但不能取得经客户认可的调试报告，货款已收到 95%，只剩质保金未收回）。

分析：公司已收到客户预收款、验收款、调试验收款，虽无客户相关的调试验收资料，但合同约定的调试验收款已收到，可佐证客户认可设备的验收合格，因此可以接受确认收入。收入确认的思路同“情形 1”，需要区分设备销售和安装调试构成几个单项履约义务分别考虑，并关注款项收回的可能性。质保金的考虑参见“1”的分析。

问题2-1-15（软件集成系统收入确认的准则适用问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司如何确认收入的实现？应依据建造合同准则按照完工百分比法确认收入，还是依据收入准则按照销售商品确认收入？在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下应如何确认？

背景：

A 公司主营业务为电子政务平台建设，为客户提供信息资源共享交换平台、基础数据库、主题库、数据仓库（政务大数据）、机构电子文件管理平台及政府业务协同交换平台、政府协同办公平台、移动办公平台等。即 A 公司与客户签订技术开发、系统运维、平台建设合同，合同内容包括平台建设所需要的设备、配件等硬件设备（金额较小）等，A 公司负责相关的技术服务支持及平台建设，且合同约定终验完成后，A 公司安排数名员工常驻对方场所提供免费的升级、培训及维护服务，所需费用由 A 公司自行承担。

A 公司与客户间的主要合同及条款：

1、XX 市大数据中心建设项目合同书：合同金额 2,378.68 万元，其中硬件部分 281.68 万元，软件部分 2,097 万元，合同主要条款如下：①合同签订后 10 个工作日内，支付 30% 预付款项；由本项目监理单位确定项目部署完成、功能测试符合建设要求，平台正式上线通过初验后，支付 50% 项目款；项目通过终验后，支付 15% 项目款项；终验后服务期满，支付剩余款项。售后服务：竣工验收后，根据采购方及项目监理单位要求提供 8 人、1 年驻采购人指定场所的维护、培训及升级服务。其他条款：如乙方（A 公司）不能交付货物，完成安装并调试的，甲方（客户）有权扣留全部履约保证金，同时乙方应向甲方支付合同总价的 5% 违约金。在乙方承诺的质保期内，如经乙方 2 次维修或更换仍不能达到合同约定的质量，甲方有权退货，乙方应退回全部货款。

2、XX 市智慧城市运营中心模块合同：合同金额 1,798.95 万元，其中指挥中心建设 418.95 万元，其他项目建设 1,380 万元。合同主要条款如下：项目实施包括但不限于以下内容：项目需求分析与规划设计、项目实施、项目测试、项目培训、项目验收、项目服务。

其中验收分为初步验收、分项验收、竣工验收。项目验收后，乙方（A 公司）安排 4 名工作人员入驻甲方（客户）场所，费用乙方自行承担，为甲方提供 3 年的免费服务。对于软件出现故障情况，乙方应半小时内响应，如不能解决，技术人员需 1 小时内到现场，3 小时内解决问题。付款方式：“指挥中心建设”：经甲方及监理单位初验后 15 天支付 40%，经甲方及监理单位终验后支付 30%，3 年服务期满支付 30%；“其他项目建设”，合同签订后 15 日内支付 15%，本项目监理单位确定基础模块完成后支付 15%，平台上线后且通过初验后支付 40%，终验后支付 20%，服务期 3 年后支付 10%。

3、XX 市公共信息资源共享交换平台：项目进度安排：第一阶段：完成需求调研；第二阶段：完成系统设计开发；第三阶段完成测试及运行；第四阶段完成全市正式运行；第五阶段系统验收阶段。签订后十个工作日 15%，基础模块完成后支付 15%，平台正式上线且初验后支付 40%，通过终验后支付 20%，服务期满 3 年支付 10%。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

此类系统集成业务合同在 2006 年版的收入和建造合同准则下是采用“销售商品模式”还是“建造合同模式”，这两者之间并无明确界限。本案例可参考“[问题 2-1-4（软件开发企业提供解决方案的收入确认问题）](#)”进行处理，按照完工百分比法确认收入。同时需注意，由于合同中涉及验收后的免费维修期限，在确认收入的时候应考虑合理分配维修部分应分配的收入，予以递延，在相应的维修服务期间确认收入。

在实际操作中，基于简化处理的考虑，也可以对一些规模较小和较简单、外购通用软硬件成本占比较大的项目，采用“销售商品模式”一次性确认收入，该模式下通常确认收入的时点是在安装调试完成并通过用户初验时。建议考虑以下因素，确定清晰的、可执行的区分标准，并一贯执行：合同总价；预计执行周期；技术难度；外购的通用软硬件在总成本中所占的比例；系统中软硬件结合的紧密程度；是否需经过复杂的调试验收过程等。对在标准以下的项目采用销售商品模式，超出标准的较大、较复杂项目采用建造合同模式。该区分标准一旦确定，即应一贯执行，不得随意变更。

另外，如果 A 公司准备 IPO，则也需要考虑到证监会目前审核实务中对完工百分比法的态度，谨慎选择完工百分比法；对确定满足完工百分比法适用条件的项目，应注意获取关于期末完工进度的充分、适当的外部证据，以佐证依据累计已发生的成本占预计总成本比例等内部证据确定的完工百分比。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

根据《企业会计准则第 14 号—收入（2017 年修订）》第十一条规定：满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：

（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

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

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

就本案例而言：

（1）A 公司在研发建设系统的时候，客户并不能取得并消耗企业履约所带来的经济利益，因此不满足条件（一）；

（2）在验收确认前，该建设中的系统尚不能由客户控制，因此不满足条件（二）；（注：IFRS 15 的举例中提到“合同约定企业应在客户的所在地开发信息技术系统，则在开发或改良的过程中，客户控制该系统，因此属于在某一时段内履行履约义务”，但对于此类以外购软硬件成本为主的系统集成项目，我们理解不属于此种情况，因为其建设并不依赖于客户现有的 IT 环境。）

（3）可以认为本案例中的软件系统具有“不可替代用途”，但合同只约定了几个客户付款的时点，A 公司无权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，因此不满足条件（三）。

因此，在 2017 年版收入准则下，本案例属于“在某一时点履行履约义务”，并不适用完工百分比法。至于具体是在哪一步验收（初验或终验）时作为商品控制权转移时点，并据此确认收入，则取决于在这两次验收中间是否还有可能发生重大的整改工作量和支出。

对于维修服务部分，应作为一项单项履约义务，分配相应的合同价款。因为维修服务属于“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”的情形，因此属于在一段时间内履行的履约义务，可在合同约定的维保服务期内分摊确认收入。

问题2-1-16（关于软硬件集成业务的收入确认时点）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司的产品销售在哪个时间节点满足收入确认条件？

背景：

A 公司是高速公路智能交通产品的专业制造商，是智能交通（ITS）领域内的专业化公司。在高速公路智能交通的建造过程中主要涉及三个主体：智能交通产品的专业制造商（机电产品的生产）——智能交通信息系统集成商（智能交通系统集成的安装、调试）——高速公路投资单位（投资运营单位）。

1、智能交通产品的专业制造商主要是对智能交通产品的研发、生产和销售，包括无人

全自动值守卡机、高速栏杆机、车牌识别、工控机、车辆控制器、抓拍机等产品，主要用于高速公路的收费站点和部分监控点。A 公司主要研发、生产和销售这些产品。

2、智能交通信息系统集成商主要是根据高速公路投资单位发包高速公路的收费系统、监控系统、通讯系统及隧道系统等，承包这些系统的工程施工、机电设备的安装、联调联试等。截至目前，该行业的上市公司有皖通科技、中海科技、亿阳信通等，全国从事该类业务的公司超过 100 家。

3、高速公路投资单位是各个省市的高速公路管理局、建设局或者改制后的高速公路投资公司、运营公司等，是政府职能部门所属单位或政府投资的公司，或者 PPP 项目公司等。

智能交通机电产品大部分是需要嵌入软件，即硬件加上嵌入式的软件。A 公司主要是研发、生产和销售收费系统产品。收费系统产品主要用于收费站点。收费系统通常是系列性的产品，一条收费车道通常包括无人全自动值守卡机、高速栏杆机、车辆识别、工控机、车辆控制器、费用显示等机电产品。在安装调试的过程中主要包括三个方面：土建工程施工、单机的安装调试、联调联试等。土建工程施工比较简单，主要是挖沟埋线、将单个机电产品固定在收费车道一旁等。一个收费车道工程施工通常 7 天左右时间可以做完；安装硬件产品和安装调试单机软件，一个收费车道通常 1-3 天左右时间可以完成，单机软件一般在产品出厂前都调试过，也比较简单；联调联试相对来说涉及比较多的软件，不单涉及到单机的软件，还涉及到单机软件与其他软件调试应用。主要是高速公路涉及的软件比较多，比如除了单机软件之外还有计重收费的计重软件、车道控制程序软件等等，这些软件是由不同的软件公司提供的，对于高速公路投资单位来说，他们需要将涉及到的所有软件联调联试完才能正式投入运营。虽然涉及不同公司的软件产品，机电产品出厂前都会与其他软件公司进行沟通，获取其他软件公司的通信协议，根据联调联试中其他软件公司的软件通信协议，对单机软件进行设置，以便不同公司不同软件之间的对接。联调联试不像单机软件那样，由机电产品生产厂商自己独立完成，它需要不同软件开发公司共同进行联调联试。一般需要 3-5 天左右时间完成。如果从单个收费车道来看，整个过程一般 2 周左右时间可以正式投入运营。当然，在实际安装调试过程中，还会受到产品有没有及时到货、界面能否提供、不同公司的软件技术人员是否及时进行安装调试等等因素的影响。总体来说，如果不是客户定制软件，不需要进行深度开发，一般情况这些软件产品都比较成熟，联调联试也相对比较简单。

A 公司机电产品客户主要包括高速公路投资单位和智能交通信息系统集成商。对高速公路投资单位的销售，一般情况下高速公路投资单位不会单独对机电产品进行安装调试，在招标文件中明确说明需要投标单位安装调试并正式投入运营。收入确认时点是在高速公路投资单位交工验收并正式运营使用时一次性确认收入，也就是通常所说的终验法确认收入。对智能交通信息系统集成商的销售，销售合同对产品验收的种类就比较多，主要原因是 A 公司在签订销售合同的过程中处于较为弱势的地位，都是客户提供合同文本，A 公司多数情况下只能接受客户提供的格式条款，谈判空间不大。又由于智能交通信息系统集成商非常多，每

一个集成商的合同约定也不相同。从合同约定来看，大部分智能交通信息系统集成商对机电产品都是自己进行安装，机电产品的生产商会派 1 个技术人员进行现场指导安装或电话指导安装。

A 公司与智能交通信息系统集成商签订的销售合同，主要包括以下几种情况：

情况 1：智能交通信息系统集成商在合同中明确约定了安装、调试、测试和验收等条款，需要通过业主（高速公路投资单位）交工验收合格、最终验收测试合格或者由建设方组织对施工项目统一验收。业主的交工验收合格一般不会对收费系统的机电产品单独进行验收。业主通常会把高速公路建设分为几十个标的，收费系统、监控系统、通讯系统及隧道系统等只是业主高速公路几十个标的中的一个标的，还包括道路的土方工程、服务区工程、道路的绿化工程等标的。业主对整条高速公路通车运行办理交工验收。这种交工验收一般时间会比较长，从产品到达施工现场到整条高速公路通车运行的时间会跨几个年度。业主出具交工验收合格证明（业主只对智能交通信息系统集成商出具交工验收合格证明，因为业主是通过招标方式发包的，智能交通信息系统集成商是承包方，业主不会对 A 公司出具交工验收合格证明）时确认收入。这种情况下是以“客户的客户”验收时点确认收入。

情况 2：智能交通信息系统集成商在合同中没有明确约定安装、调试、测试和验收等条款，在合同中约定了付款方式，其中付款阶段分为：预付款、到货验收款、完工验收款、质量保留金等阶段，业主出具交工验收合格证明时确认收入。这种情况下是以“客户的客户”验收时点确认收入。

情况 3：智能交通信息系统集成商在合同中明确约定了安装、调试、测试和验收等条款，其中最后对验收条款没有明确约定需要通过业主（高速公路投资单位）交工验收合格、最终验收测试合格或者由建设方组织对施工项目统一验收，而是约定由智能交通信息系统集成商进行验收，智能交通信息系统集成商出具验收合格证明时确认收入。这种情况下的验收是智能交通信息系统集成商对机电产品部分的验收，以客户的验收时点确认收入。

情况 4：智能交通信息系统集成商在合同中明确约定了安装、调试等条款，没有约定测试和验收条款，而且对安装、调试的约定是公司指导安装或电话指导安装，但在合同中约定了付款方式，其中付款阶段分为：预付款、到货验收款、完工验收款、质量保留金等阶段，智能交通信息系统集成商收到货物验收时确认收入。这种情况下是以客户收到货物验收时点确认收入。

总体来说，收入确认时点主要包括三个：业主交工验收时点、客户验收时点、到货验收时点。其中业主交工验收时点需要较长时间，到货验收时点最短。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

情况 1：合同中明确约定需要通过业主（高速公路投资单位）交工验收合格、最终验收测试合格或者由建设方组织对施工项目统一验收，则 A 公司应于业主出具交工验收合格证

明时确认收入。

情况 2：合同中没有明确约定安装、调试、测试和验收等条款，在合同中约定了付款方式，其中付款阶段分为：预付款、到货验收款、完工验收款、质量保留金等阶段，A 公司应于业主出具交工验收合格证明时确认收入。

情况 3 和情况 4：基于案例背景所述信息，A 公司的业务都是向业主直接提供需与其他供应商提供的设备或系统进行联调联试、且含嵌入式软件的机电设备（硬件），或向中间系统集成商提供类似机电设备，系统集成商再向业主供货并与其他供应商提供的产品联调联试后，试运营一定期间后方可获取业主终验合格确认。

我们建议根据具体合同约定，如通过向甲方（系统集成商及业主）函证、访谈等程序进一步确认终验标准及终验确认条件和确认方后。在此基础上佐证，“合同中明确约定了由智能交通信息系统集成商进行验收，智能交通信息系统集成商出具验收合格证明时确认收入。”是否正确、恰当。应结合具体合同价款结算、标的物控制权和风险报酬转移、退换货、缺陷责任期等关键条款进行分析，就 A 公司提供的机电设备质量责任，是由系统集成商向业主直接负责且为主要责任人？还是由 A 公司向业主直接负责且为主要责任人？若是前者，则在系统集成商出具验收合格证明时确认收入可以接受；若是后者，则 A 公司应于业主出具交工验收合格证明时确认收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

A 公司是智能交通产品的专业制造商，A 公司的业务是向业主直接提供需与其他供应商提供的设备或系统进行联调联试、且含嵌入式软件的机电设备（硬件），或向中间系统集成商提供类似机电设备，系统集成商再向业主供货并与其他供应商提供的产品联调联试，试运营一定期间后方可获取业主终验合格确认。

A 公司在本案例的各类合同中的承诺是销售智能交通产品（含嵌入式单机软件），但不负责联调联试等其他工作。因此，A 公司在此类合同中的履约义务只有一个：销售智能交通产品（软件需嵌入在硬件中，两者之间存在整合、定制，因此软、硬件不能明确区分），A 公司应在何时确认产品销售收入取决于客户（可能是最终业主，也可能是中间系统集成商）何时取得了商品的控制权。在智能产品交付客户后，客户取得了商品的实物和法定所有权，客户可以自主将产品使用在系统工程中，但是合同中存在验收条款（或根据行业惯例应存在验收条款），这些验收条款对产品控制权转移时点的判断将产生较大的影响。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）应用指南》单行本 P51：“当企业能够客观地确定其已经按照合同约定的标准和条件将商品的控制权转移给客户时，客户验收只是一项例行程序，并不影响企业判断客户取得该商品控制权的时点。例如，企业向客户销售一批必须满足规定尺寸和重量的产品，合同约定，客户收到该产品时，将对此进行验收。由于该验收条件是一个客观标准，企业在客户验收前就能够确定其是否满足约定的标准，客户验收可能只是一项例行程序。实务中，企业应根据过去执行类似合同积累的经验以及客户

验收的结果取得相应证据。当在客户验收之前确认收入时，企业还应当考虑是否还存在剩余的履约义务，例如设备安装等，并且评估是否应当对其单独进行会计处理。

相反，当企业无法客观地确定其向客户转让的商品是否符合合同规定的条件时，在客户验收之前，企业不能认为已经将该商品的控制权转移给了客户。这是因为，在这种情况下，企业无法确定客户是否能够主导该商品的使用并从中获得其几乎全部的经济利益。例如，客户主要基于主观判断进行验收时，该验收往往不能被视为仅仅是一项例行程序，在验收完成之前，企业无法确定其商品是否能够满足客户的主观标准，因此，企业应当在客户完成验收并接受该商品时才能确认收入”。

根据上述规定，只有 A 公司确定客户的验收只是一项“例行程序”（如验收条件是客观标准）时，才能在获得验收合格之前确认收入。但是针对本案例的情况，由于对项目的整体验收比较复杂，涉及到硬件、软件、安装工程、系统调试等不同方面，也涉及到设备制造商、系统集成商等不同主体，我们理解在这种情况下，很难认为客户的验收是“例行程序”，即使 A 公司在设备出厂时依据历史经验能够确定设备本身的质量规格等能够满足合同约定，但也有可能因为与其他供应商提供的硬件和软件的调试融合问题或者其他问题而导致不能通过验收。因此，在本案例的情况下，我们理解应在通过业主验收合格，并取得验收合格证明时确认智能设备的销售收入。

如果合同约定是由中间商（系统集成商）而非业主进行验收（情况 3、4），是否能够以中间商的验收合格证明作为确认收入的依据？我们建议根据具体合同约定，如通过向甲方（系统集成商及业主）函证、访谈等程序进一步确认终验标准及终验确认条件和确认方。在此基础上佐证，“合同中明确约定了由智能交通信息系统集成商进行验收，智能交通信息系统集成商出具验收合格证明时确认收入”是否恰当。应结合具体合同价款结算、标的物控制权和风险报酬转移、退换货、缺陷责任期等关键条款进行分析，就 A 公司提供的机电设备质量责任，是由系统集成商向业主直接负责且为主要责任人？还是由 A 公司向业主直接负责且为主要责任人？若是前者，则在系统集成商出具验收合格证明时确认收入可以接受；若是后者，则 A 公司应于业主出具交工验收合格证明时确认收入。

问题2-1-17（软硬件集成业务的收入确认的具体案例）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司该“C2000”项目硬件交付阶段的收入如何确认？计算完工百分比时对硬件设施成本如何考虑？

背景：

1、基本情况

A 公司为某上市公司的境外子公司。2015 年 6 月，A 公司与某国政府（客户）就该国的“公共安全应急服务更新 C2000 通信系统基础设施项目”签署协议，由 A 公司为该国提

供 Tetra 标准的专业无线通信系统产品（包括硬件和软件），即向该国政府销售、建设及维护基站及无线电通讯装置，并提供售后服务。

另外，A 公司与 B 公司签订项目分包协议，B 公司作为 A 公司的第三方服务外包商，主要替 A 公司向该政府客户提供基站设备的仓储服务，运输服务，专业人员对基站安装调试服务等。

设备部分主要由 A 公司向其境内母公司（上市公司）采购相关设备，并由境内直接向 B 公司发货，再由 B 公司发运给该政府客户所在国各地的站点。

目前所有嵌套基本功能软件的基站已发运给客户指定地点，并已完成安装调试。

接下来，A 公司将在 2018 年完成软件的进一步客制化开发和升级，以及软件与硬件的融合。

2、关于 C2000 的收入相关约定

A 公司与该国政府客户关于 C2000 项目签订的合同约定：项目分为三个阶段，分别是：设计阶段、硬件交付阶段、硬件与客制化软件融合阶段，三阶段工程独立完成，并分别进行各阶段性验收。按合同约定，各阶段收入金额分别为：591 万欧元、4,012 万欧元和 3,443 万欧元，总计金额为 8,046 万欧元。此分阶段收入金额系根据各阶段预算成本加上特定阶段风险报酬而得，如设计阶段风险大，相应地要求回报高。

合同中对于分阶段测试、验收规定如下：分阶段对“分步项目”进行单独验收，即设计阶段、交货阶段、最终测验阶段分别按照合同约定的截止日进行独立测试、安装、验收。双方会在每个阶段的验收日草拟一份阶段性验收声明书。如果未通过阶段性验收时，客户会提交一份项目阶段性存在缺陷的情况报告给 A 公司，由 A 公司负责必要的弥补措施，直到获得客户最终验收许可。另外已经通过的阶段性验收并不会影响客户在后续项目阶段性进行时对整体项目再进行综合评估。比如，C2000 第一阶段设计部分已经完工。客户在第二阶段（交货阶段）如果发现第一阶段有存在产品安装缺陷，则客户对 A 公司有追索权，相应地 A 公司有义务对该缺陷实施弥补程序。

项目毛利润：A 公司对项目各阶段的预算成本分别为 301 万欧元、3,700 万欧元、2,470 万欧元。收入、成本、毛利汇总明细如下（货币单位：欧元）：

项目	第一阶段（2016.5）	第二阶段（2017.11）	第三阶段（2017.12）	合计
收入	5,910,000.00	40,120,000.00	34,430,000.00	80,460,000.00
成本	3,010,000.00	37,000,000.00	24,700,000.00	64,710,000.00
毛利润	2,900,000.00	3,120,000.00	9,730,000.00	15,750,000.00
毛利润率	49.07%	7.78%	28.26%	19.57%

项目回款约定：回款按照 4 个阶段进行：约 900 万欧元（11%）、1,400 万欧元（18%）、3,500 万欧元（43%）、2,246 万欧元（28%）；最后一阶段按照 3.75% 年利率分 8 年依次偿还。

截至 2017 年 12 月 31 日，A 公司关于该项目的设计阶段已于 2016 年 5 月顺利完工，A 公司随后向客户提出验收申请。客户派出一支由多位系统架构师和项目经理组成的专家团队对设计阶段项目进行验收，并于 2016 年 5 月当月发出了验收通知书，说明设计阶段无重大的缺陷，最终验收确认。同时，在验收报告的结尾注明“对于设计阶段，如果在未来发现问题，可以对 A 公司发出额外的指令，来要求 A 公司做一些弥补程序”。

2016 年 12 月，客户支付的设计阶段完成的验收款项 1,168 万欧元。A 公司在 2016 年度确认了 591 万欧元的收入，成本 301 万欧元，毛利率为 49%。

A 公司于 2017 年逐步交付嵌入了基本功能软件的所有硬件设备，并已完成安装调试，于 2017 年 12 月取得该硬件交付阶段的验收报告。验收报告中说明：所有硬件设备均已发运给各地的站点，经过安装调试，所有设备均已达到可使用状态。同时，验收报告中注明“对于该阶段交付的硬件设备，如果在硬件与客制化软件融合的最终测试阶段发现缺陷，对缺陷的修复将属于第三阶段的成本和工作内容，不会影响第二阶段硬件交付阶段验收合格的结果。”

截至 2017 年 12 月 31 日，关于该项目硬件交付阶段，A 公司在账面已确认了 4,012 万欧元的收入。

3、C2000 的成本相关约定

该项目成本由以下几部分构成：（1）硬件设备（包括大型基站设备及其他配件等）；（2）系统软件（包括软件客制化开发和升级等）；（3）项目直接人工成本；（4）项目外包服务成本（包括设备安装调试、软硬件融合等）；（5）项目维保成本。

C2000 项目的硬件设备中 74%由 A 公司向其母公司采购，26%为向 B 公司采购，已经全部交付并安装调试验收完毕。

B 公司作为 A 公司关于 C2000 项目硬件交付阶段的第三方服务外包商，主要提供硬件设备的仓储服务、运输服务以及安装调试服务等。硬件设备均是由 B 公司发运给客户各地的站点，已经全部交付并安装调试验收完毕。

C2000 硬件交付阶段的成本费用，主要构成如下：

成本类型	发生额
项目外包服务成本	19,143,389.94
第三方硬件	4,662,235.18
Hytera HQ 硬件	13,000,000.00
计提的标准维保费	561,653.84
合计	37,367,278.96

4、A 公司收入确认、成本结转相关的会计政策（在 2006 版《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 15 号——建造合同》下）披露如下：

本公司在已将产品所有权上主要风险和报酬转移至购货方，一般将产品交付予客户时，

并且不再对该产品实施继续管理和控制时确认收入。

另外，由于本公司系统销售业务属于既有销售商品又有提供劳务的混合销售业务，结合本公司的业务特点和收入确认原则，在货物已发至客户后，进行安装调试，并经初验合格且已取得项目初验报告时，按照合同价款确认收入。

此外，在承诺了多项商品或服务的合同中，即使不是所有部分（比如硬件或软件）都交付，但如果同时满足下列条件，那么可以单独按交付部分的公允价值确认收入：

- （1）各部分单独来看对业主而言具有独立的价值；
- （2）各部分的相对公允价值能可靠确定；
- （3）未交付部分的交付很可能在本集团的控制之下，即交付该组件的技术风险是可以接受的。

如果上述条件中的任何一个没有被满足，那么在这个合同下的各部分的收入都将推迟到整个合同完成或者上述条件全部满足时确认。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、本问题可参照“[问题 2-1-5（建造合同的分拆问题）](#)”所述原则处理。相关要点如下：

判断能否把一项总承包合同分拆为多个相对独立的组成部分，不仅取决于各部分的相对公允价值能否可靠确定，还需要考虑各部分单独来看对业主而言是否具有独立的价值。本案例是一般意义上总价固定的总承包合同。虽然其中包含了设计、建筑工程、安装工程、设备价款、相关技术服务（其中技术服务未单独计费）等组成部分，但各个部分都是一并谈判确定的，是一项综合合同的组成部分，各部分不符合“可以由任何卖方单独出售，或者买方可以单独转售该部分货物或劳务”的要求，因而单独来看对业主而言并不具有独立的价值，只有组合为一个整体时，对业主而言才具有商业上的意义和价值。因此应作为一个整体看待。

如果该合同总体上满足《企业会计准则第 15 号——建造合同》第十九条“固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：（一）合同总收入能够可靠地计量；（二）与合同相关的经济利益很可能流入企业；（三）实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量；（四）合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定”的规定，则应该采用完工百分比法确认合同收入和成本。

采用完工百分比法确认收入时需要考虑以下问题：

1、对于设备价款部分，应当在相应的设备运抵施工现场并安装完毕后，才可纳入完工进度的计算。

2、确保各部分价款的约定整体上的合理性，能否代表各部分的相对公允价值，即根据公司预计每一部分将发生的总成本，使得每一部分的毛利率相对接近。

3、承包方需提供相应的技术指导、技术配合、技术培训等技术服务，但合同总价（16000 万元）中并未单列技术服务价款部分。因此，需要通过对整个合同各组成部分预算成本的合

理估计，将收入总额的一部分分配给将提供的技术服务（如果明显不重大的，也可不作此项分配），对这部分归属于技术服务的收入按技术服务的提供情况确认为收入。

4、对于合同约定的售后服务保证责任，可按《企业会计准则第13号——或有事项》规定的产品质量保证预计负债的相关规定处理。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第十六章第三节（第241页）中的表述，与合同未来活动相关的合同成本，包括施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本，不能纳入“累计实际发生的合同成本”和完工进度的计算。因此，由于设备销售不是一个独立组成部分，因此与设备相关的销售收入，只有在安装完毕之后才能将设备成本计入完工进度计算，所以与设备相关的收入只有到安装完毕之后才能确认。

因此，本案例中虽然将整个合同的实施分解为设计、交货、终验三个阶段，并约定了每个部分的价款，但只有这三个阶段作为一个整体，对客户（该国政府）而言才是具有商业实质的，即获得一个可直接投入使用的系统。同时合同也约定了“已经通过的阶段性验收并不会影响客户在后续项目阶段性进行时对整体项目再进行综合评估”的条款（客户在对设计阶段工作成果的验收证明中也有类似的声明），这更进一步说明了各阶段之间不是互相独立的。因此，应当将该合同作为一个整体，按整体完工进度确认收入。

2、见上述1，我们建议按照合同的整体毛利率确认收入和结转成本，而不是分别依据合同约定的每个阶段的价款和每个阶段的预算成本，使得每一阶段有不同的毛利率。

在计算项目完工进度时，对于硬件成本（本案例中硬件均为外购的），在2017年版收入准则中，是可以采用扣除硬件成本计算完工进度的做法，具体为：

该项目完工进度为： $(\text{累计发生成本}-\text{硬件成本})/(\text{项目预算总成本}-\text{硬件成本})$

该项目应确认的收入为： $(\text{合同总金额}-\text{硬件成本})\times\text{完工进度}+\text{硬件收入}$

该项目应确认的成本为： $(\text{项目预算总成本}-\text{硬件成本})\times\text{完工进度}+\text{硬件成本}$

该处理属于针对“在一段时间内履行”的履约义务确定履约进度时采用的“调整投入法”。

但在2016及2017年度，A公司尚不能使用上述公式计算完工百分比，应采用2006年版收入准则下允许的三种确定完工百分比可采用的方法之一（一般采用累计实际发生的合同成本占预计总成本的比例）确定完工百分比，且已发货但尚未安装的硬件的成本不纳入完工百分比的计算。（根据《企业会计准则第15号——建造合同》第二十二条规定，采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度的，累计实际发生的合同成本不包括“施工中尚未安装或使用的材料成本等与合同未来活动相关的合同成本”）

3、对售后免费维保，一般理解是：在行业惯例或当地法律法规规定的免费质保期内，就产品质量或设计、施工的缺陷提供的免费“三包”服务，属于与收入确认附加的义务，不是一项单独劳务，应采用在销售收入确认时预提销售费用和预计负债的方式处理；超出该范围的维保属于一项单独的服务，应按照企业单独提供此类服务的报价确定其公允价值，将相

应的价款予以递延，到后续维保服务提供时确认收入，与对应的维保成本配比。如果根据历史经验，此类单独提供的维保服务的收入和成本都是显著不重大的，则可以采用简化处理方法，与法定的“三包”不作区分，直接在确认销售收入时预提销售费用和预计负债处理。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、合同中包含几个履约义务？

根据合同约定，A 公司向客户（该国政府）提供完成“公共安全应急服务更新 C2000 通信系统基础设施项目”的承诺。在该项目中，A 公司需要采购硬件、为客户定制化软件，将软件嵌套至硬件中使软硬件融合，并发送至客户处安装调试并经客户验收。在整个项目完成过程中，客户可以单独从设备、软件本身或者将软件嵌套入硬件中，通过使用、出售等方式受益，满足了《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条（一）的条件，但是从第十条（二）的条件分析，在该合同中，A 公司向客户承诺的性质是完成“公共安全应急服务更新 C2000 通信系统基础设施项目”，而并非是仅提供硬件、软件、安装调试服务等，A 公司需要提供重大整合服务将这些单个商品作为投入形成组合产出（公共安全应急服务更新 C2000 通信系统基础设施项目）再转让给客户；该项目的软件是为客户定制化设计的，在将软件安装融合入硬件时需要对软件进行定制，这表明在合同层面，这些承诺彼此不能够单独区分。由于没有同时满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条（二）的条件，在该合同中 A 公司所需从事的设计、软件和硬件提供、安装调试服务等工作内容，整体上构成一个单项履约义务。对于售后维保是否构成单项履约义务的讨论见下文第 4 点。

2、该履约义务确认收入的方法

由于合同采取的是分阶段验收的方式，在设计阶段、交货阶段、最终测验阶段分别由客户按照合同约定的截止日进行独立测试、安装、验收。如果未通过阶段性验收时，客户会提交一份项目阶段性存在缺陷的情况报告给 A 公司，由 A 公司负责采取必要的弥补措施，直到获得客户最终验收许可。另外已经通过的阶段性验收并不会影响客户在后续项目阶段性进行时对整体项目再进行综合评估。这表明，在 A 公司履约过程中，客户能够通过阶段性验收、向 A 公司提交缺陷报告、要求 A 公司整改等方式控制 A 公司的履约过程，满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（二）“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”的条件，因此属于在一个时段内履行的履约义务，应按照恰当的履约进度分期确认收入。

3、履约进度的确定方法

如果 A 公司采用“投入法”中的“成本法”确定履约进度，在满足一定条件下，外购但未安装的硬件成本可不计入履约进度的计算，即：采用“调整投入法”。参见《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）应用指南》单行本 P43：“对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品（本段的商品不包括服务）或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能

够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：第一，该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；第二，客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与之相关的服务；第三，该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；第四，企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。”

因此，A 公司应结合上述规定判断在确定履约进度时是否可以采用“调整投入法”。如果可以采用，具体计算如下：

该项目完工进度为： $(\text{累计发生成本}-\text{硬件成本}) / (\text{项目预算总成本}-\text{硬件成本})$

该项目应确认的收入为： $(\text{合同总金额}-\text{硬件成本}) \times \text{完工进度} + \text{硬件收入}$

该项目应确认的成本为： $(\text{项目预算总成本}-\text{硬件成本}) \times \text{完工进度} + \text{硬件成本}$

采用这种方法时，按照硬件采购成本确认硬件相关的收入，即硬件为零毛利。

4、售后维保

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十三条规定，如果质量保证条款在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，则应将该额外的单独服务做为一个单项履约义务，否则应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》将预计维保支出确认为一项预计负债。

通常来说，在行业惯例或当地法律法规规定的免费质保期内，就产品质量或设计、施工的缺陷提供的免费“三包”服务（旨在保证所销售的商品符合合同约定的标准），不属于单项履约义务，应采用在销售收入确认时预提销售费用和预计负债的方式处理；超出该范围的维保很可能属于一项单独的服务，应作为一个单项履约义务，与其他履约义务一起按照各自的单独售价的相对比例分摊合同交易价格，在提供相关维保服务时确认收入。

问题2-1-18（带安装的定制设备收入成本的确认）

问题：

- 1、在定制设备需要由承揽方指导安装时，承揽方应在什么时候确认收入？
- 2、定制设备由较多部件组成，在主要部件已由定作方接收，部分小部件尚未发货的情况下该如何结转收入成本？

背景：

A 公司经营范围主要为：分离机械设备及配件生产、加工、销售，与分离机械相关的技术咨询服务，本产品的售后服务，货物及技术进出口经营（国家禁止、限制的除外）。

A 公司销售合同一般情况下规定的验收标准、方法及提出异议的期限如下：

定作方在收到产品 10 日内依据既定的质量标准对产品进行检验，发现质量问题应该将产品妥善保管，并在 3 日内向承揽方提交书面检验报告和质量异议书；没有在规定期限内向承揽方提出异议或规定期间内没有验收的，视为承揽方所交付的产品质量和数量符合合同

约定。安装完毕运行 7 日视为动态验收，由定做方在承揽方售后服务单上签字盖章为准，调试正常后定做方未在服务单上签字的，应以书面形式向承揽方说明原因，否则视为提示合格。

合同规定的产品的安装、调试：由承揽方指导安装调试，定做方应当在收到货物 30 天内组织安装，并在安装前 5 日内通知承揽方派人员到现场指导。

A 公司产品完工后，公司质检部按客户技术要求对产品质量、性能进行试验和检测（试机合格后出具检验报告和合格证书，随货同行，产品出厂前均已严格按照质量体系检验合格，一般不会出现生产的设备不符合客户要求的情况。

另外，一台完整的压滤机一般由机架、配板、液压站系统、电控柜、拉板系统、翻板、压榨系统、水嘴、滤板、滤布及其他小配件组成。

由于压滤机安装的特性，只有在机架等设施安装完毕后才能安装滤板、滤布，因此定做方有时会要求滤板，滤布延迟发货，等其他部分安装完毕后再发滤板和滤布。

但是销售合同规定的销售单价是整机价，未对各组成部分单独定价。A 公司确认收入时按照整机单价全部确认收入，成本也按照所有配件成本一起结转。对于没有发出，但是已经结转成本的滤板、滤布则视同代定做方代存。

另外，A 公司所经营的产品虽然是非标准的定制设备，但不符合原《企业会计准则第 15 号——建造合同（2006 年）》规定的建造合同的定义和确认标准，因此此处只考虑按照销售商品模式确认收入的情形，不考虑按建造合同模式确认收入的情形。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、根据上文背景资料分析，A 公司作为承揽方，并不直接负责安装，在安装调试环节仅负有技术指导职责。同时，“产品出厂前均已严格按照质量体系检验合格，一般不会出现生产的设备不符合客户要求的情况”；“产品完工后，公司质检部按客户技术要求对产品质量、性能进行试验和检测（试机合格后出具检验报告和合格证书，随货同行）”。根据上述资料判断，该交易与《企业会计准则 14 号——收入（2006 年）》所指的“需要安装和检验的商品销售”存在一定差异，因为安装并不是由承揽方负责履行的合同义务，而是由定做方自行负责。

故本案例中，承揽方本身不负责具体的安装调试工作的前提下，收入确认时点可以从以下方面予以考虑：

（1）技术指导是否构成了承揽方的一项实质性的重大合同义务。这取决于安装过程本身的技术难度和不确定性大小，以及承揽方技术人员在这一过程中所起到的实质作用是监督还是传授技术。

如果在承揽方随同零部件一并提交给定作方的技术资料中，已经对安装方法和具体的技术要求作出了详细说明，定做方可以自行据此组织安装（或者聘请具有一般常规资质的施工

队伍按照技术资料中的提示完成安装), 承揽方技术人员提供的技术指导服务主要限于监督安装过程按照技术资料的要求实施, 则后续的技术指导并不是一项实质性的合同义务。在这种情况下, 技术指导义务是否履行完毕对销售商品收入确认的时点不产生实质性影响。

如果承揽方提供给定作方的技术资料对安装过程的介绍不详细, 或者安装过程本身技术难度较高且存在较多不确定性, 需要通过现场指导细化安装技术方案、随时解决安装过程中突发的重大问题的, 则后续的技术指导实质上是技术的细化或者传授, 属于实质性合同义务。在这种情况下, 需要等到技术指导完成、设备经调试合格后, 才能认为承揽方的实质性合同义务已经履行完毕。

(2) “产品完工后, 公司质检部按客户技术要求对产品质量、性能进行试验和检测(试机合格后出具检验报告和合格证书, 随货同行)”, 这说明部件发运给客户时, 对其质量已有一定的把握。因此, 如果整机发生退货的可能性很小, 则整机出库发出时主要风险和报酬已经转移。

在同时满足上述条件的前提下, 可以在构成一台完整的压滤机的所有零部件均已发运到客户处, 取得客户的收货确认单后, 确认整机的销售收入。

如果合同约定由承揽方负责安装的, 则构成了一项需经过安装和检验的商品销售, 应当在验收合格时才能确认收入。

2、在滤板、滤布等配件尚未发运给定作方之前, 其所有权上的主要风险和报酬并未转移给定作方。同时, 定作方订购的是一台完整的压滤机, 在承揽方交付足以安装成一台完整机器的全套配件之前, 已部分交付的部件对定作方而言不具有商业上的价值(由于压滤机为定制的非标设备, 定作方事实上难以将已交付的零部件再出售, 或者寻求其他供应商提供承揽方尚未提供的零部件来组成一台完整的设备), 承揽方仍有重大的实质性合同义务尚未履行, 因此即使已经取得“物品暂存证明”, 通常也不应当确认整机或者已发货部分的收入, 而是要等到足以构成一台完整设备的所有部件均已发运给客户之后, 才可能确认收入。

参照《国际会计准则第 18 号——收入》附录中对“已开票尚未发货”业务的收入确认原则的表述(参见《会计学撮要 2011》第 130 页): “开出账单但代管商品”的销售, 指按买方要求延迟交货, 但买方取得了所有权并接受账单。

收入的确认应在买方取得所有权并满足以下条件之时:

- ①很可能进行交货;
- ②该项库存商品在销售时已经认定并随时可以交付给买方;
- ③买方明确地给予延迟交货的指令;
- ④适用通常的付款条件。

如果仅有购买或制造到时交货的商品的意向, 不能确认收入。

对于已经生产出来(仅指足以构成一台完整的压滤机的所有零部件均已生产出来并入库), 但尚未交付给定作方的滤板、滤布等, 如果同时符合上述条件的, 可以考虑作为“已

开票未发货”销售确认，但应当获取定作方对其已经承担所有权上的主要风险和报酬的确认文件。对于零部件尚未完成生产的订单，应当认为其实质性合同义务尚未履行完毕，不能确认收入（包括已交付或已入库部分对应的收入）。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

根据上文背景资料分析，A 公司作为承揽方，并不直接负责安装，而是在安装调试环节负有技术指导职责。即，合同中 A 公司向客户承诺的商品和服务包含“生产定制设备”和“指导安装”两项。

1、生产和指导安装定制设备是否分别构成单项履约义务？

依据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条的两个条件来分析，应重点考虑安装过程本身的技术难度和不确定性大小，以及承揽方技术人员在这一过程中所起到的实质作用是监督还是传授技术。

如果承揽方提供给定作方的技术资料对安装过程的介绍不详细，或者安装过程本身技术难度较高且存在较多不确定性，需要通过现场指导细化安装技术方案、随时解决安装过程中突发的重大问题的，则后续的技术指导实质上是技术的细化或者传授。此种情况下，客户不能在缺乏承揽方指导的情况下自行安装或聘请第三方提供安装服务，尽管客户能够从设备本身或与其他易于获得的资源一起使用中受益（满足第一个条件）；但由于安装指导是专为该定制设备提供的服务，两者密不可分，客户不能仅购买设备不购买安装指导，也不能仅购买安装指导不购买设备（不满足第二个条件）。因此，生产和指导安装定制设备构成了一个单项履约义务。

反之，如果在承揽方随同零部件一并提交给定作方的技术资料中，已经对安装方法和具体的技术要求作出了详细说明，定作方可以自行据此组织安装（或者聘请具有一般常规资质的施工队伍按照技术资料中的提示完成安装），承揽方技术人员提供的技术指导服务主要限于监督安装过程按照技术资料的要求实施。则生产和指导安装定制设备属于两个单项履约义务。

2、如何确认收入？

（1）如果生产和指导安装定制设备共同构成了一个单项履约义务。则依据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条分析：

①承揽方生产的设备并非可以被客户立即取得并消耗，如果合同终止，客户委托另一家公司继续履行义务，另一家公司必须重新设计生产，其对承揽方已经履行的部分不会取得控制权。

②设备生产是在承揽方厂房进行，设备生产完工检验合格后方出厂运至客户场地进行安装，因此客户并不控制履约过程中产出的商品。

③设备是专为客户生产的定制设备，具有不可替代性。但从背景资料中无法得出承揽方是否在整个合同期间均有权就累计至今已经完成的部分收取款项的结论。

假设承揽方在整个合同期拥有无条件收款权，则因满足上述③的条件，该项履约义务属于在一段时间内履行，应采取恰当的方式确定履约进度，在履约过程中分期确认收入。反之，假设承揽方在整个合同期没有无条件收款权，则该项履约义务属于在一个时点履行，应在设备安装完毕运行 7 日取得客户验收签字后一次性确认收入（除非承揽方有充分的证据表明其安装完毕的设备能够满足合同约定，不太可能发生运行未达标等问题，则可无需等待运行 7 日后，在安装完毕履约义务完成时即可确认收入。）

（2）如果生产和指导安装定制设备分别构成两个单项履约义务，则：

①生产设备，参见上述（1）的分析，如果判断属于在一个时点确认收入的履约义务，则应在构成一台完整的压滤机的所有零部件均运至客户场地，并取得客户验收报告（或到货超过 10 天客户仍未验收）时确认收入实现。但根据背景信息，“产品完工后，公司质检部按客户技术要求对产品质量、性能进行试验和检测（试机合格后出具检验报告和合格证书，随货同行）”，这说明部件发运给客户时，对其质量已有一定的把握。因此，也可以在设备运至客户场地即确认收入实现。

②指导安装服务

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条分析，在承揽方提供指导服务的履约过程中，客户即能取得并消耗履约所带来的经济利益，因此应在一段时间按照恰当的履约进度确认收入实现。

本案例中，承揽方提供的不是安装服务，而仅仅是安装指导。由于安装过程比较简单或技术材料比较详细，客户可在没有承揽方指导的情况下自行或聘请第三方安装（正因为如此，指导安装的服务才能被识别为一个单项履约义务），如果安装指导过程中承揽方预计不会发生重大成本支出，则说明安装指导很可能属于合同中一项不重要的承诺，与设备生产的承诺相比可能是微不足道的，或者仅仅是类似合同中的一项例行公事的承诺。此种情况下，尽管《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》并没有对合同中无足轻重或例行公事的承诺进行识别履约义务方面的豁免，但是实务中如果企业评估对财务报表的披露影响不重大，则基于重要性原则的考虑，可不将其作为一项承诺来识别履约义务，不分摊交易对价，不对其确认收入。但应对类似合同采用相同的方法，并作为一项会计政策一贯执行。可参考：

IFRS15.BC89 IASB 和 FASB 留意到，如果客户就一揽子商品或服务与主体订立合同，则主体在识别客户合同中的主要商品或服务将较为困难且具有较大主观性。此外，视主体是从其业务模式角度还是从客户角度来执行该评估，评估结果将截然不同。因此，IASB 和 FASB 决定，因订立合同而承诺向客户提供的所有商品或服务均形成履约义务，因为这些承诺构成主体与其客户议定的交易的一部分。尽管主体可能将这些商品或服务视为营销激励措施或附带商品或服务，但客户会为此类商品或服务进行支付并且主体出于收入确认目的应对对价分摊至此类商品或服务。但是，IASB 和 FASB 留意到，在某些情况下，主体向客户提供的激励措施可能并非一项履约义务（如果此类激励措施是独立于其旨在提供保障的合同之

外)。(关于营销激励措施及如何对客户取得额外商品或服务的选择权进行会计处理的额外讨论,参见结论基础第386段至第395段。)

IFRS15.BC90 基于类似原因,IASB和FASB决定,不就主体可能视为例行公事或无足轻重的履约义务提供会计处理上的豁免。相反,主体应根据《国际会计准则第8号》和FASB《概念公告第8号——财务报告的概念框架》的规定,评估此类履约义务对主体的财务报表而言是否并不重要。

3、滤板、滤布等配件是构成整机的一部分,承揽方承诺提供给客户的是整机而不是构成整机的一个个配件,因此滤板、滤布等配件并不构成一个单项履约义务,不能单独考虑滤板、滤布收入确认问题。那么,在本案例的背景下(由于压滤机安装的特性,只有在机架等设施安装完毕后才能安装滤板、滤布,因此定做方有时会要求滤板,滤布延迟发货,等其他部分安装完毕后再发滤板和滤布),如果滤布、滤芯应客户的要求延迟发货,是否影响整机的收入确认?

《〈企业会计准则第14号——收入(2017年修订)〉应用指南》P49针对“售后代管商品安排”规定如下:“在售后代管商品安排下,除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外,还应当同时满足下列四项条件,才表明客户取得了该商品的控制权:一是该安排必须具有商业实质,例如,该安排是应客户的要求而订立的;二是属于客户的商品必须能够单独识别,例如,将属于客户的商品单独存放在指定地点;三是该商品可以随时交付给客户;四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。”

根据上述规定,在设备生产和安装指导分别构成两项履约义务的情况下,如果滤布、滤芯延迟发货是客户的要求,该要求具有商业合理性,符合相关交易惯例,且这些滤布滤芯单独存放,能够按照客户的指令随时向客户发货,企业不能将滤布滤芯自用或提供给其他客户,同时客户已预付了足够大金额的款项(至少足以涵盖包含这部分应客户要求暂缓发货的配件在内的商品成本),则在同时满足这些条件的情况下,可以在滤布滤芯尚未发货时确认整机的收入,此时,整机(包括滤布滤芯)的控制权已经转移给了客户。

问题2-1-19(需安装的商品销售业务中,支付的运输安装费是否应计入销售费用)

问题:

需安装的商品销售业务中,支付的运输安装费是否应计入销售费用?

背景:

A公司主要经营变压器及成套设备、电缆附件、电缆分接箱及中低压电器产品安装。其业务合同有如下条款“……。设备交付前的保险费、运输费、搬运费等由乙方(A公司)承担。乙方负责将设备运输至甲方(客户)指定位置并安装到位,直至设备能够正常通电使用。3、最终验收:……。”根据以上合同条款,A公司发生的安装调试费、运输费金额较大,通常占到合同总成本的19%左右。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

我们理解，此处 A 公司使用的是《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的“需安装和检验的商品销售”的收入确认模式，即在设备安装调试完成后一次性确认收入。在此前提下：

如背景资料介绍，应由乙方（A 公司）负责设备到货后的安装调试工作，且初始验收也要到“乙方负责将设备运输到甲方指定位置并安装到位，直至设备能够正常通电使用”后才能进行，这表明对设备的安装调试是 A 公司应履行的一项实质性的合同义务。虽然在实际操作中，A 公司可能将安装工作分包给了当地的个人，但其仍应就安装调试环节的履约情况向其采购方承担首要责任。由于一般销售合同约定的交付标的是安装调试完成、可以正常通电使用的设备，因此 A 公司支付给分包商的安装费属于履约成本的必要组成部分（即，使存货达到合同指定的状态和场所所必需的合理支出），故在交付前应计入存货成本，到通过验收后随同存货成本的其他组成部分一起转入销售成本，而不是在发生时计入销售费用。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例中的合同包含商品销售、运输、安装调试等几个承诺，无论这些承诺是作为一个单项履约义务，还是分别作为几个单项履约义务，在设备交付前发生的保险费、运输费、搬运费以及安装调试费都属于为履行这些履约义务而发生的成本，即：合同履约成本。

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二十六条规定：“企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；

（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；

（三）该成本预期能够收回。”

保险费、运输费、搬运费以及安装调试费这些费用都不属于其他会计准则的规范范围，且与合同直接相关，并增加了企业未来用于履行履约义务的资源，如果预期能够收回，则应根据上述《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二十六条的规定确认为一项资产，并采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益，结转营业成本，不能在发生时直接计入销售费用。

问题2-1-20（海运方式出口不同价款条件下或不同收款方式下出口收入的确认时点）

问题：

1、实务中，需通过海运的出口销售，货物所有权的风险报酬（或控制权）转移是按照国际贸易的惯例（FOB\CIF\CFR 等）作为判断依据，还是参照购销双方具体的协议约定？

若两者存在冲突应以哪个作为依据？

2、出口销售的收款方式有 T/T、L/C、D/P、D/A 等，对于 D/P（付款交单）和 D/A（承兑交单）是否与其他付款方式一样在货物越过船舷即视为风险与报酬已经转移，可以确认收入？若以货物越过船舷视为风险与报酬（或控制权）已经转移不恰当，那以何时确认风险与报酬（或控制权）的转移是恰当的？

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第五条规定，销售商品收入确认应满足的基本条件之一是“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”。因此，恰当地判断标的商品所有权上主要风险和报酬的转移时点，是确保销售商品收入确认时点准确性的一项重要前提。

1、根据国际贸易术语解释通则的解释：采用 FOB、CFR 和 CIF 三种贸易术语成交时，货物在装运港越过船舷以后，风险即告转移。

与客户在协议中约定货物到达目的港后，客户有权对品质和数量的问题提出异议，卖方也有责任对所提出的异议进行处理，这一条主要是卖方对买方承担的品质、数量方面的保证责任。当货物在装运港越过船舷后，其毁损、灭失风险已经转移给买方，同时卖方也不再承担标的货物的公允价值变动风险（因为销售价格属于已经在出口合同中约定的固定价格），因此卖方实际上已经把标的货物所有权上的主要风险和报酬转移给了买方，出口合同中约定应由卖方履行的实质性义务已经全部履行完毕。卖方对买方承担的品质、数量保证责任通常认为仅仅是一项次要风险。如果卖方在发货之前已经对其实施了必要的检验，或者由中国的商检机构依法对其实施了出口商品检验检疫（依据《进出口水产品检验检疫监督管理办法》等相关规定），从而可以将买方提出品质和数量异议的可能性降到很低水平的，则不影响其在装运港越过船舷时确认收入的基本会计处理。如果可以合理估计装船后买方提出品质、数量异议给企业造成的损失金额的，可以在确认收入的同时计提产品质量保证的预计负债，异议期满后转回。

收入确认时点的判断是基于标的货物所有权上主要风险和报酬转移，并且其他收入确认条件得以满足的时点。FOB、CIF、CFR 三种价格术语下的风险转移时点是相同的，所以采用 CIF 还是 FOB 定价对风险转移时点的判断不产生影响。

2、该问题应根据对相关外销合同条款的分析，确定标的商品所有权上的主要风险和报酬的转移时点。如果合同没有约定或者约定不明确的，则按照《合同法》或《民法典》对买卖合同的一般规定处理（假设相关合同约定适用中国法律）（如《合同法》第 142～147 条、《民法典》第三编“合同”第二分编“典型合同”第九章“买卖合同”等）。

按照法律规定的字面意思理解，《合同法》第 142 条规定“标的物毁损、灭失的风险，在标的物交付之前由出卖人承担，交付之后由买受人承担，但法律另有规定或者当事人另有

约定的除外”（《民法典》第 604 条）；关于“交付”的界定，《合同法》第 141 条规定“出卖人应当按照约定的地点交付标的物。当事人没有约定交付地点或者约定不明确，依照本法第六十一条的规定仍不能确定的，适用下列规定：（一）标的物需要运输的，出卖人应当将标的物交付给第一承运人以运交给买受人；（二）标的物不需要运输，出卖人和买受人订立合同时知道标的物在某一地点的，出卖人应当在该地点交付标的物；不知道标的物在某一地点的，应当在出卖人订立合同时的营业地交付标的物。”（《民法典》第 603 条）

鉴于此问题更多地是一项法律问题，所以企业管理层和注册会计师如果对此问题存有疑问的，建议咨询律师，获取律师的法律专业意见。

权威指引：

《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第四条：销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；……

《企业会计准则讲解（2010）》第十五章第 214～216 页：

（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。

判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，同时考虑所有权凭证的转移或实物的交付。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就表明商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

1、通常情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的所有风险和报酬随之转移，如大多数商品零售、预收款销售商品、订货销售商品、托收承付方式销售商品、分期收款发出商品等。

2、某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，企业只保留商品所有权上的次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品、视同买断方式委托代销商品等。在这种情形下，应当视同商品所有权上的所有风险和报酬已经转移给购货方。

3、某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。

（1）企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。

（2）企业销售商品的收入是否能够取得，取决于购买方是否已将商品销售出去。如采用支付手续费方式委托代销商品、售后回购等。

（3）企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且安装或检验工作是销售合同或协议的重要组成部分。

（4）销售合同或协议中规定了买方由于特定原因有权退货的条款，且企业又不能确定退货的可能性。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》判断收入确认时点的基本原则是：客户取得了商品的控制权。因此无论是内销还是出口，无论合同条款如何约定，均应按照准则规定将“控制权转移”作为确定收入确认时点的标准。

1、根据国际贸易术语解释通则的解释：采用 FOB、CFR 和 CIF 三种贸易术语成交时，货物在装运港越过船舷以后，风险即告转移。

以 FOB（Free On Board）为例进行分析，FOB，也称“船上交货价”，是国际贸易中常用的贸易术语之一。按离岸价进行的交易，买方负责派船接运货物，卖方应在合同规定的装运港和规定的期限内将货物装上买方指定的船只，并及时通知买方。

FOB 下，货物在装运港被装上指定船时，风险即由卖方转移至买方。这里所说的风险包括标的物毁损、灭失风险、标的货物的公允价值变动风险（销售价格属于已经在出口合同中约定的固定价格）等，同时，接运船只由买方派出（买方必须自付费用订立从指定的装运港运输货物的合同），因此，可以判断在货物越过船舷后，即卖方将货物交付给买方后，买方已经能够主导货物的使用（决定由哪个运输公司承运，运往哪个港口），并从中获得几乎全部经济利益。因此在 FOB 贸易条款下，在货物于装运港越过船舷之时，其控制权已经转移给了客户，此时应确认收入的实现。

如果合同中存在验收条款，根据《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》单行本 P51：“当企业能够客观地确定其已经按照合同约定的标准和条件将商品的控制权转移给客户时，客户验收只是一项例行程序，并不影响企业判断客户取得该商品控制权的时点。”此时，在确定是否将货物越过船舷作为收入确认时点之时，还需要同时考虑合同中的验收条款，如果卖方在发货之前已经对其实施了必要的检验，或者由中国的商检机构依法对其实施了出口商品检验检疫（依据《进出口水产品检验检疫监督管理办法》等相关规定），从而可以将买方提出品质和数量异议的可能性降到很低水平的，则不影响其在装运港越过船舷时确认收入的基本会计处理。如果可以合理估计装船后买方提出品质、数量异议等可能存在的退货等给企业造成损失的情况，应作为“附有销售退回条款的销售”处理，预计将退回的部分商品不确认收入也不结转成本，并将预期因销售退回将退还的金额确认为负债，以及确认应收退货成本。

2、该问题应根据对相关外销合同条款的分析，确定标的商品控制权转移的时点，特别是所有权上的主要风险和报酬的转移时点。如果合同没有约定或者约定不明确的，则按照《合同法》或《民法典》对买卖合同的一般规定处理（假设相关合同约定适用中国法律）（如《合

同法》第 142～147 条、《民法典》第三编“合同”第二分编“典型合同”第九章“买卖合同”等)。

按照法律规定的字面意思理解,《合同法》第 142 条规定“标的物毁损、灭失的风险,在标的物交付之前由出卖人承担,交付之后由买受人承担,但法律另有规定或者当事人另有约定的除外”(《民法典》第 604 条);关于“交付”的界定,《合同法》第 141 条规定“出卖人应当按照约定的地点交付标的物。当事人没有约定交付地点或者约定不明确,依照本法第六十一条的规定仍不能确定的,适用下列规定:(一)标的物需要运输的,出卖人应当将标的物交付给第一承运人以运交给买受人;(二)标的物不需要运输,出卖人和买受人订立合同时知道标的物在某一地点的,出卖人应当在该地点交付标的物;不知道标的物在某一地点的,应当在出卖人订立合同时的营业地交付标的物。”(《民法典》第 603 条)

鉴于此问题更多地是一项法律问题,所以企业管理层和注册会计师如果对此问题存有疑问的,建议咨询律师,获取律师的法律专业意见。

问题2-1-21(跨境电商退款或者重新发货时货物收入成本的账务处理)

问题:

如下文背景资料所述,A 公司因客户对产品质量不符合要求提出退货或因未收到货物而提出退款,由于退货运费较高,A 公司不要求客户退货,而是选择重新发货或直接退款处理,对于一次发货与二次发货的成本,以及退款对应的货物成本,A 公司应该如何进行会计处理?

背景:

A 公司从事跨境电商业务,直接在供应商处采购成品,进行包装后出售至境外。对于境外客户因产品质量问题提出的退货要求,因国际货运成本高,若货物成本低于 15 美元,A 公司一般选择重新发货或直接退款。2017 年度重寄成本合计 364 万元,占 A 公司 2017 年收入的 0.49%;退款合计 2,150 万元,占 A 公司 2017 年收入的 2.95%。目前 A 公司将该部分重寄成本及退款对应的货物成本计入其主营业务成本,涉及的二次邮寄的运费或退款对应商品的运费、平台费等在销售费用核算。

解答:

基于 2006 版收入准则(或建造合同准则)的处理意见:

由于导致退款、退货的原因不同,A 公司应分情况进行处理:

1、因错发、漏发等原因,客户未收到货物而发生的退款或重新发货,一般而言将退款金额作为销售折让冲减营业收入,将补发产品的成本计入营业成本是可以接受的。

鉴于电商的销售大多存在单笔金额小、交易量巨大的特点,本案例中退款和重新发货占收入的比例较高,很可能超过重要性水平。因此,建议 A 公司首先从内控角度自查企业的销售、收款相关的内部控制,设计是否合理、运行是否有效;针对内控自我评价结果首先判

断与收入相关的内控是否有效运行；比如，对于错发、漏发，在电商业务中一般是通过商家对每类型产品确定其标准重量，通过与承运商核对货运单记载的重量来确定所发送货物是否与买家订单信息一致；在企业对这些错发、漏发等原因进行核实的基础上，分以下情形处理：

（1）确实首次漏发，且首次发货时已确认收入成本（形成首次发货时的会计差错），则本次若补发，则无需重复入账；若退款，则冲减相应的收入成本；若首次发货与本次补发跨越不同会计期间，则需关注影响金额是否重大，是否需要追溯处理；若前期并未入账漏发金额，则本次根据补发内容确认相应的营业收入和营业成本即可。

（2）确实首次错发，则本次补发正确的商品，首次错发的客户未订购的产品不需客户退回情况下，需关注企业内部是否对错件设定相应的考核率，企业实际发生的比率是否与之接近，与行业类似比率有无重大差异？若是，可视同该类错发件属于销售过程中的合理损耗，本次补发商品计入营业成本可以接受。

（3）若首次发货并未出错，是由于承运公司的原因（例如丢件）导致客户未收到货，则补发商品的成本计入营业成本，退款冲减营业收入，同时按照或有事项准则，将基本确定可从承运商处收到的赔偿金额确认其他应收款，并计入营业外收入。

（4）若首次发货并未出错，承运公司也没有责任，但是客户坚持未收到货，企业综合考虑后予以退款或补发货物，则本次发货或退款均计入“营业外支出”。

2、因产品质量问题而发生的退款或重新发货

由于 A 公司并不自产货物，仅是作为代理商或贸易商，这些因产品质量问题而发生的退款、重新发货事项，需核实 A 公司与供应商是否也针对这些质量不符合要求的产品相应采取了退款、要求供应商重新发货等措施？

若有，则我们建议对客户销售退款，视同销售折让冲减发生当期的营业收入；同时，根据与供应商之间对退款的约定金额冲减营业成本；重新发货的成本计入营业成本，由于该物品可以通过供应商补货，根据补货价格冲减营业成本；

若该损失由 A 公司自行承担，不会转嫁给供应商，则需关注 A 公司自身对产品质量核查的内部控制，例如交付运输前是否履行合理的质量检查程序。也需区分是产品交付运输时已存在的质量问题，还是运输途中毁损而引发的质量问题，参照第 1 条第（3）、（4）项进行处理。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”相同。

问题2-1-22（特许权使用费的确认问题）

问题：

基于“背景”部分所述信息，网络游戏开发公司与网络游戏运营商之间签订的软件授权合同中约定的权利金或签约金及后续运营收入分成该如何确认？

背景：

A 网络游戏开发公司（以下简称“A 公司”）根据自己的判断选择网络游戏项目进行开发，在开发到一定阶段后，向政府部门申请计算机软件著作权登记和软件产品登记、游戏版本号登记等注册手续。然后寻找网络游戏营运商，签订区域授权合约，合同中一般规定的合约期限为 3 年左右；授权经营地区一般划分为：中国大陆地区；中国台港澳地区；国外某一国或数国为一个地区（注：在一个地区公司只能授予一家公司经营权）；

A 公司在与对方签订授权合同时约定的权利收益包括二部分，第一部分为权利金或者签约金；第二部分为分成金（注：分成金的计算方式根据合同存在差异，一般为网络游戏运营商收入的约定比例）。

合约中 A 公司的责任有：按约定时间交付资料；完成游戏的本地化工作；完成公众测试、安装与维护责任等；

其中，安装与维护责任中明确了二条：

第一条：在合作期限内，A 公司应在对方的要求下不时对游戏予以修改维护，并应于书面协商确定的期限内完成，A 公司依本条约定对游戏的修改和维护应是无偿的；

第二条：A 公司在整个合约期限内负责向对方提供全面的技术支持，包括但不限于防外挂处理、反黑客攻击等。对方公司有权随时以任何方式向 A 公司要求提供技术支持，A 公司应在收到对方公司要求的 6 小时之内予以响应，并在双方确认的合理时间内进行解决，否则 A 公司应承担实际损失的责任。

A 公司在交付客户产品之后尚需提供大量的后续支持，特别是根据网络游戏玩家的喜好等情况，对游戏进行不断修改，以延长游戏经济生命时间。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《〈企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）〉应用指南》第五条第（七）项规定：“属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入”。

在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 18 号——收入》的附录第 18 段中，对特许权费收入确认问题给出了进一步的详细指引（参见《会计学撮要 2011》第 134～135 页）。其中指出：“特许权费可能包括提供初始和后续服务、提供设备和其他有形资产以及专有技术的收费。相应地，特许权费应以反映该项收费的目的为基础确认收入”。

从此处的合同条款看，A 公司在合同项下应履行的义务包括两大部分，即投入运营前应提供的服务（按约定时间交付资料；完成游戏的本地化工作；完成公众测试、安装并确保可上线运行），以及后续许可期限内的维护责任（后续修改维护和其他约定的技术支持）。A 公司应当基于过去的历史经验，对这两部分的成本予以合理估计，并判断后续服务期间的分成收入是否足以涵盖合同约定的后续维护服务成本并使其可就后续维护服务获取合理的利

润。

（1）如果可以在许可期限开始时对后续服务的成本和可获得的分成收入作出比较合理的预计，并预计分成收入将足以弥补后续服务成本的，则可以将初始收取的权利金在收款可能性不存在重大不确定性时一次性确认为收入。

（2）如果可以在许可期限开始时对后续服务的成本和可获得的分成收入作出比较合理的预计，并预计分成收入将不足以弥补后续服务成本（但可对缺口金额基于本企业的历史经验和同行业类似企业的经验作出比较可靠的估计）的，可以把初始权利金中的相应部分予以递延，到后续服务提供时确认为收入，其余部分的初始权利金在收款可能性不存在重大不确定性时确认为收入。

（3）如果在许可期限开始时，尚不能对后续服务的成本和可获得的分成收入作出比较合理的预计，则基于谨慎的考虑，可以将初始权利金予以递延并在许可期限内按直线法分期确认收入。但是，在许可期内的每个资产负债表日，均应对照本期的收入和成本情况，对未来尚需发生的成本作出估计，关注是否可能存在后续可确认的收入不足以弥补未来将发生的成本的情况，即该合同是否可能成为一项亏损合同。如果是，则应考虑是否需要依据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的相关规定对其计提合同亏损准备，以及作为一项对相关自行开发的无形资产（网游）的减值迹象，考虑进行减值测试和计提减值准备。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、合同中有几个单项履行义务？

A 公司在合同中对客户的承诺包括：授予网络游戏的知识产权许可（按约定时间交付资料；完成游戏的本地化工作；完成公众测试）；在合同期间内不定时对游戏进行修改和维护；在合同期间内应客户要求随时提供技术支持（防外挂处理、反黑客攻击等）。

尽管对网络游戏进行修改和维护、提供技术支持服务，能够延长游戏的经济寿命，但是在 A 公司不提供维护和修改和技术支持的情况下，网络游戏仍然能够单独使用，客户仍然能够从中单独获益。因此，授予网络游戏的知识产权许可和后期修改和维护、技术支持能够单独区分。授予知识产权许可、后续修改维护和技术支持服务应作为三个单项履约义务进行会计处理。

2、合同中的交易价格

合同对价包括权利金和分成金两部分，其中权利金为固定对价，分成金需要根据网络游戏运营商收入的约定比例计算，为可变对价，并属于“基于销售和使用情况的特许权使用费”。

该“基于销售和使用情况的特许权使用费”虽然与知识产权许可和修改维护、技术支持服务都相关，但是在本合同中，对于客户来说（企业能够合理预期）网络游戏知识产权许可的价值远高于修改维护、技术支持服务的价值，即：与知识产权许可相关的部分占主导地位。因此，对于该部分“基于销售和使用情况的特许权使用费”适用于估计可变对价的例外规定，应在合同期间将网络游戏运营商的运营收入按约定比例计算的金额确认收入。参见《〈企业

会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）应用指南》单行本 P104：“企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况（如按照客户的销售额）收取特许权使用费的，应当在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。这是估计可变对价的一个例外规定，该例外规定只有在下列两种情形下才能使用：一是特许权使用费仅与知识产权许可相关。二是特许权使用费可能与合同中的知识产权许可和其他商品都相关，但是，与知识产权许可相关的部分占有主导地位。当企业能够合理预期，客户认为知识产权许可的价值远高于合同中与之相关的其他商品时，该知识产权许可可能是占有主导地位的。对于不适用该例外规定的特许权使用费，应当按照估计可变对价的一般原则进行处理。

此外，企业使用上述例外规定时，应当对特许权使用费整体采用该规定，而不应当将特许权使用费进行分拆，即部分采用该例外规定进行处理，而其他部分按照估计可变对价的一般原则进行处理。”

3、将交易价格分摊至每一个单项履约义务

（1）分摊固定对价

在合同开始日，按照合同中的三个单项履约义务的单独售价（如没有可直接观察的单独售价，可进行合理估计，例如按三项履约义务的预计成本比例）的相对比例将固定对价分摊。

（2）分摊可变对价

由于该可变对价属于“基于销售和使用情况的特许权使用费”，且与授予知识产权许可关系最重大，因此应对其整体使用可变对价的例外规定，无需在合同开始日对可变对价的金额进行估计，也无需将其在三个单项履约义务之间的进行分摊，仅需确定分摊比例即可（即：三个单项履约义务单独售价的相对比例）。

4、在履行履约义务时确认收入

（1）授予知识产权许可

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条规定：“企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

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

虽然 A 公司在将网络游戏知识产权许可授予客户后，“尚需提供大量的后续支持，特别是根据网络游戏玩家的喜好等情况，对游戏进行不断修改，以延长游戏经济寿命”，这些后续活动对网络游戏版权的价值将产生重大影响，进而对客户产生有利或不利影响，但是这些后续的维护和修改服务构成了一个单项履约义务（见上述 1 的分析），不满足“该活动不会导致向客户转让某项商品”的条件，因此，该授予知识产权许可的履约义务属于在一个时点

内履行，应在 A 公司交付资料、完成游戏的本地化工作、完成公众测试时（此时，客户能够控制该知识产权许可）确认收入。由于分摊给知识产权许可的对价包括固定对价和可变对价两部分，则 A 公司应在此时一次性将分摊的固定对价确认为收入，对于基于游戏运营商营业收入计算的可变对价，应按照知识产权许可的分摊比例在游戏运营商收入实现时确认收入。

（2）游戏维护和修改服务、技术支持服务

向客户提供游戏维护和修改服务、技术支持服务，导致在企业履约时客户即能取得并消耗企业履约所带来的经济利益，因此属于在一段时间内履行的履约义务。由于是在必要时，或随时应客户要求提供服务，可在合同期间内按照直线法分期确认分摊至该履约义务的固定对价（如果可对客户从中获益的方式作出更加系统、合理的估计的，也可以采用其他更加系统、合理的模式进行摊销）。针对分摊的可变对价，与授予知识产权的履约义务一样，应按照其分摊比例在游戏运营商收入实现时确认收入。

问题2-1-23（关于动画片形象授权产生收入确认方式的问题）

问题：

动画片形象授权产生的收入如何确认？

背景：

A 公司主营业务为原创动画的创意、投资、制作、发行以及基于自主知识产权的动漫产业链综合运营。其主营业务收入主要分动画片的制作发行收入、基于版权的授权收入两大块。

节目发行：系以自身的发行渠道将动画片的播映权出售给电视媒体、互联网以及付费数字电视等新媒体。

品牌授权：指公司将原创动画片的商标、动画形象及造型图案授予被授权方，用于特定动漫衍生产品的开发、生产和销售。品牌授权又分玩具产品授权和形象授权两种。对于形象授权，虽然授权客户在特定环境下使用公司设计的动画形象，但并不与客户的销售业绩挂钩，所以 A 公司与客户签订的是固定授权金的许可合同；许可期限超过一年的授权合同，授权金分年支付，每一年（授权期）的金额可能不同，且合同约定在每一个授权期的开始日，客户必须全额支付当期授权金，授权合同才有效。

本问题仅讨论对形象授权收入的确认原则。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例中的形象授权费收入属于《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》所规范的“特许权使用费收入”。根据《〈企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）〉应用指南》规定：“属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入”。

《会计学撮要 2011》第 135 页将《国际会计准则第 18 号——收入》附录中对“许可证费和特许使用费”确认原则的指引转录如下：

他人使用企业的资产（如商标权、专利权、软件、音乐版权、唱片和动画片）所支付的许可证费和特许使用费，通常根据协议的实质予以确认。实务中，这可能在协议生效期内按直线法确认，例如，当许可证持有人有权在指定时期内使用某种技术时。

对于一项固定收费的权利转让，或是根据一项不可取消的合同规定不能退回的保证金的权利转让，并且允许许可证受让人自由利用那些权利，而许可证让予人则不再具有应履行的余留义务，这样的权利转让实质上是销售。许可证让予人在交货后无需履行后续义务的软件使用许可协议就是一例。另一个例子是，许可证让予人对所允许的在市场上展览动画片的权利，并对其发行商不再实施控制，也不期望从票房收入中获取更多的收入。在这种情况下，应在销售时确认收入。

在某些情况下，许可证费或特许使用费是否能收到，依某一未来事项是否发生而定。在这种情况下，只有当许可证费或特许使用费很有可能收到时（通常是在该事项发生时），才确认收入。

根据上述指引，本案例中的“形象授权收入”采用固定授权金的计量模式，且“合同约定在每一个授权期的开始日，客户必须全额支付当期授权金，授权合同才有效”即授权金的可收回性不存在重大不确定性。据此，该交易的实质是销售，应当在销售时（本案例为在授权期开始，收到客户支付的权利金，本期的授权生效时确认收入）。不应为了平滑各期收入和利润而采用违反基本会计原则的处理模式。除非在授权期内公司作为授权方仍有重大的实质性义务（上述引文中的“余留义务”）需要履行，则可将部分授权金递延到后续履行义务时确认为收入，与相关的履约成本配比。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条规定：“企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

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

本案例中的原创动画形象授权属于向客户授予知识产权许可，授权的动画形象属于授予日已经创作完成的既定的形象，并非是合同期间内新创作的形象。公司在合同期间内不会从事（客户也没有预期）对该既定动画形象有重大影响的活动，不满足上述《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条（一）的条件，因此，该授予知识产权许可的义务属于在某一时点履行的履约义务。

由于合同金额为固定金额，不与客户的销售业绩挂钩，不属于《企业会计准则第 14 号

——收入（2017 年修订）》规范的“基于销售或使用情况的特许权使用费”，因此应在知识产权已经授予客户，客户能够从该知识产权中获益的时点一次性将全部交易对价确认为当期收入，无论合同中约定的支付条款是分期支付还是一次性支付，结果都是一样的。只不过如果合同约定分年支付，表明客户取得商品控制的时点和支付价款的时点存在时间差，且长度超过一年，因此应当考虑合同中存在的重大融资成分：将商品的现销价格确认为营业收入，现销价格和客户支付价款之间的差额作为融资成分，按照实际利率法摊销，分期确认利息收入。

问题2-1-24（动漫版权贸易采购的买断款、保底款的核算和收入的确认）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司动漫版权贸易各交易模式下如何进行会计处理？

背景：

A 公司主要从事动漫版权中国大陆地区全权代理，公司主要业务是动漫版权贸易，从日本、欧美和中国本土引进或代理动漫版权，然后销售给国内网络平台，如优酷、土豆、爱奇艺、PPTV、乐视和腾讯等网络播出平台。A 公司为新三板挂牌企业，拟 IPO。

（一）采购方面

A 公司从动漫版权方或版权代理方购买的中国大陆地区（香港、台湾和澳门除外）动漫版权主要包括保底加分成和买断模式。

1、保底加分成模式：根据版权合同约定，A 公司采购需要支付保底款加分成，根据公司获取大陆地区版权的类别进行分成，类别不同分成也不同，版权的特许权利主要包括：（1）独家 VOD 版权；（2）独家音像制品权利（DVD 格式）；（3）独家音像制品权利（Blu-ray 格式）；（4）独家电视权利（目前，国内禁止）；（5）独家手机权利；（6）非独家商品化权利等。根据不同的权利约定不同的分成比例。保底加分成模式下，与国外供应商签订的版权合同一般有 3~5 年的授权期，与国内供应商签订的版权合同一般有 7~10 年的授权期，授权期结束可以进行续期，续期的授权价格不是必然的下降趋势，具体授权价格要看该节目的受欢迎程度和其他因素等。

2、买断模式：根据版权合同约定，A 公司独占专有授权及转授权，该类权利主要是著作权。

（二）投资合作

A 公司也与合作方投资合作一些动漫节目，公司一般投资动漫节目的投资额小于其总预算的 50%，公司通过投资合作享有该动漫节目在中国大陆地区的知识产权，主要是著作权和收益权等。根据投资合作合同约定 A 公司获取相关权利，投资各方在获取各自享有的权利所产生的销售收入时，先扣除 30%作为各自的窗口费，剩余部分按照投资比例进行分成。投资合同约定，分成每季度结算一次，结算以实际银行收款金额进行结算。截止 2017 年 6

月 30 日，A 公司投资合作的两个动漫节目已经实现在中国大陆地区的销售。

（三）销售方面

A 公司将动漫版权授权给国内的网络播出平台，授权的版权主要是著作权中的信息网络传播权，授权期一般是 1 年。主要销售模式是卖方买断模式和保底加分成模式，卖方买断模式占绝大部分。

1、卖方买断模式合同一般约定，授予非独家信息网络传播权，不可转授权，根据不同的动漫节目进行授权，授权期一般是一年左右的时间。业务流程主要是：公司前期与客户进行商业谈判，到了谈判后期确定购买哪些动漫节目版权和买断金额，一般有邮件沟通记录确定；公司然后将介质交付给客户，介质包括下载链接、DVD 光盘和硬盘（下载链接主要通过电子邮件传递给客户，DVD 光盘和硬盘主要通过快递邮寄给客户）；与客户签订正式的网络版权使用许可合同，将版权供应商提供的版权文件、国家相关版权审批文件、许可文件和公司向客户单独开具的授权书一起邮寄给客户。整个流程：商业谈判——确定授权动漫节目和授权价格——交付介质——签订销售合同——单独开具授权书——货款结算（开具发票）。

A 公司的动漫版权销售主要包括动漫老节目和动漫新节目，两者主要区别是：动漫老节目在销售之前，公司已经获取该动漫版权介质；而动漫新节目一般销售形式是同步播出和跟播（如周播剧），这种情况下公司在销售动漫新节目之前是无法获取动漫版权介质，只有供应商版权公司制作完一集，才能提供给公司该集的版权，这种情况下，公司提供给国内网络播出平台只能分集提供，而不是在销售之前一次性提供所有的介质。

A 公司在卖方买断模式下，由于对应的客户比较集中，也比较规范，往往正式版权合同签订时间比较晚，而动漫版权授权上线时间会早于正式版权合同签订时间。公司在挂牌新三板的相关公告中披露的收入确认时点是向购买方公司收取许可使用费权利且发放授权书时确认销售收入。由于公司发放授权书的前提是要签订正式合同，授权书是公司制作发放给客户，所以该收入确认是一次性确认，没有按照授权期间进行分期摊销确认，确认时点是公司发放正式授权书的时点，同时这个时点的正式版权合同都已签订，实质上是正式版权合同生效时点，只是披露为发放正式授权书的时点，收入确认的标志物是公司内部证据（制作并发放正式授权书）。公司于 2016 年 1 月 1 日变更了该收入确认政策，收入确认时点修改为在完成介质交付且授权书约定的授权期开始时确认收入。修改后的收入确认时点是形式授权书约定的授权期开始时点，该时点也是客户购买动漫版权实际上线开始时点。非同步播出和跟播动漫节目收入也是一次性确认，没有按照授权期间进行分期确认。在该时点确认收入的时候，多数客户版权合同未正式签订，往往正式版权合同签订要晚于该收入确认时点 1~3 个月左右，在这个时点公司也未制作并发放正式授权书。因为这个时点正式版权合同未签订，公司也不会去制作正式授权书，但是公司会给客户一个形式授权书。同时这个时点，动漫节目授权和相关授权价格通过与客户早期的商业谈判已经确定，但不是以正式版权合同进行确定的。根据历史经验数据，在签订正式版权合同的时候会有不超 5%左右与客户早期的商业

谈判已经确定的动漫节目授权和相关授权价格有修改。

同步播出和跟播动漫节目收入确认是按照提供给客户的动漫版权介质按月确认收入，在授权期间进行分期确认。

A 公司与客户款项结算大致分为三个阶段，全部款项结算期间一般在授权期开始时点之后的 6 个月左右会结算完。从公司与部分客户的签订版权合同来看，关于违约条款有这样的规定：如果购买的动漫版权在授权期间内被相关主管机关要求下架，公司需按照未使用期间占整个授权期限的比例计算向客户退还已经支付的授权费用。

2、保底加分成模式合同一般约定，授予客户非独家信息网络传播权，分动漫节目进行授权，授权期一般是一年左右。业务流程与卖方卖断模式相同，合同条款约定客户先预付保底款，然后按照客户的销售收益进行分成。当公司应得销售收益超过预收销售收益的，客户应按照公司应得销售收益结算；公司应得销售收益低于预收销售收益的，公司不退还预收销售收益的差额部分。

法律法规规定信息网络传播权在网络平台播出之前需要经过国家相关部门审批，审批包括著作权版权和版权播出内容审批，A 公司与客户签订的动漫版权授权合同一般约定，由 A 公司负责动漫版权的审批工作。关于审批主要从两个方面进行理解：

1、从法律法规规定来看，只规定播出之前需要审批，如果未经审批，公司进行动漫版权授权是不违反法律法规规定的，因为公司从事的是动漫版权贸易，主要是版权授权，不是网络播出平台，如果网络播出平台播出未经审批的动漫节目是违反法律法规规定的；

2、从商业合同来看，版权授权合同一般都约定需要 A 公司进行申请审批，如果公司未对动漫版权进行申请审批，授权给网络播出平台进行播出，在播出过程中，被相关主管部门查处并下架，客户不会对下架之后的授权期间版权费与公司进行结算，但已经播出的授权期版权费会与公司进行结算。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

（一）动漫版权贸易购买版权的核算

1、买方买断方式

根据《企业会计准则第 1 号——存货》和《企业会计准则第 6 号——无形资产》对“存货”和“无形资产”这两类资产的定义：“*存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等*”；“*无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离*”。另外，存货是流动资产，而无形资产是非流动资产。

本案例中的 A 公司是版权贸易、分销企业，其从外部购入动漫版权不是为了自身通过播放等方式获取经济利益，而是通过转售、转授权给视频网站的方式获取经济利益。在此情况下，现行会计准则对购入的版权应作为存货还是无形资产核算的界限并不清晰，我们理解主要的考虑因素是成本的回收方式和预计回收时间。如果在购入版权时，认为有很大可能性在一年内回收其成本，或者预计将通过一次性的排他性授权收回其成本的，则该版权更适合于确认为存货；反之，属于其他情形的（预计成本回收期限超过 1 年，且需通过多次授权才能收回成本的），更适合于确认为无形资产。

2、保底加分成方式

分成款构成了 A 公司取得相关动漫版权的可变对价。在取得动漫版权时，A 公司应根据预计分成款的公允价值是否能够合理估计分别考虑：可以合理估计预计分成款的情况下，用保底款和预计分成款公允价值孰高来确定动漫版权的入账价值，预估的分成款按照金融工具相关规定进行后续计量；若无法合理估计预计分成款，可以按照保底款确认动漫版权的入账价值，未来实际分成款超过保底款时的差额，在发生时直接计入当期损益。

3、版权的后续计量

对于作为存货核算的版权，其成本将在购入后一年内结转完毕，或者在实现对外授权时一次性结转，对其成本结转方式，应无过于复杂的问题。如果涉及跨年的，可在资产负债表日参照《电影企业会计核算办法》中的“计划收入比例法”处理。

对于作为无形资产核算的版权，尽管《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》规定“企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销”，但同时也承认在“有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的”的“极其有限的情况”下，该种摊销方法是合适的。在本案例中，由于 A 公司为版权分销企业，对确认为无形资产的版权，转售或转授权是其回收成本、消耗无形资产所包含的经济利益的唯一途径，能够证明“收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的”，因此采用“计划收入比例法”对此类无形资产成本进行摊销是恰当的。但如果采用该方法，则对未来收入能够可靠预计的证据的充分性、适当性要求很高，在实际操作中应予以谨慎处理。

（二）动漫节目版权参与投资的处理

1、投资款的核算

在此类交易模式下，A 公司只是通过参与出资（投资）而获得收益权等财产权利，具体的制作、发行等仍由其他合作方主导，因此公司作为出资方不适合于确认为存货，而是建议列报为“其他流动资产”或者“其他非流动资产”（根据预计的成本回收所需时间和受益时间区分其流动性）。

2、动漫节目参与投资模式成本的结转

建议将支付的投资款先计入“其他流动资产”或“其他非流动资产”，待该动漫版权首

次实现收入的时候，按照合理、系统的方法摊销结转成本。具体摊销方式和各年度摊销比例可根据公司历史经验数据和同行业公司的惯例来确定。同一年度内的摊销额可在该年度内按月平均摊销。如果无法合理确定摊销比例的，可以按照分回的款项结转等额的成本，到成本全部结转完毕后再收到分回的款项则只有收入而无成本，期末对尚未收回的投资成本应关注是否存在减值迹象，必要时对其进行减值测试和计提减值准备。

3、从合作方获取分成收入的确认

A 公司与合作方投资合作一些动漫节目，根据投资合同约定的投资比例享有动漫节目收益分成。此时，A 公司对于自身直接授权等产生的收入，在符合《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的收入确认条件时，按照 A 公司可享有的比例确认收入，应由其他合作方享有的部分确认为负债；对于其他合作方对外授权等 A 公司应享有的分成收入，应按照权责发生制在收到合作方提供的交易数据时确认收入。

（三）动漫版权贸易收入的确认

1、动漫版权卖方买断模式收入的确认

A 公司卖方买断模式收入确认时点为在完成介质交付且授权书约定的授权期开始时确认收入。非同步播出和跟播动漫节目收入确认是一次性确认，不需要按照授权期间进行分期摊销确认；对于同步播出和跟播动漫节目，如果除了介质的分期交付与老节目的一次交付不同以外，在将介质交付给买方之后，买方所享有的权利和本公司应承担的合同义务均与老节目介质交付后的情况相同，则建议对此类同步播出和跟播动漫节目，虽然介质是分期交付，但可以将合同总价分摊到每一期节目，每交付一期节目就一次性确认该期节目对应的收入，而不应将整体合同价款在整个授权期限内分摊确认。

案例背景所提到的“从公司与部分客户的签订版权合同来看，关于违约条款有这样的规定：如果购买的动漫版权在授权期间内被相关主管机关要求下架，公司需按照未使用期间占整个授权期限的比例计算向客户退还已经支付的授权费用”不应作为在授权期限内分摊确认收入的理由。该条款只是一个违约救济条款，不代表在后续授权期限内本公司还有未履行完毕的实质性合同义务。后续授权期限内如果确实发生了该动漫节目被相关主管机关要求下架的情况，公司按合同约定向买方退款时，可按销售退回进行会计处理。

另外，对于案例背景所提到的 2016 年度收入确认政策变更问题，我们理解：如果在发放正式授权书之前确认收入，由于此时尚无正式的书面合同，因此应高度关注收入确认应满足的条件能否通过其他证据加以佐证，特别是：（1）公司是否已经取得原版权方的正式授权，授权成本能否可靠计量（即，公司自身是否已经满足确认无形资产或存货的条件）；（2）公司与被授权方是否已就授权合同的条款实质上达成一致，后续的正式书面合同只是对截至目前已有共识的确认；（3）收入的金额能否可靠计量，对再发生重大变化的可能性及其潜在影响的评估；（4）签订正式授权合同和签发授权书是否存在重大法律障碍；（5）是否已经交付介质，对方是否已经将其上线。

2、动漫版权保底加分成模式收入的确认

（1）公司保底加分成模式中，对保底的收入确认时点为在完成介质交付且授权书约定的授权期开始时确认收入。收入确认是一次性确认，不需要按照授权期间进行分期确认。

（2）公司与客户对分成收入结算实务中一般为分期结算，例如分季度结算时，A 公司在每自然季度结束后的第一个月（每年 4 月、7 月、10 月、次年 1 月）内根据上一季度交易数据的统计结果进行结算。对分成收入超出保底数部分的确认原则为按照权责发生制根据客户的交易数据进行确认，收入确认的依据是客户提供的季度交易数据。

（四）动漫版权贸易成本的结转

1、动漫版权“买方买断”采购模式下成本的结转

如果是买断式排他性授权，不能再授权给其他方面的，在授权收入确认的同时，其“无形资产”或“存货”的成本应一次性结转，不留余额。

对于非排他性的买断式授权，A 公司在授权收入确认的同时，可参照《电影企业会计核算办法》中的“计划收入比例法”结转成本。

2、动漫版权“保底加分成”采购模式下成本的结转

将动漫版权保底加分成模式中先支付的保底款，计入“预付款项——保证金”，在该节目首次实现销售收入的时点将保底款转入存货成本，并按照计划收入比例法将存货成本结转至主营业务成本（如无法合理估计预计总收入，则一次性结转至主营业务成本）。超出保底款部分的分成款，按照销售收入确认时点，同时结转应付分成款至主营业务成本。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

以下（一）和（二）部分与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”一致。

（一）动漫版权贸易购买版权的核算

1、买方买断方式

根据《企业会计准则第 1 号——存货》和《企业会计准则第 6 号——无形资产》对“存货”和“无形资产”这两类资产的定义：“*存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等*”；“*无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离*”。另外，存货是流动资产，而无形资产是非流动资产。

本案例中的 A 公司是版权贸易、分销企业，其从外部购入动漫版权不是为了自身通过播放等方式获取经济利益，而是通过转售、转授权给视频网站的方式获取经济利益。在此情况下，现行会计准则对购入的版权应作为存货还是无形资产核算的界限并不清晰，我们理解

主要的考虑因素是成本的回收方式和预计回收时间。如果在购入版权时，认为有很大可能性在一年内回收其成本，或者预计将通过一次性的排他性授权收回其成本的，则该版权更适用于确认为存货；反之，属于其他情形的（预计成本回收期限超过 1 年，且需通过多次授权才能收回成本的），更适用于确认为无形资产。

2、保底加分成方式

分成款构成了 A 公司取得相关动漫版权的可变对价。在取得动漫版权时，A 公司应根据预计分成款的公允价值是否能够合理估计分别考虑：可以合理估计预计分成款的情况下，用保底款和预计分成款公允价值孰高来确定动漫版权的入账价值，预估的分成款按照金融工具相关规定进行后续计量；若无法合理估计预计分成款，可以按照保底款确认动漫版权的入账价值，未来实际分成款超过保底款时的差额，在发生时直接计入当期损益。

3、版权的后续计量

对于作为存货核算的版权，其成本将在购入后一年内结转完毕，或者在实现对外授权时一次性结转，对其成本结转方式，应无过于复杂的问题。如果涉及跨年的，可在资产负债表日参照《电影企业会计核算办法》中的“计划收入比例法”处理。

对于作为无形资产核算的版权，尽管《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》规定“企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销”，但同时也承认在“有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的”的“极其有限的情况”下，该种摊销方法是合适的。在本案例中，由于 A 公司为版权分销企业，对确认为无形资产的版权，转售或转授权是其回收成本、消耗无形资产所包含的经济利益的唯一途径，能够证明“收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的”，因此采用“计划收入比例法”对此类无形资产成本进行摊销是恰当的。但如果采用该方法，则对未来收入能够可靠预计的证据的充分性、适当性要求很高，在实际操作中应予以谨慎处理。

（二）动漫节目版权参与投资的处理

1、投资款的核算

在此类交易模式下，A 公司只是通过参与出资（投资）而获得收益权等财产权利，具体的制作、发行等仍由其他合作方主导，因此公司作为出资方不适合于确认为存货，而是建议列报为“其他流动资产”或者“其他非流动资产”（根据预计的成本回收所需时间和受益时间区分其流动性）。

2、动漫节目参与投资模式成本的结转

建议将支付的投资款先计入“其他流动资产”或“其他非流动资产”，待该动漫版权首次实现收入的时候，按照合理、系统的方法摊销结转成本。具体摊销方式和各年度摊销比例可根据公司历史经验数据和同行业公司的惯例来确定。同一年度内的摊销额可在该年度内按月平均摊销。如果无法合理确定摊销比例的，可以按照分回的款项结转等额的成本，到成本

全部结转完毕后再收到分回的款项则只有收入而无成本，期末对尚未收回的投资成本应关注是否存在减值迹象，必要时对其进行减值测试和计提减值准备。

3、从合作方获取分成收入的确认

A 公司与合作方投资合作一些动漫节目，根据投资合同约定的投资比例享有动漫节目收益分成。此时，A 公司对于自身直接授权等产生的收入，在符合《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》规定的收入确认条件时，按照 A 公司可享有的比例确认收入，应由其他合作方享有的部分确认为负债；对于其他合作方对外授权等 A 公司应享有的分成收入，应按照权责发生制在收到合作方提供的交易数据时确认收入。

（三）动漫版权贸易收入的确认

1、动漫版权卖方买断模式收入的确认

A 公司销售动漫节目的网络传播权，属于授予客户知识产权许可。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条规定：“企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：（一）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；（二）该活动对客户将产生有利或不利影响；（三）该活动不会导致向客户转让某项商品。”

对于动漫旧片，A 公司一次性将介质交付客户，介质交付后，A 公司不再从事对该动漫有重大影响的后续活动，该播映权本身也具有重大的独立的功能，可直接用于播放，且客户主要通过播放动漫片获益，而非从 A 公司的后续活动中获益。因此，A 公司授予客户动漫网络播映权的承诺属于在一个时点履行的履约义务，应在一个时点一次性确认收入实现，该时点为：介质已经交付，客户可以根据合同约定在网络播放之时。

对于同步播出和跟播的动漫新片，A 公司的介质是分期交付的，客户每接收一集的介质，即可将其播出，并从中获益，因此符合《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条所列的“在某一时段内履行履约义务”的三种情形中的第一种“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”，故在这种情形下，该项履约义务应认定为是在一段时间内履行的，通常可以依据剧集的交付进度作为履约进度的衡量标志。

案例背景所提到的“从公司与部分客户的签订版权合同来看，关于违约条款有这样的规定：如果购买的动漫版权在授权期间内被相关主管机关要求下架，公司需按照未使用期间占整个授权期限的比例计算向客户退还已经支付的授权费用”不应作为在授权期限内分摊确认收入的理由。该条款只是一个违约救济条款，不代表在后续授权期限内本公司还有未履行完毕的履约义务，或者属于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条所指的“在某一时段内履行的履约义务”。后续授权期限内如果确实发生了该动漫节目被相关主管机关要求下架的情况，公司按合同约定向买方退款时，可按销售退回进行会计处理。

另外，对于案例背景所提到的 2016 年度收入确认政策变更问题，我们理解主要应解决

问题是：是否能够在正式书面合同签订之前确认收入？根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》，合同有书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法等），并非要求一定是书面形式的，只要其满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第五条规定的条件，就可以在商品控制权转移给客户之时确认收入。因此，就本案例，应关注以下几点：（1）公司是否已经取得原版权方的正式授权，授权成本能否可靠计量（即，公司自身是否已经满足确认无形资产或存货的条件）；（2）公司与被授权方是否已就授权合同的条款（包括明确的支付条款）达成一致，后续的正式书面合同只是对截至目前已有共识的确认；（3）收入的金额是否很可能收回；（4）签订正式授权合同和签发授权书是否存在重大法律障碍。

2、动漫版权保底加分成模式收入的确认

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十七条规定：“企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：（一）客户后续销售或使用行为实际发生；（二）企业履行相关履约义务。”

保底加分成模式的动漫播放权转让合同中，交易价格包括固定对价（保底）和可变对价（分成）两部分。假设该动漫播放权转让属于在一个时点履行的履约义务，则在相关节目介质交付给客户，客户能够按照合同约定播放之时，将保底收入一次性确认为收入。对于分成部分，应在客户实际播放行为发生时确认收入（A 公司已经先履行了交付介质的义务）。在分季度结算时，A 公司在每自然季度结束后的第一个月（每年 4 月、7 月、10 月、次年 1 月）内根据上一季度交易数据的统计结果进行结算，对分成收入超出保底数部分确认为收入，收入确认的依据是客户提供的季度交易数据。

（四）动漫版权贸易成本的结转

1、动漫版权“买方买断”采购模式下成本的结转

如果是买断式排他性授权，不能再授权给其他方面的，在授权收入确认的同时，其“无形资产”或“存货”的成本应一次性结转，不留余额。

对于非排他性的买断式授权，A 公司在授权收入确认的同时，可参照《电影企业会计核算办法》中的“计划收入比例法”结转成本。

2、动漫版权“保底加分成”采购模式下成本的结转

将动漫版权保底加分成模式中先支付的保底款，计入“预付款项——保证金”，在该节目首次实现销售收入的时点将保底款转入存货成本，并按照计划收入比例法将存货成本结转至主营业务成本（如无法合理估计预计总收入，则一次性结转至主营业务成本）。超出保底款部分的分成款，按照销售收入确认时点，同时结转应付分成款至主营业务成本。

问题2-1-25（主题乐园运营方对主题乐园项目的收入确认等会计处理问题）

问题：

根据“背景”部分所提供的资料分析，C公司作为主题乐园的运营方是否能控制该主题乐园？其收入如何确认？

背景：

A公司：经营场地提供方（出租方）

B公司：出资方（投资人）

C公司：建设经营方

C公司与A公司签订某主题乐园合作意向协议，主要内容为：1、由A公司设立单独的项目公司B公司作为项目的出资人；2、本协议签订后2个工作日内，A公司应当向C公司支付授权咨询费人民币100万元整，C公司收到后随即开始与版权方的沟通事宜，为本项目的实施获取必要的授权；3、约定签订关于场地使用的三方协议；4、约定签订主题乐园建设合作合同；5、约定签订主题乐园运营委托合同。

关于场地使用协议：

由A公司（出租方）、B公司（投资方）、C公司（运营方）三方共同签署，主要约定：租赁期不少于6年，租赁条件为扣点10%月付（含物业费等），水电费实收。

主题乐园建设合同：

由B公司（投资方）、C公司（运营方）签署，主要约定：C公司在预算范围内负责主题乐园的建设，包括场地设计、设备购置和装修等，B公司审核预算并支付投资款。主要约定：

1、合同签署后，投资方即向运营方支付设计服务费100万元（含税），运营方将为投资方提供全套规划设计服务，运营方向投资方开具服务费发票。

2、设备设施：运营方按照设计规划，列出主题乐园所需设备设施的一览表（名称、规格、数量、价格、运费、税点），按1,500平方米规划预计约XX万元。投资方预付90%，剩余10%在验收完成后支付。如实际需要安装设备的数量有增加的，运营方应当事先取得投资方的同意，按照实际使用数量结算。运营方向投资方开具设备销售发票。

3、装修工程：运营方应当向投资方提供装修工程的施工内容明细及费用概算（按1,500平米计算，预计约XX万元），并负责寻找具有适当资质和工艺能力的施工团队负责具体实施。投资方将概算额的70%预付给运营方，由运营方代为支付，主体施工完成后再支付20%，剩余10%在验收完成后支付。关于装修工程方面的费用，运营方应当确保最终的实际发生额，不会超过概算额15%以上，如果超过的话，超过部分由运营方承担。

4、开店所需的各项备品（即装修和设备之外的其他物品，包括但不限于电脑、收银机、餐具、小电器、管理道具、文具、清洁用品等），运营方提供明细和标准及参考价，投资方可自行采购，也可委托运营方进行采购，投资方实费承担。

5、运营方须负责整个乐园建设的监理工作（不得另收费）。主题乐园各项硬件设施所有权属于投资方，所涉版权及其他知识产权属于运营方或其他权利人，投资方仅限在本主题乐园项目上使用之。

主题乐园运营委托合同：

由B公司（投资方）、C公司（运营方）签署，主要约定：

1、投资方将主题乐园的运营管理全权委托给运营方，投资方享有对经营行为进行监督的权利，双方按照约定的方式分配收益。

2、主题乐园开业启动初期所需的流动资金，由运营方以自有资金负责解决。经营产生的亏损由C公司自行承担。

3、收益分配方式：

利润计算：以主题乐园收入，计算总销售额减去约定的各项运营支出，剩余的部分为“利润”，扣减项为双方约定（运营方有固定3%的管理费）。

分配节点的计算：

投资方投入额 = 授权咨询费 + 设计服务费 + 设备设施费 + 装修工程款

分配节点A = （投资方投入额 × 160%）/ 6 年

分配节点B = （投资方投入额 × 220%）/ 6 年

分配节点C = （投资方投入额 × 280%）/ 6 年

分配方式：

运营方每月向投资方提供对账单，列明各项收入及支出的明细；每年结算一次，由运营方将应由投资方取得的部分支付给投资方。

(1) 当期年利润在分配节点A以下的，全部归属投资方；

(2) 当期年利润超过分配节点A不到分配节点B的，超过分配节点A的部分投资方取得70%，运营方取得30%；

(3) 当期年利润超过分配节点B不到分配节点C的，超过分配节点B的部分投资方取得50%，运营方取得50%；

(4) 当期年利润超过分配节点C的，超过分配节点C的部分投资方取得30%，运营方取得70%；

主题乐园投资收益预测

在项目总投入1,500万元不变的情况下，如果每月销售额增加40万元，预计投资方的6年回收总额从2,938万元增至3,625万元，增加687万元，增长23%，运营方的6年收益总额从523万元增至1,409万元，增加886万元，增长169%。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据上文背景资料提供的信息分析，我们认为本案例主要需要考虑：C公司（运营方）

是否实质控制了该主题乐园项目，是否应把该主题乐园纳入 C 公司的合并报表范围？我们理解本案例中运营方 C 公司实质控制该主题乐园项目的可能性较大，主要考虑是：

1、由于投资方（B）主要负责出资，其场地设计、设备购置和装修、开业后的运营等均由运营方（C）主导，表明被投资方（该主题乐园）的相关活动由运营方主导，即运营方拥有对该被投资方（主题乐园）的权力（详见本所发布的《〈企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）〉实务操作指南》中与“特许经营权”相关的内容）。这实际上已经不是简单的特许经营，而是委托经营。

2、运营方通过收取咨询费、设计服务费、设备购置和装修款差价、运营期间收益分成等方式享有该主题乐园的可变回报，并承担相应风险，以及因在开业初向该主题乐园提供流动资金的财务支持而承担进一步的可变回报风险。且因为与投资方的收益分配机制约定优先保证投资方的投资回收，因此其所承担的回报的可变性风险远远大于投资方。根据主题乐园投资收益预测显示，在项目总投入 1,500 万元不变的情况下，当预计每月销售额增加 40 万元时，预计投资方的 6 年回收总额从 2,938 万元增至 3,625 万元，增加 687 万元，增长 23%，而运营方的 6 年收益总额从 523 万元增至 1,409 万元，增加 886 万元，增长 169%；同时运营方收益总额占项目收益总额的比例从 27%增至 40%。其可变回报的量级和可变动性都是重大的。

3、运营方对该主题乐园相关事务拥有广泛的决策权力，且由于主题乐园运营的专门性，在合同约定的 6 年期间，投资方事实上不可能解除与运营方之间的受托经营关系。同时，没有证据表明运营方作为决策者所获得的报酬的量级和可变动性是不重大的。即，运营方不能视作投资方的代理人，而是主要责任人，运营方有能力运用其对该主题乐园的权力影响其回报金额。

在运营方 C 将该主题乐园纳入其合并报表范围的情况下，在运营方合并报表层面，对于投资方的出资额应列报为金融负债，支付给投资方的投资回报确认为费用（一般为财务费用）；对于使用投资方的出资购置的资产应确认为其自身的固定资产，并在其使用寿命和合作年限孰短的年限内计提折旧。运营方应将实际支付给版权方的品牌授权费确认为其自身的无形资产，将实际发生的设计成本资本化计入相关固定资产价值，这部分无形资产和固定资产价值均在后续的经营年限内计提折旧或摊销；基于配比原则的考虑，运营方将从投资方收取的设计费、授权费确认为递延收益，在同样的年限内摊销，该递延收益的摊销金额冲减相应的固定资产折旧和无形资产摊销成本。

如果确有证据表明运营方 C 公司不控制该主题乐园项目（但如前所述，我们认为可能性不大），则运营方 C 公司应按照《企业会计准则第 18 号——收入》及其应用指南中关于特许权使用费收入确认的原则予以处理（详见《会计学撮要 2011》第 135～136 页“许可证费和特许使用费”、第 146～147 页“特许权使用费收入的确认”）。如果设计费、授权费一旦收取后，无论发生何种情况都不再退还的（因特许权人在提供与这些收费相对应的服务

时发生瑕疵的情形除外），且后续将收取的运营期间管理费、业绩分成等收费足以涵盖后续将发生的管理成本的，则这部分设计费和授权费可在合同约定的与这些收费相对应的服务已提供时确认为收入，无需递延。在运营方不控制该主题乐园项目的情况下，在运营期间，运营方只能按照其实际取得的管理费和业绩分成款确认受托管理服务收入，而不能将该主题乐园的收入、成本纳入运营方的财务报表。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

判断运营方 C 公司是否能够控制该主题乐园项目的部分，与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”相同。

如果运营方 C 公司实质控制该主题乐园项目，在运营方 C 将该主题乐园纳入其合并报表范围的情况下，在运营方合并报表层面，对于投资方的出资额应列报为金融负债，支付给投资方的投资回报确认为费用（一般为财务费用）；对于使用投资方的出资购置的资产应确认为其自身的固定资产，并在其使用寿命和合作年限孰短的年限内计提折旧。运营方应将实际支付给版权方的品牌授权费确认为其自身的无形资产，将实际发生的设计成本资本化计入相关固定资产价值，这部分无形资产和固定资产价值均在后续的经营年限内计提折旧或摊销。C 公司运营方从投资方收取的授权费、设计费应与投资方的出资额一起列报为金融负债，相应地将会影响该项金融负债的实际利率的计算和后续利息费用的计量。

如果确有证据表明运营方 C 公司不控制该主题乐园项目（但如前所述，我们认为可能性不大），对于运营方向投资方收取的授权费、设计费，应考虑运营方对应于该项收费应履行的义务是什么，以及是如何履行的。根据背景信息，“A 公司应当向 C 公司支付授权咨询费人民币 100 万元整，C 公司收到后随即开始与版权方的沟通事宜，为本项目的实施获取必要的授权”、“合同签署后，投资方即向运营方支付设计服务费 100 万元（含税），运营方将为投资方提供全套规划设计服务”，此处的“授权费、设计费”应是 C 公司向投资方提供服务所收取的合同价款，应按照《企业会计准则的 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的规定判断是在一个时点还是在一个时段内确认收入。在运营期间，运营方收取的管理费和业绩分成款，是运营方提供的管理服务的对价，属于可变对价，基于《企业会计准则的 14 号——收入（2017 年修订）》对可变对价估计的严格限制，很可能只能在管理费和业绩分成款均已经能够确定的时候确认运营服务收入。而该主题乐园的收入、成本不能纳入运营方的财务报表。

问题2-1-26（需要提供后续技术设计和支持服务的技术使用权授权收入确认）

问题：

基于“背景”部分提供的信息，对于需要提供后续技术设计和支持服务的技术使用权授权收入应如何确认？

背景：

根据 A 公司与 B 公司签订的无线领域战略合作协议，B 公司授权 A 公司使用语音合成等产品，并对 A 公司实施的二次开发提供技术支持，协议约定 B 公司提供的语音合成、语音识别、语音转写三大技术及相关产品、文档、相关信息及技术支持服务和培训的总价格为：¥13,000,000 元整。

付款方式为：

“4.4.1 预付款：合同正式签订后，甲方在收到乙方开具发票后三十日内向乙方支付合同总价的 60%（百分之陆拾），计人民币柒佰捌拾万元整（¥7,800,000 元）；

4.4.2 前期付款：本合同签署满二年时，甲方在收到乙方开具发票后三十日内向乙方支付合同总价的 20%（百分之贰拾），计人民币贰佰陆拾万元整（¥2,600,000 元）；

4.4.3 中期付款：合同签署满四年时，甲方在收到乙方开具发票后三十日内向乙方支付合同总价的 10%（百分之壹拾），计人民币壹佰叁拾万元整（¥1,300,000 元）；

4.4.4 尾款付款：合同签署满十年时，甲方在收到乙方开具发票后三十日内向乙方支付合同总价的 10%（百分之壹拾），计人民币壹佰叁拾万元整（¥1,300,000 元）。”

B 公司于 6 月份收到首期款 780 万元，计入当期收入。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

此项交易应当视作“授予现有技术 10 年内使用权”和“在 10 年内提供后续技术升级和支持服务”两项交易的组合。因此，需要采用系统、合理的方式将合同约定的 1,300 万元总价分摊到这两个组成部分，分别按照各自适用的原则确认收入。

对于现有技术授予 10 年使用权，参照 IFRS 体系下《国际会计准则第 18 号——收入》的附录中对收入确认条件的表述（参见《会计学撮要 2011》第 135 页）：

（20）许可证费和特许使用费。

他人使用企业的资产（如商标权、专利权、软件、音乐版权、唱片和动画片）所支付的许可证费和特许使用费，通常根据协议的实质予以确认。实务中，这可能在协议生效期内按直线法确认，例如，当许可证持有人有权在指定时期内使用某种技术时。

对于一项固定收费的权利转让，或是根据一项不可取消的合同规定不能退回的保证金的权利转让，并且允许许可证受让人自由利用那些权利，而许可证让与人则不再具有应履行的余留义务，这样的权利转让实质上是销售。许可证让与人在交货后无需履行后续义务的软件使用许可协议就是一例。另一个例子是，许可证让与人对所允许的在市场上展览动画片的权利，并对其发行商不再实施控制，也不期望从票房收入中获取更多的收入。在这种情况下，应在销售时确认收入。

在某些情况下，许可证费或特许使用费是否能收到，依某一未来事项是否发生而定。在这种情况下，只有当许可证费或特许使用费很有可能收到时（通常是在该事项发生时），才确认收入。

因此，对总价中归属于现有技术在 10 年内的授权使用的收费部分，应当在收款不存在重大不确定性并且乙方的此部分合同义务已经实质上履行完毕时确认收入。

对于后续的提供升级技术的部分，应当在后续提供升级后的技术时确认为收入。

上述问题的关键可能是如何将总价合理区分为上述两个相对独立的部分。鉴于后续技术升级的不确定性较大，可能较难以估计，因此可以以乙方授权非关联方在类似授权范围内使用同样技术（但不含升级服务）的收费标准作为前一部分的公允价值，总价减去前一部分公允价值后即为后续升级服务的公允价值。具体指引可参考《会计学撮要 2011》的“收入确认的相关问题”这一章中“包含多个部分的合同分拆的条件”（第 140～141 页）、“特许权使用费收入的确认”（第 146～147 页）、“软件收入的确认”（第 148～151 页）等相关章节。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

该合同包含“授予知识产权许可”（现有技术的 10 年内使用权）和“在 10 年内提供后续技术升级和支持服务”两项承诺。

1、上述两项承诺是否能够单独区分？

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条规定“企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。”

首先，企业将知识产权许可授予客户后，即使不提供后续的技术支持和服务，相关语音合成、语音识别、语音转写等产品仍然能够使用，表明客户可以从企业单独提供的各项承诺中受益，这两项商品本身能够单独区分。其次，企业不需要提供重大服务将知识产权许可和技术支持服务整合在一起形成组合产出；这两个承诺也没有对彼此作出重大修改或定制；企业在不提供后续支持服务的情况下也能够单独履行其授予知识产权的承诺，两个承诺之间没有高度关联性。因此，在合同层面这两项承诺彼此之间也是能够单独区分的。

据此，合同中包括两个单项履约义务：授予知识产权许可和提供技术支持服务。

2、将交易价格分摊至两项履约义务

本合同对价为固定价格 13,000,000 元，应将其按照两个单项履约义务单独售价的相对比例进行分摊。在确定单独售价时，应首选可直接观察数据，如，企业可能经常授权非关联方在类似授权范围内使用同样技术（但不含升级服务），其销售价格可作为授予知识产权的单独售价。对于后续技术服务，如果企业没有单独出售过，无法获得可观察售价，则可以根

据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二十一条规范的市场调整法、成本加成法、余值法进行估计。

3、在履行义务时确认收入

对于”授予知识产权许可”（现有技术的 10 年内使用权）的履约义务，由于合同没有约定、客户也没有合理预期企业会从事对现有技术产生重大影响的活动，则属于在一个时点履行的履约义务，在相关知识产权授予客户、客户能够知识产权中获取利益的时点确认收入实现。无论合同中约定的款项是否分期支付，均应在控制权转移给客户之时一次性确认分摊给知识产权许可的收入金额。只不过如果商品控制权转移时点和客户支付价款时点存在时间差，且时间差超过一年时，应考虑合同中存在的重大融资成分。

对提供技术支持服务，因在企业履约（提供服务）的同时客户即能取得并消耗企业履约所带来的经济利益，应在一段时间（合同期十年）内分期按照履约进度确认收入。

问题2-1-27（涉及特殊或有收费安排的咨询服务合同的收入确认）

问题：

涉及特殊或有收费安排的咨询服务合同的收入如何确认？

背景：

A 公司主营业务为管理咨询服务，现 A 公司与客户 B 公司控股股东（B 公司股东会授权控股股东）签订一份服务合同。合同约定：“B 公司控股股东将其持有的 B 公司 30%股份以零对价转让给 A 公司，A 公司对 B 公司整体管理运营进行合理规划，使其在 3 年后达到特定经营目标，如销售额增长一倍、成本下降 30%等。如约定经营目标未实现，则之前转让的 30%股份再以零对价转让给 B 公司控股股东，同时作为补偿，B 公司会支付约定的咨询服务费。如约定目标实现，A 公司已受让的 30%股份无需退还，但不再收取相关服务费用。”

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

该交易实质可以理解为：该服务合同的收费包括两部分：一是保底收费（假设没有达到约定的经营目标的情况下，至少有保底收费，即 B 公司支付的合同约定服务费）；二是或有收费（假设达到约定经营目标，则获取 B 公司 30%股权的价值超出保底收费的部分）。

对该交易的会计处理的关键是判断在合同开始时取得 B 公司 30%股权的实质。在合同开始履行时取得 30%股权更多地是作为收取服务费的担保，也更便于 A 公司以 B 公司股东的身份参与相关的管理决策和实施，并不意味着服务费的支付。由于能否实现承诺的业绩指标有不确定性，而一旦不能实现则需将所取得的 B 公司 30%股权返还给 B 公司的大股东，因此 A 公司在此期间内对 B 公司应无控制、共同控制或重大影响，对持有 B 公司的 30%股

权也无需进行账务处理（包括不确认为预收账款。另外我们相信相关协议中应会对这部分股权在 A 公司持有期间的分红等施加限制）。

我们建议 A 公司的账务处理如下：

（1）咨询合同开始履行，按约定以零对价取得 B 公司的 30% 股权时，不作账务处理，仅进行账外备查登记。

（2）在服务提供期间内，采用完工百分比法对保底收费部分确认收入和应收账款。如果不符合完工百分比法运用条件的，则按已发生且预计可获得补偿的合同成本确认收入，已发生的合同成本转入当期营业成本。该阶段内累计确认的合同收入不超过合同约定的保底收费金额。合同履行期满时，不论是否达到约定的业绩条件，均把累计确认的收入低于合同约定的保底收费金额的差额确认为营业收入，并增加应收账款金额。

（3）服务期满，如果未达到约定业绩条件的，则按约定从 B 公司收到保底收费，转销（2）中确认的应收账款，合同终止。如果达到约定业绩条件的，则或有收费在合同履行期满并确定满足业绩条件时确认为收入，或有收费金额等于届时 B 公司 30% 股权的公允价值超出合同约定的保底收费金额的差额。相应地对 B 公司 30% 股权的投资成本为取得该等股权之日的公允价值。后续对该 30% 长期股权投资视情况采用权益法或成本法核算。

（4）A 公司合同履行期间内的合同成本归集和核算原则与类似条件的劳务合同一致，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的标准判断能否采用完工百分比法确认收入和结转成本。如前面已经指出的，在合同履行期间累计可确认的收入金额不超过合同约定的保底收费金额。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

该交易实质可以理解为：该服务合同的收费包括两部分：一是保底收费（假设没有达到约定的经营目标的情况下，至少有保底收费，即 B 公司支付的合同约定服务费）；二是或有收费（假设达到约定经营目标，则获取 B 公司 30% 股权的价值超出保底收费的部分）。

对该交易的会计处理的关键是判断在合同开始时取得 B 公司 30% 股权的实质。在合同开始履行时取得 30% 股权更多地是作为收取服务费的担保，也更便于 A 公司以 B 公司股东的身份参与相关的管理决策和实施，并不意味着服务费的支付。由于能否实现承诺的业绩指标有不确定性，而一旦不能实现则需将所取得的 B 公司 30% 股权返还给 B 公司的大股东，因此 A 公司在此期间内对 B 应无控制、共同控制或重大影响，对持有 B 公司的 30% 股权也无需进行账务处理（包括不确认为合同负债。另外我们相信相关协议中应会对这部分股权在 A 公司持有期间的分红等施加限制）。

我们建议 A 公司的账务处理如下：

1、咨询合同开始履行，按约定以零对价取得 B 公司的 30% 股权时，不作账务处理，仅进行账外备查登记。

2、在服务期间确认收入

（1）确定合同交易价格

根据对该交易实质的理解，合同的交易价格（服务收费）包括两部分：一是固定对价——保底收费（假设没有达到约定的经营目标的情况下，至少有保底收费，即 B 公司支付的合同约定服务费）；二是可变对价（假设达到约定经营目标，则获取 B 公司 30%股权的价值超出保底收费的部分）。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十六条对“可变对价”的规定，“企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额”，该规定对“可变对价”估计的要求非常严格，本案例中标的企业能否实现特定经营目标具有不确定性，在合同开始日很难进行合理估计，此种情况下，企业在合同开始日确定的交易价格应仅包括保底收费，不包括该部分可变对价。

在之后的每个资产负债表日，应对可变对价重新估计，如果根据标的企业的实际经营情况判断 3 年后极可能达成特定经营目标，则应将该可变对价（获取 B 公司 30%股权的价值超出保底收费的部分）计入交易价格，作为会计估计变更处理，调整变更当期和后续合作期间的收入金额。但在本案例的背景下，一方面要估计合同期满后 B 公司是否能够达到特定经营目标，另一方面还要估计合同期满时 B 公司 30%股权的公允价值，我们理解，按照收入准则的要求能够合理估计可变对价的可能性比较低。

（2）确认收入

A 公司应对照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条所列各项条件，判断是否满足在一段时间内（即合作期间内）确认收入的条件。一般情况下，企业在提供的咨询管理服务的同时，客户就能够获得并享有企业履约所带来的经济利益，因此，企业应在一个时段内按照恰当的履约进度（例如，按照时间）确认收入，确认收入的金额为根据上述（1）所述的方法确定的合同交易价格。

需要注意的是，由于保底收费是在合同期限届满时确定能够收到的金额，属于企业拥有的无条件收款权，因此，在对该部分对价确认收入时，应借记“应收账款”（如果预计收款时间距离资产负债表日不超过 1 年）或者“长期应收款”（如果预计收款时间距离资产负债表日超过 1 年）；在对高于保底收费的部分（即：合理估计的可变对价，如有）确认收入时，应借记“合同资产”，因为只有在合同期满 B 公司达到特定经营目标之时才能收取该部分对价，企业拥有的并非是无条件收款权。

3、合同期满后的处理

服务期满，如果未达到约定业绩条件，由于保底收费已经全部结转收入，只需在实际收到保底收费时，转销已经确认的应收账款或长期应收款，无需再进行其他特殊处理；如果达到约定业绩条件，此时，应确认的全部收入为 B 公司 30%股权届时的公允价值，如果之前累计确认的收入低于该金额，应将差额计入合同届满当期的收入（可视为对前期可变对价估

计的调整)。相应地对 B 公司 30%股权的投资成本为取得该等股权之日的公允价值。后续对该 30%长期股权投资视情况采用权益法或成本法核算。

问题2-1-28 (网络课程收入的确认与计量)

问题:

对提供网络课程服务的收入, 应如何确认和计量?

背景:

A 公司主要业务为提供网络学习服务, 由公司提供网络平台及在线课件, 用户通过购买授权账号后, 在约定期限内, 以在线浏览和在线播放的方式使用。

A 公司的销售客户类别包括经销商和直销终端客户两类。A 公司与经销商签订《企业版产品经销合作协议》。A 公司与终端客户签订《软件许可合同》或《软件服务(租赁)合同》, 该两类合同条款无实质区别, 其中对收费、义务约定如下:

(1) 开通费。该开通费占本合同总金额的 80%, 为一次性软件、课件开通费。因开通后乙方(即 A 公司, 下同)的知识产权即向甲方(即用户, 下同)公开, 乙方也不能控制甲方的使用数量与频次, 所以双方约定开通后, 甲方即不能以任何理由要求乙方退回该开通费。

(2) 许可使用费/租赁服务费。该费用占本合同总金额的 20%。

在许可使用或租赁期间, A 公司需履行的主要合同义务包括保证其平台的通畅和正常使用、每年不少于一次添加或升级软件包含公共课程、免费提供有关乙方产品的技术服务等。

A 公司与客户签订的合同约定授权账号的使用期限通常为 1 年(极少数有超过 1 年期的)。

解答:

基于 2006 版收入准则(或建造合同准则)的处理意见:

1、本案例中“软件许可合同”和“软件服务(租赁)合同”的条款基本类似, 我们理解应当遵循基本一致的收入确认原则, 即《企业会计准则第 14 号——收入(2006 年)》规定的“让渡资产使用权”模式。

参考 IFRS 体系下的《国际会计准则第 18 号——收入》(以下简称 IAS 18)的附录中对“许可证费和特许使用费”收入确认原则的说明:

他人使用企业的资产(如商标权、专利权、软件、音乐版权、唱片和动画片)所支付的许可证费和特许使用费, 通常根据协议的实质予以确认。实务中, 这可能在协议生效期内按直线法确认, 例如, 当许可证持有人有权在指定时期内使用某种技术时。

对于一项固定收费的权利转让, 或是根据一项不可取消的合同规定不能退回的保证金的权利转让, 并且允许许可证受让人自由利用那些权利, 而许可证让与人则不再具有应履行的余留义务, 这样的权利转让实质上是销售。许可证让与人在交货后无需履行后续义务的软件使用许可协议就是一例。另一个例子是, 许可证让与人对所允许的在市场上展览动画片的权

利，并对其发行商不再实施控制，也不期望从票房收入中获取更多的收入。在这种情况下，应在销售时确认收入。

在某些情况下，许可证费或特许使用费是否能收到，依某一未来事项是否发生而定。在这种情况下，只有当许可证费或特许使用费很有可能收到时（通常是在该事项发生时），才确认收入。

从合同条款看，合同总收费的 80% 为一次性软件、课件开通费，因开通后 A 公司的知识产权即向终端客户公开，A 公司也不能控制终端客户的使用数量与频次，所以双方约定开通后，终端客户即不能以任何理由要求 A 公司退回该开通费；另外 20% 为许可使用费或租赁费。在许可使用或租赁期间，A 公司需履行的主要合同义务包括保证其培训平台的通畅和正常使用、每年不少于一次添加或升级软件包含公共课程、免费提供有关 A 公司产品的技术服务等。我们理解，培训内容（课件）的提供和培训平台的运行管理服务这两者之间存在一定的相互独立性，两者并不相互依赖。

因此，我们理解合同约定的收费总额包括以下两部分：（1）知识产权的许可使用费；（2）平台运行保证和技术服务费：

（1）对前一部分（知识产权许可使用费），因为 A 公司最主要的义务是为用户提供接触和使用 A 公司拥有知识产权的系统 and 课件（现有内容），一旦提供即不再具有后续义务，也不能控制其使用和获取额外经济利益，因此其实质是销售。对应于该部分的收费，在金额能够可靠计量且收款不存在重大不确定性的前提下，可以在账号开通后一次性确认收入。

（2）对后一部分（平台运行保证和技术服务费），需在合同约定的租赁或许可使用期限内逐步确认收入。

关于上述两部分的划分，在没有相反证据的情况下，可以认为合同约定的“80:20”比例是两者之间划分的合理依据。但如果合同总收费的 20% 不足以弥补后续许可或租赁期限内的平台运行维护、技术服务等后续义务的成本，则应将前面 80% 价款中的适当部分予以递延到后续许可使用或租赁期间内确认为收入。

2、如本案例中背景资料所述，A 公司的销售客户分为经销商、直销终端客户：

（1）A 公司向直销终端客户（如大量普通用户）销售学习服务平台软件时，按照前面问题一中讨论的方式确认收入。

（2）A 公司的销售客户为经销商时，通过经销商销售后收入的确认时点问题，可以参照《会计学撮要 2011》第二章第四节“五、通过代理商、加盟商的收入确认”，根据 A 公司与经销商签订的协议条款及其实际执行情况，对照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的收入确认条件，考虑相关经济实质，具体分析。如果与商品所有权有关的任何损失均由 A 公司承担，与商品所有权有关的任何经济利益也归 A 公司所有，就表明商品所有权上的主要风险和报酬未转移，经销商将软件及课件销售后，向 A 公司开具代销清单时，按应收取的手续费确认收入。A 公司收到经销商销售款时计入“预收账款”科目，待经销商

最终销售给终端客户时，参照 A 公司销售直销终端客户时相同收入确认原则进行处理。

如果视同买断，即由 A 公司和经销商签订协议，A 公司按合同价收取所代销的货款，实际的售价由经销商自主决定，实际售价与合同价的差额归经销商所有。在这种情况下，A 公司应当在把所销售商品所有权上的主要风险和报酬转移给经销商，并同时满足其他收入确认条件时，确认收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、本案例中“软件许可合同”和“软件服务（租赁）合同”的条款基本类似，我们理解应当遵循基本一致的收入确认原则，分析如下：

（1）合同存在几个单项履约义务？

A 公司在合同中向客户做出如下三个承诺：授权客户使用在线课程（知识产权许可）、软件升级和技术服务。知识产权许可在软件升级和技术服务之前向客户交付，在没有软件升级和技术服务之前可以正常使用，客户能够从单独使用各项商品和服务中获益。软件升级和技术服务并未对知识产权本身作出重大修改，因此，软件升级及技术服务是企业承诺的单独产出，而非用于生产组合产出的投入；已承诺商品或服务中没有一个能够明显修改或定制另一个；企业也可以将软件许可证独立于其随后提供升级服务、技术服务的承诺进行转让，各个承诺彼此之间并不高度相互依赖或高度相关。综上，合同中共包括三个单项履约义务。

（2）将交易价格分摊至每个单项履约义务

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二十条的规定，在合同开始日 A 公司应将交易价格按照每个单项履约义务的单独售价的相对比例分摊至每个单项履约义务。合同中约定的交易价格总金额比较明确，但各个履约义务的单独售价不一定是合同中约定的知识产权许可为 80%，升级和技术服务为 20%，需要 A 公司根据是否曾单独销售过相关商品等情况确定，如果不曾单独销售，无法获得其可直接观察的单独售价，可能需要根据实际情况选择市场调整法、成本加成法等进行合理估计。

（3）各个履约义务如何确认收入？

①知识产权许可

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条规定：“企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

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

A 公司最主要的义务是为用户提供接触和使用 A 公司拥有知识产权的系统 and 课件（现有内容），A 公司在将软件向客户授权开通后客户即可正常使用，后续的软件升级不会显著影响客户从该软件中获益的能力，且软件升级本身也构成了一个单项履约义务。由于不满足

上述《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条的规定，应在账号开通后一次性确认分摊至知识产权许可的收入。

②软件升级和技术服务

软件升级和技术服务这两个履约义务，都满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（一）“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”的条件，因此都属于在一个时段内履行的履约义务。对于软件升级，可以按照已经升级的次数占合同期内预计共需要升级的次数的比例确定履约进度，对于技术服务，可以采用按照时间来确定履约进度的方法。

2、如本案例中背景资料所述，A 公司的销售客户分为经销商、直销终端客户：

（1）A 公司向直销终端客户（如大量普通用户）销售学习服务平台软件时，按照前述问题 1 中讨论的方式确认收入。

（2）A 公司的销售客户为经销商，通过经销商向最终客户销售时，A 公司应根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条的规定，结合与经销商签订的协议条款及其实际执行情况，考虑相关经济实质，来判断经销商相对于最终客户而言是属于主要责任人身份，还是代理人身份。

如果在向最终客户提供商品之前，是 A 公司（而不是经销商）控制商品，例如，从最终客户的角度看，如果网络无法登陆或使用中存问题，是由 A 公司承担纠错责任；与商品所有权有关的任何损失均由 A 公司承担，与商品所有权有关的任何经济利益也归 A 公司所有（表明商品所有权上的主要风险和报酬未转移），此时，经销商将软件及课件销售后，向 A 公司开具代销清单时，经销商按应收取的手续费确认收入。A 公司在收到经销商销售款时计入“合同负债”科目，待经销商最终销售给终端客户时，参照 A 公司销售直销终端客户时相同收入确认原则进行处理。

如果在向最终客户提供商品之前，是经销商（而不是 A 公司）控制商品（例如经销商已向 A 公司支付全款购入若干账号，经销商向最终客户销售的过程就是将这些已掌握在经销商手中的账号的权限转移给最终客户的过程），则视同买断。在这种情况下，A 公司应当在把所销售商品控制权转移给经销商时确认收入。

问题2-1-29（净水设备公司套餐（包括提供设备和提供后期维护服务）销售收入如何确认）

问题：

净水设备公司套餐（包括提供设备和提供后期维护服务）销售收入如何确认？

背景：

A 公司是一家销售家庭和办公用净化水设备的公司。业务的主要模式为销售净化水设备，在客户缴纳一定的服务费后，A 公司提供定期免费更换滤芯的服务。收取的服务费中包含人

工费和滤芯耗材的费用。当前 A 公司又推出了一项新的业务模式“云净服务”，以套餐的形式，按月收取费用，签订 1 个季度或 2 年的服务期，免费赠送净化水设备，免费更换滤芯。

A 公司基本提供两种云净服务的模式。

模式 A：每月收取 58 元，同时收取 300 元的保证金，服务期限为一个季度（3 个月），一次收取 3 个月的服务费和 300 元的保证金，在安装设备前共计收取 474 元。到期后，客户可选择续费续期，也可选择到期不再续费。如客户不续费，则 A 公司会将净化设备拆除，但拆除的净化水设备无法再利用，也无法退回厂家，此时收费只能弥补 85%的成本；

模式 B：每月收取 58 元，不收取保证金，服务期限为 2 年，一次性收取费用（会给客户适当的折扣），大约收取 1,300 元。到期后客户可选择续费续期，也可选择到期不再续费，净化水设备不再拆除。该模式下 2 年的收费可以弥补净化设备的成本。

以上两种模式下，在服务期内，A 公司都会免费定期更换滤芯，一般是 3 个月更换一次，1 年更换 4 次，滤芯的成本较低。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第十五条规定：“企业与其他企业签订的合同或协议包括销售商品和提供劳务时，销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，应当将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理。销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品处理。”

根据上述规定，结合背景资料中对该客户业务模式特点的介绍，我们理解 A 公司的销售模式属于混合销售的模式（同时销售净化设备和提供后续的滤芯更换服务），该种业务模式的主要目标是提供长期服务，单独销售设备并不是其主要目的，且提供设备和服务的成本可以单独计算。因此，应根据所提供服务的公允价值，优先确认提供服务的收入，所收取的款项超过所提供服务的公允价值部分分配给净化设备，作为净化设备的销售收入；滤芯因为成本较低，可以在领用时计入成本，其成本一并通过服务收入收回。

在收入金额分配后，对 A、B 模式下的设备销售收入分别按以下原则确认（以下均以单个合同为收入确认单元）：

1、由于 B 模式下的收费足以涵盖服务的公允价值和净化设备的成本，即净化设备所有权上的主要风险和报酬在将设备交付给客户并完成安装时即已转移，因此可以在该时点上确认设备销售收入，服务收入则按月分摊确认。

2、A 模式下的收费不能保证设备成本的全部回收，因此其设备销售收入不能在将设备交付给客户并完成安装时立即确认，而应当将该部分与设备相关的收入（合同总金额－提供 3 个月服务的公允价值）予以递延，到后续累积的递延收益达到净化设备成本时，认为设备

所有权上的主要风险和报酬已转移，据此确认净化设备的销售收入，并结转成本。在 A 模式下，应于合同期内的每个资产负债表日对发出设备存货进行减值测试，根据历史经验分析成本无法收回的概率，谨慎地对已发出的设备存货计提减值准备。在计量应计提的减值准备金额时，可从设备的账面价值中扣除对应的递延收益金额，将调整后的账面价值与未来预计可收到的每月 58 元服务费中对应于设备价款的部分相比较。

3、如果在约定期限届满之前停止提供服务的，则把该合同项下递延的设备收入一次性确认为设备销售收入，并按设备的账面价值结转成本，两者之间的差额为设备销售亏损。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、合同中包括几个单项履约义务

A 公司在该合同中的承诺包括两项：销售净化设备和提供后续的滤芯更换服务。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条的规定进行分析：客户可以从设备和滤芯更换服务中单独受益；A 公司无需将这两项承诺整合成一个组合产出；这两项承诺彼此不存在重大改制和定制；A 公司可以单独提供其中一个承诺而不提供另一个承诺，这两项承诺之间没有高度的关联性。因此，合同中的这两项承诺构成两个单项履约义务。

在 A、B 两个模式中，“客户可选择续费续期，也可选择到期不再续费”给予客户的续约选择权是否构成重大权利？根据背景信息描述，如果客户选择续期，则需支付的费用仍是每月 58 元，该价格与同类其他客户新签订合同所应支付的对价相同，并没有享受更低的折扣，因此，该续约选择权不属于重大权利，不构成单项履约义务。

2、如何确认收入

A 公司应将合同的交易价格按照两个单项履约义务的单独售价的相对比例进行分摊。由于 A、B 两种合同模式的合同期限不同，分摊至相同的履约义务的价格也不相同。

B 模式：由于在 2 年的合同期满之时，无论客户是否续约，净化水设备都不拆除，归客户所有，因此，实际上在净化水设备交付客户安装完成后，客户就能主导设备的使用并获得其全部经济利益，即：设备交付客户安装完成后客户已经取得的净化水设备的控制权，公司应将分摊至设备的交易价格确认为收入。对于更换滤芯的服务，应在服务发生时按照履约进度（比如：合同期限内需要更换的次数）确认服务收入。

A 模式：在此模式下，3 个月合同到期后，如果客户选择不续约，则公司拆除净水设备，但是拆下的净水设备也不能再使用了，其生命周期结束。因此，与 B 模式相同，在设备交付客户安装完成后，客户即能主导设备的使用（包括 3 个月是继续使用还是拆除），并获得其全部经济利益，如果是 3 个月拆除报废，该经济利益为 3 个月寿命周期的利益，如果续期，该经济利益是续约期间内寿命周期的经济利益。据此，A 模式下，公司应在设备交付客户安装完成后，将分摊至设备的交易价格确认为收入。更换滤芯的服务的收入确认与 B 模式相同。

对此，还可以从另一个角度考虑，由于客户控制了合同期限内已识别资产（净水设备）

的使用权，这项合同中包含着租赁。《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十二条规定“生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。”

无论是 3 个月的合同还是 2 年的合同，净水设备一旦为客户安装，就只能供该客户使用，不能再用作它途，除了能够从该客户处获得收益，不能获得其他经济利益。因此，实际上从设备为客户安装完毕客户可以使用之时，该设备所有权上的主要风险和报酬就已经转移给了客户。即使是 3 个月的合同，由于拆除后设备的生命周期只是 3 个月，租赁期也占了设备生命周期的大部分，因此，满足融资租赁的条件。根据租赁准则的上述规定，企业作为融资租赁的出租人应在租赁开始日按照租赁资产公允价值（可视为设备的单独售价）与租赁收款额按市场利率折现的现值（可视为分摊至设备的交易价格）两者孰低确认收入。与前述分析的结论是基本一致的。

3、客户续约的处理

如果客户续约，应作为新的合同的处理，由于净水设备的控制权在续约前的合同中已经转移给了客户，因此在续约期间，应仅就更换滤芯的服务确认收入。

问题2-1-30（提供服务包含免费提供终端设备的会计处理）

问题：

公司提供服务包含免费提供终端设备时，收入如何确认？

背景：

A 公司从事车联网业务，该业务主要模式是：A 公司免费提供车载类终端设备，该类设备系外购，单价从几百元至几千元不等。A 公司通过该设备的定位等功能对客户进行监控，并给客户提供一定的增值服务，客户每年支付一定数额的服务费。收取客户服务费的年限通过合同进行约定，一般为 3 年或 5 年，到期后设备归客户所有。在收取服务费期间，A 公司保留对设备的所有权，如客户中途更换设备或不使用 A 公司提供的服务则视为对 A 公司的违约，需要支付剩余年限的服务费并返还设备。同时，在此过程中，对于客户是否使用 A 公司设备，以及该设备是否正常发挥作用，A 公司有足够的技术手段进行监控，同时有手段进行设备回收。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例首先需要考虑：如果没有 A 公司通过车载终端提供的监控和其他增值服务，仅有“裸机”状态下的终端设备，对用户而言有无独立的商业价值？需考虑的因素的例子有：

(1) 合同约定的服务期限(5年)与免费提供的终端设备的使用寿命是否大体相当?(2) 该终端是否已经与被审计单位提供的服务绑定,仅可用于接受被审计单位提供的服务,而不能用于接受其他方面提供的类似服务,一旦退网则对用户无任何价值?

如果仅提供设备而不提供服务,对用户而言不具有独立的商业价值,则说明设备和服务是一个整体,设备是作为公司提供服务的载体而存在。并且如背景资料所述,“在这期间,A公司还保留对设备的所有权,如客户中途更换设备或不使用A公司提供的服务则视为对A公司的违约,需要支付剩余年限的服务费并返还设备”;“在此过程中,对于客户是否使用A公司设备,以及该设备是否正常发挥作用,A公司有足够的技术手段进行监控,同时有手段进行设备回收”,即A公司对所发出的终端设备仍保留了一定的控制。此时应将设备和服务作为一个整体进行会计处理,即整体上作为一项提供劳务的交易进行会计处理。此时提供给客户的终端设备是A公司为了向用户提供服务的目的而持有的(只是为了提供服务的需要而存放于用户处),且使用年限超过一年,应确认为公司的固定资产,该固定资产应在其预计使用寿命和合同约定的服务年限两者中的较短年限内计提折旧,且预计净残值为零,与所确认的服务收入相配比。

如果该设备本身对用户而言具有独立的商业价值,用户可以使用该设备接入任何一个提供类似服务的公司的网络,且公司在将设备提供给用户之后即放弃了对该设备的控制,则该交易应作为销售商品和提供劳务两者的组合,将每年收取的总价在销售商品和提供劳务两者之间合理分摊,按照各自适用的会计原则确认和计量收入和成本(销售商品收入按折现值在发出商品时一次性确认,提供劳务收入在服务期限内逐期平均确认)。

基于 2017 版收入准则的处理意见:

A公司在该业务模式中向客户做出两个承诺:终端设备和相关服务。

1、终端设备和相关服务是否能够明确区分?

根据《企业会计准则第14号——收入(2017年修订)》第十条规定:“企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的,应当作为可明确区分商品:(一)客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益;(二)企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分:

1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。”

由于客户可以从终端设备和相关服务本身或与其他易于获得的资源一起使用中获益,满足上述准则第十条(一)的条件,因此本案例应重点分析是否满足(二)的条件,需要考虑:

该终端设备是必须与A公司的网络服务绑定,仅可用于接受A公司提供的服务,而不能用于接受其他方面提供的类似服务,一旦退网则对用户无任何价值,还是可以接入任何一

个提供类似服务的公司的网络都可以使用？同样，A 公司的网络服务是否必须与自身提供的终端设备结合才能使用，还是依托于其他公司类似的设备也可以使用？A 公司是否可以仅提供终端设备而不提供后续网络服务？反之，是否可以仅提供网络服务而不提供终端设备？

如果终端设备和 A 公司的网络服务必须彼此结合在一起可以使用，不能使用其他方的设备或网络，即：A 公司必须同时提供终端设备和网络服务，不能仅提供其中之一，则表明这两个承诺具有高度的关联性。因不能同时满足上述准则第十条（二）的条件，合同中只存在一个单项履约义务；反之，则设备销售和提供网络服务构成两个单项履约义务。

2、只有一个单项履约义务时的收入确认

在 A 公司履约过程中（使用终端设备向客户提供网络服务），客户能够同时取得并消耗 A 公司履约所带来的经济利益，满足了《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（一）的条件，因此应在一个时段（合同期）内分期确认收入。客户按年支付服务费，合同交易价格是固定的，基于服务的性质，A 公司可以按照时间作为计量履约进度的方法。关于终端设备，应将其账面价值从原核算科目（比如：“存货”）转入“合同履约成本”，按照与收入确认相同的基础（按履约进度分期摊销）计入营业成本。与提供服务相关的费用支出如果在发生时没有增加企业未来用于履行履约义务的资源，则不属于合同履约成本，应在发生时计入当期营业成本。

3、如果有两个单项履约义务时的收入确认

假设终端设备和网络服务构成两个单项履约义务。首先要把合同对价（每年的服务费用乘以合同年限）按照两个单项履约义务的单独售价的相对比例分摊，如果 A 公司不曾单独销售过终端设备和网络服务，则履约义务的单独售价应进行合理估计。

（1）提供终端设备

提供终端设备的履约义务应在一个时点确认收入（不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的任何一个条件）。

如背景资料所述，“在这期间，A 公司还保留对设备的所有权，如客户中途更换设备或不使用 A 公司提供的服务则视为对 A 公司的违约，需要支付剩余年限的服务费并返还设备”；“在此过程中，对于客户是否使用 A 公司设备，以及该设备是否正常发挥作用，A 公司有足够的技术手段进行监控，同时有手段进行设备回收”。即：在合同期限内，客户“必须”使用终端设备，如果更换或不使用则要承担比较重大的违约赔偿，这说明客户没有“主导该商品的使用”，终端设备的控制权没有转移给客户。直至合同期满，设备转移给了客户，客户才能“控制”该终端设备，此时，A 公司才能确认终端设备的销售收入，设备的账面价值应转入“合同履约成本”，在确认收入时结转销售成本。

（2）提供网络服务

同前述 2 的分析，提供网络服务属于在一个时段内履行的履约义务，可以在合同期限内，以时间作为履约进度的确定方式分期确认收入。

问题2-1-31（同一合同中包含多项劳务内容时的收入确认问题）

问题：

在同一劳务合同中约定提供多项劳务时，劳务收入如何确认？

背景：

A 公司拥有国家造血干细胞库的资质，其主营业务为委托人对新生儿的脐血和脐带进行细胞制备、检测、保管及培养的系列服务，以下简称“干细胞存储业务”，主营收入为与干细胞存储相关服务所产生收入。相关情况如下：

（一）干细胞存储业务所提供劳务描述

1、制备及检测服务：A 公司对新生儿的脐血和脐带物进行采集，对上述采集物进行分离并制备足额数量的细胞，对分离的细胞进行检测，如果符合细胞医学应用条件的，则对制备的细胞进行长期冷冻的保管（此过程中，对 A 公司的经营资质、分离技术及检测技术有严格要求，同时也是劳务成本最高的阶段，包括分离、制备、检测过程的材料消耗；技术人工成本；无形资产摊销等）

2、冷冻保管服务：A 公司提供长期连续的低温保管环境。（该服务过程只需提供低温设备并保证设备持续运行即可，不需要技术力量的投入）

3、客户投保服务：在每一年细胞保管服务产生时，由 A 公司为新生儿在保险公司投保一份健康保险，保险期：1 年（与保管期重叠），主要保险责任：保险公司在患儿发生需要细胞移植类的疾病时对符合规定的医疗费用进行保险理赔，该保险产品为 A 公司与保险公司共同设计的保险产品（市场无同类产品），被保险人为新生儿，收益人为被保险人（此过程的直接成本为保险费支出，无其他投入）

4、细胞复苏和培养服务：客户出现需要进行细胞移植的情况，A 公司对冷冻保管的细胞进行复苏，并对需要进行培养的细胞提供培养服务（此过程，直接成本为复苏和培养的材料消耗和技术人工成本等）

（二）相关经济利益流入

根据协议，相关劳务收入的付款方式分两种：趸交和期交

1、趸交的付款时点：

（1）定金：客户签订合同，交付定金；

（2）服务费：婴儿出生前（采集前），一次性支付全部服务费用（公司对趸交客户有优惠折扣）。

2、期交的付款时点：

（1）定金：客户签订合同，交付定金；

（2）婴儿出生前（采集前），收取制备检测服务费及第一年度的保管费；

（3）自第二年起，在婴儿出生月前 10 日支付当年度保管费，最长 21 期。

（三）服务终止的约定

终止情况分为以下几种：

1、客户出现需要细胞移植的情况，保管服务自然终止，期交客户不需再支付下一年度的保管费，趸交客户收回自下一年度开始的剩余年限保管费；

2、公司原因导致客户细胞损失或无法使用，A 公司赔偿客户前期支付费用的 2 倍金额，包括检测费和已完成的保管费。（从 A 公司经营开始至今 10 多年，未发生一例赔偿事件。）

在分析 A 公司所提供的劳务的特点时，注册会计师注意到：

1、A 公司的业务不应该简单理解为一项存储保管的简单重复的低价值服务，原因：（1）细胞存储业务中的分离、制备、复苏及培养阶段，需要较高的技术水平（A 公司已为此申请了多项专利技术），同时这些阶段投入的成本支出占总成本较大的比例；（2）低温冷冻是该种业务的必备条件，是细胞保持活性和复苏的保证，为公司业务持续一种常态，而不是可以分拆的单独服务，且该阶段的成本支出占总成本比例较低；

2、为新生儿进行每年的投保服务，其保险的对象及内容均是为客户提供的增值服务，而非为公司的资产、经营行为等进行的保证，该保险与公司的保管行为无直接关系，是保管过程中公司按照协议约定为客户提供的一项必要服务，是一项与公司获得该项细胞存储业务的总劳务收入相关的支出。

3、公司的业务，除了低温冷冻服务为一项重复劳务外（每月重复），1、3、4 项劳务的义务的完成标准及时点均比较明显且为非重复性劳务（按月重复）。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例中，A 公司应当采用《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》所规定的“提供劳务模式”确认收入，即：企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。对于完工百分比的计量可采用以下三种方法之一：已完工作的测量；已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例；已经发生的成本占估计总成本的比例。同时，《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》应用指南规定：“长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入”。因此，如果 A 公司能够采用“已经发生的成本占估计总成本的比例”的方法确定完工百分比，则按该完工百分比确认劳务收入。

如果 A 公司与客户签订的合同中，分别明确制备及检测服务及保管服务各自的收费，且经过检测后，即使不符合细胞医学应用条件而不能继续冷冻保存，也无需返还客户检测服务费的，则可在完成制备及检测服务后确认该部分劳务对应的收入。如果经检测符合保管条件，但客户无需另行缴纳检测服务费用，而是一并包含在保管费中，则“制备及检测服务”不应单独作为一个单元确认收入，而应与其他服务一起采用完工百分比法确认提供劳务收入。根据背景资料介绍，我们理解在制备及检测服务提供完毕后，绝大部分情况应该就是进入保

管期（需要用到第4项“细胞复苏与培养服务”相应终止保管服务的情况不多见，但如果企业在10多年的经营历史中累积了足够多的样本，结合相关的医学专业知识，应可以合理估计出现这种情况的概率），在此情况下如果可以根据历史经验等信息合理估计整个周期内各项服务的成本，则即使未单独约定各项服务的收费，也可将其作为一个整体，按照完工百分比法（根据已发生成本占总成本的比例确定完工百分比）确认收入。

另外，如果A公司对细胞复苏和培养不另行收取客户费用，而是包含在每年的保管费中，则在按照“已经发生的成本占估计总成本的比例”确定“冷冻保管服务”的完工百分比时，也应考虑该部分服务的成本。（但如果认为该部分成本发生的可能性较小，且其成本占总成本比例较小，则基于重要性原则，也可以在预计总成本时不考虑该部分，而在相关服务提供时直接将其成本计入当期营业成本。）

在实际操作中，具体可按以下方法确认收入：

1、合同对第1项劳务（制备及检测服务）的经济利益流入时点的约定明确，劳务提供所需时间较短，故如果合同中单独约定了该项劳务的收费金额，且经过检测后，即使不符合细胞医学应用条件而不能继续冷冻保存，也无需返还客户检测服务费的，则无论检测结果是否符合继续冷冻保存的条件，应在劳务提供完毕后（即提供检测报告后）确认该项劳务的收入。

2、合同中对第2、3项劳务（冷冻保管服务、客户保险服务）的经济利益流入时点及金额约定明确，且其成本能够较为可靠地估计，所以应在资产负债表日采用完工百分比法的计量方法来确定劳务收入。根据公司的实际情况，采用“已经发生的成本占估计总成本的比例”的方法可以较为准确计算完工程度，原因：（1）公司提供的投保服务劳务成本可以准确获得；（2）公司保管成本较为固定，主要包括：低温设施的折旧、低温设施运行的物料和能源消耗（如液氮、电力等），其成本的历史数据均较为准确，可以准确估计每月的保管成本。

3、合同中无对第4项劳务（细胞复苏和培养服务）经济利益流入的约定，同时此项服务为干细胞存储业务的最后一项，且发生的概率较低，因此经济利益流入存在重大不确定性，可以不单独确认该项收入，相关成本直接计入发生当期的营业成本。

基于2017版收入准则的处理意见：

1、合同中有几个单项履约义务？

在本案例的“干细胞存储业务”合同中，A公司向客户提供的承诺共四项：制备及检测服务、冷冻保管服务、客户投保服务、以及细胞复苏和培养服务。A公司应根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十条的规定判断这四项目承诺构成几个单项履约义务，分析如下：

（1）客户可以从这四项目服务本身或将其与其他易于获得的资源（包括依据该合同将从A公司获得的其他服务承诺）一起使用中受益，满足了《企业会计准则第14号——收入（2017

年修订)》第十条(一)的要求;

(2) 首先,客户投保服务属于A公司为客户提供的一项增值服务,与其他各项承诺并无重大关联,A公司可以单独提供或者不提供投保服务,而对其他承诺均没有影响。因此,客户投保服务应属于一个单项履约义务。但是如果A公司为每一个客户的投保支出相对于整个合同价款来说是微不足道的,我们理解为简化核算,也可以不将其作为单项履约义务。

其次,“干细胞存储业务”是一项比较特殊的,对技术要求比较高,国家管控也比较严格的项目,目前只有几家公司能够提供该项业务。判断制备及检测服务、冷冻保管服务、以及细胞复苏和培养服务三项承诺是否能够单独区分,应对各阶段之间的衔接过程、技术要求等有充分的了解。从本案例“背景”部分的介绍看,制备检测完成后,就进入长期的冷冻保管阶段,在客户需要时方进入复苏和培养阶段。这三个阶段划分明确,依次进行,不需要A公司额外花费重大成本对三个阶段进行整合,不需要将三个阶段作为投入形成组合产出;三个阶段的服务各自独立,彼此没有影响(一项服务不会对其他服务予以重大修改和定制);尽管从合同以及国家管控方面可能会限制由其他方承担其中的某阶段服务(比如,实务中不太可能存在由A公司制备检测,由其他公司冷冻存储的情况),但是从相关服务本身的性质看,A公司仍然可以通过仅提供其中一部分(非全部)服务来履约,其他服务由市场上其他公司提供。这表明,这三个阶段的服务彼此之间没有高度关联性。综上,制备及检测服务、冷冻保管服务、以及细胞复苏和培养服务构成了三个单项履约义务。

2、确定合同交易价格

合同约定的付款方式分为趸交和期交两种。如果客户出现需要细胞移植的情况,期交客户不需再支付下一年度的保管费,趸交客户收回自下一年度开始的剩余年限保管费。因此,无论是哪种付款形式,其中都包含着可变对价。A公司应按照《企业会计准则第14号——收入(2017年修订)》第十六条的规定对可变对价进行估计(同时应满足“极可能不会发生重大转回”的限制条款)。根据背景资料介绍,我们理解在制备及检测服务提供完毕后,绝大部分情况应该就是进入保管期直至合同终止,需要用到第4项“细胞复苏与培养服务”相应终止保管服务的情况不多见。但如果企业在10多年的经营历史中累积了足够多的样本,结合相关的医学专业知识,应可以合理估计出现这种情况的概率。如果期间出现客户提前进入细胞复苏和培养阶段而使交易价格发生变化,则作为会计估计变更处理,调整变更当期确认收入的金额。

A公司应将合同交易价格按照各单项履约义务的单独售价的相对比例进行分摊,由于A公司可能没有各阶段服务的可直接观察的单独售价,考虑到A公司在各个阶段所支出的成本金额差异较大,可以选择采用“成本加成法”来估计各单项履约义务的单独售价。

3、确认收入

(1) 制备及检测服务:该阶段没有形成客户可以同时取得并消耗的产品,客户也不能控制制备和检测过程,除非满足《企业会计准则第14号——收入(2017年修订)》第十一

条（三）的收款权条件（为特定客户进行的制备和检测“具有不可替代作用”），应属于一个时点履行的履约义务。另外，即使合同条款满足了《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（三）的条件，考虑到制备及检测阶段所需时间较短，也可以在相关工作完成后能够进入下一个阶段之时确认分摊至该履约义务的收入。

（2）客户投保服务：应在完成投保、获得保单之时确认收入。

（3）冷冻保管服务：在保管期内按照时间分期确认保管收入。

（4）细胞复苏与培养服务：在完成相关服务之时确认分摊的收入。

4、合同期结束但没有进入“细胞复苏与培养”

实务中绝大部分合同应该均自然终止于合同期结束，进入最后的“细胞复苏与培养”的合同不多。但是无论是趸交还是期交方式，客户缴付的对价都包含了对上述四个单项履约义务的支付（尽管是以“保管费”的名义缴付），在没有进入“细胞复苏与培养”阶段之前，客户缴付的对价是包含着对“细胞复苏与培养”阶段服务的预付款。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十九条规定：“企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无需退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。”

因此，对于这部分“细胞复苏与培养”服务的预收款，A 公司只有在预计客户不会再使用该阶段服务的时候，且相关交付的款项均不会退回时，才能确认分摊至该阶段的收入。否则，只有在合同自然终止时，确定无需再提供该阶段服务时，才能确认该部分收入。

问题2-1-32(履行过程分为若干阶段且同时包含销售商品和提供劳务的合同的收入确认问题)

问题：

对于履行过程分为若干阶段且同时包含销售商品和提供劳务的合同，应如何确认收入？

背景：

2013 年，A 公司和 B 公司签订《定制纪念品设计服务项目合同》，根据合同约定：B 公司委托 A 公司进行纪念品设计服务项目，合同价格 102 万元，包括纪念品的设计，以及设计获得 B 公司确认后进行后续加工。同时合同约定，A 公司的有关报价资料若未经 B 公司签字认可，A 公司就单独进行成品制作，由此而产生的费用由 A 公司承担。同时，A 公司和供应商签订金银购销合同（含加工费），与其进行约定纪念品的原材料提供以及加工制作（主要材料、加工费成本约 79 万元）。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据背景资料分析，本案例中《定制纪念品设计服务项目合同》的履行过程可明显分为两个阶段：一是前期的设计阶段，A 公司为 B 公司提供纪念品设计的创意服务，以相关设计获得 B 公司的核准确认作为该阶段结束的标志；二是后续纪念品加工制作和交付阶段，由 A 公司与金银加工企业签订采购和委托加工合同，将经过 B 公司核准确认的纪念品设计提供给金银加工企业，要求其按所提供的设计进行纪念品的制造和交付。

据此，我们倾向于认为：本案例中的《定制纪念品设计服务项目合同》的收入确认和计量方法可能存在一项会计政策选择，即以下两种方式都可能是可接受的：

1、采用类似于 EPC 总包合同的模式，即把合同中的所有内容看作一个整体，按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》关于提供劳务收入确认和计量的规定，采用完工百分比法确认。但需注意：对于后一阶段中向金银加工企业支付的采购款和加工费等合同成本，应当在将纪念品实物交付给 B 公司并获得其验收确认后，才能纳入“已发生的合同成本”和完工进度的计算。

2、根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第十五条关于“销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品处理”的规定，将整个合同看作一项销售商品合同，依据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》关于销售商品收入确认和计量的规定，在满足该准则第四条规定的全部条件时（尤其是应当已经完成纪念品实物的交付，并获得 B 公司的验收确认），一次性将全部合同价款确认为收入。

对本案例的会计处理，需要关注以下几点：

1、在考虑所采用的会计模式时，对设计服务和加工制造两个阶段是否可以区分为两个独立合同的问题是需要考虑的（参考《会计学撮要 2011》第 140～141 页“包含多个组成部分的合同分拆的条件”）。我们倾向于认为：由于这两个环节联系紧密，且 A 公司无权单独就所提供的设计服务收取价款，后一阶段交付实物的验收情况仍然会反过来影响前期设计服务的收入确认情况，因而应作为一个整体确认收入，而不应分拆为提供劳务和销售商品两部分，分别确认收入（前面所述的两种处理方法都是将整个合同视作一个整体进行收入确认的）。另外，从重要性角度而言，本案例中是否分拆为两个独立部分，对于最终确认和计量结果影响不大。主要是因为：首先，合同的履行分为两个具有明显先后顺序的阶段，互为关键路线，在前一阶段（设计服务）完成后才可能进入后一阶段（实物加工制造），且合同总价中后一阶段的成本占绝大部分，即使单独确认前一阶段的设计服务收入，其金额也是显著不重大的，绝大部分收入仍然需要在纪念品制作完成并交付给委托方时才能确认。

2、就本合同中所涉及的销售商品部分而言，虽然在法律形式上可以认可“A 公司为 B 公司提供的是广告创意设计服务，以及纪念品制作中的跟踪服务，但并不参与纪念品的直接制作”，但对照 A 公司与委托方签订的《订制纪念品设计服务项目合同》和与金银加工企

业签订的采购合同可知，这两个合同的条款基本上互相独立，作为供应商的金银加工企业是 A 公司自主选择的，B 公司并不是采购合同中的一方，说明 A 公司应就纪念品的材质、加工质量等方面独立地向 B 公司承担责任，是交付纪念品的首要义务人；且《定制纪念品设计服务项目合同》中约定的纪念品价款（包括黄金料和加工费等）均高于加工合同，即 A 公司在这一过程中赚取了差价。因此，A 公司对后一阶段的纪念品加工应采用总额法确认和计量收入，将支付给金银加工企业的采购合同价款确认为营业成本。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

根据背景资料分析，本案例中《定制纪念品设计服务项目合同》包含两个承诺：一是前期的设计服务，A 公司为 B 公司提供纪念品设计的创意服务，以相关设计获得 B 公司的核准确认作为该阶段结束的标志；二是后续纪念品加工制作和交付，由 A 公司与金银加工企业签订采购和委托加工合同，将经过 B 公司核准确认的纪念品设计提供给金银加工企业，要求其按所提供的设计进行纪念品的制造和交付。

1、合同中的两个承诺构成几个单项履约义务？

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条规定“企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。”

客户（B 公司）可以从 A 公司的提供的两项服务中单独或与其他易于获得的资源一起使用中获益，满足上述准则第十条（一）的条件；虽然 A 公司必须按照第一阶段确定的设计方案来进行第二阶段的纪念品生产，设计方案的变更会直接影响纪念品的生产，但是 A 公司完成第一个承诺的工作成果——设计方案后，必须经过客户对设计方案的确认后，才能履行第二个承诺——生产纪念品。客户确认设计方案代表其对 A 公司第一阶段的工作成果进行了验收，意味着后期不会轻易变更设计方案，即使发生变更，也与 A 公司本身的履约行为无关。即，A 公司提供的这两项承诺之间不存在重大修改和定制。同时，A 公司在不提供生产服务的情况下，也可以单独提供设计服务，在不提供设计服务的情况下，也可以按照客户设计方案单独提供生产服务，即：这两项承诺之间没有高度的关联性。即：A 公司向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺是可以单独区分的，满足上述准则第十条（一）的条件。综上，该合同中有两个单项履约义务：设计服务和生产服务。

2、两个单项履约义务应分别如何确认收入？

无论是设计服务还是生产服务，在 A 公司的设计和生产过程中，不会形成一个立即被

客户取得并消耗的资产，如果在履约过程中合同终止，A 公司履约过程中形成的设计过程资料、或者已经完工的产品都不会交付给客户；客户也不能控制 A 公司的履约过程。因此，不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（一）和（二）的条件。A 公司为特定客户设计和生产的特定纪念品具有不可替代用途，但“在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”，背景资料中没有相关信息，因此，A 公司提供的设计服务和生产服务是否能够在一段时间内确认收入，取决于 A 公司是否拥有《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（三）中提及的可收款权利，如果也不满足该条件，则应在一个时点——客户确认设计方案和客户验收完工的纪念品时一次性确认收入。

3、A 公司的生产服务应采用“总额法”确认收入

就本合同中所涉及生产服务而言，虽然在法律形式上可以认可“A 公司为 B 公司提供的是广告创意设计服务，以及纪念品制作中的跟踪服务，但并不参与纪念品的直接制作”，但对照 A 公司与委托方签订的《订制纪念品设计服务项目合同》和与金银加工企业签订的采购合同可知，这两个合同的条款基本上互相独立，作为供应商的金银加工企业是 A 公司自主选择的，B 公司并不是采购合同中的一方，说明 A 公司应就纪念品的材质、加工质量等方面独立地向 B 公司承担责任，是交付纪念品的首要义务人，从 B 公司的角度评估，交付的纪念品出现质量问题是向 A 公司追责的；且《定制纪念品设计服务项目合同》中约定的纪念品价款（包括黄金料和加工费等）均高于加工合同，即 A 公司具有自主定价权，且在这一过程中赚取了差价。因此，A 公司对后一阶段的纪念品加工应采用总额法确认和计量收入，将支付给金银加工企业的采购合同价款确认为营业成本。

问题2-1-33（广告代理行业的收入确认）

问题：

根据下文“背景”部分提供的信息，A 公司应当在什么时点确认其从事媒体广告代理业务取得的收入？应当是将向广告主收取或应收的全部款项确认为收入，还是仅就其所获取的佣金部分确认收入？

背景：

A 公司从事媒体代理业务，即为特定的电视栏目和杂志代理广告业务。相关业务的背景如下：

（一）电视栏目广告代理业务

该业务系公司受电视台委托承包代理某一特定电视栏目的广告，该广告播出时间和每天的播出时长大体固定；承包的广告时长少于协议规定的时长，电视台有权就未使用的广告额度进行其他销售，或委托其他代理公司进行销售，如果每天实际播出时长达到 30 秒，则以 30 秒为单位按天结算；如果播出时长不足 30 秒，则按刊例价为标准逐条按天计算。

A 公司与客户签订的合同为《电视广告发布合同》，合同的主要条款为：1、客户委托公司在约定的期间内发布电视广告；2、未经客户同意，公司不得改动广告样带。

A 公司与电视台签订《广告承包协议书》，协议书的主要条款为：1、电视台委托 A 公司代理该节目板块的广告；2、A 公司按照合同约定的价格支付广告发布费用，电视台按照实际结算的广告发布费用的 15%作为公司的代理费；3、A 公司的所销售的时段广告的刊例价（包括套装项目等）必须报电视台备案，频道中的各种广告产品的广告价格均由电视台核准；4、A 公司按照电视台批准的项目对外价格进行广告销售，不得以高于电视台核准的价格及较大的代理费率进行销售，也不得以低于电视台核准的价格进行报价。

（二）杂志广告代理业务

该业务系 A 公司代理某杂志的广告经营业务，广告经营形式限于刊例内所有广告形式。约定 A 公司每年需完成实交 600 万元的广告销售任务，实交金额少于 400 万的按刊例价 45% 结算；超过 400 万少于 600 万的按刊例价 40% 结算；超过 600 万的，超出部分按刊例价 35% 结算。合同期：2008 年 11 月 1 日至 2013 年 10 月 31 日；目前按刊例价的 45% 结算。

A 公司与客户签订《XX 杂志广告发布合同》，合同的主要条款为：1、未经客户同意，A 公司不得改动广告样稿；2、A 公司有权对广告文字内容进行编辑加工，并经客户确认后发布。

A 公司与杂志社签订《XX 杂志广告代理协议》，合同主要条款为：1、杂志社委托 A 公司代理该杂志的广告经营业务；2、A 公司对外广告应按照杂志社制定的刊例价为准，销售过程中应按照其制定的折扣体系、商务政策进行销售行为，不得擅自变更。

上述两项业务的发票开具情况为：A 公司开具发票给客户，电视台或杂志社开具发票给 A 公司。均按实收金额开具发票。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、收入确认时点问题

A 公司从事媒体广告代理业务，属于提供劳务，应适用《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》及其应用指南中关于提供劳务收入确认的规定，即收入应于相关劳务提供时确认。

《〈企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）〉应用指南》中有“宣传媒介的收费，在相关的广告或商业行为开始现于公众面前时确认收入”的规定。但能否在本案例中引用该规定，应取决于 A 公司在其与电视台、杂志社和广告客户签订的合同中所承担的责任范围，即是仅限于为电视台或杂志社招揽广告（A 公司与客户签订合同，将广告交给电视台或杂志社审查通过之后，是否还有进一步的责任），还是需要在广告招揽完成后还有进一步的服务和涉入（例如，如果在广告播放或刊发过程中出现问题，A 公司是否也需要承担责任）。鉴于 A 公司本身并不直接运营媒体（电视频道或者杂志），所从事的业务性质是“媒体代理”，

所以很可能不适用该条规定，而应根据其在相关合同中责任的履行情况和程度确认收入，例如就其业务招揽、与媒体签订广告合同、审查广告内容、向媒体提交广告播放或刊发内容等环节分别确认收入。

如果公司的责任不涉及广告的播放或刊发环节，则无需将收入递延到广告在电视上播放或者相关杂志发行的时点才确认；如果公司有部分责任涉及广告的播放或刊发环节，则应当根据最终合同履行结果能否可靠预计，将部分或全部收入递延到播放或刊发环节确认。

2、收入计量采用“总额法”还是“净额法”的问题

参照 2009 年修订后的《国际会计准则第 18 号——收入》附录第 21 段，在判断收入的确认和列报应当采用“总额法”还是“净额法”时，首先需要明确的问题就是企业（报告主体）在交易中所处的地位，即其自身是否构成交易的一方，并直接承担交易的后果；还是仅仅在交易双方之间起到居间的作用，仅仅就其提供的居间代理服务收取佣金，而并不承担交易的后果。换言之，企业与供应商之间的交易是否为独立于企业与顾客或用户之间的交易的另一项交易；企业是否承担了所交易的商品或服务的所有权上的主要风险和报酬。在确定企业在交易中所处的地位是否为代理人时，需要综合考虑所有事实和因素（尤其是重大风险和报酬的承担情况），作出适当的职业判断。但是，一般认为，如果存在以下一种或数种情况，则企业自身被认定为交易的一方，从而需要按总额确认收入的可能性相对较大：

（1）根据所签订的合同条款，企业是首要的义务人，负有向顾客或用户提供商品或服务的首要责任，包括确保所提供的商品或服务可以被顾客或用户接受；

（2）企业在交易过程中承担了一般存货风险，即存货所有权上的主要风险和报酬，例如标的商品或服务的价格变动风险、滞销积压风险等；

（3）企业能够自主决定所交易的商品和服务的价格；或者能够改变所提供的商品和服务，或者自行提供其中的部分服务；

（4）企业承担了源自客户或供应商的信用风险。

在本案例中，A 公司并不负责广告的制作，播放或刊发的广告内容由客户提供且不得进行修改；且其与客户的交易价格也是由电视台或杂志社确定，A 公司不具有价格的决定权。这些因素增大了按净额确认收入的可能性。但是企业和注册会计师还应当检查相关合同条款，确定以下事项，参考国际会计准则中的相关表述，据以最终确定收入的确认是应当采用“总额法”还是“净额法”：

（1）在与电视台签订的《广告承包协议书》和与杂志社签订的代理协议中，如何明确公司向电视台和杂志社支付费用的标准，例如，是否规定由公司承包一个时段或者版面，无论是否招揽到广告，都必须向电视台或杂志社支付该时段或者版面的全部保底款项（这种规定表明公司承担了前述的“一般存货风险”，相应增大了公司按“总额法”计量收入的可能性）；还是根据所招揽到的广告实际占用的播出时长或占用版面情况收费（即，向电视台或杂志社支付的款项是否明确为向客户收到或应收的款项的一个固定比例。这种规定表明公司

未承担“一般存货风险”，相应增大了公司以“净额法”计量收入的可能性）。换言之，公司最终获得的报酬是否为向客户收到或应收的款项的一个固定比例。

（2）如果应向客户收取的款项出现坏账，则按照公司与电视台或杂志社签订的合同约定应向电视台或杂志社支付的款项是否仍应支付，即是否承担相应的坏账风险（如果公司承担源于客户的信用风险，则增大了公司按“总额法”计量收入的可能性）；

（3）在广告的播出或刊发过程中出现问题时（即使根据 A 公司与媒体签订的合同，该事项不属于 A 公司的责任范围），客户是否有权先向 A 公司追偿，然后 A 公司再根据与媒体之间的合同向媒体追偿，即 A 公司是否承担因媒体方面违约的原因导致的风险（如果公司承担源自媒体的信用风险，则增大了公司按“总额法”计量收入的可能性）。

鉴于实务中收入确认采用“总额法”还是“净额法”问题的复杂性，建议企业和注册会计师在遇到此方面的问题时，应当获取充分的资料，谨慎判断。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、收入计量采用“总额法”还是“净额法”的问题

基于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》及其应用指南（详见下文“结论基础”）的相关论述分析如下：

（1）A 公司没有承担向客户转让商品的主要责任

本案例中，A 公司本身不负责广告的播放和刊发，从客户的角度评估，是电视台和杂志社承担了广告的播放和刊发的主要责任，如果播放和刊发过程中出现了质量问题，即使客户有权向 A 公司追责，但最终仍是由电视台和杂志社承担纠错责任。即，在合同签订之时，客户就知悉并认可是由电视台和杂志社的承担相应责任。

（2）A 公司没有承担存货风险

从 A 公司与电视台签订的合同分析，如果 A 公司“承包的广告时长少于协议规定的时长，电视台有权就未使用的广告额度进行其他销售，或委托其他代理公司进行销售。如果每天实际播出时长达到 30 秒，则以 30 秒为单位按天结算；如果播出时长不足 30 秒，则按刊例价为标准逐条按天计算”。从 A 公司与杂志社签订的合同分析，如果 A 公司没有完成每年 600 万的销售任务，只是代理费比例有所降低，两个合同中均没有“公司承包一个时段或者版面，无论是否招揽到广告，都必须向电视台或杂志社支付该时段或者版面的全部保底款项”类似约定，而是根据所招揽到的广告实际占用的播出时长或占用版面情况收费（即，向电视台或杂志社支付的款项明确为向客户收到或应收的款项的一个固定比例）。这表明 A 公司没有承担存货风险。

（3）A 公司不能自主决定广告的销售价格。

综上，在本案例的背景中，A 公司在该交易中属于代理人，应采用“净额法”确认收入。

2、A 公司的收入确认时点问题

A 公司是代理人，提供的是代理服务，其收入金额是电视台和杂志社支付的佣金。根据

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条规定进行分析：

（1）A 公司履约过程包括招揽业务、审查广告内容、向媒体提交广告播放或刊发内容等，在 A 公司履约过程中如果合同终止，A 公司掌握的相关业务资源、未完成的广告内容等不会移交给电视台和杂志社，电视台和杂志社只能重新寻求其他方的合作。因此在 A 公司履约过程中，客户（指电视台和杂志社）没有取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

（2）A 公司自行招揽业务，自行与拟发布广告的对方签订合同，电视台和杂志社不能控制 A 公司的履约过程。

（3）A 公司的代理服务具有不可替代性，A 公司不能随意将拟在 XX 电视台和 XX 杂志发布的广告更改为在其他媒体发布。从合同条款看，是按照广告的实际播出时间和刊发数量结算 A 公司的代理费，在广告没有播出和刊发之前，A 公司无法获取相关报酬。

但合同中并没有约定，在由于非 A 公司责任而导致合同终止情况下，A 公司是否能够在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项（包括成本和合理利润）。是否满足该条件，决定了 A 公司的代理费是在一个时段内（满足该条件），还是在一个时点（不满足该条件）确认收入。实务中，需要结合合同的详细条款、行业惯例等情况进行判断。

如果满足在一个时段内确认收入，A 公司应按照一个恰当的履约进度分期确认收入；如果满足在一个时点确认收入，应在 A 公司的代理服务完成（广告播出/刊出）之时按照代理手续费金额确认收入。

权威指引：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条规定：“企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

（一）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

（一）企业承担向客户转让商品的主要责任。（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。（四）其他相关事实和情况。”

《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》相关规定：“实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于

合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括但不限于：

（1）企业承担向客户转让商品的主要责任。该主要责任包括就特定商品的可接受性（例如，确保商品的规格满足客户的要求）承担责任等。当存在第三方参与向客户提供特定商品时，如果企业就该特定商品对客户承担主要责任，则可能表明该第三方是在代表企业提供该特定商品。企业在评估是否承担向客户转让商品的主要责任时，应当从客户的角度进行评估，即客户认为哪一方承担了主要责任。例如，客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。

（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。当企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品时，这可能表明企业在将该特定商品转让给客户之前，承担了该特定商品的存货风险，企业有能力主导特定商品的使用并从中取得几乎全部的经济利益。在附有销售退回条款的销售中，企业将商品销售给客户之后，客户有权要求向该企业退货，这可能表明企业在转让商品之后仍然承担了该商品的存货风险。

（3）企业有权自主决定所交易商品的价格。企业有权决定与客户交易的特定商品的价格，可能表明企业有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。然而，在某些情况下，代理人可能在一定程度上也拥有定价权（例如，在主要责任人规定的某一价格范围内决定价格），以便其在代表主要责任人向客户提供商品时，能够吸引更多的客户，从而赚取更多的收入。例如，当代理人向主要责任人的客户提供一定折扣优惠，以激励该客户购买主要责任人的商品时，即使代理人有一定的定价能力，也并不表明其身份是主要责任人，代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或手续费而已。”

问题2-1-34（不能办理产权证的地下车位销售的处理）

问题：

地下车位无法办理产权证，是否可以如同销售商品房一样确认收入并结转成本，或作为投资性房地产逐年确认收入并结转成本？

背景：

某公司对所开发的房地产对外进行销售，包括地下车位。但地下车位无法给业主办理产权证。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

出售车位是否确认收入，需要看是否满足《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的销售商品收入确认的五个条件：1、企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；2、企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；3、收入的金额能够可靠地计量；4、相关的经济利益很可能流入企业；5、相

关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

本案例中，如果车位销售合同中对办理产权证有约定，并且根据此约定判断，业主因为无法办理产权而退回车位的可能性较大，则不满足确认收入的条件（但确认为投资性房地产没有会计准则上的依据）；如果判断业主基本不会因此退回车位（即使存在产权瑕疵，例如，业主有可能明知该车位属于人防设施，因而不能办理产权证，但出于种种考虑而仍然购买其一定年限内的使用权），则不能办理产权证明的事实不影响其所有权上主要风险和报酬转移的判断，并且收入确认的其他条件也均已满足，应该可以确认销售收入，此时其所有权上的主要风险和报酬已转移给业主，对开发商而言不再具有产生未来经济利益流入的能力，故不应继续确认为开发商的资产。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

公司出售无法办理产权证的地下车位，其面临的主要风险是：客户可能由于无法办理产权证而要求退货，如果客户退货，则公司因向客户转让商品而有权取得的对价不是很可能收回。这使得该合同不满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第五条规定的合同标准“（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”，此时，不能按照收入准则的规范确认收入。

据此，公司应考虑如果车位销售合同中对办理产权证有约定，并且根据此约定判断，业主因为无法办理产权而退回车位的可能性较大，则不满足确认收入的条件（但确认为投资性房地产没有会计准则上的依据）；如果判断业主基本不会因此退回车位（即使存在产权瑕疵，例如，业主有可能明知该车位属于人防设施，因而不能办理产权证，但出于种种考虑而仍然购买其一定年限内的使用权），则不能办理产权证明的事实不影响对价的收回，且合同标准其他四个条件也均已满足，应该可以在将车位交付给业主时确认销售收入，此时车位的控制权已经转移给了业主，对开发商而言不再具有产生未来经济利益流入的能力，故不应继续确认为开发商的资产。

问题2-1-35（房地产开发企业对属于人防工程的车位费的收入确认问题）

问题：

房地产开发企业对未取得产权证明、属于人防工程的车位等设施，如何确认其以租赁等名义取得的收入？

背景：

房地产公司销售的未取得产权证明、属于人防工程的车位，租赁合同注明的是租赁费 6 万元，租赁期间 20 年，租赁期满后由租赁方无偿使用。该房地产公司系项目公司，存续期可能较短，待该地块开发、销售完毕后就会关闭。

本案例中假设相关的合同安排都是符合相关法律法规规定的。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》对收入确认问题，基本上是遵循了“实现原则”和“配比原则”，即：收入应当在导致赚取该收入的活动已经完成，相应款项的收取不存在重大不确定性，且收入和相关成本的金额可以可靠计量时予以确认；收入的确认应当与对应的成本相配比。

具体到本案例，假设相关的合同安排是合规的，则在本案例中，尽管由于相关法律法规规定的限制，不能转让所有权，只能采用转让一定年限使用权或者租赁合同的方式，但在后续租赁期间或者使用期间内，作为租赁合同中出租方的房地产企业无需为确保承租人持续有效地使用该车位而发生大额的额外成本支出，因此从经济实质上讲可以比照买断处理，即在交付车位时，房地产开发企业依据租赁合同应履行的实质性合同义务均已履行完毕，故可按照销售合同或租赁合同约定的总价款一次性确认全部收入（如果采用在租赁期内分期付款的方式，则按长期应收款的折现值确认，同时在后续期间确认融资利息收入），同时结转对应的成本。

需要特别强调的是：对于此类利用法律法规规定的“灰色地带”实现的销售或租赁，公司管理层和注册会计师都需要对其潜在的合规性风险予以特别关注，应聘请律师对该项交易安排是否存在法律上的瑕疵发表意见，必要时咨询主管机关。只有在排除了合规性风险的情况下，才能按照前述方法进行收入确认的会计处理。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十二条规定：“生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。”

本案例中，承租人不仅在租赁期 20 年内可以无偿、独占使用该特定车位，而且在租赁期 20 年满后，该车位继续由承租人无偿使用，即使用权年限已几乎涵盖该车位使用寿命的全部，故判断与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬实质上转移给了租赁人，因此该租赁属于“融资租赁”。房地产销售公司既是生产商又是融资租赁的出租人，应按照上述租赁准则的规定，在租赁开始日，按照车位的公允价值和租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，按照租赁资产账面价值扣除未担保余值（如有）的现值后的余额结转销售成本。如果租赁费是租赁开始日一次收取的，实际上车位的公允价值和租赁收款额的现值是相当的。

问题2-1-36（关于公司出售电解液后无偿收回的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司该行为是否属于销售行为，是否可以全额确认收入？其整个业务应如何进行会计处理？

背景：

A 公司主要经营电解液的生产和销售，A 公司 20X7 年 10 月出售 4 万立方米电解液给 B 公司，这批电解液 A 公司账面价值 8,000 万元，与 B 公司的销售合同价格 1.2 亿元，有证据表明该销售价格是公允的。该批电解液实物交割，并且 B 公司会持续使用 20 年。合同签订并且交付电解液后数日内，B 公司支付 A 公司 6,000 万元，随后的 20 年内，B 公司每年按照 6,000 万元（剩余部分）的 2% 支付给 A 公司，20 年之后 B 公司将 4 万立方米电解液无偿归还给 A 公司。同时，B 公司协调提供 6,000 万元银行贷款给 A 公司（借款主体为 A 公司），期限 20 年，年利率 1.5%。以上为与销售合同同时约定的事项，整体构成一项一揽子交易，且属于不可撤销合同，假设 4 万立方米电解液 20 年后公允价值为 6,000 万元，折现率 10%（即 A 公司通过商业银行获得市场化融资的资金成本）。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

首先，应当判断在电解液交付后，其所有权上的主要风险和报酬是否已经转移给 B 公司，B 公司能否在该 20 年内自主支配和使用这些电解液（可能对 B 公司进一步对外出售该电解液有限制，以保证 20 年后的回收，但如果 B 公司购入该电解液的目的就是为了自身生产而不是出售，则对 B 公司出售权的限制不构成对其风险和报酬、控制权转移判断的障碍）。在此基础上，分为两种情形分别讨论：

情形 1：

如果该 20 年基本相当于该电解液的使用年限，且 B 公司可在该 20 年内自主支配和使用这些电解液，则基本可以认为其所有权上的主要风险和报酬已经转移，在确保 B 公司具有足够的付款和履约能力的前提下，A 公司可以确认这部分电解液的销售收入。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第五条规定：“企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益”。此处的“合同或协议价款”也就是合同约定的交易对价。鉴于“收入”的定义为“企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”，因此与该项销售交易直接相关且来源于购货方的各种形式的经济利益流入（也包括对原本需发生的本企业经济利益流出的减少或避免）均应计入本案例中的合同对价款金额，从而构成本案例中商品销售收入的组成部分。

据此，在本案例中，可确认的商品销售收入为以下各项之和：

(1) 初始收款 6,000 万元；

(2) 后续 20 年内每年收到 120 万元 ($=6,000 \times 2\%$) 按市场利率 10% 的年金现值 10,216,276.46 元；

(3) 20 年后可收回的残料的届时公允价值 (相当于融资租赁中的“未担保余值”) 6,000 万元按 10% 利率计算的复利现值 8,918,617.68 元；

(4) 在 B 公司协调下, A 公司获得的 20 年期优惠贷款 (本金 6,000 万元, 年利率 1.5%, 假设为按年付息, 到期一次还本) 未来还本付息金额按 10% 市场利率折现的现值 (即该项长期借款于初始确认日的公允价值, 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定, 金融资产和金融负债的初始计量金额为其公允价值) 16,580,825.03 与该贷款的名义本金 6,000 万元之间的差额 43,419,174.97 元。

以上各项金额合计为: 122,554,069.11 元。该金额与该批电解液的当前公允价值 (1.2 亿元) 差异约 2%, 可以认为符合《企业会计准则第 14 号——收入 (2006 年)》第五条对商品销售收入计量的“公允性”标准 (注: 如果按上述方法计算的金额与商品的公允价值差异很大, 则应进一步分析原因, 例如是否涉及隐蔽的关联方交易等, 根据具体成因确定相应的会计处理方案)。

据此, A 公司确认收入的会计分录为 (注: 为简化起见, 未考虑相关税费的影响):

借: 银行存款 120,000,000.00 (销售的首期款 6,000 万元+优惠贷款本金 6,000 万元)

长期借款——利息调整	43,419,174.97
长期应收款	24,000,000.00 (后续 20 年内每年收款 120 万元)
未担保余值	60,000,000.00
贷: 长期借款——本金	60,000,000.00
未实现融资收益——长期应收款	13,783,723.54
未实现融资收益——未担保余值	51,081,382.32
主营业务收入	122,554,069.11

同时编制将该批电解液实际成本 8,000 万元从“库存商品”转入当期“主营业务成本”的成本结转分录。

后续每年应对“长期借款——利息调整”按实际利率法摊销, 即按实际利率 10% 确认每年的借款利息支出; 同时每年对上述两项“未实现融资收益”按实际利率法摊销, 按实际利率 10% 确认相应的利息收入。例如, 在后续第一年末:

(1) 应确认长期借款利息支出 = 期初摊余成本 $16,580,825.03 \times 10\% = 1,658,082.50$ 元, 与名义利息 90 万元 ($=6,000 \text{ 万元} \times 1.5\%$) 之间的差额 758,082.50 元调整“长期借款——利息调整”:

借：财务费用——利息支出（或在建工程）	1,658,082.50
贷：应付利息	900,000.00
长期借款——利息调整	758,082.50

（2）应确认的与长期应收款和未担保余值相关的利息收入分别为两者的期初摊余成本乘以实际利率 10%，即分别为 1,021,627.65 元和 891,861.77 元，合计为 1,913,489.42 元：

借：未实现融资收益——长期应收款	1,021,627.65
未实现融资收益——未担保余值	891,861.77
贷：其他业务收入——利息收入	1,913,489.42

如果判断该电解液的使用寿命远超过 20 年，假设该电解液 20 年后无偿归还给 A 公司后，A 公司依旧有利用该电解液的价值，并且可以电解出产品，假设可以继续生产十年，直至该电解液无使用价值为止。则“B 公司可在该 20 年内自主支配和使用这些电解液”，并不能据此就认为该电解液所有权上的主要风险和报酬已经转移。在本案例中，即使不考虑 20 年后收回时的未担保余值，在租赁开始日，可确定收到的租金的公允价值已经包括：

（1）租赁期开始日一次性收取的 6,000 万元；

（2）后续 20 年内每年收到 120 万元（=6,000*2%）按市场利率 10% 的年金现值 10,216,276.46 元；

（3）前述优惠贷款的公允价值低于其名义本金的差额 43,419,174.97 元。

上述三项的合计金额为 113,635,451.43 元，占到租赁开始日租赁资产公允价值（1.2 亿元）的比例为 94.70%，已超过 90%，且显著高于该批电解液的成本（8,000 万元）。这种情况仍然表明出租人 A 公司已经将“与资产所有权有关的全部风险和报酬”实质转移给了承租人 B 公司，符合《企业会计准则第 21 号——租赁》第六条中“出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值”的标准，从而仍然被分类为融资租赁，其会计处理原则与前面举例相同。

情形 2：

在少数情况下，如果经过综合分析考虑后，仍然认为该批电解液所有权上的主要风险和报酬并未转移，因而确实应当被归类为经营租赁（我们认为这种情况可能性不大），则出租人 A 公司应将该租赁资产的账面价值 8,000 万元从库存商品结转至固定资产，并按其预计可使用寿命（30 年）计提折旧。在此处的 20 年合同租赁期内应确认的租金总额包括：

（1）租赁期开始日一次性预付租金 6,000 万元；

（2）20 年内每年支付租金 120 万元，合计 2,400 万元（不折现）；

（3）前面“情形 1”中提到的优惠贷款的公允价值低于其名义本金的差额 43,419,174.97 元。

上述三项的合计金额为 127,419,174.97 元，按 20 年直线法分摊，每年确认租赁收入为 6,370,958.75 元。

经营租赁模式下，租赁期开始日的账务处理如下：

借：银行存款 120,000,000.00（初始预收租金 6,000 万元+优惠贷款本金 6,000 万元）

 长期借款——利息调整 43,419,174.97

 贷：长期借款——本金 60,000,000.00

 其他非流动负债——预收租金 103,419,174.97

借：固定资产——经营租赁租出 80,000,000.00

 贷：库存商品 80,000,000.00

第一年末的账务处理如下：

借：应收账款 1,200,000.00

 其他非流动负债——预收租金 5,170,958.75（=103,419,174.97÷20）

 贷：其他业务收入——租赁收入 6,370,958.75

借：财务费用——利息支出（或在建工程） 1,658,082.50

 贷：应付利息 900,000.00

 长期借款——利息调整 758,082.50

需要提醒的是：案例中假设的折现率为 10%，实务中折现率应选择 20 年期商业贷款的市场利率（针对 A 公司的特定信用风险因素进行调整后）作为折现率。折现率选取的基本原则应参照金融工具、公允价值计量等相关会计准则规定，并咨询资产评估、金融工具估值等领域内的专业人士。本案例中，初始租赁最低租赁收款额的计算确实与折现率选取关系较大。可以选择不同的折现率进行敏感性分析。所选用的折现率越低，则上面分录中“长期借款——利息调整”、“未实现融资收益——长期应收款”和“未实现融资收益——未担保余值”的初始计量金额都会变小，但对总体的最低租赁收款额的影响方向存在不确定性。因此，折现率的选取可能会影响到对租赁性质的判断结论。但是，如果计算结果与电解液在交付时的公允价值 1.2 亿元差异较大，则需关注该交易的公允性问题。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十八条规定：“对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

（一）企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的相关规定进行会计处理；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

（二）企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使

该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照本条（一）规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，按照本准则第三十二条规定进行会计处理。

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。”

A 公司在将电解液交付给客户后，约定 20 年后无偿收回，该业务实际上属于售后回购，A 公司因存在与客户 B 公司的远期安排而负有回购义务，只不过回购价格为零。根据收入准则的上述规定，回购价格（零）低于原售价，应作为租赁交易处理。

在本案例中，即使不考虑 20 年后收回时的未担保余值，在租赁开始日，可确定收到的租金的公允价值已经包括：

- （1）租赁期开始日一次性收取的 6,000 万元；
- （2）后续 20 年内每年收到 120 万元（=6,000*2%）按市场利率 10% 的年金现值 10,216,276.46 元；
- （3）在 B 公司协调下，A 公司获得的 20 年期优惠贷款（本金 6,000 万元，年利率 1.5%，假设为按年付息，到期一次还本）未来还本付息金额按 10% 市场利率折现的现值（即该项长期借款于初始确认日的公允价值，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定，金融资产和金融负债的初始计量金额为其公允价值）16,580,825.03 与该贷款的名义本金 6,000 万元之间的差额 43,419,174.97 元。

上述三项的合计金额为 113,635,451.43 元，占到租赁开始日租赁资产公允价值（1.2 亿元）的比例为 94.70%，已超过 90%，且显著高于该批电解液的成本（8,000 万元）。这种情况表明出租人 A 公司已经将“与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬”实质转移给了承租人 B 公司，符合《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第三十六条中“在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值”的标准，从而被分类为融资租赁。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十二条规定：“生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。”

A 公司既是生产商又是融资租赁的出租人，应按照上述租赁准则的规定进行处理：租赁收款额的现值为 113,635,451.43 元，低于该批电解液在租赁开始日的公允价值 1.2 亿元，因此，A 公司应在租赁开始日将 113,635,451.43 元确认为营业收入。

据此，A 公司的会计分录为（注：为简化起见，未考虑相关税费的影响）：

(1) 确认收入:

借: 银行存款 120,000,000.00 (销售的首期款 6,000 万元+优惠贷款本金 6,000 万元)

长期借款——利息调整	43,419,174.97
长期应收款	24,000,000.00(后续 20 年内每年收款 120 万元)
贷: 长期借款——本金	60,000,000.00
未实现融资收益——长期应收款	13,783,723.54
主营业务收入	113,635,451.43

(2) 结转销售成本:

借: 主营业务成本	71,081,382.32
未担保余值	60,000,000.00
贷: 存货	80,000,000.00
未实现融资收益——未担保余值	51,081,382.32

后续每年应对“长期借款——利息调整”按实际利率法摊销,即按实际利率 10%确认每年的借款利息支出;同时每年对上述两项“未实现融资收益”按实际利率法摊销,按实际利率 10%确认相应的利息收入。例如,在后续第一年末:

(1)应确认长期借款利息支出=期初摊余成本 16,580,825.03×10%= 1,658,082.50 元,与名义利息 90 万元 (=6,000 万元×1.5%) 之间的差额 758,082.50 元调整“长期借款——利息调整”:

借: 财务费用——利息支出(或在建工程)	1,658,082.50
贷: 应付利息	900,000.00
长期借款——利息调整	758,082.50

(2) 应确认的与长期应收款和未担保余值相关的利息收入分别为两者的期初摊余成本乘以实际利率 10%,即分别为 1,021,627.65 元和 89,186.18 元,合计为 1,913,489.42 元:

借: 未实现融资收益——长期应收款	1,021,627.65
未实现融资收益——未担保余值	891,861.77
贷: 其他业务收入——利息收入	1,913,489.42

需要提醒的是:案例中假设的折现率为 10%,实务中折现率应选择 20 年期商业贷款的市场利率(针对 A 公司的特定信用风险因素进行调整后)作为折现率。折现率选取的基本原则应参照金融工具、公允价值计量等相关会计准则规定,并咨询资产评估、金融工具估值等领域的专业人士。本案例中,初始租赁最低租赁收款额的计算确实与折现率选取关系较大。可以选择不同的折现率进行敏感性分析。所选用的折现率越低,则上面分录中“长期借款——利息调整”、“未实现融资收益——长期应收款”和“未实现融资收益——未担保余值”的初始计量金额都会变小,但对总体的最低租赁收款额的影响方向存在不确定性。因此,折

现率的选取可能会影响到对租赁性质的判断结论。但是，如果计算结果与电解液在交付时的公允价值 1.2 亿元差异较大，则需关注该交易的公允性问题。

问题2-1-37(汽车零部件厂商受整车厂委托开发模具(所有权属于整车厂)的会计处理)

问题：

汽车零部件厂商受整车厂委托开发模具（所有权属于整车厂），在不同的业务模式下，分别应如何进行会计处理？

背景：

A 公司主要生产汽车塑料饰件，与生产配套主要设备系注塑机和模具。

A 公司的模具分为生产性模具和作为产品销售的模具。目前公司生产的模具大部分为生产性模具，公司通常在新产品开发阶段接受客户委托先进行生产模具的开发及生产。

根据客户的结算模式，目前 A 公司模具的核算方法如下：①产品销售模具：A 公司按照客户要求完成模具开发和生产，A 公司自行研发生产的模具，在 3D 图纸参数设计阶段的费用计入管理费用，根据图纸生产过程根据实际生产领用情况计入存货核算，试模阶段的材料领用计入费用，客户验收合格后确认收入结转相应成本；②生产性模具：A 公司按照客户要求完成模具开发及生产，客户将模具的相关费用通过产品结算补偿，A 公司在 3D 图纸参数设计研究阶段的费用计入管理费用，根据图纸生产过程根据实际生产领用情况计入在建工程核算，试模阶段的材料领用计入管理费用，待模具达到预定可使用状态时转入固定资产核算，并随着相关产品的销售进行摊销，逐步计入产品成本。

由于 A 公司的生产规模较大，自身模具生产能力满足不了 A 公司的需求，存在部分外购情况，关于外购模具，目前 A 公司的核算方法为：①产品销售模具：客户一次性购买模具的，计入存货核算；②生产性模具：客户在产品结算中给予结算的，公司按照供应商的进度计入在建工程，待验收合格后转入固定资产核算。

A 公司与不同的客户签订的协议对模具摊销均有约定，合同中明确规定摊销年限的按照合同约定摊销，合同中未约定摊销年限的，根据公司技术人员测算及历史经验按照 3 年摊销。

A 公司的模具的单项价值较大，单价在 20 万元以上的模具占全部模具的 70%左右，根据客户要求模具设备保管需要达到 10 年。

目前同行业上市或拟上市公司对于模具核算不统一，对于客户在产品价格补偿模具价格的在长期资产（固定资产和长期待摊费用）核算居多。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、模具研发和制造业务的核算

从上面“背景”部分所提供的信息看，我们理解 A 公司的业务模式应该是常见的“汽

车零部件厂商受整车厂委托研发零部件模具，并利用这些模具为整车厂制造零部件”。其特点是：这类研发完全是根据委托方需求进行的定向研发，无论法律上的研发成果所有权归属情况如何，研发成果都具有高度的专用性，只能供委托方使用，因此即使这些技术的资料（或者模具实体）存放于 A 公司，但 A 公司并没有使用这些成果的主导权，其使用的主导权在委托方手中，A 公司只能根据委托方所下的订单为其生产指定品种、数量的特定产品，不能将其用于其他用途，即这些研发成果的经济利益并不控制在 A 公司手中，因此不能确认为 A 公司的固定资产或无形资产。

经过对类似案例的研究，我们倾向于对此类模具开发业务采用以下原则处理：

（1）委托研发合同约定的研发阶段价款足以涵盖本企业承担的研发成本的，表明企业通过提供受托研发服务本身就可以获取合理的利润，同时委托方完全可以要求本企业交出全部研发成果，由委托方自主地选择生产厂商利用该研发成果为其生产该产品（尽管实际操作中可能不会这样做，但如果真要这样做，是完全可行的），这种情况表明研发成果对委托方而言也有独立的商业价值。综合考虑，这种模式下的受托研发可以确认为一项独立的主营业务，在研发劳务的提供过程中按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的“提供劳务模式”确认主营业务收入，并将本企业所发生的研发支出计入合同成本，以与收入确认所对应的方法转入主营业务成本。研发完成后成批制造的模具应按《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的“销售商品模式”确认收入和结转成本。

如果合同没有单独约定研发阶段价款和批量制造阶段的价款，只约定了一个总价，则可按合理的方式将该总价分摊至研发阶段和批量制造阶段。按照分摊至研发阶段的对价确认为提供劳务收入。

在 2006 年收入准则下，此类研发属于提供劳务，应在研发过程中按完工百分比法或其他系统、合理的方法确认收入和结转成本；如果研发支出和相应的研发价款较小、研发周期较短的，基于重要性原则，也可以在研发和生产完成，将模具交付给委托方时，一次性确认收入和结转成本。

如果在该模式下制造的模具留存于本企业，用于后续为委托方制造汽车零部件产品的，则在确认零部件销售收入时，仅按照已扣除分摊至研发劳务收入的剩余价款确认。其研发和制造成本已经全部结转损益，故账面上不再确认为本企业的一项资产，仅在账外予以备查登记。

（2）委托研发合同约定的研发阶段价款不能涵盖本企业承担的研发成本，需通过后续受托生产过程中提高产品销售价格的方式收回不足部分研发成本的，则表明该研发依附于后续产品生产，并不是一项独立业务，这种情况下不能单独确认研发收入，原 2006 年收入准则下对此未提供更多的指引。在 2017 年收入准则下，应根据合同分析：研发与后续的零部件销售是分别两项履约义务，还是仅零部件销售一项履约义务。

如果是前者，表明单独的受托研发业务的合同价格可能是不公允的，只有和零部件销售

合同一起来看，对企业而言才是经济的。考虑到商业合理性，通常企业与客户间在签订研发合同时，会同时签订未来的零部件采购合同，在该类合同中，通常通过客户承诺采购单价和采购保底量等方式收回模具研发的对价。此时，基于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第七条关于“合同合并”的规定，应将委托研发合同与该类零部件采购合同一并考虑，按照研发服务和零部件销售这两项履约义务各自的单独售价的相对比例分摊合同总价，并根据分摊后的金额确认研发服务收入（其中可能涉及可变对价在不同履约义务之间的分摊，该事项的操作较为复杂，需结合更进一步的事实背景予以讨论）。

如果是后者，即研发服务不单独构成一项履约义务，则表明研发和零部件销售合同共同构成一项履约义务，也应将两份合同予以合并。当研发支出不符合其他准则规定的资产确认条件时计入“合同履约成本”，期末在报表中列示于“存货”或者“其他非流动资产”。

对于尚未执行 2017 年修订后新准则的企业，也可以参照新准则有关指引进行处理。

（3）委托研发合同约定的研发阶段价款不能涵盖本企业承担的研发成本，且客户未明确承诺采购零部件的价格或数量的

在此情况下，我们理解，相关研发合同中若明确约定研发成果归属于客户，或研发成果都具有高度的专用性，只能供委托方使用的，则应考虑该合同是否构成一项亏损合同，对于构成亏损合同的情形，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》进行处理。

若研发成果或形成的资产归属于企业，或者企业可以使用该设备向其他方销售商品或提供服务的，此时表明企业很有可能控制该项资产，此时方可作为“固定资产”予以确认。

2、摊销方法和摊销年限的确定

按照前述分析，对研发形成的资产按照以下原则处理：

（1）适用收入准则的，相关资产按照与收入确认相一致的方法进行摊销；

（2）可以确认为企业的固定资产或无形资产的，参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十七条规定“企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。”；《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十七条规定“企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销”。《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》和《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》进一步澄清：企业在按照上述规定选择固定资产折旧方法和无形资产摊销方法时，应当根据与固定资产和无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。对于本案例而言，资本化模具成本（固定资产）的经济利益实现（预期消耗）是与产品的产量密切相关的，因此比较合适的摊销方法应为产量法。

如果估算产量难度较大，也可以采用 A 公司目前所采用的方法（年限平均法）：和客户的合同中约定了使用年限的，按该年限摊销；未约定使用年限的，按估计该模具所生产产品的预计生产周期确定摊销年限。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、模具研发和制造业务的核算

从上面“背景”部分所提供的信息看，我们理解 A 公司的业务模式应该是常见的“汽车零部件厂商受整车厂委托研发零部件模具，并利用这些模具为整车厂制造零部件”。其特点是：这类研发完全是根据委托方需求进行的定向研发，无论法律上的研发成果所有权归属情况如何，研发成果都具有高度的专用性，只能供委托方使用，因此即使这些技术的资料（或者模具实体）存放于 A 公司，但 A 公司并没有使用这些成果的主导权，其使用的主导权在委托方手中，A 公司只能根据委托方所下的订单为其生产指定品种、数量的特定产品，不能将其用于其他用途，即这些研发成果的经济利益并不控制在 A 公司手中，因此不能确认为 A 公司的固定资产或无形资产。

经过对类似案例的研究，我们倾向于对此类模具开发业务采用以下原则处理：

（1）委托研发合同约定的研发阶段价款足以涵盖本企业承担的研发成本的，表明企业通过提供受托研发服务本身就可以获取合理的利润，同时委托方完全可以要求本企业交出全部研发成果，由委托方自主地选择生产厂商利用该研发成果为其生产该产品（尽管实际操作中可能不会这样做，但如果真要这样做，是完全可行的），这种情况表明研发成果对委托方而言也有独立的商业价值。综合考虑，这种模式下的受托研发可以确认为一项独立的主营业务，在研发劳务的提供过程中按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》确认主营业务收入（需考虑该项研发服务是否满足的一段时间内确认收入的条件），并将本企业所发生的研发支出计入合同成本，以与收入确认所对应的方法转入主营业务成本。研发完成后成批制造的模具通常属于在一个时点履行的履约义务，在客户取得控制权时确认收入。

如果合同没有单独约定研发阶段价款和批量制造阶段的价款，只约定了一个总价，则可按照合理的方式将该总价分摊至研发阶段和批量制造阶段。按照分摊至研发阶段的对价确认为提供劳务收入。

如前所述，需考虑该项研发服务是否满足的一段时间内确认收入的条件，如果仅仅约定了按模具研发的里程碑进度付款，则在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下是不满足在一段时间内确认收入的条件。

如果在该模式下制造的模具留存于本企业，用于后续为委托方制造汽车零部件产品的，则在确认零部件销售收入时，仅按照已扣除分摊至研发劳务收入的剩余价款确认。其研发和制造成本已经全部结转损益，故账面上不再确认为本企业的一项资产，仅在账外予以备查登记。

（2）委托研发合同约定的研发阶段价款不能涵盖本企业承担的研发成本，需通过后续受托生产过程中提高产品销售价格的方式收回不足部分研发成本的，则表明该研发对价的收回依附于后续产品生产。这种情况下，应根据合同分析：研发与后续的零部件销售是分别两项履约义务，还是仅零部件销售一项履约义务。

如果是前者，表明单独的受托研发业务的合同价格可能是不公允的，只有和零部件销售合同一起来看，对企业而言才是经济的。考虑到商业合理性，通常企业与客户间在签订研发合同时，会同时签订未来的零部件采购合同，在该类合同中，通常通过客户承诺采购单价和采购保底量等方式收回模具研发的对价。此时，基于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第七条关于“合同合并”的规定，应将委托研发合同与该类零部件采购合同一并考虑，按照研发服务和零部件销售这两项履约义务各自的单独售价的相对比例分摊合同总价，并根据分摊后的金额确认研发服务收入（其中可能涉及可变对价在不同履约义务之间的分摊，该事项的操作较为复杂，需结合更进一步的事实背景予以讨论）。

如果是后者，即研发服务不单独构成一项履约义务，则表明研发和零部件销售合同共同构成一项履约义务，也应将两份合同予以合并。当研发支出不符合其他准则规定的资产确认条件时计入“合同履约成本”，期末在报表中列示于“存货”或者“其他非流动资产”。

（3）委托研发合同约定的研发阶段价款不能涵盖本企业承担的研发成本，且客户未明确承诺采购零部件的价格或数量的

在此情况下，我们理解，相关研发合同中若明确约定研发成果归属于客户，或研发成果都具有高度的专用性，只能供委托方使用的，则应考虑该合同是否构成一项亏损合同，对于构成亏损合同的情形，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》进行处理。

若研发成果或形成的资产归属于企业，或者企业可以使用该设备向其他方销售商品或提供服务的，此时表明企业很有可能控制该项资产，此时方可作为“固定资产”予以确认。

2、摊销方法和摊销年限的确定

按照前述分析，对研发形成的资产按照以下原则处理：

（1）适用收入准则的，相关资产按照与收入确认相一致的方法进行摊销；

（2）可以确认为企业的固定资产或无形资产的，参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十七条规定“企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。”；《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十七条规定“企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销”。《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》和《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》进一步澄清：企业在按照上述规定选择固定资产折旧方法和无形资产摊销方法时，应当根据与固定资产和无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。对于本案例而言，资本化模具成本（固定资产）的经济利益实现（预期消耗）是与产品的产量密切相关的，因此比较合适的摊销方法应为产量法。

如果估算产量难度较大，也可以采用 A 公司目前所采用的方法（年限平均法）：和客户的合同中约定了使用年限的，按该年限摊销；未约定使用年限的，按估计该模具所生产产品的预计生产周期确定摊销年限。

问题2-1-38（收到对价中一部分按约定比例要退还时的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司的会计处理是否恰当？

背景：

A 公司利用其智能设备为融资租赁公司客户的车辆提供防盗抢的风险管控服务，主要流程为：A 公司将其开发的 GPS 追踪器销售给客户用于安装在客户的车辆上，同时就该车辆为客户提供防盗抢服务（一般为三年），即如果安装 GPS 追踪器的车辆发生被盗抢事故，A 公司负责赔偿车辆损失。

A 公司与客户的合同约定：

1、A 公司一次性向客户收取风险管控服务费（平均每单 1,000 元），在服务期间内（一般为三年），A 公司向保险公司投保 GPS 追踪器产品责任险，以使客户车辆发生被盗抢后能够获得保险公司的基本赔付，在保险赔付不足以覆盖客户损失时（保险公司赔付比例约 80%），由 A 公司为客户提供补充赔付。

2、在 A 公司向客户收取的风险管控服务费中，按平均每单 400 元标准计提设立风险管控基金，风险管控基金由 A 公司代管，客户发生盗抢损失后，A 公司将赔付资金（包括保险公司赔付部分以及 A 公司补充赔付部分）支付给客户，A 公司补充赔付部分从计提的风险管控基金中支付。风险管控基金不足赔付的，由 A 公司补足。

3、三年服务期满后，如果风险管控基金有结余，由客户与 A 公司按照 7：3 的比例分配。其中，客户分得 70% 部分。

根据经验数据测算，A 公司实际承担的补充赔付责任约为车辆净值的万分之四，因此，目前采取以下方式进行财务处理：

1、公司购买的产品责任险一次性进入销售费用；

2、每期末，按服务尚未到期车辆的净值的万分之四计提销售费用与预计负债（假设一辆车净值为 10 万元，计提销售费用为 40 元）；

3、每期末，每单 400 元减去按万分之四计提的 40 元之后，按应分给客户 70% 的比例计提负债 $252 = (400 - 40) \times 0.7$ ，同时冲减销售收入 252 元。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、购买保险费的支出一次性作为销售费用是否恰当？

基于本案例中业务模式的特点，向保险公司投保以分散风险，是 A 公司的业务模式（基于其自身开发的 GPS 追踪器产品为客户提供防盗抢服务）的内在组成部分，投保支出和就保险公司免赔或不承担赔付责任部分向客户作出补偿的支出均属于该业务模式下的固有成本。因此，我们倾向于将保险费在保单的承保期间内摊销，计入各期营业成本；与之相对应，

向客户收取的服务费扣除预计需返还部分后的剩余部分，应在与客户的合同约定的服务期间内摊销，确认为服务期内各年度的收入。

A公司向客户收取的服务费，应采用类似于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》中对“财务担保合同”的相关规定处理（因为A公司并非保险公司或担保公司，故不采用保险合同会计模式），即：收到款项时确认为递延收益，后续在客户合同约定的服务期内摊销确认为各年度的收入，期末该项负债的余额应为以下两者中的较高者：

（1）按《企业会计准则第14号——收入（2006年）》的规定逐年摊销的余额（对应于剩余服务年限内尚需确认的收入）；（2）根据《企业会计准则第13号——或有事项》确认的预计负债金额（如背景资料所述为车辆价值的万分之四）。

2、对于预计为车辆价值万分之四的赔付责任作为销售费用是否恰当？

如问题1回复所述，我们建议按照“财务担保合同模式”核算该项业务。相应地，赔付责任相关预计负债在计提时（如该预计负债金额高于尚未摊销完毕的递延收益金额）应作为对收入的调整项目。

3、对于252元冲减营业收入的处理是否恰当？

鉴于A公司根据历史赔付数据，合理预估该252元到期后要退回给客户，那么在该笔交易初始确认收入时，这部分金额由于到期要退还客户，并不会带来企业的所有者权益增加，则这部分不符合《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第14号——收入（2006年）》对“收入”的定义，收到时就不应确认收入，而应作为负债处理。即，A公司一次性向客户收取风险管控服务费，以背景资料所假设金额，相关会计处理如下：

（1）符合收入确认时点时：

借：银行存款	1,000
贷：递延收益	708（该金额依据服务期内是否有持续履约的合同义务而一次性或在服务期内采用合理的方法分期确认）
其他应付款	252（ $1,000 - (400 - 40) \times 70\%$ ）
预计负债	40

（2）三年内摊销递延收益（假设未发生预计负债应有余额超出“递延收益+预计负债”之和的情况）

借：递延收益	236（ $= 708 \div 3$ ）
贷：主营业务收入	236

（3）3年服务期满后按风险管控基金结余的约定比例退款给客户时：

借：其他应付款	252
贷：银行存款	252

如果在服务期限内发生了需赔偿客户盗抢损失的情况，且需赔偿金额超出预计负债的原有余额的，则首先从递延收益余额中结转不足部分到预计负债中，相应减少后续可确认收入

向保险公司投保的保费支出确认为一项长期待摊费用，在保单有效期内摊销，摊销额计入主营业务成本。

1、购买保险费的支出一次性作为销售费用是否恰当？

A 公司向客户收取的服务费，应采用类似于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》中对“财务担保合同”的相关规定处理（因为 A 公司并非保险公司或担保公司，故通常不采用保险合同会计模式），即：收到款项时确认为递延收益，后续在客户合同约定的服务期内摊销确认为各年度的收入，期末该项负债的余额应为以下两者中的较高者：（1）按《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年）》的规定逐年摊销的余额（对应于剩余服务年限内尚需确认的收入）；（2）在 2017 年修订后的新金融工具确认和计量准则下所确定的损失准备金额（如背景资料所述为车辆价值的万分之四）。

如问题 1 回复所述，我们建议按照“财务担保合同模式”核算该项业务。相应地，赔付责任相关预计负债在计提时（如该预计负债金额高于尚未摊销完毕的递延收益金额）应作为对收入的调整项目。该处理与《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十九条对“应付客户对价”的处理原则也是一致的，因为向客户支付的赔付款并不是为了向客户取得其他可明确区分商品或服务。

鉴于 A 公司根据历史赔付数据，合理预估该 252 元到期后要退回给客户，那么在该笔交易初始确认收入时，这部分金额由于到期要退还客户，并不会带来企业的所有者权益增加，则这部分不符合《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年）》对“收入”的定义，收到时就不应确认收入，而应作为负债处理。即，A 公司一次性向客户收取风险管控服务费，以背景资料所假设金额，相关会计处理如下：

借：银行存款	1,000	
贷：递延收益		708（该金额依据服务期内是否有持续履约的合同义务 次性或在服务期内采用合理的方法分期确认）

其他应付款	252 (1,000- (400-40) × 70%)
预计负债	40

(2) 三年内摊销递延收益 (假设未发生预计负债应有余额超出“递延收益+预计负债”之和的情况)

借：递延收益	236 (= 708 ÷ 3)
贷：主营业务收入	236

(3) 3 年服务期满后按风险管控基金结余的约定比例退款给客户时：

借：其他应付款	252
贷：银行存款	252

如果在服务期限内发生了需赔偿客户盗抢损失的情况，且需赔偿金额超出预计负债的原有余额的，则首先从递延收益余额中结转不足部分到预计负债中，相应减少后续可确认收入的金额。

向保险公司投保的保费支出确认为一项长期待摊费用，在保单有效期内摊销，摊销额计入主营业务成本。

问题2-1-39 (图书出版服务企业在不同业务模式下的收入确认问题)

问题：

1、图书出版服务企业与企业（客户）合作，为客户创作、出版、发行书籍提供相关服务，由客户按合同规定向图书经营企业支付图书策划出版费，在这种业务模式下图书出版服务企业收入如何确认？

2、图书出版服务企业与出版社合作，由图书出版服务企业策划选题，出版社负责出版、发行、销售，由出版社向出版服务企业按合同约定支付选题策划费；对于出版图书产生的不良库存，图书出版服务企业需要按约定价格回购一定比例的库存书籍。在该种业务模式下图书出版服务企业收入如何确认？

背景：

A财经出版中心业务最主要的是“企业出版”和“普通出版”两大板块的业务。其中：企业出版系A财经出版中心与某一企业合作，合作内容一般包括：1) 作品创作：A财经出版中心负责寻找合适的创作人，根据企业的需求，对相关内容进行研究和图书创作。2) 作品出版：A财经出版中心联系出版社完成出版工作。3) 宣传推广：在图书完成市场铺货后，以A财经出版中心为主导、企业配合完成图书的市场推广工作，以期使图书达到最大影响力。企业按合同规定向A财经出版中心支付图书策划出版费，该费用包括但不限于A财经出版中心对图书的选题策划费用、创作费用（含创作人员稿费）、出版费用、宣传推广费用及赠送给企业图书的费用等，为大包干费用。除此之外，企业无需支付其他费用。

普通出版主要为图书编辑出版。A财经出版中心与出版社合作。合作内容如下：1) 在

具体的选题策划上，A财经出版中心策划之选题依照出版社的选题论证程序，交出版社指定的编辑室进行选题申报并论证，获得通过后，列入出版社的出版计划进入出版操作。2）选题和书稿的终审权属于出版社。3）在协议期间，出版社拥有A财经出版中心公司创作或组稿作品的出版首选权，并拥有合作作品的独家出版权、独家发行权，共同拥有合作作品海外文字作品版权的独家转授权。4）双方合作图书的版权输出工作由出版社全权代理，版权协议具体条款由双方协商确定。版权输出属于出版方的纯收益由双方按5：5分成。5）由出版社向A财经出版中心按合同约定支付选题策划费，但有以下扣除因素：（1）对发货折扣价在书定价50%以上的，选题策划费比例为：定价*印数*9%；对发货折扣价在书定价40%-50%的，选题策划费比例为：定价*印数*5%；对发货折扣价在书定价40%以下的，不支付选题策划费；（2）如果单品产生不良库存，A财经出版中心需回购一半，以书定价的20%的价格。在该模式下，图书的主要采购和销售发行均在出版社，A财经出版中心虽然参与选题和营销方案，但是，对外项目的采购和销售均在出版社。出版社承担了包括编辑加工、设计、绘图、校对、印务、发行等工作和支出，同时承担了选题策划的支出，由A财经出版中心和作者分别承担选题策划组稿、写稿具体工作并获取选题策划收入和稿费收入。

最近几年与出版社实际结算状况：（1）、公司发货折扣价90%的图书基本都在书定价50%以上。（2）、2007年-2012年公司发生图书回购费用仅仅50万元。

出版项目成本的预算弹性较大，各步骤与成本支出的时间也无法匹配，无论人为划分步骤或者按照预算比例未必能够真实体现各期收入成本的分配，另外出版行业目前对民营企业而言，后续出版步骤无法完全进行控制，后续步骤的完成期间从法律层面无法保证，企业无法独立完成。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

此问题的关键在于确定销售收入确认应适用“销售商品模式”还是“提供劳务模式”，而其中的主要考虑因素是：A财经出版中心在这一过程中是否承担了存货（图书）所有权上的主要风险和报酬（包括图书的积压滞销和被迫削价出售的风险，以及A财经出版中心的收益与图书销售利润之间是否存在直接关联）。

通过分析上述背景资料，可得出以下结论：

1、在企业出版模式下，A财经出版提供的是与出版相关的服务，不承担存货（图书）所有权上的主要风险和报酬，因此应该按照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》中规定的“提供劳务模式”确认收入。

2、在普通出版模式下，A财经出版中心承担的主要风险为：（1）选题策划费的比例由于发行价折扣比例的不同而不同，这可以理解成出版社对A财经出版中心劳务质量进行考核的结果；（2）在图书滞销情况下按既定价格回购一定数量图书的风险（但从最近几年的实际情况分析，该部分支出较少）。图书的主要采购和销售发行均在出版社，A财经出版中心

虽然参与选题和营销方案，但是，对外项目的采购和销售均在出版社。出版社承担了包括编辑加工、设计、绘图、校对、印务、发行等工作和支出，同时承担了选题策划的支出，由A财经出版中心和作者分别承担选题策划组稿、写稿具体工作并获取选题策划收入和稿费收入。故普通出版模式下图书出版的主要风险和收益均由出版社享有或承担，A财经出版中心取得的是较为固定的回报。因此，在普通出版模式下，A财经出版中心应该按照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》中规定的“提供劳务模式”确认收入。

3、在“提供劳务模式”下，《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第十条规定：“企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应该采用完工百分比法确认提供劳务收入”；第十四条规定：“企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的，应该分别下列情况处理：（一）已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入，并按相同金额结转劳务成本。（二）已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的，应当将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。”

考虑到出版项目成本的预算弹性较大，各步骤与成本支出的时间也无法匹配，无论人为划分步骤或者按照预算比例未必能够真实体现各期收入成本的分配，另外出版行业目前对民营公司而言，后续出版步骤无法完全进行控制，后续步骤的完成期间从法律层面无法保证，企业无法独立完成，因此，很可能不符合按照完工百分比法确认收入和结转成本的条件。在此情况下，按照会计准则的上述规定，应按照已发生且预计可获得补偿的成本确认收入，并将已发生的成本结转为营业成本，不确认利润。

对于策划费扣除因素和回购滞销书支出的影响，如果根据历史经验，被扣除策划费和发生回购支出的情况是偶发性的且涉及金额较小，对财务报表整体不构成重大影响的，则可以采用简化处理方式，在实际发生时予以确认，而不采用预提的方式。

基于2017版收入准则的处理意见：

1、企业出版模式

在企业出版模式下，A中心向客户的承诺包括作品创作（含选题策划）、出版、宣传推广，合同价款为大包干费用。客户可以从这三项承诺中单独受益，或者与其他易于获得的资源（包括A中心根据合同向客户提供的服务）一起使用中受益；从合同层面分析，创作服务、出版服务和宣传服务依次进行，一个阶段完成后再开始另一个阶段，A中心不需要将这些单独的服务进行重大整合；出版和宣传服务不会对已经确定的作品内容作出重大修改和定制，反之亦然；不考虑合同限制，仅从这三项服务本身的性质看，实际上它们可以由不同的企业分别提供，不是必须由A中心履行的。因此，根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十条的规定，该合同中存在三个单项履约义务。

由于A中心在履约的过程中，客户就能取得并消耗A中心履约所带来的经济利益，符合《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十一条（一）的条件，因此这三个履约义务都属于在一个时段内履行的履约义务，应按照恰当的履约进度分期确认收入。

根据背景信息，出版项目成本的预算弹性较大，各步骤与成本支出的时间也无法匹配，无论人为划分步骤或者按照预算比例未必能够真实体现各期收入成本的分配（即履约进度），另外出版行业目前对民营公司而言，后续出版步骤无法完全进行控制，后续步骤的完成期间从法律层面无法保证，企业无法独立完成。鉴于此，A中心有可能不能合理确定履约进度。此种情况下，A中心应按照《企业会计准则第14号——2017年修订》第十二条“当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。”的规定进行处理，将已发生且预计可获得补偿的成本确认收入，并将已发生的成本结转为营业成本，不确认利润。

2、普通出版模式

在普通出版模式下，A中心向客户（出版社）做出的承诺是：策划选题和营销服务。但背景信息中除“A财经出版中心虽然参与选题和营销方案”，并没有提及其他有关营销服务的信息。由于选题和营销均影响A中心将获得的可变对价，为方便起见，在下面的分析中，我们假设在普通出版模式下的合同中，只有一个单项履约义务，即：策划选题。

A中心策划之选题在完成时必须经过出版社论证审核程序，通过之后方能进入出版操作。A中心在履约过程中，没有形成一个可以供客户立即使用并消耗的产品；客户也不能控制A中心选题的策划过程；尽管A中心策划的选题对于客户来说有可能具有不可替代性（此点根据合同的具体条款不同，判断结果应有所不同），但根据合同的付款条款，不能满足“在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件，因此，根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十一条的规定，A中心提供的策划选题服务属于在一个时点履行的履约义务，应在选题通过出版社论证、进入出版操作之时（控制权转移）一次性确认收入。

根据合同，A中心获得的交易对价由于发行价折扣比例的不同而不同，同时A中心在图书滞销情况下需要按既定价格回购一定数量图书，因此，该合同价款为可变对价。根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十六条规定：“*合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。*” A中心应在合同开始时，合理估计可变对价的金额，背景信息中“公司发货折扣价90%的图书基本都在书定价50%以上”，A中心应根据准则对可变对价估计的要求，谨慎估计是否能满足准则“极可能”不会发生重大转回的条件，如果满足该条件，可按照估计的可变对价确认收入；如果不能满足该条件，则A中心很可能直到发行结束发货折扣已经确定之时方能确认策划服务收入。

对于回购滞销图书，参考“附有销售退回条款”的销售处理，将预计可能支付的回购图书款计入“预计负债——应付退货款”，同时冲减营业收入，如果回购的图书对于A中心来

说还有再销售的价值，则按照回购图书时的公允价值（或预计可变现净值）计入“应收退货成本”，并冲减营业成本，如果回购的图书对于A中心来说已经没有价值，只能作为废品，则无需进行账务处理，不能冲减营业成本。

问题2-1-40（带有价格调整条款的销售收入确认问题）

问题：

销售价格根据未来某个条件的发生进行调整的情况下，销售收入如何确认？

背景：

A公司接受矿产品需求方代购请求，签订代购合同，合同约定从矿产品运抵购货单位之日起180日内，A公司采用上海有色金属网上价格点价方式确认对需求方的单价，并以此与客户结算总价款；合同同时约定如果公司在180日内未点价，可以书面向客户单位提出延长30天点价期，但最终结算价格降低100元/金属吨。

货款支付，在货物到达需方后，经验收合格，按到货日上海有色金属网1#锌锭平均价计算临时货款，客户在7个工作日内支付临时货款的70%。

A公司目前采用的收入确认方法为：以公司开具发票为准，开票价格约为上述临时价款的70%，确认收入；最终结算价以点价来确定，差额部分补开发票，并补记收入。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

这种情况属于带有价格调整条款的销售合同。价格调整条款构成一项嵌入衍生工具，在该嵌入衍生工具的公允价值能够可靠计量的情况下，该条款导致的最终结算价格的不确定性不会导致该项交易不满足《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条规定的销售商品收入确认条件中的“收入的金额能够可靠地确定”这一条件。如果在货物发出时，《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条规定的销售商品收入确认应满足的其他条件也已满足，则此时可以确认全部收入，确认收入的金额应根据合同约定的价格调整公式计算确定。

1、收入确认

在货物发出确认收入时，同时需确认一项衍生金融工具。后续对该衍生工具的公允价值根据期后情况予以确认，差额计入当期损益。

综上所述，在货物发出时，如果已经满足收入确认的条件，则确认的收入等于当时（发货时）的市场价格加上该交易性金融工具于发货时点的公允价值。即：

借：应收账款（暂估）

交易性金融资产（按嵌入衍生工具于收入确认日的公允价值）

贷：营业收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

后续该交易性金融资产的公允价值变动计入公允价值变动损益，结算时转入投资收益，即后续不再对货物发出时确认的销售收入进行调整。另外后续的价格调整会导致相应的销项税额的增减，也应在后续结算时予以确认。

2、交易性金融资产估值问题

对于上述衍生工具的估值问题，由于根据衍生工具的条款，A公司具有在未来180天内择机点价的主动权，因此理论上公司应当通过对发货后未来180天内该商品市场价格走势的预判，判断该商品的价格在该期间内可能达到的最高位，在最高位点价，因此该金融工具的公允价值应当等于对该点价期间内该商品的预计最高价减去当前该商品市场公允价值的差额（如果预计该商品的价格将处于持续上升状态，且预计点价期满后30天内将达到更高的价格，该价格减去合同约定的100元/金属吨后仍可以使公司的收益超过在180天内点价可获得的收益，则可以把预测期间延长到点价期满后的30日，但如果预测最高价将出现于点价期满后30日内的，则应从估计最高价格中减去100元/金属吨）。在实际点价前的每个资产负债表日，都需要对该金融工具进行重新估值，其公允价值的变动计入当期的公允价值变动损益。

结论基础：

根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条规定：“销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
- （二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；
- （三）收入的金额能够可靠地计量；
- （四）相关的经济利益很可能流入企业；
- （五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。”

对照上述条件，本案例中A公司在货物发出时确认销售收入是合适的，因为：（1）货物的所有权在交货时转移给需求方，需求方可将该货物投入其自身的产品生产过程，表明A公司已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；（2）收入的总金额能够可靠地计量。并且，存在一项公允价值可以可靠计量的嵌入衍生工具的事实，可以进一步为收入确认提供支持。

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第二十条对“衍生工具”的定义是：“嵌入衍生工具，是指嵌入到非衍生工具（即主合同）中，使混合工具的全部或部分现金流量随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他类似变量的变动而变动的衍生工具。嵌入衍生工具与主合同构成混合工具，如可转换公司债券等。”

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第三条规定：“衍生工

具，是指本准则涉及的、具有下列特征的金融工具或其他合同：（一）其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他类似变量的变动而变动，变量为非金融变量的，该变量与合同的任一方不存在特定关系；（二）不要求初始净投资，或与对市场情况变化有类似反应的其他类型合同相比，要求很少的初始净投资；（三）在未来某一日期结算。”

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第二十二规定：“嵌入衍生工具相关的混合工具没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，且同时满足下列条件的，该嵌入衍生工具应当从混合工具中分拆，作为单独存在的衍生工具处理：（一）与主合同在经济特征及风险方面不存在紧密关系；（二）与嵌入衍生工具条件相同，单独存在的工具符合衍生工具定义。无法在取得时或后续的资产负债表日对其进行单独计量的，应当将混合工具整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。”该准则第二十三条规定：“嵌入衍生工具按照本准则规定从混合工具分拆后，主合同是金融工具的，应当按照本准则有关规定处理；主合同是非金融工具的，应当按照其他会计准则的规定处理。”

在本案例中，如果货物发出前整个合同可以无条件取消，而无需支付违约金或其他任何形式的赔偿，则在货物发出前价格调整功能不符合衍生工具的定义，因为没有收取或支付现金的合同义务或类似的金融工具。

如果货物发出前合同不可以取消，合同签订时价格调整功能即符合衍生工具的定义，需要判断是该衍生工具是否与主合同在经济特征及风险方面是否存在紧密关系。

在IFRS体系下，《国际会计准则第39号——金融工具的确认和计量》没有定义何为“紧密关系”，但在其后附的应用指南第AG30段和AG33段中分别提供了“不具有紧密关系”和“具有紧密关系”的示例，以便对该概念在实务中如何运用提供指引。嵌入衍生工具和主合同之间的相互依赖程度是判断它们是否具有紧密关系的一个重要因素。因此，需要考虑混合工具中每个组成部分的经济特征。

在货物发出之前，主合同是一个商品销售合同。货物发出后，一旦确认了销售收入，主合同就是应收账款了。鉴于价格调整条款是与商品销售合同具有紧密关系，但与特定的应收账款之间并不具有紧密关系，因而在这样的模式下，只有到货物发出时，才单独确认嵌入式衍生工具。【在货物发出前，嵌入衍生工具的价值是很小的，因为嵌入衍生工具反映了发出日货物的预计市场价格和预计最终的发票价格之间的差异。】

要求在货物发出时对嵌入衍生工具进行单独拆分确认，是因为合同的远期价格和现货价格不再具有紧密关系了。初始确认后，该嵌入衍生工具后续的公允价值确定应根据合同中列示的点价方法和公式以及其他相关信息进行计算。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

这种情况属于带有价格调整条款的销售合同，价格调整条款构成一项嵌入衍生工具。企

业应在确认收入的同时确认一项衍生金融工具。后续对该衍生工具的公允价值根据期后情况予以确认，差额计入当期损益。

在货物发出并经客户验收后，客户可将该货物投入其自身的生产过程，客户主导了商品的使用，并能获得其全部经济利益，因此客户验收货物时即取得了商品的控制权，此时A公司应确认商品销售收入。合同中的“价格调整条款”不会影响A公司不满足收入确认的条件（不影响客户取得商品控制权），在包含嵌入衍生工具的混合工具的公允价值能够可靠计量的情况下，“价格调整条款”也不会使交易价格变成“可变对价”。

在货物发出客户验收时确认收入，确认的收入金额等于当时（验收时）的市场价格加上该交易性金融工具于发货时点的公允价值。即：

借：交易性金融资产（按混合工具于收入确认日的公允价值）

贷：营业收入

 应交税费——应交增值税（销项税额）

后续该交易性金融资产的公允价值变动计入公允价值变动损益，即后续不再对货物发出时确认的销售收入进行调整。另外后续的价格调整会导致相应的销项税额的增减，也应在后续结算时予以确认。

对于上述交易性金融资产（包含嵌入衍生工具的混合工具）的估值问题，由于根据衍生工具的条款，A公司具有在未来180天内择机点价的主动权，因此理论上公司应当通过对发货后未来180天内该商品市场价格走势的预判，判断该商品的价格在该期间内可能达到的最高位，在最高位点价，因此该金融工具的公允价值应当等于对该点价期间内该商品的预计最高价（如果预计该商品的价格将处于持续上升状态，且预计点价期满后30天内将达到更高的价格，该价格减去合同约定的100元/金属吨后仍可以使公司的收益超过在180天内点价可获得的收益，则可以把预测期间延长到点价期满后的30日，但如果预测最高价将出现于点价期满后30日内的，则应从估计最高价格中减去100元/金属吨）。在实际点价前的每个资产负债表日，都需要对该金融工具进行重新估值，其公允价值的变动计入当期的公允价值变动损益。

结论基础：

根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第四条规定：“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。”第五条规定：“当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：（一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；（三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；（四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。在合

同开始日即满足前款条件的合同，企业在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。合同开始日通常是指合同生效日。”第十三条规定：“对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。（五）客户已接受该商品。（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。”。

对照上述条件，本案例中A公司在货物发出时确认销售收入是合适的，因为：（1）货物的实物及其所有权在交货时转移给需求方，需求方可将该货物投入其自身的产品生产过程，同时满足《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十三条所列各项条件，表明A公司已将商品的控制权转移给购货方；（2）收入的总金额能够可靠地计量。并且，存在一项公允价值可以可靠计量的嵌入衍生工具的事实，可以进一步为收入确认提供支持。

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第三条规定：“衍生工具，是指属于本准则范围并同时具备下列特征的金融工具或其他合同：（一）其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量的变动而变动，变量为非金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。（二）不要求初始净投资，或者与对市场因素变化预期有类似反应的其他合同相比，要求较少的初始净投资。（三）在未来某一日期结算。常见的衍生工具包括远期合同、期货合同、互换合同和期权合同等。”

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第二十三条对“嵌入衍生工具”的定义是：“嵌入衍生工具，是指嵌入到非衍生工具（即主合同）中的衍生工具。嵌入衍生工具与主合同构成混合合同。该嵌入衍生工具对混合合同的现金流量产生影响的方式，应当与单独存在的衍生工具类似，且该混合合同的全部或部分现金流量随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量变动而变动，变量为非金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。”

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第二十四条规定：“混合合同包含的主合同属于本准则规范的资产的，企业不应从该混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将该混合合同作为一个整体适用本准则关于金融资产分类的相关规定。”第二十五条规定：“混合合同包含的主合同不属于本准则规范的资产，且同时符合下列条件的，企业应当从混合合同中分拆嵌入衍生工具，将其作为单独存在的衍生工具处理：（一）嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险不紧密相关。（二）与嵌入衍生工具具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义。（三）该混合合同不是以公允价值计量且其

变动计入当期损益进行会计处理。”

在本案例中，如果货物发出前整个合同可以无条件取消，而无需支付违约金或其他任何形式的赔偿，则在货物发出前价格调整功能不符合衍生工具的定义，因为没有收取或支付现金的合同义务或类似的金融工具。

如果货物发出前合同不可以取消，合同签订时价格调整功能即符合衍生工具的定义，需要判断主合同是否属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》规范的资产，本案例的主合同是由商品销售合同形成的应收账款，属于第22号准则的规范范围，故应当将该混合合同作为一个整体进行会计处理，即作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。

后续影响该混合工具的最终结算金额的因素是该混合工具自身的公允价值变动，而不是因折扣、返利、退款、价格折让、激励措施、业绩奖金、索赔或其他类似项目引起，故不属于可变对价。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-19 嵌入衍生工具的分拆与计量”：

监管实践发现，企业在与供应商签订大宗商品购买合同时约定延迟定价条款（如定价机制为装船后第4个月的大宗商品伦敦市场的现货交易价格），部分公司对延迟定价条款性质的理解及如何进行会计处理存在分歧。现就该项如何适用上述原则的意见如下：

上述延迟定价条款使企业进口贸易中所需支付的金额随着未来所挂钩商品价格的变动而变动，属于嵌入衍生工具。在商品的控制权转移前，延迟定价条款与商品待执行采购合同紧密相关，因而无须拆分；而在商品的控制权转移后，企业需就该商品确认存货及相关应付账款，延迟定价条款与主合同（应付账款）不紧密相关，应从主合同中拆分并作为衍生工具单独核算，或者将延迟定价条款与主合同（应付账款）整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

上述权威指引所针对的是买方在“延迟定价条款”下对于相关负债的确认和计量问题。由于在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》下，嵌入于资产和负债的衍生工具是否可从及需从主合同中分拆的处理原则存在差异，故企业在针对嵌入于金融资产（如应收账款）或合同资产的衍生工具考虑分拆问题时，需谨慎注意资产方和负债方所适用的不同处理原则的差异影响。

问题2-1-41（销售价格未获得购买方确认时收入的确认）

问题：

销售价格尚未获得购买方确认时销售收入如何确认？

背景：

A企业的主要产品是军工配套产品，在2011年底前已交付产品，但限于军品审价周期长的原因，销售价格暂无法确定。按《企业会计准则第14号——收入（2006年）》的相关规定，销售价格不确定，则不符合收入确认条件，不应该确认销售收入，收到的货款应暂作为预收账款。但如此长的定价周期可能会导致企业几年内的报表上没有销售收入，无法真实反映企业的经营成果。

A企业在2011年底时暂按照单台12万元的价格开具发票并确认销售收入。但是，根据其历史经验推断，此产品的价格应为28万元/台。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条规定，确认销售商品收入应满足的条件之一是“收入的金额能够可靠地计量”。关于这一标准的具体运用，《企业会计准则讲解（2010）》第十五章中给出了以下指引：

收入的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理地估计。如果收入的金额不能够合理估计，则无法确认收入。通常情况下，企业在销售商品时，商品销售价格已经确定，企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定收入金额。如果销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让等因素，还应当考虑这些因素后确定销售商品收入金额。如果企业从购货方应收的合同或协议价款延期收取具有融资性质，企业应按应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。

有时，由于销售商品过程中某些不确定因素的影响，也有可能存在商品销售价格发生变动的情况，如附有销售退回条件的商品销售。如果企业不能合理估计退货的可能性，则无法确定销售商品的价格，也就不能够合理地估计收入的金额，不应在发出商品时确定收入，而应当在售出商品退货期待满商品销售价格能够可靠计量时确定收入。

因此，本案例中该企业在年末能否就已发出的商品确认收入，以及如何计量应确认的收入的问题，主要取决于企业依据历史经验作出的“此产品的价格应为28万元/台”的估计有无充分的证据作为支持（是否有充分的证据确保最终结果与暂估金额的差异在一个合理的限度之内），是否仍然存在重大调整的可能性。如果可以，则应按该暂估数（基于资产负债表日可获得的信息确定的最佳估计值）确认收入，但同时在附注中披露其仅为暂估数，仍可能发生重大调整的事实（在财务报表附注中“重大会计估计和判断”部分中给出相应的特殊提示）。如果没有充分证据表明该估计金额的合理性，或者无法把最终结果与该暂估金额之间出现重大差异的可能性降低到可接受的低水平，则应当认为不满足“收入的金额能够可靠地计量”这一条件，即在最终确定价格之前不应确认收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第五条规定：“当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：（一）合同各

方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；（三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；（四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。”

首先，企业应判断截至资产负债表日价格无法确定的事实是否会影响不满足上述条件（五），如果客户支付对价的能力和意图也无法确定，则企业不是很可能收回对价，此时，该合同不满足收入准则规范的合同标准，不能按照收入准则确认收入。如果客户具有支付对价的能力和意图，仅仅是由于军品审价周期较长导致合同价格无法确定，则该合同满足收入准则规范的合同标准（假设也满足其他条件），能够进行收入确认，所需要考虑的问题仅是“可变对价”是否能够可靠估计。

参照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十六条对可变对价的规定：“合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额”，企业若想在期末（此时履约义务已经完成）按照28万元/台的价格确认收入，则首先应证明该价格是基于截至资产负债表日已存在且可获得的信息，在综合分析的基础上对可变对价金额作出的最佳估计（视具体情况采用期望值法或者最可能发生金额法）；其次必须同时满足两个条件：一是按照28万元/台的价格确认的收入在未来不确定性消除（军方已经审定了价格）时极可能不会发生重大转回；二是该金额预计很可能收回。

依据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）应用指南》：“极可能”是一个比较高的门槛，其发生的概率应远高于“很可能（即，可能性超过50%）”，但不要求达到“基本确定（即，可能性超过95%）”。

鉴于收入准则对于可变对价估计的限制比较严格，我们认为在此时能够确认收入的可能性不大。

问题2-1-42（收到货币资金以外的对价时的收入确认问题）

问题：

以实物支付购买商品、劳务价款时，销售方该如何进行账务处理？商品、劳务互换时销售收入如何确认？免费赠送商品、劳务时销售收入如何确认？

背景：

A文化传播有限公司以某杂志为载体进行广告刊登，主营业务收入来源于广告收入。部分客户以电影票、花生油、门票、小礼物、购物卡等实物抵广告费，部分广告为免费刊登，部分广告系与其他媒体互换刊登。A公司对以物资抵广告费的交易未进行账务处理，并且收到的实物已发放职工做福利，也未进行账务处理。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第五条规定：“企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。”我们理解，这一规定虽然是针对商品销售收入的计量的，但是其基本原理也适用于对提供劳务收入的计量。

对于本案例中对方单位以物品、购物卡抵顶广告费的情况，即对方以非货币资产作为对价形式支付服务价款，应视作公司在提供广告服务后，根据合同约定的广告费金额，根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》的相关规定确认广告收入，同时确认应收账款；以实物、购物卡抵顶应收款项时，对于所收到的抵债物资按其公允价值入账，借记“其他流动资产”（假设公司的经营范围不包括购物卡的发行、销售和交易）或者“库存商品”，抵债物资的入账价值与应收账款账面价值之间的差额确认为营业外收入或营业外支出（金融资产终止确认损益）（需要说明的是：如果确认应收账款和债务人以非货币资产抵债的时间间隔较短，并且A文化传播有限公司并未向对方作出让步，则所取得的非货币资产的公允价值与应收账款的账面价值应不存在重大差异）。

公司取得抵债物资后，如用于职工薪酬的，则按照《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》及其应用指南中关于“以外购商品向职工发放非货币性福利”的处理规定，确认职工薪酬费用；如果用于业务招待或交际应酬的，应确认为“管理费用——业务招待费”或“销售费用——业务招待费”。其中，如果公司的经营范围包括购物卡的发行、销售和交易，则对于作为非货币性福利或者出于交际应酬目的发放的购物卡应作视同销售处理；反之则在会计上不确认销售收入。

2、对于以刊登免费广告的方式与对方互相交换广告服务的情形，请按照《企业会计准则讲解（2010）》第十五章第三节第三大点中的下列规定处理（见原书第231页）：

此外，在实务中，企业向其顾客提供广告服务以换取该顾客向其提供广告服务的，这样的易货交易只有在所交换的广告服务不相同或相似、而且符合收入确认条件时，才能确认收入。该收入通常无法用所收到广告服务的公允价值进行可靠计量，因此应采用所提供广告服务的公允价值进行计量。企业只有参照其通过收现等方式向顾客提供广告服务这样的易货交易而且该非易货交易同时满足规定条件时，才能认定为其在易货交易中提供广告服务的公允价值是能够可靠计量的，这里所指非易货交易应满足的规定条件包括：①该非易货交易中的广告与易货交易中的广告相同或相似；②该非易货交易应经常发生；③该非易货交易和提供相同或相似广告的易货交易相比，应代表绝大多数交易和金额的情况；④该非易货交易收取的是现金和（或）其他形式的公允价值是能够可靠计量的对价（如上市证券、非货币性资产和其他服务）；⑤该非易货交易涉及的顾客和易货交易涉及的顾客不相同。

《企业会计准则讲解（2010）》中的上述指引，与IFRS体系下《解释公告第31号：收入——涉及广告服务的易货交易》中的精神基本一致。

3、对于无偿赠送的广告，如果是在广告业务量达到一定金额的前提下赠送的，则属于数量折扣性质，并非无偿赠送，即在同样的总价下提供了更多的服务。A文化传播有限公司应比照商品销售中数量折扣的处理原则，将向客户收取的总价采用一定方法分配一部分到无偿部分中，无偿提供的广告服务也应确认收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

1、以实物抵广告费

需要分两种情况讨论，第一种情况是双方在签订合同时就约定客户以实物的形式支付服务价款，第二种情况是合同中并未约定客户以实物支付价款，但是在收取应收款项时，客户采取了以实物抵顶债务的方法。

第一种情况下：

根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十八条规定：“客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。”

依据合同约定，客户支付的是电影票、花生油、门票、小礼物、购物卡等实物，则应按照这些实物的公允价值确定交易价格，按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》规定方法（在某一时点或某一时段）将该公允价值确认为收入，同时借记“其他流动资产”（假设公司的经营范围不包括购物卡的发行、销售和交易，以及其他实物的销售）或者“库存商品”。

第二种情况下：

企业按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》规定方法（在某一时点或某一时段）按照合同约定的交易价格确认收入，同时借记“应收账款”（假设此时企业已经拥有了无条件收款权）。客户后期以实物抵顶应收款项时，根据《企业会计准则第12号——债务重组（2019年修订）》的相关规定，对于所收到的抵债物资按放弃债权的公允价值入账，借记“其他流动资产”（假设公司的经营范围不包括购物卡的发行、销售和交易，以及其他实物的销售）或者“库存商品”，放弃债权的公允价值与应收账款账面价值之间的差额确认为投资收益。

无论在上述哪种情况下，公司取得抵债物资后，如用于职工薪酬的，则按照《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》及其应用指南中关于“以外购商品向职工发放非货币性福利”的处理规定，确认职工薪酬费用；如果用于业务招待或交际应酬的，应确认为“管理费用——业务招待费”或“销售费用——业务招待费”。其中，如果公司的经营范围包括购物卡的发行、销售和交易，以及其他实物的销售，则对于作为非货币性福利或者出于交际应酬目的发放的购物卡应作视同销售处理；反之则在会计上不确认销售收入。

2、对于以刊登免费广告的方式与对方互相交换广告服务的情形，应考虑此类互换合同是否具有“商业实质”，不具有商业实质的合同不确认收入。按照《企业会计准则第7号—

—非货币性资产交换》对商业实质的定义，合同具有商业实质，是指履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。因此，只有在所交换的广告服务不相同或相似的情况下，才能够考虑收入确认的问题。在此方面，原《企业会计准则讲解（2010）》第231页中的上述提示仍有参考价值。

3、对于无偿赠送的广告，如果是在广告业务量达到一定金额的前提下赠送的，则属于数量折扣性质，并非无偿赠送，即在同样的总价下提供了更多的服务。即，在该合同中，无偿赠送的广告也是公司的承诺，也应和其他承诺（收费的广告服务）一起，按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的相关规定确定是否构成单项履约义务、分摊交易价格，即：无偿提供的广告服务也应确认收入。

问题2-1-43（通过销售业务员（非本公司员工）销售产品的收入确认问题）

问题：

根据下文“背景”信息所述，A公司通过委托外部业务员销售产品，并支付佣金时，是按总额法还是净额法确认收入？

背景：

A公司生产销售混凝土外加剂，销售模式为由销售业务员（并非企业正式员工，无基本工资）负责推销产品，自主向终端客户确定销售价格，但合同以A公司名义签订，并由A公司开具发票。客户支付的货款直接打入A公司。A公司与业务员结算价差部分（销售价格高于A公司与业务员的结算价部分）。

业务员加盟依据企业对其信用及经济实力的考察，一般并未签代理协议，对能力差的业务员可能需交保证金；产品出场后的运输责任及产品风险均由业务员自己承担；业务员负有催款责任，质量纠纷的发生率不高，款项未结清企业不支付其价差（佣金），佣金占销售收入的10%—20%左右。出厂时A公司对业务员的结算价（出厂价）已经由市场部确定（每单可能均不同）。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

关于采用“总额法”还是“净额法”确认收入的问题，主要的参考依据是IFRS体系下《国际会计准则第18号——收入》附录的第21段“确定企业在交易中的地位是委托人还是代理人”，并可参考《会计学撮要2011》第141～146页“收入的确认和列报采用‘总额法’还是‘净额法’的问题”。

《国际会计准则第18号——收入》附录第21段指出：

如果企业承担了与货物销售或劳务提供相关的重大风险和报酬，则其应当认定为委托方。表明企业处于委托方地位的特征包括：

① 根据所签订的合同条款，企业是首要的义务人，负有向顾客提供商品或服务或者履

行订单的首要责任，例如有责任确保所提供的商品或服务可以被顾客或用户接受。

② 在顾客下订单之前和之后，以及在运输途中，或者在货物退回时，企业均承担了一般存货风险。

③ 企业具有定价自由权，该自由权可以是直接的也可以是间接的，例如通过提供额外的产品或服务。

④ 企业就其应向客户收取的款项，承担了源自客户的信用风险。

如果企业并未承担与货物销售或劳务提供相关的重大风险和报酬，则其应当认定为代理人。表明企业处于代理人地位的一项特征是：企业在交易中赚取的报酬是事先确定的，或者是按交易笔数和固定的金额标准计算，或者是就向客户收取的款项按确定比例计算。

根据上述“背景”资料并对照上述准则条文和技术指引来分析，虽然“产品出场后的运输责任及产品风险均由业务员自己承担”，但是“合同以A公司名义签订，并由A公司开具发票”，表明A公司所承担的责任很可能要延伸到出厂后的运输和交货阶段，“产品出场后的运输责任及产品风险均由业务员自己承担”更类似于A公司和业务员之间的一种管理关系，即如果在此环节出现问题（包括运输环节的货物灭失、毁损和质量纠纷等），A公司很可能先要根据销售合同的约定对最终顾客承担责任，再通过与业务员之间的约定向业务员追偿，即实质上A公司还是要承担业务员的信用风险。并且，虽然业务员负有催款责任，并且“款项未结清企业不支付其价差（佣金）”，但是鉴于佣金占收入的10~20%左右，因此实际的坏账风险大部分仍由A公司承担。另外，A公司与业务员之间“一般并未签代理协议”，可能导致A公司和业务员之间的权责不清，难以界定。再者，从“出厂时企业对业务员的结算价（出厂价）已经由市场部确定（每单可能均不同）”这一表述无法确定出厂价和对最终顾客的销售价格之间有既定的、可预期和可测算的对应关系。

综合上述分析，A公司应按总额法（企业与最终顾客签订的销售合同上的价格）确认收入，将支付给业务员的佣金确认为销售费用。佣金确认为费用的时点应当即为收入确认的时点，并依据预计坏账率对该费用进行计量，即：收入确认时点应确认的佣金费用=确认的销售收入×（1-预计坏账率（与坏账准备计提比例相对应））×约定的佣金率。

基于2017版收入准则的处理意见：

基于《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》及其应用指南（详见下文“结论基础”）的相关论述分析如下：

本案例中，A公司按总额法还是净额法确认收入，主要取决于产品的控制权是由A公司转移给了业务员，还是直接转移给了最终客户？即，实际上是判断业务员是主要责任人身份，还是A公司的代理人身份？如果产品的控制权是转移给了业务员（业务员是主要责任人），则A公司应采用“净额法”确认收入，如果产品的控制权是直接转移给了最终客户（业务员是代理人），应采用“总额法”确认收入。并且，在这两种情况下，销售收入确认的时点也可能不同。

从最终客户的角度评估，是A公司而不是业务员承担了向客户转让商品的主要责任。虽然“产品出厂后的运输责任及产品风险均由业务员自己承担”，但是“合同以A公司名义签订，并由A公司开具发票”，表明A公司所承担的责任很可能要延伸到出厂后的运输和交货阶段，“产品出厂后的运输责任及产品风险均由业务员自己承担”更类似于A公司和业务员之间的一种管理关系，即如果在此环节出现问题（包括运输环节的货物灭失、毁损和质量纠纷等），A公司很可能先要根据销售合同的约定对最终顾客承担责任，再通过与业务员之间的约定向业务员追偿。

虽然业务员“自主向终端客户确定销售价格”，但该销售价格只能依据A公司和业务员之间的结算价格确定，业务员能够“自主”确定的是自己能够获得多少提成（结算差价），即：虽然业务员有一定的定价权，但是商品的销售价格仍是由A公司决定的。

综合上述分析，业务员在从A公司发运商品后，并没有取得商品的控制权，不能主导商品的使用并获得其全部经济利益，此时，商品仍由A公司控制。因此，A公司应按总额法（企业与最终顾客签订的销售合同上的价格）确认收入，将支付给业务员的佣金作为“合同取得成本”，按照准则规定在确认收入的时点摊销计入销售费用。并依据预计坏账率对该费用进行计量，即：收入确认时点应确认的佣金费用=确认的销售收入×（1-预计坏账率（与坏账准备计提比例相对应））×约定的佣金率。如无其他特殊考虑因素，则确认收入的时点为商品交付给最终客户并经最终客户验收确认时。

权威指引：

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第三十四条规定：“企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

企业承担向客户转让商品的主要责任。（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。（四）其他相关事实和情况。”

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）应用指南》：“实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形

式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括但不限于：

（1）企业承担向客户转让商品的主要责任。该主要责任包括就特定商品的可接受性（例如，确保商品的规格满足客户的要求）承担责任等。当存在第三方参与向客户提供特定商品时，如果企业就该特定商品对客户承担主要责任，则可能表明该第三方是在代表企业提供该特定商品。企业在评估是否承担向客户转让商品的主要责任时，应当从客户的角度进行评估，即客户认为哪一方承担了主要责任。例如，客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。

（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。当企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品时，这可能表明企业在将该特定商品转让给客户之前，承担了该特定商品的存货风险，企业有能力主导特定商品的使用并从中取得几乎全部的经济利益。在附有销售退回条款的销售中，企业将商品销售给客户之后，客户有权要求向该企业退货，这可能表明企业在转让商品之后仍然承担了该商品的存货风险。

（3）企业有权自主决定所交易商品的价格。企业有权决定与客户交易的特定商品的价格，可能表明企业有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。然而，在某些情况下，代理人可能在一定程度上也拥有定价权（例如，在主要责任人规定的某一价格范围内决定价格），以便其在代表主要责任人向客户提供商品时，能够吸引更多的客户，从而赚取更多的收入。例如，当代理人向主要责任人的客户提供一定折扣优惠，以激励该客户购买主要责任人的商品时，即使代理人有一定的定价能力，也并不表明其身份是主要责任人，代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或手续费而已。”

问题2-1-44（存在居间人情况下的收入确认时点）

问题：

存在居间人的情况下，销售收入是否可以在货物发出时确认？

背景：

制药企业一般的销售模式为向医药经销单位销售药品，由医药经销单位再向医院等地销售，即“两票制”。由于医药行业禁止向个人销售药品，但是个人又有销售渠道，因此A制药企业与个人签订居间人合同，由这些个人寻找医药经销公司，A制药企业（甲方）与个人（乙方）和医药公司（丙方）签订三方协议，形式上由甲方和丙方结算，但是丙方又委托乙方全权办理。货物运输一般由甲方和运输公司签订运输合同，将货物运输至地市级城市。甲方、乙方和丙方签订的协议有关收入条款为：

（1）丙方在销售甲方产品时，需通过乙方与甲方代为联系，乙方作为丙方的担保代理人，连带承担丙方因此产生的权利与义务，对丙方拖欠款项及违约责任承担连带保证责任；

（2）丙方全权授权乙方代其履行与甲方结算（收款与付款）的义务；

因乙方对丙方承担履行本合同的担保责任，当甲方开具发票给丙方，且尚未收到丙方货

款时，丙方应付甲方的货款从乙方的担保款中直接划转，当乙方担保款额不足的情况下，甲方直接向乙方追偿相应欠款，并不再向丙方追偿；同理，丙方支付给甲方的款项，超出甲方给丙方的已开票额，丙方同意此部分款项归乙方所有。由此产生的纠纷，由乙、丙方承担，不追溯至甲方；

（3）丙方应当在收到货物时完成验收，逾期视为已经通过验收；

（4）甲方不受理非质量问题的退、换货；

（5）甲方应提供合格的产品，经地级市以上药检部门检定确认因质量引起的退货，所发生的运输费用由甲方承担；

（6）除甲方提供的产品存在质量缺陷的情形以外，甲方货物一经发出，不接受乙方的退货，该货物所有权的主要风险和利益转移给乙方，乙方必须全部承担按本协议价格支付给甲方货款的责任。

另外，药品属于特殊商品，交给运输公司发往各地级城市，时间不长，同时运输合同约定在运输中由于运输公司原因运输公司赔偿。根据合同条款，药品质量是否有问题由地级市以上药检部门检定，应当在收到货物时完成验收，逾期视为已经通过验收，特别是在居间人合同中约定：除下文第十条规定的内容外，甲方货物一经发出，不接受乙方的退货，该货物所有权的主要风险和利益转移给乙方，乙方必须全部承担按本协议价格支付给甲方货款的责任。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

在经销商和居间人具有足够强的财务实力，在产品售出之前能支付货款的情况下，可以以货物的发出作为所有权上主要风险和报酬转移的标志，在货物发出时确认销售收入。

另外，在除了“先款后货”以外的其他结算模式中，公司在确定收入的确认时点时（尤其是对作为居间人的个人发货时），应关注经销商或者居间人是否具有足够强的财务实力。如果经销商或者居间人的财务实力较弱，需要将公司的产品售出后才有资金用于偿还货款的，则虽然合同约定了一旦发货即不再接受除质量问题以外的退货的条款，但在经销商或居间人将货物对外出售并收回货款之前，商品所有权上的主要风险和报酬很可能并未真正转移。

结论基础：

根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条规定，销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

（二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；

（三）收入的金额能够可靠地计量；

（四）相关的经济利益很可能流入企业；

（五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

根据会计准则的上述规定，对照本案例中的合同条款（见“背景”部分），判断在货物发出时点是否已经满足收入确认的各项条件：

1、在发出货物后，除了存在质量问题的情形以外，经销商和居间人不享有退货权（但企业可通过出厂前检验等手段，将因质量问题导致退换货的风险降低到可接受的低水平），并且销售价格和应支付给居间人的佣金金额已经确定，A制药企业已不再承担标的货物的公允价值变动风险；且依据相关合同约定，运输途中的货物灭失风险由运输企业赔偿。因此符合条件（一）。

2、货物已经交付给经销商或居间人，A制药企业不再保留通常与所有权相联系的继续管理权，也无法对已发出的药品实施有效控制。因此符合条件（二）。

3、收入金额和应支付给居间人的佣金金额在相关合同中已经明确约定，因此符合条件（三）。

4、当经销商和居间人具有足够强的财务实力时，A制药企业是收款可能性具有合理的保障，如是，则符合条件（四）。

5、相关的已发生或者将发生的销售（营业）成本是可以可靠计量的，因此符合条件（五）。

综上所述，在经销商和居间人具有足够强的财务实力，在产品售出之前能支付货款的情况下，可以以货物的发出作为所有权上主要风险和报酬转移的标志，在货物发出时确认销售收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第四条规定：“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。”第十三条规定：“对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。（五）客户已接受该商品。（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。”

从合同条款分析，制药企业（甲方）将药品发送至丙方（经销商）的所在地，丙方应当在收到货物时完成验收，丙方完成验收后，非因药品质量缺陷，制药企业不接受其退、换货。即：在丙方验收药品之后，能够自主决定药品的下一步销售或处置，并能获取其全部经济利益（包括非药品质量问题引起的其他损失），因此，丙方验收通过后即取得了该药品的控制权，此时，制药企业应确认药品销售收入。另外，由于制药企业负责药品的运输，该运输活

动是在药品的控制权转移给丙方之前发生的，因此运输活动不构成单项履约义务，而是制药企业为履行合同发生的必要活动，相关运输费用作为销售药品的履约成本。

此外，还需要关注乙方和丙方的付款意愿和能力，根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第五条对于“合同”标准的规定，“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”是合同能够按照收入准则进行收入确认的前提之一。本案例中，如果经销商和居间人不具有足够强的财务实力，在产品售出之前有可能无法支付货款，由于不满足“合同”条件而不能按照收入准则的规范确认收入。直到后续阶段通过持续评估，判断乙方和经销商很可能支付合同对价（比如，药品已经实现最终销售并收回货款），再考虑收入的确认。

在除了“先款后货”以外的其他结算模式中，公司在确定收入的确认时点时（尤其是对作为居间人的个人发货时），都应关注经销商或者居间人是否具有足够强的财务实力。如果经销商或者居间人的财务实力较弱，需要将公司的产品售出后才有资金用于偿还货款的，则虽然合同约定了一旦发货即不再接受除质量问题以外的退货的条款，但由于该合同不满足收入准则规定的合同条件不能确认收入，直至经过持续评估认定符合合同标准。

问题2-1-45（高尔夫俱乐部会员卡收入的确认）

问题：

高尔夫俱乐部的会员费应如何确认为收入？

背景：

A高尔夫俱乐部（以下简称“俱乐部”）以前年度的会员卡每张16.8万元，自今年起每张100万元，均为终身制；会员卡优惠内容主要是每次打球的费用只按正常费用的10%收取，如：非会员上果岭打球每场收费2,000元，会员打球每场收费200元；以前年度对会员费收入的一贯性处理原则：由于以前年度每张会员卡收费16.80万元，且数量不多，因此在收到会费时直接确认为当期营业收入；本年度变化：由于会员卡涨价至100万元/张，本年度共办理13张，涉及金额1,300万元，金额变化很大。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》和IFRS下的关于会员费收入确认的指引（详见下文“权威指引”），本案例中的会员卡为终身制，并且会员享有以优惠价享受俱乐部提供的服务的权利。因此，需将总价分解为两部分：一部分是取得会籍的入会费；另一部分是后续会员资格有效期内应提供给会员的优惠服务的公允价值。对于这两部分之间的划分方法，企业应结合过去的历史经验（例如，利用会员平均每年打球次数，测算每年每张会员卡共计可节约的果岭券费支出，再求得该金额的折现值，折现年限一般为俱乐部的剩余经营年限或者球场所在地的土地使用权剩余年限）并参考周边地区其他高尔夫俱乐部的划分

方法予以处理。如果企业同时发售多种附带不同权利的会员卡（例如有的会员卡仅限于取得会籍，其他服务照常收费；有的会员卡可享受较多的优惠服务等），则可以根据不同类型会员卡在同一发行时间的价格差估算不同部分各自的相对公允价值。

在将总价合理划分到上述两部分的情况下，对于入会费部分，应在会员资格已经授予且款项的收取不存在重大不确定性时一次性确认为收入；对应于享受的优惠服务公允价值的部分在后续存续期间内（与前述计算折现值时所使用的年限一致）摊销确认为各期的收入。

权威指引：

《〈企业会计准则第14号——收入（2006年）〉应用指南》第五条“提供劳务收入确认条件的具体应用”：

（六）申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在整个受益期内分期确认收入。

《国际会计准则第18号——收入》附录

（17）申请、入会和会员费。

收入确认取决于所提供服务的性质。如果收费只限于取得会籍，其他所有服务或产品都要求会员另行付款，或者要按年另行订购，则当其收回的可能不存在重大的不确定性时，这种收费应确认为收入。如果收费需在会籍期内向会员提供各种服务或出版物，或者允许会员以低于向非会员收取的价格购买商品或劳务，则该项收费应以反映受益的时间、性质和价值为基础确认。

《实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》（财会[2001]43号）（原《企业会计制度》下）：

七、问：公司所取得的高尔夫球场会籍收入如何确认收入？

答：公司一次性收取的高尔夫球场会籍入会费，是全部计入当期损益或是按受益期限分期计入受益期损益，应根据不同的情况分别处理：如果一次性收取的入会费，仅仅是入会者为了获取会员资格，会员在接受公司所提供的具体商品或服务时，需另行交纳相关费用的，则当一次性收取的入会费当期收回的可能不存在重大不确定性时，确认为收入；如果一次性收取的入会费，入会者不仅仅是为了获取会员资格，还包括为将来接受公司的商品或服务而预先支付的订购费用，或包括接受公司以低于非会员价格提供的商品或服务，则该项费用应区别费用所代表的受益性质、受益价值和期间，按照合理的方法分期确认收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第四十条规定：“企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已

承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。”

本案例中，拥有会员卡的会员享有以优惠价享受俱乐部提供服务的权利，因此，该入会费与俱乐部向客户转让已承诺的商品（提供高尔夫打球服务）相关，且每次打球服务均构成单项履约义务，根据上述准则规定，100万元入会费应计入交易价格，在俱乐部每次向会员提供打球服务的同时确认收入。

由于会员卡是终身制的，俱乐部应合理估计每位会员可能会来俱乐部打球的总次数（例如，根据会员平均每年打球次数乘以俱乐部的剩余经营年限或者球场所在地的土地使用权剩余年限等），将100万元入会费平均分摊至每个单项履约义务，在每次打球服务完成后确认收入。

入会费是会员入会时预先收取的，但是俱乐部向会员提供服务是后续分期提供的，即：企业向客户转让商品与客户支付款项之间存在时间间隔，该时间间隔可能比较长。那么本案例中是否存在融资成分呢？

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）应用指南》P61指出：“企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间存在时间间隔并不足以表明合同包含重大融资成分。企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间虽然存在时间间隔，但两者之间的合同没有包含重大融资成分的情形有：一是客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间。例如，企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；再如，企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等。……”

由于会员取得会员卡后，可以随时（自行决定）去俱乐部打球，因此依据上述规范，本案例中应不包含融资成分。

问题2-1-46（含度假公寓使用权的会籍收入确认问题）

问题：

含度假公寓使用权等权利的会籍收入如何确认？

背景：

A会所钻石会籍的会员在入会时需要交纳若干万元会籍费。会籍年限截止2050年5月5日（该会所土地使用权的期限），会员主要拥有的权利是会所的度假公寓20年的使用权。《钻石会籍会员合约书》约定：

（1）使用权期限为自A会所向会员交付房屋之日起20年，但在该期限届满前6个月，A会所或者会员任何一方如提出延长房屋使用权期限的，则使用权期限自动展期到2050年

5月5日，且钻石会员无需支付房屋使用费（含展期期间）。

（2）钻石会籍资格必须与一套度假公寓房屋的使用权相绑定。会员入会后，会所可以为其提供两次选房机会，选中房屋是钻石会员资格生效的前提条件。如果未选中房屋的，则相关入会合约终止，所缴纳的入会诚意金等款项在扣除 10% 手续费后退回。

（3）钻石会籍项下的度假公寓使用权和钻石会籍是互为一体的，会员不得单独转让其中一项，否则转让无效。

（4）钻石会员享有会籍的期限与该会所土地使用权年限一致。

（5）该房屋仅供会员作为私人会所用途，会员需按有关规定缴纳物业管理费和其他相关费用，并自行承担与使用该房屋有关的水、电、煤、电信等公用事业费用。

另外，钻石会籍会员的权利还包括：可以每年免费使用董事会议厅一次，免交三年会员年费、获赠 30 万元的消费额度等。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据上文“背景”资料分析，本案例中拥有钻石会籍的会员，其会籍年限截至 2050 年 5 月 5 日（会所土地使用权的期限），主要拥有的权利是会所度假公寓的使用权（钻石级会员），其他的优惠条件还包括每年免费使用董事会议厅一次，免交三年会员年费、获赠 30 万元的消费额度等。

因此，需将总价分解为三部分：一部分是取得会籍的入会费；二是度假公寓使用权；另一部分是后续会员资格有效期内应提供给会员的各项服务的公允价值。在将总价合理划分到上述各部分的情况下，对于入会费部分，应在会员资格已经授予且款项的收取不存在重大不确定性时一次性确认为收入；对于公寓使用权部分，应按房地产销售业务处理；对于应享受的服务公允价值的部分在后续存续期间内摊销确认为各期的收入。具体而言：

1、初始入会费

初始入会费中仅限于取得会籍的部分，应当依据《〈企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）〉应用指南》的规定，“申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在整个受益期内分期确认收入”。

2、度假公寓使用权

我们理解，其中的度假公寓 20 年使用权是钻石会籍权益中极其重要的组成部分。根据《钻石会籍会员合约书》第 3.4 条约定，使用权期限为自甲方向乙方交付房屋之日起 20 年，但在该期限届满前 6 个月，甲乙任何一方如提出延长房屋使用权期限的，则使用权期限自动展期到 2050 年 5 月 5 日，且钻石会员无需支付房屋使用费（含展期期间），因此基本上可以合理确定最终的使用期限将会延长到 2050 年 5 月 5 日。由于合同约定了选房条款，并

以成功指定具体的房屋作为钻石级会员会籍生效的条件，且后续钻石会籍必须与房屋使用权捆绑转让，不得单独转让其中一项，因此应当关注该项“使用权交易”的经济实质。

参照 IFRS 体系下的 IFRIC 4《确定一项交易安排中是否包含租赁》第 6 段规定，确定一项协议是否属于或包含租赁业务，应重点考虑以下两个因素：一是履行该协议是否依赖某特定资产；二是协议是否转移了资产的使用权。属于租赁业务的，按租赁准则进行会计处理；其他部分按相关会计准则处理。

根据该解释公告第 9 段规定，如果一项安排授予购买方（承租人）对标的资产使用的控制权，则可以认为该协议转移了资产的使用权。当出现以下三种情况之一时，应认为对标的资产使用的控制权已经转移：

（1）购买方有能力或有权利运作该资产，或者指示他人以该购买方决定的模式运作该资产，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（2）购买方有能力或有权利控制对该资产的实物接触，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（3）相关事实和因素表明：除该购买方以外的一方或多方取得该资产在该安排期间内生产或者产生的产出或者其他效用中的并非不重大的部分的可能性很小，并且购买方为该等产出所支付的价款既不是合同约定的每单位固定金额，也不同于产出交付时该等产出的每单位现行市场价格。

由于钻石会籍的成立及其生效取决于对特定的度假公寓房屋的使用权，并且该合同将对“使用权的控制权”转移给了会员，因此对于该合约中涉及度假公寓房屋使用权的部分，应按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定处理。根据租赁准则规定，企业需根据租赁资产所有权上主要风险和报酬的享有或承担情况，将租赁区分为经营租赁和融资租赁。在本案例中，由于租赁期间已经涵盖房屋使用寿命的绝大部分，且其价格已经包含在会籍费总价中，因此可以认为其所有权上的主要风险和报酬已经转移给会员，应归类为融资租赁，即从经济实质上看属于房地产销售业务。因此，公司应当在把相关房屋交付给会员并取得验收确认时，按照该房屋的公允价值确认房地产销售收入。

3、其他会员权益和优惠

其他优惠如使用会议厅，可按 A 会所正常收费确定公允价值。在相关服务提供时确认为收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

根据上文“背景”资料分析，本案例中拥有钻石会籍的会员，其会籍年限截至 2050 年 5 月 5 日（会所土地使用权的期限），主要拥有的权利是会所度假公寓的使用权，其他的优惠条件还包括每年免费使用董事会议厅一次，免交三年会员年费、获赠 30 万元的消费额度等。即：在该合同中，A 会所向会员承诺提供的商品和服务包括：度假公寓的使用权、每年免费试用董事会议厅一次、30 万元的消费额度三项。至于免交三年会员费，由于会员费实

际上也属于后续向客户提供相关服务的预收款，其本身并不构成 A 会所承诺提供的商品或服务。

由于会员能够从上述三项承诺的商品和服务中分别获益，这些承诺无需 A 会所提供重大服务将其整合成组合产出、承诺之间不存在彼此定制和修改，也没有高度关联性，因此属于三个单项履约义务。会员初始缴纳的若干万元入会费，与这三项单项履约义务相关，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第四十条规定，应作为交易价格按各履约义务单独售价分摊，在各个单项履约义务履约时确认收入。具体来说：

1、度假公寓使用权

我们理解，其中的度假公寓 20 年使用权是钻石会籍权益中极其重要的组成部分。根据《钻石会籍会员合约书》第 3.4 条约定，使用权期限为自甲方向乙方交付房屋之日起 20 年，但在该期限届满前 6 个月，甲乙任何一方如提出延长房屋使用权期限的，则使用权期限自动展期到 2050 年 5 月 5 日，且钻石会员无需支付房屋使用费（含展期期间），因此基本上可以合理确定最终的使用期限将会延长到 2050 年 5 月 5 日，涵盖会所的土地使用权期限。由于合同约定了选房条款，并以成功指定具体的房屋作为钻石级会员会籍生效的条件，且后续钻石会籍必须与房屋使用权捆绑转让，不得单独转让其中一项，因此应当关注该项“使用权交易”的经济实质。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四条规定：“在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。”；第五条规定：“为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。”；第八条规定：“存在下列情况之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用：（一）客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式。（二）已识别资产的使用目的和使用方式在使用期开始前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。”

由于钻石会籍的成立及其生效取决于对特定的度假公寓房屋的使用权，并且该合同将对“使用权的控制权”转移给了会员，因此对于该合约中涉及度假公寓房屋使用权的部分，应按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》的规定处理。根据租赁准则规定，A 会所作为出租人，应在合同开始时将租赁区分为经营租赁和融资租赁。在本案例中，由于租赁期间已经涵盖房屋使用寿命的绝大部分，且其价格已经包含在会籍费总价中，因此可以认为其所有权上的主要风险和报酬已经转移给会员，应归类为融资租赁。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十二条规定：“生产商或

经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。”即此处的度假公寓融资租赁从经济实质上看属于房地产销售业务。因此，公司应当在把相关房屋交付给会员并取得验收确认时，按照分摊至该房屋的交易价格确认房地产销售收入。

2、其他履约义务

对于免费使用董事会议厅、30万元的免费销售额度，应在会员实际使用会议厅、使用额度进行消费时按照分摊至该项履约义务的交易价格确认为收入。

问题2-1-47（在甲供材料的情况下施工企业收入的确认）

问题：

在甲供材料的情况下，施工企业是否需要将甲方供应的材料费用确认收入？

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

对照《会计学要2011》第141～146页中给出的收入确认应采用“总额法”还是“净额法”判断标准的相关指引，对施工单位接受的甲供材料分析如下（以下仅指实务中通常的甲供条款）：

1、甲供材料由甲方采购并提供给乙方（施工单位），其质量、价格等由甲方负责，乙方不承担其质量风险、价格变动风险等。因此就甲供材料的品质和数量问题而言，乙方并不是首要义务人。

2、甲方在提供甲供材料给乙方时，通常系按工程的需要量采购，如工程结束时有结余通常需退还给甲方（也可由乙方按完工时的市场价格收购），如数量不足则由甲方负责补足，因此乙方并不承担甲供材料所有权上的价格变动风险、滞销积压风险等主要风险和报酬，即乙方不承担甲供材料的一般存货风险。

3、甲供材料的价格系由甲方确定，与乙方无关；乙方在确定建造合同的总价款时，已经考虑了部分材料系甲供的因素。同时，甲供材料的供应商由甲方指定，乙方无法自行选择，也不能自主确定甲供材料的价格。

4、乙方不涉及甲供材料的价款结算、质量问题索赔等事项，不承担甲供材料相关的信用风险。

根据上述分析，对于实务中通常的甲供条款而言，乙方（施工方）符合净额确认收入的条件，即确认的建造合同收入和结转的建造合同成本中都不含甲供材料的价值。

相关指引：

《会计学要2011》P141～146“收入的确认和列报采用‘总额法’还是‘净额法’的

问题”（节选）

在判断收入的确认和列报应当采用“总额法”还是“净额法”时，首先需要明确的问题就是企业（报告主体）在交易中所处的地位，即其自身是否构成交易的一方，并直接承担交易的后果；还是仅仅在交易双方之间起到居间的作用，仅仅就其提供的居间代理服务收取佣金，而并不承担交易的后果。换言之，企业与供应商之间的交易是否为独立于企业与顾客或用户之间的交易的另一项交易；企业是否承担了所交易的商品或服务的所有权上的主要风险和报酬。

在确定企业在交易中所处的地位是否为代理人时，需要综合考虑所有事实和因素（尤其是重大风险和报酬的承担情况），作出适当的职业判断。但是，一般认为，如果存在以下一种或数种情况，则企业自身被认定为交易的一方，从而需要按总额确认收入的可能性相对较大：

（1）根据所签订的合同条款，企业是首要的义务人，负有向顾客或用户提供商品或服务的首要责任，包括确保所提供的商品或服务可以被顾客或用户接受。

（2）企业在交易过程中承担了一般存货风险，即存货所有权上的主要风险和报酬，例如标的商品或服务的价格变动风险、滞销积压风险等。

（3）企业能够自主决定所交易的商品和服务的价格；或者能够改变所提供的商品和服务，或者自行提供其中的部分服务。

（4）企业承担了信用风险。

如果不存在上述任一情形，则企业处于代理人地位，按所获取的佣金净额确认收入的可能性相对较大。如果存在以下情况，可能表明企业处于代理人地位，应按净额法确认收入：

（1）根据所签订的合同条款，首要义务人是供应商而不是本企业；

（2）企业在交易中赚取的报酬是事先确定的，或者是固定收益（无论向顾客或用户收取的价款为多少），或者是按确定比例计算；

（3）企业不承担信用风险。

基于2017版收入准则的处理意见：

基于《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》及其应用指南（详见下文“权威指引”）的相关论述分析如下：

1、甲供材料由甲方采购并提供给乙方（施工单位），其质量、价格等由甲方负责，乙方不承担其质量风险、价格变动风险等。因此就甲供材料的品质和数量问题而言，乙方并不是首要义务人。

2、甲方在提供甲供材料给乙方时，通常系按工程的需要量采购，如工程结束时有结余通常需退还给甲方（也可由乙方按完工时的市场价格收购），如数量不足则由甲方负责补足，因此乙方并不承担甲供材料所有权上的价格变动风险、滞销积压风险等主要风险和报酬，即乙方不承担甲供材料的一般存货风险。

3、甲供材料的价格系由甲方确定，与乙方无关；乙方在确定建造合同的总价款时，已经考虑了部分材料系甲供的因素。同时，甲供材料的供应商由甲方指定，乙方无法自行选择，也不能自主确定甲供材料的价格。

4、乙方不涉及甲供材料的价款结算、质量问题索赔等事项，不承担甲供材料相关的信用风险。

根据上述分析，对于实务中通常的甲供条款而言，乙方（施工方）符合净额确认收入的条件，即确认的建造合同收入和结转的建造合同成本中都不含甲供材料的价值。

权威指引：

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第三十四条规定：“企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

企业承担向客户转让商品的主要责任。（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。（四）其他相关事实和情况。”

《〈企业会计准则第14号——收入（2017年修订）〉应用指南》：“实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括但不限于：

（1）企业承担向客户转让商品的主要责任。该主要责任包括就特定商品的可接受性（例如，确保商品的规格满足客户的要求）承担责任等。当存在第三方参与向客户提供特定商品时，如果企业就该特定商品对客户承担主要责任，则可能表明该第三方是在代表企业提供该特定商品。企业在评估是否承担向客户转让商品的主要责任时，应当从客户的角度进行评估，即客户认为哪一方承担了主要责任。例如，客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。

（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。当企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品时，这可能表明企业在将该特定商品转让给客户之前，承担了该特定商品的存货风险，企业有能力主导特定商品的使用并从中取得几乎全部

的经济利益。在附有销售退回条款的销售中，企业将商品销售给客户之后，客户有权要求向该企业退货，这可能表明企业在转让商品之后仍然承担了该商品的存货风险。

(3) 企业有权自主决定所交易商品的价格。企业有权决定与客户交易的特定商品的价格，可能表明企业有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。然而，在某些情况下，代理人可能在一定程度上也拥有定价权（例如，在主要责任人规定的某一价格范围内决定价格），以便其在代表主要责任人向客户提供商品时，能够吸引更多的客户，从而赚取更多的收入。例如，当代理人向主要责任人的客户提供一定折扣优惠，以激励该客户购买主要责任人的商品时，即使代理人有一定的定价能力，也并不表明其身份是主要责任人，代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或手续费而已。”

问题2-1-48(托管其他企业员工是否可按“净额法”确认收入以及在现金流量表的列报)
问题：

为客户托管人员的托管费采用总额法还是采用净额法确认收入？如果采用净额法，为托管人员支付的工资是否在“应付职工薪酬”科目核算？如果采用净额法，在编制现金流量表时，为托管人员支付的工资，如何填列？

背景：

A 公司（具备《劳动合同法》规定的劳务派遣资质）为客户 B 公司托管了 200 多人，收取 4% 的托管费。被托管人员从事的工作是为 B 公司进行设施维护。这些被托管的人员和 A 公司签订劳动用工合同（一年一签），A 公司为这些人支付社保；同时 A 公司和 B 公司签订了补充协议，该补充协议规定，A 公司对托管的维护人员，既不负责招聘、培训，也不负责管理，并且不承担相关人员的工作或其他方面的风险，也不能决定其劳动报酬；被托管人员的实际费用由 B 公司承担，一旦发生事故，由 A 公司进行协调，所发生的费用由 B 公司承担。一般每月 B 公司将工资、社保加托管费支付给 A 公司。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1. 关于 A 公司应采用“总额法”还是“净额法”确认收入的问题

此问题处理的准则依据包括：

(1)《会计学撮要 2011》第 141～146 页关于收入确认应采用“总额法”还是“净额法”的有关指引。

根据《企业会计准则第 14 号——收入》第二条对“收入”的定义，“收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”。因此，是否导致所有者权益增加，是界定一项经济利益流入是否构成收入的重要判断标准。当存在委托代理销售关系的情况下，代理方代表委托方收取的款项并不代表其股东权益的增加，因而不应确认为收入，而应以净额列示收入。

在判断收入的确认和列报应当采用“总额法”还是“净额法”时，首先需要明确的问题就是企业（报告主体）在交易中所处的地位，即其自身是否构成交易的一方，并直接承担交易的后果；还是仅仅在交易双方之间起到居间的作用，仅仅就其提供的居间代理服务收取佣金，而并不承担交易的后果。如果存在以下情况，可能表明企业处于代理人地位，应按净额法确认收入：① 根据所签订的合同条款，首要义务人是供应商而不是本企业；② 企业在交易中赚取的报酬是事先确定的，或者是固定收益（无论向顾客或用户收取的价款为多少），或者是按确定比例计算；③ 企业不承担信用风险。

（2）《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》及其应用指南对“职工”的定义，即“指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员”。

注册会计师应当仔细阅读A公司与B公司签订的托管合同，以及被托管人员与A公司签订的劳动用工合同，分析相关交易的经济实质，包括交易过程中相关风险和报酬的承担情况、被托管人员从经济意义上看应视作谁的“职工”等问题，在此基础上确定适当的会计处理方案。

在本案例中，基于以下因素，我们认为A公司应采用“净额法”确认托管费收入的可能性相对较大：

（1）B公司将其所需用工人员通过由A公司托管的方式，为其提供服务，自B公司代为收取的工资和社保费，A公司并没有增加经济利益，实际经济利益流入的只是通过托管形式取得托管费。同时，并根据签订的补充协议，托管人员出现的风险最终由B公司承担，因此，A公司不承担交易后果。也就是说，B公司与托管人员之间出现的责任风险，A公司只是一个承担载体而已，并不是真正意义上的交易主体。

（2）从形式上来看，用工人员属于A公司的员工，但从上述“背景”部分来看，A公司并没有自主招聘或者按照B公司的要求去招聘托管人员为B公司提供服务，也没有对托管人员提供必要培训。从实质上看，A公司并没有承担首要义务。

（3）B公司支付给托管人员的工资、社保金额，由B公司确定，A公司没有决定权，所赚取的托管费是按确定比例计算的。

（4）A公司收到B公司支付的托管人员工资、社保费后，支付给托管人员，不承担信用风险。

总之，A公司对托管的维护人员，既不负责招聘、培训，也不负责管理，并且不承担相关人员的工作或其他方面的风险，也不能决定其劳动报酬，因此A公司为B公司托管维护人员并支付其工资的行为实质上很可能是一种代收代付行为，采用“净额法”确认收入的可能性相对较大。

但是，根据本案例的具体情况，还需要就以下主要因素（但不限于）获取进一步证据，以支持最终确定的会计处理方案：

（1）托管合同和劳动用工合同的期限、人员规模等是否匹配，例如劳动用工合同与托管合同的起止期限是否基本一致（每次随着托管合同的重新签署，相应重新签署相应期限的劳动用工合同）；是否根据 B 公司的维护工作量确定托管人员规模；等等，从而 B 公司托管人员的规模系完全对应于 B 公司对维护工作的需求，A 公司不承担人员闲置的相关风险，不承担冗员的成本和风险。

（2）托管费金额的确定方式。例如，是否在确定托管人员工资、社保等薪酬总额的基础上，再加一个固定金额或者比例的管理费；如托管人员的薪酬水平调整则同步调整 B 公司应支付的托管费金额；等等，从而 A 公司从该交易中可获得的报酬是相对固定的，不受被托管人员薪酬水平变动的影响。

（3）对被托管人员的管理责任和处分权限。例如，被托管人员的日常工作是否完全系遵循 B 公司的安排和指令进行，A 公司不参与对人员的日常管理；对被托管人员的考核、处分决定是否实质上系由 B 公司作出，A 公司的考核、处分权仅仅是形式上的；如果某一被托管人员因违反 B 公司的规章制度而被处分直至除名，A 公司是否也将对应地对其采取扣发工资直至解除劳动合同的对应处罚措施；等等，从而就经济实质而言，被托管人员应视作 B 公司而不是 A 公司的“职工”。

2. 如采用净额法，A 公司的相关核算

在净额法下，A 公司应按照收取 B 公司的托管费（净额）确认为“其他业务收入”。

在净额法下，由于被托管人员被视作 B 公司而不是 A 公司的“职工”，相应地，对于 A 公司而言，其支付被托管人员薪酬和为被托管人员缴纳社保属于代收代付性质，不通过“应付职工薪酬”科目核算，而应当通过“其他应收款”、“其他应付款”等往来科目核算。

在净额法下，在 A 公司现金流量表列示中，其支付给托管维护人员的工资、为被托管人员缴纳的社保等，不应作为“支付给职工以及为职工支付的现金”，而应作为“收到（或支付）的其他与经营活动有关的现金”列示。同时，根据《企业会计准则讲解 2010》第 524 页，“代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出”也可以按照收支的净额列报。从 B 公司收到的托管款项中，属于应按净额确认收入的托管费收入的部分，列报为“销售商品、提供劳务收到的现金”，其余对应于被托管人员薪酬、社保的部分列报于“收到的其他与经营活动有关的现金”项目中。

如果在某些特殊情况下，在 B 公司拨付相关托管款项前，劳动用工合同约定的付薪日已到，A 公司依据劳动用工合同先行支付薪酬的，则 A 公司的报表上将同时出现“其他应收款——B 公司”和“其他应付款——代付托管人员薪酬”。这两项金融资产和金融负债的债权人 / 债务人不同，因此不能互相抵销列报。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1. 关于 A 公司应采用“总额法”还是“净额法”确认收入的问题

此问题处理的准则见下文“权威指引”部分。

注册会计师应当仔细阅读 A 公司与 B 公司签订的托管合同，以及被托管人员与 A 公司签订的劳动用工合同，分析相关交易的经济实质，包括交易过程中相关风险和报酬的承担情况、被托管人员从经济意义上看应视作谁的“职工”等问题，在此基础上确定适当的会计处理方案。

在本案例中，基于以下因素，我们认为 A 公司应采用“净额法”确认托管费收入的可能性相对较大：

（1）在托管合同中，A 公司向 B 公司提供的特定商品是“托管人员”这一劳务服务。A 公司自身不能向 B 公司提供设备维护的劳务服务，同时由于托管人员的招聘、培训、管理等是由 B 公司而不是 A 公司负责，因此 A 公司不能主导托管人员的劳务，托管人员并不是代表 A 公司向 B 公司提供劳务的。实务中，在做出此项判断时，还应考虑：

①托管合同和劳动用工合同的期限、人员规模等是否匹配，例如劳动用工合同与托管合同的起止期限是否基本一致（每次随着托管合同的重新签署，相应重新签署相应期限的劳动用工合同）；是否根据 B 公司的维护工作量确定托管人员规模；等等，从而 A 公司托管人员的规模系完全对应于 B 公司对维护工作的需求，A 公司不承担人员闲置的相关风险，不承担冗员的成本和风险。如果，A 公司签订托管合同的人员，大于劳动用工合同的人员，期限也长于劳动用工合同，有可能表明，这些托管人员是由 A 公司负责管理和指派的，A 公司负责将其安排到 B 公司或其他公司，代表 A 公司提供服务，此时，有可能表明 A 公司能够主导托管人员，此种情况下，A 公司属于主要责任人（实务中需要具体合同条款具体分析）。

②对被托管人员的管理责任和处分权限。例如，被托管人员的日常工作是否完全系遵循 B 公司的安排和指令进行，A 公司不参与对人员的日常管理；对被托管人员的考核、处分决定是否实质上系由 B 公司作出，A 公司的考核、处分权仅仅是形式上的；如果某一被托管人员因违反 B 公司的规章制度而被处分直至除名，A 公司是否也将对应地对其采取扣发工资直至解除劳动合同的对应处罚措施；等等，从而就经济实质而言，被托管人员应视作 B 公司而不是 A 公司的“职工”。

（2）根据签订的补充协议，托管人员出现的风险最终由 B 公司承担，A 公司不承担交易后果。也就是说，从 B 公司的角度分析，托管人员提供劳务的可接受性是由 B 公司自己承担。因此，A 公司并不承担主要履约责任，并不是真正意义上的交易主体。

（3）B 公司支付给托管人员的工资、社保金额，由 B 公司确定，A 公司没有决定权，所赚取的托管费是确定比例计算的。

总之，A 公司对托管的维护人员，既不负责招聘、培训，也不负责管理，并且不承担相关人员的工作或其他方面的风险，也不能决定其劳动报酬，因此 A 公司为 B 公司托管维护人员并支付其工资的行为实质上很可能是一种代收代付行为，采用“净额法”确认收入的可

能性相对较大。

2. 如采用净额法，A 公司的相关核算

在净额法下，A 公司应按照收取 B 公司的托管费（净额）确认为“营业收入”。

在净额法下，由于被托管人员被视作 B 公司而不是 A 公司的“职工”，相应地，对于 A 公司而言，其支付被托管人员薪酬和为被托管人员缴纳社保属于代收代付性质，不通过“应付职工薪酬”科目核算，而应当通过“其他应收款”、“其他应付款”等往来科目核算。

在净额法下，在 A 公司现金流量表列示中，其支付给托管维护人员的工资、为被托管人员缴纳的社保等，不应作为“支付给职工以及为职工支付的现金”，而应作为“收到（或支付）的其他与经营活动有关的现金”列示。同时，根据《企业会计准则讲解 2010》第 524 页，“代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出”也可以按照收支的净额列报。从 B 公司收到的托管款项中，属于应按净额确认收入的托管费收入的部分，列报为“销售商品、提供劳务收到的现金”，其余对应于被托管人员薪酬、社保的部分列报于“收到的其他与经营活动有关的现金”项目中。

如果在某些特殊情况下，在 B 公司拨付相关托管款项前，劳动用工合同约定的付薪日已到，A 公司依据劳动用工合同先行支付薪酬的，则 A 公司的报表上将同时出现“其他应收款——B 公司”和“其他应付款——代付托管人员薪酬”。这两项金融资产和金融负债的债权人 / 债务人不同，因此不能互相抵销列报。

权威指引：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条规定“企业应当根据其向客户转让商一方承担了主要责任。例如，客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

企业承担向客户转让商品的主要责任。（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。（四）其他相关事实和情况。”

《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》“实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括但不限于：

（1）企业承担向客户转让商品的主要责任。该主要责任包括就特定商品的可接受性（例如，确保商品的规格满足客户的要求）承担责任等。当存在第三方参与向客户提供特定商品

时，如果企业就该特定商品对客户承担主要责任，则可能表明该第三方是在代表企业提供该特定商品。企业在评估是否承担向客户转让商品的主要责任时，应当从客户的角度进行评估，即客户认为哪有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。然而，在某些情况下，代理人可能在一定程度上也拥有定价权（例如，在主要责任人规定的某一价格范围内决定价格），以便其在代表主要责任人向客户提供商品时，能够吸引更多的客户，从而赚取更多的收入。例如，当代理人向主要责任人的客户提供一定折扣优惠，以激励该客户购买主要责任人的商品时，即使代理人有一定的定价能力，也并不表明其身份是主要责任人，代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或手续费而已。

（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。当企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品时，这可能表明企业在将该特定商品转让给客户之前，承担了该特定商品的存货风险，企业有能力主导特定商品的使用并从中取得几乎全部的经济利益。在附有销售退回条款的销售中，企业将商品销售给客户之后，客户有权要求向该企业退货，这可能表明企业在转让商品之后仍然承担了该商品的存货风险。

（3）企业有权自主决定所交易商品的价格。企业有权决定与客户交易的特定商品的价格，可能表明企业事前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。”

问题2-1-49（企业为客户用于支付货款的借款提供担保时的收入确认、坏账准备计提问题）

问题：

在销售中，公司既为销售方，同时又为客户提供贷款借款的担保时，应该如何确认收入？如何对所承担的担保责任进行会计处理和信息披露？

背景：

A公司以大型机械设备（挖掘机、装载机等）的销售为主营业务。在以下两种方式下，A公司为客户提供相关的担保：

1、客户支付一定首付款，剩余款项向银行贷款。

客户将首付款、保证金及其他相关费用先支付给A公司，A公司留下首付货款，将剩余保证金等支付给银行，同时银行将剩余货款（总价款与首付款的差额）全额向A公司支付。客户的贷款由A公司向银行提供全额不可撤销的连带责任保证，若客户未按期归还贷款，需由A偿还逾期本金及罚息。A公司在整个交易中既是销售方也是担保方。

2、客户通过与融资租赁公司签订融资租赁协议，由融资租赁公司作为购买方，购买A

公司所售商品并以融资租赁方式出租给客户。

客户将首付款、保证金及其他相关费用先支付给A公司，A公司再转付给租赁公司。融资租赁协议签订后，租赁公司将全部货款支付给A公司，若出现融资租赁公司未及时放款，按期间计算，由客户垫付第一期应收款。A公司提供全额不可撤销的连带责任保证，若客户未按期向租赁公司支付租金，由A公司立即无条件偿还逾期租金及罚息。A公司在整个交易中既是销售方也是担保方。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条规定，销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
- （二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；
- （三）收入的金额能够可靠地计量；
- （四）相关的经济利益很可能流入企业；
- （五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

在本案例中，在将标的货物交付给买方，从客户处收到首付款、保证金和其他相关费用时，上述五项标准中的第（二）（三）（五）项总是确定可以满足的，因此关键在于判断上述（一）（四）两项是否满足。

对于第（一）项，根据《企业会计准则讲解（2010）》第十五章第二节中的相关表述，“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益”（见原书第214页）。在本案例中，由于货物已经移交客户使用，因此商品可能发生减值或毁损等形成的损失，以及商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益等均已归属于买方，因此符合上述第（一）项条件。

对于第（四）项，需要判断相关经济利益最终流入企业的可能性。鉴于款项已经实际收到，因此实际上是判断因承担担保责任等原因导致经济利益流出的可能性。因承担担保责任导致经济利益流出企业的可能性是来源于客户对银行或者租赁公司的违约风险，与企业直接向同一客户以同等条件分期收款销售货物的情况下所承担的信用风险没有本质区别，也就是：在这两种销售模式下，A公司承担的来源于客户的信用风险水平并不高于不通过银行或租赁公司而直接向该同一客户采用分期收款方式销售时的信用风险水平。并且由于引入了银行和租赁公司的信贷审查机制，可以使风险控制在一定的较低水平之内，因此可以合理保证上述第（四）项条件在货物发出时可以满足。因此，如果在标的货物交付客户时，销售商品收入

的其他确认条件均已满足的，并且预计客户的信用风险水平较低的，可以在货物发出时确认收入。

A公司对于在这一过程中对银行或租赁公司承担的担保责任，比照坏账准备和预计负债计提的规定进行考虑，并可利用银行、租赁公司提供的相关还款资料、借款人财务信息资料等信息作为考虑的依据。一般情况下，在未发生实际坏账风险的情况下，A公司对所承担的担保责任可参照应收账款中的账龄分析法，采用逾期天数等作为主要的考虑因素，计提预计负债（一般担保准备）。如果已经被实际要求回购该笔应收款项或标的货物，则应采用个别认定法，根据债务人财务状况、标的设备的状态和目前二手市场交易情况等因素，谨慎估计可通过向债务人追偿或者收回标的设备变卖等方式收回的款项，将其与回购贷款时向银行或租赁公司支付的款项相比较，按两者的差额计提预计负债（特殊担保准备）。

A公司应当建立相关的信贷风险控制制度，以便对可收回金额作出合理估计，必要时可聘请银行或租赁公司等中介机构协助测算。在财务报表附注中应对采用个别认定法计提坏账准备的会计估计可能与最终结果存在重大差异的情况，在“重大会计估计和判断”部分中作出特别声明和提示。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第五条规定：“当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- （一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- （二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；
- （三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- （四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- （五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。”

在本案例中，上述条件中的（一）、（二）、（三）和（四）应能得到满足，因此关键在于判断（五）的条件是否满足：

鉴于款项已经实际收到，因此实际上是判断因承担担保责任等原因导致经济利益流出的可能性。因承担担保责任导致经济利益流出企业的可能性是来源于客户对银行或者租赁公司的违约风险，与企业直接向同一客户以同等条件分期收款销售货物的情况下所承担的信用风险没有本质区别，也就是：在这两种销售模式下，A公司承担的来源于客户的信用风险水平并不高于不通过银行或租赁公司而直接向该同一客户采用分期收款方式销售时的信用风险水平。并且由于引入了银行和租赁公司的信贷审查机制，可以使风险控制在一定的较低水平之内，因此可以合理保证上述第（五）项条件在货物发出时可以满足。因此，该合同满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》规定的合同标准，可以在商品控制权转移给

客户（实物已经交付，客户能够主导其使用并获得其全部经济利益）时确认收入实现。

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第四十六条规定，A公司对于在这一过程中对银行或租赁公司承担的担保责任，属于财务担保合同，应当以预期信用损失为基础，并可利用银行、租赁公司提供的相关还款资料、借款人财务信息资料等信息、标的设备的状态和目前二手市场交易情况等因素以及相关的前瞻性信息谨慎估计，并计提预计负债。

A公司应当建立相关的信贷风险控制制度，以便对可收回金额作出合理估计，必要时可聘请银行或租赁公司等中介机构协助测算。在财务报表附注中应对计提坏账准备和确认预计负债的会计估计可能与最终结果存在重大差异的情况，在“重大会计估计和判断”部分中作出特别声明和提示。

问题2-1-50（卖方为买方用于支付货款的银行贷款提供担保时的收入确认问题）

问题：

卖方为买方用于支付货款的银行贷款提供担保时，卖方能否在发货时确认收入？

背景：

A公司是进行大型中央空调制造的企业。A公司为了加大销售，采取买方信贷的方式销售空调机，具体做法是：购买方首付30%，另70%由A公司提供担保，购买方由银行贷款支付货款，在空调制造完成后，购买方以空调作为质押品，质押给银行作为贷款的担保物，同时，A公司仍继续提供担保义务直到贷款偿还完毕为止（贷款期5年）。

A公司在借款期内的责任分别为：如果在设备抵押给银行前，购买方连续2个月未能偿还贷款，A公司承担连带责任；在设备交付并抵押给银行后，如果购买方款违约的话，银行可要求A公司按折扣价回购设备（第一年折扣70%，第二年折扣60%等）。

该业务从2009年开始实行，至今未出现过违约行为。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条规定，“相关的经济利益很可能流入企业”是确认销售商品收入应满足的基本条件之一。因此，企业应当对相关经济利益流入企业的可能性作出合理估计，只有当相关经济利益最终流入企业的可能性大于不能流入的可能性时，才满足了收入确认的该项条件。

就本案例而言，该问题中确定收入确认的恰当时点主要考虑的因素是卖方在这一过程中所承担的源于买方的信用风险的程度。一般情况下，此类业务中卖方承担的信用风险程度不高于不通过银行直接向该同一买方以分期付款方式销售时，就尚未收到的余款所承担的信用风险水平。并且，按照常理，由于在这一过程中引入了银行的信贷风险审查机制，信用风险水平很可能小于不通过银行直接以分期付款方式销售时。该销售模式自2009年至今未发生

过坏账，也说明信用风险总体上较低。

根据背景资料中的担保条件，在设备抵押给银行后，如果购买方出现还款违约，银行可要求A公司以折扣价回购设备。如果该回购价款高于买方出现违约时尚未归还的贷款本息金额，也显著高于预计当时标的设备在二手市场上的交易价格的，则A公司所承担的信用风险的后果将高于不通过银行直接做分期收款销售的场合。则卖方为买方的银行贷款提供担保的事实会导致不满足《企业会计准则14号——收入（2006年）》第四条第（四）项“相关的经济利益很可能流入企业”这一收入确认的基本条件。如果该回购价款低于买方出现违约时尚未归还的贷款本息金额，也显著低于预计当时标的设备在二手市场上的交易价格的，则A公司所承担的信用风险的后果将低于不通过银行直接做分期收款销售的场合。则卖方承担的信用风险程度不高于不通过银行直接向该同一买方以分期付款方式销售时，就尚未收到的余款所承担的信用风险水平的，并且总体上信用风险较低的，则卖方为买方的银行贷款提供担保的事实不会导致不满足《企业会计准则14号——收入》第四条第（四）项“相关的经济利益很可能流入企业”这一收入确认的基本条件。在销售商品收入的其他确认条件均已满足的情况下，可以在货物发出并安装调试完成时确认收入。

注意：本案例与前一案例“[问题2-1-49（企业为客户用于支付贷款的借款提供担保时的收入确认、坏账准备计提问题）](#)”相比，其背景信息的主要差异在于卖方为买方承担担保责任的方式不同。在前一案例中，卖方承担担保责任的方式是“若客户未按期向租赁公司支付租金，由卖方立即无条件偿还逾期租金及罚息”，不涉及要求卖方回购货物；而在本案例中，卖方承担担保责任的方式是“按折扣价回购设备”，即承担担保责任可能导致的经济利益流出金额与买方欠款的金额不一定相同，同时卖方因回购货物而承担了货物所有权上的主要风险和报酬。因此，在前一案例中，基本上可以确定“卖方承担的来源于客户的信用风险水平并不高于不通过银行或租赁公司而直接向该同一客户采用分期收款方式销售时的信用风险水平”，因此可以合理保证在货物发出时已经满足收入确认条件；而本案例则需要进一步分析回购款金额、买方出现违约时尚未归还的贷款本息金额、预计当时标的设备在二手市场上的交易价格这三者之间的关系，才能确定卖方所承担的信用风险的后果是否低于不通过银行直接做分期收款销售的场合，从而确定能否在货物发出时确认收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第五条规定的满足收入准则合同条款的条件之一是“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”。就一般情况下，此类业务中卖方承担的信用风险程度不高于不通过银行直接向该同一买方以分期付款方式销售时，就尚未收到的余款所承担的信用风险水平。并且，按照常理，由于在这一过程中引入了银行的信贷风险审查机制，信用风险水平很可能小于不通过银行直接以分期付款方式销售时。该销售模式自2009年至今未发生过坏账，也说明信用风险总体上较低。因此，此类业务通常是满足“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”的条件的，假设同

时也满足其他四个条件，则根据收入准则的规定，应在商品控制权转移的时候确认收入。

根据背景资料中的担保条件，在设备抵押给银行后，如果购买方出现还款违约，银行可要求A公司以折扣价回购设备，即，在合同中存在回购的条款。根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第三十八条规定：“对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

（一）企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关规定进行会计处理；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

（二）企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照本条（一）规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，按照本准则第三十二条规定进行会计处理。”

本案例中，银行有权要求A公司回购设备，因此A公司应在合同开始日评估银行是否有行权的重大经济动因。

如果该回购价款高于买方出现违约时尚未归还的贷款本息金额，也显著高于预计当时标的设备在二手市场上的交易价格的，则银行有行权的重大经济动因，此时如果回购价格大于原售价的，应作为融资交易处理，回购价格小于原售价的，应作为租赁处理。本案例A公司是按照折扣价格进行回购，因此应作为租赁处理。此时，A公司不确认收入的实现。

如果该回购价款低于买方出现违约时尚未归还的贷款本息金额，也显著低于预计当时标的设备在二手市场上的交易价格的，银行没有行权的重大经济动因，卖方承担的信用风险程度不高于不通过银行直接向该同一买方以分期付款方式销售时，就尚未收到的余款所承担的信用风险水平的，并且总体上信用风险较低的，则卖方为买方的银行贷款提供担保的事实不会导致该交易不满足《企业会计准则14号——收入（2017年修订）》第五条第（五）项“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一收入确认的基本条件。此时，A公司应在商品控制权转让给客户后，确认收入实现。

在满足收入确认条件的前提下，对于可能承担的回购担保责任，应根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》的规定，作为财务担保合同，以预期信用损失为基础对其进行计量，恰当确认预计负债。

注意：本案例与前一案例“[问题2-1-49（企业为客户用于支付货款的借款提供担保时的收入确认、坏账准备计提问题）](#)”相比，其背景信息的主要差异在于卖方为买方承担担保责任的方式不同。在前一案例中，卖方承担担保责任的方式是“若客户未按期向租赁公司支付

租金，由卖方立即无条件偿还逾期租金及罚息”，不涉及要求卖方回购货物；而在本案例中，卖方承担担保责任的方式是“按折扣价回购设备”，即承担担保责任可能导致的经济利益流出金额与买方欠款的金额不一定相同，同时卖方因回购货物而承担了货物所有权上的主要风险和报酬。因此，在前一案例中，基本上可以确定“卖方承担的来源于客户的信用风险水平并不高于不通过银行或租赁公司而直接向该同一客户采用分期收款方式销售时的信用风险水平”，因此可以合理保证在货物发出时控制权转移时收入确认条件；而本案例则需要进一步分析回购款金额、买方出现违约时尚未归还的贷款本息金额、预计当时标的设备在二手市场上的交易价格这三者之间的关系，才能确定卖方所承担的信用风险的后果是否低于不通过银行直接做分期收款销售的场合，从而确定能否在货物发出时确认收入。

问题2-1-51（赠送商品视同销售的问题）

问题：

1、通过自制杂志刊登广告获取收入，免费赠送的自制杂志是否需要视同销售？是否需要纳税？

2、商家促销时赠送的商品是否需要视同销售确认收入？

背景：

1、A杂志社主营收入系刊登广告收入，目前该杂志社将大部分自制杂志无偿赠送给酒店、高级会所等单位。现杂志社账务处理为根据杂志市场价计提销项税，计入销售费用，在会计上未确认收入。

2、某公司经营零售业务，其中：外购大桶水通过存货核算，销售时存在赠送业务（比如订大桶水赠送小桶水、订奶赠水业务等），对于赠送的水按照市场价计提销项税计销售费用，并结转成本计入主营业务成本。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第二条规定：“收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”，即“具有经济利益流入”是“收入”这一会计要素的一项基本特征，也是能否确认收入的基本判断标准。

因此，本案例中能否就无偿赠送的杂志确认收入的问题需要考虑杂志社的盈利模式。如果杂志社主要的收入和利润来源是广告费收入，大部分自制杂志系无偿赠送（即不获取杂志的销售收入），则可以将杂志的无偿赠送视为做广告的一种实现方式，是为其获得主营业务收入——广告费收入服务的。所以，从会计核算角度，鉴于杂志的无偿赠送不会带来直接经济利益，但有助于扩大该杂志的影响从而赚取更多的广告费收入，并且杂志的无偿赠送是该杂志社正常盈利模式的内在组成部分，所以对于无偿赠送的杂志在会计上不需要视同销售确认

销售收入，而是将其成本计入与广告费收入对应的主营业务成本中。

在税务方面，根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008]828号）的规定，企业将资产移送他人用于市场推广或销售，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。因该杂志属于企业自制的资产，故在企业所得税税务处理中应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入。

2、对于“买一赠一”、“买大赠小”等促销活动而言，其中的“赠”并非无条件，而是以“买”为前提的，所以应当把“买”和“赠”作为一个整体进行处理，采用类似于捆绑销售的方式进行会计处理，将“买”部分的总价确认为销售收入，所售出商品和附送赠品的成本均转为营业成本。不应单独把其中的赠品成本确认为销售费用。

企业为促销目的无偿赠送的样品、试用装、礼品等，无需受赠方履行一定义务（如购买一定价值的商品）即可获赠的（如所谓“来就送”），此时的赠品成本应确认为销售费用，不确认收入和结转成本。因为此时赠品成本的付出并无对应的经济利益流入，所以不满足确认收入的条件。

基于2017版收入准则的处理意见：

1、根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第二条规定：“收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”。即“具有经济利益流入”是“收入”这一会计要素的一项基本特征，也是能否确认收入的基本判断标准。

此外，能够按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》进行收入确认的是企业与客户之间的合同，这里所说的客户是指“与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务并支付对价的一方。”即：收入必须来源于企业的日常活动，而日常活动是指“企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动”。

因此，本案例中能否就无偿赠送的杂志确认收入的问题需要考虑杂志社的盈利模式。如果杂志社主要的收入和利润来源是广告费收入，大部分自制杂志系无偿赠送（即不获取杂志的销售收入），则可以将杂志的无偿赠送视为做广告的一种实现方式，是为其获得主营业务收入——广告费收入服务的，即：赠送杂志并不属于企业的“日常活动”。从会计核算角度，鉴于杂志的无偿赠送不会带来直接经济利益，但有助于扩大该杂志的影响从而赚取更多的广告费收入，并且杂志的无偿赠送是该杂志社正常盈利模式的内在组成部分，所以对于无偿赠送的杂志在会计上不需要视同销售确认销售收入，而是将其成本计入与广告费收入对应的主营业务成本中。

在税务方面，根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008]828号）的规定，企业将资产移送他人用于市场推广或销售，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。因该杂志属于企业自制的资产，故在企业所得税税务处理中应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入。

2、对于“买一赠一”、“买大赠小”等促销活动而言，“销售商品”和“赠送商品”都是合同中的承诺。这两个承诺是否分别构成单项履约义务？首先，客户可以从“销售”的商品和“赠送”的商品中分别受益，即：销售和赠送的商品本身能够单独区分；其次，“销售”的商品和“赠送”的商品不需要提供重大服务将其整合为组合产出，彼此之间也不会发生重大定制或改制，但是合同中的“赠”并非无条件，而是以“买”为前提的，因此客户不能不“买”而仅获取“赠”（企业不能够仅履行“赠送商品”的承诺，而不履行“销售商品”的承诺），两者之间具有高度关联性，即：从合同承诺层面，这两个承诺不可明确区分。据此，该合同中“销售商品”和“赠送商品”为一个单项履约义务，应当把“买”和“赠”作为一个整体进行处理，采用类似于捆绑销售的方式进行会计处理，将合同对价（“买”部分的总价）确认为销售收入，所售出商品和附送赠品的成本均转为营业成本。不应单独把其中的赠品成本确认为销售费用。

企业为促销目的无偿赠送的样品、试用装、礼品等，无需受赠方履行一定义务（如购买一定价值的商品）即可获赠的（如所谓“来就送”），此时的赠品成本应确认为销售费用，不确认收入和结转成本。因为此时赠品成本的付出并无对应的经济利益流入，所以不满足确认收入的条件。

问题2-1-52（充值赠品的相关会计处理）

问题：

企业为促销目的，在顾客向预付卡充值时，向顾客赠送的赠品，应如何进行会计处理？后续顾客持卡消费时，应如何计量由预收账款结转的营业收入？

背景：

A 公司为促进销售增长，推出了“充值 5,000 元，赠送价值 700 元自行车”的充值赠送礼品促销活动。即顾客向预付卡中充值 5,000 元时，可获赠一辆市场价为 700 元的自行车，但业务系统中记录该卡的消费额度仍为 5,000 元。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

我们认为赠送的自行车是以“充值 5,000 元”为前提的，“买”与“赠”应作为一个整体进行处理，赠品的成本应计入营业成本（其他业务成本），不应单独确认为营业费用。

在本案例中，因为顾客充值 5,000 元可以获得 5,000 元的消费额度和一辆价值 700 元的自行车，参考《企业会计准则讲解（2010）》第 230～231 页关于客户忠诚度计划（奖励积分）的会计处理规定，应将客户充值金额中的 700 元在将赠品自行车交付给顾客时确认为“其他业务收入”，剩余 4,300 元确认为预收账款（但在业务系统中记录该卡的余额仍为 5,000 元）。后续顾客持卡消费时，在业务系统中按消费金额从卡内余额中扣除，但财务系统中应按刷卡消费金额的 86%（即 $4,300/5,000$ ）从预收账款中结转主营业务收入。

如果企业在报告期内进行过多次类似的充值促销活动，且每次优惠幅度不同的（包括在报告期之前进行此类促销活动，且延续到报告期内的情形），则基于简化核算的考虑，也可以按以下方法计算本期预收账款应结转收入的金额：

1、报告期内业务系统中每 1 元卡内余额对应的预收账款金额=（报告期初充值卡预收账款余额+本期实际收到顾客充值金额-充值时兑现的赠品价值）/（期初业务系统中充值卡余额合计+本期业务系统中记录的充值金额合计）

2、本期应从预收账款中结转营业收入的充值卡消费金额=报告期内业务系统中每 1 元卡内余额对应的预收账款金额×报告期内业务系统中记录的消费金额

3、期末充值卡预收账款余额=报告期初充值卡预收账款余额+本期实际收到顾客充值金额-充值时兑现的赠品价值-本期应从预收账款中结转营业收入的充值卡消费金额。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

赠送的自行车是以“充值 5,000 元”为前提的，即：“买”与“赠”是捆绑在一起的，是 A 公司与顾客在同一合同中约定的，应作为一个整体进行处理。在本案例的合同中，A 公司向顾客的承诺是：提供价值 5,000 元的商品以及价值 700 元的自行车（这两者构成两个单项履约义务），相应的合同对价为 5,000 元（含税）。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二十条的规范，应将合同对价按照 A 公司承诺提供的各商品（包括自行车）的单独售价的相对比例进行分摊。同时参考财政部《收入准则应用案例——合同负债（涉及不同增值税率的储值卡）》，A 公司应做如下处理：

1、预估增值税

销售自行车的销项税=700÷（1+13%）×13%=80.53（元）

销售其他商品的预估销项税=（5,000-700）÷（1+估计的综合税率）×估计的综合税率
= Y

A 公司应根据历史经验（例如公司以往年度类似业务的综合税率等）估计客户使用该类充值卡购买不同税率商品的情况，将估计的充值卡款项中的增值税部分确认为“应交税费——待转销项税额”，剩余金额转入“合同负债”。

2、不含税的合同对价=5,000-Y-80.53

3、计算单独售价：

自行车的单独售价=700-80.53=619.47（元）

其他商品的单独售价合计=5,000-700-Y

4、分摊合同对价：

分摊至自行车的金额=（5,000-Y-80.53）×619.47 / [619.47+（5,000-700-Y）]

该部分金额在将自行车交付给顾客，控制权转移之时确认为收入。

分摊至其他商品的合计金额=（5,000-Y-80.53）×（5,000-700-Y）÷[619.47+（5,000-700-Y）]

该部分金额作为合同负债处理，待相应商品实现销售时，确认为收入。

5、重估综合税率

后续每个资产负债表日 A 公司应根据最新信息对合同负债和应交税费的金额进行重新估计。

如果企业在报告期内进行过多次类似的充值促销活动，且每次优惠幅度不同的（包括在报告期之前进行此类促销活动，且延续到报告期内的情形），则基于简化核算的考虑，也可以按以下方法计算本期合同负债应结转收入的金额：

1、报告期内业务系统中每 1 元卡内余额（含税）对应的合同负债金额＝（报告期初充值卡合同负债余额＋本期因顾客充值新增合同负债金额）÷（期初业务系统中充值卡余额合计＋本期业务系统中记录的充值金额合计）

2、本期应从预收账款中结转营业收入的充值卡消费金额＝报告期内业务系统中每 1 元卡内余额（含税）对应的合同负债金额×报告期内业务系统中记录的持卡消费金额

3、期末充值卡合同负债余额＝报告期初充值卡合同负债余额＋本期因顾客充值新增合同负债金额－本期应从合同负债中结转营业收入的充值卡消费金额。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-17 区分合同负债和金融负债”：

企业向购买其商品的客户授予奖励积分，客户可以选择使用该积分兑换该企业或其他方销售的商品。客户选择兑换其他方销售的商品时，企业承担向其他方支付相关商品价款的义务。企业授予客户的奖励积分向其提供了一项额外购买选择权，且构成重大权利时，应当作为一项单独的履约义务。企业需要将销售商品收取的价款在销售商品和奖励积分之间按照单独售价的相对比例进行分摊。客户选择使用奖励积分兑换其他方销售的商品时，企业虽然承担了向其他方交付现金的义务，但由于该义务产生于客户购买商品并取得奖励积分的行为，适用收入准则进行会计处理。企业收到的合同价款中，分摊至奖励积分的部分（无论客户未来选择兑换该企业或其他方的商品），应当先确认为合同负债；等到客户选择兑换其他方销售的商品时，企业的积分兑换义务解除，此时公司应将有关义务支付给其他方的款项从合同负债重分类为金融负债。

问题2-1-53（期刊广告增刊收入问题）

问题：

A 传媒公司为了吸引广告客户，采取了向客户赠送刊期的销售方式，如购 5 期的广告发布将增加 2 期广告发布，比如与某客户合同约定在 2 月、3 月、4 月、5 月、6 月 A 公司的月刊载体上发布 5 次广告，每次 20 万元，总合同金额 100 万元；同时合同约定 A 公司向客户免费赠送 2 次广告发布，分别在 7 月、8 月月刊上发布。此时，A 公司的收入如何确认？

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

会计上可确认为负债的现时义务包括法定义务、合同义务和推定义务三类。在本案例中，后两期的广告发布是 A 公司为了吸引客户而附送的，但是客户在确定是否接受合同约定的广告发布价格时，是会把 A 公司承诺附送的两期因素考虑在内的（即使没有列入正式签订的广告发布合同）。即，站在客户的立场，会认为合同总价 100 万元就是 7 次广告发布服务的公允价值，而不仅仅是 5 次广告发布服务的公允价值。尽管合同条款可能约定在 5 次广告发布服务提供完毕后，即使没有提供额外“附送”的 2 期发布服务，客户也不得要求退回款项，但是公司为了招揽客户、保证良好商业信誉的考虑，几乎不可能不提供该“附送”的 2 期广告发布服务。因此，后 2 期“附送”的发布服务符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》对“推定义务”的定义，即“因企业的特定行为而产生的义务。企业的特定行为，泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。由于以往的习惯做法，或通过这此承诺或公开的声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期”（《企业会计准则讲解（2010）》第十四章第二节，见原书第 205～206 页）。

而且，由于后两期广告发布服务虽然名为“附送”，但其版面大小和布局、提供方式等与正式收费的前五期广告发布服务没有本质区别，因此对客户而言，后两期广告发布服务的公允价值与前五期是相同的。将额外的 2 期以“附送”的名义提供，可以理解为公司规避和限制自身法律责任的手段（万一在后两期服务的提供过程中出现瑕疵，客户不能以诉讼、仲裁等方式追究 A 传媒公司的法律责任），但是就经济实质而言，各期广告发布服务的经济实质和公允价值是一致的。

因此，该交易的经济实质就是 A 传媒公司以 100 万元的合同总价，承诺提供 7 期的广告发布服务。相应地，在会计上确认收入时，应将合同总价平均分摊到所需提供的全部各期发布服务（包括以“附送”名义提供的 2 期广告发布服务），并随着服务的逐期提供，逐步确认各期对应的服务收入，到约定的 7 期广告发布服务全部提供完毕后，累计确认的收入等于合同总价 100 万元。这一结论的成立与否，与客户是否有权要求退还后 2 期对应的广告款无关（客户是否有权要求退款，只是从合同条款的法律形式上对额外 2 期是否单独标价的问题，但不影响对交易的经济实质的判定）。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例“购 5 赠 2”的合同中，后两期的广告发布是 A 公司为了吸引客户而附送的，尽管合同条款可能约定在 5 次广告发布服务提供完毕后，即使没有提供额外“附送”的 2 期发布服务，客户也不得要求退回款项，但是公司为了招揽客户、保证良好商业信誉的考虑，几乎不可能不提供该“附送”的 2 期广告发布服务。因此，在该合同中，A 公司向客户做出的承诺是提供 7 次广告发布服务，合同交易价格为 100 万元。

客户从每一次的广告发布服务中都能够单独受益，同时，这 7 次广告发布服务不需要 A 公司提供重大服务将其整合在一起形成组合产出；彼此之间不存在重大修改或定制，也没有高度的关联性，因此，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条的规定，这 7 次广告发布服务构成 7 个单项履约义务。

虽然后两期广告发布服务名为“附送”，但其版面大小和布局、提供方式等与正式收费的前五期广告发布服务没有本质区别，将额外的 2 期以“附送”的名义提供，可以理解为是公司规避和限制自身法律责任的手段（万一在后两期服务的提供过程中出现瑕疵，客户不能以诉讼、仲裁等方式追究 A 传媒公司的法律责任），但是就经济实质而言，各期广告发布服务的经济实质和公允价值是一致的。因此，这 7 个单项履约义务的单独售价是相同的，应将交易价格 100 万元平均分摊至每一个单项履约义务，即：每次广告发布服务的交易价格为 $100/7=14.29$ 万元。

针对广告发布服务，客户在广告发布的同时即能取得并消耗企业履约所带来的经济利益，因此根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的规定，该履约义务属于在一段时间内履行，应在履约过程中按照履约进度确认收入。本案例的 7 个广告发布服务是分月进行的，在每一月末，该月的发布服务（单项履约义务）已经完成，因此可以在月末一次性将分摊到该单项履约义务的交易价格 14.29 万元确认为收入。

问题2-1-54（合作制作和发行电视剧的相关问题）

问题：

多方合作制作发行电视剧，负责发行、且只获取固定收益的一方如何进行账务处理？

背景：

影视公司甲（本案例中的会计主体）拟参加投资一部电视剧，该剧总投资为2,000万元，由A公司负责制作，制作许可证上的制作方为某A公司，甲公司投资200万元，按20%收取固定回报，即40万元，投资结束后，可收回240万元。该剧的所有发行由各投资方委托给甲公司完成，发行许可证上的发行单位为甲公司，由甲公司直接向各电视台开发票，假如最终向各电视台卖了3,000万元，即甲公司开票开了3,000万元。该剧的制作由A公司全权负责，发行由甲公司全权负责，但甲公司无需对发行业绩承担责任，无论发行多少，甲公司只收取提供200万元资金的固定回报40万元，扣除全部发行收入应交的税金后，其余款项全部转给某A公司。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

假设如背景资料所述，甲公司无需对发行业绩承担责任，且可以有合理的商业理由论证这一安排的合理性，则甲公司投入的200万元应视为一项债权性投资，按照其预计的投资回收时间确认为“其他应收款”（或其他流动资产）或者“长期应收款”（或者其他非流动资产）。

产)。在借款期间,甲公司可按合同约定确认利息收入,但该40万元的固定回报并非可全部作为利息收入确认,其中有一部分应当视作甲公司后续发行阶段提供发行服务的劳务报酬。甲公司应当对该剧的发行成本进行合理预估,据此确定该40万元中应归属于发行劳务报酬的这部分金额,扣除归属于劳务报酬的部分后的剩余部分作为利息收入,在借款期限内逐期确认(或者,也可以先根据同等条件和期限的市场利率计算出该40万元中应在合作期内确认为利息收入的金额,扣除利息收入后的剩余部分为提供发行劳务的收入,在后续劳务提供时确认。这两种方法都可以使用,关键是看两者中哪一项更容易可靠确定)。对于利息收入,应按照《企业会计准则第14号——收入(2006年)》关于让渡资产使用权收入的确认原则确认;对于提供发行劳务的收入,应当于相应劳务提供时,按照《企业会计准则第14号——收入(2006年)》关于提供劳务收入的确认原则确认。其余发行收入款项属于代收代付性质,通过往来科目核算。

基于2017版收入准则的处理意见:

假设如背景资料所述,甲公司无需对发行业绩承担责任,且可以有合理的商业理由论证这一安排的合理性,则甲公司投入的200万元应视为一项债权性投资,按照其预计的投资回收时间确认为“其他应收款”(或其他流动资产)或者“长期应收款”(或其他非流动资产、债权投资)。在借款期间,甲公司可按合同约定确认利息收入,但该40万元的固定回报并非可全部作为利息收入确认,其中有一部分应当视作甲公司后续发行阶段提供发行服务的劳务报酬。甲公司应当对该剧的发行成本进行合理预估,据此确定该40万元中应归属于发行劳务报酬的这部分金额,扣除归属于劳务报酬的部分后的剩余部分作为利息收入,在借款期限内逐期确认(或者,也可以先根据同等条件和期限的市场利率计算出该40万元中应在合作期内确认为利息收入的金额,扣除利息收入后的剩余部分为提供发行劳务的收入,在后续劳务提供时确认。这两种方法都可以使用,关键是看两者中哪一项更容易可靠确定)。

对于利息收入,应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2017年修订)》的规范确认;对于提供发行劳务的收入,应按照《企业会计准则第14号——收入(2017年修订)》第十一条的规范,作为在一段时间履行的履约义务,按照履约进度在履约期间分期确认。其余发行收入款项属于代收代付性质,通过往来科目核算。

问题2-1-55(手机游戏授权金和保底分成款的收入确认)

问题:

如下文背景所述,A公司能否将手机游戏授权金和保底分成款在收到时一次性确认收入?

背景:

A公司是网络游戏(手游)开发商,2014年与B公司签署关于某网络游戏授权合作协议,授权B公司在中国大陆地区全平台独家上市该游戏。协议约定B公司向A公司支付人民币500

万元的授权费用，以及人民币300万元的预付分成费用，根据协议约定预付分成费用A公司无需退还B公司。此外还约定了后续运营收益的分成比例（A公司享有25%~30%）。

A公司开发的某网络游戏设置单独的项目组，单独立项，有专门的研发人员，保证项目组成员从事专一项目研发，项目组成本费用可以可靠计量。

该网络游戏于2015年10月正式上线。上线后，此款游戏没有出现任何漏洞和错误造成游戏无法正常运行、游戏系统不稳定、玩家数据紊乱等现象。B公司没有新渠道的推广需求，不需要对游戏进行大的变动和修改。

A公司根据合同约定先后开出500万元授权费用和300万元预付分成费用的结算发票，B公司确认并支付了此款项。上述款项均于游戏上线运营前付清。

A公司拟将收取的500万元的授权费用与300万元预付分成费用于收取结算款时一次性确认收入，理由如下：

（一）关于500万元授权费用一次性确认收入的理由

- 1）合同已经签订，款项的可回收性有合理的保障。
- 2）主要成本已经发生，且能够可靠计量，后续服务的维护成本不高，
- 3）手机游戏已经制作完成，公测版本完成并已经交付。
- 4）后续的版本升级及Bug修复等完善工作是后续运营工作匹配的服务，不是提供公测版本前后收取一次性代理金附有的义务，不存在与授权相关的尚未履行的其他责任和义务。

（二）关于300万元预付费用一次性确认收入的理由

- 1）收取的预付分成费用属于保底分成收入，在性质上与授权费用类似，保底分成的收入是因为对方运用了公司的版权，而不是因为后期提供的相关服务，后期提供的服务等并不构成合同的主要义务，其主要的风险和报酬已经转移，即使公司没有了相关服务，保底分成也不会退还，相关的经济利益已经流入企业，收入的金额能够可靠计量。

根据实质重于形式的原则，其确认收入的方式视同授权费用。

- 2）B公司为了保证B公司自身已上线游戏的地位，对于其代理的其他公司的游戏的运营有其战略上的考虑（重推或放弃），对于该款游戏的后续的市场，A公司并不能把握甚至实施影响，后续运营收入很不确定。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

在游戏运营平台由对方提供，游戏开发商在游戏上线运营后仅有少量不重大义务（保证游戏安全平稳运营的责任在被授权人），且无义务将已收到的授权金退回的情况下，游戏开发商可以将一次性收取的500万元授权费一次性确认收入。

对于300万元保底分成款，以下两种做法都是可接受的：

- 1、认为该保底分成款与500万元授权金属于一揽子交易安排，在游戏运营服务的责任完全由被授权方承担，该部分保底分成款已经实际收到且在任何情况下均无义务退还的情况

下，可以在收到时一次性确认为收入。

2、认为该款项的实质还是分成款，应首先确认为一项预收款项，该游戏上线运营后的分成收入仍应依据被授权方的运营收入和合同约定的分成方法计算确认，相应将该预收款项结转为收入。到授权期结束时，如果按照被授权方的运营收入和合同约定的分成方法计算的累计分成款小于预收分成款的，则将无需退还的预收分成款余额一次性结转为营业收入。

结论基础：

1、授权金收入的确认原则

本案例中，A公司作为软件开发商，获取的游戏授权金和分成款收入在性质上属于《企业会计准则第14号——收入（2006年）》所规范的“让渡资产使用权收入”。参考《国际会计准则第18号——收入》附录中对“许可证费和特许使用费”收入确认原则的指引：

他人使用企业的资产（如商标权、专利权、软件、音乐版权、唱片和动画片）所支付的许可证费和特许使用费，通常根据协议的实质予以确认。实务中，这可能在协议生效期内按直线法确认，例如，当许可证持有人有权在指定时期内使用某种技术时。

对于一项固定收费的权利转让，或是根据一项不可取消的合同规定不能退回的保证金的权利转让，并且允许许可证受让人自由利用那些权利，而许可证让予人则不再具有应履行的余留义务，这样的权利转让实质上是销售。许可证让予人在交货后无需履行后续义务的软件使用许可协议就是一例。另一个例子是，许可证让予人对所允许的在市场上展览动画片的权利，并对其发行商不再实施控制，也不期望从票房收入中获取更多的收入。在这种情况下，应在销售时确认收入。

在某些情况下，许可证费或特许使用费是否能收到，依某一未来事项是否发生而定。在这种情况下，只有当许可证费或特许使用费很有可能收到时（通常是在该事项发生时），才确认收入。

根据上述指引，我们理解本案例中A公司授权B公司运营其开发的网络游戏，并收取授权金和保底分成款，游戏的运营责任和风险已经转移给被授权方，该业务实质上是销售。作为一项固定金额收费的权利转让，A公司应当在其应履行的所有实质性合同义务均已履行完毕，该游戏的运营风险和收益已经转移给被授权方，相关的收入和成本金额能够可靠计量，且相关的经济利益很可能流入本企业（或发生退款的可能性很低）的情况下，一次性确认游戏的授权金收入。

2、保底分成款的收入确认原则

对于预付的保底分成款，可以理解为后续运营期间分成款的预付，因而有观点认为需在后续运营期间根据被授权方B公司实际获取运营收入的情况，按合同约定的比例确认分成收入，即分成款项的结算方式不影响分成款收入的确认和计量原则。

另一种可能的理解是：在本案例中，一方面该部分预付款项不论后续实际运营效益如何都是不会再退回的，即A公司已不再享有或承担与这部分预付分成款相关的游戏运营收入波

动风险，即A公司就该部分保底分成款所面临的经营风险特征显著不同于一般意义上的分成款；另一方面，游戏运营的主体责任已经完全转移给被授权方B公司，因此这部分预付分成款不能理解为针对A公司提供后续游戏运营维护服务的报酬，而是在实质上构成合同约定的初始授权金的一部分，因而可以与合同约定的500万元初始授权金一并作为一个整体，在游戏已经上线运营且该款项实际收到时，一次性确认为收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

1、收入的确认原则

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第三十六条规定“企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

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

本案例中A公司授权B公司运营其开发的网络游戏，属于向B公司授予知识产权许可（且合同中只有一个单项履约义务），根据背景资料，“B公司没有新渠道的推广需求，不需要对游戏进行大的变动和修改”，A公司将知识产权授予B公司后，不会从事对该游戏具有重大影响的活动。因此，该知识产权许可应在一个时点（控制权已经转让给B公司之时）确认收入实现。

2、合同交易价格

根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第三十七条规定：“企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：（一）客户后续销售或使用行为实际发生；（二）企业履行相关履约义务。”

该合同约定的交易价格包括固定和可变两部分，其中，固定对价包括500万元授权金和300万分成预付款（由于这300万元预付款未来不予退还，因此也属于固定对价范畴），可变对价为游戏后续运营收益的一定比例。固定部分应在游戏控制权转让给B公司的时点一次性确认收入，可变部分属于“按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费”，参照下述准则规定，应在游戏后续运营时，按照分成给A公司的金额分期确认收入。

问题2-1-56（预售模式下商品房销售收入的确认时点）

问题：

房地产开发企业采用预售模式销售商品房，应在何时确认收入？

背景：

A公司是一家房地产开发企业，现开发一商业住宅小区，主体工程已完工并正在组织验

收，拟向建设行政主管部门报送材料，履行建设行政主管部门备案手续。企业已取得五证（建设用地规划许可证、建设规划许可证、国有土地使用证、建筑工程施工许可证及商品房销售（预售）许可证），并开始预售房屋，所预售房屋已收到全额款项。

企业所有预售房屋均签订售房合同，售房合同中约定房屋交付条件是：“该商品房建设工程竣工验收合格、并向建设行政主管部门报送备案材料、取得建设行政主管部门竣工备案表；配套的基础设施和公共设施验收合格；前期物业管理已落实。”

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例中，在商品房实际交付给购房者（且购房者对此验收确认）之前，不应确认商品房销售收入。当开发商向购房者发出入伙通知，但购房者在合理期限内不来办理相关验收、入伙手续时，在该约定期限届满时，相关风险转移，可以确认收入。

根据《企业会计准则解释第 3 号》第六条的规定，企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况，判断确认收入应适用的会计准则。其中，房地产购买方影响房地产设计的能力有限（如仅能对基本设计方案做微小变动）的，企业应当遵循《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中有关商品销售收入的原则确认收入。据此，对于商品房的销售业务，应采用《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的“销售商品模式”确认收入。

在销售商品模式下，只有当同时满足《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第四条规定的五项条件时，才能确认销售商品收入。其中的第三项“收入的金额能够可靠地计量”、第四项“相关的经济利益很可能流入企业”、第五项“相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量”在本案例中得到满足的时点相对较早，在本案例中商品房收入确认时点确定方面并不起决定性作用。

但是，其中的第一、二项分别为“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”和“企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制”。针对这两项标准在商品房销售业务中何时得到满足的问题，分析如下：

1、企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

根据《企业会计准则讲解（2010）》第十五章第二节（原书第 214～215 页）对该项条件的进一步解释：

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。

判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，同时考虑所有权凭证的转移或实物的交付。如果与商品所有权有关的任何损失

均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就表明商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

根据最高人民法院《关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》（法释[2003]7号）的相关规定：

第十一条 对房屋的转移占有，视为房屋的交付使用，但当事人另有约定的除外。

房屋毁损、灭失的风险，在交付使用前由出卖人承担，交付使用后由买受人承担；买受人接到出卖人的书面交房通知，无正当理由拒绝接收的，房屋毁损、灭失的风险自书面交房通知确定的交付使用之日起由买受人承担，但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。

从上述会计准则讲解对“风险和报酬的转移”以及司法解释对风险转移时点的相关规定可知，在商品房实际交付给购房者之前，房屋的灭失、毁损风险仍然由开发商承担，到实际交付使用后转移给购房者。而“交付使用”通常以“转移占有”（如开发商将房门钥匙移交给购房者）为标志。而房屋的毁损、灭失风险是会计准则所指的“商品所有权上的主要风险和报酬”的重要组成部分。因此，在房屋实际交付给购房者之前，不能认为已经满足“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”这一条件。在实务中，绝大多数房地产开发企业也是以交房作为商品房销售收入确认的最主要标志性事件。

根据上述司法解释规定，当开发商向购房者发出入伙通知，但购房者在合理期限内不来办理相关验收、入伙手续时，在该约定期限届满时，相关灭失、毁损风险转移。

2、企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制

在房屋交付给购房者之前，标的房屋仍然处于开发商的实际控制下，开发商保留了通常与所有权相联系的继续管理权，因此交房之前尚不满足收入确认的条件。

综上，在商品房实际交付给购房者（且购房者对此验收确认）之前，不应确认商品房销售收入。当开发商向购房者发出入伙通知，但购房者在合理期限内不来办理相关验收、入伙手续时，在该约定期限届满时，相关风险转移，可以确认收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例中，房地产开发商 A 公司与购房者签署购房合同，在合同中只有一个单项履约义务——销售商品房。

（一）该履约义务是否满足在一个时段内确认收入？

依据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条的相关规定分析如下：

1、客户能否在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益？

开发商在建造住宅楼时，其履约所创造的资产——住宅楼不是立即可消耗的资产，不会立即被客户消耗，因此不满足“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”的条件。

2、客户能否控制企业履约过程中在建的商品？

客户无法在开发商建造住宅楼时改变其结构设计，不满足“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”的条件。需要注意的是，企业在评估客户是否控制在建住宅楼时，判断客户是否“控制”的对象应该是“企业履约过程中在建的商品”本身，在房地产销售合同中，企业履约创造的资产是住宅楼本身，不是未来获得房地产的权利。客户能够出售未来获得房地产的权利或作出与之相关的承诺不是控制房地产本身的证据。

3、企业履约过程中所产出的商品是否具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项？

（1）不可替代性

开发商与客户签订销售合同后，开发商不得擅自变更合同中约定的住宅楼具体单元门号，或以其他单元替换。如果开发商将资产用于其他用途，客户可以执行其对住宅楼单元的权利。因此，合同限制是实质性的，住宅楼单元具有不可替代用途。

（2）获得付款的可执行权利

在评估就累计至今已完成的履约部分获得付款的权利是否存在、是否可执行时，开发商应当基于我国或者特定国家或地区的法律和商业环境，考虑合同条款以及可作为合同条款的补充，或者效力高于这些合同条款的法律法规或判决先例来判断。本案例背景中并没有相关信息资料，因此目前难以判断。但从我国惯常的商品房销售合同和法律环境看，不满足“在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”条件的情况居多，即：在大多数情况下，在新收入准则下，房地产开发商仍应在一个时点一次性确认商品房销售收入。

（二）假设履约义务在一个时点履行，其控制权转移时点是何时？

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十三条规定：“对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

（五）客户已接受该商品。

（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。”

根据上述迹象判断，开发商在商品房实际交付给购房者（且购房者对房屋验收确认）之时，商品房的控制权转让给了客户，可以在此时点确认房屋销售收入。此时，上述（一）、（二）、（三）可以满足，且购房者已经对房屋进行验收，表明其接受了该房屋，（五）也可以满足；以下重点分析商品所有权上的主要风险和报酬是否已经转移给了客户：

根据最高人民法院《关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》（法

释[2003]7号)的相关规定:

第十一条 对房屋的转移占有,视为房屋的交付使用,但当事人另有约定的除外。

房屋毁损、灭失的风险,在交付使用前由出卖人承担,交付使用后由买受人承担;买受人接到出卖人的书面交房通知,无正当理由拒绝接收的,房屋毁损、灭失的风险自书面交房通知确定的交付使用之日起由买受人承担,但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。

从上述司法解释对风险转移时点的相关规定可知,在商品房实际交付给购房者之前,房屋的灭失、毁损风险仍然由开发商承担,到实际交付使用后转移给购房者。而“交付使用”通常以“转移占有”(如开发商将房门钥匙移交给购房者)为标志。而房屋的毁损、灭失风险是会计准则所指的“商品所有权上的主要风险和报酬”的重要组成部分。因此,在房屋实际交付给购房者之前,不能认为已经满足“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”这一条件。

综上,在实务中,绝大多数房地产开发企业是以交房作为控制权转移、商品房销售收入确认的最主要标志性事件。但当开发商向购房者发出入伙通知,购房者在合理期限内不来办理相关验收、入伙手续时,在该约定验收期限届满时,相关风险转移,也可以确认收入。

问题2-1-57 (购房者在收房时提出整改要求,商品房销售收入确认问题)

问题:

购房者在收房时提出整改要求,此时商品房销售收入应如何确认?

背景:

A公司某地产项目于2013年9月29日签订《国有建设用地使用权成交确认书》,2014年6月开工,整体开发不分期,1~6号楼为普通住宅,7、8号楼为商铺,9号楼为幼儿园。

2014年11月,1号楼、6号楼取得了销售许可证,并开始预售,与购房者签订购房合同,合同约定如下:A公司应于2016年9月30日前依照国家和地方的有关规定将已进行建设工程竣工验收备案登记的商品房交付购房者使用。

2015年12月19日,A公司提前取得了1号楼、6号楼的竣工验收备案登记表,于12月21日对已收到全款的1、6号楼客户发出交房通知书,通知书约定集中在26、27日两天交房。共发出525份通知书,截至2015年12月31日,前来收房的客户有302户,另外邮政快递显示剩余223户均已收到通知书;在前来收房的客户(302户)中,150户已按正常手续交房,剩余的152户对小区配套、设计、建造标准等提出了整改意见,未签收交房确认单。目前,A公司已根据客户的意见提出整改方案并组织整改。

A公司财务报表附注中对商品房销售收入的确认条件披露如下:

“房地产购买方影响房地产设计的能力有限(如仅能对基本设计方案做微小变动)的,企业应当遵循《企业会计准则第14号——收入》中有关商品销售收入的原则确认收入。同时满足以下条件:

- (1) 已办妥竣工备案手续;
- (2) 签订正式房屋销售合同, 并报政府房管部门登记备案;
- (3) 房屋的成本能够可靠计量或合理预估;
- (4) 取得了买方按销售合同约定交付房产的付款证明 (通常收到销售合同首期款及已确认余下房款的付款安排);
- (5) 购房人已办理房屋交付及入住手续, 或已向购房人发出书面通知、购房人无正当理由拒绝接收的, 于书面交房通知确定的交付时限结束后即确认收入的实现。”

解答:

基于 2006 版收入准则 (或建造合同准则) 的处理意见:

《企业会计准则第 14 号——收入 (2006 年)》第四条规定:

销售商品收入同时满足下列条件的, 才能予以确认:

- (一) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;
- (二) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权, 也没有对已售出的商品实施有效控制;
- (三) 收入的金额能够可靠地计量;
- (四) 相关的经济利益很可能流入企业;
- (五) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

根据《企业会计准则第 14 号——收入 (2006 年)》第四条关于销售商品收入确认条件的上述规定, 结合 A 公司会计政策中对商品房销售收入的确认条件的规定, 我们的意见是:

1、取得购房者的收房确认表明房屋所有权上的主要风险和报酬 (包括房屋的毁损和灭失风险, 以及公允价值变动风险等) 均已转移给客户, 是确认商品房销售收入的前提, 因此对于 “对小区配套、设计、建造标准等提出了整改意见, 未签收交房确认单” 的 152 户客户, 不应确认收入。

2、对于已确认收到 “交房通知书” 但截至 2015 年末尚未过来办理交房手续的 223 户客户, 应结合合同条款和相关行业惯例, 以及最高人民法院《关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》(法释[2003]7 号) 第十一条等相关规定, 判断是否已过 “合理的收房时间”, 因而其所有权上的主要风险和报酬是否已经转移给购房者。对此问题, 应注意征求律师的法律专业意见。如果认为房屋毁损、灭失的风险在 2015 年底已经转移给购房者的, 则与已确认收房的 150 户客户一并按同一原则 (见下面第 3 点所述) 考虑收入确认问题; 如果风险尚未转移的, 则不能确认收入。

(注: 最高人民法院《关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》(法释[2003]7 号) 第十一条的原文如下:

对房屋的转移占有, 视为房屋的交付使用, 但当事人另有约定的除外。

房屋毁损、灭失的风险, 在交付使用前由出卖人承担, 交付使用后由买受人承担; 买受

人接到出卖人的书面交房通知，无正当理由拒绝接收的，房屋毁损、灭失的风险自书面交房通知确定的交付使用之日起由买受人承担，但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。)

3、对于已经在规定时限内确认收房的 150 户客户，可以认为其房屋所有权上的主要风险和报酬已经转移给该等购房者，但在判断 2015 年末能否确认收入时，还需考虑其他条件是否已经满足。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第四条规定，销售商品收入的确认应满足的条件之一是“相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量”，而本次交房过程中有 152 户客户提出了整改要求，且目前 A 公司已根据客户的意见提出整改方案并组织整改，而整改成本同样也会影响到该批已确认收房的 150 户客户的房屋销售成本。根据这一情况，A 公司应当对整改所需发生的成本进行谨慎的估计，只有当整改所需发生的成本能够可靠估计，且预计整改成本并不重大（例如占该小区开发成本总额的比例在 5% 以下）时，才能认为满足“相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量”的条件，相应地将该批已确认收房的 150 户客户确认销售收入（注：假设不存在其他影响收入确认的事项，如面积差异等，下同）。如果后续整改成本不能可靠估计，或者预计所需发生的整改成本是重大的，则即使购房者已经确认收房，也不满足收入确认的条件。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

结合上述“[问题 2-1-56](#)（预售模式下商品房销售收入的确认时点）”对房产开发商履约义务的履行和房产控制权转让时点的分析，针对本案例：

1、对于已经在规定时限内确认收房的 150 户客户，可以认为房屋的控制权已经转移，可在客户确认收房时确认房屋销售收入的实现。

2、对于已确认收到“交房通知书”但截至 2015 年末尚未前来办理交房手续的 223 户客户，应结合合同条款和相关行业惯例，以及最高人民法院《关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》（法释[2003]7 号）第十一条等相关规定，判断是否已过“合理的收房时间”。如果已过“合理的收房时间”，则房屋毁损、灭失的风险已经在合理收房时间过后转移给了购房者的（对此应注意征求律师的法律专业意见），此时开发商不存在进一步的义务（合同约定的履约义务已经完成），且客户可以随时前往收房并按其自身意志使用、处置该房屋（即：客户能够主导该房屋的使用并能够获得几乎全部经济利益），则未按时办理交房手续的 223 户客户的房屋，应在“合理的收房时间”过后确认收入实现。

（注：最高人民法院《关于审理商品房买卖合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》（法释[2003]7 号）第十一条的原文如下：

对房屋的转移占有，视为房屋的交付使用，但当事人另有约定的除外。

房屋毁损、灭失的风险，在交付使用前由出卖人承担，交付使用后由买受人承担；买受人接到出卖人的书面交房通知，无正当理由拒绝接收的，房屋毁损、灭失的风险自书面交房通知确定的交付使用之日起由买受人承担，但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。)

3、对于“对小区配套、设计、建造标准等提出了整改意见，未签收交房确认单”的 152

户客户，这 152 户客户提出对房屋的整改意见，拒绝签收房屋，表明此时开放商尚有履约义务没有完成（按要求整改），客户尚不能够主导该房屋的使用并获得几乎全部经济利益，房屋的控制权没有转移，因此不能够确认该部分房屋的收入。

由于“对小区配套、设计、建造标准”的整改的受益人也包括已经确认签收的 150 户购房者（含“合理的收房时间”过后尚未收房的业主，下同），整改成本同样也会影响到该批已确认收房的销售成本。根据这一情况，A 公司应当对整改所需发生的成本进行谨慎的估计，如果该成本能合理估计，则在确认已收房屋销售收入时，一并将分摊至已收房屋的整改费用结转成本。此时，对小区配套的整改应不影响已经签收的商品房控制权的转移，除非该整改比较重大，依据合同条款、或者法律条文有可能导致已经签收的业主反悔撤销签收。

如果整改成本不能合理估计（我们预计这种情况应很少见），但可以合理估计整改成本的影响显著不重大的，则基于重要性原则，可在其实际发生时，按照实际发生的金额分摊，分摊至已经签收房屋的部分直接结转成本，分摊至尚未签收房屋的整改成本，计入合同履约成本，待未来确认收入时结转成本。但是，如果预计此时的整改成本将影响重大的，则鉴于小区配套、设计、建造标准等已被一并列入购房合同，从而构成开发商需向购房者交付的整体“商品”的一部分，尚未完成整改也就意味着有部分对整体履约影响重大的“商品”尚未交付（即，这部分商品的控制权尚未转移给客户，而不论该整改是否直接影响由特定购房者独占使用并拥有所有权的部分），相应地，这一状况将可能影响到对商品房控制权转移时点和商品房销售收入确认时点的判断。

问题2-1-58（毛坯房和装修分开签约时的收入确认）

问题：

基于下文“背景”资料提供的信息，A 公司应于何时确认毛坯房销售收入？

背景：

A 公司开发的某项目于 2012 年底前毛坯房竣工。售房宣传中以精装修交房（补充条款特别说明：“甲方（开发商 A 公司）就 XX 项目所作的广告、楼书、样板房、模型及其他任何形式的宣传资料和口头介绍，仅作为乙方（业主）选择小区和该房屋的参考，并非双方合同内容，甲方不受其拘束。该房屋装修标准以本合同附件三约定为准”），根据预售合同等相关文件资料：

1、 预售合同约定售房价格为毛坯房价格，约定毛坯房初装修标准，交付时以毛坯房初装修交付业主（由业主委托装修施工单位交接验收毛坯房），办理业主房产证时登记的价格为毛坯房价格，并约定毛坯房交付后，相关风险报酬已转移；

2、 业主与装修施工单位、A 公司签订三方装修协议，A 公司作为开发商协助甲方对本工程相关事宜进行监管，以便最大限度保证本工程质量。装修协议约定装修价格及材料标准，施工单位包工包料，其装修价格支付由业主支付给 A 公司监管，相关装修风险由业主及施

工单位承担。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

A 公司与业主签订的商品房预售合同及装修合同，可视为一项综合性合同，此类合同称为“包含多个部分的交易安排” (multiple elements arrangements)。

根据《计学撮要 2011》第 140 页“包含多个部分的合同分拆的条件”中所述：“对于其中包含的各个部分，能否分拆为多个独立的收入确认单元，分别运用各自适用的收入确认模式确认收入的问题，中国企业会计准则和 IFRS 下都没有给出明确的指引。在此情况下，我们可以借鉴美国会计准则下的相关规定，即 Accounting Standards Codification(ASC) 的 605—25 部分，尤其是 605—25—25—5 及 605—25—55—1 附图中给出的相关指引。

在一项同时包含多个部分的合同中，其中单个部分（或者其中若干部分的组合，本部分以下同）如果同时满足下列条件，则可以将其作为独立的收入确认单元，单独运用适用的收入确认模式确认与该单元相关的收入：

（1）该部分所交付的货物或所提供的劳务对于顾客而言具有独立的价值。所谓货物或劳务具有独立的价值，是指它们可以由任何卖方单独出售，或者买方可以单独转售该部分货物或劳务。在判断顾客有无能力转售所提供的项目时，本规则不要求该等所提供的项目具有可观察到的市场。

（2）未提供部分的公允价值具有客观的、可靠的证据。

（3）如果某项安排包含了一项与所提供的项目相关的一般退货权，则很可能将要交付或提供目前尚未交付或提供的部分，并且目前尚未提供或交付的部分的未来提供或交付事实上处于卖方的控制之下。”

根据上文“背景”资料提供的信息，A 公司与业主签订标的物为毛坯房的《商品房预售合同》，然后由业主、A 公司、装修公司三方签订装修合同。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》关于商品销售收入确认条件的规定，以及前述对多个组成部分的合同进行分拆的条件，A 公司在交付毛坯房时确认毛坯房的销售收入，应同时满足以下条件：

1、毛坯房对业主而言具有独立的商业价值，符合约定标准的装修可由任何一家具有一般资质的装修公司提供。《商品房预售合同》约定的房屋交付状态即为毛坯房，其销售价款仅针对该交付状态下的毛坯房。在房屋交付之后、装修完成之前，业主即已取得对目标房屋的完整所有权，包括没有条款禁止此时业主将毛坯房进行转让。

2、在毛坯房交付（以办理验收交接手续为标志）时，该毛坯房所有权上的主要风险和报酬已经转移给业主，包括：（1）该房屋的灭失风险自验收交接时起由业主承担；（2）无论该房屋的公允价值后续如何变动，都不再对合同约定的房屋销售价格进行调整，即该房屋公允价值变动的相关风险和收益已由业主享有或承担；（3）业主已经确认毛坯房的状态符合《商品房预售合同》规定的标准；（4）后续如果在装修过程中，装修公司提供的装修服

务有瑕疵的，业主无权要求开发商退房、降价或退款，只能依据装修合同的约定向装修公司索赔，开发商不再承担装修公司在装修合同中的履约结果。

3、自毛坯房交付之时起，A公司作为开发商既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品房实施有效控制。后续开发商在装修合同中的地位仅是作为业主方的代理人，代为行使对装修公司的监管职责，A公司的职责只是监管装修款和装修质量、协助办理装修验收手续、协助调解纠纷等，不应被视为继续以所有权人的地位（或者实质上所有权人的身份）涉入已出售房产的相关事宜，而装修公司对装修合同的履行所造成的所有后果均由业主方承担，与开发商无关。

4、收入的金额能够可靠地计量。由于开发商同时作为装修合同的签约方之一，为业主提供对装修公司的监管方面的服务，但未单独约定该部分服务的价款，因此应把毛坯房销售价款按一定方式分配给后续的管理服务，作为开发商提供后续管理服务的报酬，在后续管理服务提供时，按照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》关于提供劳务收入确认的相关规定予以确认和计量。在交房时可确认的收入仅为归属于毛坯房销售的这部分收入金额。

5、相关的经济利益很可能流入A公司，即相关的毛坯房销售款已经收到，或者其可回收性不存在重大不确定性。

6、与所售出的毛坯房相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

在同时满足上述各条件的前提下，A公司可以在将毛坯房交付并取得业主方确认的时点，确认毛坯房的销售收入。

如果不能同时满足上述各条件的，则应根据实际情况判断《企业会计准则第14号——收入（2006年）》规定的收入确认条件于何时满足，相应确定收入的确认和计量原则。

基于2017版收入准则的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第七条规定：“企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

（一）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。

（二）该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

（三）该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成本准则第九条规定的单项履约义务。”

本案例中的商品房销售合同和装修合同是同时订立的，其中商品房销售合同是A公司与业主签订的，装修合同是A公司与业主、装修公司三方签订的，在这两个合同中，A公司向业主提供商品房销售和装修监管服务，对A公司来说，其面对的“客户”都是业主，因此，尽管这两个合同的签订对象并不完全相同，但我们理解仍符合“同一客户（或该客户的关联方）”的条件。由于在装修合同中并没有约定A公司收取的对价，A公司在该合同中履行义务的对价实际上是体现在商品房销售合同中，满足了“该两份或多份合同中的一份

合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况”。综上，对 A 公司而言，商品房销售合同和装修合同因满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第七条的条件，应予以合并为一个合同处理。

在合并后的合同中，A 公司为业主提供两项承诺：商品房销售和装修监管服务。业主从这两项承诺本身能够单独受益；这两项承诺彼此不需要整合为组合产出，彼此之间不存在重大修改和定制，也没有高度的关联性（A 公司可以仅提供房产销售不提供装修监管服务，反之亦然），根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十条的规定，构成两个单项履约义务。A 公司应将合同交易价格（体现在商品房销售合同中）根据两个履约义务的单独售价分摊一部分至装修监管服务中，如果 A 公司之前没有单独提供过监管服务，无法直接获得其可观察的单独售价，应选择合理的方法进行估计。

针对商品房销售的履约义务，参照上述“[问题 2-1-56](#)（预售模式下商品房销售收入的确认时点）”中对房产开发商履约义务的履行和房产控制权转让时点的分析，A 公司应在毛坯房交付给业主（以办理验收交接手续为标志）之时，确认毛坯房的销售收入。后续 A 公司在装修合同中行使对装修公司的监管职责，A 公司的职责只是监管装修款和装修质量、协助办理装修验收手续、协助调解纠纷等，不应被视为继续以控制人的身份涉入已出售房产的相关事宜。如果装修公司提供的装修服务有瑕疵的，业主无权要求 A 公司退房、降价或退款，只能依据装修合同的约定向装修公司索赔，装修公司对装修合同的履行所造成的所有后果均由业主方承担，与 A 公司无关。因此，在毛坯房交付的时候，其控制权即已经转移给了业主。

针对装修监管的履约义务，由于在监管过程中客户即能取得并消耗 A 公司监管服务带来的利益，满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（一）的条件，属于在一段时间内履约的履约义务，应按照恰当的履约进度，在履约过程中分期确认收入。

问题2-1-59（产权置换方式下回迁房收入、成本的计量）

问题：

房地产开发公司征地拆迁中的产权置换的补偿如何确认收入和成本？

背景：

2010 年 7 月 12 日，A 公司与 XX 区人民政府签订《XX 区 5 号片区城中村改造项目前期投资合作协议》，同意 A 公司作为投资企业参与 5 号片区城中村改造。2011 年 2 月 22 日，XX 区城中村改造指挥部颁布《XX 区 5 号片区城中村暨旧城改造 5 号片区国有土地产权征地拆迁补偿实施细则》，A 公司同时制订了《XX 区 5 号片区城中村改造征地拆迁补偿实施细则》，对征地拆迁补偿的方式和标准进行了规定。拆迁补偿方式主要分为货币补偿和产权置换补偿，被拆迁人可以任意选择一种补偿方式或同时选择两个补偿方式。被拆迁人与城中村改造指挥部和拆迁公司签订三方补偿协议，协议中规定了补偿方式、货币补偿金

额或产权置换面积等信息。5号片区最终货币补偿金额为156,871,090.71元，产权置换面积约94,000平方米。目前该开发项目的一期工程已取得了预售许可证，预计2015年可以实现销售；二期工程处于基建阶段。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例中产权置换补偿的实质为被拆迁人用原有的房屋建筑物换取A公司新开发的房产，或者也可以理解为被拆迁人以约定的拆迁补偿款抵作购买A公司新开发的房产的价款，因此属于《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规范范围。根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定，非货币性资产交换如果满足“该交换具有商业实质”及“换入资产或换出资产的公允价值可以可靠计量”的条件，则可按公允价值作为换入资产的初始计量金额。在本案例中，由于换入资产（被征收的原有房屋建筑物）和换出资产（新开发的房产）在未来现金流量的金额、发生时间和风险程度方面均有实质性差异，因此该交换是具有商业实质的。由于此时换出资产（未来应交付给被拆迁人的新开发房产）的公允价值可能尚不能可靠确定，但换入资产的公允价值（即被征收的旧房的评估值和据此确定的补偿金额）是可以可靠确定的，因此A公司换入资产的成本应该按照换入资产的公允价值（即被征收的旧房于征收时点的评估值）计量，A公司的账务处理为：借记“开发成本”，贷记“预收账款”。

换入资产的成本（入账价值）从实质上讲属于房地产项目开发总成本的一部分，应该与其他开发成本一起分摊到房地产开发项目，并在所开发的房产实现销售时作为开发成本的一部分结转主营业务成本。

本案例中在实际将回迁房交付给拆迁户时，应确认作为回迁房的所开发房产的销售收入，所确认的回迁房销售收入应当等于当初收回的旧房的公允价值（金额A，即当初确认的预收账款金额），即账务处理为借记“预收账款”，贷记“主营业务收入”。对于回迁房在交付时点的公允价值（金额B）和金额A之间的差额不作同时增加营业收入、营业成本的账务处理。主要考虑是：

1、由于产权调换方式下的“拆迁安置补偿协议”中约定了置换房屋的面积、补偿单价、补偿费用、换入房屋坐落地等信息，因此产权调换实际上是一项以被拆迁的旧房的约定作价为对价，购买开发商新开发的特定位置和面积的房产的一项预付款购房合同。根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第五条规定：“企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外”，据此，在交付回迁房时所确认的销售收入应当以拆迁补偿协议约定的作价（即被拆迁旧房在交房时的公允价值）为基础计量。

2、从理论上说，由于“收入”的定义是“企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”，这也就意味着收入金额的计量应

当依据相应交易中经济利益流入的金额确定。在本案例中，相关的经济利益流入过程实际上是在收到被拆迁的旧房时已经完成，后续交付回迁房时并没有额外的经济利益流入，也就是与该收入相关的经济利益流入金额并不等于实际交付回迁房时该回迁房的公允价值。回迁房交付时的公允价值（金额 B）与被收回的旧房在收回时的公允价值（金额 A）之间的差额对开发商而言是一项机会成本（放弃了如果对外销售则可以取得的更高收入），但机会成本并不是以历史成本为基础计量模式的财务会计的确认和计量对象，因此如果采用营业收入、营业成本同增的方式将机会成本入账是不妥当的。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例中产权置换补偿的实质为被拆迁人用原有的房屋建筑物换取 A 公司新开发的房产。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）应用指南》规定：“企业以存货换取客户的存货、固定资产、无形资产等，按照本准则的规定进行会计处理；其他非货币性资产交换，按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的规定进行会计处理。”

因此，房地产开发公司以存货（房地产开发产品）换取被拆迁人持有的房屋，应适用于收入准则规范。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十八条规定：“客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。”

本案例中，被拆迁人的原有房屋是作为新开发房产的“非现金对价”支付给房地产开发企业的，该“非现金对价”的公允价值（即被征收的旧房的评估值和据此确定的补偿金额）是可以可靠确定的，因此房地产开发企业应按照该公允价值确认新房产的销售收入。由于该资产（非现金对价）的成本从实质上讲属于房地产项目开发总成本的一部分，因此在取得该资产时应按照其公允价值借记“开发成本”，贷记“合同负债”和“其他流动/非流动负债”（需从该金额中预留出日后交房时需缴纳的增值税销项税额和其他相关税费等），这部分旧房价值与其他开发成本一起分摊到房地产开发项目，并在所开发的房产实现销售时（例如，交付给包括产权置换户在内的购房者时）作为开发成本的一部分结转主营业务成本。在实际将回迁房交付给拆迁户时，应确认作为回迁房的所开发房产的销售收入，所确认的回迁房销售收入应当等于当初收回的旧房的公允价值（金额 A，即当初确认的预收账款金额），即账务处理为借记“合同负债”，贷记“主营业务收入”。对于回迁房在交付时点的公允价值（金额 B）和金额 A 之间的差额不作同时增加营业收入、营业成本的账务处理。

同时，由于取得非现金对价的时点与未来交付新开发房产的时间间隔较长，该时间间隔显著超出商品房预售的认购款缴纳与交付房屋的时间间隔，对于显著超出的期间，还需关注双方在确定产权置换面积时是否考虑了相应期间的货币时间价值，如有，应作为重大融资成分予以考虑。

问题2-1-60（移交拆迁安置房的收入确认时点问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司应是在向街道办移交钥匙时确认收入，还是在街道办实际向拆迁户分配后按分配情况确认收入？

背景：

A 公司系某区专职建设拆迁安置房项目的国有独资公司，为所在区保障性住房建设及棚户区改造唯一实施单位。某棚改项目为 A 公司立项并负责建设销售的拆迁安置房项目，2018 月在项目完工前夕，负责该拆迁安置房项目的街道办与 A 公司签订购房协议，购买该项目 1,520 套房屋（为该项目所有住宅）。合同约定单价 9,000 元，总价 12.68 亿元。2019 年 11 月，A 公司收到街道办支付的部分售房款 10 亿元，同年 11 月将 1,520 套房屋钥匙移交给街道办，街道办已根据拆迁户选房结果进行了分配，但尚未分配完成。截至 2019 年 12 月 31 日，A 公司尚未收到街道办的分配清单，因此未对拆迁户开具售房发票。

根据 A 公司和街道办的《安置房房源购买协议书》的约定，街道办应于出具购房结算单两个月内，配合 A 公司收缴房款，并协助催缴房款事宜，逾期未交款的，A 公司有权收回房源，一切责任由街道办承担；A 公司按照协议约定的时间将房源交付街道办，并配合街道办完成房源的合同签约、房源交付以及办证等事宜；房源质保范围内的质量保修由 A 公司负责，催缴房款事宜由街道办配合。

假定该拆迁房建设销售不适用建造合同模式或不满足在某一时段内确认收入的条件。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

在原收入准则下，最早可以确认收入时点，通常不会不早于标的房源所有权上几乎所有风险和报酬已实质上转移至客户、且基本确定对应房款可以收到或已经收到的时点。为了满足该条件，至少应同时符合以下要求：

- （1）合同中的客户是街道办，而非拆迁户，即街道办是“主要责任人”的角色；
- （2）买方（街道办，下同）已完成所购买的安置房对拆迁户的分配工作，即所销售的每一套安置房源都已有对应的拆迁户作为销售对象，基本不存在退房、换房可能性；但房款的收取不取决于拆迁户接受所分配的房屋；
- （3）最终销售价格已经确定；
- （4）买方正式出具移交确认文件，确认通过接收钥匙取得了对标的房屋的控制权，并由此享有或承担其所有权上的主要风险和报酬（包括毁损、灭失风险）；
- （5）标的房屋已建设完成并通过竣工验收，其成本能够可靠计量，预计不会发生重大的后续成本；
- （6）房款的回收有足够保障。

本案例中，根据背景信息合理推测第（2）、（3）、（5）项要求已满足。如果要在向街道

移交新房钥匙的时点确认销售收入，则 A 公司还应就以下条件进一步取证：

（1）街道本身就是实质上的“买方”，就本合同独立享受权利和承担义务，而不是最终业主（拆迁户）的代理人。

（2）虽然，通常情况下，房屋的销售以客户验收后接受房屋为标志。但本案例中，《安置房源购买协议书》的约定的内容较为简单，并不能充分证明向街道办交付钥匙就表示标的房源所有权上几乎所有风险和报酬的转移，A 公司应就该业务与街道办、与拆迁户相关合同约定的权利、义务，尤其是验收条款进一步分析，以判断向街道办交付钥匙是否意味着客户对标的房屋的实质性验收；若街道办取得钥匙并未履行验收手续、而是由拆迁户取得钥匙后再代表街道办进行实质验收，那么向街道办交付钥匙并不代表标的房屋所有权上几乎所有风险和报酬发生了转移。

（3）对于未收到款项的标的房源，需核实房款的回收是否得到充足保障。例如无论拆迁户是否足额缴纳房款，至约定时间后由街道办负责支付房款后向拆迁户追偿；或街道办尚未支付给各拆迁户的补偿款大于售房款，可直接从拆迁补偿款中扣收房款；对需由拆迁户以其他资金来源缴纳的房款，其可收回性也可获得买方提供的较高程度保障，A 公司并不承担来源于拆迁户的信用风险。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例中，标的房源所有权上几乎所有风险和报酬的转移与客户取得标的房源控制权的时点基本一致，因此处理意见与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”基本一致。

问题2-1-61（连同固定资产一并处置的存货应作为营业收入还是资产处置收益）

问题：

在处置固定资产时，一并处置了与之相关的原材料等存货，此时对存货的处置收益应确认为营业收入，还是资产处置收益？

背景：

A 公司为航运企业，其在处置船舶时需将船存燃油一并处置，在此种情况下，船舶处置损益计入资产处置收益，船存燃油作为原材料，在此种情况是一并计入资产处置收益还是计入其他业务收入？

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例中的此类收益是确认为营业收入（属于《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》的规范范围），还是资产处置收益，其关键在于判断是否符合《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》所规定的“收入”的定义。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第二条的规定，“收入，是指企业

在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”。因此，判断是否属于收入，很重要的一项考虑是：是否来源于此处所指的“日常活动”。

《〈企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）〉应用指南》对“日常活动”的定义和解释如下：

一、日常活动的认定

本准则第二条规定，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中“日常活动”，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

比如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，由此产生的经济利益的总流入构成收入。

工业企业转让无形资产使用权、出售不需用原材料等，属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入也构成收入。

企业处置固定资产、无形资产等活动，不是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入不构成收入，应当确认为营业外收入（财会[2017]30 号文改为“资产处置收益”）。

在本案例中，船存燃油是随同船舶一并被处置的，是处置固定资产附带的活动，船舶携带一定数量的燃油以确保其持续航行能力，是其到达购买方指定地点的必要条件。虽然被处置的对象（燃油）是存货，但其处置方式具有特殊性，不同于平时的单独出售。鉴于处置固定资产不属于“日常活动”，作为其附带活动的船存燃油处置也不应视作“日常活动”。因此，我们的意见是：此时的船存燃油随同船舶一并处置的活动不属于“日常活动”，相应的收益应连同固定资产处置损益一并计入资产处置收益。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例中的此类收益是确认为其他业务收入（属于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规范范围），还是资产处置收益，其关键在于判断是否符合《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》所规定的“收入”的定义。

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第二条的规定，“收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”。因此，判断是否属于收入，很重要的一项考虑是：是否来源于此处所指的“日常活动”。

《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》对“日常活动”的定义和解释如下：

其中，日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

例如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等，均属于企业的日常活动。日常活动所形成的经济利益的流入应当确认为收入。

在本案例中，船存燃油是随同船舶一并被处置的，是处置固定资产附带的活动，船舶携带一定数量的燃油以确保其持续航行能力，是其到达购买方指定地点的必要条件。虽然被处置的对象（燃油）是存货，但其处置方式具有特殊性，不同于平时的单独出售。鉴于处置固定资产不属于“日常活动”，作为其附带活动的船存燃油处置也不应视作“日常活动”。因此，我们的意见是：此时的船存燃油随同船舶一并处置的活动不属于“日常活动”，相应的收益应连同固定资产处置损益一并计入“资产处置损益”（利润表列示于“资产处置收益”）。

问题2-1-62（实物返利的会计处理）

问题：

销售企业对于实物返利应如何进行账务处理？

背景：

A 公司与代理商约定如下销售政策：若代理商年终结算时可完成指定的销售额，次年可获得销售额一定比例的奖励，奖励以货物形式进行返利，返利部分不开具发票。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

《企业会计准则讲解（2010）》第十五章表述：“商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。企业销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。”

商业折扣，其本质上是促进销售，本案例中 A 公司与代理商约定的返利政策的目也是为了促进销售（尽管是以货物形式而不是以现金形式），所以在会计处理上可作为商业折扣处理。建议在第一年，按照扣除商业折扣（将于下年以实物方式支付的返利的公允价值）后的金额确定本期销售商品收入金额，把将于下年支付的实物返利的公允价值确认为预收账款，递延到下一年度交付作为返利的实物时，确认为下一年度的销售收入。即：账务处理为（为简化起见，此处不考虑增值税的影响）：

第一年，确认销售收入并对将于下一年度交付的实物返利进行预提处理时：

借：银行存款 / 应收账款等

贷：主营业务收入（=合同约定的价款总额÷（本期合同销售数量+应于下一年度以实物返利方式提供的货物数量）×本期合同销售数量）

预收账款

同时按照本期实际交付的存货数量和对应的单位成本，结转相应的营业成本。

期末报表列报时，如果针对同一客户的同一销售合同，同时存在应收账款和预收账款的，

则应按照抵销后的净额列报。

第二年，交付作为返利的实物时：

借：预收账款

贷：主营业务收入

同时将以实物返利方式交付的存货的成本结转为营业成本。

注意：返利的常见方式包括货币返利（按照合同条款计算可享受返利的金额，可以收取现金或者抵扣未来货款）和实物返利（在未来约定时间交付约定品种、数量的实物）两种。对于销售方而言，货币返利情况下所承担的负债为货币性负债（金融负债），而实物返利情况下确认的是非货币性负债（非金融负债），因此两者的账务处理有所不同。对于货币返利，通常的账务处理是在第一年末按照顾客有权享有并且很可能在未来实际享受的返利金额，借记主营业务收入，贷记预计负债；第二年实际支付现金返利或者抵扣下一年度货款时，借记预计负债，贷记“银行存款”或者“应收账款”等科目。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例的合同中存在折扣，合同约定代理商年度销售额达到一定临界值时，A 公司以免费给予一定数量货物的形式作为折扣，尽管合同约定的总交易价格没有变化，但是货物形式的折扣使得分摊到单个货物的单位价格依据未来事项的发生或不发生（销售额是否达到临界值）产生变化，实质上合同中存在可变对价。

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十六条规定：“*合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。*”

据此，A 公司应在合同开始日合理估计销售商是否能够达到合同约定的销售额，如果能够达到约定销售额，则 A 公司应给予的货物奖励数量，进而估计分摊到每个货物的单位售价，在合同期内的每个资产负债表日按照估计的单位售价确认当期所转让商品的销售收入。具体处理如下（为简化起见，此处不考虑增值税的影响）：

1、假设 A 公司估计代理商合同期内的销售额能够达到临界值，则：

合理预计的销售单价=（合同约定单价×合理估计的合同期销售量）÷（合理估计的合同期销售量+根据合同计算的应支付的货物折扣数量）

（1）在合同期内的每个资产负债表日确认当期销售收入

借：应收账款/合同资产（=合同约定的单位售价×本期销售数量，视是否结算而不同）

贷：主营业务收入（=合理估计的销售单价×本期销售数量）

合同负债（差额）

（2）合同期末，代理商实际销售量和能够获得的实物返利商品数量已经确定，则应对

之前估计的销售单价和确认的收入金额进行调整，相关差异计入调整当期（作为会计估计变更处理）。

（3）下一会计期间实际发生实物返利时：

借：合同负债

贷：主营业务收入（经调整后的销售单价×实物返利数量）

2、假设 A 公司估计代理商合同期内的销售额不能够达到临界值，下一期无需给予实物返利，则按照合同约定的单价和当期实际销售数量确认收入即可。但做此估计时，应注意估计可变对价的限制，使得在代理商年度销售额确定时，已经确认的收入极可能不会发生重大转回。

3、如果 A 公司无法合理估计代理商在合同期内的销售额是否能够到达临界值，则基于准则对可变对价估计的限制，则应按照预计能够达到临界值应给与客户返利的情况（即：较低的单价）确认收入，以避免年末代理商销售数量确定时可能发生将已确认的收入予以转回的情况。

问题2-1-63（关于客户及供应商返利的相关处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司给予客户的返利如何确认？A 公司与境内供应商的返利、与境外供应商在境内的联络人之间约定的折扣应如何处理？

背景：

A 公司为一家研发、生产及销售快速检测试剂及仪器的公司，在销售及采购过程中，与客户和境内供应商均存在达到销售或采购目标后的返点约定，当年年底结算、次年以货币方式兑现返利。

此外，A 公司向境外供应商采购，与供应商的采购合同并未明确约定返利条款。该供应商在国内有联络人，联络人与 A 公司约定采购额达到一定规模时给予相应比例的折扣，上述折扣在次年以抵减货款的形式兑现，如果 A 公司不计划从该联络人处采购，则以现金形式兑现。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

（1）销售返利

当与客户承诺年度销售总额达一定金额以上，在次年兑现返利时，该折扣应属于销售数量激励的商业折扣，其目的仍是为了促销。因此应按照 2006 版收入准则第七条的规定，按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入。即在商品符合收入确认条件时，就应按照合同约定的价款扣减预估将支付的返利后的差额确认收入。

（2）采购返利

无论是支付给供应商的采购款项、还是支付给供应商在境内代理人的佣金，均构成了存货采购成本。相应可能获得的返利仍然属于存货采购过程中涉及的或有对价，因此应在存货符合确认条件时合理估计该或有对价的公允价值，并相应调整存货采购成本。后续实际收到的返利与估计情况不一致时，作为会计估计变更，将该差额根据所采购的存货是否销售进行处理：已销售的直接计入当期营业成本，未销售的调整存货账面价值。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

（1）销售返利

在 2017 版收入准则下，合同总价款扣除可能收到的最大返利金额后的余额为固定对价；销售返利部分属于可变对价，在商品符合收入确认条件时，可变对价必须满足在相关不确定性消除时，累计已确认的收入预计不会发生重大转回这一限制条件时才能确认为收入。

（2）采购返利

同“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”一致。

需注意的是，对采购返利和销售返利的处理原则并不对称。对销售返利需按照收入准则对可变对价计入交易价格的限制条件进行处理；而在处理采购返利时，对于可能收到的返利，需要判断是属于货币返利还是实物返利。如可收到货币返利，则可收到退回的返利，形成了一项从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》确定其公允价值，并按应付或已付的采购价款总额扣减该公允价值后的差额确认为存货采购成本。本案例中，虽然该款项未来以抵减货款的形式兑现，但需要注意的是，若 A 公司不计划从该联络人处采购，则有权以现金形式兑现；表明 A 公司可收到的仍然是一项金融资产，而 A 公司有权选择用该金融资产作为次年采购货物支付对价（或对价的一部分）。假定合同约定为另一种情形：“联络人上述折扣在次年以抵减货款的形式兑现，如果 A 公司不计划从该联络人处采购，则视同 A 公司放弃返利，联络人无义务向 A 公司以现金方式结算返利”，则在此种情况下，A 公司可从联络人处收到的返利仅限于实物形态，因此 A 公司应将应付或已付的采购价款总额在当前合同约定的采购货物公允价值与预期作为返利收到的货物的公允价值中分摊，其中分摊至预期作为返利收到的货物部分的价格，作为“预付款项”处理。

问题2-1-64（会计上确认收入的时点早于税法上的纳税义务发生时间时，在确认收入时是否需对对应的税款进行预提处理）

问题：

当会计上确认收入的时点早于税法上的纳税义务发生时间时，在确认收入时是否需对对应的税款进行预提处理？

背景：

A 公司为一家航运公司，期末对未完航次按照完工百分比法确认收入，经与税务部门沟通可在航次完成后确认增值税销项税额，这部分收入可不计入当月的增值税计税基数，那么确认该项收入时是否需确认一块递延负债？

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据本案例的背景信息，期末对未完航次按照完工百分比法确认收入，但增值税纳税义务的发生时间为航次结束后，即会计上确认收入时尚未到法定的纳税义务发生时间。对此我们理解，尽管现在实施了“营改增”，并且增值税在会计核算上是价外税（不计入损益，不涉及价内税会计核算中的“与收入确认配比”问题），不同于原先营业税是价内税，但在相关的应交税费负债的确认问题上，仍应遵循相同的核算原则。

根据《企业会计准则——基本准则》第二十三条、第二十四条的规定，负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。符合负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：（一）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；（二）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

负债包括三种类型的义务，即法定义务、合同义务和推定义务。其中，根据《企业会计准则讲解（2010）》第十四章第二节中的表述，“*推定义务，是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的特定行为，泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。由于以往的习惯做法，或通过这承诺或公开的声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期*”（见原书第 205～206 页）。虽然本案例中增值税的法定纳税义务发生时间是在航次结束时，但从会计角度，在按权责发生制原则和完工百分比法确认未完航次收入时，已经表明与所确认的收入相关的经济利益在未来很可能流入企业（见《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第十一条对于提供劳务收入采用完工百分比法确认应满足条件的规定），相应地，也很可能表明未来航次结束时，这些价款很可能满足增值税法下确认应税收入的标准，从而将因为缴纳增值税而导致经济利益流出企业。因此，在按完工百分比法确认未完航次收入的时点，对应的应交增值税（销项税额）实际上已经形成一项推定义务，符合“由过去的交易或事项导致的、很可能导致经济利益流出企业的现时义务”这一负债的基本特征。而且，未来无论对应的价款是否收到，企业都应独立承担缴纳相应税款的义务，而不是在从客户处收到价款后才将其中的税款部分缴纳给税务机关，因此企业承担了与该项负债相关的信用风险，即履行纳税义务后无法从客户处获得相应补偿的风险。

据此，与未完航次收入对应的应交增值税（销项税额），应在按照权责发生制原则和完工百分比法确认未完航次收入时同步予以计提，确认为负债。但鉴于该项税款的法定纳税义务尚未发生，所以可以在“应交税费”科目下设置单独的明细科目予以核算，与已到法定纳税义务发生时间的应交增值税相区分。

上述处理原则已在《增值税会计处理规定》(财会[2016]22号)中得到确认。根据该文件规定,“按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的,应将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目,待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目”。同时,“应交税费——待转销项税额”科目期末贷方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示。

基于 2017 版收入准则的处理意见:

(说明:基于 2017 版收入准则的处理意见与基于 2006 版收入准则的处理意见和理由相同。仅修改部分措辞)

根据本案例的背景信息,期末对未完航次按照履约进度确认收入(符合《企业会计准则第 14 号——收入(2017 年修订)》第十一条之(一)的条件),但增值税纳税义务的发生时间为航次结束后,即会计上确认收入时尚未到法定的纳税义务发生时间。对此我们理解,尽管现在实施了“营改增”,并且增值税在会计核算上是价外税(不计入损益,不涉及价内税会计核算中的“与收入确认配比”问题),不同于原先营业税是价内税,但在相关的应交税费负债的确认问题上,仍应遵循相同的核算原则。

根据《企业会计准则——基本准则》第二十三条、第二十四条的规定,负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。符合负债定义的义务,在同时满足以下条件时,确认为负债:(一)与该义务有关的经济利益很可能流出企业;(二)未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

负债包括三种类型的义务,即法定义务、合同义务和推定义务。其中,根据《企业会计准则讲解(2010)》第十四章第二节中的表述,“推定义务,是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的特定行为,泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。由于以往的习惯做法,或通过这些承诺或公开的声明,企业向外界表明了它将承担特定的责任,从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期”(见原书第 205~206 页)。虽然本案例中增值税的法定纳税义务发生时间是在航次结束时,但从会计角度,在按权责发生制原则和履约进度确认未完航次收入时,已经表明因向客户提供运输服务而有权收取的对价很可能收回(见《企业会计准则第 14 号——收入(2017 年修订)》第五条对于符合收入准则的“合同”条件的规定),相应地,也很可能表明未来航次结束时,这些价款很可能满足增值税法下确认应税收入的标准,从而将因为缴纳增值税而导致经济利益流出企业。因此,在按履约进度确认未完航次收入的时点,对应的应交增值税(销项税额)实际上已经形成一项推定义务,符合“由过去的交易或事项导致的、很可能导致经济利益流出企业的现时义务”这一负债的基本特征。而且,未来无论对应的价款是否收到,企业都应独立承担缴纳相应税款的义务,而不是在从客户处收到价款后才将其中的税款部分缴纳给税务机关,因此企业承担了与该项负债相关的信用风险,即履行纳税义务后无法从客户处获得相应补偿的

风险。

据此，与未完航次收入对应的应交增值税（销项税额），应在按照权责发生制原则和履约进度确认未完航次收入时同步予以计提，确认为负债。但鉴于该项税款的法定纳税义务尚未发生，所以可以在“应交税费”科目下设置单独的明细科目予以核算，与已到法定纳税义务发生时间的应交增值税相区分。

上述处理原则已在《增值税会计处理规定》（财会[2016]22号）中得到确认。根据该文件规定，“按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目”。同时，“应交税费——待转销项税额”科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示。

问题2-1-65（带有保护价收购农产品承诺的种子销售收入的确认）

问题：

带有保护价收购农产品承诺的种子销售如何确认收入？

背景：

A公司从事农作物新品种（以玉米和瓜类为主）的研究、种子繁育、经营和果仁类食品的加工及出口贸易。果仁类食品的加工原材料的采购部分来源于公司研发的品种，公司与部分片区代理商签订瓜籽种植收购合同，将自己培养的南瓜种子向部分片区代理商进行销售，其中合同条款确定种子销售价格为158元/400克，同时约定生产的南瓜籽保底回收价格14元/公斤，但代理商有是否回收的选择权，若市场价格上涨，按随行就市原则按市场价格收购。代理商也可向其他第三方进行销售。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例中对南瓜籽的销售能否确认销售收入，应对照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》关于销售商品收入确认条件的规定来判断，即：销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
- （二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；
- （三）收入的金额能够可靠地计量；
- （四）相关的经济利益很可能流入企业；
- （五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

就本案例而言，在将南瓜籽出售时，上述条件中的第（二）（三）（四）（五）项应可满足

足。因此可能存在争议的主要是上述第（一）项是否满足的判断。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第十五章中对该条标准的进一步阐述（见原书第 214 页）：

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。

判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，同时考虑所有权凭证的转移或实物的交付。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就表明商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

在本案例中，基于以下考虑，可以认为公司在将南瓜籽出售后，其所有权上的主要风险和报酬已经转移给购买该种子的农户：

1、尽管公司承诺以保底价格收购农户所生产的南瓜籽，但并未约定所收购的南瓜籽必须由农户使用由公司提供的种子生产。同时农户也有权自由出售其所生产的农产品，并不是只能出售给公司。所出售的作为种子出售的南瓜籽和所收购的加工果仁用的南瓜籽之间并没有明确的对应关系。

2、影响种植南瓜的农户的收益的因素很多，南瓜籽的收购价格只是其中的一方面。除此之外，种植期间的管护水平、自然条件状况等都会影响最终的南瓜籽产量，但公司并未给农户提供保底收益承诺。农户向公司以保底价格出售其所生产的南瓜籽，一个基本前提就是其要能够生产出这些南瓜籽，而公司并不承担产量变动的风险。这些风险和报酬是由农户承担或者享有的。

因此，我们倾向于认为本案例中的保底收购价格条款应不影响在种子出售时点上其所有权上主要风险和报酬转移的判断。如果在种子出售的这一时点上，确认商品销售收入应满足的其他标准也已满足的，则可以在将种子出售给农户时确认销售收入。

但是，公司的这一以最低保护价收购农产品的承诺（目前属于待执行合同）在今后可能会转为亏损合同，即未来农户可能依据这一约定要求公司以高于届时市场价的价格（即按照最低保护价每公斤 14 元）收购用于加工果仁的南瓜籽。因此，在这一承诺的有效期内，企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》及其应用指南和讲解的规定，根据市场行情的变化情况，谨慎判断该项待执行合同转化为亏损合同的可能性，并对可能被要求按最低价收购的数量，以及最低价高于届时市场价的差额等作出谨慎的估计，在必要时计提预计负债。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第四条规定：“企业应当在履行了

合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。”

第十三条规定：“对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

（五）客户已接受该商品。

（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。”

本案例中，公司将南瓜种子销售给农户，何时确认收入取决于这些南瓜种子的控制权何时转移给农户，即：从何时起，农户能够主导南瓜种子的使用，并能获得其全部经济利益。

农户取得南瓜种子之时，已经能够主导种子的使用（种植或是不种植），并能够获得种植南瓜的全部经济利益（将产出的南瓜籽销售给公司或者销售给其他第三方），因此实际上在农户取得南瓜种子时，控制权就已经转移给了农户。此时，公司有现时的收款权（农户有现时付款义务）；种子的法定所有权和实物已经转移给了农户；农户也接受了种子。此时，应确认南瓜种子的销售收入的实现。

鉴于在新收入准则下，“企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬”仍然是判断商品控制权是否转移的主要考虑因素之一，因此仍需关注本案例中的保底条款是否影响种子所有权上风险报酬的转移这一问题。对此问题，基于以下考虑，可以认为公司在将南瓜籽出售后，其所有权上的主要风险和报酬已经转移给购买该种子的农户：

1、尽管公司承诺以保底价格收购农户所生产的南瓜籽，但并未约定所收购的南瓜籽必须由农户使用由公司提供的种子生产。同时农户也有权自由出售其所生产的农产品，并不是只能出售给公司。所出售的作为种子出售的南瓜籽和所收购的加工果仁用的南瓜籽之间并没有明确的对应关系。

2、影响种植南瓜的农户的收益的因素很多，南瓜籽的收购价格只是其中的一方面。除此之外，种植期间的管护水平、自然条件状况等都会影响最终的南瓜籽产量，但公司并未给农户提供保底收益承诺。农户向公司以保底价格出售其所生产的南瓜籽，一个基本前提就是其要能够生产出这些南瓜籽，而公司并不承担产量变动的风险。这些风险和报酬是由农户承担或者享有的。

因此，我们倾向于认为本案例中的保底收购价格条款应不影响在种子出售时点上其所有权上主要风险和报酬转移的判断，不影响种子控制权的转移。

但是，公司的这一以最低保护价收购农产品的承诺（目前属于待执行合同）在今后可能会转为亏损合同，即未来农户可能依据这一约定要求公司以高于届时市场价的价格（即按照最低保护价每公斤 14 元）收购用于加工果仁的南瓜籽。因此，在这一承诺的有效期内，企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》及其应用指南和讲解的规定，根据市场行情的变化情况，谨慎判断该项待执行合同转化为亏损合同的可能性，并对可能被要求按保底价收购的数量，以及保底价高于届时市场价的差额等作出谨慎的估计，在必要时计提预计负债。

此外，公司向农户销售的是“南瓜种子”，承诺收购的是“用于加工果仁的南瓜籽”，这两者并非是“相同或几乎相同的商品”，因此不属于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十八条规范的“售后回购”——“*售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。*”

问题2-1-66（客户具有回购选择权的重型装备销售收入确认）

问题：

如下文“背景”资料所述，对于买方具有回购选择权的重型装备销售收入如何确认？

背景：

A公司主要经营产品为盾构机。盾构产品存在单台价值较高、客户对象集中于施工单位的特点，且大部分客户对固定资产的采购有严格的管理制度，限制可能较多；因此不少客户产生了只在确定的中标项目上拥有盾构机的所有权（或者使用权），项目完工后若没有新的项目情况下，不希望拥有设备产权的诉求。面对此种诉求，A公司作为盾构设备的制造商，采用了销售附加回购选择权的销售模式。其主要商务条款如下：

（1）商务条款的描述

销售附加回购选择权的销售模式在商务及技术方面主要条款均与一般销售合同相当，增加内容是于客户项目完工后给予客户一定比例（20—30%）的回购选择权。

（2）附加回购选择权销售业务举例

购买方（客户）：B公司；中标*城市*标段2公里地铁建设项目；销售方（制造商）：A公司；标的及价值：6420盾构机一台、约4,000万元；付款条件：合同签订后预付20%+生产完毕支付30%+工地掘进300米支付25%；剩余25%可能与回购相关。

（说明：通常情况下盾构机的常规使用寿命为掘进10公里；一般地铁施工通常分标段招标，距离小于10公里）

回购选择：若客户选择回购，将不再支付余下25%款项（或者支付后，再由销售方再回付给客户）；若客户不选择回购，将于工程完工后1个月内向销售方支付尾款25%。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第四条的规定，销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

（二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；

（三）收入的金额能够可靠地计量；

（四）相关的经济利益很可能流入企业；

（五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

根据该准则第五条规定，企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。

根据本案例的特点分析，本案例中决定能否在货物（盾构机）交付给客户使用时确认收入，最主要的影响因素应是上述收入确认条件中的第（一）项和第（三）项，即合同中拟增加的回购选择权条款是否导致商品所有权上的主要风险和报酬未转移给客户（隧道施工企业），以及收入金额能否可靠计量的问题（这两个问题是存在关联的）。

盾构机作为隧道掘进的专用设备，其使用寿命主要是根据可掘进公里数计量的，因此我们假设盾构机回购时的公允价值是按照盾构机的尚可掘进公里数占其正常情况下的可掘进公里总数（如“背景”资料所述为 10 公里）之比确定的。根据“背景”资料描述，盾构机在客户完工后是否需要回购取决于客户的决定。而如果行使回购的话，回购价格也是固定的。因此，在判断商品所有权上的主要风险和报酬是否在交付时转移给客户，以及销售收入的金额能否可靠计量时，主要关注以下因素：

（1）盾构机的销售、回购与特定工程项目的关系。一般理解，盾构机虽然是专用设备，但在隧道掘进这一用途的范围内仍具有一定的通用性，即可用于不同地点、不同项目的掘进施工（当然不排除就不同隧道工程所经过地区的地质条件差异而作一定调整，但应该尚未达到“定制”的程度）。因此，如果将回购条款与特定工程项目的完工相挂钩，是否可能导致公司需对盾构机的使用情况进行持续监控，确保回购时的已掘进公里数不超过该特定工程项目的掘进标段长度，从而能够对盾构机回购时的公允价值作出较为可靠的估计。

（2）在回购条款中是否对回购的盾构机应达到的技术状态等作出限定，即公司能否拒绝回购那些磨损和损坏严重，预计公允价值远低于回购价格的已使用盾构机，从而避免承担公允价值低于回购价格的损失。

（3）关于对回购可能性的估计问题。由于回购价格固定为销售价格的一定比例（如 20～30%），则在“回购时的公允价值主要取决于尚可掘进公里数占可掘进公里总数”这一假设下，其对应的工程项目的掘进标段长度占总体使用寿命的比例将成为重要的考量。如果不考虑其他特殊因素，如果预计回购时的尚可掘进公里数少于 2～3 公里，则客户选择行使回购

选择权可能是比较有利的；反之，客户行使回购选择权的可能性会有所降低。

如果在签订销售合同时，能够根据上述情况判断，在项目完工时，客户很可能选择回购，那么该交易整体上将构成一项租赁交易（将盾构机出租给客户用于特定的隧道施工项目），此时应当根据《企业会计准则第 21 号——租赁》的有关规定，根据对盾构机所有权上主要风险和报酬是否转移给客户的分析（见上述）判断该交易是构成融资租赁还是经营租赁。对于构成经营租赁的，应将客户实际支付的价款（不包含预计回购款的合同价款）作为租赁收入，在预计客户完工行使回购之前摊销；对于构成融资租赁的，则可以按照客户已付和应付的价款净额（含 25%尾款在内）确认为货币资金和应收款项的增加，预计回购时的公允价值作为未担保残值，将预计应支付的回购款的现值确认为一项负债，上述各项的差额再扣除应缴纳的增值税销项税额后，差额确认为销售收入，并相应将盾构机的成本结转为营业成本。

如果在签订销售合同时，判断客户很可能不选择回购，则可按照一般商品销售收入处理，在满足收入确认条件时，将全部合同价款（含最终需支付的25%部分）按其现值确认为商品销售收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第三十八条规定：“对于售后回购交易，企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

（一）企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的相关规定进行会计处理；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

（二）企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照本条（一）规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，按照本准则第三十二条规定进行会计处理。”

《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）应用指南》规定：“在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较以及权利的到期日等。当回购价格明显高于该资产回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因。”

本案例的合同中赋予了客户回购选择权，按照准则的上述规定，应在合同开始日评估客户是否具有行权的重大经济动因，将回购价格和资产的预计回购时市场价值进行对比。

回购时的市场价值：盾构机作为隧道掘进的专用设备，其使用寿命主要是根据可掘进公里数计量的，因此我们假设盾构机回购时的公允价值是按照盾构机的尚可掘进公里数占其正

常情况下的可掘进公里总数（如“背景”资料所述为10公里）之比确定的。

回购价格：合同约定回购价格固定为销售价格的一定比例（如20~30%）。

在“回购时的公允价值主要取决于尚可掘进公里数占可掘进公里总数之比”这一假设下，其对应的工程项目的掘进标段长度占总体使用寿命的比例将成为重要的考量。如果不考虑其他特殊因素，如果预计回购时的尚可掘进公里数少于2~3公里，则客户可能具有行权的重重大经济动因。在合同签订时，公司应基于客户工程项目的情况，合理估计客户是否可能行权。

如果预计客户很可能行权，由于回购价格低于原售价，应作为租赁交易，按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2018年修订）》的规定判断属于融资租赁还是经营租赁，再进一步作出账务处理（如果回购时尚可掘进公里数少于2~3公里，表明租赁期占了租赁资产的大部分生命周期，很有可能属于融资租赁）。对于构成经营租赁的，应将客户实际支付的价款（不包含预计回购款的合同价款）作为租赁收入，在预计客户完工行使回购选择权之前摊销；对于构成融资租赁的，则根据《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第四十二条规定“生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本”处理。即，可以按照客户已付和应付的价款净额（不含25%尾款在内）确认为货币资金和应收款项的增加，同时确认销售收入，并将盾构机的成本扣除预计回购时的公允价值（未担保余值）结转为营业成本。

如果预计客户不太可能行权，则作为附有销售退回条款的销售进行处理。由于预期客户不会退货，则应将合同价款（含最终需支付的25%部分）全部确认为销售收入。

此外，如果合同付款时间和盾构机控制权转移时点的间隔超过一年，还应该考虑合同中存在的融资成分。

问题2-1-67（代收货物港务费业务的会计核算）

问题：

如下文“背景”资料所述，A 公司代收港务费是否应计入收入？收到港航管理局返还的港务费是否可以按照权责发生制进行确认？

背景：

货物港务费，是根据《中华人民共和国港口收费规则》的规定，由负责维护和管理防波堤、进港航道、锚地等港口公共设施的港口行政管理机构，对经由港口吞吐的内、外贸货物征收的，用于码头及其前沿水域的维护的一种港口规费。货物港务费的征收依据为《中华人民共和国港口收费规则（内贸部分）》（交通部 2005 年第 8 号令）第七章及《中华人民共和国交通部港口收费规则（外贸部分）》（交通部 2001 年第 11 号令）第七章。

某市交通运输局委托 A 公司对在其经营的港口范围内经其码头吞吐的内外贸进出口货物和集装箱以及从事水上过驳等装卸作业的货物，以进口或出口分别向收货人（或其代理人）

或付款人（或其代理人）收取货物港务费。A 公司代收货物港务费按季度全额上缴该市港航管理局，港航管理局向码头所属单位（租用单位或使用单位）返还其上缴金额的 50%，用于码头及其前沿水域的维护。

2012 年 11 月 1 日前 A 公司为营业税纳税人，代收货物港务费时开具货物港务费定额发票（每月到港务局领取）或代开货物港务费电子发票（月结客户）。A 公司将代收的货物港务费计入其他应付款中核算，按季度全额上缴；在确定应收港航管理局返还 50% 货物港务费时计入营业外收入及其他应收款。2012 年 11 月 1 日 A 公司改为征收增值税，按照其收取全部价款开具增值税发票给客户，全额确认收入，在将代收货物港务费上缴时，港航管理局开具增值税发票，A 公司计入主营业务成本；同时按 50% 确认营业外收入及其他应收款。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、本案例中，对于港务费的收入确认问题，应按“总额法”确认收入（作为“港务管理收入”），上缴给有关机构的港务费作为港务管理业务的营业成本。即向货方收取的货物港务费确认为“港务管理收入”，应交上级港务费计入“主营业务成本——港务管理成本”。企业以前如果未按照总额法核算，则构成一项会计差错，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定予以更正。

事实上，即使是在“营改增”之前和新企业会计准则实施之前，原先《企业会计制度》下的《水运企业会计核算办法》（财会[2004]20 号）对港务费的确认原则就是“总额法”。该核算办法中“5101 主营业务收入”科目的使用说明即规定：“港口企业向货方收取的装卸费、堆存费、货物港务费以及向船方收取的装船费、卸船费、速遣费、货运代理费及停泊费、系解缆费等，出口船舶在整船装船完毕时确认有关港口业务收入的实现；进口船舶，向船方收取的费用在整船卸船完毕时确认有关港口业务收入的实现，向货方收取的费用在收货人提货时确认收入实现。港口向船方收取的引航费、拖带费、移泊费、理货费，及其他应船方申请提供服务而收取的费用，应在完成作业经船方签署确认后确认有关港口业务收入的实现”。

鉴于新企业会计准则是原则导向的，其中缺少对特定行业、特定业务会计核算的直接指引，故我们认为：已执行新企业会计准则的特殊行业企业，对于行业特有业务的会计处理可以在一定程度上参照原先的分行业会计制度和《企业会计制度》下专业核算办法中的相关规定，但参照的前提是：应确保所参照的具体规定与新企业会计准则中的各项原则和规定不能存在矛盾。

2、对于返还的 50% 港务费，需要考虑“港务费返还”的经济实质，即认定港务费返是政府补助，还是港口经营企业的营业收入的组成部分。根据《财政部关于做好执行会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会[2012]25 号）第二条第（四）项规定：“企业

与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等。”；《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第五条规定：“下列各项适用其他相关会计准则：（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。……”

就本案例而言，主要考虑以下因素：

①根据“背景”资料，返还的港务费的用途是“用于码头及其前沿水域的维护”，则此处要求港口经营企业维护的设施的产权是否为港口经营企业所有，即港口经营企业是在维护其自己的资产（且为正常经营所必需），还是受托代为维护公共基础设施（提供劳务收入）？

②可获得的返还金额的确定程度，是否可以准确确定为本期收取的港务费金额的50%，不存在不确定性？就该次“上缴——返还”交易的经济实质而言，与企业留存50%后将剩余50%上缴，有无本质区别？此项“先缴后返”是否更多地出于财政资金收支管理方面的程序性要求（如“收支两条线”），但对企业而言，实质性的经济影响与“留存50%，上缴50%”相比，是否没有实质区别？

③港口经营企业对于收到的50%返还款的使用，是否受到政府部门的严格监管？例如是否要向政府部门上报款项的使用计划和实际使用情况，相关维护工程完成时是否需经过政府部门验收？企业对这部分资金使用的自由度与自有资金使用的自由度相比，是否存在显著差异？

如果经过上述考虑后，认为返还的港务费实质上应作为营业收入而不是政府补助的，则可以按照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》规定的条件予以确认，在应收金额确定且可收回性不存在重大不确定性的情况下，可以确认为一项其他应收款；如果仍然认为该款项应属于政府补助性质的，则可按照“[问题2-2-2\(按照应收金额确认政府补助的条件\)](#)”所述原则进行处理。

根据上述规定，鉴于按上缴港务费的一定比例返还的港务费是按照所上缴港务费的一定比例计算的，并不是“存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的”（一般理解这类情况是按照所完成的工作量和规定的定额标准计算拨付的定额补助，例如特准储备物资补助，“家电下乡”、“汽车下乡”、“节能产品惠民工程”等项目中按照指定产品的销量和单位产品补贴标准给予的补助等），因此应当按照实际收到的补助款计入其他收益，即按照收付实现制原则确认（如果该企业是上市公司的，也可以按照中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》的问题1-23中所表达的意见，在期末有确凿证据表明能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金时，可以按应收金额计量。但在

实务操作中，对于按照应收金额计量政府补助，还是应当谨慎操作，从严把握）。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、本案例中，对于港务费的收入确认问题，应按“总额法”确认收入（作为“港务管理收入”），上缴给有关机构的港务费作为港务管理业务的营业成本。即向货方收取的货物港务费确认为“港务管理收入”，应交上级港务费计入“主营业务成本——港务管理成本”。企业以前如果未按照总额法核算，则构成一项会计差错，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定予以更正。

事实上，即使是在“营改增”之前和新企业会计准则实施之前，原先《企业会计制度》下的《水运企业会计核算办法》（财会[2004]20 号）对港务费的确认原则就是“总额法”。该核算办法中“5101 主营业务收入”科目的使用说明即规定：“港口企业向货方收取的装卸费、堆存费、货物港务费以及向船方收取的装船费、卸船费、速遣费、货运代理费及停泊费、系解缆费等，出口船舶在整船装船完毕时确认有关港口业务收入的实现；进口船舶，向船方收取的费用在整船卸船完毕时确认有关港口业务收入的实现，向货方收取的费用在收货人提货时确认收入实现。港口向船方收取的引航费、拖带费、移泊费、理货费，及其他应船方申请提供服务而收取的费用，应在完成作业经船方签署确认后确认有关港口业务收入的实现”。

鉴于新企业会计准则是原则导向的，其中缺少对特定行业、特定业务会计核算的直接指引，故我们认为：已执行新企业会计准则的特殊行业企业，对于行业特有业务的会计处理可以在一定程度上参照原先的分行业会计制度和《企业会计制度》下专业核算办法中的相关规定，但参照的前提是：应确保所参照的具体规定与新企业会计准则中的各项原则和规定不能存在矛盾。（注：以上部分与 2006 版准则下一致）

对照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条规定的收入确认应采用“总额法”还是“净额法”的判断指引，由于码头运营企业收取货物港务费的依据是为货主提供了港务管理服务，企业是向货主提供此类服务的首要义务人，且当应向客户收取的款项出现坏账时，企业已经开具的增值税发票的货物港务费仍有向港航管理局支付的义务，即需要承担源于客户的信用风险，因此企业应按“总额法”计量收入。

2、对于返还的 50%港务费，需要考虑“港务费返还”的经济实质，即认定港务费返是政府补助，还是港口经营企业的营业收入的组成部分。根据《财政部关于做好执行会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会[2012]25 号）第二条第（四）项规定：“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等。”

假设本案例的发生时间在 2017 年 1 月 1 日之后，即：《企业会计准则第 16 号——政府

补助（2017 年修订）》开始实施后（下同），则应依据该准则第五条（一）的规定处理：“企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。”（与上述财会[2012]25 号的要求是一致的）

就本案例而言，主要考虑以下因素：

①根据“背景”资料，返还的港务费的用途是“用于码头及其前沿水域的维护”，则此处要求港口经营企业维护的设施的产权是否为港口经营企业所有，即港口经营企业是在维护其自己的资产（且为正常经营所必需），还是受托代为维护公共基础设施（提供劳务收入）？

②可获得的返还金额的确定程度，是否可以准确确定为本期收取的港务费金额的 50%，不存在不确定性？就该次“上缴——返还”交易的经济实质而言，与企业留存 50%后将剩余 50%上缴，有无本质区别？此项“先缴后返”是否更多地出于财政资金收支管理方面的程序性要求（如“收支两条线”），但对企业而言，实质性的经济影响与“留存 50%，上缴 50%”相比，是否没有实质区别？

③港口经营企业对于收到的 50%返还款的使用，是否受到政府部门的严格监管？例如是否要向政府部门上报款项的使用计划和实际使用情况，相关维护工程完成时是否需经过政府部门验收？企业对这部分资金使用的自由度与自有资金使用的自由度相比，是否存在显著差异？

如果经过上述考虑后，认为返还的港务费实质上应作为营业收入而不是政府补助的，则可以按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》规定的条件予以确认，在应收金额确定（或能可靠估计）且可收回性不存在重大不确定性的情况下，可以确认为一项其他应收款；如果仍然认为该款项应属于政府补助性质的，则按照《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第七条“政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量”的规定处理。证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》的“问题 1-23”也规定：“政府补助通常在企业能够满足政府补助所附条件以及企业能够收到政府补助时才能予以确认。判断企业能够收到政府补助，应着眼于分析和落实企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金的“确凿证据”，例如，关注政府补助的发放主体是否具备相应的权力和资质，补助文件中索引的政策依据是否适用，申请政府补助的流程是否合法合规，是否已经履行完毕补助文件中的要求，实际收取资金前是否需要政府部门的实质性审核，同类型政府补助过往实际发放情况，补助文件是否有明确的支付时间，政府是否具备履行支付义务的能力等因素。”

在理解何为“期末有确凿证据”时，我们认为应重点考虑以下几点：

①考虑应收补助款的金额是否已经过有权政府部门发文确认，或者可根据正式发布的财政资金管理办法的有关规定自行合理测算，且预计其金额不存在重大不确定性；

②所依据的应当是当地财政部门正式发布并按照《政府信息公开条例》的规定予以主动

公开的财政扶持项目及其财政资金管理辦法，且該管理辦法应当是普惠性的（任何符合規定條件的企業均可申請），而不是專門針對特定企業製定的；

③需考慮相關的補助款批文中是否明確承諾了撥付期限，且該款項的撥付是有相應財政預算作為保障的，因而可以合理保證其可在規定期限內收到；

④根據企業和該補助事項的具體情況，應滿足的其他相關條件。

在實務操作中，對於按照應收金額計量政府補助，還是應當謹慎操作，嚴把把握；同時如企業為上市公司或 IPO 發行人、重大資產重組標的公司等情形的，在財務報表附註中，應遵循《公開發行證券的公司信息披露解釋性公告第 2 號——財務報表附註中政府補助相關信息的披露》第二條對於“報告期末按應收金額確認的政府補助”的相關披露要求。

問題2-1-68（供熱企業收取的一次性入網費確認收入的問題）

問題：

關於供熱企業收取的一次性入網費是否一次性確認收入？

背景：

目前，某些提供公共服務的企業在向客戶提供各種管道、網絡等接口服務之初，按照國家有關部門批准的收費標準向客戶收取一次性入網費用（以下簡稱“入網費”）。如有線電視公司收取的有線電視入網費、提供城市供熱、供水服務的企業向客戶收取的接網費、提供污水處理的企業向客戶收取的排污入網費等費用，該費用在收取以後，無論發生何種情況，收取企業均不再負有向客戶退還的義務。

以往在《企業會計制度》體系下，《關於一次性入網費會計處理的規定》（財會[2003]16 號）規定對一次性入網費採用分期攤銷的方式處理。但在新企業會計準則體系下，需對照新企業會計準則體系下的相關規定重新考慮該規定的適用性。

解答：

基於 2006 版收入準則（或建造合同準則）的處理意見：

根據《〈企業會計準則第 14 號——收入（2006 年）〉應用指南》第五條第（六）項規定：“申請入會費和會員費只允許取得會籍，所有其他服務或商品都要另行收費的，在款項收回不存在重大不確定性時確認收入。申請入會費和會員費能使會員在會員期內得到各種服務或商品，或者以低於非會員的價格銷售商品或提供服務的，在整個受益期內分期確認收入”。

因此，需要綜合分析該項入網費收取的目的、收費標準的確定依據、管網成本的補償方式等因素，才能根據具體情況確定會計處理方案。可能分為以下幾種情形：

（1）如果收取該入網費的目的就是對公司的管網設施投資予以補償，其收費標準系根據需補償的管網設施投資額確定（例如，根據不同用戶接網時需發生的管網施工成本確定應收取的入網費金額，不同用戶的入網費金額可能有差異，而不是根據一個整齊劃一的标准收

取），且在确定后续供热的价格时，其所需补偿的成本中不再包含管网设施折旧的，则可以认为一次性入网费中至少有一部分是为了弥补后续运营期间的成本，此时应把一次性入网费中用于弥补后续运营成本的部分予以递延（如果不能合理区分时，可将一次性入网费全部予以递延），确认为递延收益，在预计提供服务的年限内（如果不能合理估计提供服务的年限，则在相关配套设施的折旧年限内）按直线法分摊，计入各年度的营业收入。

（2）如果在确定后续供热的价格时，将管网折旧也计入了供热成本中，即依靠后续的供热收费也可以收回管网设施投资的成本，并可使供热企业获取合理的收益；并且入网费是按照政府核定的统一标准向所有入网供热用户收取的，不考虑实际为该特定用户接网发生的工程成本，则该笔入网费并无对应的资产提供，仅仅是提供连接服务的对价，符合“申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费”的条件，在已完成用户与供热管网的连接，相应收费权利确立，应收金额能够可靠计量，且款项的可收回性不存在重大不确定性时一次性确认收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第四十条规定：“企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本准则第二十六条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。”

供热企业向客户承诺的服务是提供供热服务，在入网时，企业提供的管道、网络等接口服务虽然与企业履行合同相关，但其本身并没有向客户提供供热服务，没有向客户转让已承诺的服务，不构成单项履约义务。因此，此类入网费应视为未来将向客户提供供热服务的预收款，在未来向客户提供供热服务时确认收入。

问题2-1-69（政府融资平台公司对土地储备的核算）

问题：

土地储备是否满足确认为政府融资平台公司资产的条件？土地储备出让收入（从政府取得的出让金分成款）能否确认为主营业务收入？

背景：

A 公司系某地方政府的融资平台公司。2013 年 A 公司出让土地涉及 7 个地块共计 13 万平方米，上述出让地块共实现出让土地收入 2 亿元（包括应与财政分成收入部分）。上述出让土地原均系地方政府划拨给 A 公司的储备土地，但上述土地划拨给 A 公司后，因未收到地方政府下发将该部分土地评估，以评估价值作为政府对 A 公司资本投入的文件，因无成本金额，故一直未将该部分土地入账。2013 年，上述土地实现出让确认主营业务收入时，无对应的账面成本。现区政府补充发文，将该部分土地以划拨时间为基准日进行评估，以评估价值作为政府 2013 年对 A 公司的资本投入。同时，2014 年 1 月将土地分成资金划入 A 公司的银行账户。A 公司据此补充将上述土地在 2013 年入账。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、关于土地储备能否确认为企业的资产

我们认为，土地储备（无论是政府作为资本性投入还是企业从外部购入）能否确认为资产，首先应考虑其是否符合《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件的规定，重点关注以下问题：

（1）企业持有的该土地储备为企业带来经济利益的方式，以及与该土地储备相关的经济利益是否在可预见的未来很可能流入企业。例如：

- A 公司有无明确的在可预见的未来将该土地储备出让出去或者用于自身经营性项目建设的明确计划，且根据预计未来一段时间的建设项目对土地的需求来看，该计划应是切实可行的；
- 如果 A 公司拟将土地储备再出让的，企业应当与有关政府部门就土地出让金价款的分成问题达成明确的协议，确保相关经济利益能够流入企业；
- 相关法律法规是否允许企业在无明确的建设项目等用途的情况下囤积土地储备；相关的闲置土地处置规定是否可能导致企业取得的土地储备过期失效，导致其相关经济利益无法流入企业。

（2）企业能否对该项经济资源实施有效控制，根据其自身的意图选择可使其自身利益最大化的经济利益实现方式和时间。包括：

- 持有土地储备的企业能否成为土地出让交易的主体，并实质享有和承担该土地储备所有权上的主要风险和报酬（即，土地出让金价款的高低直接影响企业可从流转交易中获取的经济利益，并且企业应承担土地储备过期失效或者被收回的相关风险）；
- 相关政府部门对该土地储备再转让的批准和监管程序是否可能构成对其经济利益实现的重大障碍（如是否存在不批准 A 公司拟实施的土地储备交易的较大可能性，或者必须由政府部门而不是 A 公司主动发起储备土地的出让交易），导致 A 公司事实上无法控制该经济资源。

(3) 土地储备的成本或价值能否可靠计量，其可收回金额是否不低于初始计量金额。

只有在同时符合上述条件的情况下，持有土地储备的企业方可将其确认为 A 公司的一项资产。

在本案例中，土地储备的再转让（即土地使用权出让）需服从政府对土地出让的整体规划，企业虽然名义上持有土地储备，但不能成为土地交易的主体，也不能主动发起土地出让交易，因此企业取得的“土地储备”的经济实质是就未来的土地出让分成收益的一项要求权，也就是政府支付未来收益的承诺，并不是“由企业过去的交易或者事项形成的”；相关经济利益的流入金额和时间取决于政府对该土地出让的整体安排，因此相关经济利益并不由企业控制，同时能否在可预见的未来流入企业也有较大的不确定性。因此，土地储备不符合《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件的规定，不应确认为企业的资产。

2、关于土地储备的相关收入能否确认为企业的营业收入

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第二条规定：“收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”。在本案例中，会计主体是 A 公司，与作为土地储备划入方和土地出让方的当地政府关系密切，当地政府实质上是其控股股东和实际控制人，企业之所以能够无偿取得土地储备，在很大程度上是基于其与当地政府的特殊关系；且企业取得的土地出让金分成款并无对应的成本，其业务模式是政府在把土地出让出去之后按一定比例给其分成（取得政府的无偿投入），不属于《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》所定义的销售商品收入、提供劳务收入或让渡资产使用权收入中的任何一项，因此我们认为应将取得的与土地储备相关的收入界定为政府作为所有者的资本性投入，而不能确认为营业收入。

因此，我们对本案例中问题的意见是：

首先，对于未入账的土地出让收入，A 公司账面不能确认为主营业务收入。如果政府确实有意将部分土地出让收入分成给 A 公司，A 公司账面在收到相应款项后根据财政资金的性质，扣除所得税后计入资本公积。

其次，对于尚未转让出去的土地储备，年末不应确认为 A 公司的资产和资本公积，只能在附注中对企业拥有的该项土地储备进行表外披露。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”一致。

问题2-1-70（酒类企业的收入确认问题）

问题：

如下文背景资料所述，

1、A 公司对经销商销售收入确认时点如何确定？是在发货时确认收入还是在运至指定

地点时确认收入？

- 2、A 公司对封坛酒销售收入确认时点如何确定？
- 3、A 公司对市场促销方案承担的费用如何进行会计处理？
- 4、A 公司对经销商的奖励如何进行会计处理？
- 5、A 公司通过电子商务平台实现的销售收入确认时点如何确定？
- 6、基酒存储损耗如何进行会计处理？

背景：

1、经销商销售模式

A 白酒公司与经销商签署的经销协议规定：

（1）货款结算方式：先款后货。因特殊情况经 A 公司书面签字盖章同意赊欠货款的，经销商必须在本合同期满前或解除本合同之日起一周内向 A 公司一次性付清。

（2）要货要求及交提货地点：经销商要货应提前 15 日在 A 公司商务平台上提交订单，并同时将货款足额汇至 A 公司指定账户。A 公司接到要货计划并收到货款后，负责将产品运输到经销商所在地站点（距经销商最近的火车站）之时起，A 公司即履行交货义务。若经销商不及时提货产生的责任、风险及有关费用由经销商承担。

（3）运输合理损耗及计算方法：A 公司代办运输时，3‰以内的货损属正常损耗，由经销商承担；超过 3‰的部分，由经销商向运输部门和保险单位索赔，A 公司向经销商提供相关依据。

（4）验收标准及异议期限：经销商按照 A 公司企业标准或国家标准验收。经销商对所收货物有异议的（主要是指产品数量、包装质量）的期限为：经销商必须自收货之日起 3 日内以书面形式通知 A 公司，否则，逾期视为经销商对所收货物验收合格。

（5）经销产品品种、规格和价格：供货价为到站价（即到达经销商所在地火车站的价格，含产品价格和到达经销商所在地火车站的运输费、保险费）；批发价为经销商批发时 A 公司建议执行的价格。

2、封坛酒业务

A 公司对出厂前窖藏期限已满，品质上已满足交付客户的成品质量要求的基酒（未包装）与客户达成封坛酒购销合同，客户签订合同后，现场对自己订购的产品进行装坛、封装并粘贴有自己签名的标记。A 公司对该部分定制酒进行单独存放，提货前的存货公允价值变动等存货风险由客户承担，产品的分装费一般由 A 公司承担（若客户对产品分装有特殊要求，该部分费用由客户承担），后期存储费用主要为提供存储仓库费用，费用较小。

A 公司与客户签订封坛酒购销合同，合同约定：

（1）客户以托管方式购买，即客户购买封坛酒后选择委托 A 公司在厂区专设的封坛酒库托管。托管封坛的前 5 年（A 公司负责提供托管封坛、日常养护保管、定期取用、转让赠予等服务），免收客户的托管服务费；自第 6 年度起每年按标准收取托管服务费。

(2) A 公司按封坛酒品种规格足量灌装, 每年实际挥发损耗率不超过 3%, 超过 3% 以上的损耗部分, 由 A 公司按同等酒质补给; 灌装的封坛酒可能存在坛内酒量不足情况, 若有发生, A 公司按合同约定的规格同等酒质补给。

(3) 灌装及运输约定

①客户对托管的封坛酒产品取用时需申请, A 公司免费提供指定分装材料。客户申请取用时须提前 20 个工作日将“封坛酒取酒申请表”和完备的取酒手续, 以传真或电子邮件方式发送给封坛酒托管会员管理服务中心, A 公司核实后安排启动取酒灌装工作。

②若客户自行提供个性化包装设计方案, 方案不得违反国家法律法规及企业内部规定, 并报封坛酒托管会员管理服务中心审定。客户选用的包装物齐备到 A 公司厂区后, A 公司履行手续安排分装, 分装周期最长不超过 5 个工作日, 不可抗力因素除外。

③受客户委托, 封坛酒托管会员管理服务中心可为客户代办普通物流运输手续并组织送货至客户指定地点(限于中国大陆境内), 运输费用由 A 公司承担。

3、市场促销费用的相关会计处理

A 公司市场人员根据市场开发需要, 制作片区促销方案。方案经公司审批后, A 公司市场人员选定辖区内部分经销商具体执行该促销方案, 公司相关人员进行监督。方案经费由经销商垫付, A 公司按应承担部分与经销商进行结算。方案主要分以下两类:

(1) 促销方案中明确 A 公司承担费用以产品折让返还经销商(实质为产品捆绑销售, 比如买三赠一方式, 但对赠品兑现一般在次年), A 公司对该类业务经销商报销时暂不做账务处理, 只是在经销商可使用折扣余额备查账中予以登记。年末对已实施未报销的方案费用, A 公司在账面冲减当期收入, 同时确认递延收益。

(2) 促销方案中使用资金结算的, 经销商提供相应票据报销, A 公司账务处理直接确认销售费用, 同时调增预收账款余额。

(3) A 公司市场人员领用公司产品进行市场开拓的, A 公司直接确认销售费用, 同时减少库存商品和确认应缴纳的增值税。

4、经销商奖励相关会计处理:

A 公司根据与经销商签订的销售协议, 对年度内完成相关任务的经销商按合同约定(合同未予以明确, 实质为销售返利)给予一定比例奖励(与经销商完成任务挂钩), 奖励实现方式为经销商次年采购产品时以折让形式予以返还。A 公司会计处理时, 根据本年度经销商根据协议应享受的奖励冲减本年度营业收入, 同时确认递延收益。

5、电子商务平台的销售收入确认时点:

A 公司通过天猫、酒仙网等电子商务平台进行产品销售, 在公司客户已付款(存于支付宝账户), 产品已出库时, A 公司即确认收入。该销售模式为一般网络 B2C 销售模式, 销售客户一般为网上进行零星采购的客户, 相关交易习惯与通常的网上销售一致。

6、基酒存储损耗会计处理

A 公司生产的产品（酱香型白酒）需存储一定时间（一般为 3 年）后方可对外进行销售，在存储过程中需对酒进行转罐勾兑等操作，A 公司根据历史经验数据对产品存储期间的损耗率进行估计，年末根据基酒数量乘以损耗率计提产品损耗，会计处理为：

借：管理费用——陈酿费

贷：存货——半成品

次年根据基酒存储数量对产品损耗进行估计，如估计产品损耗大于已确认产品损耗，则按差额确认本年度的产品损耗；如估计产品损耗小于已确认产品损耗，则按差额冲减已计提产品损耗，账务上冲减本年管理费用。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、经销商收入确认时点

一般情况下，商品销售是在购买方验收认可后作为商品销售确认时点。本案例中，从双方签署的经销合同来看，分析价款结算、损失的赔偿等因素。就运输合理损耗及计算方法而言，合同约定 A 公司代办运输时，3‰以内的货损属正常损耗，由经销商承担；超过 3‰的部分，由经销商向运输部门和保险单位索赔，A 公司向经销商提供相关依据。针对货物验收，经销商对所收货物的验收主要是指对产品数量和包装质量的验收（不包含对酒的品质验收）。从上述条款来看，在该交易合同中，A 公司处于相对强势的卖方地位。在 A 公司向运输公司发货装车时，是否即把对货物的控制权、货物所有权上的主要风险及报酬已经转移给经销商，可能存在一定争议。但由于合同约定所售标的酒产品仍需要经过验收，因此，发货装车时即确认收入的做法可能并不恰当，除非交易对手方（经销商）认可发货装车时相关商品的风险报酬即转移到交易对手方本身，或此类验收完全是形式性的。

因此，建议 A 公司与交易对手方再进一步确认相关商品所有权上的主要风险和报酬实际转移的界定，同时获取律师的法律专业意见，并参考行业惯例，以及历史上经销商在验收时提出异议的情况等因素，合理分析货物所有权上主要风险和报酬以及对货物的控制权的转移时点。如无充分证据支持在发货时已转移标的商品的风险和报酬，那我们建议在仍应在经销商验收后作为商品销售收入的确认时点。

2、针对封坛酒的收入确认，白酒行业中封坛定制酒是指酒水企业根据客户的特定需求，从品质和形象设计着手为客户量身打造出具有浓郁个人专属风格的酒水，是一种“一对一”式的高品质服务产品，是白酒行业通常的销售模式之一。

首先，针对封坛酒收入的确认时点，我们理解这种情况属于“开出账单并代管商品”的销售，不论 2017 年修订前后的收入准则，对此类情况的收入确认均有特殊规定，应确保这些特殊规定得到遵循。例如，在 2017 年版收入准则下，认为符合下列所有条件的情况下，客户才获得对“开出账单但代管商品”安排下产品的控制：

（1）“开出账单但代管商品”的安排必须具有实质性的理由（例如，客户要求订立该

项安排)；

- (2) 产品必须作为属于客户的产品被单独识别；
- (3) 产品实物当前必须可随时转让给客户；以及
- (4) 企业不具有使用产品或将产品提供给其他客户的能力。

因此，对此类封坛酒的收入确认，应关注：

- (1) 该酒的出厂前窖藏期限是否已满，品质上已满足交付客户的成品质量要求；
- (2) 封坛时是否经过客户确认和审验，酒坛封口上是否明确标注了客户名称（可明确识别）并与其他酒坛分开存放，其中的酒已不能再作其他用途，本企业已不能动用或作其他处置，但在客户提出要求时可以随时向客户交付；
- (3) 客户是否已经承诺承担提货前的存货公允价值变动等存货风险；
- (4) 货款是否已经全额收到，后续的保管、分装等成本能否可靠计量和合理估计。

本案例中，根据 A 公司签署的封坛酒购销合同规定，双方结算方式为“A 公司确认购买方封坛款足额到账，出具销售出库单后即生效”，购买方式为“购买方选择封坛托管方式购买，即购买方购买封坛酒后选择委托 A 公司在厂区专设的封坛酒库托管”，托管封坛期间购买方提出的转让、赠予约定“购买方对托管封坛产品可转让、赠予第三方，但须向 A 公司提出书面申请，A 公司协助办理相关的手续，由此产生的费用由购买方承担”，从上述条款分析，卖方已经收取货款，并出具销售出库单。尽管封坛酒并未完成形式上提货，但在完成封坛后其实质上已经发生了控制权的转移，卖方履行的仅仅是受托保管义务。卖方已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬，该时点实际达到收入确认条件。

其次，应进一步核实：分装时，分装费用是由购买方承担，还是 A 公司承担？产品的分装费是单独付费还是一并与封坛酒的销售合同合并作价？如果 A 公司将全部或部分承担封坛酒分装取送环节的任何费用，需要考虑分装、包装等费用相对于酒本身的价格而言是否重大，进而考虑是否导致对相关销售合同价款的拆分判断；若分装、包装等不构成单项履约义务，则 A 公司在确认收入的同时，应考虑按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的相关规定确认一项预计负债（以满足该准则第四条规定的“预计负债确认三条件”为前提）或者披露未来预计可能发生的分装取送成本等。

最后，考虑到有 5 年免费托管期，A 公司收到足额封坛酒款实际上包含两部分内容，一部分是酒产品本身的价款，另一部分是 5 年的托管费用。A 公司应参照 5 年免费后第 6 年开始每年的托管费市场公允价，将收到的封坛酒款进行拆分，相当于 5 年托管费的部分予以递延，在后续的免费保管期内确认“其他业务收入——提供封坛托管服务费”；余额为销售酒的收入。如果第 6 年后虽然收取托管服务费，但另收的托管服务费不足以涵盖保管成本的，则还需将更多的酒款作为保管费收入予以递延。

3、关于市场促销费用，仅以目前的有限信息，我们无法给出相对确切的回复意见。建

议进一步核实具体推广活动执行情况以及与相关经销商的结算方式及结算条件。按照一般理解，并参照 2017 年修订后收入准则对“应付客户对价”的相关处理规定，应关注 A 公司承担市场推广费的具体方式和计算依据，特别是 A 公司承担费用的金额是以经批准的经销商促销方案预算为依据，还是以过往该经销商的销售业绩为依据。如果是以经批准的促销方案预算为依据，并不直接与经销商的销售业绩挂钩，则可以认为这是 A 公司为获取经销商提供的促销服务而支付的对价，确认为销售费用（不论其结算方式是现金还是实物）；如果承担费用的金额是以经销商的销售业绩为依据确定的，则视同返利处理。

但不管具体市场推广费用如何操作和兑现，涉及“递延收益”科目核算的可能性应该不是很大。如果采用交付实物或者提供数量折扣的结算方式，且结算期限在资产负债表日后 12 个月内的，则此类负债作为“预收账款”或“其他流动负债”列报的可能性更大。

4、针对经销商奖励相关会计处理，仍要根据具体合同分析后才能就会计处理给出相对明确的参考意见。应核实“实质为返利”的认定有无充分、适当的事实证据予以支持，在获取充分、适当的证据支持该项认定的前提下，可以认可 A 公司的处理。

5、针对电子商务平台销售的收入确认时点，根据目前一般电商销售业务的收入确认惯例，产品发货时风险与报酬并未转移，一般应在客户已确认收货或者退货期满，公司已收到货款时确认产品的销售收入。但仍应结合 A 公司具体业务模式和合同条款分析确定。

6、针对基酒存储损耗会计处理，鉴于基酒存储是公司产品生产的必经环节，该环节对产成品的品质形成具有不可替代的作用，故基酒存储中的正常损耗可以认为是产品达到预定可销售状态的必要支出，不应计提进入管理费用；相应的基酒勾兑费用应增加对应的存货成本。如存储过程中发生非正常损耗的，则非正常损耗应计入管理费用或者营业外支出。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

1、经销商模式

A 公司销售酒类给经销商（客户），属于在一个时点履行的履约义务，A 公司应当在客户取得商品控制权的时点确认收入。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十三条规定：“对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

- （一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。
- （二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- （三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。
- （四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。
- （五）客户已接受该商品。
- （六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。”

根据合同约定，经销商需要先支付货款，A 公司后发货。A 公司将产品运输到经销商所

在地站点（距经销商最近的火车站）之时，A 公司即履行交货义务，这表明，在 A 公司将商品运送至约定的交货地点时，经销商可以随时提货，商品的法定所有权和实物都已经转移给了经销商。若经销商不及时提货产生的责任、风险及有关费用由经销商承担，表明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给了经销商。关于经销商是否已经“接受”商品的判断：由于合同中存在验收条款，经销商需要在收货 3 日内对货物数量、包装质量等方面的异议以书面形式通知 A 公司，否则视为验收合格，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）应用指南》的规定（单行本 P51）：“当企业能够客观地确定其已经按照合同约定的标准和条件将商品的控制权转移给客户时，客户验收只是一项例行程序，并不影响企业判断客户取得该商品控制权的时点。例如，企业向客户销售一批必须满足规定尺寸和重量的产品，合同约定，客户收到该产品时，将对此进行验收。由于该验收条件是一个客观标准，企业在客户验收前就能够确定其是否满足约定的标准，客户验收可能只是一项例行程序。”A 公司应根据过去执行类似合同积累的经验以及客户验收的结果判断其交付的商品是否符合约定的标准，客户验收是否只是一项例行程序。

综上，如果 A 公司判断客户验收条款不影响商品控制权转移的时点的判断，则在 A 公司将商品运至约定地点（距离经销商最近的火车站）之时，商品控制权即告转移，A 公司可以确认商品销售收入。否则，应经经销商验收后方能确认收入。

另外需要注意的是：根据财政部会计司于 2018 年 12 月发布的“收入准则应用案例”中关于“运输服务”的案例，如果运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，则不构成单项履约义务，而是 A 公司为履行合同发生的必要活动。相应地，这部分运输费用应当先在发出商品成本中予以归集，在后续确认销售收入时一并转入主营业务成本，而不是单独确认为销售费用。

2、封坛酒业务

白酒行业中封坛定制酒是指酒水企业根据客户的特定需求，从品质和形象设计着手为客户量身打造出具有浓郁个人专属风格的酒水，是一种“一对一”式的高品质服务产品，是白酒行业通常的销售模式之一。

（1）“售后代管商品安排”的收入确认时点

针对封坛酒收入的确认时点，我们理解这种情况属于“售后代管商品安排”。根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）应用指南》规定（单行本 P49）：“在售后代管商品安排下，除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够单独识别，例如，将属于客户的商品单独存放在指定地点；三是该商品可以随时交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。”

针对封坛酒销售的具体情况分析：封坛酒的销售是为了满足客户的特定需要，该交易应

具有商业实质；客户签订合同后，现场对自己订购的产品进行装坛、封装并粘贴有自己签名的标记，A 公司对该部分定制酒进行单独存放，满足了客户的商品能够单独识别的条件；经客户申请后，A 公司可以将封坛酒分装、包装后发送至客户指定地点，即该商品可以随时交付给客户；由于封装酒粘贴着特定客户的标签，并与其他酒坛分开存放，其中的酒已不能再作其他用途。由于满足了上述四个条件，同时封装前酒的品质已满足交付客户的成品质量，客户可随时提取商品，提货前的公允价值变动等存货风险由客户承担，双方结算方式为“A 公司确认购买方封坛款足额到账，出具销售出库单后即生效”，说明商品的法定所有权和所有权上的主要风险和报酬也已经转移给了客户且 A 公司已经收取货款，因此在封装酒完成封坛后其控制权已经转移给了客户，A 公司可以确认封装酒的销售收入。

（2）封装酒业务模式中存在几个单项履约义务？

在封装酒业务模式中，A 公司在合同中向客户做出的承诺主要包括：销售封装酒（含装坛、封装）、5 年托管服务（含取酒灌装）和运输服务。客户可以从这几项商品中分别或与其他易于获得的资源一起使用中受益，A 公司也不需要提供重大服务将各个商品作为投入形成组合产出，商品之间彼此不会重大定制和改制，A 公司可以仅提供其中一个或几个（非全部）商品来履行合同承诺，说明这几项商品之间没有高度的关联性，因此，实际上该合同中包含三个单项履约义务。

A 公司应将合同价款在上述几项履约义务按照其单独售价的相对比例进行分摊，其中，酒类的单独售价一般可直接观察，保管服务的单独售价可参照第 6 年保管费的市场公允价，运输服务可采用市场调整法估计。

封装酒的收入确认时点见上述（1）的分析。保管服务和运输服务因满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十一条（一）的条件，都属于在一段时间内履行的履约义务，因此应按照履约进度（比如，按照保管时间、运输里程等）分期确认收入。

由于自第 6 年度起 A 公司每年按标准收取托管服务费，因此，从托管第 6 年开始，可将其视作一个单独的合同处理。但是如果从第 6 年收取的托管费并非公允价值，比如显著低于公允价值，则说明自第 6 年以后的托管服务合同与前 5 年的合同并不能拆分，此时由于可能的托管期限不确定，合同的交易价格包含可变对价，需要对可变对价进行估计，会导致情况比较复杂。

3、市场促销费用的处理

关于市场促销费用，仅以目前的有限信息，我们无法给出相对确切的回复意见。建议进一步核实具体推广活动执行情况以及与相关经销商的结算方式及结算条件。

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十九条规定：“企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。”

参照上述规定，应关注 A 公司承担市场推广费的具体方式和计算依据，特别是 A 公司承担费用的金额是以经批准的经销商促销方案预算为依据，还是以过往该经销商的销售业绩为依据。如果是以经批准的促销方案预算为依据，并不直接与经销商的销售业绩挂钩，则可以认为这是 A 公司为获取经销商提供的促销服务而支付的对价，该促销服务是可明确区分的商品，应确认为销售费用；如果承担费用的金额是以经销商的销售业绩为依据确定的，A 公司并没有从客户处取得可明确区分的商品，则按照上述准则规定，作为应付客户对价，在承诺支付时冲减营业收入，同时贷记“其他应付款”。

4、经销商奖励的处理

针对经销商奖励相关会计处理，仍要根据具体合同分析后才能就会计处理给出相对明确的参考意见。应核实“实质为返利”的认定有无充分、适当的事实证据予以支持，在获取充分、适当的证据支持该项认定的前提下，可参考前述“[问题 2-1-62](#)（实物返利的会计处理）”

5、电子商务平台销售的收入确认时点

根据目前一般电商销售业务的收入确认惯例，在客户签收货物之时，货款已经支付，客户取得了商品实物和法定所有权，客户签收代表着已经接受了商品，签收后实物的毁损、公允价值变动的风险也都由客户自己承担（即：商品所有权上的风险报酬已经转移给客户），这说明，客户签收货物时，已经取得了商品的控制权，因此 A 公司应在客户签收时确认收入的实现。电子商务通常的 7 天无理由退货，A 公司应作为“附有销售退回条款”的销售处理。但具体仍应结合 A 公司具体业务模式和合同条款分析确定。

6、基酒存储损耗的处理

鉴于基酒存储是公司产品生产的必经环节，该环节对产成品的品质形成具有不可替代的作用，故基酒存储中的正常损耗可以认为是产品达到预定可销售状态的必要支出，不应计提进入管理费用；相应的基酒勾兑费用应增加对应的存货成本。如存储过程中发生非正常损耗的，则非正常损耗应计入管理费用或者营业外支出。

问题2-1-71（关于体育赛事项目合作投资业务中被投资方的相关账务处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司就该业务应如何处理？

背景：

A 公司为体育赛事运营商，主要从事体育赛事活动组织策划；体育会展服务；体育场馆管理；组织体育文化交流活动等。

甲方为当地具有政府背景的公司。2019年9月，甲方与A公司签订了《项目合作投资协议》，甲方作为投资方按照合作投资协议约定向A公司支付项目投资款，A公司按照甲方要求开展编制策划、举办体育赛事等活动。

项目周期约定为5年，即甲方承诺在5年内分期出资1,800万元，协议约定了投入时间表，但同时约定从2020年起，双方在对前一年的项目运营情况进行评估后甲方可对投入金额、时间进行调整，当项目亏损超出约定或不能在第4年盈利时，有权核减不多于20%的投资额。亏损达到甲方当年投资额度100%以上时甲方有权终止合同。项目结束A公司无需返还投资款，即甲方以实际出资额为限承担亏损，其余亏损由A公司全部承担。

作为投资回报，该项目策划方案内容及版权归甲方所有，项目期间内赛事的独家冠名权益、赞助商权益、相关IP使用权归甲方所有且可市场化转让，约定某类收入按一定比例分成给甲方。

项目赛事达到的规模效益等无形资产须由A公司在当年赛事活动结束后聘请第三方专业咨询服务机构编制价值评估报告，评估费用由A公司承担；同时甲方也会聘请第三方专业咨询服务机构编制价值评估报告，评估费用由甲方承担。

解答：

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、A公司实际主导赛事运作，相关赛事的全部相关资产、负债和收入、成本均应体现在A公司财务报表中。

2、对于甲方承诺分年投入的1,800万元的会计处理，首先应区分其性质属于政府补助还是营业收入。根据《财政部关于做好执行企业会计准则的企业2012年年报工作的通知》（财会[2012]25号）：“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”；《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第五条规定：“企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则”。就本案例而言，需考虑的主要问题是：甲方按照《项目合作投资协议》的约定可取得的各项投资回报的公允价值是否高于其承诺出资额。

如果是，即相关回报的公允价值足以保证甲方收回投资成本并获取合理收益的，则表明甲乙双方的合作完全是基于公允的市场交易条款，不涉及政府补助因素；反之，则应将甲方的投入款项超出其可获得的回报公允价值的部分作为政府补助处理。

我们注意到，《项目合作投资协议》约定甲方取得的无形回报需在当年赛事活动结束后

聘请第三方专业咨询服务机构编制价值评估报告，此处的评估值可作为确定甲方所获回报的公允价值的参考依据，但注册会计师审计时需注意执行利用专家工作程序，确保其符合作为审计证据使用的要求。

3、在此基础上，对识别出的政府补助部分和营业收入部分，分别按各自适用的会计处理原则进行会计处理。对政府补助部分应在实际收到时确认，并予以递延，在本期和后续期间内随着作为补助对象的支出的逐步发生，采用系统、合理的方式转入其他收益或冲减成本费用。对将要形成营业收入的部分，在收到时同样予以递延，后续随着甲方回报的实际取得，采用系统、合理的方法（如“计划收入比例法”等）将这部分款项结转收入，对应的相关成本（包括应由甲方分享的投资回报的公允价值）则作为营业成本予以确认。

该合同可能涉及知识产权许可（如 IP 使用权等），对此应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第十六条至第十八条有关“让渡资产使用权”的规定确认收入。

4、由于合同约定了各年度拨付款项的进度表，且拨付款附有条件（涉及合作项目的实际运作和盈亏状况，能否满足具有不确定性），因此对尚未收到的甲方拨款不能确认为应收款项，而只能按收付实现制原则确认该等拨款。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

该合同可能涉及知识产权许可（如 IP 使用权等），对此应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十六条和第三十七条的规定确认收入。除此之外，其余处理意见与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”一致。

问题2-1-72（关于边制作边播放节目的成本结转方法）

问题：

如下文背景资料所述，1、关于网络综艺业务两种合作模式成本如何结转；2、关于付费音频业务成本如何结转？

背景：

A 公司系一家致力于互联网内容的生产、开发及衍生业务的公司，主要业务包括与网络电视平台合作多项网络综艺节目，以及与手机 APP 音频平台合作的多项付费音频节目。

对于网络综艺，包含两种合作模式：

	不享有知识产权	享有知识产权
业务模式	对方承担制作费，A 公司不享有知识产权	A 公司承担制作费，同时享有知识产权
收入类型	制作费收入：对方委托 A 公司在固定金额的预算下按要求制作节目，以收到的受托制作费确认收入。 招商分成收入：由项目广告植入招商总收入按照合同约定分成条款计算得出。	招商分成收入：由项目广告植入招商总收入按照合同约定分成条款计算得出。
收入确认原则	制作费收入在节目上线后，根据节目的进度，按（制作费收入/节目总期数）×上线节目期数确认收入；	招商分成收入在收到对方提供的结算单据时根据结算单据金额确认收入。

	不享有知识产权	享有知识产权
	招商分成收入在收到对方提供的结算单据时根据结算单据金额确认收入。	

对于付费音频，包含一种合作模式：

	享有知识产权
业务模式	A 公司承担制作费，同时享有知识产权
收入类型	按照授权节目在平台获得的实际净收益根据合同约定条款进行分成，同时平台承诺保底收入金额。
收入确认原则	保底收入部分：在音频上线后，根据上线的进度，按（承诺保底收入金额/节目总期数）×上线节目期数确认收入； 分成收入：只有在收到对方提供的结算单据时结算单据金额超过承诺保底收入时，按照（结算单金额-保底收入金额）确认收入。

关于网络综艺业务，能较合理地确认项目的预计总收入，参考《电影行业会计核算办法》成本结转可采用计划收入比例法；另外由于节目并不是在全部制作完成后再按上线播出，而是采取边录制边上线播出的形式，由于可以对各项目的总成本预算较合理估计，前期当项目未完全完成，但已部分上线，总成本可采用预算金额为基数来计算。具体结转成本的方式：
 当期结转成本=本期累计实现收入/预计总收入×预计总成本—以前已经结账成本

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

1、对于网络综艺节目，边制作边播出的“周播”或“季播”等模式，由于制作成本尚未归集完整时就分期交付部分产品，而收入确认方法一般是按照剧集的播出或者交付进度确认收入，因此结转成本时，需合理估计节目的预计总成本。

但此模式下成本的结转略为复杂。结转成本时，需要结合制作进度、交付进度（自己享有知识产权的情况下为单期节目完成的进度，下同）、播出进度分别考虑，也即，一般而言，边制作边播出模式下，交付进度相比播出进度而言要快，留有一定的合理储备，因此，首先应将发生的相关制作成本归集完整，根据企业的历史经验数据和已发生的制作成本、制作进度合理预估预计的制作总成本；其次，根据交付进度或单期节目的完成进度将“生产成本”结转至“库存商品”；最后，才能根据播出进度将“库存商品”按照计划收入比例法结转至“营业成本”。即，很有可能出现同一产品同时在“生产成本”、“库存商品”均有余额且“营业成本”有发生额的情形。

举例进行说明：假定节目预计 100 期，假定截止报表日，实际制作综合完成度达到了 5 期（类似约当产量法），已在平台上播放了第 1 期。综合完成度的 5 期的构成是：第 1、2、3 期完成了 100%、第 4、5 期分别完成 50%、第 6-10 期均完成 20%。这种情况下，当期报表中第 1 期分摊的制作成本应结转至“营业成本”；第 2、3 期分摊的成本应体现在“库存商品”期末余额；第 4-10 期已发生的成本应体现在期末的“生产成本”余额中。

2、付费音频业务鉴于最终收入来源是面向广大消费者个人，在最终收入不能可靠估计的情况下，可以按照平台承诺的保底收入作为计划收入。参照前述网络综艺节目的成本结转模式分别结转产成品和营业成本。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”一致。

问题2-1-73（包含可变对价选择权的收入确认）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司如何确认收入的实现？

背景：

A 公司业务包括出品电影、引进电影、出品电视和网络连续剧、出品电视综艺栏目等四大业务板块。A 公司依法拥有某系列小说的电影、电视剧、网络剧改编摄制权等权利的授权（以下简称“版权”，该版权的取得成本为 200 万元），并有权将该等授权转授予第三方。B 公司为一家专业制作影视剧的影视文化公司，拥有丰富的影视剧投资、制作经验及充足的资金。经友好协商，A、B 双方于 2018 年 5 月 1 日签订该小说系列作品的著作权转让协议，A 公司将该系列小说的版权转让给 B 公司，转让价格 500 万元，转让完成后 B 公司可自主决定其后续利用，并从中获得几乎全部的经济利益。款项分两次支付，合同签署后，支付第一笔转让费 300 万元，对于第二笔转让费的支付取决于如下情况（B 公司承诺，使用该合同项下受让的权利开发项目，A 公司或其关联公司拥有 10%的投资权，B 公司将开发项目的预算、开发周期表交付给 A 公司后，如 A 公司在 20 日内未书面回复是否行使 10%的投资权，则视为 A 公司放弃该投资权）：

1、合同签署之日起 3 年届满当日，支付第二笔转让费 200 万元；

2、如果项目在 3 年届满前开发成功，第二笔转让费 A 公司可以选择是否行使上述投资权，如果行使 10%投资权，那么 200 万元转让费折算为投资款，如果不选择行使，则 B 公司将履行支付义务（不受 3 年届满当日的时限限制）。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

根据背景信息，由于第一笔固定转让价款 300 万元已大于该著作权的最初取得成本，且转让后无后续进一步合同义务；同时 B 公司在受让该著作权后可完全主导其后续使用并从中获得几乎全部的经济利益，表明自转让日起，该著作权上的主要风险和报酬已经转移给 B 公司，故可以认可在将该改编权转移给对方时确认转让收益。

本案例中 200 万元转让款的保留，实质上形成了 A 公司收取与该转让有关的可变对价（即转让该系列作品的改编权带来的收益为 300 万元固定价款+MAX（未来该类作品收益的 10%分成权的公允价值，200 万元的折现值））的选择权。因此，A 公司应当合理预估 3

年期满后是否会行使投资选择权。若根据现有信息合理预估届时不行使选择权，或者无法合理预估届时是否会行使该选择权，且预计届时以现金形式收回 200 万元剩余价款不存在重大不确定性的，则此情形下可确认的收入应为 300 万元+200 万元的折现值。若 A 公司预计 3 年后很可能行使选择权，则意味着该作品收益 10%的分成款（分成权）届时的价值高于 200 万元，理论上企业应按照对该分成权的最佳估计数计入交易价格，确认为本期的收入金额。后续每一资产负债表日，重新估计应计入交易价格的分成权价值，分成权价值发生变动的，调整变动当期的收入。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

根据背景信息，由于第一笔固定转让价款 300 万元已大于该著作权的最初取得成本，且转让后无后续进一步合同义务；同时 B 公司在受让该著作权后可完全主导其后续使用并从中获得几乎全部的经济利益，表明自转让日起，该著作权上的主要风险和报酬（以及对该著作权的控制权）已经转移给 B 公司，故可以认可在将该改编权转移给对方时确认转让收益。

本案例中 200 万元转让款的保留，实质上形成了 A 公司收取与该转让有关的可变对价（即转让该系列作品的改编权带来的收益为 300 万元固定价款+MAX（未来该类作品收益的 10%分成权的公允价值，200 万元的折现值））的选择权。因此，A 公司应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，合理预估 3 年期满后是否会行使选择权。若根据现有信息合理预估届时不行使选择权，或者无法合理预估届时是否会行使该选择权，且预计届时以现金形式收回 200 万元剩余价款不存在重大不确定性的，则此情形下可确认的收入应为 300 万元+200 万元的折现值。若 A 公司预计 3 年后很可能行使选择权，则意味着该可变对价届时的价值高于 200 万元，理论上企业应按照可变对价的最佳估计数计入交易价格，确认为本期的收入金额。后续每一资产负债表日，重新估计应计入交易价格的可变对价金额，可变对价金额发生变动的，调整变动当期的收入。但我们认为，根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十六条规定，无论如何，各资产负债表日对包含可变对价的交易价格的估计，不应超过依据该资产负债表日可获得的信息合理估计的在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额，例如在收入确认当日，可确认的收入不应超过 300 万元+200 万元的折现值。

问题2-1-74（施工企业整体分包项目（实质为出借资质项目）的会计处理问题）

问题：

如下文背景资料所述，施工行业对于挂靠项目的相关资产、负债、利润是否纳入名义总承包单位的报表？

背景：

A 公司是一家施工企业，整体分包项目（实质为出借资质的挂靠项目）基本情况：

A 公司与发包人签订施工合同、办理工程结算并收付工程款、承担项目责任，然后与实际施工单位 B 公司签订分包合同，约定包括工程结算方式、上交管理费比例、工程安全、文明施工、农民工工资保障、质量管理等方面的权利义务（工程质量等法定责任并不能转移），并将全部工程交由合同方（B 公司）实施。B 公司以 A 公司名义设立项目部、开立银行结算账户。

A 公司与 B 公司的分包合同中一般按照合同价款的一定比例约定 A 公司收取的管理费。A 公司应将该类项目的收入、成本根据相关合同全口径计入利润表还是应仅就收取的管理费收入和相应的成本计入利润表中？

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

针对第三方（挂靠方）以 A 公司名义承接的项目，由于《建筑法》中对总承包单位的分包要求、工程质量责任及违规转包后质量责任的承担等均作了明确规定：

第二十八条 禁止承包单位将其承包的全部建筑工程转包给他人，禁止承包单位将其承包的全部建筑工程肢解以后以分包的名义分别转包给他人。

第二十九条 建筑工程总承包单位可以将承包工程中的部分工程发包给具有相应资质条件的分包单位；但是，除总承包合同中约定的分包外，必须经建设单位认可。施工总承包的，建筑工程主体结构的施工必须由总承包单位自行完成。

建筑工程总承包单位按照总承包合同的约定对建设单位负责；分包单位按照分包合同的约定对总承包单位负责。总承包单位和分包单位就分包工程对建设单位承担连带责任。

禁止总承包单位将工程分包给不具备相应资质条件的单位。禁止分包单位将其承包的工程再分包。

第五十五条 建筑工程实行总承包的，工程质量由工程总承包单位负责，总承包单位将建筑工程分包给其他单位的，应当对分包工程的质量与分包单位承担连带责任。分包单位应当接受总承包单位的质量管理。

第五十八条 建筑施工企业对工程的施工质量负责。

第六十六条 建筑施工企业转让、出借资质证书或者以其他方式允许他人以本企业的名义承揽工程的，责令改正，没收违法所得，并处罚款，可以责令停业整顿，降低资质等级；情节严重的，吊销资质证书。对因该项承揽工程不符合规定的质量标准造成的损失，建筑施工企业与使用本企业名义的单位或者个人承担连带赔偿责任。

因此，无论 A 公司与实际承包人 B 公司之间如何对该项目的权利、义务进行约定，《建筑法》规定了与发包人之间签订的施工总承包合同中主要责任人依然是 A 公司，即，A 公司与发包人（业主）签约承接工程，并由此成为就工程质量、安全生产、工期等问题向发包人承担首要责任的义务人（B 公司作为挂靠方虽然实际提供建造服务，但与业主无直接合同关系），并承担来源于发包人和挂靠方的信用风险。因此，这种情况下，按照收入确认采用

“总额法”还是“净额法”的基本判断标准（参考《会计学撮要 2011》第 141~146 页的相关说明），应按照“总额法”确认被挂靠项目的收入和成本，即将此类挂靠项目的收入、成本均纳入 A 公司利润表，应归属于挂靠方的挂靠项目利润确认为成本或费用。具体操作中，即使 A 公司并未直接向发包人提供建筑服务，也应在第三方实际承包人（挂靠方）完成相应施工进度时，根据其计算的收入，A 公司应以相同的金额确认成本，并用成本加固定比例管理费的金额确认收入（注意仍应按照完工百分比计算会计收入和成本，不应根据向第三方的付款确认为会计成本）。挂靠项目的相关税费，虽然最终由挂靠方承担，从 A 公司结算给挂靠方的款项中扣除，但仍确认为 A 公司的“税金及附加”和增值税额，现金流量表中对支付的该等税费列入“支付的各项税费”。

同时，由于挂靠项目部的资产和负债没有与 A 公司的其他资产和负债实现完全的风险隔离，即不满足《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十条中所规定的构成“单独主体”的条件要求，因此不能单独考虑其控制权问题，而应将其资产、负债汇总到 A 公司的报表中，并将挂靠项目部中归属于挂靠人的权益确认为对挂靠人的负债。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

针对第三方（挂靠方）以 A 公司名义承接的项目，由于《建筑法》中对总承包单位的分包要求、工程质量责任及违规转包后质量责任的承担等均作了明确规定：

第二十八条 禁止承包单位将其承包的全部建筑工程转包给他人，禁止承包单位将其承包的全部建筑工程肢解以后以分包的名义分别转包给他人。

第二十九条 建筑工程总承包单位可以将承包工程中的部分工程发包给具有相应资质条件的分包单位；但是，除总承包合同中约定的分包外，必须经建设单位认可。施工总承包的，建筑工程主体结构的施工必须由总承包单位自行完成。

建筑工程总承包单位按照总承包合同的约定对建设单位负责；分包单位按照分包合同的约定对总承包单位负责。总承包单位和分包单位就分包工程对建设单位承担连带责任。

禁止总承包单位将工程分包给不具备相应资质条件的单位。禁止分包单位将其承包的工程再分包。

第五十五条 建筑工程实行总承包的，工程质量由工程总承包单位负责，总承包单位将建筑工程分包给其他单位的，应当对分包工程的质量与分包单位承担连带责任。分包单位应当接受总承包单位的质量管理。

第五十八条 建筑施工企业对工程的施工质量负责。

第六十六条 建筑施工企业转让、出借资质证书或者以其他方式允许他人以本企业的名义承揽工程的，责令改正，没收违法所得，并处罚款，可以责令停业整顿，降低资质等级；情节严重的，吊销资质证书。对因该项承揽工程不符合规定的质量标准造成的损失，建筑施工企业与使用本企业名义的单位或者个人承担连带赔偿责任。

因此，无论 A 公司与实际承包人 B 公司之间如何对该项目的权利、义务进行约定，《建

筑法》规定了与发包人之间签订的施工总承包合同中主要责任人依然是 A 公司，即，A 公司与发包人（业主）签约承接工程，并由此成为就工程质量、安全生产、工期等问题向发包人承担首要责任的义务人（B 公司作为挂靠方虽然实际提供建造服务，但与业主无直接合同关系），并承担来源于发包人和挂靠方的信用风险。

因此，这种情况下，按照收入确认采用“总额法”还是“净额法”的判断标准（《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条及应用指南的相关规定），应按照“总额法”确认被挂靠项目的收入和成本，即将此类挂靠项目的收入、成本均纳入 A 公司利润表，应归属于挂靠方的挂靠项目利润确认为成本或费用。具体操作中，即使 A 公司并未直接向发包人提供建筑服务，也应在第三方实际承包人（挂靠方）完成相应施工进度时，根据其计算的收入，A 公司应以相同的金额确认成本，并用成本加固定比例管理费的金额确认收入（注意仍应按照履约进度计算会计收入和成本，不应根据向第三方的付款确认为会计成本）。挂靠项目的相关税费，虽然最终由挂靠方承担，从 A 公司结算给挂靠方的款项中扣除，但仍确认为 A 公司的“税金及附加”和增值税额，现金流量表中对支付的该等税费列入“支付的各项税费”。

同时，由于挂靠项目部的资产和负债没有与 A 公司的其他资产和负债实现完全的风险隔离，即不满足《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十条中所规定的构成“单独主体”的条件要求，因此不能单独考虑其控制权问题，而应将其资产、负债汇总到 A 公司的报表中，并将挂靠项目部中归属于挂靠人的权益确认为对挂靠人的负债。

问题2-1-75（联合体牵头方的收入确认是“总额法”还是“净额法”）

问题：

如下文背景资料所述，联合体牵头方 A 公司的收入确认应采用“总额法”还是“净额法”？

背景：

某项目联合体与业主方签订了采购合同，联合体成员之间签订了联合体协议。

联合体与业主方的《采购合同》约定：卖方为联合体，A 为牵头单位，B 为成员单位。联合体各方对本项目承担连带责任。联合体中的任一方违反合同，买方都有权要求其中的任何一方承担连带责任。联合体的任何一方均不得以其内部联合体协议的约定来对抗甲方。根据《采购合同》，业主方支付全部合同价款给 A 公司，A 公司全额向业主方开具发票；联合体内部付款方式依照联合体内部协议执行。

A 牵头单位与 B 成员单位签订的《联合体协议》明确约定了 A 公司的收入总金额包括设计费和以联合体各方报价为基数的 5% 计算的项目管理费共 1,215.84 万元，占合同总价款的 35.2%；且明确约定了 A、B 的分工、各自的职责、权利和义务。

工程职责：A 公司的职责主要有：（1）全过程的项目管理。对工程的投资、质量、进度

进行控制，对工程的合同、信息进行管理，并负责协调有关参建各方及相关单位；（2）处理好设备制造过程中的各种图纸设计问题，及时向 B 公司传递来自业主、监理（如有）、地方政府部门对设计主合同执行的指令、通知、图纸、资料等；（3）合同内的设计工作。B 公司的职责主要是合同内的设备及材料采购、设备制造。

工程价款：双方共同控制项目的投资，投资增加如为自身原因则自行处理，相关费用自行承担；如为业主提出的变更，则根据业主提出的变更部分属于哪一方负责的部分，由该方计算相关费用，汇总后报业主方洽谈补充费用事宜，双方都应保证变更部分费用的准确性和完整性，如出现漏项及计算错误，由双方根据“谁负责谁承担”的原则各自分担相关责任。

质量管理：双方按照协议规定的分工情况，由相关责任方承担各自部分的质量保证和保修义务。若因 B 公司设计、制造质量的原因造成停工、返工及补救措施而发生的一切费用由 B 公司承担；若因 B 公司原因造成质量不合格、B 公司拒不返工，B 应向 A 公司支付违约金，同时，A 公司组织另行返工，所发生费用由 B 公司承担。

管理制度：以周例会的方式对 B 公司应向 A 公司汇报的进度、质量、安全、成本方面的工作落实情况，且 B 公司需制定详细的各部分的总进度计划、月度计划、周计划。B 公司所负责部分完工后，由 B 公司通知 A 公司组织有关部分人员共同验收。

《联合体协议》对双方责任的详细约定摘录如下：

甲方（A 公司）为联合体牵头方，乙方（B 公司）为联合体成员方。

甲方责任：

1. 组建与项目类型相适应的项目管理部，全面履行行业主签订的主合同中的承诺，组织实施设备的设计、制造、调试的各项工作。就工程进度、质量、安全和交付使用后的保修对乙方进行统一管理，监督管理乙方工作实施情况，并对业主负责。

2. 组织乙方的图纸会审和技术交底，编制项目管理规划和总工期控制计划，审定乙方编制的设计、制造、调试方案和计划。

3. 负责组织检查乙方中期进度情况，如发现乙方不符合技术、质量要求，有权书面通知乙方暂定、更改甚至返工。

4. 有权对乙方的工作过程和实施结果实施监督检查，在乙方工程质量、工期、安全等不能满足主合同内容之需要或要求时，甲方有权要求乙方限期整改直至满足要求。

5. 负责审定乙方编制、上报的工程进度报表，及时按主合同约定向业主收取各项合同价款，并按协议约定比例 15 个工作日内向乙方支付工程进度款。如因甲方原因造成合同价款延误、拖欠的，由甲方负责向乙方承担违约责任及相应的经济赔偿。

6. 有权要求乙方合理有效的对于业主在项目进行过程中提出的变更做出索赔报告并审核其合理性，并及时向业主进行索赔，维护联合体利益。组织审核乙方编制的工程预结算，根据双方约定及乙方工程实施进展情况办理工程拨款。（与主合同相匹配）

7. 负责与业主及有关部门的工程联系与协调。协调好施工过程中的各种问题，及时向乙

方传递来自业主、监理（如有）、地方政府的涉及本协议执行的指令、通知、资料等。

8. 有权要求更换乙方不服从管理或者影响工程质量、进度安全的任何人员。

9. 在整个项目的实施过程中，不得脱离乙方擅自与业主洽谈索赔事宜，且不得单独与业主签订任何与工程造价相关的合同、签证及文件。

10. 甲方应按有关法规、规范的规定参加工程项目的有关验收工作，应按业主要求及有关的规定参加设备调试及工程竣工验收，并协助业主积极与其他相关部门联系、协调工作。

乙方责任：

1. 由乙方自行组建与项目类型相适应的项目管理部，并接受甲方的统一管理。乙方项目经理仅限于所负责部分的设计、采购、安装信息管理等，但未经乙方盖章同意，不得以乙方名义向外采购材料、设备、雇佣劳动力、签订分工合同等从事一切为乙方设立义务或责任的行为。

2. 组建与项目类型相适应的管理部，管理部各人员需配备齐全，全面履行同业主签订的主合同中的承诺，组织实施相关实施过程中的各项工作。负责对工程进度、质量、安全和交付使用后的保修等，并向业主负责。

3. 遵守国家的法律法规、甲方的各项管理制度以及主合同、双方协议约定的乙方承担工程范围内的所有责任、义务。

4. 积极协助并参与甲方或业主主持的图纸会审。严格按照设计图纸、国家现行标准和质量验收规范、主合同、双方协议相关约定及甲乙双方以及业主方确认的项目管理规划进行设备的设计、采购、交付、调试等，确保所购材料、设备为合格产品并达到业主、甲方或主合同约定的要求。

5. 通过健全的质量保证体系和检查制度，严格把好每部分的质量关，确保工程达到主合同约定的合格标准。

6. 乙方在设备实施过程中如发现重大设计、质量、材料（含业主提供材料）、安全等问题，应及时通知甲方，其处理方案须经甲、乙双方共同协商确认签字后方可实施。

7. 确保所有特殊施工人员必须带证操作，如因乙方原因未能合理有效的控制造成的一切损失由乙方承担。

8. 高度重视安全生产，乙方代表即为项目实施的安全负责人，建立有效的安全保障体系，定期对施工人员进行安全交底，接收甲方对安全交底记录及相关事宜的检查，并确保满足主合同对安全文明施工的所有要求，并承担因自身原因未满足要求而造成的一切损失。

9. 在项目的实施过程中，不得脱离甲方擅自与业主方洽谈索赔事宜，且不得单独与业主签订任何与工程造价相关的合同、签证及文件。

10. 负责编制所负责部分的工程预算，并根据甲方审查意见进行合理、有效的调整，负责编制、收集、整理工程竣工资料。及时办理和归档各种技术资料、变更签证及计算资料，乙方应承担引起提供工程技术及质量资料不齐全、不规范而造成的全部责任，并承担由此发

生的一切费用。

11.编制、上报工程进度报表，及时向业主申请各项工程进度款，如因乙方原因造成合同价款延误、拖欠的，由乙方负责向甲方承担违约责任及相应的经济赔偿。

12.乙方应选派有资质的项目管理人员进行现场管理，确保项目按计划顺利实施。

13.乙方应及时按照甲方管理制度及规定报送各项工程的进度报表（质量、安全、进度等），同时，对于项目投资情况定期（按月）向甲方汇报。

14.如甲方于项目实施过程中与业主发生纠纷或需向业主提供相关资料，乙方应积极协助甲方进行完善，予以配合，相关费用的承担由双方根据实际情况另行协商。

15.如因乙方采购的材料和因乙方责任造成工程质量问题引起工程不合格或返工或因乙方责任导致工期推延造成的损失，由乙方负责承担责任及相应的经济赔偿。因乙方原因造成管理不当及由此产生的费用和向守约方支付违约金，设备制造期间因乙方责任发生安全事故的赔付，均由乙方负责承担。如因乙方原因造成甲方损失的，由乙方负责向甲方承担责任及相应的经济赔偿。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

关于“总额法”和“净额法”的判断，原收入准则下与新收入准则下并无实质不同，新收入准则提供了更为具体的判断指引，因此处理意见可参考下文“基于 2017 版收入准则的处理意见”。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

从采购合同和联合体协议的约定看，甲方（A 公司）是联合体牵头人，承担总体协调管理责任，相当于首要义务人。但在这种情况下，需要进一步关注其所承担的责任是否很容易按比例或按份额将其中可明确识别的部分转嫁给联合体其他成员，且被转嫁的联合体其他成员也有能力承担该等责任和义务。如果是，则法律形式上的牵头人和主要责任人身份不一定导致按“总额法”确认整个项目的合同收入（同时将联合体其他成员承担责任的部分看作采购）。甲方可以依据这一点进行分析，以确定自身是否仅确认其自己直接负责部分的收入。一般应重点考虑以下因素：

- 1、联合体协议对双方各自负责的工作内容、相关权责的划分是否足够清晰，各自负责的工作内容是否相对独立，无共同负责部分；
- 2、联合体各方对合同总价款在各方之间的分配和调整机制的约定是否足够清晰；
- 3、联合体其他成员有无能力切实承担联合体协议约定应由其承担的这部分责任和义务，事实上导致牵头人被业主要求承担连带责任的可能性极低；
- 4、联合体牵头人是否承诺保证其他成员不承担亏损或者取得约定的保底收益。

从本案例中的联合体协议看，如果乙方（联合体参与方）能够切实承担其应承担的这部分责任，我们理解甲方（联合体牵头方）按净额法仅确认其直接负责部分的收入和成本是可

以接受的。

问题2-1-76（客户同时为公司供应商时，收入确认是“总额法”还是“净额法”的判断）

问题：

如下文背景资料所述，企业向客户采购硅片，生产为电池片后再卖回给客户，合同约定损耗率及购销价差，是否按受托加工业务处理以净额法确认为加工费收入？若按净额法核算，已采购硅片尚未生产为电池片实现销售的部分，是否需冲减存货和应付账款？

背景：

A 公司主营业务为太阳能硅片电池，其上游为硅片生产厂商，下游为光伏组件厂。B 公司既为硅片生产厂，同时也是光伏组件厂，因此 A 公司会向其采购硅片，生产为电池片后向其销售。A 公司目前按照受托加工业务模式对该业务进行处理。审计项目组进一步了解了业务模式，查阅了相关采购、销售合同，总结如下：

（1）定价模式。太阳能硅片价格波动较大，A 公司与 B 公司的购销采用月度定价，电池片销售价格采用硅片采购价格加一定加工费确定，加工价差不固定，价格统计如下：

期间	采购单价（元/片）	销售单价（元/片）	加工价差（元/片）
2016.4	6.50	9.80	3.30
2016.5-2016.6	6.80	9.80	3.00
2016.7	6.45	9.55	3.10
2016.8-2016.9	6.10	8.45	2.35
2016.9	5.65	7.95	2.30
2016.10	5.10	7.38	2.28
2016.11	5.60	8.00	2.40
2017.1	6.20	8.80	2.60

（2）损耗率约定。双方合同条款中约定：“电池片的接收比例：A 级片返还比例 $\geq 97\%$ ，B 级片返还比例 $\leq 2\%$ ，C 级片+碎片返还比例 $\leq 1\%$ ”，即从采购与销售的数量关系看，向 B 公司采购的硅片，考虑生产损耗后，需全部销售回 B 公司。

（3）结算方式。

- ①向 B 公司采购硅片，确认对 B 公司的应付账款，对方按采购额开具增值税发票；
- ②向 B 公司销售电池片，确认对 B 公司的应收账款，按销售额向对方开具增值税发票；
- ③双方按应收账款抵销应付账款后的净额结算。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例应重点分析 A 公司从 B 公司采购硅片后，硅片所有权上的主要风险和报酬是否已经转移给了 A 公司，如果是，则采购和销售应作为两项交易来处理；如果硅片的主要风险和报酬没有转移给 A 公司，则应作为受托加工处理。

一般认为，应重点关注受托方（法律形式上为买方）在持有存货期间是否实质性地享有或承担其所有权上的主要风险和报酬，即“一般存货风险”，特别是公允价值变动风险、呆滞积压风险；能否自主决定采购和销售交易对象以及交易价格等。

另外，还需遵循判断购入原料和销售加工后产品的两笔交易是否构成“一揽子交易”的相关指引：参考《企业会计准则解释第5号》第五条和《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十一条规定，分析这两笔交易是否实质上是同时谈判确定、互为前提和条件、旨在实现一项商业目的的一揽子交易。就本案例而言，应重点关注所涉及的材料或加工成品是否在用途等方面具有专属性，事实上只可能与该特定客户进行该采购和销售交易，如果将两笔交易分拆开来则各自均不具有独立的商业意义，只有合在一起时才具有合理商业目的；两笔交易在标的货物品种、交易价格、数量、交货时间等方面是否存在明显对应关系；等等。具体而言，在判断本案例中能否分别确认一项采购业务和一项销售业务时，应关注采购合同和销售合同是否分别独立订立，两者是否互为前提和条件，两者的条款是否互相对应等因素，予以综合分析和评价。例如，需关注的因素至少包括：

1、销售合同和采购合同是否同时签订，其所涉及的货物品种、数量是否一一对应，销售合同约定的交货时间是否为采购合同所涉及的存货入库后加上必要的加工时间。

2、采购合同一旦执行，加工商将原材料验收入库后，对应的产品销售合同是否就是不可撤销的，即双方均不可撤销对应的产品购销合同，必须严格依约履行，如果撤销则要向守约方支付非常高额的违约金或赔偿金，事实上导致产品销售合同是不可解除的。加工商不可能将加工后的产品自用或卖给第三人（即使第三人的出价高于该产品销售合同约定的售价），被审计单位（卖方）也不能以市场情况变化、价格变动等任何理由拒绝出售加工后的产品。从而加工商（A公司）不承担原材料和产品的滞销积压风险，该等风险由产品销售合同中的买方承担。

3、产品销售合同中是否约定，对于买方提供的原材料中原先即存在的质量缺陷所导致的加工后销售的产品质量缺陷，加工商不承担责任。

4、产品销售合同约定的产成品销售价格的定价机制，是否按照对应的原材料采购价格加上一定的加工费予以确定，而不考虑该产品于销售时（或者签订销售合同时）的市场公允价格，从而加工商（A公司）不承担产品的市场价格变动风险，该等风险由产品采购合同中的买方承担。

5、加工商在从委托方购入原材料后，是否与其通过其他渠道购入的同种原材料混合使用，加工后的产成品是否也单独存放，与加工商的其他同类产成品明确区分，从而这部分原材料和产成品不进入受托方正常的产品成本核算体系。

如果有证据表明采购和销售合同符合上述条件的，则应按委托加工业务进行会计处理；没有证据表明符合上述条件的，应按照两笔独立业务分别进行会计处理。

根据“总额法/净额法”分析判断的一般原则，应当综合考虑上述各因素的影响。当单

独就不同因素的考虑得出了互相矛盾的结论时，则“首要义务人”“承担一般存货风险”这两个因素的权重应大于“自主定价权”“承担信用风险”这两个因素的权重。

本案例中，建议就 A 公司与同一客户之间的采购和销售合同的签约和履行过程进一步了解，以更多地支持其结论，特别是：双方之间是否存在一项总体的框架协议，对双方之间的交易事项及双方在此过程中的权利和义务作出了总体上的约定；实际执行过程中各项具体的采购、销售合同的谈判和签约过程，以核实是否同步达成协议和签约，两个合同的价差是否在当时已经锁定等。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例应重点分析 A 公司从 B 公司采购硅片后，硅片的控制权是否已经转移给了 A 公司，如果是，则采购和销售应作为两项交易来处理；如果硅片的控制权没有转移给 A 公司，则应作为受托加工处理。

在判断 A 公司是否能控制权该硅片时，应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条的规定判断 A 公司在该交易中是主要责任人还是代理人。一般认为，在委托方同时是客户的情况下，应重点关注受托方（法律形式上为买方）在持有存货期间是否实质性地享有或承担其所有权上的主要风险和报酬，即“一般存货风险”，特别是公允价值变动风险、呆滞积压风险；能否自主决定采购和销售交易对象以及交易价格等。

另外，还需遵循判断购入原料和销售加工后产品的两笔交易是否构成“一揽子交易”的相关指引：参考《企业会计准则解释第 5 号》第五条和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条规定，分析这两笔交易是否实质上是同时谈判确定、互为前提和条件、旨在实现一项商业目的的一揽子交易。就本案例而言，应重点关注所涉及的材料或加工成品是否在用途等方面具有专属性，事实上只可能与该特定客户进行该采购和销售交易，如果将两笔交易分拆开来则各自均不具有独立的商业意义，只有合在一起时才具有合理商业目的；两笔交易在标的货物品种、交易价格、数量、交货时间等方面是否存在明显对应关系；等等。具体而言，在判断本案例中能否分别确认一项采购业务和一项销售业务时，应关注采购合同和销售合同是否分别独立订立，两者是否互为前提和条件，两者的条款是否互相对应等因素，予以综合分析和评价。例如，需关注的因素至少包括：

1、销售合同和采购合同是否同时签订，其所涉及的货物品种、数量是否一一对应，销售合同约定的交货时间是否为采购合同所涉及的存货入库后加上必要的加工时间。

2、采购合同一旦执行，加工商将原材料验收入库后，对应的产品销售合同是否就是不可撤销的，即双方均不可撤销对应的产品购销合同，必须严格依约履行，如果撤销则要向守约方支付非常高额的违约金或赔偿金，事实上导致产品销售合同是不可解除的。加工商不可能将加工后的产品自用或卖给第三人（即使第三人的出价高于该产品销售合同约定的售价），被审计单位（卖方）也不能以市场情况变化、价格变动等任何理由拒绝出售加工后的产品。从而加工商（A 公司）不承担原材料和产品的滞销积压风险，该等风险由产品销售合同中的

买方承担。

3、产品销售合同中是否约定，对于买方提供的原材料中原先即存在的质量缺陷所导致的加工后销售的产品质量缺陷，加工商不承担责任。

4、产品销售合同约定的产成品销售价格的定价机制，是否按照对应的原材料采购价格加上一定的加工费予以确定，而不考虑该产品于销售时（或者签订销售合同时）的市场公允价格，从而加工商（A 公司）不承担产品的市场价格变动风险，该等风险由产品采购合同中的买方承担。

5、加工商在从委托方购入原材料后，是否与其通过其他渠道购入的同种原材料混合使用，加工后的产成品是否也单独存放，与加工商的其他同类产成品明确区分，从而这部分原材料和产成品不进入受托方正常的产品成本核算体系。

如果有证据表明采购和销售合同符合上述条件的，则应按委托加工业务进行会计处理；没有证据表明符合上述条件的，应按照两笔独立业务分别进行会计处理。

根据“总额法/净额法”分析判断的一般原则，应当综合考虑上述各因素的影响。当单独就不同因素的考虑得出了互相矛盾的结论时，则“首要义务人”“承担一般存货风险”这两个因素的权重应大于“自主定价权”“承担信用风险”这两个因素的权重。

本案例中，建议就 A 公司与同一客户之间的采购和销售合同的签约和履行过程进一步了解，以更多地支持其结论，特别是：双方之间是否存在一项总体的框架协议，对双方之间的交易事项及双方在此过程中的权利和义务作出了总体上的约定；实际执行过程中各项具体的采购、销售合同的谈判和签约过程，以核实是否同步达成协议和签约，两个合同的价差是否在当时已经锁定等。

权威指引：

中国证监会发行监管部于 2020 年 6 月 10 日发布的《首发业务若干问题解答》之“问题 32”提示如下：

问题 32、部分首发企业由客户提供或指定原材料供应，生产加工后向客户销售；部分首发企业向加工商提供原材料，加工后再予以购回。在实务中，前述业务是按照受托加工或委托加工业务，还是按照独立购销业务处理，如何区分？

答：通常来讲，委托加工是指由委托方提供原材料和主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费和代垫部分辅助材料加工的业务。从形式上看，双方一般签订委托加工合同，合同价款表现为加工费，且加工费与受托方持有的主要材料价格变动无关。

实务中，发行人由客户提供或指定原材料供应，或向加工商提供原材料，加工后予以购回，应根据其交易业务实质区别于受托/委托加工业务进行会计处理。两者区别主要体现在以下方面：

(1) 双方签订合同的属性类别，合同中主要条款，如价款确定基础和定价方式、物料转移风险归属的具体规定；

(2)生产加工方是否完全或主要承担了原材料生产加工中的保管和灭失、价格波动等风险;

(3)生产加工方是否具备对最终产品的完整销售定价权;

(4)生产加工方是否承担了最终产品销售对应账款的信用风险;

(5)生产加工方对原材料加工的复杂程度,加工物料在形态、功能等方面变化程度等。

对于由发行人将原材料提供给加工商之后,加工商仅进行简单的加工工序,物料的形态和功用方面并没有发生本质性的变化,并且发行人向加工商提供的原材料的销售价格由发行人确定,加工商不承担原材料价格波动的风险。对于此类交易,通常按照委托加工业务处理,发行人按照原材料销售和回购的差额确认加工费,对于提供给加工商的原材料不应确认销售收入。

由客户提供或指定供应商的原材料采购价格由双方协商确定且与市场价格基本一致,购买和销售业务相对独立,双方约定所有权转移条款,公司对存货进行后续管理和核算,该客户没有保留原材料的继续管理权,产品销售时,公司与客户签订销售合同,销售价格包括主要材料、辅料、加工费、利润在内的全额销售价格,对于此类交易,通常应当按照实质重于形式原则,以控制权转移认定是否为购销业务处理,从而确定是以总额法确认加工后成品的销售收入,还是仅将加工费确认为销售收入。

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-15 按总额或净额确认收入”:

二、以购销合同方式进行的委托加工收入确认

公司(委托方)与无关联第三方公司(加工方)通过签订销售合同的形式将原材料“销售”给加工方并委托其进行加工,同时,与加工方签订商品采购合同将加工后的商品购回。在这种情况下,公司应根据合同条款和业务实质判断加工方是否已经取得待加工原材料的控制权,即加工方是否有权主导该原材料的使用并获得几乎全部经济利益,例如原材料的性质是否为委托方的产品所特有、加工方是否有权按照自身意愿使用或处置该原材料、是否承担除因其保管不善之外的原因导致的该原材料毁损灭失的风险、是否承担该原材料价格变动的风险、是否能够取得与该原材料所有权有关的报酬等。如果加工方并未取得待加工原材料的控制权,该原材料仍然属于委托方的存货,委托方不应确认销售原材料的收入,而应将整个业务作为购买委托加工服务进行处理;相应地,加工方实质是为委托方提供受托加工服务,应当按照净额确认受托加工服务费收入。

问题2-1-77 (提供资金并负责采购原材料的交易应采用“总额法”还是“净额法”?)

问题:

如下文背景资料所述,A公司通过提供资采购原料方式参与汽车零部件供应,其收入应如何确认?

背景：

A 公司从事汽车电子产品后装市场销售及相关服务，为进一步扩展业务，A 公司与某汽车电子贸易商（贸易商）、某汽车电子生产企业（生产商）签订三方协议，共同为整车厂提供车载导航产品。三方合作协议主要条款如下：

（1）合作方式

贸易商负责承接车厂订单、下单、客户维护等；贸易商委托生产商负责产品设计、生产、品控及售后；A 公司为该项目提供资金支持，负责关键物料采购及资金垫付（关键物料清单以 A 公司与生产商签字确认的《报价单》为准，关键物料规格型号以生产商《BOM》清单为准）；A 公司所购物料需符合生产商确定的品牌型号或指定供应商；样品均需生产商确认验证、投产前需经生产商检验上线，生产商对材料品质负责检验、验收、控制。

（2）业务模式：

贸易商与 A 公司签订《产品购销合同》，根据实际销售情况向 A 公司下达备货计划和采购订单，A 公司接到贸易商下达的备货计划和采购订单时同步下达给生产商，生产商根据订单制定物料需求、生产及货物交付，A 公司根据要求采购关键物资及资金预付。生产商与 A 公司签订 OEM 加工合作协议，由生产商向 A 公司提供 OEM 加工服务。

（3）三方权责与义务：

①贸易商负责车厂客户商务对接，维护，接受及下达车厂订单，过程跟踪，贸易商同意由生产商承担《产品购销合同》项下针对 A 公司约定的交付、品质、售后等义务。

②A 公司通过提供资金支持方式支持项目进行，当市场变化导致物料缺货或价格上涨时，A 公司应及时提出并由三方协商解决；有权对关键物料进行议价，在符合品牌同规模情况下有权对物料代理商进行优化；提供类似供应链金融服务，对交付、品质、售后等均不负责；对贸易商与 A 公司签订的《产品购销合同》约定的相应责任同步转移给生产商。

③生产商主导产品的定义、定价，负责项目总控制；产品设计、制造、品控、交付及售后均由生产商负责；承担 A 公司在《产品购销合同》中的品质、售后及相关服务；配置驻车厂售后技术支持服务人员。

2018 年下半年，由于整个汽车前装市场大幅下滑，也给 A 公司备货原料带来一定程度滞压，如果后续市场不能好转，A 公司只能低价处理剩余原料，另一方面，对贸易商的销售回款也出现了不及时的情况。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

关于“总额法”和“净额法”的判断，原收入准则下与新收入准则下并无实质不同，新收入准则提供了更为具体的判断指引，因此处理意见可参考“基于 2017 版收入准则的处理意见”。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

A 公司应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条的规定判断其自身在该交易中是主要责任人还是代理人。

从背景资料所述的三方合作协议条款分析，A 公司主要义务是为项目进行提供资金支持，提供类似于供应链金融服务，对交付进度、技术、品质、售后、服务、索赔不承担责任，将和贸易商之间的《产品购销合同》中约定责任相应转移给生产商。同时，该合作项目中对外与车厂方面对接的是贸易商，A 公司不承担对外的合同责任和义务；产品定义及定价权及主导权归属生产商，生产商对项目进行总体控制，产品设计、定义、品质控制、生产制造、交付及物流、售后、服务均由生产商负责，且由生产商承担 A 公司在《产品购销合同》项下的相应品质、售后、服务、赔偿义务。

综合来看，A 公司在整个交易中是资金提供者的角色，并非向最终客户（车厂）提供商品的首要义务人，也没有自主选择供应商和自主决定采购计划的权利，并且 A 公司并不接触受托采购的原材料实物，对这部分实物只能按约定出售给贸易商或供应商，不具有自主处置权，因此不享有对这部分受托采购的原材料的控制权（即不能主导其使用并相应享有其绝大部分经济利益）。相应地，虽然 A 公司作为资金提供方需承担来源于车厂和其他合作方的信用风险，但并不妨碍我们作出 A 公司在该三方协议下（客户是整车厂或贸易商时）应采用净额法进行核算的结论，即 A 公司应仅确认作为资金提供方的利息收入。

此外，在与原材料供应商、生产商的交易中，生产商是原材料销售的“客户”。虽然 A 公司负责关键原料采购，并且 2018 年下半年，由于整个汽车前装市场大幅下滑，A 公司可能承担了原料因最终产品滞销而产生的跌价风险，但根据前述三方协议的约定，“当市场变化导致物料缺货或价格上涨时，A 公司应及时提出并由三方协商解决”，A 公司应进一步核实，三方在协商一致的基础上实质性地修改了原三方合作协议中的条款，还是发生跌价风险是其他两个合作方的违约（未承担其依据原三方合作协议应承担的此类责任）所导致。如果是前者，则应依据三方协商一致后的新合同条款重新分析；如果是后者，则我们认为此处 A 公司承担的原材料跌价风险和备货的滞销积压风险本质上是其他合作方信用风险的反映，这与 A 公司依据原三方协议或修改后实际执行的协议（如有）应承担的一般存货风险是不同的，此时 A 公司也是代理人的角色。代购的原材料不应确认为 A 公司自身的存货。

鉴于在判断 A 公司是代理人还是主要责任人的角色时，信用风险的承担情况是相对较为次要的考虑因素，故“对贸易商的销售回款也出现了不及时的情况”的情况不影响上述结论，但 A 公司对提供融资形成的金融债权资产进行减值测试时，需谨慎评估来源于其他合作方的信用风险因素的影响。

问题2-1-78（购买彩票或购买彩票额度后再销售的收入确认问题）

问题：

公司通过先购买彩票或先购买额度后再对外销售彩票的收入确认应采用“总额法”还是

“净额法”？

背景：

A 公司本期新增彩票销售业务，彩票销售需由彩票中心发放彩票代销证。其中有两种交易模式：

（一）即开型（即现场刮开涂层确定是否中奖）体育彩票

1、即开型彩票按本装订销售（每本 10 张，其中至少有一张中奖彩票），A 公司需先按彩票面值整本购入（某些时候也可能应彩票机构要求采用扣除佣金后的价格采购，此时彩票机构不再另行支付佣金），然后通过自有设备按彩票面值对外销售，彩票中心根据销售情况按约定比例支付佣金。

2、佣金支付方式：彩票中心以彩票被激活数量为依据支付佣金，A 公司采购回彩票后，可以用扫描枪预先激活，如果一本彩票中的其中一张被激活，那么整本彩票均会被激活，A 公司会在 T+1 日收取彩票中心自动划拨的佣金；另一种激活方式是，如果客户买中一张彩票并兑奖后，该本彩票也会被动全部激活，公司取得佣金，公司期末不存在与彩票中心再对账结算问题。

3、退票：根据了解（合同未约定退货事宜），一是彩票本身不存在过期、变质等情形，二是该行业这种购销方式尚未发生销售不出去彩票中心会给予退票的情况，三是由于不同时期彩票佣金点可能不一样（如正常情况下给 8 个点佣金，彩票中心促销时可能给 10 个点佣金），彩票中心无法确认退票属于哪个佣金段的彩票，因此也不存在退票。

（二）电脑型（即客户自行选定号码，根据号码确定中奖情况）彩票

A 公司在自有柜机上安装允许的彩票销售软件，公司需先向彩票中心购买彩票额度，客户购买彩票后自动扣减额度并结算佣金。与即开型彩票相比，公司不再购买实体彩票而是购买额度，合同也未约定如果出现未销售完的额度彩票中心是否会退还，但根据行业情况了解未出现退回额度情况，因为没有发生过额度未用完的情况。

对于前述即开型彩票，A 公司考虑到由于其承担了向客户转让商品的主要责任，同时由于不能退货，因此公司承担了存货风险，但是对于彩票这种特殊商品，A 公司不能自主决定销售价格，只能根据彩票面值销售。销售佣金也是事先确定好的比例。因此，对于即开型彩票销售，是采用总额法还是净额法确认收入，相关的事实和情况得出的结论存在差异，难以确定。

对于电脑型彩票，考虑到 A 公司不承担存货风险，也不能确定交易价格，管理层倾向于认为净额法确认收入较为稳妥。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

对两种类型的彩票，我们均建议仅确认代理佣金收入。理由如下：

1、彩票不是商品，彩票另一个名称叫奖券，专业的名称是“以抽签给奖方式进行筹款

而发行的凭证”，是一种类似于有价证券的凭证，因此彩票本身不属于收入准则规定的“商品或服务”的范畴。因此不能因 A 公司与当地彩票中心间签订的合同没有退货条款而认定 A 公司取得了对“商品”的控制权。

2、A 公司向彩票中心提供代销服务，这项服务属于收入准则规范的“商品或服务”的范畴，因此提供服务取得的代理佣金收入属于收入准则规范的内容。

3、即使将彩票本身看作商品，在本案例所述的业务模式下，A 公司作为彩票代销机构，历史上从未发生过购入的实物彩票或电脑型彩票额度无法售出的情况，表明尽管存在无法退票的风险，但从历史经验看该风险显著不重大，不应将其承担“一般存货风险”作为采用“总额法”确认收入的主要考虑因素；彩票的兑奖由彩票中心负责，A 公司并不是向中奖者兑奖的首要义务人；同时 A 公司只能向彩票中心购入实物彩票或者彩票额度，也不能自主决定彩票的购入和对外销售价格，所获取的是固定比例的佣金收入。对这些因素的分析也同样指向 A 公司应采用“净额法”确认彩票代销业务收入的结论。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

与“基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见”一致。

问题2-1-79（委托物业公司在“酬金制”物业管理模式下以其名义进行物业管理时的处理）

问题：

如下文背景资料所述，在“酬金制”物业管理模式下，物业管理收支和相关盈亏均归属于业主（委托方），物业公司仅收取固定金额或比例的酬金。此时委托方是否将物业管理收支计入其自身损益？个别报表和合并报表层面对此问题的处理有无区别？

背景：

甲公司旗下拥有某栋大厦，其通过招投标方式选定 A 物业公司负责对该大厦进行物业管理并为大厦内入驻商户提供服务，签订的物业管理合同主要条款如下：

（1）乙方（A 公司）以酬金制方式为本物业提供物业管理服务，合作期限为 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日。服务期限分为前期物业管理阶段、启动期物业管理阶段、全权物业管理服务阶段。物业管理服务包括：

①本物业前期物业管理顾问及启动期阶段服务，乙方应就本物业的机电系统设备设施图纸、物业智能化自动化系统设置、楼宇设施/设备选型、能源收缴与计量控制、工程施工/设备施工与安装、物业广告标识系统、物业整体接管与验收、园艺绿化功能及配置、垃圾处理办法、公共区域标识导向指引系统等提出专业建议，此外还包括物业管理费成本分析、装修管理、编制文件制度、招聘选派物业管理人员、员工培训、入伙筹备等服务内容。

②本物业在业户入伙之后的全权物业管理服务，乙方应就本物业开展物业管理的一般事宜、财务管理、工程维护、清洁养护等全权提供物业管理服务。

(2) 合作期间会以 A 物业公司名义开立银行账户作为物业管理账户，该账户仅用于双方合作的大厦项目的收支，且 A 物业公司会针对该账户单独设立账套；该物业管理账户收入主要来源于甲公司对其拨付的预算款以及向大厦内商户收取的物业服务收入，该物业管理账户的支出主要用于该物业相关服务人员的工资、大厦简单维修等费用。

(3) 物业管理账户内所有的盈亏最终均归属于甲公司，如物业管理账户内的余额不足以支付运营费用，将由甲公司进行补足，如合作结束后账户存在盈余将归属于甲公司。

(4) A 公司按季度制定物业管理账户预算，预算需经甲公司进行审批后方可实行，预算资金由甲公司拨付（甲公司账面以管理费用形式记录支出）。

(5) A 公司仅在甲公司拨付的预算内收取一定金额的管理费用并从物业管理账户内提取，不承担物业管理本身的盈亏。

(6) A 物业公司是为甲公司大厦服务期间，向甲公司收取的拨付款以及向商户收取的物业服务收入，均以 A 公司的名义开具发票，即该物业管理账户所有的收支均以 A 公司的名义开具发票。

(7) 2018 年甲公司已按照预算向物业管理账户拨付预算款并已取得发票。

(8) 甲公司预计至合作结束，该账户存在盈利的可能性较小。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

与下文“基于 2017 版收入准则的处理意见”一致。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

如物业管理合同第（1）条所约定：“乙方以酬金制方式为本物业提供物业管理服务”。本案例为近年来较普遍的酬金制物业管理模式安排，在这一模式下，物业管理公司（本案例中 A 公司）通常会根据不同的受托项目分别设立物业管理处，以便对该物业进行管理，且通常对该物业管理处单独进行核算。

在这一模式下，从物业公司的角度，实务中对酬金制物业管理模式形成了惯常的核算方式，主要有以下三种：

方式 1、只将酬金确认为自身收入。将酬金制物业管理模式下的物业服务收支视作代收代付全部通过“其他应付款”或“其他应收款”进行核算。

方式 2、物业项目结余即为酬金。即，根据收入－成本费用＝酬金的原则，将应付业主的结余作为成本费用，或应向业主收取的补足款作为收入，使得最终结余刚好等于合同约定的酬金；

方式 3、将酬金支出视为项目成本支出。将酬金制物业管理模式下的酬金作为物业管理的成本之一，根据收入－成本费用（含酬金）＝结余的原则，完整反映了整体物业项目的结余和亏损情况。

对该三种核算方式的分析：

由于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》定义的收入“是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”；

《物业服务收费管理办法》（发改价格〔2003〕1864 号）第十二条规定：实行物业服务费用酬金制的，预收的物业服务支出属于代管性质，为所交纳的业主所有，物业管理企业不得将其用于物业服务合同约定以外的支出。这一规定指出，对于物业管理处取得该等物业费收入，其并不具有所有权，有向甲公司支付的义务，因此对受托的物业公司而言，物业管理处取得的物业费并不符合收入的定义，因此物业管理处不能确认全额的物业费收入。从会计准则的角度来看，方式 1 是合理的，但其弊端在于会计收入与税务处理之间存在的巨大差异，由于实务中多是物业公司以其名义向入驻租户提供发票，因此为了与税务口径一致，可能采取方式 2 或方式 3 中全额确认收入的方式。在此基础上，方式 2 下更清晰地体现了物业公司可获得的收益；方式 3 则主要是基于物业公司应向委托方（如业委会或本案例中的甲公司）公开物业管理费等的结余情况，相当于是替委托方代理记账的结果。

而从物业所有者的角度，其会计核算在实务中未得到足够的重视，主要原因在于当其是业委会时，业委会通常不需要编制财务报表；当其是持有只租不售的商业地产的单一业主（如本案例中的甲公司）时，其物业管理费收入相较于租金收入而言通常是不重大的，因此也被忽略。

本案例中甲公司接受的 A 公司的物业管理服务，在不同阶段有不同的服务内容：

1、在前期和启动阶段，尚未有租户入驻，该阶段的主要业务是 A 公司利用其专业化物业管理公司的背景，接受甲公司委托帮其完成招租前的准备工作，在该阶段，甲公司是相关交易安排中的“客户”，A 公司及提供有关设施/系统/服务的承包商均是相关交易安排中的供应商或服务商；因此，无论甲公司是接受 A 公司还是承包商提供的商品或服务，其个别报表都应该在取得相关商品或服务控制权时确认为一项资产（取得的商品符合资产的定义时）或计入当期损益（不符合资产定义时）；

2、在全权物业管理服务期限内，此阶段开始的交易安排中涉及到四方（甲公司、A 公司、入驻该物业的租户、设施/系统/服务的承包商），但由于涉及到承包商的业务环节与前期或启动阶段并无不同，因此不再赘述。在剩余的三方中，显然入驻租户是享受物业服务的“客户”；在向客户提供物业服务的过程中，甲公司在该交易安排中是主要责任人还是代理人，决定了其财务报表中对物业管理费收入及相关成本如何核算。这一判断，应进一步取得甲公司或 A 公司或两者联合与入驻租户签订的物业管理合同条款，判断甲公司在该交易安排中的身份是否为向入驻商户提供物业管理服务的主要责任人。

实务中，酬金制物业管理模式下，与入驻租户间关于物业管理服务的安排主要包含以下形式：

1、房地产所有者与入驻租户签订物业管理服务合同，或者合同内容同时包含了物业管理与房产租赁成分，同时注明了由物业管理公司代收代付相关费用等。这种情况通常表明，

房地产所有者是向入驻商户提供物业服务的主要责任人。

2、房地产所有者与入驻租户签订大物业合同，物业管理公司与入驻租户签订小物业合同。这种安排在某些商业地产，如入驻租户为商业店铺时更为常见。例如房地产商与入驻租户签订提供物业管理服务，按照每平方米每月 20 元的单价计收，由物业公司代收代付相关费用；同时物业管理公司与入驻租户签订提供物业管理或附加服务，按照每平方米每月 10 元的单价计收，则入驻租户实际承担的物业费是按照 30 元/平方米/月的单价计算。这种安排下，需要根据合同条款进一步分析。

3、房地产所有者不和入驻租户签订物业合同，而是由物业管理公司与入驻租户签订物业管理合同。此种情况下，需关注合同中是否向入驻租户明确了物业管理公司受房地产所有者委托，代理进行物业服务合同签订、物业管理服务收取等等内容，并不意味着房地产所有者未参与合同签订就一定不是主要责任人。

本案例中，如甲公司在与入驻租户签订的物业服务合同中是主要责任人（我们理解这种可能性较大），则甲公司应将该物业收入、成本费用（含付给 A 公司的酬金）均纳入甲公司个别报表，相应地，自然也都纳入甲公司的合并报表。

如甲公司在向入驻租户的物业服务合同中非主要责任人，而是由物业公司作为主要责任人向入驻商户提供的物业管理服务，则甲公司不应确认全额的物业收入和成本费用；此时，物业管理处作为提供物业服务的主要责任人，但基于前述分析，物业管理处取得的物业费不符合收入的定义，则这种情况下意味着甲公司和物业管理处均不属于主要责任人，显然这个结果并不合理。

综上，我们倾向于认为该交易架构更多地是委托代理的关系，甲公司作为委托方（被代理人）承担了所委托业务所有的法律后果，在其个别报表中就应全额核算该物业管理的收入、成本费用（含支付给 A 公司的酬金）以及因此而产生的债权债务。

相关合同可能明确了房地产所有者与承包商或入驻租户之间的法律关系存在，但是资金结算由物业公司代收代付。物业公司为完成约定的代收代付义务以其自身名义开立的该物业专用的银行账户内的资金，代表了甲公司作为业主对物业公司的一项要求权，故应列报为一项“其他应收款”。如果账户内资金不足，按约定需由甲公司补足资金的，则将应补足的金额确认为其他应付款。上述两项其他应收款和其他应付款如同时有余额的，应将两者余额相抵后按净额列报为其他应收款或其他应付款。同时，甲公司管理层还应合理确定除了该账户内的资金以外，与受托物业公司之间是否还存在其他债权债务或者往来关系，或者由物业公司代甲公司持有相关权益的情况，如有，应根据其性质作出相应的会计处理。

问题2-1-80（对以货抵债业务商业实质的判断以及相关会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，

- (1) 判断 PVC 易货业务是否具有商业实质，是否符合收入确认的要求？
- (2) 该项业务是否构成债务重组或非货币性资产交换？
- (3) A 公司对用以冲抵货款的 PVC 产品入账价值如何确认、如何进行相关会计处理？
- (4) A 公司是否需要期末 PVC 产品计提存货跌价准备？

背景：

A 公司属于危险废物回收处置行业，目前以含汞固废回收处置业务为主，固废回收处置业务分为向产生危废物的企业提供危废处置服务（即固废处置服务）和销售回收固废后提取的有价金属及相关产品（即销售金属汞以及氯化汞触媒）。氯化汞触媒作为乙炔法生产 PVC 的“催化剂”，主要用于 PVC 生产。

A 公司向某重要客户（下称 B 公司）销售氯化汞触媒的平均销售单价高于向同期向其其他客户的平均销售单价，但向 B 公司的任一合同销售单价均处于企业向非关联方销售氯化汞触媒的价格区间内。B 公司长期与 A 公司开展以 PVC 抵付氯化汞触媒货款的业务（合作数年，至今未出现以其他方式支付货款的情形）。

根据双方合同，A 公司按照 PVC 期货价格减 700 元/吨从 B 公司采购 PVC，在此基础上减少约 200 元/吨销售给 C 公司（C 公司为 B 公司的客户），交易过程中 A 公司还需要承担约 160 元/吨的运费。即，单纯从 PVC 的购销业务来看，A 公司每购销一吨 PVC，需承担亏损约 360 元。

氯化汞触媒销售方式：A 公司与 B 公司签订氯化汞触媒销售合同，合同中未明确 B 公司将以 PVC 抵氯化汞触媒货款，B 公司下订单后，A 公司发出氯化汞触媒，待 B 公司收到氯化汞触媒时，A 公司确认收入同时结转成本。

PVC 采购方式：A 公司与 B 公司签订 PVC 树脂买卖合同，合同约定采购数量、采购单价，约定运费由 A 公司承担，结算方式是“款到发货，抵账结算”。B 公司发出 PVC 后，A 公司供应部出具物资入库通知单，仓库部门填制入库单，财务部按照采购数量乘以采购单价确认存货 PVC 的入账价值，同时确认对 B 公司的应付货款，B 公司向 A 公司开具发票，但 PVC 实物并未进入 A 公司仓库。

PVC 销售方式：A 公司与 C 公司签订 PVC 销售合同，合同约定由 A 公司承担运费，PVC 质量以卖方的实际化验结果为准（实际的化验结果由 B 公司出具）。C 公司向 A 公司预付货款、下订单，B 公司直接向 C 公司发出货物，当 C 公司收货后，A 公司确认 PVC 销售收入同时结转成本，即 A 公司收到 C 公司的货款后，B 公司再发货。

PVC 抵货款的方式：A 公司与 B 公司签订抵账合同，以资产（即 PVC）抵给 A 公司偿付氯化汞触媒货款。但合同中未列明抵债资产明细。

B 公司以 PVC 抵货款，导致 A 公司于 2019 年度产生了 PVC 销货损失约 354 元/吨（销售单价-采购单价-运费，均为不含税口径）。A 公司的大部分客户选择以银行承兑汇票来支付氯化汞触媒采购款，银行承兑汇票分别有 6 个月、9 个月、12 个月到期，A 公司通常将

票据背书或者贴现以缩短回款期限，该销货损失率（销售损失/销售额）与 A 公司与其他客户以银行承兑汇票结算时发生的贴现率基本相当。

解答：

1、该交易的准则适用

从背景资料所述情况来看，虽然 A 公司与 B 公司签订氯化汞触媒购销合同时未约定将来会以 PVC 抵货款，但由于 A 公司与 B 公司保持长期的业务关系，B 公司均采用 PVC 抵货款的方式支付货款，即事实情况是在签订氯化汞触媒购销合同时即预期将来会以 PVC 抵货款。此外，如果单独考虑 PVC 的购销业务，A 公司以低于市场价格 700 元/吨的价格采购 PVC 以结算货款，进而再以更低的价格转让给 B 公司的客户 C 公司，还要承担运费，其操作意图是什么，是为实现什么样的经营目的，单独考虑该 PVC 购销业务可能是不经济的。合理的解释是，A 公司以略高于平均价格向 B 公司销售氯化汞触媒，通过该高于市场的差额弥补了 PVC 的销货损失。这些情况表明“A 公司向 B 公司销售氯化汞触媒 / B 公司以 PVC 抵偿货款 / A 公司将 PVC 销售给 C 公司 / 各方以往来款互抵方式结算各步骤货款”这一系列交易事项很可能属于一揽子交易，应当作为一个整体进行会计处理。以下分析均以此假设为前提。

在考虑是否属于债务重组时，根据《企业会计准则第 12 号——债务重组（2019 年修订）》，*债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。*即，债务形成在先、重新达成清偿协议在后。本案例中需要区分的是，交易初始约定的结算方式是以货币方式结算还是其他方式结算？如，初始合同约定以货币方式结算，则企业确认销售并形成应收取合同对价的权利，后续因客户（债务人）资金紧张或其他原因，双方同意改为以其他资产偿付货款时，属于债务重组范畴；但若初始就约定的是以货易货，则不存在“重新达成清偿协议”一说，也就不适用债务重组准则。本案例中，前述一系列交易事项若构成一揽子交易、作为一个整体考虑，即使名义上合同的签订时间可能不同，但事实上属于初始约定即明确的结算方式涉及到 PVC，不存在重新达成协议的情形，因此不属于债务重组。

虽然该系列合同涉及到以货易货的中间环节，但将该系列交易作为一个整体考虑时，A 公司销售氯化汞触媒最终收到的对价事实上是 C 公司以货币形式支付的货款，因此该交易不属于非货币性资产交换。退一步讲，即使单独考虑以货易货的合同，根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（2019 年修订）》第三条的规定，*企业以存货换取客户的非货币性资产的，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。*这一点，在《〈企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）〉应用指南》中亦有明确：*企业以存货换取客户的存货、固定资产、无形资产等，按照本准则的规定进行会计处理；其他非货币性资产交换，按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的规定进行会计处理。*本案例中，A 公司销售存货氯化汞触媒收到实物对价，无论执行的是原收入准则还是新收入准则，按照修订后非货币性资

产交换准则的规定，自 2019 年 1 月 1 日起，也应按照收入准则进行处理。

2、收入确认

(1) 基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

原收入准则下并未明确包含多重交易安排的合同如何处理。关于交易是否具有商业实质的判断，原收入准则下与新收入准则下并无实质不同，新收入准则为多重交易安排提供了更为具体的处理指引，因此执行原收入准则的企业也可参考下文“基于 2017 版收入准则的处理意见”。

(2) 基于 2017 版收入准则的处理意见：

首先，判断该系列交易是否具有商业实质。通过该系列交易安排，A 公司实现了氯化汞触媒的销售，交易前，A 公司承担的是持有的氯化汞触媒的未来现金流量的风险、时间分布或金额，交易后取得了货币资金，结合最终收到的货款与向其他客户销售的对价相当，B 公司与 C 公司均非 A 公司的关联方等信息，销售氯化汞触媒的交易是具有商业实质的。但是，A 公司购买并销售 PVC 的交易，由于收入成本倒挂，该购售是没有商业实质的，其名义上的购买和销售的实质目的是作为收回氯化汞触媒货款的合同安排的一部分。

其次，考虑其会计处理。在各步骤构成一揽子交易的前提下，合同约定和交易惯例所约定的需由 A 公司承担的销售 PVC 给 C 公司的价格低于从 B 公司采购价格的差额，以及 A 公司承担的运费等，属于“应付客户对价”，应抵减 A 公司销售氯化汞触媒给 B 公司应确认的销售收入。相关会计处理原则如下：

①A 公司销售给 B 公司的氯化汞触媒，在对方验收入库时正常确认收入。但计量收入的金额并非氯化汞触媒销售合同约定的合同价，而是日后 B 公司用于抵偿货款的 PVC 的预计可变现净值。具体需要考虑的因素包括但不限于：（1）预计 3~4 个月后 B 公司提供的抵债 PVC 的数量；（2）预测届时 PVC 的期货价格；（3）合同约定和交易惯例所约定的需由 A 公司承担的销售给 C 公司的价格低于从 B 公司采购价格的差额，以及运费（即，根据历史经验和前瞻性信息合理估计的损失率）。

在这一环节，由于日后的抵债金额与 PVC 的期货价格波动相关，故上述销售对价款属于包含嵌入衍生工具的混合工具，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的规定，应确认为交易性金融资产。即相关会计处理为：

借：交易性金融资产

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）（按合同价格计算）

后续各期末对上述交易性金融资产，应参考上述各项因素的变化情况重新确定其公允价值，确认公允价值变动损益。

②后续从 B 公司取得抵债的 PVC（实物不入库），以及将其销售给 C 公司，不作为两项销售和采购业务处理，不重复确认销售收入和采购成本。

借：其他应收款——C 公司

 应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：其他应付款——B 公司

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 银行存款（运费等）

该分录借贷方合计如有差额，则该差额借记或贷记交易性金融资产。

③各方款项互抵，按净额结算时：

借：银行存款

 其他应付款——B 公司

贷：其他应收款——C 公司

 交易性金融资产

 投资收益（净额）

最后，由于名义上用于抵债的 PVC 并不属于 A 公司的存货，因此也就不存在“对期末 PVC 产品计提存货跌价准备”的考虑。

问题2-1-81（新收入准则下的实务探讨——医院筹建与运营某专科的处理）

问题：

如下文背景资料所述，甲方对该合作在建设期、运营期是否分别提供了多项履约义务？如何识别甲方在合同项下的履约义务并进行对价分摊？

背景：

甲方是一家品牌医药行业公司，乙方是一家医院。甲方与乙方达成了在乙方筹建与运营 ABC 专科的合作协议，主要内容如下：

【建设期】的服务内容

1、品牌统一规划：甲方为了保持品牌的统一性，甲方为乙方 ABC 专科提供设计方案。

2、医疗布局设计：甲方负责乙方 ABC 专科建设的整体医疗设置方案，并给予现场装修指导，协助乙方完成建设工作。

3、专科人才培养：甲方负责为乙方提供专业技术人才培养。乙方选派医护人员及专科管理人员到甲方进行学习。

4、专科技术体系：甲方向乙方出具整体发展思路的建议报告书，提供针对患者健康教育健康大讲堂 PPT 及相关书籍。

5、提供专科开业的方案并配合实施：负责开业活动中专家的邀请、专家义诊、讲座、带教、查房，并协助医院开展相应的宣传活动，甲方邀请的专家，其出诊费由甲方负责。

【建设期】的结算条件

甲方在【建设期】对乙方的建设工作提供咨询、指导和服务，并收取咨询服务费。“品

牌项目建设期”咨询服务费为人民币壹佰万元整（¥1,000,000.00）。

甲乙双方签订协议后一周内，乙方向甲方支付咨询服务费人民币伍拾万元整（¥500,000.00），收到该笔款项后一周内，甲方方向乙方开具正式发票。

甲乙双方确认装修结束后（原则上6个月以内）正式开业运营。开业典礼举行后一周内，乙方再向甲方支付总费用伍拾万元整（¥500,000.00）。收到该笔款项后，丙方向乙方开具正式发票。

【运营期】的服务内容

1、甲方为乙方授权使用甲方品牌。

2、技术及人员支持：

（1）甲方帮助乙方开展专科方面的诊疗新技术，甲方帮助乙方学习甲方的核心技术和特设诊疗。

（2）乙方在开业的第一周内，甲方安排一名专家前往工作三天，帮助乙方开展工作。专家工资和差旅费由甲方负担。

（3）甲方每月安排一名专家前往乙方工作两天，专家工资和差旅费由甲方负担。

（4）甲方每半年会安排人员到乙方进行质量巡查。

（5）甲方根据乙方的需要，可通过电话、网络平台接受乙方疑难病人诊疗咨询。

（6）甲方在举办各种培训班和学术交流时，乙方可派专业人员参加。

3、上述品牌授权和技术及人员支持合作期限，首次确定为5年，期满后可协商展期。

【运营期】的结算条件

从乙方开业算起，技术服务费乙方每季度向甲方结算一次。结算对价为乙方诊疗系统记录的ABC专科的所有收入（包括但不限于门诊费、医药费、治疗费、手术费等）的5%。每季度的结算明细由双方共同审核确认后甲方开具发票给乙方，乙方收到发票后，三个工作日内支付到甲方指定账户。

解答：

本案例不适用2006版收入准则，仅考虑基于2017版收入准则下的处理意见。

本案例是一个比较典型的特许经营（加盟）安排。甲方作为特许经营授权人，除了授予乙方（被特许人）使用自身品牌的权利以外，需向乙方提供全方位的技术支持服务，包括建设期的“品牌统一规划”、“医疗布局设计”、“专科人才培养”、“专科技术体系”、“提供专科开业的方案并配合实施”；运营期内授权使用品牌以及持续的技术和人员支持。

上述建设期和运营期内甲方的合同义务能否认定为两个互相独立的履约义务，对照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》（以下简称“新收入准则”）第十条的规定看：

（1）建设期和运营期的服务内容不同，可以认为“商品可明确区分”的条件是可以满足的；

（2）“承诺能否明确区分”的条件是否满足，取决于乙方在运营期内如果离开了甲方的持续技术和人员支持（这种支持服务应当是乙方无法从外部市场获得的），其被特许经营的

ABC 专科能否持续正常运营。

以下讨论，假设：（1）甲方在运营期内持续提供的技术和人员支持是乙方被特许经营的 ABC 专科持续正常运营不可或缺的前提条件，且乙方无法从外部第三方获取该等支持；（2）合同约定甲方应持续改进其技术，并随时授权乙方使用改进后的最新技术。

在上述假设前提下：

1、由于后续运营期间的持续技术和人员支持服务与建设期间的相关服务具有高度关联性，因此不满足“承诺可单独区分”的条件。相应地，整个特许经营合同整体构成一项履约义务，而不是将建设期和运营期的合同义务分拆为两项履约义务。

2、该项交易的实质是授予知识产权许可，其他服务都是其内在组成部分，并从属于该项知识产权许可。其收入确认应遵循新收入准则第三十六条、第三十七条规定。

本案例中的特许权费收入包含两部分：（1）固定部分，即建设期内收取的 100 万元；（2）变动部分，即运营期内按照“乙方诊疗系统记录的 ABC 专科的所有收入（包括但不限于门诊费、医药费、治疗费、手术费等）的 5%”计收的金额。

根据新收入准则第三十六条，本案例中的特许权费收入中的固定部分，应在合同约定的授权年限内摊销，分别确认为各年度的收入，而不是在建设期结束时一次性确认收入。相应地，建设期内发生的相关履约成本可根据新收入准则第二十六条规定确认为一项资产，并在同样期限内摊销，计入各年度营业成本。

根据新收入准则第三十七条，本案例中的特许权费收入中的变动部分应在双方对账确认相关金额时确认为收入（如果在资产负债表日后，双方就应归属于报告年度的该部分收入金额对账确认的，可作为资产负债表日后调整事项处理）。运营期内发生的后续服务成本在发生时直接计入当期损益。

问题2-1-82（对新收入准则第十二条“履约进度不能合理确定时如何确认收入”相关规定的理解）

问题：

如何理解新收入准则第十二条“履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止”的规定？如下文背景资料所述，A 公司在两段里程碑之间所发生的成本若能得到补偿，是否可以根据投入成本确认等额收入？

背景：

A 公司的主要业务之一为涉军研制业务。在执行新收入准则后，A 公司管理层认为此类研发服务属于在一段时间内履行的履约义务，并且应按产出法确定履约进度。合同约定的里程碑进度是客户认可的进度，但是两个里程碑间的进度无法确认。若两个里程碑之间已发生的成本能得到补偿，A 公司在两个里程碑之间是否可以根据投入成本确认等额收入？

相关的公开示例有：

示例 1：600808.SH 马钢股份

提供服务合同

本集团与客户之间的提供服务合同通常包含运输、加工制作、技术咨询或技术服务的履约义务，由于本集团履约的同时客户即取得并消耗本集团履约所带来的经济利益，且本集团在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收入款项，本集团将其作为在某一时段内履行的履约义务，按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。本集团按照产出法确定提供服务的履约进度。对于履约进度不能合理确定时，本集团已经发生的成本预计能够得到补偿的，按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

示例 2：600775.SH 南京熊猫

按履约进度确认的收入

公司提供智能工厂系统集成、智能交通和建筑安装等服务，由于公司履约的同时客户能够控制公司履约过程中在建商品或服务，且公司在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，公司将其作为在某一时段内履行的履约义务，按照履约进度确认收入，履约进度不能合理确定的除外。公司按照产出法确定提供服务的履约进度。对于履约进度不能合理确定时，公司已经发生的成本预计能够得到补偿的，按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

解答：

本案例不适用 2006 版收入准则，仅考虑基于 2017 版收入准则下的处理意见。

在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》（以下简称“新收入准则”）下，“在一段时间内履行的履约义务”代表商品的控制权在履约期间内以连续的方式逐步转移给客户，由此相应逐步累积收取对价的权利。因此，首先应判断在该特定交易中，商品控制权的转移是否连续。如果仅在合同约定的特定里程碑节点上才将对应的商品控制权转移给客户，则该项履约义务不满足“在一段时间内履行”的条件。并且，运用产出法衡量履约进度应满足的条件之一是“以产出法衡量的履约进度与主体截至目前已完成的工作直接相一致”。

本案例中所涉及的劳务为涉军研发服务，我们理解其商品（研发成果）控制权的转移很可能并不是在一段时间内连续进行的，而是仅仅在特定节点上将前一阶段所完成的工作一次性转移，并不连续。因此建议谨慎评估本案例所涉及的履约义务是否满足“在一段时间内履行”的三种情形之一。

以下内容节选自 EY 《International GAAP 2019》第二十八章“收入”第 8.2.4.D 部分：

8.2.4.D Can control of a good or service underlying a performance obligation satisfied over time be transferred at discrete points in time?

The FASB TRG members generally agreed that, if a performance obligation meets the criteria for revenue to be recognised over time (rather than at a point in time), control

of the underlying good or service is not transferred at discrete points in time. Because control transfers as an entity performs, an entity's performance (as reflected using an appropriate measure of progress) should not result in the creation of a material asset in the entity's accounts (e.g. work in progress).

Stakeholders had queried whether control of a good or service underlying a performance obligation that is satisfied over time can be transferred at discrete points in time because the standard highlights several output methods, including 'milestones reached', as potentially acceptable methods for measuring progress towards satisfaction of an over-time performance obligation. The FASB TRG members generally agreed that an entity could use an output method only if that measure of progress correlates to the entity's performance to date.

At the May 2016 IASB meeting, the IASB staff indicated support for the conclusions reached in the TRG agenda paper on this issue, noting that it provides some clarity about when to use milestones reached as a measure of progress. Furthermore, the members of the IASB who observed the FASB TRG meeting indicated that the FASB TRG discussion on the topic was helpful.

中文翻译如下：

8.2.4.D 可明确区分的商品或服务构成在一段时间内履行的履约义务时，其控制权是否在某些离散（不连续）的时点转移？

FASB TRG²成员普遍认为，如果一项履约义务符合在一段时间内（而不是在某一时间点）确认收入的标准，则相关商品或服务的控制权并非在某些离散的时间点转移。因为控制权是在主体履约的同时转移，主体的履约（通过一个适当的进度衡量来反映）不应当导致主体的账目中产生任何重大的资产（即，正在进行的工作，例如在产品或合同履行成本）。

利益相关者提出，商品或服务属于某一时段内履行的履约义务的，是否在某些离散的时间点转移了控制权。因为准则强调了几种产出法，其中包括“里程碑法”，作为衡量履约进度的潜在可接受方法。FASB TRG 成员普遍赞同：只有当其可以恰当衡量主体至今已履行的履约进度时，主体才可采用该产出法。

在2016年5月的IASB会议上，IASB的工作人员表示支持TRG议程文件中就此问题达成的结论，并指出，该结论使得何时可采用里程碑法衡量履约进度的指引更为清晰。此外，观察FASB TRG会议的IASB成员表示，FASB TRG关于该主题的讨论是有益的。

据此，当运用产出法衡量履约进度时，理论上应当在履约期间的任何一个时点，都可以根据截至该时点已转移控制权给客户的商品的数量占合同约定应转移商品总量的比例来计量履约进度，而不应出现在两个里程碑之间的某个时点的履约进度不能可靠计量的情况。而

² 2014年6月，国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）宣布成立收入确认联合过渡资源组（Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition, TRG）。

且，在实务中，很多“里程碑法”实际上是变相的按开票进度确认收入。尽管准则允许在某些情况下将其认可为实务中的变通方式，但也是有限制条件的，即“企业向客户开具发票的对价金额与向客户转让增量商品价值直接相一致时，如企业按照固定的费率以及发生的工时向客户开具账单”。如果不满足该条件而仍采用里程碑法，则背离了里程碑法的本意。

具体请参阅《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的官方应用指南和财政部会计司公开发布的《收入准则应用案例——定制软件开发服务的收入确认》。

第二节 企业收到政府补助和其他财政资金的相关会计处理问题

问题2-2-1（政府补助的确认时点）

问题：

如何理解《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第六条所规定的政府补助确认条件中的“企业能够满足政府补助所附条件”？与资产相关的政府补助何时可以开始摊销计入损益？

背景：

根据某地政府发布的《支持金融业发展若干规定》及其实施细则的规定，在市政府产业发展资金中统筹安排金融发展专项资金。在该地的金融机构，因业务发展需要购地建设本部自用办公用房（含本部配套经营用房）的，在按照国家规定取得土地使用权并缴交地价款之后，由当地政府参照金融机构所缴地价款（含配套费等）的 30%，由市财政给予项目建设补助。申请金融用地并享受优惠政策的金融机构，其建筑面积自用率必须达到 60%。金融机构申请一次性落户奖励和购地、购房补贴的，应在申请时承诺 10 年内不迁离该地。

某企业（系符合“金融发展专项资金”申请条件的金融机构）根据上述规定，在取得公司总部办公大楼建设用地的使用权并全额缴纳土地出让金之后，向该地方政府的有关部门申请“金融发展专项资金购地补贴”，并已实际收到所申请的专项补贴资金。

解答：

会计准则并不要求在将政府补助计入损益之前，企业已经实际满足了政府补助所附的条件，只要求企业对能否满足政府补助所附条件提供合理的保证。只要企业管理层确认其将满足政府补助所附条件，并且没有相反证据表明很可能最终无法满足这些条件，就可以确认政府补助。

在与资产相关的政府补助满足确认条件的前提下，企业应当自相关资产达到预定可使用状态时（或者在实际收到补助款时，以两者中的较晚者为准）起，将相关补助在相关资产的使用寿命内（如果在相关资产达到预定可使用状态之后才实际收到补助款的，则在相关资产的剩余使用寿命内）按照合理、系统的方法分配，计入各期损益。

在审计实务中，注册会计师在遇到此类业务时，应要求被审计单位提供内部会议纪要、

相关权力机构决议、向相关政府部门的书面承诺等审计证据，并要求被审计单位在管理层声明书中明确地确认其将满足政府补助所附的条件。同时，注册会计师还应关注是否存在表明很可能最终无法满足这些条件的相反证据。就“背景”中所述案例而言，在企业已经向该地政府作出明确书面承诺“10年内不迁离”的情况下，注册会计师可以要求企业提供未来在该地的业务发展规划（需经过董事会或股东大会审议批准，以确保其效力）等资料，如果企业能够提供这些资料，并且从目前情况看没有证据表明其很可能无法实现的，则可以认为“企业能够满足政府补助所附条件”。在此情况下，相关政府补助可以在所购建的办公楼达到预定可使用状态，开始计提折旧时就开始摊销并计入各期损益，摊销年限为当时土地使用权的剩余摊销年限，而不必等到满10年之后，“10年内不迁离”已成为既成事实之后才开始摊销。

结论基础：

该项财政资金的取得，与非流动资产——土地使用权的购建直接相关，并且符合政府补助的“无偿性”特征。根据《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第四条的规定，“与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助”。因此，该项财政资金应当认定为与资产相关的政府补助，适用《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》对与资产相关的政府补助的会计处理规定。

从背景信息提供的资料看，该项政府补助所附条件主要有两项：一是申请人承诺在未来10年内不迁离该地；二是建筑面积自用率达到规定的标准。根据《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第六条的规定，确认政府补助应满足的条件之一是“企业能够满足政府补助所附条件”，从字面上理解，只要企业管理层确认其将满足政府补助所附条件，并且没有相反证据表明很可能最终无法满足这些条件，就可以确认政府补助。

由于中国新企业会计准则与IFRS已经实质性趋同，并且《企业会计准则第16号——政府补助》是以国际准则体系下的IAS20作为制定蓝本的，因此在分析这一问题时，可以借鉴IAS20以及相关资料对此问题的表述。根据IAS20第7段：Government grants, including non-monetary grants at fair value, shall not be recognised until there is reasonable assurance that:

- (a) the entity **will comply with** the conditions attaching to them; and
- (b) the grants will be received.

值得注意的是，上述(a)条件所使用的是将来时态，并没有表述为“has complied with”或者“complies with”。因此，准则并不要求在将政府补助计入损益之前，企业已经实际满足了政府补助所附的条件，只要求企业对能否满足政府补助所附条件提供合理的保证。

IAS 20本身并未对何为“合理保证”（reasonable assurance）给出定义，由此引起的一个问题是：此处的“合理保证”与其他会计准则中所使用的“很可能”（即发生的可能性大于不发生的可能性）的含义是否相同。我们认为在实务中应掌握的尺度是：“企业很可

能将满足政府补助所附条件”和“企业很可能可以收到政府补助”两个条件，是确认政府补助应满足的最低限度条件，这两个条件应当同时满足。

问题2-2-2（按照应收金额确认政府补助的条件）

问题：

2013年10月某钒钛产业园区管委会确认对A公司15Kt/a海绵钛项目补助基础设施配套资金5,891.70万元，并承诺在后续年度内分期支付。A公司应如何确认该政府补助？

解答：

本案例涉及按照应收金额确认政府补助的条件是否满足的问题。从企业会计准则条文和相关监管规定来看，《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》将“企业能够收到政府补助”作为确认政府补助的条件之一；证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》的“问题1-23”也规定：“判断企业能够收到政府补助，应着眼于分析和落实企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金的‘确凿证据’”。但是，我们理解对以应收金额确认政府补助是需要从严把握的。

《〈企业会计准则第16号——政府补助〉应用指南（2018）》中“五、关于政府补助的确认与计量”规定：“关于政府补助的计量属性，本准则规定，政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。如果企业已经实际收到补助资金，应当按照实际收到的金额计量；如果资产负债表日企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。”在实务中，能够满足“成为应收款”标准的情况并不十分常见（一般限于按照实际完成的工作量或消耗量和规定的定额标准计算拨付的定额补助，例如特准储备物资补助、芳烃生产企业可收到的消费税退税等项目中按照指定产品的销量或耗量和单位补贴标准给予的补助等），因此大量的政府补助均是采用收付实现制原则确认的。

在理解何为“期末有确凿证据”或“成为应收款”时，我们认为应重点考虑以下几点：

（1）考虑应收补助款的金额是否已经过有权政府部门发文确认，或者可根据正式发布的财政资金管理方法的有关规定自行合理测算，且预计其金额不存在重大不确定性；

（2）所依据的应当是当地财政部门正式发布并按照《政府信息公开条例》的规定予以主动公开的财政扶持项目及其财政资金管理方法，且该管理办法应当是普惠性的（任何符合条件企业均可申请），而不是专门针对特定企业制定的；

（3）需考虑相关的补助款批文中是否明确承诺了拨付期限，且该款项的拨付是有相应财政预算作为保障的，因而可以合理保证其可在规定期限内收到；

（4）根据企业和该补助事项的具体情况，应满足的其他相关条件。

注册会计师如在实务中遇到审计客户将政府补助金额确认为应收款项时，应谨慎考虑是否符合以上各条件，防止其利用此条款进行利润操纵。应把向有权政府机构函证确认应收补

助款的金额、拨付条件和预计拨付时间等要素作为一项必须履行的基本审计程序，在将回函结果和所获取的其他原始文件证据、复算测试结果等审计证据核对一致的基础上，谨慎判断是否符合应收补助款的确认条件，以及其金额计量是否恰当。

在本案例中，补助的依据并非“当地财政部门正式发布并按照《政府信息公开条例》的规定予以主动公开的财政扶持项目及其财政资金管理办法”；虽然补助金额已经确定，但园区管委会仅承诺“在后续年度内分期支付”，没有明确的支付时间表，因此，我们理解，尚不符合按照应收金额确认政府补助的条件。

另外，根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第2号——财务报表附注中政府补助相关信息的披露》（证监会公告[2013]38号）的规定，“对于报告期末按应收金额确认的政府补助，公司应按补助单位和补助项目逐项披露应收款项的期末余额、账龄以及预计收取的时间、金额及依据。如公司未能在预计时点收到预计金额的政府补助，公司应披露原因。”我们理解，本案例中如果按照应收金额确认政府补助，则该项披露要求也很可能是难以满足的。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-23 政府补贴收入的性质和确认条件”：

二、政府补助以应收金额计量的条件

政府补助通常在企业能够满足政府补助所附条件以及企业能够收到政府补助时才能予以确认。判断企业能够收到政府补助，应着眼于分析和落实企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金的“确凿证据”，例如，关注政府补助的发放主体是否具备相应的权力和资质，补助文件中索引的政策依据是否适用，申请政府补助的流程是否合法合规，是否已经履行完毕补助文件中的要求，实际收取资金前是否需要政府部门的实质性审核，同类型政府补助过往实际发放情况，补助文件是否有明确的支付时间，政府是否具备履行支付义务的能力等因素。

问题2-2-3（政府和企业都存在违约情况下政府补助的确认）

问题：

如下文背景资料介绍，对于A公司与政府都存在违约的情况下如何确认相关的政府补助？

背景：

A公司设立前期与××市高新技术开发区管委会签订框架协议，协议中政府主要优惠政策如下：“研究院”项目（甲方：××市高新技术产业开发区管委会，乙方：A公司）补助总金额7,500万元，其中：

①500万元为项目引进奖，项目成立时即可获得。A公司2012年10月成立研究院，

2012 年 12 月收到政府补助 500 万元；

②2,000 万元为项目扶持资金，根据 A 公司与某大学的合作意向书的付款进度发放补助（全额补助）。截至 2013 年 9 月 27 日，A 公司已支付给某大学 650 万元研发费用，但其仅在 2013 年 8 月收到管委会拨付的 240 万元补助款，余款尚未收到；

③5,000 万元为项目研发设备及仪器补助款，由乙方申报设备清单，甲方购买并以零租金租借给乙方使用，待研究院省级、国家级实验室通过申请后，甲方按所需比例将所购设备同步奖励给研究院，A 公司尚未购置设备，管委会尚未给予补助款。

其他优惠政策：

甲方承诺给予研究院科研专用奖励，即研究院在 5 年内专项项目申报每获得省级或国家级相关部委的科研经费补助或奖励，甲方同步给予 1: 1 的配套奖励。研究院在 2015 年 1 月获得国家级创新奖 98 万元，管委会未对该项奖励同步给予配套奖励。

项目补助附带的条件：

1)、研究院项目一期——智能电网研发中心项目按开工时点计算，12 个月内即 2013 年 12 月前需建成投入使用；项目二期——新能源研发中心和新材料研发中心项目同时开展前期工作，2015 年需建成投入使用。项目总投资不低于 4.5 亿元，2013 年投资不低于 1.5 亿元。截至目前，A 公司尚未达成任何一项目标。

2)、研究院研发项目每年不少于一个实现产业化。截至目前，A 公司尚未有项目实现产业化。

3)、与研究相关的“××能源科技产业园”项目中约定：项目一期——××智能电网设备操控装置生产基地，项目占地约 145 亩。初定于 2011 年 3 月份开工建设，建设期自一期项目乙方拿到土地权证后，甲方所供土地已具备开工条件的 36 个月内分期建成投产。投产后固定资产投资额不低于 80 万元/亩，年纳税额达 600 万元以上，两年内销售额达 2 亿元以上。项目一期已基本上完成，但尚未达到上述业绩考核标准。

上述框架协议未对管委会和企业双方的违约责任进行约定。

解答：

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第六条规定：“政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）企业能够满足政府补助所附条件；（二）企业能够收到政府补助”。

根据背景资料所提供的信息，本案例中 A 公司的违约表现为约定项目的投资进度未满足协议约定的指标；管委会的违约则体现在未按照协议约定足额拨付已满足条件的补助款。这两类违约对政府补助的确认和计量的影响是不同的。企业的违约所影响的是上述准则第六条中的第（一）项条件，即企业自身有无资格取得补助款的问题；管委会的违约所影响的是上述准则第六条中的第（二）项条件，即在企业已经满足了政府补助所附条件的前提下，能否收到补助款的问题。

根据上述准则第六条规定，必须同时满足这两项条件才能确认政府补助，因此，在本案例中，目前情况下可确认的政府补助，应当是同时满足以下两项条件的对应补助金额：（1）企业已实际满足了政府补助所附的投资进度、项目产业化数量等考核指标；（2）该补助款已经实际收到，且被要求退还给管委会的可能性很小。只有同时满足这两项条件的补助才能予以确认，并根据其补助对象进一步区分为与资产相关和与收益相关的不同类别政府补助，分别按各自适用的原则进行会计处理。

鉴于本案例中 A 公司与管委会之间的框架协议中未约定相关违约责任等，我们建议 A 公司与该管委会联系，就原框架协议有效性、后续可行性方案、已收到的补助资金是否需要退还等达成一致意见。注册会计师在审计过程中，必要时应走访管委会或向管委会函证相关事宜。如无充分证据表明原框架协议将被执行，则在确认相关政府补助时应当非常谨慎，不排除不确认任何政府补助的可能性。

需要说明的是：前述“[问题 2-2-1](#)（政府补助的确认时点）”提到：“会计准则并不要求在将政府补助计入损益之前，企业已经实际满足了政府补助所附的条件，只要求企业对能否满足政府补助所附条件提供合理的保证。只要企业管理层确认其将满足政府补助所附条件，并且没有相反证据表明很可能最终无法满足这些条件，就可以确认政府补助”；问题解答第 8 期规定“对期末有确凿证据表明能够符合财政扶持政策规定的相关条件预计能够收到财政扶持资金时，可以按应收金额计量”。《〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉应用指南（2018）》中“五、关于政府补助的确认与计量”规定：“如果资产负债表日企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。”但是，就本案例而言，由于 A 公司和管委会双方都有违约行为，导致企业自身是否满足获取政府补助的资格要求，以及最终能否收到补助款，都存在较大的不确定性，因此基于谨慎原则的考量，我们建议仅确认已确定满足条件且已实际收到的政府补助。

问题2-2-4（以资产为抵押从政府取得低息贷款的处理）

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司将资产转让给具有政府融资平台性质的公司并进行返租，该业务实际是否为以资产为抵押从政府取得低息贷款？A 公司应如何进行会计处理？

背景：

A 公司与 B 公司（属于当地地方政府融资平台性质的公司）签订销售协议，然后再签订租赁协议。协议主要内容如下：

A 公司与 B 公司签订厂房买卖协议，A 公司将位于 XX 经济开发区四期的建筑面积为 20,639.28 平方米的地上建筑物及其所有的设备转让给 B 公司，B 公司支付给 A 公司 1,500 万元。

A 公司同时与 B 公司签订租赁合同，租赁标的即上述买卖协议标的，租赁期限为 2009 年 11 月 2 日至 2024 年 11 月 1 日止，协议规定每季度的租金为 29.53 万元。租赁期满或在租赁期间，在 A 公司全部完成本协议约定义务的前提下，经 B 公司同意，A 有权优先购买所租赁的建筑物及机器设备，转让价格由 A 公司、B 公司双方协商确定，但同时又约定“本合同终止、解除时，B 公司需将租赁标的退还 A 公司”。另外，在租赁合同中要求 A 公司应确保其全部税收都在 XX 开发区内缴纳，如果无法实现这一指标，则 A 公司将面临 25 元/平方米/月的惩罚性租金。

2013 年 11 月 18 日，A 公司从某银行借款 1,000 万元，担保人为 C 公司，A 公司同时又将上述已卖给 B 公司的标的物中的科研楼、1 号厂房、宿舍楼、2 号厂房提供了反担保。C 公司由 XX 县人民政府投资设立；B 公司由 XX 县国有资产管理局投资设立，属地方政府融资平台性质；C 公司、B 公司法定代表人为同一人。

解答：

基于 2006 版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》的规定，判断租赁类型属于融资租赁还是经营租赁的最根本标准是与资产所有权有关的全部风险和报酬的享有和承担方式。实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁属于融资租赁（其所有权最终可能转移，也可能不转移），其他租赁属于经营租赁。

就本案例而言，A 公司以 1,500 万元价款将厂房和机器设备等出售给 B 公司，随后租回 15 年，每季度租金为 29.53 万元。租赁合同同时约定：租赁期满或在租赁期间，在 A 公司全部完成本协议约定义务的前提下，经 B 公司同意，A 公司有权优先购买所租赁的建筑物及机器设备，转让价格由 A 公司、B 公司双方协商确定，但同时又约定“本合同终止、解除，B 公司需将租赁标的退还 A 公司”。对照《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第六条所列的通常情况下构成融资租赁的常见判断标准，我们认为仅仅根据出售合同和租赁协议本身尚不足以判断该售后租回构成的是融资租赁还是经营租赁，需要通过对该交易背景的进一步了解，确定该交易的真实目的、B 公司是否具有取得和承担该租赁资产所有权上主要风险和报酬的意图、租赁期满后的后续处理方式、交易价格的确定方式和租金水平的确定方式、后续租金水平调整的可能性等因素，在综合判断的基础上才能得出最终的结论。但是我们认为，基于以下因素，该交易构成融资租赁的可能性显著大于构成经营租赁的可能性：

1、交易对手是当地政府设立的具有融资平台性质的公司，这类企业通常不具有取得和承担该租赁资产所有权上主要风险和报酬的意图；

2、从出售价款和租金的关系上看，出售价款为 1,500 万元，租金为每季度 29.53 万元（共 60 期），合计 1,771.80 万元（29.53 万元/季×4×15 年），租金总额高于出售价款。

如果经过进一步分析，认为该交易确实属于由售后租回构成的融资租赁交易，则如“[问题 4-2-12（以在建船舶‘售后租回’方式融资的相关会计处理）](#)”所述：

参照《国际会计准则第 17 号——租赁》第 60 段对构成融资租赁的售后租回交易的经济实质的分析：“如果售后租回构成融资租赁，则该交易是出租人向承租人提供融资的一种方式，并以该资产作为融资的担保物”（*If the leaseback is a finance lease, the transaction is a means whereby the lessor provides finance to the lessee, with the asset as security.*）。根据对此类交易经济实质的上述分析，实务中对该类交易还有另一种可使用的会计处理方法：即不在账面上体现标的资产的出售及其相关的递延收益（因此固定资产或无形资产的账务处理不受影响），而是把所获得的融资作为一项担保借款列报（但在“长期应付款”科目中列报），以后年度支付的租金和留购价款视作还本付息，按照实际利率法以摊余成本对该长期应付款进行后续计量，确认利息支出。该种处理方法与租赁准则及其讲解中介绍的处理方法相比，对租赁期内各年度以及租赁期结束后的净资产、净利润均无影响，唯一的区别就是资产类科目和递延收益的同增同减。同时，这种方法的会计处理不要求确定出售总价，只是把实际获取的融资确认为负债，对于那些在售后租回合同签订时尚无法确定总价的售后租回业务而言有更好的适用性。我们理解，本案例中的售后租回合同即可按照此方法进行会计处理。（需要指出的是：我们认为：实务中对构成融资租赁的售后租回业务，企业可以选择其中任何一种方法进行会计处理，但一旦选定其中一种方法，即成为企业的一项会计政策，应当将该种方法一贯地运用于所有同类交易。）

即，在确定该售后租回构成融资租赁的情况下，可以将整个交易作为一项以租赁资产为抵押的借款交易进行会计处理，即 A 公司以标的资产为抵押，从 B 公司获取 15 年的长期债务融资。

但是，在构成融资租赁的前提下，对该交易进行会计处理时，还应关注以下特殊因素的影响：

1、交易对手是当地政府设立的很可能具有融资平台性质的公司，此类公司从经济实质上可以视为当地政府或开发区管委会之类机构的延伸，与当地政府实质上是一体的。

2、借款本金为 1,500 万元，还本付息方式为每季度 29.53 万元，连续 60 个季度，经测算，每季度的内含报酬率为 0.56%，换算到年度内含报酬率为 2.27%（ $= (1+0.56\%)^4 - 1$ ），显著低于 15 年期抵押借款的市场利率。

3、在租赁合同中，明确提到了 A 公司应确保其全部税收都在 XX 开发区内缴纳，如果无法实现这一指标，则 A 公司将面临 25 元/平方米/月的惩罚性租金（如果按照合同约定的每季度 29.53 万元的租金水平计算，仅为 4.77 元/平方米/月，两者差异巨大）。通常情况下，承租人利用租赁资产的经营业绩并不是出租人所关心的问题，但是此处特别提到了租赁期内承租人的经营指标要求，以及相应的惩罚规定。

综合考虑上述各项，我们认为该交易的经济实质极可能是：当地政府通过融资平台公司向 A 公司提供低息贷款，A 公司获得该低息贷款必须以达到一定的经营业绩为条件。

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第十三条规定：“财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款的，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：（一）以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。（二）以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。”据此，本案例中政府给予的低息贷款中所涉及的政府补助，应参照《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第十三条的规定进行会计处理，其要点如下：

1、关注政府补助确认条件能否满足。根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第六条的规定，政府补助同时满足以下条件的，才能予以确认：企业能够满足政府补助所附条件；企业能够收到政府补助。就本案例而言，“政府补助所附条件”最主要的就是指租赁合同所列的纳税地点、年度产值和年度纳税额指标。如果依据租赁期开始日所存在的状态和情况以及所可获取的信息判断，满足该等条件不存在重大不确定性的，则可以视为满足“企业能够满足政府补助所附条件”这一标准。

2、在满足政府补助确认条件的前提下，A 公司可选择以下两种方式之一进行会计处理：

方式 1：以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和优惠利率计算相关借款费用。即：

（1）在租赁期开始日：

借：银行存款	1,500.00（万元，下同）
未确认融资费用	271.80（=1,771.80-1,500.00）
贷：长期应付款	1,771.80（=29.53×60）

（2）在后续 15 年的租赁期间内，按租赁期开始日的优惠利率（本案例为 2.27%/年）对该长期应付款按实际利率法进行核算，确认利息支出（例如第一个季度确认的利息支出为 $1,500.00 \times 0.56\% = 8.40$ 万元，该利息支出根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定予以资本化或费用化）。

方式 2：以借款的公允价值作为借款的实际入账价值，并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

（1）租赁期开始日：

政府补助的金额应为以下两者之间的差额：①实际收到的贷款本金 1,500 万元；②按市场利率对未来 60 期还本付息金额折现到租赁期开始日的折现值。例如，如果 15 年期抵押贷

款的市场利率为 8%（换算到季度利率为 1.94%），则每季度 29.53 万元、60 期的现金流量按季度利率 1.94%折现到租赁期开始日的折现值为 1,040.89 万元，递延收益金额为 $1,500 - 1,040.89 = 459.11$ 万元。

在租赁期开始日，A 公司应作以下会计处理：

借：银行存款	1,500.00（万元，下同）
未确认融资费用	730.91（ $=1,771.80 - 1,040.89$ ）
贷：长期应付款	1,771.80（ $=29.53 \times 60$ ）
递延收益	459.11（ $=1,500 - 1,040.89$ ）

即：长期应付款初始计量的账面价值 $= 1,771.80 - 730.91 = 1,040.89$ 万元，即按照市场利率对未来现金流量进行折现的现值。

（2）在后续 15 年的租赁期间内，按租赁期开始日的市场利率（此处假设为 8%/年）对该长期应付款按实际利率法进行核算，确认利息支出（例如第一个季度确认的利息支出为 $1,040.89 \times 1.94\% = 20.22$ 万元，该利息支出根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定予以资本化或费用化）；同时将该递延收益总额按照每期确认利息支出的相应比例摊销冲减相应期间的借款费用（例如第一个季度应摊销的递延收益为 $20.22 - 8.4 = 11.82$ 万元）。

基于 2018 版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第五十条至第五十二条的规定，承租人和出租人应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。

（1）售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；出租人应当根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理，并根据本准则对资产出租进行会计处理。

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，则企业应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理。同时，承租人按照公允价值调整相关销售利得和损失，出租人按市场价格调整租金收入。

（2）售后租回交易不构成销售的，双方均作为一项融资安排进行处理。即，售后租回交易中的资产转让不属于销售的，承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。

就本案例而言，A 公司以 1,500 万元价款将厂房和机器设备等出售给 B 公司，随后租回 15 年，每季度租金为 29.53 万元。租赁合同同时约定：租赁期满或在租赁期间，在 A 公司全部完成本协议约定义务的前提下，经 B 公司同意，A 公司有权优先购买所租赁的建筑

物及机器设备，转让价格由 A 公司、B 公司双方协商确定，但同时又约定“本合同终止、解除，B 公司需将租赁标的退还 A 公司”。对照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第十三条的规定，判断 B 公司是否取得厂房和机器设备的控制权，我们认为需要通过对该交易背景的进一步了解，确定该交易的真实目的、B 公司是否具有取得和承担该租赁资产所有权上主要风险和报酬以及对租赁资产控制权的意图、租赁期满后的后续处理方式、交易价格的确定方式和租金水平的确定方式、后续租金水平调整的可能性等因素，在综合判断的基础上才能得出最终的结论。但是我们认为，基于以下因素，B 公司很可能并未获得标的资产的控制权，该交易很可能不构成销售：

1、交易对手是当地政府设立的具有融资平台性质的公司，这类企业通常不具有取得和承担该租赁资产所有权上主要风险和报酬以及对租赁资产的控制权的意图；

2、从出售价款和租金的关系上看，出售价款为 1,500 万元，租金为每季度 29.53 万元（共 60 期），合计 1,771.80 万元（29.53 万元/季×4×15 年），租金总额高于出售价款。

3、A 公司出售给 B 公司的标的包括科研楼、1 号厂房、宿舍楼、2 号厂房，在出售给 B 公司之后，A 公司还可以用已经出售的房屋向 C 公司提供反担保，表明该房屋不仅仅在租赁期内的使用由 A 公司主导，A 公司还拥有抵押、担保等可能导致资产处置的相关权利。

4、已经出售的房产也能以 A 公司的名义继续抵押，间接表明虽然签订出售协议，但是标的房屋的所有权属仍然在 A 公司，A、B 公司并未办理房屋过户手续，B 公司尚未获得房屋的法定所有权。

即，在确定该售后租回不构成销售的情况下，可以将整个交易作为一项以租赁资产为抵押的借款交易进行会计处理，即 A 公司以标的资产为抵押，从 B 公司获取 15 年的长期债务融资。

对该交易进行会计处理时，还应关注以下特殊因素的影响：

1、交易对手是当地政府设立的很可能具有融资平台性质的公司，此类公司从经济实质上可以视为当地政府或开发区管委会之类机构的延伸，与当地政府实质上是一体的。

2、借款本金为 1,500 万元，还本付息方式为每季度 29.53 万元，连续 60 个季度，经测算，每季度的内含报酬率为 0.56%，换算到年度内含报酬率为 $2.27\% = (1+0.56\%)^4 - 1$ ，显著低于 15 年期抵押借款的市场利率。

3、在租赁合同中，明确提到了 A 公司应确保其全部税收都在 XX 开发区内缴纳，如果无法实现这一指标，则 A 公司将面临 25 元/平方米/月的惩罚性租金（如果按照合同约定的每季度 29.53 万元的租金水平计算，仅为 4.77 元/平方米/月，两者差异巨大）。通常情况下，承租人利用租赁资产的经营业绩并不是出租人所关心的问题，但是此处特别提到了租赁期内承租人的经营指标要求，以及相应的惩罚规定。

综合考虑上述各项，我们认为该交易的经济实质极可能是：当地政府通过融资平台公司向 A 公司提供低息贷款，A 公司获得该低息贷款必须以达到一定的经营业绩为条件。

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第十三条规定：“财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款的，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：（一）以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。（二）以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。”据此，本案例中政府给予的低息贷款中所涉及的政府补助，应参照《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第十三条的规定进行会计处理，其要点如下：

1、关注政府补助确认条件能否满足。根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第六条的规定，政府补助同时满足以下条件的，才能予以确认：企业能够满足政府补助所附条件；企业能够收到政府补助。就本案例而言，“政府补助所附条件”最主要的就是指租赁合同所列的纳税地点、年度产值和年度纳税额指标。如果依据租赁期开始日所存在的状态和情况以及所可获取的信息判断，满足该等条件不存在重大不确定性的，则可以视为满足“企业能够满足政府补助所附条件”这一标准。

2、在满足政府补助确认条件的前提下，A 公司可选择以下两种方式之一进行会计处理：

方式 1：以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和优惠利率计算相关借款费用。即：

（1）在租赁期开始日：

借：银行存款	1,500.00（万元，下同）
未确认融资费用	271.80（=1,771.80-1,500.00）
贷：长期应付款	1,771.80（=29.53×60）

（2）在后续 15 年的租赁期间内，按租赁期开始日的优惠利率（本案例为 2.27%/年）对该长期应付款按实际利率法进行核算，确认利息支出（例如第一个季度确认的利息支出为 $1,500.00 \times 0.56\% = 8.40$ 万元，该利息支出根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定予以资本化或费用化）。

方式 2：以借款的公允价值作为借款的实际入账价值，并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

（1）租赁期开始日：

政府补助的金额以下为两者之间的差额：①实际收到的贷款本金 1,500 万元；②按市场利率对未来 60 期还本付息金额折现到租赁期开始日的折现值。例如，如果 15 年期抵押贷款的市场利率为 8%（换算到季度利率为 1.94%），则每季度 29.53 万元、60 期的现金流量

按季度利率 1.94%折现到租赁期开始日的折现值为 1,040.89 万元，递延收益金额为 1,500-1,040.89=459.11 万元。

借：银行存款	1,500.00（万元，下同）
未确认融资费用	730.91（=1,771.80—1,040.89）
贷：长期应付款	1,771.80（=29.53×60）
递延收益	459.11（=1,500—1,040.89）

即：长期应付款初始计量的账面价值=1,771.80—730.91=1,040.89 万元，即按照市场利率对未来现金流量进行折现的现值。

（2）在后续 15 年的租赁期间内，按租赁期开始日的市场利率（此处假设为 8%/年）对该长期应付款按实际利率法进行核算，确认利息支出（例如第一个季度确认的利息支出为 1,040.89×1.94%=20.22 万元，该利息支出根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定予以资本化或费用化）；同时将该递延收益总额按照每期确认利息支出的相应比例摊销冲减相应期间的借款费用（例如第一个季度应摊销的递延收益为 20.22-8.4=11.82 万元）。

问题2-2-5（公司收到的企业创业扶持基金确认时点）

问题：

A公司2017年收到创业扶持基金，但相关课题的结题审计预计在2018年度完成。费用在2017/2018年度均有发生，是否应该在2017年收到创业扶持基金时计入损益？

解答：

根据《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第六条的规定，政府补助的确认要同时满足两项条件：企业能够满足政府补助所附条件；企业能够收到政府补助。《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》要求政府补助在作为其补助对象的支出计入损益的期间内，采用系统、合理的方法对应地计入各相关期间的损益，以实现政府补助与对应支出在利润表中的合理配比。

在本案例中，在2017年内企业已经收到补助款（创业扶持基金）的情况下，能否在2017年内将政府补助计入损益，取决于以下条件是否满足：（1）在2017年末，根据当时的实际情况，企业应当对相关课题最终成功完成并通过验收（如需要）有足够的信心；（2）根据《企业会计准则第6号——无形资产》关于研发支出会计核算的相关规定，2017年内发生了费用化的研发支出。在同时满足上述条件的前提下，在2017年度，应根据实际发生的费用化支出，以及补助款占项目预算总成本的比例，结转相应金额的扶持款到其他收益（如对此类政府补助选择采用“总额法”列报）或冲减“管理费用——研发费用”（如对此类政府补助选择采用“净额法”列报）。

问题2-2-6（“863”项目资金的会计处理）

问题：

企业收到科技部门拨入的“863”项目资金，应如何进行会计处理？

背景：

“863 计划”是解决事关国家长远发展和国家安全的战略性、前沿性和前瞻性高技术问题，发展具有自主知识产权的高技术，统筹高技术的集成和应用，引领未来新兴产业发展的计划。目前涉及该计划管理的最主要规范性文件是《科学技术部、解放军总装备部、财政部关于印发〈国家高技术研究发展计划（863 计划）管理办法〉的通知》（国科发计字[2006]329 号）和《财政部、科学技术部、解放军总装备部关于印发〈国家高技术研究发展计划（863 计划）专项经费管理办法〉的通知》（财教[2006]163 号）。

根据财教[2006]163 号文件规定：863 计划专项经费主要用于支持中国大陆境内具有独立法人资格的科研院所、高等院校、内资或内资控股企业等，围绕前沿技术和部分重点领域中的重大任务开展研究工作。同时该文件规定：“专项经费形成的固定资产属国有资产，一般由课题承担单位进行管理和使用，国家有权调配用于相关科学研究开发。专项经费形成的知识产权等无形资产的管理，按照国家有关规定执行。”

解答：

对于企业收到财政资金的定性和相关会计处理，企业和注册会计师应当首先考虑该项财政资金是否属于《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》规范的范畴。

我们理解，863 计划作为科学研究项目，获得研究课题成果是其最主要的目的，研究过程中使用财政拨付的经费形成的固定资产仅仅是研究项目的“副产品”，如设备购置费等，并且此类经费需要严格控制。根据《国家高技术研究发展计划（863 计划）专项经费管理办法》（财教[2006]163 号）第二十八条规定，“专项经费形成的固定资产属国有资产，一般由课题承担单位进行管理和使用，国家有权调配用于相关科学研究开发。专项经费形成的知识产权等无形资产的管理，按照国家有关规定执行。专项经费形成的大型科学仪器设备、科学数据、自然科技资源等，按照国家有关规定开放共享，以减少重复浪费，提高资源利用效率。”因此，对经费的会计处理主要取决于课题成果的知识产权是否归企业所有，而对这一点，财教[2006]163 号文件并未作出直接规定，而是规定“专项经费形成的知识产权等无形资产的管理，按照国家有关规定执行”。因此，企业和注册会计师需要通过和相关政府部门的沟通，明确专项经费形成的相关知识产权的权属。

对于专项经费所形成的固定资产，虽然界定为国有资产，但“一般由课题承担单位进行管理和使用”。根据《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义，“资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。……由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制”。因此，专项经费所形成的固定资产在多大程度上可以确认为企业的资产，取决于企业预计可以在多大程度上自主支配其使用，相应控制

相关的经济利益流入，例如是否预计该资产将经常被有权部门调配用于与本企业的活动无关的其他目的，以及被调用时能否获得合理补偿。

如果按照约定，研究成果的知识产权将归企业所有，且预计国家很可能不会行使将专项经费形成的固定资产调配使用的权力（例如，这些固定资产仅是一般的通用设备；或者高度专用化，仅有本企业可以使用），则基于实质重于形式的原则，仍可认为 863 项目专项拨款资金具有“无偿性”的特征，企业对于所收到的 863 项目专项拨款资金的会计处理，仍可依据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》及其应用指南执行。

问题2-2-7（企业集团内部的农产品买卖交易产生的额外可抵扣增值税进项税额在合并财务报表中的列报）

问题：

1、企业集团内部的农产品买卖交易，在编制合并报表时应如何进行抵销处理？特别地，对于该类交易中产生的额外可抵扣增值税进项税额，应如何在合并财务报表中列报？

2、如果该企业集团是上市公司或者 IPO 申请人的，对这部分额外可抵扣增值税进项税额，是否应作为非经常性损益列报？

背景：

某从事养殖业和水产品加工的企业集团，其下设一个从事养殖业的 A 子公司和一个从事加工的 B 子公司，A 子公司的水产品成熟捕捞之后即卖给 B 子公司作进一步加工。假设这些内部交易的标的存货在 A 子公司账面的内部销售成本为 800 万元，内部交易价格为 1,000 万元，A 公司销售自产的农业产品按规定免征增值税；B 公司在购入后，按现行的增值税相关规定可以扣除 10%进项税额，因此原材料的入账价值为 1,000 万元－100 万元＝900 万元，即：A 公司记录该内部销售业务的会计处理为：

借：银行存款、应收账款等	1,000（金额单位为万元，下同）
贷：主营业务收入	1,000
借：主营业务成本	800
贷：库存商品	800

B 公司在内部交易中购入 A 公司的水产品作为原材料时的会计处理为：

借：原材料	900
应交税费——应交增值税（进项税额）	100
贷：银行存款、应付账款等	1,000

截至本年度末，B 公司尚未将购自 A 公司的该批原材料或者使用该批原材料加工的产品对企业集团以外实现销售。

解答：

1、该内部交易在合并财务报表层面的抵销处理

该企业集团在编制合并财务报表时，对此处所涉及的内部存货购销交易，应编制如下合并抵销分录：

借：营业收入	1,000
贷：营业成本	800
存货	100
其他收益	100

上述抵销分录中，抵销 1,000 万元的内部交易收入和 800 万元的内部交易成本，其原理与一般的内部存货交易相同。贷记存货 100 万元是为了把存货价值从 B 公司个别报表层面的价值 900 万元恢复到原先 A 公司账面上的成本 800 万元，也就是合并集团的最初取得该存货的成本，保证集团合并报表层面该存货成本基础的延续性。贷记其他收益 100 万元，是表明集团进行纳税筹划的成果，即该项集团内部资源转移根据税法规定导致增加了可抵扣的进项税额，相当于是国家所给予的补助。由于增值税为价外税，实行购进扣税，因此合并集团（本案例中具体表现为子公司 B）可以在内部存货转移的当期就享受到该笔节税利益，并不需要等到加工后的产品向集团外部出售时才实现，因此可以在当期即确认为其他收益，无需计入递延收益。对此也可以理解为：在这一安排下，合并集团通过内部交易创造出了一项资产，且该资产所包含的经济利益的实现与该内部交易标的资产的对外出售没有关联，所以这完全是一项新的资产的初始确认。因为合并集团取得该资产没有支付对价，所以应立即确认为合并集团的损益。

合并财务报表是把由母公司及其所控制的子公司所构成的企业集团看作一个独立的会计主体，在该会计主体层面上运用各相关会计准则的确认、计量、列报和披露要求，以反映企业集团作为一个整体的对外财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。经过上述抵销分录的处理，该项内部存货交易对企业集团合并报表层面的影响如下：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	100
贷：其他收益	100

2、上述其他收益是否应列报为非经常性损益

该企业集团如为上市公司或者拟上市公司的，按证监会《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2008 年修订）》（证监会公告[2008]43 号）等规定，需计算及披露非经常性损益对合并报表所示“归属母公司股东的净利润”的影响。根据该规定，“非经常性损益”是指“与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益”，非经常性损益具备的基本特征一般有“性质特殊和偶发性”、“与正常经营业务无关性”和“不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力”等。通常其他收益属于非经常性损益的构成项目，但由于该项购入农产品后按购买价格和一定的扣除率计算抵扣增值税进项税额是由国家税法明文规定，且自 1994 年全面实行增值税以来长期稳定存

在的政策（仅在 2002 年时将扣除率从 10%提高到 13%，以及在 2017 年内随着增值税率的简并，相应将扣除率调整为 11%，2018 年在减税降负的背景下降至 10%，2019 年 4 月 1 日起进一步降至 9%），且与集团从事的主营业务（水产养殖及水产品加工）直接相关，因此在确保该业务模式在可预见的未来将继续稳定存在的前提下，上述合并报表层面的其他收益可不认定为非经常性损益。

实务提示：

本案例中的上述解答适用的前提是：本案例中的 B 子公司不执行《财政部、国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》（财税[2012]38 号）、《国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法有关问题的公告》（国家税务总局公告[2012]35 号）等相关规定的增值税核定扣除办法。如果 B 子公司执行增值税核定扣除办法的，则考虑到进项税抵扣权利相对应的收入是建立在加工后的产品最终对外销售的基础上的，在合并财务报表中应在采购方实际扣除增值税进项税额时，按实际扣除的进项税额确认其他收益。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-10 集团内部交易的抵销”：³

二、集团内交易中产生的单方计提的增值税

纳入合并财务报表范围内的公司之间发生交易，其中一方将自产产品销售给另一方，如按照税法规定，出售方属增值税免税项目，销售自产产品免征增值税，而购入方属增值税应税项目，其购入产品过程中可以计算相应的增值税进项税额用于抵扣。由于税项是法定事项，在集团内部企业间进行产品转移时，进项税抵扣的权利已经成立，原则上不应抵销，在合并财务报表层面应体现为一项资产。另外，在内部交易涉及的产品出售给第三方之前，对合并财务报表而言，该交易本身并未实现利润。因此，在编制合并财务报表并抵销出售方对有关产品的未实现内部销售损益与购入方相应的存货账面价值时，该部分因增值税进项税额产生的差额在合并财务报表中可以确认为一项递延收益，并随着后续产品实现向第三方销售时再转入当期损益。

问题2-2-8（减免房产税的会计处理）

问题：

获得税务机关批准减免的房产税，应如何进行会计处理？

背景：

某企业 2006 年计提应交房产税 20 万元并计入当期损益，但因经营困难一直未实际缴交，一直挂在“应交税费”科目。2009 年 5 月向税务机关申请减免该项房产税，获取税务

³ 注：我们在本问题解答中的处理原则与该项“权威指引”略有差异。我们建议，在证监会监管范围内的企业应按照该项“权威指引”的要求执行。

机关批准。

解答：

首先，建议该企业关注该项减免是否符合相关税务规定。因为根据财政部、国家税务总局《关于调整房产税有关减免税政策的通知》（财税[2004]140号）的规定，《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（[86]财税地字第008号）的部分内容已作修改，即：废止第十八条关于对微利企业和亏损企业的房产“可由地方根据实际情况在一定期限内暂免征收房产税”和第二十条“企业停产、撤消后，对他们原有的房产闲置不用的，经省、自治区、直辖市税务局批准可暂不征收房产税”的规定。对于该项减免的合规性，企业和注册会计师可咨询相关税务专家的专业意见。

在本问题所述减免事项符合税法规定的前提下，应当区分该企业执行的不同会计准则 / 制度进行会计处理：

1、如果该企业执行《企业会计制度》的，则参照《企业会计制度——会计科目和会计报表》中有关税收先征后返的会计处理规定，对于直接减免的房产税，可以冲减 2009 年度的管理费用（2016 年 5 月 1 日之后冲减“税金及附加”）。

2、如果该企业执行新企业会计准则的，由于根据《〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉应用指南（2018）》附录二《修订说明》中的表述：“其他不涉及资产直接转移的经济支持不属于本准则规范的政府补助。例如，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等方式的税收优惠，不适用政府补助准则。”因此该事项不属于《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》的规范范围。同时，减免的税款也不属于政府的资本性投入。因此，在企业会计准则下，该企业也可以在获取减免批文后，将这部分减免的税款冲减 2009 年度的管理费用（2016 年 5 月 1 日之后冲减“税金及附加”）处理。

问题2-2-9（企业收到创新基金的会计处理）

问题：

- 1、企业收到的“科技型中小企业技术创新基金”，应如何进行会计处理？
- 2、实务中，企业收到的财政拨款批文经常对企业收到后的财务、会计处理作出规定，这种规定与《企业财务通则》和《企业会计准则》等财政部发布的财务、会计规定常常不一致。企业是否应当遵照这些批文中的要求进行财务、会计处理？

背景：

某企业于 2007 年和科技部科技型中小企业技术创新基金管理中心以及某园区管委会共同签订创新基金项目合同。根据合同约定：项目验收合格后，科技部科技型中小企业技术创新基金管理中心将支付企业 7 万元、某园区管委会将支付企业 15 万元。合同要求企业将收到的拨付资金作为专项应付款处理，其中：消耗部分予以核销，形成资产部分转入资本公积。该项目 2009 年完成，于 2010 年经验收合格并取得了上述款项。

解答：

1、企业收到创新基金的会计处理

“背景”部分中提到的该批文中要求的处理方式是原先《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》（财会[2002]18号）要求的处理方式。财会[2002]18号文是原《企业会计制度》体系下的文件，其中对此类专门用途的财政拨款的会计处理方法的规定与新企业会计准则和2007年生效的《企业财务通则》的要求已经不一致。根据财政部《关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》（财会[2006]18号）规定：“执行《企业会计准则——应用指南》的企业，不再执行现行准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答”。

（1）如该企业执行《企业会计制度》时的处理

如果该企业直到2010年（即收到该笔创新基金拨款时）仍然在执行原先的《企业会计制度》的，则应当根据财会[2002]18号文的规定，将项目完成后确定可留给企业的拨款结余在通过验收后转入资本公积处理，不应计入损益。

（2）如该企业执行新企业会计准则时的处理

如果该企业已经执行新企业会计准则的，则在确定会计处理方法时，应考虑以下因素：

（1）该项目的相关开发支出在发生时是否符合《企业会计准则第6号——无形资产》所规定的资本化条件；（2）创新基金属于《企业财务通则》（财政部令第41号）第二十条所规定的五类财政资金中的第三类，即“贷款贴息、专项经费补助”，按该条规定应作为企业收益处理（见财政部企业司编：《企业财务通则解读》⁴）。因此，在新企业会计准则下，创新基金的会计处理应适用《企业会计准则第16号——政府补助》。

即，在新企业会计准则下，企业首先应当对照《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南和讲解的规定，确定相应的项目开发支出是应当资本化还是费用化；在此基础上，相应确定该笔创新基金应当属于与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助。属于与收益相关的政府补助的，如果项目已经完成，后续不再发生研发费用的，可在收到时一次性计入损益（计入“其他收益”，或者冲减“研发费用”）；属于与资产相关的政府补助的，在无形资产的剩余摊销年限内相应分期摊销。

2、相关拨款批文中对企业收到该资金后的财务、会计处理规定是否具有效力，企业如何执行的问题

根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》（财会[2002]18号）

⁴ 《企业财务通则解读》的相关原文如下：“目前，支持企业改革与发展的财政资金大致分为五大类别。据不完全统计，仅中央有关财政资金就有几十项。但是，对有关财政资金一直缺乏统一、明确的财务处理原则。《通则》分门别类，对企业取得财政资金的财务处理做出了具体规定：……3、属于贷款贴息、专项经费补助的财政资金，如技术更新改造项目贷款贴息、中小企业发展专项资金、产业技术与开发资金、科技型中小企业技术创新基金、中小企业国际市场开拓资金等。这类资金一般是对企业特定经济活动支付的成本费用的补偿，因此，企业使用这类资金时，作为收益处理。企业在具体执行时，使用这类财政资金如果形成固定资产或者无形资产，应当作为递延收益，按照资产使用寿命分期确认；如果没有形成资产，则应当作为本期收益处理。……”

规定：“《中华人民共和国会计法》第八条规定‘国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定，报国务院财政部门审核批准’。因此，企业必须按照《中华人民共和国会计法》的规定，严格执行国家统一的会计制度，不得采用与国家统一的会计制度规定相悖的会计处理方法。除国务院财政部门外，任何部门制定的会计制度都是没有法定效力的，企业可以不执行”。

如前所述，对于执行新企业会计准则的企业而言，财会[2002]18号文件本身已经不再执行。但我们理解，上述程序性规定应当仍然具有参考价值的。

实务中可能会遇到其他政府部门发布的财务管理规定与财政部会计司发布的会计准则或会计制度规定发生冲突的情形。对此我们的一般理解是：由于企业的财务报表是依据《企业会计准则》编制的，这一点在财务报表附注的“编制基础”和“遵循企业会计准则的声明”两个部分中都有明确的披露，同时注册会计师的审计意见也是针对财务报表是否符合适用的会计准则、制度的规定而发表的，因此在财务管理规定与会计准则发生冲突时，企业在会计处理中应当优先适用会计准则的规定，除非会计准则本身规定了例外（例如《〈企业会计准则第16号——政府补助〉应用指南（2018）》中“三、适用范围”的规定“政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠性交易，不适用本准则。”即明确规定政府拨入的投资补助等专项拨款中，国家相关文件规定作为资本公积（属于所有者权益）处理的，也属于资本性投入的性质，而不属于政府补助）。

问题2-2-10（企业对于“先验收后拨付”的政府补助的确认和摊销问题）

问题：

企业对于“先验收后拨付”的政府补助如何确认和摊销？

背景：

A公司国Ⅳ、国Ⅴ机动车催化剂产业升级建设项目于2012年立项并通过审批。根据A公司与省发改委签署的专项合同，项目总投资为4亿元，其中企业自筹资金3.2亿元，政府补助8,000万元，其中2012年拨付2,700万元，2014年拨付5,300万元。2012年，A公司收到政府拨付的2,700万元。该项目于2014年底实施完成。2015年5月份，省发改委组织专家组对该项目进行了验收，并下发《省财政厅关于下达2011年至2014年中央战略性新兴产业项目补助资金的通知》，省财政厅已将2011年至2014年中央战略性新兴产业项目补助资金6,650万元（其中A公司应收5,300万元）下达给A公司所在地的市财政局，并由市财政局拨付给A公司。

根据财政部、科学技术部《关于印发〈国家科技计划及专项资金后补助管理规定〉的通

知》（财教[2013]433号）的规定，后补助包括事前立项事后补助、奖励性后补助及共享服务后补助等方式。其中，“事前立项事后补助”是指单位根据科技部发布的国家科技计划或专项项目指南，结合自身研发需要提出申请，按照规定的程序立项后，单位先行投入资金组织开展研究开发活动，取得成果并通过验收后给予相应补助。国家科技计划及专项中以科技成果工程化、产业化为目标任务，具有量化考核指标的研究开发类项目，应当实施事前立项事后补助。事前立项事后补助按照以下程序管理：发布指南；提交申请；立项论证；预算评估评审；预算备案；签订任务书；项目实施；组织验收；验收结果公示；经费拨付。项目通过验收后，科技部按照事先备案的预算方案，提出项目后补助预算安排建议，报财政部批复。预算批复下达后，资金按照财政国库管理制度有关规定支付至项目承担单位。经核定拨付的事前立项事后补助经费，由单位统筹安排使用。

A公司认为该5,300万元的政府补助符合“后补助”规定，拟一次性计入其他收益，主要依据如下：

①根据《国家科技计划及专项资金后补助管理规定》政策解读中二、4、“为何设立事前立项，事后补助”中提出：“财政资金面向结果进行补助。项目完成任务目标，即按照约定的金额补助，未完成任务目标，则没有补助，单位需自行承担项目失败的风险”，以及该项制度中的内容，A公司该项目属于后补助。

②根据省财政厅相关文件精神，“经国家和省级有关部门考核通过后，再拨付剩余补助资金，未通过考核的，剩余资金不再拨付。”

③对于政府补助的5,300万元后补助资金的使用，根据《国家科技计划及专项资金后补助管理规定》政策解读中五、21“后补助经费的使用范围有哪些？”中提出“《规定》对于后补助经费的使用，赋予单位更大的自主权，除共享服务后补助经费主要用于运行服务外，其他两种方式补助经费可由承担单位统筹安排使用。”

同时，A公司针对5,300万元补助经费的使用范围，与省发改委进行了沟通，省发改委答复：省发改委与国家发改委相关人员进行了沟通，因项目符合《国家科技计划及专项资金后补助管理规定》中的后补助形式，《规定》中已明确由承担单位统筹安排使用，因此请A公司遵照执行，不再对此单独下文。

解答：

我们理解，此处对财政资金拨付采用“后补助”方式，只是对财政资金管理方法的调整，不影响对于该项政府补助是属于与收益相关还是与资产相关的认定，以及由该项认定所决定的会计处理方法的确定问题。即，会计上认定某项政府补助是与资产相关还是与收益相关，其依据是作为补助对象的支出是在发生时直接计入利润表，还是先形成非流动资产，后续通过折旧、摊销等方式计入其使用期间内各年度损益，相应地，政府补助的会计处理应当体现“与作为补助对象的支出在利润表上的配比”这一基本要求。

在“后补助”的管理模式下，由于在补助款拨付到企业时，相应的作为补助对象的支出

已经实际发生，因此企业收到相应的财政资金时，不可能再用该财政资金去直接支付项目支出，此时对收到财政资金后“由承担单位统筹安排使用”也就成了必然的结果（无论主管部门是否通过政策解读或其他方式作出该澄清，事实上只可能是这个结果）。背景资料所引用的《国家科技计划及专项资金后补助管理规定》政策解读中五、21“后补助经费的使用范围有哪些？”中的表述，以及省发改委的答复，并不能表明该财政资金的补助对象是后续发生的其他与该项目无关的支出，而应当理解为类似于上市公司以募集资金置换先期投入到募投项目中的自有资金，这种资金置换的操作并不否定或改变财政资金的原定用途和补助对象，相应地，也就不改变其性质认定和会计处理模式，特别是其中对应于非流动资产支出的部分仍应认定为与资产相关的政府补助，在满足确认条件时计入递延收益，并在相关资产的折旧或摊销年限内摊销，计入各年度的其他收益（假定该项政府补助系与日常活动相关，且A公司对此类政府补助选择采用“总额法”进行核算和报表列报，下同），不能因为企业可以统筹安排财政资金收到后的使用而将其认定为与收益相关的政府补助，从而一次性计入当期其他收益。

本案例中的该补助项目为产业化建设项目，因此可以合理确定该补助应属于与资产相关的政府补助。该项补助应自会计上初始确认该政府补助之月份起，在该项目的主要固定资产（厂房、主要生产线设备等）的加权平均剩余折旧年限内摊销，确认为各年度的其他收益；也可以按该项目所涉及的各项固定资产的原值为基数将其分摊到该项目所涉及的各项固定资产，分别在每项固定资产的剩余折旧年限内分摊，确认为各年度的其他收益。

如果该项目的支出中既有费用化的部分，也有形成资产的部分，则该项“后补助”的财政资金就属于综合性的政府补助。对于综合性的政府补助，在确认时应当划分为与资产相关和与收益相关两大部分。此类划分的基本原则就是“系统、合理”，且必须在所有同类或类似项目中保持一贯性。例如，可能可以采取的方法包括：（1）政府批文中有明确的特定对象的部分，认定为与该特定对象支出相关的补助；其余部分按照申请补助时的项目预算（如果是在项目结束后才确认政府补助的，也可按项目决算）中所列各项目的支出金额比例分摊到各支出项目，根据各支出项目的性质和是否形成非流动资产，分别确认为与资产相关和与收益相关的政府补助；（2）政府批文中有明确的特定对象的部分，认定为与该特定对象支出相关的补助；其余部分可以认为首先用于弥补该项目中发生的费用性支出，剩余部分确认为与资产相关的政府补助；等等。在此基础上，对于与收益相关的政府补助，如果在确认时相关支出均已发生并已计入本期或前期的损益，则可以在确认时一次性计入当期其他收益；对于与资产相关的政府补助，则按前段所述方法采用系统、合理的基础予以摊销，计入相关资产折旧或摊销期内的其他收益。

问题2-2-11（新企业会计准则首次执行日之前收到政府补助，新企业会计准则首次执行日之后收到政府补助文件相关账务处理问题）

问题：

收到政府补助若干年后才收到政府补助文件(且这两个日期分别位于新企业会计准则首次执行日之前和之后)，确认相关政府补助的性质及用途时，企业该如何进行账务处理？

背景：

2008年1月17日，A公司通过土地挂牌交易，向当地土地储备交易中心支付土地出让金62,523,340.80元受让一宗土地。2008年3月4日，B公司（系当地开发区管理委员会下属公司）拨付A公司补贴款55,684,800.00元，当时未明确补贴款的性质。A公司将该补贴款冲减无形资产——土地使用权，使得无形资产——土地使用权的原值只有6,838,540.80元。

2008年7月4日，A公司之母公司与C公司签订《产权转让合同书》，将所持A公司股权以人民币451万元的价格转让给C公司。

2012年4月，当地工业园管理委员会出具了《关于拨付企业项目基础设施配套资金的通知》、经济技术开发区管理委员会出具了《关于经付A公司一次性项目基础设施配套补贴的通知》，明确了2008年3月4日拨付款项的性质，规定该补贴专项用于新建项目的基础设施配套建设投资。

自2008年3月至2011年12月31日，A公司在该土地上新增固定资产约2,400.00万元（其中房屋建筑物1,140.00万元、机器设备1,260.00万元）。

C公司拟将2010年作为IPO申报起始期，基于IPO申报期内统一会计政策的要求，C公司（包括此时已成为C公司子公司的A公司）将2010年1月1日确定为新企业会计准则的首次执行日。

解答：

首先需要解决的是政府于2012年下达关于拨款性质的批文，对IPO申报财务报表而言应当作为前期差错更正，还是作为2012年度新发生的事项（将其影响计入2012年度及其以后各年度财务报表）的问题。在本案例中，2008年3月收到该拨款时，并未明确该款项的性质，直到2012年4月才由当地管委会下文明确其性质为“一次性项目基础设施配套补贴”，并规定专项用于新建项目的基础设施配套建设投资。这其中的时间间隔已经明显超出为了明确资金性质所需的必要时间限度。鉴于IPO审计的特殊情况，为了避免此情况对IPO申报期内损益状况和盈利趋势判断产生影响，倾向于将此事项作为前期差错更正，即在2008年收到资金时，即应将其按照批文指定的性质和用途进行会计处理。

1、2008年原《企业会计制度》下的处理

在原《企业会计制度》下，税收减免与返还、政府补贴、财政拨款的会计处理，应遵循《企业会计制度》、财会函[2000]30号文《关于股份有限公司税收返还等有关会计处理的复函》等相关会计制度的规定。其中，如果政府补贴批准文件明确该补贴由公司全体股东享有，属于国家财政扶持领域而给予的补贴，公司在实际收到时，计入补贴收入；如果财政拨款批准文件明确该拨款具有专门用途，如用于技术改造、技术研究等，在该项拨款实际到位时应

作为“专项应付款”核算，在项目完成后，应将其形成的资产转入固定资产，同时相应拨款转入资本公积。

2、新企业会计准则下的处理

根据《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》的规定，政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。其中，与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。

关于新旧会计准则转换时的衔接问题，根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及其应用指南的规定，在新企业会计准则的首次执行日，对政府补助的会计处理采用未来适用法进行衔接处理，对以前年度原先在《企业会计制度》框架下对政府补助资金的会计处理不作追溯调整。首次执行日之后企业取得的政府补助，应当按照政府补助准则的规定进行会计处理。

根据本案例的具体情况，结合上述批文的规定，对该事项的建议处理方法如下：

1、2008年内收到该项补助款时，先计入专项应付款，自该日起直到转换到新企业会计准则之前的期间内，在相关基础设施建设支出发生，形成固定资产时，将相应金额的专项应付款转入资本公积。

2、转为执行新企业会计准则时（按照IPO申报期内统一会计政策的要求，新企业会计准则的首次执行日不应晚于IPO申报期的起始日），在首次执行日对该专项应付款余额和已结转资本公积的金额不作追溯调整。以后再发生的相关固定资产购建支出对应的补贴款金额作为与资产相关的政府补助，如果A公司选择对此类政府补助采用“总额法”列报，则在相关固定资产达到预定可使用状态时转为递延收益，并在其折旧年限内摊销，计入各年度的其他收益；如果选择采用“净额法”列报，则在相关固定资产达到预定可使用状态时冲减固定资产账面价值。

3、鉴于该土地取得到2011年末已有三年多时间，按照常理，其上房屋建筑物和其他配套设施的建设应当已经基本完成。如果该土地上的房屋建筑物和其他配套设施的购建已经基本完成，则鉴于实际发生的固定资产购建支出仅为2,400万元（即使将机器设备的购建支出也包括进去），小于该项拨款总额（5,568.48万元），因此公司应当向管委会等当初给予该拨款的有权部门确认余款是否需要缴回。如果余款不需缴回的，则对于不需缴回的余款部分，应当基于实质重于形式的原则确认为与当初土地使用权的取得相关的政府补助，在土地使用权的剩余年限内摊销，计入各期损益。

问题2-2-12（境外合作区政府补助相关问题）

问题：

如下文“背景”所述，A公司收到的14,038万元，是否能一次性进损益，还是按资产使用年限摊销，或作为长期投资的抵减项？

背景：

A公司2011年9月与B公司签订协议，约定由A公司收购B公司持有的C公司100%的股权，股权转让价款4.15亿元，截止2011年12月31日，已经支付股权转让款24,012万元。C公司的一项重要资产是对E公司的长期股权投资，占E公司60%的股权。

同时，A公司与D公司签订股权转让协议，约定由A公司收购D公司持有的E公司的40%的股权，股权收购价款10,218.8万元，截止2011年12月31日，A公司已经支付全部股权转让价款。

上述两项收购交易因尚未经商务部和发改委审批通过，未能办理股权转让手续。目前挂在其他应收款中。上述两项收购交易如果最终完成，则E公司100%的股东权益将由A公司享有。

根据国函【2008】17号《国务院关于同意推进境外经济贸易合作区建设意见的批复》、商合发【2008】431号《境外经济贸易合作区确认考核暂行办法》的相关要求，商务部和财政部审核了E公司的原股东（即B公司和D公司）在境外某工贸合作区的基建情况，按照已完成基建投入的30%拨付原股东财政专项补贴14,038万元。

基于以上股权转让关系，B公司和D公司协议将财政专项补贴14,038万元全部给予A公司。

A公司本期收到14,038万元。

解答：

根据上文“背景”资料所述，“上述两项收购业务因尚未经商务部和发改委审批通过，未能办理股权转让手续。目前挂在其他应收款”，而该笔款项补助款项由A公司享有的一个基本前提就是股权转让完成，A公司直接、间接地享有E公司的全部股东权益（尽管这一点在相关股权转让协议中未明示，但可以合理推断）。因此，在目前股权收购尚未完成的情况下，如果A公司已经实际收到该补助资金，则2011年末应暂挂在“其他应付款”项目中，到股权收购成功，确认长期股权投资后，再作进一步处理。

在以后年度，如果股权收购能够按协议完成，E公司成为A公司享有100%股东权益的子公司，则对进一步的后续账务处理，需区分A公司个别报表和合并报表层面分别予以处理：

1、A公司个别报表层面，应作为一项对于非流动资产（长期股权投资）购建的补助，计入递延收益，在C公司被处置或清算前不能转为收益。如果A公司将该笔补助款按照约定进一步拨付给E公司使用的，则按照是否要求E公司返还，分别作为长期股权投资或者长期应收款项处理。或者，也可以采用“净额法”处理，即将补助款的60%、40%分别直接冲抵A公司对C公司和E公司的长期股权投资成本。

2、A公司合并报表层面，由于《境外经济贸易合作区发展资金管理暂行办法》（商财发[2008]211号）第二条规定：“发展资金对国家批准、确认、考核通过后的合作区建设过程中发生的相关支出给予资助”，第三条明确了作为资助对象的“合作区基础设施建设费用”的范围，即明确这是对合作区建设过程中发生的基础设施建设费用予以补助，因此当补助款被实际用于该用途时，即构成了一项与资产（合作区内的基础设施）相关的政府补助，应当在相关基础设施资产计提折旧或摊销的年限内按照合理、系统的方法分期计入损益。或者，也可以采用“净额法”处理，在合并报表层面，直接冲抵相关基础设施资产的账面价值。

问题2-2-13（顶峰发电奖励的处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，顶峰发电奖励款应如何进行账务处理，是属于政府补助性质还是属于代收代付性质，认定的依据是什么？

背景：

根据某省发展和改革委员会、省财政厅文件《关于印发省统调火电企业顶峰多发奖励办法及1-8月份奖金分配方案的通知》，为充分调动火电企业积极性，省政府设立顶峰发电奖励专项资金，对统调火电企业顶峰多发实行奖励。该专项资金主要用于奖励火电企业员工，同时对煤电运系统其他有功人员给予适当奖励。企业奖励资金中，按55%的比例直接发放至A公司（系某发电集团下属的省级子公司）下属的火电企业，其余45%的奖励资金由A公司统筹发放，所属发电企业人均奖励资金原则上不低于全省人均奖金的1/2，差额部分由A公司统筹安排，人均奖励资金最高额不高于全省人均奖金的3倍。

同时，省能源局文件《关于切实做好火电企业顶峰多发奖励资金发放的通知》要求顶峰发电奖励100%发放至企业干部职工，各公司按照有关规定制定资金发放细化方案，于12月底前报省发改委、省财政厅，资金到账后要立即足额发放，不得冲抵企业成本。

解答：

根据《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》及其应用指南的规定，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助通常附有一定的条件，主要包括“政策条件”和“使用条件”，其中“使用条件”是指：企业已获批准取得政府补助的，应当按照政府规定的用途使用。

本案例中涉及的“顶峰发电奖励款”应界定为政府补助性质（即对企业因“顶峰发电”而增加的职工薪酬性质支出的补助），不属于代收代付。企业应当一方面在收到时作为与收益相关的政府补助处理，另一方面确认职工薪酬相关费用（制造费用或管理费用）。

在本案例中，尽管相关的管理文件对资金的使用提出了一般性的要求（要求100%发放至企业的干部职工），但这应当理解为性质上是“政府补助所附条件”中的“使用条件”，企业仍应在该条件的框架内制定细化的发放方案，即企业对资金的使用（具体发放方案的制

定)仍有一定的自主权。同时,该笔资金的目的旨在“为充分调动火电企业积极性,省政府设立顶峰发电奖励专项资金,对统调火电企业顶峰多发实行奖励”,但要求奖励金额100%发放给企业职工,即本质上仍属于对企业职工薪酬费用的补偿,因为职工在“顶峰多发”中作出的努力和贡献也可以增加火电企业的经济利益流入;另外,2011年底前已经编制完成了发放方案的明细表(明细到个人应得金额),并且补偿对象是2011年内的“顶峰多发”,所以已经构成了一项“由过去的交易或事项导致的现时义务”且其金额可以可靠计量。所以应当在2011年内,一方面确认为政府补助,一方面确认职工薪酬费用和应付职工薪酬。

问题2-2-14 (物联网发展专项资金的会计处理)

问题:

A公司收到的物联网发展专项资金是否可以计入资本公积?

背景:

A公司2011年12月收到当地经济和信息化委员会拨付的物联网发展专项资金300万元,用于物联网身份认证基础设施平台研发及产业化项目。该产业化项目实施时间为2011年1月至2013年12月,项目投资为3,000万元,其中2,700万元企业自筹;300万元由财政拨款,用于固定资产购置。该款需专款专用,项目完成后须向当地经济和信息化委员会报送项目情况及专项资金使用情况,如改变资金用途或未使用资金需退回。

解答:

本案例一个基本前提是明确该笔“物联网发展专项资金”属于《企业财务通则》第二十条所规范的五类财政资金中的哪一类。

根据财政部、工业和信息化部《物联网发展专项资金管理暂行办法》(财企[2011]64号)的规定,专项资金的支持范围包括物联网的技术研发与产业化、标准研究与制订、应用示范与推广、公共服务平台等方面的项目。专项资金的支持采用无偿资助或贷款贴息方式。申请专项资金的项目原则上只采用一种支持方式。无偿资助方式主要支持以自有资金为主投入的项目,贷款贴息方式主要支持以银行贷款为主投入的项目。原则上,技术研发、标准研究与制订、公共服务平台类项目,以无偿资助方式为主;产业化、应用示范与推广类项目以贷款贴息方式为主。

从该文件规定的资金管理办法看,该专项资金应属于《企业财务通则》第二十条所规定的第三类财政资金,即“贷款贴息、专项经费补助”,而不是第二类“投资补助”。因此应按《企业会计准则第16号——政府补助(2017年修订)》的相关规定进行会计处理(应进一步区分为“与收益相关的政府补助”和“与资产相关的政府补助”,分别按照准则中的适用规定进行会计处理),不能计入资本公积。

权威指引:

《企业财务通则》第二十条:

企业取得的各类财政资金，区分以下情况处理：

（一）属于国家直接投资、资本注入的，按照国家有关规定增加国家资本或者国有资本公积。

（二）属于投资补助的，增加资本公积或者实收资本。国家拨款时对权属有规定的，按规定执行；没有规定的，由全体投资者共同享有。

（三）属于贷款贴息、专项经费补助的，作为企业收益处理。

（四）属于政府转贷、偿还性资助的，作为企业负债管理。

（五）属于弥补亏损、救助损失或者其他用途的，作为企业收益处理。

《企业财务通则解读》（财政部企业司编）对《企业财务通则》第二十条的进一步解释：
财政资金的类别及其财务处理办法

目前，支持企业改革与发展的财政资金大致分为五大类别。据不完全统计，仅中央有关财政资金就有几十项。但是，对有关财政资金一直缺乏统一、明确的财务处理原则。《通则》分门别类，对企业取得财政资金的财务处理做出了具体规定：

1.属于国家直接投资、资本注入的财政资金，如基本建设投资、国债投资项目等。这类资金属于国家以投资者身份对企业的资本性投入，因此，应当增加国家资本，对于超过注册资本的投资则增加国有资本公积。

2. 属于投资补助的财政资金，如公益性和公共基础设施投资项目补助、推进科技进步和高新技术产业化的投资项目补助等。这类资金是对投资者投入资本的补助，但是与前一类资金最大的区别是国家不一定以投资者身份投入，大部分时候是政府为了贯彻宏观经济政策或实现调控目标，给予企业的、具有导向性的资金。因此，《通则》规定企业收到这类资金增加资本公积或者实收资本，由全体投资者共同享有；如果国家拨款时，明确形成的资本由某个单位持有，或者做出其他权属规定的，则按规定执行。

3. 属于贷款贴息、专项经费补助的财政资金，如技术更新改造项目贷款贴息、中小企业发展专项资金、产业技术与开发资金、科技型中小企业技术创新基金、中小企业国际市场开拓资金等。这类资金一般是对企业特定经济活动支付的成本费用的补偿，因此，企业使用这类资金时，作为收益处理。企业在具体执行时，使用这类财政资金如果形成固定资产或者无形资产，应当作为递延收益，按照资产使用寿命分期确认；如果没有形成资产，则应当作为本期收益处理。

4. 属于政府转贷、偿还性资助的财政资金，如世界银行贷款项目等。这类资金使用后要求归还本金，因此，企业收到时，应当作为负债管理。

5. 属于弥补亏损、救助损失或者其他用途的财政资金，如国有企业亏损补贴、“非典”期间补偿民航公司的损失、关闭小企业补助等。企业收到这类资金时，作为本期收益或者递延收益处理。

问题2-2-15（预计预缴土地增值税将返还时的处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，对预计在以后年度可以获得返还的税款，在缴纳时应如何进行会计处理？

背景：

A公司开发的一个房地产项目已经竣工并开始销售，业主已经入住。由于该项目早期涉及贫困区的拆迁，所以A公司投入了大量的人力物力和资金。本期项目售出后，在确认收入的同时，需要在2011年内预先缴纳一部分土地增值税，该预缴金额的影响将是重大的。根据A公司与当地政府部门的协商结果，此次预缴的土地增值税年后将退回，作为给予公司的补偿，即税务部门在年后指派税务师对土地增值税进行审计，然后将预缴的土地增值税在2012年退回，时间估计在3月份。

解答：

本案例需要确定“此次预缴的土地增值税年后将退回，作为给予公司的补偿，即税务部门在年后指派税务师对土地增值税进行审计，然后将预缴的土地增值税在2012年退回”在税法上是否有依据。

如果税法上有依据的，则应查阅相关税法条文，确定需经过哪些审批程序之后才能获得返还，其获得返还的可能性和返还金额能否合理、可靠地预计。对其获得返还的可能性和返还金额可以可靠预计，根据《〈企业会计准则第16号——政府补助〉应用指南（2018）》中“五、关于政府补助的确认与计量”规定：“关于政府补助的计量属性，本准则规定，政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。如果企业已经实际收到补助资金，应当按照实际收到的金额计量；如果资产负债表日企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。”的规定，谨慎判断是否符合“应收款”的确认条件，我们理解该税务部门将对企业进行的审计是实质程序，并非程序形式，因此很可能还是只能在收到时确认为其他收益，在2011年末不能确认其他应收款和其他收益。

如果税法上没有依据的，则可能只是当地政府的“土”政策，其能否收到以及可收到的金额都存在重大不确定性，因此只能在实际收到时作为政府补助确认，计入实际收到时的其他收益。

还有另一种可能是，A公司按照项目所在地的规定在收到预售款时按照预征率预缴土地增值税，但A公司预计预缴的土地增值税大于该项目最终清算时应缴纳的土地增值税（例如，A公司该项目为普通标准住宅，增值额未超过扣除项目金额20%，按照规定应免征土地增值税），税务部门承诺的2012年将A公司预缴的土地增值税退回，仅是在A公司该项目尚未完成土地增值税清算时提前退还其预缴的土地增值税，该部分在最终完成清算时不会重复退还A公司，则这部分资金不属于政府补助，应在实际收到时冲减A公司预缴土地增值

税形成的“其他流动资产”。

问题2-2-16（中外合资企业收到政府补助时的考虑）

问题：

中外合资企业收到财政部拨付没有具体资金使用规定的款项时如何进行账务处理？

背景：

A公司系中外合资企业（中方控股），其中方股东B公司所占股比为52%，另一股东为一境外企业。

2010年度及2011年度A公司共计收到财政部拨款960万元，地方经济和信息化委员会拨款109万元，用于某新能源汽车技术开发和产业化项目。

960万元财政部拨款所依据的文件是：《财政部关于下达20××年重点产业振兴和技术改造（第×批）中央预算内基建支出预算（拨款）的通知》。

财政部具体拨款是先拨给B公司，B公司落实到具体企业转拨给了有具体生产的新能源企业A公司，鉴于该拨款小于1,000万元，所以不存在国家强制规定的验收，资金的具体使用要求由B公司内部来管理。

A公司本期销售费用505万元，其中约470万元是支付给B公司的市场开发费。A公司目前仅有这一个“新能源汽车技术开发和产业化项目”。

解答：

鉴于本案例中，实际使用拨款的该公司系中外合资企业，涉及外方的资本和权益，因此需要谨慎确定该笔资金的权属：是归中方独享，还是中外方股东可以按股权比例共同享有该笔资金。

如果财政部相关批文要求B公司先增加国家资本金，然后B公司将其下拨给A公司的，则A公司收到该笔资金应作为其母公司的资本性投入处理，确认为资本公积，这部分资本公积的权属可能是归中方独享，也可能是中外方股东按股权比例共享，需根据财政部相关批文是否明确了权属而定。

如果财政部批文未明确要求增加国家资本金，而是由各方股东按股权比例共同享有该笔资金的，则可以考虑两种处理方法：

1、从相关拨款批文的名称来看，该类财政资金属于《企业财务通则》第二十条所指的“投资补助”的可能性较大（根据《企业财务通则》第二十条和财政部企业司的官方解读，“投资补助”包括公益性和公共基础设施投资项目补助、推进科技进步和高新技术产业化的投资项目补助等。这类资金是对投资者投入资本的补助，但是与前一类资金最大的区别是国家不一定以投资者身份投入，大部分时候是政府为了贯彻宏观经济政策或实现调控目标，给予企业的、具有导向性的资金。企业收到时应增加资本公积或者实收资本。国家拨款时对权属有规定的，按规定执行；没有规定的，由全体投资者共同享有。）如果确认属于“投资补

助”的，则B公司应当于收到时计入资本公积处理，而无论该笔资金是由中方独享还是由双方股东按股权比例共享。

2、如果确认该补贴是一项政府补助（不属于投资补助），则应适用政府补助会计准则的相关规定。实务中A公司应当根据申请该资金时上报的项目预算等资料，合理估计项目总预算中资本支出和费用性支出的金额和比例，按该比例将收到拨款总额区分为与资产相关和与收益相关这两部分，分别处理。

另外，对于2012年2月21日或以后采用逐级拨付方式的财政性资金，相关企业对其进行财务和会计处理时，应同时关注财政部《关于印发加强企业财务信息管理暂行规定的通知》（财企[2012]23号）第八条中的下列规定：

企业收到的财政性资金应当纳入企业预算管理，实现资金统一管控，提高财政性资金使用的整体效益。企业收到资本性财政性资金，列作国有实收资本或股本，企业股东（大）会或董事会、经理办公会等决策机构应当出具同意注（增）资的书面材料。企业一个会计年度内多次收到资本性财政性资金的，可暂作资本公积，但应在次年履行法定程序转增国有实收资本或股本；发生增资扩股、改制上市等事项，应当及时转增。

企业集团母公司将资本性财政性资金拨付所属全资或控股法人企业使用的，应当作为股权投资。母公司所属控股法人企业暂无增资扩股计划的，列作委托贷款，与母公司签订协议，约定在发生增资扩股、改制上市等事项时，依法将委托贷款转为母公司的股权投资。

企业收到费用性财政性资金，列作收益，符合《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70号）规定不征税条件的，可作为不征税收入。企业按规定将费用性财政性资金拨付所属全资或控股法人企业使用，中间拨付环节企业均作为往来款项。

问题2-2-17（与长期股权投资相关的政府补助）

问题：

收到的与长期股权投资相关的政府补助如何进行账务处理？

背景：

A公司投资设立了一家控股子公司。由于A公司投资设立的新公司和产业基地“属于产业项目科技含量高、项目投资大、发展前景好且意义深远，为有力推动地方经济发展，推进该项目尽快竣工生产，产生经济效益，从而鼓励更多企业在地投资发展”，当地开发区管委会决定奖励投资方A公司4,143万元，第一笔2,000多万元已到A公司账户。

解答：

由于当地政府给予该补助的原因是A公司投资设立的新公司和产业基地“属于产业项目科技含量高、项目投资大、发展前景好且意义深远，为有力推动地方经济发展，推进该项目尽快竣工生产，产生经济效益，从而鼓励更多企业在地投资发展”，表明该项奖励资金

是与 A 公司在当地的投资建设有关，可以认为属于与长期股权投资相关的政府补助。如果 A 公司选择采用“总额法”列报此类补助，则在 A 公司个别报表层面应将其确认为一项递延收益，以后随着子公司股权的转让逐步实现，从递延收益转入投资收益或其他收益；合并报表层面，由于长期股权投资已被抵销，而批文中仅明确其为“奖励资金”，并未明确要求用于特定的非流动资产的购建，所以该笔补贴款可认为是一项与收益相关的政府补助，在收到当年一次性计入合并利润表中的其他收益。即，基于本案例的特定情况，该笔补助在个别报表和合并报表层面的处理可能不同。

问题2-2-18（“鼓励企业上市发展专项资金”资助款处理）

问题：

企业收到的“鼓励企业上市发展专项资金”资助款如何进行账务处理？

背景：

A公司正在申请首次公开发行股票并在创业板上市，目前证监会受理后的反馈意见已下达企业。

A公司注册地财政局、金融办联合下发了一个《鼓励企业上市发展专项资金管理办法》文件，文件规定：“拟上市企业已得到国家证券监督管理机构受理并出具受理文件的给予奖励”。

A公司据此文件申请奖励，并于2011年6月取得前述阶段性政府补助80万元。

按照文件规定，A公司取得该奖励资金的使用范围规定是：补偿非上市企业为实现上市而实际发生的辅导、保荐、审计、评估、法律和办理工商变更手续等费用。

解答：

本案例需要分析该项“奖励资金”用途方面的规定，是否支持范围仅包括申报上市阶段发生的费用，还是同时包括改制阶段和申报上市阶段发生的相关费用。

如果该奖励资金包含了对股份有限公司改制设立阶段的审计、评估等相关费用的补助，则由于该阶段内的审计、评估等中介机构费用已经于发生时费用化，则可以把对应金额的补助款于收到时计入其他收益（或冲减管理费用）。扣除该部分对股份有限公司改制设立阶段的审计、评估等相关费用的补助后剩余的资助款，按下段所述原则处理。

如果该奖励资金仅限于对申报上市阶段发生的中介机构费用等交易费用的补助，则该项补助资金的处理方法应取决于对应的作为补助对象的申报上市阶段中介机构费用的会计处理方式。一般情况下，在 IPO 实施的早期阶段（向证监会报送 IPO 申报材料并被受理之前），其最终能否成功仍可能存在较大的不确定性，将该阶段内发生的中介机构费用等 IPO 相关费用于发生时费用化的处理较为稳健，相应地，所收到的补助款中对应于该部分费用的部分应当在收到时计入其他收益（或冲减管理费用）；到证监会受理申请并出具初审意见，根据所了解到的各方面情况认为成功可能性较大之后，再发生的中介机构费用等发行费用可以暂

挂资产类项目（但不建议使用“其他应收款”项目，而是建议根据 IPO 项目的预计进度使用“其他流动资产”或者“其他非流动资产”项目），到 IPO 成功后冲减发行溢价。相应地，针对这部分目前暂挂“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目的发行费用的补助款应当冲减挂账项目金额（而不是确认为其他收益或冲减管理费用），相应减少未来 IPO 实施时冲减发行溢价的金额。

总之，该项奖励资金的会计处理方法应当与作为补助对象的费用支出的会计处理方法相对应，即：对应于费用化支出的部分，应当于相应的费用化支出计入损益时相应计入同一期间的损益；对应于冲减发行溢价的发行费用的部分，应当冲减暂挂于“其他流动资产”或者“其他非流动资产”项目中的资本化发行费用，最终达到减少未来 IPO 实施时冲减发行溢价的金额的处理效果。

关于发行费用的会计处理，请参阅“[问题 5-1-17](#)（可从股票发行溢价中扣减的发行费用的范围）”。

问题2-2-19（收到母公司拨付的资本性财政资金的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司收到母公司拨付的资本性财政资金时如何处理？

背景：

A公司（上市公司）2012年收到其母公司下拨的节能减排资金7,000万元，用于A公司固定资产节能减排等方面的更新改造支出。根据财政部《关于下达XX集团公司2008年度节能减排资金的通知》（财企【2008】388号）的要求，应将节能减排资金作增加集团公司国家资本金处理。A公司现将下拨的资金计入了“长期应付款”科目。

解答：

2008年时，根据当时的《节能技术改造财政奖励资金管理暂行办法》（财建[2007]371号）拨付的节能技术改造财政奖励资金，属于“投资补助”性质，要求“企业收到财政奖励资金后，在财务上作资本公积处理”。该《暂行办法》已于2011年6月被《节能技术改造财政奖励资金管理办法》（财建[2011]367号）取代，新规定并未明确“节能技术改造财政奖励资金”应视作资本性的财政资金。但本案例中的该笔资金在2008年即已下达，因此我们理解仍应将其按当时规定视作“资本性财政性资金”。

根据财政部《关于印发加强企业财务信息管理暂行规定的通知》（财企[2012]23号）第八条规定：“企业收到资本性财政性资金，列作国有实收资本或股本，企业股东（大）会或董事会、经理办公会等决策机构应当出具同意注（增）资的书面材料。企业一个会计年度内多次收到资本性财政性资金的，可暂作资本公积，但应在次年履行法定程序转增国有实收资本或股本；发生增资扩股、改制上市等事项，应当及时转增。”“企业集团母公司将资本性财政性资金拨付所属全资或控股法人企业使用的，应当作为股权投资。母公司所属控股法人

企业暂无增资扩股计划的，列作委托贷款，与母公司签订协议，约定在发生增资扩股、改制上市等事项时，依法将委托贷款转为母公司的股权投资。”

根据上述规定，如果该母公司在从财政收到该笔资金时，已经作了增加国有实收资本的处理，则A公司应按照财企[2012]23号文第八条的上述规定处理。A公司目前采取的计入“长期应付款”的处理方式不妥。如果A公司目前暂无增资扩股计划，则应由A公司和母公司签署协议，暂时作为委托贷款管理及核算，择机以非公开发行方式增加A公司的股本，具体应按证监会、交易所关于定向增发新股的相关规定执行。

说明：证监会有关定向增发新股的规定目前主要包括：《上市公司证券发行管理办法（2020年修订）》（证监会令第163号）、《上市公司非公开发行股票实施细则（2020年修订）》（证监会公告〔2020〕11号）、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第25号——上市公司非公开发行股票预案和发行情况报告书》（证监发行字[2007]303号）、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第36号——创业板上市公司向特定对象发行证券募集说明书和发行情况报告书（2020年修订）》（证监会公告[2020]34号）、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第44号——科创板上市公司向特定对象发行证券募集说明书和发行情况报告书》（证监会公告[2020]38号）等。

问题2-2-20（上市公司收到控股股东拨付的资本性财政资金的处理）

问题：

上市公司收到控股股东拨付的资本性财政资金是否可以确认为股本？

背景：

A国有控股上市公司，于2012年12月收到集团母公司拨付的资本性财政资金1,000万元，计入“专项应付款”科目。其控股股东在拨付此项资金时同时以文件形式通知，要求该公司与其他股东协商一致并履行法定审批程序后记入股本。

解答：

本案例中A公司收到的集团母公司拨付的资本性财政资金应计入专项应付款，理由如下：

1、根据《企业会计准则——应用指南》的附录“会计科目和主要账务处理”对“2711 专项应付款”科目的使用说明：“本科目核算企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项”，因此对于上市公司收到的资本性财政资金，在增加股本之前，通过“专项应付款”科目核算是恰当的。

2. 从会计处理角度看，上市公司收到的资本性财政资金，在尚未确定增资价格和增资股份数的情况下，应作为一项债务工具而不是权益工具。主要理由和依据如下：

根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第九条、第十条规定（《2017年修订版中第九条、第十条与2014年修订版第九条、第十条基本一致》）：

第九条 权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的

合同。在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：

（一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；

（二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第十条 金融负债与权益工具的区分：

（一）如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

（二）如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动，该合同应当分类为金融负债。

在本案例中，虽然出资款已经拨付给上市公司，但该笔款项可认购的上市公司增发股份数和占上市公司股权比例截至资产负债表日尚未确定，也不能就新增的出资享有股东权利，因此，截至2012年底，该出资额并不代表在上市公司扣除负债的净资产中享有的剩余权益（即，并未在上市公司的净资产中享有相应收益和承担相应风险），因而不符合《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014、2017年修订）》第九条对“权益工具”的定义。在股权比例确定之前，上市公司实质上是对该专项应付款的拨付方负有金额确定的债务，该项债务在股权比例确定，完成增资扩股的手续之后才转为权益。

从另一方面说，对照《企业会计准则第37号——金融工具列报》第九条规定的确认权益工具需同时满足的两项条件，其中条件（一）是可以满足的，即因为该笔资本性财政资金不能再抽回，因此不存在“交付现金或其他金融资产给其他单位，或在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务”；但条件（二）不满足，因为在股权比例尚未确定的情况下，将用于结算该项金融工具的自身权益工具的数量是不固定的，即不满足“如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务”的条件，因此，在具体的非公开发行方案确定并获得中国证监会核准之前，上市公司应将已

收到的资本性财政资金确认为负债，即专项应付款。

需要注意的是：本案例与前一问题——[问题2-2-19](#)（收到母公司拨付的资本性财政资金的处理）相比较，其基本的事实背景有相似之处，所讨论的都是上市公司收到母公司转拨的资本性财政资金如何处理的问题，但是也有区别：在前一案例中，上市公司可能并没有在近期增资扩股的明确计划，此时应按照财企[2012]23号文第八条规定，对已收到但暂时没有增资扩股计划的资本性财政资金作委托贷款管理。但在本案例中，控股股东在转拨该项财政资金时已经明确要求将其转增上市公司股本，即已有明确的增资意向，将很快启动相关程序。本案例中上市公司将所收到的资本性财政资金计入专项应付款，其前提应当是根据实际情况预计转增方案的制定、决策、审批（核准）和实施不存在重大不确定性，预计可在较短时间内完成，因而从收到财政资金到转增股本手续办理完毕的期间内所涉及的资金时间价值是不重大的。如果不满足该条件，则为稳妥起见，仍建议采用财企[2012]23号文第八条规定的在转增实施前暂作委托贷款管理的方式（但需以双方签署的正式的委托贷款协议为依据进行相关财务、会计处理）。

问题2-2-21(政府拨付科研资金时相关文件规定的账务处理政策与会计准则规定存在差异的问题)

问题：

公司收到政府拨付的科研资金，政府对该科研资金的会计处理有专门的文件规定，但该文件规定与会计准则的要求存在差异时，该如何处理？

背景：

A公司2011年与某市科技局签订项目合同，取得该省科研成果转化专项资金，其中现金600万元，贷款贴息200万元，项目形成的科研成果及知识产权除涉及国家安全和重大社会利益的以外，原则上归企业所有。合同规定双方需共同遵守该省省级科技创新与成果转化专项引导资金管理办法、该省科技成果转化专项资金财务管理实施细则、该省科技成果转化专项资金项目管理实施细则。

《XX省科技成果转化专项资金项目经费会计核算暂行办法（试行）》第十五条规定：“项目通过验收后，项目执行单位根据财务决算验收的意见，将省科技成果转化资金支出（无偿资助）形成的固定资产等资本性支出，按实际成本转入资本公积，借记‘专项应付款’科目，贷记‘资本公积——拨款转入’科目。在验收当年，‘管理费用’中从科技成果转化资金列支的部分冲减‘管理费用’，以前年度已在‘管理费用’中以科技成果转化资金支出的，转入‘以前年度损益调整’。以科技成果转化资金补贴产品成本的，在验收当年销售的，冲减‘主营业务成本’；以前年度已销售的，转入‘以前年度损益调整’；验收当年尚未销售的产品，冲减该产品的‘库存商品’成本；尚未完工入库的产品，冲减该产品的‘生产成本’。项目承担单位收到的省财政拨付的成果转化资金贷款贴息时，对原已资本化的利息，冲减

‘在建工程’或‘固定资产’；对未予资本化已列入‘财务费用’的利息，冲减收到贴息当期的‘财务费用’。”

解答：

本案例首先需要确定A公司执行的是原《企业会计制度》还是新企业会计准则。在不同的会计核算标准体系下，对该事项的处理也有较大的差异。

1、原《企业会计制度》下的处理

在原《企业会计制度》体系下，有关国家专项资金的企业会计核算，主要有如下两个文件：

（1）《关于对国家专项科研开发费用核算的复函》（财会便[2002]36号）

按《企业会计制度》规定，企业收到国家拨入的具有专门用途的资金，通过“专项应付款”科目核算，拨款项目完成后形成的资产部分，从“专项应付款”科目转入资本公积；未形成资产需核销的部分，经批准冲减专项应付款。

企业收到国家拨入的产品研究开发专项资金或拨款，应先通过“专项应付款”科目核算，为完成承担的国家专项拨款指定的研发产品活动所发生的费用，应按企业自己生产的产品相同的方法进行归集，并在“生产成本”中单列项目核算。待研发成功后，如将研发成果交给国家，并经批准核销专项应付款的，按应核销金额，借记“专项应付款”科目，贷记“生产成本”科目；如研发成果留给你公司的，除将发生的费用从“生产成本”科目结转至“库存商品”科目外，还应同时将专项应付款转入资本公积。如研发的项目将形成固定资产的，则应通过“在建工程”科目归集所发生的费用，待项目完成结转固定资产或经批准核销时，再按上述原则进行处理。

（2）财政部关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答（财会[2002]18号）相关内容：

问：企业接受国家拨入的具有专门用途的拨款，在拨款项目完成后应如何核算？

答：按照《企业会计制度》规定，企业收到国家拨入的具有专门用途的资金，应通过“专项应付款”科目核算。

企业接受国家拨入的具有专门用途的拨款，如专项用于技术改造、技术研究等，在为完成承担的国家专项拨款所指定的研发活动所发生的费用实际发生时，应按与企业自己生产的产品相同的方法进行归集，并在“生产成本”科目下单列项目核算。如能确定有关支出最终将形成固定资产，则应在“在建工程”科目下单列项目归集所发生的费用。待有关拨款项目完工后，对于形成固定资产并按规定留给企业的，应按实际成本，借记“固定资产”等科目，贷记“在建工程”科目，同时，借记“专项应付款”，贷记“资本公积”。对形成产品并按规定将产品留归企业的，应按实际成本，借记“库存商品”等科目，贷记“生产成本”科目，同时，借记“专项应付款”，贷记“资本公积”；对未形成资产，需核销的拨款部分，报经批准后，借记“专项应付款”科目，贷记“生产成本”、“在建工程”等科目；对形成的资

产按规定应上交国家的，借记“专项应付款”科目，贷记“生产成本”、“在建工程”等科目；对按规定应上交结余的专项拨款，应在上交时，借记“专项应付款”科目，贷记“银行存款”科目。

根据上述文件分析，《XX省科技成果转化专项资金财务管理实施细则》与原会计制度下的核算规定并不完全相矛盾，但需要注意以下几点：

（1）有关冲减管理费用的问题

根据上面引用的“财会便[2002]36号”和“财会[2002]18号”文的相关规定，企业发生的属于专项资金拨款预算内的资金应当通过“生产成本”、“在建工程”或“固定资产”项目核算。在实际发生时，一般不通过“管理费用”核算，对于没有形成资产的部分，一般于验收时以核销的形式处理，即借记“专项应付款”，贷记“生产成本”或“在建工程”等。因此，理想状态下，应该不存在“从科技成果转化资金列支的部分”计入“管理费用”的情况，如果存在，则应当进行调整（包括本期或以前年度）。如果企业验收确认核销的金额与企业计入生产成本的部分确实存在差异，则需要考虑是由于会计估计变更导致还是会计差错导致（可参阅“[问题4-5-1](#)（会计估计变更和前期会计差错更正的区分）”和证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题1-24的相关规定判断），对于会计估计变更导致的差异，仅需调整本期即可，对于会计差错的事项，需要考虑是否调整以前年度。

（2）有关调整产品成本的问题

对于企业发生专项资金拨款预算内支出不涉及形成固定资产的，一般归集在“生产成本”科目中，但与正常生产的产品成本计入不同的明细科目。由于一般情况下，在相关研发项目完成时，才可能确定相关产品是否留归企业，此时企业才可能会出售产品，故调整“主营业务成本”的处理一般应当在研发项目验收之后，一般也不涉及调整以前年度损益的情况。如果企业在项目验收前，已经销售研发产品，则此时企业应谨慎判断是否有充分、适当的证据表明专项资金支出与所出售产品是否直接相关，并且预计该成果归企业所有，如果满足相关确认冲减条件，则于出售时根据合理估计调整出售产品的“主营业务成本”；如果实际验收时，存在重大差异，应当分析属于会计估计变更，还是前期差错，如果是前期差错，可能需要调整以前年度损益。

（3）有关贷款贴息

按照原《企业会计制度》下的会计处理惯例（财政部发布的国债专项资金、投资补助等专项财政资金的管理办法），贴息一般按照实际收到的金额冲减财务费用（对应于已资本化利息的部分则冲减相关资产的原值）。

2、新企业会计准则下的处理

在新企业会计准则下，此类“科技成果转化专项资金”应适用《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》。原先的《XX省科技成果转化专项资金财务管理实施细则》基本上是原企业会计制度体系下的文件，因此其规定与《企业会计准则第16号——政府补

助（2017年修订）》相比存在较大差异。对此，企业应当严格按照新企业会计准则的规定核算该项政府补助，不再执行原《XX省科技成果转化专项资金财务管理实施细则》对于接受补助款的企业应如何进行财务、会计处理方面的规定。具体可参阅“[问题2-2-9（企业收到创新基金的会计处理）](#)”的相关内容。

问题2-2-22（公司通过不同方式取得科研专项经费会计处理问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司获取的科研经费应如何处理？

背景：

A公司科研经费的取得一般分两种情况：政府直接拨付的科研项目；企业以分包合同方式参与的科研项目，由总包研制单位与A公司签订外协合同，A公司以协作方式参与研制活动，其科研费资金由总包单位向A公司直接支付。

解答：

对于本案例中A公司获得科研经费的会计处理问题，我们理解需区分两种情况分别讨论：

（1）A公司受托从事研究开发活动，研发成果的所有权归委托方所有，并由委托方实际使用，A公司就研发过程中实际发生的各项支出从委托方取得报酬。此时，应理解为经济实质是A公司提供受托研究开发劳务，适用《企业会计准则第14号——收入》的相关规定。此时所获得的相关拨款应确认为营业收入，相应所发生的研发支出确认为营业成本，报表上不形成无形资产。

（2）A公司自行从事研究开发活动，研发成果的所有权和使用权归A公司所有，政府相关部门根据A公司的申请向A公司提供专项研发经费补助。此类情况下所取得的财政资金属于《企业财务通则》第二十条所指的五类财政资金中的第三类即“贷款贴息、专项经费补助”。按照财政部企业司编《企业财务通则解读》中的表述，“此类资金的例子有技术更新改造项目贷款贴息、中小企业发展专项资金、产业技术与开发资金、科技型中小企业技术创新基金、中小企业国际市场开拓资金等。这类资金一般是对企业特定经济活动支付的成本费用的补偿，因此，企业使用这类资金时，作为收益处理。企业在具体执行时，使用这类财政资金如果形成固定资产或者无形资产，应当作为递延收益，按照资产使用寿命分期确认；如果没有形成资产，则应当作为本期收益处理”。在实际操作中，如果收到拨款时尚不确定是否满足政府补助的确认条件（例如，根据当时的情况，估计最终要返还的可能性大于50%），则应先计入专项应付款，到满足政府补助确认条件后转入递延收益，再区分为与资产相关和与收益相关的政府补助，分别按照各自适用的原则处理。但无论是作为专项应付款还是递延收益处理，并不影响对研究开发支出的核算，对于实际发生的研究开发支出仍按《企业会计准则第6号——无形资产》及其应用指南和讲解的规定进行费用化或者资本化的核算。不应将所发生的研究开发支出直接冲减专项应付款或者递延收益。具体可参阅“[问题2-2-6（‘863’](#)

项目资金的会计处理)”和“[问题2-2-9（企业收到创新基金的会计处理）](#)”的相关问答。

因此，对科研费业务，需根据对业务经济实质的分析确定其会计处理方法。对于以最终交付产品为目的的科研项目，需考虑其中的科研部分和产品制造与销售部分是否可以互相分离（在2006版收入准则下参阅《会计学撮要2011》第140～141页“包含多个部分的合同分拆的条件”；在2017版收入准则下则参考该准则关于“识别履约义务”的相关规定），例如本次科研成果是否会形成一项今后可由本企业继续用于其他方面的无形资产，而不是仅适用于本次订购的产品。如果对研发中所形成的技术未来在其他方面的使用可获取充分的证据，则对该合同总价中包含的科研经费补助部分（例如依据本企业实际发生的该项目科研经费计量），按照前述科研经费的处理原则处理；剩余的合同价款则归属于产品销售部分；如果目前尚无证据表明本次研发所形成的成果还有后续用途，则研发支出全部转入该合同项下的产品销售成本。

问题2-2-23（政府搬迁补助在合并报表中的列报）

问题：

非同一控制下企业合并中被合并方合并日评估增值的固定资产和无形资产拆迁后，合并报表层面对评估增值产生的处置损失该如何处理？获得的拆迁补偿在合并报表中如何列示？

背景：

2010年，A公司通过非同一控制下企业合并方式取得B公司66.70%的股权，年末在编制合并报表时，对B公司财务报表按照公允价值（评估值）进行调整之后再行抵销合并。B公司评估增值金额为2,126.45万元，其中固定资产-房屋建筑物评估增值732.43万元，无形资产-土地使用权评估增值727.45万元；在编制合并报表时对评估增值部分的摊销和折旧进行了计算调整。

2011年11月，B公司和当地政府签订协议，政府以6,500万元收购B公司的土地使用权及地上建筑物（即上文中的房屋建筑物和土地使用权）。

2012年，B公司新厂房建设完毕，完成搬迁，原土地和房屋建筑物所有权全部上交给政府，收到政府拨付的资金6,500.00万元。

解答：

本案例中，无论对于B公司单体报表层面还是A公司合并报表层面，对该搬迁补偿事项的会计处理均应考虑遵循《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》及《企业会计准则解释第3号》第四条的规定。

首先，需要核实政府收购B公司土地使用权及地上建筑物所支付的对价6,500万元是否公允。若该搬迁补偿是根据B公司持有的土地使用权和房屋建筑物的公允价值确定的，该交易实质是政府按照相应资产的市场价格向B公司购买资产，B公司从政府取得的经济资源是

其让渡资产的对价,双方的交易是互惠性交易,不符合政府补助无偿性的特点。此种情况下,B公司收到的该搬迁补偿可认定为不属于政府补助,而是作为处置非流动资产的对价。若搬迁补偿作价不公允,则参照下一段所述原则进行处理。

其次,需要判断该搬迁补偿事项是否满足《企业会计准则解释第3号》第四条规定的政策性搬迁的条件。如果满足政策性搬迁条件,则需要将扣除相关资产损失、费用性支出、新建资产后的补助余额计入“资本公积”,不能全部在新建资产剩余使用寿命内摊销。但无论使用该条所规定的何种会计模式,在对搬迁损失进行处理时,相应的资产处置损失均应计入“资产处置损益”,而政府补助金额于损失发生当期计入“其他收益”(与新建资产相关的政府补助金额计入“递延收益”,在相关资产使用寿命内平均计入损益)。

但是,由于目前被征收的资产是通过非同一控制下企业合并被纳入到合并报表范围内的,即在B公司个别报表层面和A公司合并报表层面的账面价值不同,由此导致在不同的报表层面上,搬迁补偿款在不同的组成部分(被收回和处置资产的损失、有关费用性支出、对新购建资产支出的补助)之间的分配情况出现差异。由于合并报表层面存在可辨认净资产购买日评估增值,因此合并报表层面会有更多的补偿款被分配到“被收回和处置资产的损失”这一部分,相应地,合并报表层面分配到后两部分的补偿款会较B公司个别报表层面减少。在编制合并报表时,需考虑这一因素的影响。这一因素的影响导致个别报表和合并报表层面的计量结果差异可能会在一段较长时间内存在,例如由于被分配到“对新购建资产支出的补助”的部分减少,导致后续新资产折旧期限内每年确认的损益影响金额较个别报表层面减少。

对于合并报表层面因相关资产账面价值大于个别报表层面而产生的额外处置损失,应当与个别报表层面按该等资产的原账面价值计算的处置损失一并处理。即可以选择以下两种方法之一处理:(1)按照相关资产于处置日在不同报表层面的账面价值分别确认为资产处置损益,相应地将等额补偿款确认为其他收益;(2)将补偿款中相当于被处置、收回资产的账面价值的部分视作该等资产的处置对价,即把上述方法(1)中与资产处置及其补偿相关的资产处置损益、其他收益抵销后按净额列报。

问题2-2-24(已被政府征用拟拆迁地块上的房产、设备在收到拆迁补偿款但尚未实际拆迁时应如何处理)

问题:

已被政府征用拟拆迁地块上的房产、设备在收到拆迁补偿款但尚未实际拆迁时,应如何处理?在资产负债表中,是否需将其列报为“持有待售资产”?

背景:

A公司部分车间房产由于当地政府基本建设征用,政府根据房产及车间设备等评估价值4,000万元给予补偿,限5年内处置完成;目前补偿款已于2011年到位,车间及设备截至资产负债表日仍在使用中。

解答：

1、固定资产和已收到的补偿款的会计处理

根据《企业会计准则第4号——固定资产》第二十一条规定：“*固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：（一）该固定资产处于处置状态；（二）该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益*”。

在本案例中，尽管征收补偿协议已经签订，补偿款也已收到，但相关的固定资产仍在正常使用中，并未处于“处置状态”，仍然在为企业带来经济利益，因此相关的固定资产不应终止确认，仍应正常核算直到征收范围内的房屋建筑物腾空并交还给征收部门为止。相应地，已收到的补偿款可采取以下方式进行处理：

由于本案例中政府以评估价值给予补偿，该补偿金额是根据A公司持有的土地使用权、房屋建筑物和机器设备等公允价值确定的，该交易实质是政府按照相应资产的市场价格向A公司购买资产，A公司从政府取得的经济资源是其让渡资产的对价，双方的交易是互惠性交易，不符合政府补助无偿性的特定。此种情况下，A公司收到的该搬迁补偿可认定为不属于政府补助，而是作为处置非流动资产的对价。同样，鉴于该等资产仍在正常使用中，并未处于“处置状态”，仍然在为企业带来经济利益，因此相关的固定资产不应终止确认，仍应正常核算直到征收范围内的房屋建筑物腾空并交还给征收部门为止。已收到的补偿款确认为其他应付款，到相关的固定资产终止确认时，作为资产处置业务，终止确认固定资产、无形资产及其他应付款，确认资产处置损益。

2、本案例中的相关固定资产能否列报为“持有待售资产”

本案例中的相关固定资产不应列报为“持有待售资产”。对其会计处理、报表列报和附注披露不应适用《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》对“持有待售资产”的规定。

参照IFRS 5《Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations》第6段规定：“An entity shall classify a non-current asset (or disposal group) as held for sale if its carrying amount will be recovered principally through a sale transaction rather than through continuing use.”（中文翻译：如果一项非流动资产（或处置组）的账面金额将主要通过出售而不是持续使用得以收回，主体应将该非流动资产（或处置组）划归为持有待售。）第7段规定：“For this to be the case, the asset (or disposal group) must be available for immediate sale in its present condition subject only to terms that are usual and customary for sales of such assets (or disposal groups) and its sale must be highly probable.”（中文翻译：为此，资产（或处置组）必须在其当前状况下仅根据出售此类资产（或处置组）的通常和惯用条款即可立即出售，并且出售必须极可能发生。）即，要符合“持有待售资产”的定义和确认条件，应满足的一个基本条件是：该资产应能够立即以其当前的状态出售，且仅受限于出售该类资产通常遵循的条款和惯例。

IFRS 5在其后附的示例中，对于如何判断满足该条件，给出了下列举例：

To qualify for classification as held for sale, a non-current asset (or disposal group) must be available for immediate sale in its present condition subject only to terms that are usual and customary for sales of such assets (or disposal groups) (paragraph 7). A non-current asset (or disposal group) is available for immediate sale if an entity currently has the intention and ability to transfer the asset (or disposal group) to a buyer in its present condition. Examples 1–3 illustrate situations in which the criterion in paragraph 7 would or would not be met.

Example 1

An entity is committed to a plan to sell its headquarters building and has initiated actions to locate a buyer.

(a) The entity intends to transfer the building to a buyer after it vacates the building. The time necessary to vacate the building is usual and customary for sales of such assets. The criterion in paragraph 7 would be met at the plan commitment date.

(b) The entity will continue to use the building until construction of a new headquarters building is completed. The entity does not intend to transfer the existing building to a buyer until after construction of the new building is completed (and it vacates the existing building). The delay in the timing of the transfer of the existing building imposed by the entity (seller) demonstrates that the building is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not be met until construction of the new building is completed, even if a firm purchase commitment for the future transfer of the existing building is obtained earlier.

Example 2

An entity is committed to a plan to sell a manufacturing facility and has initiated actions to locate a buyer. At the plan commitment date, there is a backlog of uncompleted customer orders.

(a) The entity intends to sell the manufacturing facility with its operations. Any uncompleted customer orders at the sale date will be transferred to the buyer. The transfer of uncompleted customer orders at the sale date will not affect the timing of the transfer of the facility. The criterion in paragraph 7 would be met at the plan commitment date.

(b) The entity intends to sell the manufacturing facility, but without its operations. The entity does not intend to transfer the facility to a buyer until after it ceases all operations of the facility and eliminates the backlog of uncompleted customer orders. The delay in the

timing of the transfer of the facility imposed by the entity (seller) demonstrates that the facility is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not be met until the operations of the facility cease, even if a firm purchase commitment for the future transfer of the facility were obtained earlier.

Example 3

An entity acquires through foreclosure a property comprising land and buildings that it intends to sell.

(a) The entity does not intend to transfer the property to a buyer until after it completes renovations to increase the property's sales value. The delay in the timing of the transfer of the property imposed by the entity (seller) demonstrates that the property is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not be met until the renovations are completed.

(b) After the renovations are completed and the property is classified as held for sale but before a firm purchase commitment is obtained, the entity becomes aware of environmental damage requiring remediation. The entity still intends to sell the property. However, the entity does not have the ability to transfer the property to a buyer until after the remediation is completed. The delay in the timing of the transfer of the property imposed by others before a firm purchase commitment is obtained demonstrates that the property is not available for immediate sale. The criterion in paragraph 7 would not continue to be met. The property would be reclassified as held and used in accordance with paragraph 26.

（中文翻译为：

为满足划归为持有待售的条件，非流动资产（或处置组）必须在其当前状态下仅根据类似资产（或处置组）的通常和惯用条款即可立即出售（第7段）。如果当前主体在其现有条件下有意图并有能力转让某非流动资产（或处置组），那么就认为该资产（或处置组）可供立即出售。示例1至示例3列出了几种符合或不符合第7段标准的情况。

示例1

一主体承诺出售其总部大楼的计划，并已开始寻找买方的行动。

（1）该主体要等大楼清空后才将大楼转让给买方。对于这类资产的出售而言，清空大楼所需的时间是正常的和合乎惯例的。那么，在计划制订日就符合第7段的标准。

（2）该主体将继续使用大楼，直至新总部大楼建成，在新楼建成（并且现有大楼清空）之前主体不打算将现有大楼转让给买方。该主体（卖方）对现有大楼转让强加的这种时间上的推延表明该大楼还不能立即出售。直到新楼建成时才能符合第7段的标准，即使早就获得了关于现有大楼未来转让的确定购买承诺。

示例2

一主体承诺出售一台生产设备的计划，并已开始寻找买方的行动。在计划制订日，积压了一些未完成的顾客订单。

（1）该主体打算将生产设备连同其作业一起出售。出售日未完成的顾客订单也将随之转让给买方。出售日未完成顾客订单的转让并不影响设备转让的时间。那么，在计划制订日就符合准则第7段的标准。

（2）该主体打算仅出售生产设备本身，而不附带其作业。主体将在停止该设备的全部作业并消除未完成顾客订单的积压后，才会将设备转让给买方。该主体（卖方）对设备转让强加的这种时间上的推延表明该设备还不能立即出售。直到设备停止作业后才符合第7段的标准，即使早就获得了关于该设备未来转让的确定购买承诺。

示例3

一主体通过没收抵押品取得一项不动产（包括土地和建筑物），并打算出售。

（1）该主体直到对财产进行更新改造以提高其销售价值后才转让给买方。该主体（卖方）对不动产转让强加的这种时间上的推延表明该不动产还不能立即出售。直到更新改造完成后才符合第7段的标准。

（2）更新改造完成并将不动产划归为持有待售后，但在获得确定购买承诺之前，该主体开始意识到需要补救的环境的破坏。主体仍将出售该不动产。但是，直到补救措施完成后主体才有能力转让该不动产。获得确定购买承诺之前其他人对该不动产转让强加的时间上的推延表明该不动产还不能立即出售。不再符合第7段的标准。该不动产应根据第26段的要求重新划归为持有并使用。）

因此，参照前述示例1之（2），由于本案例中属于征收范围内的房屋建筑物等目前仍在使用中，从签约到交还征收部门的时限已经超出了对该类资产交易中通常遵循的条款和惯例得到履行所需的时间，因此该等固定资产不满足“能够立即以其当前的状态出售，且仅受限于出售该类资产通常遵循的条款和惯例”这一条件，不应划分为持有待售资产，仍作为正常的固定资产进行核算和列报。

《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第五条规定：“企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别”；第六条规定：“非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：（一）根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；（二）出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。”即持有待售

准则对“持有待售资产”的判断同样要求满足“根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售”的条件，因此与依据前述IFRS 5的相关规定得出的结论是一致的。

问题2-2-25（收到国外矿产资源风险勘查专项资金的处理）

问题：

A公司收到政府通过其母公司B集团拨付的国外矿产资源风险勘查专项资金，A公司、B集团应该如何进行处理？

背景：

A公司为B集团全资子公司。A公司在某国设立全资子公司C公司，C公司与当地的D公司合作成立合作企业，该合作企业主要从事煤炭勘查工作。至今仍处于煤炭勘查阶段，前期发生的勘查费用支出均资本化，拟将作为将来申请采矿权时的采矿权成本。

2012年5月，财政部发布《财政部关于下达2012年国外矿产资源风险勘查专项资金预算的通知》（财企[2012]84号），通过B集团向A公司拨付国外矿产资源风险勘查专项资金3,192万元。

解答：

根据财政部《关于印发加强企业财务信息管理暂行规定的通知》（财企[2012]23号）第八条规定：

企业财务信息管理单位在年度决算工作中，应当加强决算质量的审核，同时关注企业收到和使用财政性资金及其带动社会资本的有关情况。

企业收到的财政性资金应当纳入企业预算管理，实现资金统一管控，提高财政性资金使用的整体效益。企业收到资本性财政性资金，列作国有实收资本或股本，企业股东（大）会或董事会、经理办公会等决策机构应当出具同意注（增）资的书面材料。企业一个会计年度内多次收到资本性财政性资金的，可暂作资本公积，但应在次年履行法定程序转增国有实收资本或股本；发生增资扩股、改制上市等事项，应当及时转增。

企业集团母公司将资本性财政性资金拨付所属全资或控股法人企业使用的，应当作为股权投资。母公司所属控股法人企业暂无增资扩股计划的，列作委托贷款，与母公司签订协议，约定在发生增资扩股、改制上市等事项时，依法将委托贷款转为母公司的股权投资。

企业收到费用性财政性资金，列作收益，符合《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70号）规定不征税条件的，可作为不征税收入。企业按规定将费用性财政性资金拨付所属全资或控股法人企业使用，中间拨付环节企业均作为往来款项。

根据《国外矿产资源风险勘查专项资金管理办法》（财建[2010]173号）第九条规定：
专项资金支持方式：

（一）对前期地质矿产调查与评价，以及综合研究、信息服务和管理项目，专项资金给予一定额度的经费支持；

（二）对矿产资源勘查项目，专项资金以无偿补助的方式予以支持，补助额度不超过项目中方总投资的50%；

（三）对矿产资源开发项目，专项资金以贷款贴息的方式予以支持。贴息资金根据国内银行中长期贷款实际到位数、合同约定利息率以及实际支付利息数确定，贴息年限1-3年，年贴息率最高不超过3%。

根据财政部企业司编《企业财务通则解读》中的相关表述：

“（二）财政资金的类别及其财务处理办法

目前，支持企业改革与发展的财政资金大致分为五大类别。据不完全统计，仅中央有关财政资金就有几十项。但是，对有关财政资金一直缺乏统一、明确的财务处理原则。《通则》分门别类，对企业取得财政资金的财务处理做出了具体规定：

1. 属于国家直接投资、资本注入的财政资金，如基本建设投资、国债投资项目等。这类资金属于国家以投资者身份对企业的资本性投入，因此，应当增加国家资本，对于超过注册资本的投资则增加国有资本公积。

2. 属于投资补助的财政资金，如公益性和公共基础设施投资项目补助、推进科技进步和高新技术产业化的投资项目补助等。这类资金是对投资者投入资本的补助，但是与前一类资金最大的区别是国家不一定以投资者身份投入，大部分时候是政府为了贯彻宏观经济政策或实现调控目标，给予企业的、具有导向性的资金。因此，《通则》规定企业收到这类资金增加资本公积或者实收资本，由全体投资者共同享有；如果国家拨款时，明确形成的资本由某个单位持有，或者做出其他权属规定的，则按规定执行。

3. 属于贷款贴息、专项经费补助的财政资金，如技术更新改造项目贷款贴息、中小企业发展专项资金、产业技术与开发资金、科技型中小企业技术创新基金、中小企业国际市场开拓资金等。这类资金一般是对企业特定经济活动支付的成本费用的补偿，因此，企业使用这类资金时，作为收益处理。企业在具体执行时，使用这类财政资金如果形成固定资产或者无形资产，应当作为递延收益，按照资产使用寿命分期确认；如果没有形成资产，则应当作为本期收益处理。

4. 属于政府转贷、偿还性资助的财政资金，如世界银行贷款项目等。这类资金使用后要求归还本金，因此，企业收到时，应当作为负债管理。

5. 属于弥补亏损、救助损失或者其他用途的财政资金，如国有企业亏损补贴、“非典”期间补偿民航公司的损失、关闭小企业补助等。企业收到这类资金时，作为本期收益或者递延收益处理。”

根据上述规定，本案例中收到的“国外矿产资源风险勘查专项资金”对于收到补助的B集团和A公司而言，应属于“经费补助”或者“无偿补助”的性质，构成应计入资本公积的

“投资补助”的可能性相对较小。但在把相关款项转拨给合作企业时，因为涉及到中外方权益问题，因此我们认为比较合理的方式是A公司以股权投资或者股东贷款的方式将该笔资金拨付给合作企业使用。

由于B集团和A公司自身并不从事该境外矿产勘查，而是通过其所投资的境外项目合作公司具体实施，因此A公司个别报表层面可将该笔资金视作对境外项目合作公司的长期股权投资的补助，即与资产相关的政府补助，计入递延收益，后续在处置项目公司股权或者清算项目公司时转入投资收益或者其他收益处理。如果该境外项目合作公司需纳入A公司和B集团合并报表范围的，则在合并报表层面，该补助款视作对该项目勘查支出的补助，先暂计入递延收益，后续根据目前资本化的勘查支出的后续处理情况（转为采矿权成本，或者放弃该项目而费用化处理）确定其属于与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助，按照适用的会计原则，相应转入递延收益或者其他收益处理，或者直接冲减对应的资本化或费用化的勘查支出，以实现与作为其补助对象的勘查支出在合并利润表层面的合理配比。

问题2-2-26（政府补助与营业收入的区分1——旅游管理局给旅游公司的观光车运营补贴）

问题：

根据“背景”部分所述信息，旅游管理局给旅游公司的观光车补贴能否确认为营业收入？

背景：

A公司下属旅游观光客运分公司观光车2014年度实际运行的票价为70元/人（该收费标准低于国内其他同类景区），但根据2012年2月13日当地旅游管理局党工委会议文件精神，可以按90元/人收取。A公司与当地旅游管理局双方签订协议（当地仅A公司一家运营旅游观光车），A公司该旅游观光车的票价仍按照70元/人的标准收取，上述观光车形成的票价差（20元/人）由当地相关政府部门（旅游管理局）支付，共计1,140万元（=57万人*20元）。A公司在收到此款项后作为主营业务收入处理。

解答：

根据《财政部关于做好执行企业会计准则的企业2012年年报工作的通知》（财会[2012]25号）规定，“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”。

中国证监会会计部发布的《2013年上市公司年报会计监管报告》中指出：随着会计准则的发展，会计准则制定部门就企业从政府获取资源是否属于政府补助作了进一步规范。政

府补助的典型特征是企业无偿从政府获取资源,而对于企业与政府之间发生交易而取得的收入,如果该交易具有商业实质,且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的,则应根据收入准则的规定进行会计处理。年报分析中发现,有些公司已经按最新规定,将与政府发生的具有商业实质的交易作为营业收入进行会计处理,但仍有一些公司将从政府取得的电价补贴或者低价出售给消费者的价格补贴,作为政府补助计入营业外收入,并披露为非经常性损益。公司把本该作为经营性收入的项目作为营业外收入列报和披露,不利于反映公司正常生产经营的获利能力,也不利于投资者了解公司真实的经营状况。

《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第五条规定：“下列各项适用其他相关会计准则：（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。……”

目前实际操作中可确认为营业收入的补助款项（如可再生能源电价补助、“节能产品惠民工程”等降价销售补助）的共同特点是：

（1）这些补助款项从经济实质上看都是政府对最终消费者（或下游顾客，下同）的补助，而不是对本企业（作为商品或服务的提供商）的补助。相当于政府（或事实上具有政府职能的机构，或受政府委托的机构，下同）把款项支付给最终消费者，最终消费者再用这些款项购买本企业提供的商品或服务，因此本企业可以确认为向最终消费者提供商品或劳务的营业收入，只不过为了结算方便而采用政府向商品或服务提供商直接拨付款项的方式，同时要求企业对最终消费者降价。

（2）一般所涉及的行业为以下两种情况之一：一是涉及国计民生的基础公共服务（公用事业、基本生活必需品等），政府对其实施价格管制，导致企业发生政策性亏损的；二是属于国家重点扶持的新兴行业（如新能源等），在初创期因成本较高、市场尚未打开等原因导致亏损的。

（3）相关款项的拨付具有规范、权威的政策依据。所依据的应当是当地财政部门正式发布并按照《政府信息公开条例》的规定予以主动公开的财政扶持项目及其财政资金管理办法，且该管理办法应当是普惠性的（任何符合规定条件的企业均可申请），而不是专门针对特定企业制定的优惠。在操作程序上，应履行规范的政府购买服务（如通过招投标确定服务提供者等，并严格核实其成本）的程序。

本案例中 A 公司虽然不满足上述条件（3），但由于事实上 A 公司垄断了该地的观光车运营业务，因此虽然是主管部门与其单家公司签订的协议，但实际上该协议的执行效果也等同于对当地该行业的普惠政策。基于 A 公司收取观光车票价低于国内其他同类景区的情况，且当地旅游管理局已同意按照 90 元/人的标准收取票价的基础上，仍要求其按原票价收取，由当地旅游管理局承担批复票价与实际收取票价的差额，说明补贴的差额事实上构成了 A 公司提供观光车服务票价的构成，按照《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修

订)》第五条的规定，A 公司应在提供旅游观光车服务时，根据“观光车乘客人数×单位定额标准”的方式确定补贴款金额，确认为实际提供服务当期的营业收入。

问题2-2-27（政府补助与营业收入的区分2——政府或机场给予的航班补贴）

问题：

根据“背景”部分所述信息，获得机场或政府关于航班飞行补贴收入是否属于政府补助，应计入利润表哪个项目？

背景：

各地政府或机场为了促进民航事业的发展，方便各地之间的商旅往来，降低航空公司经营风险，减少航空公司在执行航班期间的经营压力，对某些非热门航线，根据航空公司实际执行的航班数量，地方政府（或当地政府控股的机场运营公司）给予航空公司适当补贴及机场收费减免优惠。

解答：

根据《财政部关于做好执行会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会[2012]25 号）规定，“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”。

《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第五条规定：“下列各项适用其他相关会计准则：（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。……”

另外，《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第三条还规定：“政府补助具有下列特征：（一）来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。（二）无偿性。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价”。

目前实际操作中可确认为营业收入的补助款项（如可再生能源电价补助、“节能产品惠民工程”等降价销售补助）的共同特点是：这些补助款项从经济实质上看都是政府对最终消费者（或下游顾客，下同）的补助，而不是对本企业（作为商品或服务的提供商）的补助。相当于政府（或事实上具有政府职能的机构，或受政府委托的机构，下同）把款项支付给最终消费者，最终消费者再用这些款项购买本企业提供的商品或服务，因此本企业可以确认为向最终消费者提供商品或劳务的营业收入，只不过为了结算方便而采用政府向商品或服务提

供应商直接拨付款项的方式，同时要求企业对最终消费者降价。但无论采用何种款项拨付方式，作为商品或服务提供商的本企业所收到的补助款项的金额都是与最终消费者对本企业所提供的商品或劳务的消费情况直接相关的。

在本案例中，航次补贴是根据实际飞行的航班数量给予的定额补贴，而与航班的载客量或载货量（即最终用户使用航空服务的程度）等没有直接关联，因此不符合上述条件。该补助仍然是政府对航空公司开辟新航线和增加航班次数的补助，补助对象是航空公司而不是旅客，因此应作为政府补助确认为其他收益，或冲减该航线的运营成本。如果改用其他补贴方式使得补贴金额与最终消费者的消费情况直接关联，例如航空公司将该航线的机票每张降价100元出售，政府按照实际运输的旅客人数和每张机票减价金额计算出补助款支付给航空公司，则航空公司对此时收到的补助款可以确认为营业收入。

再者，在本案例中，地方政府为了实现“促进民航事业的发展，方便各地之间的商旅往来，降低航空公司经营风险，减少航空公司在执行航班期间的经营压力”的公共政策目标，根据实际执行的航班数量给予航空公司航线补贴，其补贴对象是航空公司而不是旅客，旨在鼓励航空公司多执行非热门的航班，但航空公司不需要向政府交付商品或服务对价。这种交易安排使航空公司单方面获益，不具有经济上的互惠性，且未按照政府采购履行相关程序，因此就其经济实质而言更接近于政府补助，故应按照《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》的规定，将按照实际执行的航班数量拨付的航线补贴确认为其他收益或冲减该航线的运营成本。但如果协议期限较长，预计可在一段较长时间内成为公司的稳定收益来源的，则可以不计入非经常性损益。

机场方面给予航空公司的收费减免优惠，可以在实际享受时作为营业成本的抵减，即按照机场方面实际执行的收费标准计入营业成本。

问题2-2-28（政府补助与营业收入的区分3——新能源汽车补贴）

问题：

如下文背景资料介绍，新能源汽车补贴是否属于政府补助？

背景：

《关于继续开展新能源汽车推广应用工作的通知》（财建〔2013〕551号）和《关于进一步做好新能源汽车推广应用工作的通知》（财建〔2014〕11号）对消费者购买新能源汽车补贴做了相应规定，文件主要内容如下：

（一）补助范围。纳入中央财政补贴范围的新能源汽车车型应是符合要求的纯电动汽车、插电式混合动力汽车和燃料电池汽车。

（二）补助对象。补助对象是消费者，消费者按销售价格扣减补贴后支付。

（三）资金拨付。中央财政将补贴资金拨付给新能源汽车生产企业，实行按季预拨，年度清算。生产企业在产品销售后，每季度末向企业注册所在地的财政、科技部门提交补贴资

金预拨申请，当地财政、科技部门审核后逐级上报至财政部、科技部。四部委组织审核后向有关企业预拨补贴资金。年度终了后，根据核查结果进行补贴资金清算。

（四）补助标准。补助标准依据新能源汽车与同类传统汽车的基础差价确定，并考虑规模效应、技术进步等因素逐年退坡。2013 年具体补助标准：略。2014 年和 2015 年，纯电动乘用车、插电式混合动力（含增程式）乘用车、纯电动专用车、燃料电池汽车补助标准在 2013 年标准基础上分别下降 5%和 10%；纯电动公交车、插电式混合动力（含增程式）公交车标准维持不变。

解答：

根据《财政部关于做好执行会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会[2012]25 号）规定，“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”。

中国证监会会计部发布的《2013 年上市公司年报会计监管报告》中指出：随着会计准则的发展，会计准则制定部门就企业从政府获取资源是否属于政府补助作了进一步规范。政府补助的典型特征是企业无偿从政府获取资源，而对于企业与政府之间发生交易而取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，则应根据收入准则的规定进行会计处理。年报分析中发现，有些公司已经按最新规定，将与政府发生的具有商业实质的交易作为营业收入进行会计处理，但仍有一些公司将政府取得的电价补贴或者低价出售给消费者的价格补贴，作为政府补助计入营业外收入，并披露为非经常性损益。公司把本该作为经营性收入的项目作为营业外收入列报和披露，不利于反映公司正常生产经营的获利能力，也不利于投资者了解公司真实的经营状况。

《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第五条规定：“下列各项适用其他相关会计准则：（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。……”

目前实际操作中可确认为营业收入的补助款项（如可再生能源电价补助、“节能产品惠民工程”等降价销售补助）的共同特点是：这些补助款项从经济实质上看都是政府对最终消费者（或下游顾客，下同）的补助，而不是对本企业（作为商品或服务的提供商）的补助。相当于政府（或事实上具有政府职能的机构，或受政府委托的机构，下同）把款项支付给最终消费者，最终消费者再用这些款项购买本企业提供的商品或服务，因此本企业可以确认为向最终消费者提供商品或劳务的营业收入，只不过为了结算方便而采用政府向商品或服务提供商直接拨付款项的方式，同时要求企业对最终消费者降价。但无论采用何种款项拨付方式，

作为商品或服务提供商的本企业所收到的补助款项的金额都是与最终消费者对本企业所提供的商品或劳务的消费情况直接相关的。所收到的补助款项的金额是否与最终消费者对本企业所提供的商品或劳务的消费情况直接挂钩,可以作为判断该项补助的经济实质是否为“对消费者或下游顾客的补助”的重要判断依据。

财建〔2013〕551号文《关于继续开展新能源汽车推广应用工作的通知》中第(二)条“补助对象”明确指出:补助对象是消费者,消费者按销售价格扣减补贴后支付。据此理解,政府补助的是部分车款,故在此基础上,我们倾向于:对新能源汽车制造厂商而言,该项新能源汽车补贴可确认为营业收入。在具体会计处理方面,营业收入按包含补贴在内的全额确认,由政府补助部分确认为应收款项(为了体现交易的经济实质,以及保持与营业收入金额之间的勾稽关系,可作为应收账款核算)。

权威指引:

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-23 政府补贴收入的性质和确认条件”:

一、新能源汽车财政补贴

对新能源汽车厂商而言,如果没有政府的新能源汽车财政补贴,企业通常不会以低于成本的价格进行销售,政府补贴实际上是新能源汽车销售对价的组成部分。

新能源汽车厂商从政府取得的补贴,与其销售新能源汽车密切相关,且是新能源汽车销售对价的组成部分。中央和地方财政补贴实质上是为消费者购买新能源汽车承担和支付了部分销售价款,其拨付的补贴金额应属于新能源汽车厂商销售商品的资金流入,在性质上属于收入。因此,新能源汽车厂商应当按照收入准则的规定进行会计处理,在款项满足收入确认条件时应将其确认为收入,并根据中央和地方的相关补贴政策合理估计未来补贴款的金额。

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-16 重大融资成分的确定”:

监管实践发现,某些交易中,公司向客户转让商品或服务的时间与收款的时间间隔可能较长,例如,公司从事光伏发电业务,作为发电收入对价组成部分的可再生能源上网电价补贴款收取时间与公司并网发电并确认发电收入的时间间隔可能超过一年;又如,公司从事新能源汽车的生产与销售,作为汽车销售对价组成部分的新能源汽车补贴款的收取时间与公司销售新能源汽车并确认收入的时间间隔可能超过一年等,部分公司对于上述情形是否存在重大融资成分的判断存在分歧。如果相关事实和情况表明,导致该时间间隔的主要原因是国家有关部门需要履行相关的审批程序,且该时间间隔是履行上述程序所需经历的必要时间,其性质并非提供融资利益,可认为公司取得的前述可再生能源电价补贴款和新能源汽车补贴款等款项不存在重大融资成分。

问题2-2-29 (政府补助与营业收入的区分4——企业通过收取地方政府发放的“消费券”

实现商品或服务的销售交易的性质判断)

问题:

企业通过收取地方政府发放的“消费券”实现商品或服务的销售,该交易应认定为政府补助还是营业收入?

背景:

地方政府向当地居民发放消费券,居民可以凭券到某图书发行集团(以下简称“发行集团”)的书店购买图书,而政府将相应的购书款直接拨付给发行集团,此时发行集团应将其认定为营业收入还是政府补助?

解答:

本案例是政府补助与营业收入如何区分的问题。按照《财政部关于做好执行会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》(财会[2012]25 号)第二条第(四)项规定:“企业与政府发生交易所取得的收入,如果该交易具有商业实质,且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的,应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时,应考虑该交易是否具有经济上的互惠性,与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务,如属于政府采购的,是否已履行相关的政府采购程序等。”

《企业会计准则第 16 号——政府补助(2017 年修订)》第五条规定:“下列各项适用其他相关会计准则:(一)企业从政府取得的经济资源,如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关,且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分,适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。……”

根据本案例的具体情况,我们理解,判断该交易中发行集团从政府取得的资金是营业收入还是政府补助,一个很重要的考虑是界定政府出台的该项“消费券”政策的补助对象是居民还是发行集团。在此问题上,首要的考虑是:政府出台该政策的初衷是使谁受益?在居民和发行集团这两者中,谁拥有通过自身行为决定自身可获得补助利益大小的更大自主权?

具体需要考虑以下问题:

(1) 政府发放给居民的消费券是否限定用途和消费场所,例如是可以用于一定区域内的任意消费支出(例如居民可自由选择将其用于购物、餐饮或者服务的消费),还是仅限于到发行集团的书店购书(即,居民持券消费行为的自主性;消费券是否在一定程度上具有类似于现金的流通性和广泛接受性)?

(2) 交易流程是先由居民持券到书店购书,再由书店按照实际收到的消费券金额与政府进行资金结算;还是政府先根据发放的消费券的面值将相应的财政资金拨付给发行集团,再由居民持消费券购书以实现消费?如果是后者,则原先预拨的资金和有效期内最终实际消费金额之间的差额如何处理,是否要多退少补(即,发行集团从中受益的程度是否取决于消费券在书店的使用情况)?

(3)使用消费券购书,和直接使用现金购书相比,除了最终的结算资金来源不同以外,对于书店而言,这两种交易的经济影响是否不存在本质的区别?同一商品在不同模式下的销售价格是否相同(即,对交易的商业属性和商业实质的判断)?

根据上述三个考虑因素的综合分析,可以作出判断:居民持券消费行为的自主性越大,消费券的流通性和广泛接受性越高,发行集团从中受益的程度与消费券在书店的使用情况的关联度越大,持消费券购书的交易条件与常规的现金消费越接近,则越有可能表明发行集团应确认为营业收入而不是政府补助。

另外由于消费券政策通常只能作为短期性的消费促进政策来使用,不大可能长期有效或者经常使用,即使用消费券后增加的销售可能是不可持续的,并且还会在一定程度上造成对正常现金消费的“挤出效应”,因此,即使可以认可使用消费券的金额为营业收入,也需要考虑将这部分与消费券对应的营业利润披露为非经常性损益的可能性。

问题2-2-30(政府补助与营业收入的区分5——承接科技部科技示范工程收到政府拨款的处理)

问题:

公司承接科技部科技示范工程收到的政府拨款是否属于政府补助?应如何进行会计处理?

背景:

根据科学技术部“国科发社【2012】1112号”文件《科技部关于2012年度科技惠民计划项目立项通知》,××县苦咸水淡化民生科技示范工程由A公司作为实施工程项目承担单位。根据科技惠民计划项目预算书,项目预算1,828.70万元,其中:1,000.00万元为专项经费,828.70万元为地方政府自筹经费;支出包含了技术引进费400万元、技术开发费129.08万元等。

截止2015年8月31日,A公司共收到由省财政厅国库转到资金1,750.00万元,其中科技部拨付的1,000万元已收到,地方政府已拨付750万元,还有78.7万元余款未拨付。

A公司将此收入1,750.00万元按17%税率计算的不含增值税金额1,495.73万元计入营业收入,进项税额已经抵扣,同时1,750万元中的254.27万元确认为“应交税费——应交增值税(销项税额)”。

目前此项目已经完工(受益方已出具接收单,省科技厅验收工作尚未结束),A公司投入材料(不含税)和相关费用为15,505,917.21元,对应的增值税进项税额为2,631,274.14元,共计18,137,191.35元。

注册会计师在审计过程中获取了科技部文件、科技惠民项目计划预算书、自筹经费证明,企业入账明细等审计证据。根据科技部的文件,设立此项目的主要是为了鼓励具有改善民生意义的技术转化为实际应用,其中一部分资金需要项目承担单位自筹,其验收标准是建设示

范工程。从项目执行的实际情况来看，此项目所有的费用均由政府拨付（其中科技部拨付 1,000 万元，地方财政拨付了 750 万元），执行此项目的结果是 A 公司为××县 69 所小学安装了 70 套饮用水净化设备，支出与收入基本相等。但该项目没有按照《政府采购法》及其实施条例等相关规定履行标准的政府采购程序。

解答：

按照《财政部关于做好执行企业会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会[2012]25 号）第二条第（四）项规定：“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等。”

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第五条规定：“下列各项适用其他相关会计准则：（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。……”

在本案例中，A 公司是该科技示范项目的“牵头承担单位”。我们认为，本案例中没有经过正规的政府采购程序，但并不能因此完全否定其中包含营业收入的成分。判断企业收到的财政资金是政府补助还是营业收入，一个很重要的考虑就是该财政资金的受益方是否为 A 公司自身。如果企业自身发生了费用性支出或资产购建支出（形成企业自身的费用或资产，即此类支出的受益人为企业自身），政府根据相关财政资金管理方法对此予以补助的，则应将相应的财政资金认定为政府补助；如果补助对象（受益对象）并不是企业自身发生的费用性或资本性支出，而是本企业以外的第三方，企业只是受政府委托实施该项目，并不形成企业自身的费用或资产，且企业受托实施的项目属于其日常经营业务的范围，则可以基于实质重于形式的原则确认为营业收入。

就本案例而言，根据背景资料介绍的科技惠民计划项目预算书，支出中包含技术引进费 400 万元、技术开发费 129.08 万元等，应关注这些支出是否形成了 A 公司自身的无形资产、研发支出（包括费用性支出和资本性支出）和固定资产（如设备投资等）。如果这些支出确实发生，且相关无形资产、研发成果和固定资产可以由 A 公司继续用于后续的生产经营活动，而不仅限于在本示范项目中使用，则这部分支出应确认为 A 公司自身的无形资产、固定资产或管理费用（研究开发费），相应地，对应金额的财政资金就属于对这类支出的补助，应根据其性质确认为与资产相关或与收益相关的政府补助，按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》的规定进行核算。对于其余部分的财政资金，如果 A 公司按照项目合同的要求向最终受益方（各学校）交付了产品，以及提供了安装或技术服务，后续 A 公司也不能从

该等产品或服务中获取进一步的经济利益（即其自身不是这些净水装置的受益对象），交易定价基本遵循了等价交换的商业原则，则可以认为这部分财政资金属于 A 公司销售商品、提供服务的对价的组成部分，应按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定确认营业收入。

如果确认为营业收入，则对于地方政府承诺拨付但尚未拨付的余款 78.7 万元，应在合理保证其可收回性的前提下，于所安装的净水装置能够正常使用，获得受益方的验收确认时，确认为营业收入和应收款项。

如果相关项目合同要求 A 公司提供后续的技术服务，而合同中对技术服务费未作单独约定的，则应将合同总价按系统、合理的基础进行拆分，将对应于后续使用期间技术服务的部分予以递延，在后续技术服务提供时，按《企业会计准则第 14 号——收入》的规定确认为相应期间的营业收入。

问题2-2-31（政府补助与营业收入的区分6——企业承接课题获取政府拨经费的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司承担该咨询项目向财政局申请的“科技合作专项经费”是属于政府补助还是属于营业收入？

背景：

A 公司承担当地政府所属某管理委员会主导的绿色建筑科技合作项目研究课题，根据研究课题任务书，A 公司需为此项目做出可行性研究报告，报给管委会经济局，待经济局批准该项目立项后，此项目方可正式实施。项目合同中约定“课题通过立项相关程序审批，签订该任务合同书时，拨经费的 50%；课题研究取得阶段性研究成果，通过中期汇报及检查后，拨经费的 45%；课题通过结题验收，并办理完相应整理归档手续后，完成最后 5%经费拨付。”

至 2017 年 10 月，该项目已结项，A 公司 2017 年 5 月收到管委会拨付的 30 万元，同时向管委会按照 6%的税率开具增值税专用发票。2017 年 8 月份收到管委会拨付的 27 万元，仅向管委会开具收据，未开具增值税发票。

解答：

我们理解，根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》对政府补助的“无偿性特征”的表述和对如何区分政府补助和收入的相关指引，对于企业承接此类政府项目应确认为政府补助还是营业收入，应关注以下问题：

- 1、工作成果的所有权归属；
- 2、工作成果的使用由谁（本企业还是作为委托方的政府）主导和控制，是否仅可供委托方使用；
- 3、本企业从该项目中获取经济利益的方式，即除了协议中约定的政府拨款以外，本企

业是否还可以通过将该成果运用于本企业的日常生产经营、转让该成果、将该成果对外投资或授权他人使用等方式获取经济利益。

在本案例中，A 公司获取该 60 万元经费的条件，是向管委会经济局提交“可行性研究报告”，研发项目很可能是专供该政府部门使用的，A 公司除了这部分政府拨款以外不能获取其他经济利益，因此该笔政府拨款应理解为 A 公司承接该政府项目，由政府支付的劳务对价，并不是无偿从政府取得，不属于政府补助准则规定的范围，应作为 A 公司的营业收入，按照《企业会计准则第 14 号——收入》的相关规定予以确认。

A 公司是否开具增值税发票，如何开具增值税发票与收入的确认没有关系。但需要关注，收入的确认金额应按照权责发生制处理，鉴于该项目已结项，对于尚未收到的 3 万元，若 A 公司预计很可能会收到，则至 2017 年 10 月，应就全部合同额 60 万均应确认为收入（当然，需要扣除相应的增值税销项税额）。

问题2-2-32（房地产企业承建保障房，政府承诺按照成本加成方式给予补助时的收入确认）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司应如何处理收到的政府补贴资金？

背景：

房地产 A 公司接受政府委托为政府建设保障房，政府承诺按照成本加成方式给 A 公司一定补贴资金（补贴资金包括：亏损的成本+一定比例的利润）。A 公司将保障房的成本独立核算。

保障房建设完成后，由 A 公司直接销售给政府指定的一些人（政府认定的人才），销售价格由政府事先确定，A 公司无定价权。

在保障房移交给业主后，A 公司将收到的小业主的房款确认销售收入。但是政府给人才确定的销售价款比较低，会使得 A 公司账面亏损，而政府补贴金额要经政府对于该保障房成本进行审计之后才能确定，该审计结果的出具时间会晚于 A 公司向小业主交房时点。

解答：

对此问题，应首先区分政府的拨款应认定为政府补助还是营业收入。根据《财政部关于做好执行会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会[2012]25 号）：“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”；《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第五条规定：“企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活

动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则”。

另外根据《企业会计准则解释第3号》第六条规定：

六、企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当遵循哪项会计准则确认与房地产建造协议相关的收入？

答：企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况，判断确认收入应适用的会计准则。

房地产购买方在建设工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动的，房地产建造协议符合建造合同定义，企业应当遵循《企业会计准则第15号——建造合同》确认收入。

房地产购买方影响房地产设计的能力有限（如仅能对基本设计方案做微小变动）的，企业应当遵循《企业会计准则第14号——收入》中有关商品销售收入的原则确认收入。

在本案例中，很重要的一项考虑是：购房者和政府，究竟谁是A公司在该业务中的“客户”？对此我们认为：A公司接受政府委托建造保障房，按照常理，政府应有权“在建设工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动”，并且购房者的资格需经政府审核确认，政府并向A公司承诺保本和取得约定收益（成本加成合同）。因此，虽然名义上是由A公司与购房者签订商品房买卖合同，由购房者支付房款，政府给予差价补贴，但实质上有权主导保障房分配，并据此享有或承担其所有权上主要风险和报酬的是政府，政府才是A公司的“客户”，因此政府拨付给A公司的补差款应确认为营业收入而不是政府补助。

根据《企业会计准则解释第3号》第六条规定，本案例中A公司对该项业务在2006版准则下应采用“建造合同模式”确认收入，可确认的收入金额包括从购房者收取的购房款和很可能从政府收取的补差款；在2017版收入准则下应作为在一段时间内履行的履约义务，按照履约进度确认收入，可确认的收入包括从购房者收取的购房款和预计将从政府收取的补差款（该金额应满足可变对价计入交易价格的限制条件）。

问题2-2-33（PPP项目公司收到政府专项债券和补贴资金的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司收到的政府专项债券资金、中央预算内固定资产投资补助等应如何进行会计处理？

背景：

某上市公司基于承接甲市的“乡镇生活污水处理PPP项目”而与合作方、政府方代表共同设立了A项目公司，上市公司可以控制A公司。根据PPP项目合同，A公司的建设资金有一部分来源于政府补贴以及政府专项债券资金。

1、上述 PPP 项目合同的主要内容如下：

（1）项目总投资为 64,423 万元，项目合作期为 30 年，其中建设期 1 年，运营期 29 年，项目公司在合作期内享有投资、融资、建设、运营、维护及移交本项目的权利。

（2）该项目总投资 64,423 万元的资金构成如下：

资金来源	金额（万元）	备注
政府专项债券资金	25,536.00	根据省财政厅有关文件，明确该专项债券资金用于乡镇污水项目
中央基建投资预算资金	6,000.00	政府专项补助，在 PPP 项目合同中有明确约定用于项目建设
项目资本金	7,587.00	由各股东出资，其中政府方代表占比 10%。
项目公司自行融资	25,300.00	若项目公司未能取得融资，则由其母公司与合作方以股东借款或融资担保形式协助取得融资
合计	64,423.00	

（3）项目公司作为该 PPP 项目建设并运营的主体，享有的主要权利有：

- ①拥有自主选择施工单位的权利；
- ②享有对该项目投资、进度、质量及安全控制的权利；
- ③享有对存量资产进行新增投资的权利；
- ④享有在合作期内以租赁方式，零租金成本使用项目资产，为项目所在乡镇提供污水处理服务的权利；
- ⑤享有管理甲市住建委支付的政府专项债券资金及政府专项补助，并将该资金用于项目建设，抵减项目建设成本的权利；
- ⑥项目公司具有获得生活污水处理服务费的权利。

（4）项目公司的主要义务：项目公司应在项目合作期满后，将本项目的项目设施和资产完好无偿地移交给甲市住建委或其指定机构。

（5）甲市住建委享有对整个项目投资、融资、建设、运营、移交全过程进行监督的权利，且工程验收程序由甲市住建委启动，并由其对竣工验收结果进行书面认定。

（6）项目公司投资建设形成的项目资产所有权属于政府方，运营权、使用权及相关的收益权属于项目公司的项目设施。项目公司在运营期以零租赁成本使用该项目资产。且项目运营期间若设备需重置，则重置费用应由政府承担，由项目公司向甲市住建委提出申请，经申请同意后，经政府审计的新增投资额，根据合同约定的调价公式调整污水处理服务费单价，支付给项目公司。

（7）项目公司取得的收入来源为甲市住建委支付给项目公司的生活污水处理服务费，项目资本金内部收益率（所得税后）不超过 6%，即该项目的合理利润率为 6%。

同时根据 PPP 合同关于付费金额的计算约定，运营期内以及运营期满后计算污水处理服务费单价所依据的建设总成本均剔除了以政府专项债券资金及政府专项补助的建设成本，

即建设总成本剔除了前表中所述的金额 31,536.00 万元。

2、项目公司收取政府专项债券和补贴资金情况

政府的专项债券资金及专项补贴自开工之日起陆续拨付，至 2018 年末项目公司已收到 31,536.00 万元全额。

项目公司于 2019 年 8 月向甲市住建委发出《关于乡镇污水处理厂 PPP 项目政府补助及政府债券相关情况的函》确认上述款项的用途，以及项目公司是否需要归还资金本金、支付利息或承担其他相关使用费；甲市住建委当月复函，明确资金使用方向如上表所列示，同时明确已支付的项目资金用于抵减项目建设成本，上述资金均不需要项目公司归还资金本金、支付利息或承担其他相关使用费。

3、项目公司对收到的政府专项债券、补贴资金和中央水污染防治专项资金的处理

项目公司将政府文件中明确为中央预算内固定资产投资补助资金部分，根据财政部关于印发的《中央预算内固定资产投资补助资金财政财务管理暂行办法》（财建[2005]355 号）的规定计入“专项应付款”，将其余各补贴资金计入“递延收益”，拟待项目进入运营期后将“专项应付款”分期结转至“资本公积”，将“递延收益”分期结转至“其他收益”。

《中央预算内固定资产投资补助资金财政财务管理暂行办法》（财建[2005]355 号）有关规定为：

第二条，投资补助是指由中央预算内固定资产投资（含国债项目资金）安排的，专项对符合条件的固定资产投资项目给予的投资补助资金。

第十四条，规定项目单位收到投资补助后，必须专款专用，单独建账核算，并分别按如下情况进行财务处理：

（一）对非经营性建设项目的投资补助按财政拨款有关规定执行。

（二）对经营性建设项目的投资补助作为资本公积管理，项目单位同意增资扩股的情况下，可以作为国家资本金管理。

解答：

我们认为，本案例中的政府专项债券资金及专项补贴，从项目公司和社会资本方（即项目公司的母公司，上市公司）的视角来看，既不属于政府补助，也不属于政府资本性投入，因此不应计入递延收益或者专项应付款，而应当作为项目公司提供基础设施建造服务的货币对价的一部分，即属于 BOT 会计模式中的金融资产（应收款项）的收回。项目公司在收到该款项时，应贷记预收账款（新收入准则下为合同负债），日后随着项目建设逐步转为“营业收入——建造合同收入”。相应地，后续需确认的 PPP 项目相关无形资产或金融资产的金额也会因此减少，这与背景信息所提到的“运营期内以及运营期满后计算污水处理服务费单价所依据的建设总成本均剔除了以政府专项债券资金及政府专项补助的建设成本，即建设总成本剔除了前表中所述的金额 31,536.00 万元”也是对应的：因为这部分建造对价已经直接以现金形式予以支付，所以不属于需要通过在后续运营期间通过服务费回收的建设成本。

即,后续项目公司个别报表层面和上市公司合并报表层面在确认建设期间的建造合同收入时,其分录为借记预收账款(新收入准则下为合同负债),贷记“主营业务收入——建造合同收入”,而不是借记金融资产或者无形资产,即建造合同收入的确认不会再导致确认需在运营期内回收或补偿的金融资产或无形资产。

BOT 等 PPP 项目本质上是“政府购买服务”的一种形式,即政府和企业之间基于平等的市场主体地位,通过公平的商业谈判达成公允的交易,在这一安排中,企业从政府获取的经济资源并非无偿,而是需要向政府交付相应的服务(基础设施建造和运营管理),因此不符合政府补助的“无偿性特征”,不应作为政府补助处理。通常情况下,**BOT 等 PPP 项目**中不应视为包含政府补助因素,尤其是依据 **PPP 合同**从作为合同授予方的政府部门获得的款项不应作为政府补助。(如果在 **PPP 合同**约定的政府资金之外,另行向上级政府申请获取奖补资金等财政补助的,则该补助可能构成政府补助,但本案例中不属于这种情况。)

本案例中的政府资金有部分是以政府专项债券资金、中央预算内投资补助的形式拨付,按照相关规定,确实是在收到时应计入资本公积。但本案例的特殊性在于:项目公司和社会资本方并不拥有基础设施的所有权,只是受托提供建造和运营管理服务,约定的运营期限届满时,基础设施需无偿交还给作为合同授予方的政府。因此,此处的“政府专项债券资金、中央预算内投资补助”应理解为中央政府对下级政府的基建项目的补助(即,其补助对象是下级地方政府,而不是项目公司或社会资本方),下级政府再将该笔款项拨付给项目公司时,其性质已变为政府购买服务的价款,因此与上述处理原则“项目公司在收到该款项时,应贷记预收账款(新收入准则下为合同负债),日后随着项目建设逐步转为‘营业收入——建造合同收入’”并不矛盾,也不违反财建[2005]355号文等相关规定。

因此,建议项目公司和上市公司的会计处理参照上述所述内容予以调整更正。

问题2-2-34(免征的增值税是否确认为政府补助)

问题:

新华书店免征的增值税是否应确认为政府补助?

背景:

2011年1-11月,某县新华书店图书销售正常缴纳增值税。2011年12月15日,财政部、国家税务总局联合下发《关于继续执行宣传文化增值税和营业税优惠政策的通知》(财税【2011】92号)文件明确“自2011年1月1日起至2012年12月31日,对新华书店组建的发行集团或原新华书店改制而成的连锁经营企业,其县及县以下网点在本地销售的出版物,免征增值税”。

解答:

根据《<企业会计准则第16号——政府补助>应用指南(2018)》中对“政府补助的定义”的表述:

本准则规定，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。政府补助主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。通常情况下，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。

《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第五条规定：“下列各项适用其他相关会计准则：（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。……”。

本案例所涉及的《关于继续执行宣传文化增值税和营业税优惠政策的通知》（财税[2011]92号）规定：“自2011年1月1日起至2012年12月31日，对下列新华书店执行增值税免税或先征后退政策：（一）对全国县（含县级市、区、旗，下同）及县以下新华书店和农村供销社在本地销售的出版物免征增值税。对新华书店组建的发行集团或原新华书店改制而成的连锁经营企业，其县及县以下网点在本地销售的出版物，免征增值税。……”其政策的定性为“免征”，只是由于时间关系，在2011年12月7日才正式下发此文件，导致2011年1～11月已缴纳的增值税需要退回。因此，根据该文件规定应当退还的已纳增值税额不属于政府补助，不受到《〈企业会计准则第16号——政府补助〉应用指南（2018）》“五、关于政府补助的确认与计量”中“政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。如果企业已经实际收到补助资金，应当按照实际收到的金额计量。”的表述的限制，即不仅限于将已实际收到的退还增值税款确认为损益。对于2011年度的收入，该新华书店应按照免征增值税情况下的收入确认原则予以确认和计量，即把向顾客收取或者应收的价款全部确认为营业收入（相应地，不能向顾客开具增值税专用发票），而不是将免征的税款单独计算为其他收益。同时，增值税进项税额不能抵扣，应计入库存图书等存货的采购成本（对应于已销售的购进图书的增值税进项税额，则应转入营业成本）。

问题2-2-35（收到免税项目的退税款是属于政府补助还是营业收入）

问题：

如下文背景资料所述，A公司收到免税项目退税款应如何处理？

背景：

A公司主要产品属于军品增值税免税政策（财税[2014]28号文）规定的产品，该文件明确规定军品增值税施行免税合同清单制，即各军工集团必须定期通过向国防科工局、总装、武警总部、公安部等部门申报免税合同，形成清单报送财政部和国家税务总局，由其以红头文件的形式联合批复下发免税清单至各级税务机关，由税务机关通知企业办理退税（已缴纳增值税的情况），或者在开票环节直接开具免征增值税普通发票。在免税清单下发之前，开具零税率或免税发票的，法律上视同偷逃税款，税务机关有权追缴，并加收滞纳金。基于此，

A 公司在税务局免税文件尚未下发之前，计提了军品销售项目所形成的增值税销项税额并申报缴纳了税款。

A 公司于 2017 年末收到税务局退税文件，于 2018 年 3 月收到税局退税款。A 公司当年申请免税的项目合同金额合计为 1.21 亿元，对应的销项税额为 2,069 万元（按税局规定已及时足额缴纳），退税金额为 1,185 万元，销项税额与实际退税金额差异为税务局认定的上述免税项目对应的进项税金额（需做进项税转出）。

A 公司收到退税，由于是先申报缴纳，主管税务机关再退回，形式上属于先征后退，收到该退税是否属于政府补助？

解答：

虽然对于该类军品的销售，因免税文件下发晚于销售业务发生而导致形成了“先征后退”的情形，形式上看是税务机关直接向企业提供了经济资源，该业务实质仍然是“免征增值税”。

对于一般的先征后返、即征即退业务，销售方可以正常开具增值税专用发票，采购方（受票人）也可据此专用发票抵扣进项税额。销售方收到的退税款，是税务机关（政府方）在完整的增值税抵扣链条之外额外付出的经济资源。

由于军品全链条的增值税免税优惠，A 公司在尚未收到正式免税文件批复时，也未开具增值税专用发票，意味着购买方（受票人）企业不能抵扣与 A 公司军品销售相关的增值税进项税额，结合交易各方的信息可得知，与一般意义上理解的纳入政府补助范畴的先征后返、即征即退不一样，此种情况下，税务机关（政府方）在该交易中并无经济资源流出。

因此，虽然本案例中，企业是收到政府拨付的退税款，但并不属于政府补助，仍应根据销售业务明细拆分调整营业收入、营业成本。会计处理为：

借：银行存款	1,185（实际收到的退税款，万元）
主营业务成本	884（免税合同对应的不得抵扣的进项税额）
贷：主营业务收入	2,069（免税合同对应的销项税额）

问题2-2-36（公共建筑节能改造项目的政府补贴的确认）

问题：

如下文背景资料所述，对于收到的两次财政补贴款，A 公司是否应该在二期项目完成验收后确认为营业收入？

背景：

A 公司主要经营合同能源管理业务，公司拟签订一份合同，合同内容是帮助 B 大学进行二期合同能源项目改造。2016 年已进行了第一期改造，第一期改造完成验收后，公司向当地政府申请了 456.8 万元的财政补贴，该补助款项已于 2016 年 12 月 26 日收到。现 A 公司拟签订的第二期合同预计投资总额为 496 万元，全部由 A 公司投资，投资完成后，二期项目所产生的节能效益全部由 B 大学所得，二期改造项目验收后，改造项目中所安装的

硬件设备产权全部转交 B 大学所有。双方约定，对于该合同能源项目申报到国家公共建筑节能改造重点城市示范项目的中央财政补助资金全额作为奖励发放给 A 公司，B 大学不再支付任何款项给 A 公司。

A 公司与 B 大学签订的公共建筑节能改造项目（二期）合作协议书主要内容有：

为贯彻落实国家公共建筑节能改造重点城市示范项目建设系列方针政策，将 B 大学建设为省绿色示范单位，全面实施 B 大学公共建筑节能改造项目，经双方充分协商，甲方（B 大学）、乙方（A 公司）一致达成如下合作协议：

1、甲方授权乙方在甲方校区共 20 栋建筑实施采暖、空调、照明等节能改造项目，并全力配合乙方开展节能改造工作，具体改造内容详见实施方案。

2、二期节能项目改造所需要的（方案设计，设备采购，人工费用，测试费用，调试费用）资金项目总投资约 496.42 万元，全部由乙方自筹。

3、二期节能改造项目中，方案设计，设备采购，设备安装，设备测试，设备调试，由乙方负责组织实施。

4、甲乙双方承诺各方均至少指派一名专业人员相互配合申报国家公共建筑节能改造重点城市示范项目中央财政补助资金和地方财政补助资金。

5、二期项目所产生的节能效益全部由甲方所得。

6、二期改造项目验收后，改造项目中所安装的硬件设备产权全部转交甲方单位。

7、申报到国家公共建筑节能改造重点城市示范项目的中央财政补助资金全额作为奖励发放给乙方。

8、二期改造项目验收后，乙方负责对二期改造项目中的软硬件进行一年期的免费维护保养。

9、申请所得地方财政补助资金全部分配给甲方，用于一二期项目节能控制系统的补充建设。

当地政府印发的《XX 市城乡建设委员会公共建筑节能改造重点城市示范项目和资金暂行管理办法》的通知中关于补助资金的相关条款如下：

第三条 本办法所称“补助资金”是指专项用于支持公共建筑节能改造重点城市建设的财政补助资金，资金由中央财政和市本级、各区（县、市）级财政配套资金组成，用于公共建筑节能改造、能源审计和节能量审核、技术规范编制、宣传与培训等。其中，公共建筑节能改造主要采用以奖代补方式进行补贴；其他据实结算项目采用先实施、后清算的资金拨付方式。

第十一条 示范项目完成并通过验收后，申报单位持《示范项目专项补助资金申请书》等资料向市城乡建设主管部门提出补助资金申请。市城乡建设主管部门会同市财政根据建筑能源审计机构核定的节能率和改造面积核定补助。

第十二条 经建筑能源审计机构测评不达标的项目，应在半年内完成整改；逾期整改仍

不达标的项目，不予拨付补助资金。

第十三条 示范项目按照经审核的节能率和改造建筑面积进行补助，其补助标准为：

一般公共建筑改造后综合节能率超过 15%(含)的，按每平米建筑面积 35 元进行补助。

大型公共建筑改造后综合节能率超过 20%(含)的，按每平米建筑面积 30 元进行补助；超过节能率 25%的，按每平米建筑面积 35 元进行补助。

其中，中央财政补助资金由市财政按改造建筑面积 20 元/平方米国库集中支付程序直接拨付至项目单位。

第十四条 采用合同能源管理模式实施的示范项目，补助资金按 8:2 的比例分配给合同能源管理公司和建筑物所有权人（或其授权委托的使用人）；采取自主改造模式实施的示范项目，补助资金拨付给建筑物所有权人（或其授权委托的使用人）。

第二十条 有下列情形之一的，市财政、市城乡建设主管部门将依法停止拨付补助资金，并依法进行处理：

- （一）提供虚假资料、骗取补助资金的；
- （二）转移、侵占或挪用补助资金的；
- （三）不符合国家和本市相关强制性规定的。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

公共建筑节能改造项目目前在多地以 PPP 模式或 EMC 模式开展，其主要的资金来源仍是财政资金。根据所附的《XX 市城乡建设委员会公共建筑节能改造重点城市示范项目和资金暂行管理办法》第三条、第十三条及第十四条的规定，我们理解，该项目实质为 A 公司与 B 大学联合实施公共建筑节能改造项目，最终业主是政府方以奖代补的方式进行付费。

判断该政府补贴是政府补助还是收入的主要依据：

2017 年 6 月 12 日开始执行的《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》在第五条中明确：“企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。”第十八条规定：“企业对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理，对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。”但由于本案例中 A 公司是于 2016 年 12 月收到的第一期项目的政府补贴，仍应遵循《企业会计准则第 16 号——政府补助（2006 年）》。虽然《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》未明确提及何种情况下适用收入准则，但是明确了“政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。”因此在判断来源于政府的款项应确认为营业收入还是政府补助的问题上，修订前后的政府补助准则并无实质性差异。事实上，《财政部关于做好执行会计准则的企业 2012 年年报工作的通知》（财会[2012]25 号）已经规定：“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品

或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”。

案例背景提及的情况，由于政府组织实施、验收、付费，A公司在其中为政府提供了劳务，并非“无偿取得”政府的补贴，因此，即使在《企业会计准则第16号——政府补助（2006年）》的规定下，也不属于政府补助的范畴，而应适用收入准则。因此，我们认为取得的政府补贴应该计入营业收入，可以理解为：A公司（节能服务公司）与用能单位达成协议，节能服务公司以其可获得的节能效益分成与用能单位可获得的财政资金进行交换，节能服务公司由此获得固定金额的节能收益，并据此收回投入成本和获取合理收益。

但是，《公共建筑节能综合改造项目（二期）合作协议书》第8条约定：“二期改造项目验收后，乙方负责对二期改造项目中的软硬件进行一年期的免费维护保养。”因此，在二期改造项目验收后，A公司不能将政府付费金额全部确认为收入，应将维护保养1年期的公允价值收费从政府付费总额中分离，这部分收入应于后续提供维护保养服务时确认为收入。

基于2017版收入准则的处理意见：

公共建筑节能改造项目目前在多地以PPP模式或EMC模式开展，其主要的资金来源仍是财政资金。根据所附的《XX市城乡建设委员会公共建筑节能改造重点城市示范项目和资金暂行管理办法》第三条、第十三条及第十四条的规定，我们理解，该项目实质为A公司与B大学联合实施公共建筑节能改造项目，最终业主是政府方以奖代补的方式进行付费。

判断该政府补贴是政府补助还是收入的主要依据：

2017年6月12日开始执行的《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》在第五条中明确：“企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。”第十八条规定：“企业对2017年1月1日存在的政府补助采用未来适用法处理，对2017年1月1日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。”但由于本案例中A公司是于2016年12月收到的第一期项目的政府补贴，仍应遵循《企业会计准则第16号——政府补助（2006年）》。虽然《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》未明确提及何种情况下适用收入准则，但是明确了“政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。”因此在判断来源于政府的款项应确认为营业收入还是政府补助的问题上，修订前后的政府补助准则并无实质性差异。事实上，《财政部关于做好执行会计准则的企业2012年年报工作的通知》（财会[2012]25号）已经规定：“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠

性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”。

案例背景提及的情况，由于政府组织实施、验收、付费，A公司在其中为政府提供了劳务，并非“无偿取得”政府的补贴，因此，即使在《企业会计准则第16号——政府补助（2006年）》的规定下，也不属于政府补助的范畴，而应适用收入准则。因此，我们认为取得的政府补贴应该计入营业收入，可以理解为：A公司（节能服务公司）与用能单位达成协议，节能服务公司以其可获得的节能效益分成与用能单位可获得的财政资金进行交换，节能服务公司由此获得固定金额的节能收益，并据此收回投入成本和获取合理收益。

但是，《公共建筑节能综合改造项目（二期）合作协议书》第8条约定：“二期改造项目验收后，乙方负责对二期改造项目中的软硬件进行一年期的免费维护保养。”企业应根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第三十三条规定，考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素，确定该“维护保养”的承诺属于“法定质量保证”还是“服务类质量保证”。如果属于“服务类质量保证”，则该质保承诺与“综合改造项目建设”的承诺是两个单项履约义务，即：在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，此时应作为一个单项履约义务处理，A公司应将政府付费金额按照这两个单项履约义务的单独售价的相对比例进行分摊，根据不同履约义务的性质分别确认收入实现。

由于本项目的政府付费是采用先建设，后申请的方式，在建设过程中以及建设完成后政府最终的付费金额并不明确，属于可变对价，因此，在将合同价款分摊到两个单项履约义务以及确认收入时，应满足《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第十六条关于估计可变对价的要求，否则，可能只能等到政府奖励付费金额明确且预计能够收回时才能确认收入。

问题2-2-37（无形资产全额计提减值准备后所对应的政府补贴是否应在当年结转损益）

问题：

无形资产全额计提减值准备后，所对应的政府补贴是否应在当年结转损益？

背景：

A公司于2011年取得当地科委600万元的政府补贴，用于研发“电子书包设备研制和应用项目”课题。该课题于2012年10月结题并转入无形资产，同时600万元补贴款在无形资产使用寿命内平均摊销。2013年由于技术更迭及销售市场变化等原因，A公司判断该无形资产预期已不能产生现金流入，对其计提了全额减值准备。

解答：

根据《<企业会计准则第16号——政府补助>应用指南（2018）》第五条“关于政府补助的确认与计量”中规定：“相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、报废、转

让、发生毁损等), 尚未分配的相关递延收益余额应当转入资产处置当期的损益, 不再予以递延”。本案例中 A 公司将无形资产全额计提了减值准备, 但并未对资产进行处置, 因此我们理解政府补助应该仍按照无形资产的使用寿命进行分摊, 直到处置该无形资产。

具体操作方面, 可参考“[问题 1-3-1](#) (由与资产相关的政府补助所形成的递延收益余额在资产减值测试中的考虑)”所述原则处理。该问题解答的要点是:

为了减值测试之目的, 企业应当把与资产相关的政府补助所形成的递延收益的余额从相关资产于同一时点的账面价值中减去(相当于对与资产相关的政府补助采用“净额法”列报时, 该资产的账面价值), 得到相关资产的调整后账面价值, 并以该调整后账面价值作为资产减值测试中的账面价值基础。

如果不能对该资产单独进行减值测试(因为企业难以对单项资产的可收回金额进行估计), 而是需以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额的, 则应把与资产相关的政府补助所形成的递延收益的余额从该资产组于同一时点的账面价值中减去, 得到该资产组的调整后账面价值, 并以该调整后账面价值作为该资产组减值测试中的账面价值基础。

如果经过减值测试后, 认为该资产(或资产组)的可收回金额低于账面价值, 因而需对该资产(或资产组中的各项资产)计提减值准备的, 则减值准备的计提额应当从资产的账面价值中减去。但是, 与资产相关的政府补助形成的递延收益不受减值准备计提的影响, 仍然继续在相关资产的使用寿命内摊销, 并计入各期的损益。

据此, 如果一项需计提减值准备的资产存在与之对应的递延收益, 则最多可对其计提减值准备的金额应为其计提减值准备前的账面价值减去对应递延收益余额后的差额, 不能对其账面价值计提全额的减值准备。这样在账面上保留等额的资产账面价值和递延收益账面价值(相当于账面价值净额为零)。后续剩余使用期间内, 继续对该资产的账面价值计提折旧或摊销, 同时对递延收益余额继续按原先的方法摊销, 在各期分别确认等额的折旧 / 摊销费用和其他收益。

问题2-2-38 (企业在剥离社会职能过程中无偿划出资产所涉及的递延收益财务处理)

问题:

如下文背景所述, A 公司在剥离社会职能过程中, 将取得过政府补助的公安用房无偿划出时, 尚未摊销完毕的政府补助如何处理?

背景:

A 公司根据省政府的安排和要求, 于 2017 年将其原属于其直接管理的公安人员及资产(包括公安用房)无偿移交给省公安厅。

A 公司在前期修建该公安用房时获得了政府补助, 公司原先将收到的该政府补助确认为“递延收益——政府补助”, 在房屋的折旧年限内摊销该递延收益, 确认为其他收益或者抵减“管理费用——折旧费”。

解答：

与资产相关的政府补助确认为递延收益，实际上是对资产成本的调整。虽然《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第八条规定“相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益”，但是本案例中是在剥离社会职能过程中将相关资产无偿转出，不同于一般的处置，划出资产按其账面价值冲减“资本公积——资本溢价或股本溢价”（如“资本公积——资本溢价或股本溢价”不足冲减的，则不足冲减的差额部分应依次冲减盈余公积和未分配利润，下同）。相应地，作为对资产账面价值调整因素的递延收益在对应资产被划出时，也应当调整（转入）“资本公积——资本溢价或股本溢价”，最终报表中的处理效果是按照抵减递延收益后的划出资产账面价值净额冲减“资本公积——资本溢价或股本溢价”。

即，不论企业在《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》下对与资产相关的政府补助采用“总额法”还是“净额法”列报，其在对应的资产被无偿划出时对净资产各项目的影响是一致的，同时该无偿划出事项对当期净利润是没有影响的。因为在“净额法”下，取得与资产相关的政府补助直接冲减对应资产的账面价值，不单独列报递延收益，因此如果相关政府补助采用“净额法”列报，划出资产的财务影响也是按照划出资产账面价值（此时该划出资产账面价值是扣减政府补助影响后的净额）冲减“资本公积——资本溢价或股本溢价”。

问题2-2-39（以资产投资联营企业时，与之相关的政府补助的处理）

问题：

A 公司以土地使用权对外投资，持股 40%。该土地原面积 17.96 万平方米，此次用闲置的 2/3 土地投资。在递延收益中尚余 1,500 万元与该部分此次用于对外投资的土地相关的政府补助，是否应结转至当期损益？

解答：

在本案例中，A 公司以土地使用权对外投资，占被投资企业的 40% 股权，如无其他特殊因素，对该被投资企业不具有控制权（较大的可能性是构成联营企业），从而也就丧失了对该用作出资的土地使用权的控制权，相应确认该项土地使用权的处置收益。

但另一方面，该交易也构成了以无形资产（土地使用权）换取对联营企业的长期股权投资的非货币性资产交换业务。由于交易后，A 公司不能控制联营企业，进而不能控制该项土地使用权，即：换入资产的未来现金流量在风险、时间或金额方面与换出资产显著不同，该业务构成了有商业实质的非货币性资产交换。即：对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益（这一处理原则在 2006 年非货币性资产交换准则和 2019 年修订后的非货币性资产交换准则下是一致的）。同时，该非货币性资产交换也属于投资方与联营企业之间的顺流交易，参照《企业会计准则讲解（2010）》

第 43 页 “（七）合营方向合营企业投出非货币性资产产生损益的处理” 部分的规定，“合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用，应在该项交易中确认归属于合营企业其他合营方的利得和损失”。即，在个别报表层面面对该联营企业进行权益法核算，以及合并报表层面进行权益法调整时，实际上仅可确认对应于其他股东所持该联营企业股权的这部分（60%）的收益。

由于递延收益的结转模式需与相关资产的处置和处置损益确认的模式相对应，因此我们建议的处理方法为：

1、将该 1,500 万元递延收益的 60%，即 900 万元，视作与已确认的资产处置损益相对应，转入当期其他收益。

2、将该 1,500 万元递延收益的剩余 40%，即 600 万元，继续保留在“递延收益”中，将其视作与 A 公司对该联营企业的长期股权投资相关的政府补助。后续 A 公司如处置该部分股权投资时，将该项保留的递延收益根据所转让的股权比例相应转出部分或全部到其他收益或投资收益（其中，如转让部分股权后仍为联营企业的，则根据所转让的股权比例相应转出部分递延收益；如转让部分股权后丧失对被投资企业的重大影响，剩余股权转为金融资产核算的，则将递延收益余额全部转入丧失重大影响的当期其他收益或投资收益）；如果后续该联营企业发生破产、清算等原因予以注销的，则 A 公司在核销长期股权投资的同时，也应把剩余的递延收益全部转入其他收益或投资收益。

问题2-2-40(收到以“固定资产投资额达到一定金额标准”为条件的政府补助如何分类)

问题：

如下文背景资料所述，A 公司收到的扶持奖励资金 500 万元属于与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助？应采用何种方式计入损益？

背景：

A 公司于 2017 年 1 月 24 日收到了一笔所在区人民政府拨付的 2016 年新材料产业发展扶持奖励资金 500 万元，用于奖励该企业在本区内投资并开展经营活动。根据已取得的政府补助文件，A 公司情况属于补助文件中的“（一）以项目投产时机器设备投入的固定资产投资（不包含土地购置及基建等支出，以有资质的第三方评估机构的评估结果为准，下同）1.2 亿元及以上的企业，给予一次性奖励 500 万元”的情形。补助文件具体条款如下：

“第四条 鼓励有自主知识产权、有核心技术、有市场前景的新材料产业生产、高科技研发项目进驻我区。企业成立后须将近年拥有的自主知识产权变更到我区，在生产、研发过程中产生的专利以我区企业名义进行申请。对符合扶持范围新设立的，或区内现有从事新材料产业企业新增投资的，经区投资促进领导小组同意引入的新材料产业企业，给予奖励。

（一）以项目投产时机器设备投入的固定资产投资（不包含土地购置及基建等支出，以有资质的第三方评估机构的评估结果为准，下同）1.2 亿元及以上的企业，给予一次性奖励

500 万元；以机器设备投入的固定资产投资 1.0 亿元以上 1.2 亿元以下（含 1.0 亿元不含 1.2 亿元）的企业，给予一次性奖励 300 万元；以机器设备投入的固定资产投资 0.8 亿元以上 1.0 亿元以下（含 0.8 亿元不含 1.0 亿元）的企业，给予一次性奖励 200 万元。”

补助文件中未对公司收到奖励资金后的使用用途或方向做出限制。

解答：

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第四条规定：“政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。”即决定政府补助分类的主要因素是其用途。

参照《〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉应用指南（2018）》附录二《修订说明》中的表述“政府补助通常附有一定条件，对政府补助资金或资产的使用范围、用途或使用时间等进行规定。”实务中，政府补助所附的条件主要包括两类：（1）政策条件。企业只有符合政府补助政策的规定，才有资格申请政府补助。符合政策规定不一定都能够取得政府补助；不符合政策规定、不具备申请政府补助资格的，不能取得政府补助。（2）使用条件。企业已获批准取得政府补助的，应当按照政府规定的使用范围、使用时间等条件使用该补助资金。即，政府补助所附的条件包括“政策条件”和“使用条件”，“政策条件”限定了取得政府补助的“门槛”，而“使用条件”规定了政府补助的用途。

结合前面列出的对两类政府补助的定义（见准则正文）和两类条件的划分可知：决定一项政府补助是与收益相关还是与资产相关的主要因素，是其所附的“使用条件”（补助资金的用途）而不是“政策条件”（取得补助的“门槛”）。

根据上述案例背景，本案例中“以项目投产时机器设备投入的固定资产投资（不包含土地购置及基建等支出，以有资质的第三方评估机构的评估结果为准，下同）1.2 亿元及以上”属于该项政府补助的“政策条件”，而政府对该项资金的管理办法和下拨补助款的批文对其资金用途无特殊限定，即不存在“使用条件”。相应地，该笔 500 万元奖励属于与收益相关的政府补助，应结合 A 公司对类似政府补助的现行会计政策（总额法/净额法）进行账务处理。鉴于该笔奖励资金无直接对应的支出，我们更倾向于采用总额法进行核算，即收到时直接计入其他收益。

问题2-2-41（政府补助净额法核算的若干问题）

问题：

1、对于以前年度收到的与资产相关的政府补助形成的截至 2017 年 1 月 1 日的递延收益余额，若依据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》，企业拟采用净额法核算，应在 2017 年 1 月 1 日作如下会计处理：

借：递延收益

贷：固定资产等

此处贷方的“固定资产”是减少的固定资产原值还是净值（即扣除累计折旧后的金额）？

2、执行《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》后，企业采用净额法核算与资产相关的政府补助时，如果收到的政府补助金额大于资产的账面原值，则收到补助资金大于资产原值的差额如何处理？

如果收到的补助资金小于资产原值，则按实际收到的与资产相关的补助资金冲减资产原值后，对于固定资产的余额（即不足冲减的部分）是否应依然按照原折旧政策计提折旧？

3、净额法核算下与收益相关的政府补助，用于补偿企业已经发生的相关成本费用或损失的，直接冲减相关成本费用。若实际发生相关成本费用与收到相应的补助资金跨越不同会计年度，而收到补助资金当年并未发生同类性质的成本费用支出时，如何处理，是否确认为支出的负数或作为收益？比如企业在 2016 年发生的借款费用，计入“财务费用——利息支出”，于 2017 年度收到该借款的财政贴息资金，收到时确认为政府补助，但企业 2017 年度未发生借款费用支出，则企业在采用净额法核算该政府补助时是记录为“财务费用——利息支出”的负数或是作为收益列报？

解答：

首先需要提示的是，根据我国会计准则制订的国际趋同战略及近年会计准则的修订原因（主要是国际准则发生变化，因此我们的准则也相应进行修订）总结，我们建议对净额法的适用，仍然采取“谨慎从严”的口径，也即对净额法的适用加了限定条件，结合准则制定机构的观点并参照 IAS 20 中第 30 段的要求，建议将“净额法”的适用限定于以下两种情形：

（1）有明确证据表明如果没有此类补助，将不会发生对应支出的（IAS 20 的第 30 段就提到支持净额法的理由是“*For the second method it is argued that the expenses might well not have been incurred by the entity if the grant had not been available and presentation of the expense without offsetting the grant may therefore be misleading.*”。

中文翻译：第二种方法的论点是，如果没有补助，主体可能不会发生这些费用。因此，在列报费用时如不抵销补助，会引起误解）；

（2）准则及相关文件明确规定必须采用净额法的项目，如芳烃的消费税退税、财政贴息等。

除前述两种情形外，如果企业坚持采用“净额法”，则应通过董事会决议，完成对该类事项的会计政策选择程序，并确保其未来在同类业务的一贯运用。

其次，根据上述案例背景，我们理解：

问题 1：

当与资产相关的政府补助在《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》下采用净额法核算时，在 2017 年 1 月 1 日对于上年递延收益余额按照该新准则的要求进行调

整的具体方法为：按照该项补助摊销至 2017 年 1 月 1 日的余额，冲减相关资产的原值。即 2017 年 1 月 1 日应编制以下调整分录：

借：递延收益 （按 2017 年 1 月 1 日余额）

贷：固定资产或无形资产原值（按该项政府补助摊销至 2017 年 1 月 1 日的余额）

问题 2：

通常情况下，政府补助金额不会超过相关资产的购建总成本，所以本案例讨论所述政府补助金额大于资产原值的情况极少可能发生。如收到的政府补助金额较大，则应审慎分析其属于购买服务的对价还是无偿的补助、其对应单项资产还是多项资产、其涉及单一事项还是多个事项、是否存在超额退还条款等细节。只有在排除了其他各种可能性，并确信超出部分无需返还的情况下，才能将政府补助金额超出相关资产账面价值的部分一次性计入当期损益。

如果政府补助金额小于相关资产原值，且有充分证据表明该补助与相关资产存在紧密对应关系，则按照“净额法”核算政府补助时，将收到的政府补助冲减相关资产原值后，应重新计算剩余使用寿命内的应计折旧总额，并在相关资产的剩余可使用年限内按原先适用的折旧方法计提折旧。

问题 3：

在净额法下，可能存在因相关的成本费用支出的发生与对应政府补助的确认跨年的情况，在此情况下，净额法核算的与收益相关的政府补助，其对应成本费用支出实际发生在以前年度且当期无类似发生额的，当期损益明细项目直接以冲减后的负数列示即可。这种情况是可以理解的，无需将不够冲减的差额调整到相关收益项目（如“其他收益”）中。

问题2-2-42（银行收到的税收返还和风险补偿金是否需要计入“其他收益”）

问题：

如下文背景资料所述，银行收到的税收优惠及风险补偿金是否属于与企业日常活动相关的政府补助计入“其他收益”？是否需要做会计政策变更，调整以前年度的相关会计科目？

背景：

A 银行财务报表附注中披露的一般风险准备明细如下：

项目	年初余额	本年增加额	本年减少额	年末余额
净利润中提取	465,492,308.50	66,645,676.49		532,137,984.99
减征企业所得税转入	25,816,089.26			25,816,089.26
减征营业税转入	4,689,949.46	712,836.44		5,402,785.90
金融科技风险补偿基金	2,431,600.00	966,100.00		3,397,700.00
省农业贷款风险补偿资金	2,997,600.00			2,997,600.00
小企业贷款风险补偿资金	3,810,780.00	118,300.00		3,929,080.00
合计	505,238,327.22	68,442,912.93		573,681,240.15

以上风险补偿金均为省财政厅拨付款项。

A 银行历年收到的税收优惠和风险补偿金都是直接计入“一般风险准备”这个权益科目，而不影响利润表数字。而根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》的规定，与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，应计入“其他收益”或冲减成本费用。

解答：

我们理解，此处所列的各项税收返还和风险补偿金，均属于政府补助。根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》（不论是原先的 2006 年版还是 2017 年修订版）的规定，对政府补助均应计入当期损益，而不应直接计入权益。

同时，基于监管部门要求，应通过计提一般风险准备的方式，将相当于所收到的补助款的金额转入一般风险准备。即：账务处理为：

1、借：银行存款

贷：其他收益

2、借：利润分配——计提一般风险准备

贷：一般风险准备

以前年度的会计处理（收到时直接计入权益）不恰当，应作为前期差错处理。

问题2-2-43（关于政府补助的分类及递延收益转入损益的时点及金额的问题）

问题：

如下文背景资料所述，截止 2018 年 9 月 30 日，C 公司共收到“产业园项目节点奖励”计人民币 1.43 亿元，该政府补助是否应认定为同时包含与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助；该政府补助应当在何时计入损益，计入损益的金额如何确定，应在各年度末根据投资进度计入损益还是应在产业园实现销售收入时计入损益？

背景：

2014 年 6 月，某市人民政府与 A 公司签订战略合作协议，双方约定：A 公司拟在该市经济开发区内建设产业园。

2014 年 11 月，经济开发区管理委员会与 A 公司签订《投资协议书》，双方协议约定：A 公司及其专门设立的项目公司将在该经济开发区投资建设产业园，计划投资额 35 亿元以上。同时，经济技术开发区管理委员会与 A 公司签订《奖励协议书》，双方约定：A 公司投资建设“产业园”，计划投资 35 亿元；经济技术开发区管理委员会将给予 A 公司产业园项目 35,000 万元的奖励。《奖励协议书》主要条款如下：

1、甲方给予乙方产业园项目的该奖励分期实施，具体为：第一期奖励 17,500 万元，在 A 公司竞买产业园地块中标并按规定缴纳 50%土地出让金后 1 个月内实施；第二期奖励为余款的 50%（即 8,750 万元），在产业园商办楼宇正式开工后 1 个月内实施；第三期奖励为余

款的 50% (即 8,750 万元), 在 15 万平方米产业园商办楼宇单体竣工验收结束后 1 个月内实施。奖励资金专项用于产业园的建设。

2、乙方承诺:

1) 加快项目筹建进度, 确保产业园在 2015 年 12 月底前开工建设。

2) 加快园区建设推进, 15 万平方米商办楼宇单体在 2 年内即 2017 年底前竣工, 30 万平方米的整体开发 5 年内即 2020 年底前完成。

3) 加快产业园招商工作, 到 2018 年底前, 入住产业园的企业达到 50 家以上, 形成应税销售不少于 15 亿元; 产业园最终将形成至少 100 家企业的集群规模。

3、本协议中甲方给予乙方的奖励, 是基于乙方按时完成《投资协议书》及本协议约定的乙方义务。如果乙方未能完成约定的义务, 甲方有权对相关的扶持和奖励作适当调整。

为实施该项目, A 公司于 2015 年 12 月在当地投资设立全资子公司 C, C 公司经营范围为房地产开发及销售; 物业管理。

2016 年 1 月, 经济技术开发区管理委员会、A 公司以及 C 公司签订补充协议, 约定经济技术开发区管理委员会与 A 公司所签订的投资协议、奖励协议中约定的 A 公司的义务与所享有的权利全部由 C 公司承继。

2016 年 9 月, C 公司与当地国土资源局签订《国有建设用地使用权出让合同》, 取得产业园用地。该地块分为两个功能区, 功能区一为商业、办公用地, 功能区二为居住用地。根据国土资源局竞拍公告中的《关于产业园地块挂牌出让的特别规定》规定, 竞得人须持有该地块不低于 60% 的地上商业建筑, 进行统一经营管理, 不得分割销售。

2016 年 12 月, C 公司收到经济技术开发区财政局下发的《关于给予 C 公司产业扶持补助的批复》, 经济技术开发区管委会对产业园项目进行奖励, 奖励分为三期, 具体为: 为加快产业园加快落地建设, 结合现有项目推进实施情况, 给予节点奖励 6,200 万元; 第二期凭施工许可证给予开工节点奖励 8,100 万元; 第三期在产业园竣工, 且总部基地建成后给予竣工运营节点奖励 8,100 万元。

2017 年 8 月, C 公司收到经济开发区财政局拨付的 6,200 万元 (产业园奖励资金); 2018 年 2 月收到第二期节点奖励 8,100 万元。

截至 2018 年 9 月 30 日, 产业园累计总投资额为 11 亿元。2018 年度项目中住宅 (商品房) 开始预售, 截至 2018 年 9 月 30 日, 预收的销售款金额为 73,459.62 万元。

解答:

综合本案例所涉情况, 我们理解, 需要考虑的事项主要包括两方面: 1、企业收到的资金是否满足政府补助确认的条件; 2、在满足政府补助确认条件的前提下, 进一步考虑其政府补助的分类和具体会计处理。

1、企业收到的资金是否满足政府补助的确认条件?

按照《企业会计准则第 16 号——政府补助 (2017 年修订)》第六条的规定, 政府补助

同时满足下列两个条件的，才能予以确认：一是企业能够满足政府补助所附条件；二是企业能够收到政府补助。

本案例中，虽然 C 公司于 2017 年、2018 年分别收到了 6,200 万元、8,100 万元来源于政府的资金，但企业能够收到的政府补助资金的总额仍以《投资协议书》、《奖励协议书》约定的义务得到履行为条件才可享受相应金额的资金扶持。也即：C 公司作为乙方承诺的投资额 35 亿元、项目开工建设时间、完工时间、招商入驻产业园的企业数量、至 2018 年底前应税销售不少于 15 亿元等等，《奖励协议书》中明确“本协议中甲方给予乙方的奖励，是基于乙方按时完成《投资协议书》及本协议约定的乙方义务。如果乙方未能完成约定义务，甲方有权对相关的扶持和奖励作适当调整。”

因此，C 公司已经收到政府拨付的资金，是属于企业在尚未实际满足政府补助条件（例如项目进度，截止 2018 年 9 月 30 日累计投资额仅 11 亿元，承诺的投资额 35 亿尚未实际完成）时先收到政府拨付的资金，因此政府补助确认的第一个条件——企业是否能够满足政府补助所附条件的判断是本案例能否确认政府补助的关键。鉴于《奖励协议书》对乙方未完成约定义务时的责任约定为“甲方有权对相关的扶持和奖励作适当调整”，该违约责任的规定不够明确，因此建议按照如下思路处理：

首先，企业与政府方进一步明确乙方未完成约定义务或承诺事项时，已收到政府方拨付的资金是否需要退还？但是正常理解，协议既然约定了将投资总额、招商引资企业数量、投资开发的进度等作为取得补助的条件，那么可以合理推断如果乙方达不到这些条件，则原先已经收到的甲方拨付资金应予以退还。所以，除非双方补充协议明确了，乙方已经收到的拨付资金即使承诺义务未来未实际履行也无需退还，否则在收到时仍然尚未满足政府补助所附条件，建议将收到的资金计入负债（如：其他应付款）。

其次，准则并不要求一定满足了条件才能确认政府补助，虽然收到拨付资金时尚未满足，但如果企业合理保证可以满足政府补助要求的条件就可以确认。（比如常见的地方政府招商引资支付给企业的扶持资金要求：企业自收到奖励之日起 5 年内注册地不得迁离本地区等，如果企业收到资金时客观情况表明在未来 5 年内迁离该地区的可能性很小，比如通过成本效益分析认为迁离的成本远高于收益，则收到时就符合了政府补助确认条件）。但是本案例中投资额达到 35 亿元、开发进度、至 2018 年底入驻企业达到 50 家、应税销售达到 15 亿等条件，我们理解，由于巨大投资额的周期长，期间若出现市场行情恶化等情况导致预计投入资金无法收回从而导致企业改变投资决策的可能性难以判断，招商引资入驻企业的数量能否实现并非 C 公司可以控制，应税销售的实现还需取决于客户、市场情况等，这些条件的实现过程中，超出 C 公司可控制范围的因素太多，不能认为无法实现承诺的该可能性很小。因此，不能认为其在收到这些资金时就能够满足政府补助所附条件。

最后，如果约定条件或承诺事项未完成就需要退还政府拨付的资金，则 C 公司收到政府拨付的资金也应按照金融工具准则分析，判断是否属于金融负债。金融工具准则对此要求

更为苛刻，对附有或有结算条款的金融工具，按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》第十二条的规定，要求发行方以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常且几乎不可能发生时，才可不分类为金融负债。本案例中企业约定条件或承诺事项未完成的可能性远达不到“几乎不可能发生”的程度，因此，从金融工具准则分析，收到政府先拨付的资金也应划分为金融负债。

综上，建议如下：

（1）如果政府与企业明确了，企业已收到的政府拨付资金，无论后续投资总额、招商引资企业数量等义务是否履行，已经实际收到的部分均无需退还，则企业收到资金时可以确认为政府补助；

（2）如果政府与企业明确，若后续承诺义务未完全履行，则按照双方确定的计算方法部分退还（比如企业可按照实际投资总额占承诺投资总额的比例、截止 2018 年底前实际应税销售占承诺销售 15 亿元的比例、截止 2018 年底前实际招商引资企业数量占承诺数量 50 家的比例等，按照孰低原则保留相应比例的政府拨付资金，剩余拨付资金需返还政府），则按照实际收到的资金与按照约定比例计算的应享有的金额孰低确认政府补助，收到资金高于可确认为政府补助部分的差额计入金融负债；

（3）如果政府与企业没有计划就本事项以任何方式进一步明确，或者双方明确了企业如未完成约定义务，则需退还所有已收到的扶持资金。则建议在收到的时候全额确认为金融负债。后续待满足政府补助确认条件时，再将金融负债转为政府补助。

2、政府补助的分类和具体会计处理

在收到拨付的资金满足政府补助的确认条件时，企业应将该资金确认为政府补助，并按照约定的资金使用用途分类为与资产相关或与收益相关的补助进行处理。

就本案例而言，由于《奖励协议书》明确了该资金专项用于产业园建设，产业园建设中以基建投资为主，但也会发生项目前期的费用性支出，收到的政府拨付资金满足政府补助确认条件的情况下，应属于准则规定的综合性补助。

对于综合性补助，准则要求首先应区分不同部分分别进行会计处理，只有在难以区分的情况下，才可以接受整体归类为与收益相关的政府补助。

由于难以区分的情况下，反而会导致企业收到的政府补助更早地增加其利润，因此实务中，企业不能不做出合理的努力，而简单以“难以区分”为由直接将综合性补助作为与收益相关进行处理。审计项目组在执业过程中也需关注企业是否存在滥用“难以区分”的情形，并保持足够的职业谨慎态度。

对于综合性补助的处理，我们在《会计学撮要 2018》中给出了处理建议，摘录如下，供参考：

例如，鉴于研发投入有设备等长期资产的投入和人员工资、材料费等费用性质的支出，

通常企业收到的研发补助都是综合性补助。此时，企业可依次按照以下顺序进行处理：

1、补助文件明确了补助对象（明细项）的，按照补助文件中的补助对象分别作为与资产相关或与收益相关的政府补助进行处理；

2、补助文件未明确补助对象明细的，可按照研发项目预算中长期资产与费用性投入的比重区分与资产相关或与收益相关的政府补助；

3、若企业没有研发总预算，则企业应谨慎分析其合理性（某种程度上来说，该预算缺失构成了企业内部控制的一项缺陷，需关注是否构成企业的重大缺陷，并评估其对财务报表的影响），并获取其他证据以对会计处理提供支持。例如，虽然研发项目的总预算尚未得出，但是企业管理层批复了当年的研发投入资金计划、补助资金使用计划等。

例 13：综合性补助的区分

2x17 年 6 月 15 日，A 公司就某研发项目向所在地某市科技创新委员会申请研发项目补贴，科委拨付了 120 万元补贴款。

情形 1：A 公司该项目预算 300 万元，其中购置设备形成长期资产部分 100 万元，其他费用性支出 200 万元。补贴文件明确补助该项目设备购置款 100 万元，补助其他费用支出 20 万元。

情形 2：A 公司该项目预算 300 万元，其中购置设备形成长期资产部分 100 万元，其他费用性支出 200 万元。补贴文件未明确具体补助对象。

分析：

情形 1：鉴于补助文件明确了具体的补助对象，因此收到的政府补助中 100 万元作为与资产相关的政府补助，冲减相关资产的账面价值或计入递延收益，在相关资产使用寿命内按照合理、系统的摊销方式分期计入损益；收到的政府补助中 20 万元作为与收益相关的政府补助，在研发项目预计费用性质支出 200 万元的情况下，按照当期实际发生的费用支出 $\times 20 \div 200$ 计算结转计入当期损益的金额。

情形 2：鉴于补助文件未明确具体的补助对象，可按照预算同比例对政府补助的分类进行区分。即，将其中 40 万元（ $120 \times 100 \div 300$ ）作为与资产相关的政府补助；将其中 80 万元（ $120 \times 200 \div 300$ ）作为与收益相关的政府补助，各分类下的具体处理与情形 1 一致。

由于产业园建设中以长期资产的购建为主，相关的费用性支出占比很小，且在购建的长期资产价值高于收到的补助资金的情况下，也可接受企业将收到的资金全部作为与资产相关的政府补助，在资产未达到预定可使用状态时收到的补助资金，在满足政府补助确认条件时由负债转入“递延收益”，在资产达到预定可使用状态时，按照企业会计政策选择，将递延收益冲减资产价值（净额法）或在资产使用寿命内按照合理、系统的方式摊销，计入资产使用期内各期的“其他收益”（总额法）。

问题2-2-44（已收到政府补助资金在项目附有验收条件时的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司于2017年、2018年收到的320万元补助资金，是否作为政府补助计入2018年损益？

背景：

根据A公司2017年度向政府有关部门提交的服务业发展引导资金项目申请表，申请补助项目名称：基于J2EE架构的综合网络管理平台，项目申请表中项目建设方案、项目投资、项目资金等情况如下：

1、项目建设方案：

（1）平台组成介绍

本项目建设的网络管理平台有三个重要的组成部分。分别是客户端、前端服务器和后端服务器。

客户端：为用户和Web网管服务器之间的用户界面。

前端服务器：为客户端提供可扩展性，保证客户端获取数据的高可靠性，处理客户端请求，可以通过增加前端服务器的数量来提高客户端的数量。

后端服务器：是执行的核心，服务器端网络面临的功能性任务，如发现对象、接收和处理通知、数据收集、报表生成和状态轮询。数据库的所有更新都是通过后端服务服务器进行的。

（2）平台部署方式

本项目建设的网络管理平台，支持单机部署和分布式部署两种方式。其中分布式部署的方式为一个后端服务器连接多个前端服务器，一个前端服务器连接多个客户端。

2、项目投资估算表：

序 号	功 能 名 称	总 投 资（万元）
1	硬件设备购置费用	216
2	软件设备购置费用	104
3	装修改造费用	180
4	研发测试费	120
5	软件开发费	720
6	设计咨询及调研费	30
7	资质认证费	10
8	人员培训费	20
9	流动资金	200
10	投资总额	1,600

3、项目资金情况（万元）

1、计划投资总额	1,600	
2、投资来源	申请市级引导资金	300

	区县配套资金	300
	银行贷款	0
	企业自有资金	1,000
	其他资金（注明具体来源）	0

4、引导资金用途（市级与区级资金分别说明）：

金额（万元）	用 途	用款时间	备注
84	购买 JDSU 10G/100G OTN 测试仪	2017.10-2017.12	市级
132	购买 IXIA IP 性能测试仪	2017.10-2017.12	市级
50	购买以太网二、三层协议栈	2017.10-2017.12	市级
30	购买 GPON 链路层协议栈	2017.10-2017.12	市级
24	购买 EPON 链路层协议栈	2017.10-2017.12	市级/区级
280	其他开支补贴	2018.01-2018.04	区级

5、项目完成后政府要求达到的目标：

指标		达纲年	验收年
年份		2020	2019
财务 指标	经营收入/产值（万元）	3,000	2,400
	利润（万元）	638	510
	投资利润率	49.42%	39.53%
社会 效益 指标	技术成果数（项）		
	就业人数（人）	10	10
	平台等使用量（人次）	2 万 PV/日均	1 万 PV/日均

A 公司于 2017 年、2018 年分别收到 160 万元补助资金（拨款文件均明确系对应于上文“4、引导资金用途”表中的硬件、软件购置支出，即相关支出形成资产），2018 年末该项目完成。A 公司于 2018 年末委托某会计师事务所对其申请的服务业发展引导资金支持项目“基于 J2EE 架构的综合网络管理平台”的资金收支情况进行专项审计，并出具了专项审计报告，根据该专项报告，该项目已于 2018 年末完成，实际完成投资 1,756 万元。专项意见表示该项目财务收支符合企业会计准则的规定，专项资金的使用符合当地《服务业发展引导资金使用和管理办法》的规定。

解答：

1、政府补助确认时点

根据政府补助准则规定，政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：（1）企业能够满足政府补助所附条件；（2）企业能够收到政府补助。如“[问题 2-2-1](#)（政府补助的确认时点）”所述：“会计准则并不要求在将政府补助计入损益之前，企业已经实际满足了政府补助所附的条件，只要求企业对能否满足政府补助所附条件提供合理的保证。只要企业管理层确认其将满足政府补助所附条件，并且没有相反证据表明很可能最终无法满足这些条件，就可以确认政府补助。”

虽然 A 公司委托会计师事务所出具了专项审计报告,但鉴于补助文件项目申请表中对 A 公司 2019 年、2020 年的多项财务指标、社会效益指标有明确的要求, A 公司届时能否满足政府补助所附条件尚未可知,因此,除非 A 公司管理层有确定的证据,表明届时将会满足这些条件,无重大不确定性,否则即便目前已收到财政拨款,依据准则规定,尚不符合政府补助的确认条件。由于申请表中相关指标并非 A 公司可以控制,我们理解,在 2018 年末通常不能认定为满足政府补助所附条件。即, A 公司在 2018 年末对于累计收到的 320 万元补助资金应在其他应付款中予以反映。当 2019 年、2020 年 A 公司的财务指标和社会效益指标均达到申请表要求时,方能作为政府补助进行处理。

2、政府补助分类

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第十条规定：“对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理：难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助”。

收到的补助资金中由于 320 万元明确了与购置资产相关,因此 320 万元应划分为与资产相关的政府补助,剩余 280 万元根据准则第十条的要求分类为与收益相关的政府补助,在满足政府补助的确认条件时,对于与资产相关的政府补助应从其他应付款中转入递延收益（假定采用总额法），并对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期损益；对与收益相关的政府补助，2020 年末一次性转入其他收益。

问题2-2-45（企业对碳排放权进行会计处理中的若干具体问题）

问题：

2004年,国际会计准则理事会发布了《国际财务报告解释公告第3号——排放权》(IFRIC 3),但在2005年6月撤消了该公告。在中国企业会计准则体系下,财政部于2019年12月发布了《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》(财会〔2019〕22号),对碳排放权的取得、履约、注销、转让等业务的会计处理予以明确。该暂行规定于2020年1月1日起施行,不要求追溯调整。

鉴于“欧洲碳排放权交易机制”于2005年1月1日开始实施;中国的碳排放交易市场也在建立,因而产生了相应的会计问题。关于企业在IFRS和中国企业会计准则体系下应如何确认和计量碳排放权,其中常见的具体问题如下:

- 1、企业能否仍然运用以前的IFRIC 3中描述的方法?
- 2、如果企业决定在授予日以公允价值计量碳排放配额,并计入资产负债表中的无形资产,如何确定其公允价值?如果执行IFRS的企业决定在《国际会计准则第38号——无形资产》下以重估金额计量作为无形资产的碳排放权,如何确定其公允价值?
- 3、如果企业决定将排放配额确认为无形资产,是否进行摊销?
- 4、企业能否采用“净负债法”(与IFRIC 3中提到的方法不同),仅就企业因碳排放量

超过持有的排放配额而需购买排放权，而就相关义务确认预计负债（即在资产负债表上仅列示一项净负债）？如该方法可行，则是在排放权预期将出现短缺时（即当预期排放量将超出持有的排放权时）立即确认相关预计负债，并计入当期损益，还是在短缺实际发生时（即当实际排放量超出了持有的排放权时）确认相关预计负债？

5、企业能否采用以下方法：根据企业已经拥有的排放配额的账面价值确认相关预计负债（“账面价值法”），即仅当企业有从市场购买排放配额的义务时，预计负债才以公允价值计量？

6、企业如何对额外购买的排放权进行会计处理？

7、企业如何对排放权的销售进行会计处理？

8、排放权的经纪商如何对排放权进行会计处理？

9、排放权的买空卖空交易如何进行会计处理？

10、排放权出售收入是否应作为非经常性损益？

11、相关交易费用应如何进行会计处理？

背景：

2005年，欧盟推出了欧洲碳排放交易计划，按照此计划，某些企业获得一定数量的免费碳排放配额。获得配额的企业可免费排放二氧化碳的公吨数取决于特定计量期间内的实际排放量（各国可能有所不同）。某些成员国在第二年提供了该定量排放权的排放配额，而一些成员国在未来三年都提供了该定量排放权的排放配额。

欧盟推出此计划旨在降低欧洲二氧化碳的排放量。在每一日历年度结束后的3至4个月内，企业应当核证其实际碳排放量。如果企业实际排放量超出了其持有的排放权，就应从市场上购买超出部分的排放权。如果截至到期日企业未向政府提供其核证的碳排放量，就会受到相应处罚。一些成员国允许企业将实际碳排放量与所持有排放权相比而言的不足或盈余顺延至下一年度。企业可以在任何时间交易排放权。

自2011年《国家发展改革委办公厅关于开展碳排放权交易试点工作的通知》（发改办气候[2011]2601号）发布以来，中国国内也有不少地方借鉴该机制推出了本地区的碳排放权交易。国家发改委于2014年12月发布《碳排放权交易管理暂行方法》（国家发展和改革委员会令17号）确立全国碳交易市场总体框架。

解答：

按照《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》（财会〔2019〕22号）的规定，重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为“1489碳排放权资产”，并按照成本进行计量（未对碳排放权资产的减值、摊销等问题作出规定）。无论是出售、履约还是注销配额，对利润的影响均体现在营业外收支中。此外，通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的，其取得及后续的履约和注销均不作账务处理。

有关账务处理可总结为：

经济业务		会计处理	入账金额
一、取得配额	购买配额	借：碳排放权资产 贷：银行存款/其他应付款等	按照购买日实际支付或应付的价款（包括交易手续费等相关税费）
	无偿取得	不作账务处理	—
二、使用配额（履约）	使用购入的配额	借：营业外支出 贷：碳排放权资产	按照所使用配额的账面余额
	使用无偿取得的配额	不作账务处理	—
三、出售配额	出售购入的配额	借：银行存款/其他应收款等 贷：碳排放权资产 贷/借：营业外收入/营业外支出	1、按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费）； 2、按照出售配额的账面余额 3、按照前两者的差额。
	出售无偿取得的配额	借：银行存款/其他应收款等 贷：营业外收入	按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费）
四、自愿注销配额	注销购入的配额	借：营业外支出 贷：碳排放权资产	按照注销配额的账面余额
	注销无偿取得的配额	不作账务处理	—

按照《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》的规定，重点排放企业自 2020 年 1 月 1 日后应按照该规定对碳排放权的取得、履约、转让、注销等业务进行处理。

但由于《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》仅适用于重点排放企业，当其他企业（非重点排放企业）发生相关业务时，就存在了一定的选择权，可以参照《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》的规定按照前述原则进行会计处理，也可以选择不执行《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》。

此外，由于《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》未提及以投资或交易为目的下配额的取得和转让如何处理、超额排放时是否确认有关负债等问题，企业发生相关业务时也应考虑其会计处理。

具体而言，就前述 9 个问题，我们的意见如下：

问题1、企业能否仍然运用以前的IFRIC 3中描述的方法？

1、在中国企业会计准则体系下，重点排放企业自2020年1月1日之后应执行《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》，对碳排放权的取得、履约、转让、注销等业务进行处理。《碳

排放权交易有关会计处理暂行规定》未规范的业务，重点排放企业可以运用以前的IFRIC 3中描述的方法对碳排放权进行会计处理。

重点排放企业需按照IFRS（或与IFRS等效的其他国家或地区会计准则，下同）编制和对外提供财务报表的，在IFRS下的财务报表中，仍可以运用以前的IFRIC 3中描述的方法对碳排放权进行会计处理。

2、其他企业可以与重点排放企业的处理原则保持一致，也可以不执行《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》，而全部运用以前的IFRIC 3中描述的方法对碳排放权进行会计处理。但执行中国企业会计准则的其他企业，我们建议与重点排放企业的处理原则保持一致。

问题2、如果企业决定在授予日以公允价值计量碳排放配额，并计入资产负债表中的无形资产，如何确定其公允价值？如果执行IFRS的企业决定在《国际会计准则第38号——无形资产》下以重估金额计量作为无形资产的碳排放权，如何确定其公允价值？

1、2020年1月1日起，重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为“1489碳排放权资产”，并按照**成本**进行计量。

执行中国企业会计准则的其他企业，我们建议与重点排放企业的处理原则保持一致。

2、对执行IFRS的企业而言，如果初始确认时以公允价值计量碳排放配额，则企业应考虑《IAS 38——无形资产》中有关无形资产公允价值的指引。必要时，企业还可以考虑《IAS 39——金融工具：确认和计量》或《IFRS 9——金融工具》中有关公允价值计量的指引，例如不具有活跃市场的情形。在《IFRS 13——公允价值计量》生效后，企业还应考虑公允价值计量准则中对公允价值确定和相关信息披露的指引。

在执行IFRS下，还可以考虑采用《IAS 38——无形资产》中的重新估价模型，此时应当遵循该准则中后续重新估价的指引（例如，仅当存在准则所定义的活跃市场时，才能重新估价）。

问题3、如果企业决定将排放配额确认为无形资产，是否进行摊销？

1、2020年1月1日起，重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为“1489碳排放权资产”，并按照**成本**进行计量。履约时，按照所使用配额的账面余额借记“营业外支出”、贷记“碳排放权资产”。从该处理规定来看，对“碳排放权资产”的处理原则与无形资产类似，均是以取得成本计量；后续计量的“履约”与无形资产的摊销类似，由于该碳排放权资产的预期消耗方式取决于碳排放量，因此其后续结转损益类似于无形资产采用“工作量”法的摊销。《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》未提及碳排放权的减值处理，但其明确“重点排放企业使用购入的碳排放配额履约（履行减排义务）的，按照所使用配额的**账面余额**，借记“营业外支出”科目，贷记“碳排放权资产”科目。”由于履约时冲减碳使用权资产的是“账面余额”而非“账面价值”，暗含了其后续计量无需摊销、无需减值。因此，即使原购入的配额剩余额度的市场价格已低于账面余额，我们理解也无需计提减值准备。

执行中国企业会计准则的其他企业，我们建议与重点排放企业的处理原则保持一致。

2、对执行IFRS的企业而言，如果企业将碳排放配额确认为无形资产，通常不可以进行摊销。在总量控制及交易机制中，当持有碳排放配额是为了履行由排放引起的义务（或出售给其他方）时，该碳排放配额的经济利益在持有期间并未消耗。但是，如果存在减值迹象，就应进行减值测试（尽管测试的结果不一定导致确认减值损失，因为碳排放权通常作为更大的资产组的一部分进行减值测试）。

问题4、企业能否采用“净负债法”（与IFRIC 3中提到的方法不同），仅就企业因碳排放量超过持有的排放配额而需购买排放权，而就相关义务确认预计负债（即在资产负债表上仅列示一项净负债）？如该方法可行，则是在排放权预期将出现短缺时（即当预期排放量将超出持有的排放权时）立即确认相关预计负债，并计入当期损益，还是在短缺实际发生时（即当实际排放量超出了持有的排放权时）确认相关预计负债？

1、《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》未提及超额排放时企业需额外购买排放权的业务背景下如何处理。但我们理解，根据《企业会计准则——基本准则》对负债的定义“负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。”当企业实际碳排放量已经超过持有的配额（含无偿取得的配额和此前从市场上购入并持有的、可用于履约的有效配额）时，企业即应就超额排放量部分产生购买配额的义务。根据“负债”的定义，碳排放权负债显然属于“企业过去的碳交易或其他碳相关业务形成的，履行该负债预期会导致经济利益流出的现时义务”。对于碳排放权负债具体的处理，参见下文2和3所述原则。

2、在IFRS下，企业可以参考已撤销的IFRIC 3的观点，企业应当在获得配额时就确认有关碳排放权负债。即配额如果由政府免费提供，则企业应将获得的配额确认为资产并以公允价值计量，并以递延收益的方式确认一项政府补助；期末以配额偿付的排放义务确认为负债，并以配额的公允价值计量；与配额相关的政府补助分摊计入利润，即按递延收益处理。

3、企业也可采用与IFRIC 3不同的另一观点：仅当企业按照《IAS 20——政府补助的会计和政府援助的披露》第23段和《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第七条的规定，以名义金额计量获取的排放配额时，才采用“净负债法”计量排放权。

仅当企业的实际碳排放量超过持有的排放权时，才确认预计负债。（这意味着，即使企业预见到排放配额将不足以抵偿企业的实际碳排放量，但实际碳排放量尚未超出所持有的排放权时，仍无需就不足部分确认预计负债）。

当企业以名义金额确认排放配额时，一旦实际碳排放量超过了企业仍持有的排放权，就应当确认一项负债。例如，假设以下事实背景：

- 企业获得代表10,000吨二氧化碳排放权的碳排放配额；
- 全年预期排放量为12,000吨二氧化碳；
- 截至第三季度末，已排放9,000吨二氧化碳；

• 在各季度末碳排放配额的市场价格分别为CU10/吨、CU12/吨、CU14/吨和CU 16/吨（“CU”代表货币单位，下同）。

按照“净负债法”，在前三个季度中每个季度末的预计负债为零，仅在第四季度确认预计负债为 $2,000\text{吨} \times \text{CU}16/\text{吨} = \text{CU}32,000$ 。

企业即使能够在年度的第一天即预期全年碳排放量短缺2,000吨，也不能在整个年度内逐月计提相关预计负债，更不能在第一天对预期短缺2,000吨全额确认预计负债。

在运用净负债法时，企业可基于以下两种方法之一计量碳排放权的短缺：（1）根据每年排放权的分配，或者（2）如果企业可以无条件享有在整个计划第一阶段（如三年）涉及的全部排放配额，则根据第一阶段排放权的分配。企业应当在每个报告日一贯地应用所选取的方法。如果企业以年分配为基础，就应当基于年分配计量短缺，这样就不应当将当年的排放权结转至下一年度，或转回上一年度。

问题5、企业能否采用以下方法：根据企业已经拥有的排放配额的账面价值确认相关预计负债（“账面价值法”），即仅当企业有从市场购买排放配额的义务时，预计负债才以公允价值计量？

本问题的讨论仅适用于企业按照IFRS编制的财务报表。

当企业拥有通过外购或其他方式取得的排放配额，可用于抵偿超出所授予配额的排放量（“超排量”）所导致的从市场上购买排放权的义务时，企业可以根据已经拥有的排放配额的账面价值确认预计负债（“账面价值法”），即仅当企业承担了从市场购买排放配额的义务时，预计负债才以公允价值计量。尽管我们认为，以下描述的“偿还权法”更优于“账面价值法”，但“账面价值法”也可接受。

对“账面价值法”举例说明如下：在问题4提到的示例中，假定企业已经在第二季度以CU12/吨的单价购买了2,000吨排放权，在第四季度末该排放权的账面价值等于其成本（ $\text{CU}24,000 = 2,000\text{吨} \times \text{CU}12/\text{吨}$ ）。在第四季度，企业确认负债并将其变动计入损益。按照账面价值法，负债应当以企业持有排放权的账面金额（CU24,000），而不是其年底的公允价值（按照问题4的解答中提出的方法）计量。

企业还可能运用一种方法（有时称为“补偿权法”（reimbursement rights approach））。在该方法下，企业考虑将其拥有的排放权作为就其承担负债获得补偿的权利，也就是说，对于以公允价值计量的实际排放权引起的负债，“补偿权法”可以重新计量用于偿还该负债的排放权的公允价值。在问题4提到的示例中，假定企业已经在第二季度以CU12/吨的单价购买了2,000吨排放权，在第四季度，企业应确认 $2,000\text{吨} \times \text{CU}16/\text{吨} = \text{CU}32,000$ 的负债。但是，企业应同时对其已持有的排放权予以重新估值（单价从CU12/吨到CU16/吨）作为偿还权的排放权，并确认 $2,000\text{吨} \times \text{CU}4/\text{吨} = \text{CU}8,000$ 的利得。“补偿权法”对当期损益的影响与“账面价值法”相同。

问题6、企业如何对额外购买的排放权进行会计处理？

关于碳排放权确认为何种性质的资产，一直在理论界和实务界存在较大的争议，主流的观点主要有：存货观、无形资产观、金融资产观、新型资产观等。

1、本次《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》规定：重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为“1489碳排放权资产”，并按照**成本**进行计量。履约时，按照所使用配额的账面余额借记“营业外支出”、贷记“碳排放权资产”（具体见前文对《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》有关账务处理的总结）。该规定采用了“新型资产观”，在确认时，同无形资产类似，而在后续计量时与存货类似。

2、执行IFRS的企业，额外购买的排放权应以成本进行初始计量，确认为无形资产；按照成本与可收回金额孰低进行后续计量。也可以选择采用IAS 38规定的“重估值模型”对其进行后续计量。

企业运用“净负债法”时，当排放权被作为对“超排量”导致的负债的补偿时，可根据问题5中关于“补偿权法”的指引，以公允价值重新计量所持有的外购排放权。

问题7、企业如何对排放权的销售进行会计处理？

1、执行《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》的重点排放企业，出售碳排放配额的，按照出售日实际收到或应收的价款（扣除交易手续费等相关税费），借记“银行存款”“其他应收款”等科目，按照出售配额的账面余额（如有）贷记“碳排放权资产”科目，按其差额，贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目，而不论这一出售是否可能导致仍持有的排放配额不足以抵销实际或预期的碳排放量。

当企业运用“净负债法”，并且出售排放权导致其仍持有的排放配额不足以抵销实际碳排放量，因而后续需从市场上购入排放权时，企业应确认一项额外负债，该负债金额的后续变动计入当期损益。

如果企业签订了一份关于出售排放权的远期合同，则企业应依据《IAS 39——金融工具：确认和计量》第5段（或《IFRS 9——金融工具》第2.4段）和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第六条（或《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第八条）的规定，确定该合同是否属于包含在《IAS 39——金融工具：确认和计量》（或《IFRS 9——金融工具》）和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》适用范围内的衍生工具。

问题8、排放权的经纪商如何对排放权进行会计处理？

经纪商应将排放权确认为存货，按照《IAS 2——存货》和《企业会计准则第1号——存货》的规定，经纪商可以考虑以成本和可变现净值孰低原则计量该排放配额，在IFRS下也可以选择以公允价值减去出售成本的差额计量（公允价值的变动计入损益）。

较复杂的企业可能同时为自用和交易目的而持有排放权，此时对于为了不同目的而持有的排放权应当予以明确区分，各自按照适用的原则进行会计处理。

问题 9、排放权的买空卖空交易应如何进行会计处理？

对于碳排放权的买空卖空交易，我们认为参照期权交易的方法进行会计核算是合理的，即参照在活跃市场上进行的证券、期货等交易进行会计处理。但是，碳排放权的买空卖空交易，在进行了实际碳排放权的交割后，对购入的碳排放权应确认为“碳排放权资产”（不管是自用，还是可能转让，因为事实上可能难以区分不同的持有目的）；对出售的碳排放权，按《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》进行会计处理。

为了加强相关的内部控制，我们可以建议企业严格区分为自用目的而购入的碳排放权和以交易（买空卖空）为目的而取得的碳排放权。如果能够单独识别和明确区分为了不同目的而持有的碳排放权，则可以将为了交易目的而取得和持有的碳排放权参照交易性金融资产进行会计处理。

问题 10、排放权出售收入是否应作为非经常性损益

在可以将碳排放权出售净收益确认为本期资产处置收益的前提下，对于该笔款项是否属于非经常性损益的问题，可以结合该计划的时间长度（预计能否在未来一段时间内成为稳定的收益来源）、涉及金额的影响程度等方面考虑。如前所述，碳排放权的出售损益属于资产的处置损益，按照《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》应当计入营业外收支。由于正常情况下企业购入碳排放权是为了履约，对于重点排放企业而言，出售碳排放权应当不属于其正常经营活动，故对于重点排放企业而言，碳排放权的出售损益应列入非经常性损益。

对于将碳排放权交易作为其常规业务的企业，其买卖碳排放权的收入和成本不属于非经常性损益。

问题 11、相关交易费用的处理

对于与碳排放权相关的交易费用（与取得碳排放权直接相关且可以明确受益对象的交易费用除外），包括第三方核查机构核查费用、聘请咨询公司开发碳资产的咨询成本等费用，以及固定比例的交易手续费等，除了按照《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》可计入碳排放权取得成本的以外，应当在发生时直接费用化处理。

结论基础：

本部分对会计处理的相关结论基础的讨论，主要是针对IFRS下的相关会计处理。

1、2005年6月发布的《IASB更新》指出：“理事会注意到，在形成IFRIC 3的过程中，IFRIC已经提出了将现有准则运用于排放权的适当方法。理事会还重申了IFRIC 3是对现有IFRS的恰当解释。”

理事会撤销IFRIC 3，并不是因为它认为IFRIC 3的解释与IFRS相悖，而是由于理事会认为，理事会（而不是IFRIC）应通过对一项或多项准则进行修订的项目处理IFRS和IFRIC之间不匹配的问题。因此，虽然IFRIC 3已被撤销，但企业仍然可以采用IFRIC 3中描述的方法对排放权进行会计处理。

2、《IAS 20——政府补助的会计和政府援助的披露》第23段指出：“政府补助也可能采取向企业转移非货币性资产的形式，如提供土地或其他资源。在这些情况下，通常要对非

货币性资产的公允价值做出估计，并且对补助和资产都以该公允价值入账。有时也可采用另外的方式，即对补助和资产都以名义金额入账。”《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第七条第二款规定：“政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量”。

对于如何确定授予日无形资产的公允价值，并无具体指引。由于排放权是无形资产，企业可以考虑《IAS 38——无形资产》中的指引。《IAS 38——无形资产》对重新估价模型的运用提出了具体指引，指出了公允价值应参考活跃市场中价格确定（《IAS 38——无形资产》第75段）。

对于确定授予日无形资产公允价值的另一个指引来源是《IAS 39——金融工具：确认和计量》（或《IFRS 9——金融工具》）和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。按照此准则的规定，更准确地说，依据《IAS 39——金融工具：确认和计量》附录A（应用指南）第74～79段和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第五十二条（2014年修订后准则体系下适用《企业会计准则第39号——公允价值计量》）规定，即使不存在活跃市场，也可以确定公允价值，这种情况下应遵循《IAS 39——金融工具：确认和计量》中的指引。初始确认后，仅当存在有关碳排放权的活跃市场时，企业才能根据《IAS 38——无形资产》的规定选择运用重新估价模型计量排放权。

在《IFRS 13——公允价值计量》和《企业会计准则第39号——公允价值计量》生效后，企业还应考虑公允价值计量准则中对公允价值确定和相关信息披露的指引。

3、《IAS 38——无形资产》第97段要求无形资产根据反映以下方面的方法进行摊销：“...企业预期消耗无形资产未来经济利益的方式...”；《企业会计准则第6号——无形资产》第十七条第三款规定：“企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销”。《企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》进一步明确：“企业在按照第6号准则的上述规定选择无形资产摊销方法时，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定”。

但是，IFRIC 3“结论基础”部分的第BC21段提到：“排放配额是指参与者为履行由碳排放引起的义务而提供的工具，因此，总量控制与交易机制的参与者不能通过其排放行为实现与排放配额相关的经济利益。参与者通过将排放配额用于履行由碳排放引起的义务（或将其出售给另一企业）来实现排放配额的经济利益。因此，IFRIC注意到，摊销是为反映资产在其使用寿命中经济利益的消耗而对该资产成本的系统分配，故对排放配额的摊销与实现排放配额经济利益的方式不相容。尽管IFRIC认同这个观点表明对排放配额不予摊销，但它也同意一些反馈者强调的观点，即在某些案例中，这个要求与《IAS 38——无形资产》的要求不一致。[...]然而，对于大多数在活跃市场交易的排放配额而言，由于预计净残值就是成本，并不需要摊销，因而应摊销金额为零。”

企业应运用《IAS 36——资产减值》和《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，以确定何时应确认减值损失。

4、《IAS 20——政府补助的会计和政府援助的披露》第23段允许对收到的非货币性政府补助及相关资产（排放权）以名义金额（即零）计量。《企业会计准则第16号——政府补助》第七条第二款规定：“政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量”。

《IAS 37——准备、或有负债和或有资产》第14段指出：“准备的一般确认标准为：（1）企业因过去事项而承担了现时的法定或推定义务；（2）履行该义务很可能要求含有经济利益的资源流出企业；以及（3）该义务的金额能够可靠地估计。仅当以上条件全部满足时，才应对准备予以确认。”

《企业会计准则第13号——或有事项》第四条规定：“与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：（一）该义务是企业承担的现时义务；（二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；（三）该义务的金额能够可靠地计量。”

导致企业需履行外购排放权的义务的触发事件是企业实施的碳排放行为本身。当企业只是预计未来将发生碳排放配额不足时，尚不存在外购排放权的现时义务。当实际碳排放量超过了持有的排放权时，企业才应承担现时的外购义务。这表明企业既不应在形成主观预期时即对预期的不足部分全额确认预计负债，也不应在自形成该预期之日起的期间通过逐期计提方式逐步累积预计负债。

仅当企业实际排放二氧化碳的吨数超出了其持有的排放权时，才承担导致现金或其他资源流出企业的现时义务。按照净负债法，企业不将免费分配到的碳排放权确认为资产，因而不构成支出的一部分。

如果排放权的分配和交易计划涵盖了一年以上的期间，企业可以在未来年度无条件享有获取的排放配额，并且可能在不同年度之间结转排放权，则这种情况为在整个期间（如三年）内（而不只是将排放权实际授予企业的期间内，如一年）运用净负债法提供了基础。因此，在运用净负债法时，企业可选择以下两种方法之一计量短缺：

（1）根据每年排放权的分配，或在一个超过一年的期间内排放权的分配（如果企业可以无条件接收一定数量的排放配额的期间大于一年）；或者

（2）根据排放权在整个期间的分配。

企业应当一贯地应用所选择的方法。如果企业选择以每年分配为基础，则应按照该基础计量超排量，并且无需将权利从本年度结转至下一年度，或转回上一年度。

5、《IAS 37——准备、或有负债和或有资产》第36段要求准备的入账金额应是报告期末结算现时义务所需支出的最佳估计。《IAS 37——准备、或有负债和或有资产》第37段将最佳估计解释为：“企业在报告期末履行该义务、或将该义务转让给第三方而合理支付的金额”。《企业会计准则第13号——或有事项》第五条规定：“预计负债应当按照履行相

关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。在其他情况下，最佳估计数应当分别下列情况处理：（一）或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定；（二）或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。”

有观点认为，不能采用《IAS 37——准备、或有负债和或有资产》第37段和《企业会计准则第13号——或有事项》第五条规定计量因碳排放引起的负债，原因在于企业只能通过转让排放配额履行义务，并且不能将该义务转移给第三方。在这个基础上，预计负债可以按照履行义务的成本计量，该成本是企业所持排放权的当前账面价值。

但是，反过来说，企业采用《IAS 37——准备、或有负债和或有资产》第37段和《企业会计准则第13号——或有事项》第五条的规定也可是可接受的。结算成本是履行义务所需支出金额的最佳估计。据此，企业当前拥有资产并且资产可以用于履行义务的这一事实与计量准备不相关。但在这一观点下，可以将资产的计量与负债的计量相联系。也就是说，补偿权资产的计量可以基于对对应的预计负债的计量，且所确认的补偿权资产的金额不能超出对应的预计负债的金额，除非能够证明该补偿权自身是一项（金融）资产，且其金额大于负债。（参见《IAS 37——准备、或有负债和或有资产》第53段、《企业会计准则第13号——或有事项》第七条、《IFRIC 5——退役、复原和环境恢复基金产生的权益》中结论基础第20段）

6、不论企业运用净负债法，还是IFRIC 3所述两种方法中的任何一种，购买排放权都属于购买无形资产。因此，如果企业采用净负债法，则应以成本对所获取的排放权进行初始计量，并以成本或可收回金额孰低原则进行后续计量；执行IFRS的企业还可选择以重估值进行后续计量。企业在运用净负债法时，当排放权被作为对“超排量”导致的负债的补偿时，可根据问题5中关于“补偿权法”的指引，以公允价值重新计量所持有的外购排放权。

7、《IAS 38——无形资产》第112和113段提供了出售作为无形资产的排放权的指引，具体如下：

“报废和处置

112.无形资产应在以下情况时予以终止确认：

（1）处置时；或者

（2）预期从其使用或处置中不会产生未来经济利益时。

113.无形资产终止确认形成的利得或损失，应根据处置净收入（如有）和资产的账面金额之间的差额确定，并在资产终止确认时确认为损益（《IAS 17——租赁》中对售后租回另作要求除外）。利得不应归入收入。”

《企业会计准则第6号——无形资产》第二十二规定：“企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益。”第二十三条规定：“无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销”。

企业应参照《IAS 18——收入》和《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第四条中对商品销售收入确认条件的规定，或参照《IFRS 15 客户合同收入》和《〈企业会计准则第14号——收入（2017年修订）〉应用指南》中对收入确认条件的规定确定所出售的排放权的终止确认日。由于排放权出售后企业不再有继续涉入，如果不出现超排（即实际排放量超出了企业持有的剩余排放权），就不需要确认负债。因此，如果企业采用净负债法，并在不存在实际超排的情况下出售排放权，就会导致收益计入资产处置收益。

8、排放权的经纪商认为排放权是正常经营过程中持有的用于出售的资产，因而满足IAS2第6段中包含的存货的定义。《IAS 2——存货》第3段指出：“本准则不适用于下列持有存货的计量：……（2）商品经纪商持有的按公允价值减去出售费用后的余额计量的存货。如果这些存货按公允价值减去出售费用后的余额计量，则公允价值减去出售费用后的余额的变动应在变动当期确认计入损益。”

因此，经纪商可以选择按照成本和可变现净值孰低法计量其所持有的排放权，也可以选择以公允价值减去出售费用后的净额计量其所持有的排放权。当企业进行基于排放权的衍生工具的交易时，该衍生工具就属于《IAS 39——金融工具：确认和计量》（或《IFRS 9——金融工具》）和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规范范围，应按照公允价值计量且其变动计入当期损益，除非该衍生工具将被用于对企业所持有的排放权进行公允价值套期保值，或者是为该经纪商的自用目的而持有，即“按照预定的购买、销售或使用要求所签订，并到期履约买入或卖出非金融项目的合同”。

当企业同时为自用和交易的意图而持有排放权时，应当明确区分自用及为交易目的而持有的排放权，并分别将其作为无形资产和存货进行会计处理。

问题2-2-46（在IFRS下，企业应当如何对已核证排放权进行会计处理？）

问题：

对于“清洁发展机制（CDM）执行委员会”授予的已核证排放权（CERs），CDM项目发起人、已核证排放权的购买人和经纪商应分别如何进行会计处理？

背景：

清洁发展机制，简称 CDM(Clean Development Mechanism)，是《京都议定书》中引入的灵活履约机制之一。核心内容是允许该议定书附件 1 缔约方（即发达国家）与非附件 1 缔约方（即发展中国家）进行项目级的减排量抵销额的转让与获得，在发展中国家实施温室气体减排项目。

按照《京都议定书》的规定，清洁发展机制（CDM）允许“附件1”国家（大部分是发达国家）的实体向非附件1国家（东道国，即发展中国家）中的减排项目投资，并获取已核证排放权（CERs）作为回报。CDM项目仅包含能证明具有额外性标准的项目。“额外性”是指该CDM项目所带来的减排效益必须是额外的，即在没有该项目活动的情况下不会发生。

企业可将已核证排放权用于履行他们在欧盟排放权交易计划中的部分义务，也可将其出售给其他企业。已核证排放权计划是基准及信用交易机制，企业可以从中为低于基准的碳排放获取减排信用。基准及信用交易机制减排模型中的激励不同于总量控制及交易机制下的激励。在总量控制及交易机制中，排放总量以排放权配额的形式分配。已被撤销的《IFRIC 3——排放权》中仅仅规范总量控制及交易机制下的会计处理，因而不能参照适用于CDM机制下的已核证排放权，原因是授予已核证排放权的机制不同。

尽管预期已认证排放权获得CDM注册批准的过程很复杂，并且取决于若干限定条件，但是，仅当已注册项目当期完成了实际温室气体减排量，并且独立权威机构已对该排放量核证的情况下，才能够发放已核证排放权。不管出于什么原因，如果项目的减排量小于基准，则独立权威机构就不会授予已核证排放权。

解答：

在中国企业会计准则体系下，根据《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》（财会[2019]22号）规定：“重点排放企业的国家核证自愿减排量相关交易，参照本规定进行会计处理，在“碳排放权资产”科目下设置明细科目进行核算”。故在中国企业会计准则体系下，对于重点排放企业的国家核证自愿减排量相关交易，应按照上述原则进行会计处理，对于该规定中未明确的问题，可参考“[问题2-2-45（企业对碳排放权进行会计处理中的若干具体问题）](#)”中的相关内容。

本问题以下的讨论仅适用于IFRS（或者与IFRS等效的其他国家或地区会计准则）下的会计处理。

（1）从东道国取得CERs的项目发起人采用的会计处理：

CERs作为政府补助，在能够合理保证企业会遵守相关条件以及能够收到补助时予以确认。至少应满足以下条件：首先已经实现了实际减排量，其次企业还应当能够合理保证能够获得独立权威机构在核证（审核、发证）过程中对该减排量的认可（因而需考虑任何可能适用的附加条款和条件）。

根据《IAS 38——无形资产》，CERs通常被确认为无形资产。但是，如果CERs系在正常经营过程中持有以备出售或结算排放权相关义务，则可以根据《IAS 2——存货》将CERs确认为存货。CERs可以按照公允价值或名义金额（即零）进行初始计量。与无法实现减排的替代项目相比，满足“额外性”标准通常会导致项目承担更高的营业成本。如是，我们建议按照公允价值确认补助，以（部分地）弥补较高的营业成本。

如果CERs以公允价值计量，则对应的政府补助计入利润表的时间与作为补助对象的支出计入利润表的时间相对应。由于在以核证排放权方式取得政府补助时，对应的成本通常已经发生，后续不会再发生与该补助直接相关的成本，故该政府补助应立即计入当期其他收益。但是，如果为完成减排量而发生的费用因满足《IAS 16——不动产、厂房和设备》或

《IAS 38——无形资产》中规定的资本化条件而予以资本化，则相关补助属于与资产相关的

政府补助，应确认为递延收益，在相关固定资产或无形资产的使用寿命内摊销，计入其间各年度的其他收益（或者将该补助的公允价值直接冲减对应的固定资产或无形资产的账面价值）。

如果将CERs确认为存货，则应按照《IAS 2——存货》的规定，按成本和可变现净值孰低原则进行后续计量。

如果将CERs确认为无形资产，则应当以成本进行后续计量。若希望运用《IAS38——无形资产》中允许采用的重估值后续计量模式，则应当遵循该准则中关于后续重新估值的指引（例如，仅当存在该准则定义的活跃市场时，才允许重新估值）。

如果企业采用《IAS38——无形资产》中的成本模式，CERs通常不予摊销，因为在持有CERs期间，其所包含的经济利益并未实现，其所包含的经济利益需通过将其出售或用于结算现时的超排量相关负债才能得以实现。但是，企业应采用《IAS36——资产减值》的规定进行减值测试和确认减值损失（如有）。

（2）有关CERs的远期合同应当采用的会计处理：

如果企业签订了一份有关CERs的远期合同，可以运用《IAS39——金融工具：确认和计量》第5至7段（或《IFRS 9——金融工具》第2.4段）的规定进行分析，以确定该远期合同是否属于衍生工具。

（3）购买CERs的企业应当采用的会计处理：

购买CERs的企业应采用与以上排放权相同的方式对CERs进行会计处理。参见前面“[问题2-2-45（企业对碳排放权进行会计处理中的若干具体问题）](#)”中的“问题6”。

（4）经纪商应采用的会计处理：

CERs经纪商应采用与以上排放权相同的方式对CERs进行会计处理。参见前面“[问题2-2-45（企业对碳排放权进行会计处理中的若干具体问题）](#)”中的“问题8”。

结论基础：

（1）从东道国取得CERs的项目发起人应采用以下会计处理：

《IAS20——政府补助的会计和政府援助的披露》中第3段将政府定义为“政府、政府机构，以及地方、国家或国际的类似组织”。根据授予碳排放权的实体的性质，作为联合国创立的《京都议定书》中的一部分，我们认为“政府”的定义也适用于这种情形。

《IAS20——政府补助的会计和政府援助的披露》第7段要求政府补助在以下条件得到合理保证后才能确认：企业能够满足政府补助所附条件；以及企业能够收到补助。

由于碳排放权仅根据实际减排量授予，因而仅可依据实际发生的减排量确认，而不依据预期（未来）可能的减排量进行确认。核证过程仅仅是对实际减排量的确认，并不构成政府补助确认的实质性条件或障碍。但是，如果核证过程中的不确定性较大，因而在获得核证之前无法合理保证将被授予已核证排放权，则只能在核证过程结束后确认碳排放权。在评估前述不确定性大小的过程中，应当综合考虑和分析项目的所有相关条款。

根据《IAS20——政府补助的会计和政府援助的披露》第23段规定，碳排放权可以按照公允价值或名义金额计量。根据IAS20第20段规定，在企业已发生费用或损失，或者未来并不会发生相关成本时，以公允价值计量的补助应立即计入利润表。

《IAS 38——无形资产》第97段要求无形资产的摊销方法应反映“企业预期消耗无形资产未来经济利益的方式”，具体应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于排放权相关经济利益的实现是通过将排放权用于履行由碳排放引起的义务或销售排放权，因而该排放权不需要摊销。

（2）有关CERs的远期合同应当采用的会计处理：

与CERs相关的远期合同，如果“能够以现金或其他金融工具净额结算，或通过交换金融工具结算”，则属于IAS 39和IFRS 9所规范的金融工具。

（3）购买CERs的企业应当采用的会计处理：

请参阅前面“[问题2-2-45（企业对碳排放权进行会计处理中的若干具体问题）](#)”的“结论基础”部分中的相关内容。

（4）经纪商应采用的会计处理：

请参阅前面“[问题 2-2-45（企业对碳排放权进行会计处理中的若干具体问题）](#)”的“结论基础”部分中的相关内容。

第三节 所得税会计的相关问题

问题2-3-1（就计提资产减值准备所导致的暂时性差异确认递延所得税资产时应考虑的因素）

问题：

企业就计提资产减值准备所导致的暂时性差异确认递延所得税资产时，应当关注哪些问题？

解答：

企业就计提资产减值准备所导致的暂时性差异确认递延所得税资产时，应当关注以下条件是否同时满足：

1、该企业预计在未来该项暂时性差异转回时将有盈利（应纳税所得额为正），且预计应纳税所得额将显著超出可能发生的资产损失金额；

2、企业根据《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57号）、《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告[2011]25号）、《国家税务总局关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第15号）和当地税务机关的资产损失税前扣除管理规程的规定，合理确定资产损失相关资料是否完整、真实、有效，在未来这些资产减值准备转化为资产的事实损失（即

相关资产减值准备在财务上核销)时,预计企业留存备查的资产损失税前扣除的相关证据可以满足税务规定,相应可在企业所得税税前扣除。

若上述两项条件不能全部满足,则企业不应就计提资产减值准备所导致的暂时性差异确认递延所得税资产。

因此,企业和注册会计师在考虑能否确认与资产减值准备相关的递延所得税资产时,应重点关注以下事项,注意获取相关证据:

1、合理估计企业与资产减值准备相关的暂时性差异的预计转回时间(即从减值准备这一预计损失转化为事实损失的纳税年度),并结合该企业的未来经营预算等相关资料,合理预测该纳税年度有无足够的应纳税所得额。

2、结合对企业的档案管理制度等内部控制制度的了解,以及审阅企业截至目前已经获取的与该项资产损失相关的证据,合理判断在未来这些资产减值准备转化为资产的事实损失(即相关资产减值准备在财务上核销)时,预计资产损失税前扣除的相关证据可以满足税务规定。在必要时,可提请企业与主管税务机关进行预先沟通,了解税务机关对此的初步态度,合理估计在未来转化为资产的事实损失时,能否在企业所得税税前扣除。

结论基础:

《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条规定:企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限,确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。同时,《中国证监会关于做好上市公司 2009 年年度报告及相关工作的公告》(证监会公告[2009]34 号)等相关规定都要求“充分评估可抵扣暂时性差异的预期实现条件,谨慎确认递延所得税资产”。因此,对于递延所得税资产的确认必须遵循谨慎性原则。

“递延所得税资产”是与“可抵扣暂时性差异”相关联的概念。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第九条规定,“可抵扣暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异”。因此,递延所得税资产之所以成为一项资产,就是因为其未来转回时可以起到抵减未来应纳税额的作用,从而减少未来的经济资源流出。从理论上说,暂时性差异的“转回”,是指一项暂时性差异的累计金额从最大值开始逐步缩小直至重新变为零的过程,任何暂时性差异都会经历一个从零开始逐步扩大、到最高额以后又逐步缩小直至还原到零的过程(包括可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异,只是两者方向相反而已),这一过程将长达数年。就资产减值准备所导致的暂时性差异而言,转回的时点一般是在相关资产处置或者核销,相应同步转销相关减值准备的时点。换言之,就是原先就资产减值准备的计提数调增应纳税所得额,到相关资产处置或核销时需要作反向纳税调整即调减应纳税所得额。可抵扣暂时性差异的节税作用就是在以后的调减应纳税所得额的环节体现出来的。所以,可抵扣暂时性差异只有当其未来转回时可以作纳税调减时才可能形成一项递延所得税资产。就资产损失而言,如果在相关资产损失变为事实损失时无法提供税法所要求的税前扣除证据,导致相关损失不能税前列支的,就不能起到抵

减以后年度应纳税所得额的效果。所以，在就资产减值准备确认递延所得税资产时，除了考虑确认递延所得税资产的一般条件（在可预见的未来很可能转回；在转回的年度预计将有足够的应纳税所得额）能否满足以外，尤其应当关注以后该项减值准备转化为事实损失时能否税前扣除。

这一结论也可以通过以准则条文为起点的逻辑推导得出结论。《企业会计准则第 18 号——所得税》第七条规定：“暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异”；第五条规定：“资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额”。因此，如果一项资产损失不能税前列支，则表明“可以自应税经济利益中抵扣的金额”（计税基础）将小于其原始成本，而可能接近于计提减值准备之后的账面价值。这样，账面价值和计税基础之间不存在暂时性差异，也就不能计提递延所得税资产。

实务中应注意的问题：

1、在新企业所得税法下，目前规范财产损失税前扣除的主要规定是《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）、《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告[2011]25 号）和《国家税务总局关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告》（国家税务总局公告[2018]15 号）。另外，很多地方的税务机关根据这两个文件的精神，制定了本地区的资产损失税前扣除管理规程，对这两个文件的规定予以细化。鉴于资产损失证据对于税前扣除的关键意义，企业或者注册会计师对于资产损失税前扣除问题有疑问的，应注意与主管税务机关沟通，必要时咨询有关税务专业人士的意见。

2、对于本问题的上述结论，并不要求在资产减值准备计提时，就具备将来资产损失税前扣除所需的各项证据，才能计提递延所得税资产。前面提到“在未来这些资产减值准备转化为资产的事实损失（即相关资产减值准备在财务上核销）时，企业掌握的资产损失税前扣除的相关证据可以满足税务规定，相应可在企业所得税税前扣除”，并不是要求在计提减值准备时就完整获取这些证据，而是企业应当合理预期在将来减值准备转化为事实损失之时，将可以掌握税法要求的税前扣除证据，从而获得税前扣除（即进行与计提减值准备时方向相反的纳税调整）。从根本上而言，减值损失是一种预期损失，尚未到发生事实损失的程度，因此理论上在计提减值准备的时点，企业是不可能提供出税法要求的损失扣除证据的（要不然也就不存在减值准备计提时纳税调增一说，可以直接税前扣除了），但是企业应当合理预期将来发生事实损失时可以提供出这些证据，这实际上是对企业内部管理规范性的要求。一般而言，对于一个管理比较规范的企业而言，如果平时注意收集和保存相关证据（如应收款项最初确认时的销售合同和发票、事后的催款记录等），则到实际发生损失，准备税法所要求的资产损失税前扣除证据应当不困难，因而在预计未来将有足够应纳税所得额的前提下，

对于资产减值准备一般均可以确认递延所得税资产(当然税法明确规定不得税前扣除的损失除外,如与主营业务无直接关系的担保损失和资金拆借损失等);但对于管理不很规范的企业,虽然明知某项资产可能发生损失,但由于年代久远、对证据管理不善等原因,可能无法提供出税务上所要求的税前扣除证据(有时甚至可能导致财务上也难以核销,因为涉及资产损失财务核销问题的财企[2002]513号、财企[2003]233号和国资发评价[2005]67号等文件对于资产损失的财务核销证据的要求也是比较严格的,有些证据与税务有重叠),此时对于这类减值准备就不能计提递延所得税资产。

问题2-3-2 (集团合并报表层面与已抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税资产 / 负债的适用税率)

问题:

在集团合并报表层面,就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时,如果在内部交易中处于买方和卖方地位的两个法人的税务待遇(主要是适用税率)不同,则在计算递延所得税资产 / 负债时应使用哪一方的适用税率?

背景:

根据《企业会计准则解释第1号》第九条规定:“企业在编制合并财务报表时,因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外”。

实务中,由于合并集团系由多个不同法人构成,不同法人适用的税收待遇可能不同。区分以下两种情况分别讨论:

情形1: 内部交易中处于卖方地位的法人,其适用税率高于买方。

例如:A、B两家公司属于同一合并集团。A公司的适用税率为15%,B公司的适用税率为25%。2009年内,B公司将一批存货销售给A公司。该批存货的成本为100,000元,内部交易价格为120,000元。B公司因此确认了内部交易利润(同时也是应纳税所得额)20,000元,按适用税率25%计算,当期所得税费用为5,000元。2010年1月31日,A公司将该批存货对集团外的第三方出售,对外售价为150,000元,A公司个别报表层面确认销售利润30,000元(150,000-120,000),按15%税率计算,相应确认2010年度的当期所得税费用4,500元。在2009年度的集团合并财务报表中,因为存货尚未对外部出售,故内部交易利润20,000元作为未实现损益予以抵销。

情形2: 内部交易中处于卖方地位的法人,其适用税率低于买方。

例如:A、B两家公司属于同一合并集团。A公司的适用税率为25%,B公司的适用税率为15%。2009年内,B公司将一批存货销售给A公司。该批存货的成本为100,000元,

内部交易价格为 120,000 元。B 公司因此确认了内部交易利润（同时也是应纳税所得额）20,000 元，按适用税率 15% 计算，当期所得税费用为 3,000 元。2010 年 1 月 31 日，A 公司将该批存货对集团外的第三方出售，对外售价为 150,000 元，A 公司个别报表层面确认销售利润 30,000 元（150,000-120,000），按 25% 税率计算，相应确认 2010 年度的当期所得税费用 7,500 元。在 2009 年度的集团合并财务报表中，因为存货尚未对外部出售，故内部交易利润 20,000 元作为未实现损益予以抵销。

解答：

在集团合并报表层面，就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时，如果在内部交易中处于买方和卖方地位的两个法人的税务待遇（主要是适用税率）不同，则在计算递延所得税资产 / 负债时应使用在内部交易中处于买方地位的法人的适用税率。

结论基础：

在上文“背景”部分所列的两个情形中，由于内部销售未实现损益 20,000 元被抵销，2009 年末时 A 公司所持有的该批存货的计税基础为 120,000 元，但集团合并报表层面的账面价值为 100,000 元，相应产生可抵扣暂时性差异 20,000 元。

情形 1：内部交易中处于卖方地位的法人，其适用税率高于买方。

在情形 1 中，B 公司在向 A 公司出售该批存货时应确认当期所得税费用 5,000 元。同时，在集团合并报表层面，应就可抵扣暂时性差异 20,000 元确认递延所得税资产。由于该批存货在资产负债表日后对外出售时，其计税基础 120,000 元的扣除是体现在 A 公司（内部交易中的买方）的所得税申报表上的，因此应当依据 A 公司的适用税率（15%）计算 2009 年末与该项暂时性差异相关的递延所得税资产的余额，相应确认递延所得税资产 3,000 元。

在集团 2009 年度合并利润表中，就该项交易确认的所得税费用净额为 2,000 元，即当期所得税费用 5,000 元与递延所得税费用-3,000 元之差。该笔所得税费用净额体现出如下事实，即通过将存货从适用高税率的法人内部转移到适用低税率的法人，集团额外承担了 10% 的所得税税负（B 公司个别报表层面的所得额 20,000×A、B 两公司的税率差 10%），这是集团的一项额外成本，且在以后该批存货对外出售时无法获得弥补。

情形 2：内部交易中处于卖方地位的法人，其适用税率低于买方。

在情形 2 中，B 公司在向 A 公司出售该批存货时应确认当期所得税费用 3,000 元。同时，在集团合并报表层面，应就可抵扣暂时性差异 20,000 元确认递延所得税资产。由于该批存货在资产负债表日后对外出售时，其计税基础 120,000 元的扣除是体现在 A 公司（内部交易中的买方）的所得税申报表上的，因此应当依据 A 公司的适用税率（25%）计算 2009 年末与该项暂时性差异相关的递延所得税资产的余额，相应确认递延所得税资产 5,000 元。

在集团 2009 年度合并利润表中，就该项交易确认的所得税费用净额为-2,000 元，即当期所得税费用 3,000 元与递延所得税费用-5,000 元之差。该笔所得税收益净额体现出如下事实，即通过将存货从适用低税率的法人内部转移到适用高税率的法人，集团节约了 10%

的所得税税负（B 公司个别报表层面的所得额 $20,000 \times A、B$ 两公司的税率差 10%），这是集团的一项额外收益，是通过减少未来该批存货对外出售时需在 A 公司缴纳的所得税体现出来的。

对于与被抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税的计量，无论是中国新企业会计准则，还是 IFRS 体系下的 IAS12 都没有专门的论述。但是，参照 IAS12 第 51 段的规定，递延所得税负债和资产的计量，应反映在资产负债表日从企业预期收回或清偿其资产和负债账面金额的方式中推算出的纳税后果。在集团合并报表层面，就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时使用在内部交易中处于买方地位的法人的适用税率，与该段的要求也是一致的，这是因为在相关资产对外出售或被耗用时，相关的税务后果将体现于在内部交易中处于买方地位的法人的纳税申报表中。换言之，资产（包括存货和可计提折旧或摊销的固定资产、无形资产等）在集团内部不同法人之间的转移，将导致相关标的资产的计税基础发生改变（当然，税法明确规定的特殊情况除外，例如财税[2009]59 号文规定的免税重组等），新的计税基础将在相关资产对外销售或耗用时，在买方的纳税申报表上予以扣除。

问题2-3-3（关联方内部未实现损益抵销影响是否确认递延所得税资产）

问题：

关联方内部未实现损益抵销影响是否确认递延所得税资产？

背景：

A公司将其持有的某公司的1,166万股股份出售给母公司B公司，双方签订的转让价格15,158万元，交易方式通过上海联合产权交易所公开拍卖。股权转让工作已于2011年结束，A公司本年度确认投资收益为14,057.18万元。

A公司连续数年亏损，2011年初的可抵扣的亏损达15,000万元，故上述交易事项产生的投资收益由以前年度亏损进行抵扣，A公司不需交纳企业所得税，另一方面由于以前年度连续亏损，根据谨慎性原则，A公司对可抵扣的亏损未确认递延所得税资产。

B公司在合并报表层面对上述关联交易产生的投资收益14,057.18万与“长期股权投资—某公司”进行了抵销，同时在合并报表层面确认了递延所得税资产3,514万元，相应冲减“所得税费用—递延所得税费用”3,514万元。

解答：

在同时满足以下条件的情况下，在B公司合并报表层面就该项内部交易未实现损益的影响，按照B公司的适用税率确认递延所得税资产3,514万元是合理的：

1、该项母子公司之间关联交易的作价（15,158万元）是公允的（例如参考了该公司股票的近期市价、大宗交易和产权交易所的成交价格等），不存在被税务机关进行特别纳税调整的风险。

2、B公司具有明确的在可预见的未来出售该股权的意图。

3、预计未来出售该股权时，B公司个别报表层面可产生足够的应纳税所得额，以实现该3,514万元的节税效应。

如果符合上述全部条件，因而在B公司的合并报表层面就该项内部交易未实现损益的影响确认了递延所得税资产，相应抵减了本期的“所得税费用——递延所得税费用”的，可以理解为集团进行纳税筹划的成果，即该项集团内部资源转移根据税法规定导致增加了未来该项股权投资对外出售时可在税前扣除的计税基础，从而节约了与缴纳所得税相关的未来现金流出，所以符合确认为资产的条件。

基本原则是：在集团合并报表层面，就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时，应依据在该项内部交易中处于买方地位的法人（内部买方）在可预见的未来是否很可能将该项暂时性差异转回（通过资产处置、折旧或摊销、成本结转等），以及能否在可预见的未来产生足够的应纳税所得额，确定能否就该项内部交易未实现损益的抵销影响在合并财务报表层面确认递延所得税资产。并且，在计量递延所得税资产 / 负债时应使用在内部交易中处于买方地位的法人的适用税率。

关于在合并报表层面就内部交易未实现损益的抵销影响确认递延所得税资产 / 负债时的应注意事项，请参阅“[问题 2-3-2](#)（集团合并报表层面与已抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税资产 / 负债的适用税率）”。

问题2-3-4（当存在应纳税暂时性差异时，是否应对未来可税前弥补的亏损确认递延所得税资产）

问题：

1、对于与直接借记或贷记股东权益项目的事项相关的应纳税暂时性差异，是否应确认递延所得税负债？

2、如果上述第1问中，该企业同时存在较大金额的可在未来一定年限内税前弥补的亏损，并且在未来的税前弥补期限内，预计将有足够金额的上述第1问中所涉及的应纳税暂时性差异转回，则该企业是否总是需要确认与未来可税前弥补的亏损相关的递延所得税资产？

3、如果上述第2问的回答是“是”，则在确认与未来可弥补亏损相关的递延所得税资产时，应当贷记“所得税费用——递延所得税费用”还是直接贷记股东权益项目？

背景：

A公司存在可在未来税前弥补的亏损，但因为未能就未来5年期间内是否可获取足够的应纳税所得额提供有足够说服力的证据，故并未就此确认递延所得税资产。在本案例中，为了说明会计原理的方便，假定这些亏损的未来税前弥补是无期限限制的。

同时假定：在下面的例子1、2、3中：

不存在其他应纳税暂时性差异；

不存在可抵扣暂时性差异；

可在未来税前弥补的亏损的金额大于可抵扣暂时性差异的金额；

问题 1 中所述的“与直接借记或贷记股东权益项目的事项相关的应纳税暂时性差异”和问题 2 中所述的“可在未来税前弥补的亏损”系针对同一纳税人和同一主管税务机关；

对于以后年度是否可产生足够的应纳税所得额的问题，A 公司并无足够的具有说服力的证据。

例 1：A 公司发行可转换债券，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的相关规定，认定该可转换债券同时包含负债成份和权益成份，故在初始确认时将负债和权益成份进行分拆，分别进行处理。因为主管税务机关仅允许在税前扣除根据票面本金和票面利率计算的利息，根据“[问题 2-3-15（可转换公司债券中的权益成分对递延所得税负债确认的影响）](#)”的结论，其负债部分的计税基础大于负债部分的账面价值，故导致应纳税暂时性差异的产生。

例 2：A 公司购入一项债券作为投资，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算，期末在会计上按公允价值计量，假定计税基础等于按照实际利率法计算的摊余成本。期末，因账面价值大于计税基础，导致产生应纳税暂时性差异。

例 3：A 企业原为非公司制的全民所有制企业，本年度根据国有企业改制的有关规定改建为有限责任公司，并按规定于改制实施日按评估值进行了账务调整，相应将评估增值额贷记资本公积。但各项可辨认资产、负债的计税基础并未因改制而改变，从而导致应纳税暂时性差异。

解答：

1、应当就与直接借记或贷记股东权益项目的事项相关的应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债。

2、如果上述第 1 问中，该企业同时存在较大金额的可在未来一定年限内税前弥补的亏损，并且在未来的税前弥补期限内，预计将有足够金额的上述第 1 问中所涉及的应纳税暂时性差异转回，则该企业总是需要确认与未来可税前弥补的亏损相关的递延所得税资产。

3、如果根据对上述第 2 问的回答，确认与未来可税前弥补的亏损相关的递延所得税资产的，则贷方科目通常应为“所得税费用——递延所得税费用”，除非在某些特殊情况下，可以明确认定未来可税前弥补的亏损是由在会计上直接借记或贷记股东权益的项目所导致的。

结论基础：

1、可以豁免确认递延所得税负债的例外情形是很少见的。《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条规定：“除下列交易中产生的递延所得税负债以外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债：

（一）商誉的初始确认。

(二)同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认:

- 1、该项交易不是企业合并;
- 2、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)。

与子公司、联营企业及合营企业的投资相关的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债,应当按照本准则第十二条的规定确认。”

同时,财政部、证监会相关监管机构在其发布的规范性文件中也多次提示,要求“谨慎确认递延所得税资产,足额确认递延所得税负债”。

因此,除了《企业会计准则第18号——所得税》第十一条规定的豁免情形以外,应当对所有应纳税暂时性差异均确认递延所得税负债,包括前面“背景”部分中所举的三个例子。

根据《企业会计准则第18号——所得税》第二十一条规定,由直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的当期所得税和递延所得税,应直接借记或贷记股东权益。因此在上述三个例子中,就直接计入股东权益的事项导致的暂时性差异确认的递延所得税负债,应直接借记股东权益项目(资本公积)。

2、《企业会计准则第18号——所得税》第十五条规定:“企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产。”

参照《国际会计准则第12号——所得税》第35段中的表述:“……在企业有最近亏损记录的情况下,只有当企业有足够的应纳税暂时性差异,或存在令人信服的其他证据表明企业将来能够获得足够的、可以利用尚未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减来抵扣的应税利润时,企业才确认一项由未利用可抵扣亏损或税款抵减产生的递延所得税资产。……”

《国际会计准则第12号——所得税》第36段也要求在确认递延所得税资产时考虑是否存在将在亏损的税前弥补期限内转回的应纳税暂时性差异,具体规定如下:

“企业估计获得可利用尚未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减来抵扣的应税利润的可能性时,应考虑以下标准:

(1)企业是否有足够的、与同一税务部门和同一纳税主体相关的应税暂时性差异,该差异将产生能利用尚未逾期的未利用可抵扣亏损或未利用税款抵减来抵扣的应税金额;

(2)企业是否在未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减逾期前,很可能获得应税利润;

(3)未利用可抵扣亏损是否由不大可能再出现的可辨明的原因形成;

(4)企业是否可获得税务筹划机会(参见第30段),该机会将在未利用可抵扣亏损或未利用税款抵减的可利用期间产生应税利润。

如果不是很可能获得能够利用尚未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减来抵扣的应税利润,就不能确认递延所得税资产。”

《企业会计准则第18号——所得税》将“应纳税暂时性差异”定义为“在确定未来收

回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异”。

从上述对“应纳税暂时性差异”的定义，以及《国际会计准则第 12 号——所得税》第 36（1）段中的表述可以看出，在亏损的未来税前弥补无期限限制的情况下，存在应纳税暂时性差异，并就此确认递延所得税负债，本身就可以提供关于“未来期间内很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额”的充分证据。

3、上述第 2 问中确认的递延所得税资产，并不是与直接借记或贷记股东权益的项目相关，而是直接与过去的交易（即过去期间产生的可在未来税前弥补的亏损）相关。相应地，根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第二十一条规定，在确认该等递延所得税资产时，贷方科目通常应为“所得税费用——递延所得税费用”，除非在某些特殊情况下，可以明确认定未来可税前弥补的亏损是由在会计上直接借记或贷记股东权益的项目所导致的。

问题2-3-5（在未来转回时无足够应纳税所得额但有递延所得税负债余额的情况下递延所得税资产的确认问题）

问题：

如下文背景资料所述：在预测未来 5 年无足够应纳税所得额的基础上，是否要在账面保留与递延所得税负债余额相同的递延所得税资产，并在未来与递延所得税负债同步转回？如果需要保留相等金额的递延所得税资产，具体应当保留哪些项目，是统一保留可抵扣亏损产生的递延所得税资产还是保留未来每年可预见转回的递延收益等可抵扣暂时性差异的递延所得税资产？

背景：

A 火电公司 2017 年由于原煤涨价的原因而大幅亏损。由于原煤价格居高不下且未来电价能否上调不确定，A 公司在 2018 年预算未来 5 年的盈利时，对应纳税所得额的谨慎预计均为负值。

在预测的基础上，A 公司不仅对当年产生的可抵扣暂时性差异（主要是资产减值准备）与可抵扣亏损产生的递延所得税资产都没有确认，而且在预计未来转回额不足的基础上将以前年度已经确认并计提的递延所得税资产在 2017 年也都全部冲销计入当期损益。

但是在 A 公司账面上存有递延所得税负债余额（由固定资产会计折旧小于税法折旧等原因产生），会计准则及讲解中对于这一情形的要求是“在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额时应考虑以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额”，因此是否保留与递延所得税负债余额相同的递延所得税资产，待未来与递延所得税负债同步转回，A 公司内部出现了不同的观点：

1、第一种观点认为，即使考虑了以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来转回的情况，按照预测未来 5 年应纳税所得额也是负数，无足够的转回金额。因此，继续保留账面递延所得税负债的确认并在未来期间正常转回，在预测未来无法转回的基础上冲减账面上以前年

度计提的递延所得税资产余额为零。

2、第二种观点认为，在综合考虑并测算的基础上，如果账面上还存在递延所得税负债余额，则应当留足相应金额的递延所得税资产在未来与递延所得税负债同步结转。保留递延所得税资产的明细项目为未来可抵扣亏损产生的可抵扣暂时性差异。

由于 A 公司账面确认了递延所得税负债，增加了未来应纳税转回额，如果不保留相应的递延所得税资产，假设未来 A 公司的应纳税所得额为负数，那每年转回的递延所得税负债将使公司的所得税费用为负数，在可预见未来有递延所得税负债逐步转回的基础上，应当保留相等的递延所得税资产与递延所得税负债在未来同步转回。

在递延所得税资产保留的具体项目上，由于递延所得税资产、负债的具体项目并不能匹配，所以应保留可抵扣亏损产生的递延所得税资产与递延所得税负债在未来同步转回。

解答：

基本赞同前述第二种观点的处理意见。此问题可参照“[问题 2-3-4（当存在应纳税暂时性差异时，是否应对未来可税前弥补的亏损确认递延所得税资产）](#)”所述原则处理。

此问题的关键在于：当 A 公司在可预见的未来将长期处于税务上的亏损状态时，如何理解和适用《企业会计准则第 18 号——所得税》第十五条所规定的“很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额”。

对此问题的正确理解是：在一般情况下，如果企业处于盈利状态（此处的盈利和亏损，除有特别说明者外，均指税务口径的应纳税所得额为正或为负，不是指会计上的利润总额或净利润，下同）时，递延所得税负债所代表的应纳税暂时性差异在未来年度的转回将导致转回年度的应纳税所得额增加，从而导致转回年度的额外纳税义务（应纳税额大于会计利润乘以税率的积），由此导致未来经济利益的额外流出，这是确认递延所得税负债的理论依据。但是，在企业处于亏损状态时，由于存在累计未弥补亏损，由应纳税暂时性差异转回所形成的应纳税所得额并未转化为现实纳税义务（即，应纳税额仍然为零）。在此情况下，就是前期亏损起到了抵减该期应纳税所得额的效果，这种情况应理解为是利用了前期未弥补亏损所对应的税款抵减利益，因而这时的可抵扣亏损确实是起到了抵减应纳税额的效果。也就是说，未来期间应纳税暂时性差异转回时所形成的应纳税所得额，也属于所得税准则第十五条所指的“很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额”，因而可以确认与这部分可抵扣亏损相关的递延所得税资产。

问题2-3-6（亏损企业其他综合收益是否需要按扣税后金额列报）

问题：

亏损企业其他综合收益是否按扣税后金额列报？

背景：

A 公司为进行工程建设向银团借款，本金合计约 18 亿美元，分别以伦敦银行同业拆放

利率（Libor）为基础利率的浮动利率进行计息。A 公司同时与银行签订了 5 项利率互换协议，对名义金额为 3 亿美元的借款以固定利率 2.18% 替代 6 个月 LIBOR 为基础的浮动利率；对名义金额为 1 亿美元的借款以固定利率 1.93% 替代 6 个月 LIBOR 为基础的浮动利率；对名义金额为 193,200,000 美元借款以固定利率 1.68% 替代 6 个月 LIBOR 为基础的浮动利率；对名义金额为 2 亿美元的借款以固定利率 3.93% 替代 6 个月 LIBOR 为基础的浮动利率；对名义金额为 200,100,000 的借款以固定利率 1.72% 替代 6 个月 LIBOR 为基础的浮动利率。

A 公司目前亏损，且在可预见的未来不会盈利。

A 公司的利率互换账务处理：

（《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》）下的处理：

（1）借：其他综合收益——有效现金流量套期损益（注：假设此处所有套期损益均为有效，且套期工具的公允价值变动为损失）

贷：衍生工具——现金流量套期工具——公允价值变动

（2）借：所得税费用

贷：其他综合收益——有效现金流量套期损益

（《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》）下的处理：

（1）借：其他综合收益——套期储备（注：假设此处所有套期损益均为有效，且套期工具的公允价值变动为损失）

贷：套期工具——现金流量套期工具——公允价值变动

（2）借：所得税费用

贷：其他综合收益——套期储备

解答：

根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第三十一条的规定，在利润表中列报的是“其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额”，即对于其他综合收益（包括现金流量有效套期的损益在内）应按扣除所得税影响后的净额列报。由于本案例中的其他综合收益为负数，因此其所得税影响为确认递延所得税资产，同时贷记其他综合收益。但是另一方面，由于 A 公司在可预见的未来不会盈利，因此事实上不符合确认递延所得税资产的条件，因此应立即将前一步骤中确认的递延所得税资产予以转销。

即，A 公司的处理方式相当于以下两笔分录的结合：

（1）确认其他综合收益的税务影响：

借：递延所得税资产，贷：其他综合收益；

（2）转销（1）中确认的递延所得税资产。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第二十一条规定，“企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但不包括下列情况产生的所得税：（一）企业合并；（二）直接在所有者权益中确认的交易或者事项”，该项递延所得税资产虽然是由“直接在所有者权益中确认的交易或者事项”所形

成的，但其转销不属于该条所列两种情况中的任何一种，故其转销影响应计入损益：

借：所得税费用——递延所得税费用，贷：递延所得税资产

以上两笔分录的叠加效果就是：借：所得税费用——递延所得税费用，贷：其他综合收益。我们理解该做法是符合准则要求的，体现了其他综合收益按税后金额列报的要求。

本案例中的其他综合收益为负数，由此应确认递延所得税资产。如果其他综合收益为正数，但预计在可预见的未来不会盈利，该项其他综合收益的转回在未来不会实际导致纳税义务的，则应同时确认与其他综合收益相关的递延所得税负债和与可抵扣亏损相关的递延所得税资产（其中递延所得税资产的确认金额以已确认的递延所得税负债金额为限），确认该递延所得税资产的影响应贷记“所得税费用——递延所得税费用”。详见“[问题 2-3-4](#)（当存在应纳税暂时性差异时，是否应对未来可税前弥补的亏损确认递延所得税资产）”。

问题2-3-7（能否就已计提尚未使用的安全生产费形成的专项储备余额确认递延所得税资产）

问题：

能否就已计提尚未使用的安全生产费形成的专项储备余额确认递延所得税资产？

背景：

根据《企业会计准则解释第 3 号》（财会[2009]8 号）第三条规定，高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，于计提时计入相关产品的成本或当期损益，同时贷记“专项储备”科目。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下单列项目反映。

对于安全生产费的所得税税务处理，原先并无全国统一的政策。实务中各地做法不一，有些税务机关允许企业按照计提数税前扣除，而另一些税务机关则要求在实际发生相关支出时才能按照实际发生的支出金额税前扣除。如果采用前一种做法，则会计处理和税务处理不存在差异；如果采用后一种做法，则会计上计入损益和税务上税前扣除就可能在不同的年度。

2011 年 3 月 31 日，国家税务总局发布了《关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告[2011]26 号），首次在全国范围内统一了安全生产费的企业所得税税务处理政策。其第一条规定：“*煤矿企业实际发生的维简费支出和高危行业企业实际发生的安全生产费用支出，属于收益性支出的，可直接作为当期费用在税前扣除；属于资本性支出的，应计入有关资产成本，并按企业所得税法规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。企业按照有关规定预提的维简费和安全生产费用，不得在税前扣除。*”该公告第二条对于该公告实施前，企业按照有关规定提取的、且在税前扣除的煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用的税务处理的衔接办法作出了规定。该公告自 2011 年 5 月 1 日起执行。

解答：

企业不应就已计提尚未使用的安全生产费形成的专项储备余额确认递延所得税资产。

结论基础:

根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定，确认递延所得税资产或递延所得税负债的一项基本前提是资产、负债的账面价值和计税基础之间存在暂时性差异。对于递延所得税资产，还应基于谨慎性原则，考虑相关的可抵扣暂时性差异在可预见的未来是否很可能转回，以及预计转回时是否将有足够的应纳税所得额以实现该项递延所得税资产所包含的抵税利益。

对于专项储备而言，其计提时按照《企业会计准则解释第 3 号》第三条所确认的费用，并不是本企业对外发生交易的结果，也并未导致企业所有者权益的减少，严格来说并不符合《企业会计准则——基本准则》对“费用”这一会计要素的定义和确认条件，即“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认”，所以严格来说专项储备的已计提未使用余额不符合在利润表中确认的条件。相应地，由于以下几项主要原因，对已计提尚未使用的安全生产费、维简费形成的专项储备余额不能确认递延所得税资产：

（1）《企业会计准则解释第 3 号》之所以规定将专项储备作为股东权益项目而不是负债，是因为专项储备不符合《企业会计准则——基本准则》对负债的定义和确认条件的规定。根据《企业会计准则——基本准则》规定，负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。但专项储备在计提时，尚无明确的用途和支付计划，所以尚不存在“预期会导致经济利益流出企业的现时义务”，故不能确认为负债。

根据上述分析，如果税务机关只允许实际发生的支出税前扣除而不是按计提数税前扣除，则虽然税务处理和会计处理存在差异，但鉴于对专项储备余额尚无明确的用途和支付计划，故企业不能确定该差异的转回时间，也就不能肯定这些差异未来转回时能否有足够的应纳税所得额从而实现暂时性差异所包含的节税利益。

（2）近来也有观点，认为对专项储备确认递延所得税资产的问题能否比照可抵扣亏损和可结转以后年度扣除的广告费等费用。对此，我们认为不能简单比照。如果可以仅仅依据“明确的用途和支付计划”作为确认递延所得税资产的依据，则无异于承认会计上可以把尚不符合负债确认条件的承诺事项和待执行合同确认入账，而这明显违反会计基本原理。同时，这些专项储备余额在未来必须根据管理层实际采取的行动（实际使用这些专项储备）才能获准税前扣除，这与可弥补亏损和可结转以后年度扣除的费用存在本质的不同（后者只需确保未来有足够的扣除或弥补额度，就可以自动享受到相应的税收减免利益，无需管理层采取特定的行动；而专项储备未来的节税利益实现，除了要有足够的未来应纳税所得额以外，还必须依赖于管理层在未来实际采取的特定行动，即把专项储备用于规定范围内的支出，在未采取行动之前并未自动享有从以后年度的应纳税所得额中扣除的权利）。因此，对于专项储备能否确认递延所得税资产的问题，不能简单比照“可弥补亏损”或者“可结转以后年度扣除

的费用”的处理原则处理。

（3）递延所得税资产本质上是一种在未来抵减应纳税所得额的权利，并且该权利应当是由过去的交易和事项形成（导致）的。这是“资产”这一会计要素的定义和一般确认条件所决定的。而在实际发生专项储备列支范围内的支出之前，企业并不享有在未来就当前已计提的专项储备抵减应纳税所得额的权利，因此在资产负债表日尚不能就一项不存在的抵扣权利确认递延所得税资产。

问题2-3-8（由确认一组不构成业务的资产或净资产所产生的暂时性差异，能否确认递延所得税负债或递延所得税资产）

问题：

由确认一组不构成业务的资产或净资产所产生的暂时性差异，能否确认递延所得税负债或递延所得税资产？

例如，取得被购买方控制权，但被购买方不构成业务时，在购买方的合并财务报表中，能否就所取得的一组资产或净资产的入账价值与其计税基础之间的暂时性差异确认递延所得税负债或递延所得税资产？

背景：

《企业会计准则讲解（2010）》规定：“构成企业合并至少包括两层含义：一是取得对另一个或多个企业（或业务）的控制权；二是所合并的企业必须构成业务。业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。”

《企业会计准则讲解（2010）》同时指出：“如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理。”

解答：

在初始确认一组不构成业务的资产或净资产时，如果该组资产或净资产的初始计量金额与其计税基础之间存在暂时性差异，但在初始确认该组资产或净资产时并未发生所得税纳税义务的，则不应就该暂时性差异确认递延所得税负债或递延所得税资产。

结论基础：

《企业会计准则第18号——所得税》第十一条规定：“除下列交易中产生的递延所得税负债以外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债：

“（一）商誉的初始确认。

（二）同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认：

1、该项交易不是企业合并；

2、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。 ”

《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条规定：“企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是，同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：

“（一）该项交易不是企业合并；

（二）交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。 ”

取得一个或多个不构成“业务”的被购买方的控制权，在购买方的合并财务报表中体现为于购买日对被购买方的各项资产、负债的初始确认，但该交易并不是《企业会计准则第 20 号——企业合并》所定义的“企业合并”，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。因此，购买方不应当在对被购买方的各项资产、负债按其购买日相对公允价值基础进行初始确认和计量时，就其初始计量金额与计税基础之间的暂时性差异确认递延所得税资产或递延所得税负债。

在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 12 号——所得税（2004 年修订）》第 22(c)段指出：

“如果交易不是企业合并，且既不影响会计利润也不影响应税利润，那么除了第 15 段和第 24 段所提的例外情况，企业可能会确认所产生的递延所得税负债或资产，并按同一金额调整该资产或负债的账面金额。这种调整将使财务报表表达不清楚。因此，本准则不允许企业在初始确认或后续确认时确认所产生的递延所得税负债或资产；而且，企业不应随着该资产的折旧而确认未确认的递延所得税负债或资产的后续变化。”（if the transaction is not a business combination, and affects neither accounting profit nor taxable profit, an entity would, in the absence of the exemption provided by paragraphs 15 and 24, recognise the resulting deferred tax liability or asset and adjust the carrying amount of the asset or liability by the same amount. Such adjustments would make the financial statements less transparent. Therefore, this Standard does not permit an entity to recognize the resulting deferred tax liability or asset, either on initial recognition or subsequently. Furthermore, an entity does not recognise subsequent changes in the unrecognised deferred tax liability or asset as the asset is depreciated.）。

问题2-3-9（可结转以后年度扣除的广告费、业务宣传费能否确认递延所得税资产）

问题：

对于依照税法规定需结转以后年度扣除的广告费和业务宣传费（以下统称广告费），在满足什么条件的前提下，可确认递延所得税资产？

背景：

根据《企业所得税法实施条例》第四十四条规定：“企业发生的符合条件的广告费和业

务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除”。

本条所涉及的问题是：对于此处所指的广告费、业务宣传费等采用“限额扣除，超限额部分结转以后年度”模式扣除的费用性支出，应如何考虑其中结转以后年度扣除部分是否可确认递延所得税资产的问题。

解答：

根据《企业会计准则第18号——所得税》第十三条规定：“企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产”。

根据上述规定，并结合此类可抵扣暂时性差异项目的特点，对于截至本年度末，根据税法规定需结转以后年度扣除的累计超支广告费，在确保同时满足以下条件的前提下，可就其所导致的暂时性差异影响确认递延所得税资产：

1、从企业未来的经营预算和营销战略等因素分析，并结合相关历史经验和行业惯例，有足够的证据表明企业本年度和以前相关年度的广告费支出超过税前扣除限额是一个偶发情况，在可预见的未来不会成为常态。因而截至本年度末需结转以后年度税前扣除的广告费，预计在可预见的未来，将可利用以后年度的广告费税前扣除额度获得税前扣除。

如果预计在可预见的未来，以后每一年度的广告费都将超过各该年度的税前扣除限额，则超支部分将事实上无法获得税前扣除的机会，也就是该暂时性差异在可预见的未来将不能转回，此时不符合确认递延所得税资产的条件。

2、企业根据未来一段时间的广告费支出预算，对截至本年度末为止的累计超支广告费在以后哪一（或哪些）年度可获得税前扣除作出合理的预计，并预计在该等年度内将可产生足够的应纳税所得额。

其后的每个年度末，企业应当根据截至该年度末为止获得的最新信息和进展，对上述事项的估计予以重新评价，并在必要时作出修正。如果发现以前年度确认的递延所得税资产已不再符合上述确认条件的，应按《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定作出恰当的处理。

上述基本原则同时适用于对其他采用“限额扣除，超限额部分结转以后年度”模式扣除的费用性支出中需结转以后年度扣除的部分能否确认递延所得税资产的考虑。

另外需要指出的是：对于房地产开发企业，《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发[2009]31号）第六条对房地产开发业务在税务上如何确认销售收入的实现作出了不同于会计的规定，大致上在收到预收房款时就应当确认为税务上的收入，也就可以作为计算可税前扣除的广告费的基数，因此，房地产开发企业按照《企业所得税法实施条例》第四十四条的上述规定，如果某一纳税年度内发生的广告费支出不超过该年度按照税务规定确定的收入额的15%，则可以全额税前扣除，不存在递延到

以后年度扣除的问题，也就不需要为这部分广告费确认递延所得税资产；如果某一年度内发生的广告费超过了该年度税务上收入额的 15%，则超过部分需按规定结转到以后年度扣除，对这部分超额部分的影响能否确认递延所得税资产的问题，应按照前述原则处理。

问题2-3-10（职工教育经费是否可以计提递延所得税资产）

问题：

“应付职工薪酬——职工教育经费”的余额是否可以计提递延所得税资产？

解答：

根据《企业会计准则第18号——所得税》第十三条的规定，企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是，同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：（一）该项交易不是企业合并；（二）交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

根据会计准则的上述规定，对于职工教育经费的递延所得税资产问题，应区分以下两种情况处理：

1、对于因计提数超过使用数而形成的“应付职工薪酬——职工教育经费”贷方余额，由于未来没有明确的使用计划，也不构成会计意义上确认负债所需的“现时义务”，因此不能确定该项暂时性差异的预计转回时间，也就无法合理预计转回时是否可能产生足够的应纳税所得额。所以，对于因计提数超过使用数而形成的职工教育经费余额不能确认递延所得税资产（比照“[问题2-3-7](#)（能否就已计提尚未使用的安全生产费形成的专项储备余额确认递延所得税资产）”的讨论）。

2、对于因某一年度内的使用数超过该年度的税前列支限额而形成的可结转以后年度扣除部分能否确认递延所得税资产的问题，应比照“[问题 2-3-9](#)（可结转以后年度扣除的广告费、业务宣传费能否确认递延所得税资产）”中的原则处理，即：对于截至本年度末，根据税法规定需结转以后年度扣除的累计超支职工教育经费，在确保同时满足以下条件的前提下，可就其所导致的暂时性差异影响确认递延所得税资产：

（1）从企业未来的经营预算和战略等因素分析，并结合相关历史经验和行业惯例，有足够的证据表明企业本年度和以前相关年度的职工教育经费支出超过税前扣除限额是一个偶发情况，在可预见的未来不会成为常态。因而截至本年度末需结转以后年度税前扣除的职工教育经费实际支用数，预计在可预见的未来，将可利用以后年度的税前扣除额度获得税前扣除。

如果预计在可预见的未来，以后每一年的职工教育经费都将超过各该年度的税前扣除限额，则超支部分将事实上无法获得税前扣除的机会，也就是该暂时性差异在可预见的未来将不能转回，此时不符合确认递延所得税资产的条件。

(2) 企业根据未来一段时间的职工教育经费支出预算，对截至本年度末为止的累计超支职工教育经费在以后哪一（或哪些）年度可获得税前扣除作出合理的预计，并预计在该等年度内将可产生足够的应纳税所得额。

其后的每个年度末，企业应当根据截至该年度末为止获得的最新信息和进展，对上述事项的估计予以重新评价，并在必要时作出修正。如果发现以前年度确认的递延所得税资产已不再符合上述确认条件的，应按《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定作出恰当的处理。

问题2-3-11（矿山弃置费用是否确认递延所得税）

问题：

就矿山弃置费用确认预计负债时，是否需确认对应的递延所得税资产？

解答：

首先应明确：弃置费用相关预计负债的确认分两种情况：一是在相关固定资产初始确认时一次确认的；二是在资产使用和产品生产过程中逐步确认的。

根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》应用指南的规定，弃置费用通常是指根据企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，是企业在购置固定资产时或者在特定期间内出于生产存货以外的其他目的而使用有关固定资产时所产生的拆卸、搬运和场地清理义务等支出。企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。企业在特定期间内由于使用有关固定资产生产存货而发生类似支出的，不属于固定资产准则所指的弃置费用，应当计入生产当期的生产成本。

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十三条规定：“确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素”；《〈企业会计准则第 4 号——固定资产〉应用指南》第三条“固定资产的弃置费用”规定：“弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务等。企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。油气资产的弃置费用，应当按照《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》及其应用指南的规定处理。不属于弃置义务的固定资产报废清理费，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。”但这一表述没有明确区分此类义务在什么情况下应在相关固定资产达到预定可使用状态时按折现值一次性确认并计入相关固定资产的原值，什么时候应在使用期间内逐期计提并计入该期内的生产成本或者期间费用的问题。

参照 IFRS 体系下《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场与设备》第 16(c)段规定，固定资产的成本应包括“the initial estimate of the costs of dismantling and removing the

item and restoring the site on which it is located, the obligation for which an entity incurs either when the item is acquired or as a consequence of having used the item during a particular period for purposes other than to produce inventories during that period.”（资产拆卸、搬移费及场地清理费的初始估计金额，该义务可能是因该资产的购建而承担的，也可能是因为在一段特定期间内将该资产用于生产存货之外的用途而承担的）。该准则第 18 段进一步指出：“An entity applies IAS 2 *Inventories* to the costs of obligations for dismantling, removing and restoring the site on which an item is located that are incurred during a particular period as a consequence of having used the item to produce inventories during that period. The obligations for costs accounted for in accordance with IAS 2 or IAS 16 are recognised and measured in accordance with IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.”（主体对于因为在一段特定期间内将该资产用于生产存货而承担的资产拆卸、搬移及场地清理义务的成本，应运用《国际会计准则第 2 号——存货》进行处理。根据 IAS 2 或 IAS 16 核算的此类义务的成本的确认和计量应遵循《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》。）即，判断此类义务在什么情况下应在相关固定资产达到预定可使用状态时按折现值一次性确认并计入相关固定资产的原值，什么时候应在使用期间内逐期计提并计入该期内的生产成本或者期间费用，其主要的依据应当是：该等弃置义务的产生是与特定固定资产的购建或者在特定期间内将其用于生产产品以外的用途相关，还是与在特定期间内使用该设施生产产品相关。如属于前一情况的，应在资产取得时，将预计弃置费用的现值资本化计入固定资产成本中，并在后续使用寿命内采用折旧方法将其计入生产成本或者期间费用；如属于后一情况的，应当在将该固定资产用于生产产品的期间内逐期予以确认，并计入生产成本。

相应地，是否需确认与弃置费用相关的递延所得税资产或负债，也应当根据弃置费用确认的不同情形分别予以处理：

1、企业在购置固定资产时或者在特定期间内出于生产存货以外的其他目的而使用有关固定资产时所产生的拆卸、搬运和场地清理义务等支出。企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债：在此情况下，由于初始确认弃置费用导致增加固定资产账面价值，即固定资产账面价值高于其计税基础；同时预计负债的账面价值也高于计税基础，即固定资产存在应纳税暂时性差异，预计负债存在可抵扣暂时性差异。但由于该交易并非企业合并，且属于在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的资产、负债初始确认，故根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条和第十三条规定的“初始确认豁免”原则（对于并非企业合并，且在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的资产、负债的初始确认而言，不应就资产和负债的初始计量金额与计税基础之间存在的暂时性差异确认递延所得税资产或递延所得税负债），在初始确认固定资产和预计负债时不确认递延所得税负债和递延所得

税资产。

但是，后续该固定资产计提折旧时，由于会计上应计提的折旧额超出税法规定的税前可扣除金额，导致的暂时性差异变动额，应当确认递延所得税资产（注：以在可预见的未来产生足够多的应纳税所得额为前提，下同）；“预计负债——弃置费用”的账面价值因后续折现因素而逐步增加，与计税基础（零）之间的差异逐步扩大，也应当确认递延所得税资产。

2、企业在特定期间内由于使用有关固定资产生产存货而发生与弃置费用相类似支出的，不属于固定资产准则所指的弃置费用，应当计入生产当期的生产成本，同时确认相关预计负债：此类情况下，固定资产成本不涉及暂时性差异和递延所得税确认问题；但预计负债的初始确认金额和后续的利息调整金额都会导致其账面价值与计税基础（零）之间存在差异，且随着预计负债金额的累积，该可抵扣暂时性差异的金额逐步扩大。此时预计负债的初始确认金额是计入生产成本和营业成本的，影响当期会计利润，所以不适用“初始确认豁免”原则，应在初始确认时即确认相应的递延所得税资产；预计负债后续折现在会计上确认财务费用，并增加预计负债的账面价值，导致可抵扣暂时性差异金额的进一步扩大，也应当确认递延所得税资产。

问题2-3-12（与资产相关的政府补助是否确认递延所得税资产问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司收到的与资产相关的政府补助是否确认递延所得税资产？

背景：

因2008年“5.12”大地震，根据国家税收优惠政策，A公司2008-2010年3年免交企业所得税。A公司2008、2009、2010年分别收到与资产相关的政府补助300万元、100万元、2,850万元，在收款当年已作纳税调整，增加应纳税所得额。由于在免税期，实际不需要缴纳所得税。这部分递延收益从2011年开始按10年分摊。

A公司对与资产相关的政府补助选择采用“总额法”列报，即收到政府补助款时计入递延收益，在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入“其他收益”。

解答：

对于与资产相关的政府补助，如果选择采用《企业会计准则第16号——政府补助（2017年修订）》第八条规定的“总额法”列报，一个基本原则是不能单独考虑递延收益是否确认递延所得税资产的问题，而是要把递延收益的余额从对应的资产账面价值中减去，得到调整后的资产账面价值，再以调整后资产账面价值与计税基础相比较，确定暂时性差异是否存在及其金额，并就其暂时性差异事项在符合《企业会计准则第18号——所得税》规定的递延所得税资产确认条件（可抵扣暂时性差异在可预见的未来很可能转回；预计转回时将可产生足够的应纳税所得额）的前提下确认递延所得税资产，确认递延所得税资产时所适用的税率

是预计暂时性差异转回年度的实际执行税率。以下讨论均假设可以满足《企业会计准则第18号——所得税》所规定的确认递延所得税资产的一般条件。因而，不论企业对与资产相关的政府补助选择采用“总额法”还是“净额法”列报，不同的列报方法对于递延所得税资产的确认和计量的影响是一致的。

在本案例中，需要判断按照财税[2008]151号和财税[2009]87号文（2011年度后为财税[2011]70号文）的规定，所涉及的与资产相关的政府补助是否属于不征税收入。（1）如果既不是免税收入也不是不征税收入，即属于常规的应税收入，则在以后年度，与该补助款对应的资产折旧、摊销等仍可税前扣除，即资产的计税基础仍为其原始成本，但调整后账面价值为原始成本减去递延收益余额，所以调整后账面价值小于计税基础，存在可抵扣暂时性差异。在满足确认递延所得税资产的一般条件的前提下，应当按照预计以后年度折旧期间的适用税率确认递延所得税资产。尽管2008～2010三年内的适用税率为零，导致实际取得补助时并未纳税，但未来资产折旧时仍可享受到税收抵免利益，所享受的抵免利益金额等于以后年度所计提的与补助款对应的资产折旧部分乘以该折旧计提年度的实际适用税率。（2）如果属于不征税收入，则按照财税[2009]87号文（2011年度及以后年度为财税[2011]70号文）的规定，不征税收入形成资产价值对应的后续折旧、摊销额不得在以后年度税前扣除，即此时相关资产的计税基础与调整后账面价值相等，就没有递延税款影响。

问题2-3-13（无需支付的应付款项转入应纳税所得额后能否确认递延所得税资产）

问题：

无需支付的应付款项转入应纳税所得额后能否确认递延所得税资产？

背景：

A公司在2014年的一次税务检查中，根据税务机关要求，对其他应付款项中长期未付（超过3年，有些已经超过10年）的款项，转入应纳税所得额计算缴纳了所得税。当地税务局表示可待以后实际对外支付时再予以税前扣除。

这些长期应付的款项都是历史原因形成的，都已无债权人催要，在未来很大的可能性无需支付。但是，这些款项尚未获得会计上转销负债所需的证据（即表明相应的现时义务已经解除的证据），如债权人已经被工商注销（法人）或死亡（自然人）且无其他方面承继该项债权的证据等，因而在会计上尚不能转销。

解答：

对此类税务上已经计入应纳税所得额，但会计上不满足转销条件的应付款项，不应确认递延所得税资产。

结论基础：

根据《企业会计准则第18号——所得税》第六条规定：“负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额”。另外，对于

预收款项，其计税基础应等于账面价值减去未来结转收益时无需纳税的金额。本案例中，这些长期挂账的应付款项已经转入当期应纳税所得额计算纳税，如果日后满足了会计上对转销负债应满足的条件（有确凿证据表明与该负债相关的现时义务已经解除）而转入营业外收入，应无需重复计税；如果日后仍需对外支付，则支付金额可以在税前扣除，因此其计税基础实际上是零（“未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额”或“未来结转收益时无需纳税的金额”等于其账面价值），因而事实上是存在可抵扣暂时性差异的。

但是，根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条的规定，就可抵扣暂时性差异确认递延所得税负债需同时满足以下条件：一是能够合理估计可抵扣暂时性差异的转回时间，即可抵扣暂时性差异在可预见的未来很可能转回；二是在可抵扣暂时性差异的转回期间内很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。由于会计上转销负债对证据的要求远较税法上对无需支付的应付款项转入应纳税所得额的证据要求严格，无法合理估计何时能够满足转销负债的条件，即无法合理估计可抵扣暂时性差异的转回时间，自然也就无法合理估计其转回时能否产生足够的应纳税所得额，因而该项可抵扣暂时性差异不满足确认递延所得税资产的条件。

问题2-3-14（中期报告中能否就年内的暂时性亏损确认递延所得税资产）

问题：

在中期财务报表中，如果本中期的应纳税所得额为负数，但以前年度的年度报表没有出现过亏损，并且预计本年全年报表将会盈利，则本中期末是否应就本中期内的暂时性亏损确认递延所得税资产？

背景：

A 公司目前正在编制截至 2015 年 6 月 30 日的半年度财务报表。由于 A 公司的客户一般集中在年底对产品进行验收，而 A 公司的收入确认是以获得客户的验收报告为前提的，导致 A 公司在 6 月 30 日报表亏损（同时本中期的应纳税所得额为负数），但以前年度的年度报表没有出现过亏损，并且预计本年年度报表将会盈利（同时全年应纳税所得额为正数）。在此情况下：（1）A 公司是否应当对截至 2015 年 6 月底的亏损确认递延所得税资产？（2）如果应确认递延所得税资产，则以利润总额为基数确认是否合适？

解答：

根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十五条规定：“企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。”

根据《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》第十一条规定：“企业在中期财务报表中应当采用与年度财务报表相一致的会计政策”；第十二条规定：“中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量”。根据这两条规定，

中期财务报告的编制应遵循“独立观”，即在中期报告期的期末应视同会计年度末，执行同样的结账和账项调整程序，包括对递延所得税资产、负债的确认和余额调整。

在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》（IAS 34）之附录 B “确认和计量原则应用的举例”中对中期财务报告中确认与税务亏损相关的递延所得税资产问题给出了如下指引：

Tax loss and tax credit carrybacks and carryforwards

B20 The benefits of a tax loss carryback are reflected in the interim period in which the related tax loss occurs. IAS 12 provides that 'the benefit relating to a tax loss that can be carried back to recover current tax of a previous period shall be recognised as an asset'. A corresponding reduction of tax expense or increase of tax income is also recognised.

B21 IAS 12 provides that 'a deferred tax asset shall be recognised for the carryforward of unused tax losses and unused tax credits to the extent that it is probable that future taxable profit will be available against which the unused tax losses and unused tax credits can be utilised'. IAS 12 provides criteria for assessing the probability of taxable profit against which the unused tax losses and credits can be utilised. Those criteria are applied at the end of each interim period and, if they are met, the effect of the tax loss carryforward is reflected in the computation of the estimated average annual effective income tax rate.

（中文翻译：

可抵扣（应纳税利润额的）亏损和税款抵减的抵前和结转后期

20. 可抵扣（应纳税利润额的）亏损的抵前利益应在相关亏损发生的中期反映。《国际会计准则第 12 号》规定，“与能够向前期结转以收回以前期间的当期所得税的可抵扣亏损相关的利益，应确认为一项资产”。所得税费用的相应减少或所得税收益的相应增加，也应予以确认。

21. 《国际会计准则第 12 号》规定，“如果很可能获得能利用尚未利用的可抵扣亏损和未利用的税款抵减来抵扣的未来应税利润，对于未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减的向后期结转，应确认为一项递延所得税资产。”《国际会计准则第 12 号》提出了评估未利用的可抵扣亏损和未利用的税款抵减用以抵减应税利润的可能性的标准。这些标准应在每一中期末予以运用；如符合的话，可抵扣亏损结转后期的影响应在计算估计的平均年实际所得税税率时得到反映。）

据此，对于截至 2015 年 6 月 30 日止本年度内因经营活动的季节性原因而发生的亏损（应纳税所得额的负数），在预计年内很可能获取足够多的应纳税所得额，但因为截至 6 月末的累计亏损的影响，将导致年内剩余月份中所产生的纳税义务金额小于按照该等应纳税所

得额与适用税率的乘积的情况下（例如 1～6 月亏损 10 万元，预计 7～12 月可产生应纳税所得额 40 万元，全年应纳税所得额 30 万元，按 25% 税率计算全年应纳所得税额为 7.5 万元，小于按照剩余月份中的应纳税所得额 40 万元与适用税率 25% 的乘积即 10 万元），可以认为存在很可能实现的未来节税利益，相应地可在中期财务报表中就该项节税利益确认一项递延所得税资产。即，根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十五条的规定，对截至中期报告期末（2015 年 6 月 30 日）的可抵扣亏损 10 万元，应在 2015 年 6 月末的中期资产负债表中按 2015 年度的适用税率确认递延所得税资产 2.5 万元，相应地在 2015 年 1～6 月的利润表中体现为负数的“所得税费用——递延所得税费用” 2.5 万元。

虽然这部分可抵扣亏损将于下半年度即转回，其转回期限距离本中期资产负债表日不足一年，但根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第二十三条规定，就这部分可抵扣亏损确认的递延所得税资产仍应列报为非流动资产。

问题2-3-15（可转换公司债券中的权益成分对递延所得税负债确认的影响）

问题：

可转换公司债券的发行人如何考虑具有权益成份的可转换公司债券对递延所得税负债确认的影响？

背景：

在很多情况下，公司发行的可转换债券被认定为包含权益成份的复合金融工具，因此根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》及其应用指南的有关规定，应当在初始确认时将负债和权益成份进行分拆，分别进行处理，即先对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额，再按发行收入扣除负债成份初始金额的差额确认权益成份的初始确认金额。对于负债成份，通常采用摊余成本法进行后续计量，采用实际利率法计算确认相关的利息支出。

对于可转换债券的利息支出的税前扣除问题，目前各主管税务机关执行的口径尚未统一，有些主管税务机关允许发行人直接按照会计上根据实际利率法确认的利息支出税前扣除；有些主管税务机关仅允许在税前扣除根据票面本金和票面利率计算的利息。

解答：

根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的相关规定，确认递延所得税资产或递延所得税负债的一项基本前提是资产和负债的账面价值和计税基础之间存在暂时性差异。该准则第六条规定：“*负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额*”。

是否需要就可转换债券的权益成份确认递延所得税负债，同样取决于可转换债券中的负债成份的账面价值和计税基础之间存在暂时性差异；更具体地说，取决于主管税务机关所允许的利息税前扣除方式。因此，可转换债券的发行人应当与主管税务机关进行充分沟通，明

确可税前扣除的可转换债券利息的计算方式。

1、如果主管税务机关仅允许在税前扣除根据票面本金和票面利率计算的利息（即可转换债券存续期间可税前扣除的利息总额小于会计上按实际利率法确认的利息总额），则可转换债券初始确认时负债成份的计税基础等于负债和权益成份的初始账面金额之和（即负债成份的计税基础大于负债成份的账面价值）。这一应纳税暂时性差异是由初始确认时单独确认权益成份所导致的。此时不属于《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条第（二）项所规定的可以不确认递延所得税负债的豁免情形。因而，企业应确认由此产生的递延所得税负债。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第二十二规定，此时递延所得税负债直接借记入权益成份的账面金额；根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第二十一条规定，该项递延所得税负债的后续变化应在利润表中作为递延所得税费用（收益）予以确认。

2、如果主管税务机关允许发行人直接按照会计上根据实际利率法确认的利息支出税前扣除，则可转换债券初始确认时负债成份的账面价值和计税基础一致，不存在暂时性差异，因而无需确认递延所得税。

问题2-3-16(因新发布税务规定导致对原先企业改制时的评估增值对应的递延所得税进行调整的处理)

问题：

因报告期内新发布税务规定，导致需对以前年度公司制改建时的资产评估增值对应的递延所得税资产或负债进行调整时，应如何处理？调整金额应计入资本公积还是当期损益？

背景：

A 公司原系国有企业，2004 年进行公司制改建，当时就固定资产的评估增值金额进行了账务调整，同时按扣除该部分评估增值对应的递延所得税负债后的净额确认资本公积。改制完成后，确认的资本公积转入实收资本。此前 A 公司已取得关于 2010~2013 年度免征企业所得税的相关文件，但尚无证据表明 2014 年度及以后年度可延续享受免税待遇。据此，2013 年末，A 公司针对当时公司制改建中评估增值且 2013 年末仍存在的资产对应的评估增值摊余金额乘以 25% 的税率，确认了递延所得税负债。

A 公司在 2014 年 11 月取得免征企业所得税文件，免税期限为自 2014 年 1 月 1 日起至 2018 年 12 月 31 日止。相应地，对原改制评估增值部分形成的递延所得税负债，须对新文件确定的免税期间（2014~2018 年度）内暂时性差异转回金额影响的纳税金额部分作冲回处理。

解答：

A 公司于 2014 年 11 月取得 2014~2018 年度的免税文件时，转回的相关递延所得税负债应该计入当期损益（所得税费用——递延所得税费用），不调整前期未分配利润，也不调整资本公积。

结论基础：

《企业会计准则第 18 号——所得税》第十七条规定：“资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。”

《企业会计准则讲解（2010）》第十九章第三节“四、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响”对此进一步解释如下（见原书第 281 页）：

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。递延所得税资产和递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异于未来期间转回时，导致应交所得税金额的减少或增加的情况。因国家税收法律、法规等的变化导致适用税率变化的，必然导致应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异在未来期间转回时产生应交所得税金额的变化，在适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，**其他情况下产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。**

根据上述规定，由于改制完成后新颁布的税务规定导致以后年度的适用税率发生变化，导致需对递延所得税资产或负债的金额进行调整，虽然该项递延所得税的最初来源是计入资本公积的资产评估增值，但后续因适用税率的变动导致的调整已经与当初导致该暂时性差异形成的事项无关，而是另一项独立的调整事项，在本期并没有发生“直接计入所有者权益的交易或事项”，同时新税法的颁布也不能表明以前年度对递延所得税资产或负债的确认存在差错，不能追溯调整前期损益或权益。据此，本期因适用税率变动而导致对原先确认的递延所得税资产或负债的调整，其影响应计入当期损益（所得税费用——递延所得税费用）。即，本案例中，如果固定资产增值的递延所得税负债初始确认无误，且在以前年度无法预计以后年度免税的可能性，则我们理解 2014 年 11 月取得 2014~2018 年度的免税文件时，转回的相关递延所得税负债应该计入当期损益（所得税费用——递延所得税费用），不调整前期未分配利润，也不调整资本公积。

问题2-3-17（境外代扣所得税境内抵扣的收入计量及相关核算）

问题：

企业在境外实现的收入是否按扣除所得税的金额计量？允许在境内抵免的所得税额在当前未使用完时，是否应作为一项暂时性的差异计入递延所得税资产？

背景：

A 公司系软件企业，拥有自主产权的 Linux 操作系统软件，适用的所得税税率为 15%。A 公司将该操作系统软件向台湾地区 B 公司进行授权使用并收取使用费，B 公司在每季度发出对账单，其中标注装备电脑数量及应付款项。在进行结算时，B 公司根据台湾地区税法规定代扣 20%企业所得税，将剩余的 80%款项汇给 A 公司，并会将交税凭据递交 A 公司。

台湾地区与大陆地区在税务上有相关协定安排，A 公司被代扣的台湾地区所得税可以在大陆地区的应纳所得税额中在 5 年内进行抵扣。

解答：

1、参照《国际会计准则第 12 号——所得税》第 2 段：“For the purposes of this Standard, income taxes include all domestic and foreign taxes which are based on taxable profits. Income taxes also include taxes, such as withholding taxes, which are payable by a subsidiary, associate or joint arrangement on distributions to the reporting entity.”（中文翻译：在本准则中，所得税包括各种以应税利润为基础的国内和国外税额。所得税也包括应由子公司、联营企业或合营企业支付的、对分配给报告企业的利润的征税，例如预扣税。）我们理解该原则也同样可以用于界定《企业会计准则第 18 号——所得税》的规范范围。

即，在境外被扣收的预提所得税也属于所得税会计准则的规范范围。因此，公司应当依据应收境外客户的全额合同价款对营业收入进行计量，在境外被代扣的预提所得税应借记“所得税费用——当期所得税费用”。

从另一角度说，在此项业务中被代扣的 20%企业所得税，对于 A 公司来说，虽然不属于直接的经济利益流入，但是可以抵减以后 5 年的应纳所得税额，减少了未来的经济利益流出，也可以视作此项销售业务带来的间接经济利益流入，因此，对于该部分被代扣的税款，应计入 A 公司的收入额度内，即收入按照包含该 20%代扣税款的金额确认。

2、代扣税款如果需结转以后年度继续抵扣的，则能够带来未来的经济利益流入（减少经济利益流出），属于《企业会计准则第 18 号——所得税》所指的“能够结转以后年度的税款抵减”，符合资产定义。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十五条规定，在未来 5 年内预计可产生足够多的应纳税所得额的前提下，可确认为递延所得税资产（同时贷记“所得税费用——递延所得税费用”），待日后逐年抵减应纳所得税额，相应将递延所得税资产转回。

问题2-3-18（资产负债表日后取得《高新技术企业认定证书》对报告年度财务报表的影响问题）

问题：

企业在资产负债表日后、报告年度的财务报表批准报出日之前获得《高新技术企业认定证书》，则如何确定财务报表中计提报告年度的当期所得税和递延所得税时所使用的所得税

税率？

背景：

某企业于 2017 年 2 月 22 日取得了其所在省的科学技术厅、财政厅、国家税务局、地方税务局联合印发的批文和《高新技术企业认定证书》，认定该企业 2016 年度为高新技术企业。该企业 2016 年度财务报表的批准报出日为 2017 年 3 月 25 日。

解答：

应根据该企业所获取的《高新技术企业认定证书》上的落款日期确定处理方式。

如果落款日期在 2016 年 12 月 31 日或之前的，该企业 2016 年度财务报表中所列示的当期所得税费用可按照高新技术企业适用税率计算。2016 年末的递延所得税资产或递延所得税负债余额应根据暂时性差异预计转回时的税率计算。在考虑预计转回时的税率时，可以考虑目前已经获得的高新技术企业认定的有效期，以及预计以后能否持续获得该项认定。

如果落款日期在 2017 年 1 月 1 日或以后的，则说明《高新技术企业认定证书》的取得尚不是资产负债表日已存在的状态，应作为资产负债表日后非调整事项披露：该企业 2016 年度财务报表中所列示的当期所得税费用和递延所得税费用仍按 25%法定税率计算。

结论基础：

根据《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠有关问题的通知》（国税函[2009]203 号）第四条规定，“认定（复审）合格的高新技术企业，自认定（复审）批准的有效期当年开始，可申请享受企业所得税优惠。企业取得省、自治区、直辖市、计划单列市高新技术企业认定管理机构颁发的高新技术企业证书后，可持‘高新技术企业证书’及其复印件和有关资料，向主管税务机关申请办理减免税手续。手续办理完毕后，高新技术企业可按 15%的税率进行所得税预缴申报或享受过渡性税收优惠”。该通知第七条进一步规定：“未取得高新技术企业资格、或虽取得高新技术企业资格但不符合企业所得税法及实施条例以及本通知有关规定条件的企业，不得享受高新技术企业的优惠；已享受优惠的，应追缴其已减免的企业所得税税款”。

2016 年修订后的《高新技术企业认定管理办法》（国科发火[2016]32 号）第十条规定：“企业获得高新技术企业资格后，自高新技术企业证书颁发之日所在年度起享受税收优惠，可依照本办法第四条的规定到主管税务机关办理税收优惠手续。”

上述规定表明，取得高新技术企业认定并按规定办理减免税手续，是享受新企业所得税法规定的高新技术企业税收优惠的基本前提。

目前规范新企业所得税法下高新技术企业认定条件和程序的主要规定是科学技术部、财政部、国家税务总局联合发布的《高新技术企业认定管理办法（2016 年修订）》（国科发火[2016]32 号）和《高新技术企业认定管理工作指引（2016 年修订）》（国科发火[2016]195 号）。根据这两个文件的规定，高新技术企业认定的程序包括“自我评价”、“注册登记”、“提交材料”、“专家评审”、“认定报备”、“公示公告”等步骤，并以颁发《高新技术

企业认定证书》为认定的最终结果和认定程序结束的最终标志（因此应当认为《高新技术企业认定证书》的落款日期是整个认定程序的最终完成之日）。从这些规定看，虽然这两个文件对于高新技术企业认定条件和认定程序的规定相对较为细化和透明，但其中也涉及相关主管部门和所聘请的专家的大量职业判断，存在一定的主观性。企业即使经过自我评估后认为符合认定条件，但在正式取得认定证书之前，最终能否获取高新技术企业认定还是存在一定不确定性的。

因此，如果《高新技术企业认定证书》的落款日期是在资产负债表日之后，则表明认定程序是在资产负债表日之后才最终完成的，并不代表企业在资产负债表日即已经可以享受高新技术企业的相关待遇，即高新技术企业税收优惠的享受并不是在报告年度的资产负债表日即已存在的状况。根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的规定，资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。其中，资产负债表日后调整事项是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项；资产负债表日后非调整事项是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。在本案例中，根据前面分析，如果《高新技术企业认定证书》的落款日期在资产负债表日之后，则高新技术企业税收优惠的享受并不是在报告年度的资产负债表日即已存在的状况。因此，取得落款日期在资产负债表日之后的《高新技术企业认定证书》应当属于资产负债表日后非调整事项。2016 年度财务报表中对所得税的确认和计量仍然基于截至 2016 年 12 月 31 日止已存在的状态和可获取的信息进行。

在本案例中，虽然该企业在办理 2016 年度企业所得税汇算清缴时，可以参照国家税务总局发布的《关于高新技术企业 2008 年度缴纳企业所得税问题的通知》（国税函[2008]985 号）规定，就 25%与 15%税率差计算的税额，在 2016 年 12 月份预缴时抵缴应预缴的税款，使得最终的 2016 年度汇算清缴结果体现高新技术企业的税收优惠待遇，但从会计角度看，如果所取得的《高新技术企业认定证书》的落款日期在资产负债表日之后（即 2017 年 1 月 1 日或之后），则该事项对于所得税费用、应交所得税和递延所得税确认和计量的影响应当体现在 2017 年度财务报表中，而不能在 2016 年度的财务报表上即体现出来。在 2016 年度财务报表中，对资产负债表日后取得《高新技术企业认定证书》这一事实及其对 2016 年度的企业所得税汇算清缴结果的影响，可以作为资产负债表日后非调整事项予以充分披露。

问题2-3-19（西部开发所得税优惠政策相关问题）

问题：

在《西部地区鼓励类产业目录》尚未发布的情况下，西部地区企业如何选择确认递延所得税资产 / 负债时所用的税率？（2014 年 8 月 20 日，国家发展改革委发布了《西部地区鼓励类产业目录》（国家发展和改革委员会令第 15 号），自 2014 年 10 月 1 日起施行。本问题对类似背景下的所得税处理仍适用。）

背景：

根据《财政部 海关总署 国家税务总局关于深入实施西部大开发战略有关税收政策问题的通知》（财税[2011]58号）的规定，自2011年1月1日至2020年12月31日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按15%的税率征收企业所得税，但上述鼓励类产业企业是指以《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目为主营业务，且其主营业务收入占企业收入总额70%以上的企业。《西部地区鼓励类产业目录》另行发布。同时，《财政部、国家税务总局、海关总署关于西部大开发税收优惠政策问题的通知》（财税[2001]202号）、《国家税务总局关于落实西部大开发有关税收政策具体实施意见的通知》（国税发[2002]47号）、《财政部国家税务总局关于西部大开发税收优惠政策适用目录变更问题的通知》（财税[2006]165号）、《财政部国家税务总局关于将西部地区旅游景点和景区经营纳入西部大开发税收优惠政策范围的通知》（财税[2007]65号）自2011年1月1日起停止执行。

2012年4月6日国家税务总局发布了《关于深入实施西部大开发战略有关企业所得税问题的公告》（国家税务总局公告2012年第12号）。其中第一条规定：自2011年1月1日至2020年12月31日，对设在西部地区以《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目为主营业务，且其当年度主营业务收入占企业收入总额70%以上的企业，经企业申请，主管税务机关审核确认后，可减按15%税率缴纳企业所得税（依据《国家税务总局关于公布全文失效废止和部分条款废止的税收规范性文件目录的公告》（国家税务总局公告2016年第34号），自2016年5月29日起废止第一条中“经企业申请，主管税务机关审核确认后”）。第三条规定：在《西部地区鼓励类产业目录》公布前，企业符合《产业结构调整指导目录（2005年版）》、《产业结构调整指导目录（2011年版）》、《外商投资产业指导目录（2007年修订）》和《中西部地区优势产业目录（2008年修订）》范围的，经税务机关确认后，其企业所得税可按照15%税率缴纳（所述各目录后续另行发文更新）。《西部地区鼓励类产业目录》公布后，已按15%税率进行企业所得税汇算清缴的企业，若不符合本公告第一条规定的条件，可在履行相关程序后，按税法规定的适用税率重新计算申报。

解答：

参照IFRS体系下《国际会计准则第12号——所得税》的相关规定，计量当期所得税和递延所得税时，对适用税率的估计均应基于截至资产负债表日止已颁布的或实质上已颁布的税法规定。资产负债表日后新颁布的税法规定导致对适用税率的估计和判断发生变化，应作为资产负债表日后非调整事项处理，不能追溯调整该项税款所属年度的所得税费用。

由于《西部地区鼓励类产业目录》尚未发布，故对企业2011年是否可继续享受西部大开发优惠是缺乏一个合理的判断基础的，也就不能按优惠税率计算当期所得税和递延所得税。企业应基于截至资产负债表日已生效或者正式发布的税收政策估计适用税率，后续文件发布所导致的对适用税率估计的调整作为资产负债表日后非调整事项；基于实务层面的考虑，也可按照截至财务报表批准报出日已经生效或者正式发布的税务规定估计2011年度的适用税

率和确认递延所得税资产 / 负债时采用的税率。如果截至财务报表批准报出日尚未发布《西部地区鼓励类产业目录》的，则在2011年度财务报表中应按正常税率计算当期所得税和递延所得税。

在实务中，在目前《西部地区鼓励类产业目录》尚未发布的情况下，各地税务机关在实际工作中掌握的尺度也不一样，有的税务机关允许按15%预缴企业所得税，有的税务机关不允许按15%预缴，只能按25%预缴企业所得税。根据中瑞岳华税务师事务所的专业意见，鉴于上述背景和实际情况，目前有优惠政策但尚无目录，规范的作法应按25%预缴，文件明确后再退税，按此办法的风险最低，但这种作法企业可能难以接受，建议如果企业满足以下四个条件，可暂按15%的税率确认当期所得税和递延所得税，此做法的风险应在可以控制和化解的限度之内：

- 1、已享受前一轮西部大开发优惠政策，且主营业务变化不大；
- 2、当地税务机关同意且实际按15%预缴税款的；
- 3、底稿附备财税[2011]58号文；
- 4、最好能提供发改委的征求意见稿。

如果税务机关要求且企业已按25%预缴了企业所得税，建议不要轻易调减，因为终究尚无可依的正式优惠文件。

权威指引：

- 1、IFRS体系下《国际会计准则第12号——所得税》第46、47段：

46 Current tax liabilities (assets) for the current and prior periods shall be measured at the amount expected to be paid to (recovered from) the taxation authorities, using the tax rates (and tax laws) that have been enacted or substantively enacted by the end of the reporting period.即，本期和以前期间形成的当期所得税负债（资产），应按已颁布的或到资产负债表日实质上已颁布的税率（和税法）计算的、预期应付税务部门（从税务部门返还）的金额计量。

47 Deferred tax assets and liabilities shall be measured at the tax rates that are expected to apply to the period when the asset is realised or the liability is settled, based on tax rates (and tax laws) that have been enacted or substantively enacted by the end of the reporting period.即，递延所得税资产和负债，按预期实现该资产或清偿该负债的期间的税率计量，依据的是已颁布的或到资产负债表日实质上已颁布的税率（和税法）。

- 2、证监会上市公司执行新会计准则协调小组工作小组会议纪要（2007年第2期）（2007年2月）：

五、所得税

（一）在可能获取税收优惠的情况下如何计算递延所得税负债（或资产）

新会计准则实施后，在公司未获取新的税收优惠政策之前，公司应按照《企业会计准则

第18号——所得税》的有关规定计算暂时性差异，再按照目前的法定所得税率计算递延所得税负债（或资产）；在公司获取新的税收优惠政策后，公司可按照优惠税率计算递延所得税负债（或资产）。

问题2-3-20(获批税收优惠的企业对于可退回或可用于抵顶以后年度税款的已纳税款的处理)

问题：

获批税收优惠的企业，对于可退回或可用于抵顶以后年度税款的已纳税款，应如何进行会计处理？

背景：

A公司正常盈利并缴纳企业所得税两年后，申请到所得税三免三减半（从其首个盈利年度起算），对于以前年度已交的所得税有两种处理方法，一是退回，二是留抵。两种方法分别如何进行账务处理？

解答：

根据国家税务总局《关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2018年第23号）第四条，企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，若符合条件的可以按照《企业所得税优惠事项管理目录（2017年版）》列示的时间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。

企业应当按照税务机关的要求留存备查与实际生产经营情况、财务核算情况、相关技术领域、产业、目录、资格证书等有关的证据资料，相关资料表明企业符合优惠事项规定条件的，企业可以在申请当期即可享受税收优惠。若企业以前年度由于资料准备不充分，无法确定是否满足优惠条件暂按基准税率申报缴纳企业所得税，以后年度取得证据后申请到以前年度的优惠税率的，对于以前年度已交的所得税根据税务机关确定的退回或留抵分别采取以下处理：

1、如果对以前年度的已交所得税，经主管税务机关核实金额后予以退回的，则企业获得了一项《企业会计准则第18号——所得税》所指的当期所得税资产。企业应按预计可收到的退税款，借记“其他流动资产”项目，贷记“所得税费用——当期所得税费用”。

2、如果对以前年度的已交所得税，经主管税务机关核实金额后抵减以后年度应纳税额的，则企业首先应当对未来的抵免期限内能否产生足够的应纳税所得额作出谨慎、合理的估计。在确保在规定的抵免期限内可享受到抵免利益的前提下，企业应将未来可享受的抵顶应纳税额的金额，确认为一项递延所得税资产，借记“递延所得税资产”，贷记“所得税费用——递延所得税费用”。

问题2-3-21（中期财务报告中的所得税适用税率问题）

问题：

对于高新技术企业认定已经进入重新认定程序，但截至中期财务报告批准报出日尚未获得更新后的《高新技术企业证书》的企业，在编制中期财务报告时，其计量当期所得税和递延所得税应当采用何种税率？

背景：

根据科学技术部、财政部、国家税务总局修订的《高新技术企业认定管理办法》（国科发火[2016]32号，以下简称“《管理办法》”）规定，高新技术企业资格自颁发证书之日起有效期为三年。修订后的该《管理办法》删除了原《管理办法》中“企业应在期满前三个月内提出复审申请，不提出复审申请或复审不合格的，其高新技术企业资格到期自动失效。通过复审的高新技术企业资格有效期为三年，期满后可以再次提出认定申请”的规定，即高新技术企业证书期满后，企业需重新履行认定程序。

A公司于2014年度通过了高新技术企业资质的认定。自2014年1月1日至2016年12月31日，A公司按应纳税所得额的15%计缴企业所得税。截至2017年6月30日，2017年A公司高新技术企业资质的认定材料已经申报，预计2017年下半年可以取得新的高新技术企业资质认定。

解答：

按照《企业会计准则第18号——所得税》的相关规定，企业的当期所得税费用应当按照当期适用税率计量，递延所得税资产和递延所得税负债应按暂时性差异预计转回年度的预计适用税率计量。因此，如果企业可以提供具有足够说服力的证据，表明其本年度很可能通过高新技术企业重新认定，因而其原先享受的高新技术企业待遇很可能可以继续延续的，则在本次中期报告中，可按高新技术企业适用的15%优惠税率计量当期所得税费用，在计量递延所得税资产 / 负债时也可考虑该因素的影响。

注册会计师在执行此类企业的中期财务报表审计业务时，应注意获取的相关证据包括：

1、企业已申报的高新技术企业重新认定的相关资料，确保其仍然符合国科发火[2016]32号、国科发火[2016]195号文和其他相关规定的认定条件（包括但不限于高新技术相关产品销售收入、研发投入等财务指标方面的条件）。对IPO发行人，发行人和相关中介机构（特别是券商和律师）应对照认定条件和程序发表意见。

2、企业与主管机构就本次高新技术企业认定问题进行的沟通，了解有关主管机关认为其通过重新认定是否存在重大障碍、今年的认定口径是否明显收紧等，对通过本次高新技术企业重新认定的可能性作出谨慎判断。

3、关注在企业所得税中期预缴时，主管税务机关是否认可企业按照高新技术企业优惠税率预缴。

4、提请企业在报表附注中的“税项”部分中对本年度的高新技术企业重新认定进展情

况以及管理层认为可按15%税率确认2017年上半年所得税费用的原因，以及其中可能包含的不确定性等事项在附注中充分披露，并在管理层声明书中针对高新技术重新认定问题专门作出声明。

5、对IPO发行人和上市公司，是否已获得其控股股东、实际控制人关于在被追缴补税情况下对该IPO发行人或上市公司作出补偿的承诺。

问题2-3-22（专用设备投资抵免所得税额当年不足抵免时是否确认递延所得税资产）

问题：

对于企业发生的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备投资可享有的所得税抵免优惠，在当年不足抵免时，可结转抵免以后5个纳税年度的金额是否确认为递延所得税资产？

背景：

根据《企业所得税法》第三十四条的规定：企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。根据《企业所得税法实施条例》的规定，第三十四条所称税额抵免，是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。

解答：

根据《企业会计准则第18号——所得税》第十五条规定：“企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产”。

根据《企业所得税法实施条例》第一百条规定：“……企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备投资额的10%可从当年应纳税额中抵免，当年不足抵免可在以后五个纳税年度结转抵免。享受前款规定的企业所得税优惠的企业，应当实际购置并自身实际投入使用前款规定的专用设备；企业购置上述专用设备在五年内转让、出租的，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。”企业对于投资专用设备当期的应纳所得税额不足抵减的，可抵免以后五个纳税年度的税款的部分，应比照《企业会计准则第18号——所得税》中关于确认与可弥补亏损相关的递延所得税资产的规定，确认相应的递延所得税资产。

1、如果在投资专用设备的年度，企业认为未来抵免期间内将有足够的应纳所得税额形成，且在可预见的未来五年期间该专用设备投入于自身生产经营等使用（预计未来五年期间内不会出租或转让），则在投资年度应确认相关递延所得税资产。此时：

（1）如果专用设备投资当年未确认递延所得税资产的，则构成一项会计差错，按重要性原则确定是否需作追溯调整。

（2）如果专用设备投资当年确认了递延所得税资产，但在可抵免的五年内由于行业形势变化等原因预计未来不能获得足够的应纳税所得额，则应当作为会计估计变更，对递延所得税资产余额中变更当年及以后年度预计不能享受抵免利益的部分转销，计入变更当年的所得税费用。

（3）如果专用设备投资当年确认了递延所得税资产，但在可抵免的五年内由于企业的生产经营规划有变，使得企业计划出租或转让该专用设备，则应当作为会计估计变更，对递延所得税资产余额中尚未享受抵免利益的部分转销，同时计提以前年度已抵免应补缴的所得税额，将这两部分同时计入变更当年的所得税费用。

2、如果在投资专用设备的年度，企业认为未来抵免期间内能否有足够的应纳税所得额形成存在较大不确定性的，则在投资年度不符合递延所得税资产确认条件。如果未来五个年度内由于行业形势变化等原因预计未来可获得足够的应纳税所得额，则应当作为会计估计变更，把变更当年及以后各年度享受的抵免利益确认递延所得税资产的损益影响反映在变更当年的所得税费用中，而无需追溯调整以前年度。

3、如果在投资专用设备的年度，企业认为未来抵免期间内将有足够的应纳税所得额形成，但根据其生产经营规划，在可预见的未来五年期间该专用设备将很可能用于出租或转让。此时：

（1）如果企业在投资专用设备当年未申报专用设备投资抵免，则按照企业所得税法有关规定，未来年度也不得抵免，不涉及到未来抵免或补缴等事项，因此既不涉及递延所得税资产也不涉及递延所得税负债的确认。但由于该处理会使得企业失去享受抵免优惠的机会，因此实务中该情形几乎不会出现。

（2）如果企业在投资专用设备当年申报了专用设备投资抵免，则按照企业所得税法有关规定，未来五年内企业将该专用设备用于出租或转让时，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。企业虽然在当年度享受了抵免优惠，但该抵免金额未来期间很可能需要补缴，该补缴义务应确认为一项递延所得税负债。企业在可抵免期间内出租或转让该专用设备的，借记“递延所得税负债”，贷记“所得税费用——递延所得税费用”；同时，借记“所得税费用——当期所得税费用”，贷记“应交税费——应交企业所得税”。若企业因生产经营计划有变，不再打算出租或转让该专用设备的，则应当作为会计估计变更，把变更当年及以后期间可抵免的所得税部分冲减“递延所得税负债”，同时调整变更当年的所得税费用。

关于会计估计变更和前期差错如何区分的相关技术指引，请参阅“[问题4-5-1](#)（会计估计变更和前期会计差错更正的区分）”。

问题2-3-23（未申报未缴纳的税金的会计处理）

问题：

对于未申报的期末应交税金应如何处理？

背景：

A公司2005年前因手工申报所得税与当年计提的所得税不符，历年累计造成少交所得税490余万元，该未缴的所得税一直在“应交税费”科目中挂账。以往税务部门对该应交的税款未予以追缴。公司根据国税函[2009]326号《国家税务总局关于未申报税款追缴期限问题的批复》，认为该应缴税款已超过了5年，A公司2011年将该应缴税款作为无法支付的款项转收入。

《国家税务总局关于未申报税款追缴期限问题的批复》（国税函[2009]326号）的相关规定为：“税收征管法第五十二条规定：对偷税、抗税、骗税的，税务机关可以无限期追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款。税收征管法第六十四条第二款规定的纳税人不进行纳税申报造成不缴或少缴应纳税款的情形不属于偷税、抗税、骗税，其追征期按照税收征管法第五十二条规定的精神，一般为三年，特殊情况可以延长至五年。”

解答：

参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第二十六条规定：“金融负债的现时义务全部或部分已经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分。”（《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第十二条规定为：金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。）因此，在本案例中，终止确认该项应交税费的条件是：A公司就该笔税款的纳税义务从法律上已经解除，税务机关无权再向A公司追征该笔税款，也无权就此对A公司进行处罚。（注：虽然应交税费属于法定义务形成的负债，不属于金融负债，但其终止确认应满足的条件可以参照金融负债。）

关于截至2011年末，该笔税款的缴纳义务是否已经解除的问题，不能简单依据国税函[2009]326号文的规定认为追征期已过。就背景资料所述，“2005年前因手工申报所得税与当年计提的所得税不符，历年累计造成少交所得税490余万元”，这并非征管法第六十四条第二款规定的“纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款”的情形，而是很可能已经符合《征管法》第六十三条规定的偷税的构成条件（进行虚假纳税申报，导致不缴或者少缴应纳税款），根据《征管法》第五十二条第三款规定，“对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制”，即应当可以无限期追征。因此，从会计角度，A公司很可能尚不满足将该项应交税费予以转销的条件，应当仍然将该项应交税费作为负债确认，并按照税务规定及时申报缴纳，包括依照征管法及其实施细则的规定缴纳滞纳金，以及接受税务机关的处罚（如有）。

由于对此问题的性质界定属于税务专业问题，企业和注册会计师应当在必要时就此问题

征求税务专家的专业意见，并在税务专家的专业意见的基础上形成会计处理方案。

如果有证据表明以前年度账务处理中对所得税的计提有错误而以前年度的纳税申报是正确的，即不存在应缴未缴税款，则会计上应按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定，作前期差错更正处理。

问题2-3-24（同一控制下企业合并中与所支付的非货币对价相关的所得税问题）

问题：

如下文“背景”所述，A公司在同一控制下企业合并中作为对价的土地增值涉及的所得税应如何进行账务处理？

背景：

A公司本年度内发生了一项同一控制下的重组事宜，即收购母公司控制下的B公司的100%股权，B公司净资产账面价值为4,200万元，评估值为6,300万元，股权收购对价为A公司持有的一块土地（土地评估价值为4,500万元，账面值为1,700万元，增值2,800万元）和现金1,800万元，现金已支付完毕，土地使用权变更手续尚在办理之中。

解答：

根据《企业会计准则第20号——企业合并》第八条规定，在同一控制下的企业合并中，“合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益”。

在同一控制下企业合并交易（暨资产置换，即以非货币性资产作为合并对价的全部或一部分的对价支付方式）中，由于转出资产是合并对价支付的一种方式，即换出资产和换入资产实质上是一并谈判达成、同时实施、互为条件的一揽子交易，因此应当作为一个整体进行会计处理。在这一过程中，转出资产涉及的处置环节相关税费，如所得税、土地增值税等，也应当视作《企业会计准则第20号——企业合并》第八条所指的“直接相关费用”，即假定不发生此类同一控制下企业合并交易就不会发生的、可直接归属于该项特定交易的增量费用。其中：

1、土地增值税等流转税，计入当期税金及附加。

2、换出资产的增值按所得税法的相关规定计算缴纳的企业所得税（换出资产按税法规定确认的处置所得×适用税率），与会计上就同一控制下企业合并确认的资本公积（通过企业合并获得的被合并方净资产账面价值份额与合并对价账面价值之差）在金额上存在一定关联，可以认为属于“与直接计入权益的项目相关的当期所得税”。根据《企业会计准则第18号——所得税》第二十一条规定：“企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但不包括下列情况产生的所得税：（一）企业合并。（二）直接在所有者权益中确认的交易或者事项。”我们理解，此处所指的“企业合并中不计入当期损益的所得税”不仅指企业合并中就所取得的被合并方可辨认资产和负债的初始计量金额和计税基

础之间的差额确认的递延所得税，也包含就作为合并对价的非货币性资产的增值额计算确认的当期所得税，即此时的与换出资产在税法上应确认的处置收益相关的企业所得税应当冲减资本公积。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-6 同一控制下企业合并的会计处理”：

三、同一控制下企业合并股权置换涉及的所得税问题

合并方以原有子公司股权置换同一控制下其他公司股权并取得控制权的，该交易构成同一控制下企业合并，合并方在该交易过程中可能会因股权处置所得缴纳企业所得税。股权处置所得应当分为股权持有期间产生的利润和股权增值所得两部分分别考虑相关所得税的会计处理。在合并财务报表中，当合并方对子公司股权的持有意图由长期持有变为对外出售时，不再满足不确认递延所得税的特殊情况，即投资企业能够控制暂时性差异转回的时间，且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。因此，合并方应就该子公司股权与持有期间产生的利润相关的暂时性差异确认递延所得税，并计入当期损益。针对股权增值所得部分，由于同一控制下股权置换交易属于权益性交易，与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税应当计入所有者权益。

问题2-3-25（同一控制下合并中所得税的确认）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司对此次同一控制下企业合并中涉及的所得税如何处理？

背景：

A公司2016年度以其长期股权投资、固定资产、无形资产等，对B公司增资扩股，形成同一控制下企业合并，A公司已按同一控制下企业合并的原则进行账务处理。

由于A公司一直在委托税务师事务所在办理“特殊重组”的申报工作，故对所得税是按照该项重组将可适用“特殊重组”条款的假设进行处理的。

截止2016年12月31日，该“特殊性税务处理规定”适用性的申报工作仍然未取得确定结果。

解答：

1、根据《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2015年第48号）第四条的规定，企业重组业务适用特殊性税务处理的，除财税（2009）59号文件第四条第（一）项所称企业发生其他法律形式简单改变情形外，重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和申报资料（见下表）。合并、分立中

重组一方涉及注销的，应在尚未办理注销税务登记手续前进行申报。

重组主导方申报后，其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（复印件）。

企业重组所得税特殊性税务处理申报资料一览表

重组类型	资料提供方	申报资料
债务重组	当事各方	1.债务重组的总体情况说明，包括债务重组方案、基本情况、债务重组所产生的应纳税所得额，并逐条说明债务重组的商业目的；以非货币资产清偿债务的，还应包括企业当年应纳税所得额情况；
		2.清偿债务或债权转股权的合同（协议）或法院裁定书，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
		3.债权转股权的，提供相关股权评估报告或其他公允价值证明；以非货币资产清偿债务的，提供相关资产评估报告或其他公允价值证明；
		4.重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
		5.债权转股权的，还应提供工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料，以及债权人 12 个月内不转让所取得股权的承诺书；
		6.重组前连续 12 个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易,与该重组是否构成分步交易、是否作为一项企业重组业务进行处理情况的说明；
		7.按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。
股权收购	当事各方	1.股权收购业务总体情况说明，包括股权收购方案、基本情况，并逐条说明股权收购的商业目的；
		2.股权收购、资产收购业务合同（协议），需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
		3.相关股权评估报告或其他公允价值证明；
		4.12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书；
		5.工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；
		6.重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
		7.涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；
		8.重组前连续 12 个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易,与该重组是否构成分步交易、是否作为一项企业重组业务进行处理情况的说明；
		9.按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。
资产收购	当事各方	1.资产收购业务总体情况说明，包括资产收购方案、基本情况，并逐条说明资产收购的商业目的；

重组类型	资料提供方	申报资料
		2.资产收购业务合同（协议），需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
		3.相关资产评估报告或其他公允价值证明；
		4.被收购资产原计税基础的证明；
		5.12个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书；
		6.工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；
		7.重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
		8.涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；
		9.重组前连续12个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易,与该重组是否构成分步交易、是否作为一项企业重组业务进行处理情况的说明；
		10.按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。
合并	当事各方	1.企业合并的总体情况说明，包括合并方案、基本情况，并逐条说明企业合并的商业目的；
		2.企业合并协议或决议，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
		3.企业合并当事各方的股权关系说明，若属同一控制下且不需支付对价的合并，还需提供在企业合并前，参与合并各方受最终控制方的控制在12个月以上的证明材料；
		4.被合并企业净资产、各单项资产和负债的账面价值和计税基础等相关资料；
		5.12个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书；
		6.工商管理部门等有权机关登记的相关企业股权变更事项的证明材料；
		7.合并企业承继被合并企业相关所得税事项（包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等）情况说明；
		8.涉及可由合并企业弥补被合并企业亏损的，需要提供其合并日净资产公允价值证明材料及主管税务机关确认的亏损弥补情况说明；
		9.重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明资料；
		10.涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明；
		11.重组前连续12个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易,与该重组是否构成分步交易、是否作为一项企业重组业务进行处理情况的说明；
		12.按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。
分立	当事各方	1.企业分立的总体情况说明，包括分立方案、基本情况，并逐条说明企业分立的商业目的；
		2.被分立企业董事会、股东会（股东大会）关于企业分立的决议，需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
		3.被分立企业的净资产、各单项资产和负债账面价值和计税基础等相关资料；

重组类型	资料提供方	申报资料
		4.12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书； 5.工商管理部门等有权机关认定的分立和被分立企业股东股权比例证明材料；分立后，分立和被分立企业工商营业执照复印件； 6.重组当事各方一致选择特殊性税务处理并加盖当事各方公章的证明材料； 7.涉及非货币性资产支付的，应提供非货币性资产评估报告或其他公允价值证明； 8.分立企业承继被分立企业所分立资产相关所得税事项（包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等）情况说明； 9.若被分立企业尚有未超过法定弥补期限的亏损，应提供亏损弥补情况说明、被分立企业重组前净资产和分立资产公允价值的证明材料； 10.重组前连续 12 个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易,与该重组是否构成分步交易、是否作为一项企业重组业务进行处理情况的说明； 11.按会计准则规定当期应确认资产（股权）转让损益的，应提供按税法规定核算的资产（股权）计税基础与按会计准则规定核算的相关资产（股权）账面价值的暂时性差异专项说明。

因该项税务处理属于申报审批类的事项，按照一般理解，对于申报审批类事项，其本质上属于行政许可事项。纳税人能否获得批准，除了满足相关规定中列举的最低条件外，审批机关的自由裁量权可能在其中起到很大作用，审批过程在很大程度上涉及税务机关的实质性判断。因此，如果没有充分证据表明可以获得审批，则企业应按照一般性税务处理方法考虑其会计影响。

若企业虽然暂时未获取书面批复，但是就相关交易情形可以直接在财税〔2009〕59号系列文件中匹配，与主管税务机关人员进行充分沟通，获取税务专业人士的专业判断，认可该交易可适用特殊性税务处理方法的，也可按照特殊性税务处理方法考虑其会计影响。

原先企业作出的按照特殊性税务处理方法考虑其会计影响的处理，应当视为管理层作出的一项会计估计，即管理层根据具体情况和当时可获得的信息，认为很可能可以享受特殊性税务处理。2016年12月31日，管理层如果根据最新获取的信息（如重组的申请迟迟没有进展）认为很可能无法享受特殊性税务处理的，则由此导致对财务报表的影响应按未来适用法处理，不能追溯到以前年度，除非以前年度的估计和判断就当时可获得的信息而言就是明显不合理的。

2、无论税务上是执行一般性税务处理还是特殊性税务处理，都不影响会计处理上采用权益结合法的基本原则。如果在2016年末，管理层预计很可能不能享受特殊性税务处理，需按一般性税务处理进行2016年度汇算清缴的，则对计税基础（公允价值）和账面价值之间的暂时性差异是否确认递延所得税资产或负债（其中，资产如为评估增值的，则为递延所得税资产；反之则为递延所得税负债）的问题，可以选择以下两种方法之一：

（1）确认递延所得税资产或负债，递延所得税的确认金额作为对同一控制下合并中形

成的资本公积的调整数。其理由是《企业会计准则第18号——所得税》第十三条规定的豁免确认递延所得税资产的情形不适用于企业合并。

(2) 不确认递延所得税资产或负债，其理由是：同一控制下企业合并的一项基本原则就是不能确认新的资产和负债，而且鉴于IFRS下并未讨论同一控制下企业合并的会计处理，因此可以合理推论《国际会计准则第12号——所得税》中所讨论的“企业合并”仅指《国际财务报告准则第3号——企业合并》所规范的非同一控制下企业合并。

问题2-3-26（非同一控制下企业合并中递延所得税的确认问题）

问题：

非同一控制下企业合并被购买方可辨认净资产公允价值与其账面价值不一致时，合并报表层面是否需要确认递延所得税？

背景：

A公司2011年收购了一家全资子公司（非同一控制下企业合并、购买日为2011年4月1日），购买对价全部以货币资金支付（应税重组、已取得原股东方的完税证明），并进行了以财务报告为目的的资产评估，A公司付出货币资金10,000万元（合并成本），合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值8,000万元、被购买方可辨认净资产账面价值7,000万元。

解答：

假设该项交易是控股合并而不是吸收合并，即被购买方仍然保留独立法人和独立的企业所得税纳税人资格，则在购买方的合并报表中，应当就企业合并中取得的被购买方可辨认资产、负债的购买日公允价值与计税基础之间的差异确认递延所得税负债。

根据《企业所得税法》及其实施条例的规定，企业所得税的纳税人是法人，即企业所得税实际上是对法人的所得课征的税种。因此，税法上对于“企业合并”的界定是着眼于法人的合并、分立等架构变化，也就是基于法律的“企业合并”概念，包括新设合并和吸收合并等导致公司法人发生变化的事项。《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）第一条规定：“本通知所称企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。”其中，“股权收购，是指一家企业（以下称为收购企业）购买另一家企业（以下称为被收购企业）的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合”。即会计上的“控股合并”概念在税法中被界定为“股权收购”。另外，财税[2009]59号文第四条特别提到：在股权收购采用一般性税务处理规定下，“收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定；被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变”。

根据上述规定，虽然在非同一控制下的控股合并中，如果采用一般性税务处理，则母公司由此形成的长期股权投资的计税基础是以该项股权投资于购买日公允价值确定的，但是由

于被购买方并不因此改变其企业所得税独立纳税人的地位，因此在所得税税务处理方面，其各项可辨认资产、负债的折旧、摊销、成本结转等，仍然以其原先的计税基础为依据计算确定，税法上并不认可在计算税前可扣除的折旧、摊销、处置所得或损失时以购买日公允价值为基础。根据《企业会计准则第18号——所得税》对资产、负债计税基础的定义：“资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额”；“负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额”，也就是资产、负债的计税基础都需要以税法的规定为基础确定。鉴于企业所得税是法人税，所以同一资产或负债在其所属法人（子公司）的个别财务报表层面和该子公司所属合并集团的合并财务报表层面的计税基础应当是相同的，不会出现计税基础的差异。也就是说，在购买方合并报表层面，对被购买方的各项可辨认资产、负债以购买日公允价值为基础持续计算的金额计量；而在这些子公司进行纳税申报时，计税基础仍然以原先的取得成本等为基础确定，并不因为企业合并事项而改变。因此，这些可辨认资产、负债在购买方合并报表层面的账面价值与计税基础之间仍然存在差异，且该差异源于企业合并，因此，根据《企业会计准则第18号——所得税》第十二条和第十四条的规定，应于购买日应当确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债，并调整商誉。即，只要是非同一控制下控股合并中取得的被购买方可辨认资产、负债的购买日公允价值不同于其以原始取得成本为基础确定的计税基础的，则无论该项股权收购按财税[2009]59号文规定是采用一般性税务处理还是特殊性税务处理，都会由此在购买方合并报表层面产生账面价值与计税基础之间的暂时性差异，需要在购买方的合并财务报表层面确认递延所得税资产或负债，并相应调整商誉或者负商誉。

问题2-3-27（非同一控制下递延所得税负债及递延所得税资产确认的相关问题）

问题：

如下文背景资料所述，由于被购买方 B 公司在合并日后 12 个月内延长了税务亏损的可抵扣期限，因而确认的递延所得税资产是否调整合并报表中的商誉？

背景：

A 公司于 2017 年度通过非同一控制下的企业合并取得 B 公司 51%的股权，A 公司在购买日编制合并财务报表调整 B 公司各项可辨认资产、负债的价值时，根据评估报告对资产的评估增值额确认了递延所得税负债，同时考虑到未来递延所得税负债转回时不会真实导致纳税义务的产生，A 公司在已确认的递延所得税负债的限度内确认了对应的递延所得税资产（与 B 公司可抵扣亏损相关），并基于该递延税项的确认结果计算商誉的应有金额。日后，递延所得税负债转回时，递延所得税资产同步转回。

2018 年内（处于购买日后 12 个月内），由于 B 公司获得高新技术企业证书，可弥补亏损的抵扣年限延长至十年，B 公司单体报表中考虑到未来可产生部分可抵扣的亏损（单层

面仍然存在大额亏损未来不可弥补), 对可抵扣亏损部分确认了递延所得税资产。

解答:

本案例的关键在于:(1)被收购方 B 公司获取高新技术企业资格, 相应延长亏损的税前弥补年限, 在多大程度上影响对于可预见的未来可产生应纳税所得额的估计;(2)如果调整该项估计是恰当的, 则变更后预计可预见的未来 B 公司很可能产生的应纳税所得额是否仍然不高于合并报表层面与该公司相关的应纳税暂时性差异的期末余额。我们理解, 虽然 B 公司的税前亏损弥补年限延长, 但是未来第 6~10 年的不确定性更大, 合理估计该期间应纳税所得额的难度更高, 故对此作出的会计估计及其变更仍需谨慎。如果虽有证据表明延长税前亏损弥补年限后, B 公司在该年限内可获得更多的应纳税所得额, 但该期间内累计的应纳税所得额仍未超出合并报表层面与 B 公司相关的应纳税暂时性差异的期末余额, 则在 A 公司合并报表层面递延所得税负债转回时, 仍然不会真实导致纳税义务, 因此合并报表层面在购买日确认的递延所得税资产不应转回。

无论如何, 即使确有必要对购买日原确认的递延所得税资产进行调整, 该项账务调整也不应该调整购买日的商誉金额, 因为该事项(B 公司获得高新技术企业证书)并非是购买日已经存在的事项, 而是 2018 年新发生的。根据《企业会计准则解释第 4 号》第五条规定:
“在企业合并中, 购买方取得被购买方的可抵扣暂时性差异, 在购买日不符合递延所得税资产确认条件的, 不应予以确认。购买日后 12 个月内, 如取得新的或进一步的信息表明购买日的相关情况已经存在, 预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的, 应当确认相关的递延所得税资产, 同时减少商誉, 商誉不足冲减的, 差额部分确认为当期损益; 除上述情况以外, 确认与企业合并相关的递延所得税资产, 应当计入当期损益。”
本案例中, 2018 年获得的相关信息并不是购买日已存在的情况, 故 2018 年度调整递延所得税资产属于会计估计变更, 不应应对购买日原确认的商誉进行调整, 而应当对应调整本年度的“所得税费用——递延所得税费用”。

问题2-3-28(与非同一控制下企业合并同时完成的分步交易合并确认递延所得税的问题)

问题:

根据“背景”部分的信息, A 公司在合并报表中是否需要对 C 公司的各项可辨认资产、负债的购买日公允价值和计税基础之间的暂时性差异确认递延所得税?

背景:

A 公司通过非同一控制下企业合并取得了 B 公司的控制权, 在合并之前, A 公司和 B 公司分别持有 C 公司 30%的股权, 在各自的个别报表中对 C 公司的长期股权投资采用权益法核算。合并日后, A 公司自身及通过子公司 B 合计持有 C 公司 60%的表决权, 能够对 C 公司实施控制。

解答:

从购买方 A 公司的合并报表层面考虑，在取得对被购买方 B 公司控制权的同时，也同时实现了对 C 公司的合并（通过分步交易实现）。因此，A 公司在编制合并财务报表时，应当通过对被购买方 B 公司所持 C 公司 30% 股权公允价值的单独评估，将所支付的股权购买价款中相当于 C 公司 30% 股权公允价值的金额作为在购买日增持 C 公司 30% 股权的交易对价，对 C 公司按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条关于分步交易实现非同一控制下企业合并的会计处理规定进行企业合并的处理，包括对购买方 A 公司原持有的 C 公司 30% 股权按照购买日公允价值重新计量，并将重新计量的差额计入损益；再将增持 30% 的成本和原持有 30% 股权于购买日的公允价值之和作为购买日确认 60% 股权的合并成本，按《企业会计准则第 20 号——企业合并》的相关规定进行非同一控制下企业合并的会计处理。因此，对 C 公司各项资产、负债应按其在购买日的公允价值纳入合并报表，并单独计算归属于 C 公司的商誉，并体现于合并报表中。对 C 公司的各项可辨认资产、负债的购买日公允价值和计税基础之间的暂时性差异，应按《企业会计准则第 18 号——所得税》相关规定确认递延所得税资产或负债，并作为合并财务报表中所确认的商誉或者负商誉的调整因素。

问题2-3-29(母公司个别报表层面与长期股权投资减值准备相对应的递延所得税资产在合并报表层面的处理)

问题：

母公司个别报表层面对存在大额累计亏损的子公司的长期股权投资计提的长期股权投资减值准备，相应的递延所得税资产在合并报表层面应继续保留还是转销？

背景：

母公司个别报表层面对存在大额累计亏损的子公司的长期股权投资，按预计可收回金额低于原初始投资成本的差额计提了长期股权投资减值准备，且因预计在该子公司股权转让或者清算该子公司时发生的损失将可以获准在所得税税前扣除，故相应就该项长期股权投资减值准备计提了递延所得税资产。在编制合并财务报表时，该项长期股权投资被抵销，则母公司个别报表层面原计提的长期股权投资减值准备相应的递延所得税资产在合并报表层面应继续保留还是转销？

解答：

1、母公司个别报表层面就该项长期投资减值准备确认递延所得税资产应当满足的条件在确定母公司个别报表层面有必要就对子公司的长期股权投资计提资产减值准备的情况下，是否就该项减值准备确认递延所得税资产，需要考虑以下因素：

（1）母公司是否有在可预见的未来处置或者清算该子公司的计划（如果在可预见的未来没有处置或清算该子公司的计划，则表明该项因计提长期股权投资减值准备导致的暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回，故不应就此确认递延所得税资产。对此，在审计实务

中遇到此类情形时，注册会计师应当获取母公司内部的相关决议和会议纪要等文件作为审计证据，并要求母公司管理层作出明确的书面声明）。

（2）预计该项减值准备成为事实损失（即根据税务规定确定的股权转让损失或被投资企业清算损失）时将可在企业所得税税前扣除。如果涉及金额重大，注册会计师应提请企业与主管税务机关做好沟通工作，尽早准备税务规定所要求提供的各项证明材料）。

（3）预计未来该损失实际发生时，母公司有无足够的应纳税所得额以实现该项损失的税收抵免利益。

在同时满足上述条件的情况下，母公司个别报表层面应当就该项长期投资减值准备确认递延所得税资产。

2、合并财务报表层面对相关递延所得税资产处理的一般考虑因素

如果在综合所有相关因素进行分析和专业判断后，认为母公司个别报表层面应当就该项长期股权投资减值准备确认递延所得税资产的，则在合并财务报表层面，随着长期股权投资与对子公司原投入资本的抵销，已不存在长期股权投资这一项资产，只有纳入合并范围的子公司单项资产和负债，因此对于原先与长期股权投资减值准备相应的递延所得税资产问题需要重新考虑。不能简单理解为在长期股权投资抵销后，其减值准备及相关的递延所得税资产也就全部转回。主要的考虑因素是母公司层面上的长期股权投资减值准备和子公司个别报表层面对单项可辨认非流动资产计提的减值准备在多大程度上是重合的（根据《企业会计准则第8号——资产减值》和《企业会计准则第18号——所得税》的规定，当子公司存在大额累计亏损且预计在可预见的未来不会盈利时，在该子公司个别报表层面，应当对其各项非流动资产计提减值准备，但不应就此确认递延所得税资产）。如果母公司个别报表上计提的长期股权投资减值准备小于或等于子公司个别报表层面的累计亏损（包括子公司个别报表中因对单项可辨认资产计提减值准备导致的亏损），则一般理解可以在合并报表层面保留母公司个别报表层面就该项长期股权投资减值准备计提的递延所得税资产。进一步说明如下：

（1）如果母公司打算采用股权转让或者整体资产、负债打包转让的方式处置该子公司，则在合并报表层面，该子公司的非流动资产和负债整体上构成了一个处置组（“处置组”的定义见《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第二条，即“指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组所属的资产组或资产组组合按照《企业会计准则第8号——资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉”）。该处置组的可收回金额应当与母公司个别报表层面确定的长期股权投资可收回金额较为接近，因此母公司个别报表层面计提的长期股权投资减值准备与子公司层面累计的亏损（包括子公司层面已计提的单项可辨认非流动资产减值准备）很可能基本上是重合的（换言之，母公司个别报表层面的长期股权投资账面价值和该子公司净资产中归属母公司的份额在合并报表层面的价值基本一致）。因此，长期股权投资减值准备应当全额转回（随同对该子

公司的长期股权投资一并被抵销)。子公司原先没有确认的递延所得税资产可以在母公司层面以股权投资处置损失的形式获得税前扣除和相应的税收抵免(类似于可抵扣亏损),因此母公司个别报表层面的递延所得税资产在合并报表层面仍然保留。

(2) 如果母公司打算分别出售子公司的单项资产并清偿负债后将该子公司关闭,则在子公司个别报表层面,是分别以单项资产的可收回金额与各该单项资产的账面价值相比较,确定减值准备的计提金额,一项资产的潜在增值不能抵减另一项资产的减值损失;而在母公司个别报表层面,考虑长期股权投资的可收回金额时,仍然基于子公司净资产的整体可收回金额,因此母公司计提的长期股权投资减值准备可能小于子公司层面的累计亏损(因为子公司计提单项资产减值准备时是以单项资产为基础考虑的。换言之,母公司个别报表层面的长期股权投资账面价值将大于该子公司净资产中归属母公司的份额在合并报表层面的价值)。如是,则母公司个别报表中就长期股权投资减值准备计提的递延所得税资产在合并报表层面仍然可以实现,因此在合并报表层面仍应保留该项递延所得税资产。

问题2-3-30(对权益法核算确认的在合营、联营企业亏损中所占份额,能否确认递延所得税资产)

问题:

对权益法核算确认的在合营、联营企业亏损中所占份额,能否确认递延所得税资产?

背景:

A公司持有B公司30%的股权,并据此对B公司的财务、经营决策具有重大影响,采用权益法核算其对B公司的长期股权投资。自A公司取得对B公司的长期股权投资以来,B公司处于累计亏损状态,导致A公司按权益法核算的对B公司的长期股权投资账面价值低于初始投资成本。

根据《企业所得税法实施条例》第七十一条规定:“企业在转让或者处置投资资产时,投资资产的成本,准予扣除。投资资产按照以下方法确定成本:(一)通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;(二)通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。”因此,该项长期股权投资的账面价值小于其计税基础,存在可抵扣暂时性差异。

解答:

在同时满足以下条件的前提下,企业对于按权益法核算中按比例确认的在合营、联营企业亏损中所占份额,导致该项长期股权投资的账面价值低于其初始成本(计税基础)从而形成的可抵扣暂时性差异,可以确认递延所得税资产:

1、企业具有在可预见的未来处置该合营、联营企业股权的明确意图,或者该合营、联营企业的各方股东具有在可预见的未来清算该合营、联营企业的明确意图;

2、在处置该合营、联营企业股权或者清算该合营、联营企业时,如果处置价款或者清

算结束后收回的剩余财产价值预期将小于长期股权投资计税基础的，则预计相关的税务损失将可以符合税前扣除条件，主要是预计在未来实际发生转让损失或清算损失时能够提供出符合税法规定的资产损失税前扣除证据；

3、预计在处置该合营、联营企业股权或者清算该合营、联营企业的年度，将会产生足够的应纳税所得额。

不同时满足上述条件的，企业不应就权益法核算确认的在合营、联营企业亏损中所占份额确认递延所得税资产。

鉴于上述事项涉及大量的主观判断和对未来不确定事项的估计，注册会计师在执行相关审计程序的过程中，应当保持高度的职业谨慎和专业怀疑态度，对相关审计证据的充分性、适当性（包括各项不同证据之间能否互相印证，是否存在前后矛盾和不一致之处）予以重点关注，确保获取关于企业能否满足上述条件的具有足够说服力和证明力的审计证据。

结论基础：

根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十四条规定：“企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相应的递延所得税资产：（一）暂时性差异在可预见的未来很可能转回；（二）未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。”

由于企业所得税是法人税，根据《企业所得税法实施条例》第七十一条规定，投资资产应当以成本作为计税基础，所以，当投资方按权益法核算的对合营、联营企业的长期股权投资账面价值低于初始投资成本时，就会产生可抵扣暂时性差异。当被投资企业自投资方对其投资后处于累计亏损状态时，该项暂时性差异通常只能通过处置该项股权投资或者清算被投资企业的途径转回。因此，具有在可预见的未来处置该合营、联营企业股权或者清算该合营、联营企业的明确意图，并且预计由此导致的税务损失可获准在税前扣除，则可满足《企业会计准则第 18 号——所得税》第十四条规定的第（一）项条件“暂时性差异在可预见的未来很可能转回”。

《企业会计准则第 18 号——所得税》第十四条规定的第（二）项条件“未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额”，是所有可抵扣暂时性差异项目确认递延所得税资产均应满足的共同的基本条件。因此，在考虑能否就该项可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产时，企业还需要举证证明：预计在处置该合营、联营企业股权或者清算该合营、联营企业的年度，将会产生足够的应纳税所得额。

问题2-3-31（对境外子公司实现的利润确认递延所得税的问题）

问题：

根据“背景”部分的信息，未对可税前弥补的亏损确认递延所得税资产的公司是否可以对外国子公司实现的利润确认递延所得税负债，同时确认递延所得税资产？

背景:

A 公司的下属子公司在香港注册,其分回的利润需要补交企业所得税。A 公司存在较大金额的可抵扣亏损,因其未来的盈利能力不确定,无法判断未来是否能够取得足够的应纳税所得额,因此未对可抵扣亏损确认递延所得税资产。

解答:

根据《企业会计准则讲解(2010)》第十九章“所得税”(原书第 274 页):“除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外,企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。可以不确认递延所得税情形如下:

(1) 商誉的初始确认。

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

(3) 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认相关的递延所得税负债,但同时满足以下两个条件的除外:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。”

同时,参考“[问题 2-3-4](#) (当存在应纳税暂时性差异时,是否应对未来可税前弥补的亏损确认递延所得税资产)”中的结论(在已就应纳税暂时性差异确认递延所得税负债的前提下,该企业同时存在较大金额的可在未来一定年限内税前弥补的亏损,并且在未来的税前弥补期限内,预计将有足够金额的上述第 1 问中所涉及的应纳税暂时性差异转回,则该企业总是需要确认与未来可税前弥补的亏损相关的递延所得税资产,相应贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目),并按照“谨慎确认递延所得税资产,足额确认递延所得税负债”的要求:

(1) 对未来境外子公司将利润汇回国内时可能产生的纳税影响,应当在 A 公司及其更上层母公司的合并报表层面足额确认递延所得税负债(除非 A 公司能够利用其对该境外子公司股利政策的决定权,使该子公司在可预见的未来不会向母公司分配股利,因而该项应纳税暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回)。会计处理为借记“所得税费用——递延所得税费用”,贷记“递延所得税负债”。

(2) 如果预计未来利润汇回时, A 公司仍然有较大的税务亏损,因而不会实际发生纳税义务的,则鉴于上述(1)所涉及的应纳税暂时性差异在未来转回时总是会形成未来的应纳税所得额,所以可以同时在上述(1)中所确认的递延所得税负债金额的限度内,确认递延所得税资产(表明有部分税务亏损可以得到利用),会计处理为借记“递延所得税资产”,贷记“所得税费用——递延所得税费用”。

(3) 在财务报表列报中,参考《企业会计准则讲解(2010)》第 285~286 页“所得税的列报”的规定:“同时满足下列条件时,企业应当将递延所得税资产及递延所得税负债

以抵销后的净额列示。

1. 企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；
2. 递延所得税资产和递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产和递延所得税负债转回的期间内，涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债或是同时取得资产、清偿债务。”

由于上述递延所得税资产和递延所得税负债系针对同一纳税人和同一税务机关，并且未来利润汇回时形成的所得额将自动用于弥补税务亏损，即企业拥有以净额结算的法定权利，并且意图以净额结算（或者取得资产、清偿负债同时进行），因此递延所得税资产和递延所得税负债可以抵销后以净额列报。

问题2-3-32（金融资产转长期股权投资涉及的递延所得税负债的账务处理）

问题：

由于追加对被投资方的持股，公司对原来由以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产转为长期股权投资按权益法核算，管理层打算长期持有该股权。公司对原金融资产的公允价值变动确认了递延所得税负债，该递延所得税负债在股权投资核算方法转换时如何处理？转为长期股权投资核算之后，根据被投资方净资产变动确认的长期股权投资账面价值变动部分是否应确认递延所得税负债？

解答：

《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条规定：

企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债。但是，同时满足下列条件的除外：

- （一）投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；
- （二）该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

但我们认为，本案例不适用此条规定。对于该条规定所指的“与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异”，我们理解仅指在权益法核算过程中，因确认在被投资方的净利润、其他综合收益和其他权益变动中所享有的份额，而导致长期股权投资账面价值不同于其计税基础（原始成本）而导致的差异；或者在合并报表层面，由子公司的净利润或其他综合收益中归属母公司的份额所导致的暂时性差异。这部分暂时性差异主要是通过日后分回股利或者转让股权而实现的。根据该条规定：

- 1、对子公司投资，由于本企业作为母公司可控制子公司的股利政策，包括控制其何时宣告分派股利，也能决定何时转让股权，因此本企业可控制此类暂时性差异的转回时间，如果本企业有能力确保该子公司在可预见的未来不会分配股利，也无在可预见的未来转让该股权投资的计划，则满足上述《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条规定的不确认递

延所得税负债应满足的条件。

2、对联营企业、合营企业投资，由于本企业不能控制联营企业、合营企业的股利政策，因此无法控制这部分与权益法核算相关的暂时性差异的转回时间。但根据现行的《企业所得税法》及其实施条例规定，符合条件的居民企业之间的股息红利收入免税，故虽然在此情况下存在暂时性差异且本企业作为投资方无法控制其转回时间，但因为这些暂时性差异转回时无所得税影响，故也无需确认递延所得税负债。但是，一旦有了处置联营、合营企业股权的明确计划，则由于日后处置股权投资时只能在税前扣除原始成本金额，故应就该项权益法长期股权投资的账面价值与计税基础之间的差额全额确认递延所得税负债。

而本案例所涉及的是因取得对被投资方的重大影响而将核算模式由金融资产转为权益法。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第一款的规定，此时需按照“跨越会计处理界线”原则，视同先全部处置原持有的金融资产，再随即按公允价值购入一项对被投资方具有重大影响的股权投资，因而此时对原持有的金融资产确认的“重新计量损益”本质上是处置损益，而后续在会计上是以取得重大影响之日的公允价值作为后续权益法核算的成本基础。即，此时的暂时性差异是关于投资成本的，与前述《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条规定的可能不确认递延所得税负债的应纳税暂时性差异并不是同一项内容。此类涉及投资成本的暂时性差异在其他“跨越会计处理界线”的情况下也存在，包括丧失对被投资方的控制、共同控制或重大影响，而对剩余股权投资采用金融资产模式核算的情形，而明显这种情形不在《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条规定的豁免范围之内。这样，如果按照准则规定的字面意思，同为视同处置损益，仅仅因为跨越会计处理界线后剩余股权投资的核算模式不同，一部分应确认递延所得税负债，而另一部分不应确认，显然有悖于一致性原则。

总之，上述应纳税暂时性差异的形成是与一项新资产的初始确认相关的，故应适用《企业会计准则第 18 号——所得税》的第十一条（而不是第十二条）。根据该准则第十一条规定：“除下列交易中产生的递延所得税负债以外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债：（一）商誉的初始确认。（二）同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认：1. 该项交易不是企业合并；2. 交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。”本案例属于非企业合并交易中资产的初始确认，但在初始确认新资产的同时影响了会计利润（确认了剩余或原有股权投资的重新计量损益），故不能适用该第十一条中的“初始确认豁免”，应确认递延所得税负债。

因此，一项合乎逻辑的推论是：对此类因“跨越会计处理界线”确认的原持有股权投资视同处置损益，导致剩余股权的账面价值（重新计量后的公允价值，也是新类别资产初始确认的成本）不同于计税基础（原成本）导致的应纳税暂时性差异，均应确认递延所得税负债，而不适用于《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条的豁免规定。

问题2-3-33（权益法核算的长期股权投资递延所得税负债的确认问题）

问题：

权益法核算的长期股权投资账面价值和计税基础之间的差异是否确认递延所得税负债？

解答：

《企业会计准则第18号——所得税》第十二条规定：“企业与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，应当确认相关的递延所得税负债。但是，同时满足以下两个条件的除外：（一）投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；（二）该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。”

另外，《企业会计准则讲解（2010）》（原书第275—276页）解释：“与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相关的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，从而对未来期间不会产生所得税影响，无须确认相应的递延所得税负债。”

企业在运用上述条件不确认与联营企业、合营企业等投资相关的递延所得税负债时应有明确的证据表明其能够控制有关暂时性差异转回的时间。一般情况下，企业对联营企业的生产经营决策仅能够实施重大影响，并不能够主导被投资单位包括利润分配政策在内的主要生产经营决策的制定，满足所得税准则规定的能够控制暂时性差异转回时间的条件一般是通过与其他投资者签订协议等，达到能够控制被投资单位利润分配政策等情况下。

对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应考虑该项投资的持有意图。

（1）如果企业拟长期持有该项投资，则因初始投资成本的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；因确认投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他权益的变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的所得税影响。

（2）对于采用权益法核算的长期股权投资，如果投资企业改变持有意图拟对外出售的情况下，按照税法规定，企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。”

因此，是否确认与联营企业的投资相关的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债，需要确定企业对于相关差异在未来是否可预见能够转回，如果不能转回，可不确认相关负债。但应有明确的证据表明本企业能够控制有关暂时性差异的转回，其对于被投资单位利润分配

政策具有控制能力（对于联营、合营企业的情形而言，预计这种情况出现的可能性较小）。并且，在需要确认递延所得税负债的情形下，该递延所得税负债的计量金额很可能并不是简单地将暂时性差异金额乘以投资方企业的适用税率，而是要根据税法规定测算从被投资企业分回利润时应补缴的税款金额，以此为依据确定递延所得税负债的计量金额。

由于在 2008 年起实施的新《企业所得税法》下，对于符合条件的居民企业之间的股息红利所得定为免税收入，但在股权转让时需将在被投资企业留存收益中所占的份额计入应纳税所得额（见《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）第三条），因此如果把在权益法核算的被投资企业的留存收益中所享有的份额通过股利分配的方式收回，则在收回时是不会产生纳税义务的，相应地，即使此时因为不能控制被投资单位的股利分配政策而不能控制相关应纳税暂时性差异的转回时间，也无需确认递延所得税负债。但是如果改变持有意图，拟将股权投资出售，则这部分留存收益份额将在未来实现处置时计入税法上的处置所得中，从而导致纳税义务。此时根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条的规定，尽管在本期末尚未实现处置，但因为已有明确的处置意图（且预计很可能在可预见的未来实现对该项股权投资的处置），预计未来该项暂时性差异转回时很可能形成应纳税所得额，所以这时就需要确认递延所得税负债（对应的借方科目为“所得税费用——递延所得税费用”）。这时递延所得税负债的确认时间要早于实际确认税法上的处置所得和会计上的处置收益的时间。该项暂时性差异在处置所得确认的年度转回。

对于对权益法核算的被投资单位，取得投资时的投资成本小于占被投资单位可辨认净资产的相应公允价值份额的差额，按照会计准则规定确认为营业外收入，同时增加长期股权投资成本，导致长期股权投资的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异。但根据现行税法规定，该项应纳税暂时性差异只有在后续处置该项股权投资时才能转回。因此，如果企业具有明确的将该项长期股权投资长期持有的意图，预计在可预见的未来不会处置，则无需就该项应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-6 同一控制下企业合并的会计处理”：

三、同一控制下企业合并股权置换涉及的所得税问题

合并方以原有子公司股权置换同一控制下其他公司股权并取得控制权的，该交易构成同一控制下企业合并，合并方在该交易过程中可能会因股权处置所得缴纳企业所得税。股权处置所得应当分为股权持有期间产生的利润和股权增值所得两部分分别考虑相关所得税的会计处理。在合并财务报表中，当合并方对子公司股权的持有意图由长期持有变为对外出售时，不再满足不确认递延所得税的特殊情况，即投资企业能够控制暂时性差异转回的时间，且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。因此，合并方应就该子公司股权与持有期间产生的利润相关的暂时性差异确认递延所得税，并计入当期损益。针对股权增值所得

部分，由于同一控制下股权置换交易属于权益性交易，与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税应当计入所有者权益。

问题2-3-34（递延所得税负债转回的问题）

问题：

递延所得税负债转回需要满足哪些条件？

背景：

A 公司 2006 年 12 月 31 日之前对子公司按权益法核算，并确认了递延所得税负债。A 公司 2007 年首发 A 股时净资产折合为股本，新旧准则转换时无法对权益法核算下的子公司长期股权投资做追溯调整（不切实可行），相关应纳税暂时性差额确认的递延税负债也未转回。A 公司拟于 2013 年 7 月将上述递延税负债转回，冲减 2013 年度所得税费用。

解答：

我们理解，该问题应同时考虑在个别报表和合并报表层面能否将递延所得税负债转回的问题。个别报表层面的转回问题应与合并报表层面采用同一原则处理。

在 2007 年以前，内外资企业分别执行两套不同的所得税法，其中内资企业要求对从被投资企业分回的利润补交税率差，而外商投资企业对于从被投资企业分回的利润属于免税所得。新企业所得税法实施以后，统一取消了从符合条件的境内居民企业分回的股息、红利需补交税率差的规定。特别是，2009 年 3 月，财政部、国家税务总局联合发布《关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税[2009]69 号），其第四条规定：“2008 年 1 月 1 日以后，居民企业之间分配属于 2007 年度及以前年度的累积未分配利润而形成的股息、红利等权益性投资收益，均应按照企业所得税法第二十六条及实施条例第十七条、第八十三条的规定处理”，从而完全解除了符合条件的居民企业之间分配历史上累积形成的未分配利润时投资方的补税义务。这意味着在新企业所得税法下，当被投资企业是符合税法规定条件的境内居民企业时，只有在处置其股权投资时才可能导致应纳税暂时性差异转回时实际发生纳税义务，因而对将通过处置股权方式转回的应纳税暂时性差异，需要确认递延所得税负债；但如果拟以分回股利的方式转回应纳税暂时性差异的，则转回时无需发生纳税义务，因而对于该部分应纳税暂时性差异无需确认递延所得税负债。

本案例中 A 公司拟采用会计估计变更的处理方法，而根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，会计估计变更只能在“企业据以进行估计的基础发生了变化”或者“由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化”的条件下方可进行，即企业需要证明在本报告期内影响会计估计的内外部因素发生了变化（本案例中不适用“由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化”这一项），才能证明会计估计变更的合理性。

根据本案例的具体情况，A 公司应逐项详细分析本次拟转回的递延所得税负债在历史上

的形成原因，以及导致其计提的原因是在何时消失的，根据不同情况分别作出适当的会计处理：

1、当被投资企业属于符合条件的境内居民企业时，如果以前（指 2007 年前在原税法下，下同）确认递延所得税负债的主要原因是考虑到在原税法下分回利润需要补缴税率差，而不是拟转让其股权，则该递延所得税负债最适合的转回时间是 2009 年，即财税[2009]69 号文件发布时。如果此类暂时性差异以往一直没有转回，到 2013 年 7 月才将其转回，则可能要视作前期差错更正处理。

2、当被投资企业属于符合条件的境内居民企业时，如果以前确认递延所得税负债的主要原因是以前年度拟处置其股权，但本年度明确放弃了在可预见的未来处置其股权的计划，则应根据公司内部决策权限，由有权的人员或者部门通过正式的决策程序形成正式的决议（决议的日期应在 2013 年），以此作为转回递延所得税负债的支持性证据。

3、当被投资企业系非居民企业时，由于与对非居民企业的投资相关的递延所得税负债包括两项来源，一是未来分回利润时其所在国扣缴的预提所得税和中国税务部门征收的税额；二是将来处置股权时需就股权转让所得缴纳的税项（不同的暂时性差异转回方式可能导致不同的税负，从而影响到递延所得税负债的计量），因此如需在 2013 年内改变此类递延所得税负债的计量，则应根据公司内部决策权限，由有权的人员或者部门通过正式的决策程序形成正式的决议（决议的日期应在 2013 年），明确不要求此类被投资企业在可预见的未来对本公司分配股利（注意需与 A 公司的分红政策相协调，确保即使作出该决议，也不影响 A 公司自身对其股东分红的能力），以及 / 或者在可预见的未来不处置所持有的此类公司股权，具体需视所适用的具体税务规定而定。

问题2-3-35（房地产开发企业就预收款缴纳的企业所得税的列报）

问题：

房地产开发企业根据国税发[2009]31 号等相关税务规定，就会计上尚未确认收入的预售房款和一定的计税毛利率求出计税毛利额，并入当年度应纳税所得额计算缴纳的企业所得税，在报表上应列报为“预缴所得税”（或“其他流动资产”）还是递延所得税资产？

背景：

国家税务总局于 2009 年 3 月 6 日印发了《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009]31 号），其第九条规定：企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。即新税法明确规定房地产企业的预收款项，应按不低于规定的最低毛利率，计算毛利额并预交所得税。

解答：

房地产开发企业根据国税发[2009]31 号等相关企业所得税税务规定，就会计上尚未确认收入的预售房款和一定的计税毛利率求出计税毛利额，并入当年度应纳税所得额计算缴纳的企业所得税，在符合《企业会计准则第 18 号——所得税》规定的递延所得税资产确认条件的前提下，可确认为递延所得税资产。

结论基础：

1、《企业会计准则第 18 号——所得税》第十条规定：“企业应当将当期和以前期间应交未交的所得税确认为负债，将已支付的所得税超过应支付的部分确认为资产”。该准则第十六条规定：“资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产），应当按照税法规定计算的预期应交纳（或返还）的所得税金额计量”。从这些规定可以看出：会计上对于当期所得税资产和当期所得税负债的确认和计量，完全是基于相关税务规定确定的应交或应退所得税金额。因此，只有在相关税务规定明确承认就某一交易或事项缴纳的所得税系“预缴”的情况下，会计上才能将该部分已缴纳的所得税确认为当期所得税资产。而与之相对应，“递延所得税”是基于会计原则的会计概念，而不是税法中的概念。

根据国税发[2009]31 号文的有关规定，企业应就预售收入在当期确认所得税；同时，预售收入预缴的企业所得税，可在开发产品完工后，按照实际毛利额结算应交所得税，因而此时存在可抵扣暂时性差异，该项可抵扣暂时性差异的金额等于预收账款余额乘以计税毛利率。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定，如果该项可抵扣暂时性差异很可能于可预见的未来转回，且预计未来转回时将有足够的应纳税所得额，则应同时就该项可抵扣暂时性差异确认相应的递延所得税资产。

该项递延所得税资产相关的暂时性差异的转回时间虽然在一个营业周期以内，但根据现行的会计准则，对递延所得税资产 / 负债并不区分其转回时间，均作为非流动资产或非流动负债列报。

问题2-3-36（关于土地增值税测算的问题）

问题：

土地增值税清算前，在税收成本无法有效暂估的情况下，是否可以不对实现销售的项目测算土地增值税清算时需补缴的税款，确认相关负债，而直接将预缴的土地增值税确认为当期税金及附加？

解答：

本案例首先需要区别房地产销售的方式，一般情况下房地产销售分三种情况：

1、一次销售完成，在办理销售过户手续前一次性缴清相关税金。这种做法下不存在土地增值税的预估问题；

2、以分期收款方式转让房地产，按合同约定的收款日确定缴税日期，这时要先计算出

全部房产的应交土地增值税总额，按总税额除以房地产总收入，确定税额与收入的比例，在每次约定的收款到期日按该比例和本期应收款项金额缴纳相应金额的税款。这种情况下，由于仍然是一次性实现销售，只是款项分期收取，在实现销售时应缴纳的税款总额即已确定，期末只需将已计提但尚未实际缴纳的税款确认为负债，也不涉及对负债金额的估计问题；

3、项目竣工决算前转让房地产的，因为相关成本未确定等原因，无法据实计算相关扣除成本，这时应按照当地规定的方法预缴土地增值税，在最后完成决算后再进行清算。其中税务局需要按收入确认的情况预缴土地增值税。对于预缴的土地增值税一般在“其他流动资产”中列报，待清算后再计入损益。对这种情况可能涉及对已实现销售的部分在未来清算时需补缴土地增值税金额的估计。

对于上文所述的第三种情况，基于权责发生制原则和配比原则的要求，以及《企业会计准则——基本准则》对“负债”这一会计要素的定义，我们认为，在会计上确认房地产开发产品的销售收入时，相关的土地增值税缴纳义务已经构成一项“很可能导致经济利益流出企业的现时义务”，符合《企业会计准则——基本准则》对“负债”这一会计要素的定义；且房地产开发产品的销售收入通常采用《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中的“商品销售模式”（《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》中的“在某一时点履行的履约义务”）确认，而商品销售收入确认应满足的条件之一是“相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量”，我们认为此处的“成本”也包含了销售环节的相关税费（包括土地增值税在内），因此确认销售收入也就隐含着“包含税费在内的相关成本能够可靠计量”的含义。综上，在会计上确认开发产品销售收入的时点，相关的土地增值税清算义务已经符合负债定义，且其金额能够可靠计量，根据《企业会计准则——基本准则》第二十三条和第二十四条的规定，应当把与已确认销售的房地产开发产品相对应的土地增值税清算义务予以计提，确认相关负债。当然，因为土地增值税清算义务的金额在实际进行清算之前只是一个估计，因此不可能做到百分之百准确，只需能够对其清算义务所涉及的金额作出相对可靠的估计即可，后续每个资产负债表日，都需要对其估计金额进行复核，必要时对该项会计估计进行调整，按《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定的未来适用法进行会计估计变更的衔接处理。

问题2-3-37(涉及土地增值税的以公允价值计量的投资性房地产的递延所得税负债计量)

问题：

在确认投资性房地产由于公允价值变动导致的资产账面价值与计税基础不一致导致的递延所得税负债时，对于投资性房地产增值对应的潜在土地增值税纳税义务，应如何考虑？

解答：

在 IFRS 下，通常认为中国的土地增值税也是《国际会计准则第 12 号——所得税》（以下简称“IAS 12”）所定义的“所得税”中的一种。IAS 12 第 2 段规定：“For the purposes

of this Standard, income taxes include all domestic and foreign taxes which are based on taxable profits. Income taxes also include taxes, such as withholding taxes, which are payable by a subsidiary, associate or joint venture on distributions to the reporting entity.”

（在本准则中，所得税包括各种以应税利润为基础的国内和国外税额。所得税也包括应由子公司、联营企业或合营企业支付的、对分配给报告企业的利润的征税，例如预扣税），因此也可能存在递延所得税确认问题。由于中国《企业会计准则第 18 号——所得税》与 IAS 12 在此方面并无实质性差异，因此我们理解可以参照 IFRS 中的该项规定考虑是否需要就土地增值税确认递延所得税负债问题。

根据 IAS 12 第 51 段，“The measurement of deferred tax liabilities and deferred tax assets shall reflect the tax consequences that would follow from the manner in which the entity expects, at the end of the reporting period, to recover or settle the carrying amount of its assets and liabilities.”即：递延所得税负债和资产的计量，应反映在资产负债表日从企业预期收回或清偿其资产和负债账面金额的方式中推算出的纳税后果。《企业会计准则第 18 号——所得税》第十八条也规定：“递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，即在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。”

由于土地增值税仅在不动产发生转让等权属转移的情况下才征收，如果企业的意图是长期持有以赚取租金收入，在可预见的未来并无转让该不动产的计划，则因为在可预见的未来并不会发生土地增值税纳税义务，故无需针对土地增值税确认递延所得税负债；如果有明确的意图在可预见的未来出售，则在公允价值计量模式下，需考虑其账面价值和土地增值税计税基础（就土地增值税而言，其计税基础即为发生不动产转让时按照土地增值税相关规定确定的扣除项目金额）之间存在应纳税暂时性差异，需对此确认递延所得税负债。

此时还应注意：由于土地增值税本身可以在企业所得税前扣除，因此如果就土地增值税确认递延税项，则还需考虑土地增值税的递延税项与企业所得税的递延所得税负债之间的互相影响，即土地增值税的这部分递延税项自身的账面价值大于在企业所得税下的计税基础，此时各方面因素相抵后，对企业所得税确认的递延所得税负债可能减少，但就土地增值税确认的递延税项与就企业所得税确认的递延所得税负债之和可能并不等于在不考虑土地增值税递延税项的情况下确认的企业所得税递延负债。

问题2-3-38(上年多计提的所得税费用在年度汇算清缴时冲回是否调整本年期初未分配利润)

问题：

如下文背景资料所述，上年多计提的所得税费用在年度汇算清缴时冲回，是否调整本年

期初未分配利润？

背景：

A 公司 2018 年度财务报表中计提当期所得税费用 10,839,364.62 元。2019 年 5 月企业所得税汇算清缴结果，2018 年度应纳企业所得税额为 261,319.13 元。A 公司冲回上年多计提的所得税费用 10,578,045.49 元。导致差异的原因主要为 A 公司编制 2018 年度财务报表时计算当期所得税费用未考虑以下调整事项：

1、A 公司 2018 年发生《节能节水 and 环境保护专用设备企业所得税优惠目录(2017 版)》所规定的专用设备投资额 34,295,294.84 元，且该设备为公司自身投入使用，无出租或转让的情形，其购买的专用设备的资金来源于企业自筹资金，无财政拨款。

A 公司聘请专业机构评估 2018 年允许抵免的专用设备投资额，在编制 2018 年度财务报表时，A 公司尚未获得 2018 年允许抵免的专用设备投资额的评估报告，因此在计算 2018 年当期所得税费用时未考虑其影响。

A 公司于 2019 年 5 月份向当地税务机关申请购置专用设备投资抵免企业所得税备案事项，税务机关准予受理，因此在 2018 年度汇算清缴时抵免 2016 年度的应纳所得税额 3,429,529.48 元。

2、弥补以前年度亏损（2017 年度税务亏损）影响所得税额 1,625,985.48 元。

3、研发费用加计扣除 7,242,071.68 元，汇算清缴时调减所得税费用 1,810,517.92 元。A 公司于 2019 年 5 月份向税务机关提交关于研发费用加计扣除的相关资料，税务机关核准。

4、不征税收入以及其他类资产调减项目合计影响所得税额 3,712,012.61 元。

解答：

本案例属于如何区分会计估计变更和前期差错更正的问题，可参考证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》中的“问题 1-24 区分会计估计变更和差错更正”所述原则处理。原文如下：

企业不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错。如果企业前期作出会计估计时，未能合理使用报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，则应属于前期差错，应当适用前期差错更正的会计处理方法；反之，如果企业前期的会计估计是以当时存在且预期能够取得的可靠信息为基础作出的，随后因资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化而变更会计估计的，则属于会计估计变更，应当适用会计估计变更的会计处理方法。

本案例中导致 2018 年财务报表中当期所得税费用与所得税汇算清缴时的差异由多个原因导致，分项分析如下：

1、专用设备投资抵免

根据国家税务总局《企业所得税优惠政策事项办理办法》（国家税务总局公告[2018]23 号）规定，“企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方

式。企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以按照《目录》列示的时间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。同时，按照本办法的规定归集和留存相关资料备查。”。该公告附件“企业所得税优惠事项管理目录（2017年版）”中的第66项“购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额按一定比例实行税额抵免”详细说明了该项优惠政策的法规依据和需留存备查的材料，包括：（1）购买并自身投入使用的专用设备清单及发票；（2）以融资租赁方式取得的专用设备的合同或协议；（3）专用设备属于《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》或《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》中的具体项目的说明；（4）专用设备实际投入使用时间的说明。

依据《关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录、节能节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税〔2008〕48号）就符合所得税抵免优惠目录条件安全专用设备的税收优惠具体执行问题已有明确：“一、企业自2008年1月1日起购置并实际使用列入《目录》范围内的环境保护、节能节水 and 安全生产专用设备，可以按专用设备投资额的10%抵免当年企业所得税应纳税额；企业当年应纳税额不足抵免的，可以向以后年度结转，但结转期不得超过5个纳税年度。”

根据上述规定，A公司应于2018年末，依据当时可获得的信息，合理估计是否满足享受该项优惠的条件，以及能否提交符合要求的备案材料和留存备查资料。如确认符合条件且能够按时、按要求提交全部备案材料的，则在当年度计提所得税费用和应交所得税时即应考虑该投资抵免事项的影响。如果在2018年度财务报表编制时，根据当时可获得的信息合理确定将可以享受该税收抵免优惠，也能够于年度汇算清缴时（注：国家税务总局公告[2015]76号：第七条 企业应当不迟于年度汇算清缴纳税申报时备案）提交符合要求的备案材料，则应在编制2018年度财务报表时考虑该调整事项对当期所得税费用和应交所得税的影响。A公司在编制2018年度财务报表时未考虑其影响的，则属于“由于重大人为过失或舞弊等原因，未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况”，应认定为前期差错，并依据其影响的重要程度考虑是否需对2018年度报表进行追溯重述。

2、弥补2017年度亏损

根据现行的企业所得税法律法规，当企业有累积未弥补亏损，且尚未超出税法规定的税前补亏年限（5年）时，其在补亏期间获得的应纳税所得额，首先用于弥补税务亏损，至税务亏损弥补完后有剩余的应纳税所得额时才需要计算纳税。相应地，对税前补亏期间递延所得税资产的确认也应体现出税法规定的这一顺序，即：在未来的税前补亏年限内预计可获得的应纳税所得额的限度内，首先应当确认与可弥补亏损相关的递延所得税资产，只有当已就所有的尚未超出税前补亏期限的可弥补亏损均确认了递延所得税资产后，如果预测税前补亏期间可获得的应纳税所得额大于需在税前弥补的累计亏损，才能在剩余的预计应纳税所得额

的限度内，就资产、负债的账面价值和计税基础之间的可抵扣暂时性差异(如资产减值准备)确认相应的递延所得税资产。

对此问题具体处理时，应关注在 2018 年年末前，这部分亏损的税前弥补是否已经获得主管税务机关确认。如果这部分亏损是前期延续下来的，在以前年度汇算清缴时已经获得主管税务机关确认，则我们理解在 2018 年度所得税费用计算时不考虑其影响是不恰当的，应认定为前期差错。

3、研发费用加计扣除

该性质也属于如何区分会计估计变更和前期差错更正的问题。解析参见针对“1、专用设备投资抵免”的回复。

依据“企业所得税优惠事项管理目录（2017 年版）”第 20 项“开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除”，该项优惠政策也是在汇缴时享受。A 公司在 2019 年 5 月对 2018 年度所得税汇算清缴时已完成备案，处理思路同“1、专用设备投资抵免”，此处不再重述。

但是，我们也理解，由于税务机关对最终准予加计扣除的项目普遍审核较严，在最终获准备案之前，可能仍有较大不确定性。因此以往通常的做法是在获得备案时（即汇算清缴年度的下一年度）对加计扣除的影响进行会计处理。由此，在 2019 年的财务报表中确认 2018 年度的加计扣除影响就不构成一项前期会计差错。

4、不征税收入和其他类资产调减项目

我们建议 A 公司根据不征税收入和其他类资产调减项目的明细进行具体分析。对不征税收入而言，参照《企业所得税法》的规定：

第七条 收入总额中的下列收入为不征税收入：（一）财政拨款；（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；（三）国务院规定的其他不征税收入。

如果该事项涉及 A 公司纳税时应调减而未调减的不征税收入在税收政策运用方面不存在重大不确定性，但 A 公司在 2018 年末资产负债表日计算所得税费用时未予以考虑，则作为一项适用法律法规相关的政策错误导致的前期差错进行相应处理（参见针对“1、专用设备投资抵免”的处理）。

第三章 长期股权投资和企业合并业务问答

第一节 股权转让损益确认和长期股权投资确认问题

问题3-1-1（以土地使用权对联营企业投资的会计处理）

问题：

基于下文“背景”资料所述，D公司个别报表、B公司合并报表中如何确认投资成本？500万元的土地增值收益是否实现？

背景：

A公司是国有独资公司，直接控股B公司和C公司，D公司是B公司的全资子公司。

现D公司以自有土地（账面价值454万元，评估值954万元）作价954万元，及货币资金869万元投资C公司，占C公司20%的股份，能施加重大影响。

解答：

1、D公司个别报表：因为D公司系以一项非货币性资产（土地使用权）换取另一项非货币性资产（对C公司的长期股权投资），且对被投资企业持股20%，能对被投资企业C公司施加重大影响（但丧失了对所出资土地的控制权），鉴于股权投资和土地使用权在未来现金流量的金额、时间、风险程度上存在实质性差异，因此按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定，属于具有商业实质的非货币性资产交换，按照投出资产的公允价值作为长期股权投资的初始成本，并在资产处置收益中确认该土地使用权的处置损益。

另外，由于系以非货币性资产投入到联营企业，联营企业以自身股权作为对价支付形式，相当于投资者与联营企业之间的顺流交易。因此，参照《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十三条“投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。”有关规定，应当在权益法核算时按比例抵销该500万元的增值收益的20%，减少投资收益和长期股权投资，即实际净影响损益400万元（资产处置收益——土地处置收益500万元，投资收益-100万元）。

2、D公司合并报表：与D公司个别报表层面影响类似，区别是在D公司合并报表层面，需在上述个别报表层面分别抵减投资收益和长期股权投资处理的基础上，再补做一笔调整分录：借记资产处置收益，贷记投资收益100万元（ $= (954 - 454) \times 20\%$ ）。在合并报表层面实际确认的资产处置收益——土地处置收益为400万元，即应归属于C公司的其他股东（除D公司以外）在C公司中所持股权比例的部分收益。

3、B公司个别报表：因其对D公司的长期股权投资在个别报表层面采用成本法核算，故该事项对B公司个别报表层面无影响。

4、B公司合并报表：因为D公司是B公司的全资子公司，因此B公司合并报表层面的

处理原则与前述 D 公司合并报表层面的处理原则一致。

5、A 公司合并报表：本案例中所涉及的公司（B、C、D）均在 A 公司的合并报表范围内，即属于 A 公司可控制范围内的内部交易，对由 A、B、C、D 所构成的合并集团的对外财务状况、经营成果和现金流量不产生影响。因此，在 A 公司的合并报表层面，应完全抵销该项内部交易的影响，就如同该项内部投资交易没有发生过一样。

问题3-1-2（以联营企业股权对另一联营企业增资的会计处理）

问题：

以持有的联营企业股权对另一联营企业增资，对换入的另一联营企业股权投资如何进行计量？

背景：

A 公司于 2014 年 11 月 30 日以持有的对联营企业 B 公司的股权（原持股比例 25%）向另一联营企业 C 公司（持股比例 40%）增资 1.3 亿元（评估值），C 公司的另一股东同比例对其进行增资。增资后 A 公司对 C 公司的持股比例不变。

A 公司原持有 B 公司 25%的股权，截止 2014 年 11 月 30 日，A 公司对 B 公司长期股权投资的账面价值为 1.2 亿元。

A 公司持有 C 公司 40%的股权，D 公司持有 C 公司 60%的股权。

解答：

本案例中，在 A 公司层面，以原持有的 B 公司 25%股权对持股 40%的联营企业 C 公司增资，事实上不再对 B 公司保留重大影响（通常认为，重大影响仅存在于直接持股关系的情形中，“间接重大影响”并不存在，即投资方对联营企业的联营企业不具有重大影响；这一点与控制、共同控制不同，控制和共同控制可以逐层向下传递，因此“间接控制”和“间接共同控制”是可能存在的）。因此，对于丧失对 B 公司重大影响的事项，应根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第一款的规定处理，即“投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理”。

据此，A 公司将原持有的 B 公司 25%股权向联营企业 C 公司增资，应将 B 公司 25%股权投资的公允价值和账面价值之间的差额计入当期投资收益；相应地，新增的对 C 公司的股权投资的成本应根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》中对具有商业实质且换出资产公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换的规定，按换出资产（即 B 公司 25%的股权）的公允价值作为初始投资成本。即，从《企业会计准则第 2 号——长期股权投资

《（2014 年修订）》对丧失对联营企业重大影响的处理规定和《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》中具有商业实质的非货币性资产交换的会计处理规定的角度，所得出的处理结论是一致的。

A 公司以 B 公司 25% 股权对 C 公司增资的账务处理应为：

借：长期股权投资——C 公司	1.3 亿元
贷：长期股权投资——B 公司	1.2 亿元
投资收益	1,000 万元

在本案例中，因为 C 公司的两个股东 A 和 D 是等比例增资，增资前后双方在 C 公司的股权比例保持不变。如果双方非同比例增资，但增资前后 C 公司都是 A 公司的联营企业，则相关会计处理可参考以下会计准则的规定或指引：

（1）如果增资后 A 公司在 C 公司中的股权比例上升的，则可参考“[问题 3-1-61（增持联营企业股权但增持后仍为联营企业的处理）](#)”；

（2）如果增资后 A 公司在 C 公司中的股权比例下降的，则应将另一股东 D 的增资分解为两部分：一是与 A 对 C 的增资（其金额等于用作为出资的 B 公司 25% 股权于增资日的公允价值）按比例折算的等比例出资（例如，本案例中 A 对 C 的增资的公允价值为 1.3 亿元，股权比例为 40%，则等比例折算的 D 公司出资为 1.95 亿元），二是 D 公司对 C 的出资额超出上述等比例出资的部分，即 D 的单方面超额出资。首先假设 A 公司与 D 公司等比例对 C 公司增资，A 公司出资 1.3 亿元，D 公司出资 1.95 亿元，完成该步骤后 A 与 D 在 C 的股权比例保持 40% 对 60% 不变，A 在 C 的净资产中所享有份额的增加额与本次增资成本相同，即 1.3 亿元；然后是 D 公司的单方面超额出资，对这部分超额出资导致的 A 公司在 C 公司中的股权比例稀释，A 公司在权益法核算时，应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十一条的相关规定处理。

问题3-1-3（从联营企业购买业务构成非同一控制下业务合并的抵销处理）

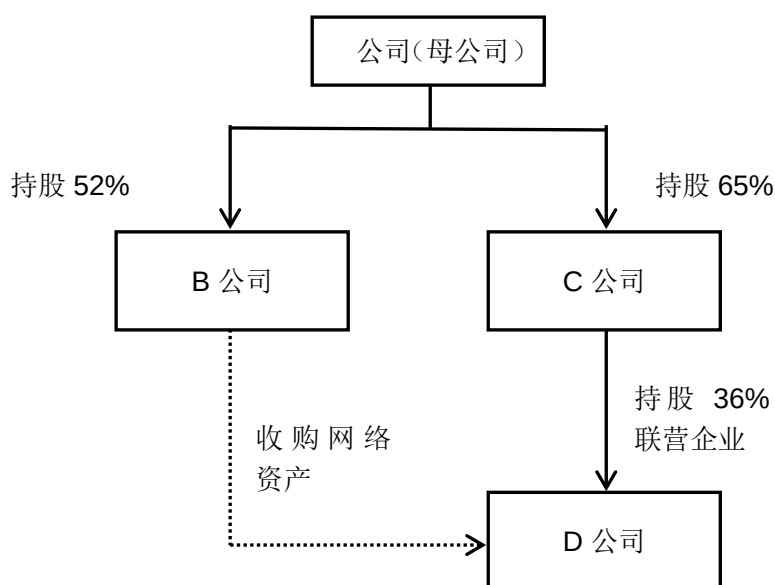
问题：

从联营企业购买业务构成非同一控制下业务合并时如何抵销处理？

背景：

A 公司为最终控制方（母公司），B 公司系 A 公司的控股子公司，持股比例 52%，C 公司系 A 公司的控股子公司，持股比例 65%，D 公司系 C 公司投资的联营企业，持股比例 36%，D 公司其余股东持股 64%。

股权结构如下图所示：



发生如下经济业务事项：

(1) 2013 年 12 月 31 日，B 公司完成对 D 公司网络资产及相关业务的收购，此项资产收购构成业务合并，形成非同一控制下的业务合并。B 公司支付的合并对价为 60,000 万元，网络资产公允价值为 34,000 万元，两者差额 26,000 万元在合并报表中体现为商誉。

(2) 2013 年 12 月 31 日，C 公司根据 D 公司经营状况，按持股比例确认投资收益 $26,000 \times 36\% = 9,360$ 万元。D 公司经营状况见下表（单位：万元）：

日期	科目	金额	备注
2013 年 12 月 31 日	所有者权益	73,000	
2013 年度	净利润	26,000	其中处置网络资产形成资产处置收益 25,000 万元

上述事项在 A 公司编制 2013 年年报时，C 公司确认的投资收益与 D 公司出售网络资产有关，购买网络资产的 B 公司是 A 公司合并范围内控股子公司，企业在编制 A 公司的合并报表时，C 公司对 D 公司个别报表层面确认的投资收益，与合并报表层面因 B 公司完成对 D 公司网络资产的收购确认的商誉，是否应按比例抵销？

解答：

C 公司对 D 公司进行权益法核算时，不涉及对内部交易损益的抵销和调整问题。

在 A 公司合并报表层面，B 公司收购 D 公司网络资产业务的交易属于向联营企业购买构成业务的资产组（非同一控制下业务合并）。在编制 A 公司的合并报表时，不需对 C 公司个别报表层面确认的对 D 公司的权益法投资收益和 A 公司合并报表层面确认的合并商誉进行抵销。

结论基础：

对本案例所涉及的相关事实进一步分析如下：

(1) 本案例所涉及的各公司中，由上图可知 C 公司和 B 公司之间不存在股权投资关系，

而是平行关系，即 C 公司直属于 A 公司，不在 B 公司的控制范围之内。

（2）本案例与一般的投资方与联营企业之间逆流交易的区别在于**交易标的构成“业务”**。由于合并集团（A 公司的合并报表会计主体）原先通过联营企业在该业务中享有 36% 的权益，现在通过业务收购享有其 100% 的权益（按 B 公司的期末股权结构计算，其中 48% 属于持有 B 公司股权的少数股东），因此可以看作一项通过分步交易实现的非同一控制下业务合并，根据《企业会计准则解释第 4 号》第三条的规定，此时的合并成本应按照所支付的合并对价的公允价值计量，在合并报表层面对所取得的资产、负债也按照公允价值予以初始计量。

（3）如果按照长期股权投资准则规定的权益法核算原则，合并报表层面实际的合并成本应等于合并对价的公允价值减去权益法核算中被抵销的内部交易未实现损益的相应份额，也就是说，企业合并准则（在 IFRS 体系下对应的准则为《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（以下简称 IFRS 10）和《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》（以下简称 IFRS 3））与长期股权投资准则（在 IFRS 体系下对应的准则为《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》（以下简称 IAS 28））在这个问题上存在冲突，目前这个问题也已被国际会计准则理事会（IASB）和国际财务报告解释委员会（IFRIC）关注到。

（4）为此，IASB 于 2012 年 12 月发布了一项征求意见稿《投资企业与其联营或合营企业之间的资产转让或投入（对 IFRS 10 和 IAS 28 的建议修订）》（*Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture (proposed amendments to IFRS 10 and IAS 28)*），其中建议在 IAS 28 中增设第 31A 段，其内容为：“投资方（包括其纳入合并财务报表范围的子公司）与其联营或合营企业之间发生资产转让或投入交易，如果该资产构成 IFRS 3 所定义的‘业务’，则相关损益应当在投资方的财务报表中全额确认（即投资方在该交易所产生的损益中应享有或承担的份额不予以抵销）”（*The gain or loss resulting from the sale or contribution of assets that constitute a business, as defined in IFRS 3, between an investor (including its consolidated subsidiaries) and its associate or joint venture is recognised in full in the investor’s financial statements (ie the investor’s interest in the gains or losses resulting from these transactions is not eliminated).*）。

另外，在该征求意见稿的“结论基础”部分的 BC8 段中提到：

IASB 和解释委员会决定，“顺流”和“逆流”交易均应受到该项对 IFRS 10 和 IAS 28（2011）的建议修订的影响。IASB 和解释委员会关注到，如果联营或合营企业向投资方出售资产，而该项资产构成“业务”（在一项“逆流”交易中），由此导致投资方取得对该业务的控制权，则该投资方应根据 IFRS 3 的规定，将该业务作为一项业务合并进行处理。IASB 和解释委员会得出结论，认为该投资方应当：

①按公允价值确认所取得的资产和负债；以及

②确认在联营或合营企业的处置该项业务的损益中所应享有或承担的份额。

IASB 和解释委员会关注到，投资方运用 IAS 28（如本征求意见稿所建议的）中的要求在其财务报表中进行会计处理的结果，与 IFRS 3 对分步交易实现企业合并的会计处理要求是一致的。

（The IASB and the Interpretations Committee decided that both ‘upstream’ and ‘downstream’ transactions should be affected by the proposed amendments to IFRS 10 and IAS 28 (2011). The IASB and the Interpretations Committee noted that if assets that constitute a business were to be sold by an associate or joint venture to the investor (in an ‘upstream’ transaction), with the result that the investor takes control of that business, the investor would account for this transaction as a business combination in accordance with IFRS 3. In that case, the IASB and the Interpretations Committee concluded that the investor should:

(a) recognise the assets and liabilities acquired at their fair values; and

(b) recognise its share in the associate’s or joint venture’s gains or losses resulting from the disposal of the business.

The IASB and the Interpretations Committee noted that the accounting treatment in the investor’s financial statements resulting from the application of the requirements in IAS 28 (as proposed in this Exposure Draft) is consistent with the requirements in IFRS 3 for a business combination that is achieved in stages.)

从目前征求意见的反馈情况看，反响良好，大部分反馈意见均支持该修改，同时该修改也得到了 IFRIC 的支持。2014 年 9 月，IASB 正式发布了对 IFRS 10 和 IAS 28 的上述修订，将于 2016 年 1 月 1 日起生效。

（5）因此，针对本案例，基于不同准则存在冲突，以及目前 IASB 和 IFRIC 对该冲突的解决方案已经形成倾向性意见的事实（修改后的准则已发布），我们理解：

①C 公司对 D 公司进行权益法核算时，不涉及对内部交易损益的抵销和调整问题。

②在 A 公司合并报表层面，B 公司收购 D 公司网络资产业务的交易属于向联营企业购买构成业务的资产组（非同一控制下业务合并）。在编制 A 公司的合并报表时，不需对 C 公司个别报表层面确认的对 D 公司的权益法投资收益和 A 公司合并报表层面确认的合并商誉进行抵销。

问题3-1-4（对联营企业或合营企业在其投资方中所持股权的会计处理）

问题：

如果联营企业不能对其持有投资方的股权（互相投资，亦称为“循环投资”）采用权益法核算，则投资方应如何计量这部分权益的影响？

背景：

投资方A公司持有其联营企业B公司20%的股权；B公司持有A公司10%的股权，但不构成重大影响。

情形1

本年度B公司的净利润为1,300万元，其中包括A公司分配的股利100万元和B公司对A公司投资产生的公允价值变动计入当期收益200万元。

情形2

本年度B公司的净利润为1,100万元，包括A公司分配的股利100万元和B公司对A公司投资产生的公允价值变动计入其他综合收益200万元。

解答：

在以上两种情形下，按照权益法，投资方A公司持有联营企业B公司股权所确认的投资收益都是200万元，该投资收益是根据联营企业B公司的净利润减去其持有投资方A公司股权所确认的投资收益之后的净额1,000万元，再乘以A公司对B公司的持股比例20%而求得的。

在情形2中，如果B公司将其对A公司的投资分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产(或修订前金融工具准则下分类为可供出售金融资产，以公允价值计量)，则A公司因持有对B公司的长期股权投资(权益法核算)而确认的在B公司的其他综合收益中所占份额也应当扣减B公司持有对A公司的股权投资产生的其他综合收益(非交易性权益工具投资公允价值变动或可供出售金融资产公允价值变动)。

在以上两种情形下，因为A公司事实上间接持有其自身的2%股权，故A公司还应当通过相应减少其股东权益余额和“长期股权投资——B公司”的余额，并采用减少后的股份数来计算每股收益。

结论基础：

当采用权益法核算一项长期股权投资时，投资方应采用与合并程序类似的程序。参照《国际会计准则第10号——合并财务报表》应用指南第86(3)段中的规定，合并程序包括与集团内部交易相关的收入和收益(包括子公司在母公司中所持投资带来的收益)和费用的抵销。

因此，投资方在采用权益法核算对联营企业的长期股权投资时，应抵销其联营企业对其投资产生的收益，包括股利和确认为当期损益或其他综合收益的公允价值变动额。

《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第26段指出：“*适合于权益法应用的许多程序与《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》中描述的合并程序类似。而且，对取得子公司进行会计处理所采用程序的基本概念，也在对取得联营企业或合营企业中投资进行会计处理时被采纳。*”

《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第28段指出：“*主体(包括纳入合并财务报表范围的子公司)与联营企业或合营企业之间因‘逆流’和‘顺流’交易产生的利得和损失，在主体财务报表中确认的部分仅限于与非关联投资者在联营企业或合营企业中*

的权益相关的部分。‘逆流’交易的例子，如将联营企业或合营企业的资产出售给投资者。‘顺流’交易的例子，如将投资者的资产出售或赠予联营企业或合营企业。这些交易带来的投资者享有的联营企业或合营企业的损益份额应予抵销”。《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十三条也规定：“投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。”

问题3-1-5（对本企业与联营企业和合营企业之间互相投资的会计处理）

问题：

- 1、企业应当如何核算本企业与联营企业之间的互相投资？
- 2、在涉及交叉持股的情况下，每股收益应如何调整计算？

背景：

A公司持有其联营企业B公司20%的股权，并对B公司具有重大影响；

B公司持有其联营企业A公司20%的股权，并对A公司具有重大影响；

A公司和B公司的股本都是100,000元（分为10万股，每股面值1元），A公司的净利润（不含其在B公司的净利润中享有的份额）为100万元，同样，B公司的净利润（不含其在A公司的净利润中享有份额）为100万元。

不考虑税费的影响，且假设不存在应付股利。

因此，A公司的利润（a）和B公司的利润（b）互相依赖的经济现实由以下联立方程式解答：

$$a = 100 + 0.2b$$

$$b = 100 + 0.2a$$

因此，求解该联立方程式得出如下结果：a = 125，b = 125

解答：

1、净额法可用于对两个互为联营企业的企业之间互相投资的会计处理。这个方法不考虑互相投资额，只考虑投资方在联营企业享有的扣除由互相投资产生的股权收益后净利润的份额。

因此，本案例中A公司和B公司在各自财务报表中的新增利润分别限于20万元，而不是通过上述“背景”部分中的联立方程式得出的25万元（=125-100）。

2、计算每股收益时，普通股的加权平均数中应扣减实质上的交叉持股数（本案例中各为100,000股×20%×20%=4,000股）。因此，为计算每股收益，主体A和B的普通股数量应各调减至96,000股。此外，还应调整减少两公司各自的权益余额及其对联营企业的长期股权投资的余额，调整金额为主体自身股权4%对应的权益余额。

结论基础：

（说明：以下讨论系基于国际财务报告准则（IFRS）体系下的相应规定。因为中国企业会计准则和IFRS在这些方面的规定没有差异，因此本问题解答也同样适用于中国企业会计准则体系下对该类问题的处理。）

1、根据《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第27段（详见下文）的字面意思，本案例中A公司确认其在B公司的净利润中所享有的份额时，其计算基数应包括B公司采用权益法核算确认的利润。然而，在A、B两公司互相投资的情况下，这种方法会导致重复计量A的利润。因此，采取“净额法”直接计算本企业占有联营企业利润（不含互相投资形成的利润）的相应份额（20%）的方法更加恰当。在本例中，净额法导致A公司和B公司都确认120万元的利润。5万元的差额代表了互相进行权益性投资的影响额，因而不计入利润。

进一步支持以上观点的证据是按照权益法计量是采用与合并程序类似的程序，例如抵销未实现利润。根据《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》B86（3）段，子公司对母公司的投资产生的收益应予以抵销，因此，在权益法会计核算中运用与合并程序类似的程序时，联营企业对投资方的投资产生的收益也应予以抵销。

《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第27段指出：“集团在联营企业或合营企业中享有的份额是母公司及其子公司持有的该联营企业或合营企业的股份之和。集团其他联营企业或合营企业所持有的股份不予考虑。如果某一联营企业或合营企业拥有子公司、联营企业或合营企业，采用权益法时考虑的损益、其他综合收益以及净资产则是该联营企业或合营企业的财务报表中确认的部分（包括该联营企业或合营企业享有的其联营企业和合营企业的损益、其他综合收益以及净资产的份额），但是，在此之前为统一会计政策必须作相应调整（参见第35段和第36段）。”

《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第26段指出：“适合于权益法应用的许多程序与《国际财务报告准则第10号》中描述的合并程序类似。而且，对取得子公司进行会计处理所采用程序的基本概念，也在对取得联营企业或合营企业中投资进行会计处理时被采纳”。

《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》第B86段指出：“合并财务报表：……（3）全部抵销与集团公司内部所有交易相关的资产、负债、权益、收入、费用和现金流（全部抵销因集团内部交易损益确认的资产，比如，存货或固定资产）”。

2.在计算每股收益时，由于同样的原因——采取净额法确定利润，即在权益法核算中应当运用编制合并报表时所采用的原则，这包括对集团内部交易余额（例如联营企业对投资方的投资）的抵销，因而需要调整发行普通股的数量。因此，调整会减少主体的权益金额及其对联营企业的投资，调整额为主体自身股权4%对应的权益余额。

联营企业不构成集团的一部分，因而其持有投资方的股份不是通常定义的“库存股”。然而，以上结论并不依赖于将联营企业的持股作为库存股，而是如上所述，该结论系基于

IAS28第26段中的规定，即为运用权益法而采取的许多适当程序与IFRS10中描述的合并程序相类似。根据IFRS10第B86（3）段的规定，对于子公司持有母公司的股份，应进行抵销处理。同样的程序也可以运用于权益法会计核算，结果与从权益中抵销库存股的会计处理相似，因而在确定每股收益时需扣除联营企业之间交叉持股所对应的本企业股份数量。

《国际会计准则第32号——金融工具：列报》第33段指出：“如果主体重新获取自身权益工具，这些工具（“库存股”）应当从权益中扣减。购买、出售、发行或撤销主体自身权益工具所产生的利得或损失不应计入损益。主体或集团其他成员可能获取并持有这类库存股。支付或收到的对价应当直接在权益中确认。”

《国际会计准则第32号》的应用指南中第36段指出，不论重新获取主体自身权益工具的原因如何，主体自身权益工具都不应当确认为一项金融资产。

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014、2017年修订）》第二十六条：回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。库存股可由企业自身购回和持有，也可由企业集团合并财务报表范围内的其他成员购回和持有。

问题3-1-6(联营企业之间转让资产的交易及其期末未实现损益在权益法核算中的抵销)

问题：

对于投资方而言，两家联营企业之间相互转让股权投资后，如何按权益法确认投资收益？

背景：

A公司和B公司为两家上市公司，他们共同设立了C公司、D公司和E公司。C公司由A公司（持股70%）控制，另30%股权由B公司持有；D公司和E公司由B公司（持股70%）控制，另30%股权由A公司持有。C公司和E公司共同参股了F公司，分别持有其37.5%的股份。现出于B公司内部整合需要，2014年12月1日，E公司将其持有的F公司的全部37.5%股权按照原投资价款转让给了D公司（2014年初E公司账面“长期股权投资——F公司”按权益法核算后金额为4.5亿元，原投资成本为5亿元。假设交易价格是公允的）。股权转让后，E公司2014年将产生0.5亿元的净投资收益（转让前2014年权益法核算部分的持有投资收益将与处置收益互抵）；D公司取得投资后，对F公司按权益法核算，2014年内只按持股比例核算F公司12月净损益及其他权益变动。

解答：

对B公司而言，该交易是一项联营企业股权在不同子公司之间转移的内部交易，在合并报表层面应完整抵销其影响。相关处理方法在《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》及其应用指南中已有明确规定，应不存在需特殊考虑的会计处理问题。

对A公司而言，同受其重大影响的两家联营企业之间互相转让一项对联营企业的股权

投资，也同样属于应抵销的内部交易。在对 E 公司（该交易中的“卖方”）进行权益法核算时，应当按比例抵销其所确认的转让 F 公司 37.5%股权的收益，具体抵销金额应等于：E 公司确认的股权转让收益 5,000 万元×A 公司对 E 公司的持股比例 30%×A 公司对 D 公司的持股比例 30%=450 万元。

另外，此次重组后，F 公司仍然是 A 公司的联营企业（A 公司的子公司 C 公司持有 F 公司 37.5%的股权，在此次重组前后无变化）。在 A 公司的合并财务报表中，由子公司 C 持有的 F 公司 37.5%股权的权益法核算不受此次 D、E 之间交易的影响。

结论基础：

（说明：以下讨论系基于国际财务报告准则（IFRS）体系下的相应规定。因为中国企业会计准则和IFRS在这些方面的规定没有差异，因此本问题解答也同样适用于中国企业会计准则体系下对该类问题的处理。）

《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第28段中指出：主体（包括纳入合并财务报表范围的子公司）与联营企业或合营企业之间因“逆流”或“顺流”交易产生的利得和损失，在主体财务报表中确认的部分仅限于与非关联投资者在联营企业或合营企业中的权益相关的部分。

《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第26段中指出：适合于权益法应用的许多程序与《国际财务报告准则第10号》中描述的合并程序类似。而且，对取得子公司进行会计处理所采用程序的基本概念，也在对取得联营企业或合营企业中投资进行会计处理时被采纳。

《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》B86段指出：合并财务报表：……（3）全部抵销与集团公司内部所有交易相关的资产、负债、权益、收入、费用和现金流（全部抵销因集团内部交易损益确认的资产，比如，存货或固定资产）。

IAS 28的第28段只提及顺流和逆流交易，应当认为这是对该准则第26段要求的一个举例，并不是按照该准则第26段所述原则需要抵销的唯一情况。因此，IAS 28第28段和IFRS 10的B86（3）段所遵循的原则是一样的，在投资者财务报表中对于联营企业和（或）合营企业之间任何交易产生的未实现的利润均需要按投资者在交易双方中的持股比例进行抵销。

问题3-1-7（权益法核算下与联营企业间顺流交易、逆流交易的抵销处理及相关递延所得税考虑）

问题：

对于联营或合营企业向投资方出售资产的逆流交易以及投资方向联营或合营企业出售资产的顺流交易，在该交易存在未实现内部损益的情况下，投资方在采用权益法确认应享有的联营或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，同时调整对联营或合营企业长期股权投资的账面价值。

对于这一交易，在投资方个别报表层面，应按照未实现内部毛利乘以投资方对联营或合营企业的持股比例的乘积，借记“投资收益”，贷记“长期股权投资”；在投资方合并报表层面，对未实现逆流交易损益，应在个别报表层面已做出的上述调整的基础上，补做如下分录：

借：长期股权投资

贷：存货（未实现内部毛利乘以投资方对联营或合营企业的持股比例）

对未实现顺流交易损益，应在个别报表层面已做出的上述调整的基础上，补做如下分录：

借：营业收入（未实现内部毛利对应的营业收入乘以投资方对联营或合营企业的持股比例）

贷：营业成本（未实现内部毛利对应的营业成本乘以投资方对联营或合营企业的持股比例）

投资收益（未实现内部毛利乘以投资方对联营或合营企业的持股比例）

问题 1：投资方合并财务层面是否需要考虑递延所得税的调整？

问题 2：如不考虑递延所得税的影响，那么在合并财务报表附注披露时“长期股权投资—权益法下确认的投资收益”的金额与利润表项目“投资收益—采用权益法核算的投资收益”金额是否一致且均等于个别报表层面确认的投资收益？

问题 3：对于在投资方个别报表层面确认投资收益时减去的未实现毛利部分，由于在合并报表层面又进行了调整，在合并报表附注披露长期股权投资时仍是计入本期增减变动的“损益调整”项吗？

问题 4：对于投资方的子公司与联营或合营企业发生的顺流及逆流交易在投资方合并报表层面应如何抵销？。

解答：

问题 1：投资方在合并报表层面是否考虑递延所得税的调整？

合并报表层面的影响，应注意区分顺流交易和逆流交易两种情况分别讨论。

参照《企业会计准则讲解（2010）》第三章中的相关表述，在投资方个别报表层面的权益法核算中，不论与联营企业（以下为行文方便，均假设被投资方为联营企业。被投资方为合营企业时的处理原则与联营企业完全相同，下同）的交易方向是顺流还是逆流，均应按比例抵销期末未实现交易损益（此处不考虑未实现交易损失表明标的资产已发生减值等特殊情形，下同），即：假设未实现交易损益是正数，则投资方个别报表层面就该未实现损益调整权益法核算结果的分录为：

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

另外，根据《企业会计准则讲解（2010）》中的例题 3-10、3-11，如果投资方有其他子公司，需编制合并报表，则在合并报表层面还需对上述未实现损益进一步调整如下：

顺流交易：

借：营业收入

贷：营业成本

投资收益

逆流交易：

借：长期股权投资

贷：存货、固定资产等

将上述个别报表层面和合并报表层面的调整分录相叠加，得到此类未实现交易损益对合并报表层面的影响如下：

顺流交易：

借：营业收入

贷：营业成本

长期股权投资

逆流交易：

借：投资收益

贷：存货、固定资产等

由此可知，在合并报表层面，与联营企业之间的未实现交易损益抵销所造成的暂时性差异的影响，顺流交易是体现为对长期股权投资的账面价值和计税基础之间的差异；而逆流交易是体现为存货、固定资产等标的资产在合并报表层面的账面价值与其在投资方个别报表层面的计税基础（该计税基础一般等于与联营企业之间的内部交易价格）之间的差异。这两种情况下均导致相应资产（顺流交易下为长期股权投资，逆流交易下为存货、固定资产等标的资产）在合并报表层面的账面价值小于其计税基础，也就是属于可抵扣暂时性差异。

《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条和第十四条对于与一般资产相关的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产，和与对联营企业的长期股权投资相关的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产，规定了不同的条件：

第十三条 企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是，同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：

（一）该项交易不是企业合并；

（二）交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

资产负债表日，有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异的，应当确认以前期间未确认的递延所得税资产。

第十四条 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相应的递延所得税资产：

(一) 暂时性差异在可预见的未来很可能转回;

(二) 未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

即,对与联营企业投资相关的可抵扣暂时性差异,只有当暂时性差异在未来很可能转回且未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的情况下,才确认递延所得税资产,其他情况下不确认递延所得税资产。如果投资方和联营企业均为符合条件的居民企业,则因为《企业所得税法》规定符合条件的居民企业之间的股息、红利属于投资方的免税收入,因此只有在可预见的未来很可能处置该项股权投资且预计处置该项股权投资的年度可产生足够多的应纳税所得额的前提下,才可就该项暂时性差异确认递延所得税资产。因此对顺流交易未实现损益而言,投资方合并报表层面确认递延所得税资产的条件相对严格。

对于逆流交易未实现损益而言,因为其调整的影响在投资方合并报表层面导致存货、固定资产等标的资产的账面价值小于计税基础,导致可抵扣暂时性差异,只要满足《企业会计准则第18号——所得税》第十三条所列条件,即应确认递延所得税资产(需注意该条所列的“初始确认豁免”不适用于此处讨论的情形,因为在合并报表层面虽然涉及标的资产的初始确认问题,但在初始确认标的资产的同时涉及投资收益的确认和调整,故不满足“交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)”这一条件)。相应地,对于逆流交易未实现损益而言,其确认递延所得税资产的条件相对较为宽松,需确认递延所得税资产的情形也相对多见,即只要作为买方的投资方(标的资产所在的主体)未来在标的资产被耗用的期间内有足够多的应纳税所得额,即应确认递延所得税资产。

问题 2: 如不考虑递延所得税的影响,那么在合并财务报表附注披露时,“长期股权投资——权益法下确认的投资收益”的金额与利润表项目“投资收益——采用权益法核算的投资收益”金额是否一致,且均等于个别报表层面确认的投资收益?

如前所述,不论是否就未实现交易损益确认递延所得税资产,投资方合并报表层面对与联营企业之间的顺流、逆流交易未实现损益的调整影响都会导致“长期股权投资”项目附注中“权益法下确认的投资收益”与利润表中“投资收益——采用权益法核算的投资收益”金额出现差异。而投资方个别报表层面这两者金额总是相等的。

问题 3: 对于在投资方个别报表层面确认投资收益时减去的未实现毛利部分,由于在合并报表层面又进行了调整,在合并报表附注披露长期股权投资时仍是计入本期增减变动的“损益调整”项吗?

对该金额,在合并报表层面披露联营企业的长期股权投资附注中,仍应作为对“权益法下确认的投资收益”(即“损益调整”)的调整,而不属于“其他综合收益”或者“其他权益变动”。

问题 4: 对于投资方的子公司与联营或合营企业发生的顺流及逆流交易,在投资方合并报表层面应如何进行抵销及调整?

首先要明确讨论前提:因为是投资方直接持有联营企业的股权,子公司并未持有联营企

业的股权，而顺流或逆流交易发生于子公司和联营企业之间，所以投资方的个别报表层面对其所持联营企业的股权进行权益法核算时不考虑该顺流或逆流交易未实现损益的抵销影响，直接在合并报表层面调整。

在此前提下，在合并报表层面，应将投资方及其子公司看作一个整体，子公司向联营企业出售商品或资产的交易作为顺流交易予以调整；子公司从联营企业购买商品或资产的交易作为逆流交易予以调整。需调整的未实现损益金额按照未实现损益总额乘以投资方对联营企业的持股比例确定；如果是顺流交易，则因为被调整的内部交易损益原先是确认在子公司账面上，故该金额还应按照投资方在该子公司中的股权比例分配给母公司股东和少数股东。

例如，母公司 A 持有子公司 B 公司 80% 的股权，同时持有联营企业 C 公司 30% 的股权。2016 年度内，B 公司与 C 公司之间发生商品购销交易，截至当年末，标的商品尚未对外出售，年末未实现损益为 100 万元（对应的销售收入为 500 万元，销售成本为 400 万元）。B 公司的适用税率为 25%。则合并报表层面的调整分录如下：

1、假设该内部交易为顺流交易（B 公司销售商品给 C 公司）：

（1）交易发生当年，在 A 公司的合并报表层面，对 B 公司与 C 公司之间的顺流交易未实现损益，按比例进行如下调整处理：

借：营业收入	150（500×30%）
贷：营业成本	120（400×30%）
长期股权投资——C	30
借：少数股东权益	6（（150-120）×（1-80%））
贷：少数股东损益	6

假设 A 公司在可预见的未来无处置 C 公司股权的计划，则此处无需就该项顺流交易损益确认递延所得税资产。

（2）交易发生次年，如果后期内部交易的损益仍然未实现，则合并报表不作特殊处理，只需延续上述抵销分录即可：

借：年初未分配利润	30
贷：长期股权投资——C	30
借：少数股东权益	6
贷：年初未分配利润	6

如果后期内部交易的损益得以实现，则 A 公司在合并报表层面的抵销分录为：

借：年初未分配利润	30
贷：投资收益	30
借：少数股东损益	6
贷：年初未分配利润	6

2、假设该内部交易为逆流交易（C 公司销售商品给 B 公司）：

(1) 交易发生当年，在 A 公司的合并报表层面，对 B 公司与 C 公司之间的逆流交易未实现损益，按比例进行如下调整处理：

借：投资收益——C	30 $((500-400) \times 30\%)$
贷：存货	30
借：递延所得税资产	7.5 $(30 \times 25\%)$
贷：所得税费用——递延所得税费用	7.5
借：少数股东权益	4.5 $(30 \times (1-80\%) - 7.5 \times (1-80\%))$
贷：少数股东损益	4.5

(2) 交易发生次年，如果后期内部交易的损益仍然未实现，则合并报表仍维持前期的调整分录：

借：年初未分配利润	30
贷：存货	30
借：递延所得税资产	7.5
贷：年初未分配利润	7.5
借：少数股东权益	4.5
贷：年初未分配利润	4.5

如果后期内部交易的损益得以实现（通过 B 公司将存货对外出售），则调整分录为：

借：年初未分配利润	30
贷：营业成本	30
借：所得税费用——递延所得税费用	7.5
贷：年初未分配利润	7.5
借：少数股东损益	4.5
贷：年初未分配利润	4.5

问题3-1-8(投资方合并报表层面对与联营企业之间的顺流交易已实现损益的调整处理)

问题：

如下文背景资料所述，请问 A 公司在编制合并财务报表过程中，是否需要调整与联营企业间顺流交易（期末无未实现损益）的营业收入、营业成本及投资收益？

背景：

A 公司有多家子公司，同时参股多家公司。A 公司将部分产品通过某联营企业对外销售，A 公司对该联营企业的持股比例为 30%，按照权益法核算。2017 年度，A 公司向联营企业销售产品的销售收入为 100 万元，成本为 60 万元。联营企业当年实现净利润（不考虑其他因素调整）为 400 万元。截止 2017 年末，联营企业将其顺流交易采购的存货全部向第三方全部销售，不存在未实现内部交易损益。

解答：

如“[问题 3-2-134（与合营、联营企业之间的顺流交易未实现损益的抵销）](#)”所述：

对于权益法的本质主要是作为长期股权投资的一种后续计量方法还是一种合并报表方法的问题，素来存在争议，《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》对此问题均未予以明确。在此情况下，从不同的观点出发，对此问题可能得到不同的处理结果，取决于报表编制者认为上述两种原则中哪一项（即：把权益法看作一项合并报表方法还是长期股权投资的一种后续计量方法）应当得到优先考虑。企业（作为联营企业的投资者）一旦选择了其中一项观点之后，即作为该企业的一项会计政策，应当一贯地运用于企业所发生的同类或类似交易。

即，对于权益法的本质有两种理解，一种理解是主要作为长期股权投资的一种后续计量方法还有一种是理解作为一种合并报表方法，即单行合并（one-line consolidation）。但在合并报表层面运用权益法时，后一种理解应当是更为恰当的，即把在联营企业（合营企业也相同，下同）的净资产中所占的权益体现在“长期股权投资”项目中，将在联营企业的净利润中应享有的份额体现在“投资收益”项目中。在“单行合并”观点下，也可以参照母子公司之间内部交易抵销的原理编制合并报表层面与联营企业之间顺流交易和逆流交易的调整分录。

基于权益法核算在合并报表层面属于“单行合并”的原理，我们倾向于应当像母子公司之间内部交易一样完整抵销全部收入和成本，而不仅仅抵销对应于未实现收益部分的收入和成本。因此 A 公司个别报表层面确认 120 万元的联营企业投资收益，合并报表层面按照 30% 的持股比例抵销相应的收入成本，即 $100 \times 30\% = 30$ 万元收入， $60 \times 30\% = 18$ 万元成本，差额 12 万元计入投资收益（对应于已对外销售部分计入联营企业的利润表时，造成联营企业个别利润表中的成本虚增和利润少计的补回）。

以案例中数据为例，具体说明如下：A 公司对联营企业 B 公司持股比例为 30%，本年度内 A 向 B 出售商品的价格为 100 万元，对应的成本为 60 万元，B 公司当年度将这部分商品全部实现对外部第三方（非关联方）的销售。

假设 B 公司不是联营企业而是子公司，则合并报表层面的内部交易抵销分录为：

借：营业收入 100

贷：营业成本 100

上述贷记营业成本 100 万元中，60 万元是 A 公司账面原先确认的其销售给 B 的营业成本，另外 40 万元是 B 公司层面对外实现销售时因内部交易损益影响而虚增的营业成本（合并报表层面确认的对外销售的营业成本只应当是 60 万元）。

但本案例中实际上 B 公司不是 A 公司的子公司而是联营企业，其利润表并未完整纳入 A 公司的合并报表，只是将 A 公司在 B 公司的净利润中所占的份额以“投资收益”的形式体现在 A 公司的利润表中。在此情况下，上述抵销分录中调整原先 A 公司对 B 公司销售的

收入 100 万元和成本 60 万元（这些项目原确认在 A 公司的账面上）的抵销不变，但对 B 公司虚增的营业成本 40 万元的调整，因为 B 公司的利润表未纳入 A 公司的合并报表，而不应调整“营业成本”项目，改为调整“投资收益”项目。同时，因为只是将联营企业中归属于本投资方的权益和损益份额纳入投资方报表，不属于本投资方的权益和损益份额未被纳入，即收入和成本对应只需抵销 30%，另外 70%仍属于对外交易而无需抵销，即此时的合并报表层面调整分录变为：

借：营业收入 30

贷：营业成本 18（=60×30%）

投资收益 12（=40×30%）

从上面的举例说明可以看出：

1、不论期末是否存在与联营企业之间的顺流交易未实现损益，本年度内向联营企业顺流交易销售而在投资方账面上确认的营业收入和营业成本都是应当按比例（本投资方及子公司在该联营企业的持股比例）抵销的；

2、在联营企业对外销售时，联营企业账面上因上述顺流交易损益而虚增的营业成本应予以调整，但因为联营企业的利润表未被纳入投资方利润表，不能直接调整“营业成本”项目，所以在投资方的合并报表层面，应将联营企业虚增的营业成本按比例调整“投资收益”项目，使合并报表层面的“投资收益——权益法下在被投资企业净利润中的份额”体现为加回顺流交易损益影响之后的金额。

另外，在 A 公司的个别报表层面，对 B 公司进行权益法核算时，仍然是按照 B 公司自身报表中的净利润 400 万元按比例计算投资收益，即 120 万元（因期末无未实现的顺流或逆流交易损益）。经过合并报表层面的上述调整后，合并报表层面的投资收益为 132 万元，即（B 公司自身报表中净利润 400 万元+因顺流交易损益导致 B 公司虚减的净利润 40 万元）×30%。

问题3-1-9（联营企业为金融租赁公司时，投资方权益法核算对顺流交易内部未实现利润应如何考虑）

问题：

如下文背景资料所述，联营公司为金融租赁公司时，A 公司当年对联营公司 B 销售设备的逆流交易产生的内部未实现利润，在 A 公司个别报表层面和合并报表层面分别应如何考虑？

背景：

A 公司持有联营公司 B 金融租赁公司 35%股权。2019 年 A 公司与某客户签订设备销售合同，由于该客户资金有限但是又有需要使用相关设备以迅速占领市场的需求，故引入融资租赁公司 B，由 B 公司继承该客户与 A 公司的买卖合同，同时由 B 公司通过融资租赁的方

式向该客户出租这些设备。该交易构成了 2019 年 A 公司向联营公司 B 公司销售设备的顺流交易。

解答：

对于一般情况下投资者向联营企业的顺流销售，投资方对联营公司的顺流交易在其合并报表层面上，联营公司是否实现对外销售与合并报表层面的抵销分录没有关系，都是按照当期对联营公司的全部收入、成本按照持股比例抵销，差额计入投资收益。

但本案例的特殊性在于：所涉及的联营企业不是一般企业，而是金融租赁公司。根据《金融租赁公司管理办法（2014 年修订）》（银监会令[2014]3 号）第三十五条规定：“*金融租赁公司应当在签订融资租赁合同或明确融资租赁业务意向的前提下，按照承租人要求购置租赁物。特殊情况下需提前购置租赁物的，应当与自身现有业务领域或业务规划保持一致，且与自身风险管理能力和专业化经营水平相符*”。在实务操作中，金融租赁公司通常将自身定位为单纯的资金提供者，通过与供应商和承租人之间的一系列合同安排约定，确保自身不享有或承担租赁物所有权上的主要风险和报酬，也不实际控制租赁物的使用，仅仅就所提供的融资承担来源于承租人的信用风险。在这类交易模式中，从法律形式上看是供应商将租赁物销售给金融租赁公司，金融租赁公司再将该租赁物租给承租人使用，但其经济实质却是由供应商直接向其客户（即法律上的承租人）销售产品，由金融租赁公司向客户提供融资（以所销售的产品作为抵押）。

据此，本案例应当依据上述经济实质进行会计处理。首先应当关注供应商（A 公司）是否就客户（承租人）尚未付清的租金向 B 公司提供了担保，如有，应参考“[问题 2-1-49](#)（企业为客户用于支付货款的借款提供担保时的收入确认、坏账准备计提问题）”、“[问题 2-1-50](#)（卖方为买方用于支付货款的银行贷款提供担保时的收入确认问题）”所述原则，谨慎判断该担保对收入确认有何影响；其次要考虑 B 公司所采购的租赁物是否已经全部交付给承租人（客户）并已安装调试完毕投入使用，即商品所有权上的主要风险和报酬（或者对商品的控制权）是否已经转移给客户。

如果在经过综合、谨慎的分析之后，认为 B 公司在该交易安排中是单纯的资金提供者角色，从未享有或承担过租赁物所有权上的主要风险和报酬，也从未实际控制过租赁物，租赁物所有权上的主要风险和报酬以及对租赁物的控制权已完全转移给承租人；同时 A 公司并未就承租人尚未付清的租金向 B 公司提供担保（或者虽然提供担保但不影响销售租赁物的收入确认），则在本案例中，不论是在个别报表还是合并报表层面，均无需按照与联营企业之间顺流交易的一般原则按比例抵销收入、成本和投资收益，相关的收入、成本和毛利可以 100%确认，即，此类交易视同 A 公司直接向该客户销售商品，同时由联营企业 B 公司向该客户提供融资，A 与 B 之间不存在商品购销的顺流交易，自然也就无需考虑顺流交易未实现损益的抵销问题。

问题3-1-10（在明知被收购方将搬迁情况下，签订股权收购协议时对购买对价分摊的特殊考虑）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司收购 B 公司股权时，B 公司已经与当地政府签订《拆迁补偿协议书》，此时 A 公司应如何确定 B 公司的各项可辨认资产、负债于收购日的公允价值？

背景：

A 公司于 2014 年 12 月 23 日与 B 公司股东签订股权转让协议，收购 B 公司个人股东所持 B 公司 33% 的股份。收购净资产基准日为 2014 年 9 月 30 日，约定基准日至收购日期间损益由 A 公司享有。

2014 年 4 月当地开发区管理委员会（以下简称管委会）与 B 公司签订《拆迁补偿协议书》，B 公司同意在管委会辖区内进行搬迁重建并扩大产能，管委会重新为其安排工业用地用于新厂区建设，双方在对 B 公司厂区的全部资产进行资产评估及搬迁停产试产损失核算等工作的基础上达成一致意见，确定搬迁安置补偿总费用为 11,800 万元。

2014 年 2 月，B 公司取得新出让土地。2014 年 12 月 5 日，B 公司原土地使用证与房产证由管委会收回。B 公司计划于 2016 年 5 月前完成整体搬迁。目前 B 公司仍在原厂区进行生产活动。

解答：

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十一条规定：“投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值；……投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。……”。因此，投资方在取得对合营企业或联营企业的长期股权投资之日，应确定被投资方的各项可辨认资产和负债的公允价值，而此时被投资方可辨认净资产公允价值的确定在很大程度上可以参考《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所规定的在非同一控制下企业合并中被购买方可辨认净资产于购买日的公允价值的确定方法，并且应当只考虑一般市场参与者都会考虑的因素，而不考虑仅与特定市场参与者（收购方和被收购方）相关的因素。

本案例中，A 公司、B 公司及股东签订股权收购协议时（2014 年 12 月），B 公司已经与当地政府签订了搬迁补偿协议，也就是在已知 B 公司的原有土地将被政府收回并获得补偿、部分资产将被报废清理的前提下签订股权收购协议的，因此，站在收购方的视角，其对 B 公司的可辨认资产、负债估值（即确定收购日公允价值）的视角应不同于 B 公司自身。

1、对于将在搬迁中被废弃的旧房、机器设备等，由于其在收购日后仍将维持一段时间的正常使用，但从正常使用中获取的经济利益较小，主要将通过补偿款的方式收回其成本，

因此我们认为可按照其在剩余使用寿命内按照其原账面价值计算的应计折旧额，模拟其购买日的公允价值，确保日后实际发生废弃时，从收购方的视角不发生损失。

2、对于根据 B 公司与政府签订的拆迁补偿协议可获得的补偿款，可在确定其很可能收到的前提下，按其于收购日的折现值确认为一项“其他流动 / 非流动资产”。这样做的主要考虑是：对 B 公司自身的财务报表而言，因为截至购买日尚未开始实质性的搬迁工作，因此该项补偿款在 B 公司的自身财务报表中尚不能确认为一项资产。但是，A 公司在与 B 公司股东谈判此次股权转让交易的合同条款时，应当已经充分考虑了 B 公司此前与政府已达成的搬迁补偿协议对交易作价的影响，即依据该搬迁补偿协议收取补偿款的权利本身是具有价值的，且其公允价值能够可靠计量（即未来应收金额的现值），故应按照未来应收补偿款的现时公允价值确认为一项资产。

3、对于后续尚待发生的停工损失和搬迁过程中费用性支出（资产处置损失除外，因为在前面第 1 点中确定拟处置资产的公允价值时已经排除该因素），应参照《企业会计准则第 20 号——企业合并》对被购买方或有负债确认的相关规定确认预计负债，作为对 B 公司收购日净资产的减项，后续发生此类损失和费用性支出时冲减该预计负债。

按照上述原则重新调整和确认 B 公司于收购日的可辨认净资产公允价值，该公允价值乘以股权收购比例的乘积，与股权收购价款之间的差额，为隐含于股权收购成本中的商誉或负商誉。如果为正商誉的，不调整长期股权投资成本；如果为负商誉的，确认为当期营业外收入。

另外，B 公司自身的账务处理中，可能会将部分补偿款确认为递延收益，在后续发生相关费用性支出或者新购建的非流动资产计提折旧或摊销时摊销该递延收益，但从收购方的立场，其调整后的 B 公司财务报表中不应存在递延收益。

问题3-1-11（以开发的房地产对外投资的处理）

问题：

以开发的房地产对外投资时如何进行账务处理？

背景：

A公司以其开发的一处房产与其他单位合资成立B公司，注册资本1,000万元，A公司占其50%的股权，房产评估价值527万元。B公司成立时股东确认投入房产527万元，500万元入实收资本，27万元入资本公积。问：A公司对该项投资如何进行账务处理？

解答：

本案例要区分两种不同背景讨论：（1）A公司可以控制B公司，即B公司是A公司的子公司；（2）A公司不能控制B公司，仅对其具有共同控制或者重大影响，即B公司是A公司的合营企业或者联营企业。

情形1：B公司是A公司的子公司

如果A公司能控制B公司，则由于B公司是新设公司，A公司并不是取得一项原有业务的控制权，因此不属于企业合并。按照《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第六条的规定，此时应按照该条第（三）项的规定，按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的相关规定确定初始投资成本。

对A公司而言，该项房产在出资前后均在其控制范围之内，其所有权上的主要风险和报酬并未转移到其控制范围以外，在该资产的未来用途、使用频率、使用方式等未发生重大变化的情况下，该资产未来产生现金流量的金额、时间或风险程度也不会有实质性的变化，因此，对照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》中关于“商业实质”的定义，一般认为是属于一项没有商业实质的非货币性资产交换业务（以房产换取子公司股权），应当以该投出资产的原账面价值和投资环节发生的相关税费（企业所得税除外）之和，对所形成的长期股权投资进行初始计量。

当然，以非货币性资产投资设立子公司，也不是在所有情况下均不具有商业实质，例如：同时引入的少数股东在技术、市场、人力资源、管理经验等方面有显著优势，能够大大提升经营效率和盈利能力；将一项非上市资产采用定向增发方式投入下属的已上市子公司，以实现集团经营性资产的整体上市等（此时集团公司相当于以一项非上市的经营性资产换取了对上市公司的股权投资，而非上市经营性资产和上市公司股权相比，在估值方法和结果、价值波动性、流动性等方面均存在实质性差异），都可能导致未来经济利益的金额、时间和风险程度产生实质性的变化，从而可能具有商业实质。

情形 2：B 公司是 A 公司的合营企业或者联营企业

如果 B 公司不是 A 公司的子公司，而是合营企业或联营企业，则交易后 A 公司不能控制联营企业，表明 A 公司在交易后不能控制该项开发的房产，即：该项以开发的房产换取长期股权投资的交易，换入资产的未来现金流量在风险、时间或金额方面与换出资产显著不同，对 A 公司而言该业务构成了有商业实质的非货币性资产交换。此时，对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益（这一处理原则在 2006 版非货币性资产交换准则和 2019 版非货币性资产交换准则下是一致的）。该交易同时构成了 A 公司与联营企业的顺流交易，在权益法核算时需按比例抵销 A 公司和 B 公司之间顺销交易的部分未实现损益。

问题3-1-12（投资成本的确定）

问题：

投资单位对被投资单位进行溢价增资，被投资单位验资报告中未提及溢价部分的处理，投资单位如何确认投资成本？

背景：

2012 年 7 月，A 公司与自然人 1、自然人 2、自然人 3 及 B 公司签订了《增资协议》，

约定 A 公司向 B 公司现金增资 500 万元（其中：7.89 万元作为注册资本，溢价 492.11 万元作为资本公积的投入），原股东自然人 1、自然人 2 及自然人 3 以现金 100 万元和其持有 C 公司经评估后的 100% 股权进行增资；增资完成后 A 公司占 B 公司的股权比例为 2.63%。

《增资协议》中同时约定：若 B 公司收入利润未达到承诺目标，A 公司可选择要求原股东收购其持有的股份（收购价格为 A 公司本次增资款额加上按 10% 年利率计算的利息（不计复利）或 A 公司持有的标的公司对应净资产较高值）或者同意其可按约定的价款向 B 公司进行增资。

2012 年 9 月 4 日，A 公司先后四次向 B 公司汇入增资款 200 万元、200 万元、92.11 万元及 7.89 万元，共计 500 万元。

2012 年 12 月 13 日，B 公司对新增资本进行了验资，根据验资报告和 B 公司修订后的章程规定：B 公司注册资本由 200 万元变更为 207.89 万元，A 公司增资 7.89 万元，增资后占注册资本的 3.8%。B 公司于 2012 年 12 月 19 日办理了工商变更登记。修订后的章程和验资报告中均未提及 A 公司增资中的溢价部分 492.11 万元。

截止 2012 年 12 月 31 日，A 公司财务账上对 B 公司的长期股权投资成本为 500 万元。

解答：

参照中注协专家技术援助小组信息公告第八号（2004 年 2 月 19 日发布）第六条“与‘资本公积——资本溢价’有关的三个问题”中的相关表述：*根据企业出资者签署的与出资有关的协议或合同，如果出资者共同约定将某出资者超过其注册资本所占份额的部分作为所有者权益，则企业确认为“资本公积——资本溢价”；如果出资者共同约定将某出资者超过其注册资本所占份额的部分作为负债，待一定期间需要偿还给出资者的，则应确认为对某出资者的负债，计入“其他应付款”。*

在本案例中，《增资协议》已经明确约定 A 公司及自然人增资款中的溢价部分作为资本公积投入 B 公司，我们理解该协议应当具有相应的法律效力。验资报告 and 公司章程中未提及溢价出资款的处理，不构成不能认可其为资本公积的恰当理由。尽管《增资协议》约定若标的公司没有完成预定经营业绩，A 公司可选择要求原股东收购 A 公司持有的全部标的公司股份（收购价格为 A 公司本次增资款额加上按 10% 年利率计算的利息（不计复利）或 A 公司持有的标的公司对应净资产较高值），或者 A 公司可对标的公司进行增资，但其中并未约定 A 公司可直接要求标的公司回购该部分股权（包括溢价出资部分），相应的对赌风险由标的公司的原有股东（增资协议中的乙方）承担，因此不影响标的公司将该部分溢价出资确认为资本公积。

就 A 公司的账务处理而言，在标的公司业绩未达到对赌协议约定的条款时要求按约定价格由原股东回购股份或者对标的公司按约定价格增资的权利，属于一项衍生工具，理论上应按公允价值计量，列报为一项衍生金融资产；相应地长期股权投资的成本按照总出资额 500 万元减去该项衍生金融资产于增资日的公允价值后的差额确定。在实务中，如果该衍生

工具的公允价值对 A 公司财务报表整体影响不重大的，也可简化处理，不单独确认该项衍生工具及其后续的公允价值变动。

问题3-1-13（股东陆续出资情况下长期股权投资、实收资本的确认和计量问题）

问题：

如下文背景资料所述，在股东陆续出资的情况下，投资方和被投资方对长期股权投资、实收资本应如何确认、计量？

背景：

2016 年度，某央企旗下 A 公司出资 1,800 万元，A 公司全资子公司出资 200 万，共同设立了 C 公司。

C 公司股东会于 2018 年 11 月 20 日召开，同意 C 公司增资引入新股东的方案，并同意方案上报集团公司审批。2018 年 11 月 30 日，该央企集团公司下发《关于同意 C 公司增资项目的批复》，批复同意 C 公司的增资方案。按照该增资方案，C 公司增加注册资本 2,000 万元。其中新股东涉及多家，均为该央企集团内成员单位。

2018 年、2019 年期间，C 公司陆续收到新股东的增资款，至 2019 年末，仍有 3 家新股东尚未实际出资，有 2 家新股东实际出资为承诺增资款的 60%，其余股东增资款已全部到位。

由于增资款并未完全到位，C 公司新股东会有关同意注册资本增加及公司章程变更等事项一直未得到股东签字盖章确认，新股东与原股东或 C 公司也未签订增资协议，C 公司尚未办理工商变更登记手续。

相关公司于 2018 年、2019 年财务报表中对相关事项的处理原则是：C 公司在实际收到出资款项时计入“实收资本”和“资本公积”，未到账暂不进行会计处理；各新增资股东在按增资款项汇出时点计入“长期股权投资”或“可供出售金融资产”（执行原金融工具准则）。

C 公司拟等全部股东出资完成后由各股东签署决议后再进行工商变更、章程修改等事项。

C 公司对认缴制下未实际出资是否应计入“实收资本”同时确认一笔债权存疑；相应地，各股东也不确定是否应确认“长期股权投资”或“可供出售金融资产”并同时记录负债。

解答：

在目前的注册资本认缴制下，根据《国务院关于印发注册资本登记制度改革方案的通知》（国发[2014]7 号），公司股东（发起人）应当对其认缴出资额、出资方式、出资期限等自主约定，并记载于公司章程。有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任，股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任。《公司法》第二十八条规定，股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财

产权的转移手续。股东未按照规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。实务中，对于已认缴但尚未缴纳的注册资本应当如何进行会计处理，存在不同理解。

对于“注册资本认缴制下实收资本的核算范围”这一问题，目前实务中存在以下三种观点：

观点 1：确认应收款项和所有者权益。理由是，企业的收款权利和投资者的缴款义务应当如实反映。

观点 2：不确认应收款项和所有者权益。理由主要包括，一是实收资本反映的信息是对注册资本的补充和辅助，因此应该反映实缴的部分；二是从财务分析和业绩考核的角度，总资产回报率或者净资产回报率等指标属于关键指标，在计算过程中，认缴出资会增加这类指标的分母，但由于企业尚未实际取得有关资产，无法取得相应回报，确认该应收款项不利于恰当反映企业的资产管理水平。

观点 3：根据相关法律、合同条款判断投资者是否已按照认缴资本享有了相应的股东权益。如是，则确认应收款项和所有者权益；反之则不确认。理由主要包括，一是根据准则，权益工具是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同，同时，根据法律法规的相关规定，股东按照实缴的出资比例分取红利，公司新增资本时，股东有权优先按照实缴的出资比例认缴出资，但全体股东约定不按照出资比例分取红利或者不按照出资比例优先认缴出资的除外；二是股东并未享有相应的分红权和表决权的，表明属于待执行合同，不应该全额反映在资产负债表中，对于后续补缴出资的义务，应该考虑是否存在或有负债以及类似亏损合同的预计负债。

参照《中国证监会会计部 2017 年会计监管协调会——具体会计问题监管口径》：

2、未出资的股权投资能否确认问题

认缴制下，投资方在未实际出资前是否应确认与所认缴出资相关的股权投资，公司应结合法律规定与具体合同协议安排，即合同协议有具体约定的，按照合同约定确定会计处理；合同协议没有具体约定的，则应根据《公司法》等法律法规的相关规定确定会计处理。

对于投资的初始确认，合同明确规定认缴出资的时间和金额，应确认一项金融负债及相应的资产；合同没有明确的，属于一项未来的出资承诺，不确认长期股权投资和相应的负债。对于投资的后续计量，根据股东间合同协议约定，未实缴出资前即享有分红权等公司权益或承担损失的，应确认与相关分红权或承担损失相关的资产或负债；如果股东之间未做出约定，根据《公司法》，公司在实缴出资前并不享有股东权益，不应确认相关资产或负债。对于亏损部分，无论合同是否约定，根据法律规定，被投资企业的亏损已对公司形成了一项现时义务的，应确认负债。

无论是否实缴出资，公司应基于控制判断被投资企业或拟投资企业是否应纳入合并范围。

在资产负债表日前已认缴、在报告报出日之前已实缴出资的投资事项按照资产负债表日

后非调整事项处理；尚未实缴的，按照其他重大事项进行披露。

参照中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-1 特殊股权投资的确认与分类”：

认缴制下，投资方在未实际出资前是否应确认与所认缴出资相关的股权投资，应结合法律法规规定与具体合同协议确定，若合同协议有具体约定的，按照合同约定进行会计处理；合同协议没有具体约定的，则应根据《公司法》等法律法规的相关规定进行会计处理。对于投资的初始确认，若合同明确约定认缴出资的时间和金额，且投资方按认缴比例享有股东权利，则投资方应确认一项金融负债及相应的资产；若合同没有明确约定，则属于一项未来的出资承诺，不确认金融负债及相应的资产。

（注：对证监会的上述观点，我们并非完全赞同。对于不属于证监会监管范围内的业务，可以不照此处理。）

在实务中，我们的一般意见为：

1、对于被投资公司是否需就尚未实缴的出资确认实收资本等权益增加额和对股东的应收款的问题，参照上述“实务观点2”，即对于股东尚未实缴的出资，被投资公司不确认相应的实收资本和权益增加额。

2、对于股东是否需就尚未实缴的出资确认长期股权投资和相关负债的问题，建议参照与上述“实务观点3”对应的处理，即：根据相关法律、合同条款判断本企业是否已按照认缴出资享有了相应的股东权益，如果已享有股东权益的，则需确认相应的长期股权投资（或权益性投资形成的金融资产，下同）和负债；如果尚未享有对应的股东权益的，则作为待执行合同处理，无需确认长期股权投资和对应负债。其理由除了在上文“实务观点3”中已提到的各项理由以外，对于股东而言，还有一项重要的考虑，即可以确保对通过增资获取的长期股权投资和通过存量股权受让获取的长期股权投资采用相一致的处理原则（例如，在受让存量股权时，如果股权转让款尚未全部支付，但已就标的股权享有股东权利的，则需确认长期股权投资和应付股权受让款）。

根据《公司法》第三十二条规定：“记载于股东名册的股东，可以依股东名册主张行使股东权利。公司应当将股东的姓名或者名称向公司登记机关登记；登记事项发生变更的，应当办理变更登记。未经登记或者变更登记的，不得对抗第三人。”该条规定表明：股东行使股东权利的依据是股东名册中的记载，而工商登记的作用更多地是对抗外部第三人，而不是确认股东身份和协调股东之间的关系。

案例背景信息未能证明在目前增资未完全到位的情况下各股东实际享有权益的比例和份额，因此无法判断各新增股东是否需就其尚未实缴的出资确认长期股权投资和相应负债。但如此前所述，被投资公司（C公司）无需就各股东尚未实缴的出资确认实收资本和相应的权益增加额。

鉴于本案例中C公司各股东均为同一集团公司内的成员单位，故对于各股东享有股权

比例是按照认缴出资还是实缴出资比例确定等问题，建议各方股东在集团公司的统一协调下，通过补充协议或其他适当方式予以明确，据此确定各方股东是否需按认缴出资额确认对 C 公司的长期股权投资和相关负债。

对注册会计师执行审计工作时就该情况下进一步核实并取得充分、适当的支持性证据方面的建议：

（1）由原股东及各新出资方，就出资股东权益、风险确定基础，是基于认缴出资还是实缴出资达成一致并确定（取得各方书面确认证据及各方股东会、董事会等就该事项的决策批准文件）。如为实缴出资基础，则出资方确认长期股权投资的时点不得早于受资方实际收到出资时点；如为认缴出资基础，则以各方出资约定、增资方案及具有法律效力的决策批复文件之孰晚时点作为各方达成一致的增资时点。

对于 2018 年已实际出资的，如果各股东约定认可新股东出资到账后方可享有股东权利，可以在该出资到账时确认为新股东出资之实收资本。但如前述，建议由集团公司、各股东方进一步明确各方认可的出资时点。

（2）对于出资方汇出出资款至确认股东增资权益（长期股权投资）之间过渡期被投资标的公司的利润、亏损等分配、分担等事宜，均由各股东（原股东、新股东）应达成一致，并经各股东分别履行适用决策程序予以审批（内部、外部）。

（3）取得增资方案，①核实增资方案内容与集团公司批复内容的一致性；②由集团公司、各出资方就以下问题予以确认：集团公司批复的增资方案出资方式、出资时间；实际出资情况；各方出资后在标的公司（C 公司，下同）持有股权比例、股东会及董事会表决权比例、股东分红及亏损承担约定等关键权责利确定依据是基于各新老股东实缴出资，还是认缴出资、还是不同出资期间确定依据基础不同？这些问题建议向各新老股东方进一步明确，需要取得各股东经其股东会、董事会等有权决策机构按照《公司法》、《公司章程》等适用的内部、外部监管规定作出的表决或批准文件，该等文件应当符合相关法规及《公司章程》的法律有效要件，涉及须经主管国资委等审批或备案的，应取得相关机构出具的有效批复文件。关于各股东提供的增资等相关决策、批准文件的法律要件完备性及其有效性、合规性，可以咨询相关法律专家意见（如需要，并同时执行利用专家工作程序）。

问题3-1-14（对非同一控制下收购的企业进行吸收合并时，对孙公司的长期股权投资的入账金额）

问题：

对非同一控制下收购的企业进行吸收合并时，对孙公司的长期股权投资的入账金额如何确定？

背景：

A 公司 2010 年非同一控制下控股合并了 B 公司，控股比例为 100%，B 公司下属 4 家

二级子公司，23家三级孙公司。收购日产生商誉1,840万元。于2010年内的购买日，B公司账面长期股权投资增值2,246万元。B公司无实质经济业务，仅作为管理职能部门进行投资、融资管理。

A公司计划2015年将B公司进行吸收合并，来减少管理层级。吸收合并后A公司将直接持有原B公司下属的4家二级子公司的股权。对4家二级子公司的股权投资是B公司最主要的资产，A公司需要确定在吸收合并完成时其个别报表层面对该4家二级子公司的长期股权投资的入账价值。

解答：

根据背景资料介绍，B公司账面长期股权投资公允价值相比账面价值增值了2,246万元，但其无实质业务，则该增值的来源是下属子公司的未来盈利能力，即A公司合并报表层面与B公司有关的商誉均可分解到其下属的二级子公司和孙公司。鉴于此，我们认为A公司吸收合并B公司时，在A公司的个别报表上不体现商誉，将上述商誉分解到原收购日（2010年内）产生增值的具体单位，最终A公司合并下属子公司时再在合并报表上体现商誉。即可按原收购日的长期股权投资公允价值（=各该孙公司可辨认净资产于原购买日的评估值+分配到该孙公司的合并商誉）作为A公司个别报表层面对该项长期股权投资的初始计量金额，在个别报表层面将商誉价值包含于长期股权投资的入账价值中，不单独体现商誉价值。编制合并报表时还原为商誉。

另一种可能做法是：A公司个别报表层面对各孙公司的长期股权投资入账价值=该孙公司的可辨认净资产在合并报表层面的账面价值（以原购买日的公允价值为基础持续计算到吸收合并日的金额）+原购买日分配到该孙公司的商誉金额。

问题3-1-15（以无形资产出资设立子公司及后续处置部分股权丧失控制权的处理）

问题：

如下文“背景”部分所述，以无形资产出资设立子公司，后续处置部分该子公司股权导致丧失对其控制权，这两项交易分别如何进行账务处理？

背景：

A公司于2011年1月1日与B公司、C公司分别以技术和现金出资，设立D公司，D公司注册资本为1亿元。A公司技术出资（在A公司的原账面价值为零）按评估值4,000万元作价，占40%股权；B公司、C公司均以现金出资，各占30%股权。D公司董事会成员五名，A公司占3名，且A公司控制了D公司生产经营所需的关键技术，因此认定为A公司对D公司具有实质控制权。A公司作为出资的该项无形资产在D公司的摊销年限为10年。A公司在2011年度编制合并报表时，对其以非货币性资产评估增值后出资设立子公司的事项，合并抵销分录如下：

借：实收资本 4,000万

贷：无形资产 3,600万

 管理费用 400万

A公司于2012年转让10%股权给另两方股东（转让价款为1,000万元），A公司不再是第一大股东，在改选后的董事会中成员也不占多数，即A公司不再具有控制权。投资由成本法转为权益法核算。

A公司2011年以技术类无形资产对D公司出资，和2012年转让D公司股权给另两方股东并丧失控制权的两项交易，不属于《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十一条所指的“一揽子交易”。

针对上述事实背景信息，需要回答以下问题：

1. 2011年末A公司编制合并财务报表时，对该子公司的“归属母公司股东的权益”和“少数股东权益”金额应如何确定？

2. 2012年内因处置部分股权导致丧失对D公司控制权，在A公司的个别报表和合并报表层面分别应如何处理？

解答：

1、2011年末合并报表层面对该子公司的“归属母公司股东的权益”和“少数股东权益”金额的确定问题。

假设在2011年内，除了该无形资产摊销导致的损益影响外，D公司无其他损益项目或其他综合收益性质的项目，即期末其个别报表层面净资产为9,600万元（各方出资额合计10,000万元—无形资产摊销400万元），则抵销该项无形资产影响后的调整后D公司净资产为6,000万元（与少数股东的货币出资额相等），按股权比例计算，归属母公司股东的净资产为2,400万元（40%），少数股东权益为3,600万元（60%）。少数股东缴付出资6,000万元，但在合并报表层面仅享有3,600万元的少数股东权益，其中的差额2,400万元作为少数股东向母公司的一项利益让渡，在合并报表层面体现为一项资本公积，在所有者权益变动表上列示方法为：“所有者投入资本——少数股东权益”6,000万元；“所有者权益内部结转——其他”资本公积2,400万元，少数股东权益-2,400万元。现金流量表上列报“子公司吸收少数股东投资收到的现金”6,000万元。

2、2012年内的控制权丧失和核算方法转换

（1）个别报表层面

A公司个别报表层面对该项长期股权投资在丧失控制权之前应采用成本法核算。由于以无形资产出资设立控股子公司，未改变其所控制的经济资源及其风险和报酬特征，该项无形资产在D公司设立前后都在A公司的控制范围内，所以从A公司的个别报表角度，属于一项不具有商业实质的非货币性资产交换交易，应按换出资产（技术类无形资产）的原账面价值为基础确定初始投资成本，即初始投资成本为零。相应地，A公司在处置10%股权时，应确认股权处置损益1,000万元（1,000-0）。

于丧失控制权之日，A公司应对剩余的30%股权需改用权益法核算并作追溯调整。对于原先认为不具有商业实质的以无形资产出资设立子公司事项，在丧失对子公司的控制权之后，相应丧失了对用出资的无形资产的控制，因此，根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》对“商业实质”的定义，该交易构成了一项有商业实质的非货币性资产交换业务。此时，对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。在确认该损益时，由于该交易同时构成了投资方与联营企业之间的顺流交易，A公司可以确认与除了剩余的30%股权以外的其他70%股权对应的处置损益（按照《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十三条的规定“投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益”）。即，应抵销的顺流交易未实现损益为： $4,000 \times 30\% = 1,200$ 万元。相应地，剩余30%股权转为权益法核算时的账面价值为1,800万元（即 $(3,000 - 1,200)$ 万元，为简化起见，此处未考虑D公司个别报表层面对无形资产摊销的影响），而不是3,000万元。个别报表层面2012年确认的投资收益=1,000万元；在处置时10%股权后剩余30%长期股权投资转为权益法时，调增期初留存收益1,800万元。

（2）合并报表层面

按照《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条规定，假设D公司各项资产、负债的账面价值与公允价值相同，且无商誉因素，则合并报表层面确认的处置损益=处置价款1,000+剩余30%股权公允价值3,000-按原持股比例40%计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额 $2,400 = 1,600$ 万元。

合并报表层面的年初资本公积2,400万元系权益性交易形成，后续处置该子公司时不再调整，始终保留于合并报表的资本公积中。

问题3-1-16（以非货币性资产投资设立全资子公司时，非货币性资产评估增值的处理）

问题：

以非货币性资产投资设立全资子公司时，非货币性资产评估增值如何处理？

背景：

A公司在2011年投资新设了B公司，持股比例100%。首次投资在2011年6月，以货币形式投入1,000万元并计入长期股权投资；第二次投资在2011年12月，以自有固定资产、土地的评估价值作价投资。

解答：

公司投资设立全资子公司，以及以非货币性资产作为出资对全资子公司增资，不改变母公司所能控制的经济资源及其风险和报酬特征，因此不符合《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解对“企业合并”的定义，即“取得对业务的控制权”，因而不

属于企业合并，投资方个别报表层面的会计处理应适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》，即以用作出资的非货币性资产（本案例中为自有的固定资产、土地使用权等）换取了一项长期股权投资。

对全资子公司的非货币性资产出资，应当认为是没有商业实质的非货币性资产交换，因为该项交易并不改变母公司所能控制的经济资源及其风险和报酬特征，即不会导致未来现金流量在金额、时间、风险程度方面发生实质性的变化。即使取得现金流量的方式从直接获取经营活动现金流量变为从子公司分回股利，但子公司分配现金股利的基础现金流量仍然是该项资产产生的，在相关资产的使用方式与原先出资之前相比未发生实质性变化的情况下，未来现金流量的金额、时间和风险程度不会产生实质性的变化。即使未来发生变化，导致该变化的事项与当前的出资设立子公司也没有必然的联系。

因此，根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换（2006年）》第六条的规定，此时应当以投出资产的原账面价值和相关税费之和作为长期股权投资的初始成本，不确认损益或资本公积变动（《企业会计准则第7号——非货币性资产交换（2019年修订）》第十一条：“不满足本准则第六条规定条件的非货币性资产交换，应当以账面价值为基础计量。对于换入资产，企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。”）。

被投资企业接受非货币性资产出资，初始计量时仍可按评估值确认为实收资本和资本溢价。

编制合并报表时，母公司需抵销相关的增值部分以及与增值部分相对应的折旧、摊销等，使出资资产在母公司合并报表层面恢复到以其原先在母公司个别报表层面的账面价值为基础持续计算的金额（见《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》应用指南》第74页：“企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的，需要将该非货币性资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表”）。

问题3-1-17（以分公司净资产出资设立子公司的处理）

问题：

A公司以其分公司净资产出资设立C公司，C公司对接受的资产是否可以以评估值入账？A公司长期股权投资成本如何确认？投资成本与分公司账面净资产之间的差额部分如何处理？

背景：

A公司与B研究院拟共同出资设立有限公司C公司，其中A公司以其D分公司净资产出资，出资比例51%；B研究院以货币资金出资，出资比例49%。2011年11月30日D分公司净资产的账面价值和评估结果如下表所示：

评估基准日：2011年11月30日

金额单位：人民币万元

项 目		账面价值	评估价值	增减值	增值率%
		A	B	C=B-A	D=C/A×100%
流动资产	1	21,054.04	21,292.56	238.51	1.13
非流动资产	2	45,102.58	58,176.18	13,073.60	28.99
其中：长期股权投资	3				
投资性房地产	4				
固定资产	5	32,313.57	28,988.45	-3,325.12	-10.29
在建工程	6				
无形资产	7	12,711.85	29,110.57	16,398.73	129.00
其中：土地使用权	8	544.77	3,229.07	2,684.30	492.74
其他非流动资产	9				
资产总计	10	66,156.62	79,468.74	13,312.12	20.12
流动负债	11	12,514.11	12,514.11		
非流动负债	12	400.00	400.00		
负债总计	13	12,914.11	12,914.11		
净资产	14	53,242.52	66,554.63	13,312.12	25.00

解答：

本问题应区分不同情形分别讨论：

1、如果新公司是 A 公司的子公司

（1）新公司个别报表层面的处理

新公司取得 D 分公司的净资产，且这部分资产、负债构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南、讲解所指的“业务”，因此构成一项同一控制下的企业合并。新公司对取得 D 分公司的各项资产、负债按照原账面价值入账，按协议、章程约定的新公司注册资本金额贷记实收资本，差额调整资本公积。

如果 A 公司以 D 分公司净资产出资，享有新公司的实收资本份额超过了 D 分公司净资产账面价值，则为了避免资本公积出现负数，也可接受在新公司个别报表层面按评估值对原 D 分公司各项资产、负债进行初始计量，但在 A 公司编制合并报表时，需把资产、负债的评估增值冲回，恢复到以原账面价值为基础持续计算的金额（见《企业会计准则讲解（2010）》第 581 页）。

（2）A 公司个别报表层面的处理

用作出资的 D 分公司净资产在交易前后都在 A 公司的合并报表范围内（均受到 A 公司控制），且所引入的少数股东系以货币出资，即这部分净资产的风险和报酬特征并未发生变化。因此，多数可能是认为该交易属于一项不具有商业实质的非货币性资产交换（以非货币财产换取一项对子公司的股权投资）。根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》

的规定，不具有商业实质的非货币性资产交换，换入资产应当以换出资产的原账面价值和相关税费之和计量，不确认损益。

如果投资协议约定少数股东需为新公司投入新技术、提供技术支持等，从而实质性地提升新公司的盈利能力，并且为此签订了有约束力的协议，规定了明确的时间表，则也可以认为该交易是具有商业实质的非货币性资产交换。此时，A 公司对该新公司的长期股权投资应按投出资产的公允价值作为投资成本；投出资产的公允价值大于账面价值的差额应确认为资产处置收益。

2、如果新公司是 A 公司的合营企业或联营企业

（1）新公司个别报表层面的处理

A 公司并非新公司的母公司，即新公司并非与 A 公司处于同一控制下。因此，新公司取得 D 分公司的净资产，应作为一项非同一控制下的企业合并。新公司对 A 公司投入的 D 公司各项资产、负债应按公允价值计量，按协议、章程约定的新公司注册资本金额贷记实收资本，差额贷记资本公积。

（2）A 公司个别报表和合并报表层面的处理

由于新公司是 A 公司的合营企业或联营企业，即 A 公司丧失了对用出资的 D 分公司净资产的控制权，应按照资产处置进行处理，将 D 分公司净资产的公允价值和账面价值之间的差额确认为当期资产处置收益。此时，由于 D 分公司构成了《企业会计准则第 20 号——企业合并》所定义的“业务”，故与之相关的处置损益应当全额确认，而不应抵销该处置损益中与本公司持股比例（51%）相对应的部分。相关规定见《〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）〉应用指南》中的如下内容（见该准则应用指南单行本第 45～46 页）：

应当注意的是，投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。有关会计处理如下：

①联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应按《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定进行会计处理。投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

②投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。

问题3-1-18（股权转让后受让方以股权增资的会计处理和合并报表编制）

问题：

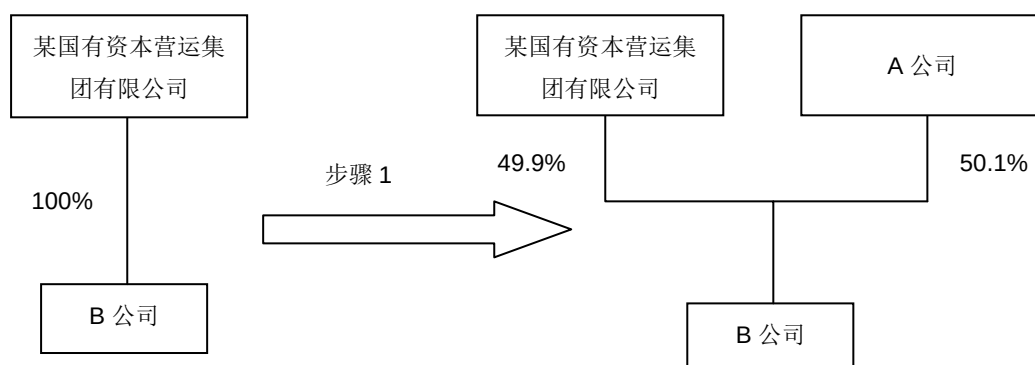
如下文“背景”资料所述，B 公司股权增资合并报表视为非同一控制下收购还是视为反

向收购？

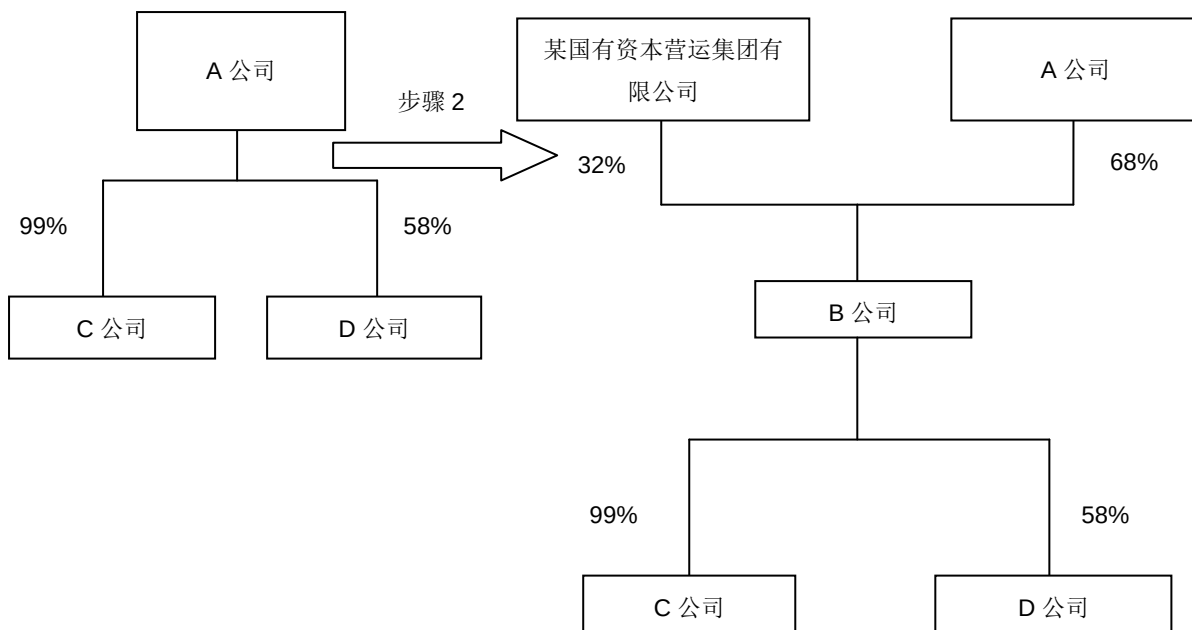
背景：

A 公司通过招拍挂以 13,500 万元货币资金从某国有资本营运集团有限公司受让 B 公司（国有独资有限责任公司）50.1% 股权，2012 年 9 月 30 日股权转让完成工商变更手续。同时 A 公司以其持有的 C 公司 99% 股权和 D 公司 58% 股权（以 2012 年 9 月 30 日为评估基准日）对 B 公司进行增资（于 2012 年 11 月 30 日完成），增资后 A 公司持有 B 公司比例达 68%。

B 公司股权转让前后股权结构图：



B 公司增资前后股权结构图：



解答：

本案例判断的关键在于明确以下两点：

1、此处涉及的两个交易步骤是否存在关联，是否属于作为一个整体谈判达成、互为前提和条件、旨在实现一个整体经济目标的一揽子交易；

2、如果两个交易步骤不是一揽子交易，则在第一步骤完成后到第二步骤完成前的 2 个月期间内，A 公司能否凭借其对 B 公司的 50.1%持股控制 B 公司？

具体区分为以下情况讨论：

1、如果有证据表明此处涉及的两个交易步骤存在关联，属于作为一个整体谈判达成、互为前提和条件、旨在实现一个整体经济目标的一揽子交易，即这两个步骤整体上应作为一揽子交易进行会计处理（都是为了实现控制权所必需的条件）。此时，通过该一揽子交易，A 公司取得了对 B 公司的控制权（股权比例为 68%），对 A 公司而言，合并对价包括两部分：一是现金 13,500 万元，二是用作增资的 C 公司和 D 公司的部分权益。此时 B 公司取得 C 公司和 D 公司控股股权的交易作为整体一揽子交易的组成部分，法律上的购买方与会计上的购买方恰好颠倒（法律上的购买方 B 公司为会计上的被购买方），因而 B 公司的合并报表应以反向购买为基础编制。

判断上述两个步骤是否存在关联，主要参考《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条的相关规定。根据该条规定，当存在以下因素中的一项或多项时，可能表明应当把该多项交易看作一个整体进行会计处理：

①该两项或多项交易是否同时谈判达成或计划，是否互为前提（例如，一项交易必须依赖于至少一项其他交易）；

②该两项或多项交易是否用以实现一项整体经济利益，本质上是同一项交易的两个或多个组成部分；

③该两项或多项交易单独看是否均不具有经济实质，而只有作为一个整体来看时才是具有经济实质的。（例如，其中一项交易的作价低于市场价格，但该低价交易的损失可通过以后另一项或几项交易的作价高于市场价格而得到弥补）

具体而言，在本案例中判断是否属于一揽子交易，主要是看这两个交易步骤是否在同一个框架协议中明确约定的，在第一步骤实施之前是否已经对第二步骤中用作增资的股权及其评估值、增加的股本金额和股权比例等具体问题均已达成一致，并以该一揽子协议的生效作为启动第一步骤的前提；相关协议中是否明确这两个步骤互为前提和条件，不可分割。

2、如果上述两个交易步骤之间互相独立，不存在关联，且第一步骤实施完毕后，A 公司凭借其对 B 公司的 50.1%持股已可控制 B 公司，后续的增资是在 A 公司主导下达成的交易安排，则应认为对 B 公司而言，第二步骤构成一项同一控制下的企业合并。这是因为：第二步骤是在第一步骤完成后的最终控制方（A 公司）的主导下完成的，是 A 公司控制范围内的资产重组。不能仅仅因为第二步骤发生时 A 公司对 B 公司的控制不足 1 年就认为这是一项非同一控制下的企业合并，对这一判断的原因解释请参阅“[问题 3-2-7](#)（企业合并类型的判断问题）”中关于“控制非暂时性”的理解和判断的相关内容。（但是，需要注意：尽管这整体上是同一控制下的企业合并，但因为合并方 B 公司和被合并方 C 公司、D 公司并未从最早报告期期初开始即同受目前的最终控制方 A 公司控制，因此在编制合并报表时，

将 C 公司和 D 公司纳入 B 公司合并报表的期间仅限于 2012 年 9 月 30 日之后的期间。)

在该种情况下,对于 A 公司而言,第二步骤是在其控制范围内进行的交易,所涉及的 B、C、D 公司均为其子公司,故在编制 A 公司的合并财务报表时,应将其影响予以抵销,即第二步骤的发生与否,对于该交易时点上的 A 公司合并财务报表不产生影响。

3、如果上述两个交易步骤之间互相独立,不存在关联,且第一步骤实施完毕后,A 公司凭借其对 B 公司的 50.1%持股尚不可控制 B 公司,需到第二步骤实施完毕后(持股比例达到 68%)才能控制 B 公司,则该交易对于 A 公司而言属于一项通过分步购买实现的非同一控制下企业合并。对于 B 公司合并报表层面而言,通过第二步骤取得 C 公司和 D 公司的控股股权构成一项非同一控制下的企业合并,但 B 公司自身的控制权在第二步骤中也发生了转移,即转移给被购买方(C 公司和 D 公司)的控股股东——A 公司,第二步骤完成后,B 公司变为由被购买方的控股股东控制,因此也构成一项反向购买,此时 B 公司的合并报表应采用与第 1 种情况类似的反向购买基础编制。

问题3-1-19 (股权收购中的或有对价问题)

问题:

A 公司通过增资的形式取得一家公司 B 的股权(权益法核算),签订的增资协议中明确约定,B 公司在收到增资款时必须在合理的时间内购买另一家 C 公司 100%的股权(若 B 公司成功收购 C 公司的 100%股权,则该交易对 B 公司而言将构成一项非同一控制下的企业合并),如果 B 公司未能在约定的时间内完成对 C 公司的收购,那么本次增资将不成立。A 公司在计算被投资单位 B 公司的净资产时,是应该以 B 公司在增资时点的净资产(实际数)作为计算基础,还是应该以 B 公司模拟合并 C 公司之后的净资产作为计算基础?

解答:

根据上述“问题”中的资料“如果 B 公司未能在约定的时间内完成对 C 公司的收购,那么本次增资将不成立”,需要分析 B 公司在约定时间内完成对 C 公司收购的可能性,如果很可能完成收购,则可以在 A 公司本次出资符合长期股权投资的一般确认条件时确认长期股权投资。在此种情况下,(1)如果本次投资不构成同一控制下企业合并,则根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资(2014 年修订)》第六条以及《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十一条的相关规定按投资金额作为长期股权的初始确认成本,不受 B 公司净资产价值影响;(2)如果本次投资构成同一控制下企业合并,则 A 公司应以 B 公司合并报表所示的归属其母公司股东的净资产账面价值份额(包括本次 A 公司的增资金额在内,但因为截至合并日,B 公司尚未按约定取得 C 公司的 100%股权,所以不应考虑取得对 C 公司的控制权之后对 B 公司净资产额的影响)和合并日的持股比例计算长期股权投资的入账价值。如果 B 公司在约定时间内完成对 C 公司收购的可能性较小,则不应该确认为长期股权投资,暂确认为其他非流动资产,待确认长期股权投资的条件实现时再确认为长期股权

投资。

问题3-1-20（股权转让中业绩达标初始保证金（或有对价）的处理）

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司增资 B 公司时，B 公司及其实际控制人承诺如业绩不达到预期水平则将给予补偿，此时 A 公司如何确认长期股权投资成本？如果收到业绩补偿如何处理？

背景：

2013 年 11 月，A 公司与 B 公司、B 公司之实际控制人自然人 C 签订合同，约定股权转让，增资扩股，业绩保证及股份受让要求权合同，主要条款如下：

合同一：股权转让合同

自然人 C 将其持有的公司出资额人民币 300 万元，即 3.5856% 的股权以每元出资额 5.2 元，即人民币 1,560 万元的价格转让给 A 公司。

合同二：增资扩股合同：

经 B 公司全体股东同意增加注册资本人民币 700 万元，占比 7.4438%，全部由 A 公司认购，认购价格为人民币 3,640 万元，其中：人民币 700 万元计入目标公司的“注册资本”，人民币 2,140 万元计入目标公司“资本公积”，人民币 800 万元作为业绩达标初始保证金，暂计入 B 公司的“其他应付款”，根据业绩目标是否实现决定是否偿还投资人。2013 年度、2014 年度经审计净利润达到业绩目标后，如果业绩保证金部分仍有剩余，将补充“资本公积”。

合同三：业绩保证及股份受让要求权合同：

B 公司及其实际控制人 C 承诺：2013 年经有证券从业资格的会计师事务所审计的扣除非经常性损益后的净利润（下称“扣非后净利润”）达到 4,800 万元，2014 年扣非后净利润达到 6,000 万元，否则由自然人 C 及 B 公司按比例退还投资款，计算公式为：退还金额=（当年业绩承诺-扣非后净利润）/当年业绩承诺*5,200 万元。

在对 B 公司的增资合同中约定，设置 800 万元作为业绩保证金，暂计入 B 公司的“其他应付款”科目，依据业绩目标是否实现决定是否偿还投资人，2013 年扣非后净利润确认需要补偿投资人的金额后（如需要），剩余业绩保证金转为 2014 年度业绩保证金。如业绩保证金部分不够偿还投资人，则不足部分由自然人 C 负责补偿。2013 年需补偿投资人的金额暂不支付，待 2014 年扣非后净利润不到 6,000 万元，则由 B 公司按比例退还业绩保证金，不足部分由自然人 C 负责补偿。如果业绩保证金有剩余，则转为 B 公司资本公积。

如 2013 年和 2014 年扣非后净利润合计超过 10,800 万元，则豁免 B 公司及自然人 C 2013 年度或 2014 年度业绩不达标的投资补偿义务。偏差在 5% 以内时，豁免自然人 C 的投资补偿义务；如负偏差超过 5%，则需全额补偿投资人。

解答：

本案例中，尽管增资协议约定增资款中的 800 万元是作为“业绩保证金”，如果 B 公司 2013 年、2014 年达不到业绩要求，应将该“业绩保证金”根据合同约定的公式计算的金额全部或部分返还 A 公司，如果“业绩保证金”不足返还，则由自然人 C 负责补足。因此，实际上业绩补偿承诺的支出是由 B 公司和自然人 C 承担的，而 A 公司支付的对价仍然是包括 800 万元业绩保证金的全部对价。

对于此处所涉及的业绩补偿承诺，通常理解为一项保护性条款，即交易双方在为标的资产估值和谈判确定交易价格时，通常都是以“盈利预测很可能实现”为前提的（否则就表明盈利预测是不合理的），业绩补偿只是在万一盈利承诺不能实现的情况下对购买方的补偿手段。因此基于该盈利预测作出的补偿承诺在投资日的公允价值通常应认定为零。

即，对于本案例来说，A 公司对 B 公司增资而增加的长期股权投资初始计量金额应为 3,640 万元，包括在目标公司账面上计入实收资本的 700 万元、计入资本公积的 2,140 万元和业绩保证金 800 万元。同时，A 公司取得了一项与未来业绩补偿相关的或有对价资产，其初始公允价值应根据在购买日对 B 公司 2013、2014 年度所作出的盈利预测和既定的补偿金额公式加以确定（如果 B 公司 2013、2014 年度预测扣非后净利润均高于此处约定的业绩目标，或者该两年的预测扣非后净利润之和大于 10,800 万元的，则该或有对价的初始公允价值为零）。在 2013 年末，如果 B 公司 2013 年度业绩达标，则无需进行账务处理；如果 2013 年度业绩未达标且能够收到补偿，则可将应收 2013 年度业绩补偿款确认为营业外收入。此时，如果判断日后可能还会进一步获得补偿且金额且能够可靠估计，则将其按照公允价值确认为一项“以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产”（在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下应视其流动性列报为“交易性金融资产”或者“其他非流动金融资产”）；如果判断日后很可能返还该补偿金额的部分或全部（如很可能出现 2013 年度业绩未达标、但 2013 年和 2014 年合计业绩达标的情况），则暂将预计届时需返还金额的公允价值（即未来需返还金额的最佳估计数的折现值）计入“以公允价值计量且其变动计入损益的金融负债”（在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下应视其流动性列报为“交易性金融负债”或者“其他非流动负债”），上述金融资产和金融负债的计量金额之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。同时，鉴于未实现盈利预测构成了长期股权投资的减值迹象，故还应对该项长期股权投资按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的相关规定进行减值测试，如发生减值的，则应对其计提减值准备。

问题3-1-21（根据对赌条款收到联营企业的控股股东支付的业绩补偿款的处理）

问题：

根据对赌条款收到联营企业的控股股东支付的业绩补偿款如何处理？

背景：

2013年5月，A公司与B公司及其股东签订了《B公司增资协议》及补充协议书。协议约定A公司向B公司增资1,000万元，取得其7.04%的股权，B公司三名董事中一名由A公司选派，且根据增资协议及补充协议书，A公司对B公司的部分事项拥有实质性的否决权。

同时增资协议之补充协议书约定了控股股东以下承诺与补偿（奖励）条款：

业绩承诺：B公司2013年实现净利润不低于1,420万元；2014年实现业绩比2013年增长30%以上。

补偿条款：如果B公司实际达成的考核指标低于承诺业绩，则A有权要求B公司控股股东给予现金补偿，补偿款的具体计算公式为：补偿款=（承诺净利润-实际实现净利润数）×7.04%（投资后占股比例，补偿时按照A公司实际占股比例计算）×10（投资时的市盈率）

业绩奖励：2013年B公司实现净利润1,775万元以上，A公司追加投资250万元。该追加投资不调整股权，直接进入B公司资本公积。2013年B公司实现净利润超过2,200万元，超出部分可分配用于管理层奖励，本轮投资者不享受该次分配。

B公司2013年度实现净利润1,334.81万元。按照上述增资协议之补充协议书约定，B公司2013年实现净利润不低于1,420万元，如果B公司实际达成的考核指标低于承诺业绩，则A公司有权要求B公司控股股东给予现金补偿。2014年6月18日，A公司收到B公司控股股东的利润承诺补偿款60万元（=（1,420-1,334.81）×7.04%×10）。

解答：

尽管在本案例A公司不能控制B公司，但在B公司董事会3席中占1席，且对部分事项拥有实质性的否决权，从而对B公司具有重大影响。我们理解A公司很可能对B公司的股权投资是采用权益法核算，或者在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（如果A公司属于《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》所定义的“投资性主体”或者《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》所指的“风险投资机构、共同基金以及类似主体”）。

在本案例中，A公司基于当初入股时（2013年5月）投资补充协议中的对赌条款的约定，从B公司的实际控制人处取得现金补偿。我们理解该对赌条款的作用类似于企业合并中的或有对价，应采用非同一控制下企业合并中的或有对价类似的原则进行处理，在初始确认时按或有对价于投资日的公允价值计入投资成本，后续对该或有对价采用公允价值计量（其变动计入当期损益）。由于本案例中同时存在业绩补偿条款和业绩奖励条款，因此对A公司而言，或有对价有可能是资产，也有可能是负债，视其对未来业绩考核期内目标公司的盈利预测估计数而定。

由于对赌条款的触发条件为B公司的业绩考核目标完成情况，因此在取得投资之日，A

公司应根据该日对 B 公司未来考核期内的盈利预测,确定该或有对价于投资日的公允价值,并将该公允价值作为投资成本的调整因素,相应确认一项资产或负债。其中,如果对赌条款所设定的业绩考核指标与投资日所作出的相应期间内 B 公司盈利预测数一致,则该或有对价于投资日的公允价值为零。后续每个资产负债表日,应根据 B 公司的实际经营状况、对 B 公司所属行业未来走势的宏观分析等,对 B 公司在剩余考核期内的盈利预测数进行修正,相应调整对或有对价的公允价值估值,该或有对价的公允价值变动额计入当期损益。

因此,本案例中因 B 公司未实现年度业绩考核目标而由其控股股东给予的现金补偿款, A 公司应当计入损益(有可能已经通过以前年度确认的或有对价公允价值变动损益,体现在以前年度损益中了,也可能是计入收到当期的损益),而不是冲减长期股权投资成本。但是,另一方面,由于当初的入股价格是基于未来预计盈利的一定倍数(10 倍市盈率)计算的, B 公司未达到业绩考核目标的事实表明该项股权投资未来的可收回金额可能低于预期,存在减值迹象,因此在将或有对价的公允价值变动计入损益的同时,还应根据相关会计准则的规定,对该项股权投资进行减值测试(注:如果在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,则无需进行减值测试,但应确认公允价值下降的损失),并就其可收回金额低于账面价值的差额确认减值损失。我们理解在很多情况下,需确认的减值损失金额将显著大于所确认的或有对价公允价值变动损益。即: **此处或有对价的实质是对股权投资减值损失的(部分)补偿,而不是对投资成本的调整。** 本案例中的投资成本在补偿前后并未发生变化,因此不能作为冲减投资成本处理。

问题3-1-22 (收购联营公司股权同时授予使用商标事宜的会计处理)

问题:

收购联营公司股权同时授予其使用商标时如何确认长期股权投资?

背景:

A公司收购了B公司20%的股权。协议中规定交割日为2011年11月30日。本次股权收购对价为1万元,条件是A公司必须将其商标的使用权授予B公司。

解答:

1、A公司确认长期股权投资的时点应当是实际开始就该20%股权享有股东权利和承担股东义务的时点,具体可以比照《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》规定的购买日五项条件确定。基准日的财务状况是定价的依据,但在基准日, A公司尚未取得对应的表决权和分红权,所以在基准日不能确认长期股权投资,只有在交割日才应当确认长期股权投资。

2、从该交易的情况看,实际上是股权收购和商标使用许可两项交易的组合,相当于A公司在以1万元名义价格受让标的企业股权的同时,授予标的企业一项商标使用权(不另外

收取对价，实质上是以商标使用权对标的企业作出资本性投入）。

如果B公司原先的控股股东在交易后仍然是控股股东，并未退出，A公司依据其所持有的20%股权可对B公司施加重大影响，故以权益法核算其对B公司的长期股权投资，则：

（1）标的企业（B公司）应按照该项商标使用权的公允价值确认一项无形资产，同时贷记资本公积。

（2）A公司在取得股权之日对其进行权益法核算时，应当同时确认一项授予商标使用许可的交易。收入确认原则按照A公司的准则适用情况，分别参照下述①或②进行处理：

①A公司执行《企业会计准则第14号——收入（2006年）》

可参照《国际会计准则第18号——收入》附录（参考《会计学撮要2011》第134页“特许权费”和146、147页相关说明）确认。账务处理为：

借：长期股权投资 [=（B公司2011年11月30日可辨认净资产公允价值+商标使用权的公允价值）×20%]

贷：银行存款 1万元

其他业务收入/预收账款 （按商标使用权的公允价值）

应交税费——待转销项税额/应交税费——增值税（销项税额）

营业外收入（差额，即类似于负商誉性质的差额）

后续期间内，对于上述会计分录中确认为“预收账款”的款项，A公司应按照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》及其应用指南关于特许权费收入确认的相关规定，采用系统、合理的方式将其确认为收入。

②A公司执行《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》，账务处理为：

借：长期股权投资 [=（B公司2011年11月30日可辨认净资产公允价值+商标使用权的公允价值）×20%]

贷：银行存款 1万元

其他业务收入/合同负债 （按商标使用权的公允价值，不含增值税）

应交税费——待转销项税额/应交税费——增值税（销项税额）

营业外收入（差额，即类似于负商誉性质的差额）

后续期间内，对于上述会计分录中确认为“合同负债”的款项，A公司应按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》及其应用指南关于授予知识产权许可的相关规定，采用系统、合理的方式将其确认为收入。

（3）按照上述方法，应可充分体现交易的实质，同时减少不当确认的负商誉性质的营业外收入的金额。

在编制合并报表时，应按《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十三条的规定，按照股权比例（20%）抵销所确认的尚未实现的商标使用权许可收入。

问题3-1-23（收购少数股东代持股份的处理）

问题：

收购少数股东代持股份如何进行账务处理？

背景：

A公司注册资本为人民币1,300万元。截至2011年12月31日，A公司工商登记的股权结构为B公司持有75%股权，C公司持有25%股权。A公司账面实收资本记载股权结构与法律形式一致。

C公司实际出资额为0、账面未记录持有A公司股权（长期股权投资或其他权益工具），C公司是A公司的名义股东。C公司曾出具声明，放弃其作为股东的权利及义务。历史上B公司履行了全部出资责任，一直按100%合并A公司财务报表。

B公司现拟通过市场竞价程序收购C公司所持A公司25%股权，其后，C公司将收到的对价款归还B公司。

解答：

股权交易双方结算对价款时，通过往来处理。

B公司向C公司支付对价款时计入“其他应收款”，C公司收到对价款时计入“其他应付款”；随后，C公司将对价款支付给B公司时，冲减“其他应付款”，B公司收到对价款时，冲减“其他应收款”。

结论基础：

按照《企业会计准则——基本准则》第十六条以及证监会公告[2011]41号等监管规定要求，企业在会计核算上应贯彻实质重于形式原则，合理确定交易的经济实质及相关会计处理原则，应根据对有关交易的经济实质进行分析确定相关的会计处理政策。在年报编制过程中，公司应合理分析盈利模式和交易方式创新对交易经济实质的影响，在此基础上确定会计政策，特别应关注债权与股权的划分、实质上风险的转移与形式上追溯权的关系等，按照最能够反映有关交易经济实质的方式进行会计处理。

“实质重于形式”是一项适用于所有交易和事项会计处理的基本原则，该原则要求：当交易和事项的法律形式与经济实质不一致时，应当以经济实质作为确定会计处理方法的依据。在对交易和事项的经济实质的分析过程中，风险和报酬的实质转移和承担情况往往成为重要的考虑因素。

上述股权交易，由于C公司未实际履行出资义务，其账面未记录持有A公司股权（长期股权投资或其他权益工具），仅仅是A公司的名义股东，并且C公司曾出具声明，放弃其作为股东的权利及义务，即不承担其在法律上名义拥有的股权对应的剩余风险和报酬，因此在会计上原先即不应确认一项对A公司的长期股权投资。B公司从C公司收购股权并向其支付对价款，是为了迎合股权交易的法律形式，不具有业务实质，A公司的25%股权的风险和报酬没有发生转移；同时在交易完成后，后续C公司又需要将收到的对价款归还B

公司，使得实质上恢复到交易发生前的状态，双方所控制的经济资源及其风险和报酬特征在交易前后均未因此发生变化。所以，对价款交割时，双方应做挂往来处理，对损益或者权益无影响。

问题3-1-24（由被投资企业的控股股东承诺给予保底收益和保底转让价款的长期投资）

问题：

股东应如何核算由被投资企业的控股股东承诺给予保底收益和保底转让价款的长期股权投资？

背景：

A公司原有甲公司、乙公司两股东，持股比例分别为70%和30%，其相关活动（主要是财务、经营政策）系由甲公司控制。2011年丙公司与乙公司签署协议，以7,000万元价格收购乙公司持有的30%股权；同时甲公司与丙公司签署协议约定：“甲公司作为A公司的控股股东，确保丙公司所持A公司30%股权的年现金分红不低于1,400万元，保证期从2011年度开始计算为5年，2016年开始取消保证期。若当年A公司利润无法实现分红，则甲公司以现金方式向丙公司补足。保证期满后，丙公司可以转让其所持的A公司30%股权，若价格低于2,000万元，则甲公司保证以2,000万元价格收购。”A公司设董事会，共7名成员，其中丙公司派出2名董事。在其他财务、经营决策的控制方面无特殊约定。

丙公司与甲公司、乙公司之间无关联方关系。

解答：

对丙公司而言，在该交易安排中丙公司实际上取得两项权利：一是对被投资企业30%的股权；二是甲公司提供的分红不足以及处置价差的补足权。由于这两项合同安排的交易对手方不同，因此不作为一项混合工具处理，与甲公司的合约不属于一项嵌入衍生工具，而应作为一项单独的衍生金融工具。因此，丙公司将支付的对价应分摊至对被投资企业的长期股权投资和独立于该股权投资之外的一项衍生金融资产。

在分摊对价时，通常对长期股权投资的公允价值是对被投资方采用收益法下的评估结果并考虑持股比例来确定，同时根据该收益预测5年内的利润情况与承诺的分红、采用5年后的收益情况确定5年后的被投资方股权的价值，进而确定该衍生金融工具的公允价值。例如在背景中提及甲乙丙三方并无关联方关系，则乙丙间的交易为何要甲公司履行差额补足承诺？由于对甲公司而言，签订该合约属于单方向的义务承诺，除非甲公司基于其对被投资企业的控制，预计该合约约定的导致其履约的情形基本不会出现，因此该衍生金融工具的初始公允价值通常是零。但是该结论并不绝对，丙企业仍应关注甲乙公司之间是否存在其他的权利或义务的承诺。例如，乙公司当时对被投资企业入股时甲公司即提供了类似的承诺，或者乙公司拟撤资而甲公司需要该类融资进而引入了丙公司等等。由于金融工具准则规定，衍生金融资产应按照公允价值进行计量，因此在7,000万分摊时，丙企业可采取以下方式：

(1) 按公允价值确定衍生金融资产的初始计量金额;

(2) 以 7,000 万元减去上述 (1) 中确定的衍生金融资产的公允价值后的差额作为长期股权投资的初始投资成本。然后,将该差额的结算结果与被投资方辨认净资产公允价值的 30%比较,前者大于后者的不做调整;前者小于后者的,按照后者确定长期股权投资,同时将前者小于后者的差额计入营业外收入。

另外,由于在丙公司持有 A 公司股权的头 5 年内,享受 A 公司的控股股东甲公司给予的保底收益和投资价值保障,相应地甲公司和丙公司所承担的投资风险程度与其股权比例并不对等,故应谨慎判断该安排是否导致丙公司虽然持有 30%股权并派驻 2 名董事但事实上对 A 公司不具有重大影响,在此基础上合理确定上述 (2) 中的股权投资应作为长期股权投资还是金融资产核算。

问题3-1-25 (股权比例确定前收到出资款的会计处理问题)

问题:

1、新投资者按指定的金额先行向企业投入资金,其后根据对企业净资产的评估结果为基础确定新的投资者在企业中所享有的股权比例,在此情况下,企业在已收到出资款但股权比例尚未确定时,应如何进行会计处理?

2、如果上述问题 1 中的出资款在已出资但股权比例未定的情况下应列报为负债,则两家企业互相进行此类投资时,双方互相确认的往来款项能否抵销后在各自财务报表上按净额列报?

背景:

2012 年内,两家国有企业 A、B 在政府部门的主导下签署了战略合作和互相增资扩股协议,协议中约定 A、B 两家企业首先互相投出资金各 1 亿元,其后再根据对两家企业净资产的评估结果为基础确定两家企业在对方所享有的股权比例,并办理相关的验资手续。新增出资所对应的注册资本数额以企业增资扩股前净资产的评估结果为基础确定,并考虑评估基准日至实际出资日的期间损益及其他净资产变动影响。虽然出资款已在 2012 年内互相缴付,且出资后至完成工商变更登记前,两企业均不得抽回投资,但新增出资所对应的股权比例预计需到 2013 年才能确定下来。

解答:

本案例中所述的两家企业,在已收到对方交付的出资款,但未明确股权比例且新增的出资款尚未享有股东权利的情况下,应当将实际收到的对方出资款互相确认为负债处理,即双方的会计处理是互挂往来,但同时确认的应收、应付款项不能互相抵销。

结论基础:

基于 2006 版金融工具确认和计量准则与 2014 版金融工具列报准则的处理意见:

1. 关于互相收到的对方出资款应确认为负债还是股东权益

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第五十八条和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第九条规定：“权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。”

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第八条、第九条、第十条规定：

第八条 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

- （一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。
- （二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
- （三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方向比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第九条 权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：

- （一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；

（二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第十条 金融负债与权益工具的区分：

- （一）如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

（二）如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需

交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动，该合同应当分类为金融负债。

在本案例中，虽然双方的出资款已经互相交付，但是股权比例尚未确定，也不能就新增的出资享有股东权利，而是“新增出资所对应的注册资本数额以企业增资扩股前净资产的评估结果为基础确定，并考虑评估基准日至实际出资日的期间损益及其他净资产变动影响。但新增出资所对应的股权比例预计需到 2013 年才能确定下来”，因此，截至 2012 年底，该出资额并不代表在对方扣除负债的净资产中享有的剩余权益（即，并未在对方的净资产中享有相应收益和承担相应风险），因而不符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第五十八条和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第九条对“权益工具”的定义。在股权比例确定之前，双方实质上互相负有金额确定的债务，该项债务在股权比例确定，完成增资扩股的手续之后才转为权益。

从另一方面说，对照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第九条规定的确认权益工具需同时满足的两项条件，其中条件（一）是可以满足的，即因为“出资后至完成工商变更登记前，两企业均不得抽回投资”，因此不存在“交付现金或其他金融资产给其他单位，或在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务”；但条件（二）不满足，因为在股权比例尚未确定的情况下，将用于结算该项金融工具的自身权益工具的数量是不固定的，即不满足“如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务”的条件，因此，在股权比例确定之前，双方均应将已收到的对方出资款确认为负债。

2. 关于金融资产 / 金融负债能否抵销后以净额列报

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十八条规定：“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：（一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；（二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。”同时，该准则第二十九条至第三十五条对上述原则的应用给出了进一步的具体指引。根据该准则规定，抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反相关法律或法规，债务人可能拥有以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利。

在本案例中，由于“出资后至完成工商变更登记前，两企业均不得抽回投资”，因此双方并不存在抵销已确认金额的法定权利，也不打算以净额结算双方之间的该项往来关系。因

此，双方在各自的资产负债表中，均应把投给对方的投资款列报为一项“其他非流动资产”（或长期应收款），同时将接受对方的投资款列报为一项“其他非流动负债”，而不能将两者抵销后以净额列报。

综合上述分析，本案例中，在两企业互相出资 1 亿元后，股权比例尚未明确之前，双方均应作出如下会计处理（此处以 A 企业的会计处理为例）：

（1）反映本企业对本企业 B 企业的出资：

借：其他非流动资产 1 亿元
 贷：银行存款 1 亿元

（2）反映本企业接受 B 企业的出资：

借：银行存款 1 亿元
 贷：其他非流动负债 1 亿元

上述会计处理，对 A 企业期末资产负债表的影响就是使资产、负债各增加 1 亿元。除非 A 企业原先资产负债率已超过 100%，否则该项会计处理将导致 A 企业资产负债率的进一步上升而不是降低。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则与 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

2017 年修订后的金融工具列报准则第八条、第九条、第十条与修订前 2014 年版基本一致，修订后的第二十八条与修订前也一致，因此 2017 年修订后的金融工具准则体系下的处理与修订前完全一致。

问题3-1-26（长期股权投资与金融资产的区分1）

问题：

如下文“背景”资料所述，A 公司是否需要合并其投资的该有限合伙企业？如何核算该项投资？

背景：

2012 年 A 公司、B 公司和 C 公司合资成立了 D 企业（有限合伙），其中 A 公司所占比例为 55.5%。该合伙企业中仅 B 公司为普通合伙人，A、C 公司为有限合伙人。该合伙企业计划 2013 年继续募集资金，最终按合伙协议的出资要求，合伙企业出资总额达到 10 亿元人民币，到时 A 公司的出资比例由现在的 55.5%降低到占全体合伙人总认缴出资额的 16.6%。该合伙企业投资标的是江苏一个房地产项目，今年仅购得土地使用权，尚未开工，待明年正式建设。A 公司投资该合伙企业的目的为了使利用基金杠杆撬动融资所投资项目的目的，并非想控股该合伙企业。

根据合伙协议，该合伙企业涉及相关活动的实质性决策权力均掌握在投资决策委员会手中。以下为《合伙协议》摘录：

第 27.2 条 投资决策委员会由 5 名委员组成，其中 A 公司有权提名 2 名委员，占 2/5。

第 27.5 条 投资决策委员会的投资决策，除 27.1.8、27.1.9、27.1.10 条所列事项必须经全体委员五分之四以上表决同意方为有效外，其他事项经全体委员半数以上表决同意即为生效。

第 26.4.2 条 决定执行事务合伙人的人选及更换事项需在合伙人会议上由全体合伙人一致通过。

另外，根据合伙协议约定，全体合伙人在收益分配和亏损分担方面的权利和义务完全平等，即依据出资份额比例享有合伙企业的收益和承担其亏损。

解答：

1、关于A公司是否需要合并该合伙企业的问题

会计上判断是否存在控制（相应是否应将另一主体纳入合并范围）的标准，是本主体是否拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

当然，由于适用的法律法规不同，判断公司对合伙企业是否具有控制权时所考虑的因素，可能与被投资企业为公司时有所不同。总体而言，鉴于有限合伙企业的“人合兼资合”特性，在判断公司对合伙企业是否具有控制权时，更应关注合伙协议等合同、契约性质的文件的作用；同时由于合伙组织形式较公司具有更大的灵活性，因此判断是否具有控制的情况也更为复杂。

对于有限合伙企业中的有限合伙人，尽管《合伙企业法》规定有限合伙人不得执行合伙事务，不得对外代表有限合伙企业，但由于《合伙企业法》并未对何谓“执行合伙事务”作出明确的定义，因此实务中也可能存在有限合伙人对有限合伙企业具有控制权的情况，尤其是当单一有限合伙人在有限合伙企业中所占权益比例较大，享有或承担有限合伙企业的绝大部分风险和报酬时的情形。当被投资企业是有限合伙企业时，不能仅仅以“《合伙企业法》规定有限合伙人不能执行合伙事务，不能对外代表合伙企业”为由，即认为有限合伙人必然不能控制该有限合伙企业，而是应当根据合伙协议等相关文件作进一步判断。

根据本案例“背景”资料中的《合伙协议》摘录，基本倾向于认为根据该合伙协议条款以及目前的出资构成情况，A公司虽然持有55.5%的出资份额，但应不能控制该有限合伙企业，不应将其纳入合并范围。分析如下：

（1）根据合伙协议，该合伙企业涉及相关活动的实质性决策权力均掌握在投资决策委员会手中。按照第27.2条约定，投资决策委员会由5名委员组成，其中A公司有权提名2名委员，占2/5。同时第27.5条约定“投资决策委员会的投资决策，除27.1.8、27.1.9、27.1.10事项必须经全体委员五分之四以上表决同意方为有效外，其他事项经全体委员半数以上表决同意即为生效”，即A公司并不持有确保通过投资决策委员会任何决议所需的至少过半数的表决权。

（2）根据26.4.2条约定，“决定执行事务合伙人的人选及更换事项”需在合伙人会议

上由全体合伙人一致通过，即A公司无权单方面更换执行事务的普通合伙人。并且，合伙协议并未就普通合伙人的除名、更换事宜作出其他约定。因此A公司不享有无条件罢免普通合伙人的权力（实质性罢免权），不能简单地认为执行事务合伙人是A公司这一特定有限合伙人的代理人。

综上，由于本案例中的普通合伙人实际上是以其自己的名义（而不是以代理人的身份）行使经营管理权，且A公司并不主导被投资方相关活动所需的投资决策委员会过半数表决权，因此不能控制该有限合伙基金，不应将其纳入合并报表范围。

2、关于A公司财务报表中对该有限合伙企业出资的核算问题

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中对“持有至到期投资”的定义是“指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产”，本案例中A公司持有的合伙企业份额不能满足“到期日固定、回收金额固定或可确定”的条件；另外参照证监会公告[2010]37号规定：“持有至到期投资是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产，同时应有活跃的市场，可以取得其市场价格”，但该合伙企业份额也不存在活跃市场，故该投资不应确认为持有至到期投资。

同时，虽然根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定，对于公允价值能够可靠计量的金融资产，企业可以将其直接指定为可供出售金融资产，但该合伙企业属于非上市企业，其公允价值无法可靠计量，故也不应确认为“可供出售金融资产”。

从另一方面看，A公司作为特别列明的有限合伙人，在投资决策委员会中拥有2/5的表决权，即使今后其出资份额下降，这一比例也不会发生变化（除非修改合伙协议），因此可以对该有限合伙基金的财务、投资等相关活动的决策施加重大影响，并据此获取相应的经济利益。故该有限合伙基金应认定为A公司的联营企业，采用权益法核算。

综上所述，A公司投资该合伙企业的份额应确认为长期股权投资，并采用权益法核算。

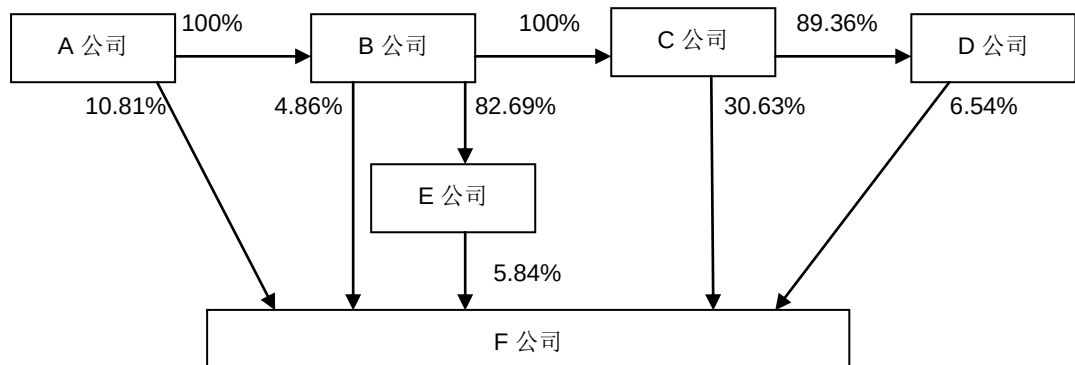
问题3-1-27（长期股权投资和金融资产的区分2）

问题：

在同一合并集团内，各个公司是否可以根据持有的不同目的，将持有的对同一被投资单位的股权投资在各自报表上分别列报为长期股权投资和金融资产？如可以分别列报在不同的报表项目中，则在集团合并报表层面，又应如何处理？

背景：

F公司为深圳证券交易所上市公司。A公司直接及间接持有F公司股权比例为58.68%。股权结构如下：



如图所示，E公司及D公司分别持有F公司5.84%和6.54%的股权，该股权为以前年度形成的限售股，因公司未及时解除限售，至今在深交所交易系统中仍为限售股。

解答：

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》（以下简称“CAS 2”）和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（以下简称“CAS 22”）的规定，企业（合并报表准则所定义的投资性主体，以及CAS 2所指的“风险投资机构、共同基金以及类似主体”除外，下同）对其所持有的对其他企业的股权投资，应按照以下规定确定其所适用的会计核算模式：

首先判断本企业（本会计主体）自身对被投资方是否具有控制、共同控制或重大影响。这一判断必须完全基于本企业自身的情况作出，不能考虑本企业所属集团的母公司或其他成员企业对被投资单位是否具有控制、共同控制或重大影响的因素，但应将本企业的子公司所持有的被投资方股权纳入考虑。

其次，根据上一步骤的判断结果作出如下处理：

1、如果本企业对被投资方具有控制、共同控制或重大影响的（包括通过本企业的子公司间接持有部分股权，直接持股和间接持股综合起来，使本企业具有控制、共同控制或重大影响的情形），则不论本企业对该被投资方的直接持股比例多大，均应作为长期股权投资，根据本企业与被投资方之间关系的性质，采用成本法或权益法核算。

2、如果本企业对被投资方不具有控制、共同控制或重大影响的（“三无”股权投资），则本企业应将该被投资方的股权投资作为金融资产，根据CAS 22进行核算。通常情况下，对尚未执行2017年修订后的新CAS 22的企业，只有对具有活跃市场、可随时出售变现的上市公司股票投资，且管理层具有在短期内出售获利的明确意图的情况下，才能被分类为交易性金融资产；其他情形的“三无”股权投资应分类为可供出售金融资产。

3、虽然同一企业集团内的不同母子公司在其各自的单独财务报表中根据其自身对被投资方是否具有控制、共同控制或重大影响的判断确定了其自身直接持股的核算模式，从而对同一被投资方的股权投资在不同成员企业的各自单独财务报表中有不同的核算模式，但是在

合并报表层面，应根据合并集团整体上对该被投资方是否具有控制、共同控制或重大影响，重新确定合并报表层面对该被投资方的核算模式，并在合并报表层面进行相应的“视角差异调整”（如需要）。其中：

（1）合并集团整体上对某一被投资方具有控制权的，应将其作为子公司纳入合并财务报表的合并范围，集团内所有企业对其所持股权（无论在各直接持股单位自身报表中如何核算）均作为内部对该子公司的持股予以抵销。

（2）合并集团整体上对某一被投资方具有共同控制或重大影响的，应将其作为合并集团的合营企业或联营企业，集团内所有企业对其持股均调整为权益法核算。但是，对于集团内的风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的该被投资方部分股权，可根据 CAS 2 第九条规定的“公允价值计量选择权”条款，选择继续以公允价值计量且其变动计入损益的核算模式（即交易性金融资产）。

因此，在合并报表层面，除了选择适用 CAS 2 第九条所规定的“公允价值计量选择权”的情形以外，不同成员企业对同一被投资方的股权投资应采用相同的核算模式。

如果合并集团总体上对某一被投资方不具有控制、共同控制和重大影响的，则在合并报表层面，各成员企业所持有的该被投资方股权投资均作为金融资产核算。在金融资产核算模式下，如果不同成员企业持有同一被投资方的股权投资的意图不同的，可在合并报表层面继续保留在初始取得投资时按相应成员企业的持有意图而对其作出的金融资产分类。即，在合并报表层面，若合并集团执行 CAS 22（2006 年），则对同一被投资方的股权投资，部分作为交易性金融资产，部分作为可供出售金融资产，但根据 CAS 22（2006 年）第十九条规定，后续持有期间不得改变初始确认时所确定的金融资产类别；若合并集团执行的是 CAS 22（2017 年修订），则根据管理该金融资产的模式不同，部分作为交易性金融资产，部分指定为其他权益工具投资（以公允价值计量且其变动计入其他综合收益），但根据 CAS 22（2017 年修订）第十九条的规定，一旦指定为其他权益工具投资，后续期间该指定不得撤销。

在本案例中，根据背景资料分析，首先在各家公司的单体报表层面所持股份均按本公司与被投资方之间关系的性质及持有意图（或业务模式）分类为长期股权投资、交易性金融资产、可供出售金融资产或其他权益工具投资等，其中 E 公司和 D 公司持有对 F 公司的股权（分别持股 5.84%、6.54%）因各自均不对上市公司具有控制、共同控制和重大影响，而在其各自的单独报表中作为金融资产核算。但对于合并报表主体来说，持有的同一上市子公司的股权所享有的股东权益和承担的股东义务应该是完全平等的，在合并报表层面，不应将持有的同一公司的股权人为划分为“长期股权投资”和金融资产。因此，在 A 公司合并报表层面不能将对 F 公司的投资分别列示在长期股权投资和金融资产，均应列入长期股权投资，并作为集团持有的子公司股份而进行合并抵销，不构成合并报表层面的少数股东权益。

已被作为“长期股权投资”核算的股权投资，除非后续丧失对被投资方的控制、共同控制或重大影响，否则不应转为金融资产核算。对长期股权投资有明确的处置意图，但尚未实

际处置的，不能将其转入金融资产核算，但可对照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第五条、第六条和 CAS 2 第十六条的规定，判断能否将其转为“持有待售资产”进行核算和列报。

问题3-1-28（PE对外投资的核算）

问题：

PE 对外的投资在“长期股权投资”中核算是否合理？能否在金融资产中核算？如果在金融资产中核算，那么能否将双方认定的 PE 倍数（相当于上市公司的市盈率）作为确认公允价值的基础？如果不能，那么怎么确认公允价值？

解答：

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第三条规定：“下列各项适用其他相关会计准则：……（二）风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及本准则未予规范的其他权益性投资，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。”

另外，参照《企业会计准则讲解（2010）》第三章第一节对《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》适用范围的说明（见原书第 31 页）：

长期股权投资准则规范的权益性投资不包括风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连接保险产品）持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者分类为交易性金融资产的投资。风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者划分为交易性金融资产的投资，即使符合持有待售条件，也应继续按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定核算。

通常情况下，采用金融资产会计模式的股权投资限于对被投资企业无控制、共同控制和重大影响的股权性投资。对于私募基金而言，如果对被投资企业不具有控制、共同控制或重大影响的，则只能作为金融资产核算；如果对被投资企业具有控制、共同控制或重大影响的，则此处存在一个会计政策选择，可以选择在初始确认时将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者分类为交易性金融资产（需每期末估值），也可以将其按照长期股权投资准则进行核算。

本案例中被投资单位为非上市公司，该项投资在活跃市场没有报价。如果对被投资企业不具有控制、共同控制或重大影响的，则只能作为金融资产核算；如果对被投资企业具有控制、共同控制或重大影响的，则此类投资可以作为“长期股权投资”核算，也可以按照上述

规定作为金融资产核算，但一旦选定其中一种会计模式，即应一贯地运用于所有同类或类似交易（就目前的实务而言，应以作为长期股权投资核算更为常见）。

另外，还需要注意以下问题：

1、根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第九条规定：“投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算”。据此，投资方在其合并财务报表中，对于通过其合并报表范围内风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的这部分对联营企业投资，也可以选择按照公允价值进行后续计量，且其公允价值的变动计入当期损益，而仅对其余部分的对联营企业投资采用权益法核算。通常理解，运用此处的“公允价值计量选择权”应满足的前提是：该“风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体”在其自身的财务报表中，对其所持有的这部分对联营企业的投资，无论其自身对被投资企业是否具有重大影响，均已根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第三条规定，将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行核算。否则，如果仅仅在合并报表层面运用该“公允价值计量选择权”，则不合逻辑。

2、根据中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-18 风险投资机构对联营企业或合营企业投资的分类”：“风险投资机构、共同基金以及类似主体可将其持有的联营企业或合营企业投资在初始确认时，选择以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的处理，仅是长期股权投资准则对于这种特定机构持有的联营企业或合营企业投资的特殊规定，不能指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。

问题3-1-29（PE对持股10%以上且派驻董事的投资确认为金融资产还是长期股权投资）

问题：

私募股权投资基金（PE）公司对外投资，持有被投资单位股权比例10%或20%以上且已派驻董事，但仅是形式上参加董事会会议，未实际影响或改变董事会表决结果的情况下，该投资应确认为金融资产还是长期股权投资？

背景：

D公司作为一家成立不久的从事PE业务的有限合伙企业，2016年度对外投资了3家公司，主要信息如下：

投资项目	企业性质	投资额	持股比例	派驻董事情况
A公司	新三板挂牌公司	10,395,000.00	9.50%	未来可能派驻董事
B公司	新三板挂牌公司	30,000,000.00	21.74%	即将派驻董事

投资项目	企业性质	投资额	持股比例	派驻董事情况
C 公司	有限责任公司	30,000,000.00	12.50%	5 人董事会中已派驻 1 人
合 计		70,395,000.00		

解答：

首先，本案例需要合理判断该 PE 公司是否属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》中的“投资性主体”或者《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》中所指的“风险投资机构、共同基金以及类似主体”。如果是，则在其自身的财务报表中，其持有的所有财务性对外投资均应作为金融资产核算，而不是作为长期股权投资核算，不论其对被投资企业是否具有控制、共同控制或重大影响。

其次，如果该 PE 公司不构成投资性主体，则根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》，对于本案例的 PE 公司来说：

- 如果对被投资企业不具有控制、共同控制或重大影响的，则只能作为金融资产核算；
- 如果对被投资企业具有控制、共同控制或重大影响的，则根据该准则第九条规定，存在一个会计政策选择，可以选择在初始确认时将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者分类为交易性金融资产（需每期末估值），也可以将其按照长期股权投资准则进行核算。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》对“投资性主体”的规定和《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》中对“风险投资机构、共同基金以及类似主体”的规定存在冲突，主要表现为前者要求投资性主体对外财务性投资均作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，而后者允许选择会计政策。因为很多“风险投资机构、共同基金以及类似主体”实际上同时也满足新修订的合并报表准则对“投资性主体”的判断条件和通常应具备的特征的规定。在目前情况下，为了尽可能避免准则之间冲突的影响，我们倾向于对于满足“投资性主体”定义和确认条件的“风险投资机构、共同基金以及类似主体”，尽可能采用将其对外财务性投资在初始确认时即指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者分类为交易性金融资产的做法，而不是采用权益法核算。

在金融资产的分类、指定和计量方面，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》与 2014 年新制订的《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》也存在一定冲突。根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的理念，认为所有资产和负债都可以通过一定方式确定其公允价值；但在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》中却多次出现“在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资”的提法，并规定此类金融资产不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当按照成本进行后续计量，减值准备一旦计提即不得转回等。而这些规定明显与《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十一条“如果母公司是投

资性主体，则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益”的规定冲突。

因此，若企业执行的是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》：

则上述不同会计准则之间存在的冲突尚未得到解决，也没有明确准则之间适用的优先顺序的情况下，对该 PE 公司而言，目前以下几种做法均可接受。但一旦选择其中一种，就构成企业的一项会计政策，应当一贯地运用于所有同类或类似交易，不得随意变更：

1、对不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资作为金融资产核算，对具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资作为长期股权投资核算；

2、按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》的规定，将不能可靠计量其公允价值的财务性投资，不论是否对被投资企业具有重大影响，均作为可供出售金融资产按成本计量；

3、按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》和《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定，将所有财务性投资，不论是否对被投资企业具有重大影响，均指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。按照公允价值进行后续计量。PE 公司其主要目的是获得资产增值和投资收益，公允价值计量应是其主要的计量属性，因此在被投资单位股份没有活跃市场报价的情况下，也应尽可能采用估值的方法确定其公允价值。

在上述三种方案中，方案 3 是最优方案，能够将不同企业会计准则之间的冲突问题的影响降到最低，且因为所依据的会计准则都是最新颁布的，也代表了企业会计准则体系在这个问题上的未来发展趋势，故应尽可能优先选用。方案 1 和方案 2 是在目前情况下可接受的次优方案，一旦企业会计准则有后续修订，其适用性将受到影响。

若企业执行的是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》：

则消除了与《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》之间的冲突。但由于《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》对“风险投资机构、共同基金以及类似主体”或“投资性主体”的选择权仍然存在，各准则之间适用的优先顺序并未明确的情况下，对该 PE 公司而言，选择以下几种做法均可接受。但一旦选择其中一种，就构成企业的一项会计政策，应当一贯地运用于所有同类或类似交易，不得随意变更：

1、对不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资作为金融资产核算，对具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资作为长期股权投资核算；

2、按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》和《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定，将所有财务性投资，不论是否对被投资企业具有重大影响，均指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。按照公允价值进行后

续计量。PE 公司其主要目的是获得资产增值和投资收益，公允价值计量应是其主要的计量属性，因此在被投资单位股份没有活跃市场报价的情况下，也应尽可能采用估值的方法确定其公允价值。

本案例的具体分析：

如果采用上述第一种做法，则关键在于判断 PE 公司对三家被投资单位是否具有重大影响。《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》应用指南规定“投资方直接或通过子公司间接持有被投资方 20% 以上但低于 50% 的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。”另外，可参考“问题 3-1-55（对持股比例不到 20%，但派一名董事的参股公司能否按权益法核算）”中的相关说明来帮助判断。

本案例中，PE 公司对被投资单位 A 的持股比例为 9.50%，没有派出董事，在没有其他特殊事项的情况下，PE 对其应不存在控制、共同控制和重大影响。

对于 B 公司的持股比例为 21.74%，尚未派出董事；对 C 公司的持股比例为 12.50%，派出 1 名董事，占其董事会席位比例为 1/5。如果 PE 公司的投资为纯财务性投资（其目的仅限于获取股利收益和资本增值收益），并未实际参与被投资单位经营决策，即确实没有影响被投资公司的重大生产经营决策，未来也不准备施加重大影响，我们理解很可能该 PE 公司对 B 和 C 公司不具有重大影响。

问题3-1-30（参与不良资产处置业务收回股权投资的处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，A 公司对其参与的不良资产处置业务应该如何进行处理？

背景：

2006 年，A 公司、B 公司及 C 公司三方共同签订了项目合作协议，共同约定：三方合作收购 D 股权包，总投资额为 3,400 万元：其中 B 公司出资 680 万元，占 20%；A 公司出资 1,020 万元，占 30%；C 公司出资 1,700 万元，占 50%。2006 年 3 月 9 日，三方以 C 公司名义参与竞买，以 3,311 万元价格成为 D 股权包的受让人。A 公司在自身的账务处理中，将所出资的 1,020 万元作为“其他应收款”核算。

2011 年 4 月 24 日，D 股权包回收完毕，共取得 D 股权包退款（分回现金）3,241 万元，由此该笔投资已几近收回所投现金；另取得 11 支非上市公司股权（账面净值合计 3,000 万元）。合作三方将按所占比例取得股权包退款及 11 支非上市股权。

解答：

本案例中，A 公司以对价货币资金 1,020 万元参与不良资产包处置，获取了 972.3 万元（3,241×30%）的货币回报以及 11 支非上市公司股权的 30%的权益。

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第六条第（四）项规定：

“通过债务重组取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定确定”。

基于 2006 版债务重组准则和 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

在债务重组中,债权人取得长期股权投资有两种可能性,即债务转为资本(取得债务人自身的股权)或者以非现金资产抵偿债务(取得第三方企业的股权)。无论是何种情况,债权人都应当按照所取得的股权投资的公允价值对其进行初始计量。另外,对于取得的股权投资按照公允价值计量,也符合《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对金融资产初始计量采用公允价值的要求。因此将所取得的股权投资采用其自身的公允价值计量是更恰当的选择。

即 A 公司对该事项的账务处理应为:

借:长期股权投资——11 家非上市公司/可供出售金融资产(按照该等股权投资的公允价值×30%)

货币资金 972.3 万元(=3,241 万元×30%)

贷:其他应收款(注) 1,020 万元

投资收益 (差额)

另外,本案例中的 3,000 万元系 11 只股权的账面净值,项目组应分析判断其公允价值及账面净值是否存在重大差异,如其拥有的重要资产是否可能存在公允价值的重大变动,并尽可能建议 A 公司对其所取得的股权进行评估,以合理确定标的股权的公允价值。

注:A 公司此处出资系参与不良资产包处置。由于已经明知其属于不良资产,可收回金额和收回时间都存在重大不确定性,因此不属于货币性资产,不适合于确认为“其他应收款”,建议对参与不良资产处置取得的不良资产包作为“可供出售金融资产”核算,并在每个资产负债表日对其可收回金额进行谨慎的估计,必要时计提减值准备。

基于 2019 版债务重组准则和 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

在债务重组中,债权人取得长期股权投资有两种可能性,即债务转为权益工具(取得债务人自身的股权)或者以非现金资产抵偿债务(取得第三方企业的股权)。无论是何种情况,债权人都应当按照所取得的股权投资对被投资企业是否形成重大影响、共同控制或控制来判断是作为长期股权投资还是金融资产来核算。

形成对联营企业或合营企业投资的,长期股权投资的初始投资成本按照放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本来确定;形成金融资产的,按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对金融资产初始计量的规定按照公允价值进行初始计量,A 公司根据管理金融资产的业务模式不同,在初始确认该类投资时,对非交易性的股权投资可指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产;不属于非交易性的或者管理层未指定的,均分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。在重组同时取得长期股权投资和金融资产的情况下,先用公允价值计量取得的金融资产,再用放弃债

权的公允价值扣减金融资产的公允价值的差额确定长期股权投资的初始投资成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

除此之外，在 2019 年债务重组准则和 2017 年金融工具确认和计量准则下的处理与 2006 版准则下的处理结果在其他方面基本相同。

问题3-1-31（母公司向子公司注入资产业务包）

问题：

母公司通过增资、转让方式向子公司注入完整资产业务包时，母公司应如何进行会计处理？

背景：

A公司通过定向增发获得7家全资子公司，其后又以3,000万货币资金出资新设子公司B公司。A公司拟将7家子公司中的资产、负债注入B公司中。

A公司准备分两步骤来实施：第一步，以货币资金、存货、固定资产、在建工程、无形资产和长期股权投资按照经审计、评估后的金额作为对B公司的增资；第二步，以剔除用于增资的资产后的其他资产和负债项目，以协议方式转让给B公司。

解答：

本案例中，母公司以非货币性资产和部分货币资金出资设立全资子公司，并未改变其可控制的经济资源及其风险和报酬特征，因此属于不具有商业实质的非货币性资产交换交易（无论其中货币资金占比是否超过25%）。在母公司个别报表层面，应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第六条和《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定，按照投出资产的原账面价值确认为对全资子公司的长期股权投资成本，不确认损益和资本公积变动。

在新设的B公司层面，其取得母公司作为出资投入的货币和非货币性资产，以及后续以协议方式受让其他资产和负债，均属于一揽子交易，其整体上是为了实现将相关资产包装入该全资子公司的资产重组，因此应作为一个整体对所取得的资产进行会计处理。如果所取得的资产、负债构成《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解所指的“业务”（这种可能性相对较大），则应按照同一控制下业务合并的原则处理。

无论母公司和新设子公司的个别报表层面对该交易如何处理，在母公司的合并报表层面，该项内部重组交易的影响应当完全抵销。

问题3-1-32（政府无偿划拨股权的会计处理）

问题：

对政府划拨的股权如何确认？

解答：

根据《企业会计制度——会计科目和会计报表》对“1401 长期股权投资”科目的使用说明：“通过行政划拨方式取得的长期股权投资，按划出单位的账面价值，作为初始投资成本”。如果划出单位原先对被划转股权采用权益法核算，划入后本公司也采用权益法核算的，相当于按照股权所在标的公司净资产账面价值的相应份额借记长期股权投资，同时贷记资本公积。

问题3-1-33（母公司的上级单位将资产直接划转给子公司时，母公司个别报表是否需进行账务处理）

问题：

如下文背景资料所述，母公司的上级单位将资产直接划转给子公司时，母公司个别报表是否需进行账务处理？

背景：

A 公司为全资国有企业，下属子公司 B 也为全资国有企业（A 公司持有 B 公司 100% 股权）。2017 年 A 公司的上级主管机构将部分有效资产经过资产评估后无偿划转给 A 公司的下属子公司 B，B 公司将收到的这部分无偿划转接收的资产增加了 B 公司的资本公积。

解答：

参照财政部《关于印发加强企业财务信息管理暂行规定的通知》（财企[2012]23 号）第八条规定：

企业财务信息管理单位在年度决算工作中，应当加强决算质量的审核，同时关注企业收到和使用财政性资金及其带动社会资本的有关情况。

企业收到的财政性资金应当纳入企业预算管理，实现资金统一管控，提高财政性资金使用的整体效益。企业收到资本性财政性资金，列作国有实收资本或股本，企业股东（大）会或董事会、经理办公会等决策机构应当出具同意注（增）资的书面材料。企业一个会计年度内多次收到资本性财政性资金的，可暂作资本公积，但应在次年履行法定程序转增国有实收资本或股本；发生增资扩股、改制上市等事项，应当及时转增。

企业集团母公司将资本性财政性资金拨付所属全资或控股法人企业使用的，应当作为股权投资。母公司所属控股法人企业暂无增资扩股计划的，列作委托贷款，与母公司签订协议，约定在发生增资扩股、改制上市等事项时，依法将委托贷款转为母公司的股权投资。

企业收到费用性财政性资金，列作收益，符合《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70 号）规定不征税条件的，可作为不征税收入。企业按规定将费用性财政性资金拨付所属全资或控股法人企业使用，中间拨付环节企业均作为往来款项。

对此类资本性投入性质的财政资金或资源（含资产无偿划拨），应采用按照财政财务管理体制逐层下拨的方式。本案例中虽然是 A 公司的上级主管机构将资产直接划转给 A 公司

的子公司 B，但相当于该主管机构先将资产划拨给 A 公司，然后 A 公司再进一步下拨给 B 公司，因此 A 公司在其个别财务报表中，应当按照接受划拨的资产的公允价值借记“长期股权投资——B”，贷记资本公积（如上级主管机构有要求，也可以增加 A 公司的国家资本金），不应完全不做账务处理。

问题3-1-34（无偿受让股权时的会计处理问题）

问题：

投资者对被投资企业出资以获取其增发股份后，又从该被投资企业的原股东处无偿受让部分存量股份。对于无偿受让的存量股份，投资者应如何进行会计处理？

背景：

A 公司原注册资本 100 万元，B 公司出资 50 万元对其进行增资，注册资本增至 110 万元，B 公司由此获得其 9%的股权；另一股东无偿转让 A 公司 12%的股权给 B 公司，B 公司对 A 公司的持股比例增至 21%。

解答：

在本案例中，首先，投资者应注意判断其从被投资企业的其他股东无偿受让部分存量股份的交易，是与其参与该被投资企业增资扩股相关联的“一揽子交易”还是一项独立的交易。这一问题的判断应依据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条所述原则作出，即：当两项或多项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：（1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；（2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；（3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；（4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。上述判断标准可以归结为：该两个或多个交易步骤是否属于同时谈判达成、互为前提和条件、旨在实现同一项商业目的的一揽子交易。

如果该交易属于 A 公司与非关联方之间进行的公允交易，B 公司签订的增资协议及无偿转让股权协议为一揽子协议，则此一揽子交易的结果即为 B 公司以 50 万元获得了 A 公司 21%股权（如不存在其他条款），因此 B 公司账面的长期股权投资初始投资成本应为 50 万元。相应地，不能将“出资 50 万元取得标的公司的 9%股权”和“无偿获赠 12%股权”两笔交易分拆开来处理，因而不应就“无偿获赠”的 12%股权单独确认为一项营业外收入。B 公司在对 A 公司的长期股权投资采用权益法进行后续计量时，应将享有的 A 公司可辨认净资产公允价值的份额（21%）与初始投资成本（50 万元）进行比较，来确定是否需要对长期股权投资账面价值进行调整。

如果 B 公司无偿受让 A 公司 12%股权的交易是一项独立交易，则 B 公司应当依据该交易的经济实质、交易目的、交易的条款和条件（如无偿受赠股份是否需满足一定的附加条件、所受赠的股权有无特殊的权利限制等）进行综合分析评价，以确定合理的会计处理方案。对

于无偿受赠的股权应按照其取得日的公允价值进行初始计量。

问题3-1-35（同一控制下以名义价格转让净资产为负数公司的处理）

问题：

同一控制下以名义价格（如 1 元）转让净资产为负数的子公司，如何判断该交易的公允性？如何考虑被转让的子公司与母公司之间的往来款项对股权处置损益计算的影响？

背景：

A 公司拟整体转让其持有的 100%股权的 B 公司，转让基准日为 2013 年 6 月 30 日。受让方系 A 公司控股股东（某自然人）控制的 C 公司。

B 公司系 A 公司在以前年度投资设立。自设立以来，A 公司一直持有其 100%股权。

B 公司相关数据（金额单位：万元）：

2013 年 1-6 月净利润	-11,247.46
2012 年末净资产	-42,157.89
实收资本	80,000.00
2013 年 4 月底往来欠款（应付 A 公司）	171,912.30

B 公司 2012 年 12 月 31 日的评估价值接近其期末净资产。

在本案例中，A 公司以 1 元的价格将其所持 B 公司股权全部转让给其股东控制的 C 公司，是否涉及转让价格不公允？B 公司尚欠 A 公司 171,912.30 万元，是否影响该转让事项的处置收益确认，即，在 A 公司合并报表层面，能否把被转让的 B 公司的账面净资产负数余额全部转为当期投资收益？

解答：

1、关联方之间股权转让交易公允性的判断

证监会公告[2010]37 号规定：“公司应区分股东的出资行为与基于正常商业目的进行的市场化交易的界限。对于来自于控股股东、控股股东控制的其他关联方等向公司进行直接或间接的捐赠行为（包括直接或间接捐赠现金或实物资产、直接豁免、代为清偿债务等），交易的经济实质表明是基于上市公司与捐赠人之间的特定关系，控股股东、控股股东控制的其他关联方等向上市公司资本投入性质的，公司应当将该交易作为权益性交易。”

上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人等与上市公司之间发生的交易，如果交易价格显失公允，则上市公司对于取得的超过公允价值部分的经济利益流入从经济实质上判断很可能属于资本投入性质，此时上市公司取得的这部分超过公允价值的经济利益流入应计入所有者权益（资本公积）。

本案例是一个相对较为特殊的案例，其特殊之处在于：该被转让子公司的净资产负数在很大程度上是由该子公司对母公司的往来欠款所导致的。虽然形式上子公司是有限责任公司，通常情况下母公司无需对该子公司无力对外偿还的负债承担额外责任，但本案例中子公司无

力偿还的债务，其债权人即为母公司自身，因此母公司仍需在相当程度上承担子公司资不抵债的相关损失。

在本案例中，1 元交易作价的公允与否，主要考虑的因素是受让方或者其他关联方是否对 A 公司的应收债权 171,912.30 万元的可收回性提供额外担保。如果不提供额外担保的，则鉴于被转让的子公司是有限责任公司，受让方无需对其无力偿还的债务承担保证责任，因此按 1 元转让不能说不公允（实务中，在非关联第三方之间转让资不抵债的公司股权时，如果不涉及担保责任问题，则按名义价格 1 元转让也是相当常见的定价方式）。但如果受让方或者其他关联方针对 A 公司的该笔应收债权提供了担保，导致其可收回金额高于无担保情况下，则由此导致的可收回金额增加应视作关联方的资本性投入，在 A 公司的个别报表和合并报表层面应依据权益性交易原则计入资本公积处理。

2、股权处置损益的计算

本案例中股权转让事项的处理，需区分 A 公司的个别报表和合并报表层面分别讨论。为简化起见，下述讨论中均不考虑受让方或者其他关联方可能为该笔 171,912.30 万元应收债权提供担保的情形（即，不涉及权益性交易因素，假设交易是公允的）。

（1）A 公司个别报表层面

A 公司的个别报表层面，原先对 B 公司有长期股权投资 8 亿元和应收债权 171,912.30 万元，在不考虑计提长期股权投资减值准备和坏账准备的情况下，按 1 元名义价格转让股权，将导致个别报表层面确认长期股权投资处置损失 8 亿元（取近似值，下同）。该项 171,912.30 万元应收债权的可收回性在股权转让前后未发生实质性变化（假设估计可收回金额为 10 亿元，下同），故该项应收债权的账面价值在股权转让前后保持不变。

按照上述方法，在个别报表层面，就该 B 公司的股权、债权投资事项，累计确认亏损： $(8 \text{ 亿元} - 0) + (171,912.30 \text{ 万元} - 10 \text{ 亿元}) = 151,912.30 \text{ 万元}$ 。

由于目前的严重亏损、资不抵债的状况是该子公司成立以来长期累积的结果，因此在个别报表层面，当以前年度子公司发生亏损导致净资产减少时，应把该情况看作一个减值迹象，在以前各年度末按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的相关规定对该项长期股权投资进行减值测试，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定对应收债权计提坏账准备，即相关的损益影响很可能应当分散到以前的各相关年度中。如果把前述的股权转让损失和坏账损失均确认在 2013 年度，很可能是不恰当的。

（2）A 公司合并报表层面

在合并报表层面，A 公司处置子公司股权并丧失对其控制权，对此应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的相关规定处理。同时，原先在编制合并报表时予以抵销的内部债权债务关系随着丧失对子公司的控制权而变成了合并集团对外的一项应收债权，从合并报表主体角度看就是一项应收债权的初始确认。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第三十条（2017 年修订后准则第三

十三条)规定,对金融工具的初始计量应采用其公允价值,就本案例中的应收债权而言即为预计的可收回金额。例如,对于该项 171,912.30 万元的应收债权,根据 B 公司截至处置日的财务状况判断,预计可收回 10 亿元,则在合并报表层面应确认一项对 B 公司的应收债权 10 亿元(该金额应与 A 公司个别报表层面该项应收债权扣除坏账准备后的账面价值一致)。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表(2014 年修订)》第五十条规定,处置子公司股权导致丧失控制权时,在合并报表层面,“处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减商誉。**与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时转为当期投资收益**”。(注意,在企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2017 年修订)》后,加粗字体部分应改为“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时采用与原子公司直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理。”)

本案例中处置股权所获得的对价即为名义价款 1 元+该项应收债权的公允价值。

“按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额”不是被处置的子公司净资产在其自身报表中的账面价值,而是该等净资产在 A 公司合并报表层面的账面价值。由于子公司 B 对 A 公司的应付款项在编制合并报表时已经抵销,即该负债在合并报表层面的账面价值为零,所以 B 公司的净资产在 A 公司合并报表层面的账面价值(假设处置日为 2013 年 6 月底)为: -53,405.35 万元(2013 年末 B 公司账面净资产)+ 171,912.30 万元=118,506.95 万元。

故合并报表层面,因此合并报表层面应确认的处置损益=名义价款 1 元+该项应收债权的公允价值(假设为 10 亿元)-原子公司净资产账面价值 118,506.95 万元=-18,506.95 万元(净损失)。扣除将 B 公司 2013 年 1~6 月利润表纳入合并范围导致增加的亏损额 11,247.46 万元后,该交易导致合并报表层面本期利润净减少 29,754.41 万元。连同合并报表层面在以前年度已经确认的该子公司累计亏损额 122,157.89 万元,在合并报表层面就该项股权、债权投资累计确认的亏损额也是 151,912.30 万元,与个别报表层面累计确认的亏损额一致。

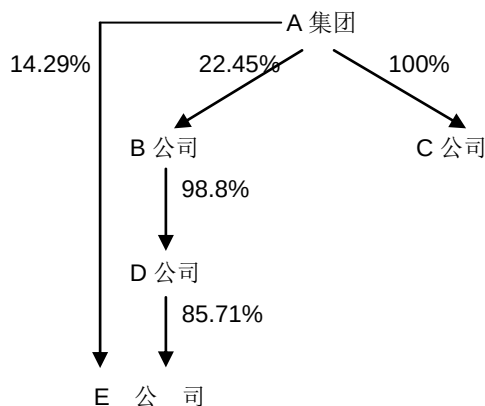
问题3-1-36(集团内一子公司按收益法评估值对另一子公司投资的处理:交易性质判断和适用的会计处理模式的确定)

问题:

如下文“背景”资料所述, C 公司按照 E 公司收益法评估值对其进行增资时, C 公司对该投资的后续计量是否在 C 公司按股权比例享有的 E 公司净资产份额未超过投资成本时不能确认投资收益? 对该次增资, B 公司、A 集团分别应该如何进行处理?

背景:

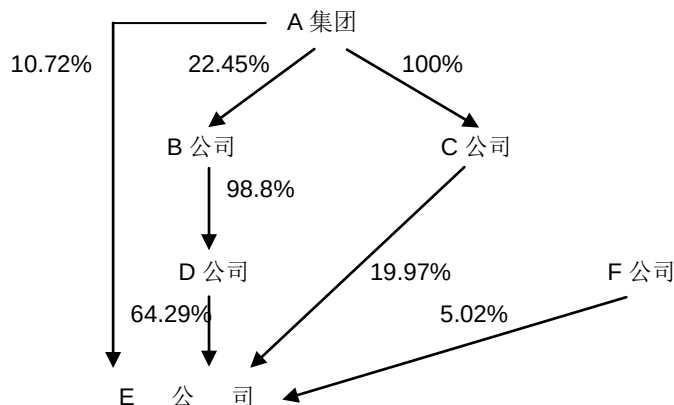
1、增资前股权结构



A 集团对 B 公司持股 22.45%，但存在实际控制关系；A 集团对 C 公司持股 100%；B 公司对 D 公司持股 98.8%；A 集团对 E 公司持股 14.29%，D 公司对 E 公司持股 85.71%。

2、增资事项

2012 年 C 公司对 E 公司进行增资，同时引入新公司 F 公司，以 2011 年 12 月 31 日为基准日对 E 公司按收益法评估结果进行增资，增资后股权结构如下：



增资扩股完成后，对 E 公司董事会组成进行调整，增加一名董事，即由六名董事增加为七名，其中包括一名独立董事。C 公司在 E 公司董事会中有权推荐不少于一名非独立董事。

解答：

1、本案例中，对于 C 公司而言，增资后持有 E 公司的 19.97% 股权并有权推荐不少于一名非独立董事，即在 E 公司的董事会中占有不少于 1/7 的表决权比例，因此对 E 公司具有重大影响。按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》的规定，C 公司对于 E 公司的长期股权投资应采用权益法核算。尽管增资的作价是按照收益法评估的，但不能理解为在按比例享有的 E 公司净资产未超过投资成本之前，C 公司不按权益法对 E 的每年收益进行确认。C 公司的出资额大于其在 E 公司的净资产中所享有份额的差额类似于商誉性质，在投资存续期间不作摊销处理。尽管本次出资金额的确定依据为收益法评估结

果，但 C 公司在后续权益法核算中仍应按比例确认其在 E 公司的净资产和净利润中所享有的相应份额。

2、对于 B 公司而言，其在 C 公司和 F 公司对 E 公司增资之前直接和间接合计持有 E 公司 100%的股权，增资后降低到 75.01%，属于在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权，在其合并报表层面应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十九条规定的“权益性交易”原则处理，将持股比例下降后在 E 公司的净资产中所享有权益份额的增加额确认为合并报表层面的资本公积。

3、对于母公司 A 集团而言，需根据另一新股东 F 公司是否也是 A 集团的子公司，而相应地在合并报表层面作出不同的处理：（1）如果 F 公司同为 A 集团的子公司，则该项交易并不改变 A 集团所能控制的经济资源，属于其合并报表范围内的内部交易，应当予以完全抵销，对 A 集团合并报表层面不产生影响；（2）如果 F 公司属于外部股东，则相当于通过本次交易，在不丧失控制权的前提下处置了 E 公司 5.02%的股权，在其合并报表层面也是按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十九条规定的“权益性交易”原则处理。

问题3-1-37（重组中约定由原股东承担债务的处理）

问题：

增资扩股协议约定，由老股东承担增资前的部分债务，账务如何处理？

背景：

A公司以2010年9月30日为基准日对B公司进行增资扩股，并同时约定B公司的以下债务事项由其原股东处理与承担：1.所有欠缴的税费滞纳金及罚款；2. 350万银行借款及其利息；3.C公司20万借款及利息；4. 向个人借款的80万元及其利息；5.基准日至工商变更日的新增借款。新旧股东在约定时，上述事项中所涉及债务的债权人不知情。验资日为2011年5月5日；工商变更日为2011年5月17日。

解答：

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第二十六条规定：“金融负债的现时义务全部或部分已经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分”；《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第十二条规定：“金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）”。即，金融负债的终止确认在很大程度上取决于导致该项金融负债被确认的现时义务（可能是法定义务、合同义务或者推定义务）已不再由本企业承担。

由于B公司作为独立法人一直存续下来，债权人对其新老股东之间就其债务承担的约定不知情，其原有的对债权人的义务并不因为新老股东的协议而从B公司自动转移至其原股东，经济实质上不可能是债权人与债务人之间的债务重组，债权人并没有对B公司作出任何豁免

及条件的改变，债权人与本次增资扩股无关联，也未参与其中的债务约定事项。根据协议约定，新股东加入后不会继续承担上述约定的债务及亏损，但对外B公司仍然应当承担其原来应当承担的义务。因此B公司不能终止确认相应的负债；B公司在收到原股东就相应负债偿还给予的补偿款时（或者由原股东直接代为偿还相关负债时），应作为原股东的额外资本性投入，调整资本公积处理。

问题3-1-38（资产重组中关于同一控制下合并、无偿划转等问题的处理）

问题：

如下文“背景”资料所述：

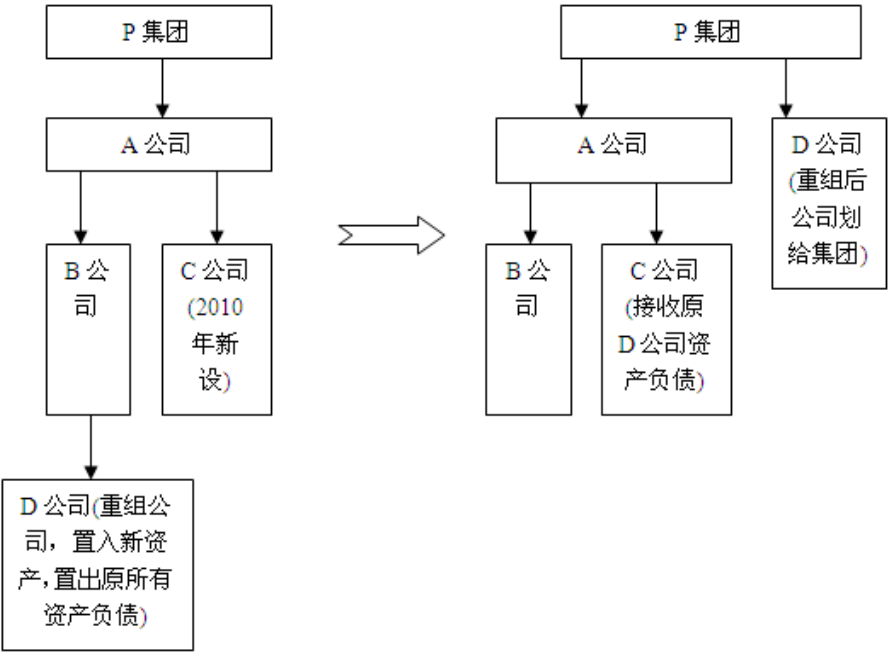
1、本次资产重组中C公司所接收的D公司原有资产与负债是否构成同一控制下业务合并？

2、如构成同一控制下业务合并，因其所接收的资产中包括原D公司的子公司（甲、乙、丙等子公司），期末需要编制合并报表，是否需要调整前期比较报表？

3、B公司2011年根据国资委文件无偿划出所持有D公司股权时冲减资本公积，导致资本公积出现负数，是否可以？A公司拟在2012年内对B公司增资以弥补该资本公积负数，是否可以？

背景：

P集团下属D公司进行了资产重组，D公司以其拥有的所有资产与负债置换P集团所拥有的其他资产，置出资产由P集团子公司A公司2010年新成立的C公司接收，D公司完成资产置换后其股权无偿划给P集团。资产重组前后的股权架构如下：



解答：

1、本次重组中，对C公司这一会计主体而言，其与被重组的D公司及其下属的甲、乙、丙等子公司在重组前后均处于P集团的最终控制下，且该项控制是非暂时性的，所以应认为C公司取得D公司的原有资产、负债和股权的业务构成一项同一控制下的企业合并（注：前提是D公司置换给C公司的原有资产、负债和股权构成《企业会计准则第20号——企业合并》所指的“业务”）。

2、按照同一控制下企业合并中合并财务报表的编制要求，C公司在编制合并财务报表时，应视同其自成立日（2010年内某日）起即控制了置入的D公司原有资产、负债（包括子公司甲、乙、丙等在内），因此需要在一定程度上追溯调整合并报表的前期比较数据，但仅追溯到C公司成立日为止，不再向前追溯。所以，C公司合并资产负债表中各项目的2010年年初数均为零，合并利润表和合并现金流量表是自C公司成立日开始编制的金额。

3、通常情况下，在无偿划转业务的处理中，不允许划出方的资本公积被冲减为负数。划出方的资本公积（注：仅限资本溢价部分，不含其他资本公积。“其他资本公积”不能用于冲减无偿划转中减少的净资产值）不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

由于本次重组交易与A公司拟于2012年实施的对B公司注资交易并非在同一会计年度发生，因此通常情况下，B公司的资本公积在2011年末“暂时性”出现负数也是不恰当的。因为在A公司的注资完成之前，该项注资能否完成，相应地该项资本公积负数能否消除，都存在不确定性，毕竟个别报表层面的资本公积负数容易给人造成“出资不足”或“抽逃出资”的印象，因此在实务中应当尽量避免。

问题3-1-39（国有企业重组业务的相关会计处理）

问题：

如下文“背景”资料所述：

1、A公司将全部经营资产和部分负债评估作价与其他公司共同组建新公司，以获取新公司的长期股权投资和其他应收款（出资多余部分），评估增值部分是否应作资本公积增加处理？

2、A公司尚未支付的职工补偿费用支付如何处理？对于拟移交给地方社保机构的退休人员费用，在尚未确定金额的情况下是否需要计提？

3、公司重组后，国有划拨土地将由B公司向地方政府以采用出让方式取得，A公司现账面固定资产的土地资产应如何处理？

背景：

A公司于2011年进行改制重组，其改制重组方案具体为：A公司将经营性资产及部分负债作为投入，与其他公司共同组建B公司。B公司的注册资本为3亿元，各股东及股权情况是：A公司以经营性资产和部分负债评估的净资产4.47亿元（评估基准日为2011年6月30日），其

中6,000万元出资，占注册资本的20%，其余B公司作为应付A公司的款项，以后年度逐步偿还；C公司出资9,000万元，占注册资本的30%；D公司出资6,300万元，占注册资本的21%；E公司出资8,700万元，占注册资本的29%。B公司成立后，A公司主要经营活动全部转入B公司，A公司日常经营为处理债权债务和获得投资收益。全部职工也转入B公司。在B公司的9个董事席位中A公司占3席。

A公司以2011年11月30日为资产交接日，将经营资产划入B公司，主要资产包括：货币资金1.36亿元、应收票据2.81亿元、应收账款3.49亿元、其他应收款5.63亿元（其中4亿元是应收新成立的B公司的款项）、长期投资0.6亿元（对新公司B的投资）、固定资产0.14亿元是原清产核资时增加的土地账面价值（未计提折旧或摊销）、递延所得税资产0.06亿元（计提减值准备形成）；负债主要有短期借款5.25亿元、应付票据2.35亿元、应付职工薪酬0.06亿元、长期借款0.7亿元、预计负债0.36亿元，即净资产为5.35亿元。A公司现使用土地282,815.92 m²（截止到6月末），其中行政划拨地212,838.89 m²，将不改变其使用性质和用途；出让地 69,977.03 m²。行政划拨地将在B公司运营后，改为出让地；现在的出让地，按规定进行评估作价，均纳入改制重组资产范围。

2011年11月29日，A公司母公司批复同意支付职工补偿金1.83亿元，工伤职工一次性补助0.07亿元，患病医疗补助0.003亿元。A公司于2011年12月已支付了1.75亿元，还有部分职工的尚未支付。公司重组后，A公司的离退休职工拟移交给当地社保机构，目前正与当地政府进行洽谈，主要是一次性支付给社保机构的离退休职工的医疗保险费金额尚未确定。

另外，尽管该交易的形式是现有的有限责任公司以经营性净资产出资设立新公司，而不是国有非公司制企业的公司制改建，但是相关重组方案名为“A公司改制重组实施方案”，所引用的相关政策依据中也包括若干项涉及国有企业改制的文件。

解答：

1、A公司以经营性资产对新设的B公司出资，取得对新公司的长期股权投资（股权比例20%）和其他应收款，应比照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的相关规定处理（需要指出的是：因为该交易中形成的A公司对B公司的应收款项将远远超过作为股权投资的6,000万元，占总的交易对价的比例超过25%，严格来说并不属于非货币性资产交换，但会计处理的效果与具有商业实质的非货币性资产交换交易类似）。由于A公司在B公司的股权比例仅为20%，小于其他三方股东；在B公司的9个董事席位中占3席，未持有过半数表决权，因此对B公司仅保留重大影响而不再具有控制权。A公司实质上处置了用作出资和换取应收款项的经营性净资产，换取了一项对被投资企业不具有控制权的股权和一项债权，换出资产和换入资产在未来现金流量的金额、时间和风险程度方面存在实质性的差异，因而该交易对A公司而言是具有商业实质的交易。因此，该等净资产的公允价值与原账面价值之间的差额，在A公司的报表上应作为资产置换损益，列报为“资产处置收益”项目（注：因为这些换出资产是作为一个整体处置，因此应当将其公允价值和原账面价值之间的差额整体上确认

为一项“资产置换损益”计入资产处置收益,而不应按照不同资产类别分别列报为营业收入、投资收益、资产处置收益和营业外收支)。

如果A公司投出到B公司的经营性资产不构成《企业会计准则第20号——企业合并》所指的“业务”,则A公司在确认上述资产处置损益的同时,在对B公司的权益法核算中,应按照《企业会计准则讲解(2010)》第43页中“合营方向合营企业投出非货币性资产产生损益的处理”部分的要求,按其对新公司的股权比例(20%)抵销未实现的资产处置损益;如果A公司投出到B公司的经营性资产不构成《企业会计准则第20号——企业合并》所指的“业务”,则相关处置损益在A公司的个别报表和合并报表层面均应全额确认,不应抵销。

2、根据《关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知》(财企[2009]117号)发布时财政部企业司有关负责人在“答记者问”中作出的表述,“国家出资企业,即国有、国有控股、国有参股企业以改制、产权转让、合并、分立、托管等方式实施重组时,如果涉及产权关系变动和股权结构调整,其有关职工安置费用就应当严格执行《通知》的规定”。同时,相关重组方案名为“A公司改制重组实施方案”,所引用的相关政策依据中也包括若干涉及国有企业改制的文件,因此可以认为该事项虽然属于现有的有限责任公司以经营性净资产出资设立新公司,与一般理解的“非公司制国有企业的公司制改建”这一狭义的“改制”概念不同,但也可纳入相关国有资产监督管理和财政财务规定的广义“改制”范畴,从而按照改制相关政策进行处理。

对于A公司(原公司)按照经批准的改制重组方案应支付和已支付给员工的解除经济合同补偿金、身份转换补偿金等,可按《企业财务通则》、《财政部关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知》(财企[2009]117号)、《财政部关于中央企业重组中退休人员统筹外费用财务管理问题的通知》(财企[2010]84号)等相关文件规定处理,将按照规定标准计提的此类改制成本从A公司的国有净资产中预留,依次冲减A公司的未分配利润、盈余公积、资本公积、实收资本。但是,考虑到如问题1所述,相关出资净资产的净增值额已经在出资、处置环节转入了资产处置损益,而资产处置和人员安置是在同一份改制方案中规定的,整体上旨在实现A公司改制重组这一整体目标,故属于一揽子交易的组成部分,因此较为合理的方式为计入当期损益(冲减出资和处置的净资产的增值净收益),如果需由A公司承担的重组中三类人员费用超过了当期出资和处置的净资产的增值净收益的,则超过部分再按财企[2009]117号文等规定作冲减权益处理。

另外,从净资产中预留的三类人员费用的计算应该符合财企[2009]117号文和财企[2010]84号文等相关规定。对于超过该等文件规定的计提范围和计提标准但确需支付的三类人员费用,应当在精算后计入A公司的损益,不能直接冲减A公司的国有净资产。

为了确保账务处理的及时性,A公司在对重组交易进行会计处理时,应当基于当前可获得的信息(包括对重组中涉及的“三类人员费用”的初步精算结果),在计算处置损益时考虑预提“三类人员费用”等改制成本的影响,到最终精算结果定稿完成以及获得有关方面批

准（如需要）后，再按照会计估计变更的原则进行相应调整，不能等到最终精算结果定稿完成以及获得有关方面批准（如需要）后，或者“三类人员费用”等改制成本实际发生或支付时，才对所涉及的“三类人员费用”等改制成本进行预提处理。

3、根据重组方案，“B公司的用地问题由B公司支付土地出让金，办理相应购买手续”、“A公司现使用土地282,815.92 m²（截止到6月末），其中行政划拨地212,838.89 m²，将不改变其使用性质和用途；出让地 69,977.03 m²。行政划拨地将在B运营后，改为出让地；现在的出让地，按规定进行评估作价，均纳入改制重组资产范围”。即公司目前在“固定资产”科目中核算的划拨土地将转给新公司，并由新公司补缴出让金后转为出让地。

以前在 20 世纪 90 年代中期的全国性国有企业清产核资中，国有企业将划拨地权益评估作价后，按照当时的《财政部关于国有企业清产核资中土地估价有关财务处理问题的通知》（财工字[1995]108 号，现已失效）等规定增加固定资产和资本公积，且不计提折旧，其原理是将其视作一项国家对企业的资本性投入（国家独享权益），而在该宗土地变性为出让地之后，该项“国家对企业的资本性投入（国家独享权益）”因土地变性而不复存在，因此相应的划拨地权益并不能计入以出让方式取得的土地使用权的原值中（尽管该项出让土地使用权与原先的划拨土地所针对的是同一宗土地）。B 公司接受该划拨地应不作账务处理，到补缴出让金后，按实际缴纳的出让金和相关税费作为“无形资产——土地使用权”的原值，并在出让土地的使用年限内摊销。A 公司账面在将该土地处置给 B 公司之后，也应相应转回当初将划拨地价值入账固定资产和资本公积的会计分录。

问题3-1-40（子企业公司制改建资产评估增值时，母公司原对其计提的长期股权投资减值准备的处理）

问题：

子企业在进行公司制改制时资产评估增值，母公司是否应该将原计提的长期股权投资准备转回？

背景：

A公司对B公司（非公司制企业，系A公司的全资子公司）原投资成本157,056,069.89元，由于历史上B公司经营情况不佳且较难得到改善，A公司对其投资计提156,295,457.44元的减值准备，后B公司的经营状况有改善，该项长期股权投资的预计可收回金额上升，但A公司受制于《企业会计准则第8号——资产减值》关于“非金融非流动资产的减值准备一经计提即不得转回”的规定，对原先计提的减值准备未作转回处理。

2011年5月，B公司评估改制（改建为A公司全资持股的国有独资有限责任公司），根据国资委批复及备案表，B公司整体资产价值评估结果为34,053.41万元，其中2,000万元作为新公司的注册资本，32,053.41万元作为新公司的资本公积。由此A公司将34,053.41万元与原投资额15,705.61万元的差额18,347.80万元作为增加投资成本。

解答：

根据《企业会计准则（2010）》中长期股权投资第二节第一点第（五）项的规定（见原书第33页），企业进行公司制改建，对资产负债的账面价值按照评估价值调整的，长期股权投资应以评估价值作为改制时的认定成本。据此，本案例中应该将长期股权投资减值准备转销。长期股权投资减值准备减少同时增加A公司的资本公积。长期股权投资减值准备应减少156,295,457.44元，该转回金额相应增加资本公积。即，针对此次子企业的公司制改建事项，母公司个别报表层面的会计处理如下：

借：长期股权投资——改制后B公司	340,534,100.00
长期股权投资减值准备——原B企业	156,295,457.44
贷：长期股权投资——原B企业	157,056,069.89
资本公积	339,773,487.55

结论基础：

《企业会计准则解释第1号》第十条规定：“企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和”。

《企业会计准则解释第2号》第二条第（二）项规定：“企业进行公司制改制的，应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益；企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益”。

根据上述规定，特别是《企业会计准则解释第2号》第二条第（二）项的规定，B公司完成公司制改建后，母公司A公司对其长期股权投资应以净资产评估值（34,053.41万元）作为投资成本，该成本与长期股权投资账面价值（157,056,069.89－156,295,457.44＝760,612.45）的差额调整所有者权益。即此时原先针对改制前的长期股权投资计提的减值准备需要转销，这种情况是一个特例，不能理解为等同于减值准备的转回，而是对资产价值的法定重估，因此与长期股权投资减值准备“一经计提，不得转回”的规定并不矛盾。

问题3-1-41（改制企业调账时点问题）

问题：

国有非公司制企业改建为公司制企业时，应当在何时根据资产评估结果进行账务调整？

背景：

A国有控股企业以2010年6月30日为基准日进行公司制改建，2011年6月新公司成立，建账前旧公司资产评估增值账务处理（2011年8月记账）是否需要在2011年财务报表年初数

对该笔资产评估增值账务处理进行追溯调整？

解答：

改制后的公司制企业应当在资产评估结果的有效期内（一般为自资产评估基准日起1年内）成立。根据《公司法》第七条的规定，公司制企业以其营业执照的签发日期为其成立日。按照资产评估结果调整账务的处理应当在成立日进行。

结论基础：

根据《企业会计准则解释第1号》第十条规定：“企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。”

《企业会计准则解释第2号》第二条规定：“企业进行公司制改制的，应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益；企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。”

《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》（财企[2002]313号）第八条规定：“资产评估结果是国有资本持有单位出资折股的依据，自评估基准日起一年内有效。自评估基准日到公司制企业设立登记日的有效期内，原企业实现利润而增加的净资产，应当上缴国有资本持有单位，或经国有资本持有单位同意，作为公司制企业国家独享资本公积管理，留待以后年度扩股时转增国有股份；对原企业经营亏损而减少的净资产，由国有资本持有单位补足，或者由公司制企业用以后年度国有股份应分得的股利补足。企业超过有效期未能注册登记，或者在有效期内被评估资产价值发生重大变化的，应当重新进行评估。”

上述各条规定表明：导致企业可以按评估值进行账务调整的事项，并不是在基准日实施了资产评估这一事实本身，而是进行公司制改建。因此，只有在导致可以进行评估调账的情形（改制后的公司设立，即取得营业执照）出现以后，才能按照评估值进行账务调整。在评估基准日到新公司成立日之间的过渡期间内，新公司作为一个法人主体尚不存在，该期间内所存在的主体仍然是原企业，所以在该期间内，原企业在账务处理中应当继续保持原先的历史成本和账面价值基础，还不能按评估值进行账务调整，只有在新公司设立日才能按评估值进行账务调整。

关于改制企业按资产评估结果进行账务调整的基本处理方法，请参阅《会计学撮要 2011》第 14 页的相关内容。

问题3-1-42（子公司已是有限公司时母公司进行公司制改制，或子企业尚未改制时母公司先进行公司制改制的处理）

问题：

如下文背景资料所述，所涉问题有：

1、A 企业进行公司制改制，是否可以利用近期以清产核资为目的的评估结果？若可以利用该评估结果，因其采用收益法评估，对收益法估值结果高于成本法估值的差额部分，A 公司应如何处理？

2、A 公司改制前已有 6 家子公司先行完成公司制改制，该 6 家子公司本次评估增值是否调整 A 公司合并财务报表？A 公司对这 6 家子公司的长期股权投资是否需要按照 A 公司改制时的公允价值计量？

3、A 公司改制时，下属的 3 个子企业（全民所有制）尚未改制，该 3 家子企业的评估增值是否调整 A 公司的合并财务报表？A 公司对这 3 家子企业的长期股权投资是否需要按照 A 公司改制时的公允价值计量？

背景：

A 全民所有制企业是所在省国资委所属单位，下属子公司（企业）9 个，其中：公司制企业 6 个，全民所有制企业 3 个。2017 年 12 月 31 日，A 企业个别财务报表中，净资产 877,882,228.81 元，其中实收资本 130,034,053.64 元。2017 年 11 月 8 日经所在省国资委批准，同意 A 企业整体改制为国有独资公司，根据章程和改制方案确定，注册资本 2 亿元，出资方式为净资产出资。

A 公司以 2017 年 6 月 30 日作为基准日进行了清产核资、审计和资产评估工作，评估结果已向所在省国资委备案。该评估报告中的评估目的描述为“根据省国有企业改革领导小组第 XX 次会议纪要和《关于印发<A 公司混合所有制改革总体方案>的通知》文件，A 公司拟进行混合所有制改制。为此，需对所涉及的 A 公司股东全部权益的市场价值进行评估，为本次经济行为提供价值参考依据。”

根据评估报告数据，截至 2017 年 6 月 30 日 A 公司账面净资产 21,742.91 万元，成本法评估值 124,839.76 万元，收益法评估值为 125,924.57 元，成本法评估值比账面净资产增值 103,096.85 万元，收益法评估值比账面净资产增值 104,181.66 万元，收益法评估值比成本法评估值高 1,084.81 万元。评估报告选择按收益法确定评估结果。

截至 2017 年 12 月 31 日，A 公司企业类型由“全民所有制企业”变更为“有限责任公司（国有独资）”；其他实收资本等已完成变更登记，所属 3 个全民所有制子企业尚未进行公司制改制。

解答：

问题 1：A 企业进行公司制改制，是否可以利用近期清产核资为目的的评估结果？若可以利用该评估结果，因其采用收益法，收益法估值结果高于成本法估值的部分 A 公司应如何处理？

本案例中，A 公司于 2017 年 6 月 30 日的账面净资产为 21,742.91 万元，2017 年 12

月 31 日的账面净资产为 87,788.22 万元，虽然一般而言，评估报告的结果在一年内有效，但由于 A 公司在这半年内净资产发生了重大变化，需核实 A 公司基本情况发生重大变化对原有的清产核资评估报告的结果是否会发生重大影响？我们理解，此种情况下，根据原清产核资时点的估值结果持续计量至 2017 年 12 月 31 日的结果，并不适合作为改制时点的 A 公司可辨认各项资产、负债的公允价值。

假定 A 公司清产核资基准日至改制基准日之间各项估值并未发生重大变化，原评估报告的结果可利用时（本案例不符合这一情况），则 A 公司改制后建账时，可按照清产核资时评估报告中成本法的评估结果确定各项资产、负债的入账价值，对收益法高于资产基础法的部分无需进行会计处理。由于该评估报告的目的是 A 公司混合所有制改制，即引入新股东或部分股份转让给新股东，因此在选择评估方法时一般采用收益法的评估结果作为股权转让或净资产转让定价的依据，但收益法估值结果中所包含的体现协同效应的商誉等，在企业改制时，企业拥有和控制的各项资源均未发生变化，因此不应对此部分进行会计处理。（可参照自创商誉去理解。）即，A 公司在改制为国有独资公司时可以按照以成本法评估值为基础持续计算到改制完成日的可辨认资产、负债价值作为建账基础，但不能将收益法评估值中隐含的商誉等因素调整入账。

问题 2：A 公司改制前已有 6 家子公司先行完成公司制改制，该 6 家子公司本次评估增值是否调整 A 公司合并财务报表？A 公司对这 6 家子公司的长期股权投资是否需要按照 A 公司改制时的公允价值计量？

对已完成的 6 家子公司，其本次评估增值的会计处理需要区分不同主体：

（1）A 公司个别财务报表中，其对这 6 家子公司的长期股权投资按照评估结果入账，该评估结果理应是按照“被投资单位的净资产公允价值×A 公司的持股比例”来确定；

（2）6 个子公司自身的财务报表中，因其拥有和控制的各项资源均未发生变化，且会计主体的历史成本基础是延续的，因此不应对此次评估增值部分进行会计处理。

（3）A 公司合并财务报表中，对这 6 个子公司的各项资产、负债也不应考虑评估增值的调整。A 公司个别财务报表中，对长期股权投资按照评估结果入账，大于所享有子公司账面净资产份额的部分，在合并财务报表中抵销“资本公积——资本溢价”。

问题 3：A 公司改制时，下属的 3 个子企业（全民所有制）尚未改制，该 3 家子企业的评估增值是否调整 A 公司的合并财务报表？A 公司对这 3 家子企业的长期股权投资是否需要按照 A 公司改制时的公允价值计量？

对尚未改制的 3 家子企业，其本次评估增值的会计处理也需要区分不同主体：

（1）A 公司个别财务报表中，其对这 3 家尚未改制子企业的长期股权投资按照评估结果入账，该评估结果理应是按照“被投资单位的净资产公允价值×A 公司的持股比例”来确定。后续该 3 家子企业自身进行改制时，A 公司应按《企业会计准则解释第 2 号》第二条规定，按照该等子公司净资产的公允价值和相关费用之和确定对子公司长期股权投资的成本，

该成本与长期股权投资账面价值的差额调整“资本公积——其他资本公积”；

(2) 3个全民所有制子企业自身的财务报表中，因其尚未改制，因此不能根据评估结果调账。

(3) A公司合并财务报表中，对这3个全民所有制的资产、负债按照公允价值进行计量。后续期间的A公司合并财务报表中也按照公允价值持续计量的结果纳入。后续该3家子企业自身进行改制时，应根据《企业会计准则解释第1号》第十条规定，对其各项资产、负债应以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入A公司的合并财务报表。

问题3-1-43(公司制改建时对子公司长期股权投资按评估值调整后与其享有子公司账面净资产之差的处理)

问题：

国有非公司制企业改建为公司时，对其子公司长期股权投资按评估值调整后与其享有子公司账面净资产之间的差额应如何处理？

背景：

A企业性质为全民所有制企业，以2011年3月31日为基准日改制为A公司。改制之前A企业已执行企业会计制度，且其子公司均为有限公司。本次改制时对子公司投资有评估增减值，A公司按评估值调账后，其长期股权投资与享有子公司账面净资产之差如何处理？

解答：

1、在改制后的A公司的个别报表层面，其对下属各子公司的长期股权投资应按各被投资单位净资产的基准日评估值和集团公司所占股权比例的乘积计量。

2、在改制后的A公司的合并报表层面，各子公司的各项资产、负债均以其在各该子公司的原账面价值计量。母公司个别报表层面按上述1确定的长期股权投资成本与其在各子公司于母公司改制实施日的净资产账面价值中所享有的相应份额之间的差额，在改制后的A公司的合并报表层面作冲减资本公积处理。对在改制后的A公司而言，该交易是国有企业公司制改建而不是企业合并，所以该交易中无商誉或者负商誉产生。

具体处理请参阅《会计学撮要2011》第25～28页“子公司净资产评估增值导致母公司长期股权投资评估增值的处理”。

权威指引：

《企业会计准则解释第2号》第二条（二）：企业进行公司制改制的，应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益；企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。

问题3-1-44（企业改制评估调账中的具体问题——已提足折旧的固定资产）

问题：

企业改制时需根据评估值进行调账，但评估报告虽然对已提足折旧的固定资产给出了评估值，却并没有重新界定其剩余使用年限，其评估增值部分对应的折旧是否应在当期一次性提足？针对评估减值部分的固定资产还要在当期冲回折旧吗？对评估增值减值部分的固定资产在处置时，相关增值减值计入资本公积的部分是否也应一并转入处置损益？

背景：

A 公司原为某市国资委所属的国有企业，于 2011 年度改制重组，某军工单位以货币 3,000 万元出资入股，原股东某市国资委以 2011 年 6 月 30 日经审计评估的净资产作价 2,000 万元出资。改制后 A 公司的企业类型变更为有限公司。2012 年 1 月初，经相关政府部门批准，改制重组完成，A 公司按照评估值进行了账务调整。其中固定资产部分评估有增值和减值，且部分固定资产在评估基准日已提足折旧，达到原预计使用年限。

解答：

由于按照资产评估结果调整账务的理论依据是将新设立的公司制企业视为一个全新设立的企业（其组织机构代码通常与原企业不同），所以各项资产、负债也视为重新取得，此时其入账价值的确定应当遵循各相关会计准则中关于资产、负债初始确认和计量的规定。为此，在沿用旧账的情况下，应当将原企业账面上的各项资产计价备抵科目（包括各项资产减值准备、累计折旧、累计摊销、累计折耗等）的余额抵减相关资产的账面余额或原值，使相关资产科目的余额直接等于其评估净值，视同新设立的公司制企业以评估净值作为取得成本，取得原企业的各项资产和负债。即会计分录为：

借：各资产减值准备科目（或累计折旧、累计摊销、累计折耗等）

贷：相关资产科目

对于刚完成改制的公司制企业而言，其“所有者权益（或股东权益）”部分中通常应当只有两个项目，即“实收资本（或股本）”和“资本公积——股本溢价”。改制后的公司制企业的注册资本和实收资本（股本）与原企业的注册资本和实收资本没有必然的联系。由于此时新设立的公司制企业尚未进行任何导致产生盈利或亏损的活动，所以尚无留存收益。原企业的留存收益在后一步骤中已经一并折股，因此在新设立的公司制企业的账面上不反映为留存收益。

为了日常核算方便，固定资产可以在建账时按照原值和累计折旧分别建账，也可以将评估原值作为账面原值，将评估原值与评估净值之间的差额作为累计折旧，在评估原值及剩余使用年限的基础上计提折旧。但在报表披露时，对改制实施日转入的原企业固定资产，应当按照其评估净值作为原值披露（即，为了实务操作的方便，上述要求可以只体现在财务报表的列报和披露层面）。

针对本案例中的问题，我们的意见如下：

1、根据《企业会计准则第4号——固定资产》的规定，折旧年限应当等于固定资产的使用寿命，即“指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量”，且需对折旧年限进行定期复核。因此，对于原先改制前在会计上已经提足折旧的固定资产，即使评估报告中没有对已提足折旧的资产重新界定剩余使用年限，但对其评估有价值，且目前实际仍处于正常使用状态的，也不应一次提足折旧，而应当要求评估机构或者由公司内部的设备管理部门对其成新率予以合理估计，合理确定其剩余使用寿命，将依据评估值确定的应折旧金额在重新确定的剩余使用寿命内提取折旧计入各该期间的损益。

2、本案例中，对于评估减值的部分对应的折旧在入账时可以将相应的减值部分的折旧冲回，但这不会影响建账后的损益，原则就是保证每项资产的入账价值要与评估净值一致，同时以后每期折旧需要根据评估净值、根据评估净值测算的预计净残值和尚可使用年限重新计算。

3、企业改制根据评估值调账，改制后的有限公司在改制完成时点的所有者权益只有“实收资本”与“资本公积——资本溢价”两个项目，故固定资产的评估增减值与有限公司的资本公积无直接对应关系，原先的评估增值事实上已经折合为有限公司的实收资本和资本溢价，构成股东对有限公司出资额的一部分，在有限公司处置固定资产时，其损益不能调整资本公积，与其他正常购入固定资产处置的处理是一致的。

问题3-1-45（子公司公司制改制根据评估值调账对母公司及合并的影响）

问题：

子公司进行公司制改制，根据评估价值调账后，母公司报表及合并报表是否进行相应调整？

背景：

A公司为B公司的全资子公司，目前为全民所有制企业，拟改制为有限责任公司，目前账面净资产为负数，评估时其拥有的投资性房地产会增值，评估净资产为正数，并以评估净资产作为B公司的出资，改制为有限责任公司，在改制时点A公司按评估值重新建账。

解答：

在本案例中，A公司由全民所有制企业改建为有限责任公司，按照后述权威指引中相关企业会计准则解释中的规定，其各项资产、负债的评估值作为改制实施日的认定成本，该认定成本不仅应当体现在改制后有限责任公司的账面，也应体现在改制后公司的母公司B公司的账面和报表中。

在B公司的个别报表中，其“长期股权投资——A公司”应按A公司的基准日净资产评估值与相关税费（如有，但不含企业所得税）之和作为投资成本，作为后续成本法核算的基础。该计量金额与原先对改制前的A公司的长期股权投资的账面价值之差，应调整“资本公积——其他资本公积”。

在B公司的合并报表中，应把A公司的各项资产、负债以基准日评估值为基础纳入合并报表中（即，与改制后的A公司个别报表层面对A公司各项资产、负债的计量一致）。同时，对于评估增值部分对应的折旧和摊销，税法规定不能在税前扣除的，应当将其作为一项应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债并抵减评估增值形成的资本公积。

权威指引：

《企业会计准则解释第1号》第十条：企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。

《企业会计准则解释第2号》第二条第（二）项：企业进行公司制改制的，应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益；企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。

问题3-1-46(事业单位改制组建企业集团过程中实际出资额与国资委核准出资额之差异额的处理)

问题：

如下文背景资料所述，A公司作为母公司，在事业单位改制组建企业集团过程中对实际出资额与省国资委核准出资额之间的差异金额应如何处理？

背景：

A公司是省国资委于2018年7月组建的集团公司。经省国资委批准，几家省属国有企业集团以其持有的对多家医院的股权投资作为对A公司的出资。作为出资标的的各医院均为各家大型企业集团全资组建的医疗机构，经营历史较长，于所在地区已不仅仅为各企业集团服务，也为当地市民服务、均属于当地医保确定的重点医疗机构，其经营情况普遍良好。根据省国资委的批复文件，各企业集团原持有各医院的股权（净资产）均以2018年3月31日的评估值注入A公司。

2018年10月31日，上述作为出资标的的医院正式由原集团移交至A公司，并同时由事业单位改制为公司，上述医院改制的依据同样为以2018年3月31日为基准日的净资产评估值。

由于评估基准日至交接日之间各医院仍在正常运营，于交接日，作为出资标的的医院基于评估基准日的评估值持续核算的净资产与2018年3月31日的评估值（即国资委核准的出资额）之间存在差异。A公司个别财务报表中，对接收的各家医院的长期股权投资，应以2018年3月31日的评估值（即国资委核准的出资额）作为初始投资成本，还是以接收日

各医院基于前述基准日评估值持续核算的净资产作为初始投资成本？

A 公司接收各家医院后，再次进行了清产核资，核销了 2018 年 3 月 31 日之前形成的医保损失（以 2018 年 3 月 31 日为基准日的评估工作未对该部分损失进行处理）。核销该部分损失，应冲减资本公积还是留存收益？

解答：

1、A 公司对各医院长期股权投资的处理

《财政部关于印发<企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定>的通知》（财企[2002]313 号）第八条规定：“资产评估结果是国有资本持有单位出资折股的依据，自评估基准日一年有效。自评估基准日到公司制企业设立登记日的有效期内，原企业实现利润而增加的净资产，应当上缴国有资本持有单位，或经国有资本持有单位同意，作为公司制企业国家独享资本公积管理，留待以后年度扩股时转增国有股份；对原企业经营亏损而减少的净资产，由国有资本持有单位补足，或由公司制企业用以后年度国有股份应分得的股利补足。”

基于该款规定，（1）本案例中改制评估报告自评估基准日 2018 年 3 月 31 日起一年有效；（2）A 公司作为母公司对作价入股的各医院等改制子公司的长期股权投资初始成本仍应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》关于“同一控制下企业合并形成的长期股权投资”初始成本的确定原则，即“以接收日各医院基于前述基准日评估值持续核算的净资产”，但其初始注册资本和实收资本金额应当按照省国资委批复文件中明确的各股东入股净资产之评估值为基础确定，对应于各股东的实收资本，并按该批复占 A 公司的股比确认各股东相应的股权占比。按上述原则确定的长期股权投资成本与 A 公司注册资本之间的差额调整 A 公司的“资本公积——资本溢价”。

2、各医院核销损失的处理

各医院核销损失导致评估基准日至确认日持续计算的净资产少于省国资委核准的评估作价净资产金额的差额，按照财企[2002]313 号规定的“对原企业经营亏损而减少净资产，由国有资本持有单位补足或由公司制企业用以后年度国有股份应分得的股利补足”进行处理。

需要说明的是，《财政部关于<企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定>有关问题的补充通知》（财企[2005]12 号）规定：

三、关于母公司对子公司在公司制改建中核销国有权益的财务处理

在企业集团内部，子公司实行公司制改建，由于资产损失或产权转让等原因，经核实批准实际折股的国有权益或国有产权转让作价少于原有账面价值的，母公司相应核销对子公司的股权投资，投资损失可以转入年初未分配利润，依次以结余的年初未分配利润及公益金、盈余公积金、资本公积金弥补，不足部分用以后年度实现的税后利润弥补。

财企[2005]12 号文所述的有限冲减留存收益的处理适用于出资标的原持有方，其处理原则视同于原持有方以市场公允价格出售对标的股权的投资后，同时以公允价值购买对改制

后新公司的出资。因此，标的公司相关资产的核销体现为原持有单位的股权投资损失，最终影响留存收益。但本案例中，A公司作为标的股权的受让方，其交易实质为：A公司向标的股权原持有方发行股份购买标的股权，而标的股权的作价金额即为A公司各股东的承诺出资金额，标的公司此前的核销损失导致A公司相关股东实际出资金额小于承诺出资金额，相关差额应冲减资本公积。

权威指引

1、《企业会计准则解释公告1号》问答十：

十、企业改制过程中的资产、负债，应当如何进行确认和计量？

答：企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。

2、《企业会计准则解释第2号》问答二第（二）项：

二、企业购买子公司少数股东拥有对子公司的股权应当如何处理？企业或其子公司进行公司制改制的，相关资产、负债的账面价值应当如何调整？

答：（一）略。

（二）企业进行公司制改制的，应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益；企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相关规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。

3、《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”第二节“同一控制下企业合并的处理”：

在同一控制下的企业合并中，被合并方同时进行改制并对资产负债进行评估调账的，应以评估调账后的账面价值并入合并方。

问题3-1-47（投资民间非营利性机构该如何核算）

问题：

出资举办民间非营利性机构，举办者对于投入民间非营利性机构的开办资金该如何核算？

背景：

A公司开发产品生命医药孵化园项目，已出售部分，为引入更多的医药公司，A公司拟投资10万元与其他公司一起成立医药协会（系民间非营利性机构），其运营经费来源于各会员公司缴纳的会费。

解答：

一般理解，该社团组织应属于民间非营利机构，其结余不得分配给举办者，将来清算时的剩余财产也不能分配给举办者，而应当继续按照其设立时的宗旨和原定用途使用。因此，举办人一般不能从其所举办的民间非营利组织获取经济利益。据此，应当将该项出资额在投出时予以费用化处理。

在某些情况下，如果虽然不能从出资举办的民间非营利组织取得结余分配、清算剩余财产分配等形式的经济利益，但仍然可以通过向其提供服务收取服务费，或者将其权益转让而获取转让收益等方式取得经济利益的，则该项出资仍然具有一定的资产属性，在满足《企业会计准则——基本准则》规定的“资产”这一会计要素的定义和确认条件的前提下，也可以将其确认为一项资产。但是，此时由于不能从所举办的非营利组织分回股利，这一点与一般的对企业的股权投资不同，因此不建议将对“不要求取得合理回报”的单位的投资列报为“长期股权投资”，建议列报为“其他非流动资产”，并按“成本—减值准备”模式进行后续计量。期末，需对通过该出资可获取的管理费、转让收益等经济利益进行合理、谨慎的估计，以确定该项投资的可收回金额，并对可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备（如有）。

问题3-1-48（设立基金会的相关会计处理和关联方认定）

问题：

企业向其所建立的基金会的原始基金投入和后续捐赠基金应如何进行账务处理？该基金会是否视作该企业的关联方？

背景：

A 公司准备成立一个非公募的基金会，其资助对象为社会公益和慈善事业，与 A 公司的日常经营活动没有直接联系；其资金将全部来源于 A 公司。A 公司支付给基金会的原始基金应如何进行账务处理？是否可以认定为捐赠，计入营业外支出？在 A 公司 IPO 报告期内，如果 A 公司继续对基金会支付捐赠基金，是否会被视为关联交易，在申报报告中需要进行披露？

解答：

1、根据《基金会管理条例》（国务院令 第 400 号）规定：

第二条 本条例所称基金会，是指利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产，以从事公益事业为目的，按照本条例的规定成立的非营利性法人。

第十条 基金会章程必须明确基金会的公益性质，不得规定使特定自然人、法人或者其他组织受益的内容。

第二十七条 基金会的财产及其他收入受法律保护，任何单位和个人不得私分、侵占、挪用。

基金会应当根据章程规定的宗旨和公益活动的业务范围使用其财产；捐赠协议明确了具

体使用方式的捐赠，根据捐赠协议的约定使用。

接受捐赠的物资无法用于符合其宗旨的用途时，基金会可以依法拍卖或者变卖，所得收入用于捐赠目的。

第三十三条 基金会注销后的剩余财产应当按照章程的规定用于公益目的；无法按照章程规定处理的，由登记管理机关组织捐赠给与该基金会性质、宗旨相同的社会公益组织，并向社会公告。

根据《基金会管理条例》的相关规定，我们可以看出基金会是一个非盈利性（公益性）法人组织，国务院民政部门和省、自治区、直辖市人民政府民政部门是基金会的登记管理机关。

基金会的原始基金一经到达基金会账户，即为该非盈利性组织所有，与原始基金缴入方无任何关系，原始基金缴入方对缴入款项既无所有权、又无使用权、收益权等。

在企业的会计核算中，“营业外支出”科目核算企业发生的各项营业外支出，包括公益性捐赠支出、非常损失、非流动资产毁损报废损失等。

如果该基金会完全符合《基金会管理条例》的规定，并依据《基金会管理条例》等相关规定在民政部门登记注册的，A公司支付的原始资金不能为企业带来未来经济利益，不符合会计上对“资产”的定义，而是属于捐赠支出，应作为“营业外支出”核算。但该项捐赠支出能否在企业所得税前扣除，还应看该基金会是否由当地民政、税务部门确认为具有“公益性捐赠税前扣除资格”。

后续A公司及其子公司对该基金会投入的资金，应按上述同一原则处理。

2、应根据《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定，判断该基金会是否属于A公司的关联方。根据《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定，关联方关系的存在是以控制、共同控制或者重大影响为前提的。而《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》、《企业会计准则第36号——关联方披露》等相关会计准则对“控制”、“共同控制”、“重大影响”的定义都强调了投资人从被投资企业中获取与其影响力相关的可变回报的权力。如前所述，基金会作为非营利性组织，其出资人或者举办人不能从其运营结余中取得回报，因而A公司及其子公司也就不会对该基金会具有控制、共同控制或者重大影响。也就很可能不会存在一般意义上的关联方关系。但是，基于提高信息披露有用性的考虑，A公司在其财务报表中，应当在附注的“其他重大事项”部分中完整披露报告期内与该基金会发生的捐赠和其他交易情况，包括向其投入的公益性资金、向其销售商品或提供劳务的情况等。

问题3-1-49（不要求取得合理回报的投资是否要全额计提减值准备）

问题：

如果被投资单位（民办学校）的章程中规定“出资者不要求取得合理回报”，则出资者

对这些投资是否可以作为长期股权投资核算？对这些投资是否需要全额计提减值准备？

解答：

目前新企业会计准则体系下对“投资”这一概念无专门定义。参照 2001 年版《企业会计准则——投资》的规定：“投资，指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产”。

对于“不要求取得合理回报”的民办学校的投资，不能从所投资的学校分回股利，但仍可以通过向其提供服务收取服务费，或者将其权益转让而获取转让收益等方式取得经济利益。事实上，企业举办“不要求取得合理回报”的学校，其目的也在于此。因此，不能仅仅因为“出资者不要求取得合理回报”就否认该项出资具有资产的属性。

由于不能从被投资的学校分回股利，这一点与一般的对企业的股权投资不同，因此不建议将对“不要求取得合理回报”的单位的投资列报为“长期股权投资”，建议列报为“其他非流动资产”，并按“成本—减值准备”模式进行后续计量。期末，需对通过该出资可获取的管理费、转让收益等经济利益进行合理、谨慎的估计，以确定该项投资的可收回金额，并对可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备（如有）。

问题3-1-50（权益法核算的长期股权投资在资本公积存在借方余额时的减值确认）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司对联营企业 B 公司的长期股权投资，存在资本公积借方余额时，长期股权投资减值准备应如何计提？

背景：

A 公司对境外联营企业 B 公司的股权投资 2016 年 12 月 31 日的账面价值为 6.06 亿元。2017 年，B 公司增发股份，A 公司未参与认购，导致 A 公司对 B 公司的持股比例由 2016 年底的 24% 下降到 16.6%，对其仍具有重大影响，仍按照权益法核算，但由于被动稀释股份，A 公司应享有的 B 公司的净资产份额减少了 1.25 亿元。对此，A 公司依据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十一条规定，在评估判断股权投资不存在减值事项之后，减少了长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积-1.25 亿元。2017 年，由于 B 公司所在国当地政府对于 B 公司所在行业出台了新的税收政策、同时由于 B 公司自身的经营状况等因素影响，A 公司判断其对 B 公司的投资可能存在减值迹象，计划聘请专业估值机构对该股权投资进行估值，以作为计提减值准备的参考依据。

解答：

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十一条规定，在权益法核算中，“投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益”。我们理解，财政部作出这一规定的原因，是认为此处的“被投资单位所有者权益其他变动中应归属于本企业的份额”

属于尚未实现的收益或损失，因此暂在“资本公积——其他资本公积”中挂账，到后续通过股权处置实现时转入损益。

当出现本案例所述的情况时（即，因被投资方增发价格低于投资方原持有股份对应的每股净资产份额，导致投资方在被投资企业增发后的净资产中所占份额减少），按照上述规定应将投资方在被投资方净资产中所享有份额的减少额计入“资本公积——其他资本公积”的借方。但在作出这一处理后，被投资方 B 公司主要经营地政策环境发生不利变化，以及其自身经营状况不佳等迹象表明该项股权投资存在减值。这种情况下，对该项股权投资进行减值测试并计提减值时，涉及到对原先计入“资本公积——其他资本公积”的借方余额的考虑。

例如，本案例中 2016 年 12 月 31 日的长期股权投资账面价值为 6.06 亿元，2017 年 B 公司增发后减少 1.25 亿元，假设不考虑其他变动因素，则变为 4.81 亿元。如果 2017 年在减值测试中确定该股权投资的可收回金额为 4.5 亿元，对该种情况的会计处理，实务中存在以下三种观点：

观点一：可收回金额低于长期股权投资账面价值，表明该减值是永久性的，应转出“资本公积——其他资本公积”的余额并进一步确认资产减值准备 0.31 亿元（ $=4.81-4.5$ ），计入当期资产减值损失 1.56 亿元（ $=1.25+0.31$ ），相应的会计分录如下：

借：资产减值损失	1.56 亿元
贷：长期股权投资减值准备	0.31 亿元
资本公积——其他资本公积	1.25 亿元

观点二：无需结转“资本公积——其他资本公积”的借方余额，仅就进一步减值的 0.31 亿元计入资产减值损失，相应的会计分录如下：

借：资产减值损失	0.31 亿元
贷：长期股权投资减值准备	0.31 亿元

观点三：无需结转“资本公积——其他资本公积”的借方余额，但需就此前该项“资本公积——其他资本公积”借方余额 1.25 亿元和进一步减值的 0.31 亿元，合计 1.56 亿元，计入资产减值损失，相应的会计分录如下：

借：资产减值损失	1.56 亿元
贷：长期股权投资减值准备	1.56 亿元

对此，《〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）〉应用指南》有关权益法后续计量“6. 被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动”（见该准则应用指南单行本第 51 页）规定：被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享

有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记，投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

根据应用指南的该段内容，该部分资本公积借方余额应当在终止采用权益法核算时全部或部分转入当期损益，本例中不涉及终止权益法的情形，因此，我们理解采用观点二即可，无需将“资本公积——其他资本公积”的借方余额转至当期损益中。

参考财政部会计司原巡视员应唯《股权稀释会计处理相关问题的研究》一文（载《财务



与会计》2020年第6期，第37～41页）中的观点，似乎更倾向于上述“观点三”的处理意见。

权威指引：⁵

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-3 特殊事项下权益法的应用”：

三、因股权被动稀释产生的损失

采用权益法核算的长期股权投资，若因股权被动稀释而使得投资方产生损失，投资方首先应将产生股权稀释损失作为股权投资发生减值的迹象之一，对该笔股权投资进行减值测试。投资方对该笔股权投资进行减值测试后，若发生减值，应先对该笔股权投资确认减值损失并调减长期股权投资账面价值，再计算股权稀释产生的影响并进行相应会计处理。

投资方进行减值测试并确认减值损失（如有）后，应当将相关股权稀释损失计入资本公积（其他资本公积）借方，当资本公积贷方余额不够冲减时，仍应继续计入资本公积借方。

问题3-1-51（能否基于被投资方的盈利状况确认本年度的股利收入）

问题：

如果子公司在其会计年度结束之前，通过其最高权力机构（一般为股东会）宣告了当年度的股利分配方案，相关的分配金额在方案宣告时是未知的，但可以在年度决算编制完成后，按照该分配方案中规定的方法计算确定，则：该子公司在编制其年度财务报表时，能否把按照该方案应分配的股利确认为年末的应付股利，相应地母公司能否将其应分得的现金股利确认为本年度的投资收益？

背景：

⁵注：该项“权威指引”规范的是本案例中计入“资本公积——其他资本公积”借方1.25亿之前，应对该笔股权投资进行减值测试后，若发生减值，应确认减值损失并调减长期股权投资账面价值后再计算计入“资本公积——其他资本公积”的金额。本例中，由于在发生被动稀释时，该项股权投资不存在减值事项，因此在被动稀释的时点，被动稀释损失全部计入“资本公积——其他资本公积”。

2010 年 12 月 15 日，子公司 B 的股东会通过《关于 2010 年度利润分配方案的决议》，其中规定：在 B 公司 2010 年度决算编制完成后，如果 2010 年度全年净利润额为正数的，则将该净利润额（扣除截至 2010 年末尚未实现的公允价值变动收益）的 50% 作为当年度现金股利，按照各股东的股权比例向各股东分配，该股利应在 B 公司 2010 年度财务报表经董事会批准报出后的 30 日内支付完毕。决议同时授权 B 公司董事会具体办理股利金额的最终确定、核实和股利的具体发放事宜。但在该决议通过时，因为 2010 年度尚未结束，故尚无法确定最终应支付的股利金额。

子公司 B 和母公司 A 的会计年度结束日均为 12 月 31 日。在本案例中，母公司 A 在编制其个别财务报表时，能否把其按照子公司 B 股东会通过的利润分配方案应分得的股利确认为 2010 年度的投资收益（相应确认应收股利），从而构成其 2010 年度个别财务报表上的年末未分配利润，在 2011 年初向母公司 A 自己的股东进行分配？

解答：

根据“背景”部分所述的信息，母公司 A 在其个别财务报表中，可以将根据子公司 B 的股东会于 2010 年 12 月 15 日通过的利润分配方案所确定的应从子公司 B 取得的 2010 年度股利额确认为 2010 年度的投资收益，前提是该项股利分配方案已经经过适当的授权，并且子公司 B 对于该笔股利是否发放已不再具有任意选择权。即截至 2010 年 12 月 31 日，各股东已经具备了要求子公司 B 向其支付应得股利的法定权利。对于该项股利分配方案是否已经经过恰当授权的问题，应当根据子公司所在国的特定法律法规环境进行分析判断（根据中国《公司法》等相关法律法规规定，股东会是有限责任公司的最高权力机构；股东大会是股份有限公司的最高权力机构，其职权包括“审议批准公司的利润分配方案和弥补亏损方案”，因此对于已经过子公司股东会或股东大会通过的股利分配方案，应当认为已经经过了恰当的授权）。此外，截至母公司个别财务报表的批准报出日，子公司的财务报表编制工作也应当已经进展到了已基本确定可供分配给股东的利润金额的阶段，即该金额再发生变动的可能性应当很小。

在上述条件得以满足的情况下，子公司也应在其期末资产负债表中，将按照业经其股东会批准的利润分配方案确定的应分配的现金股利额确认为负债。

结论基础：

母公司个别财务报表

《企业会计准则解释第 3 号》第一条规定：“采用成本法核算的长期股权投资，除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益，不再划分是否属于投资前和投资后被投资单位实现的净利润”。《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第八条规定：“采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当

确认为当期投资收益。”

根据《企业会计准则解释第 3 号》和《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》的上述规定可知，一旦子公司按照规定程序宣告了股利，则其母公司即确立了一项从子公司 A 收取股利的权利。

《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》第八条规定：“资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露”，即会计准则将“宣告发放”定义为“审议批准宣告发放”，即经过适当的授权，并且子公司对于该笔股利是否发放已不再具有任意选择权。

企业会计准则和国际财务报告准则并未对何为“经过适当授权”这一概念作出进一步的展开说明，这是由于这一问题更多地是法律问题，而不同司法管辖区的法律规定对此可能存在相当大的差异（例如，在某些国家或地区，在财务报表编制完成后，只有年度股东大会才有权宣告股利发放）。因此，子公司应当基于对适用的法律法规条款的分析，确定其能否在财务报表编制完成之前宣告股利，以及如何在财务报表编制完成之前宣告股利。

并且，为了在母公司个别财务报表中可靠地确定应确认的应收股利金额，截至母公司个别财务报表的批准报出日，子公司的财务报表应当或者已经正式发布，或者其编制工作应当已经进展到了已可基本确定可供分配给股东的利润金额的阶段，即该金额再发生变动的可能性应当很小。如果截至母公司个别财务报表的批准报出日，子公司的利润额尚未最终确定，则相关的应收股利和投资收益的金额就不符合“可以可靠计量”的条件，因而母公司在其个别财务报表中也不能确认股利收益。这里需要指出的是：子公司在其年度财务报表的编制和审计过程中对其账务数据作出的调整，虽然可能是在资产负债表日后作出的，但都会体现于最终编制完成的子公司年度财务报表中，因此对该子公司而言属于资产负债表日后调整事项。相应地，母公司在其个别财务报表中，应当根据截至母公司个别财务报表批准报出日止子公司已经过其董事会（或类似权力机构）批准报出的财务报表数据（或已基本定稿的财务报表数据）和子公司股东会已通过的本年度股利分配方案为基础，计算应予确认的应收股利和相应的投资收益的金额。

子公司的财务报表

根据《企业会计准则——基本准则》第二十三条、第二十四条规定，确认负债应当满足以下条件：（1）符合该准则对于“负债”这一会计要素的定义，即由企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务；（2）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；（3）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。《企业会计准则第 13 号——或有事项》第四条也规定：“与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：（一）该义务是企业承担的现时义务；（二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；（三）该义务的金额能够可靠地计量。”

因此，如果在 2010 年 12 月 31 日或该日之前，该子公司已经按照法定程序对该利润分

配方案作出了恰当的授权批准，则截至 2010 年末，子公司已存在一项支付现金股利的法定义务。相应地，《企业会计准则——基本准则》第二十三条、第二十四条和《企业会计准则第 13 号——或有事项》第四条规定的相关负债确认标准已得到满足，因此应当在 2010 年末资产负债表中将应付股利确认为负债。

需要注意的是：即使该子公司以往的惯例是在截至年末尚未恰当批准利润分配方案的情况下支付现金股利，这种情况通常也不构成该子公司于期末时点上的推定义务。因此，在此类情况下，子公司不应在其财务报表中确认负债。

问题3-1-52（成本法下由于子公司减资导致的持股比例变动，是否需要调整长期股权投资的账面价值）

问题：

少数股东单方面减资导致控股股东对子公司的持股比例上升，控股股东是否应该调整长期股权投资的账面价值？

背景：

某国资委分别持 A 公司 100% 股权，持 B 公司 60% 股权。B 公司实收资本 1,500 万元。

2010 年 10 月国资委将所持 B 公司 60% 的股份 900 万元划转至 A 公司，A 公司根据相关文件按成本法核算作如下分录：

借：长期投资-B 公司 3,738 万元
 贷：实收资本-国资委 900 万元
 资本公积 2,838 万元

2012 年国资委文件通知 B 公司小股东（职工持股会）减资 25% 计 375 万元（借：实收资本、贷：银行存款），A 公司所持 B 公司股权比例变为 80%，按 2010 年 10 月收购日的净资产和减资金额重新计算如下：

	小计	实收资本	资本公积	盈余公积 -法定	盈余公积 -任意	未分配 利润	少数股 东权益
合并日 B 公司权益	6,230	1,500	2,300	50	2,400	-20	3
A 公司享有 60% 权益金额	3,738	900	1,380	30	1,440	-12	
B 公司减资后	5,855	1,125	2,300	50	2,400	-20	3
A 公司享有 80% 权益金额	4,684	900	1,840	40	1,920	-16	
A 公司享有权益差额	946						

解答：

本案例中，由于 A 公司对 B 公司持股 60%（少数股东退出后变为 80%），因此如无特殊情况，B 公司应当是 A 公司的子公司，A 公司对 B 公司的长期股权投资应采用成本法核算。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第八条规定：“采用成

本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本”，即除了 A 公司对 B 公司的追加投资和收回投资，以及计提减值准备以外，其他情况下 A 公司对 B 公司的长期股权投资的账面价值应保持不变，即始终保持为其初始投资成本（3,738 万元，即取得投资时对应的净资产份额）。虽然少数股东的减资款小于其对应享有的减资前 B 公司净资产份额，导致少数股东退出后 A 公司在 B 公司的净资产中所享有的份额增加，但这一过程并不涉及 A 公司向 B 公司的追加投资，因此基于成本法的核算原则，不对长期股权投资的账面价值进行调整。

在 A 公司的合并报表层面，该情况构成了一项购买少数股权交易，A 公司在少数股东减资后在 B 公司的净资产中增加享有的份额（应按减资时点即 2012 年时 B 公司的净资产计算）在 A 公司的合并报表层面应作为一项权益性交易，增加资本公积。

问题3-1-53（全资子公司引入外部股东导致母公司持股比例下降时的处理）

问题：

全资子公司引入外部股东增资扩股，导致母公司持股比例下降，当母公司持股比例分别降到 75%、40%、10%时，其个别报表和合并报表分别如何处理？

背景：

2013 年 5 月 31 日，A 公司拥有 B 公司 100%股份，B 公司纳入 A 公司合并报表范围。B 公司拟通过吸收外部投资者增资扩股（A 公司不再投资），B 公司通过增资扩股后，A 公司拥有 B 公司的股权比例发生变化，假设变更为 75%（控制）、40%（有重大影响）或 10%（无控制、无共同控制、无重大影响）三种情形，这三种情形互相独立。

解答：

假设在本案例中，如果对被投资企业持股 10%，则对其不具有控制、共同控制或者重大影响；如果对被投资企业持股 40%，则对其不具有控制，但具有重大影响（被投资企业为联营企业）；如果对被投资企业持股 75%，则对其仍具有控制（被投资企业为非全资子公司），则：

1. A 公司个别报表层面的处理

（1）在持股比例变为 10%的情况下，根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第二条规定，A 公司个别报表层面对无控制、无共同控制以及无重大影响的长期股权投资应适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，通常情况下作为金融资产核算。

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第一款规定，以及《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第三十条（2017 年修订后第三十三条）关于“企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量”的规定，在 A 公司丧失对 B 公司的控制权，将剩余的 10%股权投资转为金融资产核算时，该金

融资产应按丧失控制权之日的公允价值进行初始计量，该公允价值与原持有的对 B 公司 100% 长期股权投资（成本法核算）的账面价值之间的差额确认为丧失控制权的当期投资收益。

关于该项 10% 股权投资作为金融资产核算后的后续计量问题，区分准则适用分别为：

若企业执行的是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》：

根据该准则第三十二条规定：“在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，以及与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产，应当按照成本进行后续计量。”据此，我们认为，对于此类“三无”（无控制、无共同控制、无重大影响）长期股权投资转入金融工具准则规范范围后的分类和后续计量问题，一般可按以下口径把握：

①根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，无活跃市场、公允价值不能可靠确定的“三无”股权投资应归类为可供出售金融资产。

②该类投资分类为可供出售金融资产的，对其后续计量按以下原则处理：

A、企业在向关键管理人员提交内部管理报告、评价投资业绩、作出投资决策和编制对外财务报告时，以公允价值作为此类投资资产的首要计量基础的，应采用合理的会计估计和估值手段，就修订后长期股权投资准则生效日和比较财务报表期间持有的可供出售金融资产的公允价值进行评估。权益工具没有活跃市场报价，并非一定代表公允价值不能可靠计量。只有在公允价值合理估计数的变动区间很大，且公允价值变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率无法合理地确定的前提下，才能认定公允价值不能可靠计量，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第三十二条规定，在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，以及与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产，应当按照成本进行后续计量。

B、除上述情形以外的其他企业，对于被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响的长期股权投资，如果在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的，则应当根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第三十二条的规定，按照成本进行后续计量。

若企业执行的是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》：

根据该准则第三章关于金融资产分类的规定，A 公司可以将该 10% 股权作为非交易性股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，也可以不指定作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。其后续计量应采用公允价值，但如果属于该准则第四十四条所述的“用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计”的“有限情况”，则该成本可代表其在该分布范围内对公允价值的恰当估计。

（2）在持股比例变为 75% 的情况下，根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》规定，A 公司个别报表层面对该被投资企业的长期股权投资仍采用成本法

核算。由于 A 公司不参与增资，其投资成本保持不变，故个别报表层面无需作账务处理。

(3) 在持股比例变为 40% 的情况下，根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》规定，A 公司个别报表层面对该被投资企业的长期股权投资需调整为权益法核算。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第二款对丧失对子公司的控制权时个别报表层面处理原则的规定：“处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整”。对于成本法转为权益法核算的具体衔接方法，可参考《〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）〉应用指南》“成本法转权益法”的相关衔接办法（见该准则应用指南单行本第 57～60 页）处理。

本案例中由于系通过引入外部股东单方面增资的“被动稀释”方式丧失控制权，并未从法律形式上直接转让股权，因此可以把整个交易过程分解为以下两个步骤，依次进行处理：

(1) 首先由 A 公司对 B 公司增资，增资额等于引入外部股东的增资额，该步骤完成后 B 公司仍然是 A 公司的全资子公司；(2) 其次由 A 公司将前一步骤中新增的实收资本转让给引入的新股东，转让价格等于引入外部股东的增资额，保留 40% 的股权。故应确认的处置损益 = 外部股东增资额 - 增资日 B 公司的增资后净资产 * 60%。经过上述处理后，对剩余的 40% 股权按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第二款规定的衔接办法处理。

例如，假设于 2013 年 5 月 31 日，B 公司全部净资产的账面价值为 1,500 万元（其中实收资本 1,000 万元，未分配利润 500 万元），评估值为 2,000 万元；A 公司对 B 公司的初始投资成本为 1,000 万元。2013 年 6 月 1 日，外部投资者 C 公司对 B 公司出资 3,000 万元，占增资扩股后 B 公司 60% 的股权，A 公司保留 40% 的股权。增资扩股后 B 公司的账面净资产为 4,500 万元，其中实收资本 2,500 万元，资本公积 1,500 万元，未分配利润 500 万元。则在 A 公司的个别报表层面的处理如下：

第一步，假设 A 公司自身先对 B 公司增资 3,000 万元，增资后对 B 公司的投资成本变为 4,000 万元。第二步，将该 4,000 万元长期股权投资的 60%（对应的成本为 $4,000 \times 60\% = 2,400$ 万元）以 3,000 万元的价格出售给 C 公司，确认投资收益 600 万元（ $3,000 - 2,400$ ），相应地剩余长期股权投资的账面价值（新的投资成本）为 1,600 万元，该 40% 剩余股权在增资扩股后 B 公司的账面净资产（4,500 万元）中所享有的份额为 1,800 万元，与投资成本 1,600 万元之间的差额 200 万元恰好为 B 公司账面累积未分配利润 500 万元的 40%，因此需通过对剩余 40% 股权进行权益法核算的方式予以确认。即，本例中 A 公司个别报表层面对于成本法转为权益法的账务处理如下：

借：长期股权投资（权益法）——B 公司（投资成本）	1,600
贷：长期股权投资（成本法）——B 公司	1,000
投资收益	600

借：长期股权投资（权益法）——B 公司（损益调整） 200

贷：利润分配——未分配利润、盈余公积、投资收益 200

另外，财政部于 2015 年 11 月 4 日发布了《企业会计准则解释第 7 号》（财会[2015]19 号），其中第一条规定：投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的，“在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。”根据该规定计算得出的结果与上述做法的结果应当是一致的。沿用上例数据，测算如下：

①按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额
=外部投资者 C 的出资额 3,000 万元×新的持股比例 40%=1,200 万元

②应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值=长期股权投资原账面价值 1,000 万元×（原持股比例 100%—新持股比例 40%）=600 万元

③应确认的当期投资收益=①—②=1,200 万元—600 万元=600 万元

④新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整的影响金额=股权比例稀释时点上的 B 公司留存收益余额 500 万元×40%=200 万元。

会计调整分录与上面做法下相同。

2. A 公司合并报表层面的处理

（1）在持股比例变为 10%的情况下，在 A 公司个别报表层面已将剩余股权转入可供出售金融资产核算，并以丧失控制权之日的公允价值作为该金融资产的初始成本，个别报表层面对该金融资产的确认和计量原则与合并报表层面一致，故在个别报表层面已按前述“A 公司个别报表层面的处理”之（1）所述方法进行处理的前提下，在编制合并报表时，无需作进一步的调整处理。

（2）在持股比例变为 75%的情况下，属于在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权。应按《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十九条的规定处理。在合并报表层面调整权益（通常为资本公积）的金额=外部股东增资额—增资日 B 公司的增资后净资产*（1—75%）。

（3）在持股比例变为 40%的情况下，A 公司丧失了对 B 公司的控制权。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条关于丧失对子公司控制权时合并报表层面处理原则的规定：“对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失

控制权时转为当期投资收益。”（注意，在企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》后，加粗字体部分应改为“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时采用与原子公司直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理。”）即对于剩余的 10%或者 40%股权应按照控制权丧失日的公允价值（通常根据新股东的增资价款按比例推算）作为合并报表层面的处置后成本，后续根据是否对被投资企业保留重大影响，分别作为金融资产或者作为长期股权投资以权益法核算。但在保留重大影响的情况下，虽然个别报表和合并报表层面都采用权益法核算，但权益法核算的基础和结果不同（详见“问题 3-2-157（丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理）”）。

继续采用前面“1、A 公司个别报表层面的处理”部分中对“A 公司持股比例变为 40%”情形下的举例中的数据，说明 A 公司于丧失控制权之日在其合并报表层面的处理。于 2013 年 6 月 1 日，A 公司在合并报表层面应确认的丧失控制权收益计算如下：处置股权取得的对价(0)+剩余 40%股权的公允价值(2,000 万元)－丧失控制权之日 B 公司账面净资产(1,500 万元)×原持股比例（100%）=500 万元。在 A 公司合并报表层面，后续对 B 公司的 40%股权投资采用权益法核算的成本基础为该 40%剩余股权于丧失控制权之日的公允价值 2,000 万元，而不同于个别报表层面的 1,600 万元。相应地，在丧失对 B 公司控制权但保留重大影响的情况下，后续 A 公司虽然在个别报表和合并报表层面对 B 公司的 40%股权投资均采用权益法核算，但在不同报表层面，权益法核算的基础和长期股权投资、投资收益、其他综合收益等的计量金额均可能存在差异。

问题3-1-54（股东非同比例增资导致原控股股东丧失控制权的会计处理）

问题：

各股东对公司非同比例增资，导致原控股股东丧失控制权时，该原控股股东应如何进行会计处理？

背景：

2013 年 1 月 A 公司对 B 公司出资 15,829,600.00 元（85 万元计入实收资本，其他记入资本公积），持股比例为 85%，另一股东 C 公司持股 15%。自此 B 公司成为 A 公司的子公司。

2013 年 1 月 B 公司在 A 公司出资后的净资产金额

净资产状况	B 公司净资产金额
实收资本	1,000,000.00
资本公积	17,623,149.51
盈余公积	
未分配利润	-14,467,297.32
净资产合计	4,155,852.19

2014 年 1 月 A 公司及 C 公司同时对 B 公司增资，增资前 B 公司实收资本 100 万元，增资后为 2,000 万元，增资后双方持股比例分别变更为 49%及 51%。股东双方均以人民币现金出资的方式参与本次增资扩股。其中 A 公司共计投资资金人民币 1,000 万元，其中 895 万元作为注册资本投入，105 万元作为目标公司资本公积金投入；C 公司共计投入资金人民币 1,775.51 万元，其中 1,005 万元作为注册资本投入，770.51 万元作为目标公司资本公积金投入。

2014 年 1 月 B 公司增资前的净资产金额如下：

净资产状况	金额
实收资本	1,000,000.00
资本公积	17,623,149.51
盈余公积	
未分配利润	-24,831,384.25
净资产合计	-6,208,234.74

已知 2013 年 1 月和 2014 年 1 月的两次增资不属于“一揽子交易”。

根据上述背景信息，A 公司于 2014 年 1 月对 B 公司第二次增资丧失控制权后如何确认长期股权投资？

解答：

我们理解此处所讨论的应当是 A 公司个别报表层面对 B 公司的长期股权投资账面价值处理问题。合并报表层面只需根据《企业会计准则解释第 4 号》第四条和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的规定，按照稀释后剩余 49%股权的公允价值对丧失控制权之日对 B 公司的剩余股权投资进行计量即可。

在 A 公司的个别报表层面，参考《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条的规定：“投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。”由于修订后的长期股权投资准则规定的衔接办法是追溯调整，因此对于该项发生于 2014 年 1 月的丧失控制权事项，在 2014 年度财务报表中的处理实际上是遵循 2014 年修订后的长期股权投资准则的规定。

建议按以下步骤处理：

第一步：2014 年 1 月，A 公司和 C 公司按原持股比例（85%：15%）对 B 公司同步增资 2,775.51 万元，其中 A 公司出资 23,591,835.00 元，B 公司出资 4,163,265.00 元，A 公

司的投资成本相应变为 39,421,435.00 元:

借: 长期股权投资	23,591,835.00
贷: 银行存款	23,591,835.00

第二步: 完成第一步后, A 公司将其所持 B 公司的 36% 股权 (85%-49%) 按此次增资价格 23,591,835.00 元超出实际增资额 1,000 万元的差额 13,591,835.00 元出售给 C 公司, 并确认处置损益。需结转的该 36% 股权的对应成本为 $39,421,435.00 \times (36\%/85\%) = 16,696,137.18$ 元:

借: 银行存款	13,591,835.00
贷: 长期股权投资	16,696,137.18
投资收益	-3,104,302.18

第三步, 对于剩余的 49% 股权 (成本为 $39,421,435.00 - 16,696,137.18 = 22,725,297.82$ 元) 视同自 2013 年 1 月取得时起即进行权益法核算, 将 2013 年 1 月~2014 年 1 月期间 B 公司的净亏损额 ($(-24,831,384.25) - (-14,467,297.32) = -10,364,086.93$ 元) 按比例予以确认, 调整期初未分配利润 ($-10,364,086.93 \times 49\% = -5,078,402.60$ 元):

借: 利润分配——未分配利润	5,078,402.60
贷: 长期股权投资——损益调整	5,078,402.60

相应地, 调整后的长期股权投资账面价值 $= 22,725,297.82 - 5,078,402.60 = 17,646,895.22$ 元。

验算:

(1) 2014 年增资后 B 公司净资产: 21,546,865.26 元

其 49% 为: 10,557,963.98 元

(2) 2013 年出资时形成的商誉金额: $15,829,600.00 - 4,155,852.19 \times 85\% = 12,297,125.64$ 元

其 (49%/85%) 为: 7,088,931.25 元

(3) 调整后长期股权投资账面价值应为: (1) + (2) = 17,646,895.23 元, 与上面方法计算的结果相同 (有尾差, 可忽略)。

问题3-1-55 (对持股比例不到20%, 但派一名董事的参股公司能否按权益法核算)

问题:

对持股比例不到20%, 但派一名董事的参股公司能否按权益法核算?

解答:

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资 (2014年修订)》第二条规定, “重大影响, 是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力, 但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定”。在实务操作中, 重大影响是否存在的判断是需要综

合考虑多方面因素所作出的综合判断,准则应用指南中给出的考虑因素是通常情况下在考虑这一问题时通常会考虑到的因素,但不能过分强调其中某一因素在其中的“决定性作用”,事实上没有一项参考因素的影响可以是决定性的,或者“一票否决”的。

在实务中,对于持股比例在20%以下的长期股权投资,要认可对被投资企业具有重大影响,通常不能仅仅依据派驻一名董事的事实,还需要收集其他方面的进一步证据,例如:双方之间重大的日常业务往来(或者互为战略合作伙伴关系等);派驻董事人数多于1名或者派驻重要的高级管理人员;被投资企业在技术、市场、原料供应渠道、产品销售渠道、管理等方面对本企业的重大依赖;被投资企业的股权较为分散,本企业所持股权虽未达到控制程度,但仍显著高于其他股东;等等。

结论基础:

根据《〈企业会计准则第2号——长期股权投资(2014年修订)〉应用指南》对“重大影响”的相关描述:“企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响:(1)在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。这种情况下,由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表,并相应享有实质性的参与决策权,投资企业可以通过该代表参与被投资单位财务和经营政策的制定,达到对被投资单位施加重大影响。……”

但是,不能简单地认为仅仅派驻一名董事即必然可对被投资单位施加重大影响。因为重大影响的定义是“投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定”,因此重大影响归根结底是要通过在董事会上提出议案和参与表决的方式,促使有利于自身利益的财务、经营政策方面的议案获得通过(但对所议事项不具有单方面的决定权或者否决权)。因此,虽然派驻了董事,但是如果不能单独提出议案,或者由其他原因导致影响或改变表决结果的潜在可能性较小的,则不能认为具有重大影响。例如:(1)被投资企业的股权高度分散(例如在一些金融企业中),且董事的总人数较多(根据《公司法》规定,有限责任公司的董事人数最多可为13人,股份有限公司的董事人数最多可为19人),此时如果只派驻1名董事,很可能无法对董事会的表决结果产生重大影响,也无权单独提出议案;(2)根据董事会的议事规则或者职责分工,本公司派驻的董事为非执行董事或者在某些方面的权限受到限制;(3)各方股东之间存在关联方关系(如集团财务公司,股东基本上都是同一集团的成员企业),最终都听命于其母公司,可能不能完全基于自身利益和立场作出决策和发表意见;(4)除本公司以外的其他股东存在关联方关系或者一致行动关系,对本公司派驻的董事形成较大的制约;等等。在此情况下,尽管派驻了董事,但很可能仍然不能对被投资单位的财务、经营决策产生实质性的影响力。

对于不同的被投资企业,应当根据每个公司的个案情况分析对其是否具有重大影响,不能一概而论。股权比例、是否派驻董事和是否具有重大影响这三者之间存在一定的关系,

但不是必然的。关键还是要针对每个被投资企业的个案情况，在分析的基础上得出个案的结论。如果确有证据表明对一些被投资单位，因为持股比例较高、该公司董事人数较少等原因，确实对其财务、经营决策具有实质性的重大影响力，而对另外一些被投资企业不具有实质性的重大影响力的，则根据不同情况作出的不同处理结果应当是可以得到解释的。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-2 重大影响的判断”：

重大影响的判断关键是分析投资方是否有实质性的参与权而不是决定权。另外，值得注意的是，重大影响为对被投资单位的财务和经营政策有“参与决策的权力”而非“正在行使的权力”（例如，投资方已派驻董事并积极参与被投资方的经营管理），其判断的核心应当是投资方是否具备参与并施加重大影响的权力，而投资方是否正在实际行使该权力并不是判断的关键所在。

投资方有权力向被投资单位委派董事，一般可认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明其不能参与被投资单位的财务和经营决策。投资方向被投资单位派驻了董事，但存在明确的证据表明其不能实际参与被投资单位的财务和经营决策时，不应认定为对被投资单位具有重大影响，例如，存在被投资单位控股股东等积极反对投资方欲对其施加影响的事实，可能表明投资方不能实质参与被投资单位的经营决策。

一般而言，在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位具有重大影响，作出不同的会计判断。

问题3-1-56（能否依据股东与被投资单位高管存在身份重合而认定具有重大影响）

问题：

投资单位的股东在被投资单位担任董事、监事或高级管理人员，能否据此判断投资单位对被投资单位施加重大影响？

背景：

1999年11月，C公司作为主要发起人，与A公司并联合其他股东，发起设立B公司。自2001年8月以来，A公司持有B公司3%的股权，系B公司的第二大股东，且A公司管理层对B公司的持有意图系长期持有。截止2014年12月31日，A公司16个职工股东在B公司分别担任董事、董秘、监事、总经理、副总经理、总工程师等职务。

解答：

我们认为，背景资料中的证据不足以支持A公司对B公司具有重大影响、应采用权益法核算的判断。

结论基础：

关于判断对被投资单位是否具有重大影响的相关指引，《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》及其应用指南有详细说明，此处不再赘述。

这里需要着重指出的是：**B 公司的高管大部分系 A 公司的股东**，不可以理解为 A 公司在 B 公司董事会或类似权力机构中派有代表、向被投资单位派出管理人员。本案例中，B 公司的高管与 A 公司的股东存在身份重合情况，但这并不能表明这些高管是 A 公司以其自身名义，基于其作为 B 公司股东的身份任命的，同时这些高管在作出关于 B 公司的财务和经营政策等相关活动决策时，并不会以 A 公司的利益最大化作为其首要考虑因素。即，虽然存在 B 公司高管与 A 公司股东身份重合的情形，但这些高管并不是 A 公司任命的，也不是基于其作为 A 公司股东的身份而成为 B 公司高管的。这些存在身份重合情形的高管和董事不能视为 A 公司派驻于 B 公司的代表，A 公司也不能利用其股东与 B 公司高管的身份重合推动其所提出的财务、经营政策方面的议案获得 B 公司董事会和股东大会的通过，从而实现其自身利益的最大化。因此，身份重合不是判断具有重大影响的充分、适当的审计证据。鉴于 A 公司对 B 公司的持股比例只有 3%，因此应当认为 A 公司对 B 公司不具有重大影响，其持有 B 公司的股权投资应作为金融资产，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定进行核算。

问题3-1-57（是否构成合营安排的判断及会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司、B 公司的合作是否属于合营安排？A 公司、B 公司分别如何进行会计处理？

背景：

A 公司是一铸造企业。A 公司以其场地、设备、原材料 a1 与 B 公司合作经营生产某种产品。

A 公司生产完成原材料 a1 后，将其送到相关场地，由 B 公司提供原材料 b1，并由 B 公司员工利用这些 A 公司提供的设备加工完成产成品 d1。

A 公司、B 公司在合作经营协议中约定：

- 1、合作经营双方约定合作经营安排的相关活动的决策由 A 公司和 B 公司一致同意才能做出；
- 2、此种经营安排下，产成品 d1 只能由 B 公司销售给 A 公司，并由 B 公司向 A 公司开具货物销售发票，A 公司开销售发票给 D 公司（终端客户）；
- 3、A 公司承担场地、设备、原材料 a1 的成本及与生产加工相关的其他费用，如水费、电费等，以及将产成品 d1 运输到 D 公司运费等；
- 4、B 公司承担完成加工所需的人工费用及相关辅料的成本；
- 5、对除上述第 3、4 项外产生的资产、负债、成本、费用由 A、B 公司按其共同经营份额分别确认。

解答：

1、根据《企业会计准则第 40 号——合营安排》的相关规定：

“第二条 合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排具有下列特征：

（一）各参与方均受到该安排的约束；

（二）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。任何一个参与方都不能够单独控制该安排，对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组合单独控制该安排。

第五条 共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

本准则所称相关活动，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

第九条 合营安排分为共同经营和合营企业。

共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。

合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

第十一条 未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。

单独主体，是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律认可的主体。”

如本案例背景所述，合作经营协议约定：合作经营安排的相关活动的决策由 A 公司和 B 公司一致同意才能做出；产成品 d1 只能由 B 公司销售给 A 公司，再由 A 公司销售给 D 公司（终端客户）。如果产成品 d1 的销售价格、终端客户 D 公司的选定等事宜是 A 公司与 B 公司共同确定并在合作协议中明确约定，则上述合作经营属于合营安排。否则，上述合作经营实质由 A 公司控制。

2、根据《企业会计准则第 40 号——合营安排》第十五条规定：“合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：

（一）确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；

（二）确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；

（三）确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；

（四）按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；

（五）确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。”

如本案例背景所述，合作经营协议 3-5 条约定了 A 公司、B 公司各自承担的成本费用项目，由此，如果根据上述问题 1 中的分析，判断该合作经营为合营安排，则 A 公司、B 公司按照约定分别核算各自承担的成本费用；如果根据上述问题 1 中的分析判断该合作经营为 A 公司实质控制，则 A 公司参照委托加工业务核算，B 公司参照受托加工业务核算。

问题3-1-58（对有限合伙企业基金投资的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司对持有的有限合伙企业基金应如何进行会计处理？

背景：

A 公司为境内上市的医药制造企业，自 2019 年 1 月 1 日起执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）。A 公司与 B、C、D 公司成立一个有限合伙制私募基金。其中 A 公司、B 公司和 C 公司是有限合伙人，持股比例分别为 30%、25%、25%。D 公司既是普通合伙人又是有限合伙人，持股比例为 20%。基金的具体情况如下：

- （1）基金成立目的：为 A 公司的新药研发项目投资研发机构。
- （2）基金投资标的：A 公司选定的医药制造行业非上市公司的股权，最终是否投资由投资委员会决定。
- （3）基金决策委员会成员：决策委员会共 5 名成员，A、B、C、D 公司各推举一名，还有一名外部聘请的独立委员。
- （4）基金决策机制：基金的相关决议由投资委员会 5 名成员共同决定，相关决议需投资决策委员会全体委员同意通过，普通合伙人 D 公司根据投资决策委员会制定的投资决策进行运营，即 D 公司为执行事务合伙人。投资委员会 5 人的权利平等，每人均有一票否决权。
- （5）基金的收益分配：该基金的盈利模式为收取投资的医药制造行业非上市公司的现金分红，并按 A、B、C、D 公司的持股比例对 A、B、C、D 公司进行收益分配。
- （6）A 公司对该基金的管理业务模式：A 公司意图对该基金持有至到期，收取合同现金流量。

解答：

鉴于基金的设立目的是“为 A 公司的新药研发项目投资研发机构”，投资标的的选择原则为“A 公司选定的医药制造行业非上市公司的股权，最终是否投资由投资委员会决定”，且 A 公司享有 30% 的权益。虽然形式上 A 公司似乎不能控制投资决策委员会的表决，但以下问题值得注意：

1、该设立目的天然决定了 A 公司比其他合伙人享有更大的话语权，不排除其他合伙人的否决权是保护性的，尤其是如果其他合伙人均为专业投资机构等财务投资人时，这种可能性更大；

2、A 公司从该项投资中可获得的经济利益，除了财务收益以外，更重要的是获取新药研发项目的相关经济利益，即该项投资与 A 公司的现有业务存在协同效应。综合来看，A 公司从该项投资中获取的利益的量级和可变性显著大于其他合伙人，来源也更为多样化。

因此，我们认为 A 公司对该基金具有控制权的可能性不能排除，建议重点关注以下问

题：

- 1、该基金的其他合伙人是否均为财务投资人，是否仅有 A 公司从事制药行业；
- 2、历史上 A 公司提议的投资项目是否存在被否决的情况；
- 3、该基金能否控制被投资企业或者对被投资企业具有重大影响，如果是，则 A 公司是否主导或参与被投资企业的经营和财务等相关活动决策；
- 4、A 公司从这些投资项目中获益情况的分析，特别是从被投资企业提供的研发服务中获益的情况。

如果经核实，认为 A 对该基金及其被投资方确实具有控制权的，则应将该基金及其被投资企业纳入合并报表范围。在合并报表中，将其他合伙人的出资及应归属于其他合伙人的权益确认为负债，应归属于其他合伙人的收益确认为利息支出（参考“[问题 3-2-131](#)（公司将其所控制的有限合伙企业等特殊主体纳入合并报表范围的具体操作问题）”）。此时，在 A 公司的个别报表层面，应将其对该基金的出资确认为一项“其他流动资产”或“其他非流动资产”并按成本法进行后续计量。

问题3-1-59（权益法核算中对被投资单位权益性交易的“视角调整”问题）

问题：

合营、联营企业发生同一控制下企业合并时，对其具有共同控制或者重大影响的股东在对其进行权益法核算时，应如何处理该企业合并事项？

背景：

A 公司对 B 公司持股比例为 30%，对 B 公司具有重大影响，故采用权益法核算对 B 公司的长期股权投资。

2011 年 5 月 31 日，B 公司通过股权收购控股合并了两个子公司，并于 5 月首次编制合并财务报表。该项合并从 B 公司角度被界定为同一控制下的企业合并。B 公司在编制 2011 年度合并财务报表时，已按照同一控制下企业合并的原则，将被合并企业的期初资产负债表和上年度利润表调整了 2011 年度合并财务报表中的前期比较数据。

解答：

依据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》的规定，合并财务报表的编制应当遵循“实体理论”。实体理论的实质，是将合并集团看作一个独立的会计主体，在集团合并层面运用各项会计政策和会计估计。实体理论下合并财务报表的预期使用者除了母公司股东以外，还包括少数股东。

因为实体理论把合并集团看作一个独立会计主体，很多交易和事项站在母公司个别报表角度和合并角度看影响不同，因此实体理论下的合并报表不再仅仅是简单的“汇总+合并抵销”，还需要就同一交易或事项站在不同会计主体角度的处理差异进行调整。最极端的例子是反向收购中的合并报表，母公司个别报表和合并报表的会计要素计量模式完全相反。目前，

对企业会计准则的若干补充规定和解释中已经开始体现出对“视角差异”进行调整的要求，例如购买少数股权和在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权的交易、分步购买实现的非同一控制下企业合并、处置子公司股权导致丧失控制权的交易、对与以权益法核算的联营、合营企业等之间的内部交易未实现损益的按比例抵销在合并报表层面的不同处理方式等，在合并报表层面和个别报表层面已经作出了不同的处理规定，使得不同层面上的处理结果互相独立。《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》对“视角差异调整”的规定更为系统化，其第二十六条规定编制合并报表时应当“站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整”；第五十二条对“视角差异调整”规定了“兜底”的总括性要求，即“对于本章未列举的交易或者事项，如果站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，则在编制合并财务报表时，也应当按照本准则第二十六条第二款第（四）项的规定，对其确认和计量结果予以相应调整”。

具体而言，在本案例中，实体理论导致的“视角差异调整”的问题具体体现在：如果A公司和B公司本身不是处于同一最终控制人的最终控制下（即，A公司对B公司具有重大影响，但B公司的最终控制人与A公司并不属于同一集团，例如可能是与A公司无关联关系的外部第三方），则很多从B公司的角度而言是“同一控制下”的交易，站在A公司的权益法核算角度并不是“同一控制下的交易”。B公司在其自身报表中，可以对这些对其而言属于同一控制下的交易采用账面价值入账，差额调整资本公积等等针对同一控制下企业合并的会计处理方式（即从B公司角度，这些交易是与其权益持有者进行的交易，所以采用类似于“权益性交易”的原则进行处理）；但对于A公司的权益法核算角度而言，由于权益法核算只是把A企业在B企业的净资产和净利润中所享有的份额纳入A公司的财务报表，B公司的其他股东所享有的权益和损益份额并未被纳入A公司的财务报表中，相应地，B公司的其他股东不能被视为A公司财务报表中的“权益持有者”。因此，从A公司权益法核算的角度而言，可能要把该项企业合并交易视作一项与非权益持有者之间的交易。在权益法核算之前，A公司要把作为核算依据的B公司合并报表按照其自己的视角进行调整。本年内B公司发生的同一控制下合并交易，对B公司自身报表而言是权益性交易，但对于A的权益法核算角度而言，并不是权益性交易。

因此，需要注意的问题是：尽管通常情况下可以认为权益法核算的依据是合营企业或者联营企业的合并财务报表，但当存在类似于本案例的“视角差异”时，就需要先从联营者或者合营者的视角，对合营企业或者联营企业的合并财务报表作出必要的调整后，才能作为权益法核算的依据。

就本案例而言，A公司为了权益法核算的目的，需要对B公司的合并报表进行“视角调整”，即将该项企业合并交易视同为一项非同一控制下的企业合并，按非同一控制下企业合并的会计处理原则对B公司自身合并报表层面原先作出的同一控制下合并会计处理进行调

整后（包括：不能追溯调整前期比较数据以及合并日之前的数据；购买日取得被购买方各项资产、负债以购买日公允价值计量；确认商誉或者负商誉，而不是调整资本公积；等等），才能作为权益法核算的依据。在这种情况下，A公司在其权益法核算中是不可能就该企业合并事项确认资本公积的。

上述处理方法为此类情况下会计处理的基本原则，但鉴于具体的调整操作较为复杂，实务中可考虑是否切实可行、被购买方公允价值和账面价值之间的差异情况（是否存在账面价值和公允价值可能存在重大差异的资产、负债）、购买对价的账面价值和公允价值之间的差异情况、商誉金额的大小等因素，基于重要性原则，在可接受的范围内作出一定的简化处理。

问题3-1-60（联营企业发生同一控制下股权重组时的权益法核算调整问题）

问题：

联营企业发生同一控制下股权重组时的权益法核算如何调整？

背景：

D公司拟对其控制的A公司、B公司及C项目进行重组，由A公司吸收合并B公司，并将C项目注入到A公司，重组前后各公司股权结构如下：

各标的评估权益价值及重组前后比例明细表							
标的	2014年12月31日 目标的评估价值（万元）	重组前			重组后		
		股东	比例（%）	各股东权益评估价值（万元）	股东	比例（%）	各股东权益评估价值（万元）
A公司	69,245.94	D公司	60.00	41,547.56	D公司	60.05	84,556.87
		E公司	20.00	13,849.19	F公司	20.28	28,560.36
		G公司	20.00	13,849.19	E公司	9.835	13,849.19
					G公司	9.835	13,849.19
B公司	63,467.47	D公司	55.00	34,907.11			
		F公司	45.00	28,560.36			
C项目	8,102.19	D公司	100.00	8,102.19			
合 计	140,815.60			140,815.60			140,815.60

E公司为F公司的子公司。F公司原账面“长期股权投资——B公司”余额为27,016.88万元，评估增值后按新比例计算的权益为28,560.36万元，评估增值1,543.48万元。E公司原账面“长期股权投资——A公司”余额为12,133.46万元，评估增值后的价值为13,849.19万元，评估增值1,715.73万元。

F、E公司与D公司、G公司无关联方关系。

本案例需讨论的问题为：F公司（连同其子公司E公司）作为上述A公司、B公司的少数股东，如何对该重组事项进行会计处理。

解答：

本案例首先需要确认重组完成后 F 公司对新 A 公司是否具有重大影响。如果是，则对新 A 公司的长期股权投资应采用权益法核算；否则，应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行确认和计量。由于 F 公司和子公司 E 公司共同持股，重组完成后 F 公司和 E 公司在新 A 公司中合计持股 30.115%，因此我们理解，在无其他需考虑的特殊因素的情况下，基本可以确定 F 公司对重组后的新 A 公司仍有重大影响。

由于在此次重组前，F 公司所持有的是 B 公司 45% 的股权，重组后改为持有新 A 公司 20.28% 的股权，相当于放弃了在原 B 公司净资产中的 24.72% 的权益，换取了在原 A 公司和 C 项目的净资产中的 20.28% 权益。

由于该重组实质上是一项同一控制下的重组（重组各方在重组前后均在 D 公司的控制之下，F 公司及其子公司为少数股东），但 F 公司在重组前后均保持重大影响，故其会计处理应遵循《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十一条的规定：“投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益”。其处理的基本步骤如下：

1、F 公司个别报表层面

（1）首先，计算在重组后新 A 公司的净资产中所占有的份额。在计算时应注意：对于 F 公司原先不持有股权的 A 公司、C 项目的权益按重组日公允价值计算，对 F 公司原持有股权并具有重大影响的 B 公司按原账面价值核算（即，基本处理原则为：增持权益的价值按重组日公允价值计算，减持权益的价值按原账面价值计算）。按该原则计算的在重组后新 A 公司的净资产中所占有的份额为： $(69,245.94 + 8,102.19) \times 20.28\% + 27,016.88$ （注：B 公司原 45% 股权投资权益法核算的账面价值） $\times 20.28\% \div 45\% = 27,864.69$ 万元。

（2）原权益法下核算的对 B 公司 45% 长期股权投资的账面价值 = 27,016.88 万元

（3）应计入资本公积的金额 = （1）－（2）= 847.81 万元

后续 F 公司个别报表层面对新 A 公司进行权益法核算时，对原属于老 A 公司和 C 项目的资产，应按其以重组日公允价值为基础持续计算的金额计量；对原属于 B 公司的资产，应按原账面价值持续计量，即需注意进行“视角差异调整”，以调整后的报表作为后续权益法核算的基础，具体请参考“[问题 3-1-59](#)（权益法核算中对被投资单位权益性交易的“视角调整”问题）”。

2、F 公司合并报表层面

在 F 公司的合并报表层面，应将母子公司在重组前分别持有的对老 A 公司、B 公司的股权投资和重组后对新 A 公司的股权投资看作一个整体，即重组前持有老 A 公司 20% 股权和 B 公司 45% 股权，重组后持有新 A 公司 30.115% 股权，在合并报表层面运用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十一条规定的上述处理原则。同时，合并集团原先在老 A 公司的持股比例为 20%，重组后在新 A 公司的持股比例为 30.115%，即

对于老 A 公司原有的权益而言，站在合并报表层面，反而是增持权益。因此对在老 A 公司中的权益变动，应按“[问题 3-1-61](#)（增持联营企业股权但增持后仍为联营企业的处理）”所述原则处理。

在合并报表层面的处理结果如下：

（1）在重组后新 A 公司的净资产中所占有的份额。其中对于 C 项目的权益和增持的老 A 公司的权益按重组日公允价值计算，对老 A 公司原有的权益、B 公司按原账面价值核算。按该原则计算的在重组后新 A 公司的净资产中所占有的份额为：

①在 C 项目净资产中所占的份额： $8,102.19 \times 30.115\% = 2,440.14$ 万元；

②在 B 公司净资产中所占的份额： $27,016.88$ （注：B 公司原 45%股权投资权益法核算的账面价值） $\times 30.115\% \div 45\% = 18,081.55$ 万元；

③在老 A 公司净资产中所占的份额： $12,133.46$ （注：老 A 公司 20%股权投资按权益法核算的账面价值） $+ 69,245.94$ （老 A 公司净资产评估值） $\times (30.115\% - 20\%) = 19,139.13$ 万元。

以上三者合计： $39,660.82$ 万元

（2）原权益法下核算的对 B 公司 45%长期股权投资和对老 A 公司 20%长期股权投资的账面价值 $= 27,016.88 + 12,133.46 = 39,150.34$ 万元

（3）应计入资本公积的金额 $=$ （1） $-$ （2） $= 510.48$ 万元

注意：上述合并报表层面的处理结果不同于母子公司个别报表层面的处理结果的简单相加，因此需在合并报表层面进行进一步的调整，才能得到正确的合并报表层面应有处理结果。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-3 特殊事项下权益法的应用”：

一、联营企业发生同一控制下企业合并

当联营企业发生同一控制下企业合并，并调整其财务报表的比较信息时，投资方不应当调整财务报表的比较信息。联营企业发生同一控制下企业合并导致投资方股权被稀释（如联营企业以发行股份作为对价进行企业合并），且稀释后投资方仍采用权益法核算时，投资方应以持股比例变更日（即联营企业的合并日）为界分段进行会计处理：在联营企业的合并日，先按照联营企业重组前的净利润与原股权比例确认投资收益并调整长期股权投资账面价值，再以调整后的长期股权投资账面价值为基础，计算联营企业重组所导致的股权稀释的影响，并将该影响作为联营企业所有者权益的其他变动，计入资本公积（其他资本公积）；变更日之后按照联营企业重组后的净利润与新持股比例确认投资收益。

问题3-1-61（增持联营企业股权但增持后仍为联营企业的处理）

问题：

企业增持联营企业股权，相应提升了本企业在该联营企业中所占的股权比例。对于本企业在该联营企业中所占股权比例的变化，应如何进行会计处理？

背景：

2002 年，A 公司购入 B 公司 25% 股权，对 B 公司具有重大影响，采用权益法核算，取得成本为 30 万元。在取得该 25% 股权之日，B 公司可辨认净资产的公允价值为 100 万元。

2004 年，A 公司又购入 B 公司 20% 股权，取得成本为 40 万元。两次交易合计持有 B 公司 45% 的股权，B 公司仍为 A 公司的联营企业。

假定在上述两次股权交易之间，B 公司未产生损益，因此首次购入的 25% 股权在 2004 年增持时的账面价值仍为 30 万元。但 B 公司有一项资产的公允价值在该期间内上升了 50 万元，导致 2004 年增持股权时 B 公司可辨认净资产的公允价值变为 150 万元(=100+50)。

解答：

投资成本为两次交易的购股成本之和。于第二次股权交易日，对原先持有的 25% 股权对应的净资产价值无需按当日公允价值重新计量。仍然延续之前的成本基础。

在本案例中，增持股权前后 A 公司与 B 公司之间的关系性质都是重大影响（联营企业），投资的性质未发生变化，故不应像取得或丧失对子公司控制权时那样，对原先持有的股权按第二次交易日的公允价值进行重新计量。

对于增持的 20% 股权，仍应分解为可辨认净资产价值和名义商誉两部分，即：

	在可辨认净资产中所享有的份额	名义商誉	合计投资成本
第一次取得 25% 股权	25 (100×25%)	5 (30－25)	30
第二次取得 20% 股权	30 (150×20%)	10 (40－30)	40
合计	55	15	70

结论基础：

借鉴 IFRS 体系下对此问题的通常理解，《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 26 段指出：“……并购子公司采用的合并程序依据的一般概念，对取得对联营企业或合营企业的投资也同样适用”。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条要求“在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益”（执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的企业，根据该准则的规定，加粗字体部分并不总是适用，若企业此前对购买日之前持有的权益投资作为非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，则加粗字体应改为“购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价

值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入留存收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为留存收益”；若企业此前对购买日之前持有的权益投资作为长期股权投资按权益法核算，则加粗部分应改为“购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益等的，应当在购买日采用与被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理。”），该规定在 IFRS 体系下对应的规定是《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》第 42 段。在《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》的“结论基础”部分的第 BC384 段中，对这一重新计量要求的理论依据表述为：“理事会和美国财务会计准则委员会得出结论：从持有一项不具有控制权的投资转变为取得对该实体的控制，是该项投资的性质及其所处经济环境的重大变化，这一重大变化表明有必要对该项投资的分类和计量进行变更。”（The Boards concluded that a change from holding a non-controlling investment in an entity to obtaining control of that entity is a significant change in the nature of and economic circumstances surrounding that investment. That change warrants a change in the classification and measurement of that investment.）

当投资者增持联营企业股权，但仍为联营企业时，该项投资的性质及其所处的经济环境并未发生重大变化，因此在增持联营企业股权时，无需对增持前原持有的长期股权投资进行重新计量。投资者应当继续保持原持有投资的历史成本基础，以各次交易中取得股权的初始成本之和作为对该联营企业的长期股权投资的初始投资成本。

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十条和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 32 段都要求将对联营企业的初始投资成本与投资时应享有联营企业可辨认净资产公允价值份额相比较，相应计算投资成本中所包含的名义商誉或负商誉金额。这一要求不仅适用于初次取得一项以权益法核算的长期股权投资时，也适用于其后的每一次增持对该联营企业的投资。但这一规定不应导致对增持前原持有的该联营企业净资产份额的重新计量。对于增持前原先在该联营企业的净资产中所享有的权益份额，应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十条至第十三条和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 10、32 段规定的权益法核算一般原则进行核算，即以成本进行初始计量，其后应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额，确认投资损益或资本公积并调整长期股权投资的账面价值。对于联营企业所执行的会计政策所不要求确认的资产、负债公允价值变动，投资者在权益法核算中也无需加以确认和反映。

在《〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）〉应用指南》中，对于“投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理”给出了以下指引（见准则应用指南单行本第 52～53 页）：

7.投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理

投资方因增加投资等原因对被投资单位的持股比例增加,但被投资单位仍然是投资方的联营企业或合营企业时,投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日,如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额,不调整长期股权投资成本;如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额,应按该差额,调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时,应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

问题3-1-62 (对超额亏损的联营企业未同比增资导致持股比例下降的处理)

问题:

对超额亏损的联营企业未同比增资,导致持股比例下降时,投资者应如何进行会计处理?

背景:

A 公司为 B 公司的联营公司, B 公司持股比例 40%, 截止 2012 年该公司 A 公司资产总额 235,646 万元、负债总额 255,898 万元, 所有者权益-20,252 万元。A 公司自 2007 年投产以来, 连年亏损, 累计亏损为 103,918 万元。B 公司按权益法核算(在投资期间, A 公司除损益变动外, 无其他权益变动)。且在 2011 年将长期股权投资账面价值减计至零。

A 公司的另一股东 D 公司对 A 公司注资 2 亿元, B 公司放弃增资。增资完成后, A 公司注册资本增加至 83,666 万元, D 公司持股比例变更为 74.34%; B 公司持股比例变更为 25.66%。

解答:

在本案例中, B 公司对 A 公司的长期股权投资因被投资单位累计亏损, 权益法核算已减至为零, 剔除承担额外义务及其他实质上构成对 A 公司净投资的长期权益影响外, 其他未确认的 B 公司应分担的 A 公司的损失, 应做备查账登记。

《企业会计准则讲解(2010)》第 42 页指出: “在确认了有关的投资损失以后, 被投资单位于以后期间实现盈利的, 应按以上相反顺序分别减记已确认的预计负债、恢复其他长期权益及长期股权投资的账面价值, 同时确认投资收益。即应当按顺序分别借记“预计负债”、“长期应收款”、“长期股权投资”科目, 贷记“投资收益”科目。”

《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》规定:

投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额, 将有关长期股权投资冲减至零并产生了未确认投资净损失的, 被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时, 投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理, 即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值, 同时, 投资方还应当重新复核预计负债的账面价值, 有关会计处理如下:

(一)投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额小于或等于前期未确认投资净损失的,根据登记的未确认投资净损失的类型,弥补前期未确认的应分担的被投资单位净亏损或其他综合收益减少净额等投资净损失。

(二)投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额大于前期未确认投资净损失的,应先按照以上(一)的规定弥补前期未确认投资净损失;对于前者大于后者的差额部分,依次恢复其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值,同时按权益法确认该差额。

投资方应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的有关规定,对预计负债的账面价值进行复核,并根据复核后的最佳估计数予以调整。

对于联营企业接受其他股东单方面增资导致本企业股权比例被稀释,但仍为联营企业的处理,应依据《企业会计准则第2号——长期股权投资(2014年修订)》第十一条所述原则处理,即“投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益”。同时,对涉及存在未确认投资损失(超额亏损)的联营企业,还应关注《企业会计准则解释第9号——关于权益法下有关投资净损失的会计处理》中的上述规定。在本案例中,鉴于其他股东增资前该联营企业的净资产为负数,B公司对其长期股权投资的账面价值已经减记至零,因此,应当根据该联营企业接受增资后的净资产是否恢复为正数,确定B公司在权益法核算中的处理(注:此处假设长期股权投资成本中不包含商誉因素,且该联营企业不是从外部购入,权益法核算中不存在对可辨认净资产账面价值和投资取得日公允价值之间的差额的调整问题。如果涉及这些问题的,则还应对这些问题的作出相应的考虑和处理):

(1)如果接受增资后,该联营企业的净资产仍为负数的,则B公司对其的长期股权投资账面价值仍然保持零值不变(但应进行明细调整,即根据B公司股权比例下降的情况,将与所下降的股权比例对应的这部分“投资成本”转入“其他权益变动”),B公司账面也不确认资本公积变动,但应减少在备查簿中确认的未确认投资损失金额。

(2)如果接受增资后,该联营企业的净资产变为正数的,则应根据稀释后新的股权比例(25.66%)计算B公司在增资后该联营企业的净资产中所享有的份额,相应确认“资本公积——其他资本公积”。同时对长期股权投资的明细科目进行调整,根据B公司股权比例下降的情况,将与所下降的股权比例对应的这部分“投资成本”转入“其他权益变动”。同时备查簿中不再有“未确认投资损失”。

问题3-1-63(以权益法核算的股权投资,根据业绩对赌安排以1元对价出让部分股权的处理)

问题:

如下文背景资料所述,A公司对1元价格转让股权应如何处理?

背景：

A 公司通过收购股权并增资的方式，向对 B 公司投资 2,000 万元，并取得其 37% 的股权，同时享有董事会的 2/5 表决权，对 B 公司具有重大影响。

根据 A 公司与 B 公司原股东和 B 公司经营团队签订的《对赌协议》、《投资协议》、《股权转让协议》等约定，在 2015 年-2017 年期间，如 B 公司达成业绩对赌条件，则 A 公司以 1 元的名义价格将其所持有的约定份额的 B 公司股权分别转让给企业经营团队持股平台、企业创始团队、原股东；2018 年-2019 年期间 B 公司累计净利润未达到 3,000 万元，则 A 公司以 1 元的名义价格从企业经营团队持股平台回购 B 公司 5% 股权；如 2020 年 12 月 31 日 B 公司未实现上市目标，则 A 公司有权要求企业经营团队和原股东按 10% 年利率回购其持有的 B 公司全部股份（扣除已获取的累计红利）。

2015 年和 2016 年，B 公司均完成业绩指标，2017 年 B 公司实际完成部分业绩指标，累计对应的可执行股权转让份额为 22%。2019 年 7 月 30 日，A 公司依照协议约定以 1 元对价转让 B 公司 22% 股权。

解答：

本案例中，A 公司对于所签订的系列协议中对手方的不同应当分别考虑：

1、由于企业经营团队持股平台具有股权激励性质，故基于业绩对赌指标实现所对应的，A 公司承诺以 1 元名义金额转让给企业经营团队持股平台的其持有的 B 公司股权份额，属于股份支付性质，其实质为以标的公司（B 公司）自身权益工具结算并由股东（A 公司）承担的股份支付。因此，名义金额 1 元与授予日标的股权的公允价值的差额应确认为股份支付成本。此处 A 公司作为投资者，为被投资公司承担股份支付费用的行为，应参照《企业会计准则解释第 4 号》第七条规定进行会计处理。

根据《企业会计准则解释第 4 号》第七条规定：

七、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理？

答：企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当按照以下规定进行会计处理：

（一）结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

（二）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

本解释发布前股份支付交易未按上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实

可行的除外。

分析如下：

（1）对照《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第一节（第 181 页）所列明的股份支付三项基本特征（企业与职工或其他方之间发生的交易；以获取职工或其他方服务为目的的交易；对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关）分析，本案例完全符合这三项条件：其 1 元受让股份的对象是员工持股平台；可受让股份的数量与业绩的完成情况直接挂钩；员工通过持股平台受让股份可获得的经济利益与日后被投资公司的股价直接相关。因此，本案例中低价转让给员工持股平台的这部分股份构成股份支付安排。

（2）本案例中的激励对象是被投资公司的管理层，但结算义务并非由被投资公司直接承担，而是通过被投资公司的股东按约定低价向员工持股平台转让股份的方式实现，即低价转出股份的股东为“结算企业”。由于结算标的是被投资公司的股权，故对结算义务方（被审计单位）而言，属于现金结算的股份支付。同时，由于结算义务方是接受服务方（被投资公司）的股东，故应将应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的投资成本，同时确认一项负债。具体账务处理如下：

①在签订 1 元转让该部分股权的股权受让协议后，确认相关负债和长期股权投资成本（金额为拟转让股权于协议签订日的公允价值减去名义转让价格 1 元）：借：长期股权投资，贷：其他流动负债

②完成转让时：借：其他流动负债，借：银行存款 1 元，贷：长期股权投资，贷：投资收益——股权处置损益。

2、基于业绩对赌指标实现所对应的，A 公司承诺以 1 元名义金额转让给原股东的其持有的 B 公司股权份额，按或有对价处理（以公允价值计量且其变动计入损益的金融负债）。在取得投资之日，根据该日可获得的信息合理、谨慎地估计业绩对赌指标实现的可能性，合理计量其初始公允价值，将其初始公允价值计入投资成本并确认相应的负债，后续每个资产负债表日，对该负债的公允价值进行重新计量，并确认公允价值变动损益；如果该项负债的公允价值下降导致确认公允价值变动收益的，应关注对应的长期股权投资是否需计提减值准备和确认资产减值损失。

3、基于业绩对赌指标实现所对应的，A 公司承诺以 1 元名义金额转让给企业创始团队的其持有的 B 公司股权份额，应进一步确定其性质。如属于经营奖励，则应确认为职工薪酬；如性质同上述 1，则比照 1 的处理方式处理（但无论如何，都属于股东为被投资公司承担股权激励或职工薪酬费用，对该部分股权的公允价值高于名义转让价格的差额，应作为对被投资公司的资本性投入，增加投资成本）。

4、经上述股权出让后，A 公司持股比例大幅下降（低于 20%），应结合董事会表决权及实际经营决策情况，重新判断 A 公司是否对 B 公司仍然具有重大影响，如果丧失重大影响的，应转为金融资产核算，并按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修

订)》第十五条第一款规定进行衔接处理:“投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的,处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算,其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理”。

另外,由于按照上述处理方法,处置部分股权后,股权投资的成本反而可能增加,故期末需谨慎地对仍持有的12%股权(金融资产)合理确定公允价值及其变动损益。如果A公司仍在执行2006年版的金融工具准则,且将剩余股权投资作为可供出售权益工具投资核算的,则在期末需考虑其是否存在公允价值之严重或非暂时性下跌等表明已发生减值的客观证据,据此考虑是否需计提减值准备。

问题3-1-64(权益法下持股比例被稀释但仍是权益法核算时隐含商誉的处理)

问题:

如下文背景资料所述,权益法核算的长期股权投资,持股比例因其他方对被投资单位增资而被动稀释后仍为权益法核算,应如何确定应计入资本公积的金额?

背景:

A公司于2017年3月1日对B公司增资4,000.00万元,取得B公司40%的股权,取得投资前B公司的所有者权益的账面价值为:实收资本750.00万元,未分配利润200.00万元。B公司可辨认净资产公允价值与账面价值一致,均为950.00万元。A公司增资后,B公司所有者权益为:实收资本1,250.00万元,资本公积3,500.00万元,未分配利润200.00万元,B公司可辨认净资产公允价值和账面价值均为4,950.00万元。

2017年3月至2017年12月,B公司经营净利润800.00万元,期间未发生其他权益变动事项。截至2017年12月31日,B公司净资产账面价值为5,750.00万元。2018年1月1日,C公司对B公司增资4,000.00万元,增资完成后,A公司持股比例被稀释为30%。C公司增资后,B公司净资产账面价值为9,750.00万元。

C公司增资前后,A公司均对B公司具有重大影响。A公司对B公司的持股比例由40%被动稀释为30%,确定应计入资本公积的金额,现考虑如下两种方式:

(1) B公司增资后的净资产 $\times$ A公司稀释后的持股比例-B公司原来净资产 $\times$ A公司原持股比例 $=9,750.00 \times 30\% - 5,750.00 \times 40\% = 2,925.00 - 2,300.00 = 625.00$ 万元;

(2) 持股比例被动稀释,视同处置部分股权,计算金额如下:

投资时,投资成本4,000.00万元;

投资后按持股比例享有的投资收益 $=800.00 \times 40\% = 320.00$ 万元;

长期股权投资账面价值 $=4,000.00 + 320.00 = 4,320.00$ 万元;

处置部分比例 $= (40\% - 30\%) \div 40\% = 25\%$;

处置部分对应的账面价值=4,320.00×25%= 1,080.00 万元；

新增投资按持股比例应享有的份额=4,000.00×30%=1,200.00 万元；

应调整计入资本公积的金额=1,200.00-1,080.00=120.00 万元。

上述两种计算方式的差异为 505.00 万元（625.00-120.00），原因在于：A 公司初始投资时，投资成本大于按持股比例享有的净资产公允价值的份额 2,020.00 万元，即隐含商誉。在上述（2）方式下，在 C 公司对 B 公司增资后，A 公司对 B 公司的持股比例被动稀释，由于 A 公司享有的净资产份额降低，初始投资时形成的商誉也一并减少。

解答：

本案例中的观点（2）“持股比例被动稀释，视同处置部分股权”是恰当的。

结论基础：

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》规定，在权益法下，因股权稀释的影响计入权益而非损益，并不代表准则不认可该交易实质为投资方用部分原持有股权换取按新比例享有的新投资方对被投资单位投入的资源。准则仅仅是基于谨慎性的原则，要求投资方在实质处置股权前均将该“视同交换资源”的影响暂时计入权益，直至实际处置时转入损益。在“视同交换资源”的前提下，必然涉及结转相应比例的包含商誉在内的长期股权投资的账面价值。

因此，股权稀释时，应将长期股权投资的内含商誉部分结转，并进而计算股权稀释的影响金额，计入权益。

对此问题，财政部会计司在 2018 年 5 月举行的“企业会计准则技术联络小组会议”上有过讨论，其意见和结论与上述一致。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-3 特殊事项下权益法的应用”：

二、因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转

因其他投资方对被投资单位增资而导致投资方的持股比例被稀释，且稀释后投资方仍对被投资单位采用权益法核算的情况下，投资方在调整相关长期股权投资的账面价值时，面临是否应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”问题。其中，“内含商誉”是指长期股权投资的初始投资成本大于投资时享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额。投资方因股权比例被动稀释而“间接”处置长期股权投资的情况下，相关“内含商誉”的结转应当比照投资方直接处置长期股权投资处理，即应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”，并将相关股权稀释影响计入资本公积（其他资本公积）。

问题3-1-65（全体股东约定不按股权比例分红时，多分到红利的股东的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，全体股东约定不按股权比例分红时，B 公司对多分到的红利应如何进行会计处理？

背景：

B 公司和 C 公司分别持有 A 公司 20%和 80%股权，B 公司对 A 公司的长期股权投资采用权益法核算。截止 2016 年底，A 公司未分配利润余额为 6 亿元。2017 年 6 月，A 公司的股东 B 和 C 达成一致意见，对 A 公司截至 2016 年底的未分配利润进行分配，双方股东各分配 50%，B 公司可享有的股利为 3 亿元（前期已按权益法核算累计确认的投资收益为 1.2 亿元），并约定以后年度的利润按出资比例进行分配。

解答：

实务中，应首先注意了解 A 公司全体股东约定本次不按照持股比例分红的具体原因，根据具体原因相应确定如何处理。例如，导致本次不按持股比例分红的原因可能包括（但不限于）：（1）B 公司向 A 公司提供了商品或服务，此次 A 公司额外多分的部分属于对这些商品或服务的对价；（2）此前 C 公司对 B 公司有其他原因产生的欠款，此次通过将部分现金股利让渡给 B 公司的方式结算该欠款；等等。

例如，B 公司在本年度早些时候曾经为 A 公司提供管理服务，但一直未收取款项。现在 A 公司的双方股东 B、C 约定采用不按比例分红的方式结算此前的提供服务款项。在此情况下，根据 C 公司持股 80%分得 3 亿元现金股利推算，此次 B 公司分得 3 亿元中，有 7,500 万元（=3 亿元/80%×20%）是真正的现金股利，剩余 2.25 亿元（=3-0.75）是针对此前提供管理服务的价款。

假设该管理服务是明确可识别的，其真实性和作价的公允性都可以获取充分、适当的证据来证明，则 A 公司应作出如下会计处理：

借：管理费用	2.25 亿元
贷：应付账款——B 公司	2.25 亿元
借：利润分配——应付股利	3.75 亿元
贷：应付股利——B 公司	0.75 亿元
应付股利——C 公司	3 亿元
借：应付账款——B 公司	2.25 亿元
应付股利——B 公司	0.75 亿元
应付股利——C 公司	3 亿元
贷：银行存款	6 亿元

相应地，B 公司的账务处理如下：

（1）确认提供劳务收入和应收账款，相应调整对 A 公司的权益法核算结果：

借：应收账款——A 公司	2.25 亿元
贷：主营业务收入（或其他业务收入）	2.25 亿元

的差额部分，A 公司应按权益性交易的原则处理，直接调整所有者权益。

对于收购价格和标的股权对应净资产账面价值之间的差额部分，应注意分析其形成原因，关注是否存在符合无形资产定义但 F 公司自身账面上未作单独确认的无形资产。如果有，则在购买对价分摊时应当予以充分考虑。

2、对于向关联方处置 D 公司 51% 股权并导致丧失控制权的交易，A 公司应按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第二款和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的规定，分别在个别报表和合并报表层面作出相应的处理。如果处置价款不同于标的股权的公允价值且差异重大的，则对于交易作价与标的股权公允价值之间的差额部分，A 公司应按权益性交易的原则处理，直接调整所有者权益。

3、对于向控股股东处置 E 公司 10.01% 股权的交易，A 公司应关注该交易属于以下交易中的哪一类，分别按照适用的会计准则处理：

（1）在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权，应按《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十九条的规定处理，在合并报表层面作为权益性交易处理。

（2）处置子公司部分股权导致丧失对其控制权，应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第二款和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的规定，分别在个别报表和合并报表层面作出相应的处理。

（3）处置前后均对 E 公司不具有控制权的，则按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十七条的规定处理，处置价款与标的股权账面价值之间的差额计入损益。如果涉及核算方法转换（由权益法核算的长期股权投资转为金融资产）的，则按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第一款所述的相关原则处理。

上述各项交易中，处置价款不同于标的股权的公允价值且差异重大的，则对于交易作价与标的股权公允价值之间的差额部分，A 公司应按权益性交易的原则处理，直接调整所有者权益。

4、注册会计师应关注这些交易之间是否存在关联，是否属于应作为一个整体进行处理的“一揽子交易”，即作为一个整体谈判达成、互为前提和条件，旨在实现同一项商业目的的交易。鉴于本案例中转让股权的溢价和受让股权的溢价都同样很高，因此注册会计师还应关注是否存在《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条所指出的“一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的”的情形。如果是，则应按一揽子交易的原则处理，其中一项交易中冲减净资产的金额可以部分与另一交易中增加净资产的金额相抵销。

问题3-1-67（股权转让时转让方承担或有支出时的处理问题）

问题：

股权转让时，转让方对依据股权转让协议承担的或有支出应如何进行核算和附注披露？

背景：

某A公司拟处置子公司B，B公司所拥有的土地尚未开发，其动工开发的期限即将到期，面临被认定为“闲置土地”而遭到处罚的风险。故A公司计划与受让方签订合同，约定如果到期无法开发，所面临处罚由A公司承担（预计该处罚金额约为人民币1,000万元左右），该笔处罚支出如何进行账务处理？

解答：

如果在股权转让协议中约定所受处罚由A公司承担，则可能分为两种情况：

1、该笔补偿款直接由A公司支付给B公司股权的受让方，不通过B公司。此时A公司支付的该笔款项可作为对处置损益的调整。如果股权转让完成时罚款金额尚未确定，尚无法合理估计可能的罚款金额的，则鉴于该交易的最终结果仍存在重大不确定性，A公司在股权转让完成时点尚不能确认股权转让损益；如果股权转让完成时罚款尚未实际支付，但金额已经基本确定的，则A公司可以确认股权转让损益，但需对未来很可能需承担的损失金额作出谨慎的估计，并依据《企业会计准则第13号——或有事项》的相关规定确认预计负债，并作为或有事项在财务报表附注中予以适当披露。

B公司支付该笔处罚款项时，应计入当期损益处理。

2. 该笔补偿款由A公司支付给B公司。由于由A公司承担该损失的事项是在股权转让时一并约定的，是与股权转让直接相关的一揽子交易，因此虽然此时A公司已不再在B公司的净资产中享有权益，但B公司依据原《股权转让协议》中的相关约定收到补偿款时，仍作为权益性交易处理，在扣除须缴纳的相关所得税款（如有）后确认为资本公积。对于A公司而言，由于已不再在B公司的净资产中享有权益，所以A公司层面的处理与上述情形1中相同，即作为对处置损益的调整。

问题3-1-68（股权转让损益的确认时点及其对原出售方合并报表范围确定的影响）

问题：

根据下文“背景”部分提供的信息，A公司在2009年末能否终止确认对B公司的长期股权投资？能否确认处置B公司股权的收益？A公司在2009年末是否不应将B公司纳入合并报表范围？

背景：

A公司拟将其子公司B公司出售，目前已收到合同约定的转让价款的20%，剩余款项应于2010年2月份支付。因购买方要求2009年12月份办理完毕B公司的工商变更手续，为控制风险及维护双方利益，双方约定，在办理完毕工商变更手续后至支付全款期间（或重新过户前），对在B公司股东会及董事会中的表决权双方各持50%。同时约定，若购买方在

约定日未能支付全款或放弃继续购买权，该股权再重新过户给 A 公司，预收的款项也不再退回。为确保将来可能出现的重新过户的顺利进行，双方在办理工商变更手续之前，将未来办理工商手续的要件提前签署，旨在确保如果未来购买方在约定日未能支付全款或放弃继续购买权，则 A 公司可以在不经过购买方同意的情况下重新将股权过户。

解答：

1、A 公司是否在 2009 年内即终止确认长期股权投资问题

鉴于截至 2009 年末，A 公司仅收到很小一部分股权转让款，交易最终能否实现取决于购买方最终是否按约支付全部剩余款项，并且事实上双方约定将该项股权作为购买方履约的质押物，因此与该项股权相关的风险和报酬是否已转移给购买方，以及与该项交易相关的经济利益能否流入 A 公司，仍存在重大不确定性，因此 A 公司在 2009 年度内不应终止确认对 B 公司的长期股权投资，不确认股权转让损益。

A 公司在其 2009 年度财务报表中，应当对该股权转让事项的主要交易条件和截至财务报表批准报出日止的进展情况作出充分的披露，其中对于资产负债表日后的发展变化情况应作为资产负债表日后非调整事项披露。

2、A 公司是否将 B 公司纳入 2009 年度合并财务报表的合并范围问题

仅根据上述背景信息，尚不足以确定 A 公司是否应将 B 公司纳入 2009 年度合并财务报表的合并范围。鉴于根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第七条规定，“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定”，因此为了确定是否不把 B 公司纳入 2009 年度财务报表的合并范围，需要明确：在 2009 年 12 月 31 日，A 公司是否已经丧失对 B 公司的控制权。需要考虑的主要因素包括（但不限于）：

（1）双方约定的股权转让基准日是哪一天；约定自哪一天开始，B 公司的经营盈亏由购买方享有或承担；2009 年内工商变更手续办理之后到交易结果最终确定之前，约定双方在股东会、董事会中表决权各半，即处于“共管”状态下，在此期间，B 公司的损益如何分配，亏损如何承担；

（2）股权转让价格依据什么确定？在 2009 年末是否已经可以将交易价格固定下来？上述“共管”期间 B 公司的损益是否可能影响最终成交价格？

（3）2009 年内工商变更手续办理之后，B 公司的公司章程是否已经同步修改完毕，购买方派驻的董事和高级管理人员是否已经进驻 B 公司履行职责，B 公司的业务、组织架构等是否已经开始按购买方要求进行重组，事实上作为购买方集团整体的一部分开始运作；

（4）在“共管”期间 B 公司的治理结构问题：虽然双方约定在 B 公司的董事会、股东会中表决权各半，但 B 公司在该期间内的财务和经营决策实际上由谁主导？A 公司保留一半表决权，是否仅仅为了保护自己在股权转让交易中的权益（必要时对可能损害自身权益的提案行使否决权），而并不是积极地参与决策制定？

（5）截至期后财务报表批准报出日止，该《股权转让协议》是否一直正常履行，有无

迹象表明购买方很可能会放弃交易，或者在期后约定日期将不能支付全部剩余款项。

注册会计师在执行审计业务时还应注意：即使最终确定 B 公司 2009 年 12 月 31 日资产负债表不纳入合并范围，但其年初至丧失控制权日期之间的损益和现金流量仍应纳入合并范围，为此，仍应对 B 公司的财务报表实施必要的审计程序。

问题3-1-69（国有股权转让的相关会计处理问题）

问题：

1、从会计角度，新上市公司的国有股东应当在何时确认其根据《境内证券市场转持部分国有股充实全国社会保障基金实施办法》（财企[2009]94 号）和《减持国有股筹集社会保障资金管理暂行办法》的相关规定应履行的国有股转持、减持义务？

2、国有股东对于在国有股的转持和减持中被无偿划转到社保基金会的原持有股权，应如何进行会计处理？

背景：

1、境内股份有限公司到境外上市时的国有股减持和转持

2001 年 6 月 13 日，国务院发布了《减持国有股筹集社会保障资金管理暂行办法》，规定“凡国家拥有股份的股份有限公司（包括在境外上市的公司）向公共投资者首次发行和增发股票时，均应按融资额的 10% 出售国有股；股份有限公司设立未满 3 年的，拟出售的国有股通过划拨方式转由全国社会保障基金理事会持有，并由其委托该公司在公开募股时一次或分次出售。国有股存量出售收入，全部上缴全国社会保障基金”。

2001 年 10 月后，该办法在 A 股 IPO 中已不再执行，但对于到境外上市的境内股份有限公司，该规定仍然有效。

2、A 股 IPO 中的国有股转持政策

按照中央关于多渠道筹集社会保障基金的决定精神，经国务院批准，财政部、国务院国资委、证监会和全国社会保障基金理事会于 2009 年 6 月 19 日联合发布了《境内证券市场转持部分国有股充实全国社会保障基金实施办法》（财企[2009]94 号，以下简称“转持办法”），并自颁布之日起施行。《转持办法》规定：股权分置改革新老划断后，凡在境内证券市场首次公开发行股票并上市的含国有股的股份有限公司，除国务院另有规定的，均须按首次公开发行时实际发行股份数量的 10%，将股份有限公司部分国有股转由全国社会保障基金理事会（以下简称社保基金会）持有，国有股东持股数量少于应转持股份数量的，按实际持股数量转持。

《转持办法》的主要相关规定如下：

（1）转持义务人和转持义务的履行方式

《转持办法》颁布后首次公开发行股票并上市的股份有限公司，由经国有资产监督管理机构确认的国有股东承担转持义务。混合所有制的国有股东，由该类国有股东的国有出资人

按其持股比例乘以该类国有股东应转持的权益额，履行转持义务。具体方式包括：在取得国有股东各出资人或各股东一致意见后，直接转持国有股，并由该国有股东的国有出资人对非国有出资人给予相应补偿；或者由该国有股东的国有出资人以分红或自有资金一次或分次上缴中央金库。对符合直接转持股份条件，但根据国家相关规定需要保持国有控股地位的，经国有资产监督管理机构批准，允许国有股东在确保资金及时、足额上缴中央金库情况下，采取包括但不限于以分红或自有资金等方式履行转持义务。

（2）转持程序

①首次公开发行股票并上市的股份有限公司的第一大国有股东向国有资产监督管理机构申请确认国有股东身份和转持股份数量。国有资产监督管理机构确认后，出具国有股转持批复，并抄送社保基金会和中国结算公司。国有股转持批复应要求国有股东向社保基金会作出转持承诺，并载明各国有股东转持股份数量或上缴资金数量等内容。该批复应作为股份有限公司申请首次公开发行股票并上市的必备文件。

②对于以转持股份形式履行转持义务的，中国结算公司在收到国有股转持批复后、首次公开发行股票上市前，将各国有股东应转持股份，变更登记到社保基金会转持股票账户。对于以上缴资金方式履行转持义务的，国有股东须按国有股转持批复的要求，及时足额就地上缴到中央金库。

（3）财务处理

国有股转持给社保基金会和资金上缴中央金库后，相关国有单位核减国有权益，依次冲减未分配利润、盈余公积金、资本公积金和实收资本，并做好相应国有资产产权变动登记工作。

解答：

1、新上市公司的国有股东对转持、减持义务的确认时点

（1）《转持办法》颁布后在境内首次公开发行股票并上市的股份有限公司，其国有股东在会计上确认转持义务的时点，应当是该股份有限公司取得中国证监会对其首次公开发行股票核准文件之日。

（2）需按《减持国有股筹集社会保障资金管理暂行办法》执行的境外上市公司，其国有股东在会计上确认减持、转持义务的时点，是该境外上市公司依据其上市地的相关法律法规和上市规则规定，履行完毕其在首次公开招股并上市之前应履行的核准或注册程序的时点。例如，对于在香港联交所上市的公司的国有股东，其确认转持、减持义务的时点为该上市公司根据香港联交所的主板或创业板股票上市规则的规定已通过聆讯程序时。

2、国有股东对于在国有股的转持和减持中被无偿划转到社保基金会的原持有股权的会计处理

（1）个别报表层面的处理

在国有股东的个别报表层面，应在转持、减持义务确认日，按将被无偿划转的股权于该

日的账面价值确认一项负债（通常列报于“其他应付款”项目中），相应根据《转持办法》第十五条规定核减国有权益，依次冲减未分配利润、盈余公积金、资本公积金和实收资本。在中国结算公司将各国有股东应转持股份变更登记到社保基金会转持股票账户之日，终止确认相应的长期股权投资，并相应终止确认该项转持、减持负债。自转持、减持义务确认日起，将被无偿划转的这部分股权所对应的权益变动或公允价值变动均不再确认，也不转为可供出售金融资产或交易性金融资产。

如果采用上缴资金方式履行转持义务，则应在转持义务确认日，按应上缴的金额确认相应负债并核销国有权益，实际上缴资金时转销该项负债。

如果该国有股东是混合所有制企业，在取得该国有股东各出资人或各股东一致意见后直接转持国有股，并由该国有股东的国有出资人对非国有出资人给予相应补偿的，则进一步区分以下情况处理：

- 补偿资金的收付不通过该国有股东，直接由该国有股东的国有出资人补偿给其他非国有出资人的，国有股东账面上对于补偿资金的收付无需作会计处理；
- 补偿资金由该国有股东的国有出资人通过该国有股东转付给其他非国有出资人的，该国有股东在其中所起的作用仅限于代收代付，按照一般往来款项进行会计处理即可；
- 补偿资金系由国有股东的出资人补偿给该国有股东的，该国有股东可在前述的转持、减持负债确认时点同时确认一项对其国有出资人的其他应收款，相应减少按《转持办法》第十五条的规定应核减国有权益的金额。

（2）对该新上市公司具有控制的国有股东在合并报表层面的处理

对该新上市公司具有控制的国有股东在编制合并报表时，如果采用无偿划转股权的方式履行转持、减持义务的，则在其合并报表层面，相当于在不丧失控制权的前提下，无偿向少数股权（社保基金会）让渡其所持的上市子公司的部分股权，应按《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十九条的相关规定处理，即按照被无偿划转的这部分长期股权投资相对应享有子公司净资产的金额减少合并报表中的资本公积，如不足冲减则相应减少留存收益。

如果采用上缴资金方式履行转持、减持义务，则在控股股东的合并报表层面的处理与其个别报表层面的处理一致。

结论基础：

1、转持、减持义务的确认时点

《企业会计准则——基本准则》第二十三条对“负债”这一会计要素的定义是：“负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。”基本准则第二十四条规定：“符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：（一）与该义务有关的经济利益很可能

流出企业；（二）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。”

就国有股转持、减持义务而言，经济利益流出金额的计量不存在重大的问题，因此确定确认时点的主要考虑是何时成为国有股东的现时义务。

根据《转持办法》的对转持程序的规定，A股拟上市公司在IPO申请和审核阶段，相关国有资产监督管理机构即已对未来IPO并上市时各国有股东转持股份数量或上缴资金数量予以批复确认，但转持的真正实施是通过中国结算公司在首次公开发行股票上市前对转持股份的变更登记或者国有股东按批复要求上缴资金而完成的。因此，真正触发该项转持、减持义务的会计确认的事件并不是国有资产监督管理部门下达的批复（因为批复下达时，拟上市公司尚未被中国证监会核准首次公开发行），而是A股IPO的实施（一旦被投资公司实施IPO，则其国有股东的转持、减持就成为一项必须无条件履行的义务，此时国有资产监督管理部门原先下达的批复才真正生效）。

根据《证券法（2005年修订）》的规定，公开发行证券必须经过证监会核准。而核准是行政许可的一种形式。根据《中国证券监督管理委员会发行审核委员会办法》（证监会令第134号）第三条的规定，“发审委依照《中华人民共和国证券法》、《中华人民共和国公司法》等法律、行政法规和中国证监会的规定，对发行人的股票发行申请文件和中国证监会有关职能部门的初审报告进行审核。发审委以投票方式对股票发行申请进行表决，提出审核意见。中国证监会依照法定条件和法定程序作出予以核准或者不予核准股票发行申请的决定。”这一规定表明，证监会的核准并不是完全基于发审委的审核意见，从理论上说，发审委审核通过的发行申请仍然存在最终被证监会不予核准的可能（尤其是如果发审委审核通过与证监会最终作出行政许可决定之间时间间隔很长的情况下，这种不确定性会进一步增加）。因此，发审委会议审核通过之日并不是相关国有股东确认转持义务的适当时点。到拟上市公司取得证监会的核准文件之时，其IPO之前应履行的法律程序均已履行完毕，方可基本确定将实施IPO。国有股东在这一时点上确认其应履行的转持、减持义务是较为合适的。

（在股票发行实施注册制改革的环境下，《证券法（2019年修订）》第二十二条规定：“国务院证券监督管理机构或者国务院授权的部门应当自受理证券发行申请文件之日起三个月内，依照法定条件和法定程序作出予以注册或者不予注册的决定，发行人根据要求补充、修改发行申请文件的时间不计算在内。”据此，即使在交易所已经出具“同意发行人股票公开发行并上市”并向证监会报送审核意见及相关资料时，该时点也并不是相关国有股东确认转持义务的适当时点。到拟上市公司取得证监会的同意注册文件之时，其IPO之前应履行的法律程序均已履行完毕，方可基本确定将实施IPO。）

对于境外上市，其相关的申请、核准（或注册）程序与境内上市不同，但国有股东对于转持、减持义务的确认时点也应遵循与上述相同的原则，即在拟上市公司履行完毕其在首次公开招股并上市之前应履行的核准或注册程序的时点。

2、转持、减持义务的会计处理

《转持办法》第十五条规定的处理方式，是将股权无偿划转给社保基金或者上缴转持资金视作国有股东与其最终控制人（国家）之间的一项权益性交易，即国有股东以其所持有的非货币资产向国家进行分配。这种处理思路与中国新企业会计准则之间不存在重大的矛盾和不一致之处。

一旦转持义务在会计上予以确认和计量之后，与将被无偿划转到社保基金会的股权相关的风险和报酬，都将转由社保基金会享有或承担，这部分股权事实上将不能再为国有股东带来未来经济利益。因此，自转持、减持义务确认日起，将被无偿划转的这部分股权所对应的权益变动或公允价值变动均不再确认，也不转为可供出售金融资产或交易性金融资产。

问题3-1-70（转让上市公司股份交易完成日的确认）

问题：

1、A公司转让所持上市公司股权，受让方未按《股权转让协议》的约定期限支付价款，A公司能否确认该股权转让的投资收益？

2、A公司在资产负债表日后、财务报表批准报出日之前与受让方签署补充协议，调增转让价款，是否需要作为期后调整事项，补充确认投资收益？

背景：

A公司出资3,000.00万元，持有B银行股份为3,000.00万股（低于总股本的5%）。A公司于2011年5月9日与C公司签署《股权转让协议》，协议价格为3,270.00万元，约定签约协议7日内支付价款。截止目前，C公司尚未支付股权转让价款。B银行于2011年8月12日提出《关于部分法人股东对其持有股份实施转让的议案》，提请董事会审议；B银行于2011年8月12日董事会决议通过上述议案；截至目前，B银行对于A公司原持有的B银行股份，已登记为C公司。

2012年3月，A公司在其2011年度财务报表批准报出之前，与受让方C公司签署补充协议，调增转让价款，作为对其延迟付款的补偿。

解答：

1、本案例中B银行于2011年8月董事会会议通过该转让事项后，已在股东名册上作了相应变更登记，并且由于所转让的并非发起人股份，且涉及的股权比例低于B银行股份总数的5%，无需到工商部门办理变更登记，也无需获得银监会或者银监局的批准。同时，按照《公司法》第139条规定“记名股票，由股东以背书方式或者法律、行政法规规定的其他方式转让；转让后由公司将受让人的姓名或者名称及住所记载于股东名册”；第33条“记载于股东名册的股东，可以依股东名册主张行使股东权利”的规定，在股权转让协议已生效并获得B银行董事会决议同意，且B银行已对其股东名册作出变更记载的情况下，受让方依据《公司法》的相关规定应可就受让的股份享有股东权利和承担相应的股东义务。

但是，鉴于C公司并未按照股权转让协议的约定，在股权转让协议签署之日起7日内支

付股权转让款，则由此是否可能导致A公司最终无法收到股权转让款，或者导致股权转让交易被撤销等，存在不确定性，因此，注册会计师应当执行相关审计程序，对应收股权转让款的可收回性进行谨慎评价，以及对股权转让收益能否确认的问题予以谨慎评价，包括但不限于：向受让方函证该笔应付股权转让款余额；了解受让方的财务状况及其付款意愿和财务能力；了解还款计划的更新情况；就针对受让方的违约事实拟采取的行动向A公司管理层获取声明书；获取律师的法律意见函；等等。

2、若A公司与C公司在2011年度财务报表批准报出日之前签署补充协议，调整转让价格，则该补充协议签署和价格调整并不是资产负债表日已存在的状况，因此不属于“对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项”，即不能作为2011年度的调整事项处理。同时，只有在根据上述问题1，原先的270万元（3,270-3,000）股权转让损益的确认条件已满足的前提下，才能就调整部分的转让价款调整应收股权转让款和股权转让损益（相关的股权转让损益调整数应确认在2012年度利润表中）。

问题3-1-71（股权转让中涉及的代管资产权益由原股东享有时的处理）

问题：

股权转让协议中约定标的企业的部分特定资产相关权益仍由原股东享有时，该标的企业和受让方应如何进行相关账务处理？

背景：

A单位为民营企业，执行《企业会计制度》，所得税的会计处理采用应付税款法。2011年内，B单位（集体性质）收购A单位的股权，双方签订协议，约定：

- 1、A单位的股东将A单位除股票投资、一栋房屋之外的资产和负债全部转让给B单位，B单位成为A单位的唯一股东，A单位继续经营；
- 2、股票投资2012年处置完毕，处置收益归A单位的原股东；
- 3、房屋的处置尚未达成协议，暂不处理。

问题是：B单位已支付转让款后，A单位是否需要进行账务处理？2012年起A单位执行新的企业会计准则，期初数如何确定，股票是否确认递延所得税负债及公允价值变动损益？

解答：

1、股权转让时点上A单位的处理

对于A单位而言，在股权转让和股东变更的时点上，股票投资和房屋仍然是A单位的法人财产，新老股东对其归属的约定不影响其对抗外部第三方的效力；并且《企业会计制度》（以下简称“原制度”）下的会计处理更为注重法律形式，对“实质重于形式”原则的运用较为有限。因此，在原制度下，可以考虑将股权变更时点上股票投资和房屋的账面价值从权益类科目转为负债类科目，即其他应付款，相应依次冲减资本公积、盈余公积、未分配利润。

对于相应的资产价值,可以从“短期投资”和“固定资产”科目转入“其他流动资产——代管资产”科目,也可以不作该结转但在明细科目中予以单列。即账务处理为:

借:资本公积、盈余公积、未分配利润

贷:其他应付款——原股东

借:其他流动资产——代管资产

贷:短期投资、固定资产

2、A单位转为执行新准则时的衔接处理

在新准则下,A单位实际上被视为两个不具有关联的经济主体的汇总体:(1)由原股东控制的股票投资和房屋建筑物;(2)由新股东B控制的其他资产、负债和业务。这两个部分应当分别单独设账和独立核算。只是为了编制法定报表的需要,才把这两个缺乏内在联系的部分汇总到一起,构成A单位的整体财务报表。在账套(1)中,原股东应当对其所控制的股票投资按新准则下的金融资产核算要求进行核算,确认公允价值变动损益和对应的递延所得税,并就首次执行日的累计公允价值变动调整期初留存收益或者资本公积。在A公司编制对外的法定财务报表时,账套(1)(2)的股东权益的汇总数构成了法定财务报表中的股东权益总额。新老股东根据约定在该净资产中分别享有约定的份额。

3、B单位(股权受让方)的合并报表层面的处理

在B单位编制合并报表时,虽然A单位的新老股东之间对两个账套对应的资产、负债的归属有约定,但是该约定并不能对抗外部第三方,即账套(2)中的资产可能被用于偿还账套(1)中的负债,账套(1)中的资产也可能被用于偿还账套(2)中的负债,即账套(2)中的资产和负债并未与A单位的其他资产、负债实现完全的风险隔离。相应地,账套(2)不能视为《企业会计准则第33号——合并财务报表(2014年修订)》及其应用指南所界定的“单独主体”,B单位在购买日之后,应将A单位的所有资产、负债和损益完整地纳入其合并财务报表,而不能仅把A单位的账套(2)中包含的资产、负债和损益纳入其合并报表。仍由A单位享有权益的股票投资和房屋建筑物及其增减变动金额也应当纳入B的合并报表(分别列报为资产和负债,两者金额通常相等)。相应地,在B的合并报表中也应当反映这些股票投资和房屋的处置情况。

问题3-1-72(股权转让后取得股利的会计处理)

问题:

子公司于股权转让完成日之后宣告向原母公司分配利润,原母公司单户报表是否应当作为“投资收益—成本法股息红利收益”?合并层面是否应作为“投资收益—股权转让收益”?

背景:

上市公司转让下属全资子公司100%股权给控股股东。双方在股权转让协议中约定:

1、转让价格将综合考虑子公司的净资产评估结果、业务及资产情况、可比公司估值水平、历次子公司转让估值倍数等因素，并扣除子公司在基准日至本协议签署日（不含本协议签署当日）期间宣告分派的利润加以确定。

2、在上述原则基础上，经双方协商，本协议项下的转让价格为人民币 XXX 元。股权转让价款由乙方在满足交易条件后 10 日内全部以人民币现金为对价一次性向甲方支付。乙方支付完毕股权转让价款后，双方应立即促使子公司办理本次交易项下的工商变更登记事项，并促使该等事项在乙方支付完毕股权转让价款后至迟 30 日内全部完成。

3、双方约定，自基准日至交易完成日（不含交易完成日当日）期间内子公司所产生的任何可分配利润（及其他权益）或亏损由甲方享有或承担；该期间内子公司所产生的任何可分配利润（及其他权益）或亏损的具体金额应经专项审计后确定。

4、交易完成日及以后，子公司所产生的任何可分配利润（及其他权益）或亏损应由乙方享有或承担。

子公司于 2013 年 4 月 30 日办理完毕工商变更登记手续，审计师以 2013 年 4 月 30 日为基准日进行专项审计，并于 5 月 30 日出具专项审计报告，子公司于 5 月 30 日依据上述条款 3 宣告向上市公司分配利润。

解答：

从上文“背景”资料中股权转让协议的条款看，“自基准日至交易完成日（不含交易完成日当日）期间内子公司所产生的任何可分配利润（及其他权益）或亏损由甲方享有或承担”；“交易完成日及以后，子公司所产生的任何可分配利润（及其他权益）或亏损应由乙方享有或承担”，据此，标的子公司截至交易完成日为止的损益和净资产变动情况都会影响到作为转让方的上市公司从整个交易（包括以往的持股和目前的股权转让）中可获取的经济利益。在上市公司个别报表层面，需到交易完成日才能终止确认对标的公司的长期股权投资，并确认处置损益；在上市公司合并报表层面，则应继续将该子公司纳入合并范围直到交易完成日为止，即以交易完成日为处置日。据此：

1、在上市公司个别报表层面，由于交易完成后（例如前述的 2013 年 5 月 30 日）从当时已不再持股的原子公司分得股利是基于股权转让协议中的约定，其金额取决于基准日到交易完成日期间标的子公司的盈利，且采用了股利分配的法律形式，因此可以在该原子公司宣告该项股利时确认为投资收益（成本法下股利收益）。

2、在上市公司合并报表层面，需继续将该标的子公司纳入合并范围直到交易完成日，因此基准日至交易完成日期间的损益已经体现在上市公司合并利润表的收入、成本、费用等各个具体报表项目中，相应改变了交易完成日该标的子公司的净资产在上市公司合并报表层面的金额。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条规定：

“企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价

与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益……”，因此处置日（交易完成日）标的公司净资产的变动会影响到合并报表层面确认的“投资收益——处置子公司损益”。

问题3-1-73(公司通过持有项目公司股权间接享受土地增值收益或通过为项目公司提供服务获取收入时的会计处理)

问题：

如下文背景资料所述，A 公司通过转让项目公司股权或者为项目公司提供服务获取收益时如何进行会计处理？

背景：

A 公司主要从事土地资产管理业务，具体业务模式为由公司市场人员寻找开发程度低于 50%的地块，A 公司购买该地块后，会针对该地块成立一家公司（有时拥有该地块的业主已经针对该地块成立了一家开发公司，则会继续沿用该开发公司的法人框架）（上述两种情况，A 公司称之为项目公司）。A 公司取得项目公司全部或部分股权后，通过取得对项目公司的控制权或通过项目公司签订的协议等，实现对该地块提供方案设计、项目管理等服务工作，一般不进行后期的开发工作，待方案完成后，将所持项目公司股权一并转让，获取收入。在持有项目公司股权期间，也可能会根据协议，从项目公司取得项目管理服务收入。在持有项目公司股权的过程中，可能会发生持有目的的变化，即持有股权的目的从出售改变为从项目公司的持续经营过程中获取利益分配（仅存在于持有少数股权情况）。在持有多数股权的情况下，存在完成方案设计，并转让部分股权后，还持有少数股权的情况，A 公司可能会改变持有这部分股权的目的，即持有股权的目的从出售改变为从项目公司的持续经营过程中获取利益分配。A 公司在收购项目公司股权过程中，可能会因资金紧张，引进信托公司共同购买项目公司股权，A 公司对相关收益享有劣后受益权。A 公司也可不收购项目公司股权，而仅提供方案设计、项目管理等服务，主要取决于 A 公司是否能够对土地提供方案设计、项目管理等服务。

解答：

根据背景资料分析，A 公司的业务模式可以理解为：取得一块土地（以项目公司股权为法律上的表现形式，下同）后，通过提供方案设计、项目管理等服务使该土地升值，然后通过出售土地实现相应的升值收益。其收益的来源应主要包括三部分：（1）该期间内该土地（裸地）的自然升值；（2）通过提供方案设计、项目管理等服务使土地的附加值提升；（3）项目管理服务等劳务性质的收入。

1、在个别报表层面，由于该业务模式以项目公司为载体，即 A 公司直接持有的是项目公司的股权，而并不直接拥有土地，因此在个别报表层面仍应体现为一项股权投资而不是存

货。相应地，对所持股权投资的核算应适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》及其应用指南和相关准则解释的规定；基于所持股权而获取的股权处置收益（即上述第 1、2 两项）应确认为投资收益；基于所提供的管理服务，在公允的基础上向项目公司收取的服务费（即上述第 3 项），应根据 A 公司的准则适用情况，按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的“提供劳务模式”确认为营业收入，或按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规定在履行履约义务时确认收入：

（1）如果这部分劳务的公允价值能够可靠确定（例如，有单独提供此类劳务的情况时，根据单独提供劳务情况下应收取的价款金额作为该劳务的公允价值），则 A 公司应按照所提供劳务的公允价值，借记“长期股权投资——项目公司”，贷记“营业收入”；项目公司应根据接受劳务的公允价值，借记“开发成本”等相关科目，贷记“资本公积”。

（2）如果这部分劳务的公允价值不能可靠确定，则 A 公司不确认相关的营业收入。如果针对此项劳务的提供，A 公司发生了可直接归属的成本的，则可将此类成本借记“长期股权投资——项目公司”。

2、在合并报表层面，A 公司应当对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》的规定，评估其对于各项目公司是否拥有控制权。

（1）对于拥有控制权的项目公司，应纳入合并报表范围。在合并报表层面，基于“实质重于形式”的原则和对其业务模式的上述分析，可将项目公司所持有的土地在合并报表层面列报为存货，并把项目公司股权的处置价款确认为营业收入，以及把相应的项目公司净资产（主要为土地存货）结转营业成本。A 公司为项目公司提供方案设计、项目管理等服务所发生的成本，在实现收益（处置项目公司股权并导致丧失控制权）之前应当增加存货成本，A 公司向项目公司收取的劳务价款作为合并范围内的内部交易予以抵销。如果后续处置项目公司股权后仍保留部分少数股权并意图长期持有的，则将这部分少数股权确认为长期股权投资，并按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第二款和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的相关规定进行后续计量。

如果引入信托公司，A 公司持有劣后收益权的，则首先对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）应用指南》“权力来自表决权之外的其他权利”部分（见该准则应用指南单行本第 40～42 页）中所列的各项条件，判断 A 公司能否对该信托实施控制；其次应当根据对信托条款的分析，确定所引入的信托资金是否实质上属于借款。如果实质上属于借款（例如，保障信托的优先级受益人的本金安全和取得固定收益，不受项目公司的经营业绩和土地公允价值变动的影响），则在合并报表层面将通过信托方式融入的资金确认为一项负债，同时将以信托名义持有的项目公司股权视同 A 公司所持有的股权纳入合并报表。

（2）对不具备控制的项目公司，对其股权投资在合并财务报表中仍列报为“长期股权投资”，如果对项目公司具有重大影响或者共同控制的，在合并报表层面仍采用权益法核算。处置收益仍反映在“投资收益”项目中，但在“投资收益”项目的附注中可以增补相关明细

资料的披露。此时，与前述对项目公司具有控制权时的情况类似，A 公司仍应采用适当的方式确定所提供的方案设计、项目管理等服务的公允价值，相应确认提供这些劳务的收入；但鉴于项目公司将这部分劳务的价值计入其开发成本而不是直接计入损益，即存在顺流交易的未实现损益，故在权益法核算时，应按比例抵销该顺流交易的未实现损益。如果这些劳务的公允价值不能可靠确定，则 A 公司不确认提供这些劳务的收入，但应把提供这些劳务所发生的成本增加对项目公司的长期股权投资的账面价值。

为了使报表使用者能够更准确、全面地理解 A 公司的业务模式，即投资和处置项目公司股权是业务模式的内在组成部分，与通常意义上不属于企业主营业务的“投资”存在区别，A 公司可参照原《企业会计制度》下的《投资公司会计核算办法》（财会[2004]14 号）规定的投资公司利润表格式和中国证券业协会发布的《证券投资基金会计核算业务指引》（中证协发[2007]56 号）规定的证券投资基金利润表格式，对利润表的格式进行一定调整，例如可以把属于正常业务组成部分和必要环节的投资所产生的收益移到“主营业务收入”下披露，作为“主营业务收入”的一个子项。

如果不持有项目公司股权，不享有土地增值收益且不承担土地公允价值变动风险，仅提供方案设计、项目管理等劳务赚取收入的，则按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定确认设计、项目管理等服务收入，并结转相应成本。

问题3-1-74（将股权投资从金融资产模式转换为权益法核算时，被投资企业净资产公允价值的确定问题）

问题：

将股权投资从金融资产模式转换为权益法核算时，被投资企业净资产公允价值如何确定？

背景：

2013 年年末，为增加 A 公司净资产，省国资委无偿向 A 公司划转 B 集团 7%的股权。A 公司原持有 B 集团 13.5%的股权，作为金融资产核算；此次划转后，A 公司成为 B 集团第二大股东，股权比例 20.5%。

2013 年年末，由于仅仅发生股权比例的变化，A 公司对被投资单位的影响和决策权无实质性变化，在 2013 年末仍作为金融资产核算。

2014 年，A 公司拟通过股东大会重组董事会，以在本年达到对 B 集团的重大影响。但是在从金融资产核算模式转换为权益法的会计处理中，需要获取被投资方净资产的公允价值。2012 年 B 集团股东进行过股权转让，该笔交易是无关联关系的双方，在熟悉交易标的、且自愿的前提下进行的公平交易，故 A 公司拟以该笔交易额换算 B 集团 2014 年 6 月 30 日净资产的公允价值。

解答：

本案例中，A 公司拟作为参照的股权转让交易发生于 2012 年，距离本次股权划转的基准日（2013 年末）已有一年以上，在该期间内确定公允价值所依据的关键估值参数可能已发生重大变化。因此，以 2012 年交易推算 2014 年 6 月 30 日公允价值是不可行的。

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第一款规定：“投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及**原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益**”。（企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的，加粗部分改为“原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入留存收益”。）

《〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）应用指南〉》在此基础上，将金融资产模式转换为权益法核算的具体操作方法进一步明确如下：

“（一）公允价值计量转权益法核算 原持有的对被投资单位的股权投资（不具有控制、共同控制或重大影响的），按照金融工具确认和计量准则进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例上升，能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的，在转按权益法核算时，投资方应当按照金融工具确认和计量准则确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。**原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益**。（企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的，加粗部分改为“原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入当期留存收益”。）

然后，比较上述计算所得的初始投资成本，与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。”

从经济实质而言，从金融资产模式转换为权益法核算，意味着取得了对被投资企业的共同控制或重大影响，因而应当作为一项“跨越会计处理界线”的重大经济事项，视同按取得共同控制或重大影响之日的公允价值处置原持有的股权，随即按该日的公允价值购入一项对被投资企业具有共同控制或重大影响的股权，所以在核算方法转换后，应当以“原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值”作为改按权益法核算的初始投资成本，该“公允价值”是指被投资企业整体公允价值中对应于投资方所持股权的部分（除了除了包含可辨认净资产的公允价值以外，还包括商誉因素），该投资成本与取得被投资企业可辨认净资产于当日的公允价值份额之间的差额，为投资成本中隐含的商誉或者负商誉因

素。

因此，在核算方法转换日，需要取得两方面的公允价值：一是被投资企业净资产的整体公允价值中归属于投资方所持股权的部分；二是被投资企业可辨认净资产公允价值中的相应份额。这两项公允价值很可能是不同的，两者的差额即为投资成本中所包含的商誉或负商誉（其中商誉不单独确认）。

在实务操作中，如果投资方在核算方法转换日进行了增持股权的交易，且没有证据表明该增持股权的交易作价是显失公允的，则通常可以依据该增持股权的交易价格按比例推算出此前原持有的作为金融资产核算的股权在核算方法转换日的公允价值。但在本案例中，新增的 13.5% 股权系在之前通过无偿划拨的方式取得，没有当天或近期的股权交易作价可供参考，此时只能依据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定，通过采用适当的估值技术确定所持有的总共 20.5% 股权于核算方法转换日的公允价值，即这部分股权对应的被投资企业净资产整体价值份额。

对于可辨认净资产公允价值的确定，可采用类似于非同一控制下企业合并中购买日的“购买对价分摊”方法确定，具体可参考《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》第四条“非同一控制下的企业合并”之“（四）购买方应当按照以下规定确定合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值”中的相关指引确定。实务中通常需聘请评估机构以核算方法转换日为基准日，进行以“购买对价分摊”（Purchase Price Allocation, PPA）为目的的评估加以确定，并需根据《企业会计准则解释第 5 号》第一条的规定，注意识别和计量被投资方账面上未单独予以确认和计量，但对投资方而言符合可辨认性标准的无形资产项目。

问题3-1-75（对“单一资产实体”的投资，但对该实体没有控制、共同控制或者重大影响时，应如何对该项投资进行核算的问题）

问题：

对“单一资产实体”的投资，但对该实体没有控制、共同控制或者重大影响时，应如何对该项投资进行核算？

背景：

A 公司持有 B 高速公路公司 1.67% 的股权，价值 9,015,040.00 元，A 公司执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》，将该投资作为可供出售金融资产核算，但因该股权投资无活跃市场，公允价值不能可靠确定，故按成本进行后续计量。

B 高速公路公司与某省政府约定，改公司经营期限为 30 年，30 年届满后该高速公路无偿交还给政府，即 B 高速公路公司解散。从 2013 年起至经营期限结束还有 17 年，但长期股权投资准则和金融工具确认和计量准则均无对此类金融资产的成本可以进行摊销的规定，故 A 公司用该项股权投资成本除以 17，得出每年应计提可供出售金融资产减值准备的金额

为 530,296.47 元。

2013 年，A 公司计提可供出售金融资产减值准备 530,296.47 元；2013 年收到 B 高速公路公司分红 1,262,482.67 元，作为投资收益核算。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则和 2006 版收入准则的处理意见：

由于本案例中的被投资企业是高速公路项目公司，其唯一业务是特定高速公路的 30 年运营业务，因此被投资企业属于“[问题 3-2-1](#)（收购‘单一资产实体’是否构成业务合并）”所定义的“单一资产实体”。此问题可以归结为：对“单一资产实体”的投资，但对该实体没有控制、共同控制或者重大影响时，应如何对该项投资进行核算的问题。我们认为，对于此类投资，可以采用以下两种方法之一核算，但一旦选择其中一种处理方式，即构成本会计主体的一项会计政策，应当一贯地运用于所有同类或类似交易：

1、侧重于交易法律形式的处理方式

因为该交易在法律形式上体现为对公司法人的股权投资，根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》的规定，对被投资企业没有控制、共同控制或者重大影响时，应适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》的规定，无活跃市场、公允价值不能可靠确定的“三无”长期股权投资在金融工具准则下应归类为可供出售金融资产。因此在会计上将该投资确认可供出售金融资产，如果 B 高速公路在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的，则应当根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第三十二条的规定，按照成本进行后续计量。

同时，由于 B 高速公路的未来现金流高度依赖于 B 高速公路所拥有的特定高速公路经营权，由于经营权有期限限制，随着年限递增，该资产的未来经济利益流入潜力逐步被消耗，导致可供出售金融资产账面价值（初始成本）高于其可收回金额（通常取未来现金流量现值），因此对可收回金额低于账面价值的部分应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定计提减值准备。但此处所计提的减值准备金额并不是按照初始投资成本除以剩余经营年限，而是需在每年末对剩余经营年限内的预计现金净流量以适当的折现率（通常取加权平均资本成本率（WACC））折现后的金额，因此其损益影响在各年度之间不一定是均衡的。

2、侧重于交易经济实质的处理方式

一方面 B 高速公路公司是一个“单一资产实体”，其未来现金流高度依赖于具有不可替代性的特定可辨认资产（本案例中为特定高速公路的 30 年经营权），但另一方面，在可供出售金融资产核算模式下（具体采用成本法进行后续计量），虽然 B 高速公路公司逐年对相关的固定资产或无形资产进行折旧或摊销，但这部分折旧或摊销不能直接按比例反映到投资方的可供出售金融资产价值和投资收益中；同时，一方面确认投资收益，另一方面计提减值准备的方式在逻辑上也存在矛盾之处，不便于理解。因此，通过对该交易经济实质的分析，

可以采用“穿透”处理的方法，即不考虑该项目公司的法律形式，认为 A 公司所持有的资产虽然名义上是 B 高速公路公司的股权，但实质上是一项按份共有的高速公路经营权中的 1.67% 份额。因此，不将该项资产确认为可供出售金融资产，而是将其按照实际取得成本确认为一项“其他非流动资产”，自取得之日起在该高速公路的剩余经营年限内摊销，摊销额计入“其他业务成本”，在 B 高速公路公司宣告分配现金股利时，视同取得一项让渡资产使用权收入，按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》对让渡资产使用权收入的确认和计量原则的规定进行处理，确认为其他业务收入。即，在该种处理模式下，是将所持有的资产视作一项按份共有资产中的相应份额，而不是一项金融资产，类似于按比例确认其在 B 高速公路公司的收入和成本中应享有的相应份额。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则和 2017 版收入准则的处理意见：

由于本案例中的被投资企业是高速公路项目公司，其唯一业务是特定高速公路的 30 年运营业务，因此被投资企业属于“[问题 3-2-1](#)（收购‘单一资产实体’是否构成业务合并）”所定义的“单一资产实体”。此问题可以归结为：对“单一资产实体”的投资，但对该实体没有控制、共同控制或者重大影响时，应如何对该项投资进行核算的问题。我们认为，对于此类投资，可以采用以下两种方法之一核算，但一旦选择其中一种处理方式，即构成本会计主体的一项会计政策，应当一贯地运用于所有同类或类似交易：

1、侧重于交易法律形式的处理方式

在 2017 年修订后的准则体系下，由于该项股权投资未来可收回的现金流量不固定，不能通过合同现金流量测试（SPPI 测试），因此只能被分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。由于该投资是以权益投资的形式，A 公司管理层将其认定为非交易性权益工具投资时也可将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。随着 B 公司的特许经营期限的缩短，影响 A 公司利润的包含两个方面：一是取得 B 公司的分红确认的股利计入投资收益；二是股权投资公允价值波动（随着时间推移，经济利益流入潜力的逐步消耗，大概率上公允价值是逐年下降）计入公允价值变动损益。

值得注意的是，在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下，我们认为 A 公司共有的高速公路经营权中的 1.67% 份额，不能作为授予知识产权许可处理。该高速公路经营权作为不可分割的一项资产，A 公司并不能控制该经营权。A 公司所享有的仅是该经营权 1.67% 份额的收益权，A 公司在该交易中未提供商品或服务或知识产权许可。因此，不适用《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》，而应按照金融工具准则规定进行处理。

2、侧重于交易经济实质的处理方式

与上文“2006 年金融工具确认和计量准则和 2006 年收入准则下的处理”部分中“2、侧重于交易经济实质的处理方式”一致。

问题3-1-76（待处置的原子公司剩余股权能否认定为持有待售及其后续计量原则）

问题：

如下文背景资料所述，A公司对于尚未完成转让的C公司的20%股权应如何处理？

背景：

2012年12月5日，A公司与B公司及4名自然人就A公司全资子公司C公司股权事宜签署了《股权转让协议》。A公司将持有的C公司100%股权按照协议约定的条件和条款进行转让，股权总价款为11,600万元人民币。其中，分两次分别向B公司转让所持标的股权的70%和20%，对应转让价款分别为8,120万元和2,320万元，两次交易独立完成；向4名自然人转让所持标的股权的10%，对应转让价款为1,160万元。上述首次向B公司及4名自然人转让股权的处置日及相关股权的工商登记日期为2012年12月31日。第二次向B公司转让股权的时间为2014年3月31日，即B公司在2014年3月31日前或不迟于该日支付第二次股权受让款。若B公司能在2014年3月31日前支付第二次股权转让款，则A公司同意将其在过渡期（首次交割日至二次交割日的期间）内持有的C公司20%股权对应的股东权益让渡给B公司。同时约定：B公司未按本协议约定的期限支付股权受让款的，每逾期一天，按应付款总额的万分之五支付滞纳金，逾期超过二十天的，A公司有权解除合同。

A公司2013年度财务报表批准报出日（同时为审计报告日）为2014年3月27日，截至该日，B公司尚未支付第二期股权转让款。因2013年度财务报表的批准报出日在约定的第二次交割日之前，注册会计师取得了A公司管理层关于继续执行该协议的确认函，同时向B公司函证，B公司回函确认继续执行该项协议。根据A公司、B公司合同约定及其执行该协议的意向，双方最终可能实际执行的价格最大可能性是合同原约定的2,320万元，其可变现净值为2,320万元，因而2013年度会计报表按权益法确认20%股权对应的投资收益，同时按其可能的交易价格2,320万元之间的差额计提减值准备。

截止2014年12月18日，双方尚未完成股权二次交割，因B公司未按时支付第二期股权转让款（因2014年3月31日目标公司经审计的财务报告未出），双方对2013年度及2014年度的收益归属及滞纳金支付存在一定分歧，目前尚未形成书面文件。

解答：

根据背景资料介绍，我们理解，虽然A公司向B公司转让C公司70%和20%股权的交易是在同一份协议中约定的，但这两项交易彼此独立，并不是互为前提，并不构成《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十一条所指的“一揽子交易”。在第一项交易已于2012年内完成的情况下，后一项交易实际上是单独处置联营企业股权（假设在持股20%期间，A公司能够对C公司施加重大影响）。

根据背景资料的说明，“截止2013年度报告报出日，B公司尚未支付第二期股权转让款，因2013年度报告报出日在约定的二次交割日之前，注册会计师取得A公司管理层关于

继续执行该协议的确认函，同时向 B 公司函证，B 公司确认继续执行该项协议”，即根据当时可获取的信息分析，该项股权转让交易的完成具有高度可能性。对照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第五条、第六条规定的“持有待售资产”判断标准（根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准），在 2013 年末，应认为符合认定为“持有待售资产”的条件。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十六条第一款规定，“对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，投资方应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的有关规定处理”，即 2013 年末对其按转入持有待售状态时的原账面价值和预计可收回金额两者孰低计量。因此我们理解 2013 年末的账务处理（期末计量金额为预计可收回金额 2,320 万元）基本是符合企业会计准则规定的。

根据 2014 年内的最新发展情况看，我们理解到 2014 年末，选择是否解约的主动权在 A 公司手中，A 公司可以选择对其自身最有利的处理方式。鉴于“双方对 2013 年度及 2014 年度的收益归属及滞纳金支付存在一定分歧，目前尚未形成书面文件”，表明该 20%股权转让交易能否最终获得履行存在较大不确定性，因而截至 2014 年末，该 20%股权投资已不再符合“持有待售资产”判断标准。根据《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第九条规定：“持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别划分条件的，企业不应当继续将其划分为持有待售类别”；《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十六条第二款规定：“划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资，不再符合持有待售资产分类条件的，应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。分类为持有待售期间的财务报表应当作相应调整”。即，对 2013 年度的报表应按对该 20%股权进行权益法核算的要求进行追溯调整，包括对 2013 年末计提的减值准备予以追溯调整，视同该项减值准备从未计提过（而不是将已计提的减值准备予以转回）。但在 2014 年末，应根据当前的最新发展变化考虑该项股权投资是否已经发生减值，考虑是否需在 2014 年末对其计提减值准备（但不是作为持有待售资产减值准备）。

问题3-1-77（权益法核算和比例法合并的差异）

问题：

如下文背景资料所述，在分步交易实现的非同一控制下企业合并中，被收购方原为合营企业。此前对该项合营投资采用权益法核算，与此前按比例合并法纳入合并报表相比，对本次收购合营企业其余股权的会计处理方法及合并报表编制是否一致？例如，收购该合营企业的其余股权时，是否按照收购少数股权的原则进行核算？对同一会计事项在权益法核算和比例法合并时，采取不同的处理原则是否合理？

背景：

A 公司出资 500 万元成立一家合营企业 B 公司，持股 50%。2018 年 1 月 B 公司超额亏损，账面净资产为-1,000 万元，A 公司按照权益法核算 B 公司的长期股权投资账面价值为 0。2018 年 1 月，A 公司以 1 万元价格收购 B 公司另外 50%的股权，购买日经评估的 B 公司全部可辨认净资产的公允价值为-800 万元。A 公司需同时编制以下两套合并报表：（1）此前对 B 公司的 50%股权按权益法核算；（2）此前对 B 公司的 50%股权投资所对应的资产、负债份额按比例合并法纳入合并财务报表。

（注：根据《企业会计准则解释第 2 号》第三条规定：“按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定，投资企业对于与其他投资方一起实施共同控制的被投资单位，应当采用权益法核算，不应采用比例合并法”，但在实务中仍存在部分企业需采用比例合并法将合营企业纳入合并报表范围，以满足某些特定财务报表使用者的特殊信息需求的情形。这属于基于特殊编制基础编制的财务报表。）

解答：

1、比例合并法运用的基础是“共同控制”，而一般的合并报表范围确定的基础是“控制”。因此，在取得对原合营企业的控制权时，不论原先对在合营企业中的权益是采用权益法核算还是采用比例合并法，都应将控制权的取得作为一项“跨越会计处理界线”的重大经济事项，自取得控制权之日起，在合并报表层面对原合营企业的资产、负债按购买日公允价值重新计量，而不能在比例合并法下视同收购少数股权处理。

2、如果合营企业发生超额亏损，则在权益法下，对其长期股权投资的核算以减记至零为限，不再确认超额亏损；但如果采用比例合并法，则应在合并报表层面继续确认超额亏损，冲减合并报表层面的净资产和净利润份额。相应地，在取得对该合营企业的控制权时，合并报表层面确认的原有权益重新计量损益的金额也有不同。

就本案例而言，两种方法下的处理对比如下：

（一）A 公司对 B 公司原持有的 50%股权原按权益法核算，在取得对 B 公司的控制权时：

1、A 公司个别财务报表层面（以下会计分录的金额单位均为万元）

借：长期股权投资——B 公司	1
贷：银行存款	1

2、A 公司合并财务报表层面

（1）对原股权按公允价值进行重新计量

借：长期股权投资	1
贷：投资收益	1

（2）合并报表层面调整评估增值

借：评估增值的各项资产	200

贷：资本公积 200

(3) 抵销子公司所有者权益

借：子公司所有者权益 -1,000

商誉 802 (=2- (-800))

资本公积 200

贷：长期股权投资 2

(二) A 公司对 B 公司原持有的 50% 股权对应的资产、负债和损益份额原按比例合并法纳入合并报表，在比例合并法下对原持有的 50% 股权的合并抵销处理：

1、A 公司个别财务报表层面同权益法合并处理结果一致。

2、A 公司合并财务报表层面

(1) 期初权益还原（确认在 B 公司的超额亏损中应分担的份额）

借：长期股权投资 -500

贷：期初未分配利润 -500

(2) 抵销子公司所有者权益

借：子公司权益 -500 (= -1,000 × 50%)

贷：长期股权投资 -500

在原先的比例合并法下，B 公司的各项资产、负债、损益分别按照 A 公司持有 B 公司股权的比例（50%）纳入 A 公司的合并报表。A 公司的合并报表中不体现归属于 B 公司其他股东的权益和损益。

后续 A 公司取得 B 公司的其余股权，相应将 B 公司的各项资产、负债完整纳入合并报表时：

1、A 公司个别财务报表层面同权益法合并处理结果一致。

2、A 公司合并财务报表层面

(1) 期初权益还原

借：长期股权投资 -500

贷：期初未分配利润 -500

(2) 对原有股权按照公允价值重新计量

借：长期股权投资 1

贷：长期股权投资 -500

投资收益 501

(3) 合并报表层面调整评估增值

借：评估增值的各项资产 200

贷：资本公积 200

(4) 抵销子公司所有者权益

借：子公司权益	-1,000
商誉	802
资本公积	200
贷：长期股权投资	2

第二节 企业合并和合并财务报表的相关问题

问题3-2-1（收购“单一资产实体”是否构成业务合并）

问题：

当被收购方属于“单一资产实体”时，该项收购交易应认定为业务合并交易还是资产购买交易？

背景：

所谓“单一资产实体”（single asset entity）是指某一实体的总资产额中，占据绝对比重的一项是具有不可替代性的特定可辨认资产的价值，除此以外的其他资产、负债的价值都是显著不重大的。相应地，该实体的未来现金流量也高度依赖于该项特定的可辨认资产。常见的“单一资产实体”的例子是为了特定的房地产开发项目、特定的投资性房地产或者特定区域、矿种的开采等而设立的项目公司。

A 企业为进行资源整合，采取资产收购方式，收购 B 企业（收购前无产权联系）的资产（不含负债），包括采矿权和经营性实物资产（包括土地、房屋、设备及巷道等）。此种收购行为，是否购成非同一控制下企业合并（业务合并）？如不购成为企业合并，企业收购价款与评估值的差异应如何处理？

解答：

涉及“单一资产实体”的收购时，对于其中核心资产的收购，不构成一项业务合并。该项收购交易中不应存在独立于可辨认资产而单独存在的商誉。取得控制权时支付的对价在扣除其他可辨认资产的公允价值后，剩余金额全部应归属于该项特定的可辨认资产，如房地产开发项目或矿业权等，并随着该项特定可辨认资产经济利益的逐步消耗而转入损益。

对此类“单一资产实体”的收购在合并报表层面不确认递延所得税负债。

结论基础：

1、基于《企业会计准则第 20 号——企业合并（2006 年）》及其应用指南和讲解的处理意见：

参照 IFRS 体系下《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》的“结论基础”部分中第 BC313~BC314 段等段落中的说明，非同一控制下企业合并所形成的商誉，从概念上说应当包含两个主要组成部分，即（1）被购买方现有业务的持续经营因素的公允价值，以及（2）通过将购买方和被购买方的净资产和业务加以整合而预计可获得的协同效应或者其他

利益的公允价值。

在本案例中，如果被购买方单纯从事特定区域的采矿业务（经营性实物资产也是为该区域内的采矿服务的，即与采矿权同属一个资产组），则该业务在购买日之后仍将独立运营，与购买方的其他业务并无明显的整合协同效应；被购买方的主要资产是采矿权这一特定的资源资产，其他资产显著不重大，因此是否持续经营对其估值影响的差异并不显著（例如，储量、产能、品位、开采难易程度等因素类似的矿，处于生产状态和停产状态，其估值差异并不大）。在此情况下，我们倾向于认为：对采矿公司、房地产开发项目公司等具有“单一资产实体”特征的企业，其未来现金流量高度依赖于具有不可替代性的特定可辨认资产（如特定区域的矿业权、特定的房地产开发项目权益等），到该项特定可辨认资产所包含的经济利益因出售、年限届满或者开采等原因消耗完毕后，该企业的未来现金流量也将变为零。在此情况下，不应存在独立于可辨认资产而单独存在的商誉。取得控制权时支付的对价在扣除其他可辨认资产的公允价值后，剩余金额全部应归属于该项特定的可辨认资产，如房地产开发项目或矿业权等，并随着该项特定可辨认资产经济利益的逐步消耗而转入损益。

如果该矿山目前处于正常开采状态，则我们并不否认该矿山资产组（包含采矿权以及与之配套的土地、房屋、设备及巷道等经营性实物资产）整体上构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》所指的“业务”。但是，即使构成“业务”，也基本上是没有商誉的（至少商誉价值不重大），因此其整体价值可以基本理解为其所包含的各单项可辨认资产、负债的公允价值之和，其中又以该特定资产的价值占绝大多数。基于这一推断，将购买总价扣除其他各项资产的公允价值之后，剩下的就应当等于该核心资产的公允价值。

在目前实务中，一些地方的煤炭资源整合中按照当地政府给出的指导价评估的矿权价值偏低，整合方为了取得相关的矿权资产只能在评估值以外支付额外的补偿，很明显这部分额外的补偿是为了取得矿权而支付的额外对价，在合并报表层面应计入矿权资产价值中。

对于合并报表层面的矿权资产价值高于其计税基础导致的暂时性差异是否应确认递延所得税负债的问题，我们倾向于对此类“单一资产实体”的收购在合并报表层面不确认递延所得税负债。得出这一结论的原因是：如果承认该矿属于“业务”（例如正在开采中或者建设中），即构成一项业务合并，则按照《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条规定，应确认递延所得税负债，确认递延所得税负债的影响调整商誉；但如果这样做，又会与前面讨论的此类“单一资产实体”的收购不应形成商誉的结论相冲突，即得出矛盾的结果。而如果将确认递延所得税负债的影响计入矿权价值，又会引发死循环。鉴于根据前面的分析，“持续经营因素”和“协同效应因素”对矿权资产本身的价值影响不大，仅仅因为是否在开采或者建设中就导致对矿权确认或者不确认递延所得税负债的差异，也不合理。因此我们倾向于对此类“单一资产实体”的收购在合并报表层面不确认递延所得税负债。一个可行的解释是：此时同时存在一项业务合并和一项资产购买，其中构成业务合并的是除该项矿权以外的对应于建设和开采活动的资产和负债，构成资产购买的是矿权（资源）。即使被购买的矿整体上

构成“业务”，影响其是否构成业务的因素也是其他资产和负债，而不是矿权本身；并且矿权本身最多只能算是“投入”，而不具备加工处理过程和产出，因此可以把矿权排除在“业务”的范围之外，看作一项不构成业务的单独资产。而除了矿权以外的其他资产虽然构成业务，按企业合并和所得税准则规定需确认递延所得税资产 / 负债，但由于其相对不重大，基于重要性原则，也可以简化处理。该问题的主要产生原因是由于所得税会计准则对不构成企业合并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的“初始确认豁免”存在理论缺陷导致，可能需要通过准则修订才能解决。

类似问题可参考中国会计视野论坛“CPA 业务探讨”板块中以下帖子的讨论：

<http://bbs.esnai.com/forum.php?mod=viewthread&tid=4840703&page=1#pid6541394>。

2、基于 2018 年修订后《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（以下简称 IFRS 3）和《企业会计准则解释第 13 号》的处理意见：

2018 年 10 月，国际会计准则理事会（IASB）发布了《“业务”的定义：对〈国际财务报告准则第 3 号——企业合并〉的修订》，修订完善了业务构成的三个要素，细化了业务的判断条件，同时引入“集中度测试”以简化有关业务的判断等问题。2019 年 12 月，财政部发布《企业会计准则解释第 13 号》（财会〔2019〕21 号），将 IFRS 3 的上述修订引入企业会计准则体系中。

如修订后 IFRS 3 所述：

1、尽管业务通常具有产出，但一组活动和资产的集合要构成业务，并不需要具有产出。为达到业务定义所界定的目的，能被经营和管理的一组活动和资产的集合，需要两项必备要素——投入和作用于这些投入的过程。但是，为构成业务，一组活动和资产的集合必须至少包含一项投入和一项实质性过程，以共同对创造产出的能力具有重大贡献。（B8 段）

2、如果获得的一组活动和资产具有产出，则持续产生收入本身并不表明已经获得了投入和实质性过程。（B8A 段）

3、如果一组活动和资产在收购日具有产出，则当所取得过程（或过程组合）应用于所取得的投入，属于以下情况时，才被视为实质性的：

（1）其对持续产生产出的能力至关重要，且所取得投入包含了执行该过程（或过程组合）所必要的技能、知识或经验的有组织员工；或者

（2）其对持续产生产出的能力具有重大贡献，并且：

①其被视为独特和稀缺的；或者

②其在不耗费重大成本、效益，或延迟持续生产产出的能力的情况下无法被替代。（B12C 段）

4、以下额外讨论进一步支持了第 B12B 段和第 B12C 段：

（1）所取得的一项合同属于投入而不是实质性过程。但是，所取得的合同可能可获取有组织的员工，例如，用于外包财产管理或外包资产管理的合同。主体应当评价通过该合同

可获取的有组织员工，是否代表了一项主体所控制，从而已取得的实质性过程。在作出该评价时应考虑的因素包括合同期限及更新条款。

（2）所取得的有组织员工难以替代，可能表明所取得的有组织员工代表了对创造产出能力至关重要的一项过程。

（3）例如，如果过程（或过程组合）对于所有所取得的创造产出的过程都是辅助或次要的，则其不是至关重要的。（B12D 段）

5、B7A、B7B 两段增加一项可选择的集中度测试，允许简化对所取得的一组活动和资产是否构成业务的判断。（1）如果满足集中度测试，一组活动和资产被确定为不构成业务，不需要进一步评价；（2）如果不满足集中度测试，或者主体选择不采用该测试，则主体应当执行第 B8～B12D 段的评价。

其中，B7B 段的基本原则是：“如果所取得总资产实质上全部的公允价值是集中于单项可辨认资产或类似的可辨认资产组合，则满足集中度测试。”

就“单一资产实体”而言，其股权实质上全部公允价值集中于其所拥有的土地开发权、矿权等核心的可辨认资产，故满足集中度测试，可直接判定不构成业务，故无需进一步的分析评价。

需要说明的是：在实务中有可能出现这样的情况：某项资产组合可以通过“集中度测试”，因而在选择进行集中度测试的情况下直接被判定为不构成“业务”，而另一方面，同样的资产组合如果不进行集中度测试，而是按照《企业会计准则解释第 13 号》第二条之（二）中的标准去分析，又会被认为构成“业务”。即，是否选择进行集中度测试，不仅会影响分析和判断过程，还可能影响到判断结果。由于集中度测试的“可选择性”，这可能会带来潜在的财务操纵风险。为了简化会计处理，同时压缩财务操纵空间，我们建议按以下方法处理：

（1）对于明显属于“单一资产实体”的被收购方，如房地产、矿业、光伏发电、PPP 等领域的项目公司，直接依据“集中度测试选择权”认定其不构成“业务”；

（2）其他情况下，如果无需复杂计算即可直接认定“购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值”，则也按照“集中度测试选择权”认定其不构成“业务”。

问题3-2-2（对联营企业的股权投资自身是否构成一项独立的“业务”）

问题：

对联营企业的股权投资自身是否构成一项独立的“业务”？

背景：

A 公司计划进行重大资产重组，将其除对 B 公司、C 公司的长期股权投资以外的全部资产负债剥离给其控股股东 D 公司，然后向特定单位发行股份购买资产，重组基准日为 2014 年 6 月 30 日。

A 公司对 B 公司投资占比为 49%，采用权益法核算，B 公司目前正常经营。

C 公司已倒闭，A 公司对其股权投资和往来款项已全额计提长期股权投资减值准备和坏账准备。

解答：

对被投资单位不具有控制权，且与投资方的其他资产或资产组不存在协同效应或规模效应的股权投资，不构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所指的“业务”。

结论基础：

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解的规定，业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入等，可以为投资者等提供股利、更低的成本或其他经济利益等形式的回报。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。对于取得的资产、负债组合是否构成业务，应当由企业结合实际情况进行判断。

对被投资单位不具有控制权，且与投资方的其他资产或资产组不存在协同效应或规模效应的股权投资，虽然可以为其投资方（股东）带来股息和股权转让收益等经济利益流入，但这些经济利益流入并不是通过将“加工处理过程”作用于“投入”所获得的，更多地类似于一项“孳息”，因此不构成一项“业务”。

如果对被投资单位不具有控制权，则即使该股权对应的被投资单位自身构成“业务”，该业务的投入和加工处理过程等要素也不在投资方控制下，不能视为该投资方自身的投入和加工处理过程。此时如果该项投资与投资方的其他资产或资产组不具有协同效应或规模效应，则对该投资方自身而言，该项股权投资只是一项普通的金融资产（财务性投资），不能为其带来常规的股息和股权转让收益以外的其他经济利益。由于该项金融资产自身不具有独立的投入和加工处理过程，因此其自身不可能成为一项独立的业务；又因为该项投资的独立性较大，与投资方的其他资产或资产组之间不具有协同效应或规模效应，所以也不能成为一个更大的业务的组成部分。总之，其既不可能自身构成一项独立业务，也不可能成为一项更大的业务的组成部分，因此该项股权投资不构成“业务”。

本案例中，A 公司保留的两项长期股权投资中，C 公司已倒闭，不再具有投入、加工处理过程和产出能力；B 公司是一个独立的公司，A 公司持有 49% 的股权，对其不具有控制权，故 A 公司所持股权不构成“业务”。

问题3-2-3（被购买方是否构成“业务”的判断及相应的会计处理）

问题：

根据下文背景描述，C 公司的现有资产及业务是否构成“业务”？A 公司收购 C 公司

如何处理？

背景：

2013年9月30日，A公司与自然人B签订股权转让协议，双方约定自然人B将其持有的C公司100%股权以2,065万元的价值转让给A公司。同时双方约定，2013年10月1日前，A公司向自然人B支付转让款1,000万元，2014年4月1日前，再支付剩余的1,065万元，股权转让的基准日为首笔股权转让款支付日，基准日之前C公司发生的债权债务由自然人B自行承担，之后的债权债务关系由A公司承担，并约定分两次办理完全部的工商变更，第一次为2013年10月30日前完成90%的股权变更，第二次为2014年10月1日前办理完剩余的10%的股权变更。实际执行中，A公司于2013年10月9日向B支付股权转让款1,000万元，并于2013年12月25日完成了C公司的第一次工商变更登记（该次变更后，A公司持有C公司90%的股权，B持有C公司10%的股权，变更后按持股比例享有表决权）。

C公司自2011年3月24日成立至收购日基本无生产经营活动产生，也无相应的人员。该公司2013年12月31日的简要报表（因无经营，本年报表数据基本无变动）列示如下：

单位：元

项 目	金 额	项 目	金 额
货币资金	66,134.42	未交税金	26.25
其他应收款	1,977,918.10	实收资本	20,000,000.00
在建工程	387,560.00	未分配利润	-16,443.83
无形资产-土地使用权	17,551,969.90		
小 计	19,983,582.42	小 计	19,983,582.42

按双方约定基准日前C公司发生的债权债务由自然人B自行承担，故剥离约定由原股东B承担的债权债务后，C公司的报表项目仅剩余货币资金、在建工程、土地使用权等。同时C公司未持有任何注册商标及专利等知识产权。

A公司2013年8月聘请专业机构对相关资产进行了专业评估。评估结果显示，除上述债权债务及货币资金、在建工程、土地使用权外，无其他未入账的资产负债项目。

解答：

问题 1：是否构成“业务”及相关处理

根据《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南、讲解的规定，业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。业务通常具备“投入”、“加工处理过程”和“产出”三个要素。有关资产或资产、负债的组合是否构成一项业务，应结合所取得资产、负债的内在联系及加工处理过程等进行综合判断。

另外，参照IFRS体系下《国际财务报告准则第3号——企业合并》附录B（应用指南）

中的规定，在判断某一组特定的活动或资产是否构成业务时，只需要考虑相关活动或资产组合是否具有独立的投入和加工处理过程，而不考虑资产出售方过去是否将其作为一项业务运作，以及购买方今后是否会将其作为一项业务来运作。不同行业的企业，以及处于不同发展阶段的企业，其业务的各构成要素的性质可能产生很大差异。其中，判断处于筹备阶段的企业是否构成业务可考虑的因素包括：该企业是否已经开始了原计划中的主要经营活动；该企业是否具备开展业务活动所需的员工、知识产权和其他投入，以及可运用于这些投入的加工处理过程；该企业是否正在实施一项旨在具备产出能力的计划；将可以赢得客户来购买其产出的产品、服务等（提示：上述要素并不要求全部齐备）。

就本案例而言，C 公司自 2011 年 3 月 24 日成立至收购日基本无生产经营活动产生，也无相应的人员。从其报表看，影响其是否构成“业务”的判断在很大程度上取决于其账面上的在建工程（387,560 元）的性质、内容和目前所处阶段。如果截至被收购时，该在建工程仍处于前期筹备阶段，尚未实体开工，则我们理解一般不影响对被收购方不构成“业务”的判断。

根据《企业会计准则讲解（2010）》中的规定，如果取得了对被购买方的控制权，但被购买方不构成业务，则：

1、购买方（A 公司）个别报表层面：长期股权投资属于企业合并以外的其他原因形成，应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第六条规定进行初始计量，取得投资时发生的直接交易费用计入长期股权投资成本。

2、购买方（A 公司）合并报表层面：按照《企业会计准则讲解（2010）》第 309 页中的提示，“如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理”。据此，在本案例中，应将购买价款总额按照各项资产、负债的相对公允价值比例进行分配，没有商誉产生。个别报表层面按实际支付的对价款的公允价值确认长期股权投资；合并报表层面就是把实际支付的对价款的公允价值按被购买方各项资产的相对公允价值比例分摊到各项资产，在合并报表层面作为各项资产的初始计量金额（在被购买方不构成业务的情况下，购买方应按照资产购买进行会计处理，但不是作为权益性交易）。

问题 2、购买日的判断

在本案例中，虽然款项分期支付，股权的工商变更也是分期办理，但这些交易步骤是同时谈判达成的、互为前提和条件的一揽子交易，其最终目的是实现 A 公司对被购买方的 100% 持股。因此，应作为一个整体进行会计处理，而不是先收购 90% 的控股股权再收购 10% 的少数股权。

本案例中虽然不构成企业合并，但对于“购买日”的判断仍然可以参考《企业会计准

则第2号——长期股权投资（2014年修订）应用指南》第二条的相关规定，即以购买方取得被购买方控制权的日期（包括有权决定其财务和经营政策，并据此获取相应经济利益）作为购买日。

按协议规定，交易不可撤消。A公司支付首期收购款1,000万元后，即实际取得相关资产的控制权，因此，在1,000万元付出时，可以对取得的长期股权投资进行账务处理，其成本为约定的购买总价2,065万元，2013年末将应付未付的第二期价款1,065万元确认为负债。另外，虽然协议约定在两次价款支付期间，被购买方法律上的股权架构为90%：10%，但因为双方已约定基准日后目标公司新发生的债权债务由目标公司承担，且最终目标公司的100%股权均将由A公司持有，因此A公司在两次股权收购期间仍应按100%持股编制合并报表，在合并报表层面不确认少数股权。

问题3-2-4（集团内公司分立，分立新设公司是否构成业务的判断）

问题：

如下文背景资料所述，集团内公司分立时如何处理？

背景：

1、涉及公司

（1）A公司

（2）B公司，为A公司子公司，主营业务为成品油批发和零售，无房地产开发资质。

（3）C公司，与B公司合作统一开发Z地块的合作方。

2、相关业务

A公司全资子公司B以所拥有的一宗Z地块（无产权证，有相关协议）与C公司合作统一开发Z地块，根据B公司与C公司双方的约定，同意由C公司对Z地块统一进行开发，建成后，B公司分享部分物业。由于B公司无房地产开发资质，其管理层计划以Z地块拟开发所享有的物业“某花园项目”为基础进行公司分立，新设分立公司甲公司。

在分立前，B公司已有专人负责该花园项目所享有的物业，并配置了一定的人员进行跟踪管理，目前B公司正在招标装修公司。分立时B公司将负责该花园项目的相关人员一并转入甲公司。经A公司董事会决议通过，拟分立后由A公司直接持有甲公司100%股权，由甲公司作为主体将该物业进行装修后对外出租经营，日后在完成产权登记或条件具备的情况下，根据市场情况择机出售。

解答：

1、本案例中，B公司将“某花园项目”所享有的物业通过分立方式移交给甲公司，所移交的物业构成“单一资产实体”。如“[问题3-2-1](#)（收购‘单一资产实体’是否构成业务合并）”所述，该物业不构成“业务”。因此，对新设的甲公司而言，应作为资产收购而不是业务合并进行会计处理。

2、会计处理：

（1）被分立公司 B 的账务处理，按分立出去的资产、负债的账面价值分别减少资产、负债，同时冲减“资本公积”，根据最终的分立方案确定是否减少实收资本。

（2）对于新设甲公司的会计处理，由于这类情况属于“投资者投入固定资产”（或无形资产、投资性房地产），故应按照投资合同或协议约定的价值确定入账价值，但合同或协议约定价值不公允的除外。相应按照分立方案确定的甲公司实收资本金额贷记“实收资本”科目，差额贷记“资本公积”科目。

（3）、实际控制人 A 公司，按照分立的各项资产、负债的账面价值，调整对甲公司、B 公司的长期股权投资，可处理为：

借：长期股权投资——甲公司

贷：长期股权投资——B 公司

结论基础：

2018 年 10 月，IASB 发布了《业务的定义（对〈IFRS 3——企业合并〉的修订）》，该修订澄清了业务的定义，旨在帮助主体确一项交易应当作为合并还是资产收购进行会计处理。鉴于最新指引已经发布，因此有必要对照最新指引重新考虑此处问题。

如修订后《国际财务报告准则第 3 号：企业合并》（以下简称 IFRS 3）所述：

1、（B8 段）尽管业务通常具有产出，但一组活动和资产的集合要构成业务，并不需要具有产出。为达到业务定义所界定的目的，能被经营和管理的一组活动和资产的集合，需要两项必备要素——投入和作用于这些投入的过程。但是，为构成业务，一组活动和资产的集合必须至少包含一项投入和一项实质性过程，以共同对创造产出的能力具有重大贡献。

2、（B8A 段）如果获得的一组活动和资产具有产出，则持续产生收入本身并不表明已经获得了投入和实质性过程。

3、（B12C 段）如果一组活动和资产在收购日具有产出，则当所取得过程（或过程组合）应用于所取得的投入，属于以下情况时，才被视为实质性的：

（1）其对持续产生产出的能力至关重要，且所取得投入包含了执行该过程（或过程组合）所必要的技能、知识或经验的有组织员工；或者

（2）其对持续产生产出的能力具有重大贡献，并且：

①其被视为独特和稀缺的；或者

②其在不耗费重大成本、效益，或延迟持续生产产出的能力的情况下无法被替代。

4、（B12D 段）以下额外讨论进一步支持了第 B12B 段和第 B12C 段：

（1）所取得的一项合同属于投入而不是实质性过程。但是，所取得的合同可能可获取有组织的员工，例如，用于外包财产管理或外包资产管理的合同。主体应当评价通过该合同可获取的有组织员工，是否代表了一项主体所控制，从而已取得的实质性过程。在作出该评价时应考虑的因素包括合同期限及更新条款。

（2）所取得的有组织员工难以替代，可能表明所取得的有组织员工代表了对创造产出能力至关重要的一项过程。

（3）例如，如果过程（或过程组合）对于所有所取得的创造产出的过程都是辅助或次要的，则其不是至关重要的。

5、B7A、B7B 两段增加一项可选择的集中度测试，允许简化对所取得的一组活动和资产是否构成业务的判断。（1）如果满足集中度测试，一组活动和资产被确定为不构成业务，不需要进一步评价；（2）如果不满足集中度测试，或者主体选择不采用该测试，则主体应当执行第 B8～B12D 段的评价。

其中，B7B 段的基本原则是：“如果所取得总资产实质上全部的公允价值是集中于单项可辨认资产或类似的可辨认资产组合，则满足集中度测试。”

对照上述规定，在本案例中：

1、如果选择采用 B7B 段的集中度测试，则由于本案例中分出不动产的作价金额就相当于该不动产本身的公允价值，故满足 B7A～B7B 段的“集中度测试”，从而认定为不构成业务，对新设的甲公司而言，其取得这些不动产认定为资产购买而不是业务合并。

2、如果选择不采用集中度测试，而是对照第 B8～B12D 段执行评价，则分析过程如下：

（1）该组房屋用于出租，可获取租金收入，因而具有产出。相应地，需要进一步分析是否具有“实质性过程”。

（2）如背景资料所述，“在分立前，B 公司已有专人负责该花园项目所享有的物业，并配置了一定的人员进行跟踪管理，目前公司正在招标装修公司。分立时公司将负责该花园项目的相关人员一并转入甲公司”，因此，需要对照 B12C、B12D 两段中的指引，评价这些人员所从事的工作是否满足“实质性过程”的条件。我们理解，如果这些人员所从事的工作对保证出租物业持续获取租金现金流入至关重要，且具有不可替代性（此类人力资源具有独特性和稀缺性，在不耗费重大成本、效益，或延迟持续生产产出的能力的情况下无法被替代），则可以认为具有“实质性过程”，从而该房屋出租构成“业务”。类似案例可参考《业务的定义（对〈IFRS 3——企业合并〉的修订）》英文原文中的“Example A—acquisition of real estate”中的“Scenario 3”（第 IE83～IE86 段）。需要特别强调的是：尽管该举例中最终的结论是构成“业务”，但我们理解，本案例中由于对该业务估值时只考虑了房产本身的价值，而未对运营团队的价值予以考虑，这一情况本身就表明该运营团队的“独特性”“稀缺性”“不可替代性”均不明显，因此我们更倾向于认为在本案例中运营团队的工作并不构成一项实质性过程，故我们仍倾向于对该房屋出租不构成“业务”的判断。即对新设的甲公司而言，其承接出租房屋及其运营团队，属于资产购买而不是业务合并。

2019 年 12 月，财政部发布了《企业会计准则解释第 13 号》（财会〔2019〕21 号），其中以问答形式回应了企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务的判断，其原文摘录如下。根据《企业会计准则解释第 13 号》第二条对本案例的分析过程和结论与上述

基于修订后 IFRS 3 下的相关内容完全一致。

该问题主要涉及《企业会计准则第 20 号——企业合并》(财会〔2006〕3 号,以下简称第 20 号准则)、《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》(财会〔2006〕18 号,以下简称第 20 号指南)等规定。

(一) 构成业务的要素。

根据第 20 号准则的规定,涉及构成业务的合并应当比照第 20 号准则规定处理。根据第 20 号指南的规定,业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合,该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合(以下简称组合)构成业务,通常应具有下列三个要素:

1. 投入,指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。

2. 加工处理过程,指具有一定的管理能力、运营过程,能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。

3. 产出,包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益,以及企业日常活动产生的其他的收益。

(二) 构成业务的判断条件。

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程,且二者相结合对产出能力有显著贡献,该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

企业应当考虑产出的下列情况分别判断加工处理过程是否是实质性的:

1. 该组合在合并日无产出的,同时满足下列条件的加工处理过程应判断为是实质性的:

(1) 该加工处理过程对投入转化为产出至关重要;(2) 具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工,且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入,例如技术、研究和开发项目、房地产或矿区权益等。

2. 该组合在合并日有产出的,满足下列条件之一的加工处理过程应判断为是实质性的:

(1) 该加工处理过程对持续产出至关重要,且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工;(2) 该加工处理过程对产出能力有显著贡献,且该过程是独有、稀缺或难以取代的。

企业在判断组合是否构成业务时,应当从市场参与者角度考虑可以将其作为业务进行管理和经营,而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

(三) 判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务,也可选择采用集中度测试。

集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时,可以选择采用的一种简化判断方式。进行集中度测试时,如果购买方取得的总资产的公允价

值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的,则该组合通过集中度测试,应判断为不构成业务,且购买方无须按照上述(二)的规定进行判断;如果该组合未通过集中度测试,购买方仍应按照上述(二)的规定进行判断。

购买方应当按照下列规定进行集中度测试:

1. 计算确定取得的总资产的公允价值。取得的总资产不包括现金及现金等价物、递延所得税资产以及由递延所得税负债影响形成的商誉。购买方通常可以通过下列公式之一计算确定取得的总资产的公允价值:

(1) 总资产的公允价值=合并中取得的非现金资产的公允价值+(购买方支付的对价+购买日被购买方少数股东权益的公允价值+购买日前持有被购买方权益的公允价值-合并中所取得的被购买方可辨认净资产公允价值)-递延所得税资产-由递延所得税负债影响形成的商誉

(2) 总资产的公允价值=购买方支付的对价+购买日被购买方少数股东权益的公允价值+购买日前持有被购买方权益的公允价值+取得负债的公允价值(不包括递延所得税负债)-取得的现金及现金等价物-递延所得税资产-由递延所得税负债影响形成的商誉

2. 关于单独可辨认资产。单独可辨认资产是企业合并中作为一项单独可辨认资产予以确认和计量的一项资产或资产组。如果资产(包括租赁资产)及其附着物分拆成本重大,应当将其一并作为一项单独可辨认资产,例如土地和建筑物。

3. 关于一组类似资产。企业在评估一组类似资产时,应当考虑其中每项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险等。下列情形通常不能作为一组类似资产:(1)有形资产和无形资产;(2)不同类别的有形资产,例如存货和机器设备;(3)不同类别的可辨认无形资产,例如商标权和特许权;(4)金融资产和非金融资产;(5)不同类别的金融资产,例如应收款项和权益工具投资;(6)同一类别但风险特征存在重大差别的可辨认资产等。

问题3-2-5(通过购买加盟店变更为直营店支付的成本如何确认)

问题:

通过购买加盟店变更为直营店支付的收购款项,应如何进行会计核算?

背景:

A公司主要经营零售(连锁)中药饮片、中成药。

2015年9月1日,A公司与自然人B签署加盟连锁合同书,开办加盟连锁店。根据加盟连锁合同书的约定,A公司对该连锁店实行统一采购、统一配送、统一装修形象、统一服装、统一质量管理、统一经营管理、统一培训、统一实行计算机网络化管理标准。同时协议约定:“.....甲、乙双方为各自独立的经营者和债权债务所有者,双方财务独立核算、自负盈亏.....,乙方加盟店经营场所的租金、工商管理费税、物业费及其他经营产生的各项费用

由乙方自行承担并按时支付……，如果乙方要退出加盟体系，应事先提前 2 个月通知甲方，甲方为乙方提供退出加盟证明，并拆除甲方商号的一切标识后，双方合作方可终止……”。合作经营有效期限 20 年，自 2015 年 9 月 1 日至 2035 年 8 月 31 日。

2016 年 4 月 2 日，A 公司与自然人 B 签署《加盟连锁合同书》补充协议，补充协议约定双方加盟连锁合作终止，A 公司收回自然人 B 经营的加盟连锁店的经营权及一切资产，包括品牌名、商标、证照、商品、固定资产、无形资产等。A 公司一次性向自然人 B 支付 68 万元收购价款，该收购价款包含商铺转让费 50 万元、库存商品 10 万元（系 A 公司原以买断方式配送）、固定资产 8 万元。

解答：

1、该项交易的性质判断及会计处理的基本原则

在特许经营协议存续期间，虽然 A 公司对加盟商实施统一采购、统一配送、统一装修形象、统一服装、统一质量管理、统一经营管理、统一培训、统一实行计算机网络管理等标准，但是“甲、乙双方为各自独立的经营者和债权债务所有者，双方财务独立核算、自负盈亏”，“乙方加盟店经营场所的租金、工商管理费税、物业费及其他经营产生的各项费用由乙方自行承担并按时支付”，如果乙方要退出加盟体系，也只需要“事先提前 2 个月通知甲方，甲方为乙方提供退出加盟证明，并拆除甲方商号的一切标识后，双方合作方可终止”。对照《会计学撮要 2015》中《〈企业会计准则第 33 号——长期股权投资（2014 年修订）〉实务操作指南》对“特许经营权是否导致特许人对被特许人拥有权力”的相关说明，本案例中的特许权并不导致 A 公司作为特许人拥有对被特许加盟店的权力，因此不导致对加盟店拥有控制权。因此，2016 年 4 月终止特许经营协议并收购加盟店的店铺和资产，将其变为直营，仍属于一项业务合并（取得对业务的控制权）。由于特许人和被特许人原先并非处于同一控制下，因此该事项属于非同一控制下的业务合并，对取得店铺的库存商品（虽然原先是购买方以买断方式配送给被购买方的）和固定资产，应按其于购买日的公允价值进行初始计量（本案例中可以认为库存商品和固定资产的账面价值接近于公允价值）。对 A 公司此前确认的配送这些商品的销售收入，不应作冲回处理。

2、对 50 万元“商铺转让费”的会计处理

对补充协议约定的 50 万元“商铺转让费”，应当区分其性质以进行合理的会计处理。我们理解，该 50 万元可能包括以下组成部分：

（1）如果商铺是业主（加盟商即自然人 B）自己拥有产权的，则其中包含了商铺产权的转让款；如果商铺是自然人 B 从外部以经营租赁方式租入，且租约在变更为直营后继续有效的，则属于一项“有利合同权利”的受让（favorable contract）；

（2）对原授予的特许经营权的收回，即“回购权”（reacquired right）。

在 IFRS 体系下，《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》中对非同一控制下企业合并所涉及的“有利合同权利”和“回购权”两项问题的处理有专门规定，在中国企业会计准

则体系对相关处理尚未作出明确规定的情况下，应参照相关规定予以处理。相关规定的英文原文和中文翻译如下：

(1) 对于“有利合同权利”：

B28 The acquirer shall recognise no assets or liabilities related to an operating lease in which the acquiree is the lessee except as required by paragraphs B29 and B30.

B28 如果被购买方是承租人，则购买方不应确认与经营租赁相关的资产和负债，本附录第 B29 段和第 B30 段规定的除外。

B29 The acquirer shall determine whether the terms of each operating lease in which the acquiree is the lessee are favourable or unfavourable. The acquirer shall recognise an intangible asset if the terms of an operating lease are favourable relative to market terms and a liability if the terms are unfavourable relative to market terms. Paragraph B42 provides guidance on measuring the acquisition-date fair value of assets subject to operating leases in which the acquiree is the lessor.

B29 购买方应确定被购买方作为承租人的各项经营租赁的条款是有利的还是不利的。如果经营租赁的条款相对于市场条款是有利的，那么购买方应确认一项无形资产，反之，如果相对于市场条款是不利的，则确认一项负债。本附录第 B42 段对被购买方作为出租人的经营租赁资产在购买日的公允价值计量提供了指南。

B30 An identifiable intangible asset may be associated with an operating lease, which may be evidenced by market participants' willingness to pay a price for the lease even if it is at market terms. For example, a lease of gates at an airport or of retail space in a prime shopping area might provide entry into a market or other future economic benefits that qualify as identifiable intangible assets, for example, as a customer relationship. In that situation, the acquirer shall recognise the associated identifiable intangible asset(s) in accordance with paragraph B31.

B30 可辨认无形资产可能与经营租赁相关：这可能被市场参与者愿意为该租赁支付价格所证明，即使条款与市场条款相同。例如，机场登机口的租赁或黄金购物区域零售摊位的租赁可能提供了进入市场的途径或其他未来经济利益，比如客户关系。在这种情况下，购买方应根据本附录第 B31 段确认相关的可辨认无形资产。

值得注意的是，“有利合同权利”这一表述是基于《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》，购买方与被购买方均不确认与经营租赁相关的资产和负债。在《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》生效之后，被购买方在租赁期开始日对该租赁确认了使用权资产和租赁负债时，若租约在购买日之后继续有效的，对购买方在购买日应对该租赁资产和租赁负债按公允价值重新确定并分摊合并对价（见 IFRS 3 第 28A、28B 段。自 IFRS 16 生效之日起，上述 B28、B29、B30 段被同步删除）。

与新发布的 IFRS 16 对应新增的 IFRS 3 第 28A、28B 段的英文原文和中文翻译如下：

28A The acquirer shall recognise right-of-use assets and lease liabilities for leases identified in accordance with IFRS 16 in which the acquiree is the lessee. The acquirer is not required to recognise right-of-use assets and lease liabilities for:

(a) leases for which the lease term (as defined in IFRS 16) ends within 12 months of the acquisition date; or

(b) leases for which the underlying asset is of low value (as described in paragraphs B3-B8 of IFRS 16).

28A 对于根据 IFRS 16 确定的、被购买方为承租人的租赁，购买方应确认使用权资产和租赁负债。对于以下情况，购买方不需要确认使用权资产和租赁负债：

(a) 租赁期（根据《国际财务报告准则第 16 号——租赁》所确定）在收购日起 12 个月内届满的租赁；或

(b) 低价值标的资产租赁（如 IFRS 16 第 B3-B8 段所述）。

28B The acquirer shall measure the lease liability at the present value of the remaining lease payments (as defined in IFRS 16) as if the acquired lease were a new lease at the acquisition date. The acquirer shall measure the right-of-use asset at the same amount as the lease liability, adjusted to reflect favourable or unfavourable terms of the lease when compared with market terms.

28B 购买方应以剩余租赁付款额的现值（根据《国际财务报告准则第 16 号——租赁》所确定）来计量租赁负债，视同在收购日的新取得该项租赁一样的处理原则。购买方对使用权资产的计量应与租赁负债相同，并根据租赁条件的有利或不利条件进行调整。

(2) 对于一项“回购权”：

29 The acquirer shall measure the value of a reacquired right recognised as an intangible asset on the basis of the remaining contractual term of the related contract regardless of whether market participants would consider potential contractual renewals when measuring its fair value. Paragraphs B35 and B36 provide related application guidance.

29 无论市场参与者在计量其公允价值时是否考虑了潜在的合同性续约，对于一项确认为无形资产的回购权，购买方应根据相关合同的剩余合同期限计量其价值。附录二第 B35 段至第 B36 段提供了相关的应用指南。

55 A reacquired right recognised as an intangible asset shall be amortised over the remaining contractual period of the contract in which the right was granted. An acquirer that subsequently sells a reacquired right to a third party shall include the carrying amount of the intangible asset in determining the gain or loss on the sale.

55 作为无形资产确认的回购权应在授予该回购权的合同的剩余合同期间内进行摊销。购买方后续将回购权出售给第三方的，在确定该项出售的利得和损失时应包括该无形资产的账面金额。

B35 As part of a business combination, an acquirer may reacquire a right that it had previously granted to the acquiree to use one or more of the acquirer's recognised or unrecognised assets. Examples of such rights include a right to use the acquirer's trade name under a franchise agreement or a right to use the acquirer's technology under a technology licensing agreement. A reacquired right is an identifiable intangible asset that the acquirer recognises separately from goodwill. Paragraph 29 provides guidance on measuring a reacquired right and paragraph 55 provides guidance on the subsequent accounting for a reacquired right.

B35 作为企业合并的一部分，购买方可能回购之前授予被购买方使用其一项或多项已确认或未确认资产的权利。类似权利的例子包括，在特许经营权协议下使用购买方商标的权利、或在技术授权协议下使用购买方技术的权利。回购权是购买方单独于商誉所确认的可辨认无形资产。第 29 段提供了计量回购权的指南，第 55 段提供了回购权后续会计处理的指南。

B36 If the terms of the contract giving rise to a reacquired right are favourable or unfavourable relative to the terms of current market transactions for the same or similar items, the acquirer shall recognise a settlement gain or loss. Paragraph B52 provides guidance for measuring that settlement gain or loss.

B36 如果产生回购权的合同条款相对于相同或类似项目的当前市场交易条款是有利的或不利的，则购买方应确认结算利得或损失。本附录第 B52 段提供了计量结算利得或损失的指南。

问题3-2-6（在被购买方不构成业务的情况下，取得其部分股权并对其形成控制时，购买方的会计处理）

问题：

在被购买方不构成业务的情况下，当购买方取得被购买方的部分股权并因此对被购买方具有控制权时，购买方应如何进行会计处理？购买方在其合并财务报表中是否应当将被购买方的其他股东按比例在被购买方的净资产中所享有的权益列报为少数股东权益？

本问题不涉及如何评价某一被购买方（子公司）是否构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》所指的“业务”的问题，仅仅讨论在被购买的子公司不构成业务的情况下，如何对该项收购业务进行会计处理和报表列报。

背景：

某公司 B 虽然具有独立法人资格,但其所拥有的资产不具备《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所规定的构成“业务”所需的“投入”和“加工处理过程”两项基本要素,因而不构成企业合并会计准则所指的一项“业务”。这种情况常见于房地产、采矿等行业中,因为直接转让房地产或者转让一项矿业权的税负可能较重,或者为了规避法律法规对直接转让资产的限制,因此转让方常常采用将其注入一个公司法人的架构内,再转让该公司股权的形式实现资产转让的目的。在这种情况下,被转让的标的公司的资产负债表上可能仅有一项价值较大的资产(例如,尚未进入实质开发阶段的土地使用权、探矿权或采矿权等),其余资产(如有)的价值很小,并且与该项主体资产之间缺乏有机联系,因此在股权转让的时点,标的公司自身并无业务活动。

A 公司取得了 B 公司 80%的股权, B 公司仅持有一幢房屋,因而在股权交易的时点并不构成一项“业务”。B 公司的另外 20%股权由非关联方 M 公司持有。

该幢房屋于股权转让日的公允价值为 200 万元,与 B 公司股权的整体公允价值一致。A 公司取得 B 公司 80%股权所支付的购买对价款是 160 万元(200 万元×80%)。该项交易安排并未导致 B 公司的各股东之间形成对 B 公司的共同控制,即少数股东 M 公司除了享有《公司法》所规定的作为 B 公司股东的一般权利以外,并无其他特殊权利。因此, A 公司在交易后可以控制 B 公司,包括对涉及 B 公司的财务、经营政策等相关活动的单方面决定权,例如该房屋的运作和营销模式、该房屋的再开发或出售等,而无需取得少数股东 M 公司的同意。

解答:

A 公司作为购买方,应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表(2014 年修订)》的相关规定,自购买日起将 B 公司纳入其合并财务报表范围,并就少数股东 M 按照股权比例在 B 公司的净资产中享有的权益份额,在合并财务报表上列报为少数股东权益。

A 公司应当将 B 公司所拥有的房屋的价值全额纳入其合并财务报表。如果 B 公司持有的资产多于一项,则 A 公司应当按照 B 公司所持有的各项资产于购买日的公允价值的相对比例,将取得 B 公司 80%股权所支付的对价(160 万元)分配到各项资产,再将该分配结果除以 80%,计算确定 B 公司所持有的各项资产于股权购买日在 A 公司合并财务报表层面的初始计量金额。

A 公司在其个别财务报表中,应编制如下会计分录记录其取得 B 公司 80%股权的交易:

借: 长期股权投资——B 公司	1,600,000
贷: 银行存款	1,600,000

A 公司在其合并财务报表中应编制如下合并抵销分录:

借: 固定资产	2,000,000
贷: 长期股权投资——B 公司	1,600,000
少数股东权益	400,000

A 公司合并财务报表中确认的购买日少数股东权益金额为少数股东在该资产的相对公允价值中所享有的份额（200 万元×20%）。

但是，如果在该项交易之后，A 公司与另一股东 M 公司通过协议安排，实现了对 B 公司的共同控制，则 B 公司将成为 A 公司的合营企业。此时，A 公司应根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》和《企业会计准则解释第 2 号》第三条的规定，采用权益法核算其对 B 公司的长期股权投资。

结论基础：

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》适用于母公司所控制的所有主体（子公司），而不论该子公司是构成企业合并会计准则所指的“业务”，还是仅仅系不构成“业务”的一项或一组资产。

在本案例中，由于 A 公司对 B 公司具有控制权，故 B 公司是 A 公司的子公司。相应地，A 公司必须按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》的相关规定，将 B 公司的全部资产和负债均纳入其合并财务报表，按该准则规定的合并抵销程序编制合并财务报表。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第三十一条将“少数股东权益”定义为“子公司所有者权益中不属于母公司的份额”。

在编制合并财务报表时，需对母公司和各子公司的财务报表中相同的报表项目逐行加总，抵销合并范围内各企业之间（主要是母公司对子公司）的长期股权投资，并根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》和《企业会计准则第 20 号——企业合并》的相关规定计算少数股东在子公司的净资产中应享有的份额（尽管《企业会计准则第 20 号——企业合并》本身并不直接适用于此类被购买方不构成业务的股权购买交易）。

由于该交易对 A 公司而言并不构成一项企业合并，所以 A 公司在编制合并财务报表时，不应执行《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解中规定的将企业合并成本分摊到各项可辨认资产和负债，以及确认商誉的相关程序，而是应当按照《企业会计准则讲解（2010）》第 309 页中的相关表述，“如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理”。因此，A 公司在该交易中不应确认商誉。同时，就 A 公司合并报表层面而言，于购买日对 B 公司的各项资产、负债进行初始确认，并且在初始确认时既不影响 A 公司或 B 公司的会计利润，也不影响应纳税所得额，故根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条和第十三条规定，即使按照前述“相对公允价值比例分配法”确定的 B 公司各项资产、负债在 A 公司合并报表层面的初始计量金额不同于其计税基础，从而导致产生应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异，也不应就这些暂时性差异确认递延所得税负债或者递延所得税资产。

在上述方法下，A 公司将其取得 B 公司 80% 股权所支付的对价按照 B 公司各项资产的相对公允价值比例分配至其各项资产，由此所得到的分配结果只是 B 公司各项资产在 A 公司合并财务报表层面应有的初始计量金额的 80%，因此还需要将分配结果除以 80%，才能求得这些资产的全部初始计量金额。相应地，这些资产的全部初始计量金额乘以少数股东在 B 公司中所占的股权比例，即为购买日的 B 公司少数股权初始计量金额。

问题3-2-7（企业合并类型的判断问题）

问题：

如何理解“同一控制下的企业合并”定义中的“非暂时性”标准？在判断一项企业合并是否构成同一控制下的企业合并时，是否必须同时满足参与合并各方在合并日之前和之后同处于同一最终控制方控制下的时间长度各不短于一年的要求？

背景：

根据国资委2010年5月20日《关于A集团公司与B集团公司重组的通知》，经国务院批准，A集团公司与B集团公司（两者原均为直接由国资委行使出资人职责的集团公司）实行联合重组，依法新设立C集团公司，A集团公司与B集团公司作为C集团公司的全资子公司。C集团公司于2010年7月28日注册成立。

为进一步优化联合重组后C集团公司的各项资源配置，提升集团整体竞争力，C集团公司成立后，即对下属上市公司——D公司（在C集团成立前原属于A集团）进行资产重组，将D上市公司的原有业务及相关资产置换出D公司，并将C集团下属三家子公司（在C集团成立前原属于B集团）的100%股权置换入D公司。该项重组的完成日（合并日）为2011年6月30日，距离C集团公司的注册成立日不满一年。

解答：

根据本案例的具体情况，上市公司D在C集团的主导下，取得三家子公司的控制权，尽管参与合并各方在交易前处于同一最终控制方控制下的时间短于一年，但鉴于该交易是在相同的最终控制方主导下完成的，且合并后各方的同一控制关系预期将会长期稳定存在，因此仍应界定为一项同一控制下的企业合并。

结论基础：

《企业会计准则第20号——企业合并》第五条规定：“参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。”该准则讲解进一步指出：“控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指1年以上（含1年）”；“同一控制下企业合并的判断，应当遵循实质重于形式要求”。

本案例中，参与合并各方在交易前后均属于同一最终控制方——C集团控制，因此上市公司D取得三家子公司的控制权的合并事项属于同一控制还是非同一控制下的合并，关键在

于界定是否符合会计准则对“同一控制下的企业合并”定义中的“控制并非暂时性”标准。对此我们认为，不应将《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南对“同一控制下的企业合并”的定义中的“非暂时性”标准简单地理解为“合并日前后各一年”，而应从对合并交易的经济实质的分析出发，体现出设置“同一控制下的企业合并”这一概念的本意。对于“同一控制下的企业合并”定义中的“非暂时性”（not transitory），应当理解为一项反规避条款，以防范将依据正常交易条款达成的企业合并通过故意构造交易的形式，将其“修饰”为一项同一控制下的企业合并交易，即参与合并各方只有在合并前后均很短的一段时间内是处于同一控制下的。相应地，对于控制是否为“非暂时性”的评估，应当同时考虑各方在交易前后均处于同一控制下的时间长短，而不能仅仅看交易之前或者交易之后各方处于同一控制下的时间长短。因此：（1）如果主体A将其已连续控制多年的主体B、C合并为主体D后，很快就把主体D予以出售，或者以其他方式丧失了对D的控制权，则该事实本身不能否认B、C合并为主体D不是一项同一控制下的企业合并；（2）如果主体A将其新近取得的主体B、C合并为主体D，但预计其后A对主体D的控制权将会长期稳定存续，则B和C合并为D也应视作一项同一控制下的企业合并。

上述结论与IFRIC的观点IFRIC Considerations— Item 3: ‘*Transitory*’ common control是一致的。IFRIC并未将“暂时性的同一控制”列入其议程，但得出结论认为：不能仅仅因为为了集团重组之目的设立一个新的主体，以便于将该集团的一部分予以出售，即认为该新主体的建立及其取得集团中拟出售的组成部分表明控制是“暂时性”的。尽管这一问题的关注点是在于有新主体参与这一事实，但这一决定确认了以下的观点，即意图出售并不意味着控制是暂时性的，并且“合并之前即已存在的对参与合并各方的控制”也是必须加以考虑的。

另外，2009年末，当时的财政部会计司司长刘玉廷在署名文章《严格遵守会计准则 提供高质量财务报告 认真履行社会责任》中提到：“近年来，企业合并会计已经成为会计准则执行中较为普遍的热点难点问题，其核心是涉及到大量的职业判断。比如，如何认定同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并，主要是看其是否完全按照公平公正的市场交易规则自愿达成，如果交易实质上属于符合市场交易规则自愿达成的，通常属于非同一控制下的企业合并；反之，如果交易不属于自愿达成的，就属于合并双方资产、负债的简单整合，一般应当认定为同一控制下的企业合并”。

在实务中，判断某项企业合并是否属于同一控制下的企业合并，主要考虑是在达成合并协议时，合并双方是否处于同一控制下，以及该合并协议是否系在双方共同母公司的主导下达成的，更多地体现双方共同母公司的意志，是双方共同母公司控制范围内的经济资源整合。同时，对于“非暂时性”的考虑，既要考虑合并之前处于同一控制下的时间，也要考虑合并之后预期将处于同一控制下的时间。

在本案例中，由于该项资产重组是在双方共同的母公司——C集团公司的主导下进行的，其目的是优化集团内部资源配置；同时在重组完成后可预期的未来，参与合并各方都将处于

C集团公司的最终控制下，因此该控制是非暂时性的。因此，基于上述考虑，可以认可该项交易为同一控制下的企业合并。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-5 同一控制下企业合并的认定”：

二、新设主体取得集团内其他公司控制权的交易

某些交易中，集团出于内部重组目的设立一个新主体，新主体作为合并方取得同一集团内其他部分公司的控制权，且集团拟短期内将新主体对外出售。在这种情况下，新主体取得集团内其他公司控制权的交易能否作为同一控制下的企业合并处理，取决于新主体的合并财务报表是作为原控股股东的延伸还是作为新控股股东的延伸。如果集团内部重组交易完全由原控股股东主导，无论其在一年内能否成功将新主体出售，该重组交易均不会被撤销，则新主体的合并财务报表作为原控股股东的延伸，按照同一控制下企业合并处理较为合理。反之，如果该重组交易与原控股股东后续丧失对新主体的控制权的交易互为前提，构成“一揽子交易”，若原控股股东最终未将新主体成功出售，新主体取得集团内其他公司控制权的交易将全部撤销的情况下，则新主体的合并财务报表作为新控股股东的延伸，按照非同一控制下企业合并处理较为合理。

问题3-2-8(家族内成员之间转让股权形成的企业合并是否可以认定为同一控制下合并)

问题：

家族内成员之间转让股权形成的企业合并，是否可以认定为同一控制下合并？

背景：

2007年11月19日，A公司与自然人B签订股权转让协议，收购自然人B名下的C公司80%的股权，收购价格按C公司注册资本总额300万元的80%计算，共计240万元，并于当日支付了股权转让价款。2007年11月20日C公司完成工商变更登记手续。上述收购企业合并基准日为2007年11月20日，C公司80%股权对应的净资产账面价值为4,133,959.05元。自然人B为A公司实际控制人自然人D之母亲。

解答：

仅仅是购买方和被购买方的控股股东属于同一家族，尚不能表明两者必然属于同一控制。在认定属于同一家族的不同成员控股的企业之间的合并是否属于“同一控制下的企业合并”时，需考虑的因素包括但不限于：家族成员之间经济利益的相互独立程度；家族成员之间的关系和行为习惯；等等。

一般掌握的原则是：

1、不能仅仅根据相关企业属于同一家族的成员所控制，就认为相关的企业合并属于同一控制下的企业合并。

2、即使是夫妻分别控制的企业之间的合并，也可能由于夫妻之间就婚内财产关系的约定，导致双方在财产权属关系方面互相独立，导致不一定构成同一控制下的企业合并。

3、必要时，相关家族成员可通过签订一致行动协议、表决权委托协议等明确同一控制关系。

4、目前证监会和交易所通常要求对“实际控制人”披露到个人而不是一个家族，控制权在家族成员之间的转移也可能导致不符合《首次公开发行股票并上市管理办法（2018年修订）》（证监会令第141号）、《首次公开发行股票并在创业板上市管理办法（2018年修订）》（证监会令第142号）中规定的“实际控制人没有发生变更”这一基本发行条件。

在本案例中，根据上文“背景”提供的信息，转让前后涉及的属于同一家族的股东主要是实际控制人的母亲。但通常理解，判断是否存在同一控制的主要依据是所涉及各方之间的经济利益互相独立的程度，而不是个人关系的亲疏远近。成年的家族成员之间经济利益彼此独立的可能性较大，因此不能仅仅因为A公司的实际控制人D和C公司的实际控制人B之间是母子关系，即认为A公司收购C公司的股权必然构成同一控制下的企业合并。

根据证监会发行监管部和创业板发行监管部目前的监管政策把握口径，对于“同一控制”的认定基本上是从严的。一般亲属、兄弟姐妹所控制的企业之间的合并，不作为同一控制下的企业合并。代持归位一般不认为是同一控制下的企业合并。

因此，在通常情况下，本案例被认定为非同一控制下合并的可能性显著大于被认定为同一控制下合并的可能性。

结论基础：

根据《企业会计准则第20号——企业合并》第五条规定：“参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。”该准则应用指南第三条对上述概念作了进一步阐述：“同一方，是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者；相同的多方，通常是指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者；控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指1年以上（含1年）。”同时指出：“同一控制下企业合并的判断，应当遵循实质重于形式要求。”

在IFRS体系下，《国际财务报告准则第3号——企业合并》中认为，如果合同约定多个个人股东必须在表决时采取一致行动，则这些一致行动人作为一个整体可以同时参与合并各方施加控制。此类一致行动约定通常以书面形式达成，但也可能以非书面形式达成。但是，如果该约定不采用书面形式，则必须有证据清楚地表明其存在，这在很大程度上取决于每个案例的事实和情况。

家庭成员之间基本不可能存在关于一致行动关系的书面协议。但是，对于《企业会计准则第36号——关联方披露》中定义的“关系密切的家庭成员”而言，他们之间的密切关系

通常带来的影响可能表明非书面约定存在，但并不是必然的。如父亲可能基于其法定监护人身份代表其未成年子女采取行动；在家族中德高望重的家长可能可以利用其对家族内其他成员的高度影响力，保证已成年的家庭成员采取一致行动。但是，必须获取充分的证据以支持这一点。如果有证据表明家庭成员实际上分别采取不同行动（例如，在股东大会或董事会表决时投票不一致），由于他们未采取一致行动来控制参与合并各方，在这种情况下的企业合并就不是“同一控制下的企业合并”。

如果家庭成员不是“关系密切的家庭成员”，他们之间的相互影响力就可能比“关系密切的家庭成员”之间小得多。如由于成年兄弟姐妹之间一般相互影响力较小，因此关于一致行动的非书面约定不大可能存在。因而可以假设不具有密切关系的家庭成员之间不存在一致行动关系，除非有充分证据表明他们并非互相独立，而是采取一致行动。

对于非关联方，必须有具备非常高度的证明力的证据表明他们采取一致行动，因而能够同时控制参与合并各方，从而证明非书面约定确实存在，以及该控制并非暂时性的。

《国际财务报告准则第3号——业务合并》附录B的B2段中指出：

如果根据合同安排，多人作为一个整体共同拥有控制企业财务和经营决策的权力，并能够据此从企业的活动中获取利益，则可以认定这些人作为一个整体拥有该企业的控制权。因此，当合同约定多人共同拥有决定每个参与合并实体的财务和经营政策的最终权力，并能够据此从各参与合并实体的活动中获取利益，而且该最终共同权力并非暂时性的时，则此情况下的企业合并不适用本准则。

关于“关系密切的家庭成员”的界定，《企业会计准则讲解（2010）》第三十七章第二节中给出了如下解释：“与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员，例如父母、配偶、兄弟、姐妹和子女等。判断与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员是否为一个企业的关联方，应当视他们在处理与企业交易时的互相影响程度而定。对于这类关联方，应当根据主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员对两家企业的实际影响力具体分析判断。”（见原书第632页）

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-5 同一控制下企业合并的认定”：

一、家族成员之间转让股权形成的企业合并

同一控制下企业合并的认定标准较为严格，一般情况下，家族成员之间的股权转让不能直接认定为同一控制下企业合并，除非基于交易的商业实质，依据实质重于形式的原则，能够将家族成员之间转让股权的交易认定为“代持还原”。所谓“代持还原”是指，其他家族成员此前虽然在法律形式上持有股权，但实质上是代某一特定家族成员持有，该特定家族成员享有股权相关的主要风险和报酬，本次股权转让使得交易的法律形式与实质相统一。“代

持还原”的认定，需要获取充分的证据，综合公司设立时的资金来源、交易股权对应的决策权的行使情况、交易价格的确定等因素进行判断。

问题3-2-9（由国家主导的控股企业合并是否属于同一控制下的企业合并）

问题：

由国家主导的控股企业合并是否属于同一控制下的企业合并？

背景：

XX省省委、省政府 2014 年 5 月发布的《关于深化国有企业改革的意见》提出要大力推进国有经济战略性调整，分类推进调整重组中明确提出：“支持产业相近、行业相关、主业相同的国有企业加快实施资源整合。……加快完成省铁路集团、A 工程咨询设计集团的组建”。

2013 年 12 月 11 日 XX 省人民政府《XX 省人民政府关于组建 A 工程咨询设计集团公司的批复》文件，同意整合 B 设计院、C 工程咨询公司、D 设备工程招标有限公司、E 成套招标有限公司，组建 A 工程咨询设计集团公司。2014 年 6 月 30 日，XX 省人民政府将省交通规划院整体划入 A 工程咨询设计集团有限公司，而省交通规划院根据《XX 省机构编制委员会关于省交通厅所属事业单位调整的批复》文件列入转企改制单位范围，并撤销了事业编制，但至今未完成转企改制工作。

XX 省国资委下发文件对各单位股权进行划转，且划转基准日均为 2014 年 6 月 30 日，划转股权的价值以经省国资委核准的资产评估结果为准，并作为国资委对 A 工程咨询设计有限公司的出资，具体情况如下表：

序号	单位名称	出资人	股权比例
1	B 设计院	省国资委	74%
2	D 设备工程招标有限公司	省国资委	100%
3	C 工程咨询有限公司	省国资委	100%
4	省交通规划设计院	原为省交通厅	100%
5	E 成套招标有限公司	省国资委	100%

解答：

根据中国证监会《上市公司执行新会计准则协调小组工作小组会议纪要》（2007 年第 2 期）：“根据会计部与财政部会计司协调会议精神，对同一控制条件下的企业合并的认定应把握从严控制原则，公司通常应将同一企业集团内部所进行的企业合并认定为同一控制条件下的企业合并；对于国家或地方国资委控制下的企业之间发生的企业合并，通常应按照个案实际情况进行认定。”

此外，2009 年末，财政部会计司原司长刘玉廷在署名文章《严格遵守会计准则 提供高质量财务报告 认真履行社会责任》中指出：“近年来，企业合并会计已经成为会计准则执

行中较为普遍的热点难点问题，其核心是涉及到大量的职业判断。比如，如何认定同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并，主要是看其是否完全按照公平公正的市场交易规则自愿达成，如果交易实质上属于符合市场交易规则自愿达成的，通常属于非同一控制下的企业合并；反之，如果交易不属于自愿达成的，就属于合并双方资产、负债的简单整合，一般应当认定为同一控制下的企业合并”。

但也需要指出：认定是否为“同一控制下的企业合并”应当依据企业会计准则，而不是证券监管或者其他监管规定。由于不同方面的规定出发点不同，当基于不同方面的规定对同一事项的判断出现差异时，就会计处理和报表列报、附注披露而言，应以基于会计准则得出的结论为准。

因此，由 XX 省省委、省政府《关于深化国有企业改革的意见》中的相关内容可以判断，A 工程咨询设计集团公司的组建是 XX 省政府对国有资产重新整合布局的大规模行动的一部分，而非重组企业之间按市场原则自愿谈判达成，国资委实质在此项交易中实施了控制，是交易的直接发起者和推动者，并非国有资产监管者履行合并方案审批职能。如无国资委的主导和控制，此项合并不能完成。就本案例而言，涉及的几家公司除省交通规划设计院外，均由当地国资委出资且实际控制，由各方的共同出资人即当地国资委决定将四家公司的股权无偿划转至 A 工程咨询设计集团公司，国资委系基于股东身份作出这一决定，该交易应不属于“符合市场交易规则自愿达成”，因此可视为同一控制下企业合并。

对于 B 设计院、D 设备工程招标有限公司、C 工程咨询公司而言，其划转批文中均明确“划转资产的价值以经省国资委核准的资产评估结果为准，并作为省国资委对 A 工程咨询设计有限公司的出资”，即另外三家企业是由省国资委以股权出资方式投入 A 工程咨询设计集团有限公司的，且经过了评估。在此情况下，如果作价金额（所增加的 A 工程咨询设计有限公司注册资本和实收资本金额）是按照该等目标企业于基准日（2014.6.30）的净资产评估值确定，则在 A 工程咨询设计有限公司的个别报表层面，对该三家公司的长期股权投资的初始确认金额也只能按照基准日评估值，以免出现个别报表层面资本公积出现借方余额，给人造成“出资不足”的印象。在 A 工程咨询设计有限公司的合并报表层面，应完整体现“同一控制下企业合并”的会计处理原则。

当地省政府将省交通规划院整体划入 A 工程咨询设计集团有限公司，代表对省交通规划院履行出资人职责的单位发生了变化（由省交通厅变为省国资委），应认定为一项非同一控制下的企业合并。但鉴于此类无偿划转通常并不经过评估，以及财政部会计司、证监会会计部等有关人士在一些公开讲课中透露的信息和与他们的沟通结果，对于此类涉及无偿划转的非同一控制下企业合并，合并方（划入方）可按照股权所在标的公司净资产账面价值的相应份额借记长期股权投资，同时贷记资本公积，但在合并方编制合并报表时不追溯调整合并日之前的数据。

问题3-2-10（非同一控制下企业合并的判断）

问题：

根据下文“背景”资料分析，C公司从E公司收购四家子公司是否属于同一控制下企业合并？

背景：

A公司（实际协议执行方为其旗下上市子公司D公司）与B公司于2011年9月签订战略合作协议，由B公司于2011年10月出资2,000万元设立全资子公司C公司，拟通过以下运作后由D公司收购C公司51%的股权。A公司和B公司无任何关联方关系。

E公司系B公司的相对控股子公司（B公司持有41%的股权，其他两家信托公司合计持股59%，但B公司可以实质控制E公司）。按照A公司与B公司战略合作协议的安排，E公司与C公司于2011年10月下旬签订了股权转让协议，E公司将其持有的四家子公司股权转让给C公司，双方签订的股权转让协议中约定的对价款总计为11亿元，C公司账面对E公司形成负债。截止2011年10月31日，相关股权转让已办理工商变更登记。

2011年11月，D公司以C公司及其四家子公司净资产的评估结果（评估基准日为2011年10月31日）作为D公司收购C公司51%股权交易的定价依据，向B公司收购C公司的51%股权。该次收购完成后，D公司将取得对C公司（包括C公司原先向E公司收购的四家子公司）的控制权。

2012年2月26日，D公司与B公司进一步签订了《关于C公司股权转让及合资合作合同》，明确了双方资产重组的具体安排。

2012年2月29日，D公司按照协议支付了2亿元。

2012年4月11日，办理完工商变更手续。

解答：

在本案例中，设立C公司，以及以该公司为平台进行一系列后续的资产注入、股权转让等重组交易，都是在《战略合作协议》和《股权转让及合资合作合同》中约定的一揽子交易，旨在实现一个共同的战略合作目的（由D公司实现对B公司所拥有的煤炭资源的控股），因此各步骤均属于互相关联的交易，应当作为一个整体进行会计处理。

在本案例中，虽然C公司设立时是B公司的全资子公司，B公司注入到C公司的相关矿产权益原先也都在B公司的控制之下，但是，该项资产注入是基于与A公司签订的协议进行的（实质上由非关联的双方共同决策），并非由B公司单方面决定或者主导的行为，这一点与通常意义上的同一控制下合并是不同的。因此，虽然C公司在这一阶段从法律形式上讲是B公司的全资子公司，但是就经济实质而言，C公司应当视作A公司的延伸，基于该交易的一揽子目的而事实上处于A公司的控制下，实质上是A公司为了实现对B公司的煤炭资源的控制而设立的不具有商业实质的壳公司。相应地，基于实质重于形式的原则，C公司从B公司取得相关煤矿的股权不属于同一控制下的企业合并，而应当根据被购并的煤矿是否构成《企业

会计准则第20号——企业合并》所指的“业务”，分别定性为资产购买或者非同一控制下的企业合并。C公司对该等煤矿企业的长期股权投资的初始计量不适用《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第五条第（一）项关于由同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始计量规定，而是适用该准则第五条第（二）项关于由非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始计量规定，或者第六条关于由企业合并以外的其他原因形成的长期股权投资的初始计量规定，即按照实际支付的合并对价或者购买对价的公允价值（而不是取得的被合并企业的账面净资产份额）确认为长期股权投资，不冲减资本公积。

问题3-2-11（是否属于同一控制下企业合并，以及合并报表的编制基础问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司取得B公司控制权是否属于同一控制下企业合并？如果为同一控制下企业合并，那么自然人C、自然人D持有B公司100%股权，A公司只取得B公司60%的股权，A公司合并报表应该如何处理？

背景：

B公司由自然人C、自然人D（夫妻二人，同时也是A公司的创始人和实际控制人，两者属于一致行动人）于2011年11月投资设立。2012年2月A公司对B公司增资1,800万元，同时其他股东增资及转让股权后，B公司的注册资本为3,000万元。

截止2012年12月31日，A公司持有B公司60%股权，取得控制权。

B公司实收资本变化情况表：

科目名称	2012年年初余额		2012年累计发生额		2012年年末余额	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
实收资本		6,000,000.00	6,000,000.00	30,000,000.00		30,000,000.00
自然人C		4,800,000.00	4,800,000.00			
自然人D		1,200,000.00	1,200,000.00			
A公司				18,000,000.00		18,000,000.00
其他股东1				7,500,000.00		7,500,000.00
其他股东2				600,000.00		600,000.00
其他股东3				2,700,000.00		2,700,000.00
其他股东4				1,200,000.00		1,200,000.00

解答：

1、关于该交易对A公司而言是否构成同一控制下的企业合并

根据《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南规定，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。其中，该定义中的“控制并非暂时性”，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同

一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指 1 年以上（含 1 年）。

对于“同一控制下企业合并”定义中的“非暂时性”（not transitory），应当理解为一项反规避条款，以防范将依据正常交易条款达成的企业合并通过故意构造交易的形式，将其“修饰”为一项同一控制下的企业合并交易，即参与合并各方只有在合并前后均很短的一段时间内是处于同一控制下的。相应地，对于控制是否为“非暂时性”的评估，应当同时考虑各方在交易前后均处于同一控制下的时间长短，而不能仅仅看交易之前或者交易之后各方处于同一控制下的时间长短。因此：（1）如果主体 A 将其已连续控制多年的主体 B、C 合并为主体 D 后，很快就把主体 D 予以出售，或者以其他方式丧失了对 D 的控制权，则该事实本身不能否认 B、C 合并为主体 D 不是一项同一控制下的企业合并；（2）如果主体 A 将其新近取得的主体 B、C 合并为主体 D，但预计其后 A 对主体 D 的控制权将会长期稳定存续，则 B 和 C 合并为 D 也应视作一项同一控制下的企业合并。上述结论与 IFRIC 的观点 IFRIC Considerations— Item 3: ‘Transitory’ common control 是一致的。

基于上述考虑，虽然本案例中被合并方 B 公司截至被合并时点设立尚不足一年，但由于被合并方 B 公司自其设立日起就始终处于实际控制人自然人 C、自然人 D 夫妻二人的控制下，并且预计合并完成后该项控制关系仍将长期稳定存在；合并方 A 公司也已较长时间处于同一实际控制人的控制下，且该控制并非暂时性的，因此该合并事项符合会计准则对“同一控制下企业合并”的定义。

2、关于本案例中同一控制下合并的合并报表编制基础

本案例中，实际控制人最初持有被合并方 B 公司的 100% 股权，经过增资扩股和股权转让后，重组完成后，合并方 A 公司对该被合并方的持股比例为 60%。基于权益结合法的基本原理是站在最终控制方的角度考虑这一基本点，即同一控制下企业合并的权益结合法实质上是把最终控制方合并报表层面的相关会计处理“下推”到合并方的合并报表层面，本案例中按照同一控制下合并的原理对前期比较合并报表进行调整时，应视同合并日（2012 年 2 月）之前被合并方的股东权益和损益均归属于母公司股东（具体体现为实际控制人 C、D），无少数股权；到 2012 年 2 月增资扩股及股权转让后，引入了少数股东，占重组后被合并方股权的 40%，相当于在重组完成日部分处置被合并方的股权但不丧失控制权，在合并报表层面体现为权益性交易，在 A 公司的合并报表层面，“为该项权益性交易在合并方的合并报表层面调整资本公积的金额”应按下列公式计算：为该项权益性交易在合并方的合并报表层面调整资本公积的金额 = 重组后（2012 年 2 月）被合并方账面净资产 × 60% - 重组前（2012 年 2 月）被合并方账面净资产 × 100% - 本公司的增资款（1,800 万元）。其中，重组后被合并方账面净资产 = 重组前被合并方账面净资产 + 重组中各方股东投入的增资款合计。

问题3-2-12（是否属于多次交易实现非同一控制下企业合并的判断以及在合并报表中的处理）

问题：

当购买方分多次向被购买方增资或购买其原股东所持股权时，如何确定这些交易是属于多次交易实现的非同一控制下企业合并（非一揽子交易），还是属于通过一揽子交易实现的非同一控制下企业合并？

背景：

A 公司原注册资本 500 万元，2013 年 6 月 B 集团（交易前与 A 公司无任何关联方关系）认缴 A 公司注册资本 510 万元，2013 年 6 月 27 日出资到位 310 万，其中 300 万为新增出资，10 万为购买原股东股权。2013 年 6 月 27 日 A 公司增资后实收资本变更为 800 万元，B 集团此时实际出资比例占实收资本的 38.75%，约定余款 200 万缴纳时间为 2013 年 11 月 28 日。2013 年 11 月 28 日，B 集团按约定缴纳剩余出资 200 万元，A 公司的注册资本及实收资本变更为 1,000 万元，其中 B 集团持有比例为 51%。

问题是：B 集团合并 A 公司是否属于通过多次交换交易实现非同一控制下企业合并？

解答：

1、是否属于通过多次交易完成的非同一控制下企业合并

此问题的关键是判断：（1）2013 年 6 月 27 日和 11 月 28 日的两次增资是否构成“一揽子交易”（对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条规定判断）；（2）在这两次增资的间隔期间，B 集团对 A 公司持股 38.75%，能否据此对 A 公司实施控制，即有权主导 A 公司的相关活动，并据此享有可变回报，并可利用其权力影响该可变回报。

具体分为以下三种情况：

（1）如果认定两次交易构成“一揽子交易”的，则不属于“通过多次交易完成的非同一控制下企业合并”，该交易属于一次性完成的企业合并（只是分期支付价款），购买日为 2013 年 11 月 28 日第二次增资完成后。

本案例中判断两项交易是否构成“一揽子交易”应考虑的因素包括（但不限于）：是否在第一次交易前，双方即已签订总体框架协议，明确了交易应达到的最终目标，并对交易的步骤和各步骤的时间等作出了相应的安排；两项增资的后果是否互相影响，例如假设第二次增资未如期注入，是否可能导致第一期增资和受让的股权需退出并恢复到第一次交易前的状态；等等。

（2）如果认定两次交易不构成“一揽子交易”，但在 6 月 27 日的股权转让和增资交易完成后，B 集团即已取得对 A 公司的控制权的，则不属于“通过多次交易完成的非同一控制下企业合并”，该交易的购买日为 2013 年 6 月 27 日第一次增资和股权转让交易完成后，后续第二次增资属于收购少数股权。

（3）如果认定两次交易不构成“一揽子交易”，但在 6 月 27 日的股权转让和增资交易完成后，B 集团尚未取得对 A 公司的控制权，直到 11 月 28 日第二次增资交易完成后才

取得对 A 公司的控制权的，则属于“通过多次交易完成的非同一控制下企业合并”，该交易的购买日为 2013 年 11 月 28 日第二次增资交易完成后。

2、于 2013 年 6 月 27 日 B 集团是否能够控制 A 公司

购买日的确定需要结合《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》第二条和《企业会计准则讲解（2010）》第 324 页所述的五项条件，考虑在 2013 年 6 月 27 日 B 集团是否能够实质控制 A 公司。如上述（2）（3）两种情形所述，在排除属于“一揽子交易”的前提下，如果满足相关要求，以 2013 年 6 月 27 日为购买日，从该日起（实务中可从 2013 年 7 月 1 日起）将 A 公司纳入 B 集团的合并范围；如果到 2013 年 11 月 28 日才满足上述要求的，则应自 2013 年 11 月 28 日起（实务中可从 2013 年 12 月 1 日起）将 A 公司纳入 B 集团的合并范围。

3、如果能够以 2013 年 6 月 27 日作为购买日（上述情形（2））

B 集团在购买日编制合并报表时，应按照 38.75%的比例计算其在 A 公司于 6 月 27 日的可辨认净资产公允价值中所享有的份额，据此计算商誉或计入当期损益的金额；以及按 38.75%比例计算其于 6 月 27 日至 11 月 28 日期间内的损益和其他权益变动中所享有的份额。后续 11 月 28 日第二次增资到 51%时，按购买少数股权处理。但双方的协议中对此另有约定的除外。

4、如果不能以 2013 年 6 月 27 日作为合并日（上述情形（1）、（3））

如果确定以 2013 年 11 月 28 日为购买日的，则应在该购买日进行企业合并的会计处理，并自该日起将 A 公司纳入 B 集团的合并报表范围。

如果在 2013 年 6 月 27 日 B 集团不能控制 A 公司，但可以对产生重大影响的（上述情形（3）），则应在个别报表中按实际出资比例 38.75%对 A 公司进行权益法核算，直至 2013 年 11 月 28 日出资 200 万元到位并据此可对 A 公司实现控制时，将 2013 年 11 月 28 日作为购买日编制合并报表。此时，B 集团个别报表层面的会计处理按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第二款规定执行，合并报表层面的会计处理按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条规定执行。

问题3-2-13（分次收购公司及执行新准则相关问题）

问题：

如下文背景资料所述，B 公司收购 C 公司是否构成分步实现非同一控制下企业合并？如何进行会计处理？

背景：

A 公司注册成立于 2007 年 11 月，申请设立登记的注册资本为 180 万美元，其中 B 公司认缴的注册资本为 80 万美元，另外 100 万美元由 C 公司认缴（C 公司最终控制人是 B 公司最终控制人之妹，其妹已加入外国籍）。2007 年 11 月，B 公司将原值 2,587,966.56 元、

净值 2,449,505.26 元的与生产保健品、日用品等生产线相关的机器设备、车辆、电子设备等实物资产用于对 A 公司出资，该等实物资产的评估原值为 2,532,971.70 元、净值为 2,432,206.16 元；按当日汇率折算后的出资金额为美元 26.67 万元。2008 年 1 月 B 公司以货币对 A 公司出资 53.33 万美元。A 公司于 2009 年 2 月新增注册资本 220 万美元，全部由 C 公司认缴。截至 2013 年 6 月 30 日，A 公司的注册资本为 400 万美元，实收资本为 258.849916 万美元，其中 B 公司认缴注册资本 80 万美元，实际出资 80 万美元。B 公司对 A 公司的认缴注册资本 80 万美元占注册资本 400 万美元的比例为 20.00%；实际出资 80 万美元占其实收资本 258.849916 万美元的比例为 30.91%。

B 公司 2013 年 1 月 3 日同 C 公司签署股权转让协议，C 公司同意将其持有的 A 公司 69.09% 的股权连同与之相关的全部权利义务转让给 B 公司，转让价款为 76 万加元。2012 年 12 月 27 日，B 公司已经支付了相当于人民币 510 万元的收购款，且向工商行政管理局提交了工商变更申请，2013 年 1 月 6 日正式受理工商变更，改选了董事会成员等，收购行为完成。

解答：

（一）本案例首先需要确认企业合并的性质：从“C 公司最终控制人是 B 公司最终控制人之妹，其妹已加入外国籍”这一点来看，B、C 公司的最终控制人不是同一人，虽然系兄妹关系，但一般来说兄妹之间利益也是独立的，这与其国籍无关。因此，判断其属于非同一控制下企业合并的可能性相对较大。另外，因为 B 原持有被合并公司的 30.91% 的股权，再次收购应为分步实现的非同一控制下企业合并。

（二）分步实现的非同一控制下企业合并的会计处理：在该项交易应界定为非同一控制下企业合并的前提下，相应的准则依据为《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第二款（个别报表层面）和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条（合并报表层面），应注意购买方的合并报表和个别报表层面的处理原则有所不同。即：（1）个别报表层面，构成了从权益法到成本法的转换，在个别财务报表中，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；（2）在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；**购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期投资收益。**注意，若企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》，则加粗部分应改为“购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理”。

个别报表和合并报表中提及的“与被投资方单位直接处置相关资产或负债相同的基础”是指：

企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》时，购买日之前的股权投资分类为可供出售金融资产、公允价值波动计入其他综合收益的，或者购买日之前的股权投资以权益法核算，因被投资方持有可供出售金融资产按照公允价值计量而投资方按照持股比例确认的其他综合收益，无论购买方个别报表还是合并报表中，该类其他综合收益都转入购买日当期的投资收益。

企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》时，购买日之前的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，该金融资产在购买日的公允价值与账面价值之差、以及累计计入其他综合收益的部分均在购买日计入留存收益；购买日之前的股权投资以权益法核算，因被投资方持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，投资方按照持股比例确认其应分享的部分计入其他综合收益的，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理。例如 A 公司此前持有联营企业 B 公司 20% 的股权，账面确认的对 B 公司长期股权投资账面价值中包含其他综合收益 12 万元。B 公司其他综合收益的形成原因为：（1）持有的国债投资分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（其他债权投资），确认了 20 万元其他综合收益；（2）持有的三无权益性投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（其他权益工具投资）确认了 40 万元的其他综合收益。则当 A 公司继续取得 B 公司剩余 80% 的股权形成非同一控制下企业合并时，累计确认的其他综合收益中 4 万元（20 万×20%）计入购买日当期损益、8 万元（40 万×20%）在购买日计入留存收益。

问题3-2-14（投资行为的经济实质判断）

问题：

根据下文背景资料所述，A 公司如何判断其所持有的对 C 公司股权投资的经济实质，如何核算对 C 公司的投资？

背景：

A 公司与 B 公司签订合作经营协议，约定由 A 公司出资 2,550 万元、B 公司出资 2,450 万元组建 C 公司，A 公司占比 51%。双方另行签订借款合同，按合同约定，A 公司的出资款由 B 公司法定代表人以借款的形式支付给 A 公司，A 公司在收到该借款后将其投入 C 公司作为出资，以 A 公司持有的 C 公司 31% 的股权作为质押，且质押期间由 B 公司享有与该部分质押股权相关的表决权、分红权等股东权利。同时双方签订委托经营协议，约定 C 公司日常经营由 B 公司负责，且 A 公司在该项投资中不承担被投资企业的经营亏损等损失，如果 C 公司发生经营亏损，则以 A 公司投资总额 2,550 万元为上限，B 公司承担 A 公司的损失，即按照亏损额相应免除 A 公司向 B 公司法定代表人所借的款项。

本案例中 A 公司为网站运营商，拥有经济信息发布相关资质和网络平台；C 公司从事经济信息发布业务，其信息发布使用 A 公司的平台。

解答：

1、根据上文背景分析，首先 A 公司的出资是向 B 公司法定代表人借款的，同时借款期间，A 公司将其投资 C 公司所占 31% 的股权质押给 B 公司，并在质押期间让渡了该 31% 股份相关的分红权等股东权利。其次从委托经营管理协议来看，实质的日常经营都是由 B 公司负责，而 A 公司只是配合，即被投资企业的财务和经营政策完全由对方决定（从《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》的角度，则是被投资企业的相关活动完全由对方主导，A 公司不具有主导被投资方的权力）。同时，A 公司在该项投资中也不承担被投资企业的经营亏损等损失。所以从实质控制的角度来看，对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》中的“控制”定义和判断标准，A 公司不具备对 C 公司的控制权，不能合并 C 公司的报表。

会计上的处理应遵循“实质重于形式”的要求，从经济实质来看，在上述投资中，更倾向 A 公司代持了部分股份，由于 31% 股权质押给了 B 公司，A 公司实际享受的风险和报酬仅有 20% 的部分。具体的会计处理可能要进一步视双方对于具体收益的分配、A 公司在合作期内是否有与平台相关的服务承诺以及是否判定出资款即为 A 公司的平台使用费而定。例如，该交易的经济实质可能被认定为：A 公司以无偿取得 C 公司的 20% 股权为对价，让渡相关媒体平台的使用权，如果是，则可能需要根据《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》关于让渡资产使用权收入的确认和计量的相关规定（《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下根据授予知识产权许可的确认和计量的相关规定），将该 20% 股权的公允价值（在新公司设立日的公允价值为 1,000 万元）在合作期内分期确认为让渡资产使用权收入（《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下一一次性或在合作期内分期确认授予知识产权许可收入）。

问题3-2-15（新设合并中新设公司的账务处理）

问题：

1、新公司设立财务账簿的时间是否应该是工商行政管理局核发的营业执照上的成立时间？

2、根据下文“背景”资料分析，合并新设的 E 公司如何进行账务处理，各解散公司评估日后发生的业务如何进行账务处理？。

背景：

某四个自然人作为发起人，根据 2010 年 11 月 12 日签署的《A 公司股东会关于公司合并设立股份有限公司的决议》、《B 公司股东会关于公司合并设立股份有限公司的决议》、《C 公司股东会关于公司合并设立股份有限公司的决议》、《D 公司股东会关于公司合并设立股份有限

公司的决议》合并设立一家新股份公司，即E公司，合并各方解散，某评估所对截止2010年9月30日的各公司财务报表进行评估，评估净资产总额2,564万元，新设E公司的注册资本2,458万元，剩余部份计入资本公积，E公司取得工商行政管理局核发的营业执照成立时间为2010年12月31日，E公司于2011年度设置财务账簿。

解答：

1、根据《税收征收管理法实施细则》第二十二条规定：“从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照或者发生纳税义务之日起15日内，按照国家有关规定设置账簿。”因此本案例中E公司的建账日期不应晚于2011年1月14日。但无论建账日期为哪一天，其一旦建立账簿，就应在账簿中完整记载自其成立日起所真实发生的所有经济业务。

2、被合并的各公司的账务核算，应一直延续到新设合并完成，不再以各该原公司名义从事经营活动之日为止。2010年9月30日至合并完成日期间以原企业名义发生的经济业务，通常仍在原企业账面核算。

3、E公司在对该新设合并事项进行会计处理时，应关注重组前后各公司的股权结构和决策机制、股东（发起人）之间是否存在一致行动协议等因素，以确定新设的E公司的最终控制方，进而确定在整个合并的过程中哪些被吸收公司属于同一控制下的企业合并，哪些属于非同一控制下的企业合并，分别依据会计准则中适用的原则进行会计处理。无论参与合并各方是否均没有子公司（会影响E公司是否需要编制合并报表），E公司的个别报表和合并报表均不应模拟包含其设立日之前各年度 / 期间的财务状况和经营成果；但对各公司构成同一控制 / 非同一控制下企业合并的判断会影响E公司个别报表和合并报表层面对所涉及的各项资产的入账价值的确定。

问题3-2-16（合并日或股权转让日的判断）

问题：

《企业会计准则第20号——企业合并》中规定的合并日五项条件中“参与合并各方已经办理必要的财产权登记手续”，该项条件如何理解，完成工商变更手续是否为唯一条件？

类似地，企业处置所持长期股权投资时，在签订股权转让合同、修改章程和股东名册、办理工商变更登记三个时点中，选择哪一个作为股权转让时点较为妥当；或另有其他时点更为合理、准确？

解答：

会计上的合并日或购买日，是指取得对被合并方或被购买方的控制权的时点，即自该日起，合并方或购买方有权主导被合并方或被购买方的相关活动，通过参与被合并方或被购买方的相关活动而享有可变回报，并有能力运用对被合并方或被购买方的权力影响其回报金额。

会计上终止确认所转让的长期股权投资，相应确认股权转让收益的时点，应当是将该项投资资产所有权上的主要风险和报酬全部转移给购买方，不再对被投资企业享有股东权利和

承担股东义务，相应地该项投资不再能够为本企业带来经济利益的时点。

《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》第二条“合并日或购买日的确定”中所给出的合并日 / 购买日判断的五项标准中的第三项“参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续”并不是仅指工商变更登记。根据《公司法》第三十二条的规定，“公司应当将股东的姓名或者名称向公司登记机关登记；登记事项发生变更的，应当办理变更登记。未经登记或者变更登记的，不得对抗第三人”，即工商变更登记主要是用于确立该项股权变更对抗外部第三人的效力。但对于股权转让的双方——原股东和新股东而言，可以在股权转让协议中约定其他的“财产权转移手续”办理完毕的标志性事件（如被购买方的公章、账册等被移交给购买方派出的管理人员，等等），而不一定以标的企业办理完毕工商变更登记作为唯一的判断标准。如果新老股东在股权转让协议中约定以其他事件作为财产权转移生效的标志，则只要这种约定不违反法律法规的强制性、禁止性规定，在实践中也是可以获得认可的，关键是看与标的股权相关的剩余风险和报酬，以及相关的股东权利和义务从何时开始实质性地转移给新股东。

从法律角度而言，工商登记或者变更登记并非事前行政许可，而只是在相关交易或者事项发生后就发生后的事实情况向有关主管部门办理登记。根据《公司登记管理条例》第六十九条规定：“公司登记事项发生变更时，未依照本条例规定办理有关变更登记的，由公司登记机关责令限期登记；逾期不登记的，处以1万元以上10万元以下的罚款”。因此，股东变更后不办理变更登记，并不必然导致相关交易或者事项不具有法律效力（但不具有对抗第三人的效力）。因此，在实务中，可能出现企业合并的合并日 / 购买日或长期股权投资处置日早于被合并方或者被购买方（或被处置的目标企业）办妥工商变更登记之日的情况。

但是，对于企业在股权转让和变更之前依法必须取得的行政许可，如外商投资企业股权变更时商务、外汇等主管部门的批准；涉及国有产权转让时国资委的审核批准；涉及金融企业的较大股权转让时相关金融监督管理机构的核准；涉及上市公司收购时中国证监会的核准等，是股权转让交易得以合法进行的前提，在应获得而未获得行政许可的情况下发生的相关股权转让交易不具有法律效力，不受法律保护。因此，企业合并的合并日 / 购买日或长期股权投资处置日不可能早于该交易事项依法应当申请的行政许可全部获得主管机关批准或核准的最晚日期。我们理解，这也是《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》第二条把“企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准”作为确定合并日 / 购买日五项条件之一的主要原因。因此，企业管理层和注册会计师均应关注区分企业合并或股权处置的股权变更过程中所涉及的行政许可事项和登记事项的区别，及其对判断合并日 / 购买日或处置日的可能影响。

根据《公司法》第三十二条规定，记载于股东名册的股东，可以依股东名册主张行使股东权利。因此股东名册可以视作企业内部证明股东身份的内部证据（股东名册上的记名人可据此向公司主张权利或向公司提出抗辩）。其变更登记在判断合并日/购买日或处置日时应当

予以考虑。

因此，建议以同时满足以下条件之日作为合并日/购买日或处置日：

1、股权交易合同已经签署并生效。如果生效之前需经过有关主管部门批准的，应已完成相关批准手续并获得许可。

2、已经通过产权交易所完成了产权交易手续，获取产权转让交割单。

3、被投资企业已对其股东名册进行了变更登记。与标的股权对应的表决权、收益权等股东权利已经转移给合并方/购买方（受让方）享有，原股东（转让方）不再对此承担风险和享有收益。

4、股权转让价款金额、支付方式和支付时间等已经确定，受让方已经按照约定的进度支付受让价款，且已对尚未支付的款项的付款来源作好安排，没有证据表明受让方会违约从而导致该项交易被撤销或者转回。

5、预计目标企业最终完成工商变更登记不存在重大的法律障碍。

问题3-2-17（“付款超过50%”条款对合并日或购买日确定的影响问题）

问题：

在一项企业合并交易中，如果《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》所规定的判断合并日或购买日的五项条件中，除了“合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项”以外，其余四项条件均已满足，则应当如何考虑该情形对合并日或购买日确定的影响？

背景：

1、《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定：合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。

2、《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》进一步规定：同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：

（一）企业合并合同或协议已获股东大会等通过。

（二）企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准。

（三）参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。

（四）合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。

（五）合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。

3、《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章第三节对购买日的判断条件作出了进一步解释，其中对“合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能

力、有计划支付剩余款项”这一条的解释是：“购买方要取得与被购买方净资产相关的风险和报酬，其前提是必须支付一定的对价，一般在形成购买日之前，购买方应当已经支付了购买价款的大部分，并且从其目前财务状况判断，有能力支付剩余款项。”

解答：

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》规定，控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。因此判断控制权是否存在，最关键的是三个标准是否同时满足：（1）对被投资企业相关活动的决策具有单方面决定的权力；（2）据此从被投资企业的相关活动中获取可变回报；（3）投资方在整个安排中的角色是“主要责任人”而不是“代理人”。购买日即为这三个标准同时得以满足的日期。一般情况下，合并日或购买日就是与所转让的标的股权相关的表决权、利润分享权（或亏损分担义务）和净资产权益等股东权利和义务均转归新的控股股东的日期。

在判断合并日或购买日的五个标准中，股权转让款的支付是一项较为次要的条件。该条件的本意是确保合并方（购买方）在被合并方（被购买方）中已经拥有足够大的经济利益，从而使得该项交易发生转回或撤销的可能性很小。如果《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》规定的合并日或购买日判断条件中的其余四项均已满足，仅仅是股权转让款的支付未达到 50%，但有其他确凿证据表明在目前状况下，该交易撤销或转回的风险极小的（例如，对款项的支付方式、支付时间、相应的资金来源等均已作好安排，并且没有理由相信合并方或购买方会违约），则仅仅股权转让款支付不到 50% 不会影响控制权转移和合并日（购买日）的认定。

上述仅为一般情况下的分析。在实务操作中，还需要注意以下问题：

1、关注“收购存量股权”和“增资取得增量股权”两种不同合并方式下对收购款支付比例和增资款实缴比例考虑的区别。对存量股权的收购只是新老股东两方之间的交易，而增资则是新股东与被收购方之间直接发生交易，同时也涉及与被收购方的原股东之间进行间接交易。虽然前面的讨论认为股权转让款的支付情况相对而言属于较为次要的条件，但在涉及直接向被收购方增资以达到控制的案例中，增资款的实际缴纳情况相对较为重要，尤其是当被收购方的公司章程和股东协议中并未明确约定按认缴出资比例享有表决权和分红权的情况下，增资款的实缴情况将直接影响到收购方在被收购方中所享有的权益的量级。这是由于，一般理解，除非被收购方的公司章程和股东协议另有约定，就收购的存量股权享有股东权益更多地取决于该股权在新老股东之间的交割手续的办理情况，不一定取决于股权转让款的支付；但增资形成的增量股权的权益享有直接取决于增资款的实缴情况。当同时采用收购存量股权和增资两种方式合计持有超过被收购方 50% 股权时，应当关注收购方实际享有权益的股权占被收购方股权总额的比例。

例如，收购方向被收购方原股东收购 30% 的存量股权，同时通过增资持有被收购方 21%

的增量股权，合计持股 51%。在该案例中，不论存量股权转让款的实际支付情况如何，在增资款的实缴比例未达到 100%之前，收购方实际享有权益的比例均未达到 51%，此时即使已支付的股权转让款和已缴纳的增资款之和占合同约定的股权转让款和增资款之和的比例已超过 50%（例如已支付 80%的股权转让款，同时实缴增资款占应缴增资款的比例为 60%），一般也不能认为已取得对被收购方的控制权。但是，如果已办理 30%存量股权的交割（即使仅支付了少量的存量股权转让款，例如 20%），同时增资款的实缴比例已达到 100%，则实际享有权益的股权比例已达到 51%，此时再结合在被收购方股东会和董事会中的表决权比例，以及其他相关证据，可能相对容易接受已取得对被收购方控制权的结论。

2、关注相关法律法规规定的影响。例如，原外经贸部和原国家工商行政管理局于 1997 年发布的《〈中外合资经营企业合营各方出资的若干规定〉的补充规定》（外经贸部、国家工商行政管理局令[1997]第 2 号）规定：“对通过收购国内企业资产或股权设立外商投资企业的外国投资者，应自外商投资企业营业执照颁发之日起 3 个月内支付全部购买金。对特殊情况需延长支付者，经审批机关批准后，应自营业执照颁发之日起 6 个月内支付购买总金额的 60%以上，在 1 年内付清全部购买金，并按实际缴付的出资额的比例分配收益。控股投资者在付清全部购买金额之前，不能取得企业决策权，不得将其在企业中的权益、资产以合并报表的方式纳入该投资者的财务报表。”“中外合资经营企业的投资者均须按合同规定的比例和期限同步缴付认缴的出资额。因特殊情况不能同步缴付的，应报原审批机构批准，并按实际缴付的出资额比例分配收益。对中外合资经营企业控股（包括相对控股）的投资者，在其实际缴付的投资额未达到其认缴的全部出资额前，不能取得企业决策权，不得将其在企业中的权益、资产以合并报表的方式纳入该投资者的财务报表”。虽然该规定已于 2014 年 2 月 19 日被《国务院关于废止和修改部分行政法规的决定》（国务院令 第 648 号）决定废止，但仍然表明：在该规定被废止之前，在外国投资者收购境内企业控股股权的过程中，股权转让款的支付情况将会对被购买企业控制权的转移产生影响。在判断购买方是否已经取得被购买企业的控制权时，需要考虑此类法律法规规定的影响。

3、关注股权转让协议中是否约定了最终股权转让价款需根据实际支付时被购买方的净资产状况作相应调整的条款。如果最终确定股权转让款金额时，考虑了实际付款日之前的期间内标的公司净资产变动的因素，则可能表明该期间内与被转让的标的股权对应的损益和其他净资产变动仍然由原股东享有或承担，相应地可能表明在实际付款日之前被购买方的控制权可能尚未转移给购买方。

问题3-2-18（拆除红筹架构过程中收购WFOE股权的合并日确定）

问题：

基于下文背景描述，A 公司拆除红筹架构过程中收购 WFOE（B 公司）股权的合并日如何确定？

背景：

A 公司和 B 公司均受自然人甲最终控制。其中 A 公司为境内经营实体。原先 A 公司的实际控制人为了将 A 公司的经营业务实现境外红筹上市，搭建了相应的红筹架构，在该架构中，为了规避境内产业政策对 A 公司所处行业引入外资的限制，采用了常见的协议控制模式，设立外商独资企业 B 公司（即此处所指的 WOFE）作为将境内经营实体的利润转移到境外上市主体的管道公司。B 公司自身无实质性经营业务，但通过一系列协议控制 A 公司。即，该红筹上市架构可以简单表述为：实际控制人直接持有开曼公司 D（拟在境外上市的主体）的股权，开曼公司下设立香港公司 C，香港公司 C 在境内设立外商独资企业 B 公司，B 公司通过一系列协议控制境内经营实体 A 公司。

现实际控制人放弃了在境外上市的计划，拟直接以 A 公司作为上市主体，在境内 A 股上市。为此需要进行拆除原搭建的红筹架构的工作。在这一过程中，A 公司和 B 公司之间原有的控制协议均被解除，然后由 A 公司与 B 公司的直接股东——香港 C 公司签订股权转让协议，收购 B 公司的 100% 股权，将 B 公司变为 A 公司的全资子公司，股权收购价格为人民币 83,290,625.00 元，该收购事项已取得主管商务部门的批准。

A 公司和创始股东在为 A 股上市之目的引入境内战略投资者时，承诺在该战略投资者出资后 3 个月内完成收购 B 公司全部股权的相关工作，取得变更后的营业执照，并向 B 公司的股东支付全部股权转让价款。B 公司的股权转让价款在代扣代缴所得税后，全部汇至 B 公司的全资股东（香港 C 公司），进而汇至香港 C 公司的全资股东开曼 D 公司开立的独立银行账户，香港 C 公司和开曼 D 公司的独立银行账户的所有资金使用均需要经 E 公司和 F 公司（系当初在境外上市计划下引入的境外私募股权投资机构，持有开曼 D 公司的股权）分别指派的代表事先书面批准，开曼 D 公司收到的资金将全部被用于回购 E 公司和 F 公司所持有的开曼 D 公司股份。根据开曼 D 公司与 E、F 公司签订的股权回购协议约定，为了保护 E 公司和 F 公司的利益，在开曼 D 公司完成对 E 公司和 F 公司所持股权的回购（以股权回购款支付完毕为标志）之前，原有的红筹架构不得拆除。

解答：

如“[问题 3-2-17](#)（“付款超过 50%”条款对合并日或购买日确定的影响问题）”所述：

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》规定，控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。因此判断控制权是否存在，最关键的是三个标准是否同时满足：（1）对被投资企业相关活动的决策具有单方面决定的权力；（2）据此从被投资企业的相关活动中获取可变回报；（3）投资方在整个安排中的角色是“主要责任人”而不是“代理人”。购买日即为这三个标准同时得以满足的日期。一般情况下，合并日或购买日就是与所转让的标的股权相关的表决权、利润分享权（或亏损分担义务）和净资产权益等股东权利和义务均转归新的控股股东的日期。

在判断合并日或购买日的五个标准中，股权转让款的支付是一项较为次要的条件。该条件的本意是确保合并方（购买方）在被合并方（被购买方）中已经拥有足够大的经济利益，从而使得该项交易发生转回或撤销的可能性很小。如果《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》规定的合并日或购买日判断条件中的其余四项均已满足，仅仅是股权转让款的支付未达到50%，但有其他确凿证据表明在目前状况下，该交易撤销或转回的风险极小的（例如，对款项的支付方式、支付时间、相应的资金来源等均已作好安排，并且没有理由相信合并方或购买方会违约），则仅仅股权转让款支付不到50%不会影响控制权转移和合并日（购买日）的认定。

我们理解，本案例中的股权收购是发生在同一控制下的拆除红筹架构的重组，为A公司在境内IPO做准备，因而具有特殊性。根据本案例的具体情况，在考虑被合并方控制权转移问题时，除了按照前述问题解答中的提示，关注与被收购股权相关的被合并方经营决策权和收益权的转移以外，对股权转让款的支付问题可能要给予更大的权重。按照搭建红筹架构时的一般通用做法，本案例中的被收购方B公司（WFOE）很可能只是为了实现境内经营实体的利润向境外转移而设立的管道公司，其自身没有实质性的经营活动，这类WFOE股权本身的公允价值通常很小。在此情况下，境内经营实体A公司向香港C公司和开曼D公司支付远高于WFOE股权公允价值的股权受让款，并不是单纯的股权收购款，而更多地是用于向境外股东（两个境外私募投资者E公司和F公司）支付的投资退出款。如果实际控制人和两个外资基金股东之间达成的协议约定在两个外资基金股东收到投资退出款之前，目前的红筹架构仍应继续保持而不能实际拆除，则在两个外资基金股东实际收到投资退出款之前，因为交易过程尚未完成，交易目的尚未实现，故不认为A公司可以控制B公司。

另外，在A公司以B公司股权受让款的名义向C香港公司支付款项时，应依据实质重于形式的原则，将支付的收购价款超出B公司股权公允价值的差额部分作为股东的减资款处理，冲减A公司的资本公积，而不能计入其对B公司的投资成本。

问题3-2-19（被收购方管理层未发生变更情况下合并日的确定）

问题：

如下文背景资料所述，A公司在2017年5月25日支付对价收购英国上市公司B公司构成同一控制下的企业合并，合并日如何确定？

背景：

A公司管理层根据《企业会计准则讲解（2010）》中如下段落对“购买日”进行判断：认为条件1-4在2017年6月30日之前均已经达成，条件5是否满足尚存疑虑。

“确定购买日的基本原则是控制权转移的时点。企业在实务操作中，应当结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。同时满足了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买日。有关的条件包括：

1. 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。企业合并一般涉及的交易规模较大，无论是合并当期还是合并以后期间，均会对企业的生产经营产生重大影响，在能够对企业合并进行确认，形成实质性的交易前，该交易或事项应经过企业的内部权力机构批准，如对于股份有限公司，其内部权力机构一般指股东大会。

2. 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。按照国家有关规定，企业购并需要经过国家有关部门批准的，取得相关批准文件是对企业合并交易或事项进行会计处理的前提之一。

3. 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方，其通过企业合并无论是取得对被购买方的股权还是取得被购买方的全部净资产，能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移，一般需办理相关的财产权交接手续，从而从法律上保障有关风险和报酬的转移。

4. 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。购买方要取得与被购买方净资产相关的风险和报酬，其前提是必须支付一定的对价，一般在形成购买日之前，购买方应当已经支付了购买价款的大部分，并且从其目前财务状况判断，有能力支付剩余款项。

5. 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。”

2017 年 6 月 1 日至 4 日，A 公司高管团队视察 B 公司及其主要子公司。6 月 26 日，B 公司高管团队来 A 公司所在地与 A 公司管理团队进行交流。但截至目前，B 公司管理团队和业务管理仍维持收购前状况，A 公司未对 B 公司进行实质性的管理，以及未做任何的管理制度、流程、人事变动。

此外，2017 年 6 月中旬时，A 公司委派审计师入场对 B 公司开展审计工作，6 月下旬委派评估师入场进行评估工作。但截至 2017 年 6 月 30 日，审计和评估工作都仍在进行中，A 公司管理层尚无法获得 B 公司充分的数据资料等信息。

解答：

基于本案例背景，以下回复是以本案例构成同一控制下企业合并为前提。

如果本案例要约收购交易已完成交割，满足前述条件 1-4，则企业管理层应根据收购协议约定和实际执行情况落实具体交割的时点，在要约收购交易交割完成且满足上述条件 1-4 时，如果原股东已不再参与被收购方任何财务和经营决策，应根据实际情况分析、判断。收购交割均已完成且满足上述 1-4 项条件，A 公司可以主导对 B 公司财务和经营决策，享有 B 公司经营收益并承担其经营风险之日，为合并日。我们理解，当前情况很可能是 A 公司基于保持标的公司收购后整合过渡期团队和经营稳定考虑（或者简单说是标的公司被收购后一个正常的过渡期），由现有管理团队继续履行管理层职责并不表明 A 公司不能行使对 B 公司的财务和经营的决策权。

我们理解，“控制”的概念是代表一种权力（power），只要在有需要时可以随时在相关法律法规和合同的框架内不受限制地行使该权力，就应当表明已经存在控制权，而不一定需要通过实际实施该项权力才能体现出来。在目前的中国企业海外并购案例中，出于收购方对海外市场环境不熟悉、充分利用原有团队的经验和人脉资源等考虑，在很多情况下（特别是在并购后的初期）会在很大程度上留任原管理团队，由原管理团队继续行使职权，但如果原管理团队的身份此时已变为收购方的代理人，由对原股东负责变为对收购方负责，收购方保留对重大战略性问题的决定权并可有效行使人事任免、业绩考核、对管理团队监督等权力，即应认为已满足“购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险”这一条件。相应地，“尚未实际派人接管”不作为不具有控制权的理由。

根据本案例的背景信息，可以基本确定 A 公司已对 B 公司拥有控制权。但是具体合并日为哪一天，仍需要 A 公司管理层结合进一步的资料进行判断。

对于案例背景所提到的“截至 2017 年 6 月 30 日，审计和评估工作都仍在进行当中，我们无法获得充分的数据资料等信息”对 A 公司 2017 年半年度财务报告的影响问题，需要注意：如果在本次中期报告公告前，购买日的审计、评估工作尚未结束，则参照 IFRS 3 第 45~49 段关于“计量期”的规定（见下“权威指引”部分），本次中报可以临时以该公司的账面价值（或以其他方式临时确定的公允价值）为基础将 B 公司的报表纳入合并报表。至审计、评估工作完成，被收购方于购买日的可辨认净资产和商誉金额最终确定后，再按照最终确定的金额对上述临时性会计处理进行调整即可。

权威指引：

IFRS 3 第 45~49 段关于“计量期”的规定如下：

45 If the initial accounting for a business combination is incomplete by the end of the reporting period in which the combination occurs, the acquirer shall report in its financial statements provisional amounts for the items for which the accounting is incomplete. During the measurement period, the acquirer shall retrospectively adjust the provisional amounts recognised at the acquisition date to reflect new information obtained about facts and circumstances that existed as of the acquisition date and, if known, would have affected the measurement of the amounts recognised as of that date. During the measurement period, the acquirer shall also recognise additional assets or liabilities if new information is obtained about facts and circumstances that existed as of the acquisition date and, if known, would have resulted in the recognition of those assets and liabilities as of that date. The measurement period ends as soon as the acquirer receives the information it was seeking about facts and circumstances that existed as of the acquisition date or learns that more information is not obtainable. However, the measurement period shall not exceed one year from the acquisition date.

46 The measurement period is the period after the acquisition date during which the acquirer may adjust the provisional amounts recognised for a business combination. The measurement period provides the acquirer with a reasonable time to obtain the information necessary to identify and measure the following as of the acquisition date in accordance with the requirements of this IFRS:

- (a) the identifiable assets acquired, liabilities assumed and any non-controlling interest in the acquiree;

- (b) the consideration transferred for the acquiree (or the other amount used in measuring goodwill);

- (c) in a business combination achieved in stages, the equity interest in the acquiree previously held by the acquirer; and

- (d) the resulting goodwill or gain on a bargain purchase.

47 The acquirer shall consider all pertinent factors in determining whether information obtained after the acquisition date should result in an adjustment to the provisional amounts recognised or whether that information results from events that occurred after the acquisition date. Pertinent factors include the date when additional information is obtained and whether the acquirer can identify a reason for a change to provisional amounts. Information that is obtained shortly after the acquisition date is more likely to reflect circumstances that existed at the acquisition date than is information obtained several months later. For example, unless an intervening event that changed its fair value can be identified, the sale of an asset to a third party shortly after the acquisition date for an amount that differs significantly from its provisional fair value measured at that date is likely to indicate an error in the provisional amount.

48 The acquirer recognises an increase (decrease) in the provisional amount recognised for an identifiable asset (liability) by means of a decrease (increase) in goodwill. However, new information obtained during the measurement period may sometimes result in an adjustment to the provisional amount of more than one asset or liability. For example, the acquirer might have assumed a liability to pay damages related to an accident in one of the acquiree's facilities, part or all of which are covered by the acquiree's liability insurance policy. If the acquirer obtains new information during the measurement period about the acquisition-date fair value of that liability, the adjustment to goodwill resulting from a change to the provisional amount recognised for the liability would be offset (in whole or in part) by a corresponding adjustment to goodwill resulting from a change to the provisional amount recognised for the claim receivable from the

insurer.

49 During the measurement period, the acquirer shall recognise adjustments to the provisional amounts as if the accounting for the business combination had been completed at the acquisition date. Thus, the acquirer shall revise comparative information for prior periods presented in financial statements as needed, including making any change in depreciation, amortisation or other income effects recognised in completing the initial accounting.

50 After the measurement period ends, the acquirer shall revise the accounting for a business combination only to correct an error in accordance with IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.

中文翻译如下：

45 如果在发生企业合并的报告期末，企业合并的初始会计处理尚未完成，则购买方应在其财务报表中对那些尚未完成会计处理的项目报告临时金额。在计量期间，购买方要追溯调整购买日确认的临时金额，以反映所获取的关于购买日存在的事实和环境的新信息，以及如果知道这些新信息对计量购买日已确认的金额可能产生的影响。在计量期间，如果获取了关于购买日存在的事实和环境的新信息，并且如果知道这些信息将导致在购买日确认额外的资产和负债，则购买方应确认这些额外的资产和负债。一旦购买方取得了其正在找寻的有关购买日存在的事实和环境的信息，或者知晓不可获得更多的信息时，计量期间结束。然而，计量期间不应超过自购买日起的一年。

46 计量期间是购买日后购买方可以调整企业合并中确认的临时金额的期间。计量期间给购买者提供了合理的时间，以保证在此期间获得必要的信息来按照本国际财务报告准则的要求认定和计量购买日的下列项目：

- (1) 取得的可辨认资产、承担的负债和对被购买方的非控制性权益；
- (2) 为被购买方转移的对价（或用来计量商誉的其他金额）；
- (3) 分阶段实现的企业合并中，购买方先前持有的被购买方权益；以及
- (4) 廉价购买中产生的商誉或利得。

47 购买方在确定购买后获得的信息是否会对已确认的临时金额产生调整，或者信息是否是由购买日后事项引发等情况时，要考虑所有相关的因素。相关因素包括额外信息获得的日期、购买方能否认定临时金额变化的原因。购买日后不久所获得的信息比购买日几个月后所获得的信息更能反映在购买日存在的情况。例如，在购买日后不久向第三方出售资产，除非能找到导致公允价值发生变动的干扰事项，否则资产出售金额与购买日计量的临时公允价值存在显著差异，就可能表明临时金额存在错误。

48 购买方在确认可辨认资产临时金额增加（或减少）的同时要确认商誉的减少（或增加）。然而，计量期间获得的新信息可能会导致对不只一项资产或负债的临时金额进行调

整。例如，购买方承担了支付被购买方某项设备故障损失的负债，该负债可由被购买方对负债的保险政策予以全部或部分弥补。如果购买方在计量期间获得有关该负债购买日公允价值的新信息，那么因所确认的负债临时金额的变动而导致对商誉的调整，将会被从承保人获得的应收赔付额的临时金额的变动而导致对商誉的相应调整全部或部分抵销。

49 计量期间内，购买方要像购买日企业合并会计处理已经完成那样确认对临时金额的调整。因此，购买方应当根据需要修订财务报表中列报的前期可比信息，包括对完成初始会计处理所确认的折旧、摊销和其他收益影响的变动。

50 计量期间结束后，购买方对企业合并会计处理的修正仅限于根据《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》进行的差错更正。

问题3-2-20（合并范围内各公司之间交换股权的会计处理）

问题：

根据下文“背景”提供的资料判断，在合并日2011年11月30日，A公司和D公司对交换股权事项在各自母公司报表和合并报表层面分别如何处理？A公司和D公司各自合并报表的“归属母公司股东的净利润”应怎样计算？

背景：

A公司拥有B、C、D三公司的控股权，持股比例均为60%，D公司拥有E、H、F三公司的控股权，持股比例也均为60%，从而组成两个层级的合并体，其中E公司为香港H股上市公司，其他公司均为内地有限公司制企业。2011年，E公司向A公司和D公司定向增发和发行永久次级可换股证券，收购A公司、D公司所持有的B、C、H、F公司的全部股权，并在2011年11月30日完成相关股权的交割。《资产购买协议》约定“标的资产在相关期间产生的盈利及/或亏损由甲方享有或承担”。相关数据假设如下：

1、A公司持有B、C公司的净资产份额（权益法）分别为10亿元、22亿元，而对其长期股权投资（成本法）分别为9亿元、20亿元；

2、D公司持有H、F公司的净资产份额（权益法）分别为1亿元、10亿元，而对其长期股权投资（成本法）分别为0.8亿元、8亿元；持有E公司4.5亿股，净资产份额（权益法）为12亿元，而对其长期股权投资（成本法）为15亿元。

3、B、C、H、F公司在基准日2010年6月30日的资产评估值分别为12亿元、24亿元、1.2亿元、12亿元。

4、E公司根据股票价格确定以3元价格向A公司发行4亿股普通内资股、向D公司发行4亿股普通内资股分别收购B、F公司。以3元价格（约定的未来换股价）向A公司、D公司分别发行8亿股、0.4亿股永久次级可换股证券分别收购C、H公司。

5、A、D公司宣告，自2010年6月30日后所拥有B、C、H、F的归属净利润由E公司享有。A、D公司拥有B、C、H、F公司2010年7-12月的归属净利润分别为0.3亿元、1亿元、

0.1亿元、0.5亿元；拥有B、C、H、F公司在2011年1-11月间的归属净利润分别为0.6亿元、2亿元、0.2亿元、1亿元。

6、E公司仍在D公司层面合并。A公司因换股持有了E公司4亿股股权。

解答：

1、在本案例中，除了A公司以外的其他所涉及公司均受到A的控制，因此A虽然在重组后直接持有E的4亿股股份，直接持有E公司股权不足50%，但因为对E公司具有间接控制权，E公司是A公司的子公司，所以A公司持有E公司的股权应采用成本法核算。

2、A、D公司在各自个别报表层面的处理

由于E公司之前已经是A、D公司的子公司，因此A、D公司增持E公司股权，不属于企业合并，而属于以一项非货币性资产（B、C、H、F公司的股权）换取另一项非货币性资产（E公司的增发股份和次级可换股证券），在A、D公司各自的个别财务报表层面应适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》。故需要分析该交易从A公司和D公司角度是否具有商业实质。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》对“商业实质”的定义，一是从未来现金流量的金额、时间、风险程度出发，二是从换出资产和换入资产对换入企业而言的特定价值（即预计未来现金流量现值）是否存在明显差异出发。就本案例而言，如果预计将来将可以按照流通股市价转让该等增持的E公司股权，或者B、C、H、F公司的股权实现证券化后其未来股利政策与原先相比将有实质性差异的，则可能可以认为该交易具有商业实质，从而确认B、C、H、F公司股权的处置损益，并将增持的E公司股权按公允价值计量；反之，应作为无商业实质的非货币性资产交换，对换入的E公司股权按照原先对B、C、H、F公司的长期股权投资的账面价值（成本法下的初始成本）计量。

在实务中，由于该交易系以非上市公司的股权换取上市公司的股份，在经过一段时间的限售期后可以上市流通，而持有上市公司股份和持有非上市公司股权相比，其估值的结果和波动程度，以及资产的流通性等均存在重大差异，所以此类以集团整体上市为目的的资产证券化交易对于认购上市公司增发股份的投资者（本案例为A、D公司）而言具有商业实质的可能性较大。

3、A、D公司合并报表层面的处理

本次重组交易，对于D公司而言，由于取得了原先的兄弟公司B、C的控制权，因此构成一项同一控制下的企业合并，应按照《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解的相关规定，对合并报表的前期比较数据进行追溯重述。

对于A公司而言，本次重组交易不改变其所能够控制的经济资源范围，因此合并报表的合并范围保持不变。于重组日（2011年11月30日），虽然集团内部的投资架构发生了变化，在D公司报表层面的同一控制下企业合并会计处理也改变了D公司的账面净资产金额，但不应影响A公司层面的最终合并结果。在该项内部重组交易刚刚完成的时点上，A公司合并报表层面应完全抵销该项内部重组交易的影响，视同其完全没有发生过，即使对A公司合并报

表中的少数股东权益和归属母公司股东的权益各项目(如资本公积)金额,也不应产生影响。

4、A公司和D公司各自合并报表的归属母公司净利润应怎样计算

基本原则应当是以重组完成日（2011年11月30日）为界分段计算：

对于D公司而言，如前所述，其合并报表层面把取得对B、C的控制权作为同一控制下合并处理，而将对H、F的控制权转移给E公司属于合并范围内的重组。对于同一控制下合并，视同合并后的股权架构在最早比较期间期初已存在并一直延续至今，故按照合并日后的股权结构计算来源于B、C公司的“归属母公司的净利润”金额，包括对合并报表的前期比较期间也一并按此原则调整；对于合并范围内的重组，其处理原则与下段A公司合并报表层面的处理原则相同。

对于A公司而言，该日之前分别按照原先对各子公司的持股比例计算；该日之后应按照重组后持有E公司的股权比例和E公司合并报表所示的归属其母公司股东的净利润计算。尽管《资产购买协议》约定“标的资产在相关期间产生的盈利及/或亏损由甲方享有或承担”，但在实际交割完成之前，交易并未完成，此时E尚不能就拟取得的增持股权股份享有相应的权益，因此交割日之前与增持股权相对应的各标的公司损益份额不计入E公司合并报表层面的“归属母公司股东的净利润”，而是构成交割日净资产的一部分，与交易价格相比的差额按权益性交易原则调整，即调整合并报表层面的资本公积。

问题3-2-21（合并范围内公司股权架构调整的处理）

问题：

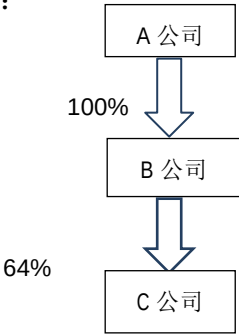
对集团架构重组，所涉及的公司分别应如何进行会计处理？

背景：

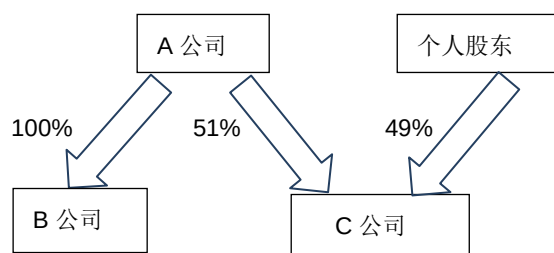
基于下文资料分析，A、B、C三方在本次股权架构调整中分别如何处理？

一级公司A，二级公司B，三级公司C，A公司100%控股B公司。2011年度B公司设立C公司,持股64%，2011年12月底B公司将其所持的C公司股权（占C公司全部股权的64%）全部转让给个人股东，同时A公司对C公司增资，对其控股。

重组前投资结构如下：



重组后投资结构如下：



解答：

本案例需要根据不同的事实背景进行分析，在A合并报表层面的处理可能有三种不同的情况：

情形1：2011年12月发生的“B公司将其所持C公司全部股权转让给个人股东”，以及“A公司对C公司增资并控股”这两项交易步骤存在关联，整体上是为了实现同一商业目的，即A公司合并范围内的架构重组，并引入自然人少数股东。在整个交易过程中，A公司对C公司的控制权是延续的。在此种情况下，这两个步骤整体上体现为一项权益性交易，对A公司的合并报表层面不产生损益影响。所引入的自然人股东支付给B公司的受让价款与自然人少数股东于重组完成后在C公司的账面净资产中所享有份额的差额，调整A合并报表层面的资本公积。

情形2：2011年12月发生的“B公司将其所持C公司全部股权转让给个人股东”，以及“A公司对C公司增资并控股”这两项交易步骤互相独立，其中先完成的是“A公司对C公司增资并控股”这一交易，后完成的是“B公司将其所持C公司全部股权转让给个人股东”这一交易。在这一情况下，尽管两个交易步骤互相独立，但由于A公司对C公司的控制权仍然是延续的，因此这种情况下对A公司合并报表层面的影响与情形1相同，即体现为权益性交易，没有损益影响。

情形3：2011年12月发生的“B公司将其所持C公司全部股权转让给个人股东”，以及“A公司对C公司增资并控股”这两项交易步骤互相独立，其中先完成的是“B公司将其所持C公司全部股权转让给个人股东”这一交易，后完成的是“A公司对C公司增资并控股”这一交易。在这一情况下，A公司在前一交易完成后到后一交易完成前这段时间内，将丧失对C公司的控制权（该期间内C的股权100%由自然人股东持有），尽管这一时间可能很短暂，但毕竟已经造成了控制的中断，因此在A公司的合并报表层面，前一交易应按《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条关于处置子公司导致丧失对其控制权的规定处理；后一交易应当作为一项新的非同一控制下企业合并交易处理，即先通过前一交易丧失对C公司的控制权，再通过后一交易重新取得对C的控制权。导致的结果是：前一交易在合并报表层面确认处置损益，后一交易又导致C的各项可辨认资产、负债要按照购买日公允价值重新计量，并重新根据2011年12月后一交易完成时的状况确认商誉。不体现为权益性交易。

无论是上述三种情况中的哪一种情况，该事项对A而言均不会构成同一控制下的企业合并。因此，A公司在其个别报表中，对C公司的长期股权投资均按其实际支付的增资价款作为投资成本，并采用成本法进行后续核算。

上述三种情况的区分也不影响B公司在其个别报表和合并报表层面对于处置C公司股权并丧失控制权的交易的处理方式。C公司的利润表和现金流量表应当仍然纳入B公司的合并范围，直到处置日为止。在B公司的合并报表层面，将C公司股权处置给自然人的价款与处置日C公司的账面净资产之间的差额是确认为损益还是调整资本公积，应结合以下因素分析确定：引入自然人股东的目的；该等自然人股东与A公司、B公司、C公司的关系；作价依据及其理由；差额的方向等。

问题3-2-22（上市公司向母公司增发实现同一控制下合并时各方的处理）

问题：

如下文“背景”所述，A公司以C公司股权换取控股子公司的股份，A公司该如何处理？B公司合并C公司是否属于同一控制下企业合并？

背景：

A公司持B公司（系上市公司）30%的股份，能够对B公司实施控制。同时A公司持有C公司100%股权。A公司拟将所持C公司的股权全部投入B公司中（就是以其对C公司的长期股权投资，对B公司增资），以使对B公司持股比例上升，B公司向A公司非公开发行股票以获取C公司的股权。

解答：

从本案例交易的经济实质看，A公司以放弃其在全资子公司C中的部分权益为对价，提高其在控股子公司B中的股权比例。假设交易前A公司持有B公司30%股权，交易后增持到40%，则相当于A公司将C公司的60%权益（=重组前A公司享有C公司权益的比例100%—重组后A公司通过B公司间接享有C公司权益的比例40%）让渡给B公司的其他股东，换取了增持的B公司10%权益。

1、A、B公司个别报表层面的会计处理

A公司在其个别报表层面，以对C公司的长期股权投资换取了增持的B公司股权，但因为B、C公司在交易前后均在A公司的控制下，不构成企业合并，所以对B公司持股比例的上升构成了一项收购少数股权的交易，根据《企业会计准则解释第2号》第二条规定：“*母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其投资成本*”（注：此处的“《企业会计准则第2号——长期股权投资（2006年）》第四条”对应于《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第六条）。鉴于该交易在A公司个别报表层面表现为“以股权换股权”，所以构成一项非货币性资产交换交易，适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》。

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定，应根据该项交易有无商业实质的判断，以及换出资产或者换入资产的公允价值能否可靠确定，来确定对该项非货币性交易的会计处理方法。对于A公司而言，其以一项非上市公司的股权投资换取了一项对上市公司的股权投资，实现了经营性资产的证券化。由于上市公司股权和非上市公司股权相比，其估值方法、估值结果、资产流通性、价值波动性等方面均存在实质性的差异，因此符合《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》定义的“商业实质”判断的两项条件，应认定为具有商业实质。并且B公司的股权有活跃市场，C公司股权也经过评估，其公允价值可以可靠确定，因此对该项非货币性资产交换交易，在A公司个别报表层面应按公允价值为计量基础进行处理，增持的B公司长期股权投资的初始成本按投出的C公司股权的公允价值确定，与对C公司长期股权投资的原账面价值之间的差额确认为投资收益。

B公司在其母公司A公司的主导下，取得了原先的兄弟公司C公司的控制权，参与合并各方在交易前后均受同一个最终控制方控制，且控制并非暂时性的，所以构成一项同一控制下的企业合并。B公司对C公司的长期股权投资成本，应按《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第五条第（一）项的规定，以合并日被合并方在最终控制方合并报表层面的账面净资产份额作为初始投资成本，该初始投资成本与增发股份的面值之间的差额调整资本公积。

2、A公司合并报表层面的处理

A公司在编制合并报表时，应当首先抵销其个别报表层面就处置C公司股权确认的投资收益，以及其个别报表层面对B公司的长期股权投资成本中包含的相应增值部分，将对B公司的增持长期股权投资还原到原先的账面价值基础，在此基础上进行合并抵销。由于B公司与C公司在该次股权交易前后均在合并范围之内，即属于A公司可控制范围内的内部交易，对由A公司、B公司、C公司所构成的合并集团的对外财务状况、经营成果和现金流量不产生影响。因此，在A公司的合并报表层面，应完全抵销该项内部交易的影响，就如同该项内部投资交易没有发生过一样。B公司、C公司的各项资产、负债在A公司合并报表层面的计量金额保持不变，A公司个别报表层面所确认的上述“投资收益——股权投资处置损益”应当予以抵销。可参阅《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》应用指南第74页：“企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的，需要将该非货币性资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表”。即，虽然通过该次重组交易，A公司提升了在B公司中的持股比例，同时减少了在C公司的净资产和净损益中最终享有权益的份额，但这些交易都是在其合并报表范围内进行的，并不涉及与合并范围外的少数股东之间的交易，站在合并报表主体的角度看，并未出现少数股东从合并报表主体中增资或撤资的权益性交易，因此在重组完成时点，并不需要对其合并报表层面的少数股东权益和资本公积等权益项目进行重分类调整。

对于A公司将C公司的100%股权转让给B公司的交易，属于A公司合并范围内的内

部交易，其所有未实现损益均应完全予以抵销处理。由于交易对手方不包括合并范围之外的其他主体，因此在内部交易损益（A 公司个别报表层面确认的 B 公司股权处置损益）和资本公积（C 公司报表中因同一控制下合并调整权益的金额）抵销后，理论上在该项内部交易刚完成的时点，在 A 集团的合并报表中应完全消除其影响，即该项内部交易本身不影响 A 集团合并报表层面的归母净资产和少数股东损益。具体而言，A 集团在编制合并报表时，应首先编制以下调整分录：借：投资收益，贷：资本公积，即抵销 A 公司确认的股权处置损益，以及恢复 B 公司因同一控制下合并被冲减的权益，再以经过该项模拟调整后的 B 公司净资产（模拟增加的金额即为因同一控制下合并冲减权益的金额）为基础计算合并报表层面的少数股东权益份额。

在该交易发生日后，A 集团在编制合并报表时，对上述就内部股权转让的未实现损益抵销应继续延续（在以后年度变为：借：年初未分配利润，贷：资本公积），在此基础上根据更新后的投资架构计算在各子公司的后续损益和其他权益变动中应归属母公司的份额，保持最终合并结果在各年度之间的连续性。

实务提示：

对这类交易，很多人可能会有“该交易对 A 集团合并报表层面归属母公司股东的权益有何影响”的疑问。我们理解，之所以有此疑问，主要是因为上市公司 B 公司对取得 C 公司 100% 股权的事项作为同一控制下合并，按照现行企业会计准则采用权益结合法进行了会计处理。如果换一种思路，假设 B 公司取得 C 公司的 100% 股权是采用购买法进行会计处理，则 B 公司应按实际交易价格（通常为 C 公司 100% 股权的公允价值）作为投资成本，相应地 B 公司的合并报表层面应形成商誉，而不是冲减权益。这种情况下，在购买日（合并日）当天，B 公司的权益不会受到该内部交易事项的影响，A 集团合并报表层面的抵销分录也就相应变为：借：投资收益，贷：商誉。这样的处理结果更接近于通常情况下合并集团内部的资产买卖交易的未实现损益抵销处理的结果，相对而言更容易理解。尽管按照现行的企业会计准则，同一控制下合并只能采用权益结合法处理，但站在 A 集团的合并报表层面，不论 B 公司层面对该事项采用何种会计处理方法，都不应影响 A 集团层面的最终合并结果。即，不论母公司或某个子公司在其个别财务报表中对集团内部交易如何进行会计处理，都不应影响集团合并报表所显示的整个集团作为一个整体对外的财务状况、经营成果和现金流量。这也是合并报表编制所应遵循的“一体性原则”的体现。

问题3-2-23(控股股东以所持有的非上市子公司的股权为对价认购上市公司增发股份的处理)

问题：

上市公司的控股股东以所持有的非上市子公司的股权为对价认购上市公司增发股份，在该控股股东的个别报表和合并报表层面分别应如何处理？

背景：

为实现资源整合，避免同业竞争，A公司以增资方式将子公司B公司和C公司的股权注入子公司D公司（上市公司），并取得D公司非公开增发的股份，B公司和C公司相应成为D公司的子公司。该项交易作为重大资产重组和上市公司的非公开增发事项，在取得证监会的核准后实施。

在此情况下：

1、A公司如何确认换入D公司股权的投资成本？

2、A公司2013年合并D公司时，长期股权投资（D公司）与其在D公司净资产中所占份额的差额如何处理？

解答：

1、A公司将B公司和C公司的股权注入D公司，并未改变A公司所能控制的经济资源及其风险和报酬特征，因此对A公司而言不属于企业合并交易。但A公司通过该交易，以两项非上市公司的股权换取了上市公司增发的股份，实现了经营性资产的证券化，由于上市公司股份与非上市公司股权在未来现金流量风险、时间和金额方面存在实质性差异，具体体现为估值方法、估值结果、价值波动性等方面的重大差异，故我们认为该交易对于A公司个别报表层面而言是具有商业实质的非货币性资产交换交易。

2、根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的相关规定，在非货币性资产交换交易具有商业实质的前提下，有确凿证据表明换入资产公允价值更加可靠时，可以以换入资产的公允价值为基础确定换入资产的入账成本。由于D公司是上市公司，其股份有公开报价，故可以以换入股权的公允价值作为新增的长期股权投资的成本，该成本与A公司个别报表层面对B公司、C公司的长期股权投资的账面价值之间的差额，在A公司个别报表层面确认为投资收益（股权投资处置损益）。

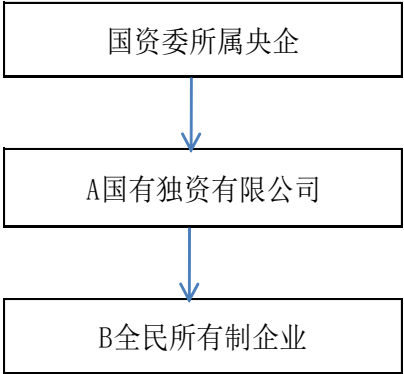
3、在A公司的合并报表层面，由于B公司与C公司在该次股权交易前后均在合并范围之内，即属于A公司可控制范围内的内部交易，对由A公司、B公司、C公司所构成的合并集团的对外财务状况、经营成果和现金流量不产生影响。因此，在A公司的合并报表层面，应完全抵销该项内部交易的影响，就如同该项内部投资交易没有发生过一样。B公司、C公司的各项资产、负债在A公司合并报表层面的计量金额保持不变，A公司个别报表层面所确认的上述“投资收益——股权投资处置损益”应当予以抵销。可参阅见《〈企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）〉应用指南》第74页：“企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的，需要将该非货币性资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表”。即，虽然通过该次重组交易，A公司提升了在B公司中的持股比例，同时减少了在C公司的净资产和净损益中最终享有权益的份额，但这些交易都是在其合并报表范围内进行的，并不涉及与合并范围外的少数股东之间的交易，站在合并报表主体的角度看，并未出现少数股东从合并报表主体中增资或撤资的权益性交易，因

此在重组完成时点，并不需要对其合并报表层面的少数股东权益和资本公积等权益项目进行重分类调整。

问题3-2-24（公司吸收合并非公司制全资子公司企业的处理）

问题：

A公司拟吸收合并B企业（A、B公司关系见下图），非公司制企业之间的合并适用于什么法规？是否必须对B企业先进行公司制改制后才能合并？工商登记方面有无特殊规定？如何进行相关会计处理？



解答：

1、关于适用的工商、国资管理方面的法律法规

根据原国家工商行政管理局于1998年发布的《关于国有企业改革中登记管理若干问题的实施意见》（工商企字[1998]88号）规定：“国有企业被公司兼并，该国有企业应同时改建为子公司或分公司，也可以参照公司兼并的有关规定，将国有企业撤销。申请登记时除提交《公司登记管理条例》规定的文件外，还应提交主管部门的批准文件。国有企业被非公司企业兼并而改变登记注册事项、隶属关系的，应按《企业法人登记管理条例》及其施行细则的有关规定办理变更登记或备案，登记主管机关应重新核定企业的登记注册事项。因兼并而终止的，应办理注销登记。”因此，可以选择以下两种方式之一：（1）在兼并的同时将B全民所有制企业改建为分公司；（2）在兼并的同时撤销B全民所有制企业。具体程序建议咨询主管的国资和工商登记管理机关。比较倾向性的做法是（1），即在兼并的同时实施公司制改建，并按评估值进行账务调整，以调整后的账面价值并入A公司。

2、关于会计处理

会计上，A合并B不属于企业合并（原先B就已经在A的控制之下，该次兼并并未改变A公司可控制的经济资源），而是作为收回投资处理。该事项可以看作以下两项交易的先后实施：（1）B进行公司制改建，该交易应根据《企业会计准则解释第1号》第十条和《企业会计准则解释第2号》第二条规定处理；（2）A吸收合并完成公司制改建后的B公司，该交易应根据《企业会计准则解释第7号》第四条规定处理。

综上，A在吸收合并完成时应作如下会计处理：

借：B全民企业各项资产（按评估值）

贷：B全民企业各项负债（按评估值）

长期股权投资——B

资本公积——资产评估增值（B企业净资产本次评估增值额）

其他综合收益

专项储备、一般风险准备

未分配利润、盈余公积

借/贷：资本公积——其他资本公积（整笔分录的平衡数）

注：上述分录中，计入未分配利润和盈余公积的金额应为母子公司关系存续期间的子公司净损益导致的留存收益变动额（按合并报表口径调整）；计入其他综合收益的金额应为母子公司关系存续期间的子公司净损益导致的其他综合收益余额变动额（按合并报表口径调整）；计入专项储备、一般风险准备的金额应为子公司计提的专项储备和一般风险准备在合并报表层面的账面价值。

关于《企业会计准则解释第7号》第四条在实务中运用的具体问题，其主要原则有：

1、对于母公司取得子公司的各项资产和负债（含商誉）的入账价值的确定原则，均以该子公司的各项资产、负债在母公司合并报表层面的账面价值（含商誉）作为母公司个别报表层面的入账价值（初始计量金额）。

2、母公司在吸收合并子公司时，在其个别报表层面以资本公积作为最终的平衡数。具体包括以下方面：

（1）原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，原母公司购买原子公司时产生的合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额（即合并报表层面于购买日确认的营业外收入金额），应计入留存收益。

（2）原子公司提取但尚未使用的安全生产费和维简费（即专项储备）或一般风险准备，属于特定用途的留存收益，在吸收合并后仍应继续按原定用途使用，故应当转入母公司个别报表层面的专项储备或一般风险准备，金额等于该子公司的专项储备或一般风险准备在合并报表层面的原账面价值。

（3）母子公司关系存续期间（对于通过企业合并取得的子公司，指合并日或购买日至吸收合并日的期间；对于投资设立的子公司，指设立日至吸收合并日的期间）的子公司净损益导致的留存收益变动额，以及其他综合收益变动额，应按其在合并报表口径的金额计算（即，按购买日（或合并日）所取得的原子公司各项资产、负债公允价值（或账面价值）为基础计算，并且抵销原母子公司内部交易形成的未实现损益），直接计入母公司个别报表层面的留存收益和其他综合收益。这里需要注意：虽然是直接调整母公司个别报表层面的留存收益和其他综合收益，但我们理解无需对其进行追溯调整，而是在母公司个别股东权益变动表中作为一个对权益的直接调整项目（本期发生额）。

（4）经上述调整后，整笔分录的最终平衡数，应计入“资本公积——其他资本公积”。

上述调整过程，用会计分录来表示就是：

借：	原子公司各项资产（含商誉）	按其在母公司合并报表层面的账面价值
贷：	原子公司各项负债	按其在母公司合并报表层面的账面价值
	未分配利润	（指非同一控制下合并取得的子公司）原购买日计入营业外收入的负商誉金额（如有）
	专项储备、一般风险准备	按子公司计提的专项储备和一般风险准备在合并报表层面的账面价值
	未分配利润	按母子公司关系存续期间的子公司净损益导致的留存收益变动额（按合并报表口径调整）
	其他综合收益	按母子公司关系存续期间的子公司净损益导致的其他综合收益余额变动额（按合并报表口径调整）
	长期股权投资	原母公司个别报表层面对该子公司的长期股权投资账面价值转销（如有对应的长期股权投资减值准备的，则减值准备应一并转销）
借/贷：	资本公积——其他资本公积	整笔分录的平衡数

因为母公司吸收合并子公司并不改变母公司所拥有或控制的经济资源及其风险和报酬特征，因此对合并报表层面没有影响。上述个别报表层面的调整在合并报表层面应当予以完全抵销，在合并报表层面视同没有发生过该项吸收合并交易。

另外，母公司吸收合并子公司的过程中，企业所得税的纳税主体也相应“合二为一”，子公司不再具有独立的企业所得税纳税人地位。对这一过程中的税务处理，应遵循财政部、国家税务总局发布的《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）、《关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]60号）等相关税务规定。如果采用一般性税务处理，则子公司的各项资产、负债在进入母公司后，需重新按其公允价值确定计税基础；如果采用特殊性税务处理，则子公司的各项资产、负债将延续原有的计税基础。相应地，母公司在进行吸收合并子公司的账务处理的同时，应根据税法规定确定这些原属于子公司的资产、负债的计税基础。如果计税基础与按上述原则确定的入账价值不一致的，则在母公司报表中将出现暂时性差异。对该暂时性差异应按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定在母公司报表中确认递延所得税资产或负债，因确认递延所得税所产生的影响，也计入“资本公积——其他资本公积”。在合并报表层面，也应反映出因母子公司之间吸收合并所导致的递延所得税变动，但其影响不应调整合并报表层面的资本公积，而应调整“所得税费用——递延所得税费用”。

我们理解，在上述分录中形成的“资本公积——其他资本公积”，后续将成为个别报表和合并报表层面的一项永久性差异，今后每年编制合并报表时均需对此进行抵销调整，在合

并报表层面消除该资本公积项目的影响。

问题3-2-25（同一控制下吸收合并的账务处理）

问题：

- 1、同一控制下吸收合并中合并方如何进行账务处理？
- 2、同一控制下吸收合并中合并双方的最终控制方母公司报表、合并报表分别如何进行处理？

背景：

A公司和B公司都是C公司（上市主体）的全资子公司，且A、B两家公司最初都是通过非同一控制下企业合并被纳入最终控制方C公司的合并报表范围。A公司注册资本1,008万元，B公司注册资本1,260万元。A公司和B公司于2011年8月16日签署吸收合并协议，A公司吸收B公司而继续存在，B公司依法注销。A、B公司双方合并财务基准日为2011年6月30日，吸收合并协议主要条款约定：B公司不需要进行清算。A、B双方完成合并及完成所有与本次合并相关的工商变更手续之日起的所有财产及权利义务，均由A公司无条件承受。原B公司所有的债务由A公司承担，债权由A公司享有。与本次合并相关的对债权人、债务人的告知义务依法执行。

B公司已经于2011年11月18日完成工商注销，相关税务注销由于涉及到2011年度企业所得税尚未汇算清缴截至年底尚未办理完毕。A公司已于2011年11月30日完成了工商变更登记手续（包括实收资本及注册资本由1,008万元变更为2,268万元、管理层变更、法定代表人变更）。

解答：

1、在A公司的个别报表层面，被合并的B公司合并日之前的利润表等并未纳入合并，因此原B公司的留存收益等并不是A公司的经营积累，同时如果将其确认为A公司的留存收益也导致与A公司自身的报表不勾稽，故不应在吸收合并完成后A公司的个别报表中体现为留存收益。由于本案例中子公司A吸收合并子公司B，虽然同一控制下的吸收合并，但两家公司最初都是通过非同一控制下企业合并被纳入最终控制方C公司的合并报表范围，故按照“下推会计”的原理（具体可参阅《企业会计准则解释第6号》第二条规定），当初C公司取得对B的控制权时，在C公司的合并报表层面确认的商誉，也应当被“下推”到A公司的个别报表层面，因此在吸收合并完成后的A公司层面，也应当确认商誉，其金额与C公司合并报表层面确认的对原B公司的合并商誉的账面价值相同。

具体账务处理如下：

借：B公司资产（按照B公司的各项可辨认资产在C公司合并报表层面体现的价值）

商誉（按照C公司合并报表层面体现的对B公司的合并商誉价值）

贷：B公司负债（按照B公司的各项可辨认负债在C公司合并报表层面体现的价值）

实收资本（1,260万元）

资本公积（合并对价与净资产差额）

2、（1）C公司（上市主体）的个别报表层面，于吸收合并完成日，按照其原先对B公司的长期股权投资的账面价值（成本法下）并入对A公司的长期股权投资的账面价值中，借记“长期股权投资—A”，贷记“长期股权投资—B”。

（2）C（上市主体）的合并报表层面，因为全资子公司之间的吸收合并不改变母公司所能控制的经济资源，不影响整个合并集团对外的财务状况、经营成果和现金流量，因此对合并报表不应产生影响。子公司A个别报表层面的所有者权益内部结转（子公司B的留存收益转换为子公司A的资本公积）在合并报表层面不体现，仍然按股东权益项目的原始来源列示于其原先所属的项目中。C在编制合并报表时对合并完成后的存续公司A的模拟权益法的具体账务处理如下：

借：长期股权投资

贷：年初未分配利润（投资后B公司以前年度实现的净利润中属于母公司享有的份额）

贷：年初未分配利润（投资后A公司以前年度实现的净利润中属于母公司享有的份额）

贷：投资收益（2011年度A公司实现的净利润中属于母公司享有的份额）

贷：投资收益（2011年度B公司被吸收合并前实现的净利润吸收合并后形成A公司资本公积部分）

问题3-2-26（同一控制下业务合并的会计处理和“谨慎性原则”的运用问题）

问题：

企业购买同一自然人控制的其他企业的经营性资产，构成《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》所指的业务合并的，能否以评估值对所取得的资产进行初始计量？在处理该问题和类似问题时，能否以“谨慎性原则”作为以评估值进行初始计量的理由（因为以评估值入账将导致以后年度确认的折旧费用增加，相应利润减少）？

背景：

A股份有限公司于2008年11月以现金1亿元发起设立，12月验资后购买实际控制个人下的原B有限公司的全部经营性资产（包括固定资产和存货等）。上述资产账面价值为10,000万元，评估值为14,000万元。A股份公司与B有限公司按评估值作为购买资产的成交价格。所收购的B有限公司经营性资产符合《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》和《企业会计准则讲解（2010）》对“业务”的定义，因此该项交易应当界定为同一控制下的业务合并。

按照准则规定的处理方法，业务合并也适用《企业会计准则第20号——企业合并》规

定的企业合并会计的处理原则。对于同一控制下的业务合并，合并方应当以相关资产的原账面价值入账，所支付的对价的账面价值与所取得的资产的入账价值之间的差额调整股东权益。

A 股份有限公司管理层认为，上述购买资产行为虽然属于《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》所界定的业务合并，但在实际会计处理中如何比照企业合并进行会计处理，且在按原账面价值进行账务处理存在一定的难点。理由如下：

1、在《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”第二节“同一控制下企业合并的会计处理”中“一、同一控制下企业合并的处理原则”提到：“在同一控制下的企业合并中，被合并方同时进行改制并对资产负债进行评估调账的，应以评估调账后的账面价值并入合并方”。据此，A 公司管理层认为，在本例中，原来的 B 有限公司在出售资产后即进行了清算，按照清算原则，相应的资产已以清算价格——即评估价值计价，并进行了税务汇算清缴。所以，有限公司按评估值计价，股份公司也按评估值计价。

2、股份公司和有限公司的实际控制人为同一自然人，但不构成企业集团，所以在不需编制合并报表的情况下，两个公司应视为独立的企业对待。且购买的资产按评估的公允价值以现金交易。按公允价值入账，符合按公允价值计量的会计基本准则。

3、经测算，按评估价值和账面价值对股份公司利润的影响不大，平均每年在 150 万元左右，占企业利润总额的比例在 5% 以下。且按评估价值入账是多计了折旧费用、少计了企业利润，更符合谨慎性原则，更有利于股东。

4、如按账面价值入账，进行所得税纳税时，在固定资产存续期间（约 20 年）需按购买资产支付的成本即评估值进行调整。如将账面利润调整为按评估值计算的应纳税所得额难度较大。目前确认 1,000 万元的递延所得税资产，如果税务部门不允许股份公司进行纳税调整，企业将增加 1,000 万元的所得税成本，影响巨大。

解答：

同一控制下的业务合并，应按《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和《企业会计准则讲解（2010）》规定的原则，以账面价值作为会计处理的基础，所支付的对价的账面价值超过合并中所取得资产入账价值的部分冲减合并方的资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。A 股份有限公司管理层的上述考虑不足以成为在此方面不遵守会计准则规定的理由。

在本案例中，A 股份有限公司完全以现金方式出资设立，出资后一个月内就收购实际控制人控制的经营性资产，作为出售方的 B 有限公司在出售资产后即清算注销，并且当时 A 股份有限公司并无从其他渠道获取的经营性资产。这表明从经济实质上说，A 股份有限公司可以理解为原 B 有限公司的一个延续，所以延续这些资产在原 B 有限公司账面上的历史成本基础也是符合实质重于形式原则的。

对 A 股份有限公司管理层提出的理由，逐条分析如下：

1、作为出售方的原 B 有限公司按出售价格计算其应纳税所得额，不代表 A 股份有限公

司就必须按照购买价格将相关资产、负债入账，因为这是两个独立的会计主体，其会计处理不存在互相影响的问题。

2、根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》，“同一控制下的企业合并”的定义是“参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并”。这里“同一方或相同的多方”既可以是企业法人，也可以是其他法人或自然人，因此两公司“不构成企业集团”不构成不按照同一控制下企业合并会计方法进行会计处理的理由。

3、按评估价值和账面价值对 A 股份有限公司的影响，不仅要看到对每年净利润的影响，也要看到对 A 股份有限公司净资产的影响。在本案例中，其在 2008 年 12 月（合并日）对 A 股份有限公司净资产的影响金额达到 3,000 万（已扣除按 25%企业所得税税率测算的递延所得税资产影响），与当时 A 股份有限公司 1 亿元的净资产相比已经属于重大。而且，对“谨慎性原则”的理解，应当理解为在面临不确定性和风险时采取相对保守的处理方式，也就是谨慎性原则的运用应当与不确定性和风险相联系。在就某一交易或事项不存在重大风险和不确定性的情况下，不能以“谨慎性原则”作为选择该交易或事项的会计处理方法的理由，更不应将谨慎性原则片面理解为“在任何情况下都是把利润压得越低越好”。

4、会计和税务是两个互相独立的体系，因此税务处理不能作为影响会计处理方法的理由。对于本案例中同一控制下收购资产后 A 股份有限公司的税务处理问题，建议企业与主管税务机关沟通。实际上，《企业所得税法实施条例》第五十八条第（一）项已经明确规定：“外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础”。因此 A 股份有限公司按照实际购买价（评估值）作为计算税前扣除的折旧的基础是完全有理由的。

问题3-2-27（通过增资方式实现的同一控制下企业合并的前期比较数据追溯调整问题）
问题：

在通过增资方式实现的同一控制下合并中，合并方合并报表中前期比较数据如何追溯调整？

背景：
A 公司为上市公司，其母公司为甲集团公司。2015 年 8 月 31 日 A 公司对甲集团公司的全资子公司 B 公司增资 50 亿元，取得 B 公司 43%的股权，2015 年 12 月 31 日，再次增资 16.91 亿元，取得 8%股权，通过这两次增资合计取得 B 公司 51%股权。A 公司在 2015 年 12 月 31 日编制合并报表时，将 B 公司作为同一控制下企业合并，纳入合并范围。

B 公司所有者权益信息：

项目	2015 年 12 月 31 日	2014 年 12 月 31 日
实收资本	3,020,517,998.00	1,480,000,000.00

项目	2015 年 12 月 31 日	2014 年 12 月 31 日
资本公积	10,150,482,002.00	5,000,000,000.00
未分配利润	-34,993,879.77	-52,085,546.43
小计	13,136,006,120.23	6,427,914,453.57

注：实收资本、资本公积的变化为本年增资 66.91 亿元所致。

解答：

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定，同一控制下的控股合并，合并方无论是通过收购存量股权还是向被合并方增资的方式获得对被合并方的控制权，都应当在合并报表层面追溯重述各张合并报表的前期比较数据。

本案例中，被合并方 B 公司原为甲集团的全资子公司，A 公司于 2015 年 8 月 31 日对 B 公司增资 50 亿元，取得 43% 股权；后又于 2015 年 12 月 31 日增资 16.91 亿元，取得 8% 股权。据此可以理解为：该交易相当于甲集团先对 B 公司增资 66.91 亿元（增资后的股权比例仍为 100%），再以 66.91 亿元价格将 B 公司 51% 的股权出售给 A 公司。据此，在 A 公司的合并报表层面，就该同一控制下合并事项追溯重述前期比较数据的要点如下：

1、应当视同最早比较期间期初已完成对 B 的 51% 股权的收购，在追溯重述前期比较数据时，B 公司权益和损益的 51% 是归属于 A 公司的，另 49% 是归属于少数股东（即甲集团）的。

2、A 公司追溯重述后的合并报表应体现出 2015 年内 B 公司接受股东增资以及视同向原股东甲集团支付股权转让款的过程，最终净现金流量为零（A 的合并报表层面无对外的现金流入流出），但少数股东权益在增资后会增加，最终等于 2015 年末 B 公司账面净资产的 49%。

A 公司具体的合并报表调整编制过程如下所示：

（一）追溯调整比较报表

1、模拟甲集团 2014 年 12 月 31 日即对 B 公司增资，B 公司做如下处理：

借：货币资金	6,691,000,000.00
贷：实收资本	1,540,517,998.00
资本公积——资本溢价	5,150,482,002.00

2、模拟 A 公司自甲集团购入股权，A 公司应做如下会计处理：

借：长期股权投资	6,691,000,000.00
贷：货币资金	6,691,000,000.00

3、模拟 A 公司 2014 年 12 月 31 日合并报表对 B 公司的权益抵销分录：

借：实收资本	3,020,517,998.00
资本公积——资本溢价	10,150,482,002.00
年初未分配利润	-52,085,546.43

贷：长期股权投资	6,691,000,000.00
少数股东权益	6,427,914,453.57

同时，恢复合并前 B 公司实现的留存收益中归属于合并方 A 公司的部分：

借：资本公积——资本溢价	-26,565,032.68
贷：年初未分配利润	-26,565,032.68

注：年初模拟增资后 A 公司对 B 公司的持股比例=增资额 66.91 亿元/（年初 B 公司净资产 64.28 亿元+增资额 66.91 亿元）=51%。

（二）本期合并报表

1、期初合并报表调整：

借：实收资本	3,020,517,998.00
资本公积——资本溢价	10,150,482,002.00
年初未分配利润	-52,085,546.43
贷：长期股权投资	6,691,000,000.00
少数股东权益	6,427,914,453.57

2、对期末实际投资进行调整：

借：资本公积——资本溢价	8,363,121.32
贷：长期股权投资	8,363,121.32

注：（A 公司于本年 8 月 31 日、12 月 31 日分别进行投资，实际出资 66.91 亿元，根据出资时点享有的 B 公司净资产份额的账面价值计入账面长期股权投资共 6,699,363,121.32 元。）

3、恢复合并前 B 公司实现的留存收益中归属于合并方 A 公司的部分：

借：资本公积——资本溢价	-26,565,032.68
贷：年初未分配利润	-26,565,032.68

4、确认合并当期的少数股东损益：

借：少数股东损益	8,374,916.66
贷：少数股东权益	8,374,916.66

注：8,374,916.66 元=（B 公司年末未分配利润-34,993,879.77-B 公司年初未分配利润 -52,085,546.43）×少数权益比例 49%。

问题3-2-28（同一控制下企业合并合并报表中关于恢复被合并方留存收益、专项储备的处理）

问题：

关于同一控制下企业合并情况下合并报表中关于恢复被合并方留存收益、专项储备的处理的若干问题：

1、在编制合并报表时能否使用合并方股东增资形成的资本公积-资本溢价去还原被合并方购买日的专项储备、留存收益？

2、下文“背景”中A公司2010年报资本公积全部用于还原专项储备和留存收益，A公司（母公司）在2011年用资本公积转增股本后，合并报表的资本公积将会成负数，2011年是否需要将2010年已还原的留存收益（未分配利润）转回资本公积？

3、A公司在7月初收到增资款并验资，但11月3日方完成工商变更登记手续，在计算2010年每股收益的分母（加权平均股份数量）时，新增的股份加权月份数是该为5个月还是1个月？

4、同一控制下企业合并要视同最终控制方在实施控制时即以目前的状态存在，需要将申报期3年1期的报表全部纳入合并，申报期的第1年合并调整分录需要冲回被合并方的盈余公积，是冲回被合并方当年的盈余公积还是被合并方的全部盈余公积？

背景：

1、2008年7月9日A公司（拟上市主体）向B公司购买其持有C公司28%的股权，支付的购买价款为2,800万元，C公司注册资本1亿元。A公司和C公司均受D集团控制。2010年6月9日与B公司签订股权转让协议，A公司受让B公司持有C公司72%的股权，股权转让后A公司持有C公司100%的股权。2010年7月8日C公司办妥工商变更登记手续。

2、2010年7月7日，A公司增资156,390,000.00元，其中117,390,000.00元计入资本公积-资本溢价，2010年11月3日办妥工商变更登记手续。A公司2010年年度股东大会拟决议使用资本公积转增股本。

解答：

1、同一控制下合并的合并报表编制应当在可行的前提下尽可能完全地恢复子公司的留存收益和专项储备。因此A公司股东增资形成的资本公积（无论该次增资与企业合并交易是否直接相关）也应可以用于恢复C公司合并日之前的留存收益和专项储备。（事实上很可能用不到A公司股东2010年7月增资形成的资本公积，因为在编制合并日之前的合并报表时，被合并方自身的全部净资产都先增加合并报表层面的资本公积，然后再从中恢复留存收益和专项储备，所以实际上是从被合并方自身净资产中在恢复）

2、合并日，因支付的股权购买价款在合并报表层面直接冲减权益（资本公积，视作对股东的一项分配），可能导致A公司以资本公积转增股本和以合并对价款冲减资本公积后的资本公积出现负数。这种情况下建议在合并股东权益变动表上的列报方法为：先按照合并日实际支付的股权购买价款全部冲减合并资本公积（所有者投入和减少资本——其他），然后如果由此造成资本公积出现负数余额的，再通过所有者权益内部结转的方式从留存收益中转回部分到资本公积以弥补该负数余额，即作为两项交易分别反映。

3、根据证监会《公开发行证券的公司信息披露编报规则第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010年修订）》，每股收益计算公式中“ M_i 为增加股份次月起至报告

期期末的累计月数”。我们理解，由于与新增股份相关的经济资源在2010年7月已经完成流入过程，事实上已经满足了确认股本增加的条件，因此应当将这部分新增股份数在2010年内的权数确定为5个月。

4、如果该被合并方自其成立日开始即一直处于 B 公司及其实际控制人的最终控制下，则应当恢复的被合并方合并日盈余公积余额应为全额，不仅仅是在申报期开始日之后计提的部分。

结论基础：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第312页中的相关表述：

在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下原则，自合并方的资本公积转入留存收益和未分配利润：

①确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

②确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的，在合并资产负债表中，应以合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）的贷方余额为限，将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

因合并方的资本公积（资本溢价或股本溢价）余额不足，被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在会计报表附注中对这一情况进行说明。

对于上述“恢复”要求，我们理解，其实质是在权益结合法下，合并报表层面由于将被合并方在合并日之前的利润表纳入合并范围并调整合并利润表的前期比较数据，从而导致被合并方在合并日之前形成的留存收益相应滚存下来的结果，即把被合并方的留存收益（含盈余公积和未分配利润）以及其他综合收益中按股权比例计算归属于合并方的份额并入合并资产负债表的留存收益和资本公积项目中，以便体现因将被合并方合并日之前各年度 / 期间的利润表纳入合并利润表而相应带入的留存收益和其他综合收益的滚存影响。

合并资产负债表中恢复被合并方的留存收益和其他综合收益，是由将被合并方合并日之前各年度 / 期间的利润表纳入合并范围并调整合并利润表的前期比较数据的结果，因此需与被合并方的利润表纳入合并范围的情况相对应。在某些特殊情况下，例如当同一控制下企业

合并交易中的被合并方最初是通过非同一控制下企业合并被纳入其最终控制方的合并报表范围时，其利润表纳入合并范围是以“参与合并各方均处于同一控制下的期间”为限的，即其利润表只能自最终控制方取得其控制权之日起才能纳入合并范围，因而其留存收益也不能全额恢复，而是只有能自最终控制方取得其控制权之日起累积的留存收益才能在合并报表层面予以恢复。

问题3-2-29（同一控制下企业合并中被合并方的其他综合收益的恢复问题）

问题：

1、在同一控制下的控股合并中，合并方将所取得的被合并方净资产账面价值与作为合并对价发行的股份面值之间的差额扣除相关股票发行费用后全部转入“资本公积——股本溢价”是否正确？

2、涉及权益法核算的被投资企业（合营、联营企业）的其他综合收益减少或者转出时，投资方在权益法核算时，是否可以将相应的在被投资单位其他综合收益中所享有的份额自“资本公积——股本溢价”中减少？

3、接上述问题2，如果自“资本公积——其他资本公积”中减少，则“资本公积——其他资本公积”期末余额出现负数是否合理？

背景：

2010年1月11日，经中国证监会核准，B公司向C公司非公开发行169,900,747股股份用于购买其拥有的A公司100%的股权。因A公司与B公司同受C公司控制，故该合并作为同一控制下企业合并，A公司净资产账面价值与B公司作为合并对价所发行的股份的面值之间的差额扣除发行费用后计入“资本公积——股本溢价”。

恢复A公司同一控制企业合并前的留存收益后，2011年B公司合并报表“资本公积——股本溢价”113,856万元，“资本公积——其他资本公积”497万元。

A公司权益法核算的对外投资形成的“其他综合收益”，本期因处置部分投资，应将权益法核算形成的“其他综合收益”1,578万元转入“投资收益”。

解答：

1、根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第五条第（一）项规定：“同一控制下的企业合并，……。合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。”

因此，在合并方个别报表层面上，将合并日A公司账面净资产大于所发行股份面值的差额，扣除相关可冲减权益的发行费用后，均计入“资本公积——股本溢价”是恰当的。在合

并报表层面，应按《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章中相关表述（见原书第312页）：

“在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下原则，自合并方的资本公积转入留存收益和未分配利润：①确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。②确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的，在合并资产负债表中，应以合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）的贷方余额为限，将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。因合并方的资本公积（资本溢价或股本溢价）余额不足，被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在会计报表附注中对这一情况进行说明。”从该项资本公积中还原出被合并方于合并日之前的留存收益。同时，A公司合并日的其他综合收益余额，在B公司合并报表层面，也应比照被购买方留存收益的处理原则，从“资本公积——股本溢价”恢复到“其他综合收益”，等待未来实现时区分能否转入损益，分别作出转损益或直接转入留存收益的处理。

2、A公司本年度因处置部分以权益法核算的股权投资而转入损益的其他综合收益（在权益法核算的被投资企业的其他综合收益中所占份额）原应在“其他综合收益”中核算，不能与由增发股份形成的股本溢价（属于权益性交易性质，在“资本公积——股本溢价”明细科目中核算）混淆，因此，即使在转出“其他综合收益”时，因为原余额小于应转出数而造成转出后的“其他综合收益”为负数，也不应将该负数余额冲减“资本公积——股本溢价”明细科目。转出后剩余的“其他综合收益”要能够代表等待在未来期间处置该项投资时可采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理的其他综合收益余额，与相关的资产、负债科目（如在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》下的可供出售金融资产/在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》下的其他权益工具投资、长期股权投资等）有明确的对应关系，可以勾稽验证。

问题3-2-30（同一控制下企业合并中，合并方以被合并方评估价值增资时的账务处理）

问题：

同一控制下企业合并中，被合并方的原股东以其原持有的被合并方股权按其评估价值作价，对合并方增资时，合并方的长期股权投资如何进行账务处理？

背景：

某国有公司P拥有全资子公司A公司、B公司。P公司以其持有的A公司的100%股权对B公司进行增资，同时还有其他2家公司（非关联方）以货币资金对B公司进行增资。B公司合并A公司属于同一控制下企业合并，按照相关会计准则规定，B公司对A公司的长期股权投资应以A公司净资产账面价值进行初始计量，但B公司注册资本和实收资本的增加金额是以A公司净资产的评估价值确定的。

解答：

按照《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第五条第（一）项规定，同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。但在实务中，如果各方股东约定按被合并方净资产评估值增加合并方的注册资本和实收资本，则为了避免出现在会计处理中用于出资的资产计价低于实收资本增加额从而导致资本公积为负数的情况，也可以在此情况下在合并方的个别报表中按被合并方净资产的评估值对长期股权投资进行初始计量；但在合并方编制合并报表时，其合并报表应当严格遵循《企业会计准则第20号——企业合并》所规定的同一控制下企业合并的会计处理原则，即被合并方的各项资产、负债按原账面价值计量，合并日被合并方净资产账面价值与由此增加的合并方实收资本之间的差额在合并报表层面冲减资本公积，如资本公积不足冲减的则冲减合并报表中的留存收益。

上述做法仅为为了解决《公司法》等相关法律法规规定与会计准则规定的潜在不一致而采用的实务变通方法，仅可在合并方以其自身股份作为合并对价的支付方式，且新增的注册资本和实收资本超出了被合并方净资产账面价值中所享有的相应份额时，才可在合并方的个别报表层面上应用。

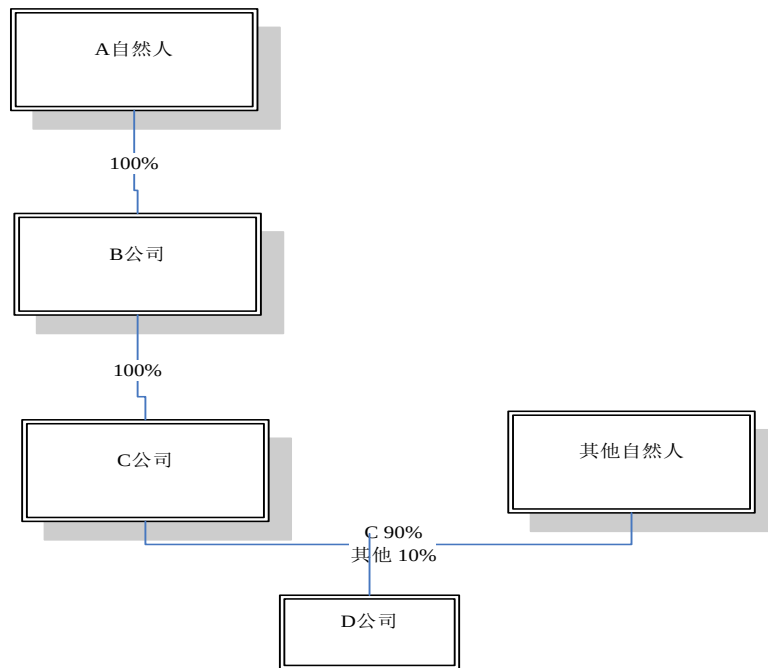
问题3-2-31（同一控制范围内母子公司颠倒重组的处理）

问题：

同一控制下的集团重组中，原母公司变为子公司，原子公司变为母公司，应如何进行会计处理和编制合并财务报表？

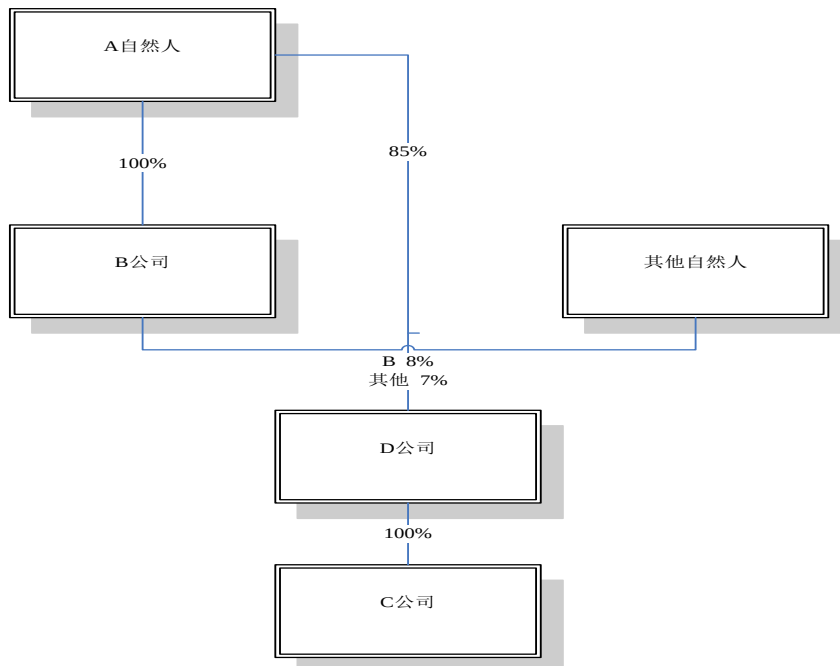
背景：

A自然人通过B、C公司控制D公司，C公司为D公司的母公司，A公司为D公司的实际控制人，控制图如下：



2011年5月，C公司将所持D公司的90%股权转让给A自然人，转让后A自然人直接持有D公司90%股权，其他自然人持有D公司10%的股权。

2011年6月，B公司将持有C公司的股权对D公司进行增资，增资后，自然人A持有D公司的85%股权，B公司持有D公司8%股权，其他自然人持有D公司7%股权，增资后，C公司成为D公司的全资子公司，D公司对C公司实施控制。股权结构图如下：



因此，本案例中重组的特点是：重组前，C公司是D公司的母公司；重组后，D公司变为C公司的母公司。

解答：

本案例中“母子颠倒”的合并重组可以这样理解：把C公司分解为两部分：一部分是其原先持有的D公司90%股权；另一部分是C公司其余的自身经营业务。在2011年6月的第二步重组中，B公司将持有C公司的股权对D公司进行增资，实际上对于发行人D而言，属于对C公司的后一部分（除了其所持D公司90%股权以外的其他经营业务）的同一控制下业务合并。

由于根据《企业会计准则第20号——企业合并》等相关会计准则规定，同一控制下企业合并并在合并报表层面的处理原则是假设合并后形成的投资和控制架构在最早期间期初即已存在并一直持续至今，因此D公司编制合并报表时，对于C公司历史上属于其自身经营业务的部分，应通过对C公司的报表进行适当的剥离调整（这种剥离调整的难度相对较低，也比较客观，只需将C公司原先报表中与所持D公司90%的长期股权投资、相关的投资收益和股利分配等事项的影响剥离掉即可）得到C公司自身经营业务的报表，将C公司自身经营业务的财务状况、经营成果和现金流量按同一控制下合并的原则自始纳入发行人D公司的合并报表范围。

对于2011年5月C公司将所持D公司90%股权转让给A自然人的交易，在D公司的合并报表层面应把该交易中的股权转让款视同A自然人对合并会计主体的资本性投入，于收到时计入合并报表中的资本公积处理。这是因为在合并报表层面，并未显示出在2011年5、6月的重组过程中合并会计主体的资产、负债发生增加或处置，所以在合并报表层面不能确认处置收益，只能将A支付的股权受让款确认为资本公积。

问题3-2-32（子公司吸收合并母公司的处理）

问题：

子公司吸收合并母公司时注册资本如何确定？如何进行账务处理？

背景：

A公司为B公司的控股母公司，持B公司96.90%的股权，B公司的股权结构为：

投资方	股份（万元）	持股比例（%）
A公司	969.00	96.90
其他股东	31.00	3.10
合 计	1,000.00	100.00

A公司的账面列示的“长期股权投资——B公司”（按成本法核算）金额为17,720,220.09元。根据两公司的股东大会决议，同意以2013年6月30日为基准日，由B公司吸收合并A公司（子公司吸收合并母公司），约定子公司B公司吸收合并母公司A公司后，B公司的注册资本变更为2,631万元。

吸收合并后B公司的股权结构为：

所有者权益	金额	比例（%）
C 公司	11,265,476	42.82
D 公司	9,680,012	36.79
其他个人股	5,364,512	20.39
合 计	26,310,000	100.00

A 公司所有者权益：

所有者权益	6 月 30 日审计金额	6 月 30 日评估金额	6.30 按评估价调整后金额 (剔除长期股权投资增值)
实收资本	26,000,000.00	26,000,000.00	26,000,000.00
资本公积	5,972,020.09	329,849,828.60	7,652,142.94
盈余公积	1,438,551.51	1,438,551.51	1,438,551.51
未分配利润	-26,045,008.40	-26,045,008.40	-26,045,008.40
归属于母公司的所有者权益合计	7,365,563.20	331,243,371.71	9,045,686.05

A 公司净资产评估增值 323,877,808.51 元，主要为长期股权投资评估增值 322,197,685.66 元。

B 公司所有者权益：

所有者权益	6 月 30 日审计金额	6 月 30 日评估金额
实收资本	10,000,000.00	
资本公积	31,000.00	
盈余公积	12,412,951.13	
未分配利润	226,869,283.31	
归属于母公司的所有者权益合计	249,313,234.44	323,994,259.36

解答：

1、根据《国家工商行政管理总局关于做好公司合并分立登记支持企业兼并重组的意见》（工商企字[2011]226 号）第二条第（五）项规定：“支持公司自主约定注册资本数额。因合并而存续或者新设的公司，其注册资本、实收资本数额由合并协议约定，但不得高于合并前各公司的注册资本之和、实收资本之和。合并各方之间存在投资关系的，计算合并前各公司的注册资本之和、实收资本之和时，应当扣除投资所对应的注册资本、实收资本数额”。在本案例中，母公司原有注册资本 1,000 万元，子公司原有注册资本 2,600 万元（其中少数股东出资 31 万元）。对照上述规定，将合并后存续公司（原子公司）的注册资本和实收资本确定为 2,631 万元（=2,600+1,000-1,000+31）是合乎上述规定的。

2、该交易的经济实质可以理解为：首先由母公司把其对子公司的长期股权投资剥离给母公司的原股东，再由母公司的原股东把母公司的剩余净资产投入原子公司，从而完成吸收合并过程。因此，该业务可以视作子公司对母公司剥离对该子公司长期股权投资后剩余净资

产和业务的合并,如果母公司剥离对该子公司长期股权投资后的剩余净资产构成企业合并准则所指的“业务”,则将构成一项企业合并,应按《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定进行会计处理。由于在吸收合并完成前后,存续企业的注册资本、实收资本总额和股权结构将发生重大变化,因此需要考虑站在子公司(合并方)的角度,该项合并是同一控制下的合并还是非同一控制下的合并。根据背景资料中合并后 B 公司所有者权益情况判断该次合并为非同一控制下的合并。

3、关于吸收合并后子公司个别报表层面净资产项目的变动,我们理解:如果此处将该次吸收合并作为非同一控制下合并的处理是恰当的,则存续公司(B 公司)在接收被吸收方(A 公司,原母公司)扣除长期股权投资后的剩余净资产时,应把所接受的剩余净资产按评估值入账,同时将这些剩余净资产的评估值作为一个整体,首先把“实收资本”科目余额调整到合并方案所规定的合并后存续公司实收资本金额,再把所接受的剩余净资产评估值扣除转入实收资本后的剩余部分(-8,674,534.04-16,310,000=-24,984,534.04)依次冲减资本公积、盈余公积和未分配利润,即吸收合并的会计分录为:

借: 各项资产和负债	-8,674,534.04
贷: 实收资本	16,310,000.00
资本公积	-31,000.00 (假设均为资本溢价形成)
盈余公积	-12,412,951.13
未分配利润	-12,540,582.91

经上述调整后,存续公司(B 公司)的股东权益项目结构与前述 A 公司处理后情况一致,即实收资本 2,631 万元整,未分配利润 214,328,700.40 元,资本公积和盈余公积为零,合计 240,638,700.40 元。具体如下:

合并后 B 公司所有者权益:

所有者权益	6 月 30 日审计 金额	母公司 6 月 30 日按评估价调 整后金额(扣除 长期股权投资)	权益明细调整	确定金额
实收资本	10,000,000.00	26,000,000.00	-9,690,000.00	26,310,000.00
资本公积	31,000.00	-8,629,525.64	8,598,525.64	
盈余公积	12,412,951.13		-12,412,951.13	
未分配利润	226,869,283.31	-26,045,008.40	13,504,425.49	214,328,700.40
归属于母公司的所有者权益合计	249,313,234.44	-8,674,534.04		240,638,700.40

问题3-2-33 (分步交易实现同一控制下合并的处理)

问题:

如下文背景资料所述，A 公司通过分步交易实现对 B 公司的控制时应如何处理？

背景：

2010 年，C 公司系某中央直属大型国企，持有 A 公司 51%以上的股权。C 公司始终能够控制 A 公司。

2010 年，C 公司通过非同一控制下企业合并以 25,900 万元取得对 B 公司 51.66%的股权，由此 C 公司取得对 B 公司的控制权。25,900 万元的计算依据为 B 公司当时对应净资产的评估值，该评估值远高于 B 公司的净资产账面价值。

2012 年，A 公司通过向 B 公司的小股东收购股权取得对 B 公司 14%的股权，当年按成本法核算。

2013 年，A 公司向 C 公司收购 B 公司 23%的股权，并取得董事会席位，因此 2013 年 A 公司对 B 公司采用权益法核算，在计算投资收益时按取得该 23%股权之日公允价值对 B 公司的账面价值进行调整后计算投资收益。

2014 年 8 月，A 公司拟向 C 公司收购 B 公司 28%的股权，一旦收购完成，A 公司将持有 B 公司 51%以上的股权。

C 公司从 2010 年开始，将 B 公司纳入合并范围，在编制合并财务报表时，按 B 公司的账面价值直接合并，并将账面价值对应净资产的份额和初始投资 25,900 万元的差额，确认为商誉。

B 公司自 2010 年开始，每年年末都委托外部评估机构进行评估。

解答：

1、《企业会计准则第20号——企业合并》第五条规定：“参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。”该准则讲解进一步指出：“控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指1年以上（含1年）”；“同一控制下企业合并的判断，应当遵循实质重于形式要求”。

本案例中如“背景”所述，2010 年 C 公司能够控制 B 公司，将后者纳入合并范围；C 公司持有 A 公司 51%以上的股份，能够控制 A 公司。A 公司、B 公司同受 C 公司控制。2014 年 8 月，A 公司拟向 C 公司收购 B 公司 28%的股权，一旦收购完成，A 公司将持有 B 公司 51%以上的股权，将由 A 公司直接控制 B 公司。因此，该事项对于 A 公司而言符合上述同一控制下企业合并的条件，即参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。我们倾向于同一控制下企业合并。并且，从背景资料看，A 公司最初取得 B 公司 37%股权时（2012 年取得 14%，2013 年取得 23%），B 公司和 A 公司即已同在 A 公司的最终控制下（B 公司自 2010 年起被 C 公司控制）。在此情况下，如果 2014 年内增持 28%股权的交易与 A 公司最初取得 B 公司 37%股权的两次交易不构成“一揽子交易”（如《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条所定义）的，则该

交易可以认定为以分步交易实现的同一控制下企业合并。

2、对于分步交易实现的同一控制下企业合并所形成的长期股权投资的会计处理，在《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》的应用指南中已作出规定，其要点如下（见《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）应用指南》单行本第30～32页）：

企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应当判断多次交易是否属于“一揽子交易”，并根据不同情况分别作出处理。属于一揽子交易的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。不属于“一揽子交易”的，在取得控制权日，合并方应按照以下步骤进行会计处理：

（1）确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。在合并日，根据合并后被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值，确定长期股权投资的初始投资成本。

（2）长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

（3）合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。其中，处置后的剩余股权根据本准则采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转，处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

（4）编制合并财务报表。合并方应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》（以下简称“企业合并准则”）和合并财务报表准则的规定编制合并财务报表。合并方在达到合并之前持有的长期股权投资，在取得之日与合并方与被合并方同处于同一方最终控制日孰晚日与合并日之间已确认有关损益、其他综合收益和其他所有者权益变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

3、根据上述规定和应用指南，本案例的处理方法如下：

（1）在本次收购28%股权完成，形成分步交易的同一控制下合并时，A公司个别报表层面对C公司的长期股权投资的成本金额应当等于合并日B公司净资产在C公司合并报表层面所示账面价值乘以A公司对B公司的持股比例（65%）。其中，“B公司净资产在C公司合并报表层面所示账面价值”是指以B公司2010年被以非同一控制下合并方式纳入C公司合并报表范围之日（购买日）的净资产（含商誉在内）的公允价值为基础持续计算到本次同一

控制下合并日（2014年8月）的金额。按照“下推会计”的原则，C公司合并报表层面所确认的与B公司相关的合并商誉的价值也应一并下推到A公司层面，体现在A公司对B公司的长期股权投资成本中。

（2）A公司在原权益法下对所持B公司37%长期股权投资的账面价值与本次增持28%股权所支付的对价的账面价值之和，与上述（1）所述投资成本之间的差额，在A公司报表中应调整资本公积，如资本公积不足冲减，则调整留存收益。

（3）C公司2010年取得对B公司的控制权属于非同一控制下合并，因此C公司的各项资产和负债应当以购买日公允价值为基础持续计算的金额体现在C公司的合并报表中。C公司在编制合并报表时未对B公司的资产和负债进行公允价值调整，严格来说应属于会计差错。审计师应考虑在运用下推会计方法的情况下，该错报对A公司的个别报表和合并报表可能产生影响的程度，如果影响重大的，审计师应建议C公司进行差错更正，并依据更正后C公司合并报表层面所显示的B公司各项资产、负债的账面价值作为本次同一控制下合并会计处理所依据的账面价值基础。如果C公司拒绝在其合并报表层面进行差错更正，但该事项对A公司合并报表仍具有重大影响的，则审计师需要运用适当的方法独立确定以当初C公司取得B公司控制权之日的公允价值为基础持续计算到2014年8月合并日的金额，作为个别报表层面长期股权投资会计处理和合并报表层面的合并处理的基础。

另外，A公司在按同一控制下合并的原则追溯重述其前期合并报表时还应注意：因为此处A公司取得B公司股权分为三次，第一次在2012年取得14%股权是通过向B公司的小股东收购获得；第二次在2013年取得23%股权和第三次在2014年取得28%股权都是向其母公司C公司收购获得。且B公司最初是在2010年通过非同一控制下企业合并被纳入C公司的控制范围的。在此情况下：

（1）根据《企业会计准则解释第6号》第二条规定，A公司在其合并报表层面就B公司的追溯调整，最早只能追溯到2010年内C公司取得对B公司的控制权之日，不能追溯到更早的年度和期间。

（2）自2010年C公司取得对B公司控制权之日到2012年A公司收购C公司14%少数股权的交易日这段时间内，A公司的合并报表中对B公司的合并比例应为51%，其余49%为少数股权；自2012年A公司收购B公司14%少数股权的交易日起，A公司的合并报表中对B公司的合并比例应为65%，其余35%为少数股权。即，在2012年A公司收购B公司14%少数股权的交易日，A公司的合并报表层面应当体现出一项收购B公司14%少数股权的交易，按照收购该14%股权的对价款与对应的B公司可辨认净资产在C公司的合并报表层面所显示的账面价值份额之间的差额调整资本公积。

问题3-2-34（同一实质控制人控制下的企业重组的处理）

问题：

如下文背景所述，F 公司收购 B 公司股权如何处理？

背景：

自然人 A 向香港居民（甲、乙）支付 1,200 万美元收购注册于境外 M 国的 B 矿业公司股权，同时，C 公司（注册于 M 国）与香港居民（甲、乙）签订协议，以 B 矿业公司注册资本金额 200 万当地货币单位收购 B 矿业公司股权。自然人 A 是 C 公司的最终控制人，上述交易完成后，B 公司的 100% 股权由 C 公司持有，即自然人 A 和 C 公司取得 B 公司股权的对价总额为 1,200 万美元+200 万当地货币单位。

B 矿业持有四个位于 M 国的钽铌矿（“矿场”）的探矿权，其主要业务为对于矿场进行钽铌矿勘探，并有意开采其矿物资源。

C 公司是专为收购 B 公司股权之目的而设立的壳公司，除了持有 B 公司的 100% 股权以外，无其他资产、负债和业务。

F 公司（境内上市公司）通过其子公司 D 公司收购 E 公司（BVI）持有的 C 公司 100% 股权，收购价款为 1,200 万美元。协议书同时中约定：

如未能于交割日期起的 36 个月内就勘矿权证及交割日期后集团新取得的勘矿权证所载矿区范围完成详查，E 公司（BVI）将针对本次股权交易进行回购，回购价格包括 1,200 万美元及本次交易后 D 公司投入的勘探费并加上利息。

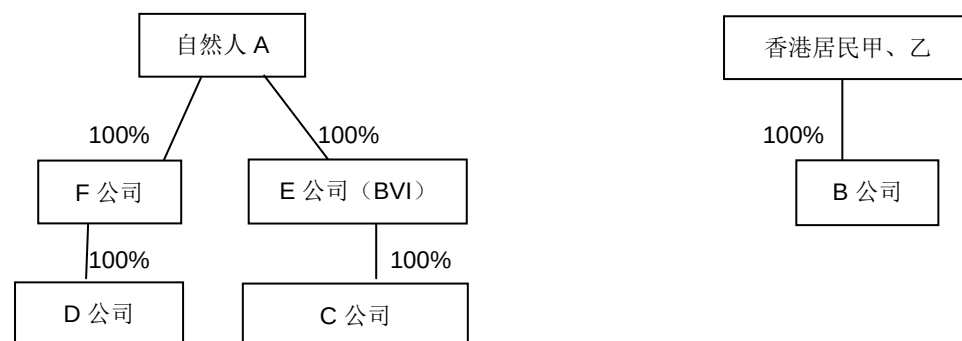
B 矿业公司的股东从香港居民（甲、乙）变更为 C 公司时，账面净资产约为注册资本，变更前尚未开始勘探活动。E 公司（BVI）控制 B 矿业后，已陆续配备相关专业人员开展矿区基础建设和初勘、试采工作。在 C 公司股东变更为 D 公司时，C 公司已构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所定义的“业务”。

D 公司收购 E 公司（BVI）持有的 C 公司 100% 股权时，C 公司的账面净资产为负数。

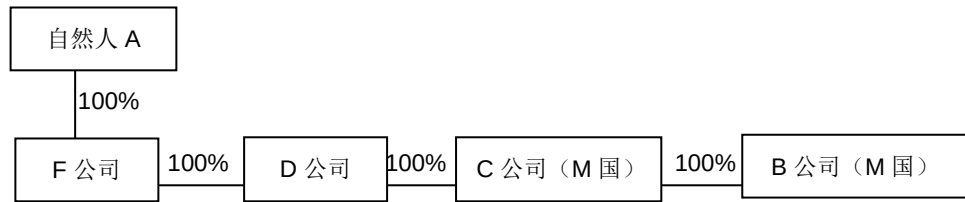
针对 B 矿业公司的价值，历次股权变更时均未出具对其的正式评估报告，仅在 2013 年 D 公司收购 E 公司（BVI）持有的 C 公司 100% 股权时，由境内的资产评估机构出具了《M 国××矿区钽铌矿矿业权价值评估咨询报告书》，以及由国内某省某地勘大队出具了《M 国××矿区钽铌矿预查报告》。

自然人 A 系 F 公司、C 公司、D 公司、E 公司的最终控制人。

股权收购前自然人 A、C 公司、D 公司、E 公司、F 公司、B 公司关系：



前述交易全部完成后自然人 A、C 公司、D 公司、F 公司、B 公司关系：



解答：

在本案例中，F 公司通过子公司 D 公司向其实际控制人自然人 A 收购了 C 公司和 B 矿业公司的股权，并取得其控制权。该交易是在实际控制人的主导下完成的，且预计收购完成后 F 公司对被收购方的控制权将在可预见的未来持续存在（即控制是非暂时性的）。且 E 公司（BVI）控制 B 矿业后，已陆续配备相关专业人员开展矿区基础建设和初勘、试采工作。在 D 公司变更为 C 公司股东时，C 公司已构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所定义的“业务”。因此，根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》对“同一控制下的企业合并”的定义和判断标准的规定，该交易从 F 公司角度可以看作一项同一控制下的企业合并。根据会计准则规定，同一控制下企业合并的会计处理应以被合并方净资产的账面价值为基础。

但是，因为被合并方——C 公司和 B 矿业公司最初是由实际控制人自然人 A 向非关联方——香港居民甲、乙以支付现金的方式取得的，根据《企业会计准则解释第 6 号》第二条规定，“合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。”因此，本案例中作为会计处理基础的“被合并方净资产账面价值”不是指相关资产、负债（如矿区权益等）在被合并方——C 公司和 B 矿业公司自身账面上的账面价值，而是从最终控制方合并报表层面确定的账面价值。本案例中最终控制方为自然人 A，但仍可按照非同一控制下合并的一般处理原则，在假设其编制合并报表的前提下，推算这些净资产在最终控制方合并报表层面的账面价值。本案例中被合并方净资产在最终控制方合并报表层面的账面价值应当以最初取得成本（1,200 万美元+200 万当地货币单位）为起点，加上后续可资本化的勘探支出等，加减自实际控制人取得对其控制权之日起到同一控制下合并日期间的净损益，持续计算到合并日的价值。

即：D 公司的个别报表层面，对该项同一控制下合并的会计处理为：

借：长期股权投资——C 公司 （被购买方合并净资产在最终控制方合并报表层面的账面价值）

贷：银行存款 （1,200 万美元）

资本公积（差额）

在 F 公司合并报表层面，虽然没有对被合并方的净资产进行过完整的评估，但是鉴于被收购方是一个矿业公司，其最主要的资产是位于 M 国的矿场的探矿权，其主要业务为对于矿场进行钽铌矿勘探和后续开采，因此其未来现金流量高度依赖于被收购方所拥有的特定矿区权益，被合并方属于“单一资产实体”，事实上不存在独立于可辨认净资产的商誉（即，合并商誉应为零）。因此，可以从上述 D 公司个别报表层面的长期股权投资成本中扣除其他不重大的资产、负债公允价值（通常理解，除了矿区权益以外的其他资产、负债的公允价值和账面价值之间存在重大差异的可能性较小，故此处可以以账面价值代替公允价值）后的剩余部分，作为合并报表层面对该矿区权益的初始计量金额。

因此，本案例中虽然将此次并购交易定性为同一控制下的企业合并，但由于被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的，因此在 F 公司的合并报表层面对该事项的处理结果与非同一控制下企业合并模式下的处理结果类似。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第二十八章第一节中的指引：“石油天然气以外的采掘业企业的勘探和评价活动参照油气准则执行，其他活动应该按照相关准则进行处理”。据此，在 F 公司取得对 C 公司和 B 矿业公司的控制权后，被合并方继续从事的勘探开发活动，应参照《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》的相关规定进行会计处理，包括对勘探支出的资本化采用成果法，以及每期末按照该准则的要求对未探明矿区权益进行减值测试等。

本次交易中虽然附带回购协议，即“如未能于交割日期起的 36 个月内就勘矿权证及交割日期后集团新取得的勘矿权证所载矿区范围完成详查，E 公司（BVI）将针对本次股权交易进行回购，回购价格包括 1,200 万美元及本次交易后 D 公司投入的勘探费并加上利息”，但该项回购承诺是实际控制人所控制的企业（此次关联方股权交易中的卖方）作出的，并不符合市场公允交易条件，因此不能成为对形成的商誉或资产组公允价值（无形资产或其他非流动资产）免于进行减值测试的合理理由。合并日后每期末，均应按照会计准则的要求对矿区权益进行减值测试（其中，未探明矿区权益的减值适用《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》；已探明矿区权益、井及相关设施、辅助设备及设施的减值适用《企业会计准则第 8 号——资产减值》），如可收回金额低于账面价值的，则应确认减值损失并计入当期损益；后续如 E 公司（BVI）履行回购承诺，则回购价款高于届时该等股权对应的净资产价值的差额，在 F 公司的报表中应按权益性交易的处理原则计入资本公积处理。

问题3-2-35（同一控制下合并中合并报表比较数据追溯调整的期间范围）

问题：

2009年12月A公司受最终控制人控制，其子公司B于2008年10月受最终控制人控制（收购），子公司C2009年10月受最终控制人控制（新设），A公司编制2009年合并财务报表时是

否需要对2008年的数据进行重述？

解答：

《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第三十二条规定：“母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在”；第三十八条规定：“母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在”；第四十三条规定：“母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在”。

并参照《企业会计准则讲解（2010）》第三十四章“合并财务报表”的相关表述：

“因同一控制下企业合并增加的子公司，视同该子公司从设立起就被母公司控制，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表所有相关项目的期初数，相应地，合并资产负债表的留存收益项目应当反映母公司如果一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况”。（P581）

“因同一控制下企业合并增加的子公司，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的，经营成果应持续计算”。（P588）

“因同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并现金流量表时，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表”。（P594）

尽管有上述规定，但实践中使用权益结合法并重述比较数据时，应当从权益结合法的实质和主要精神出发加以分析。权益结合法背后的逻辑是“控制权未发生变化”，因为最终控制方持续性地保持对参与合并各方的控制权，从最终控制方的角度，其所能控制的经济资源及其风险和报酬特征在重组前后并未发生变化，仅仅是资源的所在地发生了位移。因此，如果最终控制方在比较期间对参与合并各方均具有控制权，则需要对合并方的合并报表中的前期比较数据进行重述。

但是，如果在报告期内最终控制方对参与合并的一方或多方的控制权发生过变化，即目前的最终控制方并非在整个比较期间都持续控制参与合并各方，则在权益结合法下对前期比较数据的重述也应当反映出这一事实，即此时对前期比较数据的追溯重述，应当以参与合并各方均处于目前的最终控制方控制下的期间为限。在合并方的合并报表中，对“同一控制”尚不存在的期间不能进行重述。

根据上述原则，在本案例中，最终控制方自2009年12月起控制合并方A公司，子公司B于2008年10月受最终控制人控制（收购），子公司C自2009年10月起受最终控制人控制（新

设)，因此在A公司的2009年度合并报表中，只能把B和C自A公司被最终控制方控制之日（2009年12月某日）之后的经营成果和现金流量纳入，之前不处于同一控制下的期间内的被合并方财务信息不能被纳入A公司2009年度的合并报表中。

另外，被合并方之一 B 于 2008 年 10 月受最终控制人控制（收购），假设该次收购构成非同一控制下企业合并，即 B 最早是通过非同一控制下企业合并于 2008 年 10 月某日被最终控制方取得控制权的。因此，基于“下推会计”的原理，纳入 A 公司合并报表的 C 各项资产、负债和损益的金额不是其自身个别报表上的账面价值，而是以 2008 年 10 月的公允价值为基础，调整历年折旧、摊销、成本结转等因素后得到的“持续计算的金额”，即对于最终控制方的合并报表层面而言的账面价值（consolidated value）。

权威指引：

《企业会计准则解释第 6 号》第二条规定：

二、根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》，在同一控制下的企业合并中，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，合并方在编制财务报表时，应如何确定被合并方资产、负债的账面价值？

答：同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

本解释发布前同一控制下的企业合并未按照上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

问题3-2-36（同一控制下企业合并中被合并方原非同一控制下合并产生的商誉的处理）

问题：

被合并方通过非同一控制下企业合并进入最终控制方合并范围时，在最终控制方的合并财务报表层面产生的商誉，在其以后通过同一控制下企业合并成为最终控制方控制的其他企业的子公司时，在该次同一控制下企业合并的合并方层面，应如何处理？

背景：

A公司系B集团于2009年11月份以非同一控制下企业合并的方式收购的子公司，B集团持有其73.8%的股份，收购时点合并成本大于A公司可辨认净资产公允价值的份额，即合并

产生商誉8,265万元；2011年7月，根据B集团与C公司、D公司等签订的投资协议，将B集团持有A公司的73.8%股权注入C公司，C公司以增资扩股的形式支付对价，该交易完成后，B集团持有C公司57.6%股份，能够对其实施控制，C公司持有A公司73.8%股份，亦能够对其实施控制。上述各公司最终控制方均为D公司，故上述企业合并系同一控制下的企业合并。

解答：

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第五条规定：“*同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益*”。据此，B集团和C公司在确认对被合并方长期股权投资时，应当在合并日按照被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

但对于C公司而言，虽然该交易属于同一控制下企业合并，但被合并方A公司最早是通过一次非同一控制下企业合并被纳入其最终控制方D公司的控制范围的。由于权益结合法的实质是站在最终控制方的立场，认为在该交易前后，最终控制方所能控制的经济资源并未发生变化，仅仅是从“左口袋”移到了“右口袋”，相应地，作为同一控制下会计处理基础的“账面价值”是指被合并方的各项资产、负债在最终控制方合并报表层面显示的账面价值，即对最终控制方而言的账面价值（“**consolidated value**”）。即，如果原先该被合并方是通过非同一控制下企业合并方式进入到最终控制方的合并范围内的，则此处的“账面价值”将是以前非同一控制下合并购买日的公允价值为基础持续计算的金额。即此时同一控制下合并的会计处理就是将原先最终控制方合并报表层面的处理“下推”（**push down**）到同一控制下合并的合并方的合并报表层面。如果原先最终控制方通过非同一控制下企业合并取得该被合并方控制权时，在购买日产生了商誉的，则该商誉也应当一并“下推”到同一控制下企业合并的合并方的合并报表层面。但此时合并方在编制合并报表时需要注意：虽然这是同一控制下合并，但基于上述“下推会计”处理原则，合并方不能假设自最早期间期初起即把被合并方纳入其合并范围，而是只能将该被合并方被纳入最终控制方合并报表范围之日（即原先的非同一控制下合并的购买日）起纳入合并报表范围。

对于B集团而言，如果原先不控制C公司，现在重组后控制C公司了，则也构成一项同一控制下的企业合并。但在其合并报表层面，由于A公司在本次重组前后均在其合并范围内，所以不应改变A公司的各项资产、负债在其合并报表层面的计量基础，只是把原先属于C公司的各项资产、负债按其原账面价值并入B集团的合并报表。

权威指引：

《企业会计准则解释第6号》第二条规定：

二、根据《企业会计准则第20号——企业合并》，在同一控制下的企业合并中，合并

方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，合并方在编制财务报表时，应如何确定被合并方资产、负债的账面价值？

答：同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

本解释发布前同一控制下的企业合并未按照上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

问题3-2-37(同一控制下企业合并中的被合并方原系兄弟企业通过非同一控制下企业合并收购进来时，商誉在本会计主体层面的下推处理)

问题：

如下文背景所述，本期评估商誉减值，应在 A 公司合并报表中确认多少商誉减值？

背景：

B 公司原是 A 公司的实际控制人 D 控制的 C 公司（C 公司不在 A 公司的合并范围内）于 2016 年 2 月 3 日出资 900 万元收购非同一控制下的公司而形成的全资子公司（收购时 B 公司账面资产总额 20,321,562.68 元，账面负债总额 55,993,602.60 元，账面净资产 -35,672,039.92 元）。根据 A 公司 2016 年 11 月 18 日股东会决议，同意 A 公司的全资子公司 F 公司以人民币 2,800 万元增资入股 B 公司，增资后 B 公司注册资本变更为 4,800 万元，F 公司持有 58.33% 的股权（于 2016 年 12 月 23 日完成增资的变更登记手续）。截止 2016 年 12 月 31 日 B 公司实收资本为 2,050 万元，F 公司实际出资 1,050 万元，占注册资本的 51.22%。截止 2016 年 12 月 31 日，B 公司的账面资产总额为 20,906,827.36 元，账面负债总额为 43,663,085.85 元，账面净资产为 -22,756,258.49 元。

在 A 公司编制 2016 年合并财务报表时，确定 F 公司收购 B 公司为同一控制下的企业合并，因此将原 C 公司合并报表中确认的收购 B 公司产生的商誉完整下推至 F 公司。2016 年合并报表中 A 公司确认收购 B 公司产生的全部商誉 44,422,622.57 元，确认少数股东权益 10,742,853.65 元（系 C 公司持有 B 公司股权形成）。

2017 年 12 月 31 日，A 公司对收购 B 公司产生的商誉进行减值测试评估，经评估该模拟 100% 股权比例的商誉截止 2017 年 12 月 31 日的评估价值为 3,000 万元，减值 1,442 万

元。A公司拟按照其对B公司的持股比例58.33%计算应承担的商誉减值,结果为841万元;由少数股东权益(C公司)按持股部分应承担的商誉减值为601万元。

A公司的上述处理是否恰当?

解答:

不赞同A公司的上述处理意见。

本案例的核心问题是:如果最初通过非同一控制下企业合并收购一家全资子公司,从而在最终控制方的合并报表层面确认商誉,后续由本会计主体(与最初收购方同受最终控制方控制,即兄弟公司)收购或增资取得该被收购方的部分(非全部)股权时,根据《企业会计准则解释第6号》第二条规定,是否应将最终控制方合并报表层面所确认的商誉完整“下推”到本会计主体的合并报表中,且全部对应于归属母公司股东的权益,不分配给少数股权?

本案例中,虽然F公司仅持有B公司58.33%的股权,但按照“下推会计”的要求,当初C公司通过非同一控制下合并取得B公司全部股权时所形成的商誉是完整下推到F公司和A公司的合并报表层面的,而商誉也是被合并方B公司的净资产的一部分。相应地,在商誉发生减值时,在F公司和A公司的合并报表层面应完整地确认100%的商誉减值损失。相应作为对“归属母公司股东的净资产”的调整项目,而不应调整少数股权。相应地,现在确认的减值损失全部计为“归属母公司股东的净利润”,不应分配给少数股东损益。否则,如果只确认部分商誉减值损失,则F公司和A公司的合并报表层面所列报的该项商誉的账面价值仍高于其可收回金额。即,本案例中的商誉减值1,442万元应全部确认为A公司合并报表层面的商誉减值损失,且这部分商誉减值损失全部属于“归属于母公司股东的损益”。

问题3-2-38(同一控制下企业合并中被合并方净资产为负数时的处理)

问题:

同一控制下企业合并中,当被合并方净资产为负数时,合并方在其个别报表和合并报表中分别应该如何处理?

背景:

A股份公司持有B公司100%股权,于2011年11月份将持有B公司的全部股权无偿转让给C有限公司(A股份公司持有C有限公司66.19%的股份),B公司2011年11月底的资产总额679.18万元,负债总额1,555.16万元,所有者权益-875.98万元(其中实收资本120万元,未分配利润-995.98万元)。

解答:

本案例中如果被转让的B公司构成《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解所指的“业务”的,则对接受股权的受让方C有限公司而言,构成一项同一控制下的控股合并。

由于合并日被合并方B公司的净资产为负数，基于有限责任原则，如果C有限公司无需对B公司承担超过《公司法》规定的股东对公司的有限责任范围的其他额外责任（例如提供债务担保、同步注资以消除被合并方净资产赤字等），则C有限公司的处理如下：

（1）C有限公司个别报表层面：确认对B公司的长期股权投资成本为零。（注：如果C公司对B公司承担了超过《公司法》规定的股东对公司的有限责任范围的其他额外责任的，则B公司应当依据《企业会计准则第13号——或有事项》等有关规定，基于对很可能承担的损失金额的最佳估计确认预计负债，该预计负债金额与对应的长期股权投资初始成本[零]之间的差额调整资本公积。）

（2）C有限公司合并报表层面：按同一控制下企业合并中合并报表层面的处理原则，自最早期间期初（或者，如果母公司系在比较期间取得对B公司的控制权的，则为母公司A股份取得对B公司控制权的日期）起将其纳入合并范围，这样需要把其合并日之前的累计亏损额纳入合并报表。

就母公司A股份有限公司而言，该交易属于合并报表范围内的内部交易，其影响在A股份有限公司合并报表层面应予以抵销，对合并报表层面不产生影响。

问题3-2-39（同一控制下企业合并中取得被合并方的资产入账价值与计税基础之间的差异是否确认递延所得税）

问题：

同一控制下企业合并中取得被合并方的资产账面价值与计税基础之间的差异是否确认递延所得税资产或递延所得税负债？

解答：

对于在同一控制下企业合并中所取得的资产、负债账面价值与计税基础之间是否需确认递延所得税资产 / 负债的问题，现行会计准则无明确规定。我们认为，鉴于该事项的处理涉及到“企业合并”和“所得税”两项会计准则，但目前情况下这两项会计准则之间并未实现理论体系上的一贯性和一致性，因此以下两种做法都是可接受的，但一旦选择其中一种方法，即构成该会计主体的一项会计政策，即应一贯性地将其运用于所有的同类或类似交易：

方法1、就合并日所取得的被合并方各项资产 / 负债的入账价值和计税基础之间的差额确认递延所得税资产 / 负债（较为倾向的处理方法）

该种做法的理论依据是：（1）同一控制下企业合并中所取得的被合并方资产、负债按其在被合并方的原账面价值入账，但因为税务方面系采用《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）所规定的一般性税务处理方式，计税基础为其公允价值，因而账面价值和计税基础之间存在暂时性差异；（2）《企业会计准则第18号——所得税》第十一条和第十三条都规定了可豁免确认递延所得税资产、负债的例外情形，其中规定对于不是企业合并，且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税

税所得额（或可抵扣亏损）的交易中产生的资产或负债的初始确认不会导致确认递延所得税资产或递延所得税负债（通称为“初始确认豁免”），但该两条对“初始确认豁免”的规定都明确不适用于企业合并交易，即企业合并交易中对于所取得的被合并方或被购买方各项可辨认资产、负债的账面价值和计税基础之间的暂时性差异均应确认递延所得税资产或递延所得税负债。

根据《企业会计准则第18号——所得税》第二十一条规定，企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但由企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的所得税除外。因此，如果采用此方法，则在同一控制下企业合并中，就被合并方可辨认资产、负债的账面价值和计税基础之间的暂时性差异确认递延所得税资产 / 负债的影响，应当调整合并日所确认的资本公积。同时，尽管在编制合并报表时，需假设同一控制下企业合并交易在最早报告期初即已完成，但鉴于导致计税基础改变的事项是企业合并的发生（在合并日之前，这些资产和负债的计税基础并不是其公允价值，合并日之后计税基础才变为公允价值），因此相关的递延所得税资产 / 负债应当在合并日才能确认，不能追溯到以前年度或期间。

方法2、就合并日所取得的被合并方各项资产 / 负债的入账价值和计税基础之间的差额不确认递延所得税资产 / 负债（可接受的另一种处理方法）

这种做法的理论依据是：（1）同一控制下企业合并会计处理的基本原则是按原账面价值计量所取得的被合并方资产和负债，除了被合并方原已确认的资产和负债以外，不能确认新的资产和负债；（2）《企业会计准则第18号——所得税》的制定蓝本是IFRS体系下的《国际会计准则第12号——所得税》，但鉴于IFRS体系下并未讨论同一控制下企业合并的会计处理，因此可以合理推论《国际会计准则第12号——所得税》中所讨论的“企业合并”仅指《国际财务报告准则第3号——企业合并》所规范的非同一控制下企业合并，不能将其中对企业合并中所得税的会计处理原则推广到同一控制下企业合并中。

问题3-2-40（同一控制下合并完成后，被合并方注销的后续处理）

问题：

以前年度通过同一控制下企业合并取得的子公司于本年度内注销（被母公司吸收合并），母公司在编制合并报表时，是否需对以前年度编制合并报表时的调整、还原事项进行持续的调整和还原？

背景：

A公司在以前年度从其母公司处收购其子公司B、C。于本年度内，B、C公司均已经注销（被A公司吸收合并），在合并报表层次是否需要就原来的调整、还原事项（如B、C公司以前在合并日之前的累积留存收益等）继续进行调整和还原？

解答：

合并报表是反映由母公司及其所控制的所有子公司所构成的经济主体的整体对外财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。因此，如果此处所指的“注销”是指 A 公司吸收合并 B、C 公司，则该吸收合并事项不改变整个合并集团对外的财务状况、经营成果和现金流量，对合并报表不应产生影响，故在合并报表层面，尽管原先的母子公司关系已经不再存在（可能已经变为总分公司关系），但仍应继续延续以前年度编制合并报表时对 B、C 公司的留存收益等事项所做的调整和恢复处理。如果 B、C 公司的注销是采用处置资产、清偿负债、遣散人员后予以关闭注销的方式，则在 A 的合并报表层面也需要继续延续原先的恢复和调整处理，以便确保 B、C 公司关闭注销后的合并报表与之前的衔接。

因此，合并报表层面在被合并方注销完成后，应继续进行还原。原先 A 公司因该次同一控制下企业合并导致的资本公积，在 B、C 公司注销后应继续在个别报表和合并报表层面的“资本公积”项目中分别保留其在各该层面上原有的金额，不能转入留存收益。

关于母公司吸收合并子公司的交易在母公司个别报表层面的一般原则，请参阅《企业会计准则解释第7号》第四条的相关规定。

问题3-2-41（被合并方历史上发生过多次股权变动情况下的权益结合法运用问题）

问题：

在同一控制下的企业合并中，如果被合并方的历史沿革较为复杂（报告期内多次发生股权比例变动），则如何在合并报表中就企业合并事项追溯重述其前期比较数据？

背景：

2013 年 8 月份之前，A 公司持有 B 公司 100% 的股份；2013 年 9 月份由于 C 集团增资，持股比例为 95%，A 公司降为 5%；

2014 年 12 月份，A 公司通过增资方式，对 B 公司的持股比例由 5% 增加到 51%，C 集团由 95% 降至 49%；

A 公司、B 公司、C 集团同受 D 公司控制，且满足“控制非暂时性”的条件，因此上述两次股权重组都是发生在 D 公司控制范围内的股权重组。

如前述背景资料所示，A 公司在 2013 年、2014 年合并报表中，对 B 公司的少数股东损益按何比例确定？

解答：

本案例首先需要明确 2013 年 8 月和 2014 年 12 月的两次增资和股权比例变动的交易是否属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条所指的“一揽子交易”？

以下讨论假设两次交易互相独立，并非“一揽子交易”，即 A 公司于 2013 年 8 月丧失对 B 公司的控制权，2014 年 12 月重新获得对 B 公司的控制权。

本案例所涉及的问题是同一控制下企业合并中权益结合法运用的特殊问题，即历史沿革

较为复杂（报告期内多次发生股权比例变动）的被合并方，如何在合并报表中就第二次的企业合并事项追溯重述其前期比较数据的问题。此问题在企业会计准则体系下无明确规定，在 IFRS 体系下也无指引可循。但我们理解，基于权益结合法的一般原理，A 公司合并报表层面采用以下做法应当是合理的：

1、在整个报告期（含前期比较期间），A 公司应将 B 公司持续纳入其合并报表，其资产、负债、收入、费用均按常规方法予以合并，并按常规的合并报表编制方法对内部交易和内部往来等进行抵销处理。

2、根据背景资料介绍的股权变动情况，在 A 公司的合并报表层面体现以下处理效果：2013 年 8 月之前，根据当时的实际情况，B 公司的 100% 权益和损益均归属于 A 公司，当时没有少数股权；自 2013 年 8 月起直到 2014 年末，B 公司的少数股权比例为 49%。即，在 A 公司的合并报表层面，应体现出一项在 2013 年 8 月将其对 B 公司的持股比例从 100% 降至 51% 但仍控制 B 公司的权益性交易。在该合并报表中，两次交易间隔期间（2013 年 8 月至 2014 年 12 月）的权益状况是根据 2014 年 12 月后的权益状况模拟的，2014 年 12 月末的权益（含少数股东权益）状况应体现出第二次交易完成后的实际情况。在合并报表层面，根据“权益性交易”的处理原则，两次少数股东权益变动的份额（2013 年 8 月股权比例下降，2014 年 12 月视同 B 公司的两方股东同比例增资）与少数股东在两次交易中实际出资额的差额在合并报表层面调整资本公积。

问题3-2-42（同一控制下企业合并对赌业绩未完成，对赌双方及最终控制方就股份回购注销的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司发行股份收购 B 公司持有的甲公司股权，形成同一控制下的企业合并，甲公司未完成业绩承诺，A 公司按照“业绩补偿协议”回购股份并注销时，相关各方应如何进行会计处理？

背景：

A 公司和 B 公司均系 C 公司的子公司。2016 年，A 公司和 B 公司签订《发行股份及支付现金购买资产协议》，协议约定：A 公司以增发股份及支付现金的方式收购 B 公司持有的甲公司 100% 股权，并约定：如果甲公司未完成约定业绩承诺，则 A 公司以 1 元收购 B 公司持有的 A 公司的股票，并将该部分股票注销，股份补偿数量 = 应补偿金额 ÷ 本次（收购时点）发行股份价格（30.72 元/股）。现 A 公司管理层预计甲公司无法完成约定业绩，假设应补偿的金额为 3,072.00 万元，应补偿的股份数量为 100.00 万股。

B 公司取得 A 公司的股票作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算。

解答：

如《〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）〉应用指南》所述：“同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》（以下简称“或有事项准则”）的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额：确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益”。

上述规定背后的逻辑是：在企业会计准则体系下，同一控制下的企业合并采取的是类似于权益结合法进行处理，该方法下，将企业合并看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，该类企业合并一定程度上并不会造成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不应视为出售或购买。合并方支付的合并对价与取得的净资产账面价值的差额调整所有者权益，相应地，或有对价部分也不应计入损益，而应按照同样的处理思路，首先调整资本公积（资本溢价），资本公积（资本溢价）的余额不足冲减的，应冲减留存收益。基于该思路，建议的处理方式如下：

1、A 公司个别报表的账务处理：

（1）在业绩对赌期（或对赌期内的某一年度）结束，实际确定业绩补偿不能达到或不能合理预计只能在确定应补偿的业绩时：（确认应收款项，同时确认回购义务，该笔应收款项日后将以 A 公司股票结算）

借：其他应收款	30,720,000.00
贷：资本公积——资本溢价、留存收益等	30,719,999.00
其他应付款	1.00

（注：在实务中，就应收业绩补偿款确认其他应收款时，应以金额确定为前提，并谨慎考虑业绩补偿义务人履行补偿承诺的意愿和财务能力，确保其初始计量金额不超出依据当时情况谨慎估计的可收回金额。避免高估资产和权益。）

（2）结算时（实际回购股份时）

借：库存股	30,720,000.00
贷：其他应收款	30,720,000.00
借：其他应付款	1.00
贷：银行存款	1.00

（3）注销股本

借：股本	1,000,000.00
资本公积——股本溢价	29,720,000.00
贷：库存股	30,720,000.00

2、B 公司在个别报表进行账务处理：

(1) 在能够合理预计业绩承诺不能实现, 且能够合理估计应补偿金额时, 确认补偿义务相关负债并计入损益

借: 营业外支出	30,719,999.00
贷: 其他应付款——业绩补偿义务	30,719,999.00

(2) 转让股份时, 以 A 公司的收盘价核算持有的金融资产。假设此时 B 公司持有的 100 万股 A 公司股份的公允价值为 4,000 万元:

借: 其他应付款——业绩补偿义务	30,719,999.00
其他综合收益	9,280,000.00
银行存款	1.00
贷: 其他权益工具投资——成本	30,720,000.00
其他权益工具投资——公允价值变动	9,280,000.00

3、C 公司合并报表层面的调整分录:

借: 资本公积	30,719,999.00
贷: 营业外支出	30,719,999.00

问题3-2-43 (与同一控制下企业合并同时完成的收购少数股权交易)

问题:

在同一控制下企业合并完成的同时, 合并方同时向被合并方原先的少数股东 (系非关联第三方) 收购了其持有的被合并方少数股权, 对该项购买少数股权的交易应如何进行会计处理? 合并方在其合并财务报表中, 应当在哪一天反映购买少数股权交易的影响?

背景:

母公司 A 控制 B 和 C 两个子公司。从母公司 A 角度, 由 A、B、C 三者形成的合并集团中, 少数股东 Z (系非关联第三方) 持有 C 公司 40% 的少数股权。现 B 公司通过在同一天 (合并日) 分别向 C 公司的原股东 A 和 Z 发行 B 公司自身股份的方式取得了 C 公司的 100% 股权 (包括原由 A 公司持有的 60% 股权和原由 Z 持有的 40% 股权), 从而拥有了对 C 公司的控制权。

于合并日, 被合并方 C 公司净资产的账面价值为 2,000 万元, 公允价值为 2,500 万元。作为合并对价, B 公司向 A 公司发行其自身股份 600 万股, 向 Z 发行其自身股份 400 万股 (每股面值 1 元), 于合并日, B 的股份的公允价值为每股 2.5 元。

交易前后各公司之间的投资架构如下图所示。

40%股权并不是取得 C 公司的控制权所必需的，因此属于购买少数股权的交易，应按《企业会计准则解释第 2 号》第二条和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十七条关于购买少数股权的相关会计处理规定进行处理：

（1）B 公司个别报表层面，应按实际支付的购买对价的公允价值（400 万股×2.5 元＝1,000 万元）作为对 C 公司的 40%长期股权投资的初始成本。相应会计处理为：

借：长期股权投资——C 公司（60%）	1,000（=400×2.5）
贷：股本	400
资本公积——股本溢价	600

因此，于购买日，B 公司个别报表层面所示对 C 公司 100%长期股权投资的投资成本为 2,200 万元（=1,200+1,000），增加股本 1,000 万元，增加“资本公积——股本溢价”1,200 万元。

（2）B 公司合并财务报表层面：因购买 C 公司 40%少数股权而形成的长期股权投资成本 1,000 万元与按照新增持股比例计算应享有子公司 C 交易日净资产份额（本案例中即为合并日子公司 C 的账面净资产 2,000 万元的 40%，即 800 万元）之间的差额 200 万元，应当调整所有者权益（资本公积）。在编制合并日的合并财务报表时，就对 C 公司的长期股权投资，B 公司应编制如下所示的抵销分录：

借：C 公司股东权益各项目于合并日的账面价值	2,000
资本公积	200
贷：长期股权投资	2,200

需要注意的是：在 B 公司编制合并财务报表时，对于 B 公司购买原由 Z 持有的 C 公司 40%少数股权的交易，应按照该交易的真实发生日期（本案例中为合并日）反映在合并财务报表中，而不能假设其在任何较早日期已经发生，这一点与同一控制下企业合并中自最终控制方或同受最终控制方控制的其他子公司取得的股权的处理方法是不同的。因此，在本案例中，B 公司编制合并财务报表时，对于其在 C 公司净资产中所享有的权益应当分段计算：合并日之前，C 公司的股东权益和净利润中，60%归属于母公司股东，40%归属于少数股东；合并日之后，按真实的投资控股架构编制合并财务报表，C 公司的股东权益和净利润自合并日起才 100%归属于母公司股东。B 公司在其合并财务报表中，应当体现出合并日购买 C 公司的 40%少数股权的交易过程，而不能假设收购少数股权的交易在最早比较期间的期初（或其他任何早于实际合并日的日期）已完成。

结论基础：

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南的规定，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并，其中“同一方”是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。在本案例中，合并方 B 公司和被合并方 C 公司在合并前后均受同一最终控制方 A 公司控制，且控制

并非暂时性，所以整体上属于一项同一控制下的企业合并。

《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定的同一控制下企业合并的会计处理方法属于权益结合法，其基本原理是将对业务的控制权在最终控制方控制范围内部的转移看作同一最终控制方控制范围内经济资源的整合，是最终控制方意志的体现（而不是合并方和被合并方双方之间基于正常的市场公允条款自愿达成的具有经济实质的交易），并未改变最终控制方所能控制的经济资源，故就最终控制方而言是没有经济实质的。由于通常情况下，最终控制方在任何时候都可以确定其所控制的集团的所有权结构，因而允许就同一控制下企业合并事项对前期财务报表进行重述，视同该项同一控制下合并在一个较早的日期即已发生。

购买一项原先并非由最终控制方拥有或控制的少数股权，不符合前述权益结合法的适用条件。这是由于购买少数股权改变了最终控制方所能控制的经济资源及其风险、报酬特征，因而无论对母公司（本案例中为 B 公司）还是最终控制方（本案例中为 A 公司）而言都是具有经济实质的交易。所以，如果合并方在编制合并财务报表时假设购买少数股权交易在其实际交易完成日之前发生，则与前述权益结合法的原理是不一致的。另外，企业会计准则要求在合并利润表中单独列报“归属母公司股东的净利润”、“少数股东损益”、“归属母公司股东的综合收益总额”、“归属少数股东的综合收益总额”等财务指标，以及基于归属母公司股东的净利润计算的每股收益指标，因而该问题的处理对合并日之前各年度 / 期间的相关财务指标也可能产生较大的影响。另外，企业会计准则并未明确允许在编制财务报表时可以假设报告主体与第三方之间的交易（例如购买少数股权）在其实际发生日之前的某个日期已经完成。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-6 同一控制下企业合并的会计处理”：

一、同时向控股股东和第三方购买股权达成的企业合并

在同时向控股股东和第三方购买股权形成的同一控制下企业合并交易中，合并方自控股股东购买股权，应当作为同一控制下的企业合并处理；合并方自第三方购买股权，应当作为购买子公司少数股东权益处理。合并方在编制合并财务报表的比较信息时，在比较期间应只合并自控股股东购买的股权份额，被合并方的其余股权应作为少数股东权益列报；合并日收购被合并方的其余股权时，作为购买子公司少数股东权益处理。

合并方在个别财务报表中，对于自控股股东购买的股权，其初始投资成本应等于被合并方合并日的净资产账面价值乘以自控股股东购买的股权比例，初始投资成本与合并方向控股股东支付对价的账面价值（或发行股份的面值）的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，则冲减留存收益；对于自第三方购买的股权，其初始投资成本应等于实际支付给第三方股东的对价。

问题3-2-44（购买少数股权，或者在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权，相关的交易费用应如何进行会计处理）

问题：

购买少数股权，或者在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权，相关的交易费用应如何进行会计处理？

背景：

《企业会计准则解释第 4 号》第一条对非同一控制下企业合并中购买方发生的直接交易费用的会计处理作出了规定，即“非同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额”。但该规定并不涉及对于购买少数股权，或者在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权时，相关的交易费用如何进行会计处理的问题。

情形 1：收购少数股权

A 公司（本案例中的会计报告主体）于 2006 年取得子公司 B 的 70% 股权。2010 年，A 公司收购了 B 公司的剩余 30% 股权。在收购少数股权的交易中，A 公司发生交易费用 500 元（已扣除相关的企业所得税影响）。购买少数股权的对价支付方式可能是现金，也可能是 A 公司向 B 公司的少数股东发行其自己的股份。

情形 2：在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权

A 公司（本案例中的会计报告主体）于 2006 年取得子公司 B 的 100% 股权。2010 年，A 公司在不丧失对 B 公司控制权的前提下出售了其原持有的 A 公司 30% 股权。A 公司在这一部分处置子公司股权的交易中所发生的直接可归属于该项交易的增量费用为 300 元（已扣除相关的企业所得税影响）。

解答：

1、合并财务报表层面的处理原则

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十七条、第四十九条规定，购买少数股权，或者在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权，在合并报表层面均属于一项权益性交易。因此，在合并报表层面，与权益性交易直接相关的交易费用，应根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十三条（2017 年修订后的准则第二十三条规定基本一致）的规定，直接冲减股东权益。

如果根据相关税务规定，该等交易费用可在企业所得税税前扣除的，则在合并财务报表层面上冲减权益的金额为其扣减所得税影响后的净额（即：该等交易费用的直接税务影响额也直接调整权益）。

企业会计准则及其解释本身并未对这部分交易费用应当冲减归属母公司股东的权益还是应当冲减少数股权作出明确的规定。集团可根据各项交易的具体情况，以及相关法律法规

的规定，确定这部分交易费用是冲减资本公积还是少数股东权益。

这部分交易费用不属于其他综合收益。相应地，以后年度丧失对该子公司的控制权时，这部分原先已经直接冲减权益的交易费用不能再转入损益（因此，如果将这部分交易费用冲减少数股权的，则应当设置单独的备查记录用于跟踪）。

上述处理原则的适用性，与购买少数股权或部分处置子公司股权的对价支付形式（现金或母公司自身权益工具）无关。

2、母公司个别财务报表层面的处理原则：

在母公司个别财务报表层面，上述交易均不视作权益性交易，按常规的处理原则处理：

（1）购买少数股权形成的长期股权投资，其佣金、手续费等直接交易费用，应根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第六条的规定，计入由此形成的长期股权投资的初始投资成本中。

（2）部分处置子公司股权时发生的交易费用，应当计入长期股权投资的处置损益中。

结论基础：

尽管《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十七条、第四十九条已经明确规定：购买少数股权，或者在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权，在合并报表层面均属于一项权益性交易，但并未对此类交易中所涉及的交易费用的会计处理作出明确规定。但是，其他企业会计准则还是对此类权益性交易相关的直接交易费用的会计处理给出了指引的，即应当作为权益的减项。

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十三条规定：“与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益”，即权益性交易的相关直接交易费用应当减少所有者权益。另外，参照《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》第 106、109 段，这两段也要求对于与所有者之间（基于其作为本会计主体权益持有者的身份）发生的交易，相关交易费用应当计入权益，不构成净利润或其他综合收益。

上述结论同样适用于母公司向少数股东发行其自己的股份以换取这些少数股东原持有的少数股权。尽管在此类换股交易中，所有者权益总计数保持不变，但事实上存在两笔交易——发行新股和回购现有权益（少数股权）。在合并报表层面，对这两项交易都是按照权益性交易的原则进行处理和列报，就如同这两项交易分别发生一样。

在没有明确指引的情况下，企业可以选择适当的基础，把这部分冲减股东权益的直接交易费用冲减归属母公司股东的权益，或者冲减少数股东权益。在确定冲减哪一部分股东权益时，需要考虑相关法律法规规定的影响。

由于此类直接交易费用不属于其他综合收益的组成部分，因此在以后年度若丧失了对该子公司的控制权，则这部分原先已经直接冲减权益的交易费用不能再转入损益。

问题3-2-45（截至2009年12月31日已发生的与非同一控制下企业合并相关的直接交易费用如何进行衔接处理）

问题：

对于截至 2009 年 12 月 31 日尚未完成的非同一控制下企业合并，已发生的合并直接费用按照当时的规定暂在资产类科目中挂账，原先是准备在购买日转入合并成本中的。《企业会计准则解释第 4 号》于 2010 年 1 月 1 日起生效后，这部分合并直接费用应当如何进行衔接处理？

背景：

在《企业会计准则解释第 4 号》于 2010 年 1 月 1 日生效之前，根据当时的《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十一条规定，购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。在实务中，这些直接相关费用都是在合并交易过程中陆续发生的，发生时先在“其他流动资产”或“其他非流动资产”等资产类项目中暂挂，到购买日一次转入企业合并成本中，事实上构成了于购买日确认的合并商誉或负商誉的组成部分。

《企业会计准则解释第 4 号》第一条规定：“非同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。”第十一条规定：“本解释中除特别注明应予追溯调整的以外，其他问题自 2010 年 1 月 1 日起施行。”由于《企业会计准则解释第 4 号》第一条并未要求就该事项进行追溯调整，故应当采用未来适用法对该项会计政策变更进行衔接处理。但《企业会计准则解释第 4 号》并未明确对于截至 2009 年 12 月 31 日尚未完成的非同一控制下企业合并，已发生并在资产类项目中挂账的合并直接费用应如何进行衔接处理的问题。

解答：

这部分按原规定暂在资产类科目中挂账的合并直接费用，在《企业会计准则解释第 4 号》于 2010 年 1 月 1 日生效后，应转入 2010 年度的损益（管理费用）处理。

结论基础：

根据前面的分析，由《企业会计准则解释第 4 号》第一条导致的于 2010 年 1 月 1 日发生的法定性质的会计政策变更，是按未来适用法进行衔接处理的，即自 2010 年 1 月 1 日以后新发生的合并直接费用，均于发生时直接计入当期损益。类似地，对于这部分按原规定暂在资产类科目中挂账的合并直接费用，也应当在《企业会计准则解释第 4 号》生效的会计年度予以一次性费用化处理。

问题3-2-46（如何区分企业合并的直接交易费用哪些应当费用化，哪些应当计入作为合并对价所发行的证券的初始确认金额）

问题：

如何区分企业合并的直接交易费用哪些应当费用化，哪些应当计入作为合并对价所发行的证券的初始确认金额？

背景：

《企业会计准则解释第4号》第一条规定：“同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。”

在实务中，某些购买方采用发行自身权益工具（如股票）或债务工具（如债券）作为购买对价的支付方式，但对于在此类情况下，如何区分哪些属于应当于发生时费用化的“购买方为企业合并发生的中介费用和其他相关管理费用”，哪些属于应当计入作为合并对价所发行的权益性证券或债务性证券的初始确认金额的“交易费用”，《企业会计准则解释第4号》第一条并未作出进一步的说明。

解答：

为了对企业合并交易进行可行性研究、确定被购买方状态和交易定价之目的发生的中介机构费用，包括审计、法律服务、评估咨询等中介费用，应当于发生时直接费用化。

发行申请获得中国证监会等有关监管部门核准后，在发行阶段发生的与新发行的权益性证券或债务性证券直接相关的费用，包括为履行法定的信息披露义务而发生的相关费用、承销费、上网发行费、募集资金的验资费、新发行股份或债券在证券登记结算机构的初始登记费等，可作为发行证券的直接交易费用，计入所发行的证券的初始计量金额中。

上述处理方法可以表述为：所发生的某项特定费用，如果更多地是与交易条件的谈判和购买协议的达成相关（这类交易费用是无论采用何种对价支付方式都会发生的），则应当于发生时费用化；如果更多地与协议达成后的对价支付相关（如果采用现金作为对价支付方式即不会发生的），则应当计入作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

问题3-2-47（长期股权投资和企业合并直接费用会计处理的一般原则）

问题：

在认购方以对第三方公司的股权投资认购股份公司增发的股份的交易中，被增资的股份公司对于所涉及的交易费用应如何进行会计处理？

解答：

首先，无论是否构成企业合并交易，在认购方以对第三方公司的股权投资认购股份公司

增发的股份的交易中，对于所涉及的交易费用，都必须以适当的方式分解为两部分：

- 1、企业合并或以其他方式取得长期股权投资的交易费用；
- 2、当以企业自身权益工具作为投资或合并对价的支付方式时，所发生的权益工具发行费用。

这两者的划分依据，可参考“[问题 3-2-46](#)（如何区分企业合并的直接交易费用哪些应当费用化，哪些应当计入作为合并对价所发行的证券的初始确认金额）”。

即，上述问题解答所涉及的两类交易费用中，第一类“企业合并或以其他方式取得长期股权投资的交易费用”是指与交易条件的谈判和购买协议的达成相关的交易费用（这类交易费用是无论采用何种对价支付方式都会发生的）；第二类“权益工具发行费用”是与协议达成后的对价支付相关的交易费用（如果采用现金作为对价支付方式即不会发生的）。另外，第二类“权益工具发行费用”的范围还同时受制于《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十三条（2017 年修订后的该准则第二十三条规定基本一致）的规定，即“与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益。”关于可从发行溢价中扣减的“权益工具发行费用”的范围的进一步指引，可参阅“[问题 5-1-17](#)（可从股票发行溢价中扣减的发行费用的范围）”。

如果某项购并或取得长期股权投资的交易中，其对价全部采用购买方（合并方）或投资方自身权益工具以外的对价形式支付（如现金或承担金融负债），则只有第一类交易费用，没有第二类交易费用；如果全部或部分对价以购买方（合并方）或投资方自身的权益工具形式支付，则同时存在第一类和第二类交易费用，需依据上面问题解答所给出的原则在上述两类交易费用之间作出合理的划分。

在对交易费用的类别和性质按上述指引进行合理划分的基础上，对两类交易费用分别按照以下原则处理。以下处理原则适用于所有股权收购或增资交易，无论是否构成企业合并：

- 1、第一类交易费用（企业合并或以其他方式取得长期股权投资的交易费用）：

（1）如果某项股权收购或增资交易构成企业合并的，则此类交易费用在发生时直接费用化处理。

（2）如果某项股权收购或增资交易不构成企业合并的，则此类交易费用发生时，企业应当谨慎评估该项拟实施的交易最终成功的可能性。如果从当时情况看该交易很可能成功，则可以将已发生的此类交易费用暂在“其他非流动资产”中挂账，到交易完成（取得被投资方股权）后，从“其他非流动资产”转入长期股权投资或可供出售金融资产的初始计量金额中；如因为情况变化而放弃交易，或者认为该交易不成功的可能性大于成功的可能性，则需

将以前已计入“其他非流动资产”的此类发行费用转入损益。

2、第二类交易费用（权益性证券的发行费用）：在作为股权收购或合并对价的权益性证券成功发行之后，此类交易费用可从发行溢价中扣减。资本公积中的资本溢价或股本溢价不足冲减的，则调整留存收益。同理，在此类交易费用发生时，如果尚未实际发行权益性证券，则企业应当谨慎评估该项拟实施的交易最终成功的可能性。如果从当时情况看该交易很可能成功，则可以将已发生的此类交易费用暂在“其他非流动资产”中挂账，到交易完成（证券实际发行）后，从“其他非流动资产”转入“资本公积——资本溢价或股本溢价”的借方；如因为情况变化而放弃交易，或者认为该交易不成功的可能性大于成功的可能性，则需将以前已计入“其他非流动资产”的此类发行费用转入损益。

问题3-2-48（IFRS下集团重组的会计处理问题）

问题：

在IFRS下，同一控制下企业合并应如何进行会计处理？

背景：

A公司于2011年8月成立，B公司于2009年1月成立。A、B公司的股东人数（股东均为境内个人）与投资比例相同。2012年6月A公司收购B公司，B公司变为A公司的全资子公司。目前股东拟在香港成立C公司，全资收购A公司。原A、B公司系同一控制人。

解答：

根据上文“背景”资料所提供的信息，在A、B、C各方属于同一控制的判断成立的前提下：

IFRS下并未对同一控制下企业合并如何进行会计处理予以规范，同一控制下企业合并不属于《国际财务报告准则第3号——企业合并》（“IFRS 3”）的规范范围。但对此也有一定的约定俗成的处理惯例。在IFRS下，首先应当判断该项同一控制下合并交易对于合并方这一特定会计主体而言是否具有商业实质。对从合并方这一会计主体角度而言具有商业实质的同一控制下企业合并交易的会计处理方法在购买法和权益结合法之间作出选择（偏向于采用购买法），对不具有商业实质的同一控制下企业合并交易应当采用权益结合法。对于采用购买法处理的企业合并交易，被合并方自合并日起纳入合并范围，不调整合并报表中的前期比较数据，也不将被合并方自合并当期期初至合并日的净利润、现金流量纳入合并报表；对于采用权益结合法处理的企业合并交易，应要求调整合并报表中前期比较数据的列报，并将被合并方自合并当期期初至合并日的净利润、现金流量纳入合并报表。一旦企业选定了其中一种方法作为对具有商业实质的同一控制下企业合并的会计处理原则，就应当将其作为会计政策，一贯地运用于所有从合并方而言具有商业实质的同一控制下企业合并交易。

通常情况下，在判断一项同一控制下企业合并交易对合并方这一特定会计主体而言是否具有商业实质时，应当对所有可获得的信息进行综合分析和评价。可以纳入考虑的因素包括

（但不限于）：

- （1）交易的目的；
- （2）交易是否涉及外部第三方（如少数股权或者外部第三方）；
- （3）交易定价是否依据公允价值；
- （4）交易所涉及的各主体的现有活动；是否系将两个或多个企业合并为一个原先不存在的“报告主体”；
- （5）对价的支付方式是否采用合并方自身的权益工具；该交易是合并方与被合并方的原股东自主谈判的结果，旨在实现合并方和被合并方的微观利益最大化，还是系由各方共同的控股股东、实际控制人主导的、旨在在一个较大的层面上实现资产重组配置的一揽子交易的组成部分；
- （6）当设立新公司作为合并方时，该新公司的设立是否构成一项 IPO、分拆、其他控制权变动或者重大的所有权变动的一个内在组成部分；等等。

根据本案例的情况看，如果各步骤都是彼此关联、互为前提和条件的一揽子交易，旨在实现 A+B 的境内资产和业务的海外上市或者发债融资等目的，在交易前后各方股东在

（A+B+C）集团中所占的权益份额和比例未发生变化，则该交易不具有商业实质的可能性相对较大。根据前面讨论，此时 B 公司在其自身报表中对其合并 A 公司的事项，以及 C 公司在其自身报表中对其合并（A+B）的事项，均为采用权益结合法处理的可能性相对较大。

对于 C 公司而言，由于 C 公司是新设的主体，因此为了海外 IPO 或发债等目的编制的 C 公司三年一期合并报表中，针对 C 公司设立之前时点或期间的部分应称为“汇总财务报表”（combined financial statements）。

问题3-2-49（不直接支付购买价款的企业合并成本确认问题）

问题：

以承担被合并方企业改造成本等，不直接支付购买价款的企业合并如何确定企业合并成本？

背景：

2011年3月19日，A公司、B公司、C公司三方签署股权转让协议书，前两方分别将其所拥有的D公司的51%、49%的股权全部转让给C公司，转让价格不以货币或非货币资产等形式支付，而是C公司用于支付D公司全部改革成本和电网建设改造所需资金。按照协议约定的义务，C公司承诺在2011年投资4,000万元启动农网改造，并按照国家批准的农网改造计划，在2年内基本完成网改任务。2011年5月20日，股权转让的工商变更手续已办理完毕。截止2011年12月31日C公司如约投资4,000万元启动农网改造。

该股权受（转）让行为不存在关联方交易情况，股权受让后，C公司能够对D公司形成控制。

解答：

1、本案例在被购买的D公司构成业务的前提下，鉴于各方之间原无关联方关系，该交易应当属于非同一控制下的企业合并。

2、该交易的合并成本：由于承诺投资的4,000万元属于对被投资企业增资扩股性质，农网改造形成的相关资产的所有权也将继续属于购买方或者被购买方，因此这部分承诺的资本性投入不构成合并成本（如果该4,000万元投资所形成的某些资产的产权按规定不属于购买方或者被购买方所有，则这些资产的成本将构成合并成本的组成部分）。

同时，购买方取得被购买方100%股权的约定条件之一是承担被购买方的全部企业改革成本，如企业改制中的“三类人员费用”等。这些支出并不能形成企业的资产。对于购买方承诺负担的被购买方“三类人员费用”等改革成本，应按其折现值（参考财企[2009]117号文和财企[2010]84号文等相关规定计提和折现）计入合并成本。

即：本次交易的合并成本=按协议约定应承担的被购买方改革成本的折现值+农网改造投资所形成的资产中产权将不属于购买方或被购买方的部分的预计成本。该合并成本与所获得的D公司可辨认净资产于购买日的公允价值之间的差额，应按照《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南、讲解的规定，确认为商誉或者计入营业外收入。

该4,000万元中形成企业自有资产的部分，属于取得控制权之后的追加投资成本，不属于企业合并成本。

问题3-2-50（非同一控制下企业合并系列问题）

问题：

如下文“背景”资料所述：

1、是否可以以A公司发行的股票于证券登记公司登记日作为购买日，还是以B公司工商变更日期作为购买日？

2、A公司收购B公司100%股权成本可否确认为：支付现金对价、增发股票前一日收市价值及相关发行费用三者之和？

3、编制购买日的合并财务报表时，计算商誉时是否应扣除人力资源及渠道资产价值，并于合并报表层面作其他资产单独确认并摊销？

4、A公司将B公司股权转让给C公司，对C公司而言是否适用非同一控制下企业合并？如果是，如何具体进行会计处理？

5、计算商誉时“被收购方可辨认资产的公允价值”采用评估报告中收益法下的评估价值还是成本法下的评估价值？

背景：

根据相关重组协议，A公司拟收购B公司（被收购方）100%股权，收购对价为32,440万元，支付方式如下：其中现金支付金额9,310万元，发行股票1,000万股（拟发行价格23.13

元/股)。该次交易对A公司而言构成一项非同一控制下的企业合并。

被收购方B公司2011年12月31日按成本法评估的资产价值为22,622.18万元（含未入账的专利权价值，评估单独列示）。

此次购买日可辨认净资产的公允价值以2011年12月31日资产基础法评估数为基础，对评估基准日至购买日资产变化进行调整。基于此，以下问题假设购买日B公司可辨认净资产的公允价值为仍为22,622.18万元。

A公司基于架构战略性调整的考虑，拟在收购B公司事项完成后，将持有的B公司100%的股权以当初收购实际支付价款转让给其全资子公司C公司，转让完成后B公司将成为C公司的全资子公司。

解答：

1、购买日的判断标准应当以《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》第二条“合并日或购买日的确定”规定的条件为依据进行判断，即实际取得被购买方控制权，并可据此享有或承担被购买方的经营损益和风险之日。由于被购买方就股东变更事项向其主管工商登记机关申请办理的变更登记并非事前行政许可，其主要作用是使该次股权转让获取可对抗外部第三人的效力（见《公司法》第三十二条），并不影响新股东（购买方）和原股东之间的权利义务关系，因此被购买方完成股东变更事项的工商变更登记并非认定“购买日”的必要条件。基于实务考虑，本案例可以以增发股票在证券登记结算机构的初始登记日（同时应已完成现金对价的支付）为购买日。

2、①根据《企业会计准则解释第4号》第一条规定，“非同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额”。因此发行费用不能计入合并成本。符合“问题3-2-46（如何区分企业合并的直接交易费用哪些应当费用化，哪些应当计入作为合并对价所发行的证券的初始确认金额）”所述条件的发行费用，即发行申请获得中国证监会等有关监管部门核准后，在发行阶段发生的与新发行的权益性证券或债务性证券直接相关的费用，包括为履行法定的信息披露义务而发生的相关费用、承销费、上网发行费、募集资金的验资费、新发行股份或债券在证券登记结算机构的初始登记费等，可作为发行证券的直接交易费用，冲减发行股票产生的溢价。

②根据证监会公告[2011]41号规定：“非同一控制下企业合并中，作为购买方的上市公司以发行本公司股票作为合并对价的，一般情况下，企业合并成本应以上市公司股票在购买日的公开市场价格为基础计算确定。在董事会就企业合并事项的决议公告日到购买日之间时间间隔较长，且在此期间公司股票价格出现较大幅度波动的情况下，如果作为合并对价发行的股票同时附有一定限售期和限售条件的，可以采用适当的估值技术确定公司发行股票的价值，并据此计算企业合并成本。在极特殊的情况下，如果上市公司能够证明被购买方的公允

价值可以更为可靠地确定,也可以以被购买方在购买日的公允价值为基础计算确定企业合并成本”。因此,本案例需要考虑本次定向增发的股票是否附有限售条件。如果是,则应在发行时有限售条件股份收盘价的基础上,运用估值技术进行适当调整,以确定所发行股份于购买日的公允价值。

3、在对非同一控制下企业合并进行会计处理时,可根据《企业会计准则解释第5号》第一条,并参照《国际财务报告准则第3号——企业合并(2008年修订)》第B31~B34段的规定,识别应当予以单独确认和计量的无形资产。根据该规定,非同一控制下的企业合并中,购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时,应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断。购买方在非同一控制下企业合并中所取得的被购买方的不具有实物形态的非货币资产满足以下条件之一的,应确认为无形资产:

(一)源于合同性权利或其他法定权利,即使该项资产不能转让,或者不能从被购买方中分离出来,或者不能和其他权利、义务相分离;

(二)能够从被购买方中分离或者划分出来,并能单独或与相关合同、可辨认资产和负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或交换;

(三)能够与相关合同、可辨认资产或负债一起,一并从被购买方或合并后的实体中相分离,即使其不能单独从被购买方或合并后的实体中相分离。

在目前实务中,客户资源等商业渠道资产(有合作协议等客观证据支持的),如果能够合理确定其购买日公允价值,则可以在购买日单独确认为一项无形资产。但是对于被购买方的人力资源,通常不符合上述单独确认为可辨认无形资产的条件。

如果购买方为了留住被购买方的核心人员而向其支付额外的对价的,则为了换取原所有者或关键员工继续提供服务的支付,不属于企业合并对价的组成部分,应当单独进行会计处理(此类问题的主要会计准则依据是《国际财务报告准则第3号——企业合并(2008年修订)》的第51、52段和B55段)。在很多情况下,这两者之间的区分都可能涉及复杂的专业判断。

4、根据《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南的规定,参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。其中,“控制并非暂时性”,是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制,“较长的时间”通常指1年以上(含1年)。

在实务操作中,不少企业和注册会计师将“非暂时性”问题的判断简单化,仅仅依据是否满足“合并前后各一年”的标准即作出判断,而没有关注交易的经济实质。但我们理解,上述理解并未完全体现出设置“同一控制下企业合并”这一概念的本意。对于“同一控制下企业合并”定义中的“非暂时性”(not transitory),应当理解为一项反规避条款,以防范将依据正常交易条款达成的企业合并通过故意构造交易的形式,将其“修饰”为一项同一控制下的企业合并交易,即参与合并各方只有在合并前后均很短的一段时间内是处于同一控制下的。相应地,对于控制是否为“非暂时性”的评估,应当同时考虑各方在交易前后均处于

同一控制下的时间长短，而不能仅仅看交易之前或者交易之后各方处于同一控制下的时间长短。

上述结论与国际财务报告准则解释委员会的观点IFRIC Considerations— Item 3: *‘Transitory’ common control*是一致的。国际财务报告准则解释委员会并未将“暂时性的同一控制”列入其议程，但得出结论认为：不能仅仅因为为了集团重组之目的设立一个新的主体，以便于将该集团的一部分予以出售，即认为该新主体的建立及其取得集团中拟出售的组成部分表明控制是“暂时性”的。尽管这一问题的关注点是在于有新主体参与这一事实，但这一决定确认了以下的观点，即意图出售并不意味着控制是暂时性的，并且“合并之前即已存在的对参与合并各方的控制”也是必须加以考虑的。

因此，借鉴IFRS体系下的上述观点，我们倾向于认为：本案例中，A公司在取得B公司的100%股权后，又将其出售给C公司，这一合并集团内部的重组过程（C公司取得B公司100%股权的交易）是在A公司的主导下进行的，并且重组完成后C公司和B公司将长期稳定地处于A公司及其实际控制人的同一控制下，因此对于C公司而言，该项交易属于同一控制下的企业合并。但与普通的同一控制下企业合并会计处理相比，其会计处理具有一定的特殊性。

最初A公司是通过非同一控制下企业合并取得对B公司的控制权的。据此，根据企业会计准则的相关规定，C公司在编制其合并财务报表时，对该项交易的处理原则将与A公司合并财务报表层面对收购B公司并取得其控制权的交易的处理原则相同，即视同C公司于2012年内A公司取得B公司控制权的购买日，通过非同一控制下合并的方式取得了B公司的100%股权，并据此自该日起将B公司纳入C公司的合并财务报表。在C公司的合并财务报表中，B公司的各项可辨认资产、负债应以2012年内A公司取得B公司控制权的购买日的公允价值为基础持续计算的金额计量，相应地对B公司的利润表中相关项目（如折旧、摊销等）的金额进行调整，因此纳入C公司合并财务报表中的B公司的净利润的计量基础将不同于B公司自身财务报表所列的净利润额。

上述重组事项发生于A公司的合并报表范围内部，不影响A公司合并报表所示的合并集团整体对外财务状况、经营成果和现金流量。

5、一般情况下可以接受以成本法下的评估价值作为购买日可辨认净资产的评估值。但需要注意的是：对于被收购方B公司个别报表层面未确认的可辨认无形资产，符合《企业会计准则第20号——企业合并》和《企业会计准则解释第5号》第一条所规定的单独确认条件的，应当合理确定其公允价值，并在购买方合并报表层面单独确认为一项无形资产，作为可辨认净资产的组成部分。

根据《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》的规定，非同一控制下合并中取得被购买方无形资产的计量原则为：“存在活跃市场的，应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场的，应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值；同类或类似资产也不存在活跃市场的，应采用估值技术确

定其公允价值”。

问题3-2-51(上市公司无偿获赠股份但需向目标公司分次增资的企业合并事项的会计处理)

问题：

上市公司无偿获赠股份,但需向目标公司分次增资的企业合并事项的如何进行会计处理？

背景：

2014年1月，A上市公司（甲方）、B公司（乙方）及B公司的24位自然人股东（丙方，以下统称“自然人股东”）三方签订《股权转让及增资扩股协议书》，约定：自然人股东按其原持股比例无偿共同向A公司转让B公司52%的股权；股权转让后A公司向B公司增资6,900万元，其中一期增资1,500万元，二期增资1,000万元，剩余4,400万元2年内完成。同时，《股权转让及增资扩股协议书》约定：“本协议丙方无偿赠与甲方的52%股权与甲方向乙方的增资系整体协议行为，如因非丙方或乙方原因致使本协议解除或不能履行的，甲方需无条件将丙方无偿转让的52%股权返还。”；“一期增资完成后，甲方在乙方股东会拥有85%的表决权，丙方拥有15%的表决权；乙方董事会设五人，甲方推荐四名董事，丙方推荐一名。”并约定：“本协议各方一致确认2013年11月30日为本协议项下增资事宜之财务基准日。”

交易相关信息如下：

基准日信息：	
基准日：	2013-11-30
基准日被合并方账面净资产：	759.57 万元
基准日被合并方净资产评估值：	2,330.58 万元
评估增值：	1,571.01 万元
购买日确定：	2014-05-30
购买方董事会日期：	2014-01-14
购买方股东会日期：	2014-02-18
被购买方股东会日期：	2014-03-28
股权转让协议签订日期：	2014-01-14
改选董事会日期：	2014-03-28
被购买方营业执照变更日期：	2014-05-30
增资款缴纳情况：	
2014-04-18	1,500 万元
2014-06-17	1,000 万元

2014-06-27	360 万元
增资款支付方式:	银行存款
购买日被购买方账面净资产（扣除专项储备）:	19,599,700.85
评估增值:	15,710,109.10
合并日被合并方可辨认净资产公允价值:	35,309,809.95

本次增资前 B 公司股本为 3,100 万元，本次股权转让及增资后，A 公司对 B 公司的持股比例为 85%。

解答:

由于本案例中的股权无偿转让和受让方增资是一揽子交易行为，因此应当作为一个整体进行会计处理（各步骤整体上构成一项非同一控制下的企业合并，注意不是《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条所指的“分步购买”情形）。对购买方 A 公司而言，其取得 B 公司股权并非无偿，其所支付的合并对价是后续各次增资款中按股权比例计算归属于少数股东的部分。

如果在完成第一期出资 1,500 万元的缴纳之后，A 公司才能在 B 公司的股东会和董事会中获得多数表决权，取得主导 B 公司相关活动的权力，并据此从 B 公司的经营活动中享有和承担可变回报；且后续两次增资（合计 5,400 万元）无法律障碍，且 A 公司有足够的财务实力保证在合同约定的期限内完成增资，不会因为 A 公司方面的违约行为导致交易被转回或撤销的，则可以认可以第一期出资已缴纳并完成 B 公司董事会改选之日作为购买日，自该日起将 B 公司报表纳入合并范围。但因为此处没有说明在约定的 6,900 万元出资全部缴足之前 A 公司和其他股东如何确定在 B 公司的净资产、净利润中应享有的份额，建议各方股东之间对此问题补充约定，作为购买日及其后会计处理和合并报表处理的依据。

因为本案例中的出资款约定分期缴纳，因此商誉金额也应当分次计算，各次增资中形成的商誉金额之和即为最终交易全部完成后合并报表层面应确认的商誉金额。每一次出资所形成的商誉金额计算如下：

某次出资形成的商誉金额 = 本次对 B 公司出资金额 - （本次出资后 A 公司在 B 公司的可辨认净资产中所享有的份额 - 本次出资前 A 公司在 B 公司的净资产中所享有的份额）

其中：假设 B 公司各方股东约定按实缴出资比例确定在 B 公司的净资产和净损益中所享有的份额，则：

本次出资后 A 公司在 B 公司的可辨认净资产中所享有的份额 = （本次出资前 B 公司可辨认净资产 + 本次 A 公司追加出资额）× 本次出资后 A 公司对 B 公司持股比例（按实缴出资比例计算，下同）

本次出资前 A 公司在 B 公司的可辨认净资产中所享有的份额 = 本次出资前 B 公司可辨认净资产 × 本次出资前 A 公司对 B 公司持股比例（注：首次出资前持股比例按零计算）

其中，上面各公式中的“B 公司可辨认净资产”均指以购买日（2014 年 5 月 30 日）

的公允价值为基础持续计算到本次出资日的金额，即 A 公司合并报表层面体现的金额。

本次出资形成的商誉金额=本次 A 公司追加出资额－（本次出资后 A 公司在 B 公司的可辨认净资产中所享有的份额－本次出资前 A 公司在 B 公司的可辨认净资产中所享有的份额）

所有各次约定的增资全部完成后，最后以各次增资形成的商誉金额之和为合并报表层面最终确认的商誉金额。同时在每次增资完成后，对少数股权比例和份额进行相应的调整，少数股东权益的变动额在合并股东权益变动表中列入“所有者投入和减少资本——其他”项。

在个别报表层面的处理相对简单，无偿获赠股权时不做账务处理，根据每次实际向 B 公司增资的金额计入长期股权投资成本即可，各次增资全部完成后，最终长期股权投资成本为 6,900 万元。

在合并现金流量表中，因为全过程中没有向合并范围以外的其他方（包括 B 公司原股东）支付现金，因此本次并购产生的现金净流出为零。在取得对 B 公司的控制权之日，按该日 B 公司的现金及现金等价物余额列入合并现金流量表中的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目内。

问题3-2-52（如何区分一项收购少数股权的交易与企业合并是否存在关联，因而应当作为一个整体进行会计处理）

问题：

是否可能基于特定的法律法规或证券交易规则的规定，认为一项企业合并和其后通过要约收购取得少数股权的交易是相关联的交易，因而应当作为一个整体进行会计处理，将通过要约收购取得少数股权的成本也视为企业合并成本的组成部分？

背景：（说明：本案例的背景信息仅为说明会计处理原理之用，可能和目前境内上市公司收购实务存在一定差异）

A 公司取得了 B 上市公司 60%的股权，从而控制了 B 公司（取得这 60%的股权可能是通过一次交易完成的，也可能是通过分步收购交易完成的）。根据 B 公司上市地的证券监管规定和证券交易规则，A 公司在取得 B 公司的控制权后，应当向 B 公司的其他股东发出全面收购要约，以不低于收购该 60%控股股权的价格收购剩余的 40%股权，收购要约必须尽快发出，并且其有效期不得短于 30 日。

在要约有效期届满前，A 公司通过证券市场，以略低于要约收购价格的价格收购了 B 公司的 3%股权（这部分股权的出售方可能基于节省利息支出的考虑，不等要约期限届满即将其所持的股权出售给 A 公司）。在要约期限届满时，另有 B 公司股东根据该要约向 A 公司出售了原持有的 B 公司 30%股权。要约期限届满之后，A 公司逐步收购了 B 公司剩余的 7%股权，最终将 B 公司变为其全资子公司，B 公司的上市资格相应终止。

解答：

在本案例中，要约有效期届满前和届满时在收购要约框架内收购 B 公司 33% 股权的交易与取得 B 公司的控制权是相关联的，因此应当作为企业合并交易的一部分进行会计处理。但在要约期限届满后收购剩余的 7% 股权的交易，由于不是基于要约作出的，不应认为与企业合并交易是相关联的，应作为收购少数股权的交易进行会计处理。

由于要约有效期届满前和届满时在收购要约框架内收购 B 公司 33% 股权的交易视为企业合并交易的一部分而不是收购少数股权的交易，因此只有收购最后 7% 股权的交易才按照《企业会计准则解释第 2 号》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十七条关于收购少数股权的规定进行会计处理。

在本案例中，相关会计处理在 A 公司合并报表层面应达到的效果如下（本案例中假设收购对价形式为现金，下同）：

（1）取得 B 公司 60% 股权，同时向 B 公司的其他股东授予卖出期权时：

借/贷：B 公司各项可辨认资产和负债（B 公司可辨认净资产公允价值的 100%）

借：商誉（暂时确认与 B 公司的 100% 权益对应的商誉）

贷：现金

负债（要约期限届满日所需支付的对价的公允价值）

（2）在要约的有效期限（30 日）内，对上述分录（1）中确认的负债计提利息支出：

（说明：因为期限较短，如果此期间内相关利息支出不重大的，也可以省略此笔分录）

借：财务费用——利息支出

贷：负债

（3）在要约期限内收购 B 公司的 3% 股权，相应减少负债：

借：负债

贷：现金

（4）在要约期限届满后收购 B 公司的 30% 股权，相应减少负债：

借：负债

贷：现金

（5）要约期限届满后，剩余尚未收购的 7% 股权重分类为少数股东权益：

借：负债（该 7% 股权的要约收购价格）

贷：少数股东权益（购买日净资产公允价值的 7%）

商誉（差额）

（6）要约期限届满后，逐步收购剩余的 7% 股权时：

借：少数股东权益

借/贷：资本公积（被收购的少数股权的账面价值与所支付的收购价款之间的差额）

贷：现金

结论基础:

A 公司取得 B 上市公司的控制权, 相应根据 B 公司上市地的证券监管规定和证券交易规则触发了全面收购要约义务, 以不低于收购该 60%控股股权的价格收购剩余的 40%股权。相关证券监管规定和证券交易规则对发出全面收购要约的规定事实上授予 B 公司的其他股东一项卖出期权, 其行权价格不低于 A 公司取得 B 公司控制权的交易价格。尽管该项卖出期权不是通过 A 公司与 B 公司的其他股东之间的合同而授予 B 公司其他股东的, 但确属一项在法律上可以强制执行的权利, 相应演变成了一项嵌入于 B 公司其他股东所持 B 公司股权之中的合同权利, 因而该项期权的授予和行使不可避免地于 A 公司取得 B 公司控制权的企业合并交易发生关联。但上述分析并不适用于在要约期限届满后收购剩余的 7%B 公司股权的交易。

虽然在要约期限内通过证券市场收购 B 公司 3%股权的交易不是少数股东行使前述卖出期权的结果, 但该项交易仍然是与企业合并交易相关联的, 因为本质上这是期权的提前行权, 并且所支付的价格是与期权的行权价格相关联的。

对于相关联的交易, 应当基于其经济实质确定会计处理方法。如前面所分析的, A 公司通过收购 B 公司的 60%股权, 不仅仅取得了对 B 公司的控制权, 而且作为该项交易对价的一部分, A 公司同时授予了 B 公司的其他股东一项卖出期权, 因而导致在合并财务报表层面产生了一项负债, 金额等于该项期权被行使时所需支付的对价的公允价值。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表 (2014 年修订)》规定在合并资产负债表上应将少数股东权益作为股东权益的一部分予以单独列示。但是, 根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的有关规定, 向其他方交付现金或其他金融资产合同义务构成一项金融负债。虽然如前面所分析的, 该项卖出期权可能被认定为法定义务而不是合同义务 (根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定, 金融工具本质上是合同), 但是该项法定义务事实上导致 A 公司与 B 公司的其他股东之间产生了合同关系, 故应当按照金融工具会计准则进行处理。

问题3-2-53(非同一控制下合并, 认缴与实缴资本比例不一致, 且附有增资承诺的处理)

问题:

如下文背景资料所述, 非同一控制下合并中, 认缴与实缴资本比例不一致, 且附有增资承诺时, 如何确认购买日? 在计算商誉和少数股东权益时, 被购买方的可辨认净资产是否应将股东未缴出资款包含在内?

背景:

A 公司系 X 公司 (本案例中的会计主体)、Y 公司共同出资设立的合资公司, 注册资本人民币 30,000,000.00 元, X 公司认缴出资金额为 14,700,000.00 元, 占注册资本的 49.00%; Y 公司认缴出资金额 15,300,000.00 元, 占注册资本的 51.00%。

A 公司设立时，公司章程中对缴付出资作出如下约定：成立日后三个月内缴付 15% 注册资本；成立日后两年内缴付剩余 85% 的注册资本；股东双方应基本同时出资，如果一方未履行出资义务，另一方亦无义务进行出资。另外章程中没有对出资未到位情况下利润分配方式和比例进行约定。

根据 2014 年 11 月签订的《股权转让协议》，X 公司以 7,800,000.00 元从 Y 公司受让 A 公司 26.00% 的股权（折合股本 7,800,000.00 元），其中 X 公司向 Y 公司支付现金 4,067,910.42 元，代为缴纳资本金 3,732,089.58 元，转让后 X 公司持有 A 公司股权比例为 75.00%。《股权转让协议》要求 X 公司于 2015 年 6 月完成出资。

A 公司于 2015 年 3 月通过《章程修正案》，变更后的章程仍然未对出资未到位情况下利润分配方式和比例进行约定。至此上述《股权转让协议》中的存量股权转让条款履行完毕。A 公司于 2015 年 4 月变更工商登记。

X 公司管理层认为 X 公司于 2015 年 3 月取得 A 公司控制权。

双方实际缴纳出资情况如下：

股东	2013.12.31	占比	2014.12.31	占比	2015.3.31	占比	2015.5.31	占比
X(本公司)	2,205,000.00	48.03%	11,025,000.00	48.80%	11,025,000.00	48.80%	15,092,910.42	66.80%
Y	2,385,900.00	51.97%	11,567,910.42	51.20%	11,567,910.42	51.20%	7,500,000.00	33.20%
合计	4,590,900.00	100.00%	22,592,910.42	100.00%	22,592,910.42	100.00%	22,592,910.42	100.00%

2015 年 3 月 31 日前，X 认缴股比为 49%，Y 认缴股比为 51%；2015 年 3 月 31 日存量股权转让完成后，X 认缴股比为 75%，Y 认缴股比为 25%。

双方已认缴但尚未实缴出资情况如下：

股东	2013.12.31	占比	2014.12.31	占比	2015.3.31	占比	2015.5.31	占比
X(本公司)	12,495,000.00	49.18%	3,675,000.00	49.61%	3,675,000.00	49.61%	7,407,089.58	100.00%
Y	12,914,100.00	50.82%	3,732,089.58	50.39%	3,732,089.58	50.39%		0.00%
合计	25,409,100.00	100.00%	7,407,089.58	100.00%	7,407,089.58	100.00%	7,407,089.58	100.00%

解答：

首先明确讨论前提，以下讨论均将建立在以下各项假设的基础上：

1、被购买方（A 公司）在权益法核算期间和购买日，其各项可辨认净资产的公允价值和账面价值均一致，不考虑两者不一致可能导致的公允价值调整问题。

2、该交易的条款是彼此独立的非关联方之间的公允交易，不考虑其中可能涉及的交易条件不公允、关联方代付部分交易对价等因素。

3、将购买日确定为 2015 年 3 月，符合《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南对购买日定义和判断条件的规定。（以下分析中另有说明和假设者除外）

4、股东之间对实缴资本比例与认缴资本比例不一致期间的损益分配和净资产归属问题

无明确约定。

5、虽然 A 公司目前处于累计亏损状态，但预计股权投资的可收回金额不低于其原始实缴出资额，因而尚未履行的增资承诺对 X 公司而言不会构成一项“亏损合同”（如《企业会计准则第 13 号——或有事项》所定义）。

在上述前提下：

根据《公司法（2018 年修订）》第三十四条的规定，在实缴资本比例和认缴资本（注册资本）比例不一致期间的损益分配和净资产归属问题，如果股东之间对此作出了明确约定的，应按股东之间的约定办理；没有约定或约定不明确的，则按实缴资本比例分享收益或分担亏损，剩余净资产份额也按实缴资本比例分配给各股东。

在本案例中，鉴于“根据 2014 年 11 月签订的《股权转让协议》，X 公司以 7,800,000.00 元从 Y 公司受让 A 公司 26.00%的股权（折合股本 7,800,000.00 元），其中 X 公司向 Y 公司支付现金 4,067,910.42 元，代为缴纳资本金 3,732,089.58 元”，即 X 公司支付合并对价包括两种形式：向原股东支付存量股份的受让价款，以及通过增资方式获取增量股份。据此，本案例可以分为两种情况讨论：

1、如果存量股权转让价款支付和缴足已承诺的认缴资本这两部分对价的支付事实上构成一揽子交易的【即同时满足以下条件：（1）这两者系同时谈判确定，在同一份股权转让协议中一并约定；（2）在该协议中，对增资的期限、方式、每股增资价格等要素均已作出明确约定，增资约定具有可操作性；（3）协议约定只有在这两部分对价都已经实际支付或缴纳完毕后，X 公司才能取得对 A 公司的控制权】，则应在完成股权转让款支付和增资款缴纳后，以增资款缴纳完成的日期作为购买日，同时在该日计算合并成本、少数股东权益、归属母公司股东的权益和商誉的金额时，均包含这部分增资金额在内；相应地，购买日对被购买方的持股比例按 75%计算，即相当于在合并报表层面，在购买日直接按照分次交易实现非同一控制下的企业合并（见《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条）的处理原则处理。

2、如果存量股权转让价款支付和缴足已承诺的认缴资本这两部分对价的支付不构成一揽子交易，且股东双方（X 公司、Y 公司）均认可尚未履行的增资款缴纳义务不影响 X 公司取得对 A 公司的控制权的，则 X 公司在支付了存量股份的受让价款之后即可取得对 A 公司的控制权，则在购买日计算合并成本、少数股东权益、归属母公司股东的权益和商誉的金额时，均不考虑这部分尚未实际缴纳的出资，且购买日对被购买方的持股比例按实缴资本比例（66.80%）计算。在购买日后 X 公司履行该出资义务时，在 X 公司的个别报表层面应按实际缴纳的出资额增加对 A 公司的长期股权投资的账面价值，在 X 公司的合并报表层面应作为购买少数股东权益，按照《企业会计准则解释第 2 号》第二条和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十七条规定的“权益性交易”原则处理，将增资金额与增资前后相比在 A 的净资产中所享有份额的增量之间的差额调整资本公积，资本公积

不足冲减的，调整留存收益。

问题3-2-54(在非同一控制下的企业合并中，如何将购买价格分摊到被购买方对其合营、联营企业的长期股权投资)

问题：

在非同一控制下企业合并中，于购买日，被购买方存在一项对其合营、联营企业的长期股权投资。在购买日如何确定该项长期股权投资的公允价值？应当基于该合营、联营企业的股价，还是采用类似于将购买对价分摊到子公司的各项可辨认资产、负债时的做法，根据该合营、联营企业的各项可辨认资产、负债和或有负债的公允价值来确定？

背景：

A 公司通过非同一控制下的企业合并取得了 B 公司的控制权。购买日 B 公司的资产中包含一项对联营企业 C 的长期股权投资。(如果 C 是 B 的合营企业，也按照同一原则处理)

解答：

在非同一控制下的企业合并中，被购买方对其联营企业的长期股权投资于购买日的公允价值应按照被购买方所持该联营企业的股权的整体公允价值为基础确定，这是由于被购买方对其联营企业的资产和负债并不具有像对子公司的资产、负债那样的控制权。这意味着：任何与该联营企业相关的“商誉”的价值将体现于购买日所确认的“长期股权投资——被购买方之联营企业”的初始计量金额中，而不是体现于购买方于购买日所确认的商誉中。

购买日之后，上述于购买日确定的对联营企业长期股权投资的公允价值将会事实上成为对该联营企业的后续权益法核算中的成本基础。

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十三条的规定，如果出现合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的情况，则购买方首先应当对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核；如果经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，购买方才能将该差额作为负商誉计入当期损益。因此，在出现合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的情况时，也需要对通过企业合并所取得的该项对联营企业的长期股权投资的公允价值(如前所述，系该项长期股权投资所对应的该联营企业的股权的整体公允价值)进行复核，以确定不存在被高估的情况。

结论基础：

《企业会计准则第 20 号——企业合并》要求在非同一控制下的企业合并中，购买方对所获得的被购买方各项可辨认资产、负债按照其在购买日的公允价值进行计量。

就对可辨认资产进行确认和计量之目的而言，取得一项对联营企业的长期股权投资与取得一项归类为交易性金融资产的股权投资，其初始确认和计量原则并没有区别，因为购买方所取得的是一项投资资产，而不是其所对应的被投资企业的各项资产和负债。这与取得一项

对子公司的股权投资不同。取得一项对子公司的股权投资，意味着取得了该项股权投资所对应的该子公司各项资产和负债，因而需要单独确定各项资产和负债于购买日的公允价值。

在本案例中，A公司于取得对B公司控制权的购买日所确认的商誉仅针对B公司本身，并不包含与B公司的联营企业C相关的商誉。联营企业C的商誉或负商誉将在其股权的市场公允价值中体现出来，并根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十条关于“长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本”的规定，体现于对该联营企业的长期股权投资的账面价值中。

相关规定：

1、《企业会计准则第20号——企业合并》第十三条：“购买方在购买日应当对合并成本进行分配，按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。”第十四条：“被购买方可辨认净资产公允价值，是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额”。

《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》第四条第（一）项：“非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当按照合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值确定其入账价值，确定的企业合并成本与取得被购买方可辨认净资产公允价值的差额，应确认为商誉或计入当期损益。”

在IFRS体系下的对应规定为《国际财务报告准则第3号——企业合并（2008年修订）》第18段：“The acquirer shall measure the identifiable assets acquired and the liabilities assumed at their acquisition-date fair values.”（中文翻译：购买方应当对取得的可辨认资产及承担的负债按照其在购买日的公允价值进行计量。）

2、《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十条：“长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定。”

在IFRS体系下的对应规定为《国际会计准则第28号——对联营企业和合营企业的投资》第32段：“An investment is accounted for using the equity method from the date on which it becomes an associate or a joint venture. On acquisition of the investment, any difference between the cost of the investment and the entity’s share of the net fair value of the investee’s identifiable assets, liabilities and contingent liabilities is accounted for in accordance for as follows:

(a) goodwill relating to an associate or a joint venture is included in the carrying

amount of the investment. Amortisation of that goodwill is not permitted.

(b) Any excess of the entity's share of the net fair value of the associate's or joint venture's identifiable assets and liabilities over the cost of the investment is included as income in the determination of the entity's share of the associate or joint venture's profit or loss in the period in which the investment is acquired.”

（中文翻译：对联营或合营企业的投资自其成为联营或合营企业之日起采用权益法进行会计处理。取得投资时，投资成本和主体享有的联营或合营企业的可辨认资产和负债的公允价值净额之间的任何差额，按照以下方法进行会计处理：

（1）与联营或合营企业相关的商誉包括在投资的账面金额中。该商誉不允许摊销。

（2）任何主体享有的联营或合营企业的可辨认资产和负债的净公允价值份额超出投资成本的部分，应在取得投资期间确定主体所享有的联营或合营企业的损益时包括在收益中。）

问题3-2-55（非同一控制下收购药品企业中对被购买方持有的药品批文等特许资质的处理）

问题：

非同一控制下企业合并中，被收购方拥有的特许资质（如药品生产批文）在合并报表层面确认为无形资产时，应如何考虑其递延所得税和商誉影响？

背景：

A公司于2011年通过一项非同一控制下控股合并交易（购买65%股权），控制了B公司，A公司委托评估公司对B公司截至购买日的净资产进行了评估，分别采用了成本法和收益法。

成本法评估增值1,954万元，主要的评估增值为房屋建筑物增值800万元，土地使用权增值820万元，长期股权投资增值300万元。

收益法评估增值2,380万元，与成本法评估的主要差异为B公司持有的由药品监督管理部门核发的药品生产批文的内含价值。

最后的成交价格是以收益法的评估结果作为参考依据。

解答：

参照《国际财务报告准则第3号（2008年修订）——企业合并》第B31～B34段的规定：非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断。购买方在非同一控制下企业合并中所取得的被购买方的不具有实物形态的非货币资产满足以下条件之一的，应确认为无形资产：

（一）源于合同性权利或其他法定权利，即使该项资产不能转让，或者不能从被购买方中分离出来，或者不能和其他权利、义务相分离；

（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、可辨认资产和负

债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换；

（三）能够和与相关合同、可辨认资产或负债一起，一并从被购买方或合并后的实体中相分离，即使其不能单独从被购买方或合并后的实体中相分离。

2012年11月发布的《企业会计准则解释第5号》第一条借鉴上述规定，明确在非同—控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：（一）源于合同性权利或其他法定权利；（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

本案例在合并报表层面能否将所获得的被购买方药品批文等特许资质单独确认为一项可辨认无形资产，也应参照上述规定。在此基础上，还需要根据以下不同情形分别处理：

1、如果这些药品批文所涉及的药品，被购买方截至购买日已经实际投入生产，则这些无形资产就构成了被购买方整体业务资产的一部分，而不是不构成业务的单独资产。这时，基于“收益法评估结果与成本法评估结果的主要差异为药品生产批文的内含价值”这一基本判断，即被购买方整体经营业务的价值等于其可辨认净资产价值，这时在购买方的合并报表层面，应当把购买对价款减去被购买方可辨认净资产按成本法的评估值之后的差额部分作为所取得的药品批文这一无形资产的初始计量金额，即购买日取得的被购买方所有可辨认净资产（包括药品批文在内）都按照购买日公允价值予以计量。同时，根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定，应当就购买日取得的被购买方所有可辨认净资产（包括药品批文在内）的初始计量金额（购买日公允价值）与其计税基础（一般为原账面价值）之间的差额确认递延所得税资产 / 负债，相应确认等额的合并商誉。（即，此时的合并商誉完全是由企业合并中产生的递延所得税资产 / 负债的影响所导致的）

2、如果这些药品批文所涉及的药品，被购买方截至购买日尚未投入生产，则这些无形资产与被购买方现有的业务没有直接关系，属于一项与企业合并同时取得的、不构成业务的单独资产。即此时同时发生了一项企业合并交易和一项资产购买交易。其中，基于被购买的业务部分本身不具有商誉的假设，可以认为归属于企业合并交易的对价等于被购买方可辨认净资产（药品批文除外）按成本法确定的公允价值，对价总额减去归属于企业合并交易的对价的差额可认为是购买无形资产这一资产交易的对价金额。相应地，在购买方的合并报表层面，构成业务的各项可辨认净资产以及药品批文均按照各自公允价值予以初始计量。同时，就构成业务的可辨认净资产的评估增值确认递延所得税负债以及相应的合并商誉；对于单独取得的无形资产的公允价值与其计税基础（零）之间的差额，基于《企业会计准则第18号——所得税》第十一条关于“初始确认豁免”的规定，不确认递延所得税负债（参阅“[问题2-3-8](#)（由确认一组不构成业务的资产或净资产所产生的暂时性差异，能否确认递延所得税负债或递延所得税资产）”）。

上述两种情形下的处理结果相比较,对购买方合并报表的直接影响就是确认商誉和递延所得税负债的金额不同,其他对各项可辨认资产、负债的初始确认金额应当是相同的。由于合并报表中不确认少数股权对应的商誉,因此上述两种情形的处理结果不影响购买方合并报表层面确认的少数股东权益。少数股东权益的金额按照包含该药品批文的被购买方可辨认净资产公允价值乘以少数股东持股比例计算确定。

问题3-2-56 (非同一控制下企业合并中被购买方原报表中的商誉以及其商标、客户关系等处理)

问题:

非同一控制下企业合并中,被购买方原财务报表中存在的商誉,购买方在编制合并财务报表时应如何处理?购买方在合并财务报表中能否将被购买方的商标和客户关系确认为无形资产,如果可以,应如何确认?

解答:

1、依据企业会计准则,在编制非同一控制下企业合并中购买方的合并报表时,对被购买方自身合并报表中的商誉和递延所得税资产(负债)都是不予考虑的,购买方应站在购买方的立场上重新计算(参见下述思路与提示)。即根据准则规定的公式重新计算购买日合并报表层面应确认的商誉和递延所得税资产(负债),而不考虑被购买方自身账面上这些项目的原有金额。

依据《企业会计准则第20号——企业合并》第十三条:购买方在购买日应当对合并成本进行分配,按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。

(一)购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉。

初始确认后的商誉,应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。商誉的减值应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

(二)购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当按照下列规定处理:

1. 对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核;

2. 经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益。

依据《企业会计准则讲解(2010)》第327页:4.对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目,购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时不应予以考虑。

根据前述规定，购买方在确定商誉的初始计量时应按照以下步骤进行：

- （1）确定被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值；
- （2）根据被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值和计税基础之间的差异，以及被购买方的适用税率，确认递延所得税负债（或资产）；
- （3）根据合并成本与被购买方可辨认净资产公允价值（含上述第二步确认的递延所得税负债或资产）之间的差异，确认商誉或负商誉。

在这一计算过程中，不考虑被购买方账面上原有的商誉和递延所得税资产、负债。

2、商标和客户关系等的处理

《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十四条规定：被购买方可辨认净资产公允价值，是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值的余额。被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债，符合下列条件的，应当单独予以确认：

（一）合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产（不仅限于被购买方原已确认的资产），其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量（详见下述第三、《企业会计准则解释第 5 号》第一条：非同一控制下企业合并中无形资产的确认）。

（二）合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债，履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

（三）合并中取得的被购买方或有负债，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为负债并按照公允价值计量。或有负债在初始确认后，应当按照下列两者孰高进行后续计量：

1. 按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》应予以确认的金额；
2. 初始确认金额减去按照《企业会计准则第 14 号——收入》的原则确认的累计摊销额后的余额。

《企业会计准则解释第 5 号》第一条规定：“非同一控制下企业合并中，购买方在对企业合并中取得被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：（一）源于合同性权利或其他法定权利；（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能够单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

企业应当在附注中披露在非同一控制下的企业合并中取得的被购买方无形资产的公允价值及其公允价值的确定方法。”

根据前述规定，购买方在购买日应当对合并成本进行分配，确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产（不仅限于被购买方已确认的资产），其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠

计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。合并中取得的满足《企业会计准则解释第5号》第一条所规定的“可辨认性标准”的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。

因此，在非同一控制下企业合并中，对被购买方的符合“可辨认性标准”且公允价值能够可靠计量的无形项目，就可以确认为无形资产。满足该条规定可单独确认的被购买方无形资产，实务中常见的如：①技术类无形资产：被购买方自行开发的专利权、非专利技术等；②营销类无形资产：被购买方所拥有的驰名商标和商号名、业务渠道和客户资源等；③许可类无形资产：购买方依据《行政许可法》相关规定取得的资质等行政许可（满足条件（一））。本案例中，被购买方的商标和客户关系，一般而言符合前述条件，应该将其单独确认为无形资产，相应地减少购买日所确认的商誉。

对于所确认的被购买方无形资产，后续应根据《企业会计准则第6号——无形资产》的相关规定，谨慎评估其使用寿命，对使用寿命有限的无形资产需要将其于购买日的初始确认金额（购买日公允价值）在其使用寿命内摊销（这部分摊销金额也将起到抵减以后年度利润的效果），并在出现减值迹象时进行减值测试，对可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备。

就本案例中商标、客户关系的摊销年限的确定，建议：

（1）审核、核实、验证（或佐证）：本案例涉及的商标、客户关系清单的真实性；

（2）在（1）的基础上，通过交叉比对相关与商标、客户关系合同期限、适用的相关法律认定的有效期（自购买日起，而不是自交易估值报价日起）及因本次并购可能签署的补充协议或作废的合同（或条款）的影响，就本案例而言，通常应咨询相关领域法律专家并执行利用专家审计工作程序。在法定有效年限和合同年限二者之间取短者。

（3）在执行（1）和（2）的同时考虑：相关商标、客户关系在交易估值报价阶段可能符合独立于商誉确认的无形资产的条件，但并不必然代表相关商标、客户关系在购买日及以后仍然符合该等条件。因此，应对相关商标、客户关系就并购交易前后的变化执行必要评估审核，如结合相关并购前后相关商标、客户关系保持等信息复核第三方（或A公司及B集团公司自评的，但最好是权威认可的第三方外部证据）就商标、客户关系在购买日估值的假定前提、估值输入参数等，重点关注对估值影响较大的因素，如因并购交易导致的可持续性和波动性影响等。

问题3-2-57（非同一控制下企业合并中商誉问题）

问题：

如下文“背景”部分所述，非同一控制下合并的商誉如何确认？

背景：

2011年A公司与一个技术团队成立B公司开发NFC项目，采用技术团队出技术（无专利、

非专利技术等), A公司出资金的方式合作。由于法律上不允许用尚未开发完成的技术进行出资, 也无法进行评估, 因此2011年10月先由技术团队成员个人现金出资9.8万元设立B公司, 2011年11月A公司出资2,200万对B公司进行增资, 其中10.2万作为实收资本, 2,189.8万作为资本公积, 经此增资后, B公司注册资本为人民币20万元, 其中A公司出资占注册资本的51%, 其他自然人占注册资本的49%。2011年12月B公司将资本公积2,180万元转增资本, 变更后的注册资本为人民币2,200万元。本次转增资本后, 各股东持股比例不发生变化, 即A公司持股51%, 技术团队成员持股49%。

A公司在该合作事项之前与该技术团队无关联方关系。另外在该交易完成后, B公司是A公司的子公司。

解答:

在本案例中, A公司和技术团队合作设立合资公司B公司的目的是获取该技术团队所掌握的技术和研发能力, 由于所获取的并非静态的现有技术, 而是技术团队的研发经验和能力, 所以构成了一项非同一控制下的企业合并, 被购买方为技术团队所掌握的技术等无形资产。在本案例中, A公司实际出资2,200万元, 在合资公司中占51%股权, 并能够控制合资公司, 因此, 技术团队的无形出资的公允价值可以计算为:

$B公司的整体公允价值 = 2,200 / 51\% = 43,137,254.90元$

$技术团队的无形投入的公允价值 = 43,137,254.90 * 49\% - 98,000.00 = 21,039,254.90元。$

根据上文“背景”部分提供的信息, 技术团队的投入没有专利或者非专利技术, 实质上是以其成员的专业技能和研发能力作为对B公司的投入, 以期在未来获得研发成果, 因此上述21,039,254.90元的无形投入均认定为商誉性质, 不含在合并报表层面应单独确认的可辨认无形资产。如是, 则基于现行企业合并准则“只确认与母公司的持股比例对应的商誉, 不确认少数股权对应的商誉”这一基本原则, 该部分无形投入的价值在合并财务报表中不体现, 即B公司的可辨认净资产在A公司合并财务报表层面的价值仅包含双方的货币出资部分, 即2,209.8万元, 其中A公司享有11,269,980.00元, 少数股东享有10,828,020.00元。由此A公司在其合并报表层面应确认商誉: $22,000,000.00 - 11,269,980.00 = 10,730,020.00元。$

由于A公司对B公司出资的2,200万元在交易前后均在合并报表范围内, 从合并报表层面看实际并未发生现金流出, 反而取得了技术团队的9.8万元现金, 所以合并现金流量表中“取得子公司和其他营业单位支付的现金净额”为零, “吸收投资收到的现金”及其中“子公司吸收少数股东投资收到的现金”为98,000.00元。

问题3-2-58 (非同一控制下合并中负商誉确认应注意的问题)

问题:

基于下文背景资料介绍, A公司非同一控制下合并中负商誉的确认应注意什么问题? 这一问题在中国企业会计准则与IFRS下是否存在差异?

背景：

A、B公司均为外商投资企业，原先两公司之间不存在关联方关系。现A公司受让B公司70%股份，受让价格为2,310万元（该交易价格系基于对B公司未来盈利的预测，采用收益现值法估值确定）。B公司2015年2月28日（基准日）账面净资产10,726.14万元，资产基础法下的评估值为7,598.13万元。股权转让日（购买日）为2015年6月30日。在购买日，A公司将取得的B公司净资产评估值5,318.69万元（ $=7,598.13\text{万元} \times 70\%$ ）与股权转让价款2,310万元之间的差异，扣除3-6月的所属的经营亏损后，在合并报表中确认了营业外收入2,500万元。

A公司的外方股东及其会计师不赞同上述确认大额营业外收入的做法，认为确认B公司可辨认净资产的公允价值不应超出B公司整体股权在收益法下的估值（即 $2,310\text{万元} \div 70\% = 3,300\text{万元}$ ）。

解答：

1、根据《企业会计准则第20号——企业合并》第十三条第（二）项规定：“购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当按照下列规定处理：1. 对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核；2. 经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益”。即，A公司的管理层首先应评估公司出具的评估结果进行复核，确保该评估结果中各项可辨认净资产公允价值的合理性和谨慎性，在此基础上确定各项可辨认净资产的初始计量金额，以及计入营业外收入的金额（如有）。但是，我们认为对投资成本小于在被投资方可辨认净资产公允价值中份额的差额（负商誉）计入损益的金额确认要谨慎。注册会计师应当根据《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》的相关规定执行审计程序，对购买日的购买对价分摊问题获取充分、适当的审计证据。

2、对于购买日的购买对价分摊和商誉（负商誉）的确认和计量问题，中国企业会计准则和IFRS的规定并无差异。我们理解，A公司外方股东及其会计师的意见背后的逻辑应是：如果此次收购价格（2,310万元）是基于对目标公司股权整体按收益法评估的结果，而评估机构对被购买方可辨认净资产的评估结果是采用成本法（资产基础法）得出7,598.13万元的评估值总额，则意味着成本法下的可辨认净资产评估值大于其整体可收回金额，购买日所确认的营业外收入将成为年末的资产减值损失，这样的结果显然是不合理的。我们理解外方股东及其会计师建议基于2,310万元的收购成本进行购买对价分摊，很可能是出于上述顾虑。

即，在实务操作中，对于购买日的“购买对价分摊”（Purchase price allocation，缩写为PPA），一般是以成本法（资产基础法）下对单项可辨认资产、负债的评估值为基础，考虑根据《企业会计准则解释第5号》第一条的相关规定对符合可辨认性标准的被购买方无形资产进行识别和计量的结果加以确定，按该方法确定的可辨认净资产公允价值与合并成

本之间的差额就是商誉或者负商誉。这种分摊方法导致的结果如果是正商誉，通常不会有明显问题，因为不会导致可辨认资产和商誉的初始计量金额之和超出其可收回金额。但是，如果这种分摊导致的结果是负商誉，则需谨慎地评估按照成本法（资产基础法）确定的单项可辨认资产初始计量金额是否超出了其可收回金额，如果是，则应当将其初始计量金额减记到可收回金额，相应减少购买日确认的负商誉，避免出现在购买日将负商誉计入营业外收入，而到年底又确认资产减值损失的情况。特别地，如果企业合并对价是根据对被购买方股权在收益法下的整体评估值确定的（即，合并对价等于可收回金额），而该被购买方整体属于一个资产组，则应当确保各项可辨认净资产的初始计量金额之和不超过合并成本，即此时不应确认负商誉。

问题3-2-59（非同一控制下企业合并中被购买方可辨认资产公允价值的确认问题）

问题：

非同一控制下企业合并中，被购买方可辨认资产的公允价值如何确认？

背景：

A公司以18.57元/股的价格定向增发15,885,835股收购B公司100%股权，收益法评估结果为29,527.42万元，最终作价29,500万元。B公司净资产账面价值2,011.28万元，资产基础法评估值4,199.84万元。本次收购为非同一控制下企业合并。B公司属于IT行业，拥有不少行业内领先的技术，但在B公司自身财务报表中确认的无形资产金额并不大。

解答：

收益现值法更能代表包括商誉在内的企业整体价值，因此最终交易定价以收益现值法评估结果为基础，是通常较为常见的做法。但是，在本案例中能否直接以资产基础法下的评估结果作为被购买方各项可辨认资产、负债于购买日的公允价值，从而认为两个评估结果之差就是商誉，是一个值得关注和探讨的问题。一般理解，资产基础法是基于会计上已经确认的资产和负债的重置成本进行评估的方法，通常不会去识别那些虽有未来经济利益但由于成本不能单独识别和计量等原因未在会计上确认的资产。

根据《企业会计准则第20号——企业合并》第十四条：“合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量”。也就是说，非同一控制下合并中取得的被购买方无形资产，只要其公允价值可以可靠计量，无论原先被购买方自身账面上是否单独将其确认为一项无形资产，购买方在编制合并报表时都应将其作为一项可辨认的无形资产单独予以确认，其初始计量金额为购买日的公允价值。具体可以依据《企业会计准则解释第5号》第一条的规定：非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：（一）源于合同性权利或其他法定权利；（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或

与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

因此，不能简单地将资产基础法下单项资产、负债的评估值即认为是被购买方可辨认净资产于购买日的公允价值，而需要聘请评估机构以会计上的购买日作为评估基准日，进行以“购买对价分摊”（purchase price allocation,PPA）为目的的评估。在该项评估中，除了按照资产基础法或者市场法，对被购买方自身账面上原已确认的各项资产、负债进行评估以外，还要注意识别是否存在具有未来经济利益但被购买方自身账面上原先并未单独予以确认的项目（尤其是无形资产和或有负债），对这些项目也需要进行评估以确定其于购买日的公允价值，并在购买方的合并财务报表上作为一项可辨认资产或可辨认负债予以单独确认。

如果能够按照这一方法处理，本案例中可确认的无形资产可能会大幅度增加，相应地商誉将会减少，这样后期商誉的减值测试压力将可以减轻。但是，由于知识产权类无形资产的使用寿命都是有限的，因此无形资产成本在未来一定期限内的摊销将对上市公司形成较大的持续性业绩压力，并且使用寿命有限的无形资产也存在减值问题，需在出现减值迹象时进行减值测试。

问题3-2-60（非同一控制下企业合并的被购买方公允价值确认问题）

问题：

如果下文“背景”资料所述，A公司是否必须对B公司在收购日的价值进行评估以取得公允价值？

背景：

注册会计师在对A公司2011年度财务报表进行审计（该会计师事务所系首次承接A公司的审计业务）时注意到：2007年11月19日，A公司与自然人A签订股权转让协议，收购自然人A名下的B公司（生物技术公司）80%的股权，收购价格按注册资本总额300万元的80%计算，共计240万元，并于当日支付了股权转让价款。2007年11月20日B公司完成工商变更登记手续。此次收购后，B公司成为A公司持股80%的子公司。上述收购业务的合并日为2007年11月20日，B公司80%股权对应的净资产账面价值为4,133,959.05元，A公司支付了收购款2,400,000.00元。本次收购为非同一控制下企业合并。

A公司在收购B公司80%股权时，未对收购日B公司的资产、负债进行审计、评估，企业收购日合并时按其账面价值对应份额进行合并计算的。

B公司收购日资产组成情况主要为流动资产（占97.71%），少量固定资产系办公电子设备，无土地使用权及专利技术。

解答：

根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，对于非同一控制下企业合并中被购买方的各项可辨认资产、负债，应当在购买日按公允价值进行初始计量。该准则的应用指南中对各类可辨认资产、负债的购买日公允价值的确定方式作出了规定。在实务中，通常是

以购买日为基准日，通过执行“以购买对价分摊（PPA）为目的的评估”来取得被购买方各项可辨认资产、负债于购买日的公允价值。在IFRS体系下，2008年修订后的《国际财务报告准则第3号——企业合并》明确规定允许自购买日起有最长为12个月的“计量期”以便给予购买方足够的时间以收集关于购买日存在状态的信息（目前《企业会计准则解释第4号》第五条关于购买日递延所得税资产确认的内容就是部分引入了此处“计量期”的规定），而确定被购买方的各项可辨认净资产于购买日的公允价值是“计量期”内的一项重要工作任务。

但是，在实务中，任何会计政策的执行和运用都要考虑重要性原则和成本效益原则，以及考虑是否切实可行。在本案例中，如果有足够证据表明可辨认净资产在当初购买日的公允价值与账面价值之间不存在重大差异（以审计重要性水平为参照判断），或者要确定数年前的公允价值已经不再切实可行的，则也可以不进行评估，直接以账面价值为基础进行会计处理，但应在附注中充分说明这样做的理由和主要考虑。

在本案例中，根据“背景”部分提供的信息，企业和注册会计师在对这一问题作出判断时，应重点考虑无形资产和存货这两个项目是否可能存在未确认项目或者增值幅度较大的情形：

1、关于无形资产，应关注：被购买方为生物技术公司，则是否存在其自身账面上未确认为资产但在企业合并中应当予以确认的专利技术、非专利技术等无形资产？（如果被购买方的盈利能力较强，则很可能存在此类资产，在购买方的合并财务报表层面应当对其予以“显化”）

根据《企业会计准则第20号——无形资产》第十四条规定，“合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。”《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》规定：“房屋建筑物、机器设备、无形资产，存在活跃市场的，应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场的，应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值；同类或类似资产也不存在活跃市场的，应采用估值技术确定其公允价值。”

根据《企业会计准则解释第5号》第一条规定，非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：（一）源于合同性权利或其他法定权利；（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。A公司和注册会计师应关注是否存在这样的无形资产，如果有，应考虑确定其购买日公允价值，对其单独予以确认。

2、关于存货，应关注被购买方在原购买日前后一段时间内存货的销售毛利率情况。根据《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》第四条第（四）项规定：购买日对所

取得的被购买方存货的计量原则是：对其中的产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费以及购买方出售类似产成品或商品估计可能实现的利润确定；在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、估计的销售费用、相关税费以及基于同类或类似产成品的基础上估计出售可能实现的利润确定；原材料按现行重置成本确定。因此，如果被购买方存货的销售毛利率较高，则按此处要求的方法确定的存货公允价值可能显著高于其原账面价值。

如果能够排除上述两种情形，并且该被购买方的总资产、净资产规模相对于购买方合并财务报表整体而言不重大，则可以基本确定被购买方的各项可辨认资产、负债于购买日的公允价值和账面价值之间的差额预计不会对被审计财务报表整体产生重大的影响，潜在的评估增值不单独确认和调整也是可以接受的。但必须在购买方合并财务报表附注中充分披露这一事实，以及管理层判断对购买方合并财务报表整体不会发生重大的影响的主要判断依据和理由。

问题3-2-61（非同一控制下企业合并中购买日公允价值确定问题）

问题：

1、在非同一控制下企业合并中，根据基准日评估值确定被购买方可辨认净资产于购买日的公允价值时，通常情况下评估基准日与购买日不是同一天，则被购买方在这两个日期之间的过渡期内产生相关损益、资产、负债的变动应如何处理？

2、如果评估报告只能用收益法测算（如被收购方资产大部分为租赁且价值低，收购目的主要是客户资源及资质），在对该企业合并交易进行会计处理时，无法往各项资产项目中进行公允价值的分配，这种情况是否可以按收购成本与评估公允价值的差额在合并报表中确认商誉或营业外收入，并且如何向资产、负债中分配收益法测算与投资成本的差额。还是有其他可行的处理方法？

解答：

1、在非同一控制下企业合并中，一般以被购买方净资产的基准日评估值为基础，考虑基准日到购买日期间（“过渡期”）的净资产变动，并依据基准日各项资产的评估值对过渡期间的折旧、摊销、成本结转等进行重新计算和调整，以确定以基准日净资产评估值为基础的购买日净资产价值。如果在过渡期间内资产、负债的公允价值未发生重大变动，可以以上述方法确定的购买日净资产价值作为可辨认净资产公允价值的模拟。

企业应当关注相关购买协议中对过渡期间净资产变动（包括损益）的归属问题的约定。

（1）如果约定过渡期间的损益和其他净资产变动由购买方承担的（例如，双方约定交易对价按照基准日净资产评估值确定，不再就后续净资产变动作出调整），则该期间的净资产变动表明购买方以相同的对价取得了较多或者较少的被购买方净资产，并进而作为商誉或负商誉的调整因素。

(2) 如果约定过渡期间损益和其他净资产变动仍归属原股东享有或承担的, 又可分为两种情况:

①协议约定根据过渡期间净资产变动情况相应调整购买对价的, 则由于合并成本与所取得的被购买方于购买日净资产金额同步变动, 故不影响商誉或者负商誉。此时于购买日确认的商誉或负商誉金额与根据评估基准日的存在状况计算的商誉或负商誉金额相同。

②协议约定应由被购买方就过渡期间的净资产变动向原股东作出特别股利分配的, 则应当由双方共同认可的会计师事务所对被购买方过渡期间的净资产变动状况进行审计, 经双方共同确认后, 被购买方账面上将该期间内净增加的净资产转为对原股东的一项特别应付股利, 并在合理期限内支付完毕。同样, 也不影响商誉或者负商誉的计算确定。

2、如果“被收购方资产大部分为租赁且价值低, 收购目的主要是客户资源及资质”, 则应考虑被收购方是否构成“业务”的问题, 例如除了客户资源及资质以外的其他资产是否重大; 是否同时接收了被购买方的服务团队等。

如果被购买方构成业务的, 则购买方应对被购买方实施以购买日为基准日、以“购买对价分摊”(PPA)为目的的评估, 以确定被购买方的各项可辨认资产和负债于购买日的公允价值, 并且合理计算购买日应确认的商誉金额。在该评估报告最终出具之前, 如果恰逢资产负债表日, 则购买方可以依据企业合并会计准则中关于“计量期”的规定(见《企业会计准则解释第4号》第五条, 并可参考IFRS体系下的《国际财务报告准则第3号——企业合并》第45~49段的相关规定), 先依据当时可获得的信息对企业合并事项作出暂时性的会计处理, 购买日起一年内获取了关于购买日存在状态的新的或者进一步信息的, 再进行调整, 视同在购买日确认和计量。

问题3-2-62 (对被购买方所持有的有利合同权益的考虑)

问题:

如下文背景所述, A公司可能获得的拆迁补偿在企业改制的背景下如何处理?

背景:

A公司为国有企业, 拟进行改制, 国有股份全部退出, 变成完全的民营企业。民营企业X公司拟收购A公司的100%股权。

A公司实际使用并控制的“G(09)42号地块”及地上建筑物属于账外资产, 目前该地块正在拆迁中, 拆迁尚未完成, 该地块尚未交付给B公司(系房地产开发企业, 已经通过招、拍、挂取得“G(09)42号地块”的房地产开发权)。A公司已与B公司签订G(09)42号地块补偿合同, 约定补偿方式为B公司向A公司交付该地块上开发的部分房产, 并确保A公司取得这些房产的完整产权。这些作为实物补偿的房产预计将在2019年6月左右交房。

该项目截至2015年6月9日尚未办理完毕建设规划许可证和施工许可证, 原因主要系

政府行政审批拖延所致。

目前，A 公司正在进行资产评估，为其改制和被 X 公司收购 100% 股权的交易提供作价依据。

解答：

此问题应区分两个视角讨论：一是在被改制的 A 公司自身作为一个独立的、延续的会计主体的视角；二是基于其即将进行改制，国有股权将全部退出并通过股权转让变为民营企业的特殊背景，基于其原股东和新股东谈判股权转让价格的需要而确定其基准日股权公允价值的视角。在不同的视角下，有不同的考虑。

对于前段所述的**第一个视角，即基于被改制企业自身自身作为一个独立的、延续的会计主体的视角**，在搬迁尚未完成，尚未获得对方按拆迁补偿协议承诺给予的指定面积房产的情况下，将来通过拆迁补偿可获得的经济利益并不是目前已经实现的经济利益，相应地，该项或有资产也不应在被改制企业自身账面上确认。

对于前段所述的**第二个视角，即股权转让交易双方（新老股东）的视角**，其关注点是确定被改制企业基准日净资产的公允价值，作为确定股权转让价格的基础；同时对新股东 X 公司而言，其取得被改制企业的股权构成一项非同一控制下的企业合并（假设被购买方构成“业务”，下同），因而应考虑如何站在购买方的立场上，根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定对该项收购业务进行会计核算和合并报表编制。相应地，在第二个视角下，对该项或有资产（即被购买方通过持有已签订的拆迁补偿协议可获得的经济利益）的考虑和第一个视角下有所不同。在企业合并的购买方视角下，参照 IFRS 体系下《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》的有关规定（见下文“权威指引”部分），对被购买方持有的合同权益（有利合同 **favourable contract**）也应当纳入被购买方的可辨认净资产中，一并评估其公允价值。该合同权益的公允价值可以按以下方法确定：

合同约定应于 2019 年交付的补偿房产于当前的公允价值（参照周边同类房产的当前公允价值确定）

减：自基准日至预定交房日之间的资金时间价值

减：债务人履约风险（信用风险）折扣（根据具体情况确定折扣比例）

＝该合同权益的公允价值

需要强调的是该合同权益的公允价值不是直接体现在被改制企业自身的账簿和报表上，而是在确定股权转让价格时将其公允价值纳入考虑，购买方在编制合并报表时将其体现在购买方的合并报表上。最终取得合同约定的房产时，无论在被改制企业自身报表中还是在届时购买方的合并报表中，所取得的房产均应按照届时该房产的公允价值入账。

权威指引：

IFRS 3 中关于“被购买方所持有的有利合同权益”的相关规定（以被购买方是经营租赁的承租人的情形为例）（需注意的是，本段关于“有利合同权利”的规定仅适用于执行《企

业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》的企业）：

B28 The acquirer shall recognise no assets or liabilities related to an operating lease in which the acquiree is the lessee except as required by paragraphs B29 and B30.

B29 The acquirer shall determine whether the terms of each operating lease in which the acquiree is the lessee are favourable or unfavourable. The acquirer shall recognise an intangible asset if the terms of an operating lease are favourable relative to market terms and a liability if the terms are unfavourable relative to market terms. Paragraph B42 provides guidance on measuring the acquisition-date fair value of assets subject to operating leases in which the acquiree is the lessor.

B30 An identifiable intangible asset may be associated with an operating lease, which may be evidenced by market participants' willingness to pay a price for the lease even if it is at market terms. For example, a lease of gates at an airport or of retail space in a prime shopping area might provide entry into a market or other future economic benefits that qualify as identifiable intangible assets, for example, as a customer relationship. In that situation, the acquirer shall recognise the associated identifiable intangible asset(s) in accordance with paragraph B31.

中文翻译如下：

B28 如果被购买方是承租人，则购买方不应确认与经营租赁相关的资产和负债，本附录第 B29 段和第 B30 段规定的除外。

B29 购买方应确定被购买方作为承租人的各项经营租赁的条款是有利的还是不利的。如果经营租赁的条款相对于市场条款是有利的，那么购买方应确认一项无形资产，反之，如果相对于市场条款是不利的，则确认一项负债。本附录第 B42 段对被购买方作为出租人的经营租赁资产在购买日的公允价值计量提供了指南。

B30 可辨认无形资产可能与经营租赁相关：这可能被市场参与者愿意为该租赁支付价格所证明，即使条款与市场条款相同。例如，机场登机口的租赁或黄金购物区域零售摊位的租赁可能提供了进入市场的途径或其他未来经济利益，比如客户关系。在这种情况下，购买方应根据本附录第 B31 段确认相关的可辨认无形资产。

值得注意的是，“有利合同权利”这一表述是基于《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》，购买方与被购买方均不确认与经营租赁相关的资产和负债。在《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》生效之后，被购买方在租赁期开始日对该租赁确认了使用权资产和租赁负债时，若租约在购买日之后继续有效的，对购买方在购买日应对该租赁资产和租赁负债按公允价值重新确定并分摊合并对价（见 IFRS 3 第 28A、28B 段。自 IFRS 16 生效之日起，上述 B28、B29、B30 段被同步删除）。

与新发布的 IFRS 16 对应新增的 IFRS 3 第 28A、28B 段的英文原文和中文翻译如下：

28A The acquirer shall recognise right-of-use assets and lease liabilities for leases identified in accordance with IFRS 16 in which the acquiree is the lessee. The acquirer is not required to recognise right-of-use assets and lease liabilities for:

(a) leases for which the lease term (as defined in IFRS 16) ends within 12 months of the acquisition date; or

(b) leases for which the underlying asset is of low value (as described in paragraphs B3-B8 of IFRS 16).

28B The acquirer shall measure the lease liability at the present value of the remaining lease payments (as defined in IFRS 16) as if the acquired lease were a new lease at the acquisition date. The acquirer shall measure the right-of-use asset at the same amount as the lease liability, adjusted to reflect favourable or unfavourable terms of the lease when compared with market terms.

28A 对于根据 IFRS 16 确定的、被购买方为承租人的租赁，购买方应确认使用权资产和租赁负债。对于以下情况，购买方不需要确认使用权资产和租赁负债：

（a）租赁期（根据《国际财务报告准则第 16 号——租赁》所确定）在收购日起 12 个月内届满的租赁；或

（b）低价值标的资产租赁（如 IFRS 16 第 B3-B8 段所述）。

28B 购买方应以剩余租赁付款额的现值（根据《国际财务报告准则第 16 号——租赁》所确定）来计量租赁负债，视同在收购日的新取得该项租赁一样的处理原则。购买方对使用权资产的计量应与租赁负债相同，并根据租赁条件的有利或不利条件进行调整。

问题3-2-63(通过非同一控制下企业合并取得的子公司的专项储备在合并报表时如何处理)

问题：

通过非同一控制下企业合并取得的子公司的专项储备在合并报表时如何处理？

背景：

2009 年 3 月 31 日，甲公司以现金 15,000,000.00 元自外部购买乙公司 100% 股权，未发生合并费用，完成非同一控制下的企业合并，购买日，乙公司可辨认净资产构成如下表 A 列（其中净资产总额已就购买日可辨认净资产的公允价值和账面价值之间的差额作出调整）：

2009 年 12 月 31 日，乙公司可辨认净资产以购买日公允价值为基础持续计算后的结果经调整后的结果如 B 列。

项目	购买日可辨认净资产（A）	资产负债表日净资产（B）
实收资本	10,000,000.00	10,000,000.00
资本公积	200,000.00	200,000.00

项目	购买日可辨认净资产 (A)	资产负债表日净资产 (B)
专项储备	500,000.00	300,000.00
盈余公积	100,000.00	100,000.00
未分配利润	1,200,000.00	1,200,000.00
合计	12,000,000.00	11,800,000.00

2009 年 4 月至 12 月，乙公司本年提取专项储备 500 万元，使用专项储备 400 万元，专项储备余额 100 万元。

解答：

1、合并报表中对子公司提取专项储备的一般处理原则

虽然根据《企业会计准则解释第 3 号》规定，专项储备在资产负债表上作为股东权益项目列报，但《企业会计准则解释第 3 号》规定的专项储备会计处理方法本质上还是将专项储备视同负债（就像以前在《企业会计准则实施问题专家工作组意见（2007 年 2 月 1 日）》所规定的作为长期应付款时一样处理）。相应地，在编制合并抵销分录时，需要先把子公司账面的专项储备视同负债，据此进行模拟权益法核算和合并报表。到合并报表编制基本完成之后，作为最后一步，将子公司的专项储备中按股权比例计算归属母公司股东的部分并入合并资产负债表中的“专项储备”项目，构成归属母公司股东的股东权益的一部分；归属少数股权的部分并入“少数股东权益”项目。

2、对于通过非同一控制下企业合并取得的子公司，其购买日专项储备余额的一般处理原则

通过非同一控制下企业合并取得的子公司，其在购买日原有的专项储备余额，应参照上述原则处理，即：在计算商誉时将其视同负债项目，从被购买方的购买日可辨认净资产中扣除，据以计算商誉（在上述案例中，购买日确认商誉为 350 万元，即 $1,500 - (1,200 - 50)$ ）。相应地，子公司在购买日原有的专项储备余额在编制合并报表时不抵销，但根据《企业会计准则解释第 3 号》要求，在报表列报中仍将其视同股东权益类项目处理，其中按股权比例计算归属母公司股东的部分并入合并报表中的专项储备项目，归属少数股权的部分并入“少数股东权益”项目。

出现上述情况的原因是由于专项储备在计提时一方面计入成本费用，但一方面又贷记股东权益，导致股东权益总额实际并未减少所致。这种做法与基本准则对会计要素的定义是存在矛盾的。根据《企业会计准则——基本准则》对“费用”和“负债”两大会计要素的定义，“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。”“负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务”。根据上述定义，既然《企业会计准则解释第 3 号》要求在计提时计入费用，则专项储备本质上应当按照负债管理，现在仅仅是

在报表列报中将其作为股东权益项目看待。

相应地，在 2009 年 12 月 31 日，甲公司应编制以下合并抵销分录：

借：实收资本	10,000,000.00
资本公积	200,000.00
盈余公积	100,000.00
未分配利润	1,200,000.00
商誉	3,500,000.00
贷：长期股权投资	15,000,000.00

3、购买日后子公司计提专项储备在合并报表中的处理。

在甲公司的合并报表层面，乙公司所计提的专项储备中按比例应归属甲公司股东的部分，在合并报表层面应计入“专项储备”项目；按比例计算归属于少数股权的部分，在合并报表层面计入“少数股东权益”项目。本案例中甲公司直接享有乙公司的权益比例是 100%，因此乙公司本期专项储备净增加额 100 万元全部增加合并资产负债表中“归属母公司股东权益”大类下的“专项储备”项目。

在合并利润表中，乙公司因本期计提专项储备导致本期净利润减少 500 万元，其中归属母公司股东的净利润减少 500 万元（100%），但计提数不影响股东权益。在合并股东权益变动表中，本期使用专项储备 400 万元，其中减少归属母公司股东的净资产 400 万元。

在合并现金流量表的“间接法补充资料”中，因本期计提专项储备减少净利润 500 万元；本期专项储备的计提数大于使用数的差额（即净增加额）100 万元列入“其他”项目；本期使用数 400 万元中，用于费用性支出的部分在补充资料中无需特别调整；用于资本性支出（购置安全设备等）的部分，因为在现金流量表正表中列入投资活动的现金流出，且在达到预定可使用状态时一次提足折旧（借：专项储备，贷：累计折旧），故通过“固定资产和投资性房地产折旧”项目调整加回。

问题3-2-64(对非同一控制下企业合并的被购买方账面上的递延收益或专项应付款的处理)

问题：

1、在编制非同一控制下企业合并完成后的合并财务报表时，被购买方执行新准则的日期是否需要追溯至购买方的新企业会计准则首次执行日？

2、被购买方账面上原有的递延收益或专项应付款等留待以后年度转入收益的项目在购买方的合并报表中应如何列示？

背景：

A 公司自 2007 年 1 月 1 日开始执行新企业会计准则，被购买方 B 公司自 2011 年 1 月 1 日开始执行新企业会计准则。2012 年 7 月，A 公司完成了对 B 公司的重组工作，B 公司

成为 A 公司的子公司。

截至 2012 年 7 月（购买日）止，B 公司执行新准则之前因政府补助形成的专项应付款尚有余额 440 万元。对照《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》的规定，这部分专项应付款属于与资产相关的政府补助，并已符合转入递延收益并按期摊销的条件。

（注：本案例中 A 公司和 B 公司对该类政府补助均选择采用“总额法”列报，即收到时计入递延收益，后续摊销转入对应资产使用寿命内各年度的“其他收益”）。

在上述案例中，被重组方 B 公司期末专项应付款 440 万元对应的政府补助是否需要自 2007 年 1 月 1 日起按照新企业会计准则确认为递延收益并开始摊销，确认相应的其他收益？若在编制购买日后的合并财务报表时，B 公司专项应付款 440 万元不根据新准则追溯调整为递延收益，则该项专项应付款余额在合并报表中哪个科目列示？

解答：

1、根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十七条规定，“*母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表*”，即合并报表应当在统一母子公司会计政策的基础上编制。在购买日对被购买方各项资产、负债按照购买日公允价值进行初始计量的基础上，被购买方自购买日起执行与购买方相同的会计政策。被购买方自身法定财务报表中的新企业会计准则首次执行日的确定问题对合并报表层面的处理不产生影响。

2、根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，在非同一控制下企业合并中，被购买方的各项资产、负债在购买日应按照公允价值进行初始计量。根据《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》的规定，对于负债在购买日的公允价值的确定原则如下：“*短期负债，一般按照应支付的金额确定其公允价值；长期负债，应按适当的折现率折现后的现值作为其公允价值*”。因此，如果截至购买日，被购买方的该笔专项应付款已经基本确定无需返还给政府，则该项专项应付款在合并报表层面的购买日公允价值为零（相应增加购买日取得的被购买方可辨认净资产公允价值，减少商誉）。在购买方合并报表层面，不再确认该笔专项应付款或者递延收益。相应地，以后年度合并报表层面也不再有由该项专项应付款或者递延收益摊销所形成的其他收益。

在被购买方自身的法定财务报表层面，可以按照实际情况将 2011 年 1 月 1 日确定为新企业会计准则的首次执行日，并按照《企业会计准则讲解（2010）》第十七章“政府补助”最后部分“新旧比较与衔接”中的提示，对该项专项应付款于首次执行日转为递延收益，在剩余受益期间内摊销计入各年度其他收益。但在购买方的合并报表层面，应以购买日公允价值为基础作出相应的调整。具体调整如上段所述。（在《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》下，对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助主要指当日仍存在尚未分摊计

入损益的与政府补助有关的递延收益，企业可以选择“总额法”或“净额法”处理。“总额法”下，将递延收益在资产剩余使用寿命内采用合理、系统的方法摊销至各年度损益；“净额法”下，将递延收益余额冲减资产的账面原值，后续按照冲减后的资产账面价值计提折旧。）

从根本上说，本案例中的问题 2 所反映的实际上是“资产负债表观”和“利润表观”两大理念的冲突。政府补助准则是比较典型的遵循“利润表观”的准则，而企业合并准则是比较典型的遵循“资产负债表观”的准则。由于理念的差异，两者的侧重点不同：政府补助准则侧重于实现政府补助与作为补助对象的支出在利润表中的合理配比，由此导致的后果之一就是所确认的递延收益或专项应付款等在很多情况下不符合《企业会计准则——基本准则》对“负债”这一会计要素的定义和确认条件的规定（因为，能够确认为递延收益，就说明已经满足“企业能够收到政府补助”的条件，确认负债所需的“很可能导致经济利益流出企业”的条件就不满足，因此递延收益严格来说并不是一项负债，而是一项“等待计入损益的权益”）；企业合并准则侧重于对合并所取得的被购买方各项资产、负债和商誉的确认和计量（例如，企业合并准则中要求将负商誉计入当期损益的规定，如果从传统的利润表观出发，是很难理解的，因为传统的利润表观认为只有在相应的交易过程完成之后，即利润已经“赚得”(earned)的情况下，才能确认收益)。鉴于这两种理念存在冲突，在非同一控制下企业合并交易中，对于被购买方账面上由尚未摊销完毕的政府补助所形成的递延收益，基于其不符合“负债”定义的情况，其购买日公允价值应当评估为零，相应调整购买日所取得的被购买方可辨认净资产的公允价值，并相应调整购买日所确认的商誉或者负商誉。相应地，以后在合并报表层面也不会有由该项递延收益摊销形成的损益影响。由此导致被购买方个别报表层面和购买方合并报表层面对购买日之前形成的递延收益的会计处理存在差异，在编制合并报表时应当注意进行该项“视角差异”调整。

问题3-2-65(关于非同一控制下企业合并中被购买方可辨认净资产公允价值在购买日后的持续计算调整事项)

问题：

如下文背景资料所述，被购买方某项可辨认资产或负债在购买日的公允价值与账面价值存在差异。购买日后，当该项可辨认资产或负债被转移给合并报表范围内的其他成员企业时，合并报表层面应如何延续原先购买日的公允价值调整？

背景：

2014 年 A 公司通过非同一控制下合并收购 B 公司 75% 股权时，合并成本大于合并中取得的 B 公司可辨认净资产公允价值份额，差额确认为商誉，编制合并报表时，对于在 B 公司个别报表层面计入递延收益的政府补助，因未来需返还给政府的可能性极小，故将其于购买日的公允价值确定为零。2015 年 6 月末，B 公司根据发改委批文将以前收到的政府补助 5,815 万元（B 公司账面为递延收益，尚未发生任何支出项目）转让给 A 公司，未来以 A

公司为主体实施原 B 公司向政府申请补助资金时计划开展的项目。

解答：

首先要指出：2015 年 6 月 B 公司根据发改委批文将账面确认为递延收益的 5,815 万元政府补助转入 A 公司，对 A 公司合并报表层面而言是合并范围内的内部重组行为，不影响合并集团对外的财务状况、经营成果和现金流量，即该事项对 A 公司的合并报表完全没有影响，因此在内部划转后合并报表层面多出递延收益，以及对商誉进行调整的情况都是不应出现的。

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，在非同一控制下企业合并中，被购买方的各项资产、负债在购买日应按照公允价值进行初始计量；根据《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》的规定，对于负债在购买日的公允价值的确定原则如下：

“**短期负债，一般按照应支付的金额确定其公允价值；长期负债，应按适当的折现率折现后的现值作为其公允价值**”。我们理解为截至购买日，**B 公司的递延收益 5,815 万元已经基本确定无需返还给政府，即不符合“负债”的定义和确认条件，则该项递延收益在合并报表层面的购买日公允价值为零（相应增加购买日取得的 B 公司可辨认净资产公允价值，减少商誉）**。在 **A 公司合并报表层面，不再确认该笔递延收益**。相应地，以后年度合并报表层面也不再**有由该项递延收益摊销所形成的损益影响**。因此导致 **B 公司个别报表层面和购买方合并报表层面对购买日之前形成的递延收益的会计处理存在差异，在编制合并报表时应当注意进行该项“视角差异”调整**。

2015 年 6 月末，B 公司根据发改委的批文，将此项政府补助 5,815 万元转让给 A 公司，我们认为此事项未改变 A 公司对 B 公司能够控制的经济资源及其风险和报酬特征，不应改变 B 公司递延收益公允价值为零的初始认定，编制合并报表时不应恢复递延收益科目，不应多计 5,815 万递延收益，A 公司、B 公司各单体报表可以按照递延收益转移进行会计处理，在编制合并报表时应当注意“视角差异”调整。由于该递延收益在合并报表层面的原账面价值为零，因此转移到 A 公司之后，其在合并报表层面的账面价值继续为零保持不变。相应地，也不会因为内部重组事项导致合并报表层面的商誉发生减值。可参照“[问题 3-2-64](#)（对非同一控制下企业合并的被购买方账面上的递延收益或专项应付款的处理）”。

对于递延所得税负债问题，因为合并报表层面该项递延收益的账面价值为零，同时根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第六条的规定，“*负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额*”，即：如果该项补贴款在当初 B 公司收到时已经计入应纳税所得额，后续不再有纳税义务的，则其计税基础为零，账面价值和计税基础都为零，所以在合并报表层面是没有递延所得税影响的。

B 公司将该款项转给 A 时，双方各自账务处理：

B 公司（企业所得税适用税率为 15%）：

借：递延收益 5,815 万元

借：所得税费用——递延所得税费用 872.25 万元

 贷：递延所得税资产 872.25 万元

借：银行存款	5,815 万元
贷：递延收益	5,815 万元

在编制 2015 年度 A 公司合并报表时，应当在对被购买方（B 公司）的可辨认资产、负债以购买日公允价值为基础进行持续调整时，继续包含对上述已经转入 A 公司的递延收益的调整，将其在合并报表层面的账面价值调整为零。对 B 公司个别报表层面确认的“所得税费用——递延所得税费用”，在 A 的合并报表层面也应当予以抵销（在对 B 的可辨认资产、负债的调整中一并考虑），经过这样处理之后，合并报表层面得出的商誉金额才能与 2014 年度合并报表中的金额一致。

问题3-2-66 (会计政策变更的追溯调整导致的合并对价分摊的处理)

问题:

如下文背景资料所述,被购买方会计政策变更的追溯调整是否影响原购买日的合并对价分摊以及商誉初始计量,如有影响应如何进行会计处理?

背景:

A 公司于 2017 年度以现金收购 B 企业集团旗下的特定业务,包括 B 企业集团旗下位于德国、美国、瑞士、法国、捷克、印度、中国等地的 8 家股权主体。2017 年 3 月 31 日,交易双方完成了购买业务的交割。上述购买的业务均并入了 A 公司于 2016 年设立在德国的一家子公司内(连同并购业务以下简称“境外子集团”)。该项收购交易对 A 公司而言构成非同一控制下的企业合并。

境外子集团主要产品为工业清洗机，每台单价几十至 100 多万欧元，生产周期 6 个月-1 年，在原 B 企业集团内作为定制化产品适用《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认收入，根据实际发生的成本占预计总成本的比例确定完工进度。A 公司并购后，拟将境外子集团的收入确认政策改为适用《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中的“销售商品模式”，即按照产品交付并通过买方验收时确认收入，由此导致境外子集团会计政策变更。

A 公司收购 B 企业集团特定业务的重大资产重组的“拟购买资产二年一期财务报表”系基于该工业清洗机业务在《企业会计准则第 15 号——建造合同》基础上核算、列报而编制，注册会计师也据此出具审计报告，评估师根据此经审计结果进行评估，确认合并对价分摊，由于收入确认会计政策变化，进行追溯调整，会导致对 A 公司合并特定业务时点的相

关数据的改变，例如会将购买日原按《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认的应收账款调整回存货。

解答：

在本案例中，如果确定进行该项会计政策变更是恰当的，则对境内子公司延续编制的财务报表而言，应按《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》进行衔接处理；对各家境外子公司自身延续编制的财务报表而言，应按适用的所在国会计准则中关于会计政策变更的相关规定（如《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》）进行衔接处理。

但是，在 A 公司的合并报表层面，这些境外子集团的资产是自购买日（2017 年 3 月 31 日）起以购买日公允价值为起点进行持续计量的。对购买日被收购方的存货，依据《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》的规定，其购买日公允价值的确定原则为：“*对其中的产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费以及购买方出售类似产成品或商品估计可能实现的利润确定；在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、估计的销售费用、相关税费以及基于同类或类似产成品的基础上估计出售可能实现的利润确定；原材料按现行重置成本确定*”，即，购买日被收购方存货的公允价值确定不应受到被收购方在其自身财务报表中的收入确认政策的影响，上述会计政策变更不应影响购买日的“购买对价分摊”结果和商誉的确认，只影响收购方合并报表层面显示的被收购方于购买日后至年末期间的经营成果。

类似地，《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》对购买日被购买方应收款项的公允价值的确定原则为：“*其中的短期应收款项，一般按照应收取的金额作为其公允价值；长期应收款项，应按适当的利率折现后的现值确定其公允价值。在确定应收款项的公允价值时，应考虑发生坏账的可能性及相关收款费用*”。即，对购买日被收购方与建造合同相关的应收账款，应按其与客户签订的合同中约定截至购买日有权收取的金额（注：与会计上的完工百分比无关，仅与合同约定的结算条款相关）减去适当的坏账准备作为公允价值，而不是按照被收购方自身报表中按建造合同的完工百分比法确认的收入计算。相应地，此次会计政策变更也不影响购买日应收账款的公允价值。

问题3-2-67（反向购买相关会计问题）

问题：

在为反向购买目的而编制的一年一期备考合并财务报表中，所有者权益各项目如何反映？

背景：

根据中国证监会发布的上市公司重大资产重组的有关规定，上市公司拟进行《上市公司重大资产重组管理办法》（证监会令第73号）第二十八条第一款第（一）至（三）项规定的

重大资产重组的，应当提供依据重组完成后的资产架构编制的上市公司最近一年的备考财务报告和审计报告；存在《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第26号——上市公司重大资产重组申请文件》（证监会公告[2008]13号发布，证监会公告[2014]27号修订）第六条规定情况的，还应当提供最近一期的备考财务报告和审计报告。

解答：

备考财务报表属于基于特定假设的财务信息，并非真实发生交易的反映。所以在备考财务报表中可以不将归属母公司股东的权益区分为股本、资本公积、盈余公积、未分配利润等明细，只列出“归属母公司股东的权益”和“少数股东权益”两个总数。

如果确实需要在备考财务报表中模拟拆分股东权益各项目的，则在涉及反向购买的情况下，一般可按以下原则处理：

1、股本：按法律上上市公司股本+本次拟增发的股份，即增发完成后的上市公司股本金额模拟。

2、留存收益（盈余公积、未分配利润、专项储备）和其他综合收益：由于备考报表编制的基本假设之一是自最早报告期期初已完成反向购买，即备考财务报表报告期内应包含上市公司原有资产、负债和业务，以及发行股份购买的（会计上作为购买方）资产、负债和业务，因此，对于留存收益和其他综合收益，期末的模拟金额应当等于： Σ （会计上作为购买方的法律上子公司的期末留存收益和其他综合收益 $\times$ 重组完成后上市公司对该法律上子公司持股比例）+（上市公司在备考财务报表报告期内的留存收益和其他综合收益净增加额）。

在确定上述“上市公司在备考财务报表报告期内的留存收益和其他综合收益净增加额”时，需要注意：由于在反向购买交易的合并报表层面，上市公司的原有资产和业务是作为被购买方，自购买完成日开始纳入上市公司合并财务报表的，而按照《企业会计准则第20号——企业合并》规定，非同一控制下企业合并中取得被购买方的各项可辨认资产和负债。要以购买日公允价值为基础计量，所以此处的“上市公司在备考财务报表报告期内的留存收益和其他综合收益净增加额”可能与上市公司年报中的账面数不同，而是要在上市公司账面数的基础上，以最早报告期期初各项可辨认净资产的公允价值为基础，对利润表中的折旧、摊销、成本结转等金额进行调整。

如果由于无法获得最早报告期期初各项可辨认净资产的公允价值等原因，无法进行前段所述调整的，则应在备考合并财务报表附注的“编制基础”部分中明确予以说明。

3、资本公积（系股本溢价和其他资本公积）：在确定归属母公司股东的权益总额和上述1、2两项的金额后，倒减得出。

需要特别说明的是：此处所述仅为一般情况下可供选用的方法，可能并非适用于所有情况；而在个案中，也完全可能存在较此处所述更适合于特定个案具体情况的处理方式。

问题3-2-68（反向购买完成后报表编制的相关问题）

问题：

构成反向购买的重大资产重组完成后报表编制的相关问题，包括：反向购买完成后当年度财务报表的合并范围；反向购买完成后当年度合并报表中前期比较数据的确定原则。

背景：

上市公司 A 公司的控股股东与 B 公司协商进行重大资产重组，方案为：1、A 公司拟向其原控股股东等出售除货币资金、约定资产、约定负债和本次重大资产重组涉及的中介机构服务协议（以下简称“留存资产”）之外的全部资产与负债及其相关的一切权利和义务（以下简称“置出资产”）；2、通过向 B 公司发行股份的方式购买其持有的 C 公司 100% 的股权（以下简称“拟购买资产”）；3、向 B 公司非公开发行股份募集配套资金。

本次交易完成后，B 公司取得 A 公司的控制权，构成反向购买。

重组交易基准日为 2013 年 12 月 31 日（审计、评估基准日）。

重组协议约定：（1）对于 A 公司拟出售给其原控股股东等的长期股权投资（置出资产），自交易基准日起，其收益和亏损，均由相应的资产接收方享有和承担。（2）过渡期（自交易基准日起至约定交割日的期间）内拟购买资产的收益归上市公司享有，过渡期间产生的亏损由 B 公司在交割审计完成后两个月内向 A 公司以货币资金方式一次性补足。

置出资产 2014 年由 A 公司实际经营并控制。重组协议约定的各交易步骤在 2014 年 12 月 31 日全部完成。

解答：

本案例中，因为该项重大资产重组在 2014 年 12 月 31 日全部完成，故上市公司 2014 年度个别报表和合并报表的编制原则将有所不同：个别报表按照“法人主体延续”作为会计主体的确定原则；合并报表按照“经济主体延续”作为会计主体的确定原则。只有在合并报表层面才体现出反向购买的会计处理原则。

1、上市公司 2014 年度个别报表

由于“置出资产 2014 年由 A 公司实际经营并控制”，置入资产在 2014 年末才进入上市公司，因此上市公司的个别报表层面遵循“法人主体延续”的原则，以上市公司 2013 年末的个别资产负债表作为 2014 年年末个别资产负债表的期初比较数据，以 2013 年度的个别利润表、个别现金流量表作为 2014 年度个别利润表、个别现金流量表中的前期比较数据。上市公司 2014 年度的利润表、现金流量表反映置换前原有业务和资产在 2014 年内的经营成果和现金流量情况。

上市公司 2014 年末资产负债表应反映重大资产重组完成时点上的财务状况，其中：重组后保留的资产和负债继续按原账面价值列示；所取得的对 C 公司的长期股权投资按公允价值（一般为增发股份的发行价格）进行初始计量，并作为后续成本法核算的成本基础；按增发股份的面值增加股本；增发股份的发行价超出面值的差额，扣减由上市公司承担的证券承销费、验资费等与增发股份直接相关的交易费用后的剩余部分贷记“资本公积——股本溢

价”。

置出资产的出售价格（基准日评估值）和截至 2014 年末这部分置出资产的账面价值之间的差额，按以下原则处理：如果置出资产在 2014 年内发生经营亏损，按约定该部分亏损由原大股东承担的，则这部分经营亏损贷记“资本公积——股本溢价”，其余差额作为资产置换损益计入资产处置收益；如果置出资产在 2014 年内盈利，则置出资产的出售价格（基准日评估值）和截至 2014 年末这部分置出资产的账面价值之间的差额作为资产置换损益，计入 2014 年度的资产处置收益。

2、上市公司 2014 年度合并报表

上市公司的合并报表按照反向购买原则编制，其前期比较数据为置入资产（C 公司）于 2014 年年初和 2013 年度的财务状况、经营成果和现金流量数据（即与重大资产重组申报过程中编制的拟购买资产三年一期报表一致）；2014 年度合并利润表和合并现金流量表为 C 公司 2014 年度财务报表的相应数据（但在合并现金流量表中，应将 2014 年末取得上市公司原有的现金及现金等价物的金额，通过“收到的其他与投资活动有关的现金”项目并入，使期末现金及现金等价物余额与合并资产负债表相勾稽）。

上市公司 2014 年末的合并资产负债表中，将通过资产重组取得上市公司保留的资产、负债（我们理解不构成“业务”）按其购买日公允价值纳入合并报表，相应增加合并报表层面的归属母公司股东的净资产。因为上市公司保留的资产、负债不构成“业务”，因此合并报表层面不确认商誉，而是按照财会便[2009]17 号文和财会函[2008]60 号文规定的“权益性交易”原则处理。

因为重组完成日（会计上的购买日）为 2014 年底，因此上市公司置出资产和业务的相关损益和现金流量不纳入重组完成后上市公司的 2014 年度合并报表。置出资产在基准日后的损益由上市公司原大股东承担的约定将导致购买日取得上市公司原有净资产公允价值的变化，相应影响合并报表层面在购买日调整资本公积的金额，但不会导致在上市公司合并报表层面确认商誉或损益。

问题3-2-69（通过共同投资设立公司的方式转让土地使用权的相关问题）

问题：

通过共同投资设立公司的方式转让土地使用权的交易如何处理？

背景：

2011年5月16日，A公司与B公司签订《投资合作协议》，约定双方共同出资设立C公司，注册资本2,750万元，其中A公司现金出资850万元，占比30.9%；B公司以一宗土地使用权评估作价1,900万元出资，占比69.1%。并且同时约定，C公司设立后，B公司将其所持股权以1,900万元转让给A公司。2011年11月28日，双方就C公司的该股权转让事项签署了相关协议。

协议执行过程中，B公司以该种操作模式存在税务风险，当地税务有可能认定上述行为系逃避税收的非正常交易，可能需要补交土地增值税等为由，要求A公司多支付121万元，即股权转让款增加到2,021万元。截至2011年末，上述交易行为已经完成，A公司实际支付转让款2,021万元，双方未就121万元的超付款再次签订补充协议。

解答：

本案例中各项交易系为了达成同一项商业目的（A公司获取土地使用权）而达成和实施、互为前提和条件的一揽子交易，其实质是为了取得土地使用权，只是出于税收筹划考虑而采取了股权转让的法律形式。多付款项实际上是A公司承担的交易税费，应作为其所获取的该项土地使用权的价值组成部分，而不应认定为商誉。

另外，C公司设立时，其资产仅包括土地使用权（由转让方B公司投入）和现金（由A公司投入），并不具备投入、加工处理过程和产出能力，因此并不构成企业合并会计准则所指的“业务”。所以，A公司取得B公司的控制权不属于企业合并，而是一项资产购买交易，所以不会有商誉产生。此类交易中，合并报表层面确认的土地使用权价值即使与计税基础存在暂时性差异，该暂时性差异也不应确认递延所得税资产或负债。

具体请参阅“[问题3-2-6](#)（在被购买方不构成业务的情况下，取得其部分股权并对其形成控制时，购买方的会计处理）”和“[问题2-3-8](#)（由确认一组不构成业务的资产或净资产所产生的暂时性差异，能否确认递延所得税负债或递延所得税资产）”。

问题3-2-70（通过分步购买实现的企业合并，被购买方原为购买方的合营企业）

问题：

在一项通过分步购买实现的企业合并中，被购买方原为购买方的合营企业，现在购买方于购买日，通过购买其他合营者所持的被购买方股权或者向被购买方单方增资，或者通过合同、协议等方式取得了对被购买方的控制权，将被购买方变为其子公司。则在购买日：

- 1、购买方是否需要按照被购买方的各项可辨认资产、负债于购买日的公允价值，重新进行购买对价分摊，即按照该等可辨认资产、负债于购买日的公允价值对其进行重新计量？
- 2、购买方是否需要对被购买方的各项资产、负债进行重新分类和指定（例如，金融工具的分类、嵌入衍生工具的分拆、套期关系的指定和套期会计方法适用性的重新评价）？

背景：

根据《企业会计准则解释第4号》第二条规定：“非同一控制下的企业合并中，购买方在购买日取得被购买方可辨认资产和负债，应当根据企业会计准则的规定，结合购买日存在的合同条款、经营政策、并购政策等相关因素进行分类或指定，主要包括被购买方的金融资产和金融负债的分类、套期关系的指定、嵌入衍生工具的分拆等。”

解答：

- 1、当企业取得了对原先的合营企业的控制权时，应按《企业会计准则第20号——企

业合并》及其应用指南和讲解，以及新企业会计准则体系中其他关于企业合并的相关规定进行处理。购买方在其合并财务报表中，应当：

（1）根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条对分步交易实现的非同一控制下企业合并会计处理的规定，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。合并成本为购买方原持有的被购买方股权在购买日的公允价值与购买方于购买日增持被购买方股权达到控股地位的追加投资成本之和；

（2）对于被购买方的各项资产和负债，按照该等资产、负债在购买日的公允价值 100% 予以确认，并相应计算商誉或负商誉。

2、购买方应当按照《企业会计准则解释第 4 号》第二条的有关规定，基于购买日实际存在的状态和情况，对被购买方各项资产和负债的分类和指定进行重新评价（包括金融工具的分类、嵌入衍生工具的分拆、套期关系的指定和套期会计方法的适用性等）。

结论基础：

问题 1

企业合并的实质是企业（合并方或购买方）取得对一项或多项业务（被合并方或被购买方）的控制权，而无论其取得被合并方或被购买方股权或权益的时点。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条规定，企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表中，“对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。”（注意，执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的企业，对于购买日之前持有的被购买方的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，该金融资产在购买日的公允价值与账面价值之差、以及累计计入其他综合收益的部分均在购买日转入留存收益；购买日之前的股权投资以权益法核算，因被投资方持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，投资方按照持股比例确认其应分享的部分计入其他综合收益的，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理。）

并且，在 IFRS 体系下，《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》附录 B “应用指南” 第 B11 段规定：“当某项安排不再属于 IFRS 11 的规范范围时，主体应按照相关的 IFRS（例如 IFRS 10、IAS 28（2011 年修订）或 IFRS 9）核算其在该安排中享有的权益”（“When an arrangement is outside the scope of IFRS 11, an entity accounts for its interest in the arrangement in accordance with relevant IFRSs, such as IFRS 10, IAS 28 (as amended in

2011) or IFRS 9.”)。

因此，企业作为购买方，应当根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解，以及新企业会计准则体系中其他关于企业合并的相关规定确定购买日应予确认的商誉或负商誉的金额。参照《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》第 32 段的规定，在分步交易实现的企业合并中，购买方应于购买日确认的商誉或负商誉应按以下公式计算：

购买方在购买日确认的商誉（或计入损益的金额）= 购买方于购买日增持被购买方股权达到控股地位的追加投资成本（所转移的对价于购买日的公允价值）+ 分步购买中购买方原在被购买方中持有的权益于购买日的公允价值 - 被购买方可辨认净资产于购买日的公允价值 × 购买方增持股权后的持股比例。

在 IFRS 体系下，《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》第 42 段提及了通过分步交易实现企业合并的会计处理。该条规定的基本要求与《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条基本一致，即对购买日取得的被购买方各项可辨认资产和负债，应按该等可辨认资产和负债于购买日的公允价值予以计量；对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。

问题 2

《企业会计准则解释第 4 号》第二条要求购买方基于购买日实际存在的状态和情况，对被购买方各项资产和负债的分类和指定进行重新评价（包括金融工具的分类、嵌入衍生工具的分拆、套期关系的指定和套期会计方法的适用性等）。由于获得对原先的合营企业的控制权也是属于《企业会计准则第 20 号——企业合并》规范范围内的企业合并交易，因此在该情形下，购买方也应按照《企业会计准则解释第 4 号》第二条的规定进行处理。

并且，在 IFRS 体系下，《国际财务报告解释公告第 9 号——嵌入衍生工具的重新评价》指出：“本解释不适用于通过以下途径获得的合同中所包含的嵌入衍生工具：……(c) 建立《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》所定义的合营企业，或者在其购买日可能进行的重新评价。”（This Interpretation does not apply to embedded derivatives in contracts acquired in: …(c) the formation of a joint venture as defined in IFRS 11 Joint Arrangements or their possible reassessment at the date of acquisition.）

在 IFRS 体系下，无论购买方（原先合营企业的其中一个合营者）在取得对该原合营企业的控制权之前是如何对其在该合营企业中的权益进行核算的（即，无论该购买方原先在 IFRS 体系下采用权益法还是比例合并法），上述结论都是适用的。这是因为：第一，无论购买方取得对被购买方的控制权的过程如何，中间经过了哪些阶段，购买日的会计处理都应当适用《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》；第二，如果购买方以前对其在合营中所占的权益采用权益法核算，则《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》第 41、42 段中的举

例可以直接适用。

问题3-2-71（通过分步购买取得被购买方100%股权时，被购买方能否评估调账问题）

问题：

通过分步购买取得被购买方 100%股权时，被购买方是否根据评估价值调账？

背景：

2009年6月以前B公司持有C公司65%股权，A集团公司持有C公司35%股权。

2009年6月A集团公司全资购买了B公司，从而间接控制了C公司100%股权。

解答：

通过分步购买取得被购买方100%股权时，被购买方不应根据评估价值调账。

结论基础：

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章第三节第六点（原书第338页）规定：“非同一控制下的企业合并中，购买方通过企业合并取得被购买方100%股权的，被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。除此之外，其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。”

上述规定系最初来源于财政部1998年发布的《财政部关于股份有限公司有关会计问题解答》（财会字[1998]16号）。财会字[1998]16号中相关规定的原文是：

一、公司购买其他企业的全部或部分股权，被购买企业是否需要按照评估确认的价值调账？

答：公司购买其他企业的全部股权时，被购买企业保留法人资格的，被购买企业应当按照评估确认的价值调账；被购买企业丧失法人资格的，公司应按被购买企业评估确认后的价值入账。

公司购买其他企业的部分股权时，被购买企业的账面价值应当保持不变。

财会字[1998]16号文本身已被《财政部关于公布废止和失效的财政规章和规范性文件目录（第十一批）的决定》（财政部令第62号）于2011年2月21日宣布废止，但其中的上述评估调账的基本原则和要求在后来新企业会计准则体系下仍基本被保留下来。

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章第三节第六点的上述规定，主要意图是减轻购买方编制合并报表时对被购买方各项资产、负债和损益按购买日公允价值进行调整时的工作量。但该做法毕竟是对历史成本原则的例外，因此需要严格控制其适用范围。

从财会字[1998]16号文的原文可以看出，只有当“公司购买其他企业的全部股权时”，被购买企业才能按评估值调账。从《企业会计准则讲解（2010）》的规定中也可以看出，只有当企业合并环节（于购买日）一次性购买被购买方的100%股权的，被购买方才能按评估值调账；而且此时的调账是“可以”而不是“必须”。类似于本案例中这样通过分步购买取得被购买方100%股权的情形，被购买方自身报表中不能按评估值调账。

问题3-2-72（分步购买实现非同一控制下企业合并的会计处理）

问题：

在分步购买实现的非同一控制下企业合并中，购买方应如何进行账务处理？

背景：

A公司（非上市公司）原持有B公司12.01%的股份，两公司进行换股，使A公司持有B公司100%的股份，B公司股东进入A公司。评估基准日2011年4月30日，B公司净资产评估值37,468.62万元，每股净资产评估值3.9元；A公司净资产评估值40,249.11万元，每股净资产评估值4.02元。

2011年9月8日，B公司新增注册资本2,564,100.00元、资本公积7,435,900.00元，由A公司投入，变更后B公司注册资本为98,718,522.00元，A公司出资14,108,748.00元，持股比例14.29%，其他全部为个人股东。

2011年7月A公司将资本公积转增实收资本，股本由1亿股变为126,600,000.00股。

2011年12月29日，A公司、B公司换股成功。A公司验资时，以B公司2011年4月30日的净资产评估值为参考价值，个人股东将37,468.62万元 $\times$ （1-14.29%）=32,114.3542万元投入A公司，其中10,101.4534万元入实收资本、22,012.9008万元入资本公积，A公司以32,114.3542万元作为长期股权投资的入账成本。A公司股本变为227,614,534.00股。

解答：

在本案例中，A公司是非同一控制下企业合并交易中的购买方。其持有B公司100%股权是通过分次购买交易实现的（原持有12.01%股权，2011年9月增持2.28%，2011年12月29日通过换股取得剩余的85.71%）。因此，其个别报表和合并报表层面的会计处理，应当分别遵循《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十四条第二款和《企业会计准则第33号——合并财务报表》第四十八条关于分步购买实现非同一控制下企业合并的会计处理规定。

1、个别报表层面长期股权投资成本的确定

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十四条第二款规定，投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资若按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益；若企业执行的是2017年修订后的金融工具确认和计量准则，则购买日前非交易性权益工具投资计入其他综合收益的累计公允价值变动，应当在改按成本法核算时

转入留存收益。

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第五条第（二）项规定，非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

根据《企业会计准则第20号——企业合并》规定，非同一控制下企业合并中，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。因此，就最后一步导致取得控制权的换股交易而言，该步交易中的合并成本应当为A所发行的权益性证券（10,101.4534万股）于购买日（2011年12月29日）的公允价值。由于A公司目前还不是上市公司，所以其于购买日的每股公允价值，可以以基准日评估值（每股4.02元）为基础，就2011年5～12月期间其因经营积累等原因导致的净资产变动因素作出调整后确定（在测算2011年5～12月期间其因经营积累等原因导致的净资产变动因素的影响时，也应考虑在基准日各项可辨认资产的评估增减值在该期间的折旧、摊销等影响予以调整）。

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十四条第二款的规定，A公司个别报表层面对B公司长期股权投资的期末账面价值＝原取得12.01%股权的成本＋原增持2.28%股权的成本（1,000万元）＋按上述方法确定的本次增发股份于购买日的公允价值。

如果原先A公司对B公司持股比例为12.01%和14.29%期间，A公司对B公司无控制、共同控制或重大影响，将该项股权投资作为金融资产核算，且按公允价值进行后续计量的，则A公司个别报表层面对B公司长期股权投资的期末账面价值＝购买日前原持有的14.29%股权于购买日的公允价值＋按上述方法确定的本次增发股份于购买日的公允价值。按此方法确定的长期股权投资入账价值与下文所述合并报表层面的合并成本应当基本一致。

2、合并报表层面的处理原则

执行《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》的企业，根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第四十八条规定，企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。因此，在A公司的合并报表层面，应对购买日前原持有的14.29%股权按照购买日公允价值（以基准日评估值每股4.02元为基础，按上一部分所述方法就其于2011年5～12月期间因经营积累等原因导致的净资产变动因素作出调整后确定）重新计量，该公允价值与原投资账面价值之间的差额计入当期投资收益；以该公允价值和按照

前一部分方法确定的新发股份公允价值之和为非同一控制下企业合并的合并成本，该合并成本与2011年末B可辨认净资产公允价值之间的差额（需调整评估增减值对应的递延税项影响）确认为商誉或者负商誉。

注意，执行《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》的企业，对于购买日之前持有的被购买方的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，该金融资产在购买日的公允价值与账面价值之差、以及累计计入其他综合收益的部分均在购买日转入留存收益；购买日之前的股权投资以权益法核算，因被投资方持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，投资方按照持股比例确认其应分享的部分计入其他综合收益的，应当采用与视同被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础进行处理。

问题3-2-73(企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并时购买日公允价值确认问题)

问题：

A公司通过两次交易收购了子公司B公司，根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第四十八条的规定，在合并报表层面，“对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量。”上述规定中所述的公允价值是指在收购日被收购单位经评估的净资产公允价值还是指购买日收购方购买股权所支付的收购价格（股权公允价值）？如果是后者，应如何判定购买方在收购日支付的对价是否是公允的？

解答：

《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第四十八条规定：“企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量……”

其中“股权在购买日的公允价值”是指购买方所购买的股权的公允价值，不是指被收购方的可辨认净资产的公允价值。

对于购买日前原持有的权益于购买日的公允价值的确定问题，通常做法是按购买日增持股权时所支付的对价金额按比例推算；但也需要关注购买日增持股权所支付的对价中可能包含“控制权溢价”因素的影响，如果认为“控制权溢价”因素的影响可能重大，或者有其他迹象表明基于购买日增持股权时所支付的对价金额按比例推算的方法可能不能客观反映原持有股权于购买日的公允价值的，可提请公司聘请相关的专业评估机构恰当考虑该因素的影响。

因此，在本案例中，如果确认“控制权溢价”的影响不重大的（多数企业的“控制权溢价”影响都不重大，除非获利能力特强，或者对于购买方而言有特殊的战略布局上的意义），

则对于股权的公允价值确认,可以采用本次购买的股权的公允价值折算以前购买股权在购买日的公允价值。例如:以前持有被购买方 20%股权,本次购买 40%的支付价款 8,000 万元(交易完成后持股比例为 60%,对被购买方具有控制权),推算 100%的股权公允价值为 20,000 万元,则以前购买的 20%股权在购买日的公允价值为 4,000 万元。

一般情况下,如果股权收购发生于非关联方之间,且该交易系独立达成的交易,不存在与之相关联(因而需作为一个整体一揽子进行处理)的其他交易,则一般认为购买价格应是公允的,代表了标的股权于购买日的公允价值。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表(2014 年修订)》第四十八条规定,在分步购买达到控制的情况下,购买日应确认的合并商誉计算如下:购买方在购买日确认的商誉(或计入损益的金额)应按以下公式计算:购买方在购买日确认的商誉(或计入损益的金额)=所转移的对价于购买日的公允价值+分步购买中购买方原在被购买方中持有的权益于购买日的公允价值-被购买方可辨认净资产于购买日的公允价值×购买方增持股权后的持股比例。

问题3-2-74 (分步收购形成控制时原持有股权的公允价值重新计量的问题)

问题:

如下文背景资料所述,分步收购达到控制时,对形成控制前原持有股权的公允价值如何重新计量?

背景:

A 公司(新三板挂牌公司)原持有 B 公司 24.67%股权。2017 年 3 月 24 日, A 公司与 B 公司原控股股东陈某签署《股权收购协议》,以 28,800 万元收购陈某所持有 B 公司 57.57%股份(根据收益法下评估结果定价)。

根据《股权收购协议》,自协议签署之日起,陈某无条件委托 A 公司行使全部股东权利;2017 年 4 月 29 日, A 公司发布《关于收购 B 公司部分股权的进展情况公告》,显示 B 公司董事会已重新改组, A 公司委派 4 名董事进入 B 公司董事会(占大多数席位); A 公司首期 70%股权转让价款已支付予陈某。

因此, A 公司的主办券商认为:

截至 2017 年 4 月 29 日止, A 公司已实际控制了 B 公司股东大会、董事会,本次交易的股权转让款实际支付也已超过 50%, A 公司实际上已成为 B 公司控股股东。

本次交易之前, B 公司系陈某实际控制的企业, A 公司持有 B 公司 24.67%股权;本次交易后, A 公司取得 B 公司控股权。 A 公司取得 B 公司 24.67%股权发生于 2013 年 7 月,并未有迹象显示当时入股时即有逐步形成控股的趋势和计划,前后两次入股合同系独立订立。因此,前后两次事项并不构成一揽子交易。

因此,本次交易适用非同一控制下多次交易分步取得企业控制权的会计处理。在合并财

务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值之间的差额计入当期投资收益。

针对股权合并日，A 公司原持有 B 公司 24.67%股权的公允价值，主办券商亦出具意见如下：

根据 A 公司提供的资料，截至合并日，A 公司账面上，持有的 B 公司 24.67%股权的长期股权投资余额为 3,077.70 万元。

根据评估师出具的评估报告，截至 2016 年 12 月 31 日，B 公司 100%股权评估值为 52,797.00 万元（收益法）。交易双方以此评估值为基础，拟定了交易价格。因此，应以该评估值作为购买日公允价值计量基础，在考虑以下因素后，进行调整：

根据中国证监会会计部于 2017 年 6 月 5 日发布的《会计监管工作通讯》中所阐述：

“（三）部分处置股权投资后的公允价值计量问题

根据企业会计准则规定，企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。如果剩余股权是不存在活跃市场报价的非上市公司股权，不应简单根据股权处置交易价格确认剩余股权的公允价值，还应综合考虑活跃市场中类似资产的报价、非活跃市场中相同或类似资产的报价等相关信息并在此基础上考虑控制权溢价、少数股东权益折价等调整因素对公允价值进行合理估计。”

相应地，由于 B 公司为非上市公司，其 24.67%股份的公允价值，应在考虑控制权溢价、少数股东权益折价、上下游协同效应等调整因素的基础上，进行合理估计。

由于 B 公司电子陶瓷类产品主要销售予 A 公司，在成为 A 公司子公司之后，A 公司将进一步整合行业上下游资源，并从生产技术、经营管理、客户资源等方面对 B 公司予以支持，进而提升 B 公司未来的盈利能力。本次交易评估作价也充分考虑了上述因素，预期 B 公司电子陶瓷类产品未来销量增长率如下：

产品	2017 年度	2018 年度	2019 年度	2020 年度	2021 年度
1.陶瓷指纹盖片（圆片）	37.56%	25%	20%	10%	8%
2.智能手机陶瓷结构件	28.10%	25%	20%	10%	8%
3.智能穿戴陶瓷结构件	3,083.59%	60%	30%	20%	10%

而 B 公司其他产品预测增长率则为 10%，并逐步递减，低于上表电子陶瓷类的预测增长率。

本次收购 B 公司的控制权，充分考虑了收购 B 公司的控制权溢价因素。而本次交易前，A 公司仅持有 B 公司 24.67%股权，不构成控股并表，上述以 B 公司作为 A 公司控股子公司、A 公司通过自身的平台整合 B 公司生产能力、销售渠道等假设因素不存在。若排除该等因素，假设 B 公司电子陶瓷类产品增长率如下：

产品	2017 年度	2018 年度	2019 年度	2020 年度	2021 年度
1.陶瓷指纹盖片（圆片）	13%	12%	11%	10%	8%
2.智能手机陶瓷结构件	13%	12%	11%	10%	8%
3.智能穿戴陶瓷结构件	13%	12%	11%	10%	8%

按照上述销量增长率进行测算，对应调低收入与成本，同时适当调低固定资产支出、税金附加及期间费用支出等因素，经估算，B 公司 100%股权估值亦会相应降低至 25,768.00 万元。

若按照此金额作为公允价值，则购买日公允价值与账面价值的差额为 25,768.00 万元 $\times 24.67\% - 3,077.70$ 万元 = 3,279.27 万元。该差额进入当期投资损益。

解答：

案例背景引述主办券商的意见中：“A 公司取得 B 公司 24.67% 股权发生于 2013 年 7 月，并未有迹象显示当时入股时即有逐步形成控股的趋势和计划，前后两次入股的公司系独立订立。因此，前后两次事项并不构成一揽子交易。” A 公司 2013 年 7 月取得 B 公司 24.67% 股权，2017 年 3 月取得 B 公司 57.57% 股权这前后两次交易是否构成一揽子交易的判断，不在本案例讨论范围之内，需根据掌握的业务实质信息做出职业判断。

以下讨论均以 A 公司前后两次取得 B 公司股权的事项不构成一揽子交易为前提：

当 A 公司取得了对原先的联营企业的控制权时，应按《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解，以及新企业会计准则体系中其他关于企业合并的相关规定进行处理。A 公司在其合并财务报表中，应当：

（1）根据《企业会计准则解释第 4 号》第三条和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条对分步交易实现的非同一控制下企业合并会计处理的规定，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。合并成本为购买方原持有的被购买方股权在购买日的公允价值与购买方于购买日增持被购买方股权达到控股地位的追加投资成本之和；

（2）对于被购买方的各项资产和负债，按照该等资产、负债在购买日的公允价值予以确认，并相应计算商誉或负商誉。

在考虑对购买日前持有的股权在购买日的公允价值进行重新计量时，参照 IFRS 3 附录 B（应用指南）第 B45 段：“购买方在被购买方中的权益和被购买方非控制性权益的每股公允价值可能不同。主要的差异很可能是因为购买方在被购买方中权益份额的每股公允价值包含了控制溢价，或相反地，如果市场参与者在给非控制性权益定价时会考虑这种溢价或折价，那么非控制性权益每股公允价值包括缺乏控制权的折价（也称作非控制性权益折价）。”这一点在主办券商提及的证监会会计部发布的《2016 年上市公司年报会计监管报告》中再次被重申，即“如果剩余股权不存在活跃市场报价，不应简单根据股权处置交易价格确认剩余

股权的公允价值，还应综合考虑活跃市场中类似资产的报价、非活跃市场中相同或类似资产的报价等相关信息，并在此基础上考虑控制权溢价、少数股权折价等因素对公允价值进行合理估计。年报分析发现，个别上市公司处置部分非上市子公司股权并丧失控制权，处置后对剩余股权的公允价值直接以处置股权取得的价款和剩余股权与处置股权的相对比例计算确定，没有考虑控制权溢价、少数股权折价等因素对剩余股权公允价值的影响”。因此，主办券商对合并前已持有的24.67%的股权的公允价值的调整的考虑是基本合理的。

就本案例而言，若根据主办券商的方法测算出来的结果，会导致出现高达13,965.36万元的“控制权溢价”，注册会计师在本案例背景情形下应充分关注B公司未来销量增长率的差异，以及销量差异与公司价值整体评估差异的关系。若是仅将原A公司或合并前其关联方的业务模拟平移至B公司而导致B公司的销量在合并与不合并情形下的差异，这不属于影响“控制权溢价”的因素。“控制权溢价”应反映的是合并所创造的高于联合价值的部分——合并企业获得的预期协同效应，一般而言，除非获利能力特强，或者对于购买方而言有特殊的战略布局上的意义，多数企业的“控制权溢价”影响都不重大。

我们理解，商誉的确认是包含对控制权溢价的考虑的（理论依据见下附“权威指引”部分中的IFRS 3结论基础部分）。主办券商目前的处理，可能会出现商誉很小甚至可能是负商誉，但是出现大额“控制权溢价”的不合理的情形。因此注册会计师需谨慎核查合并或不合并两种情况下对B公司估值差异巨大的原因并分析其合理性。

此外，从审计应对的角度，还需提醒注册会计师的是：

1、利用专家工作。

在考虑控制权溢价或少数股东权益折价这些调整因素时，由于涉及大量复杂的主观专业判断，且估值涉及运用复杂的估值模型和参数，因此其估值结果通常包含高度的不确定性，可能超出注册会计师的胜任能力，实务中通常在较大程度上依赖评估机构的专业工作，从主办券商提供的观点来看，未能得知其数据来源，证券公司能否胜任资产评估工作，我们对此存疑。我们建议仍需专业的评估机构来对该股权进行合理估值，为注册会计师提供相关审计证据。

2、利用专家工作成果应关注的事项或履行的审计程序

注册会计师在审计中利用该评估结果时，需按照《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》及其应用指南的相关规定执行相关的审计程序，包括：审核评估机构的胜任能力、专业素质和独立性、客观性；了解评估师的专长领域；与评估机构进行充分沟通并就相关问题达成一致意见；评价其采用的估值方法、参数和结果的合理性；等等，必要时应当由事务所内部专家或者从外部聘请的独立专家协助审计工作，以确定评估结果的合理性和可依赖性，方可在审计中予以依赖。

权威指引：

IFRS 3结论基础部分对商誉构成要素的内容：

BC313 财务会计准则委员会1999年和2001年的《征求意见稿》，根据当时生效的权威性指南，列举了在实务中确认为商誉的六种构成要素。国际会计准则理事会的《征求意见稿第3号》包含了相似的讨论，但不完全相同。财务会计准则委员会的征求意见稿描述的构成要素如下：

要素1——购买日被购买方净资产公允价值超过其账面价值的部分。

要素2——被购买方之前未确认的其他净资产的公允价值。它们尚未被确认的原因可能因为它们不满足确认标准(或因为计量上的困难)，可能因为存在禁止对其进行确认的要求，也可能因为被购买方认为单独确认它们的成本大于其收益。

要素3——被购买方现存业务持续经营要素的公允价值。持续经营要素代表了已建立的业务通过有序地结合净资产获得比单独使用那些净资产更高收益的能力。这部分价值源于企业净资产的协同效应，也源于其他的收益(比如与不完全市场相关的因素，包括获得垄断收益的能力及对潜在竞争者设置的市场进入障碍——由于法律或交易成本)。

要素4——将购买方和被购买方的净资产联合起来产生的期望协同效应和其他收益的公允价值。那些协同效应和其他收益在各企业合并中是各异的，不同的合并会产生不同的协同效应，从而得到不同的价值。

要素5——由于在对价估值时的失误，导致对购买方支付对价的过高估计。虽然现金交易中的购买价格不会产生计量误差，但是涉及购买方所有者权益的交易时，这一说法并不一定成立。例如，如果相对合并中发行的股份，日常交易的普通股数量规模较小，将目前的市价乘上为企业合并发行的股份的数量，得出的价值可能高于将这些股份出售换成现金，并将这些现金用于企业合并所形成的价值。

要素6——购买方过高或过低的支付。例如，在竞价购买时，被购买方价格被抬高，过高支付可能发生；过低支付可能发生在困境销售中(有时被称为“火线销售”)。

BC314 双方注意到前两个要素都与被购买方相关，从概念上来说不属于商誉的一部分。要素1本身不是一项资产；相反，它反映被购买方在其净资产中未确认的利得。因此，要素1属于那些资产的一部分而不是商誉的一部分。要素2从概念上说也不是商誉的一部分；它主要反映了可能被确认为单独资产的无形资产。

BC315 要素5和要素6都与购买方相关，从概念上说也不是商誉的一部分。要素5本身并不是一项资产甚至不是资产的一部分，而是一种计量误差。要素6也不是一项资产；从概念上讲，它代表购买方的一种损失(在过高支付的情况下)或一种利得(过低支付的情况下)。所以，从概念上说，那些构成要素都不属于商誉。

BC316 双方也注意到，要素3和要素4是商誉中的组成部分。要素3与被购买方相关，反映了超过被购买方净资产联合价值的部分。它反映了被购买方内部产生的或在先前的企业合并中取得的既存商誉。要素4与被购买方和购买方都相关，反映了合并所创造的高于联合价值的部分——合并企业获得的预期协同效应。双方将要素3和要素4描述为“核心商

誉”。

问题3-2-75（分步收购股权并有选择权的处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司在第一次收购股权时，是否需要确认附带的后续购买股权和增资的选择权？

背景：

A公司拟收购一家公司B的股权，协议中约定分步收购，在第一次收购27.50%股权的同时，A公司享有一项附带选择权利，即在第一次股权收购完成日起12个月内，如果B公司提供的商业地产计划能够得到A公司的认可，那么A公司将以每股5.7元的价格向B公司原股东收购B公司20.22%的股权，并以每股4.67元的价格向B公司单独增资280,510,843元，交易完成后，A公司持有选择权行使完毕后的B公司总股本的67%。另外协议中约定：如果A公司行使了该项选择权，那么A公司能够按照收购后新的股比享有被投资单位自该交易定价基准日起形成的净资产。

解答：

根据上文“背景”资料分析，A公司所获得的选择权类似一项“期权”，即授予A公司后续以5.70元价格向原股东收购股份和以4.67元价格向B公司增资，并相应达到控股的权利，因此在股权收购的第一次时点应确认该“期权”。

该期权属于一项《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》（以下简称“CAS 22（2006）”）第三条（2017年修订后的第五条）所定义的衍生工具，且不属于CAS 22（2006）第九条第（三）项（2017年修订后的第十九条第（三）项）规定的例外情形，因此应属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。由于该期权本身无活跃市场，活跃市场中也无与之同类或类似的期权可作为参考，因此应当以估值技术（期权定价模型）确定其于被授予日的公允价值，作为初始计量金额。后续期权有效期内的每个资产负债表日，应运用估值技术确定该项期权的公允价值，并把公允价值的变动额计入当期损益。

相应地，应从A公司的首次投资成本中扣除该项期权的公允价值后，将剩余部分作为首次投资取得B公司股权的初始投资成本。对于所取得的B公司股权应按《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》的相关规定进行核算。

问题3-2-76（合营企业变为子公司后对前期顺流交易的合并抵销处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司增持对合营企业股份至可以控制时，对合并日前与合营企业的顺流交易应如何处理？

背景：

(1) 母公司：A 公司；

(2) 被收购公司：B 公司，原由 A 公司与 C 公司共同控制，各持股 50%。A 公司于 2018 年 11 月 30 日以 10.94 亿元购得 C 公司持有的 B 公司 30% 股权，交易后 A 对 B 持股比例达到 80%，可以控制 B 公司。

(3) 购买日：2018 年 11 月 30 日

(4) 截至 2018 年 11 月 30 日，A 公司与 B 公司之间未实现顺流交易收益为 5,000 万元；2018 年 12 月发生顺流交易销售额 2,400 万元；2018 年 12 月 31 日 B 公司因顺流交易形成的尚未销售的存货金额为 6,600 万元。假定 A 公司的毛利率为 20%，则顺流交易未实现损益金额为 1,320 万元，A 公司编制 2018 年度财务报表时应如何考虑合并抵销？

注：A 公司向 B 公司的销售都是具有商业实质的正常销售业务，对 B 公司的销售定价和毛利率与向第三方销售完全一致，且这些顺流交易与 A 公司收购 B 公司 30% 股权的交易无关，两者不构成一揽子交易。

解答：

我们理解，本案例属于分次交易实现的非同一控制下企业合并。在购买日之前，B 公司为 A 公司的合营企业，购买日之后为子公司。本案例中讨论的前期顺流交易是发生在购买日之前，且标的存货截至购买日尚未实现对外销售。

我们认为，此案例应区分 A 公司的个别财务报表和合并财务报表层面分别处理：

1、个别财务报表层面

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第二款规定：“投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。……”（注：此处原文适用的是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》，在 2017 年修订后的金融工具准则体系下，如非交易性权益工具投资分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，应按照转换时的公允价值确认长期股权投资，原确认计入其他综合收益的累计公允价值变动应结转计入留存收益，不得计入当期损益。）

据此，在 A 公司个别财务报表层面，由于在购买日前已在对 B 公司进行权益法核算时对未实现顺流交易损益按比例进行了抵销，并相应影响到原持有的长期股权投资在购买日的账面价值，在购买日后应“按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改

按成本法核算的初始投资成本”，即前期权益法核算期间的未实现顺流交易损益会影响（减少）后续取得控制权后的长期股权投资成本基础。该影响在 A 公司对 B 公司保持控制权期间将一直存在。

2、合并财务报表层面

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条规定：“企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额”。

据此，在 A 公司合并财务报表层面，其会计处理遵循“跨越会计处理界线”原则，相当于按公允价值处置原先对 B 公司具有重大影响的股权投资（50%），确认其处置损益（在这一过程中，原先被抵销的顺流交易损益将一并体现在投资收益中，视同已经实现），随即以公允价值购入一项对 B 公司具有控制权的股权（80%），并以购买日 B 公司各项可辨认资产、负债的公允价值为基础对其进行初始计量，并确定购买日的商誉金额。购买日后持有的对 B 公司具有控制的股权投资与原先购买日前所持有的具有重大影响的股权投资在经济上没有联系，是一项全新的投资。相应地，购买日之后的合并报表中，无需对此前共同控制期间的顺流交易未实现损益继续进行抵销处理，但在这部分标的存货后续实现对外销售时，其合并报表层面的销售成本应依据其在购买日的公允价值（即合并报表层面的成本基础）确定。

问题3-2-77（分步交易实现非同一控制下企业合并中，对购买日前逆流交易未实现损益的抵销处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司在通过非同一控制下企业合并取得对原联营企业的控制权后，在合并财务报表中，对此前与联营企业间的逆流交易未实现损益应如何处理？

背景：

2017 年 12 月 31 日以前 W 公司为 A 公司的联营企业（A 公司持股 W 公司 50%，A 公司在 W 公司的董事会 5 名成员席位中占据 2 人，能够对其施加重大影响，但不能够控制 W 公司）。截止 2017 年 12 月 31 日，W 公司净资产 5,440.76 万元，A 公司累计逆流交易未实现利润 1,184.22 万元，账面对 W 公司长期股权投资金额为 1,536.16 万元（ $=5,440.76 \times 50\% - 1,184.22$ ）。2017 年 12 月 31 日，A 公司委托评估机构对 W 公司进行评估，净资产评估值为 7,025.44 万元，评估增值 1,584.68 万元。2018 年 1 月 1 日，A 公司以 1 万元的金额收购 W 公司剩余 50% 股权。截至 2018 年 1 月 31 日，上述逆流交易未实现利润 1,184.22

万元仍全部未实现，截至 2018 年 11 月 30 日，A 公司采购的 W 公司的商品已经全部加工完毕并部分实现销售（逆流交易部分实现 50%）。

解答：

本问题可以参考“[问题 3-1-7](#)（权益法核算下与联营企业间顺流交易、逆流交易的抵销处理及相关递延所得税考虑）”进行处理。但对于本案例，还有以下事项需要关注：

1、A 公司为何能以 1 万元的金额收购 W 公司剩余 50%股权？需注意了解其背后的真正原因，并考虑该情况对长期股权投资初始成本和合并成本确定的可能影响，例如，是否涉及权益性交易因素，或者该项“1 万元收购 W 公司 50%股权”的交易与其他交易存在关联，或者该交易作价对原持有的 50%股权于购买日的公允价值确定的影响；等等。

2、合并抵销中需要掌握的原则是：投资方合并报表层面对与联营企业之间的顺流、逆流交易未实现损益的调整影响都会导致“长期股权投资”项目附注中“权益法下确认的投资收益”与利润表中“投资收益——采用权益法核算的投资收益”金额出现差异。而投资方个别报表层面这两者金额总是相等的。

3、对于逆流交易未实现损益而言，因为其调整的影响在投资方合并报表层面导致标的资产（存货）的账面价值小于计税基础，导致可抵扣暂时性差异，只要满足《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条所列条件，即应确认递延所得税资产（需注意该条所列的“初始确认豁免”不适用于此处讨论的情形，因为在合并报表层面虽然涉及标的资产的初始确认问题，但在初始确认标的资产的同时涉及投资收益的确认和调整，故不满足“交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）”这一条件）。相应地，对于逆流交易未实现损益而言，其确认递延所得税资产的条件相对较为宽松，需确认递延所得税资产的情形也相对多见，即只要作为买方的投资方（标的资产所在的主体）未来在标的资产被耗用的期间内有足够多的应纳税所得额，即应确认递延所得税资产。

本案例的特殊之处在于：A 公司取得对 W 公司的控制权之后，仍需继续抵销原先 W 作为 A 的联营企业期间形成的未实现逆流交易损益，直到 A 公司将逆流交易的标的存货对外出售或者耗用为止。据此，处理原则如下：

1、A 公司个别报表层面：A 取得 W 控制权后的长期股权投资成本＝原权益法核算下长期股权投资账面价值＋新付出对价公允价值＝ $1,536.16 + 1 = 1537.16$ 万元。后续该项逆流交易损益实现时，对 A 公司个别报表层面的投资成本和投资收益不再调整。

2、A 公司合并报表层面（假设不考虑“1 万元收购 W 公司 50%股权”的交易合理性问题，直接以 1 万元作为追加投资成本，下同）：

（1）合并报表层面的合并成本＝原持有 50%股权的公允价值＋本次追加投资成本＝ $7,025.44 \times 50\% + 1 = 3,512.72 + 1 = 3,513.72$ 万元。原持有股权的重新计量损益＝ $3,512.72 - 2,720.38 = 792.34$ 万元。（因为在合并报表层面，此前已经编制了借记“长期股权投资”，贷记“存货”1,184.22 万元的调整分录，故截至购买日，原持有 50%股权对应的

长期股权投资账面价值已经恢复到 2,720.38 万元。)

(2) 在购买日后,直到 A 公司将逆流交易的标的存货对外出售之前,应继续按原持股比例(50%)抵销原先购买日前的逆流交易损益。鉴于前期作为联营企业期间,A 公司在个别报表层面就该项逆流交易未实现损益的调整分录是“借:投资收益,贷:长期股权投资——损益调整”,而合并报表层面已编制了“借:长期股权投资,贷:存货”的调整分录,两者叠加,相当于“借:投资收益,贷:存货”,所以在购买日后,直到 A 公司将逆流交易的标的存货对外出售之前,合并报表层面应编制以下逆流交易损益抵销分录:

借:年初未分配利润	1,184.22 万元
贷:存货	1,184.22 万元

到 2018 年 11 月末,因为 A 公司已将上述逆流交易的标的存货对外出售,逆流交易损益已经实现,故抵销分录变为:

借:年初未分配利润	1,184.22 万元
贷:营业成本	1,184.22 万元

3、关于合并报表层面的递延所得税确认,应依据我们前面回复的基本原则,在 W 公司作为 A 公司的联营企业期间,在合并报表层面恰当确认与存货相关的递延所得税资产(如果 A 公司的适用税率为 25%,且 A 公司预计未来有足够多的应纳税所得额,则涉及金额为 1,184.22 万元 $\times$ 25%= 296.06 万元)。该项递延所得税资产在 A 公司取得 W 公司控制权后应继续延续,即合并报表层面应延续编制抵销分录:

借:递延所得税资产	296.06 万元
贷:年初未分配利润	296.06 万元

直到 B 公司将逆流交易的标的存货对外处置时,将该项递延所得税资产在合并报表层面转回,其影响确认为合并报表层面的“所得税费用——递延所得税费用”:

借:所得税费用——递延所得税费用	296.06 万元
贷:递延所得税资产	296.06 万元

在连续编制合并报表时,所编制的抵销分录为:

借:所得税费用——递延所得税费用	296.06 万元
贷:年初未分配利润	296.06 万元

问题3-2-78 (联营企业变为间接持股的子公司)

问题:

联营公司通过股权置换成为间接持股子公司时,投资方应如何进行会计处理?

背景:

A 公司权益法核算的联营公司 B 的股权结构如下:

A 公司	31%
C 公司	35%
个人股东 D	34%
合计	100%

B 公司 2012 年 12 月 31 日净资产账面价值为 7,742.6 万元,评估值为 9,474.18 万元。

2013 年, A 公司、C 公司、个人股东 D 共同用 B 公司股权对新公司 E 进行出资, 另外 A 公司还对 E 公司投入 8,000 万元货币资金。E 公司设立时的注册资本和实收资本总额为 B 公司净资产评估值和 A 公司的货币出资额之和, 即 17,474.18 万元。

E 公司股权结构如下:

A 公司	2,937.00	股权	63%
	8,000.00	货币资金	
C 公司	3,315.96		19%
个人股东 D	3,221.22		18%
合计	17,474.18		100%

交易完成后, B 公司为 E 公司的全资子公司。

解答:

本案例中, 原联营企业 B 公司的各方股东 A 公司、C 公司、个人股东 D 分别以其在该联营企业中所享有的权益份额经评估后作为出资设立持股公司 E, 同时 A 额外向 E 公司出资 8,000 万元, 取得了 E 公司 63% 的股权, 并取得了对 E 公司及其全资子公司 B 的控制权。

在 A 公司层面, 该交易的经济实质可以理解为对原联营企业 B 通过分步购买方式实现的企业合并。由于新设立的 E 公司的资产就是持有 B 公司 (原联营企业) 的 100% 股权加上 A 公司投入的 8,000 万元货币资金, 该 E 公司自身并不具有商业实质, 仅是一个壳公司, 该交易的经济意义在于 A 公司就此获取了对 B 公司的控制权, 通过中间层持股公司 E 间接享有 B 公司的 63% 权益, 并就此通过 E 公司控制了 B 公司。对 A 公司而言, 该交易的经济实质与直接以 8,000 万元货币资金对 B 公司增资是完全相同的。因此, 该交易的经济实质是通过分步购买实现非同一控制下企业合并的交易, 在个别报表层面应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资 (2014 年修订)》第十四条第二款的规定处理; 在合并报表层面应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表 (2014 年修订)》第四十八条的规定处理。

(1) 个别报表层面, 按原先权益法下对 B 公司 31% 股权权益法核算到重组日 (也就是购买日) 的原账面价值和新增货币出资额 8,000 万元之和作为对 E 公司 63% 长期股权投资成本, 不确认损益。后续按成本法核算对 E 公司的 63% 长期股权投资。

借: 长期股权投资 8,000

贷: 货币资金 8,000

(2) 合并报表层面, 对于原先持有的 B 公司 31% 股权按购买日公允价值 (可以理解为

评估值，即以重组基准日 B 公司股权的评估值为基础计算的金额）进行重新计量，该公允价值与原权益法下对 B 公司 31%长期股权投资的账面价值之差在合并报表层面确认为投资收益；同时重新计算确认购买日应确认的商誉金额：购买日应确认的商誉金额=（原持有 31%股权的评估值 2,937 万元+货币增资 8,000 万元）-重组后持有 E 公司的 63%可辨认净资产公允价值份额。

问题3-2-79（分步交易的性质判断和商誉计算）

问题：

如下文“背景”部分介绍，A 公司拟分二步收购目标公司 100%股权，于第一步收购 51%，实现对目标公司的控制，在满足一定条件后进行剩余股权收购，此时 A 公司应如何处理？

背景：

A 公司与目标公司股东签订的股权收购协议，拟收购其全部股权。双方以目标公司 2014 年 10 月 31 日的净资产评估价值为作价依据，评估价值为 3.6 亿元，约定以 3.6 亿元收购，全部以货币资金支付收购对价。收购分两步实施，第一次收购 51%的股权，约定收购价款 1.5 亿元，于 2014 年底前完成；第二次收购为 2015 年 6 月 30 日，双方约定若目标公司 2015 年 1-6 月净利润达到 1,500 万元的情况下，收购协议继续履行，A 公司支付剩余的 2.1 亿元收购款项；若未达到 1,500 万元净利润，则剩余收购不再执行。

在第一阶段完成收购后，合并日假设为 2014 年 10 月 31 日，目标公司可辨认净资产为 0.18 亿元。在编制合并日合并报表时，A 公司确认的商誉为 1.4（ $1.5 - 0.18 \times 51\%$ ）亿元。

解答：

本案例的关键在于判断两次股权收购是否构成互为前提和条件的“一揽子交易”。从上述背景信息看，我们理解此处所涉及的两步股权购买交易虽然是一并筹划的，但并不是互为前提和条件，并不构成“一揽子交易”。主要考虑是：

1、通过第一步骤，A 公司已取得目标公司 51%的股权，已可实现对目标公司的控制，实现了将目标公司纳入合并报表范围这一最重要的交易目的。

2、第二步骤的进行是有条件的，即目标公司 2015 年 1~6 月实现 1,500 万元的目标净利润。如果不满足该条件，则后续收购不再进行，但第二步骤进行与否并不影响已完成的第一步骤的交易结果的效力。

由于两个步骤的交易对价并不对应（第一步骤 1.5 亿元收购 51%，第二步骤 2.1 亿元收购 49%），因此第二步骤所支付的 2.1 亿元并不是全部归属于后续取得的 49%股权，其中有一部分实际上是为第一步骤中取得的 51%股权所支付的或有对价。该或有对价的金额简单计算如下： $3.6 \text{ 亿元} \times 51\% - 1.5 \text{ 亿元} = 3,360 \text{ 万元}$ ，相应地第二步交易（如实施）的对价金额为： $2.1 \text{ 亿元} - 3,360 \text{ 万元} = 17,640 \text{ 万元}$ （等于 $3.6 \text{ 亿元} \times 49\%$ ）。

上述第一步交易的合并成本为已支付的 1.5 亿元确定对价和后续支付的或有对价于购买日的公允价值两项之和。假设目标公司 2015 年上半年可实现 1,500 万元的利润目标，即很可能需要支付该部分或有对价的，则第一步骤的合并成本为 $15,000+3,360=18,360$ 万元。购买日应确认的商誉为该合并成本与购买日获得目标公司可辨认净资产公允价值份额（51%）之差。

考虑收购日目标公司的可辨认净资产为 0.18 亿元，与合并成本差异较大，A 公司应以购买日为基准日，对目标公司进行以“购买对价分摊”（Purchase price allocation, PPA）为目的的评估，以确定被购买方的各单项可辨认资产、负债于购买日的公允价值。尤其需要注意根据《企业会计准则解释第 5 号》第一条的规定识别符合“可辨认性”标准但在被购买方自身报表中未予以确认和计量的无形资产项目，如技术类无形资产（专利或非专利技术、研发中项目等）、营销类无形资产（品牌、客户资源、业务渠道等）、许可类无形资产（特许经营资质等），对所识别的应单独确认的无形资产项目使用合理的方法确定其于购买日的公允价值，计入购买日被购买方可辨认净资产公允价值中，以减少购买日所确认的商誉，减轻后续商誉减值测试的压力。

后续如果实现第二步 49%的股权收购，则作为一项购买少数股权的交易进行会计处理，该交易的交易金额为 2.1 亿元与或有对价金额之差（如前面计算的 17,640 万元）。在合并报表层面，该对价金额与按照新增持股比例（49%）计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

在第二步交易实施之前，A 公司个别报表层面无需就该 49%少数股权的收购价款确认为负债，其长期股权投资的账面价值等于按前述方法确定的第一步骤的合并成本；合并报表层面，该 49%股权继续列报为少数股东权益。

后续如果目标公司未实现 2015 年上半年 1,500 万元的盈利目标，第二步交易不再进行，则应当冲回原先确认的或有对价，计入 2015 年度的营业外收入；同时在个别报表层面对长期股权投资进行减值测试，在合并报表层面对该子公司的相关资产组进行减值测试，将所确认的资产减值损失计入相应层面财务报表的损益中。

问题3-2-80（股权收购和被收购公司股东入股是否构成一揽子交易及会计处理）

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司收购 B 公司股权及 B 公司原股东入股 A 公司是否构成一揽子交易，A 公司个别报表及合并报表分别如何处理？

背景：

A 公司拟以 2014 年 7 月 31 日为基准日在新三板挂牌，B 公司系 A 公司第二大股东之近亲属控制的企业，因 B 公司经营范围与 A 公司相同，A 公司拟将 B 公司收购，收购过程

如下：

B 公司股东以低价入股 A 公司（以 A 公司 2014 年 4 月净资产作价，未考虑其土地使用权增值等情况），A 公司以低价收购 B 公司（以 B 公司 2014 年 4 月净资产作价，未考虑其土地使用权增值的情况），此两笔交易同时谈成，彼此互为前提。收购及入股在 2014 年 7 月 18 日至 7 月 31 日之间完成。

截止 2014 年 7 月 31 日，B 公司账面净资产 709 万元，土地使用权账面价值 112 万元，土地使用权公允价值 384 万元，A 公司收购 B 公司的价款为 669 万元。

B 公司股东入股 A 公司总计金额 1,157 万元，其中 710 万作为股本，447 万作为资本溢价，其中 A 公司的第二大股东入股 563 万元，占入股金额的 79.3%，入股后该第二大股东共占股 30%。

解答：

根据上文背景资料介绍，如果把这两个交易联系起来看，B 公司的原股东低价转让了股权给 A 公司，而同样在对 A 公司增资中，A 公司的大股东牺牲了部分权益，即以未考虑土地增值的价格放弃了增资权，降低了持股比例（相当于让渡了 A 公司的部分股权给 B 公司的原股东及其关联方）。在两次交易中，交易双方各自均未考虑两家公司的资产（如土地使用权）的增值，都是按照两公司各自的账面净资产为依据确定交易价格和股权比例。据此，我们认为这两项交易（股权转让和增资）构成一并谈判达成、同时实施、互为条件的一揽子交易还是有较大可能的。但是，单纯从这两个协议本身的文本看不出这两项交易之间的联系，注册会计师应向交易各方进一步核实该交易的谈判和签约过程，以及这两项交易价格和股权结构确定的主要考虑因素等，对是否构成“一揽子交易”的判断提供进一步证据支持。

在确认该两项交易属于“一揽子交易”的前提下，应当将这两项交易作为一个整体进行会计处理。如果从“一揽子交易”的立场上看，这两项交易应当理解为：A 公司收购 B 公司 100% 股权，所收购的股权对应的净资产公允价值为 913 万元（假设被购买方只有土地使用权这一项资产有增值，即账面价值 112 万元，公允价值 384 万元，增值 272 万元，扣除按 25% 税率测算的递延所得税负债 68 万元后，B 公司净资产净增值 204 万元，即其净资产公允价值为 $709 + 204 = 913$ 万元），其中由 A 公司直接以现金方式支付对价 669 万元，另外 A 公司的大股东通过允许被收购方 B 公司的部分股东以低价向购买方 A 公司增资的方式（因为确定对 A 公司本身的净资产价值时也没有考虑其所持有的可辨认净资产的增值，因而 B 公司原股东增资后在 A 公司所占的股权比例要高于假设双方均按评估值为依据确定股权比例时的情况）让渡了 A 公司的部分股权作为支付对价的方式，即部分对价实际上是由购买方的大股东代为承担的。这部分由大股东代为支付的对价的公允价值计算公式如下：

由大股东代为支付的合并对价的公允价值 = $(A \text{ 公司净资产公允价值} + B \text{ 公司股东支付的增资款 } 1,157 \text{ 万元}) \times (\text{增资后 B 公司股东在 A 公司所占股权比例} - B \text{ 公司股东支付的增资款 } 1,157 \text{ 万元} / [A \text{ 公司净资产公允价值} + B \text{ 公司股东支付的增资款 } 1,157 \text{ 万元}])$

上述由大股东代为支付的合并对价的公允价值在 A 公司的个别报表和合并报表中均贷记资本公积（个别报表层面同时借记对 B 公司的长期股权投资的成本）。

在合并报表层面，以 A 公司直接支付的现金对价 669 万元和上述大股东代为承担的对价之和作为 A 公司收购 B 公司 100% 股权的合并成本，该合并成本与购买日取得 B 公司可辨认净资产公允价值的差额，在合并报表层面确认为商誉或负商誉。

问题3-2-81(追加取得被投资方股权形成控制是否构成一揽子交易的判断及相应会计处理)

问题：

如下文背景资料所述，A 公司追加取得 B 公司股权形成控制是否构成一揽子交易？如何进行会计处理？

背景：

2015 年 11 月，A 公司以人民币 5,000 万元对 B 公司进行增资（本次增资前 A 公司与 B 公司、B 公司原股东均无关联关系），其中人民币 222.22 万元计入 B 公司的实收资本，其余计入资本公积，增资后 A 公司持有 B 公司 10% 的股权。A 公司与 B 公司、B 公司原股东就该次增资协议约定：B 公司原股东承诺并保证，在协议签订前，其持有的股权完全由其合法持有、不存在任何瑕疵。若违反承诺与保证给 A 公司造成损失的，由 B 公司原股东承担违约赔偿责任。B 公司原股东承诺后续引入投资人的增资价格不低于本轮投资后估值（人民币 5 亿元），若低于本轮价格，原股东承诺以现金或股权的方式补偿 A 公司，以保证 A 公司调整后的增资价格不高于新投资人增资价格。

A 公司将该 5,000 万元的增资作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算，但该项权益性投资符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第四十四条所述的“用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计”的条件，故 A 公司后续计量中以成本计量。

由于 B 公司原股东对 B 公司出资存在瑕疵和隐瞒了 B 公司的子公司对外引进投资者并签署业绩对赌事项，导致 B 公司原股东持有 B 公司的股权存在瑕疵而造成对 A 公司违约，A 公司与 B 公司原股东协商因此承担的违约赔偿责任。在协商过程中，A 公司提出由 B 公司原股东按原价 5,000 万元回购 A 公司持有的 B 公司 10% 股权。由于 B 公司原股东资金紧张，A 公司考虑到 B 公司的产品与 A 公司产品存在协同效应，仍希望能继续投资 B 公司，故协商由 A 公司补足 B 公司原股东的出资瑕疵 800 万元，双方重新商定 B 公司股权价格，由创始股东用其持有的 58.776% 股份作价 5,800 万元，偿还应支付 A 公司的回购股权款 5,000 万元及 800 万元的代付补足出资瑕疵款。但签订合同体现形成为按照新确认的投资比例减去之前的 10% 作为新增股权，以 800 万元作为新增股权转让对价，于 2018 年 3 月与

原始股东签署了股权转让协议。

2018年3月，A公司与B公司原股东签署《股权转让协议》，以人民币800万元受让原股东所持B公司共计48.776%的股权。根据2017年12月，A公司与B公司及全体股东签署的协商备忘录记录：1、800万元股权对价最终应支付至B公司账户，用于解决原股东因历史出资瑕疵形成的借款问题，此后，原股东认缴资本（含本次股权转让后其仍然保留的部分股权的出资）如仍被认为存在任何出资瑕疵，则该等瑕疵均由A公司负责解决、承担。2、该笔800万元股权转让对价的商定主要是基于原股东作为创始团队对于A公司的补偿性考量。

2015年至2017年B公司连续亏损，A公司对B公司的投资进行了减值测试。以2017年12月31日为评估基准日对B公司全部股东权益进行评估，B公司全部股东权益的评估值为10,399.89万元。2017年末，A公司根据2017年12月的协商备忘录及2018年3月（年度财务报表报出前）的股权转让协议，按原投资成本和新受让的补偿性股权成本之和5,800万元，与按修正后的股权比例58.776%的可收回金额为6,112.64万元，进行了减值测算，因可收回金额大于取得成本，故2017年末计提减值准备。

解答：

2015年的“增资协议”和2018年A公司与B公司原股东签订的“股权转让协议”从时间上相隔3年，且两个协议不是一并谈判形成，并非是为了达成同一个商业目的，即使A公司最初存在通过分期收购股权达到控制B公司的目的，但并没有在协议条款上做出实施步骤的实质约定，这两个协议并非互为前提（不签订后续股权转让协议不会导致“增资协议”失效，或者失去商业意义）。虽然“第二次考虑了第一次交易的影响下订立的，第二次交易的发生完全决定于第一次交易的发生”，但并不表明，第一次交易是在考虑第二次交易的影响下订立的。2015年A公司增资取得B公司10%股权时，并未有进一步收购或增资以取得B公司控制权的明确计划，因此并无充分证据表明前后两次交易构成一揽子交易。

本案例，整个交易建议处理如下：

（1）原10%股权的处理

①初始确认和计量

由于原2015年度的增资协议有约定原股东保证未来引入投资人的增资价格不低于本轮投资后估值（人民币5亿元），若低于本轮价格，原股东承诺以现金或股权的方式补偿A公司。该类保证条款构成了A公司取得B公司股权的或有对价。与联营企业的长期股权投资（或三无投资）的取得相关的或有对价会计处理问题，准则无明确规定，一般可参照非同一控制下企业合并的或有对价处理原则处理。

参照《企业会计准则讲解（2010）》第325页：“某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协

议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》以及其他相关准则的规定，或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产。

购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分以下情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，按照企业会计准则有关规定处理，如果属于《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》中的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失应按该准则规定计入当期损益或计入资本公积；如果不属于《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》中的金融工具，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》或其他相应的准则处理。”

本案例中，A 公司基于增资协议中的上述保证条款的约定，从 B 公司原股东处可取得的补偿，在初始确认时按或有对价于投资日的公允价值计入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，按照支付的对价扣减该或有对价的公允价值的差额作为取得 10%股权的初始投资成本。如果是在 12 个月内（即 2016 年 11 月之前）发现在原投资日（2015 年 11 月）已存在原股东违约的情况，则应调整取得 10%股权的初始投资成本，否则不应调整初始投资成本。

在实务中，通常在投资日无法合理估计 B 公司日后引入新投资者的估值。所以在投资日，该项或有对价的公允价值一般为零。取得 B 公司 10%股权的投资成本即为 5,000 万元。

②后续计量

由于投资后 B 公司持续亏损，表明该权益投资存在减值迹象。如果是作为长期股权投资，则在持有该投资期间，A 公司应当对该权益投资进行减值测试；如果是作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算，则应确认其公允价值变动损失。

需要说明的是，2018 年 3 月（尚在 2017 年度财务报告的期后事项期间）A 公司与原股东签订了收购股权的正式协议，该补偿不能纳入对原 10%股权投资的可收回金额，而应作为或有对价的价款。

也即，以 B 公司 2017 年 12 月 31 日全部股东权益的公允价值 10,399.89 万元为基础，原持有的 10%股权的公允价值为 1,039.99 万元，假定该金额为权益投资的可收回金额，应将该股权投资的价值减记至 1,039.99 万元，原账面价值与 1,039.99 万元的差异计入当期“资产减值损失”（如作为长期股权投资核算）或者“公允价值变动损益”（如作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算）。同时，A 公司对可收到的原股东补偿款的公允价值

与账面价值的差额作为或有对价的公允价值变动，计入“公允价值变动损益”。

(2) 2018 年进一步投资取得 B 公司控制权的处理

无论之前的 10% 股权是按照长期股权投资还是金融资产核算，本次通过追加投资形成对 B 公司的控制，应按原投资公允价值与本次支付的对价之和并考虑或有对价确定合并成本，在合并报表中，合并成本与 A 公司享有 B 公司购买日可辨认资产、负债公允价值份额的差额确认为商誉（或负商誉）。在不考虑 A 公司取得控制权而发生的相关税费的情况下，应以原持有的 10% 股权于购买日的公允价值和本次增持的 48.776% 股权公允价值之和作为合并成本。由于这两部分股权的公允价值之和（6,112.64 万元）与此次商定的 5,800 万元补偿金额基本接近，故可以接受按照 5,800 万元作为合并成本。

问题3-2-82（与企业合并同时发生的对购买方、被购买方之间原先存在的债权债务关系的结算，在购买方合并报表层面应如何反映）

问题：

与企业合并同时发生的对购买方、被购买方之间原先存在的债权债务关系的结算，在购买方合并报表层面应如何反映？

背景：

A 集团公司于 2007 年以 300 万元从某银行购得一项不良贷款债权，本息合计约 1,200 万元，后该笔贷款的债务人——B 公司于 2009 年内成为 A 集团公司的控股子公司（A 集团公司持股 95%）。A 集团在编制 2009 年度的合并财务报表时，将子公司的该笔债务 1,200 万元与 A 集团公司以成本记的该笔债权 300 万元相抵后的差额 900 万元在合并财务报表中体现为“营业外收入”，单户报表未体现。

A 集团公司于 2010 年与 B 公司签订了债务豁免协议，承认 B 公司只需就该笔债务偿还 900 万元，B 公司将这笔债务豁免收益确认为 2010 年度的营业外收入，A 集团公司将重组后应收金额 900 万元与该笔贷款债权的原购买成本 300 万元之间的差额 600 万元在 A 集团公司的个别财务报表中确认为 2010 年度的营业外收入。A 集团公司目前拟处理的方式为在编制合并财务报表时将两个公司的单户报表作调整期初数处理，在本期的合并报表中不体现该笔收益 900 万元。

问题：A 集团公司拟采取的上述会计处理方法是否恰当？

解答：

在考虑此问题如何处理时，首先需要解决的问题是：“2007 年内向银行收购不良债权”和“2009 年内债务人成为集团的子公司”该两笔交易之间是否存在关联，是否互为条件或者存在因果关系。这可以参照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条中的规定，该条实际上给出了在实务中判断两项或多项交易是否在经济实质上存在关联时应考虑的常见因素的提示。根据该条规定，当存在以下因素中的一项或多项时，可

能表明应当把该两项或多项交易看作一个整体进行会计处理：

①该两项或多项交易是否同时谈判达成或计划，是否互为前提（例如，一项交易必须依赖于至少一项其他交易）；

②该两项或多项交易是否用以实现一项整体经济利益，本质上是同一项交易的两个或多个组成部分；

③该两项或多项交易单独看是否均不具有经济实质，而只有作为一个整体来看时才是具有经济实质的（例如，其中一项交易的作价低于市场价格，但该低价交易的损失可通过以后另一项或几项交易的作价高于市场价格而得到弥补）。

上述原则不仅仅适用于企业合并和长期股权投资的会计处理，而应当视作一项适用于几乎所有会计领域的通用理念。

另外，A 集团公司取得 B 公司 95%股权的交易构成同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并，对本问题的结论也会产生影响。以下分析均假设属于非同一控制下企业合并。

1、如果两笔交易存在实质上的关联，因而需作为一笔交易整体进行会计处理的，则相当于 A 集团公司以一个总价（等于 B 公司 95%股权的购买价格再加 300 万元）购入了 B 公司 95%的股权和 1,200 万元债权。其中 300 万元可能不能代表 B 公司债权的公允价值，因此需要把该总价在该 95%净资产和债权之间按各自相对公允价值比例分摊，重新按合理基础分摊为企业合并成本和债权收购成本。对于总价中分配到债权收购成本的部分（相当于该债权真正的公允价值），在母公司个别报表层面按该收购成本确认为一项对子公司的债权，按分配到合并成本的部分确认为长期股权投资；在合并报表层面相当于将该 1,200 万本息转为该子公司的权益，以该总价（等于 B 公司 95%股权的购买价格再加 300 万元）作为总体的合并成本，根据调整后的被购买方净资产和该总价为基础重新计算商誉或负商誉。

2、如果两笔交易是不存在关联、彼此独立的交易，并且债权收购发生于股权收购之前，则：

（1）债权收购时：A 集团公司按照实际收购价格 300 万元确认一项对 B 公司的债权：借记“其他非流动资产”300 万元，贷记银行存款 300 万元。

（2）股权收购时：

A 集团公司个别报表层面：按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第五条第（二）项确定的初始投资成本（95%股权的实际收购价格，即合并成本）确认为对 B 公司的长期股权投资。原债权投资资产不作调整。

A 集团公司合并报表层面：由于在企业合并的同时，同时结算了两者间于购买日之前原先存在的债权债务关系。对此债权债务关系的提前结算应当运用其他相关会计准则单独进行处理，而不是运用企业合并准则进行处理（《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则解释第 4 号》均未涉及此类与企业合并一并发生但不构成企业合并交易的组成部分的交易的交易的处理，但《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》的第 51、

52、B51、B52 段对此有讨论，可以参考）。根据《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》第 B52（b）段，对于与企业合并一同发生的原先存在于购买方和被购买方之间的合同关系的结算，购买方在购买日确认的结算损益相当于该合同条款从购买方角度与当前市场交易条件相比较而言的有利或不利价值（即合同自身公允价值）。但由于本案例中 A 集团公司取得 B 公司 95% 股权在先，债务重组在后，则在无法取得关于该笔债务于购买日的公允价值的情况下，可以认为该笔债务的购买日公允价值仍然是当初的购入价格 300 万元（而不是账面本息 1,200 万元），因此不确认“购买日结算损益”，该笔负债以 300 万元体现于购买日合并资产负债表中（恰好与母公司账面 300 万元“其他非流动资产”抵销），相应按照调整后的 B 公司购买日可辨认净资产公允价值（其中该笔负债按 300 万元计）和取得 95% 股权的购买成本之差计算购买日的合并商誉或负商誉（即该 900 万差额在购买日应当调整商誉或负商誉）。除了对负商誉的影响外，购买日没有其他损益影响，因此原先 A 集团在合并财务报表层面确认“营业外收入”900 万元是不恰当的。

（3）2010 年达成债务重组协议时：

①B 公司自身报表层面：由于系来自母公司的债务豁免，因此豁免的债务（ $1,200 - 900 = 300$ 万元）应计入 B 公司自身财务报表上的资本公积而不是营业外收入（视同母公司的资本性投入，按权益性交易原则处理）。

②B 公司用于编制合并报表使用的报表（即以购买日公允价值为基础调整后持续计算的金额）层面：负债金额从 300 万调整到 900 万元，增加的 600 万元负债视同对母公司的一项分配，冲减资本公积。

③A 集团公司母公司个别报表层面：将应收债权金额从 300 万元调整到 900 万元，差额 600 万元视同部分收回对 B 公司的投资，贷记“长期股权投资——B 公司”。同时，如果债务重组协议约定的偿还期限在 1 年以内的，则应从“其他非流动资产”调整到“其他流动资产”。

④A 集团公司合并报表层面：上述债务重组属于集团内部交易，其对母子公司各自报表的影响（上述②③两项）在编制合并报表时抵销，不影响整个合并集团对外的财务状况、经营成果和现金流量。

权威指引：

1、关于如何判断两项或多项交易是否在经济实质上存在关连，因而应当作为一个整体进行会计处理，相关的指引见于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条中：

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失

控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

- （一）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。
- （二）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。
- （三）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。
- （四）一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

2、关于“与企业合并一并进行的其他交易的区分和计量”的相关指引，体现于《国际财务报告准则第3号——企业合并（2008年修订）》第51、52段和B50～B62段中。

《国际财务报告准则第3号——企业合并（2008年修订）》对于判断“何为企业合并交易的一部分”给出了指引。如果购买方和被购买方之间于购买日之前原先业已存在某些关系，则应当把这些关系的了结作为一项单独的交易安排进行处理，不属于企业合并准则规范的范畴。对价中有一部分需分配给该等关系的结算。因此可能导致购买日确认利得或损失。

如果购买方与被购买方之间原先的合同关系事实上结束，则仅当存在下列情况时，才会产生结算收益或损失：（1）从购买方的角度，合同条款对其是有利的，或者不利的；（2）包含提前终止合同情况下的违约金等惩罚性条款。

《国际财务报告准则第3号——企业合并（2008年修订）》第51、52段原文如下：

51. The acquirer and the acquiree may have a pre-existing relationship or other arrangement before negotiations for the business combination began, or they may enter into an arrangement during the negotiations that is separate from the business combination. In either situation, the acquirer shall identify any amounts that are not part of what the acquirer and the acquiree (or its former owners) exchanged in the business combination, ie amounts that are not part of the exchange for the acquiree. The acquirer shall recognise as part of applying the acquisition method only the consideration transferred for the acquiree and the assets acquired and liabilities assumed in the exchange for the acquiree. Separate transactions shall be accounted for in accordance with the relevant IFRSs.

（中文翻译：购买方和被购买方可能在开始协商企业合并之前就存在某种关系或安排，或是在协商中订立了一项独立于企业合并的安排。在上述任何一种情况下，购买方要认定不属于企业合并中购买方与被购买方（或与被购买方的前所有者）交易部分的金额，即并非为了被购买方交易的部分金额。购买方作为应用购买法的一部分应当确认的，仅限于为被购买方转移的对价、为换取被购买方所取得的资产和承担的负债。单独交易应当根据相关的国际财务报告准则进行会计处理。）

52. A transaction entered into by or on behalf of the acquirer or primarily for the

benefit of the acquirer or the combined entity, rather than primarily for the benefit of the acquiree (or its former owners) before the combination, is likely to be a separate transaction. The following are examples of separate transactions that are not to be included in applying the acquisition method:

(a) a transaction that in effect settles pre-existing relationships between the acquirer and acquiree;

(b) a transaction that remunerates employees or former owners of the acquiree for future services; and

(c) a transaction that reimburses the acquiree or its former owners for paying the acquirer's acquisition-related costs.

Paragraphs B50–B62 provide related application guidance.

（中文翻译：在合并前，购买方参与或代表购买方参与、或者是主要为了购买方或合并后主体的利益（而非主要为了被购买方或其前所有者的利益）而参与的交易，很可能就是单独交易。下列各项是单独交易的例子，它们不应被包括在应用购买法之中：

（1）有效安排购买方和被购买方合并之前存在的关系的交易；

（2）为获得被购买方雇员或前所有者的未来服务而支付报酬的交易；以及

（3）偿还被购买方或其前所有者因向购买方支付购买相关成本的交易。

附录二第 50 段至第 62 段提供了相关的应用指南。）

《国际财务报告准则第 3 号——企业合并（2008 年修订）》附录 B 第 B50～B62 段为上述第 51、52 段的应用指引。其中 B50 段是对于“何为企业合并交易的一部分”的判断指引；目前我国会计实务中可能较为常见的“企业合并中对原先存在于购买方和被购买方之间的关系的实际结算”部分的相关指引见于 B51～B53 段中。这些段落的原文如下：

B50 The acquirer should consider the following factors, which are neither mutually exclusive nor individually conclusive, to determine whether a transaction is part of the exchange for the acquiree or whether the transaction is separate from the business combination:

(a) **the reasons for the transaction**—Understanding the reasons why the parties to the combination (the acquirer and the acquiree and their owners, directors and managers—and their agents) entered into a particular transaction or arrangement may provide insight into whether it is part of the consideration transferred and the assets acquired or liabilities assumed. For example, if a transaction is arranged primarily for the benefit of the acquirer or the combined entity rather than primarily for the benefit of the acquiree or its former owners before the combination, that portion of the transaction price paid (and any related assets or liabilities) is less likely to be part of the exchange for the

acquiree. Accordingly, the acquirer would account for that portion separately from the business combination.

(b) who initiated the transaction—Understanding who initiated the transaction may also provide insight into whether it is part of the exchange for the acquiree. For example, a transaction or other event that is initiated by the acquirer may be entered into for the purpose of providing future economic benefits to the acquirer or combined entity with little or no benefit received by the acquiree or its former owners before the combination. On the other hand, a transaction or arrangement initiated by the acquiree or its former owners is less likely to be for the benefit of the acquirer or the combined entity and more likely to be part of the business combination transaction.

(c) the timing of the transaction—The timing of the transaction may also provide insight into whether it is part of the exchange for the acquiree. For example, a transaction between the acquirer and the acquiree that takes place during the negotiations of the terms of a business combination may have been entered into in contemplation of the business combination to provide future economic benefits to the acquirer or the combined entity. If so, the acquiree or its former owners before the business combination are likely to receive little or no benefit from the transaction except for benefits they receive as part of the combined entity.

（中文翻译：购买方应当考虑下列因素（考虑时既不是相互排除也不是唯一决定），以确定交易是否是与被购买方交换的一部分或者该交易是否应单独于企业合并：

（1）交易的原因——理解合并各方（购买方和被购买方以及他们的所有者、董事和经理——及其代理者）进行特定交易或安排的原因，将有助于了解该交易是否是转移对价、取得的资产或承担的负债的一部分。例如，如果交易主要是为了购买方或合并后主体的利益，而非主要为了被购买方或其合并前的所有者的利益而进行的，支付的交易价格部分（以及相关的资产和负债）不大可能是与被购买方交易的一部分。因而，购买方应将该部分单独于企业合并进行会计处理。

（2）哪方发起的交易——理解是由哪方发起的交易可以有助于了解该交易是否是与被购买方交易的一部分。例如，由购买方发起的交易或其他事项可能是出于为购买方或合并后主体提供未来经济利益目的而进行的，而被购买方或其合并前的所有者仅能获得很少或几乎没有经济利益。另一方面，由被购买方或其前所有者发起的交易和安排不大可能是为了购买方或合并后主体的利益，而更可能是企业合并交易的一部分。

（3）交易的时间安排——交易的时间安排也可以有助于了解该交易是否是与被购买方交易的一部分。例如，购买方和被购买方在企业合并条款协商阶段发生的交易可能是出于企业合并的意图而进行的，以给购买方或合并后主体提供未来经济利益。如果是这样的话，被

购买方或其企业合并前的所有者除了他们作为合并后主体的一方而获取利益外，从该交易中可能仅获得很少或几乎没有经济利益。）

B51 The acquirer and acquiree may have a relationship that existed before they contemplated the business combination, referred to here as a 'pre-existing relationship'. A pre-existing relationship between the acquirer and acquiree may be contractual (for example, vendor and customer or licensor and licensee) or non-contractual (for example, plaintiff and defendant).

（中文翻译：购买方和被购买方在其意图进行企业合并之前可能就存在某种关系，这里被称为“之前存在的关系”。购买方和被购买方之前存在的关系可能是契约性的（例如卖主与客户、或授权者与授权者）或非契约性的（例如原告和被告）。）

B52 If the business combination in effect settles a pre-existing relationship, the acquirer recognises a gain or loss, measured as follows:

(a) for a pre-existing non-contractual relationship (such as a lawsuit), fair value.

(b) for a pre-existing contractual relationship, the lesser of (i) and (ii):

(i) the amount by which the contract is favourable or unfavourable from the perspective of the acquirer when compared with terms for current market transactions for the same or similar items. (An unfavourable contract is a contract that is unfavourable in terms of current market terms. It is not necessarily an onerous contract in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits expected to be received under it.)

(ii) the amount of any stated settlement provisions in the contract available to the counterparty to whom the contract is unfavourable.

If (ii) is less than (i), the difference is included as part of the business combination accounting.

The amount of gain or loss recognised may depend in part on whether the acquirer had previously recognised a related asset or liability, and the reported gain or loss therefore may differ from the amount calculated by applying the above requirements.

（中文翻译：如果企业合并有效安排了之前存在的关系，购买方应确认利得或损失，并按以下方式计量：

（1）对于之前存在的非契约性的关系（如诉讼），按公允价值计量。

（2）对于之前存在的契约性的关系，按照下列①和②中的较小者计量：

①从购买方角度看，该合同与相同或相似项目的当前市场交易条款相比有利或不利的金额。（不利合同是较当前市场交易条款不利的合同。它并不一定是亏损性合同，即履行合同

的义务导致的不可避免成本超过了该合同下的预期经济利益)。

②合同中不利的一方可获得合同安排条款所规定的金额。

如果②小于①，则其差额作为企业合并会计处理的一部分。

利得和损失的确认金额可能部分地取决于购买方之前是否确认了相关的资产或负债，因而报告的利得或损失可能不同于应用上述规定计算的金额。)

B53 A pre-existing relationship may be a contract that the acquirer recognises as a reacquired right. If the contract includes terms that are favourable or unfavourable when compared with pricing for current market transactions for the same or similar items, the acquirer recognises, separately from the business combination, a gain or loss for the effective settlement of the contract, measured in accordance with paragraph B52.

(中文翻译：之前存在的关系可能是购买方确认为回购权的合同。当合同条款较相同或相似项目的当前市场交易定价有利或不利时，购买方单独于企业合并确认有效安排该合同的利得或损失，并根据本附录第 52 段的规定计量。)

问题3-2-83 (取得国企资产并承接其人员的处理)

问题：

如下文“背景”资料所述，A 公司承接 B 公司职工并补缴以前年度社保，同时承接 B 公司部分资产时如何处理？

背景：

某中央企业的子公司 A 承接当地一家地方国有企业 B 的职工并补缴该企业职工以前年度欠缴的社保统筹，作为补偿，同时承接了 B 公司的部分资产，具体情况如下：

- 1、A 公司接收 B 公司所有职工并负责安置 (包括退休职工)；并同意由 A 公司补缴 B 公司职工养老保险金和医疗保险金 1,600 万元；
- 2、A 公司支付土地出让金 1,753.92 万元，取得 B 公司的土地使用权。该土地出让金的地方留存部分 1,400 万元由当地政府划给 A 公司用于该企业补缴 B 公司职工养老保险金的费用。
- 3、A 公司取得 B 公司“3.5 万伏供电线路及设备所有权”。
- 4、B 公司土地上的房屋建筑物、机器设备，随土地无偿划归 A 公司所有。
- 5、A 公司无偿取得 B 公司的煤炭经营资质中的铁路发运资格。

解答：

在本案例中，如果上文“背景”资料所述的各交易步骤 (取得 B 公司的相关资产、人员；支付土地出让金和人员安置成本) 是作为一个整体谈判确定、互为前提条件的一揽子交易，并且所取得的资产 (土地使用权、供电线路及设备所有权、地上房屋建筑物和机器设备、铁路发运资格) 构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所定义的

“业务”，则该交易整体上构成一项非同一控制下的企业合并。具体分析如下：

1、被合并方：由 B 公司的土地使用权、供电线路及设备所有权、地上房屋建筑物和机器设备、铁路发运资格等有形和无形资产（包括相关人员）所构成的业务。

2、合并成本：由 A 公司承担 B 公司职工养老保险金和医疗保险金 1,600 万元的补缴义务，以及支付的土地出让金 1,753.92 万元，合计 3,352.92 万元。（政府承诺的土地出让金返还 1,400 万元作为一项单独的政府补助交易处理，不构成企业合并业务的组成部分）

3、会计处理要点：

（1）A 公司将按照约定应承担的合并成本，即 B 公司职工社保 1,600 万元和应缴纳的土地出让金 1,753.92 万元，合计 3,353.92 万元，确认为负债。

在取得 B 公司各项资产的过程中发生的、且由 A 公司支付和负担的相关税费，如契税等，也计入合并成本，相应增加取得 A 公司相关可辨认资产的入账价值。

（2）A 公司取得 B 公司的土地使用权、供电线路及设备所有权、地上房屋建筑物和机器设备、铁路发运资格等可辨认资产，应按购买日的公允价值入账。其中：

对于土地使用权，其公允价值应当以已变性为出让地后的状态和规定的用途为基础评估确定。

对于“供电线路及设备所有权”，应关注相关的供电线路和设备是否实际上由供电企业管理和维护，企业是否实质上仅仅获得了一项用电权，如果企业实质上仅获得了一项用电权，而并未实质上享有或承担相关资产所有权上的主要风险和报酬的，则建议确认为长期待摊费用而不是固定资产。

对于经营资质中的“铁路发运资格”，理论上是符合一项“无形资产”的定义的，如果其公允价值可以可靠确定，则应当单列为一项无形资产；如果公允价值不能可靠确定的，则不单独确认为一项无形资产，其价值并入商誉或者负商誉的计算。

（3）上述（1）和（2）两项之间的差额，在 A 公司的财务报表中确认为商誉或者负商誉。

（4）关注该项交易的税务处理，是适用《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59 号）和《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告[2010]4 号）中的“一般性税务处理”还是“特殊性税务处理”，以及是否履行了所要求的备案程序。如果适用特殊性税务处理的，则计税基础延续原先在 B 公司的计税基础，由此形成的暂时性差异应确认递延所得税资产或者递延所得税负债，并作为对（3）中确认的商誉或者负商誉的调整。

（5）对于政府承诺的 1,400 万元土地出让金返还款，根据《〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉应用指南 2018》“五、关于政府补助的确认与计量”的相关规定，应当按照收付实现制原则进行确认和计量，即只有在实际收到后才能予以确认，计入递延收益。该笔款项实际上是对 A 公司发生合并成本的补助，但由于其来源于土地出让金，因此应理解为

对取得被购买方土地使用权的成本的补助，自实际收到之日起在该土地使用权的剩余年限内按直线法分摊，计入各该年度的“其他收益”（假设 A 公司选择对与资产相关的政府补助采用“总额法”列报）。

问题3-2-84(以子公司控股股权对被购买方增资实现对被购买方非同一控制下合并的处理)

问题：

以子公司控股股权对被购买方增资，实现对被购买方非同一控制下合并，应如何进行会计处理？

背景：

母公司 A，原持有子公司 B 的 80% 股权，投资成本 8,000 万元（B 公司注册资本为 10,000 万元），B 公司的净资产在母公司 A 的合并报表层面的价值（如 A 原先系以非同一控制下合并方式取得 B 的控制权，则为以原购买日公允价值为基础持续计算的金额；其他情况为 B 公司自身的账面价值）为 12,500 万元，该 B 公司 80% 股权的整体公允价值为 20,000 万元（按比例推算，B 公司的整体公允价值为 $20,000 \div 80\% = 25,000$ 万元）。

另有非关联公司 C，可辨认净资产公允价值为 11,000 万元，整体公允价值（包含商誉因素在内）为 12,000 万元。A 公司和 B 公司原先与 C 无关联方关系，A 公司原先并不持有 C 的股份。

现 A 公司以其所持有的 B 公司 80% 股权作价 20,000 万元，对 C 公司增资。由于 C 公司原先的整体公允价值为 12,000 万元，而 B 公司 80% 股权的公允价值为 20,000 万元，因此增资后 A 公司持有 C 公司的 62.5% 股权（ $= 20,000 / (12,000 + 20,000) \times 100\%$ ），A 公司由此可以对 C 公司实施控制，构成一项非同一控制下企业合并。重组完成后，B 公司成为 C 公司的子公司，C 公司持有 B 公司的 80% 股权。

解答：

本案例实质上是 A 公司以放弃其在子公司 B 中的部分权益为代价（原先享有权益的比例为 80%，现在享有权益的比例变为 $62.5\% \times 80\% = 50\%$ ，减少了 30%），换取了 C 公司（重组前原有部分）62.5% 的权益。C 公司 62.5% 权益的公允价值为： $12,000 \times 62.5\% = 7,500$ 万元；所放弃的 B 公司 30% 权益的公允价值为： $25,000 \times 30\% = 7,500$ 万元，两者相等，说明该交易是公允的等价交换交易。相关的会计处理和合并报表层面抵销方法具体说明如下：

1、A 公司个别报表层面

在本案例中，A 公司取得 C 公司的控制权，构成了一项非同一控制下的企业合并。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第五条第（二）项规定：“非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本”，而《企业会计准则第 20 号——企业

合并》第十一条第（一）项规定：“一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。”

如前面的计算，本案例中 A 公司放弃的对价的公允价值为 7,500 万元，所放弃的 B 公司 30% 权益对应的长期股权投资账面价值（成本法下）为： $8,000 \times 30\% \div 80\% = 3,000$ 万元，所以个别报表层面应确认的投资收益为： $7,500 - 3,000 = 4,500$ 万元。对于仍然通过 C 公司间接享有的 B 公司 50% 权益对应的投资成本 5,000 万元不作调整，但从“长期股权投资——B”转入“长期股权投资——C”。即 A 公司个别报表层面会计分录为：

借：长期股权投资——C 12,500（=交换部分的公允价值 7,500 万元+仍享有权益部分的原账面价值 5,000 万元）

贷：长期股权投资——B 8,000（全部转销）

投资收益	4,500

2、A 公司合并报表层面

A 公司的合并报表层面，应看作两项交易：一是通过非同一控制下企业合并取得了 C 公司原有部分的 62.5% 的控制权益（同时产生 37.5% 的少数股权）；另一方面，对 B 公司所享有的权益比例由 80% 下降到 50%，下降了 30%，但仍保持控制权，视同在不丧失控制权的前提下，部分处置子公司股权。

(1) 通过非同一控制下企业合并交易取得的 C 公司可辨认净资产公允价值为 11,000 万元, C 公司的整体公允价值为 12,000 万元, 所以应确认的合并商誉= $(12,000 - 11,000) \times 62.5\% = 625$ 万元。(对应少数股权的商誉不确认), 少数股东权益价值= $11,000 \times 37.5\% = 4,125$ 万元。

(2) 在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权的交易, 根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表 (2014 年修订)》第四十九条规定: “母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资, 在合并财务报表中, 处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额, 应当调整资本公积 (资本溢价或股本溢价), 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。”

本案例中，处置 B 公司 30% 股权的对价为 7,500 万元，该 30% 股权对应的 B 公司可辨认净资产在 A 公司合并报表层面的价值金额 = $12,500 \times 30\% = 3,750$ 万元（将构成少数股东权益），故在合并报表层面应调整资本公积的金额 = $7,500 - 3,750 = 3,750$ 万元。再加上 B 公司在重组前原有的 20% 少数股权，B 公司的可辨认净资产中归属少数股东的份额为 50%，即 $12,500 \times (30\% + 20\%) = 6,250$ 万元。

上述（1）（2）两步骤中确认的少数股东权益合计=4,125+6,250=10,375 万元。其中原有金额为 2,500 万元（=12,500×20%），新增部分为 7,875 万元。

综上，上述重组交易对 A 公司合并报表层面的影响如下：（此处系假设 A 公司合并报表

主体是一个单独的账务核算主体，所编制的账务处理分录。实务中应在各公司个别报表的基础上，通过编制抵销分录实现这一效果）

借：C 公司可辨认净资产	11,000
商誉	625
贷：资本公积	3,750
少数股东权益	7,875

验算：合并报表层面的少数股东权益 $10,375 = C$ 公司原有部分的可辨认净资产的 $37.5\% + B$ 公司可辨认净资产的 $50\% = 11,000 \times 37.5\% + 12,500 \times 50\% = 4,125 + 6,250 = 10,375$ 万元。

在合并报表层面，由于 B 公司的各项可辨认资产、负债和商誉在交易前后一直保留在 A 公司的合并报表范围内，并未被处置到合并范围之外，因此 B 公司的各项可辨认资产、负债和商誉在合并报表层面的计量保持不变，并不按照公允价值对其重新进行计量； C 公司的各项资产、负债和商誉应以购买日公允价值为基础持续计算的金额计量。

问题3-2-85（壳资源价值的处理）

问题：

非上市公司收购上市公司并取得控制权，其所支付的对价中用于取得被收购方的“壳资源价值”的金额应如何进行会计处理？

背景：

A 公司（非上市）收购上市公司 B （非关联方）并取得对后者的控制权，假设 B 公司股价 20 元，收购价 24 元。 B 公司每股净资产 12 元。 B 公司原经营餐饮业务， A 公司收购后，拟将其自身业务和相关资产装入 B 公司。

如果 B 公司构成“业务”，且购买日为基准日，采用收益法对 B 公司现有业务的公允价值进行评估。例定收益法评估结果为每股 20 元，同时以资产基础法评估确定 B 公司的可辨认净资产公允价值为每股 14 元，则：

- 1、 A 公司支付的对价中 $20 - 14 = 6$ 元的部分，在 A 公司合并报表层面应确认为商誉；
- 2、 A 公司支付的对价 24 元超出 B 公司自身原有业务的整体公允价值 20 元的差额 4 元为“买壳成本”即“壳资源价值”，该部分应如何处理？

解答：

对收购上市公司并取得其控制权的价款中所包含的“壳资源价值”，其处理原则为：

- 1、在收购方个别报表层面，可以确认为其对该上市公司的长期股权投资成本的一部分，但在后续该上市公司股价发生下跌情况时，应作为减值迹象之一，从严进行减值测试，并计提长期股权投资减值准备。

- 2、在收购方合并报表层面，应将“壳资源价值”一次性费用化处理，计入合并报表的

管理费用，不能构成商誉的一部分，主要考虑如下：

（1）商誉是依附于特定“业务”的，而壳资源（即，特定公司法人的“上市地位”）独立于上市公司的原有业务，两者可以单独分离和交易（证券市场上常见的“净壳重组”，即上市公司先剥离其原有业务，形成“净壳”，重组方再向该“净壳”注入业务和资产，就说明壳资源和上市公司原有业务是可以完全分离的），因此“壳资源费”不符合“商誉”的定义和确认条件。

（2）该项“壳资源价值”能给收购方带来的未来经济利益有很大不确定性，也难以用货币直接计量该等未来经济利益，因此“壳资源”对收购方而言不满足《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件的规定，不能确认为收购方的一项资产。

（3）尽管在被借壳的上市公司本身的重组完成后合并报表中，对“净壳重组”可以按照《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》（财会函[2008]60 号）中的“权益性交易原则”处理，将“壳资源费”冲减权益，但这是基于该上市公司本身的视角，即认为上市公司为其实际控制人（重组方）代为承担了“买壳”的支出，所以视同对股东的一项分配，冲减权益。但在收购方的合并报表层面，“买壳”交易是与非关联第三方（被借壳的上市公司的原股东）之间进行的，故不能理解为权益性交易，所以“壳资源费”在收购方的合并报表层面不能冲减权益。

综上，在收购方合并报表层面，“壳资源价值”既然不能被确认为商誉或者其他资产，也不能冲减权益，则自然只能费用化处理。

在 IFRS 下，对此类“买壳成本”如何进行会计处理无明确规定，但更倾向于将其作为一项费用（**listing expense**）计入利润表，可参考附件 EY 《International GAAP 2018》第九章《企业合并》的第 14.8 节“Reverse acquisitions involving a non-trading shell company”



页面提取自—International GAAP 2018 中的相关内容。

问题3-2-86（非同一控制下合并完成后，对被购买方的可辨认净资产能否按照后续日期的公允价值进行调整）

问题：

非同一控制下合并完成后，对被购买方的可辨认净资产能否按照后续日期的公允价值进行调整？

背景：

2011 年 12 月 31 日，A 公司以 B 公司 55%的股权作为出资，投入 C 公司，并办妥工商登记手续，由此 A 公司持有 C 公司 40%股权，C 公司为 A 公司的联营企业；同时 C 公司

持有 B 公司 55% 的股权，B 公司为 C 公司的子公司。本次股权整合行为以 2011 年 3 月 31 日为评估审计基准日，以评估值作为出资金额，同时约定评估基准日 2011 年 3 月 31 日至股权交割日 2011 年 12 月 31 日的过渡期损益归 A 公司所有。本次交易对于 C 公司而言构成一项非同一控制下企业合并。

根据估算，B 公司的 2011 年 12 月 31 日存货增值约 3 亿元（包括原材料、在制品、库存商品）。到 2012 年末，该部分存货仍有部分尚未对外销售，由于 2012 年度内市场环境的变化，这部分存货在 2012 年末的公允价值与 2011 年末相比已有较大变化。

C 公司在编制 2012 年度合并财务报表时，是否可以对 B 公司的 2012 年 12 月 31 日账面存货在原 2011 年 12 月 31 日股权交割日数量范围内按 2012 年 12 月 31 日公允价值进行调整？或都按 2011 年 12 月 31 日和 2012 年 12 月 31 日孰低价格进行调整？

解答：

对非同一控制下企业合并，购买方在编制购买日合并报表时，应将被购买方各项可辨认资产、负债以其在购买日的公允价值计量。本案例中，评估基准日为 2011 年 3 月 31 日，购买日为 2011 年 12 月 31 日，所以 C 公司在编制购买日合并报表时，应以 2011 年 12 月 31 日被购买方相关净资产公允价值计量。

如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定其公允价值，则在合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。同时，参照《企业会计准则解释第 4 号》第五条以及《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章第三节规定，“自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。”“自购买日算起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。”（见《企业会计准则讲解（2010）》第 328 页）

上述可对购买日被购买方可辨认净资产公允价值进行调整的理由，应仅限于“暂时无法合理确定”购买日公允价值。本案例中，2012 年末和购买日相比，存货公允价值的较大变化原因为市场环境的变化，而不是在购买日时“暂时无法合理确定”公允价值，因此不属于可以调整购买日公允价值的情形，不能再对存货按照 2012 年末的公允价值进行调整。

即使购销双方根据市场变化情况，就合并对价重新约定，也应不影响被购买方购买日可辨认净资产的公允价值确认，仅影响合并报表中的“商誉”或“营业外收入”金额。

在购买日后的每一个资产负债表日，购买方在编制合并报表时应以购买日确认的被购买方可辨认净资产公允价值为基础持续计量（包括根据购买日的公允价值对购买日后的折旧、摊销、销售成本结转等进行调整）。在本案例中，在 C 公司的合并报表中，2011 年末 B 公

司存货的增值额应按这些存货实现销售的情况，对应予以逐步结转，调整合并报表层面的营业成本。

在 A 公司的合并报表层面，由于通过该次交易，于 2011 年 12 月 31 日丧失了对原子公司——B 公司的控制权，变为持股 40%的联营企业——C 公司的子公司（对 A 公司而言，也是联营企业），因此应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条规定，并参照“[问题 3-2-157](#)（丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理）”的要求处理。在 A 公司合并报表层面的处理效果是：取得对 C 公司的 40%股权按公允价值计量，并作为后续权益法核算的初始投资成本的基础；对 C 公司的 40%股权投资的公允价值与原持有 B 公司 55%股权对应的 B 公司净资产在合并报表层面的价值（以原取得控制权日的公允价值为基础持续计算到处置日的金额）之间的差额确认为子公司处置损益（计入合并报表层面的投资收益）。如 A 公司持有 B 公司的股权原先有对应的商誉或者其他综合收益的，采用与 B 公司直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

B 公司 55%股权转让并丧失对其控制权后，A 公司合并报表层面在对所持 C 公司 40%股权投资进行权益法核算时，如果彼此之间存在 2011 年末丧失控制权后新发生的未实现内部交易损益，应当按照《企业会计准则解释第 1 号》第七条规定，按比例予以抵销。但对于 2011 年末丧失控制权之前的内部交易损益，因为在处置日已视同全部实现，故在后续的合并报表层面权益法核算中无需再进行抵销处理。

问题3-2-87（被收购方业绩达不到股权转让协议约定的对赌条件时，购买方对补偿款的会计处理）

问题：

在股权转让交易涉及对赌条款的情况下，当目标公司的未实现对赌条款设定的业绩目标时，股权受让方（购买方）对按约定收取的业绩补偿款应如何进行会计处理？

背景：

A 公司股东将所持部分股权转让给 B 上市公司，约定股权转让款分六期支付。

同时股权转让协议约定了 A 公司 2013 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日利润指标，如果 A 公司在这三年的利润情况达不到约定的水平，则股权转让方需要补偿 B 上市公司。

A 公司 2013 年度营业收入为 5,696 万元，净利润为 1,517 万元，协议约定目标利润为 2,333 万元，股权转让方需要对 B 上市公司进行补偿。补偿金额根据股权转让协议约定的公式计算。协议约定，在业绩承诺期内每一会计年度结束后，双方根据当年度实际经营业绩和承诺业绩之间的差异情况，对当年度的业绩补偿款进行结算；业绩承诺期全部结束后，双方应对业绩补偿款进行清算，三个基本考核年度中，如果目标公司实际完成的营业收入累计金额及税后净利润累计金额分别大于（或等于）本协议附件约定的目标公司 2013 至 2015 会计年度营业收入考核指标之和及税后净利润考核指标之和，则受让方同意支付或返还三个基

本考核年度中转让方少分享的目标公司相应年度的经营成果。

按上述约定，B 上市公司虽然只持有 A 公司 51% 的股权，但是 B 公司应享有的目标公司 2013 年度经营成果应为：归属于母公司的净利润为 $2,333 \text{ 万元} \times 51\% = 1,189.83 \text{ 万元}$ ，少数股东（原股东保留的 49% 股权）可享有的损益 327.17 万元（ $= 1,517 - 1,189.83$ ），而按持股比例计算归属于母公司的净利润为 $1,517 \times 51\% = 773.62 \text{ 万元}$ ，少数股东损益为 743.38 万元。

根据上述背景信息，B 上市公司从非关联方收购 A 公司 51% 的股权，股权转让协议对 A 公司 2013 年至 2015 年的业绩进行约定，如达不到约定的业绩目标，则股权转让方需要对 B 公司进行补偿。在此情况下，B 公司对股权转让方支付的补偿款应该如何进行会计处理？

解答：

本案例所涉及的会计问题是非同一控制下合并中的购买方对或有对价的会计处理。根据《企业会计准则讲解（2010）》第 325 页对“或有对价”的说明，“合并各方在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。”

本案例的或有对价是原股东的补偿承诺（补偿是通过对目标公司 3 年内的利润分配进行调整的方式实现的，相当于原股东将其应得的部分利润作为对价的调整支付给作为购买方的上市公司），不涉及上市公司作为购买方后续追加支付对价。在购买日，购买方应根据购买日可获得的信息，对未来收到或有对价的可能性作出合理估计，并将或有对价于购买日的公允价值作为对合并成本的调整数。或有对价是否最终能够收到以及其金额大小，需要根据 2013 至 2015 三年经审计的目标公司报表数据来确定，因此应对目标公司 2013 至 2015 三年进行盈利预测，对未来收到或有对价的可能性作出合理、谨慎的估计。

如果在购买日判断很可能收到补偿且补偿金额能够可靠计量，可在购买日按其公允价值将其确认为一项应收款项，相应在购买方个别报表层面调整所确认的长期股权投资成本，在合并报表层面则调整在购买日所确认的商誉或负商誉。反之，如果在购买日无法判断是否可能获得对价或可能性不大，在购买日无需处理，而在实际收到时计入当期损益。该或有对价在购买日到其约定结算期之间应按公允价值计量，其变动额计入当期损益。

在把交易双方之间就目标公司利润分享调整的特殊约定作为或有对价处理的前提下，后续利润考核期间目标公司的净利润或净亏损仍按照 51: 49 的比例在控股股东和少数股东之间分配，分别计入 B 公司合并报表中的“归属母公司股东的净利润”和“少数股东损益”，相当于目标公司先按股权比例将其利润分配给各股东，少数股东随即以其分得的全部或部分收益作为支付企业合并的或有对价的资金来源，如该来源不足以支付的，负有补偿责任的少

数股东（原转让方）应当通过其他来源（如从尚未支付的股权转让款中扣减）补足不足部分。

由于此处的利润分配调整条款是在股权转让协议中一并约定的，是企业合并交易的内在组成部分；且该交易是非同一控制下的企业合并，转让方（原股东）与上市公司并无关联方关系；另外补偿款由转让方直接补足给购买方，而不是补偿给目标公司，因此，本案例中上市公司的个别报表和合并报表层面都不应当把或有对价计入资本公积，而是将其于购买日的公允价值作为合并成本的一部分，或有对价公允价值的后续变动计入相关期间的损益。

对于此处所涉及的业绩补偿承诺，通常理解为一项保护性条款，即交易双方在为标的资产估值和谈判确定交易价格时，通常都是以“盈利预测很可能实现”为前提的（否则就表明所公告的盈利预测是不合理的），业绩补偿只是在万一盈利承诺不能实现的情况下对购买方的补偿手段。因此基于该盈利预测作出的补偿承诺在合并日或者购买日的公允价值通常应认定为零。

即，对于本案例来说，B公司在购买日无需对或有对价进行账务处理。在2013年目标公司经审计数据确定后，如果无需补偿，则按正常进行账务处理即可；如果能够收到补偿，可结合对后2年重新编制或调整的盈利预测，进一步判断在2015年结束后，该或有对价的最终情况，包括是否需要继续补偿，是否需要返还2013年已收到的补偿等。如果判断无需返还2013年已经收到的补偿，则可将其确认为营业外收入；如果判断日后可能还会进一步获得补偿且金额且能够可靠估计，则将其按照公允价值确认为一项应收款和营业外收入（预计该种可能性较低）。如果判断日后很可能返还该补偿金额，则暂将该金额计入“其他应付款”。2014年度目标公司经审计的数据确定后，也按此处理。另一方面，目标公司未实现原定的业绩目标，表明B公司对其股权投资存在减值迹象，B公司需根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定对其进行减值测试，必要时计提减值准备。在实务操作中，很可能出现需确认的减值损失大于就业绩补偿款确认的利得的情况。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-7 非同一控制下企业合并的或有对价”：

一、或有对价的公允价值

购买方在购买日和后续资产负债表日确定或有对价的公允价值时，应当综合考虑标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币时间价值等因素。涉及股份补偿的，或有对价的公允价值应当以根据协议确定的补偿股份数，乘以或有对价确认时该股份的市价（而非购买协议中约定的发行价格）计算，并同时考虑上述因素。

值得注意的是，或有对价公允价值的变化即使发生在购买日后12个月内，也不属于计量期间的调整事项，不应调整购买日合并成本及商誉的金额进行调整。

二、以自身股份结算的或有对价的后续计量

非同一控制下企业合并形成的或有对价中，若购买方根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量，该或有对价在购买日不满足“固定换固定”的条件，不属于一项权益工具，而是属于一项金融资产。因此，购买方应当在购买日将该或有对价分类为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。随着标的公司实际业绩的确定，购买方能够确定当期应收回的自身股份的具体数量，则在当期资产负债表日，该或有对价满足“固定换固定”的条件，应将其重分类为权益工具（其他权益工具），以重分类日相关股份的公允价值计量，并不再核算相关股份的后续公允价值变动。在实际收到并注销股份时，终止确认上述其他权益工具，并相应调整股本和资本公积等。

三、以标的公司少数股权结算的或有对价

以标的公司少数股权结算的或有对价，在合并报表层面，同样适用上述会计处理原则。具体而言，当标的公司实际业绩确定时，将因或有对价确认的金融资产重分类为权益工具（其他权益工具），不再核算相关股份的后续公允价值变动；当购买方实际收到业绩承诺人补偿的标的公司少数股权时，应作为收购少数股东权益处理，即终止确认上述其他权益工具，并相应冲减少数股东权益，差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，则冲减留存收益。

问题3-2-88（非同一控制下企业合并涉及购买日后对被收购方价值调整的处理）

问题：

非同一控制下企业合并涉及购买日后对被合并方价值调整应如何处理？如何区分哪些调整应作为对购买日被购买方可辨认净资产公允价值和商誉的调整，哪些属于购买日后新发生的事项？注册会计师应如何处理该情形？

背景：

2010年12月，A公司与B公司共同出资设立了C公司。C公司的注册资本为6亿元，其中A公司投资1,800万元，拥有3%的股权，采用成本法核算对C公司的股权投资。2013年A公司和B公司进行股权转让，B公司转让C公司67%的股权给A公司，评估基准日为2013年8月31日，以C企业基准日整体净资产评估值的67%为转让价款金额。2013年12月3日，双方完成了交割，由此确认2013年11月30日为购买日。由于从2013年8月之后，C公司一直是经营亏损，2013年11月30日C公司账面净资产低于评估基准日，导致形成商誉664.92万元。

在C公司设立初期，将B公司5.82亿元股本金视同贷款计提了2,000万元利息并支付给B公司，同时计入了主营业务成本。A公司在取得C公司控制权后，认为该做法不符合法律规定，B公司应当归还所收取的该部分利息。经双方股东协商，2014年1月，C公司从B公司拆借2亿元资金用于工程建设，并将其中的2,000万元作为前述利息的偿还，且冲减了主营业务成本。但在前期以股权转让为目的的资产评估中，是按照C公司计提利息并计入当期损益的做法进行会计处理的，由此导致此前确定的基准日和购买日C公司可辨

认净资产份额虚减。

C 公司项目分为多期，其中已经开发并接近尾声（预计 2014 年 8 月完工）的一期项目主要由 B 公司管理，因此，在股权转让协议中，A 公司与 B 公司约定，一期项目的收益全部按照原来的股权比例分配，即 B 公司 97%、A 公司 3%，二期及以后各期项目按照新的股权比例（A 公司 70%、B 公司 30%）来分红。

上述事项均导致 A 公司取得 C 公司净资产公允价值的变动。具体体现在：

（1）对原先对股本金的“利息”的冲回和款项追回均发生在 2014 年内（购买日后），如果将其视为会计差错，调整购买日（2013 年 11 月 30 日）的 C 公司可辨认净资产价值，将导致商誉减少，甚至逆转为负商誉。

（2）在股权转让协议中约定对现已基本开发完毕的一期项目继续按原股权比例分配收益，但由于该期项目最早在 2014 年 8 月才能完成竣工决算，届时才能够清算究竟有多少收益仍应按照原股比进行分配。从目前的时点（2014 年初，2013 年度审计期间内）上看，只能确定 2013 年度的净利润的分红额。由于项目投资总额较大，竣工决算与账面实际归集的成本可能有不小的差异，因此 A 公司管理层无法预估可能的分红情况。

解答：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”相关章节规定：“自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。”“自购买日算起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。”（见原书第 328 页）

由上述规定分析，在非同一控制下企业合并中，能够对企业合并成本或所取得可辨认资产、负债公允价值进行调整的理由限于购买日起一年内获取了关于**购买日存在状态**的新的或者进一步信息的，可进行调整，视同在购买日确认和计量。

本案例中：

1、对于 2,000 万元利息的调整

首先，A 公司的主审会计师需要对该调整事项的真实性恰当性执行审计程序，如：

➤ 对 B 公司针对此事项进行函证；

➤ 对 C 公司关于此事项的账务处理进行清查（2,000 万元利息的计提、款项支付流向、调查是否存在其他 B 公司对 C 公司的往来款项，该 2,000 万元利息是否可能属于其他借款而非投资款的利息等等）；

➤ 如果为 C 公司本次收购事项执行审计工作的并非是 A 公司主审所，则主审会计师

需要根据《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑（2019 年 2 月 20 日修订）》的规定，与其会计师进行沟通，获取其他会计师对于此事项的意见：

- 获取 C 公司和 B 公司对此事项的专项声明书；
- 取得 B 公司和 A 公司关于此事项的补充协议；等等。

如果在经过前述审计程序后，可确认此事项的真实性，则该事项对于 C 公司来说属于前期会计差错，相应地对于 A 公司来说属于购买日后 12 个月内获得的关于被购买方在购买日存在状态的新的信息，影响了被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值，根据准则规定，可以对公允价值进而对商誉进行追溯调整，视同在购买日即获悉此事项并进行了相应的更正处理，冲回以前年度多计的主营业务成本，相应增加购买日获得的被购买方可辨认净资产公允价值金额。

2、对于一期项目分红金额的调整

此问题首先需要注意分析：由于 1 期项目的开发已近尾声，且双方约定仍按照原先的权益比例（3%对 97%）分配一期项目的收益，则是否可能存在这样的情况：一期项目的后续工作仍由原控股股东 B 公司主导，且仍处于其实际控制下，A 公司通过本次股权交易所取得的只是对后续各期开发项目的控制权？

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十条规定：“投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）。（一）该部分的资产作为偿还该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；（二）除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。”该准则应用指南对“单独主体”问题作出了进一步说明（见该准则应用指南单行本第 53～55 页）。

根据上述规定，应考虑是否需要把 C 公司分解为两个主体（分别包含一期项目和后续各期项目），分别考虑其控制权问题。如果一期项目符合上述条件的，则一期项目相关的资产和负债不纳入 A 公司的合并报表范围。

如果不满足将一期项目界定为“单独主体”的条件（根据目前的法律法规环境，这种可能性相对较大），仍应把 C 公司作为一个整体考虑其控制权和合并报表问题的，则需要判断“已经开发并接近尾声的一期项目”在购买日（2013 年 11 月 30 日）的具体状况，据此相应作出不同的处理：

（1）如果截至购买日，一期工程已经基本全部完工，也不会再有较大金额的支出，只是处于收尾清理阶段，则 12 个月内（2014 年 11 月 30 日前）竣工决算完成，则可以视为是购买日后 12 个月内获得的关于被购买方在购买日存在状态的新的信息，视同在购买日发生，对被购买方购买日可辨认资产、负债的公允价值进而对商誉进行追溯调整。

(2) 如果在购买日, 一期工程并没有全部完工, 后期预计还会有较大金额支出, 并由此导致在购买日无法合理估计最终的竣工决算结果, 则即使在 12 个月内获得竣工决算结果, 也不能视为获得对购买日存在状态的新的信息, 因而不能对购买方在购买日的公允价值及合并方的商誉进行追溯调整。

如果在 2014 年 11 月 30 日之后才获得竣工决算结果, 则同样需要区分上述两种情况, 考虑能否对购买日的公允价值和商誉进行追溯调整(但如果追溯调整的, 则只能以前期差错更正的名义进行)。

问题3-2-89 (购买日后对收购价格调整的会计处理(对应于不同调整原因的不同会计处理))

问题:

购买日之后, 出于不同原因对股权购买价格进行调整, 购买方分别应如何处理?

背景:

2013 年 10 月 31 日, A 公司与 B 公司原股东签订了其持有的 B 公司等 3 家公司的股权转让协议, 协议中约定此次股权转让对价为 232,628,960.00 元; B 公司原股东承诺 2013 年业绩不低于 2,500 万元, 否则从股权转让对价中扣减业绩未达标部分的金额; B 公司原股东承诺应收账款回款金额于交割日起 12 个月内应达到专项审计确认的应收账款总额减去 5,632,255.50 元的差额乘以 90% (目标回收金额), 若未达到, 则从股权转让对价中扣减实际回款金额与目标回款金额差异部分。

2013 年 12 月 B 公司等被 A 公司收购成功, 完成工商变更登记, 购买日确定为 2013 年 12 月 31 日。

2013 年度 B 公司等被收购方实现净利润 15,333,034.21 元, 低于承诺业绩 (2,500 万元) 的差额为 9,666,965.79 元。

2014 年 6 月 26 日, A 公司与 B 公司原股东签订 B 公司等 3 家公司的上述股权转让之补充协议, 协议中约定 B 公司原股东同意由于部分源代码缺失, 免除 A 公司股权转让款 1,200 万元; 同时由于 B 公司等 2013 年业绩不达标, 免除 A 公司股权转让款 9,666,965.79 元 ($= 25,000,000 - 15,333,034.21$)。

于 2014 年末, 经应收账款专项审计, 2014 年 B 公司等三家被收购公司的应收账款专项回款金额合计 20,938,681.82 元, 而根据协议条款测算的目标回款金额应为 37,858,386.67 元, 差异 16,919,704.85 元, B 公司原股东同意免除 A 公司股权转让款 16,919,704.85 元。股权转让协议中约定回款不达标, 从支付股权转让款中扣除, 但协议中未明确约定扣减的股权转让款 A 公司需支付给 B 公司, 用于作为 B 公司应收账款的回款。实际操作中, A 公司拟从募集资金账户中支付 B 公司等 16,919,704.85 元用于作为 B 公司的专项应收账款的回款, 该操作尚未执行。

解答：

本案例中，因源代码缺失导致减少收购款 1,200 万元和因 2013 年业绩未达标、专项回款未达标而根据对赌条款减少的收购款，是属于性质不同的两个问题。

1、因源代码缺失减少收购款

根据背景资料介绍，2013 年 12 月 31 日为购买日，2014 年因交接时的源代码缺失免除购买方股权转让价款 1,200 万元，我们认为：该事项是由于被购买方存在原先未被发现的瑕疵，经交易双方于 2014 年 6 月另行协商达成协议而对股权转让款的减免。该事项并非或有对价，而是根据新发现的被购买方瑕疵，依据购买日后达成的补充协议而对合并成本进行的调整，因此应当对 A 公司个别报表层面所确认的投资成本和合并报表层面所确认的商誉进行调整，同时减少应付股权转让款。该调整金额体现为 2014 年度的发生额（减少额），不追溯调整以前年度报表（因为相关事项被发现和双方对此达成补充协议都是在 2014 年内新发生的事项，不代表购买日或 2013 年末资产负债表日的存在状态）。这里需要说明的是：《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”中规定的“自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整”（见原书第 328 页）这一条并不适用于根据购买日后达成的补充协议对合并成本所作出的调整。

2、因 2013 年目标公司业绩未达标及应收账款回收未达标而减少收购款

此事项属于或有对价问题。根据《企业会计准则讲解（2010）》第 325 页对“或有对价”的说明，“合并各方在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。”

在购买日，购买方应根据购买日可获得的信息，对未来收到或有对价的可能性作出合理估计，并将或有对价于购买日的公允价值作为对合并成本的调整数。或有对价是否最终能够收到以及其金额大小，需要根据 2013 年经审计的目标公司报表数据、以及 2014 年专项应收款的回收情况来确定，因此应对目标公司 2013 年进行盈利预测，以及 2014 年度专项应收款的回收可能性进行预测，对未来收到或有对价的可能性作出合理、谨慎的估计。

如果在购买日判断很可能收到补偿且补偿金额能够可靠计量，可在购买日按其公允价值将其确认为一项应收款项，相应在购买方个别报表层面调整所确认的长期股权投资成本，在合并报表层面则调整在购买日所确认的商誉或负商誉。反之，如果在购买日无法判断是否可能获得对价或可能性不大，则在购买日无需处理，而在实际收到时计入当期损益。该或有对价在购买日到其约定结算期之间应按公允价值计量，其变动额计入当期损益。

因此本案例中因 2013 年业绩未达标而免除的收购款 9,666,965.79 元，以及因专项回款

未达标而免除的收购款 16,919,704.85 元，如果在购买日均尚无法合理估计，则在 2013 年 12 月 31 日无需处理，在 2014 年度确认后，将少支付的收购款项计入当期损益（营业外收入）。

如果在购买日对于 2013 年业绩能够进行可靠估计（因购买日为 2013 年 12 月 31 日，此时对 2013 年业绩是否能够达标有可能进行比较可靠的估计），则应将 9,666,965.79 元直接减少购买日个别报表的长期股权投资，并调整合并报表层面的商誉或负商誉。

对于上述涉及或有对价的事项，均作为 2014 年度发生额处理，对无需支付的或有对价确认为 2014 年度的营业外收入（除了前段所述的根据 2013 年度业绩直接调整合并成本的情况以外）。同时应将被收购方业绩未达标的事实作为减值迹象，在期末对商誉或其他非流动资产进行减值测试时从严把握。

如果购买方将应少支付的收购款 16,919,704.85 元支付给被收购的目标公司，则应根据其款项的性质（股权投资或债权性质的往来）在双方各自的个别报表中另行进行账务处理，但不影响购买方合并报表的列报和披露。至于目标公司专项应收款坏账准备的计提应遵循其一贯的坏账准备计提相关政策，不影响前述收购事项的处理。

问题3-2-90(上市公司收购资产时向原股东支付超额利润奖励应作为或有对价还是职工薪酬的性质判断)

问题：

上市公司收购资产时承诺向原股东支付的超额利润奖励，应作为或有对价还是职工薪酬？

背景：

A 公司为上市公司，B 公司为目标公司，2014 年 9 月 A 公司及 B 公司的股东签署《发行股份及支付现金购买资产协议》，协议中 B 公司股东承诺 2014 年度、2015 年度、2016 年度 B 公司经审计的报表中扣除非经常性损益后归属于母公司股东的税后净利润分别不低于人民币 3,200 万元、4,160 万元、5,408 万元，如承诺期实际实现的净利润总和高于承诺期承诺利润的总和的（承诺期内标的公司因股权收购等资本性并购而通过合并报表方式形成的利润不计入上述的“净利润总和”），则超出部分的 30%作为奖励对价，由上市公司以现金方式，向截止 2016 年 12 月 31 日仍在目标公司留任的原股东（以下简称“被奖励方”）支付。

解答：

关于在此类交易中如何区分对留任的被收购方原股东的业绩奖励属于企业合并或有对价还是职工薪酬的问题，在证监会会计部发布的《2013 年上市公司年报会计监管报告》中有以下论述：

6. 合并成本与职工薪酬的区分

近年来，随着国家对个人创业的大力支持，社会上涌现了一批由自然人创建并担任核心

管理人员的优秀的民营企业,这些企业成为上市公司收购的热点。上市公司收购这些企业后,出于企业平稳过渡及持续发展的考虑,被收购企业的创始人大多继续在企业任职。实务中常见的一种安排是,被收购方的个人股东承诺未来的任职期限,并承诺在提前离职时承担相应的赔偿责任;另有一些交易中,上市公司与个人股东约定,在未来服务期限届满并达到既定业绩条件时,上市公司支付给个人约定的款项。**存在此类安排时,上市公司应考虑其支付给这些个人的款项,是针对其股东身份、为了取得其持有的被收购企业权益而支付的合并成本,还是针对其高管身份、为了获取这些个人在未来期间的服务而支付的职工薪酬。上市公司应结合相关安排的性质、安排的目的,确定支付的款项并据此进行相应的会计处理。**

实务中,由于对准则的理解和把握不到位、对相关交易安排的实质缺乏深入分析,部分上市公司未能合理区分企业合并成本及合并日后的职工薪酬,将应在未来期间确认为成本费用的职工薪酬性质的款项作为合并成本进行会计处理,从而在高估合并商誉的同时,低估了合并当期及未来期间的成本费用。

通常情况下,如果款项的支付以相关人员未来期间的任职为条件,那么相关款项很可能是职工薪酬而不是企业合并的合并成本。此外,以下因素也有助于企业在实务中判断相关款项的性质:相关款项支付是对在企业任职的原股东的特殊安排,还是同样适用于不在企业任职的原股东;如果不考虑相关款项支付安排,这些原股东身份的个人作为高管的薪酬与其他高管相比是否处于合理水平;决定具体支付金额的因素与企业估值的关系等。

如前面“背景”部分所述,上市公司 A 与其拟收购目标公司 B 及其股东签订的《发行股份及支付现金购买资产协议》中约定“如承诺期实际实现的净利润总和高于承诺期承诺利润的总和的,超出部分的 30%作为奖励对价,由上市公司以现金方式,向截止 2016 年 12 月 31 日仍在目标公司留任的原股东(以下简称‘被奖励方’)支付”。对上述超额奖励是否构成对标的公司收购的或有对价关键在于该超额奖励与股权收购是否构成一揽子交易,即支付超额奖励是否构成股权收购的必要条件之一。如不是,则不构成股权收购的或有对价;如是,则结合上述技术指引进一步分析是否构成企业合并的或有对价。

在本案例中,业绩奖励与股权收购协议是作为“一揽子交易安排”签订的,即支付超额奖励是股权收购的必要条件之一。但是,对于上述奖励安排,被奖励方获得奖励,除了被购买方实现业绩目标以外,还必须以未来期间内这些被奖励方在被收购公司持续任职为条件,因此不属于企业合并的或有对价,而应当属于职工薪酬,其会计处理具体应当适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬(2014 年修订)》第九条对“利润分享计划”的规定,具体如下:

利润分享计划同时满足下列条件的,企业应当确认相关的应付职工薪酬:

- (一) 企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务;
- (二) 因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计。属于下列三种情形之一的,视为义务金额能够可靠估计:

1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。

2. 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。

3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

据此，利润分享计划相关负债应当在被奖励方已经提供相关职务服务（在约定期限内持续任职）并满足业绩考核条件，且金额能够可靠估计时才能确认为负债，同时计入损益，而不应在计划推出时根据对未来情况的估计确认相关负债。

问题3-2-91（公司收购协议中规定的对价调整（奖励或补偿）方案对本次合并商誉确定的影响）

问题：

如下文背景资料介绍，A公司收购B公司时约定的对价调整方案是否会影响合并当年合并成本的确认？如果影响，其金额如何预估？能否在2016年该事项已经确定时调整2014年的合并成本和商誉？

背景：

A公司以2013年10月31日的审计评估结果为定价基础，受让B公司原股东持有的B公司40%的股份，享有的表决权比例为60%，故纳入合并范围。原最大股东出让40%股份后持股36.39%，其余均为自然人股东。合并日为2014年1月31日。收购协议约定对价是9,920万元。截止2014年12月31日合并对价已全部支付。收购协议对本次交易的**对价调整机制及利润补偿方案**做了规定：

以B公司2014-2016年经调整的审计税后净利润复合增长率不低于25%作为基准承诺利润，如果超过了基准承诺利润则将针对超出部分进行价格调整，比如复合增值率为25%至30%，则对价调整为现价格（9,920万元）的1.1倍，如此类推，协议对**对价奖励**共划分了四档；如果复合增值率在20%-25%，则原股东需要给予A公司一定的现金补偿，则对价将低于9,920万元。协议对**业绩未达到承诺的补偿**划分为两档。

解答：

根据背景资料的描述，本案例所涉及的**业绩补偿承诺和奖励**，主要涉及到两方面的会计问题：**（1）业绩奖励属于职工薪酬还是或有对价的判断；（2）或有对价（包括业绩补偿和属于或有对价的业绩奖励）的会计处理。**

关于（1），我们可主要参考证监会会计部《2013年上市公司年报会计监管报告》的以下表述：

6. 合并成本与职工薪酬的区分

近年来，随着国家对个人创业的大力支持，社会上涌现了一批由自然人创建并担任核心管理人员的优秀的民营企业，这些企业成为上市公司收购的热点。上市公司收购这些企业后，出于企业平稳过渡及持续发展的考虑，被收购企业的创始人大多继续在企业任职。实务中常见的一种安排是，被收购方的个人股东承诺未来的任职期限，并承诺在提前离职时承担相应

的赔偿责任；另有一些交易中，上市公司与个人股东约定，在未来服务期限届满并达到既定业绩条件时，上市公司支付给个人约定的款项。存在此类安排时，上市公司应考虑其支付给这些个人的款项，是针对其股东身份、为了取得其持有的被收购企业权益而支付的合并成本，还是针对其高管身份、为了获取这些个人在未来期间的服务而支付的职工薪酬。上市公司应结合相关安排的性质、安排的目的，确定支付的款项并据此进行相应的会计处理。

实务中，由于对准则的理解和把握不到位、对相关交易安排的实质缺乏深入分析，部分上市公司未能合理区分企业合并成本及合并日后的职工薪酬，将应在未来期间确认为成本费用的职工薪酬性质的款项作为合并成本进行会计处理，从而在高估合并商誉的同时，低估了合并当期及未来期间的成本费用。

通常情况下，如果款项的支付以相关人员未来期间的任职为条件，那么相关款项很可能是职工薪酬而不是企业合并的合并成本。此外，以下因素也有助于企业在实务中判断相关款项的性质：相关款项支付是对在企业任职的原股东的特殊安排，还是同样适用于不在企业任职的原股东；如果不考虑相关款项支付安排，这些原股东身份的个人作为高管的薪酬与其他高管相比是否处于合理水平；决定具体支付金额的因素与企业估值的关系等。

关于（2），我们可主要参考《企业会计准则讲解（2010）》P325～326 的相关表述处理：

4.或有对价的公允价值。某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》以及其他相关准则的规定，或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产。

购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分以下情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，按照企业会计准则有关规定处理，如果属于《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》中的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失应按该准则规定计入当期损益或计入资本公积（注：在 2014 年修订了《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》后，该处“计入资本公积”应改为“计入其他综合收益”；执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的企业只能计入当期损益）；如果不属于《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》中的金融工具，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》或其他相应的准则处理。

本案例中的业绩补偿基本可以认为属于与企业合并相关的或有对价安排；业绩奖励的性

质认定应结合上述（1）中的相关指引，判断属于或有对价还是职工薪酬安排。本案例中的或有对价安排主要与未来盈利水平与预测数之间的差异相关，属于购买日后新出现的状态和情况，因此对于或有对价的公允价值变动（包括因被购买方业绩低于承诺数而取得的补偿，或者因被购买方业绩高于承诺数而支付给原股东且被认定为或有对价性质的业绩奖励）均应计入后续期间的损益。业绩奖励如果被认定为职工薪酬性质，则按照《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》的相关规定进行会计处理。总之**此处所涉及的业绩补偿和业绩奖励无论如何定性，都不会导致在购买日之后对原确认的合并成本和商誉进行调整。**

后续如果被购买方的实际业绩低于承诺数的，则应取得的业绩补偿可计入当期损益（营业外收入），同时应注意被购买方的盈利能力低于预期这一事实对商誉减值测试的影响。在实际操作中，很多情况下需确认的商誉减值损失将大于可收到的业绩补偿。

企业合并中的业绩补偿条款通常理解为一项保护性条款，即交易双方在为标的资产估值和谈判确定交易价格时，通常都是以“盈利预测很可能实现”为前提的（否则就表明盈利预测是不合理的），业绩补偿只是在万一盈利承诺不能实现的情况下对购买方的补偿手段。因此基于该盈利预测作出的补偿承诺在投资日的公允价值通常应认定为零。

在实际操作中，很多并购案例的业绩补偿协议中都有3年后对业绩补偿（或业绩奖励总金额）根据3年内的累计业绩情况进行清算的条款。如果本案例中也包含这类条款，即在目前业绩承诺期仅过了第一年的情况下，双方根据第一年的业绩完成情况进行的收付均应看作是暂时性的。如果A公司在合并当年年末未能取得B公司当年的利润数据，据此确定与合并当年相关的（暂定）补偿金额的，可以将减少的对价暂计入“其他应付款”，到3年承诺期满后确定无需支付的或有对价转入营业外收入。至于未来2年的交易对价是否补偿不确定，因此本期可不予考虑，确定时再进行调整。

如果将业绩奖励定性为职工薪酬的，则应当在满足《企业会计准则第9号——职工薪酬（2014年修订）》第九条规定条件时确认为负债并计入当期管理费用。

问题3-2-92（关于企业分立的会计处理）

问题：

企业分立时所涉及各企业如何进行账务处理？

背景：

国内公司P公司持有A公司100%股权。由于业务整合需要，P公司对A公司进行分立，以A公司的优质资产出资（匹配相应的资产和负债）成立B公司，享有60%的股权，P公司能够控制B公司，A公司法人资格仍然存续。P公司对用于向B公司出资的资产和负债（包括存货、房屋建筑物、土地使用权、流动负债等）进行了评估。

解答：

目前，企业会计准则体系尚未对企业分立所涉及各相关企业的会计处理作出明确规定，

以下所述为实务中的一般处理方法。

1、存续分立的会计处理

存续分立是指将被分立企业的一个或多个没有法人资格的营业分支机构分离出去成立新的公司，将新公司的股份部分或全部分配给被分立公司的股东，且被分立公司依然存续经营。根据《国家工商行政管理总局关于做好公司合并分立登记支持企业兼并重组的意见》（工商企字[2011]226号）的规定，“因分立而存续或者新设的公司，其注册资本、实收资本数额由分立决议或者决定约定，但分立后公司注册资本之和、实收资本之和不得高于分立前公司的注册资本、实收资本”，因此存续企业需相应减少其注册资本和实收资本。

（1）存续企业的会计处理和税务处理

无论分立企业有没有增加新的投资者，被分立企业只需将进入分立企业的资产、负债以原账面价值为基础予以转销，并按转出的净资产账面价值冲减所有者权益，借记负债类科目，贷记资产类科目，差额借记权益类科目（按分立方案确定的存续企业减少实收资本的金额借记实收资本，其余差额依次冲减资本公积、盈余公积和未分配利润）。如满足《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）规定的特殊性重组税务处理的适用条件，并按照《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告[2010]4号）的有关规定办理了备案手续，则被分立企业无需就分立资产的公允价值和原计税基础之间的差额计入当期应纳税所得额；否则，被分立企业需就分立资产的公允价值和原计税基础之间的差额计入当期应纳税所得额，计算缴纳企业所得税。

（2）新设企业的会计处理和税务处理

对于分立中的新设企业，应根据该新设企业是否与被分立企业处于同一控制下，确定该新设企业取得被分立企业原有的部分资产、负债所构成的业务，是构成一项同一控制下的合并还是非同一控制下的合并，据此确定各项资产、负债的入账价值。如果新设企业取得的分立资产、负债不构成《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解所定义的“业务”的，则应按公允价值确定所取得的资产、负债的入账价值。

在本案例中，B公司从A公司中分立出来属于同一控制下的新设分立，其经济实质相当于B公司通过同一控制下合并取得了A公司部分业务对应的资产和负债（同一控制下的业务合并），故B公司对取得分立资产、负债的入账价值不能使用评估值，应为分立资产、负债在最终控制方合并报表层面的原账面价值。

新设企业取得分立资产、负债的计税基础确定，因是否采用特殊性税务处理方法而不同，具体情况如下：

①在存续分立情形下，且不采用特殊性税务处理方法时，当对新设企业而言构成非同一控制下企业合并时，分立企业接受资产的入账价值与税法允许税前扣除的计税基础一致，均是购买日公允价值（通常采用“购买对价分摊”评估方法确定）。当对新设企业而言构成同

一控制下企业合并时，分立企业接受资产的入账价值为分立资产在最终控制方合并报表层面的原账面价值，则会计上的账面价值与按照税法规定确定的计税基础存在差异。

②在存续分立情形下，且采用特殊性税务处理方法时，当对新设企业而言构成非同一控制下企业合并时，分立企业接受资产的入账价值为评估价值，而税法允许扣除的只能是原计税基础金额（如果不考虑资产减值准备等暂时性差异因素的影响，则计税基础基本相当于原账面价值），二者存在暂时性差异。当对新设企业而言构成同一控制下企业合并时，分立企业接受资产的入账价值为分立资产在最终控制方合并报表层面的原账面价值，由于税收上也只允许按原计税基础在税前扣除，会计与税法规定基本一致。

上面所述的新设企业层面入账价值和计税基础的确定原则，可总结如下表所述：

会计处理模式	税务处理模式	入账价值	计税基础	是否存在暂时性差异
同一控制下合并	一般	原账面价值	公允价值	是
	特殊		原计税基础	否*
非同一控制下合并	一般	公允价值	公允价值	否
	特殊		原计税基础	是
非企业合并（取得的分立净资产不构成业务）	一般		公允价值	否
	特殊		原计税基础	是

* 此处不考虑资产、负债的原账面价值和原计税基础之间在此次分立之前在原企业已存在的暂时性差异。下同。

对分立中的新设企业而言，如果其取得分立资产、负债的入账价值与其计税基础不一致，则是否确认就该等暂时性差异确认递延所得税资产或负债，可按以下方法考虑：

①如果取得分立资产、负债对新设企业而言构成非同一控制下的企业合并，则应当就该等暂时性差异确认递延所得税负债或递延所得税资产，相应调整所确认的商誉或负商誉。

②如果取得分立资产、负债对新设企业而言构成同一控制下的企业合并，则应当参照“[问题 2-3-25](#)（同一控制下合并中所得税的确认）”所述原则处理，可以选择确认或不确认由此形成的递延所得税资产或负债。如果确认递延所得税资产或负债，则递延所得税的确认金额作为对同一控制下合并中形成的资本公积的调整数。

在构成同一控制下合并的情况下，如果选择确认由此形成的递延所得税资产或递延所得税负债的，则当资产的入账价值大于计税基础时，形成递延所得税负债，即借记“资本公积”科目（如新设企业的资本公积不足冲减，则不足冲减的差额冲减未分配利润），贷记“递延所得税负债”科目；当资产的入账价值小于计税基础时，形成递延所得税资产，即借记“递延所得税资产”科目，贷记“资本公积”科目。在资产耗用或处置时递延所得税资产或递延所得税负债转销，转销递延所得税资产和递延所得税负债的影响均计入转回当期的“所得税费用——递延所得税费用”。

③如果分立资产不构成《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所定义的“业务”，例如一块尚未动工开发的土地，则即使取得分立资产的入账价值和计税基础之间存在差异，也因为《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条和第十三条规定的“初始确认豁免”原则，不能确认递延所得税资产或递延所得税负债。

2、新设分立下会计处理

新设分立是指将被分立企业分立组成两个或两个以上的新公司（即分立企业），被分立企业不需要经过法定的清算程序即可宣告解散。

企业经批准采取新设分立方式时，应当对原企业各类资产进行全面清查登记，对各类资产及债权债务进行全面核对查实，编制分立日的资产负债表及财产清册。分立后的两个或两个以上的分立企业，其会计处理和税务处理均可参照前述存续分立中新设企业的相应处理方式。

问题3-2-93（公司分立事项对财务报表披露的影响）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司分立完成日如何判断？分立完成当年年度财务报表的比较数据应如何列示？

背景：

A 公司于 2018 年 10 月 9 日经股东会决议开始进行公司分立。A 公司本次分立采取存续分立的方式，原公司继续存续，原公司部分业务拆分至新公司 B。A 公司于 2018 年 11 月 5 日发布分立公告，2018 年 12 月 20 日提交工商分立申请，至 2018 年 12 月 31 日已经完成实质的分立工作（包含分拆的资产、负债清点和移交等、新旧公司账簿分拆）。A 公司该分立事项于 2019 年 1 月 2 日获得工商批准。该分立构成一般性税务重组，相关分立报表由 A 公司聘请会计师事务所以 2018 年 12 月 31 日为基准日进行审计。

解答：

对于企业分立中分立企业的会计处理，我国企业会计准则尚未有明确规定，实务中存在不同理解。在国际财务报告准则下，不属于同一控制下的企业分拆、分立和分割，适用《国际财务报告解释公告第 17 号——向所有者分配非现金资产》。在美国公认会计原则下，《ASC 505-60-分立和反向分立》对被分立净资产构成业务时的企业分立明确进行了规定，《ASC 845-非货币性交易》、《ASC 360-不动产、厂场和设备》则对被分立净资产不构成业务时的企业分立进行了明确。“[问题 3-2-92](#)（关于企业分立的会计处理）”也涉及企业分立中涉及各方的会计处理问题。

对于企业分立中被分立企业，或者接收被分立标的资产一方的会计处理，根据标的资产（即分出资产）是否构成“业务”，可能适用企业合并或资产收购的会计处理规定。当构成业务时，需要区分获得分立标的资产属于同一控制企业合并还是非同一控制企业合并相应进

行处理，属于同一控制企业合并的，所获得资产、负债按原账面价值进行初始计量。属于非同一控制企业合并的，所获得资产、负债按分立日公允价值进行初始计量。当所获得分立标的资产不构成业务时，作为资产收购处理，所获得资产、负债按分立日公允价值进行初始计量。

由于分立中的分出企业一般为新设立，故无论是其个别财务报表层面，还是合并财务报表层面，也不论其接收的分出资产、负债是否构成“业务”，其报表均从分立完成日开始编制，均不能追溯反映被分立标的资产以前年度的经营损益。

根据具体交易情况，综合国际准则、美国准则相关规定，对于企业派生分立中分立方（存续企业）的会计处理，实际是视同向股东的非货币性资产分配，按分出资产、负债的账面价值减记相关的资产、负债，按分立方案规定的存续企业减资金额借记实收资本（或股本），差额调整“资本公积——资本溢价或股本溢价”（“资本公积——资本溢价或股本溢价”不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润）。对其分立前各时点或期间的报表不进行调整，即被分出业务在分立日之前对应的资产、负债和损益仍体现在存续企业的财务报表中。

对于本案例中的分立完成日确定问题，如果实质性的分立工作已在 2018 年底前完成，2019 年内只是办理相关的工商登记手续，则可将 2018 年 12 月 31 日视作分立完成日。相应地，分立中新设公司只有 2018 年末的资产负债表（无年初数），无 2018 年度的利润表和现金流量表；存续公司的 2018 年末资产负债表不再包含分出资产和负债，但年初资产负债表中仍包含分出业务相关的资产和负债，分出业务对应的 2018 年度损益和现金流量仍纳入存续企业 2018 年度的利润表和现金流量表。

问题3-2-94（重要性原则在确定合并报表的合并范围时的应用）

问题：

对合并集团整体的财务状况、经营成果和现金流量影响很小的子公司，是否可以不纳入合并财务报表的合并范围？如果回答为“是”，则企业是否可以在财务报表附注的“重要会计政策和会计估计”部分中直接表述“不重大的子公司不纳入合并范围”？

背景：

在原会计制度下，财政部曾于 1996 年发布过《关于合并会计报表合并范围请示的复函》（财会二字[1996]2 号），规定“当子公司资产总额、销售收入及当期净利润额按照下列资产标准、销售收入标准和利润标准计算公式计算得出的比率均在 10%以下时，根据重要性原则，该子公司可以不纳入合并范围”。

在新企业会计准则实施后，财会二字[1996]2 号文已经不再执行。《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第七条规定“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定”；第二十一条规定“母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的单独主体）纳入合并财务报表的合并范围”，仅对母公司属于投资性主体的情形提供了部分豁免。

新会计准则中并未明确规定对于不重大的子公司可以不纳入合并范围。

某公司持有多个子公司的多数表决权，符合“控制”的判断标准。但这些子公司无论单独看还是汇总起来看都是不重大的（即，这些子公司规模都很小，且无重大的业务活动）。该公司以往在原制度下都是依据财会二字[1996]2号文的上述规定，不把这些不重大的子公司纳入合并范围。在转为执行新《企业会计准则》后，该企业出于成本效益原则的考虑，希望继续沿续这一做法，并在财务报表附注的“重要会计政策和会计估计”部分中直接表述“不重大的子公司不纳入合并范围”或者“本公司将所有重大子公司纳入合并财务报表的合并范围”。

解答：

解决这一问题（以及其他类似的涉及重要性原则在实务中应用的问题），需要用到一个重要的基本理念：**重要性原则本身并不是一项会计政策，但在运用所有会计政策时都需要考虑重要性原则。因此：**

1、该公司财务报表附注的“重要会计政策和会计估计”部分中的表述，必须严格符合新企业会计准则的规定，即：如果该公司不是投资性主体，则应当表述为“本公司将所控制的所有子公司均纳入合并财务报表的合并范围”。

2、在实际运用各项具体会计政策时，可以考虑重要性原则的影响。基于重要性原则和成本效益原则，可以将对合并集团整体财务状况、经营成果和现金流量不具有重大影响的子公司不纳入合并范围。如果实务中存在并未完全遵循《企业会计准则》的某项规定的情形，但该事项对被审计的财务报表整体不构成重大影响的，则该事项不会导致注册会计师认为被审计的财务报表未在所有重大方面均符合《企业会计准则》的规定。

在实务中，应注意以下问题：

（1）如果涉及多个不重大子公司，则只有当这些子公司无论单独看还是汇总起来看都不重大时，才能基于重要性原则，将这些子公司不纳入合并范围。

一般情况下，只有当母公司存在大量的子公司，将这些子公司全部纳入合并报表范围明显不可行及不符合成本效益原则时，才能考虑是否可以基于重要性原则而接受将其中部分非重大子公司不纳入合并范围的做法。

对于国有企业集团年度财务决算报表编制及其相关审计业务，因为其子公司的名单以及合并范围、合并层级等均已事先向国资委报备，因此在编制合并财务报表时，通常不应改变已报备的合并范围。

（2）在新企业会计准则下，在运用重要性原则时，不再有专门的规范性文件直接规定定量的重要性判断标准，因此重要性尺度的把握更多地取决于企业和注册会计师的专业判断。当考虑某一子公司或多个子公司对合并集团整体影响程度的重要性时，既需要考虑定量因素（例如该等子公司的总资产、净资产、收入和利润规模与合并集团的相应财务指标之比），也需要考虑定性的因素，例如该子公司是否从事高风险业务等。例如，鉴于近年来我国企业

在境外投资设立的公司和离岸公司风险事件频发的实际情况，境外子公司对集团整体财务状况、经营成果和现金流量的影响程度不能仅仅根据这些境外子公司自身报表所列报的金额规模来确定。如果境外子公司从事高风险的投融资业务，则即使其自身规模很小，也建议将其纳入合并范围，以充分揭示相关业务的风险。

对于“非重大子公司”的定量判断标准，应在基于相关会计、审计规范确定的集团合并财务报表整体重要性水平和可容忍误差水平的基础上从严把握。一般可掌握为：所有不纳入合并范围的子公司，其资产总额、营业收入总额和净利润合计数，均不得超过合并财务报表的相应财务指标的 5~10%。

(3) 对于基于重要性原则不纳入合并范围的不重大子公司，应在合并财务报表的附注中披露这些子公司的基本情况，以及这些子公司对集团整体财务状况、经营成果和现金流量的影响程度的定量信息。

(4) 对于基于重要性原则不纳入合并范围的不重大子公司，即使对其不单独出具审计报告，注册会计师也需要视其影响的重大程度和风险程度等因素，对其实施报表审阅(表审)、分析程序等适当的审计程序，以满足审计准则对于获取充分、适当的审计证据的要求。

结论基础：

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十一条规定“母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的单独主体）纳入合并财务报表的合并范围”，同时，《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第三十九条要求“遵循企业会计准则的声明”是财务报表附注的必备内容。

《企业会计准则——基本准则》第二章“会计信息质量要求”（第十二条至第十九条）中规定了八项会计信息的基本质量要求，依次为：可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。《企业会计准则讲解（2010）》第一章第三节指出：

“可靠性、相关性、可理解性和可比性是会计信息的首要质量要求，是企业财务报告中所提供会计信息应具备的基本质量特征；实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性是会计信息的次级质量要求，是对可靠性、相关性、可理解性和可比性等首要质量要求的补充和完善”。从中可以看出：重要性原则与可靠性、相关性、可理解性和可比性并不处于同一层次，重要性原则是对其他会计信息质量基本要求的修订和补充。

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及其应用指南对“会计政策”的定义是“企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。企业采用的会计计量基础也属于会计政策”。

财务报表附注的“重要会计政策和会计估计”部分中对会计政策的文字表述应当完全符合企业会计准则的规定，如果对会计政策的表述与企业会计准则的规定不一致，则不能认为该会计政策符合企业会计准则的规定。尽管在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》的“引言”部分的第 7(a)段明确指出“如果运用 IFRS 中

所规定的某项会计政策所造成的影响是不重大的，则无需运用该项会计政策”（这一表述在中国新企业会计准则体系下也有参考价值），但还是必须严格区分“会计政策的文字表述”和“会计政策的实务应用”两者的界限。

对于影响的重要性程度应在每个资产负债表日均进行测试，测试时既要关注该事项对本报告期的影响，也要关注其累积影响。同时，对重要性的考量既要关注定量指标，也要关注定性的因素，尤其是在考虑或有事项和关联方交易的重要性时对定性因素更应予以关注。

对其他类似实务问题的考虑：

本问答中表述的基本理念——“重要性原则本身并不是一项会计政策，但在运用所有会计政策时都需要考虑重要性原则”，以及确立的基本原则——“会计政策的文字表述必须严格符合准则规定，但在实务中运用会计政策时可以考虑重要性原则”，不仅仅适用于是否将不重大子公司纳入合并范围的问题，而是普遍适用于重要性原则的实务运用的一般性指导原则。

在 IFRS 体系下，会计准则所表述的都是会计政策，因此在会计准则的文字表述中，是不考虑重要性原则的影响的。受其影响，中国新企业会计准则体系中的准则正文也都是单纯的会计政策表述，其中并不含对重要性原则考虑的内容，一个典型的例子是《企业会计准则第 4 号——固定资产》对固定资产定义和确认条件的规定中不再提及“单位价值较高”，另一个比较典型的例子就是本问答所举的不再直接提及“不重要子公司可不纳入合并财务报表的合并范围”。但是，这并不意味着在运用这些会计政策时不能考虑重要性原则的影响。企业和注册会计师应当时刻谨记：在运用所有会计政策时都需要考虑重要性原则。

权威指引（此处为 IFRS 体系下的规定，在中国新企业会计准则体系下也可参照）：

Paragraph 16 of IAS 1:

"An entity whose financial statements comply with IFRSs shall make an explicit and unreserved statement of such compliance in the notes. Financial statements shall not be described as complying with IFRSs unless they comply with all the requirements of IFRSs."

（中文翻译：16 根据国际财务报告准则编制财务报表的主体应在附注中明确、无保留地披露这一事实。只有当财务报表遵循了国际财务报告准则的全部要求时，主体才可将该财务报表表述为遵循了国际财务报告准则。）

Paragraph 7 of the Introduction to IAS 8:

"The Standard defines material omissions or misstatements. It stipulates that:

(a) the accounting policies in International Financial Reporting Standards (IFRSs) need not be applied when the effect of applying them is immaterial. This complements the statement in IAS 1 that disclosures required by IFRSs need not be made if the information is immaterial.

(b) financial statements do not comply with IFRSs if they contain material errors.

(c) material prior period errors are to be corrected retrospectively in the first set of financial statements authorised for issue after their discovery."

(中文翻译：IN7 本准则定义了重要遗漏或错误表述。它规定：

(1) 当采用国际财务报告准则中的会计政策的影响不重要时，不需要采用这些会计政策。这补充了《国际会计准则第 1 号》中如果信息不重要则不需要按照国际财务报告准则的要求进行披露的规定。

(2) 如果财务报表中包含了重要差错，则该财务报表没有遵循国际财务报告准则。

(3) 重要前期差错应在其被发现后授权发布的第一套财务报表中予以追溯更正。)

Paragraph 41 of IAS 8:

"Errors can arise in respect of the recognition, measurement, presentation or disclosure of elements of financial statements. Financial statements do not comply with IFRSs if they contain either material errors or immaterial errors made intentionally to achieve a particular presentation of an entity's financial position, financial performance or cash flows. Potential current period errors discovered in that period are corrected before the financial statements are authorised for issue. However, material errors are sometimes not discovered until a subsequent period, and these prior period errors are corrected in the comparative information presented in the financial statements for that subsequent period (see paragraphs 42-47)."

(中文翻译：41 差错产生于财务报表要素的确认、计量、列报或披露。如果财务报表包含重要差错，或者虽然差错不重要但是故意造成的，意在形成对主体财务状况、财务业绩或现金流量的特定列报，则财务报表没有遵循国际财务报告准则。在当期发现的潜在的当期差错在财务报表授权发布之前予以更正。然而，有时重大差错直到下一期间才被发现，这些前期差错应在下一期间财务报表列报的比较信息中予以更正（参见第 42 段至第 47 段）。)

问题3-2-95（已经进入清算程序的子公司是否纳入合并范围）

问题：

已经进入清算程序的子公司是否纳入合并范围？

背景：

A公司下属控股子公司B常年亏损，净资产已为负数，2011年12月，A公司决定对B终止经营并进行清算。A公司2010年年初以前即对长期投资计提了全额减值准备，其2010年末长期投资报表余额为零。

由于B已经开始清算（2011年12月10日股东会决定成立清算组，决定公司终止经营，进行清算），因此2011年度未纳入合并范围。

解答：

对于已经进入清算程序的子公司是否需纳入合并报表范围的判断标准，也是根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定，以对被投资单位是否具有控制权作为是否纳入合并范围的判断标准。根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第七条规定：“控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额”。

对于处于清算期间的子公司是否纳入母公司合并范围的问题，一般按以下原则掌握：

1、已依据《企业破产法》相关规定进入破产程序的子公司，由于已被法院指定的破产管理人接管，原母公司不再主导其相关活动的权力；且此类子公司一般资不抵债，破产程序的主要目标是保证各类债权人公平受偿，清算完成后通常并没有剩余财产可供分配给股东，即清算结果不会影响其股东的经济利益，股东已不能再从中获取可变回报，所以进入破产程序的子公司不应纳入其原母公司的合并范围。

2、对于股东自行组织清算（非破产清算）的子公司，根据《公司法》第一百八十三条的规定，有限责任公司的清算组由股东组成，股份有限公司的清算组由董事或者股东大会确定的人员组成，即其母公司仍可决定清算组成员任免事项和决定清算过程中的重大事项，即具备主导被清算子公司于清算期间的相关活动的权力；同时清算的结果（清算结束后的剩余财产分配）将直接影响母公司可从中获取的经济利益，且母公司可以通过主导被清算子公司的相关活动影响其清算结果，相应影响可从中获得的回报金额。所以母公司对于处于此类清算期间的子公司仍然具有控制权，应继续将其纳入合并范围。在合并报表层面，此类子公司其实就是一堆待处置的资产和待清偿的负债。

需要说明的是：尽管《公司法》规定公司在清算期间不得开展与清算无关的经营活动，但这是法律法规对资产使用的限制（这种限制与法律法规对任何企业经营活动的监管和限制没有本质区别，只是因为此处限制较多，其状况显得较为“极端”），并不表明母公司不具有在法律法规的框架内决定被清算子公司的重大事项的权力，也不表明母公司因此在子公司的剩余净资产中不再承担相关的风险和报酬。所以这一条对正常清算期间的子公司是否纳入合并范围的判断不产生影响。另外，《企业会计第33号——合并财务报表》在2014年修订前的讲解中有“已被清理整顿的子公司不再纳入合并范围”的提法，但现行的《企业破产法》下并无“清理整顿”一说，只有重整程序，而且重整程序与原先的清理整顿存在本质区别，因此这一条在新破产法实施后事实上不再适用。《〈企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）〉应用指南》对这一提法也进行了修改，将其修改为：“当表决权不是实质性权利时，即使投资方持有被投资方多数表决权，也不拥有对被投资方的权力。例如，被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方虽然持有多数表决权，但不可能主导被投资方的相关活动。被投资方自行清算的除外。”（见《〈企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）〉应用指南》单行本第35～36页）。

在本案例中，该子公司并未进入破产清算程序，所以正常清算期间仍应纳入合并范围。但需要关注：根据《公司法》第一百八十七条规定：“清算组在清理公司财产、编制资产负债表和财产清单后，发现公司财产不足清偿债务的，应当依法向人民法院申请宣告破产。公司经人民法院裁定宣告破产后，清算组应当将清算事务移交给人民法院。”因此需关注该子公司是否应当依法进入破产程序。一旦进入破产程序，该子公司即不应纳入合并范围。

如果确实因为要进入破产程序等原因，年末不应继续纳入合并范围的，则长期股权投资应当减记至零为止，长期股权投资不应出现贷方余额。如果对该子公司承担了借款担保等超出有限责任范围的额外责任的，则母公司应根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（针对财务担保合同）、《企业会计准则第13号——或有事项》等有关规定，按很可能承担的额外责任的金额确认预计负债，也不应导致所确认的长期股权投资出现负数余额。

由于该子公司长期处于资不抵债状态，以往年度合并报表时应当已经将其超额亏损纳入，并相应冲减合并留存收益。本期内应将其年初至处置日期间的利润表纳入合并范围，相应已冲减合并留存收益的超额亏损转回。年末不再纳入合并范围时，应把历史上该子公司冲减合并留存收益的累计超额亏损转回，作为处置收益计入合并投资收益。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-9 控制的判断”：

四、处于清算阶段的子公司

在主动清算的情况下，母公司对进入清算阶段的子公司能够继续实施控制，仍应将其纳入合并财务报表范围。在破产清算的情况下，进入清算阶段子公司相关活动的决策权移交给破产管理人（非原母公司及其控制的主体）时，原母公司对其已丧失控制权，不应再将其纳入合并财务报表范围。

问题3-2-96（股东拥有被投资公司半数以下股权，但在董事会中占多数席位时，是否可控制该被投资公司的判断）

问题：

股东拥有被投资公司半数以下股权，但在董事会中占多数席位时，如何判断其对该被投资公司是否具有控制权？

背景：

A公司与自然人B、C公司、D公司共同出资成立E公司，其中A公司占49%股份，其余三个股东的持股比例分别为20%、16%、15%。E公司章程规定股东会普通决议需由半数以上表决权股东通过，特殊决议需由三分之二以上表决权股东决议通过，股东会以特别决议的形式任命或撤换公司董事。E公司董事会由5名董事组成，其中持有20%、16%股份股东各有权提名一名董事，即三名董事为A公司提名，董事会决议需五分之三（含）以上董事成员同意。

假设本案例中，对E公司的控制权完全取决于表决权，无其他需考虑的特殊因素。

解答：

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第七条规定：“控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额”。第九条规定：“投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动，而不论其是否实际行使该权利，视为投资方拥有对被投资方的权力”。

《〈企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）〉应用指南》的“识别被投资方的相关活动及其决策机制”一段中指出：

投资方是否拥有权力，不仅取决于被投资方的相关活动，还取决于对相关活动进行决策的方式，例如，对被投资方的经营、融资等活动作出决策（包括编制预算）的方式，任命被投资方的关键管理人员、给付薪酬及终止劳动合同关系的决策方式等。

相关活动一般由公司章程、协议中约定的权力机构（例如股东会、董事会）来决策，特殊情况下，相关活动也可能根据合同协议约定等由其他主体决策，如专门设置的管理委员会等。有限合伙企业的相关活动可能由合伙人大会决策，也可能由普通合伙人或者投资管理公司等决策。

根据上述规定和指引，在表决权是判断控制权的决定性因素的情况下（如本案例），应当通过分析被投资方相关活动的决策机制，确定投资方能否主导被投资方相关活动的政策制定和表决过程，以确定投资方是否拥有对被投资方的权力，进而判断投资方对被投资方是否具有控制权。

同时，参照《企业会计准则讲解（2010）》第三十四章第一节（原书第556页）：

“2. 母公司拥有其半数以下的表决权的被投资单位纳入合并财务报表的合并范围的条件

在母公司拥有被控制单位半数以下表决权的情况下，如果母公司通过其他方式对被投资单位的财务和经营政策能够实施控制时，这些被投资单位也应作为子公司纳入其合并范围。

……（4）在被投资单位董事会或类似机构占多数表决权。这种情况是指母公司能够控制董事会或类似机构的会议，从而主导公司董事会的经营决策，使该公司的生产经营活动在母公司的控制下进行，使被投资单位成为事实上的子公司。因此，也应当将其纳入母公司的合并财务报表的合并范围。这里的‘多数’是指超过半数以上（不包括半数）。**在这种情况下，董事会或类似机构也必须是能够控制被投资单位，否则，该条件不适用。**”这一段中的加粗内容表明：对“被投资单位的董事会或类似权力机构”的控制，应理解为对被投资单位中对相关活动具有最终决定权的权力机构（一般为公司的最高权力机构）的控制。

根据《公司法》的规定，有限责任公司的股东会和股份有限公司的股东大会是公司的最高权力机构，有权最终决定公司的一切重大问题，董事会对股东会或股东大会负责，其权限

系由股东会或股东大会授予。从“背景”部分所列信息看，虽然在董事会席位中占3/5，在董事会表决规则为“董事会决议需五分之三（含）以上董事成员同意”的情况下，A公司可以控制E公司的董事会，但是完全可能出现董事会通过的涉及相关活动的决议被股东会否决的情况。因此，假设E公司的股东会、董事会议事规则除了背景中已提供的信息以外，没有其他特殊约定，均按照公司法的一般规定办理，也没有表决权委托、一致行动协议等安排，则A公司不具有单方面主导E公司的相关活动的权力，不能将其纳入合并范围，只能作为具有重大影响的联营企业，采用权益法核算。

问题3-2-97（城镇集体企业纳入合并范围的问题）

问题：

城镇集体企业是否应该纳入其主办企业的合并范围？

解答：

本问题需要分析城镇集体企业是否属于“厂办大集体”。目前关于厂办大集体的政策文件主要包括：《国务院办公厅关于在全国范围内开展厂办大集体改革工作的指导意见》（国办发[2011]18号）、《国务院国有资产监督管理委员会办公厅关于调查中央企业厂办大集体有关情况的通知》（国资厅分配[2011]339号）、《关于中央企业厂办大集体改革中央财政专项补助资金管理问题的通知》（财企[2011]231号）等。

如果属于“厂办大集体”（上世纪七八十年代，一些国有企业资助兴办的向主办企业提供配套产品或劳务服务、主要用于安置职工家属和回城知青等的企业，名义上注册为城镇集体企业），当初的举办资金主要来自国有企业而不是职工个人出资，其业务范围主要系向主办企业提供配套产品或劳务服务，占用较多的主办企业固定资产，经营盈亏均由主办企业享有或承担，主要管理人员系主办国有企业委派，经营活动纳入主办国有企业统一协调管理的，则可以认为主办国有企业能够主导厂办大集体企业的相关活动并据此享有可变回报（包括但不限于内部交易价差收益、协同效应等），且有能力运用对该厂办大集体的权力影响其回报金额，故国有企业对厂办大集体具有控制权，应当纳入合并汇总范围。

目前全国范围的厂办大集体改革已经开始，相关的改制政策按上述所列各文件执行。但是，基于控制判断的“实质性”标准，并不是只有在厂办大集体完成改制后才能纳入汇总合并范围。

对于不属于“厂办大集体”的其他城镇集体企业，应当按照控制权判断的标准（拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额）确定是否对其具有控制权，对于具有控制权的集体企业仍应纳入合并范围。以往少数上市公司也有合并范围内的子公司为集体企业的例子，如数年前的海立股份（600619.SH）下属的子公司金旋房产就是集体企业，直到2007年才完成公司制改制，但此前一直作为全资子公司纳入海立股份的合并范围。

问题3-2-98（有限合伙形式的私募基金的主要投资人能否将私募基金纳入合并范围）

问题：

根据下文“背景”资料所述，资本公司对A、B公司的投资如何核算？如果按长期股权投资，是成本法还是权益法？能否纳入合并范围？或者作为以公允价值计量的金融资产？

背景：

资本公司是一家境内设立的投资控股公司，基金公司是资本公司100%出资成立的基金管理公司，A、B是两个有限合伙企业形式的私募投资基金。基金管理公司分别占A、B合伙企业的1%的出资份额，是普通合伙人（GP），执行企业的合伙事务，如：以合伙企业名义对外签订合同、寻找投资项目、合伙企业日常运营工作等；资本公司分别占A、B合伙企业25%出资份额，与其他39名出资人均均为有限合伙人（LP），不执行合伙事务，对外不代带合伙企业，主要权利包括：对经营管理提出建议、决定新合伙人入伙和退伙、参与选择会计师、获取财务报告、查阅账目、督促执行合伙事务的合伙人行使权利等。

解答：

在本案例中，资本公司和基金公司对照《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》中对“控制”的定义和判断标准，确定对其是否具有控制权以及是否应当将其纳入合并范围。其中应重点关注的要素是“权力与回报之间的联系”，即资本公司和基金公司是否为其其他合伙人的代理人，还是其自身即为首要责任人。由于合伙企业的组织结构与公司制企业相比具有更大的灵活性，因此在判断是否具有控制、共同控制或者重大影响时，应当更加看重合伙协议中的表决权和收益分配条款的作用，权益比例和权益份额在其中所起的影响相对较小。

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》及其应用指南，在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。其中，存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人；除此之外，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。

本案例所列的架构是有限合伙形式的私募基金经常采用的架构。对此情况下GP（权益份额1%）能否控制该私募基金的问题，一般认为：如果GP（普通合伙人）并不对LP（有限合伙人）承诺保障投资本金安全和固定收益，且GP在该有限合伙形式的基金中所占的权益份额比例较低，并且GP的薪酬确定方式符合市场通行的标准，仅包括在公平交易基础上有关类似服务和技能水平商定的安排中常见的条款、条件或金额，则此时GP的性质更接近于利用自身掌握的专业知识、技能和资源，受托为他人理财的职业经理人，这种情况下GP虽然有权对外代表合伙企业，执行合伙事务，但对合伙企业不具有控制权，该合伙企业不应纳入GP的合并报表范围。

就本案例中的资本公司而言，在A、B两个私募基金中占25%的出资份额（如果计入GP的出资份额，则为26%），并且控制作为GP的基金公司，如上所述，资本公司应基于其自身的立场，运用《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》中的上述指引，判断通过其自身在A、B中作为有限合伙人所持有的权益份额、其所控制的基金公司作为GP所持有的权益份额、基金公司的决策权三者相结合，能否对该有限合伙形式的基金实施控制，这一过程涉及高度复杂和主观的职业判断。根据我们的经验，我们认为资本公司对该有限合伙组织形式的基金享有控制权是可能的。

另外，此时还应注意：无论资本公司对A、B基金是应纳入其合并报表还是应采用权益法核算，都应特别注意根据合伙协议的约定恰当地确定归属于其的权益份额（很可能不能简单地按照基金的期末净资产乘以权益比例）。

问题3-2-99（作为唯一LP对有限合伙企业控制权的判断）

问题：

如果合伙企业只有两个合伙人，其中普通合伙人（GP）只有名义出资，则有限合伙人（LP）对该合伙企业是否具有控制权？

背景：

A有限合伙企业由B公司（系上市公司）与C公司共同出资设立（其中B公司为有限合伙人，出资比例为99.8%；C公司为普通合伙人，执行合伙企业事务，出资比例为0.2%），主要从事投资性业务，投资于具有发展潜力的先进制造行业、互联网行业、新材料行业、新能源行业等行业，通过帮助这些公司项目登陆主板、创业板然后转让股权或者直接由B公司收购等方式获利。

A企业的合伙协议规定企业最高权力机构为合伙人大会，各项决策按照实缴出资比例行使表决权，其中对于修改或者补充合伙协议、改变合伙企业的经营范围、合伙人向合伙人以外的人转让其在合伙企业中的全部或者部分财产份额、新合伙人入伙及合伙人以合伙协议约定以外的事由要求退伙等特殊事项须经全体合伙人一致同意。

另外，合伙协议约定合伙人有下列情形之一的，经其他合伙人一致同意，可以决议将其除名：

- （一）未履行或未完全履行出资义务；
- （二）因故意或者重大过失给合伙企业造成重大损失；
- （三）发生合伙协议约定的事由。

A企业对外投资、决策由投资决策委员会进行决策。投资决策委员会由各合伙人指派（共3名委员，其中B公司指派1名），合伙企业所投资项目作出的投资决策、退出决策必须经出席投委会会议有投票权的全体委员通过方为有效（即，要求获得全体投委会委员的一致同意）。

合伙企业每年要按照合伙企业实缴出资总额的 2%向执行合伙人（也就是普通合伙人）支付管理费，对于合伙企业所实现的收益，合伙协议约定其中的 20%由执行合伙人独享，剩余 80%由各出资者按照出资比例享有。

解答：

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》中的规定，投资方控制被投资方的三要素为：

- 1、拥有对被投资方的权力；
- 2、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；
- 3、有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

本案例中的被投资方是有限合伙形式的私募基金，其最主要的相关活动是投资的进入和退出决策。根据合伙协议约定，对投资的进入和退出的决策由投资决策委员会作出，其表决规则为“经出席投委会会议有投票权的全体委员通过方为有效”，即 GP 和 LP 双方都有表决权。单从投资决策委员会的表决机制看，似乎 GP 和 LP（B 公司）都不能单独主导投资决策委员会的表决，从而控制该有限合伙企业。

但是，在分析此类合伙企业的治理结构时，应关注 GP 是属于“代理人”还是“主要责任人”。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第十八条规定：

“投资方在判断是否控制被投资方时，应当确定其自身是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权，在其他方拥有决策权的情况下，还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。”第十九条规定：“在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。

（一）存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。（二）除（一）以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。”

在本案例中，LP 不享有无条件罢免 GP 的权力，因此根据上述准则第十九条第（二）项的规定，应综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。从该有限合伙企业的权益结构看，总共只有一名 GP 和一名 LP，GP 出资 0.2%，LP 出资 99.8%，且 GP 从该有限合伙企业中可获得的经济利益主要为按合伙企业实缴出资额 2%收取的管理费，以及按投资利润收取的 20%业绩分成，剩余收益和风险全部归属于 LP，因此 LP 所享有的剩余收益和风险，无论从绝对金额（量级）还是可变性来衡量，都远远高于 GP；同时该 GP 的报酬水平（2%管理费+20%业绩分成）与市场上同类私募基金管理人的报酬水平基本一致。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》

中对于判断决策者是代理人还是主要负责人的上述指引，该 GP 是典型的代理人。相应地，因为该合伙企业总共只有 2 个合伙人，在其中一个已被确定为代理人的情况下，另一合伙人（B 公司作为 LP）自然成为主要责任人，而根据合并报表准则规定，在判断是否存在控制关系时，代理人所行使的决策权也应当被视为归属于主要责任人，纳入主要负责人的权力范围内。据此，我们认为 B 公司虽然在法律上属于 LP，但凭借其自身作为主要责任人直接行使的决策权和通过代理人（GP）行使的决策权，完全控制了该合伙企业的相关活动，且享有或承担其绝大部分剩余风险和回报。因此，B 公司实质控制该有限合伙企业，应将有限合伙企业纳入合并报表范围。

在 B 公司的合并报表层面，GP 对该合伙企业的出资应列报为负债而不是少数股东权益；GP 所获得的利益，包括管理费、业绩分成、根据权益份额所享受的利润分配等，均应计入损益（管理费用）而不是确认为少数股东权益和少数股东损益。

另外，目前很多上市公司为了给其并购活动提供融资，引入外部第三方资金设立并购基金。我们认为，上市公司（或其子公司，下同）参与并购基金，同时具有以下特征的，通常应认为上市公司对该并购基金具有控制权，应将该并购基金及该基金所控制的被投资企业纳入上市公司的合并报表范围：

1、上市公司是该基金的唯一劣后级 LP（或持有绝大部分劣后级 LP 份额），其他 LP 都是寻求有保证的固定回报的财务投资者（优先级 LP），由此上市公司享有或承担了该基金运作中的全部（或绝大部分）剩余风险和报酬，该基金回报的可变性基本集中于上市公司所持基金份额，其他 LP 的本金安全和约定收益可获得较高程度的保障。

2、该并购基金的设立目的就是服务于上市公司的并购需求，为上市公司的对外并购提供杠杆融资，上市公司主导和参与了其设立和架构设计，该基金的投资方向集中于上市公司的同行业和上下游行业（或者上市公司拟进入的其他行业），可以为上市公司实现并购的协同效应。

3、虽然设有普通合伙人（GP），但 GP 所占份额很低，基本可以认为 GP 属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》所指的“代理人”。虽然名义上 GP 拥有广泛的决策权力，包括在投资决策委员会或类似机构的多数表决权或否决权，但其权力实际上归属于作为主要负责人的上市公司。上市公司通过其自身作为劣后级 LP 的权力，以及通过作为代理人的 GP 所持有的权力，实质上主导了该基金的投资进入和退出决策。

4、上市公司能够控制该基金的投资退出渠道，例如约定基金一旦投资，则过一段时间后上市公司应向基金收购该投资，或者在基金退出时拥有优先购买权等。其退出时的收购作价安排足以保证优先级 LP 的出资本金安全和获取约定收益。

请注意：上述分析只是一般性的讨论，具体情况还应个案分析，不能认为不满足上述条件中的部分条件，就一定可以不将该并购基金纳入上市公司的合并报表范围。

如果认为上市公司能够控制该基金，则应将该基金及其所控制的被投资企业纳入上市公

司的合并报表范围。在该上市公司的合并报表层面，对于优先级 LP 的出资和约定收益，即使其由第三方（如本案例中上市公司的大股东）而不是上市公司本身提供担保，也应当列报为负债；应支付给优先级 LP 的投资回报应确认为利息支出。其原因是此类优先级 LP 的出资额不论在该基金自身的报表中，还是在作为该基金的控制方的上市公司的合并报表中，都满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二章（2017 年修订后同样在第二章，基本原则与 2014 年修订后准则一致）所规定的金融负债定义和确认条件：详见后文“[问题 3-2-131（公司将其所控制的有限合伙企业等特殊主体纳入合并报表范围的具体操作问题）](#)”。

问题3-2-100（合伙企业纳入合并范围的问题）

问题：

A公司分别是B合伙企业、C合伙企业的有限合伙人、普通合伙人。A公司能否将B、C纳入合并范围？

解答：

会计上判断是否存在控制（相应是否应将另一主体纳入合并范围）的标准，是本主体是否拥有主导另一主体（被投资方）的相关活动的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。不应仅仅因为另一主体没有采取公司制组织形式这一事实本身，就认为不应将另一主体纳入合并范围。

当然，由于适用的法律法规不同，判断公司对合伙企业是否具有控制权时所考虑的因素，可能与被投资企业为公司时有所不同。总体而言，由于普通合伙企业的“人合”特性，以及有限合伙企业的“人合兼资合”特性，在判断公司对合伙企业是否具有控制权时，更应关注合伙协议等合同、契约性质的文件的作用；同时由于合伙组织形式较公司具有更大的灵活性，因此判断是否具有控制的情况也更为复杂。

对于有限合伙企业中的有限合伙人，尽管《合伙企业法》规定有限合伙人不得执行合伙事务，不得对外代表有限合伙企业，但由于《合伙企业法》并未对何谓“执行合伙事务”作出明确的定义，因此实务中也可能存在有限合伙人对有限合伙企业具有控制权的情况，尤其是当单一有限合伙人在有限合伙企业中所占权益比例较大，享有对作为普通合伙人的管理人的单方面任意罢免权时，普通合伙人事实上是该有限合伙人的代理人，事实上不能控制该合伙企业，该合伙企业的实质控制权很可能在该具有单方面实质性罢免权的有限合伙人手中。当被投资企业是有限合伙企业时，不能仅仅以“《合伙企业法》规定有限合伙人不能执行合伙事务，不能对外代表合伙企业”为由，即认为有限合伙人必然不能控制该有限合伙企业。

在某些有限合伙企业（尤其是采用有限合伙组织形式的私募基金）中，其组织结构通常具有以下特点：

1、从出资额角度看，绝大部分出资额均由有限合伙人缴纳，普通合伙人的出资比例很

低（有的仅为1%，甚至更低），据此分得的资本性收益并不是普通合伙人收益的主要来源。普通合伙人的主要收益来源是管理费和业绩分成。

2、从收益分配比例看，通过业绩分成条款，普通合伙人一般最多可分得的收益比例的20%~30%，大部分剩余风险和报酬仍然由有限合伙人享有或承担。

3、从有限合伙企业设立的基础看，有限合伙设立的基础是特定的管理团队，合伙协议中可能约定：在有限合伙存续期间，该管理团队关键人士不得变动，否则，经合计持有实缴出资额达到一定比例的有限合伙人同意，可解散有限合伙企业。这些情况表明：该有限合伙企业设立的主要基础是利用特定管理团队及其关键人士的投资行业经验和人脉资源，以实现有限合伙人利益的最大化为主要目标（在有限合伙人出资占绝大部分，普通合伙人自身的出资几乎可以忽略不计的情况下，实际上是为有限合伙人争取利益最大化）。该有限合伙企业是为了实现该目的而组建的，其本身的存续和解散更多地具有法律形式上而不是实质上的意义，更多地是代表双方之间的合作关系（即普通合伙人作为有限合伙人的代理人的委托代理关系）的存在。

4、从普通合伙人的除名和更换机制看，往往约定有限合伙人可单方面决定普通合伙人的除名或更换，这种除名可能无需特别的理由，而除名可以只经过合伙人会议程序。有限合伙人单方面决定普通合伙人的除名和更换，可理解为更换职业经理人（代理人）和投资管理团队。尽管在普通合伙人被除名的情况下，合伙企业将进入清算程序而不再存续，但合伙协议中的清算条款不会对有限合伙人的权益产生实质性的损害；如果清算权允许持有该权利的投资方清算被投资方，以相同的资产建立一个新的主体，并雇用新的一方来管理和主导主体的相关活动，则该清算权等同于实质性罢免权。

另外，普通合伙人对其权益的处分要受到比有限合伙人更严格的限制，例如，可能约定普通合伙人不得转让其在合伙企业中享有的权益，而有限合伙人可以有条件转让其权益。

5、从内部治理结构看，合伙人会议名义上仍然是有限合伙企业的最高权力机构，但其权限受到较为严格的限制，通常年度合伙人会议的内容仅限于听取普通合伙人的工作报告，而不具备作出投资决策等实质性的经营管理决策权力，因而其形式上的意义大于实质上的意义。此类私募基金一般会设置“投资决策委员会”之类的机构负责投资管理等经营决策方面的事宜，“投资决策委员会”包含来自普通合伙人和有限合伙人的代表，且有限合伙人派驻的代表在其中的话语权通常较大，并可能被赋予否决权。由于投资是该类有限合伙企业形式的私募基金的最核心业务活动（最重要的“相关活动”），作为对投资拥有最终决策权的“投资决策委员会”是该合伙企业最重要的经营决策机构，该项人事和决策机制安排表明持有权益份额较大的有限合伙人要在关键问题上保留否决权（至少是较大的话语权），避免管理人单方面作出的行为损害自身利益，这类似于公司制企业中股东对管理层的监督机制，也是双方的关系本质上属于委托代理关系的证据之一。

在上述特点之下，普通合伙人的地位更接近于有限合伙人聘请的职业经理人（代理人），

运用其在私募投资方面的专业经验和人脉资源等进行投资管理，其主要目的是实现有限合伙人利益的最大化，其所实施的执行合伙事务的行为不能视为对合伙企业的控制。与此同时，持有合伙权益份额较大（因而享有或承担了该有限合伙企业运作中的大部分剩余风险和报酬）的有限合伙人有可能应把该有限合伙基金纳入其合并报表范围。如果某个有限合伙人应将该有限合伙基金纳入其合并报表范围的，则在该有限合伙人的合并财务报表中，普通合伙人的出资及其依据出资额应分得的收益作为负债，普通合伙人收取的管理费、业绩分成等在该有限合伙人的合并报表中列报为费用。

问题3-2-101（投资方作为多名有限合伙人之一时，所投资的合伙企业是否纳入合并范围）

问题：

如下文背景资料所述，A公司是否应将该合伙企业基金纳入合并范围？

背景：

A公司与其他投资方共同设立合伙企业基金，其中每一合伙人的出资方式和认缴出资额如下：

名称	身份	认缴出资额（万元）	出资方式	出资性质
B1 公司	普通合伙人	400	货币	普通出资
B2 公司	普通合伙人	100	货币	
A1 公司	普通合伙人	500	货币	
B3 公司	有限合伙人	3,500	货币	
A 公司	有限合伙人	4,500	货币	
C 投资合伙企业	有限合伙人	1,000	货币	
A 公司（补充认缴）	有限合伙人	6,000	货币	补充认缴
合计		16,000		

合伙人中，A1 公司为 A 公司设立的全资资本管理公司；B2 为 B1 的全资子公司，B1 与 B3 同受最终控制方 B 公司控制，B1、B2、B3 均为投资管理公司；C 投资合伙企业与 A 公司、B 公司均无关联关系。

合伙企业基金取得的超额收益按两部分分别分配：

（1）其中普通出资部分：基金年化收益在 10% 以上的部分，管理人提取 20% 作为业绩报酬奖励，剩余部分按普通出资比例分配给合伙人。

（2）对 A 公司补充认缴部分：基金年化收益在 9% 以上的部分，管理人提取 10% 作为业绩报酬奖励，剩余部分分配给 A 公司。

合伙企业基金设立投资决策委员会，投资决策委员会由 5 名委员组成，其中执行事务合伙人（B2 公司，同时也是私募基金管理人）提名委派 1 名委员，且该委员担任投资决策

委员会主席，普通合伙人 B1 公司提名委派 1 名委员，普通合伙人 A1 公司提名委派 3 名委员。各合伙人推荐的投资决策委员会的每一成员应按照其委派方的书面决定任职或离任。

投资决策委员会表决事项应当经投资决策委员会同意视为通过。投资决策委员会需 4 名以上（含本数）出席方可召开，决策事项须经过投资决策委员会 4 名以上（含本数）同意方可通过。

根据上述事项，A 公司认为，其持有合伙企业基金的份额为 68.75%（连同其子公司 A1 所持有的份额），但各个项目的投资需要投资决策委员会 4 名以上（含本数）通过方为有效，A 公司的投票权只有三票，不能控制投资决策委员会，另外，A 公司与他人成立该基金的目的是借助于对方丰富的投资经验。收益分配基本是完全同股同权的情况，不存在 A 公司兜底收益的情况，因此认为 A 公司不应该合并该合伙企业基金。

解答：

关于合伙企业控制权的判断可参考“[问题 3-2-100](#)（合伙企业纳入合并范围的问题）”的相关内容。

就本案例而言，普通合伙人的合计出资比例不到 10%，业绩报酬奖励为 10%-20%，因此普通合伙人实际为代理人身份。但是，基于本案例的特殊背景，各有限合伙人在收益分配和亏损分担方面基本平权，且持有合伙企业权益的份额均不低；而 GP 有 3 位，且投资决策委员会委员均由各 GP 派出，因此应确定每一位普通合伙人分别是哪一位有限合伙人的代理人（根据 GP 和 LP 之间的关联方关系来判断），从而将这个问题转化为投资进入和退出的决策权在各 LP 之间的分配问题（即投资决策委员会的席位由各位 LP 掌握的情况）。如果某一位 GP 与各位 LP 均无关联方关系，则由其派驻的投资决策委员会委员类似于独立董事的角色。在此基础上，如果实质上代表 A 公司的投资决策委员会委员不能主导投资决策委员会就投资的进入和退出问题的表决，则可以认为 A 公司对该合伙企业无控制权。但鉴于 A 公司在该基金的持有份额为 68.75%，承担了大部分的剩余风险和报酬（其所享有或承担的可变回报的量级和可变性远高于 B 公司和 C 合伙企业），因此如果得出 A 公司对该合伙企业“无控制权”的结论，则需注意获取合理解释，确保该安排符合正常的商业逻辑。

问题3-2-102（公司出资举办的非营利性单位是否纳入合并报表范围）

问题：

公司设立的民办非企业法人单位（在民政部门登记）是否应纳入合并报表范围？

背景：

A 公司 2013 年出资 100 万元成立 B 研究院（下简称研究院），研究院系在省民政厅登记，登记的性质为民办非企业单位，经营范围为：生产工艺及装备技术研究，产品应用技术研究，外加剂技术研究，技术咨询，技术服务。

A 公司是研究院的唯一出资人，研究院的法定代表人为 A 公司的副总经理，其财务和

经营决策均由 A 公司控制。该研究院的研究范围与 A 公司的主营业务直接相关，A 公司是其研究成果的最主要用户。

研究院执行非营利的事业单位会计制度。

解答：

2014 年 7 月 1 日以后生效的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》（以下简称“修订后合并报表准则”）变更了“控制”的定义和判断标准，其中的判断标准之一是“通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报”。对于其中的“可变回报”，不仅指基于股东和出资人身份取得的资本性回报（股利、股权转让收益等），也包括其他形式。

《〈企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）〉应用指南》对“可变回报”这一控制要素作出了如下解释：

判断投资方是否控制被投资方的第二项基本要素是，因参与被投资方的相关活动而享有可变回报。本准则第十七条规定，可变回报是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报，可能是正数，也可能是负数，或者有正有负。投资方在判断其享有被投资方的回报是否变动以及如何变动时，应当根据合同安排的实质，而不是法律形式。例如，投资方持有固定利率的交易性债券投资时，虽然利率是固定的，但该利率取决于债券违约风险及债券发行方的信用风险，因此，固定利率也可能属于可变回报。再如，管理被投资方资产获得的固定管理费也属于可变回报，因为管理者是否能获得此回报依赖于被投资方是否能够产生足够的收益用于支付该固定管理费。其他可变回报的例子包括：

1. 股利、被投资方经济利益的其他分配（例如，被投资方发行的债务工具产生的利息）、投资方对被投资方投资的价值变动。
2. 因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利益，以及因涉入被投资方而获得的未来流动性。
3. 其他利益持有方无法得到的回报。例如，投资方将自身资产与被投资方的资产一并使用，以实现规模经济，达到节约成本、为稀缺产品提供资源、获得专有技术或限制某些运营或资产，从而提高投资方其他资产的价值。

投资方的可变回报通常体现为从被投资方获取股利。受法律法规的限制，投资方有时无法通过分配被投资方利润或盈余的形式获得回报，例如，当被投资方的法律形式为信托机构时，其盈利可能不是以股利形式分配给投资者。此时，需要根据具体情况，以投资方的投资目的为出发点，综合分析投资方是否获得除股利以外的其他可变回报，被投资方不能进行利润分配并不必然代表投资方不能获取可变回报。

另外，即使只有一个投资方控制被投资方，也不能说明只有该投资方才能获取可变回报。例如，少数股东可以分享被投资方的利润。

据此，在修订后的合并报表准则下，对于被投资方是非营利组织的情形，需要根据具体

情况，以投资方的投资目的为出发点，综合分析投资方是否获得除股利以外的其他可变回报，被投资方不能进行利润或结余的分配并不必然代表投资方不能获取可变回报。例如，如果本案例中 A 公司成立该研究院的目的是从事与公司主营业务活动相关的技术研发，其所研发的技术将主要归本公司使用，据以从中获取可变回报的，则该研究院在修订后合并报表准则下应纳入 A 公司的合并报表范围。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-9 控制的判断”：

三、非营利性组织

会计准则对于“控制”的定义和判断并不拘泥于被投资单位的法律形式。学校、养老院及医疗机构等非营利性组织无法进行利润分配，也并不必然代表投资方无法获取可变回报。投资方需要结合非营利性组织的设立目的、对非营利性组织日常活动拥有的权力、享有的相关经济利益（例如产品销售利得、收取管理费、收取技术许可使用费等）等进行判断。

问题3-2-103（为特殊目的而设立的结构化主体是否纳入合并报表）

问题：

如何为分析特殊目的而设立的结构化主体是否纳入合并报表？

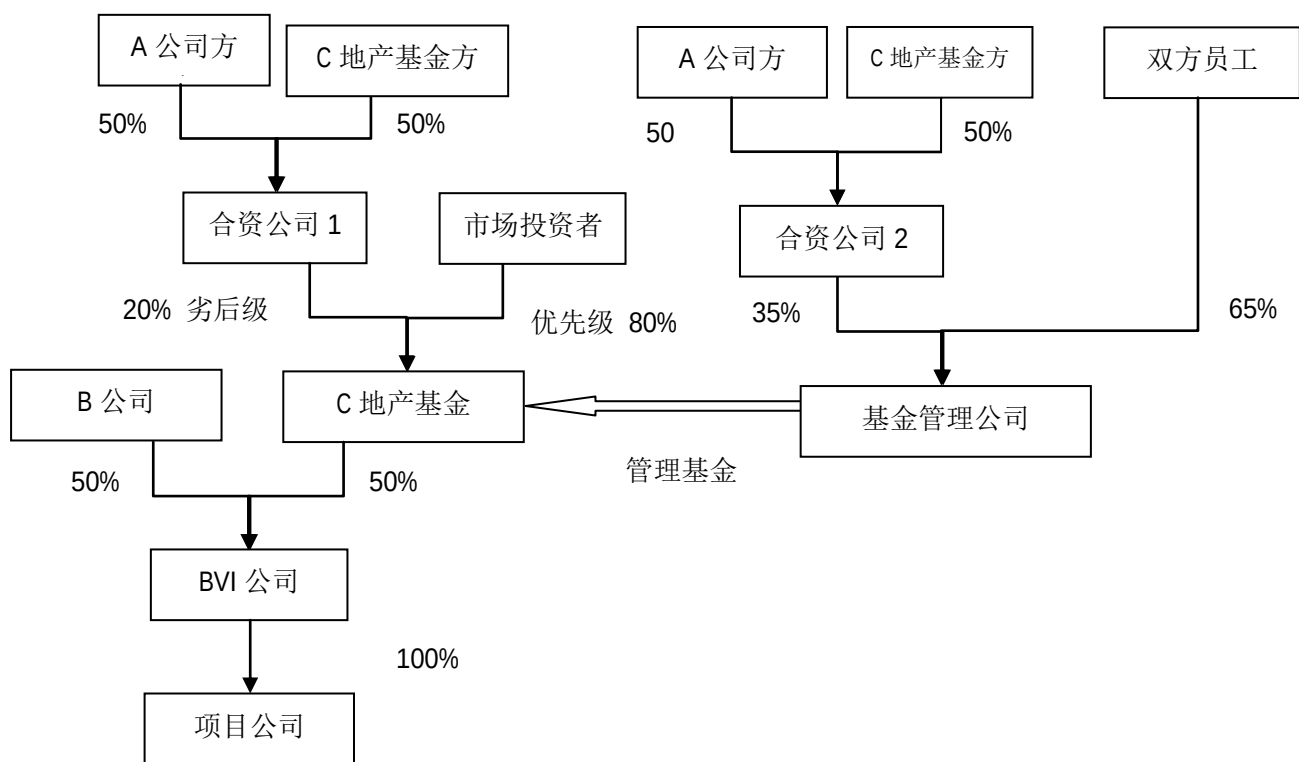
背景：

A 公司中标某地产项目，为此成立区域平台公司 B 公司，B 公司通过一间全资拥有的 BVI 公司（注册资本为 1 美元）持有该地产项目公司（香港公司，注册资本为 1 港元）。C 地产基金通过增资 BVI 公司的方式获取该地产项目公司 50% 股权，双方在同股同权的合作原则下，共同投入开发该地产项目。对项目的后续开发资金，C 地产基金及 A 公司按照股权比例各投入约 12 亿港元股东资金（以贷款形式体现），剩余开发资金由该地产项目公司自筹。

根据该基金设立方案，该基金计划由 80% 优先级资金和 20% 劣后级资金组成，优先级投资者可享有 8%（暂定）的收益率，超额的收益部分由劣后级投资者享有。由于该基金与 A 公司按照同股同权方式投资该地产项目，因此 A 公司不向该基金提供任何形式的回报担保或优先分配承诺。但是，该基金内部存在优先级和劣后级两种不同的份额，优先级的预期收益和本金回收得到优先保障，劣后级份额持有人以其持有的劣后级份额对应的权益为限，向优先级份额持有人的预期收益实现和本金回收提供担保。

在项目操作模式上，引入基金后，仍由 A 公司实质操盘该地产项目；在治理结构上，实行双数董事席位，双方股东各占一半。

该地产项目运作模式图：



解答：

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》，合并报表范围以“控制”为基础确定，对控制的定义为“投资方拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额”。在该准则下，控制权有三要素：主导被投资方的权力；面临可变回报的收益和风险；主导权和可变回报之间的联系。

在本案例中，由于房地产开发项目的实质主导权仍在 A 公司手中；且 A 公司通过持有劣后级份额，承担了整个开发项目的绝大部分可变回报的收益和风险；且 A 公司并不是他人的代理人，而是基于自身的利益作出决策，因此在《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》，也同样应当认为 A 公司对该开发项目具有控制权，应纳入 A 公司的合并报表范围。

本案例中所涉及的各级平台公司属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》和《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》所定义的“结构化主体”，即在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。在确认哪个投资方（如有）拥有对结构化主体的权力时，很重要的一点是审查投资方和被投资方签署的合同协议，包括分析被投资方的原始文件和管理文件、提供给投资方的市场材料以及被投资方签署的其他合同协议等。关于投资方对结构化主体是否拥有权力的判断，需要结合下列四项因素进行进一步的分析：①在设立被投资方时所作出的决策及投资方对其设立活动的参

与度；②考虑其他相关合同安排；③考虑仅在特殊事件发生时开展的活动；④投资方对被投资方做出的承诺。

在本案例中，各级平台公司的相关活动是为 A 公司的开发项目筹集资金，其活动都是在相关主体设立前的协议中明确约定的；A 公司积极参与了相关结构化主体的设立，在其设立中起到主导作用；A 公司向优先级份额持有人作出优先保证其预定收益的承诺，从而其回报比其他投资者具有更大的可变性，且 A 公司可通过其对房地产开发相关活动的主导直接影响其自身可获得的可变回报。因此，A 公司对该房地产开发项目具有控制权，应将其纳入合并报表。

根据《企业会计准则第 40 号——合营安排》第五条规定：“*共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。*”如前面的分析所示，本案例中 A 公司和 C 地产基金实际上并不是共同控制关系，而是依据双方对开发项目实质主导权归属的约定，由 A 公司享有对该开发项目的控制权，因此本案例不涉及共同控制，不属于《企业会计准则第 40 号——合营安排》的规范范围。

问题3-2-104（社会资本方对PPP项目公司的控制权判断1）

问题：

如下文背景资料所述，PPP 项目的项目公司是否应该纳入社会资本合作方 A 公司的报表合并范围？

背景：

A 公司为一家水务公司，近年来参与了多项 PPP 业务，目前正在准备 IPO。A 公司参与的某项 PPP 项目，其 PPP 项目合同相关约定如下：

第 6 条 项目概况

- 1、项目名称：XX 河水质净化工程政府与社会资本合作（PPP）项目。
- 2、项目地址：XX 河南岸。
- 3、项目内容：

（1）投融资：XX 县政府授权 XX 县实业投资有限公司作为政府出资方代表，与乙方（A 公司）共同新设项目公司。项目公司注册资本 1,894.77 万元。XX 县实业投资有限公司代表政府出资 800 万元，持有项目公司 42.22% 股权；乙方出资 1,094.77 万元，持有项目公司 57.78% 股权；其余建设资金由政府拨付专项扶持出资或补助 3,200 万元，乙方融资 4,379.10 万元，以上资金双方按照股权比例同步注入项目公司基本账户。乙方对本项目进行融资，对项目公司进行管理。

（2）项目运营内容：XX 河水质净化服务。

第 13 条 甲方的权利义务

1、权利界定

(1) 按本合同约定提取建设期履约保函、运营维护保函或移交维修保函项下的款项的权利；

(2) 对乙方投资、建设、维护及移交本项目进行全程实时监管的权利；如发现与本合同存在不相符之处的，有权责成乙方限期予以纠正；

(3) 甲方或县政府指定机构或其委托的其他主体，对乙方的投资、建设、维护、安全、质量、服务状况等进行定期评估，并有权定期将评估结果向社会公示，接受公众监督；

(4) 甲方或甲方有关部门在建设期内有对乙方的建设施工情况进行监督检查的权利，包括但不限于在建设期内甲方可以指定政府其他部门或机构对项目进行专项审计检查，相应的费用由甲方负担，检查周期由甲方合理确定，审计检查范围主要包括对乙方的注册资本的到位情况、资金使用情况、项目进度情况、项目质量情况、项目实施与本合同执行情况等方面，乙方有义务对审计检查工作给予充分配合，提供必要的完整的所需查看的各种文件资料，并对提供资料的真实性负责；

(5) 在项目竣工验收完成后，甲方有权委托县审计局或其委托的第三方审计机构对乙方的建设费用进行审计；

(6) 对乙方是否遵守本合同的监督检查权及对建设、维护的介入权；

(7) 乙方如出现下列行为之一者，甲方有权责令其限期改正，或依法采取有效措施督促其履行义务；逾期不改正的，有权终止本合同，收回本项目经营权；

①未经双方同意，转让、出租、质押经营权或擅自处置、抵押项目设施、设备的；

②擅自停业、歇业，影响到社会公共利益和公共安全的；

③因管理不善，造成重大质量、安全责任事故，严重影响公众利益的；

④被相关部门依法注销、关停的；

⑤违反获得经营权时所做的承诺，情节严重的；

⑥项目公司出水水质连续 30 天不合格；

⑦出现严重环境事故；

⑧法律法规禁止的其他行为。

2、义务界定

(1) 协助乙方办理工程建设审批手续变更；

(2) 对乙方二次招标（如有）工作进行监督，协助乙方报送相关评审材料；

(3) 组织乙方报送工程结算评审资料并进行初审；

(4) 合作期满，配合国资等部门办理资产移交；

(5) 甲方应确保本项目所涉及的土地使用权已获得相关部门的审批；

(6) 在乙方因本项目需要提出适当、合理和及时的要求后，甲方应在合法合规的前提下尽最大努力协助乙方及时获得、保持和延续本项目投资、建设、运营和维护所需的一切审

批或类似手续；

(7) 甲方在法律政策范围内，应当按照本合同的约定为乙方就本项目的融资提供必要的协助，包括由甲方或县人民政府及其职能部门出具相关的同意或证明文件等；

(8) 甲方应尽最大努力积极协助乙方行使乙方在本合同项下的权利，但此等努力并不构成甲方对乙方实现本合同目的的一种明示或默示的保证；

(9) 除因乙方原因及不可抗力因素外，甲方应避免出现因前期准备不足、信息不对称以及审批过程复杂等，造成项目时间的延长、成本提高诸类现象。如确实发生，所造成的损失由甲方承担；

(10) 在合同履行期间，甲方积极配合争取优惠政策及政策性资金补助。

第 14 条 社会资本主体的权利义务

1、权利界定

- (1) 有权按照本合同规定的方式获得本项目特许经营权；
- (2) 有权按照本合同规定的方式取得政府付费；
- (3) 因甲方违约及不可抗力导致合作提前终止时取得补偿的权利；
- (4) 法律法规和本合同规定的其它权利。

2、义务界定

(1) 运营期内乙方应当按照本合同的约定及其他相关法律法规的规定承担项目公司的日常工作，由项目公司负责本项目的建设、运营和维护，确保本项目设施完好并符合法定或约定标准。运营期届满后，乙方应按照本合同约定进行移交；

(2) 除本合同另有约定外，乙方不得进行除运营和维护本项目以外任何与本项目无关的活动，不得实施有损本项目资产及权益完整性的行为；

(3) 乙方负责本项目融资、建设、运营、移交工作、确保项目资金及时到位，进行项目财务核算和资金管理使用；

(4) 乙方负责推进项目公司完成合同约定的全部建设内容，确保工程进度、质量、安全与文明施工符合相应标准和规范要求，承担与工程建设、运营有关的一切风险和责任；

(5) 承诺项目公司严格按照合同约定及时支付工程费用和员工工资，承担所建工程的维稳、信访责任；

(6) 按照国家和住建部有关规定，在甲方、相关行业主管部门和市政质量监督站的监督下，组织工程竣工验收；

(7) 工程竣工验收合格、具备正常使用条件后，告知甲方及相关行业主管部门，及时投入使用；

(8) 本项目设计使用年限已经覆盖项目使用期，按照设计规范，项目在本合同使用期内在日常运营下应该能够满足正常使用需要。使用期内发生日常运营设施损坏，需由乙方进行维修，维修费用由项目公司自行负责；

(9) 合同期满, 将项目资产按国家有关规定移交给政府指定部门, 制定进退场移交方案, 实现无间隙移交, 确保污水处理质量不受影响。

3、对项目公司的约定

(1) 本合同签订后, 乙方负责建立项目公司并办理相关手续;

(2) 项目公司注册资金必须按时到位;

(3) 组织形式为有限责任公司;

(4) 政府出资方代表在本项目中所占股权比例为 42.22%;

(5) 政府出资方代表出资方式为: 现金或实物 (若出资方式为实物, 则应经双方认可的评估机构对其价值进行评估);

(6) 政府出资方代表授权至少一位代表进入董事会, 对项目公司重大经营活动以及涉及公共安全利益时, 甲方有一票否决权;

(7) 政府出资方代表将安排两位代表任职财务副总、公司副总, 参与项目的融资、建设、运营、移交等工作;

(8) 项目公司成立后, 由项目公司与甲方重新签署 PPP 项目合同, 或者签署关于继承 PPP 项目合同的补充合同, 其将负责建设、运营、移交, 承担本合同中乙方的义务;

(9) 自签署 PPP 项目合同起, 未经县政府批准, 乙方不得对其股份或权益进行转让, 否则视为违约。经县政府批准, 乙方可以转让其在项目公司的股份, 县政府有优先购买权, 若县政府放弃该项权利, 受让方应满足以下条件:

①项目公司的股东会通过股权转让的决议;

②项目公司向甲方提供资料, 该资料至少包括受让方的企业法人经营范围、行业的经营业绩、管理水平, 以及要求提供的其它材料;

③受让方应在资信实力、管理水平等方面具有在国内同行业中的良好水平, 并能证明其有能力促使项目公司承担或履行本合同项下的责任和义务且为此向甲方提交一份承诺书;

④项目公司的股份受让方应向甲方出具书面声明, 表明其已经完全理解并承诺遵守 PPP 项目合同及其附件全部条款规定的内容。

(10) 项目公司的下列事项, 须由包括甲方出资代表在内的全部股东一致同意方可实施:

①修改公司章程及章程性文件;

②增加或减少公司注册资本;

③公司的解散、清算、分立、收购、兼并及重组或变更公司形式;

④公司变更经营范围;

⑤公司进行任何本公司经营范围外的投资;

⑥股权转让, 受让方不具备运营维护本项目资质及能力的;

⑦公司增加或减少董事会成员的数量, 变更董事会的职权;

- ⑧公司为第三方提供任何保证或担保，以及其他可能产生或有负债的行为；
- ⑨项目公司的大额支出；
- ⑩公司其他重大决策。

（11）股东会会议应对所议事项作出决议，除本条 3.（10）所议事项外，其他决议事项应由代表过半数表决权的股东表决通过。股东会应当对所议事项的决定作出会议记录，出席会议的股东应当在会议记录上签章。

项目公司章程中关于股东会、董事会席位安排、议事规则等约定与《PPP 项目合同》中相关条款一致。

综上，A 公司管理层认为，虽然对该项目公司持股比例为 57.78%，但是 A 公司不能控制项目公司的股东会，只能控制其董事会，另外考虑到“政府出资方代表授权至少一位代表进入董事会，对项目公司重大经营活动以及涉及公共安全利益时，甲方有一票否决权”，所以 A 公司管理层认为，项目公司不应该纳入 A 公司财务报表的合并范围。

解答：

本案例讨论的是对 PPP 项目公司这一特定目的主体（结构化主体）的控制权问题，而此类主体的控制权问题在很大程度上不是依据董事会、股东会等权力机构的表决权比例和表决规则作为主要确定依据的。此类项目公司的相关活动在其设立时已经通过特许经营合同等相关文件予以确定，在项目公司成立后，其股东会、董事会等形式上的权力机构审议的事项多数不属于对其可变回报产生重大影响的“相关活动”，尤其是案例背景中列举的需股东会、董事会一致通过或者政府授权代表具备一票否决权的事项更是如此。

在本案例中，不同于某些政府方完全不出资或者仅有象征性出资的 PPP 项目，政府方基本按股权比例投入了资本金和拨付专项扶持出资或补助资金，从而政府方在该基础设施中也有相当重大的利益，相应地对其相关活动的权利不仅限于合规性监督（即政府方对项目公司和相关基础设施的权力不仅仅是保护性的），这些权力可以阻止社会资本方单方面决定与该基础设施的建设、运营管理和融资相关的重大事项，基于这一考虑，我们认为 A 公司作为社会资本方不能控制该项目公司。

即，我们最终得出的结论与 A 公司管理层的判断相同，即项目公司不由社会资本方控制，不纳入社会资本方的合并报表范围。但我们得出这一判断的依据与之不同，不是基于项目公司的股东会和董事会表决权，而是依据项目公司这一结构化主体的设立目的和设计、政府方在其中享有的重大经济利益从而具有实质性权力等因素来分析的。这一结论仅适用于本案例的特定情况，不能简单扩展到所有 PPP 项目公司与社会资本方之间关系的判断。

问题3-2-105（社会资本方对PPP项目公司的控制权判断2）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司对其投资的 PPP 项目公司是否具有控制权，是否应将其

纳入合并报表范围？

背景：

A 公司主要从事文化生态园林工程的规划设计、施工，拥有城市园林绿化壹级资质。A 公司于 2017 年作为牵头人与 B 设计院组成联合体，中标某市旅游基地建设项目。该项目采用 PPP 模式，由联合体与政府方代表 C 公司共同出资设立项目公司。联合体与政府方代表签订的 PPP 合同主要条款约定如下：

1、项目建设内容：文化公园（防洪堤以上区域）整治改造。建设内容包括：建设铜制人物雕塑 1 处，修建景墙 4 组、景石 10 处、整修雕塑 4 处；建游园园路；运动健身跑道；建设标准篮球场 3 个、网球场 3 个、羽毛球场 6 个；改造植物绿化栽植、建设广场和景观平台及地下停车场；建设接待中心及展馆和其它配套用房；配置座椅、垃圾桶、标识等公用设施，改造和增加配套给排水、供变配电、照明、夜景美化亮化灯光、景观灯、地下车库通风，消防、管理系统等建设项目。

2、项目期限：该项目合作期 20 年，其中建设期 2 年，采用 PPP 模式实施，运作模式为 PPP+EPC（BOT+EPC）。

3、项目公司运营机制：

（1）项目公司组织形式为有限责任公司，注册资本为 2,000 万元。

（2）甲方（政府方代表 C 公司）与乙方（以 A 公司为主的联合体）的出资比例为 10%：90%。甲方现金出资 200 万元，占 10%的股份；乙方现金出资 1,800 万元，占 90%的股份。股东的分红权采取同股同权原则。

（3）项目公司设立股东会、董事会。其中甲方委派董事不少于一人；若设立监事会，甲方委派人员担任监事长；如果不设监事会，甲方所委派人员担任执行监事；项目公司财务负责人由乙方提名委任，财务副职由甲方提名委任一人，其职责由公司章程或岗位职责规定。

（4）乙方作为持有项目公司 90%股权的控股股东，在乙方公司重要人事发生变化时，需书面告知政府方。

4、项目融资结构

（1）项目公司注册资本金 2,000 万元，参见本合同“项目公司运营机制”相关条款。

（2）项目资本金。为保证项目的顺利实施，要求项目资本金为项目总投资的 20%（包含 2,000 万元的注册资本金）。双方均以现金出资，其中甲方出资 10%，乙方出资 90%。除项目公司注册资本金应在约定的项目公司成立之日到位外，首笔项目资本金 1 亿元应由项目公司各股东于项目公司成立后一个月内同比例完成注资，其他项目资本金应按工程进度分期准备到位。具体到位安排在股东协议中进行约定。

（3）项目融资

①本项目建设期内，项目公司按工程进度投入资金，除项目资本金外，项目所需其他资金由乙方以项目公司名义进行融资，项目公司不能顺利完成项目融资的，乙方应采取股东借

款、补充提供担保等方式以确保项目公司融资到位并按照资金投资计划规定期限向项目支付投资资金，保障项目顺利实施。甲方不承担融资责任，也不为项目公司融资提供任何形式的担保。

②涉及到项目融资的，乙方应于甲方采购项目时向甲方提供详细的资金投入计划表及详细的融资计划。

③项目公司除本项目融资需要外，不能对外担保；在以特许经营权为质押物对外进行融资，必须经过政府方同意。

5、项目运营管理

运营期阶段，项目公司负责本项目运营管理并接受所在区的城乡规划建设局、财政局、发展和改革局、审计局等主管部门的监管和绩效考核。运营阶段，项目运营管理情况进行绩效考核，最终考核结果作为政府每年绩效付费的依据，运营维护费用的支付与绩效考核挂钩。项目公司未能达到绩效考核指标的，政府方有权提取运营保函、运营移交保函下的相应金额。

项目公司根据本项目的实际情况可委托授权第三方管理公司作为项目的管理单位，进行运维监督、管理、绩效考核。

6、移交范围

特许经营期满，项目公司将项目所有资产、权益及档案等相关资料无偿移交给政府或政府指定机构。

7、回报机制

（1）项目回报机制

本项目属于部分具有向第三方使用者收费的市政基础设施建设项目，对没有收益的市政基础设施由政府对社会资本在项目中投入的资本性支出和运营维护成本采用“可用性付费”的回报机制。对可向使用者收取费用的部分项目，拟采用“使用者付费+政府可行性缺口补助”的回报机制。

根据《政府和社会资本合作项目财政承受能力论证指引》（财金[2015]21号）的相关规定，对采用可行性缺口补助模式的项目，在项目运营补贴期间，政府承担部分直接付费责任。政府每年付费数额包括：乙方投入项目资本金及其合理回报、项目公司融资还本付息、运营维护成本及利润，再减去使用者付费数额。若使用者付费数额高于以上数额之和，则政府运营补贴为0。具体的政府运营补贴的计算公式和支付时间约定略。

（2）股东回报机制

①政府方股东回报机制

项目公司的政府方出资代表对项目公司的资本性投入主要通过项目公司的利润分红收回。通常情况下，政府方出资代表可按其在项目公司所占股权比例获得分红。具体以出资协议的约定为准。

②社会资本方股东回报机制

乙方除按章程的约定获得作为股东的分红外,还可以通过与项目公司签署施工总承包合同的方式获得相应的施工利润等。

解答:

首先, A 公司虽然在项目公司中持股比例较高,但其可获取的收益基本固定,该项目虽采用 PPP+EPC 模式运作,但定价等方面均由政府主导,且在合同订立之初已基本确定,后续调整仅是在合理范围内的调整。根据“[问题 4-4-21 \(PPP 联合体参与方的会计核算\)](#)”中所述,从风险角度分析, A 公司实际上仅承担了来源于付款方的信用风险而不是项目公司的经营风险,其交易实质更接近于 A 公司接受项目公司的权益作为质押物,向其提供资金并收取资金占用费,该项投资的实质为债权性投资。根据上述业务模式,该项目公司实际上是一个《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》所定义的“结构化主体”。PPP 项目公司都是为了运营该基础设施目的成立的特殊目的主体,不能简单地依据股权比例、董事会表决权比例等因素判断是否构成控制、共同控制或重大影响。这类项目基础设施的控制权总是在当地政府或其代表(本例中为政府平台公司)的手中,社会资本方只是获得一项运营权,几乎不可能是共同控制。

其次,需要提示关注的是:实务中需要把“对基础设施本身的控制权”和“对作为 PPP 项目实施载体的项目公司(SPV)的控制权”这两者区分开来讨论。

我们理解,该基础设施本身并不受社会资本方(A 公司)控制,不能确认为 A 公司合并报表层面的固定资产;但 PPP 合同明确约定 A 公司(乙方)需负责基础设施的建设和日常运营,以及为建设目的获取外部(如银行)融资等,其中有些融资是以项目公司的名义进行的,但最终由社会资本方承担兜底偿还责任。如《PPP 合同》中“项目融资”之约定:
“本项目建设期内,项目公司按工程进度投入资金,除项目资本金外,项目所需其他资金由乙方以项目公司名义进行融资,项目公司不能顺利完成项目融资的,乙方应采取股东借款、补充提供担保等方式以确保项目公司融资到位并按照资金投资计划规定期限内向项目支付投资资金,保障项目顺利实施。甲方不承担融资责任,也不为项目公司融资提供任何形式的担保。”

在此情况下, A 公司作为社会资本方虽然对该基础设施本身不具备实质控制权,但因其负责建设、运营、融资等,因此对建设和运营成本、融资成本等仍有较大的影响力和决定权,且承担项目公司对外融资的兜底偿还责任,在项目公司整体的收入被 PPP 协议基本锁定的情况下,对建设、运营和融资成本的掌控就成为影响项目公司作为一个法人主体的可变回报(如净利润)的主要因素,也是相当重要的相关活动。从这个意义上说, A 公司作为社会资本方虽然不控制该基础设施本身,但对项目公司仍然是具有控制权的(即,在项目公司设立后,能够主导对其可变回报影响最大的建设、运营、融资等相关活动),应将项目公司纳入合并报表范围。如果不将项目公司纳入合并报表范围,则以项目公司名义获取的对外融资将无法体现在 A 公司的合并报表中,不利于充分揭示 A 公司所承担的融资风险敞口和偿还该

融资的兜底责任。

问题3-2-106（对并购基金是否具有控制权的判断）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司是否需要将并购基金纳入合并报表范围？

背景：

A 公司（上市公司）与 B 公司拟设立不动产投资基金，为 A 公司收购和建设优质项目提供资金支持，首期基金为支持 A 公司完成对某资产管理有限公司的收购。

基金由优先级和劣后级两类不同份额构成，优先劣后比例为 3:1。B 公司组织的保险资金、企业年金资金为优先级资金，A 公司及其他有认购意愿的合格投资人认购劣后级资金，其中 A 公司出资占劣后级资金的比例**不超过 49%**；基金分期募集，首期基金共计 8.9 亿元（规模依最终收购价格确定），由出资人按比例认购“C 不动产投资基金信托计划”，信托计划购买 A 公司不动产投资基金（有限合伙企业）有限合伙份额。

基金管理：由 A 公司、B 公司共同发起设立基金管理公司，初步拟定比例为 50%、50%，作为普通合伙人（GP），对基金标的收购、后续投资管理（含租金确定）、资产处置和退出等重大事项进行决策审批（基金投资决策委员会由双方股东各派驻 1 人，共 2 人。主要职能为决定基金的重大投融资决策，决策机制为**全部通过即生效**）。GP 委托 A 公司对项目进行日常管理。

融资期限：基于融资成本优化、便于 A 公司回购等因素，基金设计为永续模式，每 3 年 B 公司优先级收益率调升 300 个基点（300BP），A 公司保留回购权利。

还款来源：收购物业的租金收入、商场运营收益、A 公司提供流动性支持。

投资收益：优先级固定收益为 8%/年，劣后级固定收益为 10%/年，固定收益按季度分配。超出部分为浮动收益。**基金总收益不超过 20%/年，全部超额收益归劣后级所有；若基金收益超过 20%/年，则优先级参与超出部分的收益分配，分配比例为 20%。超额收益按年分配。**

基金收益分配：基金存续期的投资收益分配次序为优先级固定收益→劣后级固定收益→优先级超额收益（如有）→劣后级超额收益；基金退出时的分配次序为优先级本金→劣后级本金，待本金退出后，进行超额收益分配。

基金退出模式：**A 公司对基金持有项目具有优先回购权**，回购价格不低于基金收购价格加上当年未分配固定收益；若 A 公司选择不回购，则基金自动延期 3 年。

解答：

我们理解，在本案例中，基金各方为了规避该基金被纳入上市公司（A 公司）合并报表范围，在条款设计方面采用了多种规避措施，如 A 公司仅认购劣后级份额的 49%，GP 的股权结构中 A 公司仅占 50%的股权比例，A 公司无回购义务而仅有优先回购权，基金不设

存续期限限制，基金的投资决策机制要求全票通过，等等。但我们同时也注意到：

（1）该基金的投资方向已经事先确定，即“某资产管理有限公司”，最终基金的融资规模按收购价格作相应调整，即该基金的设立目的就是为 A 公司的并购扩张提供融资；

（2）A 公司行使优先收购权时，要求回购价格不得低于“基金收购价格加上当年未分配固定收益”，即 A 公司通过其收购款为基金固定收益的实现提供保障，这一责任是 A 公司单独承担的，其他劣后级 LP 并不承担此责任。结合“投资收益”部分中提及对劣后级份额也设置固定收益保障的条款约定，事实上导致劣后级内部的进一步分级，即其他（51%）劣后级份额事实上是“中间级”，A 公司自身持有的 49%劣后级份额才是真正的“最劣后级”，从经济实质上看，A 公司仍然是唯一的劣后级 LP；

（3）要求基金按季度分配固定收益，且“每 3 年 B 公司优先级收益率调升 300BP”，即如果 A 公司不选择回购，则将面临需定期支付且逐年增加的资金成本，构成了对其回购的一项硬性约束（经济强制）。由于不像作为权益的永续债那样设置了可递延支付利息的条款，定期跳升且无封顶的融资成本将对 A 公司的现金流产生直接、现实的压力，迫使其选择回购项目（或者尽快找到出价更高的买家）；

（4）从超额收益的分配机制看，绝大部分超额收益（基金总收益超过 20%/年部分的 80%）归属于劣后级，因此劣后级回报的可变性显著高于优先级，而在劣后级内部，A 公司所持劣后级份额对应的回报可变性又高于其他劣后级 LP（见上述第（2）点分析）。

综上，我们认为，从经济实质上看，因为基金的设立目的是为 A 公司的并购融资服务，且实质上 A 公司是唯一的最劣后级 LP，对其他合伙人（包括其他劣后级 LP）的固定收益承担兜底责任，且因上不封顶的利率跳升机制而承担回购压力，因此我们仍倾向于将该合伙企业纳入 A 公司的合并报表范围。

问题3-2-107（平层化结构的并购基金是否纳入合并范围）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司持有的平层化结构的基金份额，是否应将该基金纳入合并报表范围？A 公司与并购基金投资的标的公司发生业务往来是否属于关联交易？

背景：

2017 年度，上市公司 A 拟与某基金管理公司 B、A 公司的全资子公司 C 联合发起成立基金公司，性质为有限合伙企业，旨在募集资金设立并购基金。并购资金份额为 18 亿元，A 公司作为有限合伙人出资 2 亿元，另外引入某外部资金方作为有限合伙人出资 16 亿元。B 公司及 C 公司分别以其劳务出资作为普通合伙人(GP)并以管理人的身份执行合伙事务。

基金的收益分配顺序为：

- 1.全体合伙人的本金；
- 2.全体合伙人的收益；其中有限合伙人与基金管理人按 8:2 的比例分配收益。对于收益

归属于有限合伙人的部分，由各有限合伙人按出资比例分享。

在基金退出时按照上述顺序分配收益。

投资基金亏损分担方式：

1.并购基金募资模式采用同股同权，即基金的亏损由出资方共同承担，有限合伙人仅以出资额为限承担有限责任，不向其他出资人承诺投资本金不受损失，不承诺最低收益。

2.基金在亏损时，有限合伙人将以其认缴出资额为限按比例承担亏损；普通合伙人作为基金管理人承担无限连带责任。

基金对拟投资项目的投资决策需要经过“投资决策委员会”。投资决策委员会作为最高投资决策机构，共设 5 个席位，其中：基金管理人委派代表占 4 席（两个基金管理人各 2 人）；行业专家占 1 席。投资决策需经投资决策委员会全员表决并且有至少 3 名投委会成员同意方可实施。其他社会资本作为出资人，将视实际情况参与投资决策委员会。

解答：

如“[问题 3-2-99（作为唯一 LP 对有限合伙企业控制权的判断）](#)”所述，一般认为，上市公司（或其子公司，下同）参与并购基金，具有以下特征的，通常应认为上市公司对该并购基金具有控制权，应将该并购基金及该基金所控制的被投资企业纳入上市公司的合并报表范围：

①上市公司是该基金的唯一劣后级 LP（或持有绝大部分劣后级 LP 份额），其他 LP 都是寻求有保证的固定回报的财务投资者（优先级 LP），由此上市公司享有或承担了该基金运作中的全部（或绝大部分）剩余风险和报酬，该基金回报的可变性基本集中于上市公司所持基金份额，其他 LP 的本金安全和约定收益可获得较高程度的保障。

②该并购基金的设立目的就是服务于上市公司的并购需求，为上市公司的对外并购提供杠杆融资，上市公司主导和参与了其设立和架构设计，该基金的投资方向集中于上市公司的同行业和上下游行业（或者上市公司拟进入的其他行业），可以为上市公司实现并购的协同效应。

③虽然设有普通合伙人（GP），但 GP 所占份额很低，基本可以认为 GP 属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》所指的“代理人”。虽然名义上 GP 拥有广泛的决策权力，包括在投资决策委员会或类似机构的多数表决权或否决权，但其权力实际上归属于作为主要责任人的上市公司。上市公司通过其自身作为劣后级 LP 的权力，以及通过作为代理人的 GP 所持有的权力，实质上主导了该基金的投资进入和退出决策。

④上市公司能够控制该基金的投资退出渠道，例如约定基金一旦投资，则过一段时间后上市公司应向基金收购该投资，或者在基金退出时拥有优先购买权等。其退出时的收购作价安排足以保证优先级 LP 的出资本金安全和获取约定收益。

本案例中该合伙企业基金为平层化结构，即不存在前述认定上市公司控制基金的最关键因素——上市公司作为劣后级 LP 享有或承担了该基金运作中的全部（或绝大部分）剩余风

险和报酬。

在此情况下，我们需注意，虽然名义上所有基金份额实现了“同股同权”，但这种做法导致资金方承担了其原先不会（也不愿意）承担的合伙企业运作风险、标的企业的经营风险和财务风险等，导致合伙人之间的利益格局发生重大变化。这未必是合伙企业的参与各方所乐意见到的。为了使合伙人之间的利益格局实现重新均衡，将按照合伙协议应由资金方承担的上述风险再次转移给上市公司，使上市公司事实上成为上述风险的唯一承担者和合伙企业运作中的全部（或绝大部分）剩余收益的享有者，一种最可能的做法是将原先建立在合伙企业框架内的“优先/劣后机制”转移到合伙企业的架构之外，即，合伙协议严格体现“同股同权”要求，但各合伙人在合伙协议之外再签订其他协议，例如上市公司与资金方签订协议，约定资金方承担合伙企业的亏损由上市公司补足，如从合伙企业获得超额收益则要支付给上市公司，等等，由此在实质上仍保留了原先的“劣后/优先”分级架构安排，没有打破各方的原有利益均衡。在这种安排下，上市公司 A 仍对该并购基金具有控制权，应将该并购基金纳入合并报表范围。在上市公司 A 的合并报表中，引入的外部第三方资金应确认为负债，应归属于外部资金方的收益确认为利息支出。

相应地，对注册会计师而言，在审计实务工作中更应注意获得关于该融资安排的所有相关文件，包括除合伙协议之外的私底下协议，以确保分析问题所依据资料的完整性。注册会计师应要求上市公司（被审计单位）声明提供资料的完整性和真实性、有效性，并向合伙企业的其他合伙人函证是否存在合伙协议之外的其他相关安排。如果上市公司和其他相关方均否认在合伙协议之外存在其他特殊安排，但种种迹象表明“同股同权”安排并未反映该交易的商业实质，则注册会计师应根据具体情况设计和执行进一步审计应对程序，确保获取充分、适当的审计证据；如果无法获得充分、适当的审计证据支持被审计单位的声明和解释，则应考虑这一情况对审计意见类型的可能影响。

问题3-2-108（集合资产管理计划是否纳入合并范围（目前可变回报的量级和可变动性暂时处于高位，但预计整个存续期间累计量级和可变动性不重大））

问题：

如下文背景介绍，A 公司在发起的资产管理计划封闭期内享有的可变回报较大，但预计在整个存续期间累计可变回报不重大，则 A 公司是否需要将该资产管理计划纳入合并范围？

背景：

2016 年 5 月 9 日，A 公司（某期货公司）所管理的“一号资产管理计划”成立，简要信息如下：

类型	特定多个客户资产管理计划 主动管理型
存续期限	5 年
投资范围	银行存款、债券回购、债券逆回购、货币基金、期货、证券投资基金、集合资产管理计划

	(集合类信托计划、集合类证券公司及其子公司资产管理计划、集合类保险资产管理计划、集合类期货公司及其子公司资产管理计划、集合类基金公司及其子公司客户资产管理计划、取得基金业协会备案的集合类私募证券投资基金等), A 公司或其子公司管理的资产管理计划以及法律法规或中国证监会允许基金投资的其他证券或金融衍生品。
分级安排	本基金自成立日起 1 年内为封闭期, 不接受退出申请。设立时及封闭期内分为优先级和进取级(即劣后级, 下同), 优先级: 进取级=4: 1, 1 年封闭期满转为管理型产品, 不再区别优先和进取, 同等份额享有同等收益。
募集规模	本集合资产计划募集资金 10,950 万元, 其中优先级 8,760 万元, 进取级 2,190 万元。
自有资金参与情况	A 公司以自有资金认购进取级 1,500 万元, 占全部进取级的 68.5%。
管理费	封闭期内管理费按前一日计划资产净值的 1.0%年管理费率计提, 每日计提, 按季支付; 封闭期满后, 产品转成管理型, 按前一日计划资产净值的 1.5%年费率计提, 每日计提, 按季支付;
托管费	每日托管费=本期成立后委托资金本金总额×0.04%/当年天数
业绩报酬	封闭期一年后, 分红, 产品转成管理型, 管理费增加至 1.5%, 管理人收取超额收益的 15%作为业绩报酬。
收益分配与风险承担	1、产品净值小于 1 时, 进取级份额以其出资额对优先级份额的损失进行补偿。 2、产品收益率在 0%和 6%之间时, 优先级和进取级按照出资比例共享收益; 3、产品收益率在 6%和 10%之间时, 优先级在此区间收益部分的 40%作为业绩报酬支付给进取级; 4、产品收益率在 10%和 20%之间时, 优先级在此区间收益部分的 50%作为业绩报酬支付给进取级; 5、产品收益率大于 20%时, 优先级在此区间收益部分的 60%作为业绩报酬支付给进取级。 6、风险承担: 进取级份额以其份额资产为限承担投资风险

该资产管理计划截止 2016 年 6 月 30 日, A 公司享有管理费收入为 155,964.07 元; 持有次级份额如下表:

2016 年 6 月 30 日资产净值		2016 年 6 月 30 日 净值合计	2016 年 1-6 月收益		A 公司持有 份额收益
优先级	进取级		优先级	进取级	
87,630,304.12	21,907,576.03	109,537,880.15	30,304.12	7,576.03	5,189.06

截至 2016 年 6 月 30 日, A 公司总体收益 161,153.13 元(管理费收入与持有份额收益之和); 该资产管理计划总收益为 37,880.15 元, A 公司总体收益占集合计划整体收益的比例为 425.43%。

解答:

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表(2014 年修订)》规定的“控制三要素”

模型,判断此类管理人对资产管理计划是否具有控制权的一项重要考虑因素是管理人在其中的角色是“代理人”还是“首要责任人”。根据该准则第十九条规定,在确定决策者是否为代理人时,应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系:(一)存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的,该决策者为代理人。(二)除(一)以外的情况下,应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。其中,决策者所享有或承担的可变回报的量级和可变动性是重要考虑因素之一。我们认为,在判断“决策者所享有或承担的可变回报的量级和可变动性”是否重大时,不应仅仅考虑截至资产负债表日的短期回报的量级和可变动性,而应更关注在该资管计划的整个存续期间的预期总体回报的量级和可变动性,因为后者对管理人的行为模式有更深远的影响。

在本案例中,根据背景资料分析,该资产管理计划的优先级与进取级比例为4:1,A公司持有该产品进取级的68.5%,在封闭期内当净值低于1时,进取级以其投资弥补优先级的本金,当收益超过6%时,超额收益由优先级与进取级按不同约定比例进行分配,故我们理解此时进取级份额存在的意义首先在于对优先级持有人权益的保障(虽然并非绝对保障),由此导致其享有或承担回报的可变动性远远高于优先级份额。但是,这种情况应当认为是暂时的。我们理解这一安排的目的可能更多地是为了促进产品的初始销售,因而在一定程度上提供了增信安排。除非根据目前可获得的信息来判断,认为很可能出现在封闭期未满前即因严重亏损导致产品被提前清盘结束的情形,目前A公司在该产品回报中所享有份额的量级和可变动性的优势可以预期不会持续,封闭期之后,优先级与进取级不再区分,均按持有份额承担或享受损益,A公司的持有份额占总份额之比仅为13.7%(=68.5%×20%),其存续期间的业绩报酬收取比例仅为15%,综合来看,不会导致其在该产品整个存续期间所享有的累计可变回报的量级和可变动性达到“重大”的程度。总体上看,A公司在整个产品存续期间的地位仍然应定位为“代理人”而不是“主要责任人”,不具有对该产品的控制权,故不应将其纳入A公司的合并报表范围。

问题3-2-109(母公司为管理人时,子公司对单一资管计划是否应纳入自身合并范围)

问题:

如下文背景资料所述,子公司全额出资设立的资管计划,由其母公司担任管理人。此时子公司应否将该资管计划纳入合并范围?

背景:

A期货公司具有商品期货经纪、金融期货经纪、资产管理业务,取得资管业务资格。

2015年A期货公司出资1亿元设立全资子公司B,B公司主要从事基差交易业务,目的主要是获取投机收益而非套期保值。

2018年10月,A公司设立单一对冲套利1号资产管理计划,类型为一对一管理型资

资产管理计划，投资范围为国内市场的商品期货，期限一年，期限届满计划结束，资产管理计划封闭运作，封闭期内不接受参与和违约退出，管理费为1万元/年，管理人业绩报酬：若计划年化收益率低于10%，管理人不获取业绩报酬，若计划年化收益率大于等于10%，管理人提取份额收益超过年化10%部分的30%。资产委托人不得转让计划份额，资产管理计划存续期不进行收益分配。

B公司作为委托人出资200万元认购了该资产管理计划。A公司作为资产管理人负责资金的运作，将资金通过A公司的交易席位投入期货市场进行商品期货合约的买卖。

2018年，在原金融工具准则下，B公司将认购的本资产管理计划作为可供出售金融资产核算；2019年执行新金融工具准则后转为交易性金融资产，B公司根据A公司提供的证券投资基金估值表核算相关权益变动。

B公司考虑，虽然其享有该资产管理计划的全部权益，但对于资产计划项下的资金使用没有决策权，由A公司的资管部门实际操作，即B公司不具控制能力，不同于一般的定向资产管理计划，因此对该资管计划并未实际控制，因此不纳入B公司合并范围，而由母公司A直接合并。

解答：

本案例为单一资管计划，即B公司为唯一投资人和受益人，其母公司A为管理人。管理费为每年1万元，收益分配约定为“若计划年化收益率低于10%，管理人不获取业绩报酬，若计划年化收益率大于等于10%，管理人提取份额收益超过年化10%部分的30%。资产委托人不得转让计划份额，资产管理计划存续期不进行收益分配”。

总体上看，虽然本案例中的投资人为子公司，管理人为其母公司，但从其中的业绩报酬约定来看，与市场上一般常见的私募基金管理人收取业绩报酬的方式、金额仍基本一致，总体上仍然遵循了市场化的运作模式。因此，就该资管计划本身的设立和运作而言，母公司仍然是子公司的代理人。尽管母公司作为管理人拥有广泛的决策权力，但依据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第十八条关于“代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有”的规定，该资管计划仍由作为主要责任人的子公司控制，应纳入该子公司的合并报表范围，子公司在个别报表层面应将其200万元出资作为“其他流动资产”按成本法核算。而不是在子公司作为金融资产核算，由母公司直接合并。

但是，鉴于母公司和子公司存在天然的一致行动人关系，在某些情况下，子公司出资设立资管计划或者作为合伙企业的唯一有限合伙人，是在母公司主导下，从其投资逻辑来看是为了实现母公司的利益最大化，而并非为了该子公司自身的利益最大化（例如进行明显对该子公司不利而对该母公司有利的投资）。如果遇到这种情况，可能认为母公司直接控制该资管计划是更恰当的判断。在这种情况下，在子公司自身的财务报表中，应将其对该资管计划、合伙企业等的投资作为金融资产核算（原准则下通常作为可供出售金融资产；新准则下通常

作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产),且不合并该资管计划或合伙企业。企业和注册会计师均应谨慎判断是否属于这种情况,以恰当确定合并方式和母子公司各自财务报表中的核算方式。

问题3-2-110 (关于对新设立的中外合资经营企业是否“控制”的问题)

问题:

根据下文的背景, A 公司是否应将 B 公司自成立日纳入合并范围?

背景:

A 公司为上市公司, 2017 年 3 月 A 公司与某日本公司(以下简称为外方股东)签署《中外合资经营公司合同》, 同日签署合营公司章程, 拟在境内设立 B 公司。

2017 年 9 月, B 公司成立, 经营期限自 2017 年 9 月 18 日至 2037 年 9 月 17 日。

(一) 合营公司的公司章程主要内容节选:

公司章程约定: 合营公司 B 组织形式为有限责任公司, 各方以其认缴的出资额为限对合营公司的债务承担责任, 各方按其出资额在合营公司注册资本中的比例分享利润和分担风险及亏损。

B 公司注册资本 1,000 万美元, 各公司认缴出资情况如下:

股东	认缴出资额(万美元)	持股比例
A 公司	800.00	80%
外方股东	200.00	20%
合计	1,000.00	100%

截至 2017 年 12 月 31 日, 股东出资已经全部到位。

根据 B 公司的公司章程约定, 董事会是合营公司的最高权力机构, B 公司董事会由 5 名董事组成, 其中 3 名董事由 A 公司委派, 2 名董事由外方股东委派。董事会的组成对应股东持有的股份数, 但是不论外方股东的实际持股比例是多少, 其均有权提名至少一名董事。

公司章程约定的董事会议事规则为:

所有董事会决议的事项由出席董事会会议的过半数董事通过方可做出决议。但下列事项中, 决议事项(1)至(4)须由出席董事会会议的董事全体一致通过方可做出决议, 决议事项(5)至(12)须由出席董事会会议的过半数董事通过(包含一名外方股东委派的董事同意)方可做出决议:

- (1) 合营公司章程的修改;
- (2) 合营公司的终止、解散;
- (3) 合营公司注册资本的增加、减少;
- (4) 合营公司的合并、分立、重组;
- (5) 对合营公司所有或绝大部分资产(包括但不限于知识产权)进行出售, 出租, 排

他性许可或其他处置；

(6) 除特别约定外，修改本合同；

(7) 合营公司开展与任何一方产生竞争的业务；

(8) 任何分红、回购或其他分配，或一系列分红、回购或其他分配，该等分红、回购或分配单独或合计超过合营公司双方原投资的年回报率的 10%（单利）；

(9) 变更合营公司经营范围；

(10) 任何超过 10,000,000 美元的借款或金融负债；

(11) 制定年度的经营计划和预测；

(12) 注册资本分期缴纳的具体时间及金额。

其他事项，可以根据合营公司章程载明的议事规则做出决议。

B 公司的董事长、总经理、财务负责人均由 A 公司委派。

公司章程中其他相关约定条款：

双方合资经营的宗旨和经营范围是：本着加强经济合作和技术交流的愿望，采用先进而适用的技术和科学的经营管理方法，生产受外方股东委托生产由外方股东定义的相关技术产品，并从事实现上述目标所需的其他必要活动。（合资合同中也有同样的约定。）

合营公司职工的招收、招聘、辞退、工资、劳务保险合同和福利等事项，按照国家有关劳动和社会保障的规定，由总经理决定。

（二）中外股东合营合同的主要内容节选：

合营合同中关于股东转让股权的约定：

1、如果一方转让其对合营公司注册资本的全部或部分股权，应事先获得其他方的书面同意。此外，任何其他当事人在相同的条款和条件下，在法律允许范围内有优先购买权。

2、如果外方股东转让其对合营公司注册资本的全部或部分股权，应事先获得 A 公司的书面同意。在双方达成一致的前提下，A 公司可以以成本价（即与外方股东已缴纳的出资额相同的价款，不包括任何利息或回报）购买其持有的合营公司的全部或部分股权。

3、如果 A 公司转让其对合营公司注册资本的全部或部分股权，应事先获得外方股东的书面同意。

4、如果成立之后增加合营公司注册资本的，外方股东及 A 公司均按照其当时股权比例享有优先认购权。如果任何一方选择不参与任何未来融资，参与方有权认购不参与方不认购的全部或部分股权。

合营合同中关于双方责任的约定：

1、本合同规定的 A 公司应承担的责任包括：

(1) 由合营公司向外方股东指定供应商采购设备，并为双方共同协商的业务计划、维持该设备正常运转；

(2) 确保有足够的人力资源，使得合营公司业务能日常运作。

2、本合同规定的外方股东应承担的责任包括：

（1）为使合营公司基于外方股东的委托生产并销售产品，许可合营公司使用与产品规格、材料、制造工艺和/或生产线布局有关的外方股东知识产权（简称外方技术）：该使用许可是非排他性的、全球性的、不可转授权的和免技术使用费的；

（2）为合营公司提供与外方技术相关的技术支持，保证合营公司按照双方要求高效运作；

（3）购买合营公司所生产的所有产品。

合营合同中关于购买物资和销售产品的约定：

外方股东将协助合营公司采购某些设备和材料，包括外方股东提供或指定的设备和材料。外方股东保证，其只能以合理的市场价格向合营公司出售相关设备和材料，出售前 A 公司应对这些设备和材料的价格给予确认。外方股东在此进一步保证，相关设备状况良好，可用于生产，且在向合营公司出售之时，为外方股东完全拥有，不存在使任何第三方受益的任何分期付款购买安排、租赁、抵押、质押、留置或其他负担，而且在完成向合营公司出售的交易后，将成为合营公司完全拥有的、无负担的财产。合营公司未经外方股东事先书面同意，不得对相关设备或组成上述设备的生产线进行任何改变，更改和/或重新安排。

A 公司与外方股东双方同意和承认合营公司产品的批量生产须经双方同意的外方股东客户的批准。

合营合同中关于知识产权的约定：

（1）外方股东的技术许可：外方股东同意授予合营公司非排他性的、全球性的、不可转授权的和免技术使用费的许可，制造和销售涉及外方股东委托的相关技术产品；

（2）合营公司技术：业务实施过程中开发的所有知识产权的所有和权利均在本合同有效期内依照本合同约定归属于合营公司（公司技术）。

（3）合营公司解散或本合同终止时，外方股东许可合营公司使用的外方技术应交付、归于外方股东，而公司技术应由 A 公司与外方股东协商处理。

（三）B 公司实际生产经营情况：

1、合作的背景及主要进展：

外方股东的相关技术产品事业部在该领域拥有世界一流的技术和生产能力。外方股东为某品牌终端产品中该技术零部件的唯一供应商，目前，市场上该技术零部件的需求越来越旺盛，外方股东产能不够，但其不想扩大固定资产投资规模。同时，A 公司也直接向该品牌客户直接提供部分零部件，因此该品牌客户也希望将 A 公司提供的零部件与外方股东提供的技术零部件在一个供应商处完成，减少生产过程中的损耗、提高良率、降低成本。因此，在该品牌终端产品客户认可的情况下，A 公司与外方股东合作成立了 B 公司，B 公司未来的业务主要是为外方股东某品牌客户提供相关技术零部件的生产，同时开拓其他客户（关于排他性问题：B 公司不能拓展与该品牌终端客户生产的产品类型相同的其他客户供货，但可以向

该类客户生产的非同类型产品供应相关零部件)。

2、外方股东给予的技术支持

在 B 公司成立的前期设备的安装调试阶段，需要外方股东派出人员进行安装、调试和培训。这部分安装调试，属于 A 公司与外方股东的设备买卖合同约定的内容。根据合同内容，价格包括产品设计、制造、包装、仓储、运输、保险、装卸、安装、调试、培训费用及验收合格之前及保修期内备品备件等发生的所有费用。调试之后，B 公司就可以正常生产，合资公司的日常经营，不再需要外方股东人员参与。在这个过程中，如果出现 B 公司无法解决的技术问题，外方股东会安排人员处理，外方股东派员解决技术问题向 B 公司正常收费，收费的价格按照公开市场价格计价。

3、B 公司生产过程所必需的厂房由 A 公司提供，A 公司正常向 B 公司收取租金。

4、实际的业务进展过程中，生产的主要机器设备由 A 公司来采购，并不由 B 公司向外方股东采购，目前，设备的采购、到货、安装在进展过程中。

5、合营合同中说的委托加工业务，只是双方业务的一种模式，目前，根据外方股东该品牌客户的实际需求，和最初合作形成的背景，合资公司首要任务是满足该品牌客户的订单需求，该品牌客户直接向 B 公司下单。

6、关于合同中约定的技术使用费免费，仅仅针对的是外方股东委托 B 公司生产的情况，就目前的现状来看，B 公司承接的非外方股东委托的业务，将根据具体项目的情况，收取技术使用费；

7、关于合作中的技术的问题，该品牌的设计专利属于该品牌（客户），相关技术零部件的实现可以有多种设计方案，但是其他品牌不可以使用该品牌的这种设计专利；外方股东属于技术实现的角色，技术的实现主要是通过专用设备来实现。这也是 A 公司愿意自己出钱买设备的原因。

8、B 公司的人员中，除了 2 位董事外，董事长、总经理、财务负责人等其他人员，全部由 A 公司委派。除 2 位董事外，外方股东没有派驻任何人员。B 公司的日常经营活动和财务均由 A 公司委派的人实际参与管理。

9、B 公司董事会决议事项的落实情况：

（1）、公司章程决议事项第（5）项“资产的处置问题”：合营公司的资产主要是周边的水电气设备和装修费用，除非双方终止合作，否则，不可能处置上述资产。

（2）、决议事项第（6）、（7）、（9）项“修改合营合同或者章程，变更经营范围，竞争条款”：上述事项，一般情况下不太可能发生，除非 A 公司与外方股东的合作发生了根本性变化。

（3）、决议事项第（8）项“分红”：在 B 公司开始盈利的时候，分红的约定比例已在公司章程中约定按照实缴注册资本的比例计算，对于外方股东而言，合理推断是乐于接受分红的安排，该事项发生的可能性较大，对外方股东而言，可以提前收回投资成本，可以避免

外方股东自身的投资风险，合理推断其不会反对有利于自己的事项。

(4)、决议事项第(10)项“超过 1,000 万美元的负债”：根据合资合同，合资公司超过注册资本的融资，由 A 公司提供。根据 B 公司 2018 年 1 月的董事会决议，B 公司已经开始向 A 公司借款 1.5 亿元。理论上，A 公司作为大股东向合资公司 B 提供资金支持，该交易不会对外方股东构成利益损伤，合理推断其不会对类似交易行使否决权。

(5)、决议事项第(11)项“制定年度的经营计划和预测”：该事项原则上每年都会发生。基于目前的合作情况，合营公司的宗旨就是为了向外方股东的客户供货，这一宗旨不可能改变，则经营计划和预测也不太可能促使外方股东行使否决权。

(6)、决议事项第(12)项“注册资本分期缴纳的具体时间及金额”。截至 2017 年 12 月 31 日，B 公司的注册资本已经出资完毕，根据目前的合作情况，外方股东不会再出资，也就是 B 公司的注册资本不会再变化。

10、双方股东就 B 公司涉及财务和经营等活动事项的沟通机制和日常沟通情况：

B 公司日常活动涉及的大额资金支付的审批流程，与 A 公司所属其他公司的流程一样，相关审批流程中不涉及到外方股东或其委派人员。

11、合资公司的技术开发开发和承接客户的能力：

合资公司在生产产品的过程中，随着客户的需求的变化，需要自己进行技术改进，在业务实施过程中，开发的所有知识产权的所有和权利均在本合同有效期内依照本合同约定归属于合营公司。

A 公司单方面具备一定的独立技术开发的能力，B 公司也有贴合的自动化生产线，为了打通产业链限制，A 公司也一直在研究外方股东的技术实现，只是达不到外方股东的技术标准，但在该领域也拥有一定的技术经验积累和基础。

承接客户能力：见“1、合作的背景及主要进展”中的排他性约定。

12、外方股东向合资公司销售设备及采购产品的定价情况：

根据目前的业务合作形式，合资公司的厂房和核心生产设备由 A 公司提供，设备由 A 公司向外方股东采购，属于独立公允定价，设备所有权和处置权归属于 A 公司。目前，合资公司与外方股东的交易仅有购买试机材料，金额很小。

A 公司采购的核心设备以租赁的方式提供给合资公司 B 使用；B 公司的销售订单中，大部分是由某品牌客户直接下单给 B 公司；材料部分，该品牌客户产业链对主要材料均是指定供应商。

13、外方股东先行公开的 2017 年财务报表中对 B 公司作为“适用权益法核算的关联公司”。经了解，外方股东认为，其对 B 公司出资比例为 20%，（董事会）决策权 40%（5 名董事会成员，外方股东委派 2 名），从事实上对“B 公司的财务、业务、事业方针的决定能给予重大影响，但没有控制权。”

解答：

根据合资合同和公司章程的约定，合资公司的设立目的是生产受外方股东委托生产由外方股东定义的产品，其生产技术由外方股东授权许可使用，且外方股东需购买合资公司所生产的所有产品，合资公司产品的批量生产需经过双方同意的外方股东客户的批准，合资公司的生产设备需向外方股东指定的供应商采购。

同时，根据合资公司的章程约定，即使 A 公司持有合资公司 80% 的股权，但持有的股权比例并不一定等同于所拥有的对决策有控制或影响的决策权。由于公司章程约定董事会决议事项第（5）至（12）须由出席董事会会议的过半数董事通过（包含一名外方股东委派的董事同意）方可做出决议，意味着外方股东对董事会决议第（5）至（12）项涉及合资公司的多项重要活动拥有一票否决权，此处外方股东的一票否决权并不属于保护性权利而是实质性决策权利。

A 公司虽然实际持股 80% 且在董事会中占 3/5 席位，但从该约定看并不具备对合资公司的控制权。相反，由于合资公司的生产技术、产品订单和销售渠道等完全被外方股东所控制，不排除外方股东才是该合资公司真正的控制方，而 A 公司只是具有重大影响的可能性。总体上看，我们倾向于认为 A 公司对合资公司只具有重大影响或共同控制，而不能单方形成控制。即合资公司本质上只是外方股东的一个外协加工厂，并且外方股东有很大可能通过转移定价方式操纵合资公司的利润水平。

但由于公司章程中约定董事会决议事项中第（5）至（12）项涉及的合资公司相关活动中，诸多重大事项很多是公司成立时预先设定的，因此双方股东无论哪一方都不会轻易否定该预先谈定的结果。再加之 B 公司的实际经营中，设备的采购是由 A 公司作为主体，销售订单由 B 公司直接向外方股东的客户签订，采购订单也是由 B 公司与该客户直接指定的供应商签订等，这些核心的交易安排均与合资合同、公司章程的约定存在不同，但中外双方股东事实上均认可该安排。

因此，本案例中，我们理解，判断 A 公司对 B 公司是否达到控制的焦点转移至 B 公司客户关系维护及销售订单来源的控制权的有话语权方既不是 A 公司、也不是外方股东，而是外方股东的主要客户。在此业务模式下，本案例关键是 B 公司的订单虽然由外方股东的客户直接下单，但是否实质上属于该客户下单给外方股东，外方股东因产能不足转给 B 公司生产加工后并优先满足该客户订单需求的前提下，再生产可以销售给其他客户的产品。

（1）如果 B 公司接受外方股东客户的订单实质上是该客户下单给外方股东，外方股东产能不足转下单给 B 公司，以满足该客户实际是向外方股东下的订单需求，同时外方股东与该客户之间的客户关系也得到了加强，且外方股东对包括该客户直接给 B 公司所下的日常订单的审核，属于实质性审核，即如果外方股东不通过该订单审核，客户并不能越过外方股东直接要求 B 公司进行生产。如果是这种实质，则不能排除 B 公司是外方股东基于对其客户订单进行供货的中国外协加工角色，A 公司对 B 公司仅具有重大影响、不涉及控制或共同控制这一结论更为合理。

(2) 但如果, 外方股东的客户直接给 B 公司下单, 是基于 A 公司与该客户的客户关系基础以及 A 公司在相关产品领域的技术经验 (包括相关技术嵌入设备, 体现在由 A 公司出资自购并租给 B 公司的主要生产设备上), 实质上是给 B 公司下单, 并非基于外方股东平台再由外方股东分流的订单 (即该客户将 B 公司认证为独立合格供应商之一), 且外方股东对该客户日常订单的审核只是基于对外方股东自身权益的一个保护方式和对客户的负责, 可以合理认为 B 公司的销售端的活动主导权不在外方股东, 而是由外方股东客户这类 B 公司产品用户基于惯常业务模式下所主导。这种情况下, 基本可以合理排除外方股东控制 B 公司这一可能。如无相反证据, 这种情况下, A 公司对 B 公司超过重大影响具有控制的可能性较大。

根据合资合同中关于 B 公司技术、产品销售等相关约定, 建议进一步核实以下内容, 以分析外方股东对 B 公司的影响程度:

1、使用外方技术生产的产品销售占合资公司收入、利润、经营净现金流量的比重? 如果占比重大 (超过 50%, 这种可能性极大), 则合营公司受外方股东通过转让定价方式操控利润的影响程度就较高;

2、如果合资公司因外方股东不提供相关技术支持, 或者说外方股东因主客观原因终止向合资公司提供外方技术, 合资公司是否因不能独立研发该产品且找不到可合作的除外方股东之外的第三方研发该产品, 是否导致停产相关技术产品? 是否因此对该合资公司的持续经营产生重大不利影响?

3、根据合资合同, 合资公司或 A 公司向外方股东采购的设备是否为合资公司经营所需不可替代的设备, 即只能向外方股东采购而不能向其他公司采购? 如是, 建议评估该合资公司持续经营能力时, 考虑合资公司对外方股东在核心技术支持和设备及材料供应方面的重大依赖对 A 公司是否控制 B 公司的判断的影响。

4、核实由外方股东协助采购的相关设备和材料 (包括外方股东自身作为供货商的) 交易价格的公允性。

此外, 由于外方股东基于其自身也需要由 B 公司生产其所需要的产品 (外方股东委托 B 公司生产的货物再卖回给外方股东), 即外方股东对 B 公司下订单, B 公司生产利用外方股东技术 (类似于非专利技术、技术经验等) 的产品并销售回外方股东, 该技术许可不收取专利费, 事实是否相当于外方股东以其所拥有专利或非专利技术许可费为全部或部分对价换取 B 公司产成品, 请注意核实该条约定的实际执行 (如是否涉及利用转移定价)。如果此类交易的金额不重大, 则我们理解对控制权判断的影响较小。

问题3-2-111 (关于引入“国资特殊管理股”的子公司是否纳入合并报表范围)

问题:

根据国家政策要求, 子公司引入“国资特殊管理股”的情况下, 母公司对子公司是否拥

有控制权，是否应当纳入合并报表范围？

背景：

A公司系B公司于2015年9月出资设立的全资子公司，注册资本为人民币1,000万元，主营业务为网络原创文学版权运营业务，主要采取签约作者的方式取得其特定签约作品的独家授权，并通过对文学版权的运营开发取得收益。

2015年8月，《中共中央、国务院关于深化国有企业改革的指导意见》提出推进公司制股份制改革，允许将部分国有资本转化为优先股，在少数特定领域探索建立国家特殊管理股制度。2016年4月16日，国务院办公厅转发中宣部等多个部门《进一步支持文化企业发展的规定》明确提出对按规定转制的重要国有传媒企业探索实行特殊管理股制度，经批准可开展试点。

根据上述文件精神，C公司作为特殊管理股持有人，拟与B公司签署增资扩股协议，C公司按照1元/每股的价格，对A公司增资人民币52.5万元。本次增资完成后，A公司股权结构如下：

股东名称	出资额（万元）	持股比例（%）
B公司	1,000.00	95.01
C公司	52.50	4.99
合 计	1,052.50	100.00

C公司持有A公司4.99%的股权中，1.5%的股权为“特殊管理股权”，3.49%的股权为“普通股权”。本次投资完成后，C公司享有的主要权利如下：

（1）本次投资完成后，如未来A公司拟增加注册资本，C公司有权在同等条件下增持A公司的股权，保证其持有的A公司的股权（包括特殊管理股权和普通股权）比例不被稀释。若C公司未行使该等优先认购权，C公司持有的特殊管理股权被稀释至1%以下时，原股东、新投资人和C公司应当共同协商确定对C公司持有的特殊管理股权进行反稀释保护的方案，C公司对可能导致特殊管理股权被稀释至1%以下的交易具有一票否决权。

（2）本次投资完成后，A公司将组建董事会，董事会由四名成员组成，其中C公司具有提名一名董事进入董事会的权利。A公司在决定涉及内容的产生和发布、出版业务方面的重大事项之前，需董事会通过方可执行，且C公司提名的董事在该方面决策具有一票否决权。

（3）本次投资完成后，A公司将聘任总编辑，总编辑为公司的高级管理人员，由C公司委派的董事提名，并由董事会通过方可聘任。C公司委派的董事对总编辑具有提名权和任免权。

总编辑为A公司在出版业务方面的负责人。在开展出版业务过程中，如发现出版产品内容有悖于国家法律、政策要求的，总编辑应及时向董事会报告并书面详细说明情况，董事会应当在接到总编辑的报告后3个工作日内作出如何处理的回应，总编辑应当接受董事会

的回应并予以执行；如未回应的，总编辑有权在出具书面详细的处理方案并报董事会备案后，决定终止执行该等产品内容。

(4) C 公司可以转让其持有的 A 公司普通股权，C 公司向其关联方或其他第三方依法转让其在 A 公司持有的普通股权的权利不受任何限制。

解答：

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第七条规定：“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。”即“控制”包含三要素：权力、可变回报、权力与回报的关系。

从本案例的情况看，在引入国资特殊管理股之前，A 公司是 B 公司的全资子公司，B 公司对其具有控制权。在引入国资特殊管理股之后，不会改变原先具有的“控制三要素”中的“可变回报”这一要素，即 B 公司仍可通过参与 A 公司的相关活动而享有可变回报；并且，假设“控制三要素”中的“权力”要素成立，则由于 B 公司在 A 公司中仍持有大部分股份，其角色仍然是主要责任人而不是代理人，故“权力与回报的关系”这一要素也将成立。因此，判断在引入国资特殊管理股之后 B 公司是否仍然控制 A 公司，关键是看 B 公司是否仍然具备对 A 公司的权力，即主导 A 公司的相关活动的权力。

结合本案例，因为在 A 公司引入国资特殊管理股后，国资特殊管理股占比为 4.99%，在 A 公司 4 名董事中占 1 席，并有权提名总编辑；除了对特定事项的否决权以外，我们未发现相关协议中对股东会、董事会的表决规则有特殊安排。因此，判断 B 公司对 A 公司的相关活动是否仍然具有主导权，关键在于判断协议约定国资特殊管理股及其派驻的董事和提名的总编辑对特定事项的否决权是否可能导致 B 公司丧失对 A 公司的相关活动的主导权。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用指南和《会计学摘要 2015》中对“相关活动”有以下解释：

相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动（准则第七条）。投资方应重点关注对被投资方的回报产生重大影响的活动，而不是对被投资方回报影响甚微或没有影响的行政活动。

对许多企业而言，经营和财务活动通常对其回报产生重大影响。但在实务中，被投资者设立的目的和设计的不同意味着“相关活动”亦各不相同，应在考虑所有相关事实和情况后，*进行判断。这些活动可能包括但不限于下述活动：商品或劳务的销售和购买；金融资产的管理；资产的购买和处置；研究与开发活动；融资活动，包括确定资本结构和获取融资。*

就相关活动所作出的决策的例子包括但不限于：就被投资方的经营、融资等活动作出决策，包括编制预算；任命被投资方的关键管理人员或服务提供商，并决定其报酬，以及终止其作为服务提供商的业务关系或者将其予以辞退。

相关活动一般由公司章程及协议中约定的权力机构（例如股东会、董事会）来决策，特

殊情况下，相关活动的决策也可能基于合同协议约定等原因由其他机构来主导，如专门设置的管理委员会等等。有限合伙企业的相关活动可能由合伙人会议决策，也可能是由普通合伙人或者投资管理公司等机构或人员决策。

根据背景资料介绍，涉及国有特殊管理股股东及其派驻的董事、提名的总编辑的“一票否决权”的事项主要包括：

1、C 公司对可能导致特殊管理股权被稀释至 1%以下的交易具有一票否决权。

2、A 公司在决定涉及内容的产生和发布、出版业务方面的重大事项之前，需董事会通过方可执行，且 C 公司提名的董事在该方面决策具有一票否决权。

3、总编辑为 A 公司在出版业务方面的负责人。在开展出版业务过程中，如发现出版产品内容有悖于国家法律、政策要求的，总编辑应及时向董事会报告并书面详细说明情况，董事会应当在接到总编辑的报告后 3 个工作日内作出如何处理的回应，总编辑应当接受董事会的回应并予以执行；如未回应的，总编辑有权在出具书面详细的处理方案并报董事会备案后，决定终止执行该等产品内容。

从上述约定内容看，上述第 1 项针对股权稀释问题的否决权不涉及“相关活动”，在讨论控制权问题时可以将其排除。就第 2、3 项否决权，如果国有特殊管理股股东及其派驻的董事和提名的总编辑所持有的上述“一票否决权”完全是针对“合规性问题”，即对有悖于国家法律、政策要求的出版内容的否决权，以实现“维护国家文化安全、坚持正确导向，做强主流媒体、壮大主流声音、保护公众利益”的公共政策目标，在内容合规的前提下不会行使否决权（即，相关活动决策的效益性、经济性等商业性问题不是国有特殊管理股股东及其派驻的董事和提名的总编辑所考虑的首要因素，不会干涉大股东 B 公司在此方面的主导权），则我们认为国有特殊管理股的上述“一票否决权”对被投资方 A 公司的回报无重大影响，故不会导致 B 公司丧失对 A 公司的相关活动的主导权，因而 B 公司可继续将 A 公司纳入其合并报表范围；如果上述“一票否决权”超出了单纯的合规性问题的范畴，则应视具体情况分析 B 公司是否因此而丧失对 A 公司的相关活动的主导权，此时就需要获取更深入的背景信息，如国资特殊管理股引入后实际参与决策的情况等，以进行更深入的讨论。

问题3-2-112（托管经营并提供委托贷款期间是否具有对被托管方的控制权）

问题：

1、根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》，无股权投资关系的控制能否进行财务报表合并？

2、受托管理经营下合并报表具体如何处理？

背景：

A 公司接受 B 公司股东委托管理 B 公司，同时 A 公司提供贷款给 B 公司。

A 公司与 B 公司及其股东签署了《委托管理协议》，A 公司受 B 公司股东的委托，受托

行使 53.92%的 B 公司股东权利，并全面负责 B 公司的生产、经营和管理；同时 A 公司通过银行委托贷款的方式，向 B 公司提供 9,128 万元的财务资助。在满足一定条件时，A 公司有权通过合法的方式将上述委托贷款全部以增资的方式转为对 B 公司的股权投资，增资完成后持股比例为 53.92%。

《委托管理协议》经 B 公司股东大会批准后生效后，A 公司拟向 B 公司推荐四名董事（包括董事长一名）、总经理及财务负责人人选各一名。

《委托管理协议》的主要内容如下：

1、托管内容：A 公司受托行使 53.92%的 B 公司股东权利，并全面负责 B 公司的生产、经营和管理。

2、托管事项包括但不限于：

- （1）行使委托方合计持有的 B 公司 53.92%股权所对应的股东权利。
- （2）决定 B 公司的经营计划和投资方案；
- （3）决定 B 公司对外投资、收购或出售资产、融资、资产抵押、对外担保等事项；
- （4）根据本协议的约定，决定聘任或解聘 B 公司的董事、监事；并有权决定提交 B 公司董事会审议的 B 公司总经理、财务负责人人选，以及技术、营销、人力资源等部门负责人的人选；
- （5）制订 B 公司的年度财务预算方案、决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案；
- （6）《公司法》及 B 公司章程规定的其他应由 B 公司股东或股东会决策的经营管理事项。

3、根据《公司法》及 B 公司章程规定，如相关经营管理事项需以 B 公司股东的名义作出，则委托方将 B 公司合计 53.92%的表决权委托 A 公司行使或应按照公司的决定行使。

4、托管期限内，B 公司的股权结构不因本次托管而有变化，B 公司资产依法归 B 公司所有。

5、托管期限内，B 公司的日常生产、经营、管理等费用及公司及其相关人员因履行本协议下的托管义务而发生的合理费用由 B 公司承担。

6、托管收益：

（1）A 公司不向委托方收取固定的托管费用。在托管期限内，A 公司享有 B 公司 53.92%的股东分红权。A 公司有权决定分红的时点，如果 A 公司未来成为 B 公司的股东，A 公司的此项分红权也可以在成为股东时通过享有 B 公司未分配利润的方式实现；

（2）如 A 公司未行使债权转股权的权利，则 A 公司按照银行同期贷款利率收取利息或 53.92%的股权比例向 B 公司收取托管期限内的股东分红（两者以孰高者为准）。

7、提供财务资助及债权转股条款：

（1）为支持 B 公司业务的发展，A 公司同意在托管期限内通过委托贷款的方式向 B 公司提供人民币 9,128 万元的财务资助（如转股则不收取固定的资金占用费）。

作为 B 公司的股东，就 A 公司向 B 公司提供的上述财务资助，各自然人股东同意分别以其持有 B 公司 22.06 %、9.80%、22.06 % 的股权向 A 公司提供质押担保，并在收到委托贷款后 5 个工作日内办妥股权出质登记。

解答：

从背景资料中的《委托管理协议》的条款分析，我们理解此处的托管安排很可能是 A 公司拟持股 B 公司 53.92%（主要是通过后续的债权转股权方式增资），但为了降低投资风险，故先行采取以委托贷款方式注入资金并取得相应的经营管理决策权，同时保留转股选择权（万一判断无法实现投资目的时，可以采用收回委托贷款的方式实现安全退出，至少可以保证本金的安全并取得约定的利息收益），即此处的“委托贷款+托管”实际上是股权收购的先行步骤。

对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》所规定的“控制三要素”，我们认为在投出委托贷款并接管其经营后，A 公司已经取得对 B 公司的控制权，可将 B 公司纳入其合并报表范围。主要考虑如下：

1、拥有对被投资方的权力——在托管期间，A 公司受托行使 53.92% 的股东权利，并全面负责被托管方的生产、经营和管理，包括决定被托管方的经营计划和投资方案，以及人事任免，并实际可以行使或控制 B 公司股东会的 53.92% 表决权；在 B 公司的董事会中占多数表决权，董事会议事规则为过半数通过；重大经营决策不能绕过董事会直接提交股东会；等等。这些约定通过保证 A 公司控制 B 公司股东会、董事会的多数表决权，从而拥有对被投资方的权力。

2、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报——根据《委托管理协议》中的收益分配条款，A 公司享有 B 公司托管期限内的 53.92% 的股东分红权（如 A 公司未行使债权转股权的权利，则 A 公司向 B 公司收取利息或要求 B 公司支付 53.92% 的股东分红，且两者以孰高者为准），表明 A 公司通过参与 B 公司的相关活动而享有可变回报。即使最终 A 公司不行使认购权而要求收取委托贷款本息而退出，则委托贷款本息本身也属于可变回报。

3、有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额——A 公司通过主导 B 公司的董事会和股东会上的表决，对被投资方 B 公司的可变回报施加影响，且虽然其法律上的身份是受托方和委托贷款的债权人，但由于其享有决策权范围广泛、其他股东不享有实质性罢免权、通过委托贷款和股权收益权享有可变回报的量级和可变性均属重大，故并不是 B 公司现有股东的代理人，而是基于主要责任人的地位而作出决策。

在本案例中，A 公司在托管期间将 B 公司纳入其合并报表时，由于并未向 B 公司的现有股东承诺保证其本金安全和获取保底收益或固定收益；同时本案例中的托管没有时间限制，何时结束托管（相应地将被托管方交还给原股东）的主动权在托管方手中，故并不存在一项对 B 公司现有股东的“交付现金或其他金融资产合同义务”或“在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务”。因此，B 公司的股东所享有的股权在 A 公

司合并报表层面应列报为权益（少数股东权益）而不是一项金融负债。相应地，应归属于 B 公司现有股东的收益在合并利润表中列报为少数股东损益（注意：不是“资本公积”）。在 A 公司的合并报表层面，对取得 B 公司控制权的事项，应根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定，作为非同一控制下的企业合并进行会计处理。

实务提示：

1、本案例的处理结果不能推广到其他存在托管关系的情形，不能依据本案例的解答就简单地认为在所有存在托管、承包经营关系的案例中，承包方和托管方都可以将被托管方、被承包方纳入合并报表范围。基于托管的控制实际上是一种协议控制，其能否成立取决于对合同条款和其他相关因素的详细分析和综合判断，具有明显的个案色彩。在一个案例中能够认可协议控制，不代表在其他案例中也同样能够获得认可。在本案例中，之所以我们认可了该托管所形成的控制，一个很重要的考虑是本案例中的“委托贷款+托管”实际上是股权收购的先行步骤，且收购款也已通过委托贷款的方式足额支付，有足够把握最终能够收购成功。但其他案例很可能并非如此。因此，不应将本案例的结论简单推广到所有托管、承包经营案例。

2、即使托管方、承包方能够将被托管方、被承包方的报表纳入其合并报表范围，也应当注意：在托管方、承包方的合并报表中，被托管方、被承包方的权益中不归属于托管方、承包方的部分（如被托管方、被承包方的原股东所享有的权益）不一定列报为少数股东权益，而更大的可能性是列报为负债。这也与本案例中的处理不同。

这是因为：在多数情况下，托管和承包经营是有期限限制的，要在期满后将被托管企业归还给其原股东（可能被要求保证所归还的净资产价值不低于托管、承包经营开始日的价值）。因而，在合并报表层面，存在一项“向其他方交付现金或其他金融资产合同义务”，该义务不能无条件避免，因此，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第八条、第九条、第十条的相关规定，该被托管、承包经营的企业中归属于其原股东的权益应列报为金融负债；而根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十一条规定，“金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利（或股息）、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益”，相应地，被托管、承包经营企业的损益中归属于其原股东的部分应列报为损益。（2017 年修订后的金融工具列报准则第八条、第九条、第十条及第二十一条，与 2014 年修订后该准则相应条款内容基本一致。）

在本案例中，之所以能够将被托管方的权益中不归属于托管方的部分列报为少数股东权益而不是负债，是因为本案例中的托管没有时间限制，何时结束托管（相应地将被托管方交还给原股东）的主动权在托管方 A 公司手中，且最终有很大可能性是 A 公司将上述委托贷款全部以增资的方式转为对 B 公司的股权投资，从而持有 B 公司的多数股权。在此情况下，A 公司完全可以通过其自身的行为无条件地避免上述“向其他方交付现金或其他金融资产

的合同义务”，因而在该项托管关系中 B 公司的权益中归属于其原股东的部分不构成“交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务”，所以可在 A 公司的合并报表层面列报为少数股东权益。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-9 控制的判断”：

一、委托、受托经营业务

公司在判断对受托经营的业务（即标的公司）是否拥有控制时，需重点关注以下问题：

一是关于对标的公司拥有权力的认定。在判断是否对标的公司拥有权力时，除日常运营活动相关的权力外，还应当考虑是否拥有主导对标的公司价值产生重大影响的决策事项的能力和权力。例如，部分委托经营协议中约定，标的公司进行重大资产购建、处置、重大投融资行为等可能对标的公司价值具有重大影响的决策时，需经委托方同意。这种情况下，受托方不具有主导对标的公司价值产生重大影响的活动的权力，不应认定受托方对标的公司拥有权力。又如，部分委托受托经营业务中，委托方或双方并无长期保持委托关系的意图，部分委托协议中赋予当事一方随时终止委托关系的权力等。前述情况下，受托方仅能在较短或不确定的期间内对标的公司施加影响，不应认定受托方对标的公司拥有权力。

二是关于享有可变回报的认定。从标的公司获得的可变回报，不仅包括分享的基于受托经营期间损益分配的回报，还应考虑所分享和承担的标的公司整体价值变动的报酬和风险。例如，部分委托经营协议中虽然约定委托期间标的公司损益的绝大部分比例由受托方享有或承担，但若标的公司经营状况恶化则受托方到期不再续约，这表明受托方实际上并不承担标的公司价值变动的主要报酬或风险，不应认为受托方享有标的公司的重大可变回报。又如，部分委托经营协议中虽然约定受托方享有标的公司的可变回报，但回报的具体计量方式、支付方式等并未作明确约定，有关回报能否实际给付存在不确定性，根据实质重于形式的原则，也不应认定受托方享有可变回报。

问题3-2-113（资产被冻结的清算企业是否纳入合并范围）

问题：

资产被冻结的清算企业是否纳入合并财务报表的合并范围？

背景：

A 公司对 B 公司投资 5,000 万元，持股比例为 100%。因 B 公司经营不善，且存在诉讼纠纷，A 公司拟将 B 公司清算，并于 2014 年 12 月 16 日办理了 B 公司清算的工商备案，下一步拟对 B 公司的税务登记予以注销。

截至 2014 年 11 月 30 日，B 公司的净资产 86,366,697.28 元。

因诉讼案件，B 公司固定资产中的车辆已经被封存，长期股权投资、无形资产已经冻结，银行账户除工商银行户外均被冻结。B 公司主要债务人的实际控制人发生亏损，欠付公司 14 亿元债务无法偿还，经了解主要债务人无资产可供清偿。

A 公司及其子公司均无对 B 公司的担保。

问题 1：B 公司正在进行清算，因无法清偿债务，冻结资产也无法解冻，应收债权无法收回，可能发生大量损失，A 公司的投资成本无法收回，同时由于 A 公司未对 B 公司提供担保，不存在出资额外的其他损失，是否可以判定 A 公司无法从 B 公司取得可变回报，对其不具有控制权，从而不将其纳入合并范围？

问题 2：在其他条件不变的情况下，所得税是否清算完毕，对纳入合并范围的判断是否存在影响？

解答：

根据 2014 年 7 月 1 日开始执行的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》，评估控制需要考虑三个方面的因素：权力、可变回报以及是否能够用权力来影响自身的可变回报的金额。在考虑对清算时期的被投资方是否控制时也应从此三方面评估。

从我国的实际情况来看，母公司对于处于清算期间的子公司是否仍然能够控制，一般可按以下原则掌握：

1、已依据《企业破产法》相关规定进入破产程序的子公司，由于已被法院指定的破产管理人接管，原母公司通常不再能够主导其相关活动；且此类子公司一般资不抵债，破产程序的主要目标是保证各类债权人公平受偿，清算完成后通常并没有剩余财产可供分配给股东，即清算结果不会影响其股东的经济利益，股东不再能从该子公司的清算活动中获取可变回报，所以进入破产程序的子公司一般不应纳入其原母公司的合并范围。

2、对于股东自行组织清算（非破产清算）的子公司，根据《公司法（2018 年修订）》第一百八十三条的规定，有限责任公司的清算组由股东组成，股份有限公司的清算组由董事或者股东大会确定的人员组成，即其母公司通常可决定清算组成员任免事项和决定清算过程中的重大事项；同时清算的结果（清算结束后的剩余财产分配）将直接影响母公司可从中获取的经济利益，即母公司在清算期间仍然能够主导被清算子公司的相关活动（清算），且有权从其清算活动中获取可变回报，并运用其主导权影响被投资方的可变回报金额，所以母公司对于处于此类清算期间的子公司一般仍然具有控制权，应继续将其纳入合并范围。

就本案例而言，虽然主要资产已经被冻结，但在尚未正式启动法院主导下的破产清算程序的情况下，清算过程仍然由其大股东主导（包括主导确定债权追偿或放弃、债务清偿方案的决策等），并且基于准则对“可变回报”的广义解释，剩余财产分配并不是“可变回报”的唯一来源（例如清算的最后结果仍将影响其报表上确认的子公司处置或清算损益），不能仅仅因为预计没有剩余财产可供分配给股东就认为股东不能从清算过程中获取可变回报；并且母公司主导下的清算组所作出的关于清算活动的决策会直接影响母公司承担的可变回报，

母公司在这一过程中并非代理人而是主要责任人。据此，我们认为在进入破产程序之前，母公司的继续涉入和承担可变回报，使得母公司继续对其拥有控制权，应继续将该子公司纳入合并报表范围。

清算企业所得税是否清算完毕，不影响对控制的判断。

根据《公司法（2018年修订）》第一百八十七条规定：“清算组在清理公司财产、编制资产负债表和财产清单后，发现公司财产不足清偿债务的，应当依法向人民法院申请宣告破产。公司经人民法院裁定宣告破产后，清算组应当将清算事务移交给人民法院。”据此，如果目前情况表明该被清算子公司已经处于资不抵债状态，则清算组应根据《公司法》的该条规定提出破产申请。一旦宣告破产，清算事务被移交给法院处理后，母公司即不应再将该子公司纳入合并报表范围。

问题3-2-114（在判断房地产合作开发项目是否纳入合并范围时对“单独主体”概念的运用）

问题：

A公司与B公司以下文背景资料介绍的方式联合开发房地产项目，该项目是否属于共同经营？A公司在其个别报表、合并报表中分别如何处理？

背景：

A公司（甲方），与B公司（乙方）于2013年12月19日签订《房地产联合开发协议》，对三宗地合作开发，土地出让金47,698万元已经由甲方缴纳，取得了《建设用地规划许可证》。合作协议主要内容如下：

……

第四条、合作方式及期限

- 1、 甲方提供项目建设用地，乙方提供项目建设所需资金；
- 2、 合作项目单独设立银行账户，用于本项目的资金管理；
- 3、 甲方出资额度以提供地块的土地出让金额度为准。乙方出资额要满足项目需要，额度需经甲乙双方书面确定；
- 4、 乙方投资以现金和实物方式出资，实物部分出资金额的确定，以双方每月共同认定的工程验工月报为准；
- 5、 乙方不得以甲乙双方合作开发的商住楼项目进行任何融资、贷款活动；

……

第五条、利益分配

项目结束决算后，甲乙双方按投入的资金额分配项目的利润，既：

甲方利润=项目利润×甲方出资金额÷（甲方出资金额+乙方出资金额）

乙方利润=项目利润×乙方出资金额÷（甲方出资金额+乙方出资金额）

甲方出资金额即土地成本，如有其他现金或实物等投入，经乙方确认记入投入资金。

项目结束决算时，未出售房产也按上述比例分配。

项目如亏损，双方按上述利润分配方式承担亏损额。

第六条、项目管理

1、本协议签署后，甲乙双方各自派员共同组建合作开发项目管理部，负责项目的开发工作，包括项目前期办理手续、项目规划设计管理、工程施工管理、销售管理、项目财务管理及相关文件、档案、印鉴管理。项目管理部下设综合办公室、工程部、财务部、销售部。项目理由甲方委派、项目副理由乙方委派，项目财务总监由乙方委派，会计、出纳由甲方委派，其他人员构成、任职，经双方讨论同意后由项目经理任命，原则是一方任正职、另一方任副职，工作人员双方尽可能均衡。

2、合作开发项目的前期工作由甲方负责，包括但不限于以下各项：

(1) 落实合作开发项目用地规划手续，获得合建项目占地的使用地规划批文，土地使用权人为甲方，土地使用不附带第三者的利益限制；

(2) 落实合作开发项目占地的规划报建工作；

(3) 完成合作开发项目规划用地的拆迁和三通一平工作，所发生的费用和收益由甲方独立承担，不计入项目成本及利益。

.....

解答：

首先明确本案例讨论的前提：

(1) 该项目管理部设在甲方这一法人的框架内，合作开发项目对外以甲方的名义报建、与施工方签约、对外销售或出租等；

(2) 双方的约定表明，自合作开发协议生效时起，该合作开发项目的所有重大事项均由甲乙双方在共同协商一致的基础上确定，甲乙双方对该项目具有共同控制的权力；

(3) 除了此处提及的收益分配办法以外，无其他收益分配或亏损分担方面的约定，特别是：没有一方保证另一方投资本金安全和取得固定收益的约定，也没有双方按约定面积、楼层等事先确定实物分配方式的约定。

在上述前提下：

1、甲方个别报表中的处理

虽然双方在该开发项目上事实上是共同控制的关系，即双方依据合作开发协议共同主导该开发项目的相关活动，且按实际出资比例享有收益和承担风险，但因为项目管理部设立在甲方这一法人主体内，与甲方的其他资产、负债并未实现完全的风险隔离，不是《企业会计准则第 40 号——合营安排》中提及的“单独主体”，也不是双方共同拥有所有权的单项资产，因此其报表仍应完整包含于甲方这一法人主体的财务报表内，其资产、负债、损益应完整纳入甲方的财务报表。

对于乙方已投入合作项目的资金和在合作项目中享有的权益，我们理解，虽然乙方的出资是根据项目开发进度逐步投入，最终的收益分配比例要到项目全部完成后才能确定下来，但是甲乙双方应当可以根据历史经验，合理估计项目完成时双方的最终收益分配比例，在项目尚未完成期间的每个资产负债表日，在没有证据表明双方或一方将会违约的情况下，按照该暂估比例测算双方各自在合作开发项目净资产中所占的份额，同时每期末应根据截至该日可获得的信息对该比例的估计进行调整，并按会计估计变更进行衔接。

在甲方的个别报表层面，对于乙方的出资及据此在合作开发项目中应享有的权益，甲方有责任在项目结束、清算完毕后支付或归还给乙方，因此甲方虽然没有保证乙方出资本金安全和获取约定收益，但仍承担了在未来交付现金给乙方的合同义务，符合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第八条（或 2017 年修订版第八条）对“金融负债”的定义。但是，乙方只有在项目结束清算时才有权利要求甲方按比例交付合作项目的剩余净资产，对照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第十七条和第十八条（或 2017 年修订版第十七条、第十八条）的规定，在甲方自身的单独财务报表中应分类为权益工具，即“其他权益工具”。

2、甲方的母公司在其合并报表中的处理

该合作开发项目与甲方的其他资产和负债没有实现完全的风险隔离，因此对甲方的母公司而言，该合作开发项目不是《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第二十条所定义的“单独主体”，因此虽然严格意义上并不能控制该合作开发项目，但因为该合作开发项目是其子公司这一法人主体的组成部分，故仍应将合作开发项目的资产、负债、损益和权益变动完整地纳入其合并财务报表内。

需要注意：虽然乙方的出资及据此在合作项目中享有的权益在甲方的单独财务报表中可列报为“其他权益工具”，但是根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十条（或 2017 年修订版第二十条）的规定，甲方的母公司在编制合并财务报表时，乙方在合作开发项目中所享有的权益份额仍然应列报为金融负债，乙方应享有的投资回报应计入损益，该合作开发项目不产生少数股东权益和少数股东损益。

问题3-2-115（少数股东以子公司名义经营的资产，是否应列入母公司的合并财务报表）

问题：

对于子公司的少数股东以子公司名义经营的资产，是否应列入母公司的合并财务报表？

背景：

A 公司 2005 年增资 B 公司，占 B 公司 49%股份，并受托管理另一股东所持有的 B 公司 6%股权，据此 A 公司实现对 B 公司的控制。2008 年现股东之一 C 公司通过法院拍卖取得自然人 D 持有 B 公司的 45%股权，至此，自然人 D 不再持有 B 公司股权。

自然人 D 以 B 公司名义采用“自负盈亏”方式经营开发“××花园”项目，但 B 公司

“××花园”项目所有权归属于公司，A 公司取得对 B 公司的控制权之前，“××花园”项目列示在其“存货——开发成本”中。现股东 A 公司、C 公司与原股东自然人 D 在 B 公司的增资和股权转让协议中约定，“××花园”项目由原股东自然人 D 以自负盈亏的方式承包经营开发，即售房款扣除 B 公司代其支付协议债务清单之外的款项及其成本、税费等后的收益由原股东自然人 D 享有。

解答：

本案例可参考和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》中的“对被投资企业可分割的部分（单独主体）的控制”概念。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十条规定，投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）。

（一）该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；

（二）除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

以下内容摘自《〈企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）〉应用指南》：

投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在少数情况下，如果有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割部分，进而判断是否控制该部分：

1. 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；

2. 除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

因此，实质上该部分的所有资产、负债及相关权益均与被投资方的其他部分相隔离，即：该部分的资产产生的回报不能由该部分以外的被投资方其他部分使用，该部分的负债也不能用该部分以外的被投资方资产偿还。

如果被投资方的一部分资产和负债及相关权益满足上述条件，构成可分割部分，则投资方应当基于控制的判断标准确定其是否能够控制该可分割部分，包括考虑该可分割部分的相关活动及其决策机制，投资方是否有能力主导可分割部分的相关活动并据以从中取得可变回报等。如果投资方控制该可分割部分，则应将其进行合并。此时，其他方在考虑是否控制并合并被投资方时，应仅对被投资方的剩余部分进行评估，不包括该可分割部分。

【例 16】甲公司和乙公司在 2×01 年成立了一家合营企业丙公司，生产和销售一种特殊的建筑材料 A，甲与乙共同控制丙公司。2×08 年，甲公司想继续投资 A 材料的高端产品，

由于种种原因，甲公司计划通过丙公司进行产品的生产和销售。因此，甲公司、乙公司与丙公司达成如下协议安排：

在丙公司内部设立项目部，专门负责产品的生产和销售。项目部所需要的资金全部由甲公司提供。项目独立核算，产生的净利润全部归属于甲公司，其净利润的计算公式为：

产品净利润=销售产品的全部收入-能够直接归属于项目的全部成本税金及费用-按照约定的计算公式分配给项目的成本税金及费用-项目的所有资产和负债均全部归属于甲公司。项目的财务和经营等相关活动的决策完全由甲公司作出，乙公司对此不干涉。

本例中，根据相关法律的规定，丙公司是一个法人主体，如果丙公司被其债务人起诉，要求以丙公司的资产来偿还债务，则可能出现，项目相关资产被用于偿还A项目负债的情况。因此，项目部并非可分割部分，不应认定为可分割部分。

【例17】A公司为有限责任公司，专门从事房地产开发，其主要经营活动为在B地块上开发住宅和商业地产项目。B地块的开发分三期执行，各期地块的开发成本和销售、收入分设三个独立子账套进行单独核算管理，但与各期开发相关的开发支出均由A公司作为同一法人主体进行清偿，各期项目相关的营业税、土地增值税及所得税等相关税收也均由A公司作为同一纳税主体进行统一申报和清算。各地块的相关经营决策互相独立，其经营损益分别归属于不同的权利人。

本例中，虽然各期开发项目区分了三个账套进行独立核算管理，但是，这并不足以说明其中一期开发项目的有关资产、负债和权益均与其余各期的剩余部分相隔离。各期开发支出和相应税负仍以A公司作为单一主体进行清偿就表明某期资产并非仅承担与该期资产相关的负债，某期资产也并非与该期开发相关的负债的唯一支付来源。因此，本例中的各期开发项目并非可分割的部分，不应被认定为可分割部分。

在本案例中，虽有约定原股东自然人D以B公司名义采用“自负盈亏”方式经营开发“××花园”项目，但该项目仍处于子公司B公司这一法人主体的框架之内，并未与B公司的其他资产和负债实现完全的风险隔离，该项目的资产可能被用于偿还B公司的其他组成部分的债务，而B公司的其他组成部分的资产也可能被用于偿还该项目的债务。因此本案例中对于“××花园”项目，应当与B公司的其他资产、负债作为一个整体，一并考虑控制权问题，而不能作为一个单独主体考虑其控制权问题。

由于总体上B公司作为一个整体属于A公司的子公司，因此作为其一部分的“××花园”项目的相关资产、负债和损益也应当体现于A公司的合并财务报表中。

问题3-2-116（子公司引入信托参股对合并财务报表范围和合并财务报表编制方法的影响）

问题：

根据“背景”部分所述信息，母公司对其从事房地产开发业务的子公司引入房地产信托

资金(采用股权投资的法律形式),是否可能导致其在该信托存续期间不能再合并该子公司?如果可以继续将该子公司纳入合并范围的,则在编制合并财务报表时如何判断信托份额的外部受益人投入的资金应当属于权益工具还是债务工具,如何计算确定归属母公司股东的权益和少数股东权益?

背景:

A 信托公司与 B 公司(系 C 公司和 D 公司的实际控制人,其中 D 公司系 C 公司之母公司、D 公司签订了《投资协议书》,主要条款如下:

1、A 信托公司发起设立规模为 4 亿的集合资金信托计划投资于 C 公司开发的 E 房地产开发项目。其中:

(1) A 信托公司以通过 1.5 亿元从 D 公司认购持有 C 公司的 37.5%股权并对 C 公司增资的方式进行投资。

转让后 A 信托公司持有 C 公司 37.5%的股权, D 公司持有 C 公司 62.5%的股权(转让基准日为 2010 年 2 月 28 日),另 C 公司的注册资本为 4 亿元人民币,转股前系 D 公司的全资子公司。

(2) A 信托公司将募集的集合资金信托剩余的 2.5 亿元向 C 公司增资,其中 1 亿元计入注册资本,余下 1.5 亿元计入资本公积。增资后, C 公司的注册资本为 5 亿元, A 信托公司和 D 公司各占注册资本的 50%。

2、D 公司或其指定的第三方在规定的收购期(A 信托公司支付股权转让款及增资款日(交割日)起 24 个月内)有权一次或分两次收购 A 信托公司持有的 C 公司股权。收购价格=(投资本金×收购股权比例 / A 信托公司持有标的股权的股权比例)×(1+11.5%×N/365) - 已支付的该收购股权对应的权利维持费。

在收购期内, D 公司在此要求 A 信托公司为其保留在收购期内收购标的股权的权利,并承诺为此以收购期为计费期间向 A 信托公司支付权利维持费,权利维持费率为 11.5% / 年,以标的股权中尚未收购部分对应的投资本金为计费基数,于交割日后每个自然年的 12 月 10 日(以下称“缴费日”)支付。

D 公司有权:(1) 要求就股权收购事项,按照约定的收购方式和价格提前与 A 信托公司签署本协议的补充协议,约定股权收购事宜,且(2)在 A 信托公司同意的情况下,要求按照协议规定的收购价格收购全部标的股权,并由 A 信托公司将收回的投资本金向目标公司发放信托贷款,信托贷款的利率为 11.5% / 年,期限至信托计划期满,在信托计划成立满一年后,可提前偿还信托贷款。

收购期届满或提前到期后, D 公司无需支付权利维持费。

权利维持费的费率为浮动值,其数值根据中国人民银行贷款 2 年期基准利率确定,收购期间如遇中国人民银行调整基准利率,则本合同项下权利维持费的费率相应调整,调整日为中国人民银行上调基准利率日,调整标准按调整日中国人民银行公布实施的同期同档次贷

款利率为基准，依本合同设定时的权利维持费的费率制定原则调整，但是费率最低不低于约定的 11.5% 费率标准。

3、收购期届满后，如 A 信托公司仍持有目标公司的股权，则 A 信托公司将成为 C 公司的实际控制人主持开发项目的运营工作，董事会成员改由 A 信托公司委派 3 名，D 公司委派 2 名，董事会和总理由 A 信托公司委派的董事担任，C 公司的财务，印章管理工作由 A 信托公司委派的人员负责。D 公司应配合完成以上董事会的改选，公司章程修改及相应的工商变更登记手续。若 A 信托公司决定出售标的股权，D 公司应同意 A 信托公司对外转让股权按同等价格与 A 信托公司一并出售目标公司的股权。

4、A 信托公司在收购期内不得通过转让、质押等方式处置所持有的目标公司股权。

5、C 公司章程规定：C 公司董事会由 5 名董事组成，其中 A 信托公司委派 2 名，D 公司委派 3 名，董事长由 D 公司委派的董事担任。董事会对所议事项作出的决定由全体董事一致通过方为有效，但对于公司开发项目商品房销售按揭贷款担保事项的表决经二分之一以上董事会表决同意即可通过。

C 公司设总经理一名，负责公司的日常经营管理事务，由 D 公司委派的董事担任。A 信托公司委派的董事对 C 公司月度资金预算、资金收付、开支和报销等财务情况有知情权和监督权。

6、根据投资协议约定，C 公司自协议签订之日起至收购期届满前不得进行利润分配，且除协议约定之外，不得偿还 D 公司对 C 公司的应收账款；

7、根据投资协议约定，D 公司将其所持有的目标公司人民币 2.5 亿元出资额对应的股权质押给 A 信托公司。D 公司将其持有的 C 公司应收账款质押给 A 信托公司。B 公司提供连带责任保证担保。

解答：

对此类交易的性质认定及相关会计处理，应当充分遵循“实质重于形式”的原则，不能完全依据交易的法律形式确定其会计处理方法。为此，应关注该项交易的真实目的。在目前实务中，一般情况下，信托公司入股房地产开发企业，一般都是为了设立房地产信托。则在考虑该交易的性质和恰当的会计处理方法时，需要考虑的因素包括（但不限于）：

1、从协议安排看，如果 D 公司于 2 年内回购股权，是否表明该信托所享有的将是年息 11.5% 的固定收益（此处不考虑后续可能按照中国人民银行对基准利率的不时调整相应调整回报率的情形。即该信托的本质是借款）？我们认为，投资协议中约定“C 公司自协议签订之日起至收购期届满前不得进行利润分配，且除协议约定之外，不得偿还 D 公司对 C 公司的应收账款”，“D 公司将其所持有的目标公司人民币 2.5 亿元出资额对应的股权质押给 A 信托公司。D 公司将其持有的 C 公司应收账款质押给 A 信托公司。B 公司提供连带责任保证担保”以及权利维持费的约定，都表明前 2 年内作为 A 信托公司的投资更偏向于债权性质，这些条款的目的是为了保证 A 信托公司收益的实现，而不是为了使 A 信托公司能够参

与或主导 C 公司的相关活动的决策。

2、协议对 D 公司行使回购权设定了哪些限制，是否在回购实施后，C 公司又将变回 D 公司的全资子公司，A 信托公司不再享有任何权益以及不再承担任何义务？（经进一步了解，这一点得到确认。）

3、为何将收购权的期限定为 2 年？是否与 E 项目的开发周期基本匹配？（经进一步了解，该期限是与 E 项目的开发周期基本匹配：E 项目自 2010 年 6 月开始预售，预计在 2 年内完成。）

4、A 信托公司目前向 C 公司派驻董事、参与表决的情况如何？是否在董事会上提出过议案或者否决过 D 公司方面提出的议案？即：在头 2 年内，由于 A 信托公司的收益较有保障，所以此时其向 C 公司派驻董事是否仅仅是为了保护其信托利益，必要时对可能损害自身利益的议案行使否决权，而不是主动参与经营管理决策？（经进一步了解，就目前情况而言，A 信托公司委派的董事几乎不参与 C 公司的日常经营管理。）

另外，协议授予 D 公司或其指定的第三方在 2 年内的回购权，按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定，属于潜在表决权，并且在 2010 年度的资产负债表日（2010 年 12 月 31 日），该项潜在表决权是可以行使的，且从 D 公司或其指定的第三方的财务能力、行权意愿、行权可获得的经济利益看，该项潜在表决权是实质性的。所以在判断 D 公司是否仍然控制 C 公司时，这是一个很重要的考虑因素。

根据对上述因素的考虑和分析，我们认为，A 信托公司在 C 公司持有的 50% 股权及其对应的在 C 公司股东会、董事会上的表决权应认定为《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第十二条所定义的“保护性权利”，即“仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的权利”。根据“实质重于形式”的原则，A 信托公司的 4 亿元股权收购及增资款，在 D 公司的合并报表层面，应视为股权抵押借款。50: 50 的股权比例以及关于 C 公司董事会表决机制的约定并不导致 D 公司对 C 公司不具有控制权。相反地，D 公司通过拥有实质性权利，能够主导 C 公司的相关活动，并通过参与 C 公司的相关活动获取可变回报，且有能力通过运用其对 C 公司的权力影响该等可变回报，因此 D 公司能够控制 C 公司，应继续将 C 公司纳入其合并财务报表的合并范围。

在 D 公司的合并报表层面，A 信托公司投入的资金应列报为负债（股权质押借款）而不是少数股东权益（相应地，向 A 信托公司支付的投资回报视作利息支出，按《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的原则处理，如符合该准则规定的利息支出资本化条件的，可资本化计入 E 项目的开发成本中）。D 公司在 C 公司的净资产（扣除 A 信托公司投入的资金）和净损益（扣除按 A 信托公司投入资金的 11.5% 计算的利息）中享有 100% 的权益。

另外需要注意的问题是：在本案例中，保障 A 信托公司所发起的信托项目的外部受益人的本金安全以及确保其可获取约定的固定收益，是 D 公司及其实际控制人 B 公司的责任和承诺。就 C 公司而言，其并不对信托持有人承担保本和固定收益的保障责任，因此在 C

公司编制其个别财务报表时，仍可将其接受 A 信托公司投入的 2.5 亿元资金确认为实收资本（1 亿元）和资本公积（1.5 亿元），而不是确认为负债。只有在 D 公司和 B 公司的合并报表层面，才需要把收到 A 信托公司支付的股权转让款 1.5 亿元和 A 信托公司对 C 公司的投资 2.5 亿元确认为负债。

结论基础：

1、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第五十七条（2017 年修订后第四条）规定：金融负债，是指企业的下列负债：

- （一）向其他单位交付现金或其他金融资产的合同义务；
- （二）在潜在不利条件下，与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务；
- （三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具的合同义务，企业根据该合同将交付非固定数量的自身权益工具；
- （四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具的合同义务，但企业以固定金额的现金或其他金融资产换取固定数量的自身权益工具的衍生工具合同义务除外。其中，企业自身权益工具不包括本身就是在将来收取或支付企业自身权益工具的合同。

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第五十八条规定：权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。

2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第九条（2017 年修订后第九条）规定：权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：

- （一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；
- （二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

3、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第十条（2017 年修订后第十条）规定：金融负债与权益工具的区分：

（一）如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

（二）如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负

债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动，该合同应当分类为金融负债。

根据上述规定，由于在本案例中，D 公司负有在规定期限（最长为 2 年）内按约定的固定价格回购 A 信托公司所持 C 公司股权的合同义务，回购价格为事先约定的固定金额，与 C 公司及其所从事的 E 房地产开发项目未来的经营状况和这部分权益的市场价值无关，因此 A 信托公司并未就其所持的 C 公司 50% 股权承担作为股东所应当承担的剩余权益和风险。同时，D 公司所承担的回购义务符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第五十七条所指的金融负债特征，即“向其他单位交付现金或其他金融资产的合同义务”和“在潜在不利条件下，与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务”（因为即使未来回购时 C 公司 50% 股权的公允价值低于约定的回购价，D 公司也必须以该固定价格回购）。因此，就 D 公司合并财务报表层面看，A 信托公司的该笔投资应当视作金融负债处理，即以 C 公司的 50% 股权作为质押的借款。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第三十三条等关于金融负债分类和后续计量的规定（2017 年修订后准则第七章），该负债应采用现值进行初始计量，并采用摊余成本进行后续计量，按实际利率法确认利息支出（而不能基于法律形式认为属于股利分配），该利息支出能否资本化计入开发项目成本，应根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定处理。由于《投资协议》中约定该信托资金指定专门用于 E 开发项目，如果 C 公司在收到相关出资款后将其专户存储、专款专用于 E 项目，则可以认为属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》所指的专门借款，在可资本化期间内，按实际利率法计算确定的借款费用减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额，确定可资本化计入 E 项目开发成本的借款费用金额。

问题3-2-117（关于同一控制下合并范围问题——被合并方曾经有子公司，但在合并日前处置）

问题：

在同一控制下企业合并中，在编制 IPO 申报报表时对于被合并方在合并日前已经处置的子公司是否需要将其处置前的报表纳入合并范围？

背景：

2011 年 7 月，A 公司处置了 B 公司 100% 的股权；2011 年 8 月，C 公司通过同一控制下合并取得了 A 公司 100% 的股权。A 公司财务报表自 2010 年 4 月 1 月开始将 A 公司纳入合并范围，其中包括 B 公司 2010 年 4-12 月，2011 年 1-7 月的会计报表。

解答：

对于同一控制下的企业合并，会计准则将其看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，该类企业合并一定程度上并不会造成构成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化。

比较报表主体“以目前的状态存在”，我们理解准则的这一规定是指对于同一控制下的控股合并，在合并当期编制合并财务报表时，应当对合并资产负债表的期初数进行调整，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体（即 C 公司的合并报表主体）在以前会计期间一直存在。即，此处的“目前的状态”，特指同一控制下的企业合并完成后合并方对被合并方的控制关系及由此形成的母子公司关系，但对于被合并方自身的财务状况、经营成果和现金流量（包括历史上被合并方对其自己的子公司的控制状况），应遵循真实性原则，按照历史上真实发生的交易和事项，纳入合并方的合并财务报表中。

2010 年 4 月至 2011 年 7 月，A 公司拥有对 B 公司的控制权，并按照企业会计准则的相关规定将其纳入合并财务报表的合并范围。C 公司在编制三年一期申报财务报表时，纳入 A 公司的财务报表应当是历史真实的财务报表，即 A 公司基于历史上控制 B 公司而编制的合并财务报表，而不是剥离 B 公司报表后的模拟财务报表。

问题3-2-118（子公司清算期间的合并报表问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A 公司是否需要合并已经出具清算报告的 B 公司？出具清算报告之后 B 公司产生的利息收入如何处理？

背景：

A 公司的子公司 B 于 2012 年 7 月 23 日（财务报表截止日）进入清算期，2012 年 8 月 1 日由会计师事务所出具清算报告。由于截止 2012 年 11 月银行账户尚未注销，账户存款又产生了利息收入，B 公司将利息收入记在财务账册中，财务账册反映为 2012 年 10 月份的利息收入。截止 2012 年 11 月底 B 公司尚未完成工商注销登记手续。

解答：

1、如果清算公司根据清算组出具的清算报告对债务进行了清偿，对剩余资产（如有）进行了分配，被清算公司已不再拥有和控制资产、负债，不再发生收入和支出，则可算作清算完成，虽然尚未完成工商注销，但公司实体实际上已不存在，母公司相应对其失去控制，可不再将其纳入合并范围。

清算报告出具后，如果被清算的子公司仍有银行账户未注销，继续取得利息收入的，则这部分利息收入及其对应增加的银行存款仍然属于母公司控制范围内的经济资源及其变动，故仍应在合并报表层面予以体现，确认为合并报表中的利息收入。

2、如果期末清算尚未完成，假设不是依据《企业破产法》相关规定进入破产程序，则仍应当将其纳入合并范围，直至清算全部完成、被清算公司已不再拥有和控制资产、负债，不再发生收入和支出为止。不能简单地以清算财务报表的截止日作为将其财务报表纳入母公司合并报表的时间界限。

被清算子公司自身的清算报表应按非持续经营基础编制，但在将处于正常清算期间的子公司的财务报表纳入其母公司的合并报表时，由于合并集团整体上仍适用持续经营假设，子公司的清算过程在母公司的合并报表层面体现为资产的处置、债务的清偿和对少数股东的分配，故需对其按非持续经营基础编制的清算报表进行适当调整（包括报表项目的重分类[如清算损益分别归入管理费用、资产处置收益或营业外支出等，合并报表层面不能出现“清算损益”项目]以及部分资产、负债、损益计量基础的调整）后纳入其母公司的合并报表。

如是按照《企业破产法》进入破产程序，由法院指定的破产管理人接管清算公司，母公司对其失去控制，则自清算公司被法院指定的破产管理人接管之日起不再纳入合并范围。

3、如期末不再合并清算子公司，视同报告期处置子公司，应将其期初至清算开始日的利润表和现金流量表仍按照常规方式纳入合并报表。清算期间发生的资产处置损益、债务清偿损益等在合并利润表中列入资产处置收益等项目；发生的清算费用在合并利润表上列报为管理费用。归属于少数股东的清算前利润和清算期间损益在合并利润表中仍列示为“少数股东损益”。将归属少数股东的剩余净资产份额分配给少数股东时，体现为少数股东权益的减少，在合并股东权益变动表中列入“所有者投入和减少资本——其他”项目。

4、截止期末，如果债务未全部清偿，那么之后银行账户产生的利息收入按照分配比例继续清偿债务；假设债务已全部清偿，应将利息收入按照股东的持股比例继续分配，归属于母公司的部分应计入母公司“银行存款”。

如果截止期末清算尚未完成，则该利息应作为利息收入纳入母公司合并报表。

问题3-2-119（子公司进入破产程序后纳入合并报表的相关合并抵销）

问题：

子公司进入破产程序后，母公司对子公司往来以及投资计提的减值准备在合并报表中是否应该抵销？

背景：

A公司为B公司的控股子公司，由于亏损严重，不能清偿到期债务。根据B公司董事会决议（2010年9月作出），拟对其破产。本年度B公司以债权人身份向人民法院申请A公司破产还债，该破产案件已由人民法院受理。经过了解，由于各种原因，人民法院最终是否会宣布A公司破产尚存在不确定性，因此，在编制合并报表时还须将其纳入合并报表范围。

B公司对与A公司的往来及投资全额计提了减值准备。

解答：

按照合并财务报表的一般原理,纳入合并财务报表范围的各企业之间的内部投资和内部往来余额均应予以抵销。相应地,内部往来款的坏账准备和针对内部投资计提的投资减值准备也应当予以抵销,在合并报表层面不再出现与已被抵销的内部投资、内部往来相关的资产减值准备。

B公司在编制合并报表时,整体上仍应适用持续经营的基本假设,其中A公司的各项资产和负债应被视为一组待处置的资产和待清偿的负债。为了恰当地对A公司的资产和负债进行计量,B公司应对A公司的各项剩余资产的可回收金额作出谨慎的估计,对其各项资产按照预计可收回金额和原账面价值孰低计量,充分计提减值准备;同时基于该子公司已经进入破产程序的实际情况,对破产过程中尚须发生的负债(如有)进行谨慎的估计,合理确定在A公司的破产清算过程中,本合并主体(即B公司母公司和所有纳入合并范围的子公司作为一个整体)尚需发生的对外经济资源流出金额,在合并报表层面抵销各项内部往来坏账准备和内部投资减值准备的基础上,使合并报表能够合理反映A公司的破产很可能导致的经济资源流出和剩余资产可收回金额。

问题3-2-120 (处置子公司时受让方仅接收部分资产、负债时的处理)

问题:

如下文背景资料所述,A公司处置子公司,同时根据受让方要求对受让方不愿接收的子公司资产、负债进行处置和清偿,以及遣散子公司员工,A公司应如何对相关支出和损失进行会计处理?

背景:

A公司出资500万设立B公司并一直持有B公司100%股权。2018年5月5日,A公司与C公司(非关联方)签订股权转让协议,将持有的B公司100%股权转让给C公司。

股权转让协议约定:股权转让价格为4,000万元,但该转让对价只包括B公司所有不动产、水电通讯设施和向银行的借款2,800万元。除以上不动产、水电通讯设施和向银行借款2,800万元外,A公司必须对B公司的其他资产进行处置、对其他债权债务进行清偿,对B公司的职工进行辞退补偿。

根据股权转让协议,A公司于2018年度对B公司除所有不动产、水电通讯设施和银行借款2,800万元外的资产进行了处置、对债权债务进行了清偿、对职工进行了辞退补偿,共支付1,589.25万元。随后,完成了B公司的股权交割。

解答:

1、A公司在其个别财务报表层面,可以按照净收益1,910.75万元(即转让对价4,000万元减去投资成本500万元、资产处置、债权债务清偿和职工安置共支付1,589.25万元)确认投资收益;A公司为B公司支付的1,589.25万元,可理解为对B公司的追加投资,因此股权转让收益需扣除的初始投资成本500万之外还需减去追加投资成本1,589.25万元。

2、A 公司在其合并财务报表层面，需要分别确认其他资产处置、债权债务清偿和职工安置损失和出售子公司的损益，具体可拆分为以下：

（1）由于本股权转让中，受让方不接收约定范围之外的其他资产、负债、职工等内容，因此 B 公司应完成其他资产处置、债权债务清偿和职工安置，这些业务对损益的影响应在其财务报表中进行会计处理；

（2）在完成第（1）步后，A 公司合并利润表应将 B 公司当年 1 月 1 日至丧失控制权日间的利润表纳入合并范围，自然第（1）步形成的相关处置损失和员工遣散费也纳入 B 公司的合并利润表中；

（3）A 公司合并财务报表层面的处置收益应是【收到的股权处置价款—丧失控制权日 B 公司的净资产】。由于处置时点 B 公司的资产负债表主要构成项目是不动产、水电通讯设施和银行借款，因此处置价款加上 2,800 万元减去处置日 B 公司的不动产、水电通讯设施账面价值的差额，应在合并报表中列报为资产处置收益（注意，由于处置 B 公司的一组资产，因此对损益的影响应计入“资产处置收益”，而非“投资收益”）。

问题3-2-121（全资子公司破产清算，母公司个别报表以及合并报表的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司于子公司破产清算当期编制合并财务报表时应如何处理？

背景：

A 公司于 2010 年设立全资子公司 B 公司，B 公司实收资本为 5,000.00 万元。截至 2017 年 12 月 31 日，B 公司资产总额为 1,324,893.02 元，主要为货币资金；负债总额 26,804,541.82 元，全部为应付 A 公司的负债；所有者权益合计-25,479,648.80 元，分别为实收资本 50,000,000.00 元、盈余公积 2,106,079.97 元、未分配利润-77,585,728.77 元。

A 公司于 2016 年对 B 公司的长期股权投资 5,000 万元全额计提减值准备，确认递延所得税资产 1,250 万元；于 2017 年全额计提对 B 公司债权的坏账准备 26,804,541.82 元，确认递延所得税资产 6,701,135.46 元。

A 公司 2016 年合并财务报表中抵销了对 B 公司的长期股权投资减值准备 5,000 万元和递延所得税资产 1,250 万元；2017 年合并财务报表抵销了对 B 公司的长期股权投资减值准备 5,000 万元和递延所得税资产 1,250 万元；抵销了 A 公司个别财务报表确认的坏账准备 26,804,541.82 元和相应的递延所得税资产 6,701,135.46 元。

2018 年 1-4 月份，B 公司管理费发生额 71,613.00 元，财务费用发生额-673.19 元。

2018 年 4 月 28 日，法院裁定受理 B 公司的破产申请，并指定第三方清算机构（非关联方）作为破产清算管理人。

解答：

对清算原子公司失去控制不再纳入合并范围，但该公司未清算完毕，母公司对其的应收

账款原先是合并抵销的，不体现在合并报表层面；丧失控制权后变为对外应收款项，需体现在合并报表中。在合并报表层面，这属于一项金融资产的初始确认，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第三十三条和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的规定，对金融资产的初始计量应按照其于初始确认日（本案例中即丧失对子公司控制权之日）的公允价值（预计可收回金额，本案例中很有可能为零），并且该应收款项被视为丧失对子公司控制权而获取的相应对价的一部分。故相关损益影响应一并计入“投资收益”。减值准备属于资产后续计量范畴，在资产初始确认时不应出现“资产减值损失”。

对于所得税费用（递延所得税费用），应对应于资产负债表中的“递延所得税资产”或者“递延所得税负债”的变动。在合并资产负债表中的这两个项目无变动的情况下，不应在合并利润表中体现递延所得税费用的调整变动影响。具体而言，A 公司的处理为：

1、个别财务报表中对长期股权投资成本与长期股权投资减值准备进行对冲，相应地对递延所得税资产 1,250 万元也应结转，计入“所得税费用——递延所得税费用”，即，该项可抵扣暂时性差异随着对子公司丧失控制权（视同处置）而转回。

2、合并报表会计处理如下：

（1）确认清理子公司的投资收益=收到的 0 对价-2017 年 12 月 31 日的净资产账面价值-25,479,648.80=25,479,648.80 元。即：

借：年初未分配利润	25,479,648.80
贷：投资收益	25,479,648.80

（2）以分录形式合并子公司 1-4 月份损益发生额

借：管理费用	71,613.00
财务费用	-673.19
贷：投资收益	70,939.81

问题3-2-122（子公司破产重整，已被法院指定的管理人接管的情况下，母公司对其委托贷款等在合并报表中如何处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司在子公司 B 公司被法院指定的管理人接管后，是否仍应将 B 公司纳入合并范围？如不再合并，A 公司个别报表及合并报表针对持有 B 公司的股权投资及原提供给 B 公司的委托贷款应如何处理？

背景：

B 公司系 A 公司的子公司（持股比例：51%）。2018 年 8 月，A 公司向当地中级人民法院申请裁定受理 B 公司的破产重整，法院已经受理并指定某律师事务所担任 B 公司的管理人。根据法院的判决书、裁定书等相关资料，显示以下信息：

2018年5月31日,申请人A公司以被申请人B公司已不能清偿到期债务,且资不抵债以及被申请人B公司具备重整价值,且重整具有一定的可行性为由向本院申请对被申请人B公司进行重整。本院于2018年6月5日通知了被申请人B公司。被申请人B公司于2018年6月14日向本院提交了书面意见,认为申请人A公司的重整申请理由属实,且其已与潜在的投资方达成投资意向,请求本院受理申请人A公司的重整申请。

本院查明,2016年7月至2018年3月,申请人A公司陆续向被申请人B公司提供借款。截止目前,被申请人B公司仅偿还部分借款,部分借款逾期未还。申请人A公司还委托银行和财务公司向被申请人B公司提供大额借款,其中部分借款逾期未还。被申请人B公司经营范围为汽车部件及系统、工业自动化与控制设备等的研制、生产和销售,拥有民用专用车以及军用特种车等车辆生产资质。截止2017年12月31日,被申请人B公司的账面资产总额为189,775,393.53元,负债总额为194,015,685.09元。

本院认为,申请人A公司对被申请人B公司享有债权,系本案适格的重整申请人。被申请人B公司虽不能清偿到期债务,且资不抵债,但拥有民用专用车以及军用特种车等车辆生产资质,具有重整价值,具备了重整申请的条件。故申请人A公司的重整申请于法有据。依照《中华人民共和国企业破产法》第二条、第七条第二款、第七十条第一款、第七十一条的规定,本院受理申请人A公司对被申请人B公司的重整申请。

2018年8月23日,本院根据A公司的申请,裁定受理B公司重整一案。经摇号选择管理人程序,依照《中华人民共和国企业破产法》第十三条、第二十二条第一款、第二十四条第一款和《最高人民法院关于审理企业破产案件指定管理人的规定》第十五条第一款、第十六条、第二十条的规定,指定某律师事务所担任B公司管理人。

管理人应当勤勉尽责,忠实执行职务,履行《中华人民共和国企业破产法》规定的管理人的各项职责,向人民法院报告工作,并接受债权人会议和债权人委员会的监督。管理人职责如下:

- (一) 接管债务人的财产、印章和账簿、文书等资料;
- (二) 调查债务人财产状况,制作财产状况报告;
- (三) 决定债务人的内部管理事务;
- (四) 决定债务人的日常开支和其他必要开支;
- (五) 在第一次债权人会议召开之前,决定继续或者停止债务人的营业;
- (六) 管理和处分债务人的财产;
- (七) 代表债务人参加诉讼、仲裁或者其他法律程序;
- (八) 提议召开债权人会议;
- (九) 本院认为管理人应当履行的其他职责。

解答:

本案例可参照“[问题 3-2-165](#)”(本期因进入破产重整程序而不再纳入合并范围的子公司

以前年度形成的超额亏损应如何在合并报表中反映)”进行处理，该问题回应了子公司进入破产重整程序后，母公司是否仍旧合并子公司及若不合并时合并财务报表如何处理。结合“[问题 3-2-165](#)”相关论述，本案例的处理意见如下：

1、A 公司在法院指定管理人后是否仍将 B 公司纳入合并范围？

由于法院指定管理人，且管理人接管 B 公司后，由该管理人决定 B 公司的财产处置、继续或停止经营等决策事项，因此 A 公司丧失对 B 公司的控制权，不应将其纳入合并范围。

2、A 公司合并报表层面的处理

在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量（作为金融资产核算）。所持股权公允价值减去按原持股比例计算应享有 B 公司自购买日开始持续计算的净资产的份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的**投资收益**。金融资产和委托贷款的计量及承担额外亏损的影响（如有）与 A 公司个别财务报表一致。

3、A 公司个别报表层面的处理

根据法院裁定书中所述“已与潜在的投资方达成投资意向”。即使 B 公司已资不抵债，但 A 公司可根据与潜在投资方达成的意向对 B 公司的公允价值进行合理估计，合理确定股权投资公允价值及债权投资（委托贷款）的可收回金额。由于债权的收回顺序优先于股东分配剩余财产，因此，若股权投资公允价值与债权投资的可收回金额的合计数大于或等于 A 公司对 B 公司的债权投资额，则该合计数高于原债权投资账面价值部分的差额应是股权投资的公允价值，作为丧失控制权后该股权投资计入“金融资产”的初始计量成本；若该合计数小于 A 公司对 B 公司的债权投资额，则意味着 B 公司所有的资产变现不足以偿还其所有债务，便不会有剩余财产以供股东分配，此时剩余股权的公允价值应为 0。A 公司对 B 公司承诺承担额外亏损的，也要考虑该类承诺对债权投资减值或者预计负债的影响。

问题3-2-123（子公司破产清算，下属孙公司是否应纳入合并范围）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司申请对子公司进行破产清算，法院已受理并指定专门的管理人，对子公司下属的孙公司是否应纳入合并范围？

背景：

母公司 A 持有子公司 B 股权的 72%。B 公司自 2014 年 10 月起停止经营，连续五年没有经营活动，拖欠 A 公司欠款巨大，到期无力偿还。截止 2019 年 11 月，资产总额 4,388 万元，负债总额 4,973 万元（其他应付款挂账应付 A 公司 3,240 万元），净资产-585 万元。

孙公司 C 注册资本金 500 万元，其中：B 公司出资 260 万元持股 52%，A 公司旗下另一全资子公司 D 出资 240 万元持股 48%。B 公司可以控制 C 公司。截至 2019 年 11 月末，C 公司账面净资产为-36 万元，负债总额 1,339 万元仅包含两项：一是欠 A 公司 1,049 万元，二是递延收益 290 万元。

A公司于2019年12月3日向B公司所在地中级人民法院申请破产清算下属子公司B，法院于2019年12月20日出具《民事裁定书》，受理其对B公司的破产清算申请，指定某会计师事务所为B公司管理人，该裁定于2019年12月20日生效。

A公司管理层作出如下判断：

(1) 已依据《企业破产法》相关规定进入破产程序的子公司，由于已被法院指定的破产管理人接管，原母公司不再主导其相关活动的权力；且此类子公司一般资不抵债，破产程序的主要目标是保证各类债权人公平受偿，清算完成后通常并没有剩余财产可供分配给股东，即清算结果不会影响其股东的经济利益，股东已不能再从中获取可变回报，所以进入破产程序的子公司不应纳入其原母公司的合并范围。

(2) 依据《企业破产法》第一百一十一条：管理人应当及时拟订破产财产变价方案，提交债权人会议讨论。管理人应当按照债权人会议通过的或者人民法院依照本法第六十五条第一款规定裁定的破产财产变价方案，适时变价出售破产财产。

第一百一十二条：变价出售破产财产应当通过拍卖进行。但是，债权人会议另有决议的除外。破产企业可以全部或者部分变价出售。企业变价出售时，可以将其中的无形资产和其他财产单独变价出售。按照国家规定不能拍卖或者限制转让的财产，应当按照国家规定的方式处理。

第一百一十三条：破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后，依照下列顺序清偿：(一) 破产人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用，所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用，以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金；(二) 破产人欠缴的除前项规定以外的社会保险费用和破产人所欠税款；(三) 普通破产债权。破产财产不足以清偿同一顺序的清偿要求的，按照比例分配。破产企业的董事、监事和高级管理人员的工资按照该企业职工的平均工资计算。

C公司作为B公司的子公司，应作为破产清算财产由接管单位处置，所得价款用于偿还债务，在清偿方案未经过债权人会议通过前，无法预计A公司能够实质性控制C公司。

基于上述考虑，在法院已接管的情况下，C公司不应越级并入A公司的合并范围。当年年初至法院接管日期间C公司的损益和现金流量，应并入A合并利润表或合并现金流量表中。待破产清算最终结果出来时，A公司有可能以破产财产分配的形式获得C公司的股权，届时依据债权人会议的结果再行确定是否应将C公司纳入合并范围。

解答：

通常理解，由于法院指定管理人，且管理人接管B公司后，由该管理人决定B公司的财产处置、继续或停止经营等决策事项，因此A公司丧失对B公司的控制权，不应将其纳入合并范围。

对于原孙公司C，由于B公司持股52%、A公司通过其他子公司(D公司)仍持股48%，应根据C公司的公司章程等文件中对议事机制的规定，以判断D公司是否对C公司形成重

大影响或共同控制。通常理解，若此前 C 公司纳入 B 公司合并报表的处理是恰当的，则表明，D 公司对 C 公司最多只能构成重大影响（由于 D 公司本身是 A 公司全资子公司，故 D 公司对 C 公司很可能是没有重大影响的）。则 B 公司被破产管理人接管后，A 公司对 C 公司也仅能形成重大影响。在此基础上，A 公司管理层的处理意见可接受。

但本案例存在一个重大的特殊情况：从背景资料提供的数据来看，B 公司和 C 公司的负债主要是欠母公司 A 的款项（其中，孙公司 C 的全部负债均为对 A 公司的负债，会计上的递延收益不是真正的负债），如果 A 公司愿意豁免其全部或部分负债，则这两家公司是可能恢复偿债能力和经营能力的（从而导致破产程序终结）；并且破产案件的申请人也是 A 公司本身，不排除 A 公司申请破产清算的目的是消除这两家公司的历史包袱。也就是说，本案例中 B 和 C 两家子（孙）公司的破产清算结果仍会在相当大程度上影响 A 公司可从中获取的经济利益（不论是以债权回收还是剩余净资产分配的名义），A 公司在这两家子（孙）公司中仍有重大的可变回报。在此情况下，建议 A 公司自行或向管理人进一步了解 B 公司对外负债的情况、债务豁免或清偿方案等，并评估 A 公司自身作为重大利害关系人和最大债权人对破产偿债和清算过程的实际影响力，考虑破产管理人在本案例中是否事实上属于 A 公司的“代理人”。如果能够认定破产管理人事实上是 A 公司的代理人，整个破产清算过程在很大程度上是由 A 公司实质主导的，则 A 公司不能以子公司进入破产程序为由，将其排除出合并报表范围。如果这一分析成立，则 B 公司和 C 公司应继续纳入 A 公司的合并报表范围，A 公司合并报表中只反映这两家公司对外处置资产和清偿对外负债的损益影响。

假设“A 公司丧失对 B 公司和 C 公司的控制权”的判断是合理的，则需注意以下方面：

（1）A 公司合并报表层面的处理

在合并财务报表中，对于持有 B 公司的剩余股权（72%），应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量（作为金融资产核算）。所持股权公允价值减去按原持股比例计算应享有 B 公司自购买日开始持续计算的净资产的份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

对合并报表中持有 C 公司的剩余股权（ $72\% \times 52\% + 48\%$ ），应当按照丧失控制权日的公允价值重新计量（长期股权投资——权益法）所持股权公允价值。公允价值与 C 公司此前在 A 公司合并报表中的净资产份额之差计入丧失控制权当期的投资收益。

（2）A 公司个别报表层面的处理

即使 B 公司已资不抵债，但 A 公司仍应对 B 公司的公允价值进行合理估计，合理确定股权投资的公允价值及债权投资的可收回金额。由于债权的收回顺序优先于股东分配剩余财产，因此，若股权投资公允价值与债权投资的可收回金额的合计数大于或等于 A 公司对 B 公司的债权投资额，则该合计数高于原债权投资账面价值部分的差额应是股权投资的公允价值，作为丧失控制权后该股权投资计入“金融资产”的初始计量成本；若该合计数小于 A 公司对 B 公司的债权投资额，则意味着 B 公司所有的资产变现不足以偿还其所有债务，便

不会有剩余财产以供股东分配，此时剩余股权的公允价值应为 0。

A 公司对 B 公司承诺承担额外亏损的，也要考虑该类承诺对债权投资减值或者预计负债的影响。

(3) D 公司个别报表层面的处理

不受 B 公司破产事项的影响，仍然按照原持股 48%继续按照权益法计量对 C 公司的长期股权投资。

需注意的是，如果 B 和 C 这两家公司被排除出 A 公司的合并报表范围，则 A 公司合并报表中对 B 公司的金融资产和债权投资的计量及承担额外亏损的影响（如有）与 A 公司个别财务报表一致。但是对 C 公司的股权投资的计量，在 A 公司合并报表层面是丧失控制权日的公允价值，而在 D 公司报表层面则是按原取得投资时享有的 C 公司可辨认净资产公允价值份额为基础持续计量的结果，这两者之间并不一致。

问题3-2-124（光伏公司承接光伏项目后设立项目公司，在电站建成并网发电后转让项目公司股权的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司转让项目公司后，原向项目公司提供建设服务的收入、成本及未实现利润在合并报表中如何处理？

背景：

A 公司是从事光伏电站建设、转让的工程管理服务类公司，其业务模式是：在各地获得光伏电站建设许可后，在当地成立项目子公司（一般注册资本为 100 万元），A 公司为子公司提供 EPC 建设服务，在合并报表中抵销 EPC 建设利润与电站建设的工程成本中的对应金额。电站建成并网发电后，A 公司对外转让项目公司的股权，一般仍按注册资本 100 万元平价转让，不体现投资收益。由于项目公司不再纳入合并范围，所以 A 公司转让项目公司后，其合并报表中对母子公司之间原来的顺流交易需要考虑如何进行合并抵销。

对于 A 公司向项目公司提供建设服务的收入、成本和未实现利润，在合并财务报表中的处理存在以下两种观点：

观点 1：

借：期初未分配利润

主营业务成本

贷：主营业务收入

观点 2：

借：期初未分配利润

贷：投资收益

解答：

基于背景资料所述信息，我们认为：在同时满足以下条件时，合并报表层面按“观点 1”处理更为恰当：

1、此类通过转让光伏电站项目公司股权实现电站转让的业务模式已成为企业的一项既定业务模式，且经常性地发生此类业务。为此，公司需将其作为一类固定的业务模式，建立相关管理制度，并在实际操作中严格执行；

2、该光伏电站在内部立项时就明确是为了转售的目的而建设的，或者先有客户的委托合同再建设。

如果同时满足上述条件，则在合并报表层面，对尚未执行《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的企业，应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中的“销售商品模式”或者《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定确认主营业务收入或其他业务收入；对已执行《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的企业，应按照该准则的相关规定确认主营业务收入或其他业务收入（即本质上属于提供代建服务），相应地建造中或建造完成尚未移交的电站确认为存货而不是固定资产。由此确认的利润可以不作为非经常性损益。

如果属于其他情形，即不同时满足上述条件，则在 A 公司的合并报表层面不能确认营业收入和成本，只能在处置项目公司股权并丧失对其控制权时，参照与其他处置子公司类似的情况确认投资收益，且仍属于非经常性损益。

在同时满足上述条件时，作为一项固定的业务模式，项目公司股权的处置是该种业务模式的内在组成部分，与该业务模式的其他环节密切相关，整体上看，该业务模式的经济实质是“出售以转售目的建造的光伏电站”或者“提供光伏电站代建服务”，因此在合并报表层面应依据其经济实质确认商品销售收入或者建造合同收入，而不是处置股权的投资处置收益。

需说明的是，证监会会计部在《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》中的案例“12-10 合并抵销调整”采用的是“观点 2”的处理，该情形并不适用于本案例。证监会会计部在该案例中的举例，是指合并集团内母子公司之间的内部交易与子公司股权的处置互相独立，处置子公司股权并不是日常业务模式的内在组成部分，因此内部顺流交易的标的存货实际上是作为子公司净资产的一部分，在一项单独的（即，与该项内部交易无直接关联）、不属于“日常活动”范畴的股权转让交易中，连同子公司的其他资产、负债一起被排除出合并报表范围，由于导致标的资产被终止确认的交易属于不构成日常活动的单独交易，所以在合并报表层面不能就标的资产的终止确认而相应确认营业收入和营业成本，而只能将其纳入处置子公司股权的处置收益中。而本案例中转让项目公司股权的事项属于企业日常活动的固有业务模式的一部分，与日常活动的其他环节紧密相关，构成“一揽子交易”，所以应当依据这些交易步骤整体的影响和经济实质，确认营业收入和成本，而不是股权转让损益。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-26 非经常性损益的认

定”：

非经常性损益的界定，应以非经常性损益的定义为依据，考虑其定义中的三个要素，即“与正常经营业务的相关性”、“性质特殊和偶发性”以及“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”，同时应结合公司实际情况，参考列举项目，进行综合判断，而不应简单地把解释1号中列举的项目认定为非经常性损益，或者把解释1号中未列举的项目认定为不属于非经常性损益。

.....

六、房地产企业出售项目公司股权产生的处置损益

出于税收或者其他一些因素的考虑，房地产企业可能以转让子公司股权的形式，实现对房地产存货或其他物业资产的转让。在判断相关处置损益是否构成非经常性损益时，不能简单地认为处置公司股权产生的损益一概属于非经常性损益，而应视具体情况结合非经常性损益定义进行判断。具体分析时，公司应穿透该股权形式，根据项目公司所开发基础资产的性质和类别，分析该项转让是否与公司常规业务相同。通常而言，基础资产在合并财务报表可能的资产类别包括存货(开发成本、开发产品等)、固定资产、无形资产和投资性房地产等。如果公司常规业务是房地产项目开发完成后出售，则通过转让股权方式把一项待开发的土地使用权和部分开发成本一次性出售所取得的投资收益，应当作为非经常性损益，这与公司处置固定资产或投资性房地产等长期资产适用的判断类似。但是，如果转让股权所对应的基础资产实质上是已开发完成的房屋存货，出售开发完成的房屋属于公司的常规业务，且公司能提供充足的证据(例如近年来出售类似项目子公司股权的频率足够高、金额足够大等)证明其为常规业务，公司均是通过这种方式来获利，则股权处置损益可不认定为非经常性损益。

问题3-2-125（境外央企编制人民币合并报表的处理）

问题：

如下文背景所述，A公司在编制合并财务报表时，是先将B、C公司报表折算成港币再合并后折算为人民币报表，还是先将A公司折算成人民币后再直接合并B、C公司，得出人民币合并报表？两种方法进行合并时结果是否一致？

背景：

B公司、C公司均为注册地在内地的公司，记账本位币为人民币；A公司为B、C公司的母公司，注册地在香港，记账本位币为港币；A、B、C公司所属集团公司为国务院国资委下属的央企，A、B、C公司最终控制人均均为国务院国资委。A公司的母公司系在香港的上市公司，历年均由A公司的母公司以港币编制合并财务报表并对外公告。现A公司的母公司欲将持有的A公司股权（含B、C公司）进行转让，拟受让方均为注册在内地的公司，A公司需编制人民币合并财务报表上报境内集团公司。

解答：

案例背景未明确 A 公司是否执行内地企业会计准则。由于《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》中对“功能货币”与《企业会计准则第 19 号——外币折算》（以下简称“外币折算准则”）对“记账本位币”的定义以及两套会计准则对外币报表折算的规定并无实质性差异，不影响本案例的判断结果，以下内容以 A 公司执行内地企业会计准则为假设前提而得出：

根据外币折算准则的规定，A 公司以港币作为记账本位币，则需按记账本位币编制财务报表，并将财务报表折算为人民币。在《企业会计准则讲解（2010）》第 299 页关于外币报表折算有如下内容：

“企业的子公司、合营企业、联营企业和分支机构如果采用与企业相同的记账本位币，即使是设在境外，其财务报表也不存在折算问题。但是，如果企业境外经营的记账本位币不同于企业的记账本位币，在将企业的境外经营通过合并报表、权益法核算等纳入到企业的财务报表中时，**需要将企业境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映。**

在对企业境外经营财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业会计期间和会计政策相一致，根据调整后会计政策及会计期间编制相应货币（记账本位币以外的货币）的财务报表，再按照以下方法对境外经营财务报表进行折算：

1. 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。
2. 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。
3. 产生的外币财务报表折算差额，在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中所有者权益项目下单独作为“外币报表折算差额”项目列示。”（注：根据现行规定，“外币报表折算差额”纳入“其他综合收益”项目列示。）

请注意上述内容中的“境外经营”与“外币”是当前报告主体根据其所在国或者地区、所选择的记账本位币而言的。因此，A 公司合并报表的编制，应是如下流程：

- （1）B、C 公司编制人民币财务报表后，折算为港币报表上报 A 公司；
- （2）A 公司以记账本位币港币及 B、C 公司的港币财务报表编制合并的港币财务报表；
- （3）A 公司将合并的港币财务报表折算为以人民币为单位的财务报表。

另外，如果 A 公司自身除了持有 B、C 等子公司股权以外无其他实质经营性资产和业务活动，且 A 公司的母公司持有 A 公司的 90% 以上股权，则按照 IFRS 10/HKFRS 10 的相关规定，此类“中间层持股公司”是可以不编制合并报表的。在此情况下，如果需出于本次股权收购之目的编制 A 公司的合并报表，则也可以采用将 A 公司的单户报表折算为人民币后再与 B、C 公司以人民币编制的财务报表进行合并的处理方式。但不论采用何种方式编制，最终 A 公司以人民币表示的合并报表的合并结果总是一致的，不应因为合并报表编制方法的不同而导致最终合并结果的差异。

问题3-2-126（境外三级子公司清算注销时，境内一级公司和境外二级公司人民币合并报表中是否适用《企业会计准则第19号——外币折算》关于处置境外经营的相关规定）

问题：

如下文背景资料所述，境外三级子公司清算注销时，境内一级公司和境外二级公司人民币合并报表中是否适用《企业会计准则第19号——外币折算》关于处置境外经营的相关规定？

背景：

一级公司为境内公司，二级和三级公司均注册在香港且以港币为记账本位币，二、三级公司均为全资子公司，且二级公司仅有这1家三级公司。一级公司合并资产负债表的其他综合收益仅由该二级公司合并报表并入形成，其金额等于二级公司人民币合并报表中的其他综合收益金额（二级和三级公司个别报表外币报表折算差额合计数）。

三级公司长期处于资不抵债状态，于本年度被清算关闭，清算方式为由二级公司接收其全部资产和负债（其中对集团合并范围内关联方的债务予以豁免）。三级公司清算前报表中资产项目已基本提足减值准备、负债项目主要为应付内部关联方债务（因无力偿还，清算中上级公司予以豁免），历史上累积形成的外币报表折算差额余额较大。二级公司个别财务报表中资产项目包含对三级公司的大额债权，历史上累积形成的外币报表折算差额为较大负数。

在三级公司清算关闭时点，一级、二级公司人民币合并报表中如何处理三级公司的大额外币报表折算差额余额？

解答：

我们理解，本案例中该问题的处理关键在于该三级公司是否构成一个相对独立于二级公司的“业务”。

如果该三级公司构成一个相对独立的“业务”，则在清算关闭三级公司时，一级、二级公司以人民币表示的合并报表层面累积的与该三级公司相关的其他综合收益（包括外币报表折算差额）应重分类到合并利润表层面的投资收益中。

如果该三级公司自身不构成一个相对独立的“业务”，则对该三级公司的清算关闭等同于单项资产、负债的处置，由此导致的外币报表折算差额等其他综合收益项目将在二级公司报表和一级公司合并报表层面继续体现为其他综合收益，直到该二级公司被清算关闭或处置其股权并丧失控制权为止，再重分类到合并利润表中的投资收益。

从本案例背景所述情况看，该三级公司原有的资产、负债均由二级公司接收，仍在合并报表范围内，且其记账本位币仍为港币，所以在合并报表层面及二级公司自身合并报表层面，均未实际发生资产、负债的真实对外处置和结算，或者从一个境外经营转入另一个境外经营，所以在一级公司和二级公司以人民币表示的合并报表层面，原先与三级公司相关的外币报表折算差额等其他综合收益不转入损益，到该二级公司被处置时一并处理。

权威指引：

IAS 21 第 48～49 段：

48 On the disposal of a foreign operation, the cumulative amount of the exchange differences relating to that foreign operation, recognised in other comprehensive income and accumulated in the separate component of equity, shall be reclassified from equity to profit or loss (as a reclassification adjustment) when the gain or loss on disposal is recognised (see IAS 1 Presentation of Financial Statements (as revised in 2007)).

48A In addition to the disposal of an entity's entire interest in a foreign operation, the following partial disposals are accounted for as disposals:

(a) when the partial disposal involves the loss of control of a subsidiary that includes a foreign operation, regardless of whether the entity retains a non-controlling interest in its former subsidiary after the partial disposal; and

(b) when the retained interest after the partial disposal of an interest in a joint arrangement or a partial disposal of an interest in an associate that includes a foreign operation is a financial asset that includes a foreign operation.

48B On disposal of a subsidiary that includes a foreign operation, the cumulative amount of the exchange differences relating to that foreign operation that have been attributed to the non-controlling interests shall be derecognised, but shall not be reclassified to profit or loss.

48C On the partial disposal of a subsidiary that includes a foreign operation, the entity shall re-attribute the proportionate share of the cumulative amount of the exchange differences recognised in other comprehensive income to the non-controlling interests in that foreign operation. In any other partial disposal of a foreign operation the entity shall reclassify to profit or loss only the proportionate share of the cumulative amount of the exchange differences recognised in other comprehensive income.

48D A partial disposal of an entity's interest in a foreign operation is any reduction in an entity's ownership interest in a foreign operation, except those reductions in paragraph 48A that are accounted for as disposals.

49 An entity may dispose or partially dispose of its interest in a foreign operation through sale, liquidation, repayment of share capital or abandonment of all, or part of, that entity. A write-down of the carrying amount of a foreign operation, either because of its own losses or because of an impairment recognised by the investor, does not constitute a partial disposal. Accordingly, no part of the foreign exchange gain or loss recognised in other comprehensive income is reclassified to profit or loss at the time of a write-down.

中文翻译：

48 在处置国外经营时，与该国外经营相关的，确认在其他综合收益并作为单列权益项目进行累积的累积汇兑差额，应在确认处置国外经营的利得和损失时，从权益重分类至损益（作为重分类调整）（参见《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（2007 年修订））。

48A 除了完全处置主体在外国经营中的权益以外，以下的部分处置情况也作为外国经营的处置进行会计处理：

（1）当部分处置涉及对国外经营的子公司失去控制权时，不论该主体在部分处置后是否保留对以前子公司的非控股权益；以及

（2）当部分处置了合营安排或联营中涉及国外经营的权益后，保留的权益是一项包含国外经营的金融资产。

48B 在处置包含有国外经营的子公司时，与其国外经营相关的归属于非控制性权益的累积汇兑差额应该终止确认但不应重分类至损益。

48C 在部分处置包含国外经营的子公司时，主体应该将其国外经营中相应比例的原确认在其他综合收益的累积汇兑差额重新归属为非控制性权益。在其他部分处置国外经营中，主体应将相应比例的确认在其他综合收益的累积汇兑差额重分类至损益。

48D 部分处置主体在外国经营中的股权是主体在外国经营中权益的全面减少，但第 **48A** 段中列示的股权减少作为处置进行会计处理。

49 主体可通过出售、清算、返还股本或放弃全部或部分权益等方式处置其在国外经营中的权益。支付的股利只有在其作为投资返还时，才构成处置的一部分，例如，所支付的股利基于从购买前的利润而对国外经营账面金额的减记，不管是因为其自身的亏损还是因为投资者计提减值准备造成的，都不能算是部分处置。因此，在减记时，不能将原确认在其他综合收益中的汇兑利得和损失重分类至损益。

问题3-2-127（母公司对境外子公司长期债权在合并报表中的抵销处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司在编制合并财务报表时，其对境外子公司的长期债权应如何进行抵销处理？

背景：

A 公司是一家上市公司，在海外设立有一家子公司 B，B 公司注册资本 100 万美元，记账本位币为美元。A 公司某报告期年末、年初对 B 公司的往来余额如下（金额单位万元；假定 A 公司对应收 B 公司款项未计提坏账准备，且该处理符合会计准则规定）：

实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目，如果构成，则应当增加如下一笔抵销分录：

借：财务费用—汇兑收益	1,028 (=16.004-14,976)
贷：其他综合收益	1,028

同时在合并报表层面，还应将与该项“实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目”相关的累计前期汇兑损益从留存收益（含未分配利润和盈余公积）转入其他综合收益。

子公司之间的外币往来款项，如果也实质上构成子公司对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，也应当遵照上述原则处理。

问题3-2-128（通过变更子公司公司章程实现控制导致合并范围变更的处理）

问题：

通过变更子公司公司章程实现控制导致合并范围变更时如何处理？

解答：

通过修改章程（而不是股权交易）取得对合资企业控制权的，按照《财政部关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好2010年年报工作的通知》（财会[2010]25号）规定：“仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业（或特殊目的主体）合并形成一个报告主体的企业合并，也应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》第五条至第十九条的规定进行会计处理”，因此属于企业合并准则的规范范围，应按《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》和《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》关于分步交易取得控制权的非同一控制下企业合并处理原则，在合并报表和单独报表层面分别按各自适用的原则进行处理。具体而言：

1、在母公司的个别报表层面，应当在取得控制权之日，由原先的权益法核算改为成本法核算。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十四条第二款的规定，以该日之前所持该子公司的股权投资的账面价值（原先的权益法下核算的长期股权投资账面价值），作为该项投资的初始投资成本；该日之前持有的该子公司的股权涉及其他综合收益的，应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

2、在合并报表层面，根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条规定，对于取得控制权日之前持有的子公司的股权，应当按照该股权在取得控制权之日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；该日之前持有的子公司的股权涉及其他综合收益的，与其相关的其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

问题3-2-129（对被投资企业的控制权轮换约定）

问题：

某一被投资企业的两个股东通过协议，约定轮流享有对该被投资企业的控制权。则股东在根据该协议约定取得和丧失对该被投资企业的控制权时，在其个别财务报表和合并财务报表层面分别如何进行会计处理？

背景：

A 公司的注册资本为人民币 10,000 万元，由 B 公司和 C 公司两个股东各持有其 50% 的股权。

根据 B、C 两公司签署的关于设立 A 公司的合资协议、补充协议以及 A 公司议事规则、董事会安排、章程规定，B 公司于 2007～2008 年度合并 A 公司报表，C 公司于 2009～2010 年度合并 A 公司报表，B 公司于 2011～2012 年度合并 A 公司报表，依此类推，即对 A 公司的控制权每 2 年在 B 公司和 C 公司之间轮换一次（B 公司和 C 公司在各自拥有合并权的年度内，均可对 A 公司的相关活动具有实质性的决定权）。对 B 公司而言，其于 2011 年初按约定取得对 A 公司的控制权时，除了在个别财务报表上需从权益法转为成本法核算外，在个别财务报表和合并财务报表层面分别还需注意哪些事项？

B 公司除了 A 公司以外还有其他子公司，因此无论其是否控制 A 公司，都需要编制合并财务报表。

解答：

在上述交易中，B 公司和 C 公司两个股东通过一定的协议安排实现了对 A 公司控制权的定期轮换，这种轮换虽然并未伴随着实际的股权转让交易，但是对双方股东而言均涉及“控制权的取得→丧失→重新取得→再丧失→……”的过程。由于《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》将控制权的取得和丧失视为导致跨越会计处理界线的重大经济事项；同时《财政部关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好 2010 年年报工作的通知》（财会[2010]25 号）也规定“仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业（或特殊目的主体）合并形成一个报告主体的企业合并，也应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》第五条至第十九条的规定进行会计处理”，从而扩大了《企业会计准则第 20 号——企业合并》的适用范围。这些规定都表明，尽管没有发生股权比例变动，但是由于协议安排导致控制权取得或丧失的，也应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第二款、第十五条第二款和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条、第五十条的规定处理。

具体而言：

1、B 公司个别财务报表层面：由于《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第二款和第十五条第二款对取得和丧失控制权时母公司个别财务报表层面会计处理方法的规定还是强调延续最初取得时的成本基础，并不视为投资的处置和重新取得，因此仅涉及长期股权投资的权益法 / 成本法转换和衔接问题，不涉及按控制权取得日或

丧失日的公允价值对长期股权投资进行重新计量的问题。在个别财务报表中，B 公司应按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第二款和第十五条第二款对核算方法转换的衔接处理规定进行会计处理。

2、B 公司合并财务报表层面：B 公司合并财务报表层面的处理，应遵循《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条和第五十条关于控制权取得和丧失时在母公司合并财务报表层面处理原则的规定。

（1）在开始纳入合并范围的年度（例如本案例中的 2011 年），应当视作于该年 1 月 1 日重新取得了对 A 公司的控制权，A 公司由联营企业重新变为子公司，会计处理上视作按照公允价值处置一项具有重大影响的股权投资，随即按同一公允价值购入一项具有控制的股权投资。即应通过评估确定 B 公司所持的 A 公司 50% 股权在存在控制权情况下的购买日整体公允价值，该整体公允价值与原先长期股权投资账面价值之间的差额计入投资处置损益，与该等股权投资相关的其他综合收益（如有）采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；对其各项可辨认资产、负债按照该日公允价值重新计量，按前述办法确定的所持 50% 股权在存在控制权情况下的购买日整体公允价值与可辨认净资产公允价值之间的差额确认为商誉或负商誉。

（2）在不再纳入合并范围的年度（例如本案例中的 2013 年），应当视作于该年 1 月 1 日丧失了对 A 公司的控制权，A 公司由子公司重新变为联营企业，会计处理上视作按照公允价值处置一项具有控制的股权投资（相应地在合并报表层面终止确认其各项资产和负债，包括商誉），随即按同一公允价值购入一项具有重大影响的股权投资。应通过评估确定所持 B 公司所持的 A 公司 50% 股权在不存在控制权情况下的购买日整体公允价值，该整体公允价值与原先 B 公司合并报表中所示的控制权丧失日 A 公司 50% 净资产的账面价值（包括商誉在内）之间的差额计入投资处置损益，与该等股权投资相关的其他综合收益（如有）采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；对其各项可辨认资产、负债按照该日公允价值重新计量，并作为在后 2 年内 B 公司合并财务报表层面对 A 公司进行权益法核算时各项可辨认资产、负债的折旧、摊销等调整基础（参考“[问题 3-2-157](#)（丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理）”）。

问题3-2-130（交叉持股下合并报表问题）

问题：

交叉持股下编制合并报表时如何进行抵销？

背景：

A 公司持有 B 股权 70%、持有 C 股权 70.8%。同时，C 公司持有 B 公司股权 30%；B 公司持有 D 公司股权 60%；C 公司持有 D 公司股权 20%。

解答：

在编制合并报表时，合并范围内各公司之间的互相投资应全部抵销，合并报表中不应保留合并范围内部企业之间的长期股权投资，以及相对应的投资收益。

如果不考虑子公司之间互相投资时的增资价格与增资前被投资企业每股账面净资产之间可能存在差异的影响，在出资环节，子公司之间的互相投资不会导致少数股东权益发生变化（因为被投资子公司接受的投资并非来自合并集团以外），即子公司之间的投资成本不会导致整个合并集团对外少数股东权益的增加。因此，在涉及中间层控股子公司（如本案例中的C公司持有其他子公司B、D的股权；B公司持有其他子公司D的股权）的情况下，整个合并集团的少数股东权益不能直接按照“子公司净资产*（1-母公司最终享有权益比例）”计算。

只有当后续该被投资子公司产生经营盈亏，其各直接股东（包括母公司、作为其股东的中间层子公司、合并集团外的少数股东）按比例享有或承担该盈亏时，才会导致少数股东权益的变化。其中，作为其股东的中间层子公司如果不是母公司的全资子公司，则因在被投资子公司的净利润中享有或承担相应份额导致该中间层子公司自身的净资产变动，该中间层子公司自己的少数股东按比例享有，也会相应导致合并报表层面少数股东权益的变动。

就本案例而言，由母公司A及其子公司B、C、D所构成的合并集团（合并报表主体）中，由少数股东持有的子公司权益包括C公司股权的29.2%和D公司股权的20%（B公司的实收资本均由合并范围内的A公司和C公司出资，无外部股东）。其中，C公司又持有B公司的30%股权和D公司的20%股权，而B公司持有D公司的60%股权。因此，本案例中A公司合并报表层面的少数股东权益和少数股东损益应按以下方法计算（注：为简便起见，假设：各子公司自成立以来的实收资本和股权结构未发生过变化，各子公司的股东对其出资时均系按每1元注册资本缴付出资1元，无资本溢价；各子公司在进行利润分配时，均按其直接股东的持股比例将股利分配给其各直接股东）：

1、少数股东权益的计算

少数股东权益包括两部分：（1）由投资（少数股东对子公司的资本性投入）形成的少数股东权益；（2）由少数股东在子公司的净利润和其他综合收益中所享有的份额形成的少数股东权益。

（1）由投资（少数股东对子公司的资本性投入）形成的少数股东权益=各少数股东对子公司的出资额=C公司实收资本×29.2%+D公司实收资本×20%。

（2）由少数股东在子公司的净利润和其他综合收益中所享有的份额形成的少数股东权益

首先，各子公司之间均应对互相投资采用权益法核算，即：

①B公司按照其对D公司的60%股权比例，对D公司的长期股权投资进行权益法核算，确认投资收益和其他净资产变动份额。

②C公司按照其对D公司的20%股权比例，对D公司的长期股权投资进行权益法核算，

确认投资收益和其他净资产变动份额。

③在B公司已对其对D公司的长期股权投资采用权益法核算的基础上，C公司按照其对B公司的30%股权比例，对B公司的长期股权投资进行权益法核算，确认投资收益和其他净资产变动份额。

（注：实务中如果子公司之间的互相投资采用成本法核算的，为了合并报表之目的，中间层子公司对其他子公司的长期股权投资也应按权益法模拟调整，而不论实际持股比例高低和影响力大小。）

在已经按照上述要求，对子公司之间的股权投资采用权益法核算的基础上，由少数股东在子公司的净利润和其他综合收益中所享有的份额形成的少数股东权益=C公司的留存收益和由其他综合收益形成的资本公积余额 $\times 29.2\%$ +D公司的留存收益和其他综合收益余额 $\times 20\%$ 。

在计算出少数股东权益的基础上，以合并资产负债表中所列的股东权益总额减去少数股东权益，即应等于归属母公司股东的权益总额。

2、少数股东损益的计算

同理，在已经按照上述要求，对子公司之间的股权投资采用权益法核算的基础上，A公司合并报表中的少数股东损益=C公司的当期净利润 $\times 29.2\%$ +D公司的当期净利润 $\times 20\%$ 。

在计算出少数股东损益的基础上，以合并利润表所示的净利润减去少数股东损益，即得到归属母公司股东的净利润额。

问题3-2-131（公司将其所控制的有限合伙企业等特殊主体纳入合并报表范围的具体操作问题）

问题：

母公司将其所控制的有限合伙企业等特殊主体纳入合并报表范围（该合伙企业的存续期限是有限期的，到期不能延长，或最多只能延长一次），则在合并报表层面，由其他合伙人持有的该有限合伙企业的权益应如何列报？

解答：

母公司在将其所控制的此类存续期有限的特殊主体纳入其合并报表时，该类特殊主体中归属于其他权益持有人的权益作为负债（一般是“其他流动负债”或者“其他非流动负债”，视其是否满足《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第十九条规定的流动负债判断条件而定）列示，归属于其他权益持有人的收益作为费用（财务费用）列示，不能作为少数股东权益和少数股东损益。

结论基础：

上述处理结论的准则依据是《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》（以下简称CAS 37）的第二章“金融负债和权益工具的区分”和第三章“特殊金融工具的

区分”（2017 年修订后的准则中第二章、第三章的内容与 2014 年版基本一致）中的相关规定，且该结论普遍适用于目前普遍存在的存续期限为“有限期”的以投资为目的的合伙企业、基金、资产管理计划等特殊目的主体。以有限合伙企业为例（其他可类推），其逻辑顺序是：

- （1）合伙企业中的合伙人权益符合金融负债的定义；
 - （2）作为“发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具”，最劣后的合伙人权益在合伙企业自身报表中可分类为权益工具；
 - （3）该类权益工具在作为发行方的合伙企业的母公司的合并报表层面应作为金融负债。
- 具体分析如下：

1、合伙企业中的合伙人权益符合金融负债的定义

根据 CAS 37 第八条、第九条、第十条：

第八条 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

- （一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。
- （二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
- （三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。
- （四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方向比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第九条 权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：

- （一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；
- （二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

第十条 金融负债与权益工具的区分：

- （一）如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金

融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

(二) 如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动，该合同应当分类为金融负债。

对于存续期限有限的合伙企业（包括资产管理计划、基金等类似的特殊目的主体，下同）而言，其在存续期限届满时都将清算，将剩余财产分配给合伙人，也就是存在一项“交付现金或其他金融资产给其他方……的合同义务”。由于其存续期限是明确的，到期必须清算，合伙企业自身不能自主决定推迟该清算和分配的时间，即“不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务”，因此“该合同义务符合金融负债的定义”。

（相比之下，公司制企业的情况就有不同。根据《公司法》的规定，在公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现时，公司可以通过举行股东会或股东大会修改公司章程而存续。而股东会或股东大会本身是公司内部的权力机构，股东会或股东大会修改公司章程、延长经营期限，可以看作是公司的自主决定，即公司自身可以通过自主行为避免在清算中向股东分配剩余财产，所以公司的股东权益不满足金融负债的定义和判断条件，而应根据 CAS 37 第九条、第十条的规定认定为权益工具。但合伙企业的合伙人会议并不是合伙企业的内部机构，因此即使合伙人决定延长合伙期限，也不是合伙企业自身的决定。）

2、作为“发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具”，最劣后的合伙人权益在合伙企业自身报表中可分类为权益工具

根据 CAS 37 第十七条、第十八条：

第十七条 符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：

- （一）赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；
- （二）该工具所属的类别次于其他所有工具类别；
- （三）在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。

产生上述合同义务的清算确定将会发生并且不受发行方的控制（如发行方本身是有限寿命主体），或者发生与否取决于该工具的持有方。

第十八条 分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，除应当具有第十六条或第十七条所述特征外，其发行方应当没

有同时具备下列特征的其他金融工具或合同：

（一）现金流量总额实质上基于企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具或合同的任何影响）；

（二）实质上限制或固定了本准则第十六条或第十七条所述工具持有方所获得的剩余回报。

在运用上述条件时，对于发行方与本准则第十六条或第十七条所述工具持有方签订的非金融合同，如果其条款和条件与发行方和其他方之间可能订立的同等合同类似，不应考虑该非金融合同的影响。但如果不能做出此判断，则不得将该工具分类为权益工具。

根据上述规定，合伙企业的合伙人权益中的最劣后级别（在其他较优先级别的合伙人权益获得分配后，最后取回剩余净资产的级别）虽然如前所述符合金融负债的定义，但在合伙企业自身的报表中可以分类为权益工具。之所以有这一特殊规定，是基于“任何会计主体都不可能只有资产和负债，而没有权益”这一考虑。否则，将会出现一种很尴尬的情况：如果资产和负债因其计量属性的不匹配而导致资产负债表的左右两边出现计量差额时（如资产较多地使用公允价值计量，但负债采用摊余成本计量），该差额将无处可放。

3、该类权益工具在作为发行方的合伙企业的母公司的合并报表层面应作为金融负债

虽然合伙企业的最劣后级别的合伙人权益在合伙企业自身报表中可以列报为权益，但根据 CAS 37 第二十条规定：“企业发行的满足本章规定分类为权益工具的金融工具，在其母公司的合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债”。即，在对该企业具有控制权的母公司的合并报表中，该合伙企业权益中归属于其他合伙人的部分，无论在合伙企业自身报表中是列作负债还是权益，在该合并报表层面均作为负债列示。

相应地，根据 CAS 37 第二十一条：“金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利（或股息）、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益”。即合伙企业损益中归属于其他合伙人的份额应计入合并报表层面的损益，而不是少数股东权益。

之所以作出上述特殊规定，IAS 32 的“结论基础”部分第 BC68 段对此解释如下：The Board decided that puttable financial instruments or instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation should be classified as equity in the separate financial statements of the issuer if they represent the residual class of instruments (and all the relevant requirements are met). The Board decided that such instruments were not the residual interest in the consolidated financial statements and therefore that non-controlling interests that contain an obligation to transfer a financial asset to another entity should be classified as a financial liability in the consolidated financial statements.（中文翻译：理事会决定，对于可回售工具以及仅在清算条件下主体有义务向其他第三方按持股比例转移净资产的工具如果

它们代表剩余工具类别（且符合所有相关规定），则应在发行人的单独财务报表上分类为权益。理事会决议，这些工具不属于合并财务报表中的剩余权益，因此在合并报表中的非控制权益如果包括转移金融资产给其他主体的义务，则应分类为金融负债。）

问题3-2-132（对新设子公司出资额大于所享权益份额的处理）

问题：

新设子公司，出资金额大于按持股比例计算的所有权益，被投资方应如何处理？母公司在合并财务报表中应如何处理？

背景：

A 公司与 B 公司共同出资设立 C 公司，公司章程规定：C 公司注册资本 1,000 万元，A 公司认缴出资 999 万元，占股权比例为 51%，B 公司认缴出资 1 万元，占股权比例为 49%。股东按上述股权比例行使股东权利、承担股东义务。A 公司实际控制 C 公司。

A 公司之所以愿意实际出资占 C 公司注册资本的 99.9%但只享有 51% 的股东权益，是考虑到 B 公司客户资源较多，故与其合作成立公司，双方共同发展。

解答：

本案例需要根据合作协议中 B 公司是否明确承诺将其在相关业务领域内的客户资源和业务关系转移到 C 公司，以及该客户资源是否包含可合理估值的合同权利，来区分不同情况下的处理方式：

1、如果在双方合作协议中，B 公司明确承诺将其在相关业务领域内的客户资源和业务关系转移到 C 公司，不再从事与 C 公司相竞争的业务，该客户资源包含合同权利，该合同权利利用估值技术可以合理估值，且无其他需考虑的特殊因素的，则应当认为双方不对等的出资实际上体现了 B 公司投入到 C 公司的客户资源和业务关系（满足《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定的“可辨认性标准”）的公允价值，应当将其作为一项股东的资本性投入，按公允价值确认为无形资产，并在合理确定的使用寿命内摊销。

该项客户资源和业务关系的公允价值可计算如下：

（1）C 公司整体股权的公允价值 = 999 万元 / 51% = 1,958.82 万元；

（2）该项无形资产的公允价值 = （1）- 双方货币出资额 = 1,958.82 - 1,000 = 958.82 万元。

C 公司应作账务处理：

借：无形资产——客户关系 958.82 万元

贷：资本公积——资本溢价 958.82 万元

C 公司的实收资本仍按双方的货币出资总额 1,000 万元确定。

在此项调整的基础上，A 公司的货币出资额 999 万元恰好占 C 公司净资产额 1,958.82 万元的 51%，即投资成本与所享有的 C 公司净资产份额相等，在个别报表和合并报表层面

都无需特殊处理，即个别报表层面确认长期股权投资成本为 999 万元，后续按成本法核算；合并报表层面按调整后 C 公司净资产的 49%（959.82 万元）作为少数股东权益的初始计量金额。

在该情形下，可以认为该项安排是一项非同一控制下的收购无形资产交易，交易对价以 C 公司的股权为支付方式，这部分作为对价的 C 公司股权与所收购的无形资产的公允价值一致。

2、如果在双方合作协议中，B 公司并未明确承诺将其在相关业务领域内的客户资源和业务关系转移到 C 公司，双方货币出资金额与股权比例不对等的原因与 C 公司无关（如双方有其他与 C 公司无关的债权债务关系需要结算），则双方对 C 公司投入的资源总额仍然是 1,000 万元。此时在 A 公司的个别报表层面，应当根据双方不对等出资的具体原因，对出资额超出在 C 公司净资产中所占份额的差额作出恰当的处理。例如，如果溢价出资是作为对以往双方原有的债权债务关系的结算，则 A 公司对于实际出资额 999 万元超出所享有权益份额 510 万元的差额 489 万元就应当借记相关的负债类科目。合并报表层面也同样应根据该差额产生的原因进行相应的会计处理。不应轻易认可在合并报表层面将溢价出资部分调整资本公积和少数股东权益的处理。

如果 B 公司只是提供客户名单，并未附加合同权利，对客户不具有控制力，客户可以随意采购其他方的产品，可能流失，能带来的未来收益不明确，则不可作为无形资产。此时，在 C 公司单独报表和 A 公司合并报表层面，上述对价金额应作为渠道建设费用计入销售费用，不应做资本化处理。

问题3-2-133（合并范围内子公司之间交叉投资及持股的合并抵销处理）

问题：

如下文“背景”资料所述：

1、A 公司收购 C 公司剩余 49%的股权是属于非同一控制下分步实现企业合并还是属于购买子公司少数股权？

2、在子公司之间互相投资及持股的情况下，编制合并报表时应如何对交叉投资和持股进行抵销处理？

背景：

A 公司持有 B 公司 51%的股权，A 公司持有 C 公司 15%的股权，B 公司持有 C 公司 36%的股权，A 公司直接加间接合计拥有 C 公司 51%的股权，但因 A 公司在 C 公司的董事会成员不足，未达到控制，不合并其报表，一直采用权益法核算。2012 年 A 公司又出资购买 C 公司剩余 49%的股权，同时加派董事会成员，购买日确定为 2012 年 8 月 31 日，A、B 公司与原持有 C 公司 49%股权的股东之间不存在关联方关系。

2012 年 8 月 31 日编制合并报表时，持有 B 公司 49%股权的少数股东间接享有 C 公司

17.64% (=49%×36%) 的收益，相应地 A 公司最终享有权益的比例应为 82.36% (=100% - 17.64%)，按该比例确定的长投与 C 公司权益抵销时会出现差异，此项差异需要如何调整？2012 年 12 月 31 日编制年度合并报表时，对于 C 公司的未分配利润是否应以 2012 年 8 月 31 日为界线分别按新、旧持股比例抵销？

解答：

本案例中，因为原先 A 公司不能控制 C 公司，本次增持并改选董事会后才控制 C 公司，因此应作为分步交易实现的非同一控制下企业合并，其个别财务报表层面的会计处理和报表列报应适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十四条第二款的规定，合并财务报表层面的列报适用《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十八条的规定。在合并报表层面，需对原先享有的权益（51%）进行重新计量，重新计量的差额计入合并报表层面的损益（其中对应于少数股东享有权益的 17.64% 的部分重新计量差额，应计入少数股东损益；对应于 A 公司原先享有权益的 33.36% (15%+18.36%) 的部分重新计量差额，应计入归属 A 公司股东的损益）。此时需要对 C 公司的购买日净资产重新进行评估，确定其各项可辨认资产、负债于购买日的公允价值。

2012 年 8 月 31 日编制合并报表时，由于存在合并范围内交叉投资的因素，C 公司的 100% 股权均由合并范围内的 A、B 公司持有（分别为 64% 和 36%），没有外部少数股东，唯一的少数股东是持有 B 公司 49% 股权的少数股东，因此 A 公司合并报表层面的少数股东权益并不等于 B 公司净资产乘以 49% 加上 C 公司净资产乘以 17.64%，而是应当等于 B 公司对其持有的 C 公司 36% 股权作权益法核算后的 B 公司净资产乘以少数股东对 B 公司的持股比例（49%）。即，纳入少数股东权益计算的 C 公司权益仅包含其留存收益和其他综合收益部分，不含投入资本部分。

因为本案例中 A 公司收购 C 公司 49% 股权构成了一项非同一控制下企业合并，故在编制合并报表时，对 B 公司原持有 C 公司的 36% 股权也要按购买日公允价值重新计量，重新计量的差额需按比例分配给少数股东权益（对应于少数股东间接享有权益的 17.64% 股权比例的部分），2012 年 8 月 31 日 A 公司合并报表中的少数股权按照确认上述重新计量损益后的 B 公司净资产乘以 49% 计算。

A 公司 2012 年度合并报表中的少数股东损益可按以下公式计算：2012 年全年的少数股东损益 = B 公司对其所持 C 公司 36% 股权进行权益法核算后的 B 公司净利润 × 49%（注意：购买日前后作为权益法核算基础的 C 公司可辨认净资产公允价值基础不同，虽然比例相同但仍应分段计算）+ 购买日 B 公司原持有 C 公司 36% 股权应确认的重新计量损益 × 49%。

问题3-2-134（与合营、联营企业之间的顺流交易未实现损益的抵销）

问题：

当本企业与合营、联营企业之间顺流交易的未实现利润按股权比例计算应归属于本企业

的份额已超过本企业对该合营、联营企业的长期股权投资的账面价值时，应当如何对该项内部交易未实现损益进行抵销处理？

背景：

A 公司持有 B 公司 40% 的股权，并据此对 B 公司具有重大影响。A 公司对 B 公司的长期股权投资账面价值为 80 万元。本年度内，A 公司向 B 公司出售一幢房屋，B 公司将其作为固定资产核算。A 公司在该交易中共确认收益 300 万元。于交易日，按股权比例计算，该交易的收益中有 120 万元（ $300 \times 40\%$ ）属于应归属于 A 公司的未实现利润。

解答：

对于权益法的本质主要是作为长期股权投资的一种后续计量方法还是一种合并报表方法的问题，素来存在争议，《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》对此问题均未予以明确。在此情况下，从不同的观点出发，对此问题可能得到不同的处理结果，取决于报表编制者认为上述两种原则中哪一项（即：把权益法看作一项合并报表方法还是长期股权投资的一种后续计量方法）应当得到优先考虑。企业（作为联营企业的投资者）一旦选择了其中一项观点之后，即作为该企业的一项会计政策，应当一贯地运用于企业所发生的同类或类似交易。

将权益法看作一项合并报表方法

若企业认为权益法主要是一种编制合并报表时所使用的方法，即运用合并报表的原理将本企业在联营、合营企业的权益和损益中所占的份额纳入本企业的合并财务报表，则应运用本段所述方法进行处理。在此方法下，企业在编制合并报表时，应当把未实现利润中应予抵销的相应份额超过长期股权投资账面价值的部分确认为递延收益。即根据上述背景信息，应作出如下处理：

● A 公司在其个别报表中进行权益法核算时，针对应予以抵销的内部利润份额的冲减，以确保长期股权投资余额不出现负数为限。

借：投资收益	800,000
贷：长期股权投资	800,000

● A 公司如存在其他子公司，需编制合并报表的，则在编制合并报表时，应当在前述个别报表层面已作出的抵销处理的基础上，再作以下调整：

借：资产处置收益——固定资产处置收益	1,200,000
贷：投资收益	800,000
递延收益	400,000

因此，A 公司在合并报表层面所确认的内部交易利润为 180 万元（300 万元-120 万元）。

A 公司在以后年度，可随着 B 公司对标的固定资产计提折旧，而将上述递延收益余额逐期转入损益。如果 B 公司处置该固定资产时，A 公司合并报表中的递延收益尚有余额的，或者在这部分递延收益实现之前 A 公司已处置了其对 B 公司的长期股权投资的，则该项递

延收益的余额即应转入当期损益。

将权益法看作长期股权投资的一种后续计量方法

若企业认为权益法主要是一种长期股权投资的后续计量方法，则应运用本段所述方法进行处理。在此方法下，投资方在权益法核算中按比例抵销内部利润，以把长期股权投资的账面价值冲减至零为限。由于企业（投资方，在该内部交易中同时为资产出售方）对该标的资产不再负有进一步的义务，故不存在相关的负债，也不再进一步地将交易中所产生的利润予以递延（但请关注后文中对相关注意事项的进一步澄清和说明）。即根据上述背景信息，应作出如下处理：

- A 公司在其个别报表中进行权益法核算时，针对应予以抵销的内部利润份额的冲减，以确保长期股权投资余额不出现负数为限。

借：投资收益	800,000
贷：长期股权投资	800,000

- A 公司如存在其他子公司，需编制合并报表的，则在编制合并报表时，应当在前述个别报表层面已作出的抵销处理的基础上，再作以下调整：

借：资产处置收益——固定资产处置收益	800,000
贷：投资收益	800,000

因此，A 公司在合并报表层面所确认的内部交易利润为 220 万元（300 万元-80 万元）。

在以后年度，A 公司应当暂停按照权益法确认在该联营企业的净利润中所享有的份额，而是仅作账外备查登记，直到累计的未确认的在该联营企业的净利润中所占的份额超过未确认的未实现利润（本案例中未确认的未实现利润的初始金额为 40 万元）为止。

相关提示（适用于上述两种方法）

A 公司应当关注其对于出售给 B 公司的资产是否还需有后续的持续涉入，谨慎判断是否符合相关会计准则所规定的资产处置损益确认条件。例如，A 公司是否对 B 公司为购入该资产而借入的借款提供了担保。

结论基础：

对于权益法的本质主要是作为长期股权投资的一种后续计量方法还是一种合并报表方法的问题，素来存在争议，《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》对此问题均未给出具体的指引。尽管《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》总体上采纳了前一种观点，即认为权益法应作为一种合并报表方法使用，但在一定程度上仍然保留了将其作为资产后续计量方法的某些特征，例如在资产负债表和利润表（或其附注）中以“单列一行”的方式反映本企业在合营、联营企业的净资产和净利润中所享有的份额，以及要求在应分担的被投资企业亏损份额超过长期股权投资账面价值时停止使用权益法等。因此，对某些交易应当如何进行会计处理和抵销处理，可能有不同的观点，取决于报表编制者认为上述两种原则中哪一

种应当得到优先考虑。

在权益法下，上述观点差异可能导致对某些交易和事项的处理采用不同的会计政策。无论选择何种会计政策，均应一贯地运用于与所有权益法核算的合营、联营企业之间的所有同类交易或事项。

将权益法看作一项合并报表方法

根据《企业会计准则解释第 1 号》第七条规定：“投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。投资企业与被投资单位发生的内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益，也应当按照上述原则进行抵销，在此基础上确认投资损益”。上述规定所包含的基本原则已被纳入《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十三条中。

在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 28 段规定：“在投资者的财务报表中，对于投资者……与联营企业或合营企业之间的‘顺销’和‘逆销’交易产生的损益，仅确认与除本主体以外的其他投资者在该联营企业或合营企业中所占的权益份额相对应的部分。……‘顺销’交易的例子包括投资者向联营企业或合营企业出售或投出一项资产。投资者在该联营企业或合营企业的由该等交易产生的损益中所占的份额应当予以抵销。”（Profits and losses resulting from ‘upstream’ and ‘downstream’ transactions between an investor... and its associate or joint venture are recognised in the investor’s financial statements only to the extent of unrelated investors’ interests in the associate or joint venture.... ‘Downstream’ transactions are, for example, sales or contributions of assets from the investor to its associate or its joint venture. The investor’s share in the associate’s or joint venture’s profits and losses resulting from these transactions is eliminated.）

因此，企业作为投资方和顺销交易中的销售方，应当抵销其在内部交易未实现损益中所占的份额，但对长期股权投资的冲减，应以账面价值冲减至零为限。企业应当把未实现利润中应予抵销的相应份额超过长期股权投资账面价值的部分确认为递延收益。

上述处理方法与《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》附录 B（应用指南）第 B86 段对“合并集团的内部往来余额、内部交易、内部收入和费用均应全额抵销”的合并报表编制一般要求一致。尽管《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十二条和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 38 段都要求当投资方在联营企业的亏损中应分担的份额达到或者超过其在该联营企业净资产中所占的权益份额时应当停止使用权益法，但该抵销事项并不代表对投资方而言的“真实”损失，而仅仅是基于常规的合并抵销流程而不确认一项利得。因此，在适用性方面，按比例抵销未实现

利润份额的原则优先于《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十二条和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 38 段。

将权益法看作长期股权投资的一种后续计量方法

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十二条和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 38 段都要求“投资企业确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外”，即当投资方在联营企业的亏损中应分担的份额达到或者超过其在该联营企业净资产中所占的权益份额时，投资方应当停止确认其在该联营企业的进一步亏损中应分担的份额。

如果将权益法看作长期股权投资的一种后续计量方法，则意味着认为《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》第 38 段中的相关要求优先于该准则第 28 段对于抵销投资者与联营企业之间的未实现交易损益的要求。全部抵销投资方在未实现交易损益中所占的份额（本案例中为 120 万元）事实上导致投资方确认了一项“损失”。并且，通过将损失予以递延，投资方事实上确认了一个负数的投资余额，这在投资方并不承担与该项资产或联营企业相关的法定或推定义务的情况下，并不是《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》所允许或者所要求的做法。

因此，如果将权益法看作长期股权投资的一种后续计量方法，则投资方在权益法核算中按比例抵销内部利润，以把长期股权投资的账面价值冲减至零为限。如果投资方并不承担与该项资产或联营企业相关的法定或推定义务，则不存在负债，也不应递延相应的收益。

相关提示（适用于上述两种方法）

如果投资方对于其出售给联营企业的资产还需有后续的持续涉入，则投资方需要非常谨慎，因为这种情形可能表明不符合相关会计准则所规定的资产处置损益确认条件。参照 IFRS 体系下《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场与设备》第 69 段的规定，确定固定资产的处置日（即会计上的终止确认日），企业应当运用《企业会计准则第 14 号——收入》所规定的收入的确认条件。例如，如果该联营企业借入借款用于向投资方支付该笔交易中的资产购买款，而该借款是由投资方提供担保的，则投资方就保留了对该项资产的继续涉入，如果资产的最终可收回金额仅等于其原账面价值，则投资方将承担该项损失。根据《企业会计准则第 14 号——收入》所规定的收入的确认条件，此时投资方很可能不应确认任何资产处置损益。

问题3-2-135（合并报表中关于权益法核算的联营企业有关逆流交易在合并报表层面的调整）

问题：

如果公司当期新增子公司导致本期开始编制合并报表，则对于以前年度本公司与联营、合营企业之间的逆流交易截至本期期初尚未实现的损益，是否需在合并报表层面对相关资产项目的期初余额进行调整？

背景：

A 公司于 2007 年 1 月取得 B 公司 20%有表决权股份，能够对 B 公司施加重大影响。2013 年 8 月，B 公司将其成本为 600 万元的某商品以 1 000 万元的价格出售给 A 公司，A 公司将取得的商品作为存货。截至 2013 年资产负债表日，A 公司仍未对外出售该存货。

A 公司原先没有子公司，因而无需编制合并报表。2014 年 2 月，A 公司新设了一个全资子公司，相应地开始需要编制合并财务报表。

解答：

本案例的背景可以总结为：A 公司与其联营企业之间的逆流交易发生在前，当初发生逆流交易时，A 公司还没有其他子公司，无需编制合并报表；但在该逆流交易的内部损益完全实现之前，A 公司新设立了一家子公司（该子公司与该联营企业无直接的业务往来关系），由此开始需要编制合并报表，此时在后续编制合并报表时，在合并报表层面对该项尚未实现的逆流交易损益是否需要调整，以及应如何进行调整的问题。

对于上述问题，如《企业会计准则讲解（2010）》的举例 3—10、3—11 中所要求的在合并报表层面就未实现内部交易损益所作出的进一步调整（顺流交易为借记“营业收入”，贷记“营业成本”和“投资收益”；逆流交易为借记“长期股权投资”，贷记“存货”或“固定资产”等）是以该等内部交易发生时，投资方企业需要编制合并报表为前提的。如果 A 公司与联营企业之间的内部交易发生时，A 公司尚不需要编制合并报表，则在交易发生时也就不存在在合并报表层面进行上述调整的问题。相应地，在后续期间内，该项内部交易损益实现时，虽然此时可能已经需要编制合并报表，但合并报表层面也不需要再就已实现的交易损益再作出进一步的调整。

上述处理方法的主要理由是：在通常情况下，合并报表的报告期是存在母子公司关系的期间。如果本报告期期初尚无子公司，本期内新设子公司或通过非同一控制下合并方式取得子公司，则合并报表应从该子公司的设立日或购买日开始编制，并不追溯到更早的期间；且本企业在该日之前与合营、联营企业之间的交易与子公司的新设或购买是两项互相独立的交易，所以在子公司设立日或购买日之前本企业与联营、合营企业之间发生的内部交易未实现损益，在子公司设立日或购买日开始编制合并报表时，在合并报表层面无需进行特殊调整（当然更不需要追溯调整前期金额）；与之相对应的是，在后续该等内部交易损益实现时，在合并报表层面也不需要作出特殊的转回调整处理（但本企业个别报表层面的权益法核算中，仍应对内部交易损益的实现有所体现，此时个别报表层面对“长期股权投资”和“投资收益”两个项目的调整也会原样反映到合并报表层面）。

如果本报告期内通过同一控制下合并取得子公司，则因为合并报表层面需追溯调整前期比较数据，视同自最早比较期间期初开始即已经需要编制合并报表，故在涉及同一控制下合并的情况下，合并日以前本企业与联营、合营企业之间发生的内部交易未实现损益，在本期编制合并报表时即应按照《企业会计准则讲解（2010）》第三章中的上述举例，在合并报表层面作出相应的调整。

因此，在本案例中，由于本期内通过新设方式设立子公司，故对于该子公司设立日之前 A 公司与联营企业之间的内部交易未实现损益，及其后续的实现，在编制合并报表时无需进行特殊的调整处理，该事项在合并报表层面的反映方式与在被投资企业个别报表层面权益法核算时的反映方式一致。

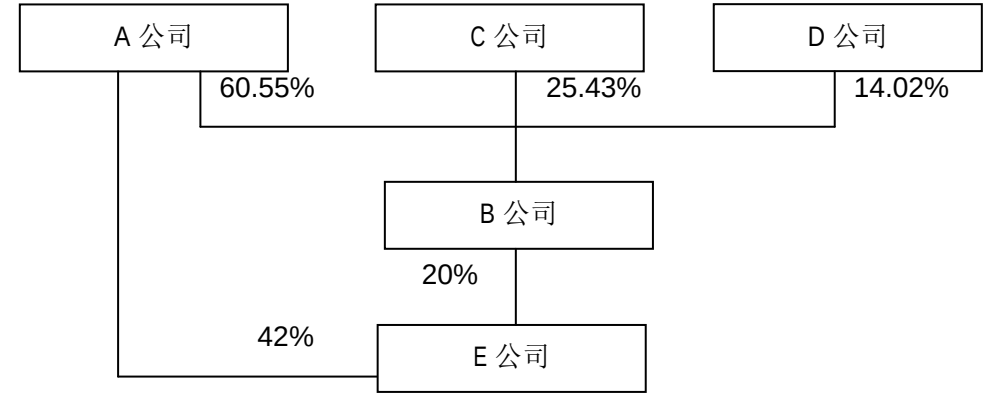
问题3-2-136（子公司部分股东退出（通过减资方式）在子公司个别报表层面及其母公司个别和合并报表层面的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，B 公司回购少数股东股权，以现金及联营公司股权作为支付对价，此时 B 公司个别报表层面如何处理？其母公司个别报表和合并报表分别如何处理？

背景：

A 公司、B 公司、C 公司、D 公司及 E 公司股权结构如下：



B 公司通过减资方式回购 C 公司、D 公司持有该公司的 39.45%股权，对应注销 32,574 万元的出资。B 公司 39.45%股权的预估值假设为 9 亿元，即 B 公司应支付给 C 公司、D 公司 9 亿元对价，C 公司、D 公司从 B 公司退出。减资完成后，B 公司成为 A 公司的全资子公司。

B 公司所持 E 公司的 15%的股权作为支付对价的一部分。目前，该部分股权账面价值 8,000 万元，预估值为 7 亿元。另支付现金 2 亿元。

解答：

1、B 公司层面

《〈企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2006 年）〉应用指南》第一条“权益工

具及所有者权益”规定：“股份有限公司按法定程序报经批准采用收购本公司股票方式减资的，按注销股票面值总额减少股本，购回股票支付的价款（含交易费用）超过面值总额的部分，应依次冲减资本公积（股本溢价）、盈余公积和未分配利润；购回股票支付的价款低于面值总额的，低于面值总额的部分增加资本公积（股本溢价）”。

因此，B公司以股权投资和货币资金为对价回购股份，在自身个别层面的账务处理为：

借：实收资本	32,574 万元
贷：货币资金	20,000 万元
长期股权投资-E 公司	6,000 万元（8,000/20%*15%）
资本公积-资本溢价	6,574 万元

如果 B 公司凭借保留的 E 公司 5%股权投资已不能对 E 公司具有控制、共同控制或重大影响，则在减资后，B 公司应对剩余的对 E 公司 5%股权投资转为金融资产核算，并根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第一款的规定进行衔接处理。

2、A 公司层面

应注意判断在此次交易完成后，A 公司凭借其直接持有的 E 公司 42%股权和通过全资子公司 B 公司持有的 5%股权（合计 47%）能否继续保持对 E 公司的控制权。根据不同情况分别处理：

个别报表层面：

- （1）如果继续保持对 E 公司的控制权，则不做处理。
- （2）如果因此丧失了对 E 公司的控制权，则 A 公司直接持有 E 公司的 42%股权应转为权益法核算，并视同当初取得该项投资之日起即已采用权益法核算，进行追溯调整。

合并报表层面：

- （1）如果继续保持对 E 公司的控制权，则合并报表范围保持不变，B 公司的少数股权比例由 39.45%变为零，E 公司的少数股权比例由 38%增至 53%。这两者均为在不丧失控制权情况下的相对权益比例变动，在合并报表层面均按权益性交易原则处理，不影响合并报表层面的损益，也不需要合并报表范围内企业的资产和负债按公允价值进行重新计量。合并报表层面调整资本公积的金额=支付的现金 2 亿元+（以交易完成日为基准，交易完成后合并报表层面的少数股东权益-以交易完成日为基准，交易完成前合并报表层面的少数股东权益）。

- （2）如果因此丧失了对 E 公司的控制权，则在合并报表层面，该事项同时体现为一项丧失对子公司（E 公司）控制权的交易和购买子公司（B 公司）少数股东权益的交易，相当于将子公司（E）的部分股权处置给另一子公司（B）的少数股东，同时子公司 B 的少数股东退股，以应收 B 公司少数股东的股权转让款冲抵应付给 B 公司少数股东的退股款（另外再支付退股款现金 2 亿元）。其在合并报表层面的处理要点是：

- 对剩余的 E 公司 47% 股权（含通过 B 公司持有的 5% 股权）按丧失控制权之日的公允价值重新计量，该公允价值与 E 公司 15% 股权的处置价款（5.25 亿元）之和，与合并报表层面按原持股比例（62%）计算应享有 E 公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

- 合并报表层面因少数股东退股冲减权益的金额 = 所支付的退股款总额（7.25 亿元） - （以交易完成日为基准，交易完成后合并报表层面的少数股东权益 - 以交易完成日为基准，交易完成前合并报表层面的少数股东权益）。

如果 A 公司继续保持对 E 公司的控制权，则 B 公司仍然持有的 E 公司 5% 股权也是合并集团对子公司（E 公司）持有股权的一部分，应与 A 公司直接持有的 E 公司 42% 股权一起参与合并抵销，此时在 A 公司的合并报表中应抵销 B 公司个别报表层面所确认的该 5% 股权按丧失重大影响之日的公允价值重新计量的损益。如果 A 公司丧失了对 E 公司的控制权但保留重大影响的，则在 A 公司的合并报表层面，应将 B 公司持有的 E 公司 5% 股权投资与 A 公司直接持有的 E 公司 42% 股权合并，作为一项长期股权投资（而不是将 B 公司持有的 5% 股权单独列报为一项金融资产），后续按权益法核算。

问题3-2-137（就内部交易的标的存货计提存货跌价准备形成的递延所得税资产在合并报表层面的调整）

问题：

在母公司或子公司个别报表层面就内部交易的标的存货计提存货跌价准备形成的递延所得税资产，在合并报表层面是否应根据内部交易损益的抵销情况进行调整？

背景：

A 公司与船东签订船舶建造合同，再由 A 公司与子公司 B 公司签订建造合同，由 B 公司负责建造船舶，A 公司个别报表对船舶的采购销售按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的一般商品销售确认收入（或者作为《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》所规定的“在一个时点履行的履约义务”处理），B 公司个别报表及集团合并报表按《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认收入（或者作为《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》所规定的“在一段时间内履行的履约义务”处理）。资产负债表日在对在建船舶进行减值测试中发现其中一条船出现合同亏损情况，在 B 公司计提减值准备 1,684,416.67 元，并对减值准备确认递延所得税资产。合并报表层面对该在建船舶应计提减值准备 574,543.36 元，即在编制合并报表时应冲回减值准备 1,109,873.31 元（该部分为母公司的合同利润）。

解答：

我们认为，确认递延所得税资产的一项基本前提是存在可抵扣暂时性差异，即资产账面价值小于计税基础或负债账面价值大于计税基础的暂时性差异。因此，如果合并报表层面的

调整涉及变动相关存货的账面价值的,则需要调整已确认的与存货跌价准备相对应的递延所得税资产;反之,如果合并报表层面的调整不改变该项存货的账面价值(即该存货在子公司个别报表层面和合并报表层面的账面价值一致),则合并报表层面对已确认的递延所得税资产可不进行调整。

在本案例中,子公司个别报表层面和母公司合并报表层面均采用建造合同方式确认收入,而母公司个别报表层面采用“销售商品模式”确认收入。假设截至期末该船尚未完工,即母公司个别报表层面尚无任何关于该船的收入、成本的列报和披露内容;但因为该船系由子公司承建,因此子公司报表所反映的完工进度和合并报表层面应当一致。相应地,在编制合并报表时,对子公司层面已确认的营业收入、营业成本和存货的调整主要系因子公司个别报表层面和母公司合并报表层面的合同总收入不同而对这些项目的金额作出的相应调整。在合并报表层面调整该建造合同的预计亏损后,相应地也应当把冲回的减值准备 1,109,873.31 元对应已确认的递延所得税资产予以冲回。其主要原因是:

1、在合并报表层面,随着对预计合同亏损金额的调整(调整金额为母公司的合同利润),资产的账面价值已经发生变化,虽然计税基础不变,但是相应地暂时性差异的金额也已发生变化(可抵扣暂时性差异的金额减少),相应地应冲回个别报表层面已确认的递延所得税资产。

2、此处的存货跌价准备调整实际上是对母子公司之间内部交易未实现损益的抵销,而针对内部交易未实现损益的抵销,应按企业会计准则的规定(如《企业会计准则解释第 1 号》第九条等)在合并报表层面确认递延所得税资产,本案例也应遵循同样的处理原则,只不过具体表现形式上体现为对子公司已确认的递延所得税资产的“再调整”。

参照“[问题 2-3-2](#)(集团合并报表层面与已抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税资产/负债的适用税率)”所述原则,“在集团合并报表层面,就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时,如果在内部交易中处于买方和卖方地位的两个法人的税务待遇(主要是适用税率)不同,则在计算递延所得税资产/负债时应使用在内部交易中处于买方地位的法人的适用税率”。据此,在本案例中,如果母子公司适用税率不同的,则合并报表层面的递延所得税资产余额应调整为:子公司个别报表层面的暂时性差异金额 $\times$ 子公司的适用税率-内部交易的未发生且未实现损益金额 $\times$ 内部交易中的买方(母公司)的适用税率。

其中,当内部交易中的买方适用超额累进的所得税税率时,参考《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》后附举例中对累进税率情况下如何计量中期所得税费用的指引,应当通过对暂时性差异预计转回年度内该内部买方的应纳税所得额的估计,相应估计实际适用的该年度所得税税率,作为计量与内部交易未实现损益相关的递延所得税资产时的适用税率。

问题3-2-138(未实现内部损益的抵销所导致的确认递延所得税的损益影响在母公司和少数股东之间的分配原则)

问题：

应如何考虑未实现内部交易损益所形成的递延所得税资产对少数股东权益、损益的影响？

背景：

根据《企业会计准则解释第 1 号》第九条规定：“企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外”。由此导致的进一步问题是：在合并报表层面就未实现内部交易损益确认递延所得税资产或递延所得税负债时，对应的损益影响是否要分配给少数股东？如果需要，则具体应如何分配？

解答：

对此问题，目前我国企业会计准则中无统一规定。我们对此问题的意见如下：

在合并报表层面就被抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税资产或递延所得税负债所导致的所得税费用影响，应当根据**内部买方**（即，在内部交易中处于买方地位的法人）的股权结构，在母公司股东和少数股东之间分配，即：

（1）母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益抵销所导致的确认递延所得税的损益影响，应当按照母公司对该子公司的股权比例，在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配。

（2）子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益抵销所导致的确认递延所得税的损益影响，应当全额分配给“归属于母公司所有者的净利润”。

（3）子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益抵销所导致的确认递延所得税的损益影响，应当按照母公司对购买方子公司的股权比例，在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

结论基础：

1、根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第三十六条规定：

（1）母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。

（2）子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

（3）子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

即，内部交易未实现损益的抵销影响，应根据在该内部交易中处于卖方地位的法人（以下简称“**内部卖方**”）的股权结构，在母公司股东和少数股东之间分配，其理论依据是：被

抵销的内部交易未实现损益原先是确认在内部卖方的账面上和报表中的，导致内部卖方自身个别报表中的净资产变动，所以抵销影响应当按照内部卖方的股权结构在母公司股东和少数股东之间分配，才能保证在合并报表层面完全消除其影响。

2、如“[问题 2-3-2](#)（集团合并报表层面与已抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税资产 / 负债的适用税率）”所述，在集团合并报表层面，就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时，如果在内部交易中处于买方和卖方地位的两个法人的税务待遇（主要是适用税率）不同，则在计算递延所得税资产 / 负债时应使用在内部交易中处于买方地位的法人（以下简称“**内部买方**”）的适用税率。其理论依据是：在相关资产对外出售或被耗用时，相关的税务后果将体现于在内部交易中处于买方地位的法人的纳税申报表中。换言之，资产（包括存货和可计提折旧或摊销的固定资产、无形资产等）在集团内部不同法人之间的转移，将导致相关标的资产的计税基础发生改变（当然，税法明确规定的特殊情况除外，例如财税[2009]59 号文规定的免税重组等），新的计税基础将在相关资产对外销售或耗用时，在买方的纳税申报表上予以扣除。

3、根据上述第 2 点，可以进一步推论出：在合并报表层面就被抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税资产或递延所得税负债所导致的所得税费用影响，应当根据**内部买方**的股权结构，在母公司股东和少数股东之间分配。

4、即，内部交易未实现损益的抵销金额在母公司股东和少数股东之间的分配原则，与该等内部交易未实现损益的抵销所导致的在合并报表层面确认递延所得税资产或负债的损益影响在母公司股东和少数股东之间的分配原则**恰好是相反的**。对这一区别可以理解为：前者是对已确认项目的抵销，所以原先确认在谁的单体报表上，就按照谁的权益结构分配抵销影响金额；而后者是在合并报表层面新确认一项资产或负债，所以依据该项内部交易的标的资产所在法人（即暂时性差异所在的纳税人）的纳税情况确认递延所得税，相应地也就按照该法人的权益结构确定该影响金额的归属、分配情况。

问题3-2-139（代垫未成立非全资子公司费用合并层面处理）

问题：

母公司为非全资子公司代垫费用，挂账于其他应收款，但该非全资子公司尚未成立，则合并报表层面应如何处理？

背景：

2014 年度，A 公司筹建非全资子公司 B（A 公司将持有 B 公司 60% 股权），为其代垫部分前期费用，挂账于其他应收款。截止 2014 年 12 月 31 日，A 公司需编制合并报表。B 公司实际于 2015 年 2 月成立。

解答：

在母公司的合并报表层面，该部分代垫费用后续从子公司的收回是应予抵销的内部交易，

对合并报表层面不产生影响。在合并报表中，无论将设立的子公司是否为全资子公司，这部分代垫费用在发生时即应计入当期损益（除非是符合相关企业会计准则规定的可确认资产的条件的项目）。需注意的是：不能仅仅将归属于母公司在未来子公司中的股权比例的部分确认为费用。例如，发生代垫的开办费 100，母公司对未来子公司的股权比例为 60%，则仍应在合并报表层面确认管理费用 100 而不是 60。

由于此时子公司尚未正式成立，不存在少数股东权益，未来的少数股东并无承担该部分代垫费用的现时义务，因此该部分代垫费用应全部冲减合并报表中的归属于母公司股东的权益和损益，无少数股权影响。

后续子公司成立后，如果母公司和少数股东一致同意由子公司将代垫费用归还给母公司，则子公司在归还代垫费用时确认为其自身的费用，这部分费用中按比例归属于少数股东损益的部分可在合并报表层面转回，减少合并报表层面的少数股东权益和少数股东损益。

例如，2014 年内，母公司 A 为筹建中的子公司 B 代垫开办费 100（均为费用性支出，不形成资产）。2015 年 2 月，B 公司正式注册成立，A 公司对其持股比例为 60%。2015 年 3 月，B 公司将代垫费用 100 以现金方式归还给 A 公司，则上述交易在合并报表层面的影响如下：

（说明：以下演示的会计分录是直接将合并报表主体看作一个需进行账务处理的常规会计主体，在合并报表层面上直接编制的账务处理分录，并不是传统意义上的合并抵销分录）

（1）2014 年内发生代垫费用支出时：

借：管理费用 100
 贷：银行存款等 100

（上述管理费用在 2014 年度合并报表中全部冲减归属母公司股东的权益和损益）

（2）2015 年内，B 公司向 A 公司归还代垫费用支出时：

借：少数股东权益 40
 贷：少数股东损益 40

问题3-2-140（被收购公司收到原股东相关补偿款的会计处理）

问题：

被收购公司收到原股东依据股权转让协议约定支付的相关补偿款时，如何处理？

背景：

某国有企业甲（简称收购方），2011 年从乙公司（简称转让方）收购其持有的丙公司（目标公司）51% 股权。目标公司持有丁公司（目标公司之子公司）56% 股权，收购完成时点为 2011 年 7 月 31 日。股权转让协议中约定条款如下：

1、转让方承诺目标公司在基准日所拥有的探矿权，在缴纳国家法律法规规定的探矿权价款后，未来取得采矿权时无须再缴纳采矿权价款，若有关监管机构要求缴纳采矿权价款的，

该价款将由乙方承担。

2、目标公司应按相关批复（2008年4月28日作出）的规定缴纳矿业权成果价款（含以前年度欠缴款）。协议中约定目标企业被责令补缴资源价款或成果价款，则由转让方承担该等补缴义务。

该成果价款是目标企业重组丁公司时与当地政府签订协议要缴纳的款项。由于矿业权成果价款不是法定需要交纳的款项，截至收购基准日，是否需要缴纳尚不能确定。

对于上述1、2事项，目标公司均在收购完成后被有关政府部门要求补缴采矿权价款和矿权成果价款。为此，转让方履行了其在股权转让合同中承诺的相应责任，具体方法为：转让方将款项打入目标公司，由目标公司缴纳上述款项，其中：1、缴纳采矿权价款1.4亿元；2、矿权成果价款9,000万元。

解答：

因为本案例中讨论的会计主体为目标公司，而目标公司收到原股东（转让方）支付的补偿款，是与目标公司股权转让相关联的事项（系依据在股权转让协议中的约定作出的补偿。假设没有发生该次股权转让，在目标公司被主管部门要求支付这些款项时，其股东很可能是不会给予补偿的）。因此，尽管目标公司在实际收到该2.3亿元补偿款时，该笔补偿款的提供方——原股东已经不再具有目标公司股东的身份，但可以理解为该项补偿款是与转让方作为目标公司股东期间发生的事项相关的。

因此，目标公司应当基于股权转让日（2011.7.31）实际存在的状态和情况，以及截至该日为止可取得的信息，合理确定在该日所获得的信息是否已经表明支付这两笔款项已经成为一项很可能导致经济利益流出的现时义务（需对上述1、2两项分别独立分析）。一般情况下，实际支付款项的日期距离股权转让日越近，则表明该笔付款义务在股权转让日已构成现时义务的可能性越大。

如果经过谨慎分析之后，认为在股权转让日已经形成一项现时义务的，则目标公司应在该项现时义务形成时作出如下会计处理：

借：无形资产 / 长期股权投资

贷：其他应付款——主管部门（采矿权价款或矿业权成果价款）

同时在股权转让日，依据股权转让协议的约定，就应向转让方乙公司收取的补偿款作以下会计处理：

借：其他应收款——乙公司

贷：资本公积

即，如果在股权转让日或之前已经符合负债确认条件的，则应收乙公司的补偿款在目标公司应计入资本公积，然后再进行股东变更（实收资本明细调整）的会计处理。

如果在经过谨慎分析考虑之后，认为在股权转让日，目标公司确实无需将应支付的矿权价款（或资源价款、成果价款，需对上述两项分别分析）确认为负债的，则股权转让日之后

实际应确认负债时，目标公司应作如下会计处理：

借：无形资产 / 长期股权投资

贷：其他应付款——主管部门

借：其他应收款——乙公司

贷：资本公积

在本案例中，由于该补偿事项是在股权转让协议中约定的、与股权转让直接相关的事项，因此无论转让方是否仍保留了目标公司的部分股权，是否继续作为被收购企业（目标公司）的小股东，被收购企业收到的转让方（乙公司）的补偿款均应计入资本公积。

在购买方（甲公司）编制合并报表时，应当把转让方支付的补偿价款视作对企业合并成本（或者取得“无形资产——采矿权”的成本）的一项调整因素，调整合并报表层面对“无形资产——采矿权”的计量金额。

问题3-2-141（收购少数股权所涉及的或有对价的后续调整处理）

问题：

收购少数股东权益时，对所涉及的或有对价调整（预计负债部分）应如何进行会计处理？

解答：

关于收购少数股权交易中所涉及的或有对价的会计处理问题，目前企业会计准则和 IFRS 下都没有明确规定。对此问题，我们理解以下两种做法都是可以接受的，但我们更倾向于下列第一种做法。但无论如何，选择其中一种做法后，即成为企业的一项会计政策，应一贯地运用于所有同类或类似交易的会计处理。

方案 1（建议采用的处理方法）：该或有对价的后续公允价值变动计入当期损益。理由是，基于交易日后新发生的事项对或有对价进行后续调整的，该调整和与少数股东的交易本身无关，且该调整因素与交易日后报告主体的经营业绩和财务状况有关，该或有对价符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对金融负债的定义，应根据该准则的相关规定，将该或有对价的后续公允价值变动计入当期损益。

该观点的支持者认为：虽然《〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）〉应用指南》中表述（见该准则应用指南单行本第 37 页）：“*同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》（以下简称“或有事项准则”）的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益*”，且合并报表层面对于同一控制下企业合并的对价支付也是视同对股东的分配，与收购少数股权的对价的处理原则类似，但是该做法仅仅是针对同一控制下企业合并所涉及的或有对价的会计处理特例，不能任意类推扩大适用范围。

方案 2（可接受的替代处理方法）：该或有对价的后续公允价值变动计入当期所有者权益。理由是，交易日之后，双方股东根据期后业绩进行相互补偿（或有对价），仍然属于股东之间的交易即权益性交易，有关会计处理不应影响损益。

该观点的支持者认为：在合并报表层面，现行的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十七条的规定是遵循了实体理论，即认为收购少数股权的交易在合并报表层面实质上是少数股东的撤资行为，代表了本会计主体（合并主体）与权益持有者（少数股东）之间的一项权益性交易，也可以理解为本主体与少数股东之间就该部分少数股权价值的后续变动而相应进行的一项利益关系调整，因此该部分或有对价在收购少数股权交易日之后发生的公允价值变动，更适合于直接调整权益，而不是计入损益。而且收购少数股权的交易并不是企业合并，因此企业合并准则中对或有对价会计处理的规定并不适用。

另外，即使采用上述“方案 2”，在收购方的个别报表层面，对于该项或有对价在交易日后的公允价值变动，也仍然建议调整计入损益而不是调整资本公积。这是因为：收购少数股权的交易对象（少数股东）并不是母公司个别报表主体的权益持有者，因此该项交易在母公司个别报表层面就是一项普通的取得投资的交易，而不是与权益持有者之间的权益性交易，因此或有对价的后续公允价值变动不应调整权益，而应计入损益。同时，如果发生因为业绩不达标而减少需支付的或有对价的情形，应将其作为对相关子公司的长期股权投资的减值迹象，根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的相关规定对该项长期股权投资整体（不仅仅包含由本次收购少数股权交易形成的部分）进行减值测试和计提减值准备。在个别报表层面，此处对预计负债的调整可以理解为对股权投资减值损失的（部分）补偿，而不是对投资成本的调整，因此不能作为冲减投资成本处理，而应计入损益。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-6 同一控制下企业合并的会计处理”：

二、同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，少数股东作出的业绩承诺
在同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，对于少数股东作出的业绩承诺，在合并日的合并财务报表中，应当以公允价值进行初始确认并将其作为少数股东权益购买对价的一部分；在后续资产负债表日的合并财务报表中，若该或有对价属于一项金融工具，则应根据金融工具准则的相关规定，将其公允价值的后续变动计入当期损益。

问题3-2-142（合并报表中对合营、联营企业所持子公司股权的处理问题）

问题：

当合营企业或者联营企业持有子公司股权时，母公司编制合并报表时少数股东权益、少数股东损益如何确认？

背景：

A 公司为母公司，持有子公司 B 公司 75%的股权。A 公司持有 C 公司 30%的股权，可对 C 公司施加重大影响，因此 C 公司是 A 公司的联营企业。C 公司持有 B 公司 20%的股权。B 公司的另外 5%股权由非关联股东持有。A 公司在编制合并财务报表时，确定 B 公司的少数股东权益比例应该是 25%还是 19%（ $=25\%-20\%\times 30\%$ ）？

解答：

1、按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第三十一条的规定，并参考 IFRS 体系下《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》对“非控制权益”的定义，合并报表中对“少数股东权益”的界定是“子公司的权益中不能直接或者间接归属于母公司的部分”，同时基于“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定”这一基本原则，可以推导出：“少数股东”是指不在母公司可控制范围内的股东（即，该股东自身不能被纳入母公司的合并报表范围）。因此，母公司按照权益法核算的联营或合营企业所持有的子公司股权，在合并报表层面也作为少数股权看待，不能按照母公司对该合营、联营企业的股权比例将部分股权调整到“归属母公司股东的权益”，因为母公司仅仅是间接享有权益，但不能控制这部分权益及其所代表的在子公司股东会、董事会上的表决权。

在本案例中，A 公司在编制合并财务报表时，B 公司的少数股东权益比例应为 25%，而不是 19%。

2、对联营企业作为少数股东在子公司的净利润中所占的份额，应全部作为少数股东损益，不能按照母公司在该联营企业中的持股比例将部分调整到归属母公司股东的权益和损益。

3、对于子公司分配给作为少数股东的联营企业的股利，如果该联营企业对该子公司的长期股权投资采用成本法核算的（即分得股利确认投资收益），则该部分投资收益就与合并净利润中的少数股东损益存在重复，母公司在对该联营企业的长期股权投资进行权益法核算时，应作为内部交易予以抵销，即需从其净利润中扣除该部分因从子公司分得股利而确认的投资收益；如果该联营企业对该子公司的长期股权投资采用权益法核算的，则该联营企业收到子公司分配的股利不影响其净资产和净利润，但因为该联营企业的净利润中已经包含了按权益法核算的在该子公司净利润中所享有的份额，与合并报表层面已确认的少数股东损益存在重复情况，所以母公司在对该联营企业进行权益法核算时需从其净利润中扣除该部分对子公司进行权益法核算而确认的投资收益。

问题3-2-143（当母公司已经以承担股东贷款的坏账损失的方式承担了子公司的部分超额亏损时，应如何确定应冲减少数股东权益的金额）

问题：

当母公司已经以承担股东贷款的坏账损失的方式承担了子公司的部分超额亏损时，应如何确定应冲减少数股东权益的金额？

背景：

母公司 A 公司持有子公司 B 公司 50% 的股权，因对其具有实质控制权而将其纳入合并财务报表的合并范围。截至 2010 年 12 月 31 日，子公司 B 公司净资产为 -27,367,620.95 元，母公司 A 公司对其债权余额为 28,758,549.86 元，2010 年末，母公司 A 在其个别财务报表中对该项债权按照子公司 B 期末的超额亏损额计提坏账准备 27,367,620.95 元，在编制财务合并报表时，将该项内部债权债务以及对应的内部坏账准备予以全额抵销。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第三十七条规定：在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。

截至 2010 年末，B 公司的相关财务数据如下表所列：

项目	公式	金额（元）
B 公司总资产	(1)	2,104,859.40
B 公司总负债	(2)	29,472,480.35
偿债比例（%）	(3) = (1) / (2)	7.14%
A 公司对 B 公司的其他应收款	(4)	28,758,549.86
A 公司的债权损失	(5) = -(4) × (1 - (3))	-26,704,677.80
B 公司实收资本	(6)	500,000.00
B 公司未分配利润	(7)	-27,867,620.95
B 公司 2010 年末超额亏损	(8) = (6) + (7) = (1) - (2)	-27,367,620.95
母公司按股权比例应承担的超额亏损额	(9) = (8) × 50%	-13,683,810.48

解答：

1、在母公司 A 的个别财务报表中，应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量（2006 年）》及其应用指南和讲解的相关规定，恰当运用截至资产负债表日可获得的所有信息，在对这些信息进行综合评价和分析的基础上，对该笔应收款项的预计可回收金额作出谨慎、合理的估计，据以确认该笔应收款项的坏账损失（2017 年修订后的准则改为按照预期信用损失法计提坏账准备）。个别财务报表层面的坏账损失确认和坏账准备计提不受《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第三十七条的影响。

2、在 A 公司的合并财务报表中，除了按常规方法抵销内部往来及其坏账准备，以及按《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第三十七条的规定将子公司的超额亏损按股权比例分配给母公司和少数股东以外，鉴于母公司实质上以承担坏账损失的方式单方面地承担了子公司的绝大部分超额亏损，因此需根据母公司承担额外的超额亏损有无合理的商业原因，以及是否属于母公司与少数股东之间的一项公允交易，确定如何进行会计处理。

（1）如果该笔债权是经营过程中形成的正常往来款项，或者有其他证据可证明相关的交易安排是公允的，不存在母公司和少数股东之间利益输送的因素，则母公司承担该笔应收

款项的坏账损失导致改变该子公司超额亏损在母公司股东和少数股东之间的分担比例，母公司由此多承担的损失应冲减归属母公司股东的净利润（相应减少合并资产负债表中的归属母公司股东的未分配利润），相应减少归属少数股东的净亏损。

（2）如果母公司单方面提供股东贷款并承担该贷款的坏账损失实质上是母公司对少数股东的一项利益输送（例如，该笔债权实际上属于《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》及其应用指南所界定的“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”，实质上相当于一项追加的权益性投资，但其中相当于少数股东股权比例的部分将由少数股东无偿享有），则可以视作母公司和少数股东之间发生的一项权益性交易，即母公司通过承担超额亏损的形式将部分权益让渡给少数股东。让渡的权益金额为：母公司个别报表层面的坏账损失 26,704,677.80—母公司按《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第三十七条规定应确认的超额亏损 13,683,810.48=13,020,867.32。在合并报表层面应编制如下分录：

借：资本公积 13,020,867.32

贷：少数股东权益 13,020,867.32

经上述处理后，合并资产负债表中的少数股东权益余额为-13,683,810.47+13,020,867.32=-662,943.15（借方），该金额表示子公司净资产负数余额中应由少数股东承担的份额。核对如下：少数股东应分担的子公司亏损等于子公司对外负债（29,472,480.35-28,758,549.86= 713,930.49）中按清偿率 7.14%计算无力偿还的部分。

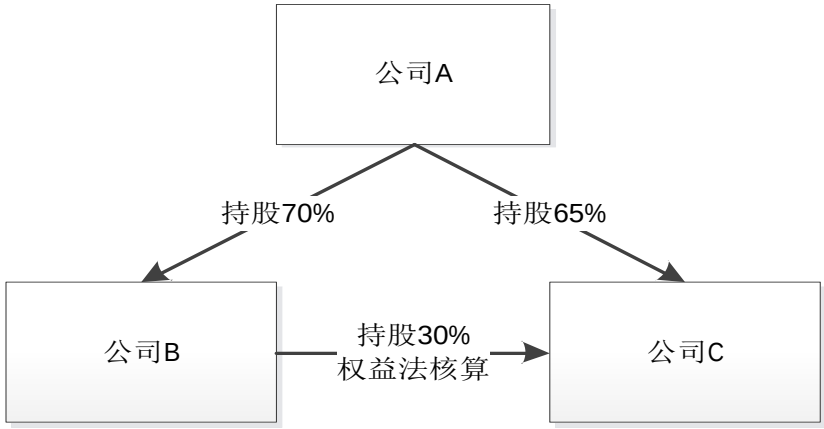
问题3-2-144（子公司计提和使用专项储备在合并报表中的列报）

问题：

子公司对专项储备的计提和使用，在合并财务报表中应如何列报？

背景：

企业持股情况如下图：



子公司 C 本年提取专项储备 500 万元，使用专项储备 400 万元，专项储备余额 100 万元。

解答：

为简化起见，假设本案例中只有 C 公司需计提和使用专项储备，A 公司和 B 公司均不计提专项储备。

1、B 公司对其所占 C 公司 30% 股权对应的专项储备本期净增加额 30 万元在 B 的报表中列报为“资本公积——其他资本公积”，但专项储备是留存收益的组成部分，并非其他综合收益，因此 B 公司在 C 公司的专项储备中所享有的份额 30 万元不计入 B 公司当期的“其他综合收益”。

2、在 A 公司的合并报表层面，由于 B 公司和 C 公司均需纳入 A 的合并报表范围，因此 C 所计提的专项储备中按比例应归属 A 公司股东的部分，在合并报表层面应计入“专项储备”项目；按比例计算归属于少数股权的部分，在合并报表层面计入“少数股东权益”项目。本案例中 A 公司直接、间接享有 C 公司的权益比例是 86%（ $=65\%+30\%\times70\%$ ），因此 C 公司本期专项储备净增加额 100 万元中，有 86 万元增加合并资产负债表中“归属母公司股东权益”大类下的“专项储备”项目，剩余 14 万元增加少数股东权益。在计入少数股东权益的专项储备净增加额 14 万元中，5 万元归属于直接持有 C 公司 5% 股权的少数股东；9 万元归属于持有 B 公司 30% 股权的少数股东（ $=C$ 公司的专项储备净增加额 100 万元 $\times$ B 公司对 C 公司的股权比例 30% $\times$ 少数股东对 B 公司的股权比例 30%）。

在合并利润表中，C 公司因本期计提专项储备导致本期净利润减少 500 万元，其中归属母公司股东的净利润减少 430 万元（86%），少数股东损益减少 70 万元（14%），但计提数不影响股东权益。在合并股东权益变动表中，本期使用专项储备 400 万元，其中减少归属母公司股东的净资产 344 万元，减少少数股东权益 56 万元。即合并报表附注“专项储备”项目的披露为：归属母公司股东的专项储备期末余额 86 万元 $=$ 期初余额 0 $+$ 本期计提数 430 万元 $-$ 本期使用数 344 万元。

在合并现金流量表的“间接法补充资料”中，因本期计提专项储备减少净利润 500 万元；本期专项储备的计提数大于使用数的差额（即净增加额）100 万元列入“其他”项目；本期使用数 400 万元中，用于费用性支出的部分在补充资料中无需特别调整；用于资本性支出（购置安全设备等）的部分，因为在现金流量表正表中列入投资活动的现金流出，且在达到预定可使用状态时一次提足折旧（借：专项储备，贷：累计折旧），故通过“固定资产和投资性房地产折旧”项目调整加回。

问题3-2-145（子公司持有母公司股权的合并抵销问题）

问题：

母子公司交叉持股时合并报表中如何合并抵销？

背景：

A 公司持有子公司 B 公司 100% 股权，并将 B 公司一直纳入其合并报表范围。

B 公司分三次从 A 公司股东处受让 A 公司共 20.47% 股权，从而形成交叉持股。B 公司受让该股权支付价款 16,773,387.82 元，购买 A 公司股份 3,071,174 股。

A 公司 2012 年 12 月 31 日经审计后的净资产为 92,221,022.53 元，其中：实收资本 15,000,000.00 元，盈余公积 7,934,519.40 元，未分配利润 69,286,503.13 元。

B 公司 2012 年 12 月 31 日经审计后的净资产为 11,988,296.61 元，其中：实收资本 5,180,000.00 元，盈余公积 1,059,238.69 元，未分配利润 5,749,057.92 元。

在 A 公司和 B 公司的个别会计报表中，A 公司对 B 公司的长期股权投资按成本法核算，B 公司对 A 公司的长期股权投资作为金融资产核算，且本年度 A 公司对 B 公司分配股利 44,046.72 元。

解答：

母公司能够控制子公司，在合并报表范围内，子公司持有的母公司股权也可视为母公司自己持有自己的股权，因此需要将子公司的“金融资产——对母公司股权投资”（根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》规定，对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响的股权投资应作为金融资产核算。由于子公司不可能对母公司具有控制、共同控制或重大影响，所以子公司持有母公司的股权投资只能作为金融资产核算）与母公司的“实收资本”进行抵销（包括冲回该项金融资产的公允价值变动）；将子公司从母公司取得的股利收入与母公司对子公司的利润分配进行抵销。

基于编制合并报表所依据的“实体理论”，合并报表层面应把母公司和所有其能够控制的子公司看作一个整体，反映母子公司作为一个整体的对外财务状况、经营成果和现金流量状况。子公司持有母公司的股份，在合并报表层面也就等同于合并集团持有自身的权益工具，在合并报表层面应列报为“库存股”；子公司将其所持有的母公司对外出售时，在合并报表层面应视作库存股的对外重新发行。

本案例中在合并报表层面的抵销处理，应遵循《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》的下列规定（2017 年修订后准则相应条款与 2014 年修订版基本一致）：

第二十二条（节选） 金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理。发行方不应当确认权益工具的公允价值变动。

第二十六条 回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。库存股可由企业自身购回和持有，也可由集团合并范围内的其他成员购回和持有。

第二十七条 企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》在资产负债表中单独列示所持有的库存股金额。

企业从关联方回购自身权益工具，还应当按照《企业会计准则第 36 号——关联方披露》的相关规定进行披露。

在本案例中，由于是全资子公司持有母公司股权，整个交易抵销后不会导致合并报表层面少数股东权益和少数股东损益的变动，因此相对处理还是较为简单的。在合并报表层面，应当达到以下处理要求：

1、在合并资产负债表中，按照子公司实际支付给母公司股东的股权购买价款（16,773,387.82 元）作为库存股的成本，列报为“库存股”，作为股东权益的减项。即编制的抵销分录为借记“库存股”，贷记子公司账面上对母公司的股权投资；如子公司账面上就该项金融资产（对母公司的股权投资）确认了公允价值变动的相关损益或其他综合收益的，则也应当在编制合并报表时予以冲回。

截至期末，母子公司之间如有应收、应付股利等内部往来余额的，则该内部往来余额也应予以抵销。

2、在合并利润表和合并股东权益变动表中，将子公司个别报表层面确认的来源于母公司的股利收益和母公司个别报表层面确认的利润分配中对应于子公司所持股份的部分相抵销。合并股东权益变动表中体现的利润分配仅为母公司向除了该子公司以外的其他股东的分配。

3、鉴于子公司支付给母公司股东的股权购买价款在合并报表层面对应于取得库存股的业务，代表合并集团的权益规模和结构的变动，符合《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第十四条对“筹资活动”的定义，故在合并现金流量表中，将子公司支付给母公司股东的股权购买价款列报为“支付的其他与筹资活动有关的现金”（子公司个别报表层面仍列报为“投资支付的现金”）。

后续子公司如果将其所持母公司股份的全部或部分转让给外部，则在其个别报表层面按照金融资产处置处理，具体而言需要结合子公司的准则适用情况分别考虑：若子公司执行的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》，则出售价款与金融资产账面价值之间的差额确认为投资收益，原先子公司个别报表层面将其对母公司的股权投资作为可供出售金融资产核算的，相关的其他综合收益也一并转入投资收益；若子公司执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年）》，则其可能涉及两种情况：①将该股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的，出售价款与金融资产账面价值之间的差额直接计入留存收益，累计计入其他综合收益的公允价值变动部分也一并转入留存收益；②将该股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，出售价款与金融资产账面价值之间的差额计入投资收益。

但无论子公司如何处理，在合并报表层面，该交易的性质是库存股的重新对外发行，应当按照出售价款金额增加股东权益，不确认损益。

问题3-2-146（子公司出售母公司股份的处理）

问题：

子公司出售母公司股份时取得的收益在合并报表中如何列示？子公司出售母公司股份所得现金在合并现金流量表中如何列示？

背景：

2010年12月31日，A上市公司之全资子公司持有上市公司股份，在编制合并报表时，该股份由子公司的交易性金融资产调至库存股进行核算（同时冲回累计的公允价值变动，即库存股以取得成本计量），金额693.6万元。2011年度子公司将这部分股票通过上海证券交易所出售取得货币资金9,615,107.58元，在子公司个别报表层面，该次出售累计产生收益2,679,107.58元。

解答：

根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第二十二规定：“金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理。发行方不应当确认权益工具的公允价值变动”；该准则第二十六条规定：“回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。库存股可由企业自身购回和持有，也可由集团合并范围内的其他成员购回和持有”。（2017年修订后的37号准则第二十二、第二十六与2014年修订版基本一致，因此，本答复中所述内容在2017年修订后的37号准则下同样适用。）

基于编制合并财务报表所依据的实体理论，要求将合并集团看作一个独立的会计主体，在集团合并层面运用各项会计政策和会计估计。因为实体理论把合并集团看作一个独立会计主体，很多交易和事项站在母公司或子公司的个别报表角度和合并报表角度看影响不同，因此实体理论下的合并报表不再仅仅是简单的“汇总+合并抵销”，还需要就同一交易或事项站在不同会计主体角度的处理差异进行调整。

子公司从外部证券市场上购入母公司的股票，在合并报表层面应视作合并集团回购自身权益工具，由此形成库存股；子公司出售其所持的母公司股票，在合并报表层面属于库存股对外重新发行，也是一项权益性交易，因此其发行所得款项在合并股东权益变动表上应列在“所有者投入和减少资本——其他”一行中。其中，原成本693.6万元填列在“库存股”列；差额267.91万元按照该子公司的权益结构分别填入“资本公积”列和“少数股东权益”列（本案例中因系全资子公司，所以差额全部计入资本公积，不影响少数股东权益），如果该子公司的该项股权出售所得需缴纳所得税的，则合并报表层面计入资本公积的金额为扣税后的净额。

在合并现金流量表中，出售库存股所得到的现金属于筹资活动的现金流量，可列报为“吸收投资收到的现金”或者“收到的其他与筹资活动有关的现金”。

问题3-2-147（母公司从子公司购入固定资产，子公司清算注销后未实现内部交易损益如何处理）

问题：

母公司从子公司购入固定资产，子公司清算注销后未实现内部交易损益如何处理？

背景：

2010年A公司经过批准，以2010年6月30日为评估基准日，对公司整体进行资产评估，其房产及土地评估增值3,000万元，评估后净值为5,000万元。

2011年底A公司进入清算程序，并于2011年12月28日出具了清算报告。在2011年11月A公司将其房产及土地进行评估，按照评估价出售给其母公司B公司，售价为3,500万元（此处不考虑2011年计提的折旧），A公司确认了1,500万元的清理损失，且清理损失税务机关也已认定为损失，同意其在税前列支。

A公司在2011年取得了工商注销证明，税务注销证明正在办理当中，预计本月可以完成。

解答：

从B公司的合并报表角度考虑，该项交易属于逆销交易（子公司对母公司销售），虽然后续子公司已经注销，但交易的标的固定资产仍然保留在合并集团内，应当在合并报表层面继续保持其原先在B的合并报表层面的成本基础。

假如同时满足以下条件，则在B的合并报表层面，应当把A个别报表层面的资产处置损益予以抵销，将该标的固定资产在合并报表层面的计量恢复到以原先2010年的评估值为基础持续计算的金额，并且在A公司注销后延续该笔抵销分录的影响，直到标的固定资产提足折旧或者对外处置为止：

（1）2010年6月的评估调账，以及把调整后的账面价值反映到B公司的合并报表层面，有相应的会计准则规定作为其合理依据，例如A公司进行公司制改建。

（2）2010年6月的评估结果（5,000万元）客观地反映了该标的资产于当初的评估基准日（2010年6月30日）的公允价值。

（3）截至2011年11月内部交易日，该项固定资产并未发生减值（将可收回金额与以5,000万元为基础持续计算的金额作为账面价值相比较）。

在上述条件均成立的前提下，后续虽然不再将A公司纳入合并范围，但B公司在编制合并报表时需延续该笔抵销分录的影响，直到该资产未来被处置或者提足折旧为止。

问题3-2-148（处置子公司时逆销交易标的资产价值在母公司报表和合并报表的调整问题）

问题：

当处置子公司时，原逆销交易形成的内部未实现利润截至处置日尚未实现的金额应该如何处理？

背景：

按照国资委要求，A公司本年度主辅分离将下属子公司B划出，以前年度子公司B为A公

司提供服务形成内部未实现利润（在建工程或固定资产）在编制以前年度的合并报表时已抵销。截至2011年12月31日已抵销的内部未实现利润尚未转回金额为0.58亿元。

解答：

在A公司的合并财务报表层面，不应因为原先在逆销交易中作为“卖方”的子公司不再纳入合并范围，就不对原先截至处置日尚未实现的内部交易损益予以抵销。A公司应当继续对该项未实现内部交易损益予以抵销，直到相关的标的资产已被耗用或者出售，其所涉及内部交易未实现损益已全部实现为止。

结论基础：

《企业会计准则第33号——合并财务报表》对“合并财务报表”的定义是：“反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表”。新企业会计准则下的合并报表编制采用实体理论，即将合并集团看作一个独立的会计主体，在集团合并层面运用各项会计政策和会计估计。实体理论下合并财务报表的使用者除了母公司股东以外，还包括少数股东。因为实体理论把合并集团看作一个独立会计主体，很多交易和事项站在母公司个别报表角度和合并角度看影响不同，因此实体理论下的合并报表不再仅仅是简单的“汇总+合并抵销”，还需要就同一交易或事项站在不同会计主体角度的处理差异进行调整（即“视角调整”）。

母子公司之间的“逆销交易”即以子公司为卖方，母公司为买方的合并集团内部交易，在该交易完成后直至相关的内部未实现交易损益实现之前，该内部交易的标的资产都是在作为买方的母公司的账面上，由母公司实际占有和使用。相应地，当母公司处置其所持子公司股权导致丧失对该子公司的控制权时，该标的资产并未一并对外处置，仍然处于合并集团范围之内（被处置的是截至处置日为止该子公司的各项资产和负债，而逆销交易的标的资产在处置日并不属于子公司）。相应地，在合并报表层面，不应在处置日对该等资产的计量进行调整（如果自处置日起不再抵销内部未实现损益，则在合并报表层面将体现为标的资产计量金额的增加，这不符合《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第1号——存货》等相关会计准则对标的资产后续计量调整的规定），而是应当继续保持其原先在合并报表层面的计量基础，继续抵销该项内部交易未实现损益，并随着标的资产的折旧、摊销或者耗用逐步实现内部交易损益，直至其被实际耗用或处置为止。

上述做法将导致同一项资产在合并报表层面和母公司个别报表层面的计量不同，需在编制合并报表时进行调整。这种调整也是实体理论下“视角调整”的一种类型。

问题3-2-149（关于处置子公司涉及的内部交易未实现损益的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司处置子公司B涉及的内部交易未实现损益在处置日及后续实现时如何处理？

背景：

A 公司之控股子公司 B 为 A 公司下属其他子公司提供工程建设服务，其他子公司接受 B 公司的建造服务，一般形成“在建工程”或“固定资产”。A 公司现于 2017 年 8 月处置持有的 B 公司全部股权。针对其他子公司接受 B 公司服务形成的资产账面价值内包含的以前年度未实现内部损益截至处置日尚未实现的金额，在 A 公司合并财务报表中应如何处理？

参考“[问题 3-2-148（处置子公司时逆销交易标的资产价值在母公司报表和合并报表的调整问题）](#)”，针对未实现内部交易损益的处理方式：在 A 公司的合并财务报表层面，不应因为原先在逆销交易中作为“卖方”的子公司不再纳入合并范围，就不对原先截至处置日尚未实现的内部交易损益予以抵销。A 公司应当继续对该项未实现内部交易损益予以抵销，直到相关的标的资产已被耗用或者出售，其所涉及的内部交易未实现损益已全部实现为止。

参考证监会会计监管工作通讯 2016 年第 3 期“（四）原逆销交易形成的内部未实现利润在子公司处置后合并报表层面的会计处理原则”，针对未实现内部交易处理方式：“纳入合并财务报表范围的企业之间发生的有关交易，不管交易方向是顺销还是逆销，前期未实现的内部损益在子公司处置后，都应在处置当期通过“投资收益”科目进行合并抵销，计入处置子公司当期合并财务报表的投资收益。”

前述“[问题 3-2-148](#)”的处理方式与证监会监管通讯中的处理意见是否存在冲突？

解答：

如案例背景中引用的“[问题 3-2-148（处置子公司时逆销交易标的资产价值在母公司报表和合并报表的调整问题）](#)”的结论基础所述：

“母子公司之间的“逆销交易”即以子公司为卖方，母公司为买方的合并集团内部交易，在该交易完成后直至相关的内部未实现交易损益实现之前，该内部交易的标的资产都是在作为买方的母公司的账面上，由母公司实际占有和使用。相应地，当母公司处置其所持子公司股权导致丧失对该子公司的控制权时，该标的资产并未一并对外处置，仍然处于合并集团范围之内（被处置的是截至处置日为止该子公司的各项资产和负债，而逆销交易的标的资产在处置日并不属于子公司）。相应地，在合并报表层面，不应在处置日对该等资产的计量进行调整（如果自处置日起不再抵销内部未实现损益，则在合并报表层面将体现为标的资产计量金额的增加，这不符合《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 1 号——存货》等相关会计准则对标的资产后续计量调整的规定），而是应当继续保持其原先在合并报表层面的计量基础，继续抵销该项内部交易未实现损益，并随着标的资产的折旧、摊销或者耗用逐步实现内部交易损益，直至其被实际耗用或处置为止。”

上述处理意见与证监会会计监管工作通讯 2016 年第 3 期所述“前期未实现的内部损益在子公司处置后，都应在处置当期通过“投资收益”科目进行合并抵销，计入处置子公司当期合并财务报表的投资收益。”不存在矛盾。

举例说明：母公司 A 持有子公司 B 的 80% 股权（B 公司的另外 20% 股权由合并集团范

围外的第三方持有)。在 2016 年底之前, B 公司曾将一批存货出售给 A 公司, 当时的内部销售价格为 500 (金额单位均为万元, 下同), 成本为 400, 内部毛利为 100, 该批存货直到 A 公司完成对 B 公司股权的处置为止, 仍未实现对外出售。2017 年 8 月 31 日, A 公司将原持有的 B 公司 80%股权转让给合并范围外的第三方, 处置日 B 公司的账面净资产为 2,000 (指 B 公司的各项资产、负债在 A 的合并报表层面的账面价值, 包含商誉在内), 80%股权的处置价格为 1,800。则:

A 公司的合并报表层面 80%股权的处置损益=处置 80%股权的对价 1,800+剩余股权公允价值 0+处置时点的少数股权账面价值 380 (注)-处置时点该子公司的净资产在合并报表层面体现的价值 2,000+/-应重分类至损益的与该原有子公司相关的其他综合收益 0=180。

注: 因为截至 A 公司处置 B 公司并丧失控制权的时点, 原内部交易损益 100 仍未实现, 故其抵销影响应按 B 公司的股权比例分配给少数股东, 所以处置时点的少数股权价值 (处置日合并报表层面的“少数股东权益”金额)= $2,000 \times 20\% - 100 \times 20\% = 380$ 。由此导致合并报表层面确认的处置股权损益比无逆流交易未实现损益时少了 20, 即原归属于少数股权的未实现交易损益在处置时抵减了合并报表层面确认的投资收益。

如果将该合并集团看作一个需进行账务处理的普通会计主体, 用一般的借贷分录表示该项丧失控制权的交易, 可以表述为:

借: 银行存款/其他应收款等	1,800
少数股东权益	380
贷: B 公司各项资产、负债 (净额)	2,000
投资收益	180

同时, 在合并报表中编制抵销分录时, 处置 B 公司股权当年应编制借记“年初未分配利润”80, 借记“投资收益”20 (代表上面分录中将归属于少数股东的未实现损益在处置 B 的股权时冲减投资收益达到处理效果), 贷记“存货”100 的分录; 以后年度应延续编制借记年初未分配利润 100, 贷记存货 100 的抵销分录, 直至原内部逆流交易标的存货被 A 公司对外出售或耗用为止。

问题3-2-150 (同时涉及母子公司之间内部销售和与联营企业之间交易的未实现利润抵销和调整处理)

问题:

在编制合并报表时, 对于在子公司向联营企业销售商品的顺流交易中的未实现利润的调整抵销处理, 除了按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资 (2014 年修订)》第十三条规定调整子公司层面原确认的未实现利润外, 如果该商品最初是由母公司销售给子公司的, 则是否还需要抵销母公司销售给子公司产生的利润?

背景:

A 公司是一家销售轮毂的生产型企业，产品轮毂主要销售给全资子公司 B 公司（销售公司），由 B 公司对外销售。2016 年 3 月 1 日，B 公司购买了客户 C 公司 25% 的股权，并对 C 公司产生重大影响，按照权益法核算。

2016 年 6 月，A 公司将一批成本为 100 万元的轮毂，以 130 万元的价格销售给 B 公司。B 公司采购该批货物后，直接以 150 万元的价格销售给联营企业 C 公司，截止 2016 年 6 月 30 日，C 公司尚未对外出售该批货物。假设不考虑中间发生的运输费用、税费等。

解答：

在合并报表层面，母子公司作为一个整体，在向联营企业销售的顺流交易中，内部未实现损益金额应根据 B 公司销售给 C 公司的售价与 A 公司的采购或生产成本之间的差额确定，因此对这些存货当初由 A 公司销售给 B 公司时的内部交易利润也应当一并抵销。

但需要注意：A 公司销售给 B 公司时的内部交易利润是发生在母子公司之间，应 100% 全部抵销；而 B 公司销售给 C 公司形成的未实现利润是产生于投资方和联营企业之间，应按照在联营企业的持股比例（25%）按比例抵销。因为两者的抵销要求不同，抵销母子公司之间的内部交易未实现损益和抵销子公司 B 公司与权益法核算的 C 公司的投资收益应分两步进行。

具体处理方法如下：

（1）B 公司合并报表层面，与 C 公司（联营企业）之间顺流交易未实现损益的按比例抵销：

借：营业收入 37.5 万元（=150 万元×25%）

贷：营业成本 32.5 万元（=130 万元×25%）

贷：投资收益 5 万元

（2）在 A 公司的合并报表层面，该笔交易所涉及的存货已经被销售给联营企业，在合并报表层面应确认的收入是 $150 \times (1-25\%) = 112.5$ 万元，应确认的成本是 $100 \times (1-25\%) = 75$ 万元，相应地应确认的收益应为： $(150-100) \times (1-25\%) = 37.5$ 万元。据此应抵销和调整金额计算如下：

	A 公司个别报表	B 公司合并报表	A 公司合并报表 应显示金额	A 公司合并报表 应抵销和调整金额
	(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(1)-(2)
营业收入	130.00	112.50	112.50	-130.00
营业成本	100.00	97.50	75.00	-122.50
毛利	30.00	15.00	37.50	-7.50

相应地，如果采用逐层合并的处理方式，先编制 B 公司的合并报表，再将 B 公司的合并报表与 A 公司（及其他子公司）的个别报表进行合并，则在编制 A 公司的合并报表时，就该销售交易，应编制的抵销分录为：

借：营业收入 130

贷：营业成本 122.50（=A 公司对 B 公司的内部销售成本 100+
A 公司对 B 公司的内部销售毛利 30×（1-25%））

贷：长期股权投资——C 公司 7.50（就 A 公司对 B 公司的内部销售毛利 30 万元中对应于在联营企业持股比例的部分，在 A 公司合并报表层面仍应视作未实现，但这部分长期股权投资调整金额在 B 公司的合并报表层面没有作为未实现损益调整对联营企业的长期股权投资的账面价值，因此需在 A 公司的合并报表层面进行补充调整。）

如果采用一次合并的处理方式，A 公司将 B 公司及其所有子公司的报表一次性编制合并报表，不通过编制 B 公司的合并报表作为过渡，则上述“B 公司合并报表层面，与 C 公司（联营企业）之间顺流交易未实现损益的按比例抵销”的分录将在 A 公司合并报表层面编制，最终 A 公司层面的合并结果与前述“逐层合并法”下一致。

如果长期股权投资抵减后，合并报表层面对联营企业的长期股权投资余额小于零的，则此时的处理方式请参考“问题 3-2-134（与合营、联营企业之间的顺流交易未实现损益的抵销）”。

如果本案例中的 B 公司不是 A 公司的全资子公司，则上述 B 公司销售给 C 公司的顺流交易期末未实现利润 20 万元的调整影响需按照 B 公司的股权比例在 A 公司股东和持有 B 公司股权的少数股东之间进行分配，而 A 公司销售给 B 公司的未实现利润的抵销影响仍全部归属于 A 公司股东，不分配给少数股东。例如，假设 A 公司对 B 公司的持股比例为 80%，则 B 公司向 C 公司销售商品的顺流交易未实现损益 20 万元的调整影响需有 1 万元分配给 B 公司的少数股东（=20 万元×B 公司对 C 公司的持股比例 25%×（1-A 公司对 B 公司的持股比例 80%）），其抵销分录为：借记“少数股东权益”、贷记“少数股东损益”1 万元。

问题3-2-151（同一控制下的企业合并，在追溯合并被合并方报表过程中，针对合并方通过非合并范围内关联方间接销售给被合并方的交易及未实现利润的抵销）

问题：

同一控制下的企业合并，在追溯合并被合并方报表过程中，针对合并方通过非合并范围内关联方间接销售给被合并方的交易及未实现利润，应如何抵销？

背景：

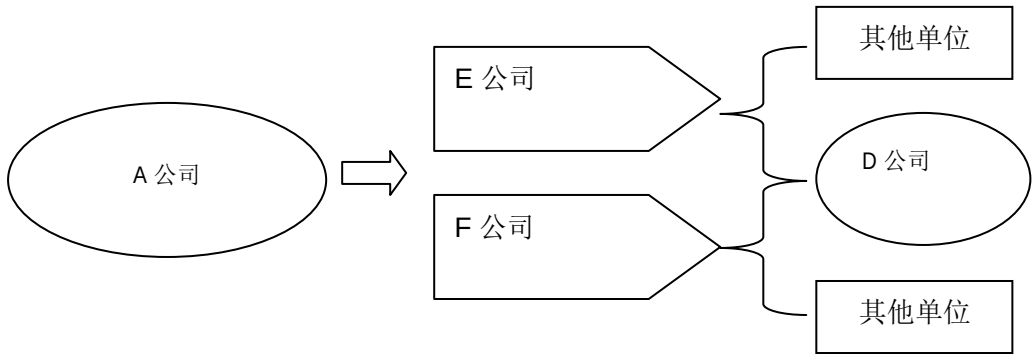
A 公司拟申报 A 股 IPO。

2013 年 12 月 16 日，A 公司与其控股股东 E 公司签订股权转让协议，受让 E 公司持有的 D 公司 100%股权。协议约定：协议生效后，A 公司 100%持有 D 公司股权；自 2013 年 7 月 1 日起，A 公司依法享有 D 公司的净利润，并承担 D 公司在经营过程中的经营风险。于 2013 年 12 月下旬 A 公司已支付约定款项的 60%。此合并为同一控制下的企业合并，合并日为 2013 年 12 月 31 日。2013 年 12 月的同一控制下合并的目的是基于 A 公司作为未

来上市、经营战略的规划，以及根据 IPO 规范运作的要求消除同业竞争、减少和规范关联交易。

2013 年度 A 公司销售给 D 公司、E 公司和非合并范围内关联方 F 公司的销售额为人民币 316,729,142.95 元，约占总收入的 82.59%；2012 年度 A 公司销售给 E 公司、F 公司的销售额为人民币 395,236,304.59 元，约占总收入的 86.45%。

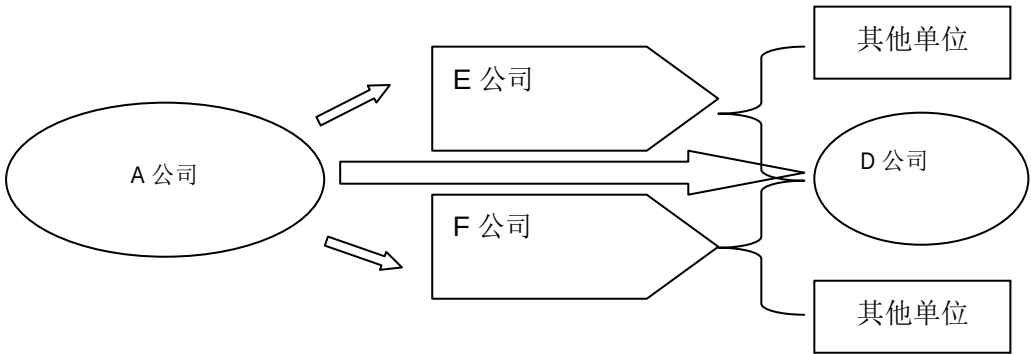
2012 年度交易如下图：



注 1：A 公司销售给 E 公司、F 公司毛利率为 25%；后两者销售给其他单位以及 D 有限公司毛利率为 10%左右。

注 2：E 公司、F 公司分别对 D 公司的销售收入，约占其各自报表营业收入的 50%左右。

2013 年度交易如下图：



注 1：同上；

注 2：同上；

注 3：2013 年度 A 公司逐渐减少对 E 公司的销售，直接销售给 D 公司。

截至 2012 年 12 月 31 日 D 公司账面存货余额 10,789,053.00 元；截至 2013 年 12 月 31 日 D 公司账面存货余额 50,304,009.00 元。

截至 2012 年 12 月 31 日 E 公司、F 公司账面存货余额初步估计约 3,000-4,000 万元；截至 2013 年 12 月 31 日 E 公司、F 公司账面存货余额为零。

解答：

问题 1：相关交易是否应在合并报表层面进行抵销处理

根据背景资料介绍，A 公司同一控制下收购 D 公司，D 公司持有大量由 A 公司出售给

该两公司共同的控股股东 E 公司、合并范围外关联方 F 公司后再次转售给 D 公司的存货。

注册会计师需要分析交易的经济实质，对照《企业会计准则解释第 5 号》第五条的规定，识别和判断其中是否存在“一揽子交易”安排，即这些交易是否属于同时谈判达成、互为前提和条件、旨在实现同一项商业目的的一揽子交易，且只有将其作为一个整体来看才是具有商业实质和合理商业理由的：

1、A 公司将货物出售给其控股股东 E 公司、合并范围外关联方 F 公司，再由这两者将货物销售给 D 公司的交易，是否属于一揽子交易；

2、上述两步骤的存货购销交易，和 2013 年 12 月 A 公司同一控制下合并 D 公司的交易，是否属于一揽子交易。

如果可以将全部交易（尤其是两步存货购销交易）视作一揽子交易安排，A 公司销售给 E、F 公司的货物的前提是其后需要通过收购 D 公司，从而视同相关售出货物的回购。在此情况下，商品所有权上的主要风险和报酬没有转移（2017 年收入准则下，E、F 取得该货物的同时就有再出售给 D 公司的义务，并未取得该货物的控制权），企业不应确认收入，并在 A 公司的合并报表层面，在就同一控制下合并 D 公司的事项追溯调整前期比较数据的基础上，将相关交易进行抵销，不能抵销的已支付给股东的差价部分（股东在出售给 D 公司的过程中所赚取的 10% 毛利），应分析该交易的经济实质以确定在合并报表层面如何处理（例如，如果两笔购销交易的间隔时间较长，事实上具有融资性质的，则按利息支出的确认原则分期计入财务费用；如果属于变相对股东进行利润分配的，则冲减合并报表层面的留存收益）。

如果上述存货购销交易和同一控制下收购 D 并不是一个整体的“一揽子交易”安排，A 出售给 E 公司、F 公司的货物如已收到货款，并发出商品，且两个交易步骤中的毛利率和售价与正常的非关联销售相比无重大差异的，应确认收入；而 E 公司和 F 公司出售给 D 公司的货物在收购前可视为单独两个交易。D 公司与 A 公司并无直接的合并内部的交易。因此，无需要进行内部未实现利润的抵销。

在实际操作中，鉴于相关证据和分析仍有一定的主观判断成分，并非完全客观的事实证据；并考虑到 A 公司拟实施 A 股 IPO，A 公司此次收购 D 公司的目的是“基于 A 公司作为未来上市、经营战略的规划，以及根据 IPO 规范运作的要求消除同业竞争、减少和规范关联交易”，并基于谨慎性原则的考量，为避免引发质疑，也为了降低注册会计师自身的执业风险，也可考虑对相关存货采购和销售业务在同一控制下合并完成后的前期合并报表中进行抵销处理，即作为一个整体考虑，从同一控制下合并视同合并方一开始就控制被合并方而言，最终销售给 D 公司的交易，在 D 公司将相关存货对外出售前，不能完全符合销售确认条件。

在确定内部交易的抵销金额时，应注意以下问题：

（1）由于在 2012 年末和 2013 年 6 月末有部分存货仍在 E 公司和 F 公司，后来销售给 D 公司，并随着 D 公司一并在 2013 年 12 月的同一控制下合并中被重新纳入 A 公司的合并报表范围，在目前进行合并抵销并追溯前期比较数据时，可通过分析截至目前为止同一存

货品种的销售数量（A 公司对 E 公司和 F 公司）和采购数量（E 公司、F 公司对 D 公司），取两者中的较低者作为应予抵销的内部交易存货数量。

（2）由于同样的货物经过一定交易流转后最终仍回到合并报表主体内，其为合并报表主体带来未来经济利益流入的能力并未增加；从另一方面讲，这部分由关联方赚取的转售毛利也不是使重新收回的货物达到当前状态和场所所必需的支出。因此在合并报表层面不能就 E 公司、F 公司在转售过程中收取的 10%毛利增加存货价值。

由于该 10%毛利代表 A 公司合并报表主体的对外经济利益流出，在不能计入存货价值的情况下，在合并报表层面的处理只可能有两种：计入损益或直接冲减权益。具体而言，可分为以下两种情况讨论：

①E 公司、F 公司为 A 公司合并报表主体提供了融资（例如回购款的支付显著晚于销售款的收取），且该毛利金额与根据所占用的资金、占用的期限和市场利率计算的结果基本相当的，可以认为实质上是 A 公司合并报表主体取得融资的对价，按利息支出的确认原则在取得融资期间计入损益（符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的借款费用资本化条件的利息除外）。

②其他情况（E 公司、F 公司没有为 A 公司合并报表主体提供融资，或者该 10%毛利金额与根据所占用的资金、占用的期限和市场利率计算的结果显著不相称的），可以认为该 10%的毛利实质上是 A 公司合并报表主体对股东的一项权益分配，像利润分配那样直接冲减权益。

另外，若在整体合并层面做交易的抵销，我们理解应对 E 公司、F 公司两者销售给 D 公司的存货全部抵销相应的购销交易发生额和未实现毛利。虽然“同一控制下合并”是针对 E 公司而言（A 公司和 D 公司均为其控股的子公司），但此处的交易抵销是基于最终存货又回到 A 公司合并报表范围内，与当初作为“过桥方”的交易对手是否为控股股东或者与本企业处于同一控制下的关联方并无直接联系，应采用同一原则处理。

问题 2：在作为内部交易予以抵销的情况下，是否就期末抵销的内部未实现交易损益在合并报表层面确认递延所得税，以及确认递延所得税时所采用的税率

《企业会计准则解释第 1 号》第九条规定：“企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外”。

如问题“2-3-2（集团合并报表层面与已抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税资产 / 负债的适用税率）”所述，在集团合并报表层面，就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时，如果在内部交易中处于买方和卖方地位的两个法人的税务待遇（主要是适用税率）不同，则在计算递延所得税资产 / 负债时应使用在内部交易中处于买方地位的法人

的适用税率。据此：

（1）对于截至期末，已经在“一揽子交易”安排下由 E 公司、F 公司销售给 D 公司，但 D 公司尚未对外出售的存货，应按照 D 公司的适用税率对该项合并报表层面与内部交易未实现损益抵销相关的递延所得税资产进行计量。

（2）对于截至期末，已经在“一揽子交易”安排下由 A 公司销售给 E 公司或 F 公司，但 E 公司或 F 公司尚未销售给 D 公司的存货，也应把 A 公司销售给 E 公司或 F 公司时所确认的毛利予以抵销。由于最终该存货将由 D 公司购入，相应的内部交易未实现损益将通过 D 公司对外销售予以实现，因此与这部分存货的内部交易未实现损益抵销相关的递延所得税资产的计量也应使用 D 公司的适用税率。

问题3-2-152（托管方在其自身报表中对被托管方净资产的确认）

问题：

在确定托管方对被托管方基于托管协议形成控制关系的情况下，托管方在其自身的个别报表和合并报表中应如何确认被托管方的净资产？

背景：

2011 年 11 月 A 集团将其子公司 B 公司托管给另一子公司 C 公司管理。A 集团拟以 B 公司的股权对 C 公司增资（但增资价格、增资后所占股权比例等重要参数待定），故托管协议约定托管期限为 2011 年 1 月 1 日起至 B 公司股权过户之日。托管协议同时约定 C 公司全权代表 A 集团行使股东权利，承担股东收益或亏损。

C 公司个别报表层面的账务处理为：

借：长期股权投资

贷：资本公积

解答：

本案例中，从托管协议对托管期限的约定“2011 年 1 月 1 日起至股权过户之日”的约定看，此处的托管是股权转让的前置步骤。根据托管协议，在托管期间内，C 公司全权代表 A 集团行使股东权利，拥有广泛的决策权力，以及获取被托管企业的大部分经济利益和承担大部分风险。因此托管方（未来的股权收购方）对被托管方（目标公司）具有实质控制权，应合并被托管方的可能性是比较大的。

但是，不论本案例中托管方是否应合并被托管方，托管方在个别报表层面均不应确认对被托管方的长期股权投资以及相应的资本公积增加。主要考虑是：（1）在股权收购完成前，托管方和被托管方之间只存在基于协议的控制关系，但不存在股权投资关系；（2）最终控制方（A 集团）拟以被托管方股权向托管方增资，但需增加的托管方股份数量等重要参数尚未确定，不符合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》规定的“可用或需用自身权益工具结算”的工具的发行方将其认定为权益所需满足的“固定换固定”标准；（3）托管方

只有在股权收购完成、将基于协议的控制关系转为基于股权的控制关系之后，才能对托管开始日原有的净资产享有完整的权利，在交易尚未完成的情况下并不享有对其原有存量净资产的权利。

如果托管方能够在托管期间内控制被托管方，将被托管方纳入合并报表范围的，则被托管方的原有净资产在托管方的合并报表中应列报为负债而不是权益。主要考虑是：本案例中委托方（A 集团）拟在托管结束时以被托管企业的股权对托管方增资，因而对托管方而言相当于发行了一项“须用或可用企业自身权益工具进行结算”的金融工具。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第九条规定：“权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：……（二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；……”该准则第十条第（二）项规定：“如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动，该合同应当分类为金融负债”。据此，由于拟新增股份数量未定，因此不能认为被托管方发行的权益工具，而属于债务工具，即合并报表层面对被托管方净资产不能确认为少数股东权益，而应确认为金融负债（如长期应付款或其他非流动负债等）。（2017 年修订后的 37 号准则第九条、第十条第（二）项与 2014 年修订版基本一致，因此，本答复中所述内容在 2017 年修订后的 37 号准则下同样适用。）

问题3-2-153（子公司改制并引入战略投资者后母公司合并报表中少数股东权益处理）

问题：

子公司改制并引入战略投资者后，在其母公司的合并报表中，应如何计算少数股东权益？

背景：

A 公司为 P 集团的子公司。A 公司原系全民所有制企业，本年改制设立股份有限公司，并引入战略投资者。

假设 A 公司评估前净资产账面价值为 100 万元，评估增值 100 万元，其中“长期股权投资——B 公司”评估增值 40 万元（与原账面投资成本比较），无形资产评估增值 60 万元；

B 公司为 A 公司的全资子公司，为有限责任公司，在本次改制中 B 公司未调整评估增值的资产的账面价值，A 公司对 B 公司的长期股权投资按评估增值调整后与享有 B 公司净资产之间的差额为 10 万元；A 公司已评估净资产 200 万元（=原账面价值 100 万元+评估增值 100 万元），战略投资者投入 50 万元出资，P 集团占改制后 A 股份有限公司的股权比例为 80%，战略投资者占 20%。

解答：

在实体理论下的合并报表中，是把母公司股东和少数股东平等对待的，例如子公司向母公司逆流销售业务的未实现损益抵销影响需按比例分配给少数股东，同时少数股东对于其所持股的资不抵债的子公司也应承担超额亏损的相应份额。因此，合并报表层面所示的少数股东权益余额不一定等于相关子公司个别报表层面的净资产额乘以少数股东持股比例。

本案例中的 A 公司改制并引入战投事项可以分解为两步骤：

一是 P 集团先把 A 公司改制为全资持股的有限责任公司，此时 A 公司个别报表层面上的净资产为 200 万元（按评估值），但因为 A 公司的子公司 B 公司自身并未改制，未按评估值进行账务调整，故其净资产仍按原账面价值体现于 A 公司和 P 集团的合并报表中，故在 P 集团的合并报表中，A 公司的净资产价值为 190 万元（200-10）。P 集团合并报表层面所示该步骤完成后 A 公司净资产价值（190 万元）低于 P 集团个别报表层面所示的对改制后 A 公司的长期股权投资成本（200 万元）的差额（10 万元）在 P 集团的合并报表层面冲减资本公积。即：

（1）P 集团个别报表层面对 A 公司改制事项的会计分录为：

借：长期股权投资——A 股份有限公司	200 万元
贷：长期股权投资——A 公司（改制前）	100 万元
资本公积	100 万元

（2）P 集团合并报表层面，在上述个别报表层面已经入账的会计分录基础上，编制以下抵销分录，以抵销改制后 A 股份有限公司的净资产和 P 集团对其的长期股权投资：

借：股本、资本公积等（A 股份有限公司合并报表）	190 万元
资本公积——资本溢价	10 万元
贷：长期股权投资——A 股份有限公司	200 万元

二是在第一步基础上引入外部战略投资者，战略投资者出资 50 万元享有 A 公司的 20% 股权，即战略投资者出资后 A 公司个别报表层面的净资产增至 250 万元，P 集团合并报表层面 A 公司的净资产价值增至 240 万元（=190+50），相应地少数股东权益份额为 48 万元（=240×20%），少数股东出资额与少数股东权益之间的差额 2 万元（=50-48）在合并报表层面作为少数股东让渡给多数股东（P 集团）的权益，贷记资本公积（相当于在所有步骤完成后，最终冲减合并报表层面资本公积的金额为 8 万元）。即该步骤完成后，P 集团合并报表中抵销对 A 公司的长期股权投资和 A 公司净资产的抵销分录为：

借：股本、资本公积等（A 股份有限公司合并报表）	240 万元
资本公积——资本溢价	8 万元
贷：长期股权投资——A 股份有限公司	200 万元
少数股东权益	48 万元

问题3-2-154（子公司引入债转股基金分类为权益时，合并报表中对子公司净资产归母份额如何确定）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司的全资子公司 B 引入的债转股基金分类为权益时，A 公司合并报表中对 B 公司净资产归属于母公司的份额如何确定？

背景：

A 公司的全资子公司 B（A 公司出资设立并一直 100%持股）于 2019 年度实施市场化债转股，于 2019 年末引入小股东（某银行下设的金融资产投资公司，以下简称投资人）对其增资，在确定投资人入股后的持股比例时，双方一致同意聘请资产评估事务所对 B 公司进行估值作为其公允价值。

B 公司于评估基准日的账面净资产为 38,795.63 万元，评估值为 62,400 万元。投资人向 B 公司增资 30,000 万元，以 B 公司评估值为依据确定 A 公司与投资人各自的持股比例，即：投资人认购股权比例=投资价款/（投资价款+B 公司于本次投资前的估值）：

股东	增资前		增资后	
	注册资本（万元）	持股比例（%）	注册资本（万元）	持股比例（%）
A 公司	36,000.00	100.00	36,000.00	67.53
投资人			17,307.69	32.47
合计	36,000.00	100.00	53,307.69	100.00

股东投资协议中对分红事项安排如下：

（1）各投资方同意，自投资人的投资价款支付日起，被投资公司每年应召开股东会讨论年度利润分配事宜。若被投资公司根据盈利情况决定进行年度利润分配，应按照如下约定进行利润分配：

被投资公司每年向所有股东分配利润以股东投资价款乘以年化【6%】的业绩比较基准（本案例中简称“年度分红比例”）计算（计算结果简称“年度分红目标”），其中控股股东 A 公司的投资价款按照本次增资前 B 公司的估值计算：

即：年度分红目标=投资价款×年度分红比例×T/360

（2）被投资公司应于每年度 5 月 10 日之前召开前一年度利润分配的股东会并作出有效决议；并于该日期之前按照股东会通过的分配决议，完成前一年度的利润分配（以实际向投资人支付所分配利润全部到账为准）。若未能在该时间前完成分红，则差额部分按照下述（3）

的约定计入分红差额。为避免歧义，各方同意，被投资公司全体股东依据被投资公司实际可分配利润决定利润分配方案，利润分配并非被投资公司的强制义务。

(3) 分红不足：被投资公司和控股股东同意，若被投资公司某一年度的可用于分配利润不足以使得投资人取得的分红款项达到年度分红目标，若当年股东会决议分红，则被投资公司该年度的可分配利润应全部分配给投资人，且该年度实际向投资人分配的分红款项与年度分红目标之间的差额部分（分红差额款）应计入被投资公司下一年度影响投资人分配的红利款项，以此类推。前述分红差额款应计算差额补偿金，即按照所有年度每年的分红差额之和计算延迟分配股利，该等延迟分配股利期间自相应分红年度的上一年度分配日起计算（首个分红年度存在延迟分配股利的，则自投资价款支付之日起计算）至分红差额款及延迟分配股利全额分配并支付给投资人之日止，按年度分红比例计算，即：延迟分配股利=Σ 每一年度分红差额×延迟期间×年度分红比例。

(4) 待投资人取得投资人年度分红目标后，当年度剩余红利由被投资公司根据股东会决议向控股股东进行分配。

股东投资协议中对退出安排如下：

(1) 资本市场退出

经投资人与控股股东协商一致，投资人可就本次投资选择通过资本市场（指上市公司通过发行股份购买资产等方式对被投资公司实施重组收购，投资人通过取得上市公司股票并出售该等股票的方式）退出。

(2) 控股股东的收购权

①各方同意，除控股股东与投资人就继续投资于被投资公司安排另行协商一致外，自投资价款支付日起5年期限（简称“投资期”）届满后，控股股东有权收购投资人所持被投资公司全部（而非部分）股权。若控股股东在约定期间未行使收购权、且控股股东与投资人就投资人继续投资于被投资公司未另行协商一致的，投资人可寻找第三方购买者，但控股股东在按本协议第（2）②条约定支付收购价款的前提下仍享有优先收购权，如控股股东未行使优先收购权，则应配合投资人出售投资人所持需投资公司全部股权；如控股股东行使优先收购权，投资人应予以配合。

②各方同意，前述收购的收购价款按照如下公式计算：

$$\text{收购价款} = \text{投资价款} + (P - D) / 75\%$$

其中：

P 为自投资价款支付日起至收购价款全部支付之日期间，按照年度分工比例计算应向投资人分配并支付的投资收益；加上根据本协议约定影响投资人支付的全部延迟分配股利之和。若年度分红比例调整，则该等调整按照约定方式执行并分段计算。

D 为截至收购价款全部支付之日，被投资公司已经向投资人分配并支付的全部利润金额（包括延迟分配股利）。

③控股股东有权自行按照本协议第（2）条约定收购投资人所持有被投资公司股权，亦有权指定第三方行使本协议第（2）条收购权。

（3）投资人转让退出

①各方同意，自投资价款支付日起5年内，若被投资公司发生任何“经营严重恶化”情况，投资人可以提出控股股东收购其所持有的被投资公司全部股权。（“经营严重恶化”包括利润不达标、银行借款逾期或被列为次级类等。）

②各方同意，自投资价款支付日起5年内，投资人未能按照第（1）条实现资本市场退出，且控股股东未按第（1）①条约定行使收购权的，投资人可以提出控股股东收购其持有的被投资公司全部股权。

③若发生本条①、②条约定情况，投资人选择向控股股东转让持有的被投资公司全部股权的，收购价款按照第（2）②条约定计算。

④若控股股东在约定的收购履行期末反馈投资人或未完成收购的，则：自收购履行期届满之日后，本协议约定年度分红比例应在【6%】的基础上，每年跳升【100】BP，直至累计跳升【300】BP之后不再跳升。

（4）合意转让退出

各方同意，除前述第（1）、（2）（3）条约定外，在任何时点，经控股股东与投资人协商一致，控股股东可随时收购投资人所持有的被投资公司的全部或部分股权，收购价款按照第（2）②条约定计算。

股东投资协议中对特殊权利约定如下：

（1）股权锁定及优先购买权

①除受限于法律法规的要求及本协议的约定外，未经投资人/控股股东事先书面同意，控股股东/投资人不得向第三方转让其直接或间接持有的被投资公司股权，亦不得将其所持有的任何被投资公司股权进行质押或设定任何权利限制。

②若控股股东/投资人希望向第三方转让其直接或间接所持被投资公司全部或部分股权，控股股东/投资人应向投资人/控股股东发出书面通知，投资人/控股股东在同等下享有优先购买权。

③在从控股股东/投资人处收到转让通知起30日内，投资人/控股股东应答复是否选择行使其优先购买权，若未答复，则视为放弃行使优先购买权。

（2）共同出售权

①如果控股股东拟直接或间接出售其持有的被投资公司全部或部分股权，在根据第（1）②条收到转让通知，如果投资人不行使其在（1）③项下的优先购买权，则投资人有权（但并无义务）将其所持全部或部分被投资公司的股权优先向受让方出售（即投资人享有共同出售权）。

②如果投资人已恰当地行使共同出售权而受让方拒绝向购买相应股权，则控股股东不得

向受让方出售被投资公司的任何股权,除非控股股东同时以相同的条件条款向投资人购买投资人原本拟通过行使共同出售权出让给受让方的全部股权。

B 公司的公司章程中约定的条款与前述股东协议一致。假定小股东增资日为资产负债表日, B 公司个别报表在增资前的净资产账面价值为 4.5 亿元, B 公司将收到的增资款中的 17,307.69 万元计入实收资本, 其余部分计入资本公积。

在 A 公司合并报表层面的处理, 存在以下两种观点:

观点一: 因 B 公司引入投资人时, B 公司账面净资产与估值存在差异, 因此导致 A 公司合并报表中增资前享有的 B 公司净资产的 100%与投资人增资后享有的 B 公司净资产的 67.53%存在差异, 该差异应增加 A 公司合并报表中归属于母公司的资本公积; 将增资后 B 公司账面净资产份额的 32.47%列示于“少数股东权益”。

观点二: 认为投资人享有固定回报、分红不足延迟分配股利、5 年后股权不退出时, 以后年度最高跳息增加至 300BP、投资人退出选择权安排等, 某银行投资 3 亿入股款, 全部列示为少数股东权益。

解答:

首先, 观点一与观点二都有个共同的前提, 即: 在 A 公司合并财务报表层面, 引入的投资人所投资 3 亿元款项, 应分类为权益工具而非金融负债。

基于附件股东协议、被投资公司章程的约定, 我们认为该前提结论是合理的。同时, 由于被投资公司不涉及强制支付股利、回购义务等约定, B 公司个别报表将收到的 3 亿元资金作为普通股分别计入实收资本和资本公积的处理也是恰当、可接受的。

其次, 两个观点区别在于:

(1) 观点一

观点一的处理思路是基于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表 (2014 年修订)》应用指南中所述“子公司的其他股东对子公司进行增资, 由此稀释了母公司对子公司的股权比例, 在这种情况下, 应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额, 该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积, 资本公积不足冲减的, 调整留存收益”的规定, 按控股股东、投资人各自持股比例份额计算增资后母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额。

根据背景信息所提及的 B 公司在增资前后的权益变动数据, 资产负债表日 (也即增资日) 的有关权益数据为:

增资前, B 公司归母的净资产份额为 $4 \times 100\% = 4$ (亿元);

增资后, B 公司归母的净资产份额为 $(4+3) \times 67.53\% = 4.7271$ (亿元);

A 公司在投资人增资后享有的 B 公司的净资产份额增加部分 7,271 万元按照前述 CAS 33 应用指南的规定计入资本公积; 相应地计入少数股东权益的金额为 2.2929 亿元。

(2) 观点二

观点二将收到的投资人 3 亿投资款全部列示为少数股东权益，我们理解该处理依据主要是基于《企业会计准则解释第 7 号》中的问答三（简称“问答三”）所述原则进行处理，相关内容摘录如下：

三、子公司发行优先股等其他权益工具的，应如何计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”？

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》等准则。

子公司发行累积优先股等其他权益工具的，无论当期是否宣告发放其股利，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期宣告发放的归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

本解释发布前企业的合并财务报表未按照上述规定列报的，应当对可比期间的数据进行相应调整。

虽然该问答三是仅明确了其他权益工具可累积/不可累积分配股利对当期损益归属的划分，但对于其他权益工具持有者享有的投资本金部分，也采用了一致的原则去靠拢其归属，故将 3 亿元全部计入少数股东权益。

最后，实际上，观点一和观点二的差异在于，控股股东与投资人对被投资公司的净资产份额的享有，是对被投资公司所有净资产基于同股同权的原则按照各自投资比例享有（观点一）？还是存在特殊约定，并非同股同权，按照双方约定的享有份额计算确定各自享有部分（观点二）？

基于以下理由，我们赞同观点二的处理：

（1）投资人所持 B 公司的股权，在 A 公司合并报表层面，并非少数股东持有的子公司普通股，与控股股东所持份额并非同股同权，而是有着特殊约定；

（2）从股东投资协议分红安排约定即可看出，年度分红目标为投资额的年化利率 6% 按投资天数计算的结果而定，且“待投资人取得投资人年度分红目标后，当年度剩余红利由被投资公司根据股东会决议向控股股东进行分配。”即，超额收益部分全部分配给控股股东；此外，若分红不足，差额部分递延应累积至以后年度再分给投资人；或者累积收到的股利分红不足时，投资人与控股股东达成退出受让协议的股权作价也并不是届时的市场价格，而是投资本金+累积的分红不足的差额；这些均表明，投资人可享有的份额为其投资本金+基于未收回本金的年化 6% 的收益。

综上，应将该投资本金 3 亿元，和未来按照年度分红比例（如有延迟也包含延迟分红和差额补偿金等）计算的金额，一并作为归属于少数股东权益。

此外，还应注意，实务中亦有观点认为，该类工具是否应计入 A 公司合并报表所有者

权益项目中的“其他权益工具”？对此，需要明确的是，所有者权益项下的“其他权益工具”是归属于母公司所有者权益的部分，因此是指归属于母公司股东持有的分类为权益工具的由母公司自身发行的永续债、可回售工具等；而本案例中该 3 亿元投资款属于归属少数股东权益的部分，因此不能计入合并所有者权益变动表的“其他权益工具”。而现行的合并报表格式中对少数股东权益并未列示其明细项。即，如果少数股东权益也区分少数股东持有的子公司实收资本、资本公积、其他权益工具、盈余公积、未分配利润等项目的话，那么在合并所有者权益变动表中，该 3 亿元资金应列入“少数股东权益——其他权益工具”中。

问题3-2-155（公司对子公司投资股比变动未失去控制权的情况下如何计算所占子公司净资产份额变动）

问题：

公司对子公司投资股比变动但未失去控制权的情况下，如何计算所占子公司净资产份额变动？

背景：

A 公司的子公司 B 为注册地在鄂尔多斯的采矿业公司。A 公司于 2015 年通过非同一控制下合并取得 B 公司控制权，合并时 B 公司主要拥有某矿区 9.6 亿吨煤炭资源配置权（B 公司原股东通过在当地投资，当地政府已经配置的资源），该配置权在 B 公司个别财务报表中未确认为一项资产。A 公司于购买日经过评估，该配置权评估增值 50 亿元，A 公司在合并财务报表中对该煤炭资源配置权确认无形资产 50 亿元。B 公司目前探矿、勘察等前期工作已经完成，尚未开始矿山建设。该矿区合计煤炭储量 19.6 亿吨，根据有关规定，一个矿区只能办理一个矿权证，且只能通过一个主体开发，当地政府已经确定由 B 公司作为开发该矿区的主体。

2019 年，该矿区剩余资源（ $19.6-9.6=10$ 亿吨）政府配置完成，剩余资源配置给其他在当地有投资的投资者，但这些投资者拥有的配置权必须纳入 B 公司统一进行开采，所以新的投资者必须作为新的股东进入 B 公司，新老股东按照各自拥有的配置权为基础，对新股东进入之前的 B 公司老股东的前期勘探、建设等支出的价值进行评估，两者结合重新分配持股比例，新股东的资源配置权随之纳入 B 公司，各股东按照新的持股比例进行货币资金增资，用于缴纳矿权价款，B 公司办理矿权证（整个矿区），预计 A 公司持有 B 公司的份额会被稀释，但仍然会控制 B 公司。

假定经过评估，新增资源量的公允价值为 52 亿元。新股东进入后，其拥有资源量随之纳入 B 公司，但 B 公司个别财务报表只是对接收的货币资金增资入账，在 A 公司合并财务报表层面，在购买日已经将 B 公司于购买日拥有的 9.6 亿吨资源量对应的估值 50 亿元调增无形资产，在本次新股东进入导致对 B 公司持股比例被稀释但未失去控制权的情况下，在编制合并报表及计算所享有 B 公司净资产份额变动时，是否应该将新增的资源量（10 亿吨）

对应的评估增值 52 亿元调增合并财务报表层面的无形资产及净资产？如果新股东带来的新增资源量在 A 公司合并报表中不能确认为资产，在此情况下由于新股东加入后降低了 A 公司对 B 公司的持股比例。则在交易后，A 公司合并报表中确定 B 公司归母净资产、少数股东权益时，对于交易前明确归属于原股东的 9.6 亿资源量的配置权确认的无形资产部分，该部分对应的净资产是否应全部归属于原股东？而不是简单按照新股东加入后 A 公司对 B 公司的持股比例计算归母的净资产？

解答：

首先，在本案例中，B 公司原取得 9.6 亿吨资源量，与 A 公司合并实体取得新增 10 亿吨资源量，其业务性质并无不同，因此 B 公司个别报表原取得 9.6 亿吨资源量不确认为一项无形资产的处理若是恰当的，则本次 A 公司合并实体将新增 10 亿吨资源量也应采取一致的处理原则，不应确认为一项无形资产，也不应调整合并报表层面已确认的无形资产的账面价值。此时，在未丧失控制权的情况下，A 公司合并报表层面应将收到新股东增资款部分与新股东取得 B 公司净资产份额之间的差异调整资本公积（股本溢价），资本公积（股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。在这一观点下，基于现行法律制度的规定，被投资方净资产归属于各个股东的份额是其向各股东签发的出资证明所载份额，不能将被投资方的各项资产、负债拆分，指定哪一项资产的多少比例归属于某一个股东。除非被投资方的一部分符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》中“单独主体”的定义，但显然本案例中 B 公司内部，拟归属于不同股东的资产、负债并不符合单独主体的要求。由此而导致新股东带来的资源在评估前无法确认为一项资产、无法带来 B 公司个别报表、A 公司合并报表层面净资产的增加，但新股东进入后由于 A 公司享有 B 公司的股权比例被稀释，导致 A 公司享有的 B 公司净资产份额发生较大减少，该减少，在现行准则体系下调整资本公积（股本溢价）。这一处理结果，我们也认为无法完全反映业务的经济实质，但确实是符合会计准则体系下的处理结果之一。

在现行准则体系下，还有可能的处理观点是：属于 A 公司向新进入股东提供的股份支付。即 A 公司以减少的 B 公司的股权份额为对价向新股东换取新增资源量，此时在新增资源量无法确认为一项资产的情况下，相关股份支付费用会计入当期损益，对 A 公司合并报表的冲击会更大。

上述哪种处理，目前尚无定论，在证监会会计部编写的《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》中案例 1-10 与本案例有相似之处，摘录如下：

案例 1-10 无偿占有上市公司出资份额的会计处理

一、案例背景

B 公司具有视频电商的行业经验和特别资质，是国内 7 家具有 OTT 牌照的公司之一、14 家具有 IPTV 牌照的公司之一，并且具备优质的内容和渠道资源。A 上市公司与 B 公司合作，共同设立一家视频电商公司 C。投资协议约定，A 公司承担 C 公司的全部货币出资

5,000 万元，占 C 公司 80% 股权，对 C 公司具有控制权；B 公司无偿占有 C 公司 20% 的股权，并派驻 3 名董事的其中一名；C 公司利用 B 公司的牌照开展业务，并按市场公允价格向 B 公司支付牌照许可费。

问题：A 上市公司在合并报表中投资成本 5,000 万元与所占份额 4,000 万元的差额 1,000 万元如何进行会计处理？B 公司无偿取得 C 公司 20% 股权应当如何核算？

二、会计准则相关规定

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（2014 年修订）第四十九条规定：“母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。”

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第三条规定：“无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。”

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第四条规定：“无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；（二）该无形资产的成本能够可靠地计量。”

《企业会计准则第 11 号——股份支付》第二条规定：“股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。”

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十条规定：“长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定确定。”

三、案例解析

实务中对于该差额的会计处理存在以下不同观点：

观点一认为，C 公司是利用 B 公司的牌照开展业务，因此 C 公司能够利用 B 公司积累的行业经验和资源，实质上相当于 B 公司是以无形的资源入股，是 C 公司未确认入账的无形资产，A 上市公司编制合并报表时增加 C 公司的无形资产和少数股东权益，合并抵销 A 公司的投资与占有 C 公司权益份额。

观点二认为，A 公司出资超过所占 C 公司股份部分应确认为商誉，因为 C 公司不同于其他新设公司，其能够获得 B 公司的支持，因此 C 公司自设立之初更具发展前景。

观点三认为，此笔交易相当于A公司无偿赠送20%股权给少数股东B公司，按照不丧失控制权情况下以零对价出售少数股权处理，在合并财务报表中冲减资本公积。

观点四认为，这属于向合作伙伴提供的股份支付，应参考股份支付准则的相关规定确认股份支付费用。

根据企业会计准则的要求逐一分析上述的观点：

观点二，商誉的确认源于非同一控制下的企业合并会计处理要求。新设公司C全部以货币出资，在设立日并不构成业务，因此A公司取得C公司的长期股权投资并不属于非同一控制下企业合并，确认商誉缺乏依据。

观点三，尽管C公司使用B公司的牌照会按市场公允价格支付许可费，但是考虑到B公司所具有的业务牌照是稀缺性资源，并且B公司作为C公司的股东，C公司可能还会利用B公司的行业经验等开展业务，而这些没能反映在牌照许可费上，因此A公司并非无偿赠送股权给B公司，引入B公司的目的是为获取对方的服务或资源，不符合权益性交易的定义，该差额不应计入资本公积。

观点一及观点四：如上述观点三所讨论，A公司向B公司零对价转让股份并不属于权益性交易，其商业目的是为了获取对方的服务或资源。对于换取的资源，A公司首先要判断是否满足资产的定义和确认条件，例如A公司获取的C公司在未来运营中能够借助和使用B公司的行业经验和渠道资源，A公司需要根据合同条款具体约定来判断，这些行业经验和渠道资源是否满足无形资产的定义所要求的“能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换”或者是“源自合同性权利或其他法定权利”。如果满足无形资产定义，A公司应当将该差额确认为无形资产。如果让渡股份是为了作为对方已提供服务的补偿，A公司应于取得服务时计入当期损益或资本化为相关资产；如果是为了换取对方在后续期间提供服务，若合同条款对授予对象和服务的约定明确，符合股份支付准则的适用条件，应将其作为股份支付处理。如果上述几类都不符合，则应将让渡股份确认为费用，直接计入当期损益。

B公司对于无偿占有C公司的20%股权，由于合同协议中对于该部分股份的权利并没有作出任何限制，属于普通股性质的股份，B公司需首先分析所持的该部分股权投资是否属于长期股权投资准则的适用范围。由于B公司所持比例为20%，并且B公司能够向C公司派出3位董事的一名，在没有其他相反证据的情况下，B公司所持C公司的股权投资属于具有重大影响的长期股权投资，应当按照权益法进行核算。由于B公司是无偿取得的该股权投资，初始投资成本为零，按照权益法核算的要求，初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额视同负商誉，调整长期股权投资成本的同时确认当期损益。如果B公司所持C公司股权不具有重大影响，则属于一项金融资产，应当按照金融工具准则的要求，按照公允价值进行初始确认，同时确认当期损益。

其次，我们仍然建议A公司进一步了解资源配置权的相关规定，考虑资源配置权是否

符合无形资产条件，是否可作为出资资产。我们理解，B 公司个别报表中对此前的 9.6 亿吨资源，虽然其并未支付对价，但是该资源是原股东通过在当地投资而获取，因此应作为政府配置给 B 公司原股东的资源，原股东再将其投入给 B 公司，B 公司个别报表中应对该 9.6 亿吨资源确认为一项无形资产。同理，A 公司购买 B 公司股权后，本案例中的新股东入股 B 公司之前，该额外的 10 亿吨资源量并不是 A 公司可控制的经济资源，在 B 的个别报表中和 A 的合并报表中都不能确认为资产。新股东进入且确权之后，该 10 亿吨资源可看作是政府配置给新股东，新股东再将其投入 B 公司，因此在 B 的个别报表中和 A 的合并报表中是可以确认该 10 亿吨资源量对应的资产公允价值的，这一处理下，不应存在重大异常波动（即前文所述的“新股东进入后由于 A 公司享有 B 公司的股权比例被稀释，导致 A 公司享有的 B 公司净资产份额发生较大减少，在 A 公司合并报表层面将享有 B 公司净资产份额的减少额冲减资本公积”）问题。

问题3-2-156（下属上市公司被重组时，作为原控股股东如何处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，A 公司对下属上市子公司 B 进行重组，重组得的子公司 C 是否属于同一控制下企业合并？C 公司置换获得的 B 公司的资产负债如何入账？A 公司原持 B 公司 30%股权，重组后持有 C 公司 70%股权，如何处理？

背景：

A 公司的子公司 B 为上市公司，B 公司因连续亏损面临退市风险，因此 A 公司决定对 B 公司进行重组。重组主要步骤如下：

第一步：A 公司将持有的 B 公司股份转让给无关联关系的受让方。

第二步：受让方以自己的优质资产（D 公司）与原上市公司的资产置换，实现 D 公司借壳上市。

第三步：受让方将置换出的资产作为对价支付给 A 公司。同时向 A 公司支付现金 1.7 亿元。

前述资产是指净资产额，受让方在重组过程中将以现金出资方式新设一个全资子公司 C，再将置出资产装到 C 公司中（或者也可能利用其原有的一个子公司 C，将从 B 公司置出的原有资产和负债装入到 C 公司中，但 C 公司原有的资产和负债与从 B 公司置出的资产和负债之间并不存在经济上的联系），A 公司最终收到的是经济价值与 B 公司等值的 C 公司股权。C 公司与 A 公司、B 公司之前无任何关系。

前述资产置换，置换前后资产与业务属于不同行业，原先也没有业务往来。

重组前，A 公司拥有 B 公司 30%的股权（但具有控制权，对 B 公司的长期股权投资按成本法核算，账面价值为 1.5 亿元），重组后，A 公司持有 C 公司股权 70%，C 公司的所有资产与负债系从 B 公司置出的资产与负债，并无任何变化。

解答：

参照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条中判断多个交易或事项是否存在关联的指引：当存在以下因素中的一项或多项时，可能表明两项或多项交易在经济实质上存在关联，因而应当把该两项或多项交易作为一个整体进行会计处理：

①该两项或多项交易系同时谈判达成或计划，互为前提的一揽子交易；

②该两项或多项交易系用以实现一项整体经济利益，本质上是同一项交易的两个或多个组成部分；

③其中一项交易必须依赖于至少一项其他交易；

④该两项或多项交易单独看均不具有经济实质，而只有作为一个整体来考虑时才是具有经济实质的（例如，其中一项交易的作价低于市场价格，但该低价交易的损失可通过以后另一项或几项交易的作价高于市场价格而得到弥补）。

在本案例中，虽然本次重组业务将分三项交易进行，包括股权转让、资产置换和资产划转，从实际操作层面而言，三项交易将按照先后顺序进行实施，但是，这三项交易是一揽子达成的，其目的均为实现重组方对 B 上市公司进行重组，以达到拟置入资产和业务上市之目的，其中任何一项交易单独实施均无法实现重组的目的；与此同时，该三项交易均互为前提，其中任一交易未获通过或批准，则上述其他交易均自动失效并终止实施。因此，我们认为本次业务重组中的三项交易属于一揽子交易，应当作为一个整体考虑其会计影响。

在本案例中，C 公司最终将由 B 上市公司的原控股股东 A 公司所控制，其所包含的资产也是上市公司 B 在重组前原持有的资产。因此，C 公司在法律形式上由重组方的控制是暂时性和过渡性的，C 公司在整个交易中的实质作用是作为对上市公司 B 的原有资产、负债和业务的一项延伸。也就是在重组前后，上市公司 B 的原有资产和业务均处于 A 公司的控制之下。因此，基于实质重于形式原则，C 公司取得上市公司 B 的原有资产和负债，应基于同一控制下企业合并的处理原则，按照该等资产和负债在 B 公司的原账面价值入账。

A 公司取得对 C 公司的长期股权投资时，应当根据 C 公司所持有的资产、负债的不同构成分别处理。当 A 公司取得对 C 公司的控制权时，C 公司所持有的资产、负债可分为两部分：（1）C 公司原有的资产和负债（如有）；（2）在重组过程中被装入 C 公司的、原先归属重组前的 B 上市公司的资产和负债。而这两部分之间并不存在内在的联系。因此，A 公司应当基于实质重于形式的原则，将 C 公司视作两个互相独立的实体：一是由其重组前原有资产、负债构成的实体（实体 1）；二是由原属于上市公司 B 的置出资产、负债构成的实体（实体 2）。对于实体 2，基于控制的延续性，应按这些资产、负债在重组前上市公司 B 的原账面价值计量（注意不是同一控制下的合并，因为这些资产和负债在重组前后都在 A 公司的控制下，并不是新取得控制权，所以会计上不将其视作一项企业合并）；对于实体 1，应进一步区分实体 1 中所包含的资产、负债是否构成业务，如果构成业务的，则 A 公司取得实体 1 的控制权应按非同一控制下企业合并处理；如果不构成业务的，则 A 公司取得实

体 1 的控制权应按不构成业务的资产购买处理。

在重组前后,A公司在B公司原有资产和负债中所享有份额的增加(从30%增加到70%),作为购买少数股权进行会计处理。

在A公司的个别报表层面,原先A公司持有的是对上市公司B的股权投资,重组后改为持有非上市公司C的股权投资(对两者均具有控制权),但B公司、C公司所包含的资产和业务完全相同,因此未来现金流量的时间、金额、风险程度等均与重组前无实质性区别。在此情况下,在个别报表层面作为不具有商业实质的非货币性资产交换处理,以原先对B公司的长期股权投资的账面价值作为换入的对C的长期股权投资的成本基础。这是由于:非货币性资产交换准则所依据的“商业实质”原则具有普遍适用性。因此,即使因为本次重组中的货币性对价所占比例超过25%而导致不能适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》,但仍可基于商业实质原则考虑会计处理方案。本案例中,在个别报表层面,原先A公司持有的是对上市公司B的股权投资,重组后改为持有非上市公司C的股权投资,但B公司、C公司所包含的资产和业务完全相同,因此未来现金流量的时间、金额、风险程度等均与重组前无实质性区别,因此对换入的C公司股权中对应于原上市公司B置出资产的部分,应按原账面价值计量,不确认损益;对于额外获得的1.7亿元现金,可以看作A公司出售其所持有上市公司“壳资源”的对价,因此可以确认收益。因此,A公司确认对C公司的长期股权投资,应按其原先对上市公司B的股权投资的账面价值为基础确认,即1.5亿元;同时对于额外取得的1.7亿元现金对价,可以确认处置损益。即,从经济实质分析,该交易应当分解为两项互相独立的交易:一是收回上市公司(壳公司)的原有经营性净资产;二是“卖壳”。其中第一项不具有商业实质,按账面价值确认;第二项是额外取得的收益,可以确认损益。

A在编制合并报表时,对于A在原上市公司的经营性净资产中所占份额的增加(从30%上升到70%),应按购买少数股权处理;对于额外收到的1.7亿元现金,在合并报表层面也可确认投资收益。对于原上市公司B的经营性净资产,在重组前后都在A公司的实际控制下,所以在A的合并报表层面,重组前后对这部分经营性净资产的计量基础应当保持不变。

问题3-2-157 (丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理)

问题:

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表(2014年修订)》第五十条规定,在丧失对子公司控制权时,在合并报表层面,对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量,并以该公允价值作为后续对剩余长期股权投资进行会计核算的成本基础。

根据这一规定,对于丧失控制权后仍保留共同控制或者重大影响(因而自处置日起改用权益法核算)的情形,是否要求在处置日:

- (1) 对各项可辨认资产、负债按照处置日公允价值重新计量,视同按处置日公允价值

重新取得一项对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资？

（2）对资产、负债的分类和指定（例如：金融工具的分类、嵌入衍生工具是否需要分拆的评价、套期关系的指定等）进行重新评价？

背景：

情形 1（由子公司变为联营企业）：

A 公司原持有 B 公司 100% 的股权，据此将 B 公司纳入其合并报表范围。于本年度内，A 公司处置了其原持有的 B 公司 60% 股权，丧失了对 B 公司的控制权（但保留重大影响），B 公司变为 A 公司的联营企业。A 公司对所持有的 B 公司 40% 剩余股权按权益法核算。

情形 2（由子公司变为合营企业）：

A 公司原持有 B 公司 100% 的股权，据此将 B 公司纳入其合并报表范围。于本年度内，A 公司处置了其原持有的 B 公司 50% 股权，丧失了对 B 公司的控制权（但具有共同控制），B 公司变为 A 公司的合营企业。A 公司对所持有的 B 公司 50% 剩余股权按权益法核算。

解答：

为了自处置日（即控制权丧失之日）起对剩余投资改用权益法核算，需要视同按处置日公允价值重新取得一项对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》及其应用指南规定的初始确认日投资成本分摊程序，确定各项可辨认资产、负债于处置日的公允价值，以及名义商誉的金额。重新确定的各项可辨认资产、负债于处置日的公允价值将成为后续权益法核算中对被投资单位净损益进行调整的新的基础。

投资方应当于处置日，根据处置日实际存在的状态和情况，对仍持有的剩余股权所对应的资产、负债的分类和指定进行重新评价（参照《企业会计准则解释第 4 号》第二条的相关规定），但此处存在一项例外，即不要求对嵌入衍生工具进行重新评价。

根据《国际财务报告解释公告第 9 号——对嵌入衍生工具的重新评价》（IFRIC 9）的“结论基础”部分的 BC5D 段，对于由联营企业所持有的合同中包含的嵌入衍生工具，IFRIC 9 并不要求对其进行重新评价。投资者所控制和确认的是“对联营企业投资”这一项资产，而不是其所对应的联营企业各项资产和负债。

理论上，投资方需要于处置日对资产、负债的分类和指定进行重新评价，但是实务中这一重新评价的影响可能很小，因为投资方通常会使用与被投资方相同的分类（例如金融资产的分类）。但在另外一些情况下，投资方仍然需要对某些事项（例如套期关系的指定）作出自己的独立判断。对于某些涉及会计政策选择的指定事项，投资者可能会作出不同的分类或指定结果，尽管缺乏相关信息可能导致在实务中重新作出分类或指定不可行。特别是，能否获取充分信息可能影响到对套期关系的指定和评价。对于原先存在的现金流量套期，投资方在权益法核算时，从其自身角度，可能不能再使用套期会计方法。但是，如果重新分类或指定的潜在影响重大，则应充分考虑其影响。

结论基础:

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条要求在丧失对子公司的控制权时，在合并财务报表层面按该日公允价值对所持的剩余股权进行重新计量。在 IFRS 体系下，《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》第 25 段进一步指出：上述处置日公允价值将成为后续权益法核算的成本基础。即：丧失对子公司的控制权之日，也就是一项对合营企业或联营企业的长期股权投资的初始确认之日。

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十条和第十一条的规定，在初始确认一项对合营、联营企业的长期股权投资时，投资者应当采用类似于《企业会计准则第 20 号——企业合并》所规定的非同一控制下企业合并中购买日的“购买对价分摊”（purchase price allocation）程序，确定该合营、联营企业的各项可辨认资产、负债于初始确认日的公允价值，相应计算包含于投资成本中的商誉或负商誉成份的金额。因此，无论该项长期股权投资是通过何种方式取得（包括新购入股权、减持子公司股权导致丧失控制权，或子公司向其他投资者发行股份导致本公司丧失控制权，等等），导致本企业与被投资企业之间的关系性质发生变化时，都运用同一原则进行处理。

相应地，按照上述处理原则，投资者在处置日对于剩余股权投资的处理，应当视同在控制权丧失之日，按照公允价值购入了一项对被投资单位具有共同控制或重大影响的股权投资，在此基础上，运用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》所规定的权益法长期股权投资的初始计量和后续计量原则。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条对于合并报表层面在丧失对子公司的控制权之日如何进行会计处理作出了规定，包括要求将“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”（注意，这一要求在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》执行后，应改为“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当采用视同被投资单位处置相关资产的相同的基础进行处理”，即分情况分别计入投资收益或留存收益）。无论是否继续保留剩余股权，这一条都是适用的。如果剩余股权投资符合运用权益法核算的条件，则投资者在其合并财务报表中应当对剩余股权所对应的被投资单位各项资产和负债进行重新计量，并作出相应的会计处理，就如同这些资产、负债初始取得时那样，因此对这些资产和负债，并无对应的其他综合收益期初余额。

在基于处置日所存在的状态和情况进行购买对价分摊时，应当参照《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解规定的购买对价分摊的方法和程序。但根据《国际财务报告解释公告第 9 号——对嵌入衍生工具的重新评价》（IFRIC 9）的“结论基础”部分的 BC5D 段，对于由联营企业所持有的合同中包含的嵌入衍生工具，IFRIC 9 并不要求对其进行重新评价。投资者所控制和确认的是“对联营企业投资”这一项资产，而不是其所对应的联营企业各项资产和负债。上述 IFRIC 9 的“结论基础”部分的 BC5D 段的适用范围

仅为联营企业所持有的合同中包含的嵌入衍生工具，不能扩展到其他需作重新评价的资产和负债。因此，《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所规定的购买对价分摊程序适用于本问答所指的所有情形，但合营、联营企业所持有的合同中所包含的嵌入衍生工具除外。

在运用购买对价分摊程序时，投资者应当参照执行《企业会计准则第 4 号》第二条的有关规定，基于控制权丧失日实际存在的状态和情况，对所取得的资产和所承担的负债进行重新分类或指定。但是，与取得对子公司的控制权时不同，投资者在不依据现有的管理层意图而作出自己的独立决定和判断方面的弹性相对较小，因此，对于基于管理层意图的分类而言，投资者可能不会有一个独立的、不同于合营、联营企业管理层的意图，而可能更倾向于沿用被投资企业对这些资产、负债所作出的分类。

由于在丧失对原子公司的控制权时，需要把与原有子公司股权投资相关的其他综合收益全部转为当期投资收益（《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第三十三条所规定的“以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目”除外），这其中包括原先所确认的在原子公司的现金流量套期工具产生的累计利得（或损失）金额中所占的份额，因此投资者在对被投资企业进行权益法核算时，可能需对被投资方的报表进行调整后才能作为权益法核算的基础，即不能继续采用现金流量套期会计方法，因为站在该投资者的角度，该现金流量套期关系是一项新建立的套期关系，而就权益法长期股权投资初始确认日实际存在的状况而言，该套期关系很可能不再有效。

问题3-2-158（因放弃增资丧失对原子公司控制权时的处理）

问题：

因放弃增资丧失对原子公司控制权，母公司个别报表和合并报表分别如何处理？

背景：

A公司成立于2009年9月，由B公司、C公司共同出资设立。截至2010年12月31日，A公司股权结构为：B公司出资700万元，占70%；C公司出资300万元，占30%。B公司对A公司具有控制权，2009年度、2010年度将其纳入合并范围。

A公司于2011年11月引进新股东，增资4,000万元。B公司放弃本次增资。增资后B公司股权结构如下：

股东名称	出资金额（万元）	持股比例
B公司	700.00	14.00%
C公司	300.00	6.00%
D公司	1,800.00	36.00%
自然人1	550.00	11.00%
自然人2	550.00	11.00%

股东名称	出资金额（万元）	持股比例
自然人3	550.00	11.00%
自然人4	550.00	11.00%
合计	5,000.00	100.00%

因放弃增资，B公司对A公司的持股比例由70%变为14%，丧失对A公司的控制权，丧失控制权日为2011年11月30日。但由于增资后在A公司董事会8名成员中，B公司仍委派3名，对A公司具有重大影响。

假设B公司在2011年11月30日丧失控制权之前（即新股东对A公司增资之前）凭借其70%的股权比例在A公司的净资产中所享有的份额为x。

解答：

1、个别报表层面，B公司原先持股比例为70%，对A公司具有控制权，应按成本法核算。被投资企业单方面增资后丧失控制权，仅保留重大影响，应改为权益法核算。即以目前的700万元出资额（对应的权益比例为14%）为依据，以当初取得该700万元投资时被投资企业的可辨认净资产公允价值为基础，进行追溯的权益法核算。具体举例详见《〈企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）〉应用指南》中的“例22”。

2、根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条关于丧失对子公司控制权在合并报表层面会计处理的规定，合并报表层面对于剩余的14%股权需按处置日的公允价值重新计量。在合并报表层面，可以把该项丧失控制权的交易分解为两个步骤：第一步是由原先的两个股东按原先的股权比例分别对A公司同比例增资，增资总额等于本次引入新股东的出资额（为举例方便，此处假设新股东按面值出资，合计4,000万元，无溢价，下同），即B公司在这一过程中出资2,800万元，相应其在标的企业净资产中所占份额变为（x+2,800万元）；第二步是将第一步完成后B公司在A公司所持的56%（=70%-14%）股权以2,800万元价格出售给新股东（保留14%）从而丧失控制权，被出售的股权在处置日对应的净资产份额为（x+2,800万）*56%/70%。

因此，此时在合并报表层面确认的处置损益=2,800万+剩余14%股权于处置日的公允价值-（x+2,800万元）。（如B公司原先对A公司有商誉的，需一并转销；如果原先有对应的其他综合收益的，除了《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第三十三条所规定的“以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目”以外，一并转为处置当期投资收益）（注意，《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条要求将“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”，这一要求在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》执行后，应改为“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当采用视同被投资单位处置相关资产的相同的基础进行处理”，即分情况分别计入投资收益或留存收益。）

这里需注意：上面公式中“剩余14%股权于处置日的公允价值”很可能并不等于对应享

有的A公司可辨认净资产公允价值份额，一般可以按照新股东入资的价格按比例推算。但如果其中“控制权溢价”的影响较大，导致按比例推算不可靠的，则应当单独评估剩余14%股权的整体公允价值（不仅仅是其所对应的可辨认净资产份额的公允价值，还要包括其中的商誉因素）。

3、合并报表层面，后续对14%剩余股权的权益法核算应当以处置日各项可辨认净资产公允价值为基础进行，从而与个别报表层面的权益法核算基础（原取得70%投资时的各项可辨认净资产公允价值）不一致。详见“[问题3-2-157](#)（丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理）”。

问题3-2-159（上市公司关联方对上市公司子公司增资导致上市公司对子公司股权被稀释的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司2017年度应如何处理对B公司的投资事项？注册会计师在执行A公司2017年度财务报表审计业务时应关注哪些问题？

背景：

A上市公司2012年末出资299.98万美元取得了B公司（境外公司）51%的股权，成为其控股股东，并将其纳入合并报表范围；2017年1月因引进新股东对B公司增资270万美元，A公司持有B公司的股份被动稀释为25%，丧失对B公司的控制权，A公司于2017年将B公司移出合并报表范围，个别财务报表中对B公司的长期股权投资由成本法转为权益法核算，并因核算方法的转换导致合并财务报表中确认投资收益2,200万元人民币。

截至2016年3季度末，B公司的净资产为-54.95万美元（注：2016年度、2017年度B公司均亏损约400万美元），根据B公司所在地法律规定，如不增加资本金，B公司将进入破产清算程序。考虑到B公司拥有非常优质的客户资源，自身的技术实力较好，通过持续整顿有望实现经营状况的改善，但鉴于改善尚需时日，为不损害公司利益，A公司决定暂不追加投资，其他小股东也无力进行增资，但均支持B公司引入新的投资方。

2016年11月，经各方股东同意，B公司引入新的投资方。B公司于2017年1月经股东会决议批准C公司对其增资270万美元，占B公司50%股权。C公司于2016年10月在香港注册成立，股东为香港自然人王某。王某于2010年加入A公司，并一直受雇于A公司。经核查，C公司用于增资的270万美元资金来源于A公司实际控制人张某的儿媳李某银行账户，资金主要由实际控制人张某之子通过银行借款170万美元以及李某自有资金100万美元所筹措。张某之子与银行借款的170万美元借款期限为1年，贷款利率为1%（市场利率）；C公司与李某之间签订的借款合同约定：借款金额270万美元，借款利率根据每一年的借款周期年利率上浮0.5%，第一年贷款利率是1.5%，借款期限是三年，到期一次性还本付息。

解答：

本案例中，C 公司用于增资的 270 万美元全部来自于 A 公司实际控制人的关联方（其子及儿媳为资金实际提供方）；此外，C 公司的股东王某目前仍在 A 公司任职。这两个迹象表明交易参与人 C 公司与王某与上市公司 A 之间的关系较为密切，本次交易之前，虽然 C 公司和王某从形式上并不属于上市公司 A 的关联方，但本交易中 C 公司与张某或张某之子或李某（以下统称李某一方）之间的借款安排仍值得关注。

基于“背景”部分提供的信息，我们认为需要关注和消除的疑点包括：对于 C 公司用于增资 B 公司的款项 270 万美元，王某作为 C 公司的股东，其自身没有投入任何自有资金，如何解释其商业合理性？李某一方为何在王某没有任何资金投入的情况下愿意提供全额的借款供其投资，其商业理由是什么，如何解释该行为的合理性？（以借款方式参与该项目，意味着李某一方最高收益率为 1.5%，扣除资金成本后，最高仅 0.5% 的收益，但是李某一方承担了 B 公司的经营风险，也即 B 公司若继续亏损导致王某的股权无法转让或通过分红变现，则意味着李某一方无法收回该借款，间接承担了 B 公司的经营风险。简单来讲，李某一方若不看好 B 公司，为何会提供借款供他人投入该公司？如果看好该公司，为何不自己直接投资？）

鉴于 B 公司近年连续亏损、账面净资产已为负数的情况，对 A 公司而言，作为上市公司存在“甩包袱”的动机。该交易很有可能属于实际控制人通过增资使上市公司持有亏损公司的股权被稀释而“丧失”对 B 公司的控制权，从而将 B 公司从上市公司合并范围内剔除、避免合并 B 公司的亏损和负资产，实现美化上市公司财务报表的目的。再基于该交易相关当事人与 A 公司及其实际控制人之间的密切关系，我们理解，对该交易的设计应保持审慎的怀疑、关注该交易是否存在资金体外循环、股份代持等舞弊情形；至少根据目前的案例背景信息，我们无法排除该舞弊动机。

在实务操作中，应首先核实 C 公司与李某一方的借款是否具备商业实质。审计人员可从以下角度核实：

（1）询问李某一方，为何在王某并无自有资金投入的情况下，愿意提供全额的资金供其投资？

（2）询问王某通过其控制的 C 公司对 B 公司投资的原因，其成为 B 公司大股东后对 B 公司生产经营管理采取了哪些改善措施？

（3）检查 B 公司相关的董事会会议纪要、股东会会议纪要，核实 C 公司（或其委派的董事）在相关会议的表决意见，是否与 A 公司（或其委派的董事）总是一致？

（4）张某之子向银行借款的 170 万美元已到还款时间，请核实是否归还及资金来源；并询问其为何愿意就该笔资金提供给王某 3 年使用期限？C 公司或王某是否提前归还部分借款？

（5）需向 A 公司管理层核实，同意 C 公司增资的目的是什么？有无进一步后续安排？

B 公司与上市公司合并报表范围内的公司是否存在“同业竞争”问题？如存在，如何解决同业竞争，是将上市公司持有 B 公司的股权在后续出售给实际控制人或其关联方，还是拟将实际控制人直接持有的部分未来转让给上市公司，或者将实际控制人直接持有的股份由上市公司托管？

（6）核实本次 C 公司增资交易作价的依据，关注交易价格是否公允。

若该借款不具备商业实质，则意味着王某通过 C 公司对 B 的增资很有可能是替相关资金提供方的代持行为（我们理解，这种可能性很高：该借款交易实质上是股权代持安排，所谓 1.5% 的年利率，是 A 公司实际控制人向王某支付的配合完成代持操作的相关费用。因此，建议对该借款的安排进行详细了解，无论是否为股权代持，均需获取充分、适当的审计证据以支持对该交易的认定结果；若认定确实属于借款交易，王某是真正的股权持有者并自主行使基于股权的表决权等权力，则应进一步获取充分的证据和解释以支持前述疑问的合理性）。

若确属于股权代持，则增资后 A 公司实际控制人张某之子（或儿媳）可以控制 B 公司，那么增资的交易是否具备商业实质，需要进一步核实：

1、增资所获股权份额的公允价值是否与支付的对价一致或基本一致？

2、《上市公司收购管理办法》第 83 条中规定：如无相反证据，投资者有下列情形之一的，为一致行动人：持有投资者 30% 以上股份的自然人和在投资者任职的董事、监事及高级管理人员，其父母、配偶、子女及其配偶、配偶的父母、兄弟姐妹及其配偶、配偶的兄弟姐妹及其配偶等亲属，与投资者持有同一上市公司股份。基于本条类推，如无相反证据，则张某及其子、儿媳构成了一致行动人，则该增资行为属于同一控制下的关联交易。

总而言之，本案例由于涉及较复杂的关联交易、关联交易非关联化，甚至可能还有后续的交易安排未被关注，因此，基于现有信息，无法明确认定该增资交易事项，也无法判断上市公司是否应继续合并 B 公司，应先就交易各环节的商业实质补充获取充分适当的审计证据，这些证据的支持至少可以合理解释前述疑问。审计人员在实务中应以更审慎的态度应对 A 公司及其股东的解释和相关审计证据。

上市公司 A 对该交易的会计处理原则为：

（一）A 公司未丧失对 B 公司控制权时的处理

若有充分证据表明上市公司 A 并未丧失对 B 公司的控制权，则 A 公司应继续将 B 公司纳入合并报表范围，对于 C 公司的增资在合并财务报表中计入少数股东权益的变化（可能涉及上市公司与少数股东之间的权益性交易），该增资在 A 公司合并财务报表或个别财务报表中并不影响当期损益；

（二）A 公司丧失了对 B 公司控制权时的处理

1、无论新引入股东的实际持有人是自然人王某或 A 公司的实际控制人张某及其关联方自然人，只要有充分证据表明 A 上市公司确实丧失了对 B 公司的控制权，则 A 公司就不应继续将 B 公司纳入合并范围。

2、在 B 公司新引入股东的交易作价公允的前提下，A 公司对丧失 B 公司控制权的处理应按照《企业会计准则解释第 7 号》中的“问题一”进行处理，摘录如下：

“一、投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的，投资方应如何进行会计处理？”

答：该问题主要涉及《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》等准则。

投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

（一）在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

（二）在合并财务报表中，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。”

具体可参考“问题 3-1-53（全资子公司引入外部股东导致母公司持股比例下降时的处理”中股权比例被稀释至 40%情形下的处理示例。

3、假定新进入股东的作价不公允，实际价款高于取得股份比例的公允价值的差额部分，则上市公司应依据形成该差异的不同原因，采用对应的会计处理方案。例如，如果新引入的股东实际是上市公司的关联方，涉及对上市公司利益输送的（例如，以超出公允价值的价格进行增资），则按照《企业会计准则解释第 5 号》中的“问题六”进行处理，摘录如下：

“六、企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠的，应如何进行会计处理？”

答：企业接受代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益；但是，企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于非控股股东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）。”

也即：接受新增股东 C 公司投入货币资金的价值需要拆分为两部分来看，其中，等于相应股权公允价值的部分，上市公司按照第 2 步进行处理，分别确认合并财务报表层面、个别财务报表层面的长期股权投资价值和投资收益；新增股东投入对价高于相应股权公允价值的部分应视同其对 B 公司的捐赠，此时，上市公司按照权益法进行计量确认应享有 B 公司的净资产份额时，同时增加长期股权投资及资本公积。

4、对于该项交易，我们仍然建议应作为关联交易进行披露。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-22 权益性交易”：

上市公司与其控股股东或者其他关联方之间可能以多种形式进行权益性交易，其主要特

征概括如下：

1. 权益性交易的交易对象。权益性交易除所有者以其所有者身份与主体之间的交易外，还包括不同所有者之间的交易，且后者多为合并财务报表层面不同所有者（母公司与子公司少数股东）之间。

2. 权益性交易对主体权益总额的影响。主体与所有者之间的权益性交易会导致主体权益总额发生增减变动，所有者之间的权益性交易不影响权益总额，但会改变权益内部各项目金额。

3. 权益性交易的会计处理结果。与权益性交易有关的利得和损失应直接计入权益，不会影响当期损益。

对于所有者之间的权益性交易，如果涉及合并财务报表的，应从合并财务报表主体的范围来界定其是否属于权益性交易。如果母公司因转让子公司股权（权益）而丧失控制权的，被转让公司不再纳入合并财务报表范围，母公司不以所有者身份进行交易；如果母公司转让子公司股权（权益）但未丧失控制权，该子公司仍然纳入合并财务报表范围，就合并财务报表主体而言，母公司以子公司所有者身份与其他所有者之间进行的交易应作为权益性交易处理。

监管实践发现，部分公司对于权益性交易的认定和会计处理存在偏差和分歧。现就如何适用上述原则的意见如下：

对于上市公司的股东、股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，应认定其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。上市公司在判断是否属于权益性交易时应分析该交易是否公允以及商业上是否存在合理性。上市公司与潜在股东之间发生的上述交易，应比照上述原则进行处理。

问题3-2-160（部分处置单一资产实体股权导致丧失对其控制权的处理）

问题：

部分处置单一资产实体股权导致丧失对其控制权时如何处理？

背景：

B 公司是房地产开发企业，目前正在开发一大型综合体，目前一期即将完工，但尚未具备销售条件，二、三期预计最近几年动工，评估基准日资产负债表列示的开发成本（账面价值）为 7 亿元。

A 公司持有 B 公司 51%股份，为 B 公司的控股股东，现 A 公司拟将持有的 B 公司 5% 的股权转让给第三方，转让后丧失对 B 公司的控制权。

根据评估机构按假设开发法所做的评估结果，仅开发成本一项，评估价值为 11 亿元，

评估增值 4 亿元（假定不考虑其他资产增值情况）。

解答：

本案例中的 B 公司是为了开发该大型综合体项目而设立的项目公司，因此可以认定为“单一资产实体”（关于“单一资产实体”的认定，可参考“[问题 3-2-1](#)（收购‘单一资产实体’是否构成业务合并）”中的相关说明），对此类“单一资产实体”部分处置股权导致丧失控制权的情形，应考虑所有相关事实和情况确定会计处理方案。

1、如果部分处置股权后 B 公司成为一个合营安排，则应根据《企业会计准则第 40 号——合营安排》的规定，分析该安排是属于共同经营还是合营企业。

（1）如果事实上构成一项共同经营的，则因为“合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务”，即 A 公司作为合营方仍然对该资产中的相应份额直接享有权利和承担义务，这部分份额在处置 B 公司股权前后并未发生变化，因此在会计上只能确认为资产的部分处置，对未处置的这部分资产权益（46%）不能按处置日公允价值重新计量，即只能就其实际处置的这部分资产份额（5%）确认处置损益，对剩余仍直接享有权益的资产份额继续沿用原先的计量基础。

（2）如果事实上构成一个合营企业的，即 A 公司不再对 B 公司的资产直接享有权利和对 B 公司的负债直接承担义务，而是在其净资产中享有间接权益，则可按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的规定，在丧失控制权之日对仍保留的剩余股权按公允价值重新计量，并将重新计量的差额计入当期合并报表层面的投资收益，即相当于全部处置该 51% 股权，随即按公允价值重新购入一项对合营企业的股权投资（占该合营企业的 46% 股权），而不仅仅是确认与被处置的权益相关的直接处置收益。

2、其他情形，应分析实质上 A 公司所保留的权益构成以下两种情形中的哪一项：

（1）如果 A 公司保留了 B 公司所持有的开发项目资产上的直接权益（仍可对其持有的剩余份额直接行使所有权和处置权），则合并报表层面也比照资产的部分处置处理，仅确认与被处置的资产份额相关的处置收益，仍持有的剩余份额不按公允价值重新计量。

（2）如果实质上 A 公司所保留的是一项对联营企业的投资（该项目由新的控股股东主导，A 公司仅保留决策参与权；也可能没有控股股东），则可按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条的规定，在丧失控制权之日对仍保留的剩余股权按公允价值重新计量，并将重新计量的差额计入当期合并报表层面的投资收益，而不仅仅是确认与被处置的权益相关的直接处置收益。在这种情况下，A 公司对 B 公司的剩余股权投资应采用权益法核算，具体会计处理可参照“[问题 3-2-157](#)（丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理）”所述原则处理，包括在合并报表层面对剩余股权进行权益法核算时，以该开发项目于处置日的公允价值为基础对其进行持续计量和成本结转。

问题3-2-161（非同一控制下企业合并取得子公司的子公司，因其他股东对其增资而丧

失控制权的情况下，对于商誉如何处理）

问题：

非同一控制下企业合并取得子公司的子公司，因其他股东对其增资而丧失控制权的情况下，对于商誉如何处理？

背景：

2011年5月，A公司以发行股票购买资产的方式，通过非同一控制下企业合并取得对B公司90.36%的股权，企业合并成本为40,467.18万元，对应股权购买日可辨认净资产公允价值为21,048.51万元，形成合并商誉19,418.67万元。

合并日，B公司下属子公司一共13家，其中全资持有C公司100%的股权。将各家公司均作为一个独立的资产组合，按照各家公司公允价值（收购时的评估值）对商誉进行分摊，分摊后C公司对应的商誉为2,000万元。

为进一步深化与D公司的合作，A公司拟同意其下属参股公司E公司（D公司持股51%；A公司持股49%）对C公司进行增资，并取得对C公司的控制权，增资的作价计划按照C公司经审计的净资产。相应地，自E公司完成对C公司增资之日起，A公司丧失对C公司的控制权。

解答：

在本案例中，其他股东单方面对子公司增资并取得对该原子公司的控制权，母公司相应丧失对该原子公司的控制权。在合并报表层面，对于丧失控制权的处理原则是一致的，无论是因为母公司对外转让子公司股权，还是其他股东单方面对子公司增资（或股东非同比例增资）导致母公司股权被动稀释，或者通过协议安排或者其他方式。在合并报表层面所需要达到的处理效果就是《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条所规定的：“对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”。（注意，“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”这一要求在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》执行后，应改为“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当采用视同被投资单位处置相关资产的相同的基础进行处理”，即分情况分别计入投资收益或留存收益。）

本案例中，所引入的股东（E公司）本身是母公司A公司的联营企业，母公司在其中也享有权益，但不能对其实施控制，因此在该联营企业对子公司（C公司）增资后，尽管母公司在其中直接和间接享有的权益份额可能仍占多数，但仍然丧失了对该子公司的控制权，应按照《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条规定处理。

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条规定：

1、合并报表层面对稀释后仍然持有的股权，应按照该剩余股权在处置日（即控制权丧失日，被动稀释在合并报表层面的处理效果等同于处置）的公允价值作为该项长期股权投资的初始投资成本。在实际操作中，对于一般的企业，其商誉对股权估值的影响不大（例如基本没有“控制权溢价”），基于简化考虑，可以按照引入新股东时该新股东的增资价格按比例推算原母公司继续持有的剩余股权在处置日的公允价值。该公允价值是在增资完成后的剩余股权公允价值，其中考虑了因引入新股东导致该原子公司净资产增加的影响因素。

2、合并报表层面应确认的处置环节投资收益金额=前一步骤中确定的剩余股权于处置日的公允价值－处置日该子公司的原有（增资前）净资产在合并报表层面体现的账面价值－就该子公司在合并报表层面确认的商誉±与该子公司对应的其他综合收益可转入当期损益的影响额（如有）。

如果 B 公司丧失对 C 公司控制权后，仍保留对子公司的重大影响，则该问题可参考“[问题 3-2-157](#)（丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理）”进行处理。自控制权丧失之日起对剩余投资改按权益法核算，需要视同按该日公允价值重新取得一项对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》及其应用指南规定的初始确认日投资成本分摊程序，确定各项可辨认资产、负债于处置日的公允价值，以及名义商誉的金额。重新确定的各项可辨认资产、负债于处置日的公允价值将成为后续权益法核算中对被投资单位净损益进行调整的新的基础。

这里还需要说明的是：根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》应用指南的规定，“投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理”。其中，“投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务，取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益”。据此，A 公司和 B 公司在丧失对 E 公司控制权之日，应当根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条规定的计算方法，在合并报表层面全额确认丧失对 E 公司控制权的相关损益，而不能像与合营、联营企业之间发生不构成业务的资产的买卖交易时那样，按比例抵销未实现交易损益。

问题3-2-162（全部处置子公司股权时，在合并报表层面原因购买少数股权调减的资本公积是否需要恢复）

问题：

全部处置子公司股权时，在合并报表层面原因购买少数股权调减的资本公积是否需要恢复？

解答：

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第四十七条的规定，母公司购买子公司少数股权时，母公司在编制合并财务报表时，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整所有者权益（资本公积），资本公积不足冲减的，调整留存收益。该规定冲减的资本公积属于权益性交易性质，即本会计主体（合并集团）与权益持有者（少数股东）之间基于其作为权益持有者的身份而进行交易导致本主体的权益发生的增减变动。按照会计原理，对于此类由权益性交易形成的资本公积，一旦形成即与导致其形成的资产或交易相分离，将会永久性报留在合并报表层面的资本公积中。由于不属于其他综合收益性质，所以在处置子公司时不转出到损益，不适用《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十条关于处置子公司股权导致丧失控制权时将与该被处置子公司相关的其他综合收益转入损益的规定（注意，第五十条要求将“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”，这一规定在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》执行后，应改为“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当采用视同被投资单位处置相关资产的相同的基础进行处理”，即分情况分别计入投资收益或留存收益）。由此产生的影响是：后续每一年度编制合并报表时，都需要对该项资本公积予以恢复处理，通常采用的合并报表层面的恢复分录是：借记或者贷记未分配利润，相应贷记或者借记资本公积。

问题3-2-163（分步转让子公司股权至丧失控制权时的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司分步转让子公司股权至丧失控制权时，过程中及丧失控制权时应如何处理？

背景：

A公司与该非同一控制下企业合并及后续转让被购买方股权的交易如下：

1、2015年1月A公司支付8,000万元收购了B公司（交易前为非关联方）100%的股份，合并报表中形成商誉2,800万元。

2、2017年9月，A公司将B公司30%的股权转让给C公司（非关联方），该次股权转让价格为4,800万元。转让后A公司仍持有B公司70%的股权，仍然可以控制B公司。同时，A公司与C公司签订了股权转让补充协议，承诺于2019年3月再一次转让B公司21%的股权，以使C公司获取B公司的控制权。本次转让和承诺未来转让的安排属于一揽子交易。

3、2018年股东A和C同比例对B公司进行增资，A公司增资3,500万元，C公司增资1,500万元，双方对B公司持股比例不变，仍为70%：30%。

4、2019年3月，A公司再一次转让21%的股份给C公司（与2017年的股份转让属于一揽子交易），该次转让价格6,400万元，转让后A公司对B公司持股比例变为49%。当月，各方办妥了股权转让和工商信息变更相关手续，A公司失去了对B公司的控制权，但可对B公司构成重大影响。

B公司在2015年至2019年3月期间，由于主要业务集中于新技术的研发，新产品尚未形成规模化量产，因此账面持续亏损，但市场预期其新技术前景良好，以估值结果为依据确定的交易价格较高。

解答：

1、2017年9月第一次处置的处理：

A公司个别报表的处理：根据《〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉应用指南（2014）》的规定：企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应得长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。A公司应将本次处置溢价2,400万元（ $4,800 - 8,000 \times 30\%$ ）计入个别报表的“其他综合收益”，未来在丧失控制权时转入“投资收益”。

A公司合并报表的处理：根据《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第五十一条的规定：企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。A公司应将本次处置溢价计入合并报表的“其他综合收益”，未来在丧失控制权时转入“投资收益”。需注意的是，合并报表中的处置溢价采用本次约定的交易对价4,800万元减去自2015年取得B公司时可辨认各项资产、负债公允价值持续计量至交易日的账面价值与商誉之和的30%来计算（相应地，该次交易后合并报表层面确认的少数股东权益金额需包含原购买日确认的商誉金额的30%）。合并报表中商誉保持不变，仍为2,800万元。但商誉如发生减值，应将减值损失对净利润的影响的70%计入“归属于母公司的净利润”，30%计入“少数股东损益”。

2、2018年股东A和C同比例对B公司进行增资：

无需特殊处理，A公司个别报表中对B公司的长期股权投资变为9,100万元（ $8,000 - 8,000 \times 30\% + 3,500$ ）；合并报表层面则新增C公司缴存于B公司的增资款1,500万元，相应增加少数股东权益。

3、2019年3月第二次处置的处理：

A公司个别报表的处理：需就剩余持有的49%股权视同自2015年取得时即采用权益法

核算进行调整。对于 2015 年 1 月原取得投资时至 2019 年 3 月处置投资(转为权益法核算)之间 B 公司实现净损益中 A 公司应享有的 49%份额,一方面应当调整长期股权投资的账面价值,同时,对于 2015 年 1 月至 2018 年 12 月 31 日期间 B 公司实现的净损益(扣除已宣告发放的现金股利和利润,如有)中应享有的份额,调整留存收益(分别调整未分配利润和盈余公积),对于 2019 年 1 月 1 日至 2019 年 3 月处置投资之日这一期间内 B 公司实现的净损益中享有的份额,调整当期损益;在 B 公司其他综合收益变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,应当计入其他综合收益;除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他原因导致 B 公司其他所有者权益变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,应当计入资本公积(其他资本公积)。

A 公司合并报表的处理: 由于本次处置后, A 公司丧失了对 B 公司的控制权,因此在合并报表层面应终止确认 B 公司的全部资产、负债(含商誉)和少数股东权益。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表(2014 年修订)》第五十条的规定,对于剩余 49%股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价(6,400 万元)与剩余股权公允价值之和,减去按 70%持股比例计算应享有 B 公司自 2015 年 1 月开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减全部商誉。与 B 公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时应当采用与 B 公司直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理(因此,在 2017 年 9 月第一次处置 30%股权时合并报表层面确认的其他综合收益,需在丧失控制权之日转入投资收益)。

需要注意的是:丧失控制权后继续保留重大影响的交易,虽然在原母公司的个别报表和合并报表层面对剩余股权都是按照权益法核算,但两者的核算基础和结果是可能有很大的不同。具体比较如下:

比较项目	母公司个别报表层面的处理	合并报表层面的处理
对剩余股权进行权益法核算的成本基础	最初的投资原始取得成本(初始投资成本)	丧失控制权之日(处置日)的剩余股权公允价值
丧失控制权时是否需对剩余股权投资进行重新计量	否	是
计量投资收益时对被投资企业的折旧、摊销、成本结转等损益项目的调整基础	原始取得日各项可辨认资产、负债的公允价值	丧失控制权之日(处置日)的各项可辨认资产、负债的公允价值
权益法核算的起始日	原始取得日	丧失控制权之日(处置日)

比较项目	母公司个别报表层面的处理	合并报表层面的处理
是否需要追溯调整	需要追溯调整至长期股权投资的原始取得日（仅针对在丧失控制权后继续保留的剩余股权进行权益法核算的追溯）	自丧失控制权之日起进行权益法核算（视同在该日新取得一项对被投资企业具有重大影响或共同控制的股权投资），无需追溯调整

由于 B 公司的估值较高，通过上述处理，A 公司合并报表中的投资收益将远高于个别报表中因该交易而产生的投资收益。因此，在两个层面核算结果出现重大差异时，应注意核对差异原因是否为上述各项。

另外需要注意：

（1）A 公司合并报表层面在丧失控制权之日对剩余股权的重新计量损益属于非经常性损益中的“处置非流动资产损益”。

（2）A 公司在附注中需按照《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 5 号——财务报表附注中分步处置对子公司投资至丧失控制权相关信息的披露》（证监会公告[2013]48 号）的规定披露相关信息。

（3）A 公司合并报表中就按公允价值重新计量后的剩余股权相关长期股权投资的账面价值（丧失控制权之日公允价值）与计税基础（原始取得成本）之间的差额，我们倾向于认为需确认递延所得税负债。具体可参考“[问题 2-3-32](#)（金融资产转长期股权投资涉及的递延所得税负债的账务处理）”所述原则处理。

（4）由于 A 公司个别报表对 B 的长期股权投资视同从 2015 年取得时即采用权益法核算进行调整，对于 2015 年 1 月至 2018 年 12 月 31 日期间 B 公司实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利和利润，如有）中应享有的份额，调整留存收益（分别调整未分配利润和盈余公积）。该项调整中对期初“盈余公积”的调整，A 公司 2019 年度的合并股东权益变动表中，可通过“所有者权益内部结转——其他”项目进行调整，即减少合并报表层面盈余公积 48 万元，同时对应增加合并报表层面未分配利润 48 万元。经过上述“所有者权益内部结转——其他”方式的调整后，个别报表和合并报表层面的盈余公积余额保持一致。

问题3-2-164（子公司进入破产程序或被母公司吸收合并后，母公司收购其少数股权时形成资本公积的处理）

问题：

子公司进入破产程序或被母公司吸收合并后，母公司收购其少数股权时形成的资本公积应该如何处理？

背景：

A公司在2010年收购三家子公司少数股东投资，其中收购B公司19.27%的股权，出资金

额5,005,650.00 元，收购后B公司变为A公司的全资子公司；收购C公司21.6%的股权，出资金额1,080,000.00元，收购后C公司变为A公司的全资子公司；收购D公司10.31%的股权，出资金额1,500,000.00元，收购后股权比例由68.73%增加到79.04%。由于该次收购，在2010年合并报表过程中，按照投资单位净资产与A公司享有上述三家单位股权比例计算的A公司应享有净资产份额和投资成本比较，投资成本大于应享有净资产金额24,181,933.49元，该金额冲减了资本公积。

2011年12月，B公司由于被法院宣告破产并将资产移交给破产管理人，本年度仅将截止资产移交日前损益和现金流量并入合并报表，C公司和D公司注销并将其业务和账务并入A公司。

解答：

在合并报表层面将收购少数股权的对价款与所取得的少数股权份额之间的差额调整权益，是基于权益性交易的原理，即把购买少数股权视同为少数股东的撤资。因此，由此形成的资本公积调整数，一旦形成即与当初导致其形成的长期股权投资相分离，以后即使该子公司因被处置（或者如本例中所述的进入破产程序）而不再纳入合并范围，这部分资本公积都将一直保留在合并报表中，不能转销。

对于本案例中的子公司C、D，于2011年12月注销并将其业务和账务并入母公司A公司，相当于被母公司吸收合并。在A公司的合并报表层面，C、D的资产、负债都继续保留在A的合并报表中，所以对A的合并报表所列的资产、负债和损益都不产生影响。但在A公司的个别报表层面，需要对原先对C、D的长期股权投资终止确认，并对所取得的C、D公司资产、负债进行初始确认和计量。

在母公司吸收合并子公司的情况下，子公司的资产、负债和业务原先就受到母公司的控制，母公司并未因此而增加其可控制的经济资源，因此不构成会计意义上的“企业合并”或“业务合并”。对于母公司吸收合并子公司的交易，在母公司个别报表层面的一般处理原则如下：

（1）母公司吸收合并全资子公司，在母公司个别财务报表层面，应于吸收合并完成日，按照该子公司的各项资产、负债在母公司合并报表层面的账面价值（即以母公司原取得对该子公司控制权的购买日的公允价值为基础持续计算的金额，不仅包括可辨认资产和负债，也包括原先在购买日确认的商誉在内）对所取得的子公司各项资产、负债进行初始计量，同时终止确认原有的对该子公司的长期股权投资。按上述原则确定的取得该子公司净资产初始确认金额与被终止确认的对该子公司长期股权投资账面价值之间的差额中，属于该子公司的可供出售金融资产公允价值变动等其他综合收益项目的部分，贷记或借记“其他综合收益”，其他差额确认为投资收益。（注意，在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》执行后，属于该子公司的金融资产公允价值变动等其他综合收益项目的部分，应当采用视同被投资单位处置相关资产的相同的基础进行处理，即分情况分别计入投资收益或

留存收益。)

(2) 母公司吸收合并非全资子公司, 应视作母公司先取得该子公司的少数股权, 将其变为全资子公司后, 再按上述原则处理。

问题3-2-165 (本期因进入破产重整程序而不再纳入合并范围的子公司以前年度形成的超额亏损应如何在合并报表中反映)

问题:

本期因进入破产重整程序而不再纳入合并范围的子公司, 其以前年度形成的超额亏损应如何在合并报表中反映?

背景:

A 公司因不能清偿到期债务, 2013 年 12 月 31 日, 公司债权人 B 银行向人民法院申请对 A 公司进行重整。XX 中级人民法院于 2014 年 3 月 18 日下达《民事裁定书》, 裁定受理重整申请, 并同时指定管理人。由管理人按照《企业破产法》的有关规定依法履行职责, 全面负责 A 公司各项重整工作。

2014 年 11 月对 A 公司部分资产通过拍卖方式进行了处置。2015 年 3 月末至今正在对 A 公司的剩余资产进行拍卖。

此处所讨论的问题是: 在 A 公司的母公司 C 公司的合并报表层面, A 公司因进入破产重整程序而不再纳入 C 公司的合并报表范围, 对 C 公司的合并报表将产生何种影响。

解答:

首先需要说明的是: 本案例中子公司 A 公司是进入破产重整程序, 而不是破产清算程序。根据《企业破产法》第七十三条规定: “在重整期间, 经债务人申请, 人民法院批准, 债务人可以在管理人的监督下自行管理财产和营业事务。有前款规定情形的, 依照本法规定已接管债务人财产和营业事务的管理人应当向债务人移交财产和营业事务, 本法规定的管理人的职权由债务人行使。” 因此, 如果在破产重整期间, 经法院批准, 由 A 公司在管理人的监督下自行管理财产和营业事务的, 则意味着 A 公司的母公司在破产重整期间并未丧失对其控制权, 仍应继续将其纳入合并报表范围。如果其破产重整期间的财产和营业事务由管理人负责管理的, 则通常表明其母公司丧失了对处于破产重整过程中的债务人的控制权, 不应将其纳入合并报表范围。以下的讨论均假设 A 公司的母公司 C 公司在 A 公司进入破产重整程序后即丧失对其控制权。

在 C 公司的合并报表层面, 虽然没有实际处置 A 公司的股权, 但在丧失对其控制权时, 在合并报表层面应体现出《企业会计准则第 33 号——合并财务报表 (2014 年修订)》第五十条要求的处理原则, 即: “对于剩余股权, 应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和, 减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额, 计入丧失控制权当期的投

资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”。（注意，第五十条要求将“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”，这一要求在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》执行后，应改为“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当采用视同被投资单位处置相关资产的相同的基础进行处理”，即分情况分别计入投资收益或留存收益。）

同时，对于 A 公司不再纳入合并报表范围时，其历史上形成的超额亏损的处理，应遵循证监会会计部《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2009 年第 1 期）》（会计部函[2009]48 号）中的以下规定：

问题 3. 执行新会计准则后，对于转让超额亏损子公司的经济业务，在合并报表中应如何进行会计处理？

解答：公司对超额亏损子公司在 2006 年 12 月 31 日前根据有关规定未确认的投资损失，公司在新会计准则实施后转让上述超额亏损子公司时，转让价款与上述未确认投资损失的差额应调整未分配利润，不能在合并利润表中确认为当期投资收益；对于新会计准则实施后已在利润表内确认的子公司超额亏损，在转让该子公司时可以将转让价款与已确认超额亏损的差额作为投资收益计入当期合并利润表。

即，对于母公司丧失对 A 公司控制权时，A 公司历史上形成的超额亏损转回数的处理，应区分不同情况处理：对于形成于 2007 年 1 月 1 日以后的超额亏损，在丧失控制权时可以计入合并报表层面的投资收益；对于形成于 2006 年 12 月 31 日或之前的超额亏损，在丧失控制权时只能直接转入合并报表层面的未分配利润，不能计入合并报表层面的投资收益。

问题3-2-166（非全资子公司注销时，母公司对其债务豁免在合并报表中的处理）

问题：

如下文背景资料所述，B 公司 2017 年度确认的 9,600 万元的利润在 A 公司合并财务报表中是否仍需要确认 25%的少数股东损益？

背景：

A 公司的子公司 B（持股比例 75%）因经营不善导致净资产为-1.56 亿元。B 公司 2016 年 5 月开始清算，截至 2017 年 12 月正在办理注销手续。B 公司注销前账面有应付 A 公司的款项余额 9,600 万元，A 公司已于 2016 年前对该 9,600 万应收款项全额计提了减值准备。截至 2017 年 11 月 8 日，鉴于 B 公司已无可再用于偿还债务的资产，A 公司与 B 公司签订协议该款项不再支付，B 公司在 2017 年度利润表中确认了 9,600 万元的利润。

解答：

由于 B 公司在 2016 年 5 月就已经开始清算了，A 公司豁免的这 9,600 万元债务并不是 B 公司正常经营过程的行为，而是在清算过程中因为再没有资产清偿债务，从而将无力偿还

的债务予以免除，因此应计入 B 公司清算报表中的“清算净损益”。

因为“截至 2017 年 11 月 8 日，B 公司已无可再用于偿还债务的资产”，因此需考虑 2017 年末 A 公司是否还应将其资产负债表纳入合并报表？如果 B 公司不再拥有和控制任何资产、负债，预期不会再取得新的资产和承担新的负债，不再发生收入和支出，则可算作清算完成，即使尚未完成工商注销，但 B 公司实体实际上已不存在，期末各项资产、负债均为零，截至 2017 年末，A 公司已不再控制 B 公司，可不再将其资产负债表纳入合并报表。

如果 A 公司仍需将 B 公司纳入合并范围，则具体方法可参考“[问题 3-2-118](#)（子公司清算期间的合并报表问题）”。在合并报表层面，该项母子公司之间的债务豁免相当于母公司向少数股东让渡了部分利益，使该子公司的少数股东权益由负数变为零，相应减少合并报表层面的资本公积，不应确认为少数股东损益。

问题3-2-167（处置唯一子公司后的报表列报）

问题：

处置唯一子公司后的当期是否需要编制合并报表？

背景：

A 公司持有 B 公司 100%的股权，且 A 公司仅有 B 公司一家子公司。上年度 A 公司处置了 B 公司部分股权，处置后丧失了对 B 公司的控制权，但仍对 B 具有重大影响。

解答：

如“[问题 3-2-134](#)（与合营、联营企业之间的顺流交易未实现损益的抵销）”所述，“对于权益法的本质主要是作为长期股权投资的一种后续计量方法还是一种合并报表方法的问题，素来存在争议，《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》和《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》对此问题均未予以明确”。但是，尽管存在上述争议，但有一点是明确的：如果将权益法看作一种“合并报表的编制方法”，则对其实质的该项理解只可能体现在合并报表层面，个别报表层面的权益法核算只能作“长期股权投资的一种后续计量方法”理解，否则与该报表属于“个别报表”就存在逻辑上的矛盾。

《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》第四条规定：“上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期处置了所有应当纳入合并范围的子公司的，中期财务报告只需提供母公司财务报表，但上年度比较财务报表仍应当包括合并财务报表，上年度可比中期没有子公司的除外。”参照中期报告准则的上述规定，由于本期已无子公司，因此本期 A 公司无需编制合并报表，只须编制个别报表，相应地，只需要在个别报表层面按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十五条第二款对丧失控制权时个别报表层面的处理原则处理即可，无需按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条所规定的合并报表层面的处理原则对剩余股权按处置日的公允价值重新计量。即，无需考虑现在的个别报表和以往的合并报表层面如何衔接的问题。

问题3-2-168（处置子公司股权后原有商誉的处理）

问题：

根据下文“背景”资料分析，A公司处置子公司股权后原有商誉如何处理？

背景：

A公司于2008年1月1日收购B公司100%股权，投资成本97,930,000.00元，超过购买日被收购方可辨认净资产公允价值56,124,392.11元的部分41,805,607.89元，合并时形成商誉，体现在合并报表中。

根据A公司2011年5月4日董事会决议，A公司与C公司签订股权转让协议，将持有的子公司B公司（以下简称“目标企业”）的100%股权全部转让。双方同意按截止转让定价基准日经双方认可的目标企业的所有者权益加上人民币1,500万元作为转让价格，A公司需在交接日之前对目标企业的资产、负债等进行清理。清理后目标企业应仅包括应收C公司款项和所有者权益项目。其中，目标企业应收C公司的款项可直接在股权转让款中抵扣，C公司无需再支付相关款项。两者相抵后，C公司实际应付A公司股权转让款人民币1,500万元，此次转让公司共产生投资收益1,500万元。

解答：

本案例中，由于合并报表层面的商誉是对应于业务和资产组的（而不是对应于被转让子公司这一特定法人主体的），因此如果A公司通过股权转让前对标的企业的重组和清理，将构成业务的经营性资产、负债和人员等全部保留在A公司或其控制范围内的其他子公司，则对应于该商誉的业务并未被处置到合并报表范围以外。相应地，该商誉在合并报表层面仍然保留。但是否在A公司的个别报表层面即体现出该等商誉，取决于原先在该标的子公司层面的业务是否直接转入A公司这一法人主体，以A公司的名义继续对外经营。

就A公司的个别报表而言，如果原先在标的子公司的经营性资产、负债和人员今后直接在A公司从事原有的业务活动，则A公司个别报表层面对所接受的构成业务的资产、负债（包括原先收购时形成的与该等业务相关联的商誉）的处理可参照《企业会计准则解释第7号》第四条中的相关规定；剩余不接收的往来款等净资产与从受让方额外收到的1,500万元现金之间的差额则构成处置损益的组成部分。在合并报表层面的最终处理效果是将该1,500万元确认为处置子公司“壳资源”的收益。

问题3-2-169（关于因客观原因而撤销已完成的股权转让交易时的处理）

问题：

股权转让合同中约定了股权转让交易完成的条件，当条件不能成立时，转让双方应如何处理？

背景：

B 公司为 A 公司的全资子公司，业务性质是经营某汽车品牌的 4S 店。2012 年经 A 公司的股东一致同意决定转让 B 公司的全部股权。

2012 年 11 月，A 公司与 C 公司（C 公司与 A 公司无任何关联关系）签订股权转让协议，A 公司将 B 公司的股权全部转让给 C 公司。根据协议，双方同意在 2012 年 11 月 30 日的经审计的净资产 500 万元基础上溢价 350 万元，作价 850 万转让给 C 公司。同时约定，交易的前提是 A 公司协助 C 公司续签 B 公司的授权经销合同。2012 年 12 月 29 日，B 公司完成股权转让的过户手续，以及财产的移交手续。A 公司在 2012 年 12 月收到 C 公司股权转让款 450 万元，并于 2013 年 1 月收到第二笔款 300 万元。余额 100 万在完成续签 B 公司的授权经销合同后支付。

2012 年 12 月 1-20 日属于双方共管，并按比例分配该期间的收益。2013 年开始 A 公司未参与 B 公司的任何经营。根据合同的约定，B 公司的股权变更手续应于 2013 年 6 月 30 日前向该品牌的汽车厂商（以下简称：厂商）进行备案。但截至 2013 年 9 月 30 日，厂商不同意 A 公司完全退出 B 公司，要求 A 公司必须持股。因此关于 B 公司的股权变更手续并未向厂商完成备案（厂商不同意备案，则授权经销合同不能续签）。根据股权转让合同约定，如果由于厂商的原因导致无法续签授权经销合同，则股权转让交易撤销，A 公司无息返还 B 公司的股权转让款。

2013 年 12 月，经 A 公司与 C 公司充分协商，双方决定解除原股权转让协议。根据协议，A 公司以 B 公司的 2013 年 11 月 30 日经审计的净资产，加上 350 万的溢价（原 2012 年转让的溢价）购回 B 公司 100%的股权。同时约定 2013 年 12 月 20 日开始双方共管 B 公司。双方约定在工商变更手续完成后两日内 A 公司需付完全款并在当日内办理经营管理权的移交。预计此次交易将在 2013 年 12 月 31 日之前完成。

解答：

根据上文背景分析，A 公司、C 公司 2012 年的股权转让合同中约定“交易的前提是 A 公司协助 C 公司续签 B 公司的授权经销合同”，而厂商在 2013 年明确表态不同意此次股权转让，则在 2012 年末，由于股权转让交易的前提能否成立存在较大的不确定性，虽然 A 公司、C 公司双方已经完成了股权转让的大部分法律手续，但是 2012 年内确认该项股权处置损益仍然是不恰当的。因为在股权转让的法律手续完成后，A 公司仍有重大的合同义务（协助 C 公司续签 B 公司的授权经销合同）需要履行，而该条件能否达到具有重大的不确定性。鉴于该股权转让合同的约定事实上要求该项股权转让需经过外部（汽车厂商）批准方可生效，则对照《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》第二条对合并日 / 购买日判断条件的规定，在该股权转让事项尚未获得所需外部批准的情况下，不能认为已满足“处置日”的认定标准，A 公司不能确认 B 公司股权的处置损益，应继续将 B 公司纳入其合并报表范围。相应地，则 B 公司的股权在 2012 年不能认为已经转让（在股权转让完成的条件全部达到时才能认为股权转让已经完成），C 公司应按照租赁经营进行处理（在租赁期间租金为零，

但通过 2012 年受让 B 公司股权价款和 2013 年转让 B 公司股权价款之间的差额, C 公司事实上享有 B 公司的全部剩余收益)。

如果A公司在2012年内即已确认了B公司的股权转让损益,且自2012年年末起不再将B公司纳入其合并报表范围,则在编制2013年度财务报表时,应考虑是否构成一项重大的前期差错,进行适当的更正处理。可参考证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-24 区分会计估计变更和差错更正”的规定:“企业不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错。如果企业前期作出会计估计时,未能合理使用报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息,导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况,则应属于前期差错,应当适用前期差错更正的会计处理方法;反之,如果企业前期的会计估计是以当时存在且预期能够取得的可靠信息为基础作出的,随后因资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化而变更会计估计的,则属于会计估计变更,应当适用会计估计变更的会计处理方法”。

问题3-2-170 (对被投资方增资与原股东约定股权激励条款满足一定条件时原股东将成为第一大股东时的处理)

问题:

如下文背景资料所述, A 公司对 B 公司增资后是否应将 B 公司纳入合并报表范围? A 公司处置对 B 公司的长期股权投资时应如何进行会计处理?

背景:

A 公司是一家与自如类似的长租公寓式公司。A 公司于 2015 年 7 月与 B 公司签订增资扩股协议,以货币资金形式出资 300 万元人民币对 B 公司进行增资,增资后股权占比 70%。B 公司以智能门锁、智能电表和插座等智能安防、家居系列产品的研发、生产和销售为主业,其核心技术为智能门锁。B 公司执行董事由 A 公司委派的人员担任, B 公司总经理由持股 29.9%自然人股东丁某担任,丁某为 B 公司的创始人,在本次交易前为 B 公司的实际控制人。同时, A 公司与以丁某为主的 B 公司核心团队签订了股权激励协议,主要约定如下:

鉴于 A 公司为 B 公司(以下简称公司)在 2015 年 7 月进行增资扩股后的控股大股东。丁某为公司创始人兼总经理,为了实现公司的快速而良好的发展, A 公司作为大股东对公司创始人和核心团队设置分阶段的里程碑式期权激励方案。激励方案和相关限制条件的期限,从此承诺函签署之日(2015 年 7 月 2 日)起,至 2017 年 12 月 31 日止(以下简称承诺有效期间)。

双方约定的激励方案和双方的承诺内容如下:

一、股权激励方式:

(一)如果在承诺有效期内公司未获得外部 VC 投资:

1、如果期间内公司没有接受 VC 投资,但公司发展良好,根据里程碑设置股权激励措施;

2、当公司顺利成为 A 公司智能品牌供货商，拿到 A 公司智能门锁和智能电表和插座 80%以上的订单时，A 公司无偿转赠 10%股权给丁某，同时无偿转赠 5%股权给为其他核心团队设置的期权池（由丁某代持）；

3、当公司完成上面第 2 项所列的里程碑后，公司产品向 A 公司以外客户大量供货，任何连续 12 个财务月度利润累计达到或超过 300 万元时，A 公司再次无偿转赠 10%股权给丁某，同时再次无偿转赠 5%股权给为其他核心团队设置的期权池（由丁某代持）。届时，丁某将成为公司第一大股东。

（二）如果在承诺有效期内公司获得外部 VC 投资：

1、公司在完全满足 A 公司对智能锁产品的要求之前，不接受任何外部投资，但 A 公司要保证项目发展所需资金的供给；

2、公司在完全满足 A 公司对智能门锁和智能电表、插座产品的要求之后，可以接受外部投资。如果成功以不低于 6,000 万人民币或等值美元的估值，融资 1,500 万元人民币或者等值美元以上，A 公司承诺将所持有公司股权中的占公司总额的 15%股权以人民币 45 万元的价格转让给丁某，同时，将占公司总股权 15%的部分无偿转让给为其他核心团队设置的期权池（由丁某代持）。附加条件是公司承诺智能产品的所有知识产权与 A 公司永久共享。

二、相关限制条件及承诺

1、作为 B 公司的主要创始人，丁某必须在承诺有效期内专注于 B 公司以智能门锁和智能电表、插座产品为核心的智能安防和家居产品研发生产和团队发展。

2、在承诺有效期内如果丁某主动退出公司管理及上述智能家系列产品的研发和生产项目，公司将以一次性补偿丁某人民币 45 万元的对价收回丁某持有的公司的全部股份。在此期间，如果经协商，公司聘请新的执行总经理来代替丁某对公司进行全面管理，则保留丁某创始人身份以及总工程师头衔，公司将以 15 万元的价格回购丁某所持股份的三分之一转赠给新的总经理。

A 公司增资 B 公司且取得 B 公司 70%股权，主要是看中其研发的智能门锁技术。智能门锁是 B 公司的核心技术。

A 公司增资后，认为未参与 B 公司的生产经营决策，故未将 B 公司纳入合并财务报表范围。

2017 年 5 月，A 公司与丁某签订股权转让协议，将持有 B 公司 70%的股权以人民币 492,475.00 元转让丁某，协议同时约定 B 公司将所研发智能门锁业务的所有知识产权以 60 万元转让给 A 公司。A 公司将该股权投资成本 3,000,000.00 元与转让价格 492,475.00 元之差，与支付的 60 万元一并计入无形资产。A 公司取得了智能门锁的核心业务及人员并将其投入到了新成立的公司。

解答：

1、对 B 公司的增资

根据 2015 年 7 月签订的增资协议，A 公司出资 300 万元取得 B 公司 70%的股权（增资后原大股东丁某持有 B 公司 29%的股权）。同时 A 公司与丁某签订股权激励承诺函，其中一条的约定为至 2017 年 12 月 31 日止如果丁某主动退出，A 公司将以 45 万元收购其持有的全部 B 公司的股权。根据上述协议的具体内容，我们认为，尽管依据股权激励协议，原创始人丁某在满足特定业绩条件后将重新成为第一大股东，但在该条件被触发之前，A 公司实际拥有对 B 公司的控制权，即使其并不主动参与其经营，除非双方还有其他的协议约定。A 公司应自协议签订、增资完成之日起将 B 公司纳入合并报表范围。在购买日应将 B 公司的可辨认资产、负债按照公允价值纳入合并报表范围，B 公司在合并日的各项专有技术等应依据《企业会计准则解释第 5 号》第一条规定识别为可辨认的无形资产，并合理确定其于购买日的公允价值。

2、对 B 公司股权的处置

2017 年 5 月，A 公司转让持有的 B 公司股权，并将取得的智能门锁相关业务投入新设子公司的交易，由于 B 公司的核心业务及人员在处置前后均在 A 公司的控制之下，B 公司的股权转让可以理解为小股东退出，按照收购少数股东股权处理。A 公司将智能门锁业务投入到新公司，相当于将对 B 公司的投资平移到了新的公司。在此过程中，A 公司不应产生损益，亦没有评估增值。在上述问题 1 中于购买日确认的智能门锁业务相关无形资产在合并报表层面继续保留，并继续以原购买日的公允价值为基础持续计量。

问题3-2-171（涉及配股和同一控制下业务合并情况下每股收益、净资产收益率指标的计算）

问题：

在同时涉及配股和将配股所获得资金用于支付同一控制下业务合并的对价款时，计算每股收益和净资产收益率需注意什么问题？

背景：

A上市公司2011年4月配股约22亿股，募集资金约83亿元，用于收购的资产（构成同一控制下的业务合并）交割价值59.2亿元，其他资金（23.8亿元）用于补充流动资金。如何计算每股收益、净资产收益率指标？

解答：

1、根据《企业会计准则讲解（2010）》第三十五章第四节的相关描述：

“配股在计算每股收益时比较特殊，因为它是向全部现有股东以低于当前股票市价的价格发行普通股，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。也就是说，配股中包含的送股因素具有与股票股利相同的效果，导致发行在外普通股股数增加的同时，却没有相应的经济资源流入。因此，计算基本每股收益时，应当考虑配股中的送股因素，将这部

分无对价的送股（不是全部配发的普通股）视同列报最早期间期初就已发行在外，并据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数，计算各列报期间的每股收益。

为此，企业首先应当计算出一个调整系数，再用配股前发行在外普通股的股数乘以该调整系数，得出计算每股收益时应采用的普通股股数。

每股理论除权价格 = (行权前发行在外普通股的公允价值总额 + 配股收到的款项) ÷ 行权后发行在外的普通股股数

调整系数 = 行权前发行在外普通股的每股公允价值 ÷ 每股理论除权价格”

本案例中不扣除非经常性损益的每股收益的计算需要对配股进行重新分配，根据调整系数计算出该22亿股中所包含的无对价送股数，对这部分股份数视同在年初即已发行在外。

2、将22亿股扣除前述配股成分后，得出本次按市场公允价格发行的股份数。将本次用于收购资产交割价值59.2亿元除以市场公允价格，得出本次用于收购资产（同一控制下业务合并）的募集资金对应的按市场公允价格新发行的股份数。根据《企业会计准则第34号——每股收益》第六条第（三）项规定：“同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数”，即按照同一控制下合并的处理原则，这部分股份也视同年初即已发行在外。

3、将22亿股扣除前述1中的配股成分和2中的“本次用于收购资产（同一控制下企业合并或业务合并）的募集资金对应的按市场公允价格新发行的股份数”，剩余部分为用于补充流动资金的23.8亿元募集资金所对应的按照市场公允价格发行的股份数。这部分股份数按照实际发行在外的月份数纳入每股收益计算公式中分母的加权计算。

4、在计算扣除非经常性损益后的每股收益时，对于上述1中的配股成分，仍应视同自年初起即已发行在外（权重为1），对于上述2、3中的股份自发行之日起纳入加权计算。

问题3-2-172（证券公司购买的自己发行的集合计划产品的列报、计量及承担亏损的处理）

问题：

证券公司购买的自己发行的集合计划产品如何列报、计量？预计承担的亏损如何进行核算？

背景：

某证券公司 2015 年 3 月推出一项集合资产管理计划，管理人（即 A 证券公司）以自有资金 10,000 万元参与该集合计划，占该计划总份额的 40%。相关规定如下：

1、A 证券公司以自有资金参与集合计划，管理人的自有资金在集合计划存续期间内不得退出。

2、当本集合计划在估值日出现亏损时，管理人将以参与的自有资金对本集合计划的亏损进行弥补。管理人用自有资金进行弥补亏损的最大金额以估值当日管理人持有本集合计划

总份额为限。

3、管理人自有资金参与本集合计划所形成的份额在本集合计划进行收益分配时与其他委托人的份额享有同等权益。

4、本集合计划的存续期限为 2 年，存续期的起始日期为本集合计划成立日，存续期满可展期。但当本集合计划出现应当终止的情形时，本集合计划将终止并进行清算。

解答：

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》规定的“控制三要素”模型，判断此类管理人对资产管理计划是否具有控制权的一项重要考虑因素是管理人在其中的角色是“代理人”还是“首要责任人”。根据该准则第十九条规定，在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系：（一）存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。（二）除（一）以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。其中，决策者所享有或承担的可变回报的量级和可变性是重要考虑因素之一。

本案例中，该证券公司自行发起设立的该集合资产管理计划，其他持有人无权罢免管理人，通常由证券公司自行决定该集合资产管理计划的投资标的、退出方式等事项，拥有广泛的决策权力，且以自有资金自持 40%计划份额且承担兜底责任，而导致其享有或承担可变回报的量级和可变性较高，这都表明证券公司是首要责任人；其次，证券公司“以其参与的自有资金对集合资产管理计划的亏损进行弥补”的安排，表明该集合资产管理计划事实分成了“优先级”和“劣后级”，而证券公司作为唯一劣后级持有者承担了该集合资产管理计划的全部（或几乎全部）的剩余风险。综上，证券公司可以控制该集合资产管理计划，应将该计划纳入合并报表范围。（注：如果证券公司以自有资金参与自身设立的集合资产管理计划的出资额占比较低，例如在 5%以下，其他条件不变，则证券公司更有可能是作为代理人而不是主要责任人。实务中应结合具体案例背景分析，必要时应对证券公司享有和承担剩余风险和收益的比例和可变性进行定量分析，包括进行敏感性分析。）

1、证券公司个别报表中的处理

（1）持有份额的核算

由于证券公司可以控制该集合资产管理计划，因此应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》的规定对该持有份额以成本法进行后续计量。实务中，由于被投资方不具备法人公司的形式，证券公司也可以通过“其他非流动资产”予以列报。集合理财计划存续期间内的每个资产负债表日，证券公司应根据相关理财产品的净值表现、近期预计赎回量等因素评估该项投资的减值风险，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定计提减值，相关减值一经计提，不得转回。

（2）承担亏损补偿的处理

“当本集合计划在估值日出现亏损时，管理人将以参与的自有资金对本集合计划的亏损进行弥补”的约定构成了衍生金融工具。由于投资协议的交易对手方是集合资产管理计划，而亏损补偿的交易对手方是投资者，因为两项金融工具的交易对手方不同，因此，该承担亏损补偿的义务构成一项单独的衍生工具，应以公允价值进行计量，且公允价值的变动计入当期损益。证券公司在集合理财计划存续期间的每个资产负债表日，应根据相关理财产品的净值表现、近期预计赎回量等因素合理评估该衍生工具的公允价值。

（3）管理服务收入的确认。

通常，管理人的收入对价约定为“每年按集合计划实缴出资总额的一定比例”+“集合计划收益（或超额收益，本案例下同）的一定比例”。

在 2006 年收入准则下，管理人就向集合理财计划提供的管理服务，而从集合理财计划的净资产中取得的管理费，其性质是提供劳务的收入，应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中“提供劳务收入”会计模式进行确认和计量。其确认收入应满足的基本条件是：（1）相关的管理服务已经提供；（2）相关的经济利益很可能流入企业；（3）收入的金额能够可靠地计量。在本案例中，公司应谨慎评估基于基金收益的收入是否满足“相关的经济利益很可能流入企业”这一条件。如果在经过谨慎的评估之后，认为能根据投资标的合理估计该基金收益的金额，且取得基于基金收益的收入的可能性超过 50%，即，很可能取得该部分管理费收入，则证券公司可以确认该部分收入。如果不能合理估计能否取得该基于基金收益的一定比例计算的管理费的可能性，或者估计取得的可能性不足 50%的，提供劳务期间仅能确认“每年按集合计划实缴出资总额的一定比例”这一部分管理费收入。待该集合资产管理计划存续期间在可以合理确定且取得的可能性超过 50%时，将基于基金收益的管理费直接计入可以确定且很可能收到的当期损益；或在最后清算时，如有按约定应取得的基于基金收益的管理费，则直接计入清算当期的损益。

在 2017 年收入准则下，证券公司作为管理人就向集合理财计划提供的管理服务而从集合理财计划的净资产中取得的管理费，其性质是提供服务的收入，应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规定确认和计量收入。

在确定交易对价时，基于基金收益的管理费形成了可变对价。对于该可变对价，仅在与可变对价相关的不确定性消除时已经确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回的情况下，估计的可变对价金额才能纳入交易价格。即，修订后的新收入准则下只有在“极可能”收到这些基金收益的管理费的情况下才能确认相应的收入，比原准则要求更为严格。每个资产负债表日，证券公司应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额（包括重新评估对可变对价的估计是否受到限制），以如实反映报告期末存在的情况及报告期内情况的变化。

2、证券公司合并报表中的处理

（1）合并范围的确定

根据前述讨论，证券公司应将该集合资产管理计划纳入其合并报表。

但是，若集合资产管理计划对外投资形成了对被投资方的权益工具投资。无论对被投资方是否形成控制、共同控制或重大影响，证券公司和该集合资产管理计划通常符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》界定的“投资性主体”或《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》界定的“风险投资机构、共同基金以及类似主体”，从而在该集合资产管理计划自身的报表中，以及证券公司的合并报表中，均无需将相关被投资方纳入合并范围，而是对该类投资作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产来处理。

（2）其他投资者投入资金的处理

在合并报表中，对于其他投资者投入的资金，由于集合资产管理计划有明确期限，到期必须进行清算分配，故其他投资者投入的资金以及据此在集合资产管理计划中所享有的权益构成一项金融负债，其金额等于其他投资者在该集合资产管理计划中所享有的权益份额（即，假设在资产负债表日到期分配，则应分配给其他投资者的金额）。应归属于其他投资者的收益份额确认为合并报表层面的利息支出。在合并报表层面，其他投资者投入到集合资产管理计划中的资金不能被确认为权益工具（参考：[问题 3-2-131](#)（公司将其所控制的有限合伙企业等特殊主体纳入合并报表范围的具体操作问题））。

（3）母公司管理费收入与集合资产管理计划相关成本费用的抵销

在证券公司合并报表内，母公司向集合资产管理计划提供的管理服务应抵销，还原为合并主体为开展类似投资业务发生的成本费用，通常其抵销处理用体现为如下分录：

借：主营业务收入——管理费用

贷：主营业务成本

贷：业务及管理费

第四章 特殊业务问答

第一节 金融工具和套期会计的相关问题

问题4-1-1（《购销合同》是销售业务还是贸易型融资业务）

问题：

如下文背景所述，企业签订《购销合同》，实际是销售业务还是贸易型融资业务？A公司依据采购合同向销售方支付的采购款如何进行会计处理？

背景：

A 资本管理公司是 B 期货公司设立的全资子公司。

（一）采购合同

2017 年 11 月 8 日，A 公司与某钢贸商 C 公司签订《商品购销合同》，A 公司采购 14,681,275.00 元的不锈钢冷轧卷，合同主要条款如下：

交货时间和地点：以实际转库时间为准，交付地点为某 F 公司仓库。

交货方式：由供货方把货物安全卸至需方指定地点。

结算方式及期限：货到付款，结算方式为银行转账，不接受银行承兑汇票及其他付款方式。货物所有权由供方转移至需方经第三方检测合格后支付 35% 货款，收到货物的增值税专用发票后五个工作日内付清货款。

费用约定：货物过户费用由供方承担，货物过户后的仓储费用由需方承担。

（二）销售合同

2017 年 11 月 8 日，A 公司与某钢贸商 D 公司签订《商品购销合同》，销售 14,958,751.11 元的不锈钢冷轧卷，合同主要条款如下：

交货时间和地点：以实际转库时间为准，交付地点为某 F 公司仓库。

交货方式：由供货方把货物安全卸至需方指定地点。

费用约定：货物过户费用由供方承担，货物过户后的仓储费用由需方承担。

结算方式及期限：货款结算方式为银行转账，不接受银行承兑汇票及其他付款方式。需方在本合同签署当日向供方支付全额货款的 30% 即 4,487,625.33 元作为定金（需方正常履约付款时，定金可抵作最后一次价款结算）。需方须自本合同签署之日起 90 天内向供方支付剩余货款。供方向需方从定金支付之日起至需方支付全额货款之日期间，双方同意在以下任一情形发生时执行以下跌价履约保证金（需方正常履约付款时，期间累计向供方支付的跌价履约保证金可抵作价款结算）的约定：1、若“我要不锈钢网”本地区当日网价相比本合同签署日“我要不锈钢网”本地区当日网价下跌达到 10% 时，则需方应在第二个交易日 12:00 之前向供方支付【70%×（本合同签署日网价-当日网价）×本合同约定的商品数量】的履约保证金；2、在需方按照上述约定支付跌价履约保证金前提下，若“我要不锈钢网”本地区当日

网价高于本合同签署日“我要不锈钢网”本地区当日网价时,则供方应在第二个交易日17:00 之前向需方退回此前收取的全部跌价履约保证金。

在前述采购合同和销售合同中,合同标的完全一致,交易对手 C 公司和 D 公司互为关联方, A 公司管理层认为 A 公司作为金融类公司,参与该交易的主要目的提供融资并获取利息收入。采取三方交易的架构实现该资金融通,双方都有各自的考量:

1、从 A 公司的角度,其选择三方合作的模式,从 C 公司采购并销售给 D 公司的环节中,两份合同的销售方均向采购方开具增值税专用发票,对 A 公司而言可以强化债权的安全性,极端情况下如果买方不付款,将会通过 B 公司在期货市场上放空单,最终将该笔货物销售以实现融出资金的回收。在该交易中,由于与 C 公司、D 公司的合同是三方共同谈判、同一天签订, A 公司不承担存货价值变动的风险,不管理存货、持有仓单仅作为债权的抵押物。A 公司从该交易安排中可获得年化利率约 9%的资金收益,该利率与市场利率基本一致。且在采购、销售过程中,虽然合同约定有过户手续,但实际标的货物并未移动。A 公司无需承担货物过户费、仓储费等正常与存货相关的费用。

2、从 C、D 公司的角度,并未由同一主体通过“售后回购”的方式与 A 公司合作,主要考虑税务风险的规避。若公司卖出商品、一段时间后买入该商品且买入价超过卖出价,可能会因为亏损交易、频繁的卖出和买入等引起税务关注,因此采取了买方、卖方通过两个主体来参与的方式。

解答:

基于2006版金融工具准则的处理意见:

近年来,随着我国以能源、矿产、农产品为代表的大宗商品贸易蓬勃发展,大宗商品期货交易交易量剧增,由此带来企业将大量货物存放在标准交割仓库,制成期货标准仓单。标准仓单多数具有变现或质押的需求。由于期货交易具有合约标准化、不能长期持有、到期必须交割的特性,从而形成了品种的标准化与实体经济需求的多样化、期货交割时间的相对固定性与实体经济生产经营的连续性之间的矛盾。期货公司设立风险管理子公司提供相应的仓单服务,直接出售、购买、串换、质押仓单,能在一定程度上解决客户参与期货交割品质及交割地点不确定、运作资金短缺等问题。

在具体业务模式上,针对仓单区域不匹配、品牌等级不适合、期货转现货无对手等难题,风险管理子公司通过发挥其信息平台优势,将各方持有的期货标准仓单串换转让,最大限度地满足各方需求。此外,客户持有仓单,不急于出售现有货物但又缺乏流动资金,也产生了仓单质押的需求。

本案例中, A 公司是资本管理公司,其母公司 B 是期货公司,本交易可能存在以下三种仓单服务模式:

1.仓单提前交割业务。依托期货公司现有的产业客户群,为下游中小企业买入交割提供便利的同时为产业客户提前收回货款。风险管理子公司可以分别与有买入、卖出交割意向的

客户联系，明确交割意向或特定品牌、仓库、地理区域等要求，为买卖双方提供信息资源；或者将客户拥有的交割品牌仓单汇成仓单池，建立信息平台，在客户提出意向后代为联系，提前交割完成后收取相应的服务费。

2.仓单串换业务。通过提前交割业务生成仓单池后，风险管理子公司就可以为客户提供标准仓单串换服务。协调仓单持有方、需求方、仓库、期货交易所等，串换企业正常生产不受影响，风险管理子公司收取服务费或赚取价差。

3.仓单代理交割业务。部分客户有交割买入或卖出需求，但交割额度不足，风险管理子公司可以在最后交易日当日接受客户委托，为客户买入或卖出交割，并收取价差作为服务费用。

本案例中“购销合同”的业务模式，从本质上来讲，很可能属于常见的仓单服务模式之“仓单服务之约定购回”（参见下述解释）融资交易，但如果本案例中存在标准化仓单交易，也不排除可能存在“仓单服务之仓单串换”（参见上述标准仓单业务模式相关参考内容）。

仓单约定购回业务，通常的业务流程为：仓单转让企业（客户）将仓单出售给仓单受让企业（风险管理公司）（注：在本案例中，即 A 公司），同时签订回购协议，约定由客户自身或其关联方根据协议按比例支付款项，项目到期后双方完成仓单所有权的过户的业务模式。

具体业务操作一般分四步：

第一步：A 公司分别与客户 C、客户 D（客户 C 的关联公司）签订购销合同，向客户 C 购买仓单（注：在本案例中，将购销合同约定的标的货物委托相同的第三方仓储保管，由第三方验收，出具仓储凭证。）同时向客户 D 销售同等数量的仓单；

第二步：客户 C 按照市场价向公司转让仓单（注：在本案例中虽然约定转让标的实物，但标的实物并不移库，实质上相当于转让由第三方存储保管验收合格入库后的仓储凭证）；

第三步：A 公司向客户 C 支付合同总金额的一定比例（本案例中为 35%）货款，同时客户 D 向 A 公司支付合同总金额的一定比例定金（本案例中为 30%的货款），A 公司再向客户 C 支付剩余尾款；

第四步：客户 D 回购前，先向 A 公司支付剩余尾款，结清所有费用后，A 公司将仓单转让给客户 D。

我们理解，如果采购、销售合同中 A 公司的交易对手方为同一家或属于关联方，则构成前述“仓单约定购回业务”的可能性较大。但如果购销合同中 A 公司交易对手方之间不属于同一家或没有关联方关系，则不排除构成类似提示中标准仓单业务模式的 3 种之一或均有可能涉及的情形。

综上，本案例中，A 公司首先需结合实际情况，进一步确认相关购销合同属于“仓单回购”业务模式还是类似于标准仓单服务业务（就本案例而言，区别在于是否存在期货公司标准仓单）。如涉及多种业务模式，则应分别讨论，在此基础上再讨论具体会计处理。

假定本案例属于前述“仓单约定购回业务”，此类交易定性为融资业务较为恰当，其目

的与仓单质押融资业务类似，即获得短期流动资金支持。建议会计处理方法如下：

此类仓单回购业务在会计核算时，按照“实质重于形式”的原则，资金的借入方视同融资进行账务处理。

A 公司作为资金提供方，以利息或手续费等名义取得融资收益（或通过买卖价差的方式实现该融资收益），其支出和收到标的货款时按可通过“其他应收款”核算，收取的费用或买卖价差为融资收益，在提供融资的期间按实际利率法合理摊销，在融资期间内分期确认为利息收入。但如果买卖价差超过一定水平，则应评估相关交易实质是否仍然适用融资业务的定性——即需要判断是否构成事实上的购销业务。特别是标的货物的实际供方和实际需方不是关联方时。

但在税务上，融入资金方和融出资金方，一般会被视为销售和采购两项经济业务。销售方的销售实现时要按照规定开具发票并收取价款，从税法上讲这已经构成计税收入的实现，应按规定的税率计缴增值税。

除此之外，应注意结合合同条款中有关履约保证金和提前出售标的物等相关约定对会计处理和披露的影响。

基于2017版金融工具准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具准则的处理意见”一致。

问题4-1-2（以获取融资为目的，按固定价格租借黄金的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司以获得融资为目的，与银行签订黄金租赁协议借入黄金并卖出获得资金，同时约定在到期日与该银行进行询价交易以固定价格向银行购入黄金偿还租借的黄金，并在租赁期内按获得的资金及固定利率支付利息，该业务如何进行会计处理？

背景：

A 公司属于化工制造业企业，其产品制造过程并不需要使用黄金。2017 年 11 月，为获得资金，A 公司与银行签订《贵金属租赁合同》，主要条款如下：

1、A 公司向银行租借标准黄金（Au 99.99，下同）248kg，按约定计费定盘价 275 元/g，并委托银行卖出，获得资金 6,820 万元。租赁期为 2017 年 11 月 17 日至 2018 年 11 月 16 日。

2、到期日前一天，A 公司与银行应进行询价交易，交易价格 276.17 元/g（即，该价格为签约时已锁定的固定价格），重量 248kg，合计 6,849.02 万元，以此获得的黄金偿还租借的黄金，A 公司不可撤销地委托银行办理黄金到期归还的相关事宜，并约定此为偿还黄金的唯一方式。

3、贵金属租借年利率为 4.05%，按实际天数计算，按季支付。

4、A 公司要求提前完结业务的，应向银行提出书面申请，经银行同意后，A 公司向银

行支付以计费定盘价计算的贵金属市值和询价交易金额中的孰大值及需向交易所缴纳的费用，同时根据剩余租借天数向银行支付提前还金补偿金，提前还金补偿金的利率为租借年利率的 60%。

注：上述各条款是在一个整体的《贵金属租赁合同》中一并约定的，并未分拆为两个或多个合同分别签订。

解答：

通常情况下，此类以融资为目的的黄金租赁交易是分别签订黄金租赁合同和远期黄金交易（询价交易）合同，并且两个合同互相独立，可以单独执行，也可以单独提前到期、修改或作废。在此情况下，应当将这两者作为两个互相独立的金融工具合同（注意不是一个包含嵌入衍生工具的混合工具）进行会计处理。即两项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债或金融资产。

但在本案例中，是签订一个整体的适用于“租借+询价交易”的“贵金属租赁合同”，其特点是：（1）A 公司签订该合同的商业目的就是单纯地取得低成本融资；（2）租借时间和办理询价交易的时间互相衔接，询价交易日也是事先确定的，且为租借的预定到期日的前一日；（3）计费定盘价和询价交易的单价都是事先锁定的，不受租借期间内金价变动的影响；（4）明确借款人不可撤销地委托银行办理贵金属到期归还的相关事宜，且约定“乙方归还甲方贵金属的唯一方式为通过甲乙双方询价交易获得贵金属”；（5）明确在“提前还租”的情形下，需归还的金额为计费定盘价和询价交易金额两者中的较大者。

根据上述条款分析，本案例中的黄金租借和远期黄金交易是存在紧密联系的一个整体交易，不可分割，也不能单独转让、单独提前到期、单独废止或单独结算，因此满足将两者“合成”为一项非衍生工具的条件，即可以将其作为一项到期日和到期金额固定的借款进行会计处理。借入金额（按黄金数量乘以计费定盘价计算）和在借款期间及到期日应归还的金额之间的差额为该借款对应的利息支出，可以在借款期间内摊销（因借款期限为一年，可以接受按直线法摊销的简易做法），确认为借款期内各月的利息支出。

结论基础：

此问题涉及到将两项金融工具交易“合成”一项单一金融工具交易应满足何种条件的问题。总体上，会计准则为此类“合成”操作设置了相当高的门槛，该门槛显著高于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条规定的认定“一揽子交易”的标准，更强调各项金融工具在合同条款上是否互相独立，能否独立执行、独立转让，独立提前到期和终止。

1、基于2006版金融工具确认和计量准则及有关规定的处理意见：

《企业会计准则讲解（2010）》P385～386 在讨论“嵌入衍生工具”的概念时提及：

附在主合同上的衍生工具，如果可以与主合同分开，并能够单独转让，则不能作为嵌入衍生工具，而应作为一项独立存在的衍生工具处理。例如，某贷款合同可能附有一项相关的

利率互换。如该互换能够单独转让，那么该互换是一项独立存在的衍生工具，而不是嵌入衍生工具，即使该互换与主合同（贷款合同）的交易对手（借款人）是同一方也是如此。同样的道理，如果某工具是衍生工具与其他非衍生工具“合成”或“拼成”的，那么其中的衍生工具也不能视为嵌入衍生工具，而应作为单独存在的衍生工具处理。例如，某公司有一项5年期浮动利率债务工具和一项5年期支付浮动利率、收取固定利率的利率互换合同，两者放在一起创造了一项“合成”的5年期固定利率债务工具。在这种情况下，“合成”工具中的利率互换不应作为嵌入衍生工具处理。

事实上，以会计核算为目的，将交易联系起来是一个困难的问题，特别是在金融工具方面。根据《企业会计准则——基本准则（2014年修订）》（财政部令第76号）第十六条规定：“企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据”。而此处将交易联系起来可视为如何解释“实质重于形式”这一原则的案例。

由于中国企业会计准则与国际财务报告准则（IFRS）在金融工具会计方面已实现实质性趋同，两者对金融工具的会计处理规定无实质性差异，故下文说明中将引用IFRS体系下的部分规定和举例。

IAS 32, IAS 39 and IFRS 9 对这个问题并无系统的规定，但举了部分相关的例子：

- 两个或两个以上的非衍生合约，即“实质上”为单一衍生产品工具，应视为单一衍生工具处理。
- “附在”一项非衍生金融工具上的衍生工具，有时可视为单一组合工具的一部分。
- 在将合并财务报表中的金融工具归类为权益或金融负债时，应充分考虑合并范围内各企业与这些工具的持有人之间商定的所有条款和条件。
- 在不出售资产本身的情况下，确定涉及转让与金融资产相关的部分或全部权利的交易的适当会计处理时，必然需要将单独的合同联系起来，以评估交易是否导致资产的终止确认。例如，可能有一个合同定义了资产的持续所有权，另一个合同要求所有者将与资产相关的权利转移给第三方。

IASB 下属的准则解释委员会于 2002 年首次审议了该“联系问题”，并向 IASB 提出了某些建议。事实上，在合并财务报表中将金融工具归类为负债或权益时必须考虑到协议条款之间的互相联系，这一点在 2003 年 12 月解释委员会审议之后已被加入到 IAS 32 中。尽管确定了哪些迹象表明交易之间存在关联，并就该“互相关联的交易”的会计问题提出了指导意见，但相关讨论并未作为解释或准则公开发表。

2013 年 8 月，解释委员会收到一项请求，要求解释三项不同的交易是否应单独核算，还是应作为单一衍生产品进行合并处理。委员会决定不将这一问题列入其议程，但指出，为了确定是否将这三项交易合并为单一衍生产品，应索引 IAS 39 的应用指南中 B.6、C.6，及 IAS 32 的 AG39 段。解释委员会注意到，适用 IAS 39 第 B.6 段中的指导意见需要作出专业

判断，该段中的指标可能有助于一个实体确定交易的实质，但是否存在或缺失任何单一的具
体指标可能不是结论性的。

IAS 39 应用指南 B.6 原文如下(注：该段内容已被平移至 IFRS 9 应用指南的 B.6 段中，
内容无变化)：

2.6 衍生工具的定义：抵销贷款

**A 主体向 B 主体发放了一笔五年期的固定利率贷款，同时 B 向 A 发放了一笔本金数额
相同的、五年期的变动利率贷款。由于 A 和 B 有净额结算的协议，在这两笔贷款开始时不
转让本金。按照《国际财务报告准则第 9 号》，该合同是否属于衍生工具？**

是的。该合同符合衍生工具的定义（即存在基础变量、不要求初始净投资，或要求的初
始净投资小于预期对市场因素变化有类似反应的其他类型合同所要求的初始净投资、在未来
结算）。该贷款的合同后果相当于没有初始净投资的利率互换协议。

如果若干项非衍生工具交易在实质上形成了一项衍生工具，则应予以叠加考虑，并作为
衍生工具处理。作出这种判断的迹象包括：

- 同时签订并且互为条件；
- 具有相同的交易对手方；
- 与相同的风险相关；
- 没有明显的经济需要或实质的商业目的将原本在单项交易中不能完成的交易分成
若干交易。

如果 A 主体和 B 主体没有净额结算的协议，答案也一样，因为《国际财务报告准则第
9 号》中的衍生工具的定义并未要求净额结算。

IAS 39 应用指南 C.6 段原文如下（注：该段内容已被平移至 IFRS 9 应用指南的 C.6
段中，内容无变化）：

3.6 嵌入衍生工具：合成工具

**A 主体发行了五年期浮动利率的债务工具。同时，A 主体和 B 主体达成了一项五年期的
支付固定利率、收取变动利率的利率互换合同。A 主体将该债务工具和利率互换结合起
来看作是合成的固定利率工具。A 主体认为，对该互换单独进行核算是不恰当的，因为《国
际财务报告准则第 9 号》第 4.3.8 段（1）要求，如果衍生工具与某一利率相联系，且该利
率能够改变主债务合同原本应支付或应收取的合同利息金额，则该嵌入衍生工具应当与其
主工具共同归类。该主体的分析正确吗？**

不正确。嵌入衍生工具是包括在非衍生主合同中的条款和条件。在应用《国际财务报告
准则第 9 号》时，将两项或更多的独立金融工具作为一项单一的组合工具处理（“合成工
具”会计），通常是不恰当的。各个金融工具都有其各自的条款和条件，并且各个金融工具
都可能分别转让或结算。因此，该债务工具和互换要分别归类。这里描述的交易不同于问题
2.6 中讨论的交易，后者除了利率互换的结果之外，没有任何实质内容。

IAS 32 的 AG39 段原文如下：

AG39 本准则没有规定对所谓“合成工具”的特别处理方法，这些“合成工具”是为仿效另一项工具的特征而购入并持有的单项金融工具的组合，例如，浮动利率长期债券与收取浮动利息和支付固定利息的利率互换结合在一起即合成了一项固定利率长期负债。构成“合成工具”的每项金融工具代表着具有各自的条款和条件的合同权利或义务，可以单独转让或结算。每项金融工具承受的风险都可能与其他金融工具不同。因此，当“合成工具”中的一项金融工具是资产而另一项是负债时，除非它们满足本准则第 42 段的抵销标准，否则就不能将它们抵销并在财务状况表上以净额列报。

因此，在考虑能否将两项或多项金融工具“合成”为一项单一金融工具时，我们主要受 IAS 39 和 IFRS 9 的指导。很可能这些多项金融工具合同具有各自的条款和条件，可以独立转让或结算。因此，上文 IAS 39.C.6 中的原则将建议对这两个工具分别进行核算。

上文 IAS 39.B.6 处适用指南（将多个非衍生金融工具并将其视同“合成”为同一衍生品金融工具）也建议在大多数情况下单独核算各金融工具。即使这些金融工具是与同一交易对手进行交易的，通常分开交易也是有实质性的商业目的。

显然，在涉及两个单独的法律合同的情况下，在大多数情况下，就会计核算而言，通常分开核算这两项金融工具。尽管在某些情况下，这些合同之间的联系也可能会使这些合同在会计上不能被视为彼此独立的存在。

本案例之所以可以将整体合同作为一项固定利率贷款进行会计处理，主要原因就是将黄金租借和到期时的询价交易作为一个整体，在同一个合同中予以约定，各条款构成一个不可分割的整体，而未分拆为两个或多个合同分别签订。如果分拆为两个或多个合同分别签订，则如上所述，即使每个合同的条款分别与前面“背景”部分所列的对应条款一致，也仍有很大可能需要将每个合同分别作为一个独立的金融工具分别进行会计处理，而不能将这一系列合同“合成”为一项非衍生工具（固定利率贷款）进行会计处理。

2、基于2017版金融工具确认和计量准则及有关规定的处理意见：

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第二十三条第二段规定：衍生工具如果附属于一项金融工具但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。

《〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量〉应用指南 2018》对准则第二十三条第二段进一步释义时举例如下：例如，某贷款合同可能附有一项相关的利率互换。如该互换能够单独转让，那么该互换是一项独立存在的衍生工具，而不是嵌入衍生工具，即使该互换与主合同（贷款合同）的交易对手（借款人）是同一方也是如此。同样，如果某工具是衍生工具与其他非衍生工具“合成”或“拼成”的，那么其中的衍生工具也不能视为嵌入衍生工具，而应作为单独存在的衍生工具处理。例如，某公司有一项 5 年期浮动利率债务工

具投资和一项 5 年期支付浮动利率、收取固定利率的利率互换合同，两者放在一起创造了一项“合成”的 5 年期固定利率债务工具投资。在这种情况下，“合成”工具中的利率互换不应作为嵌入衍生工具处理。

上述规定与准则修订前《企业会计准则讲解（2010）》P385～386 的规定基本一致，另外 IFRS 9 中关于金融工具“合成”的相关规定与 IAS 39 中的对应规定相比也没有实质性变化。因此，基于 2006 年准则下的相关分析内容在准则修订后依然适用。

问题4-1-3（远期外汇合约是否可以采用套期会计核算）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司是否可以对远期外汇合约采用套期会计进行确认和计量？

背景：

A公司与银行签订单位存单最高额质押贷款合同，以人民币定期存单作质押，借入最高额度不超过一定金额的外币贷款。具体每笔贷款均有约定的存款利率和贷款利率，另外B银行的合同中约定了到期交割的汇率，而C银行的合同中未约定结算汇率而按到期日的汇率结算。合同到期日按约定的存贷款利率按折算汇率支付差额。在该交易中，A公司以人民币存款抵押、外汇贷款，未约定汇率的部分由远期汇率锁定，从而赚取利率及汇率差，但是远期汇率与存贷款协议不能一一对应。

每个报表日，银行会提供相关的估值报告。

解答：

基于2006版套期保值准则的处理意见：

《企业会计准则第24号——套期保值》第十七条对套期会计的运用给出了严格的前提条件，包括对文档、套期关系的清晰指定、过去和预计未来套期关系的高度有效性等方面的要求。在实务中，能够完全满足此处要求的严格条件的企业并不多见；而且套期会计方法的运用需发生较高的成本（如每期末的套期有效性评价）；并且即使符合套期有效性标准，也是“可以选择”而不是“必须”采用该准则规定的套期会计方法，因此实务中套期会计方法的运用较为少见。

在本案例中，“公司以人民币存款抵押、外汇贷款，未约定汇率的部分由远期汇率锁定，从而赚取利率及汇率差”，但是“远期汇率与存贷款协议不能一一对应”，因而不能在可能成为套期工具的衍生工具（远期外汇合约）和被套期项目之间建立清晰的对应关系，因此不能满足套期会计的运用条件。

对于与B银行签订的《单位存单最高额质押贷款合同》，其中约定了远期汇率，在相关文档符合《企业会计准则第24号——套期保值》第十七条各项要求的假设下，可能可以符合套期会计的运用条件，但是如前所述，实务中使用套期会计方法还是比较少见的，一般还

是将其作为人民币定期存款、外币质押借款、远期外汇合约三项金融工具分别进行核算和列报。其中，人民币定期存款和外币质押借款分别采用实际利率法，以摊余成本进行后续计量，外币借款本息在期末还应进行汇兑损益调整；远期外汇合约作为一项衍生金融工具，期末按公允价值进行后续计量，其公允价值的变动计入当期损益。此处涉及的人民币存款和外币借款，在资产负债表上应分别作为资产和负债列报，不应抵销后以净额列报。这是因为以人民币定期存款和外币借款互相抵销的操作（直接以人民币存款归还外币贷款）只有在存款和借款的到期日才能发生，在到期日之前企业和银行双方均无按照净额结算这两个金融合同的当前可执行的法定或者合同权利，因此不符合《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第五章“金融资产和金融负债的抵销”及其相关应用指南所规定的将金融资产和金融负债抵销后以净额列报的条件。

在不采用套期会计方法的情况下，在财务报表中，人民币存款和外币借款的本息，以及外币借款本息的汇兑差额，按常规方式予以列报；远期外汇合约这一衍生工具的期末公允价值列报为一项交易性金融资产或交易性金融负债，其公允价值的变动计入当期损益。期末对远期外汇合约衍生工具的公允价值进行测算，根据公允价值变动情况调整交易性金融资产或交易性金融负债的账面价值，调整金额计入公允价值变动损益。

一般远期外汇合约的衍生工具于资产负债表日的公允价值可按以下方法测算：

远期外汇衍生工具于资产负债表日的公允价值=合约买卖的外币金额×（合同约定的远期交割汇率－资产负债表日签订的期限与该远期合约的剩余期限相同的远期合约上注明的交割汇率）。

例如，2011年10月1日签订6个月期限的远期合约，约定于2012年3月31日卖出100万美元，约定远期汇率为6.3；2011年12月31日的即期汇率为6.4，但2011年12月31日签订的三个月期限的远期合约上注明的交割汇率为6.25，则：2011年10月1日签订6个月期限的远期合约于2011年12月31日的公允价值=100万美元×（6.3-6.25）=人民币50,000元。2011年10～12月累计确认公允价值变动收益50,000元（借：交易性金融资产，贷：公允价值变动损益）。

在财务和外汇交易理论上，上述6.25表明了站在资产负债表日（2011.12.31）这一特定时点的立场上，对交割日（2012.3.31）即期汇率的估计。需要强调的是：不能用资产负债表日（2011.12.31）的即期汇率测算远期外汇合约的公允价值变动损益。

到期交割时，除了进行购入外币、偿还外币借款等常规会计处理以外，需同时将衍生工具形成的金融资产或金融负债的账面价值结零（转入投资收益），并把累计的公允价值变动损益也转入投资收益。

对于已签订但尚未到期结算的《单位存单最高额质押贷款合同》，应在财务报表附注中披露其主要条款、到期日、约定汇率、涉及本金金额、期末公允价值和本期公允价值变动额等信息。

基于2017版套期会计准则的处理意见：

2017年修订后的《企业会计准则第24号——套期会计》通过扩大符合条件的被套期项目和套期工具、改善套期有效性的评估等方式，增加了企业运用套期策略的灵活性，从而可对更多类型风险进行对冲，并可能为企业先前无法采用套期会计的情景提供应用套期会计的机会。

《〈企业会计准则第24号——套期会计〉应用指南2018》中对运用套期会计的条件要求为（见原书第30页）：

第一，套期关系仅由符合条件的套期工具和被套期项目组成。

第二，在套期开始时，企业正式指定了套期工具和被套期项目，并准备了关于套期关系和企业从事套期的风险管理策略和风险管理目标的书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评估方法（包括套期无效部分产生的原因分析以及套期比率确定方法）等内容。

第三，套期关系符合套期有效性要求。套期有效性，是指套期工具的公允价值或现金流量变动能够抵销被套期风险引起的被套期项目公允价值或现金流量变动的程度。

可见，修订后的套期会计准则虽然相比之前放宽了适用套期会计的标准，但仍然对运用套期会计的条件作出了较严格的要求，包括延续了修订前准则第十七条对文档、套期关系的清晰指定，要求企业管理层必须有书面文件（通常是本企业有关的纲领性文件）中识别企业面临的各类风险并明确应如何应对这些风险，在某一特定套期关系层面上，如何指定套期工具的被套期项目、如何运用指定的套期工具对指定为被套期项目的特定风险敞口进行套期等。

在套期有效性的要求方面，准则引入以原则为导向的套期有效性的要求标准，《〈企业会计准则第24号——套期会计〉应用指南2018》中对运用套期会计的条件要求为同时满足以下三个条件（见原书第31~34页）：

（1）被套期项目和套期工具之间存在经济关系。即，该经济关系使得套期工具和被套期项目的价值因面临相同的被套期风险而发生方向相反的变动。

（2）被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响不占主导地位。

（3）套期关系的套期比率，应当等于企业实际套期的被套期项目数量与对其进行套期的套期工具实际数量之比。

与准则修订前一致，即使符合运用套期会计的条件，企业也是“可以选择”而不是“必须”采用套期会计方法。

在本案例中，“公司以人民币存款抵押、外汇贷款，未约定汇率的部分由远期汇率锁定，从而赚取利率及汇率差”，但是“远期汇率与存贷款协议不能一一对应”，因而不能在可能成为套期工具的衍生工具（远期外汇合约）和被套期项目之间建立清晰的对应关系，因此不能满足套期会计的运用条件。

在不符合套期会计运用条件的情况下，本交易应将其作为人民币定期存款、外币质押借款、远期外汇合约三项金融工具分别进行核算和列报。其中，人民币定期存款和外币质押借款分别采用实际利率法，以摊余成本进行后续计量，外币借款本息在期末还应进行汇兑损益调整；远期外汇合约作为一项衍生金融工具，期末按公允价值进行后续计量，其公允价值的变动计入当期损益。此处涉及的人民币存款和外币借款，在资产负债表上应分别作为资产和负债列报，不应抵销后以净额列报。这是因为以人民币定期存款和外币借款互相抵销的操作（直接以人民币存款归还外币贷款）只有在存款和借款的到期日才能发生，在到期日之前企业和银行双方均无按照净额结算这两个金融合同的当前可执行的法定或者合同权利，因此不符合《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第五章“金融资产和金融负债的抵销”及其相关应用指南所规定的将金融资产和金融负债抵销后以净额列报的条件。

在不采用套期会计方法的情况下，在财务报表中，人民币存款和外币借款的本息，以及外币借款本息的汇兑差额，按常规方式予以列报；远期外汇合约这一衍生工具的期末公允价值列报为一项衍生金融资产或衍生金融负债，其公允价值的变动计入当期损益。期末对远期外汇合约衍生工具的公允价值进行测算，根据公允价值变动情况调整衍生工具的账面价值，调整金额计入公允价值变动损益。

一般远期外汇合约的衍生工具于资产负债表日的公允价值可按以下方法测算：

远期外汇衍生工具于资产负债表日的公允价值=合约买卖的外币金额×（合同约定的远期交割汇率－资产负债表日签订的期限与该远期合约的剩余期限相同的远期合约上注明的交割汇率）。

例如，2011年10月1日签订6个月期限的远期合约，约定于2012年3月31日卖出100万美元，约定远期汇率为6.3；2011年12月31日的即期汇率为6.4，但2011年12月31日签订的三个月期限的远期合约上注明的交割汇率为6.25，则：2011年10月1日签订6个月期限的远期合约于2011年12月31日的公允价值=100万美元×（6.3-6.25）=人民币50,000元。2011年10～12月累计确认公允价值变动收益50,000元（借：衍生工具，贷：公允价值变动损益）。

在财务和外汇交易理论上，上述6.25表明了站在资产负债表日（2011.12.31）这一特定时点的立场上，对交割日（2012.3.31）即期汇率的估计。需要强调的是：不能用资产负债表日（2011.12.31）的即期汇率测算远期外汇合约的公允价值变动损益。

到期交割时，除了进行购入外币、偿还外币借款等常规会计处理以外，需同时将衍生工具形成的金融资产或金融负债的账面价值结零（转入投资收益）。

对于已签订但尚未到期结算的《单位存单最高额质押贷款合同》，应在财务报表附注中披露其主要条款、到期日、约定汇率、涉及本金金额、期末公允价值和本期公允价值变动额等信息。

问题4-1-4（黄金T+D持仓盈亏的处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，企业对于持有的黄金 T+D 业务合约应如何进行账务处理？

背景：

黄金现货延期交收（T+D）业务：以分期付款方式进行买卖，交易者可以选择合约交易日当天交割，也可以延期交割，同时引入延期补偿费机制来平抑供求矛盾的一种期货交易模式。这种交易模式能够为产金与用金企业提供套期保值功能，还能够满足投资者的投资需求，并且投资成本小，市场流动性高；同时还为投资者提供了卖空机制，为投资者提供了一个交易平台，较宜适合投资理财。

交易所为了有利于风险控制，每日进行结算。每日交易结束后，按照全部持仓计算应冻结的首付款。并根据当日结算价，计算当日持仓的全部盈亏，当日持仓盈亏发生实际的资金划转，盈亏金额划入或划出投资者资金账户。盈利者可以提取利润，亏损者要在规定时间内，补足资金。

A公司2011年度从事黄金现货延期交收（T+D）业务，其账务处理如下：多头持仓（买开仓），当日持仓盈亏（已发生资金账户的实际流入或流出），A公司不进行账务处理，待实际交割时（卖出），产生黄金销售行为，A公司确认主营业务收入和主营业务成本，持仓盈亏一次性计入主营业务成本。空头持仓（卖开仓），反向同理。

如：A公司买入100手（1KG/手）黄金T+D，开仓金额350元/克；次日收盘金价340元，则次日持仓亏损为 $(350-340) \times 1,000 \times 100 = 100$ 万元，此部分亏损已从A贵公司账户划出资金。第三日，市场价为345元，A公司以其持有的黄金实物（实物账面成本为3,200万元），将100手黄金T+D卖出。A公司发生持仓亏损的持仓日（次日）不进行账务处理，第三日，确认主营业务收入3,450万元，确认主营业务成本3,300万元（实物成本3,200万元+持仓亏损100万元）。

2011年末，A公司多头持仓手数300手，持仓亏损900万元（持仓亏损已发生资金账户的资金流出）。由于年末持仓数，未交割或未平仓，A公司未进行账务处理。

解答：

基于2006版套期保值准则的处理意见：

由于交易所采用逐日结算方式，当日持仓盈亏发生实际的资金划转，盈亏金额划入或划出投资者资金账户，相应地，A公司也应当逐日对持仓损益以及由此导致的账户内资金变动进行核算。

由于没有严格的套期关系指定和符合要求的文档，因此A公司从事的该项T+D业务很可能不符合《企业会计准则第24号——套期保值》第十七条规定的运用套期会计方法的条件。在此情况下，持有的T+D合约构成了一项交易性金融资产或交易性金融负债，应逐日在资产负债表上反映出交易性金融资产或交易性金融负债的余额，同时在利润表中体现出公允价值变动对损益的影响。

对于此类结算损益在利润表上反映的项目,按通常理解应当使用“公允价值变动损益”和“投资收益”项目。但如果该类型的交易确实与A公司日常出售黄金的交易密切相关,是其实现黄金出售的重要交易形式,并且在业绩管理和考核中将相关的浮动(持仓)盈亏与交易损益一并考核的,则可以接受在平仓时将累计的持仓损益转入主营业务成本的做法,即:

(1) 持仓期间,逐日计算持仓浮动盈亏和资金变动:

借/贷:公允价值变动损益,贷/借:交易性金融资产/负债

(2) 平仓时,将累计公允价值变动损益转入营业成本:

借:银行存款/应收账款等

贷:主营业务收入

应交税费——应交增值税(销项税额)

借:主营业务成本

贷:库存商品

贷/借:公允价值变动损益

基于2017版金融工具确认和计量准则及套期会计准则的处理意见:

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2017年修订)》第八条:对于能够以现金或其他金融工具净额结算,或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同,除了企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同适用其他相关会计准则外,企业应当将该合同视同金融工具,适用本准则。但企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同除外。

该条“除外”情形如企业采购存货、销售商品等,原材料或产成品作为非金融项目,企业采购或销售合同签订时间与原材料或产成品的控制权转移时间可能不同、合同约定价格与控制权转移时原材料或产成品的市场价格也可能不同。但此时由于企业按照预定的购买或销售要求签订并旨在取得原材料以供生产或交付库存商品,因此按照存货准则或收入准则进行处理,而不适用金融工具准则。如某施工企业提供建筑服务时耗用大量钢材,企业3月10日与供应商签订采购钢材的购买协议,约定4月10日交货,交货地点为施工项目现场,交货价格以实际交货日“我的钢材网”同规格钢材的市价结算。即使3月31日的市价与3月10日不同,该企业编制一季度财务报表时,无需对该差异按照金融工具准则确认公允价值变动,而是按照存货准则的规定,在未取得钢材控制权之前不确认原材料资产也不确认相应的负债。对于产品销售也是同理。在一份销售合同约定按交割时点的市价结算时,若持仓盈利(资产负债表日市价高于合同生效日市价),则该盈利体现在转移商品控制权当期的损益中;若持仓亏损(资产负债表日市价低于合同生效日市价),则应计算存货可变现净值,若低于账面价值则应考虑计提存货跌价准备。

但需注意的是,该“除外”情形要求的核心条件是相关合同旨在收取或交付非金融项目。本案例中,A公司开展的黄金现货延期交收(T+D)业务是否符合该条件仍需谨慎判断。在

《〈企业会计准则第22号——金融工具确认和计量〉应用指南2018》中进一步列举了常见情形的处理意见（原书第9~10页）：以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同可能有以下情况：

（1）合同条款允许合同一方以现金或其他金融工具进行净额结算或通过交换金融工具结算。

（2）合同条款没有明确规定，但是企业具有对类似合同以现金或其他金融工具进行净额结算或通过交换金融工具进行结算的惯例。

（3）企业具有收到合同标的（贵金属）之后短期内将其再次出售以从短期波动中获取利润的惯例。

（4）作为合同标的的非金融项目易于转换为现金。

符合上述（2）或（3）所述条件的合同并非企业按照预定的购买、出售或使用要求签订并持有、旨在收取或交付非金融项目的合同，因此属于本准则的范围。

对于符合上述（1）或（4）所述条件的合同，企业应进行评估以确定其是否为按照预定的购买、出售或使用要求签订并持有、旨在收取或交付非金融项目的合同。

本案例中应结合A公司的业务模式，是否有不以销售或购买（或使用）为目的、以净额结算多单/空单的惯例，并且根据其业务模式考虑其持有实物黄金的目的。我们理解，根据背景信息，当A公司不以生产加工或销售以黄金为原材料的产品为主要业务时，很可能属于前述（2）或（3）所述情形，即不属于适用金融工具准则的“除外”情形。此时，A公司应按照金融工具准则对相关合约形成的衍生金融工具的公允价值波动进行计量，及时反映市场风险。

在应适用金融工具准则的情况下，A公司持有的T+D合约构成了一项衍生金融工具，应逐日在资产负债表上反映出该衍生工具形成的衍生金融资产或衍生金融负债的余额，同时在利润表中体现出公允价值变动对损益的影响。相关处理为：

（1）持仓期间，逐日计算持仓浮动盈亏和资金变动：

借 / 贷：公允价值变动损益，贷 / 借：衍生金融工具

（2）平仓时做反向处理。如涉及实物交割，同时做以下处理：

借：银行存款 / 应收账款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

贷 / 借：公允价值变动损益（卖出开仓）

借：主营业务成本

贷：库存商品

贷 / 借：公允价值变动损益（买入开仓）

问题4-1-5（“差额宝”业务是否适用套期会计）

问题：

如下文背景资料所述，1、A 公司相关会计处理是否妥当？2、A 公司在套期时是可以选择执行方案 1 还是只能按照方案 2 所述方式执行？3、如果套期合约到期日早于付款日，套期损益是在套期合约到期时转入投资收益还是在付款日再转入投资收益？

背景：

A 公司为对冲外币货币性负债（应付账款或其他应付款（材料款及设备采购款））的汇兑损益，拟与银行开展“差额宝”业务。

差额宝，即差额交割，指远期合同到期后客户不用拿出本金进行交割，只需交割合同约定汇率和到期时市场汇率（或央行中间价）之间的差价即可。差额宝业务具体情况如下：

A 公司与银行签订《差额宝交易委托书》（以下简称“委托书”），委托书中注明以下基础信息：

交易日：_____年_____月_____日
到期日：_____年_____月_____日
交割日：_____年_____月_____日
货币对：【USD/CNY】
名义本金：【USD 10,000,000.00】（实际操作时参照外币货币性负债确定）
约定汇率：【6.9000】
观察汇率：参照到期日北京时间下午 3:00 中国外汇交易中心交易货币对参考汇率，由甲方（银行）根据路透 REUTERS 页面“CNYFIX15=CFXS”版面提供。如果该汇率因故无法从上述版面取得或中国外汇交易中心无报价，则该汇率由甲方遵照公正、审慎和尽责的原则进行确定。

A 公司按照银行的规定，将一定比例的款项作为保证金存入银行账户，作为该交易项下的保证金。

银行方产品说明书中的业务举例：

企业月初（7 月 2 日）与银行办理差额宝购汇业务（到期日以约定汇率向银行购汇），具体细节如下：

名义本金（即负债金额）：1,000 万美元
到期日：7 月 31 日
合约汇率：6.6200
参考汇率：到期日当天央行 9:15 公布的美元兑人民币汇率中间价
到期日（7 月 31 日）

1) 到期日参考汇率大于等于 6.6200，客户支付银行名义本金*（参考汇率－合约汇率）；

2) 到期日参考汇率小于 6.6200，银行支付客户名义本金*（参考汇率－合约汇率）。

差额宝轧差损益 = 名义本金* (参考汇率-合约汇率)

方案结果

“差额宝轧差损益”对冲“外币负债估值损益”，即实际汇兑损益为：

实际汇兑损益=名义本金* (合约汇率-记账汇率)

情景模拟（按照名义金额 1,000 万元计算）

单位：万元

月末中间价	6.5500	6.6000	6.6500	6.7000	6.8000
差额宝轧差损益	-70	-20	30	80	180
外币负债估值损益	65.7	15.7	-34.3	-84.3	-184.3
实际汇兑损益	-4.3	-4.3	-4.3	-4.3	-4.3

注：记账汇率：6.6157 ； 差额宝合约汇率：6.6200

鉴于 A 公司与银行开展的差额宝业务签订的协议约定的货币币种、名义金额及到期日与债务（应付账款或其他应付款）相匹配，A 公司可以预计套期关系是高度有效的。

1、A 公司将该套期关系指定为对外币货币性负债外汇风险的套期，公司满足运用套期保值会计的条件：

①公司外币货币性负债随美元/人民币外汇汇率变化。当到付款日偿付负债时，汇兑损益将影响损益。因此，该项外币负债的外汇风险符合现金流量套期会计的条件（即属于符合条件的敞口）。

②这项套期与公司对该套期关系的风险管理政策一致。

③公司自承诺开始生效时正式记录了套期关系，识别了所有关键条款。

④公司预计这项套期是高度有效的，并已记录了这一评价。

2、公司将对该套期关系进行如下记录：

风险管理目标与被套期风险的性质	由于美元/人民币的汇率变动而对美元负债的价值变动进行美元负债套期
指定日期	2018 年 7 月 31 日
套期工具	2018 年 7 月 2 日签订，于 2018 年 7 月 31 日到期的名义金额参照美元负债确定的向银行购汇的远期外汇合同
被套期项目	与美元负债相关的远期汇率变动的外汇折算风险。
评价套期有效性	主要条款比较法。套期工具与被套期项目的关键条款（币种及名义金额）相互匹配，因此预计套期关系高度有效。公司将评估交易对方的信用风险。
计量套期有效性	假定衍生工具法。实际套期工具与假定的远期合同的条款完全匹配，因此，预计不存在无效性。

3、A 公司对差额宝业务有关处理：

企业 2018 年 7 月 2 日办理差额宝购汇业务，具体细节如下：

名义本金：1,000 万美元

到期日：2018 年 8 月 31 日

合约汇率：6.6200

参考汇率：到期日 8 月 31 日当天汇率中间价，假设为 6.7000

另外，7 月 2 日美元负债的记账汇率为 6.6157；7 月 31 日即期汇率为 6.6500。

1) 2018 年 7 月 2 日办理差额宝购汇业务

将被套期对象转入“被套期项目”

借：应付账款/其他应付款 6,615.70 万 $(1,000 \times 6.6157)$

贷：被套期项目 6,615.70 万 $(1,000 \times 6.6157)$

无须对远期外汇合约进行账务处理，办理当天合约公允价值为零。

2) 2018 年 7 月 31 日（当天即期汇率为 6.6500）

确认按照当天即期汇率折算的美元负债的汇兑损益

借：其他综合收益 34.30 万 $(1,000 \times (6.6500 - 6.6157))$

贷：被套期项目 34.30 万 $(1,000 \times (6.6500 - 6.6157))$

确认远期外汇合约公允价值变动（当天即期汇率为 6.6500）

借：衍生金融资产——套期工具 30 万 $(1,000 \times (6.6500 - 6.6200))$

贷：其他综合收益 30 万 $(1,000 \times (6.6500 - 6.6200))$

3) 2018 年 8 月 31 日到期（当天即期汇率为 6.7000）

确认按照当天即期汇率折算的美元负债的汇兑损益

借：其他综合收益 50 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6500))$

贷：被套期项目 50 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6500))$

确认远期外汇合约公允价值变动（当天即期汇率为 6.7000）

借：衍生金融资产——套期工具 50 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6500))$

贷：其他综合收益 50 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6500))$

截至 2018 年 8 月 31 日：

被套期项目自套期日至到期日之间累计汇兑损益 $= 1,000 \times (6.7000 - 6.6157) = 84.3$ 万元；

套期工具自套期日至到期日累计公允价值变动 $= 1,000 \times (6.7000 - 6.6200) = 80$ 万元；

其他综合收益净额 $= 1,000 \times (6.6175 - 6.6200) = -4.3$ 万元。

4) 2018 年 8 月 31 日到期，公司按照差额与银行结算

首先，转出该套期工具：

借：其他综合收益 80 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6200))$

贷：衍生金融资产——套期工具 80 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6200))$

收到银行支付的差额结算款：

借：银行存款 80 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6200))$

贷：其他综合收益 80 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6200))$

上述其他综合收益（类似现金流量套期）在所有者权益中列示（其他综合收益净额），直至应付账款/其他应付款支付。

5）2018 年 9 月 30 日为 A 公司与供应商约定的应付账款/其他应付款的付款日，A 公司按约支付 1,000 万美元款项：

在 8 月 31 日至 9 月 30 日之间的应付账款/其他应付款的汇率变动计入“财务费用-汇兑损益”（由于未套期该时间段的汇率风险）。

A 公司支付款项：

借：应付账款/其他应付款 （金额为 1,000 美元按照 9 月 30 日即期汇率折算的人民币）

投资收益 84.3 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6157))$ （套期期间的汇兑损益）

借/贷：财务费用-汇兑损益 （未套期期间的汇兑损益）

贷：银行存款 （金额为 1,000 美元按照 9 月 30 日即期汇率折算的人民币）

其他综合收益 84.3 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6157))$ （套期期间的汇兑损益）

将原套期工具计入所有者权益的利得转出

借：其他综合收益 80 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6200))$ （套期工具，银行结算的差额）

贷：投资收益 80 万 $(1,000 \times (6.7000 - 6.6200))$

至此，公司财务报表投资收益为 $-4.3 \text{ 万元} = 1,000 \times (6.6175 - 6.6200)$ 。

问题 1：上述处理是否妥当？

问题 2：A 公司在套期时是可以选择执行下文“方案 1”还是只能按照“方案 2”所述方式执行？

方案 1：A 公司是否可以选择美元负债存续期的某一段期间进行套期？（套期期间的汇兑损益计入其他综合收益，到期时与套期合约的公允价值变动一起转入投资收益，非套期期间的汇兑损益正常计入财务费用——汇兑损益）



方案 2: A 公司是否只能选择与美元负债存续期一致的期间进行套期? (即在 A 公司初始确认负债时同步开展套期, 套期合约到期日为采购合同约定的美元负债到期日/付款日)



问题 3: 如果套期合约到期日早于付款日, 套期损益是在套期合约到期时转入投资收益还是在付款日再转入投资收益?

解答:

关于套期文件的描述, 及套期会计适用条件, 主要应包含的要素及内容, 视具体套期业务操作有所不同。在《企业会计准则第 24 号——套期保值 (2006)》下参见《企业会计准则讲解 (2010)》第 421 页, 在《企业会计准则第 24 号——套期会计 (2017 年修订)》下参见该准则应用指南第五节“关于套期关系的评估”相关指引。我们理解, 只有在套期工具与被套期项目逐笔对应 (或者将币种相同、到期日基本相同的应付款项作为一组), 且套期工具的剩余期限与被套期项目的预定到期日基本接近的情况下, 该套期才可能是高度有效的, 从而可能适用套期会计方法。如果将到期日不同的应付款项归为一组, 以期限为一个月 (与

其中的每一笔应付款项的预定到期日并不总是匹配的)的“差额宝”工具进行套期,则这种方式下,尽管有新准则下的“再平衡”机制,也不一定能够保证其套期关系的高度有效性,从而不一定满足适用套期会计方法的条件。而且,不论在新旧准则下,套期会计都是“可选项”,即,即使满足其适用条件,也可以选择不使用该方法,而将套期工具作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产或金融负债进行核算。

以下的讨论均以满足套期会计适用条件且管理层决定选择使用套期会计方法为前提。

问题 1、背景资料所述会计处理是否恰当?

就本案例的具体会计处理,因企业采用公允价值套期还是现金流量套期而不同(以新修订的《企业会计准则第 24 号——套期会计》(简称 CAS 24)为例,就本案例的套期会计核算机制,新旧准则无实质差异):

(1) 针对公允价值套期的确认和计量,应执行新修订的 CAS 24 第二十二条、第二十三条规定。就本案例而言,在公允价值套期中,套期工具的利得或损失应当计入当期损益。如果被套期项目(外币应付款项)为以摊余成本计量的金融负债,公司对该外币应付款项(被套期项目)账面价值所作的调整应当按照开始摊销日重新计算的实际利率进行摊销,并计入当期损益。该摊销可以自调整日开始,但不应当晚于对被套期项目终止进行套期利得和损失调整的时点。

(2) 针对现金流量套期,应执行新修订的 CAS 24 第二十四条、第二十五条、第二十六条规定。现金流量套期中,套期无效的部分对应的套期工具的公允价值变动计入当期损益。在现金流量套期中,对于在其他综合收益(即基于套期有效的部分)中确认的累计现金流量套期储备金额,总的原则是,在其影响当期损益的期间转入当期损益。

在本案例中,无论企业选择采用公允价值套期,还是现金流量套期,如果仅以月期间为层级指定被套期项目,则未被指定的期间内的汇兑损益波动及套期无效的部分直接影响当期损益。背景资料中所述会计处理,主要是基于现金流量套期会计方法,总体思路恰当,但对于套期工具的公允价值计量,不应直接引用期末的即期汇率,而应当参照“[问题 4-1-3](#) (远期外汇合约是否可以采用套期会计核算)”中所述的远期外汇合约公允价值确定方法,即:远期外汇衍生工具于资产负债表日的公允价值=合约买卖的外币金额×(合同约定的远期交割汇率-资产负债表日签订的期限与该远期合约的剩余期限相同的远期合约上注明的交割汇率)。

问题 2、A 公司在套期时是可以选择执行方案 1 还是只能按照方案 2 所述方式执行?

在新旧套期会计准则下,对外币货币性项目(例如,贷款,外汇借款、外币结算的应收应付款项),可以针对其利息及本金、仅针对其利息、仅针对其本金或针对项目的任何部分的外汇风险进行现金流量套期。也可以针对外币货币性项目外汇风险进行公允价值变动套期。就本案例中 A 公司拟采用套期会计的处理思路,是作为现金流量套期。

本案例背景中的“差额宝”属于远期外汇交易类衍生工具,可以指定为套期工具。已确

认的应付款项以外币结算存在外汇风险敞口（如开头所述），该外币货币性项目的外汇风险可以被指定为被套期项目（即这些已被确认的应付款项负债，属于一组具有类似风险特征的已确认负债，其外汇风险会使企业面临公允价值和现金流量变动风险（即被套期风险），在本期或未来期间会影响企业的损益。

为方便理解，结合本案例背景（见上述），作如下补充：

①本案例中，企业拟通过“差额宝”作为套期工具（本质上属于远期外汇交易类衍生工具——基于同种外币按照合约汇率与未来到期日即期汇率汇差净额结算），对企业不同时点交易形成的以外币结算的应付账款或其他应付款形成的外币汇兑损益风险敞口进行套期交易，在满足套期会计适用条件时，选择采用套期会计政策。

②具体套期交易操作，以示例补充说明如下：

比如，企业在 2018 年 6 月 1 日打印出全部应付账款和其他应付款的清单（每笔应付款项的到期支付日，并不相同，即未来支付期间不同），从全部未付总清单中选出 2018 年 6 月 30 日之后将被支付的明细清单，在 7 月 1 日（上述背景中为 2 日）针对 6 月 30 日以后将被支付的应付款项，用多笔远期外汇交易对冲，但外汇远期交易操作仅在每月月初操作、月末到期以汇率差轧差净额结算。此时，会存在如下情形：

情形 1：6 月 1 日发生一笔应付款项，9 月 30 日到期支付，企业仅对 8 月 1 日至 8 月 31 日这一个月期期间的基于应付款项的外币汇兑损益敞口通过购买一个月期差额宝进行风险对冲。即每月月初向银行购买差额宝，月末结算。对应某一供应商的应付账款或某一债权人的其他应付款余额可能由不止一笔交易形成。

情形 2：每发生一笔应付款项交易，同时向银行购入差额宝用于对冲下月月初至下月月末的该应付款项的外币汇兑损益风险敞口。

在这种情况下，我们理解，实际操作中，不管是发生交易产生新的应付款项同时购入差额宝对冲外币汇兑波动风险，还是基于某一时点统计全部未付余额清单中选出待对冲余额明细的固定期间（与差额宝对应的结算期间，通常以 1 个月为间隔），实际上都存在新增应付款项或存量应付款项交易日或选定以某月 1 日对冲交易起点应付款项交易发生日外币汇率不同于用于对冲外汇风险的差额宝工具的合约利率的情形。也就是说，企业设想的以一个月为周期净额结算的差额宝的汇差波动与指定为被套期项目的应付款项（外汇风险为被套期风险）自交易日起的累计汇兑损益波动完全对冲，可能难以实现。如果每月初购入的差额宝合约汇率与被对冲汇兑风险的应付款项的上月期末即期汇率相同，才可以实现与差额宝到期日相同的月末汇率波动导致的被对冲应付款项在相同期初期末汇兑损益波动的有效对冲。

但是，如果应付款项的付款期限较长，对其逐月购买“差额宝”延续套期关系，而银行每月对差额宝的当月合约汇率都根据各月新发生的情况进行调整，即被套期工具的条款处于经常变化中，则对于该应付款项的整体存续期而言，最后一期“差额宝”的约定汇率在起始时并不能合理估计，则此时该套期保值策略不一定能有效规避汇率风险，可能难以证明符合

套期有效性的判断标准。

依据《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》第十二条规定，企业外币结算的应付款项自交易日至其最终结算日整个期间的汇兑损益波动风险（外汇风险），如果同时满足以下条件，则企业可以选择将以某月的外币性货币项目的外汇风险敞口作为一个层级（即应付款项余额自交易日至其未来结算日名义金额汇兑风险的一个层级）指定为被套期项目，用起止日完全匹配、合约汇率与指定层级的外币货币性项目（应付款项）被套期期间的起始时点汇率基本相等或很接近的同币种外币“差额宝”对其进行套期。这样基本上可以实现套期的完全有效或高度有效：

（1）该层级（即每月初至月末）是能够单独识别并可靠计量的；

（2）企业的风险管理目标是对该层级（即一个月期间的汇兑损益现金流量或公允价值变动风险）进行套期；

（3）该层级所在的整体项目组合（如某一供应商的全部应付款额）中的所有项目（每笔应付款项余额）均面临相同的被套期风险（相同起始时点同一币种的汇率波动风险）；

（4）对于已经存在的项目（如已确认资产或负债，尚未确认的确定承诺）进行的套期，被套期层级所在的整体项目可识别并可追踪。

但请注意：“项目名义金额可以指定为被套期项目”仅在《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》下适用，不适用于《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006）》下。

结合本案例，分析外币货币性项目的外汇风险敞口期间源于同一外币币种，结算周期基本相同的应付款项时，可以对这些应付款项作为一组进行风险管理。因此，也可以按照《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》第十一条及其应用指南关于“被套期项目的组合”的规定（见应用指南单行本第 28 页），当企业出于风险管理目的对一组项目（一组外币结算应付款项）进行组合管理，且组合中的每一个项目（包括其组成部分）（即不同交易对手或同一交易对手的不同笔交易形成的应付款项余额）单独都属于符合条件的被套期项目时，可以将该项目（一组结算币种相同、不同结算周期、不同交易对手的应付款项；或不同交易对手、相同结算周期（结算交易汇率不同）的应付款项）作为一组进行外汇风险管理）指定为被套期项目。

一组风险相互抵销的项目，只有当企业出于风险管理目的以净额为基础进行套期时（即以一组风险相同的应付款项的外汇风险的净敞口为基础），风险净敞口才符合运用套期会计的条件。判断企业是否以净额为基础进行套期应当基于事实，而不是仅仅是声明或文件记录。因此，当如果仅仅为了达到特定会计结果却无法反映企业的风险管理策略和风险管理目标，企业不得运用以净额为基础的套期会计。净敞口套期必须是既定风险管理策略的组成部分，通常应当获得企业关键管理人员的批准。

当企业将形成风险净敞口的一组项目指定为被套期项目时，应当将构成该净敞口的所有

项目的项目组合整体指定为被套期项目，不应当将不明确的净敞口抽象金额指定为被套期项目。风险净敞口并非在任何情况下都符合运用套期会计的条件。在现金流量套期中，企业仅可以将外汇风险净敞口指定为被套期项目，并且应当在套期指定中明确预期交易影响损益的报告期间，以及预期交易的性质和数量。（详见《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》第十一条及其应用指南单行本第 28～29 页）。

本案例中，根据新旧准则（均为第八条）规定，均可以将两项或两项以上的金融工具（或其一定比例）的组合指定为套期工具（包括组合内的金融工具形成风险头寸相互抵销的情形）。也就是说，本案例用于对冲外币货币性项目的套期操作，也可以采用多项“差额宝”组合对一组或单项或某一层级指定为被套期项目的外币货币性项目（应付款项）进行套期。

3、如果套期合约到期日早于付款日，套期损益是在套期合约到期时转入投资收益还是在付款日再转入投资收益？

套期会计终止与新准则下的“再平衡”

无论是在新准则还是原准则下，根据新准则第十九条，原准则第二十三条、第三十一条规定，因套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使时，应当终止使用套期会计。但根据新准则第二十一条和原准则第三十一条，套期工具展期或被另一项套期工具替换，且展期或替换是企业正式书面文件所载明套期策略组成部分的，不作为已到期或合同终止处理。另，在新准则下，企业指定套期关系，如果满足新准则第二十条的规定（原文略，即在适用套期关系再平衡的情况下，企业应当首先考虑套期关系再平衡，然后评估套期关系是否满足本准则所规定的运用套期会计方法的条件），不得撤销套期关系的指定并由此终止使用套期会计。

结合本案例，企业可以考虑一开始在对外币货币性项目的外汇风险套期的风险管理文书中，将按月周期购入结算的指定为套期工具的衍生工具——外汇远期合同（差额宝）的展期（以月周期向前滚动与外币货币性项目结算周期滚动匹配）的展期或被另一项套期工具（新的月结算差额宝）替换，作为企业书面文件所载明的风险管理目标的组成部分，则可以将原被替换或展期的套期工具不作为已到期或合同终止处理，进而也不会导致因套期工具到期或合同终止而终止套期会计的继续适用。

权威指引

2006 版《企业会计准则第 24 号——套期保值》：

第八条 企业可以将两项或两项以上衍生工具的组合或该组合的一定比例指定为套期工具。

第十二条 对于与金融资产或金融负债现金流量或公允价值的一部分相关的风险，其套期有效性可以计量的，企业可以就该风险将金融资产或金融负债指定为被套期项目。

第十四条 企业可以将金融资产或金融负债现金流量的全部指定为被套期项目。但金融资产或金融负债现金流量的一部分被指定为被套期项目的，被指定部分的现金流量应当少于该金融资产或金融负债现金流量总额。

第十六条 对具有类似风险特征的资产或负债组合进行套期时，该组合中的各单项资产或单项负债应当同时承担被套期风险，且该组合内各单项资产或单项负债由被套期风险引起的公允价值变动，应当预期与该组合由被套期风险引起的公允价值整体变动基本成比例。

对于金融资产或金融负债而言，将其指定为被套期项目具有较多选择。只要被套期风险可以辨认且套期有效性可以计量，仅与金融资产或金融负债现金流量或公允价值的一部分相关的风险，均可以作为被套期风险。相应地，相关金融资产或金融负债可以指定为被套期项目。

2017 年修订的《企业会计准则第 24 号——套期会计》：

第十二条 企业将一组项目名义金额的组成部分指定为被套期项目时，应当分别满足下列条件：

（一）企业将一组目的一定比例指定为被套期项目时，该指定应当与该企业的风险管理目标相一致。

（二）企业将一组项目的某一层级部分指定为被套期项目时，应当同时满足下列条件：

- 1.该层级能够单独识别并可靠计量。
- 2.企业的风险管理目标是对该层级进行套期。
- 3.该层级所在的整体项目组合中的所有项目均面临相同的被套期风险。
- 4.对于已经存在的项目（如已确认资产或负债，尚未确认的确定承诺）进行的套期，被套期层级所在的整体项目可识别并可追踪。

本准则所称的风险管理目标，是指企业在某一特定套期关系层面上，确定如何指定套期工具和被套期项目，以及如何运用指定的套期工具对指定为被套期项目的特定风险敞口进行套期。

第九条（三）项目名义金额的组成部分，即项目整体金额或数量的特定部分，其可以是项目整体的一定比例部分，也可以是项目整体的某一层级的部分。若某一层级部分包括提前还款权，且该提前还款权的公允价值受被套期风险变化影响的，企业不得将该层级指定为以公允价值套期的被套期项目，但企业在计量被套期项目的公允价值时已包含该提前还款权影响的情况除外。

依据本准则应用指南（P23）“（3）项目名义金额的组成部分，是指项目整体金额或数量的特定部分，其可以是项目整体的一定比例部分，也可以是项目整体的某一层级部分。不同的组成部分类型产生不同的会计处理结果。因此，企业在指定名义金额组成部分时应当与其风险管理目标保持一致。”项目名义金额的组成部分包括项目整体的一定比例部分（如一项贷款的合同现金流量的 50%部分）和项目整体的某一层级部分。其中，项目某一层级部分可以从已设定但开放式的总体中指定一个层级，也可以从已设定的名义金额中指定一个层级。例如，下列各项均属于项目某一层级的部分：

- ① 货币性交易量的一部分。例如，甲公司 2X17 年 1 月实现首笔 20 万美元的出口销

售之后，下一笔金额为 20 万美元的出口销售所产生的现金流量，可以作为指定的被套期项目。

② 实物数量的一部分。例如，甲公司储藏在某地的 500 万立方米的底层天然气，可以作为指定的被套期项目。

③ 实物或其他交易量的一部分。例如，甲炼化公司 2X17 年 6 月购入的前 1000 桶石油，乙发电企业 2X17 年 6 月售出的前 100 兆瓦小时的电力等，均可以作为指定的被套期项目。

④ 被套期项目的名义金额的某一层。例如，金额为 1 亿元的确定承诺的最后 8,000 万元部分；金额为 1 亿元的固定利率债券的底层 2 000 万元部分；可按公允价值提前偿付的总金额为 1 亿元（设定的名义金额为 1 亿元）的固定利率债务的顶层 3 000 万元部分。

如果项目整体的某一层级部分包含提前还款权（如本案例中的应付款项提前偿付选择权），且该提前还款权的公允价值受被套期风险变化影响的，企业不得将该层级指定为公允价值套期的被套期项目在，但企业计量被套期项目的公允价值时已包含该提前还款权影响情况除外。（参见本部分指南示例 13）。

问题4-1-6（回购股份用于员工激励时，锁定股份回购价格的合同是否适用套期会计）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司通过与证券公司签署场外衍生品协议，事实上锁定了所回购的用于员工激励的股份的回购价格，其是否适用套期会计，能否以锁定的价格借记“库存股”？

背景：

A 上市公司拟实施员工持股计划等员工激励机制。其中，员工激励机制的股票来源涉及二级市场回购股票。A 公司拟通过衍生品交易配合实施以锁定该等回购股份的价格。即：

由 A 公司与某证券公司 B 签署场外衍生品协议，由 B 公司交易平台按照约定的价格和规模进行自主操作（购入的股票属于 B 公司），并定期与 A 公司进行股份交割。具体操作上，B 公司会在与 A 公司签署衍生品协议后，按照自身的风险管理模型进行股票买入操作，并在每个月的指定日期进行交割，届时由 A 公司的授权人员通过 A 公司在 B 公司下属证券营业部开立的回购专用账户，并使用 B 公司提供的算法交易系统进行下单买入（即形式上 A 公司仍是通过回购账户在二级市场上买入股票），实际买入价格和 B 公司衍生品协议约定的买入价格之间的差异，由 B 公司进行现金补足，现金部分直接支付到 A 公司回购账户关联的资金账户。通过安排，A 公司事实上锁定了股份回购价格。

A 公司与 B 公司签署了《中国证券期货市场衍生品交易主协议》、《中国证券期货市场衍生品交易主协议补充协议》、《场外衍生品交易履约保障协议》、《场外期权交易确认书》、《收益互换交易确认书》等。在这些衍生品交易系列协议中，标的资产为 A 公司的股票，

约定了股票回购数量、具体的回购价格及交易安排等要素。

另外，双方签订了《衍生品交易方案设计服务协议》，在协议中对服务内容的提法是“B 公司为 A 公司就本次项目涉及的与股份回购相关的衍生品交易提供方案设计服务”，并列示了回购交易安排的主要条款，即表明 A 公司的股份回购与衍生品交易协议是一揽子交易，同属于一个完整交易事项的一部分。

解答：

基于 2006 版金融工具系列准则的处理意见：

本案例可分为以下两层进行考虑：

第一层：能否将回购股份和衍生品合同作为一项混合合同处理，从而将其作为一个以固定价格回购股份的合同？

意见：不能。应作为回购股份合同、单独的衍生品合同分别处理。

理由：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第二十二条：

嵌入衍生工具相关的混合工具没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，且同时满足下列条件的，该嵌入衍生工具应当从混合工具中分拆，作为单独存在的衍生工具处理：

（一）与主合同在经济特征及风险方面不存在紧密关系；

（二）与嵌入衍生工具条件相同，单独存在的工具符合衍生工具定义。

无法在取得时或后续的资产负债表日对其进行单独计量的，应当将混合工具整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。

《企业会计准则讲解 2010》中对此进行了举例说明（原书第二十三章第五节）：

附在主合同上的衍生工具，如果可以与主合同分开，并能够单独转让，则不能作为嵌入衍生工具，而应作为一项独立存在的衍生工具处理。例如，某贷款合同可能附有一项相关的利率互换。如该互换能够单独转让，那么该互换是一项独立存在的衍生工具，而不是嵌入衍生工具，即使该互换与主合同（贷款合同）的交易对手（借款人）是同一方也是如此。同样的道理，如果某工具是衍生工具与其他非衍生工具“合成”或“拼成”的，那么其中的衍生工具也不能视为嵌入衍生工具，而应作为单独存在的衍生工具处理。例如，某公司有一项 5 年期浮动利率债务工具和一项 5 年期支付浮动利率、收取固定利率的利率互换合同，两者放在一起创造了一项“合成”的 5 年期固定利率债务工具。在这种情况下，“合成”工具中的利率互换不应作为嵌入衍生工具处理。

本案例中，首先，衍生品交易合同是单独签订的，本身形式上并不是主合同（股份回购合同）的部分条款。其次，A 公司的股票回购的交易对手方是所回购股票的原持有人（二级市场上的卖家），而锁价的衍生品系列协议的交易对手方是 B 证券公司。交易对手方的不同，表明该衍生工具是可以与主合同分开并单独转让的。因此，该衍生品系列合同应作为一项单独的衍生金融工具进行会计处理，不能将其作为回购股份的组成部分。

第二层考虑：回购股份、单独的衍生品合同（作为单独的金融工具）是否可以适用套期会计，从而使得所回购股份的价格波动与衍生品公允价值变动的金额同时反映、以净额列示？

意见：不能。回购股份合同不符合作为被套期项目的条件，因此不能适用套期会计。

理由：《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》第九条规定：

被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的下列项目：

（一）单项已确认资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易，或境外经营净投资；

（二）一组具有类似风险特征的已确认资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易，或境外经营净投资；

（三）分担同一被套期利率风险的金融资产或金融负债组合的一部分（仅适用于利率风险公允价值组合套期）。

确定承诺，是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议。预期交易，是指尚未承诺但预期会发生的交易。

《企业会计准则讲解 2010》中对被套期项目的条件进行了明确的解释，其中应注意的条件之一为：

作为被套期项目，应当使企业面临公允价值或现金流量变动风险（即被套期风险），在本期或未来期间会影响企业的损益。（见原书第二十五章第二节）

本案例中，由于 A 公司回购的自身股份是计入“库存股”项目，该项目属于 A 公司自身的权益类项目，以取得成本计量，后续不会因公允价值变动而调整，因此在当期或以后期间均不会影响企业的损益或其他综合收益。即使考虑股份支付费用，需注意的是，计入到损益中的股份支付费用是授予日的股份公允价值与授予价格之差，与 A 公司的回购价格之间也无联系。综上，该“库存股”或拟取得的“库存股”不符合作为被套期项目的条件，相应地，该交易也不能适用套期会计。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

本案例可分为以下两层进行考虑：

第一层：能否将回购股份和衍生品合同作为一项混合合同处理，从而将其作为一个以固定价格回购股份的合同？

意见：不能。应作为回购股份合同、单独的衍生品合同分别处理。

理由：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第二十三条的规定：衍生工具如果附属于一项金融工具但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。

在配套的应用指南第 43～44 页中对此进行了举例说明：

例如，某贷款合同可能附有一项相关的利率互换。如该互换能够单独转让，那么该互换时一项独立存在的衍生工具，而不是嵌入衍生工具，即使该互换与主合同（贷款合同）的交易对手方（借款人）是同一方。例如，某公司有一项5年期浮动利率债务工具投资和一项5年期支付浮动利率、收取固定利率的利率互换合同，两者放在一起创造了一项“合成”的5年期固定利率债务工具投资。在这种情况下，“合成”工具中的利率互换不应作为嵌入衍生工具处理。

本案例中，A公司的股票回购的交易对手方是所回购股票的原持有人（二级市场上的卖家），而锁价的衍生品系列协议的交易对手方是B证券公司。根据CAS 22（2017）第二十三条的规定，该衍生品系列合同应作为一项单独的衍生金融工具进行会计处理，不能将其作为回购股份的组成部分。

第二层考虑：回购股份、单独的衍生品合同（作为单独的金融工具）是否可以适用套期会计，从而使得所回购股份的价格波动与衍生品公允价值变动的金额同时反映、以净额列示？

意见：不能。回购股份合同不符合作为被套期项目的条件，因此不能适用套期会计。

理由《企业会计准则第24号——套期会计（2017年修订）》第九条规定：

被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的项目。企业可以将下列单个项目、项目组合或其组成部分指定为被套期项目：

（一）已确认资产或负债。

（二）尚未确认的确定承诺。确定承诺，是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议。

（三）极可能发生的预期交易。预期交易，是指尚未承诺但预期会发生的交易。

（四）境外经营净投资。

《〈企业会计准则第24号——套期会计（2017年修订）〉应用指南》对被套期项目的条件进行了明确的解释，其中应注意的条件之一为：

作为被套期项目，应当会使企业面临公允价值或现金流量变动风险（即被套期风险），在本期或未来期间会影响企业的损益或其他综合收益。（见原书第18页）

本案例中，由于A公司回购的自身股份是计入“库存股”项目，该项目属于A公司自身的权益类项目，以取得成本计量，后续不会因公允价值变动而调整，因此在当期或以后期间均不会影响企业的损益或其他综合收益。即使考虑股份支付费用，需要注意的是，计入到损益中的股份支付费用是授予日的股份公允价值与授予价格之差，与A公司的回购价格之间也无联系。综上，该“库存股”或拟取得的“库存股”不符合作为被套期项目的条件，相应地，该交易也不能适用套期会计。

问题4-1-7（不满足套期会计方法运用条件的期货买卖业务）

问题：

不满足套期会计方法运用条件的期货买卖业务，应如何进行账务处理？

背景：

A 公司于 2011 年 4 月开始在期货公司开立期货交易账户，从事期货买卖交易。在套期开始时，A 公司没有对套期关系进行正式指定，也未准备关于套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件，对套期预期是否高度有效也未进行评价。

交易所为了有利于风险控制，根据《期货交易管理条例》和《期货交易所管理办法》的规定，实行当日无负债结算制度（逐日盯市制度）。当日交易结束后，交易所按当日结算价对结算会员（有结算资格的期货经纪公司）结算所有合约的盈亏、交易保证金及手续费、税金等费用，对应收应付的款项实行净额一次划转，相应增加或减少结算准备金。结算会员在交易所结算完成后，按照同样原则对客户、交易会员（没有结算资格的期货经纪公司）进行结算；交易会员按照同样原则对客户进行结算。即：每日交易结束后，期货经纪公司按照客户全部持仓计算应冻结的保证金款，并根据当日结算价，计算当日持仓的全部盈亏，当日持仓盈亏进行实际的资金划转，盈亏金额划入或划出投资者保证金账户。

解答：

在盯市交易制度下，在每一交易日结束之后，交易所结算部门根据全日成交情况计算出当日结算价，据此计算每个会员持仓的浮动盈亏，调整期货会员客户权益（客户权益=期初权益+期间入金-期间出金-期间手续费+平仓盈亏+盯市持仓盈亏），根据持仓价值的一定比例计算持仓保证金，客户权益减去持仓保证金即为客户可用资金，持仓保证金除以客户权益即为风险率，当风险率过高，交易所便发出通知，要求在下一交易日开市之前追加保证金，若会员单位（或客户）不能按时追加保证金，交易所将有权强行平仓。

在本案例中，由于没有严格的套期关系指定和符合要求的文档，因此 A 公司从事的期货交易不满足运用套期会计方法的条件，公司的期货买卖纯属投机行为。在此情况下，A 公司持有的期货合约构成了一项衍生金融工具，应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行账务处理。相关业务处理示例如下：

例如：某客户账户原有保证金 2,000,000 元，10 月 16 日，开仓买进 11 月沪深 300 指数期货合约 18 手，均价 3950 点（每点 300 元），手续费为双边每手 30 元，当日结算价为 3920 点，保证金比例为 8%。

当日开仓持仓浮盈= $(3,920-3,950) \times 18 \times 300 = -162,000$ 元

手续费= $30 \times 18 = 540$ 元

当日权益= $2,000,000 - 162,000 - 540 = 1,837,460.00$ 元

保证金占用= $3,920 \times 18 \times 300 \times 8\% = 1,693,440$ 元

资金余额（即可交易资金）= $1,837,460.00 - 1,693,440 = 144,020.00$ 元

10 月 17 日，情形 1：

该客户没有交易，但 11 月沪深 300 指数期货合约的当日结算价降为 3870 点，当日账户情况为：

历史持仓当日浮盈 = $(3,870 - 3,920) \times 18 \times 300 = -270,000$ 元

当日权益 = $1,837,460.00 - 270,000 = 1,567,460$ 元

保证金占用 = $3,870 \times 18 \times 300 \times 8\% = 1,671,840$ 元

资金余额（即可开仓交易资金） = $1,567,460 - 1,671,840 = -104,380$ 元

则客户要维持 18 手的多头持仓，保证金尚缺 104,380 元，这意味着下一交易日开市之前必须追加保证金 104,380 元。如果该客户在下一交易日开市之前没有将保证金补足，那么期货经纪公司可以对其持仓实施部分强制平仓。经过计算，1,567,460 元的权益可以保留的持仓至多为 $1,567,460 \text{ 元} \div (3,870 \times 300 \times 8\%) = 16.88$ 手。这样，经纪公司至少可以将其持仓强平掉 2 手。

情形 2：假定该客户在当日交易时间段内主动平仓释放头寸，例如在 3,910 点平仓 1 手，则当日账户情况为：

历史持仓当日浮盈 = $(3,870 - 3,920) \times 17 \times 300 = -255,000$ 元

历史持仓当日平盈： $(3,910 - 3,920) \times 1 \times 300 = -3,000$ 元

手续费 = $30 \times 1 = 30$ 元

当日权益 = $1,837,460.00 - 255,000 - 3,000 - 30 = 1,579,430$ 元

保证金占用 = $3,870 \times 17 \times 300 \times 8\% = 1,578,960$ 元

资金余额（即可开仓交易资金） = $1,579,430 - 1,578,960 = 470$ 元

此时，该客户暂且无需追加保证金。

按照当前期货交易规定，浮动亏损额减少可用资金数，持仓浮动盈利在当日是可以作为开新仓保证金的，在交易时段某些证券公司限制浮盈出金（即平盈可出金、浮盈无论何时均不能出金）、某些证券公司允许浮盈出金，但通常规定最高出金比例（如 80%）。

在前述案例背景下，其会计处理为：

1、10 月 16 日

（1）出入金：该客户开立期货交易账户后，转入 200 万元保证金。

借：其他货币资金——存出投资款 2,000,000

 贷：银行存款 2,000,000

出金则作相反分录。

（2）开多头仓（手续费 18 手 $\times$ 30 元/手 = 540 元）：

借：投资收益 540

 贷：其他货币资金——存出投资款 540

（3）当日结算后根据期货账户情况进行如下处理：

借：公允价值变动损益 162,000

贷：衍生工具 162,000

2、10月17日：

（1）情形1，当日结算后根据期货账户情况进行如下处理：

借：公允价值变动损益 270,000

贷：衍生工具 270,000

（2）情形2：

①平多头仓：

借：投资收益 30（手续费直接计入当期损益）

贷：其他货币资金——存出投资款 30

借：投资收益 3,000（当日平仓盈亏）

贷：衍生工具 3,000

（同时，若企业执行的是2006年金融工具准则，还应补做一笔将累计确认的“公允价值变动损益”结转至“投资收益”的处理，执行2017年修订后的金融工具准则无需结转：

借：投资收益 9,000

贷：公允价值变动损益 9,000）

②当日结算后根据期货账户情况进行如下处理：

借：公允价值变动损益 255,000

贷：衍生工具 255,000

3、相关科目核算内容和报表列报

（1）衍生工具：反映期末持仓合约的公允价值，即期末持仓浮动盈亏，持仓亏损列示于“衍生金融负债”，持仓盈利列示于“衍生金融资产”；

（2）公允价值变动损益：计入当期公允价值变动损益的金额为本期的浮动盈亏，即本期持仓合约的公允价值变动，执行2006年金融工具准则的企业，“公允价值变动损益”既反映持仓浮动盈亏，也反映平仓后原来的累计浮动盈亏（公允价值变动损益）转入投资收益的金额；

（3）投资收益：本期平仓盈亏，具体为平仓盈亏减去手续费。执行2006年金融工具准则的企业，“投资收益”反映的是平仓合约累计盈亏。

（4）其他货币资金：反映期末期货资金账户保证金数，包括平仓后的实际盈亏金额，也包括交易保证金和结算保证金，但不包括浮动盈亏。尽管在每日无负债结算制度下，浮动盈余也可以用于开新仓，但浮动盈亏已经在衍生工具科目反映，列报于“衍生金融资产”或者“衍生金融负债”项目中。

期货保证金分两部分，分别为结算准备金及交易保证金，两者均是货币资金，但是前者的使用不受限制，后者是为保持期货合约要求的保证金、在持仓期间不能使用。因此，交易保证金应当作为“所有权受限资产”在财务报表中进行披露。且，交易保证金因不能随时不

受限制地用于支付用途，因此在现金流量表中不能作为“现金或现金等价物”，可以根据期末期初差额，以净额反映为投资活动现金流量。如果期末余额大于期初余额，反映为投资所支付的现金（或支付的其他与投资活动有关的现金）；反之，则反映为收回投资收到的现金（或收到的其他与投资活动有关的现金）。

问题4-1-8（套期业务的会计处理）

问题：

1、根据下文“背景”部分提供的信息，如果可以运用套期会计方法，则应当作为公允价值套期还是现金流量套期更为合适？如果公司同时存在对存货确定承诺（有合约）的套期和预期交易（无合约）的套期，是否可以同时分类为“现金流量套期”和“公允价值套期”？

2、在套期业务较为频繁的情况下，少数不符合高度有效性的套期业务能否按照《企业会计准则第24号——套期保值》规定的套期会计方法进行处理，作为业务收入或成本的调整？

3、对于期货交易开仓时直接指定为到期交割的，是否也同时适用于套期会计方法？如此，该业务的最终执行有效与否，将取决于套期开始日现货与期货的价格差异。

背景：

A公司为规避现货市场价格风险，配合主业经营，对长期经营的某种大宗商品通过在期货交易所进行反向期货交易（与现货交易方向相反）的方式进行套期保值。

为加强对期货业务的管理，引导和规范期货业务，有效防范和化解风险，2007年3月A公司修订了《A公司期货业务管理暂行办法》，规定公司期货业务仅限于套期保值业务，不得从事投机交易活动，并对套期保值业务做出如下规定：（1）期货交易的品种限于公司现货经营的品种；（2）期货持仓量原则上不超出该品种年预算数量或上年实际经营数量的30%；（3）期货持仓应与套期保值的现货拥有时间基本一致。

为进一步强化期货业务的监管，有效规避风险，A公司在原期货暂行办法的基础上，于2009年重新出台了《A公司期货业务管理办法》，新办法再次强调期货业务仅限于公司所经营商品的套期保值业务，不得从事其他期货交易活动，从事期货业务的商品应具有一定的现货业务经营规模，坚持以现货业务为主，期货业务为辅的原则。并对期货业务的审批权限、期货业务操作程序、期货业务的平仓交易及监管做了全面细致的规定，如对期货业务操作的每一环节从申请、决策、审批、执行、反馈、评价都有明确规定，并要求有相应的书面记录等等。

2009年度内，在具体操作中，A公司首先要求业务部门根据现货情况作出套期保值方案，按审批规定进行审批；其次，A公司对业务部门上报的套期保值操作申请进行决策，明确指定套保合约的品种、数量、时间、价格等应与现货对应；第三，对经决策会审核通过的套期保值业务执行过程中应填报反馈表，进行跟踪分析评价。一年来，通过分析评价，A公

司套期保值业务总体（绝大部分）实际抵销结果在 80%-125%范围内，符合高度有效套保要求。

解答：

1、现金流量套期和公允价值套期的最主要区分标准，是套期关系指定前的被套期项目所面临的主要是未来的现金流量变动风险还是被套期项目本身的公允价值变动风险。因此，应根据具体情况分别予以考虑，不能笼统地将全部套期关系均认定为现金流量套期或者均认定为公允价值套期，例如（以下案例均假定以本位币交易，不考虑外汇风险。对确定承诺的外汇风险进行的套期，企业可以作为现金流量套期或公允价值套期）：

（1）对于企业目前持有的存货，如果没有确定的未来以固定价格销售的承诺，则如果以期货交易方式对冲其风险的，所对冲的风险主要是公允价值变动风险，此时适合于认定为公允价值套期；

（2）对于企业目前持有的存货，已有确定销售承诺（未来约定以固定价格销售的承诺），则未来现金流量已经确定，不存在重大风险，所对冲的风险主要是未来的公允价值风险（交割时的现货价格不同于目前签订的远期销售合同约定价格），此时适合于认定为公允价值套期；

（3）对于企业未来以固定价格购入固定数量存货的确定承诺，则未来现金流量已经确定，不存在重大风险，所对冲的风险主要是未来的公允价值风险（交割时的现货价格不同于目前签订的远期采购合同约定价格），此时适合于认定为公允价值套期；

（4）对于企业未来按照实际交易时的市场价格购入存货的承诺，因为企业目前并未实际持有这些存货，不承担公允价值变动风险，企业面临的主要为未来现金流量变动风险，因此适合于认定为现金流量套期。

上述举例的分类仅为大概的分类，仅是为了说明基本原则。实务中对非金融项目的套期确实有时是难以区分的，也存在可以选择作为现金流量套期或公允价值套期的情况。但套期会计本身就是一种平衡各期间损益影响的会计方法，在符合套期会计应用条件并运用套期会计方法的情况下，不同方法选择对各期损益应无重大影响。

2、对套期关系应逐笔指定、逐笔分析，对于不符合《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》或《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》规定的套期会计应用条件的套期关系，不适用套期会计方法，应将相应的商品期货交易按交易性金融工具的原则进行处理，相关损益计入公允价值变动损益和投资收益，不调整业务收入和成本。除非在逐笔分析的基础上，认为不符合高度有效性条件和其他适用条件的套期关系对财务报表整体影响不重大，基于重要性原则可以接受该做法，但注册会计师在执行审计业务时，对此类情况，应当在“未调整不符事项汇总表”中列明正确的调整分录。

3、如果在开仓时，就指定最终必须持有到期进行实物交割的（注意在审计中需取得相关的书面证据作为支持），则需要考虑该项期货合约是否适用金融工具会计准则的问题。因

为在本案例中，期货交易的标的物均属于非金融项目，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第六条规定：“本准则不涉及按照预定的购买、销售或使用要求所签订，并到期履约买入或卖出非金融项目的合同。但是，能够以现金或其他金融工具净额结算，或通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，适用本准则”（IFRS 体系下的对应条款为 IAS39 第 5 段：This Standard shall be applied to those contracts to buy or sell a non-financial item that can be settled net in cash or another financial instrument, or by exchanging financial instruments, as if the contracts were financial instruments, with the exception of contracts that were entered into and continue to be held for the purpose of the receipt or delivery of a non-financial item in accordance with the entity's expected purchase, sale or usage requirements.）。由于此时该期货合同将不作为金融工具核算，因此也就不能作为套期工具（因为无论是公允价值套期还是现金流量套期，套期工具都必须是金融工具准则规范范围内的衍生工具，见《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》第五条对“套期工具”的定义，而没有套期工具，就不可能成立套期关系），相应地，此时不适用套期会计准则。

但修订后的新准则下，企业可能存在一项选择权。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第八条的规定：对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，除了企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同适用其他相关会计准则外，企业应当将该合同视同金融工具，适用本准则。

对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，即使企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同的，企业也可以将该合同指定为公允价值计量且其变动入当期损益的金融资产或金融负债。企业只能在合同开始时做出该指定，并且必须能够通过该指定消除或显著减少会计错配。该指定一经做出，不得撤销。

据此，在 2017 年修订后的金融工具准则下，企业对该类期货合同在符合条件时可以将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，此时应适用金融工具系列准则，也就有可能适用套期会计方法。

问题4-1-9（利率互换业务的会计处理）

问题：

利率互换业务如何进行会计处理？

背景：

企业从银行取得三年期借款 25 亿元，借款利率为 4.75%+LIBOR，一年结息一次。企业将借款的一半 12.5 亿元与银行签订利率的套期保值合同，具体做法如下：

企业认为未来的 LIBOR 会走高，与银行签订如下协议：将借款利率的浮动部分 LIBOR 固定在 0.685%，若以后实际的 LIBOR 高于 0.685%，银行将差额补给企业；若以后以后实际的 LIBOR 低于 0.685%，企业将差额补给银行。

解答：

利率互换业务可分为两种类型：（1）有基础券的套期保值利率互换；（2）无基础券的利率互换，其会计处理分别遵循以下原则：

（1）对于第一种类型，应区分有效套期部分的损益和无效套期部分的损益。

①对有效套期部分的损益，可选择使用《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》或《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》中的套期会计方法；也可以适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，按照衍生金融工具进行会计处理。

②对无效套期部分的损益，则只能适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》或《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》规定，计入当期损益。

（2）对于第二种类型，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，视作衍生金融工具进行会计处理。

将上述基本原则对照本案例具体情况，本案例中有基础合同关系（借款），因此属于此处所述的第一种“有基础券的套期保值利率互换”。

在利率互换中，由利息支出较高的一方向利息支出较低的一方支付按相同名义本金和两种利率形式计算出的利息差额，两者差额计入当期损益，资产负债表日对利率互换协议进行公允价值评估，产生公允价值变动损益作为一项金融资产或金融负债计入资产负债表内。

（一）利率互换作为衍生金融工具

其会计处理如下：

1、达成利率互换协议

借：衍生工具——利率互换合约（名义金额）

贷：衍生工具——利率互换合约——对冲科目（名义金额）

2、资产负债表日，进行公允价值评估，根据评估增（减）值金额：

借（或贷）：衍生工具——利率互换公允价值变动

贷（或借）：公允价值变动损益——利率互换

3、资产负债表日，计提应收（付）利息，应由利息支出较高的一方向利息支出较低的一方支付按相同名义本金和两种利率形式计算出的利息差额：

借（或贷）：应收（应付）利息

贷（或借）：投资收益——利率互换

4、利息结算日，收到（支付）利息

借（或贷）：银行存款

贷（或借）：应收（应付）利息

5、利率互换交易终止，利息结算及结转公允价值变动损益

借（或贷）：银行存款

借（或贷）：公允价值变动损益——利率互换

借（或贷）：投资收益——利率互换

贷（或借）：衍生工具——利率互换公允价值变动

同时，转出名义金额

借：衍生工具——利率互换合约——对冲科目

贷：衍生工具——利率互换合约

上述会计处理中所形成的“衍生工具”科目余额（“利率互换合约”、“对冲科目”、“公允价值变动”三个明细科目的净余额合计，即等于“公允价值变动”明细科目的余额）在资产负债表中应列报于“交易性金融资产”或“交易性金融负债”项目内；如果余额较大或者由于某些其他原因而对财务报表整体具有重要性的，也可列报于资产负债表上单独设置的“衍生金融资产”或“衍生金融负债”项目内。

（二）利率互换满足套期会计条件

若利率互换业务完全满足《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》或《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年修订）》中运用套期会计相关条件的，则可选择按照套期会计的规定进行账务处理。

利率互换的套期保值可以是公允价值套期，也可以是现金流量套期。若进行公允价值套期，则被指定套期关系的衍生金融工具和相关金融资产/负债需分别转入“套期工具”和“被套期项目”科目核算，套期工具和被套期项目资产负债表日的公允价值变动损益相互冲抵后进入当期损益。

由于套期会计方法的运用门槛较高且操作较为复杂，并且即使对于符合套期会计方法运用条件的交易，也可以选择不采用套期会计方法而使用常规的金融工具会计方法，将用于套期用途的衍生工具作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者金融负债，因此在通常情况下，建议对利率互换业务作为一般的衍生金融工具进行会计处理。

问题4-1-10（利率掉期交易的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司利率掉期产生的负债计入其他非流动负债，对方科目计入其他综合收益，是否合理？

背景：

A 公司于 2017 年 7 月与某银行签订三年期的长期借款合同，借款额度为 24 亿港币或

等值美元，分期提款，截止 2018 年 5 月 31 日，借款本金为港币 1,114,000,000.00 元，利率为浮动利率，于计息日当日在 HIBOR 基础上上浮 1.15%，利息支付方式为月付。

为了对冲利率风险，A 公司根据提款进度（第一次提款 2.58 亿港币，第二次提款 8.56 亿港币）与该银行签订两份利率掉期合约，合约约定 A 公司以固定利息率（3.06%、3.345%）支付银行利息，为半年付，银行以浮动利率（计息日当日在 HIBOR 基础上上浮 1.15%）每月支付 A 公司利息，A 公司将其作为套期工具处理，月末由银行方出具估值报告，A 公司根据合约估值与按固定利率计提总利息的差额重分类计入其他非流动资产或其他非流动负债，对方科目计入其他综合收益。

解答：

基于 2006 版套期保值准则的处理意见：

在 2017 年度修订前的金融工具系列准则下，依据《企业会计准则第 24 号——套期保值》第二十七条的规定：

现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

（一）套期工具利得或损失中属于有效套期的部分，应当直接确认为所有者权益（其他综合收益），并单列项目反映。该有效套期部分的金额，按照下列两项的绝对额中较低者确定：

- 1、套期工具自套期开始的累计利得或损失。
- 2、被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

（二）套期工具利得或损失中属于无效套期的部分（即扣除直接确认为所有者权益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。

（三）套期工具利得或损失正式书面文件中，载明了在评价套期有效性时将排除套期工具的某部分利得或损失或相关现金流量影响的，被排除的该部分利得或损失的处理适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

对确定承诺的外汇风险进行的套期，企业可以作为现金流量套期或公允价值套期。

当出现该准则第三十一条规定的情况时，企业不应当再按照该准则第二十七条至第三十条的规定处理。

结合本案例背景，如果企业是将利率掉期（亦作利率互换）合约指定为套期工具，对浮动利率借款（指定为被套期项目）进行现金流量套期，并按照现金流量套期（有效）进行会计处理，鉴于本案例中借款与该两份利率互换合同的主要条款相互匹配，该套期关系（由该两份借款合同与对应的利率互换合同组成）预计是高度有效的。

债务与两份互换合同的应计额实际上效果是 3.06%、3.345% 的固定利率。互换合同的公允价值作为资产或负债确认，并在套期关系有效的情况下将抵销额计入其他综合收益，无效部分则计入净损益。

利率互换（或利率掉期）在适用套期会计处理的情况下，通常的会计处理参考：

(1) 初始借款时:

借: 银行存款

贷: 负债 (长期借款/短期借款/金融负债等)

对于利率互换合同无需做分录, 因为开始时的公允价值为零。

(2) 期末计量日 (某年 12 月 31 日): 假定套期无效金额于报告期末被评估并计量后确认为零, 因此利率互换合同公允价值的总变动将计入其他综合收益。(互换合同的公允价值估值由银行提供)。

借: 套期工具——利率互换合同

贷: 其他综合收益 (套期有效的部分)——期末估值减期初估值差额变动的部分
或相反分录:

借: 其他综合收益 (套期有效的部分)

贷: 套期工具——利率互换合同

即确认作为现金流量套期的衍生工具 (利率互换) 的公允价值。

借: 利息费用 (记录按浮动利率借款的利息)

贷: 银行存款

借: 利息费用 (支付的以现金净额结算的互换合同金额记录为债务利息的调节)。

贷: 银行存款【或相反分录】

注: 本案例中, 实际利率, 一份互换合同是 3.06%、一份互换合同是 3.345%。

下期期末会计分录以此类推。

资产负债表日, 套期工具科目如为借方余额, 则区分流动性可以重分类列报为其他流动资产或其他非流动资产; 如为贷方余额, 列报为其他非流动负债或其他流动负债。

综上, A 公司对该利率掉期在满足套期保值准则适用条件时, 对套期有效的部分计入其他综合收益并无不当。但请注意套期会计的适用条件非常严格, 具体参照准则 (第十七条) 及其应用指南和讲解的相关规定。

《企业会计准则讲解 (2010)》P421, 运用套期保值会计方法应遵循的原则:

套期保值准则规定, 公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期同时满足下列条件的, 才能运用套期会计方法进行处理:

第一, 在套期开始时, 企业对套期关系 (即套期工具和被套期项目之间的关系) 有正式指定, 并准备了关于套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评价方法等内容。套期必须与具体可辨认并被指定的风险有关, 且最终影响企业的损益。

第二、该套期预期高度有效, 且符合企业最初为该套期关系所确定的风险管理策略。

第三、对预期交易的现金流量套期, 预期交易应当很可能发生, 且必须使企业面临最终将影响损益的现金流量变动风险。

第四、套期有效性能够可靠地计量，即被套期风险引起的被套期项目的公允价值或现金流量以及套期工具的公允价值能够可靠地计量。

第五、企业应当持续地对套期有效性进行评价，并确保该套期在套期关系被指定的会计期间内高度有效。

如果企业不满足或虽然满足套期会计适用条件但不选择采用套期会计方法进行处理，则利率互换期末公允价值（注：开始时的利率互换是以市价标价，公允价值为零）为利率掉期浮动支付现值与利率掉期固定支付现值的差额。分录：借或贷：衍生工具——利率互换合同（本期末数减上期末数），贷或借：公允价值变动损益。即，对该衍生工具以公允价值计量且其变动计入当期损益。

基于 2017 版套期会计准则的处理意见：

在 2017 年度修订后的金融工具系列准则下，依据《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十四条的规定：

现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

（一）套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：

1. 套期工具自套期开始的累计利得或损失；
2. 被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额。

（二）套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。

结合本案例背景，如果企业是将利率掉期（亦作利率互换）合约指定为套期工具，对浮动利率借款（指定为被套期项目）进行现金流量套期，并按照现金流量套期（有效）进行会计处理，鉴于本案例中借款与该两份利率互换合同的主要条款相互匹配，该套期关系（由该两份借款合同与对应的利率互换合同组成）预计是高度有效的。

债务与两份互换合同的应计额实际上效果是 3.06%、3.345% 的固定利率。互换合同的公允价值作为资产或负债确认，并在套期关系有效的情况下将抵销额计入其他综合收益（现金流量套期储备），无效部分则计入净损益。

利率互换（或利率掉期）在适用套期会计处理的情况下，通常的会计处理参考：

（1）初始借款时：

借：银行存款

贷：负债（长期借款/短期借款/金融负债等）

对于利率互换合同无需做分录，因为开始时的公允价值为零。

（2）期末计量日（某年 12 月 31 日）：假定套期无效金额于报告期末被评估并计量后

确认为零，因此利率互换合同公允价值的总变动将计入其他综合收益。（互换合同的公允价值估值由银行提供）。

借：套期工具——利率互换合同

贷：其他综合收益（套期有效的部分）——期末估值减期初估值差额变动的部分
或相反分录：

借：其他综合收益（套期有效的部分）

贷：套期工具——利率互换合同

即确认作为现金流量套期的衍生工具（利率互换）的公允价值。

借：利息费用（记录按浮动利率借款的利息）

贷：银行存款

借：利息费用（支付的以现金净额结算的互换合同金额记录为债务利息的调节）。

贷：银行存款【或相反分录】

注：本案例中，实际利率，一份互换合同是 3.06%、一份互换合同是 3.345%。

下期期末会计分录以此类推。

资产负债表日，套期工具科目如为借方余额，则区分流动性可以重分类列报为其他流动资产或其他非流动金融资产；如为贷方余额，列报为其他非流动性负债或其他流动性负债。

综上，A 公司对该利率掉期在满足套期保值准则适用条件时，对套期有效的部分计入其他综合收益并无不当。但请注意套期会计的适用条件非常严格，具体参照准则（第十二条）及其应用指南的相关规定。

关于运用套期会计方法应满足的条件，请参考《〈企业会计准则第 24 号——套期会计〉应用指南》之“五、关于套期关系评估”之“（一）运用套期会计的条件”，见该应用指南单行本第 30～35 页。

如果企业不满足或虽然满足套期会计适用条件但不选择采用套期会计方法进行处理，则利率互换期末公允价值（注：开始时的利率互换是以市价标价，公允价值为零）为利率掉期浮动支付现值与利率掉期固定支付现值的差额。分录：借或贷：衍生工具——利率互换合同（本期末数减上期末数），贷或借：公允价值变动损益。即，对该衍生工具以公允价值计量且其变动计入当期损益。

问题4-1-11（远期结售汇提前平盘汇兑损失部分是否应该全部计入当期）

问题：

远期结售汇提前平盘汇兑损失部分是否应该全部计入当期？

背景：

A 公司在 2012 年 7 月叙做 7 笔超远期结售汇业务，A 公司对该项结售汇业已经平盘，根据合同约定的结售汇汇率和本金计算，A 公司可确定亏损 59,634,917.96 元。

A 公司管理层认为该笔业务亏损可以由叙做远期结售汇业务衍生的其他业务所产生的收益弥补，因此将因叙做超远期结售汇业务产生的亏损 59,634,917.96 元在合同期间内摊销（2012 年 8 月至 2015 年 7 月），摊销采取直线法，每月计入汇兑损益：

借：汇兑损益

贷：预计负债

截至 2012 年 12 月 31 日，A 公司该笔业务确认损益金额为 800 万元，尚有 5,000 万元损失未在报表内进行确认。

解答：

本案例需要分析 A 公司的该类超远期结售汇业务与由其衍生的其他业务是否是一揽子交易。

《国际财务报告准则第 9 号——金融工具：确认和计量》应用指南 B.6 段提到：“以下迹象表明应当将两项金融工具合并为一项金融工具进行处理：

- 两项合同同时且一并考虑后签订；
- 两项合同具有相同的交易对方；
- 两项金融工具与同一风险有关；
- 没有明显的经济需要或实质的商业目的是单项交易不能实现而必须分为若干交易才能实现的。”

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条也提到：“各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

- （一）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；
- （二）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；
- （三）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；
- （四）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。”

从“背景”资料的描述和提供的相关信息看，未发现 A 公司是将该等超远期结售汇交易作为套期工具使用，也未发现该类交易可以与由其衍生的其他业务作为一揽子交易。故我们认为该类远期结售汇交易属于衍生工具，即分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者金融负债。因此我们理解，A 公司对这些超远期结售汇交易应当是作为一般性的衍生工具进行会计处理的，即期末采用公允价值计量其浮动盈亏，其变动（浮动盈亏）计入当期损益。

超远期结售汇的平盘属于对金融资产 / 负债的终止确认。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》相关规定：第二十八条 金融负债全部或部分终止确认的，企业应当将终止确认部分的账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的新金融负债）之间的差额，计入当期损益。

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十四条规定：金融负债（或其一部分）终止确认的，企业应当将其账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，计入当期损益。

《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》相关规定：

第十二条 金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：

（一）所转移金融资产的账面价值；

（二）因转移而收到的对价，与原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额（涉及转移的金融资产为可供出售金融资产的情形）之和。

因金融资产转移获得了新金融资产或承担了新金融负债的，应当在转移日按照公允价值确认该金融资产或金融负债（包括看涨期权、看跌期权、担保负债、远期合同、互换等），并将该金融资产扣除金融负债后的净额作为上述对价的组成部分。

企业与金融资产转入方签订服务合同提供相关服务的（包括收取该金融资产的现金流量，并将所收取的现金流量交付给指定的资金保管机构等），应当就该服务合同确认一项服务资产或服务负债。服务负债应当按照公允价值进行初始计量，并作为上述对价的组成部分。

《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》相关规定：

第十四条 金融资产转移整体满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：

（一）被转移金融资产在终止确认日的账面价值；

（二）因转移金融资产而收到的对价，与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及转移的金融资产为《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和。企业保留了向该金融资产提供相关收费服务的权利（包括收取该金融资产的现金流量，并将所收取的现金流量划转给指定的资金保管机构等），应当就该服务合同确认一项服务资产或服务负债。如果企业将收取的费用预计超过对服务的充分补偿的，应当将该服务权利作为继续确认部分确认为一项服务资产，并按照本准则第十五条的规定确定该服务资产的金额。如果将收取的费用预计不能充分补偿企业所提供服务的，则应当将由此形成的服务义务确认一项服务负债，并以公允价值进行初始计量。）

因此，无论该等超远期结售汇交易在平盘前对 A 公司而言属于金融资产还是金融负债，其终止确认的损益均应一次性计入当期损益，不得递延到以后期间。这一点在 2006 版和 2017 版金融工具准则下是一致的。

我们理解，A 公司管理层认为“该笔业务亏损可以由叙做远期结售汇业务衍生的其他业务所产生的收益弥补”是从商业角度说明选择在现时对该交易进行平盘的理由，即把该等超远期结售汇业务和其他衍生业务作为一个整体看，仍是盈利的。我们不排除从商业角度，各

笔业务的取得之间会存在一定的因果关系和关联关系，即因为承接了业务 A，所以带来了后续业务 B，而公司内部对业务的盈亏可能是把所有相关联的业务看作一个整体进行考核的。但是，由于 A 公司在会计处理中是将各笔业务各自作为独立的业务进行会计处理，从会计处理角度并未体现出各业务之间的联系，并未把各笔业务作为互相关联的一揽子交易看待（事实上也不是一揽子交易），因此依据会计准则的上述规定，超远期结售汇交易的平盘损失应当一次性计入 2012 年度的损益，不能为了和以后相关衍生业务的可能盈利“配比”而递延到以后期间，将损失予以递延的做法在会计准则层面是没有依据的。

另一方面，如果有证据表明各项业务之间的联系符合前述“一揽子交易”特征或者符合前述“合并为一项金融工具处理”的条件，则 A 公司将其作为该金融交易成本或对实际利率的调整项，我们认为在会计处理上是可以接受的，但应当采用更为系统、合理的摊销方式（直线法在很多情况下并不是最合理的摊销方法）。具体而言，至少应同时满足以下条件：

（1）目前的超远期结售汇业务与后续业务是同时谈判达成的、互为前提和条件，两者在金额、期限等条款方面存在直接对应关系；各项合同同时成立，其效力互相关联。

（2）交易各方均无权单独提前终止该项远期结售汇协议或解除后续业务合同。

（3）A 公司及其所属集团的其他成员企业未就上述交易向客户及/或其他交易对手方达成其他协议或安排。

（4）A 公司承担当前已结算业务的亏损是为了获取后续关联业务的收益，且后续关联业务的收益足以弥补目前已结算业务的亏损，

问题4-1-12（以人民币定期存款质押从银行取得外币借款的账务处理问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司以人民币定期存款质押取得外币借款，同时签订利率互换合同、远期外汇合约时该如何进行账务处理？人民币定期存款与外币借款是否可以抵销以净额列示？

背景：

2011年8月5日，A公司向B银行借入一笔本金为美元 76,692,479.06、利率为伦敦银行同业拆借利率（LIBOR）加1.5%的三年期借款；同时，A公司向B银行存入金额为人民币 500,000,000元的三年定期存款，作为该借款的质押。同日，A公司与B银行就以上借款本金美元76,692,479.06签订了利率互换协议。双方约定自2011年8月5日至2014年8月5日期间，A公司向B银行按固定利率2.35%支付利息，B银行则向A公司支付以浮动利率（LIBOR+1.5%）所计算的利息。同日，A公司与B银行达成远期外汇交易协议。双方约定，A公司于2014年8月5日，以1美元折合人民币6.32元的汇率，向B银行买入美元82,179,399.86元。同时约定到期日存款与借款以净额结算。根据这些合同测算，在到期结算后，A公司将可以获得人民币10,792,822元的固定收益。

A公司财务报表中将以上三笔交易确认为金融衍生工具,分别为货币互换工具、利率互换工具及远期外汇合同,并按其年末公允价值确认了交易性金融资产20,894,082.62元人民币和交易性金融负债4,105,035.40元人民币,并确认了公允价值变动收益人民币16,789,047.22元。

利率互换工具及远期外汇合同为根据B银行提供的公允价值评估。货币互换工具由评估师评估,根据未来现金流计算。

解答:

基于2006版金融工具确认和计量准则和2014版金融工具列报准则的处理意见:

1、《企业会计准则》对此类交易和事项的会计处理系由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》加以规范,该准则所规定的确认和计量原则基本与IFRS体系下的《国际会计准则第39号——金融工具:确认和计量》一致。

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2006年)》第九条规定:“金融资产或金融负债满足下列条件之一的,应当划分为交易性金融资产或金融负债:……(三)属于衍生工具。但是,被指定且为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。”由于在本案例中A公司并未采用套期会计方法,且该衍生工具不属于财务担保合同,也不属于“与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具”,因此对于该三项远期合同所包含的衍生工具(货币互换工具、利率互换工具及远期外汇合同)均属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具,期末其累积公允价值变动在资产负债表上列报为“交易性金融资产”或者“交易性金融负债”,本期内发生的浮动盈亏列报为“公允价值变动损益”,并可能需依据税法的规定,就该等衍生工具的期末公允价值与计税基础之间的差额确认递延所得税负债或者递延所得税资产。

由于此类衍生工具的没有直接可从活跃市场取得的同类或类似金融工具的报价作为公允价值,需要采用估值技术确定其公允价值。

2、本案例中美元贷款和作为质押的人民币定期存款能否抵销后以净额列报的问题,应根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》及其应用指南、讲解中关于金融资产、金融负债抵销列报应满足条件的规定确定。

《企业会计准则第37号——金融工具列报(2014年修订)》第二十八条规定:“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示,不得相互抵销。但同时满足下列条件的,应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示:(一)企业具有抵销已确认金额的法定权利,且该种法定权利是当前可执行的;(二)企业计划以净额结算,或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。”即把金融资产和金融负债抵销后按净额列报需同时满足两项条件:一是具有当前可执行的按净额抵销的法定权利;二是具有抵销后以净额结算的意图。其中“(一)企

业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的”的规定在《国际财务报告准则》体系下对应于《国际会计准则第32号——金融工具：列报》第42(a)段“currently has a legally enforceable right to set off the recognised amounts”。

对于该项“当前可执行的法定抵销权利”，《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第二十九条至第三十一条给出了以下进一步解释：

第二十九条 抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反相关法律或法规，债务人可能拥有以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。

第三十条 抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利。

在确定抵销权是否可执行时，企业应当充分考虑相关法律和法规要求以及合同约定等各方面因素。

第三十一条 当前可执行的抵销权不构成互相抵销的充分条件，企业既不打算行使抵销权（即净额结算），又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。

在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

根据《国际会计准则第32号——金融工具：列报》第AG39段：The Standard does not provide special treatment for so-called 'synthetic instruments', which are groups of separate financial instruments acquired and held to emulate the characteristics of another instrument. For example, a floating rate long-term debt combined with an interest rate swap that involves receiving floating payments and making fixed payments synthesises a fixed rate long-term debt. Each of the individual financial instruments that together constitute a 'synthetic instrument' represents a contractual right or obligation with its own terms and conditions and each may be transferred or settled separately. Each financial instrument is exposed to risks that may differ from the risks to which other financial instruments are exposed. Accordingly, when one financial instrument in a 'synthetic instrument' is an asset and another is a liability, they are not offset and presented in an entity's statement of financial position on a net basis unless they meet the criteria for offsetting in paragraph 42.（中文翻译：本准则没有规定对所谓“合成工具”的特别处理方法，这些“合成工具”是为仿效另一项工具的特征而购入并持有的单项金融工具的组合，例如，浮动利率长期债券与收取浮动利息和支付固定利息的利率互换结合在一起即合成了一项固定利率长期负债。构成“合成工具”的每项金融工具代表着具有各自的条款和条件的合同

权利或义务，可以单独转让或结算。每项金融工具承受的风险都可能与其他金融工具不同。因此，当“合成工具”中的一项金融工具是资产而另一项是负债时，除非它们满足本准则第42段的抵销标准，否则就不能将它们抵销并在财务状况表上以净额列报。）《企业会计准则讲解（2010）》中的对应表述为：“将几项金融工具组合在一起模仿成某项金融资产或金融负债，例如将浮动利率长期债券与收取浮动利息、支付固定利息的互换组合在一起，模仿或‘合成’为一项固定利率长期债券。这种组合内的各单项金融工具形成的金融资产或金融负债不能相互抵销。”

在本案例中，尽管最终到期日将实现净额结算，但金融资产和金融负债互抵的权利只有在约定的到期日才可行使，在该日期之前银行和企业双方都不拥有随时提前抵销后以净额结算的权利，也并不打算提前结算。银行提供给企业的固定收益（人民币10,792,822元）是存款利率、贷款利率、远期约定汇率三者共同作用的结果，只有在到期结算时才能体现，如果提前结算则是无法取得该固定收益的。在合同约定的3年期限内，银企双方都会就此处涉及的贷款、存款和远期外汇合约分别承担利率、汇率和信用风险等不同性质的风险。随着利息的确认和衍生工具公允价值的变动，这三项金融工具各自的账面价值或公允价值处于不断变动中，该固定收益是在合同约定期限内逐步实现的。如果出现因某些特殊原因导致这三个合同在到期日之前提前解除的情况（例如双方或一方进入破产程序），这些风险仍然会体现出来，即此时不存在不取决于未来事项的无条件抵销权。

根据上述规定及分析，如果A公司与B银行签订的合同中没有约定在到期日之前双方有权选择以净额提前结算的条款，或者虽有该等条款但双方均无提前以净额结算的意图，则相应的人民币存款和美元贷款应当分别列报为一项金融资产和一项金融负债，同时远期外汇合约的期末公允价值变动确认为一项交易性金融资产 / 负债且其变动计入当期损益（公允价值变动损益），而不予以抵销列报。

基于2017版金融工具准则的处理意见：

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》关于金融工具分类的规定，企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为三类。衍生工具由于其合同现金流量不符合“仅为对本金和以未偿付本金为基础的利息支付的安排”、且不属于权益工具投资，因此应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该准则第十九条进一步对管理金融资产的业务模式进行明确：“金融资产或金融负债属于下列条件之一的，表明企业持有该金融资产或承担该金融负债的目的是交易性的：……（三）相关金融资产或金融负债属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。”该准则第二十一条对金融负债的分类规定为：“除下列各项外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。……”

由于在本案例中A公司并未采用套期会计方法，因此对于该三项远期合同所包含的衍生工具（货币互换工具、利率互换工具及远期外汇合同）均属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具，期末其累积公允价值变动在资产负债表上列报为“衍生金融资产”或者“衍生金融负债”，本期内发生的浮动盈亏列报为“公允价值变动损益”，并可能需依据税法的规定，就该等衍生工具的期末公允价值与计税基础之间的差额确认递延所得税负债或者递延所得税资产。

由于此类衍生工具没有直接可从活跃市场取得的同类或类似金融工具的报价作为公允价值，故需要采用估值技术确定其公允价值。

2、本案例中美元贷款和作为质押的人民币定期存款能否抵销后以净额列报的问题，应根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》及其应用指南中关于金融资产、金融负债抵销列报应满足条件的规定确定。

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第二十八条规定：“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：（一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；（二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。”即把金融资产和金融负债抵销后按净额列报需同时满足两项条件：一是具有当前可执行的按净额抵销的法定权利；二是具有抵销后以净额结算的意图。对于该项“当前可执行的法定抵销权利”，《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第二十九条至第三十一条给出了以下进一步解释：

第二十九条 抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反相关法律法规或其他相关规定，债务人可能拥有以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。

第三十条 抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利。

在确定抵销权是否可执行时，企业应当充分考虑相关法律法规和其他相关规定以及合同约定等各方面因素。

第三十一条 当前可执行的抵销权不构成相互抵销的充分条件，企业既不打算行使抵销权（即净额结算），又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。

在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

在准则第三十三条对常见情形也明确其处理原则：在下列情况下，通常认为不满足本准

则第二十八条所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债：

（一）使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征（即合成工具）。例如利用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利息的利率互换，合成一项固定利率长期负债。

.....

在本案例中，尽管最终到期日将实现净额结算，但金融资产和金融负债互抵的权利只有在约定的到期日才可行使，在该日期之前银行和企业双方都不拥有随时提前抵销后以净额结算的权利，也并不打算提前结算。银行提供给企业的固定收益（人民币10,792,822元）是存款利率、贷款利率、远期约定汇率三者共同作用的结果，只有在到期结算时才能体现，如果提前结算则是无法取得该固定收益的。在合同约定的3年期限内，银企双方都会就此处涉及的贷款、存款和远期外汇合约分别承担利率、汇率和信用风险等不同性质的风险。随着利息的确认和衍生工具公允价值的变动，这三项金融工具各自的账面价值或公允价值处于不断变动中，该固定收益是在合同约定期限内逐步实现的（但与时间的关系并非线性的）。如果出现因某些特殊原因导致这三个合同在到期日之前提前解除的情况（例如双方或一方进入破产程序），这些风险仍然会体现出来，即此时不存在不取决于未来事项的无条件抵销权。

根据上述规定及分析，如果A公司与B银行签订的合同中没有约定在到期日之前双方有权选择以净额提前结算的条款，或者虽有该等条款但双方均无提前以净额结算的意图，则相应的人民币存款和美元贷款应当分别列报为一项金融资产和一项金融负债，同时远期外汇合约的期末公允价值变动确认为一项衍生金融资产 / 负债且其变动计入当期损益（公允价值变动损益），而不予以抵销列报。

问题4-1-13（控股股东授予子公司少数股东看跌期权（卖出期权）的处理）

问题：

对于授予少数股东的看跌期权，控股股东在合并财务报表中应当如何进行会计处理？

背景：

A公司为了补充流动资金，降低资产负债率，经股东B公司（控股股东，原持股比例70%）、C公司（非控股股东，原持股比例30%）与债权人D公司协商，B公司、C公司、D公司和A公司于2012年8月31日签署《增资扩股合作协议》，D公司对A公司的6,000万元委托贷款转为对其的股权投资，增加A公司注册资本和实收资本5,000万元，D公司对A公司的持股比例为16.13%，并可在A公司董事会中推荐一名执行董事（A公司董事会共有7名董事），相应母公司B在A公司中所占的股权比例下降至58.71%。根据合作协议书，B公司和C公司承诺：本次增资扩股完成之日起满两年时，D公司有权选择转让或继续持有A公司股权。如果D公司选择转让目标公司股权时，由B公司全部受让，C公司同意放弃优先认购权。股权转让价款由如下几部分组成：（1）本次增资的6,000万投资额；（2）本次增资验资之日起至股权转让变更登记完成之日止，按照6,000万元投资本金和银行同期贷款

基准利率计算的投资利息；（3）扣除 D 公司持股期间从 A 公司能获得的现金分红（预计 A 公司在此期间分红的可能性不大）。

解答：

在本案例中，A 公司接受 D 公司的债转股出资，增加注册资本 5,000 万元，但同时 B 公司作为控股股东，承诺在本次增资扩股完成之日起满两年时，D 公司有权选择按固定金额（本次增资的 6,000 万元+银行同期贷款基准利率计算的投资利息，因为预计 A 公司在此期间分红的可能性不大，且是否分红受到 B 公司的控制，故不考虑可能的分红事项）将该等股权出售给 B 公司。即，该交易构成一项赋予少数股东的卖出期权。对于该项金融工具，在现行的中国企业会计准则体系下没有明确规定，但在 IFRS 体系下，对此问题有专门的讨论（见于《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》中）。鉴于中国企业会计准则和 IFRS 已经实现实质性趋同，因此我们理解对此项金融工具应参照 IAS 32 的相关规定处理。

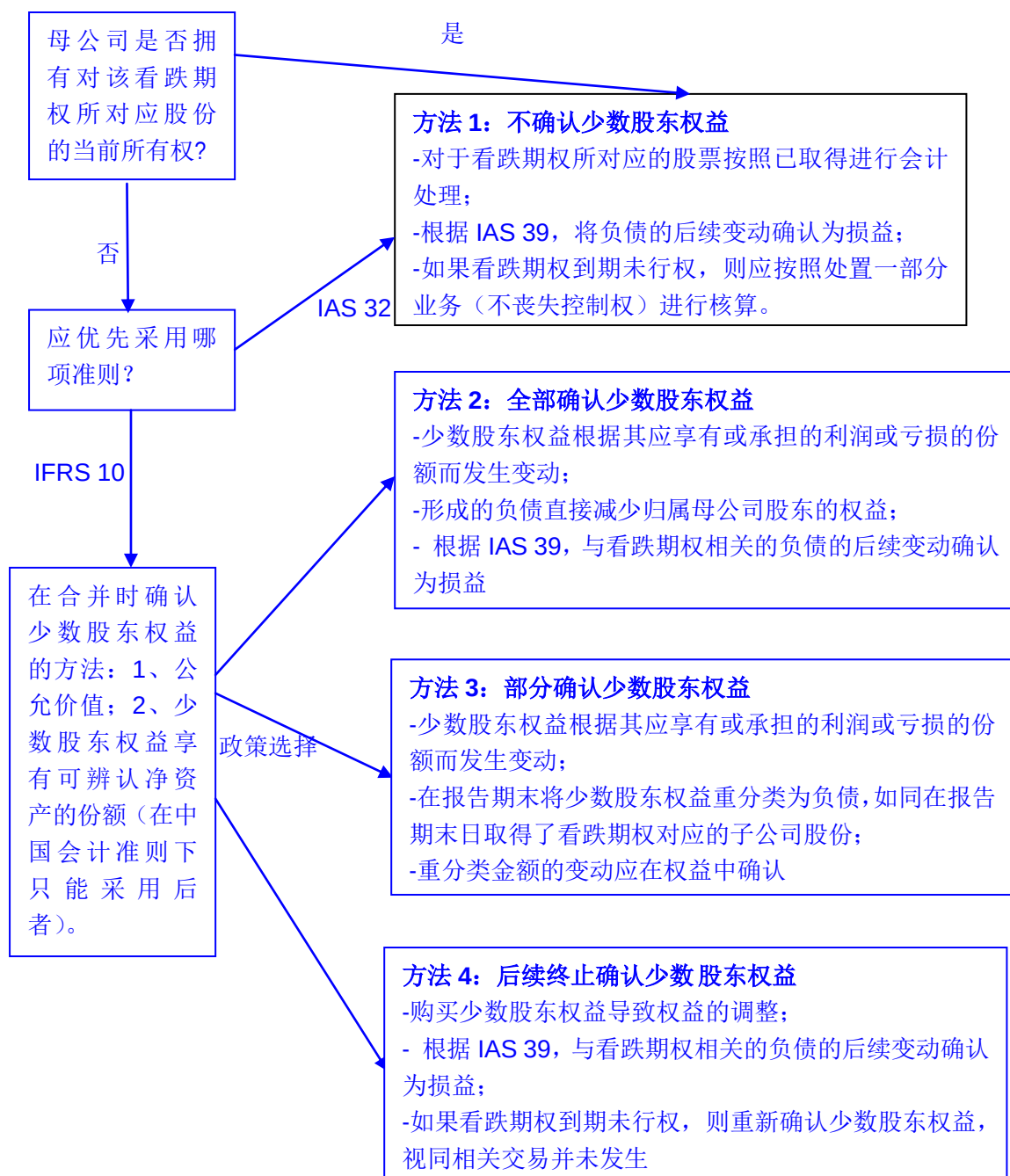
任何授予少数股东的看跌期权将形成一项金融负债，该负债在数量上等于赎回价格的现值。当这一金融负债进行初始确认时，期权行权时应付金额的现值应从权益中扣除并重分类为负债。随后，金融负债应根据《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》或《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》在每个报告期末进行重新计量。

看跌期权剩余部分的会计处理在某种程度上取决于对交易条款的评估，在某些方面涉及对会计政策的选择，会计政策一旦确定，必须一贯应用于所有同类或类似交易。由于IFRS中没有明确的指引，并且《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》以及《国际会计准则第32号——金融工具：列报》这两个准则之间可能存在不一致，因而出现了以下不同的选择。

如果交易条款使母公司事实上取得了对该看跌期权所对应的股票的当前所有权（present ownership interest），则母公司的会计处理方法应是视同现在已经取得标的股份。但是，如果交易条款并没有使母公司取得当前所有权，则存在三种可供选择的会计方法。为了得出应使用何种会计方法的结论，管理层必须作出以下关键决策：

- 1、由于IAS 32和IFRS 10存在不一致，应优先采取哪项准则？
- 2、如果在初始取得时确认了少数股东权益——那么是否持续确认该少数股东权益。

下表汇总了需要进行的分析、提出的问题和所采用的方法（随后将进一步讨论）。



首先应分析的问题：母公司是否拥有看跌期权所对应股份的当前所有权？

管理层应通过对期权的所有条款和条件的分析，评估它们能否使得母公司拥有对看跌期权所对应的股份（以下简称“标的股份”）的当前所有权。在评估母公司是否具有当前所有权的过程中，需要考虑的因素包括如下方面：

行权价格——如果行权价格是固定或可确定的，而不是按照行权时的标的股份公允价值，则表明母公司很可能已经具有当前所有权；

表决权和决策权——如果与标的股份相关的表决权或决策权受限，则表明母公司很可能已经具有当前所有权；

分红权——如果与标的股份相关的分红权（即取得股利的权利）受限，则表明母公司很可能已经被授予了当前的所有权；

同时发行看涨期权——具有相同行权期和相同或相似行权价格的看涨期权和看跌期权的组合，可能表明该合同安排属于远期合同，因而母公司已经取得当前所有权。

（1）母公司拥有当前的所有权

①方法 1 ——不确认少数股东权益

如果母公司拥有对标的股份的当前所有权，即应按照已取得标的股份进行相关会计处理，因而不确认少数股东权益。对应于标的股份的已付股利被确认为企业的一项费用，除非这些已付股利代表了对负债的偿还（例如，当行权价格依据已付股利进行调整时）。

与看跌期权相关的负债应按照《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》中关于金融负债的相关规定进行会计处理。

如果期权到期行权，则在行权日，确认为金融负债的金额通过按照行权价格支付相应款项而偿还。

如果期权到期未行权，则按照在不丧失控制权的情况下处置一部分业务来进行会计处理。收到的对价是所免于偿还的负债的金额，该金额与少数股东权益的账面价值的差额确认为权益。

（2）母公司不拥有当前所有权

如果母公司不拥有对标的股份的当前所有权，应考虑优先选择IAS 32和IFRS 1中哪项会计准则。也就是说，负债的分类是否会导致权益中不存在少数股东权益？

①方法1——优先采用IAS 32

如果IAS 32优先于IFRS 10，对期权的会计处理相当于在当日已取得标的股份，这和以上提到的母公司拥有当前所有权时采取的方式一致。

②~④方法2-4——IFRS 10优先于IAS 32

如果IFRS 10优先于IAS 32，则应当在交易日（本案例中即为D公司完成债转股之日）确认少数股东权益。在IFRS下，企业可以选择按照公允价值或少数股东权益享有被购买方可辨认净资产的份额来计量被购买方的少数股东权益，但在中国企业会计准则下只能根据少数股东所享有的可辨认净资产份额确认少数股东权益（如果选择后者，在企业合并中确认的少数股东权益和商誉的金额很可能低于按照公允价值计量的少数股东权益的金额）。

关于初始确认的少数股东权益是否持续进行确认，随后将讨论进一步可选择的会计政策。

②方法2——全部确认少数股东权益

根据IFRS 10，少数股东权益持续确认为权益，并且以下因素可能导致少数股东权益账面价值的变动：a）当年获取的利润或亏损中归属于少数股东的份额；b）少数股东在留存收益和其他综合收益中所享有的份额；c）已宣告的股利。

负债的初始确认导致归属母公司股东的权益的减少。由于对行权时应付金额的现值的重

新计量所导致的负债账面价值的所有后续变动都在母公司的利润表中进行确认。

如果期权到期行权，则按照购买少数股东权益进行会计处理，原先所确认的负债金额与行权时应付金额如存在差异的，该差异应进一步作为对权益项目的调整。

如果期权到期未行权，则无需偿还的负债金额应当直接计入权益（恢复原先确认该项负债时所冲减的权益项目）。

③方法3——部分确认少数股东权益

少数股东权益应持续确认为权益，并且以下因素可能导致少数股东权益账面价值的变动：

a) 当年获取的利润或亏损中归属于少数股东的份额；b) 少数股东在留存收益和其他综合收益中所享有的份额；c) 在报告期末之前已宣告的股利。在每个报告期末，应对少数股东权益进行终止确认，如同在该日购买了少数股东权益。

在报告期末按照公允价值确认负债，并且将已终止确认的少数股东权益和该负债的差额确认为权益。

对于时间推移形成的折现问题，并不进行单独的会计处理。

如果期权到期行权，则应按照上述讨论的方式更新会计处理，行权当日现有的负债通过支付行权价款的方式得以结算。

如果期权到期未行权，应视同从未授予看跌期权，转回上述与负债的初始确认和后续计量相关的会计处理，并在期权失效日按照少数股东应享有的权益份额重新确认少数股东权益。

④方法4——少数股东权益的终止确认

后续应终止确认少数股东权益。对此具有两种观点，但两者会计计量效果相同。

观点a) 该交易事项是立即购买少数股东权益。少数股东权益被视为在授予看跌期权时已经取得（如同方法1）。根据IFRS 10，按照公允价值确认的负债和终止确认的少数股东权益的差额应直接确认为权益。

观点b) 该交易事项被视为将一项权益工具重分类为一项金融负债。根据IAS 32，对金融工具进行确认时，其公允价值应从权益中扣除并重分类，带来的影响是少数股东权益被终止确认。并就少数股东权益账面价值和所确认的负债的公允价值之间差额调整权益。

负债根据IAS 39进行后续计量，其账面价值的所有变动计入损益。已向股份持有者支付的股利是企业的一项费用，除非它们代表对负债的偿还（例如，当行权价格依据已付股利金额相应调整降低时）。

如果期权到期行权，则行权当日现有的负债通过支付行权价款的方式得以结算。

如果期权到期未行权，则将负债予以终止确认，并视同从未授予看跌期权，在期权失效日按照少数股东应享有的权益份额重新确认少数股东权益。终止确认的负债金额与所确认的少数股东权益金额之间的差额调整权益（恢复原先确认该项负债时所冲减的权益项目）。

从本案例情况看，未来如D公司要求赎回，则赎回价格是按“本金+利息”计算的固定价格，因此倾向于认为B公司已经取得对法律上由D公司持有的16.13%股权的“现时所

有权”。（尽管 D 公司作为少数股东，在持股期间享有表决权和分红权，但鉴于其仅是一个小股东，在 A 公司的董事会中仅占 1/7 表决权，不具有重大影响，且预计未来 2 年内 A 公司分红的可能性不大，因此这两者不作为实质性权利看待，在考虑是否存在“现时所有权”时不作为主要考虑因素）。

基于母公司对卖出期权所涉及的少数股权存在现时所有权的判断，本案例应采用“方法 1——不确认少数股东权益”的方式处理，即不把 D 公司持有的 16.13% 权益确认为少数股权，而是将其视为由 B 公司享有的子公司股东权益的一部分，即交易前母公司权益比例为 70%，少数股东权益为 30%；交易后母公司权益为 74.84%，少数股东权益为 25.16%。在合并报表层面体现为一项购买少数股权的交易，同时把 2 年后如 D 公司行使卖出期权则应支付的购买价款的现值（目前即为投资本金 6,000 万元）确认为负债。对该项负债按期计提利息并计入损益。如果 2 年内 A 公司对 D 公司分配股利的，则所分配的股利抵减该负债。如果 2 年后 D 公司没有行使卖出期权，该卖出期权失效，则在合并报表层面，相当于届时以该项负债的账面价值（本息合计）出售 16.13% 的少数股权给少数股东，D 公司自那时起正式成为 B 公司合并报表层面的剩余权益持有者，母公司权益比例变为 58.71%，少数股权比例变为 41.29%。

问题4-1-14（在约定保底收益回购条款的情况下，股份发行方对股份回购的处理）

问题：

在约定保底收益回购条款的情况下，股份发行方对股份回购如何处理？

背景：

A 公司 2012 年 4 月引进 B 公司入股，B 公司投入 800 万美元，其中 366.4 万美元进入注册资本，另外 433.60 万美元进入资本公积，占公司已发行股本的 4% 左右。

A 公司与 B 公司签订的股份回购协议约定：

（1）若在 2015 年 12 月 31 日公司未完成合格的首次公开发行，并且（A）公司已符合所有市场、法律法规要求的进行合格首次公开发行的资格，并且（B）财务投资者已经提议启动合格的首次公开发行或没有投票反对启动合格的首次公开发行；并且（C）由于公司股东大会和/或董事会的决定公司不启动合格的首次公开发行或终止首次公开发程序，或者

（2）若截至 2016 年 12 月 31 日，公司未完成合格的首次公开发行；

则，自 2016 年 12 月 31 日起的 2 年内（或如果按上述第（1）段，自 2015 年 12 月 31 日起的 2 年内），B 公司有权要求 A 公司在 24 个月内回购 B 公司持有的全部或部分公司股份，该股份回购价格应为增资款与 $(1+0.08 \times n)$ （n 代表交割后至赎回日所经过的年数）的乘积加上累计的所有未分配红利减去任何向该股份已支付的红利。

B 公司投资后截至 2014 年 8 月底，A 公司所有者权益增加 6,631.61 万元，主要是公司盈利所致。按 B 公司 4% 的份额，约占 265 万元。如果此时 A 公司回购 B 公司股份，除上

述的 800 万美元（分别在股本和资本公积中）、应占红利 265 万元外，按增资协议规定 A 公司还需按年支付 8% 的收益。

解答：

基于2014版金融工具列报准则的处理意见：

本案例首先需要关注的问题是：A 公司接受 B 公司出资时，应确认为权益工具还是债务工具？

根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第八条规定：

金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

- （一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。
- （二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
- （三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。
- （四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第十一条规定：

除根据本准则第三章分类为权益工具的金融工具外，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值（如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值）。如果最终发行方无需以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。

根据上文背景资料所述，A 公司在引入 B 公司时通过与其签订回购协议，承诺如在约定期限内无法实现 IPO 则回购 B 公司的出资，则鉴于能否在约定期限内实现 IPO 并不是 A 公司自身可控制的事项（参阅“[问题4-1-72](#)（或有结算条款：考虑各类条款以确定其是否在主体的控制范围内）”），因此，A 公司应当在确认 B 公司的增资金额和由此导致的货币资金、股本和资本公积增加的同时，根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》第十一条的规定，就其所承担的回购义务确认金融负债，账务处理为借记资本公积，贷记长期应付款。根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》第十一条的上述规定，该笔分录的金额应当是“回购所需支付金额的现值（如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值）”。由于本案例中的回购价款金额系根据 B 公司出资额加上每年 8% 的回报确定，因此

该项回购义务的初始计量金额等于PE的出资金额（包括计入A公司的股本和资本公积的金额）。

根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第二十一条规定：“金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利（或股息）、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益”。因此，在初始确认上述回购义务负债后，A公司应当每年按照约定的回报率（相当于利率，即年息8%）确认利息费用，计入各年度损益（财务费用），同时贷记“长期应付款——利息调整”。

后续B公司如果实际要求回购（如本案例中因IPO计划终止或失败而被B公司要求回购的情形），则鉴于回购时应支付的金额已经全额计入长期应付款，因此在实际回购时，借记“长期应付款”，贷记银行存款即可。如果企业在约定期限内实现IPO，或者B公司正式声明放弃回购权利，即企业的现时义务解除，则按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》第十一条的规定，按回购义务解除时该负债的账面价值（含本金和利息），从长期应付款转入“资本公积——股本溢价”。

基于2017版金融工具列报准则的处理意见：

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第八条、第十一条中与本问题相关的规定均与修订前2014版准则一致，因此，处理意见与“基于2014版金融工具列报准则的处理意见”一致。

问题4-1-15（股份补偿账务处理问题）

问题：

如下文背景资料所述，企业根据对赌协议约定获取的被投资方股份补偿应如何进行账务处理？如果确认为收入是否需缴交企业所得税？

背景：

1、A公司于2017年6月4日以750万元对B公司进行增资，增资后持有B公司14.5%的股权。A公司投资于B公司是为后期共享其资源，形成经营上的战略协同。就目前为止，公司并未有收购合并B公司的计划。由于A公司增资后并未向B公司委派董事和高管人员，对B公司不能形成重大影响。

2、A公司与B公司、B公司原股东三方签订的《增资协议》中有如下约定：

9.3 业绩承诺

B公司原股东承诺，B公司在业绩承诺补偿期间内各年度主营业务的营业收入数（下称“承诺营业收入数”）和净利润数（下称“承诺利润数”）如下：2017年度承诺营业收入数不低于1,000万元，承诺利润数100万元；2018年度承诺营业收入数不低于2,000万元，承诺利润数200万元；2019年度承诺营业收入数不低于8,000万元，承诺利润数1,000万元，注册在线用户数达到200万人。

9.4 盈利预测补偿安排

9.4.1 B 公司原股东和 B 公司均同意业绩承诺补偿期间的每一会计年度结束后，B 公司应聘请经 A 公司认可的会计师事务所对 B 公司进行审计并出具《专项审核报告》，B 公司的实际主营业务营业收入数和净利润数以该会计师事务所出具的《专项审核报告》确定的数据为准。

9.4.2 业绩承诺补偿期间内，若 B 公司在每一会计年度结束后实际实现的主营业务收入数低于同期承诺营业收入数，或实际实现的净利润数低于同期承诺利润数的，则 B 公司原股东应逐年按下列比例将其持有 B 公司的股权无偿转让给 A 公司。

a)2017 年度 1%；

b)2018 年度 2%；

c)2019 年度 3%。

9.4.3 B 公司原股东在业绩承诺补偿期间内因未能实现承诺业绩数而对 A 公司补偿是无偿的；如实现的营业收入数及净利润数均达到承诺业绩数，则该年度无需补偿。前一会计年度已经补偿的股权/股份不会因为本年度达标而退回。

9.4.4 B 公司原股东应补偿 A 公司的股权/股份应在业绩承诺补偿期间各年《专项审核报告》出具后的 10 个工作日启动转让程序，并在 15 个工作日内完成转让的工商注册登记。

3、根据 2017 年 B 公司经审计的《专项审核报告》，B 公司 2017 年的利润实现情况未达到《增资协议》约定的 2017 年承诺业绩数，B 公司原股东应无偿转让 1%股权给 A 公司，转让后 A 公司持有 B 公司 15.5%股权，投资对价仍为 750 万元，相关股权的工商变更手续已完成。

解答：

基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见：

本案例中，A 公司基于该投资对 B 公司基本不构成重大影响，依据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》，可以作为“可供出售金融资产”核算（按成本后续计量）。对于本案例中所涉及的业绩补偿条款，即“B 公司每年未达到业绩承诺时，依约定无偿补偿 A 公司一定比例股权，但各年业绩补偿相互独立，前一会计年度已经补偿的股权/股份不会因为本年度达标而退回，即不存在追溯”这一安排，我们认为，可以参照《企业会计准则第 20 号——企业合并》中对非同一控制下企业合并下被收购方原股东给予业绩补偿（或有对价）的处理方式，但购买方该或有对价的取得是基于投资日后发生的事项导致的改变（基于投资日后被投资方业绩目标的实际完成情况），不属于可以调整投资日投资成本的情况。

在确定被投资方业绩未达到预期的情况下，表明此时已存在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第四十一条所列的“表明金融资产发生减值的客观证据”，因此应对原持有的 14.5%股权进行减值测试和计提减值准备，确认为资产减值损失。该项

减值准备计提独立于补偿股份的收取，即不论有无补偿安排，减值的发生已是客观事实，必须确认减值损失。在确定原持有股权的减值损失时，是将原持有股权的账面价值与资产负债表日公允价值相比较，而此处的“原持有股权于资产负债表日的公允价值”的计量基础应当与新取得作为业绩补偿的股权的公允价值计量保持逻辑上的一致性。

另外，因无偿获取的股权属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》适用范围内，在获得该股权时（股权变更后），按其取得日的公允价值，借：可供出售金融资产，贷：营业外收入。

上述资产减值损失和营业外收入在利润表中应分开列报，不得抵销。

基于2017版金融工具确认和计量准则的处理意见：

本案例中，A 公司基于该投资对 B 公司基本不构成重大影响，应适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》进行确认和计量。对 A 公司而言，该合同包含了两项金融工具，除了取得对 B 公司的一项权益工具投资以外，还取得了与 B 公司原股东的一项盈利补偿的收款权。由于这两项金融工具的交易对手方不同，因此不属于混合工具，而应分别按照金融工具准则的规定进行分类和计量。

A 公司持有 B 公司 14.5%的股权，通常理解对 B 公司无控制、共同控制或者重大影响，该项权益投资不能作为长期股权投资按成本法或者权益法进行后续计量，而应作为金融资产，按公允价值或者成本进行后续计量。A 公司对 B 公司的权益工具投资的分类，需要根据 A 公司管理该金融工具的业务模式，若是非交易性的，管理层可以在初始确认时将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，一经指定，不得撤销。若是交易性的或管理层未指定，则应作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。A 公司取得的盈利补偿的收款权，可参照对非同一控制下企业合并下被收购方原股东给予业绩补偿（或有对价）的处理方式，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十九条的规定，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

问题4-1-16（控股股东支付原小股东投资保底承诺资金的会计处理）

问题：

如下文背景所述，控股股东（或控股股东的子公司）支付给小股东的保底承诺资金如何进行会计处理？

背景：

A 公司拥有 B、C 两家控股子公司。2014 年、2015 年 C 公司分别完成两轮融资：

第一轮融资：控股股东 A 公司转让部分股权给第三方投资者 D 公司；

第二轮融资：第三方投资者 E 公司通过增资方式成为 C 公司新股东。

对这两轮融资，控股股东 A 对 D 公司和 E 公司的股权退出作出了保证投资人本金安全和取得保底收益的承诺。

D 公司和 E 公司持有 C 公司的股权于 2017 年度转让给 B 公司，但由于转让时点转让标的股权的估值低于 D 公司和 E 公司投资本金与保底收益之和，控股股东 A 公司另需支付部分承诺保底款。

转让完成后，控股股东 A 公司和 B 公司分别持有 C 公司 62%和 38%的股权。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

对于本案例中，子公司引入外部财务投资者时，母公司给出的保证投资者本金安全和获得保底收益的承诺，不论外部投资者进入的方式是从母公司收购存量股权还是对子公司增资，均应看作是母公司授予了少数股东一项卖出期权（到期日按约定价格将所持有的少数股权卖给母公司的选择权）。

在 A 公司的合并报表层面，应在外部投资者取得子公司 C 公司股权（此时合并报表层面增加少数股东权益）的同时，按照外部投资者对子公司的增资额或受让股权的价款金额，确认一项“其他非流动负债”并相应冲减“资本公积——股本溢价”。后续各年末应按 A 公司与外部投资者签订的协议约定的保底收益率对该项负债确认利息支出并相应增加负债金额。在约定到期日，下属子公司 B 向外部投资者收购这部分少数股权时，B 公司支付给外部投资者的少数股权收购价款与母公司 A 支付的差额补足款之和等于该项“其他非流动负债”的本息之和（相当于在合并报表层面，借：其他非流动负债，贷：银行存款）；同时按照收购日该部分少数股权对应的净资产账面价值，从少数股东权益转回资本公积（相当于在合并报表层面，借：少数股东权益，贷：资本公积——股本溢价）。

在 A 公司的个别报表层面，如果协议并未约定 A 公司向少数股东承担回购义务，则不需要像合并报表层面那样全额确认负债和计提利息，但应在各年度末就很可能承担的补差责任按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定确认一项衍生金融负债，并按公允价值对该负债进行后续计量。公允价值的变动计入当期损益。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

问题4-1-17（可转债触发强制回售条件，发行方赎回相关处理）

问题：

如下文背景资料所述，可转债触发强制回售条件，发行方赎回时应如何处理？

背景：

A 公司于 2015 年 12 月发行票面金额为 100 元的可转换公司债券 980 万张，募集金额 9.8 亿元。期间自 2015 年 12 月 25 日至 2020 年 12 月 24 日。债券票面年利率为：第一年

为 0.60%、第二年为 0.80%、第三年为 1.00%、第四年为 1.50%、第五年为 2.00%。本次发行的可转债采用每年付息一次的付息方式，到期归还本金和最后一年利息。

本期因可转债触发提前回售条款，A 公司于 2018 年 5 月 23 日至 2018 年 5 月 29 日赎回“可转债”5,521,680 张，赎回价格 103 元（含本期应付利息），赎回金额 568,733,040.00 元。

根据《〈企业会计准则第 37 号——金融工具列报〉应用指南（2018）》中关于复合金融工具的描述，企业通过在到期日前赎回或回购而终止一项仍具有转换权的可转换工具时，应在交易日将赎回或回购所支付的价款以及发生的交易费用分配至该工具的权益成分和负债成分。分配价款和交易费用的方法应与该工具发行时采用的分配方法一致。价款和交易费分配后，所产生的利得或损失应分别根据权益成分和负债成分所适用的会计原则进行处理，分配至权益成分的款项计入权益，与债务成分相关的利得或损失计入当期损益。

赎回时负债成分及权益成分是否应按 2015 年初始确认的负债成分及权益成分比例进行划分？

解答：

基于 2014 版金融列报准则的处理意见：

与下文“基于 2017 版金融列报准则的处理意见”一致。

基于 2017 版金融列报准则的处理意见：

在复合金融工具（可转债）初始确认时，其初始确认金额是按照两者的相对公允价值比例进行分拆的。因此，现在回购时，回购价款也应按照回购日的权益成分和负债成分的相对公允价值比例进行分拆。

如果回购价格代表了复合金融工具整体的公允价值，则：

（1）负债成分在回购日的公允价值 = 回购部分对应的未来本息支付金额按照回购日的不含转换权的债券的市场利率的折现值（折现到回购日）

（2）权益成分在回购日的公允价值 = 回购价格 - 负债成分在回购日的公允价值

回购日确认的负债回购损益（计入财务费用）= 负债成分在回购日的公允价值 - 负债成分在回购日的账面价值（原摊余成本）

回购日确认的权益回购差额（调整“资本公积——股本溢价”）= 权益成分在回购日的公允价值 - 权益成分在回购日的账面价值

回购完成后，回购部分的“其他权益工具”账面价值应消除。

如回购价格中包含了已到付息期的利息（已单独确认为“应付利息”），则这部分金额单独作为应付利息的偿还，回购价格扣除应付利息的偿还金额后，再按上述原则进行拆分处理。

问题4-1-18（投资方是否应将对赌条款中的回购权单独确认为一项衍生工具）

问题：

A 公司投资 B 公司时约定，B 公司如果在约定时间未完成首次公开发行，则 A 公司可以要求 B 公司回购其全部或者部分股权，则此时 A 公司是否需要就回购权单独确认一项金融工具？

背景：

A 公司拟增资 B 公司，与 B 公司原股东签订的增资协议中包括一条回购权：若 B 公司未能在 2020 年 7 月 30 日前完成合格首次公开发行，则 B 公司及其创始股东应当连带的、并且创始股东应促使其委派董事作出相关的决议，由创始股东或公司以法律允许的方式赎回 A 公司要求回购的其在 B 公司中持有的全部或者部分权益，每一元注册资本对应的回购价格应当为 A 公司进行本次投资时每一元注册资本对应的增资款（以下简称“每股价格”）的 1.5 倍，并加上 A 公司要求回购的权益比例所对应的增资款每年 10% 的复利。

A 公司会计政策为对于所有投资的公司均采用指定为公允价值计量，且其公允价值变动计入损益。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

此项回购权属于嵌入于主合同（股权投资）中的衍生工具。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第二十二规定，*嵌入衍生工具相关的混合工具没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，且同时满足下列条件的，该嵌入衍生工具应当从混合工具中分拆，作为单独存在的衍生工具处理：*

（一）与主合同在经济特征及风险方面不存在紧密关系；

（二）与嵌入衍生工具条件相同，单独存在的工具符合衍生工具定义。

无法在取得时或后续的资产负债表日对其进行单独计量的，应当将混合工具整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。

关于如何判断上述（一）中的“紧密关系”，《企业会计准则讲解（2010）》第二十三章第五节中分别给出了“嵌入衍生工具的经济特征和风险不与主合同紧密相关”和“嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险紧密相关”的例子（见原书第 386～388 页）。其中指出：“*嵌在某一权益工具中的看跌期权，使得持有人有权要求发行人以一定金额的现金或其他资产回购这项金融工具，其中现金或其他资产的金额随着某一权益工具或商品价格或指数的变动而变动，该看跌期权不与主债务工具紧密相关*”。此时，如果符合金融工具确认和计量准则第二十二规定的其他相关条件，企业应将嵌入衍生工具与主合同分开核算。

另外，在本案例中，在考虑是否将衍生工具分拆出来单独确认时，还需考虑的一个因素是：该衍生工具是附着于该特定股权的，还是仅仅授予 A 公司的。例如，如果 A 公司在 B 公司实现合格 IPO 之前将该股权转让，则受让方能否承继该项回购权。

如前所述，此项回购权与主合同的经济特征和风险方面不存在紧密关系，因此：

1、如果该衍生工具并不是附着于特定股权，而仅仅是授予 A 公司的，则该衍生工具事实上并不是该部分股权的组成部分，应当单独确认一项衍生金融资产。

2、如果该衍生工具附着于特定股权，可以随着该部分股权的转让而同步转让，则根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第二十二的规定，该衍生工具可以选择从主合同中分拆出来单独确认和计量，也可以将混合工具整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。根据背景资料所述情况，A 公司“会计政策为对于所有投资的公司均采用指定为公允价值计量并变动计入损益表”，因此我们理解在此情况下，分拆与不分拆两种做法最终对财务报表的影响是一致的。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

此项回购权属于嵌入于主合同（股权投资）中的衍生工具。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第二十三条规定，*衍生工具如果附属于一项金融资产但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。*

在本案例中，在考虑是否将衍生工具分拆出来单独确认时，首先需要考虑的因素是：该衍生工具是附着于该特定股权的，还是仅仅授予 A 公司的。例如，如果 A 公司在 B 公司实现合格 IPO 之前将该股权转让，则受让方能否承继该项回购权。根据合同的约定，可能有以下两种处理结果：

1、如果该衍生工具并不是附着于特定股权，而仅仅是授予 A 公司的，则该衍生工具事实上并不是该部分股权的组成部分，应当单独确认一项衍生金融资产。

2、如果该衍生工具附着于特定股权，可以随着该部分股权的转让而同步转让，则该衍生工具构成一项嵌入衍生工具。A 公司对该混合合同应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第二十四条的规定“混合合同包含的主合同属于本准则规范的资产的，企业不应从该混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将该混合合同作为一个整体适用本准则关于金融资产分类的相关规定”进行处理。此时，需要判断 A 公司对 B 公司增资后是否能够对 B 公司生产经营决策形成重大影响（或控制、共同控制，下同）：

（1）若形成重大影响，则 A 公司对 B 公司的权益工具投资应确认为一项长期股权投资，此时需要进一步按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第二十五条的要求判断该嵌入的衍生金融工具是否满足与主合同分拆的条件。第二十五条规定：*混合合同包含的主合同不属于本准则规范的资产，且同时符合下列条件的，企业应当从混合合同中分拆嵌入衍生工具，将其作为单独存在的衍生工具处理：*

（一）嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险不紧密相关。

（二）与嵌入衍生工具具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义。

（三）该混合合同不是以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

关于如何判断上述（一）中的“紧密相关”，按照《〈企业会计准则第 22 号——金融

工具确认和计量》应用指南 2018》的要求，A 公司应当重点关注嵌入衍生工具与主合同的风险敞口是否相似，以及嵌入衍生工具是否可能会对混合合同的现金流量产生重大改变。如果嵌入衍生工具与主合同的风险敞口不同或者嵌入衍生工具可能对混合合同的现金流量产生重大改变，则嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险很可能不紧密相关。在该准则应用指南中明确指出（见原书第 45 页）：下列情况下，嵌入衍生工具的经济特征和风险不与主合同紧密相关：**（1）主债务工具中嵌入看跌期权，使得持有人有权要求发行人以一定金额的现金或其他资产回购这项工具，其中现金或其他资产的金额随着某一权益工具或商品价格或指数的变动而变动，该看跌期权不与主债务工具紧密相关。……**

在此情况下，本案例中，A 公司应确认一项长期股权投资和一项衍生金融资产（以公允价值计量且其变动计入当期损益）。

（2）若不形成重大影响，则 A 公司对 B 公司的权益工具投资属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》规范的金融资产，此时按照准则第二十四条的规定不分拆衍生金融工具，而应将该混合合同作为一个整体适用该准则关于金融资产的分类规定。

若形成重大影响，但 A 公司作为风险投资机构、共同基金以及类似主体的，其持有的权益工具投资选择遵循《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第三条的规定，或《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四条的规定，在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定将该权益工具投资作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行核算的，同样由于主合同即属于 22 号准则规范的金融资产，此时应将混合合同作为一个整体考虑其分类。本案例即属于此种情况。

在这种情况下，由于该混合工具在“本金+保底收益”的安排之外，还可能涉及到发行人的超额收益分红以及股权处置价款等合同现金流量，因此不符合一项仅为对本金和以未偿付本金为基础的利息支付的安排，因此应将混合工具整体分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-1 特殊股权投资的确认与分类”：

一、附回售条款的股权投资

对于附回售条款的股权投资，投资方除拥有与普通股股东一致的投票权及分红权等权利之外，还拥有一项回售权，例如投资方与被投资方约定，若被投资方未能满足特定目标，投资方有权要求按投资成本加年化 10% 收益（假设代表被投资方在市场上的借款利率水平）的对价将该股权回售给被投资方。该回售条款导致被投资方存在无法避免向投资方交付现金的合同义务。基于投资方对被投资方的持股比例和影响程度不同，区分为以下两种情形：

情形1：投资方持有被投资方股权比例为3%，对被投资方没有重大影响；

情形2：投资方持有被投资方股权比例为30%，对被投资方有重大影响。

现就上述两种情形下被投资方和投资方的会计处理意见如下：

情形1：

从被投资方角度看，由于被投资方存在无法避免的向投资方交付现金的合同义务，应分类为金融负债进行会计处理。

从投资方角度看，投资方对被投资方没有重大影响，该项投资应适用金融工具准则。因该项投资不满足权益工具定义，合同现金流量特征不满足仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

情形2：

被投资方的会计处理同情形1。

从投资方角度看，长期股权投资准则所规范的投资为权益性投资，因该准则中并没有对权益性投资进行定义，企业需要遵照实质重于形式的原则，结合相关事实和情况进行分析和判断。投资方应考虑该特殊股权投资附带的回售权以及回售权需满足的特定目标是否表明其风险和报酬特征明显不同于普通股。如果投资方实质上承担的风险和报酬与普通股股东明显不同，该项投资应当整体作为金融工具核算，相关会计处理同情形1。如果投资方承担的风险和报酬与普通股股东实质相同，因对被投资方具有重大影响，应分类为长期股权投资，回售权应视为一项嵌入衍生工具，并进行分拆处理。对投资方而言，持有上述附回售条款的股权投资期间所获得的股利，应按该股权投资的分类，适用具体会计准则规定进行处理。

问题4-1-19（购买关联方股票的列报问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司对购入C公司股票确认为一项金融资产是否合适？A公司与B公司是一致行动人，到B公司大合并层面，需与B公司持有的C公司股票进行合并抵销，则该项投资是否应计入长期股权投资？

背景：

本年度A公司将经营积累99,763,387.32元委托其母公司B公司购买B公司旗下上市子公司C公司的股票，购买C公司股票11,288,487股。A公司所持股份尚不足以对C公司形成控制、共同控制或者重大影响，因此A公司将其确认为一项金融资产。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

任何会计处理和报表列报都应当以明确会计主体为前提，基于该会计主体的立场考虑适当的会计处理方法。在本案例中，尽管A公司作为B公司的子公司，事实上与B公司在上市公司的董事会、股东会表决中具有一致行动关系，但A公司本身并不能对上市公司施加控制、

共同控制或者重大影响。根据《〈企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）〉应用指南》的规定，站在A公司角度，其持有的C公司股票不能对上市公司施加控制、共同控制或者重大影响，因此不属于《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》的适用范围，而应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》的规定处理。如果A公司持有C公司股票的目的并非在短期内通过二级市场买卖获取价差收益，则在A公司自身的财务报表中可选择将该项投资作为可供出售金融资产，以公允价值进行后续计量，公允价值变动计入其他综合收益。

在B公司合并报表层面，应当把集团母公司及其各子公司所持有的C公司股份合并计算权益比例，并且冲回各子公司报表中就其所持C公司股票确认的公允价值变动，恢复到原始投资成本后，再进行合并抵销处理。由于在合并财务报表中，母公司直接在二级市场上买卖上市子公司的股票，和由其他子公司在二级市场上买卖上市子公司的股票，其经济效果是相同的，因此具体处理方式也可参阅“[问题4-1-24](#)（母公司在二级市场买卖上市子公司流通股份的处理）”中的相关指引。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

任何会计处理和报表列报都应当以明确会计主体为前提，基于该会计主体的立场考虑适当的会计处理方法。在本案例中，尽管A公司作为B公司的子公司，事实上与B公司在上市公司的董事会、股东会表决中具有一致行动关系，但A公司本身并不能对上市公司施加控制、共同控制或者重大影响。根据《〈企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）〉应用指南》的规定，站在A公司角度，其持有的C公司股票不能对上市公司施加控制、共同控制或者重大影响，因此不属于《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》的适用范围，而应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2014年修订）》的规定处理。如果A公司持有C公司股票的目的并非在短期内通过二级市场买卖获取价差收益，则在A公司自身的财务报表中可选择将该项投资指定为一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资（其他权益工具投资），或者不作特殊指定（作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产）。

在B公司合并报表层面，应当把集团母公司及其各子公司所持有的C公司股份合并计算权益比例，并且冲回各子公司报表中就其所持C公司股票确认的公允价值变动，恢复到原始投资成本后，再进行合并抵销处理。由于在合并财务报表中，母公司直接在二级市场上买卖上市子公司的股票，和由其他子公司在二级市场上买卖上市子公司的股票，其经济效果是相同的，因此具体处理方式也可参阅“[问题4-1-24](#)（母公司在二级市场买卖上市子公司流通股份的处理）”中的相关指引。

问题4-1-20（企业发行的认股权证的处理）

问题：

如下文背景资料所述，站在发行方角度，其发行的认股权证（约定计价和行权币种不同于发行方的记账本位币）如何处理？依据金融工具列报准则被确认为发行方的金融负债的认股权证，如果被用作股份支付中的结算手段，则又应当如何处理？

背景：

A 公司是于境外上市的医药研发公司。其财务报表记账本位币为美元。A 公司通过公开招股或定向增发获得公司普通股的股东均可以获得一定数量的行权币种为加拿大元的认股权证。公司存在两种类型的认股权证：

- 1、 定向增发或公开发行股票时，发行给认股股东的认股权证；
- 2、 以股份支付的形式支付给承销商的认股权证。

第一类权证：以向股东 B 公司定向增发为例。

2015 年 4 月 B 公司以 35,430,900 加元参与认购 A 公司增发的 13,270,000.00 股普通股，占增发后总股本的 12.69%，同时 A 公司授予 B 公司 1,000,000 份认股权证，认购价格为 2.67 加元/股，权证有效期为自授予日起 5 年。获配的股票及权证自 A 公司本次发行结束之日起三年内不得出售或转让。

2017 年 6 月 B 公司以 2,400,000 加元认购 A 公司增发的 1,333,333 股普通股，增发后累计持股占 A 公司当时增发后股本的 12.74%。

2017 年 10 月 B 公司与 A 公司签署股权认购协议，并于 2017 年 12 月 5 日以自有资金 8,700 万加元认购了 A 公司新发行的 60,416,667 股普通股，并获得相应的认股权证。所投资资金主要用于 A 公司偿还债务、产品研发和运营等，经过上述三次认购后，B 公司共持有 A 公司普通股 75,020,000 股，占 A 公司已发行普通股的 43.56%。B 公司对 A 公司具有重大影响。

对于以上认股权证，A 公司账面认定为以公允价值计量变动计入当期损益的金融负债进行核算。公司认为，由于公司的记账本位币为美元，其股权发放也以美元进行计量，认股权证认购股票金额为加元，不符合“固定换固定”原则，因此认定为金融负债，而非权益工具。

第二类权证：以向 B 公司第一次定向增发后发放给承销商的认股权证为例。

A 公司与承销商 L 公司的协议表示，根据 A 公司与 B 公司签订的定向增发意向书和与 L 公司签订的咨询协议，由于 B 公司成功向 A 公司注资 13,270,000 加元（即上述 B 公司于 2015 年 4 月向 A 公司增资），A 公司需要向 L 公司支付融资成功手续费，包括：1,340,081.50 加元的现金及 331,750 份普通股认股权证，行权价为 2.67 加元，有效期 5 年。

对于以上认股权证，A 公司认为该部分认股权证是以股份支付的形式支付给承销商的承销手续费，属于以自身权益工具换取其他服务的类型。承销商提供的服务的公允价值不能可靠计量，但是提供的认股权证可以根据布莱克-斯科尔斯期权定价模型（简称 B-S 模型）进行公允价值计算，公司按照该认股权证在服务取得日的公允价值进行计量，增加所有者权益。

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

1、A 公司的记账本位币为美元，故其发行的认股权证属于以固定金额的外币（指本主体的记账本位币以外的货币，下同）换取固定数量的自身权益工具的期权，属于金融负债而不是权益工具。

2、将上述认股权证授予承销商作为承销手续费，属于以自身权益工具换取第三方服务。虽然从金融工具列报准则的视角而言，该认股权证属于金融负债，但依据《企业会计准则第 11 号——股份支付》的相关规定，该项交易仍应作为以权益结算的股份支付。

结论基础：

1、对于第一类权证：

对此问题，国际财务报告解释委员会（IFRIC）在 2005 年 4 月的会议中已经明确：主体发行的以固定金额的外币（指本主体的记账本位币以外的货币，下同）换取固定数量的自

身权益工具的期权，属于金融负债。见附件（IFRIC 2005 年 4 月会议纪要



ifric update (apr 05).pdf)

第 2 页。中文翻译为：

以外币计价的可转换工具

IFRIC 讨论了关于以外币（发行证券主体记账本位币以外的货币）计价可转换证券书面期权分类指引的请求，即，以固定金额的外币换取固定数量的自身权益工具的书面期权。

IFRIC 指出，尽管该问题是在可转换债券的背景下提出的，但它同样适用于独立的工具，即适用于主体以固定金额的外币换取固定数量的自身权益工具而签订的所有合同。IFRIC 还指出，确定这类工具分类为负债还是权益的问题，取决于固定金额的外币是指固定金额的现金还是其他金融资产。

IFRIC 指出，尽管 IAS32 中并未直接指出这个问题，但可以明确的是，当结合其他准则中的指引，特别是《IAS39——金融工具：确认和计量》考虑这个问题时，任何以外币计价的义务都代表金额可变的现金。在 IAS39 中尤其可以证明这一点，由于以外币计价的交易使得主体现金流量产生变化，因而 IAS39 中允许对以外币计价的交易采用现金流量套期会计。

因此，IFRIC 指出，由主体通过以固定金额的外币换取固定数量的自身权益工具进行结算的合同应当分类为负债。IFRIC 决定不将这个申请纳入议程，并将在下一次 IFRIC 会议中讨论拒绝理由的草案。

然而，IFRIC 成员还指出，以公允价值计量且其变动计入损益来报告这类合同产生的会计处理会导致关于可能计入损益的自身权益的利得或损失，以及由于汇率变动产生的利得或损失。相关方建议 IFRIC，理事会正在考虑其项目中关于可按照发行人剩余权益公允价值回售的权益工具的类似问题。鉴于此，并且按照 IASB 战略委员会的要求，IFRIC 决定探讨对

准则可能的修订，并寻求指定拟修订案，如可能，它将借此修订案建议理事会解决这个问题。

这一观点在 2005 年 9 月的 IASB 会议上得到了间接确认，见附件（IASB 2005 年 9 月



iasb update (sep 05).pdf) 第 2 页。中文翻译为：

以外币计价的自身权益工具结算的合同分类

按照 IAS32 的规定，如果衍生工具合同将或可能以固定数额的现金或其他金融资产换取固定数量的自身权益工具以外的其他方式结算，该衍生工具合同将被分类为金融资产或金融负债。2005 年 6 月，理事会决定探讨对 IAS32 进行有限范围的修订，即，如果主体以固定金额的外币或以外币计价的其他金融资产换取固定数量的自身权益工具来结算合同，则允许将该合同分类为权益工具。这类合同将包括以外币计价的可转换债券的转换期权。

在这次会议上，理事会注意到，拟议的修正案会导致互相依赖的权益和外汇特征都被确认为权益。理事会注意到，从股权中扣除外汇特征的价值有些任意。理事会还指出，允许双重指数合同（股票价格和外汇汇率）被归类为股权，需要额外和详细的指导，以避免构建旨在获得理想会计结果的机会。理事会决定不进行修订。

此外，按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第八条规定：
金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

- （一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。*
- （二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。*
- （三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。*
- （四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。*

上述第（四）款粗体段落中描述的“企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。”是有特定的适用前提的，即“企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行”（For this purpose, rights, options or warrants to acquire a fixed number of the entity’s own equity instruments for a fixed amount of any currency are equity instruments if the entity offers the rights, options or warrants pro rata to all of its existing owners of the same class

of its own non-derivative equity instruments.) 而这一前提在本案例中并不存在, 因为只有 B 公司被授予了该项期权。

2、对于第二类权证：

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第三条规定：“除下列特殊情况外，本准则适用于所有企业各种类型的金融工具：

.....

（二）《企业会计准则第 11 号——股份支付》规范的股份支付安排中的金融工具以及其他合同和义务，适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。但股份支付安排中涉及应当适用本准则第四条相关的交易和事项以及企业发行、回购、出售或注销库存股，适用本准则。……” 据此，对第二类权证的会计处理应适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。

根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》的相关规定：

第二条，以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。

第八条 以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当分别下列情况处理：

（一）其他方服务的公允价值能够可靠计量的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

（二）其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

该部分认股权证是以股份支付的形式支付给承销商的承销手续费，属于以自身权益工具换取其他服务的类型，适用于《企业会计准则第 11 号——股份支付》，A 公司应按照该认股权证在服务取得日的公允价值进行计量，增加所有者权益。

需要注意的是：股份支付中所指的“权益工具”定义不同于金融工具准则下对“权益工具”的定义和确认条件。对此问题的讨论见于 IFRS 2 的“结论基础”部分的以下段落中：

BC106 As discussed above, under the definitions of liabilities and equity in the Framework, both shares and share options are equity instruments, because neither instrument requires the entity to transfer cash or other assets. Similarly, all contracts or arrangements that will be settled by the entity issuing shares or share options are classified as equity. However, this differs from the distinction between liabilities and equity applied in IAS 32. Although IAS 32 also considers, in its debt/equity distinction, whether an instrument contains an obligation to transfer cash or other assets, this is supplemented by a second criterion, which considers whether the number of shares to be issued (and cash to be received) on settlement is fixed or variable. IAS 32 classifies a contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments as a liability if the contract is a non-derivative for which the entity is or may be obliged to deliver a variable number of the

entity's own equity instruments; or a derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments.

BC107 In some cases, the number of share options to which employees are entitled varies. For example, the number of share options to which the employees will be entitled on vesting date might vary depending on whether, and to the extent that, a particular performance target is exceeded. Another example is share appreciation rights settled in shares. In this situation, a variable number of shares will be issued, equal in value to the appreciation of the entity's share price over a period of time.

BC108 Therefore, if the requirements of IAS 32 were applied to equity-settled share-based payment transactions, in some situations an obligation to issue equity instruments would be classified as a liability. In such cases, final measurement of the transaction would be at a measurement date later than grant date.

BC109 The Board concluded that different considerations applied in developing IFRS 2. For example, drawing a distinction between fixed and variable option plans and requiring a later measurement date for variable option plans has undesirable consequences, as discussed in paragraphs BC272–BC275.

BC110 The Board concluded that the requirements in IAS 32, whereby some obligations to issue equity instruments are classified as liabilities, should not be applied in the IFRS on share-based payment. The Board recognises that this creates a difference between IFRS 2 and IAS 32. Before deciding whether and how that difference should be eliminated, the Board concluded that it is necessary to address this issue in a broader context, as part of a fundamental review of the definitions of liabilities and equity in the Framework, particularly because this is not the only debt/equity classification issue that has arisen in the share-based payment project, as explained below.

Suggestions to change the definitions of liabilities and equity

BC111 In concluding that, for transactions with employees, grant date is the appropriate measurement date under the Framework, the Board noted that some respondents to ED 2 and the Discussion Paper support other measurement dates because they believe that the definitions of liabilities and equity in the Framework should be revised.

BC112 For example, some supporters of vesting date argue that receipt of employee services between grant date and vesting date creates an obligation for the entity to pay for those services, and that the method of settlement should not matter. In other words, it

should not matter whether that obligation is settled in cash or in equity instruments—both ought to be treated as liabilities. Therefore, the definition of a liability should be modified so that all types of obligations, however settled, are included in liabilities. But it is not clear that this approach would necessarily result in vesting date measurement. A share option contains an obligation to issue shares. Hence, if all types of obligations are classified as liabilities, then a share option would be a liability, which would result in exercise date measurement.

BC113 Some support exercise date measurement on the grounds that it produces the same accounting result as 'economically similar' cash-settled share-based payments. For example, it is argued that share appreciation rights (SARs) settled in cash are substantially similar to SARs settled in shares, because in both cases the employee receives consideration to the same value. Also, if the SARs are settled in shares and the shares are immediately sold, the employee ends up in exactly the same position as under a cash-settled SAR, ie with cash equal to the appreciation in the entity's share price over the specified period. Similarly, some argue that share options and cash-settled SARs are economically similar. This is particularly true when the employee realises the gain on the exercise of share options by selling the shares immediately after exercise, as commonly occurs. Either way, the employee ends up with an amount of cash that is based on the appreciation of the share price over a period of time. If cash-settled transactions and equity-settled transactions are economically similar, the accounting treatment should be the same.

BC114 However, it is not clear that changing the distinction between liabilities and equity to be consistent with exercise date measurement is the only way to achieve the same accounting treatment. For example, the distinction could be changed so that cash-settled employee share plans are measured at grant date, with the subsequent cash payment debited directly to equity, as a distribution to equity participants.

BC115 Others who support exercise date measurement do not regard share option holders as part of the ownership group, and therefore believe that options should not be classified as equity. Option holders, some argue, are only potential owners of the entity. But it is not clear whether this view is held generally, ie applied to all types of options. For example, some who support exercise date measurement for employee share options do not necessarily advocate the same approach for share options or warrants issued for cash in the market. However, any revision to the definitions of liabilities and equity in the Framework would affect the classification of all options and warrants issued by the entity.

BC116 Given that there is more than one suggestion to change the definitions of liabilities and equity, and these suggestions have not been fully explored, it is not clear exactly what changes to the definitions are being proposed.

BC117 Moreover, the Board concluded that these suggestions should not be considered in isolation, because changing the distinction between liabilities and equity affects all sorts of financial interests, not just those relating to employee share plans. All of the implications of any suggested changes should be explored in a broader project to review the definitions of liabilities and equity in the Framework. If such a review resulted in changes to the definitions, the Board would then consider whether the IFRS on share-based payment should be revised.

BC118 Therefore, after considering the issues discussed above, the Board confirmed its conclusion that grant date is the appropriate date at which to measure the fair value of the equity instruments granted for the purposes of providing a surrogate measure of the fair value of services received from employees.

上述内容的中文翻译如下：

BC106 正如前面所讨论的那样，按照《框架》中对负债和权益的定义，股份和股份期权都是权益工具，因为二者都不要求主体转让现金或其他资产。同样的，所有主体以发行股份或股份期权的方式来进行结算的合同或协议都被归类为权益。然而，这和《国际会计准则第 32 号》中负债和权益之间的区别界定有所不同。尽管在《国际会计准则第 32 号》的负债 / 权益的区别界定中，也考虑了某项工具是否包含一项转让现金或其他资产的义务，但还要考虑第二种标准以作为补充，就是考虑要发行的用以结算的股数（及收到的现金）是固定的还是可变的。《国际会计准则第 32 号》把将以或可能以主体自身权益工具结算的合同归类为负债，如果这一合同是非衍生的且主体有或可能有义务为其交付变动数量的主体自身权益工具；或者如果合同是衍生的，通过用或可能用除固定数量的现金或其他金融资产以外的方式交换固定数量的主体自身权益工具来进行结算。

BC107 在某些情况下，雇员享有股份期权的数量是可变的。例如，雇员在给予日将享有的股份期权数量可能会依是否超越特定的业绩目标及超越程度而变化。另一个例子是以股份结算的股份增值权。在这种情况下，发行的股数是可变的，在价值上等于一段时间内主体股价的增值。

BC108 因此，如果把《国际会计准则第 32 号》的要求应用于以权益结算的以股份为基础的支付交易，则在一些情况下，发行权益工具的义务会被归类为负债。这时，交易的最终计量会发生在授予日之后的某个计量日。

BC109 理事会得出了结论，制定《国际财务报告准则第 2 号》时考虑了各种不同的情况。例如，划清固定期权计划和可变期权计划的界限，要求对可变期权计划采用嗣后计量日

会产生不理想的后果，这将会在结论基础第 272 段至第 275 段中进行讨论。

BC110 理事会得出了结论，根据《国际会计准则第 32 号》的要求将一些发行权益工具的义务归类为负债，这种要求不适用于关于以股份为基础的支付的国际财务报告准则。理事会承认这会使《国际财务报告准则第 2 号》和《国际会计准则第 32 号》有所差异。在决定差异是否应消除及如何消除前，理事会得出结论，认为有必要在更广泛的背景下解决此问题，将其作为对《框架》中负债和权益定义进行基础性重新审议的一部分，特别是，正如下文所解释的那样，这不是在以股份为基础的支付项目中出现的唯一负债 / 权益分类问题。

改变负债和权益定义的建议

BC111 对于与雇员发生的交易，根据《框架》，授予日是合适的计量日，在得出这一结论的过程中理事会注意到，一些《征求意见稿第 2 号》和讨论稿的意见反馈者支持采用其他计量日，因为他们认为《框架》中关于负债和权益的定义应加以修正。

BC112 比如，一些支持采用给予日的人认为在授予日和给予日之间收到雇员服务使主体产生了一项支付那些服务的义务，结算方法并不重要。换句话说，该义务是用现金结算还是用权益工具来结算并不重要——两者都应作为负债来处理。因此，负债的定义应加以修正，以使各种类型的义务，不论如何结算，都被包含在负债中。但是采取这种方法是否必然会导致采用给予日计量却是不甚明晰的。股份期权包含发行股份的义务。因此，如果所有类型的义务都被归类为负债，那么股份期权就是一项负债，这将会导致行权日计量的采用。

BC113 一些人支持采用行权日计量，其理由是这样做产生的会计结果与在经济特征上类似的以现金结算的以股份为基础的支付相同。例如，他们认为以现金结算的股份增值权在实质上与以股份结算的股份增值权相同，因为在两种情况下，雇员收到价值相等的对价。同样，如果股份增值权用股份结算且股份被立即出售，雇员最终的处境和以现金结算的股份增值权完全相同，也就是拥有与在一段特定时期内主体股价增值相同的现金量。类似地，有人认为股份期权和以现金结算的股份增值权在经济上相类似。当雇员于行权后立即出售股份以实现行使股份期权的利得时尤为如此，这也正是最常见的情况。不论在何种方法下，雇员得到的现金金额都是以在一段时期内股价增值为基础的。如果以现金结算的交易和以权益结算的交易在经济上相类似，会计处理就应相同。

BC114 然而，通过改变负债和权益的界限来与行权日计量保持一致是否是达成相同会计处理的唯一途径却不甚明晰。例如，可以改变其界限，使以现金结算的雇员股份计划在授予日计量，随后的现金支付作为对权益参与者的分配而直接计入权益的借方。

BC115 行权日计量的其他支持者并不认为股份期权的持有者是所有者群体的一部分，因此认为期权不应被归类为权益。有人认为，期权持有者只是主体的潜在所有者。这种观点是否是普遍认同的，也就是适用于所有的期权，却不甚明晰。例如，一些支持雇员股份期权行权日计量的人并不一定提倡对为收取现金而在市场上发行股份期权或认股权证也采用相同的方法。然而，对《框架》中负债和权益定义的任何修正都会影响对主体发行的所有期权

和认股权证的分类。

BC116 鉴于改变负债和权益定义的建议不止一个，也还没有对这些建议作出完全的探究，将对定义提出何种改变建议还不十分清楚。

BC117 此外，理事会得出结论，这些建议不应孤立地加以考虑，因为改变负债和权益的界限会影响各种财务利益，不仅仅是那些和雇员股份计划有关的财务利益。任何建议作出的改变的所有含义，都必须在一个重新审议《框架》中负债和权益定义的更为广泛的项目中加以探究。如果这样的重新审议会导致定义的改变，理事会那时就会考虑是否要修正关于以股份为基础的支付的国际财务报告准则。

BC118 因此，在考虑了以上讨论的问题后，理事会确认了其结论，认为授予日作为计量授予的权益工具公允价值的日期是合适的，计量该公允价值的目的是提供一种计量收到雇员服务的公允价值的替代方法。

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

对于第一类权证，2017 年修订后的《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第八条与修订前 2014 版准则一致。

对于第二类权证，《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》第三条规定：“本准则适用于所有企业各种类型的金融工具，但下列各项适用其他会计准则：……

（三）由《企业会计准则第 11 号——股份支付》规范的股份支付中涉及的金融工具以及其他合同和义务，适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。但是，股份支付中属于本准则范围的买入或卖出非金融项目的合同，以及与股份支付相关的企业发行、回购、出售或注销的库存股，适用本准则。……”与修订前的 37 号准则一致，将股份支付中涉及的金融工具以及其他合同和义务排除在 37 号准则之外。

因此，第一类权证和第二类权证的处理均与“基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见”一致。

问题4-1-21（持有联营企业的认股权证，被投资方将发行的认股权证计入金融负债并形成公允价值变动损失时，投资方的投资收益确认）

问题：

如下文背景资料所述，B 公司作为投资方持有联营企业发行的认股权证，联营企业对该认股权证作为金融负债以公允价值计量时，联营企业确认投资收益时是否调整该认股权证的公允价值变动损益？

背景：

背景信息同“[问题 4-1-20](#)（企业发行的认股权证的处理）”，本案例是从投资方 B 公司的角度考虑其会计处理。

B 公司对 A 公司普通股和认股权证的投资过程如下：

2015 年 4 月 B 公司董事会审议通过了《关于对外投资的议案》，同意公司使用自有资金 35,430,900 加元参与认购 A 公司增发的 13,270,000.00 股普通股，占增发后总股本的 12.69%，同时 A 公司授予 B 公司 1,000,000 份认股权证，认购价格为 2.67 加元/股，权证有效期为自授予日起 5 年。获配的股票及权证自 A 公司本次发行结束之日起三年不得出售或转让。

2017 年 6 月 B 公司以自有资金 2,400,000 加元认购 A 公司增发的 1,333,333 股普通股，增发后累计持股占 A 公司当时增发后股本的 12.74%，同时授予 1,333,333 份认股权证，认购价格为 2.05 加元/股，权证有效期为自授予日起 3 年。

经公司董事会批准，B 公司于 2017 年 10 月与 A 公司签署股权认购协议，并于 2017 年 12 月以自有资金 8,700 万加元认购了 A 公司新发行的 60,416,667 股普通股，并按照每一股普通股对应发行 0.082759 股认股权证，认购价格为 1.64 加元/股，权证有效期为自授予日起 4 年。所投资资金主要用于 A 公司偿还债务、产品研发和运营等。经过上述三次认购后，B 公司共持有 A 公司普通股 75,020,000 股，占 A 公司已发行普通股的 43.56%。

B 公司对 A 公司具有重大影响，对 A 公司的投资包括普通股和认股权证，目前账面上未区分两者，均计入“长期股权投资”。而 A 公司对授予 B 公司的认股权证的会计处理是记录为金融负债，且以公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。B 公司取得 A 公司 2018 年 1-6 月报表，发现其中有 831 万美元的公允价值变动损失是由于 A 公司账面作为金融负债核算的认股权证的公允价值变动导致的。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则与 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

根据背景资料所述情况，B 公司持有 A 公司超过 40% 的股权以及一定数量的认股权证，我们理解这两项权益工具是相互独立的，应分别作为 2 项不同的资产独立核算（一项对联营企业的长期股权投资和一项衍生金融资产）。认股权证作为衍生金融工具，通常应作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，该核算并不受联营企业 A 公司自身会计处理的影响。具体为：

1、B 公司对认股权证的初始确认和后续计量

对于 B 公司持有的 A 公司的认股权证，在没有实际认购转为股本之前，不能作为长期股权投资核算。长期股权投资仅核算已实际持有的被投资方的股权，不包含其他债务工具或者权益工具。因此，B 公司对于持有的 A 公司认股权证，应按照金融工具准则的规定处理，作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

B 公司应对该认股权证的公允价值进行评估，由于被投资方是一个公司，公允价值的评估较为复杂，可以借助专家工作并履行利用专家工作的审计程序。理论上，B 公司与 A 公司对该认股权证的公允价值估值结果不应存在重大偏差。

2、B 公司对长期股权投资的后续计量

在 B 公司对持有 A 公司的长期股权投资按照权益法进行后续计量、确认当期投资收益时，根据长期股权投资准则第十一条的规定“被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。”B 公司应关注 A 公司对认股权证的核算所执行的会计准则是否与中国财政部颁发的 B 公司自身执行的金融工具准则一致，我们理解，按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第八条规定：

金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

- （一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。*
- （二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。*
- （三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。*
- （四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。*

B 公司应根据前述第八条的规定结合认股权证发行及认购协议分析，A 公司对该认股权证作为金融负债是否合理，若因为准则差异，按照中国会计准则该认股权证应作为权益工具，则公允价值变动不应计入损益，B 公司应据此调整 A 公司的财务报表，并根据调整之后的净利润确认应分享的投资收益。但如问题 4-1-20 中的分析所述，该种可能性并不存在。

如果 A 公司将该项认股权证作为金融负债是符合中国企业会计准则规定的，则 A 公司层面需确认其公允价值变动的损益影响。相应地，B 公司对其进行权益法核算时，也应按比例确认在该项公允价值变动损益中所占的份额，作为对投资收益的调整。同时 B 公司自身持有的该项权证应按上述第 2 点中的说明确认公允价值变动损益。上述公允价值变动损益和权益法投资收益（方向相反）在 B 公司的利润表中应分别列报，不应抵销。

B 公司在对 A 公司进行权益法核算时，应按比例确认在 A 公司自身报表中所确认的该项交易性金融负债公允价值变动损益中所享有的份额，不作特殊调整处理。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则与 2014 版金融工具列报准则的处理意见”一致。

问题4-1-22（公开发行的资产支持票据（ABN）在发行方的个别报表及合并报表中如何处理）

问题：

如下文背景资料所述：

1、预测的基础资产未来现金流量能覆盖相关费用与各期应付预期收益和应付本金余额，是否可以因差额补足发生的可能性很低，认为该金融资产所有权上几乎所有风险和报酬已转移，可以终止确认该金融资产？

2、转出方的母公司提供不可撤销及无条件差额部分担保且不计利息，母公司协调转让方优先补足差额部分，但不削减或免除流动性差额支付资金支付义务，转出方个别报表是否可以终止确认基础资产？母公司合并报表如何处理？

3、针对同一债务，未明确收款系归属于基础资产还是转让方应收账款时，如何进行分拆？

背景：

A 公司（施工总承包企业）拟在银行间交易商协会公开发行资产支持票据（ABN），基础资产为其应收账款，拟发行金额为 18.44 亿元。投资人分为优先级和次级，发行比例为优先级 95%、次级 5%。优先级资产支持票据为固定票面利率，循环期：2.5 年，半年付息；摊还期：0.5 年，一次性过手摊还优先级利息及本金；次级资产支持票据不设固定利率，获得利益为在当期应支付的所有应交税金及应付费用和优先级资产支持票据预期收益及应付本金支付完毕之后的剩余收益。

委托人 A 公司将其合法所有的资产信托予受托人 B 公司（信托公司），设立“A 公司 2018 年度第一期资产支持票据信托”作为特殊目的载体（SPV），在中国银行间债券市场以公开发行的方式发行资产支持票据。其中受托人 B 公司为资产支持票据持有人管理、运用和处分信托财产；A 公司担任资产服务机构，负责为信托提供与资产及其回收有关的管理服务及其他服务；C 银行下属分行 C1 担任监管银行，负责为信托监管账户提供监管服务；C 银行下属分行 C2 担任资金保管机构，负责为信托提供资金保管服务。

相关合同约定：

1、《信托合同》约定 A 公司将持有“资产支持票据”总发行规模的 0.4%，“次级资产支持票据”发行规模的 8%，即总面值为人民币 7,376,000 元的“次级资产支持票据”，且根据合同规定不得转让。其他 92%的次级资产支持票据计划由 A 公司的联营企业甲公司持有（A 公司持有甲公司 49.90%的股份）。

2、《资产服务合同》约定 A 公司作为“信托”的“资产服务机构”，由其按照合同的规定为“信托”提供与“资产”及其回收有关的管理服务及其他服务。“资产服务机构”应于每一个“回收款归集日”下午四点（16:00）前将前一“收款期间”收到的“回收款”（不包括该等“回收款”产生的利息和相关增值税及附加（如有））款项自“A 公司收款账户”划转至“监管账户”。

3、《流动性差额支付承诺函》约定，A 公司的母公司作为承诺人，不可撤销及无条件地

向受托人（代表资产支持票据持有人）承诺对各期信托账户资金不足以根据相应交易文件约定支付该期资产支持票据的应付相关税金和相关费用以及优先级资产支持票据预期收益和应付本金之和之间的差额部分承担支付义务。在本期资产支持票据流动性差额支付事件发生时，由母公司协调安排 A 公司优先将流动性差额支付，不足部分由母公司继续承担支付义务。承诺人母公司协调 A 公司支付流动性差额的支付义务，并不削减或免除母公司所承担的流动性差额支付资金支付义务。

母公司按照约定履行流动性差额支付义务后，在各个兑付日（发生加速清偿事件的，为兑付日或信托资产处置回收完毕后的清算完成之日）在向优先级资产支持票据持有人足额分配当期应付金额后，且向次级资产支持票据持有人分配之前，有权要求按已实际支付的流动性差额支付资金的金额从信托账户剩余资金（及其他剩余）中取得分配。

4、《信托合同》约定，“信托”设立后，在发送权利完善通知之前，若“委托人”与“受托人”（代表“信托”）分别对同一债务人持有应收账款，且双方持有的应收账款均全部或部分到期，则“委托人”同意，对于债务人向“委托人”偿付的任何一笔款项，除根据债务人的汇款附言或其他书面文件可明确判断为“委托人”享有的不属于基础资产中的应收账款外，均应按照“委托人”与该“债务人”签署的“工程合同”项下的应收账款和/或其他应收款项的到期日的先后顺序进行清偿。

A 公司以同类应收账款历史回款情况为基础，对资产支持票据未来现金流情况进行了预测和分析。根据现金流预测结果，在静态及压力情境下，基础资产现金流均能覆盖相关费用与有现金资产支持票据的各期应付预期收益和应付本金余额。

A 公司管理层聘请专业机构针对该资产支持票据出具了会计原理应用报告，报告主要观点如下：

1、特殊目的实体是否纳入合并

基于上述交易文件的设计安排，A 公司没有拥有对信托的权力，作为资产服务机构，不收取服务报酬，虽计划持有次级资产支持票据 0.4% 部分，但其承担可变回报的量级和可变动性不重大；母公司作为流动性差额支付承诺人因履行流动性差额支付承诺而支付现金的可能性极低，承担的资产支持票据的可变回报不重大。因而对特殊目的实体不具有控制。根据企业会计准则，A 公司不需对特殊目的实体进行合并。

2、关于是否终止确认基础资产

（1）本期资产支持票据终止确认的原则适用于资产的整体（含相关附属担保合同）。A 公司已经转让了获取资产现金流量的合同权利，即符合《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》规定“企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方”。

（2）A 公司自持次级资产支持票据（全部资产支持票据的 0.4%）所承担的可变回报的量级及可变动性并不重大；根据 A 公司风险计量模型对入池资产在转让前后未来现金流量净现值及时间分布的变动进行比较的结果，母公司因履行流动性差额支付承诺而支付现金的

可能性极低，故保留基础资产对应现金流波动的风险极低。报告认为在 A 公司和母公司合并层面均已转移了基础资产所有权上几乎所有的风险和报酬。

结论：根据会计准则相关规定，综合考虑本次资产支持票据的结构特点和重要的假设前提，我们对 A 公司拟定的会计处理原则没有异议，即 A 公司认为不需对特殊目的实体进行合并，且已转让了几乎所有的基础资产相关的风险和报酬，在 A 公司及母公司合并层面应当终止确认全部拟转移的基础资产。

解答：

（一）是否合并特殊目的实体（信托）的判断

对此问题，我们赞同 A 公司管理层及向其提供咨询服务的专业机构的判断，即基于上述交易文件的设计安排，因为 A 公司仅持有 8% 的次级份额，另外 92% 的次级份额由其持股 49.90% 的联营企业持有，没有拥有对特殊目的实体（信托）的权力；作为资产服务机构，不收取服务报酬，其承担可变回报的量级和可变动性不重大，故不控制该特殊目的实体，不将该特殊目的实体纳入合并报表范围。

（二）是否构成金融资产转移的判断

本案例中的应收款项转移给信托后，A 公司作为资产服务机构负责收取款项，并将其转付给信托，属于《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（此处引用的金融工具相关准则均为 2017 年修订版本，下同）第六条所指的“企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务”这一情形。但准则要求在该情形下，需同时满足三项条件，才能确定构成“金融资产转移”，从而满足适用 CAS 23 中金融资产转移判断标准的条件，即：

1. 企业只有从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。企业提供短期垫付款，但有权全额收回该垫付款并按照市场利率计收利息的，视同满足本条件。
2. 转让合同规定禁止企业出售或抵押该金融资产，但企业可以将其作为向最终收款方支付现金流量义务的保证。
3. 企业有义务将代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误。企业无权将该现金流量进行再投资，但在收款日和最终收款方要求的划转日之间的短暂结算期内，将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资，并且按照合同约定将此类投资的收益支付给最终收款方的，视同满足本条件。

从本案例情况看，上述条件 1、2 应可满足；对于条件 3，“《资产服务合同》约定“A 公司”作为“信托”的“资产服务机构”，由其按照合同的规定为“信托”提供与“资产”及其回收有关的管理服务及其他服务。“资产服务机构”应于每一个“回收款归集日”下午四点（16:00）前将前一“收款期间”收到的“回收款”（不包括该等“回收款”产生的利息和相关增值税及附加（如有））款项自“A 公司收款账户”划转至“监管账户。”由于划付

款项不包括该等“回收款”产生的利息，故不满足上述第3条中“在收款日和最终收款方要求的划转日之间的短暂结算期内，将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资，并且按照合同约定将此类投资的收益支付给最终收款方”的条件，因此不构成符合准则规定的“金融资产转移”（此时应继续确认已转让的金融资产），除非能够通过测算证明该期间内“回收款”产生的利息显著不重大，不是各方谈判确定交易条款时的主要考虑因素，才能基于重要性原则忽略该因素的影响。

（三）假设满足“金融资产转移”的构成条件，则按“金融资产转移”的决策树（见《〈企业会计准则第23号——金融资产转移（2017年修订）〉应用指南》中的“图1：金融资产终止确认判断流程”，见该准则应用指南单行本第24页）的各步骤依次进行分析：

1、确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面（步骤1）

此处涉及讨论的报告主体层面包括：（1）A公司（转出方）的个别报表和合并报表；（2）母公司的合并报表。

2、确定一项资产（或一组同类资产）的全部或部分是否适用终止确认准则（步骤2）

根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》以及相关的应用指南，上述金额资产证券化业务优先级95%为固定利率，次级5%为在优先级分配本金及收益后分配剩余收益，当“资产”产生的现金流不足时，“次级资产支持票据”将首先承担损失，可以认为该组应收款项下实际合同现金流量分布并非按95%与5%完全成比例分配，不满足部分终止确认的条件，终止确认的原则应适用于资产的整体（含相关附属担保合同）。结合前述关于回收款利息无需划转的考虑，应在所转移的金融资产整体的层面上运用终止确认准则。

3、收取金融资产合同现金流量的权利是否已经终止（步骤3）

并未终止。

4、企业是否已转移收取金融资产现金流量的权利（步骤4）

否。

5、企业是否承担了将收取的现金流量支付给最终收款方的义务并同时满足金融资产转移的条件（步骤5）

根据资产服务合同约定，A公司在本期资产支持票据中继续作为收款服务方收取金融资产现金流量然后转给转入方，符合《企业会计准则第23号——金融资产转移》规定“企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务”，应依据该情形进行判断。当且仅当同时符合以下三个条件时，转出方才能按照金融资产转移的情形进行后续分析及处理，否则被转移金融资产应予以继续确认：

①转出方只有从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。

《企业会计准则第23号——金融资产转移》以及相关的应用指南规定：“在有转出方短期垫付安排的资产证券化业务中，如果转出方收回该垫款的权利优先于次级资产支持证券

持有人、但劣后于优先级资产支持证券持有人，或转出方不计收利息的，均不能满足这一条件。”

转出方（A 公司）的母公司在《流动性差额支付承诺函》中作为承诺人，为本期资产支持票据提供不可撤销及无条件差额部分担保，在按照约定履行流动性差额支付义务后，收取该款项的权利仅优先于次级资产支持票据持有人，但劣后于优先级资产支持票据持有人，且不计收利息。虽然在实际发生流动性差额需要补足时，先由母公司协调安排 A 公司优先将流动性差额支付，不足部分由母公司继续承担支付义务，但实际的担保责任在母公司，差额由母公司兜底。无论在 A 公司层面还是母公司层面，该条件均不能认为已经满足。

②转让合同规定禁止转出方出售或抵押该金融资产，但企业可以将其作为向最终收款方支付现金流量义务的保证。

信托合同中委托人义务第 6 条约定，除根据“《信托合同》”将“资产”信托予“受托人”外，“委托人”不得将“资产”或“资产文件”出售、质押、抵押、转让或转移给任何其他主体，不得采取其他行动损害“受托人”对“资产”或“资产文件”的所有权，不得在“资产”或相关“资产文件”上设立或允许存在任何担保。

③转出方有义务代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误。

资产服务合同约定，“资产服务机构”应于每一个“回收款归集日”（下午四点（16:00）前）将前一“收款期间”收到的“回收款”（不包括该等“回收款”产生的利息和相关增值税及附加（如有））款项自“A 公司收款账户”划转至“监管账户”。由于转出方的义务不包含利息，因此不符合“转出方有义务代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误”这一条件，除非能够通过测算证明该期间内“回收款”产生的利息显著不重大，不是各方谈判确定交易条款时的主要考虑因素，才能基于重要性原则忽略该因素的影响。

结论：该金融资产很可能未满足上述第①、第③个条件，因此 A 公司很可能应继续确认该金融资产。

5、企业是否已经转移、保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬（步骤 6、7）

假定认为该金融资产已转移（即可以通过步骤 5 的测试），进一步判断其风险和报酬转移情况：

《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》以及相关的应用指南规定：“企业出售短期应收款项并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失，表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。企业通过持有次级权益或承诺对特定现金流量担保，如果企业保留了被转移资产所有权上几乎所有的风险和报酬，就不应当终止确认。”本案例中关于母公司对流动性差额部分提供不可撤销及无条件担保事项，考虑该部分补偿的范围为优先级持有人，不包含次级持有人，不应视为针对投资人信用损失的全额补偿。

按照拟实施的资产支持票据结构设计，A 公司计划持有次级资产支持票据 8% 的部分，剩余次级资产支持票据 92% 的部分，由 A 公司的联营企业持有（A 公司持有联营企业 49.90% 股权），按比例计算 A 公司直接+间接合计持有 53.91% 的次级权益，实质上 A 公司对拟转让的基础资产所承担的可变回报的量级是重大的。

如背景资料所述的差额支付承诺条款：“在本期资产支持票据流动性差额支付事件发生时，由母公司协调安排 A 公司优先将流动性差额支付，不足部分由母公司继续承担支付义务。承诺人母公司协调 A 公司支付流动性差额的支付义务，并不削减或免除母公司所承担的流动性差额支付资金支付义务”。

由于差额支付承诺的存在，且优先于其他增信措施，同时存在“在本期资产支持票据流动性差额支付事件发生时，由母公司协调安排 A 公司优先将流动性差额支付，不足部分由母公司继续承担支付义务”的约定，因此 A 公司是承担差额补足义务（该义务仅针对优先级本息）的首要义务人，虽然 A 公司可以有条件地收回垫款，但收回垫款的权利仅优先于次级资产支持票据持有人，但劣后于优先级资产支持票据持有人，且不计收利息。在此情况下，表明基础资产（应收款项）相关的信用风险仍主要由母公司或者 A 公司承担。由于基础资产为固定金额的债权，没有超额收益，因此保留信用风险也就意味着保留了基础资产所有权上几乎所有的风险与报酬，即基础资产所有权上的主要风险和报酬并未转移。

因此，我们认为 A 公司和母公司虽然无需合并该信托，但不能终止确认转让给信托的应收账款。

（四）基础资产隔离的问题

《信托合同》约定，“信托”设立后，在发送权利完善通知之前，若“委托人”与“受托人”（代表“信托”）分别对同一债务人持有应收账款，且双方持有的应收账款均全部或部分到期，则“委托人”同意，对于债务人向“委托人”偿付的任何一笔款项，除根据债务人的汇款附言或其他书面文件可明确判断为“委托人”享有的不属于基础资产中的应收账款外，均应按照“委托人”与该“债务人”签署的“工程合同”项下的应收账款和/或其他应收款项的到期日的先后顺序进行清偿。

对一项“工程合同”而言，其在持续提供施工服务过程中通过业主方（债务人）分批结算陆续形成的应收账款，该款项合计是针对该工程项目的完整债权。由于施工服务是持续提供的，在转让一部分应收账款作为本案例基础资产后，后续会就同一合同、同一债务人形成新的债权。而债务人付款时通常只明确时针对该“工程合同”项下的付款，不会区分所付款项是属于委托人所持有债权部分或是受托人持有债权部分，若按照该条款约定的先后顺序，则意味着受托人受让的应收款项在前，委托人后续因继续提供施工服务等产生的应收款项在后，可能导致转让部分金融资产收取的现金流并非应收款项整体所产生现金流的相应比例，从而对终止确认已转让部分的应收款项可能构成实质性障碍。

另外，本案例中还需关注以下事项：

(1) 鉴于 A 公司持有甲公司 49.9% 的股权份额，应进一步核实甲公司的设立目的和设计，是否为本次 ABN 架构所设计，此外应关注该被投资方其他股东对甲公司的持股份额是“代理人”还是“主要责任人”，以判断 A 公司能否控制甲公司。如控制，则由于甲公司持有 92% 的信托劣后级份额，故应合并该信托计划并最终影响对 A 公司、母公司两个报告主体层面对能否终止确认基础资产的判断。即使确定 A 公司不能控制甲公司，也应就甲公司投资该 92% 次级份额是否具备充分、适当的商业理由保持关注。关注 A 公司相关会议纪要、A 公司与甲公司之间是否存有关联交易，定价是否公允等等，以核实 A 公司是否通过其他安排实际承担和享有了甲公司所持次级份额的主要风险和报酬。如有，则也很可能表明 A 公司应合并信托计划并最终影响对 A 公司、母公司两个报告主体层面对能否终止确认基础资产的判断。

以下第 (2) 的意见建立在 A 公司不能控制甲公司且不实质承担甲公司所持 92% 次级份额的风险和收益的假设基础上。

(2) 我们理解，A 公司管理层聘请的专业机构作出可以终止确认基础资产的判断更多依据转移基础资产前后，A 公司在转让后所承担的现金流量现值变动情况与转让前所承担的现金流量现值变动情况相比是否不再显著。即 CAS 23 第八条规定的“企业在评估金融资产所有权上风险和报酬的转移程度时，应当比较转移前后其所承担的该金融资产未来现金流量金额及其时间分布变动的风险。

企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险没有因转移而发生显著变化的，表明企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。

企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险相对于金融资产的未净现金流量现值的全部变动风险不再显著的，表明该企业已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。

企业通常不需要通过计算即可判断其是否转移或保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。在其他情况下，企业需要通过计算评估是否已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，在计算和比较金融资产未来现金流量净现值的变动时，应当考虑所有合理、可能的现金流量变动，对于更可能发生的结果赋予更高的权重，并采用适当的市场利率作为折现率。”

实务中一般认为：(1) 标准差的变动比率在 10% 以内，变化是显著的，与金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬已经转移；(2) 标准差的变动比率在 90% 以上，几乎没有变化，转出方仍保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬；(3) 标准差的变动比率在 10% 至 90% 之间，介于“显著变化”与“几乎没有变化”之间，属于“既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬”。

《〈企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）〉应用指南》中通过例 3、例 4 说明了这种分析方法的应用。在本案例中，应重点关注 A 公司会计处理所依据的现金

流预测结果中的重大假设和主要参数的选取是否合理。

即，判断企业是否保留或转移了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，关键是看转移前后企业所享有或承担的风险和报酬特征是否发生实质性变化（即变动情况），而不是看转移后保留的风险和报酬从总量上看是否不重大（即存量情况）。对固有的信用风险很低的“优质”债权资产的转移业务而言，不能仅仅因为“预测的基础资产未来现金流量能覆盖相关费用与各期应付预期收益和应付本金余额，差额补足发生的可能性很低”，而认为该金融资产所有权上几乎所有风险和报酬已转移。

问题4-1-23（可互换股份的处理）

问题：

如下文背景资料所述，甲方认购上市公司定增限售股，与乙方（上市公司实际控制人）签订可互换股份协议。

问题 1、甲方持有的 1,000 万股限售股应如何确认和后续计量？

问题 2、首批次互换的股份 400 万股，对甲方而言，在互换时，是否满足金融资产转移并终止确认的条件？

问题 3、对于乙方承诺回购的 20%部分，假定已经解禁。处理方式：（1）乙方将约定的回购款直接支付给甲方，甲方按乙方要求出售股票并将全部价款支付给乙方；（2）根据乙方指令在二级市场出售，出售价款如大于约定固定回购价，则多余部分由甲方支付给乙方，反之则差额部分由乙方补偿给甲方。两种方式下分别如何进行会计处理？

背景：

A 公司：某新上市公司

甲方：投资管理公司

乙方：自然人（A 公司实际控制人）

2019 年，甲方与乙方签订协议，参与 A 公司 2019 年非公开发行股份，并取得 A 公司 1,000 万股股票（简称“标的股票”），甲方将持有标的股票，锁定期三年（自标的股票在证券交易所上市之日起算），乙方保证甲方持有标的股票所获得收益率不低于 X%/年（单利）。

在甲方持有标的股票期间内，乙方愿意以乙方或其指定的第三方持有的 A 公司未限售股份（800 万股）与甲方持有的标的股票的 80%（800 万股）进行处置权与收益权互换，为甲方提前提供流动性，并提供年化收益率为 X%的最低收益保障；甲方持有标的股票剩余的 20%，双方同意在锁定期满后十日内由乙方以固定价格 Y 元回购甲方持有的剩余 200 万股标的股票。

甲方互换股份在锁定期内，由乙方或其指定的第三方以其未限售的乙方可互换股份分三年按 5: 3: 2 的比例（即 400 万股、240 万股、160 万股）为甲方提前提供流动性，即自 A

公司本次发行募集资金转入 A 公司专项账户之日起 12 个月内、24 个月内、36 个月内，乙方或其指定的第三方按上述比例提供乙方可互换股份（以下合称“互换股份计划”）。与互换股份相关的权益均由换入方享有。

次年，甲乙双方在互换协议的基础上，签订了补充协议。补充协议约定，甲乙首次就 400 万股做了股份互换。为保持 A 公司股价稳定，甲方同意乙方不对外实际转让股份，而直接以 2020 年 X 月 X 日收盘价 Q 元作为首次互换股份的互换价格，共计 W 万元。

2020 年，甲方取得 W 万元对价。

截止 2021 年，甲方持有的 1,000 万股股份仍在限售期内，无法转至乙方名下。

乙方未要求甲方按照互换协议要求，将其持有 400 万股限售股质押给乙方或者乙方指定第三方。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

问题 1：

1、甲方持有的 800 万份互换股票，其获取利益的方式是通过在限售期指令乙方出售乙方互换股票、或者限售期满由乙方受让甲方尚未换出的股票（即：以出售为目的），乙方对甲方持有的 800 万互换股有最低收益保障。因此，在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》下，应作为“交易性金融资产”核算，但因为其持有期限可能超过一年，故在资产负债表上列报为“其他非流动资产”，以公允价值计量。其公允价值评估可按照基准日市场价考虑流动性折扣。

对于乙方承诺的最低收益保障，应作为乙方授予甲方的一项卖出期权，甲方应将其作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算。这是一项单独的金融工具，不应与上述股票投资“合成”为一项有保底的债权性投资。

2、甲方持有的 200 万份回购股权，将在限售期满十日内，由乙方以 Y 的固定价格回购，如果此期间的收益是基本固定的（例如，收到的股利将从日后的回购款中扣除），并未真正享有或承担股票所有权上的主要风险和报酬（如公允价值变动风险和收益、股利分配现金流不确定的风险和收益等），则在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》下，本质上是一项以所持有的该部分股权为质押的借款，符合“到期日固定、回收金融固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有到期的非衍生金融资产”的条件，应分类为“持有至到期投资”，以摊余成本后续计量。

问题 2：

由于互换协议约定：与互换股份相关的权益均由换入方享有，在甲方和乙方股份互换完成 400 万股、乙方向甲方付款后，“甲方可互换股份的权益全部归乙方或其指定的第三方所有”，如果甲方将自身持有的该部分可互换股票出售，应将相应价款全部支付给乙方，满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》第四条的条件，甲方名义上仍持有

的该部分股票相关的风险和报酬均由乙方承担和享有，因此该部分已经完成互换的股份可以终止确认，相应确认股权投资处置收益。

问题 3:

甲方持有标的股票剩余的 20%，该 20% 标的股票投资本身也应作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产，其原取得成本和处置日市价之间的差额为股权投资处置损益（其中有部分以“公允价值变动损益”的形式确认在以前年度）。

甲乙双方同意在锁定期满后十日内由乙方以固定价格 Y 元回购该 20% 标的股票。这种情况属于甲方和乙方之间签订的远期合约，同样是独立于股票投资以外的一项衍生金融资产或衍生金融负债。其初始公允价值通常为零。甲乙双方均应将该项远期合约作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产或金融负债核算，在实际履行该远期合约时对该项衍生工具进行终止确认处理。该远期合约于结算日的最终内在价值（合约结算价与处置日市价之间的差额）为该项衍生工具的累计投资收益（其中有部分以“公允价值变动损益”的形式确认在以前年度）。

对此处所涉及的两种结算方式，单就股票出售和价款结算这一环节而言，其会计处理没有原则性的区别。两种方式中，承诺回购的 20% 股票的风险和报酬均由乙方承担，甲方实质只收取 Y 万元的固定价格，因此两种方式中不论甲方按乙方要求出售股票并将全部价款给乙方，或者通过二级市场出售，出售价款大于约定固定回购价，多余部分甲方支付乙方，反之乙方补偿给甲方。两种方式下甲方从乙方最终收取款项的净额是固定的，卖出股份价款实际为代收代付款项。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

问题 1:

1、甲方持有的 800 万份互换股票，其获取利益的方式是通过在限售期指令乙方出售乙方互换股票、或者限售期满由乙方受让甲方尚未换出的股票（即：以出售为目的），乙方对甲方持有的 800 万互换股有最低收益保障。因此，在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下，因合同现金流量特征不是基本借贷安排，甲方的持有目的为交易，应分类为“以公允价值计量且其变动当期损益的金融资产”，但因为其持有期限可能超过一年，故在资产负债表上列报为“其他非流动金融资产”。其公允价值评估可按照基准日市场价考虑流动性折扣。

对于乙方承诺的最低收益保障，应作为乙方授予甲方的一项卖出期权，甲方应将其作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算。这是一项单独的金融工具，不应与上述股票投资“合成”为一项有保底的债权性投资。

需注意的是：在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下，金融资产只有当其合同现金流量特征与基本借贷安排相一致时，才进一步考虑管理金融资产业务模式对其分类的影响。如果确定其合同现金流量特征不符合基本借贷安排（如本案例

中的权益工具投资)，则不能以业务模式为“既以收取合同现金流量为目标，又以出售该金融资产为目标”为由，将其分类为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”，而是应当默认划分为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，在例外情况下将某些非交易性权益工具投资选择指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。

2、甲方持有的 200 万份回购股权，将在限售期满十日内，由乙方以 Y 的固定价格回购，如果此期间的收益是基本固定的（例如，收到的股利将从日后的回购款中扣除），并未真正享有或承担股票所有权上的主要风险和报酬（如公允价值变动风险和收益、股利分配现金流不确定的风险和收益等），则在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下，可作为“债权投资”，以摊余成本计量。

问题 2:

由于互换协议约定：与互换股份相关的权益均由换入方享有，在甲方和乙方股份互换完成 400 万股、乙方向甲方付款后，“甲方可互换股份的权益全部归乙方或其指定的第三方所有”，如果甲方将自身持有的该部分可互换股票出售，应将相应价款全部支付给乙方，满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》第六条的条件，甲方名义上仍持有的该部分股票相关的风险和报酬均由乙方承担和享有，因此该部分已经完成互换的股份可以终止确认，相应确认股权投资处置收益。

问题 3:

甲方持有标的股票剩余的 20%，该 20%标的股票投资本身也应作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产，其原取得成本和处置日市价之间的差额为股权投资处置损益（其中有部分以“公允价值变动损益”的形式确认在以前年度）。

甲乙双方同意在锁定期满后十日内由乙方以固定价格 Y 元回购该 20%标的股票。这种情况属于甲方和乙方之间签订的远期合约，同样是独立于股票投资以外的一项衍生金融资产或衍生金融负债。其初始公允价值通常为零。甲乙双方均应将该项远期合约作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产或金融负债核算，在实际履行该远期合约时对该项衍生工具进行终止确认处理。该远期合约于结算日的最终内在价值（合约结算价与处置日市价之间的差额）为该项衍生工具的累计投资收益（其中有部分以“公允价值变动损益”的形式确认在以前年度）。

对此处所涉及的两种结算方式，单就股票出售和价款结算这一环节而言，其会计处理没有原则性的区别。两种方式中，承诺回购的 20%股票的风险和报酬均由乙方承担，甲方实质只收取 Y 万元的固定价格，因此两种方式中不论甲方按乙方要求出售股票并将全部价款给乙方，或者通过二级市场出售，出售价款大于约定固定回购价，多余部分甲方支付乙方，反之乙方补偿给甲方。两种方式下甲方从乙方最终收取款项的净额是固定的，卖出股份价款实际为代收代付款项。

问题4-1-24（母公司在二级市场买卖上市子公司流通股份的处理）

问题：

对上市公司具有控制的股东，在不改变其对上市公司的控制地位的前提下，在二级市场上买卖该上市子公司的股票，在该控股股东的个别财务报表和合并财务报表层面，应当分别如何进行会计处理？即，同一控股股东所持有的同一上市公司股票，是否可以基于不同的持有目的等因素，部分按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》进行核算，部分按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》的规定作为金融资产进行核算？

背景：

上市公司的控股股东出于各种目的，可能频繁地在二级市场上买卖其上市子公司股票，但该等股票交易一般不会改变该控股股东对上市公司的控制地位。一般而言，控股股东参与其上市子公司股票的二级市场交易，可能出于以下目的：（1）增持上市子公司股权以增强控制力，增持的股份有较为明显的长期持有意图；（2）为了平衡股价等目的而短期持有或为了取得收益等短期买进卖出；（3）暂时性购入，持有目的不是为增持，而是待将来获利后出售，或者持有意图暂不明确。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在母公司可对上市子公司实施控制的前提下：

1、该母公司对于所持该上市子公司的所有股权，在其个别报表中均应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》进行核算。

2、在该母公司的合并报表层面，应将该等交易作为在不改变对上市子公司的控制地位的前提下在该上市子公司的权益和损益中所享有份额比例的相对变动，按《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十七条关于购买少数股权的规定，以及《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十九条关于在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权的规定处理。

如果同受该母公司控制的其他子公司（包括根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》可被界定为“投资性主体”的子公司，以及属于“风险投资机构、共同基金以及类似主体”的子公司，本问题以下同）持有上市子公司的股票，但作为直接股东的“其他子公司”对该上市子公司本身并不具有控制、共同控制或者重大影响的，则在作为直接股东的“其他子公司”自身的财务报表中，可将其所持有的上市公司股票依据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》规定作为一项金融资产核算。在母公司编制集团合并财务报表时，这部分作为金融资产核算的权益性投资所对应的上市子公司股东权益和损益，仍应作为归属集团母公司股东的权益和损益列报，即参照前述第 2 段的原则进行处理。

结论基础：

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第二条规定：“本准则所称长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资”。

从上述规定可以看出：在母公司可对上市子公司实施控制的前提下，该母公司持有该上市子公司的所有股权，均应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》进行核算，不能部分适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》而另一部分适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》。

在母公司的合并报表层面，母公司所持上市子公司的所有股权对应的该上市子公司权益和损益，均应作为归属集团母公司股东的权益和损益列报。鉴于该上市子公司的各项资产、负债和损益均已纳入母公司的合并报表，故母公司的合并报表层面不应再出现对该上市子公司的“长期股权投资”或金融资产。同时，母公司或者母公司的其他子公司所持有的该上市子公司股权所对应享有的该上市子公司权益或损益份额，在母公司合并报表层面均应作为“归属母公司股东的所有者权益”和“归属母公司股东的净利润”的组成部分，不应作为少数股东权益或者少数股东损益列报。

从实务角度看，同一股东持有同一上市子公司的股权，除了可能存在是否处于限售期内的差异以外，这些股权所享有的股东权益和所承担的股东义务是完全平等的。并且，从证券登记结算的实务来看，在限售期结束后，证券登记结算机构的登记系统中对于同一股东为了不同目的而分次取得并持有的上市公司股权并无特殊标志予以识别。因此，如果将同一控股股东所持同一上市公司的股权人为划分为长期股权投资和金融资产，不仅主观性过强，潜在的操纵空间也较大，可能难以操作。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

问题4-1-25（通过资产管理计划增持上市公司股票的会计处理）

问题：

根据证监会有关要求，通过资产管理计划增持上市公司股票，应如何进行会计处理？

背景：

A 公司 2015 年年初持有 B 上市公司 16.718%的股权，因在 B 上市公司派驻了董事、监事及高管，A 公司认为其对 B 公司具有重大影响，采用权益法核算对 B 公司的股权投资。

根据证监会的有关要求，A 公司及其董事长拟于 2015 年 7 月 9 日起，按照中国证监会发布的《关于上市公司大股东及董事、监事、高级管理人员增持本公司股票相关事项的通知》（证监发[2015]51 号）有关规定增持 B 公司股票。A 公司拟以自有资金不低于 2,512 万元人民币通过证券公司、基金管理公司定向资产管理等方式购买 B 公司股票，其董事长拟以自有资金不低于 1.6 万元人民币通过深圳证券交易所证券交易系统在二级市场购买 B 公司

股票，上述增持自本次增持计划实施后 6 个月内不减持。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

根据背景资料所述信息，“A 公司拟以自有资金不低于 2,512 万元人民币通过证券公司、基金管理公司定向资产管理等方式购买 B 公司股票”，我们认为 A 公司所持有的并非通常意义上的以财务投资为目的的理财产品，其为增持 B 公司股票之目的而通过证券公司、基金公司、信托公司、资产管理公司等机构设立的资产管理计划来实施，该类资产管理计划是其所控制的结构化主体，该等结构化主体应纳入 A 公司的合并报表范围。

在该结构化主体自身的财务报表中，因为相关政策限制，所持有的 B 公司股票将至少 6 个月内不能出售（后续直到 2016 年 1 月，证监会才发布了《上市公司大股东、董监高减持股份的若干规定》（证监会公告[2016]1 号），对这部分增持股份的后续出售办法作出了规定，就当初 2015 年 7 月的情况而言，这部分股份购入后能否减持及何时减持都存在不确定性），因此不可能以短期内出售获取买卖差价作为持有目的，相应地，将该结构化主体所持有的 B 公司股票按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》的要求，作为“可供出售金融资产”核算是恰当的。但是，在 A 公司的合并报表层面，由于其原本就能够对 B 公司施加重大影响，采用权益法核算，因此实质上属于增持联营企业股权，应在合并报表层面将通过结构化主体所持有的 B 公司股权也作为其对联营企业股权投资的一部分，采用权益法核算，具体会计处理可参考“[问题 3-1-61](#)（增持联营企业股权但增持后仍为联营企业的处理）”。【请注意：本案例不能适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第九条关于“投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算”的规定。因为此处的结构化主体受到相关政策限制，其持有上市公司股票并不是为了在短期内出售以赚取买卖差价收益，故不能被认定为该条所指的“风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体”。】

在 A 公司的个别报表层面，其对该结构化主体的投资可根据预计持有期限，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”中列报，并按成本进行后续计量。我们建议：由于在 2015 年 7 月该项投资开始时，这部分股权投资退出的相关政策尚不明确，在无法确定预计持有期限的情况下，建议作为“其他非流动资产”列报更为恰当。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

根据背景资料所述信息，“A 公司拟以自有资金不低于 2,512 万元人民币通过证券公司、基金管理公司定向资产管理等方式购买 B 公司股票”，我们认为 A 公司所持有的并非通常意义上的以财务投资为目的的理财产品，其为增持 B 公司股票之目的而通过证券公司、基

金公司、信托公司、资产管理公司等机构设立的资产管理计划来实施，该类资产管理计划是其所控制的结构化主体，该等结构化主体应纳入 A 公司的合并报表范围。

在该结构化主体自身的财务报表中，在 2017 年修订后的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》下，需要根据管理层管理该股票的业务模式确定其金融资产分类。对于非交易性的权益工具投资，管理层可以在初始确认时将其指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”；否则，管理层应将该权益工具投资分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。但是，在 A 公司的合并报表层面，由于其原本就能够对 B 公司施加重大影响，采用权益法核算，因此实质上属于增持联营企业股权，应在合并报表层面将通过结构化主体所持有的 B 公司股权也作为其对联营企业股权投资的一部分，采用权益法核算，具体会计处理可参考“[问题 3-1-61](#)（增持联营企业股权但增持后仍为联营企业的处理）”。

在 A 公司的个别报表层面，其对该结构化主体具有控制权，对该项结构化主体的投资可根据预计持有期限，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”中列报，并按成本进行后续计量。我们建议：由于在 2015 年 7 月该项投资开始时，这部分股权投资退出的相关政策尚不明确，在无法确定预计持有期限的情况下，建议作为“其他非流动资产”列报更为恰当。

问题4-1-26（母子公司之间的无息或低息贷款在双方各自个别财务报表中的处理）

问题：

母（子）公司向子（母）公司提供的无息或低息贷款（此处“低息”系指低于不存在关联方关系的独立第三方之间发生的同等条件、期限的借贷关系对应的市场利率，下同），在母公司和子公司个别报表层面，分别应当如何进行会计处理？具体而言：（1）双方在该借款初始确认时如何进行会计处理？（2）后续计量时，双方分别如何进行会计处理？

背景：

本案例中母公司为 P 公司，S 公司为其全资子公司。以下所述的 8 种情形彼此独立。在这 8 种情形中，情形 1~4 为母公司向子公司提供无息或低息贷款；情形 5~8 为子公司向母公司提供无息或低息贷款。这些情形举例仅为说明会计处理原则之用，不考虑相关交易本身是否违反相关法律法规以及可能存在的税务调整问题。

情形 1：P 公司向 S 公司提供无息贷款 100,000 元。该笔贷款无固定到期日，P 有权随时要求 S 偿还该笔贷款。

情形 2：P 公司向 S 公司提供无息贷款 100,000 元。该笔贷款需到 S 公司有足够资金时偿还。

情形 3：P 公司向 S 公司提供无息贷款 100,000 元，期限为 3 年，到期一次还本。同等条件的贷款的市场利率为 10%。该笔贷款的公允价值（10%，3 年的复利现值）为 75,131 元。

情形 4: P 公司向 S 公司提供低息贷款 100,000 元, 期限为 3 年, 名义利率为 4%, 到期一次还本付息 (本息合计 112,000 元)。同等条件的贷款的市场利率为 10%。该笔贷款的公允价值 (10%, 3 年的复利现值) 为 84,147 元。

情形 5: S 公司向 P 公司提供无息贷款 100,000 元。该笔贷款无固定到期日, S 有权随时要求 P 偿还该笔贷款。

情形 6: S 公司向 P 公司提供无息贷款 100,000 元。该笔贷款需到 P 公司有足够资金时偿还。

情形 7: S 公司向 P 公司提供无息贷款 100,000 元, 期限为 3 年, 到期一次还本。同等条件的贷款的市场利率为 10%。该笔贷款的公允价值 (10%, 3 年的复利现值) 为 75,131 元。

情形 8: S 公司向 P 公司提供低息贷款 100,000 元, 期限为 3 年, 名义利率为 4%, 到期一次还本付息 (本息合计 112,000 元)。同等条件的贷款的市场利率为 10%。该笔贷款的公允价值 (10%, 3 年的复利现值) 为 84,147 元。

解答:

基于 2006 版金融工具确认和计量准则和 2014 版金融工具列报准则的处理意见:

情形 1: 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量 (2006 年)》第三十条规定: “企业初始确认金融资产或金融负债, 应当按照公允价值计量”。因此, 在初始确认时, 母子公司均应按公允价值对该笔内部借贷进行计量, 公允价值即所给予的对价的公允价值 (现金 100,000 元)。对子公司而言, 因为其无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上, 因此根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报 (2014 年修订)》第二十一条规定, 该笔借款应列报为流动负债; 对母公司而言, 该笔借款列报为流动资产还是非流动资产, 就取决于管理层的意图, 如果近期内没有要求子公司偿还该笔借款的意图, 则因为预计其在资产负债表日起一年内不能变现, 故应列报为非流动资产。

在偿还时, 母子公司均只须编制一笔分录以转回当初发生该笔内部借贷时的分录即可。

情形 2: 一般情况下, “待借款人有足够资金时偿还” 的贷款对借款人而言应确认为负债。该笔借款的流动 / 非流动性归类, 以及借款发生日的初始计量, 均取决于母子公司双方对借款人何时可获得足够资金的估计。如果预计该笔借款将在 3 年后偿还, 则其会计处理将与下文 “情形 3” 中的说明相同。

情形 3: 在初始确认时, 借款本金和其公允价值 (采用类似金融工具的当前市场利率折现) 之间的差额, 应视作母公司对子公司的资本性投入, 子公司应当将该笔额外的资本性投入确认为资本公积; 母公司将其作为对子公司的长期股权投资的追加投资成本。

初始确认时双方各自编制的会计分录如下:

母公司:

借: 长期应收款——S 公司 75,131

长期股权投资——S 公司 24,869

贷：银行存款 100,000

子公司：

借：银行存款 100,000

贷：长期应付款——P 公司 75,131

资本公积——资本溢价 24,869

第一年末，双方各自编制的会计分录如下：

母公司：

借：长期应收款 7,513

贷：利息收入 7,513

子公司：

借：财务费用——利息支出 7,513

贷：长期应付款 7,513

（说明：假定不存在在到期日前提前偿还的情况，就该笔内部借贷的年初账面价值 75,131 元和折现所使用的市场利率 10%，采用实际利率法计算确认利息支出和利息收入。依此类推，第 2、3 年的利息收入 / 支出分别为 8,264 元和 9,092 元。到第 3 年末，长期应收款和长期应付款的账面价值均为 100,000 元，即到期应偿还的本金。因为相关的资本公积 24,869 元属于权益性交易形成，所以将一直反映于子公司账面，以后不作调整或转出。）

情形 4：在初始确认时，借款本金和其公允价值（采用类似金融工具的当前市场利率折现）之间的差额，应视作母公司对子公司的资本性投入，子公司应当将该笔额外的资本性投入确认为资本公积；母公司将其作为对子公司的长期股权投资的追加投资成本。

初始确认时双方各自编制的会计分录如下：

母公司：

借：长期应收款——S 公司 84,147

长期股权投资——S 公司 15,853

贷：银行存款 100,000

子公司：

借：银行存款 100,000

贷：长期应付款——P 公司 84,147

资本公积——资本溢价 15,853

第一年末，双方各自编制的会计分录如下：

母公司：

借：长期应收款 8,415

贷：利息收入 8,415

子公司：

借：财务费用——利息支出	8,415
贷：长期应付款	8,415

（说明：假定不存在在到期日前提前偿还的情况，就该笔内部借贷的年初账面价值 84,147 元和折现所使用的市场利率 10%，采用实际利率法计算确认利息支出和利息收入。依此类推，第 2、3 年的利息收入 / 支出分别为 9,256 元和 10,182 元。到第 3 年末，长期应收款和长期应付款的账面价值均为 112,000 元，即到期应偿还的本息之和。因为相关的资本公积 15,853 元属于权益性交易形成，所以将一直反映于子公司账面，以后不作调整或转出。）

（实务提示：上述情形 3、4 系假定该子公司是母公司的全资子公司。如果该子公司是非全资子公司，该无息（或低息）贷款是母公司单方面给予该子公司的（即该子公司的其他少数股东并未同比例给予同等条件的无息或低息贷款），则子公司在初始确认时由此增加的资本公积将有一部分归属少数股东享有，但这并不影响在母公司个别报表层面将该差额全部增加长期股权投资成本。在母公司合并报表层面，需要就这部分资本公积中由少数股权享有的部分体现为一项权益性交易，即减少合并报表层面的资本公积，相应增加少数股东权益。）

情形 5：情形 5 的处理原则与情形 1 相同。在初始确认时，母子公司均应按公允价值对该笔内部借贷进行计量，公允价值即所给予的对价的公允价值（现金 100,000 元）。对母公司而言，因为其无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上，因此根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第二十一条规定，该笔借款应列报为流动负债；对子公司而言，该笔借款列报为流动资产还是非流动资产，就取决于管理层的意图，如果近期内没有要求母公司偿还该笔借款的意图，则因为预计其在资产负债表日起一年内不能变现，故应列报为非流动资产。

在偿还时，母子公司均只须编制一笔分录以转回当初发生该笔内部借贷时的分录即可。

情形 6：情形 6 的处理原则与情形 2 相同。一般情况下，“待借款人有足够资金时偿还”的贷款对借款人而言应确认为负债。该笔借款的流动 / 非流动性归类，以及借款发生日的初始计量，均取决于母子公司双方对借款人何时可获得足够资金的估计。如果预计该笔借款将在 3 年后偿还，则其会计处理将与下文“情形 7”中的说明相同。

情形 7：情形 7 与情形 3 基本对应，所不同的是子公司向母公司提供无息贷款，贷款本金和公允价值之间的差额应视作子公司对母公司的一项股利分配（或者母公司从子公司收回部分投资），子公司应当将该差额作为对母公司的利润分配处理；母公司应当相应减少对子公司的长期股权投资。

初始确认时双方各自编制的会计分录如下：

母公司：

借：银行存款	100,000

贷：长期应付款——S 公司	75,131
长期股权投资——S 公司	24,869

子公司：

借：长期应收款——P 公司	75,131
利润分配——股利	24,869
贷：银行存款	100,000

第一年末，双方各自编制的会计分录如下：

母公司：

借：财务费用——利息支出	7,513
贷：长期应付款	7,513

子公司：

借：长期应收款	7,513
贷：利息收入	7,513

情形 8：情形 8 与情形 4 基本对应，所不同的是子公司向母公司提供低息贷款，贷款本金和公允价值之间的差额应视作子公司对母公司的一项股利分配（或者母公司从子公司收回部分投资），子公司应当将该差额作为对母公司的利润分配处理；母公司应当相应减少对子公司的长期股权投资。

初始确认时双方各自编制的会计分录如下：

母公司：

借：银行存款	100,000
贷：长期应付款——S 公司	84,147
长期股权投资——S 公司	15,853

子公司：

借：长期应收款——P 公司	84,147
利润分配——股利	15,853
贷：银行存款	100,000

第一年末，双方各自编制的会计分录如下：

母公司：

借：财务费用——利息支出	8,415
贷：长期应付款	8,415

子公司：

借：长期应收款	8,415
贷：利息收入	8,415

（实务提示：上述情形 7、8 中子公司账面上所作的视同利润分配处理，系基于实质重

于形式的原则，并不要求必须有“利润分配”的法律形式，也不要求是子公司对其全体股东的同比例分配。上述举例假定该子公司是母公司的全资子公司。如果是非全资子公司，则为了消除可能的误解，子公司所使用的明细科目可以考虑改为“利润分配——其他对所有者分配”。

如果该子公司不是母公司的全资子公司，则非全资子公司向母公司提供无息或低息贷款，意味着子公司的少数股东向母公司让渡了一部分经济利益。此时，在母公司编制合并财务报表时，需将母公司从子公司少数股东处获取让渡的经济利益体现为一项权益性交易，增加母公司合并报表层面的资本公积。）

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则和 2014 版金融工具列报准则的处理意见”一致。

结论基础：

金融负债或权益工具的划分

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第五十七条规定：“金融负债，是指企业的下列负债：（一）向其他单位交付现金或其他金融资产的合同义务；（二）在潜在不利条件下，与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务；……”；第五十八条规定：“权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同”。《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第四条和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》第八条对“金融负债”的定义，以及《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》第九条对“权益工具”的定义与之相同。

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第七条进一步明确：“企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具”。即金融工具是作为负债还是权益工具，取决于金融工具的实质而不是法律形式。

参照 IAS32 第 17 段的规定，“……虽然权益工具的持有者可能有权按股份比例收取股利或权益的其他分配，但发行者没有合同义务进行这种分配，因为发行者不能被要求向另一方交付现金或其他金融资产”。

因此，仅仅依据交付现金的合同义务，并不足以将该合同归类为债务工具。只有当发行者可以被要求交付现金时，该项金融工具才能被归类为负债。

IAS 32 进一步明确：“一项金融工具不能仅仅因为发行者在报告日没有向持有者交付现金或其他金融资产的法律义务而被分类为权益工具而不是债务工具。只有当发行者同时也拥有一项在所有未来情形下（清算除外）避免交付现金或其他金融资产的无条件权利时，才

能将该金融工具归类为权益工具。因此，即使发行者履行该工具项下义务的能力受到限制（例如由于资金短缺……），该项金融工具仍应被归类为金融负债”。

在情形 1 和情形 5 中，很明显该项金融工具对于借款方而言属于金融负债。所收到 / 支付的金额即为公允价值，因为该金额即为将来贷款方提出要求时需偿还的金额。参照 IFRS 13 第 47 段的规定，债权人可随时要求偿还的负债（例如可随时提前支取的存款）的公允价值不低于在债权人提出要求时应偿还的金额自债权人有权提出偿还要求之日起折现到当前日期的折现值。

就情形 2 和情形 6 而言，只有当金融工具的发行者拥有一项在所有未来情形下（清算除外）避免交付现金或其他金融资产的无条件权利时，才能将该金融工具归类为权益工具。因此，除非发行者在其进入清算之前可以避免向持有人交付现金，否则情形 2 和情形 6 中所指的贷款仍应归类为金融负债。尤其在情形 2 中，由于发行者是子公司，鉴于母子公司之间客观存在的控制关系，很明显子公司不能单方面解除其交付现金的义务。情形 6 相对较为复杂，因为发行者是母公司，因而其可能有能力避免向子公司偿还该笔借款，在此情况下，需要对所有相关的事实和背景信息（包括借款协议的措辞，以及相关法律法规的规定）进行综合分析和全面考虑。

金融资产和金融负债的计量

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第三十条（2017 年修订后准则的第三十三条）规定：“企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量”。

《企业会计准则讲解（2010）》第 369 页提到：“金融工具初始确认时的公允价值通常指交易价格（即所收到或支付对价的公允价值），但是，如果收到或支付的对价的一部分并非针对该金融工具，该金融工具的公允价值应根据估值技术进行估计。例如，一项不带息的长期贷款或应收款项公允价值的估计数是以信用等级相当的类似金融工具（标价的币种、条款、利率类型和其他因素相类似）的当前市场利率，对所有未来现金收款额折现所得出的现值。任何额外借出的金额应作为一项费用或收益的抵减项处理，除非其符合确认为其他某类型资产的条件。此外，还应注意，如果企业按低于市场利率发放一项贷款（例如，类似贷款市场利率为 8% 时，该贷款的利率为 5%），并且直接收到一项费用作为补偿，该企业应以公允价值确认这项贷款，即应减去企业收到的费用。之后，企业应采用实际利率法将相关折价计入损益。”相关内容在《〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量〉应用指南 2018》第 57 页亦有明确。

子公司：

在情形 1~4 中，对子公司而言，本金金额超出公允价值的部分可被视为“额外借入的金额”。如前所述，《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》要求依据金融工具的经济实质而不是法律形式来确定其在资产负债表上的分类。这部分差额不应列报为子公司的收益或负债；由于这部分差额实质上是母公司所放弃的与未来期间利息收支相关的现金流量的折

现值，因此本质上应视为母公司对子公司的额外资本性投入。因此，该差额增加子公司的所有者权益与上面讨论的企业会计准则的相关要求一致的，也体现了交易的经济实质。

母公司：

在情形 1~4 中，由于子公司按照权益性交易的会计处理原则，将借款本金金额超出公允价值的部分作为资本性投入计入其所有者权益，相应地，母公司应根据《企业会计准则讲解（2010）》或《〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量〉应用指南 2018》中的上述表述，将该差额确认为一项资产，反映在对子公司的长期股权投资中。

在情形 1 和情形 5 中，由于债权人可随时要求偿还，故金融工具的公允价值（未来现金流量的现值）与其面值（本金金额）相等。因此，债权人可随时要求偿还的贷款应按其成本（通常即为面值）计量。在情形 2、3、4、6 中，公允价值等于未来现金流量的现值。

问题4-1-27（企业为员工购房提供低息或无息贷款的处理）

问题：

企业为员工购房提供低息或无息贷款如何处理？

背景：

某公司向满足一定条件的员工提供购买首套房首付借款的福利，并由在该公司任职并领薪的董监高对相应的借款金额进行担保。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

企业提供给员工的购房贷款也属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》所规定的“贷款和应收款项”类的金融资产，采用摊余成本计量。对其是否应计提坏账准备的考虑与一般的应收款项类似，主要考虑债务人的信用风险状况，如果该笔债权能够获得资产抵押或外部保证担保的，也可以考虑这一因素对可收回金额的影响。

因为该购房贷款属于“贷款和应收款项”类的金融资产，故根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第三十条的规定，应按发放日的公允价值进行初始计量，该公允价值等于合同约定的未来现金流量按照市场上同等条件、同等期限的房贷利率折现到发放日的现值。该公允价值与发放金额（名义本金）之间的差额，属于企业为员工提供的薪酬，根据企业与职工的合同安排，一次或分期确认为职工薪酬费用。若合同要求贷款存续期间职工须在公司任职，或贷款存续期间职工离职时不再享受无息或低息优惠，表明企业提供的息差是主要以获取职工在未来贷款存续期间的服务为目的，则贷款初始发放日的公允价值与发放金额（名义本金）之间的差额应在贷款存续期间分期确认为职工薪酬费用；若没有前述约束条款，贷款发放后无论员工继续任职或选择离职，均可继续享受该优惠贷款，则应将贷款初始发放日的公允价值与发放金额（名义本金）之间的差额一次计入发放当期职工薪酬费用。

例如，发放购房贷款 100 万元，名义利率 1%（每年年末付息），期限为 5 年，市场上同等条件的房贷的年利率为 6%，则其折现值为 789,381.81 元。账务处理为：

借：长期应收款 789,381.81

 长期待摊费用 210,618.19

贷：银行存款 1,000,000.00

后续每年末确认利息收入，并摊销长期待摊费用（以第一年末为例）：

借：应收利息 10,000.00

 长期应收款 37,362.91

贷：财务费用——利息收入 47,362.91

借：管理费用 37,362.91

 贷：长期待摊费用 37,362.91

相应的长期应收款实际利率摊销表如下：

年份	现金流量	折现值	应确认利息收入	应摊销长期待摊费用	长期应收款账面价值
	A	B	C=年初 E*6%	D=C-当年度名义利息	E=年初 E+D
0	-1,000,000.00				789,381.81
1	10,000.00	9,433.96	47,362.91	37,362.91	826,744.72
2	10,000.00	8,899.96	49,604.68	39,604.68	866,349.40
3	10,000.00	8,396.19	51,980.96	41,980.96	908,330.37
4	10,000.00	7,920.94	54,499.82	44,499.82	952,830.19
5	1,010,000.00	754,730.75	57,169.81	47,169.81	
合计		789,381.81	260,618.19	210,618.19	

因为购房贷款的期限较长，构成了企业的一项长期资产，因此其本金的发放和收回，以及利息的收取，均作为投资活动的现金流量。

员工实际享受的利息减免优惠应作为与其任职、受雇相关的所得，按“工资薪金所得”税目（2019 年 1 月 1 日以后纳入“综合所得”）缴纳个人所得税。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

企业提供给员工的购房贷款显然属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》所规定的金融资产，若为无息或固定的低息贷款，则其合同现金流量特征也符合一项仅为对本金及基于未偿付本金的利息支付的安排。在此情况下，需要考虑管理层管理该类贷款的业务模式，是以持有收取合同现金流量为目的、或兼有持有和出售的目的或仅以出售为目的。

我们理解，通常情况下，企业提供给员工该优惠贷款，其目的是通过长期的合同安排持续向员工让利以激励员工、留住人才。由于企业同时与员工之间有雇佣关系，因此对企业而言，该贷款金额有未来发放的员工工资（或获取的员工服务）作为收回保证，对该企业而言，

贷款面临的债务人（即员工个人）的信用风险相对较低；但是若其他方取得该贷款，则其面临的债务人的信用风险相比员工任职所在企业要高得多。即，该情形会导致企业若转让对员工的优惠贷款是不经济的。其次，由于对职工的贷款并不存在一个活跃市场，因此假定企业拟转让该等贷款时，受让方取得该等贷款也并不存在一个活跃的交易市场，因此转让方通常并不能转移该贷款的主要风险和报酬，即使企业将该贷款转让也难以符合终止确认该贷款的条件。综上，企业管理层管理该贷款很可能是以收取合同现金流量为目标。在此情况下，该贷款应分类为以摊余成本进行计量的金融资产。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第三十三条的规定，应按发放日的公允价值进行初始计量，该公允价值等于合同约定的未来现金流量按照市场上同等条件、同等期限的房贷利率折现到发放日的现值。该公允价值与发放金额（名义本金）之间的差额，属于企业为员工提供的薪酬；同时按照前述确定的实际折现率对该贷款进行后续计量。具体的核算参见“基于 2006 年金融工具确认和计量准则下的处理”中相关示例。

在考虑该等贷款的预期信用损失时，我们理解，由于债务人为企业职工的特殊身份，应将该等贷款至少单独作为一个组合进行考虑。

但本案例中并不排除企业管理层是以兼有持有和出售的目的或仅以出售为目的而发放该等贷款的可能。在这些极其特殊的情况下，应采取估值技术确定该贷款的公允价值，发放日的公允价值与发放金额之间的差额，属于企业为员工提供的薪酬；同时企业对该等贷款在后续期间以公允价值进行计量，变动计入其他综合收益或当期损益。

无论企业对贷款形成的金融资产如何分类，贷款发放日的公允价值与发放金额之间的差额形成职工薪酬的部分，应根据企业与职工的合同安排，一次或分期确认为职工薪酬费用。若合同要求贷款存续期间职工须在公司任职，或贷款存续期间职工离职时不再享受无息或低息优惠，表明企业提供的息差是主要以获取职工在未来贷款存续期间的服务为目的，则相关薪酬应在贷款存续期间分期确认为职工薪酬费用；若没有前述约束条款，贷款发放后无论员工继续任职或选择离职，均可继续享受该优惠贷款，则该薪酬应一次计入贷款发放当期的职工薪酬费用。

问题4-1-28（买断式回购债券卖出后的账务处理）

问题：

买断式回购债券业务中，逆回购方（在交易中取得债券作为质押的一方）应如何进行账务处理？

背景：

债券质押式回购是指交易双方以债券为权利质押所进行的短期资金融通业务，又被称为封闭式回购。在质押式回购交易中，资金融入方（正回购方）在将债券出质给资金融出方（逆回购方）融入资金的同时，双方约定在将来某一日期由正回购方向逆回购方返还本金和

按约定回购利率计算的利息，逆回购方向正回购方返还原出质债券。质押式回购实质上是以债券作为质押的融资业务。交易双方除了解决资金头寸或处理闲置资金（债券）的功能外，尚承担债券的利差收益或是利差支出。

债券买断式回购除了具备质押式回购的业务特点之外，与质押式回购的主要区别在于买断式回购在首次交易时，正回购方会将债券的产权过户至逆回购方，债券所有权发生两次转移，而不体现为质押形式。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在买断式债券回购模式下，回购债券出售时应作为交易性金融负债核算。

在具体核算方法方面：

1、在买断式回购业务中，逆回购方取得债券产权后，在逆回购期间可以按照自身的意愿对其进行处置，只需要确保在到期前重新购入相同的债券，以备到期时归还给正回购方即可，因而逆回购方在这一过程中承担了标的债券所有权上的风险和报酬，尤其是公允价值变动的风险和收益，故逆回购方应将在此类回购中取得的债券确认为其自身的资产。鉴于在首次购入债券（逆回购方取得债券的产权）时，实际上“买入返售金融资产”本身也是一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，在将其出售之前可以作为交易性金融资产，公允价值变动计入当期损益，回购未到期前将该债券出售取得资金时，本金部分无损益影响。债券出售时，相应终止确认该买入返售金融资产。

2、同时，自取得债券之日起，逆回购方实际上承担了标的债券公允价值变动的风险（只是其影响在债券持有期间可以与买入返售金融资产的公允价值变动相抵销），由此应当确认一项衍生工具性质的交易性金融负债，其公允价值的变动也计入损益。该负债的公允价值变动影响无论是否持有债券都是存在的。

对于以买断式回购方式融出的资金，逆回购方应按照常规的融出资金业务进行会计处理，将融出资金确认为一项以摊余成本进行后续计量的金融资产，在回购期间内逐期按实际利率法确认利息收入。

通常对该类业务，逆回购方可采用如下方法处理：

（1）购入债券时：

借：交易性金融资产——成本

贷：银行存款等

同时，在回购开始日，按照融出资金金额确认一项对正回购方的债权，在回购期内按摊余成本对该债权进行后续计量；并就约定的于既定到期日偿还这些债券的义务，确认一项交易性金融负债：

借：买入返售金融资产——成本（以摊余成本进行后续计量）

贷：交易性金融负债——成本

（2）持有债券期间逐期确认公允价值变动损益：（以公允价值上升为例，如下降则作相反分录，下同）

借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

（3）持有期间出售债券时：

借：银行存款等

贷：交易性金融资产——成本、公允价值变动

投资收益

借：公允价值变动损益

贷：投资收益

（4）逐期确认所承担的债券公允价值变动风险导致的金融负债公允价值变动：

借：公允价值变动损益

贷：交易性金融负债——公允价值变动

（5）逐期对买入返售金融资产计提利息收入：

借：买入返售金融资产——应计利息

贷：利息收入

（6）到期日前购入债券，准备归还：

借：交易性金融资产

贷：银行存款等

后续直至偿还日止，逐期确认所持有的债券的公允价值变动，计入损益。

（7）到期偿还时：

借：交易性金融负债——成本、公允价值变动

贷：交易性金融资产——成本、公允价值变动

借 / 贷：公允价值变动损益

贷 / 借：投资收益

借：银行存款

贷：买入返售金融资产——成本、应计利息

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

与“基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

问题4-1-29（可转换债券利息收入的确认问题）

问题：

根据下文“背景”资料，对于A公司持有可转换企业债券未转股前的利息收入该如何确认？

背景：

A公司投资5亿元人民币购买B公司发行的附转股权利的债权。该产品发行主体为B公司，发行方式通过C信托的“贷款资金信托产品”实施。即A公司与C信托签订《单一资金信托合同》，三方共同签订有关该项目的《框架协议》、《信托贷款合同》、《认股选择权协议》、《售股选择权协议》。

可转债本金5亿元人民币，购买日即贷款发放日为2010年1月12日。期限约定分以下情况：如不转股，债权部分至2012年12月31日到期；如实施转股但未成功上市，则自投资该信托产品之日起持有5年；如转股并成功上市，预计2012年12月31日可获流通。利率约定如下：购买该产品后B公司按5.76%的年利率向C信托支付利息，并分以下情况进行调整：若转股，利率下调至3.52%，转股时扣减息差；若未转股，持有至到期按8%年利率补偿息差。C信托按年利率3.52%向A公司支付利息。因实施转股需将息差退还给B公司，为了避免产生税费支付，A公司与C信托采取了将差额部分在信托账户挂账的处理方式。还本付息方式为到期一次还本，按季付息。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

假设该转换权对发行方而言构成一项权益工具，且该可转债的转换部分与债务部分不可分离。

根据本案例的具体情况，持有方对该可转债核算时，可以根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第二十一条至第二十三条的规定，或者将其整体指定为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，或者将其分拆为一项债务工具和一项衍生工具，对前者按摊余成本计量，对后者按公允价值计量且其变动计入损益。

在本案例中，持有该可转债的最终后果总是以下两者之一：

1、在贷款期限内行使认股选择权，此时获得本金偿还，并根据实际债券存续期的长度按3.52%计息，并按规定的转换价格取得既定数量的发行人股份。

2、在贷款期限内未行使认股选择权，而是持有至到期，此时获得本金偿还，并根据实际债券存续期的长度按8%计息。

即，5.76%的利率是名义上的，无论何种结果下获得的利息都不会是按5.76%计算的。

如果以上述结果2为基准，则结果1与结果2相比，如果在持有至到期（贷款期限内的最后一日）行使转换权，则也可以理解为：结果1相当于：获得本金偿还，并根据实际债券存续期的长度按8%计息，但实际支付的转股价格比合同约定的名义价格高，差额=行使转股权的债券本金份额×持有期间长度×（8%-3.52%）。另外，选择结果1还是结果2，主动权在持有人手中，持有人完全可以选择对自己最有利的方案。

在本案例中，持有人可以选择将可转债的债务部分（年利率8%）按摊余成本法计量，

并在持有期间按8%计息，同时对转换权这一衍生工具按公允价值计量，其变动计入当期损益（该衍生工具的价值可能为负值，取决于调整后的实际转换价格与标的股票市价之间的关系，可采用内在价值法测算）。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

假设该转换权对发行方而言构成一项权益工具，且该可转债的转换部分与债务部分不可分离。

根据本案例的具体情况，持有方对该可转债核算时，根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第二十三条、第二十四条的规定，不分拆主债务合同和转股权，而应将该混合合同整体按照该准则对金融资产的有关规定进行分类，由于嵌入的转股权使得该混合合同的现金流量特征不符合基本借贷安排，企业应将该混合合同整体分类为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

在测算该项金融资产的期末公允价值时，如前所述，可将其中的债券部分的票面利率按8%计算，转换权的行权价格为【债券本金+按债券本金份额×持有期间长度×（8%-3.52%）计算的累计利息】。

权威指引：

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订、2017年修订）》第十四条：
企业应对发行的非衍生工具进行评估，以确定所发行的工具是否为复合金融工具。企业所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。对于复合金融工具，发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。

企业发行的一项非衍生工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订、2017年修订）》第二十四条：
发行复合金融工具发生的交易费用，应当在金融负债成分和权益工具成分之间按照各自占总发行价款的比例进行分摊。与多项交易相关的共同交易费用，应当在合理的基础上，采用与其他类似交易一致的方法，在各项交易间进行分摊。

问题4-1-30(财务公司对于客户长期存放且期末未支取的通知存款是否应该按权责发生制预提利息支出)

问题：

财务公司对于客户长期存放且期末未支取的通知存款是否应该按权责发生制预提利息支出？

背景：

通知存款是一种不约定存期、支取时需提前通知银行、约定支取日期和金额方能支取的

存款。A财务公司业务系统一般在企业支出通知存款时，才为其结算存款期间的利息，企业尚未提取通知存款时，年末也不为其结算利息。A财务公司认为，通知存款账面期末根据人民银行颁布的《通知存款管理办法》不能确定利息支出，应该客户提取或支用通知存款时（如七天通知提取）利随本清时，才计入利息支出中。

中国人民银行发布的《通知存款管理办法》（银发[1999]3号）中与计息相关的规定主要如下：

第八条 通知存款存入时，存款人自由选择通知存款品种（一天通知存款或七天通知存款），但存单或存款凭证上不注明存期和利率，金融机构按支取日挂牌公告的相应利率水平和实际存期计息，利随本清。

第九条 通知存款如遇以下情况，按活期存款利率计息：

- （一）实际存期不足通知期限的，按活期存款利率计息；*
- （二）未提前通知而支取的，支取部分按活期存款利率计息；*
- （三）已办理通知手续而提前支取或逾期支取的，支取部分按活期存款利率计息；*
- （四）支取金额不足或超过约定金额的，不足或超过部分按活期存款利率计息；*
- （五）支取金额不足最低支取金额的，按活期存款利率计息。*

第十条 通知存款如已办理通知手续而不支取或在通知期限内取消通知的，通知期限内不计息。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

财务公司开办通知存款业务的目的，并非是为了近期内出售或回购，也不属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分（且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理），也不属于衍生工具。因此，该项金融负债应属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第八条所指的“其他金融负债”。根据该准则第三十三条规定，该类金融负债应当按照摊余成本进行后续计量。期末摊余成本计量应按照该准则第十四条规定的实际利率法确定，即金融负债的计量金额中应当包含自起始日到资产负债表日为止按实际利率法计提的利息（在本案例中，通知存款的实际利率等于约定的票面利率）。

至于《通知存款管理办法》规定的按活期利率计息的情形，均是由于存款人的行为所导致，这些情况是否发生完全处于存款人的控制之下，也只有在发生了这些情况之后，才能免除财务公司就约定利率和活期利率之间的利差支付利息的责任。正常情况下，财务公司所负有的合同义务是按照通知存款的约定利率支付利息，因此按照约定利率和占用资金的天数计提利息支出并计入当期损益是恰当的。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

财务公司开办通知存款业务的目的，并非是为了近期内出售或回购，也不属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分（且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组

合进行管理)，也不属于衍生工具。因此，该项金融负债根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第二十一条规定，应当分类为以摊余成本计量的金融负债。根据该准则第三十六条规定，该类金融负债应当按照摊余成本进行后续计量。期末摊余成本计量应按照该准则第三十八条规定的实际利率法确定，即金融负债的计量金额中应当包含自起始日到资产负债表日为止按实际利率法计提的利息（在本案例中，通知存款的实际利率等于约定的票面利率）。

至于《通知存款管理办法》规定的按活期利率计息的情形，均是由于存款人的行为所导致，这些情况是否发生完全处于存款人的控制之下，也只有在发生了这些情况之后，才能免除财务公司就约定利率和活期利率之间的利差支付利息的责任。正常情况下，财务公司所负有的合同义务是按照通知存款的约定利率支付利息，因此按照约定利率和占用资金的天数计提利息支出并计入当期损益是恰当的。

权威指引：

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》：

第八条 金融负债应当在初始确认时划分为下列两类：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；

（二）其他金融负债。

第九条 金融资产或金融负债满足下列条件之一的，应当划分为交易性金融资产或金融负债：

（一）取得该金融资产或承担该金融负债的目的，主要是为了近期内出售或回购。

（二）属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。

（三）属于衍生工具。但是，被指定且为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。

第十三条 金融资产或金融负债的摊余成本，是指该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果：

（一）扣除已偿还的本金；

（二）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；

（三）扣除已发生的减值损失（仅适用于金融资产）。

第十四条（节选）实际利率法，是指按照金融资产或金融负债（含一组金融资产或金融负债）的实际利率计算其摊余成本及各期利息收入或利息费用的方法。

实际利率，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金

流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值所使用的利率。

第三十三条 企业应当采用实际利率法，按摊余成本对金融负债进行后续计量。但是，下列情况除外：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当按照公允价值计量，且不扣除将来结清金融负债时可能发生的交易费用。

（二）与在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融负债，应当按照成本计量。

（三）不属于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同，或没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益并将以低于市场利率贷款的贷款承诺，应当在初始确认后按照下列两项金额之中的较高者进行后续计量：

1. 按照《企业会计准则第13号——或有事项》确定的金额；

2. 初始确认金额扣除按照《企业会计准则第14号——收入》的原则确定的累计摊销额后的余额。

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》：

第二十一条 除下列各项外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。对此类金融负债，企业应当按照《企业会计准则第23号——金融资产转移》相关规定进行计量。

（三）不属于本条（一）或（二）情形的财务担保合同，以及不属于本条（一）情形的以低于市场利率贷款的贷款承诺。企业作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照依据本准则第八章所确定的损失准备金额以及初始确认金额扣除依据《企业会计准则第14号——收入》相关规定所确定的累计摊销额后的余额孰高进行计量。

在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

第三十六条 初始确认后，企业应当对不同类别的金融负债分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或以本准则第二十一条规定的其他适当方法进行后续计量。

第三十八条 金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果确定：

（一）扣除已偿还的本金。

（二）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。

（三）扣除累计计提的损失准备（仅适用于金融资产）。

实际利率法,是指计算金融资产或金融负债的摊余成本以及将利息收入或利息费用分摊计入各会计期间的方法。

实际利率,是指将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量,折现为该金融资产账面余额或该金融负债摊余成本所使用的利率。在确定实际利率时,应当考虑金融资产或金融负债所有合同条款(如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等)的基础上估计预期现金流量,但不应当考虑预期信用损失。

问题4-1-31 (公募基金存放在券商处的结算资金的会计处理)

问题:

如下文背景资料所述,公募基金存放在券商处的结算资金,计入哪个科目或核算?

背景:

2003年《证券投资基金法》出台以来,我国商业银行(指公募基金的托管行)一直作为结算参与人为托管产品办理结算业务,但无法承担交收责任。为弥补托管行结算模式的制度缺陷,公募基金采用券商结算模式试点于2017年底启动,提出推动托管资格和结算资格审批分离,逐步将托管行结算模式变更为券商结算模式。

2019年2月,证监会下发《关于新设公募基金管理人证券交易模式转换有关事项的通知》,明确新设公募基金管理人采用证券公司结算模式的试点工作已经正式转为常规,要求新设立公募基金新产品应采用券商结算模式,并且鼓励老基金新产品采用该模式。同时,保险公司及保险资产管理公司、商业银行及商业银行理财机构、期货公司资产管理子公司等金融机构及其管理的各类产品都适用通知要求。

公募基金管理人采用的两种结算模式:托管行结算模式和券商结算模式。这两种结算模式主要有以下区别:

托管行结算模式下,公募基金管理人租用券商交易单元、使用券商在交易所的席位参与交易,交易指令直接发送至交易所。托管与结算都是由托管银行来承担。

券商结算模式下,公募基金管理人参与证券交易所交易的,交易指令由基金公司首先传至券商系统,对产品的交易行为实时验资验券,并承担对公募基金异常交易行为的监控职责,随后交易指令才从券商端到达交易所。这种模式下,券商不再是只承担“通道”的角色,不仅交易需要经过券商,托管与结算都由券商来承担。

某公募基金2019年新成立,因此采用券商结算模式,但相关文件对于公募基金存放在券商的结算资金,计入哪个科目并未明确。一般企业通过证券公司开户买卖股票,存入证券公司资金账户的款项,是计入“其他货币资金——存出投资款”。该公募基金管理人认为,由于公募基金会计核算没有“其他货币资金”科目,但该款项仍属于货币资金性质,因此,计入“银行存款——其他存款”可以接受。该公募基金查询到:某些同行,是将该款项列示在“银行存款——其他存款”科目中。但托管银行建议计入“存出保证金”科目。

解答：

基于本案例背景，新模式下（即券商结算模式），证券公司对公募基金每笔交易进行资金足额、交易异常等监控和管理，对违反规定或可能严重影响正常交易秩序的，将提示基金管理人修改指令或按照交易所规定拒绝接受委托；交易的各类信息将进入交易和数据采集体系，通过证券公司客户异常交易行为监测系统在客户交易事中、事后起到监控作用。目前券商结算模式下主要有两种托管模式，即券商交易券商托管模式和券商交易银行托管模式。

如果本案例是券商交易券商托管模式，对于存入证券公司用于证券交易结算的货币资金，参照为证券交易的资金结算而存入的证券登记结算机构的款项核算，即通过“结算备付金”科目；如果本案例属于券商交易银行托管模式，则通过“存出保证金”科目核算。

另外，不论在什么科目核算，以及在什么报表项目中列报，均应在相应报表项目的附注中充分披露该款项的性质、用途和使用限制等信息，以弥补对此问题尚无业内公认的处理意见所导致的潜在可比性问题。

问题4-1-32（新金融工具准则下“应收款项融资”项目的范围）

问题：

如下文背景资料中所提各项问题，如何考虑“应收款项融资”的列报范围？

背景：

A 公司为 A+H 股公司，于 2018 年 1 月 1 日起开始执行新金融工具准则。2019 年 4 月 30 日，财政部发布《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号），确定了新的报表格式，其中，资产负债表增加了“应收款项融资”项目，该项目反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

根据新准则的规定，对于拟转让（管理业务模式既包括收取合同现金流量也包括出售）的应收账款及拟背书或贴现的汇票将列报为应收款项融资。在实务中，管理金融资产的业务模式是以在报表日已签订了相关合同（报表日合同尚未生效）判断还是以管理层对金融资产持有意图的声明或审批判断。

1、对业务模式的判断应获取何种依据？

2、对该类转让的应收账款及贴现或背书的商业汇票（含银行承兑汇票和商业承兑汇票）是否应符合金融资产终止确认条件？以银行承兑汇票（或承兑单位信用等级非常高的商业承兑汇票，本案例中下同）为例，假定该类汇票背书转让会导致终止确认相关汇票。管理层收到银行承兑汇票后，在供应商接受银行承兑汇票的情况下，优先使用银行承兑汇票付款，也会使用该银行承兑汇票贴现后补充流动资金。基于历史情况，收到的银行承兑汇票背书（或贴现）的比例可能在 0%-100%，即银行承兑汇票转让的可能性为 0%-100%。

（1）在哪个范围内，企业持有的应收票据才是以收取合同现金流量为目标？

（2）在哪个范围内，企业持有的应收票据既以收取合同现金流量又以出售金融资产为

目标？

（3）如果 A 公司持有的银行承兑汇票 100%都会用于背书（或贴现），A 公司的业务模式是否应界定为以出售金融资产为目标，就不应再分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（应收款项融资）？在此情况下，应如何列报？

（4）A 公司基于确定资产负债表中“应收款项融资”项目列报金额之目的，需要就其实际将银行承兑汇票用于背书转让或贴现的历史数据和前瞻性信息进行定性分析。如果企业根据历史数据预计未来用于背书或贴现的比例在多少以下，企业持有票据目的是收取合同现金流量；预计背书或贴现比例在多少之间，是双重目的；预计背书或贴现比例大于多少，是以出售为目的，是否有量化的划分标准？

3、集团内部企业转让的商业承兑汇票，管理层认为是不存在承兑风险的，集团内部企业受让后再对外背书时，是否满足终止确认条件，在报表日预计会对外背书时是否应列报为应收款项融资？

解答：

基于 2017 版金融工具准则的处理意见（本案例不适用 2006 版金融工具准则）：

问题 1：

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）应用指南》规定：“企业的业务模式并非企业自愿指定，而是一种客观事实，通常可以从企业为实现其目标而开展的特定活动中得以反映。企业应当考虑在业务模式评估日可获得的所有相关证据，包括企业评价和向关键管理人员报告金融资产业绩的方式、影响金融资产业绩的风险及其管理方式以及相关业务管理人员获得报酬的方式（例如报酬是基于所管理资产的公允价值还是所收取的合同现金流量）等。”

如上所述，企业管理金融资产的业务模式是一种“客观事实”，而不是一种意图。审计实务中想了解该“客观事实”是否为“既以收取合同现金流量又以出售金融资产为目标”，需要结合企业以往管理该金融资产的实际方式进行分析，例如：企业有关应收账款、应收票据的管理政策中，是否明确为满足日常流动性需求可将其出售；企业以往是否存在经常将满足某些条件（如：特定信用等级客户的应收账款、某些大型银行出具的承兑汇票等）的应收账款或应收票据进行出售或贴现。即：根据企业以往的实际情况，出售应收账款、应收票据贴现是否已经属于经常性的行为，并非是在特殊情况（如资金紧缺）下的特殊行为。此时方可认定企业管理金融资产的业务模式是“既以收取合同现金流量又以出售金融资产为目标”。

问题 2：

转让应收账款或者应收票据贴现必须符合《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》规定的终止确认条件，才能列报为“应收款项融资”。如果不能终止确认，说明相关金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬没有转移，不属于“出售”金融资产，相应地相关业务模式不是“既以收取合同现金流量又以出售金融资产为目标”，进而也就不能列报为“应收款

项融资”。

其中，对于承兑单位信用等级非常高的商业承兑汇票贴现是否能够终止确认的问题：

证监会会计部《2017 年上市公司年报会计监管报告》中指出：

根据企业会计准则及有关规定，金融资产的终止确认取决于金融资产所有权上主要风险和报酬的转移程度，并且风险与报酬的转移程度是对交易前后风险变动相对值的度量，而非风险本身的绝对值度量。风险与报酬的转移不应仅针对信用风险，还应综合考虑其他风险，如利率风险、延期付款风险、外汇风险等。商业承兑汇票的主要风险为信用风险和延期付款风险。

年报分析发现，部分上市公司将背书转让的商业承兑汇票终止确认。根据我国票据法对追索权的规定，在背书转让合同未明确约定无追索权的情况下，该类金融资产所有权相关的主要风险并没有转移，背书公司不应终止确认相关资产。

也即：证监会的监管意见一般是不认可商业承兑汇票背书时的终止确认（本所一贯立场也是如此）。因此，应收商业承兑汇票也不能列报为“应收款项融资”。

在新 CAS 22 下，对金融资产的分类，基于“业务模式+合同现金流量特征”双重分类标准，我们提供如下实务建议（请注意：以下讨论均以相关保理或背书、贴现业务能够满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》规定的金融资产转移终止确认条件为前提）：

如果 A 公司仅对部分应收款项予以保理或对部分银行承兑汇票进行背书或贴现（例如，仅对特定客户的应收款项予以保理、仅对特定银行承兑的汇票予以背书或贴现），可以考虑对应收款项组合或应收票据组合进行分拆。未来将予以保理的应收款项或予以背书或贴现的银行承兑汇票的业务模式属于“持有以出售”目的（即业务模式 3：其他业务模式）；剩余应收款项或应收票据的业务模式属于“持有以收取”目的（即业务模式 1：持有业务模式）。需要注意的是：对适用不同业务模式进行管理的应收账款或应收票据，需有客观证据予以区分，如经过公司内部适当层次的决策机构正式作出的决议、与外部保理商签订的保理协议、与贴现银行签订的贴现合同等。

如果公司对应收账款保理未建立完整的管理制度，日常也很少进行保理，主要是为了满足年末“两金压降”等考核指标等临时性目的而在临近年末时对部分应收账款予以保理，出售频率和金额相对于全年应收账款借方发生额而言不重大，则该企业管理应收账款的业务模式仍然总体上属于“持有以收取”类型，因而属于“业务模式 1：持有业务模式”。公司对应收票据的贴现或背书，与本段所述的应收账款保理情形类似的，处理原则也一致。

一般认为，在“应收款项融资”项目中列报的应收款项（应收账款和应收票据），应同时满足以下条件：

（1）合同现金流量特征能够通过 SPPI 测试，即满足《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十六条所说的“本金+利息”的条件。

(2) 管理层有明确意图将这部分应收款项在其到期之前通过转让、背书或贴现的方式收回其合同现金流量，但也不排除持有至到期已收取到期现金流。为此，将这类金融资产与明确持有意图为“持有至到期以收取合同现金流”的其他应收款项明确区分，单独管理。

(3) 这类应收款项后续用于转让、背书或者贴现时，预期将可以满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》规定的金融资产转移终止确认条件；

(4) 根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十七条规定的标准，该应收款项属于流动资产。（资产负债表日不属于流动资产列报范围的应收款项，无论其按照新 CAS 22 分类为哪类金融资产，均不属于“应收款项融资”列报范围。）

如果 A 公司将银行承兑汇票用以背书或贴现的比例存在不确定性，如上所述“管理层收到银行承兑汇票后，在供应商接受银行承兑汇票的情况下，优先使用银行承兑汇票付款”，基于对资产负债表日时点应收款项融资的列报，需要就 A 公司实际使用银行承兑汇票用于结算或转让贴现的历史数据和前瞻性信息趋势进行定性分析，且并不能以单一固定比例作为判断依据。对于将银行承兑汇票用于转让和贴现为主要途径的情况（如背景资料所述情形（3）），应结合“交易性”的判断条件，分析判断其是否应列报为交易性金融资产。

对于分类为交易性金融资产或者以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的此类金融资产的期末公允价值计量，理论上应按其预计可收回金额按当前市场利率折现到资产负债表日，或者按其合同到期值按信用风险调整后的实际利率折现到资产负债表日。但在实务操作中，鉴于这些应收款项属于流动资产，其期限不超过一年（如票据的期限不超过 6 个月），资金时间价值因素对其公允价值的影响不重大，并且在实际操作中，票据背书的前后手双方均认可按票据的面值抵偿等额的应收应付账款，不打折扣，因此可以近似认为该等应收款项的期末公允价值等于其面值扣减按预期信用风险确认的坏账准备后的余额，即公允价值基本等于摊余成本，其公允价值变动因素对其期末计量的影响显著不重大。

至于划分为业务模式 1：业务模式 2：业务模式 3 之间并没有被普遍接受、具有普遍适用性的公认定量标准。比较安全的说法只能是：符合终止确认条件的转让的发生金额预计低于 10%的，认为业务模式为“持有”；高于 90%的，业务模式为“其他”；居于两者之间的，业务模式根据具体情况分析确定。但无论如何，因为该资产的期限很短且合同现金流量满足“本金+利息”条件，即使采用公允价值计量，公允价值也回基本接近于扣除减值准备后的摊余成本。

问题 3:

商业承兑汇票无论是在集团内部还是外部背书转让，都存在证监会会计部《2017 年上市公司年报会计监管报告》中指出的金融资产所有权相关的主要风险并没有转移的问题，因此背书方不能够终止确认。但在编制集团合并报表时，集团内部背书转让的票据可相互抵销，但对集团外部的票据背书依然不能终止确认。

问题4-1-33（应收票据贴现利息能否在贴现期间进行分摊）

问题：

应收票据贴现利息能否在贴现期间（即贴现日至票据到期日之间的期间，下同）进行分摊，分期计入损益，而不是在贴现时点一次性计入损益？

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则及金融资产转移准则的处理意见：

此问题的处理方式应当与相应的应收票据在贴现时是否从资产负债表上终止确认的处理方式相对应。

1、如果相应的应收票据贴现时，由于被贴现的应收票据系由信誉较好的大型上市商业银行开具的银行承兑汇票等原因，实际信用风险可以忽略不计，因而在贴现时就直接终止确认相关的应收票据，而未确认为短期借款的，则被贴现应收票据的账面价值和所收到的贴现款项之间的差额的性质属于金融资产的终止确认损益，而不是债务的利息。根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》第十二条规定：“金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：（一）所转移金融资产的账面价值；（二）因转移而收到的对价，与原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额（涉及转移的金融资产为可供出售金融资产的情形）之和”，即此时应把该差额于贴现时（即应收票据终止确认时）一次性计入当期损益，不能在后续的票据剩余期限内按月分摊。

2、如果相应的应收票据贴现时，未终止确认应收票据，而是按实际收到的贴现款净额确认为一项短期借款（即以应收票据为质押的短期借款）的，则被贴现应收票据的账面价值和所收到的贴现款项之间的差额的性质属于金融负债初始确认金额的组成部分（相当于折价），该项金融负债后续应以摊余成本计量。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》的相关规定，对该折价金额应当在后续的金融负债存续期内（即贴现日到票据原到期日期间）按实际利率法分摊，确认为各期的利息支出（由于影响金额较小，期限较短，实务中一般简化为直线法分摊）。即此时将该差额按月分摊计入各月份的“财务费用——利息支出”是恰当的做法。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

此问题的处理方式应当与相应的应收票据在贴现时是否从资产负债表上终止确认的处理方式相对应。

1、如果相应的应收票据贴现时，由于被贴现的应收票据系由信誉较好的大型上市商业银行开具的银行承兑汇票等原因，实际信用风险可以忽略不计，因而在贴现时就直接终止确认相关的应收票据，而未确认为短期借款的，则被贴现应收票据的账面价值和所收到的贴现款项之间的差额的性质属于金融资产的终止确认损益，而不是债务的利息。根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》第十四条规定：“金融资产转移整体满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：（一）被转移金融资产在终止

确认日的账面价值。(二)因转移金融资产而收到的对价,与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额(涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形)之和”,即此时应把该差额于贴现时(即应收票据终止确认时)一次性计入当期损益(同时涉及到以前计入其他综合收益的部分也应转入当期损益),不能在后续的票据剩余期限内按月分摊。

同时,应注意的是,当企业管理该类应收票据的业务模式是既以持有收取现金流量为目的又以出售为目的(贴现或背书等方式)的,不应继续列于“应收票据”,而应调整至“应收款项融资”。

2、如果相应的应收票据贴现时,未终止确认应收票据,而是按实际收到的贴现款净额确认为一项短期借款(即以应收票据为质押的短期借款)的,则被贴现应收票据的账面价值和所收到的贴现款项之间的差额的性质属于金融负债初始确认金额的组成部分(相当于折价),该项金融负债后续应以摊余成本计量。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2017年修订)》的相关规定,对该折价金额应当在后续的金融负债存续期内(即贴现日到票据原到期日期间)按实际利率法分摊,确认为各期的利息支出(由于影响金额较小,期限较短,实务中一般简化为直线法分摊)。即此时将该差额按月分摊计入各月份的“财务费用——利息支出”是恰当的做法。

问题4-1-34(融资融券业务的账务处理)

问题:

融资融券业务如何进行账务处理?

背景:

A公司12月份融资融券交易如下:

- 1、将2011年度买入的股票A 30万股(240万元),股票B 10万股(60万元),均转至于2012年7月在某证券公司开立的一个信用账户(该账户给了融资融券的额度)上,作为抵押;
- 2、融资又买入股票A 10万股(120万元),股票C 5万股(30万元);
- 3、卖出股票A 5万股(65万元),股票C 5万股(60万元);
- 4、用处置款偿还融入证券股票C的全部本息(33万元),股票A的部分本金和利息共计(2万元);
- 5、融入证券股票D,卖出D股票2万股(42万元);
- 6、计提融资融券利息8万元。

解答:

基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见:

根据《企业会计准则解释第4号》第九条关于融资融券会计处理的规定：

1、关于融资业务，证券公司及其客户均应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。客户融入的资金，应当确认应付债务，并确认相应利息费用。

2、关于融券业务，客户融入的证券，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理，并确认相应利息费用。

在本案例中，假设所持有的股票投资均分类为交易性金融资产，并假设所有业务均发生于一个报告期内，则其会计处理如下：

（1）融资150万元买入A股票10万股，C股票5万股：

借：其他货币资金	150	（金额单位均为万元，下同）
贷：短期借款	150	
借：交易性金融资产——股票A	120	
交易性金融资产——股票C	30	
贷：其他货币资金	150	

（2）确认持有的股票A、B、C的公允价值变动（包括原持有的2011年度买入的部分和2012年度内利用融资买入的部分）（分录略）

（3）卖出A股票5万股，C股票5万股（不考虑交易费用和相关税费）：

借：其他货币资金	125	
贷：交易性金融资产——股票A（按卖出交易日所持股票A的账面价值*5/40）		
交易性金融资产——股票C（按卖出交易日所持股票C的账面价值）		
投资收益		（差额）

同时将所卖出的股票A、C对应的累计公允价值变动损益转入投资收益。

（4）对融资额按照约定的利率计提利息，确认利息费用和应付利息（分录略）

（5）用处置款偿还融资本息35万元

借：短期借款、应付利息	35	
贷：其他货币资金	35	

（6）融入股票D，假设在融入当天即卖出，当天公允价值42万元

借：交易性金融资产——股票D	42	
贷：交易性金融负债	42	
借：其他货币资金	42	
贷：交易性金融资产——股票D	42	

期末如果该融券负债尚未偿还的，需按照届时股票D的公允价值变动情况，确认该2万股股票D对应的交易性金融负债的公允价值变动额（因为到期需偿还的金额与股票D的市价相挂钩）。

(7) 计提融资融券利息 8 万元

借：利息支出	8
贷：应付利息	8

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

除“基于 2006 年金融工具确认和计量准则下的处理”第（3）步中“同时将所卖出的股票 A、C 对应的累计公允价值变动损益转入投资收益”这一处理在 2017 年修订后的金融工具确认和计量准则下无需处理，以及期末计提的尚未到付息日的融资利息应贷记“短期借款——应付利息”而不是“应付利息”之外，其余处理原则与解释第 4 号第九条的处理原则基本一致。

问题4-1-35（融券业务的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，C 公司所持资产管理计划份额如何核算？其融入的 X 股票如何核算？

背景：

某资产管理计划分为 A、B 两类份额，A 类份额为某银行出资 3,000 万元，该银行按固定利率收取固定收益；B 类份额由 C 公司持有，出资 2,000 万元，该计划合计金额 5,000 万元用于投资 X 股票定向增发，持有 X 股票 500 万股，该股票锁定期一年。X 股票 500 万股为一个整体，无法分割对应为 A、B 类份额各持有多少股。A 类份额持有人可随时收取 3,000 万元本息（年利率为 8.1%）退出或在资产管理计划处置后收回本息。同时该资产管理计划的《资产管理合同》约定“在本合同存续期满并清算时，计划资产优先偿付全部 A 类份额的本金及基准收益，除本合同另有规定外，剩余部分归 B 类份额所有。如全部计划资产尚未补足对 A 类份额的本金及基准收益，则 B 类份额持有人需对差额部分进行补偿，全体 B 类份额持有人对此承担无限连带责任”。

假设资产管理计划中 X 股票 500 万股成本为 10 元/股。

同时，C 公司向券商融入同种类同数量 X 股票 500 万股，融入后在高于 10 元/股的价格卖出。C 公司待该资产管理计划一年到期，X 股票解禁后，先支付原 A 份额银行 3,000 万本金及利息，该资产管理计划所持有的全部 X 股票 500 万股都归属于 C 公司，C 公司再将 X 股票 500 万股数归还券商。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、通过上述背景描述，C 公司作为该计划的 B 类份额唯一持有人，实际上承担了保证 A 类份额持有人本金安全和获取固定收益的责任，因而享有或承担了该资产管理计划的几乎所有剩余风险和报酬，故需把该资产管理计划作为其可控制的结构化主体纳入合并报表范围

（参考《〈企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）〉应用指南》中关于结构化主体控制权判断的四条主要考虑因素和相关举例，见该准则应用指南单行本第 40～44 页）。

2、在 C 公司的合并报表层面，该交易的实质就是 C 公司向该银行按年利率 8.1%借入一年期借款（资产管理计划所持有的限售股是事实上的抵押物）用于购买该限售股（X 股票 500 万股），因此在合并报表层面按照《企业准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》有关规定作为可供出售金融资产或交易性金融资产核算，可以确认相应的公允价值变动收益或其他综合收益（但因为是限售股，所以其公允价值不能完全根据对应的无限售条件股份的股价确定，而需根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定，采用一定的估值技术加以调整，实务中可参照中国证券投资基金业协会发布的《证券投资基金投资流通受限股票估值指引（试行）》（中基协发[2017]6 号）等指引进行估值）。在合并报表层面，向银行还本付息由 C 公司还是资产管理计划操作没有本质区别。

另一方面，C 公司通过融券交易，融入相同品种和数量的证券，应当在融入证券时，按照融入证券的公允价值，确认一项交易性金融资产，并同时确认一项等额的交易性金融负债（因为后续需归还相同品种、数量的证券，因此该负债的偿还义务金额与该证券的公允价值挂钩），后续对该交易性金融负债需按期末公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。融入的证券卖出时，出售价款和融入证券的初始计量金额之间的差额可以确认为当期投资收益。

3、我们通过对背景描述的理解，认为很可能购入资产管理计划和融券交易这两个事项是有关联的，通过这两个金融产品的组合，可以实现一定程度的风险对冲（通过资产管理计划持有现券，并通过融券交易实现卖出，金融资产投资和交易性金融负债的公允价值变动可以互相抵销；同时通过融券交易，也可解决资产管理计划所持有的限售股的流动性问题），最终可能会使 C 公司获取固定的收益。但因为两个产品的交易对手不同，因此应当作为两项独立的金融产品交易分别进行会计处理，不允许在产品未到期前按照两者组合后形成的“固定收益率”计提利息收入，对持有资产管理计划份额和融券交易的公允价值变动损益应当分别确认（尽管到最后可能可以抵销）。

综上所述，本案例中 C 公司合并报表层面的账务处理如下：（为了更清楚地说明交易的经济实质，此处将 C 公司及其所控制的资产管理计划作为一个整体，以 C 公司的合并报表主体作为账务处理的会计主体，考虑相关交易对 A 公司合并报表层面所反映的财务状况和经营成果的影响）

1、A 公司建立资产管理计划并从银行取得 3,000 万元，期限 1 年，年息 8.1%的短期借款：

借：银行存款	3,000 万元
贷：短期借款	3,000 万元

2、资产管理计划以 5,000 万元购入 X 股票（限售股）500 万股：

借：可供出售金融资产/交易性金融资产——X 股票 500 万股（限售股） 5,000 万元
贷：银行存款 5,000 万元

同时，C 公司向券商融入 500 万股 X 股票（无限售条件股份），随即出售。假设当日无限售条件的 X 股票的市价为 12 元/股：

借：银行存款 6,000 万元
贷：交易性金融负债 6,000 万元

3、资产管理计划到期日（假设与融券到期日为同一日）的账务处理：

（1）计提银行利息：3,000 万元×8.1%=243 万元

借：财务费用——利息支出 243 万元
贷：应付利息 243 万元

（2）向银行还本付息：

借：短期借款 3,000 万元
应付利息 243 万元
贷：银行存款 3,243 万元

（3）资产管理计划所持有的限售股到期解禁，假设当日 X 股票（无限售条件）的市价为 13 元/股：

借：可供出售金融资产——X 股票 500 万股（无限售条件） 6,500 万元
贷：可供出售金融资产——X 股票 500 万股（限售股） 5,000 万元
其他综合收益 1,500 万元

（4）确认交易性金融负债公允价值变动：

借：公允价值变动损益 500 万元（=（13-12）×500 万股）
贷：交易性金融负债 500 万元

（5）用已经解禁的 X 股票 500 万股归还当初从证券公司借入的证券（假设不考虑融券利息支出）：

借：交易性金融负债 6,500 万元
贷：可供出售金融资产——X 股票 500 万股（无限售条件） 6,500 万元
借：其他综合收益 1,500 万元
贷：投资收益 1,500 万元
借：投资收益 500 万元
贷：公允价值变动损益 500 万元

经过上述处理，C 公司在整个交易过程中可获利 757 万元，即 500 万股限售股购入当日的市价（12 元）与购入成本（10 元）之间的价差减去向银行支付的融资利息 243 万元。即通过这一交易安排，一方面锁定了限售股买卖的价差收益，不再受到限售期间内 X 股票

市价波动的影响，且有效利用了银行杠杆；另一方面通过融券安排解决了限售股的流动性局限导致的资金占用问题。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、通过上述背景描述，C 公司作为该计划的 B 类份额唯一持有人，实际上承担了保证 A 类份额持有人本金安全和获取固定收益的责任，因而享有或承担了该资产管理计划的几乎所有剩余风险和报酬，故需把该资产管理计划作为其可控制的结构化主体纳入合并报表范围（参考《〈企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）〉应用指南》中关于结构化主体控制权判断的四条主要考虑因素和相关举例，见该准则应用指南单行本第 40～44 页）。

2、在 C 公司的合并报表层面，该交易的实质就是 C 公司向该银行按年利率 8.1% 借入一年期借款（资产管理计划所持有的限售股是事实上的抵押物）用于购买该限售股（X 股票 500 万股），因此在合并报表层面按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》有关规定应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”或在符合条件时指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。但由于本案例中 C 公司计划以通过资管计划持有的 X 股票用于归还融券，因此持有的 X 股票不属于非交易性权益工具投资，因此不符合指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”的条件。在确定公允价值时，因为是限售股，所以其公允价值不能完全根据对应的无限售条件股份的股价确定，而需根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定，采用一定的估值技术加以调整，实务中可参照中国证券投资基金业协会发布的《证券投资基金投资流通受限股票估值指引（试行）》（中基协发[2017]6 号）等指引进行估值）。在合并报表层面，向银行还本付息由 C 公司还是资产管理计划操作没有本质区别。

另一方面，C 公司通过融券交易，融入相同品种和数量的证券，应当在融入证券时，按照融入证券的公允价值，确认一项交易性金融资产，并同时确认一项等额的交易性金融负债（因为后续需归还相同品种、数量的证券，因此该负债的偿还义务金额与该证券的公允价值挂钩），后续对该交易性金融负债需按期末公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。融入的证券卖出时，出售价款和融入证券的初始计量金额之间的差额可以确认为当期投资收益。

3、我们通过对背景描述的理解，认为很可能购入资产管理计划和融券交易这两个事项是有关联的，通过这两个金融产品的组合，可以实现一定程度的风险对冲（通过资产管理计划持有现券，并通过融券交易实现卖出，金融资产投资和交易性金融负债的公允价值变动可以互相抵销；同时通过融券交易，也可解决资产管理计划所持有的限售股的流动性问题），最终可能会使 C 公司获取固定的收益。但因为两个产品的交易对手不同，因此应当作为两项独立的金融产品交易分别进行会计处理，不允许在产品未到期前按照两者组合后形成的“固定收益率”计提利息收入，对持有资产管理计划份额和融券交易的公允价值变动损益应

当分别确认（尽管到最后可能可以抵销）。

综上所述，本案例中 C 公司合并报表层面的账务处理如下：（为了更清楚地说明交易的经济实质，此处将 C 公司及其所控制的资产管理计划作为一个整体，以 C 公司的合并报表主体作为账务处理的会计主体，考虑相关交易对 A 公司合并报表层面所反映的财务状况和经营成果的影响）

1、A 公司建立资产管理计划并从银行取得 3,000 万元，期限 1 年，年息 8.1%的短期借款：

借：银行存款 3,000 万元
 贷：短期借款 3,000 万元

2、资产管理计划以 5,000 万元购入 X 股票（限售股）500 万股：

借：交易性金融资产——X 股票 500 万股（限售股） 5,000 万元
 贷：银行存款 5,000 万元

同时，C 公司向券商融入 500 万股 X 股票（无限售条件股份），随即出售。假设当日无限售条件的 X 股票的市价为 12 元/股：

借：银行存款 6,000 万元
 贷：交易性金融负债 6,000 万元

3、资产管理计划到期日（假设与融券到期日为同一日）的账务处理：

（1）计提银行利息：3,000 万元×8.1%=243 万元

借：财务费用——利息支出 243 万元
 贷：应付利息 243 万元

（2）向银行还本付息：

借：短期借款 3,000 万元
 应付利息 243 万元
 贷：银行存款 3,243 万元

（3）资产管理计划所持有的限售股到期解禁，假设当日 X 股票（无限售条件）的市价为 13 元/股：

借：交易性金融资产——X 股票 500 万股（无限售条件） 6,500 万元
 贷：交易性金融资产——X 股票 500 万股（限售股） 5,000 万元
 公允价值变动损益 1,500 万元

（4）确认交易性金融负债公允价值变动：

借：公允价值变动损益 500 万元（=（13-12）×500 万股）
 贷：交易性金融负债 500 万元

（5）用已经解禁的 X 股票 500 万股归还当初从证券公司借入的证券（假设不考虑融券利息支出）：

借：交易性金融负债 6,500 万元

贷：交易性金融资产——X 股票 500 万股（无限售条件） 6,500 万元

经过上述处理，C 公司在整个交易过程中可获利 757 万元，即 500 万股限售股购入当日的市价（12 元）与购入成本（10 元）之间的价差减去向银行支付的融资利息 243 万元。即通过这一交易安排，一方面锁定了限售股买卖的价差收益，不再受到限售期间内 X 股票市价波动的影响，且有效利用了银行杠杆；另一方面通过融券安排解决了限售股的流动性局限导致的资金占用问题。

问题4-1-36（转融通业务中证券出借方的账务处理）

问题：

转融通业务中，企业作为证券出借方如何进行账务处理？

背景：

2013 年，A 公司与 B 证券公司签订了《转融通证券出借交易委托代理协议书》，约定 A 公司将持有的证券（在 2013 年及之前作为“可供出售金融资产”核算）出借给中国证券金融公司，通过与 A 公司的开户服务券商 B 证券公司进行转融通证券出借交易。B 证券公司具有相应的融资融券业务资格、证券经纪业务资格，已经证券金融公司同意开展转融通业务，已向证券交易所申请并获得证券出借交易权限。

《转融通证券出借交易委托代理协议书》约定，A 公司接受 B 证券公司为其提供的以下服务：1、根据 A 公司委托代为申报证券出借指令，并在申报前进行相关的前端检查和控制；2、对 A 公司已申报出借的证券，在其撤销出借申报指令前限制其卖出或另作他用；3、协助 A 公司办理归还、展期、通知、查询等相关事宜；4、代理 A 公司进行资金、证券的清算、交收、核对；5、代理 A 公司领取证券金融公司补偿的红利股息及其他权益；6、接受 A 公司对其委托、成交及资金账户内的资金和证券账户内的证券变化情况的查询，并应 A 公司的要求提供相应的清单；7、双方依法约定的其他事项；8、证券监督管理机关规定提供的其他服务。

转融通业务实行专户管理，证券金融公司到期归还相同数量、相同品种的证券，向 A 公司支付借券费用；同时 A 公司应向 B 证券公司支付证券出借交易费用。

关于 A 公司应向 B 证券公司支付的证券出借交易费用的计算方法和支付方式问题，根据 A 公司与 B 证券公司签订的《转融通证券出借交易委托代理协议书》第三十条约定，A 公司委托 B 证券公司进行证券出借交易成交并获得收入的，应当依法纳税，并按约定向 B 证券公司交纳代理手续费。代理手续费采用后端收费、固定比例的收取方式，即证券金融公司向 A 公司支付借券费用后，B 证券公司按照 A 公司资金账户实际收到的借券费用金额，于收到当日，按照 10%比例收取，从 A 公司资金账户中自动划转。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、证券借出和收回时的账务处理：

根据案例背景分析，转融通证券业务为专户管理，出借期间除不可收回借出的证券外，公司借出证券有关的风险与收益均未转移，且出借期满后归还相同数量、相同品种的证券。因此可以在“可供出售金融资产”一级科目下另设明细科目“转融通出借证券”进行明细科目调整，对借出和收回转融通的证券过程进行记录。

2、期末计量问题：

在期末财务报表日尚未收回的转融通证券，在管理层持有意图不发生变化的情况下，可以按照原账面分类，仍然作为“可供出售金融资产”核算和列报。因 A 公司作为借出方仍然享有或承担其所有权上的主要风险和报酬，因此继续确认其公允价值变动的相关影响。同时在附注中披露其已被出借，出借期间本公司对其处置权受到限制的事实。

3、获取的收益及支付 B 证券公司的费用的处理：

本案例中 A 公司系以协议方式委托 B 证券公司将其持有的证券转借给中国证券金融公司，根据上海、深圳证券交易所《转融通证券出借交易实施办法（试行）》的规定，借券费用自证券出借交易成交之日起计算，归还日支付，归还日不计费用。借券费用的计算公式为：借券费用=出借日证券收盘价×出借数量×出借日费率×实际出借天数/360。其中“费率”由借入人（中国证券金融公司）通过交易所行情系统和网站向市场公布。因此，在每一期末，A 公司作为出借人，可以根据业务规则中确定的上述计算公式，按权责发生制原则确认借券收益。参照“[问题 5-1-12](#)（委托贷款及其利息收入在资产负债表和利润表上的列示）”中的解答，建议将借券收益列报为“财务费用——利息收入”或者“投资收益”。

根据《转融通业务监督管理试行办法》（证监会令第 75 号）第三十五条规定：“证券金融公司根据本办法规定融入证券后、归还证券前，或者证券公司向证券金融公司融入证券后、归还证券前，证券发行人分配投资收益、向证券持有人配售或者无偿派发证券、发行证券持有人有优先认购权的证券的，证券金融公司或者证券公司应当按照约定向融出方支付与所融入证券可得利益相等的证券或者资金”。据此，A 公司在出借证券期间，对所出借证券的股息等投资收益的确认和计量原则仍与其直接持有证券的情况下相同。

就该项转融通借出交易应支付给证券公司的费用，根据本案例中《转融通证券出借交易委托代理协议书》第三十条的约定（见前面“背景”部分），A 公司也可以直接将应支付给 B 证券公司的费用与其所获得的借券费用相抵，按净额确认借券收益。期末在按权责发生制原则确认借券收益时，直接按抵减应付证券公司费用后的 90% 净额计量。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在 2017 年修订后的准则下，A 公司对用于转融通业务出借的证券在修订后准则下的金融资产分类与此前计入“可供出售金融资产”不同，在新准则下，若是非交易性权益工具投资，可以在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；否则应分

类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。除此之外，其余处理原则与“基于2006年版金融工具确认和计量准则下的处理意见”一致。

问题4-1-37（购入不良债权及其后续处置问题）

问题：

收购不良债权作为投资时如何确认？收回收购的不良债权时是否可以确认投资收益？

背景：

2009年12月30日，A公司与B银行签订《债权转让合同》，以175,000,000.00元的价格收购B银行对C公司的债权285,225,850.00元，A公司确认为可供出售金融资产；2009年12月31日；A公司与某地方国资委签订《债权转让合同》，以36,000,000.00元的价格收购某地方国资委对D公司的债权50,000,000.00元，A公司确认为可供出售金融资产；2010年9月3日，A公司与E银行签订《资产转让合同》，以143,938,724.99元的价格收购E银行对C公司的等额债权，A公司确认为可供出售金融资产。

经法院裁决，C公司将其持有的某ST上市公司限售股2,277万股抵偿欠A公司收购的上述债权中的51,225,850.00元，A公司按照股权变更日的收盘价122,733,900.00元记入可供出售金融资产，公允价值与抵偿债务（51,225,850.00元）的差额71,508,050.00元确认为投资收益。

2010年4月A公司收回了上述债权中的110,000,000.00元，收回的债权对应收购成本为65,076,011.31元，收款额超过债权收购成本44,923,988.69元，A公司确认为投资收益。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、关于“不良债权投资”这一金融资产的分类问题。

在已知所收购的是不良债权，最终可收回金额存在较大不确定性的情况下，所收购的债权的可收回金额不是固定或者可确定的，而是存在较大的不确定性；并且此类不良债权在很多情况下已经逾期，何时能收回也具有相当大的不确定性，因此不属于贷款或应收款项类的金融资产或者持有至到期投资。由于此类资产的持有目的并不是在短期内出售以获取价差收益，因而也不是交易性金融资产。因此，对于不良债权的投资，作为可供出售金融资产较为妥当。

2、C公司以限售股抵偿部分债务，A公司的账务处理

C公司将其持有的某上市公司限售股2,277万股抵偿欠A公司收购的上述债权中的51,225,850.00元，对A公司而言，属于初始确认一项新的金融资产（限售股投资），同时终止确认一项原有的金融资产（被确认为可供出售金融资产的不良债权）。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第三十条规定，初始确认金融资产应按公允价值进行初始计量。而可供出售金融资产后续公允价值变动计入其他综合收益的规定属于后

续计量范畴，不适用于初始计量。本案例中初始确认的某ST上市公司限售股的初始计量金额与原债权账面价值之间的差额称为“首日利润”（“day 1 profit”），应计入当期损益（其中，A公司以对该债权计提的减值准备为限冲减资产减值损失，其余部分计入投资收益）。

关于上市公司限售股权的计量问题，一般理解，对于限售股权，由于其流通受到限制，因此其公允价值一般低于无限售条件股份的收盘价，通常可采用期权定价模型估计流通股收盘价中所包含的流通权的价值，从流通股收盘价中扣除流通权价值后即为期权公允价值。

由于该不良债权（归类为可供出售金融资产）属于投资性质，所以将收回的款项超过原账面余额所形成的损益计入投资收益是恰当的。

就本案例而言，需要特别关注以下两个问题：

1、关于所取得的限售股权的初始计量问题。通常理解，可以在初始确认金融资产或者金融负债的同时确认“首日利润”的情况是很罕见的，因为这意味着所付出的对价和所获取的金融工具两者的公允价值不对等。而限售股权没有活跃市场，需要使用估值模型确定其公允价值，可靠性相对较低。因此，A公司对于所取得的限售股权，应当以当前可获得的信息为基础，运用适当的估值模型，对其中可能涉及的不确定性要予以充分、谨慎的考虑，在此基础上合理确定限售股权的公允价值。只有当有确凿证据表明限售股权的公允价值不同于所偿还的债权对应的初始取得成本时，才能确认该项“首日利润”。

2、对于剩余尚未偿还部分的债权，A公司需在期末对其最终可收回金额作出合理、谨慎的估计。当出现了《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第四十一条所列举的表明该项可供金融资产已发生减值的客观证据时，应对其计提减值准备。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则和 2019 版债务重组准则的处理意见：

1、关于“不良债权投资”这一金融资产的分类和计量问题。

（1）分类

由于A公司所收购的是银行对债务人放贷形成的不良债权，在不考虑特殊情况下，相关贷款合同的现金流量特征通常符合仅为对本金和基于未偿付本金的利息支付的安排（下文讨论均基于此假设前提）。A公司对该等“不良债权投资”的分类主要取决于A公司管理该类不良债权的业务模式，分别为：

①若企业取得该类不良债权后以催收债务人以收取合同现金流量为目标，在这一业务模式下，企业应将取得的不良债权分类为以摊余成本计量的金融资产，列报为“其他流动资产”或者“债权投资”；

②若企业既以催收为目的，也寻求在市场上溢价转让的机会以伺机出售，表明企业管理该不良债权同时以收取合同现金流量和出售金融资产为目标，在这一业务模式下，企业应将取得的不良债权分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，列报为“其他流动资产”或者“其他债权投资”；

③其他业务模式下，企业应将取得的不良债权分类为以公允价值计量且其变动计入当期

损益的金融资产，列报为“交易性金融资产”或者“其他非流动金融资产”。

（2）初始计量

金融资产初始确认应当按照公允价值计量。本案例中，若A公司与B银行、某地方国资委和E银行（统称：转让方）之间不存在关联关系，则可以接受按照A公司的收购对价即作为取得的债权的公允价值。在第①和第②分类下，发生的交易费用计入金融资产的初始确认金额，在第③类下交易费用直接计入当期损益。

（3）后续计量

由于此类不良债权在很多情况下已经逾期，因此通常属于购买时已发生信用减值的金融资产。在分类为①以摊余成本计量的金融资产时，后续计量应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第三十九条的规定，采用的实际利率应为购买时将减值后的预计未来现金流量折现为摊余成本的利率，即“经信用调整的实际利率”。在分类为②以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产时，应首先采用与①一致的实际利率计算摊余成本，将实际利息计入当期损益，然后再将账面价值调整为公允价值，将摊余成本与公允价值的差额调整其他综合收益；在合同权利义务结算或处置时，将累计的其他综合收益结转至当期损益。在分类为③以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产时，按照公允价值进行后续计量，且公允价值变动直接计入当期损益。另外，在上述①②两种分类下，期末还应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第八章规定的“预期损失模型”进行减值测试和确认减值损失。

2、C公司以限售股抵偿部分债务，A公司的账务处理

C公司将其持有的某上市公司限售股2,277万股抵偿欠A公司收购的上述债权中的51,225,850.00元，对A公司而言，属于一项债务重组业务。A公司取得并初始确认一项新的金融资产（限售股投资），同时终止确认一项原有的金融资产（不良债权）。对取得的权益工具投资可能涉及以下准则适用问题：

（1）根据2019年修订后的《企业会计准则第12号——债务重组》第四条的规定，取得的限售股适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》时，应按公允价值确认并初始计量，放弃债权的公允价值与取得的限售股入账价值之间的差额计入当期损益。

（2）若取得的限售股属于《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》规范的对联营企业或合营企业的股权投资，则按照债务重组准则（2019年版，下同）第六条的规定，应当以放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本作为该股权投资的初始投资成本，放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

就本案例而言，出现对当期损益的重大影响，尤其时形成收益时，需要特别关注以下两个问题：

（1）通常理解，放弃债权的公允价值与取得的限售股的公允价值不应出现重大差异。

如果差异较大，意味着所付出的对价和所获取的资源两者的公允价值不对等，在公允的市场交易中通常不应出现这一情形，因此该差异应得到关注。一方面，关于上市公司限售股权的计量问题，对于限售股权，由于其流通受到限制，因此其公允价值不能直接以活跃交易市场的收盘价格来确定，其一般低于无限售条件股份的收盘价，通常可采用期权定价模型估计流通股收盘价中所包含的流通权的价值，从流通股收盘价中扣除流通权价值后即为期权定价模型的公允价值。另一方面，放弃债权的公允价值通常也没有活跃交易市场，很可能也需要使用估值模型确定其公允价值，可靠性相对较低。因此，A公司在分别考虑原不良债权和限售股的公允价值时，应当以当前可获得的信息为基础，运用适当的估值模型，对其中可能涉及的不确定性要予以充分、谨慎的考虑，在此基础上合理确定各金融资产的公允价值。只有当有确凿证据表明限售股权的公允价值不同于所偿还的债权的公允价值时，才能确认相关损益。

（2）无论A公司此前对取得的不良债权采用哪一种分类，放弃债权的账面价值与放弃债权的公允价值之间也不应存在重大差异（特殊情形除外）。

①当A公司对该不良债权按照公允价值计量时，其账面价值等于即时的公允价值，不存在差异。

②当A公司对该不良债权按照摊余成本计量时，其公允价值与预期信用损失模型下的结果出现较大差异的情况，无论孰高，除非公允价值计量日的市场利率与该债券投资的实际利率之间存在较大的偏差，否则我们理解都不太合理，因为公允价值本身反映的是对该资产未来现金流的预期按市场利率折现的结果，或者合同现金流量按风险调整后的市场收益率折现后的结果，而预期信用损失模型也是基于对未来现金流的预期，尤其是在第二和第三阶段时还需完整考虑整个存续期，因此二者之间，理论上不应出现重大差异。但当公允价值计量日的市场利率或该金融工具未来存续期间的预计市场利率与该债权的实际利率之间存在较大的偏差时，该债权的公允价值反映市场利率的波动，但摊余成本仍以其实际利率计量，此时账面价值与公允价值之间可能存在差异。

综上，无论A公司此前对该债权投资按照何种分类进行确认和计量，取得的限售股是作为一项长期股权投资还是一项金融资产，在交易完成的当期若出现重大影响损益的事项，都应得到充分的关注并进一步核实形成大额损益的原因。

此外，对于剩余尚未偿还部分的债权，A公司若作为摊余成本或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产时，需在期末对其预期信用损失作出合理、谨慎的估计。

问题4-1-38（新三板证券的估值、同一证券有多个交易市场时的估值等）

问题：

1、证券公司作为新三板做市商持有的新三板挂牌公司的股票是否可以按照股转系统中的价格进行估值？

2、同一只证券在不同市场有交易，是否需要取主要市场的报价进行估值？

3、债券型基金是否属于债务工具，可供出售金融资产中的债券型基金已计提的减值准备，在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与确认原减值损失确认后发生的事项有关的，原确认的减值损失是否可以予以转回，计入当期损益？2017年修订后的准则下应如何处理？

解答：

1、关于新三板股票的公允价值确定问题

当存在做市商交易的情况下，新三板挂牌股票的估值可在满足以下说明条件的前提下，以“出价—要价价差（bid-ask spread，即买卖价差）”范围内的适当价格进行估值。在某些情况下，也可以接受以该价差范围的中间价进行估值。

出价（bid price）是指经销商或做市商愿意购买一项资产（或处置一项负债）的价格。要价（ask price）是指经销商或做市商愿意出售一项资产（或承担一项负债）的价格。两者的价差是代表了经销商或做市商为特定证券进行做市交易（即，提供双向流动性）所要求的利润空间。

准则允许但不强制要求在计量资产时使用出价，在计量负债时使用要价。相反地，对于在使用“出价—要价价差”报价的市场（如场外交易市场）中买卖的资产和负债，主体应当使用在出价—要价价差范围内最能代表当前情况下公允价值计量的价格。在进行评估时，主体应当评估近期交易记录以支持资产或负债能够在出价—要价价差内的哪个金额脱手其头寸。在某些情况下，对于某些主体而言，这可能导致以出价计量资产和以要价计量负债；但对于其他情况，需要运用判断以确定出价—要价价差范围内最能代表公允价值的金额。不论输入值（即出价或要价）是可观察还是不可观察的（即输入值属于哪个层次），都应当使用出价—要价价差范围内最能代表公允价值的价格。[详见 IFRS 13 第 70 段]

主体需要在此概念的运用上保持一致。在没有证据表明资产的脱手价格在出价—要价价差的范围内可有多不同金额时，按照出价—要价价差范围内不同的价格计量类似资产的做法是不恰当的。

（1）市场中间价

如 IFRS 13 的第 71 段所述，IFRS 13 不限制使用市场参与者在公允价值计量中作为实务权宜做法采用的、在出价—要价价差之间的市场中间价或其他定价惯例。采用市场中间价的定价惯例会导致对资产或负债在出价—要价价差的中间点进行估值。

指南并没有限定或限制仅可对特定类型的工具或主体采用市场中间价。然而，我们认为采用该种实务权宜做法的主体应当建立并持续应用关于市场中间价的会计政策，也建议对该政策的选取进行披露。

（2）买卖价差包含哪些方面？

IFRS 13 的结论基础认为，IAS39 中 AG70 段中的现有指引仅包含买卖价差中的交易费用。国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）决定不明确规定除

交易费用外买卖价差还包括哪些项目，但他们明确指出，买卖价差并不包含针对交易对方信用风险的调整。（见 IFRS13 的“结论基础”部分第 BC164 段）

IASB 没有明确指出，IFRS13 中有关交易费用的指引（即，交易费用不属于资产或负债自身的属性，因而在公允价值计量中不考虑交易费用）和使用买卖价差内价格的指引之间的相互关系和相互影响。如果交易费用包含在买卖价差内，则按照出价计量资产就包括该资产公允价值计量中的某些未来交易费用。

鉴于针对该问题缺乏明确的指引，实务中主体考虑交易费用的方式可能存在多样性。尽管如此，我们希望主体在其自身的所有公允价值计量中采取一致的方法。

企业管理层和注册会计师可以根据上述指引，通过对标的证券股份在报告期内（尤其是资产负债表日前最后 20 个交易日内）成交量、交易活跃度和成交价格波动等因素的分析，考虑能否直接以期末买卖价差的中间价作为期末公允价值。

2、关于同时在两个市场有交易的证券的公允价值计量

根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》第九条规定：“企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。主要市场，是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。最有利市场，是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。”

该准则第十一条规定：“主要市场（或最有利市场）应当是企业在计量日能够进入的交易市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。由于不同企业可以进入的市场不同，对于不同企业，相同资产或负债可能具有不同的主要市场（或最有利市场）。”

该准则第十二条规定：“企业应当以主要市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。不存在主要市场的，企业应当以最有利市场的价格计量相关资产或负债的公允价值”。

据此，对于同一券种，其能否同时使用不同市场上的交易价格作为公允价值计量的依据，应区分不同情况分别处理：

（1）如果该券种在发行和交易时，严格限定了在不同市场分别发行和交易的数量，企业不能自行将该券种进行跨市场交易流通，则事实上对于在不同市场流通的部分应视作各自独立的的不同券种，分别按照各自所在市场的交易价格进行估值。

（2）如果企业可以自行将该券种进行跨市场交易流通的，则应当依据该券种的主要市场的价格对所持有的全部该券种（包括在非主要市场交易的部分）计量其公允价值。

通常理解，对于国债而言，银行间市场上债券的存量和交易量都显著大于交易所市场，因此银行间市场应视作国债的主要市场。

3、关于可供出售金融资产中的债券型基金已计提的减值准备能否转回

(1) 基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

债券型基金虽然以债券等固定收益、低风险的金融产品作为其投资对象，但其本身不向持有人保证投资本金安全和取得保底收益或固定收益，即该基金的持有人并不享有一项无条件地收取固定或可确定金额的货币或其他金融资产的权利，而是据此享有在该基金的扣除负债后的净资产中所享有的剩余权益。因此，债券型基金对其持有人而言仍属于权益工具投资。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第四十八条规定：“可供出售权益工具投资发生的减值损失，不得通过损益转回。但是，在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，或与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产发生的减值损失，不得转回”。据此，可供出售金融资产中的债券型基金已计提的减值准备，在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与确认原减值损失确认后发生的事项有关的，鉴于该基金具有活跃市场报价，故其减值准备可以转回，但不得通过损益转回，即转回时应贷记“其他综合收益”，到该金融资产被实际处置时才能从其他综合收益转入投资收益。

(2) 基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

债券型基金虽然以债券等固定收益、低风险的金融产品作为其投资对象，但基金本身不向持有人保证投资本金安全和取得保底收益或固定收益，但即该基金的持有人持有的基金份额协议并不属于一项基本的信贷安排，难以通过合同现金流量特征测试，在修订后的金融工具准则下应当将其分类为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，后续以公允价值进行计量，不按照预期信用损失模型处理。

问题4-1-39（特殊情况下的股票市价是否代表其公允价值）

问题:

如下文背景资料所述，A 公司对金融资产公允价值的确定，可否不以股票收盘价，而采用评估机构出具的估值报告作为其期末公允价值的确定依据？

背景:

A 公司于 2015 年 12 月受让 B 公司（H 股上市公司）H 股 1.5 亿股，经分拆、出售以后，截至 2018 年 12 月 31 日，A 公司共计持有 B 公司 H 股 1 亿股，占 B 公司股本总额的比例为 4.3%，成本为 0.60 元/股（金额单位：港币，本案例下同）。A 公司将该股权计入“以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产”核算。2017 年 12 月 31 日 B 公司 H 股收盘价为 0.98 元。2018 年 6 月，B 公司遭沽空机构狙击，2018 年 12 月 31 日 B 公司 H 股收盘价为 0.10 元，降幅达 90%，2019 年 1 月进一步有所下跌。截至 2018 年 12 月 31 日，B 公司每股账面净资产为 0.31 元。

A 公司管理层考虑，虽然持有的 B 公司股票存在活跃市场报价，但由于沽空机构对其做空，该事件导致了 2018 年 12 月 31 日的收盘价并不能代表其计量日的公允价值，拟采用

评估机构出具的估值报告确定的估值作为该项金融资产期末公允价值的确定依据。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》第二十五条规定：“第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。在所有情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量，但下列情况除外：

……

（二）活跃市场报价未能代表计量日的公允价值，如因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价未能代表计量日的公允价值。”

《企业会计准则第 39 号——公允价值》应用指南：“企业使用相同资产或负债在活跃市场的公开报价对该资产或负债进行公允价值计量时，通常不应进行调整。但下列情况除外：

（1）……

（2）因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价不代表计量日的公允价值。例如，在证券市场闭市之后但在计量日之前发生的买卖双方直接交易、经纪人交易或公告等重大事项。企业应当制定相应会计政策并一致应用，以识别那些可能影响公允价值计量的重大事项。企业根据该新信息而对报价有所调整的，公允价值计量应当划入较低层次。”

本案例的这种情况，我们理解，首先应当判断未经调整的期末收盘价是否不再是公允价值计量的最佳依据。建议考虑的因素包括（但不限于）：近期标的股票的股价波动方向和幅度与大盘、同行业上市公司的走势比较；股价下跌与做空机构报告发布是否同步；资产负债表日后股价是否在一段较短时间内快速回升；等等。不建议仅以“做空机构报告影响”为由将其认定为异动。

如果确定资产负债表日属于“活跃市场报价不能代表公允价值”的极特殊情况，则可以不直接使用第一层次的输入值，而使用第二层次的输入值来计量相关股票的公允价值，如以股票市价为基础，考虑相同或类似企业的价格进行调整，不宜直接使用第三层次输入值。

此外，如果本案例中 A 公司将对 B 公司 H 股的投资作为可供出售金融资产核算的，则在合理确定 2018 年末公允价值的基础上，建议考虑可供出售金融资产是否已经发生了减值（比如，公允价值发生了严重或非暂时性下跌，特别是考虑到 2019 年 1 月标的股票市价仍在下跌），必要时，建议对其计提减值准备。一般理解，由于本案例中 B 公司 H 股在 2018 年末的市价是 0.10 元/股，较其成本（0.60 元/股）已累计下跌 83%，故如果认为期末市价能够代表其公允价值，则其公允价值的下跌已达到“严重”的程度，需对其计提减值准备。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》第二十五条规定：“第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。在所有情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场

上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量，但下列情况除外：

……

（二）活跃市场报价未能代表计量日的公允价值，如因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价未能代表计量日的公允价值。”

《企业会计准则第 39 号——公允价值》应用指南：“企业使用相同资产或负债在活跃市场的公开报价对该资产或负债进行公允价值计量时，通常不应进行调整。但下列情况除外：

（1）……

（2）因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价不代表计量日的公允价值。例如，在证券市场闭市之后但在计量日之前发生的买卖双方直接交易、经纪人交易或公告等重大事项。企业应当制定相应会计政策并一致应用，以识别那些可能影响公允价值计量的重大事项。企业根据该新信息而对报价有所调整的，公允价值计量应当划入较低层次。”

本案例的这种情况，我们理解，首先应当判断未经调整的期末收盘价是否不再是公允价值计量的最佳依据。建议考虑的因素包括（但不限于）：近期标的股票的股价波动方向和幅度与大盘、同行业上市公司的走势比较；股价下跌与做空机构报告发布是否同步；资产负债表日后股价是否在一段较短时间内快速回升；等等。不建议仅以“做空机构报告影响”为由将其认定为异动。

如果确定资产负债表日属于“活跃市场报价不能代表公允价值”的极特殊情况，则可以不使用第一层次的输入值，而使用第二层次的输入值来计量相关股票的公允价值，如以股票市价为基础，考虑相同或类似企业的价格进行调整，不宜直接使用第三层次输入值。

问题4-1-40（上市股票的买入价格不同于其在交易所的报价时的初始计量问题）

问题：

投资方以不同于公开市场交易价格的价格购入上市公司股份时，应如何进行初始计量？

背景：

A 公司为投资方，B 公司为被收购方（该公司在新交所凯利板上市）。股权收购的事项如下：

第一次收购：2013 年 8 月 13 日，A 公司以 0.2 新元/股的价格认购 B 公司定向发行的 4,000 万股新股，上述新股发行价格是双方综合考虑 B 公司在新交所凯利板近期的交易价格、未来的成长空间、盈利水平以及境内外资本市场类似在线旅行服务公司估值情况后的沟通谈判结果，较 B 公司 2013 年 8 月 13 日的收盘价 0.189 新元/股溢价约 5.82%。认购完成后，A 公司将持有 B 公司 14.15% 的股权（未包括该公司现有库存股），为该公司单一持股最大股东。此次股权收购实际交易金额折合人民币 39,409,600.00 元。但是，该次收购交易完成后，A 公司对 B 公司尚不具备控制、共同控制或重大影响。

第二次收购:2014年2月19日,A公司与B公司的股东(持有全部已发行股份的7.07%)签署了《股权转让合同》,以0.2新元/每股从B公司的股东受让股份,共计2,000万股,转让价格是双方综合考虑B公司在新交所凯利板近期的交易价格、未来的成长空间、盈利水平以及境内外资本市场类似在线旅行服务公司估值情况后的沟通谈判结果为参考依据,与A公司2013年8月认购B公司增发新股价格相同。A公司本次对B公司原股东的部分股份进行收购完成后将累计持有B公司21.22%股份,仍为该公司单一持股最大股东。此次股权受让的收购实际交易金额折合人民币19,344,525.20元。经查询新加坡股市行情信息,B公司2014年2月19日的收盘价0.20新元/股。

A公司出于战略需要对B公司进行投资,以期实现经营相关领域的资源整合。

解答:

基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见:

1、根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》第二条对“公允价值”的定义是“市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格”,即公允价值是指“退出价格”(exit price)。该准则第十二条规定:“企业应当以主要市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。不存在主要市场的,企业应当以最有利市场的价格计量相关资产或负债的公允价值”。

综合上述两条规定,公允价值应当是该项资产或负债于计量日在主要市场(不存在主要市场时,则为最有利市场)中的“退出价格”。其中主要市场“是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场”。

由于本案例中B公司的股票在新交所凯利板上市交易,应当认为新交所凯利板是其“主要市场”,除非A公司无法进入该市场出售其所持有的B公司股票。相应地,应当依据B公司股票在该市场上的成交价格计量其公允价值。因此,在交易完成日,应当以所取得的B公司股票在新交所凯利板的当日收盘价作为初始计量金额,该初始计量金额(0.189新元)与实际交易价格(0.2新元)之间的交易价格为“首日损失”,应计入当期损益。须注意这不是金融资产后续计量引起的,因此“首日损失”(day 1 loss)应当是计入损益而不是其他综合收益。

参考《国际会计准则第39号——金融工具:确认和计量》附录B“应用指南”部分第AG76段: The best evidence of the fair value of a financial instrument at initial recognition is normally the transaction price (ie the fair value of the consideration given or received, see also IFRS 13). If an entity determines that the fair value at initial recognition differs from the transaction price as mentioned in paragraph 43A, the entity shall account for that instrument at that date as follows:

(a) at the measurement required by paragraph 43 if that fair value is evidenced by a quoted price in an active market for an identical asset or liability (ie a Level 1

input) or based on a valuation technique that uses only data from observable markets. An entity shall recognise the difference between the fair value at initial recognition and the transaction price as a gain or loss.

(b) in all other cases, at the measurement required by paragraph 43, adjusted to defer the difference between the fair value at initial recognition and the transaction price. After initial recognition, the entity shall recognise that deferred difference as a gain or loss only to the extent that it arises from a change in a factor (including time) that market participants would take into account when pricing the asset or liability.

中文翻译如下：

《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》附录 B “应用指南” 部分第 AG76 段：初始确认时，金融工具公允价值的最好证据是交易价格（即，收取或支付的对价的公允价值，参见《国际财务报告准则第 13 号》）。如果主体可以确定初始计量时金融工具公允价值与上面 43A 段中提到的交易价格不同，就应当按照以下两种方式在计量日对该工具进行会计处理：

（1）按照第 43 段要求的计量，如果相同金融资产或金融负债在活跃市场的报价（即第一层次输入值），或基于仅以可观察市场数据为变量的估值技术，可以证明该金融工具的公允价值，主体应将初始计量时金融工具的公允价值与其交易价格的差额计入利得或损失。

（2）在任何其他情况下，按照第 43 段要求的计量，主体应将初始计量时金融工具的公允价值与其交易价格的差额予以递延，在初始确认后将递延的差额确认为利得或损失，但仅确认市场参与者在制定价格所考虑的因素（包括时间）的变动而产生的利得或损失。

2、根据背景资料介绍，在第二次股权收购完成后，“A 公司本次对 B 公司原股东的部分股份进行收购完成后将累计持有 B 公司 21.22% 股份，仍为该公司单一持股最大股东”；且 A 公司对 B 公司的投资是战略性的，其目的是“实现经营相关领域的资源整合”，并非单纯的以获取买卖差价和股息收益为目的的财务性投资。在此情况下，应关注在第二次股权收购完成后，A 公司对 B 公司是否具有重大影响。如果具有重大影响的，则 A 公司对 B 公司的股权投资应适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》，确认为长期股权投资并以权益法核算，而不是作为金融资产核算，此时无论对其初始计量还是后续计量都不存在以公允价值计量的要求。如果 A 公司对 B 公司不具有控制、共同控制和重大影响，则无论其是否具有在短期内出售所持 B 公司股份的意图，均应作为金融资产以公允价值进行初始计量和后续计量。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

问题4-1-41（金融工具置换问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 基金在股权交割日如何进行账务处理？针对协议约定的过渡期亏损补偿义务、业绩承诺期的业绩补偿义务，如何进行账务处理？

背景：

A 基金是 2014 年 9 月成立的产业投资基金股份有限公司。基金重点投资集成电路芯片制造业，兼顾芯片设计、封装测试、设备和材料等产业，实施市场化运作、专业化管理。

A 基金将所有的对外投资项目都计入“指定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，于资产负债表日以公允价值计量，其公允价值变动计入损益，并计提相应的递延所得税。

（一）A 基金于 2016 年 4 月，签订《B 上市公司向 A 基金发行股份购买资产协议》，主要条款如下：

1、B 上市公司（甲方）；

2、A 基金（乙方）；

3、标的公司一：甲方持有标的公司一 50.98%股权，乙方持有标的公司一 29.41%股权，C 公司（与 A、B 均无关联关系）持有标的公司一 19.61%股权；

4、标的公司二：标的公司一持有标的公司二 77.27%股权，乙方持有标的公司二 22.73%股权。

5、双方同意，甲方通过向乙方发行股份的方式购买其持有的标的公司一 29.41%的股权及标的公司二 22.73%的股权。

6、乙方持有标的公司一 29.41%的股权（对应注册资本 89,364 万元的出资额），评估值为 99,990.81 万元；乙方持有标的公司二 22.73%的股权（对应注册资本 89,364 万元的出资额），评估值为 100,143.30 万元。评估值合计 200,134.10 万元，经双方协商，标的资产最终交易价格 199,100.00 万元，股票发行价格以定价基准日前 60 个交易日 B 上市公司股票交易价格的 90%为基础确定。

7、交易基准日为：2015 年 12 月 31 日。

（二）2016 年 12 月 9 日，甲乙双方签订《B 上市公司向 A 基金发行股份购买资产协议之补充协议》，主要条款如下：

1、过渡期补偿。甲乙双方同意，自交易基准日至交割日期间，标的公司（含标的公司一和二，下同）盈利归甲方所有，亏损由乙方承担，并向甲方以现金形式支付，标的公司二的亏损额以经审计的合并财务报表净亏损额为准，标的公司一以经审计的合并财务报表归属母公司股东净亏损为准。

2、根据交割审计报告认定标的公司发生亏损的，乙方应当自交割审计报告出具之日起三十日内向甲方以现金形式补足标的公司二亏损额的 1.52%，向甲方以现金形式补足标的公司一亏损额的 29.41%。同时，双方确认，乙方按照上述方式确定的过渡期损益补偿金额

最高不超过人民币 27,693 万元。

3、补偿。标的公司二 2017 年、2018 年、2019 年（以下合称“补偿期间”）实现的经甲方指定届时为其提供年审服务的具有证券资格的会计师事务所审计的合并财务报表净利润分别不低于 7,000 万元、38,000 万元、56,000 万元，预定净利润之和 101,000.00 万元。如标的公司二补偿期间累计实现的实际合并财务报表净利润之和未达到预定净利润之和，则乙方应以现金方式对甲方进行补偿（扣除乙方对 2017 年过渡期损益补偿金额，如补偿期任何年度发生亏损，则该年净利润为零）。乙方应补偿金额=（预定净利润之和-标的公司二利润补偿期间合并财务报表净利润之和） $\times$ 77.27% $\times$ 29.41%+（预定净利润之和-标的公司二利润补偿期间合并财务报表净利润之和） $\times$ 22.73%-乙方对标的公司一和标的公司二过渡期中 2017 年发生的损益补偿总金额。双方确认，尽管有本公式约定，在任何情况下，乙方补偿金额不超过人民币 10,000.00 万元（不包括乙方对 2016 年过渡期损益补偿金额）。

（三）发行股份

2017 年 5 月，中国证监会核准了本次交易。2017 年 6 月 20 日取得中国证券登记结算有限责任公司出具的《证券变更登记证明》，B 上市公司向 A 基金作为支付对价发行的股份已完成登记。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

我们认为，对此类交易中标的股权的原股东（即 A 基金）在该项交易中承担的业绩补偿义务，应当采用与股权收购方（B 上市公司）相对称的原则和方法进行会计处理。对 B 上市公司而言，该交易属于收购少数股权。参照“[问题 3-2-141（收购少数股权所涉及的或有对价的后续调整处理）](#)”所述，收购方应将此处的或有对价作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行会计处理。相应地，A 基金作为交易对手方，应将该项业绩补偿义务确认为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债处理。

首先，金融负债的初始计量金额应为其公允价值。无论是对于基准日和交割日之间的补偿金额、还是对 2017 年、2018 年、2019 年这三年业绩承诺期间的补偿金额，都应该在基于合理估计（主要依据为标的公司在过渡期和后续业绩承诺期内的盈利预测）的基础上确定，不能直接按照合同约定的最高补偿限额确定。该项金融负债的初始计量金额应作为对股权交易对价的抵减，相应减少在交易完成日确认的标的股权处置损益；后续公允价值变动则计入各期损益（公允价值变动损益），并在最终结算时将累计的公允价值变动损益转入投资收益。

其次，对于取得的以公允价值计量的金融资产（持有 B 上市公司的股份），应按照交割日取得 B 上市公司股份的公允价值进行初始计量，该金额与交易价格（两个标的股权交割日公允价值+合理估计的预计很可能支付的基准日与交割日之间的补偿金额）之间的差额计入投资收益。交割日取得 B 上市公司股份的公允价值一般按当日市价确定；如果取得的 B 上市公司股权为限售股，则应在对应的无限售条件股份的当日市价基础上运用适当的估值模

型调整后确定公允价值，对此问题可参考中国证券投资基金业协会发布的《证券投资基金投资流通受限股票估值指引（试行）》（中基协发[2017]6号）、《关于发布〈证券公司金融工具估值指引〉等三项指引的通知》（中证协发[2018]216号）等相关规定，并建议就此问题咨询评估师或者金融工具估值领域内具有独立性和专业胜任能力的其他专业人士。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

问题4-1-42（持有限售股的估值和核算问题）

问题：

持有上市公司限售股如何核算？

背景：

2007年，A公司以战略投资者身份对B公司投资4,960万元，持有其13.33%股权（计1,500万股）。A公司因其当时对B公司派有董事，对被投资单位的财务和经营决策有重大影响，因此对该投资采用了权益法核算。

2010年12月31日，B公司在深交所上市成功，当日收盘价为34.66元/股，A公司承诺自B公司股票上市之日起一年内，不转让所持有的该公司公开发行股票前已发行的股份。因B公司上市，根据国家规定社保基金转持扣划A公司350万股后，A公司仍持B公司1,050万股，账面价值为7,304.15万元，每股账面价值（即每股投资成本）约6.96元，按2010年12月31日收盘价计算股票市值36,393.00万元。

A公司持有的B公司股票限售解禁期终止日为2012年1月4日。B公司上市时，A公司管理层考虑，其中500万股拟在解禁时出售，其余550万股视解禁后的情况再考虑是出售还是继续长期持有。于是，2010年12月31日，A公司将持有的B公司500万股转入交易性金融资产，550万股转入可供出售金融资产，并按当日上市流通股的收盘34.66元/股分别确认公允价值变动损益及其他综合收益。

2011年，B公司每10股送配股10股，A公司持有B公司的股票由1,050万股变为2,100万股。2011年末，A公司根据B公司已上市流通股股票的收盘价（8.62元/股）调整了其股票的账面价值。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、关于长期股权投资的分类和适用的会计准则

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第二条规定，如果对被投资单位具有控制、共同控制或者重大影响的，则无论该项长期股权投资有无活跃市场，公允价值能否可靠确定，均应采用《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》规定的权益法或成本法核算，而不能采用金融工具模式核算。但是，长期股权投资准则规范

的权益性投资不包括风险投资机构、共同基金以及类似主体(如投资连接保险产品)持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2006年)》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资,以及该准则未予规范的其他权益性投资。

在本案例中,原先被投资企业(B公司)上市之前,A公司持有其13.33%股权,因具有重大影响(派驻董事)而采用权益法核算。因此,在被投资企业上市后,也应当考虑该重大影响是否继续得以保持。如果是,则应继续采用权益法核算。在继续采用权益法核算(即,B公司上市后,仍然是A公司的联营企业)的情况下,对于B公司在IPO过程中因引入社会公众股东导致A公司持股比例被稀释但增加享有的权益份额,A公司应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资(2014年修订)》第十一条规定,将其计入“资本公积——其他资本公积”,并在后续处置股权或者丧失对其重大影响时将这部分资本公积按比例或者全部转入投资收益。

如果B公司上市后,A公司不再对其具有重大影响的,则A公司应根据《企业会计准则第2号——长期股权投资(2014年修订)》第十五条第一款的规定,自B公司上市之日起将该项长期股权投资转为金融资产模式核算,即将该限售股权划分为可供出售金融资产或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,其作为金融资产的初始计量金额为丧失重大影响之日的公允价值,该公允价值与原先权益法下对联营企业的长期股权投资的账面价值之间的差额确认为丧失重大影响当期的投资收益,以前年度权益法核算期间确认的在B公司的其他综合收益中按比例享有的份额则采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

在采用金融资产模式核算的前提下,对于管理层明确表示了不同持有意图的不同组成部分,可以分别指定为不同的类别,即把有明确意图将在解锁后尽快出售的部分指定为交易性金融资产,而把持有意图不明确或者拟长期持有的部分指定为可供出售金融资产。根据金融工具准则的相关规定,金融资产的分类一经确定,不得再在交易性金融资产和可供出售金融资产这两者之间进行重分类。

2、关于限售期间限售股权公允价值的确定

限售期间限售股权公允价值的确定,应遵循《企业会计准则第39号——公允价值计量》所规定的原则和方法。

根据《企业会计准则解释第3号》第二条规定:“企业在确定上市公司限售股权公允价值时,应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关公允价值确定的规定执行,不得改变企业会计准则规定的公允价值确定原则和方法”。由于限售股在限售期内的流通受到限制,因此不能直接依据对应的无限售条件股份的收盘价作为限售股的公允价值,而是应当采用估值技术加以确定。其中,在本案例中,2010年末,限售期刚刚开始,该日限售股公允价值与无限售条件股份的市场价格可能存在较大差异(2010年末转为金融资产

时，因为被投资单位的上市首日恰好为2010年12月31日，故也是应当依据估值技术确定的年末限售股公允价值转为金融资产）；2011年末，限售期已经非常临近结束，此时限售股的公允价值应当已经与无限售条件股份在2011年末的收盘价基本一致。

在实务操作中，对于限售期间限售股权公允价值的确定，可参考中国证监会《关于证券投资基金估值业务的指导意见》（证监会公告[2017]13号）和中国证券投资基金业协会发布的《证券投资基金投资流通受限股票估值指引（试行）》（中基协发[2017]6号）的相关规定。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、关于长期股权投资的分类和适用的会计准则

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第二条规定，如果对被投资单位具有控制、共同控制或者重大影响的，则无论该项长期股权投资有无活跃市场，公允价值能否可靠确定，均应采用《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》规定的权益法或成本法核算，而不能采用金融工具模式核算。但是，长期股权投资准则规范的权益性投资不包括风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连接保险产品）持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的公司的权益性投资，以及该准则未予规范的其他权益性投资。

在本案例中，原先被投资企业（B公司）上市之前，A公司持有其13.33%股权，因具有重大影响（派驻董事）而采用权益法核算。因此，在被投资企业上市后，也应当考虑该重大影响是否继续得以保持。如果是，则应继续采用权益法核算。在继续采用权益法核算（即，B公司上市后，仍然是A公司的联营企业）的情况下，对于B公司在IPO过程中因引入社会公众股东导致A公司持股比例被稀释但增加享有的权益份额，A公司应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十一条规定，将其计入“资本公积——其他资本公积”，并在后续处置股权或者丧失对其重大影响时将这部分资本公积按比例或者全部转入投资收益。

如果B公司上市后，A公司不再对其具有重大影响的，则A公司应根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十五条第一款的规定，自B公司上市之日起将该项长期股权投资转为金融资产模式核算，即将该限售股权分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（或将非交易性的权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产），其作为金融资产的初始计量金额为丧失重大影响之日的公允价值，该公允价值与原先权益法下对联营企业的长期股权投资的账面价值之间的差额确认为丧失重大影响当期的投资收益，以前年度权益法核算期间确认的在B公司的其他综合收益中按比例享有的份额则采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

在采用金融资产模式核算的前提下，由于本案例下A公司拟处置部分权益工具投资，因此该项投资不符合“非交易性”的要求，应整体分类为以公允价值计量且其变动计入当期损

益的金融资产；或者，如果能够明确划分拟在短期内处置和拟长期持有这两个不同部分，也可以将前者作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产，而将后者指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资（其他权益工具投资）。

2、关于限售期间限售股权公允价值的确定

限售期间限售股权公允价值的确定，应遵循《企业会计准则第39号——公允价值计量》所规定的原则和方法。

由于限售股在限售期内的流通受到限制，因此不能直接依据对应的无限售条件股份的收盘价作为限售股的公允价值，而是应当采用估值技术加以确定。其中，在本案例中，2010年末，限售期刚刚开始，该日限售股公允价值与无限售条件股份的市场价格可能存在较大差异（2010年末转为金融资产时，因为被投资单位的上市首日恰好为2010年12月31日，故也是应当依据估值技术确定的年末限售股公允价值转为金融资产）；2011年末，限售期已经非常临近结束，此时限售股的公允价值应当已经与无限售条件股份在2011年末的收盘价基本一致。

在实务操作中，对于限售期间限售股权公允价值的确定，可参考中国证监会《关于证券投资基金估值业务的指导意见》（证监会公告[2017]13号）和中国证券投资基金业协会发布的《证券投资基金投资流通受限股票估值指引（试行）》（中基协发[2017]6号）的相关规定。

问题4-1-43（非公开发行限售股的划分类别问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，非公开发行的股票在购入时划分至交易性金融资产是否合理？其限售期内公允价值如何确定？对后续购入的同种股票，由于管理层持有意图发生变动，能否改变其分类？

背景：

A公司2010年11月9日购买B公司非公开发行股票555,840,000.00元，限售期为1年。A公司在取得B公司非公开发行股票后将其在交易性金融资产会计科目下核算；同时A公司在限售期内截止至一个会计年度内（2010年12月31日）对其公允价值的确认按照2010年12月31日的收盘价为依据确认其公允价值。

A公司2011年改变投资策略，将2011年2月以后从二级市场买卖的股票全部划分至可供出售金融资产科目下核算。

解答：

基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、根据《企业会计准则解释第3号》第二条规定：“企业持有上市公司限售股权（不包括股权分置改革中持有的限售股权），对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，将该限售股权划分为

可供出售金融资产或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。因此，对于A公司于2010年11月购入的B公司非公开发行的股票，应当根据当时管理层的持有意图（如当初参与B公司非公开增发的相关可行性研究、请示、审批等内部文件）并结合相关证券监管法规对此类非公开增发股份限售期的规定，确定其应归属的金融资产类别。从实务惯例看，此类限售股权被归类为可供出售金融资产的情况较为多见，但也不能完全排除其归类为交易性金融资产的可能性。但如果归类为交易性金融资产的，则A公司管理层应提供关于其持有意图和限售期满后出售能力的确凿、充分证据。

2、《企业会计准则实施问题专家工作组意见（2008年1月21日）》第一条规定：“企业在确定上市公司限售股权公允价值时，应当遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的相关规定，对于存在活跃市场的，应当根据活跃市场的报价确定其公允价值；不存在活跃市场的，应当采用估值技术确定其公允价值，估值技术应当是市场参与者普遍认同并且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术，采用估值技术时应当尽可能使用市场参与者在金融工具定价时所使用的所有市场参数。上市公司限售股权的公允价值通常应当以其公开交易的流通股股票的公开报价为基础确定，除非有足够的证据表明该公开报价不是公允价值的，应当对该公开报价作适当调整，以确定其公允价值。”

因此，鉴于限售股权和无限售条件股权在可流通性和当前公允价值方面存在实质性的重大差异，企业按照2010年末的无限售条件股份的收盘价作为整个限售期间的公允价值是不恰当的，在2010年末，应采用估值技术确定这些有限售条件股份的公允价值。

3、根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》，在投资方对被投资方不具有控制、共同控制或重大影响这一基本前提下，该项投资的分类取决于持有方管理层的持有意图。因此，在管理层具有明确的不同持有意图，且持有意图不同的部分可以明确界定和清楚划分的前提下，可以接受将对同一权益性证券的投资部分归类为可供出售金融资产，部分归类为交易性金融资产的处理方式。但划分口径一经确定不得随意变动，包括对以后新购入的部分也应当按照同样的标准对其作出恰当的归类，对归属于不同金融资产类别的同一种权益性证券投资，应严格区分，各自独立核算；在后续出售该权益性证券时，通常应当首先出售被界定为交易性金融资产的部分。

基于2017版金融工具确认和计量准则的处理意见：

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第十九条的规定，企业仅有在初始确认时，才有将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的选择权。本案例中，A公司初始购入时将持有的限售股划分至交易性金融资产（以公允价值计量且其变动计入当期损益），则后续无法再指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。即，对于合同现金流量特征不满足“本金+利息”条件的非债权性金融资产，其分类在初始确认时即已确定，后续不能进行重分类。

若A公司购入时将该限售股作为非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变

动计入其他综合收益的金融资产，则该指定一经作出，不得撤销，也不能再分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。即使A公司已经事实处置该项投资，账面价值与公允价值的差异直接计入留存收益（不能计入当期损益），公允价值变动累计计入其他综合收益的金额，也在处置时直接计入留存收益，不得再循环至当期损益。

对于本案例中在2011年2月改变投资意图后新购入的股票投资，如有确凿证据表明这部分股票投资的持有意图不同于此前购入的同种股票，且投资意图改变前后购入的同种股票可以明确区分（例如在不同的证券账户中，由不同的团队管理），也可以将这部分投资意图改变后新购入的股票投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（其他权益工具投资）。该指定一旦作出即不得撤销。

问题4-1-44(对原准则下作为可供出售金融资产核算的股权投资在新金融工具准则下如何处理)

问题：

A公司在原金融工具准则下作为可供出售金融资产核算的股权投资，在新金融工具准则下分别应如何处理？A公司于首次衔接日拟进行的处理是否恰当？

背景：

A公司持有多项对外股权投资，拟长期持有、获取稳定分红，且对这些被投资方均不构成控制、共同控制或重大影响。在原金融工具准则下，A公司将这些权益投资均作为可供出售金融资产核算，以成本或公允价值进行后续计量。相关股权投资主要分为以下几类：

1、持有的上市公司的股权投资，原准则下按公允价值进行后续计量，每个资产负债表日以股票市场收盘价调整可供出售金融资产的账面价值；

2、持有的新三板公司的股权投资，原准则下对创新层公司按公允价值进行后续计量，对基础层公司按成本进行后续计量。

3、持有的非公众公司，以成本进行后续计量。其中：有多项投资，由于多年来均无法取得被投资方存续状态的证据资料，某些已全额计提可供出售金融资产减值准备。

A公司于2019年1月1日开始执行新金融工具准则，在首次执行日，A公司管理层对前述投资拟分别如下处理：

1、持有的上市公司的股权投资，考虑到上市公司股票有活跃的交易市场，因此将该类股权投资分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，在财务报表“交易性金融资产”项目列示，公允价值以资产负债表日股票市场收盘价。

2、持有的新三板公司的股权投资，考虑到创新层公司股票有活跃的交易市场，因此将该类股权投资分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，在财务报表“交易性金融资产”项目列示，公允价值以股票市场收盘价为依据；对基础层公司股权没有活跃的交易市场，A公司将该类股权投资指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的

金融资产”，在“其他权益工具投资”项目列示，公允价值以被投资方公开的年度财务报表的每股净资产为依据。

3、持有的对非公众公司的股权投资，考虑到被投资方的股权均没有活跃的交易市场，A 公司将该类股权投资均指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”，在“其他权益工具投资”项目列示。在确定相关投资公允价值时，由于该类投资均无市场可参考计价，用以确定公允价值的近期信息不足，A 公司经考虑，拟采取如下处理：可以取得被投资方经审计的财务报表的，以被投资方资产负债表记录的净资产为公允价值确定依据（对某农商行的投资除外），无法取得被投资方财务报表的，以投资成本作为公允价值确定依据。其中，持有的 A 公司参与筹建的某农商行的股权投资，自 2016 年开始至 2018 年均未取得过该农商行的年度审计报告或财务报表，但每年可以获得农商行提供的分配股利所采用的资产负债表。根据该资产负债表，农商行的净资产×A 公司持有份额的计算结果小于 A 公司的投资成本，但由于农商行每年都分红，A 公司认为该股权投资不存在减值迹象，在原准则下未计提减值准备；新准则下，A 公司认为该股权投资的市价相比投资成本并不存在减值迹象，相比根据被投资方净资产确定的金额，历史投资成本更能代表其公允价值，因此以投资成本作为公允价值确定依据。

解答：

基于 2017 版金融工具准则的处理意见（本案例不适用 2006 版金融工具准则）：

1、相关投资的分类

权益性投资合同的现金流量特征并非与基本借贷安排相一致，由于不能通过“合同现金流量特征”的测试，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》规定，应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，但是对于非交易性权益工具投资，依据该准则第十九条规定，企业在初始确认时可以将其指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”（列报在“其他权益工具投资”），该指定一经做出，不得撤销。根据该准则第七十八条的规定，在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则的相关规定，对相关金融资产进行指定或撤销指定，并追溯调整：（一）略。（二）在本准则施行日，企业可以根据本准则第十九条规定，将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

因此，在首次执行日，A 公司应重新评估其管理相关股权投资的模式是交易性的还是非交易性的。如果是交易性的，则分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，在财务报表“交易性金融资产”项目或者“其他非流动金融资产”项目列示。如果是非交易性的，可以指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”（列报在“其他权益工具投资”），但如果不作出指定，则仍分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。需要说明的是，该项指定仅考虑管理层管理金融工具的模式，是交易性的还是非交易性的，与标的股权是否存在活跃市场并不相关。即，A 公司持有的上市公司或新三

板创新层挂牌公司的股票，如果管理层持有相关投资不以交易性为目的，也可以选择将其指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。此外，即使持有相关股权不以交易为目的，该项指定是一项选择而非必须，管理层也可以选择不指定，仍然将相关投资分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。管理层作出相关指定的，应当形成具有适当权限的正式书面文件。

2、公允价值的确定

(1) 对持有的上市公司的股权（或股票）投资，以收盘价确定公允价值，对此我们赞同；

(2) 对持有新三板挂牌公司的股票，在原创新层、基础层下，我们理解创新层、基础层由于交易规定分别是一天五次、一天一次撮合频率的集合竞价交易，并非投资者自发的连续竞价交易，且从交易规模来看，根据全国股转公司公开的信息，新三板市场 2018 年整体交易额为 888 亿元（期末总市值约 3.45 万亿元）、全年成交数量约 236 亿股（期末总股本约 0.63 万亿股），该成交金额中还有约 47% 属于挂牌公司的职工或控股股东及其关联方等内部人认购而贡献；全市场每天都有成交的挂牌公司只有几家（个位数）。同期，沪深交易所的公开的数据显示，沪市 A 股交易额约 40.16 万亿元（期末总市值约 26.87 万亿元），深市股票交易额约 49.94 万亿元（期末总股本约 1.99 万亿股、总市值约 16.5 万亿元）。相比较而言，新三板无论是基础层、还是创新层，该市场层次并不符合会计上对“活跃交易市场”的要求。因此，我们理解不能简单根据新三板市场收盘价作为公允价值确定依据，A 公司还应关注该公司股票的交易频率、前后交易价格是否差额较大、交易对手的信息是否为挂牌公司的内部人或关联方等等，来判断相关交易价格是否公允。我们理解，只有该公司股票长期交易频繁且存在大量外部投资者参与交易时，收盘交易价格才能代表其公允价值。

(3) 对于 A 公司以被投资方的净资产为依据确定股权投资的公允价值的，需要关注的是，根据获取的财务报表，也应判断净资产能否代表公允价值的最佳估计。A 公司在能获取农商行的财务报表的情况下，认为历史成本比被投资方的净资产更能合理代表其公允价值，就是对这一方式的一个“反例”。在某些情况下，净资产并不能较好地代表对公允价值的估计，例如：被投资方账面有多年前以较低价格取得的土地使用权以“成本-摊销-减值”的模式计量，由于所在城市快速发展，该地块的公允价值远高于账面价值；再如，被投资方是某高科技企业，存在大量的研发业务，相关研发支出可能因为并不符合会计准则规定的资本化条件而直接计入损益，但是研发成果可能时常价值较高。通常来讲，只有通过分析后，被审计单位可辨认各项资产、负债的公允价值与其账面价值接近，且不存在重大的自创商誉溢价或自创无形资产时，才可接受以被投资方的净资产作为其股权的公允价值。

(4) 对于 A 公司以投资成本为依据确定股权投资的公允价值的，需要判断成本是否代表对公允价值的最佳估计。需要提醒的是，根据准则第四十四条规定，成本代表公允价值的最佳估计是非常有限的情况。新金融工具准则下对“三无”（无控制、无共同控制，无重大

影响)权益工具投资采用成本进行后续计量的条件远比原准则下严格(在原准则下,只要是“在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资,以及与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产”,就应当按照成本计量)。

理论上,对于不满足上述“用以确定公允价值的近期信息不足,或者公允价值的可能估计金额分布范围很广,而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计”的“有限情况”的“三无”权益工具投资,不论其后续公允价值变动是计入当期损益还是其他综合收益,都应按照《企业会计准则第39号——公允价值计量》的规定确定其公允价值。其中,除了满足第一层次公允价值计量条件的金融资产以外,都应采用估值技术确定其期末公允价值。

特别是本案例中的某些被投资方“多年来均无法取得其存续状态的证据资料”,我们理解从背景提供的信息看,难以做出其成本代表公允价值最佳估计的结论。

但另一方面,任何会计政策的运用都受制于重要性原则和成本效益原则。针对本案例情况,A公司可以采用以下应对策略:

①考虑被投资方是否属于上述准则条文中的可用成本作为公允价值最佳估计的“有限情况”。一般理解,如果对被投资方股权采用收益法或者市场法进行估值不切实可行,且近期内该被投资方并无引入外部投资者、股东之间转让股权等可作为确定公允价值的参考依据的交易实际发生,且自本公司对其投资以来其基本面未发生重大变化的,可以认为属于该条规定的可用成本作为公允价值最佳估计的“有限情况”。

②考虑重要性原则和谨慎原则等“修订性惯例”的影响。如果本案例涉及的“三无”权益工具投资额远低于被审计方的合并净资产和净利润,并且本案例中金融资产的公允价值变动是计入其他综合收益,并不影响净利润,则A公司应结合相关股权投资计量金额对财务报表整体的影响程度(尤其是该项其他综合收益的扣税后净额对净资产的影响程度),考虑能否接受以成本计量的会计处理。

如果A公司拟以重要性原则作为接受简化处理的依据,则首先需测算该项投资占A公司总资产和净资产的比例,以及公允价值的最大可能变动范围的上下限与投资成本之间的差额,考虑该差额是否远低于财务报表整体重要性水平,在此基础上谨慎确定能否接受基于重要性原则的简化处理。

3、新准则首次执行日的具体衔接处理

对于上述权益投资,应以新准则施行日的公允价值计量,公允价值与原账面价值(如果全额计提减值准备,则账面价值为零)的差额,调整首次执行日期初(2019年1月1日)的留存收益或者其他综合收益。对于新准则下的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资,应将以前年度计提减值准备的影响金额从留存收益转入其他综合收益。

问题4-1-45(公司持有的资产管理计划份额的账务处理问题)

问题:

如下文“背景”资料所述，A公司所持资产管理计划份额如何进行账务处理？

背景：

A公司从B公司购买收益增强集合资产管理计划3,000万元，折合份额2,998.8万份，该计划为B公司收益互换集合资产管理计划之子计划。封闭期内，每周一（非交易日除外）披露上周末的单位净值、累计净值；开放期内，集合计划每个工作日的单位净值、累计净值在T+1日披露，该信息可通过B公司官方网站查询。该集合计划自成立之日起三个月为封闭期，封闭期内不接受委托人的申购和退出申请，封闭期满后，每个工作日开放，委托人可在开放日申请参与或退出本集合计划。退出集合计划采取“未知价”原则，即委托人退出价格为退出当天的集合计划单位净值，当发生巨额退出、大额退出并延缓办理时，退出价格为延缓办理日集合计划的单位净值。

A公司申购取得该理财产品的目的是为将闲置的资金取得较高的收益，以获利为持有的目的，而非交易目的。

A公司认为该集合计划目前为开放期，每个工作日均为开放日，且开放期内，集合计划每个工作日的单位净值、累计净值在T+1日披露，公允价值能够取得，故将其计入“交易性金融资产”科目，会计期末根据该集合计划份额持有数量及公布的单位净值计入该项资产公允价值。

解答：

基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见：

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》相关规定：

第九条 金融资产或金融负债满足下列条件之一的，应当划分为交易性金融资产或金融负债：

- （一）取得该金融资产或承担该金融负债的目的，主要是为了近期内出售或回购。
- （二）属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。
- （三）属于衍生工具。但是，被指定且为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。

第十条 除本准则第二十一条和第二十二条的规定外，只有符合下列条件之一的金融资产或金融负债，才可以在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债：

- （一）该指定可以消除或明显减少由于该金融资产或金融负债的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况。
- （二）企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合、该金融负债组合、或该金融资产和金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员

报告。

在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具投资，不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

活跃市场，是指同时具有下列特征的市场：

- （一）市场内交易的对象具有同质性；
- （二）可随时找到自愿交易的买方和卖方；
- （三）市场价格信息是公开的。

依据上述规定，A公司持有B公司发行的非保本且不承诺固定收益的理财产品，由于其未来可收取的现金流量并非金额固定或可确定，所以归类为“持有至到期投资”或者“贷款和应收款项”的可能性首先可以排除。需要讨论的问题是，该理财计划应作为“交易性金融资产”还是“可供出售金融资产”。

由于A公司申购取得该理财产品的目的是为将闲置的资金取得较高的收益，以获利为持有的目的，而非交易（赚取买卖差价收益），因此不符合准则第九条第（一）、（二）两项条件；同时理财计划份额并非准则第三条所定义的衍生工具，而是使其持有人承担理财计划运作中剩余风险和报酬的权益性投资。另外，该理财计划也不符合准则第十条关于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的条件，因为此处并不存在需要消除的“会计不匹配”，同时也不存在载明“该金融资产组合、该金融负债组合、或该金融资产和金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告”的正式书面文件。

同时，尽管该理财产品的净值每天都在变化，管理人每天公布净值作为申购和赎回的定价依据，但退出集合计划采取“未知价”原则，并可能存在退出计划被管理人延期办理的情况，并非随时可以自主退出，因此与严格意义上的“活跃市场”尚有距离。根据准则第十条规定，此类无活跃市场的权益性投资工具不得指定为交易性金融资产。

因此，A公司在其报表中，对于其认购并持有的该资产管理计划份额应确认为“可供出售金融资产”，而不能作为“交易性金融资产”。期末对所持有的该资产管理计划份额按公允价值（管理人公告的当日净值）计量，其净值的变动计入其他综合收益，到赎回或者计划清算时转入损益。

基于2017版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》下，企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：①以摊余成本计量的金融资产；②以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；③以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。上述分类一经确定，不得随意变更。

（1）合同现金流量特征（现金流量测试或SPPI测试）

金融资产的合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。分类为以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综

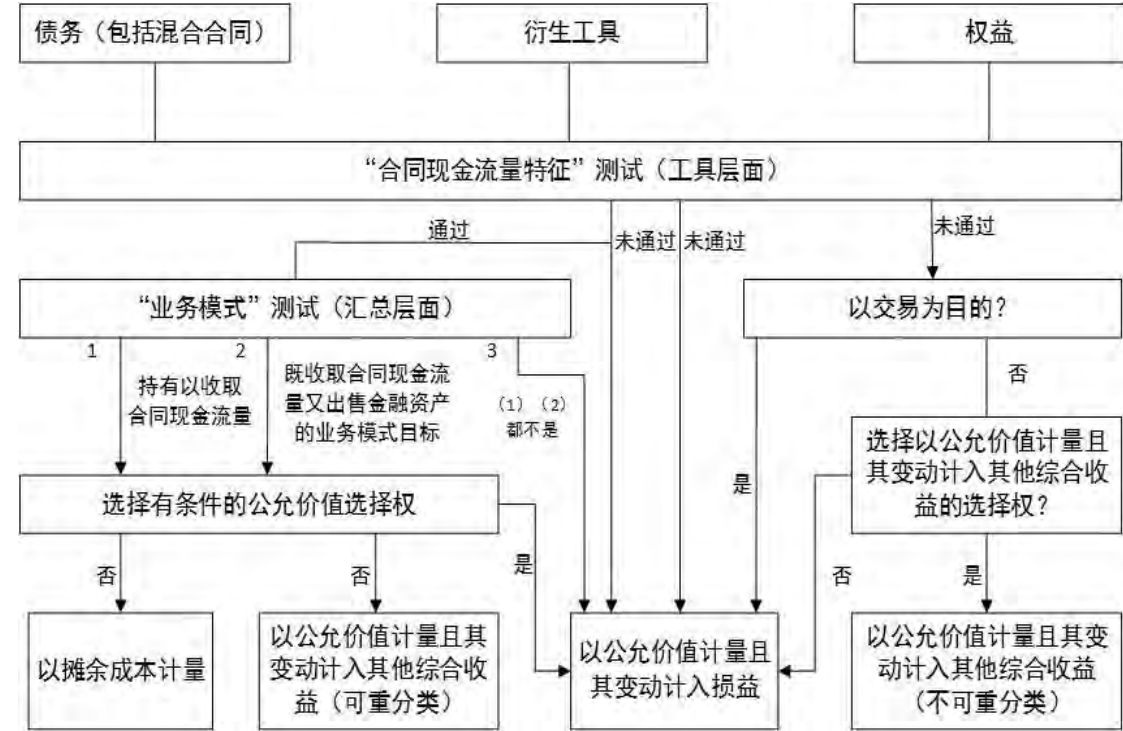
合收益的金融资产，其合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致，即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

（2）企业管理金融资产的业务模式（业务模式测试）

企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。企业确定其管理金融资产的业务模式时，应当注意五个关注点：

- ①在金融资产组合的层面上确定业务模式，不必按照单个金融资产；
- ②企业可能会采用多个业务模式管理其金融资产；
- ③以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础确定业务模式；
- ④并非企业自愿指定，而是客观事实，通常可以从企业为实现其目标而开展的特定活动中得以反映；
- ⑤不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定业务模式。

具体的分类流程见下图：



本案例中，A公司持有B公司发行的非保本且不承诺固定收益的理财产品，由于该理财产品未来的现金流量并非仅为对本金和基于未偿付本金的利息支付安排，因此该理财计划应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

另外还需要提示注意的是：根据《〈企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）〉应用指南》：“此处权益工具投资中的“权益工具”，是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第37号——金融工具列报》（以下简称“金融工具列报准则”）中权益工具定义的工具。例如，普通股对于发行方而言，满足权益工具定义，对于投资方而言，属于

权益工具投资。

“符合金融负债定义但是被分类为权益工具的特殊金融工具(包括可回售工具和发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具)本身并不符合权益工具的定义,因此从投资方的角度也就不符合指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的条件。例如某些开放式基金,基金持有人可将基金份额回售给基金,该基金发行的基金份额并不符合权益工具的定义,只是按照金融工具列报准则符合列报为权益工具条件的可回售工具。这种情况下,投资人持有的该基金份额,不能指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。”

据此,本案例中的资产管理计划份额属于《企业会计准则第37号——金融工具列报(2017年修订)》第三章中所指的“可回售工具”,即使其份额在该资产管理计划自身的报表中可以列报为权益,但其本身不符合权益工具的定义。根据准则应用指南中的上述规定,只能作为“以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产”,而不能选择指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。

问题4-1-46(银行理财产品的列报)

问题:

如下文“背景”资料所述,A公司所购买的理财产品如何核算?

背景:

甲方:A公司

乙方:银行

理财协议主要条款:

(1)甲方在起息日前向指定专户存入足额资金,甲方并授权乙方于起息日当日将甲方账户内相应的理财资金划转至乙方指定账户

(2)理财产品类型:人民币保本浮动收益型

(3)期限:3个月

(4)参考年化收益率:**%

(5)理财产品业务管理费:实际理财收益超过参考收益时,超过部分由乙方作为理财业务管理费收取,实际理财收益低于参考收益时,乙方不收取理财业务管理费

(6)提前赎回约定:甲方不得提前赎回

甲方购买该理财产品的意图:获得一定收益

解答:

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2006年)》的规定,确认为持有至到期投资,必须同时满足以下条件:(1)未来现金流量固定或者可确定;(2)具备持有

至到期的明确意图和财务能力；（3）该金融资产具有活跃市场。所以，该理财产品由于收益不固定且无活跃市场，不属于持有至到期投资。

由于该理财产品约定保本，企业可以根据该理财产品的投资对象的风险和报酬特征（例如，是否用于向特定单位发放贷款等收益可预期的用途）考虑是否在存续期内计提利息收益。如果虽然没有承诺固定收益，但预计可获得稳定的固定收益的（例如，理财产品说明书约定资金用途仅限于向特定企业发放固定利率的委托贷款），则该理财产品可归类为贷款和应收款项类，按实际利率法计提利息（如果是否计提尚未到期利息收入对损益和净资产的影响不重大的，也可在实际收到时计提利息收入）；如果收益不固定的，则作为可供出售金融资产类别（但因为公允价值不能可靠确定且与成本预计差异不大，也可按成本计量），在实际收到时确认利息收益。

无论在金融资产分类中归属于何种类别，由于其期限在一年以内，资产负债表上均可列报为“其他流动资产”。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

企业对银行理财产品等结构化主体的投资所获取的合同现金流量的特征，很大程度上取决于这些结构化主体及其所投资的投资产品所产生的合同现金流量的特征。

对于银行理财产品投资而言，通常其投资于动态管理的资产组合，投资者从该类投资中所取得的现金流既包括投资期间结构化主体持有相关资产产生的现金流量，也包括资产处置产生的现金流量。因此，投资于此类产品产生的现金流量并非与基本借贷安排相一致，不能通过现金流量特征测试。

例如，对于非保本浮动收益的银行理财产品投资，通常情况下，非保本理财产品的合同条款中并未约定明确的票息，部分产品可能记载了该理财产品的预期收益率，但理财产品不保障本金及理财收益，理财计划的实际投资收益扣除托管费、固定管理费等相关费用后，作为投资者应得本金及理财收益。因此，这类理财产品的现金流量反映的是理财计划基础投资的收益水平，与基金投资相类似，因而，该类银行理财产品投资的现金流量也并非与基本借贷安排相一致，不能通过现金流量特征测试。

对于某些特殊的结构化主体投资，可能被认定为无追索权的债务工具或合同挂钩工具。例如在企业作为投资者知晓投资标的具体信息的情况下，其仅进行单一静态投资的银行理财产品等，投资者的投资本金及回报不能向管理人追偿，而仅限于理财产品底层基础资产产生的现金流量。对于此类投资，如果基础资产的合同现金流量特征与基本借贷安排相一致，则投资者需要根据具体投资条款，收益安排进一步判断，对该理财产品的投资产生的现金流量也可能可以通过现金流量特征测试（详见《〈企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）〉应用指南》中关于“合同挂钩工具”的相关内容）。

对于保本浮动收益的银行理财产品，除按一般债权类投资的特性到期收回本金、获取约定利息或收益外，需要关注影响其收益的变量，例如结构性存款，就是在基本存款安排之外

还嵌入了一项衍生金融工具，使得结构性存款的利率与商品价格、金价、利率、汇率或证券指数等挂钩。通过这类嵌入衍生工具，投资者获取的收益在基本借贷安排的基础上，会产生基于其他因素变动的不确定性。在2017年修订后的金融工具准则下，如果衍生工具嵌入于一项金融资产主合同，且该主合同属于在22号准则中规范的资产的，则该嵌入衍生工具不再从金融资产主合同中分拆，而是与金融资产主合同作为一个整体，确认为一项金融工具，进行现金流量特征和业务模式测试，从而确定该金融工具的分类和计量。因此，对于含有嵌入衍生工具的结构性存款，嵌入衍生工具可能使其产生除基本借贷安排以外的现金流量。在这种情况下，其合同现金流量往往不能通过现金流量特征测试。

但需要注意的是，当结构性存款嵌入的衍生金融工具符合以下两种情形之一的，则不影响金融资产的分类：

（1）影响极其微小。嵌入衍生金融工具对合同现金流量在每一会计期间和合同整个存续期的累计影响极其微小；

（2）现金流量特征是不现实的。嵌入衍生工具仅在极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件发生时才影响该工具的合同现金流量，那么该现金流量特征是不现实的。

本案例中，企业持有的保本浮动收益的理财产品，类似于结构性存款合同，也可参照上述思路进行分类和计量。

若分类为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应列示于“交易性金融资产”；若分类为一项以摊余成本计量的金融资产或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，则应通过“债权投资”或“其他债权投资”核算，报表列示时由于其期限较短，应体现在“其他流动资产”。

权威指引：

《〈企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）〉应用指南》中对“合同挂钩工具”的现金流量特征的讨论：

4. 合同挂钩工具。

在一些交易中，发行人可利用多个合同挂钩工具来安排向金融资产持有人付款的优先劣后顺序（分级）。对于某一分级的金融资产持有人来说，仅当发行人取得足够的现金流量以满足更优先级的支付时，此类工具的持有人才有权取得对本金和未偿付本金的利息的偿付。当同时符合下列条件时，企业持有的某一分级的金融资产才符合本金加利息的合同现金流量特征：

（1）分级的合同条款（在未穿透基础资产的情况下），产生的现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付（例如该分级的利率未与商品价格指数挂钩）。

（2）基础资产包含一个或多个符合本金加利息的合同现金流量特征的工具（以下称基础工具）。这里的基础资产，是指穿透到最底层的、源生现金流量而非过手现金流量的资产。

（3）该分级所承担的基础资产的信用风险，等于或小于基础资产本身的信用风险。例

如，分级的信用评级等于或高于假设发行单一工具（不分级），该工具所得到的信用评级。

基础资产中除基础工具外，还可以有满足以下条件的其他工具：

（1）可以降低基础资产中基础工具现金流量波动性，并且当与基础工具相结合时，能够产生仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付的现金流量（例如，利率上限或下限，或者降低部分或全部基础工具的信用风险的合同）。

（2）可以协调各分级的合同现金流量与基础工具的现金流量，以解决两者在利率（例如，分级的合同现金流量基于固定利率，而基础工具现金流量基于浮动利率）、计价货币（包括通货膨胀因素）以及现金流量的时间分布上的差异。

在执行上述评估时，企业可能无须针对基础资产中的具体每一项工具进行详尽分析。但是，企业必须运用判断并进行充分的分析，以确定基础资产中的工具是否满足上述条件（同时参照下文关于仅构成极其微小影响的合同现金流量特征的指引）。

如果某一分级的金融资产持有人在初始确认时无法按照上述条件进行评估，那么分级的金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。如果在初始确认后基础资产可能发生变化，导致基础资产不满足上述条件的，那么分级的金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。如果基础资产包含了有抵押物的工具但抵押物不满足上述对基础资产的要求条件，企业不应当考虑该抵押物的影响，除非企业购买分级金融资产的目的是控制抵押物。

【例13】某资产证券化信托计划向投资者发行合同挂钩工具。资产支持证券划分为两层，分别为优先档和次级档，优先档的本息偿付次序优于次级档。该信托计划投资的基础资产的现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息支付的贷款组合。优先档有明确的固定票息，而次级档无明确的票息，次级档的收益取决于基础资产的最终收益水平。该计划需将收到的贷款本金和利息回收款优先支付给优先档持有人，即待向优先档持有人按合同条款支付了相应的本金及收益后，才能将剩余的回收款支付给次级档持有人。

本例中，从优先档资产支持证券持有人的角度看，其分级的合同现金流量符合基本借贷安排。因为优先档本身及其基础资产均符合本金加利息的合同现金流量特征且优先档的信用风险不高于基础资产的信用风险。从次级档资产支持证券持有人的角度看，其分级的合同现金流量不符合基本借贷安排。因为次级档本身不符合本金加利息的合同现金流量特征，且次级档承担了高于基础资产的信用风险。

问题4-1-47（理财产品的核算与披露）

问题：

公司购买的短期理财产品如何确认、计量及列报？

背景：

A公司于2012年11月9日向中国银行北京分行购买了2,518.10万元的理财产品，产

品名称为“中银日积月累—日计划”。

说明书上显示，该产品无固定存续期限、无固定收益率、可随时申购及赎回的开放式理财产品。该理财产品主要投资对象为国债、金融债、公司债等固定收益工具。

A 公司签订风险揭示书上注明：本产品为非保本浮动收益，投资者本金亏损和预期收益不能实现的概率较低的产品。

但在说明书的申购和赎回条款中注明：申购和赎回价格：每份理财份额面值 1 元，申购和赎回价格均为 1 元。且每个交易日均可申购和赎回。收益按天计算，按月支付。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、关于该理财产品的确认、计量及披露

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第九条规定：金融资产或金融负债满足下列条件之一的，应当划分为交易性金融资产或金融负债：

（一）取得该金融资产或承担该金融负债的目的，主要是为了近期内出售或回购。

（二）属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。

（三）属于衍生工具。但是，被指定且为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。

该准则第十条规定：除本准则第二十一条和第二十二条的规定外，只有符合下列条件之一的金融资产或金融负债，才可以在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债：

（一）该指定可以消除或明显减少由于该金融资产或金融负债的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况。

（二）企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合、该金融负债组合、或该金融资产和金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。

根据上述规定，对照该理财产品的持有情况，如果管理层具有明确的将在近期内出售或回购的意图，可能可以归类为交易性金融资产。但鉴于该产品的申购和赎回价格均为 1 元，无法通过申购和赎回赚取差价收益，因此为了近期内出售或回购而持有的可能性不大。更大的可能性是企业为了获取低风险的稳定收益而持有，同时兼作流动性管理工具使用（可在需要资金时赎回），因此不符合“交易性金融资产”的定义和特征。同时，我们也理解，公司持有该理财产品符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第十条“在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债”的可能性也不大。

参照市场上对此类理财产品会计处理的惯例，按照可供出售金融资产的会计模式对其进行确认和计量，其公允价值的变动在持有期间计入资本公积，赎回时转入投资收益；报表上列报为“其他流动资产”。

2、关于能否作为现金等价物

根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第二条规定，“现金等价物”是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。《企业会计准则讲解（2010）》第三十二章第一节对现金等价物的特征作了如下阐述：

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。其中，“期限短”一般是指从购买日起 3 个月内到期。例如可在证券市场上流通的 3 个月内到期的短期债券等。

现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金的差别不大，可视为现金。例如，企业为保证支付能力，手持必要的现金，为了不使现金闲置，可以购买短期债券，在需要现金时，随时可以变现。

现金等价物的定义本身，包含了判断一项投资是否属于现金等价物的四个条件，即，①期限短；②流动性强；③易于转换为已知金额的现金；④价值变动风险很小。其中，期限短、流动性强，强调了变现能力，而易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小，则强调了支付能力的大小。现金等价物通常包括 3 个月内到期的短期债券投资。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。

根据上述表述，由于该理财产品的存续期限为不定期，并不是在购入后 3 个月内到期，并且其收益浮动，因此可转换为现金的金额并不固定，因此不属于现金流量表中的现金等价物。其购入、赎回的相关现金流量均列报为投资活动的现金流量。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

企业对银行理财产品等结构化主体的投资所获取的合同现金流量特征，很大程度上取决于这些结构化主体及其所投资的投资产品所产生的合同现金流量的特征。

对于银行理财产品投资而言，通常其投资于动态管理的资产组合，投资者从该类投资中所取得的现金流既包括投资期间结构化主体持有相关资产产生的现金流量，也包括资产处置产生的现金流量。因此，投资于此类产品产生的现金流量并非与基本借贷安排相一致，不能通过现金流量特征测试。

例如，对于非保本浮动收益的银行理财产品投资，通常情况下，非保本理财产品的合同条款中并未约定明确的票息，部分产品可能记载了该理财产品的预期收益率，但理财产品不保障本金及理财收益，理财计划的实际投资收益扣除托管费、固定管理费等相关费用后，作为投资者应得本金及理财收益。因此，这类理财产品的现金流量反映的是理财计划基础投资的收益水平，与基金投资相类似，因而，该类银行理财产品投资的现金流量也并非与基本借贷安排相一致，不能通过现金流量特征测试。本案例即属于此类情形，在2017年修订后的

金融工具准则下，对于不能通过现金流量特征测试的投资，除被企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益投资外(注：该项指定的选择权不适用于本案例，请参考“[问题4-1-46（银行理财产品的列报）](#)”中的相关说明），应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，而无需进一步评估其业务模式。因此，企业应将该理财产品分类为“以公允价值进行计量且其变动计入当期损益的金融资产”，资产负债表列示于“交易性金融资产”中。

在现金流量表中，由于该理财产品的存续期限为不定期，并不是在购入后 3 个月内到期，并且其收益浮动，因此可转换为现金的金额并不固定，因此不属于现金流量表中的现金等价物。其购入、赎回的相关现金流量均列报为投资活动的现金流量。

问题4-1-48（企业持有的结构性存款在新金融工具准则下的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司持有的结构性存款在新金融工具准则下如何进行分类和列报？（本案例不适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》）

背景：

1、A 公司购买某银行成立的活期型结构性存款，产品概况如下：

挂钩标的	三个月期限的上海银行间同业拆放利率（3M Shibor），以 SHIBOR 官网公布的当日 11:00 数据为准。																	
观察期	自产品成立日起的产品存续期间。如银行按照本产品说明书约定提前终止本产品的，观察期的截止日为产品提前终止日前一个工作日。观察期内每一个全国银行间同业拆借交易日为观察日。																	
3M shibor 基准比较值	2% （银行有权根据实际情况调整基准比较值，并将提前在门户网站、网上银行或银行营业网点公告）																	
收益率	产品以客户的每笔认/申购为单位累计其存续天数，客户支取时按照支取本金的存续天数和对应的实际年收益率计算客户收益。实际存续天数：自收益计算起始日（含）至收益计算截止日（不含）的天数。观察日当天 3M Shibor 不小于基准比较值时，按“高档收益率”计算客户应得收益；观察日当天 3M Shibor 小于基准比较值时，按“低档收益率”计算客户应得收益；存续期限与预期收益率的对应关系如下：																	
	<table><tr><td>存续天数</td><td>高档收益率（年化）</td><td>低档收益率（年化）</td></tr><tr><td>1 天（含）-14 天</td><td>2.00%</td><td>1.80%</td></tr><tr><td>14 天（含）-30 天</td><td>2.40%</td><td>2.20%</td></tr><tr><td>30 天（含）-60 天</td><td>3.40%</td><td>3.20%</td></tr><tr><td>60 天以上</td><td>3.70%</td><td>3.50%</td></tr></table>			存续天数	高档收益率（年化）	低档收益率（年化）	1 天（含）-14 天	2.00%	1.80%	14 天（含）-30 天	2.40%	2.20%	30 天（含）-60 天	3.40%	3.20%	60 天以上	3.70%	3.50%
	存续天数	高档收益率（年化）	低档收益率（年化）															
	1 天（含）-14 天	2.00%	1.80%															
	14 天（含）-30 天	2.40%	2.20%															
	30 天（含）-60 天	3.40%	3.20%															
	60 天以上	3.70%	3.50%															
观察期内非观察日收益率按照上一观察日实际收益率执行，整个存续期客户获得的收益率（年化）=[（存续期内 3M Shibor 小于基准比较值的天数）×（实际存续天数对应的低档收益率）+（存续期内 3M Shibor 大于等于基准比较值的天数）×（实际存续天数对应的高档收益率）]/实际存续天数																		

计算收益基础天数	365
支取的确认和到账时间	支取申请即时获得确认，收益的计算截止日期为支取确认日当日（不含）。客户支取产品时，支取的产品本金对应的应得本金即时到账，申请支取的产品本金对应的应得收益于支取确认日划转至客户指定结算账户。

2、A公司购买另一银行成立的固定期限的结构性存款，产品概况如下：

产品类型	保本浮动收益，银行承诺本金安全。										
产品投资期限	20X8年7月25日至20X9年2月7日。										
挂钩标的	理财收益率与美元兑港币的最终汇率水平挂钩，美元兑港币的最终汇率是指20X9年1月18日路透页面香港时间上午11:30“HKDFIX”公布的美元兑港币汇率。汇率区间为（7.0000,9.0000），即汇率区间下限为7.0000，汇率区间上限为9.0000。										
收益率	年化收益率为4.60%或2.60%。理财收益说明：（1）如果美元兑港币的最终汇率位于汇率区间内（不含边界点），则到期时理财收益率为4.60%（年化收益率）；（2）如果美元兑港币的最终汇率位于汇率区间外（含边界点），则到期时理财收益率为2.60%（年化收益率）。理财收益情景模拟： <table> <tr> <th></th><th>观察日美元兑港币的最终汇率 P</th><th>年化收益率</th></tr> <tr> <td>情景一</td><td>$P \geq 9.0000$ 或 $P \leq 7.0000$</td><td>2.60%</td></tr> <tr> <td>情景二</td><td>$7.0000 < P < 9.0000$</td><td>4.60%</td></tr> </table>			观察日美元兑港币的最终汇率 P	年化收益率	情景一	$P \geq 9.0000$ 或 $P \leq 7.0000$	2.60%	情景二	$7.0000 < P < 9.0000$	4.60%
	观察日美元兑港币的最终汇率 P	年化收益率									
情景一	$P \geq 9.0000$ 或 $P \leq 7.0000$	2.60%									
情景二	$7.0000 < P < 9.0000$	4.60%									
产品本金和收益兑付	到期一次性支付。										

A公司管理前述2类结构性存款的业务模式均是持有并收取合同现金流量。

解答：

基于2017版金融工具准则的处理意见（本案例不适用2006版金融工具准则）：

按照2010年中国人民银行发布的《存款统计分类及编码标准（试行）》规定，“结构性存款指金融机构吸收的嵌入金融衍生工具的存款，通过与利率、汇率、指数等的波动性挂钩可某实体信用情况挂钩，使存款人在承担一定风险的基础上可能获得更高收益的金融产品”。结构性存款的利率与商品价格、金价、利率、汇率或证券指数等挂钩的安排均属于嵌入衍生工具。通过这类嵌入衍生工具，投资者获取的收益在基本借贷安排的基础上，会产生基于其他因素变动的不确定性。

在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》（新金融工具准则）下，如果衍生工具嵌入于一项金融资产主合同，且该主合同属于该准则所规范的金融资产的，则该嵌入衍生工具不再从金融资产主合同中分拆，而是与金融资产主合同作为一个整体，确认为一项金融工具，进行现金流量特征和业务模式测试，从而确定该金融工具的分类和计量。因此，对于含有嵌入衍生工具的结构性存款，嵌入衍生工具可能使其产生除基本借贷安排以外的现金流量。在这种情况下，其合同现金流量往往不能通过现金流量特征测试。

但需要注意的是，根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修

订))应用指南》的规定:

如果合同现金流量特征仅对金融资产的合同现金流量构成极其微小的影响,则不会影响金融资产的分类。要作出此判断,企业必须考虑合同现金流量特征在每一会计期间的潜在影响以及在金融工具整个存续期内的累积影响。此外如果合同现金流量特征(无论某一会计期间还是整个存续期)对合同现金流量的影响超过了极其微小的程度,企业应当进一步判断该现金流量特征是否是不现实的。如果现金流量特征仅在极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件发生时才影响该工具的合同现金流量,那么该现金流量特征是不现实的。如果该现金流量特征不现实,则不影响金融资产的分类。

即,当结构性存款嵌入的衍生金融工具符合以下两种情形之一的,则不影响金融资产的分类:

①影响极其微小。嵌入衍生金融工具对合同现金流量在每一会计期间和合同整个存续期的累积影响极其微小。

②现金流量特征是不现实的。嵌入衍生工具仅在极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件发生时才影响该工具的合同现金流量,那么该现金流量特征是不现实的。

据此,对于前述不同类型的结构性产品,主要分析和处理意见如下:

(1)对于第1项活期型结构性存款,鉴于该产品的合同利率(含高档收益率、低档收益率)与市场利率正向相关,利息能够反映对货币时间价值、与特定时期未偿付本金额相关的信用风险、以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价,同时企业管理该类金融资产的业务模式是收取合同现金流量。由于高档收益率与低档收益率差异很小,对合同现金流量构成的影响极其微小,因此可接受将其分类为摊余成本计量的金融资产,在资产负债表日按照已存续天数和对应的预期年化收益率确认利息收入。鉴于该投资随时支取,随时到账,支取日的利息金额确定,因此列报时可接受作为货币资金列报。

(2)对于第2项固定期限的结构性存款,A公司应首先咨询发行该结构性存款产品的银行,或通过公开渠道查询,以合理确定观察日挂钩标的汇率位于产品条款所设定的汇率区间之外的可能性是否极低(即,标的汇率出现在合同约定的汇率区间之外是极端罕见、显著异常且几乎不可能的)。如果是,那么该名义上的挂钩标的汇率形成的衍生成分有关的现金流量特征是不现实的,不影响金融资产的分类。此时,考虑到企业管理该类金融资产的业务模式是收取合同现金流量,因此应将该结构性存款作为普通的定期存款,作为货币资金列报。

对于结构性存款在新金融工具准则下的列报问题,财政部会计司目前的倾向性意见是:“企业持有的结构性存款如果通过SPPI测试,并综合考虑业务模式等因素,可判断列报在“货币资金”项目中;对于未通过SPPI测试的,应在“交易性金融资产”项目中列报。如果金额重大,可以在资产负债表中“货币资金”或“交易性金融资产”项目下增设“结构性存款”子项目进行单独列报,并在附注中披露相应的计量基础等信息。”该倾向性意见与我们的处理意见也是一致的。

问题4-1-49（大额存单的核算）

问题：

企业对于所持有的大额存单应当如何核算？

背景：

根据中国人民银行 2015 年 6 月 2 日公布的《大额存单管理暂行办法》（中国人民银行公告[2015]13 号），大额存单是由银行业存款类金融机构面向非金融机构投资人发行的、以人民币计价的记账式大额存款凭证，是银行存款类金融产品，属一般性存款。

大额存单发行利率以市场化方式确定。固定利率存单采用票面年化收益率的形式计息，浮动利率存单以上海银行间同业拆借利率为浮动利率基准计息。

大额存单自认购之日起计息，付息方式分为到期一次还本付息和定期付息、到期还本。

解答：

根据《大额存单管理暂行办法》第二条规定：“*本办法所称大额存单是指由银行业存款类金融机构面向非金融机构投资人发行的、以人民币计价的记账式大额存款凭证，是银行存款类金融产品，属一般性存款*”。

据此，大额存单持有人对大额存单的核算，可参照“[问题 5-2-1](#)（可随时提前支取的期限在三个月以上的定期存款能否在现金流量表上作为现金及现金等价物）”所述的定期存款的核算和列报原则进行会计处理和报表列报。

在科目设置方面，可在“银行存款”科目下设置“大额存单”明细科目核算。

在资产负债表列报方面，对于同时满足以下条件的大额存单，可在“货币资金”项目下列报：[（1）期限在 12 个月内（含 12 个月）；（2）存单的发行条件允许提前支取；（3）持有人没有明确将其持有至到期的意图。](#)

对不同同时满足上述条件，但预计持有期限不超过一年（自购入日起算）的大额存单，可在“其他流动资产”项目下列报。

对不满足在“货币资金”或“其他流动资产”列报条件的大额存单，应在“其他非流动资产”项目下列报。

问题4-1-50（信托产品投资的列报）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司持有的信托产品投资在其他流动资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、其他非流动资产均有列报，是否恰当，如不恰当，是否需要追溯调整期初数？

背景：

A 公司 2018 年年初合并口径资产总额为 225.85 亿元，2018 年末资产总额预计 230 亿

元。2018 年末，A 公司合计持有信托产品 23.55 亿元。2019 年 A 公司拟发债 20 亿元，需要提交 3 年（2016-2018）的年度财务报表审计报告。A 公司在编制合并报表过程中发现：A 公司下属子公司对于信托产品投资的列报存在多种形式，在其他流动资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、其他非流动资产等报表项目中均有列报。为统一 A 公司对于信托产品投资的列报，A 公司总部管理层梳理了 A 公司持有的信托产品清单，并根据信托产品产品情况分析，希望统一列报口径，并明确是否需要追溯调整年初数。

A 公司总部管理层认为信托产品应作为可供出售金额资产核算，在报表列报中，按照信托产品的年限划分为“其他流动资产”、“其他非流动资产”以及“一年内到期的其他非流动资产”；期限在 1 年以内的信托产品，在“其他流动资产”列报；信托产品期限在一年以上，但在 2018 年 12 月 31 日信托产品剩余期限小于 1 年的，在“一年内到期的其他非流动资产”列报；权益类投资（私募、合营）以及 1 年以上的信托产品作为“其他非流动资产”列报。但信托产品核算时是在可供出售金融资产，列报时调整至“其他流动资产”、“其他非流动资产”以及“一年内到期的其他非流动资产”是否合理？A 公司在报告期初已持有的信托产品在其他流动资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、其他非流动资产均有列报，是否需要追溯调整期初数，若改动，是否需要在附注中披露？

解答：

基于 2006 版金融工具系列准则的处理意见：

对于此类信托（或资管计划、投资性合伙企业等结构化主体，下同）投资，首先要明确的是被审计单位对该信托有无控制、共同控制或者重大影响。

1、被审计单位对该信托具有控制、共同控制或重大影响的情形

如果是，则在被审计单位的个别报表层面，该信托投资不作为金融资产核算，应列报为其他非流动资产（如期限超过一年）或者其他流动资产（如期限在一年以内，或者虽然期限超过一年但预计持有期限不超过一年）。在后续计量方面，视情况采用成本法或权益法。

如果被审计单位可控制该信托（如单一信托），则企业作为唯一投资人是需要将其纳入合并报表范围的。因此个别报表层面，应体现为一项对信托的投资，对其列报为“其他非流动资产”或“其他流动资产”（根据存续期限、预计持有期限等因素确定）并按成本法核算，不建议在个别报表层面直接穿透该项信托。附注中将该信托作为本公司可控制的结构化主体予以披露，在合并报表层面体现出该信托的各项对外投资，视情况将该信托的对外投资列报为长期股权投资或适当类别的金融资产。

2、被审计单位对该信托无控制、无共同控制也无重大影响

如果确定被审计单位对该信托无控制、无共同控制且无重大影响的，则采用“金融资产模式”进行确认和计量。在 2006 版金融工具准则下，可能被分类为可供出售金融资产，在少数情况下也可能被分类为“贷款和应收款项”或者“持有至到期投资”。对于该情况下的列报原则，归类如下表所示：

序号	合同条款的现金流量特征	有无活跃市场	金融资产分类 (后续计量模式)	资产负债表上的列报	
				预计持有期限在一年内	预计持有期限超过一年
1	明确约定保本+固定收益	有	持有至到期投资/贷款和应收款项	其他流动资产	持有至到期投资/其他非流动资产/一年内到期的非流动资产*
2		无	贷款和应收款项		其他非流动资产/一年内到期的非流动资产*
3	未明确保本+固定收益, 且不涉及衍生工具	有或无	可供出售金融资产		可供出售金融资产/一年内到期的非流动资产*
4	涉及嵌入衍生工具	有或无	整体指定为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产/分拆后将嵌入衍生工具作为公允价值计量且其变动计入损益的金融资产	整体指定: 以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产 分拆: 主合同列入适当的报表项目; 嵌入衍生工具列入以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产	整体指定: 其他非流动资产/一年内到期的非流动资产* 分拆: 主合同列入适当的报表项目; 嵌入衍生工具列入其他非流动资产/一年内到期的非流动资产*

*上表中“一年内到期的非流动资产”系指该金融资产的初始持有期限超过一年,但截至资产负债表日的剩余期限不足一年的情形。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见:

对于此类信托(或资管计划、投资性合伙企业等结构化主体,下同)投资,首先要明确的是被审计单位对该信托有无控制、共同控制或者重大影响。

1、被审计单位对该信托具有控制、共同控制或重大影响的情形

如果是,则在被审计单位的个别报表层面,该信托投资不作为金融资产核算,应列报为其他非流动资产(如期限超过一年)或者其他流动资产(如期限在一年以内,或者虽然期限超过一年但预计持有期限不超过一年)。在后续计量方面,视情况采用成本法或权益法。

如果被审计单位可控制该信托(如单一信托),则企业作为唯一投资人是需要将其纳入合并报表范围的。因此个别报表层面,应体现为一项对信托的投资,对其列报为“其他非流动资产”或“其他流动资产”(根据存续期限、预计持有期限等因素确定)并按成本法核算,不建议在个别报表层面直接穿透该项信托。附注中将该信托作为本公司可控制的结构化主体予以披露,在合并报表层面体现出该信托的各项对外投资,视情况将该信托的对外投资列报为长期股权投资或适当类别的金融资产。

2、被审计单位对该信托无控制、无共同控制也无重大影响

如果确定被审计单位对该信托无控制、无共同控制且无重大影响的，则采用“金融资产模式”进行确认和计量。在 2017 版金融工具准则下，通常应被分类为“以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产”。

需要说明的是：根据《〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）〉应用指南》：“符合金融负债定义但是被分类为权益工具的特殊金融工具（包括可回售工具和发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具）本身并不符合权益工具的定义，因此从投资方的角度也就不符合指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的条件。例如某些开放式基金，基金持有人可将基金份额回售给基金，该基金发行的基金份额并不符合权益工具的定义，只是按照金融工具列报准则符合列报为权益工具条件的可回售工具。这种情况下，投资人持有的该基金份额，不能指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。由于绝大部分信托都有明确的存续期限限制，就信托份额本身而言，存在一项不可避免的向信托持有人交付现金或其他金融资产的合同义务，因而对发行方（信托）而言符合金融负债的定义，只是由于符合“发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产”的条件，而在信托本身作为一个独立会计主体的报表中列报为权益工具。因此，对信托份额持有人而言，其持有的信托份额不应被分类为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资”。

在少数情况下，如果其合同现金流量满足“本金+利息”条件的（即《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十六条所指的“其合同现金流量特征，应当与基本借贷安排相一致。即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付”）也可能被分类为“以摊余成本计量的金融资产”或者“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权投资”。对于该情况下的列报原则，归类如下表所示：

序号	合同条款的现金流量特征	管理层管理该类金融资产的业务模式	金融资产分类（后续计量模式）	资产负债表上的列报	
				预计持有期限在一年内	预计持有期限超过一年
1	明确约定保本+固定收益（含通过合同挂钩工具*的相关安排（如优先级）满足本条件）	收取合同现金流量	以摊余成本计量的金融资产	其他流动资产	债权投资/一年内到期的非流动资产*
2		既收取合同现金流量又出售该金融资产	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资	应收款项融资/其他流动资产	其他债权投资/一年内到期的非流动资产*
3	未明确保本+固定收益	N/A	以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产	交易性金融资产	其他非流动金融资产/一年内到期的非流动资产*

*上表中“一年内到期的非流动资产”系指该金融资产的初始持有期限超过一年,但截至资产负债表日的剩余期限不足一年的情形。

*“合同挂钩工具”的相关说明,参见《〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2017 年修订)〉应用指南》单行本第 31~33 页。

问题4-1-51 (以信托方式参与EMC项目投资的会计处理)

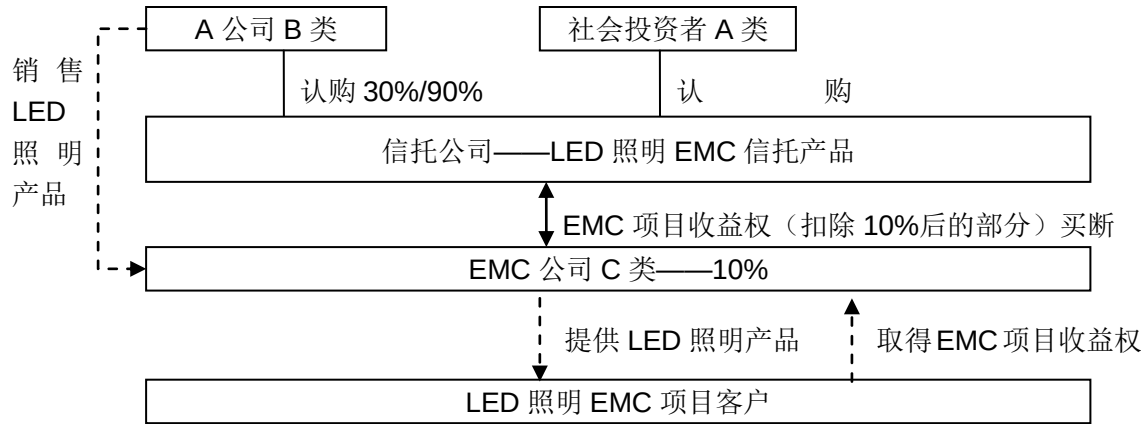
问题:

合同能源管理服务(EMC)公司的供应商以其部分销售货款参与 EMC 公司发起的信托,间接对 EMC 项目投资,是否影响其向 EMC 公司的销售收入的确认?应如何对该信托投资进行会计处理?

背景:

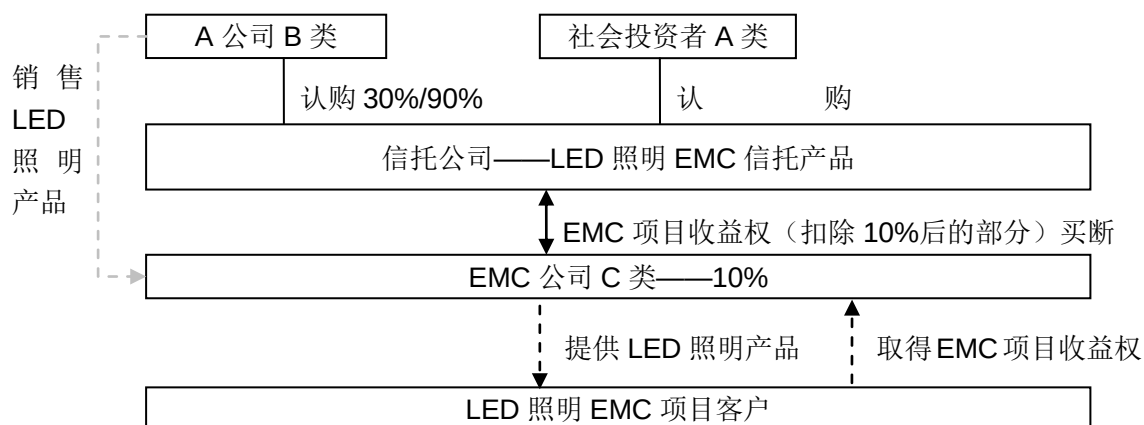
A 公司主要从事 LED 通用照明产品的研发、生产和销售业务,现 A 公司拟与社会投资者及 EMC 公司共同成立信托—LED 照明 EMC 信托产品基金。其中,A 公司持有该信托的 B 类份额,社会投资者持有 A 类份额,EMC 公司自身持有 C 类份额。

1、基本业务架构如下:



- (1) A 公司将 LED 照明产品销售给 EMC 公司。
- (2) EMC 公司向终端客户以 EMC 的方式进行销售,即 EMC 公司向终端客户提供 LED 照明产品,终端客户按照节省的能源金额向 EMC 公司支付节能收益分成款,即项目收益权。
- (3) EMC 公司将项目的未来收益权,按照现值(未来收益权折现后金额)转让给信托公司,取得转让款,并支付购买 A 公司 LED 产品货款。

2、信托产品架构



(1) 信托产品认购

信托产品发行总额为 1 亿元，其中份额的 60% 向社会投资者（A 类）发行，并赋予优先收益权；30% 由 A 公司（B 类）认购，享有次级收益权；另外 10% 名义上由 EMC 公司（C 类）认购，但 EMC 公司实际上不出资，享有 10% 的剩余收益权。

A 公司认购的 B 类收益权份额为 3,000 万元，该金额占其向 EMC 公司销售收入的 30%。

(2) 各类投资者的投资成本和收益

① 信托产品的每期 EMC 收入，首先扣除 10% 作为 EMC 公司（C 类）的收益。

② 剩余部分由社会投资者（A 类）认购额乘以 7% 的年收益率进行分配。如剩余部分不足支付社会投资者（A 类）年 7% 的收益（即主要为客户的违约风险），则需由 A 公司（B 类）的认购额（以认购额为限，即损失最多为 3,000 万元）支付。

③ 在每期 EMC 收入支付 A 类投资者年 7% 的收益后仍有剩余的情况下，按照 A 公司（B 类）认购额乘以 7% 的年收益进行分配。最后剩余部分归 EMC 公司。

例如，以下为此类信托架构的典型条款示例：

A、EMC 基金仅对应一个 EMC 项目，基金总额为 10,000 万元。

B、A 公司就该 EMC 项目向 EMC 公司销售 10,000 万元的 LED 照明产品。产品成本为 8,000 万元。

C、EMC 公司将产品销售给用能单位并获得 EMC 项目收益权，预期每年获得 EMC 收入为 3,000 万元，期限为 5 年。则预期每期 EMC 项目收益权的算术合计为 15,000 万元，按照 10% 的折现率折算，其 EMC 项目收益权的现期价值为 10,300.00 万元。

D、假设信托基金向 EMC 公司购买的 EMC 项目收益权价格，等于其现期价值 10,300.00 万元。

问题是：A 公司将产品销售给 EMC 公司，同时 A 公司与其他投资者成立信托产品购买 EMC 公司项目 90% 的收益权，此时 A 公司的销售收入应在何时确认？对购买的该信托产品如何核算？

解答：

基于 2006 版金融工具准则和 2006 版收入准则的处理意见：

1、关于商品销售收入的确认时点

在本案例中，A 公司将产品销售给 EMC 公司，同时按约定对信托出资 30% 的劣后级份额，该出资最多可享有 7% 的投资收益，但需以出资额为限对社会投资者（A 类）的本金和收益提供保障。认购信托份额的出资为销售价款的 30%（同时也是该项信托投资的最大可能损失金额）。

在该业务模式下，影响该 30% 信托投资的主要风险因素包括：

（1）用能单位依据其与 EMC 公司签订的协议应支付的节能效益分成款金额不确定的风险，具体影响因素包括：节能服务合同约定的价款计算方式，如是否约定用能单位应支付的保底款、固定的保底款和浮动的收益分成款各自所占比例等；A 公司提供的 LED 产品的实际节能效果；用能单位对该节能产品的实际使用情况；等等；

（2）用能单位的信用风险，即无力支付分成款的违约风险。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第 214 页的解释：“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益”。

在本案例的信托安排中，A 公司采用有限担保的方式，最大可能损失金额为销售款的 30%。因此，虽然存在上述两项风险叠加的影响，但仍可认为存货所有权上的主要风险和报酬已经转移。其中，如果应收用能单位分成款的金额基本确定（即上述第（1）项风险很小），主要风险来源是用能单位的信用风险，则 A 公司在整个交易安排中所面临的风险不会大于其采用分期收款销售模式直接对该用能单位销售 LED 节能产品时所面临的顾客信用风险；如果上述第（1）项风险较大，则最大可能损失金额也未过半。同时，该商品自身的毁损、减值等损失和使用所产生的经济利益已经通过相关的合同安排转移给用能单位或 EMC 公司，所以 A 公司并未因此保留商品所有权上的主要风险和报酬。

同时，在将货物发出时（如公司需负责安装的，则为安装完毕并验收合格时），《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第四条规定的销售商品收入确认的其他四项标准也均已满足，后续购入信托计划份额作为另一项独立交易安排，按照金融工具准则进行处理。

2、信托份额投资（劣后级）的会计处理

（1）A 公司将该信托计划纳入合并范围

该信托作为专为 EMC 公司的融资目的而建立的结构化主体，A 公司在其中的收益有上限（最高 7%，剩余收益归 EMC 公司享有），担保损失金额有上限（最高为出资额 3,000 万元）。A 公司参与了该结构化主体的设计，承担了该信托计划运作中的绝大部分剩余风险（注意：“该信托计划运作中的绝大部分剩余风险”与“商品所有权上的主要风险和报酬”是有区别的），对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用

指南对如何判断对结构化主体是否具有控制权的相关指引（见该准则应用指南单行本第 40 页至 44 页“5.权力来自表决权之外的其他权利”），A 公司很可能应把该信托纳入其合并报表范围。此时，在 A 公司的合并报表层面，A 类份额（优先级）的出资确认为一项负债，分配给 A 类、C 类份额的收益确认为利息支出，同时确认基础资产（该信托持有的应收用能单位的款项）所产生的相关收益（其中，应收用能单位款项的金额为固定或可确定的，可按实际利率法确认利息收入）。基础资产（对用能单位的债权）发生减值损失时，该减值损失首先计入合并利润表上的“资产减值损失”，对于超出 A 公司投资额（3,000 万元）的损失部分则直接冲减由 A 类份额出资所形成的负债，即合并报表层面确认的计入损益的基础资产减值损失以 3,000 万元为限，合并报表层面的资产减值损失既代表了 A 公司自身所投资的劣后级份额的价值减损，也代表了 A 公司对 A 类、C 类份额持有人所承担的有限担保责任。

A 公司个别报表中，可将该信托份额计入“长期股权投资”以成本法进行后续计量，实务中考虑该信托并非法人主体，也可在报表中列示为“其他非流动资产”。每个资产负债表日，A 公司应对该基础资产的收益情况进行评价，当出现基础资产（对用能单位的收款权）发生减值损失时，属于 A 公司持有份额的部分作为“长期股权投资”/“其他非流动资产”的减值计入利润表上的“资产减值损失”；对于 A 公司向 A 类份额的亏损补足义务应确认为一项衍生金融负债。

（2）A 公司不控制该信托计划

根据证监会公告[2010]37 号的规定，公司应按照企业会计准则对金融资产的定义，结合公司管理层对金融资产的持有意图、金融工具的特点等对金融资产进行分类。其中，持有至到期投资是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产，同时应有活跃的市场，可以取得其市场价格。因此，“具有活跃市场”是一项投资被归类为持有至到期投资的必要条件。鉴于 A 公司持有的 B 类信托计划份额在到期日前不可转让，不具有活跃市场，因此不能归类为“持有至到期投资”。其分类可按照以下原则确定：

（1）如果根据用能单位与 EMC 公司签订的节能服务合同，用能单位应支付给 EMC 公司的款项金额是固定或可确定的，即该项证券化的基础资产本身是一项金额确定的债权，影响未来投资收益和本金安全的风险主要来源于用能单位的信用风险，则该项信托份额投资可归类为“贷款和应收款项”类的金融资产。

（2）如果根据用能单位与 EMC 公司签订的节能服务合同，用能单位应支付给 EMC 公司的款项金额是浮动的（例如有较大比例的分成款，其金额取决于用能单位对节能设备的实际使用情况和节能效果），并不固定，且该变动性成为现金流量波动的主要风险来源的，则该项劣后级份额投资应归类为“可供出售金融资产”（权益类）。本案例由于收款取决于用能单位的节能效益，因此属于该第（2）种情况。

A 公司应根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》的相关规定，在根据上面的提示确定金融资产分类的基础上，选择适当的会计模式对该项金融资产进行核算：对于分类为“贷款和应收款项”的情形，在存续期间可按实际利率法确认利息收入；对于分类为“可供出售金融资产”的情形，在存续期间不确认投资收益，只在信托计划规定的收益分配日，根据信托公司宣布的收益分配情况冲减投资成本或确认投资收益。当出现从用能单位收到的款项不足以保证 A 类份额还本付息的情况时，一方面 A 公司自身持有的劣后级份额的可收回金额也将受到影响，要对其计提减值准备；另一方面，应当把向 A 类份额的亏损补足义务应确认为一项衍生金融负债，具体为：将计提减值准备之后的金融资产账面价值与 A 类份额持有人已发生的投资损失金额相比较，按两者中的较低者确认与有限担保责任相关的该项衍生金融负债。

基于 2017 版金融工具准则和 2017 版收入准则的处理意见：

1、关于商品销售收入的确认时点

在本案例中，A 公司首先应判断，在将产品销售给 EMC 公司、EMC 公司再将产品销售给用能单位这一交易安排中，EMC 公司是主要责任人还是代理人。即，A 公司的客户是 EMC 公司还是用能单位？

本案例中，由于该信托计划由 EMC 公司发起，整个交易架构由 EMC 公司主导，表明很有可能 EMC 公司是主要责任人，即 A 公司的客户是 EMC 公司。此时，由于 A 公司向 EMC 公司的销售有明确约定的价格，A 公司应在 EMC 公司取得相关商品控制权时确认收入。通常情况下，在货物被 EMC 公司验收通过时（如 A 公司需负责按照 EMC 公司的指令在用能单位安装的，则为安装完毕并验收合格时）。

但在某些安排下，如果 EMC 公司是代理人，用能单位是 A 公司的客户，此时由于向用能单位的转让价格取决于用能单位的节能收益的特定比例，因此应按照以下原则进行处理。

（1）对预计能通过收益权形式取得的对价作为可变对价考虑，按照期望值法确定可变对价的金额，在满足可变对价计入交易价格的限制条件时（即当不确定性消除时累计已确认的收入极可能不会发生重大转回），将其计入收入对价，在用能单位取得商品控制权时确认收入。但这种情况下会涉及到准则适用的冲突。按照收入准则对可变对价的规定计入交易价格形成“应收款项”后。该“应收款项”属于一项金融资产，其初始确认是按照收入准则对可变对价的规范而计量的，并不符合金融工具准则对“企业初始确认金融工具或金融负债以公允价值计量”的规定。

（2）由于可收到的对价取决于客户对商品的使用绩效，因此参照准则对“基于销售或使用情况的特许权使用费”的规定，由于用能单位使用行为发生晚于商品控制权的转移，因此在用能单位后续使用行为发生时确认收入。

（3）在基于商品使用情况的销售中，销售方为了保护自身利益通常在合同中约定“在客户支付价款未达 XX 金额或未达 XX 期次情况下，商品所有权仍然属于销售方”。此时，

销售方也有可能应按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定处理该业务。由于基于商品的绩效或者使用的可变租赁付款额不纳入最低租赁付款额，在此情况下，A 公司作为生产商出租人，该租赁中商品基于所有权的主要风险和报酬尚未转移，因此不属于融资租赁，应作为一项经营租赁。在这种情况下，A 公司无法确认销售收入，而是将该业务作为一项自持资产对外出租以获取租赁收入的安排。实务中可能该种做法最容易被接受。

2、关于商品销售对价的确定

在商品控制权转移时点确认收入的情形下，需进一步考虑收入金额的确定。无论 A 公司的客户是 EMC 公司还是用能单位，A 公司可收到的对价都是与 EMC 公司合同中约定的价格，以背景中示例说明，该对价为 10,000 万元。

但需要考虑的是，在签订收入合同的同时，A 公司与 EMC 公司同时签订了取得其 EMC 项目 30%收益权的合同，这两部分互为前提，相互关联。

以示例来说明，各方认可的 EMC 项目收益权的公允价值为 10,300 万元（假定该确定收益权公允价值的折现率 10%为市场利率），A 需支付 3,090 万元（ $10,300 \times 30\%$ ）取得该收益权的 30%。但 A 公司最多享有的收益不超过 7%，因此，A 公司实际取得 EMC 项目的收益权由于封顶收益率 7%的设置，其公允价值显然是小于 3,090 万元的。对于支付对价和取得的收益权公允价值的差额，由于是取得收入合同的前提，我们理解应参照“应付客户对价”的处理方式，将该差额调减合同收入。否则，投资的该收益权在取得时便出现“首日损失”，显然是不合理的。

3、信托份额投资（劣后级）的会计处理

（1）该信托作为专为 EMC 公司的融资目的而建立的结构化主体，A 公司在其中的收益有上限（最高 7%，剩余收益归 EMC 公司享有），担保损失金额有上限（最高为出资额 3,000 万元）。A 公司参与了该结构化主体的设计，承担了该信托计划运作中的绝大部分剩余风险（注意：“该信托计划运作中的绝大部分剩余风险”与“商品所有权上的主要风险和报酬”是有区别的），对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用指南对如何判断对结构化主体是否具有控制权的相关指引（见该准则应用指南单行本第 40 页至 44 页“5.权力来自表决权之外的其他权利”），A 公司很可能应把该信托纳入其合并报表范围。此时，在 A 公司的合并报表层面，A 类份额（优先级）的出资及其在信托中应享有的权益确认为一项负债，分配给 A 类、C 类份额的收益（含预计的亏损补足金额）确认为利息支出，同时确认基础资产（该信托持有的应收用能单位的款项）。该基础资产的确认和计量按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的规定进行分类和后续计量。本案例中由于基础资产的收款取决于用能单位的节能效益，因此不符合一项基本借贷安排，应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

A 公司个别报表中，可将该信托份额计入“长期股权投资”以成本法进行后续计量，实务中考虑该信托并非法人主体，也可在报表中列示为“其他非流动资产”。每个资产负债表

日，A 公司应对该基础资产的收益情况进行评价，当出现基础资产（对用能单位的收款权）发生公允价值下跌时，属于 A 公司持有份额的部分作为“长期股权投资”/“其他非流动资产”的减值计入利润表上的“资产减值损失”；对于 A 公司向 A 类份额的亏损补足义务应确认为一项衍生金融负债。

（2）若 A 公司不能控制权该信托计划，对于取得的 EMC 项目收益权，由于其未来的现金流量取决于用能单位的节能效益，因此不符合一项基本借贷安排，应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。同时对承诺的 A 类份额的亏损补偿确认为一项“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”。

问题4-1-52（关于基金先分后利的问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司对该分配的 485.33 万现金收入，是作为投资成本的收回冲减金融资产账面价值，还是作为投资收益？

背景：

A 公司 2015 年 1 月出资 5,000 万元成为 B 基金公司（有限合伙）的有限合伙人，享权益比例为 19.755%。由于不能对 B 公司形成重大影响，A 公司将该笔投资作为可供出售金融资产，按照成本进行后续计量。

B 基金公司合伙协议中对收益分配和亏损分担约定如下：

9.1 取得现金收入时的分配

9.1.1 有限合伙（指 B 基金公司）经营期间取得的现金收入不得用于再投资，应按照有关法律法规规章及本协议的约定进行分配。

9.1.2 有限合伙取得项目投资收入后的可分配现金收入，采取“先回本后分利”的原则，按下列顺序进行分配：

（1）按照各合伙人的实缴出资比例分配给所有合伙人，直至所有合伙人均收回其认缴出资额。

（2）当所有合伙人均收回其认缴出资后，普通合伙人有权获得业绩报酬。普通合伙人提取的业绩报酬为有限合伙利润总额的 20%，其余 80%由所有合伙人根据实缴出资额按比例分享。

9.1.3 有限合伙的被动投资收入中，80%分配给有限合伙，20%分配给普通合伙人，分配给有限合伙的部分应在全体合伙人之间根据其认缴出资额按比例分配。

9.2 非现金分配

9.2.1 在有限合伙清算之前，普通合伙人应尽其最大努力将有限合伙的投资变现、避免以非现金方式进行分配；但如普通合伙人判断认为非现金分配更符合全体合伙人的利益，则普通合伙人有权决定将以非现金方式进行分配，非现金分配标的的价值需要合伙人大会一致

通过的审计评估机构评估确认。

9.2.2 普通合伙人按照本 9.2 条向合伙人进行非现金分配时,视同按照 9.1 条进行了现金分配。

9.2.3 有限合伙人进行非现金分配时,普通合伙人应负责协助各合伙人办理所分配资产的转让登记手续,并协助各合伙人根据相关法律、法规履行受让该等资产所涉及的信息披露义务;接受非现金分配的有限合伙人亦可将其分配到的非现金资产委托普通合伙人按其指示进行处分,具体委托事宜由普通合伙人和有关的有限合伙人另行协商。

9.3 所得税

根据《合伙企业法》之规定,有限合伙并非所得税纳税主体,合伙人所获分配的资金中,在投资成本收回之后的收益部分,由各合伙人自行申报缴纳所得税。

9.4 亏损分担原则

有限合伙清算出现亏损时,首先应由普通合伙人以其对有限合伙的认缴出资额承担,剩余部分由有限合伙人按其认缴出资额比例承担。

B 基金公司合伙协议中对有限合伙人地位约定如下:

5.5 有限合伙人地位平等

所有有限合伙人在有限合伙中的权利没有优先与劣后之分,在收回投资及获取有限合伙可能分配的其他财产方面,任何有限合伙人均不拥有比其他任何有限合伙人优先的地位。

2015 年 4 月, B 基金公司以每股 2.556 元的价格投资 C 公司,投资成本为 1,002.54 万元,合计 392 万股,股权占比 12.25%。2016 年 5 月, C 公司被某上市公司以现金和发行股份的方式收购合计 53%的股权。其中,按照 2 亿元估值以现金方式收购 B 基金公司和其他 4 个投资人所持有的所有股权,收购价格为每股 6.25 元。

本次交易通过全国中小企业股份转让系统以协议转让的方式完成,收回的股权受让款扣除交易佣金、印花税、过户费等后, B 基金公司实际收到转让价款 2,456.73 万元。

B 基金公司的执行事务合伙人按照合伙协议第 9.1.2 条的约定,按各合伙人出资比例分配项目投资收回的部分本金合计 2,456.73 万元, A 公司按照持股比例 19.755%计算,收到分配的金额 485.33 万元。

解答:

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

对此类问题,主要有以下几种观点:一是在底层资产清晰的前提下,可根据底层资产取得是收益还是成本收回进行判断;如果底层资产不清晰,可作为投资成本收回;如果以上皆不可行,才可作为投资收益;二是随着 2017 年修订后的新金融工具准则逐步实施,此问题将逐渐消失;三是应进一步了解相关合同条款,考虑按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2006 年)》的规定是否应作为“债务工具投资(持有至到期或可供出售)+衍生工具”进行处理;四是借鉴金融资产转移中的“过手”测试原则,看该合伙企业是否

为“空 SPV”，从而直接“穿透”。

一般认为，对此类问题应“穿透”进行会计处理，应尽量通过每次分配现金所得时的相关法律文件（比如分配通知单）予以明确。如果企业取得的现金所得确实无法明确区分是归属于哪个基础资产的现金所得，比如合伙企业从基础资产取得的现金所得允许再投资等情形，无法实现穿透处理，则可以冲减成本，超过成本的部分再确认投资收益。

按照上述原则，对照本案例的背景信息分析，依据合伙协议中第 5.5 条对有限合伙人地位平等的约定，我们理解，该合伙企业基本上为一个统一运作的资产池，不存在仅由部分合伙人享有权益、承担风险的投资项目。

根据合伙协议第 9.1.1 条约定，合伙企业投资取得的现金收入只能用于向全体合伙人按出资比例分配，不得用于再投资。这一约定表明，在合伙企业的整个存续期内，合伙人投入的每 1 元本金只能用于一次投资。同时，基于整个合伙企业为一个统一资产池，全体合伙人按出资比例享有权益和承担亏损的安排，可以合理地将合伙企业的所有对外投资项目“量化”至每一个合伙人，因而可以进行“穿透”分析。例如，本案例中 B 基金公司对 C 公司的投资总成本为 1,002.54 万元，按照 A 公司对 B 基金公司的出资比例 19.755% 计算，该投资成本中有 198.05 万元来源于 A 公司向 B 基金公司投入的本金。据此，A 公司在收到 B 基金公司分配的 485.33 万元现金收入时，应贷记“可供出售金融资产——成本”198.05 万元，剩余 287.28 万元确认为投资收益。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在 2017 年修订后的金融工具准则下，对于不能通过现金流量特征测试的投资，除被企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益投资（注：该“指定”选择权不适用于本案例，详见下述）外，应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，而无需进一步评估其业务模式。具体可参照“[问题 4-1-45](#)（公司持有的资产管理计划份额的账务处理问题）”相关分类原则。

本案例中，A 公司持有的基金份额，由于基础资产可能投资于权益工具投资，且基金对持有人并不承诺保本也不承诺固定收益，显然该基金未来的现金流量并非仅为对本金和基于未偿付本金的利息支付安排。此外，A 公司持有的基金份额由于按照其份额享有或承担基金投资损益，且基金是投资并持有被投资方的权益份额，因此 A 公司持有的基金份额是否属于一项权益工具投资，也会影响对该基金的分类判断。根据《〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量〉应用指南 2018》的规定：（见原书第 38 页）

此处权益工具投资中的“权益工具”，是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中权益工具定义的工具。例如，普通股对于发行方而言，满足权益工具定义，对于投资方而言，属于权益工具投资。

符合金融负债定义但是被分类为权益工具的特殊金融工具（包括可回售工具和发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具）本身不符合权益工具的定义，

因此从投资方的交付也就不符合指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的条件。例如某些开放式基金，基金持有人可将基金份额回售给基金，该基金发行的基金份额并不符合权益工具的定义，只是按照金融工具列报准则符合列报为权益工具条件的可回售工具。这种情况下，投资人持有的该基金份额，不能指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第四条对权益工具的定义为：

权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。企业发行的金融工具同时满足下列条件的，符合权益工具的定义，应当将该金融工具分类为权益工具：

（一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；

（二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

本案例中，由于基金协议明确约定“经营期间取得的现金收入不得用于再投资，应按照有关法律法规规章及本协议的约定进行分配”，因此对于基金而言，面临有现金收入必须分配的现金支付义务，因此该基金合同不符合权益工具的定义。因此，A公司持有的基金份额持有的该基金份额，不能指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

在此分类基础上，A公司应按照公允价值对持有的基金份额进行后续计量。当取得基金分配的款项时，通常而言，取得分配款项（不论是以本金还是收益的名义）即为基金份额的即时公允价值的减少额。故对于取得的分配款项，借记“银行存款”科目，贷记“交易性金融资产”科目。此时，在取得分配款项时通常不影响当期损益。这一结论是建立在如下假设之上：通常情况下，被投资方是基于其生产经营战略保留足够支持其经营所需资金的基础上，将剩余资金通过股利分配、归还投资等方式支付给投资者，该资金的支付对其生产经营战略的实施不造成重大影响，亦不会影响核心业务的未来现金流量的实现，因此该分红或归还投资不会对投资者持有的权益工具的公允价值带来额外的重大影响。但若某些特殊情况下，被投资方将资金支付给投资者后，造成其正常生产经营所需资金的显著短缺，使得被投资方不得不调整其战略规划、缩减经营规模、控制发展速度等，则前述结论并不成立，但我们理解在被投资方自主决策分红或归还投资相关事项时，这些情形是不经济的、不具备商业合理性的，因此实务中应非常罕见，不予考虑。

问题4-1-53（表外资产管理业务中，证券公司作为管理人以管理费收入及认购份额次级部分对预期收益提供保证，如何进行会计处理及风险披露）

问题：

表外资产管理业务中，证券公司作为管理人以管理费收入及认购份额次级部分对预期收益提供保证，此时如何进行会计处理及风险披露？

背景：

A 证券公司发行集合理财计划，主要条款摘录如下：

一、产品本身利益分配情况：

本集合计划分为稳健型份额和进取型份额。稳健型份额按照预期收益率优先享有收益分配的权利。进取型份额享有本集合计划的剩余收益。管理人自有资金参与的份额与其它进取型份额同等享有收益、承担损失。

六、管理人自有资金参与集合计划

1、自有资金参与的条件

推广期结束后，管理人对稳健型和进取型份额认购进行确认，若稳健型份额的募集规模 $>$ 进取型份额的募集规模 $\times 4/1$ ，管理人将以自有资金认购进取型份额，直至满足稳健型份额的募集规模 $\leq$ （进取型份额的募集规模+管理人拟认购进取型份额规模） $\times 4/1$ 。

开放期结束后，管理人对稳健型和进取型份额申购、赎回进行确认，若稳健型份额规模 $>$ 进取型份额规模 $\times 4/1$ ，管理人将以自有资金申购进取型份额，直至满足稳健型份额规模 $\leq$ （进取型份额规模+管理人拟申购进取型份额规模） $\times 4/1$ 。

需要追加进取型份额的情形（详见本合同第七部分相关约定）

2、自有资金的参与方式和金额

管理人以自有资金认购或申购进取型份额的形式参与本集合计划。为了维持稳健型和进取型份额比例，本集合计划认购或申购结束后，管理人将根据两类份额的销售情况，确定管理人以自有资金认购或申购进取型份额的金额。

3、自有资金责任承担方式和金额

管理人自有资金参与的份额与其它进取型份额同等享有收益、承担损失。

4、自有资金退出的条件

管理人自有资金参与本集合计划的份额，不得超过本计划总份额的 20%。因本集合计划规模变动等客观因素导致自有资金参与本集合计划被动超限的，管理人应当在超限之日起的 20 个工作日内将部分自有资金参与份额退出，以符合法规要求。除因上述情况外，在本集合计划存续期内，管理人自有资金参与进取型份额不得退出。

5、风险揭示

本集合计划管理人按上述约定以自有资金参与进取型份额，不能构成对稳健型份额本金及收益的保证，也不能保证进取型份额本金不受损失。

七、集合计划的分级

（四）收益分配和风险承担

1、稳健型份额预期收益率每年确定一次

2、进取型份额以自身本金及收益为稳健型的本金及预期收益提供保证

3、若本集合计划的收益满足稳健型份额本金、稳健型份额预期收益、进取型份额本金后还有剩余，则剩余部分的收益归属于进取型份额。

4、需要追加进取型份额的情形：

稳健型份额收益分配(含份额折算)时，若出现可分配收益小于稳健型份额的预期收益，或稳健型份额本金出现亏损，则利用进取型份额的本金弥补稳健型份额的本金和收益差额。收益分配后，进取型份额以其资产净值为限进行份额折算。管理人在折算后三个工作日内以自有资金或营销其他投资者追加进取型份额至初始投资份额占总份额比例，否则本集合计划提前终止。

若重新估值后的进取型份额净值低于 1.000 元，应以进取型份额资产净值为限进行份额折算

十三、集合计划费用支出

（一）集合计划费用支付标准、计算方法、支付方式和时间

1、管理费

本集合计划管理费按前一日集合计划资产净值 1%年费率计提。

若本集合计划终止时净资产全部分配稳健型份额本金和收益，仍存在额外未弥补的稳健型份额的本金及约定收益总额的差额，则管理人以已收取的管理费为限返还用于支付稳健型份额的本金和收益。此时如果已收取的管理费大于差额的，则返回后的剩余部分分配给管理人；如果已收取的管理费仍不够弥补差额的，则由稳健型份额委托人承担相应损失。

解答：

从背景资料提供的相关信息分析，A 公司因为持有集合计划的进取型份额，首先应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》规定的“控制三要素”模型判断是否能够控制该集合资产管理计划。若能控制，则 A 公司应参照前文“问题 3-2-172（证券公司购买的自己发行的集合计划产品的列报、计量及承担亏损的处理）”相关原则进行处理。

在 A 公司不能控制该集合计划的情况下，则适用以下处理原则：

A 公司作为本集合计划的管理人，有权就其提供的管理服务收取管理费，管理费系根据集合理财计划资产净值和 1%的年费率计收；但同时承诺“若本集合计划终止时净资产全部分配稳健型份额本金和收益，仍存在额外未弥补的稳健型份额的本金及约定收益总额的差额，则管理人以已收取的管理费为限返还用于支付稳健型份额的本金和收益。此时如果已收取的管理费大于差额的，则返回后的剩余部分分配给管理人；如果已收取的管理费仍不够弥补差

额的，则由稳健型份额委托人承担相应损失”；同时管理人自行认购的进取型份额也可能被用于对稳健型份额的本金安全和实现预期收益的担保。

针对这一条款，我们倾向于将管理费收入、自有资金认购份额的减值损失和相应的担保责任视作三个独立的事项。即：

1. 对于管理费收入的确认问题，导致 A 公司作为管理人确认管理费收入的依据是其所实际提供的管理服务和《资产管理合同》约定的费率条款，根据已实际提供的管理服务，按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定确认相应的管理费收入，管理费收入按照合同约定的费率条款予以计算和计量。“管理人以已收取的管理费为限返还用于支付稳健型份额的本金和收益”的约定所表达的意思是管理人承担担保责任的限额，但该条款并不否认 A 证券公司已经提供了相关的管理服务，以及有权就这些管理服务取得报酬。在 2006 年准则下和 2017 年准则下的具体考虑，可参照“[问题 3-2-172（证券公司购买的自己发行的集合计划产品的列报、计量及承担亏损的处理）](#)”中母公司个别报表层面对管理服务收入的确认相关内容。

2. 对于管理人以自有资金认购的进取型份额：

（1）基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

企业应按照相关合同条款和管理层的持有意图（充分考虑相关条款对于管理人在计划存续期间处置相关份额的限制），作为相应类型的金融资产核算，一般作为可供出售金融资产核算，期末按照公允价值（公布的净值）计量。期末，如果其净值份额出现了严重或非暂时性的下跌，则属于其所持计划份额已发生减值的客观证据，应当相应对以自有资金认购并持有的计划份额计提减值准备。此处对所持有的计划份额计提减值准备与下文所述的确认衍生金融负债并不矛盾，该衍生金融负债和减值准备可以同时并存（尽管这两者的金额可能存在一定的联系）。在对自有资金认购的进取型份额计提减值准备时，应当仅考虑该份额自身净值的下跌，不应考虑《资产管理合同》约定的收益补足义务的影响。收益补足义务的影响如要在表内确认，则应通过一项“衍生金融负债”来体现。

（2）基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在 2017 年金融工具准则下，企业所持有的资产管理计划份额应作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算，期末按照公允价值（公布的净值）计量。同时，也需要考虑就相关的差额补偿义务确认衍生金融负债，其考虑与前文所述的 2006 版准则下的相关考虑相同。同样，此时对所持有的计划份额确认公允价值下跌损失与确认与补足义务相关的衍生金融负债并不矛盾，该衍生金融负债和自持份额的公允价值变动损失可以同时并存（尽管这两者的金额可能存在一定的联系）。在对自有资金认购的进取型份额确认公允价值变动时，应当仅考虑该份额自身净值的变动，不应考虑《资产管理合同》约定的收益补足义务的影响。

3. 根据该集合理财计划中关于分级的约定“若本集合计划的收益满足稳健型份额本金、

稳健型份额预期收益、进取型份额本金后还有剩余，则剩余部分的收益归属于进取型份额。稳健型份额收益分配（含份额折算）时，若出现可分配收益小于稳健型份额的预期收益，或稳健型份额本金出现亏损，则利用进取型份额的本金弥补稳健型份额的本金和收益差额”，由于投资集合理财计划的交易对手方是该理财计划，而亏损补偿的交易对手方是理财计划的稳健性投资者，鉴于两项金融工具的交易对手方不同，A 公司应将该承担收益补足义务的约定作为一项单独的衍生工具，以公允价值进行计量，且公允价值的变动计入当期损益。在理财计划存续期间的每一资产负债表日，A 公司应当分析截至目前时点该集合理财计划的资产负债和损益状况，并基于当前可获得的信息对剩余存续期间的业绩作出谨慎、合理的预计，对照《资产管理合同》的条款，合理确定该衍生金融负债的公允价值。

确认该项衍生金融负债的对应科目是“公允价值变动损益”，而不是“资产减值损失”或者冲减已确认的管理费收入。这是因为这种情形并不是所持有份额本身价值的下跌，而是基于《资产管理合同》条款对稳健型份额持有人作出的有限担保承诺。如前所述，我们认为应当确认衍生金融负债而不是资产减值准备的原因，就是因为该项损失并不是资产自身的价值减损导致，而是相关理财产品的交易安排导致，其实质是 A 公司以其自有财产为该理财产品持有人提供的有限担保，该项损失的实质是担保损失。尽管损失金额与资产价值存在一定联系，但是与资产自身价值减损导致的减值损失存在本质差异。理论上说，公司也可以不必直接将自身持有的权益份额赔偿给其他持有人，而完全可以通过向其他持有人支付等额现金的方式代替（涉及到份额分割等问题，用现金作为赔偿的支付手段显然更实际。所以公司所持有理财产品的价值可以理解为公司承担担保责任的限度，而不是该资产自身的减值损失）。

在计量该衍生金融负债的金额时，需要考虑的因素包括：（1）即使目前处于亏损状况，但根据当前可获得的信息，预计到期日之前是否很可能扭亏为盈（需提供确凿证据）；（2）基于目前可获得的信息，能否对未来的到期价值作出较为可靠的估计；（3）根据《资产管理合同》第六条规定，管理人承担的保证进取型和稳健型两种份额最低比例的责任（可能导致管理人承担以自有资金份额增持进取型份额的义务，从而导致面临更大的损失风险）；（4）目前的计划资产净值状况（可确认衍生金融负债金额通常不应超出所持有的以自有资金认购的计划份额对应的当前净值和累计已确认的管理费收入之和，但如果有确凿证据表明未来将会进一步亏损并可以合理预计应由管理人弥补的最终亏损额的，则按照该最终亏损额计提）。

问题4-1-54（应收账款保理业务中应收账款终止确认的问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，买断式保理合同中的“交叉违约条款”和“预防性违约条款”是否可能导致保理项下的应收款项不能终止确认？

背景：

A公司（甲方）与B银行（乙方）于2011年11月签订了《国内保理业务合同》，约定以甲方与购货方（C公司）的应收账款向乙方办理买断式（无追索权）保理业务。

其中第八条“违约及违约责任”规定如下：

8.1 一般原则：

8.1.1 甲乙双方中的任何一方违反本合同的约定，视为该方违约，违约方应当依法或依本合同的约定承担相应的违约责任。

8.2 下述任一事项均构成甲方的违约：

8.2.1 甲方未履行本合同项下义务或未被其在本合同项下所作的陈述或保证；

8.2.2 交叉违约事件，包括下述任一情形：

甲方任何其他债务在规定的到期日之前需要支付或被宣布为应付；

甲方任何其他债务在约定的到期日未能支付；

任何其他债权人取得甲方的全部或任何部分业务或资产的所有权，或针对甲方任何资产的裁决或判决被强制执行，从而实质性地影响甲方履行本合同项下义务的能力；

8.2.3 预期违约事件，包括下述任一情形：

甲方停止或可能停止经营其业务或其业务的任何重要部分，或甲方处置其业务或资产的全部或任何重要部分，从而重大实质性地影响甲方履行本合同项下义务的能力；

甲方的财务状况发生任何重大实质性的不利变化，或其在本合同项下履约能力发生重大实质性的不利变化；

甲方涉及或可能涉及重大经济纠纷，或资产被查封、扣押或被强制执行，从而对其履行本合同项下义务的能力产生重大不利影响的；

甲方发生下列情形之一，影响或可能影响其在本合同项下义务的履行或对乙方权益产生严重影响：甲方或其关联方被司法机关或税务、工商等行政执法机关和行政管理机关依法立案查处或依法采取处罚措施；甲方与其关联方之间的控制或被控制关系发生变化；甲方的关联方涉及或可能涉及重大经济纠纷、诉讼、仲裁；甲方的主要投资者个人、关键管理人员异常变动或涉嫌违法犯罪行为而被司法机关依法调查或限制人身自由；甲方的关联方发生的可能对甲方产生不利影响的其他事项；

甲方利用与关联方之间的虚假合同，以无实际贸易背景的应收票据、应收账款等债权办理保理业务，套取乙方资金或授信的，或甲方通过关联交易，有意逃废乙方债权的。

8.3 发生上述任一违约事件，乙方有权自行决定采取下列一项或多项措施：

8.3.1 要求甲方纠正其违约行为；

8.3.2 停止对甲方办理保理业务，解除本合同；

8.3.3 宣布已办理的保理业务即刻到期，从保理账户中扣收相应款项以清偿全部融资款项本息和其他应付费用；

8.3.4 应收账款到期时，直接向购货方追索。

8.4 甲方未本合同约定用途使用借款的，乙方有权自借款挪用之日起，在原借款利率基础上加收50%计收罚息，借款被挪用期间未按时支付的利息，按本条约定的罚息利率计收复利。

解答：

基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见：

根据《企业会计准则第23号——金融资产转移（2006年）》第七条规定，企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产；保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。

就本案例中的买断式（无追索权）保理合同条款看，其中的“交叉违约条款”和“预期违约条款”不是导致保理申请人不能终止确认相关应收账款的实质性条款，而是一项“一般保护条款”。因为虽然银行是向保理申请人提供融资，但是最终影响银行融资本金安全的是债务人（而不是在商务合同中作为债权人的保理申请人）的财务状况。在绝大多数情况下，债权人自身的信用状况与银行的融资本金的安全没有直接联系。

在应收款项的保理合同中通常都会约定，当商务合同项下出现履约纠纷等情况，导致标的应收账款不能成为法律上具有强制执行效力的债权时，保理银行有权将其反转让给保理申请人（该条款通常不认为会导致标的应收款项不能终止确认）。银行设置此类“交叉违约条款”和“预期违约条款”的主要目的，是防止以下情况出现：在万一出现甲方（商务合同中的卖方、债权人）因其在商务合同项下发生履约瑕疵，导致标的应收账款不能成为法律上具有强制执行效力的债权，因而需将其“反转让”给甲方时，甲方因为其自身信用状况出现问题而无力承接被反转让的标的应收款项，从而导致银行承担商务合同项下的履约风险。

因此，该“交叉违约条款”和“预期违约条款”更多地是一项与标的应收款项的信用质量无直接关系的一般保护条款。如果保理申请人可以合理估计在保理期间发生此类情况的可能性很低，则该等一般保护条款不会构成不能终止确认标的应收款项的实质性障碍。即，不能仅仅因为该等“一般保护条款”的存在，就认为标的应收款项不能终止确认。

在本案例中，背景资料中的保理合同并未约定在债务人因信用风险或者其他原因（包括不可抗力等不能归属于买方信用风险的原因）无力付款的情况下，保理银行有权向债权人追索的条款。因此，如果银行仅仅在此处的“一般保护条款”被触发时有权将应收款项反转让给A公司，则该等“一般保护条款”本身不会成为A公司在无追索权保理合同中不能终止确认保理项下应收款项的理由。

基于 2017 版金融资产转移准则的处理意见：

《企业会计准则第23号——金融资产转移（2017年修订）》第七条规定：“企业在发生金融资产转移时，应当评估其保留金融资产所有权上的风险和报酬的程度，并分别下列情形处理：

（一）企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，

并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

（二）企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产确认该金融资产。”

该条标准与修订前的第七条原则一致，因此在2017版准则下，本问题的处理意见与“基于2006版金融资产转移准则的处理意见”一致。

问题4-1-55（仅转让部分应收账款给保理公司时能否终止确认）

问题：

如下文背景资料所述，A公司是否可以终止确认已保理的应收账款？如果不能终止确认，被保理的标的应收账款在新金融工具准则下如何计量和列报？坏账准备如何计提？相关融资咨询服务费如何处理？

背景：

A公司在销售数控机床设备时账期较长，下游客户不能及时付款，为保证公司的现金流，A公司与保理公司签订了对应收账款的无追索权保理业务合同。

《保理合同》的主要内容有：

（1）本次保理合作采取明保理的形式，甲乙双方（甲方为保理公司、乙方为A公司）将应收账款转让事宜通知债务人，通知方式为将本合同附件之一甲乙双方盖章确认的《应收账款转让通知书》送达债务人、并获取债务人盖章确认的书面回执。

（2）双方同意以甲方的名义设立保理专户，用于收取债务人的应收账款回款，未经甲方书面同意，不得通过其他账户或者其他任何方式从债务人处收取任何款项。

（3）甲方负责应收账款的管理和催收，对债务人支付的应收账款及时进行管理并结算。乙方有义务及时跟进和了解债务人的经济状况和信用变化，若发现债务人的经济状况和信用发生重大变化，将可能导致无法及时支付应收账款的，则应及时通知甲方。

（4）信用风险担保额度。甲方为乙方核定一定金额的债务人信用风险担保额度，具体额度以双方签订的《保理业务同意书》约定为准，甲方在核定的信用风险担保额度范围内承担债务人信用风险。在本合同约定的保理融资额度有效期内，乙方可以申请将其不断形成的应收账款以本合同约定的条件连续转让给甲方。

（5）应收账款的回款与结算。乙方承诺，保理专户为接收本合同项下应收账款的唯一账户，在本合同项下的应收账款未足额归还之前，未经甲方许可，乙方不得通知债务人变更本合同项下的应收账款结算账户。如债务人以商业汇票进行结算，甲乙双方任何一方收到债务人取票或背书通知，均应通知对方，甲方有权指定专人一同前往债务人处收取商业汇票或监督电子票据背书程序。债务人将商业汇票背书转让给乙方的，乙方应当场背书转让给甲方。

（6）保理融资利息及管理费。甲方为乙方提供保理融资，乙方应向甲方支付保理融资利息，融资利率为年化0%，融资利息自融资款实际拨付之日起算，至保理融资到期日止。

如果非因债务人信用风险原因导致甲方未及时获得偿付,在本合同约定的宽限期内(如有),甲方按年化 9%向乙方收取宽限期利息。

(7) 提前还款。保理融资到期前,乙方需要提前还款的,应向甲方发出书面申请,经甲方同意后,双方按照如下方式进行结算:

①乙方须向甲方支付保理融资本金余额、保理融资利息、管理费。如保理专户中的回款资金多于乙方须向甲方支付的资金,则甲方在扣除保理融资本金、保理融资利息、管理费等其他相关费用后,将余额支付至乙方指定的银行账户;若保理专户中的资金少于乙方须向甲方支付的资金,则乙方须向甲方支付差额部分。

②在乙方付清全部款项后,甲方向债务人通知应收账款反转让给了乙方。

(8) 关于无追索权的说明。为避免疑义,双方特此说明:本合同约定的无追索权,并非指甲方对乙方完全无追索权,仅指甲方受让应收账款之后,如果因为债务人信用风险原因,导致债务人到期不付款或未足额付款的,则甲方在核定的信用风险担保额度范围内无权向乙方追索。如因基础交易合同项下发生商业纠纷或发生债务人信用风险以外的任何原因而导致甲方在保理融资到期后且本合同约定的宽限期届满未能足额收回应收账款的,甲方有权向乙方行使追索权。

(9) 债务人信用风险担保。在保理融资到期日,如果因为发生债务人破产、倒闭、重组或其他情形等导致其丧失付款能力的,或者因债务人恶意拖欠导致在保理融资到期后且本合同约定的宽限期届满甲方仍无法足额收回应收账款的,则甲方在核定的债务人信用额度范围内自行承担责任,就该部分金额不得向乙方进行追索。

(10) 反转让。下列任一情况发生时,甲方有权向乙方追索,要求按照本合同约定支付反转让价款:

①乙方与债务人发生信用风险以外的情形,而导致甲方在保理融资到期后且本合同约定的宽限期届满未足额收取全部应收账款的;

②债务人以其他方式向乙方支付应收账款(未支付到保理专户),但乙方收到后未全额转付给甲方,超过三个工作日的;

③乙方违反本合同约定的承诺或保证的,甲方有权向乙方追索;

④债务人在基础交易合同履行过程中提出抗辩、索赔等,导致应收账款后甲方未能足额收回应收账款的;

⑤应收账款属于未生效、无效、被撤销或效力待定情形的;

⑥乙方未跟进本合同约定履行应收账款转让登记义务的;

⑦甲方在本合同项下受让的任何一笔应收账款被司法机关采取财产保全或强制执行措施;

⑧其他认为有必要向乙方反转让应收账款的情形。

反转让价款的具体计算方式如下:

反转让价款=保理融资本金+未付利息+未付宽限期利息+未付管理费+未付违约金+甲方实际发生的追索费用。

甲乙双方一致确定的向债务人发出的《应收账款转让通知书》(《保理合同》附件)的固定格式为:

应收账款转让通知书

编号:

致: _____ (债务人名称)

根据我司(A公司)于____年__月__日与保理公司(以下简称“受让人”)签订的保理业务合同,我司已将对贵司享有的如下应收账款债权转让给保理公司。原由我司作为销售方承担的全部义务仍由我司承担。

我司本次转让的应收账款债权金额为人民币_____元,应收账款明细如下:

(明细表格略)

鉴于上述应收账款仅为基础交易合同中的部分应收款项,为保障受让人的权益,我司同意贵司将基于上述基础交易合同项下的所有回款优先支付至下述受让人指定的银行账户,直至受让人全额受偿我司上表所载金额的应收账款。如在受让人全额受偿前贵司向其他账户回款的,不免除贵司的付款义务,同时我司将承担连带责任。

请贵司将上述应收账款直接支付至受让人指定的银行账户(账户信息略)。

最后,请贵司依随本通知书前述《应收账款转让通知签收回执》,并将签署后的回执交回受让人,特此通知。本通知书一式三份,一份交贵司,一份交受让人,一份我司留存。

签收回执

1、我司已收到_____号(应收账款转让通知书),A公司已完成上述基础交易合同中的全部义务,应收账款金额无误,不存在债务抵销情形,我司承诺不向贵司及受让人主张任何抗辩与抵销并同意按照《应收账款转让通知书》所述要求执行。我司未按照《应收账款转让通知书》约定方式向受让人履行清偿义务的,导致受让人未能足额受偿受让的应收账款的,我司应当承担错误清偿的责任。

2、为保障受让人的权益,我司将基于上述基础交易合同项下的所有回款优先支付至受让人指定的银行账户,直至受让人全额受偿上表所载金额的应收账款。如在受让人全额受偿前我司向其他账户支付回款的,不免除我司的付款义务。

A公司首期转让1.5亿元应收账款,并收到1.5亿元保留款项,同时向保理公司支付了800多万元的融资咨询服务费。相关《融资咨询服务合同》约定的服务内容为:根据A公司的融资需求,保理公司为A公司提供保理融资个性化设计咨询服务、保理融资业务交易结构咨询服务。融资咨询服务费的收费标准=融资金额×融资期限(自然日)×9%/360。

解答:

基于 2006 版金融工具系列准则的处理意见:

1、关于被保理标的应收账款能否终止确认问题

从《保理合同》本身的条款来看，除“反转让”中第⑧项“其他认为有必要向乙方反转让应收账款的情形”外，未发现其他导致标的应收账款不能终止确认的条款。该第⑧项赋予了甲方行使反转让权利的范围过大，只要甲方认为有必要即可向乙方按照约定价格反转让，将会导致该标的应收账款的主要风险和报酬并未转移，从而不能终止确认。

除反转让第⑧项之外，《保理合同》附件《应收账款转让通知书》中提及“鉴于上述应收账款仅为基础交易合同中的部分应收款项，为保障受让人的权益，我司同意贵司将基于上述基础交易合同项下的所有回款优先支付至下述受让人指定的银行账户，直至受让人全额受偿我司上表所载金额的应收账款。……”。《应收账款转让通知书》回执中也有类似意思的表达。

上述表述体现出：（1）A公司并非将针对某一债务人的全部应收账款全部转让给保理公司，而仅仅是转让了部分款项下的权益；（2）债务人的还款需优先保证保理公司的融资款回收，保理公司全部融资款回收后继续收回的应收账款归属于A公司。

例如，A公司对某个客户有应收账款4,000万元，但仅转让了其中3,000万元给保理公司，并通过上述转让通知书条款，确保在客户偿还应收账款时，保理公司在其所发放的保理融资款（3,000万元）的额度内有优先收款权，剩余部分的还款才是归属于A公司的。例如，客户最终还款3,800万元，则3,000万元归保理公司，800万元归A公司。

根据《企业会计准则第23号——金融资产转移（2006年）》第六条规定：

金融资产部分转移，包括下列三种情形：

（一）将金融资产所产生现金流量中特定、可辨认部分转移，如企业将一组类似贷款的应收利息转移等。

（二）将金融资产所产生全部现金流量的一定比例转移，如企业将一组类似贷款的本金和应收利息合计的一定比例转移等。

（三）将金融资产所产生现金流量中特定、可辨认部分的一定比例转移，如企业将一组类似贷款的应收利息的一定比例转移等。

对照本案例，本案例中的应收账款部分保理不属于上述准则第六条中所述的任何一种情形（特定可辨认部分转移、全部现金流量的一定比例转移、特定可辨认部分的一定比例转移），因此只能针对该客户的应收账款整体（而不仅仅是转移给保理公司的部分）运用终止确认的判断标准。例如，A公司对某个客户有应收账款4,000万元，但仅转让了其中3,000万元给保理公司，我们需要判断的是与该4,000万元相关的风险和报酬是否已经完全转移，而不仅仅是与被纳入保理额度的3,000万元相关的风险和报酬是否已经完全转移。

由于《应收账款转让通知书》中的上述安排，事实上在A公司和保理公司之间形成了一项“优先/劣后”的分层架构，保理公司持有优先级份额，A公司作为原始权益人自持全部劣后级份额，对保理公司所持有的优先级份额起到风险缓冲作用。在此情况下，如果在签

订保理合同之前，通过对基础资产信用质量的评估，认为基础资产最终回收金额低于保理融资额度的可能性极低（例如，应收账款原始金额 4,000 万元，预计可收回金额不低于 3,800 万元；保理融资 3,000 万元），则最终的处理结果，A 公司（原始权益人）仍然是保留了基础资产所有权上的几乎全部信用风险，即其最终经济利益实现情况仍取决于债务人的回款情况。相应地，我们认为这种情况下该笔 4,000 万元应收账款全部不满足终止确认条件。A 公司的应收账款不能终止确认，在 2019 年末资产负债表中列报为应收账款 4,000 万元；所收到的保理融资款应确认为一项负债（其他流动负债）。

2、关于被保理的标的应收账款的坏账计提

对该部分应收账款，继续按照常规方法在年末计提坏账准备。计提方法与其他不涉及保理的应收账款相同。

3、关于 800 多万元“融资咨询服务费”的处理

本案例中《保理合同》约定的保理融资利率为零，但另外签订了《融资咨询服务合同》收取保理融资服务费 800 多万元，对应的服务内容为“保理融资个性化设计咨询服务”、“保理融资业务交易结构咨询服务”等无实质性内容，而与保理融资本身关系密切的“服务”，且该“服务”的收费标准实际与保理商提供的资金和资金使用期间挂钩，可以认为实质上属于保理融资利息。鉴于根据上述分析，被保理的应收账款整体不能终止确认，故该 800 多万元“服务费”应作为预付的利息，列入“其他流动负债——利息调整”，在后续保理融资期间（各笔应收账款的原定到期日之前的期间内）摊销，确认为各期利息支出。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

在新金融工具准则下，除了判断“部分转让”是否能够终止确认依据的准则条款不同之外，其他与结论与“基于 2006 版金融工具系列准则的处理意见”一致。

1、应收款项部分转移能否终止确认的依据

根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》第四条规定：金融资产的一部分满足下列条件之一的，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产部分，除此之外，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产整体：

（一）该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量。如企业就某债务工具与转入方签订一项利息剥离合同，合同规定转入方有权获得该债务工具利息现金流量，但无权获得该债务工具本金现金流量，终止确认的规定适用于该债务工具的利息现金流量。

（二）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具全部现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具全部现金流量一定比例的部分。

（三）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债

务工具利息现金流量一定比例的权利,终止确认的规定适用于该债务工具利息现金流量一定比例的部分。

企业发生满足本条(二)或(三)条件的金融资产转移,且存在一个以上转入方的,只要企业转移的份额与金融资产全部现金流量或特定可辨认现金流量完全成比例即可,不要求每个转入方均持有成比例的份额。

对照本案例,本案例中的应收账款部分保理不属于上述准则第四条中所述的任何一种情形(特定可辨认现金流量、完全成比例的现金流量、特定可辨认现金流量中完全成比例的部分),因此只能针对该客户的应收账款整体(而不仅仅是转移给保理公司的部分)运用终止确认的判断标准。

2、被保理的标的应收账款在新金融工具准则下的计量和列报

如前所述,由于该保理并未转移应收账款所有权上的主要风险和报酬,因此不能终止确认。即,A公司该项业务并不会导致金融资产的“出售”,其实质是仍然继续持有该金融资产并以该金融资产质押取得融资。因此,该项保理业务的开展并不会导致管理层管理该金融资产的商业模式发生变化。若此前管理层是以收取合同现金流量为目标,那么仍应当继续按照摊余成本计量,列示于“应收款项”中。坏账准备的计提方法与其他不涉及保理的应收账款相同。

问题4-1-56(关联方之间开具的商业承兑汇票背书转让后能否终止确认应收票据)

问题:

关联方之间开具的商业承兑汇票背书转让后,能否终止确认应收票据?

背景:

A公司西安分公司向子公司B公司开具400万元的商业承兑汇票,B公司将该张票据背书转让给A公司长沙分公司,长沙分公司又将该张商业承兑汇票背书转让,该张承兑汇票的出票日期为2013年8月20日,到期日为2014年2月20日,期末A公司长沙分公司将该笔承兑汇票终止确认。

解答:

基于2006版金融资产转移准则的处理意见:

关于商业承兑汇票的背书转让,背书人能否将其终止确认的问题,可参照《企业会计准则解释第5号》第三条的相关规定处理:

三、企业采用附追索权方式出售金融资产,或将持有的金融资产背书转让,是否应当终止确认该金融资产?

答:企业对采用附追索权方式出售的金融资产,或将持有的金融资产背书转让,应当根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》的规定,确定该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬是否已经转移。企业已将该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转

入方的，应当终止确认该金融资产；保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产；既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当继续判断企业是否对该资产保留了控制，并根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》的规定进行会计处理。

即，判断金融资产是否终止确认的条件明确为“金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬是否已经转移”。即使采用附追索权方式出售的金融资产，如果经过判断企业已将该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，仍旧应当终止确认该金融资产。即，与此前的规定相比，《企业会计准则解释第5号》的本条规定更注重对风险和报酬的承担和转移情况的实质性判断，而不是以法律形式上是否附有追索权作为唯一的判断标准。另外，证监会公告[2010]37号也明确“对于已贴现应收票据等金融资产应以风险和报酬的转移作为终止确认的主要依据，公司已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方的，应当终止确认金融资产。”证监会公告[2011]41号和证监会公告[2012]42号都要求运用“实质重于形式”原则处理“风险实质性转移与形式上追溯权的关系”。

在本案例中，由于之前的转让均在A公司的分公司和子公司之间进行，最后由长沙分公司将其对外转让，因此，需要根据票据承兑方（出票人）的情况进行判断。如商业承兑票据出具方商业信用良好，从其支付能力来看不存在不能兑付的情况，则可以视同相关资产风险和报酬实质可以实现完全转移，作为持票人的长沙分公司在将票据背书转让出去时就可以终止确认该应收票据（在本案例中，出票人的票据责任最终由作为一个法人的A公司承担，我们理解出现不能兑付情况的可能性应当是可以忽略不计的）。

就A公司的汇总报表（将各分公司纳入汇总范围，即年报中披露的个别财务报表）而言，作为最终承担出票人票据责任的法律主体，其个别报表层面在期末总是会列报该项400万元的应付票据。因此本案例中长沙分公司能否终止确认该应收票据的问题对最终的年报披露没有任何影响。

基于2017版金融资产转移准则的处理意见：

《企业会计准则解释第5号》第三条的规定在2017年修订后的《企业会计准则第23号——金融资产转移》下同样适用，因此在2017版准则下，本问题的处理意见与“基于2006版金融资产转移准则的处理意见”一致。

实务提示：

上述处理意见是基于企业会计准则的一般原理所作出的分析。在实务中，如果某些监管机构对此问题给出了比上述处理意见更严格的指导意见的，则在该监管机构监管范围内的相关事项的处理，应从其规定。

中国证监会会计部历年发布的《上市公司年报会计监管报告》中关于该问题的指导意见汇总如下：

1、《2014年上市公司年报会计监管报告》：

（四）复杂专业判断及其经济影响未能清晰说明

1. 没有充分披露应收票据终止确认后承担的风险

实务中，为加快资金周转速度，公司通常将收到的应收票据向银行贴现取得现金，或者背书转让给供应商，以支付采购款。年报分析中发现，对于已背书或贴现且尚未到期的银行承兑汇票，部分上市公司予以终止确认。根据票据法，追索权是票据持有人的法定权利，即在承兑人不支付票据款项，持票人可以向任何票据背书转让人予以追索。因此，票据在背书或贴现后，其所有权相关的风险很可能没有完全转移，在后续持票人追索时，还可能存在支付的义务。年报分析发现，绝大多数上市公司对已背书或贴现且尚未到期的银行承兑汇票予以终止确认后，未在财务报表中补充披露终止确认的票据，未对票据被追索时可能存在的支付风险予以清晰说明。

2、《2017 年上市公司年报会计监管报告》：

3. 应收商业承兑汇票的终止确认

根据企业会计准则及有关规定，金融资产的终止确认取决于金融资产所有权上主要风险和报酬的转移程度，并且风险与报酬的转移程度是对交易前后风险变动相对值的度量，而非风险本身的绝对值度量。风险与报酬的转移不应仅针对信用风险，还应综合考虑其他风险，如利率风险、延期付款风险、外汇风险等。商业承兑汇票的主要风险为信用风险和延期付款风险。

年报分析发现，部分上市公司将背书转让的商业承兑汇票终止确认。根据我国票据法对追索权的规定，在背书转让合同未明确约定无追索权的情况下，该类金融资产所有权相关的主要风险并没有转移，背书公司不应终止确认相关资产。

3、《2018 年上市公司年报会计监管报告》：

6. 错误地将未到期已保理的商业汇票终止确认

根据票据法及企业会计准则相关规定，在转让合同中未明确约定不附追索权的情况下，商业承兑汇票即使贴现、背书或保理，与其所有权相关的主要风险并没有转移，不满足终止确认条件。年报分析发现，部分上市公司终止确认了未到期已保理的商业承兑汇票，票据到期被拒付，公司对相关的追索诉讼确认预计负债，并披露为非经常性损益。商业承兑汇票的信用风险较高，在附有追索权进行保理的情况下不应终止确认，同时应确认相关金融负债；如果保理后被拒付，上市公司应当对该应收票据计提坏账准备，并计入经常性损益。

问题4-1-57（商业地产资产证券化相关会计处理问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司将自持物业投资给子公司时如何核算？A 公司将所持子公司股权转让给 C 证券公司成立资产管理计划时如何核算？A 公司作为原始权益人，在资产管理计划中最多持有多少劣后级份额时能满足相关物业“出表”（即在原始权益人的资产负

债表中终止确认该基础资产）的要求？

背景：

A 公司自持并经营某百货商场，物业面积约 20,000 平方米。现计划设立资产证券化产品：

A 公司投资设立全资子公司 B，持有上述物业 100% 产权，然后将 B 公司 100% 的股权（包括但不限于以百货商场为租赁标的所获得的租金收入以及物业服务费用等利润所形成的股东收益权）转让给管理人 C 证券公司设立专项资产管理计划，C 证券公司收到专项计划认购人资金后，向 A 公司支付股权款收购对价。同时，A 公司作为承租人、B 公司作为出租人，双方签订不短于 5 年且不可撤销的《租赁合同》，《租赁合同》中明确了初始租金水平与租金的增长方式及幅度，租金按季度支付。

本资产专项计划是以优先/次级分层机制，次级资产支持证券须由 A 公司认购一定比例（该计划的规模及 A 公司的认购比例尚未最终确定），除非根据生效判决或裁定或计划管理人事先的书面同意，A 公司不得转让其所持任何部分或全部次级资产支持证券。专项计划的存续期间为 4+1 年：第 1~4 年正常存续，若第 4 年末原始权益人拟进行目标股权的回购，或出现第三方对目标股权进行收购，则专项计划终止；若前述退出方式未能实现，则由资产计划管理人延展一年，用于目标股权及相关资产的处置。

解答：

基于 2006 版金融工具准则和 2006 版租赁准则的处理意见：

1、A 公司以百货商场物业出资设立全资子公司 B 时，因为以非货币性资产出资设立全资子公司被视为不具有商业实质的非货币性资产交换，因此应按该物业于出资时点的账面价值作为对 B 公司的初始投资成本。B 公司可以按该物业的评估值对其进行初始计量，相应贷记实收资本和资本公积。

2、本案例的关键点是 A 公司将 B 公司的股权转让给该资产管理计划时，能否终止确认该股权投资，以及在合并报表层面终止确认该物业（目前作为固定资产核算）。我们认为该问题的关键是判断该商场物业所有权上的主要风险和报酬是否确实实质性地转移给了该资产管理计划（最终落实到各权益持有人，特别是劣后级权益持有人）。一般理解，要满足终止确认的条件，至少应同时满足以下条件：

（1）原始权益人 A 公司（含其子公司和其他关联方）不能持有多数劣后级权益，一般不建议多于 30%（指持有劣后级权益份额占劣后级总份额之比），由此将绝大部分剩余风险和报酬转移给其他非关联的劣后级权益持有人。

（2）协议约定的 5 年期不可撤销租赁（售后租回），根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》的规定，判断属于经营租赁而不是融资租赁。具体而言：

①即使 A 公司或其关联方确有在一定期限内回购该物业的意图，也不能明确承诺在确定的时点回购，也不能承诺最低回购价格（可以承诺按回购时该物业的公允价值进行回购，

但不能承诺保底的回购价格)。(仅有意图但不明确承诺或约定,则不构成一项“现时义务”。)

②该 5 年内的租金水平接近于周边同类或类似商业地产的市场租金水平,未出现畸高情况,不属于“承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值,几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值;出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值,几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值”等很可能表明租赁资产所有权上的主要风险和报酬未转移的情形。

③将 B 公司股权出售给资产管理计划的作价以该物业于出售日的公允价值为基础确定,不超出该物业于出售当日的公允价值。

④不存在其他表明该物业所有权上的主要风险和报酬仍由原始权益人享有或承担(2017 年收入准则下:不存在其他表明该物业仍由原始权益人实际控制)的情形。

在满足上述条件的前提下,A 公司个别报表层面可在收到资产管理计划支付的股权转让款并将 B 公司的股权过户到资产管理计划名下时,终止确认该长期股权投资,并确认股权转让损益,其自身认购的劣后级资产支持证券确认为一项可供出售金融资产,持有期间按成本计量,如发生减值情况的,则需计提减值准备,持有期间不确认收益。

在合并报表层面,商场物业这一固定资产可以终止确认,并确认处置损益。(即,按照《企业会计准则第 21 号——租赁(2006 年)》和《企业会计准则解释第 2 号》第六条关于“售后租回构成经营租赁”的核算模式处理。)

在售后租回构成经营租赁的前提下,A 公司无需在租赁期开始日就未来 5 年应付的租金确认负债。在后续 5 年不可撤销租赁期内,应根据《企业会计准则解释第 1 号》第三条和租赁准则第二十二规定,将合同约定的固定租金总额在 5 年租赁期内按直线法确认为各期租金成本。如果涉及或有租金的,则按《企业会计准则第 21 号——租赁(2006 年)》第二十四规定,将或有租金在实际发生时计入当期营业成本。

基于 2017 版金融工具准则和 2018 版租赁准则的处理意见:

1、A 公司以百货商场物业出资设立全资子公司 B 时,因为以非货币性资产出资设立全资子公司被视为不具有商业实质的非货币性资产交换,因此应按该物业于出资时点的账面价值作为对 B 公司的初始投资成本。B 公司可以按该物业的评估值对其进行初始计量,相应贷记实收资本和资本公积。

2、本案例的关键点是 A 公司将 B 公司的股权转让给该资产管理计划时,能否终止确认该股权投资,以及在合并报表层面终止确认该物业(目前作为固定资产核算)。我们认为该问题的关键是判断该商场物业所有权上的控制权是否确实实质性地转移给了该资产管理计划(最终落实到各权益持有人,特别是劣后级权益持有人)。一般理解,要满足终止确认的条件,至少应同时满足以下条件:

(1)原始权益人 A 公司(含其子公司和其他关联方)不能持有多数劣后级权益,一般不建议多于 30%(指持有劣后级权益份额占劣后级总份额之比),由此将绝大部分剩余风险和报酬转移给其他非关联的劣后级权益持有人。

(2) 协议约定的 5 年期不可撤销租赁（售后租回），根据《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定，判断该资产管理计划确实获得了对 B 公司或该物业的控制权。具体而言：

①即使 A 公司或其关联方确有在一定期限内回购该物业的意图，也不能明确承诺在确定的时点回购，也不能承诺最低回购价格（可以承诺按回购时该物业的公允价值进行回购，但不能承诺保底的回购价格）。（仅有意图但不明确承诺或约定，则不构成一项“现时义务”，表明 A 公司未因承诺或约定而承担与 B 公司股权或该物业相关的主要风险和报酬。）

②该 5 年内的租金水平接近于周边同类或类似商业地产的市场租金水平，未出现畸高情况，不属于“承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值”等很可能表明租赁资产所有权上的主要风险和报酬未转移的情形。

③将 B 公司股权出售给资产管理计划的作价以该物业于出售日的公允价值为基础确定，不超出该物业于出售当日的公允价值。（或 B 公司股权出售作价高于/低于该物业出售日的公允价值的差额，与合同约定的租金高于/低于市场租金部分的现值相当。）

④不存在其他表明该物业仍由原始权益人实际控制或承担主要风险和报酬的情形。

在满足上述条件的前提下，A 公司个别报表层面可在收到资产管理计划支付的股权转让款并将 B 公司的股权过户到资产管理计划名下时，终止确认该长期股权投资，并确认股权转让损益，其自身认购的劣后级资产支持证券确认为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

在合并报表层面，对于商场物业这一固定资产，A 公司首先应当按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。基于评估结果，进而采用不同的处理。

(1)若售后租回交易中的资产转让不属于销售的，A 公司应当继续确认被转让的房屋，将收到的资金确认为的金融负债，即作为一项融资安排，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》对该金融负债进行会计处理。

(2) 售后租回交易中的资产转让属于销售的，A 公司应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至 B 公司的权利确认相关利得或损失。

问题4-1-58（小贷公司将应收款项资产转让给第三方自然人/企业/契约型基金后，所转让的原应收款项资产能否终止确认）

问题：

如下文背景资料所述，小贷公司将小额贷款业务形成的应收款项资产，通过签订资产转让协议的方式转让给第三方自然人/企业/契约型基金，所转让的原应收款项能否终止确认？

背景：

小贷公司将小额贷款业务形成的应收款项资产,通过签订资产转让协议的方式转让给第三方自然人/企业/契约型基金,转让协议的主要条款约定如下:

(一) 关于标的债权转让

1、根据资产转让协议,受让方和转让方(小贷公司)一致确认并同意,转让方向受让方转让其在开展经双方认可的特定类型小额贷款业务的过程中在该等小额贷款业务的《贷款合同》、《借款抵押合同》项下对各债务人的全部债权(包括但不限于贷款本金、利息、逾期滞纳金、违约金等)及其附属担保权益。转让方确认仅转让《贷款合同》、《借款抵押合同》项下的权利,而并不向受让方转让转让方在该等合同项下或与之有关的任何义务或责任(这里所指的责任义务,在实务中是指定期发送提醒还款日期等)。

2、受让方全权委托转让方管理及维护标的债权的全部权益,其管理及维护内容包括但不限于:代为接收、转付和催收标的债权项下的贷款本金、利息、逾期滞纳金、违约金等任何款项;办理与标的债权相关的诉讼、仲裁或申请强制执行等事宜;保管与标的债权有关的记录、凭证以及证明文件;还款提醒、到期通知、逾期通知等。受让方兹授权转让方,在出现债务人逾期还款情形时,转让方可代受让方将受让方持有的标的债权及其附属担保权益转让给第三方(转让方的关联公司除外)。

(二) 关于结算与贷款手续费

1、双方应以每自然季度/月末月第 20 日作为一个结算日,截至该结算日所取得的贷款利息、逾期滞纳金、违约金等(贷款本金除外)按如下约定方案进行结算。每一结算日的结算款项原则上应在 10 个工作日内完成转付。向受让方结算的金额=∑单笔按时付息债权金额×【】%/年×受让方持有单笔债权的实际天数÷365,如有剩余,则全部结算给转让方,作为转让方提供贷后管理服务的贷款手续费;若结算期内,债务人逾期,则转让方不向受让方结算该单笔债权的贷款利息,债务人逾期还款的,转让方将于收到相应款项的下一结算日向受让方支付,不足以按照前述公式向受让方结算的金额,转让方不予以补足,如有剩余,则作为转让方的贷款手续费。如遇债务人提前还款,转让方仅向受让方转付截至提前还款日前一日的贷款利息。

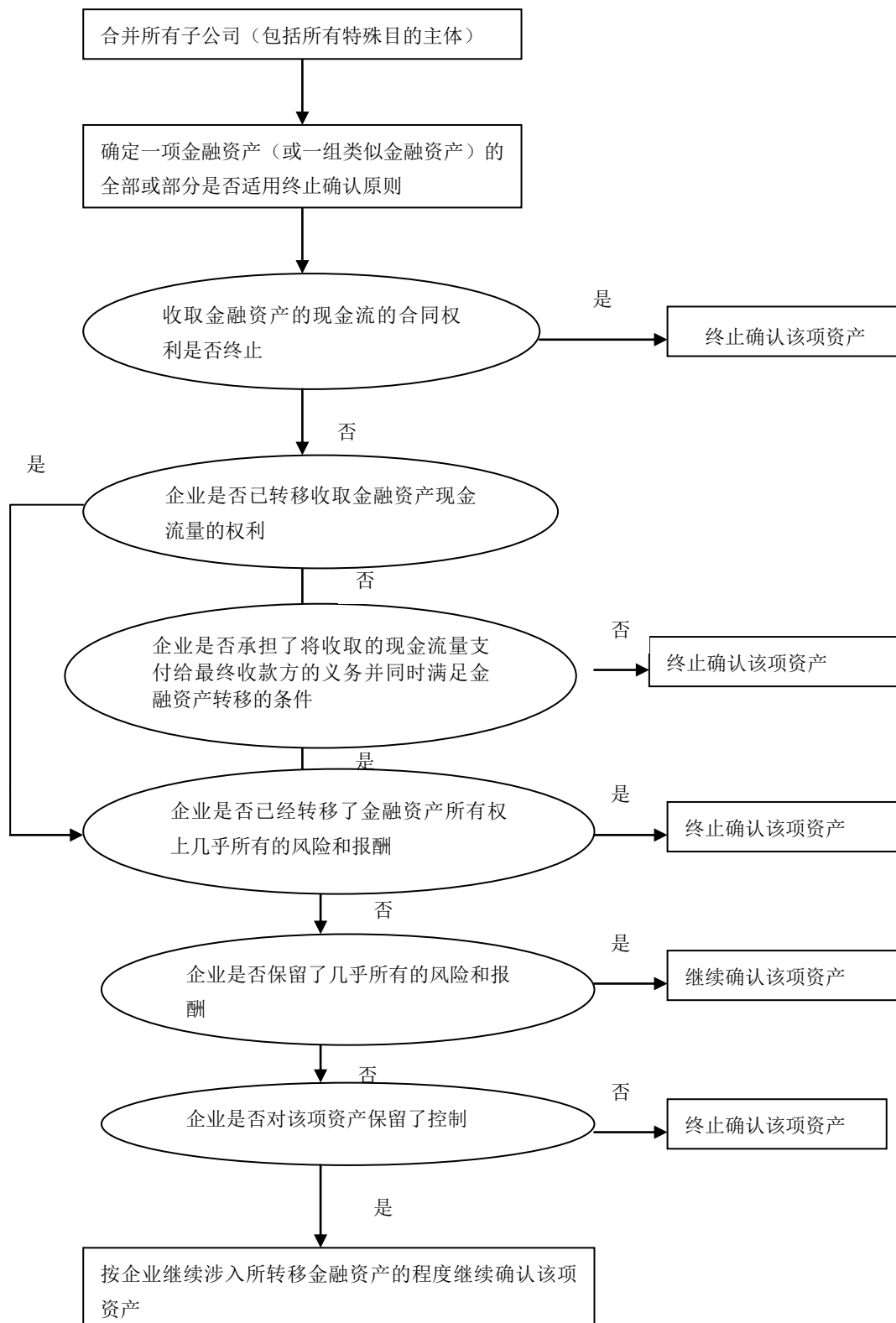
2、小贷公司现有资产转让贷款手续费测算如下表:

受让方	发生时间	平均贷款利率	平均转让给受让人享有利率	利差占比 (实质上的服务费比例)
机构/个人	2017.07	8.85%	7.20%	18.64%
机构/个人	2017.08	9.06%	7.55%	16.64%
机构/个人	2017.09	9.26%	7.73%	16.56%
机构/个人	2017.10	9.10%	8.01%	12.01%
机构/个人	2017.11	9.02%	7.77%	13.85%
基金-半年	2017.10	8.74%	7.22%	17.35%
基金-一年		11.13%	8.12%	27.06%
机构/个人		11.13%	8.00%	28.14%

解答：

基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见：

对照下图所引述的“金融资产转移终止确认流程图”（原图见《企业会计准则讲解（2010）》第 404 页）中的各步骤分析。以下分析假设该流程图的第 1、2 步已经满足，且受让方不与转让方处于一个合并报表集团内。



第 3 步、取得资产现金流量的权利是否已经满期：取得《借款合同》、《借款抵押合同》项下的现金流量的权利尚未满期（即尚未过期失效），故判断结果为“否”；

第 4 步、企业是否已转让收取资产现金流量的权利：由于受让方全权委托转让方管理及维护标的债权的全部权益，其管理及维护内容包括但不限于：代为接收、转付和催收标的债权项下的贷款本金、利息、逾期滞纳金、违约金等任何款项，收取资产现金流量的权益并未转让，故判断结果为“否”。

第 5 步、企业是否承担了资产现金流量过手的义务：对照 IAS 39 的原文，该步骤系对应于 IAS 39 第 18(b)段，即“retains the contractual rights to receive the cash flows of the financial asset, but assumes a contractual obligation to pay the cash flows to one or more recipients in an arrangement that meets the conditions in paragraph 19.”而第 19 段的原文是：

19 When an entity retains the contractual rights to receive the cash flows of a financial asset (the 'original asset'), but assumes a contractual obligation to pay those cash flows to one or more entities (the 'eventual recipients'), the entity treats the transaction as a transfer of a financial asset **if, and only if, all of the following three conditions are met.**

(a) The entity has no obligation to pay amounts to the eventual recipients unless it collects equivalent amounts from the original asset. Short-term advances by the entity with the right of full recovery of the amount lent plus accrued interest at market rates do not violate this condition.

(b) The entity is prohibited by the terms of the transfer contract from selling or pledging the original asset other than as security to the eventual recipients for the obligation to pay them cash flows.

(c) The entity has an obligation to remit **any** cash flows it collects on behalf of the eventual recipients without material delay. In addition, the entity is not entitled to reinvest such cash flows, except for investments in cash or cash equivalents (as defined in IAS 7 Statement of Cash Flows) during the short settlement period from the collection date to the date of required remittance to the eventual recipients, and interest earned on such investments is passed to the eventual recipients.

即，上述 IAS 39 第 19 段实际上是对应于《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》第四条所列的金融资产转移两种情形中的第二种，即：将金融资产转移给另一方，但保留收取金融资产现金流量的权利，并承担将收取的现金流量支付给最终收款方的义务，同时满足下列条件：

1. 从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。企业发生短期垫付款，但有权全额收回该垫付款并按照市场上同期银行贷款利率计收利息的，视同满足本条件。

2. 根据合同约定，不能出售该金融资产或作为担保物，但可以将其作为对最终收款方支付现金流量的保证。

3. 有义务将收取的现金流量及时支付给最终收款方。企业无权将该现金流量进行再投资，但按照合同约定在相邻两次支付间隔期内将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资的除外。企业按照合同约定进行再投资的，应当将投资收益按照合同约定支付给最终收款方。

在本案例中，根据转让协议约定“受让方兹授权转让方，在出现债务人逾期还款情形时，转让方可代受让方将受让方持有的标的债权及其附属担保权益转让给第三方（转让方的关联公司除外）”，因此不满足上述“根据合同约定，不能出售该金融资产或作为担保物，但可以将其作为对最终收款方支付现金流量的保证”这一条件。因此，上述“过手义务”条款不满足。

第6步：企业是否已转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬：根据前述背景信息，转让方在收到债务人的付款时，并不是将其全额转付给受让方，而是“向受让方结算的金额=∑单笔按时付息债权金额×【】%/年×受让方持有单笔债权的实际天数÷365，如有剩余，则全部结算给转让方，作为转让方提供第4.3款项下贷后管理服务的贷款手续费”，这种情况表明收回款项优先满足向受让方结算固定收益的需要，而转让方获得的服务费是浮动的，即转让方仍在一定程度上承担债务人信用风险，标的资产所有权上的主要风险和报酬并未转移。

第7步：企业是否仍保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬：如前面分析所述，收回款项优先满足向受让方结算固定收益的需要，而转让方获得的服务费是浮动的，即转让方仍在一定程度上承担债务人信用风险，转让方和受让方并不是同步、同比例地承担坏账损失。具体而言，如果从债务人收回的款项金额超出按约定应结算给受让方的款项，但并未全部收回名义本息金额，则相当于因债务人信用风险导致的坏账损失全部由转让方承担；只有当从债务人收回的款项金额小于按约定应结算给受让方的款项时，受让方才在【实际结算给转让方的金额-按约定应结算给受让方的款项金额】的范围内承担坏账损失。而一般此类证券化产品的设计，都会充分考虑基础资产的信用质量，导致转让方不能收回本金和约定受益的可能性极小，因此本案例中转让方仍保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。

综上，根据上述判断流程图，转出方应继续确认该金融资产。

基于 2017 版金融资产转移准则的处理意见：

《〈企业会计准则第23号——金融资产转移〉应用指南2018》第24页中的“金融资产转移终止确认流程图”与上述《企业会计准则讲解（2010）》第404页的流程图无实质性

差异。上述 IAS 39 第 19 段对应于《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》第四条，在修订后的新金融工具准则下，处理原则与此前一致，分别对应于《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》的第 3.2.4 段和第 3.2.5 段、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》的第六条。因此，在《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》下，本问题的处理意见与“基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见”一致。

问题4-1-59（基于保单的应收账款转让是否可以终止确认？）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司转让该类基于保单的应收账款是否可以终止确认？

背景：

A 公司与银行拟签订《应收账款转让协议》（以下简称“协议”），拟将部分项目的应收账款转让给银行（对拟转让的应收账款均已投保）。其中：A 公司为转让人，银行为受让人，A 公司客户为债务人。

协议主要条款摘录如下：

转让的应收账款：指经债务人根据经批准的账单确认的其应支付的工程款的 80%及其产生的所有收益或权益，包括但不限于，付款指令中约定的“Assigned Amount under the Amount of the Approved Payment Statement”的金额、因债务人未依照商务合同的规定按时支付应收账款而产生的违约金、损害赔偿金、利息、罚息、实现权利的费用等其它任何应付款项等，为避免疑义，转让人根据本协议受让的应收账款不包含保留金。

管理费：转让人在本协议项下应向受让人支付的管理费为融资额度的 0.7%，即 112 万美元。转让人应在 2018 年 1 月 25 日向受让人全额支付上述管理费。

应收账款转让：

5.3 仅在每一期应收账款转让申请书的日期及拟定的放款日符合下列条件的情况下，受让人始有责任受让该期应收账款：

(a) 未发生承保风险。

(b) 转让人在本协议项下所作的全部陈述与保证是真实和准确的，所作的全部承诺均得到遵守。

(c) 没有已经发生且持续存在的本协议项下的任何违约且拟进行的应收账款的转让不会造成任何违约。

(d) 转让人应在提交应收账款转让申请书的同时一并提交格式和内容均符合受让人要求的如下真实有效的文件：

(i) 经债务人签署确认的付款指令的复印件；

(ii) 与付款指令相对应的经债务人确认的月进度报告/经批准的账单的复印件；

(iii) 转让人出具的针对拟转让的应收账款的应收账款转让通知书的原件；

(iv) 债务人出具的针对拟转让的应收账款的应收账款转让确认书的复印件。

5.5 转让人将与应收账款相关的全部权利一并转让给受让人，该权利包括但不限于：

(a) 收取应收账款；

(b) 采取法律允许的一切措施，要求债务人支付应收账款；

(c) 针对债务人未能按期支付应收账款款项的情况，与转让人共同决定同意债务人在应收账款的范围内延期支付，或做出其他让步、放弃、宽限或妥协，或与债务人达成和解的权利；

(d) 在债务人发生破产、清算、资不抵债或其他类似的情况下，作为应收账款的债权人参加破产程序的权利。

5.6 在提款期内，转让人向受让人转让的应收账款不超过 4 期。

5.7 本协议项下的放款日即为应收账款的转让日，受让人自放款日起受让应收账款项下的全部权利。

5.8 转让人在商务合同项下的任何义务与任何责任均不发生转让，由转让人继续履行及承担，转让人应以足够的勤勉、谨慎和注意履行其在商务合同下的义务，不应因本协议而减轻其履行商务合同义务的勤勉、谨慎和注意；本协议项下的任何条款均不应解释为受让人将代为履行转让人在商务合同及其他与基础交易有关的文件项下的任何义务或责任。

6 应收账款的收取

6.1 转让人应以足够的勤勉、谨慎和注意敦促债务人于融资款到期日或融资款到期日前全额支付受让人受让的每一期应收账款。

6.2 转让人承诺其将确保债务人在收到贷款协议项下贷款代理行根据贷款协议第 4.1(a) 条的规定发出的贷款协议项下附件二列明的提款先决条件全部满足或被豁免的通知之日起 10 个营业日内（但贷款协议项下贷款人未根据贷款协议的规定发放贷款导致的延误除外）支付应收账款。

6.3 转让人应根据受让人的要求，积极、善意且勤勉尽责地采取积极合理的措施，包括但不限于作为受让人的收款代理人，向债务人催收应收账款款项，并及时接受和执行受让人发出的与账款催收相关的合理指示。相关催收费用由转让人承担。

6.4 上述第 6.3 条规定的转让人向债务人催收应收账款款项，不应被视为受让人对其作为应收账款的权利人所享有的相关权益的放弃或让与，不应被视为转让人对债务人履行债务提供担保或承担代偿义务，也不妨碍受让人自行向债务人或/及其他有关各方行使应收账款项下的权利，采取措施以保障或实现受让人的权益。

6.5 转让人同意就相关应收账款及/或商务合同，当受让人与债务人因争议而发生诉讼或仲裁时，对于受让人提出转让人参加诉讼/仲裁的要求给予最大程度的配合。

6.6 若受让人收取的应收账款多于该期应收账款所对应的融资款金额及该融资款所产生的应付未付利息以及转让人在本协议项下到期应付的任何款项之和，则受让人应当尽快将

该等额外款项返应予转让人。

8 承诺

8.1 转让人向受让人承诺如下：

(f) 如果发生对应收账款的减扣、抵销或其他损失导致受让人收到的款项少于融资款并且该等减扣、抵销或其他损失不在保险公司根据保险合同的规定应当支付的保险赔款范围内，则转让人应在接到受让人的指示后的 5 个营业日内向受让人补偿该等扣减和抵销的款项，以使受让人收到的金额如同未被扣减时的情况。

(k) 当债务人将本协议项下全部或部分受让人受让的应收账款款项直接支付至转让人的账户时，转让人应于 10 个营业日内立即无条件地将收到的全部款项支付至受让人指定的账户。在转让人将收到的全部款项支付至受让人指定的账户之前及在转让人控制的期间内，转让人收到的全部款项均视为由转让人完全为受让人的排他利益而收取和持有并等待受让人的指令，受让人对该等款项享有绝对的、充分的权力和权利。

9 违约事件

9.1 本协议项下应收账款的转让为无追索权的转让，但发生下列任何事件时除外：

(a) 发生保险合同项下的短期出口信用保险特定合同保险单第二条所述情形之外的其他任何风险(包括但不限于保险合同项下的短期出口信用保险特定合同保险单第三条所述情形)，并因此导致债务人无法支付应收账款；

(b) 交易文件的任何合同或其条款成为或被认定为不合法、不可执行或无效，并因此对受让人受让应收账款后行使相关权利造成重大影响，或可能导致全部或部分应收账款逾期支付；

(c) 因转让人原因(仅需保险公司口头或书面认定为转让人原因，与索赔申请文件有关的原因应视为转让人原因)，保险公司未在融资款最终到期日进行保险赔偿；

(d) 因转让人原因(仅需保险公司口头或书面认定为转让人原因，与索赔申请文件有关的原因应视为转让人原因)，保险公司撤销、驳回或拒付保险合同项下的保险；

(e) 债务人向转让人支付应收账款，但转让人未能在收到前述支付款项后的 10 个营业日内将收到的相关款项足额支付给受让人；

(f) 因转让人的原因，致使受让人或转让人无法根据保险合同提出索赔要求；

(g) 因转让人的原因，导致保险公司在定损核赔时扣除有关款项；

(h) 转让人在其他融资文件项下构成违约；

(i) 转让人在本协议项下向受让人转让的应收账款不符合本协议第 2.1 条(合格的应收账款)的约定；

(j) 转让人欺诈转让给受让人的不是源于正当交易的应收账款；

(k) 转让人违反其在保险合同项下义务并且导致受让人无法获得赔付的；

(l) 发生如下情形，并且有关情形不属于承保风险：

(i) 在本协议生效后，因任何适用法律法规或其解释的颁布、实施或变更，及/或为了遵守对受让人有管辖权的中央银行、财政、金融监管机构或其他行政机关的要求，导致或将导致受让人履行本协议项下的义务（包括但不限于筹措资金、发放融资款项或维持任何融资余额）成为不合法或违反监管规定的，受让人应当在知悉该等情况后尽快通知转让人，并说明导致该等不合法或违反监管规定的原因及依据，转让人据此对应收账款余额进行回购；

(ii) 转让人违反商务合同的规定，导致债务人到期未能支付应收账款；

(iii) 转让人在本协议中所作的任何声明或陈述在实质性方面不真实、不正确或具有误导性，或违反其在本协议中所作的任何声明、陈述或承诺；

(iv) 债务人在其他融资文件项下构成违约；

(v) 因为法院颁发止付令、禁付令、冻结令或其他具有相同或类似功能的司法命令，导致受让人无法从债务人处收到应收账款款项，或导致基于付款指令的相关收款权无法实现。

9.3 若保险公司根据保险合同的规定应当支付的保险赔款少于受让人已经发放的融资款，则转让人应在收到受让人发出的补足书面通知之日起3个营业日内向受让人支付补足款项。

9.4 转让人有权在融资款最终到期日之前回购该期已经转让予受让人的应收账款。若转让人拟回购任一期已经转让予受让人的应收账款，则其应当提前20个营业日书面通知受让人，并应当在书面通知中写明其拟回购的应收账款的期数、金额及回购日，转让人应当在回购日支付该期应收账款的回购价款。回购价款等于该笔应收账款所对应的融资款金额及该笔融资款所产生的全部应付未付利息。

9.5 在转让人全额提前偿还任一笔融资款及其应付未付利息的同时，该笔融资款所对应的应收账款将转回至转让人。在转让人全额提前偿还全部融资款及其应付未付利息并且本协议项下没有可用融资额度时，受让人应将保险合同项下受让人享有的相关获得赔款的权益转回给转让人。

9.6 若受让人未能在融资款最终到期日或相关款项到期日足额收到融资款、相关利息或其他任何款项，就上述未足额清偿或支付部分款项，转让人应当自相关款项到期日起至该等款项实际足额清偿或支付之日止，向受让人支付逾期利息。逾期利率为融资利率上浮2%。未付款项所产生的逾期利息（如未付）在每一利息期结束时与未付款项合并计算复利。本条项下累计的任何利息在受让人提出要求时转让人须即时支付。

9.7 除本协议第9.1(c)条另有约定外，若保险公司未在融资款最终到期日进行保险赔偿，则转让人可向受让人申请融资款最终到期日的展期；受让人可自行判断决定是否同意对融资款最终到期日进行展期，若受让人未批准融资款最终到期日的展期，则转让人应当根据受让人的要求代保险公司向受让人支付受让人根据保险合同的规定计算的保险赔款。

12 抵销和扣减

12.1 受让人对任何融资文件项下的任何费率或数额的证明或决定，如无明显错误，均

为对转让人有约束力的证据。

12.2 受让人有权以本协议项下转让人应当向其支付的任何到期应付款项抵扣受让人依照本协议应当向转让人支付的任何款项或转让人在受让人开立的任何账户中的任何款项。受让人有权进行货币兑换以履行本第 12.2 条规定的任何抵销。

解答：

基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见：

首先，应判断是针对该应收账款整体还是协议约定转让的 80% 部分适用《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》中的终止确认规则。我们注意到，虽然协议约定是将“经债务人根据经批准的账单确认的其应支付的工程款的 80%”予以转让，但并未约定从债务人收回款项时，如何在转给受让方的 80% 部分和转让方自留的 20% 部分之间分配所收到的款项。对照《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》第六条所指的“金融资产部分转移”的任何一种情形，本案例均不符合。因此，本案例应针对该应收账款整体（而不仅仅是名义上转让的 80% 部分）运用终止确认的判断原则。

总体上看，我们理解本案例很可能是基于企业投保出口信用保险，保理商（如银行）基于已投保的应收账款向企业提供质押融资，此类业务模式的典型特征是：完全基于有效的保单，因此要求保理申请人随时保证保单的有效性，一旦保单失效，保理即终止；对保险公司免赔或拒赔的坏账损失，保理商不承担偿付义务，会反转让给保理申请人或者要求保理申请人差额补足。在这类业务模式下，保理商实际上并未提供任何增信，保理申请人在保理前后所面临的被转让金融资产所有权上的风险和报酬特征并未发生任何变化，其所有权上的主要风险和报酬并未转移给保理商。因此，对此类保理业务模式，通常认为保理申请人不满足终止确认被保理应收账款的条件。

就本案例而言，保理合同中有以下条款：

9.3 若保险公司根据保险合同的规定应当支付的保险赔款少于受让人已经发放的融资款，则转让人应在收到受让人发出的补足书面通知之日起 3 个营业日内向受让人支付补足款项。”

“9.7 除本协议第 9.1(c) 条另有约定外，若保险公司未在融资款最终到期日进行保险赔偿，则转让人可向受让人申请融资款最终到期日的展期；受让人可自行判断决定是否同意对融资款最终到期日进行展期，若受让人未批准融资款最终到期日的展期，则转让人应当根据受让人的要求代保险公司向受让人支付受让人根据保险合同的规定计算的保险赔款。”

“9.6 若受让人未能在融资款最终到期日或相关款项到期日足额收到融资款、相关利息或其他任何款项，就上述未足额清偿或支付部分款项，转让人应当自相关款项到期日起至该等款项实际足额清偿或支付之日止，向受让人支付逾期利息。逾期利息率为融资利率上浮 2%。未付款项所产生的逾期利息（如未付）在每一利息期结束时与未付款项合并计算复利。本条项下累计的任何利息在受让人提出要求时转让人须即时支付。

如上，如果相关应收账款不能获得足额保险赔偿，则 A 公司（转让人）有义务向银行支付差额；如果保险公司未能在融资到期日进行赔偿，则银行有权选择 A 公司（转让人）代替保险公司支付保险赔款。如果银行在融资到期日或应收账款到期日前未能收到足额融资款及利息等，则 A 公司（转让人）有义务就到期日和实际清偿日之间支付按照上浮利率标准计算的逾期利息，即：只要应收账款没有得到清偿，A 公司就要一直支付利息。从上述几个条款分析，该应收账款“转让协议”经济实质上是 A 公司以应收账款作为质押的融资行为，应收账款所有权上的主要风险和报酬并没有转移，因此，不满足终止确认的条件。

基于 2017 版金融资产转移准则的处理意见：

在判断是针对该应收账款整体还是协议约定转让的 80%部分适用《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》中的终止确认规则时，《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》第四条与《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》第六条原则一致。因此，处理意见与“基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见”一致。

权威指引：

《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2006 年）》第六条：

金融资产部分转移，包括下列三种情形：

（一）将金融资产所产生现金流量中特定、可辨认部分转移，如企业将一组类似贷款的应收利息转移等。

（二）将金融资产所产生全部现金流量的一定比例转移，如企业将一组类似贷款的本金和应收利息合计的一定比例转移等。

（三）将金融资产所产生现金流量中特定、可辨认部分的一定比例转移，如企业将一组类似贷款的应收利息的一定比例转移等。

《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》第四条：

金融资产的一部分满足下列条件之一的，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产部分，除此之外，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产整体：

（一）该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量。如企业就某债务工具与转入方签订一项利息剥离合同，合同规定转入方有权获得该债务工具利息现金流量，但无权获得该债务工具本金现金流量，终止确认的规定适用于该债务工具的利息现金流量。

（二）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具全部现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具全部现金流量一定比例的部分。

（三）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债

务工具利息现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具利息现金流量一定比例的部分。

企业发生满足本条（二）或（三）条件的金融资产转移，且存在一个以上转入方的，只要企业转移的份额与金融资产全部现金流量或特定可辨认现金流量完全成比例即可，不要求每个转入方均持有成比例的份额。

实务提示：

应收账款保理是常见的金融资产转移方式。对保理涉及的标的应收账款能否终止确认，实质上也就是判断其所有权上主要风险和报酬是否转移给保理商，以及是否放弃了对标的应收账款的控制权。对此需要注意：并不能简单地依据保理合同形式上为“无追索权”即认为被保理的标的应收账款满足终止确认条件。

实务中“无追索权保理合同”无法实现应收账款“出表”的若干常见情形包括但不限于：

1、保理合同约定在应收账款实际收回之前，保理申请人均需按应收账款的原始金额和一定的利率（基本相当于市场利率）向保理商支付利息或资金占用费，且无期限长度或金额的封顶限制；

2、保理合同对“商业纠纷”概念作出扩大化解释，将涉及债务人信用风险的事项也纳入“商业纠纷”范畴，或者不恰当地授予保理商裁定“商业纠纷是否合理”的自由裁量权；或者对“债务人信用风险”的概念作出不恰当的严格限定；

3、保理合同约定触发回购义务的情形不限于标的应收账款存在瑕疵（即，不是法律上认可的具有强制执行效力的债权），而包括了因为债务人信用风险或其他原因导致在一段时间内未能收回的情形；

4、保理合同约定申请人需向保险公司投保信用保险，并以有效的信用保险合同的成立和存续作为承接该项保理业务的前提，且约定被保险公司拒赔或属于免赔范围的坏账损失仍需由申请人承担，即保理商完全是基于信用保险而承接该项保理业务，但并未向申请人提供任何增信；（即本案例所述情形）

5、保理合同约定的应收账款收购款包括“基本收购款”和“追加收购款”两部分，其中“基本收购款”在合同成立、应收账款完成交割时支付，但“基本收购款”占标的应收账款面值的比例远低于【1—标的应收账款的预计最终坏账率】（如：预计最终坏账率低于 5%，但基本收购款为面值的 80%或 90%）。同时约定根据后续应收款项的实际收回情况支付“追加收购款”；

6、保理合同约定在发生债务人信用风险事件时，保理申请人有义务按照应收款项的“公允价值”回购该应收款项，但存在以下问题：

（1）合同约定的“公允价值”计算方法不符合《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定；或者

（2）合同约定的“公允价值”仅仅是合同成立日或者最初基准日的公允价值，未根据

合同成立后债务人信用状况的变化、市场利率和收益率的波动等因素而相应调整。

另外，在根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》第四条的规定考虑是否能终止确认部分金融资产时，也需要关注已转移和继续保留的金融资产全部现金流量是否完全成比例。举例如下：

情形 1:

A 公司 2017 年 10 月与某保理商签订了无追索权的应收款项保理业务合同，将 A 公司于 2017 年 9 月份发生的一笔销售业务形成的应收账款 1,000 万元转让给保理商，该债务人财务状况良好，历史上均能按照合同约定的付款时间支付货款。

保理合同约定：若因债务人原因无法得到偿付，相关风险由保理商自行承担，A 公司不对保理商未收到的款项承担赔付责任。

关于转让价款的约定：保理商按照 A 公司转让的应收账款清单合计金额的 60% 支付基本转让价款；视情况支付追加转让价款。追加转让价款=保理商收到的合同项下应收账款债权额-已支付的基本转让价款-款项逾期催收发生追索的费用等（计算结果大于零为限）。

A 公司于合同签订后第 2 天收到保理商拨付的基本转让价款 600 万元。

情形 2:

A 公司 2017 年 10 月与某保理商签订了无追索权的应收款项保理业务合同，将 A 公司于 2017 年 9 月份发生的一笔销售业务形成的应收账款 1,000 万元的 60% 转让给保理商，转让价款 580 万元。该债务人财务状况良好，历史上均能按照合同约定的付款时间支付货款。

保理合同约定：若因债务人原因无法得到偿付，相关风险由保理商自行承担，A 公司不对保理商未收到的款项承担赔付责任。

关于应收款后续管理的约定：保理商委托 A 公司向债务人催收款项，债务人每偿付一笔本合同项下的应收账款，该款项由保理商和 A 公司按照 60%: 40% 的比例分别享有，A 公司应在收到债务人清偿资金的 2 个工作日内，将保理商应享有的部分汇至保理商指定账户。

A 公司于合同签订后第 2 天收到保理商拨付的转让价款 580 万元。

【分析】

情形 1、在本案例中，虽然合同中约定了 A 公司不承担债务人的信用风险，但由于应收款项的转让价格的设计，使得 A 公司实际承担了与该应收款项的主要风险和报酬。具体而言，可能发生的情形见下表列示（金额单位：万元）：

假设 情景	债务人偿 还资金总 额（万元）	A 公司相关记录			保理商相关记录			
		基本转让 价款	追加转让 价款	信用风险 损失	基本转让 价款	追加转 让价款	收到债务人 偿还资金	信用风险 损失
1	900	600	300	100	600	300	900	0
2	600	600	0	400	600	0	600	0

3	500	600	0	400	600	0	500	100

从上表示例中可看出，保理合同中关于转让价款的安排，使得债务人偿付应收款项的金额大于或等于 600 万元时，未收回的损失全部由 A 公司来承担；只有收回金额低于 600 万元时，A 公司承担 400 万元的损失，收回金额低于 600 万元的差额部分形成的损失由保理商承担。由于案例背景中提及该债务人财务状况良好，历史上均能按照合同约定的付款时间支付货款。对于账龄仅 1 个月的应收账款，1,000 万元原值得到债务人偿付的金额低于 600 万元的情况几乎不可能发生，因此，保理合同中转让价款条款安排，相当于债务人的信用风险仍几乎全部由转让方 A 公司承担，此种情形下，A 公司不能终止确认该应收款项。

情形 2、本案例中，由于转让给保理商的应收款项的 60% 份额，与 A 公司持有的 40% 份额，享有的该应收款项未来全部现金流量同样按照 60%：40% 的比例分享，双方按照各自对应收款项的持有份额同比例承担可能的信用风险。在与情形 1 中债务人偿还款项的假设情形完全一致的情况下，A 公司与保理商分别承担的信用风险损失却与情形 1 不同，具体结果如下：

假设情形	债务人偿还资金总额 (万元)	A 公司相关记录		保理商相关记录	
		收到资金	信用风险损失	收到资金	信用风险损失
1	900	360	40	540	60
2	600	240	160	360	240
3	500	200	200	300	300

从上述不同情形结果的比较中可明显得知，情形 1 中，虽然保理合同约定了不附追索权，但保理商与 A 公司通过很低的转让率的设计以确保保理商的资金收回。即便收到保理商支付的 600 万转让资金是确定的、任何情形下无需退还的，但是由于转让给保理商的 600 万元（60%）与 A 公司保留的剩余份额（债务人还款超过 600 万元时以追加转让价款的名义享有的部分现金流量）与保理商持有的份额其现金流量显著不同，该设计相当于是将该应收账款 1,000 万元分级，优先保证保理商的 600 万元（60%）的收回（优先级），其次能收回来的金额才归转让方 A 公司（劣后级），转让方 A 公司实际承担并享有了与债务人信用风险有关的主要风险和报酬，因此不能终止确认全部或部分应收账款。但是情形 2 中，债务人信用风险中的 60% 的部分已转移由保理商实际承担，因此可终止确认 60% 的应收款项，将该部分应收款项账面价值与转让价款 580 万元的差额确认为金融资产转让损失，计入当期损益。

问题4-1-60（应收债权资产包转让给关联方时价格过高能否“出表”）

问题：

如下文背景资料所述，保理公司该应收债权资产包由于转让价格过高，是否表明该交易没有商业实质、不能“出表”？

背景：

某央企下属商业保理公司（以下简称“保理公司”）拟将部分应收债权打包转让给同一集团内的资产管理公司（以下简称“资管公司”，交易系集团内关联交易，交易双方在管理口径下属于同一考核单位）。资管公司支付对价的形式为协议签订后 30 日内向保理公司开具不超过一年期的商业承兑汇票，无现金支付。转让的同时交易双方签订《委托经营协议》，约定受让方受让标的债权后委托转让方继续管理和经营保理合同以及应收账款（即，标的债权仍先收回到保理公司账户后，由保理公司转汇给资管公司）。为激励受托人勤勉尽责，委托人向受托人支付委托管理费。双方拟于未来年度进行多次同类交易，因此上述两协议为框架协议，每次转让明细和定价单独约定。

就 2020 年拟进行的第一次债权转让交易，其方案如下：拟转让的多笔应收保理款项于转让时点均未到期，转让时账面余额仅包含应收本金和截至转让时点的应收利息 29,786 万元，本次转让是将未来的利息收益权益和逾期罚息收益权利一并转让。双方初步拟按照 29,750 万元的对价转让，折价率 0.12%；同时因资管公司支付对价的形式为商业承兑汇票，双方约定该商票贴现费由资管公司承担，贴现利率采用向集团内财务公司询价的商票贴现率确定，贴现费亦使用商业承兑汇票支付，由于贴现费约 500 万元，导致最终双方确定的该保理款项的转让价款高于保理公司对该多笔款项的账面余额。

解答：

基于 2006 版金融工具系列准则的处理意见：

与“基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见”一致。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

本案例中，由于转让价款的支付方式是商业承兑汇票，期限为一年以内，故为了补偿资金时间价值损失，由受让方向转让方补偿贴现息的安排本身是合理的。在约定的贴现率公允的情况下，因受让方承担贴现息而导致的转让价款的增加并不影响对是否“出表”（即转让方能否终止确认所转让的应收债权）的判断。

本案例的关键主要在于不考虑贴现息情况下的转让价格的确定，仅折价 0.12%，几乎是平价转让。通常情况下，因为考虑债务人的信用风险，应收款项保理转让价款会低于其账面余额，尤其在无追索权的保理下，该折价比率还较高。在交易对手方是非关联方的情况下，通常该转让价格是接近于标的资产的公允价值的。转让价格高于账面余额，意味着标的债权的公允价值高于以摊余成本计量的账面余额。该情形，通常只有当标的债权原合同约定的利率远高于市场利率（或高于债务人于转让时点的融资利率）时，由于确定公允价值时是用合同未来现金流采用市场利率折现，而摊余成本采用原合同初始确定的利率折现，才有可能出现前者折现结果大于后者。但是，在考虑债务人的信用风险对合同未来现金流带来的预期损失后，公允价值通常还是会小于账面余额的，除非是债务人信用极好，预期信用损失对公允价值的减少影响小于前述利息差的影响额（但此时“债务人信用极好”和“标的债权原合同

约定的利率远高于市场利率”这两点之间又会出现可能难以合理解释的逻辑矛盾)。本案例假定发生在非关联方之间,基本平价转让(仅0.12%的折价率)的安排,通常可以导致得出该交易没有商业合理性的判断结论,或合理怀疑转让方与受让方在该无追索权的安排之外是否存在其他回购、补差等事实上并没有转让与标的债权所有权有关的主要风险和报酬的安排。即,非关联方之间的无追索权的保理,根据转让价格基本平价转让的这一条约定,通常可直接得出不能“出表”的结论。

但是,本案例中由于受让方是同一集团内的关联方,由于该交易价格可能涉及到关联方之间的权益性交易成分的影响,因此交易价格的公允性与是否“出表”的判断关系并不大。在关联方之间的债权转让业务,交易价格公允性问题所涉及的是:在确定可以满足“出表”条件的前提下,基础资产转让价格与基础资产账面价值之间的差额中,有多少金额作为转让对价、有多少金额需计入资本公积的问题。

在判断本案例中保理公司能否终止确认相关债权时,仍应以标的债权所有权上的主要风险和报酬是否转移为依据,应进一步结合相关合同中的其他条款进行判断。例如,保理公司收取的委托经营费用的金额是否与基础资产的实际回收情况挂钩,例如对于应收款项无法回收的情形是否需扣除部分委托经营费用、委托经营费用是否需到款项全部收回后才有权收取,或者根据实际回款金额按比例收取等;保理公司收到的标的债权的回款并转付给资管公司是否满足“过手测试”的要求;等等。总之,发生在关联方之间的该业务,不能简单根据转让价格不公允,就直接得出该债权转让不能“出表”的结论。

问题4-1-61 (“福费廷”(Forfaiting)业务的处理)

问题:

如下文背景资料所述,A公司开展的“福费廷”(Forfaiting)业务进行的贴现能否终止确认相关票据或信用证?

背景:

A融资租赁有限公司现开展一项名为“福费廷”(Forfaiting)的售后租回的租赁业务,福费廷又称票据包买或买断,是指出口地银行或金融机构对出口商的远期债权(远期/延期付款信用证、远期商业本票、远期银行本票、远期汇票)进行无追索权的贴现,使出口商得以提前取得现款的一种出口融资方式。A公司对该项业务的会计处理如下:

1、签订租赁合同、售后租回协议成立,购买承租人设备假定金额为1亿元:

借:融资租赁资产 1 亿
贷:应付票据——商业承兑汇票 1 亿

确认租赁债权:

借:长期应收款 1 亿
贷:融资租赁资产 1 亿

2、承租人以信用证提前归还租金，结束租赁关系

借：应收票据——信用证

贷：长期应收款

主营业务收入

3、支付商业承兑汇票

借：应付票据——商业承兑汇票

财务费用

贷：银行存款

4、无追索权转让信用证给某银行

借：银行存款

投资收益

贷：应收票据——信用证

A 公司与银行签订了《国内信用证委托收款申请书》，其中有如下条款约定：

为确定购买相关债权及/或单据的价格，双方同意从单据面值或开证行承兑金额中扣除：

一、价格

1、融资利息：自包买行（银行）向客户（A 公司）提供融资付款之日起至债权到期日或开证行承兑到期日为止。

融资利息=融资金额×融资利息率×融资期/360，其中：融资利率以%表示；

2、相关的成本和费用，包括但不限于银行扣费、电报费、快邮费等，按照实际发生额计算；

3、福费廷业务手续费。

包买行提供了单据和报文等的审核、传送等服务，申请人应按照____的标准支付手续费。

4、风险承担费。

包买行承担了开证行/保兑行等银行支付风险，申请人应按照____的标准支付风险承担费。

如果由于银行扣费等原因使开证行/保兑行最终付款额少于包买行向申请人融资金额时，申请人保证在接到包买行书面证明后 7 个工作日内将差额及相关利息补还给买方。

二、保证与承诺

如开证行在到期日未能全额支付信用证项下的款项，申请人应采取一切必要的行动协助包买行从开证行取得信用证项下未付款项，这些行动包括但不限于：应包买行要求，代表包买行进行追索或起诉，或以申请人的名义追索或起诉，或根据信用证采取的其他任何为追讨信用证项下未付款项所必须的行动；

如开证行因当地法院发出止付令的原因而未能履行信用证项下付款责任，申请人必须向包买行返还相当于单据面值或开证行承兑金额的款项，并赔偿包买行由此而产生的一切损失，

包括但不限于利息损失(按本合同第五条规定的相同利率计算的从到期日到包买行收到该款项期间的利息)、电报费、律师费及其他费用。如申请人未能按要求返还该款项,包买行有权随时从申请人开立在包买行总行及任何分支机构的账户上扣除上述款项。

解答:

基于 2006 版金融工具系列准则的处理意见:

本案例不对信用证是否属于应收票据进行讨论,该事项实务中一直存有争议。

“福费廷”(Forfaiting)模式,我们理解问题的核心还是无追索权的票据(此处为国内信用证)转让,被转让的应收票据(或信用证)是否应当终止确认?

根据《企业会计准则解释第 5 号》第三条的相关规定:

三、企业采用附追索权方式出售金融资产,或将持有的金融资产背书转让,是否应当终止确认该金融资产?

答:企业对采用附追索权方式出售的金融资产,或将持有的金融资产背书转让,应当根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定,确定该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬是否已经转移。企业已将该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的,应当终止确认该金融资产;保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的,不应当终止确认该金融资产;既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的,应当继续判断企业是否对该资产保留了控制,并根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定进行会计处理。

《企业会计准则第 23 号——金融资产转移(2006 年)》第七条规定:

企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的,应当终止确认该金融资产;保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的,不应当终止确认该金融资产。

终止确认,是指将金融资产或金融负债从企业的账户和资产负债表内予以转销。

即,判断金融资产是否终止确认的条件明确为“金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬是否已经转移”。《企业会计准则解释第 5 号》的规定更注重对风险和报酬的承担和转移情况的实质性判断,而不是以法律形式上是否附有追索权作为唯一的判断标准。另外,证监会公告[2010]37 号也明确“对于已贴现应收票据等金融资产应以风险和报酬的转移作为终止确认的主要依据,公司已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方的,应当终止确认金融资产。”证监会公告[2011]41 号和证监会公告[2012]42 号都要求运用“实质重于形式”原则处理“风险实质性转移与形式上追溯权的关系”。

在本案例中,我们认为对“能否终止确认”的判断影响最大的问题是《国内信用证委托收款申请书》第一条价格中的“风险承担费”条款。我们理解该项“风险承担费”的金额计算标准、收取的条件和方式等问题将对该应收票据(或信用证)能否终止确认的判断产生关键性的影响。例如,如果根据最终包买行从开证行收回款项与合同约定到期应收回款项金额之差由申请人予以补足,则实质上该应收票据所有权上的主要风险和报酬并未转移,因而不

满足终止确认条件；而如果该金额是一个事先约定的固定比例或固定金额，与最终实际发生信用损失的金额无关，则可能不会影响应收票据的终止确认。

另外，根据保证与承诺的相关约定，如果付款人或开证行在至期日未能全额付款（尤其是在付款人资信较差的情况下，该种情况易于发生），A 公司继续涉入被转移金融资产并承担了被转移金融资产价值变动风险，可能不满足金融资产终止确认的条件。

参考“[问题 4-1-56](#)（关联方之间开具的商业承兑汇票背书转让后能否终止确认应收票据）”，在实务中，如果监管机构对此问题给出了指导意见的，则在该监管机构监管范围内的相关事项的处理，应从其规定。例如，《2018 年上市公司年报会计监管报告》中明确指出：

“错误地将未到期已保理的商业汇票终止确认

根据票据法及企业会计准则相关规定，在转让合同中未明确约定不附追索权的情况下，商业承兑汇票即使贴现、背书或保理，与其所有权相关的主要风险并没有转移，不满足终止确认条件。年报分析发现，部分上市公司终止确认了未到期已保理的商业承兑汇票，票据到期被拒付，公司对相关的追索诉讼确认预计负债，并披露为非经常性损益。商业承兑汇票的信用风险较高，在附有追索权进行保理的情况下不应终止确认，同时应确认相关金融负债；如果保理后被拒付，上市公司应当对该应收票据计提坏账准备，并计入经常性损益。

对于 IPO 企业，部分板块（如科创板）的窗口指导意见直接明确了商业承兑汇票贴现或背书不能终止确认，银行承兑汇票中，除 15 家信用级别较高的银行（包括 6 家大型商业银行和 9 家上市股份制商业银行，其中：6 家大型商业银行分别为中国银行、中国农业银行、中国建设银行、中国工商银行、中国邮政储蓄银行、交通银行；9 家上市股份制商业银行分别为招商银行、浦发银行、中信银行、中国光大银行、华夏银行、中国民生银行、平安银行、兴业银行、浙商银行）开出的银行承兑汇票之外，其他银行开出的银行承兑汇票背书或者贴现不能终止确认。对于有明确的窗口指导意见的情形（如科创板发行人），应按窗口指导意见处理；在没有明确适用于发行人的监管窗口指导的情况下，应判断除该 15 家银行外的票据签发行信用条件及兑付能力（例如是否已因流动性问题而被监管机构采取监管措施，以及考虑公开权威的信用评级信息等），在不违背《企业会计准则解释第 5 号》第三条及证监会公告[2010]37 号的相关规定的前提下，如已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方的，持票人将票据背书转让出去时就可以终止确认该应收票据。

本案例中的信用证，也可参考上述标准进行处理。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

除了《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（2017 年修订）》第七条相较于 2006 版第七条的文字表述有不同之外（摘录内容实质意思与修订前第七条保持一致），

企业在发生金融资产转移时，应当评估其保留金融资产所有权上的风险和报酬的程度，并分别下列情形处理：（一）企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。……

其余处理原则与“基于 2006 版金融工具系列准则的处理意见”基本一致。

问题4-1-62（以“金单”支付工程进度款风险及应收应付项目终止确认问题）

问题：

如下文背景资料所述，

1、A 公司取得业主以“金单”支付工程进度款，A 公司面临的持单风险及注意事项有哪些？

2、A 公司持有金单后可与保理商签订融资协议，是否满足终止确认条件？A 公司将金单通过协议转让给其供应商时，相关的金融资产是否符合终止确认条件？

3、附票无追索权保理方式下，是否符合债权终止确认条件？

背景：

A 建筑公司承接的某项目施工总承包合同中与发包人 B 公司关于工程进度款的支付方式约定如下：

支付方式

业主采用“××平台——金单”和银行转账方式支付，具体如下：

1）质保金通过银行转账方式支付给乙方（A 公司）；

2）除质保金外的全部结算款由甲方（业主）开具期限 12 个月的金单，若办理保理，则保理费用由乙方（A 公司）自行承担。

金单产品介绍详见下文，金单的融资利率不高于商业承兑汇票贴现。

“××平台——金单”情况：××平台是××信息科技有限公司依托互联网、云计算、区块链等技术，以提供核心企业应付账款凭证（金单）流转为主要功能，以保理商、核心企业、供应商及出资方等参与的线上供应链金融平台。2017 年 B 公司在××平台建立了自己的“××平台——金单”信用支付系统，并由 B 集团旗下 C 保理公司及 D 财务公司负责平台的日常业务管理，服务于 B 集团成员单位及其上游各级供应商/承包商伙伴。业务操作模式：C 保理公司负责为 B 集团各成员单位所开金单提供持单人随时融资支持。开单企业在所开金单到期时，将款项支付给 C 保理公司，由 C 保理公司将款项支付给最终持单人。B 集团可根据其产业链特性，对用户注册（成员企业/供应商/资金方）、用户权限、融资利率、授信额度、交易审核和交易数据等内容进行个性化管理。注册用户也可以使用金单的开、转、融、回购等所有功能。

《××平台认证用户服务协议》中所述的四种金单保兑模式，除了仅限于××平台持有方所在企业集团下属企业适用的第一种模式外，其余三种模式约定如下：

（1）买方保理商模式：在开单人（注，开单人指在××平台申请开具金单并负有金单偿付义务的债务人）选择买方保理商模式的情况下，买方保理商根据平台业务规则和指引，在每一手持单人或卖方保理商受让金单后，自动授权平台立即将金单转让至其名下，并暂不

支付转让对价。如开单人在金单到期后未能向买方保理商偿付款项的，在金单到期日后三个工作日内买方保理商仍应向持单人或卖方保理商履行转让对价的支付义务。

（2）核心企业模式：核心企业根据入驻协议，自愿承诺对其关联企业的开单承担连带付款责任，或由该核心企业指定的机构对关联企业的开单承担连带付款责任；

（3）开单人保兑模式：开单人指定其他第三方保兑或开单人无条件兑付。

《××平台金单融资协议》中规定：

9.3 本协议生效后，卖方保理商未能在金单到期日完全收取金单项下金额，卖方保理商将不会向融单人（注，融单人指签收金单并享有金单项下到期收到对应资金的权利人，即持单人）追索，只能要求买方保理商支付转让对价，但发生以下情况除外：

（1）未经卖方保理商书面同意，融单人与开单人就金单项下的债权的内容做出变更、终止、宽延或放弃；

（2）融单人以其伪造、变造、欺诈等方式或违反《服务协议》的行为而获取的金单办理本协议项下的金单融资业务；

（3）融单人在《服务协议》及/或本协议项下所作的任何陈述与保证在任何方面被证明与事实不符；

（4）融单人违反其在《服务协议》及/或本协议项下的任何其他义务、保证或承诺；

（5）其他因融单人的原因而导致金单无效、存在法律瑕疵或有碍开单人履行金单项下的付款义务的情况。

9.4 在发生第 9.3 条的情形而导致卖方保理商未能在金单到期日向开单人及/或《服务协议》项下约定的付款义务方完全收取金单项下金额的，卖方保理商有权要求融单人立即归还其在本协议项下实收的融资金额、赔偿卖方保理商因此遭受的所有损失，并有权要求融单人承担其他法律责任。

11.2 下述任一事项均构成融单人的违约：

（1）融单人未履行本协议、《服务协议》项下义务或违背其在本协议、《服务协议》项下所作的陈述、保证或承诺。

（2）融单人停止或可能停止经营其业务或其业务的任何重要部分，或融单人处置其业务或资产的全部或任何重要部分，从而对其履行本协议项下义务的能力产生重大不利影响的。

（3）融单人发生其他影响或可能影响其在本协议项下义务的履行或对保理商权益产生严重影响的事件：包括且不限于经营情况恶化，破产，丧失商业信誉，财产被国家机关查封冻结。

（4）融单人通过提供虚假合同，以无实际贸易背景的应收账款债权办理本协议项下或其他保理商提供的金单融资业务的，套取卖方保理商资金的。

（5）融单人发生与卖方保理商共同签署的其他协议或合同项下违约情形的。

11.3 发生 11.2 项下任一违约事件，卖方保理商有权采取下列一项或多项措施：

- (1) 要求融单人限期纠正违约行为。
- (2) 停止对融单人办理任何业务。
- (3) 立即单方解除本协议。
- (4) 申请冻结、划扣融资方及其关联公司在所有金融机构、保理商及其关联公司、××平台、××信息科技有限公司及其关联公司开立的一切账户（包括网站虚拟账户）中与本协议项下融单人违约责任相当的资金或其他金融财产。
- (5) 申请××平台公示违约方的违约情况。
- (6) 申请××平台对违约方采取限制或暂停使用××平台服务，暂停或关闭用户账户。

13.协议权利义务转让

13.1 未经卖方保理商的事先书面同意，融单人不得将其在本协议项下的任何权利和义务转让给第三人。

13.2 卖方保理商有权将本协议项下权利全部或部分转让给买方保理商或其他第三方。

《××平台金单转让协议》中约定：

收单人对转单人或转单人的前手不具有追索权，转单人亦无义务对金单项下债权的实现提供任何保证。

收单人在受让金单后，不得将金单或其项下应收账款的全部或部分通过××平台以外的途径转让、质押、融资或其他形式的处分给任何第三方。否则收单人不可撤销地放弃要求买方保理商根据《服务协议》或本协议履行本协议项下的坏账担保义务，放弃要求买方保理商履行就其持有的其他金单的坏账担保义务，且同意接买方保理商或××平台对其账户及其在××平台用户权利采取的任何所限制措施。

本协议转单人、收单人双方对买方保理商承诺和保证如下：双方均为××平台认证用户，双方承诺遵守《服务协议》。

转单人承诺所转让的金单项下债权在自向前手签收金单后未曾与债务人（即开单人）有约定抵销、禁止或限制向收单人转让等事宜。

收单人对转单人或转单人的前手不具有追索权，转单人亦无义务对金单项下债权的实现提供任何保证。

解答：

基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见：

问题 1：A 公司取得业主以“金单”支付工程进度款，A 公司面临的持单风险及注意事项有哪些？

根据《××平台认证用户服务协议》中所述的三种金单保兑模式约定，对于持单人而言，其持有的金单除了开单人的偿付义务之外，另外享有了买方保理商、核心企业集团公司或指定第三方的保兑予以增信。鉴于金单的开单人只能是负有基础合同项下款项支付义务及金单偿付义务的债务人，因此除非买方保理商、核心企业集团或指定的第三方的资信能力劣于开

单人的资信，否则，持有金单并会不对持单人造成风险高于原有“应收账款”的情况。

需提醒的是，对买方保理商的资信能力需特别关注。鉴于金单模式属于金融创新领域，其业务开支可能规避了现有的金融监管，因此，买方保理商在未支付对价的情况下自动受让平台上所有未到期金单，该类买方保理商利用该类金单及相应的基础资产如另作他用（例如：另行投资），则对金单的到期兑付可能会形成风险。

问题 2：A 公司持有金单后可与保理商签订融资协议，是否满足终止确认条件？A 公司将金单通过协议转让给其供应商时，相关的金融资产是否符合终止确认条件？

根据本案例的具体情况，需分为以下几种情况分别讨论：

（1）转让金单时，前手持有人（即转单人）能否终止确认相关金融资产

《票据法》规定：“*汇票到期被拒绝付款的，持票人可以对背书人、出票人以及汇票的其他债务人行使追索权*”。金单的转让，鉴于《××平台金单转让协议》中约定：“*收单人对转单人或转单人的前手不具有追索权，转单人亦无义务对金单项下债权的实现提供任何保证。*”意即参与金单业务的收单人均知晓该权利义务约定，因此，我们理解对于转单人而言，能否终止确认金单，核心判断在于在金单作为金融创新的新型产品，其是否属于《票据法》规定的适用范围。若金单不受《票据法》的约束，则可以终止确认相关金融资产。但是金单是否适用《票据法》的相关规定，对此判断属于法律专业范畴，因此建议企业向相关法律专家咨询，在法律专家未明确表示金单不受《票据法》约束的情况下，不建议终止确认相关债权。以下内容是我们对此的理解，仅供参考：

①若保兑人买方保理商或者指定的第三方是一家商业银行，如前述买方保理商模式下所述“*开单人在金单到期后未能向买方保理商偿付款项的，在金单到期日后三个工作日内买方保理商仍应向持单人或卖方保理商履行转让对价的支付义务。*”我们理解，在这种情况下，商业银行对该金单的到期兑付进行了承诺，该承诺的效力与传统的银行承兑汇票类似，在此情形下，即使按照《票据法》的规定处理，在转让时可以采取与 A 公司对传统的银行承兑汇票背书是否终止确认相同的原则进行处理。

②在保兑人是开单人所属的企业集团公司或集团内其他关联方的情况下，若金单被纳入《票据法》规定的票据范畴，则该转让一般而言并不符合金融资产的终止确认条件。

需提示的是，根据“××——金单”平台的要求，因为金单无法在××平台外流通转让，因此 A 公司拟向其供应商转让金单时，不仅 A 公司需要申请成为××平台认证用户，拟终止确认应付账款的交易对手（供应商）也需申请成为××平台认证用户。

（2）从卖方保理商处获得保理融资时，保理申请人能否终止确认相关金融资产

与卖方保理商签订保理融资协议，相应从卖方保理商处获得保理融资，此时能否终止确认相关金融资产，与传统的应收账款保理是否可以终止确认的判断条件一致，就本案例所附的《××平台金单融资协议》第 9.3 条、第 9.4 条、第 11.2 条、第 11.3 条来看，需要融单人履行回购义务的约定条款主要是保理业务合同中一般都存在的保护性条款，不构成无法终止

确认相关债权的实质性障碍。

(3) 金单自动转让至买方保理商的处理

原始持单人或后续的收单人在平台自动受让金单后，自动授权平台立即将金单转让至买方保理商的处理。金单系列协议中约定的每一手持单人受让金单后，自动授权平台立即将金单转让至买方保理商名下，且买方保理商暂不支付转让对价。如持单人计划对金单进行转让或融资，则可自主随时申请买方保理商反转让金单，且该反转让买方保理商无需审核，授权平台自动完成反转让。因此，金单自动转让给买方保理商的环节，我们理解更多的是买方保理商基于平台为更好地对金单项下债权进行管理、催收及坏账担保，根据归集的信息自动筛查平台中的三角债或更多层次的债权债务关系，以便更好地通过金单在平台上的流通以满足基础业务需求。也因为其受让并不支付转让款，未因为开单人的信用风险不同而核定不同的转让价格系数，该自动转让并没有转让金融资产的实质，持单人对无需做出会计处理。

问题 3：附票无追索权保理方式下，是否符合债权终止确认条件？

若保理附票，则相关票据受《票据法》“背书人以背书转让汇票后，即承担保证其后手所持汇票承兑和付款的责任”等相关规定的限制，对受让人负有法定偿还义务，该义务不因保理合同如何约定而豁免，因此一般情况下不符合债权的终止确认条件。

基于 2017 版金融资产转移准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见”一致。

问题4-1-63（合并报表范围内成员企业之间的票据贴现在合并报表层面的列报）

问题：

合并报表范围内成员企业之间互相开出的票据，持票一方将其向银行贴现，则持票人（贴现申请人）个别报表以及集团合并报表层面对该业务如何处理？

背景：

合并报表范围内的 A、B 公司，A 公司向 B 公司采购货物并于 2014 年 11 月 30 日在 X 银行（某大型股份制银行）开具银行承兑汇票 1,000 万元（期限 6 个月），B 公司取得后于当日即向 Y 银行贴现，扣除贴现利息 30 万元后（月利率 0.5%，折合年利率 6%），取得贴现资金 970 万元。B 公司判断该银行承兑汇票贴现应收票据所有权上几乎所有的风险和报酬均已转移给了银行。

解答：

基于 2006 版金融资产转移准则的处理意见：

1、本案例中 B 公司判断该银行承兑汇票贴现应收票据所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了银行，因此该项金融资产（应收票据）应予终止确认。账务处理如下（单位：万元）：

借：银行存款	970
财务费用——利息支出	30

贷：应收票据 1,000

2、中国人民银行于 1996 年 6 月颁布、1996 年 8 月 1 日开始施行的《贷款通则》（中国人民银行令[1996]2 号）第九条将“信用贷款、担保贷款和票据贴现”并列，同时明确“票据贴现，系指贷款人以购买借款人未到期商业票据的方式发放的贷款”。同时，根据中国人民银行于 1997 年颁布的《商业汇票承兑、贴现与再贴现管理暂行办法》（以下简称《暂行办法》）规定，贴现系指商业汇票的持票人在汇票到期日前，为了取得资金贴付一定利息将票据权利转让给金融机构的票据行为，是金融机构向持票人融通资金的一种方式。由此可见，无论是银行承兑汇票贴现还是商业承兑汇票贴现，其本质就是变相的融资贷款。

在编制集团合并报表时，站在集团合并报表角度，A、B 公司之间的内部交易已经抵销，集团内 A 公司出票给 B 公司，B 公司到银行进行贴现，对于集团而言相当于集团出票并贴现，属于融资，合并报表会计主体实际承担一笔向银行融资的债务。根据《企业会计准则讲解（2010）》第三十四章“合并财务报表”之第四节“合并现金流量表”：“……需要说明的是，某些现金流量在进行抵销处理后，需站在企业集团的角度，重新对其进行分类。比如，母公司持有子公司向其购买商品所开具的商业承兑汇票向商业银行申请贴现，母公司所取得现金在其个别现金流量表反映为经营活动的现金流入，在将该内部商品购销活动所产生的债权与债务抵销后，母公司向商业银行申请贴现取得的现金在合并现金流量表中应重新归类为筹资活动的现金流量列示。……”（见原书第 592 页），说明上述贴现行为实质为筹资，收到的贴现净额在个别报表为经营性现金流，但在合并报表时需重分类为筹资性现金流。

相应地，合并资产负债表及利润表中应做相应的调整，原在个别报表“应付票据”中反映的负债应调整为“短期借款”，原在个别报表中因应收票据终止确认而一次计入当期损益（财务费用）的贴现息，应计入金融负债（短期借款）初始确认金额，构成实际利息组成部分（类似折价发行的债券），该金融负债（短期借款）在后续计量时应按照实际利率法摊余成本计量，即对该折价金额（贴现息）应当在后续的金融负债（短期借款）存续期内（贴现日至票据原到期日期间）按实际利率法分摊，确认为各期的利息支出（由于影响金额较小，期限较短，实务中一般简化为直线法分摊）。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用指南和讲解中在“合并资产负债表”和“合并利润表”的相应部分中对上述处理没有明确的规定，但合并资产负债表及合并利润表做上述调整，与合并现金流量表的调整保持一致，反映融资业务的实质，符合基本准则中的权责发生制的会计基础以及可理解性、可比性、实质重于形式等会计信息质量要求。

因此，合并报表时，除内部销售抵销分录之外，还应做如下调整分录（单位：万元）：

1、现金流量表调整

借：取得借款收到的现金 970

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 970

2、资产负债表、利润表调整

(1) 调整负债科目列报及冲回贴息（理解为集团角度融资，借入 970 万元，并自借入之日起开始计息）：

借：应付票据	1,000
贷：短期借款	970
财务费用——利息支出	30

(2) 计提当期利息（2014 年 12 月一个月的利息，本金 1,000 万元，贴现月利率 0.5%，即月息 5 万元）：

借： 财务费用——利息支出	5
贷：应付利息（短期借款——应计利息）	5

基于 2017 版金融资产转移准则的处理意见：

1、本案例中 B 公司判断该银行承兑汇票贴现应收票据所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了银行，因此该项金融资产（应收票据）应予终止确认。账务处理如下（单位：万元）：

借：银行存款	970
投资收益——以摊余成本计量的金融资产终止确认收益	30
贷：应收款项融资	1,000（详见下文说明）

根据《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）的规定，执行 2017 年度修订后金融工具准则的企业，自 2019 年度中期报表及以后期间均应采用该文所规定的报表格式，其中有如下规定：

① “应收票据”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因销售商品、提供服务等收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

② “应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

③ “以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”项目，反映企业因转让等情形导致终止确认以摊余成本计量的金融资产而产生的利得或损失。该项目应根据“投资收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列；如为损失，以“-”号填列。

需要说明的是，企业取得的银行承兑汇票如何分类，在其现金流量既定且符合一项基本的借贷安排的情况下，主要取决于管理该票据的业务模式，当持有以收取票据现金流量为目标时，仍应在“应收票据”下核算；当既以收取合同现金流量为目标又以出售为目标时，应分类为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”，计入“应收款项融资”；其他模式（如仅以出售为目标）下应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。实务中，多数企业管理银行承兑汇票的模式是持有，在企业需要支付款项时将该等银行承兑以背书的方式结算有关负债，或者在企业需要补充流动资金时向银行贴现取得资金。当背书、贴现时可以相关票据符合终止确认条件且背书、贴现等业务发生较为频繁、涉及金

额也较大时,应将该类票据划分为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”,计入“应收款项融资”。

2、中国人民银行于1996年6月颁布、1996年8月1日开始施行的《贷款通则》(中国人民银行令[1996]2号)第九条将“信用贷款、担保贷款和票据贴现”并列,同时明确“票据贴现,系指贷款人以购买借款人未到期商业票据的方式发放的贷款”。同时,根据中国人民银行于1997年颁布的《商业汇票承兑、贴现与再贴现管理暂行办法》(以下简称《暂行办法》)规定,贴现系指商业汇票的持票人在汇票到期日前,为了取得资金贴付一定利息将票据权利转让给金融机构的票据行为,是金融机构向持票人融通资金的一种方式。由此可见,无论是银行承兑汇票贴现还是商业承兑汇票贴现,其本质就是变相的融资贷款。

在编制集团合并报表时,站在集团合并报表角度,A、B公司之间的内部交易已经抵销,集团内A公司出票给B公司,B公司到银行进行贴现,对于集团而言相当于集团出票并贴现,属于融资,合并报表会计主体实际承担一笔向银行融资的债务。根据《企业会计准则讲解(2010)》第三十四章“合并财务报表”之第四节“合并现金流量表”:*“.....需要说明的是,某些现金流量在进行抵销处理后,需站在企业集团的角度,重新对其进行分类。比如,母公司持有子公司向其购买商品所开具的商业承兑汇票向商业银行申请贴现,母公司所取得现金在其个别现金流量表反映为经营活动的现金流入,在将该内部商品购销活动所产生的债权与债务抵销后,母公司向商业银行申请贴现取得的现金在合并现金流量表中应重新归类为筹资活动的现金流量列示。.....”*(见原书第592页),说明上述贴现行为实质为筹资,收到的贴现净额在个别报表为经营性现金流,但在合并报表时需重分类为筹资性现金流。

相应地,合并资产负债表及利润表中应做相应的调整,原在个别报表“应付票据”中反映的负债应调整为“短期借款”,原在个别报表中因应收票据终止确认而一次计入当期损益(财务费用)的贴现息,应计入金融负债(短期借款)初始确认金额,构成实际利息组成部分(类似折价发行的债券),该金融负债(短期借款)在后续计量时应按照实际利率法摊余成本计量,即对该折价金额(贴现息)应当在后续的金融负债(短期借款)存续期内(贴现日至票据原到期日期间)按实际利率法分摊,确认为各期的利息支出(由于影响金额较小,期限较短,实务中一般简化为直线法分摊)。

《企业会计准则第33号——合并财务报表(2014年修订)》及其应用指南和讲解中在“合并资产负债表”和“合并利润表”的相应部分中对上述处理没有明确的规定,但合并资产负债表及合并利润表做上述调整,与合并现金流量表的调整保持一致,反映融资业务的实质,符合基本准则中的权责发生制的会计基础以及可理解性、可比性、实质重于形式等会计信息质量要求。

因此,合并报表时,除内部销售抵销分录之外,还应做如下调整分录(单位:万元):

1、现金流量表调整

借:取得借款收到的现金 970

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 970

2、资产负债表、利润表调整

(1) 调整负债科目列报及冲回贴息（理解为集团角度融资，借入 970 万元，并自借入之日起开始计息）：

借：应付票据	1,000
贷：短期借款	970
投资收益——以摊余成本计量的金融资产终止确认收益	30

(2) 计提当期利息（2014 年 12 月一个月的利息，本金 1,000 万元，贴现月利率 0.5%，即月息 5 万元）：

借：财务费用——利息支出	5
贷：应付利息（短期借款——应计利息）	5

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-25 现金流量的分类”：

一、因银行承兑汇票贴现而取得的现金

若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，因票据贴现取得的现金在资产负债表中应确认为一项借款，该现金流入在现金流量表中相应分类为筹资活动现金流量；若银行承兑汇票贴现符合金融资产终止确认的条件，相关现金流入则分类为经营活动现金流量。

若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，后续票据到期偿付等导致应收票据和借款终止确认时，因不涉及现金收付，在编制现金流量表时，不得虚拟现金流量。公司发生以银行承兑汇票背书购买原材料等业务时，比照该原则处理。

问题4-1-64（商业承兑汇票已背书未到期不终止确认时对应负债的会计处理）

问题：

资产负债表日，企业将商业承兑汇票背书给供应商，因不符合终止确认条件不终止确认应收票据，对应负债（应付账款）应如何处理？

解答：

基于 2006 版金融工具准则的处理意见：

应收票据的背书转让（例如，A 取得 B 开立的商业承兑汇票，将其背书转让给 C，以清偿 A 欠 C 的货款）不满足终止确认条件，并不影响 A 与 C 之间原先的债权债务关系（基于原始购销合同）已经结算的事实，后续存在的是基于票据关系的前后手追索关系，这是不同于原始购销合同债权债务关系的另一项法律关系。因此 A 对 C 的应付账款应终止确认，同时基于 A 在该票据关系中的继续涉入而确认一项新的负债，列报为其他流动负债。

基于 2017 版金融工具准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具准则的处理意见”一致。

问题4-1-65（售后租回中金融资产和金融负债的抵销列报）

问题：

根据“背景”部分所述的基本信息，该公司在编制 2010 年 12 月 31 日的资产负债表时，是否可以不在表内确认该笔 1 亿元的资产（应收设备价款）和负债（应付融资租赁款），对应的融资租赁固定资产和债务也应冲回？

背景：

2010 年 8 月 31 日，A 公司与某租赁公司签订了租赁（售后租回）合同，将 A 公司部分设备出售给该租赁公司，以 4 亿元的价格成交，并随即回租。在《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》下，该售后租回业务构成融资租赁。

按照合同约定，A 公司应于起租日（租赁期开始日）向租赁公司一次性支付首期租金 1 亿元。

合同约定，在实际支付款项时，租赁公司分三笔共支付 3 亿元，第一笔设备转让款 1 亿元支付完毕后，租赁设备的所有权即一次性全部转让至租赁公司名下，第二笔租赁设备款 1 亿元应于第一笔租赁设备款支付日三个月后的对应日支付，第三笔租赁设备转让价款 1 亿元应于第一笔租赁设备款支付日六个月的对应日支付。

每期租金支付方式为按季等额后付。

截至 2010 年 12 月 31 日，尚有最后一笔 1 亿元设备价款尚未收到。

问题：A 公司在编制 2010 年 12 月 31 日的资产负债表时，是否可以不在表内确认该笔 1 亿元的资产（应收设备价款）和负债（应付融资租赁款），对应的融资租赁固定资产和债务也应冲回？

解答：

基于 2006 版租赁准则的处理意见：

参照《国际会计准则第 17 号——租赁》的相关表述，售后租回构成融资租赁交易的本质是以标的资产为抵押或者质押的融资。因此售后租回构成融资租赁时，作为卖方兼承租人的会计处理应当主要体现资金融入（取得购买价款）、以租金方式还本付息和支付手续费等事项，即完全可以把它作为一项普通的融资进行处理，而无需在账面上反映固定资产的增减变动（可能会因回租期限、担保余值等事项影响后续的折旧年限和净残值的会计估计）。

因此，由于双方截至 2010 年末均已按照售后租回合同约定履行了各自义务，售后租回交易已经成立且不可撤销，因此对于是同时确认还是同时不确认应收款和对应的长期应付款的问题，应当运用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中关于金融资产、金融负债抵销条件的规定进行分析。

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十八条规定：金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但是，同时满足下列条件

的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

- （一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的；
- （二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

该准则第三十二条对“净额结算”作出了以下进一步解释：企业同时结算金融资产和金融负债的，如果该结算方式相当于净额结算，则满足本准则第二十八条（二）以净额结算的标准。这种结算方式必须在同一结算过程或周期内处理了相关应收和应付款项，最终消除或几乎消除了信用风险和流动性风险。如果某结算方式同时具备如下特征，可视为满足净额结算标准：

- （一）符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；
- （二）金融资产和金融负债一经提交处理，各方即承诺履行结算义务；
- （三）金融资产和金融负债一经提交处理，除非处理失败，这些资产和负债产生的现金流量不可能发生变动；
- （四）以证券作为担保物的金融资产和金融负债，通过证券结算系统或其他类似机制进行结算（例如券款对付），即如果证券交付失败，则以证券作为抵押的应收款项或应付款项的处理也将失败，反之亦然；
- （五）若发生本条（四）所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；
- （六）由同一结算机构执行；
- （七）有足够的日间信用额度，并且能够确保该日间信用额度一经申请提取即可履行，以支持各方能够在结算日进行支付处理。

根据上述规定，由于 A 公司和租赁公司都没有以净额结算的合同权利和意图（即，不可能把应收设备总价款和应付租金总额分别减少 1 亿元，而仍然是分别收付，并且从合同条款看，设备款和租金的收付批次并不存在一一对应的关系），因此相对应的应收设备款和应付融资租赁款不能以抵销后的净额列报，即应分别体现应收设备价款（其他应收款）1 亿元和应付租赁款（长期应付款）1 亿元。

注：对于上述条件中的第（一）项“企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的”，在中国目前的法律环境下，应当关注是否满足《合同法》第九十九条、第一百零一条的规定或《民法典》第五百六十八条、第五百六十九条的规定，并履行了这些规定的程序。只有在满足该类规定的抵销条件并且履行规定程序后，应收、应付款才能在账面上和报表上以抵销后的净额反映。

但另一方面，在参照《国际会计准则第 17 号——租赁》的相关表述把售后租回取得的资金作为一项普通的融资业务处理时，通常普通的融资业务，融资方还本付息的义务限于提供资金一方实际支付的资金。所以，本案例下，在未收到购买方提供的融资款时，企业尚未产生就未提供资金部分的还本付息义务，因此不应同时确认该部分应收款和长期应付款，相应地，不应存在此处的抵销列报问题。

基于 2018 版租赁准则的处理意见：

若企业执行《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》，A 公司作为卖方兼承租人，不再对租赁进行分类，其首先应当按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。基于评估结果，进而采用不同的处理。

（1）若售后租回交易中的资产转让不属于销售的，A 公司应当继续确认被转让的设备，将收到的资金确认为金融负债，即作为一项融资安排，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。此种情况下，对于尚未收到的融资款，企业尚未产生就未提供资金部分的还本付息义务，因此不应同时确认该部分应收款和长期应付款。

（2）售后租回交易中的资产转让属于销售的，A 公司应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至 B 公司的权利确认相关利得或损失。在此情况下，企业未收到的该 1 亿元属于设备销售价款，与尚未支付的租金系基于不同的标的而产生。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》第二十八条、第三十二条的规定（与修订前第二十八条、第三十二条一致），由于 A 公司和租赁公司都没有以净额结算的合同权利和意图（即，不可能把应收设备总价款和应付租金总额分别减少 1 亿元，而仍然是分别收付，并且从合同条款看，设备款和租金的收付批次并不存在一一对应的关系），因此相对应的应收设备款和应付融资租赁款不能以抵销后的净额列报，即应分别体现应收设备转让价款（其他应收款）1 亿元和租赁负债 1 亿元。

相关法律规定：

《合同法》：

第九十九条 当事人互负到期债务，该债务的标的物种类、品质相同的，任何一方可以将自己的债务与对方的债务抵销，但依照法律规定或者按照合同性质不得抵销的除外。

当事人主张抵销的，应当通知对方。通知自到达对方时生效。抵销不得附条件或者附期限。

第一百条 当事人互负债务，标的物种类、品质不相同的，经双方协商一致，也可以抵销。

《民法典》：

第五百六十八条 当事人互负债务，该债务的标的物种类、品质相同的，任何一方可以将自己的债务与对方的到期债务抵销；但是，根据债务性质、按照当事人约定或者依照法律规定不得抵销的除外。

当事人主张抵销的，应当通知对方。通知自到达对方时生效。抵销不得附条件或者附期限。

第五百六十九条 当事人互负债务，标的物种类、品质不相同的，经协商一致，也可以

抵销。

问题4-1-66（“代付达”业务中金融资产、金融负债的抵销列报问题）

问题：

根据“背景”部分的信息，买断“代付达”业务所涉及的金融资产和金融负债是否可以抵销后以净额列报？

背景：

A集团（甲方）与某银行（乙方）签定买断“代付达”合同，合同约定，甲方向乙方银行账户内存一定保证金，同时以保证金购买理财产品，乙方以贷款的形式向甲方的供应商支付货款。同时，在甲方获得贷款和理财交易完成的同时，乙方将获得用甲方的保证金账户内的人民币存款购买的理财产品的本金及收益，并同时承担理财、贷款交易项下的所有义务并放弃其在理财、贷款交易项下对甲方的全部追索权；相应地，甲方在理财、贷款交易项下不承担任何义务。A集团在报表中只确认了该事项产生的损益，未确认相关理财产品的金融资产和银行贷款的金融负债。

买断“代付达”合同主要相关条款如下：

第一条 3、“3. 在甲方获得贷款和理财交易完成的同时，乙方将获得用甲方的保证金账户内的人民币存款购买的理财产品的本金及收益，并同时承担理财、贷款交易项下的所有义务并放弃其在理财、贷款交易项下对甲方的全部追索权；相应地，甲方在理财、贷款交易项下不承担任何义务。”

第二条 6、“6. 乙方应于甲方获得前述第5段的贷款同时（“买断时点”），买断甲方在前述第4段的理财本息以及第5段的贷款项下的所有权利和义务，即自买断时点1）乙方取得甲方在第4段所述理财本息的所有权，据此甲方已清偿贷款项下的本息及其他全部义务和责任；并且2）乙方不可撤销地和无追索地放弃乙方在第5段所述的贷款项下对甲方的全部权利和追索权，以至于达到自买断时点起乙方免除甲方在贷款项下的任何义务。”

第二条 7、“7. 为避免疑义，自生效日起乙方应承担支付相关应付账款并自买断时点起履行/承担必要贷款安排的唯一责任，甲方无需承担与下列事项有关或由之引起的义务或责任：（1）贷款；（2）申请表下的应付账款；或（3）交易的其他部分（合称为“事项”）。乙方同意为甲方和其关联公司辩护、赔偿并使其免受损害于任何索赔、行动、损失、费用、损害或其他责任，包括合理的为任一前述事项支出的律师费，但以以上索赔等由“事项”引起为限。”

客户端流程包括：“1、甲方向乙方提交汇出汇款材料及代付达业务申请书；2、乙方从甲方保证金账户扣划汇出汇款对应的自有资金后将代付达业务申请书中约定的甲方收益划至甲方保证金账户，至此涉及甲方的交易全部结束”。

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

根据“背景”部分买断“代付达”产品合同的相关条款，本案例中需要 A 集团明确（必要时可聘请律师出具法律意见）：在合同所定义的“生效日”之后，A 集团（甲方）是否不再对所涉及的贷款、应付账款以及其他负债承担清偿责任和其他任何责任，同时不再对相应的保证金及利用保证金购买的理财产品等享有任何权利（除了乙方约定支付给甲方的预先确定的收益以外），相应地不再承担金融资产信用风险、利率风险和公允价值变动风险等与金融资产、金融负债相关的风险和报酬。如果是，则表明在资产负债表中可以以抵销后的净额列报该买断“代付达”产品所涉及的金融资产和金融负债。

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

与“基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见”一致。

权威指引：

1、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第二十八条规定：“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

- （一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的；
- （二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。”

2、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第三十二条规定：企业同时结算金融资产和金融负债的，如果该结算方式相当于净额结算，则满足本准则第二十八条（二）以净额结算的标准。这种结算方式必须在同一结算过程或周期内处理了相关应收和应付款项，最终消除或几乎消除了信用风险和流动性风险。如果某结算方式同时具备如下特征，可视为满足净额结算标准：

- （一）符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；
- （二）金融资产和金融负债一经提交处理，各方即承诺履行结算义务；
- （三）金融资产和金融负债一经提交处理，除非处理失败，这些资产和负债产生的现金流量不可能发生变动；
- （四）以证券作为担保物的金融资产和金融负债，通过证券结算系统或其他类似机制进行结算（例如券款对付），即如果证券交付失败，则以证券作为抵押的应收款项或应付款项的处理也将失败，反之亦然；
- （五）若发生本条（四）所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；
- （六）由同一结算机构执行；
- （七）有足够的日间信用额度，并且能够确保该日间信用额度一经申请提取即可履行，以支持各方能够在结算日进行支付处理。

3、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第三十三条、第三十四条进一步指出：在下列情况下，通常认为不满足本准则第二十八条所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债：

（一）使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征，即“合成工具”。例如，利用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利息的利率互换，合成一项固定利率长期负债。

（二）金融资产和金融负债虽然具有相同的主要风险敞口（例如远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债），但涉及不同的交易对手方。

（三）无追索权金融负债与作为其担保品的金融资产或其他资产。

（四）债务人为解除某项负债而将一定的金融资产进行托管（例如偿债基金或类似安排），但债权人尚未接受以这些资产清偿负债。

（五）因某些导致损失的事项而产生的义务预计可以通过保险合同向第三方索赔而得以补偿。

企业与同一交易对手方进行多项金融工具交易时，可能与对手方签订“总互抵协议”。只有满足本准则第二十八条所列条件时，总互抵协议下的相关金融资产和金融负债才能抵销。

另外，此问题还涉及《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》所涉及的金融资产、金融负债终止确认条件问题。

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第二十五条规定：“金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：（一）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。（二）该金融资产已转移，且符合《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》规定的金融资产终止确认条件。”

第二十六条规定：“金融负债的现时义务全部或部分已经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分。企业将用于偿付金融负债的资产转入某个机构或设立信托，偿付债务的现时义务仍存在的，不应当终止确认该金融负债，也不能终止确认转出的资产。”

第二十七条规定：“企业（债务人）与债权人之间签订协议，以承担新金融负债方式替换现存金融负债，且新金融负债与现存金融负债的合同条款实质上不同的，应当终止确认现存金融负债，并同时确认新金融负债。企业对现存金融负债全部或部分的合同条款作出实质性修改的，应当终止确认现存金融负债或其一部分，同时将修改条款后的金融负债确认为一项新金融负债。”

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十一条规定：“金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：（一）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。（二）该金融资产已转移，且该转移满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定。”

第十二条规定：“金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认

该金融负债（或该部分金融负债）。”

第十三条规定：“企业（借入方）与借出方之间签订协议，以承担新金融负债方式替换原金融负债，且新金融负债与原金融负债的合同条款实质上不同的，企业应当终止确认原金融负债，并同时确认一项新金融负债。企业对原金融负债（或其一部分）的合同条款作出实质性修改的，应当终止确认原金融负债，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。”

问题4-1-67（应收、应付票据能否按抵销后的净额列报的问题）

问题：

依据“背景”部分的信息，该企业的应收、应付票据是否可以抵销以净额列报？

背景：

A 公司存在“票易票”业务，即以一张大额银行承兑汇票作为质押，开具同等金额多笔小金额银行承兑汇票用于支付供应商款项。A 公司的账务处理为：以开出的票据直接冲减应收票据（借：应付账款，贷：应收票据）。

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

A 公司的做法不恰当。即应收票据和应付票据“背对背”分别核算，在财务报表中列报时不能予以抵销。

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十八条规定：“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

- （一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的；
- （二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。”

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第三十三条、第三十四条进一步指出：在下列情况下，通常认为不满足本准则第二十八条所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债：

- （一）使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征，即“合成工具”。例如，利用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利息的利率互换，合成一项固定利率长期负债。
- （二）金融资产和金融负债虽然具有相同的主要风险敞口（例如远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债），但涉及不同的交易对手方。
- （三）无追索权金融负债与作为其担保品的金融资产或其他资产。
- （四）债务人为解除某项负债而将一定的金融资产进行托管（例如偿债基金或类似安排），

但债权人尚未接受以这些资产清偿负债。

(五)因某些导致损失的事项而产生的义务预计可以通过保险合同向第三方索赔而得以补偿。

企业与同一交易对手方进行多项金融工具交易时，可能与对手方签订“总互抵协议”。只有满足本准则第二十八条所列条件时，总互抵协议下的相关金融资产和金融负债才能抵销。

根据“背景”部分中提供的信息，“票易票”业务即以一张大额银行承兑汇票质押，开具同等金额多笔小金额银行承兑汇票用于支付供应商款项，前一张应收票据是后续开出应付票据的质押物，应收票据针对的债务人（出票人或承兑人）和应付票据针对的债权人（持票人）并非同一人，各方不可能具有以净额结算的法定权利，也不可能选择将应收、应付票据抵销后结算。如果应收票据到期被拒付，企业仍应独立地对应付票据的债权人承担到期付款的责任。因此，本案例中的应收票据和应付票据不符合抵销后以净额列报的条件，应分别列报为应收票据和应付票据。

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

2017 年修订后的《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十八条、第三十三条、第三十四条与修订前（该准则的 2014 年版中的对应条款）保持一致，因此在修订后的准则下，处理意见与“基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见”一致。

问题4-1-68（应付票据保证金能否与应付票据抵销列报）

问题：

如下文背景资料介绍，A 公司是否可以依据与银行签订的补充协议将应付票据保证与应付票据抵销列报？

背景：

A 公司 2014 年 7 月 11 日至 16 日通过多家银行开出总共 6 亿元银行承兑汇票，票据保证金为 30,000 万元，同时与银行签订补充协议约定“承兑申请人在汇票到期日前将扣除保证金后的应付票款余额存入其在承兑人处开立的存款账户后，有权申请承兑人扣划该部分票款余额，并有权申请结算该笔汇票业务。”

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

根据背景资料分析，我们认为不满足将票据保证金与相应的票据款抵销后按净额列报的条件，理由如下：

1、根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十九条规定：“抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利”，即抵销权应当是发生在债权人和债务人双方之间。本案例中涉及的金融工具是银行承兑汇票，其本质上是承兑申请人（A 公司）与持票人之间的债权债务关系，银

行在其中虽然在法律上作为承兑人（主债务人），但实际上属于代收代付，这一点从各商业银行均将承兑汇票业务作为中间业务管理和核算可以得到证明。在票据到期日银行代承兑申请人向持票人支付票据本息之前，承兑申请人和银行之间并不存在双向的债权债务关系，只有票据保证金的存款关系。因此并不存在抵销的基础，即企业不可能以对银行的债权（保证金存款）去抵销对第三人（持票人）的负债。票据保证金实际上是履行应付票据这一金融负债项下合同义务的担保物，因此不能与该金融负债本身抵销。

2、即使此处存在可抵销的金融资产和金融负债，但《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第三十条要求“抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利”。但在本案例中，银行要求承兑申请人在汇票到期日前首先将扣除保证金后的应付票款余额存入其在承兑人处开立的存款账户，然后才有权申请承兑人扣划该部分票款余额，并有权申请结算该笔汇票业务。即此处的提前结算权并不是无条件的，而是取决于承兑申请人首先补足全额票据款。因而这里的抵销权并不是“合格”的抵销权。

从另一方面讲，如果承兑申请人确实在票据到期日前补足票款并申请提前结算，则将不能享受到延期付款的利益和便利，损失资金的流动性和时间价值。因而对承兑申请人而言，签订这样的补充协议，在商业上难以证明其合理性。相应地，也就很难证明承兑申请人具有《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十八条第一款第（二）项所要求的“计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债”的意图。

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

2017 年修订后的《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十八条、第二十九条、第三十条与修订前（该准则的 2014 年版中的对应条款）保持一致，因此在修订后的准则下，处理意见与“基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见”一致。

问题4-1-69（关于内部往来和内部交易账务处理）

问题：

关联方之间往来及交易应如何设置核算科目，应如何在资产负债表上列报？

背景：

A 公司对于内部资金往来和内部交易的业务均在“内部往来”科目核算，待各期出具财务报表时根据“内部往来”科目余额全部计入“应收账款”中列示。企业制定《会计科目核算方法》时也明确规定同一关联方公司的所有业务要统一核算，避免往来科目存在多处挂账的现象。

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

从会计准则角度，这个问题主要是相关资产和负债是否符合抵销后以净额列报的条件

问题。其主要的准则依据是《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第五章“金融资产和金融负债的抵销”。

A 公司将内部资金往来和内部交易全部放在“内部往来”核算，期末以该科目的净余额列示于资产负债表中，相当于将金融资产与金融负债抵销后以净额列报。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十八条规定：金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但是，同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

（一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的；

（二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

对于上述条件中的第（一）项（抵销已确认金额的法定、现时权利），《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十九条至第三十一条作出了以下进一步解释：

第二十九条 抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反相关法律或法规，债务人可能拥有以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。

第三十条 抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利。

在确定抵销权是否可执行时，企业应当充分考虑相关法律和法规要求以及合同约定等各方面因素。

第三十一条 当前可执行的抵销权不构成互相抵销的充分条件，企业既不打算行使抵销权（即净额结算），又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。

在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

对于第三十一条中所指的“法定权利”，在中国目前的法律环境下，应当关注是否满足《合同法》第九十九条、第一百零一条的规定或《民法典》第五百六十八条、第五百六十九条的规定（详见“[问题 4-1-65（售后租回中金融资产和金融负债的抵销列报）](#)”之“[相关法律规定](#)”部分），并履行了这些规定的程序。只有在满足该类规定的抵销条件并且履行规定程序后，应收、应付款才能在账面上和报表上以抵销后的净额反映。

对于上述条件中的第（二）项（以净额结算），《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第三十二条作出了以下进一步解释：

第三十二条 企业同时结算金融资产和金融负债的，如果该结算方式相当于净额结算，则满足本准则第二十八条（二）以净额结算的标准。这种结算方式必须在同一结算过程或周期内处理了相关应收和应付款项，最终消除或几乎消除了信用风险和流动性风险。如果某结

算方式同时具备如下特征，可视为满足净额结算标准：

- （一）符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；
- （二）金融资产和金融负债一经提交处理，各方即承诺履行结算义务；
- （三）金融资产和金融负债一经提交处理，除非处理失败，这些资产和负债产生的现金流量不可能发生变动；
- （四）以证券作为担保物的金融资产和金融负债，通过证券结算系统或其他类似机制进行结算（例如券款对付），即如果证券交付失败，则以证券作为抵押的应收款项或应付款项的处理也将失败，反之亦然；
- （五）若发生本条（四）所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；
- （六）由同一结算机构执行；
- （七）有足够的日间信用额度，并且能够确保该日间信用额度一经申请提取即可履行，以支持各方能够在结算日进行支付处理。

企业应当对照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》的上述规定，合理判断是否满足以抵销后的净额列报金融资产和金融负债的条件。如果不满足净额列报条件的，则在设置核算科目时，应把不能互相抵销的经济业务和往来余额在不同的科目（包含一级科目和明细科目）中核算，并在资产负债表上分别列报为资产和负债。

如果在企业的单独财务报表中，确实符合将针对同一单位的不同性质的往来款项抵销后以净额列报的条件，则由于最终报表上列报的净额是不同性质的往来款项综合、整体抵销的结果，因此不能依据抵销前的款项性质确定抵销后净额的性质和应列报的报表项目，除非参与抵销的全部往来款项的性质是同类的（例如：应收账款与预收账款抵销；应付账款与预付账款抵销），否则涉及不同性质、不同业务内容的往来款项抵销后，建议按净额的借贷方向列报于“其他应收款”或者“其他应付款”项目中。

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

2017 年修订后的《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十八条至第三十二条与修订前（该准则的 2014 年版中的对应条款）保持一致，因此在修订后的准则下，处理意见与“基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见”一致。

问题4-1-70（关于金融资产转移的认定及会计处理）

问题：

根据本案例的具体情况，金融资产持有人通过发起设立信托并持有其劣后级受益权的方式，将该金融资产转移给信托，应如何进行会计处理？

背景：

甲公司持有 B 有限合伙企业权益 14 亿元，现将该权益转移给 A 信托产品进行证券化。具体做法为：甲公司购买乙信托公司发行的 A 信托产品次级（即劣后级）部分 5 亿元，乙

信托公司对外公开募集 A 信托优先级部分 9 亿元（优先级收益率固定，并以次级部分作有限保证），A 信托共计 14 亿元。A 信托的募集说明书中对其投资范围的表述为“本计划所募集资金将用于一次或多次受让甲公司因合法持有 B 有限合伙企业权益份额而享有的获得合伙份额收益的权利，即标的收益权。此外，本计划存续期间，经劣后级份额持有人同意，资产管理人可将闲置资金用于购买短期信托产品或银行理财产品。”；A 信托投资限制为“本计划财产的投资仅限于投向上述第（二）条所述投资范围中列明的投资标的（注：即受让甲公司持有的 B 有限合伙企业权益），资产管理人不得将本计划的委托财产用作其他投资”。另外，A 信托存续期间可在开放期内申请劣后级份额的参与和退出（但应保证优先级与劣后级的配比不低于 1.7：1.1），存续期间劣后级份额不得转让。

A 信托与甲公司签订买卖合同，将甲公司持有的 B 有限合伙权益 14 亿元全部平价转让给 A 信托。

解答：

基于 2006 版金融工具准则的处理意见：

根据背景资料分析，甲公司以其 14 亿元价格将标的合伙份额对应的收益权转让给 A 信托，并作为劣后级委托人参与该信托。存续期间可在开放期内申请劣后级份额的参与和退出（但应保证优先级与劣后级的配比不低于 1.7：1.1），存续期间劣后级份额不得转让。据此，如果甲公司作为唯一或最主要的劣后级委托人，持有全部或大部分劣后级信托受益权份额，则其作为劣后级委托人事实上享有或承担了该信托（作为结构化主体）的大部分剩余风险和报酬，并且该信托是为了甲公司的融资目的而设立，虽然形式上有专业的资产管理机构担任资产管理人，但由于该结构化主体的投资对象等已经事先确定（如果需另外投资于其他金融产品，则需经过劣后级委托人同意），事实上乙信托公司仅仅是甲公司（委托人）的代理人，其行使信托管理权应当视作甲公司自身在行使决策权。据此，我们认为，该信托作为结构化主体，实质上受到甲公司的控制，即符合《〈企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）〉应用指南》中“5.权力来自表决权之外的其他权利”部分所列的对结构化主体是否具有控制权的各项判断标准（见该准则应用指南单行本第 40～44 页），应将该信托纳入甲公司的合并报表范围。该段指引的详细内容如下：

5. 权力来自表决权之外的其他权利。投资方对被投资方的权力通常来自表决权，但有时，投资方对一些主体的权力不是来自表决权，而是由一项或多项合同安排决定。例如，证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式。有关结构化主体的判断见《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

由于主导结构化主体的相关活动不是来自表决权（或类似权利），而是由合同安排决定，这无形中加大了投资方有关是否拥有对该类主体权力的判断难度。本准则第十五条规定，投

投资方需要评估合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。在评估时，投资方通常应考虑下列四方面：

（1）在设立被投资方时的决策及投资方的参与度。在评估被投资方的设立目的和设计时，投资者应考虑设立被投资方时的决策及投资方的参与度，以判断相关交易条款与参与特点是否为投资方提供了足以获得权力的权利。参与被投资方的设立本身虽然不足以表明参与方控制被投资方，但可能使参与方有机会获得使其拥有对被投资方权力的权利。

（2）相关合同安排。投资方需考虑结构化主体设立之初的合同安排是否赋予投资方主导结构化主体相关活动的权利。例如，看涨期权、看跌期权、清算权等可能为投资方提供权力的合同安排。在评估对结构化主体是否拥有权力时，应当考虑投资方在这些合同安排中享有的决策权。

（3）仅在特定情况或事项发生时开展的相关活动。结构化主体的活动及其回报在其设计时就已经明确，除非特定情况或事项发生。当特定情况或事项发生时，只有对结构化主体回报产生重大影响的活动才属于相关活动。相应地，对这些相关活动具有决策权的投资方才享有权力。决策权依赖于特定情况或特定事件的发生这一事实本身并不表示该权利为保护性权利。

（4）投资方对被投资方做出的承诺。为确保结构化主体持续按照原定设计和计划开展活动，投资方可能会做出一些承诺（包括明确的承诺和暗示性的承诺），因而可能会扩大投资方承担的可变回报风险，由此促使投资方更有动机获取足够多的权利，使其能够主导结构化主体的相关活动。投资方作出的确保此类主体遵守原定设计经营的承诺可能是投资方拥有权力的迹象，但其本身并不赋予投资方权力，也不会阻止其他方拥有权力。

具体而言，虽然 A 信托由独立的资产管理人（乙信托公司）管理，但 A 信托设立时，甲公司参与了其架构设计，并在很大程度上起到了决定作用，后续乙信托公司的管理权主要针对日常行政管理事项，表明符合上述条件 1；当出现特殊事项（如闲置资金）时的投资决策需经过甲公司同意方可实施，表明符合条件 3；虽然没有证据表明是否符合 2 和 4，但仍可证明甲公司具有主导该结构化主体（信托）的权力。再结合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用指南中关于“控制三要素”之三“权力与回报的关系”等部分的分析，可以判断本案例中的乙信托公司实际上是甲公司的代理人，其拥有决策权实际上恰恰证明了甲公司拥有主导该结构化主体的权力。再加上甲公司通过认购大部分（或者全部）劣后级权益而享有和承担大部分剩余可变回报，且可变回报和该主导权力之间存在直接关联，因此最终结论是 A 信托是甲公司可控制的结构化主体，应纳入甲公司的合并报表范围。

在合并报表层面，将通过优先级权益融资取得的 9 亿元确认为长期借款，将支付给优先级权益持有人的固定回报确认为利息支出。

在个别报表层面，当甲公司把对该合伙企业的投资转给 A 信托并收到转让差价款时，

可以将对该信托次级权益的投资确认为一项可供出售金融资产，即

借：可供出售金融资产——A 信托次级权益	5 亿元
银行存款	9 亿元
贷：可供出售金融资产——B 有限合伙	14 亿元

由于该方法下个别报表层面不确认借款，因此个别报表层面也不确认利息支出，而是直接将收到信托的分红款确认为投资收益。

同样，在个别报表中，在交易前 A 公司直接持有的 B 有限合伙企业的份额，交易后变更为通过 A 信托间接持有 B 有限合伙企业的相应份额，该交易并未改变企业所控制的资源未来的现金流量的性质、时间和分布，因此该交易不具有商业实质，不应产生损益。

在合并报表中，A 公司若并非投资性主体（或风险投资机构、共同基金以及类似主体），则应继续确认对 B 有限合伙企业的投资份额。

基于 2017 版金融工具准则的处理意见：

在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下，甲公司由于对 A 信托形成控制，因此并不适用金融工具准则，而应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》的规定进行核算：

借：其他非流动资产——A 信托次级权益	5 亿元
银行存款	9 亿元
贷：有关金融资产科目——B 有限合伙	14 亿元

在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下，除了甲公司个别报表层面对持有的该信托次级权益的投资采用的资产分类不同之外，其余处理与“基于 2006 版金融工具准则的处理意见”一致。

问题4-1-71（无限期次级债券（永续债）或者优先股的确认问题）

问题：

对于只有发行人可以选择赎回，平时只在支付普通股股利时才向其持有人支付固定（也可能设定一个逐期增长率）的利息或者股利的次级债券或者优先股，应分类为债务工具还是权益工具？

背景：

次级债券/优先股具有如下特征：

- 如果是债券，则①不设定期限，但发行人有回购选择权，或②设置了期限，到期日为发行方请算日，或③设置了期限，但发行人有权自主决定不行使赎回权；或者如果是优先股，则只能按照发行人的意愿赎回。不管哪种情况，投资者都无权要求发行人赎回或者回购该等金融工具；

- 如果发行人行使回购选择权，则该金融工具将按照票面价值偿还；

- 利息、股利是固定的，或基于某项基准利率（如伦敦同业拆借利率），可能是累积的（即本期未支付的利息或股利可滚动到下一付息期一并支付），也可能是非累积的；
- 当且仅当发行人或其母公司宣告或实际发放上一年度的普通股股利时，才能向持有人支付利息或股利；
- 行使回购选择权后，还应偿还累积递延股利；
- 在发行人能够赎回或回购该金融工具的当日，通常会适用加息条款，导致利息、股利率上升，但跳升次数少、跳升幅度小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，也未超出发行人的正常债务融资成本。
- 一旦清算，可能出现以下两种情形：
 - (a) 该金融工具的本金(和累积递延利息/股利)支付应优先于普通股，但次于普通债券；或者
 - (b) 该金融工具的本金支付不仅优先于普通股，还优先于分类为负债的其他次级债务工具。

解答：

本案例基于 2014 版金融工具列报准则或 2017 版金融工具列报准则的处理意见是一致的：

对发行人而言，同时具备上述各项特征的金融工具应归类为权益工具，在财务报表中列报为“其他权益工具”。

结论基础：

1、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》和《IAS 32——金融工具：列报》对“权益工具”的定义

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第七条规定：“企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具。”IAS 32 第 15 段也有类似规定。

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第五十八条以及 IAS 32 第 11 段、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第九条中对权益工具的定义均为：“能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同”。

以上分别提及“实质”并将权益定义为“剩余权益”，在某种程度上这可以将企业会计准则和 IAS 32 理解为要求分类为权益的任何金融工具具有“类似于权益”的特征。因此，权益工具的定义可以从以下两个角度进行测试：

- (i) 该金融工具不符合负债的定义；且
- (ii) 该金融工具代表了在主体的资产中所享有的剩余权益。

通过剩余权益，该解释主要关注该工具持有者（通过派发股利或清算）享有主体净资产增值的能力，因而作为补偿，权益工具的偿还顺序应次于所有其他负债。

在企业会计准则和 IAS 32 中有很多看似可以支持该解释的规定内容和参考资料。例如，IAS32 中第 21 段指出，当主体以可变数量的自身权益工具来结算合同时，该合同不应分类为权益工具。“....因此，该合同不能证明存在主体在扣除所有负债后的资产中的剩余权益”。在《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第十条中也有类似的规定。

但是，我们认为该解释是无效的。前述对“权益工具”的定义仅仅旨在表明扣除负债后剩余了什么。这种狭义的解释与《企业会计准则——基本准则》和 IFRS 下《财务报告的概念框架》相一致，在《企业会计准则——基本准则》第二十六条和《财务报告的概念框架》第 4.5 段中，权益被定义为“剩余”项目，即“企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益”。这表明像享有主体资产增值之类的特征并不是判断一项金融工具是否为权益工具的一部分时应考虑的因素，而只能基于它是否符合负债的定义来作出判断。与此同时，IAS 32 应用指南第 26 段中指出，对于一项不可赎回的优先股而言，即使投资者无法参与除指定股利以外的股利分配，或者无法获取除股票票面价值以外的资本回报，但当是否对优先股持有者发放股利完全取决于发行人的意愿时，该不可赎回的优先股应分类为权益工具。因此，对权益工具的“实质”应当放到这一特定的上下文来理解，即它只代表扣除所有负债后的剩余权益。

还需要注意的是，如果上述两个角度的测试适用于权益工具（即该金融工具不是负债，且享有剩余权益），那么该测试可能表明存在既不是权益又不是负债的金融工具。《概念框架》第 4.7 段已承认存在这些问题，但表示将在 IFRS（如基于《概念框架》第 4.4 段的 IAS 32）的未来复核中删除它们，且不能容许存在介于负债和权益之间的“中间地带”。因此，IFRS 中定义的权益工具不一定与经济学家所认为的权益或者在市场中交易的权益工具（与债务相比）相同。

然而，需要注意的是，如果金融工具的支付完全取决于发行人的意愿，那么该金融工具基本不可能对投资者有吸引力，除非投资者还持有普通股，或持有能够赋予其从以上金融工具中获取利益的控制的金融工具，或该金融工具的某些特征能够使得投资者相信发行人将会按照其意愿进行支付，这些特征包括利息递增条款和对支付普通股股利的限制性条款（即只有在对该项金融工具支付利息或者股利之后，才能向普通股股东支付股利）。

2、经济上的强制性

以前版本的 IAS 32 中第 22 段指出：“...没有包含强制性赎回条款或持有者有权卖回给发行人的条款的优先股，可能具有合同规定的加速股利，在可预见的将来，股利收益率预计很高，使得发行人在经济上被迫要赎回该工具”。这种措辞使得本案例所考虑形式的交易应当分类为一项负债。

在 2004 年修订 IAS 32 时删除了以上示例，并替换为第 20 段的以下内容：“没有明确地确立交付现金或其他金融资产义务的金融工具有可能通过其条款和条件间接地形成合同义务...”。《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第十条中也指出：“有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务”。

IAS 32 的结论基础的第 9 段指出，由于加速股利的示例并不十分明确，因而替换为理事会认为更清楚，并且可以对实务中已被证明存在问题的领域提供指导的其他示例，并删除了以上第 22 段的内容。理事会保留了原有的看法，认为工具可以通过其条款和条件间接地建立一项义务，这表明旧版本中第 22 段的删除并不表明理事会改变了对这部分看法。

但是，在修订 IAS 32 时，IAS 32 应用指南第 26 段也在修订范围内。这一段有一定难度，因为它提及对优先股的分类应根据对合同实质的评估，将此项内容与发行人是否有愿意支付股利这一问题联系起来，然后列出了不会影响主体支付股利的意愿的若干因素。

其中最相关的部分是以下内容：“...将一项优先股归类为权益工具还是金融负债，不受下列因素影响：

（c）没有发放优先股股利对发行人普通股的价格可能产生的负面影响（因为如果不向优先股支付股利将限制向普通股支付股利）； ...”

IAS 32 应用指南第 26 段是准则的内在组成部分，它明确地要求我们得出以下结论：即使存在以上第 22 段指出的加速股利的特征，只要此类金融工具的股利 / 利息支付系基于主体支付普通股股利，该因素可以忽略不计。（即使利息/股利随递增利息而递增，主体仍没有偿还义务，因而不存在经济上的强制赎回）

这个结论并不令人满意，因为它似乎与第 20 段相冲突，而且它要求将一些通常并不被视作权益的项目分类为权益工具。但是，在 IAS 32 应用指南第 26 段（c）删除或修订之前，仍应按照该要求进行会计处理。

3、清算中的优先权

一旦清算，如果该金融工具优先于另一次级工具受偿，那么按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》和IAS 32的规定，应将其分类为负债。前文所述各准则对权益工具的定义表明，金融负债不代表“主体的资产扣除所有负债后的剩余权益”。但是，《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第九条（2017年修订后的第九条内容基本一致，仅作文字性的调整）应当看作陈述了准则的核心原则：“在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：（一）该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；.....”

在IAS 32的第16段中也有类似的表述，并特别强调，只有“当且仅当”此处所列条件同时满足时，一项金融工具才能被归类为权益工具。

在本段中并未提及发生清算时的优先受偿权。我们必须得出以下结论，即对金融工具是否为负债的相关测试仅为其是否强制交付现金。如果没有偿还义务，则该工具为权益工具，即使在实务中它在清算时比负债优先受偿。《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第十二条和 IAS32 第 25(b)段已表明，只有发行人清算时才能够要求发行人履行交付现金和其他金融资产的义务（或者通过形成主体的一项金融负债来结算这一合同）时，该金融工具不是发行人的一项金融负债。因此，在应用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订、2017 年修订）》第九条之（一）和 IAS 32 第 16(a)段的过程中，应忽略清算时强制交付现金的要求。

4、永续债有关会计处理规定

2019 年 1 月财政部发布了《永续债相关会计处理的规定》（财会〔2019〕2 号），进一步明确了永续债发行方在对永续债进行会计分类时应当考虑的因素。主要包含以下三个：

（1）关于到期日。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务时，发行方应当区分下列情况处理：

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

②永续债合同未规定固定到期日且同时规定了未来赎回时间（即“初始期限”）的：

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

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

（2）关于清偿顺序。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务时，发行方应当区分下列情况处理：

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

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

（3）关于利率跳升和间接义务。

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑第 37 号准则第十条规定的“间接义务”。永续债合同规定没有固定到期日、同时规定了未来赎回时间、发行方有权自主决定未来是否赎回且如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮（即“利率跳升”或“票息递增”）的，发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的

合同义务。如果跳升次数有限、有最高票息限制（即“封顶”）且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务；如果永续借款合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务。

问题4-1-72（或有结算条款：考虑各类条款以确定其是否在主体的控制范围内）

问题：

一项金融工具中存在的哪些或有结算条款不在发行者的控制范围内，从而导致发行者在其财务报表中将其分类为金融负债？

背景：

某主体（发行者）拟新发行证券，除了或有结算条款的潜在影响以外，这些证券将满足《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》对“权益工具”的定义。或有结算条款可能被多种事件触发，这些事件将导致该证券的持有者能够在特定情形下要求对债券本息进行结算。

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

以下列出了常见的或有结算条款（但不可能涵盖所有可能的情形），并从发行者的角度对其进行分析，以确定相关或有结算条款的触发事件是否在发行者的控制范围内，因而不代表向另一主体交付现金或其他金融资产的合同义务。

需要注意的是，即使下表中所列的某个事件被认为不在发行者的可控制范围内，但如果该事件是不现实的（即认定某个事件不会发生），则存在由该事件触发的或有结算条款不会导致该金融工具被分类为金融负债。其中，“认定某个事件不会发生”是指该事件的发生概率基本为零。

下表假设所列出的各种或有结算条款是互相独立的。

	或有结算条款	发行者是否能够控制该事件？
1	发行者分配普通股股利	是。股东大会可自主决定是否分配普通股股利。
2	发行者被成功接管（即发行者的控制权被转移）。	视情况而定。 由于受让方（通过证券市场上的交易购买股票等方式）获取对发行者充分的控制权，该类接管不在主体的控制范围内。 但是，如果或有结算条款仅限于股东必须在年度或临时股东大会上就接管事宜进行投票表决的情形下的接管，或者该接管事宜系完全基于董事的建议，则该接管被认为在主体的控制范围内。

	或有结算条款	发行者是否能够控制该事件？
3	发行者的债务工具下存在违约事项（即，“交叉违约”，包括违反债务协议中的财务指标条款）	否。
4	发行者开始进行清算	否，但根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第十二条规定，由于“只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算”，该金融工具并不构成发行者的一项金融负债。
5	发行者进入破产保护或者重整程序，由破产管理人接管，并达成一系列重整安排	否。该事件将导致金融工具被分类为权益工具还是债务工具将取决于各司法管辖区的法律法规规定。如果这些事件并不一定导致发行者进行清算，则该情况不满足《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第十二条第（二）项中提及的“清算豁免”。
6	发行者被处以大于一定金额的罚款，或政府机关、金融监管机构开始对发行者进行调查。	否。该事件不在发行者的控制范围内。
7	会计、税务政策和监管法规的变化预计将对发行者的财务状况产生不利影响。	否。该事件不在发行者的控制范围内。
8	发行者的股票在证券交易所停牌超过若干天。	该事件很可能不在发行者的控制范围内。但这取决于各司法管辖区的具体情况以及导致停牌的原因是否在主体的可控制范围内。
9	证券发行地区发生战争或武装冲突。	否。该事件不在发行者的控制范围内。
10	当该证券尚有未偿付的本金或利息时，对普通股进行利润分配或回购。	是。利润分配由发行者自行决定。
11	在该证券发行后的头12个月内发行与该证券具有相同级别或优先于该证券的次级证券。	是。可认为在发行者的控制范围内。
12	决定在转换日之前发布IPO招股说明书。	参见以上情形2，通常发行者能够控制该事件，除非发行者可能出于某些处于其可控制范围以外的原因（如监管者的要求），而被迫启动IPO。
13	无法在转换日之前有效执行IPO。	否。该事件不在发行者的控制范围内。
14	发行者处置其全部或实质上全部的经营业务或资产。	是。
15	发行者的信用等级发生改变。	否。该事件不在发行者的控制范围内。

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

与“基于2014版金融工具列报准则的处理意见”一致。

权威指引：

1、《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第十条（2017年修订后第十条基本一致）规定：金融负债与权益工具的区分：

（一）如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

（二）如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动，该合同应当分类为金融负债。

2、《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订、2017年修订）》第十一条规定：除根据本准则第三章分类为权益工具的金融工具外，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值（如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值）。如果最终发行方无需以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。

3、《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订、2017年修订）》第十二条规定：对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。但是，满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：

（一）要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常或几乎不可能发生。

（二）只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算。

（三）按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具。

附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动，利率或税法变动，发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。

4、《国际会计准则第32号——金融工具：列报》第25段中指出：“一项金融工具可能要求主体根据未来发生或不发生某种合同双方均不能控制的不确定事项（或某种不确定状况的结果）交付现金或其他金融资产，或者通过形成主体的一项金融负债来结算这一合同，以上不确定事项可能包括股票市场指数的变动，消费者价格指数的变动，利率或税收要求的变动，发行人收入、净收益或债务权益比率的变动等。

这类金融工具的发行人不拥有无条件避免交付现金或其他金融资产（或者通过形成主体的一项金融负债来结算这一合同）的权利。因此，它是发行人的一项金融负债，除非：

- a) 能够要求交付现金或其他金融资产（或者通过形成主体的一项金融负债来结算这一合同）的或有结算条款部分是不现实的；
- b) 只有发行人清算时才能够要求发行人履行交付现金或其他金融资产的义务（或者通过形成主体的一项金融负债来结算这一合同）；或者
- c) 该金融工具具有本准则第16A和16B段中的所有特征并满足其中的条件。”

问题4-1-73（接受“明股实债”投资的会计处理问题）

问题：

如下文背景资料介绍，C基金投入A公司的资本，由A公司支付固定比例的分红，其母公司B公司负责本金回购和担保利息的支付时，A公司取得的投资在A公司、B公司单体报表以及B公司合并报表中分别应如何处理？

背景：

A公司为B公司的全资子公司。2015年10月12日，B公司和A公司与国家开发银行旗下C基金签订《××基金投资合同》。合同约定的部分内容总结如下：C基金向A公司增资1.4亿元用于“机场站坪扩建及附属工程”建设，合同约定增资后C基金持有A公司1.67%股权，B公司持有A公司98.33%股权。2015年10月16日，C基金按合同约定将1.4亿元投资款缴入A公司的银行账户，完成出资。

合同约定C基金投入资金的平均年化投资收益率最高不超过1.2%，每年C基金从A公司取得的利润分配金额不到1.2%的部分由B公司补足，超过1.2%的部分留存用作A公司下一年分配。C基金增资的1.4亿元，由B公司按确定的时间计划和对价全额回购，具体如下：2017年10月16日回购3,000万元，2023年10月16日回购4,000万元，2027年10月15日回购4,000万元，2029年10月14日回购3,000万元。此次增资后，C基金不向A公司委派董事、监事和高级管理人员，涉及可能影响C基金权益的“重大事件”应经全体股东所持表决权三分之二以上决议通过。同时合同约定：“B公司与A公司承诺并保证：A公司收到本次增资的投资款项后，A公司应在国家开发银行开立资金监管账户，并接受C基金及国家开发银行的监管，且A公司和B公司已承诺在2015年12月31日前完成工商变更登记的，A公司可根据本合同运用不超过50%的C基金投资款项，并确保该款项用于“机场站坪扩建及附属工程”项目建设。

在A公司和B公司完成工商变更登记后，A公司可申请运用剩余投资款项用于本投资项目。”

合同也同样注明：无论A公司和B公司是否按本合同约定办理工商变更登记手续，均不影响C基金根据本合同约定要求A公司和B公司向C基金履行分红、补足投资收益、回购、减资等义务。

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

本案例的会计处理要从三方面考虑：（1）A公司个别报表层面；（2）B公司个别报表层面；（3）B公司合并报表层面。分别讨论如下：

1、A公司个别报表层面

本案例中，A公司负有每年向C基金公司支付约定的固定回报（按尚未回收的投资额乘以1.2%的年度收益率计算）的首要责任，但不承担保证C基金的投资本金安全回收的责任（对投资本金回购的义务完全属于B公司），因此，A公司在收到C基金投入的1.4亿元投资款时，应将未来14年内累计应支付的投资收益（根据合同约定的回购进度表和每年1.2%的约定收益率计算）的金额确认为一项负债（长期应付款），根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对金融负债的摊余成本计量的一般原则规定，A公司个别报表层面对累计需分配的投资收益应当按照实际利率1.2%折现，将折现值作为负债的初始计量金额，剩余部分作为实收资本和资本公积。对该部分负债后续也按照实际利率法进行计量，按实际利率1.2%确认各年度利息支出。即，A公司个别报表层面确认的利息支出不是按合同约定需支付给C基金的每年约定利息金额，而是每年初未付利息相关负债的年初余额乘以实际利率算出的实际利息，测算过程如下：

投资回收时点	应支付的回购款	尚未支付的回购款	每年固定投资回报	折现年数	折现系数	每年固定投资回报（折现后）
合计	140,000,000.00		14,520,000.00			13,508,888.57
2015-10-16		140,000,000.00			1.0000	
2016-10-16		140,000,000.00	1,680,000.00	1	0.9881	1,660,079.05
2017-10-16	30,000,000.00	110,000,000.00	1,320,000.00	2	0.9764	1,288,881.25
2018-10-16		110,000,000.00	1,320,000.00	3	0.9648	1,273,598.07
2019-10-16		110,000,000.00	1,320,000.00	4	0.9534	1,258,496.12
2020-10-16		110,000,000.00	1,320,000.00	5	0.9421	1,243,573.24
2021-10-16		110,000,000.00	1,320,000.00	6	0.9309	1,228,827.31
2022-10-16		110,000,000.00	1,320,000.00	7	0.9199	1,214,256.24
2023-10-16	40,000,000.00	70,000,000.00	840,000.00	8	0.9090	763,545.96
2024-10-16		70,000,000.00	840,000.00	9	0.8982	754,492.06
2025-10-16		70,000,000.00	840,000.00	10	0.8876	745,545.51
2026-10-16		70,000,000.00	840,000.00	11	0.8770	736,705.05
2027-10-15	40,000,000.00	30,000,000.00	840,000.00	12	0.8666	727,969.42

投资回收时点	应支付的回购款	尚未支付的回购款	每年固定投资回报	折现年数	折现系数	每年固定投资回报（折现后）
2028-10-15		30,000,000.00	360,000.00	13	0.8564	308,287.44
2029-10-14	30,000,000.00		360,000.00	14	0.8462	304,631.86

借：银行存款 140,000,000.00

贷：实收资本 140,000,000.00

借：资本公积——资本溢价 13,508,888.57

未确认融资费用 1,011,111.43

贷：长期应付款 14,520,000.00

由于实收资本增加，故A公司应按约定办理工商变更登记。

上述会计处理可能导致A公司个别报表层面的资本公积出现负数余额。此处资本公积的借方发生额反映了这样一个事实：C基金的出资名义上是以“股权投资”的形式投入的，但最终要从被投资的A公司直接取回一部分，即会计上可以认可的权益增加额将小于名义出资额。

后续A公司实际向C基金分配收益时，从上述长期应付款中列支。如果由B公司代付了部分收益，或者因B公司提前回购C基金所持股权导致相应减少未来支付收益款的义务，则所减免的收益分配义务款项从长期应付款转入资本公积。

2、B公司个别报表层面

在C基金完成对A公司的出资同时，B公司作为母公司，应将该合同约定的回购投资的义务的折现值确认为一项金融负债（长期应付款），其对应的借方科目为对A公司的长期股权投资。该项长期应付款应按实际利率法进行后续计量。支付回购款时，从长期应付款中列支。

长期应付款的现值测算过程如下：

投资回收时点	应支付的回购款	尚未支付的回购款	折现年数	折现系数	应支付回购款现值
合计	140,000,000.00				125,703,286.34
2015-10-16		140,000,000.00		1.0000	
2016-10-16		140,000,000.00	1	0.9881	
2017-10-16	30,000,000.00	110,000,000.00	2	0.9764	29,292,755.71
2018-10-16		110,000,000.00	3	0.9648	
2019-10-16		110,000,000.00	4	0.9534	
2020-10-16		110,000,000.00	5	0.9421	
2021-10-16		110,000,000.00	6	0.9309	
2022-10-16		110,000,000.00	7	0.9199	
2023-10-16	40,000,000.00	70,000,000.00	8	0.9090	36,359,331.63
2024-10-16		70,000,000.00	9	0.8982	
2025-10-16		70,000,000.00	10	0.8876	

投资回收时点	应支付的回购款	尚未支付的回购款	折现年数	折现系数	应支付回购款现值
2026-10-16		70,000,000.00	11	0.8770	
2027-10-15	40,000,000.00	30,000,000.00	12	0.8666	34,665,210.46
2028-10-15		30,000,000.00	13	0.8564	
2029-10-14	30,000,000.00		14	0.8462	25,385,988.54

A公司收到C基金投资时，B公司个别报表同时作出如下处理：

借：长期股权投资 125,703,286.34

未确认融资费用 14,296,713.66

贷：长期应付款——C基金 140,000,000.00

按实际利率法对长期应付款进行后续计量时,按下表分期确认未确认融资费用：

日期	a	b=期初 d*1.2%	c=a-b	期末 d=期初 d-c
	应偿还本金	应确认的融资费用	应付的本金减少额	长期应付款本金余额
2015-10-16				125,703,286.34
2016-10-16		1,508,439.44	-1,508,439.44	127,211,725.78
2017-10-16	30,000,000.00	1,526,540.71	28,473,459.29	98,738,266.49
2018-10-16		1,184,859.20	-1,184,859.20	99,923,125.69
2019-10-16		1,199,077.51	-1,199,077.51	101,122,203.19
2020-10-16		1,213,466.44	-1,213,466.44	102,335,669.63
2021-10-16		1,228,028.04	-1,228,028.04	103,563,697.67
2022-10-16		1,242,764.37	-1,242,764.37	104,806,462.04
2023-10-16	40,000,000.00	1,257,677.54	38,742,322.46	66,064,139.58
2024-10-16		792,769.68	-792,769.68	66,856,909.26
2025-10-16		802,282.91	-802,282.91	67,659,192.17
2026-10-16		811,910.31	-811,910.31	68,471,102.48
2027-10-15	40,000,000.00	821,653.23	39,178,346.77	29,292,755.71
2028-10-15		351,513.07	-351,513.07	29,644,268.77
2029-10-14	30,000,000.00	355,731.23	29,644,268.77	0.00

根据上表b列确认融资费用时：

借：财务费用

贷：未确认融资费用

B公司每期支付回购款时：

借：长期应付款——C基金

贷：银行存款

如果存在代A公司向C基金支付投资回报（或补足不足部分）的情况，则代付的投资回报或补足的不足部分回报金额应增加对A公司的长期股权投资成本。

3、B公司合并报表层面

在B公司合并报表层面，应完整体现该业务的“名股实债”的经济实质，即一项初始本金为1.4亿元、期限为14年（但要求分期偿还）、年利率（名义利率）为1.2%的长期借款。因为所借入的资金被明确限定用途为“机场站坪扩建及附属工程”，即属于专门借款，在符合《企业会计准则第17号——借款费用》规定的资本化期间内发生的借款利息可以资本化计入该工程项目的成本。但这里的1.2%只是名义利率，实际利率是使未来还本付息的现金流量折现到借款的借入日（2015年10月16日）的折现值等于1.4亿元的折现率，即内含报酬率应为1.13%，合并报表层面的实际利率摊销表如下：

日期	a	b=期初 d*1.13%	c=a-b	期末 d=期初 d-c
	应偿还本息	应确认的融资费用	应付的本金减少额	长期应付款本金余额
2015-10-16				140,000,000.00
2016-10-16	1,680,000.00	1,587,460.12	92,539.88	139,907,460.12
2017-10-16	31,320,000.00	1,586,410.81	29,733,589.19	110,173,870.94
2018-10-16	1,320,000.00	1,249,261.62	70,738.38	110,103,132.56
2019-10-16	1,320,000.00	1,248,459.52	71,540.48	110,031,592.07
2020-10-16	1,320,000.00	1,247,648.32	72,351.68	109,959,240.39
2021-10-16	1,320,000.00	1,246,827.92	73,172.08	109,886,068.32
2022-10-16	1,320,000.00	1,245,998.23	74,001.77	109,812,066.54
2023-10-16	40,840,000.00	1,245,159.12	39,594,840.88	70,217,225.66
2024-10-16	840,000.00	796,193.18	43,806.82	70,173,418.84
2025-10-16	840,000.00	795,696.46	44,303.54	70,129,115.30
2026-10-16	840,000.00	795,194.10	44,805.90	70,084,309.40
2027-10-15	40,840,000.00	794,686.05	40,045,313.95	30,038,995.45
2028-10-15	360,000.00	340,612.20	19,387.80	30,019,607.64
2029-10-14	30,360,000.00	340,392.36	30,019,607.64	-

B公司合并报表层面最终的处理结果：

在A公司收到C基金投资时：

借：银行存款 140,000,000.00
 未确认融资费用 14,520,000.00
 贷：长期应付款——C基金 154,520,000.00

后续每期确认融资费用时（金额根据上表b列数据填列）：

借：财务费用或在建工程等
 贷：未确认融资费用

偿还本息时（金额根据上表a列数据填列）：

借：长期应付款——C基金
 贷：银行存款



测算表.xlsx

上述测算过程和会计分录如附件Excel文件所示：

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

与“基于2014版金融工具列报准则的处理意见”一致。

实务提示：

在实际处理中，应详细阅读相关协议条款。协议条款的细微变动就可能导致会计处理结果的重大差异。

本案例中之所以 A 公司可以在个别报表层面将接受 C 基金的出资在扣除未来应由其支付的利息的折现值后的剩余部分确认为权益，是基于相关合同约定只能以 B 公司收购 C 基金出资的方式实现 C 基金的投资退出，即 A 公司自身并不承担偿还本金的义务。如果资金提供方有权要求接受投资的子公司以固定金额减资的方式实现投资退出（而不是像本案例那样只能以母公司回购的方式退出），例如约定 C 基金有权选择其投资的退出方式，包括要求 B 公司收购其对 A 公司的出资或者要求 A 公司减资（应支付的减资款等于最初的出资本金），则该项还本义务将直接构成子公司自身报表中的一项符合金融负债定义的现时义务，在子公司自身报表中就直接确认还本付息的全额负债，即子公司个别报表层面的处理与母公司合并报表层面相同，相应地 A 公司个别报表层面的处理结果也会与此处举例的计算结果有差异，但 A 公司合并报表层面的处理结果仍然与此处举例相同。

问题4-1-74（可交换债券发行方的会计处理）

问题：

以其他公司股票作为抵押发行的可交换债券，发行方如何进行会计处理？

背景：

可交换公司债券（以下简称“可交换债券”或“可交换债”）是指上市公司的股东依法发行、在一定期限内依据约定的条件可以交换成该股东所持有的上市公司股份的公司债券。根据《上市公司股东发行可交换公司债券试行规定》（证监会公告[2008]41号）规定，可交换公司债券的期限最短为一年，最长为 6 年，自发行结束之日起 12 个月后方可交换为预备交换的股票，债券持有人对交换股票或者不交换股票有选择权。

公司债券交换为每股股份的价格应当不低于公告募集说明书日前 20 个交易日公司股票均价和前一个交易日的均价。募集说明书应当事先约定交换价格及其调整、修正原则。若调整或修正交换价格，将造成预备用于交换的股票数量少于未偿还可交换公司债券全部换股所需股票的，公司必须事先补充提供预备用于交换的股票，并就该等股票设定担保，办理相关登记手续。

预备用于交换的股票及其孳息（包括资本公积转增股本、送股、分红、派息等），是本

次发行可交换公司债券的担保物，用于对债券持有人交换股份和本期债券本息偿付提供担保。

拥有上市公司控制权的股东发行可交换公司债券的，应当合理确定发行方案，不得通过本次发行直接将控制权转让给他人。

A 公司 2014 年内以持有的某上市公司的股票（按照当时的金融工具准则在可供出售金融资产核算）作为抵押发行可交换债券。

解答：

基于 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

首先假定以下讨论前提：（1）该可交换债的换股价格是一个事先确定的固定价格（无论按照何种方式确定），后续转股价格调整条款的设置与目前的可转债转股价格调整条款类似，即在除权、除息、公积金和未分配利润转股等情况下按照事先设定的公式进行换股价格调整；（2）该可交换债按固定的票面利率计息；（3）在交换权的有效期内，持有人可以要求将可交换债的本息按照约定的转股价格交换为标的股票，也可要求在到期日归还本金和按票面利率计算的利息。则：

1、发行人个别报表层面的处理

可交换债的标的并不是发行人自身的权益工具，而是发行人持有的他人权益工具（对发行人而言是一项金融资产或者长期股权投资），因此并不存在权益成份，这一点与可转债是不同的。可交换债对于发行人而言实际上是一项包含嵌入衍生工具的混合工具，其主合同为到期本息（按票面利率计算）按照市场利率折现的金额；嵌入衍生工具为授予持有人的按照固定价格购买发行人持有的特定金融资产的一项看涨期权。该期权的初始计量金额同样采用从发行总价中扣减主合同现金流折现值的方式确定，在后续的每个期末按照公允价值计量（该公允价值可能为正，但一般不大可能为负，取决于交换为股票的价格和标的股票的市价孰低孰高），公允价值的变动计入损益，也就是该项衍生工具属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。后续持有人行使换股权或者该期权到期失效时，将累积的交易性金融资产 / 负债余额予以转销处理。

在该可交换债存续期间，相应数量的标的股票按规定需被冻结，预备用于交换，发行人不能随意处置这些股票。但这并不意味着发行人不再享有或承担该金融资产所有权上的主要风险和报酬。这是因为到期后以货币形式收回本息还是取得股票，选择的主动权在持有人而不是发行人手中。只有当持有人选择交换股票，发行人按约定交付相应数量的股票时，该金融资产所有权上的主要风险和报酬才转移给可交换债券持有人。因此，在该可交换债存续期间，该金融资产继续按原先的分类进行相应的核算，包括确认公允价值变动（如发行人原作为金融资产核算）。同时，在财务报表附注中应披露相应数量的股票已被冻结，其所有权受到限制的事实。

当发行人依据约定的交换价格将所持有的标的股票交付给持有人以结算该项负债时，发行人应按处置金融资产或长期股权投资进行会计处理，处置价格即为约定的交换价格，即交

换股票的价格和该标的股票投资的账面价值之间的差额确认为发行人的投资收益（在 2017 年修订后的金融工具确认和计量准则下，如果发行人原先是将用于交换的股票作为“其他权益工具投资”核算的，则该差额应直接转入留存收益）。如果该部分标的股票在发行人账面上有对应的其他综合收益的，则采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

2、当预备用于交换的股份是发行人子公司的股份时，发行人合并报表层面的处理

当上市公司的控股股东以其所持有的上市子公司股份为标的发行可交换债，即预备用于交换的股份是发行人子公司的股份时，在发行人的合并报表层面，由于子公司的少数股东权益也被视作合并主体自身的权益，因此可交换债持有人如果行使换股权，则将导致母公司在不丧失控制权的前提下部分出售其所持有的子公司股权，该交易在合并报表层面将构成一项权益性交易，其结果是合并报表层面的权益增加，因此其中嵌入的交换权属于“须用或可用发行方自身权益工具进行结算的金融工具”。此时，由于换股价格固定（或者仅可在有限的特定情况下按照事先确定的公式进行调整），符合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第九条第（二）项所指的“如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具”这一条件，因此该交换权在发行方（上市公司的控股股东）的合并报表层面属于权益工具，即初始确认时在合并报表层面确认为资本公积。此类条款的可交换债在发行人合并报表层面的处理效果与该上市公司发行的可转债类似，只不过发行可转债募集的资金归上市公司所有，而发行可交换债募集的资金归大股东所有。

当发行人依据约定的换股价格将所持有的标的股票交付给持有人以结算该项可交换债时，换股价格和该标的股票投资对应享有的子公司净资产份额之间的差额根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第四十九条规定调整合并报表层面的资本公积。

从中可以看出，当预备用于交换的股份是发行人子公司的股份时，发行人在个别报表和合并报表层面对该可交换债的账务处理是有很大不同的。

基于 2017 版金融工具列报准则的处理意见：

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第九条第（二）项与修订前一致，因此，修订后准则下的处理意见与“基于2014版金融工具列报准则的处理意见”一致。

问题4-1-75（投资者有回售权的特殊债券的报表列报和利息确认）

问题：

下文背景资料中的中期票据应如何确认，如何进行后续计量？

背景：

A公司于2016年7月27日发行了2016年第一期中期票据，票据主要条款如下：

票据期限：5年期（分别在存续期的每一个计息年度末附设发行人调整票面利率选择权、投资者回售选择权和发行人转售选择权）

票面利率：本期中票采用固定利率，单利按年计息，不计复利。首个计息年度票面利率根据集中簿记建档结果确定，存续期的每一个计息年度末，发行人可选择调整票面利率，调整后的票面年利率在下一个计息年度内固定不变。

发行人调整票面利率选择权：在本期中票存续期的每一个计息年度末，发行人有权选择上调或者下调本期中期票据的票面利率。调整后的票面利率在下一个计息年度内固定不变。票面利率调整的幅度以《票面利率调整及投资者回售实施办法的公告》为准。

投资者回售选择权：发行人刊登本期中期票据回售实施办法公告后，投资者有权选择在本期中期票据的投资者回售登记期内进行登记，将持有的全部或部分本期中期票据按面值回售给发行人，或放弃投资者回售选择权而继续持有本期中期票据。

发行人调整票面利率公告日：发行人将于本期中期票据每个计息年度的付息日前第35个工作日在相关媒体上刊登关于是否调整本期中期票据票面利率以及调整后票面利率水平的公告和本期中期票据回售实施办法公告。

发行人转售选择权：发行人有权将回售的本期中期票据进行转售或予以注销。

兑付价格：按中期票据面值兑付，按票面利率付息。付息方式：本期中期票据存续期限内每个付息日的前5个工作日，由发行人按照有关规定在指定的信息媒体上刊登《付息公告》，并在付息日按票面利率通过银行间市场清算所股份有限公司完成付息工作。

付息日：本期中期票据存续期内每年7月28日为付息日（如遇法定节假日或休息日则顺延至其后的第一个工作日）

转售日/注销日：发行人可于本期中期票据前4个计息年度的付息日转售或注销回售的中期票据。

交换方式：每年付息一次，到期一次性还本，最后一期利息随本金的兑付一起支付。

解答：

基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见：

1、根据《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第十九条规定：“负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：（一）预计在一个正常营业周期中清偿。（二）主要为交易目的而持有。（三）自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。（四）企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。”

根据背景资料介绍的中期票据发行条款，中期票据期限为5年，但分别在存续期的每一个计息年度末附设发行人调整票面利率选择权、投资者回售选择权和发行人转售选择权。其中，发行人刊登本期中期票据回售实施办法公告后，投资者有权选择在本期中期票据的投资者回售登记期内进行登记，将持有的全部或部分本期中期票据按面值回售给发行人，或放

弃投资者回售选择权而继续持有本期中期票据。这一条款表明，最早在发行后满 12 个月之日，投资者就有权行使回售权。如果投资者在第一个计息年度末就行使回售权，则该债券自其发行日后满 12 个月就需要偿还。因此，该项负债满足上述流动负债判断标准中的“（四）企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上”条件，应归类为流动负债，在发行人 A 公司的资产负债表中应列报为“其他流动负债”。

2、该项负债属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》对负债“二分类”中的“其他金融负债”，应以摊余成本进行后续计量，相应地其利息也应当按照实际利率法确认。由于偿还时间具有不确定性，故初始确认时作为“其他流动负债——利息调整”的发行费用在第一个回售期之前的期间内（即发行后的第一个计息年度内）全部摊销完毕，作为对该年度利息费用的调整因素，后续年度如果该债券因投资者不行使回售权而存续的，则后续年度的利息支出中不再包含发行费用的摊销额。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

问题 4-1-76（融资租赁信贷业务的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司融资租赁信贷业务应如何进行会计处理？

背景：

B 企业集团主要从事工程机械和配件的制造、销售及融资租赁业务。其中，母公司 B 公司以及部分全资子公司（以下简称“主机厂”）主要从事工程机械和配件的制造与销售，其生产的工程机械产品，大部分通过经销商以寄售的方式销售；全资子公司 A 主要从事融资租赁业务。2017 年前主机厂生产并实现销售的工程机械产品，一部分在 A 公司办理融资租赁业务，A 公司对其产生的应收款项划分为融资租赁业务组合，按风险评估分类法计提坏账准备（评估为五个级别，其中正常类按 1% 计提，关注类按 3% 计提，次级、可疑、损失类按个别认定方法合理计提）。

2017 年主机厂开展买方信贷（融资租赁）担保销售模式，相关业务的主要安排如下：

与 A 公司开展融资租赁业务，A 公司（甲方）、主机厂（乙方）、经销商（丙方）签订的《融资租赁业务合作协议书》中主要约定如下：

A 公司为资金提供方，对经销商推荐的最终客户购买主机厂生产的产品开展融资租赁业务，其从经销商购入租赁物并以融资租赁方式租赁给最终客户。

主机厂向 A 公司推荐开展融资租赁业务的经销商，并负责自行管理该融资租赁业务。主机厂对承租人（最终客户）违约且经销商未能履行回购义务给 A 公司所造成的损失，承担回购担保责任。主机厂应向 A 公司交纳经销商责任承担的保证金，确保经销商义务的履行。

主机厂承担保证责任的条件为：

(a)承租人债务逾期 1 期至 2 期时，主机厂应向 A 公司缴纳 1-2 期逾期保证金；逾期保证金金额等同于逾期租金金额，且保证金不计息，保证金每月结算，多退少补。

(b)承租人债务逾期 3 期及以上时，无论设备是否取回。A 公司有权从主机厂所缴纳的逾期保证金余额中抵扣该承租人所有应付款项。

主机厂有权针对具体终端客户及经销商制定融资租赁商务政策，但需要通知 A 公司，并经 A 公司确认后可对外发布。当主机厂推荐的经销商进行融资租赁业务时，如特定租赁业务的收费标准低于 A 公司制定的结算商务政策收费标准，则主机厂应补足差额部分，A 公司亦有权从应支付给主机厂的价款中直接扣除；若该笔业务高于结算商务政策收费标准的，则将多出部分返还主机厂。返还周期为每季度一次。补足或返还金额按照周期内已经发生的业务为准。

经销商负责对承租人进行资信调查，将购买主机厂产品的客户推荐给 A 公司，并对承租人未偿付的债务承担连带保证责任（回购义务）。

回购义务人向 A 公司支付回购价款后，即同时受让该融资租赁合同项下的权利和义务。

解答：

基于 2017 年修订前的收入、金融工具、租赁等相关准则的处理意见：

首先明确讨论前提：在本案例的业务模式下，假设在主机厂将设备发送给最终用户，且经最终用户验收无误时，主机厂已满足《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的销售商品收入确认条件。在此前提下：

根据《融资租赁业务合作协议书》的约定，主机厂就其自行管理的承租人的信用风险问题，向融资租赁公司（A 公司或外部独立第三方租赁公司）提供担保，属于《企业会计准则解释第 5 号》第二条所指的“信用风险缓释工具”。

根据《企业会计准则解释第 5 号》第二条规定：

信用风险缓释工具，是指信用风险缓释合约、信用风险缓释凭证及其他用于管理信用风险的信用衍生产品。信用风险缓释合约，是指交易双方达成的、约定在未来一定期限内，信用保护买方按照约定的标准和方式向信用保护卖方支付信用保护费用，由信用保护卖方就约定的标的债务向信用保护买方提供信用风险保护的金融合约。信用风险缓释凭证，是指由标的实体以外的机构创设，为凭证持有人就标的债务提供信用风险保护的、可交易流通的有价凭证。

信用保护买方和卖方应当根据信用风险缓释工具的合同条款，按照实质重于形式的原则，判断信用风险缓释工具是否属于财务担保合同，并分别下列情况进行处理：

（一）属于财务担保合同的信用风险缓释工具，除融资性担保公司根据《企业会计准则解释第 4 号》第八条的规定处理外，信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中有关财务担保合同的规定进行会计处理。其中，信用保护买方

支付的信用保护费用和信用保护卖方取得的信用保护收入,应当在财务担保合同期间内按照合理的基础进行摊销,计入各期损益。

(二)不属于财务担保合同的其他信用风险缓释工具,信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,将其归类为衍生工具进行会计处理。

财务担保合同,是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付时,要求签发人向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

开展信用风险缓释工具相关业务的信用保护买方和卖方,应当根据信用风险缓释工具的分类,分别按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》、《企业会计准则第25号——原保险合同》或《企业会计准则第26号——再保险合同》以及《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行列报。

由此可见,主机厂和融资租赁公司应分别按以下方法进行会计处理:

(一)乙方(主机厂):

根据上述规定,乙方向甲方承诺承担由其自行管理的承租人的坏账损失,属于上述规定中“属于财务担保合同的信用风险缓释工具”。乙方作为信用风险缓释工具的发行方,应按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2006年)》关于“财务担保合同”的以下规定处理:

第三十条 企业初始确认金融资产或金融负债,应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债,相关交易费用应当直接计入当期损益;对于其他类别的金融资产或金融负债,相关交易费用应当计入初始确认金额。

第三十三条 企业应当采用实际利率法,按摊余成本对金融负债进行后续计量。但是,下列情况除外:

.....(三)不属于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同,或没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益并将以低于市场利率贷款的贷款承诺,应当在初始确认后按照下列两项金额之中的较高者进行后续计量:

- 1. 按照《企业会计准则第13号——或有事项》确定的金额;
- 2. 初始确认金额扣除按照《企业会计准则第14号——收入》的原则确定的累计摊销额后的余额。

例如,乙方自行管理的承租人在甲方签订了总金额为1亿元的租赁合同,按照历史经验预计最终损失率为5%,即500万元。此时乙方应在相关租赁合同开始履行时,就其对甲方承担的财务担保义务确认如下:

借: 管理费用	500
贷: 其他非流动负债——财务担保合同	500

假设租赁期为4年,应在租赁期内按直线法摊销上述负债,结转为营业收入——其他业务收入:

借：其他非流动负债——财务担保合同	125
贷：其他业务收入	125

假设其中有承租人在第 2 年末无力还款，金额为 300 万元，甲方按约定将这部分已发生损失的款项转回给乙方，但预计可收回金额只有 100 万元，则账务处理为：

借：其他非流动负债——财务担保合同	200
长期应收款	100
贷：银行存款	300

（二）甲方（融资租赁公司）：

甲方对该事项的会计处理基本与乙方对应。对租赁应收款仍应继续计提坏账准备；对取得乙方提供的财务担保确认为一项资产，并逐期摊销。

在租赁合同开始时，确认乙方提供财务担保形成的资产：

借：其他非流动资产——财务担保合同	500
贷：其他业务收入	500

财务担保合同形成的资产逐年摊销：

借：管理费用	125
贷：其他非流动资产——财务担保合同	125

对应收租赁款计提坏账准备：

借：资产减值损失	500
贷：长期应收款减值准备	500

确认其中的 300 万元无法收回（预计可收回金额 100 万元，已计提坏账准备 200 万元），转回给乙方：

借：银行存款	300
贷：长期应收款	300
借：坏账准备	200
贷：其他非流动资产——财务担保合同	200

本案例中，A 公司、主机厂等各参与主体的会计处理举例说明如下：

（一）经销商回购方式下

某主机厂以融资租赁方式销售产品 1,000 万元，租赁开始日预计将发生的回购担保损失为 10 万元；第 2 年根据承租人的还款情况预计发生的回购担保损失为 12 万元；第 3 年承租人无力还款，违约金额 100 万元，由经销商支付回购价款并受让该融资租赁合同项下的权利、义务，此时从承租人处收回的二手机（归经销商所有）公允价值为 85 万元，产品制造商相应以返利形式补偿经销商 15 万元（减少后期开票金额）。

1、A 公司：

对于该融资租赁业务，A 公司获取固定收益，实质上是提供资金放贷服务。A 公司应将

转租赁应收款计入“长期应收款”，并按实际利率法计算收益。

A 公司租赁应收款的坏账损失主要原因是债务人（承租人）的信用风险。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第四十一条的规定，“信用风险，是指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损失的风险”。即影响信用风险水平的主要因素是债务人自身的财务状况、履约意愿等因素，由债权人从外部获取的信用风险保护并不在其考虑范围之内。

故上述情形中的基础债权债务关系和信用风险缓释合约均应作为两项独立的金融工具分别进行核算，而不应将其“组合”为一项金融工具。A 公司的会计核算原则如下：

(1) 对于 A 公司获得主机厂和经销商担保的长期应收款，期末进行减值测试和计提坏账准备时，所考虑的因素与其他未获得信用风险保护的同类应收账款类似，不考虑通过信用风险保护可能减轻部分实际损失的影响。即，不能仅仅因为已获得信用风险保护而减少坏账准备的提取。如果公司的坏账准备计提政策采用组合计提方法的，则在按信用风险对应收账款进行组合分类时，不考虑信用风险保护因素的影响（即，债务人的信用风险特征类似的应收款项，无论是否获得信用风险保护，应归入同一个信用风险组合）。

(2) A 公司实际发生坏账损失，由主机厂或经销商承担回购义务时，核销长期应收款及坏账准备，所取得的赔偿款超过长期应收款净额的部分计入当期其他业务收入。

2、主机厂：

主机厂的回购担保协议与融资租赁销售协议是一揽子协议，其对 A 公司提供的回购担保是以产品销售为前提，回购担保与产品销售是一揽子交易，因此，应将其组合为一项业务进行账务处理。

产品按融资租赁模式销售时,按产品售价扣除预计发生的回购担保支出金额确认销售收入,同时将预计发生的回购担保损失确认为一项预计负债。以后每一资产负债表日,根据预计的回购担保支出的合理估计金额,调整回购担保预计负债余额。

根据上述规定，主机厂对融资租赁公司（A 公司或外部独立第三方租赁公司）承担的担保责任，可以比照坏账准备和预计负债计提的规定考虑其估计金额（仍然采用风险评估分类法）。

具体而言，主机厂的会计处理为（不考虑相关税费，以下同）：

(1) 确认销售收入同时按照历史经验预计回购担保损失

①借：应收账款 1,000 万元
贷：营业收入 1,000 万元

②借：营业收入 10 万元
贷：预计负债——回购准备金 10 万元

(2) 第 2 年末, 调整回购担保预计负债余额

③借：营业收入 2 万元

贷：预计负债——回购准备金 2 万元

（3）第 3 年，承租人违约，经销商履行回购义务，产品制造商对以返利形式补偿经销商 15 万元（减少后期开票金额）。

④调整回购准备金余额

借：营业收入 3 万元（15-10-2，即调整为制造商最终承担的坏账损失）

贷：预计负债——回购准备金 3 万元

⑤将后期应兑付的回购准备金余额调整至“其他应付款——销售折扣”

借：预计负债——回购准备金 15 万元

贷：其他应付款——销售折扣 15 万元

（二）主机厂回购方式下

以融资租赁方式销售产品 1,000 万元，租赁开始日预计将发生的回购担保损失为 10 万元；第 2 年根据承租人的还款情况预计发生的回购担保损失为 12 万元；第 3 年承租人无力还款，违约金额 100 万元，主机厂以银行存款回购，从承租人处收回的二手机（归主机厂所有）公允价值为 85 万元。

（1）确认销售收入同时按照历史经验预计回购担保损失

①借：应收账款 1,000 万元

贷：营业收入 1,000 万元

②借：营业收入 10 万元

贷：预计负债——回购准备金 10 万元

（2）第 2 年末，调整回购担保预计负债余额

③借：营业收入 2 万元

贷：预计负债——回购准备金 2 万元

（3）第 3 年，承租人违约，主机厂履行回购义务，同时收回租赁物。

④支付回购款项 100 万元

借：应收代偿款 100 万元

贷：银行存款 100 万元

⑤收回二手机，同时终止向经销商和承租人的追偿行为

借：库存商品——二手机 85 万元

预计负债 12 万元

营业收入 3 万元

贷：应收代偿款 100 万元

在主机厂和 A 公司（融资租赁公司）共同的母公司的合并报表层面，整体交易体现为一项分期收款销售交易，货物发出时应确认的销售收入金额为 A 公司的租赁应收款的折现

值减去预计将发生的回购损失（经销商回购方式下需补偿给经销商的差额款，或者主机厂回购方式下收回二手机价值小于承租人无力支付的租金的账面价值的差额）后的剩余金额。另外，在租赁期间，合并主体可按实际利率法确认与租赁应收款相关的利息收入。预计回购损失金额在合并报表中列报为预计负债（经销商回购方式下）或者坏账准备（主机厂回购方式下）。

基于 2017 年及之后修订后的收入、金融工具、租赁准则下的处理意见：

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十二条的规定：生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。需要注意的是，该条规定要求生产商或经销商在开展以租代售等业务模式下，基于相关业务合同对租赁进行分类，只要符合融资租赁的条件（即，标的资产所有权有关的几乎全部风险和报酬均已转移），生产商或经销商就可以确认销售收入，而无论是否满足《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》规定的收入确认条件。本案例中，假设主机厂开展的该类交易均构成融资租赁。在此前提下：

根据《融资租赁业务合作协议书》的约定，主机厂就其自行管理的承租人的信用风险问题，向融资租赁公司（A 公司或外部独立第三方租赁公司）提供担保，属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第六条规定的“财务担保合同”：

.....

对于财务担保合同，发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用本准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经做出，不得撤销。否则，相关财务担保合同适用本准则。

财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付债务时，要求发行方向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

.....

该准则第五十九条规定：

对于适用本准则有关金融工具减值规定的各类金融工具，企业应当按照下列方法确定其信用损失：

.....

（四）对于财务担保合同，信用损失应为企业就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付预计款额，减去 生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值。

.....

该准则第二十一条规定：

除下列各项外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。对此类金融负债，企业应当按照《企业会计准则第23号——金融资产转移》相关规定进行计量。

（三）不属于本条（一）或（二）情形的财务担保合同，以及不属于本条（一）情形的以低于市场利率贷款的贷款承诺。企业作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照依据本准则第八章所确定的损失准备金额以及初始确认金额扣除依据《企业会计准则第14号——收入》相关规定所确定的累计摊销额后的余额孰高进行计量。

.....

本案例中，虽然形式上不涉及金融资产转移，是融资租赁公司作为购买方向主机厂支付的货款，但是该交易实质是主机厂通过“以租代售”的模式实现商品销售，实际的客户是购买方（即租赁协议中的承租人）。在主机厂对相关承租人（实际购买方）向融资租赁公司的租金提供承担全额的差额补足义务时，该交易实质与这一情形是没有差异的：

主机厂直接以出租人的身份通过融资租赁方式将商品提供给承租人使用，形成应收融资租赁款，再将该融资租赁款转让给资金提供方，并向资金提供方承诺对债务人无法偿还的款项由主机厂承担全额的补足义务。

在这一情形下，由于该融资租赁款的主要风险和报酬并未转移，因此主机厂不能终止确认相关应收款项。在本案例交易模式下，按照同样原则，主机厂即使收到名义上的货款，但仍保留了货款所有权上几乎所有风险和报酬，因此不应终止确认应收款项，而应当将收到融资租赁公司支付的款项作为一项金融负债。按照《企业会计准则第23号——金融资产转移（2017年修订）》第十八条的规定，在继续确认被转移金融资产的情形下，金融资产转移所涉及的金融资产与所确认的相关金融负债不得互相抵销。在后续会计期间，企业应当继续确认该金融资产产生的收入（或利得）和该金融负债产生的费用（或损失），不得相互抵销。即：后续期间，主机厂应按照融资租赁合同约定的利率，对应收融资租赁款和收到的货款确认的金融负债均按照该利率进行后续计量，并对该项应收融资租赁款按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第八章的规定确认其信用减值损失。在承租方向融资租赁公司支付租金时，主机厂解除对该已支付的租金的补足义务，此时可将应收款项与金融负债对冲。

问题4-1-77（从事网络信贷服务并承担担保责任的会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司在该合作模式下涉及的各项业务环节应如何进行会计处理？

背景：

A 公司主要从事网络信贷平台业务，其主要业务活动是撮合资金使用者和贷款者的网络消费贷款，其收入主要是收取资金使用者支付的管理费。其业务模式是：资金提供者以自有资金委托贷款人（银行类金融机构）向 A 公司推荐的、符合一定信用条件的借款客户（资金使用者）发放小额消费贷款，以此获取收益。小额贷款金额一般为 1,000 元-50,000 元，借款人按月还款。

A 公司拥有借款客户群体，在合作期限内，A 公司接受资金提供者和贷款人（以下统称贷款人）的委托，协助其做好委托贷款业务的全流程服务，包括获客、扫描、录入、信审、贷后管理、质量监控、催告提醒和催收服务。

A 公司提供委托贷款业务服务的收益按照 A 公司与借款人签订的居间服务协议收取管理费，管理费通常是按照借款金额的一定比例计算确定。

A 公司在该合作方式下，会向贷款人缴纳一定的履约保证金，作为向提供者的资金损失风险承担担保责任的保证金，该保证金最低金额应满足贷款人累计提供贷款额的一定比例，不足时由 A 公司及时补足。

代偿约定：合作期间任一笔贷款发生任何一期逾期的，A 公司应以自有资金向贷款人代偿该期贷款应偿还的本金和利息。A 公司未能及时代偿的，贷款人有权从 A 公司缴纳的履约保证金中扣划与逾期本息金额相当的款项，若该扣划导致履约保证金不足的，A 公司应及时补足。

回购约定：合作期间任一笔贷款的任一期还款连续逾期达到三期的，A 公司应从贷款人处受让该笔债权的剩余本金。如果 A 公司未按时完成受让，贷款人有权从 A 公司缴纳的履约保证金中扣划与逾期贷款本息金额相等的款项，扣划后若导致履约保证金不足的，A 公司应及时补足。

A 公司代偿或受让后，相关逾期部分的本金和利息的债权归 A 公司所有。

解答：

基于 2006 版金融工具准则的处理意见：

在 2006 版的原准则下，除预计损失的金额因为信用风险损失的计量模型不同而有差异（原准则采用“已发生损失法”、新准则采用“预期信用损失法”）之外，其余处理原理基本一致，参照“基于 2017 版金融工具准则的处理意见”即可，其中涉及到 2006 版准则下所依据的条款也在其中注明。

基于 2017 版金融工具准则的处理意见：

本案例中，A 公司属于金融科技公司，提供助贷撮合（引流）服务，并向资金方承诺无条件回购坏账，避免资金方因此承担坏账损失。该业务属于《企业会计准则解释第 5 号》第二条所指的“信用风险缓释工具”。该条规定原文如下：

二、企业开展信用风险缓释工具相关业务，应当如何进行会计处理？

答：信用风险缓释工具，是指信用风险缓释合约、信用风险缓释凭证及其他用于管理信

用风险的信用衍生产品。信用风险缓释合约，是指交易双方达成的、约定在未来一定期限内，信用保护买方按照约定的标准和方式向信用保护卖方支付信用保护费用，由信用保护卖方就约定的标的债务向信用保护买方提供信用风险保护的金融合约。信用风险缓释凭证，是指由标的实体以外的机构创设，为凭证持有人就标的债务提供信用风险保护的、可交易流通的有价凭证。

信用保护买方和卖方应当根据信用风险缓释工具的合同条款，按照实质重于形式的原则，判断信用风险缓释工具是否属于财务担保合同，并分别下列情况进行处理：

（一）属于财务担保合同的信用风险缓释工具，除融资性担保公司根据《企业会计准则解释第4号》第八条的规定处理外，信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中有关财务担保合同的规定进行会计处理。其中，信用保护买方支付的信用保护费用和信用保护卖方取得的信用保护收入，应当在财务担保合同期间内按照合理的基础进行摊销，计入各期损益。

（二）不属于财务担保合同的其他信用风险缓释工具，信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，将其归类为衍生工具进行会计处理。

财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付时，要求签发人向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

开展信用风险缓释工具相关业务的信用保护买方和卖方，应当根据信用风险缓释工具的分类，分别按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》、《企业会计准则第25号——原保险合同》或《企业会计准则第26号——再保险合同》以及《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行列报。

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006）》第三十三条规定：“企业应当采用实际利率法，按摊余成本对金融负债进行后续计量。但是，下列情况除外：……

（三）不属于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同，或没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益并将以低于市场利率贷款的贷款承诺，应当在初始确认后按照下列两项金额之中的较高者进行后续计量：1. 按照《企业会计准则第13号——或有事项》确定的金额；2. 初始确认金额扣除按照《企业会计准则第14号——收入》的原则确定的累计摊销额后的余额。”

根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第四十六条规定，适用新准则第二十一条（三）规定的财务担保合同应以预期信用损失为基础进行减值会计处理并确认损失准备。新准则第二十一条（三）规定：“不属于本条（一）或（二）情形的财务担保合同，以及不属于本条（一）情形的以低于市场利率贷款的贷款承诺。企业作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照依据本准则第八章所确定的损失准备金额以及初始确认金额扣除依据《企业会计准则第14号——收入》相关规定所确定的累计摊销额后的余额孰高进行计量”。根据《关于修订印发2019年度一般企业财务报表格式的通知》（财

会〔2019〕6号）规定：“企业按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）的相关规定对贷款承诺、财务担保合同等项目计提的损失准备，应当在“预计负债”项目中填列”。但需要注意：虽然在“预计负债”项目中填列，但其确认和计量并不适用《企业会计准则第13号——或有事项》。

根据上述规定，建议就本案例中A公司以坏账回购方式提供的贷款担保的会计处理方式如下：

（1）当借款人与资金方签订借款合同，资金方向借款人放款，相应地A公司开始承担担保责任时，根据新准则第五十九条之（四）计量其初始信用损失（“企业就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值”），确认为预计负债，同时借记营业成本。

（2）后续每个资产负债表日，按照新准则第八章规定对预期信用损失进行调整，作为会计估计变更处理。

（3）后续实际发生坏账回购（垫付）时：

①按实际支付的回购款，借：其他流动/非流动资产，贷：在资金方的存款或存出保证金

②按对应的预计负债金额，借：预计负债，贷：坏账准备

（4）由于服务费只有在甲方（资金方）实际收到利息时才能收取，故依据对账确认的资金方本期实际收到利息金额计算可收取的服务费金额，确认为本期的收入。或者，如果根据历史经验和前瞻性信息（新金融工具准则下），能够基于与确认上述预计负债相同的基础对甲方可收取的利息予以可靠估计的，则也可以在相关的实质性合同义务（履约义务）已经履行完毕的前提下确认管理费收入，但应当将贷款引流和签约服务、贷后管理、坏账担保等事项作为不同的履约义务，将部分服务费采用系统、合理的方式递延到后续服务期间确认。

问题4-1-78（金融资产的减值及减值金额的确定）

问题：

如下文背景资料所述，A公司持有的对B公司、C公司的投资是否存在减值？如果存在减值，减值金额如何确认？

背景：

1、A公司于2015年12月23日与B公司签订股份认购协议，以每股38元的价格认购B公司526,315股股份，认购金额19,999,970.00元，占B公司0.67%的股权，A公司的持有目的是等B公司上市，股份升值后出售。A公司对该投资作为可供出售金融资产核算，由于在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量，以成本法进行后续计量。

B公司系一家在新三板挂牌的从事移动互联网广告服务和游戏联运服务的网络科技公司。根据B公司2016年年度报告显示：B公司2015年度实现净利润3,473万元（营业收

入 73,559 万元)，2015 年末净资产为 47,834 万元（年末未分配利润 2,963 万元）；2016 年度 B 公司实现净利润-3,670 万元（营业收入 104,139 万元），2016 年末净资产为 44,597 万元（年末未分配利润-636 万元），A 公司对 B 公司投资享有的净资产份额为 299 万元。B 公司 2016 年 12 月 30 日的收盘价为 20.38 元/股，根据 2016 年末新三板交易价格计算的 A 公司持有份额的市值为 1,073 万元。

根据 B 公司 2016 年度业绩说明会会议纪要显示，“公司 2016 年营业收入 10.41 亿元，同比增长 41.57%。增长主要原因：得益于行业及市场整体规模的增长；公司选择“规模优先”的策略；国内效果广告业务继续稳步增长，其中大媒体代理业务同比增长 118.81%；国内社会化媒体广告在 2015 年下半年孵化，2016 年进一步加大业务开拓与投入后，业务实现规模化验证，同比增长 1,430.72%；海外市场经过一年多的培育后，建立起较好的业务基础，同比增长 59.73%。”“2016 年归属于挂牌公司股东的净利润亏损约 3,600 万，主要原因在于：公司处于成长阶段，主营业务的激励制度偏向收入流水导向，忽略毛利，毛利没能跟上收入的增长，毛利额同比减少约 5,800 万；自有实时可控流量和自有媒体不足，盈利空间被优质媒体挤压导致毛利率下降；谨慎性考虑下，部分可供出售金融资产的减值计提及部分应收账款的计提减值（确保资产结构健康）；内部孵化项目、研发投入、人工支出增长导致管理费用增加。”“为夯实业务基础，公司在近两年的主策略上选择“规模优先”的思路，在激励考核上对毛利有所忽略。实时可控流量补充不足，自有媒体沉淀不足的情况下，外部大媒体的流量成本上升也是毛利下降的核心因素。2017 年公司调整激励导向，对毛利率不高的代理业务进一步优化产品技术投放能力，提高代理端的毛利率；加强与腰部媒体、长尾流量的 ADN 业务的投入与增长，提升毛利率；积极布局自有媒体，在未来逐步提升毛利率。”

A 公司认为，B 公司为一家网络科技公司，虽然 2016 年度出现亏损，但累计亏损额度较小（2016 年末未分配利润-636 万元），网络公司的市值不能以账面净利润为依据，市场上存在亏损很多但估值很高的案例；另外，新三板股票交易存在很多因素，股票交易不活跃，价格不公平。B 公司 2016 年收入同比增长 41.57%，网络公司的估值一般以收入、用户量等为依据，B 公司 2016 年选择规模优先策略，收入及公司运营的公众号均大幅上升，且 2017 年更换了总经理，调整了激励导向，“对毛利率不高的代理业务进一步优化产品技术投放能力，提高代理端的毛利率；加强与腰部媒体、长尾流量的 ADN 业务的投入与增长，提升毛利率；积极布局自有媒体，在未来逐步提升毛利率”，对 B 公司的投资不存在减值。

2、A 公司控制的有限合伙企业（以下简称“合伙企业”）于 2016 年 6 月与 C 公司签署增资协议，向 C 公司增资 4,210 万元，占其增资后 5%的股权，A 公司的持有该股权的目的是等 C 公司上市，股份升值后出售，A 公司对该投资作为可供出售金融资产核算，由于在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量，以成本法进行后续计量。

C 公司是互联网教育创业公司，公司专注于为中小学提供信息化产品，全面支持学校数

据化管理、智能化教学和个性化学习，公司目前处于创业期，目前已取得包括云校阅卷扫描系统、云校阅卷系统、云校课堂系统等软件著作权，创办了一系列在线教育网站。根据 C 公司 2016 年年报显示，C 公司 2016 年实现营业收入 1,641 万元（2015 年营业收入为 297 万元），实现净利润-3,564 万元（2015 年的净利润为-2,327 万元），2016 年末净资产为 6,731 万元（2015 年末净资产为 6,275 万元），A 公司对 C 公司投资享有的净资产份额为 337 万元。

2017 年 3 月 7 日，某教育咨询有限公司（投资方一）、某投资管理合伙企业（有限合伙）（投资方二）与 C 公司及其全体股东签署增资协议，由投资方一出资 3,000 万元，占 C 公司增资后的 3% 的股权，投资方二出资 2,000 万元，占 C 公司增资后的 2% 的股权。2017 年 4 月，C 公司收到投资方一增资款 3,000 万元，但投资方二未按时缴纳其认缴出资 2,000 万元。

A 公司认为，C 公司 2016 年虽然出现大幅度亏损，但 C 公司 2017 年仍然以 10 亿元（增资前的估值为 9.5 亿元）的估值筹集资金，A 公司对 C 公司的投资按 2017 年增资时的估值计算的价值为 4,750 万元，高于投资成本，该投资不存在减值。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年修订）》第四十一条规定：表明金融资产发生减值的客观证据，是指金融资产初始确认后实际发生的、对该金融资产的预计未来现金流量有影响，且企业能够对该影响进行可靠计量的事项。金融资产发生减值的客观证据，包括下列各项：

- （一）发行方或债务人发生严重财务困难；
- （二）债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等；
- （三）债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步；
- （四）债务人很可能倒闭或进行其他财务重组；
- （五）因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易；
- （六）无法辨认一组金融资产中的某项资产的现金流量是否已经减少，但根据公开的数据对其进行总体评价后发现，该组金融资产自初始确认以来的预计未来现金流量确已减少且可计量，如该组金融资产的债务人支付能力逐步恶化，或债务人所在国家或地区失业率提高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等；
- （七）债务人经营所处的技术、市场、经济或法律环境等发生重大不利变化，使权益工具投资人可能无法收回投资成本；
- （八）权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌；
- （九）其他表明金融资产发生减值的客观证据。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第 390～391 页说明：

企业在根据以上客观证据判断金融资产是否发生减值损失时，应注意以下几点：

1. 这些客观证据相关的事项（也称“损失事项”）必须影响金融资产的预计未来现金流量，并且能够可靠地计量。否则，对于预期未来事项可能导致的损失，无论其发生的可能性有多大，均不能作为减值损失予以确认。

2. 企业通常难以找到某项单独的证据来认定金融资产是否已发生减值，因而应综合考虑相关证据的总体影响进行判断。

3. 债务方或金融资产发行方信用等级下降本身不足以说明企业所持的金融资产发生了减值。但是，如果企业将债务人或金融资产发行方的信用等级下降因素，与可获得的其他客观的减值依据联系起来，往往能够对金融资产是否已发生减值作出判断。

4. 对于可供出售权益工具投资，其公允价值低于其成本本身不足以说明可供出售权益工具投资已发生减值，而应当综合相关因素判断该投资公允价值下降是否是严重或非暂时性下跌。同时，企业应当从持有可供出售权益工具投资的整个期间来判断。

如果权益工具投资在活跃市场上没有报价，从而不能根据其公允价值下降的严重程度或持续时间来进行减值判断时，应当综合考虑其他因素（例如，被投资单位经营所处的技术、市场、经济或法律环境等）是否发生重大不利变化。

因此，根据准则的上述规定，“权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌”本身就是表明可供出售权益工具已经发生减值的客观证据。

本案例中，A 公司对 B 公司的股权投资，按照新三板的期末收盘价计算，与成本相比已经下跌将近 50%，已达到“严重下跌”的程度。在此情况下，除非能够证明新三板的期末收盘价不能代表标的股份的公允价值，否则应对该项股权投资计提减值准备。对新三板挂牌股票的估值问题，可以参考证监会 2015 年度证券公司年报布置会（2016 年 1 月在厦门举办）上的提法，建议方法如下：

对于持有的在全国股转系统挂牌的股票、在交易所或银行间市场交易的理财产品等能获得市场交易价格的资产，证券公司在根据该交易价格计量资产的公允价值时，应考虑该交易价格是否需要调整。

通常情况下，能够获得相同资产在计量日的活跃市场交易价格的，应不加调整地使用该价格；能够获得其他市场交易信息的，例如相同资产的非活跃市场交易价格、相同资产在最近交易日而非计量日的活跃市场交易价格、类似资产的活跃或非活跃市场交易价格，则应根据相关资产的特征对该等价格进行适当调整。这些特征包括资产的状况、交易价格所在市场的交易量和活跃程度、交易的可比性、交易日与计量日的临近程度等。

新三板属于有序市场交易，新三板股票的估值应考虑流动性的影响，各证券公司应根据实际交易情况判断并记录做出判断的分析过程和判断的结果。审计项目组应对各证券公司的分析判断过程执行恰当的审计程序并在工作底稿予以恰当记录。

以协议方式转让的，新三板股票的估值可参照估值有：协议转让成本、定向增发价格、

前 N 个有成交的交易日和每日成交均价的增均价格或采用估值模型（证监会会计部介绍了估值模型从换手率的角度考虑的券商案例，当前 20 个交易日换手率超过 50% 的，可认为交易活跃，采用收盘价进行估值；当前 20 个交易日换手率在 20% < 换手率 < 50% 之间的，采用平均交易价格进行估值；当前 20 个交易日换手率在 5% < 换手率 < 20% 之间的，可认为交易不活跃，采用成本计量；当前 20 个交易日换手率 < 5% 的，可认为交易极不活跃，采用对净资产的变动进行调整估值）。

以做市方式转让的，新三板股票的估值可参照估值有：收盘价、前 N 个交易日的收盘均价或成交均价；前一日收盘价乘以固定打折系数（具体折扣未明确）。

在没有新引入外部财务投资者的情况下，A 公司可参照上述提示合理确定对持有 B 公司股份于 2016 年末的公允价值，如果其与成本相比，已发生了严重或者非暂时性的下跌，则不论 B 公司在 2017 年内采用何种改善措施，均不影响 2016 年末对其投资计提减值准备。可参考的类似案例为：“[问题 4-1-79](#)（可供出售金融资产减值）”。

A 公司对 C 公司的投资，应关注其期后引入外部投资者的作价谈判决策过程，确定引入外部投资者的价格能否代表标的股权于期末资产负债表日的公允价值（特别是外部投资者之一未按期缴纳出资的原因，是否表明其对该估值仍存有疑虑）。如果确实可以代表标的股权的公允价值，则鉴于投资前后的估值均高于成本，可以认可对 C 公司的股权投资不存在减值。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

本案例中 A 公司对 B 和 C 公司的投资均属于权益工具投资，在 2017 年修订后的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》下，除了初始确认时，企业可将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产外，权益工具投资都应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。因此，执行修订后新金融工具准则后，本问题将不存在，A 公司应当以公允价值计量相关投资，无论升值或减值，该项投资面临的市场风险均反映在其公允价值中。

问题4-1-79（可供出售金融资产减值）

问题：

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第四十一条列出了表明金融资产发生减值的若干客观证据，其中第（八）项为“权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌”。在运用该条规定处理可供出售权益工具投资的减值时，应如何理解此处所说的“严重或非暂时性下跌”？

本问题不适用于已执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的企业。

解答：

首先需要强调的是，此处的文字表述是“严重或非暂时性下跌”，而不是“严重和非暂时性下跌”。因此，那些认为只有在可供出售权益工具投资的公允价值发生重大且非暂时性的下跌时才有必要对其计提减值准备的理解是错误的。但是，下跌幅度的严重性和下跌时间的非暂时性两者是存在一定关联的，下面将详细说明。

其次，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第四十三条的规定，“权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌”本身就是该项金融资产已发生减值的客观证据。因此，对于已出现公允价值严重或非暂时性下跌的可供出售权益投资而言，不能简单地认为其成本预计仍可收回（例如通过未来一段时间内的市价回升而收回）而对其不计提减值准备。可供出售权益工具投资的公允价值的严重或非暂时性下跌这一事实本身就表明需要对其计提减值准备。

鉴于减值准备问题的高度主观性和复杂性，对此缺少明确的、可普遍适用的数量界限，故对每一实务案例均需综合考虑所有可获得的信息和相关金融工具的特征，进行个案分析，以判断是否已发生减值。以下列举了需重点考虑的因素。在实务操作中，建议企业和注册会计师可咨询相关专家的意见，并关注相关监管机构发布的指引。

对“严重”的理解

将“严重”解释为公允价值的下跌超过初始成本的一个固定比例并不总是恰当的，因为何为“严重”取决于特定的环境因素。需要考虑的相关因素包括股价的历史波动性（历史上的股价波动性越大，则为了认定是否发生减值之目的，可接受的公允价值下跌幅度就越大）以及股价达到目前的跌幅所经历的时间长短（在累计下跌幅度相同的情况下，短期内的突然下跌的严重性要小于通过一段较长时间达到的同样跌幅）。

尽管可能难以给出一个定量的指引，但一般理解，对于在流动性良好的市场上交易活跃的权益性投资而言，10%以内的跌幅通常不会认为是严重的下跌，而超过 20%的跌幅就经常被认为属于严重下跌。对于流动性较差的投资而言，如果历史上价格的波动特别巨大，则实务中可能认为公允价值的较大幅度下跌也不属于“严重下跌”，但如果累计跌幅超过 30%，则除非存在某些仅适用于投资企业或所投资的该项权益工具的特定因素（不含适用于全体或大部分市场参与者的普遍性因素），一般应认为属于“严重下跌”。

对“非暂时性”的理解

对“非暂时性”的理解也没有一个可普遍适用的定量标准。但一般理解，连续下跌时间如果没有超过 6 个月，则通常认为不属于“非暂时性下跌”；但如果连续下跌时间超过 12 个月，则通常难以证明这样的下跌是“非暂时性”的。此时，企业应当在其内部管理文档中明确说明确定“非暂时性下跌”的具体时间标准及其确定依据。

其他应予考虑的因素

除了上面讨论的“严重或非暂时性下跌”标准以外，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第四十一条中还给出了其他多项表明金融资产发生减值的客观

证据。在判断一项可供出售权益工具投资是否已发生减值时，也需要考虑这些证据。企业对“严重或非暂时性下跌”的标准运用越宽松，则对于其他各项减值迹象的潜在影响的分析就需要越全面和严格。

对一贯性的要求

判断是否发生“严重或非暂时性下跌”，取决于报告期末实际存在的客观情况，这需要运用判断，因此就同一项投资是否发生减值的判断在不同期间可能发生变化。即使企业自行编制了内部指引以协助其一贯地运用这些判断，这种变化还是可能会发生的。但是，该等内部指引或实务惯例通常应当保持稳定，除非有证据表明相关的内外部环境因素确实发生了变化，并且以书面方式记录对该等内部指引或实务惯例作出调整或变更的原因。

披露

企业应当在其财务报表附注中，明确披露其认定可供出售权益证券投资的公允价值下跌构成“严重下跌”或“非暂时性下跌”的标准，以便财务报表使用者理解企业对会计准则中这一条款的具体运用。如果企业运用明确的定量标准判断是否构成“严重或非暂时性下跌”，则应明确披露该定量标准；如果企业运用的方法更加复杂，则相关披露可能更侧重于定性披露，但企业必须明确地描述其用于衡量是否构成“严重或非暂时性下跌”的过程。

需要注意事项：

上述的“12 个月”和“30%”是我们所理解的通常情况下对于“严重或非暂时性下跌”判断的最低限标准。鉴于实务的复杂性，不排除在某项可供出售权益工具投资的公允价值累计下跌超过 30%的情况下仍然可能认为并非严重下跌，或者在某项可供出售权益工具投资的公允价值连续下跌时间超过 12 个月的情况下仍然可能不认为下跌是“非暂时性”的。但如果遇到此类情况，建议咨询相关专家；并且在该事项的处理过程中，对相关监管机构（如有）就这一问题给出的具体指引给予充分的尊重和考虑。

应用指引

在考虑证券价格的历史波动性以确定下跌幅度是否“严重”时，更应侧重于考虑历史上一段较长时间内的波动性，而不是最近一段时间内的短期波动性（后者可能仅仅反映了最近的市价下跌情况）。但是，一段时间内股价的持续下跌趋势与临近报告期末时突然的大幅度下跌相比，即使累计跌幅相同，前者也更容易被认定为“严重下跌”。例如，如果在一段较长时间内的历史年度波动率为 25%，则最近一年内累计下跌 30%可能被认定为“严重下跌”，而在最近 3 个月内累计下跌 35%可能不被认定为“重大下跌”。如果下跌是在临近报告期末时突然发生的，但资产负债表日至财务报表批准报出前又很快回升，则此时较大的下跌幅度也可能不被认为属于“严重下跌”。

在某些情况下，报表编制者或者市场评论人士可能认为市场已经失去理性，因而市场价格不代表公允价值。但我们认为，不能仅仅因为市价的下跌与基本面分析（如净资产价值、现金流折现模型、分析师预测等）的结果不一致，就认为市价的下跌不是“严重下跌”。而

且,在分析下跌是否属于“严重下跌”或“非暂时性下跌”时,以下各事项通常也不予考虑:

(1) 预计市价将会在未来回升(无论预计将在何时回升,预计未来的市价回升与考虑当前的下跌是否属于“非暂时性下跌”无关);(2) 企业是否有长期持有该项权益性投资的意图;(3) 持股数量或规模;(4) 其他可供出售金融资产的未实现升值收益(因为可供出售金融资产的减值准备必须基于单项投资计提,而不是针对一个投资组合总体计提)。

不能因为整个市场上交易的证券市价均发生了普遍性的下跌,就认为某一单个证券品种的市价下跌不属于“严重下跌”。在某些极其罕见的情形中,可能可以认为权益性证券的市场已经失去理性,但这种非理性的表现通常持续不会超过数日。市场在经济萧条时期的普遍下跌或者衰退预期导致的市场普遍下跌不属于上述情况。

由于权益性证券投资不属于货币性资产,因此其公允价值的计量应当以企业的记账本位币(根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》的相关规定确定)表示的金额为基础,而不是以该种证券在其交易场所中标价的币种为基础。

实务提示:

在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2017 年修订)》下,对权益性投资原则上应按公允价值进行后续计量,不再对其计提减值准备,因此本问题不适用于已执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2017 年修订)》的企业。

问题4-1-80(应收账款由第三方提供保证的,坏账准备如何计提)

问题:

在对应收账款计提坏账准备时,如何考虑第三方对应收账款提供的保证的影响?例如:

1、通过非同一控制下企业合并获得的被购买方原有应收账款,由其原股东在股权转让协议中承诺保证收回的,其坏账准备如何计提?

2、已投保信用保险的应收账款,在计提坏账准备时,能否认为保额范围内的款项是可以收回的,不对其计提坏账准备?

背景:

以下两个案例互相独立。

情形 1: 2013 年 6 月, A 公司收购 B 公司自然人股东所持有的 B 公司 80%的股权,取得对 B 公司的控制权。此次收购形成非同一控制下的企业合并。

根据收购协议约定, B 公司原股东负责确保 B 公司回收其于交割日前(含交割日)的全部应收账款,对于 B 公司于本协议生效之日起两年内无法从其债务人处回收的交割日前应收账款金额(扣除交割日已计提的坏账准备),由 B 公司原股东负责向 B 公司偿付,且各位原股东相互之间承担连带责任。

2014 年 B 公司管理层及销售人員变动较大,业绩大幅下滑,2014 年末判断应收账款存在坏账的可能性较大,且 2015 年收购协议生效将满两年,若收购前应收账款无法收回,

B 公司原股东将予以清偿,故 A 公司管理层拟将 B 公司将收购前形成的至 2014 年末尚未收回的应收账款作为一个组合,还原 2013 年 6 月 30 日前已计提的坏账准备余额,自 2013 年 6 月 30 日起不再计提坏账准备。

情形 2: C 公司于 2014 年与某财产保险公司签订国内短期贸易信用保险单,保险公司承保范围为 C 公司 2014 年 1 月 1 日至 2014 年 12 月 31 日全部的贵金属合金材料、环境材料、电子浆料、工业载体催化剂材料的国内赊销交易。保险公司对双方确认的在信用期限内的赊销交易(扣除 10%的绝对免赔率后)承担全部赔偿责任,且累计赔偿限额为实收保费的 40 倍。

C 公司 2014 年 12 月 31 日对该部分已投保的应收账款余额,因保险公司已承诺赔偿全额的 90%,在不超过实收保费 40 倍金额的前提下,C 公司对该部分已投保应收账款余额的 90%不再计提坏账准备,而对剩余的 10%按公司原会计政策,根据账龄组合计提坏账准备。

解答:

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见:

根据背景资料分析,情形1中被收购方的原大股东向收购方承诺,对于购买日原先已存在的应收款项,在债务人因信用风险等原因导致无力支付款项的情况下,由原大股东按约定补偿给被收购方,其目的是弥补被收购方因债务人信用风险而导致的损失;情形2中,C公司将其部分应收账款向保险公司投保,在债务人因信用风险等原因导致无力支付款项的情况下,保险公司按保单条款的约定进行赔偿。这两种情形均属于由第三方提供的信用风险保护,不同于债务人自身提供的抵押或保证,是一项独立的金融工具,应单独对其进行核算。

对于第三方提供的信用风险保护,应根据《企业会计准则解释第5号》第二条规定的“信用风险缓释合约”的规定进行会计处理,原文如下:

二、企业开展信用风险缓释工具相关业务,应当如何进行会计处理?

答:信用风险缓释工具,是指信用风险缓释合约、信用风险缓释凭证及其他用于管理信用风险的信用衍生产品。信用风险缓释合约,是指交易双方达成的、约定在未来一定期限内,信用保护买方按照约定的标准和方式向信用保护卖方支付信用保护费用,由信用保护卖方就约定的标的债务向信用保护买方提供信用风险保护的金融合约。信用风险缓释凭证,是指由标的实体以外的机构创设,为凭证持有人就标的债务提供信用风险保护的、可交易流通的有价凭证。

信用保护买方和卖方应当根据信用风险缓释工具的合同条款,按照实质重于形式的原则,判断信用风险缓释工具是否属于财务担保合同,并分别下列情况进行处理:

(一)属于财务担保合同的信用风险缓释工具,除融资性担保公司根据《企业会计准则解释第4号》第八条的规定处理外,信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中有关财务担保合同的规定进行会计处理。其中,信用保护买方支付的信用保护费用和信用保护卖方取得的信用保护收入,应当在财务担保合同期间内按照合理

的基础进行摊销，计入各期损益。

(二)不属于财务担保合同的其他信用风险缓释工具，信用保护买方和卖方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，将其归类为衍生工具进行会计处理。

财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付时，要求签发人向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。

开展信用风险缓释工具相关业务的信用保护买方和卖方，应当根据信用风险缓释工具的分类，分别按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》、《企业会计准则第25号——原保险合同》或《企业会计准则第26号——再保险合同》以及《企业会计准则第30号——财务报表列报》进行列报。

《会计学要2013》对《企业会计准则解释第5号》第二条的上述规定解读如下（见该书第29页）：

“信用风险缓释工具”的定义和相关介绍可参阅百度百科

(<http://baike.baidu.com/view/4997448.htm>)。2010年10月29日，中国银行间市场交易商协会发布《银行间市场信用风险缓释工具试点业务指引》（公告[2010]13号）

(http://www.nafmii.org.cn/ggtz/gg/201204/t20120406_11887.html)，自发布之日起实行。信用风险缓释工具交易自2010年11月开始。关于信用风险缓释工具的进一步介绍和解读可参阅中国银行间市场交易商协会网站上的文章：

http://www.nafmii.org.cn/zlgl/xyfx/xw/201202/t20120227_2586.html。

从会计核算角度，对信用风险缓释工具区分为“属于财务担保合同的信用风险缓释工具”和“不属于财务担保合同的其他信用风险缓释工具”，分别按照解释5号第二条中适用于该类别的原则处理。

关于如何将信用风险缓释工具在这两种类型之间作出区分，一般掌握的原则是：“财务担保合同”的本质是向合同持有人（被担保方）就其因债务人信用风险方面的原因而实际遭受的损失金额作出补偿。凡是不符合该特征的信用风险缓释工具（例如，使被担保方依据该合同收到的补偿款项的金额多于或者少于其因债务人信用风险实际遭受的损失），均应按照衍生工具进行会计处理。

信用风险缓释工具要符合“财务担保合同”的定义和确认条件，应确保被担保方从该工具中获得的现金流量恰好等于其因债务人信用风险而实际遭受的损失。为了实现这一目的，该等合同可采用以下两种方法之一：

1. 担保人按违约贷款的本息名义金额收购该违约贷款，而不是根据对最终损失金额的最佳估计确定需支付的款项金额；或者

2. 担保方在合同约定的较早日期（此时最终的损失金额尚未确定）依据其对最终损失的最佳估计，对被担保方先行作出补偿。但同时约定，在损失金额最终确定之后，双方之间就该最终确定金额与此前已作出补偿金额之间的差额多退少补。

即，在背景资料介绍的两种情形中，它们的信用保险合同均属于财务担保合同性质的信用风险缓释工具，情形1中被收购方（个别报表层面）和收购方（合并报表层面）为信用保护买方，原大股东为信用保护卖方。只不过此处的信用风险保护是免费提供的；情形2中C公司为信用保护买方，保险公司为信用保护卖方。

另一方面，两种情形中坏账损失确认和计量的主要依据是债务人的信用风险。根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第四十一条（2017年修订后准则第四十条）的规定，“信用风险，是指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损失的风险”。即影响信用风险水平的主要因素是债务人自身的财务状况、履约意愿等因素，由债权人从外部获取的信用风险保护并不在其考虑范围之内。

故本案例两种情形中的基础债权债务关系和信用风险缓释合约均应作为两项独立的金融工具分别进行核算，而不应将其“组合”为一项金融工具。

因此，我们建议的会计核算原则如下：

1、对于情形1中获得原大股东提供的信用风险保护和情形2中向保险公司投保的应收账款，期末进行减值测试和计提坏账准备时，所考虑的因素与其他未获得信用风险保护的同类应收账款类似，不考虑通过信用风险保护可能减轻部分实际损失的影响。即，不能仅仅因为已获得信用风险保护而减少坏账准备的提取。如果公司的坏账准备计提政策采用组合计提方法的，则在按信用风险对应收账款进行组合分类时，不考虑信用风险保护因素的影响（即，债务人的信用风险特征类似的应收款项，无论是否获得信用风险保护，应归入同一个信用风险组合）。

2、对于情形1中的信用风险缓释合约，按照《企业会计准则解释第5号》第二条的上述规定进行会计处理。具体处理原则区分被收购方个别报表层面和收购方合并报表层面而有所不同：

（1）在被收购方B公司的个别报表层面，其之所以能够获得原大股东提供的信用风险保护，是交易双方就股权转让事项进行谈判的结果，而补偿款支付给被收购方，可以看作新老大股东对被收购方作出的资本性投入。因此，如果实际发生坏账损失，从原大股东取得全部或部分赔偿的，则所取得的赔偿款应计入资本公积。

（2）在收购方A公司的合并报表层面，合并报表主体作为信用保护的买方，如果实际发生坏账损失，从被收购方的原大股东取得全部或部分赔偿的，则所取得的赔偿款应计入当期营业外收入（在合并报表层面，不应理解为被收购方的原大股东在进行“资本性投入”）。

3、对于情形2中的信用风险缓释合约，同样按照《企业会计准则解释第5号》第二条的上述规定进行会计处理。C公司作为信用保护的买方，将所支付的保险费确认为一项资产，在整个信用风险保护期内分摊，确认为各期的费用。如果实际发生坏账损失，向保险公司索赔后取得全部或部分赔偿的，则所取得的赔偿款应计入当期营业外收入。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的企业，其作为发行方时，对于财务担保合同，企业之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用金融工具准则或保险合同相关会计准则。除此之外，其余处理原则与“基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

问题4-1-81（客户交纳的履约保证金的列报及其对坏账准备的计提基数的影响）

问题：

资产负债表日客户缴纳的履约保证金能否冲抵该客户的应收款项以净额列报？履约保证金对应收款项坏账准备的计提有何影响？

背景：

A 广告公司代理 B 公司的媒体资源发布广告，需要向 B 公司交付履约保证金。B 公司在 2011 年 12 月 31 日前将收到的保证金计入“预收账款”核算，自 2012 年 1 月 1 日开始计入“其他应付款”核算。B 公司在报表列报时将履约保证金冲抵了 A 广告公司的应收账款，并且按照冲抵后的应收账款金额计提坏账准备。在 A 广告公司与 B 公司的合同中约定期满后退回履约保证金，但是在实际执行时，保证金通常都冲抵了应收账款以净额结算。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则和 2014 版金融工具列报准则的处理意见：

1、在 A 广告公司与 B 公司签订的合同中没有约定以保证金冲抵应收账款的条款（而是约定期满后退回履约保证金），后续实际执行中出于简化操作的考虑采用两者相抵的结算方式，相当于在实际结算时签订了一份补充协议，对原协议中的结算条款进行修正。

对于尚无此类补充协议的往来款项而言，由于 B 公司没有自行选择以保证金抵销应收款项的权利（这种抵销是只有在发生欠款等特殊情况下才有权实施的，而当前并未出现导致可以行使抵销权的情况），只能在到期后全额退回该保证金，因此只能列报为其他应付款（金融负债）而不能列报为预收账款（非金融负债）。

对于该其他应付款能否与应收账款抵销后以净额列报的问题，按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十八条规定：

“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

- （一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的；*
- （二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。*

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。”

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第三十三条规定，“无追索权金融负债与作为其担保品的金融资产或其他资产”通常认为不满足该准则第二十八条

所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债。

参照上述规定，由于本案例中的履约保证金是 A 广告公司拟提交的履约担保物，但只有在发生违约（如欠款）的情况下，B 公司才能行使将该项金融负债（其他应付款）与金融资产（应收款项）相抵销的权利，因此两者在报表列报时不应互相抵销。

如果在资产负债表日，B 公司和 A 广告公司已经就以保证金和应收款项轧抵后以净额结算的问题达成了一致意见，并签订了补充协议，则对于已经明确将以净额结算的款项，可以抵销后以净额在资产负债表上列报。

2、由于 A 广告公司以履约保证金的方式为其应收款项的可回收性提供了担保，使得对应的应收款项的回收较有保证，一旦 A 广告公司发生信用风险，B 公司可以选择以抵销的方式结算，事实上这部分有担保的应收账款不会发生坏账损失，因此，在 2006 年金融工具准则下按照账龄分析法计提坏账准备时，可以从计提基数中减去对应的履约保证金，按照扣减履约保证金后的净额作为计提坏账准备的基数。

基于 2017 版金融工具系列准则的处理意见：

执行《企业会计准则第 22 号——金融工具列报（2017 年修订）》的企业，对于该其他应付款能否与应收账款抵销后以净额列报的问题，与 2014 版准则下的处理意见一致。

在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下，企业无论是在单项工具层面还是在组合层面确定关于金融资产有关信用风险是否显著增加的证据时，也都要考虑该保证金作为担保物对相关应收款项信用风险特征的影响。

问题4-1-82（是否应对应收票据中的商业承兑汇票计提坏账准备）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司是否应对应收票据中的商业承兑汇票计提坏账准备？

背景：

A 公司在 IPO 申报期存在应收账款转应收票据的情形，即大量使用商业承兑汇票方式与客户进行货款结算。证监会发行监管部于 2020 年 6 月修订的《首发业务若干问题解答》中明确：应收票据应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于应收项目的减值计提要求，根据其信用风险特征考虑减值问题。对于在收入确认时对应收账款进行初始确认，后又将该应收账款转为商业承兑汇票结算的，发行人应按照账龄连续计算的原则对应收票据计提坏账准备。据此，A 公司是否需要采用和应收账款一致的坏账计提比例对商业承兑汇票计提坏账准备？如果计提，以前年度未针对应收商业承兑汇票计提坏账准备是否属于前期会计差错？如果计提，对商业承兑汇票的账龄如何确定？对于已背书未到期的应收商业承兑汇票，是否需要计提坏账准备？

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

首先，作为一项基本原则，我们认为，商业承兑汇票的签发和流通，是基于出票人（非金融企业）的商业信用，因此理论上其信用风险特征与对同一债务人（出票人）、期限相同或相近的无担保应收款项的信用风险特征是一致的，故应采用类似的方法计提坏账准备，并且该处理原则应当适用于所有企业。

在本案例中，就所咨询的应收票据坏账计提的几种情况汇总如下：

- 1、非 IPO 企业的应收商业承兑汇票
- 2、IPO 企业从应收账款转入应收商业承兑汇票
- 3、IPO 企业在业务发生时即直接以商业承兑汇票结算产生的应收商业承兑汇票

鉴于目前证监会对此问题的指导意见（如背景资料所引用的《首发业务若干问题解答》所述），“应收票据应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于应收项目的减值计提要求，根据其信用风险特征考虑减值问题。对于在收入确认时对应收账款进行初始确认，后又将该应收账款转为商业承兑汇票结算的，发行人应按照账龄连续计算的原则对应收票据计提坏账准备”，我们认为，对于企业接受的商业承兑汇票，均应按此原则计提坏账准备。

对应收商业承兑汇票计提坏账准备的主要依据同样是其主债务人（出票人、承兑人）的财务状况和偿还能力。鉴于一般情况下只有少数信誉良好的大企业签发的商业承兑汇票才可能被接受和流通，因此对此类信誉良好的大企业出具的商业承兑汇票应采用个别认定法计提坏账准备，个别认定未发生减值的，在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》下应纳入具有相同或类似的信用风险特征的组合计提一般坏账准备。

如果出现将应收账款转为应收票据结算的情形，且债务人信用风险并非很低，则应对其纳入相关的信用风险组合计提坏账准备，或者采用个别认定法从高计提坏账准备（计提的坏账准备不应低于按其账龄和该账龄段对应的计提比例计算的应计提金额）。这类情况下如按账龄计提坏账准备的，则账龄应自原应收账款确认日起连续计算。

如果企业此前未按照上述原则处理的，则一般企业（非 IPO 发行人）可按会计估计变更进行处理，将其影响纳入 2018 年度；IPO 发行人应按前期差错更正处理，确保申报期内各年度的坏账准备计提方法可比。

对已背书未到期商业承兑汇票，如未终止确认的，则与具有类似信用风险特征的商业承兑汇票一并计提坏账准备；如已终止确认的，则意味着企业认为其所有权上的主要风险和报酬已实质转移（包括信用风险，见《企业会计准则解释第 5 号》第三条），故对其不再计提坏账准备。如有极个别情况下，已终止确认的已背书转让应收票据发生被追索情况的，则在承兑人的信用状况开始出现恶化时（至迟不超过本企业实际收到被追索的通知时）按《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定计提预计负债。对此，企业应对照《企业会计准则解释第 5 号》第三条的规定，合理、谨慎地判断商业承兑汇票背书转让时，其所有权上的风险和报酬是否实质转移，因而是否符合终止确认条件。通常来讲，背书转让商业承兑汇票，

是不符合终止确认条件的。

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下，企业应按照预期信用损失法对商业承兑汇票确认预期信用损失。

问题4-1-83（股票质押利息逾期90天后的利息计提及确认问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 证券公司以股票质押式买入返售金融资产的应收利息逾期 90 天后是否还需要计提利息收入？

背景：

A 证券公司拟 IPO，其在 2018 年 6 月份部分股票质押式买入返售金融资产情况如下：

2017 年 4 月，B 公司以其持有的某上市公司 2,780 万股限售股股票作为质押，向 A 公司融入资金 1.63 亿元，利息按季支付。截止目前 2017 年 4 季度的利息尚未支付。该质押业务已经于 2018 年 4 月份到期，但由于客户资金问题，未能偿还质押借款。

A 公司管理层就是否适用于《财政部关于缩短金融企业应收利息核算期限的通知》存有不同的观点：

观点 1、该文件只适用于银行保险公司，证券公司不适用，那么无论利息和本金是否逾期，均应照常计息，同时按照抵押物的公允价值与借款本金及应收利息之和进行判断是否应计提减值。如果存在减值，首先应将应收未收利息转入应收款项，并按照应收款项的坏账计提政策计提坏账准备，差额部分作为买入返售的减值。

观点 2、证券公司也适用或参照《财政部关于缩短金融企业应收利息核算期限的通知》的规定，由于 2017 年 4 季度的利息已经逾期 90 天，那么该应收未收利息应冲减当期的利息收入，同时 2018 年已经计提的利息也应冲回，不应再确认利息收入，之后也不再计提。已冲回的应收未收利息做表外核算，待实际收回时确认收入。财务账面停止计息，但业务系统仍应照常计提，并做表外备查。如果利息正常支付，本金逾期未超过 90 天的，照常计息，本金逾期 90 天后，财务账面停止计息，做表外核算。在做股票质押回购业务的减值测试时，是按照抵押物的公允价值与借款本金及应收利息之和进行判断的，若担保物公允价值低于债权金额，则按差额计提减值准备。由于债权中包含了应收利息，而根据公司坏账计提政策中没有应收利息的计提政策，因此应将应收利息转入应收款项并全额计提减值准备。

解答：

基于 2006 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》下，除金融资产的分类不同之外（加粗字体部分），其余原则与下文“基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见”一致。

在交易对方违约的情况下，①如果事实上返售已基本不可执行，A 公司有权取得本应按固定价格返售的股票资产的，应在实际取得该资产时（该资产过户至 A 公司名下时），按取得的该资产的公允价值，借记适当类别的金融资产科目（为“交易性金融资产”或“可供出售金融资产”科目）……

基于 2017 版金融工具确认和计量准则的处理意见：

基于本案例背景，我们理解，《财政部关于缩短金融企业应收利息核算期限的通知》（财金〔2002〕25 号）是原《金融企业会计制度》体系下的配套文件，理应在执行新企业会计准则体系后自然失效，不适用本案例中的证券公司，由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及其应用指南和讲解下对“已计提减值准备的持有至到期投资、贷款和应收款项”的核算规定取代（详见《企业会计准则讲解（2010）》P395～399）。新准则下并没有以“逾期 90 天”作为应收利息核算界限的规定；在 2017 年修订后的金融工具会计准则体系下，由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第三十九条规定取代。但：

就 A 公司确认为“买入返售金融资产”（假定恰当，即非单纯的股票质押借款）：首先，应判断逾期 90 天以上的买入返售金融资产是否已实质违约及质押的股票被返售的可执行性，有可能即使交易对方违约返售也不具备实质上的可执行性，即 A 公司无论如何也不能获得质押股票（如基于法律约束或政府干预等）。

在交易对方违约的情况下，①如果事实上返售已基本不可执行，A 公司有权取得本应按固定价格返售的股票资产的，应在实际取得该资产时（该资产过户至 A 公司名下时），按取得的该资产的公允价值，借记适当类别的金融资产科目（“交易性金融资产”或“其他权益工具投资”科目），按交易对方支付的履约保证金（如有），借记“银行存款”，按买入返售金融资产的账面余额，贷记“买入返售金融资产”，按其差额，借记或贷记“利息收入”；因取得质押股票发生的交易费用，除划分为交易性金融资产以外，均应计入取得资产的初始确认金额。

②如果返售仍可执行，或者即使返售不可执行，但 A 公司也无权取得质押股票，则不论是否已经发生逾期 90 天以上，仍计提相应的利息收入。但发生逾期 90 天以上已表明该项买入返售金融资产存在减值迹象。针对买入返售金融资产进行减值测试和计量时，按照质押股票在减值测试日（资产负债表日）预计可收回金额（注：不是公允价值，因为在返售仍可执行时，或者即使返售不可执行，但 A 公司也不能取得质押股票的情况下，买入返售金融资产摊余成本及其应收利息可收回金额存在不确定性，有可能等于或低于买入返售金融资产摊余成本与其应收未收利息的余额之和，不一定等同于质押股票在该日的公允价值；但该日质押股票的公允价值减去实现买入返售金融资产上的相关应收款项（借出本金及应收利息）收回的相关费用之余额，可以作为减值程度和计量的佐证）与买入返售金融资产及其应收未收的利息之和对比，判断是否发生减值（即观点 1）。如果发生减值，再进一步区分是应收

未收利息减值和买入返售金融资产减值，分别计提相应的减值准备。或者简化核算，将全部减值准备通过买入返售金融资产减值反映，而不是将存在减值迹象的应收利息转入应收款项再按应收款项计提坏账准备。此外，应注意在财务报表附注中恰当披露具体的减值计提方法。

问题4-1-84（对《企业会计准则》（2006）中关于坏账准备政策的理解）

注：本问题所讨论的会计准则和规定，仅针对《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》，不适用于已执行《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》的企业。

问题1：

根据《企业会计准则22号——金融工具确认与计量（2006年）》以及《企业会计准则讲解（2010）》第329～330页中的说明，对应收款项减值损失的计量方式为：对单项金额重大的金融资产单独进行减值测试，如有客观证据表明其已发生减值，应当确认减值损失，计入当期损益，同时已单项确认减值损失的金融资产，不应包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。据此是否应当理解为对单项金额重大的金融资产只要测试发生减值，不管减值金额的大小（甚至只有1元），均可以不再包含在有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试（可能包含在有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试结果会大于单独测试的结果）？

解答：

坏账准备是对应收款项的可回收性的会计估计。无论会计估计的方法如何，其目标都是客观反映应收款项的可收回性。就坏账准备的会计估计而言，个别认定法是最基本的坏账准备计提方法，组合计提方法仅仅是对笔数多、单笔金额小的应收款项，基于成本效益原则和概率论中的大数原理而采用的一种简化技术方法。因此，对于已经在个别（单独）测试中计提过坏账准备的应收款项，就无需再将其纳入有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。

问题2：

根据《企业会计准则22号——金融工具确认与计量（2006年）》以及《企业会计准则讲解（2010）》第329～330页中的表述，对应收款项减值损失的计量方式为：单独测试未发生减值的金融资产应当包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试，同时在金融资产采用组合方式进行减值测试时应当注意，单独进行减值测试但发现没有减值的资产和没有单独进行减值的资产两者之间，损失率是不同的，因而应分别确认减值损失，如果企业没有具有类似信用风险特征的金融资产，不需要进行额外的减值测试。在此先假设被审计单位按照账龄划分信用风险特征，据此是否应当理解为①组合方式测试应当分为单独进行减值测试但发现没有减值的资产和没有单独进行减值的资产两类，分别确定坏账准备计提

比率？如果应当的话，单独进行减值测试但发现没有减值的资产既然都没有减值了那么它的损失率如何鉴定？同时是否需要对附注中的会计政策进行修订调整？据了解现有的会计政策基本上没有考虑这一部分；②讲解中讲到如果企业没有具有类似信用风险特征的金融资产，不需要进行额外的减值测试，仍旧以被审计单位按照账龄划分信用风险特征为例，是否意思是单独进行减值测试但发现没有减值的资产的风险分类如果没有与之对应的没有单独进行减值的资产（比如5年以上），那么就不用进行额外的减值测试，那么减值金额以什么为基础计算呢？

解答：

单独测试未发现减值的应收款项表明其自身不存在减值，如果将其视为一个组合，则该组合的坏账准备计提比例应为零。因此没有必要作进一步的组合减值测试。

对于准则讲解中提到的“单独测试未发生减值的金融资产应当包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试”，应注意正确理解组合计提方式的本质。在会计核算中，根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》及其应用指南的相关规定，个别认定法是对应收款项计提坏账准备时应采用的基本方法，在可行的情况下应当优先采用。基于信用风险组合的计提方法（如账龄分析法）只是针对笔数多、单笔金额小的应收款项，在逐笔进行个别认定分析不切实可行的情况下，基于成本效益原则和概率论中的大数定律而采用的简化处理的技术方法，旨在对应收款项组合整体的可回收金额进行模拟，但总体上其结果的可靠性要小于个别认定法。组合测试只是应收款项减值测试的技术方法之一。但无论采用何种技术方法，其目标都是公允反映应收款项的可收回性。无论是否把单独测试未发生减值的应收款项纳入组合测试的基数，实际上应收款项整体的可收回性（该组合可能发生的坏账损失金额）是不会变化的。将单独测试未减值应收款项纳入或者不纳入组合测试范围，将导致相应组合的坏账准备计提比例发生相应变化：在将单独测试未减值应收款项纳入组合测试范围后，相应组合的坏账准备计提比例应当随着基数的扩大而相应降低，以保持应计提的坏账准备总额不变。

所以，是否把单独测试未发生减值的应收款项纳入组合测试的基数，将会影响到该组合的坏账准备计提比例，但理论上最终的计提金额应当不变。即：将单独测试未发生减值的金融资产再包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试是可行的，但这并不意味着该笔款项将分担坏账损失。例如，某企业账龄在1年以下的应收账款中未单独进行减值测试的金额为500万元，根据历史经验，该企业估计这500万元的应收账款将发生5%即25万元的坏账损失；同时，该企业账龄1年以下应收账款中单独进行减值测试的应收账款为1,000万元，经单独测试均未发生坏账损失。此时，如果把经过单独测试未发现减值的1,000万元应收账款加入到该“账龄组合”中，使得该组合中应收账款的余额达到1,500万元，但是对其整体上将发生的坏账损失金额的估计是不会发生变化的，即仍为25万元。此时，如果把经单独测试后未减值的应收款项并入相应的信用风险组合（此处为账龄组合）中，则该

组合的坏账准备计提比例就应当相应调整为1.67%（=25万元÷1,500万元×100%），相应对该组合整体计提的坏账准备仍为25万元。如果按照原先针对未单独测试的应收款项估计的5%计提比例，对该组合内全部1,500万元应收账款计提75万元的坏账准备，则将导致坏账损失的高估，并导致该组合应收账款账面价值未能适当地反映其可收回情况，因而不恰当的。在极端情况下，如果一个企业的应收款项由少数几笔大额款项构成，对其全部进行单独测试后均未发生减值，则即使把这些应收款项按照账龄等信用风险分类标志归为若干组合，各该组合的坏账准备计提比例也仍然应当都为零。

另外还需要注意：如前所述，组合测试的理论基础是概率论中的大数定律，即基于历史经验（该组合中应收款项的历史坏账率等信用风险状况）和其他相关信息确定的某一信用风险组合内所有应收款项整体发生坏账损失的概率和最可能金额。《〈企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）〉应用指南》的这一部分中也指出：“根据应收款项组合余额的一定比例计算确定的坏账准备，应当反映各项目实际发生的减值损失，即各项组合的账面价值超过其未来现金流量现值的金额”。从中可以看出，按照信用风险组合方法计提的坏账准备，是针对该信用风险组合内的全部应收款项（作为一个整体）的，而不是针对其中的各单笔应收款项的。续上例，该500万元的未单独进行减值测试的应收款项可能包含若干笔小额应收款项（例如，一笔100万元，一笔150万元，一笔250万元，共三笔），预计该组合整体将发生25万元坏账损失，并不表明预计每一笔未来都将分别发生5%的损失，所发生的损失可能仅归属于其中的部分应收款项（例如，最后一笔250万元的应收款项可能最后实际收回225万元，而另外两笔都是到期全额收回；也可能出现其他各种情况）。因此，基于组合方法计提的坏账准备是不能分解到其下各单笔应收款项的，而只能对应于该组合整体。不可以把某一信用风险组合计提的坏账准备按单笔金额比例分摊到该组合中的每一单笔应收款项。对此应予以注意。

问题3:

根据《企业会计准则28号——会计政策、会计估计变更与差错更正》以及《企业会计准则讲解（2010）》P403、P404，对会计政策变更和会计估计变更的划分作出了规定：以会计确认是否发生变更、计量基础是否发生变更、列表项目是否发生变更为划分基础，如果其中一项发生变更即属于会计政策变更，否则属于会计估计变更，同时在会计估计列举项中第19项将与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、金融减值损失的确定归类为会计估计的判断。据此，①对于被审计单位将坏账准备计提（组合类别下）比例由6.00%的余额百分比法变更为按照账龄分别计提的行为对上述三个要素均未进行更改，是否应当作为会计估计变更采用未来适用法处理？②如果被审计单位变更计提比例是由于收到控股母公司统一会计政策的需要而进行的变更，披露变化的原因应为何原因？是否能够将控股母公司统一会计政策的需要作为变更的原因？

解答:

如果仅仅是坏账准备的估计方法发生变更，但估计的结果未发生改变的，则不属于会计估计变更。

会计估计不同于会计政策。根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定，会计估计变更应满足的条件是：或者是“企业据以进行估计的基础发生了变化”，或者是“由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化”，可以概括为两种情况：“内外部环境的变化”和“计量技术的进步和经验的积累”。母子公司的会计估计没有必要强求统一。如果有证据表明母子公司的所处行业、业务模式、所面对的客户群及其风险特征等因素存在实质性差异，并相应导致应收款项的信用风险特征的实质性差异的，则母子公司可以各自使用不同的会计估计，条件是这些会计估计都是适合于母子公司各自的实际情况的。因此不能以“母公司统一会计政策的需要”作为变更的原因。

问题 4:

在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》框架下，资产负债表日对于期后已经收回的款项如何考虑坏账准备的计提？

背景:

某公司于 2010 年借给其他单位资金 1 亿元，列报为“其他应收款”，至 2013 年 1 月 11 日全部收回。该公司的坏账准备计提比例为：账龄 1 年内 5%、1-2 年 10%、2-3 年 20%。在编制 2012 年度财务报表时，公司认为该款项已于 2013 年初收回，不存在坏账风险，无需再对其计提减值准备。

解答:

此问题需要公司管理层确定该笔应收款项是属于单独进行减值测试的应收款项还是属于组合测试范围，如果属于组合测试范围，应考虑其所属的信用风险组合。

1、如果属于单独进行减值测试的应收款项，则可以考虑该款项在资产负债表日后已经收回的事实。如果收回日距离资产负债表日很近（例如本案例中距离 2012 年末资产负债表日只有 11 天），无证据表明债务人的财务状况和偿债能力在此期间内发生了重大变化的，则可以接受对其不单独计提坏账准备，但仍应将其并入具有类似信用风险特征的组合中，按组合方式对其所属组合计提坏账准备。

2、如果采用组合计提的，则应进一步讨论：

（1）如果企业的坏账计提政策中规定设置一个“期后已全额收回的应收款项”组合，规定对该组合的坏账准备计提比例为零的，则可将其纳入该组合，对其坏账准备计提比例为零。

（2）如果该企业的坏账准备计提政策中规定的组合完全依据截至资产负债表日的账龄来确定，则不能以期后已将该款项收回为由，将其从计提坏账准备的该组合基数中扣除。

问题4-1-85（合并范围内各公司的坏账准备计提方法）

问题：

合并范围内各公司的坏账准备计提方法是否要统一？

解答：

本案例在2006版或2017版金融工具确认和计量准则下的处理意见是一致的：

《企业会计准则第33号——合并财务报表（2014年修订）》第二十七条规定：“母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。”

坏账准备的计提方法和比例都属于会计估计而不是会计政策范畴。在编制合并财务报表时，要求统一母子公司的会计政策，但并未强制要求统一母子公司的会计估计。如果母子公司处于不同行业或者地区，在所经营的业务内容及其业务模式、所面对的客户群及其信用风险特征、经营策略、信用政策等内外部经济环境方面存在实质性差异的，则不同公司就同一交易或事项作出不同的会计估计（如坏账相关会计估计）是完全可能的。只要各公司均可提供出足以表明其目前使用的会计估计就其所处的特定经济环境而言属于最佳估计的合理证据，则不同公司之间的会计估计差异完全可能在合并报表中存在。

问题4-1-86（涉诉且有质押品时应收款项减值的处理）

问题：

如下文背景资料所述，有迹象显示应收款项债务人还款能力存在重大不确定性的情况下，在考虑该应收款项减值金额时是否可以直接以质押股权的最新收盘价计算的质押物价值作为该应收款项的可收回金额？

背景：

截至2017年12月31日，A公司对B公司的应收款项余额为3,000万元（其中：其他应收款约1,800万元，预付账款约1,200万元，主要为货物采购、应收款项保理、诉讼和解等原因形成）。B公司已没有正常经营，且因多起生效判决未执行已被法院列入失信被执行人名单，还款能力存在重大不确定性，A公司需对上述3,000万元款项单独进行减值测试。

为确保资金安全，在导致产生上述债权债务关系的交易发生时，A公司要求B公司的实际控制人对前述债务提供担保。B公司实际控制人提供了其持有的在新三板基础层挂牌的C公司股权3,750万股给A公司作为质押担保，C公司股票的最新收盘价为0.41元/股（系2017年6月30日收盘价，2017年6月30日至今停牌），按该收盘价计算，质押物价值为1,537.5万元。

从C公司的部分公开信息得知：C公司现有业务持续萎缩，日常经营基本处于停滞状态，且大部分员工已经离职，公司经营状况自2016年至今并无好转，C公司的主办券商认为C公司持续经营能力存在重大不确定性，存在丧失持续经营能力的风险，已提醒广大

投资者注意投资风险。此外，C 公司及其子公司的短期借款都已经逾期，并被贷款银行起诉，法院已作出判决，目前 C 公司账面现金不足以偿还法院判决执行金额，可能对 C 公司的正常生产经营和财务状况产生不利影响。

C 公司于 2017 年 12 月发布的一则公告显示，该公司董事会已通过决议，拟从新三板摘牌。

因 B 公司还款能力存在重大不确定性，A 公司对应收 B 公司的款项合计 3,000 万元单独进行减值测试，需考虑该应收款项质押品 C 公司股权的公允价值。A 公司管理层考虑到新三板股票价格波动较大且流动性较差，且 C 公司已停牌半年之久，最近的收盘价可能不一定能公允体现其股权价值。因此拟聘请律师和估值专家对 C 公司进行调查评估，但由于 C 公司拒绝配合导致该评估工作无法进行。

A 公司管理层根据实际情况，考虑了三种处理方式：（1）全额计提；（2）以收盘价 0.41 元/股为基础测算可收回金额；（3）以收盘价 0.41 元/股为基础考虑股权质押贷款的市场质押率（比如 70%）测算可收回金额。

解答：

本案例在2006版或2017版金融工具确认和计量准则下的处理，除了2006版准则下的“已发生损失法”改为2017版准则下的“预期信用损失法”外，如下的原则是一致的：

我们理解，由于用作质押的新三板挂牌公司股票一方面交易不活跃，另一方面该挂牌公司（C 公司）自身的经营状况也有很大问题，因此建议在以个别认定法对应收 B 公司的款项计提坏账准备时，应聘请专业机构（主要是律师和评估机构），在对该挂牌公司的基本面和诉讼、担保事项进行全面核查的基础上，确认其各项现有和潜在的负债，同时评估确定其各项资产、负债的清算价值（即，评估报告的价值类型应为清算价值），再依据对其涉及的诉讼和担保事项的尽职调查结果，谨慎测算在参与该挂牌公司清算的情况下，该项作为质押物的股权的可收回金额。

另外，本案例不适用“[问题 4-1-80（应收账款由第三方提供保证的，坏账准备如何计提）](#)”。上述问题解答中所指的在确定应收账款可回收金额时不予以考虑，而视作“信用风险缓释工具”的担保应同时具备以下特征：（1）担保方是与债务人无关的第三方（不包括债务人的关联方）；（2）该担保不是依据债权人和债务人之间的原始商务合同提供的，而是债权人通过另外的独立合同获得，且债务人不是该独立合同的一方。该问题解答中的两个案例，一个是债权人向保险公司投保信用保险，另一个是在股权转让交易中转让方（标的公司的原股东）就标的公司的应收款项的可收回金额向受让方提供担保，所以适用于“信用风险缓释工具”的处理方式；而本案例中的担保是债务人的实际控制人提供的，且在相关交易最初发生时即已提供，是相关交易发生（A 公司向 B 公司支付款项）的前提，故不属于“信用风险缓释工具”。

若 C 公司拒绝配合调查评估，则 A 公司及注册会计师可考虑以下处理思路：

1、如果 A 公司的财务报表报出日晚于 C 公司 2017 年年报的公告日，则可以依据 C 公司 2017 年年报判断，如果其年报被出具无法表示意见或否定意见审计报告的，或者存在可能导致被摘牌的其他情形的，建议 A 公司就相关债权全额计提减值准备；如果被出具无保留意见（包含“与持续经营相关的重大不确定性”部分）或保留意见审计报告的，可根据审计报告后附的财务报表估算 C 公司的偿债能力。

2、长期停牌的新三板股票，其最后交易价格已不能作为资产负债表日公允价值的确定依据，且由于 C 公司是新三板基础层挂牌公司，基础层并不符合会计意义上的“活跃市场”的条件。

3、如果无法合理确定可收回金额（含可收回金额的大小、时间分布等），可以基于谨慎原则全额计提减值准备。如果 A 公司管理层不同意全额计提减值准备但又无法提供关于可收回金额的充分、适当的审计证据，则注册会计师应按审计范围受限处理，考虑对审计意见类型的可能影响。

问题4-1-87（关于应收账款核销账务处理问题）

问题：

应收账款核销应如何进行账务处理？是（1）先将该笔应收账款全额计提坏账，再进行核销；还是（2）直接核销，将核销时的差额计入营业外支出或管理费用？

解答：

基于2006版金融工具确认和计量准则的处理意见：

如果公司采用组合方法核算坏账准备，则所计提的坏账准备仅对应于其所在的信用风险组合（作为一个整体，而不是对应到其中的每一笔应收款项），应当于每年年底根据坏账政策计算应计提的坏账准备余额，然后根据账面余额计算本期应计提的坏账准备。例如，某公司账面坏账准备账面余额为 500 万元，本期发生 1,000 万元的实际坏账损失（满足相关规定所要求的坏账核销条件），核销时冲减坏账准备 1,000 万后余额为-500 万元，在当期末，测算坏账准备期末余额应为 800 万元，因此，当期应当计提 $800 \text{ 万} - (-500 \text{ 万}) = 1,300 \text{ 万}$ 元的坏账准备。即，当期对“资产减值损失”这一损益科目的影响金额为 1,300 万元。

如果被核销的该笔坏账原先采用个别认定法计提坏账准备，本年度核销坏账 1,000 万元，但截至上期末仅对其计提了 500 万元的坏账准备，则在核销坏账时，核销金额（1,000 万元）超出对应的已计提坏账准备（500 万元）的差额（500 万元）计入当期营业外支出。但在实际操作中，鉴于核销坏账的程序复杂、对证据要求高，多数情况都是先逐年计提坏账准备直到计提全额坏账准备，最终在确实无望收回的情况下才将其予以核销并转为账销案存管理，因此即使在个别认定法计提坏账准备的情况下，不经过计提坏账准备的程序而直接核销应收款项的情况也是较为少见的。

基于2017版金融工具确认和计量准则的处理意见：

如果公司采用组合方法核算坏账准备,则所计提的坏账准备仅对应于其所在的信用风险组合(作为一个整体,而不是对应到其中的每一笔应收款项),应当于每年年底根据坏账政策计算应计提的坏账准备余额,然后根据账面余额计算本期应计提的坏账准备。例如,某公司账面坏账准备账面余额为 500 万元,本期发生 1,000 万元的实际坏账损失(满足相关规定所要求的坏账核销条件),核销时冲减坏账准备 1,000 万后余额为-500 万元,在当期末,测算坏账准备期末余额应为 800 万元,因此,当期应当计提 $800 \text{ 万} - (-500 \text{ 万}) = 1,300 \text{ 万}$ 元的坏账准备。即,当期对“信用减值损失”这一损益科目的影响金额为 1,300 万元。

如果被核销的该笔坏账原先采用个别认定法计提坏账准备,本年度核销坏账 1,000 万元,但截至上期末仅对其计提了 500 万元的坏账准备,则在核销坏账时,核销金额(1,000 万元)超出对应的已计提坏账准备(500 万元)的差额(500 万元)计入当期“信用减值损失”。但在实际操作中,鉴于核销坏账的程序复杂、对证据要求高,多数情况都是先逐年计提坏账准备直到计提全额坏账准备,最终在确实无望收回的情况下才将其予以核销并转为账销案存管理,因此即使在个别认定法计提坏账准备的情况下,不经过计提坏账准备的程序而直接核销应收款项的情况也是较为少见的。

问题4-1-88 (应收款项逾期判定标准变更在新旧金融工具准则衔接时的处理)

问题:

如下文背景资料所述, A 公司对应收账款逾期判定标准的变更,在新金融工具准则下是否需要作为会计估计变更单独披露?

背景:

A 上市公司于 2019 年 1 月 1 日开始执行新金融工具准则。A 公司属建筑装饰行业,主营业务系装饰装修,装饰项目存在几个重要的时间节点,包括竣工验收、项目结算。

2018 年度, A 公司在原金融工具准则下的应收账款坏账计提政策中,是以项目结算作为逾期款项账龄计算的初始时间点。考虑到建筑装饰行业应收账款风险特征在合同履行的在建、竣工、决算等不同阶段存在明显差异,同时工程项目因工程量增减导致合同额存在变动,项目结算前 A 公司对项目合同金额通过实际工程量合理预估,最终金额需经甲方最终结算审核方可确定,基于此, A 公司 2018 年度以工程结算作为逾期账龄计算的划分依据。

2019 年度,结合新金融工具准则适用, A 公司以竣工验收、项目结算两个节点逾期账龄为基础的矩阵模型作为应收账款坏账计提的依据;相比 2018 年度,划分逾期的依据由单独的项目结算扩展至竣工验收、项目结算,增加竣工验收节点的主要考虑是工程项目在建、竣工两个状态下进度款风险存在差异。

新旧金融工具准则变更涉及期初数调整由两部分事项构成: 1) 款项逾期判定的标准的变更; 2) 坏账计提模型变更,新金融工具准则以迁徙率为基础,原准则以账龄期间对应固定坏账计提比例为基础。

解答：

基于 2017 版金融工具准则的处理意见（本案例不适用 2006 版金融工具准则）：

新金融工具系列准则考虑金融资产减值是以预期信用损失为基础的，与原金融工具准则的实际损失法是不同的方法。理论上讲，在 2019 年 1 月 1 日（本案例中的新金融工具准则首次执行日）对坏账准备余额的调整应分解为两部分：一是损失模型由“已发生损失模型”变更为“预期损失模型”导致的变更；二是在相同的理论框架下，具体的计提方法和比例发生的变更。前者属于会计政策变更，后者属于会计估计变更。但在实务操作中，上述两部分原因导致的变动金额往往难以截然划分清楚。对此我们建议：

1、通常情况下，对难以划分清楚确切原因的坏账准备在首次执行日的金额调整，默认作为会计政策变更处理，调整首次执行日的留存收益余额。即，不单独披露会计估计变更的影响。

2、如果经过测算之后，确实出现了在新准则首次执行日在新准则下应有的坏账准备余额小于上一年度末在原准则下的坏账准备余额，因而需要冲回原计提的坏账准备的情况，则鉴于理论上仅仅由“已发生损失模型”转换到“预期损失模型”（会计政策变更）不应导致前期已计提的坏账准备的转回，因此理论上坏账准备的转回应认定为会计估计变更，其影响计入该项会计估计变更生效当年度的损益（冲减资产减值损失或者信用减值损失）。

但由于原准则基于“已发生损失法”，而新准则基于“预期信用损失法”，从新旧准则原则规定上，新准则下的预期信用损失法下计量的预期信用损失（以当前资产负债表日为计量时点说明）涵盖“当前资产负债表日已发生信用损失（减值）”和“当前资产负债表日预计将发生的信用损失”，原准则下的“已发生损失法”仅包括已发生信用损失（实际已发生减值）的部分，因此，新准则下已发生损失法下针对相同风险特征、相同风险敞口计量的预期信用损失金额结果理论上不可能小于原准则下对相同金融工具相同时点计量的已发生减值（除非有充分、可靠证据证明已计提减值部分或全部很可能收回），因此实务中，无论新金融工具准则下采用何种计量方法确定历史损失率和预期信用损失率，极小可能出现旧准则下已计提坏账发生转回的情况。建议企业尽可能避免出现这种情况，也应尽量避免在新准则执行首年这样较为敏感的时机进行坏账准备的会计估计变更。

问题4-1-89（新金融工具准则下迁徙率具体应用中的若干问题）

问题：

- 1、计算历史损失率时，如何判断迁徙率应该用多少年的历史数据做平均？
- 2、如果预期损失与账龄测算损失有差异，该如何选择？
- 3、如何考虑截止到报表日，客户未按合同条款支付贷款的因素对损失率的影响？
- 4、如何考虑该公司产品面向的下游行业情况、宏观经济、疫情等因素确定前瞻性调整系数？系数的选取范围区间是什么？

背景：

A 公司及其各子公司主要从事金属、金属矿及原料、金属制品的销售。自 2019 年 1 月 1 日起，A 公司及其子公司执行新金融工具准则，采用迁徙率模型测算应收账款损失金额。

A 公司分别采用 2018-2019 一年迁徙率，2017-2018、2018-2019 两年平均迁徙率，2016-2017、2017-2018、2018-2019 三年平均迁徙率计算坏账损失率：

组合	账龄余额历史损失率（三年平均迁徙率）	账龄余额历史损失率（两年平均迁徙率）	账龄余额历史损失率（2018-2019 迁徙率）	原准则下账龄计提比例
1 年以内		0.00%	0.00%	1%
1 至 2 年		0.00%	0.00%	10%
2 至 3 年	11.00%	25.00%	100.00%	30%
3 至 4 年	33.33%	50.00%	100.00%	50%
4 年以上			0.00%	100%

按不同迁徙率计算的首次执行日预期信用损失与原准则下按账龄计提的坏账准备金额的差异分别为：

组合	差异 1	差异 2	差异 3
1 年以内	-2,926,720.41	-2,926,720.41	-2,926,720.41
1 至 2 年	-344,133.99	-344,133.99	-344,133.99
2 至 3 年			
3 至 4 年	-511,428.54		1,534,285.63
4 年以上	-2,082,762.80	-2,082,762.80	-2,082,762.80
合计	-5,865,045.74	-5,353,617.20	-3,819,331.57

注：差异 1、差异 2、差异 3 分别为 3 年平均迁徙率、2 年平均迁徙率、1 年迁徙率计算的预期损失减去原准则下账龄计算的坏账损失的差额。

其中，应收款项账龄区间 2-3 年、3-4 年的余额中包含了 2018 年度通过同一控制下的企业合并 B 公司产生的应收账款余额，该部分单独计算其历史损失率。

解答：

基于本案例背景数据信息，A 公司在采用适用账龄迁徙率模型时存在理解错误、信用风险基础划分不当的问题：

（1）在测算模型选择方面，并不是所有企业都适合对其应收账款采用账龄迁徙率法确定历史损失率（详见下文提示）。

（2）应收账款历史损失率（经前瞻性调整确定预期信用损失率）应以母子公司各自个别报表应收账款为基础，不是合并报表层面的账龄为基础；

（3）对于源于重组、合并等“外来”应收账款应单独划分一个组合（基于交易性质、

发生年份、交易对手方等各实际情况分析)；

(4) 历史基期测试周期(年数)过短，模型适用性和计算结果的可靠性有待验证；

(5) 如果本案例历史基期没有 1-2 年及以上账龄段，但 2019 年当期期末有 1-2 年账龄，A 公司应分析 2019 年出现大额下迁余额的原因，在此基础上再确定具体的预期信用损失率方法；

(6) 关于前瞻性因素对预期信用损失率的影响，本案例中未见考虑。

(7) 源于收入准则规范的交易形成的且分类为以摊余成本计量的应收款项，如果企业拟采用回收率为基础推算历史损失率，可以考虑将账龄迁徙率模型中的逐年下迁迁徙率换成逐年下迁回收率，三年移动平均计算每个账龄段的平均回收率(历史损失率=1-回收率)，但当前案例背景中既不是回收率模型，也不是损失率模型。

应收账款账迁徙率模型通常的实务工作流程包括以下各重要步骤：根据应收账款账迁徙率模型的要求恰当划分信用风险组合，在此基础上分组划分账龄段——历史数据、选定历史基期段、然后再根据整理好的历史数据进行账龄测试、考虑前瞻性调整、最后是迁徙率模型数据代入的测算问题。

(1) 划分信用风险组合

无论新旧金融工具准则下，都需要评估相关应收款项的信用风险，根据共同信用风险特征这一基本原则划分恰当的共同信用风险组合。在划分信用风险组合时需考虑：

①原金融工具准则下已发生损失法下的信用风险组合，通常不能直接平移至新金融工具准则预期信用损失法下划分的信用风险组合，即原准则下主要是基于“账龄”这一单一因素划分的信用风险组合，未考虑其他信用风险特征，如债务人企业性质、债务人所处行业、债务人所处地区、债务人信用风险等级等信用风险特征，在预期信用损失法下考虑的信用风险因素更多、信用风险组合的划分更为合理。

②评估新旧金融工具准则下信用风险组合划分，及其在首次施行日切换新旧准则时信用风险组合的调整或延续是否符合企业客观情况，且满足准则基于“共同信用风险特征”为基础划分组合这一基本原则；同时注意原金融工具准则下单项计提(无论重大还是不重大)未发生减值的需要归入相应的账龄组合二次测试计提坏账准备；但新金融工具准则下单项计提无论是否发生减值，均单独作为一个组合或一组组合，不再归入账龄组合重新测试。

③区分关联方和非关联方分别测试。关联方应进一步细分合并范围内的关联方、按权益法核算的关联方、其他关联方等；对于有控制关系的关联方，还可根据股权比例再细分持股 100%，持股不足 100%等二级组合。

④源于重组或企业合并等特殊交易历史或当期引入的“外来”应收账款(即非源于本企业正常生产经营贸易交易等源生的应收账款)，首先在历史基期和当期均应对此类“外来”应收账款单独作为组合——以源生交易与交易对手方为主要维度重新划分信用风险组合；如对该组合仍考虑且适用账龄迁徙率计算历史损失率时，也应先还原账龄起点和账龄结构再测

试；如对还原账龄不现实可行的，单项根据实际情况自行判断适用的测试方法。

（2）划分账龄段

账龄起点一种是以应收账款确认时点为账龄起点；一种是以逾期日（合同约定付款期限届满日的次日）为逾期账龄起点（即以逾期账龄为基础）；这两种起点在实务中都可以使用，但针对同一会计主体以及在同一测算时点不可混合使用，只能选一种起点。具体选哪个基于企业实际管理账龄的起点记录事实经测试属实后再选择——即，这一事实取决于企业如何管理应收账款。对比历史基期账龄结构与当期账龄结构，历史的账龄段划分与当期期末原则上保持匹配。如无可匹配的历史基期数据作为以账龄迁徙率模型适用的基础，则应考虑该模型是否适用。

（3）选定历史基期段

在模型适用性复核与历史数据校验方面，虽然新准则没有强制指定企业必须采用哪种模型确定历史损失率，但无论企业选择哪种模型，均需要基于历史事实数据进行反复校验所选用的模型是否适用于该企业。本案例迁徙率模型法历史数据校验周期过短，测算结果可能不能反映该企业的实际情况；建议延长历史测试基期周期（至少两个周期，最好 3 个周期以上滚动迁徙结果移动平均测算校验基于迁徙率模型测算的历史损失率是否与企业的客观情况接近，在此基础上评估所选择的迁徙率模型本身是否适用该企业。比如，账划分至 3 年以上的，建议前推 7 年以上的数据；账龄划分至 5 年以上的，建议前推 10 年以上数据。如果企业没有可靠的历史账龄数据，应更谨慎地判断企业是否仍然适合采用账龄迁徙率模型确定历史损失率。对于可供参考的历史基期账龄结构与当期期末和迁徙规律差异较大（或存在根本性差异）的情形，应对对各期账龄结构影响较大的构成该账龄信息的客户予以剔除，对其单项或另行根据其他共同信用风险特征重新选用恰当的方法确定历史损失率并经前瞻性信息调整为预期信用损失率。

历史基期账龄结构和当期期末账龄结构不能出现原则性结构不同，如历史基期各年末各账龄段的数据分布情况与当期期末的在相同账龄段的数据分布情况，原则上保持一致，某一年账龄结构差异较大时，首先重新评估历史基期数据的可比性是否可满足账龄迁徙率模型逻辑原理的适用。

（4）考虑前瞻性调整

关于前瞻性调整，是要基于当前资产负债表不必付出额外成本即可获得的前瞻性信息，将可靠符合企业客观情况的历史损失率调整为当前资产负债表日的预期信用损失率，而不是人为对模型测算结果进行随意调整。任何一个模型参数的定性、定量调整都需要依据。考虑前瞻性调整时，以宏观经济政策、产业经济政策、行业经济政策等因素为例，需要同时考虑这些前瞻性因素对企业应收款项客户的影响趋势（定性）和波动幅度或波动率（区间幅度定量或点值定量），和相同前瞻性因素对企业自身及其有权主导企业相关活动具有控制权的投资方、重大影响投资方、供应商等的影响，以及相同前瞻性因素对企业及其客户和投资方、

供应商等之间的相互影响。在此基础上进行前瞻性调整。同时考虑各企业所处产业、行业发展周期和企业本身的生命周期不同所受影响的不同。

（5）应收账款风险敞口涉及核销剔除与加回还原的不同考虑

对于历史上发生过坏账（无论当时是否计提过坏账准备）核销的，首先分析核销原因，如属于偶发因素，可将这一类应收账款客户剔除出历史期间和当期期末的模型数据，就该单项根据实际情况确定历史损失率或采用专家判断法确定历史损失率。对于历史上发生过坏账核销（无论当时是否计提过坏账准备）不是偶发因素，而是足够长的历史期间和当前资产负债表日可预见的未来经常性存在的坏账核销的情形，应分析核销原因是否属于经常性发生及核销经常发生的账龄段各期具有一定可比性。在此基础上加回历史基期已核销坏账后还原各期应收账款风险敞口余额后再计算各期各账龄段迁徙率。

此外，账龄迁徙模型的使用还应注意以下常见误区：

（1）适用企业。并不是所有企业都适合对其应收账款采用账龄迁徙模型确定历史损失率。在考虑历史基期时长时，一般至少选取账龄结构的 2-3 个周期以上，如账龄段最长为 4 年以上的，历史基期起点在当期年末前推 9 年及以上；账龄段最长为 3 年以上的，历史基期起点在当期末前推 7 年以上，以此类推，账龄段在 1 年以内，建议以季度末替换年末节点，按上述规律前推测算（但请注意应收账款的发生与回收受季节性经营影响较大的企业不适用季推法）。因此，对于新成立或成立时间不足 3-5 年的企业，没有足够长的历史基期数据或同行业数据、同一集团内类似企业历史数据等可参考，或者历史前期适当或较长时段内账龄信息不准确，需考虑账龄迁徙率法可能并不适合该等新企业或经营时间不长的企业。

（2）适用的应收账款。适用账龄迁徙模型计量信用减值的应收账款一般为源于收入准则或租赁准则应当或符合条件时企业选择采用简化方法计量预期信用损失的源生应收账款（且属于按照新 CAS 22 分类为摊余成本类的金融资产）。如果是购入的或者源于重组或合并等“外来”应收账款或者因为业务模式不同而分类为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益”的应收账款，适用新 CAS 22 一般方法（三阶段模型），通常不适用账龄迁徙率法。

（3）各信用风险组合构成与风险敞口之间的逻辑关系须清晰界定，比如回收期内（即未逾期）与账龄组合、关联方组合（本案例又涉及各类性质的风险组合，需要进一步细分，关联方仅为一级组合基础，还应根据不同性质的风险敞口细分）。

（4）新金融工具准则下即使未发生减值，可能实际计量的预期信用损失金额为零（如某些关联方无回收风险短期保证金）但也应按照新金融工具准则预期信用损失方法的原理、原则执行必要的工作程序，在取得相应证据基础上做出职业判断，而不是人为随意调节（即使考虑监管关注），任何调整均应基于已执行的审计工作和已获取的审计证据为基础。

（5）根据 2017 年修订的新 CAS22 第五十八条规定，“对于企业无论采用何种模型确定预期信用失率、进而计量当前资产负债表日的预期信用损失的方法均应当反映下列各项要

素：（一）通过评价一系列可能的结果而确定的无偏概率加权平均金额；（二）货币时间价值；（三）在资产负债表日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。”其中，基于谨慎性或其他考虑直接调整（无论是调高还是调低测算出的结果）历史损失率，在预期信用损失法原理上是不适用的，因为计量结果势必违反准则第五十八条第（一）项之“无偏概率加权平均金额”这一规定。

（6）如果复核信用风险组合划分、经足够长的历史基期数据校验后认为适用迁徙率模型基础（考虑前瞻性调整后），经测算确实出现当期预期信用损失率小于原准则下的对应账龄设计计提比例，且差异重大，首先剔除模型本身的误差影响，前瞻性调整估计影响后重新评估旧金融工具准则下的坏账准备计提结果是否存在重大差错，如还存在重大转回现象，首先考虑可能存在前期差错。如属于前期差错，根据重要性原则恰当处理和披露。

第二节 租赁会计的相关问题

问题4-2-1（期租业务是否为固定资产租赁业务）

问题：

航运企业在2006年租赁准则下，于报告附注披露对外经营租赁租出固定资产的账面价值时，是否需包括期租租赁资产价值？在2018年修订的租赁准则下，期租业务是否包含租赁？

背景：

航运业有关定义：

光租：指远洋运输企业将船舶在约定的时间内出租给他人使用，不配备操作人员，不承担运输过程中发生的各种费用，只收取固定租赁费的业务。

期租：指远洋运输企业将配备有操作人员的船舶承租给他人使用一定期限，承租期内听候承租方调遣，不论是否经营，均按天向承租方收取租赁费，发生的固定费用均由船东负担的业务。期租业务中船东负责配备船员，负担船舶修理及船舶备品备件费用。

程租：是指远洋运输企业为租船人完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务。租入方从起运港开始租用船舶，直到卸载港。程租通常以航次为单位，由船东支付船舶的运营费用（佣金、港口和燃油）。

根据航运行业惯例，期租收入属于运输收入。根据财政部 国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》的规定，水路运输的程租、期租业务，属于水路运输服务，作为交通运输服务缴纳增值税。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第二条规定：

租赁，是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。

《企业会计准则讲解（2010）》指出：确定一项协议是否属于或包含租赁业务，应重点考虑以下两个因素：一是履行该协议是否依赖某特定资产；二是协议是否转移了资产的使用权。（见原书第340页）

上述规定系来源于IFRS体系下的IFRIC 4《确定一项交易安排中是否包含租赁》。根据该解释公告第9段规定，如果一项安排授予购买方（承租人）对标的资产使用的控制权，则可以认为该协议转移了资产的使用权。当出现以下三种情况之一时，应认为对标的资产使用的控制权已经转移：

（1）购买方有能力或有权利运作该资产，或者指示他人以该购买方决定的模式运作该资产，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（2）购买方有能力或有权利控制对该资产的实物接触，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（3）相关事实和因素表明：除该购买方以外的一方或多方取得该资产在该安排期间内生产或者产生的产出或者其他效用中的并非不重大的部分的可能性很小，并且购买方为该等产出所支付的价款既不是合同约定的每单位固定金额，也不同于产出交付时该等产出的每单位现行市场价格。

从租赁业务的定义和相关合同条款上看，期租业务转移了船舶的使用权（IFRIC 4第9段中的三项标准基本上均符合），且该期租业务的履行依赖某个特定船舶（一般在协议中规定船名等），在租赁期间内，船舶及出租人配备的人员均听从承租人的调遣，出租人不对租赁期间相关船舶及人员进行管理。

运输业务提供的是一项运输服务，无论承运人使用哪个具体运输工具（在合同规定类别范围内），配备何种人员，只要将货物运输至目的地即认为合同履行完毕，整个运输过程由承运人进行管理和控制，即运输合同的履行并不依赖于特定资产，也没有把特定资产的使用权转移给合同对方。

通过上面的分析，可以看出，运输业务与期租业务有本质的区别。期租业务更符合《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》的相关规定，因此，航运企业财务报表附注中披露对外经营租赁租出固定资产的账面价值时，应包括期租租赁资产的情况。

另外还需注意的是：期租业务实际上包含了提供船舶（租赁）和提供人员这两部分业务，前者属于租赁准则的规范范围，而后者属于《企业会计准则第14号——收入（2006年）》所规范的提供劳务收入。按照IFRIC 4的规定，对这两部分应当以适当的方式予以分拆（例如，针对同一条船或者类似的船舶，如果在类似的时间或者条件下同时存在具有可比性的光租和期租业务，则这两类业务租金的差额即可认为是对应于提供人员的劳务收入），前者列报为一项租赁交易，后者按提供劳务收入的原则进行会计处理和报表列报。

基于2018版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第二条规定：

租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

《〈企业会计准则第21号——租赁〉应用指南2019》中进一步指出：一项合同要被分类为租赁，必须要满足三要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。

从租赁的定义和期租业务相关合同条款上看，“期”租业务首先有约定的一定期间；其次，期租业务的履行依赖某个特定船舶（一般在协议中规定船名等）；且该在约定的期间内，船舶及出租人配备的人员均听从承租人的调遣，出租人不对租赁期间相关船舶及人员进行管理，而是由承租人主导、相关配备人员按照承租人的指令运营该特定船舶。因此，期租业务符合租赁的定义。

而运输业务提供的是一项运输服务，无论承运人使用哪个具体运输工具（在合同规定类别范围内），配备何种人员，只要将货物运输至目的地即认为合同履行完毕，整个运输过程由承运人进行管理和控制，即运输合同的履行并不依赖于特定资产，也没有把特定资产的使用权转移给合同对方。

通过上面的分析，可以看出，运输业务与期租业务有本质的区别。期租业务符合《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》的相关规定，因此，航运企业应将期租业务取得的使用权资产和承担的租赁负债纳入资产负债表中（按下述第2条所述简化处理的除外）。

需要注意的是：

1、期租业务实际上包含了船舶租赁和购买所配备人员的有关服务这两部分业务，前者属于租赁准则的规范范围，而后者属于《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》所规范的服务范畴。按照《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》的规定，承租人对这两部分应当按照各自的单独价格的相对比例予以分拆，将租赁部分确认为使用权资产和租赁负债；非租赁的购买服务部分则无需确认；承租人也可以选择不拆分，将合同中包含的两部分均按照租赁进行处理。但对于出租人而言，其必须将租赁部分和非租赁部分进行拆分，租赁部分按照《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》的规定确认租赁收入；而提供服务部分按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定确认收入（这部分劳务收入通常应在一段时间内（即租赁期内）确认）。

2、若期租的租赁期限不超过12个月，根据《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第三十二条的规定，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。此时，承租人应在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统、合理的方法将租金计入相关资产成本或当期损益。

延伸问题：

根据财政部 国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕

36号)附件1《营业税改征增值税试点实施办法》的规定,航空运输的湿租业务,属于航空运输服务,作为交通运输服务缴纳增值税。但是航空湿租业务的会计核算,可比照前述对水路期租业务的分析进行处理。

问题4-2-2(同时涉及激励措施和政府补助的经营租赁业务)

问题:

同时涉及激励措施和政府补助的经营租赁业务如何处理?

背景:

A公司主要从事电话销售业务,与当地的一个产业园区管理委员会签订房屋租赁合同,合同主要内容如下:

租赁面积815平方米,每平方米每月租金为20元,租赁期为五年,从第四年开始租金在前一年租金的基础上每间隔2年以20%的幅度递增;但第一年上缴税收达到一定要求时免租,如达不到则补齐租金;第二年上缴税收达到一定要求时租金减半,如达不到则补齐租金。即:假设减免租金的条件能够达到,则该5年租赁期内每年的租金为:第一年0元;第二年97,800元;第三、四年195,600元;第五年234,720元。

解答:

基于2006版租赁准则的处理意见:

首先,假设本案例中讨论的租赁属于经营租赁。以下的讨论均以构成经营租赁为前提。

总体来看,该交易是“经营租赁激励措施”和“政府补助”两者的结合体,即:一方面,该交易也与《企业会计准则解释第1号》第三条所指的“经营租赁激励措施”那样存在免租期、后续租金逐年递增,因此需要将租金总额在不可撤销租赁期内分摊;另一方面,该租金优惠的授予是政府基于招商引资目的政府行为,且附有业绩条件(完成投资工作量、达到产能、上缴税收总额等),导致在考虑了上述第一个因素的影响后,总体租金水平仍然低于周边同类型房地产的市场租金水平,实际租金水平低于市场租金水平的差额就是政府补助因素。

因此,理论上,该业务的恰当处理方法是:(1)将周边同类房地产于租赁开始日的租金水平(不受政府补助因素影响的)作为市场租金水平,在整个租赁期内按直线法分摊,计入各年度的成本、费用科目;(2)将实际租金水平低于市场租金水平的差额作为政府补助,在满足《企业会计准则第16号——政府补助(2017年修订)》第六条规定的政府补助确认条件(因为本案例不涉及企业直接从政府取得资产,因此主要是看补助所附业绩条件能否满足)的前提下,将租赁期内可享受的补助资金总额在租赁期内按直线法分摊,确认为各年度的其他收益或者冲减租赁支出。

就本案例“背景”部分所提供的信息,其中第一、二年的租金减免可能涉及政府补助因素,如果不考虑该政府补助因素,假设剔除政府补助后的租金代表了该租赁房屋的市场公允

租金水平，则五年内的租金总额为 1,017,120.00 元（=195,600.00×4+234,720.00），按 5 年直线法摊销，每年为 203,424.00 元。相应地，每年确认租金费用、应付租金和政府补助的会计分录如下（注：假设此处的政府补助与日常活动相关，且企业选择采用“总额法”对该类政府补助进行核算和列报）：

年份	1	2	3	4	5
借：营业成本 / 管理费用	203,424.00	203,424.00	203,424.00	203,424.00	203,424.00
贷：其他应付款——应付租金		97,800.00	195,600.00	195,600.00	234,720.00
贷：长期应付款——递延租金 （负数表示前期租金缴纳义务的转回）	7,824.00	7,824.00	7,824.00	7,824.00	-31,296.00
贷：其他收益	195,600.00	97,800.00			

需要说明的是，《〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉应用指南（2018）》附录二《修订说明》中对于不涉及资产直接转移的经济支持是否适用政府补助准则有如下表述：“一些地方政府为了招商引资或鼓励创业投资，将产业园区内的房产以低于公允价值的价格出租给企业。理论上这也属于政府对企业的无偿经济支持，但没有纳入本准则的范围，理由是：一方面这种支持不涉及资产的直接转移；另一方面，如果企业按照公允价值确认相关租赁成本、同时按照公允价值和实际租金的差额确认政府补助，这种做法对净利润的影响与企业按照实际租金确认相关租赁成本对净利润的影响基本一致，前一种做法还需要企业估计租金的公允价值。所以从简化实务的角度出发，通常情况下这种不涉及资产直接转移的政府补助不纳入本准则的范围。”虽然该《修订说明》的结论是未将低于市场价格的租金纳入政府补助，但其支持该结论的理由是“简化实务”，并且也明确提及“理论上这也属于政府对企业的无偿经济支持”，我们理解，“简化实务”的考虑是对财务报表使用者基于财务报表作出经济决策不构成重大影响的情况下为企业的会计处理提供了实务变通处理，但不意味着仅仅变通方式才是唯一可采取的处理。

如果无法合理确定周边同类房地产的市场租金水平（例如周边全部是该管委会开发的园区工业地产，全部在招商引资中通过类似优惠条件出租，不存在没有政府补助因素的纯商业化出租），则政府补助和市场租金的金额都不能可靠计量，或者企业采取了前述《修订说明》中的实务变通方式未将低于市场价格的租金作为政府补助，此时可能就只能在确定满足享受政府减免租金相关条件的前提下，按合同约定的租金总额在租赁期内分摊，计入各年度的成本或费用，不单独确认政府补助。

相应地，每年确认租金费用、应付租金的会计分录如下：

年份	1	2	3	4	5
借：营业成本 / 管理费用	144,744.00	144,744.00	144,744.00	144,744.00	144,744.00

年份	1	2	3	4	5
贷：其他应付款——应付租金		97,800.00	195,600.00	195,600.00	234,720.00
贷：长期应付款——递延租金（负数表示前期租金缴纳义务的转回）	144,744.00	46,944.00	-50,856.00	-50,856.00	-89,976.00

但我们建议，仍应在附注中披露与政府签订的招商引资协议的主要条款，以及分析其中所附条件能否满足等。

基于2018版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第十六条的规定，租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。在本交易安排中，政府为了实现吸引企业入驻，提供的免租、减少租金等优惠，是通过租赁激励的方式最终实现招商引资的目的。因此，本交易可看作是“租赁激励措施”和“政府补助”两者的结合体。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第十八条的规定，可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。在本交易安排中，企业能否享受免租、减租的优惠取决于其业绩条件（完成投资工作量、达到产能、上缴税收总额等），因此该优惠条款完全符合可变租赁付款额的定义。据此，本交易也可看作是“可变租赁付款额”和“政府补助”两者的结合体。

对于政府补助的处理，与前述“基于 2006 年租赁准则下的处理”原则一致，即：

1、将周边同类房地产于租赁开始日的租金水平（不受政府补助因素影响的）作为市场租金水平；将实际租金水平低于市场租金水平的差额作为政府补助，在满足《企业会计准则第 16 号——政府补助（2017 年修订）》第六条规定的政府补助确认条件（因为本案例不涉及企业直接从政府取得资产，因此主要是看补助所附业绩条件能否满足）的前提下，将租赁期内可享受的补助资金总额在租赁期内按直线法分摊，确认为各年度的其他收益或者冲减租赁支出。

2、如果无法合理确定周边同类房地产的市场租金水平（例如周边全部是该管委会开发的园区工业地产，全部在招商引资中通过类似优惠条件出租，不存在没有政府补助因素的纯商业化出租），则政府补助和市场租金的金额都不能可靠计量，或者企业采取了《〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉应用指南（2018）》附录二《修订说明》中的实务变通方式未将低于市场价格的租金作为政府补助，此时本交易中无需考虑政府补助成分，仅需考虑按租赁准则如何处理即可。

对于租赁部分的处理，在 2018 年修订后的租赁准则框架下，我们认为企业可选择以下处理方式：

1、将免收和减少收取的租金作为租赁激励。企业在确定租赁付款额时应扣除租赁激励相关金额。但在扣除时，由于该租赁激励附有一定的业绩条件，企业是否能够享受仍取决于未来事项的发生。我们理解由于租赁付款额随着时间的推移将由企业以交付现金的方式进行结算，因此可按照一般的附有或有结算条款的金融负债的标准去考虑，企业不能享受租赁优惠的条件是否几乎不具有可能性？若是，则在租赁付款额中予以扣除；若否，则不应从租赁付款额中扣除。

2、将免收和减少收取的租金作为可变租赁付款额。由于取决于企业未来的业绩条件（完成投资工作量、达到产能、上缴税收总额等）的可变租赁付款额属于取决于租赁资产的使用或绩效，不属于取决于指数或比率的可变租赁付款额，因此该部分不应纳入租赁负债的初始计量。但若该可变条款几乎不可能发生，没有真正的经济实质，则该形式上包含变量的付款额实质上无法避免支付，应作为实质固定付款额纳入租赁负债的初始计量。

若该可变条款不构成实质固定付款额，作为可变租赁付款额处理时，本交易中由于随着绩效的实现，租赁付款额是反向的变动，因此存在两种理解，以第一年免收租金 195,600.00 元为例：第一种理解为固定付款额 195,600.00 元，可变租赁付款额为一195,600.00 元；第二种理解为固定付款额 0 元，可变租赁付款额为正的 195,600.00 元。

《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》及其应用指南明确规定，除了取决于指数或比率的可变租赁付款额之外，其他的可变租赁付款额均不纳入租赁负债的初始计量中。但是并未就租赁付款额与租赁资产的使用或绩效负相关时如何考虑可变租赁付款额进行明确。我们理解，可变租赁付款额从本质上讲属于企业的潜在的交付现金的结算义务，可视为同金融负债的标准去考虑其会计处理。对于取决于租赁资产的使用（如产量）或绩效（如承租方的销售额）的可变租赁付款额，理论上企业可以采取不使用或者不销售进而不产生绩效的方式去避免租金的交付。由于不使用租赁资产或不销售等均是企业可以控制的事项，从而使得企业可以无条件地避免租金的交付义务，因此，准则明确该类可变租赁付款额不纳入租赁负债的初始计量。但对于负相关的可变租赁付款额来说，企业并不能控制增加使用或增加绩效（例如更多的销售能否实现取决于客户、市场等多种要素，企业并不能控制该事项）以避免租金的交付。因此，我们倾向于认为，准则及指南规定的处理原则仅适用于正相关的可变租赁付款额。对于负相关的可变租赁付款额，应按照未扣除可变租赁付款额前的约定金额作为固定付款额纳入租赁负债的初始计量。即采用前述第一种理解进行处理。当绩效达成免收一部分租金时，企业应将免于支付的租金直接计入当期损益。对于前述政府补助准则与租赁准则下的不同处理方案的选择，同时考虑两个准则的适用时，某些情形下可能存在准则冲突：

	经营激励	可变租赁付款额
考虑政府补助	1、政府补助采用总额法时，与经营激励的处理存在冲突；	1、政府补助采用总额法时，与可变租赁付款额的处理基本一致；

	经营激励	可变租赁付款额
	2、政府补助采用净额法时，与经营激励的处理基本一致。	2、政府补助采用净额法时，与可变租赁付款额的处理存在冲突。
不考虑政府补助	仅考虑租赁准则，不存在准则冲突	仅考虑租赁准则，不存在准则冲突

综上，企业可以不考虑其中的政府补助成分进行处理；在考虑政府补助成分进行处理时，可以选择其中一种处理并一贯执行。

问题4-2-3（股权收购后一定期间再回购被收购公司全部资产有关的会计问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司用股权偿还债务，同时约定若干年后可以以确定金额回购股权公司全部资产，该业务应该如何进行处理？

背景：

A公司2011年以前是B公司最大客户，其主要从事太阳能多晶硅的生产销售。从2011年下半年开始，受欧债危机及欧美对中国光伏产品征收高额反倾销反补贴税影响，A公司经营十分困难，财务状况恶化，截止到2011年末，A公司共欠B公司货款约1.4亿元。经双方于2012年11月底协商，A公司以其持有的C公司100%股权抵偿应付B公司1.06亿货款，冲抵之后，A公司尚欠B公司3,500余万元待以后期间偿还。

2012年12月，B公司又与A公司签订资产回购协议，回购协议主要条款如下：

1、回购标的：本合同约定的回购标的为在回购时C公司拥有的运行状态正常的某光伏电站5MW的全部资产。

2、回购价格：本合同约定的回购价格为回购标的在目标公司账面净值，即当前估值人民币107,045,770.88元减去每年520万元的资产折旧×年限。

3、回购方式：在2012年11月起6年内（至2018年11月止），A公司可以选择是否购买回购标的；在2018年11月至2018年底期间，如B公司选择要求A公司购买回购标的，A公司有义务向C公司购买回购标的。

C公司系2010年新建的一家从事光伏发电的企业，目前装机容量为5兆瓦，电站从2011年7月28日开始并网发电，年发电量约500万度，虽然国家发改委对光伏发电上网电价已有明确规定，但由于C公司所在地区的相关价格配套政策及补贴政策尚未最终确定，因此C公司账面未能确认发电收入，相应发电成本亦体现在生产成本中。C公司资产主要是固定资产和土地，年总体经营成本费用不低于500万元。

解答：

基于2006版租赁准则和2014版金融工具准则的处理意见：

在本案例中，根据“背景”提供的相关资料，B公司从债务人A公司受让C公司全部股权，并约定在未来6年时间内A公司有权提出回购，期满时B公司有权要求对方回购，回购价

格按照“当前估值人民币107,045,770.88元减去每年520万元的资产折旧×年限”计算，即回购标的在C公司的账面净值。

根据IFRS体系下的IFRIC 4《确定一项交易安排中是否包含租赁》第6段规定，确定一项协议是否属于或包含租赁业务，应重点考虑以下两个因素：一是履行该协议是否依赖某特定资产；二是协议是否转移了资产的使用权。属于租赁业务的，按租赁准则进行会计处理；其他部分按相关会计准则处理。

根据该解释公告第9段规定，如果一项安排授予购买方（承租人）对标的资产使用的控制权，则可以认为该协议转移了资产的使用权。当出现以下三种情况之一时，应认为对标的资产使用的控制权已经转移：

（1）购买方有能力或有权利运作该资产，或者指示他人以该购买方决定的模式运作该资产，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（2）购买方有能力或有权利控制对该资产的实物接触，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（3）相关事实和因素表明：除该购买方以外的一方或多方取得该资产在该安排期间内生产或者产生的产出或者其他效用中的并非不重大的部分的可能性很小，并且购买方为该等产出所支付的价款既不是合同约定的每单位固定金额，也不同于产出交付时该等产出的每单位现行市场价格。

在本案例中，双方签订的协议安排的履行依赖于特定资产（C公司运营的光伏电站）；并且C公司依法办理变更登记后，B公司即成为C公司的股东，按章程规定分享公司利润与分担亏损，因而满足IFRIC 4第9段中的各项标准，因而应当认为通过该承包协议，该光伏电站的使用权已经被转移给B公司。因而该项交易中存在租赁安排，应按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》的规定进行会计处理。

根据《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第五条的规定，应当依据是否实质转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬，来判断该项租赁是融资租赁还是经营租赁，作为对该项租赁业务进行会计处理的基础。假设本案例中的当前资产估值1.07亿元和每年的折旧费520万元都是合理的，则该光伏电站资产的剩余折旧年限在20年以上，但目前签订的协议仅转移了最多6年的使用权，并且“在未来6年时间内对方有权提出回购”，即对方可随时要求解除该项租赁关系，即使该6年内的租赁关系也并非不可撤销；同时，租赁关系结束时的回购价格是按照资产的账面净值而不是届时C公司净资产的账面价值或者公允价值，因此，可以认为本案例中与C公司的光伏电站资产所有权相关的全部风险和报酬并未转移给B公司，因此应当界定为一项经营租赁。

总之，我们判断该交易的经济实质是：（1）A公司将C公司的股权提供给B公司作为履行其1.06亿元还款义务的质押物；（2）同时与B公司达成一项经营租赁安排，B公司以经营租赁方式运营C公司的光伏电站，每年固定租金为520万元，该项租金可以与上述1.06亿元

欠款部分抵销。

根据对交易经济实质的上述判断，我们建议对本案例的基本处理原则如下：

1、除了协议中明确约定日后偿还的3,500万元以外，原先的1.06亿元应收款项虽然形式上以C公司的股权抵偿，但就经济实质而言，C公司的股权仅仅是履行该项债务的担保物。根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第三十三条关于“无追索权金融负债与作为其担保品的金融资产或其他资产”的情形“通常认为不满足本准则第二十八条所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债”的规定，原先的1.06亿元应收款项不能终止确认。

2、虽然在法律形式上，B公司拥有C公司的全部股权，但是如前面所分析的，就经济实质而言，B公司仅仅是基于经营租赁关系获取了一定年限内的使用权，并未享有或承担其剩余净资产上的主要风险和报酬，因此B公司在持有C公司股权内不能控制C公司，不能将其作为子公司纳入合并报表。但是，C公司在此期间的经营收入、成本和每年的租金费用520万元（即利用经营租赁方式租入的资产从事经营活动的损益）均应纳入B公司的合并利润表。在确认租金费用时，按照净额结算的约定同步冲减对A公司的应收款项。

同理，在租赁关系存续期间，B公司在个别报表层面也不应确认对C公司的长期股权投资，而仅将其作为本公司收到的质押物，进行账外备查登记。即，B公司账面上不能做借记“长期股权投资——C公司”，贷记“应收账款——A公司”的会计分录。

3、后续租赁关系存续期间，由于该项应收账款是有担保的，因此在对该项应收款项计提坏账准备时，应考虑该项担保事项的影响，与另外的3,500万元无担保应收账款分别归属于不同的信用风险组合。在考虑该1.06亿元的坏账准备问题时，应关注的因素包括但不限于：作为担保物的光伏电站的运营盈亏情况；A公司的现金流量状况（用以衡量6年期满后履行回购义务的能力）等。如果预计A公司届时很可能无力回购C公司股份（因而B公司最终很可能会取得对C公司的控制权）的，则还应考虑C公司的净资产价值情况。

4、由于在6年期间内，作为承租人的B公司不能提出提前解除租约，因此如果该光伏电站经营状况不佳，则B公司需要按照《企业会计准则第13号——或有事项》关于亏损合同的相关规定计提预计负债。

5、如果在租赁期内A公司回购了C公司的股权，则相当于其归还了欠款。根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》相关规定，应收账款余额应相应终止确认，相关的应收款项终止确认损益计入回购当期的损益。

6、如果在租赁期内双方均未提出回购C公司的股权，则补充协议结束（2018年10月），B公司取得对C公司的控制权，C公司合并进B公司，同时终止确认相关应收款项。这时，该合并事项按照非同一控制下企业合并处理，合并成本为届时的该部分应收款项账面价值，即1.06亿元减去累计的租金和坏账准备。

基于2018版租赁准则和2017版金融工具准则下的处理：

在本案例中，根据“背景”提供的相关资料，B公司从债务人A公司受让C公司全部股权，并约定在未来6年时间内A公司有权提出回购，期满时B公司有权要求对方回购，回购价格按照“当前估值人民币107,045,770.88元减去每年520万元的资产折旧×年限”计算，即回购标的在C公司的账面净值。

据此，双方签订的协议安排的履行依赖于特定资产（C公司运营的光伏电站）；并且C公司依法办理变更登记后，B公司即成为C公司的股东，按章程规定主导C公司有关资产的使用方式和用途，并且享有和承担使用期间C公司的利润与亏损，因而满足《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》规定的租赁的定义。因而应当认为通过该承包协议中存在租赁安排，应按照《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》的规定进行会计处理。

即，该交易的经济实质是：（1）A公司将C公司的股权提供给B公司作为履行其1.06亿元还款义务的质押物；（2）同时与B公司达成一项租赁安排，B公司以租赁方式运营C公司的光伏电站，每年固定租金为520万元，该项租金可以与上述1.06亿元欠款部分抵销。

根据对交易经济实质的上述判断，我们建议对本案例的基本处理原则如下：

1、除了协议中明确约定日后偿还的3,500万元以外，原先的1.06亿元应收款项虽然形式上以C公司的股权抵偿，但就经济实质而言，C公司的股权仅仅是履行该项债务的担保物。根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第三十三条关于“无追索权金融负债与作为其担保品的金融资产或其他资产”的情形“通常认为不满足本准则第二十八条所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债”的规定，原先的1.06亿元应收款项不能终止确认。

2、虽然在法律形式上，B公司拥有C公司的全部股权，但是如前面所分析的，就经济实质而言，B公司仅仅是基于租赁关系获取了一定年限内的使用权，并未享有或承担其剩余净资产上的主要风险和报酬，因此B公司在持有C公司股权内不能控制C公司，不能将其作为子公司纳入合并报表。但是，C公司在此期间的经营收入、成本（即利用租赁方式租入的使用权资产从事经营活动的损益）均应纳入B公司的合并利润表。

同时，B公司在个别报表层面应在取得对C公司资产使用权之日作为租赁期开始日，将6年每年租金520万按照租赁期开始日的承租人（B公司）增量借款利率予以折现，以该现值确认为“使用权资产”和“租赁负债”。在租赁关系存续期间，对使用权资产按照直线法计提折旧，对租赁负债按照折现率计算确定利息支出，同时按照净额结算的约定于每个资产负债表日同步冲减租赁负债和对A公司的应收款项。

3、后续租赁关系存续期间，由于该项应收账款是有担保的，因此在对该项应收款项计提坏账准备时，应考虑该项担保事项的影响，与另外的3,500万元无担保应收账款分别归属于不同的信用风险组合。在考虑该1.06亿元的预期信用损失问题时，应关注的因素包括但不限于：作为担保物的光伏电站的运营盈亏情况；A公司的现金流量状况（用以衡量6年期满

后履行回购义务的能力）等。如果预计A公司届时很可能无力回购C公司股份（因而B公司最终很可能会取得对C公司的控制权）的，则还应考虑C公司的净资产价值情况。

4、由于在6年期间内，作为承租人的B公司不能提出提前解除租约，因此如果该光伏电站经营状况不佳，则B公司需要按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定对使用权资产计提减值准备。该减值准备一经计提，不得转回。

5、如果在租赁期内A公司回购了C公司的股权，则相当于其归还了欠款。根据《企业会计准则第23号——金融资产转移（2017年修订）》第十二条等相关规定，应收账款余额应相应终止确认，相关的应收款项终止确认损益计入回购当期的损益。

6、如果在租赁期内双方均未提出回购C公司的股权，则补充协议结束（2018年10月），B公司取得对C公司的控制权，C公司合并进B公司，同时终止确认相关应收款项。这时，该合并事项按照非同一控制下企业合并处理，合并成本为届时的该部分应收款项账面价值，即1.06亿元减去累计的租金和坏账准备。

问题4-2-4（提供数据处理终端是否属于租赁业务）

问题：

A公司提供数据处理终端是否属于租赁业务？应该如何进行会计处理？

背景：

A公司有一项业务系为各商户安装刷卡终端，商户一次性支付服务费（含数据处理服务费）给A公司，收取的该服务费覆盖终端的成本。同时，以后期间按照结算额收取交易手续费。根据合同的规定，刷卡终端属于A公司，A公司负责对终端的维修、保养等工作。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

根据IFRS体系下的IFRIC 4《确定一项交易安排中是否包含租赁》第6段规定，确定一项协议是否属于或包含租赁业务，应重点考虑以下两个因素：一是履行该协议是否依赖某特定资产；二是协议是否转移了资产的使用权。属于租赁业务的，按租赁准则进行会计处理；其他部分按相关会计准则处理。

根据该解释公告第9段规定，如果一项安排授予购买方（承租人）对标的资产使用的控制权，则可以认为该协议转移了资产的使用权。当出现以下三种情况之一时，应认为对标的资产使用的控制权已经转移：

（1）购买方有能力或有权利运作该资产，或者指示他人以该购买方决定的模式运作该资产，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（2）购买方有能力或有权利控制对该资产的实物接触，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（3）相关事实和因素表明：除该购买方以外的一方或多方取得该资产在该安排期间内

生产或者产生的产出或者其他效用中的并非不重大的部分的可能性很小，并且购买方为该等产出所支付的价款既不是合同约定的每单位固定金额，也不同于产出交付时该等产出的每单位现行市场价格。

在本案例中，该项安排的履行依赖于特定的资产（A公司提供的终端设备），客户将该终端设备用于其自身经营活动中的日常刷卡结算交易，并承担相应交易的法律后果和享有其经济利益，因而至少满足IFRIC 4第9段中的（1）（2）两项标准，因而应当认为通过相关协议安排，A公司提供的终端设备的使用权已经被转移给客户（商户）。因而该项交易中存在租赁安排，应按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》的规定进行会计处理。

根据《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第五条的规定，应当依据是否实质转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬，来判断该项租赁是融资租赁还是经营租赁，作为对该项租赁业务进行会计处理的基础。就本案例而言，判断资产所有权上的所有风险和报酬是否已经转移给承租人，主要的判断依据是在合同约定的租赁期限内，A公司能否通过收取金额固定的费用（相当于租金，可能一次收取或者分次收取）收回该等终端设备的成本。如果通过合同约定的固定收费已经基本可以收回设备成本，则该项租赁属于融资租赁；如果通过合同约定的固定收费尚不足以收回设备的成本，而是通过在后续提供数据传输、耗材配送等相关服务时通过提升该等后续服务的价格赚取利润以收回设备投资，则该项租赁属于经营租赁。

根据“背景”资料可知，A公司收取的数据处理服务费是初装时一次性收取的，以后不再收取，并且该金额能够收回设备成本（后续的交易手续费是另一项单独的提供劳务交易），故A公司应该将该交易作为融资租赁核算。

根据《〈企业会计准则第21号——租赁（2006年）〉应用指南》第三条“融资租赁中出租人的初始确认”规定：“根据本准则第十八条规定，在租赁期开始日，出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值，同时记录未担保余值；将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。出租人在租赁期开始日按照上述规定转出租资产，租赁资产公允价值与其账面价值如有差额，应当计入当期损益。”，即融资租赁的出租人在租赁期开始日应当终止确认租赁资产。另外，对于租赁资产公允价值与其账面价值差额的具体归属科目，在《企业会计准则——应用指南》的附录《会计科目和主要账务处理》中表述为“融资租赁资产的公允价值与其账面价值有差额的，还应借记‘营业外支出’科目或贷记‘营业外收入’科目”（根据财会[2017]30号文，从2017年度起改为计入“资产处置损益”科目）。对此我们理解，此处对租赁资产公允价值和账面价值之间差额计入“资产处置损益”科目的规定是针对专业的融资租赁公司等不从事商品销售业务的企业。对于以产品的销售或者交易为主业的企业（本案例中的A公司就属于这种情况），参照IAS 17中的有关段落：

42 Manufacturer or dealer lessors shall recognise selling profit or loss in the period, in

accordance with the policy followed by the entity for outright sales. If artificially low rates of interest are quoted, selling profit shall be restricted to that which would apply if a market rate of interest were charged. Costs incurred by manufacturer or dealer lessors in connection with negotiating and arranging a lease shall be recognised as an expense when the selling profit is recognised.

43 Manufacturers or dealers often offer to customers the choice of either buying or leasing an asset. A finance lease of an asset by a manufacturer or dealer lessor gives rise to two types of income:

(a) profit or loss equivalent to the profit or loss resulting from an outright sale of the asset being leased, at normal selling prices, reflecting any applicable volume or trade discounts; and

(b) finance income over the lease term.

44 The sales revenue recognised at the commencement of the lease term by a manufacturer or dealer lessor is the fair value of the asset, or, if lower, the present value of the minimum lease payments accruing to the lessor, computed at a market rate of interest. The cost of sale recognised at the commencement of the lease term is the cost, or carrying amount if different, of the leased property less the present value of the unguaranteed residual value. The difference between the sales revenue and the cost of sale is the selling profit, which is recognised in accordance with the entity's policy for outright sales.

即，对于以租赁物的生产和贸易为主业的企业从事融资租赁业务时，对于销售利润（即租赁资产的公允价值 and 账面价值之间的差额）的确认，应遵循与其常规销售业务相一致的会计政策，即按照公允价值确认营业收入，同时结转营业成本。这与该业务整体上适用租赁准则并不矛盾。并不是必须在所有情况下都必须把该差额直接确认为资产处置收益。另外，本案例还有一项特殊之处在于：所有租金均在开始时一次性收取，A公司并不向商户提供融资，因此A公司没有融资收入。因此，尽管应当适用租赁准则处理该项交易，但从账务处理的效果（对财务状况、经营成果的影响）而言，实质上与商品销售无本质区别。

在融资租赁模式下，租赁资产应当于租赁期开始日终止确认，因此不可能从库存商品转为固定资产，而是应当从库存商品转入营业成本，与所确认的营业收入配比。

本案例中，A公司在将终端交付给商户时的具体会计处理为：

借：应收账款 / 银行存款等 （租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和）

未担保余值

贷：主营业务收入 （差额，整笔分录的平衡数）

未确认融资收益 （初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额。由

于本案例中所有租金在开始时一次性收取，所以该项目的金额为零)

应交税费——应交增值税(销项税额)(按税法规定应计算的增值税销项税额)

借：主营业务成本

贷：库存商品 (按设备成本)

如果按照相关约定，在后续合作期间内A公司需承担的维修、数据传输等后续服务成本较大的，则应从开始时一次性收取的款项中递延一部分到后期提供服务时(计入预收账款)，按实际提供的服务相应从预收款项转为营业收入。

相关说明：

本案例中就所提供的终端设备在交付时一次性确认收入，与提供供水、供电、电信等公用事业服务的企业将所收取的“一次性入网费”分期摊销计入营业收入的做法是不同的。主要原因是：公用事业企业对一次性入网费采用递延摊销的方式，是因为向用户收取的入网费金额通常远远高于提供给用户的终端设备(如电话机等)的价值，因而此类“一次性入网费”更多地并不是对应于直接提供给用户的终端设备，而是作为管网、电网、通讯网络等基础设施建设支出的补偿，这部分基础设施投资所形成的固定资产需在较长年限内计提折旧，因此将一次性入网费在较长的年限内摊销体现了配比原则。但在本案例中，所收取的服务费主要对应于所提供的终端设备，A公司并不存在其他方面的重大一次性投入，因此其实质是商品销售收入，应按照《企业会计准则第14号——收入(2006年)》的规定确认收入。

基于2018版租赁准则的处理意见：

1、交易是否包含租赁

根据《企业会计准则第21号——租赁(2018年修订)》第二条规定：租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

《〈企业会计准则第21号——租赁〉应用指南2019》中进一步指出：一项合同要被分类为租赁，必须要满足三要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。

本案例的交易安排中，双方约定以后期间按照结算额收取交易手续费，该期间是明确存在的；其次，该刷卡终端构成了已识别资产，且由于其使用期间是放置在客户处，A公司作为供应商通常不具有实质性替换权；最后，根据合同约定，刷卡终端属于A公司，A公司负责对终端的维修、保养等工作，但其使用权由客户控制。综上，该交易安排中包含刷卡终端的租赁。

2、租赁的分类

《企业会计准则第21号——租赁(2018年修订)》仍然保留了出租人对租赁的分类，且仍是以是否实质转移了标的资产所有权有关的几乎全部主要风险和报酬为分类的界限。本交易中，由于初始一次性收取的服务费(实际是租金+服务费)已覆盖了刷卡终端的成本，表明刷卡终端的价值已通过服务费基本收回，与刷卡终端所有权有关的几乎全部风险已转移，

因此A公司应该将该交易作为融资租赁进行处理。

3、具体的会计处理

对于非生产商或经销商出租人发生的融资租赁业务，根据《〈企业会计准则第21号——租赁〉应用指南2019》第八、（二）“出租人对融资租赁的会计处理”有关规定，在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。将应收融资租赁款、初始直接费用、融资租赁资产公允价值之间的差额同样调整“应收融资租赁款——未实现融资收益”。将融资租赁资产公允价值与账面价值的差额计入“资产处置损益”。

而对于生产商或经销商出租人的融资租赁（本案例中的A公司就属于这种情况），在租赁期开始日，出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。

本案例中，A公司在将终端交付给商户时，的具体会计处理为：

借：应收账款 / 银行存款等 （租赁收款额按市场利率折现的现值）

贷：主营业务收入 （租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低）

应交税费——应交增值税(销项税额)(按税法规定应计算的增值税销项税额)

借：主营业务成本

贷：库存商品 （按设备成本减去未担保余值的现值）

另外需要注意的是：本案例中收取的服务费涵盖了终端的价值和后续期间的数据处理服务费（仅指固定部分，不含以后期间按照结算额收取的交易手续费，下同）。根据《企业会计准则第21号——租赁（2017年修订）》及其应用指南规定，应分拆其中包含的租赁和服务成分，分别按照租赁和收入准则进行会计处理。对于已收取的价款中对应于服务的部分，应予以递延，到后续提供相关数据处理服务时按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的相关规定确认收入。对于将于未来期间分期收取的服务价款，不应纳入租赁应收款的初始计量金额。

结论基础：

2016年，国际会计准则理事会发布了《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)，以替代《国际会计准则第17号——租赁》(IAS 17)，IFRS 16第71段至第74段对生产商或经销商出租人的融资租赁处理进行明确。摘录如下：

71 At the commencement date, a manufacturer or dealer lessor shall recognise the following for each of its finance leases:

(a) revenue being the fair value of the underlying asset, or, if lower, the present

value of the lease payments accruing to the lessor, discounted using a market rate of interest;

(b) the cost of sale being the cost, or carrying amount if different, of the underlying asset less the present value of the *unguaranteed residual value*; and

(c) selling profit or loss (being the difference between revenue and the cost of sale) in accordance with its policy for outright sales to which IFRS 15 applies. A manufacturer or dealer lessor shall recognise selling profit or loss on a finance lease at the commencement date, regardless of whether the lessor transfers the underlying asset as described in IFRS 15.

72 Manufacturers or dealers often offer to customers the choice of either buying or leasing an asset. A finance lease of an asset by a manufacturer or dealer lessor gives rise to profit or loss equivalent to the profit or loss resulting from an outright sale of the underlying asset, at normal selling prices reflecting any applicable volume or trade discounts.

73 Manufacturer or dealer lessors sometimes quote artificially low rates of interest in order to attract customers. The use of such a rate would result in a lessor recognising an excessive portion of the total income from the transaction at the commencement date. If artificially low rates of interest are quoted, a manufacturer or dealer lessor shall restrict selling profit to that which would apply if a market rate of interest were charged.

74 A manufacturer or dealer lessor shall recognise as an expense costs incurred in connection with obtaining a finance lease at the commencement date because they are mainly related to earning the manufacturer or dealer's selling profit. Costs incurred by manufacturer or dealer lessors in connection with obtaining a finance lease are excluded from the definition of initial direct costs and, thus, are excluded from the net investment in the lease.

其中文翻译为：

71 在租赁期开始日，生产商或经销商出租人应对融资租赁确认：

（1）收入，即标的资产的公允价值，或者如果出租人应收取的租赁付款额采用市场利率折现的现值比标的资产的公允价值低，则为该现值；

（2）销售成本，即标的资产的成本（如成本不同于账面金额时，则为账面金额）减去未担保余值的现值后的金额；以及

（3）销售利润或损失（即收入和销售成本的差额），应按照采用《国际财务报告准则第15号》的直接销售政策确认。生产商或经销商出租人应在租赁期开始日确认融资租赁的销售利润或损失，无论其是否如《国际财务报告准则第15号》所述转让标的资产。

72 生产商或经销商通常为客户提供购买资产或租赁资产的选择。生产商或经销商出租人的融资租赁产生的利润或损失相当于按照考虑了适用的交易量或商业折扣后的正常售价直接销售标的资产所产生的利润或损失。

73 为了吸引客户，生产商或经销商出租人有时人为采用较低利率进行报价。采用该利率会导致出租人将该交易总收入的过多部分确认于租赁期开始日。如果人为采用较低利率进行报价，则生产商或经销商出租人应将销售利润限制为采用市场利率的情况下所能取得的销售利润。

74 由于获得融资租赁所发生的成本主要与生产商或经销商赚取的销售利润有关，生产商或经销商出租人应在租赁期开始日将获得融资租赁所发生的成本确认为费用。生产商或经销商出租人为获取融资租赁发生的成本不属于初始直接费用的定义范围，因此，不计入租赁投资净额。

问题4-2-5（医药企业在“买试剂送仪器”销售模式下免费提供给医院的仪器的核算）

问题：

医药企业在“买试剂送仪器”销售模式下免费提供给医院的仪器应如何核算？

背景：

A 公司的主要产品为体外诊断试剂，为了促进试剂的销售，公司会向部分医院免费提供体外诊断仪器，并在合同中约定医院需配套采购 A 公司的试剂。合同期限一般为 5 年，接近于这些仪器通常情况下的使用寿命。合同期满后，仪器一般以名义价格出售给医院（或者无偿赠送，此处的名义价格通常可以忽略不计）。A 公司目前将这部分免费提供给医院使用的仪器作为固定资产核算，按合同约定使用年限与可使用年限孰短的年限计提折旧。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

在本案例中，A 公司与医院签订的免费提供仪器的合同，其履行依赖于特定资产（所提供的仪器），且在合同期限内，将仪器的使用权转移给医院，因此该合同中包含租赁安排，应按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》进行会计处理。

《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第五条对“融资租赁”的定义是：“融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移”。由该定义可知，判断一项交易是融资租赁还是经营租赁的最根本标准是租赁物所有权上的主要风险和报酬的转移和承担情况。该准则第六条所列的五项具体标准仅是在一般情况下的参考标准，当这些具体标准与准则第五条所规定的基本定义发生矛盾时，应以第五条的基本定义为依据进行判断。

根据本案例背景所述，“为了促进试剂的销售，公司会向部分医院免费提供体外诊断仪器，并在合同中约定医院需配套采购 A 公司的试剂”。在此情况下，由于不直接收取仪器

的租金,这些免费提供的仪器的成本,以及按合同约定应由A公司负担的修理和维护费等,就需要从试剂销售的毛利中回收。因此:

(1) 如果合同中没有约定医院在规定期限内的试剂最低采购量或采购额,或者虽然约定了最低采购量或最低采购额,但该等采购量或采购额按照正常利润水平计算的毛利不足以支持仪器成本和日常维护及修理支出的回收,则表明最终能否收回仪器成本和日常修理维护支出存在较大的不确定性,在此情况下,应当认为该项租赁虽然涵盖了仪器使用寿命的大部分,但仪器所有权上的主要风险和报酬仍由作为出租人的A公司享有或承担,因此应归类为经营租赁。在此模式下,A公司应当将这些免费提供的仪器作为其固定资产予以确认(从另一方面讲,此时对A公司而言,这些仪器符合《企业会计准则第4号——固定资产》第三条所规定的固定资产定义,即为了出租目的而持有、使用寿命超过一个会计年度的有形资产)。这些固定资产应当在相关合同约定的免费使用期内计提折旧,与相应期间内从试剂销售毛利中提取的租赁收入相配比。由于此处每期可确认的租金收入取决于试剂销售收入和毛利率,因此属于“或有租金”。根据《企业会计准则第21号——租赁(2006年)》第二十九条规定,对于经营租赁中的出租人而言,或有租金应当在实际发生时计入当期损益;同时,如果本期内试剂的销售量或销售额低于预期,或者相关试剂的毛利率下降,则表明其存在减值迹象,应根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定对其进行减值测试,并就可收回金额低于账面价值的差额对其计提减值准备。

(2) 如果合同中约定了最低采购量或最低采购额,且该等采购量或采购额按照正常利润水平计算的毛利足以支持仪器成本和日常维护及修理支出的回收,则表明最终能否收回仪器成本和日常修理维护支出的不确定性较小,相应地,可以认为这些仪器所有权上的主要风险和报酬已经转移给医院,该租赁构成融资租赁,其最低租赁付款额等于合同期间内的约定最低采购量或最低采购额按照正常毛利率水平计算的毛利额。(注:在实务操作中,还应当关注医院履行合同约定最低采购量或最低采购额义务的意愿和财务能力,以及合同是否对医院的违约行为规定了有力的制裁措施,以将取得最低租赁付款额的不确定性降低到最低限度。如果能否取得最低租赁付款额仍存在较大不确定性的,则可能不能归类为融资租赁。)

在实务中,一些销售办公耗材的企业也采用类似的“买耗材送办公设备”的销售模式促进耗材销售。对这种销售模式下免费提供给顾客的办公设备的核算,也应参照上述方法。

基于2018版租赁准则的处理意见:

对于“交易是否包含租赁”,可参照“[问题4-2-4](#)(提供数据处理终端是否属于租赁业务)”有关内容。由于医院取得了一定期限内仪器的使用权,因此该交易包含租赁。

在考虑出租人对租赁的分类及相应的会计处理时,由于租赁期限内,A公司与医院之间并未约定租金,而是以“免费”的方式提供仪器给医院使用,租金的收取来源于未来期间的试剂销售款,因此在不同的合同安排下,可能对未来能够收取的租金有着不同的约定,影响着出租人对租赁分类的判断结果。

(1) 如果合同中没有约定医院在规定期限内的试剂最低采购量或采购额, 或者虽然约定了最低采购量或最低采购额, 但该等采购量或采购额按照正常利润水平计算的毛利不足以支持仪器成本和日常维护及修理支出的回收, 则表明最终能否收回仪器成本和日常修理维护支出存在较大的不确定性, 在此情况下, 应当认为该项租赁虽然涵盖了仪器使用寿命的大部分, 但仪器所有权上的主要风险和报酬仍由作为出租人的 A 公司享有或承担, 因此应归类为经营租赁。在此模式下, A 公司应当将这些免费提供的仪器作为其固定资产予以确认(从另一方面讲, 此时对 A 公司而言, 这些仪器符合《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条所规定的固定资产定义, 即为了出租目的而持有、使用寿命超过一个会计年度的有形资产)。这些固定资产应当在相关合同约定的免费使用期内计提折旧, 与相应期间内从试剂销售毛利中提取的租赁收入相配比。由于此处每期可确认的租金收入取决于试剂销售收入和毛利率, 因此属于“取决于指数或比率之外的可变租赁收款额”。根据《企业会计准则第 21 号——租赁(2018 年修订)》第三十八条、第四十一条的规定, 对于未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益; 同时, 如果本期内试剂的销售量或销售额低于预期, 或者相关试剂的毛利率下降, 则表明其存在减值迹象, 应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定对固定资产进行减值测试, 并就可收回金额低于账面价值的差额对其计提减值准备。

(2) 如果合同中约定了最低采购量或最低采购额, 且该等采购量或采购额按照正常利润水平计算的毛利足以支持仪器成本和日常维护及修理支出的回收, 则表明最终能否收回仪器成本和日常修理维护支出的不确定性较小, 相应地, 可以认为这些仪器所有权上的主要风险和报酬已经转移给医院, 该租赁构成融资租赁, 其最低租赁付款额等于合同期间内的约定最低采购量或最低采购额按照正常毛利率水平计算的毛利额。(注: 在实务操作中, 还应当关注医院履行合同约定最低采购量或最低采购额义务的意愿和财务能力, 以及合同是否对医院的违约行为规定了有力的制裁措施, 以将取得最低租赁付款额的不确定性降低到最低限度。如果能否取得最低租赁付款额仍存在较大不确定性的, 则可能不能归类为融资租赁。)

本案例中, 如果从医药企业视角构成融资租赁的, 则医药企业作为生产商或经销商出租人, 其在租赁期开始日, 应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入, 并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

在实务中, 一些销售办公耗材的企业也采用类似的“买耗材送办公设备”的销售模式促进耗材销售。对这种销售模式下免费提供给客户的办公设备的核算, 也应参照上述方法。

问题4-2-6 (投资建设并使用产品生产线, 期满生产线无偿移交给产品购买方的业务实质)

问题:

基于下文背景资料所述, B 公司投资建设并用于生产甲产品的生产线设备是否属于租赁?

A 公司如何核算该业务？

背景：

A 公司与 B 公司就甲产品生产项目签订合同，B 公司负责全额投资（3,800 万元）建设专用于生产甲产品的生产线，由 A 公司提供相关技术设计方案。生产线建成投产后，B 公司对 A 公司供应甲产品，合同期为 10 年，同时约定合同顺利履行完毕之后，该生产线有关设备的所有权将无偿转让给 A 公司。

合同对甲产品的供应量作出了约定：A 公司对 B 公司的甲产品最低月接收量不得低于 10,000 吨，并按照 350 元/吨结算；如果 A 公司对 B 公司的甲产品接收量低于 10,000 吨/月时，需对 B 公司进行相应补偿。合同期内 B 公司不得将甲产品提供给其他方，如未经 A 公司同意将甲产品销售给第三方，需向 A 公司进行补偿。

B 公司每月根据结算金额给 A 开具增值税专用发票。预计 A 公司会持续经营且每月购买甲产品数量高于保底数量。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

A 公司应将每月结算金额分解为购置固定资产和购买商品两部分；其中，购置固定资产部分作为分期付款购买固定资产（融资租赁），按《企业会计准则第 21 号——租赁》的第三章“融资租赁中承租人的会计处理”进行会计处理；剩余部分作为采购甲产品的价款，按照《企业会计准则第 1 号——存货》中对常规采购业务的相关规定进行会计处理。

本案例中，A 公司与 B 公司在合同中约定有保底收益，而且此保底收益金额可以确保 B 公司收回生产设施的投资成本，可以判断标的资产所有权上的主要风险和报酬已经转移给 A 公司，故我们认为可以按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定，按照融资租赁方式对 B 公司投资资产进行核算。合同约定的投资额 3,800 万元即为该融资租赁资产的公允价值，依照 10 年期市场利率、年金现值系数计算每年（或每月）应分摊的租金；以后每月购买甲产品时，首先冲抵分摊的租金，剩余额扣除进项税额后作为原材料成本进行入账；融资租赁固定资产按自有固定资产的折旧政策计提折旧。

即：

确认资产时（即 B 公司将该资产建造完毕，开始为 A 公司生产产品时）：

借：固定资产—融资租赁资产 3,800（注：此处假定不考虑增值税进项税额）

 未确认融资费用 xx

 贷：长期应付款—B 公司 折算的每期租金×期数

每月购买甲产品时：

借：原材料—甲产品 xx

 应交税费—应交增值税（进项税额） xx

 长期应付款—乙公司 xx

贷：应付账款—乙公司 350

每月计提折旧、未确认融资费用分摊等，按常规方法处理。

权威指引：

《国际财务报告解释公告第4号——确定一项协议是否包含租赁》（IFRIC 4）的相关段落及示例：

6 确定一项协议是否属于或包含租赁应当以协议的实质为基础，并要求对下列事项进行评估：

（1）协议的履行是否取决于某项特定资产或若干项资产（统称为“资产”）的使用；以及

（2）协议是否让渡了资产的使用权。

协议的履行取决于特定资产的使用

7 尽管某项特定资产在协议中可以明确地认定，但是如果协议的履行不取决于该特定资产的使用，则该特定资产不是租赁的对象。例如，如果供应商有义务交付规定数量的商品或服务，并拥有使用协议中未指明的利用其他资产提供这些商品或服务的权利和能力，则该协议的履行不取决于特定资产的使用，从而该协议不包含租赁。当特定资产不能正常运转时，允许或要求以相同或类似资产替代的保证义务也视为租赁处理。此外，允许或要求供应商在规定日期或以后出于某种原因替代其他资产（或有或其他）在替代日之前作为租赁处理。

8 如果供应商仅拥有或租赁一项用于履行义务的资产，并且供应商通过使用替代资产来履行义务不具有经济可行性或不切实可行，则该项资产应作为特定资产。

协议让渡了资产的使用权

9 如果协议向购买方（承租人）让渡了标的资产的控制权，则该协议让渡了资产的使用权。如果满足下列条件之一，则向购买方让渡了使用标的资产的控制权：

（1）购买方在获得或控制了资产多于不重大数量的产出或其他效用的同时，有能力或有权按自己确定的方式使用该资产或指挥他人使用该资产。

（2）购买方在获得或控制了资产多于不重大数量的产出或其他效用的同时，有能力或有权控制使用标的资产的途径。

（3）事实和情况表明，在协议期内，除购买方之外的一方或多方将获得由该资产生产或产生的多于不重大数量的产出或其他效用的可能性极小，并且购买方为获得产出而支付的价格既不是合同约定的固定单价，也不等于交付产出时的当前市场单价。

包含租赁协议的示例

事实

IE1 一家生产型公司（购买方）与第三方（供应方）签订了一项协议，由后者负责在特定期提供生产过程中需要的最小数量的天然气。供应方在购买方厂场附近设计并修建了一

项设备用以生产必需的天然气，并拥有设备的所有权及控制其操作该设备的所有重要方面。协议条款如下所示：

设备专门为协议所设计，供应方有权从其他渠道提供天然气。然而从其他渠道提供天然气并不具有经济可行性或不切实可行。

供应方有权为其他顾客提供天然气、移除或取代设备、改造或扩建设备。然而在合同签订时，供应方没有计划改造或扩建设备。设备仅被设计用来满足购买方的需求。

供应方应为修理、维护和资本性支出负责。

供应方必须做好准备每月交付最小数量的天然气。

每个月购买方将支付固定容量费用和基于实际承担的产量的变动费用。无论是否使用该设备的产品，购买方必须支付与实际产量无关的固定容量费用。变动费用包括设备的实际能耗，大约占到变动成本的 90%左右。供应方应对不经济的运行导致增加的成本负责。

如果设备不能产出规定的最小产量，供应方必须归还所有或部分固定容量费用。

评 估

IE2 协议中包含《国际会计准则第 17 号——租赁》范围内的租赁。一项资产（设备）可以在协议中清晰识别并且协议的履行取决于该项设备。尽管供应方有权从其他渠道提供天然气，但这样做的能力并不具有真实存在性。购买方已经获得使用设备的权利，因为基于以上提出的事实（特别是设备专门为满足购买方的需求并且供应方没有改扩建设备的计划），除了购买方之外的一方或多方将要获得该设备多于不重大数量的产出的可能性极小，并且购买方将要支付的价格既不是合同约定的固定单价，也不等于交付产出时的当前市场单价。

不包含租赁协议的示例

事 实

IE3 一家制造型公司（购买方）与第三方（供应方）签订了一项协议，后者负责在特定时期为其产品提供特定的零件。供应方在购买方厂场附近设计并修建了一个厂场用来生产零件。设计的厂场超出了购买方的现行需求，购买方对设备拥有所有权及控制其操作该设备所有重要方面。协议条款如下所示：

厂场专门为协议所设计，供应方有权通过其所有的其他厂场运输零件以履行协议。然而在任何持续的时间，这样做都是不经济的。

供应方应为修理、维护和资本性支出负责。

供应方必须做好准备每月交付最小数量的产品。每个月购买方将为实际获得的产量支付固定的单位价格。即使购买方的需求量没有达到规定的最低数量，他们仍只按实际获得的产量支付。

供应方有权出售零件给其他的顾客，并且这么做（通过在替代的零件市场）已经持续了一段时间，所以除了购买方之外的一方或多方可以获得在供应方厂场中生产的多于不重大数量的零件。

评 估

IE4 协议中不包含《国际会计准则第 17 号》范围内的租赁。一项资产（厂场）可以在协议中清晰识别并且协议的履行取决于资产本身。尽管供应方有权从其他渠道提供零件，供应方不会这样做，因为这样是不经济的。基于以上陈述的事实，购买方没有获得使用厂场的权利，因为购买方没有能力或权利以经营或控制他人经营厂场或者控制接触厂场的物理途径；除购买方之外的一方或多方获得在该厂场所生产的多于不重大数量的产出或其他效用的可能性大于极小可能。另外，购买方为单位产量支付的价格是固定的。

基于2018版租赁准则的处理意见：

1、交易是否包含租赁

根据《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第二条规定：租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

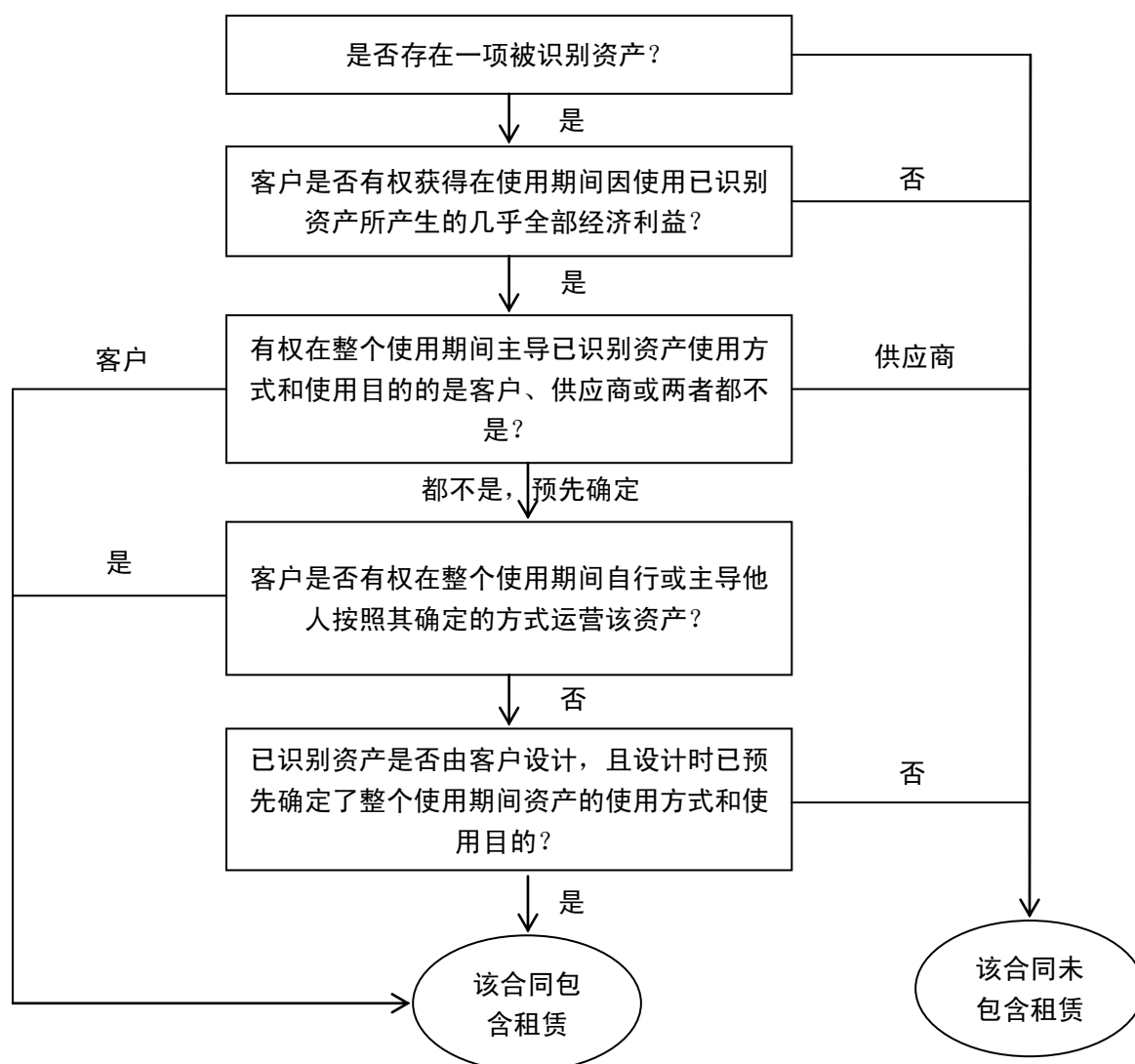
《〈企业会计准则第21号——租赁〉应用指南2019》中进一步指出：一项合同要被分类为租赁，必须要满足三要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。

在判断客户是否控制已识别资产的使用权时，应当评估客户是否有权获得在使用期间因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。按照《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第八条的规定，存在下列情形之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间的使用：

（1）客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式；

（2）已识别资产的使用目的和使用方式在使用期间前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产（或资产的特定方面）并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

评估一项合同是否为租赁或者包含租赁可参考下图（原图自《〈企业会计准则第21号——租赁〉应用指南2019》第21页）：



本案例的交易安排中，该生产线作为一项已识别资产，其使用期间的几乎全部经济利益在A公司对B公司的甲产品承诺最低月接收量且合同期内B公司不得将甲产品提供给其他方的约定下由A公司来享有或承担。

在判断哪一方能够主导整个使用期间内该生产线的使用方式和使用目的时，与生产线有关的主要决策通常有：①关于产品的决策，也就是决定生产什么；②产量和品种的决策，选定了产品之后，就要决定生产多少，即对产品的品种、各个品种的产量及总产量作出决定；③生产过程的决策，即决定生产过程和工艺路线，决定是自制还是外购零部件，决定作业设计。这些决定对投资、设备、劳动力、技术、库存等决策有很大影响。

本案例中，预先设定了该生产线只能生产甲产品，且每一期间的生产量和合同期内的生产总量取决于A公司的需求量。由于初始设计时由A公司来提供该生产线的技术设计方案，表明A公司已预先决策了该生产线在合同期内的主要生产过程和工艺路线的选择。综合分析，虽然形式上是由B公司使用该生产线生产甲产品，但是事实上A公司主导了该生产线的

主要决策，该合同中包含租赁。

2、具体的会计处理

A 公司应对 B 公司投资的生产线作为使用权资产进行核算。合同约定的投资额 3,800 万元即为该使用权资产的公允价值，依照 B 公司投资该生产线的内含利率或 A 公司的增量借款利率同时根据 10 年期的年金现值系数计算每年（或每月）应分摊的租金；以后每月购买甲产品时，首先冲抵分摊的租金，剩余金额扣除进项税额后作为原材料成本入账；使用权资产按自有固定资产的折旧政策计提折旧。

即：

确认资产时（即 B 公司将该资产建造完毕，开始为 A 公司生产产品时）：

借：使用权资产 3,800（注：此处假定不考虑增值税进项税额）

 租赁负债——未确认融资费用 ××

 贷：租赁负债——租赁付款额 折算的每期租金×期数

每月购买甲产品时：

借：原材料—甲产品 ××

 应交税费—应交增值税（进项税额） ××

 租赁负债——租赁付款额 ××

 贷：应付账款—乙公司 350

每月计提折旧、租赁负债的利息分摊等，按常规方法处理。

问题4-2-7（A公司对分摊的公用资产投资款的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司对分摊的公用资产（220kv 变升压站）投资款应如何进行处理？

背景：

A 公司经营范围为发电以及相关产品的开发和生产经营。A 公司于 2018 年 4 月与 B 公司、C 公司签订《某 220 千伏变升压站（不含第三台主变扩建）投资分摊协议》。该 220 千伏变升压站由 B 公司建设，三家公司共同使用。三家公司签署的协议主要约定投资分摊范围、投资分摊原则、投资分摊基数、权属、各方权利及义务等内容。按照三方协议约定，关于 220 千伏变升压站资产的一切事宜均由三方共同协商，存在分歧的情况下按照共同表决后的接入风场数量的多数意见为准，其中 B 公司占 3/7，A 公司和 C 公司各占 2/7，A 公司需要向 B 公司支付分摊的 2/7 投资款金额共计 24,512,986.76 元。B 公司将该 220 千伏变升压站中部分资产明细价值合计数凑够分摊金额向 A 公司开具相应的增值税专用发票。

根据投资协议约定，A 公司支付资产分摊价格的目的是获取该 220 千伏变升压站所有资产的永久使用权。而 A 公司收到的发票是部分资产的采购发票。

A 公司管理层分析相关协议后，认为：

1、协议中第三条明确提出“整体资产无法分割转移，此次分摊资产归建设方 B 公司所有”，说明该资产所有方为 B 公司，A 公司不具有控制权，并非 A 公司持有的资产，不满足《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条所述固定资产的第一个特征“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的”。

2、协议中第三条明确提出“A 公司、C 公司支付分摊投资款后一次性按照各自接入的容量获得所分摊变升压站部分永久资产使用权和支配权”，说明 A 公司支付的对价目的是获取所有与变升压站相关资产的永久使用权，使用对象是与升压站相关的所有资产，并非发票开具的部分资产。因此，该对价性质为资产的使用费，不应当确认为固定资产。

A 公司初步考虑将该分摊的款项计入长期待摊费用。

解答：

基于 2006 版租赁准则的处理意见：

尽管“投资分摊协议”约定，变升压站资产所有权归建设方 B 公司所有，A 公司和 C 公司按照各自接入的容量拥有部分资产的“永久使用权和支配权”，但是同时协议规定，关于资产的一切事宜均由三方共同协商，存在分歧的情况下按照共同表决后的接入风场数量的多数意见为准（B 公司占 3/7，A 公司和 C 公司各占 2/7），从比例看，没有哪一方能够单独控制或者与其他方“共同控制”变升压站资产整体（该整体不可分割），因此基本赞成 A 公司管理层的意见，因不符合资产定义中“控制”的条件，不能将其确认为固定资产。A 公司考虑计入“长期待摊费用”可以接受，后续应按照标的资产的预计使用寿命作为摊销期限。

基于 2018 版租赁准则的处理意见：

在《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》下，需要考虑该项安排是否构成租赁或者包含租赁。根据该准则的规定，构成租赁或者包含租赁的一项基本条件是存在“已识别资产”。如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益。

该准则应用指南对“物理可区分”问题作出了以下解释：

如果资产的部分产能在物理上可区分（例如，建筑物的一层），则该部分产能属于已识别资产。如果资产的某部分产能与其他部分在物理上不可区分（例如，光缆的部分容量），则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益的权利。

【例 2】情形 1：甲公司（客户）与乙公司（公用设施公司）签订了一份为期 15 年的合同，以取得连接 A、B 城市光缆中三条指定的物理上可区分的光纤使用权。若光纤损坏，乙公司应负责修理和维护。乙公司拥有额外的光纤，但仅可因修理、维护或故障等原因替换指定给甲公司使用的光纤。

情形2：甲公司与乙公司签订了一份为期15年的合同，以取得连接A、B城市光缆中约定带宽的光纤使用权。甲公司约定的带宽相当于使用光缆中三条光纤的全部传输容量（乙公司光缆包含15条传输容量相近的光纤）。

分析：情形1下，合同明确指定了三条光纤，并且这些光纤与光缆中的其他光纤在物理上可区分，乙公司不可因修理、维护或故障以外的原因替换光纤，因此情形1中存在三条已识别光纤。

情形2下，甲公司仅使用光缆的部分传输容量，提供给甲公司使用的光纤与其余光纤在物理上不可区分且不代表光缆的几乎全部传输容量，因此情形2中不存在已识别资产。

就本案例而言，该变升压站由B公司建设，三家公司共同使用，即A公司承担部分建设成本的目的是获取其部分产能，以供其风场所发电力并入电网。但协议并未约定其中某一台或某几台特定设备的使用权排他地归属于A公司。由于A公司所使用的设备与其他合作方所使用的设备在物理上不可区分，且不代表该变升压站的几乎全部产能，因此本案例类似于上述“情形2”，不存在已识别资产。相应地，A公司出资参与该变升压站的建造以获取其部分产能的行为不构成、不包含租赁，该项“投资分摊协议”不适用《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》。

本案例在新租赁准则下的会计处理方法与前述“[基于2006版租赁准则的处理意见](#)”一致，即A公司可将分摊的投资款计入“长期待摊费用”，后续应按照标的资产的预计使用寿命作为摊销期限。

问题4-2-8（无形资产、许可使用协议和可产生特许权使用费的资产）

问题：

如何区分一项无形资产租赁业务是适用《企业会计准则第21号——租赁》还是《企业会计准则第6号——无形资产》？

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第三条规定：“电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议，适用《企业会计准则第6号——无形资产》”。

《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》和《企业会计准则第6号——无形资产》均未对“无形资产许可使用协议”和“租赁”之间如何划分给出明确的界定，尽管这两者在经济实质上可能是类似的。另外，虽然《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》明确规定不属于其适用范围的“电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目”是无形资产的特定种类，但《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》并未明确将所有的无形资产租赁均排除出其适用范围。但是，参照国际财务报告准则体系下的相关规定，《国际会计准则第38号——无形资产》明确规定将应由《国际会计准则第17号——租赁》规范的租赁协议排

除在其适用范围之外。

《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》适用于转移资产使用权的协议，即使为了运作或维护此类资产，仍需由出租人提供重大的服务。《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》不适用于未将资产使用权从合同一方转移给另一方的服务合同。无形资产（如电影）的许可使用协议通常授予被许可人接触该无形资产（如放映该电影）的权利，但并未授予被许可人使用该无形资产（如电影原片）本身的权利，因为被许可人不能控制该无形资产本身。因此，如果一项资产许可使用协议授予被许可方的权利与无形资产（如电影、录像、版权或专利权等）相关，则其不适用《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》而适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》。

鉴于此类问题所涉及的交易的复杂性，需综合考虑相关交易的具体事实和背景才能确定适当的会计处理方法，故我们强烈建议项目组在对相关交易的具体事实和背景进行评价时咨询相关专家的意见。

结论基础：

《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第三条规定：“电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议，适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》”。但是，无论是《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》还是 IFRS 体系下的《国际会计准则第 17 号——租赁》，均未对“许可使用协议”作出明确的界定。

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第二条规定不适用该准则的项目包括：作为投资性房地产的土地使用权；企业合并中形成的商誉；石油天然气矿区权益。其中并未将“电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议”排除于该准则的规范范围之外。

在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 2 段指出：“本准则适用于无形资产的会计处理，但属于其他国际财务报告准则规范范围内的无形资产除外”（This standard shall be applied in accounting for intangible assets, except intangible assets that are within the scope of another Standard.）。

《国际会计准则第 38 号——无形资产》第 3 段对第 2 段的上述意思进行了强调，进一步指出：“如果其他国际会计准则对某特定类型的无形资产作了规范，那么企业应运用该项准则而不是本准则。例如，本准则不适用于以下项目：……（3）属于《国际会计准则第 17 号——租赁》范围内的租赁；……”（If another Standard prescribes the accounting for a specific type of intangible asset, an entity applies that Standard instead of this Standard. For example, this Standard does not apply to... leases that are within the scope of IAS 17, Leases.）

“租赁”和“许可使用协议”两者之间的界限并不清晰，尽管这两者从经济实质而言可能是类似的。并且，虽然《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第三条和《国际会计准则第 17 号——租赁》第 2 段所举的不属于租赁准则规范的许可使用协议的例子都是针

对特定种类的无形资产，但是《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》和《国际会计准则第 17 号——租赁》都没有明确要求将无形资产租赁排除出其适用范围。但是，如前所述，《国际会计准则第 38 号——无形资产》将所有“租赁协议”均排除在其适用范围之外。

基于2018版租赁准则的处理意见：

《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第三条规定，承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权，适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》；出租人授予的知识产权许可，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

在《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）第 3 段第（5）项中明确承租人通过许可使用协议取得的属于《国际会计准则第 38 号——无形资产》（IAS 38）范围内的诸如电影、录像、剧本、文稿、专利、版权等项目的权利不适用租赁准则。第 4 段允许承租人将第 3（5）段所述项目以外的无形资产的租赁采用租赁准则进行处理，但第 4 段并非强制要求。

根据上述规定，我们理解，在《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》下，同样也存在“无形资产许可使用协议”和“租赁”之间如何划分的界定问题。

但在修订后的 2018 年租赁准则框架下，准则详细地对租赁的识别进行阐述，并在准则第六条和应用指南中明确对已识别资产“物理可区分”的原则。也即，我们倾向于认为，租赁适用于转移资产使用权的协议，该资产的使用从产能实现上是排他的（如果仅转移部分产能，则该被部分转移的产能应当是明确可识别的，即特定部分），该已识别资产由承租人使用时，则其他方无法通过使用该已识别资产（或该已识别资产的特定部分）获益。如果一项资产许可使用协议授予被许可方的权利与无形资产（如电影、录像、版权或专利权等）相关，标的资产很容易复制，复制品与标的资产通常不具有实质性的差异，可实现几乎同等的产能，或者虽然仅实现部分产能，但该部分产能对应于标的资产的可识别的特定组成部分，此时，则不适用《企业会计准则第 21 号——租赁》而适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》。

鉴于此类问题所涉及的交易的复杂性，需综合考虑相关交易的具体事实和背景才能确定适当的会计处理方法，故我们强烈建议项目组在对相关交易的具体事实和背景进行评价时咨询相关专家的意见。

问题4-2-9（广告经营权应作为租赁还是特许经营权的判断）

问题：

公司取得政府授权在有限的时间范围内使用广告位经营权或者租赁其他公司LED特定时间段用于经营户外广告时，支付的授权使用费或者租赁费应该如何核算？

背景：

A公司属传播与文化产业，主要从事户外电子广告媒体的运营业务（LED户外广告）。

A公司的LED户外广告经营模式分为两种，一种自建自用自营，另一种是租赁有相关资质的屏或者取得相关资质授权自建屏经营。后一种取得对方公司授权在有限的时间范围内使用广告经营权。分为以下几种情况

- 政府市容市政部门授权使用
- 受让显示屏的广告经营权
- 承包对方公司广告播放时间
- 广告阵地使用权
- 户外媒体场地租赁
- 合作经营，独家代理

由于播放户外广告，需要取得设置许可证，广告发布许可证，对方公司或政府机关取得设置许可证，将已经建好的LED屏租赁给公司使用，或者由A公司建屏，取得租赁权经营后分成。

上述协议都是承租，支付租赁费后经营。

上述协议涉及租用或承包LED屏的广告播放时间的，租用或承包经营期限长短不一，有3年、5年、6年等多种情况，但通常仅涉及该期限内该LED屏的50%亮屏时间，而不是全部。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

参照IFRS体系下的IFRIC 4《确定一项交易安排中是否包含租赁》第6段规定，确定一项协议是否属于或包含租赁业务，应重点考虑以下两个因素：一是履行该协议是否依赖某特定资产；二是协议是否转移了资产的使用权。属于租赁业务的，按租赁准则进行会计处理；其他部分按相关会计准则处理。

根据该解释公告第9段规定，如果一项安排授予购买方（承租人）对标的资产使用的控制权，则可以认为该协议转移了资产的使用权。当出现以下三种情况之一时，应认为对标的资产使用的控制权已经转移：

（1）购买方有能力或有权利运作该资产，或者指示他人以该购买方决定的模式运作该资产，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（2）购买方有能力或有权利控制对该资产的实物接触，并且取得或控制该资产的产出或者效用中的并非不重大的部分。

（3）相关事实和因素表明：除该购买方以外的一方或多方取得该资产在该安排期间内生产或者产生的产出或者其他效用中的并非不重大的部分的可能性很小，并且购买方为该等产出所支付的价款既不是合同约定的每单位固定金额，也不同于产出交付时该等产出的每单位现行市场价格。

在此处涉及各案例中，所涉及的合同可区分为以下两种不同情况讨论：

1、如果为租用对方现有LED屏的特定亮屏时间用于广告发布的合同。尽管合同的名称

不同,但双方签订的合同的履行依赖于特定资产(对方所有的特定LED屏的指定亮屏时间);并且A公司可以在相关法律法规和合同的框架内独立运作和支配由其所承包的广告时间,因而至少满足IFRIC 4第9段中的(1)(2)两项标准,因而应当认为通过该承包协议,对方所有的LED屏的指定亮屏时间的使用权已经被转移给A公司。因而该项交易中存在租赁安排,应按照《企业会计准则第21号——租赁(2006年)》的规定进行会计处理。

本案例中的标的实质上是LED屏的特定亮屏时间的使用权,并不是无形资产的特许使用,因此不属于《企业会计准则第6号——无形资产》的规范范围。(参阅“[问题4-2-8\(无形资产、许可使用协议和可产生特许权使用费的资产\)](#)”。)

根据《企业会计准则第21号——租赁(2006年)》第五条的规定,应当依据是否实质转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬,来判断该项租赁是融资租赁还是经营租赁,作为对该项租赁业务进行会计处理的基础。在本案例中,因为承包经营期限仅涉及租赁期限内该LED屏的部分亮屏时间,而不是全部,故较大的可能性是A公司并不享有或承担标的资产所有权上的几乎所有风险和报酬,即构成经营租赁的可能性相对较大。如果合同有租金按季递增的条款,在构成经营租赁的情况下,根据《企业会计准则解释第1号》第三条规定,应把全部租金在整个租赁期限内按直线法均摊,计入各期费用。如果存在预付租金的情况,则预付的租金应确认为长期待摊费用。

2、如果与对方签订的合同是户外广告点位经营权特许经营权合同。该合同的标的并不是现有的LED屏的使用权,而是授予A公司在特定区域、特定期限内按照特定要求设置户外广告设施的权利,并拥有相关的广告发布经营自主权。基于其标的并不是特定的资产,而是一项权利的授予,因此不适用《企业会计准则第21号——租赁(2006年)》。该合同所授予的特许经营权符合《企业会计准则第6号——无形资产》第三条对“可辨认性”判断标准的规定之(二),即“源自合同性权利或其他法定权利,无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离”,因而符合该条对“无形资产”的定义,即“企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”。同时,该项特许经营权也符合该准则第四条对确认无形资产应满足条件的规定(与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业,且该无形资产的成本能够可靠地计量),因此可以确认为一项“无形资产——特许经营权”。该特许经营权是使用寿命有限的无形资产,应在合同约定的经营权有效期限内按直线法摊销。

基于2018版租赁准则的处理意见:

根据《企业会计准则第21号——租赁(2018年修订)》第三条规定,采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同,不适用租赁准则。

1、如果A公司与对方签订的合同是户外广告点位的特许经营权合同。该合同的标的并不是现有的LED屏的使用权,而是授予A公司在特定区域、特定期限内按照特定要求设置户外广告设施的权利,并拥有相关的广告发布经营自主权。基于其标的并不是特定的资产,而是一项权利的授予,因此不适用租赁准则。该合同所授予的特许经营权符合《企业会计准则

第6号——无形资产》第三条对“可辨认性”判断标准的规定之（二），即“源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离”，因而符合该条对“无形资产”的定义，即“企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”。同时，该项特许经营权也符合该准则第四条对确认无形资产应满足条件的规定（与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业，且该无形资产的成本能够可靠地计量），因此可以确认为一项“无形资产——特许经营权”。该特许经营权是使用寿命有限的无形资产，应在合同约定的特许经营权有效期限内按直线法摊销。

2、如果A公司为租用对方现有LED屏的特定亮屏时间用于广告发布的合同。则双方签订的合同的履行依赖于特定的已识别资产（对方所有的特定LED屏的指定亮屏时间）；并且A公司可以在相关法律法规和合同的框架内主导其所承包的广告时间，并获取使用承包的广告时间的几乎所有经济利益，因此符合《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》规定的租赁的定义。因而该项交易中存在租赁安排，应按照《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》的规定进行会计处理。

此种合同安排下的标的资产实质上是LED屏的特定亮屏时间的使用权，并不是无形资产的特许使用，因此不属于《企业会计准则第6号——无形资产》的规范范围。

问题4-2-10（融资租赁手续费的账务处理）

问题：

如下文背景资料所述，当某项租赁安排从出租人视角应认定为融资租赁时，其手续费应计入未确认融资费用还是租赁资产（或使用权资产）入账价值？

背景：

A公司与B融资租赁公司签订融资租赁合同，B公司按A公司的要求采购市场价值为3,068万元的设备，并租赁给A公司使用，租赁合同的主要条款有：

租期：2017年5月4日至2022年5月3日，从2017年6月20日开始按季度分期支付租金。

租金：租赁年利率6.5%（不含增值税）；收取方式为按季付息、等额还本；第1年不付息（前4期）；第2-5年每年12月20日还本500万元；2022年3月30日还本1,068万元。

手续费：按照租赁本金的1%/年收取（该金额不含增值税），收取方式为首笔放款后第一个结息日以实际发放款为基数，收取前三年共计3%手续费；第四年第二个结息日，以剩余本金为基数，收取后两年共计2%手续费。

留购价款：价税合计人民币100元，由承租人于最后一期租金到期日前向出租人支付。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第十一条规定：“承租人在谈判和签订租赁合同过程中发生的，可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用，应当计入租入资产价值。”

但是我们理解，该规定并不意味着承租人以“手续费”名义支付的所有款项都应直接计入租入资产的入账价值。需要合理区分该项手续费更多地是与获取融资相关还是与资产购建相关，对于与获取融资更相关的手续费，应计入“未确认融资费用”，作为对最低租赁付款额现值的调整，在租赁期内按实际利率法摊销，作为对各期确认的利息支出的调整，而不是在固定资产的折旧年限内按其折旧方法摊销，作为对各期折旧成本的调整。

我们理解，《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第十一条所指的可计入租赁资产入账价值的初始直接费用，系为履行取得租赁资产的交易相关手续而发生的费用，一般而言属于一次性支出，且主要针对的是承租人与设备供应商之间的交易事项的相关费用。

但在本案例中，融资租赁手续费与利息均为出租人收取。在此情况下，一般而言，融资租赁手续费的金额大小、手续费支付时间的谈判内容，会影响双方对租赁利率的谈判。也就是从租赁双方来讲，都是将融资租赁手续费和融资利息作为一揽子而考虑的；从另一方面讲，这部分手续费由租赁公司获取，而不是归设备供应商所有，也表明该手续费更多地与融资安排而不是资产购建相关。因此，将预计要支付的手续费计入最低租赁付款额，进而形成未确认融资费用，在租赁期内采用实际利率法按期摊销更合理。注意，此时摊销所用的实际利率，应该重新计算，不能直接以合同规定利率作为项目实际利率。

基于2018版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第十六条的规定，无论是承租人发生的初始直接费用还是租赁负债的初始计量金额，均应计入使用权资产的初始计量成本。这一点与修订前 2006 年租赁准则对融资租赁下的规定基本一致。该手续费是作为初始直接费用直接计入使用权资产的成本；还是将手续费作为租赁付款额的一部分，折算其现值计入租赁负债同时计入使用权资产，两种不同的处理，其差异体现在负债项目的不同，初始直接费用不属于租赁负债，通常通过“应付账款”、“其他应付款”或“长期应付款”科目进行核算。

我们理解，承租人以“手续费”名义支付的所有款项并不意味着其都不属于租赁付款额，需要合理区分该项手续费更多地是与获取融资相关还是与资产购建相关，对于与获取融资更相关的手续费，应计入“租赁付款额”中，并以现值确定租赁负债的初始计量金额，在租赁期内按其折现率计算实际利息支出。

《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第十八条规定：

租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：

（一）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；

（二）取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；

（三）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；

（四）行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；

（五）根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

该准则第十六条规定：初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。在该准则应用指南中进一步列举了如佣金、印花税等。根据上述规定，初始直接费用的范围界定，需注意以下两个方面：

（1）无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁合同而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。

（2）租赁付款额，不属于初始直接费用。这一点并不直观。从准则第十六条对初始直接费用的定义上，显然租赁付款额也属于若不取得租赁则不会发生的成本。但区别在于，租赁付款额是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项；而初始直接费用隐含的范围仅限于：承租人为履行取得租赁资产的交易相关手续而发生的向出租人或出租人之外的其他第三方支付的费用。

与企业取得存货、固定资产等时，初始计量成本包含购买对价和可直接归属于所取得的存货、固定资产等必须支付的相关税费一致，支付给出租人的款项属于“购买对价”的部分计入使用权资产的初始计量金额，该对价包含了（1）租赁期开始日或之前已支付的租金；

（2）未付的租赁付款额，该部分同时以其现值作为租赁负债的初始计量金额。而初始直接费用不属于取得使用权资产的“购买对价”，通常指为了获取该项租赁在达成时接受的相关服务支付的费用或与租赁达成有关的增量税费，这些费用通常在初始取得使用权资产时一次性已发生并支付，若租赁期开始日仍未付款，也应记录一项负债，但并非租赁负债。

在判断是否属于租赁付款额时，我们理解，应根据款项的实质而非形式/名义。本案例中，租赁手续费与利息均为出租人收取，且手续费的金额与出租方提供的资金挂钩。在此情况下，一般而言，租赁手续费的金额大小、手续费支付时间的谈判内容，会影响双方对租赁利率的谈判。也就是从租赁双方来讲，都是将租赁手续费和融资利息作为一揽子而考虑的；从另一方面讲，这部分手续费由租赁公司获取，影响租赁公司基于本租赁的获益情况，也表明该手续费更多地与融资安排相关。因此，承租人应将预计要支付的手续费作为租赁付款额计入租赁负债的初始计量金额，而非初始直接费用。注意，此时确定租赁负债的折现率，不能直接以合同规定的利率作为折现率，应当重新计算，以租赁公司在该交易中的实际收益率作为折现率。该折现率亦是租赁负债后续计量所用的利率。

问题4-2-11（售后租回构成融资租赁（或者在2018年修订后的租赁准则下，售后租回

交易中的资产转让不属于销售）的情况下，卖方兼承租人支付的手续费的会计处理）

问题：

在售后租回构成融资租赁（或者在 2018 年修订后的租赁准则下，售后租回交易中的资产转让不属于销售）的情况下，卖方兼承租人支付的手续费，应如何进行账务处理？

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

在售后租回构成融资租赁的情况下，卖方兼承租人支付的手续费，应视作对所确认的长期应付款账面价值的调整，属于“未确认融资费用”的组成部分，应当在租赁期内按照实际利率法摊销，计入各期的利息支出。卖方兼承租人不应将其计入“融资租入固定资产”的价值中。

与之相对应，买方兼出租人对于收到的手续费应当作为对所确认的长期应收款账面价值的调整，属于“未确认融资收益”的组成部分，应当在租赁期内按照实际利率法摊销，计入各期的利息收入。

结论基础：

参照IFRS体系下《国际会计准则第17号——租赁》第60段的规定：“If the leaseback is a finance lease, the transaction is a means whereby the lessor provides finance to the lessee, with the asset as security.”即，当售后租回构成融资租赁时，该交易实质上是卖方兼承租人以标的资产为抵押从买方兼出租人处取得融资的行为。根据对售后租回构成融资租赁的交易经济实质的上述分析，实务中对售后租回构成融资租赁的交易，在卖方兼承租人方面的会计处理方法，除了《企业会计准则讲解（2010）》中所介绍的作为固定资产处置和重新取得处理，售价和固定资产账面价值之间的差额确认为递延收益的处理方法以外，实务中对该类交易还有另一种可使用的会计处理方法：即不在账面上体现标的资产的出售及其相关的递延收益，而是把所获得的融资作为一项担保借款列报（但在“长期应付款”科目中列报），以后年度支付的租金和留购价款视作还本付息，按照实际利率法以摊余成本对该长期应付款进行后续计量，确认利息支出。该种处理方法与《企业会计准则讲解（2010）》中介绍的处理方法相比，对租赁期内各年度以及租赁期结束后的净资产、净利润均无影响。

《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第十一条第二款规定，在融资租赁交易中，“承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的，可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用，应当计入租入资产价值”。我们理解，这一规定是针对普通融资租赁而不是售后租回构成的融资租赁而言的。因为普通融资租赁是兼有“融资”和“融物”双重属性的行为，即企业实际上是在取得实物的同时取得融资，因此，将普通融资租赁中发生的相关手续费，在无法准确划分其是更多地与“融资”有关还是与“融物”有关的情况下，作为一种简化处理方法，将其视作均与取得固定资产相关，计入融资租入固定资产的初始计量金额中，与《企业会计准则第4号——固定资产》要求将可归属于固定资产

取得的直接交易费用计入固定资产初始计量金额（原值）的规定也是一致的。

但是，如前所述，售后租回构成的融资租赁与普通融资租赁的最大区别在于：售后租回构成的融资租赁是单纯的融资行为，不涉及“融物”，即，作为标的物的固定资产之前已经由卖方兼承租人使用，并且在售后租回交易的租赁期间将继续承担其所有权上的主要风险和报酬，因此售后租回构成的融资租赁事实上不包含资产取得过程。并且，售后租回交易并不改变资产的技术状态，在售后租回交易过程中卖方兼承租人支付的手续费并不会导致该项标的固定资产的未来经济利益流入增加，不符合《企业会计准则第4号——固定资产》第六条规定的后续支出资本化条件，不应计入标的资产的账面价值。基于对此类交易经济实质的分析，在售后租回构成的融资租赁交易中卖方兼承租人支付的手续费完全与“融资”相关，所以应当视作对所确认的长期应付款账面价值的调整，属于“未确认融资费用”的组成部分，应当在租赁期内按照实际利率法摊销，计入各期的利息支出。

基于2018版租赁准则的处理意见：

售后租回交易的会计处理，在2018年修订后的租赁准则下的处理与修订前发生了较大变化。

根据《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第五章“售后租回交易”的规定，卖方兼承租人首先应当按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。基于评估结果，进而采用不同的处理。

（1）若售后租回交易中的资产转让不属于销售的，卖方兼承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。由于该金融负债通常由承租人在未来租赁期间内以支付租金的方式偿还，按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》的要求通常应分类为以摊余成本计量的金融负债；根据第三十三条的规定，所发生的手续费作为交易费用，应当计入该金融负债的初始确认金额。即，该手续费减少了金融负债的初始计量金额，加大了未来应当在租赁期内按照实际利率法摊销，计入各期的利息支出。

（2）若售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。

我们理解，《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第十六条规定的使用权资产成本“应当包括承租人发生的初始直接费用”仅适用于普通的租赁业务。对于售后租回交易而言：

（1）如果售后租回交易中的资产转让不属于销售，则由于此时“承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理”，即实质上等同于以被转让资产为抵

押获得一项借款融资，因此，相关的初始直接费用完全只是与取得该项融资有关，故应计入该项金融负债的初始计量金额中；

（2）如果售后租回交易中的资产转让属于销售，则由于在该交易中同时包含“出售资产”和“租赁”双重属性的行为，即企业实际上是在转移原标的资产的部分风险和报酬的同时以融资的方式取得使用权资产，因此，发生的相关手续费，应考虑其主要是与处置资产相关，还是与融资取得使用权资产相关。若主要与处置资产有关，则计入“固定资产清理”等科目，最终直接计入当期损益；若主要与租赁有关，则计入使用权资产的初始计量金额。在无法准确划分其是更多地与“出售资产”有关还是与“租赁”有关的情况下，可按照转让至出租人的权利、使用权资产分别占标的资产原账面价值的相对比例进行分摊，分别计入当期损益和使用权资产的初始计量金额中。

问题4-2-12（以在建船舶“售后租回”方式融资的相关会计处理）

问题：

从事航运业务的企业，以在建船舶“售后租回”方式筹措船舶建造资金，船舶建成后的若干年内以租金的形式偿还，这类售后租回业务通常应归类为融资租赁。对此类融资租赁业务，应如何进行会计处理？

背景：

A公司于2010年2月9日与B船厂就45,000吨散货船建造项目签署了《四艘船建造总合同》，合同总造价66,512万元，每艘船造价16,628万元。并就该总建造合同签署了子合同。2010年2月20日，A公司分别与C金融租赁公司签订了相关融资租赁合同。

现就第一艘船舶（工程编号：01）的建造与C金融租赁公司签订的融资租赁的执行情况列示如下：

一、融资租赁合同的主要条款：

1、定义：

出租人（甲方）：C金融租赁公司

承租人（乙方）：A公司

卖方：B船厂

船舶：指作为本合同下租赁物件的工程编号为01的45,000吨散货船

租金：指根据本合同规定，乙方应向甲方支付的各期租金金额

租金支付日：指乙方应将各期租金支付甲方账户之日

合同期限：指本合同生效之日起至甲乙双方在本合同项下全部义务履行完毕之日止的期间

租赁期限：自《租赁附表》（概算表）/《实际租金支付表》项下的概算起租日/实际起租日起至最后一期租金应付日止的期间

概算起租日：指《指船舶建造合同》约定的未发生变更的船舶交付日，本合同项下的概算起租日为《船舶建造合同》生效后 12 个月期满之日

实际起租日：指卖方向乙方实际交付船舶之日

《补充协议》：甲方、乙方于《船舶建造合同》及《转让协议》生效后，就甲、乙双方在《船舶建造合同》及《转让协议》项下的权利和义务划分所签署并生效的《45,000 吨散货船融资租赁补充协议》。

2、租金

甲方为乙方融资租赁之目的购买乙方自行选定的船舶并出租给乙方使用，乙方承租船舶须付租金给甲方，租金及其给付办法、账号、币种和次数等按合同附件之《租赁附表》（概算表）及《实际租金支付表》规定办理等

合同还款期限为 15 年，自实际起租日起乙方每三个月向甲方等额支付一次租金，共分 60 次支付，期末后付。

租金由租赁成本与租赁利息构成。实际起租日的实际租赁成本时甲方分局《船舶建造合同》、《转让协议》及《补充协议》购买卖方船舶所实际支付的合同价款及双方一致同意计入成本的租前息及其他费用之和。租前息为甲方在《船舶建造合同》下已支付的各期船舶款项自实际支付之日起截至起租日前一日按照租赁利率并季度付息计算的利息，租前息在实际起租日计入租赁成本。

3、船舶的所有权

在卖方交付后，乙方按照本合同履行完比所有责任与义务之前，船舶的所有权属于甲方且甲方为船舶的唯一所有人。

租赁合同第三条明确表述“乙方(A 公司)以租用、留购并最终获得船舶所有权为目的，以融资租赁方式向甲方(C 金融租赁公司)承租船舶”。

二、船舶建造合同主要条款

1、相关当事人

买方：A 公司

卖方：B 船厂

2、买卖双方承诺：

鉴于本合同所含的双方约定，卖方同意在其造船厂内设计建造、下水、装配、完成第一艘 45,000 吨散货船，并在完工和试航成功后出售并交付给买方，

买方同意按本合同条款向卖方购买和接收前述船舶，并根据以下条款中所述金额付款。

3、合同价格

本船合同总价共计 16,628 万元人民币。

4、支付条款

本合同买卖双方的支付采用电汇方式(T/T)。付款共分六期付款，卖方应当在买方支付

每条船合同价格的第一、二、三、四期款项前向买方提供由卖方选择并经买方及买方银行同意的银行签发的不可撤消及无条件保函，以担保卖方对合同价格的第一、二、三、四期款项可能的退款义务。

各期船价款，由买方支付到卖方指定的银行账户。买方支付合同价格的第一、二、三、四期款项的义务将取决于卖方银行分别签发的保函。第二、三、四期款项的支付还必须有由买方代表签字认可的付款凭证（进度证明）。每条船按各自的建造进度，单独分期支付价款。

合同价格应由买方分期款项向卖方支付：

第一期款项：本船合同总价的 20%，数额为 3,325.6 万元。

第二期款项：本船合同总价的 20%，数额为 3,325.6 万元。

第三期款项：本船合同总价的 20%，数额为 3,325.6 万元。

第四期款项：本船合同总价的 20%，数额为 3,325.6 万元。

第五期款项：本船合同价格的 17%，数额为 2,826.76 万元。

第六期款项：498.84 万元的质量保证金

三、相关船舶建造项目相关合同转让协议

1、合同当事人

原买方：A 公司

卖方：B 船厂

新买方：C 金融租赁公司

2、转让标的：建造工程编号为 01 的船舶

从融资租赁合同及其补充协议、转让协议的条款来看，最终建造成本的变动风险，以及船舶使用中的主要风险和报酬基本由 A 公司享有或承担。

为监督 4 艘船的建造质量，A 公司于 2010 年 4 月与监理单位签订了《A 公司 45,000 吨散货船建造项目监理合同》。

截至 2010 年 12 月 31 日，已根据工程编号 01 的船舶建造、相关融资租赁合同及船舶建造项目相关合同转让协议，由 C 金融租赁公司向 B 船厂支付了四期造船进度款 133,024,000 元，A 公司对此进行的会计处理为：

借：在建工程——4.5 万吨第一艘 133,024,000

贷：长期应付款——C 金融租赁公司 133,024,000

同时，A 公司对船舶建造过程中发生的印花税、律师费、监理费也计入在建工程。

第二艘建造合同及融资租赁合同条款与第一艘一致。

第三艘、第四艘建造合同涉及的融资租赁合同与 D 金融租赁公司签订，

不同于前两艘融资租赁合同的是，与 D 金融租赁公司签订的相关租赁协议涉及租前息，即起租日前由出租人向承租人收取的，对于出租人已经向卖方支付的船舶建造款，按照一定的利率和实际占用天数计算的资金占用费用。A 公司将此亦计入“在建工程”。

截至 2010 年，因基于船舶建造及相关融资租赁合同，A 公司增加“在建工程”55,537.51 万元、增加“长期应付款”54,152.80 万元。之间的差额为租前息、监理费、律师费等。

问题：

1、根据融资租赁合同及转让合同约定，A 公司不是在建船舶的所有权人，将融资租赁公司支付的工程进度款、租前息、监理费等在“在建工程”进行核算是否适当？

2、船舶在建设中，在尚未交付的情况下，起租日尚未开始，融资租赁公司支付的工程进度款计列 A 公司的“长期应付款”是否适当？

3、在 2018 年修订后的租赁准则下，A 公司应当如何处理？

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

基于上述背景情况说明、造船合同、融资租赁合同、转让协议、补充协议等条款的分析，可以认为该交易安排的经济实质更偏重于获取融资，即该交易的本质是 A 公司以标的船舶的所有权为抵押向金融租赁公司取得借款（可以关注到，是先有船舶建造合同，后为了融资再与租赁公司签署融资租赁合同），即租赁公司以代 A 公司向船厂支付建造价款的方式向 A 公司提供融资，由 A 公司在约定的 15 年期限内按季还本付息，并在租赁期结束时支付留购价款。同时，租赁合同第三条明确表述“乙方（A 公司）以租用、留购并最终获得船舶所有权为目的，以融资租赁方式向 C 金融租赁公司承租船舶”。从融资租赁合同及其补充协议、转让协议的条款来看，最终建造成本的变动风险，以及船舶使用中的主要风险和报酬基本由 A 公司享有或承担。因此，该交易属于构成融资租赁的售后租回业务。

《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第七章“售后租回交易”以及《企业会计准则讲解（2010）》第二十二章第四节对售后租回交易构成融资租赁情形下的会计处理作出了基本的规定，要求在售后租回交易认定为融资租赁的情形下，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延（通过“递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）”科目进行核算），并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。但是，本案例中的售后租回业务的标的在租赁开始日尚处于在建状态，并且租赁合同中并未约定售价（因而也就无法确定应予递延的售价与标的资产原账面价值之间的差额），因此完全按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》和《企业会计准则讲解（2010）》所规定的售后租回交易会计处理模式存在一定的困难，需要基于对构成融资租赁的售后租回交易的经济实质的分析，确定会计处理方案。

参照《国际会计准则第 17 号——租赁》第 60 段对构成融资租赁的售后租回交易的经济实质的分析：“如果售后租回构成融资租赁，则该交易是出租人向承租人提供融资的一种方式，并以该资产作为融资的担保物”（If the leaseback is a finance lease, the transaction is a means whereby the lessor provides finance to the lessee, with the asset as security.）。

根据对此类交易经济实质的上述分析,实务中对该类交易还有另一种可使用的会计处理方法:即不在账面上体现标的资产的出售及其相关的递延收益(因此在建工程的账务处理不受影响),而是把所获得的融资作为一项担保借款列报(但在“长期应付款”科目中列报),以后年度支付的租金和留购价款视作还本付息,按照实际利率法以摊余成本对该长期应付款进行后续计量,确认利息支出。该种处理方法与租赁准则及其讲解中介绍的处理方法相比,对租赁期内各年度以及租赁期结束后的净资产、净利润均无影响,唯一的区别就是在建工程和递延收益两个科目的同增同减。同时,这种方法的会计处理不要求确定出售总价,只是把实际获取的融资确认为负债,对于那些在售后租回合同签订时尚无法确定总价的售后租回业务而言有更好的适用性。我们理解,本案例中的售后租回合同即可按照此方法进行会计处理。(需要指出的是:我们认为:实务中对构成融资租赁的售后租回业务,企业可以选择其中任何一种方法进行会计处理,但一旦选定其中一种方法,即成为企业的一项会计政策,应当将该种方法一贯地运用于所有同类交易。)

根据上述分析,A公司在对该项构成融资租赁的在建船舶售后租回交易进行会计处理时,应遵循以下原则:

1、在建工程、固定资产的核算原则与不存在该项融资租赁安排时基本相同。可资本化计入固定资产成本的支出范围除借款费用外,与一般情况下委托船厂建造的固定资产相同。即:在售后租回构成融资租赁的情况下,除租前息按借款费用准则考虑其资本化问题以外,固定资产成本中其余构成部分的处理原则与常规会计处理模式下对购建固定资产的会计处理方法相同,主要包括金融租赁公司代A公司向船厂支付的建造价款、设计费、监理费等。

根据《企业会计准则解释第1号》第三条规定:“承租人在融资租赁中发生的融资费用应予资本化或是费用化,应按《企业会计准则第17号——借款费用》处理,并按《企业会计准则第21号——租赁》进行计量”。鉴于租赁公司代A公司向B船厂支付的建造价款可视为一项专门借款,因此在船舶交付前发生的借款费用(按实际利率法计算,可能不同于合同约定的“租前息”)可以资本化计入固定资产价值中。

由于根据租赁合同及其补充协议约定,A公司预计将留购并最终获取这些船舶的所有权,因此这些船舶类固定资产达到预定可使用状态后的折旧政策,包括折旧年限、折旧方法、残值确定方法等,与A公司的同类自有船舶相同。

在融资租赁合同的谈判和签约过程中发生的手续费、律师费、佣金等(如有)应当计入相关负债的账面价值(作为折价),在租赁期间采用实际利率法予以摊销,作为对融资租赁利息的调整,而不能计入在建工程成本。这是由于:此类费用更多地是与融资安排相关,并不直接导致固定资产的状态发生改变,因而不属于为了使固定资产达到预定可使用状态而发生的必要支出。

2、租赁公司以代A公司向船厂支付建造价款的方式向A公司提供融资,由A公司在约定的15年期限内按季还本付息,并在租赁期结束时支付留购价款。这部分本息和最后一

期的留购价款共同构成了 A 公司（作为承租人）在融资租赁合同项下需偿还的本金和利息。A 公司可根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》的讲解中介绍的方法测算租赁的实际利率（可使用 Excel 中的 IRR() 函数），在租赁期内按实际利率法计算各期的利息支出。对利息支出中发生于交船前的部分资本化计入固定资产价值；交船后发生的部分则计入各期财务费用。

3、财务报表附注中按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》对融资租赁中承租人的信息披露要求披露相关信息。

基于上述所建议的处理原则，虽然 A 公司在租赁期间不拥有标的船舶的法律上所有权，但仍可将其在“在建工程”和固定资产项目中核算。租赁公司在船舶完工前代 A 公司向船厂支付的建造价款（工程进度款）可计入长期应付款，并按照实际利率法确认利息支出。

基于2018版租赁准则的处理意见：

A公司在船舶初始建造时，船厂为卖方、A公司为买方；在合同履行中以在建船舶为转让标的，A公司作为原买方转让船舶建造合同的相关权利义务，融资租赁公司作为新买方承继相关权利和义务，并形成A公司与融资租赁公司就该船舶的租赁业务。从形式上看，该交易安排属于“售后租回交易”。

A公司首先应当按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。基于评估结果，进而采用不同的处理。

（1）若售后租回交易中的资产转让不属于销售的，卖方兼承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。

（2）售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。

但在本案例中，由于租赁合同第三条明确表述“乙方（A公司）以租用、留购并最终获得船舶所有权为目的，以融资租赁方式向甲方（C金融租赁公司）承租船舶”。在该“出售”中，与船舶所有权有关的主要风险和报酬并未转移，且船舶后续如何建造也是由A公司来主导，因此，该交易并不符合收入的确认条件。A公司应当继续确认该在建船舶，并将收到的价款确认为一项负债（如“长期应付款”）。即，同2006年租赁准则下所述实务中对该类交易还有另一种可使用的会计处理方法一致：不在账面上体现标的资产的出售，在建工程的账务处理不受影响，而是把所获得的融资作为一项担保借款列报（但在“长期应付款”科目中列报），以后年度支付的租金和留购价款视作还本付息，按照实际利率法以摊余成本对该长期应付款进行后续计量，确认利息支出，对利息支出可按《企业会计准则第17号——借款费用》的规定判断其能否资本化计入在建工程（船舶）的成本。

在售后租回合同的谈判和签约过程中发生的手续费、律师费、佣金等（如有），如满足

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十三条所指的“初始确认时的交易费用”的条件，则应当计入相关负债的账面价值（作为折价），在租赁期间采用实际利率法予以摊销，作为对融资租赁利息的调整，而不能计入在建工程成本；如不满足上述“交易费用”的条件，则在发生时直接费用化处理。

问题4-2-13（售后租回构成融资租赁交易的核算和披露模式的一贯性）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司对两项售后融资回租业务采用不同的核算方法是否正确？

背景：

A 公司本年新增两笔售后融资租回业务，第一笔融资 4 亿元，其会计核算和以前年度同类业务一样，分出售和租回两步进行账务处理，合同约定起租日资产转移至提供资金方，公司每期支付租金，租赁期满支付最后一笔租金后，出租方（资金提供方）以名义金额 1 元将资产转让给 A 公司；本年新增的第二笔融资租赁金额 2 亿元（2 年期）比较特殊，与上述业务存在如下不同：合同约定租赁期内 A 公司按照年利率 6% 支付利息，待租赁期满时归还租赁成本 2 亿元和最后一笔利息。A 公司对第二笔租赁业务的会计核算和列报：将对应的固定资产、折旧、累计减值（即前述有形资产）从自有资产重分类到融资租入资产等项目核算，同时在长期应付款核算原始融入资金（租赁成本）2 亿元，因其租赁期内仅支付利息，所以不确认未确认融资费用，按照合同约定的计息方式支付租金。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

如“[问题 4-2-12](#)（以在建船舶‘售后租回’方式融资的相关会计处理）”所述，参照《国际会计准则第 17 号——租赁》第 60 段对构成融资租赁的售后租回交易的经济实质的分析，本案例中 A 公司对本年新增第二笔租赁业务的会计核算和列报方式，是基于该业务的经济实质而将其作为借款处理，与 A 公司目前对原有的售后租回构成融资租赁业务的处理方式不同，而如前面引用的[问题 4-2-12](#)中的问答所述，“实务中对构成融资租赁的售后租回业务，企业可以选择其中任何一种方法进行会计处理，但一旦选定其中一种方法，即成为企业的一项会计政策，应当将该种方法一贯地运用于所有同类交易”，即 A 公司的处理方法将导致同一会计主体在同一会计期间的同一份财务报表中，对性质类似的交易（售后租回构成融资租赁）采用两种不同的核算和列报方式，不符合“一贯性”的要求。因此，A 公司应按以下两种方法之一进行核算：

1、对本年新增的第二笔融资租赁业务，也采用与以前原有的售后租回构成融资租赁的交易相一致的方式进行确认、计量和列报；或者

2、对售后租回构成融资租赁的交易的会计处理政策进行变更，将全部此类交易所采用的会计处理方式均变更为“抵押借款模式”，相应地，按照《企业会计准则第 28 号——会

计政策、会计估计变更和差错更正》对企业自主变更会计政策的相关衔接和披露要求，应相应追溯调整财务报表中的前期比较数据。（此方法的处理流程相对较为复杂，但变更后的会计政策操作起来更简便，且更能清楚地反映此类业务的经济实质）。

对于该租赁事项的附注披露，按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》中适用于融资租赁承租人的披露规定，在财务报表附注中披露与该售后租回构成融资租赁的交易相关的信息。

基于2018版租赁准则的处理意见：

A公司两项交易从形式上看均属于“售后租回交易”，在会计处理时应首先按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。基于评估结果，进而采用不同的处理。即，一旦“资产转让是否属于销售”的判断作出，即只能采用与该判断对应的会计处理方法进行会计处理，不再存在选择会计政策的空间。

在本案例中，第一笔融资4亿元，由于约定租赁期满出租方（资金提供方）以名义金额1元将资产转让给A公司；表明购买方（出租方）并未取得该资产所有权上的主要风险和报酬，在标的资产仍是由A公司控制使用、客户（买方兼出租方）并未实物占有该资产的情况下，我们理解，很可能该资产的转让不属于销售。A公司应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。在某些情况下，若有证据表明售后租回交易中的资产转让属于销售的（本案例这种可能性极小），A公司应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。

第二笔融资租赁金额2亿元（2年期）由于合同约定租赁期满时归还租赁成本2亿元和最后一笔利息，同样也表明购买方（出租方）并未取得该资产所有权上的主要风险和报酬，购买方即使取得该资产的法定所有权，但其意图仍是基于标的资产而向提供的资金本息的收回提供担保。因此，该标的资产的转让不构成销售。A公司不在账面上体现标的资产的出售，把所获得的融资作为一项金融负债列报，后续期间按照实际利率法以摊余成本对该金融负债进行后续计量，确认利息支出。

问题4-2-14（涉及保证金及手续费的售后租回构成融资租赁交易的会计处理）

问题：

涉及保证金及手续费的售后租回构成融资租赁交易，应如何进行确认和计量？

背景：

A公司于2011年12月与B金融租赁有限公司（以下简称“B租赁公司”）签订《融资租赁合同》，合同约定：（1）A公司将账面价值为38,708.45万元的固定资产转让给B租

赁公司，转让价格即为账面价值 38,708.45 万元；同时 A 公司于起租日一次性支付首期租金 8,708.45 万元，B 租赁公司直接向 A 公司支付 30,000 万元后视为 B 租赁公司完全履行了合同约定的设备购买价款支付义务，同时 A 公司也完全履行了首期租金支付义务。（2）租赁期为 5 年，起租日为 B 租赁公司实际支付租赁设备转让价款之日，每期租金支付方式为等额后付，名义参考年租赁费率为 3-5 年期人民银行贷款基准利率（每季度支付租金 1,790.82 万元）。（3）A 公司于起租日前一次性支付手续费 1,200 万元。（4）A 公司于起租日前一次性支付租赁保证金 3,000 万元，保证金不计利息，A 公司在履行合同过程中如发生违约事件，B 租赁公司有权用租赁保证金按以下顺序抵扣：①应付的违约金，②其他费用，③欠付租金。如果 A 公司未按要求补足保证金，B 租赁公司有权使用 A 公司其后每次支付的租金优先补足保证金；如 A 公司在合同履行期间没有发生任何违约事项，租赁保证金用于冲抵最后一期或几期租金相应的金额。（4）租赁期届满，租赁设备的名义货价为 1 万元，A 公司按时履行完毕合同项下所有债务后（包括但不限于租金、租赁设备名义货价、其他应付款项等），租赁设备所有权转让给 A 公司。

A 公司在起租日前，用银行存款支付 B 租赁公司手续费 1,200 万元、保证金 3,000 万元，并于 2011 年 12 月 15 日收到 B 租赁公司支付的 30,000.00 万元设备转让款（已扣除首期租金 8,708.45 万元），A 公司于每季末月 15 日支付租金 1,790.82 万元。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

1、对于租赁开始时支付的手续费 1,200 万元，应作为对长期应付款账面价值的调整，即借记“未确认融资费用”，在实际利率计算时纳入考虑，摊入租赁期内的利息支出中。对该问题的处理请参阅“[问题 4-2-11](#)（售后租回构成融资租赁（或者在 2018 年修订后的租赁准则下，售后租回交易中的资产转让不属于销售）的情况下，卖方兼承租人支付的手续费的会计处理）”，此处从略。

对于售后租回构成融资租赁的交易，无论是采用《企业会计准则讲解（2010）》第二十二章第四节所述的处理方式，还是直接按抵押借款进行会计处理，这部分手续费都不应计入融资租入固定资产的价值中。即，如果采用准则讲解所述的处理方式，则重新确认的“融资租入固定资产”入账价值与“递延收益”入账价值之差（或之和）均应等于该固定资产的原账面价值。这部分手续费应作为对“长期应付款”入账价值的调整，即计入“未确认融资费用”，在后续租赁期间内按实际利率法摊销，计入各期的利息支出。

2、租赁合同中通常会约定承租人需在租赁开始日向出租人缴纳一定金额的保证金（本案例中保证金为零），承租人在按期履行债务、未发生违约的情况下，可将保证金冲抵最后若干期租金。保证金通常不计息。对于本案例中所涉及的保证金 3,000 万元，从背景中的合同条款中看，A 公司作为承租人，只有在按期履行债务时，才具有将保证金冲抵最后 2 期租金的权利。因此，该项抵销权利并非现时可执行的，应将所支付的保证金单独确认为“长期

应收款——保证金”，该项“长期应收款——保证金”不能与长期应付款抵销后以净额列报，而是应当分别确认为一项金融资产和金融负债。

在具体操作时，对该项不计息的长期应收款，应当与长期应付款采用相同的实际利率进行折现，其折现值与面值（名义金额）之间的差额确认为“未确认融资收益”，在租赁期间按实际利率法摊销，计入各期的“财务费用——利息收入”。

假设本案例中的租赁期为5年，在2011年12月的租赁开始日，初始获取资金净额为30,000-1,200-3,000=25,800万元；每季度末支付租金1,790.82万元；期末留购款项为1万元，相当于倒数第二期需支付的现金净额为582.64万元(=1,790.82-(3,000-1,791.82))，最后一期需支付的现金净额为零。则使用Excel中的IRR()函数求出每季度的实际利率为2.62%，相应地年利率为 $(1+2.62\%)^4-1=10.89\%$ 。根据该折现率，长期应收款3,000万元的折现值为1,807.83万元，长期应付款的折现值为27,607.83万元。账务处理为（假设不考虑增值税影响）：

借：银行存款	25,800
未确认融资费用	8,209.57
长期应收款——保证金	3,000
贷：未实现融资收益	1,192.17
长期应付款	35,817.40

后续应当分别编制长期应收款和长期应付款的实际利率摊销表，分别确认长期应收款的利息收入和长期应付款的利息支出，两者所用的实际利率相同。长期应收款和长期应付款的实际利率摊销表如附件所示。



包含保证金条款的
售后回租构成融资租赁

基于2018版租赁准则的处理意见：

对于售后租回交易，卖方兼承租人首先应当按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。

在本案例中，资产的销售价格以A公司的账面价值，双方并不关心该资产的公允价值、租赁费率参考同期贷款利率而确定，租赁期满后A公司仅需1万元名义金额即可取得资产的所有权等，种种迹象表明B金融租赁公司作为购买方兼出租方，其并未取得该资产所有权上的主要风险和报酬，在标的资产仍是由A公司控制使用、客户并未实物占有该资产的情况下，我们理解，该资产的转让不属于销售。A公司应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。购买方兼出租方虽然名义上取得该资产的法定所有权，但其意图仍是基于标的资产而向提供的资金本息的收回提供担保。

因此，在2018年修订后的租赁准则下，其处理原则与修订前的处理原则基本一致，此处从略。但涉及到具体核算和列报时，所使用的会计科目有所不同（相应的报表列报项目也不同）。具体而言，A公司的处理应为：

借：银行存款	25,800
租赁负债——未确认融资费用	8,209.57
长期应收款——保证金	3,000
贷：未实现融资收益	1,192.17
租赁负债——租赁付款额	35,817.40

问题4-2-15（涉及税金影响的售后租回构成融资租赁交易的会计处理）

问题：

售后租回构成融资租赁时，当出租方就收到的利息开具增值税发票给承租方时，承租方应如何进行确认计量？

背景：

A公司与B公司开展融资租赁（售后租回）业务，A公司将自有资产按5.0012亿元出售给B公司，然后A公司以按季度支付B公司租金的形式进行回租，A公司每年最后一个月支付当期利息时归还本金100万元，租赁期届满租金随融资本金余额一并结清。租赁期限为设备转让款支付日起32个月。合同约定，A公司向B公司支付利息的前提条件是，B公司同时或之前已按当期利息金额向A公司开具增值税专用发票（增值税税率17%）。租金计划表如下：

租金期次	本金	利息	税金	小计
1		5,262,773.67	894,671.52	6,157,445.19
2	1,000,000.00	7,689,345.00	1,307,188.65	9,996,533.65
3		7,673,970.00	1,304,574.90	8,978,544.90
4		7,673,970.00	1,304,574.90	8,978,544.90
5		7,673,970.00	1,304,574.90	8,978,544.90
6	1,000,000.00	7,673,970.00	1,304,574.90	9,978,544.90
7		7,658,595.00	1,301,961.15	8,960,556.15
8		7,658,595.00	1,301,961.15	8,960,556.15
9		7,658,595.00	1,301,961.15	8,960,556.15
10	1,000,000.00	7,658,595.00	1,301,961.15	9,960,556.15
11	497,120,000.00	7,643,220.00	1,299,347.40	506,062,568.40
合计	500,120,000.00	81,925,598.67	13,927,351.77	595,972,951.44

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

售后租回构成融资租赁交易的实质是以标的资产为抵押或者质押的融资，故采用借款模式来进行会计处理符合此类交易经济实质的观点。

本案例中，A公司向B公司支付利息的前提条件是要求B公司向其开具增值税专用发票，对此，需要提醒的是：根据财政部 国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税【2016】36号）的规定，附件1《营业税改征增值税试点实施办法》明确了贷款服务包含融资性售后回租业务，且明确融资性售后回租不按照“租赁服务”税目缴纳增值税；附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》明确了纳税人购进的贷款服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。国家税务总局《关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国家税务总局公告2010年第13号）进一步明确了融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为，不属于增值税和营业税征收范围，不征收增值税和营业税。因此，本案例所述的业务背景下，通常实务中B公司只能向A公司开具普票，A公司无论是否取得专票都不能抵扣相应的进项税额。

假定A公司取得B公司开具的专票可以抵扣增值税销项税额（以下讨论以此为假设前提，本案例是否适用建议咨询适当的税务专家），那么本案例需要考虑增值税进项税对现金流的影响。在动产融资租赁“营改增”以后，A公司每期支付租金时，都可以获得相应的增值税专用发票抵扣进项税额。由于进项税额的抵扣减少了现金流出，因此在“营改增”后测算长期应付款入账价值和实际利率时，都应当以扣除增值税影响后（即不含税）的现金流量净额为基础。这样对长期应付款入账价值和实际利率都会产生影响。

例如，假设每期需支付租金117万元，其中可获得抵扣的增值税进项税额有17万元，则每期的现金流量净额为100万元，据此计算长期应付款的入账价值。后续每期支付租金时的分录为：

借：长期应付款	100 万
应交税费——应交增值税（进项税额）	17 万
贷：银行存款	117 万

因此，本案例中长期应付款的初始确认金额应当为租赁期开始日租赁公司支付的全部购买价款，即50,012万元（如有手续费或服务费等初始一次性收费的，还应从中扣除这些初始一次性收费的金额，但不扣除租赁保证金）。不能将后续预期可获得的进项税额抵扣单独确认为应收款项（因为在实际收到增值税专用发票等有效的抵扣凭证之前，企业并无获得该项税款抵扣的法定权利）。

根据背景资料中的租金计划表，使用Excel中的IRR()函数求出每季度的实际利率为1.49%，相应地年利率为 $(1+1.49\%)^4-1=6.09\%$ ，则本案例的租赁摊销表如下：

期数	现金流量					长期应付款期初数	本期实际利息	本期现金流量 (不含税)	长期应付款期末数	税款支付
	本金	利息	增值税	小计	其中：不含税净额		借：财务费用 / 在建工程 贷：未确认融资费用	借：长期应付款 贷：银行存款		借：应交税费— —应交增值税 (进项税额) 贷：银行存款
0	-500,120,000.00			-500,120,000.00	-500,120,000.00				500,120,000.00	
1		5,262,773.67	894,671.52	6,157,445.19	5,262,773.67	500,120,000.00	7,451,446.34	-5,262,773.67	502,308,672.67	894,671.52
2	1,000,000.00	7,689,345.00	1,307,188.65	9,996,533.65	8,689,345.00	502,308,672.67	7,484,056.07	-8,689,345.00	501,103,383.73	1,307,188.65
3		7,673,970.00	1,304,574.90	8,978,544.90	7,673,970.00	501,103,383.73	7,466,098.08	-7,673,970.00	500,895,511.82	1,304,574.90
4		7,673,970.00	1,304,574.90	8,978,544.90	7,673,970.00	500,895,511.82	7,463,000.93	-7,673,970.00	500,684,542.75	1,304,574.90
5		7,673,970.00	1,304,574.90	8,978,544.90	7,673,970.00	500,684,542.75	7,459,857.64	-7,673,970.00	500,470,430.39	1,304,574.90
6	1,000,000.00	7,673,970.00	1,304,574.90	9,978,544.90	8,673,970.00	500,470,430.39	7,456,667.51	-8,673,970.00	499,253,127.91	1,304,574.90
7		7,658,595.00	1,301,961.15	8,960,556.15	7,658,595.00	499,253,127.91	7,438,530.54	-7,658,595.00	499,033,063.44	1,301,961.15
8		7,658,595.00	1,301,961.15	8,960,556.15	7,658,595.00	499,033,063.44	7,435,251.73	-7,658,595.00	498,809,720.17	1,301,961.15
9		7,658,595.00	1,301,961.15	8,960,556.15	7,658,595.00	498,809,720.17	7,431,924.06	-7,658,595.00	498,583,049.23	1,301,961.15
10	1,000,000.00	7,658,595.00	1,301,961.15	9,960,556.15	8,658,595.00	498,583,049.23	7,428,546.82	-8,658,595.00	497,353,001.06	1,301,961.15
11	497,120,001.00	7,643,220.00	1,299,347.40	506,062,568.40	504,763,221.00	497,353,001.06	7,410,219.94	-504,763,221.00	-	1,299,347.40
合计	500,120,001.00	81,925,598.67	13,927,351.77	595,972,951.44	582,045,599.67		81,925,599.67	-582,045,599.67		13,927,351.77

注：为简化起见，在每三个月内，利息费用可按直线法在该三个月期间内分摊，以确定长期应付款的期末余额。

基于2018版租赁准则的处理意见：

对于售后租回交易，卖方兼承租人首先应当按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。当资产转让不属于销售时，应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。此种情况下，除了使用的某些会计科目和报表项目不同以外（例如以“租赁负债”取代“长期应付款”，下设“租赁付款额”和“未确认融资费用”等明细科目，即把“未确认融资费用”作为“租赁负债”下属的明细科目之一），与前文“基于2006年租赁准则的处理意见”中所述的“售后租回构成融资租赁交易的实质是以标的资产为抵押或者质押的融资”是一致的。

若资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。

需要说明的是：

（1）在原租赁准则下售后租回构成融资租赁的交易，在新租赁准则下很可能因为该资产转让但并未实际转移与资产所有权有关的主要风险和报酬而不构成销售，但并非在所有情况下一直如此。卖方兼承租人仍需按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定进行判断，以买方兼出租人是否获取标的资产的控制权为基准。

（2）在涉及增值税时，若资产转让构成销售，则卖方兼承租人确认使用权资产和租赁负债时，如果合理确定能够取得增值税专用发票以抵减销项税额，则确认使用权资产和租赁负债时不包含增值税；若不能合理确定取得专票或不能抵扣相关进项税额，应将增值税包含至使用权资产和租赁负债中。对使用权资产的处理，与企业外购取得存货、固定资产等业务并无不同。按规定可以抵扣的增值税不纳入购买成本中。相应地，企业租赁负债初始确认时，若不能合理确定取得专票或不能抵扣相关进项税额，则合同约定的价款全额属于取得使用权资产支付的对价，应全额计入租赁负债；若合理确定可取得专票以抵减销项税额，则合同价款中扣除增值税部分属于取得使用权支付的对价，增值税部分不属于对价的一部分，在没有产生增值税纳税义务也没有确认会计收入的情况下，无需贷记税费有关负债。

问题4-2-16(涉及保证金和服务费并考虑可抵扣增值税进项税额影响的融资租赁业务的综合案例)

问题：

如下文背景资料所述，A公司支付的零期租金与融资租赁金额视为一笔业务还是分开考虑？融资租赁业务计算最低租赁付款额是否需要考虑保证金和租赁服务费？A公司具体应如何进行账务处理？

背景：

A公司（承租方，乙方）于本年度（下文中的第0年）与B融资租赁公司（出租方，甲方）

签订了融资租赁合同，合同主要条款为(本合同中所述价款均为含税价，增值税税率为17%)：

1、租赁基本情况

租赁物市场价为480万元，融资租赁期限为3年，融资租赁金额为450万元。

2、零期租金

承租方需在出租方向供货商C公司支付第一笔货款前，即起租日之前向甲方支付30万元作为第一期租金，为零期租金，该零期租金不计入甲方计息基数。

3、咨询服务费

承租方于出租方放款前一次性向出租人支付租赁服务费共计20.25万元，合同解除或终止的，咨询服务费不予退还。

4、履约保证金

承租方于出租方放款前一次性支付45万元履约保证金至出租方指定账户。承租人完全履行合同约定后，履约保证金一次性退还至承租人，因承租人违约，出租人收取的履约保证金不退还，出租人占有履约保证金期间，履约保证金不计息。

5、租金

本合同项下的租赁利率为6.6%，合同期内每期支付租金138,313.43元，租金总额为4,979,283.48元。

6、期满留购

租赁期满后，承租方可以1万元的优惠价格取得租赁物的所有权。

A公司已支付零期租金30万元、租赁服务费20.25万元和履约保证金45万元，该类价款均含税。假定租赁期内，A公司每期支付租金取得的增值税专用发票注明的进项税额均允许抵扣。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

1、零期租金30万元的处理。

将这30万元单独视为一笔业务（购买了固定资产的一部分），或者将整个交易视为一体：A公司取得货值480万元的融资租赁额度，收到资产的同时即支付了30万元的租金，也即这30万元的融资额度没有计息期间，不产生融资费用；这两种理解对最终处理结果并没有影响，均是计入了固定资产的账面价值（或应交税费的增值税进项税额）。

2、保证金和租赁服务费的处理

承租方支付的45万元保证金所损失的时间价值，构成了取得融资租赁资产的初始直接费用，租赁期满返还的保证金现值与45万的差额应计入租入资产价值。

承租方支付的租赁服务费其实质上构成了取得租入资产而发生的初始直接费用，因此应按不含增值税的金额计入租入资产价值。

3、以本案例中合同约定为例，租赁资产的初始入账价值为租赁资产公允价值与最低租

赁付款额现值两者中较低者。

(1) 租赁资产公允价值=4,800,000.00÷(1+17%)=4,102,564.10元;

(2) 最低租赁付款额现值包含以下三部分:

①零期租金300,000.00元换算成不含税金额256,410.26元;

②每月租金138,313.43元换算成不含税金额,按照36期、每期利率0.55%(=年利率6.6%/12)计算的现值3,851,388.95元;

③留购价格10,000.00元换算为不含税金额的复利现值7,055.74元。

合计最低租赁付款额现值=256,410.26+3,851,388.95+7,055.74=4,114,854.95元,高于租赁资产的公允价值,因此,固定资产初始入账价值采用公允价值4,102,564.10元。

在初始确认租赁资产的入账价值时,还应包括以下初始直接费用:

①租赁服务费202,500.00元换算成不含税金额173,076.92元;

②租赁保证金的时间价值损失78,515.33元(租赁保证金450,000元的复利现值371,484.67与当下支付的450,000元的差额)。

因此,融资租入资产的初始入账金额=4,102,564.10+173,076.92+78,515.33=4,354,156.35(元)。

初始确认的会计分录为:

借: 固定资产——融资租入固定资产	4,354,156.35
应交税费——应交增值税(进项税额)	73,012.82((零期租金300,000.00+服务费202,500.00)÷1.17×17%)
长期应收款	450,000.00(保证金)
未确认融资费用	423,717.77(计算过程详见下表)
贷: 长期应付款	4,264,344.85((租金总额4,979,283.48+留购价款10,000.00)÷1.17)
银行存款	952,500.00(零期租金300,000.00+保证金450,000.00+服务费202,500.00)
未实现融资收益	84,042.10(保证金450,000.00-按实际利率计算的现值)

按照交易中发生的现金流折算现值为固定资产入账价值的实际利率为月利率0.5759%,长期应付款按0.5759%月利率计算的折现现值为3,840,627.08元,长期应收款的现值为365,957.90元=450,000.00÷(1+0.5759%)³⁶。

长期应付款按实际利率计算摊余成本表:

序号	现金流量	期初账面价值	本期利息支出	期末账面价值
	(1)	(2)=上期(4)	(3)=(2)×实际利率	(4)=(2)-(1)+(3)
0				3,840,627.08
1	118,216.61	3,840,627.08	22,118.17	3,744,528.64
2	118,216.61	3,744,528.64	21,564.74	3,647,876.77

序号	现金流量	期初账面价值	本期利息支出	期末账面价值
	(1)	(2)=上期(4)	(3)=(2)×实际利率	(4)=(2)-(1)+(3)
3	118,216.61	3,647,876.77	21,008.12	3,550,668.28
4	118,216.61	3,550,668.28	20,448.30	3,452,899.97
5	118,216.61	3,452,899.97	19,885.25	3,354,568.61
6	118,216.61	3,354,568.61	19,318.96	3,255,670.96
7	118,216.61	3,255,670.96	18,749.41	3,156,203.76
8	118,216.61	3,156,203.76	18,176.58	3,056,163.73
9	118,216.61	3,056,163.73	17,600.45	2,955,547.57
10	118,216.61	2,955,547.57	17,021.00	2,854,351.96
11	118,216.61	2,854,351.96	16,438.21	2,752,573.56
12	118,216.61	2,752,573.56	15,852.07	2,650,209.02
13	118,216.61	2,650,209.02	15,262.55	2,547,254.96
14	118,216.61	2,547,254.96	14,669.64	2,443,707.99
15	118,216.61	2,443,707.99	14,073.31	2,339,564.69
16	118,216.61	2,339,564.69	13,473.55	2,234,821.63
17	118,216.61	2,234,821.63	12,870.34	2,129,475.36
18	118,216.61	2,129,475.36	12,263.65	2,023,522.40
19	118,216.61	2,023,522.40	11,653.47	1,916,959.26
20	118,216.61	1,916,959.26	11,039.77	1,809,782.42
21	118,216.61	1,809,782.42	10,422.54	1,701,988.35
22	118,216.61	1,701,988.35	9,801.75	1,593,573.49
23	118,216.61	1,593,573.49	9,177.39	1,484,534.27
24	118,216.61	1,484,534.27	8,549.43	1,374,867.09
25	118,216.61	1,374,867.09	7,917.86	1,264,568.34
26	118,216.61	1,264,568.34	7,282.65	1,153,634.38
27	118,216.61	1,153,634.38	6,643.78	1,042,061.55
28	118,216.61	1,042,061.55	6,001.23	929,846.17
29	118,216.61	929,846.17	5,354.98	816,984.54
30	118,216.61	816,984.54	4,705.01	703,472.94
31	118,216.61	703,472.94	4,051.30	589,307.63
32	118,216.61	589,307.63	3,393.82	474,484.84
33	118,216.61	474,484.84	2,732.56	359,000.79
34	118,216.61	359,000.79	2,067.49	242,851.67
35	118,216.61	242,851.67	1,398.58	126,033.64
36	126,763.62	126,033.64	729.98	0.00
合计	4,264,344.85		423,717.89	

(3) 每期支付租金时:

借: 应交税费——应交增值税(进项税额)	20,096.82
长期应付款	118,216.61
贷: 银行存款	138,313.43

(4) 分摊未确认融资费用(以第一期为例, 后续各期以此类推):

借: 财务费用/在建工程	22,118.17
贷: 未确认融资费用	22,118.17

(5) 分摊未确认融资收益(以第一期为例, 后续各期以此类推):

借: 未实现融资收益	2,107.55 (365,957.90×0.5759%)
贷: 财务费用/在建工程	2,107.55

在现金流量表中, A公司后续每期支付租金列报于“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目中。同时, 在租赁首年的现金流量表补充资料的“融资租入固定资产”项目中披露相关信息。

基于2018版租赁准则的处理意见:

1、零期租金30万元的处理。

零期租金属于租赁期开始日(或之前)支付的租赁付款额, 30万元与可抵扣增值税进项税额之间的差额应直接计入使用权资产的初始计量金额。

对于租赁服务费, 也是为取得租赁而发生, 因此应作为初始直接费用计入使用权资产的初始计量金额。

以本案例中合同约定为例, 具体处理为:

(1) 使用权资产的初始计量金额包含以下五部分:

①零期租金300,000.00元换算成不含税金额256,410.26元;

②每月租金138,313.43元换算成不含税金额118,216.61元, 按照36期、每期利率0.55% (=年利率6.6%/12) 计算的现值3,851,388.95元; (注: 年利率6.6%换算为复利的月利率应为 $\sqrt[12]{1+6.6\%}-1=0.534\%$, 而不是 $6.6\%\div 12=0.55\%$, 此处为简化处理, 假设先按实际利率法计算出各年度的利息收入和利息支出, 再在该年度内各月份之间按直线法分摊。)

③留购价格10,000.00元换算为不含税金额的复利现值7,055.74元;

④租赁服务费202,500.00元换算成不含税金额173,076.92元;

⑤预计可收回的租赁保证金450,000元的复利现值371,484.67与当下支付的450,000元的差额78,515.33元。

合计使用权资产的初始计量金额为: $=256,410.26+3,851,388.95+7,055.74+173,076.92+78,515.33=4,366,447.20$ 元。

(2) 租赁负债的初始计量:

使用权资产初始计量中的第②项和第③项属于租赁负债。租赁负债初始计量金额

=3,851,388.95+7,055.74= 3,858,444.69元。其中，租赁付款额=（租金总额4,979,283.48+留购价款10,000.00）÷1.17）=4,264,344.85元，差额405,900.16元为抵减租赁付款额的未确认融资费用。

（3）初始确认的会计分录为：

借：使用权资产	4,366,447.20
应交税费——应交增值税（进项税额）	73,012.82（（零期租金300,000.00+服务费202,500.00）÷1.17×17%）
长期应收款	450,000.00（保证金）
租赁负债——未确认融资费用	405,900.16
贷：租赁负债——租赁付款额	4,264,344.85
银行存款	952,500.00（零期租金300,000.00+保证金450,000.00+服务费202,500.00）
未实现融资收益	78,515.33（保证金450,000.00-按实际利率计算的现值）

（4）每期支付租金时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	20,096.82
租赁负债——租赁付款额	118,216.61
贷：银行存款	138,313.43

（5）分摊未确认融资费用（以第一期为例，后续各期以此类推）：

借：财务费用/在建工程	21,221.45
贷：租赁负债——未确认融资费用	21,221.45

（6）分摊未实现融资收益（以第一期为例，后续各期以此类推）：

借：未实现融资收益	2,043.17（371,484.67×0.55%）
贷：财务费用/在建工程	2,043.17

（7）计提使用权资产折旧（假定租赁期3年即为该租赁标的物预计使用寿命，预计净残值为零，以第一期为例，后续各期以此类推）：

借：生产成本/制造费用/管理费用/销售费用等	121,290.20（4,366,447.20÷36）
贷：使用权资产累计折旧	121,290.20

在现金流量表中，A公司后续每期支付租金列报于“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目中。

问题4-2-17（售后租回的界定及会计处理）

问题：

如下文背景资料所述，A公司在该商业模式下与个人客户签订的销售合同与委托管理协

议，是按照商品销售一次性确认销售收入？还是属于售后租回业务？如何进行会计处理？

背景：

A 电力公司主营家庭分布式光伏电站系统一站式服务。一站式服务主要包括项目方案设计、设备、建设、电网接入申请及并网验收直至系统正常发电。

2018 年 A 公司拟新增一种商业模式，即公司（乙方）与家庭客户（甲方）签订“光伏发电系统（光伏电站）销售合同”，个人客户以自己的名义向银行取得零首付光伏产品纯信用 5 年期贷款，由银行发放贷款给托收方 A 公司，用于支付系统销售款，该合同明确了贷款模式下“甲乙双方在指定银行开设专用账户，用于乙方管理甲方的投资款、系统售电收入和政府补贴款等”、“贷款期内甲方不得解除本合同，并指定乙方负责合同标的物的运维”以及“贷款期满后，甲方有权终止该合同但须以书面形式通知乙方，乙方在收到甲方书面终止合同通知后 15 个自然日内给予书面答复，乙方如同意回购，则由乙方根据设备现值（扣除设备折旧、拆装费用等）拆除并回收安装点的光伏发电系统设备”等条款。合同有效期较长。同时甲乙双方签订“分布式家庭光伏发电系统委托管理协议”，甲方委托乙方对该发电系统的卖电收入、国家补贴收入和每年该系统自用电量 90% 的电费支出+每年银行贷款的还款本息+每年该电站的运维及保险支出等进行综合管理，期限为 7~10 年。

A 公司受托管理时，个人客户收到的卖电收入和补贴收入在 5 年贷款期内无法完全覆盖客户应还的贷款本息和管理费，导致公司前 5 年一定要向个人客户支付相应资金；只有待委托管理期如 10 年期限已满，该项目将当时的销售收入、成本、委托管理期间全部收支产生的现金流放在一起才能形成现金净流入。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

该光伏发电系统的初始投入由 A 公司承担，从系统中获取的收益是售电+补贴收入扣除贷款本息和运维费用，该收益并非确定金额，且销售合同期限较长，在贷款 5 年期结束后，如果个人客户选择终止合同（我们理解这种可能性不大），则 A 公司有回购权，因此，该光伏系统所有权上的主要风险报酬没有转移，仍由 A 公司承担，就其实质来看，该交易应属于售后租回形成经营租赁的业务。该光伏发电系统应按其原账面价值转为一项出租用的固定资产，在其预计可使用年限（谨慎起见，不超过受托管理年限）内计提折旧；售电收入和补贴收入确认为 A 公司的收入，系统折旧、贷款利息和由 A 公司承担的运维支出等确认为 A 公司的营业成本。

因此，在 A 公司账面不确认设备销售收入，而是把所获得的设备款（来源于银行发放的贷款，其实质是融资）作为一项担保借款列报（在“长期应付款”科目中列报），在贷款期内每期净支出应作为还本付息，按照实际利率法以摊余成本对该长期应付款进行计量。如果贷款期结束，每期净现金流量为正数，可作为提供劳务处理，确认劳务收入和支出。

基于2018版租赁准则的处理意见：

该交易构成了售后租回交易。根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》规定，应首先对照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售，再按照相应的原则进行会计处理。

本案例中该资产转让是否满足收入准则规定的收入确认条件，需对客户方是否取得控制权进行判断。由于合同期内仍是由 A 公司运营合同标的物，相关投资款、系统售电收入和政府补贴款也是由 A 公司进行管理，且个人客户前 5 年取得的收入无法覆盖贷款本息和其他支出时由 A 公司补足，个人客户提出终止合约时由 A 公司回购拆除并承担剩余风险，综合这些迹象，相关资产仍是由 A 公司控制，因此合同虽然名为“光伏发电系统（光伏电站）销售合同”，但实际上并不构成销售。据此，A 公司应当继续确认被转让的光伏电站系统，该光伏发电系统应按其原账面价值转为一项出租用的固定资产，在其预计可使用年限（谨慎起见，不超过受托管理年限）内计提折旧；售电收入和补贴收入确认为 A 公司的收入，系统折旧、贷款利息和由 A 公司承担的运维支出等确认为 A 公司的营业成本。同时将名义上的“销售款”确认为一项金融负债，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》对该金融负债进行会计处理。

问题4-2-18（合并层面售后租回的处理）

问题：

如下文背景资料所述，合并报表层面对售后租回交易应如何进行会计处理？

背景：

2018 年 1 月 25 日，A 公司与甲公司签订《盘扣及附件租赁及技术服务合同》（以下简称“《租赁合同》”），《租赁合同》约定：A 公司自甲公司处租入盘扣及附件 5,000 吨，租期自 2018 年 3 月 16 日起三年，租赁期自 A 公司提货之日起至租赁物全部归还之日止。租金按季支付，前两年按照 5.9 元/吨/天计算租金，第 3 年按照 5.68 元/吨/天计算租金。实际租赁期不足 3 年时，A 公司仍需按照 3 年支付租金。合同约定了租赁物的所有权归甲公司，A 公司只有使用权。

2018 年 1 月 29 日，甲公司与 A 公司之全资子公司 B 签订《盘扣式脚手架采购合同》（以下简称“《采购合同》”），《采购合同》约定甲公司向 B 公司采购盘扣式脚手架 5,000 吨，采购价款 39,857,163.30 元，合同履行期限为 2018 年 1 月 29 日至 2018 年 4 月 28 日。

经了解，《采购合同》与《租赁合同》的标的物为同一批脚手架。甲公司的经营范围之一是建筑设备租赁，甲公司向 B 公司购买模架设备主要是为了其建筑设备租赁业务的开展。而子公司 B 具备足够的模架生产能力，双方能够按照市场价格谈好交易价格，因此 B 公司与甲公司进行了该笔销售交易，交易协议的内容主要为 B 公司将一批符合要求的产品交付给甲公司，甲公司按照协议约定支付其对价。由于 A 公司大客户对公司模架工程分包业务需求较大，但 A 公司目前的模架设备规模不能满足公司的业务增量需求，又鉴于 A 公司更

倾向于使用自己生产的模架设备，因此公司从甲公司租赁部分模架设备，以满足其业务增量的需求。

解答：

注：以下讨论均以“本案例中所涉及的各项交易的作价是公允的”为前提，不考虑可能涉及的权益性交易因素。

根据背景信息，整理如下：

1、A 公司的子公司 B 将盘扣及附件 5,000 吨出售给甲公司，甲公司随即将该批盘扣及附件出租给 A 公司，租赁期为 3 年，且协议约定如果实际租赁期不足 3 年，仍需按 3 年支付租金（我们认为这一条款很可能不符合一般商业惯例）。租金按季支付。

2、销售合同约定售价总额为 39,857,163.30 元；根据租赁合同约定的租金费率，在不考虑折现因素的情况下，3 年租金总额为 31,901,000.00 元（ $=5.9 \text{ 元/吨/天} \times 365 \text{ 天/年} \times 5,000 \text{ 吨} \times 2 \text{ 年} + 5.68 \text{ 元/吨/天} \times 365 \text{ 天/年} \times 5,000 \text{ 吨} \times 1 \text{ 年}$ ），后者为前者的 80%。

（一）基于 2006 版租赁准则的处理意见：

根据上述情况，在 A 公司的个别报表和合并报表层面，都需要判断该项租赁是构成融资租赁还是经营租赁。如果构成融资租赁的，则母公司个别报表和合并报表层面都应当确认融资租入固定资产和长期应付款，且合并报表层面不应确认这些盘扣及附件的销售收入；如果构成经营租赁的，则合并报表层面可以确认这批盘扣及附件的销售收入（按其公允价值）。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁》第五条、第十条规定，融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移；经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。因此，判断一项租赁构成融资租赁还是经营租赁，应依据租赁物所有权上的主要风险和报酬的享有和承担情况，并且在本案中，母公司个别报表和合并报表层面对该租赁性质的认定应当一致。

我们倾向于认为，由于租赁期最短为 3 年且不可撤销（假设租赁物的使用寿命为 5 年，则租赁期占整体使用寿命的比例为 60%，即租赁期内的租金占租赁资产于租赁开始日的公允价值的比例显著高于租赁期占租赁物使用寿命的比例），且不考虑折现因素的租金总额占销售价格的比例为 80%，故租赁物所有权上的主要风险和报酬并未转移给出租人甲公司。相应地，该租赁应认定为融资租赁。

相应地，各层面报表的会计处理要点如下：

1、子公司 B 个别报表层面

子公司 B 个别报表层面仍可按合同价格确认该批盘扣及附件的销售收入，相应按实际成本结转成本。

2、母公司个别报表层面

母公司个别报表层面将其作为一项直租业务（构成融资租赁）处理。按协议约定的 3 年租金的折现值确认“融资租入固定资产”和长期应付款、未确认融资费用。该项固定资产

的折旧年限为租赁年限，即 3 年。

3、母公司合并报表层面

在合并报表层面，应作为一项构成融资租赁的售后租回交易，实质上等同于以租赁物为抵押获取债务融资。应将子公司确认的销售收入和成本予以冲销，并将该等固定资产的账面价值调整为其在子公司的原实际成本。子公司从甲公司收取的款项确认为负债。

例如，假设该批盘扣及附件在子公司的成本为 3,000 万元，不考虑相关税费和长期应付款的折现因素，则各方会计处理如下：

1、子公司个别报表层面：

借：银行存款/应收账款	39,857,163.30
贷：主营业务收入	39,857,163.30
借：主营业务成本	30,000,000.00
贷：库存商品	30,000,000.00

2、母公司个别报表层面：

借：固定资产	31,901,000.00
贷：长期应付款	31,901,000.00

3、合并报表层面：

（1）应达到的处理效果：

借：固定资产	30,000,000.00
贷：库存商品	30,000,000.00
借：银行存款/其他应收款	39,857,163.30
贷：长期应付款	39,857,163.30

（2）合并抵销分录：

借：主营业务收入	39,857,163.30
贷：主营业务成本	30,000,000.00

 固定资产 1,901,000.00（后续租赁期内，每年对固定资产

折旧进行调整，因租赁期满需无偿交回租赁物，故预计净残值为零。）

 长期应付款 7,956,163.30（=39,857,163.30-31,901,000.00）

3 年租赁期满时，该批租入固定资产在合并报表层面的账面价值为零，长期应付款的账面价值为 7,956,163.30 元。在合并报表层面将长期应付款转入资产处置损益。抵销分录为：

借：长期应付款	7,956,163.30
贷：资产处置损益	7,956,163.30

（二）基于 2018 版租赁准则的处理意见：

1、子公司 B 个别报表层面

子公司 B 个别报表层面仍可按合同价格确认该批盘扣及附件的销售收入，相应按实际

成本结转成本。

2、母公司个别报表层面

按协议约定的 3 年租金的折现值确认“使用权资产”和“租赁负债”。该项使用权资产的折旧年限为租赁年限，即 3 年。

3、母公司合并报表层面

在合并报表层面，A 公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规定评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。

如果不属于销售，将子公司确认的销售收入和成本予以冲销，并将该等固定资产的账面价值调整为其在子公司的原实际成本。子公司从甲公司收取的款项确认为负债。

如果属于销售的，A 公司应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至甲公司的权利确认相关利得或损失。

问题4-2-19（售后租回构成经营租赁，但约定的租金高于市场公允租金时的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司对签订的房屋销售合同及委托经营合同，应如何进行会计处理？是按照商品销售一次性确认销售收入，还是属于构成经营租赁的售后租回业务？

背景：

A 公司 2017 年 8 月 25 日将自己建造的园区中的 1.3 万平米的房产（商品房）按市场价 10,270 万元（成本为 7,150 万元）出售给 B 公司，已收到 B 公司全部房款 10,270 万元。

同时 B 公司签订协议将该房产委托 A 公司经营，经营期限从 2017 年 8 月 25 日开始，分三个阶段，第 1~3 年按每年 10,270 万元的 7%收取固定收益，第 4~5 年按每年 10,270 万元的 9%收取固定收益，第 6~10 年按每年 10,270 万元的 10%收取固定收益，收益每满三个月收取一次。每个阶段结束前三个月，B 公司有权单方面通知 A 公司终止委托经营。（假定不考虑相关税费）

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

对于案例背景所述情况，我们认为首先应根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》的规定，合理确定本案例中所涉及的租赁是融资租赁还是经营租赁。这一划分应当以标的房产所有权上主要风险和报酬的转移和承担情况作为判断依据。依据案例背景提供的信息来看，委托经营年限为 10 年，分三段按不同标准支付固定租金，约定的 10 年租金如按 7%利率进行折现，折现值合计约为 6,253.09 万元，占售价之比为 60%左右；且“每个阶段结束前三个月，B 公司有权单方面通知 A 公司终止委托经营”，因此我们初步判断构成经营租赁的可能性较大。

在该售后租回交易构成经营租赁的前提下，对该售后租回事项的会计处理，除了关注合

同售价 10,270 万元的公允性以外，还应关注协议约定的每年租金是否代表了标的房产租金的市场公允价值。如果此处约定的租金超出市场公允租金，则应将超出部分的折现值确认为负债。例如，如果标的房产的市场公允租金年回报率为 5%，即市场公允的年租金为 513.50 万元，则将 10 年内每年承诺的租金减去该公允租金，将超出部分的金额按适当的利率（注：此处仅为举例之目的，采用 7% 利率）折现，超出部分的折现值合计数为 2,646.48 万元（计算过程见下表）。

年限	① 合同约定租金	② 租金现值（按 7% 利率）	③ 市场租金	④=①-③ 合同租金高于市场租金的差额	⑤ 合同租金高于市场租金差额的现值（按 7% 利率）
第 1 年	718.90	671.87	513.50	205.40	191.96
第 2 年	718.90	627.92	513.50	205.40	179.40
第 3 年	718.90	586.84	513.50	205.40	167.67
第 4 年	924.30	705.14	513.50	410.80	313.40
第 5 年	924.30	659.01	513.50	410.80	292.89
第 6 年	1,027.00	684.33	513.50	513.50	342.17
第 7 年	1,027.00	639.56	513.50	513.50	319.78
第 8 年	1,027.00	597.72	513.50	513.50	298.86
第 9 年	1,027.00	558.62	513.50	513.50	279.31
第 10 年	1,027.00	522.07	513.50	513.50	261.04
合计	9,140.30	6,253.09	5,135.00	4,005.30	2,646.48

对此应确认一项长期应付款，作为对标的房产处置对价的减项，即可确认的收入= 10,270.00- 2,646.48= 7,623.52 万元；销售毛利= 10,270.00-7,150- 2,646.48= 473.52 万元。后续经营期内，每年计入经营成本的租金支出为市场公允租金 513.50 万元。

在实现销售时（假设同时收到全部销售款），A 公司会计处理如下：（金额单位为万元）

借：银行存款 10,270.00
 未确认融资费用 1,358.82
 贷：主营业务收入 7,623.52
 长期应付款 4,005.30
 借：主营业务成本 7,150.00
 贷：开发产品 7,150.00

第一年末，A 公司相关会计处理如下：

（1）按实际利率法确认长期应付款对应的利息支出：

借：财务费用——利息支出 185.25（= 2,646.48×7%）
 贷：未确认融资费用 185.25

（2）确认租金成本，并向 B 公司支付合同约定的租金：

借：其他业务成本	513.50
长期应付款	205.40
贷：银行存款	718.90

基于2018版租赁准则的处理意见：

A公司首先应当按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。基于评估结果，进而采用不同的处理。

（1）若售后租回交易中的资产转让不属于销售的，A公司应当继续确认被转让的房屋，将收到的资金确认为的金融负债，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。

（2）售后租回交易中的资产转让属于销售的，A公司应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至B公司的权利确认相关利得或损失。

本案例中，A公司应结合B公司的经营业务、其取得房屋的真实意图、该标的房屋的剩余使用寿命是否显著超过租赁期、合同期内租金的确定依据、租金高于市场租金的商业合理性、租赁期满后是否有回购权、A公司是否有能力以低于市场价格继续承租等安排以合理判断B公司是否意图并实际取得对标的房屋的控制权。

本案例下，假定不存在租赁期满回购、续租等安排，基于合同中如下安排，我们理解，B公司很可能取得了控制权。

（1）租赁期内每个阶段结束前三个月，B公司有权单方面通知A公司终止委托经营，表明该资产是否委托运营、或者收回另作他用或者处置等权利由B公司享有，B公司能够主导该资产的使用；

（2）无论B公司是否行使终止合同的权利，其支付了10,270万元的购买对价，但是通过委托运营或租赁合同的安排，其可以收回的价款至多仅9,140.30万元（10年内各年度约定租金之和），在不考虑时间价值的情况下就无法覆盖其支出的资金。表明租赁期很可能是低于标的房屋剩余使用寿命，B公司可通过租赁期满收回资产后继续获益并承担和享有标的房屋的剩余风险和报酬。

在资产转让构成销售的情况下，A公司对收到的10,270万元，应考虑其是否为转让房屋的公允价值。若转让房屋的公允价值与10,270万元之间存在差异，或者B公司未按市场价格收取租金，则A公司应当将销售对价10,270万元低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将10,270万元高于市场价格的款项作为B公司向A公司提供的额外融资进行会计处理；同时，A公司按照公允价值调整相关销售利得或损失。在进行上述调整时，A公司应当基于以下两者中更易于确定的项目：销售对价的公允价值10,270万元与资产公允价值之间的差额、租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

（1）情形 1：假定本案例中标的房屋公允价值难以获取，市场租金为每年 513.50 万

元，则合同租金高于市场租金的款项的折现值之和作为融资处理，初始分录为：

借：银行存款	2,646.48（计算过程见上表）
贷：长期应付款	2,646.48

A 公司收到的价款中剩余部分作为销售对价=10,270-2,646.48=7,623.52 万元。

A 公司按照与租回获得的使用权有关的资产之前的账面价值的比例计量由回租带来的使用权资产。将合同约定租金的现值 6,253.09 万元减去融资额部分 2,646.48 万元后的剩余金额为 3,606.61 万元（即市场租金的现值），计算的应保留的使用权资产账面价值为：

$3,606.61 \div 7,623.52 \times 7,150 = 3,382.59$ 万元。

A 公司仅对转让至 B 公司的权利确认相关的利得，计算方法如下：

①出售该建筑物的总利得为 473.52 万元（公允价值 7,623.52 万元减去账面价值 7,150 万元）

②A 公司保留的该建筑物使用权相关的利得（未转移，不能确认）：

$3,606.61 \times 473.52 \div 7,623.52 = 224.02$ 万元。

③转让至 B 公司的权利相关的利得（已实现，确认该部分利得）：

$(7,623.52 - 3,606.61) \times 473.52 \div 7,623.52 = 249.50$ 万元。

在租赁期开始日，A 公司对该交易的会计处理如下：

借：银行存款	7,623.52
租赁负债——未确认融资费用	1,528.39
贷：租赁负债——租赁付款额	5,135.00
主营业务收入	4,016.91（=7,623.52-3,606.61）
借：使用权资产	3,382.59
主营业务成本	3,767.41（=7,150-3,382.59）
贷：开发产品	7,150.00

（2）情形 2：假定虽然合同初始前 3 年的约定租金高于市场租金，但后续 7 年的市场租金如何变动无法合理预估，但有充分的证据表明该房屋于出售日的公允价值是 11,000 万元，则合同约定的销售价款 10,270 万元与标的房屋公允价值 11,000 万元的差额 730 万元作为预付租金处理。即，差额 730 万元应计入使用权资产的初始计量成本。

同时，A 公司按照与租回获得的使用权有关的资产之前的账面价值的比例计量由回租带来的使用权资产：

$(6,253.09 + 730) \div 11,000 \times 7,150 = 4,539.01$ 万元。

A 公司仅对转让至 B 公司的权利确认相关的利得，计算方法如下：

①出售该建筑物的总利得为 3,850 万元（公允价值 11,000 万元减去账面价值 7,150 万元）

②A 公司保留的该建筑物使用权相关的利得（未转移，不能确认）：

$(6,253.09+730) \times 3,850 \div 11,000=2,444.08$ 万元。

③转让至 B 公司的权利相关的利得（已实现，确认该部分利得）：

$(11,000 - (6,253.09+730)) \times 3,850 \div 11,000=1,405.92$ 万元。

在租赁期开始日，A 公司对该交易的会计处理如下：

借：银行存款	10,270.00
租赁负债——未确认融资费用	2,887.21
贷：租赁负债——租赁付款额	9,140.30
主营业务收入	4,016.91
借：使用权资产	4,539.01
主营业务成本	2,610.99
贷：开发产品	7,150.00

问题4-2-20（租赁农村集体土地的会计处理）

问题：

租赁农村集体土地的租赁费及管护费如何进行账务处理？

背景：

A公司租用某行政村的11.29亩的土地作为金银花种植示范基地，租期为2009年7月1日至2019年6月30日，年租金为每亩地476元，每亩年管护费为240元。A公司在租赁当期对未来需要支付的费用折现进入长期待摊费用，同时将租金和管护费作为负债，两者差额进入未确认融资费用。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第五条规定：“融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。”第十条规定：“经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。”

在本案例中，由于租赁期为10年，而土地的所有权和产出经济利益的能力几乎是永久性的，企业在10年的租赁期内基本上不可能承接该土地所有权上的主要风险和报酬；另外由于法律法规的限制，农村集体土地的所有权和使用权是不能转让的，与融资租赁需按“销售 / 购买”进行会计处理的要求也不一致。因此，该项土地租赁应归类为经营租赁。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》第二十二条规定：“对于经营租赁的租金，承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法”。因此，公司应当于每年将本年度的租金支出确认为费用或者生物资产种植成本，而不应当采用“在租赁开始日对未来需要支付的费用折现进入长期待摊费用，同时将租金和管护费作为负债，两者差额进入未确认融资费用，在后期

进行摊销”的处理方式。

从另一方面讲，已签订的经营租赁合同，就其中尚未执行的租赁期而言，属于《企业会计准则第13号——或有事项》所定义的“待执行合同”，即“合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同”。根据会计准则，企业不应就待执行合同本身确认资产和负债，只有当待执行合同成为亏损合同时，才需要就其预计亏损额产生的义务确认预计负债。

基于2018版租赁准则的处理意见：

由于2018年修订后的租赁准则取消了承租人对经营租赁和融资租赁的分类，要求承租人采用统一的会计处理模型，对所有租赁（短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债。因此，A公司应在租赁期开始日对未来需要支付的租金折现，将其现值计入“使用权资产”的初始计量金额，同时将未折现的未来需支付的租金计入“租赁负债——租赁付款额”，将折现息部分计入“租赁负债——未确认融资费用”。

对于未来应支付的管护费，A公司可以选择与租金一并纳入租赁付款额并相应计算使用权资产和租赁负债；A公司也可选择拆分租金部分和管护服务部分，仅将租金部分确认使用权资产和租赁负债，管护费在接受管护服务当期确认为成本费用。

A公司还应判断该管护费和租金的定价各自是否公允，若不公允，应将租金+管护费合同的总价按照租金和管护服务各自的单独售价的相对比例分摊租金价格和管护服务价格，按照分摊后的结果，选择分拆或不分拆租赁与管护服务，并相应按照前一段所述原则进行处理。

问题4-2-21（经营租赁收入、成本计量问题）

问题：

在经营租赁交易中，如果租赁合同约定了每年固定的租金增长率或者递增额，同时又存在免租期的情况下，承租人计入各期成本、费用的租赁成本和出租人确认的各期租赁收入应如何计算确定？如果租金采用的是分成模式，出租人又提供免租期时，双方应如何确定免租期的租赁成本和租赁收入？

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

1、租金逐年定率增长或者定额增长模式下，经营租赁免租期租赁收入和租赁成本的确定

在租约中已经事先约定了各期固定增长率或者增长额的租金，其未来金额不具有不确定性，因此不属于“或有租金”，不适用“或有租金在实际发生时计入损益”的规定，而应适用租赁费用或者租赁收入确认的一般原则，即将租金总额在租赁期内按直线法分摊，除非其他方法更为系统、合理。

我们认为：对于租赁标的物相同，约定每年固定的租金增长额或者增长率的经营租赁合同

同，其租赁收入和租赁成本的确认仍应当采用直线法，将租金总额在整个租赁期内按照直线法分摊，即租赁期内每年确认等额的租赁收入和租赁费用，而不是逐年确认递增的租赁费用和租赁收入。理由是：因为在整个租赁期内，由租赁资产产生的经济利益都是相同的（因为面积、质量等均相同），因此仍然是直线法最能代表租赁资产所含经济利益的实现在各期间之间的分布情况。因此，将租金总额在整个租赁期内按直线法分摊是最为合理的方法。这一原则同时适用于该类经营租赁交易中的承租人和出租人。

根据《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第二十五条、第二十六条的规定，经营租赁的出租人应当按资产的性质，将用作经营租赁的资产包括在资产负债表中的相关项目内；对于经营租赁的租金，出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。参照IFRS体系下《企业会计准则第17号——租赁》第49段、50段的规定，此处的“其他方法更为系统合理”，是指其他系统性的方法与默认的直线法相比，更能代表从租赁资产中获取的利益递减的时间形态（another systematic basis is more representative of the time pattern in which use benefit derived from the leased asset is diminished）。我们理解，在实务中，可接受的“其他更为系统合理的方法”通常仅限于按产量单位（而不是时间单位）计算租金的情形，因而是较为少见的。

在直线法模式下，对于免租期内的租赁收入或租赁费用，应根据《企业会计准则解释第1号》第三条的相关规定，按照直线法的原则，按照免租期占整个租赁期间的时间长度的比例，将租金总额分摊到该免租期，确认为该免租期的租赁收入或者租赁成本。

2、分成模式下免租期租赁成本的确定

分成模式是一种典型的或有租金安排。按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》规定，或有租金应当于实际发生时计入损益。因此在计算免租期应确认的租赁费用和租赁收入时，不应考虑剩余租赁期内可能产生的或有租金的影响。需要注意的是：对于或有租金，会计处理首先应当遵循的是可靠性和稳健性原则，配比原则相对处于次要地位，因此，不建议为了实现“收入与成本的配比”而运用大量假设和判断去估计整个租赁期内可能发生的或有租金金额，以免削弱会计计量的客观性和可靠性。

权威指引：

《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》：

第二十六条 对于经营租赁的租金，出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。

第二十九条 或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

《企业会计准则解释第1号》第三条（节选）：

三、经营租赁中出租人发生的初始直接费用以及融资租赁中承租人发生的融资费用应当如何处理？出租人对经营租赁提供激励措施的，如提供免租期或承担承租人的某些费用等，承租人和出租人应当如何处理？

答：（一）经营租赁中出租人发生的初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等，应当计入当期损益；金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益。

承租人在融资租赁中发生的融资费用应予资本化或是费用化，应按《企业会计准则第17号——借款费用》处理，并按《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》进行计量。

（二）出租人对经营租赁提供激励措施的，出租人与承租人应当分别下列情况进行处理：

1.出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应当确认租金费用；出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内出租人应当确认租金收入。

2.出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配；承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

基于2018版租赁准则的处理意见：

1、可变租金的处理

在2018年修订后的租赁准则中，承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项，统称为可变租赁付款额。承租人或出租人对于涉及到基于特定变量而调整的租金是否纳入租赁付款额的原则是一致的。具体而言，是将可变租赁付款额分为三类，各自的处理方式具体为：

分类	是否计入租赁付款额	具体处理方式及理由
一、实质上固定的可变租赁付款额	是	实质固定，因此承租人不可无条件地避免该付款义务，应纳入租赁负债。
二、取决于指数或比率的可变租赁付款额	是	例如，与利率挂钩的租金，通常情况下，这部分不可能为0，也即承租人同样不可无条件地避免付款义务，因此应纳入租赁负债。 考虑到相关指数或利率在租赁期内是会变化的，而这些变化对企业而言是很难预测的，因此准则提供了简便方法：企业不需要估计整个租赁期的利率，只需要用租赁一开始的指数或利率即可。当租赁执行期间，相关指数、利率发生变化时，再调整租赁负债和使用权资产。
三、取决于指数或比率除外的实质可变租赁付款额（如取决于标的资产的绩效或使用）	否	例如和销售额挂钩的租赁付款额，承租人可以通过“不销售”来避免支付租金的义务，因此，该部分不纳入租赁负债的范围，于实际发生时计入当期损益。

其中，实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量、但实质上无法避免的付款额。例如以下情形（参考：IFRS 16 第 B42 段）：

情形	示例
一、付款额设定为可变租赁付款额，但没有实际变量。这些付款额包含可变条款，但没有真正的经济实质，包括以下情形之一： 1、只有某一事件发生时才必须支付的款项，而该事项不发生几乎不具有可能性； 2、付款额初始设定为与使用租赁资产相关的可变租赁付款额，但其变量将于租赁期开始日后的某个时间点确定下来，在变量确定时，这些付款额成为实质固定付款额。	1、承租人与出租人就标的资产的租赁合同中对租金支付约定如下： （1）若承租人当年销售额低于 5 亿元，则年度租金为 300 万元； （2）若承租人当年销售额高于或等于 5 亿元，则年度租金为 1 万元。承租人历年财务报表显示年均销售额约在 1 亿元至 1.2 亿元。 分析：鉴于合同约定的情况（2）几乎不具有可能性，因此该合同租金实质固定为每年 300 万元。 2、承租人签订了一份为期 10 年的机器租赁合同。租赁付款额于每年末支付，并按以下方式确定：第 1 至 5 年：每年固定付款 100 万元，第 6 至 10 年按照第 1-5 年使用该资产的平均产量乘以固定单价确定年租金。 分析：由于第 6-10 年的租金取决于第 1-5 年使用租赁标的资产的平均产量，因此至第 5 年结束时，第 6-10 年的租金成为固定租赁付款额。
二、承租人有多套付款额方案，但仅有其中一套是可行的。在这种情况下，应考虑采用该可行的付款额方案作为租赁付款额。	承租人与出租人就标的资产的租赁合同 3 年，期满后承租人可选择以下两种方案之一： 1、以 100 元的购买价款取得标的资产所有权； 2、以每年 10 万元的租金续租 3 年。 分析：虽然合同约定了两种方案，但显然第 2 种方案经济上不具备合理性，因此应采用方案 1 作为固定租赁付款额。
三、承租人有多套可行的付款额方案，但必须选择其中一套方案。在这种情况下，应考虑采用总金额（在折现基础上）最低的一套作为租赁付款额。	承租人与出租人就标的资产的租赁合同对年度租金约定为以下两项孰高： 1、100 万元； 2、当年承租人销售收入的 2%。 分析：由于合同约定的租金为两者孰高，意味着承租人每年至少应承担的租金为 100 万元，该 100 万元为固定租赁付款额。

取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。这类款项通常无法避免支付，且企业难以预估整个租赁期的相关指数或比率，因此，对于取决于指数或比率的可变租赁付款额，企业应根据租赁期开始日的指数或比率确定并纳入租赁负债的初始计量金额。

需要注意的是，本案例中，若已经事先约定了各期固定增长率或者增长额的租金（例如自第二年开始每期租金在上年租金基础上上浮 2%或上浮 200 元），其未来金额不具有不确定性，不属于可变租赁付款额，而是固定租赁付款额，应纳入租赁负债的初始计量并相应计入使用权资产的初始计量金额。

而对于采用分成模式支付的租金，例如基于 A 公司使用租赁资产所生产产品的销售额的一定比例、或基于该类产品的毛利的一定比例计算支付的租金，则不需纳入租赁负债考虑，应在发生时直接计入当期损益。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第二十一条规定，承租人应当参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。而根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十七条和《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》规定，使用权资产的折旧方法应当取决于与该资产有关的经济利益的预期消耗方式。我们理解，租赁合同所约定的“每年固定的租金增长率或者递增额”只是说明租金的支付方式（各笔租金的支付时间和金额），而并不能证明与该使用权资产相关的经济利益的预期消耗方式也是如此。因此，仅仅依据逐期递增的租金支付安排，并不能成为对使用权资产采用直线法（年限平均法）以外的折旧方法的恰当理由。

2、免租期的考虑

合同存在免租期的情况下，不可否认的是，免租期依然是承租人使用该标的资产的受益期间，因此，承租人应当按照包含免租期在内的租赁期间计提使用权资产的折旧，同时，租赁负债在免租期内也应按照实际的折现率计算应分摊的利息支出。出租人应将纳入租赁付款额的款项在包含免租期的租赁期间按照直线法或其他系统、合理的方法分摊每期的租赁收入。

问题4-2-22（经营租赁支出按期递增的金额是否在整个租赁期内按直线法进行确认）

问题：

在经营租赁中，如果租赁协议约定承租人每年应支付的款项逐年递增或每隔若干年增长一定金额，则是否应将支出总额在整个租赁期内按直线法分摊，确认各年度的租赁收入？

背景：

在一项20年期的经营租赁中，约定每年承租人应支付的款项总额，以及其中包含的年租金和维护费用如下表所示（金额单位为万元）：

	年总支出	其中：年租金	其中：年维护费用
第1-5年	200	180	20
第6-10年	210	188	22
第11-15年	220	196	24
第16-20年	230	204	26

在上表所示的租赁业务中，如果出租人负责承担维护费用，并且总支出的增加额大于维护费用的增加额（如上表所示），应如何在利润表中确认上表所列支出？如果租约约定可在每个五年周期的期末终止租赁，会计处理有何不同？

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

租金部分虽然每隔若干年增加一定金额，但应当在租赁期内按直线法确认租金收入（上

例中，相当于20年中每年以平均年租金192万元确认租金收入），除非该递增的部分代表了除租赁以外的其他服务。如果可以合理证明租金递增的部分代表了其他服务（如维护成本）的递增，则可以分别根据每个期间的具体情况来确认该期间的租赁收益。

如遇租赁撤销或终止，应在不可撤销租赁期内按直线法确认租赁收益。

上述结论也同样适用于经营租赁的承租人在租赁期间的费用确认。

结论基础：

《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第二十六条规定：“对于经营租赁的租金，出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法”；第二十二条规定：“对于经营租赁的租金，承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法”。

在IFRS体系下，《国际会计准则第17号——租赁》第50段指出：“经营租赁形成的租赁收益应按直线法在租赁期内确认为收益，除非另有一种系统方法更能代表从租赁资产中获取的利益递减的时间形态。”

因为在整个租赁期内，由租赁资产产生的经济利益都是相同的（因为租赁物的面积、质量等均相同），因此仍然是直线法最能代表租赁资产所含经济利益的实现在各期间之间的分布情况。因此，将租金总额在整个租赁期内按直线法分摊是最为合理的方法。

《国际会计准则第17号——租赁》第51段进一步指出：“……租赁收益（不包括提供保险和维护等服务的收入）应在租赁期内按直线法确认，除非另有一种系统的方法更能代表从租赁资产获取的利益递减的时间形态。”

《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》和《国际会计准则第17号——租赁》均未包含关于对租赁物维护支出及相关收入的会计处理规定，该事项不属于租赁准则的规范范围。《国际会计准则第17号——租赁》的第3段能够证明这一点，其表述具体如下：“本准则适用于转移资产使用权的协议，即使在这些资产的运行或维护中可能要求出租人提供大量相关服务。本准则不适用于不把资产使用权从合约的一方转移给另一方的服务合约。”

对于在租金上升幅度与预期通货膨胀率较为近似的情况下是否仍应采用直线法的问题，仍存在一些争议。但是，我们并不认可这一观点。本例中涉及的固定增长率并不是视通货膨胀率而定。

对于《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第二十二条和第二十六条提及的“系统合理的方法”是否应反映资金时间价值的问题，仍存在一些争议。我们不支持该观点，因为按照这个观点将不可能采用直线法，且考虑时间价值的分摊方法并没有反映“从租赁资产中获取的使用效益”。

基于2018版租赁准则的处理意见：

由于2018年修订后的租赁准则取消了承租人对经营租赁和融资租赁的分类，要求承租

人采用统一的会计处理模型，对所有租赁（短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债。因此，A公司应在租赁期开始日对未来需要支付的租金折现，将其现值计入“使用权资产”的初始计量金额，同时将未折现的未来需支付的租金计入“租赁负债——租赁付款额”，将折现息部分计入“租赁负债——未确认融资费用”。在租赁期间，使用权资产参照《企业会计准则第4号——固定资产》计提折旧，而根据《企业会计准则第4号——固定资产》第十七条和《企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》规定，使用权资产的折旧方法应当取决于与该资产有关的经济利益的预期消耗方式。我们理解，租赁合同所约定的“逐年递增或每隔若干年增长一定金额的付款额”只是说明租金的支付方式（各笔租金的支付时间和金额），而并不能证明与该使用权资产相关的经济利益的预期消耗方式也是如此。因此，仅仅依据递增的租金支付安排，并不能成为对使用权资产采用直线法（年限平均法）以外的折旧方法的恰当理由。在直线法下，此时使用权资产折旧影响各期成本费用的金额是一致的。需要说明的是，无论租金支付的安排是递增还是抵减，由于2018年修订后的租赁准则下，款项的支付是为了获取一项使用权资产。该使用权资产作为与固定资产类似的一项非流动资产，在现行准则体系下是采用历史成本计量，通过逐期计提折旧并考虑减值的方式将其价值结转至损益。

对于租赁负债，在租赁期内按照实际的折现率计算各期利息支出，由于随着租金的支付，租赁负债的摊余成本会逐渐减少，相应的利息支出按期是递减的。

综上，某项租赁的总费用在2018年修订后的租赁准则下通常呈现前高后低的结果。

问题4-2-23（承租显示屏设备并支付数据传输服务费的处理）

问题：

基于下文背景资料信息，A公司对承租显示屏设备并支付数据传输服务费的业务如何处理？

背景：

A公司经营出租车显示屏广告业务。与B通讯公司签署如下协议：

协议约定，B公司出资购进2,000台出租车显示屏设备，移交给A公司使用。双方签约十年，从协议第五年起，设备所有权归A公司。

B公司享有收取数据通讯费的权利，其中第1～4年按照1,920元/台/年收取；第5～10年按照720元/台/年收取。不附该服务条款的正常数据通讯费为240元/台/年，远低于其协议约定的720至1,920元。

上述协议，不因为出租设备损坏或报废而终止。即：无论上述设备是否在运营中损坏，十年协议的数据通讯费要保证执行。该合同在该10年期限内属于不可撤销合同。

此类移动显示屏通常的使用寿命为5年。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

对A公司而言，该交易应当可以分解为两个组成部分：（1）取得显示屏设备；（2）获取未来10年内的数据通讯服务。这两者并非不可分割的组成部分，因为市场上对显示屏和数据传输服务都有多个提供商，且显示屏和数据传输服务之间并不存在一一对应关系（例如，显示屏并未被设置为只能接受B公司提供的数据传输服务）。所以，应当把合同约定的未来现金流量（第1～4年1,920元/台/年；第5～10年720元/台/年）按照适当的基础分拆到这两个组成部分，分别按各自适用的原则处理。

1、设备提供

提供显示屏10年使用权的合同尽管在法律形式上没有被称为租赁，但是履行该协议依赖特定资产（显示屏），同时该协议转移了资产（显示屏）的使用权，因此参照IFRS体系下的《国际财务报告解释公告第4号——判断一项交易安排是否包含租赁》的规定，应当被认定为一项租赁，按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》进行会计处理。

按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第四条“承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁”及第五条“融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移”的规定，租赁应当根据租赁资产使用权上的主要风险和报酬是否转移给承租人，区分为融资租赁和经营租赁。在本案例中，不可撤销的租赁期包含了显示屏设备几乎全部的使用寿命，且租金是固定的，可以视作显示屏所有权上的主要风险和报酬已经转移给作为承租人的A公司，因此构成一项融资租赁。

根据《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第十一条“在租赁开始日，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值……”的规定，融资租入固定资产的初始入账价值应当是租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者。在本案例中，由于合同约定的未来现金流量包含了以后期间为了取得数据传输服务的支出，因此不能以合同约定的未来现金流量的折现值作为最低租赁付款额，而是应当将该设备于租赁开始日的公允价值（市场上的现销售价）作为入账价值，并按公司的折旧政策，在其使用寿命内计提折旧。

背景信息提到“正常数据通讯费，一年240元”，因此，可以把合同约定的未来现金流量扣除该正常数据通信费后的差额部分（第1～4年为1,680元/台/年；第5～10年为480元/台/年，合计 $1,680 \times 4 + 480 \times 6 = 9,600$ 元/台）作为设备租金（假设B公司不负责在租赁期内免费更换损坏或者报废的设备），该租赁的内含利率就是使该未来租金现金流折现到租赁期开始日的折现值等于前面所述的设备入账价值的折现率。在该10年内，按照该折现率对长期应付款进行后续计量，确认利息支出。

该设备的减值迹象判断、减值测试和减值准备计提问题，按照《企业会计准则第8号——资产减值》及其应用指南和讲解的相关规定办理。

2、数据传输服务提供

对于每年240元的数据传输服务费，应当在每年按照接受服务的进度确认为企业的营业成本（借：营业成本，贷：应付账款），不包含在融资租赁的最低租赁付款额中，也无需在租赁期开始日按照其折现值确认一项长期应付款。

由于合同约定了 10 年的不可撤销合作期限，在此期间内，如果 A 公司由于某些原因要停止接受 B 公司提供的数据传输服务，但仍须按约定支付后续的每年 240 元服务费的，或者 A 公司该业务的运营处于亏损状态的，则应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》第八条“待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的，应当确认为预计负债”的规定，就未来期间需支付的数据传输服务费等不可避免的履约损失计提合同亏损准备。

基于2018版租赁准则的处理意见：

对A公司而言，该交易应当可以分解为两个组成部分：（1）以租赁的方式取得显示屏设备；（2）获取未来10年内的数据通讯服务。这两者并非不可分割的组成部分，因为市场上对显示屏和数据传输服务都有多个提供商，且显示屏和数据传输服务之间并不存在一一对应关系（例如，显示屏并未被设置为只能接受B公司提供的数据传输服务）。所以，应当把合同约定的未来现金流量（第1～4年1,920元/台/年；第5～10年720元/台/年）按照适当的基础分拆到这两个组成部分，分别按各自适用的原则处理。

对于租赁部分，A公司应在租赁期开始日对未来需要支付的租金折现，将其现值计入“使用权资产”的初始计量金额，同时将未折现的未来需支付的租金计入“租赁负债——租赁付款额”，将折现息部分计入“租赁负债——未确认融资费用”。

对于未来应支付的数据通讯费，A公司可以选择与租金一并纳入租赁付款额并相应计算使用权资产和租赁负债；A公司也可选择拆分租金部分和数据通讯服务部分，仅将租金部分确认使用权资产和租赁负债，数据通讯费在接受服务当期确认为成本费用。

本案例中，由于显示屏的寿命短于数据通讯服务期限，因此，承租人至少应将租赁期限外的后5年的数据通讯服务的对价进行分拆，也可以选择将租赁与10年的数据通讯服务进行分拆。因正常数据通讯费为240元/台/年，而该合同是按照第1～4年按照1,920元/台/年收取、第5～10年按照720元/台/年收取。故，A公司应根据显示屏设备的市场价格、不附带数据传输服务的设备租赁费用和同类设备出租方的租赁内含利率或A公司的增量借款利率等因素，合理确定按照本合同的付款时间安排下公允的租金价格，将合同约定的每期支付款项按照该公允租金与数据通讯费240元/年之间进行分摊。

假定合同约定价格即为租赁和数据通讯服务两部分公允价值的合计，则：

情形1：A公司仅拆分后5年的数据通讯服务时，则应将第1～4年1,920元/台/年、第5年720元/台/年、第6～10年480元/台/年的付款均纳入租赁付款额，并据此确定租赁负债的初始计量金额，并相应计算使用权资产的初始计量金额。在前5年，A公司不单独列示数据通

讯服务,而是通过使用权资产折旧与租赁负债的利息费用这两部分体现租赁和服务的总费用,后5年每年在接受数据通讯服务的当期确认240元的成本费用。

情形2: A公司拆分10年的数据通讯服务时,则应将第1~4年1,680元/台/年、第5~10年480元/台/年的付款均纳入租赁付款额,并据此确定租赁负债的初始计量金额,并相应计算使用权资产的初始计量金额。整个10年的合同期内, A公司每年在接受数据通讯服务的当期确认240元的成本费用。

问题4-2-24 (节能减排服务中用能单位的会计处理)

问题:

在“节能效益分享型”的合同能源管理业务中,用能单位通过在一定期限内按照节能效益的一定比例向节能服务公司支付分成款,取得相关技术和设备的使用权(并且可能在该期限届满后获得节能设备的所有权),应如何进行会计处理?

背景:

A航运公司与B技术公司达成一项协议, B公司向A公司提供一项节能减排技术服务,实现运输船舶节油。在未来三年, A公司以实际节约的燃油价款作为回报支付给B公司。三年期满后, A公司不再向B公司支付费用。

解答:

基于2006版租赁准则的处理意见:

由于此类节能服务合同一般不包含技术转让的成份,合同约定的服务期满后可能不能继续脱离节能服务公司而单独使用该技术,并且该技术的实现通常需要借助于专门的设备和软件等,因此对于用能单位而言,一般做法是将其作为一项租赁业务进行会计处理(符合IFRS体系下的IFRIC 4《确定一项交易安排中是否包含租赁》所规定的判断一项交易安排中是否包含租赁成份的判断指引,即该交易安排依赖于特定资产,并且转移了特定资产的使用权)。

根据《企业会计准则第21号——租赁(2006年)》的规定,应当根据租赁资产所有权上主要风险和报酬的享有或承担情况,将租赁业务归类为经营租赁或融资租赁,分别按照适用的原则进行会计处理。所支付的节能收益分享款作为租金。

1、若在项目合同执行期间该节能设备和相关技术基于所有权上的主要风险和报酬未转移至用能单位(A航运公司)(例如,由于节能设备的自身特点、技术成熟度、缺乏历史资料等原因,最终的节能效益存在较大的不确定性,且并未约定用能单位有义务支付足以确保节能服务公司收回成本的保底款项,因而无法合理估计能否收回节能设施投资并取得合理回报),则建议采用经营租赁的处理方式,支付节油款时直接计入费用。

2、若在项目合同执行期间该节能设备和相关技术基于所有权上的主要风险和报酬已实质上转移给用能单位(A航运公司)的情形(例如,可以较为准确地预计未来合作年限内可分得的节能收益分成金额,实际分成额与该预计金额之间出现重大偏离的可能性预计很小;

且该金额足以使节能服务公司（B公司）收回节能设施的投资成本，并取得合理回报），则建议采用融资租赁方式的会计处理。

基于2018版租赁准则的处理意见：

由于此类节能服务合同一般不包含技术转让的成份,合同约定的服务期满后可能不能继续脱离节能服务公司而单独使用该技术,并且该技术的实现通常需要借助于专门的设备和软件等,因此对于用能单位而言，一般做法是将其作为一项租赁业务进行会计处理（符合《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》及其应用指南所规定的判断一项交易安排中是否包含租赁成份的判断指引，即该交易存在一定期间（3年）；存在已识别资产（节能设备）；资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制（该设备在合同期的使用方式和使用目的由用能单位主导且用能公司获得使用该节能设备的几乎全部经济利益）。

需要注意的是，虽然用能单位需要将实际节约的燃油价款的全部或一部分支付给节能服务公司，该支付给节能服务公司的款项应视为用能单位因使用节能设备而获得的经济利益的一部分。

在构成租赁的情况下，用能单位应根据《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第十八条规定确定租赁付款额，在此基础上根据第十七条规定对租赁负债进行初始计量，根据第十六条规定对使用权资产进行初始计量。由于支付给节能服务公司的款项（包含租金以及技术服务费等）取决于合同期内的节约的燃油价款，若合同对该款项没有任何保底金额，也不属于“实质固定付款额”，则该款项全部属于可变租赁付款额，但不与指数或者比率相关，因此不纳入租赁负债的初始计量（具体可参照“[问题4-2-21](#)（经营租赁收入、成本计量问题）”相关说明），此时对使用权资产和租赁负债的计量金额可能为零，而是在节能效益分成款的支付义务实际发生时将其直接计入当期损益。

问题4-2-25（合同能源管理的会计处理）

问题：

合同能源管理项目中的节能服务公司应如何采取何种模式进行会计处理？

背景：

合同能源管理（EMC）是近年来比较创新的业务模式，其业务特点大致为：节能服务公司与客户（用能单位）签定合同，向用能单位提供节能设备，并负责设备的运行维护。在合同期内，用能单位基于产生的节能效益按约定比例支付给节能服务公司。节能服务公司在合同期内享有节能设备的所有权，合同期满后设备的所有权无偿转移给用能单位。

根据《国务院办公厅转发发展改革委等部门关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展意见的通知》（国办发[2010]25号）提供的信息，“合同能源管理是发达国家普遍推行的、运用市场手段促进节能的服务机制。节能服务公司与用户签订能源管理合同，为用户提供节能诊断、融资、改造等服务，并以节能效益分享方式回收投资和获得合理利润，可以

大大降低用能单位节能改造的资金和技术风险，充分调动用能单位节能改造的积极性，是行之有效的节能措施。我国上世纪90年代末引进合同能源管理机制以来，通过示范、引导和推广，节能服务产业迅速发展，专业化的节能服务公司不断增多，服务范围已扩展到工业、建筑、交通、公共机构等多个领域。2009年，全国节能服务公司达502家，完成总产值580多亿元，形成年节能能力1,350万吨标准煤，对推动节能改造、减少能源消耗、增加社会就业发挥了积极作用”。

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

对于目前的“节能效益分享型”合同能源管理（EMC）业务，我们认为，节能服务公司可以选择以下两种会计模式之一对其进行会计处理：（1）按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》处理的“租赁模式”；（2）按照《企业会计准则解释第2号》第五条处理的“服务特许权（BOT）模式”。无论选择其中哪一种会计模式，一旦选择就应当成为节能服务公司的一项会计政策，应当一贯地运用于所有同类或类似交易的会计处理，不得随意变更（但一般理解，租赁模式比较适合于在后续合同期间无需发生大额后续服务成本的项目）。对于租赁模式，应注意区分该租赁的性质是融资租赁还是经营租赁；对于BOT模式，要注意区分所形成的是金融资产还是无形资产。

1、租赁模式下的处理

由于合同能源管理交易依赖于特定资产（节能设备及依附于该设备的专有技术等），且授予用能单位对该资产使用的控制权，所以符合IFRS体系下的IFRIC 4《确定一项交易安排中是否包含租赁》所规定的判断一项交易安排中是否包含租赁成份的判断指引，可运用《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》规定的“租赁会计模式”进行会计处理。

如果采用租赁模式，则应按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》的要求，依据“租赁资产上的主要风险和报酬是否已经转移给承租人（用能单位）”为标准，将该项租赁区分为融资租赁或者经营租赁。如果每年可得到的金额已经固定下来，与实际节能效益无关，或者虽然采用节能效益分成的方式，但可对合同期间的可获得的分成收益作出可靠的估计（实际与预计之间的偏差很小），则说明出租人（节能服务公司）已经把该租赁资产（节能设备）上的主要风险和报酬转移给承租人（用能单位），该租赁应归类为融资租赁，应按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第四章“融资租赁中出租人的会计处理”的规定进行会计处理；如果采用节能效益分成的方式，且无法对预计合同期间可获得的分成收益作出合理估计的，则属于经营租赁，应按照《企业会计准则第21号——租赁（2006年）》第六章“经营租赁中出租人的会计处理”的规定进行会计处理。

在约定保底收益或者事实上存在固定付款额的情况下，应根据该保底收益金额或固定付款额是否足以保证节能服务公司收回绝大部分投资额和节能效益分享期内应由节能服务公司承担的运维成本，来分析其所有权上的主要风险和报酬的享有、承担和转移情况。如果保

底收费额或固定付款额可以确保节能服务公司收回节能服务设施的投资成本和节能效益分享期内应由节能服务公司承担的运维成本，则标的资产所有权上的主要风险和报酬已经转移给用能单位，节能服务公司如果选择采用租赁会计模式的，应作为融资租赁处理；反之，则说明标的资产所有权上的主要风险和报酬尚未转移给用能单位，节能服务公司如果选择采用租赁会计模式的，应作为经营租赁处理。

2、服务特许权（BOT）模式下的处理

如果拟采用BOT会计模式，则应对照《企业会计准则解释第2号》第五条和IFRS体系下的IFRIC 12《服务特许权安排》规定的该模式适用条件，判断是否相符。

一般情况下，EMC合同中多数包含“运营期结束后项目财产无偿转让给甲方，乙方应保证项目财产正常运行”、“未经甲方同意，乙方不得将项目财产进行抵押、转让或其他资本运作”、“项目改进、拆除或其他实质性变动需经甲方书面同意”、“甲方有监督检查项目建设运营”等条款，因此可以判断与建设资产所有权相关的主要风险和报酬由甲方承担，甲方作为合同授予方控制了该安排结束时该设施上的重大剩余权益。据此，乙方（节能服务公司）在节能收益分享期内对所建造的相关设施本身的权利很可能受到严格的限制，因此相关设施本身不应确认为节能服务公司的资产。尽管节能服务合同授予方可能是企业而不是“政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业”，也没有设立单独的项目公司，所建造的标的也不是公共基础设施，但是相关合同对节能服务公司的经济影响与典型的BOT合同完全一致，这些差异只是形式上的，不影响对交易经济实质的判断。因此，绝大部分EMC合同均可参照BOT模式核算。

其中，建设期金融资产的公允价值可按照项目保底收入中用于回收投资成本和获取融资收益的部分（近似于很多PPP项目中的可用性服务费）按照一定的折现率折现后确定，成本超过金融资产公允价值的部分确认为无形资产。运营期收入按照《企业会计准则第14号——收入（2006年）》确认。

3、相关说明

我们认为，同一业务可能同时适用两种会计模式，看似矛盾，实质上并不存在本质的冲突。这主要是由于IFRIC 4和IFRIC 12采用不同的思路和模型所导致的。在实务中，完全可能存在这样的情况：合同授予方从整体上控制了需提供的服务，同时也控制了相关资产所有权上的重大剩余利益，但如果按照IFRIC 4的标准衡量，也可以得出该安排中包含租赁因素的结论。换言之，对于同一标的资产和同一项交易，合同授予方可能既“有权控制对该资产的使用”（IFRIC 4第9段），也具有“接触”同一资产的权利（假设该资产在IFRIC 12的适用范围之内），因而同时适用这两种会计模式。不同的会计模式导致的处理结果可能存在重大的差异。使用IFRIC 4的“风险和报酬模型”和IFRIC 12的“控制模型”可能导致运营方和合同授予方的财务报表中确认不同的资产。例如，运营方对一项安排可以按照IFRIC 12确认一项金融资产（应收款项），也可能基于IFRIC 4认为存在一项经营租赁安排，因而将

该资产确认为其自身的固定资产。运营方可能同时与公共部门（政府、事业单位）和私营部门（企业）存在条款类似的安排，而无论合同对方是私营部门还是公共部门，对于运营方而言其经济效果是完全相同的，因此不能仅仅依据服务对象是私营部门还是公共部门，就要求运营方作出不同的会计处理。

因此，在同时符合两种模式适用条件的前提下，选择其中哪一种会计模式，取决于管理层的判断，并且在实务中可能存在不同的观点。我们理解这两种模式在实务中并存的情况很可能会持续，但对于某一特定的节能服务公司而言，一旦选择了其中一种会计模式，就构成其一项会计政策，应当持续地运用于所有同类或类似交易，且不得随意变更。在财务报表附注中，应当对其所采用的会计政策作出充分披露。

4、关于EMC业务在现金流量表上的列报

关于EMC业务在现金流量表上的列示，应根据会计处理是采用租赁模式还是BOT模式，予以相应考虑：

（1）如果确定采用经营租赁模式：则公司初始建设时，计入“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目；投入运行取得收入时，计入“销售商品、提供劳务收到的现金”项目；投入运行发生的维护等费用，计入“购买商品、接受劳务支付的现金”项目；合同期满处置时，计入“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”。

（2）如果选择采用BOT会计模式，则在建造期间应确认建造合同收入，此时的购建支出实际上是为了建造合同而发生的，对应于营业成本，所以建议按其性质分别列报为“购买商品、接受劳务支付的现金”或者“支付的其他与经营活动有关的现金”。

基于2018版租赁准则的处理意见：

《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》第二条明确采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，不适用该准则。而对于以建设经营移交方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，在现行准则体系下，主要是基于《企业会计准则解释第2号》第五条关于企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务的规定进行处理。如前文“基于2006年租赁准则下的处理”中“2、服务特许权（BOT）模式下的处理”相关说明，节能服务公司可选择适用解释第2号进行处理。

但需要注意的是，由于解释第2号将适用范围限定在BOT方式，由于合同能源管理不属于传统意义上的BOT模式（合同授予方为政府，标的为公共基础设施），因此企业也可以判断为不适用解释第2号，而适用租赁准则。

我们理解，在解释第2号没有修改之前，这两种模式在实务中并存的情况很可能会持续，但对于某一特定的节能服务公司而言，一旦选择了其中一种会计模式，就构成其一项会计政策，应当持续地运用于所有同类或类似交易，且不得随意变更。在财务报表附注中，应当对其所采用的会计政策作出充分披露。

前文“[基于2006年租赁准则下的处理](#)”部分的讨论在2018年租赁准则下仍可适用。

问题4-2-26（出租物业招商代理费的会计处理）

问题：

企业在投资建设的商业楼宇即将开幕时发生的金额较大的招商代理费，应如何进行会计处理？

背景：

某公司自建一栋商业楼宇，准备打造一个大型购物中心，在商业楼宇完工前发生了金额较大的招商代理顾问费。按照《企业会计准则第 21 号——租赁》规定的判断标准，与租户签订的租赁合同均应归类为经营租赁。由于该租赁物业尚未交付租户使用，故尚未开始确认租金收入。前述费用是否可以作为长期待摊费用，并在出租合同签订后按合同租期进行摊销？

解答：

基于2006版租赁准则的处理意见：

根据《企业会计准则解释第 1 号》第三条规定：“经营租赁中出租人发生的初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等，应当计入当期损益；金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益”。

根据上述规定，结合该项“招商代理顾问费”的支付条件考虑，判断该款项是否属于初始直接费用。具体如下：

1、如果该项“招商代理顾问费”属于不论招商是否成功（例如以最终的租赁合同的签订为标志）都需要支付的固定性质的费用，其金额主要取决于代理机构所提供的代理服务的工作量，则通常理解该招商代理费更多地与代理机构提供的服务相关，是接受代理机构提供的相关劳务而支付给代理机构的对价，而与租赁合同的签订没有直接关联。故此类招商代理费应当在发生时直接计入当期销售费用处理。

2、如果该项“招商代理顾问费”是以租赁合同的签订作为支付条件的，则表明其与租赁合同的谈判和签约直接相关，可以作为出租人的初始直接费用，在《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》下根据前述《企业会计准则解释第 1 号》第三条中关于经营租赁中出租人发生的初始直接费用的相关会计处理规定处理。

基于2018版租赁准则的处理意见：

《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第十六条规定：“初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本”；该准则第四十六条规定：“出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化，在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益”。

根据会计准则的上述规定，修订前后的租赁准则对初始直接费用的认定并未发生实质变

化，但修订后的准则较《企业会计准则解释第 1 号》第三条的表述更准确。本案例中，该项招商代理费的会计处理取决于该项“招商代理顾问费”的支付条件，判断该款项是否属于初始直接费用。具体如下：

1、如果该项“招商代理顾问费”属于不论招商是否成功（例如以最终的租赁合同的签订为标志）都需要支付的固定性质的费用，其金额主要取决于代理机构所提供的代理服务的工作量，则通常理解该招商代理费更多地与代理机构提供的服务相关，是接受代理机构提供的相关劳务而支付给代理机构的对价，而与租赁合同的签订没有直接关联。故此类招商代理费应当在发生时直接计入当期销售费用处理。

2、如果该项“招商代理顾问费”是以租赁合同的签订作为支付条件的，则表明其与租赁合同的谈判和签约直接相关，可以作为出租人的初始直接费用，在《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》下根据该准则第四十六条规定处理，即应当将该“招商代理顾问费”资本化，在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益。

问题4-2-27（长租公寓式公司成本摊销方式及租金收入确认问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司成本核算将发生费用计入在建工程、长期待摊费用并按租赁合同期限进行摊销、及按照差额确认租金收入的处理方式是否合理？

背景：

A 公司是一家与自如类似的长租公寓式公司。A 公司通过和资产所有者（房东）签订租约，在一定期限内获得资产的经营权。在租约期限内，A 公司可以对外出租获得租金，对外租金减去支付给房东的底租，即为 A 公司实际获得的租金差收益。

1、A 公司认为租赁部员工每出租出一套房源即为公司带来合同租赁期的收益，将租赁部员工为取得房源所发生的一应费用（包含水电费，房租费（办公室租金），光纤费，推广费，物管费，空调费等）及工资计入待摊费用，以租客平均租期 8 个月为期限进行摊销。

2、A 公司与第三方金融机构、租客签订三方协议，约定租客可向金融机构免息贷款，由 A 公司进行贴息。相关协议中关于放款与还款的主要条款摘录如下：

（1）在满足放款的前提下，甲方（金融机构）对通过审批的贷款申请，在收到《个人借款合同》影印件后于一个工作日内将租户指定用途“支付租金”的贷款支付到乙方（A 公司）指定账户。租户按照与甲方的借款合同的约定偿还本金，乙方向甲方支付贷款手续费，贷款手续费由甲方在放款时一次性扣除。

（2）在贷款发放日后的次月当日，甲方通过与租户签订的《个人借款合同》中约定还款账户，按照贷款计划自动扣划还款款项，直至贷款清偿为止。

（3）租户因任何原因逾期向甲方偿还欠款的，甲方应进行债权催收，并在租户还款日次日将逾期租户清单以邮件方式发送给乙方。如 3 日内（以下称“清收期间”）租户仍未

偿清欠款的，乙方自清收期间终止之日起 4 个工作日内终止与租户的租赁关系，解除租赁合同。乙方应自与租户解除租赁合同之日起 3 个工作日内，按照与甲方对账结果，将租户剩余借款本金、逾期违约金与逾期滞纳金等支付至甲方，按租户提前还款处理。

（4）因任何原因乙方为租户办理退租的，按提前还款处理。租户应向甲方支付剩余本金 2% 的提前还款手续费，该费用在退租时与乙方结算。甲方按照实际占用资金期数（未滿一期按一期计算）计算乙方贷款手续费。乙方同意为租户办理退款手续前 3 个工作日内应与甲方对账，经甲方确认后 3 个工作日内，将客户剩余贷款本金及提前还款手续费全部退还至甲方账户。

A 公司将金融机构一次性将 12 期或 24 期租金扣除手续费利息后转给 A 公司的款项计入预收款项，将扣除的利息手续费计入长期待摊费用按租客合同租期进行摊销。

3、A 公司“在建工程”科目核算房源装修改造费用。装修房源分为加盟房和非加盟房。加盟房模式为 A 公司与房东签订租房协议后，根据房源情况作出工程造价预算，由房东出资，A 公司设计图纸并外包装修，项目结束后将“在建工程”转入“主营业务成本——装修成本”同时确认“主营业务收入——装修收入”；非加盟房系 A 公司设计图纸并自行出资外包装修，项目完工后将“在建工程”转入“长期待摊费用——外包工程”，并按与房东签订租赁合同期限（一般为 60 个月）进行摊销。A 公司将房源部和工程部人员所发生费用（包含水电费，房租费，光纤费，推广费，物管费，空调费等）及工资计入“在建工程”，在项目完工后将人工成本分摊至每个房间并转入“长期待摊费用”和“主营业务成本”。

4、A 公司按租客租金与房东房租的租金差确认收入，即采用“净额法”确认收入。

解答：

基于2006版收入、金融工具和租赁准则的处理意见：

1、租赁部门员工的支出

应注意区分不同性质和类型的支出，分别作出处理：

租赁部门员工的支出中无法与特定房源的取得和出租建立直接关联的部分，以及 A 公司自身办公室租金支出等一般行政管理支出，为公司日常经营必要支出，每个月都持续地发生，并不具备摊销的条件，建议直接计入当期管理费用。

可与特定房源的取得和出租建立直接关联的支出，以及代租客承担的支出，如租赁房源的水电费、光纤费、推广费、物管费、空调费等，可以在合理确定的受益期内摊销。这类支出属于经营租赁合同的“取得成本”或者代租客承担的费用（经营租赁的激励措施），根据《企业会计准则解释第 1 号》第三条规定，可以在租赁期内按直线法摊销，分别计入销售费用和作为对租金收入的调整。

2、贴息支出

按照《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》和《企业会计准则第 21 号——租赁（2006 年）》的规定，由于提前收取租金而确认的预收账款为非货币性债务，无需确认利

息支出，直接按实际收到的扣除利息后的款项作为预收账款，将该预收账款在租赁期内摊销作为各期的租金收入，租赁期内不再单独确认利息支出。

另外，根据三方协议的约定，该项消费贷款专用于租客向 A 公司（乙方）支付租金，且该贷款的偿还与租赁合同挂钩，如租客逾期还本付息则 A 公司需与租客解除租赁合同，并代租客偿还剩余本息（按租客提前归还贷款处理）。由此，A 公司为租客向金融机构提供的担保，应按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中关于财务担保合同的规定处理，财务担保合同相关负债的余额应为对应的预收账款账面价值与按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定应确认的预计负债余额两者之间的较高者。

3、房源部与工程部的支出

我们倾向于认为房源部与工程部的日常支出并不属于房屋装修的费用支出，而是公司管理房屋装修工作的相关支出，建议发生时直接计入损益。

对于加盟房屋的模式，装修费用由房东承担，此时应依据 A 公司在其中的地位是代理人还是主要责任人，确定应按“总额法”还是“净额法”确认装修服务收入。例如，考虑房东对装修方案和工程造价、施工承包商的选择等问题是否具有实质性的决定权，是否以自己的名义直接参与和施工承包商之间的商务谈判等。另外，这一问题的处理与加盟合同中的租金结算方式（按实际出租收益分账、保底承租、保底承租+超额收益分成）以及装修的预计使用寿命和代理经租年限的关系等因素均相关。如果公司仅是代理关系，则 A 公司不应全额确认装修收入成本，应以扣减支出的装修费后的净额确认装修服务收入。

非加盟房屋的装修费用处理基本赞同 A 公司现行处理方法，按照租期与两次装修期间孰短进行摊销。对于其中设计组的支出，由于设计是归属于装修的一部分，属于加盟房屋的设计支出应归入相应的装修服务成本，非加盟房屋的设计支出可归入装修费进行摊销。

4、租金收入确认

由于 A 公司出租的合同和 A 公司向房东承租的合同相互独立，通常应采用总额法确认收入和成本，将收到的租金全额确认收入，支付给房东的租金全额确认成本。关于“总额法”、“净额法”的区分，请参考《会计学撮要 2011》第 141～146 页关于收入确认应采用“总额法”还是“净额法”的指引。

基于2017版收入和金融工具准则以及2018版租赁准则的处理意见：

1、租赁部门员工的支出

应注意区分不同性质和类型的支出，分别作出处理：

租赁部门员工的支出中无法与特定房源的取得和出租建立直接关联的部分，以及 A 公司自身办公室租金支出等一般行政管理支出，为公司日常经营必要支出，每个月都持续地发生，并不具备摊销的条件，建议直接计入当期管理费用。

可与特定房源的取得和出租建立直接关联的支出，如租赁房源的水电费、光纤费、推广费、物管费、空调费等，这类支出需要分别以下类别进行处理：

（1）如果不达成租赁合同则不会发生，例如达成租赁时承诺向租户引入光纤、无偿代承担某些费用等，这些支出属于经营租赁合同的“初始直接费用”，根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十六条规定，应当资本化并在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益。

（2）某些与特定房源相关，但与租赁是否达成无关的费用，如公司从房东租入该房源后，尚未出租期间发生的应由公司承担的水电费、物管费等，在发生时直接计入当期损益。

（3）由公司代租客承担、未来拥有一项向租客的收款权的支出，单独确认为一项金融资产。

2、贴息支出

按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》的规定，由于提前收取租金而确认的预收账款为非货币性债务，无需确认利息支出，直接按实际收到的扣除利息后的款项作为预收账款，将该预收账款在租赁期内摊销作为各期的租金收入，租赁期内不再单独确认利息支出。

另外，根据三方协议的约定，该项消费贷款专用于租客向 A 公司（乙方）支付租金，且该贷款的偿还与租赁合同挂钩，如租客逾期还本付息则 A 公司需与租客解除租赁合同，并代租客偿还剩余本息（按租客提前归还贷款处理）。由此，A 公司为租客向金融机构提供的担保，应按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》中关于财务担保合同的规定处理，财务担保合同相关负债的应当在初始确认后按照损失准备金额以及预收账款初始确认金额扣除依据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规定所确定的累计摊销额后的余额两者之间的较高者进行计量。

3、房源部与工程部的支出

我们倾向于认为房源部与工程部的日常支出并不属于房屋装修的费用支出，而是公司管理房屋装修工作的相关支出，建议发生时直接计入损益。

对于加盟房屋的模式，装修费用由房东承担，此时应对照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十四条等相关规定，依据 A 公司在其中的地位是代理人还是主要责任人，确定应按“总额法”还是“净额法”确认装修服务收入。例如，考虑房东对装修方案和工程造价、施工承包商的选择等问题是否具有实质性的决定权，是否以自己的名义直接参与和施工承包商之间的商务谈判等。另外，这一问题的处理与加盟合同中的租金结算方式（按实际出租收益分账、保底承租、保底承租+超额收益分成）以及装修的预计使用寿命和代理经租年限的关系等因素均相关。如果公司仅是代理关系，则 A 公司不应全额确认装修收入成本，应以扣减支出的装修费后的净额确认装修管理服务收入。

非加盟房屋的装修费用处理基本赞同 A 公司现行处理方法，按照租期与两次装修期间孰短进行摊销。对于其中设计组的支出，由于设计是归属于装修的一部分，属于加盟房屋的设计支出应归入相应的装修服务成本，非加盟房屋的设计支出可归入装修费进行摊销。

4、租金收入确认

由于 A 公司出租的房屋源自向房东租入，因此该交易构成了转租赁。因此，A 公司应就原租赁确认使用权资产和租赁负债。同时根据转租赁合同进行判断，基于原租赁产生的使用权资产（而不是原租赁的标的资产）对转租赁进行分类，并根据转租构成融资租赁或经营租赁分别进行会计处理。具体处理原则为：

原租赁情况	转租赁情况	转租赁分类	会计处理
A 公司与房东就某房屋签订了一项为期五年（60 个月）的租赁。	次月，A 公司将该房屋转租给租户，期限为原租赁的剩余 59 个月。	融资租赁	A 公司应在转租赁开始日： （1）终止确认与原租赁相关且转给租户的使用权资产，并确认转租赁投资净额； （2）将使用权资产与转租赁投资净额之间的差额确认为损益（资产处置损益）； （3）在资产负债表中保留原租赁的租赁负债，该负债代表应付房东的租赁付款额。 （4）在转租赁期间，A 公司既要确认转租赁的融资收益，也要确认原租赁的利息费用。
	次月，A 公司将该房屋转租给租户，期限为一年（12 个月）。	经营租赁	A 公司应在转租赁开始日： （1）在资产负债表中继续保留与原租赁相关的使用权资产和租赁负债。 （2）在转租赁期间，A 公司确认使用权资产的折旧费用和租赁负债的利息，并确认转租赁的租赁收入。

但应注意的是，在某些业务安排下，中间出租人可能并不适用租赁准则（本案例的 A 公司我们理解不属于该情况）。若中间出租人向租户出租的合同和向房东承租的合同在同一时间或相近的时间签订，需要结合业务实质而非合同形式来判断是适用收入准则还是租赁准则。如果中间出租人在交易中仅是引荐潜在租户给房东，对租户的选择、是否租赁等由房东根据租户的情况来决策，中间出租人仅提供的是居间代理服务，在该交易过程中未曾取得房屋的使用权，则对“中间出租人”而言，该交易中不包含租赁，应按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定确认居间代理服务收入。

问题4-2-28（原租赁和转租赁均为融资租赁时转租人的会计处理）

问题：

如背景所述，对该转租赁业务的处理是否恰当？

背景：

A 公司为 H 股上市公司，于 2019 年 1 月 1 日起执行《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）（简称新租赁准则）。A 公司的主营业务是向通信运营商、媒体运营商、设备制造商、专用通信网及政府机关、企事业单位等提供网络建设、通信设备销售、外包服务、内容应用及其他服务。

A 公司拟承接 B 公司（大型通信运营商）的一项工程业务，该业务包含工程施工、设备租赁（定制设备）和设备安装三项，并分别签订三份合同。其中设备租赁期为 3 年，租赁结束后资产移交给业主方 B 公司。A 公司拟以融资租赁并转租的形式履行该项义务，计划由长期合作的设备供应商提供定制设备，并租赁给 A 公司，租赁期间为 3 年，租金合计 1,500,000.00 元，从第一年开始支付，每年初支付 500,000.00 元。同时，由 A 公司转租给 B 公司，转租期为 3 年，租金合计 1,650,000.00 元，从第二年开始每年初收取租金 550,000.00 元。A 公司无法获取供应商的租赁内含利率，A 公司与该租赁类似金额、类似抵押条件、类似期间的增量借款利率为 5%。

（1）A 公司作为承租人的处理

根据新租赁准则第十六条“使用权资产应当按照成本进行初始计量”和第十七条“租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率”的规定，A 公司对原租赁作为承租人，按照未付的租赁付款额金额（后 2 年每年 500,000.00 元）和增量借款利率 5%折现计算现金流现值 929,705.22 元，确认为租赁负债，同时将已支付的 50 万元首期租金与租赁付款额的现值确认为使用权资产的初始计量成本：

借：使用权资产	1,429,705.22
租赁负债——未确认融资费用	70,294.78
贷：租赁负债——租赁付款额	929,705.22
银行存款	500,000.00

根据新租赁准则第二十三条规定：“承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益”，后续每年结合付款计划按照实际利率法确认利息费用，调整租赁负债。

借：租赁负债——租赁付款额	500,000.00/500,000.00
财务费用	46,485.26/23,809.52
贷：银行存款	500,000.00/500,000.00
租赁负债——未确认融资费用	46,485.26/23,809.52

每年计算的利息费用明细如下：

年度	租赁负债			
	期初余额	租赁付款额	利息费用	期末余额
第 1 年	1,429,705.22	500,000.00	46,485.26	976,190.48
第 2 年	976,190.48	500,000.00	23,809.52	500,000.00
第 3 年	500,000.00	500,000.00		

（2）A 公司作为出租人的处理

根据新租赁准则第三十八条规定：“在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值”，A公司按照内含报酬率对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产，经过计算，将租赁收款额折现为使用权资产账面价值的内含报酬率为16.2858%。

借：长期应收款 1,650,000.00
 贷：未实现融资收益 220,294.78
 使用权资产 1,429,705.22

按照新租赁准则第三十九条规定：“出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。该周期性利率，是按照本准则第三十八条规定所采用的折现率，或者按照本准则第四十四条规定所采用的修订后的折现率”，A公司后续结合收款情况冲减长期应收款，并按照内含报酬率16.2858%将未实现融资收益分期结转为租赁收入。

借：银行存款 550,000.00/550,000.00/550,000.00
 贷：长期应收款 550,000.00/550,000.00/550,000.00
 借：未实现融资收益 107,549.56/74,266.23/38,478.99
 贷：财务费用——利息收入 107,549.56/74,266.23/38,478.99

每年计算应当冲减的未实现融资收益明细如下：

年度	应收融资租赁款 期初摊余价值	租赁收款额	确认租赁收入	应收融资租赁款 期末摊余价值
第1年	1,429,705.22		107,549.56	1,537,254.78
第2年	1,537,254.78	550,000.00	74,266.23	1,061,521.01
第3年	1,061,521.01	550,000.00	38,478.99	550,000.00
第4年	550,000.00	550,000.00		0.00

解答：

基于2018版租赁准则的处理意见（执行2006版租赁准则也可参考适用）：

根据背景信息，“A公司拟承接B公司（大型通信运营商）的一项工程业务，该业务包含工程施工、设备租赁（定制设备）和设备安装三项，并分别签订三份合同”。我们理解，这三份合同在经济实质上存在紧密联系，应对照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第七条关于“合同合并”的规定，很可能应合并为一项合同进行处理。

该合同涉及的承诺包括工程施工、设备销售（定制设备，也可以认为是租赁）和设备安装三项。合同对价为165万元（分3年收取，每年55万元）（假设其他两项价款为0）。虽然A公司获取设备和销售设备都采用了租赁的法律形式，但鉴于其从设备供应商取得对设备的控制权后，又将设备的控制权和设备所有权上的风险和报酬转移给客户，且A公司的主营业务是“为通信运营商、媒体运营商、设备制造商、专用通信网及政府机关、企事业单位

位等提供网络建设、通信设备销售、外包服务、内容应用及其他服务”，故对 A 公司而言，该交易的经济实质就是：以分期付款方式从设备供应商处获得设备，同时再以分期收款方式销售给客户 B 公司（附带相关的工程施工和安装服务）。即，本案例不仅应根据转租赁有关规定进行处理，也应依据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第四十二条规定“生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按**市场利率**折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。”进行会计处理。

如果设备的采购、安装调试和相关工程施工等均在一年内完成，则不论设备销售、安装和工程施工在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下分为几项履约义务，也不论这些履约义务是在一个时点履行还是在一个时段内履行，其相关的收入都可以在同一个年度内确认，不涉及跨年问题。可确认的收入总额为 A 公司与 B 公司约定的合同总价（165 万元）按市场利率折现的现值。

由于 A 公司作为 H 股上市公司的融资利率为 5%，我们理解作为大型电信运营商的 B 公司其融资利率通常也不会高于 5%（此处假设同样为 5%）。并且假设不考虑增值税因素的影响。则简要测算如下：

（1）A 公司作为承租人（即设备采购）的处理

借：库存商品	1,429,705.22
租赁负债——未确认融资费用	70,294.78
贷：租赁负债——租赁付款额	929,705.22
银行存款	500,000.00

（2）A 公司作为出租人（即以融资租赁客的方式销售设备）的处理

合同总价款为 165 万元，每年收取 55 万元，分 3 年收取，按 5% 利率折现的现值=1,497,760.00 元

借：长期应收款	1,650,000.00
贷：未实现融资收益	152,213.58
主营业务收入	1,497,786.42

同时，将上述库存商品联通相关的施工、安装等成本转入主营业务成本：

借：主营业务成本	1,429,705.22
贷：库存商品	1,429,705.22

（3）后续，A 公司每年确认租赁负债的利息和租金支付：

借：租赁负债——租赁付款额	500,000.00/500,000.00
财务费用	46,485.26/23,809.52
贷：银行存款	500,000.00/500,000.00

租赁负债——未确认融资费用 46,485.26/23,809.52

A 公司每年确认利息收入和收回租金：

借：银行存款 550,000.00/550,000.00/550,000.00

贷：长期应收款 550,000.00/550,000.00/550,000.00

借：未实现融资收益 74,889.32/51,133.79/26,190.47

贷：财务费用——利息收入 74,889.32/51,133.79/26,190.47

A 公司的自身的会计处理（见前文“背景”部分）未考虑 A 公司将交易中的买卖差价均归入融资收益，造成长期应收款的内含利率奇高，而设备销售和工程施工的毛利为零，不符合实际情况。

第三节 合作开发房地产项目会计核算的相关问题

问题4-3-1（合作开发项目纳入合并报表范围应满足的条件）

问题：

根据下文“背景”部分提供的合作开发协议书的约定，能否将项目部的收入与成本并入乙方报表中？或者如果要并入，还要满足哪些条件或提供哪些资料？

背景：

某项目合作开发协议书的主要条款如下：

第一条 联合开发项目概况（略）

第二条 合作方式及风险承担：

双方按本协议约定合作开发本项目，按协议约定内容分配利润及承担风险。甲方负责提供且仅提供项目用地之土地使用权，乙方负责提供全部后续项目开发建设资金。项目开发过程中，甲方对其提供之土地使用权承担相应责任；除此之外的所有关于本项目之经营风险及相关责任均由乙方承担。

第三条 项目的开发与经营管理

1、双方联合开发本项目成立单独的项目部，为独立核算的非法人单位，并单独开设资金专用账户，乙方组建。项目的市场定位、规划方案、产品定位和设计、招标、工程施工、销售均由乙方负责。项目报建、设计、招标、施工、销售等活动对外以甲方名义进行。

2、项目部必须按照经政府主管部门批准的由具备相应资质等级的设计机构设计制作施工图，按有关法律法规规定组织工程施工。

3、本项目有关的销售工作由乙方负责，甲方派员配合并提供收据和发票及发票专用章，甲方派专人参与收据和发票及发票专用章的管理。

4、开发经营过程中，甲方授权乙方对项目部的资金专用账户进行管理和使用，甲方有权监督与本项目有关的财务运行。

5、乙方承诺项目部与本项目经营有关的税费皆由乙方按照法律法规规定按时申报、足额缴纳(甲方应自行承担的分配利润的所得税和土地增值税除外)。甲方可作为代扣代缴人。

6、甲方投入的国有土地使用权产生的财务费用由甲方自行承担。甲方为该项目已经发生的各种前期费用(政府收费)由乙方承担,并于规定日期前由乙方一次性支付给甲方。

7、项目部另外刻制印章4枚,用于签订项目设计、招标、施工、采购、销售等合同。

第四条 甲方权益与义务

1、甲方有权依据约定收回前期投入成本和收取项目开发利润分配之和的保证金XX万元(固定金额)。结算时,若甲方投资成本和应获得之利润总额高于保证金数额,甲方不再收取高出保证金部分;低于保证金数额,亦不退还低于保证金部分。

2、甲方保证在报建、设计、招标、施工、销售各环节积极为项目部做好配合工作。若因甲方配合原因对项目建设和销售等工作造成损失,甲方承担相应责任。

第五条 乙方权益与义务

1、乙方按约定时间、金额向甲方履行付款义务。

2、乙方负责承担该项目自甲方解决该项目土地全部拆迁及土地相关历史遗留问题和债务后所需全部开发建设资金及所有涉及销售的费用,保证开发资金能够及时到位,不影响工程进度。

3、承担与产品设计、工程建设、产品销售、工程质量、售后服务、物业管理有关的所有法律责任。

4、承担与本项目开发经营活动有关的一切税费。

5、承担该小区的物业管理费及售后服务的质量责任。

6、承担因违法、违规、违约经营给甲方造成的一切损失的赔偿责任和相关法律责任。

7、本协议生效后因乙方原因发生的与本项目有关的债务纠纷、诉讼、仲裁或因经营不善、资金不足等原因成为烂尾楼盘而引发的系列问题,概由乙方承担相关责任,并承担甲方由此产生的经济损失。

第六条 利润分配

乙方同意甲方在项目正式开工前向甲方支付前期已经投入的成本和收取项目开发利润分配之和的保证金XX万元。结算时,若甲方投资成本和应获得之利润总额高于保证金数额,甲方不再收取高出保证金部分;低于保证金数额,亦不退还低于保证金部分。

解答:

从上述条款看,这个交易的实质很可能为:在“合作开发”的法律形式下,实质上是甲方将相关土地使用权转让给乙方,但是不办理土地使用权的过户,以规避在过户过程中可能出现的增值税、土地增值税等税费,因此后续的项目报建、开发产品销售等仍需以甲方的名义对外进行,但其一切相关的法律后果都由乙方承担。甲方所得的通常是固定收益(如本例中的XX万元)。

如果此假设符合事实，则由于在甲方按约定提供土地使用权后，实质上与该土地使用权相关的风险和报酬（或对土地使用权的控制权）已经全部转移给乙方，因此乙方合并项目部的报表是可能的，但注册会计师在执行审计业务时，应注意履行下列必要审计程序，获取充分、适当的审计证据：

1、获取律师出具的法律意见，确保该项目部与甲方这一法人主体的其他部分在风险和报酬方面实现完全隔离，即该项目部构成《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用指南所定义的“单独主体”。一方面，甲方不能再从该项目中获取除合同约定的固定收益以外的任何其他收益和承担其他任何风险；另一方面，要确保该项目部的资产只能用于偿还与该合作开发项目相关的负债，而不能用于偿还甲方的其他负债，需关注甲方目前及未来可预见的项目开发和销售期间内的经营状况是否正常，是否可能因为甲方被卷入法律诉讼、破产清算等原因导致该地块被查封或拍卖抵债等情况，从而导致乙方无法实现与该土地使用权和项目开发相关的收益；再者，需要调查该地块有无被设置抵押等对土地使用权的限制，可能导致以后无法销售开发产品的情况。

2、关注目前合作开发项目的实际进展情况，关注双方是否均已严格履行合同约定，是否可能存在因违约或者预期违约导致解除合同等乙方无法实现合同订立目的的情况（对于这一点，以后每年审计中均需关注和审核）。

问题4-3-2（项目公司以所开发的房产进行实物分红时，投资方的会计处理）

问题：

从事房地产开发的项目公司以实物（所开发的房产）进行分红，收到该分红的投资者如何进行会计处理？具体包括：以分红形式分回的房产的入账价值如何确认？在项目公司不办理工商变更的情况下，对其长期股权投资是否应保留？

背景：

A 公司于 2007 年与某房地产开发公司合资成立了 B 项目公司开发一商住楼。A 公司以土地使用权投资，投资协议中约定：项目建设完成后，A 公司从 B 项目公司处获取固定面积的房产，之后不再享有或承担 B 项目公司之经营所得，亦不参与其清算；B 项目公司以税后分红的形式将房产分配给 A 公司。

投资行为发生时，A 公司管理层对分回的房产持有意图不明。

另 B 项目公司向 A 公司分红时，有足够的未分配利润，分红后，其实收资本结构不变直至注销。

解答：

从上述背景信息看，在本案例中，成立项目公司仅仅是一项法律形式，从交易实质看，应视为 A 公司以土地使用权换入事先约定面积的房产。鉴于土地使用权和房屋建筑物（无论是自用还是作为投资性房地产持有）在未来现金流量的金额、时间和风险程度方面均有实

质差异，因此可以认为是一项具有商业实质的非货币性资产交换业务，从项目公司分回的房产应当以换出土地的公允价值并考虑取得房产时支付的相关税费来进行初始计量。

本案例会计处理需要解决的一个问题是：是把“以土地使用权出资换取项目公司股权”和“处置项目公司股权换回房产”两个交易步骤视作两个互相独立的交易分别进行会计处理，还是作为一个整体进行会计处理？这可以参考《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条的规定，从以下角度分析：①两项交易是否同时谈判达成或计划，是否互为前提；②两项交易是否用以实现一项整体经济利益，本质上是同一项交易的两个组成部分；③是否两项交易单独看均不具有经济实质，而只有作为一个整体来看时才是具有经济实质的。参照上述指引，在本案例中，虽然从法律形式上看，存在以土地使用权出资设立项目公司和从项目公司处分得房产两项交易，但是，鉴于交易实质是处置土地使用权（采用非货币的对价形式）并购买房产，因此应当把这两个交易步骤视作互相关连的一揽子交易（linked transactions），作为一个整体进行处理，而不能分拆为两项独立交易分别进行会计处理。

在以土地使用权出资取得项目公司股权时，因为 A 公司已对丧失土地使用权的控制，此时应终止确认土地使用权，形式上取得的长期股权投资实质上是预付的房产对价，应列报为“其他非流动资产”（而不应作为“长期股权投资”核算）；但同时，鉴于此时交易过程尚未完成，总体交易目的尚未实现，因此 A 公司应当以投出的土地使用权的原账面价值转为该项“其他非流动资产”的初始成本，在这一环节尚不能确认土地使用权的处置损益。只有当取得约定的房产时，才能认为整体交易过程已经完成，将取得的房产的入账价值（依据该项土地使用权于原出资日的公允价值和应支付的相关税费之和确定）与该项“其他非流动资产”的账面价值之间的差额确认为“资产处置损益——土地使用权处置损益”。

第四节 建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务的相关问题

问题4-4-1（《企业会计准则解释第2号》（财会[2008]11号）是财政部于2008年8月颁布实施的，其中第五条仅对建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务的会计处理进行了规范。对于建设移交（BT）、受让经营移交（TOT）方式，是否同样适用《企业会计准则解释第2号》第五条？）

答：是否适用该解释，需要结合具体公用事业服务合同的条款。在国际财务报告准则体系下，对这类交易进行规范的均是国际财务报告解释委员会（IFRIC）发布的一项解释公告——《IFRIC 12：服务特许权合同》。根据 IFRIC 12 的规定，如果由公共部门授予私营部门的服务特许权合同中同时具备以下特征，则在该特许权合同中被授予特许权的运营商（在《企

业会计准则解释第 2 号》第五条中被称为“合同投资方”和“项目公司”）的会计处理适用 IFRIC 12:

1、合同授予方对于运营商必须利用该基础设施提供什么服务、向谁提供服务以及服务的价格予以控制或者作出规定;

2、合同授予方通过保留或拥有所有权、受益权利或其他方式,控制了安排期满时该项基础设施中的所有重大剩余权益。

IFRIC 12 适用于以下两种情形:

1、由运营商为了该项服务特许权合同之目的而建造或者从第三方取得的基础设施;

2、为了该项服务特许权合同之目的,由合同授予方将使用权授予运营商的现有基础设施。

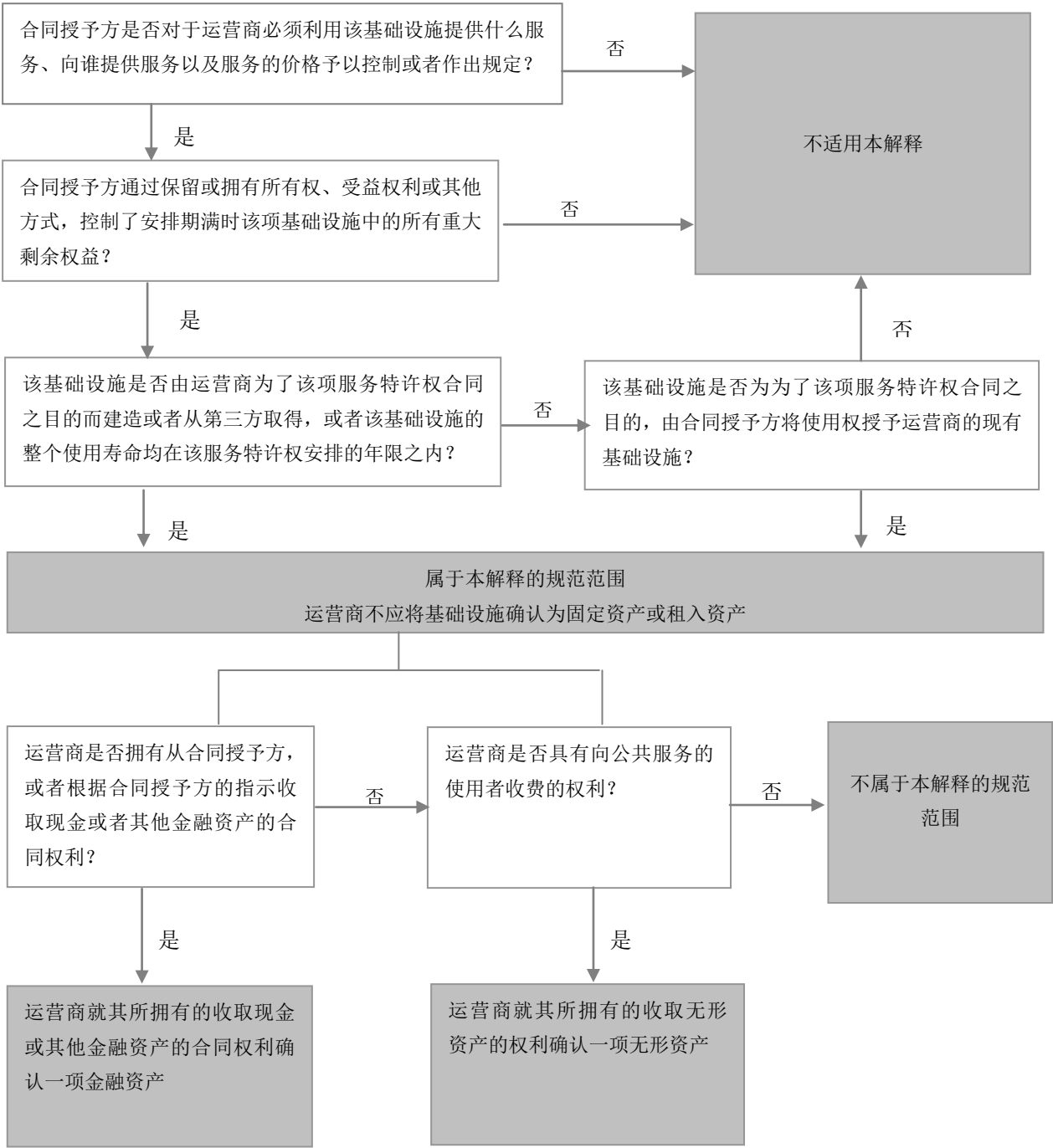
在 IFRIC 12 的“附录 A——应用指南”中,对上述适用范围问题作了更详尽的解释。

鉴于目前中国企业会计准则已与香港财务报告准则体系实现等效,并与国际财务报告准则体系实质性趋同,《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》也已正式发布,并且《企业会计准则解释第 2 号》第五条和 IFRIC 12 的主要规定大体上是一致的,因此在中国企业会计准则体系下对类似事项进行处理时,也可以参考 IFRIC 12 的上述原则。

IFRIC 12 所规定的会计处理原则的框架可图示如下(参考 IFRIC 12 后附的 Information note): (见下页)

参考目前公用事业类上市公司的做法,如果公用事业服务合同规定项目公司仅取得特许经营权,而没有取得与提供该公用事业服务相关的资产的所有权(或者相关资产在特许经营期满后需要无偿交还给合同授予方,因而授予方仍然拥有资产所有权上的重要风险和报酬的),则适用于《企业会计准则解释第 2 号》第五条。

一般情况下，除了《企业会计准则解释第2号》第五条已作明确规范的 BOT 项目以外，常见的 BT 和 TOT 项目中合同运营商的会计处理均可参照《企业会计准则解释第2号》第五条规定执行。



问题4-4-2（《企业会计准则解释第2号》第五条规定“建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并在确认收入的同时，确认金融资产或无形资产。”一般而言，基础设施的建造由项目公司出资，运营期内收取的费用一方面弥补运营成本，另一方面弥补前期的建造支出。《企业会计准则解释第2号》第五条中所指的“收取或应收对价的公允

价值”即建造收入应如何确定？）

答：鉴于每个建造服务项目都具有唯一性和特殊性，故通常采用成本加成的方式确定就建造服务收取或应收对价的公允价值。在项目公司实际提供建造服务的情况下，可以参考项目公司从事的同类或类似建筑施工业务的毛利率水平进行计算；如果项目公司没有提供过同类或类似的建造服务，则可参考行业内对同类或类似建造服务的一般毛利率水平确定。

需要注意的是，在《企业会计准则第 15 号——建造合同（2006 年）》下，根据《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定，项目公司不从事基础设施的建造，而把建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，此时向建造承包商支付的工程价款可以视为建筑施工劳务的公允价值。但同时需要说明的是：首先，项目公司向建造承包商支付的工程价款是否公允也需考虑项目公司与建造承包商之间是否存在关联方关系等因素进行判断；其次，“项目公司不从事基础设施的建造，而把建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入”的规定在企业执行《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》后并不总是恰当，在执行新修订的收入准则后，项目公司即使不从事基础设施的建造，也应根据修订后准则对区分“主要责任人”和“代理人”的相关规定判断自身在交易中的身份，若属于“主要责任人”则也应确认建造服务收入。

问题4-4-3（在一项污水处理厂项目的BOT合同中，该合同对于污水处理的保底水量、水价均有明确规定，即实际污水处理量未达到保底水量时，按照保底水量结算收入。但各期的污水处理量也可能存在超保底现象，超过多少无法预计。另对于水价的期后调整有明确的计算公式，但公式中的参数如：某年的工业用电价、职工平均工资等均为变量。由于水量、水价的不确定，是否能确定应适用无形资产模型？）

答：如果特许经营权合同规定，在项目公司提供经营服务的收费总额低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，则应当在确认收入的同时确认金融资产，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。但如果对于有规定的保底量合同，如果仅仅是保证最低处理量，但并未保证项目公司可以从合同授予方或用户收到不低于某一固定的货币金额的款项的，则该合同并未授予项目公司收取固定金额的货币或其他金融资产的无条件合同权利，不符合确认为金融资产的条件。

问题4-4-4（《企业会计准则解释第2号》第五条规定“项目公司未提供实际建造服务，将基础设施发包给其他方的，不应确认建造服务收入。”若基础设施的建造承包商为发包方（项目公司）的关联公司，是否也适用此项规定，不确认建造服务收入？）

答：基于“会计主体”这一财务会计基本假设，我们认为《企业会计准则解释第 2 号》第五条的上述规定应当理解为：当本会计主体未提供实际建造服务时，本会计主体不应确认建造服务收入。因此，只要承担基础设施建造的不是项目公司自身，则项目公司在其个别报

表中就不应确认建造合同收入，这与建造承包商是否为项目公司的关联公司无关。

如果项目公司和建造承包商同受一个母公司控制，则该母公司在编制包含项目公司和建造承包商的合并财务报表时，可以认为该合并财务报表主体自身提供了建造服务，可以在合并报表层面确认建造合同收入。

但需要说明的是，《企业会计准则解释第 2 号》第五条“项目公司不从事基础设施的建造，而把建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入”的规定在企业执行《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》后并不总是恰当，在执行新修订的收入准则后，项目公司即使不从事基础设施的建造，也应根据修订后准则对区分“主要责任人”和“代理人”的相关规定判断自身在交易中的身份，若属于“主要责任人”则也应确认建造服务收入。

问题4-4-5（《企业会计准则解释第2号》第五条中规定“对于基础设施发生的后续支出，应按照或有事项的规定处理。”实务中特许经营期通常较长，很多为25~30年，因期限较长，对未来资产的重置、维修支出很难合理预计，且每项资产的剩余年限均不相同，预计期后30年的情况，操作非常困难。应如何确定预计负债的金额？对于已经确认的预计负债，是否需要区分费用性支出和资本性支出，以确定预计负债的对应科目是无形资产还是成本费用？）

答：对于确认金融资产或无形资产的特许经营权合同，经营期间的支出应该区分为资本性支出和费用性支出。企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态而发生的支出，并未增加与该项基础设施相关的未来经济利益流入，故不符合资本化条件，属于费用性支出。对合同约定的大修、部分使用寿命届满的设备的替换等支出，应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》预计将发生的支出，确认为预计负债，相应计入各受益期间的损益（参考 IFRIC 12 所附的示范性举例第 IE19、IE20 段）；在不能可靠预计时，在发生时计入损益。

在经营期间，对于新建、扩建基础设施等可增加特许经营期间项目公司的未来经济利益流入的支出，应该资本化，并按《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定的原则处理。

问题4-4-6（《企业会计准则解释第2号》第五条规定“按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务（如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务）的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务”。此规定是否意味着将期后的运营收入按照一定的标准分配为建造收入和运营收入，应如何操作？

答：对于 BOT 项目，建造服务收入已经在建造期间确认，期后的运营收入不需要再次划分为建造服务收入和运营收入。

问题4-4-7（部分已签订TOT运营协议的公司，期后进行了二期扩建或提标改造，性质同BOT运营方式，是否也适用《企业会计准则解释第2号》第五条？）

答：如前面“[问题 4-4-1](#)”的解答所述，符合前述“[问题 4-4-1](#)”中所列条件的 BOT 项目适用《企业会计准则解释第 2 号》第五条，TOT 也应参照《企业会计准则解释第 2 号》第五条。对于此类 BOT 或 TOT 项目，如以前年度没有采用《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定进行会计处理的，应按《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定的衔接办法处理，即：“企业已经进行的 BOT 项目，应当进行追溯调整；进行追溯调整不切实可行的，应以与 BOT 业务相关的资产、负债在所列报最早期间期初的账面价值为基础重新分类，作为无形资产或是金融资产，同时进行减值测试；在列报的最早期间期初进行减值测试不切实可行的，应在当期期初进行减值测试”。

问题4-4-8（《企业会计准则解释第2号》第五条最后提到的减值测试是否只针对无法进行追溯调整的企业？整篇规定均提及公允价值的概念，是否意味着无形资产每年只需进行减值测试，无需摊销？）

答：特许经营权合同中约定了明确的经营期限，因此如果对特许经营权合同相关的资产采用无形资产模式进行会计处理的，则与特许经营权相关的无形资产不属于《企业会计准则第 6 号——无形资产》所指的使用寿命不确定的无形资产，应当在特许经营期限内摊销。另外，对于与特许经营权有关的无形资产，企业应当根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。对于有特定年限的特许经营权，在有可能发生减值的迹象时，进行减值测试。

问题4-4-9（企业代建市政道路的会计处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，E公司建设的市政道路及收到的市政道路建设补助如何进行账务处理？

背景：

2007年1月A经济技术开发区管委会、B国有资产经营有限责任公司、C经济技术开发区投资有限责任公司及D路桥房地产开发有限公司四方签订《战略合作框架协议》，组建E公司对当地出口加工区进行整体开发经营。同时，E公司在通过“招拍挂”获得当地出口加工区约3,000亩土地时，如价格高于每亩22万元的结算价格（该价格包含征地费、规费、契税及其他费用）的部分，由A经济技术开发区管委会以代建形式支付，作为对E公司进行市政设施建设的投资补助。

根据E公司估算12条道路的建设投资约为3.08亿元，截止至2008年9月实际收到当地财政局拨付的市政道路基础设施配套补助2.78亿元，在“其他应付款”核算。

E公司取得土地后，根据协议陆续开工修建区内的12条市政道路。完工道路根据《战略合作框架协议》已交由A经济技术开发区管委会管理，维护费由A经济技术开发区管委会承担。剩余道路将配合区内地块的开发建设相继完工。目前，E公司对区内的12条市政道路的建设投资已达1.5亿元，在“开发成本”科目核算，已完工道路没有进行结转。

解答：

本案例中，如果该12条市政道路均在E公司获得的出口加工区3,000亩土地上，则道路建设成本构成了该3,000亩土地开发成本的组成部分。因此，实际发生的12条市政道路建设成本计入该3,000亩土地的开发成本，从政府收到的道路建设基础设施专项配套补助款在道路完工时冲减开发成本（相当于将企业负担的成本净额计入该3,000亩土地的开发成本），在结转土地成本时按一定方式分摊到单位面积土地的开发成本中，予以结转。如果实际计入开发成本的为道路建设发生的自筹资金净额较小的，也可采用简化处理方法，将该净额一次性转入当期损益。（这里需要说明的是：为何可以把补助款冲减对应的道路建设成本？这是因为政府承担道路建设成本是在《战略合作框架协议》中一并约定的事项，因此可以与该框架协议下约定的市政道路建设等事项作为一个整体进行处理，即作为对开发成本的调整。这与并非和相关支出在一揽子协议中一并约定的普通政府补助事项是存在差异的。）

市政道路本身并不为开发企业自身直接使用，也不能给企业带来通行费收入等可直接以货币计量的经济利益。但是，便利的交通条件有助于提升周边土地的价值，可以为开发企业带来增加土地出让收益等未来经济利益，同时也是土地达到出让条件所必须满足的一项基本条件；并且这些道路的建设成本是可以可靠计量的。因此，土地上市政道路建设支出符合《企业会计准则——基本准则》对资产的定义和确认条件，应当确认为开发企业的一项资产。

但是，该项资产并不符合《企业会计准则第4号——固定资产》对“固定资产”的定义和确认条件，即并不是“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的”。所以，不应确认为开发企业的固定资产，而应当将相关土地的开发作为一个整体考虑，计入相关土地的开发成本，在资产负债表上列报为存货的一部分。

如果该12条道路在最初该3,000亩土地的规划中即已有，并且自最初规划以来其建设标准和造价预算并未发生重大调整，则当初企业在编制该3,000亩土地的开发成本预算时，应当已经将其纳入，并按其原先的预算成本分摊到已售土地的单位成本中。在相关道路完工后，只需将实际成本与预算之间的差额调整开发成本，并相应调整后续出让土地的成本结转即可。如果该12条道路是后来新增的规划，或者经历过规划变更，提升建设标准和追加预算的过程，则规划变更导致的新增成本应调整该3,000亩土地的开发总成本预算，并由规划变更后新出让土地的转让成本负担。

如前所述，如果道路建设成本和政府专项补助之间的差额（即企业自身实际负担的道路建设成本）较小的，基于重要性原则，也可在完工时将该差额一次性计入完工当期的营业成本处理。

对于此类开发区内基础建设事项的会计处理，也可参阅“[问题 1-1-12](#)（具有政府融资平台性质的公司投资建设具有公益性的基础设施的会计处理）”。但要注意：对此类问题，应当详细分析所有相关合同、协议的条款及其实际执行情况，才能在相关会计准则的框架内确定最适合于该项目特定事实背景的会计处理方案，不可简单照搬。

问题4-4-10（基础设施投资建设业务的会计核算模式）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司应如何确定其承接的基础设施投资建设业务应采用何种会计核算模式？能否采用“建造合同+融资”的“BT”核算模式？

背景：

1. 关于“BT”模式

BT（building—transfer）模式：即建设—转让，是政府利用非政府资金来进行基础非经营性设施建设项目的一种融资模式。项目工程由投资人负责进行投融资，具体落实项目投资、建设、管理。工程项目建成后，经政府组织竣工验收合格后，资产交付政府；政府根据回购协议向投资人分期支付资金或者以土地抵资，投资人确保在质保期内的工程质量。（据百度百科<http://baike.baidu.com/subview/822/5404227.htm>）

2. 本案例的具体事实背景

A公司主要从事某地港口作业区、港口综合配套服务区及其东港防波堤、港内疏港大通道等围海造地工程建设，根据A公司与当地市政府签订的《投资建设开发合同》，由A公司负责围海造地工程（其中主体工程主要分包给B公司），合同约定由A公司围海造地工程完工后，凭海域使用权证向当地政府无偿办理土地登记和换发国有土地使用权证手续，然后由当地政府履行招拍挂手续后将收取土地出让金扣除手续费后返还给A公司。主要约定如下：

当地政府保证在办理完毕土地登记后3个月内出让该项土地，并与受让方签订土地成交确认书和土地使用权出让合同，约定土地使用权受让方在土地成交确认书签订后60日内支付完毕土地出让金；并在合同中明确如因土地使用权受让方未能及时支付土地出让金而违约，当地政府应解除土地使用权出让合同并收回土地。应A公司要求，当地政府将收回的土地重新进行招拍挂，或将土地直接出让给A公司。

在土地出让收入入库后10日内，当地政府将土地出让收入扣减土地出让业务费后的剩余土地出让收入全额支付给A公司。

解答：

根据《企业会计准则第15号——建造合同》和《企业会计准则解释第3号》第六条“企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当遵循哪项会计准则确认与房地产建造协议相关的收入”的规定，建造合同通常具有以下特征：（1）先有买主（即客户），后有标底（即资产）。建造资产的造价在签订合同时已经确定；（2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年

度，有的长达数年；（3）所建造的资产体积大，造价高；（4）建造合同一般为不可取消的合同；（5）建造合同的标的资产通常是按照客户的要求定制的非标准资产，如不做较大改动，可能只有该客户可以使用；（6）承接建造合同的企业（施工方）仅仅就其提供的施工劳务、材料和设备等获取相关报酬，不承担标的资产所有权上的剩余风险和报酬，标的资产所有权上的剩余风险和报酬（如建造完成后，标的资产本身的公允价值变动风险）始终由客户承担，因此在整个交易过程中，并不存在标的物所有权上主要风险和报酬由施工企业转移给客户的过程。在《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》下，同时符合上述条件的履约义务也很可能满足该准则第十一条所列的“在某一时段内履行履约义务”的三种情形之（二）“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”，从而在新收入准则下也可在履约期间内逐期确认收入（但不排除存在例外情形）。

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

在本案例中，企业与政府签订《投资建设开发合同》，对当地港口作业区、港口综合配套服务区及其东港防波堤、港内疏港大通道等围海造地工程的投资、建设、土地开发、资金回收等全部过程作出了约定。其中约定的成本回收和收益取得方式为“在土地出让收入入库后10日内，甲方（注：当地政府）将土地出让收入扣减甲方计提土地出让业务费后的剩余土地出让收入全额支付给乙方（A公司）”，其中并未对保证本金收回和取得合理回报，以及何时收回予以保证（甲方仅仅承诺“甲方保证在办理完毕土地登记后3个月内出让该项土地”，但如果甲方出让土地使用权形成流拍，应乙方要求，甲方将土地重新进行招拍挂，或将土地直接出让给乙方，并未承诺何时可以拍出；同时乙方所得的款项在很大程度上取决于拍卖结果，因此企业在很大程度上承担了开发产品的公允价值变动风险（例如，如果土地价值下跌导致流拍，则企业或者因为一直无法成交而不能收回成本，或者自己受让该土地从而承担公允价值下跌风险），这种风险与其所提供的建造劳务并无直接关联。因此，该项目就其风险和报酬的承担而言，不符合建造合同或者BT项目的一般特征。A公司对于此类开发项目应当比照尚未拍出一级土地开发成本，或者尚未售出的商品房开发项目进行会计处理，按其实际发生的成本计入存货，不能采用建造合同方式随着完工进度逐期确认收入。

BT项目是建造合同和融资两类交易的组合，即BT模式中必然包含建造合同成份。如前所述，本合同不适合于采用建造合同模式进行会计处理，相应地，也就不应采用BT模式。

基于2017版收入准则的处理意见：

在《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》（以下简称“新收入准则”）下，本案例的分析思路可以参考“[问题2-1-9](#)（“BT”项目判断及其收入确认）”、“[问题2-1-10](#)（拆迁安置房BT项目收入确认问题）”等案例中“基于2017版收入准则的处理意见”部分的讨论。

就本案例而言，对照新收入准则第十一条所列的“属于在某一时段内履行履约义务”的三种情形分别讨论：

（1）“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”：该条明显不

满足。

(2) “客户能够控制企业履约过程中在建的商品”：新收入准则第四条规定：“取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益”，而在本案例中，A公司收回项目开发投资并获取收益的方式为“由当地政府履行招拍挂手续后将收取土地出让金扣除手续费后返还给A公司”，因而当地政府所获取的仅是手续费部分的收入，并未“从中获得几乎全部的经济利益”，故不能认为当地政府能够控制该在建中的开发项目，该条件不满足。

(3) “企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”：该条不满足，因为合同中并未约定在由于当地政府或其他方原因终止合同的情况下，A公司有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。故该条件也不满足。

相应地，本案例在新收入准则下属于在一个时点履行的履约义务，相应地，不属于“BT”模式。

问题4-4-11（无到期移交条款的特许经营项目是否适用BOT会计模式）

问题：

如下文背景所述，A公司供水的特许经营业务是否适用《企业会计准则解释第2号》第五条中的BOT会计模式？

背景：

A公司与某地政府签订了自来水供水业务的特许经营合同，当地政府出具了独家经营的证明。该特许经营所涉及的水厂、管网等主要供水设施的预计使用寿命与特许经营权年限相同，均为30年，故对当地政府而言，特许经营权期满时接收一套使用寿命已满的基础设施，并无实际意义。因此，该特许经营合同中并未约定在合同期满，A公司需将水厂、管网等供水设施无偿移交给当地政府。

解答：

根据《企业会计准则解释第2号》第五条规定，BOT模式的适用条件为：

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。
2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。

合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。

3. 特许经营权合同中所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

《企业会计准则解释第 2 号》第五条是参考 IFRS 体系下的 IFRIC 12 制定的。IFRIC 12 规定的该会计模式适用条件为（见该解释公告第 5 段）：

(a) the grantor controls or regulates what services the operator must provide with the infrastructure, to whom it must provide them, and at what price; and

(b) the grantor controls—through ownership, beneficial entitlement or otherwise—any significant residual interest in the infrastructure at the end of the term of the arrangement.

（中文翻译：本解释公告适用于具备如下条件的公共—私营服务特许权协议：（1）授予方控制或管制经营方使用基础设施必须提供的服务类型、提供服务的对象和服务的价格；以及（2）在服务协议期末，授予方通过所有权、收益权或其他形式控制该基础设施的重大剩余权益。）

另外，IFRIC 12 第 6 段特别指出：*Infrastructure used in a public-to-private service concession arrangement for its entire useful life (whole of life assets) is within the scope of this Interpretation if the conditions in paragraph 5(a) are met.*（中文翻译：如果满足第 5 段（1）的条件，公共—私营服务特许权协议使用的基础设施，在其全部有用期间内（资产的全部寿命期间）都在本解释公告的范围之内。）

由此可见，在 IFRIC 12 中，特别提到了可能存在其使用寿命等于特许经营期的基础设施，这种情况下，只要仍满足第 5 段的条件（1），即合同授予方能够控制运营方使用该基础设施提供何种服务、服务对象和价格，或者能对这些事项实施监管（因而运营方只是受托提供该基础设施的建造和运营管理服务，事实上不具备对该基础设施的完全自主使用权），则仍然认为符合该解释公告中所规定的“服务特许权会计模式”的适用条件。因此，“在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定”并不是运用 BOT 会计模式的必要条件，不能仅仅因为特许经营合同中未对特许经营期满时基础设施的移交问题作出约定，而认为不满足该会计模式的适用条件。

根据上述案例背景所述，结合我国水务实务管理模式，我们理解，虽然 A 公司与当地政府均未签订“在合同期满，A 公司需将水厂、管网等供水设施无偿移交给当地政府”相关条款，但从水务经营的业务性质而言，其实质为政府对各公司的特许授权经营，深入对比分析投建资产经济使用年限与特许经营权年限，如果两者极其接近，且《企业会计准则解释第 2 号》第五条所规定的除了到期移交以外的其他适用条件均已满足，则应将基础设施建设及收益权作为特许经营权整体考虑，运用《企业会计准则解释第 2 号》第五条中所规定的“BOT 会计模式”进行会计处理。

问题4-4-12（运营期满时按评估值作价移交的基础设施是否适用BOT会计模式）

问题：

1、如下文背景资料所述，A 公司在经营期满后项目设施按评估价转移给特许经营权授予方，该业务是否适用《企业会计准则解释第 2 号》第五条中的 BOT 会计模式？

2、按照“[问题 4-4-16](#)（合并报表层面对 BOT 项目收入的确认问题）”中的解释：BOT 项目相关的成本，由项目公司外包给母公司的，母公司确认的内部损益，在合并报表层面不用抵销。如果本案例中 B 公司将项目设施确认为固定资产的话，这个不抵销内部损益的处理是否还成立？

3、如果该 BOT 项目仍按无形资产确认，则这项期末的评估移交价值，该如何处理，是否应在收到时确认为资产处置收益？

背景：

A 公司于 2014 年 12 月与某县经济开发区管委会签订了新医药产业园区污水处理项目的特许经营合同，A 公司被授予拥有本项目设计、建设并在约定的 30 年特许经营期（不包括投资建设期）内运营本项目，并取得特许经营期内相关收益的权利。

《特许经营合同》中明确该项目的模式为建设，运营和移交模式，但是经营期满后项目设施按照双方共同聘请双方认可的第三方评估机构评估价格进行有偿转移，而不是无偿移交。

A 公司为此成立了全资子公司——B 公司，负责该项目的运营。项目的建设由 A 公司负责。

《特许经营合同》约定，在特许经营期限内合同授予方若需要对污水处理项目收购，以收购当时同类污水处理厂的市场价格为参考，根据 A 公司的成本（包括但不限于建设、运营、维护、相关财务成本）、特许经营期（按 30 年）剩余收益及违约补偿等相关因素协商收购价款。

解答：

1、参照 IFRS 体系下的 IFRIC 12《服务特许权协议》的规定，BOT 模式（服务特许权模式）运用应同时满足以下条件：

5 本解释公告适用于具备如下条件的公共—私营服务特许权协议：

（1）授予方控制或管制经营方使用基础设施必须提供的服务类型、提供服务的对象和服务的价格；以及

（2）在服务协议期末，授予方通过所有权、收益权或其他形式控制该基础设施的重大剩余权益。

6 如果满足第 5 段（1）的条件，公共—私营服务特许权协议使用的基础设施，在其全部有用期间内（资产的全部寿命期间）都在本解释公告的范围之内。应用指南第 1 段至第 8 段对确定公共—私营的服务特许权协议是否、以及在多大程度上适用本解释公告提供了指南。

AG4 就条件（2）而言，授予方对所有重大剩余权益的控制既限制了经营方出售或抵押基础设施的能力，也赋予授予方在协议期间持续使用的权利。对基础设施的剩余权益按照其假定已处在协议期末预期的寿命和状况的现行价值进行估计。

AG6 条件（1）和条件（2）一起用来认定何时基础设施（包括规定的替换，参见第21段）在其整个经济寿命内被授予方控制。例如，如果经营方在协议期内必须更换基础设施某项目的一部分（比如路面或者楼基），则该基础设施项目应被视为整体来考虑。因此，如果授予方控制该部分被最终更换时的重大剩余权益，则整个基础设施（包括被更换的部分）都满足条件（2）。

根据上述第6段，如果公共基础设施已经确定满足第5（1）段，且其使用寿命与特许经营年限一致，则该情况下的公共基础设施仍在该解释公告的适用范围之内。

根据背景资料介绍，30年特许经营期满后的转让价格确定原则是“按照双方共同聘请双方认可的第三方评估机构评估价格进行有偿转移”。据此，本案例中能否适用“服务特许权会计模式”（即《企业会计准则解释第2号》第五条中的“BOT会计模式”），主要需考虑以下问题：

（1）预计通过30年特许经营期内的运营收费，能否足以保证A公司收回其建设和运营成本；

（2）预计特许期满时该基础设施的转让价格是否为重大的；

（3）预计特许期满时的转让价格能否事先合理预计，其波动性是否重大。

总体上看，如果预计通过30年特许经营期内的运营收费，已足以保证A公司收回其建设和运营成本，因而在特许期满时A公司已不再在该基础设施中享有重大剩余权益；或者期满时的转让价格的量级或可变性不重大，则该项目采用BOT会计模式的可能性就较大。反之，则需具体分析。

2、“BOT项目相关的成本，由项目公司外包给母公司的，母公司确认的内部损益，在合并报表层面不用抵销”成立的前提是该项目在母公司合并报表层面仍可运用BOT模式，即在合并报表层面可以看作合并集团向合同授予方（政府或其授权机构）提供的一项基础设施建造和运营服务。合并报表层面确认的无形资产或金融资产实质上代表运营方就该等服务向合同授予方取得对价的权利（见“[问题4-4-14](#)（涉及运营期分成的定制软件开发收入确认）”）。如果在合并报表层面将该基础设施确认为B公司（运营方）的固定资产，则意味着该项目不存在适用BOT会计模式的基础，相应地，在合并报表层面不应确认基础设施的建造收入（即，母公司个别报表层面确认的对项目公司的建造收入需抵销），而是将其视作一项固定资产的出租，将运营期内收取的对价款确认为租金收入。

3、如果该项目仍适用BOT会计模式，则：

（1）如果该BOT项目应确认无形资产，则该无形资产应按其特许经营权年限（30年）摊销，但应按照《企业会计准则第6号——无形资产》第十八条的规定，考虑其预计净残值（即预计期满时可收到的处置价款）。

（2）如果该BOT项目应确认金融资产，则在测算该金融资产的未来现金流量时，应将期满移交处置可获得的预计价款包含在其未来现金流量预测之内。

问题4-4-13（BOT和租赁模式的区分）

问题：

依据下文“背景”部分中的信息，站在公司 A 的角度：

- 1、对公司 A 依据特许经营协议获得的特许经营权，是否适用《企业会计准则解释第 2 号》第五条中的“BOT 会计模式”？如不适用，应如何进行会计处理？
- 2、以预付租金方式将该特许经营权转租给公司 B，应如何进行会计处理？

背景：

公司 A 与当地政府以“BOT 项目”的名义签订特许经营协议，由公司 A 出资建设展览园，获得为期 30 年的特许经营权。该项目占地 8,000 平方米，房产建筑面积 1,300 平方米，造价 1,000 万元，其他附属设施造价 900 万元。协议书约定公司 A 自主经营，自负盈亏，特许经营期满后，应将本项目及其全部建筑、附属设施无偿移交政府指定机构。

同期，公司 A 与公司 B 签订转租协议，公司 B 以预付租金的方式获得该特许经营权（30 年），租金总额为 2,400 万元，其中：签订协议当日公司 B 支付租金总额的 70%，同时公司 A 给公司 B 开具等额发票；该 BOT 项目竣工验收合格并完成工程决算后，支付租金总额的 20%，同时 A 给 B 开具等额发票；项目移交给公司 B 运营满两年后，支付剩余租金，同时 A 给 B 开具等额发票。

解答：

这个问题涉及两方面：1、A 公司与政府之间就 30 年的“BOT”交易如何进行会计处理；2、A 公司与 B 公司之间的“转租”交易如何进行会计处理。以下分别讨论：

基于 2006 版租赁准则的处理意见：

1、A 公司与政府之间就 30 年的“BOT”交易如何进行会计处理

我们认为，这个交易名为“BOT”，但实际上不符合《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定的 BOT 会计模式的适用条件，其实质就是一项向政府租赁 8,000 平方米土地、租期 30 年的交易。该交易的租金就是 30 年后交还给政府或其指定机构的房屋建筑物和附属设施的届时价值。因为房屋建筑物和附属设施的总造价为 1,900 万元，假设使用寿命为 50 年，则 30 年期满时的折余价值为 760 万元（不考虑残值，下同），分摊到 30 年租赁期，每年的租金为 25.33 万元。

相应地，A 公司的会计处理如下：

（1）在建设时，因为是在租来的土地上建造房屋，A 公司对此无产权，因此应参照“经营租赁改良支出”（见《〈企业会计准则第 4 号——固定资产〉应用指南》第五条“经营租入固定资产改良”）计入长期待摊费用：

借：长期待摊费用 1,900 万元

贷：银行存款、其他应付款等 1,900 万元

(2) 如果不存在后续 A 公司和 B 公司之间的“转租”交易，由 A 公司自己经营，则该项长期待摊费用按 30 年摊销，每年摊销 63.33 万元。其摊销额可以细分为两部分：一是归其自己使用的部分（使用寿命中的前 30 年）的价值，每年 38 万元；二是上述土地租金，即使用寿命的后 20 年部分的剩余价值，每年 25.33 万元。（但因为有了该项转租交易，后续的处理就不是这样的，详见下文）。

2、A 公司与 B 公司之间的“转租”交易如何进行会计处理

因为“同期，公司 A 与公司 B 签订转租协议，公司 B 以预付租金的方式获得该特许经营权（30 年）”，并约定了明确的租金支付时间表，且转租协议约定的租金总额（2,400 万元）大于 A 公司建造这些房屋和附属设施的成本（1,900 万元），能够保证 A 公司全部收回所发生的建造成本并获得收益，因此可以认为 A 公司事实上已将该房屋建筑物所有权上的主要风险和报酬均转移给 B 公司，就该设施而言，该转租交易事实上是构成融资租赁的（注：这与 A 公司从政府租赁土地的交易属于经营租赁无关，因为针对的是不同的资产），应当在该房屋建筑物和附属设施建成并移交给 B 公司时，将其终止确认，并确认终止确认该等资产的处置损益。因为本案例中 A 与 B 签订的转租协议约定的 30 年租金总额为 2,400 万元，在项目移交给 B 时已经收取 90%，则移交时的会计分录为：

借：银行存款 480 万元（第二笔 20%）

其他应付款 1,680 万元（第一笔签约时收到的 70%）

长期应收款 240 万元（注：假设不考虑折现因素，下同）

贷：长期待摊费用 1,140 万（=1,900 万-760 万，即保留相当于后 20 年的价值 760 万）

贷：递延收益 760 万元

贷：资产处置损益 500 万元（=2,400 万-1,900 万）

后续 30 年内每年：

借：递延收益 25.33 万元

贷：其他业务收入 25.33 万元

借：其他业务成本 25.33 万元

贷：长期待摊费用 25.33 万元

结论基础：

为什么本案例中 A 公司与政府之间的交易不适用“BOT 模式”，而是适用“租赁模式”？这涉及到这两个会计模式的一个根本区别点，即对资产本身使用的控制权归属于谁的问题。我们认为，这是区分一项交易应采用“BOT 会计模式”的根本标准。

1、本案例中的交易不适用 BOT 会计模式

众所周知，《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定的 BOT 会计模式的适用条件之一是“特许经营权合同中所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、

收费标准及后续调整作出约定”；在 IFRS 体系下，《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》（IFRIC 12）的第 5 段（a）款也规定 “the grantor controls or regulates what services the operator must provide with the infrastructure, to whom it must provide them, and at what price”（中文翻译：授予方控制或管制经营方使用基础设施必须提供的服务类型、提供服务的对象和服务的价格）（当然在该解释公告的应用指南中进一步提到，政府对这些事项的管制不需要是 100% 的完全管制）。这一条就说明，作为合同授予方的政府对目标资产（基础设施）如何使用实际上是有主导权和控制权的，并通过在合同中对回报金额的约定或者对收费标准的管制，限制了运营方可以从中获取的经济利益。运营方只是在政府规定的框架内提供资产（基础设施）的建设和运营管理服务，并就其所提供的建设和运营管理服务获取收费的权利，该权利可能是固定金额的，也可能是根据最终用户对该资产（基础设施）的使用情况而定的变动金额。其中固定金额部分确认为金融资产，变动金额部分确认为无形资产。所以 BOT 模式中运营方确认的金融资产和无形资产实际上是“收费权资产”，这也就说明了为何“BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产”：这个固定资产实际上是政府的，只是将其建设和运营外包了而已。

而在本案例中，“协议书约定公司 A 自主经营，自负盈亏”，也就是政府并不对其经营活动，包括提供服务的对象、收费标准及后续调整等问题进行控制，A 公司拥有所建造的房屋建筑物和附属设施的完全自主使用权（后续将其转租给 B 公司就是这一自主使用权的体现），与 BOT 的经济实质不符，所以不应适用 BOT 会计模式。

2、本案例的实质是企业与政府之间的土地租赁交易

从另一方面而言，根据《企业会计准则讲解（2010）》第 340 页中的表述，“某些情况下，企业签署的协议所包含的交易虽然未采取租赁的法律形式，但该交易或交易的组成部分就经济实质而言属于租赁业务。确定一项协议是否属于或包含租赁业务，应重点考虑以下两个因素：一是履行该协议是否依赖某特定资产；二是协议是否转移了资产的使用权。属于租赁业务的，按租赁准则进行会计处理；其他部分按相关会计准则处理”。这是从经济实质上判断一项安排是否包含租赁应满足的两个基本条件。这两个条件来源于 IFRS 体系下的《国际财务报告解释公告第 4 号——确定一项协议是否包含租赁》（IFRIC 4）。

从本案例的情况看，该安排取决于特定资产（该 8,000 平方米的土地使用权），同时将 30 年内该资产的使用权转移给了 A 公司，所以该交易是政府与 A 公司之间的土地租赁交易，应按《企业会计准则第 21 号——租赁》进行会计处理。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第 342 页中表述，土地租赁只能是经营租赁。所以，A 公司在将所建造的房屋建筑物和附属设施移交给 B 公司时还要预留相同金额的递延收益和长期待摊费用，并在后续 30 年内确认为租赁费用和租赁收入，以满足土地租赁作为经营租赁的相关会计处理要求。

基于 2018 版租赁准则的处理意见：

1、A 公司与政府之间就 30 年的“BOT”交易如何进行会计处理

我们认为，这个交易名为“BOT”，但实际上不符合《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定的 BOT 会计模式的适用条件，其实质就是一项向政府租赁 8,000 平方米土地、租期 30 年的交易。该交易的租金就是 30 年后交还给政府或其指定机构的房屋建筑物和附属设施的届时价值。因为房屋建筑物和附属设施的总造价为 1,900 万元，假设使用寿命为 50 年，则 30 年期满时的折余价值为 760 万元（不考虑残值，下同），相当于是 30 年期满时一次性支付租金，应采用 760 万元的折现值确定租赁负债，并据此确定使用权资产。假定当日 A 公司的增量借款利率为 5%，则 760 万元按 30 年折现的现值为 1,758,468.61 元，不考虑初始直接费用、复原成本等其他因素下，使用权资产、租赁负债的初始计量金额均为 1,758,468.61 元。

相应地，A 公司的会计处理如下：

（1）在租赁期开始日，对使用权资产和租赁负债进行初始确认和计量：

借：使用权资产	1,758,468.61
租赁负债——未确认融资费用	5,841,531.39
贷：租赁负债——租赁付款额	7,600,000.00

租赁期间内，使用权资产按照 30 年摊销，租赁负债按固定的周期性利率进行后续计量。

（2）在建设时，因为是在租来的土地上建造房屋，A 公司对此无产权，因此应参照“经营租赁改良支出”（见《〈企业会计准则第 4 号——固定资产〉应用指南》第五条“经营租入固定资产改良”）计入长期待摊费用：

借：长期待摊费用	1,900 万元
贷：银行存款、其他应付款等	1,900 万元

（2）如果不存在后续 A 公司和 B 公司之间的“转租”交易，由 A 公司自己经营，则该项长期待摊费用扣除作为土地使用权租金对价的部分，剩余按照 30 年摊销，A 公司使用的前 30 年每年摊销 38 万元（ $(1,900 \text{ 万元} - 760 \text{ 万元}) \div 30 \text{ 年}$ ）。同时，对使用权资产也按照 30 年摊销，每年摊销金额 58,615.62 元（ $1,758,468.61 \text{ 元} \div 30 \text{ 年}$ ），同时确认租赁负债的利息费用，第一年确认的金额为 87,923.43 元（ $1,758,468.61 \text{ 元} \times 5\%$ ）。到 30 年期满时，长期待摊费用和租赁负债的余额各为 760 万元，使用权资产的账面价值为零，在将房屋移交给政府时，将长期待摊费用和租赁负债两项余额对冲结零即可（但因为有了该项转租交易，后续的处理就不是这样的，详见下文。）

2、A 公司与 B 公司之间的“转租”交易如何进行会计处理

因为“同期，公司 A 与公司 B 签订转租协议，公司 B 以预付租金的方式获得该特许经营权（30 年）”，并约定了明确的租金支付时间表，且转租协议约定的租金总额（2,400 万元）大于 A 公司建造这些房屋和附属设施的成本（1,900 万元），能够保证 A 公司全部收回所发生的建造成本并获得收益，因此可以认为 A 公司事实上已将取得的土地使用权、该

房屋建筑物所有权上的主要风险和报酬均转移给 B 公司，就该设施而言，该转租交易事实上是构成融资租赁的（注：这与 A 公司从政府租赁土地的交易属于经营租赁无关，因为转租是针对的使用权资产和房屋建筑物和附属设施），应当在该使用权资产、房屋建筑物和附属设施建成并移交给 B 公司时，将其终止确认，并确认终止确认该等资产的处置损益。因为本案例中 A 与 B 签订的转租协议约定的 30 年租金总额为 2,400 万元，在项目移交给 B 时已经收取 90%，则移交时的会计分录为：

借：银行存款 480 万元（第二笔 20%）

其他应付款 1,680 万元（第一笔签约时收到的 70%）

长期应收款 240 万元（注：假设不考虑折现因素，下同）

贷：长期待摊费用 1,140 万（=1,900 万－760 万，即保留相当于后 20 年的价值 760 万）

贷：使用权资产 1,758,468.61 元

贷：资产处置损益 10,841,531.39 元（=2,400 万－1,140 万－1,758,468.61 元）

后续 30 年内每年：

借：财务费用——利息支出 （第 1 年为 87,923.43 元）

贷：租赁负债——未确认融资费用 （第 1 年为 87,923.43 元）

结论基础：

为什么本案例中 A 公司与政府之间的交易不适用“BOT 模式”，而是适用“租赁模式”？这涉及到这两个会计模式的一个根本区别点，即对资产本身使用的控制权归属于谁的问题。我们认为，这是区分一项交易应采用“BOT 会计模式”的根本标准。

1、本案例中的交易不适用 BOT 会计模式

众所周知，《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定的 BOT 会计模式的适用条件之一是“特许经营权合同中所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定”；在 IFRS 体系下，《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》（IFRIC 12）的第 5 段（a）款也规定“the grantor controls or regulates what services the operator must provide with the infrastructure, to whom it must provide them, and at what price”（中文翻译：授予方控制或管制经营方使用基础设施必须提供的服务类型、提供服务的对象和服务的价格）（当然在该解释公告的应用指南中进一步提到，政府对这些事项的管制不需要是 100%的完全管制）。这一条就说明，作为合同授予方的政府对目标资产（基础设施）如何使用实际上是有主导权和控制权的，并通过在合同中对回报金额的约定或者对收费标准的管制，限制了运营方可以从中获取的经济利益。运营方只是在政府规定的框架内提供资产（基础设施）的建设和运营管理服务，并就其所提供的建设和运营管理服务获取收费的权利，该权利可能是固定金额的，也可能是根据最终用户对该资产（基础设施）的使用情况而定的变动金额。其中固定金额部分确认为金融资产，变动金额部分确认为

无形资产。所以 BOT 模式中运营方确认的金融资产和无形资产实际上是“收费权资产”，这也就说明了为何“BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产”：这个固定资产实际上是政府的，只是将其建设和运营外包了而已。

而在本案例中，“协议书约定公司 A 自主经营，自负盈亏”，也就是政府并不对其经营活动，包括提供服务的对象、收费标准及后续调整等问题进行控制，A 公司拥有所建造的房屋建筑物和附属设施的完全自主使用权（后续将其转租给 B 公司就是这一自主使用权的体现），与 BOT 的经济实质不符，所以不应适用 BOT 会计模式。

2、本案例的实质是企业与政府之间的土地租赁交易

从另一方面而言，根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第二条、第五条的规定，“租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同”；“为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。”这是从经济实质上判断一项安排是否包含租赁应满足的两个基本条件，即：一是合同存在某特定的已识别资产，二是企业能够控制该已识别资产的使用。

从本案例的情况看，该安排取决于特定资产（该 8,000 平方米的土地使用权），同时将 30 年内该资产的使用权转移给了 A 公司，所以该交易是政府与 A 公司之间的土地租赁交易，应按《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》进行会计处理。

对于 A 公司作为转租的出租人对与 B 公司之间的租赁进行分类时，按照《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》第三十七条的规定，转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类。由于 A 公司将该土地使用权其取得的所有剩余年限的使用权全部转租给 B 公司，与该土地使用权有关的主要风险和报酬已转移，因此该项转租赁构成了一项融资租赁。因此，A 公司在转租赁的租赁期开始日可以终止确认使用权资产。

问题4-4-14（涉及运营期分成的定制软件开发收入确认）

问题：

涉及运营期分成的定制软件开发收入如何确认？

背景：

A 公司为软件定制开发企业，主要客户为移动、联通等电信运营商，主要产品是为运营商定制开发计价系统、管理系统等软件。主要收入确认方式为：与客户签订定制开发合同后，按照客户需求进行开发，公司采用完工百分比法（或新收入准则下的履约进度）确认收入及成本。

2015 年，公司增加了一种业务模式：与客户签订的合同中包含两部分内容，一部分是

进行建设期对合同的开发，一部分为开发完成进入运营期后，与客户对运营期的收入进行分成。该种合同分两种方式签订，一种是开发期约定了具体的金额，同时运营期约定分成比；另一种开发期末约定金额，只约定了运营期的分成比。

解答：

我们理解第一种和第二种方式的差异为是否有保底收入，而业务的实质没有不同。两种方式下均可参考 BOT 模式处理，因为 BOT 模式本身就是“建造服务+后续运营管理和维护服务”这两者的组合，同时适用于这两种情况。

在项目开发和实施期间（相当于 BOT 的建设期间），企业即应根据以往向同类客户提供类似的系统开发和实施服务的合同收费金额，估计所提供的项目开发和实施服务的公允价值，并按该公允价值作为应确认的系统开发和实施服务的收入，在开发实施期间内（最晚于开发实施完成、具备运行条件时）逐步确认，并将开发、实施阶段的成本结转营业成本。

收入确认的方法系遵循《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中的“提供劳务”模式或《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定，采用完工百分比法于该阶段内各资产负债表日逐步确认，或者在合同履行结果不能可靠估计的情况下按已发生且预计能够得到补偿的合同成本确认。（在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下，应根据该准则第十一条规定判断履约义务是在一个时点履行还是在一段时间内履行。当开发实施作为某一时段内履约的单项履约义务时，收入应按履约进度确认。当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。）

如果合同明确约定的固定价款（包括在开发期间和开发完成时收取的部分，也包括在后续运营期间分期收取但金额固定的价款的折现值）不小于开发实施服务公允价值的，则按该服务公允价值确认对应的金融资产（银行存款、应收账款或长期应收款），没有无形资产成分。后续运营期间确认的运行维护收入包括合同约定的固定价款超出已确认的开发实施阶段收入的差额部分，以及运营期间按合同约定收取的分成款。

如果固定价款小于开发实施服务公允价值的，则固定价款随着开发实施阶段收入的确认而全部确认为金融资产，开发实施服务的公允价值大于固定价款的差额部分确认为无形资产，在合同约定的运营服务期限内摊销，与该期间内获得的分成收入配比。特别地，如果合同没有约定开发期收入金额，全部收入均为运营期分成收入的，则没有金融资产而只有无形资产。

无论是上述何种情况，后续运营维护期间所发生的后续成本均不应直接计入当期费用，而应作为营业成本与所确认的运营维护期间收入相配比。

结论基础：

关于本案例为何可以参照适用《企业会计准则解释第 2 号》第五条所规定的“BOT 会计模式”，分析如下：

根据《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定，BOT 会计模式的适用条件为：

本规定涉及的BOT业务应当同时满足以下条件：

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。

2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。

合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。

3. 特许经营权合同中所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

在IFRS体系下，《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权安排》（IFRIC 12）第5段对该模式的适用条件表述如下：

本解释公告适用于具备如下条件的公共—私营服务特许权协议：

（1）授予方控制或管制经营方使用基础设施必须提供的服务类型、提供服务的对象和服务的价格；以及

（2）在服务协议期末，授予方通过所有权、收益权或其他形式控制该基础设施的重大剩余权益。

我们理解，本案例中合同授予方（电信运营商）虽然不是“政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业”，但本案例所讨论的是合同投资方（运营方）的会计处理，而站在合同投资方（运营方）的角度，合同授予方是否为“政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业”并不影响对该合同经济实质的分析和对其所享有、承担的风险和报酬特征的判断。因此，本案例中合同授予方的身份不应成为导致本案例不适用“BOT会计模式”的“一票否决”因素。

从《企业会计准则解释第2号》第五条和IFRIC 12对“BOT”或“服务特许权”会计模式的适用条件的规定可以总结出：“BOT”或“服务特许权”安排的本质特征在于：

1、合同授予方拥有对合同标的（一般BOT项目中为公共基础设施，本案例中为受托开发和运维的软件）如何使用的主导权和控制权。这一主导或控制权是通过合同授予方对合同投资方（经营方）应达到的建造和运营维护服务的定性和定量标准，以及服务收费标准等方面进行管制的方式体现出来的。

2、合同投资方（运营方）并不真正享有或承担标的所有权上的主要风险与报酬，也没有标的使用的主导权和控制权。尽管合同可能授予合同投资方（运营方）一定的自主决策权力，但这些决策权力所针对的往往是行政性、事务性的事项，并且受到如前所述的“合同授予方主导权”框架的严格限制和制约。合同投资方（运营方）实质上只是受托提供标的的建造和运营管理服务，并就其所提供的建造和运营管理服务获取报酬。该会计模式下合同投资方（运营方）所确认的金融资产和/或无形资产所代表的只是就其所提供的标的建设和运营

管理服务取得报酬的权利，其中固定金额的报酬索取权为金融资产，非固定金额的报酬索取权为无形资产。这也就是在 BOT 会计模式下为何“BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产”的原因。

根据上述对 BOT 或服务特许权模式的本质特征的总结，对照本案例的背景信息，我们认为，本案例中 A 公司受托为电信运营商开发软件，并负责后续维护工作，相关合同中对软件开发和后续维护服务应达到的标准作出了明确约定，且委托方本身是所开发软件的唯一用户，对该软件的使用具有完全的主导权和控制权，A 公司在该交易中的角色就是受托提供软件的开发和运维服务，并就其所提供的此类服务取得报酬。因此，本案例中的合同完全符合前面所述的 BOT 合同的本质特征，应可以采用 BOT 会计模式进行核算。

问题4-4-15（供热企业建造供热设施并从开发商收取款项的处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，供热企业建造供热系统，并向用户提供供热接入服务，是否可以采用“BOT”模式进行核算？

背景：

A供热企业与房地产开发商签订供热系统合同，A供热企业负责建造供热系统，建设完成后由A供热企业进行运营管理。

A供热企业与房地产开发商签订合同目前存在以下情况：

- 1、A供热企业建造供热系统，房地产开发商支付建造费用。合同约定在供热系统建造完成后的资产使用寿命期限内（一般为合同约定的经营年限）资产所有权归A供热公司所有，同时，A公司取得15-20年的经营权。
- 2、同1，但合同中约定资产所有权归属房地产开发商所有。
- 3、同1，但合同中未约定资产所有权归属。
- 4、A供热企业与房地产开发商共同投资建设供热系统。供热系统资产所有权归A供热公司所有，同时A公司取得15-20年的供热经营权。
- 5、同4，合同中约定资产所有权归属房地产开发商所有。
- 6、同4，合同中未约定资产所有权归属。
- 7、A供热企业负责投资建设供热系统，建成后的资产所有权归房地产开发商所有，A公司取得供热系统经营权。

无论采用上述何种模式，运营期间的供热收费由政府统一定价，不受相关房地产开发商是否负责建设和无偿移交供热设施（或者承担供热设施建造成本）的影响。

解答：

根据《企业会计准则解释第2号》第五条规定，该条规定的BOT核算模式适用于同时满足以下条件的BOT业务：（1）合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业；

（2）合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务；（3）特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

本案例中此类合同与一般意义上的“BOT”还是存在差异的。主要区别是：A供热企业作为资产的建造方和运营方，同时也是资产的实际使用人（A公司需通过该设施为用户提供供热服务；同时，由于此类设施的专用属性，事实上只有专门的供热企业才具备运营管理此类设施的能力）。这与一般BOT合同下资产的实际使用人和受益人是社会公众，而不是运营方，是不同的。并且，会计上确认资产，其主要标准是所有权上的主要风险和报酬的实际承担情况。在这一过程中，由于合同约定的经营年限基本等于资产的使用寿命，并且此类供热系统（如管网等）又是公司提供供热服务所必需的基础设施，因此实际上公司很可能仍然承担了这些供热系统资产的所有权上的主要风险和报酬，因此不论合同中对供热系统资产在法律上的所有权如何约定，都应当按照实际建造成本确认为供热企业自身的固定资产。

基于2006版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

对于建造过程中房地产开发商或者供热用户的出资，可比照IFRS下的解释公告IFRIC 18“接收由顾客转移而来的资产”（Transfers of Assets from Customers）处理。IFRIC 18后附的示例1描述如下：

IE1 A real estate company is building a residential development in an area that is not connected to the electricity network. In order to have access to the electricity network, the real estate company is required to construct an electricity substation that is then transferred to the network company responsible for the transmission of electricity. It is assumed in this example that the network company concludes that the transferred substation meets the definition of an asset. The network company then uses the substation to connect each house of the residential development to its electricity network. In this case, it is the homeowners that will eventually use the network to access the supply of electricity, although they did not initially transfer the substation. By regulation, the network company has an obligation to provide ongoing access to the network to all users of the network at the same price, regardless of whether they transferred an asset. Therefore, users of the network that transfer an asset to the network company pay the same price for the use of the network as those that do not. Users of the network can choose to purchase their electricity from distributors other than the network company but must use the company's network to access the supply of electricity.

IE2 Alternatively, the network company could have constructed the substation and received a transfer of an amount of cash from the real estate company that had to be used only for the construction of the substation. The amount of cash transferred would not necessarily equal the entire cost of the substation. It is assumed that the substation remains an asset of the network company.

IE3 In this example, the Interpretation applies to the network company that receives the electricity substation from the real estate company. The network company recognises the substation as an item of property, plant and equipment and measures its cost on initial recognition at its fair value (or at its construction cost in the circumstances described in paragraph IE2) in accordance with IAS 16 Property, Plant and Equipment. The fact that users of the network that transfer an asset to the network company pay the same price for the use of the electricity network as those that do not indicates that the obligation to provide ongoing access to the network is not a separately identifiable service of the transaction. Rather, connecting the house to the network is the only service to be delivered in exchange for the substation. Therefore, the network company should recognise revenue from the exchange transaction at the fair value of the substation (or at the amount of the cash received from the real estate company in the circumstances described in paragraph IE2) when the houses are connected to the network in accordance with paragraph 20 of IAS 18 Revenue.

参照该示例，供热企业应该在设施建设完成并完成连接时，一次性地将从房地产开发商接收的供热设施的公允价值（或者应向房地产开发商收取的款项）确认为收入。如果从房地产开发商接收供热设施的，则该供热设施可确认为供热企业的固定资产；如果供热企业自建供热设施并向房地产开发商收取成本补偿的，则供热企业自建的供热设施也应确认为供热企业的固定资产。

基于2017版收入准则的处理意见：

根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》第四十条规定：

企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向

客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本准则第二十六条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。

在本案例中，供热企业建造供热系统，并向用户提供供热接入服务，据此向房地产开发商（可看作客户即小区未来住户的代理人）收取的款项，属于该条规定的“无需退回的初始费”。根据上述规定，完成管网接入是后续提供供热服务的前提，但这一步骤本身并未向客户（小区住户）转让所承诺的商品（供热服务），因此该项初始费应在未来提供供热服务期间确认为收入（即把该初始收费在预计的供热服务年限内摊销，一般摊销年限不短于10年）。供热企业为了向该小区供热而建造的基础设施（管网、换热站等）可以确认为自身固定资产，在预计使用寿命内计提折旧，计入供热服务成本。

问题4-4-16（合并报表层面对BOT项目收入的确认问题）

问题：

在BOT项目中，项目公司（自身不提供建造服务）将建造服务分包给合并范围内其他公司时，在合并报表层面是否可以按BOT模式确认收入？

背景：

A公司主要从事环境产业投资及相关资产管理、环境卫生、环境保护咨询服务、环境污染治理（甲级）、环境技术开发。A公司下设C公司等子公司。

目前主要投资经营业务为垃圾焚烧发电，先由A公司与项目所在地政府签订BOT协议，获取垃圾焚烧发电在一定期间的特许经营权，特许经营期结束后无偿向所在地政府移交项目。

A公司为此设立了项目公司D公司、E公司、F公司、G公司、H公司，负责各项目的建设 and 运营。各项目建设期间由A公司的子公司——C公司提供实际提供建造服务。

解答：

根据下文“权威指引”中《企业会计准则解释第2号》第五条的规定，并参照“[问题4-4-4](#)”中的相关说明，鉴于该BOT项目的项目公司——D公司、E公司、F公司、G公司、H公司等（以下合称“项目公司”，这些项目公司自身不提供建造服务）和提供建造服务的建造承包商——C公司（以下简称“建造公司”）均已被纳入A公司的合并财务报表的合并范围，所以在A公司的合并财务报表层面，可以视同由本合并主体自行提供了基础设施建造服务，所以在A公司的合并财务报表层面可以按照《企业会计准则第15号——建造合同》（或按照《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》，视A公司执行的收入相关会计准则的版本而定）的规定，在建设期内确认建造服务收入。一般情况下，A在编制合并报表过程中对内部交易进行抵销调整时，无需抵销C公司个别报表层面就各该项目确认的建造服务收入，仅需抵销C与各项目公司之间的内部资金往来及往来款项余额即可。

在合并报表层面进行具体调整时，需关注C公司向各项目公司收取的建造合同价款是否体现了建造服务的公允价值，即是否因为关联方关系的存在而导致内部建造服务的交易定价存在不公允情况。如果存在不公允情况的，应在A公司的合并财务报表层面对内部交易确认的建造服务收入进行调整，使之反映建造服务的公允价值，作为后续确认金融资产和 / 或无形资产的成本基础。另外，如果除了C公司之外，各BOT项目还有其他承包商的（由C公司聘用的分包商除外），则由其他承包商完成的部分也可能导致A公司合并财务报表层面确定的完工百分比与C的个别报表层面就同一项目确定的完工百分比不同，需要作出调整。

权威指引：

《企业会计准则解释第2号》（财会[2008]11号）第五条规定：BOT业务应当同时满足以下条件：（1）合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。（2）合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关的收入和费用。

“问题 4-4-4” 中对相关问题的解答：

上述“问题 4-4-4”对此问题的解答为：如果项目公司和建造承包商同受一个母公司控制，则该母公司在编制包含项目公司和建造承包商的合并财务报表时，可以认为该合并财务报表主体自身提供了建造服务，可以在合并报表层面确认建造服务收入。（另可参阅“问题 4-4-5”）

问题4-4-17（社会资本方采用权益法核算对PPP项目公司的投资，社会资本方承担施工总承包业务时，在其合并报表层面是否抵销建筑收入）

问题：

如下文背景资料所述，A公司作为社会资本方采用权益法核算对PPP项目公司的投资，A公司同时承担施工总承包业务时，在其合并报表层面是否抵销建筑收入？

背景：

A公司的业务以工业厂房内环境治理、大气环境烟气脱硫脱硝脱汞治理（超细颗粒物PM2.5治理）为主，业务范围涵盖重金属废水废气废渣治理、土壤修复、污水治理、农环治理、环境服务等环保业务。

A公司作为一家中央企业下属的三级单位，由于央企压缩企业级次的限制，A公司准备在新承接的PPP项目中，不取得对项目公司的控制权，而仅有重大影响，相应地以权益法核算对项目公司的投资。A公司通过招投标取得PPP项目后与当地政府相关部门签订特许经营协议并成立项目公司开展业务，由于项目公司没有承建能力，项目公司委托A公司进行

建设（EPC 总包），属于 A 公司与项目公司之间的顺流交易。

A 公司在编制合并财务报表时，对于项目公司之间的顺流交易是否应抵销建筑服务收入、营业成本和投资收益有如下不同观点：

观点一：参照证监会会计部《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2012 年第 1 期）：“上市公司合并报表范围内的企业承接 BOT 项目，但将实质性建造服务发包给合并范围内其他企业的，上市公司在编制合并财务报表时，实务中一直存在是否应抵销建造方的建造合同收入及发包方对应的资产成本的困惑。一般情况下，合并财务报表以纳入到合并范围内的母子公司个别报表（或经调整的个别报表）为基础，在抵销未实现内部交易损益后编制形成。上市公司合并报表范围内的企业（项目公司）自政府承接 BOT 项目，并发包给合并范围内的其他企业（承包方），由承包方提供实质性建造服务的，从合并报表作为一个报告主体来看，建造服务的最终提供对象为合并范围以外的政府部门，有关收入、损益随着建造服务的提供应为已实现，上市公司的合并财务报表中，应按照相关规定体现出建造合同的收入与成本。”按照一致的处理原则，A 公司合并报表层面不应抵销相关建造合同的收入与成本。

观点二、企业会计准则关于权益法核算长期股权投资的规定：对于投资方向联营企业或合营企业投出或出售资产的顺流交易，在该交易存在未实现内部交易损益的情况下（即有关资产未对外部独立第三方出售或未被消耗），投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。因此，本案例中需要根据该部分损益是否实现分别进行处理，又出现了 2 种观点：

观点 1：认为该部分损益未实现，需要抵销。此观点认为 BOT 业务不同于一般的商品买卖，顺流交易的损益是随着项目建造期结束之后进入运营期才可以认为真正的实现，所以在建造期间 A 公司在编制合并报表时需要将该部分未实现的损益抵销。

观点 2：认为该部分损益已经实现，不需要抵销。因为项目公司在接受 A 公司的服务时会根据工程进度的进展取得政府出具的进度单，相应的收入损益随着建造服务的提供已经实现，所以对于该部分已经实现的损益在 A 公司合并报表层面不需要进行抵销。

解答：

首先，需要提醒的是，A 公司是否应合并项目公司这一判断应谨慎对待。根据背景信息所述的“由于央企压缩企业级次的限制，A 公司准备在新承接的 PPP 项目中，不取得对项目公司的控制权，而仅有重大影响，相应地以权益法核算对项目公司的投资。A 公司通过招投标取得项目后与当地政府部门签订特许经营协议并成立项目公司开展业务，由于项目公司没有承建能力，项目公司委托 A 公司进行建设（EPC 总包），属于 A 公司与项目公司之间的顺流交易。”考虑该项目公司的设立目的和设计，更多是 A 公司为承接该 PPP 项目而主导设立，因此 A 公司很有可能应该合并项目公司，而不是采用权益法核算。

其次，以下内容是假定 A 公司对项目公司采用权益法核算是合理的（本案例是否适用该前提仍需判断），在此假设前提之下，我们对投资方的处理意见：

投资方个别报表中应当按比例抵销顺流交易未实现损益，即编制“借：投资收益，贷：长期股权投资”的调整分录；合并报表中应当编制“借：主营业务收入；贷：主营业务成本、投资收益”的抵销分录。如需按比例抵销的顺流交易未实现损益的金额大于长期股权投资账面价值，可按“[问题 3-2-134](#)（与合营、联营企业之间的顺流交易未实现损益的抵销）”所述原则选择其一处理。

理由如下：

理由一：如前述《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2012 年第 1 期）中的处理原则，对 BOT 项目公司和承建子公司均在合并报表范围内时不作抵销处理，是因为作为对价的金融资产或者无形资产也同样是体现在本企业的合并报表中，相当于本企业直接向政府提供了基础设施的建造和运营服务。但当项目公司为联营企业时，其特许经营收费权（无论是无形资产还是金融资产）都不在本企业的合并报表中体现，即本企业合并报表层面并未体现一项与政府之间的购买服务交易，而只是体现了本企业作为承建商与项目公司（发包方）之间的合同关系，所以应按常规方法按比例抵销未实现损益。因此，当 BOT 项目公司为本企业的联营企业，本企业为其提供基础设施建造服务时，不能简单比照 BOT 项目公司和承建子公司均在合并报表范围内时的处理，不抵销 BOT 项目的建造服务收入，而应当按照常规的与联营企业之间顺流交易未实现损益的抵销原则，予以按比例抵销。

理由二：即使如 A 公司管理层所述观点（二）、2 中认为该部分损益已实现，假定项目公司按照同样的金额确认建筑服务收入和建筑服务成本。已经实现的部分，从合并报表的角度来看，其建筑服务的成本应是 A 公司的原始成本，也就是说项目公司个别报表层面的利润虚减了（虚减的部分为 A 公司向项目公司提供服务的收入、成本之差），相应地 A 公司在个别报表层面权益法核算中少确认该部分的投资收益，需要在合并报表层面的调整分录中补回来。因此，即使已实现，也应编制该笔“借：主营业务收入；贷：主营业务成本、投资收益”的抵销分录。

问题4-4-18（BOT污水处理厂预计大维修费用变动的相关问题）

问题：

BOT 污水处理厂预计大维修费用变动如何处理？

背景：

某公司以 BOT 模式运营污水处理厂，特许经营年限为 30 年（2010 年年初～2039 年年末）。按照《企业会计准则解释第 2 号》的规定，对于未来移交时的恢复性大修理费用进行了预计，确认为公司预计负债。在污水处理厂投运时，公司预计未来移交前需要发生的大修理费用总额为 8,805,328 元，各年应提大修理费用如下：

年份	2010	2011	2012	2013	...	2039	累计
年内计提预计负债	69,378	87,125	91,175	95,414		102,267	4,986,634
应计利息	0	3,225	7,426	12,010		134,989	3,818,694
年末预计负债余额	69,378	159,729	258,329	365,753		8,805,328	8,805,328

截止 2012 年末公司预计负债余额为 258,329 元。

（注：上表中“资本性支出”行中的各年份金额，是按照预计每年污水处理量的比例确定的，每年不同，相当于本金；“应计利息”等于每年年初（上年年末）的预计负债乘以折现率 4.65%；到 2039 年末，累计的预计负债余额等于预计将发生的恢复性大修理支出。相关的计提原理可参考《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权安排》（IFRIC 12）后附的举例 2、3 对合同约定的大修理义务计提的说明。需要指出的是：尽管在一般情况下，对固定资产的大修理并不构成企业的一项现时义务，因此企业不能在固定资产使用期间内计提大修理相关的预计负债，但是本案例中所涉及的是 BOT 合同项下所约定的合同义务，因此该公司作为 BOT 的运营方，可以在运营期间就其所承担的期满移交时的恢复性大修理的合同义务确认预计负债。）

2013 年公司对移交前的大修理费用进行了重新估计，认为原预计金额过大，新的估计金额为 4,226,557 元。新计算的各年度应提大维修费用如下：

年份	2010	2011	2012	2013	...	2039	累计
年内计提预计负债	33,302	41,820	43,764	45,799		49,088	2,393,584
应计利息	0	1,548	3,564	5,765		64,795	1,832,973
年末预计负债余额	33,302	76,670	123,998	175,561		4,226,557	4,226,557

按照新的计算表，截止 2012 年末应计提的大修理费用相关预计负债的余额应为 123,998 元，与账面已提金额差异 134,331 元。

对该项差额的处理有两种观点：

（1）将差异 134,331 元全部计入 2013 年度的当期损益，2013 年度按照新的计算表计提，预计负债余额调整为 175,561 元；

（2）此处对于大修理费用的预计属于会计估计变更，其影响额应当在 2013 年及未来期间调整，而不是全部处理在 2013 年。即按照新的测算应计提大修理支出 4,226,557 元，截止 2012 年末已计提了 258,329 元，还需要计提 3,968,228 元，自 2013 年年初开始，将 3,968,228 元重新在 2013~2039 年期间内分期预计。

解答：

赞同上述观点（2），即本案例中公司对于大维修费用的预计属于会计估计变更，其影响额应当在 2013 年及未来期间调整，即按照新的测算应提大修理费用 4,226,557 元，截止 2012 年末已计提了 258,329 元，还需要计提 3,968,228 元，自 2013 年年初开始，将 3,968,228 元重新在 2013~2039 年内分期预计。

结论基础：

根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错》第八条规定：“……*会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。*”由此可知，会计估计变更就其内容而言可分为两类：一类是直接涉及资产和负债账面价值调整的变更，即其估计变更直接影响本报告期期末相关资产、负债的账面价值；另一类是对资产的定期消耗金额的调整。当然后一类变更最终也影响到资产和负债的账面价值，但其侧重点是对定期消耗金额的系统调整，更侧重于对资产、负债的总额在其受益期间内如何进行系统分摊的问题。

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第九条规定：“*企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认；既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。*”

综合上述规定分析可知：直接决定本报告期末资产、负债账面价值的会计估计变更（如对资产减值准备金额的调整）的损益影响应全部立即确认在本报告期内；涉及资产定期消耗金额调整的会计估计变更，其影响的期间包括当期和未来期间，因此其损益影响应当在受影响的各期内采用系统的方式逐步予以体现，而不能一次性全部体现在变更当期的损益中。

分析本案例中的预计大修理费用变更，是如何在一段时间内逐步确认预计负债及其损益影响的问题。虽然会计准则对“会计估计变更”的定义中没有提到“对负债的定期计提金额的调整”，但我们理解，由于此处预计负债定期计提金额确定的基础是相关基础设施的使用程度，其性质与“资产定期消耗金额的调整”相类似，根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第九条的规定，本案例中预计大修理费用的变更既影响变更当期又影响未来期间，故变更金额应该在当期及未来期间进行分摊。

本案例中所涉及的是相关预计负债未在有形资产初始确认时计入资产成本，而是在运营过程中逐步计提并确认为损益。在某些情况下，如果此类预计负债在有形资产初始确认时按折现值计入无形资产的初始成本，后续按期计提摊销，并就折现影响的释放逐步确认利息支出，则在此情况下预计负债金额的调整应按照《企业会计准则解释第 6 号》第一条所述原则处理，即“*由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动，应按照以下原则调整该固定资产的成本：（1）对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益；（2）对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。*”由此可见，如果将相关预计负债在初始确认时计入资产成本，则其后续变更所产生的损益影响是通过对相关资产在剩余使用年限内的折旧或摊销的调整体现

出来的，与此处所述的“相关预计负债未无形资产初始确认时计入资产成本，而是在运营过程中逐步计提并确认为损益”情况下预计负债发生会计估计变更的损益影响的处理原则一致。

另外，还需要补充说明的是：根据《企业会计准则解释第 2 号》第五条的规定，“按照合同规定，企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态，预计将发生的支出，应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定处理”。在具体操作中，应注意区分此类支出在什么情况下应在相关无形资产达到可供使用状态时按折现值一次性确认并计入相关无形资产的原值，什么时候应在使用期间内逐期计提并计入该期内的生产成本或者期间费用。参照《国际会计准则第 16 号——固定资产》的有关规定（参照下文附录），其主要的依据应当是：该等支出义务的产生是与特定无形资产的购建或者在特定期间内将其用于生产产品以外的用途相关，还是与在特定期间内使用该基础设施生产产品或提供服务相关。如属于前一情况的，应在资产取得时，将预计弃置费用的现值资本化计入无形资产成本中，并在后续使用寿命内采用摊销方法将其计入营业成本；如属于后一情况的，应当在将该基础设施用于生产产品或提供服务的期间内逐期予以确认，并计入营业成本。

《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场与设备》对此类支出会计处理的相关规定如下：

1、参照 IAS 16 第 16(c)段规定，固定资产的成本应包括“the initial estimate of the costs of dismantling and removing the item and restoring the site on which it is located, the obligation for which an entity incurs either when the item is acquired or as a consequence of having used the item during a particular period for purposes other than to produce inventories during that period.”（中文翻译：主体在购置该项目时，或者在特定期间内出于生产存货以外的其他目的而使用该项目所产生的拆卸、搬运和场地清理义务的费用初始估计金额）。

2、该准则第 18 段进一步指出：“An entity applies IAS 2 *Inventories* to the costs of obligations for dismantling, removing and restoring the site on which an item is located that are incurred during a particular period as a consequence of having used the item to produce inventories during that period. The obligations for costs accounted for in accordance with IAS 2 or IAS 16 are recognised and measured in accordance with IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.”（中文翻译：主体应根据《国际会计准则第 2 号——存货》核算在特定期间内由于使用资产项目生产存货而发生的设备拆卸、搬运和场地清理义务的费用。主体应根据《国际会计准则第 2 号》或《国际会计准则第 16 号》核算设备的拆卸、搬运和场地清理义务的费用，并根据《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》进行确认和计量。）

3、关于这一问题，可进一步参阅 IAS 16 后附的“结论基础”部分的 BC13~BC16 段，尤其是其中的 BC15 段，其表述为：The Board observed that whether the obligation is incurred upon acquisition of the item or while it is being used, its underlying nature and its association with the asset are the same. Therefore, the Board decided that the cost of an item should include the costs of dismantlement, removal or restoration, the obligation for which an entity has incurred as a consequence of having used the item during a particular period other than to produce inventories during that period. An entity applies IAS 2 *Inventories* to the costs of these obligations that are incurred as a consequence of having used the item during a particular period to produce inventories during that period. The Board observed that accounting for these costs initially in accordance with IAS 2 acknowledges their nature. Furthermore, doing so achieves the same result as including these costs as an element of the cost of an item of property, plant and equipment, depreciating them over the production period just completed and identifying the depreciation charge as a cost to produce another asset (inventory), in which case the depreciation charge constitutes part of the cost of that other asset.（中文翻译：理事会注意到，不论该义务是在购买该项目时产生的还是在使用该项目过程中产生的，其潜在性质及与资产的联系都是相同的。因此，理事会决定，项目的成本应包括主体在特定期间除用于生产存货外使用该项目而发生的拆卸、搬运和场地清理义务的费用。主体应根据《国际会计准则第 2 号——存货》核算在特定期间内因使用该项目生产存货而发生的这些义务的费用。理事会注意到，按照《国际会计准则第 2 号》对上述费用进行初始会计处理表明了其性质。而且，这样会计处理与将其作为不动产、厂场和设备项目的成本，在随后的生产期间计提折旧并将折旧费用作为生产其他资产（存货）的成本的结果是相同的。在这种情况下，折旧费用构成了该其他资产成本的组成部分。）

问题4-4-19（TOT项目确定为金融资产或无形资产的判断）

问题：

如下文“背景”部分所述，A 公司对采用 TOT 模式建设的污水处理设施是确认一项金融资产，还是确认一项无形资产？经营期间收到的现金流，是否全部确认为收入，成本是否为当年运营投入加无形资产的摊销金额？

背景：

A 公司与某政府签订协议，采用 TOT 模式建设污水处理设施，污水处理厂建成后，A 公司以 9,000 万元的价格，取得其 25 年的经营权。政府每年按照污水处理量向 A 公司支付污水处理费，收费价格第一年 1.60 元/吨，第二年以后变为 1.70 元/吨，每届满两个运营年按照特定公式调整一次。每年如果处理量低于 2.5 万吨时，最低收费不得低于设计处理量的

70%计算的费用，由政府补偿差价。

解答：

根据《企业会计准则解释第2号》第五条规定：

（1）合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的；或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，应当在确认收入的同时确认金融资产，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定处理。

（2）合同规定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。

根据上文背景资料分析，该合同只是约定了保底处理量，但并未约定A公司可以无条件地自合同授予方收取的确定金额（因为污水处理费单价“每届满两个运营年按照特定公式调整一次”，而价格调整既可能调高也可能调低，所以没有确定的应收款项总额）。因此，本案例中的BOT/TOT业务应采用《企业会计准则解释第2号》第五条中规定的“无形资产模式”进行会计处理，其中没有金融资产确认。

在无形资产模式下，在运营期间，A公司应把可向合同授予方收取的全部价款（含保底水量所对应的处理费）均确认为收入；成本包括当年运营投入、无形资产摊销，以及为保证基础设施处于良好状态而根据《企业会计准则第13号——或有事项》按期预提的定期更新改造支出或大修理支出等。

问题4-4-20（关于BT项目公司收入成本确认的问题）

问题：

如下文背景资料所述，B公司作为BT项目的项目公司，自身不直接提供建造服务，是否需要按照《企业会计准则第15号——建造合同》（或《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》，视该公司执行的收入相关会计准则的版本而定）确认建造服务收入？如果需要，如何确认建造服务收入及建设期的利息收入？

背景：

A集团中标某BT项目，由A集团公司下属分公司承担施工建设，A集团公司出资成立B项目公司（作为BT项目指挥部），负责BT项目资金的筹措与支付、项目的协调，并根据经业主、监理单位、施工单位三方确认的结算计量单支付相应的工程建设款给实施施工的A集团下属分公司。

BT项目中标金额为837,328,928.00元（不含利息），项目交工验收合格后进入回购期，回购款分三次支付，第一次在工程交工验收合格之日起1个月内支付，支付额度为中标价

（扣除暂列金额）的 60%及其 2 年期利息，利率取交工验收合格之日后第一天三年期中国人民银行贷款基准利率上浮 20%；第二次在工程交工验收合格之日起一年后第一个月内支付，支付额度为中标价（扣除暂列金额）的 35%及其 3 年期利息，利率取交工验收合格之日后第一天三年期中国人民银行贷款基准利率上浮 20%；第三次在竣工验收后 1 个月内支付，支付额度为最终审计工程总价（含原协议约定的主要材料的调差、现场签证变更、设计变更等合同约定应计入回购款的所有款项）的剩余应付款，该部分回购款不计利息。回购利率上浮的费用已包含了 A 集团的融资成本及工程建设期间的管理费用。

BT 项目完工进度如下：

时间	完工进度
2012 年 12 月 31 日	46.81%
2013 年 12 月 31 日	74.71%
2014 年 6 月 30 日	87.09%
2014 年 8 月 31 日	100.00%

BT 项目于 2014 年 8 月 31 日完成全部工程量，交工验收时间为 2014 年 9 月 12 日，预计竣工验收时间为 2016 年 9 月。

B 公司于 2014 年 9 月 16 日收到第一期回购款，按合同规定中标价（扣除暂列金额）的 60%：457,324,870.00 元及其利息 67,501,151.00 元，另外收到工程奖励款 15,000,000.00 元。2015 年、2016 年预计收款时间如下表：

	收款时间	收款比例	本金	利息	奖励	收款金额合计
完工时间	2014 年 8 月					
第 1 次收款	2014 年 9 月	60%	457,324,870.00	67,501,151.00	15,000,000.00	539,826,021.00
第 2 次收款	2015 年 9 月	35%	266,772,841.00	59,063,507.00		325,836,348.00
第 3 次收款	2016 年 9 月		113,231,217.00 （暂未考虑审价 金额）			113,231,217.00
合计			837,328,928.00	126,564,658.00	15,000,000.00	978,893,586.00

（利息按中国人民银行三年期贷款利率 6.15%上浮 20%计算，即年利率为 7.38%。）

解答：

1、关于 B 公司收入确认方式问题：

目前在我国企业会计准则体系下的已生效规定中，对 BT 项目没有明确的解释和规定。此前，上市公司可参照的 BT 项目规定主要是证监会会计部《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2011 年第 1 期，总第 5 期）》中的如下规定：

问题 3：部分上市公司采用 BT（建设-移交）模式参与公共基础设施建设，合同授予方是政府（包括政府有关部门或政府授权的企业），BT 项目公司负责该项目的投融资和建设，

项目完工后移交给政府，政府根据回购协议在规定的期限内支付回购资金（含占用资金的投资回报）。对于此类BT业务，应如何进行会计处理？

解答：对于符合上述条件的BT业务，应参照企业会计准则对BOT业务的相关会计处理规定进行核算：项目公司同时提供建造服务的，建造期间，对于所提供的建造服务按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关的收入和成本，建造合同收入按应收取对价的公允价值计量，同时确认长期应收款；项目公司未提供建造服务的，应按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，确认长期应收款。其中，长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入，实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

本问题解答发布前相关BT业务未按上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

但我们理解，一方面，在《监管规则适用指引——会计类第1号》于2020年11月13日发布后，上述“监管问题解答”已被废止；另一方面，该规定与会计基本原则（如收入确认和计量应采用“总额法”还是“净额法”的区分原则）可能存在冲突，因此在实务操作中应谨慎引用和参照。财政部最初在《企业会计准则解释第5号》的征求意见稿中也有意引入该规定，但最终在《企业会计准则解释第5号》定稿发布时未纳入。

我们认为BT项目公司作为BT项目的首要责任人，应采用“总额法”确认建造合同收入和结转建造合同成本，主要理由如下（下述理由在《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》下也同样适用）：

（1）关于BT业务应适用的会计处理模式问题。我们理解，此处证监会问题解答中所列举的BT项目的基本特征也是很多建造合同项目所共同具备的特征（除了单独设置项目公司这一点以外，但我们理解，是否单独设置项目公司，只是法律形式问题，一般不会影响会计处理模式确定所依据的经济实质），并非BT项目所独有。在IFRS下，一般理解BT项目并不在IFRIC 12的适用范围内，而只是“建造服务+融资服务”两者的结合体，这种情况在企业的经营性项目建设中也有见到，即通常所称的“带资建设”。因此，似乎没有必要对BT模式的适用条件参照《企业会计准则解释第2号》第五条对BOT模式的适用条件作出过于严格的限定。此处所述的处理原则是可以推广到所有具备“建造服务+融资服务”两项特征的投资项目中投资方（兼建设方）的会计处理的，其基本要点是：

①企业执行2006版收入准则（或建造合同准则）和2006版金融工具准则的，根据《企业会计准则第15号——建造合同》在建设期间确认建造合同收入，同时根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》的规定在建设期间和后续还款期间确认融资利息收入。

②企业执行2017版收入准则和2017年金融工具准则的，根据《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》在建设期间确认建造服务收入，同时根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》的规定在建设期间和后续还款期间确认融

资利息收入。)

(2) 关于在项目公司未提供实际建造服务的情况下, 是否应确认建造合同收入的问题。我们理解, 这个问题在《企业会计准则解释第 2 号》第五条中就已提出, 但结合这几年来《企业会计准则解释第 2 号》第五条在实践中的运用情况来看, 我们认为该规定并不合理, 并且与 IFRS 下的操作存在差异 (IFRS 下的 IFRIC 12 中并无此规定)。我们认为, 如果项目公司实质上承担了项目总包方的职责 (即使其在法律上不具有总承包资质), 需对项目的进度、工程质量、成本控制、安全生产等承担最终责任的, 则应当认为符合采用“总额法”确认收入的条件, 项目公司应当在建设期间, 按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》(或《企业会计准则第 14 号——收入 (2017 年修订)》, 视其所执行的收入相关会计准则的版本而定) 的规定, 就分包商所提供的建造服务和其自身提供的管理服务确认建造服务收入, 同时将应支付给分包商的分包价款确认为合同成本。并且, 目前的规定可能导致项目公司只需自身提供少量建造服务即可确认全部的建造服务收入, 而不提供建造服务则不能确认任何建造服务收入, 差异过大而缺乏衔接, 而要求全额确认建造服务收入则可以避免这一问题。当然, 如果建造服务全部外包, 则此时就外包部分确认的建造服务收入 (建造服务的公允价值) 很可能等于应支付给分包商的合同价款, 即收入和成本相等。

本案例中, B 公司“作为该 BT 项目指挥部, 负责资金的筹措与支付、项目的协调, 并根据经业主、监理单位、施工单位三方确认的结算计量单支付相应的工程建设款给实施施工的集团下属分公司”, 因此 B 公司虽然不直接从事基础设施建造, 但对施工方的工作起到监督管理作用, 并就施工方的合同履行情况向业主方承担总的责任。因此, 基于其作为指挥部的身份, 即使不直接提供建造服务, 也应在建造期间按照建造合同准则或 2017 年修订后收入准则的相关规定确认建造服务收入 (建造服务收入的总额等于回购价款按照适当的利率折现到预计完工日的折现值), 支付给施工方的价款确认为营业成本; 后续回购期间确认融资利息收入。

关于利息收入计量中对于利率的选取问题, 一般按以下原则处理: 如果作为该 BT 项目业主的地方政府发行了期限类似的地方债券, 或者其属下的融资平台公司发行了期限类似的城投债, 则确认利息收入所使用的利率为该债券的到期收益率; 如果没有可比的地方债或者城投债的, 可选择与回购期限相同或最为接近的期限的人民银行的贷款基准利率, 或者合同约定的利率。

在收入的确认和计量的基本原则方面, 还应注意以下问题:

(1) 拆分建造服务收入和融资利息收入。

在《企业会计准则第 14 号——收入 (2006 年)》或《企业会计准则第 15 号——建造合同 (2006 年)》下, 根据《企业会计准则讲解 (2010)》第 224 页至 225 页中的表述, “(六) 具有融资性质的分期收款销售商品的处理: 企业销售商品, 有时会采取分期收款的方式, 如分期收款发出商品, 即商品已经交付, 货款分期收回。如果延期收取的货款具有融资性质,

其实质是企业向购货方提供信贷时，企业应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格计算确定。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，作为财务费用的抵减处理。其中，实际利率是指具有类似信用等级企业发行类似工具的现时利率，或者将应收的合同或协议价款折现为商品现销价格时的折现率等”，对于具有融资性质的销售需要按折现值确认收入，建造合同同样适用。

在建设期间，如果事先不能合理预估每一期的完工进度和由此形成的收入和长期应收款金额，以及合理估计完工时间和回购期的开始时间，则建设期间内可以不确认利息收入，而是将回购价款总额折现到预计完工日，以该折现值作为建造期间应确认的建造合同收入的总额；融资利息收入只在完工后开始确认。

在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下，按照修订后收入准则第十七条的规定，合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在期内采用实际利率法摊销。建造合同项目由于承包商不能控制在建的项目，在建的项目仍由客户控制，因此通常属于某一时段内履行的履约义务，也即：随着履约进度的推进，项目形成的资产持续交由客户控制。因此客户取得建造服务控制权的时点与付款时点间隔较长，也应考虑其中包含的重大融资成分。在建设期间，企业应合理预估每一期的完工进度和由此形成的收入和长期应收款（或合同资产）金额，以及合理估计完工时间和回购期的开始时间，并据此作为拆分融资利息收入和建造服务收入的依据。在不能合理估计时，也可以接受建设期间内不确认利息收入，而是将回购价款总额折现到预计完工日，以该折现值作为建造期间应确认的建造合同收入的总额；融资利息收入只在完工后开始确认。

（2）根据背景资料，业主在回购时支付利息，故在完工时（即完工进度达到 100%，所有建造合同收入均已确认完毕）开始确认融资利息收入。在建设期按照回购款的折现值确认收入时，同时确认未实现融资收益。

（3）“总额法”和“净额法”。

如果存在 BT 项目公司并未承担项目总包方的职责，无需对项目的进度、工程质量、成本控制、安全生产等承担最终责任的情况，则基于收入确认和计量应采用“总额法”还是“净额法”的判断标准（2006 年收入准则体系下参阅《会计学撮要 2011》第 141～146 页），并参照证监会《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2011 年第 1 期，总第 5 期）》中的上述解答处理；2017 年修订后的收入准则体系下参阅准则第三十四条规定。即：仅就企业可获得的管理费确认收入，其余资金往来按代收代付进行核算。该情况比较少。

2、B 公司收入的确认和计量的具体操作：

在《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》和《企业会计准则第 15 号——建造

合同（2006 年）》下：

首先，根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》第十一条：“奖励款，是指工程达到或超过规定的标准，客户同意支付的额外款项。奖励款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：（一）根据合同目前完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过规定的标准；（二）奖励金额能够可靠地计量。”因此，B 公司收到的奖励款 1,500 万元应计入建造合同收入总额。但因为该奖励款能否收到，在合同开始执行时存在较大不确定性，因此在满足《企业会计准则第 15 号——建造合同》第十一条所列各项条件时才确认为建造合同收入，而在合同开始执行时编制的长期应收款实际利率摊销表中对该奖励款不予考虑。

根据背景资料中的预计收款明细表、实际完工日期及交工验收日期，B 公司需要以 2014 年 8 月 31 日为完工基准日，将 2014 至 2016 年各期预计收款额，按回购期实际执行利率（中国人民银行三年期贷款利率 6.15%上浮 20%）为折现率，计算出 2014 年 8 月 31 日的现值（而不单独计算内含报酬率作为折现率）。具体过程如下：

（1）三次收款总额分别为：2014 年 9 月 524,826,021.00 元（不含奖励款 1,500 万元）；2015 年 9 月 325,836,348.00 元；2016 年 9 月 113,231,217.00 元；

（2）折现率为中国人民银行三年期贷款利率 6.15%上浮 20%，即 7.38%。相应地 9 个月的折现率为： $(1+7.38\%)^{(9/12)}-1=5.49\%$ ；8 个月的折现率为： $(1+7.38\%)^{(8/12)}-1=4.86\%$ ；1 个月的折现率为： $(1+7.38\%)^{(1/12)}-1=0.595\%$ 。

（3）假设完工进度根据施工单位提供的数据计算，但最后一期进行调整，即截至 2012 年末为 46.81%，截至 2013 年末为 74.71%（2013 年内新增完工进度为 27.90%），截至 2014 年 6 月末为 87.09%，2014 年 8 月末为 100%（2014 年内新增完工进度为 25.29%）。

则：未来三次收款总额按 7.38%折现到项目完工日（2014 年 8 月末）的折现值= $(524,826,021.00+325,836,348.00/(1+7.38\%)+113,231,217.00/(1+7.38\%)^2)/(1+0.595\%)=920,989,041.68$ 元。

假设建设期间应确认的建造合同总收入为 X，即：

2012 年内确认 46.81%X，2013 年内确认 27.90%X，2014 年内确认 25.29%X，则有：

$46.81\%X*(1+7.38\%)*(1+4.86\%)+27.90\%X*(1+4.86\%)+25.29\%X=920,989,041.68$ 。解得 $X=858,695,324.29$ 元，即建设期内应确认的建造合同收入总额（不含 1,500 万元的奖励款，此处假设奖励款在实际收到时确认为收入）。根据各年度完工进度计算，2012 年内确认建造合同收入 401,955,281.30 元；2013 年内确认建造合同收入 239,575,995.48 元；2014 年内确认建造合同收入 217,164,047.51 元。分录为：借记“长期应收款——本金”，贷记营业收入。同时按完工进度结转合同成本到营业成本。

据此，可编制长期应收款的实际利率摊销表如下。须注意：由于完工（2014 年 8 月）距离第一次收款有一个月的时间差，因此截至 2014 年 8 月末累积的长期应收款 920,989,041.68 元在 2014 年 9 月收款前还应确认一个月的利息收入：

$920,989,041.68 \times 0.595\% = 5,481,068.76$ 元，截至第一笔款项收到前该长期应收款的账面价值为 926,470,110.45 元。

年份	年初长期应收款账面价值	利息收入	长期应收款增加 (减少)	期末长期应收款账面价值
	(1)=上年(4)	(2)=(1)*利率	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)
2012 年末			401,955,281.30	401,955,281.30
2013 年末	401,955,281.30	29,664,299.76	239,575,995.48	671,195,576.54
2014 年 8 月末	671,195,576.54	32,629,417.63	217,164,047.51	920,989,041.68
2014 年 9 月末	920,989,041.68	5,481,068.76	-524,826,021.00	401,644,089.45
2015 年 9 月末	401,644,089.45	29,641,333.80	-325,836,348.00	105,449,075.25
2016 年 9 月末	105,449,075.25	7,782,141.75	-113,231,217.00	
合计		105,198,261.71	(利息收入=收款总额 963,893,586.00—应确认的建造合同收入 总额 858,695,324.29)	

会计处理：

确认利息收入的会计分录为：借：长期应收款，贷：财务费用（或其他业务收入）

确认长期应收款增加的会计分录为：借：长期应收款，贷：营业收入

确认长期应收款减少的会计分录为：借：银行存款，贷：长期应收款

在《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》下：

与修订前准则的不同之处在于：奖励款作为可变对价，应按照修订后收入准则第十六条的规定，在合同一开始确定交易价格时，就应考虑该奖励款收到的可能性，按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，并需符合可变对价计入交易价格的限制条件（即相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回）的金额计入交易价格。若计入交易价格，则企业在合同一开始执行时编制的长期应收款实际利率摊销表中对该奖励款也应纳入一并考虑。后续每一资产负债表日，应当重新估计计入交易价格的可变对价金额。该计入交易价格的可变对价金额发生变动的，作为会计估计变更处理。

问题4-4-21（PPP联合体参与方的会计核算）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司是否需要将联合体纳入合并范围？A 公司销售给联合体的设备收入如何确认？

背景：

A 公司（已上市公司）与 B 公司（A 公司的母公司）、C 公司、D 公司组成联合体参与某城际轨道交通工程 PPP 项目，该项目合同价款为人民币 40 亿元（暂定）。本联合体与当

地地铁公司签订合同并生效后，将与当地地铁公司共同以现金方式组建项目公司，A 公司预计投资额约为 7 亿元，占项目公司 48% 的股权。A 公司和 B 公司合计占 90% 的股权。A 公司为该项目公司的主要设备、集成系统供应商。

项目建成后由当地地铁公司受让联合体成员所持项目公司股权，股权转让金为项目合同总价扣除项目公司银行贷款及业主方投入资金后的余额。股权转让金分 5 次支付，每次支付股权转让金的比例分别为：40%、20%、20%、10%、10%，同时计付融资费用。第一次股权转让金支付为开始试运营日后 12 个月末，以后每隔 12 个月进行下一次支付，至股权转让金支付结束。当地地铁公司提供必要的回购担保供项目公司开展项目融资，具体包括出具项目股权回购承诺函、授予项目公司特许经营权等。

2014 年 11 月项目公司成立，A 公司按照比例缴纳出资 1.53 亿元，占实缴资本的 48%。当月，A 公司向项目公司出售设备，销售金额为 4 亿元，成本为 3 亿元，项目毛利 1 亿元。项目公司采购后作为项目成本。

A 公司目前将该项投资作为长期股权投资核算。

解答：

城市轨道交通的 PPP 项目涉及土建、线路、车辆、信号系统、供电、机电设备等多个专业，因此在实务中，此类 PPP 的具体操作模式往往是：不同专业的企业通过签署联合体协议，组建联合体进行投标，中标后设立项目公司作为联合体实施 PPP 项目的建设（项目公司为法律上的业主），到项目建成后（一般为开始载客试运营后）一段时间内由当地政府或其指定方（如当地的地铁公司等）回购项目公司股权，即通过股权转让方式实现 PPP 投资方的退出。后续该项目公司可能会继续存在（作为该线路的运营主体），但后续该项目公司的经营状况与 PPP 的投资方已经无关。

在本案例中，从表面形式看，该项投资属于权益性投资，A 公司办理了正常的出资手续，项目公司办理了正常的验资手续，符合法律上出资的形式要件。然而，从投资的性质看，该项投资并不具备权益性投资的普遍特征。A 公司的投资在其出资之日，就约定了在固定的时间以相对固定的金额（含融资费用）退出。从风险角度分析，A 公司实际上仅承担了来源于回购义务人（当地地铁公司）的信用风险而不是项目公司的经营风险，其交易实质更接近于 A 公司接受项目公司的权益作为质押物，向其提供资金并收取资金占用费，该项投资的实质为债权性投资。

根据上述业务模式，该项目公司实际上是一个《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》所定义的“结构化主体”，其设立目的是作为联合体成员实施 PPP 项目的载体。该结构化主体自身没有业务，可以认为就是一个没有商业实质的“壳”，按照传统的观点判断对其是否具有控制、共同控制或重大影响是没有实际意义的。

由于日后股权转让后该项目公司可能作为该线路的运营主体而继续存在，因此项目公司自身在账务处理中，可能会按照“出包方式建造固定资产”的模式进行会计处理，即把相应

的工程成本计入“在建工程”（而不是按照建造合同模式确认收入和成本），到日后达到预定可使用状态后转固。但是，对于联合体的各成员单位而言，其参与该 PPP 项目的目的是通过提供商品、建造合同或服务赚取营业收入，以及通过提供垫付资金获取融资利息收入，因此各成员单位在 PPP 项目中所负责的部分就是其自己的一个 BT 项目，基于“实质重于形式”的原则，联合体成员单位在其自身的财务报表中应当将其对项目公司的工程投入确认为存货，采用 BT 项目的会计核算模式进行会计处理（具体请参阅本汇编中关于 BT 业务投资方收入确认和会计核算的问题解答）。

就本案例中 A 公司的会计处理模式而言，根据业务的实质，A 公司和 B 公司是投资目的是参与某城际轨道交通工程 PPP 项目的建设，投入资金也会在确定的时间以固定回报率收回，A 公司和 B 公司在建设完成后将退出所投资的公司。从实质重于形式的角度来说，A 公司与 B 公司并不是整个项目或项目公司的主导者或控制者（项目的实质主导权或控制权在作为业主和回购义务人的当地地铁公司手中），不具有控制权。不应编制合并报表。

在本案例中，A 公司是该 PPP 项目的主要设备供应商。在 2006 年收入准则或建造合同准则体系下，如果 A 公司采用《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》规定的“销售商品模式”确认设备销售收入，则设备销售收入的确认时点并不是在将设备交付给项目公司时（这只是相当于将存货从自己的仓库移到了自己的 BT 项目上，仅仅是控制范围内发生的位移），而是整个 PPP 项目经当地政府初步验收合格，具备载客试运营条件时。如前所述，虽然 A 公司持有项目公司股权比例为 48%，但因为并不把项目公司作为一个具有商业实质的“企业”来看待，因此无需像对合营、联营企业的顺流销售那样按比例抵销未实现收益。如果 A 公司采用《企业会计准则第 15 号——建造合同》所规范的“建造合同模式”确认收入，则可在 PPP 项目的建设期间按建造合同模式确认营业收入。根据建造合同准则规定，如果在资产负债表日能够对合同的履行结果作出可靠估计的，则可以使用完工百分比法确认收入和结转成本。

在 2017 年修订后的收入准则体系下，A 公司应结合具体合同约定，按照修订后收入准则第十一条的规定，合理判断 A 公司提供的设备和集成系统是否属于某一时段内履行的履约义务。如果不属于，则 A 公司对提供设备和集成系统应作为某一时点履行的履约义务，在客户取得商品控制权时确认收入。需注意的是，客户取得商品控制权的时点并不是在将设备交付给项目公司时（这只是相当于将存货从自己的仓库移到了自己的 BT 项目上，仅仅是控制范围内发生的位移），而是整个 PPP 项目经当地政府初步验收合格，具备载客试运营条件时。如前所述，虽然 A 公司持有项目公司股权比例为 48%，但因为并不把项目公司作为一个具有商业实质的“企业”来看待，因此无需像对合营、联营企业的顺流销售那样按比例抵销未实现收益。

如果属于某一时段内履行的履约义务，A 公司应按照修订后收入准则第十二条的规定，在履行义务的期间内按照履约进度确认收入。

问题4-4-22（EMC合同中用能单位的会计核算）

问题：

在合同能源管理（EMC）项目中，根据“背景”部分所述的业务模式，用能单位应如何进行会计核算？

背景：

A 公司为垃圾填埋气发电企业，成立于 2009 年 7 月。2012 年 7 月，A 公司与 XX 市垃圾管理处签订垃圾场填埋气开发利用权的协议，同时，A 公司与 B 公司就该垃圾填埋气电厂的建设经营签订合作协议，协议约定，B 公司负责前期建设直接投资 850 万元、打井及收集系统建设及维护费用、电厂建设及运行维护费用、日常管理费用等，A 公司承担垃圾使用费；合同约定期限为四年，如果 B 公司因各种原因四年发电量达不到 4,800 万度则双方合作时间顺延至发电量至 4,800 万度电为止，但延长时间最长不超过合同期后 4 个月。B 公司无独立经营该项目的资质，故 A 公司按 0.42 元/度购买 B 公司发电，再以 0.589 元/度的价格销售给电网公司，其中差价为该发电收入所产生的各项税收优惠及电费补贴收入（0.169 元/度），均归 A 公司所有。B 公司如果在四年合作期限内，发电量超过 4,800 万度电量，A 公司按 0.42 元/度结算给 B 公司。双方合作期满后，B 公司现场建设工程及购买设备产权全部移交给 A 公司。在双方合作期内，B 公司不享有股权。截至目前，发电机组已运行 1 年。

问题是：A 公司是否需要将该合作项目的电厂资产入账？如何确认收入和成本？

解答：

本案例中的业务属于合同能源管理业务。根据《国务院办公厅转发发展改革委等部门关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展意见的通知》（国办发[2010]25 号）规定：“企业采用合同能源管理方式实施节能改造，如购建资产和接受服务能够合理区分且单独计量的，应当分别予以核算，按照国家统一的会计准则制度处理；如不能合理区分或虽能区分但不能单独计量的，企业实际支付给节能服务公司的支出作为费用列支，能源管理合同期满，用能单位取得相关资产作为接受捐赠处理，节能服务公司作为赠与处理”。

现行会计准则对 BOT 业务模式会计处理的规定仅涉及合同运营方（节能服务公司）的会计处理，不涉及合同授予方（用能单位）的会计处理，因此本案例中的 A 公司作为用能单位，不适用 BOT 会计模式。

在本案例中，B 公司按合同约定负责前期建设直接投资 850 万元、打井及收集系统建设及维护费用、电厂建设及运行维护费用、日常管理费用等，因此是该电厂在合作期间的实际建设方和运营方，只是因为其没有项目的独立运营资质，必须通过 A 公司向电网公司售电；A 公司在该业务中可获得的经济利益包括每度电 0.169 元的税收优惠和财政补贴（由电网公司支付）以及在合作期满时无偿取得该项目相关的设备，在此过程中实际上不承担电厂建设和运营的风险（因此也不能适用融资租赁的会计模式），且约定的 0.42 元/度的结算单

价难以在“期满后的设备价款”和“对运营管理支出的补偿”这两部分之间作出合理区分。据此，我们建议的会计处理模式如下：

1、在该电厂的建设期和合同约定由 B 公司运营期间，该电厂不确认为 A 公司的资产，其运营费用也不在 A 公司账面上体现。运营期满无偿取得该电厂的固定资产时，按届时的公允价值（如果无法合理确定公允价值的，可按照这些固定资产的原值和正常使用寿命计算届时的净值，作为对公允价值的模拟）确认为固定资产，同时贷记营业外收入（根据《国务院办公厅转发发展改革委等部门关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展意见的通知》（国办发[2010]25 号）规定：“企业采用合同能源管理方式实施节能改造，如购建资产和接受服务能够合理区分且单独计量的，应当分别予以核算，按照国家统一的会计准则制度处理；如不能合理区分或虽能区分但不能单独计量的，企业实际支付给节能服务公司的支出作为费用列支，能源管理合同期满，用能单位取得相关资产作为接受捐赠处理，节能服务公司作为赠与处理”）。

2、如果售电合同是 A 公司独立与电网公司谈判签约的，在与电网公司签约后再引入 B 公司作为电厂的建设和运营方，另外谈判确定双方之间的结算价格，则运营期间 A 公司应当将从电网公司取得的 0.589 元/度售电价款全额确认为营业收入，结算给 B 公司的 0.42 元/度作为营业成本；如果与电网公司之间的售电合同的谈判是由 B 公司参与甚至主导的，则运营期间 A 公司仅就实际获得的 0.169 元/度差价款确认营业收入，另外的 0.42 元/度作为代收代付的往来款项处理。

无论是上述何种情况，由 A 公司承担的支付给垃圾填埋场方面的使用费等支出均在发生时计入 A 公司的营业成本。

即，在项目合作期间，A 公司账面上仅体现相关的售电收入和成本，以及可能存在的往来款项。

问题4-4-23（PPP项目运作方式的判断及账务处理）

问题：

如下文背景资料所述，该项目运作方式是否为 BOT 模式？按业绩考核结果付费的约定是否影响项目投资方确认金融资产？

背景：

2017 年 11 月，某县人民政府与甲公司签订 PPP 投资合同，由甲公司主导在该县注册组建项目公司，项目公司承接甲公司在 PPP 投资合同项下的权利义务，具体负责县中学整体搬迁项目投资、建设、运营养护和移交。

2017 年 12 月，县政府所属的城投公司与甲公司共同签订合资合同成立 A 项目公司，约定 A 公司注册资本 5,000 万元，城投公司代表政府方认缴 250 万元，占比 5%，甲公司认缴 4,750 万元，占比 95%。估算项目总投资 60,000.00 万元，应占估算总投资 30%的项目

资本金与 A 公司现有注册资本的差额由甲公司随工程建设进度逐步融资到位。

2018 年 4 月县教育局和 A 公司签订《县中学整体搬迁工程 PPP 项目合同》，合同主要条款如下：

乙方(A 公司)系项目投资、建设、运维养护和移交的项目公司，项目总投资约 6 亿元。本项目政府采购价款包括：可用性服务费和运维绩效服务费。本项目投资回报采取政府按效付费方式，将政府采购价款与社会资本绩效考核挂钩，将可用性投资回报的 30%与运维绩效考核挂钩。如当运维绩效考核为 70 分以下时，不仅相应扣减运维绩效服务费，在当期应付可用性服务费的 30%范围同比例扣减可用性服务费。可用性资产投资年化投资收益率为 6.3%，起算日自项目整体竣工验收合格次日起开始计算，政府付费起始日支付。项目整体竣工验收合格次日起即进入运维期，政府方对项目公司支付的可用性付费以及运维绩效服务费，通过绩效考核评价，在维护期每个自然年末支付一次。

运维管理，主要指项目资产的日常维护维修，分为房屋和配套设施。

1. 房屋管理。包括教学楼、行政办公楼、综合实验楼、艺术楼、体育馆、学生宿舍、学生食堂、教师周转宿舍、地下停车场等建筑（对外承包的经营场所除外）。

(1) 物业服务，含保安保洁、水电气网维护。

(2) 房屋使用配套设备设施维护，不包括空调、风扇、电视、教学设施等。

(3) 环境保洁：环境保洁要求做到全覆盖，依相关部门的要求及时做好环保环卫及垃圾清运工作。

(4) 安保及秩序管理。值班、巡逻人员及时到岗，消防器材、反恐器材等按照规范要求摆放，突发事件处置及时合理；及时维持教学生活秩序，确保教职工学生财产和人身安全，确保治安事故无伤亡；自行车、小汽车、客车等车辆停放管理有序。

(5) 甲方要求的其他应纳入运维的内容。

以上维护维修管理范围和标准以乙方编制的经甲方审核确认的维护维修管理范围和标准为准。

2. 配套设施的维护维修管理。包括围墙、桥梁、校门、道路、绿化、运动场、水泵房、配电房、污水处理站及排污管网等相关公用辅助工程等，应当按照有关标准和规范进行维护维修管理，及时修复故障设施，确保设施完好和正常运行。

(1) 绿化养护，实现植物长势良好，无死株缺株，无病虫害危害，保持树型整齐美观；时令花卉更换及时，草坪适时修剪，生长无裸露，观赏草坪无杂草，绿地植物、绿地无人为侵害。

(2) 道路清洁养护。

(3) 围墙清洁养护。

具体养护标准以乙方编制的经甲方审核通过的养护标准为准。

根据政府方物有所值评价结果，预计支付的绩效维护费 4,500.00 万元，占项目总投资

额的比例约为 7.5%。A 公司管理层对该项目是否为 BOT 项目存在疑虑，认为该项目类似 BT 项目运作方式，合同各方人为设立一个运营模式（即“O”）。但因学校为特定的机构，公司作为乙方运维主要是对项目资产的日常维护维修，严格上来说并不是运营管理学校。如为 BOT 项目，经政府决算审计核定的总投资 70%作为金融资产核算，另 30%与运维绩效挂钩的政府付费部分由于可收到的金额不确定，相应的项目资产是否应确认为无形资产？在建设期和运维期对项目资产及收入确认应如何处理？

解答：

理论上讲，在典型的 PPP 项目中，可用性付费总额应为项目投资总额，加上融资成本，以及社会资本的合理投资收益，以项目竣工验收合格为依据，以建设可用性绩效指标为标准，自项目运营日起向社会资本方逐年支付；而绩效付费仅限定为运营维护绩效付费，依据约定的运营维护绩效考核标准及考核程序，根据考核结果支付运营维护费用。可用性付费与运营维护绩效付费是两部分单独的内容，费用性质不同，不应互相影响。

但在 PPP 项目快速发展期，有很多严格意义上更贴近于 BT 项目的 PPP 项目大量涌现，出现大量的政府付费类项目，通过“工程可用性付费”+少量“运营绩效付费”方式，提前锁定政府大部分支出责任。

比如本项目，政府方在物有所值评价中预计支付的绩效维护费 4,500.00 万元，占项目总投资额约 7.5%。假设不考虑运营绩效与可用性付费的 30%挂钩的条款约定，那意味着项目有 92.5%都是政府通过可用性付费的方式来兜底风险了。为了规避政府实质兜底的风险，财政部于 2017 年 11 月开始清理退库并提出严格的入库标准。

我们理解，本 PPP 项目合同中运维绩效与可用性付费的 30%挂钩的规定，是为了符合《关于规范政府和社会资本合作（PPP）综合信息平台项目库管理的通知》（财办金〔2017〕92 号）中第二条“严格新项目入库标准”的要求，避免出现不得入库的第（三）类情形：“存在下列情形之一的项目，不得入库：

（一）不适宜采用 PPP 模式实施。包括不属于公共服务领域，政府不负有提供义务的，如商业地产开发、招商引资项目等；因涉及国家安全或重大公共利益等，不适宜由社会资本承担的；仅涉及工程建设，无运营内容的；其他不适宜采用 PPP 模式实施的情形。

（二）前期准备工作不到位。包括新建、改扩建项目未按规定履行相关立项审批手续的；涉及国有产权权益转移的存量项目未按规定履行相关国有资产审批、评估手续的；未通过物有所值评价和财政承受能力论证的。

（三）未建立按效付费机制。包括通过政府付费或可行性缺口补助方式获得回报，但未建立与项目产出绩效相挂钩的付费机制的；政府付费或可行性缺口补助在项目合作期内未连续、平滑支付，导致某一时期内财政支出压力激增的；项目建设成本不参与绩效考核，或实际与绩效考核结果挂钩部分占比不足 30%，固化政府支出责任的。”

虽然合同中可用性付费的 30%与运营绩效挂钩，名义上属于可变动的价款。但仍需注

意：

1、企业应结合运营维护的细则约定，例如运营维护的工作内容清单，绩效打分的评判标准等规定，评估是否能合理确定使得运营绩效分值在 70 分以上。如果企业能合理确定这些运营工作的要求没什么技术难度，合理确定能较容易实现合同约定的绩效目标，则该部分 30%的可变对价为实质的固定对价。

2、由于合同约定将可用性付费的 30%与运营绩效挂钩，名义上看会对项目公司的回款形成风险(可能收不到至多 30%的款项)，由于该 30%的比例远高于一般施工企业的毛利率，社会资本方对该项目的可行性研究中如何化解该风险？

3、该可变对价的安排势必会对社会资本方及项目公司融资带来风险，例如金融机构不敢放款、社会资本方及项目公司融资难等负面影响，这些因素企业又是如何化解的？除了本 PPP 合同的约定外，政府方（含政府平台公司）是否有对项目公司或社会资本方提供额外的承诺、担保等？

前述第 1 条主要是核实运营绩效低于 70%的情形是否几乎不可能发生，如果是，则可用性付费的 70%应属于实质固定的付款金额；若否，则进一步核实第 2、3 条，对于该可能的风险，企业如何规避，是否有充分的商业合理性？以及如何佐证是否各方都认为“运营绩效低于 70%的情形几乎不可能发生”？

若运营绩效低于 70 分的可能性几乎不可能发生，则本项目中建安投资和政府自主委托的勘察、设计但由项目公司提供资金的前期费用形成项目资产，应按照金融资产模式计量，也即在 2017 版《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》下划分为以摊余成本计量的金融资产，在 2006 版《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》下划分为“贷款和应收款项”类别的金融资产，会计科目建议使用“长期应收款”，该金额为企业在建设期提供的商品和建安服务的公允价值；使未来政府可用性付费的 100%折现的现值等于“长期应收款”初始成本的利率即为本项目的内含报酬率，按照该实际利率对长期应收款进行后续计量并确认各期的利息收入。进入运营期后，按照收入准则确认当期运营收入，并将实际发生的运营成本计入当期损益。

若不满足“运营绩效低于 70%的情形几乎不可能发生”这一条件，则项目公司仍应根据建安投资额的 100%和政府自主委托的勘察、设计但由项目公司提供资金的前期费用的 100%合计金额计入“长期应收款”，但在测算未来现金流量时需谨慎估计绩效扣分因素的影响，谨慎、合理地估计每年的现金流入，在此基础上合理确定该长期应收款的内含报酬率，依据该利率对长期应收款进行后续计量。“绩效扣分”因素不是将 30%部分确认为无形资产的恰当理由（见后附“权威指引”部分中引用 IFRIC 12 的相关规定）。

综上，如果在本案例中，项目公司的主要职能是基础设施建设和提供融资，后续运营管理职能仅仅是形式上的，则其本质上属于一项分期付款的 BT 项目，应采用如“[问题 2-1-9](#)（“BT”项目判断及其收入确认）”中所述的原则，按照“建造合同+提供融资”的模式进

行会计处理。

权威指引：

1、IFRIC 12 正文中相关规定：

16 经营方应将因建造服务而应从授予方，或在授予方指示下，收取现金或其他金融资产的无条件的合同权利确认为一项金融资产；授予方没有或几乎没有拒绝支付的权利，这通常是因为协议是法律强制执行的。经营方具有无条件收取现金的权利，如果授予方从合同上保证向经营方支付：（1）规定或可确定的金额，或者（2）应收公共服务使用者的金额与规定或可确定金额之间的差额（如果有的话），**即使支付是依经营方确保基础设施符合规定的质量或效率要求而定。**

2、IFRIC 12 “结论基础” 部分中的相关规定：

经营方现金流量视其是否满足具体的质量或效率要求而定

BC44 国际财务报告解释委员会认为，即使收到现金的合同权利视经营方是否满足具体的质量或效率要求或目标而定，仍符合金融资产的定义。在授予方被要求因建造服务向经营方提供支付之前，经营方必须确保基础设施有能力提供授予方确定的公共服务或者达到或超过授予方确定的运营标准或效率目标，以保证特定水平的服务或能力能被提供。这样经营方的状况与其他主体根据所购买的商品和服务的后续表现而支付的状况一样。

BC45 因此，《国际财务报告解释公告第 12 号》将授予方给予经营方的对价作为金融资产处理，无论应收合同款项是否视经营方满足标准或效率目标水平而定。

问题4-4-24（社会资本方及项目公司对PPP项目借款费用、现金流量处理等）

问题：

社会资本方参与 PPP 项目建设，与政府方代表共同设立 PPP 项目公司，在社会资本方向项目公司提供施工服务且可以控制 PPP 项目公司时，对于项目资产的不同核算模式下相关资产核算、借款费用、现金流列示应如何处理？

问题 1、在金融资产模式、无形资产模式或混合模式下，为购建项目支付的资金、回购期后项目公司收到的回购款，在个别现金流量表和社会资本方合并现金流量表中如何列示？

问题 2、在金融资产模式、无形资产模式或混合模式下，建设期贷款利息在个别报表和社会资本方合并报表是资本化还是费用化处理？

问题 3、在新收入准则下，项目公司个别报表和社会资本方合并报表应如何核算项目资产？

解答：

问题 1、在金融资产模式、无形资产模式或混合模式下，为购建项目支付的资金、回购期后项目公司收到的回购款，在个别现金流量表和社会资本方合并现金流量表中如何列示？

（1）为购建项目支付的现金在现金流量表中的列示

如果项目公司自身未提供基础设施建造服务，按照《企业会计准则解释第 2 号》第五条规定将建造过程中支付的工程价款等分别确认为金融资产或无形资产，则：在无形资产模式下，其业务实质是项目公司支付资金购建一项无形资产，因此应作为购建长期资产的投资活动现金流；在金融资产模式下，则该业务实质是项目公司向授予方提供一项长期债权并享有实际利率收益，则仍然是属于购建长期资产的投资行为，相关资金流我们建议在项目公司个别报表均计入投资活动现金流出。

而在社会资本方的报表中，则由于该部分资金流出相当于企业提供建筑服务所支付资金，应分类为经营活动现金流出。即：

①关于个别报表层面的现金流量列示，母公司个别报表相关支出是“购买商品、接受劳务支付的现金”，项目公司的工程款现流支出属于“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。另外，利息支出应在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”中列报。

②合并报表层面，由于母公司提供了建造服务，在合并报表层面需确认相关建造收入，因此其采购支出属于成本支出的一部分，仍然属于“购买商品、接受劳务支付的现金”，无需转入“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。

（2）回购期收到的项目回购款在现金流量表中的列示

①在金融资产模式下，项目公司个别报表层面，该业务实质是项目公司向授予方提供一项长期债权并享有实际利率收益，收回资金的构成为长期债权本金及相应的收益，根据《企业会计准则讲解（2010）》第三十二章有关“收回投资收到的现金”相关说明“*债权性投资收回的本金，在本项目反映，债权性投资收回的利息，不在本项目中反映，而在‘取得投资收益所收到的现金’项目中反映。*”收到同时包含本息的资金，如合同约定了本金、利息各自的金额，则按照合同约定分别填列；若合同未约定，应视同先收回利息（以累计确认的实际利息收入尚未收回的部分为限）、差额部分作为收回本金。

②在无形资产模式下，项目公司运营期取得的使用者付费对应于营业收入，属于“销售商品、提供劳务收到的现金”，计入经营活动现金流入。

③对于混合模式下取得的资金，首先使用者付费部分，通常情况下项目公司向使用者收费代表其提供公共产品或服务的公允价值，或者该收费低于公允价值（该领域存在财政垫付，也就是政府付费），无论哪种情况，使用者付费都是对企业提供商品或服务而支付的对价，这部分应全部归属于“经营活动现金流入”；但是对于政府提供的缺口补助，应拆分哪些是可用性付费（基建回购部分）、哪些是对运维服务的付费。前者参照①计入“投资活动现金流入”，后者参照②计入“经营活动现金流入”。

④社会资本方合并报表层面对回购的现金流列示，与项目公司个别报表保持一致的处理。

问题 2、在金融资产模式、无形资产模式或混合模式下，建设期贷款利息在个别报表和社会资本方合并报表是资本化还是费用化处理？

通常所提及的建设期贷款利息是项目公司作为投资建设主体就该特定项目取得的借款发生的利息，少数情况下，社会资本方为了项目的顺利施工也会发生相关的借款。

1、金融资产模式下，在项目公司个别报表层面和社会资本方合并报表层面应将借款费用全部费用化（因为金融资产不属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》所定义的“符合资本化条件的资产”）。若社会资本方以其自身名义发生相应借款，可在其个别报表层面将借款费用予以资本化（如果其个别报表层面确认的不是金融资产），但在合并报表层面也应基于“视角调整”而予以费用化。

参照《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》（IFRIC 12）第 22 段有如下规定：

22 根据《国际会计准则第 23 号》，可归属于协议的借款费用应在发生时确认为费用，除非经营方根据合同有取得无形资产的权利（向公共服务使用者收费的权利）。

IFRIC 12 所附的结论基础中对此有进一步解释：

BC57 《国际会计准则第 23 号——借款费用》允许将借款费用资本化为符合条件的资产成本的组成部分，即可直接归属于资产达到可使用或可销售状态的购置建造或生产成本。该准则将符合条件的资产定义为“需要经过相当长时间才能达到可使用或可销售状态的资产”。

BC58 对于本解释公告范围内的协议，国际财务报告解释委员会认为无形资产（即授予方给予经营方向公共服务使用者收费的权利作为建造服务的回报）满足经营方符合条件的资产的定义，因为一般而言，直到基础设施建造或改良完毕，许可权才可以使用。金融资产（即授予方给予经营方收取现金或其他金融资产的合同权利作为建造服务的回报）不满足经营方符合条件的资产的定义。国际财务报告解释委员会注意到利息一般依附于金融资产的账面价值。

我国《企业会计准则第 17 号——借款费用》第四条同样规定：符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。显然，金融资产不属于该类可资本化的资产范畴，因此当项目公司个别报表、社会资本方合并报表中对项目资产采用金融资产的核算模式时，相关借款费用应当费用化。而在母公司个别报表中，其提供施工服务形成的资产为“已完工未结算款”，属于经过相当长时间的购建才能达到预定可销售状态的存货，因此相关借款利息支出可能满足资本化的条件。

财政部政府和社会资本合作中心主编的《PPP 项目会计核算方法探讨》第 68 页中对债务融资及借款费用资本化亦有类似的观点：金融资产模式下所确认的金融资产不满足符合资本化条件的资产的定义，此模式下项目公司发生的借款费用不能资本化，应在发生时确认为费用。

2、无形资产模式下，由于无形资产属于“符合资本化条件的资产”范畴，因此符合条

件的利息支出,在项目公司个别报表层面和社会资本方合并报表层面可以将借款费用资本化。

3、混合模式下,应按照无形资产、金融资产初始确认金额的比例将借款费用分摊,对于归属于金融资产的部分予以费用化;对于归属于无形资产的部分进一步按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定确定可资本化的金额。

问题 3、在新收入准则下,项目公司个别报表和社会资本方合并报表应如何核算项目资产?

在目前《企业会计准则解释第 2 号》规范的“BOT 业务的会计处理”的框架下,对于社会资本方提供施工服务形成的资产计入“存货——已完未结”,在合并报表中应按照项目资产的核算模式调整至“金融资产”或“无形资产”。该项“视角调整”,主要是因为从社会资本方合并集团的角度来看,按照建造合同完工百分比确认收入后,借方形成的都属于应收合同授予方的权利,就都体现在金融资产或无形资产。或者,换一个角度去理解,从合并报表的角度母公司个别报表中的“存货——已完未结”表示母公司认为已向项目公司提供的建造服务价值与项目公司认为母公司已提供的建造服务价值之间存在差异,也就是说针对同一经济业务事项,合并集团范围内不同成员单位之间出现了不同的会计估计,在编制合并报表时应消除该估计差异。如果认为母公司按照完工百分比确认收入的依据是充分的,则说明项目公司未及时确认母公司提供的建造服务价值,在合并抵销分录中应针对该差额站在项目公司角度补做一笔:借:金融资产/无形资产,贷:应付账款;同时站在母公司角度补做一笔:借:应收账款,贷:工程结算;这样处理后进一步抵销差额部分的应收应付,最终将该差额部分也体现在合并报表中的“金融资产/无形资产”。

在新收入准则框架下,对于 PPP 项目合同权利的列报,IFRIC 12 第 19 段规定为“授予方给予经营方对价的性质应当根据合同条款和相关的合同法(如果存在的话)确定。对价的性质决定了第 23 段至第 26 段(注:第 23 段~第 25 段为金融资产模式、第 26 段为无形资产模式)中的后续会计处理。然而,根据《国际财务报告准则第 15 号》的规定,两种对价类型在建造或改良服务阶段都被分类为合同资产。”虽然中国财政部已发布了新收入准则,但并未明确对解释第 2 号进行修改。参照 IFRIC 12 该规定,可理解为 PPP 项目合同的实质为项目公司/社会资本方向政府方提供建造服务,政府方用基于接受建造服务形成的基础设施的特许经营权作为接受建造服务的支付对价,而后续运营期间项目公司可收取的对价,则是基于企业消耗特许经营权而提供的运营服务所获得。因此,PPP 项目建造服务形成的应收取合同对价的权利,该权利等于项目公司/社会资本方提供基础设施建造服务的公允价值,在建设期内,尚未获取就已履约部分无条件的收款权,而在建设期结束运营期开始时,项目公司/社会资本方可以用该权利置换一项特许经营权。由于后续运营期间项目公司可收取的对价,则是基于企业消耗特许经营权而提供的运营服务所获得,因此,至建设期结束、运营期开始时,运营服务尚未提供并不影响企业对建造服务无条件的收款权。建设期结束时,与建造服务有关的合同对价已经结算,置换取得的收费权或者特许经营权才可按照解释第 2

号的规定确认为金融资产或无形资产，分别按照金融工具系列准则或《企业会计准则第 6 号——无形资产》进行确认和计量。

另外还需注意的是：在社会资本方合并报表层面，仍应体现出合并主体向合同授予方（政府）提供基础设施建造和运营服务的收入和成本，而不能直接将实际发生的建造成本计入项目资产，具体可参考“[问题 4-4-16](#)（合并报表层面对 BOT 项目收入的确认问题）”和“[问题 4-4-4](#)”。

第五节 会计政策、会计估计变更及会计差错更正相关问题

问题4-5-1（会计估计变更和前期会计差错更正的区分）

问题：

企业在下一年度对上一年度的企业所得税进行汇算清缴时发生了多退少补的情形，应如何判断该项多退少补的影响应当计入哪一年度的所得税费用中？

背景：

某公司在 2010 年内对 2009 年度的企业所得税进行汇算清缴时，补缴了 2009 年度应缴纳的所得税 140 多万元，系因 2009 年度财务报表的批准报出日早于 2009 年度企业所得税汇算清缴时间所导致，该公司合并报表的所得税费用约 1,500 万元。

解答：

此类问题的考虑思路是：

1、首先确定其性质是会计估计变更还是前期会计差错。

区分会计估计变更和前期会计差错，是涉及高度主观的专业判断的领域。根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十一条规定，以及《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章第一节中的相关表述：前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：（1）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；（2）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。

在实务操作中，可以参考证监会公告[2010]37 号中指出的因素予以考虑。证监会公告[2010]37 号的相关内容原文如下：

（一）合理区分会计估计变更和会计差错更正

会计估计是企业对结果不确定的交易或者事项以历史积累的和最近可利用的信息为基础所作的判断。会计估计所涉及的交易和事项均有内在的不确定性，进行会计估计的过程是一种集主、客观因素于一体的综合判断过程。因此，不能简单以对或错来评价会计估计，而应评价会计估计确定过程及其依据的合理性。上市公司在年报编制过程中，应合理区分会计估计变更和会计差错更正，并按照会计准则规定进行有关处理，不得利用会计估计变更和差

错更正在不同会计期间操纵利润。对于会计估计变更，应自会计估计变更日起采用未来适用法进行会计处理。

将证监会公告[2010]37号与证监会发布的关于2009年年度报告工作的公告（证监会公告[2009]34号）相比，可以发现上述内容是2010年度新增加的重点关注部分。

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-24 区分会计估计变更和差错更正”对会计估计变更和前期差错更正的区分问题作出了以下表述：

企业不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错。如果企业前期作出会计估计时，未能合理使用报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，则应属于前期差错，应当适用前期差错更正的会计处理方法；反之，如果企业前期的会计估计是以当时存在且预期能够取得的可靠信息为基础作出的，随后因资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化而变更会计估计的，则属于会计估计变更，应当适用会计估计变更的会计处理方法。

企业管理层在编制财务报表的过程中，以及注册会计师在审计过程中，都应重点关注会计估计依据的合理性。尤其需要注意的是：“会计估计的合理性”是针对作出该会计估计当时的具体环境和所能获取的信息而言的。如果在以前年度的资产负债表日作出会计估计时，已经综合考虑和分析了截至该资产负债表日可以获取的所有信息，则该会计估计就当时的情况而言是合理的最佳估计；如因为该资产负债表日后新出现且原先无法合理预见的情况导致最终结果不同于当初的估计，则属于期后的会计估计变更，不能仅仅据此即认为前期的会计估计存在差错。如果当初作出会计估计时，存在对当时可获取的信息的忽略或不当使用的情况，则该会计估计就当时作出该估计时的情况而言即是不合理的，应认为属于会计差错。

具体到本案例，如果汇算清缴结果不同于当初计提的当期所得税费用的原因是资产负债表日后新发布的税收政策的影响导致，则属于会计估计变更；如果是由于2009年内计算申报所得税时存在对截至2009年12月31日止已发布的相关税务规定的误解、误用、滥用或疏忽、忽略，则属于会计差错。

2、如果根据上述步骤确定应属于会计差错的，则根据重要性原则确定是否属于重大前期差错，是否需追溯重述前期报表。

《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章第四节对如何判断前期差错的重大性给出了以下指引：

重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。

前期差错的重要性取决于在相关环境下对遗漏或错误表述的规模和性质的判断。前期差错所影响的财务报表项目的金额或性质，是判断该前期差错是否具有重要性的决定性因素。一般来说，前期差错所影响的财务报表项目的金额越大、性质越严重，其重要性水平越高。

企业应根据《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章第四节中的上述指引判断相关的会计差错是否构成重要前期会计差错，据此确定有无必要采用《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》所规定的追溯重述法予以更正，还是可以把更正该差错的影响数反映在差错发现年度的损益中。注册会计师在执行审计业务时，除考虑会计准则的上述规定和指引外，还应当遵循《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的重大性（2019年2月20日修订）》、《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报（2019年2月20日修订）》和《中国注册会计师审计准则问题解答第8号——重要性及评价错报》等相关审计准则的规定，对该前期差错事项相对于差错发生年度和本年度的财务报表而言的重要性进行评价。

另外，对于上市公司而言，在确定是否需要就前期会计差错追溯重述前期财务报表时，除了影响的金额大小和性质因素以外，还应当考虑到上市公司的前期差错更正是一个非常重大、非常复杂的事项。例如需履行中国证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露编报规则第19号——财务信息的更正及相关披露（2020年修订）》（证监会公告[2020]20号）规定的临时公告程序，并且可能招致监管机构的调查，甚至投资者的法律诉讼，因此要非常慎重。对于会计师事务所而言，如果确有必要对本所已发表意见的财务报表作前期差错追溯重述的，应当获得所内高层的批准。

问题4-5-2（坏账准备计提方法的变更是否属于会计估计变更）

问题：

坏账准备计提方式的变化是属于会计政策变更还是会计估计变更？

解答：

坏账准备计提方法的变化（如由账龄分析法变为个别认定法）导致坏账准备的计提金额发生变更，应属于会计估计变更，而不是会计政策变更。

结论基础：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章第一节：“*会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。由于商业活动中内在的不确定因素影响，许多财务报表中的项目不能精确地计量，而只能加以估计。估计涉及以最近可利用的、可靠的信息为基础所作的判断。*”会计估计具有以下特点：**1.**会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响；**2.**进行会计估计时，往往以最近可利用的信息或资料为基础；**3.**进行会计估计并不会削弱会计确认和计量的可靠性。该节同时指出：“与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、金融减值损失的确定”属于会计估计。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章第一节中的相关说明，会计政策变更与会计估计变更的划分基础，应考虑以下因素：**1.**以会计确认是否发生变更作为判断基础；**2.**以计量基础是否发生变更作为判断基础；**3.**以列报项目是否发生变更作为判断基础；**4.**根据

会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。总之，在单个会计期间，会计政策决定了财务报表所列报的会计信息和列报方式；会计估计是用来确定与财务报表所列报的会计信息有关的金额和数值。（见该书第476～477页）

根据上述规定，变更坏账准备的计提方法是为了更客观地衡量应收账款的可回收性，而在其他条件不变的情况下，应收账款的可回收性只取决于债务人的信用风险因素，如果采用的估计方法是适当的，则所有估计方法得出的结果应当相同或者大体接近。因此，坏账准备的计提方法应属于会计估计而不是会计政策，其计提方法的变更导致坏账准备金额估计的变化应属于会计估计变更，应采用未来适用法进行衔接处理。

问题4-5-3（固定资产确认的金额标准发生变化属于会计估计变更还是会计政策变更）

问题：

固定资产确认的单位价值金额标准发生变化，应属于会计政策变更还是会计估计变更？

解答：

固定资产确认的单位价值金额标准发生变化，应属于会计估计变更。

结论基础：

现行的《企业会计准则第4号——固定资产》将固定资产定义为“*同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（二）使用寿命超过一个会计年度*”；固定资产的确认条件为同时符合以下两个条件：“（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；（二）该固定资产的成本能够可靠地计量”。即，会计准则本身并未将“单位价值较高”这一条件纳入固定资产的定义和确认标准的规定中。在实务中，企业规定固定资产入账的最低金额标准，以及在固定资产和低值易耗品之间进行区分，主要是基于重要性原则的考虑，即认为单位价值低于某一标准的使用寿命超过一个会计年度的有形资产，其后续计量即使采取简化处理方式，也不会对财务报表整体产生误导性的影响，不至于影响真实、公允列报目标的实现。

根据《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的重大性（2019年2月20日修订）》第三条对“重大性”的定义：

财务报告编制基础通常从编制和列报财务报表的角度阐释重大性概念。财务报告编制基础可能以不同的术语解释重大性，但通常而言，重大性概念可从下列方面进行理解：

（一）如果合理预期错报（包括漏报）单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的；

（二）对重大性的判断是根据具体环境作出的，并受错报的金额或性质的影响，或受两者共同作用的影响；

（三）判断某事项对财务报表使用者是否重大，是在考虑财务报表使用者整体共同的财

务信息需求的基础上作出的。由于不同财务报表使用者对财务信息的需求可能差异很大，因此不考虑错报对个别财务报表使用者可能产生的影响。

根据上述规定，重要性水平本质上是管理层和注册会计师作出的一项估计，即对可能对报表使用者依据财务报表信息作出的经济决策产生实质性影响的金额。

因此，如果企业随着规模的扩张，可接受的重要性水平相应提高，导致相应提高固定资产确认的单位价值标准的，应认为属于《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条所指的“企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订”，即属于会计估计变更，即“由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整”。

问题4-5-4（对绩效奖金计提方法的改变属于会计政策变更、会计估计变更还是前期差错更正）

问题：

对绩效奖金改用权责发生制计提，属于会计政策变更、会计估计变更还是前期差错更正？是否需要进行追溯？

背景：

A公司历年绩效奖均在次年计提、计入次年损益、并在次年发放。本期A公司计划按照权责发生制对奖金进行滚动调整，因此涉及对本年和历年期初数的调整。

解答：

1、绩效奖金在被考核年度末确认为负债应满足的条件

根据《企业会计准则——基本准则》第二十三条规定：“负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务”。第二十四条规定：“符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：（一）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；（二）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。”

一般情况下，如果考核年度与会计年度是一致的，并且绩效奖金（或者称为“考核奖”）完全取决于考核对象在考核年度内的业绩表现，则在考核年度结束后，根据该年度内的业绩表现应发放的考核奖也就成为了企业的一项现时义务。但根据《企业会计准则——基本准则》第二十四条的规定，确认负债除了要满足“符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务”和“与该义务有关的经济利益很可能流出企业”两个条件以外，还需要考虑未来流出的经济利益的金额能否可靠计量。因此，如果企业的考核机制较为细化和透明，考核指标都可以客观衡量，并且提供了清晰的计算公式，使得企业和考核对象都可以依据可客观衡量的考核标准（通常为定量的标准）合理估计应当发放的绩效奖金金额的，则满足“未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量”这一条件（这一条件并不排斥公司的管理层、董事会或股东会对应

发放的考核奖金额的确认,但此时的确认应当主要限于复查奖金的计算是否符合既有的规定,而不是运用管理层、治理层的自由裁量权对应发奖金总额等进行调节);反之,如果公布的考核指标较粗和不透明,导致公司和考核对象在期末资产负债表日都尚不能合理估计考核奖金额,需要由高层在经过主观评价和综合平衡后才能最终确定的,则鉴于资产负债表日仍存在重大不确定性,可能导致并不能满足“截至资产负债表日,未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量”这一条件,相应地应把奖金相关的损益影响计入下一年度的损益中。

通常情况下,即使在同一企业内,不同人员的考核标准和考核方法不同,可能导致对不同的人员,其考核奖在期末能否确认为负债作出不同的判断。一般而言,被考核者的级别越高,承担的管理职责越大,其考核标准中的定性成分所占比重就越大,对管理层、治理层的自由裁量权和综合平衡的依赖程度越高,相应地,在被考核年度末可靠估计高级别人员应取得的绩效奖金的难度也就越大,这部分考核奖符合在年末确认为负债条件的可能性也就越小。

2、绩效奖金计提方式改变的性质认定

权责发生制是会计的一项基本原则,并且会计准则对负债定义和确认条件的规定和判断标准也是一贯的,因此,该项变更不涉及对“企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法”进行变更,因此不属于会计政策变更。

如果以前年度的资产负债表日,因为企业当时实施的考核指标和考核方法等方面的原因,该年度的考核奖金确实不符合确认为预计负债的条件,而本年度内由于考核标准的修改或者计量方法的改进等原因,在年末即可对本年度相关的考核奖金支付义务可靠计量的,则属于“企业据以进行估计的基础发生了变化,或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化”而导致的情形,应认定为会计估计变更。

如果在以前年度的资产负债表日,就当时可获得的信息而言,确实已经满足了确认为负债的条件,但以前年度编制报表时并未对其在以前年度的年末作出预提处理的,则构成一项前期差错。此时应考虑其对以前年度已审计财务报表影响的重大性(实际对净利润的影响数应扣除对递延所得税的影响数后,以税后净额确定),如果影响重大的,从会计技术角度应构成了一项重大的前期差错,应按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定的追溯重述法予以更正。

关于如何恰当区分会计估计变更和前期差错更正的相关指引,请参阅“[问题4-5-1](#)(会计估计变更和前期会计差错更正的区分)”。

问题4-5-5(成本核算方法的调整是否为会计估计变更)

问题:

成本核算方法的调整是否为会计估计变更?

背景:

A公司主要生产工艺是对石英材料进行加工,按客户要求加工成各种尺寸和形态的石英

容器。如对原材料石英管进行加热,同时做扩管处理,以加工成粗细程度不一的石英保温桶。由于客户的要求差别较大,公司产品基本按订单生产,产品种类多达百种。同类产品,公司通常会根据客户需要生产出6寸以下、6寸、8寸、10寸等不同直径的产品。

由于公司产品的通用性差,且种类繁多,故企业采用了变形的品种法核算产品成本。即在核算成本时,按产品的大类(如石英保温筒、石英水平管等)及销售地域(如新加坡、欧洲、国内等)进行成本核算,而未细分至尺寸规格。例如石英保温桶产品,公司仅能按销售地域分设为“新加坡保温筒”、“欧洲保温筒”、“国内保温筒”,而未对不同尺寸的保温筒分别进行核算。公司不同尺寸规格的产品所消耗的材料成本差异较大,大尺寸产品消耗的材料成本通常会高于小尺寸的产品消耗。由此分析,不同规格的同种产品,其制造成本应存在较大差异。

目前A公司使用了ERP软件,并打算从2012年4月起实现产品成本的精细核算。即核算至每一个订单中的每一个规格的不同产品,以保证产品成本的准确性及销售成本与销售收入的可比。

解答:

根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定,“会计政策”是指“企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法”。企业所采用的成本计算方法也是一项会计政策。

根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第四条规定,会计政策变更包括两种情形,即法定变更(法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更)和自主变更(会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息)。对于会计政策的自主变更,一个基本前提就是相关会计准则在此问题上允许企业在不同的会计政策之间作出选择(例如《企业会计准则第1号——存货》允许企业在确定发出存货的成本时,在加权平均、个别认定、先进先出等方法之间选择;《企业会计准则第3号——投资性房地产》允许企业选择将投资性房地产的后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式等),并且变更前后的会计政策均符合相关会计准则的规定。在本案例中,企业原先采用的成本计算方法(“变形的品种法”)导致求得的不同规格的同种产品的单位成本相同,不符合实际情况,因此严格来说变更前的会计政策并不符合会计准则的规定,以前年度采用的成本核算方法应属于会计差错,本次自2012年4月起的规范化应属于前期差错更正。但是,由于本案例中确定前期差错的累积影响数不切实可行,所以按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十三条规定采用未来适用法进行更正的衔接处理,即“确定前期差错影响数不切实可行的,可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额,财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整,也可以采用未来适用法”。

问题4-5-6(收入确认原则变更的处理)

问题：

如下文背景资料所述，A 公司变更确认收入的时点，是否属于会计政策变更？

背景：

A 公司为上市公司，其主要的产品有光纤收发器、光端机、协议转换器等，主要客户为移动、联通、电信三大运营商。

A 公司与三大运营商的交易采用招投标形式，获取合作的框架合同，根据合同规定交易流程为：与客户签订销售合同→客户向公司下订单→根据合同约定条款进行生产→根据合同约定条款按期发出货物→取得经客户签字的到货验收单→出具正式的订单（结算目的）→开具发票→收款。实际操作中运营商在第二环节（客户向公司下订单），会通过电话、邮件等形式先下非正式订单，A 公司即会进行生产、发货。运营商会收货后验收（签收），通常间隔一段较长时间后要结算时，才出具正式的订单（结算目的）给 A 公司。货物运抵现场后，运营商会进行开箱检验，且产品无需 A 公司安装，历史上极少退货。

销售合同中一般约定的付款进程为：交货付款 70%；设备安装完成后 6 个月无质量问题付款 20%；安装完成并正常运行 6 个月后付款 5%；验收合格满 1 年后卖方无违法违规情况下支付 5%。

A 公司以前按照同时获取到货验收单及正式订单（结算目的）后确认收入。现拟变更为以运营商收货验收时确认收入，仅以到货验收单作为确认收入的依据。其主要依据是：运营商一般比较强势，到货验收至最后出具正式订单（结算目的）时间通常较长，考虑实际业务情况，以运营商收货验收时确认收入（到货验收单作为确认收入的依据）。

本次拟变更收入确认时点，与新老《企业会计准则第 14 号——收入》的衔接过渡问题无关。

解答：

我们认为，A 公司遵循的收入确认基本原则并未发生变化（仍为《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》第四条所规定的商品销售收入确认五项条件或《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年）》第十三条规定的“客户取得商品控制权”），该事项应当是对“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方（2017 年准则下为客户取得商品控制权）”这一条件满足的时点的判断存在差异。对此我们理解：

1、首先应分析变更收入确认时点是否合理。这首先取决于客户在第二环节（客户向公司下订单）通过电话、邮件等形式所下的非正式订单的效力，即是否可以认为合同已经成立。对此方面所涉及的法律问题，公司管理层和审计师应注意获取律师意见。如果在该时点，正式的销售合同已经成立（即非正式订单事实上具有法律上认可的合同效力，后续的正式订单仅为结算目的而补发，不改变已具有法律效力的合同内容），则可以认可商品所有权上主要风险报酬的转移时点是在到货并经过客户验收确认时，早于客户发出正式订单的时间；如果非正式订单不具有法律上认可的合同效力，正式销售合同要到正式订单发出后才成立，则仍

应认为商品所有权上主要风险和报酬的转移时点不应早于获得正式订单时，即该种情况下获取正式订单仍是会计上收入确认的必备要件。

2、如果认为变更收入确认的时点是合适的，则进一步区分不同情况讨论：

（1）如果以往因为缺乏历史经验等原因，A 公司管理层采用了比较稳健的处理方式，现在随着情况的发展变化或经验、知识的累积，认为事实上应当对商品所有权上主要风险报酬转移的时点作出不同于以往的判断，则由此导致的收入确认时点的变化应当作为会计估计变更处理，不追溯调整以前年度。相应地，此时应按会计准则和证监会信息披露规则对会计估计变更的披露要求作出相应披露，特别是变更的理由和影响，同时还应考虑如何应对该做法是否属于提前确认收入和利润操纵的质疑。

（2）如果以往因为对法律法规和客户订单、合同条款误解等原因，对合同的成立时间和商品所有权上主要风险和报酬的转移时点作出了不恰当的判断，现在予以更正的，则应认定为前期差错，视其影响大小确定其是否为“重大前期差错”，对重大前期差错采用追溯重述法予以更正，对非重大差错可以采用当期更正法予以更正。

总之，我们认为此处涉及的收入确认时点变更事项不属于会计政策变更。在变更后的收入确认时点恰当的前提下，应视情况作为会计估计变更或前期差错更正处理。

问题4-5-7（收入确认由净额法变更为总额法是会计政策变更还是差错更正）

问题：

根据“背景”部分所述信息，收入确认方法由净额法变为总额法，该转换属于会计政策变更还是差错更正？

背景：

A 公司主要业务为热量表的制造与销售，部分产品通过代理商进行销售，即代理商与终端客户谈判完成后，由 A 公司直接同最终客户签订合同，代理商收取差价代理费（即公司给代理商的定价是确定的，代理商收取最终使用方价格与定价的差额代理费）。

2014 年及之前，A 公司使用净额法进行收入的确认，即收入确认金额为销售给最终用户的金额扣除代理费后的净额。2015 年，A 公司通过对相关会计准则条款的分析，认为总额法确认收入更合理，A 公司遂将收入确认方法变更为净额法，按照销售给最终客户的价款金额全额确认收入，相应代理费用计入销售费用。

解答：

根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规定，会计政策变更包括两种情形：法定变更（法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更）和自主变更（会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息）。

由于 2015 年度内，企业会计准则对收入确认采用“总额法”还是“净额法”的原则和规定并未发生变化，所以可以排除“法定变更”。

“自主变更”的前提是对同一交易或事项，企业会计准则允许企业在多种不同的会计政策之间作出选择（如存货计量可采用先进先出法或加权平均法；投资性房地产的后续计量模式可以在成本模式和公允价值模式之间选择；等等），在此情况下，企业基于对财务报表信息使用者的信息需求的判断和分析，认为其中的某项会计政策可以得出更为可靠、与报表使用者的信息需求更为相关的会计信息，从而提升会计信息质量，这是“自主变更”的前提。换言之，如果对某个交易或事项，企业会计准则只允许采用一种原则和方法处理，则不存在“自主变更”的空间。

企业会计准则对收入确认和计量采用“总额法”还是“净额法”这一问题，是基于对企业的业务模式、在交易过程中的地位、权利和义务、风险和报酬的享有和承担情况的分析而确定的。一旦确定企业满足“总额法”的适用条件，则必须采用“总额法”；而一旦确定企业满足“净额法”的适用条件，则必须采用“净额法”。即，当企业的业务模式、在交易过程中的地位、权利和义务、风险和报酬的享有和承担情况为既定时，企业不存在在“总额法”和“净额法”之间的选择权，只能采用准则所规定的对应处理方法。而在业务模式、在交易过程中的地位、权利和义务、风险和报酬的享有和承担情况等发生变化时，就需要根据变化后的情况重新确定适用的会计处理方法，但此时的会计处理方法改变属于“本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策”，因而不属于会计政策变更。因此，企业将收入的确认和计量原则在“总额法”和“净额法”之间的转换不属于会计政策变更。

因此，在本案例中，如果企业对照相关规定和指引，认为采用“总额法”进行收入的确认和计量是恰当的，而该项变化并非由于企业的业务模式、在交易过程中的地位、权利和义务、风险和报酬的享有和承担情况等发生变化所导致，则表明此前所采用的会计处理方法存在错误，应按前期差错更正进行会计处理和相关信息披露。

问题4-5-8（死亡猪只的成本核算方式变更如何处理？）

问题：

如下文背景资料所述，A公司拟对死亡猪只的核算方式进行变更，该事项是否为会计政策变更？应如何处理？

背景：

A公司主要业务为种畜禽的生产、销售，主要产品是种猪。对于作为消耗性生物资产的生产成本，采用分步法进行核算。按照其生产过程分为四个阶段核算，即乳猪、保育猪、培育猪、后备猪。各阶段均有死亡猪只。

2018年7月，A公司拟对死亡猪只的核算方式进行变更。

变更前，乳猪阶段：正常死亡乳猪成本由活体承担，而非正常死亡的乳猪成本计入营业外支出。其他各阶段的猪只死亡，均计入了营业外支出。过去3年因猪只死亡计入营业外支出的金额分别为：

项目	2015 年	2016 年	2017 年
营业外支出	11,000,000.00	14,000,000.00	18,000,000.00

拟变更为：①乳猪阶段：死亡乳猪成本由活体承担，若该批次乳猪全部死亡，则成本计入当期仔猪主营业务成本。②保育猪阶段：死亡部分成本将由活体承担，若该批次保育猪全部死亡，则成本计入当期纯种、二元、商品猪主营业务成本，根据当期各产品销售数量比例分配金额，若当期无销售则直接计入商品猪主营业务成本。③培育猪阶段：死亡部分成本将由活体承担，若该批次培育猪全部死亡，则成本计入当期纯种、二元、商品猪主营业务成本，根据当期各产品销售数量比例分配金额，若当期无销售则直接计入商品猪主营业务成本。④后备猪阶段：死亡部分成本将根据当期纯种、二元、商品猪销售数量比例分摊至当期主营业务成本，若当期无销售则直接计入商品猪主营业务成本。

A 公司变更上述事项的主要理由：为了更加准确地反映公司财务状况和经营成果，同时减少与同行业上市公司会计政策差异，增强同行业财务指标的可比性，公司决定变更上述事项。该项变更预计可能增加 2018 年度利润约 500 万元。

企业管理层经过内部讨论，形成了 2 种观点：

（1）上述变更事项属于会计政策变更，理由是若变更，则存货的核算单价必然变更，属于会计确认、计量基础的变化，应属于会计政策变更。

（2）上述变更事项属于会计估计变更，理由是，A 公司存货的发出计价等并未发生变更，只是死亡进行了变更，原来可能认定为估计死亡的临界点为 0，超过后均计入营业外支出。现认定为估计死亡的临界点为某一批次的全部猪只。上述变化属于死亡估计的变化，因此属于会计估计变更。

解答：

我们理解，A 公司遵循的存货计量方法并未发生变化，例如：仍然是按历史成本计量；仍然是按照先进先出或者加权平均法等计量（虽然本案例未提及具体方法，但该方法并没有发生变化），本案例该事项应当是对“非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用应计入当期损益，不得计入存货成本”；“生物资产因盘亏或死亡、毁损造成的损失，在减去过失人或者保险公司等的赔款和残余价值之后，计入当期管理费用；属于自然灾害等非常损失的，计入营业外支出”这其中合理损耗和非正常损失的划分原则，公司此前的处理与本次变更后的处理存在差异，也即变更前后 A 公司对猪只在各阶段预计的合理死亡率的估计存在差异。对此我们理解：

1、首先应分析变更各阶段的预计合理死亡率是否恰当。这首先取决于 A 公司在多年经营过程中形成的历史经验数据是否与变更后的预计合理死亡率基本一致。A 公司拟采取的变更后的处理中，需进一步核实：乳猪、保育猪、培育猪该批次全部死亡是什么原因，是否合理？

结合前述引用的存货和生物资产相关的处理规定，对于预估合理损耗范围内的死亡猪

只的已耗费成本应由活体承担，伴随活体的销售，结转至存货或当期主营业务成本；对于因看管不严导致跑脱、丢失等的猪只，属于企业管理不善导致的经营费用，应将相关猪只成本在减去过失人或者保险公司等的赔款和残余价值之后应计入“管理费用”；对于因自然灾害、罕见大规模瘟疫等事项导致的猪只批量死亡损失，应计入“营业外支出”。

2、如果认为变更各阶段预计合理死亡率是合适的，则进一步区分不同情况讨论：

（1）如果以往因为缺乏历史经验等原因，A 公司管理层采用了比较稳健的处理方式（比如较低的正常死亡率），现在随着情况的发展变化或经验、知识的累积，认为事实上应当对各阶段的预计合理死亡率作出不同于以往的判断，则由此导致的变化应当作为会计估计变更处理，不追溯调整以前年度。相应地，此时应按会计准则和证监会信息披露规则（如适用）对会计估计变更的披露要求作出相应披露，特别是变更的理由和影响，同时还应考虑如何应对该做法是否属于提前确认收入和利润操纵的质疑。

（2）如果以往对该业务作出了不恰当的判断，现在予以更正的，则应认定为前期差错，视其影响大小确定其是否为“重大前期差错”，对重大前期差错采用追溯重述法予以更正，对非重大差错可以采用当期更正法予以更正。变更之前，A 公司将其他各阶段的猪只死亡，均计入了营业外支出，且 2015~2017 年期间计入营业外支出的金额均超过 1,000 万元，金额较大。由于生老病死是动物的常态，因此各个阶段都应有合理的死亡率，“其他各阶段”原处理意味着将合理死亡率预估为 0，显然该估计不合适，因此 A 公司管理层应谨慎判断是否构成了前期重大差错。

总之，我们认为此处涉及各阶段预估死亡率的变更事项不属于会计政策变更。在变更后的数据恰当的前提下，应视情况作为会计估计变更或前期差错更正处理。

问题4-5-9（外币报表折算中使用的汇率的数据来源变更的相关会计处理）

问题：

外币报表折算中使用的汇率的数据来源能否变更？如可以变更，则应作为会计政策变更还是会计估计变更？

背景：

A 公司的香港子公司（香港子公司的记账本位币为港币）B 自设立以来，一直采用中国人民银行的汇率（以下简称“人民银行汇率”）进行外币业务会计处理；A 公司在编制合并报表时，也一直采用该汇率进行外币报表的折算。2014 年 12 月份，B 公司考虑到其所有持有的货币头寸（currency exposure）均为可自由兑换货币和离岸人民币，且其是一家香港本地公司，月末汇率应以香港市场汇率（如彭博社公布的汇率，以下称为“Bloomberg rate”）折算，才能反映真实业务表现，不过由于以前业务规模不大，用 Bloomberg rate 和用人民银行汇率的折算结果相差不远，所以与母公司同用人民银行汇率折算；但由于人民银行汇率和 Bloomberg 汇率之间的差异有变大的趋势，所以 B 公司决定自 2014 年 12 月份开始采用

Bloomberg rate, 即 B 公司除港币外的币种交易及外币报表折算为港币本位币时不再采用人民银行汇率而是采用 Bloomberg rate, B 公司为 A 公司提供人民币报表时采用人民银行汇率进行报表折算。

解答:

我们倾向于认为: 在“期末外币货币性项目按即期汇率折合到记账本位币”这一会计政策下, 将期末即期汇率的具体选取方法作为一项会计估计, 其变更按会计估计变更处理。

结论基础:

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及其讲解对“会计政策”和“会计估计”的定义分别是:

会计政策, 是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

会计估计, 是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。由于商业活动中内在的不确定因素影响, 许多财务报表中的项目不能精确地计量, 而只能加以估计。估计涉及以最近可利用的、可靠的信息为基础所作的判断。(《企业会计准则讲解(2010)》第 475 页)

会计估计变更, 是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化, 从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

《企业会计准则讲解(2010)》第二十九章第一节之“三、会计政策变更与会计估计变更的划分”中的“(一)会计政策变更与会计估计变更的划分基础”部分要求“企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更, 还是会计估计变更的划分基础”, 其中提到:(见该书第 477 页)

根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法, 不是会计政策, 而是会计估计, 其相应的变更是会计估计变更。

【例 29-4】某企业需要对某项资产采用公允价值进行计量, 而公允价值的确定需要根据市场情况选择不同的处理方法。在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下, 需要根据同行业类似资产的近期交易价格对该项资产进行估计; 在不存在销售协议但存在资产活跃市场的情况下, 其公允价值应当按照该项资产的市场价格为基础进行估计。因为企业所确定的公允价值是与该项资产有关的金额, 所以为确定公允价值所采用的处理方法是会计估计, 不是会计政策。相应地, 当企业面对的市场情况发生变化时, 其采用的确定公允价值的方法变更是会计估计变更, 不是会计政策变更。

总之, 在单个会计期间, 会计政策决定了财务报表所列报的会计信息和列报方式; 会计估计是用来确定与财务报表所列报的会计信息有关的金额和数值。

根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》第十一条规定: “企业在资产负债表日, 应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理:(一)外币货币性项目, 采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债

表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。……”据此，“外币货币性项目在资产负债表日应按当日即期汇率折算为记账本位币金额”决定了外币货币性项目在报表中的计量基础，因而是一项会计政策。但在该项会计政策的框架内，“即期汇率”是选择中国人民银行公布的中间价，还是选择 **Bloomberg rate** 等其他来源的即期汇率数据，就属于会计估计。

无论选择何种汇率作为期末即期汇率，其目的是一致的，即面对汇率波动的不确定性的影响，更合理地反映出期末外币货币性项目在当前状态下预计可转换到本位币的金额，尽可能提高计量的准确性。**A 公司**和**B 公司**所处的经济环境不同，因而根据其自身情况分别选择了其所在的主要经济环境中的汇率，这些汇率尽管数据来源不同，但都针对同一时点，因此均符合“即期汇率”的定义和判断标准，而且均分别适合其各自所处的主要经济环境，是外币资产价值折合记账本位币金额的最佳估计。

相应地，**A 公司**在编制合并报表时，也不能按照合并报表层面统一母子公司会计政策的要求，强行统一母子公司所采用的期末折算汇率。

后续，如果经济环境发生变化，其他来源的即期汇率数据能够更合理地反映外币货币性项目可转换到本位币的金额时，也可在履行适当程序的基础上改用其他来源的汇率数据作为即期汇率，该变更作为会计估计变更处理，符合准则对“会计估计变更”的定义和判断标准。

问题4-5-10（资产重组中拟注入上市公司的主体与上市公司统一会计估计问题）

问题：

根据“背景”部分的信息，在资产重组中拟注入上市公司的主体是否必须与上市公司采用一致的坏账准备会计估计？如果统一坏账准备会计估计应如何进行账务处理？

背景：

A 上市公司的母公司为**B 集团**。**2012 年 2 月**，**A 公司**开始策划实施重大资产重组事项，拟将**B 集团**的全资子公司**C 公司**纳入**A 公司**资产重组范围。但**A 公司**和拟注入的**C 公司**对于应收款项坏账准备计提的方法和比例不同，**C 公司**拟将坏账准备的计提方法和比例变更为与**A 公司**一致。

解答：

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第二十七条规定：“母公
司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司
所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必
要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。”但是坏账准备的计
提方法和比例属于会计估计范畴，并非会计政策，在集团编制合并报表时并没有必须一致
的要求。（《企业会计准则讲解（2010）》第 474 页提到：“会计政策，是指企业在会计确认、
计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。会计政策包括的会计原则、基础和处理

方法”：第 475 页表述“会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。”）

本案例中，C 公司如果将坏账准备相关估计变更为与 A 公司一致，可从两方面考虑：

如果 C 公司原先采用的坏账准备相关会计估计并不恰当，而 A 公司采用的坏账准备相关会计估计更适合于 C 公司的具体情况的，则 C 公司对此次变更应作为前期差错更正予以处理，如果影响重大的，应采用追溯重述法更正。

如果以前年度 C 公司的坏账准备相关会计估计并无不妥（充分考虑和合理利用了当时所获得的各方面信息，符合 C 公司当时的内外部具体情况），2012 年度拟调整为与 A 公司一致（即，拟实施会计估计变更），则此类问题的处理关键在于三点：

一是变更后会计估计的合理性（即，变更后的会计估计相对于目前的内外部因素和状况而言是合适的）。这可以通过本企业的历史数据及其变化趋势、同行业内对此事项的通常估计水平、变更后会计估计在集团内同类企业之间运用的一致性等因素加以佐证。

二是能否为本次会计估计变更的理由给出合理的解释，即确实是由于相关的内外部因素变化导致了该项估计变更，符合《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条中对会计估计变更条件的规定，即“企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化”，以便把会计估计变更和差错更正区分开来，并论证这应当是会计估计变更而不是差错更正。

三是会计估计变更期间的合理性。即在通过对前两点的分析，认可其作为会计估计变更的基础上，进一步分析为何企业选择在 2012 年度进行会计估计变更，把相关的变更影响数计入本年度的损益中。

如果经过谨慎的分析、比较和专业判断，C 公司管理层认为上述三个条件能够同时得到满足的，则 C 公司可以将该项变化作为会计估计变更处理，并按照相关会计准则的规定，采用未来适用法进行衔接处理，把其影响按照准则规定计入变更当期损益中。

问题4-5-11（安全生产费提取比例、使用方向等的变化是否属于会计政策变更）

问题：

财企〔2012〕16 号《关于印发〈企业安全生产费用提取和使用管理办法〉的通知》导致的安全生产费提取比例和使用方向等的变化是否属于会计政策变更？

背景：

A 公司系武器装备研制生产与试验企业，根据财企〔2012〕16 号文，属于新增计提安全生产费用的单位（原先根据财企〔2006〕478 号文，A 公司不属于计提安全生产费的范围），目前 A 公司尚未制定提取安全生产费的会计政策，拟在制定相应会计政策后采用追溯重述法进行账务处理。

解答：

此问题需要把握“财务政策变更”和“会计政策变更”两者的区别。财企[2012]16号文是关于安全生产费提取和使用的财务管理政策方面的文件，并非会计处理的文件。该文件发布前后，适用于安全生产费的会计处理规定并未发生变化（均适用《企业会计准则解释第3号》第三条的规定），所以财企[2012]16号文的发布导致的提取比例、使用方向等方面规定的变化属于财务政策变更而不是会计政策变更。对于财务管理政策方面的变更，应比照一般法律法规修订情况下“不溯及既往”的处理原则。即，企业应自新规定生效之日起按新规定确定的比例计提安全生产费，并按新规定明确的用途使用；但对于新规定生效之日之前的安全生产费用财务处理仍按当时的规定处理，无需按照新规定进行补提。

财企[2012]16号文《企业安全生产费用提取和使用管理办法》扩大了计提安全生产费用的范围，要求冶金企业、机械制造企业、武器装备研制生产与试验企业计提安全生产费用。A公司属于武器装备研制生产与试验企业，则应于2012年及以后年度按照该文件相关规定计提安全生产费：在2012年及以后年度对安全生产费的计提和使用，应按照《企业会计准则解释第3号》第三条的规定进行相关会计处理；2011年及以前年度用于安全生产方面的支出，仍按当时的会计规定进行相关处理。

问题4-5-12（5年内第三次变更折旧年限的性质判断及审计应对）

问题：

A公司近5年3次变更折旧年限，是属于会计估计变更还是属于会计差错？如果属于会计估计变更，则注册会计师需要执行哪些审计程序获取哪些审计证据？如果属于会计差错，注册会计师需要执行哪些审计程序获取哪些审计证据？

背景：

A公司（系深圳证券交易所主板上市公司）于2011年7月、2013年1月、2015年11月三次变更折旧年限，此次变更是由于公司不断扩大固定资产投资力度，对主体设备生产线进行技术改造和技术革新，并定期对设备进行全面检修及年修，提高了设备使用性能和装备水平。具体年限变更情况如下（单位：年）：

资产类别	原始年限	第一次变更	第二次变更	第三次变更
房屋	20	30	40	40
建筑物	20	30	40	40
传导设备	15	15	19	24
机械设备	10	15	19	24
动力设备	11	10	12	17
运输设备	10	10	10	12
工具及仪器	7	5	5	5
管理用具	5	5	5	5

解答：

一、关于会计估计变更的基本定义和特征：

1. 《企业会计准则讲解（2010）》相关规定：

（1）第二十九章“会计政策、会计估计变更和差错更正”第二节（见原书第 478～479 页）：

一般情况下，企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。否则，势必削弱会计信息的可比性。但是，满足下列（一）、（二）条件之一的，可以变更会计政策：

（一）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。

（二）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

需要注意的是，除法律、行政法规以及国家统一的会计制度要求变更会计政策的，应当按照国家的相关规定执行外，企业因满足上述第 2 个条件变更会计政策时，必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性，并说明变更会计政策后，能够提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息的理由。对会计政策的变更，企业仍应经股东大会或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准，并按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性，或者未重新经股东大会或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准擅自变更会计政策的，或者**连续、反复地自行变更会计政策的，视为滥用会计政策，按照前期差错更正的方法进行处理。**

上市公司的会计政策目录及变更会计政策后重新制定的会计政策目录，除应当按照信息披露的要求对外公布外，还应当报公司上市地交易所备案。未报公司上市地交易所备案的，视为滥用会计政策，按照前期差错更正的方法进行处理。

（2）第二十九章第三节（见原书第 483 页）：

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

由于企业经营活动中内在的不确定因素，许多财务报表项目不能准确地计量，只能加以估计，估计过程涉及以最近可以得到的信息为基础所作的判断。但是，估计毕竟是就现有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，如果赖以进行估计的基础发生变化，或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展可能不得不对估计进行修订，但会计估计变更的依据应当真实、可靠。会计估计变更的情形包括：

1. 赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计，总是依赖于一定的基础。如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应发生变化。

2. 取得了新的信息、积累了更多的经验。企业进行会计估计是就现有资料对未来所做的判断，随着时间的推移，企业有可能取得新的信息、积累更多的经验，在这种情况下，企业可能不得不对会计估计进行修订，即发生会计估计变更。

2. 《企业会计准则第4号——固定资产》相关规定：

第十五条 企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。

固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第十九条规定的除外。

第十六条 企业确定固定资产使用寿命，应当考虑下列因素：

- （一）预计生产能力或实物产量；
- （二）预计有形损耗和无形损耗；
- （三）法律或者类似规定对资产使用的限制。

3. 深圳证券交易所的相关规定（以主板上市公司为例，创业板上市公司的“规范运作指引”等相关规定中也有类似规定）：

（1）《深圳证券交易所上市公司规范运作指引（2020年修订）》（深证上〔2020〕125号）：

6.8.7 上市公司变更重要会计估计的，应当在董事会审议通过后比照自主变更会计政策履行披露义务。公司会计估计变更应当自董事会、股东大会（如适用）等相关机构审议通过该估计变更事项后生效。达到以下标准之一的，应当在变更生效当期的定期报告披露前将专项审计报告提交股东大会审议：

- （一）会计估计变更对最近一个会计年度经审计净利润的影响比例超过50%的；
- （二）会计估计变更对最近一期经审计的股东权益的影响比例超过50%的。

3.3.10 董事会在审议涉及会计政策变更、会计估计变更、重大会计差错更正等事项时，董事应当关注变更或者更正的合理性、对上市公司定期报告会计数据的影响、是否涉及追溯调整、是否导致公司相关年度盈亏性质改变、是否存在利用该等事项调节各期利润误导投资者的情形。

（2）《信息披露业务备忘录第28号——会计政策及会计估计变更》（2012年3月19日修订）

三、会计估计变更

上市公司变更重要会计估计的，应在董事会审议批准后比照自主变更会计政策履行披露义务；一般情况下，会计估计变更应自该估计变更被董事会等相关机构正式批准后生效，会计估计变更日不得早于董事会审议日，或股东大会审议日（如需提交股东大会审议的）。达到以下标准之一的，应当提交专项审计报告并在定期报告披露前提交股东大会审议：

- （一）会计估计变更对最近一个会计年度经审计净利润的影响比例超过50%的；
- （二）会计估计变更对最近一期经审计的所有者权益的影响比例超过50%的；
- （三）会计估计变更对定期报告的影响致使公司的盈亏性质发生变化。

上市公司在召开前述股东大会期间，必须向投资者提供网络投票渠道。

.....

（三）会计估计变更对定期报告的影响比例，是指上市公司变更会计估计后，定期报告现有披露数据与假定不变更会计估计定期报告原有披露数据的差额的绝对值除以假定不变更会计估计定期报告原有披露数据的绝对值；

.....

（八）重要会计估计，是指公司依据《企业会计准则》等的规定，应当在财务报表附注中披露的重要的会计估计，包括：

- 1、存货可变现净值的确定；
- 2、采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定；
- 3、固定资产的预计使用寿命与净残值；固定资产的折旧方法；**
- 4、生物资产的预计使用寿命与净残值；各类生产性生物资产的折旧方法；
- 5、使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值；
- 6、可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；

可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量及其折现率的确定；

- 7、合同完工进度的确定；
- 8、权益工具公允价值的确定；
- 9、债务人债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定；

债权人债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定；

- 10、预计负债初始计量的最佳估计数的确定；
- 11、金融资产公允价值的确定；
- 12、承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未实现融资收益的分配；
- 13、探明矿区权益、井及相关设施的折耗方法。与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法；
- 14、非同一控制下企业合并成本的公允价值的确定；
- 15、其他重要会计估计。

根据上述规定可以看出：会计估计变更从其触发原因的角度可以分为两类：

一类是有明确的、可识别的特定事项作为触发原因的，即“企业据以进行估计的基础发生了变化”，可以称为“突变型”会计估计变更，例如因为法院对诉讼案件作出一审判决而对原先计提的与该诉讼相关的预计负债进行调整，这类会计估计变更的生效日就是该触发事件的发生之日，相对容易确定，可操纵的空间也较小。

另一类是因为“取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化”而导致的会计估计变更，如坏账准备政策、折旧年限的会计估计变更等均属于此类，可称为“渐变型”会计估计变更。这类会计估计变更通常没有明确的、可识别的“触发事件”作为判断其变更生效日的标志，而是通过一段时间的信息积累而导致“从量变到质变”。对此类会计估计变更，其变更生效日的判断较为主观，即涉及对前次变更之后新获取的信息能否支持下一次估计变更的充分性、适当性的专业判断。但是无论如何，在前一次会计估计变更之后，收集足以支持下一次变更合理性的新信息都需要时间，因此在短期内就同一事项频繁发生“渐变型”的会计估计变更，其逻辑上是不合理的，很难自圆其说。例如，后一次变更所依据的某项信息，在前次变更时可能已经存在，但在作出前次变更时却被有意无意地忽略，这种情况反过来说明前次估计变更“由于重大人为过失或舞弊等原因，未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况”，即前次变更后（本次变更前）的会计估计很可能实际上是存在差错的，本次“会计估计变更”很可能实为对前期差错的更正。注册会计师应当注意对短期内就同一事项频繁发生“渐变型”会计估计变更的情形保持警觉，谨慎、合理地判断是否应认定为前期差错更正。

二、关于审计证据：

对于折旧年限、坏账政策等会计估计变更，应执行《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》及其应用指南、《中国注册会计师审计准则问题解答第 11 号——会计估计》规定的审计程序，注意从以下三方面获取充分、适当的审计证据：

1、变更后会计估计的合理性（即，变更后的会计估计相对于目前的内外部因素和状况而言是合适的）。这可以通过本企业的历史数据及其变化趋势、同行业内对此事项的通常估计水平、变更后会计估计在集团内同类企业之间运用的一致性等因素加以佐证。

2、本次会计估计变更理由的合理性，即确实是由于相关的内外部因素变化导致了该项会计估计变更，符合《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条中对会计估计变更条件的规定，即“企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化”，以便把会计估计变更和差错更正区分开来，并论证这应当是会计估计变更而不是差错更正。

3、会计估计变更期间的合理性。即在通过对前两点的分析，认可其作为会计估计变更的基础上，进一步分析为何企业选择在本年度进行会计估计变更，把相关的变更影响数计入本年度的损益中。

问题4-5-13（对连续变更会计估计事项的处理）

问题：

注册会计师针对上市公司连续变更资产折旧年限应如何考虑和应对？

背景：

B 注册会计师在对 A 公司（深交所上市公司）2012 年度财务报表进行审计，发现 A 公司自 2012 年 4 月 1 日起延长了部分固定资产的折旧年限，影响 2012 年度净利润增加 2 亿元。2012 年 12 月，A 公司管理层拟从 2013 年 1 月 1 日起再次延长部分固定资产的折旧年限，预计将影响 2013 年净利润增加 1.5 亿元。

B 注册会计师认为 A 公司管理层频繁调整折旧年限，其调节利润的用意非常明显，必将引起公众的质疑。拟提请 A 公司聘请专业人员论证折旧年限调整的合理性，并就此事项与交易所进行沟通。

解答：

根据“问题 4-5-12（5 年内第三次变更折旧年限的性质判断及审计应对）”所引述的部分规定可知，固定资产折旧年限的确定属于会计估计，而会计估计变更的合理理由只能是“赖以进行估计的基础发生了变化”或者“取得了新的信息、积累了更多的经验”。同时，《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十五条、第十六条规定了在确定折旧年限时应当考虑的主要因素。即，只有当这些“确定固定资产使用寿命时应当考虑的因素”发生变化时，才能为固定资产折旧年限这一重要会计估计的变更提供合理的理由。从实际情况看，这些考虑因素在短期内连续发生变化的可能性很小（无论是由企业内外部因素的变化还是获取新的信息所导致），因而很难证明在短期内连续变更折旧年限的合理性。尤其当第二次变更的生效日发生在前一年年报的编制和披露期间时，更容易招致质疑。

因此，B 注册会计师对此事项的应对方法比较恰当。除了应从会计准则的技术角度分析如此操作可能存在的违反准则规定之处以外，还需要关注交易所的相关监管和信息披露规定，并注意利用相关监管规定说服被审计单位，必要时可提请 A 公司向交易所请示以解决问题。

问题4-5-14（企业历史年度欠缴税金所产生滞纳金的相关账务处理）

问题：

欠缴税款产生的滞纳金在减免事项不确定时是否应入账？如需入账，是应追溯调整以前年度损益还是计入当期损益？

背景：

A 上市公司 2006 年 1 月通过拍卖取得同一控制下关联方企业的破产资产，由于所拍土地所处地块规划等因素影响，相关土地使用权证的主体一直未过户至 A 公司名下，A 公司一直未对取得的房屋、土地缴纳土地使用税，主管税务机关也未追缴。2019 年，A 公司在土地使用税申报时，税务申报系统内显示当前应缴自 199X 年 1 月至 2018 年 12 月以前年度税款本金 2,500 万元及滞纳金 2,500 万元（实际按照每天万分之五的比例计算的滞纳金金额更大，基于滞纳金金额不超过税款本金的规定，滞纳金金额以本金 2,500 万元为限，主管

税务机关认可该滞纳金金额且税务申报系统中亦体现的是该金额)。A 公司及时与主管税务机关联系, 先行缴纳 2006 年 1 月至 2018 年 12 月期间(即 A 公司实际取得并使用相关房屋、土地的期间)应承担的税款 1,500 万元并向主管税务机关提交“原关联方单位破产前税款本金及滞纳金、破产后滞纳金减免”的诉求申请, 理由是: ①原关联方单位为破产企业, 破产程序已经终结, A 公司实际拥有及使用时间为拍卖后, 拍卖前 A 公司不属于土地使用纳税义务人, 故申请给予免除 199X 年 7 月至 2005 年 12 月税款本金和滞纳金; ②A 公司已于该月缴纳了 2006-2018 年税款本金, 相关税金的集中支付一方面给企业增加了巨大的资金压力, 另一方面企业前期税款未缴不是企业主观恶意拖欠, 而是由于产权事宜一直未解决, 给企业带来了一定的误解, 且根据 A 公司与当地政府签订的《战略合作框架协议》等协议精神, A 公司作为当地政府招商引资进驻的企业, 积极融入当地的转型发展, 加大与地方政府合作力度, 为今后更好的双方合作, 故申请给予 2006-2018 年滞纳金减免。减免申请提交后, 主管税务机关表示已收到公司申请, 会收集相关资料进行税务系统纳税条目核对, 不属于 A 公司缴纳的可以撤销, 也表示已向上级部门(当地税务局)报告申请滞纳金的减免。截至资产负债表日, A 公司仍在积极与主管税务机关和当地税务局进行沟通, 能否获得减免、或可减免的金额尚未确定。

A 公司管理层根据《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2010 年第 1 期, 总第 4 期)中问题 1 的解答, 将补缴的税款作为前期差错更正予以追溯调整; 对于滞纳金, 由于有比较复杂的历史背景, 公司一直在和当地税务局进行协商, 对于未来流出的经济利益的金额难以估计, 因此管理层认为于资产负债表日滞纳金不符合“未来流出的经济利益的金额能够可靠计量”的确认条件, 在当期报告中按照有关准则对滞纳金事项进行披露, 至当地税务局有明确的意见时将应交的滞纳金确认为负债并计入当期损益。

解答:

此问题属于如何区分前期差错更正和会计估计变更的问题, 《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2010 年第 1 期, 总第 4 期)中问答 1 对补缴以前年度的税款及相应滞纳金、罚金的处理规范为:

问题 1: 上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款或由上市公司主要股东或实际控制人无偿代为承担或缴纳税款及相应罚金、滞纳金的, 应该如何进行会计处理?

解答:

上市公司应当按照企业会计准则的规定, 进行所得税及其他税费的核算。对于上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款的, 如果属于前期差错, 应按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理, 调整以前年度会计报表相关项目; 否则, 应计入补缴税款当期的损益。因补缴税款应支付的罚金和滞纳金, 应计入当期损益。对于主要股东或实际控制人无偿代上市公司缴纳或承担的税款, 上市公司取得股东代缴或承担的税款、罚金、滞纳金等应计入所有者权益。

在《监管规则适用指引——会计类第1号》于2020年11月13日发布后，上述“监管问题解答”已被废止。

证监会在《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-24 区分会计估计变更和差错更正”中对该情形进一步明确如下：

企业不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错。如果企业前期作出会计估计时，未能合理使用报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，则应属于前期差错，应当适用前期差错更正的会计处理方法；反之，如果企业前期的会计估计是以当时存在且预期能够取得的可靠信息为基础作出的，随后因资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化而变更会计估计的，则属于会计估计变更，应当适用会计估计变更的会计处理方法。

根据前述规定，本案例首先应判断需补缴以前年度税款是否属于前期差错，否则应作为会计估计变更计入补缴当期损益。如果补缴以前年度税款属于前期会计差错，则由此而产生的滞纳金根据《税收征管法》及相关实施细则的规定，区分各相应期间应承担的滞纳金，同时作为前期会计差错，将税款和滞纳金合计影响的前期差错一并考虑，对影响重大的前期差错应采用追溯重述法予以更正，即追溯重述前期比较数据。如果补缴以前年度税款不属于前期会计差错而计入当期损益，同样的累计欠缴的滞纳金（如有）也一并计入当期损益（实务中此类情况需缴纳滞纳金的情况较少）。

本案例中，由于《城镇土地使用税暂行条例》（1988年发布，至2019年期间历经三次修订，但修订不涉及第二条第一款内容）第二条第一款规定：在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。我们理解本案例中A公司作为房屋、土地的实际使用单位，其纳税义务在2006年1月起依据当时有效的税务规定已存在和成立。相应地，A公司在2006年至2018年期间因对税务规定的误解、误用等原因导致少计应纳税额，属于“企业前期作出会计估计时，未能合理使用报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况”，即应认定为前期差错。对于2005年12月之前的欠缴税款，原关联方单位作为房屋土地的持有人和实际使用人为纳税义务人。A公司需要根据2006年1月通过拍卖取得房屋土地资产时的《竞买公告》、《竞买须知》等资料的约定，如果约定相关税费由原产权所有人承担，则有关税款和滞纳金的支付义务均由原关联方单位承担；如果约定“原产权所有人承担的相关税费，由买受人承担”，则A公司取得资产时即继承了原关联方单位的欠缴税款和滞纳金的给付义务，A公司对199X年7月至2005年12月欠缴的税款本金也应认定为前期差错。

对于滞纳金的处理，《税收征收管理法》的第三十二条规定：“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。”

《税收征收管理法实施细则》第七十五条规定：“*税收征管法第三十二条规定的加收滞纳金的起止时间，为法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止。*”

根据税收征管法和实施细则的上述相关规定，滞纳金的缴纳义务并不是后续补交税款时才产生的，而是当应交税款发生逾期时就已经产生，且逐日累积，故应当逐日计提确认（实务中根据编制报表的时间，每一资产负债表日时按照权责发生制计提即可）。按期计算应缴纳的滞纳金属于企业由于未履行纳税义务而产生的现时义务；且企业可以根据明确的滞纳金计算规则测算出每个会计年度应补交的滞纳金金额，因此该滞纳金满足负债的定义和计量要求（满足未来流出的经济利益的金额能够可靠计量的条件），对于以前年度应交未交的滞纳金，也应作为前期差错处理。

对于 A 公司向当地税务局申请给予 2006-2016 年滞纳金减免，税务局截至目前也没有明确意见，属于不确定事项。从 A 公司给出的申请减免的理由来看，主要是强调公司目前的实际困难，无力集中缴纳前期欠缴税款和滞纳金，故实际上是申请困难减免，而不是依据税法规定列出这部分滞纳金的缴纳“于法无据”的理由，并且税务局是否认可企业的理由、准予豁免该部分滞纳金，仍存在较大不确定性。即：这部分滞纳金是依法应当缴纳的，即使最终税务机关予以豁免也是极少情况下的特例，并不代表在资产负债表日不存在该部分滞纳金的缴纳义务。因此，我们仍然建议足额计提确认这部分滞纳金。如果最终税务机关对此予以豁免，再将豁免无需缴纳的滞纳金转入获得豁免当期的营业外收入处理。

对于以前年度欠缴税款和滞纳金，A 公司应当根据重要性标准判断其是否构成一项重大前期差错，如构成重大前期差错的，则应追溯重述前期比较数据。

第五章 信息披露和列报业务问答

第一节 报表列报和披露的相关问题

问题5-1-1（拟清算经营活动，但不予以注销的公司，是否可以以持续经营假设编制财务报表）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司拟于2012年停止经营活动，但公司名称不注销（即“壳”资源仍在），相关的业务资质仍然保留，是否仍属于持续经营？其财务报表仍以持续经营假设为基础编制是否恰当？

背景：

A公司股权结构为B公司与C公司各持其50%的股权。A公司实质由C公司控制。

2011年10月11日，B公司与C公司、A公司三方签订协议，拟对A公司进行重组：B提出采取类似清算的方式对A的资产负债等进行清理，C公司购买A公司的土地、厂房和设备等，清理完成后由B公司的子公司对A的全部股权进行收购，保留A公司的名称和发动机生产资质。

A公司的大部份存货与生产线为专用，公司生产的产品主要用于汽车。2010年A公司的生产线已基本调试完成，并进行试生产，已达到可正式生产的状态。

截止2011年12月31日，重组方案尚未最后确定。

解答：

根据《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》第三条规定：“资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用的，企业不应当在持续经营基础上编制财务报表”。根据该条规定，即使在2011年末，A公司的清算关闭方案尚未确定，但如果方案在2011年度财务报表批准报出日之前实质上制订完毕的，则A公司2011年度财务报表仍不能按照持续经营假设编制。

根据背景资料提供的信息，“B提出采取类似清算的方式对A的资产负债等进行清理，C公司购买A公司的土地厂房和设备等，清理完成后由B公司的子公司对A的全部股权进行收购，保留A公司的名称和发动机生产资质”，即法律上不一定会终止和注销该公司，而是把现有资产、业务清理完毕后择机注入新的资产和业务，类似于上市公司的“净壳重组”式重大资产重组。但是，将来可能新注入该“壳”的资产和业务很可能与A公司现有的资产和业务并没有经济上的联系，A公司的现有业务将在清理后停止经营，仅保留相关的企业名称和资质。在此情况下，基于实质重于形式的原则，应当以“业务经营的持续性”而不是“法人主体的持续性”作为判断持续经营假设适用性的最主要标准。如果A公司的现有业务在未来12个月内很可能缩减规模直至停止，则该公司2011年度的财务报表仍然不能基于持续经营假设编制。

如果可以确定C公司是A公司的控股股东，并且根据资产负债表日后制订的重组方案，A公司现有的资产、业务、人员等将整体转移到C公司的其他子公司继续经营的，则基于未来C公司的其他子公司自A公司取得该等资产和业务将构成一项同一控制下的业务合并，因而该等资产和负债的原账面价值基础将继续得以延续的考虑，可以认为A公司2011年度财务报表可以继续按照持续经营假设编制（但应在财务报表附注中对资产负债表日后制订的重组方案，以及持续经营假设仍然适用的原因作出充分披露）。除此之外，如果拟采用变现资产、清偿负债、遣散人员的清理方式，即原先的业务将停止经营的，则不能采用持续经营基础编制A公司2011年度的财务报表。

在明确持续经营假设适用性的基础上，注册会计师应根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营（2016年12月23日修订）》的规定，合理确定审计报告的意见类型，尤其需要注意严格遵循相关审计准则中对“以‘与持续经营相关的重大不确定性’为标题的单独部分”适用范围的规定，不能滥用该单独部分。根据审计准则规定，“以‘与持续经营相关的重大不确定性’为标题的单独部分”适用的前提是：“运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性已作出充分披露”。当持续经营假设已不再适用时，是不能使用该单独部分代替发表非无保留审计意见的。

权威指引：

1、《企业会计准则——基本准则》第六条：企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

2、《企业会计准则讲解（2010）》第一章“基本准则”第二节“财务报告目标、会计基本假设和会计基础”之“二、会计基本假设”中的相关内容：

（二）持续经营

持续经营，是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模 and 状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营前提下，会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。会计准则体系是以企业持续经营为前提加以制定和规范的，涵盖了从企业成立到清算（包括破产）的整个期间的交易或者事项的会计处理。一个企业在不能持续经营时就应当停止使用这个假设，否则如仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法，就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，会误导会计信息使用者的经济决策。

3、《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》第三条：资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用的，企业不应当在持续经营基础上编制财务报表。

4、《〈企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）〉应用指南》对持续经营假设具体运用的解释：

本准则规定，企业应当以持续经营为基础编制财务报表。持续经营是会计的基本前提，也是会计确认、计量及编制财务报表的基础。在编制财务报表的过程中，企业管理层应当全

面评估企业的持续经营能力。企业管理层在对企业持续经营能力进行评估时，应当利用其所有可获得的信息，评估涵盖的期间应包括企业自资产负债表日起至少12个月，评估需要考虑的因素包括宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素以及企业拟采取的改善措施。

企业在评估持续经营能力时应当结合考虑企业的具体情况。通常情况下，如果企业过去每年都有可观的净利润，并且易于获取所需的财务资源，则对持续经营能力的评估易于判断，这表明企业以持续经营为基础编制财务报表是合理的，而无需进行详细的分析。反之，如果企业过去多年有亏损的记录等情况，则需要通过考虑更加广泛的，相关因素来作出评价，比如目前和预期未来的获利能力、债务清偿计划、替代融资的潜在来源等。

企业如果存在以下情况之一，则通常表明其处于非持续经营状态：（1）企业已在当期进行清算或停止营业；（2）企业已经正式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业；（3）企业已确定在当期或下一个会计期间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。企业处于非持续经营状态时，应当采用清算价值等其他基础编制财务报表，比如破产企业的资产采用可变现净值计量、负债按照其预计的结算金额计量等。在非持续经营情况下，企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报、披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。

5、《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营（2016年12月23日修订）》第二条：在持续经营假设下，财务报表是基于被审计单位持续经营并在可预见的将来继续经营下去的假设编制的。

通用目的财务报表是运用持续经营假设编制的，除非管理层计划清算被审计单位、终止运营或别无其他现实的选择。特殊目的财务报表可以根据需要按照（或不按照）与持续经营假设相关的财务报告编制基础编制（例如，在特定国家或地区，持续经营假设与某些按照计税核算基础编制的财务报表无关）。

如果运用持续经营假设是适当的，则被审计单位对其资产和负债的记录是建立在正常经营过程中能够变现资产、清偿债务的基础上的。

6、《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营（2016年12月23日修订）》第三条：某些财务报告编制基础（如我国企业会计准则）明确要求管理层对被审计单位持续经营能力作出专门评估，并规定了与此相关的需要考虑的事项和作出的披露。相关法律法规还可能对管理层评估持续经营能力的责任和相关财务报表披露作出具体规定。

问题5-1-2(拟在1年以后的某个时间终止经营的公司是否可以按持续经营基础编制财务报表)

问题：

目前无实质性经营活动，拟在 1 年以后的某个时间进入清算程序的公司是否可以按持续经营基础编制财务报表？

背景：

A公司董事会对下属子公司B公司做出决议，由于无法取得发改委的批准，原先为投资建设某发电机组项目之目的而设立的B公司终止经营。B公司主要资产“无形资产——土地使用权”为支付的土地出让金，已与当地政府达成协议分三年三期按原价退回该土地出让金，2011年已收到政府退回的第一笔土地出让金。预计未来12个月不会对B公司进行清算。

解答：

根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营（2016年12月23日修订）》第二条规定：“在持续经营假设下，财务报表是基于被审计单位持续经营并在可预见的将来继续经营下去的假设编制的。通用目的财务报表是运用持续经营假设编制的，除非管理层计划清算被审计单位、终止运营或别无其他现实的选择。”

因此，鉴于在本案例中，B公司目前并无实质性经营活动，但其母公司已作出终止经营的决议，在可预见的未来将不会继续经营下去，因此尽管预计未来12个月内不会进入清算程序，但该公司实际上已经丧失持续经营能力，不应继续按持续经营假设编制2011年度财务报表。

鉴于B公司目前的财务状况并未出现资不抵债情形，负债金额较小，其偿还能力应当不存在重大不确定性，在B公司2011年度按持续经营假设以外的其他编制基础编制财务报表的情况下，就其母公司（A公司）的合并报表层面而言，其母公司仍然保持对其的控制权，因此应当继续纳入其母公司的合并报表范围（参阅“[问题3-2-95](#)（已经进入清算程序的子公司是否纳入合并范围）”）。在合并报表层面，该公司就体现为一系列待处置的资产和待清偿的负债。

问题5-1-3（为购建非流动资产而预付的款项在资产负债表上的列报）

问题：

企业为购建固定资产、无形资产、投资性房地产等非流动资产而预付的款项，在资产负债表上应当列报为流动资产还是非流动资产？

解答：

企业根据与供应商、承包商、土地使用权出让方等签订的相关合同，为购建固定资产、无形资产、投资性房地产等非流动资产而预付给供应商、承包商或土地使用权出让方等的款项（如预付设备购买款、预付的出包工程款、预付土地出让金等），在资产负债表上应当列报为非流动资产。

在资产负债表上，可根据其不同的性质确定所属的报表项目，通常在“在建工程”、“工

程物资”、“开发支出”、“其他非流动资产”等项目中列报。

结论基础：

虽然《企业会计准则——应用指南》（财会[2006]18号）的附录《会计科目和主要账务处理》中对“1123 预付账款”科目的使用说明中提到“企业进行在建工程预付的工程价款，借记本科目，贷记‘银行存款’等科目。按工程进度结算工程价款，借记‘在建工程’科目，贷记本科目、‘银行存款’等科目”，但这只是对企业账务处理所作出的规定。在判断一项资产是属于流动资产还是非流动资产时，应当基于《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》及其应用指南的规定进行判断。

根据《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第十七、十八条：

第十七条 资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

（一）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。

（二）主要为交易目的而持有。

（三）预计在资产负债表日起一年内变现。

（四）自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

正常营业周期，是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。正常营业周期不能确定的，应当以一年（12个月）作为正常营业周期。

第十八条 流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，并应按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。

对于企业为了购建非流动资产而支付的预付款项，逐条对照《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》第十七条所列各项条件分析：

第（一）项不符合，因为正常情况下，这些预付款项最终将形成非流动资产，即以非流动资产的形式收回，不会在未来一个正常营业周期内变现（变回现金）、出售或耗用（计入损益）。企业支付预付款项的通常意图就是取得非流动资产，收回现金仅仅是在对方不能履约的情况下，不属于正常情况，因此在对方不能履约的情况下收回现金不属于在考虑资产流动性问题时需要考虑的因素。

第（二）项不符合，因为企业支付的预付款项或者由这些预付款项所形成的非流动资产都不是为了赚取买卖差价的目的而持有的。

第（三）项不符合，因为正常情况下不会在资产负债表日起一年内变现。

第（四）项不符合，因为预付款项不属于现金或现金等价物。

因此，根据上述分析，为购建固定资产、无形资产、投资性房地产等非流动资产而预付的款项应属于非流动资产。

问题5-1-4（可供出售金融资产应归类为流动资产还是非流动资产）

问题：

1、可供出售性质的投资资产，在资产负债表上应列报为流动资产还是非流动资产？具体应填列在哪个报表项目中？

2、对同一被投资单位的可供出售权益性投资，是否可能将其一部分列报为流动资产，另一部分列报为非流动资产？

（注：假定本案例无需考虑《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》下的处理。）

背景：

2009 年 12 月，A 公司购入了 B 公司的 100 股股份。在初始确认时，A 公司将该等投资归属于“可供出售金融资产”类别。

2010 年 12 月，A 公司计划在未来 12 个月内出售其中的 20 股。

解答：

1、一般情况下，可供出售性质的投资资产应当归类为非流动资产。因此，本案例中 A 公司所持有的 B 公司股份应列报为非流动资产。但是，如果管理层意图在资产负债表日后的 12 个月内出售该投资，则应将其列报为流动资产。

在《〈企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）〉应用指南》所提供的一般非金融企业资产负债表格式中，“可供出售金融资产”是“非流动资产”大类下的项目。如果按照上述原则，将部分拟于 12 个月内出售的可供出售金融资产列报为流动资产的，建议在“其他流动资产”项目中列报，并在附注中对其明细信息作出注释。

2、一般情况下，对同一被投资方的投资不应当分别列报为流动资产和非流动资产。但是，如果管理层以书面方式清晰地表达了在最近 12 个月内仅将其中一部分出售的意图，则应当将其中拟于最近 12 个月内出售的部分列报为流动资产。因而在本案例中，A 公司所持 B 公司的 100 股股份中，有 20 股列报为流动资产，剩余 80 股仍列报为非流动资产。

需要注意的是：本问题的结论仅适用于投资方对被投资方不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资（即属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范范围内的权益性投资）。如果投资方对被投资方具有控制、共同控制或重大影响的（即属于《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》规范范围内的权益性投资），则应按照“[问题 4-1-24](#)（母公司在二级市场买卖上市子公司流通股份的处理）”中所述的原则处理，对该被投资方的所有权益性投资均作为“长期股权投资”列报。

结论基础：

问题 1

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第十八条规定：“可

供出售金融资产，是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及除下列各类资产以外的金融资产：（一）贷款和应收款项。（二）持有至到期投资。（三）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。”这一规定表明：可供出售金融资产是该准则规定的“金融资产四分类”中的剩余类别，即不属于其他三个类别的金融资产的默认所属类别。将某项金融资产归类为可供出售金融资产，并不依赖于管理层的特定意图或策略。

根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十七条规定：“资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：（一）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。（二）主要为交易目的而持有。（三）预计在资产负债表日起一年内变现。（四）自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。”该准则第十八条规定：“流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，并应按其性质分类列示。”即，不满足流动资产定义及确认条件的资产均应列报为非流动资产。

通常认为，归入“可供出售金融资产”类别的投资通常将被持有一段时间。但是，如果预计持有时间将短于 12 个月，则根据前述《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十七条第（三）项规定，该等可供出售金融资产应当列报为流动资产。

问题 2

通常情况下，同一投资方对同一被投资方所发行的同一种金融工具的投资，是作为一个整体进行决策和管理的，因此应当根据管理层的意图和期望，整体划分为流动资产或者非流动资产。

但是，在某些情况下，管理层所作出的相关决策可能仅针对一项投资中的一部分，例如对同一被投资方的投资可能是由合并集团内的两个或多个成员企业，或者两个或多个部门分别投出的，这些成员企业或部门的投资管理策略不同，决策程序不同，对流动性的需求也可能存在差异；或者，总体策略的变化也可能成为部分出售一项投资的合理理由。

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》中将资产、负债按照流动和非流动分别归类的要求，是为了反映相应的变现现金流量预计流入企业的时间。因此，在该等情形下，在合并资产负债表中就需要将同一项投资资产的不同部分按其流动性的不同归入不同的类别。

问题5-1-5（银行有权随时宣布到期的贷款的流动 / 非流动划分）

问题:

如下文背景所述，对于银行有权随时宣布到期的贷款，香港财务报告准则与中国企业会计准则对其流动性的划分是否有区别？

背景:

A 公司与中国进出口银行于 2015 年 2 月签订海外投资贷款融通合同，贷款金额 148,000,000.00 美元，专款专用，贷款期限为 15 年（3 年宽限期+12 年还款期），利息以

六个月为基础，6 个月 LIBOR[伦敦银行同业拆借利率]+350 点，浮动利率的日期以付款第一日为准。此外，合同约定贷款人（银行）享有判断违约事项是否发生的完全自主权，在银行认为合同约定违约事项发生时，贷款人有权自主决定其可采取的应对措施，包括宣布所有未到期贷款立即到期，要求借款人立即偿还所有贷款本息和未支付的其他款项。

解答：

此处所讨论的是财务报表列报中对负债的流动 / 非流动划分的问题，在此方面，中国企业会计准则（CAS）和 IFRS / HKFRS 的规定并无差异，因此分析的结论也应当一致。

在 CAS 体系下，负债的流动 / 非流动性划分由《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十九条至第二十二条予以规范，原文如下：

第十九条 负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：

- （一）预计在一个正常营业周期中清偿。
- （二）主要为交易目的而持有。
- （三）自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。
- （四）企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

负债在其对手方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与负债的流动性划分无关。

企业对资产和负债进行流动性分类时，应当采用相同的正常营业周期。企业正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予清偿的，仍应当划分为流动负债。经营性负债项目包括应付账款、应付职工薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分。

第二十条 流动负债以外的负债应当归类为非流动负债，并应当按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

第二十一条 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应当归类为流动负债。

第二十二条 企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。

贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，该项负债应当归类为非流动负债。

其他长期负债存在类似情况的，比照上述第一款和第二款处理。

另外，根据《〈企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）〉应用指南》之四、（三）“负债的列报”中规定：

“（2）在资产负债表日或之前企业违反长期借款协议

本准则规定，企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。这是因为，在这种情况下，债务清偿的主动权并不在企业，企业只能被动地无条件归还贷款，而且该事实在资产负债表日即已存在，所以该负债应当作为流动负债列报。但是，如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。”

根据上述规定，如果贷款合同中约定，贷款人（银行）可以根据其自身的意志，随时（即使无理由）宣布贷款提前到期，而此时借款人（A 公司）应立即按贷款人要求偿还该贷款的，则该贷款符合《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十九条第一款所列的构成流动负债的情形之（四）“企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上”，这时虽然合同约定的借款期限超过一年，但仍应列报为流动负债。该结论与根据 HKFRS 体系下的“HK-Int 5 Presentation of Financial Statements Classification by the Borrower of a Term Loan that Contains a Repayment on Demand Clause”所得出的结论一致，不存在境内外准则差异。

在本案例中，根据背景资料介绍，贷款人（银行）享有判断违约事项是否发生的完全自主权，在银行认为合同约定违约事项发生时，贷款人有权自主决定其可采取的应对措施，包括宣布所有未到期贷款立即到期，要求借款人立即偿还所有贷款本息和未支付的其他款项。虽然在实际操作中发生这种情况的可能性很小，可以认为是银行为了保护自身利益而设置的保护性条款，但该条款的存在表明“企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上”，由此将导致该项贷款被归类为流动负债。

问题5-1-6（被期货经纪公司冻结的存放在期货经纪公司的资金的列示问题）

问题：

被期货经纪公司冻结的存放在期货经纪公司的资金，应当列报为“其他货币资金”还是“其他应收款——存出交易保证金”？

背景：

某企业在 2009 年末持仓的期货合约产生了浮动亏损 1,000 万元。期货经纪公司将其账户中的 1,000 万元资金冻结了（原该部分资金是可用资金，没有成为保证金，原先一直在“其他货币资金”科目中核算）。该被冻结的资金是否需要视同是追加的保证金转入其他应收款？或者仍放在其他货币资金，披露受限即可？

解答：

在确定该笔被冻结资金的列报方式时，企业和注册会计师应当考虑以下因素：

- （1）经纪公司是通过何种程序冻结该笔 1,000 万元资金的，企业收到了什么通知？
- （2）根据期货交易的相关规定，以及企业在期货经纪公司开户时签订的有关协议规定，

并根据该笔期货持仓在 2009 年 12 月 31 日的市值和质押品情况，在 2009 年末是否必须追加该等金额的保证金？还是仅仅是期货经纪公司为了控制其自身风险而采取的预防性措施？该金额是否已经划入期货经纪公司在期货交易所开立的保证金账户？

如果根据截至 2009 年 12 月 31 日止的相关情况，并依据期货交易的相关风险控制规定和企业与期货经纪公司开户时签订的有关协议规定，在此情况下确需追加保证金，并且期货经纪公司是根据要求客户追加保证金的程序冻结该 1,000 万元资金的，则该 1,000 万元在法律上应可以被认定为保证金，会计上应当转入“其他应收款”科目核算。

如果企业所收到的并不是要求根据期货交易的相关规定追加保证金的通知，在所收到的通知中没有提及已将该金额转为保证金，并且在核对相关规定和年末的实际状况之后，可以确定实际上并未达到相关规定要求追加保证金的程度，只是期货经纪公司为了控制其自身风险而采取的预防性措施的（该措施是否恰当及合规，请查阅期货交易的相关管理规定和公司开户时签订的相关协议予以确定），则可以认为不属于保证金性质，仍然在“其他货币资金”中核算，但应在附注中将其被冻结的情况作出充分、适当的披露。在现金流量表上，对该笔已被冻结的资金也不应作为“现金及现金等价物”的组成部分。

问题5-1-7（不可提前支取的结构性存款的报表列示）

问题：

不可提前支取的结构性存款如何列示？

背景：

A 公司于 2013 年 7 月 29 日与招商银行某支行签订《招商银行公司客户结构性存款协议》，自 2013 年 11 月 1 日从招商银行某支行活期账户转入 1.4 亿元至结构性存款账户并取得结构性存款证实书（账户为公司名称）。根据协议约定，该存款存续期间为 3 个月，在存续期间内公司不可提前支取。

解答：

本案例需要分析该项结构性存款的主要条款。目前的结构性存款主要包含两种情况：

1、提供保本承诺（有的同时提供最低收益承诺），利息收益金额根据利率、汇率、国际市场上某种大宗商品行情等因素而相应变动。这类结构性存款属于包含嵌入衍生工具的混合工具，且嵌入的利率、汇率衍生工具与主合同（定期存款）在经济特征及风险方面不存在紧密关系。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第二十一条和第二十二条的规定，可以选择以下方法之一进行核算：

（1）将此类混合金融工具整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，作为一个整体以公允价值计量，其公允价值变动计入损益，在资产负债表上列报在“交易性金融资产”项目中；

(2) 将嵌入衍生工具从混合工具中分拆, 将该衍生工具单独作为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债, 将剩余的定期存款成份按常规方法核算和列报, 即对定期存款部分列报在“货币资金”项目中, 对衍生工具部分列报在“交易性金融资产”或“交易性金融负债”项目中。

在 2017 年修订后的金融工具准则下, 如果衍生工具嵌入于一项金融资产主合同, 且该主合同属于在 22 号准则中规范的资产的, 则该嵌入衍生工具不再从金融资产主合同中分拆, 而是与金融资产主合同作为一个整体, 确认为一项金融工具, 进行现金流量特征和业务模式测试, 从而确定该金融工具的分类和计量。因此, 对于含有嵌入衍生工具的结构性存款, 嵌入衍生工具可能使其产生除基本借贷安排以外的现金流量。在这种情况下, 其合同现金流量往往不能通过现金流量特征测试。

但需要注意的是, 当结构性存款嵌入的衍生金融工具符合以下两种情形之一的, 则不影响金融资产的分类:

①影响极其微小。嵌入衍生金融工具对合同现金流量在每一会计期间和合同整个存续期的累计影响极其微小;

②现金流量特征是不现实的。嵌入衍生工具仅在极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件发生时才影响该工具的合同现金流量, 那么该现金流量特征是不现实的。

除了前述这两类之外, 结构性存款应整体分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 在资产负债表中列报在“交易性金融资产”(如果期限不超过 1 年)或者“其他非流动金融资产”(如果期限超过 1 年)项目中。另外, 如果金额重大, 可以在资产负债表中“货币资金”或“交易性金融资产”项目下增设“结构性存款”子项目进行单独列报, 并在附注中披露相应的计量基础等信息。

2、名为“结构性存款”, 实际上就是普通的定期存款, 提供保本承诺, 利率事先约定。其核算和列报方式与普通的定期存款相同, 可参阅“[问题 5-2-4 \(关于定期存款能否作为现金以及在期末能否计提利息收入\)](#)”及“[问题 4-1-48 \(企业持有的结构性存款在新金融工具准则下的处理\)](#)”问题 4-1-48 (企业持有的结构性存款在新金融工具准则下的处理)”(即: 修订后 2017 年准则中提及的嵌入的衍生工具带来的影响极其微小、现金流量特征是不现实的情况下, 该结构性存款可视为普通的定期存款)。

关于该结构性存款在现金流量表上是否可作为“现金及现金等价物”的问题, 根据《企业会计准则讲解(2010)》第三十二章现金流量表, 第一节, 对现金等价物的解释: “(二) 现金等价物

现金等价物, 是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。其中, “期限短”一般是指从购买日起 3 个月内到期。例如可在证券市场上流通的 3 个月内到期的短期债券等。

现金等价物虽然不是现金, 但其支付能力与现金的差别不大, 可视为现金。例如, 企业

为保证支付能力,手持必要的现金,为了不使现金闲置,可以购买短期债券,在需要现金时,随时可以变现。”(见原书第 523 页)

因此,该存款虽然在 3 个月内到期,但因不可以在市场上流通变现,其不具有与现金相同的支付能力,因此不能作为现金等价物考虑。

问题5-1-8 (第三方支付平台账户中的款项如何列报)

问题:

公司在第三方支付平台账户中的款项如何列报?

背景:

A 公司与支付宝等第三方支付平台签订协议,通过第三方支付平台进行收付款。约定:A 公司对于自己开立的支付宝账户,可以设置密码等安全措施;24 小时即时在线查询;可以要求“提现”至指定账户;可以要求第三方支付平台冻结账户;因支付宝账户、密码等遗失、泄密等导致的损失,由 A 公司自行承担等。另外,A 公司在会计上确认收入可能与第三方支付收款、第三方支付收款后转入 A 公司银行账号之间存在时间差。

解答:

根据上文背景资料,A 公司对于自己开立的支付宝账户,可以设置密码等安全措施;24 小时即时在线查询;可以要求“提现”至指定账户;可以要求第三方支付平台冻结账户;因支付宝账户、密码等遗失、泄密等导致的损失,由 A 公司自行承担等。根据这些条款,在支付宝账户的余额实际是由 A 公司拥有控制权,因此对 A 公司来说,支付宝账户内的资金余额应在报表中确认为一项“其他货币资金”,对应地,支付宝账户中收到的资金,在《企业会计准则第 14 号——收入(2006 年)》规定的收入确认条件满足之前,贷记“预收账款”(2017 年修订的收入准则下,如果已满足该准则第五条规定的“合同”成立的认定标准,则贷记“合同负债”和“应交税费——待转销项税额”)。

应注意的是,收入确认的时点与“预收账款”/“合同负债”的时点可能并不相同,收入应在满足收入确认的条件(比如客户已“确认收货”后)后确认。

问题5-1-9 (预收款项/合同负债、预付款项是否应作为货币性项目,在期末是否需进行汇兑损益调整)

问题:

预收款项/合同负债、预付款项是否应当作为《企业会计准则第 19 号——外币折算》所定义的货币性项目?在期末是否需要对预收款项/合同负债、预付款项进行汇兑损益调整?

解答:

预收款项/合同负债、预付款项不是《企业会计准则第 19 号——外币折算》所定义的货币性项目。相应地,对于支付/收取外币的预收款项/合同负债、预付款项,在期末无需像

货币性项目一样进行汇兑损益调整。

当预付款项转为存货时，或者预收款项/合同负债结转收入时，应按照当初支付预付款项或者收取预收款项/合同负债时的汇率结转，而不能按照存货或者收入确认之日的汇率进行结转。

结论基础：

《〈企业会计准则第 19 号——外币折算〉应用指南》规定：“*货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。货币性资产包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等；货币性负债包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。*”“*非货币性项目，是指货币性项目以外的项目，包括存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等。*”

由于预付款项通常将通过收取固定数量、规格的存货(非货币性项目)的方式进行结算，预收款项/合同负债通常将会通过交付固定数量、规格的商品或服务（非货币性项目）的方式进行结算，即交付或收取的对价均为非货币性项目，该对价的公允价值即标的存货在未来结算日的公允价值，而不是一个固定或可确定的金额，因此预收款项/合同负债、预付款项不是货币性项目，而是以历史成本计量的外币非货币性项目。

根据《〈企业会计准则第 19 号——外币折算〉应用指南》规定：“*以历史成本计量的外币非货币性项目，由于已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额*”。因此，对预收款项/合同负债、预付款项，期末不应按现行汇率调整其记账本位币金额。

当预付款项转为存货时，属于资产形态的转化，但这一过程中未涉及资产所有权上的主要风险和报酬的转移，因此不应确认损益，直接以预付款项的记账本位币金额转入存货的初始计量金额中。

根据《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第 14 号——收入》对“收入”的定义，“*收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。*”从这一定义可以推论出：收入的金额应当是根据相应的经济利益流入的金额来计量的。在预收款销售方式中，经济利益的流入在收到预收款项/合同负债的环节就已经完成，因此由预收款项/合同负债结转收入的金额也应当按照当初该笔预收款项/合同负债收到时确认的记账本位币金额（即按照当初收到预收款项/合同负债时的汇率折合的记账本位币金额）来确定。

从另一角度讲，企业在根据一项以外币计价结算的采购合同支付外币预付款项之后，或者在根据一项以外币计价结算的销售合同收取外币预收款项/合同负债之后，该项预付、预收款项/合同负债就不再面临由未来汇率变动导致的公允价值变动风险。这也可以证明预收款项/合同负债、预付款项不是货币性项目，无需在期末进行汇兑损益调整。

问题5-1-10（客户以非货币资产抵偿债务时，债权的货币性 / 非货币性属性的判断及其列报）

问题：

当客户以非货币资产抵偿债务时，如何判断债权的货币性 / 非货币性属性，以及如何在财务报表中列报该项债权？

背景：

A 公司所属行业为特种设备制造业，经营范围包括：制造、加工、安装：电梯、自动扶梯。一般项目：销售：电梯、自动扶梯、电梯配件；制造、加工、安装、销售电梯配件；

A 公司销售电梯给房地产开发公司，尚未收回款项。对电梯销售款，双方除采用货币结算外，尚有以下处理方式：

房地产开发公司（甲方）与 A 公司（乙方）签订抵房协议书，约定以甲方开发的房产抵给乙方，作为电梯销售款及安装工程款。该合同的主要条款为：双方结算手续未完成的情况下，所抵房屋未实际交付乙方前甲方拥有该房的所有权；协议履行过程中，甲方根据资金及运营情况可随时解除协议，并同时以货币方式直接支付乙方销售款及工程款；工程结算完毕后，所抵房屋总价超过工程款，乙方补足差价经甲方同意后，乙方可将房屋另行出售，不补足差价，甲方有权收回房屋；所抵房屋总价未超过工程款，经甲方同意后，乙方可将房屋另行出售。

问题是：房地产开发公司以房产抵应付采购电梯款，电梯销售方如何处理？

解答：

根据上文背景资料所述，A 公司与客户（房地产开发企业）签订以房抵债协议，约定在未来房屋竣工后以房屋抵顶电梯的销售及安装价款。其中，双方结算手续未完成的情况下，所抵房屋未实际交付乙方前甲方拥有该房的所有权，并且客户（甲方）保留随时恢复以货币结算的选择权；如果抵债房屋价值大于工程款则 A 公司需补足差价。这些条款表明，在实际取得该房屋所有权之前，A 公司所具有的要求权仍然是针对原合同中约定的电梯销售和安装工程价款的特定货币金额，并未享有和承担房屋所有权上的主要风险和报酬。因此，A 公司所享有的仍然是一项货币性的债权（但预计结算时间可能距离资产负债表日超过一年），其风险和报酬特征与货币性资产相同，但与非货币性资产存在显著差异。该交易的经济实质相当于：A 公司与客户签订协议，约定在未来交房时点结算合同约定的电梯价款（但客户保留提前付款的权利），在结算时点，A 公司可以选择以该部分工程款作为购房款的一部分，购买客户开发的商品房（但购买价格以当时的房屋公允价值为准，需多退少补）。

同时，对照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十七条对“流动资产”的定义和判断标准的规定，此项债权不符合其中的任何一项标准，因此应界定为非流动资产。

作为一项货币性的非流动资产，我们建议将其列报为“长期应收款”。如果能够合理预计结算时间的，可按照适当的折现率将其折现，以该现值进行初始计量，并相应确认电梯销售和安装的营业收入；如果不能合理估计结算时间的（例如考虑到甲方有随时提前以货币结算的权利），则可以直接按照约定结算金额计量，不进行折现。

只有当客户以房产或者货币形式结清该项债权债务之后，该项长期应收款才能终止确认。在结算前不能与有关负债抵销后以净额列报，除非双方另行签订抵销结算协议。

问题5-1-11（由第三方代收的款项在报表中的列报）

问题：

在期末资产负债表中，已由快钱、支付宝、易宝等第三方机构代为收取，但因为买家尚未确认收货（或者其他合理原因），故本企业（作为卖家）暂时无法提取和动用的销售款项列报为“应收账款”还是“其他应收款”？在现金流量表中如何列报？

解答：

1、企业期末应收第三方支付平台的款项（此处指已由第三方机构代为收取，但因为买家尚未确认收货（或者其他合理原因），故本企业（作为卖家）暂时无法提取和动用的销售款项，下同）应界定为“其他应收款”还是“应收账款”，主要取决于：企业能否就这些已由第三方机构代收的款项，继续向其应收账款的原债务人（客户）主张债权？还是其与客户之间原先的应收账款的债权债务关系已经了结，转而成为企业与第三方支付平台之间的债权债务关系。这涉及到相关权利义务关系的产生、终止时点的确定问题。

如果截至期末，企业仍可就这些尚未收回的款项直接向其客户主张债权的，则应列报为应收账款；如果其客户在支付成功后对该笔支付业务已不再有进一步的涉入，后续问题与客户无关，而转变为企业与第三方支付平台之间的债权债务关系的，则应列报为其他应收款。

另外，在某些情况下，第三方支付平台为了提高交易的安全性，可能会规定所代收的货款先存入（或者说冻结于）一个特定的账户中，买方确认收货后，相应的货款才解冻，此时卖方才能从该账户中提款。如果存在这样的支付安排，则卖方应谨慎考虑该项安排对收入确认时点的影响。如果认为在此情况下只有在买方确认收货后才能确认收入的，则收入确认时点之前已经预收并冻结的款项不构成卖方的一项无条件收款的权利，不能确认为卖方的资产（包括应收款项）。

另外，需注意本问题与[问题 5-1-8（第三方支付平台账户中的款项如何列报）](#)的区别。[问题 5-1-8](#)中所指的“第三方支付平台账户中的款项”是指本企业名下第三方支付账户中所存储的未被冻结，且其动用和体现不受限制的款项，其流动性等同于不受限的货币资金，故应列报为“其他货币资金”；而本问题涉及的款项是在交易结算流程中暂时处于冻结或受限状态下的款项，故视情况列报为应收账款或者其他应收款。

2、该款项虽然是通过第三方平台收取，但是其性质仍然是企业为客户提供商品或服务

而应向客户收取的款项，结算方式的改变并未改变该项现金流的性质，因此在从第三方支付平台实际收回该等款项时，现金流量表上仍应列报为“销售商品、提供劳务收到的现金”。

问题5-1-12（委托贷款及其利息收入在资产负债表和利润表上的列示）

问题：

委托贷款的本金和利息，在资产负债表和利润表上应如何列示？

解答：

1、资产负债表列报

（1）执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》的企业委托贷款的本金，在资产负债表上应根据其借款期限，分别在“其他流动资产”、“一年内到期的非流动资产”、“其他非流动资产”项目中列示。

按实际利率法计提的应计利息，如果按合同、协议约定应分期付息且付息周期小于或等于一年的，应在“其他应收款”项目中列示，并补充列示“其中：应收利息”子项目；属于到期一次还本付息的，应列示于与对应的委托贷款本金相同的项目中。

（2）执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的企业委托贷款的本金，在资产负债表上应根据其借款期限，分别在“其他流动资产”、“一年内到期的非流动资产”、“债权投资”项目中列示。

已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息应列报于“其他应收款”项目中，并补充列示“其中：应收利息”子项目。

按实际利率法计提的应计利息，尚未到付息日的，应列示于与对应的委托贷款本金相同的项目中。

无论执行哪个版本的金融工具准则，在财务报表附注中，应当对委托贷款的借款人、本金金额、期限、利率、担保条件、减值情况等事项作出充分披露。

2、利润表列报

委托贷款按权责发生制原则和实际利率法计提的利息收入，对于一般非金融企业而言，执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006）》的企业在利润表上应作为“财务费用——利息收入”列示，执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的企业在利润表上应作为“投资收益”列示。

结论基础：

基于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》和《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》的处理意见：

1、委托贷款作为一项金融资产所归属的类别

企业委托金融机构发放的委托贷款，因为没有活跃市场，通常不会在到期之前中途转让。并且委托贷款作为一项债权，其到期应收取的金额是固定或可确定的。但是，委托贷款在实

务中通常不会归类为“持有至到期投资”，而是归类为“贷款和应收款项”。这是由于，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十七条对“贷款和应收款项”的定义，贷款和应收款项应满足的条件之一是“在活跃市场中没有报价”，而该准则第十一条又规定“贷款和应收款项不应当划分为持有至到期投资”。据此可以推断出：被归类为“持有至到期投资”的金融资产应当具有活跃市场。没有活跃市场的非衍生金融资产，即使其到期回收金额固定或可确定，并且企业有明确意图和能力持有至到期，也不能归类为“持有至到期投资”。对于这一点，证监会公告[2010]37 号也持有相同的立场。

2、委托贷款及其利息的财务报表列报

在通过上述分析明确了委托贷款作为一项金融资产应归属的类别之后，就可以进一步明确委托贷款及其利息在财务报表上的列报方式：

（1）由于委托贷款不属于持有至到期投资，因此在资产负债表上不应在“持有至到期投资”项目列报。但作为贷款和应收款项，资产负债表上并无单独的项目予以列报，且委托贷款的性质又不同于一般的往来款项，因此在资产负债表上，对于委托贷款的本金，应根据其借款期限，分别在“其他流动资产”、“一年内到期的非流动资产”、“其他非流动资产”项目中列示。

（2）由于委托贷款在 2006 年会计准则下不再被定义为一项“投资”，因此其利息收入也不能列报为“投资收益”。从另一方面讲，委托贷款的利息收入符合《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》中对于“让渡资产使用权收入”的定义和确认条件，因此属于《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》的规范范围。但根据财政部会计司于 2018 年 9 月发布的《关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》：“利息收入主要为银行存款产生的利息收入，以及根据《企业会计准则第 14 号——收入》的相关规定确认的利息收入。这两个行项目为“财务费用”行项目的其中项，均以正数填列”，故委托贷款的利息收入应列报在“财务费用——利息收入”中。

基于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》和《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的处理意见：

1、委托贷款作为一项金融资产所归属的类别

企业委托金融机构发放的委托贷款，可收取的合同现金流是资金使用方根据合同约定将归还的本金和基于未偿还本金而应承担的利息，其合同现金流量特征符合一项基本的借贷安排。而委托贷款实务中，企业通常是以收取合同现金流量为其业务模式，其没有活跃的交易市场也不打算出售，因此在 2017 年修订后的金融工具准则下通常被分类为摊余成本计量的金融资产。

2、委托贷款及其利息的财务报表列报

在通过上述分析明确了委托贷款作为一项金融资产应归属的类别之后，就可以进一步明确委托贷款及其利息在财务报表上的列报方式：

(1) 由于委托贷款属于以摊余成本计量的金融资产，因此在资产负债表上，对于委托贷款的本金，应根据其借款期限，分别在“其他流动资产”、“一年内到期的非流动资产”、“债权投资”项目中列示。

(2) 对于以摊余成本计量的债权投资，在 2017 年修订后的准则下应纳入“1501 债权投资”核算，其按照实际利率法计算的收入列报为“投资收益”。注意：2017 年修订后的收入准则明确了属于金融工具准则规范的债权投资适用金融工具准则，不属于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》的规范范围。

问题5-1-13（财务公司委托贷款业务中的委托存款和受托贷款列报问题）

问题：

财务公司委托贷款业务中的委托存款和受托贷款是否可以在表内列报？

背景：

A公司（以下简称“财务公司”）主要是为B集团资金集中管理和产品销售提供金融服务。财务公司的委托贷款业务主要是B公司（集团核心企业，同时也是财务公司的母公司）以公司为平台，通过委托贷款的方式实行内部资金的调剂使用而产生的，该项业务是财务公司的主要业务之一，因而，无论是业务量还是业务占比委托贷款都占有较大的份额，2011年末委托贷款余额占财务公司资产总额约60%。为全面完整反映财务公司资产负债情况，财务公司拟在表内列示委托贷款业务。

解答：

根据《贷款通则》（中国人民银行令1996年第2号）第七条规定：“委托贷款，系指由政府部门、企事业单位及个人等委托人提供资金，由贷款人（即受托人）根据委托人确定的贷款对象、用途、金额、期限、利率等代为发放、监督使用并协助收回的贷款。贷款人（受托人）只收取手续费，不承担贷款风险。”第二十四条“对贷款人的限制”规定：“自营贷款和特定贷款，除按中国人民银行规定计收利息之外，不得收取其他任何费用；委托贷款，除按中国人民银行规定计收手续费之外，不得收取其他任何费用”。

根据《贷款通则》的上述规定，财务公司在委托贷款业务中实际上仅起到居间作用，并就其所提供的相关服务收取合同约定的手续费，但并不承担借款本金和利息上的信用风险和其他风险，也不能直接获取本金、利息等经济利益。因此，委托贷款中的委托存款和受托发放的贷款都不符合会计准则对资产和负债的定义（即，该项本金和利息本质上属于代管资产和代管负债，既不能导致经济利益流入财务公司，也不会导致经济利益流出财务公司），不应确认为财务公司的资产和负债，相应地，双方之间的利息收支也不确认为财务公司的收入和费用。

为了内部管理需要，财务公司可以对委托贷款等中间业务中受托管理的资金在表外建立备查账核算，并编制表外业务报表，用于报送管理层等用途。另外，在财务报表附注中，财

务公司可对委托贷款和对应的委托存款的余额、本期发生的相关利息金额等作为一项“补充资料”予以表外披露。

问题5-1-14（受托管理费定价公允性、列报及相关披露）

问题：

如下文背景资料所述：

1、受托管理费的定价是否公允？

2、受托管理费及与之相应的成本如何列报？

3、按中国证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008）》，应作为“受托经营取得的托管费收入”列入非经常性损益的金额是托管费全部收入（总额）还是净收益（净额）？

背景：

A上市公司受托管理其母公司B集团部分经营性资产的经营权和所属公司投资所形成的股权。受托内容为：委托方将其经营性资产的经营权和其投资所形成的股权（持有的上市公司股权除外）委托给A公司管理。委托定价原则为：托管费计取原则=（机关本部预计当年费用-剔除项目*）-上年度A公司占B公司上年度管理口径资产权重对应承担的费用（公式中“剔除项目”主要是与承担管理职能无关的支出），然后按成本加成5%（不含税）计算托管费收入，预计年托管收入为14,000.00万元。前三季度以本年费用预算平均数支付，最后一季度按实际发生管理费（成本加成5%）扣除前三季度已付金额后支付。合同签订后，B集团公司本部所有人员工资及管理费用均由A公司承担。托管协议同时约定，受托方不享有、不承担被托管方的经营盈亏。

A公司按照“上市公司应按受托经营协议确定的收益”、“受托经营企业实现的净利润”、“受托经营企业净资产收益率超过10%的，按净资产的10%计算的金额”三者孰低的金额，将取得的托管收入确认为其他业务收入，将承担的“B集团公司本部所有人员工资及管理费用”计入管理费用，其他业务收入无对应的其他业务成本。

解答：

问题1：受托管理费的定价是否公允？

根据背景所述，托管费计取原则=（机关本部预计当年费用-剔除项目）-上年度A上市公司占B公司上年度管理口径资产权重对应承担的费用，然后按成本加成5%（不含税）计算托管费收入。此公式的原理是将原对B集团各公司执行管理职能的机关的管理费用扣除与管理无关的费用，再扣除因管理A上市公司自身产生的费用后得出最终的管理成本费用，在此基础上再按（1+5%）计算应支付给A上市公司的管理费用。

基于上述约定，A公司作为受托方，其负担的管理费用可获得全额弥补，并获得加成5%的托管净利润。

背景所引用的“上市公司应按‘受托经营协议确定的收益’、‘受托经营企业实现的净利润’、‘受托经营企业净资产收益率超过 10%的，按净资产的 10%计算的金额’三者孰低的金额，确认为其他业务收入”的提法来自现已废止的《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》（财会[2001]64 号）。虽然该文件在 2008 年初就已被正式废止，但其中给出的一些指标对于在没有活跃市场的情况下判断关联交易作价的公允性问题仍有一定的参考意义。

总体上看，我们没有发现本案例中按实际承担的管理费加成 5%作为托管费计费标准的做法存在重大不合理之处，同时该计费方法，以及托管协议中关于受托方不承担被托管方盈亏的约定，均可以作为支持受托方不将受托管理的资产和业务纳入其合并报表范围的依据。

另外，基于 A 公司的业绩，需核实相关管理费用对其业绩是否存在实质的影响，若从具体情形上 A 公司并无必要利用此事项进行利润调节或利益输送。那么本次受托管理的交易安排，在实务中更多地是为日后将受托管理的标的资产注入上市公司做准备。

问题 2、受托管理费及与之相应的成本如何列报？

对于此处背景中提及的“其他业务收入无对应的其他业务成本”的列报方式，理论上并不恰当，受托方应将实际承担的被托管企业管理费用以及与该托管事项直接相关的增量成本列报为与该项其他业务收入直接配比的其他业务成本。但如果难以合理界定和划分每一项成本、费用明细项目中的该项增量成本，且该事项对 A 公司财务报表整体显著不重大，也没有对毛利率等关键财务指标产生重大误导性影响的，则也可以接受目前 A 公司的简化处理方式。

问题 3、按中国证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2008）》，应作为“受托经营取得的托管费收入”列入非经常性损益的金额是托管费全部收入（总额）还是净收益（净额）？

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2008）》的规定，通常属于非经常性损益的列举项目包括“受托经营取得的托管费收入”。但在本案例中，如上述第 2 点所述，A 公司采用了不单列其他业务成本，而将与托管相关的增量成本列入管理费的方式，在此情况下，因为无法识别对应的增量成本的具体项目，因此只将所收取的托管费（总额）列作非经常性损益的做法也是合理和恰当的。如果能够合理地识别与该项托管业务直接相关的成本，并将直接相关成本列入其他业务成本的，则可以按该项托管业务所产生的毛利按净额列入非经常性损益。

问题5-1-15（本年收回以前年度核销坏账，资产减值准备明细表列报问题）

问题：

本年收回以前年度核销的坏账，在资产减值准备明细表中应如何列示？（假定不考虑《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》的影响。）

解答：

财务报表附注中“财务报表项目注释”部分的“资产减值准备明细表”的基本栏次包括：年初数、本年计提、本年减少（又细分为“转回数”和“转销数”两栏）、年末数。其中，“转回数”栏所反映的是在对应资产未发生处置等增减变动的情况下，因对应资产的可收回金额或者可变现净值回升而导致的资产减值准备减少金额（注意：由于《企业会计准则第8号——资产减值》禁止转回非流动非金融资产的减值准备，所以对于各非流动非金融资产的行次而言，“转回数”一栏不应有数字）；“转销数”栏所反映的是因资产处置等原因相应转出并计入资产处置收益的减值准备金额。

通常理解，资产减值准备明细表的“本年计提”和“转回数”两栏的金额之差，与利润表中“资产减值损失”项目的金额应存在勾稽关系。

资产减值准备明细表的“本年计提”栏目通常不应为负数。就本问题而言，本期收回以前年度核销的坏账，严格来说属于“转销”的逆操作，即应当以负数列入“本年减少——转销数”一栏，或者在“本期计提”和“本期减少”之间增设一列“本期其他增加”予以反映。

问题5-1-16（递延所得税资产、递延所得税负债披露问题）

问题：

递延所得税资产、递延所得税负债抵销后以净额列报，在实务中如何具体操作？

解答：

根据下文“权威指引”中《企业会计准则讲解（2010）》的表述分析，递延所得税资产和负债的抵销列报属于在满足所列条件的情况下即“应当”进行抵销列报，而不是可以选择是否进行抵销列报。但目前实务中不采用抵销列报而分别列报递延所得税资产和负债的情况较为多见。因此可以认为抵销列报和不抵销列报这两种做法在实务中都是可接受的，但应注意保持列报方式在各年度之间，以及同一财务报表的各比较期间之间的一致性。

如果采用抵销列报的方式，则根据下文“权威指引”部分中所引用的《企业会计准则讲解（2010）》的表述以及结合IFRS下对此类事项的处理惯例，应当是把符合条件的递延所得税资产作为一个整体，在纳税主体层面上与符合同样条件的递延所得税负债作为一个整体进行抵销列报，即抵销应当在纳税主体的递延所得税资产 / 负债整体层面上进行，而不仅仅限于性质相同的可抵扣 / 应纳税暂时性差异明细项目层次。

目前上市公司的财务报表附注列报格式主要是由证监会在《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定（2014年修订）》中规定的（见下文权威指引之2）。如果要采用净额列报方式，则请注意抵销是在纳税主体层面进行的，而不是针对暂时性差异项目是否属于同类。

权威指引：

1、《企业会计准则讲解（2010）》第十九章第四节第五大点“所得税的列报”（节选）

(一)同时满足下列条件时,企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示。

1. 企业拥有以净额结算的法定权利;
2. 意图以净额结算或取得资产清偿债务同时进行。

对于当期所得税资产及当期所得税负债以净额列示是指,当企业实际缴纳的所得税税款大于按照税法规定计算的应交税时,超过部分在资产负债表中应当列示为“其他流动资产”;当企业实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定计算的应交税时,差额部分应当作为资产负债表中的“应交税费”项目列示。

(二)同时满足下列条件时,企业应当将递延所得税资产及递延所得税负债以抵销后的净额列示。

1. 企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利;
2. 递延所得税资产和递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者对不同的纳税主体相关,但在未来每一具有重要性的递延所得税资产和递延所得税负债转回的期间内,涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债或是同时取得资产、清偿债务。

一般情况下,在个别财务报表中,当期所得税资产与负债及递延所得税资产及递延所得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中,纳入合并范围的企业中,一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销,除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

2、《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定(2014年修订)》第十九条第(二十五)项:按暂时性差异的类别列示未经抵销的递延所得税资产或递延所得税负债期初余额、期末余额,以及相应的暂时性差异金额。以抵销后净额列示的,还应披露递延所得税资产和递延所得税负债期初、期末互抵金额及抵销后期初余额、期末余额。存在未确认为递延所得税资产的可抵扣暂时性差异和可抵扣亏损的,应列示期初余额、期末余额及可抵扣亏损到期年度。

证券交易所发布的2019年度上市公司年报填报模板中规定的递延所得税资产/负债以净额抵销列报的参考格式(以上交所为例):

以抵销后净额列示的递延所得税资产或负债

☐适用 ☐不适用

单位:元 币种:人民币

项目	递延所得税资产和负债期末互抵金额	抵销后递延所得税资产或负债期末余额	递延所得税资产和负债期初互抵金额	抵销后递延所得税资产或负债期初余额
递延所得税资产				
递延所得税负债				

问题5-1-17（可从股票发行溢价中扣减的发行费用的范围）

问题：

股份有限公司为首次公开发行股票而发生的支出，哪些可以直接从股票发行溢价所形成的资本公积中扣减？

背景：

股份有限公司（以下简称公司）在首次公开发行股票并上市（IPO）时，通常将发生以下费用：

- 1、推介费，例如为提升公司品牌和形象而发生的一般性广告费支出以及向公关公司支付的费用；
- 2、与发行股票相关的注册费及其他监管费；以及
- 3、其他费用，如印刷费用、路演费用、IPO 新闻公告费用、承销费、向交易所支付的上市及其他费用、向律师、银行及会计师支付的费用等。

公司应如何核算该等上市费用？

解答：

1、股份有限公司为首次公开发行股票并上市而发生的各类费用中，可以直接从股票发行溢价所形成的资本公积中扣减的发行费用，仅限于与 IPO 中新发行的股份直接相关的新增外部费用，即根据法律、行政法规和中国证监会的有关规定，为了制作和报送招股说明书和其他发行申请文件，满足法定的信息披露和审核要求而发生的中介机构专业服务费和法定信息披露费用，以及在发行阶段发生的与新发行股份直接相关的费用。具体而言：

可以直接从股票发行溢价所形成的资本公积中扣减的发行费用包括：（1）在制作和报送招股说明书和其他发行申请文件的阶段发生的中介机构专业服务费，包括保荐费、申报会计师费、律师费、评估费等；（2）发行申请获得中国证监会核准后，在发行阶段发生的与新发行股份直接相关的费用，包括招股说明书印刷费、承销费、上网发行费、IPO 募集资金的验资费、新发行股份在证券登记结算机构的初始登记费等。

不属于根据法律、行政法规和中国证监会相关规定必须发生的法定性质的费用，以及与新发行股份募集资金无直接关联的费用支出，例如广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用，应当于发生时直接计入当期损益，不能从发行溢价中扣减。发行完成后向证券交易所申请上市时发生的各项支出与本次 IPO 中新募集的资金已无直接关联，也应当计入当期损益，不能从发行溢价中扣减。

2、企业在为 IPO 之目的而设立股份有限公司，或者自有限责任公司整体变更为股份有限公司的过程中发生的支出，包括律师费、评估费、审计费、验资费等中介机构专业服务费，凡是从专业服务合同（业务约定书）条款中可单独辨认并仅与股份有限公司的设立或变更相关的（例如在业务约定书中单独约定变更基准日审计费、评估费的金额），应当于发生时直

接计入当期损益。

3、在 IPO 申请尚未获得证监会核准前已发生的、根据上述规定可于 IPO 发行时从股票发行溢价所形成的资本公积中扣减的发行费用，可以视 IPO 进程的进展情况，暂在“其他流动资产”或者“其他非流动资产”项目中挂账，但企业和注册会计师应当关注该等资产是否发生减值情况。如果根据市场宏观形势、发行人自身业绩状况、监管机构的调控政策等因素综合分析后，认为在可预见的未来很可能无法实现 IPO，或者公司已经放弃或推迟 IPO 计划，或者 IPO 申请未能获得发审委通过或已被中国证监会作出不予核准决定的，应当将挂账的发行费用立即转入当期损益处理。

4、在 IPO 的申请和审核过程中，经常发生需要补审、补报材料的情况，而在补审和补报材料后，原先报送的较早年度的材料和数据可能不再出现在最终对外公告的招股说明书和备查文件中。如果发生此类情况的，应当将原先为了制作现已不纳入申报期的较早年度的申报材料和披露信息而发生的中介机构专业服务费转入损益处理。

结论基础：

1、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十三条规定：“与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益”。2017 年修订后的金融工具列报准则第二十三条删除了有关“增量费用”的定义，除此之外与修订前第二十三条内容基本一致。在 2017 年修订后的金融工具系列会计准则下，“增量费用”的概念被移动至《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第三十三条中，其实质内容与上述《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十三条的规定一致。

2、在 IFRS 体系下，《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》第 37 段规定：“An entity typically incurs various costs in issuing or acquiring its own equity instruments. Those costs might include registration and other regulatory fees, amounts paid to legal, accounting and other professional advisers, printing costs and stamp duties. The transaction costs of an equity transaction are accounted for as a deduction from equity (net of any related income tax benefit) to the extent they are incremental costs directly attributable to the equity transaction that otherwise would have been avoided. The costs of an equity transaction that is abandoned are recognised as an expense.”（中文翻译：在发行或回购自身权益工具时通常会发生各种费用。这些费用包括注册费以及其他监管费，法律、会计及其他专业服务费用，印刷成本及印花税等。权益交易费用中可直接归属于权益

交易的增量费用（如果不发生该项交易则可避免）作为权益的扣减项进行核算。已放弃的权益交易所发生的成本确认为期间费用。）。从这一条可以看出：权益性交易的交易成本，如果系可直接归属于权益性交易的增量成本（即如果不发生该项权益性交易就可以避免的），则在会计处理上可直接冲减权益。需要注意的是，虽然 IAS 32.37 规定可直接归属于新股发行的费用应作为权益的扣减项进行核算，但 IAS 32 并未提及如何对股票上市费用进行适当的会计处理。如果企业股票上市的同时，并未进行额外的股票发行及筹资（即，现有股份的上市），则所发生的费用与权益工具的发行并不相关，也未形成一项资产，因此该等费用应在发生时计入损益。

《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》第 38 段规定：“Transaction costs that relate to the issue of a compound financial instrument are allocated to the liability and equity components of the instrument in proportion to the allocation of proceeds. Transaction costs that relate jointly to more than one transaction (for example, costs of a concurrent offering of some shares and a stock exchange listing of other shares) are allocated to those transactions using a basis of allocation that is rational and consistent with similar transactions.”（中文翻译：与复合金融工具相关的交易费用应根据发行收入的分配比例分配至权益组成部分和负债组成部分。与多项交易相关的联合交易费用（例如，同时发行某些股票和申请另一些股票上市交易所发生的费用）应基于合理的、与其他类似交易一致的方法将其分配至各项交易。）即：对于与多项交易相关的权益交易的交易费用，该段要求该等费用应基于合理的、与其他类似交易一致的方法将其分配至各项交易。

3、中国证监会于 2006 年 5 月发布实施，并于 2015 年修订的《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 1 号——招股说明书》第二十三条要求发行人在招股说明书的“本次发行概况”部分中，披露发行费用概算（包括承销费用、保荐费用、审计费用、评估费用、律师费用、发行手续费用、审核费等）。

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 28 号——创业板公司招股说明书（2020 年修订）》第二十八条要求发行人在招股说明书的“本次发行概况”部分中，披露发行费用概算（包括承销费、保荐费、审计费、评估费、律师费、发行手续费等）。

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 41 号——科创板公司招股说明书》第二十八条要求发行人在招股说明书的“本次发行概况”部分中，披露发行费用概算（包括承销费、保荐费、审计费、评估费、律师费、发行手续费等）。

由此可见，主板和创业板、科创板招股说明书对“发行费用”范围的界定基本一致。

4、2010 年 6 月 23 日，中国证监会会计部发布《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2010 年第一期，总第四期）》，其中的第三问规定：“上市公司为发行权益性证券发生的承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用，应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在

权益性证券发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润；发行权益性证券过程中发行的广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用应在发生时计入当期损益。”

问题5-1-18（非公开发行相关费用能否冲减发行溢价）

问题：

股份公司实施定向增发，相关中介机构（券商、注册会计师、评估师）费用是否可以从发行溢价中扣减？

解答：

股份公司非公开发行股份，各认购对象以现金作为对价认购新增发的股份。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2014 年修订）》第二十二条（2017 年修订后的第二十二条与修订前一致）规定：“金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理”。对此处所述的可从发行溢价中扣减的“交易费用”，通常理解为可直接归属于本次增发交易的增量费用，即假设不发生本次增发交易就不会发生、且为本次增发交易的成功实施所必需的交易费用。

基于上述原则，对于相关的券商费用、审计费用、验资费用、评估费用能否冲减发行溢价的问题，分析如下：

1、券商费用：一般是直接从募集资金中扣收的，而且券商的活动与非公开增发直接相关，因此券商费用可以从发行溢价中扣减。

2、审计费和评估费：在确保相关的审计、评估是以本次非公开增发为首要目的而实施的情况下，相关审计费和评估费可以从发行溢价中扣减。例如，根据中国证券业协会《关于做好股份报价公司 2011 年半年度报告披露工作的通知》（中证协发[2011]89 号）规定，股份报价公司 2011 年半年度财务会计报告可以不经审计，但有下列情形之一的公司，应当提交经审计半年度财务会计报告：1、拟在下半年进行利润分配、公积金转增股本或弥补亏损（仅以现金分红方式的除外）；2、拟在下半年进行定向增资；3、协会认为应当进行审计的其他情形。因此，如果公司不存在必须进行中期审计的其他情形，就是为了本次实施定向增资的目的而实施中期审计，并且在审计业务约定书中对这一委托目的作出了明确说明的，则相关审计费可作为发行费用的组成部分，从发行溢价中扣减。

需注意的是：如果在非公开发行中，发行对象以非货币资产作为对价认购增发的股份，按规定需聘请审计机构对拟购买资产的相关历史财务报表进行审计，以及在必要时对其盈利预测进行审核的，则鉴于此时取得非货币资产对上市公司而言通常构成一项企业合并交易，因此聘请审计机构对拟购买资产的审计、盈利预测审核等费用应按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则解释第 4 号》第一条等相关规定，于发生时计入损益，不能冲减发行股份形成的股本溢价。

对于评估费能否从发行溢价中扣减的问题，比照上述原则处理。

3、验资费：由于验资业务就是审验新增注册资本（股本）的认缴情况，因此可以认为验资费属于可以从发行溢价中扣减的直接交易费用。

问题5-1-19（尽职调查费用是否能从融资溢价扣除）

问题：

A公司于2014年以溢价增资方式引进外部私募股权投资者（PE）。在引进PE时，进行了专项的尽职调查（包括审计和法律尽调），其与PE签订的合同约定：如果融资成功，则由A公司承担中介费用；如果融资不成功，则由PE方完全承担或各自承担50%。该种情况下发生的融资费用是否可以冲减资本公积？

解答：

此问题可参考“[问题 5-1-17](#)（可从股票发行溢价中扣减的发行费用的范围）”、“[问题 5-1-18](#)（非公开发行相关费用能否冲减发行溢价）”所述原则处理。

《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第二十三条规定：“与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益”。2017年修订后的金融工具列报准则第二十三条删除了有关“增量费用”的定义，除此之外与修订前第二十三条内容基本一致。在2017年修订后的金融工具系列会计准则下，“增量费用”的概念被移动至《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第三十三条中，其实质内容与上述《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第二十三条的规定一致。

背景资料中提及的尽职调查费用，更多的是融资的前期准备费用，其合同条款约定“如果融资成功则由A公司承担中介费用，如果融资不成功则由PE方完全承担或各自承担50%”，即其中的50%部分无论是否融资成功均需由公司承担，另外50%则在成功获得融资的前提下由公司承担。因此，前50%并不能算作与融资直接相关的增量费用，应于发生时计入当期损益；后50%可作为与融资直接相关的增量费用，可以在获得融资后冲减发行溢价。

问题5-1-20（以募集资金置换先行投入募投项目的置换金额是否包含进项税）

问题：

以募集资金置换先行投入募投项目的置换金额是否包含进项税？

背景：

A 上市公司于 2019 年 3 月经审核发行可转换公司债券，根据其《公开发行可转换公司债券募集说明书》（本案例以下简称“募集说明书”）有关内容，募集资金将用于若干工程项目的投资建设（募投项目），在本次募集资金到位前，A 公司将以自筹资金对上述募投项目先行投入，待募集资金到位后以募集资金置换上述先行投入的资金。

A 公司在《募集说明书》中披露的募投项目金额均是包含增值税进项税额的，但其中披露的应扣除的“发行费用”为不含进项税的金额。

后续，A 公司使用其他一般账户资金支付了发行费用的增值税进项税。

解答：

应参考当初的募投项目预算（包括募集说明书中对募集资金投向项目的披露）中的固定资产投资额是含税价还是不含税价。募集资金管理本质上属于“预算管理制度”，资金的使用方向和使用金额要符合上市公司在招股说明书、募集说明书或其他公告中披露的募投项目和金额，如有变动，还可通过董事会、股东会审核调整募投项目或资金使用量。但实务中，考虑到进项税抵扣的现金流入是间接的、不好识别的，目前一般募投项目的支出披露（包括置换先行投入的自有资金）通常都是含税金额。包括披露的募投资金应扣除的发行费用应该也是含税的，这样，验资报告中的“募集资金净额”与募集资金账户中实际收到的金额是一致的。如果因为某些原因，验资报告中披露扣除的发行费用是不含税的，则应保证募集资金账户金额不能低于验资报告披露的“募集资金净额”。如本案例中，A 公司是从其他一般账户支付的发行费用进项税额，我们理解这样操作也是可以的。

问题5-1-21（确定记账本位币时需考虑的因素）

问题：

在确定境外经营实体的记账本位币时，《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条第（三）项所规定的“融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币”，以及第六条规定的“企业选定境外经营的记账本位币，还应当考虑的因素”，在每个具体案例中是否均需要纳入考虑？

背景：

某中国公司 A 在美国设有一个子公司 B。B 公司在美国从事针织品的生产和销售业务，其融资主要来源是 A 公司提供的股东贷款（以人民币计价，到期时按到期日即期汇率折合为美元偿还，因此到期时需要归还的美元金额是不固定的，该笔股东贷款的汇率风险由 B 公司承担）。B 公司定期通过分配股利的形式，将其所获得的现金流汇给 A 公司。

很明显，按照《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条第（一）项标准“该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算”和第（二）项标准“该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费

用的计价和结算”，B公司的记账本位币应当是美元。

但是，《企业会计准则第19号——外币折算》第五条第（三）项和第六条还规定了确定记账本位币时还需要考虑的其他因素，例如：融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币；境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回等。而如果在本案例中考虑这些因素，则可能得出与按照《企业会计准则第19号——外币折算》第五条第（一）、（二）两项不同的结论。因此，需要明确：《企业会计准则第19号——外币折算》第五条第（三）项和第六条所规定的考虑因素，是在所有情况下均需纳入考虑，还是在根据《企业会计准则第19号——外币折算》第五条第（一）、（二）两项无法确定记账本位币时才需要考虑的额外因素？

解答：

《企业会计准则第21号——外币折算》第五条、第六条所列的确定记账本位币时应予考虑的各因素，并不是具有同等的重要性和优先顺序。《企业会计准则第21号——外币折算》第五条第（一）（二）两项因素是首要的考虑因素，如果根据《企业会计准则第21号——外币折算》第五条第（一）（二）两项所列的首要考虑因素，已可清楚地确定企业的记账本位币，则无需再考虑《企业会计准则第21号——外币折算》第五条第（三）项和第六条所列的其他因素；只有当根据《企业会计准则第21号——外币折算》第五条第（一）（二）两项所列的首要考虑因素尚无法清楚地确定企业的记账本位币时，才需要根据《企业会计准则第21号——外币折算》第五条第（三）项和第六条所列的其他因素，予以进一步考虑。

结论基础：

《企业会计准则第19号——外币折算》第四条将“记账本位币”定义为“指企业经营所处的主要经济环境中的货币”，并指出：“企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按照本准则第五条规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。”由此可见，《企业会计准则第19号——外币折算》中的“记账本位币”概念与IFRS体系下《国际会计准则第21号——汇率变动的影响》中的“功能货币”（functional currency）概念实质上是一致的，都是指“企业经营所处的主要经济环境中的货币”，因而在判断企业的记账本位币时，也可以结合《国际会计准则第21号——汇率变动的影响》中的相关指引一并予以考虑。

《企业会计准则第19号——外币折算》第五条规定：“企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

（一）该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算；

（二）该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算；

（三）融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。”

《企业会计准则第 19 号——外币折算》第六条规定：“企业选定境外经营的记账本位币，还应当考虑下列因素：

- （一）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；
- （二）境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重；
- （三）境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回；
- （四）境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。”

将《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条、第六条的上述规定与《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》对照后可以发现：

- 《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条第（一）、（二）项基本对应于《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 9 段；
- 《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条第（三）项基本对应于《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 10 段；
- 《企业会计准则第 19 号——外币折算》第六条基本对应于《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 11 段。

《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 12 段指出：“如果前述各段所列的考虑因素互相交织，以何种货币作为功能货币并不是显而易见的，则管理层应当运用判断，将能够最如实地反映出相关交易、事项和状况的影响的货币作为功能货币。作为这一方法的一部分，管理层应当优先考虑第 9 段中给出的首要判断迹象，然后才是考虑第 10 段和第 11 段中给出的旨在为确定主体的功能货币提供额外支持性证据的迹象。”（When the above indicators are mixed and the functional currency is not obvious, management uses its judgment to determine the functional currency that most faithfully represents the economic effects of the underlying transactions, events and conditions. As part of this approach, management gives priority to the primary indicators in paragraph 9 before considering the indicators in paragraphs 10 and 11, which are designed to provide additional supporting evidence to determine an entity's functional currency.）

根据《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 12 段中的上述规定，《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 9 段所列的是确定报告主体的功能货币时的首要考虑因素，而第 10 段和第 11 段则列出了确定功能货币时“还应当考虑”的其他额外因素。

尽管《企业会计准则第 19 号——外币折算》第六条和《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 11 段将这些额外的考虑因素称为确定境外经营的记账本位币（功能货币）时“还应当考虑”的因素，但根据《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 12 段的规定，当根据该准则第 10、11 段所列考虑因素得出的结论与根据第 9 段所列的首要考虑因素得出的结论不一致时，应当优先适用根据该准则第 9 段所列的“首要考虑因素”得出的结论。因此，如果根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条第（一）（二）项

或《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 9 段所列的“首要考虑因素”已经可以清楚地确定记账本位币或功能货币的,就无需再考虑《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条第(三)项和第六条,或《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 10、11 段所列的“额外考虑因素”。

问题5-1-22 (境外子公司记账本位币的确定和外币报表折算问题)

问题:

根据下文“背景”提供的资料,公司境外子公司的记账本位币变更是否恰当?在编制合并报表时其记账本位币变更对外币报表折算有何影响?

背景:

中国 A 公司于 2010 年 6 月并购了一家位于俄罗斯的境外 B 公司,B 公司主要经营业务为房地产出租,主要经济业务流通货币为卢布。在 2010 年之前,B 公司以卢布作为记账本位币。2010 年 6 月被 A 公司并购后直至 2011 年末,B 公司出于货币稳定性考虑,选用了美元作为记账本位币,将发生的卢布业务均折算为美元,并编制美元报表;2012 年,B 公司又将记账本位币由美元改回卢布。

解答:

根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》第四条规定,“*记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币*”;根据该准则第五条规定,“*企业选定记账本位币,应当考虑下列因素:(一)该货币主要影响商品和劳务的销售价格,通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算;(二)该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用,通常以该货币进行上述费用的计价和结算;(三)融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币*”。因此,在新企业会计准则下,记账本位币的确定取决于企业经营所处的主要经济环境,具有唯一性,并非企业可以任意选择。《企业会计准则第 19 号——外币折算》第八条规定:“*企业记账本位币一经确定,不得随意变更,除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化*”,即“*企业经营所处的主要经济环境发生重大变化*”是变更记账本位币的唯一合理理由。从这一点来看,新企业会计准则下的记账本位币类似于一项会计估计,而不是会计政策。

鉴于 B 公司的经营地点在俄罗斯,主要经营业务为房地产出租业务,且 B 公司主要经济业务流通货币为卢布,因此 B 公司 2010 年前以卢布作为记账本位币是比较恰当的。而 2010 年度及 2011 年度,B 公司仍然持续从事其在俄罗斯境内物业的出租业务,其经营所处的主要经济环境并未发生变化,在此情况下 B 公司基于“货币稳定性考虑”将记账本位币变更为美元的做法很可能是不恰当的。因为尽管以往卢布的汇率波动较大,但俄罗斯当前并非恶性通货膨胀经济体,不能参照适用 IFRS 下的《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》等准则中对记账本位币系恶性通货膨胀经济中的货币时的财务报表重

述的规定；且卢布至少符合《企业会计准则第 19 号——外币折算》第五条第（一）、（二）两项标准。据此，B 公司的正确做法是始终以卢布作为记账本位币。B 公司 2012 年度变更记账本位币应属于对前期记账本位币确定错误的更正，而不是会计政策的变更。

基于上述考虑，B 公司应当根据以往的卢布辅助核算资料和可获得的其他资料，对 2010 年 6 月被 A 公司并购以来的账务资料进行梳理，尽可能还原出假设当初即以卢布为记账本位币情况下各科目的卢布余额或发生额，然后再将该企业以卢布编制的原币报表（其中“其他综合收益——外币财务报表折算差额”项目应为零）按照《企业会计准则第 19 号——外币折算》规定的外币报表折算程序折算为人民币报表，供国内母公司合并报表之用。

问题5-1-23（子公司、合营企业、联营企业的外币财务报表折算差额在合并报表上的列报问题）

问题：

1、对于子公司产生的外币财务报表折算差额，《企业会计准则讲解（2010）》第二十章第四节（见第 301 页）规定：“在企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币财务报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表”。请问归属于母公司分担的外币财务报表折算差额应列示在哪个报表项目中？

2、如果仅仅是权益法核算，外币财务报表折算差额是否作为其他综合收益考虑？

解答：

子公司的财务报表从非人民币的记账本位币折算到人民币报表时产生的外币财务报表折算差额，母公司在编制合并报表时，对于按股权比例计算应归属母公司的部分，在合并资产负债表上应并入“其他综合收益”项目，作为“归属母公司股东的股东权益”的组成部分；按股权比例计算归属少数股东的部分，应当并入少数股东权益列示。子公司的外币财务报表折算差额本年度的变动金额，无论是归属母公司股东的部分还是归属少数股东的部分，均作为合并利润表中“其他综合收益的税后净额”项目的组成部分，并填列在“（二）将重分类进损益的其他综合收益/6、外币财务报表折算差额”项目内（注：以《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）所附的“一般企业财务报表格式（适用于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业）”为例）。

合营企业、联营企业的财务报表从非人民币的记账本位币折算到人民币报表时产生的外币财务报表折算差额，因为合营、联营企业并不纳入合并报表范围，只是权益法核算，所以在投资方的报表上应将其中按股权比例计算归属本企业的享有或承担部分作为“权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额”计入其他综合收益（注意，企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》在利润表中该明细项名称改为“权益法下可转损益的其他综合收益”），而不是作为“外币财务报表折算差

额”列报。即，合营企业和联营企业的外币财务报表折算差额本年度的变动金额按股权比例计算归属本企业享有或承担的部分，虽然也同样构成本企业的“其他综合收益”的组成部分，但其在财务报表中的列报项目与子公司的外币财务报表折算差额不同。

问题5-1-24（子公司变更记账本位币，以前年度形成的外币报表折算差额应如何进行账务处理）

问题：

A 公司的境外子公司 B 以前年度记账本位币为美元，现为统一会计核算基础及集团合并报表编制需要，经 A 公司审慎考虑决定，将 B 公司的记账本位币变更为人民币，变更日期为 2018 年 1 月 1 日。

解答：

关于记账本位币的确定及变更需要考虑的事项，请参考“[问题 5-1-21](#)（确定记账本位币时需考虑的因素）”和“[问题 5-1-22](#)（境外子公司记账本位币的确定和外币报表折算问题）”中的相关内容。

如上述问题解答中所述，在新企业会计准则下，记账本位币的确定取决于企业经营所处的主要经济环境，具有唯一性，并非企业可以任意选择。如果境外子公司经营所处的主要经济环境并未发生变化，则并不能因为“统一会计核算基础及集团合并报表编制需要”而变更记账本位币。

《企业会计准则第 19 号——外币折算》规定：

第八条 企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

假设境外子公司经营所处的主要经济环境发生重大变化从而导致变更记账本位币为人民币，那么根据上述规定，“采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币”，在变更当日境外子公司的人民币报表中，仍有以前以美元为记账本位币期间累积形成的外币报表折算差额（因为变更本位币后，人民币报表的前期比较数据就是前期美元报表折算到人民币报表的金额），其金额为截至记账本位币变更日止的美元报表折算的人民币报表中的该项目余额，但该项目后续不会有新的发生额。因此，虽然本位币已变更为人民币，但历史上以美元为本位币期间累积形成的外币报表折算差额仍作为其他综合收益的组成部分保留在变更本位币后的人民币报表中，直到后续该公司清算为止。

问题5-1-25（外币报表折算汇率问题）

问题：

通过非同一控制下企业合并取得的境外子公司，在编制供母公司合并报表目的使用的财务报表时，其实收资本项目可采用何种折算汇率？

背景：

A公司所属境外子公司B公司成立于1945年，当时的汇率已无法取得，现在最早可取得的是该公司1998年4月2日的汇率。2011年10月17日A公司收购了B公司60%的股权（构成一项非同一控制下的企业合并），在B公司为了供A公司编制合并报表之目的而编制的财务报表中，对于前期比较数据中的实收资本采用什么时候的汇率折合到人民币？

解答：

鉴于A公司收购B公司股权构成了一项非同一控制下的企业合并，购买日为2011年10月17日，自该日起将其纳入合并报表。按照非同一控制下企业合并的合并财务报表编制原则，购买日取得被购买方可辨认净资产的公允价值与合并成本（两者均以购买日汇率折算到人民币）之间的差额确认为商誉或者负商誉，即购买日或之前是不会产生外币财务报表折算差额的，只有购买日以后被购买方的净利润和其他综合收益（包含外币财务报表折算差额）才会体现在购买方的合并报表中。

另外，A公司获取B公司的财务报表主要是为了编制合并报表使用，因此针对这一信息需求，采用特殊编制基础编制的B公司财务报表可能更具有决策相关性，也更便于操作。故在该特殊编制基础财务报表中，被购买方在购买日的各净资产项目余额均按购买日（2011年10月17日）的现行汇率折算到人民币，这样，在被购买方2011年末折算后的人民币财务报表上的“其他综合收益——外币财务报表折算差额”就完全是从购买日以后重新开始累计的，并作为该期间其他综合收益的组成部分，与列报在购买方合并财务报表中的“外币财务报表折算差额”的口径比较接近，有利于编制合并财务报表。被购买方在购买日之前的外币财务报表折算差额对购买方而言无实际用途，且受到客观因素限制而难以合理确定，因此可以不用计算和提供。

问题5-1-26（关于外商投资企业在利润分配中提取“三项基金”的若干问题）

问题：

关于外商投资企业在利润分配中提取职工奖福基金、储备基金和企业发展基金（统称为“三项基金”）的若干问题：

1、新《公司法》（本例中指2005年10月27日第十届全国人民代表大会常务委员会第十八次会议修订版）自2006年1月1日起生效。在新《公司法》生效之后，外商投资企业的利润分配是按照《公司法》的规定计提盈余公积金，还是继续按照原先关于外商投资企业的法律、行政法规的规定计提三项基金？如果继续提取三项基金的，提取比例如何确定？在提取职工奖福基金时需关注什么问题？

2、外商投资企业提取三项基金的，应当在何时进行提取三项基金的会计处理？

3、外商投资企业的控股股东在编制合并报表时，对外商投资子公司提取的三项基金如何列报？

4、注册会计师在审计中如发现外商投资企业的三项基金或盈余公积提取不符合相关法律和行政法规规定时，能否提出审计调整建议？

解答：

1、外商投资企业在新《公司法》下是否需要计提三项基金的问题，实质上是如何处理新《公司法》与原先的外商投资企业相关法律和行政法规之间的关系的问题。目前《公司法》和涉及外商投资企业的法律、行政法规对利润分配中盈余公积或三项基金计提的相关规定如下：

（1）《公司法》第一百六十六条规定：“公司分配当年税后利润时，应当提取利润的百分之十列入公司法定公积金。公司法定公积金累计额为公司注册资本的百分之五十以上的，可以不再提取”。

（2）《中外合资经营企业法实施条例》第七十六条规定：“合营企业按照《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》缴纳所得税后的利润分配原则如下：（一）提取储备基金、职工奖励及福利基金、企业发展基金，提取比例由董事会确定；……”。

（3）《外资企业法实施细则》第五十八条规定：“外资企业依照中国税法规定缴纳所得税后的利润，应当提取储备基金和职工奖励及福利基金。储备基金的提取比例不得低于税后利润的10%，当累计提取金额达到注册资本的50%时，可以不再提取。职工奖励及福利基金的提取比例由外资企业自行确定。”

《公司法》第二百一十七条规定：“外商投资的有限责任公司和股份有限公司适用本法；有关外商投资的法律另有规定的，适用其规定。”为了进一步明确外商投资企业在新《公司法》下的法律适用问题，国家工商行政管理总局、商务部、海关总署、国家外汇管理局于2006年先后发布了“关于印发《关于外商投资的公司审批登记管理法律适用若干问题的执行意见》的通知”（工商外企字[2006]81号）和“关于实施《关于外商投资的公司审批登记管理法律适用若干问题的执行意见》的通知”（工商外企字[2006]102号）两个文件。

根据这些文件的规定，在新《公司法》生效之后，外商投资企业是按照公司法规定提取盈余公积还是按原外商投资企业相关法律法规提取三项基金，主要取决于其公司章程中对利润分配事项是如何规定的。因为外商投资企业的公司章程也是经过商务主管部门核准的、具有法律效力的文件。外商投资企业的董事会等最高权力机构在作出利润分配的决议时，不能违反公司章程的规定。

如果外商投资企业继续提取三项基金而不是盈余公积的，则说明在利润分配方面，该企业执行的是原外商投资企业相关法律法规的规定。此时，应确保原外商投资企业相关法律法规对于三项基金的提取方面的规定得到完全遵循。三项基金的提取比例由董事会在符合原外商投资企业相关法律法规规定的前提下自行确定，对中外合资经营企业的储备基金的提取没

有最低比例限制（但一般理解不能为零）。

如果外商投资企业提取职工奖福基金的，则应关注《财政部关于〈公司法〉施行后有关企业财务处理问题的通知》（财企[2006]67号）中的下述规定：“企业停止实行公益金制度以后，外商投资企业的职工奖励及福利基金，经董事会确定继续提取的，应当明确用途、使用条件和程序，作为负债管理”。这是因为在新企业会计准则下，如果没有明确的使用和支付计划，则不存在会计上的“现时义务”，将导致所计提的职工奖福基金不符合负债的定义。注册会计师应当提请外商投资企业管理层关注该项规定，在董事会作出提取职工奖福基金的决议的同时，由企业内有权的部门确定其使用计划，且该计划应当具有足够的可操作性和足够具体的细节。

2、根据《企业会计准则——应用指南》的附录《会计科目和主要账务处理》对“4104 利润分配”科目的使用说明中规定：“外商投资企业按规定提取的储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金，借记本科目（提取储备基金、提取企业发展基金、提取职工奖励及福利基金），贷记‘盈余公积——储备基金、企业发展基金’、‘应付职工薪酬’等科目”。因此，外商投资企业提取的储备基金和企业发展基金应当在“盈余公积”科目核算；职工奖福基金在“应付职工薪酬”科目核算。三项基金的提取均通过“利润分配”科目核算，并在股东权益变动表上作为利润分配事项列示。

外商投资企业对于所计提的盈余公积或三项基金进行会计处理的时点，应按下列原则确定：（1）如法律法规或公司章程直接规定了固定的提取比例或标准（因而在作为计提基数的净利润确定之后，可以直接计算出应提取的金额，董事会或类似权力机构在此方面没有自由裁量权）的，可以在作为计提基数的净利润形成的当年即作出计提的会计处理；（2）如法律法规或公司章程直接规定了固定的提取比例或标准，需要由董事会或类似权力机构通过决议才能确定提取金额的，应当在董事会或类似权力机构作出相关决议后，才能相应进行计提的会计处理。

具体而言：

（1）外商投资企业如按《公司法》规定计提盈余公积的，则对于按净利润 10%计提的法定盈余公积，可以在作为计提基数的净利润形成的当年即作出计提的会计处理；对于任意盈余公积，应当在董事会或类似权力机构作出决议后才能相应进行会计处理（因此通常体现在下一年度的股东权益变动表中）。

（2）外商投资企业如按原先关于外商投资企业的法律、行政法规规定计提三项基金的，则通常情况下应当在董事会或类似权力机构作出决议后才能相应进行会计处理（因此通常体现在下一年度的股东权益变动表中）；但如果公司章程直接规定了固定的提取比例的，可以在作为计提基数的净利润形成的当年即作出计提的会计处理。

3、中外合资企业和外资企业提取三项基金属于利润分配的性质，提取的储备基金、企业发展基金在中外合资企业和外资企业的股东权益变动表中列示为“提取盈余公积”，职工

奖励及福利基金列示为“利润分配——其他”。

作为子公司的外商投资企业如从税后利润中提取职工奖福基金的，其控股股东在中国企业会计准则下编制的合并利润表所示的合并净利润仍应等于“归属母公司股东的净利润”和“少数股东本期损益”之和，即外商投资子公司提取职工奖福基金之前的税后利润先按股权比例归属于母公司股东和少数股东，再分别由母公司股东和少数股东从各自分得的利润中提取出一部分作为职工奖福基金，在股东权益变动表上作为利润分配反映（列示于“利润分配——其他”一行中），分别减少未分配利润和少数股东权益。

境内外会计准则对外商投资子公司的职工奖福基金提取的列报规定是存在差异的。在 IFRS 下，基于该项基金的受益人是员工而不是股东，其本质上构成职工薪酬的组成部分，因此将其在利润表上列报为一项费用；但在中国企业会计准则下，基于采用了“税后利润分配”的法律形式，而将其认定为一项利润分配，从税后利润中列支，且在执行新准则后继续保留了该项准则差异。该差异属于准则具体执行层面的差异，将导致境内外会计准则下所显示的合并净利润金额出现差异，但对合并资产负债表所示的归属母公司股东和少数股东的净资产不产生影响。

4、外商投资企业的三项基金或盈余公积的提取，更多地是一个法律、财务范畴的问题，而不是会计处理问题。对三项基金或盈余公积提取的会计处理必须以公司的最高权力机构通过的相关决议为依据。因此，注册会计师在审计中如发现外商投资企业最高权力机构作出的关于三项基金或盈余公积提取的决议不符合相关法律和行政法规规定时，不能提出账务调整建议，但可以作为一项管理建议，提请被审计单位的相关权力机构关注相关法律法规的规定，充分考虑该问题可能产生的影响，确保利润分配事项符合相关法律法规规定；同时根据《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑（2019 年 2 月 20 日修订）》考虑该事项对被审计财务报表整体的影响，以及对注册会计师所发表的审计意见的影响。

问题5-1-27（资产负债表日对子公司的增资尚未完成验资时的报表列报）

问题：

如“背景”部分提供的信息，资产负债表日母公司对子公司的增资尚未完成验资，母子公司对该增资款在报表中应如何列报？

背景：

母公司对子公司增资，2012 年 12 月母公司将增资款 2 亿元汇入子公司账户，2013 年 1 月 6 日完成验资。在编制 2012 年度财务报告时，因资产负债表日尚未完成验资，母公司将增资款在“其他应收款”中列报，现金流量表列报为“投资支付的现金”，子公司将收到的增资款在“其他应付款”中列报，现金流量表列报为“吸收投资收到的现金”。

解答：

母子公司将增资款列报在往来款项中的做法都不恰当。母公司在2012年12月内将投资款汇出，并确认到达子公司的银行账户后，即应确认对子公司的长期股权投资；子公司在收到该笔增资款后，即应增加实收资本。双方在2012年末互挂往来的做法是不恰当的（但在现金流量表中的列报是恰当的）。

结论基础：

公司只有在已经实际收到用于出资的财产，并且出资的所有相关法律手续（包括财产权转移手续）全部办理完毕之后，才能确认实收资本（股本）的增加。即：实收资本（股本）增加的确认应当遵循“法律形式优先”的原则。但需掌握的一个基本原则是：做完验资并办理完毕增资的工商变更登记，并不是在会计上确认实收资本和长期股权投资的前提条件。公司在会计上确认实收资本（股本）的增加应当先于办理验资，而不是在验资之后才能确认实收资本（股本）的增加。因为验资属于鉴证业务。根据《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第五条规定：“*鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务*”。即，鉴证业务并不是创造一个原本不存在的事实，而是对已经发生的事实（鉴证对象信息）进行核实，以提高该信息的可信任程度。被鉴证的事项（本案例中为增资的实际缴纳）在鉴证之前已经存在和完成，并不是在验资完成以后新出现的。相应地，母子公司双方在出资完成后，应分别作出相应的增加长期股权投资和实收资本的账务处理。另一方面，《〈中国注册会计师审计准则第1602号——验资〉指南》要求变更验资业务中审验的内容之一就是实收资本变更的“相关会计处理”，这也说明被审验单位对于接受增资的账务处理应当在验资之前就已作出。

另外，从法律角度而言，工商登记或者变更登记并非事前行政许可，而只是在相关交易或者事项发生后就发生后的事实情况向有关主管部门办理登记。根据《公司登记管理条例》第六十九条规定：“*公司登记事项发生变更时，未依照本条例规定办理有关变更登记的，由公司登记机关责令限期登记；逾期不登记的，处以1万元以上10万元以下的罚款*”。因此，股东变更后不办理变更登记，并不必然导致相关交易或者事项不具有法律效力（不具有对抗第三人的效力）。因此也不能以“增资尚未经过工商变更登记”为由，不作出增加长期股权投资和实收资本的账务处理。

如果截至资产负债表日，公司出资的所有相关法律手续（包括财产权转移手续）全部办理完毕，在会计上确认了实收资本（股本）的增加，但尚未办理验资（或者已经办理验资但尚未办理工商变更登记）的，应当在财务报表附注中对此情况予以必要的说明。

问题5-1-28（增值税借方余额列报为资产后的减值测试问题）

问题：

企业应交增值税借方余额列报为“其他流动资产”或“其他非流动资产”时，应如何考虑重分类后的减值问题？

解答：

对于增值税借方余额，除了根据流动性（预计留抵税额可获得抵扣的时间）分别在“其他流动资产”或者“其他非流动资产”列报以外，在实务操作中还要关注借方余额作为一项资产是否可能发生减值。某些企业由于行业特点等原因，可能进项税额大于销项税额是常态（如报业、印刷业、农业等），因此在其目前的业务模式不发生重大变化的情况下，有一部分进项税额预计在可预见的未来很可能不能获得抵扣。而依据《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税[2005]165号）第六条规定：“一般纳税人注销或被取消辅导期一般纳税人资格，转为小规模纳税人时，其存货不作进项税额转出处理，其留抵税额也不予以退税”。因此，企业应当根据其预计的未来采购和销售计划等因素，谨慎估计其在可预见的未来获得退还、抵扣或抵顶的可能性。对于预计在可预见的未来很可能无法获得退还、抵扣或抵顶的此类税项，应当计提减值准备，相关减值损失计入当期损益（资产减值损失）。后续如因情况发生变化等原因，改变了对留抵税额可抵扣性的会计估计，即原先预计很可能不能获得抵扣的留抵税额现在预计很可能获得抵扣，则原先计提的减值准备可以相应全部或部分转回。

在测算现有的待抵扣进项税额余额在未来获得抵扣的可能性时，不能简单地依据毛利率测算，因为在构成营业成本的“料、工、费”三要素中，人工成本也同样不属于可抵扣增值税的范围，因此依据采购额和销售额（均为不含增值税金额）之比为依据测算更能符合实际情况。例如，当可获得增值税专用发票的采购额与增值税应税销售额之比（可计算一段较长时间内的平均比例以尽可能剔除偶发性因素的影响）超过 100%时，则超过部分对应的进项税额将很可能不能获得抵扣，应考虑对其计提减值准备。如果同时涉及视同销售、免税和非应税项目的进项税额转出、特殊行业增值税留抵税额可退还等特殊因素的影响，则在测算时也应将其纳入考虑。

结论基础：

根据《增值税会计处理规定》（财会[2016]22号）第三条“财务报表相关项目列示”规定：“应交税费”科目下的“应交增值税”、“未交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示；“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示；“应交税费”科目下的“未交增值税”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

将待抵扣增值税进项税额形成的“应交税费——应交增值税”科目借方余额列报为一项资产，其逻辑是：增值税进项税额实际上是纳税人对国家的一项债权，将在未来通过抵顶销项税额的方式予以结算，因此可以减少未来因缴纳增值税导致的经济利益流出，因此与其

他债权一样具有资产的属性。此处所述的“其他流动资产”和“其他非流动资产”的区分，是就预计可获得抵扣的时间距离资产负债表日的时间长短而言的。

实务中应注意的其他问题：

1、应交税费借方余额列报为资产的原则的推广

此处对留抵税额作为资产列报的规定，虽然是出现于“营改增”的会计处理规定中，但其基本原则也同样适用于其他一贯适用增值税的企业，并可推广到“应交税费”科目中其他税、费的借方余额。企业按照税法规定缴纳的所得税、增值税等税费，应按照《企业会计准则第30号——财务报表列报（2014年修订）》及其应用指南的规定，根据其余额性质和流动性，在财务报表中进行列报和披露。对于以下项目，应当在资产负债表中列报为“其他流动资产”：

- （1）企业按照《企业会计准则第18号——所得税》的相关规定确认的当期所得税资产；
- （2）按照增值税相关规定应结转未来期间抵扣的增值税进项税额；
- （3）相关税收法规明确承认属于预缴，可在未来纳税义务发生时抵顶相应的应纳税额的预缴税款；
- （4）等待退还或抵顶以后期间应纳税款的多缴税款。

上述（2）（3）（4）各项中，如有证据表明其未来获得退还、抵扣或抵顶的时间距离资产负债表日将在一年或者一个正常营业周期（以孰长为准）以上的，则应列报为“其他非流动资产”。

对于上述列入“其他流动资产”或“其他非流动资产”的项目，企业应当谨慎估计其在可预见的未来获得退还、抵扣或抵顶的可能性。对于预计在可预见的未来很可能无法获得退还、抵扣或抵顶的此类税项，应当计提资产减值准备。

当期所得税资产和当期所得税负债抵销列报的条件，按照《企业会计准则讲解（2010）》第十九章第四节中“五、所得税的列报”（原书第285～286页）的相关规定处理：

“同时满足下列条件时，企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示。

- 1. 企业拥有以净额结算的法定权利；*
- 2. 意图以净额结算或取得资产清偿债务同时进行。*

对于当期所得税资产及当期所得税负债以净额列示是指，当企业实际缴纳的所得税税款大于按照税法规定计算的应交税时，超过部分在资产负债表中应当列示为其他流动资产；当企业实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定计算的应交税时，差额部分应当作为资产负债表中的‘应交税费’项目列示。”

其他税种的应缴数和多缴数（或预缴数、待抵扣数）的抵销列报，可比照该原则处理。

上述处理意见的理论依据是：预缴、多缴或者待抵扣的税额可以在以后退还或者抵顶以

后年度的应纳税额，从而减少今后因履行纳税义务而导致的经济资源净流出，所以符合会计准则对资产的定义和确认条件。

2、中期财务报告中当期所得税资产和递延所得税资产的确认、计量和列报

虽然根据现行的企业所得税预缴相关规定，在按月或者按季预缴企业所得税时直接按照当月或者当季会计上的利润总额预缴，无需进行纳税调整（纳税调整在年末汇算清缴时统一进行），但基于权责发生制原则的要求，企业在年度中间编制中期财务报告时，应当按照所得税法规定的年度汇算清缴中应纳税所得额的计算规定，将当期会计利润调整为应纳税所得额，据此确认本中期的“所得税费用——当期所得税费用”，并根据《企业会计准则第 18 号——所得税》、《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》和相关税收法律法规规定测算各项资产、负债的期末账面价值和计税基础之间的暂时性差异，确定本中期末递延所得税资产、负债的应有余额以及本中期应确认的“所得税费用——递延所得税费用”金额。对于年初至本中期末按照税法规定累计已按月或者按季实际预缴的企业所得税超出年初至本中期末累计确认的应有纳税义务（=年初至本中期末累计应纳税所得额×适用税率）的部分，确认为当期所得税资产，在资产负债表上列报为“其他流动资产”。

问题5-1-29（关于超过一年才能抵扣完毕的待抵扣进项税额的列报和减值）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司关于超过一年才能抵扣完毕的待抵扣进项税额的列报和减值？

背景：

截止 2018 年 12 月 31 日，A 公司账面其他流动资产金额为 5 亿元，全部为待抵扣进项税额。A 公司所处行业为有线电视传输业，根据《关于继续执行有线电视收视费增值税政策的通知》（财税〔2017〕35 号），自 2017 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日，对 A 公司有线电视基本收视费收入免征增值税，并且该项优惠税收政策将有可能一直持续下去。另外 A 公司近两年在建工程发生金额较大，因此产生大量留存至以后进行抵扣的税金。经测算，将于 2019 年抵扣的进项税金额约为 1.2 亿元，该待抵扣进项税余额于 2019 年度不能抵扣完毕。且过去 5 年，A 公司待抵扣进项税额逐年累加，2019 年预计整体仍会增加。

解答：

首先，关于待抵扣进项税额的列报，财政部发布的《增值税会计处理规定》（财会[2016]22 号）中“三、财务报表相关项目列示”明确：“应交税费”科目下的“应交增值税”、“未交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示。该规定主要是基于《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》的有关规定而作出。根据财务报表列报准则的规定，主要应基于待抵扣增值税进项税额所包含的经济利益

实现的方式和时间对其流动性进行划分。对企业而言，待抵扣增值税进项税额为企业带来的经济利益在于其未来用于抵扣增值税销项税时，减少支付增值税所产生的经济利益流出。因此，不能在一年内实现的经济利益部分（不能在一年内抵扣销项税、不能在一年内减少企业经济利益流出）应当分类为非流动资产，列示为“其他非流动资产”。

但是，本案例中还要考虑的是，对于待抵扣的进项税额，虽然法律上没有抵扣期限的限制，但如果预计在可预见的未来一直无法产生足够多的销项税额，则其所包含的经济利益将可能无法实现。目前尚未见到专门针对广播电视传输行业留抵税额的退税政策。根据《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号）和《国家税务总局关于办理增值税期末留抵税额退税有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 20 号）规定，自 2019 年 4 月 1 日起，试行增值税期末留抵税额退税制度，可有条件申请退还增量留抵税额。但在目前情况下，A 公司仍应谨慎考虑现有的留抵税额在可预见的未来获得抵扣的可能性，必要时对其谨慎计提减值准备。

问题5-1-30（地方教育费附加等税费的报表列报问题）

问题：

企业按照地方政府的规定缴纳的地方教育费附加、地方水利建设基金、河道工程修建维护管理费等，应计入“税金及附加”科目，还是“管理费用”科目？

解答：

地方教育费附加、地方水利建设基金、河道工程修建维护管理等地方性税费，通常是按照应纳增值税、消费税（以下简称“流转税”）税额的一定比例附征的（某些地方可能是按照销售收入的一定比例计征的，因此同应纳“流转税”税额也存在较为固定的比例关系）。就此类费项的经济实质而言，属于随同“流转税”附征的税费项目，其经济实质上与目前在“税金及附加”科目核算的城建税、教育费附加没有区别，所以计入“税金及附加”应当是最能反映其经济实质的处理方式。尤其是2%的地方教育费附加，是以《财政部关于统一地方教育附加政策有关问题的通知》（财综[2010]98号）作为政策依据的，因此计入“税金及附加”是恰当的。

对于地方水利建设基金、河道工程修建维护管理等地方政府性基金，因为涉及金额较小，对财务报表通常不具有重大影响（只是利润表上的重分类问题），因此如果当地财政部门出台了关于此类费项会计处理的明确规定的，也可照其规定执行。

问题5-1-31（融资性担保公司利润表中“已赚保费”项目的列报）

问题：

融资性担保公司利润表中的“已赚保费”项目是否按照“保费收入”扣除“提取未到期责任准备金”后的金额列报？

解答：

融资性担保公司利润表中的“已赚保费”项目应按照保费收入扣除“提取未到期责任准备金”后的金额列报。

结论基础：

根据《企业会计准则解释第 4 号》第八条规定，“融资性担保公司发生的担保业务，应当按照《企业会计准则第 25 号——原保险合同》、《企业会计准则第 26 号——再保险合同》、《保险合同相关会计处理规定》（财会[2009]15 号）等有关保险合同的相关规定进行会计处理。”即融资性担保公司的担保合同应当执行保险合同会计模式，并按保险公司的财务报表格式填列。《企业会计准则讲解（2010）》第 512～513 页规定：“担保公司应当执行保险公司利润表格式和附注规定，如有特别需要，可以结合本企业的实际情况，进行必要调整和补充”。

《企业会计准则讲解（2010）》第 513 页关于保险公司利润表的列报说明规定：“营业收入”项目，反映“已赚保费”、“投资收益”、“公允价值变动收益”、“汇兑收益”、“其他业务收入”等科目的发生额合计填列。“已赚保费”项目，应根据“保险业务收入”、“分出保费”、“提取未到期责任准备金”科目的发生额分析填列。

即，保险公司利润表中的“已赚保费”项目，应按扣除“提取未到期责任准备金”后的净额填列。

问题5-1-32（同一控制下合并中被合并方于合并日前净利润的列报）

问题：

同一控制下的企业合并完成当年，在合并方的合并财务报表中，如何计算和列报“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”这两个财务指标？

背景：

A 公司于 2012 年 3 月 28 日收购了 B 公司 51% 股权，并由此取得对 B 公司的控制权。由于 B 公司以前年度受 A 公司的大股东控制（大股东原持有其 51% 股权），故该交易为同一控制下的企业合并。

2012 年度合并利润表中列示的合并净利润为包含 B 公司 2012 年全年的净利润。是否需要先减去“被合并方在合并前实现的净利润”再分别计算“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”？

解答：

“同一控制下合并中被合并方在合并日之前实现的净利润”作为合并利润表的一项脚注，与表内的“归属母公司股东的净利润”、“少数股东损益”是平级的，即：

（1）无论是否在报告期内有同一控制下合并发生，合并净利润始终等于归属母公司股东的净利润加少数股东损益（而不是等于“归属母公司股东的净利润+少数股东损益+同一

控制下合并中的被合并方在合并日之前的净利润”)。

(2) “同一控制下合并中被合并方在合并日之前实现的净利润”项目应反映被合并方自本年年初到合并日止期间内的全部(100%)净利润额,而不仅仅是对应于本次收购的 51% 股权的净利润额。

(3) 在计算合并利润表中“归属母公司股东的净利润”和“少数股东损益”这两个项目的金额时,“同一控制下合并中被合并方在合并日之前实现的净利润”也应当按照本次收购的股权比例(51%)在“归属母公司股东的净利润”和“少数股东损益”之间分摊,分别列入“归属母公司股东的净利润”和“少数股东损益”这两个项目中。

因此,“同一控制下合并中被合并方在合并日之前实现的净利润”仅仅是合并利润表的一项脚注,但在合并股东权益变动表中是不单列的,也不会出现合并利润表和合并股东权益变动表的不一致情况。

问题5-1-33 (母子公司之间转让土地缴纳的土地增值税在合并报表中的列报)

问题:

A 公司将土地转让给子公司时缴纳的土地增值税在合并报表时怎么列报? 即计入合并报表层面的当期损益还是在“无形资产”列报?

背景:

A 公司 2012 年 7 至 9 月将其使用的未在账面反映价值的国有划拨土地通过招拍挂方式转让给其下属非上市子公司 B (占 51%股权,该子公司正计划申报上市后备企业),按协议规定,B 公司应缴纳土地出让金约 3,000 万元给当地国土资源管理部门,另支付土地转让费约 4,000 万元给 A 公司。因该交易,A 公司要到当地税务部门代开发票,并另缴纳土地增值税约 2,450 万元(不含税务部门因该交易将要征收的企业所得税 200 万元)。

解答:

合并财务报表中对于内部交易中母公司承担的土地增值税的处理可能出现以下两种情形:

1、作为一项对外经济资源流出直接计入当期损益

相关土地增值税的缴纳,是整个合并集团的一项对外经济资源流出(而不是经济资源在集团内部的转移),且其中涉及的土地增值税无法在以后年度获得抵扣,因此本质上符合《企业会计准则——基本准则》对“费用”的定义,即导致所有者权益减少的经济资源流出。

在相关内部交易收入已被抵销的情况下,如果继续保留在合并利润表的“资产处置收益”的冲减项目中(事实上构成一项负数的“资产处置收益”),则没有对应的对外交易收益与之对应,因此这种列示方式不恰当。并且土地增值税的支付并不导致集团土地使用权价值的增加,并不能构成内部交易中的“无形资产”金额予以确认。

站在整个合并集团角度,该笔土地增值税实际上是由于集团内部经济资源转移引起的对

外经济资源流出，本质上可以归因于集团管理层的决策，因此在合并报表上应当列示为一项管理费用，该笔土地增值税在合并利润表上应列示为“管理费用”（也可列示为“税金及附加”）。

2、考虑未来可抵扣而作为一项资产

内部交易相关的土地增值税等流转税费如在内部交易的标的资产未来对外出售或者在生产使用过程中能够被消耗时可以作为转让成本或者生产成本、管理费用的一部分而获得抵扣，则从合并集团角度看相当于一项预缴税金，在同时满足以下条件的前提下，可以将可抵扣税金单独确认为一项资产（类似于递延所得税资产的确认条件）：

（1）预计内部交易的标的资产在可预见的未来很可能对外出售或者在企业生产使用过程中能够被消耗；

（2）预计该标的资产未来对外出售或者被消耗时，将产生足够大的纳税义务，以使该项预缴税金中所包含的未来税收抵免利益得以实现。

需要注意：由于内部交易标的资产未来产生经济利益流入的能力并未因为该次内部转移而增加，并且该部分预缴税金所包含的经济利益的未来实现方式与内部交易的标的资产不同，对于可抵扣税金符合资产确认条件的，应当就该项预缴税金单独确认一项资产（例如，其他流动资产或其他非流动资产），不应增加到内部交易标的资产在合并报表层面的价值中。

因此，需要谨慎判断 B 公司是否有在可预见的未来将该土地（或者在该土地上建造的房屋建筑物）予以出售的明确计划，以及在未来出售时本次 A 公司缴纳的土地增值税所对应的 B 公司土地取得成本能否作为扣除项目从增值额中予以扣除。如果符合该条件的，则 A 公司本次缴纳的土地增值税在合并资产负债表上可列报为一项资产（其他流动资产或者其他非流动资产，取决于 B 公司预计出售该土地的时间是否在资产负债表日起一年内）；如果不符合上述条件的，则 A 公司本次缴纳的土地增值税在合并报表层面也应当比照第 1 段所述处理原则，确认为一项管理费用（或“税金及附加”）。

3、合并报表底稿中的抵销分录

内部交易发生时的抵销处理：

借：资产处置收益 1,550 万

其他流动 / 非流动资产 2,450 万（假设土地增值税 2,450 万元符合前述在合并报表层面确认为资产的条件）

贷：无形资产（或存货） 4,000 万

同时，由于合并报表层面抵销无形资产价值导致该项无形资产在合并报表层面的账面价值低于其计税基础，形成可抵扣暂时性差异，根据《企业会计准则解释第 1 号》第九条的规定，在 B 公司预计未来可产生足够的应纳税所得额的前提下，应就该项可抵扣暂时性差异按照 B 公司的适用税率确认递延所得税资产。如该项土地在子公司确认为无形资产的，则后续各年度应按照无形资产使用年限逐年转回此处所确认的递延所得税资产；如果确认为

存货则在实现对外销售时转回，具体分录略。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-10 集团内部交易的抵销”：

一、集团内转让房地产缴纳的土地增值税

土地增值税是按照纳税人转让房地产所取得的增值额和对应税率计算缴纳的，土地增值税的确认应与房地产增值的实现相对应。因此，在转让方的个别财务报表中，应在转让房地产取得增值额的当期，将土地增值税计入损益。

集团为了出售目的而持有房地产的，在合并财务报表中，集团内部转让房地产的期间，由于内部交易未实现损益已被抵销，集团层面没有实现房地产增值，因而合并利润表中没有反映该项转让交易的利得。相应地，集团内公司缴纳的土地增值税也不应确认为当期损益，而应在合并资产负债表中将其作为一项资产列示；待房地产从该集团出售给第三方，在集团合并利润表中实现增值利得时，再将已缴纳的土地增值税转入当期损益。

问题5-1-34（子公司已执行新企业会计准则，但母公司仍在执行《企业会计制度》的情况下，母公司合并财务报表的编制基础应当如何表述）

问题：

在子公司已执行新企业会计准则，但母公司仍在执行《企业会计制度》的情况下，母公司合并财务报表的附注中应当如何表述其编制基础？

解答：

根据《〈企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则〉应用指南》规定：“母公司尚未执行企业会计准则、而子公司已执行企业会计准则的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照企业会计准则编制的财务报表直接合并。”因此，鉴于母公司于报告期内仍在执行原《企业会计制度》，因此在编制合并财务报表时，可以采用把母公司和其他子公司按原《企业会计制度》编制的报表和部分已执行新准则的子公司按新准则编制的报表直接合并的做法，而不就部分子公司在新企业会计准则下所执行的会计政策与母公司和其他子公司在原《企业会计制度》下执行的会计政策之间的差异进行调整。但请注意：对这一事实必须在合并财务报表附注的“编制基础”部分中详细说明。可供参考的表述方式如下：

本公司以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照2006年以前颁布的企业会计准则和《企业会计制度》的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。

根据财政部《关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》（财会[2006]3号）、《关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》（财会[2006]18号）等相关规定，本集团子公司XX、XX已自2007年1月1日起执行财政部颁布的《企业会计准则

——基本准则》(财政部令第33号发布、财政部令第76号修订)、于2006年2月15日及其后颁布和修订的42项具体会计准则、企业会计准则应用指南、企业会计准则解释及其他相关规定(以下合称“新企业会计准则”),该等子公司编制其2010年度财务报表时所运用的重要会计政策和会计估计见各该子公司的2010年度财务报表附注中的相关披露。根据《〈企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则〉应用指南》的有关规定,由于本公司于2010年度尚未执行新企业会计准则,而该等子公司已执行新企业会计准则,故本集团在编制2010年度合并财务报表时,将该等子公司按照新企业会计准则编制的2010年度财务报表直接予以合并,不就新企业会计准则与本公司及其他子公司于2010年度内实际执行的2006年以前颁布的企业会计准则和《企业会计制度》之间存在的会计政策差异进行调整。

相应地,在对采用上述编制基础的合并财务报表发表审计意见时,审计报告的意见段中应当表述财务报表是否符合“后附的财务报表附注×所述编制基础”,而不应直接表述为是否符合《企业会计制度》或者是否符合新企业会计准则的规定。

问题5-1-35 (会计准则制度类规范性文件废止后适用会计制度问题)

问题:

财会[2015]3号《关于公布若干废止和失效的会计准则制度类规范性文件目录的通知》下发后,原执行《企业会计制度》的企业应该如何处理?

背景:

A公司系从事基础设施投资与建设的国有独资企业,其会计核算历年来执行原企业会计准则和《企业会计制度》,审计报告中表述为“按照企业会计准则和《企业会计制度》的规定编制”。

2015年2月26日,财政部以财会[2015]3号《关于公布若干废止和失效的会计准则制度类规范性文件目录的通知》明令废止了2001年发布的企业会计准则及《财政部关于印发〈合并会计报表暂行规定〉的通知》(财会字[1995]11号)、《财政部关于合并会计报表合并范围请示的复函》(财会二字[1996]2号等。

解答:

1、《企业会计制度》目前并未废止,因此在编制财务报表时仍是可使用的编制基础,直到其本身被财政部正式发文废止为止。但是,如果当地财政、国资部门对大中型企业执行企业会计准则体系(2006)有明确要求的,则A公司应在当地财政、国资主管部门规定的时限内,通过董事会或总经理办公会等适当的决策程序作出执行新企业会计准则的决议,并履行必要的报备手续后,转为执行新企业会计准则体系。

2、对于2014年度仍在执行《企业会计制度》的企业而言,鉴于财会[2015]3号《关于公布若干废止和失效的会计准则制度类规范性文件目录的通知》发布于2014年末资产负债表日之后(2015年2月16日),因此,编制2014年度财务报表时,如果财务报表批准报

出日在 2015 年 2 月 16 日或之后的，则不能引用被该文件废止的各项“会计准则制度类规范性文件”作为准则依据，而不仅仅是将财会[2015]3 号文的发布作为一项“资产负债表日后非调整事项”予以披露。由此，受到影响的企业需要履行会计政策变更的相关决策程序。

3、随着 2006 年之前发布的各项具体会计准则被全面废止，审计报告和财务报表附注的“编制基础”部分的表述需作相应修正。凡是涉及“企业会计准则和《企业会计制度》”的表述，均需修改如下：

（1）在同一份审计报告或财务报表附注中首次出现时，修改为：“《企业会计准则——基本准则》和《企业会计制度》（含相关补充规定和问题解答，下同）”；

（2）在同一份审计报告或财务报表附注中后续出现时，修改为：“《企业会计准则——基本准则》和《企业会计制度》”。

4、关于合并报表编制问题，《企业会计制度》仅在第 158 条中有原则性规定：“企业对其他单位投资如占该单位资本总额 50% 以上（不含 50%），或虽然占该单位注册资本总额不足 50% 但具有实质控制权的，应当编制合并会计报表。合并会计报表的编制原则和方法，按照国家统一的会计制度中有关合并会计报表的规定执行。企业在编制合并会计报表时，应当将合营企业合并在内，并按照比例合并方法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并”。随着《合并会计报表暂行规定》（财会字[1995]11 号）被全文废止，财务报表附注“合并报表的编制依据及方法”部分中不能再提及“财政部财会字[1995]11 号《关于印发〈合并报表暂行规定〉的通知》”，但在实际操作中仍可参照其规定。由于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》是新企业会计准则体系下的文件，与原制度体系差异较大，尤其是新的合并报表准则中的合并范围确定原则与《企业会计制度》第 158 条存在冲突，因此不建议直接参照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》的规定编制合并报表。

问题5-1-36（资产重组业务中，拟购买资产自重组方案确定基准日起至实际交割日止的过渡期间内的专项财务报表的编制基础）

问题：

在上市公司资产重组业务中，拟购买资产自重组方案确定基准日起至实际交割日止的过渡期间内的专项财务报表的编制基础应当如何表述？

背景：

某上市公司进行重大资产重组，购买一项经营性资产，以 2010 年 12 月 31 日为重组方案确定的基准日，以 2011 年 3 月 31 日为实际交割日。

按照相关规定，该交易中的资产出售方负责编制该项拟购买资产的 2011 年 1~3 月过渡期财务报表（包括汇总资产负债表和汇总利润表）。问题是：

1、在该拟购买资产于过渡期的财务报表中，是否需要列报前期比较数据？如需要列报

前期比较数据，则如何确定比较期间或时点？

2、在该拟购买资产于过渡期的财务报表的附注中，如何披露其编制基础？

解答：

鉴于这是一项专项用途的财务报表，最主要用途是作为确定过渡期内所购买的标的资产的损益情况，因此按照常规方法披露前期比较数据对报表使用者而言可能并无实际意义。因此，如果相关规定并未特别要求对前期比较数据作出披露的，则该报表中可以不提供利润表的前期比较数据。另外，如果相关规定无特殊要求的，也可以不提供过渡期间的现金流量表和股东权益变动表。

如果不披露比较数据的，则注册会计师应按照《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告》中第三章“对按照特殊基础编制的财务报表出具的审计报告”的要求，并参考该准则应用指南后所附的报告范本编制审计报告。审计意见应表述为是否按照附注二所述的编制基础编制，而不能直接表述为是否符合企业会计准则。

在财务报表的附注二“编制基础”部分中，应当说明以下事项：

1、编制目的、使用者范围和预定用途。例如：本财务报表系就拟实施的××重大资产重组交易，为了确拟购买资产在自 2011 年 1 月 1 日（评估基准日之次日）起至 2011 年 3 月 31 日止期间（以下简称“过渡期间”）内的经营成果和过渡期末的财务状况之参考，不适用于其他用途。

2、所包含的财务报表的范围。例如：基于前段所述的特定编制目的和用途，作为专项用途的本财务报表，未包含利润表的前期比较数据及相关附注，亦未编制现金流量表和股东权益变动表。

3、除前段所述事项外，本财务报表以持续经营假设为基础，根据实际发生的交易和事项，按照财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》（财政部令第 33 号颁布，财政部令第 76 号修订）、于 2006 年 2 月 15 日及其后颁布和修订的 42 项具体会计准则、企业会计准则应用指南、企业会计准则解释及其他相关规定（以下合称“企业会计准则”）对各会计要素进行确认和计量，在此基础上编制本财务报表。

问题5-1-37(如何判断资产重组过渡期间内与拟购买资产相关的当期所得税项是否应作为权益性交易计入资本公积)

问题：

根据“背景”部分所述信息，在上市公司重大资产重组业务中（对上市公司而言构成一项同一控制下的业务合并），上市公司所购买的资产在置入上市公司后的一段时间内，由于种种原因仍然以其原所属的法人主体（资产出售方）的名义对外经营（销售收入已归属于上市公司），主管税务机关要求按照实际开票单位申报纳税，而资产出售方在税务上处于累计亏损状态，从而实际上无需就该期间内上市公司所购买资产的应归属于上市公司

计算缴纳企业所得税。在此情况下，上市公司由此实际节约的企业所得税支出，在上市公司财务报表中，是应当冲减“所得税费用——当期所得税费用”，还是应当计入资本公积？

背景：

A 公司系上市公司。经中国证监会《关于核准 A 公司重大资产重组及发行股份购买资产的批复》批准，A 公司向同属一个集团的 B 公司购买其某项业务相关的经营性资产和负债以及其持有的从事该业务的子公司的控股股权，上述资产重组事项已于 2009 年 8 月交割完毕。

我所接受委托，承接了 A 公司 2009 年度审计，并将 B 公司重组置入资产及其交割后产生的损益纳入 A 公司合并财务报表，非重组资产留存 B 公司存续公司。

2010 年初，A 公司以 B 公司置入资产在北京设立全资子公司 C 公司，分两次注资，第一次货币资金出资 4,500 万元，第二次以交割的 B 公司上市部分资产出资 10,500.00 万元。

2010 年 9 月 1 日，C 公司完成了工商变更手续，并按照 2009 年 8 月 1 日交割日评估值重新建账。

在对 A 公司 2010 年度财务报表实施年度审计过程中，注册会计师注意到 2010 年 8 月 31 日之前 B 公司置入资产的全部商品销售发票全部以 B 公司名义开具，但销售收入全部归属于 A 公司。经咨询主管税务机关，系主管税务机关要求 2010 年 1~8 月期间与 B 公司置入资产相关的企业所得税需以实际开票单位（即 B 公司存续公司）申报缴纳。

鉴于 B 公司存续公司 2009 年处置其下属一家控股子公司时产生了金额较大的可在税前扣除的股权处置损失（已获得其主管税务机关认可），并可以结转以后年度弥补。截止 2009 年末，可结转以后年度弥补的投资损失净额较大。因此 2010 年 1~8 月与置入 A 公司的资产和业务相关的应纳税所得额用于弥补 B 公司存续公司的前期投资损失后，B 公司存续公司于 2010 年度实际无需缴纳企业所得税。

但注册会计师认为，A 公司作为损益的实际享有方，应当承担相应的企业所得税费用，以正确披露其 2010 年度资产状况和经营损益。

解答：

由于 2010 年 1~8 月期间与 B 公司置入资产相关的企业所得税以 B 公司存续公司为纳税人申报缴纳，但根据前述 B 公司存续公司的累积亏损情况，B 公司存续公司实际无需缴纳所得税，由此产生的后果是减少了 B 公司存续公司以后年度的税前可弥补亏损，相当于把原先应由 B 公司存续公司享受的税收抵免利益由 A 公司享受，且 A 公司无需就此作出补偿。

根据上述背景分析，A 公司应区分两种不同情况考虑处理方案：

（1）假设按照 B 公司存续公司以后年度的盈利预测，预计在其未来的亏损税前弥补年限内，B 公司存续公司可以从其自身的生产经营活动中产生足够的应纳税所得额。即这部分亏损弥补的税收减免利益原先可以由 B 公司存续公司享受，但现在让渡给 A 公司享受，相

应减少了 B 公司存续公司自身可享受的亏损弥补利益。此时，对于 A 公司而言应作为权益性交易(B 公司存续公司对 A 公司的单方向利益转移)，在 A 公司财务报表上计入资本公积。

(2) 假设按照 B 公司存续公司以后年度的盈利预测，预计在其未来的亏损税前弥补年限内，B 公司存续公司不能从其自身的生产经营活动中产生足够的应纳税所得额。即：如果不是将置入资产 2010 年 1~8 月的损益计入 B 公司存续公司的应纳税所得额，B 公司存续公司自身是无力享受这部分亏损弥补利益的，目前的交易安排对 B 公司存续公司的利益不构成损害。这种情况下，实际上不存在上市公司和 B 公司存续公司之间的单方向利益转移，实际上是通过集团（上市公司的控股股东）层面的税收筹划减少了控股股东集团层面的总体税负，相当于是企业（纳税人）与国家之间的一项交易，而不是集团内部的经济资源转移。此时 A 公司对于所享受的税收减免可冲减所得税费用而无需确认为资本公积。

鉴于此事项可能较为敏感，无论最终采用何种处理方式，都应当对 B 公司存续公司以后年度的盈利预测获取充分的审计证据，尤其是如果认定其未来的税前弥补年限内，B 公司存续公司不能从其自身的生产经营活动中产生足够的应纳税所得额，则需要确凿的有说服力的证据。

问题5-1-38（财务报表的批准报出程序）

问题：

如果注册会计师截至审计报告日，尚无法取得企业内部有权机构（如董事会，或者股东大会，或厂长（总经理）办公会等）批准财务报表对外报出的决议等相关证明文件，企业能否在该财务报表的附注中披露“本年度财务报表已于×年×月×日经本公司【董事会/厂长（总经理）办公会/类似机构】批准”？

解答：

《会计法》第二十一条规定：“*财务会计报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的单位，还须由总会计师签名并盖章。单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整*”。

《企业财务会计报告条例》第三十一条规定：“*企业对外提供的财务会计报告应当……由企业负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的企业，还应当由总会计师签名并盖章*”。

《会计法》和《企业财务会计报告条例》上述规定的由相关责任人签名并盖章的做法，本身就表明这些责任人对于对外报送的财务报表的认可，并且在事实上，即使取不到批准报出部门（如董事会，或者股东大会，或厂长（总经理）办公会等）批准财务报表对外报出的决议等相关证明文件，一般企业在对外报送财务报表之前都会有内部的审核程序。

因此，注册会计师应当提请企业内部有权机构就批准财务报表对外报送作出正式决议，并以该决议的通过日期作为财务报表的批准报出日（通常该日期也就是审计报告日，在任何

情况下，审计报告日不应早于财务报表的批准报出日）。目前某些企业习惯于在会计师事务所出具审计报告后才召开董事会批准财务报告并讨论利润分配方案等事项，这不符合《会计法》、《企业财务会计报告条例》等有关法律、法规的规定，不利于区分会计责任和审计责任，应尽量要求纠正。

如果财务报表报送时间要求紧，负有批准财务报表之职责的企业内部有权机构在报出前难以举行会议通过相关正式决议，则至少应由企业的董事会、厂长（总经理）办公会或类似的负有批准财务会计报表职责的机构将该项批准权授权给单位负责人行使（注册会计师应当要求在财务报表报出前取得该授权书，授权书可以规定一个有效期，在该有效期内无需在每次报出之前另外单独授权），并且授权书中可规定单位负责人在财务报表上的签名并盖章即表明其已批准该财务报表对外报出，由其承担相应责任。相应地，财务报表附注中将该负责人在报表上签名盖章的日期作为批准报出日予以披露。

对于中外合资、中外合作企业等有多多个投资方的企业而言，可能难以仅仅为批准财务报表而特地召开一次董事会会议（例如有部分董事居住在海外等原因）。此时，审计师也可以分别从各位董事处单独获取其本人同意该已审计财务报表对外报出的“同意函”，据以作为签发审计报告的依据。如果连这一点都无法实现，则作为一项实务中可使用的最后手段，可以由各投资方委派的至少各一名董事（即，至少要包括一名代表中方投资者的董事和一名代表外方投资者的董事）在一份“财务报表批准报出确认函”上共同签名和盖章，以表明企业已批准财务报表对外报送（这两名董事均应声明其可以代表其所在的一方委派的其他董事作出此项确认）。此类确认函应使用企业抬头的信笺打印，致送对象为承办企业财务报表审计业务的会计师事务所并其签字注册会计师，常用的文字表述举例如下：“作为投资者委派的公司董事，我们已审阅了后附的由公司管理层编制的 2010 年 12 月 31 日的资产负债表，2010 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表及相关的财务报表附注。公司已批准其对外报送”。该确认函应由公司加盖公章，各位获得授权的董事签名并盖章。需要再次强调的是，此处所述的“财务报表批准报出确认函”仅仅是最后手段，绝对不是常规做法。审计师应当尽量争取已审计会计报表在审计报告签发前获得董事会会议的正式确认和批准。

问题5-1-39（支付给劳务派遣人员的工资如何列报）

问题：

支付给劳务派遣人员的工资在财务报表中应如何列报？

背景：

A 公司与某人力资源顾问有限公司签订劳务派遣协议，部分职工为劳务派遣性质，针对该部分员工的工资费用，A 公司通过“管理费用”及“销售费用”科目中的“劳务费”明细科目核算，2013 年 1-6 月劳务费金额约 350 万元，今后公司仍将长期保持这种劳务派遣用工关系。

劳务派遣协议约定 A 公司按照每人 100 元/月/人的标准支付给人力资源顾问有限公司作为管理费；A 公司对派遣员工具有用工管理权，有权根据其规章制度对派遣员工进行奖惩；A 公司在解除、终止与派遣员工的用工关系时，需承担相应的经济补偿和赔偿责任；被派遣员工在工作期间出现工伤、伤亡、职业病等情况，A 公司需要承担相应的费用。

解答：

本案例的关键在于判断这部分派遣员工在经济实质上是否属于 A 公司的职工，在此基础上确定适当的会计处理和列报方法。

此问题处理的准则依据主要是《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》及其应用指南对“职工”的定义。根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬（2014 年修订）》第三条规定：“本准则所称职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员”。

A 公司需要分析其与人力资源顾问公司的劳务派遣协议，以及派遣员工与人力资源顾问有限公司签订的劳动合同，分析相关交易的经济实质，包括交易过程中相关风险和报酬的承担情况，如：

（1）人力资源顾问公司收取管理费用金额的确定方式，其从该交易中获取的报酬是否是固定的。根据劳务派遣协议，A 公司按照每人 100 元/月/人的标准支付给人力资源顾问有限公司，表明人力资源顾问有限公司在此交易中的报酬是相对固定的。

（2）对被派遣人员的管理责任和处分权限主要由谁承担。根据劳务派遣协议，A 公司对派遣员工具有用工管理权，有权根据其规章制度对派遣员工进行奖惩；A 公司在解除、终止与派遣员工的用工关系时，需承担相应的经济补偿和赔偿责任；被派遣员工在工作期间出现工伤、伤亡、职业病等情况，A 公司需要承担相应的费用。

从对上述两项的分析来看，该派遣员工在经济实质上属于 A 公司的“职工”的可能性较大。相应地，A 公司对这部分派遣员工的相关费用应通过“应付职工薪酬——劳务派遣人员费用”科目核算。

对于 A 公司对相应的现金流量在其现金流量表上的列报问题，应进一步分析如下：

1、如果根据上述分析，劳务派遣人员不属于 A 公司的“职工”的，则支付相关费用时，在现金流量表上应列报为“支付的其他与经营活动有关的现金”（此处假设这些劳务派遣人员没有从事 A 公司的固定资产购建活动，下同）。

2、如果根据上述分析，劳务派遣人员属于 A 公司的“职工”的，则应进一步分析这部分支出是否先由人力资源顾问有限公司垫付：

（1）如果这部分支出由 A 公司直接支付给劳务派遣人员本人，或者先由 A 公司支付给人力资源顾问有限公司，再由人力资源顾问有限公司转付给劳务派遣人员的（人力资源顾问

有限公司系代收代付，不垫款），则此时 A 公司支付该笔款项是为了结清其与劳务派遣人员之间的债权债务关系，因此在现金流量表上应列报为“支付给职工以及为职工支付的现金”。

（2）如果这部分支出先由人力资源顾问有限公司垫付给劳务派遣人员，再由其向 A 公司收回，则鉴于 A 公司付款时，劳务派遣人员个人应得报酬已经结清，A 公司支付款项是为了结清其与人力资源顾问有限公司之间的债权债务关系（此时该笔款项已从“应付职工薪酬”转入“其他应付款”核算），则此时支付的款项应列报为“支付的其他与经营活动有关的现金”。

问题5-1-40(子公司对外销售是否依据母公司经营范围进行重分类及关联关系披露的问题)

问题：

（1）子公司销售产品给母公司作为原材料使用，合并层面是否需要将子公司的主营收入及成本重分类至其他业务收入及成本？

（2）在 IPO 申报财务报表中，是否只需要披露在申报期内与公司存在往来或交易的关联方？

（3）在 IPO 申报财务报表审计业务中，执行关联方关系及其交易的核查程序时，需要重点关注哪些问题？

解答：

1、在母公司编制合并报表时，无论母公司以从子公司购入的原材料生产的产品是否实现对外销售，子公司的对内销售均已进行抵销，因此在合并报表层面无须再对已被抵销的子公司的对内收入和成本重分类。而对于子公司对外部销售的部分，在合并报表的“实体理论”下，是将合并集团看作一个独立的会计主体，而不是将合并报表看作母公司个别报表的延伸，因此在合并报表层面子公司对外销售的产品，虽然对母公司来说属于原材料，但对合并集团来说，仍然属于主营业务范畴（正常产品销售），无须进行重分类。

2、在 IPO 申报财务报表中，不能仅仅披露与发行人存在往来或交易的关联方，而应当按照相关规定披露所有对发行人有重要影响的关联方，尤其是对于存在控制关系的关联方的披露要求更为严格。IPO 采用的关联方认定口径最宽，需要综合考虑《公司法》、《企业会计准则》、《上市公司信息披露管理办法》、信息披露准则、证券交易所颁布的相关业务规则等法规的规定。（关于《企业会计准则》与相关上市规则中对关联方口径认定的差异，请参阅《会计学撮要 2011》第 57～59 页。）

3、证监会以《关于做好首次公开发行股票公司 2012 年度财务报告专项检查工作的通知》（发行监管函[2012]551 号）发起的 IPO 自查工作，也对关联方关系和交易的认定极其关注，因此项目组在执行 IPO 业务时，应结合发行监管函[2012]551 号、《关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见》（证监会公告[2012]14 号）、《会

计监管风险提示第4号——首次公开发行股票公司审计》、《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》等的要求执行审计程序，对关联方关系和交易获取充分、适当的审计证据。

（1）551号文要求的重点核查内容及相关审计程序建议

551号文要求自查工作应重点关注首发公司报告期内收入、盈利是否真实、准确，是否存在粉饰业绩或财务造假等情形，下列事项应予以重点核查：

①以自我交易的方式实现收入、利润的虚假增长。即首先通过虚构交易（例如，支付往来款项、购买原材料等）将大额资金转出，再将上述资金设法转入发行人客户，最终以销售交易的方式将资金转回。

此种行为被证监会归类为最恶劣的一种造假手段，在审计过程中要注重对存货、物流、交易对手方工商登记信息等的详细核查。

可参考实施的审计程序：

- 在核查重要供应商、客户的基础上，函证报告期其他重要供应商、客户与发行人之间的业务情况，关注交易真实性；
- 核查大额资金收付业务的真实性；
- 结合对关联方、关联交易的审计（含《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》所要求的审计程序），检查是否通过关联方（含隐蔽的关联方）实现“过桥交易”以虚构销售交易的情况。

②发行人或关联方与其客户或供应商以私下利益交换等方法进行恶意串通以实现收入、盈利的虚假增长。如直销模式下，与客户串通，通过期末集中发货提前确认收入，或放宽信用政策，以更长的信用周期换取收入增加。经销或加盟商模式下，加大经销商或加盟商铺货数量，提前确认收入等。

要求中介机构必须审慎分析业务实质是否真实，特别是对报告期末发行人突增的销量是否符合其客户的实际需求，现金、货物的流动是否相匹配，期末新增客户是否存在退货权利，新增客户期末是否发生了销售退回等。即使期末发行人新增的业务是真实的，也很可能透支了未来的业绩，中介机构应在审慎分析的基础上增加相关风险因素披露。

对于通过放宽信用政策换取收入增加的情况是否属于造假，应根据实质重于形式来分析交易的实质，判断该行为是否合理：如资金的流过程、货物是否为客户所实际使用、期后是否发生销售退回等。对于透支未来业绩的行为，在招股说明书中应增加信息披露量。

可参考实施的审计程序：

- 从关联方账户检查是否与发行人存在相同的供应商、客户；
- 检查相同供应商、客户与关联方及发行人的交易价格是否一致（大体一致），是否存在利益交换的情况；
- 与发行人销售部门沟通，是否修改信用政策；

- 函证重要客户的付款期限；
- 检查销售是否全部收到货款，是否期后收款，欠款是否在信用期内。
- 关注销售合同的条款，恰当判断商品所有权上的主要风险和报酬转移的时点。
- 要求发行人提供发行人及其控股股东与客户或供应商提供的完整协议，并就所提供资料的完整性作出声明，关注有无背后的补充协议对退货权等问题作出特殊安排（或者通过其他方式对客户可能因此面临的更高风险作出补偿），必要时向供应商或客户函证确认或者结合核查程序予以核实。
- 对于延长信用期限的情形，关注信用期限的延长是否经过适当授权，是否对相关客户执行了信用调查等程序，期末有无证据表明该客户财务状况异常。
- 对于代理商、渠道商性质的客户，即使销售合同采用买断方式签订，也应当关注该客户的财务能力，关注其自身的财务实力是否足够强大，是否事实上只有在将发行人销售给其的商品出售后才有资金可用于向发行人支付货款。
- 如果发行人虽然放宽信用政策，以更长的信用周期换取收入增加，但其所确认的商品销售收入确实完全符合会计准则规定的收入确认条件，则会计上不能仅仅因此而否定确认销售收入的合理性，但需提请发行人在相关信息披露文件中作出特别提示，明确披露销售收入增长的主要原因。

③关联方或其他利益相关方代发行人支付成本、费用或者采用无偿或不公允的交易价格向发行人提供经济资源。

重点关注实际控制人控制的其他企业是否存在与发行人相同或类似的业务，发行人与关联方之间的成本分摊是否清晰、是否共用采购或销售渠道、是否办公场所很近、共用办公场所或者低价使用办公场所、业务是否存在上下游关系定价不公允，通过多种角度来判断毛利率水平是否正常、是否可持续。

例如，从事环保业务，发行人在申报期从关联方处获得低价废水供应，但上市后随着发行人扩大规模，要从第三方采购，价格会明显高于从关联方处采购，结果导致上市后毛利率下滑。所以应关注关联方之间交易的定价是否符合行业惯例或地区水平。

可参考实施的审计程序：

- 对成本、费用发生额的总体合理性执行分析性复核程序；
- 结合发行人占用关联方或其他利益相关方资源的情况，分析其应支付的交易价款或应分摊的共同成本的合理性；
- 从关联方采购或向关联方销售商品的，在没有公开市场报价或交易价格可作为参考的情况下，由企业聘请中介机构核实转让定价的合理性，并结合历史经验、同行业平均水平等因素对交易的公允性予以评价。

④保荐机构及其关联方、PE投资机构及其关联方、PE投资机构的股东或实际控制人控制或投资的其他企业在申报期内最后一年与发行人发生大额交易从而导致发行人在申报

期内最后一年收入、利润出现较大幅度增长。

对于报告期最后一年业绩大幅增长的，重点核查报告期末是否存在新增的客户，特别是交易金额较大的新增客户，判断如果没有该等客户发行人的业绩是否会下降。

可参考实施的审计程序：

- 了解上述机构的关联方名单；
- 检查上述关联方机构是否与发行人发生交易，检查该交易的真实性、必要性、合理性等。

⑤ 利用体外资金支付货款，少计原材料采购数量及金额，虚减当期成本，虚构利润。

关于体外资金的审查，只要作假就总会有痕迹，所以中介机构应该本着实质重于形式的原则判断交易的经济实质，重点核查实物、资金的流动是否匹配，材料领用与产销量规模是否匹配，存货水平、产销量与同行业可比公司相比是否存在异常等，要注重价格和数量的分析。

可参考实施的审计程序：

- 检查发行人原材料采购价格的变化，是否存在价格明显偏低的情况；
- 产品产量或本期销售量以及通常情况下的投入产出比测算原材料的应有消耗量和采购量，与实际耗用量、采购量相比较；
- 测算毛利率、“购买商品、接受劳务支付的现金”占“销售商品、提供劳务收到的现金”之比在各年度之间是否发生重大波动，以及与同行业相比是否明显异常，如是应进一步追查原因。

⑥ 采用技术手段或其他方法指使关联方或其他法人、自然人冒充互联网或移动互联网客户与发行人（即互联网或移动互联网服务企业）进行交易以实现收入、盈利的虚假增长等。

要求审计机构有针对性的对发行人的 IT 系统执行审计程序。可参考实施的审计程序：

- 检查发行人是否存在网络交易的情况，了解其业务模式、收入确认的具体流程和内部控制；
- 将收入确认作为存在舞弊特别风险的领域实施有针对性的进一步审计程序；
- 特别需要注意采取技术手段了解这些企业的真实情况（IT 审计）。

⑦ 将本应计入当期成本、费用的支出混入存货、在建工程等资产项目的归集和分配过程以达到少计当期成本费用的目的。

期末存货余额较大是 IPO 审核被否的比较常见现象。如果期末存货余额较大，同时又存在毛利率异常增高现象，中介机构应警惕发行人可能存在上述少计成本费用的情况。

可参考实施的审计程序：

- 检查存货、在建工程当期新增成本的真实性、必要性，是否符合会计准则规定的构成存货、固定资产等资产项目成本（初始计量金额）的条件，是否存在少计当期成本费用的情况；

- 对于借款费用资本化的标准应当从严把握，确保符合证监发[2006]136号文件规定的要求；
- 分析报告期毛利率是否均衡，是否存在异常变化。

⑧压低员工薪金，阶段性降低人工成本粉饰业绩。

要求中介机构应按不同岗位（如管理层、研发、生产等）进行人工成本分析，并与同地区、相同行业的平均薪酬水平进行对比分析。重点核查劳务派遣情况，分析其是否符合规定，是否存在滥用劳务派遣规避一线工人支出的情形。

可参考实施的审计程序：

- 取得发行人报告期员工名单、员工职务、工资表及当地同行业平均工资情况，对工资费用和应付职工薪酬进行分析性复核；
- 与员工访谈以了解他们对当前被压低薪金的安排的看法；
- 了解发行人或者控股股东是否承诺在日后补足现在少发的差额；
- 分析劳务派遣情况。

⑨推迟正常经营管理所需费用开支，通过延迟成本费用发生期间，增加利润，粉饰报表。

重点核查不符合以前年度支出常态的费用支出，同时应结合经营环境、可比公司等进行分析、判断。以广告支出为例，消费类企业每年都有一定的广告预算，若前两年都有相应预算，而后一年大幅减少或取消该预算，要么造成报告期后销售萎靡，要么造成报告期后广告支出报复性增加，都会对后续经营业绩造成不利影响。所以对于消费品类企业，详细分析广告费的阶段投入、地区投入对销售的影响。

可参考实施的审计程序：

- 执行分析性复核程序，检查成本费用当期变化的原因；
- 执行“搜索未入账的负债”相关审计程序。

⑩期末对欠款坏账、存货跌价等资产减值可能估计不足。

2012年度国内经济形势不佳，出口类企业效益有明显下降趋势，房地产、汽车、钢铁、玻璃、水泥等行业也都受到了影响。中介机构重点核查期末应收款项、存货等的减值准备计提是否充分，特别是对某些整车企业、汽车零部件企业。

可参考实施的审计程序：

- 执行现有审计程序，并根据专项自查的要求适度扩展程序的实施范围和样本规模。

⑪推迟在建工程转固时间或外购固定资产达到预定使用状态时间等，延迟固定资产开始计提折旧时间。

中介机构应认真履行审计程序，对固定资产占比较高的企业要给予特别关注。

可参考实施的审计程序：

- 现场查看工程进度；
- 取得发行人在建工程达到预定可使用状态的时间点；

- 取得工程由施工方移交使用方的移交清单,与相关人员沟通了解资产移交的准确时间;
- 结合《企业会计准则第 17 号——借款费用》第十三条相关规定判断是否已经达到预定可使用状态;关注企业是否以“转固前试生产”的名义进行实际上的正常商业生产(如试生产期间的长度和产量明显超出测试、调试的必要限度)。资产转固从严掌握。

⑫其他可能导致公司财务信息披露失真、粉饰业绩或财务造假的情况。

因发行人涉及行业众多,每个发行人都会有自己特别的情况,例如高科技企业的研发费用;工程企业的完工百分比法;农业企业的现金收付交易等,需要根据发行人的自身特点补充分析。中介机构应审慎核查所有可能导致公司财务信息披露失真、粉饰业绩或财务造假的情况。

可参考实施的审计程序:

- 严格执行审计程序,对发现的异常情况追加适当的程序并报合伙人批准。

(2) 14 号文中涉及自查的内容及关注点建议

自查报告应对 14 号文所要求的各个事项进行详细核查,论证过程充分,并获取详细的论据。

①内部控制情况核查

- 发行人的会计核算体系是否健全,包括:会计管理制度、会计报告制度等是否建立健全,会计科目是否统一等;
- 财务部岗位设置、人员配备情况;检查“财务岗位说明书”,关注不相容职责是否分离;
- 会计档案管理情况;
- 财务管理电算化情况;证监会对中介机构自查报告的抽查将重点检查发行人的会计电算化情况,特别是要重点检查某些不敢用电算化系统(ERP)的发行人。
- 审计委员会、内审部运行情况(风险提示 4 号要求 IPO 项目组对发行人审计委员会及内部审计部门是否切实履行职责进行尽职调查,并记录于审计工作底稿)
- 强调销售循环(客户管理和真实性、客户档案管理、销售合同管理等)、采购循环、资金循环。证监会实地抽查时,将检查发行人报告期内的银行日记账(包括近三年的银行流水账),核查发行人银行账户的个数、包括基本账户和结算账户。
- 重点关注实际控制人的诚信状况。

②财务信息与非财务信息衔接

注重财务信息与非财务信息的相互印证,如:

- 产量与水电耗量的匹配;
- 销量与运费的匹配;

- 存货与产能利用率的匹配；
- 存货构成与产销率的匹配；
- 毛利率波动与工艺改进；
- 原材料价格波动的匹配；
- 生产能力与产量的匹配；
- 营业收入、营业成本、应收账款、期间费用等的匹配；

③盈利能力的真实性

虚假的交易可能通过真实的报表数据反映，即“真实的报表数据、虚假的盈利能力”，

本次核查要重点关注：

- 异常交易、偶发交易、关联交易；
- 交易标的不具备实物形态；
- 利润增长高于收入增幅；
- 交易价格明显偏离正常市场价格，与行业趋势背离情况等；
- 交易标的对交易对手而言不具有合理用途的交易等。

注册会计师不应仅依赖于发行人的解释，更应关注存货存放地异常、回函寄送异常等情况，保持职业敏感性。由于目前审计实践中的函证回函率并不是很高，因此对于回函率非常高的情形，应审慎核查其真实性。注册会计师对于函证回函不应仅简单统计，对于存在地址相近、快递单号相连等情况的回函要综合进行判断。

④关联交易

A. IPO 采用的关联方认定口径最宽，需要综合考虑《公司法》、《企业会计准则》、《上市公司信息披露管理办法》、信息披露准则、证券交易所颁布的相关业务规则等法规的规定。

- 中介机构应与发行人沟通关联方认定的标准，要求其提供符合上述规定的关联方清单；
- 根据认定清单，采用现场核查、调取工商资料、核对工商、税务及银行资料等多种手段进行核实；
- 关注发行人（及其相关人员的密切家庭成员）与客户和供应商（及其实际控制人及关键经办人员）是否存在关联方关系；
- 对于经销商，要关注其报告期的存续性、区域分布性、业务收入去向、终端销售情况等问题。如果经销商数量众多并且分散，中介机构应协商确定抽查范围及方法；
- 自查报告中要提供关联方的法定代表人、注册资本、注册时间、注册地址、股权结构、与发行人发生业务的起始时间等翔实的证据，不得人为遗漏（例如在实践中，某企业故意漏掉关联方的注册资本未披露，后经补充，仅为几万元，注册资本规模与其与发行人之间金额巨大的交易无法匹配，难以解释原因）。

证监会对自查报告的实地抽查必然将核查关联方（包括发行人与供应商、客户之间是否

存在关联关系）及其关联交易。

- B. 关注发行人与重要子公司少数股东的关系。
- C. 关注关联交易非关联化情况，目前 PE 支持下的非真实交易较为常见。
- D. 关注交易资金流向、大额资金往来等情况。

⑤关于收入确认的核查

- 从盈利模式入手，对于特殊交易模式、创新交易模式需说明其特殊处理情况。对此，项目组应关注此类特殊处理的会计政策是否符合适用的会计准则的基本原则，是否与发行人所处行业和所使用的业务模式相适应，是否足够谨慎及合理，并关注实际执行情况与所披露的收入确认会计政策是否在所有重大方面保持一致。
- 项目组应当在执行已审计申报财务报表与其他相关信息的一致性核对程序时，注意核对发行人在招股说明书中披露的会计政策和重要会计估计、会计核算方法是否准确、完整，是否与已审计的申报财务报表保持一致；毛利率分析所依据的数据与已审计的申报财务报表是否存在重大不一致，以及对毛利率变动原因的分析与我们的分析程序执行的结论是否存在重大不一致。
- 对于收入确认政策、退换货、期末大额销售、客户销售持续性等情况，应根据 14 号文的要求形成工作底稿。
- 关注收入和分析程序，包括考虑与营业收入相关的报表项目之间的逻辑关系（应收账款、经营性现金流量等）、成本的真实完整及与收入的配比、毛利率是否异常等。

⑥主要客户和供应商

- 对于客户较为分散的，可根据重要性水平进行合理判断和核查，例如，可对报告期内前 50 名客户及其变动情况、分布情况进行核查。
- 对于重要客户必须实地走访，要详细说明走访时间、核查人员、被访谈人，保留核查人员的机票、车票、住宿发票等差旅凭证作为工作底稿。应注意防止发行人与客户或供应商串通舞弊；编制并保留实地走访记录，必要时可要求被走访单位人员签字，作为审计证据存档。
- 考虑影响销售模式的环境因素，如行业特点、客户关系分析、客户经营模型及终端、是否符合销售规律等。
- 对比历年主要客户和供应商名单，对报告期新增的主要客户核查其基本情况，必要时通过实地走访等方式核实其交易的真实性；对于与原有主要客户、供应商交易额大幅减少或合作关系取消的情况，应关注变化原因。
- 风险提示 4 号要求关注发行人与主要客户交易的真实性，客户所购货物是否有合理用途、客户的付款能力和货款回收的及时性，以及供应商的真实性和供货来源。

⑦关于存货的核查

发行人财务造假经常与收入和存货相关，因此中介机构应重点关注：

- 发行人存货盘点制度和存货盘点程序的执行；
- 存货跌价准备的计提是否充分；
- 自查报告应说明存货监盘具体情况，时间、地点、具体人员（例如对于深海养殖企业，应说明雇佣哪位潜水员进行盘点）。
- 对 14 号文要求发行人出具的“关于存货期末余额较大的原因以及是否充分计提存货跌价准备的书面说明”，项目组应注意检查其与审计过程中获取的证据和所形成的审计结论是否一致。
- 对异地存放和由第三方保管或控制的存货，应当针对发行人实际情况，执行异地盘点或向第三方发函等审计程序。
- 对发行人第 1 年或第 2 年年末的存货余额（如因承接项目的时间问题无法实施监盘）实施有效替代程序（包括取得、使用并评估前任会计师的监盘结果），并考虑上述情况对审计意见的影响。
- 关注资产权属，关注重要资产的所有权是否受到限制，确认是否存在权属纠纷或实质性障碍。
- 对实施监盘程序有困难的特殊资产，应考虑能否实施有效替代程序（包括聘请专家进行监盘程序）。
- 关注盘点范围是否完整。
- 关注性质特殊的存货的监盘程序执行情况。

⑧关于现金收付的核查

现金收付交易造假比较容易，尤其是对于农业企业来说。对于现金收付比例较大的发行人，建议保荐机构要审慎推荐。

中介机构对于现金收付情况，要分析：

- 现金交易的成因、必要性；
- 持续情况、影响程度；
- 内控制度建立与执行；
- 现金退回情况；
- 现金交易的真实性等；
- 关注现金使用范围是否符合规定；收取现金是否确实由客户支付；必要时，向现金交易客户函证申报期内各期收入金额，以评估现金收入的发生和完整性认定是否恰当。

在本次核查中，现金收付比例较大的发行人属于核查重点。如果发行人的信息不可验证，则表明发行人存在异常问题。

⑨会计政策、会计估计的一贯性

- 考察会计政策、会计估计在前后期间的一致性；以及是否能够如实反映企业的交易或事项，关注正常经营活动的改变是否具有合理的商业理由，是否出于粉饰短期业绩的目的；
- 关注某些会计科目的异常。

企业会计准则和证券监管规定中的相关内容如下：

《首次公开发行股票并上市管理办法（2020年修订）》（证监会第173号令）第二十五条规定“发行人应完整披露关联方关系并按重要性原则恰当披露关联交易。关联交易价格公允，不存在通过关联交易操纵利润的情形。”

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第1号——招股说明书》第三十三条规定“发行人应采用方框图或其他有效形式，全面披露发起人、持有发行人5%以上股份的主要股东、实际控制人，控股股东、实际控制人所控制的其他企业，发行人的职能部门、分公司、控股子公司、参股子公司，以及其他有重要影响的关联方。”第五十四条规定“发行人应根据《公司法》和《企业会计准则》的相关规定披露关联方、关联关系和关联交易。”

《企业会计准则第36号——关联方披露》第九条规定：“企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列信息：……”。《企业会计准则讲解（2010）》第三十七章第四节要求：“一、企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在控制关系的母公司和子公司有关的信息。”“二、企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。”

问题5-1-41（专项储备和一般风险准备相关问题）

问题：

权益法核算时，是否将被投资企业提取的专项储备和一般风险准备视作权益项目？是否属于其他综合收益？

解答：

1. 权益法核算中是否将被投资企业提取的专项储备和一般风险准备视作权益项目

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）》第十一条规定，在权益法下，“投资方取得长期股权投资后，……投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。”《〈企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）〉应用指南》中进一步规定：“被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记，投资方在后续处置股权投资但

对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。”（见该准则应用指南单行本第 51 页）

根据《企业会计准则解释第 3 号》第三条的规定，已提取尚未实际使用的安全费和维简费余额应当作为“专项储备”，在资产负债表的所有者权益大类下单独列报。“一般风险准备”也属于留存收益类的所有者权益类项目。但“专项储备”和“一般风险准备”都属于留存收益（有特定用途限制的留存收益），并不是其他综合收益的组成部分。因此，被投资单位这些准备金发生变动的情况下，按权益法核算时也应相应调整长期股权投资的账面价值，同时调整“资本公积——其他资本公积”。

通常情况下，被投资企业提取专项储备时，其对应的借方科目是成本、费用类科目，即按照其计提数计入当期损益，相应减少了投资方在权益法核算中确认的投资收益。但对于尚未动用的专项储备余额而言，其属于股东权益类项目（本质上是留存收益的组成部分），因此并未实际导致被投资企业净资产的减少，相应地，权益法核算的长期股权投资账面余额应保持不变。针对本期已提取但尚未使用的专项储备余额，投资方在进行权益法核算时，应编制以下调整分录：借：长期股权投资——损益调整；贷：资本公积——其他资本公积（其金额为：被投资企业专项储备的本期净增加额×本企业持股比例）。这部分资本公积在后续处置被投资企业股权时可以转入投资收益中。但由于专项储备对于被投资企业而言并不属于其他综合收益，因此在权益法核算中按照被投资企业专项储备的净变动额相应确认的资本公积变动额也不属于投资方的其他综合收益。

根据《金融企业财务规则》（财政部令第 42 号）及其实施指南（财金[2007]23 号）、《金融企业准备金计提管理办法》（财金[2012]20 号）等相关规定，金融企业的一般风险准备是从税后利润中提取的，作为利润分配的组成部分，即一般风险准备的提取既不影响股东权益总额，也不影响净利润，其财务影响与盈余公积的计提类似。相应地，投资方在进行权益法核算时，无需对一般风险准备的计提额作出特殊的调整处理。

2. 专项储备和一般风险准备是否认定为其他综合收益

目前对“其他综合收益”尚无一个可概括其所有包含项目的共同特征的描述性定义，而只能采用正向列举的方式明确其范围和内容，属于列举范围的项目即为其他综合收益；不属于列举范围内的项目就不是其他综合收益。根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第三十三条等相关规定，利润表中的“其他综合收益”反映企业根据企业会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额，主要包括**可供出售金融资产公允价值变动产生的利得（或损失）、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得（或损失）、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、现金流量套期工具产生的利得（或损失）中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等**。（前述加粗部分，在企业执行《企

业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》之后，将改为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动产生的利得（损失）、按照权益法核算的应享有或承担的被投资单位其他综合收益的份额”）

而“专项储备”一般在计提时已计入了生产成本或制造费用中，并随着销售成本的结转计入了损益；“一般风险准备”一般按金融企业税后利润的法定比例进行计提。因此，两者都属于限定用途的留存收益，不符合“其他综合收益”的定义。

问题5-1-42（关于反向购买中股本披露问题）

问题：

反向购买中股本如何披露？

背景：

A 公司于 2013 年 3 月 20 日通过 B 股份公司向原 A 公司全体股东定向发行 1,010,275,140 股人民币普通股（每股面值 1 元，下同），实现借壳上市，定向增发前 B 股份公司的股本总数为 288,420,000.00 元，原 A 公司的股本总数为 1,120,000,000.00 元，定向增发后股本总数变为 1,298,695,140.00 元。

原 A 公司通过反向购买实现上市，合并报表层面以原 A 公司为主体进行合并，合并报表中的期初股本金额以原 A 公司的股本金额进行了列示，请问在股本披露时，披露的期初股本总数是以原 A 公司的股份为年初数进行披露，还是以原 B 股份公司的股份数进行披露？

（注：B 股份公司为壳公司，原 A 公司指 A 公司上市前的公司主体。）

解答：

由于反向购买会计方法只是在合并报表层面运用，重组后上市公司的个别报表仍然以“法人主体的延续性”作为确定会计主体的基础，因此个别报表层面和合并报表层面确定前期比较数据（包括股本数据在内）的基础不同：

1、合并报表层面的期初股本应当是法律上购买方（原 B 股份公司）向法律上被购买方（原 A 公司）的股东发行的股份数，“本期增加”数应当是重组前 B 股份公司原有的股份数；

2、个别报表层面的期初股本应当是原 B 股份公司重组前原有的股份数；“本期增加”数应当是 B 股份公司向 A 公司的股东发行的股份数。

关于类似案例的实例，可参考辽源均胜电子股份有限公司（现宁波均胜电子股份有限公司）2011 年度财务报表的“股本”项目注释中关于反向收购事项的披露：

“31、股本：

单位：元 币种：人民币

	期初数	本次变动增减（+、-）					期末数
		发行	送	公积金	其他	小计	

		新股	股	转股			
股份 总数	206,324,766.00				185,723,709.00	185,723,709.00	392,048,475.00

2011年11月29日，中国证券监督管理委员会以《关于核准辽源得亨股份有限公司向宁波均胜投资集团有限公司等发行股份购买资产的批复》（证监许可（2011）第1905号），核准了本公司向均胜集团及其一致行动人发行股份购买资产事宜。截至2011年12月13日完成注入资产的交割，均胜股份、华德塑料、长春均胜、华德奔源相关工商变更手续已完成，均胜集团及其一致行动人持有的均胜股份75%股权、长春均胜100%股权、华德塑料82.30%股权和华德奔源100%股权已经全部变更登记至上市公司名下。截至2011年12月16日完成发行股份的相关证券登记手续，分别向均胜集团、安泰科技和骆建强发行172,715,238股、31,311,505股和2,298,023股股份。

在发行股份购买资产的交易完成后，均胜集团及其一致行动人合计持有本公司股份为246,873,229.00股，占重组后本公司股份总数（392,048,475.00股）的62.97%，均胜集团的控股股东王剑峰成为重组后本公司的实际控制人。虽然就该交易的法律形式而言，本公司通过该交易取得了本次所购买的股权资产所在的标的公司的控股权益，但就该交易的经济实质而言，是均胜集团及其一致行动人取得了对本公司的控制权，同时本公司所保留的重组前原有资产、负债不构成《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解所指的"业务"。因此，本次本公司向均胜集团及其一致行动人发行股份购买资产事宜构成非业务类型的反向购买。

根据财政部《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》（财会函[2008]60号）和财政部会计司《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》（财会便[2009]17号）的相关规定，"企业购买上市公司，被购买的上市公司不构成业务的，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理"。因此，本公司管理层认为，本次重组完成后，本集团的合并财务报表应当依据财会函[2008]60号文所指的"权益性交易"原则进行编制，即本集团合并财务报表是会计上购买方（由法律上子公司构成的汇总模拟会计主体）的汇总模拟财务报表的延续，其中与所购买资产相关的各项资产、负债、收入和成本费用按照其在所购买资产的汇总模拟财务报表层面所示的账面价值纳入本集团合并财务报表；本公司保留的资产、负债及其相关的收入和成本费用按照以均胜集团及其一致行动人取得对本公司控制权之日（即本次重组完成日）的公允价值为基础持续计算的金额纳入本集团合并财务报表；均胜集团及其一致行动人为取得本公司控制权所支付的对价与取得本公司控制权之日本公司所保留的各项可辨认资产、负债的公允价值之间的差额调整本合并财务报表中的资本公积，不确认商誉或负商誉。

同时，根据本公司与均胜集团及其一致行动人签订的《发行股份购买资产协议》的约定，评估基准日（2010年12月31日）与交割基准日（2011年12月13日）之间，如果注入资产产

生盈利，则该盈利归属于本公司，即2011年度经营积累由本公司全体股东共同享有。基于上述情况，本集团合并财务报表中"归属母公司股东的权益"的结构列报与披露说明如下：

2011年度年初权益中，股本按照本次新发行股份206,324,766.00元列示，年初归属于母公司的净资产423,376,627.19元与本次新发行股本的差额217,051,861.19元全部在资本公积列示。2011年12月13日，本次重组完成后，本公司原发行在外的股本185,723,709.00元作为新增股份增加股本，同时减少资本公积185,723,709.00元，并将资产注入方承担的被重组方母公司交割日前的日常管理费用9,592,801.38元，视同对交易对价的调整，调减资本公积；年末股本为392,048,475.00元、年末资本公积为21,735,350.81元。2011年初合并留存收益为零，2011年度合并净利润构成本集团的2011年末合并留存收益，并按照子公司计提盈余公积额及相应本集团持股比例计算归属于本集团提取的盈余公积13,914,792.98元，年末未分配利润为137,729,305.65元。”

问题5-1-43（关于对孙公司的持股比例披露问题）

问题：

当子公司之间存在互相持股情况时，在合并财务报表的附注中应如何披露合并报表主体对其的表决权比例和持股比例？

背景：

A公司持有B公司55%的股权，B公司有一全资子公司C公司，A公司对C公司持股比例应该披露为55%还是100%？

解答：

在存在子公司之间互相持股的情形下，一般认为附注中对“表决权比例”的表述应为直接、间接控制的表决权比例之和（可控制的表决权比例直接相加，不考虑母公司在中间层子公司中的持股比例，即与判断是否存在控制权时对表决权比例的计算方法一致），因此本案例中，A公司附注对所持C公司的表决权比例应表述为100%。

但对于“持股比例”如何表述，尚未形成一致意见，实务中存在多种做法：一种做法是与表决权比例的上述计算方法一致，本案例中A公司对C公司持股比例可表述为“直接持股和通过子公司间接持股总计100%”，此方法下如不存在特殊情况，表决权比例应与持股比例一致，这种做法相对较为多见；另一种做法是按照母公司股东最终享有权益的比例计算，在本案例中即为55%。但无论采用哪一种方法，遇到涉及子公司之间互相持股的复杂股权结构时，都应当在附注中说明其持股比例的计算原则，如“按照本集团内各企业对该等子公司的持股比例之和填列”或者“按照本公司最终在该等子公司的净资产中所享有的权益比例填列”等，以提高其可理解性。

问题5-1-44（股东未实际出资情况下实收资本账务的处理问题）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司的收到出资款应如何账务处理？甲公司作为投资方应如何处理，是否需要保持跟 A 公司的处理一定的对应关系？

背景：

A 公司为甲公司的联营公司，甲、乙、丙三方持有 A 公司的比例分别为 41%、39%、20%。A 公司实收资本账务处理如下：

实收资本——股东名称	股东出资金额
甲公司	82,000,000.00
乙公司	78,000,000.00
丙公司	40,000,000.00
合计	200,000,000.00

A 公司章程约定、工商登记与如上实收资本账务处理结果一致。

但实际上，甲公司并未实际出资。根据甲、乙、丙三方签订的出资协议补充协议约定，A 公司可使用甲公司拥有的某项业务牌照从事经营业务，甲方的出资款由乙方和丙方共同承担，A 公司实际收到股东缴纳的出资情况如下表所示：

实收资本——股东名称	股东实际出资金额
甲公司	0.00
乙公司	120,000,000.00
丙公司	80,000,000.00
合计	200,000,000.00

实际出资情况与 A 公司的账务处理并不一致。

由于 A 公司后期有上市计划，管理层希望能对此类事项有更清晰的判断。初步判断并考虑以下措施：

1、A 公司的处理：

A 公司通过使用甲公司的某项经营许可牌照从事相关业务。根据该事项可以认定为甲公司实质上以牌照出资，故有如下三种处理方式，及每种方式可能存在的问题为：

（1）因为牌照无法作为单独一项资产进行评估作价，故牌照可能无法作为单独资产在 A 公司入账，所以：按各股东实际出资金额入账，只是按章程约定的各股东分享权益比例与股东实际出资比例不一样。即 A 公司的处理为（单位：万元，本例中下同）：

借：银行存款	20,000
贷：实收资本——乙公司	12,000
——丙公司	8,000

方式（1）存在的问题：账载记录与工商登记的注册资本不符，存在出资不实的风险。

（2）牌照虽然无法作为单独资产入账，但根据约定，乙丙两家公司的出资中 8,200 万

归属于甲公司享有，故 A 公司的处理为：

借：银行存款	20,000
贷：实收资本——甲公司	8,200
——乙公司	7,800
——丙公司	4,000

方式（2）存在的问题：虽与工商登记信息和公司章程约定相符，但实收资本入账信息与银行回单注明的资金出资方不符。

（3）牌照作为无形资产入账，A 公司的处理为：

借：无形资产（或者其他非流动资产）	8,200
银行存款	20,000
贷：实收资本——甲公司	8,200
——乙公司	7,800
——丙公司	4,000
资本公积——乙公司	4,200
——丙公司	4,000

方式（3）存在的问题：与工商登记信息相符，实收资本挂账与资金出资方也相符，但与公司章程约定存在一定的不相符，因为公司章程约定中只是约定出资的代缴义务，并未明确甲公司就是以牌照作为出资。对于牌照出资，管理层根据相关协议的推测，需要取得牌照特许经营许可才能作出明确判断。

2、出资方甲公司的处理，也有如下处理方式：

（1）不做账，只作备查。

出资方的这种处理方式就与 A 公司的如上处理方式（1）相对应。

（2）作如下处理：

借：长期股权投资	8,200
贷：营业外收入/资产处置收益	8,200（视同接受现金捐赠/账面价值为 0 的牌照资产处置收益）

照资产处置收益）

甲公司若采取这种处理方式，就与被审计单位的如上方式（2）、（3）相对应。

解答：

1、A 公司的处理

该事项涉及到 A 公司的历史沿革问题，应由 A 公司的管理层对相关事项作出书面说明。

就背景信息中所述情况来看，在出资协议的补充协议中，股东甲乙丙三方明确约定甲方应认缴的注册资本由另外两方股东代缴，而且明确该行为系自愿行为，不得返还。项目组应关注甲公司是否与另两方股东就代缴行为签订其他协议。

根据背景信息和相关法律法规规定，我们理解，由于《公司登记管理条例》第十四条明

确规定股东不得以特许经营权作价出资，因此本案例中采用了三方股东均以现金出资，但甲公司的出资由其他两方股东代缴的方式，以变相实现甲公司牌照转移的经济利益，相当于另外两方以 8,200 万元现金向甲公司购买牌照的 59%（=100%-41%）份额，各方股东再将该牌照授予 A 公司使用；同时甲公司该部分现金对 A 公司出资。

即，上述牌照的公允价值=8,200 万元÷59%= 138,983,050.85 元。由于系由 A 公司无偿使用，故应视作各股东对 A 公司的资本性投入。

A 公司除了按接受各股东的现金出资借记银行存款，按照合同、协议约定的各股东注册资本和实收资本份额贷记各股东的实收资本科目以外，还应作出以下会计处理：

借：无形资产——特许经营权	138,983,050.85
贷：资本公积——资本溢价	138,983,050.85

上述无形资产应在合理确定的受益年限内摊销，计入 A 公司的各期营业成本或者管理费用。

2、甲公司的处理

相应地，甲公司应确认处置该特许资质的 59%份额的收益：

（1）借：长期股权投资——A 公司	138,983,050.85
贷：资产处置损益	138,983,050.85

（2）按比例（41%）抵销上述以非货币资产对联营企业出资的顺流交易未实现损益：

借：投资收益	56,983,050.85（=138,983,050.85×41%）
贷：长期股权投资——A 公司	56,983,050.85

在甲公司的合并报表层面进一步调整：

借：资产处置损益	56,983,050.85
贷：投资收益	56,983,050.85

经过上述处理后。甲公司账面对 A 公司的投资成本为 8,200 万元。

问题5-1-45（收到股东投资款未修改公司章程也未办理工商变更登记的账务处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司收到股东投资款，但未修改公司章程也未办理工商变更登记，是否能确认实收资本？

背景：

A 公司成立于 2013 年 5 月，目前主要从事农村电商业务。

2016 年 10 月，A 公司与 B 创业投资企业（有限合伙）、C 投资合伙企业（有限合伙）、D 创业投资合伙企业（有限合伙）以及其他股东签署增资协议。本次增资以投资人认购 A 公司新增注册资本的方式对 A 公司进行股权投资，新进股东合计取得 A 公司增资后全面摊薄基础上合计 3.1399%的股权。A 公司同意在协议签署日后将注册资本从人民币

13,428,710.00 元增加至 13,863,168.00 元。

股东 B 创业投资企业（有限合伙）应支付的认购对价为人民币 2,000 万元，以人民币 15.7985 万元认购公司注册资本，其余资金计入资本公积；股东 C 投资合伙企业（有限合伙）投资支付的认购对价为人民币 2,000 万元，以人民币 15.7985 万元认购公司注册资本，其余资金计入资本公积；股东 D 创业投资合伙企业（有限合伙）支付的认购对价为人民币 1,500 万元，以人民币 11.8489 万元认购公司注册资本，其余资金计入资本公积。

截至 2016 年 12 月 31 日，A 公司陆续收到 B、C 和 D 投入的资本，但根据获取的最新的工商档案显示，A 公司收到的这三笔增资款尚未完成完成工商变更登记；且 A 公司未作出增加注册资本和实收资本的决议，尚未修改公司章程。

解答：

工商登记不是确认实收资本的必要前提，尤其是在 2014 年 3 月公司注册资本登记制度改革后，“实收资本”已不再作为工商登记事项的情况下。实收资本的确认日期是同时满足以下条件的日期：

- （1）被投资公司股东会作出增加注册资本和实收资本的决议，并修改公司章程；
- （2）新股东的出资协议已经签署并生效；
- （3）增加实收资本和变更股权结构所需的外部审批（如需要）已经获得；
- （4）股东已经实际完成了出资的缴纳，包括将货币出资缴入公司的银行账户和将非货币出资完成财产权转移手续，且符合《公司法》、《公司登记管理条例》、《公司注册资本登记管理规定》对出资要件的规定。

本案例中，由于 A 公司未作出增加注册资本和实收资本的决议，尚并修改公司章程；上述已收到的投资款应确认为其他应付款，在 A 公司修改公司章程后确认为实收资本和“资本公积——资本溢价”。

问题5-1-46（属于权益的永续债在所有者权益变动表中的相关填列问题）

问题：

属于权益的永续债，其发行、赎回、支付利息等交易，在所有者权益变动表中如何填列？

背景：

2015 年，A 公司非公开发行不超过 15 亿元（含 15 亿元）的永续次级债券。发行债券简要信息如下：

发行人	A 公司
债券名称	A 公司 2015 年永续次级债券（简称“本期债券”）
本期债券发行规模	15 亿元
利率确定方式及利息支付	（一）初始票面利率确定方式 本期永续债券前 5 个计息年度的票面利率将通过集中簿记建档确定，在前 5 个计

	息年度内保持不变。前 5 个计息年度的票面利率为初始基准利率加上初始利差。 (二) 票面利率重置日 第 5 个计息年度末为首个票面利率重置日, 自第 6 个计息年度起, 每 5 年重置一次票面利率。票面利率重置日为首个票面利率重置日起每满 3 年的对应日 (如遇法定节假日, 则顺延至其后的 1 个工作日, 顺延期间不另计息)。 (三) 基准利率确定方式 初始基准利率为簿记建档日前 5 个工作日中国债券信息网 (www.chinabond.com.cn) (或中央国债登记结算有限责任公司认可的其他网站) 公布的中债银行间固定利率国债收益率曲线中, 待偿期为 5 年的国债收益率算术平均值 (四舍五入计算到 0.01%); 当期基准利率为票面利率重置日前 5 个工作日中国债券信息网 (www.chinabond.com.cn) (或中央国债登记结算有限责任公司认可的其他网站) 公布的中债银行间固定利率国债收益率曲线中, 待偿期为 5 年的国债收益率算术平均值 (四舍五入计算到 0.01%)。 (四) 票面利率跃升方式 如发行人选择不赎回本期永续票据, 则从第 6 个计息年度开始, 每 5 年票面利率调整为当期基准利率加上初始利差再加上 100 个基点, 票面利率公式为: 当期票面利率=当期基准利率+初始利差+100BPs, 在之后的 5 个计息年度内保持不变, 融资期内最多跳升 2 次, 累计不超过 200BPs。
本期债券期限	本期债券以每 5 个计息年度为 1 个重定价周期。在每个重定价周期末, 发行人有权选择将本期债券期限延长 1 个重定价周期 (即延续 5 年), 或全额兑付本期债券。
发行人续期选择权	本期债券设置发行人续期选择权, 不设投资者回售选择权。即在本期债券每个重定价周期末, 发行人有权选择将本期债券延长 1 个重定价周期, 或全额兑付本期债券, 而投资者无权要求发行人赎回本期债券。

根据上述条款, A 公司认为该永续债属于它的权益工具。

解答:

(一) 基于《企业会计准则第 37 号——金融工具列报 (2014 年修订)》和《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》(财会[2014]13 号) 的处理意见:

根据《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》(财会[2014]13 号) 第六条第 (一) 项 “金融工具会计处理的基本原则” 规定: “企业发行的金融工具应当按照金融工具准则和本规定进行初始确认和计量; 其后, 于每个资产负债表日计提利息或分派股利, 按照相关具体企业会计准则进行处理。即企业应当以所发行金融工具的分类为基础, 确定该工具利息支出或股利分配等的会计处理。对于归类为权益工具的金融工具, 无论其名称中是否包含 “债”, 其利息支出或股利分配都应当作为发行企业的利润分配, 其回购、注销等作为权益的变动处理; 对于归类为金融负债的金融工具, 无论其名称中是否包含 “股”, 其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处理, 其回购或赎回产生的利得或损失等计入当期损益。” 《企业会计准则第 37 号——金融工具列报 (2014 年修订)》第二十二规定: “发行方对权益工具持有方的分配应作利润分配处理, 发放的股票股利不影响所有者权益总额”。

结合本案例，企业将永续债发行金额放入“其他权益工具”核算，债券利息虽然每月计提，但因为企业作为发行人有权无限期递延利息的支付，从而这部分利息并不构成企业的一项现时义务，故这部分所计提的利息也不满足金融负债的定义和确认条件（详见《企业会计准则第37号——金融工具列报（2014年修订）》第八条至第十条），也应认定为权益工具，放入“其他权益工具”核算，而不应计入应付股利科目，只有到企业公告支付利息时，才构成企业的一项现时义务，需将相应的应付金额从“其他权益工具”转入相关负债科目。

（二）基于《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》和《永续债相关会计处理规定》（财会〔2019〕2号）的处理意见：

根据《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第二十二规定，金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理。发行方不应当确认权益工具的公允价值变动。发行方向权益工具持有方的分配应当作为其利润分配处理，发放的股票股利不影响发行方的所有者权益总额。

在该准则应用指南中进一步阐述：分类为其他权益工具的金融工具，在存续期间分派股利（含分类为权益工具的工具所产生的“利息”，下同）的，作为利润分配处理。发行方应根据经批准的股利分配方案，按应分配给金融工具持有方的股利金额，借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”科目。

结合本案例，企业将永续债发行金额放入“其他权益工具”核算，债券利息虽然每月计提，但因为企业作为发行人有权无限期递延利息的支付，从而这部分利息并不构成企业的一项现时义务，故这部分所计提的利息也不满足金融负债的定义和确认条件（详见《企业会计准则第37号——金融工具列报（2017年修订）》第八条至第十条），也应认定为权益工具，放入“其他权益工具”核算，而不应计入应付股利科目，只有到企业公告支付利息时，才构成企业的一项现时义务，需将相应的应付金额从“其他权益工具”转入相关负债科目。

在明确该永续债属于发行方（A公司）的权益工具的前提下，该永续债的相关变动对股东权益变动表的影响如下（以财政部《关于修订印发2019年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6号）所附的财务报表模板为例，不论是否执行2017年修订的新金融准则或新收入准则的企业均适用）：

1、收到永续债投资者投入的资金时，应反映在“其他权益工具”列和“（二）股东投入和减少资本——2、其他权益工具持有者投入资本”行交叉处的单元格内。

2、回购或赎回永续债时，按被回购或赎回部分的账面价值，以负数反映在“其他权益工具”列和“（二）股东投入和减少资本——4、其他”行交叉处的单元格内，回购或赎回时支付的款项与该账面价值之间的差额调整资本公积，反映在“资本公积”列和“（二）股东投入和减少资本——4、其他”行交叉处的单元格内。

3、在确定本年度净利润中归属于永续债持有人的份额时，如为不可累积的永续债，则按本期实际宣告支付的永续债利息金额，列入“其他权益工具”列和“（一）综合收益总额”

行交叉处的单元格内；如为可累积的永续债，则按永续债条款确定的本期应归属于永续债持有人的净利润金额，列入“其他权益工具”列和“（一）综合收益总额”行交叉处的单元格内。相应地，“未分配利润”列和“（一）综合收益总额”行交叉处的单元格仅反映本期净利润中归属于普通股股东的部分。（注：对于利息非累积型的永续债券，发行方无需逐日计提利息，应在发行方根据经批准的股利分配或利息方案宣告时，按应支付给永续债持有方的利息金额，借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”科目。）

4、向永续债持有人支付利息时，按实际支付利息的金额，冲减“其他权益工具”的账面价值，在股东权益变动表中填入“其他权益工具”列和“（三）利润分配——3、对股东的分配”行交叉处的单元格内。

问题5-1-47（关于超额分配时所有者权益变动列报问题）

问题：

如下文背景资料所述：

- 1、股东退回超额分配利润如何列报？
- 2、公司历史沿革中，对上述超额分配利润描述应该按实际可分配利润进行描述，还是按照超额分配利润的金额进行描述？
- 3、收到控股股东以子公司少数股权增资在权益变动表中如何列报？

背景：

1、A公司于2016年2月以未分配利润及资本公积转增股本，但经过审计后截至该次转增基准日（2015年12月31日）的可分配利润（4,981,096.42元）小于A公司已转增股本的未分配利润（7,249,621.33元），故A公司股东大会决议要求各股东以现金方式退回超额分配利润2,376,876.95元。A公司于2016年7月实际收到各股东以现金形式退还的超额分配利润。

2、A公司各股东退还上述超额分配利润的行为，已经经过当地事务所进行验资（作为股东增资）。A公司在编制财务报表附注中关于企业的历史沿革信息中，描述2016年2月份的股东大会决议及公司增资事项时，仍以当时的内容披露，还是以扣除超额分配利润的金额披露？

3、A公司原持有子公司B的60%股权，B公司剩余股权原由A公司的控股股东持有。现控股股东以其持有的B公司40%股权对A公司增资，则在A公司的合并财务报表中，相当于A公司取得子公司B的少数股东股权，该少数股东权益减少额在权益变动表中如何列示？

解答：

1、A公司收到的超额分配利润退还，但鉴于前期超额转增资本的操作本身未导致净资产减少，故此次股东补足现金可理解为股东补足这部分资本金的出资不足部分，故可以在所

所有者权益变动表中作为“股东投入和减少资本——其他”列示。

2、对于历史沿革中对超额利润分配的披露，虽然前期的转增资本决议是建立在错误的未分配利润金额的基础上，但毕竟是前期股东大会的正式决议，应予以尊重，因此在披露历史沿革和前期转增股本的账务处理时，仍应依据前期股东会决议和当时的实际情况予以核算和披露（这不构成前期差错）。后续的补足出资作为本期新发生的一项交易单独予以会计处理和披露。

3、A公司控股股东以其持有的子公司少数股权对A公司进行增资，该增资应该理解为控股股东对A公司的资本投入，因此应计入“股东投入和减少资本”项下，取得少数股权对少数股东权益的影响建议列作“股东投入和减少资本——其他”中。

问题5-1-48（半年报审计时上期数据列报问题）

问题：

如下文背景资料所述，进行A公司2017年半年报审计，附注中披露的上期数据是2016整年度（经审计）数据还是2016年1~6月份（未经审计）数据？

背景：

A公司为新三板挂牌公司。会计师事务所接受委托对A公司2017年1~6月份财务报表进行审计时，财务报表中的上期数据是采用2016年整年度还是2016年1~6月份数据？

解答：

根据背景资料，此问题是中期财务报告的比较数据的列报问题。

如果会计师事务所审计的半年度报表为该被审计单位正式对外公告的2017年半年度财务报表，则根据《企业会计准则第32号——中期财务报告》第五条：中期财务报告应当按照下列规定提供比较财务报表：

- （一）本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表。
- （二）本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表。
- （三）年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至可比本中期末的现金流量表。

即，对于2017年1~6月份财务报表中利润表及现金流量表的上年度可比期间为2016年1~6月。

如果此次所审计的不是对外公告的半年度财务报表数据，而是其他专项审计，则可以根据预定的财务报表使用者的信息需求来确定是否需列报前期比较数据，以及如何确定前期比较期间。但如果未提供前期比较数据，或者前期比较期间的确定与企业会计准则的上述规定不一致，则该财务报表不能认为在所有重大方面符合企业会计准则的规定，而应按《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》出具审计报告。

根据《中国注册会计师审计准则第1511号——比较信息：对应数据和比较财务报表

（2019年2月20日修订）》第十七条：如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任。

因此，如果确定比较期间为2016年1~6月，但该期间的财务报表以往未经审计，则财务报表和附注中可列示2016年1~6月未经审计的数据（表头中相应的列标题标注“未经审计”字样），但是需在审计报告的其他事项段中予以说明；同时，本次半年报审计中仍需对所提供的未经审计的利润表、现金流量表前期比较数据实施必要的审阅或审计程序，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报。

问题5-1-49（资产负债表日后事项披露问题）

问题：

如下文背景资料所述，对于发债目的同时审计连续多年、针对每个年度财务报表单独出具审计报告时，如何界定期后事项的期间？

背景：

A公司拟于2018年初发行可交换债券。因公司前几年财务报表未经审计，为发行债券，A公司于2017年5月委托某会计师事务所对公司2015年度和2016年度的财务报表进行审计并分年度单独出具审计报告，审计报告日均为2017年8月11日。

根据相关准则规定，资产负债表日后事项包括“资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项”，则2015年财务报表附注中，是否将2016年1月1日至2017年8月11日之间的事项均作为2015年资产负债表日后事项进行披露？

解答：

对于发债目的多年每个年度的财务报表，虽然会计师事务所同时出具两个年度的审计报告，报告日均为同一天，但若财务报告使用者同时阅读了2015年度、2016年度财务报表的审计报告，则2015年度财务报表附注中未将“2016年1月1日至2017年8月11日”之间的事项作为期后事项披露，通常情况下不会对财务报告使用者做出经济决策造成影响。然而，若财务报告使用者单独阅读2015年度经审计的财务报表，而其中未披露2016年1月1日至2016年12月31日期间的非调整事项，仍有可能对财务报告使用者做出经济决策造成影响。鉴于此，我们建议：

企业可以不将2016年1月1日至2017年8月11日（报告日）的重大事项作为2015年度报表的期后事项披露，但应注意以下问题：

1、在2015年度财务报表附注的“财务报表编制基础”部分中明确说明财务报表附注中未包含“资产负债表日后事项”相关内容的披露，相应地，该报表并未在所有重大方面遵循企业会计准则，而是基于特殊基础编制的特殊目的财务报表，其2015年度审计报告应当依据《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审

计的特殊考虑》出具，审计意见表述为是否符合“财务报表附注二所述编制基础”，而不能直接表述为符合企业会计准则。对该编制基础的特殊性，在审计报告正文的强调事项段中也应当予以强调说明，提示报表使用者关注财务报表附注中对特殊编制基础的披露内容。

2、注册会计师在 2015 年审计报告正文其他事项段说明如下内容：

“为更好地了解 A 公司 2015 年 12 月 31 日的财务状况和 2015 年度的经营成果及现金流量，建议使用者将上述 2015 年度财务报表与 A 公司经审计的 2016 年度财务报表一并阅读。”

问题5-1-50（如何理解财务报表附注的“费用按照性质分类的补充资料”中“产成品及在产品存货变动”的具体内容）

问题：

如何理解财务报表附注的“费用按照性质分类的补充资料”中“产成品及在产品存货变动”的具体内容？

解答：

“费用按照性质分类的补充资料”有以下勾稽关系：费用按照性质分类的补充资料的合计数=利润表营业成本+利润表营业费用+利润表管理费用+利润表财务费用。“费用按照性质分类的补充资料”中，有耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费和摊销费用等，但是这些项目的发生额并非全部计入当期损益，有些耗用被结余在产成品、半成品、在产品等存货类科目中，或者前期结存于这些科目的余额在本期结转计入了利润表，因此，必须使用“产成品及在产品存货变动”这个项目进行调节。

以下通过示例以帮助理解：

某公司部分科目的发生额如下（注：为简化起见，下文仅以生产成本、制造费用和营业成本科目为例，不涉及期间费用）：

项目	借方发生额	贷方发生额	当期变动
生产成本：			
料	50,000.00	45,000.00	-5,000.00
工	30,000.00	27,000.00	-3,000.00
费	20,000.00	18,000.00	-2,000.00
生产成本小计	100,000.00	90,000.00	-10,000.00
产成品	90,000.00	75,000.00	-15,000.00
营业成本	75,000.00		

上述项目在“费用按照性质分类的补充资料”中应当填列如下：

项目	金额	备注
耗用的原材料	50,000.00	

职工薪酬	30,000.00	
折旧费和摊销费用	20,000.00	假设生产成本——费用均为折旧费用
产成品及在产品存货变动	-25,000.00	生产成本与产成品子目变动的合计数
合计	75,000.00	

上表中，“产成品及在产品存货变动”项目即对其他项目的耗用发生额进行了调节，以便于利润表数据勾稽。

在会计实务中，“生产成本——制造费用”或“制造费用”中，也可能存在耗用的原材料、职工薪酬、折旧或摊销等，不能简单的从生产成本直接填列相关数据，而应当分析“生产成本”、“制造费用”的具体明细后予以填列。实务的会计处理由于涉及核算项目繁多，成本费用耗用用途广泛，被审计单位会计核算不规范等原因，远比上述案例要复杂得多。我们理解，企业或注册会计师需完成“成本倒轧表”，或者将存货各明细发生额与相关科目的勾稽核对完成并了解差异原因，才能够比较容易地完成或审核“费用按照性质分类的补充资料”的信息披露。

第二节 现金流量表的相关问题

问题5-2-1（可随时提前支取的期限在三个月以上的定期存款能否在现金流量表上作为现金及现金等价物）

问题：

可随时提前支取的期限在三个月以上的定期存款能否在现金流量表上作为现金及现金等价物？

背景：

某企业在某银行存入一笔期限为 6 个月的定期存款。该定期存款的主要条款如下：

1、如果持有至到期，则按银行公布的 6 个月定期存款的利率计息。定期存款利率高于活期存款利率。

2、存款人在到期日之前可以随时提前支取。如果提前支取，则必须将存款金额一次全部支取，不得部分支取。提前支取将会导致损失部分利息。

3、管理层已经声明：持有该定期存款是为了满足短期内的现金对外支付需要，而不是为了赚取利息收入（作为投资）或其他目的。

上面第 2 点中所提到的利息损失的计算方法可能为以下 2 种情形之一：

情形 1：利息损失的金额根据提前支取日和预定到期日之间的间隔天数计算。

（1）如果自存入日起 3 个月内提前支取，则存款人不能获取任何利息，只能取回当初存入的本金；

（2）如果在存入满 3 个月后、到期日之前提前支取，则银行按照实际存款天数和该期

间内定期存款利率的 50%计息，支付给存款人。

情形 2：提前支取时，银行按照实际存款天数和该期间内活期存款利率计息，支付给存款人。所损失的利息等于该期间内定期存款利率和活期存款利率之差。

在上述两种情形下，如发生提前支取的情况，则本金均为全额提前支取，不允许部分提前支取。

解答：

首先明确一个问题：即现金流量表中的“现金”和“现金等价物”概念与资产负债表项目的对应关系问题。根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》的规定，现金是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款；现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。《企业会计准则讲解（2010）》进一步指出：现金流量表意义上的“现金”主要包括库存现金、银行存款、其他货币资金；现金等价物通常包括 3 个月内到期的短期债券投资。由此可见：

1、现金流量表中的“现金”概念是与资产负债表的“货币资金”项目相对应的；而“现金等价物”概念是与资产负债表的“交易性金融资产”项目相对应的。交易性金融资产不可能成为现金流量表意义上的“现金”，而货币资金（包括库存现金、银行存款和其他货币资金）不可能成为现金流量表意义上的“现金等价物”。

2、只有在判断某项交易性金融资产是否属于现金等价物时，才需要考虑其是否具备“期限短”的特征；在判断定期存款是否可作为现金流量表意义上的“现金”时，所需考虑的因素是它是否可以不受限制地用于对外支付，而不考虑其剩余期限是否在 3 个月以内。

因此，由于定期存款通常是在“银行存款”科目中核算的，因此定期存款不可能成为现金等价物；而不能提前支取（或者由于受到其他方面的限制导致不能随时不受限制地用于对外支付）的定期存款肯定不属于现金。换言之，“可以提前支取”是定期存款构成现金流量表意义上的“现金”的一项基本前提。

企业和注册会计师应当在确保该基本前提成立的基础上，进一步对所有相关的事实和环境因素予以全面考虑和分析。定期存款是否可以构成现金流量表意义上的“现金”在很大程度上取决于企业和注册会计师的专业判断。

根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》，无论是现金还是现金等价物，持有目的都是为了满足短期内对外支付的流动性需求，而不是以获取利息收入或投资收益为主要目的。也就是说，一项定期存款要成为“现金”，最关键的一点是其持有目的应当是为了满足短期内对外支付对现金的需求。如果定期存款在提前支取时的利息损失具有相当的重要性，从而导致提前支取时可收回的金额与假定一开始就购买短期性理财产品的情况下可获得的金额相比存在显著差异的，则表明持有该定期存款的真实目的与企业管理层所宣称的“满足短期内对外支付的现金需求”不一致。这里的“重要性”是基于财务报表整体来衡量的，并且需要考虑其财务安排对现金的需求、其经营所处的环境、财务管理的目标等因素。另一方

面,如果提前支取时可收回的金额与假定一开始就购买短期性理财产品的情况下可获得的金额大体一致,从而存款人对于利息损失不敏感的,则该定期存款的条款与企业管理层所宣称的持有目的基本上是相符的。

在上述情形 [1](#) 中,由于提前支取时损失的利息金额较为重大,表明该定期存款并非为了满足短期内对外支付的现金需求而持有的,相应地,一般认为具有此类条款的定期存款不属于现金流量表意义上的“现金”。

在上述情形 [2](#) 中,该定期存款通常在现金流量表上可以归类为“现金”,因为提前支取时按实际存款天数和活期存款利率计息,使得提前支取时可收回的金额与假定一开始就购买短期性理财产品的情况下可获得的金额大体一致,两者相比,事实上并无利息损失。如果该企业的会计政策要求预提银行存款的利息收入,则鉴于该企业管理层宣称持有该定期存款的目的是为了满足短期内对外支付的现金需求,因而提前支取的可能性很大,故应当根据活期存款利率计提利息收入,直到该项定期存款的持有目的发生改变(但在持有目的发生改变后,该项定期存款也就不能再作为“现金”),或者提前支取时不再损失定期存款利息和活期存款利息之间的利差为止。

就目前我国金融和会计实务而言,绝大部分定期存款都属于上述情形 [2](#) 所指的类型。因此,通常情况下,如果管理层能够对其持有目的“是为了满足短期内的现金对外支付需要,而不是为了赚取利息收入(作为投资)或其他目的”作出明确的书面声明,通常可以认可将这部分定期存款在现金流量表上作为“现金”的组成部分列示。

问题5-2-2(未超过三个月的银行承兑汇票保证金存款在现金流量表中的列示问题)

问题:

期限不超过三个月的银行承兑汇票保证金存款在现金流量表中如何列示?

解答:

1、相关指引可参阅“[问题5-2-1](#)(可随时提前支取的期限在3个月以上的定期存款能否在现金流量表上作为现金及现金等价物)”所论述内容。

银行承兑汇票保证金在票据到期日前处于冻结状态,不能随时支取用于满足支付用途。因此,即使对于期限在3个月内的银行承兑汇票保证金,也不能在现金流量表中作为“现金”。当然,更不是“现金等价物”。

2、银行承兑汇票的保证金在现金流量表上的列报,应区分以下两种情况分别处理:

(1) 票据到期后直接从保证金支付票据款的,则直接按照开具票据的用途,将其归入相应的现金流量项目,例如“购买商品、接受劳务支付的现金”或者“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。

(2) 票据到期后,原保证金解冻退回,以其他来源的资金支付票据款的,则票据保证金被冻结时,作为“支付的其他与筹资活动有关的现金”,解冻时作为“收到的其他与筹资

活动有关的现金”。

此类保证金的冻结和解冻，不符合《企业会计准则第31号——现金流量表》第五条所规定的现金流量净额列报的条件，即“代客户收取或支付的现金”、“周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出”或者“金融企业的有关项目”，所以不能按净额反映，应当分别列报其流入和流出数。

问题5-2-3（银行承兑汇票保证金的列示）

问题：

A 公司为了在银行开立承兑汇票，在银行存放 50%的承兑保证金 3,000 万元，期限为一年。该保证金是否属于现金及现金等价物？如果不属于现金及现金等价物，则现金流量表的现金及现金等价物金额与报表中货币资金项目无勾稽关系？在现金流量表中如何列示？

解答：

1、不能随时用于支付的存款不属于现金，而承兑汇票保证金是指企业向开户行申请办理银行承兑汇票业务时，作为银行承兑汇票出票人按照自己在开户行（承兑行）信用等级的不同所需缴纳的保证银行承兑汇票到期承付的资金，属于向银行借款的质押物，与其余借款质押的银行存款一样，无论保证金的时间期限，都不能随时用于支付，不属于现金的范畴。

现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金的差别不大，可视为现金。承兑汇票保证金在票据到期日前处于冻结状态，不能随时支取用于满足支付用途。因此，即使对于期限在 3 个月内的银行承兑汇票保证金，也不能在现金流量表中作为“现金”或“现金等价物”。本案例中所述承兑汇票保证金不属于“现金”或“现金等价物”的范畴。

2、承兑汇票的保证金在现金流量表上的列报，应区分以下两种情况分别处理：

（1）票据到期后直接从保证金支付票据款的，则直接按照开具票据的用途，将其归入相应的现金流量项目，例如“购买商品、接受劳务支付的现金”或者“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。

（2）票据到期后，原保证金解冻退回，以其他来源的资金支付票据款的，则票据保证金被冻结时，作为“支付的其他与筹资活动有关的现金”，解冻时作为“收到的其他与筹资活动有关的现金”。

3、现金流量表的现金与现金等价物不一定与资产负债表中货币资金项目存在完全一致的勾稽关系。

资产负债表中的货币资金分为库存现金、银行存款、其他货币资金等。“其他货币资金”项目包括企业存放在银行和其他金融机构的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、履约保证金存款和存出投资款等项目。

现金流量表中的现金指企业库存现金及可以随时用于支付的银行存款，现金等价物是指

企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。而反映在资产负债表中的没有预先通知不能随时支取的银行定期存款、保证金、企业信用证存款等款项，则属于受限制的资金，企业不能随时用于支付，在现金流量表的“现金”和“现金等价物”中不包括此类款项。

本案例属于资产负债表中货币资金项目的金额大于现金流量表中现金及现金等价物项目的金额，原因为资产负债表中货币资金包含着现金流量表中不包括的承兑汇票保证金金额。

问题5-2-4（关于定期存款能否作为现金以及在期末能否计提利息收入）

问题：

企业的定期存款能否作为现金流量表的现金，并同时按定期存款利率计提利息？定期存款在现金流量表中能否作为投资活动？

解答：

1、定期存款是否在现金流量表上可作为“现金”，在很大程度上取决于管理层的持有意图

如“[问题5-2-1](#)（可随时提前支取的期限在三个月以上的定期存款能否在现金流量表上作为现金及现金等价物）”所述，参照《国际会计准则第7号——现金流量表》第7条的规定，结合国内习惯上对“现金”和“现金等价物”概念的分类，无论是现金还是现金等价物，持有目的都是为了满足短期内对外支付的流动性需求，而不是以获取利息收入或投资收益为主要目的（are held for the purpose of meeting short-term cash commitments rather than for investment or other purposes）。也就是说，一项定期存款要成为“现金”或“现金等价物”，最关键的一点是其持有目的应当是为了满足短期内对外支付对现金的需求。国际财务报告解释委员会（IFRIC）在2009年7月曾经讨论过是否可以将货币市场基金投资视作现金等价物的问题，当时对这一点予以了重申。

即，IFRS下对此问题的观点是：定期存款是否在现金流量表上可作为“现金等价物”，在很大程度上取决于管理层的持有意图。用于满足短期内对外支付对现金的需求的定期存款才可能作为“现金等价物”，而具有明确的持有至到期的意图（其目的是获取相对较高的利息收入）的定期存款不能作为“现金等价物”。

我们理解，IFRS下通常不会认为定期存款是“现金”，符合条件的定期存款可作为“现金等价物”，这一点与国内的一般理解可能有所差异。但鉴于IFRS和中国企业会计准则已实现实质性趋同，且“现金”和“现金等价物”概念在某些情况下有共通性，再者这一点与中国企业会计准则下的现有规定也不矛盾，因此IFRS下对于定期存款能否构成现金等价物的讨论，也适用于中国企业会计准则下对定期存款是否构成“现金”的讨论。

2、未到期的定期存款能否在期末按照定期存款利率计提利息收入，在《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006）》下应当与其持有意图相适应；在《企业会计准

则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》下应当与其管理定期存款的业务模式相适应。

在《企业会计准则第14号——收入（2006年）》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》下：

存款利息收入属于《企业会计准则第14号——收入（2006年）》所定义的让渡资产使用权收入。关于让渡资产使用权收入的确认和计量原则问题，根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第十七条规定，让渡资产使用权收入同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）相关的经济利益很可能流入企业；（二）收入的金额能够可靠地计量。第十八条规定：利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。根据上述规定，如果管理层没有将定期存款持有至到期的明确意图，则在到期日之前，并不能保证其最终可以获得按定期存款利率计算的利息收入（因为在通常情况下，定期存款一旦提前支取，则只能按照活期存款利率计息），即尚不满足“相关的经济利益很可能流入企业”和“收入的金额能够可靠地计量”这两项确认标准。因此，对于管理层没有明确意图持有至到期的定期存款，在其到期日之前不能按照定期存款利率计提确认利息收入。

在《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》下：

修订后的收入准则明确：属于金融工具准则规范的金融资产的，其确认和计量适用金融工具准则、不适用收入准则。由于定期存款属于企业与银行之间的存款合约，属于金融工具准则规范的范畴，因此应按照金融工具准则的规定进行确认和计量。在按照实际利率计息时，由于该合约的利率与存款期限密切相关，因此管理层计划的存款期限决定了计算利息收入的利率。因此，如果管理层没有明确意图持有至合约期满，则在到期日前不能按照定期存款期限对应的利率确认利息收入。

3、定期存款在现金流量表上归类为“现金”和期末按照定期存款利率计提利息收入这两者的关系

如前所述，定期存款在现金流量表上能否归类为“现金”，以及期末能否对未到期的定期存款按照定期存款利率计提确认利息收入，都是取决于管理层的持有意图或业务模式。而对于同一笔定期存款，在同一时点或者期间，同一管理层只能有一个持有意图或业务模式。因而这两个问题就会存在关联。具体而言：

（1）如果管理层具有明确的将某项定期存款持有至到期以收取合同现金流量的计划，且可以证明企业确实具有所需的财务能力，无需在其到期日之前将其提前支取用于满足现金支付用途，则该项定期存款在现金流量表中不能作为“现金”，但期末可以按照定期存款利率对其计提确认利息收入。

（2）如果管理层没有明确的将某项定期存款持有至到期的计划，或者虽有此计划但无法证明具备所需的财务能力，则意味着存在在到期日之前提前支取的较大可能性。在此情况

下，该项定期存款在现金流量表中可以作为“现金”，但期末不可以按照定期存款利率对其计提确认利息收入。

证监会发布的《2019年上市公司年报会计监管报告》中也保持了一致的观点，指出了上市公司持有定期存款的目的与现金及现金等价物的划分不匹配的问题：

……例如上市公司对定期存款按照定期存款利率（而非活期存款利率）计提利息收入，通常表明其持有目的并非为了满足短期内对外支付的流动性需求，而是以获取利息收入为主要目的，但上市公司错误地将该定期存款划分为现金及现金等价物。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-25 现金流量的分类”：

二、定期存单的质押与解除质押业务

企业首先应当结合定期存单是否存在限制、是否能够随时支取等因素，判断其是否属于现金及现金等价物。如果定期存单本身不属于现金及现金等价物，其质押或解除质押不会产生现金流量；如果定期存单本身属于现金及现金等价物，被用于质押不再满足现金及现金等价物的定义，以及质押解除后重新符合现金及现金等价物的定义，均会产生现金流量。

在后者情况下，对相关现金流量进行分类时，应当根据企业所属行业特点进行判断。如果企业属于金融行业，通过定期存款质押获取短期借款的活动可能属于经营活动，相关现金流量分类为经营活动现金流量；如果企业为一般非金融企业，通过定期存款质押获取短期借款的活动属于筹资活动，相关现金流量应被分类为筹资活动现金流量。

问题5-2-5（关于保函保证金的现金流量表列示问题）

问题：

公司与客户签订销售合同后，向银行申请开具保函作为对客户履约的保证，并向银行指定账户存入一定金额的保函保证金。

对于存入银行的保函保证金，在编制现金流量表时，应属于“支付的其他与经营活动有关的现金”还是“支付的其他与筹资活动有关的现金”？

解答：

与票据保证金不同，企业向银行申请开立履约保函并不是为了融资，也不会导致“企业资本及债务规模和构成发生变化”（见《企业会计准则第31号——现金流量表》第十四条对“筹资活动”的定义）。相应地，为开立履约保函而存入银行并被冻结的保证金应当作为经营活动的现金流处理，存入时作为“支付的与经营活动有关的现金”，解冻收回时作为“收到的其他与经营活动有关的现金”。

问题5-2-6（房地产企业预售监管资金是否属于现金及现金等价物）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司商品房预售资金监管账户的资金是否为受限资金？

背景：

A 公司下属部分公司经营范围为房地产开发销售、物业租赁等，A 公司房地产开发业务中，根据当地政府发布的《XX 市商品房预售资金监管实施细则》的规定：“预售商品房的预售资金必须存入预售监管账户，预售监管账户中留存的预售监管资金以确保项目剩余工程顺利完工为原则。当留存的预售监管资金达到规定的监管额度后，房地产开发企业可以使用规定留存的预售监管资金额度以外的其他预售资金，优先用于项目工程有关建设”。

A 公司根据该规定要求，将商品房预售资金存入预售监管账户，该部分资金根据预售资金监管实施细则，按照开发进度只能用于工程建设。

解答：

我们理解：政府设置“商品房预售资金监管”制度的主要目的是“确保项目剩余工程顺利完工”，因此是一项保护性、合规性的措施；同时，在“用于项目工程有关建设”这一较大的范围内，企业对如何使用这部分资金仍有较大的自主支配权，因此，预售监管资金虽然在法规上限制了使用方向和用途，但与被质押冻结等设置了他项权利，从而导致企业对其使用权完全受到限制的资金不同，仍属于现金及现金等价物的范畴。但是，在财务报表附注的“现金流量表补充资料”中，应将这部分预售资金作为“其中：母公司或集团内子公司使用受限制的现金和现金等价物”予以披露。

问题5-2-7（注销清算子公司的现金流量表问题）

问题：

子公司注销清算是否属于《企业会计准则第31号——现金流量表》中规定的“处置子公司”？注销时向子公司少数股东分配其应得的剩余净资产份额所支付的现金在合并现金流量表中是否也列于“支付的其他与投资活动有关的现金”中？

解答：

子公司注销清算是否属于《企业会计准则第31号——现金流量表》中规定的“处置子公司”，应取决于具体的注销方式：

（1）如果采用变卖资产、清偿负债、遣散人员后由股东以现金形式收回其剩余净资产的方式，则实质上与处置子公司相同，即把子公司的剩余净资产换回现金。此时基于“实质重于形式”的原则，在母公司的合并现金流量表中，可把注销清算后收回的剩余现金填列在“处置子公司或其他营业单位收到的现金净额”项目中。

（2）如果采用注销子公司后将其原有资产、负债、人员、业务均并入母公司（或母公司所控制的其他子公司）继续经营的方式，则母公司可控制的经济资源并未发生变化，不属于“处置子公司”。

根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第十四条规定：“筹资活动，是指导致

企业资本及债务规模和构成发生变化的活动”。由于向少数股东分配其应得的剩余净资产份额后，合并资产负债表中的权益总额将因此减少，“归属母公司股东的权益”和“少数股东权益”的相对结构也将发生变化，所以注销子公司时分配给少数股东的现金属于筹资活动的现金流量，应填入合并现金流量表的“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目中。

问题5-2-8（生产人员培训及提前进厂费用是属于经营活动还是投资活动）

问题：

“生产人员培训及提前进厂费”应如何进行会计处理？在编制现金流量表时，“生产人员培训及提前进厂费”属于经营活动还是投资活动？

背景：

某企业的主要经营用固定资产尚在建设过程中。在进行固定资产购建的同时，企业从外部招聘的职工（培训后将主要作为生产人员）已经开始入职培训。

解答：

“生产人员培训及提前进厂费”通常应当在发生时直接费用化处理，不应计入资产价值（即使是暂时性的），相应地，在现金流量表上，应在支付时直接列报为“支付的其他与经营活动有关的现金”。

结论基础：

企业发生此类“生产人员培训及提前进厂费”的目的是通过提高员工的熟练程度获取未来经济利益，但这部分未来经济利益并非企业可控制（员工可能随时提前离职，导致这部分支出成为无法收回的沉没成本）。并且，根据《企业会计准则第4号——固定资产》第九条规定，“自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成”。

固定资产是否达到预定可使用状态，主要的判断依据是该项固定资产本身的技术状态。如果培训对象包含了准备在资产建造完工后操作这些固定资产的预备人员，这些预备人员在此期间的主要工作任务是接受培训，并未参与资产建造、试车等可能导致改变固定资产本身技术状态的活动，而对员工的培训并不改变固定资产的状态，所以不属于为了使固定资产达到预定可使用状态而发生的必要支出。因此就固定资产达到预定可使用状态而言，这部分预备人员在项目投产前的培训费不属于《企业会计准则第4号——固定资产》第九条所指的“建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出”，因此不能资本化计入固定资产的价值。

对预备人员进行培训，有助于提升其操作技能和效率，减少故障情况发生或者减小故障的可能影响等，因而有助于企业通过固定资产的使用获取未来经济利益。但这部分经济利益与培训支出之间缺乏直接的对应关系，且与固定资产本身所包含的经济利益无法截然分开，因此无法使用货币单独予以计量；同时，员工有依据劳动合同要求离职的权利，一旦某个员

工离职，企业原先在其身上花费的培训成本也就不能再为企业带来未来经济利益（除非依据《劳动合同法》第二十二条及其实施条例第十六条的规定，在劳动合同中约定了培训费用的服务期条款，确保在接受过该培训的员工离职时可以违约金方式收回未履行的服务期所对应的按比例的培训费），因此企业实际上无法控制这部分经济利益。从这一角度讲，本案例中的预备员工培训费不符合资产的定义，不应确认为资产。

如果同时符合下列条件，则企业可以将发生的金额较大的“生产人员培训及提前进厂费”计入长期待摊费用，确认为一项单独的资产，并在劳动合同约定的服务期限内摊销：

1、培训内容为本企业专用的内容，即如果培训对象离开本企业，对其并无价值（因而员工接受该项培训给企业带来的未来经济利益是企业可控制的）；

2、企业在与培训对象签订的劳动合同中根据《劳动合同法》第二十二条及其实施条例第十六条的规定，明确约定了服务期，并约定如提前离职，则培训对象应按《劳动合同法》第二十二条规定的最高限额支付违约金，以作为企业为其发生的培训费的补偿（因而该项培训费很可能为企业带来未来经济利益流入）。

相关法律法规规定：

《劳动合同法》第二十二条：用人单位为劳动者提供专项培训费用，对其进行专业技术培训的，可以与该劳动者订立协议，约定服务期。

劳动者违反服务期约定的，应当按照约定向用人单位支付违约金。违约金的数额不得超过用人单位提供的培训费用。用人单位要求劳动者支付的违约金不得超过服务期尚未履行部分所应分摊的培训费用。

用人单位与劳动者约定服务期的，不影响按照正常的工资调整机制提高劳动者在服务期期间的劳动报酬。

《劳动合同法实施条例》第十六条：劳动合同法第二十二条第二款规定的培训费用，包括用人单位为了对劳动者进行专业技术培训而支付的有凭证的培训费用、培训期间的差旅费用以及因培训产生的用于该劳动者的其他直接费用。

问题5-2-9（投资款汇出与子公司成立跨期时现金流量表的列示问题）

问题：

投资款汇出与子公司成立跨期时，该投资款在现金流量表中如何列示？

背景：

A公司于2011年计划投资设立全资子公司B公司，于2011年12月份将注册资本金5,000万元汇入以拟成立的子公司名义开立的验资临时账户，B公司于2012年1月完成工商登记并取得营业执照。

B公司2011年并未设账，于2012年将收到的注册资本金入账，在B公司个别现金流量表中作为“吸收投资收到的现金”列报。

解答：

严格来说，截至2011年末，尽管新设的全资子公司尚未完成工商登记，但是该笔出资款5,000万元仍然在A公司的可控制范围之内，因此该笔款项仍应在2011年末的合并资产负债表上列报为货币资金。

就对合并现金流量表的影响而言，鉴于截至2011年末，该笔资金尚在以新设子公司（筹）的名义开立的验资临时账户中，则由于《人民币银行结算账户管理办法》及其实施细则对“验资户在验资期间只收不付”的规定，事实上处于被冻结状态，不能随时不受限制地支取用于支付用途，因此该笔出资款在2011年末不属于现金及现金等价物（尽管如前所述，在2011年末的合并资产负债表上仍应列报为货币资金）。但是就合并报表层面而言，出资设立子公司并不构成一项投资活动（不改变母公司所能控制的经济资源），所以该笔款项在2011年度的现金流量表中应列报为“支付的其他与经营活动有关的现金”；到2012年新设的子公司完成工商登记，该笔资金从验资临时账户转入新设子公司的基本户时，在2012年度的合并现金流量表中列报为“收到的其他与经营活动有关的现金”。即，在合并报表层面，该事项的处理效果与资金的临时性冻结和解冻相似。

如果在某些特殊情况下，该笔出资款在2011年末并未处于被冻结状态，则在合并现金流量表中仍列报为现金及现金等价物。在此情况下，2011年度和2012年度的合并现金流量表上均不体现出该项内部拨付投资款交易的影响。

问题5-2-10（房地产开发公司将开发项目转为自用时的现金流量归类问题）

问题：

房地产开发企业将开发项目转为自用时，对现金流量表有何影响？

背景：

A公司为房地产开发企业。本期固定资产（房屋建筑物）增加11.7亿元、投资性房地产成本增加16.8亿元、无形资产增加1.2亿元，系从公司本期完工开发产品根据使用用途分别转出，对于该部分资产当时购建时支付的现金，原已归入了“购买商品、接受劳务支付的现金”，而非“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。现在随着资产归类的调整，是否有必要对当初的现金流量分类进行相应调整？

解答：

现金流量表上对现金流量的列报项目归类并不是一个孤立的问题，它需要与相关项目开发或者固定资产购建支出在资产负债表上的列报方式综合起来考虑，并使得这两者实现最大限度的协调和一致。尤其是，相关项目支出在资产负债表上是列入存货、投资性房地产还是固定资产，还涉及到资产负债表上资产的流动 / 非流动划分，从而影响流动比率等重要财务指标。

总体上，资产负债表项目和现金流量表项目归类的原则，取决于这些支出发生时管理层

对这些项目的未来持有 / 处置意图（其中，资产负债表上的项目支出是权责发生制口径，现金流量表上的支出则是收付实现制口径）。具体可以分为以下几种情形分别讨论：

1、在项目立项时，即可明确其持有意图为出售 / 出租 / 自用的，应当根据已明确的持有意图，将相关项目开发支出分别在“存货——开发成本”、“投资性房地产——在建”、“在建工程”等科目核算，相应地，其现金流量可分别归入“购买商品、接受劳务支付的现金”或者“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目。

2、在项目立项时，尚不明确其持有意图，但预计其中大部分将用于出售的，可以将所发生的相关开发支出暂在“存货——开发成本”中核算，相应的现金流量表归入“购买商品、接受劳务支付的现金”项目。待明确具体用途后，把将用于出租 / 自用部分的成本转入“投资性房地产——在建”或“在建工程”项目核算。用途明确后，后续再发生的支出按照已明确的用途分配到出售部分和出租 / 自用部分，分别计入（直接计入或分配计入）相应科目，现金流量也采用相同方式直接计入或者分配计入“购买商品、接受劳务支付的现金”或者“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目。

3、在项目立项时，尚不明确其持有意图，但预计其中大部分将用于出租 / 自用的，可以将所发生的相关开发支出暂在“在建工程”中核算，相应的现金流量表归入“购建固定资产、无形资产和其他非流动资产支付的现金”项目。待明确具体用途后，把将用于出租 / 出售部分的成本转入“投资性房地产——在建”或“存货——开发成本”项目核算。用途明确后，后续再发生的支出按照已明确的用途分配到出售部分和出租 / 自用部分，分别计入（直接计入或分配计入）相应科目，现金流量也采用相同方式直接计入或者分配计入“购买商品、接受劳务支付的现金”或者“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目。

在上述情形2、3中，对于用途明确之前已发生的现金流出的归属项目，在明确用途（相应地在资产负债表上进行重分类）之后，在现金流量表上可不再调整。

问题5-2-11(整合主体垫付的“一停四不停”费用和支付的资源整合价款的现金流量表列报问题)

问题：

整合主体垫付的“一停四不停”费用和支付的资源整合价款，在编制现金流量表时应该在哪里反映？

背景：

近年来，各地开始对辖区内煤炭资源进行整合。根据国家安全生产监督管理总局、国家煤矿安全监察局等部委《关于加强煤矿安全生产工作规范煤炭资源整合的若干意见》（安监总煤矿[2006]48号）等文件规定，煤炭资源整合是指合法矿井之间对煤炭资源、资金、资产、技术、管理、人才等生产要素的优化重组，以及合法矿井对已关闭煤矿尚有开采价值资源的整合。煤炭资源整合是淘汰落后、优化布局，提高产业集中度的重要手段；是提高矿井安全

保障能力的有效途径；是落实全国人大常委会安全生产法执法检查提出、国务院确定的“争取用三年左右的时间完成小煤矿的整顿工作”目标任务的重要举措；是提高小煤矿本质安全水平、确保煤炭资源合理开发的必然选择；是煤炭工业节约发展、安全发展、实现可持续发展的重大举措。通过资源整合，可大幅度减少小煤矿数量，提高办矿规模和安全、装备、技术管理水平，从源头上减少和控制煤矿事故。煤炭资源整合工作由省级人民政府统一组织和领导。

“一停四不停”费用是指被整合矿井在整合期间（尚未完成资产收购或股权收购之前）停产不停电、不停风、不停瓦斯检测、不停排水而发生的费用。根据山西省政府要求此项费用由整合完成后的新公司（矿井）负担，先由各整合主体垫付。费用主要有相关人员的工资，水电费、材料费等（相关水电费发票开给原矿井）。

解答：

对于已停产的小煤矿而言，其具有经济价值的主要资产是采矿权等矿区权益资产，故资源整合价款将形成采矿权、长期股权投资等非流动资产，因此在现金流量表上列报为投资活动的现金流量（根据整合对象是资产还是股权，分别列报为“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”或者“投资支付的现金”）。

“一停四不停”相关费用主要是依据相关的安全监管法规支付的，主要目的是为了保证停产矿井仍具备最基本的安全条件（即为维持其原有的产出能力提供必要保障），并不增加额外经济利益流入，属于费用性质的支出，因此应作为“支付的其他与经营活动有关的现金”。

问题5-2-12（委托贷款现金流量表列示问题）

问题：

委托贷款的本金及利息在借入、借出双方的现金流量表中分别应如何列示？

解答：

在委托贷款中，对于借出方而言，贷款本金的发放可列报为“支付的其他与投资活动有关的现金”，收回可作为“收到的其他与投资活动有关的现金”；对于借入方而言，收到借款本金可作为“取得借款收到的现金”，偿还借款本金可作为“偿还债务支付的现金”。

借入方支付的利息，可作为“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”。

对于委托贷款借出方的利息收入，此问题没有统一规定，以下两种做法应当都是可以接受的，企业一旦选择其中一种，即应保持一贯性：（1）与利润表上将利息收入作为“其他业务收入”的做法一致，列报为“收到的其他与经营活动有关的现金”；（2）考虑到本金的发放和收回在现金流量表上作为投资活动，所以将利息收入列报为“收到的其他与投资活动有关的现金”。

问题5-2-13（关联方之间资金拆借在现金流量表上的列报问题）

问题：

母公司借给子公司（处于基建期，无经营活动）资金，双方未签订借款协议，不收取利息，也没有约定还款期限。在此种情况下，子公司在现金流量表中将收到的款项列报为“收到其他与投资活动有关的现金”，母公司将支付的资金列报为“支付的其他与投资活动有关的现金”，是否恰当？

解答：

对于关联方之间的资金拆借在借入、借出双方各自现金流量表上的列报方式问题，在实务中没有统一的做法，可能作为投资或筹资活动，也可能作为经营活动，主要考虑以下因素：

- 1、有无明确的偿还期限约定；
- 2、报告期内借出和收回交易的发生频率；
- 3、涉及本金金额的大小；
- 4、实际借款期限的长短。

在未签订借款协议，借款期限事先不确定，拆出和归还交易发生频繁且涉及金额较大，且不带利息的情况下，更接近于作为经营活动现金流量；反之，借出一方更接近于作为投资活动的现金流量，借入一方更接近于作为筹资活动的现金流量。借入一方将收到借款的现金流量作为投资活动产生的现金流量，虽然可以简化其母公司编制合并现金流量表时的合并抵销，但对其单独现金流量表的列报而言是不恰当的。

因此，在本案例中，子公司将所借入的资金作为“收到其他与投资活动有关的现金”是不恰当的，应根据具体情况作为“收到的其他与经营活动有关的现金”或者“收到的其他与筹资活动有关的现金”；相应地，借出方母公司相应作为“支付的其他与经营活动有关的现金”或者“支付的其他与投资活动有关的现金”。

另外，借入方在其财务报表中，应对照“[问题 4-1-26](#)（母子公司之间的无息或低息贷款在双方各自个别财务报表中的处理）”的相关指引，判断该资金是应作为权益还是负债项目列示，以及如何计量的问题。

问题5-2-14（保理业务在现金流量表的列报问题）

问题：

- 1、应收账款保理业务收到银行支付的保理款项在现金流量表中如何列报？
- 2、根据“背景”部分提供的信息，公司收到债务人偿还的已办理保理业务的款项在尚未偿付银行之前应如何进行账务处理？在现金流量表中如何列报？

背景：

A 公司 2012 年 12 月 25 日与某银行签订了不附追索权的应收账款保理合同，将应收账款 8,000 万元转让给银行，并于当日获得银行的保理资金 8,000 万元。

2012 年 12 月 31 日，A 公司收到了已经办理保理业务的应收账款债务人偿还的款项 4,000 万元，A 公司于 2013 年 1 月 5 日将该款项划转给保理银行。

解答：

1、《企业会计准则解释第 5 号》第三条规定：

“企业采用附追索权方式出售金融资产，或将持有的金融资产背书转让，是否应当终止确认该金融资产？”

答：企业对采用附追索权方式出售的金融资产，或将持有的金融资产背书转让，应当根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定，确定该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬是否已经转移。企业已将该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产；保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产；既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当继续判断企业是否对该资产保留了控制，并根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定进行会计处理。”

参照上述规定，如果 A 公司应收账款保理业务可以满足终止确认相关应收款项的条件，即，A 公司已经将标的应收账款所有权上几乎所有风险和报酬都转移给了保理银行，因而可以于保理生效时终止确认对应的应收账款的，则收到的银行保理资金 8,000 万元可以视同“销售商品、提供劳务收到的现金”；如果不能终止确认标的应收账款，需要把收到的保理款项确认为借款的，则相应的现金流量应作为“借款收到的现金”列报。

2、一般的保理合同都有企业作为“无报酬受托人”的条款，即通常情况下，在保理合同生效后，企业应当通知保理所涉及的标的应收账款的债务人，通知其直接向银行付款。如果债务人仍然直接付款给企业，则企业即自动就该笔款项成为银行的“无报酬受托人”，承担妥善保管该笔款项并在合理期限内将其尽快转付给银行的义务。如果年末恰好收到债务人的付款，但尚未转付给银行的，可以在资产负债表中列报为“其他应付款——银行”以体现企业就该笔款项承担的受托责任。该项受托责任相关的法律关系不同于企业和银行之间通常的存贷款法律关系，因此不适合于列报为一项“借款”。

由于收到款项之后必须在一个较短的期限内转付给银行，否则就构成企业在保理合同项下的违约，因此通常相应的款项只能在企业的银行账户中停留很短时间。此时企业收到债务人的付款并将其转付给银行应理解为代收代付性质。如果收款和转付发生在同一会计期间内，则根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第五条第（一）、（二）两项关于“代客户收取或支付的现金”和“周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出”可以以净额列报的规定，直接按抵减后的净额列报于现金流量表中（事实上在现金流量表中的列报金额为零）；如果收到和支付出现跨期情况（如本案例中的 A 公司），则在收到年度的现金流量表中列报为“收到的其他与经营活动有关的现金”，下一年初支付给银行时列报为“支付的其他与经营活动有关的现金”。

问题5-2-15（研究开发支出相关现金流量）

问题：

公司开发支出发生的现金流是在经营活动还是在投资活动？

解答：

首先需要对相关研究开发项目所处阶段以及符合资本化条件进行详细的分析判断，在期末时，应对相关研究开发项目是处于研究阶段还是开发阶段，以及（如果在期末已经进入开发阶段）是否满足、何时满足《企业会计准则第6号——无形资产》第九条规定的资本化条件形成结论。

在明确研究开发支出的会计处理是应当费用化还是资本化之后，对于对应于费用化研究开发支出的现金流量，应列报为经营活动的现金流量；对于对应于资本化开发支出的现金流量，应列报为投资活动的现金流量。

结论基础：

根据《企业会计准则第31号——现金流量表》对“经营活动”和“投资活动”的定义，投资活动是指“企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动”，而经营活动是指“企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项”（即经营活动属于“剩余类别”）。由于资本化的开发支出将形成非流动资产（先在“开发支出——资本化支出”中归集，研发完成后转入无形资产，在资产负债表上列报为非流动资产），因此与资本化开发支出对应的现金流量符合“投资活动”的定义，应列报为投资活动的现金流量。反之，费用化的研究开发支出并不形成长期资产，其对应的现金流量不符合“投资活动”的定义，明显也不是筹资活动（“导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动”），因此应列报为经营活动的现金流量。

问题5-2-16（核销应收款项转销的坏账准备在现金流量表上的列报）

问题：

核销应收款项转销的坏账准备在现金流量表补充资料中是否体现在“资产减值准备”项目中？

解答：

参阅《企业会计准则讲解（2010）》第535页：

“1. 资产减值准备

这里所指的资产减值准备是指当期计提扣除转回的减值准备，包括：坏账准备、存货跌价准备、投资性房地产减值准备、长期股权投资减值准备、持有至到期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、工程物资减值准备、生物性资产减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备等。企业当期计提和按规定转回的各项资产减值准备，包括在利润表

中，属于利润的减除项目，但没有发生现金流出。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要加回。本项目可根据‘资产减值损失’科目的记录分析填列。”

根据上述内容分析，计入现金流量表补充资料的“资产减值准备”金额实质是计入资产减值损失的金额，即本期计提扣除本期转回的金额，一般情况下与计入利润表“资产减值损失”科目的金额一致。由于核销坏账损失时，并不通过“资产减值损失”科目核算，所以，核销应收账款转销金额不应列入现金流量表补充资料中“资产减值损失”项目，通常的做法是在计算“经营性应收项目的减少（减增加）”项目的金额时，将因核销坏账导致的应收款项减少额从该项目中剔除。

问题5-2-17（外币现金流量表的折算）

问题：

外币现金流量表折算为本位币报表时，主表和补充资料分别使用何种折算汇率？

解答：

《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第七条规定：“外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。”根据上述规定，实务中外币现金流量表的折算汇率可按下列办法确定：

1、主表的折算汇率确定

由于现金流量表的主表中的各流入流出项目都是发生额概念，因此各现金流入、流出项目应按《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第七条的要求，采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率（实务中通常采用全年平均汇率）折算。

“现金及现金等价物期初余额”和“现金及现金等价物项目的期末余额”两个项目分别按照期初、期末时点的即期汇率折算，以折算后这两个项目的差额作为折算后现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目的列报金额。该金额与各流入、流出项目的折算后净额之间的差额，通过“汇率变动对现金的影响”项目的调节来平衡。

2、补充资料（间接法）折算汇率的确定

由于补充资料与资产负债表、利润表项目之间通常有较为密切的勾稽关系，所以一般做法是：

（1）对于与利润表及其附注有直接对应关系的间接法项目，如“净利润”、“资产减值损失”、“投资收益”等，一般直接按照折算后利润表上的相应金额填列。

（2）“递延所得税资产的减少”和“递延所得税负债的增加”项目与“所得税费用”附注中的“递延所得税费用”项目有勾稽关系，应确保在折算后报表中该勾稽关系仍然成立。

（3）其余与利润表关系密切的项目，如“固定资产报废损失”、“处置非流动资产损

失”、“财务费用”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”等，也应按照与利润表项目相一致的原则确定折算汇率。

（4）属于通过资产、负债的年初和年末余额相减确定的项目，与资产负债表项目之间的勾稽关系更为明显，建议按照折算后的资产负债表上的年初、年末数为基础重新计算确定这些项目的金额。

问题5-2-18（为收购股权交易之目的交存产权交易所的交易保证金的列报问题）

问题：

企业为收购股权交易之目的，在相关股权转让协议签订前交存产权交易所的交易保证金，在现金流量表上应列示在什么项目中？

背景：

A 公司拟通过产权交易所购买 B 公司的股权，截止 2009 年 12 月 31 日，该交易仍在进行中，股权转让合同尚未正式签订，但 A 公司已经根据产权交易所的相关规定，向产权交易所交存了一定金额的交易保证金。

A 公司在编制现金流量表时，这部分交存的交易保证金应计入“投资支付的现金”、“支付的其他与投资活动有关的现金”还是“支付的其他与经营活动有关的现金”？

解答：

这个问题的判断需要遵循实质重于形式的原则，即：从截至 2009 年 12 月 31 日所能获取的信息和证据来看，该笔股权交易是否事实上已经不可撤销和逆转。

如果认为该交易实质上发生撤销、逆转的可能性可以忽略不计的，可以将该保证金作为“投资支付的现金”列报。但相应地，该笔预付投资款在资产负债表上应列报为“其他非流动资产”，因为不再符合《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）》第十七条对流动资产的定义和判断标准；到实际取得股权后再转入长期股权投资成本中。同时，如果该项股权收购涉及的标的金额重大的，则需要关注 A 公司有无足够的后续资金来源完成本次收购，以及如果分次支付收购款的情况下取得控制权的时点的确定等问题。另外，在附注中，对于需要在后续支付的股权转让款，应作为“已批准但尚未签约”的承诺事项予以披露。

如果认为该交易事实上没有成为一项不可撤销的交易，交易最终能否达成还存在较大不确定性的，可以作为“支付的其他与经营活动有关的现金”列报，相应在资产负债表上列报为其他应收款，到正式签约时转为其他非流动资产。

问题5-2-19（购买少数股权和在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权相关现金流量的列报）

问题：

母公司因购买少数股权而支付给少数股东的现金对价,以及在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权而从少数股东处收到的现金对价,在母公司个别现金流量表和合并现金流量表上分别应当如何列报?

解答:

1、在母公司个别现金流量表上,因购买少数股权而支付给少数股东的现金对价应列报为“投资支付的现金”;在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权而从少数股东处收到的现金对价应列报为“收回投资收到的现金”。

2、在合并现金流量表上,因购买少数股权而支付给少数股东的现金对价应列报为“支付的其他与筹资活动有关的现金”;在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权而从少数股东处收到的现金对价应列报为“吸收投资收到的现金”,但不应计入“其中:子公司吸收少数股东权益性投资收到的现金”中。

结论基础:

《企业会计准则第 31 号——现金流量表》对“投资活动”和“筹资活动”分别给出了下列定义:“投资活动,是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动”;“筹资活动,是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动”。这两项定义构成了下文分析和逻辑推导的基础。

1、母公司个别现金流量表:由于购买或部分处置子公司股权,在母公司个别报表上均体现为长期股权投资的增加或减少,因此相关的现金流量属于投资活动产生的现金流量。

2、合并现金流量表:在实体理论下编制的合并财务报表中,购买少数股权和在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权均被视为权益性交易,即会计主体(合并集团)与其权益持有者(少数股东)之间所发生的影响合并集团所有者权益的交易。由于交易前后,相关子公司的资产和负债均保留于合并报表中,合并报表层面并未体现出任何长期资产的取得或处置,也不存在“不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动”,因此相关现金流量不应归类为投资活动产生的现金流量。但该项交易导致了合并报表层面股东权益总额及其构成的变化,所以应当归类为筹资活动产生的现金流量。

《国际会计准则第 7 号——现金流量表》第 42A 段明确规定:“与在不丧失控制权的前提下,母公司在子公司所有者权益中相对份额的变动相关的现金流量,应分类为筹资活动产生的现金流量。”第 42B 段对此作出了进一步解释:“在不丧失控制权的前提下,母公司在子公司所有者权益中相对份额的变动,例如在取得控制权之后购买少数股权或者出售由母公司持有的部分子公司权益工具等,应作为权益性交易进行会计处理(见《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》)。相应地,由此产生的现金流量应当与本准则第 17 段所描述的与所有者之间的其他交易所产生的现金流量归为同一类别。”

另外,对于在不丧失控制权的前提下部分处置子公司股权的交易而言,由于交易对价系由少数股东支付给母公司,子公司自身的实收资本和净资产并未因此增加,因此不应计入

“其中：子公司吸收少数股东权益性投资收到的现金”中。

问题5-2-20（取得或处置子公司及其他营业单位支付或收到的现金）

问题：

“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”和“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目应当如何使用？具体而言：（1）这两个项目应在什么情况下使用？（2）这两个项目的金额如何确定？

解答：

1、这两个项目的适用范围

这两个项目都是与企业合并或者合并范围变动相关的项目，因此这两个项目可在合并报表还是个别报表上使用，取决于《企业会计准则第 20 号——企业合并》所规定的企业合并的会计处理原则是在哪一层面体现出来的。具体而言：

（1）发生控股合并或处置子公司股权（指处置所持子公司的全部或部分股权导致丧失对其控制权，下同）的情况下

在发生控股合并或处置子公司股权的情况下，“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”和“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”这两个项目均仅用于合并现金流量表中。母公司个别现金流量表中不应使用这两个项目。

在控股合并或处置子公司股权发生当期的母公司个别现金流量表中，对于取得子公司及其他营业单位所支付的现金对价，应当计入“投资所支付的现金”；对于处置子公司及其他营业单位收到的现金对价，应当计入“收回投资收到的现金”。

（2）发生吸收合并或业务合并，或者整体处置非法人营业单位的情况下

在发生吸收合并或业务合并，或者整体处置非法人营业单位的情况下，“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”和“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”这两个项目可以在个别现金流量表上使用。

2、这两个项目列报金额的确定

在根据前述原则确定这两个项目适用范围的基础上，这两个项目的列报金额按下列方法确定：

（1）“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目，用于反映在非同一控制下企业合并（含《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南和讲解所定义的“业务合并”，下同）以及同一控制下吸收合并或业务合并发生的当期，购买方以现金方式支付的合并对价，减去被购买（合并）的子公司或其他营业单位于购买日（或合并日）所持有的现金及现金等价物之后的净额，以及在非同一控制下企业合并发生之后的期间内所支付的与该次企业合并相关的现金对价。

非同一控制下企业合并中购买方跨期支付的现金对价，分别以下情况处理：①在企业合

并年度之前支付的现金对价，应列报为“投资所支付的现金”；②在以后年度支付的现金对价，仍应列报为“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”。

同一控制下企业合并中合并方支付的现金对价，按以下原则处理：

①在合并报表层面应当列报为“支付的其他与筹资活动有关的现金”，不使用“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目。

②在个别报表层面，同一控制下控股合并中合并方支付的现金对价应当列报为“投资支付的现金”；同一控制下吸收合并或业务合并的合并方支付的现金对价减去被合并方于合并日持有的现金及现金等价物余额后的差额，应当列报为“取得子公司或其他营业单位支付的现金净额”。

（2）“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目，用于反映在丧失对子公司和其他营业单位控制权（因而不将其纳入合并报表范围）的当期，所收到的处置现金对价减去该子公司和其他营业单位在处置日所持有的现金及现金等价物以及相关处置费用之后的净额。在处置日所在会计期间之前的会计期间收取的现金对价，在收到当期列报为“收回投资收到的现金”；在处置日所在会计期间之后的会计期间收取的现金对价，在收到当期仍应列报为“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”。

结论基础：

1、这两个项目可用于合并报表还是个别报表

根据《企业会计准则讲解（2010）》第三十二章第二节中的表述（见该书第 529、530 页）：

处置子公司及其他营业单位收到的现金净额

本项目反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

企业处置子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位可能持有现金和现金等价物。这样，整体处置子公司或其他营业单位的现金流量，就应以处置价款中收到现金的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额反映。

处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数，则将该金额填列至“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。

取得子公司及其他营业单位支付的现金净额

本项目反映企业取得子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

整体购买一个单位，其结算方式是多种多样的，如购买方全部以现金支付或一部分以现

金支付而另一部分以实物清偿。同时，企业购买子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位除有固定资产和存货外，还可能持有现金和现金等价物。这样，整体购买子公司或其他营业单位的现金流量，就应以购买出价中以现金支付的部分减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额反映，如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映。

从上述表述中可以看出，在计算这两个项目的金额时，需要从实际收付的现金对价中扣减购买日或者处置日相关子公司或其他营业单位持有的现金及现金等价物金额。而如果不把该子公司或营业单位持有的现金及现金等价物纳入报表中，就无法实现扣减。由于在吸收合并或业务合并中，《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定的企业合并会计处理原则直接体现在合并方或购买方的个别报表层面，而在控股合并中，只有在合并报表层面才体现出企业合并的会计处理原则，母公司个别报表层面仅体现对子公司的长期股权投资，所以，在发生吸收合并或业务合并（或者整体处置非法人营业单位）的情况下，这两个项目可以直接用于购买方或者合并方的个别现金流量表中；而在发生控股合并或者处置子公司股权的情况下，这两个项目只能用于合并现金流量表中。并且，这两个项目只能用于合并或处置发生的当期。

2、在同一控制下企业合并中，合并方作为合并对价支付的现金

（1）合并方合并报表层面

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》的规定，在同一控制下企业合并中，合并方合并报表的编制原则是：视同该项同一控制下的企业合并最早比较期间的期初已经完成，相关的投资和控制架构在当时已经存在并一直延续至今，故需要从最早比较期间期初开始即把被合并方的资产、负债和损益按原账面价值并入，并相应调整合并报表中的前期比较数字。在合并报表层面，被合并方的各项资产和负债并不是自合并日起才纳入合并报表的，合并日并不体现出资产和负债的取得，合并日支付的现金对价视同为对最终控制方的一项分配，冲减合并报表层面的股东权益。对照《企业会计准则第 31 号——现金流量表》对“投资活动”和“筹资活动”的定义，合并方于合并日支付的现金对价应当归类为筹资活动产生的现金流量。

（2）合并方个别报表层面

在同一控制下控股合并中，合并方个别报表层面体现为一项长期股权投资的取得，故应按照为取得该项长期股权投资而实际支付的现金对价，在现金流量表上列报为“投资所支付的现金”。

在同一控制下的吸收合并或业务合并中，被合并方的各项资产、负债和损益自合并日起纳入合并方的个别财务报表。此时在合并方个别报表层面的处理，除了不确认公允价值调整和商誉（或负商誉）以外，其余方面与非同一控制下的吸收合并或业务合并在购买方个别报表层面的处理原则是类似的。因此，也可以使用“取得子公司及其他营业单位支付的现金净

额”项目。

3、在非同一控制下企业合并中，购买方在以后期间支付的现金对价

根据现行的财务报表附注披露要求，在“现金流量表补充资料”部分中披露“本年支付的取得子公司的现金净额”包含“以前期间发生的企业合并于本年支付的现金或现金等价物”；“本年收到的处置子公司的现金净额”包含“以前期间处置子公司于本年收到的现金或现金等价物”。

虽然在非同一控制下企业合并中，购买方应当已经于购买日根据《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定，将尚未支付的购买对价确认为负债。购买方在以后期间支付的现金对价，是对购买日所确认的负债的清偿，在以后期间并未因此获得新的长期资产，但是，上述披露格式要求表明，在以后年度支付或收取的现金对价，仍应列报为“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”或者“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”。

问题5-2-21（同一控制下企业合并，被购买方支付给原股东分红的现金流列报）

问题：

如下文背景资料所述，在A公司合并报表中对该笔分红的现金流是否需要调整至“支付的其他与筹资活动有关的现金”？

背景：

A公司原持有B公司2%的股权，2017年11月通过同一控制下企业合并取得B公司剩余98%的股权，交易完成后，B公司成为A公司的全资子公司。B公司于2017年6月时对全体股东按当时的持股比例进行了分红，支付给原持有其98%股权的股东的分红款在B公司现金流量表中列示为“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”。

解答：

在合并方的合并报表中，“同一控制下企业合并视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状态存在”，背后的逻辑是“控制权未发生变化”，因为最终控制方持续性地保持对参与合并各方的控制权，从最终控制方的角度，其所能控制的经济资源及其风险和报酬特征在重组前后并未发生变化，仅仅是资源的所在地发生了位移。因此，如果最终控制方在比较期间对参与合并各方均具有控制权，则需要对合并方的合并报表中的前期比较数据进行重述。

因此，同一控制下企业合并要求重述比较数据，是站在最终控制方的角度考虑问题。但是从现金流量表的编制来说，财务报表使用者需要获得的信息更多的应是现金收支的实际用途，我们理解还是应从合并报表主体（非最终控制方）的角度考虑。在A公司合并报表中，支付的现金是用于分配给原股东的股利，也应列报在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”中。

问题5-2-22（银行承兑汇票相关现金流量的列报）

问题：

银行承兑汇票是否属于现金等价物，其发生额变动是否属于现金流量？具体而言：

1、银行承兑汇票期初期末余额是属于现金等价物？

2、取得银行承兑汇票并背书转让购买材料，是否产生现金流量，是否列入“购买商品支付劳务所支付的现金”？如果不计入现金流量，当企业存在大量同类业务时，“销售商品、提供劳务所收到的现金”、“购买商品、接受劳务所支付的现金”两个项目的发生额会大大低于同期收入、成本发生额。

3、取得银行承兑汇票并背书转让用于支付在建工程款，是否产生现金流量，是否可列入“购买固定资产支付的现金”项目？如果相关在建工程属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》所指的“符合资本化条件的资产”，则其是否属于可作为计算借款费用资本化的基数的“资产支出”？

解答：

1、银行承兑汇票（即使期限在三个月内）不属于现金及现金等价物。

2、鉴于银行承兑汇票不属于现金等价物，故以银行承兑汇票背书方式收取和支付货款，对现金流量表正表（无论是投资活动还是经营活动）不产生影响。但是，基于充分披露相关信息的原则，如果票据背书结算涉及的金额较大的，企业可在财务报表附注中补充披露本期以票据背书方式结算的采购款和销售款的累计金额。

3、根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》第五条规定，“资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出”。因此，对于为购建符合资本化条件的资产而以银行承兑汇票作为支付手段的情形，应区分不同情况分别处理：

（1）该银行承兑汇票是企业自己开具的（企业为申请人），则如果是不计息票据，则在实际支付现金之前不计入资产支出，实际支付现金结算后计入资产支出；如果是计息票据，则自计息日起计入资产支出；

（2）该银行承兑汇票是背书受让的由其他方开具的银行承兑汇票的（企业为背书人），则以此类银行承兑汇票背书方式对外付款属于“转移非现金资产”，应当自其实际背书转让出去的日期开始计入资产支出。

结论基础：

《企业会计准则第 31 号——现金流量表》对“现金”的定义是：“*现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款*”；对“现金等价物”的定义是：“*现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资*。”由于银行承兑汇票既不属于库存现金、存款或其他货币资金，也不属于“投资”，因此银行承兑汇票不属于现金流量表意义上的“现金及现金等价物”。

以往中注协和证监会发布的指导意见也倾向于认为银行承兑汇票不属于“现金及现金等价物”。主要的相关指引如下：

（1）2003 年 12 月，中注协专家技术援助小组信息公告第 7 号规定：“根据《企业会计准则——现金流量表》的规定，银行承兑汇票不属于现金等价物。”

（2）在新企业会计准则下，证监会“上市公司执行新会计准则协调小组”曾经在 2007 年初发表过意见：“对于公司在经济业务中收到或对外作为货款支付的银行承兑汇票，公司不应将其作为现金流量计入现金流量表。”（见《上海证券交易所 2006 年年度报告工作备忘录第三号——新旧会计准则衔接若干问题（一）》、《深圳证券交易所上市公司执行新会计准则备忘录第 1 号》）。

问题5-2-23（IFRS下，支付资本化利息的现金流出在现金流量表中的列报）

问题：

在 IFRS 下，《国际会计准则第 7 号——现金流量表》中第 32 段指出：“某期的已付利息总额，无论是在损益中作为费用确认，还是按照《国际会计准则第 23 号——借款费用》予以资本化，都应当在现金流量表中披露”。那么，公司是否应当在现金流量表中将报告期间的已付利息总额作为一个单独的项目予以列报？

解答：

在 IFRS 下，对于与支付资本化利息相关的现金流出的列报，可以选择以下两种方法之一：（1）作为“支付的利息”的一部分计入筹资活动（或经营活动）的现金流量，或者（2）在“投资活动现金流量”大类下单设“支付的资本化利息”项目予以列报。

上述方法（1）即在现金流量表正表中将已付利息总额作为一个单独的项目予以列报。方法（2）下的现金流量表正表中没有“支付的利息总额”项目，如采用方法（2），则同时应在现金流量表的正表或注释中披露报告期内所支付的利息总额（资本化利息和费用化利息的支付金额的合计数）。

结论基础：

IAS7 第 32 段中并没有明确规定公司是否应当在现金流量表中将报告期间的已付利息总额作为一个单独的项目予以列报。因此，只要可以从现金流量表所提供的信息中明确识别出已付利息总额，就可以满足 IAS7 第 32 段的要求。因此在 IFRS 下的现金流量表中，对于资本化利息的列报方式存在会计政策选择，即既可以列入“支付的利息”也可以列入“购建固定资产支付的现金”，但一旦选定其中一种列报方式，即应保持一贯应用，不得随意变更。另外，如果选择将资本化利息列入“购建固定资产支付的现金”，则还应在现金流量表的正表或注释中单独披露本期支付的利息总额。

还可以参考 US GAAP ASC 230-10-45-13 中的表述：“以下各项都属于投资活动现金流量：……（3）购买时或购买前一段较短期间内为取得固定资产及其他生产性资产而发

生的支出（包括计入资产成本的资本化利息）。一般而言，只有预付款、首付款或其他在购买时或购买前一段较短期间内为取得固定资产及其他生产性资产而发生的支出是投资活动现金流出。但是，导致对出售方直接承担负债的业务属于融资交易……因而后续偿还该项负债本金的相关现金流出应计入融资活动现金流出。”

问题5-2-24（验资账户的资金在“银行账户被冻结”时如何处理）

问题：

A 公司为上市公司，11 月份新开立了某银行账户 B 作为收“股权激励”款项的缴款账户，12 月 31 日，B 账户属于被银行冻结的状态，冻结原因为“验资询证业务冻结”。A 公司于 12 月 31 日前已实际取得验资报告，但尚未向银行提供。

银行方要求 A 公司出具验资报告、董事会决议等资料后方可“解冻”。A 公司拟将该董事会审议事项与年度报告披露事项一起召开董事会并公告，拟定在次年的 3 月份，再将相关资料提交至银行。即截至资产负债表日，以及自资产负债表日至财务报表报出日止期间内，该 B 账户均为冻结状态。

银行方对验资账户的相关流程有书面规定，明确为：“存款人开立的限制性股权激励专户，由于该笔资金需经过验资，我行在此期间有义务确保资金不被用作其他用途，故做临时性冻结处理，在企业完成验资并办理工商变更后，将相关手续提交我行，即可立即为该账户解冻。”

B 账户内的资金在资产负债表日是否属于“现金及现金等价物”？

解答：

根据 A 公司截止资产负债表日的情况，已取得验资报告，按照银行的书面流程规定，A 公司只需要将该验资报告和有关董事会决议提交给银行，即刻可以解除冻结。即：

（1）该冻结不是因为任何外部原因；

（2）该冻结的解除完全在企业自己掌控之下，企业只需要作出同时符合以下特征的行为，即可随时解除冻结：①该动作很简单、几乎无成本，所需时间可以忽略不计；②需要提交的资料在资产负债表日或之前已经取得，或者属于企业可以在有需要时随时提供的内部文件资料；③做出该动作使企业单方向受益，不会导致企业承担任何额外的责任和义务；④企业可以按照自己的意愿随时作出该动作。

因此，虽然该账户在资产负债表日是被冻结状态，但我们理解该账户内的资金使用并不受限，应作为“现金及现金等价物”。

问题5-2-25（透支账户的列报）

问题：

企业持有允许透支的银行账户，期末余额为负数，应当如何在资产负债表与现金流量表

上列报？

背景：

某企业持有允许透支的银行账户，期末余额为负数。在有些国家或地区，需要即时偿还的银行透支也属于企业现金管理的一部分。在这种情况下，银行资金余额经常在结存和透支之间波动。这种账户允许透支的情况，在某些境外企业中比较常见。

解答：

依据《企业会计准则——基本准则》中对于资产、负债的定义，如果期末余额为负数，表明已处于透支状态，系由过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务，应当属于一项负债。因此，应列示于“短期借款”（通常来讲，透支金额需补足的期间不会太长）。

在现金流量表中，由于该账户中仍然体现了该笔透支金额的支出，因此，根据其资金去向是用于经营活动还是投资活动计入相应的资金流出分类中，同时将透支金额作为一笔筹资活动流入（事实上并无该笔流入的资金流动）。待后续补足透支额度时，相应对等金额的流出计入筹资活动流出的现金。

但我们注意到，在国际财务报告准则下，《国际会计准则第7号——现金流量表》第8段规定：“向银行借款一般被认为是筹资活动。然而，在有些国家，随时要求偿付的银行透支作为主体现金管理的一部分。在这种情况下，银行透支应包括在现金和现金等价物范围内。这种银行业务安排的特点是，银行存款余额经常在结余和透支之间变动。”

通常情况下，给予的透支额度相对于企业规模来看并不会很大，根据《企业会计准则——基本准则》第十七条及《企业会计准则讲解2010》第8页关于重要性的会计信息质量要求的原则，结合即时偿还的银行透支也属于企业现金管理的一部分、银行往来余额经常在结存和透支之间波动的特点，也可以考虑将透支额在资产负债表或现金流量表上以负数列报为货币资金或现金及现金等价物，这并不影响报表使用人对财务报表信息的使用。但该种做法一经确定即构成一项会计政策，应确保一贯运用，且需在财务报表附注中对该项会计政策以及以负数纳入“货币资金”、“现金及现金等价物”的余额，以及偿还期限、计息等主要相关合同条款作出恰当披露。另外，在这种做法下，由于透支余额以负数纳入现金及现金等价物，故在现金流量表中，透支发生时只需反映相关用途的款项从银行账户中的支出（而无需同时反映“借款收到的现金”），后续归还透支额时对现金流量表正表也没有影响（无需同时反映“偿还债务支付的现金”）。

第三节 关联方关系及其交易认定与披露的相关问题

问题5-3-1（仅仅同受由地方国资委设立的从事投融资和资产经营管理的国有独资公司控制的企业是否为关联方）

问题：

仅仅同受由地方国资委设立的从事投融资和资产经营管理的国有独资公司控制，除此以外不具有其他构成《企业会计准则第 36 号——关联方披露》所指的关联方关系的情形的国有及国有控股企业之间，是否应认为存在关联方关系？

背景：

2009 年，某省政府发布《关于组建××[省名]发展（控股）有限责任公司的通知》，组建国有独资的“××[省名]发展（控股）有限责任公司”（本案例以下部分简称“发展公司”）。该通知及相关文件明确：发展公司是由省国资委持有 100% 股权的国有独资的有限责任公司，主要从事投融资和资产经营管理。在发展公司成立时，20 家原由省国资委直接持有股权的国有企业的全部股份或整体资产被纳入发展公司。在发展公司成立前后，省国资委在这 20 家国有企业中所持有的权益份额没有发生过变化，仅仅是从直接持股变为间接持股。

发展公司章程载明：该公司系依据公司法设立的国有独资有限责任公司，主要从事投资和资产管理，独立核算、自主经营、自负盈亏。对所投资企业行使出资人权利，出资人以其出资额为限对公司承担责任；并明确规定：对所出资企业的管理按照省政府批准的《××省省级产业性投资公司管理暂行办法》和其他相关规定执行。

《××省省级产业性投资公司管理暂行办法的通知》的主要相关规定如下：

（1）省政府是省级综合性投融资公司即发展公司的出资人，授权省国资委对发展公司履行出资人的职责；

（2）对专业投资公司的管理体制问题，明确发展公司是专业投资公司的股东，依公司法的规定行使股东权利，专业投资公司的资产由省国资委监管；专业投资公司的业务由业务部门管理，业务管理部门不干预专业投资公司的具体经营，不损害股东的权益，发展公司通过派入财务总监、审批财务报表等方式对专业投资公司进行财务监管；

（3）发展公司持股的非专业投资公司的管理体制明确如下：发展公司依据公司法及本办法行使股东权利，发展公司对所持股的非专业投资公司行使资产收益权和财务监管权。

（4）专业投资公司的执行董事（指在公司内部兼任高管职务的董事）由国资委商业管理部门和发展公司以后任免；专业投资公司的财务总监由发展公司委派，按程序进入公司经营班子，报省国资委备案。

（5）补偿机制：发展公司通过下列方式获得现金流的补充：对全部出资企业按不低于 20% 的比例分配年度利润，收取资产处置的全部溢价收益；向全资和控股企业派出财务总监，对其资金进行统一管理，待条件成熟时再设立财务公司。

（6）运行机制：发展公司创建初期全部由国有股权构成，以后视情况向社会资本逐步开放。专业投资公司应吸收社会资本进入，形成国有和社会资本共存的多元股权结构。项目公司股权应完全开放和充分开放，努力吸引社会资本参与。

发展公司成立时省国资委作为出资投入的 20 家国有公司股权，原先均为由省国资委直

接持有（由省国资委直接履行出资人职责），这 20 家国有公司之间，原先除了同受省国资委控制之外，不存在其他构成关联方关系的情形，因而原先互相不作为关联方披露。

解答：

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》第六条规定：“*仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方*”。同时，另一方面，“实质重于形式”的原则作为《企业会计准则——基本准则》所确定的一项基本的会计信息质量要求，也适用于对关联方关系是否存在的认定。

此问题关键在于确定发展公司的角色及其与所投资的 20 家下属企业的关系，即：在 2009 年度内，发展公司的职能是否仅仅局限于国有资产的监督管理，也就是承接原先由省国资委直接履行的部分职能（包括出资人职能和监管职能），而不是一个市场主体。如果其职能仅限于国有资产监督管理，则其应当视同为国有资产监督管理机构的一个延伸，其所出资的 20 家企业之间的关系与发展公司设立前相比不发生实质性的变化，则这 20 家企业之间不仅仅因为同受发展公司控制而成为关联方。

在实务中，除了考虑发展公司的法律形式和公司章程规定外，还需要考虑发展公司及其 20 家所出资企业在 2009 年度内的实际运作情况，作出综合判断。

实务中的注意事项：

在就这 20 家企业之间是否构成关联方关系形成结论后，企业和注册会计师在每年均需对该结论进行复核。如前面“背景信息”部分所述，“发展公司创建初期全部由国有股权结构，以后视情况向社会资本逐步开放”，因此发展公司今后股权结构的变化可能会导致其职能的转变，相应地导致发展公司与其所出资企业之间，以及各个所出资企业之间的关系性质发生变化，这种变化可能影响到对本问题的结论。

问题5-3-2（母公司的联营公司是否为关联方）

问题：

本公司之母公司的联营企业是否与公司构成关联方？

解答：

在判断关联方关系时，应当把某一实体连同受其控制或者能够对其实施控制的实体作为一个整体予以考虑，因为控制是可以传递的。因此，本公司受母公司控制，因此在判断本公司与母公司的联营企业之间是否属于关联方时，应当把本公司和母公司（以及母公司可控制的其他所有子公司）看作一个整体，由于母公司的联营企业和母公司是关联方，因此母公司的该联营企业与本公司也是关联方。这一点在《企业会计准则讲解（2010）》中也是有所体现的，例如明确规定联营企业的子公司也是本企业的关联方。

另外，参照2009年11月修订后的《国际会计准则第24号——对关联者的揭示》9(b)(ii)段：An entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies:...(ii)

One entity is an associate or joint venture of the other entity (or an associate or joint venture of a member of a group of which the other entity is a member). 即：存在以下情况之一的主体应作为报告主体的关联方：……（2）其中一个主体是另一主体的合营企业或者联营企业（或者另一主体所属集团的其他成员企业的联营企业或合营企业）。

2019年12月，财政部颁发的《企业会计准则解释第13号》正式回应了本问题，直接指明此类情况属于关联方。相关内容摘录如下：“一、关于企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方判断

该问题主要涉及《企业会计准则第36号——关联方披露》（财会〔2006〕3号，以下简称第36号准则）等准则。

除第36号准则第四条规定外，**下列各方构成关联方，应当按照第36号准则进行相关披露：（一）企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；（二）企业的合营企业与企业其他合营企业或联营企业。**

除第36号准则第五条和第六条规定外，**两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方。**

第36号准则中所指的联营企业包括联营企业及其子公司，合营企业包括合营企业及其子公司。”

问题5-3-3（涉及租金分享安排的关联方关系判断）

问题：

如下文背景资料所述，B商场是否应该将C公司作为关联方披露？

背景：

A公司系以经营管理装饰城为主业的公司。经营模式为租入出租人物业，运用“A公司”的商业品牌打造商城并招商，收入来源为转租收入和管理费等。

A公司各商城除B商场外，均以全资子公司的名义经营。B商场系A公司和C公司共同出资设立，注册资本50万元，其中A公司出资51%，C公司出资49%。B商场的税后利润占A公司合并利润的1/3，属于重要的子公司。B商场租赁C公司房产转租经营，C公司根据B商场转租收入扣除运营成本后的70%计算租金收入，B商场将其作为租金支出计入成本，C公司与A公司达成协议，不参与B商场税后利润的收益分配，主要为了了解商场的经营情况，为计算租赁收入提供充分的依据。

解答：

首先，对于B商场来说，是否将C公司作为关联方披露，取决于C公司是否对B商场具有重大影响。通常来说，C公司持有B商场49%的股权，应对其有重大影响，但根据背景资料所述，C公司入股B商场主要是为了“了解商场的经营情况，为计算租赁收入提供充分的依据”，且“C公司根据商场转租收入扣除运营成本后的70%计算租金收入”但“不

参与商场税后利润的收益分配”，即 C 公司的入股主要是一项租赁收益分享安排（A 公司和 C 公司按 3:7 的比例分享该物业的对外出租净收益），此时双方对 B 商场股权结构的约定不具有实质意义。根据不同情况，C 公司对 B 商场可能具有控制、共同控制或重大影响，也可能都不具备。我们应根据投资协议、公司章程等文件具体分析，获取充分证据，以判断 C 公司对 B 商场的关系是否符合《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》、《企业会计准则第 40 号——合营安排》和《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》对“控制”、“共同控制”或“重大影响”的定义。我们理解可能存在（但不限于）以下情形：

1、如果 B 商场的唯一业务就是转租该项从 C 公司租入的物业，其他期间费用很少，则 A 公司与 C 公司事实上是在按 3:7 分享该物业的对外出租净收益，且 C 公司得到其中大头。在此情况下，应对照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用指南中对“权力与回报的关系”的相关指引，判断 A 公司是否实质上构成 C 公司的代理人。如果该代理关系成立，则 B 公司事实上是 C 公司的子公司（而不是 A 公司的子公司）。需考虑的因素有（但不限于）：A 公司在租户选择、租金谈判和租约签订方面的自主权大小；C 公司是否有权随时撤销其与 B 商场之间的租约而收回该物业；等等。

2、如果认为 A 公司不是 C 公司就该物业对外出租事宜的代理人，且该物业的对外出租事宜由 A 公司负责决策，但股东协议中约定 C 公司拥有参与决策的权力（非否决权），则 C 公司对 B 商场具有重大影响。

3、如果认为 A 公司不是 C 公司就该物业对外出租事宜的代理人，且该物业的对外出租事宜由 A 公司全权处理，股东协议中约定 C 公司不能干预 A 公司对该物业出租的自主经营权，C 公司仅有知情权和监督权等保护性权利，则 C 公司对 B 商场不具有控制、共同控制或重大影响。

在判断 A 公司对 B 商场具有控制权的前提下，如果 C 公司对 B 商场不具有重大影响，则无论是 B 商场单户报表还是 A 公司合并报表都不将 C 公司作为关联方披露。如果 C 公司对 B 商场具有重大影响，则无论 B 商场单户报表还是 A 公司合并报表都应当将 C 公司作为关联方披露，但在 A 公司合并报表层面的关联方交易，应只披露 C 公司与其可施加重大影响的合并报表内组成部分（B 商场）之间的交易和往来余额，不含与集团内其无法实施重大影响的其他组成部分之间的交易和往来余额。具体可参考“[问题 5-3-7](#)（合并报表中对重要子公司的少数股东、关键管理人员等特定关联方关系和交易的认定和披露）”。

问题5-3-4（对本企业具有重大影响的投资者的母公司及其控制的所有公司是否均为本企业的关联方）

问题：

对本企业具有重大影响的投资者的母公司及其控制的所有公司是否均为本企业的关联

方？

背景：

甲公司持有乙公司 25% 股权且对其有重大影响，甲公司之母公司及其控制的所有公司是否均为乙公司的关联方？

解答：

在明确甲公司属于乙公司关联方的前提下，甲公司所属集团（指基于控制关系而由母公司及其所控制的所有子公司所构成的经济实体，下同）内的所有公司（即甲公司之母公司及其控制的所有公司）均应认定为乙公司的关联方。

结论基础：

2009 年 11 月，IASB 修订了《国际会计准则第 24 号——关联方披露》，其中第 9 段对关联方的范围进行了重新界定，其原文为（节选）：

An entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies:

(i) The entity and the reporting entity are members of the same group (which means that each parent, subsidiary and fellow subsidiary is related to the others).

(ii) One entity is an associate or joint venture of the other entity (or an associate or joint venture of a member of a group of which the other entity is a member).

(iii) Both entities are joint ventures of the same third party.

(iv) One entity is a joint venture of a third entity and the other entity is an associate of the third entity.

(v) The entity is a post-employment benefit plan for the benefit of employees of either the reporting entity or an entity related to the reporting entity. If the reporting entity is itself such a plan, the sponsoring employers are also related to the reporting entity.

(vi) The entity is controlled or jointly controlled by a person identified in (a).

(vii) A person identified in (a)(i) has significant influence over the entity or is a member of the key management personnel of the entity (or of a parent of the entity).

（中文翻译：若符合下列任何一个条件，则该主体是报告主体的关联方：

①主体与报告主体是同一集团的成员（这意味着母公司、子公司和同级子公司互为关联方）。

②一个主体是另一主体的联营企业或合营企业（或者是另一主体同一集团成员的联营企业或合营企业）。

③两个主体同为第三方的合营企业。

④一个主体是第三个主体的合营企业而另一主体是该第三个主体的联营企业。

⑤该主体是一个为报告主体或与报告主体相关联主体的雇员福利而设立的离职后福利计划。如果报告主体本身就是这样一个计划，则发起该计划的雇主也与该报告主体相关联。

⑥由（1）中认定的个人控制或共同控制的主体。

⑦由（1）①中认定的个人重大影响的主体，或者担任关键管理人员的主体及其子公司。）

从上述(ii)中可知，当某一主体是另一主体的联营企业或合营企业，或另一主体所在企业集团内任何成员企业的联营企业或合营企业时，这两个主体之间即存在关联方关系。这样规定的逻辑基础是：“控制”和“共同控制”可以逐层向下传递，因此在判断关联方关系是否存在时，应当将某一主体与其所在企业集团内的其他成员企业作为一个整体看待。需要注意的是：“重大影响”仅可存在于存在直接投资关系的双方之间，不能再向下传递，因此可能存在“间接控制”和“间接共同控制”，但不能存在“间接重大影响”。

例如，假设甲公司之母公司有一个子公司 A，因为乙公司是甲公司的联营企业（因持有乙公司 20%以上股权而对乙公司具有重大影响），而甲公司与 A 同属于一个合并集团，因此乙公司与 A 之间也存在关联方关系。虽然 A 公司不能直接控制甲公司，但因为 A 公司与甲公司同受一个集团控制，这两家企业在财务和经营决策方面总是会保持一致的步调，因而应作为一个整体看待。

2019年12月，财政部颁发的《企业会计准则解释第13号》正式回应了本问题，直接指明此类情况属于关联方。相关内容摘录如下：“一、关于企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方判断

该问题主要涉及《企业会计准则第36号——关联方披露》（财会〔2006〕3号，以下简称第36号准则）等准则。

除第36号准则第四条规定外，**下列各方构成关联方，应当按照第36号准则进行相关披露：（一）企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；（二）企业的合营企业或企业的其他合营企业或联营企业。**

除第36号准则第五条和第六条规定外，**两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方。**

第36号准则中所指的联营企业包括联营企业及其子公司，合营企业包括合营企业及其子公司。”

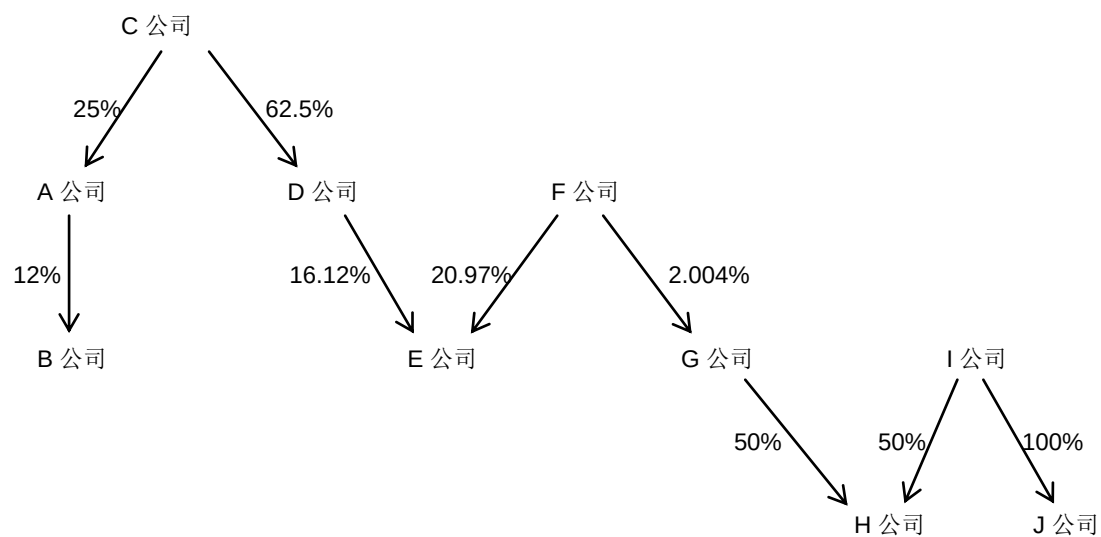
根据前述规定，其中所遵循的“控制和共同控制的逐层向下传递”、“重大影响不能逐层向下传递”、“同受一方重大影响的两方之间不构成关联方”等原则，与 IAS 24 保持一致。

问题5-3-5（关联方关系的判断）

问题：

如下文背景资料中所示股权关系，B 公司与其他各公司及自然人 K 是否构成关联方关系？

背景：



注 1：上面的股权投资结构图中，假设持股超过 50% 即构成控制，两方股东各持股 50% 构成共同控制，持股比例 20% 以上 50% 以下（不含 50%）构成重大影响。但 A 公司对 B 公司具有重大影响。不考虑其他因素。

注 2：自然人 K 为 H 公司董事，同时担任 I 公司经理。

注 3：本问题只讨论企业会计准则体系下的关联方关系判断，不考虑证券监管规则或其他口径下的关联方关系判断问题。

解答：

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》的规定，关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。在判断是否存在关联方关系时，应当遵守实质重于形式的原则。

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》及其讲解的规定，并参照 2009 年 11 月修订后的《国际会计准则第 24 号——关联方披露》（IAS 24），对关联方关系的认定应遵循以下原则：

- 1、如果 A 控制 B 和 C，则 B 和 C 之间构成关联方关系；
- 2、如果 A 控制 B，同时 A 对 C 有共同控制或重大影响，则 B 和 C 之间构成关联方关系；
- 3、如果 A 对 B 有共同控制，同时 A 对 C 有共同控制或重大影响，则 B 和 C 之间构成关联方关系；
- 4、如果 A 对 B 和 C 都只有重大影响，则 B 和 C 之间不构成关联方；
- 5、在判断关联方关系时，某主体与受其控制或共同控制的各主体，以及对其具有控制或共同控制的各主体，以及与之同受一方控制或共同控制的各主体之间，均应作为一个整体，只要报告主体与该组主体中的某一个存在关联方关系，则报告主体与该组主体中所包含的所有主体均构成关联方关系；

6、控制和共同控制可以无限层往下传递（但如果中间某一层是共同控制，则从该层开始往下都只能是共同控制。例如，本企业对子公司的子公司具有控制；本企业对子公司的合营企业具有共同控制；本企业对合营企业的子公司具有共同控制；本企业对合营企业的合营企业具有共同控制），因此“间接控制”和“间接共同控制”是成立的；相反，重大影响仅对本层次有效，不能往下传递（即，本企业对联营企业的联营企业不具有重大影响），因此“间接重大影响”是不存在的。

前述第 5、第 6 条原则在 2019 年 12 月出台的《企业会计准则解释第 13 号》中得以明确，有关规定摘录如下：

“一、关于企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方判断

该问题主要涉及《企业会计准则第36号——关联方披露》（财会〔2006〕3号，以下简称第36号准则）等准则。

除第36号准则第四条规定外，**下列各方构成关联方，应当按照第36号准则进行相关披露：（一）企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；（二）企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业。**

除第36号准则第五条和第六条规定外，**两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方。**

第36号准则中所指的联营企业包括联营企业及其子公司，合营企业包括合营企业及其子公司。”

依据上述原则，并假设本案例中的所有企业（除 A 对 B 的股权外）均仅仅依据股权比例或权益比例来判断彼此之间的控制、共同控制或重大影响关系，则：

假设 A 公司对 B 公司具有重大影响，则：

C 公司对 A 公司具有重大影响，但依据“重大影响不能逐层向下传递”的原则，C 公司对 B 公司并无重大影响。相应地，C 公司的子公司 D 公司与 B 公司不构成关联方关系。E 公司、F 公司、G 公司、H 公司、自然人 K、I 公司、J 公司也都不是 B 公司的关联方。

问题5-3-6（实际控制人之间交叉持股比例低于5%情形下是否构成关联方）

问题：

两个企业各自的实际控制人分别在对方企业交叉持股，但持股比例均低于 5%。此时这两家企业是否构成关联方？

背景：

A 公司的实际控制人是自然人 C，B 公司的实际控制人是自然人 D。自然人 C 持有 B 公司 2.5%的股权，而自然人 D 持有 A 公司 3%的股权。B 公司向 A 公司供应产品包装材料。

自然人 C、D 之间无关联方关系或者一致行动关系，也不是近亲属等关系密切的家庭成员。

A 公司为新三板挂牌企业，因此在判断关联方关系时，需同时考虑企业会计准则和新三板相关监管规则的规定。

解答：

依据《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 1 号——公开转让说明书》第三十一条规定，申请人应根据《公司法》和《企业会计准则》的相关规定披露关联方、关联关系、关联交易，并说明相应的决策权限、决策程序、定价机制等。申请人应根据交易的性质和频率，按照经常性和偶发性分类披露关联交易及关联交易对其财务状况和经营成果的影响。

《公司法（2018 年修订）》第二百一十六条规定：“……（四）关联关系，是指公司控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员与其直接或者间接控制的企业之间的关系，以及可能导致公司利益转移的其他关系。但是，国家控股的企业之间不仅因为同受国家控股而具有关联关系。”

《企业会计准则讲解（2010）》第三十七章中的说明：“根据关联方披露准则的规定，关联方关系存在于：

……

（八）该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。

1. 某一企业与其主要投资者个人之间的关系。例如，张某是A企业的主要投资者，则A企业与张某构成关联方关系。

2. 某一企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A企业的主要投资者张某的儿子与A企业构成关联方关系。

……

（十）该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。”与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员，例如父母、配偶、兄弟、姐妹和子女等。**判断与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员是否为一个企业的关联方，应当视他们在处理与企业交易时的互相影响程度而定。对于这类关联方，应当根据主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员对两家企业的实际影响力具体分析判断。**

1. 某一企业与受该企业主要投资者个人控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间的关系。例如，A企业的主要投资者H拥有甲企业60%的表决权资本，则A和甲存在关联方关系。

2. 某一企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间的关系。例如，A企业的主要投资者乙的妻子拥有C企业60%的表决权资本，则A和C存在关联方关系。

3. 某一企业与受该企业关键管理人员控制、共同控制的其他企业之间的关系。例如，A企业的关键管理人员D控制了丙企业，则A和丙存在关联方关系。

4. 某一企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间的关系。例如，A企业的财务总监Y的妻子是丁企业的董事长，则A和丁存在关联方关系。

另外，关联方关系及关联交易的认定还存在最终的兜底条款，即“实质重于形式”。这意味着除了准则中明确正向列举属于关联方的情形以外，其他情形也可能被认定为实质上的关联方。

结合本案例背景，两家公司的实际控制人交互持股（持股比例分别为2.5%、3%），依据上述《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第1号——公开转让说明书》第三十一条、《企业会计准则第36号——关联方披露》讲解的相关规定，关键要看：①互相参股是否意味着两家公司的实际控制人彼此对对方企业均有重大影响，如互派董事和高级管理人员等；②A公司实际控制人自然人C与B公司实际控制人自然人D之间是否存在其他关联关系，如果存在其他关联关系（如家庭成员、亲戚等），应根据二者的关联关系实质一并考虑，另行分析。

如果不存在其他关联关系，也不存在实际控制人之间彼此对对方具有重大影响的其他情形，则我们认为，A公司实际控制人自然人C只持有B公司3%的股份，基本不属于B公司的主要投资者，同样B公司实际控人自然人D只持有A公司2.5%的股份，也基本不属于A公司的主要投资者，因此我们认为，A公司、B公司两家公司不构成关联方。即，一般情况下为了加强业务合作关系而互相持有对方的少量股份（如5%以下），且未派驻董事和高级管理人员的，不认为存在关联方关系。但如果A公司对B公司提供的包装材料具有重大依赖，或者存在需考虑的特殊情形，则应考虑这些特殊情形对A、B之间是否存在关联关系的判断可能产生的影响，如存在，应在附注中恰当披露对其财务报表及企业持续经营的重大影响。

问题5-3-7（合并报表中对重要子公司的少数股东、关键管理人员等特定关联方关系和交易的认定和披露）

问题：

合并财务报表附注中对于重要子公司的少数股东、关键管理人员、主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员及其控制和共同控制的企业之间是否认定为关联方？对于与其之间的关联交易如何披露？

解答：

1、根据《企业会计准则第36号——关联方披露》第二条规定：“企业财务报表中应当披露所有关联方关系及其交易的相关信息。对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合

并范围内各企业之间的交易不予披露，但应当披露与合并范围外的各关联方的关系及其交易。”

编制合并报表的集团是合并报表的会计主体，因此应当基于该会计主体的立场界定关联方及其交易的范围。因此，在合并财务报表附注中，重要子公司的少数股东（限于对该重要子公司可施加重大影响的）、关键管理人员、主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员及其控制和共同控制的企业之间应作为关联方披露。

2、关联方关系是以控制、共同控制和重大影响关系的存在为基础的。对于重要子公司的少数股东、关键管理人员、主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员及其控制和共同控制的企业（以下统称“特定关联方”）而言，在集团合并报表的附注中披露的关联方交易，仅限于该等特定关联方与其可施加重大影响的本集团内组成部分（即其持股或担任关键管理人员的子公司及其子公司、合营企业和联营企业）之间的交易和往来余额，不含与集团内其无法实施重大影响的组成部分之间的交易和往来余额。对于这一点，应当在集团合并财务报表附注的“关联方关系及其交易”部分中予以明确说明。

问题5-3-8（证券监管规则下可能的单向关联方关系认定）

问题：

如下文背景资料所述：B公司是否应将A公司作为关联方披露？

背景：

B公司是深交所上市公司，其实际控制人为王某。王某间接持有拟上市公司（A公司）5%的股份，但未在A公司任职。

根据《深圳证券交易所股票上市规则》第10.1.3条规定，“由本规则第10.1.5条所列上市公司的关联自然人直接或者间接控制的，或者担任董事、高级管理人员的，除上市公司及其控股子公司以外的法人或者其他组织”属于上市公司的关联法人；第10.1.5条规定：“具有下列情形之一的自然人，为上市公司的关联自然人：（一）直接或者间接持有上市公司5%以上股份的自然人；……”。A公司将B公司作为其关联方进行披露。

A公司于2019年6月披露其招股说明书，申报期为2018年、2017年、2016年三年，2017年3月王某持有A公司的股份降低为2%，B公司是A公司的主要客户。A公司2018年末将B公司作为关联方披露。

解答：

根据背景信息，我们理解：根据《深圳证券交易所股票上市规则》第10.1.3条规定：“具有下列情形之一的法人或者其他组织，为上市公司的关联法人：……（三）由本规则第10.1.5条所列上市公司的关联自然人直接或者间接控制的，或者担任董事、高级管理人员的，除上市公司及其控股子公司以外的法人或者其他组织；……”。

据此，如果B公司实际控制人王某虽在2017年3月之前持有A公司5%股份，但并未

直接或间接控制 A 公司，也未担任 A 公司的董事或高管，则不符合上述 10.1.3 条之（三）的情形，不能依据该条规定直接判断 A 公司为 B 公司的关联方。但对于 A 公司而言，在王某持有 A 公司 5% 股份期间，其认定 B 公司为其关联法人是符合该条规定的。

也就是，依据这一项规定判断关联方关系，可能会对双方企业得出不对等的结果。产生这一情况的原因，是因为《股票上市规则》对关联方的认定主要是关注是否“可能或者已经造成上市公司对其利益倾斜”，即更关注的是关联方利用关联方关系损害上市公司利益的可能性，而不是像会计准则那样强调关联交易的公允性。这类情形在股票上市规则下也是常见的，例如，Y 是 X 的联营企业，则依据股票上市规则规定，Y 应将 X 认定为其关联方，但 X 不会将 Y 认定为其关联方。

在企业会计准则体系下，除了《企业会计准则解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》所指的特殊情形以外，其他情况下认定的关联方关系都是相互的，即“如果 A 被认定为 B 的关联方，则 B 也被认定为 A 的关联方”。但在股票上市规则等证券监管规则的体系下，如前所述，关联方关系的认定可能出现“不相互”的情形。

但是，考虑到企业会计准则和股票上市规则对关联方的认定都存在“实质重于形式”的兜底条款，在 A 公司已经明确披露 B 公司为其关联方的情况下，负责 A 公司 IPO 申报的各中介机构仍应对其予以谨慎的核查，特别是关注 B 公司从 A 公司采购的交易是否存在不公允的情形，谨慎考虑不将 A 公司披露为 B 公司的关联方是否合理合规。

问题5-3-9（投资性主体的关联方认定）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司为一家投资性主体，其关联方关系如何认定？

背景：

A 产业投资基金有限公司（以下简称 A 基金）重点投资特定产业，实施市场化运作、专业化管理。A 基金委托 B 投资管理公司进行管理，A 基金设立 C、D 全资子公司作为对外投资平台，2 家子公司所有业务均由 B 公司人员代管。

B 公司持有 A 基金 0.12% 股权，向 A 基金收取基金管理费。A 基金通过 C、D 对外投资若干项目，其中以权益工具投资方式的，占被投资方的股权比例从 1%~49% 不等，部分项目投资持股比例 20% 以上，按照合同约定应当或可以委派董事、监事时，由 B 公司代 A 基金委派相应的董事或监事参与企业管理。

A 基金编制财务报表时，将 C、D 公司纳入合并报表范围，对通过 C、D 对外投资的项目，均采用公允价值进行计量。

解答：

1、关于 A 基金与 B 公司有无关联方关系

根据《企业会计准则解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为

关联方》规定：

服务提供方向服务接受方提供关键管理人员服务的，服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方，而应当按照第 36 号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬，但应当披露其接受服务而应支付的金额。

据此，B 公司为 A 基金的管理公司，提供关键管理人员服务，故 A 基金报表中应将 B 公司披露为其关联方，并将支付给 B 公司的管理费和业绩报酬（如有）作为关联方交易予以披露。

2、关于 A 基金与被投资企业之间的关联方关系的认定和披露

依据：《企业会计准则第 36 号——关联方披露》及其讲解中的以下规定：

第三条：“一方、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方”。（需注意的是，在 2019 年 12 月财政部发布的《企业会计准则解释第 13 号》中对该条进行了修改，明确规定“除第 36 号准则第五条和第六条规定外，两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方。”第 13 号解释自 2020 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。）

第六条：“仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方。”

关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。在判断是否存在关联方关系时，应当遵守实质重于形式的原则。关联方披露准则第三条是判断关联方关系是否存在的基本标准，界定了构成企业关联方关系的有关方面。（具体参见《企业会计准则讲解（2010）》第三十七章）

基于本案例背景，应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第二条及其应用指南对“重大影响”的定义和判断标准的指引、《企业会计准则第 40 号——合营安排》第二条、第五条及其应用指南对“共同控制”的定义和判断标准的指引，及《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》及其应用指南对“控制”的定义和判断标准的相关规定，谨慎判断 A 基金对存在“A 基金对外投资，部分项目投资持股比例 20%以上，并由 B 公司代 A 基金委派董事参与企业管理”情况的被投资的底层标的项目是否具有实质性的重大影响、共同控制或控制，而导致 A 基金或其子公司对这类项目应当纳入相应级次的合并财务报表范围（或对其进行权益法核算），并因此符合《企业会计准则第 36 号——关联方披露》第三条关联方的定义，从而需要按照关联方披露的相关要求披露。如果本案例不满足构成关联方的“控制、重大影响、共同控制”的情形，则不适用《企业会计准则第 36 号——关联方披露》，而应结合具体情况予以分析。例如，如果 A 基金的角色是财务投资者（从其被认定为投资性主体这一点可以看出），其向被投资企业派驻董事、监

事主要是出于保护其自身权益的目的，并不是为了积极地参与被投资企业的财务和经营决策，则可以认为 A 基金对其所投资企业不具有重大影响，相应地被投资企业不作为关联方予以披露。

如果 A 基金对被投资企业确实具有重大影响的，则其附注中的披露应满足《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》第四章“在合营安排或联营企业中权益的披露”的要求，但该章第十五条和第十六条的规定除外。在披露关联方关系时，如果除了对被投资企业出资、收回投资、分回投资收益以外未发生过其他交易的，则也可以不将这些联营企业纳入其关联方列表。

问题5-3-10（母公司从子公司采购商品高于市场价格的会计处理）

问题：

母公司从子公司采购商品高于市场价格时如何处理？

背景：

2010年度A公司利用现有的厂房屋顶投资建设3兆瓦屋顶光伏电站，主要使用B公司生产的薄膜太阳能电池组件，截至2011年12月31日，共从B公司采购176.72瓦电池组件，采购单价34.32元，采购金额6,066万元，该项目累计已投资6,564万元。

B公司为A公司全资子公司，主要从事薄膜太阳能电池组件的生产销售。2011年6月开始正式投产。初期投产后，未能达到预计产能，产品单位成本较高，薄膜太阳能电池组件每瓦生产成本为41.79元，根据A公司申请“金太阳示范工程”财政补助资金过程中提供的合同价格为10.50元每瓦（基本与2010年上半年市场晶体硅电池价格相近），实际销售未使用合同价格，实际销售单价为34.32元。B公司实际确认销售给母公司产品收入6,066万元，确认销售亏损1,320万元。

解答：

在本案例中，A公司以高于市场价格的采购价格向B公司采购电池组件，由此导致额外的交易差额4,210万元（假设不考虑相关税费，下同）。就B公司而言，根据《企业会计准则第14号——收入（2006年）》第五条“企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或者应收的合同或协议价款不公允的除外”的规定，或者《企业会计准则第14号——收入（2017年修订）》中关于“五步法模型”中第三步“确定交易价格”的规定，以及《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》（财会函[2008]60号）等文件中对“权益性交易”识别和会计处理的相关规定，该差额不应确认为B公司的销售商品收入，而是母公司A公司对其的额外资本性投入，B公司应把该4,210万元确认为资本公积。相应地，在母公司A公司的个别报表层面，仅应按照该等电池组件的市场公允价值（10.5元/瓦）计入在建工程成本，而把因实际售价高于公允价值而额外支付给B公司的4,210万元（ $=6,066 \div 34.32 \times (34.32 - 10.50)$ ）作为对子公司的资本性投入，借记“长

期股权投资——B公司”。

就 A 公司的合并报表层面而言，应当抵销内部销售和内部资本性投入的交易，在合并报表层面上，恢复到按照 B 公司的实际生产成本（41.79 元 / 瓦）计入在建工程成本。但由于其成本高于同类资产的市场公允价值，这将被视作一项资产减值迹象，应当在期末对该项在建工程（其中电池组件按 41.79 元 / 瓦计入）进行减值测试（在减值测试时可以考虑将基本确定可收到的政府补贴款项计入未来现金流量），如果可收回金额低于账面价值的，则应计提减值准备。不能仅仅因为电池组件的成本高于其公允价值，就认为必然在合并报表层面要按照两者的差额确认减值损失，而是要按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定的方法确定未来可收回金额（即按照资产公允价值减去处置费用之差和未来使用中的现金流量现值两者中的较高者，未来可收回金额中可包含基本确定可收到的政府补助款项），作为计提减值准备的基础。

问题5-3-11（为关联方担保导致承担担保责任的会计处理）

问题：

如下文“背景”资料所述，代关联方偿还贷款如何进行账务处理？

背景：

A公司作为B公司向C银行借款的担保人，因B公司到期无力归还贷款，根据2011年初法院作出的判决，认定B公司负有7,189.4万元本金及相关利息罚息等债务，A公司对上述债务承担连带担保责任。2011年8月10日，C银行、B公司以及A公司签订了《减免利息协议》，根据协议约定A公司需支付的本金及利息罚息合计66,176,101.52 元，2011年10月A公司之子公司D公司替B公司还清所欠贷款。A公司为B公司之母公司，即B公司与D公司为兄弟公司。

解答：

本案例中，由于A公司是B公司和D公司的母公司，后两者为互相之间无投资关系的兄弟公司，则在A公司，应当考虑要求各公司之间比照非关联方之间的独立交易原则互相确认债权债务关系，尽可能进行资金的往来结算。

如果A公司仍然在法律上保留向被担保人B公司的追偿权利，则根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2006年）》第二十四条（修订后2017年准则第九条）规定：“企业成为金融工具合同的一方时，应当确认一项金融资产或金融负债”；第三十条（修订后2017年准则第三十三条）规定：“企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量”，即A公司在其子公司D公司代为履行担保责任后，应当就其向被担保方B公司享有的追偿权确认一项金融资产，其初始计量金额为预计可收回金额（为了加强应收款项管理，也可以在账面记录中分别确认其他应收款和坏账准备，但在报表列报中应互相抵销）。如果因为B公司财务状况很差，明显无偿还能力，因而A公司预计可从B公司收回的追偿款为零，

则最终在A公司个别报表上体现的处理效果就是“对B公司的债权价值为零，将实际归还的款项与企业原计提负债的差额调整营业外收入”。即A公司个别报表层面的账务处理为：

在法院判决之前，对预计将承担的连带责任担保按照《企业会计准则第13号——或有事项》作如下处理：

借：营业外支出

贷：预计负债

在法院判决后也作出同样分录或相反处理，累计确认营业外支出和预计负债的余额调整至71,894,000元：

借：预计负债—B公司借款担保案件	71,894,000
贷：其他应付款—D公司	66,176,101.52
营业外支出	5,717,898.48
借：其他应收款—B公司	66,176,101.52
贷：坏账准备	66,176,101.52

如果A公司不再要求被担保人B公司返还代偿款项，并且A公司是B公司的母公司，则A公司应将代偿款项增加对B公司的长期股权投资成本，借记“长期股权投资——B公司”，贷记“其他应付款——D公司”，并对长期股权投资进行减值测试，计提减值准备。

同理，如果A公司不再向D公司返还代偿资金，由于A是D的母公司，因此该交易对A公司和D公司双方的个别报表而言，应分别作为减资处理：A公司减少对D公司的长期股权投资成本；D公司将代偿款项依次冲减资本公积（资本溢价）、盈余公积和未分配利润。

问题5-3-12（从关联方购入用以研究的设备核算问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司从关联方购入的用以研究的设备是否可以转入固定资产核算？

背景：

A公司2008年成立的中外合资企业，主要生产除雪设备，所生产除雪设备的技术所有权由外方所有。成立时，外方拟以技术出资，但程序办理上存在一定困难，后改用货币资金出资。A公司成立后，以高于市场价的价格从外方购入一套除雪设备，A公司据此仿制出产品，并在国内市场上销售。作为技术样品购入的除雪设备在A公司挂账，至今一直未对外销售。

2010年8月31日股份制改制时，该除雪设备按照A公司该类产品当时的市场销售价格计算提取了存货跌价准备。购买设备成本400万元，提取存货跌价准备138万元。

解答：

首先要考虑该设备是否符合会计准则对“存货”和“固定资产”的定义。根据《企业会计准则第1号——存货》第三条规定：“存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成

品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等”；《企业会计准则第4号——固定资产》第三条规定：“固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（二）使用寿命超过一个会计年度。使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。”

对于上述存货定义中的“日常活动”概念，《〈企业会计准则第14号——收入（2006年）〉应用指南》作出了如下解释：

一、日常活动的认定

本准则第二条规定，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中“日常活动”，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

比如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，由此产生的经济利益的总流入构成收入。

工业企业转让无形资产使用权、出售不需用原材料等，属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入也构成收入。

企业处置固定资产、无形资产等活动，不是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入不构成收入，应当确认为营业外收入（注：财会[2017]30号文改为“资产处置收益”）。

《〈企业会计准则第14号——收入（2017年修订）〉应用指南》中对“日常活动”的表述与上述2006版准则应用指南中的表述基本相同：“日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等，均属于企业的日常活动。日常活动所形成的经济利益的流入应当确认为收入”。

就本案例而言，购入该设备的目的是为了仿制出自己的产品，属于产品研发过程，因此并不是企业的日常活动，不符合“存货”的定义；目前处于闲置状态，并未在生产经营过程中实际使用，也不是生产产品所使用的生产工具等劳动手段，所以也不符合“固定资产”的定义，应按其持有意图（例如，择机出售）考虑列报为其他流动资产。如果预计难以出售变现的，则建议将该资产的账面价值从账面上核销。

从背景所述情况看，当初A公司之所以愿意以高于市场价的价格向外方购买一套产品作为样机，其主要目的是为了研发自己的产品，即其购买价格高于当时（购入时）的市价的差额部分相当于技术转让费，最终形成了该公司自己的产品的研发费的一部分（但只适用于该

种特定的仿制产品)，与该种仿制产品所发生的其他研发费一并进行会计处理。也就是说，购买价格高于当时（购入时）该设备的市价的差额部分属于产品研发支出，不应构成该设备账面成本的组成部分。该设备购入后目前的市价如果低于购入时的市价，则这两者的差额部分（购入后的市价下跌）才是真正的资产减值准备和资产减值损失。

总之，A公司应根据该交易的经济实质，合理地将该设备的购买价格区分为设备本身的价值和技术转让费两部分，分别按照适用的原则进行会计处理；相应地，期末对该设备计提跌价准备时，应当把该设备的现时市场价格与购入当时的正常市场价格（而不是实际从外方购入的、包含技术转让费的价格）相比较，将前者低于后者的差额确认为跌价准备。

问题5-3-13（关联方非经营性资金占用的界定问题）

问题：

如下文“背景”资料所述，A公司下述关联方非经营性资金占用如何列示？

背景：

A公司为深交所主板上市公司。

（一）A公司以10.70亿元的价格向关联方B公司转让公司所属5家水电企业资产（股权），2011年12月15日，公司收到B公司按照上述转让协议约定支付的第一笔资产（股权）转让价款共计58,850万元，尚余48,150万元未支付，报告期末结余48,150万元，根据转让协议的约定，对其余转让价款，B公司将于2012年6月30日前付清。

（二）A公司2009年8月24日召开的第五届董事会第十七次会议审议批准，于2009年9月以4,000万元收购C公司51%的股权，成为其控股股东。股权收购完成后，A公司分别于2009年12月8日和2010年2月25日向C公司发放委托贷款合计8,000万元，贷款期限为3年，贷款利率为5.13%。2010年6月，A公司以C公司51%的股权为出资，向D公司进行增资扩股，增资后，C公司成为D公司的控股子公司。报告期内，该笔委托贷款继续正常履行。2011年12月，A公司以10.7亿元的价格将包括D公司在内的5家水电企业的资产（股权）转让给关联方E公司，上述转让完成后，C公司成为E公司所属企业，其与A公司之间构成关联关系。截止本报告期末，上述委托贷款尚未到期，应收本息共计8,012.54万元。

解答：

由于A公司属于深交所主板上市公司，因此对于“非经营性资金占用”的界定应遵循深圳证券交易所《主板信息披露业务备忘录第1号——定期报告披露相关事宜（2019年1月修订）》中关于“关联方资金往来”的规定。

根据该条规定，“非经营性资金占用”的界定标准为：“根据《关于集中解决上市公司资金被占用和违规担保问题的通知》（证监公司字[2005]37号），非经营性资金占用是指因上市公司为大股东及其附属企业垫付工资、福利、保险、广告等费用和其他支出；代大股东及其附属企业偿还债务而支付资金；有偿或无偿、直接或间接拆借给大股东及其附属企业资金；

为大股东及其附属企业承担担保责任而形成债权；其他在没有商品和劳务对价情况下提供给大股东及其附属企业使用资金或证券监管机构认定的其他情形产生的大股东及其附属企业对上市公司的非经营性资金占用。”

“大股东及其附属企业”的界定标准为：“大股东及其附属企业指控股股东或实际控制人及其附属企业、原控股股东或实际控制人及其附属企业。附属企业是指控股股东、实际控制人直接控制的企业。”具体包括：①实际控制人；②实际控制人直接控制的法人；③控股股东；④控股股东直接控制的法人；⑤控股股东、实际控制人直接控制的其他附属企业；⑥原控股股东、原实际控制人及其附属企业。

“非经营性往来”的界定标准为：“非经营性资金往来是指上市公司与大股东及其附属企业之外的其他关联方发生的上述资金往来（导致非经营性资金占用的类似情形）”。

“经营性往来”的定义为：“经营性往来指具有商业背景和交易实质且对价公允的、结算期正常或预付款比例合理的资金往来，不仅包括与日常经营活动相关的，也包括与日常经营活动无关但具有商业实质的交易资金往来”。

根据上述规定：

1、前述第（一）项中的股权转让价款48,150万元，因为系资产转让的关联交易形成，且截至2011年末尚未逾期，在没有证据表明受让方将无力支付或者逾期支付的情况下，不构成非经营性资金占用，但应在“其他关联资金往来”大类下填报。

2、前述第（二）项中的委托贷款，原系母子公司之间的资金往来，后来在委托贷款到期前，因为作为借款人的子公司股权被转让到上市公司合并报表范围之外，就形成了关联方非经营性资金占用，应作为非经营性资金占用填报，并尽快采取措施予以解决（需要注意的是：根据中国证监会、国务院国资委《关于规范上市公司与关联方资金往来及上市公司对外担保若干问题的通知》（证监发[2003]56号）规定，“通过银行或非银行金融机构向关联方提供委托贷款”是禁止的关联方资金占用行为。尽管本案例中的该项资金占用并非由于上市公司及其关联方的主动违规行为造成，但是同样属于违规的关联方资金占用，需要在情况形成后的合理期限内予以妥善解决）。例如，上市公司可以把其在该委托贷款合同项下的债权转让给该借款人的现大股东，从而解除该项委托贷款关系。

问题5-3-14（母公司从外部借款后转借给子公司的利息资本化问题）

问题：

母公司从外部借款后转借给子公司，子公司将其利息资本化，在合并报表层面能否将子公司层面已资本化的利息不作抵销处理？

解答：

对于“母公司从外部借款后转借给子公司，子公司将其利息资本化”的情况在合并报表层面能否将子公司层面已资本化的利息不作抵销处理的问题，应关注以下条件是否同时满足：

1、母公司将款项借给子公司时，应明确为专用于符合资本化条件的资产的购置和建造的专门借款。

2、在以下各环节之间，能够建立直接、明确的、可跟踪和可验证的对应关系：（1）母公司从外部借入的款项；（2）母公司转借给子公司的款项；（3）子公司投入符合资本化条件资产的资本性支出。子公司应把从母公司借入的资金专户存储、专款专用于符合资本化条件资产的购建支出。

如果上述条件均符合，则可以认为在合并报表层面，就是合并集团借入专门借款用于符合资本化条件的资产的购建。相应地，在合并财务报表层面所确认的相关在建工程或固定资产价值中，仍应保留该项资本化的利息。但是对于本金的借入、偿还和利息收付等环节在母子公司之间产生的资金流动和内部往来余额，在母公司编制合并财务报表时，仍应按照常规方法予以抵销处理。

如果上述条件均符合，但母公司转借给子公司的借款与母公司从外部借入的款项之间存在利息差的，则在编制合并报表时，应将利息差部分对应的资本化利息作为内部交易未实现损益予以抵销。

第四节 非经常性损益认定的相关问题

问题5-4-1（套期工具公允价值变动损益的处理和性质认定）

问题：

不符合《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》或《企业会计准则第 24 号——套期会计（2017 年）》规定的套期会计方法应用条件，或者虽然符合条件但未使用套期会计方法核算的远期结售汇业务在交割前的公允价值变动损益，以及实际交割时的损益，应作为经常性损益还是非经常性损益？对该类业务中的收益和损失的处理原则是否有所不同？

背景：

某上市公司的远期结售汇业务是指根据银行出具的远期结售汇确认书，约定在未来时间结售汇的外汇币种、金额、期限及汇率，到期按照该确认书订明的币种、金额、汇率办理结汇的业务。目的是规避汇率风险。交易流程如下：开立账户→公司提交结汇/售汇申请书→银行出具远期结售汇确认书→到期交割或展期。

该公司的远期结汇业务不能满足《企业会计准则第 24 号——套期保值（2006 年）》规定的采用套期会计方法的全部条件，因此不适用该准则规定的套期会计方法，不属于有效套期保值业务，作为交易性金融资产 / 负债核算，其公允价值变动计入当期损益。

该公司在编制 2008 年年度报告时，已按照证监会《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经营性损益》规定，对 2008 年度远期结汇公允价值变动损益等（2008

年度为净收益)确认为非经常性损益。2009 年度内,受到汇率变动影响,此类交易的公允价值变动损益和交割损益总体上为净损失。

解答:

1、会计处理方法及其确定依据

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2006 年)》第三条(修订后 2017 年准则第五条)规定:衍生工具是指本准则涉及的、具有下列特征的金融工具或其他合同:(一)其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他类似变量的变动而变动,变量为非金融变量的,该变量与合同的任一方不存在特定关系;(二)不要求初始净投资,或与对市场情况变化有类似反应的其他类型合同相比,要求很少的初始净投资;(三)在未来某一日期结算。衍生工具包括远期合同、期货合同、互换和期权,以及具有远期合同、期货合同、互换和期权中一种或一种以上特征的工具。

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2006 年)》第九条规定:金融资产或金融负债满足下列条件之一的,应当划分为交易性金融资产或金融负债:(一)取得该金融资产或承担该金融负债的目的,主要是为了近期内出售或回购。(二)属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分,且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。(三)属于衍生工具。《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2017 年修订)》对衍生金融工具的分类规定见第十九条:“金融资产或金融负债满足下列条件之一的,表明企业持有该金融资产或承担该金融负债的目的是交易性的:(一)取得相关金融资产或承担相关金融负债的目的,主要是为了近期出售或回购。(二)相关金融资产或金融负债在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分,且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式。(三)相关金融资产或金融负债属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。”

依据会计准则的上述规定,同时鉴于公司的远期结售汇业务不符合《企业会计准则第 24 号——套期保值(2006 年)》规定的套期会计方法的运用条件(假定也不符合《企业会计准则第 24 号——套期会计(2017 年修订)》规定的套期会计方法的运用条件),不能将远期结售汇合同确定为有效套期工具,故公司应将远期结售汇业务确认为交易性金融资产/负债(或“衍生工具”),并按公允价值进行计量,公允价值的变动计入当期损益。

2、会计处理的具体方法

(1)取得银行出具的《远期结售汇确认书》时,公允价值为零,不需要进行账务处理。

(2)期末计量按公允价值进行计量

期末公允价值=(期末未交割的远期结汇约定汇率—根据剩余交割时限确定的期末金融机构远期汇率报价)×远期结汇额度。

根据上述计算结果进行会计确认:如为正数则确认为当期公允价值变动收益及交易性金

融资产；如为负数则确认为当期公允价值变动损失及交易性金融负债。

（3）实际交割时确认损益

远期结售汇确认书到期，实际结汇取得的人民币金额与按结汇币种及当期记账外币汇率折算的人民币金额的差额计入本期投资收益；同时调整已确认的交易性金融资产/负债（或衍生工具）的账面余额。

3、将远期结售汇业务相关损益确认为非经营性损益的依据

（1）证监会《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》（证监会公告[2008]43 号）规定：非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。该解释性公告第三条同时要求，应对照非经常性损益的定义，综合考虑相关损益同公司正常经营业务的关联程度以及可持续性，结合自身实际情况做出合理判断。

上述解释性公告中同时给出了非经常性损益通常包括的列举项目，其中第（十四）项为“除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益，以及处置交易性金融资产、交易性金融负债和可供出售金融资产取得的投资收益”。（该公告暂未根据会计准则的修订而调整，仍是基于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》的各项金融资产/负债的分类和概念而制订；在 2017 年修订后的金融工具准则下，该条可理解为“除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，持有各项以公允价值计量且其变动计入当期损益的资产/负债产生的公允价值变动损益，以及处置以公允价值计量的金融资产/负债取得的损益。”）

（2）虽然公司从事远期结汇业务主要是为了规避汇率波动风险。但公司在取得银行出具的远期结售汇确认书时，没有被套期项目可以予以指定，不能同时满足“有效套期”的确认条件。公司持有的远期结汇公允价值变动损益及实际交割产生的处置损益主要受远期市场汇率变动和交割时实际汇率的影响，具有一定的特殊性质和偶发性。并且如前所述，“除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益”通常应认定为非经常性损益项目，因此将远期结汇产生的损益列入非经常性损益符合《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》（证监会公告[2008]43 号）的规定。

4、对交易净损失和净收益是否作为非经常性损益，应当采用一致的标准

如“背景”部分所述，该公司在编制 2008 年年度报告时，已按照证监会《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》规定，对 2008 年度远期结汇公允价值变动损益等（2008 年度为净收益）确认为非经常性损益。据此，2009 年度内将同一或类似性质的事项的损益影响（净损失）也认定为非经常性损益符合一贯性原则。

我们理解，“非经常性损益”是一项证券监管机构对上市公司的考核指标（也是为社会

公众投资者提供判断企业正常业务经营业务盈利能力的重要指标)，但不是财务会计范畴内的概念。证券监管机构在确定非经常性损益的范围时，对某些事项产生的收益和损失影响可能会采用不同的认定标准（将损失认定为经常性而将收益认定为非经常性），但是对于该等应采用不同认定标准的事项均已在该解释性公告的列举项目中明确说明。在该解释性公告的列举项目中对交易性金融资产损益没有规定需采用不同认定标准的情况下，我们没有理由认为需要把交易性金融资产 / 负债产生的收益认定为非经常性损益，而把损失认定为经常性损益。

问题5-4-2（转让上网电量指标的收入性质的认定）

问题：

上市公司对于因发电机组关停而转让上网电量指标的收入，是否应认定为非经常性损益？如果对被关停的机组原先计提过资产减值准备的，该项资产减值准备的计提金额是否也同样认定为非经常性损益？如果两者都被认定为非经常性损益的，则在“非经常性损益明细表”上如何列示？

背景：

A 上市公司一台小火电机组，装机容量为 5 万千瓦。根据 A 公司与某电厂签订的关停小火电机组容量指标转让协议，按照《国务院批转发展改革委、能源办关于加快关停小火电机组若干意见的通知》（国发[2007]2 号）的精神，并履行必要审批手续之后，A 公司将该机组的容量指标有偿转让给该电厂，按单价 500 元/kw，总价 2,500 万元。由于该机组已关停，A 公司对该机组按账面价值（2,900 万元）扣除预计残值收入（500 万元）后的差额计提了减值准备 2,400 万元。

解答：

1、考虑减值准备有无必要计提，以及计提数是否作为非经常性损益

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2008 年修订）》（证监会公告[2008]43 号）的规定，非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。这一规定表明：在实际执行中界定非经常性损益，应重点关注交易的性质、发生频率和对报表使用者决策的影响。一是应关注交易是否具有“非正常”的性质，即同公司的正常业务不相关；二是应关注交易是否具有“非经常”的特点，即在发生频率上具有偶发性特点；三是应判断如不作为非经常性损益披露，是否会影响报表使用者对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断。即，非经常性损益的界定，应以非经常性损益的定义为依据，考虑其定义中的三个要素，即“与正常经营业务的相关性”、“性质特殊和偶发性”以及“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”，同时应结合公司实际情况，参考列举项目，进行综合判断，而不应简单地把证监会公告[2008]43 号

中列举的项目认定为非经常性损益，或者把证监会公告[2008]43 号中未列举的项目认定为不属于非经常性损益。

结合证监会公告[2008]43 号对非经常性损益的定义、判断条件和列举项目的规定，在考虑当时的减值准备计提是否有必要，以及是否可以作为非经常性损益时，需要了解下列问题：

（1）首先需要确定当时计提减值准备的合理性。这主要是看“转让上网指标”与“关停机组”这两个事项之间是否存在直接联系。如果存在直接联系，并且在当时处置时已经基本确定可以转让指标的（即指标交易仅仅是为了解决关停中小机组导致的设备报废、人员安置费等损失和支出而由有关监管部门特许进行的一次性交易），则转让指标所得款项应当视为固定资产处置收入，在计算资产的可收回金额时可能需要纳入考虑。这时，在本案例中，可收回金额（机组固定资产残值 500 万元+转让指标收入 2,500 万元=3,000 万元）将略大于资产账面价值（2,900 万元），当时是否有必要计提减值准备就可能有疑问。

在本案例中，被关停的机组是一项待处置的固定资产，因此在减值测试时应当将其归类为单独的资产组。在对关停机组计提减值准备时，可收回金额是否要包含转让指标的可能收入，主要是看被转让的指标和被关停的机组两者是否存在直接的联系。如果根据有关规定，电厂之间可以互相交易上网电量指标的情况不限于关停中小机组，则说明该指标的市场在原先就是存在的，指标和机组之间并无直接联系，本身就是一项单独的无形资产；反之，如果指标交易仅仅是为了解决关停中小机组导致的设备报废、人员安置费等损失和支出而由有关监管部门特许进行的一次性交易，则指标和被关停机组之间就存在直接联系，在估计被关停机组的可收回金额时，可以根据目前与其他电厂的沟通情况，合理预计可出售的上网电量指标的数量和交易价款，纳入考虑，但不能考虑自用指标的影响。

（2）如果机组关停和转让上网指标这两个事项是互相独立的，并且在当初因关停而对机组计提减值准备时，确实不清楚或者无法合理估计指标的转让价款，也就是当时关停时计提减值准备是合理的，则应当进一步转让了解机组关停的原因，即除了国发[2007]2 号文的政策因素以外，是否还有其他原因，如设备本身有问题或者已到报废年限等。根据非经常性损益问答规定，“因不可抗力因素，如遭受自然灾害而计提的各项资产减值准备”可以作为非经常性损益。因此，如果可以排除除了政策因素以外的其他原因，则可以从以下角度考虑：

（1）国发[2007]2 号文的政策因素是否属于“不可抗力”；（2）在电力领域，此类限期关停产能的政策是否经常出台，即发生的频率。因为非经常性损益项目是要根据上面提到的三个基本特征（即“性质特殊性”、“偶发性”和“重大性”）进行判断的。

2、非经常性损益的列示方式问题

如果最终确定当时减值准备的计提是合理的，并且也可以作为非经常性损益，则在非经常性损益明细表上是与指标转让收入单独列示还是分开列示，取决于这是两项独立交易还是应视作同一项交易（具体判断标准如前述）。如果是同一项交易，则抵销后以净额列示；如

果认为是两项独立交易的,应分别作为“计提的资产减值准备”和“处置非流动资产损益”列示。

问题5-4-3（自产产品“先租后售”情况下的销售利润能否不认定为非经常性损益）

问题：

自产产品“先租后售”情况下的销售利润能否不认定为非经常性损益？

背景：

A公司生产的ATM机分为两种销售模式：第一种为直接生产销售ATM机，第二种为与银行签订运营服务的协议，公司拥有ATM的所有权，银行收取客户的手续费按一定比例分给A公司，A公司作为固定资产列报此类ATM机，如果后续有出售机会，再将该部分ATM机进行销售。

解答：

本案例主要考虑以下问题：

首先，A公司应对其“先租后售”业务模式有明确的定义，制定相应的管理制度，对此类业务的操作和审批流程、期末对资产状态和交易状态的定期复核、出售交易的发起和租、售的定价原则等问题作出明确规定，并严格执行。

其次，在明确定义此类业务模式的基础上，对照《企业会计准则第21号——租赁》的规定，判断出租的ATM机所构成的是经营租赁还是融资租赁交易，以及“租”和“售”这两个交易环节是否构成“一揽子交易”。

如果经判断认为构成融资租赁交易的，则由于租赁标的物是A公司的自产产品，故在租赁期开始日即可根据ATM机的公允价值（同类产品在直接销售模式下的对外销售价格）和最低租赁收款额的现值两者孰低来确认销售收入并结转成本（参考《国际会计准则第17号——租赁》第42~46段，见后面附录），相应地此时的销售利润可确认为经常性损益。如果“租”和“售”这两个交易环节构成“一揽子交易”的，则也可以基本确定此时的“租”构成融资租赁，按照本段所述的同一原则处理。这一处理原则在《企业会计准则第21号——租赁（2018年修订）》中得以确认，根据修订后租赁准则第四十二条的规定，生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

如果经判断认为构成经营租赁交易的，则应当根据“非经常性损益”的定义，根据以往的历史经验，分析“先租后售”模式下最终实现销售的比例、销售业务发生的频率和规模、该模式下的销售利润（销售价款与销售时ATM机账面价值之间的差额）对合并报表整体归属母公司股东的净利润的贡献程度等因素，综合分析判断此处的销售环节净损益是否符合不认定为“非经常性损益”的条件。如果“先租后售”模式下ATM机销售产生的净损益并不

是偶发性的，且事实上该业务模式是公司销售自产 ATM 机的重要业务模式，有证据表明在未来将成为公司净利润的稳定来源的，则也可以不认定为非经常性损益（但在利润表中仍列报为“资产处置收益”），但应当在财务报表附注中充分披露该认定的原因。

可参考：《会计学撮要 2011》第 121～122 页【例 1】对投资性房地产处置损益是否可不认定为非经常性损益的讨论。

附录：

《国际会计准则第 17 号——租赁》第 42～46 段：

英文原文：

42 Manufacturer or dealer lessors shall recognise selling profit or loss in the period, in accordance with the policy followed by the entity for outright sales. If artificially low rates of interest are quoted, selling profit shall be restricted to that which would apply if a market rate of interest were charged. Costs incurred by manufacturer or dealer lessors in connection with negotiating and arranging a lease shall be recognised as an expense when the selling profit is recognised.

43 Manufacturers or dealers often offer to customers the choice of either buying or leasing an asset. A finance lease of an asset by a manufacturer or dealer lessor gives rise to two types of income:

(a) profit or loss equivalent to the profit or loss resulting from an outright sale of the asset being leased, at normal selling prices, reflecting any applicable volume or trade discounts; and

(b) finance income over the lease term.

44 The sales revenue recognised at the commencement of the lease term by a manufacturer or dealer lessor is the fair value of the asset, or, if lower, the present value of the minimum lease payments accruing to the lessor, computed at a market rate of interest. The cost of sale recognised at the commencement of the lease term is the cost, or carrying amount if different, of the leased property less the present value of the unguaranteed residual value. The difference between the sales revenue and the cost of sale is the selling profit, which is recognised in accordance with the entity's policy for outright sales.

45 Manufacturer or dealer lessors sometimes quote artificially low rates of interest in order to attract customers. The use of such a rate would result in an excessive portion of the total income from the transaction being recognised at the time of sale. If artificially low rates of interest are quoted, selling profit is restricted to that which would apply if a market rate of interest were charged.

46 Costs incurred by a manufacturer or dealer lessor in connection with negotiating and arranging a finance lease are recognised as an expense at the commencement of the lease term because they are mainly related to earning the manufacturer's or dealer's selling profit.

中文翻译：

42.制造商或经销商出租人应按照企业在立即销售时所遵循的政策，将销售利润或亏损计入当期收益。如人为地用低利率报价，则销售利润应限于采用商业利率时所能得到的利润。初始直接费用应于租赁开始时确认为收益表中的一项费用。

43.制造商或经销商常常向顾客提供购买或者租赁一项资产的选择权。制造商或经销商出租人出租的融资租赁资产，会产生两种收益：

（1）以正常售价立即销售用于出租的资产所形成的利润或亏损（已扣除所有适用的数量折扣或商业折扣）；

（2）租赁期间的财务收益。

44.制造商或经销商出租人在融资租赁期开始时记录的销售收入，应为该资产的公允价值；如出租人应收的最低租赁付款额按商业利率计算得出的现值比该资产公允价值小，则记录的销售收入应为该现值。在租赁期开始时确认的销售成本，等于租赁资产的成本（如成本不同于账面金额时，则为账面金额）减去未经担保残值的现值后的余额。销售收入与销售成本的差额为销售利润，这部分利润应按企业遵循的销售政策予以确认。

45.为了吸引顾客，制造商或经销商出租人有时会人为地用低利率来报价。使用这种低利率的结果，是使在销售时确认从该交易形成的收益总额中包含了超出部分。如人为地引用低利率，销售利润应限于采用商业利率时所能得到的利润。

46.初始直接费用通常在租赁期开始时确认为费用，因为它们主要与制造商或经销商赚取的销售利润有关。

问题5-4-4（关于地方性财政“扶持基金”是否能作为经常性损益）

问题：

企业在各年度取得了当地地方政府的税费返还和“扶持基金”能否作为经常性损益？

背景：

目前各地方政府和开发区为了招商引资，在引入投资项目时往往会承诺在一定期限内，按照企业实际缴纳税费的地方留成部分的一定比例，以“扶持基金”等名义予以返还。

解答：

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008）》（证监会公告[2008]43号）的规定，“非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩

和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益”，其特点包括“性质特殊和偶发性”、“与正常经营业务无关性”、“不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力”。

尽管本案例中的这类扶持资金的金额是根据企业每年缴纳的税款的一定比例计算的，在企业经营正常且该政策保持稳定的情况下，预计可以成为一段时间内稳定的收益来源，但是，这种扶持资金存在违规嫌疑，存在随时被审计、上级财政等部门责令终止的风险，并且《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008）》也明确规定“计入当期损益的政府补助，但与公司正常经营业务密切相关，符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助除外”应属于非经常性损益。在实务中，普遍的做法是把企业享受地方政府的此类财政扶持均作为非经常性损益，并按照收付实现制原则进行确认和计量，即仅把实际收到的金额确认为政府补助。

问题5-4-5（一定年限内可以持续获得的政府补助能否作为经常性损益）

问题：

一定年限内可以持续获得的政府补助能否作为经常性损益？

背景：

根据2011年10月国土资源部、财政部、地方政府签订的“关于建设矿产资源综合利用示范基地合作协议”，A公司预期2011年至2015年能持续得到项目补助资金，如铜坑低品位锌多金属矿资源综合利用工程（铜坑）、地表低品位氧化矿、100号矿体无序空区残留破碎矿柱群安全开采工程（高峰）等，其中部分项目补助是与收益相关的，该部分是否为经常性损益。

解答：

本案例中所述的政府补助尽管可以在一定年限内持续获取，但仍应作为非经常性损益。主要考虑是：

1、在实际操作中，可以认可不作为非经常性损益的政府补助应同时满足以下条件：

（1）属于与正常经营业务密切相关的、与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助或者与正常经营业务并非密切相关的与收益相关的政府补助均不能作为经常性损益。

（2）该正常经营业务属于以下两种情况之一：①属于关系国计民生的重要基础性行业（如基本生活必需品），政府对其实施限价，导致政策性亏损的；②属于国家产业政策重点扶持的具有战略意义的新兴行业（如新能源、环保、信息产业等），需利用财政、税务方面的优惠政策鼓励和扶持其发展的。

（3）该补助金额的计算方法是：根据本企业销售商品或提供劳务的数量以及有关文件规定的单位定额标准计算，或依据事先确定的比例计算。

（4）该补贴将在可预见的未来长期有效，成为企业业务模式的内在组成部分，在可预见的未来成为企业收益的稳定的、可预期的来源，为财务报表使用者预测企业的未来盈利能

力提供依据。

本案例中的补贴并不符合上述条件。

2、根据“背景”部分所述情况，A 公司预计 2015 年可继续获得该项补贴，但 2016 年之后能否持续获取存在不确定性，因而不能在可预见的未来成为企业收益的稳定来源。

实务中需要注意的是：根据上海证券交易所发布的《上海证券交易所科创板股票发行上市审核问答》（上证发[2019]29 号），科研项目相关政府补助存在不被认定为非经常性损益的可能性，但“发行人应结合承担科研项目是否符合国家科技创新发展规划、相关政府补助的会计处理方法、补助与公司正常经营业务的相关性、补助是否具有持续性等，说明将政府补助相关收益列入经常性损益、而未列入非经常性损益是否符合《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》的规定”。据此，我们理解将此类政府补助认定为经常性损益的门槛仍然是相当高的。发行人、券商和会计师应当对照上述监管要求，从上述视角入手，并参考已有的实务案例，保持高度的职业谨慎，作出谨慎、合理的判断。

问题5-4-6（企业收到以实际缴纳的各项社保费金额为标准退回的残疾人社保补助资金是否属于经常性损益）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司将依据国家政策每个季度都会收到的残疾人社保补助资金纳入经常性损益是否合理？

背景：

A 公司成立时，因招收有残疾人职工，一直享受因安置残疾人而产生残疾人社保资金补助。该补助资金是以 A 公司本季度实际为残疾人职工缴纳的社保费用为依据，以退回方式形成的补贴，其退回金额是企业本季度实际为残疾人职工缴纳的社保费用。

解答：

判断一项收益或费用是否为非经常性损益，其主要依据是非经常性损益的定义和基本特征。“非经常性损益”作为一项证券监管指标，其设置的主要目的在于：为报表使用者提供关于上市公司主营业务的持续盈利能力方面的信息（即通过正常经营业务获得持续、稳定的收益的能力），帮助报表使用者合理估计未来盈利趋势，从而做出科学合理的投资决策。非经常性损益的三项主要特征是：与正常经营业务无关性；性质特殊和偶发性；不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力。即具备以下特征之一的收益项目应认定为非经常性损益：

（1）与正常经营业务无关的；

（2）虽与正常经营业务相关，但属于性质特殊的偶发性交易（没有证据表明今后会有规律地定期发生此类交易），不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力，且对当期损益影响重大的。

“残疾人社保补贴”在中央层面的文件中只有原则性规定，在实际操作中，应根据实际

执行的政策情况判断是否应列为非经常性损益。例如，如果是按照安排残疾人就业人数给予的定额补贴，且该政策已经稳定执行多年，预计将长期有效的，可以作为经常性损益；其他情形，应作为非经常性损益。

在本案例中，“以实际缴纳的各项社保费金额为标准退回给 A 公司的残疾人社保资助资金”，如果 A 公司获得补贴金额是以为残疾人实际缴纳的社保费用为依据，并且该补贴已经稳定执行多年，预计将长期有效，可以理解为符合“按安排残疾人就业人数给予的定额补贴，且该政策已经稳定执行多年，预计将长期有效”，故可作为经常性损益。

问题5-4-7（增值税返还收入确认基础及是否应确认为非经常性损益）

问题：

废旧物资回收单位的增值税返还收入是否为经常性损益？其确认是否可以采用权责发生制？

背景：

A公司系废旧物资回收单位，主营废钢的回收利用等，2008年前执行的是“废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税”和“生产企业增值税一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资，可按废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上注明的金额，按10%计算抵扣进项税额”的政策。但是根据《财政部、国家税务总局关于再生资源增值税政策的通知》（财税[2008]157号）的规定，2009年取消了这一政策，根据新文件规定“对符合退税条件的纳税人2009年销售再生资源实现的增值税，按70%的比例退回给纳税人；对其2010年销售再生资源实现的增值税，按50%的比例退回给纳税人”。但文件未对2011年及以后年度是否退回增值税做出规定，根据目前执行的情况，2011年已按17%全额计缴增值税，也没有按10%抵扣增值税的规定。

A公司拟上市，IPO申报期为2009、2010、2011三个会计年度。

解答：

1、关于2009、2010年度的增值税返还在申报财务报表中是否列报为非经常性损益的问题

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008）》的规定，判断是否作为非经常性损益项目，首要的依据是该特定项目是否符合该公告中对“非经常性损益”的定义和基本特征的规定。根据该公告规定，“非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益”。因此，非经常性损益所具备的特征主要是“与正常经营业务无关性”、“性质特殊和偶发性”、“不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力”。同时，监管机构设置该监管指标的目的，是为了帮助财务信息使用者更合理、可靠地预测公司未来的正常持续盈利能力。

在本案例中，该项增值税返还与正常经营业务是相关的。但是由于返还政策仅在2009、2010年度生效，在申报期的最后一年（2011年）并不执行，并且事实上已经导致“根据目前执行的情况，2011年已按17%全额计缴增值税，也没有按10%抵扣增值税的规定”，在以后年度预计也不会再享受到该项优惠，由此可能导致增值税税负的重大增加，可能导致按照前三年的平均盈利水平预测以后年度盈利能力产生较大偏差。所以需要分析2009、2010年所取得的税收返还对该两年盈利的贡献程度。如果涉及金额较大或者占该两年净利润比重较大的，基于其不可持续性，应当认定其具有“偶发性”和“金额重大性”的特征，应认定为非经常性损益。（相比之下，如果2009、2010年无该优惠政策，2011年开始享受该优惠政策，且该优惠政策有财政部、国家税务总局层面的文件作为支持，预计在可预见的未来将可持续享有的，则可以不作为非经常性损益。）

2、关于退税款计入其他收益是按照权责发生制还是收付实现制的问题

根据《<企业会计准则第16号——政府补助>应用指南2018》“五、关于政府补助的确认与计量”中“政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。如果企业已经实际收到补助资金，应当按照实际收到的金额计量；如果资产负债表日企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。”。

根据上述规定，鉴于按实缴增值税的一定比例返还的增值税税款是按照所缴纳税款的一定比例计算的，并不是“存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的”（一般理解这类情况是按照所完成的工作量和规定的定额标准计算拨付的定额补助，例如特准储备物资补助，“家电下乡”、“汽车下乡”、“节能产品惠民工程”等项目中按照指定产品的销量和单位产品补贴标准给予的补助等），因此应当按照实际收到的补助款计入其他收益，即按照收付实现制原则确认。

权威指引：

中国证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-26 非经常性损益的认定”：

非经常性损益的界定，应以非经常性损益的定义为依据，考虑其定义中的三个要素，即“与正常经营业务的相关性”、“性质特殊和偶发性”以及“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”，同时应结合公司实际情况，参考列举项目，进行综合判断，而不应简单地把解释1号中列举的项目认定为非经常性损益，或者把解释1号中未列举的项目认定为不属于非经常性损益。

.....

一、软件产品增值税退税款

公司收到的软件产品增值税退税是否属于非经常性损益，判断的关键，一是该增值税退税是否与公司正常经营业务密切相关，二是其是否属于定额定量的政府补助。非经常性损益

判断标准中的定额定量标准侧重于此项政府补助是否属于国家持续的产业政策扶持,是否具有可持续性。如果公司收到的增值税退税与其主营业务密切相关、金额可确定且能够持续取得,其能够体现公司正常的经营业绩和盈利能力,则不属于非经常性损益。

问题5-4-8（企业享有的所得税优惠是否属于非经常性损益）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，高新技术企业享有的 15%税率的所得税优惠是否属于非经常性损益？享受的“三免三减半”所得税优惠是否属于非经常性损益？

背景：

A 公司是位于北京市高新试验区的高新技术企业，2009 年～2011 年作为 IPO 申报期。根据《国务院关于〈北京市新技术产业开发试验区暂行条例〉的批复》（国函[1988]74 号）及《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠有关问题的通知》（国税函[2009]203 号），A 公司自开办之日起，三年内（2006 年～2008 年）免征所得税，经北京市人民政府指定的部门批准，第四至第六年（2009 年～2011 年，即申报期）按 15%的税率减半（即 7.5%）征收所得税。

解答：

高新技术企业适用的 15%优惠税率是《企业所得税法》及其实施条例明确规定的、长期有效的税收优惠政策。企业只需要能够预计其在可预见的未来将持续满足《科学技术部、财政部、国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火[2016]32 号）、《科学技术部、财政部、国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火[2016]195 号）文件等相关规定的认定条件，即可认为其在可预见的未来将长期享有该项税收优惠，因此高新技术企业的适用税率 15%和法定的基本税率 25%之间的 10%税率差对净利润的影响不属于非经常性损益。但是，依据《北京市新技术产业开发试验区暂行条例》享受的“三免三减半”优惠属于时段性优惠，仅可在 2011 年以前享受，以后年度将不会享受，因此不会成为可预见未来的稳定收益来源。因此，在申报期内（2009 年～2011 年）因该条例规定享受的减半税率优惠（ $7.5\%=15\%-7.5\%$ ）对净利润的影响应作为非经常性损益。

结论基础：

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2008）》（证监会公告[2008]43 号）的规定，非经常性损益是指“与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益”。该公告要求：“公司在编报招股说明书、定期报告或发行证券的申报材料时，应对照非经常性损益的定义，综合考虑相关损益同公司正常经营业务的关联程度以及可持续性，结合自身实际情况做出合理判断，并做出充

分披露”。非经常性损益的三项基本特征是“与正常经营业务无关性”、“性质特殊和偶发性”和“不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力”。

根据“非经常性损益”这一监管指标的设立目的，在判断某一项目是否构成非经常性损益时，除了判断其是否与正常经营业务无关以外，一个很重要的考虑因素就是该项损益项目能否在可预见的未来成为可预期的稳定收益来源，从而为报表使用者预测企业的未来收益状况提供依据。因此，预计在可预见的未来不会重复发生、具有偶发性的项目，作为非经常性损益的可能性相对较大。

问题5-4-9（节能项目享受的“三免三减半”所得税优惠是否属于非经常性损益）

问题：

如下文背景资料所述，节能项目享受的“三免三减半”所得税优惠是否属于非经常性损益？

背景：

A 上市公司于 2016 年 4 月收购配电网节能业务，收购完成后公司拟转型成为以配电网节能为主业的公司。2016 年度，配电网节能业务净利润占公司净利润比例超过 50%。配电网节能业务主要是针对配电网节能降耗提供节能改造和能效综合治理解决方案，主要采用合同能源管理（简称 EMC）模式。合同能源管理是指公司与用户签订能源管理合同，为用户提供节能诊断、融资、改造等服务，并以节能效益分享等方式回收投资和获得合理利润。

根据《财政部 国家税务总局关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》（财税[2010]110 号），对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理，符合企业所得税税法有关规定的，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一至第三年免征企业所得税，第四至第六年按照适用税率减半征收企业所得税。

解答：

非经常性损益是指“与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益”。非经常性损益的三项基本特征是“与正常经营业务无关性”、“性质特殊和偶发性”和“不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力”。

A 公司配电网节能业务主要采用 EMC 模式，符合税收优惠政策的规定，该税收优惠政策是由财政部、国家税务总局出台，属于国家税收政策明确规定的全行业普遍适用的优惠政策，同时也可以预见将在相当长的一段时间内 A 公司将不断拓展和新增符合文件规定的 EMC 模式签订的配电网节能项目，A 公司享受该项税收优惠政策，不属于“偶发性”。配电网节能业务属于公司的主营业务，净利润占公司业绩比例超过 50%，税收减免政策体现了国家产业政策对节能业务的扶持，因此“与主营业务相关”。因此，A 公司按 EMC 模式实施的配电网节能业务按国家税收优惠政策享受的税收优惠可以不作为非经常性损益。

在“[问题 5-4-8（企业享有的所得税优惠是否属于非经常性损益）](#)”中，对位于北京市高新试验区的高新技术企业，依据《北京市新技术产业开发试验区暂行条例》享受的自开办之日起，企业所得税享受三免（2006~2008 年）三减半（2009~2011 年按 15%的税率减半即 7.5%）的优惠，我们的答复意见是“高新技术企业适用的 15% 优惠税率是《企业所得税法》及其实施条例明确规定的、长期有效的税收优惠政策。企业只需要能够预计其在可预见的未来将持续满足《科学技术部、财政部、国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火[2016]32 号）、《科学技术部、财政部、国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火[2016]195 号）文件等相关规定的认定条件，即可认为其在可预见的未来将长期享有该项税收优惠，因此高新技术企业的适用税率 15% 和法定的基本税率 25% 之间的 10% 税率差对净利润的影响不属于非经常性损益。但是，依据《北京市新技术产业开发试验区暂行条例》享受的“三免三减半”优惠属于时段性优惠，仅可在 2011 年以前享受，以后年度将不会享受，因此不会成为可预见未来的稳定收益来源。因此，在申报期内（2009 年~2011 年）因该条例规定享受的减半税率优惠（ $7.5\%=15\%-7.5\%$ ）对净利润的影响应作为非经常性损益。”

上述案例与本案例的不同之处在于：“[问题 5-4-8](#)”中享受的所得税“三免三减半”的优惠对象是企业，因此，对该企业来讲，属于时段性优惠，仅可在特定年度以前享受，以后年度将不会享受，因此不会成为可预见未来的稳定收益来源。本案例中，所得税优惠对象是每一个单独的节能服务业务，根据 A 公司业务板块安排和战略规划，若可以预见 A 公司未来在承接节能服务业务是持续的，则享受该所得税优惠也将构成 A 公司的稳定收益来源，所以作为经常性收益可以接受。

问题5-4-10（定期减免税优惠是否属于经常性损益）

问题：

企业享受定期减免税优惠，是否属于经常性损益？

背景：

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2008）》（证监会公告[2008]43 号）的规定，“越权审批，或无正式批准文件，或偶发性的税收返还、减免”通常应认定为非经常性损益。

解答：

我们认为，对此类定期减免税的损益影响，如不认定为非经常性损益，需至少满足下列条件：

- 1、享受税收减免的业务、交易或事项与企业的正常经营业务相关，而不是针对偶发性、特殊性交易或事项的专案事项性减免；
- 2、享受税收减免具有充分的法律依据，其依据应当是国家（中央）层面颁布的税收法

律、行政法规、财政部和/或国家税务总局制定的规章或规范性文件，而不能是地方政府越权制定的“土”政策；

3、该项税收优惠的有效期不短于 3 年，预计在其有效期内可以持续享受，成为该期间内收益的稳定来源；

4、税收减免方式为通过税务机关办理的直接减免或者国库退库（如即征即退、先征后返等），而不能是通过当地财政办理的拨款、返还等；

5、企业在财务报表附注中已经充分披露了所享受税收优惠的依据、期限、具体的减免金额等信息，不将该减免影响金额列为非经常性损益不会影响报表使用者对企业未来正常经营业务盈利趋势的判断和预测；

6、根据特定案例的具体情况，应满足的其他条件。

不同时满足上述条件的定期减免税优惠，应认定为非经常性损益。

另外，通常情况下，在享受定期减免税优惠的最后一年，建议将该项减免税的影响金额列入非经常性损益，以向报表使用者提示该项税收优惠不具有可持续性，不能作为评估以后年度持续盈利能力的依据。

问题5-4-11（理财产品收益不作为非经常性损益应满足的条件）

问题：

上市公司购买理财产品的收益不作为非经常性损益需要满足哪些条件？

背景：

近年来，不少上市公司利用闲置资金购买理财产品，不少公司从中获得了重大的收益。

根据现行的《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益(2008)》（证监会公告[2008]43 号）规定，“委托他人投资或管理资产的损益”通常应认定为非经常性损益。

根据 2014 年 3 月证监会会计部组织的会计师事务所专业技术问题的研讨情况通报，证监会会计部对此问题的观点为：理财、信托产品的收益，对于非投资类上市公司，除非有确凿证据证明购买及持有的理财产品是企业的“日常资金管理行为”，否则将该理财产品收益作为非经常性损益。

解答：

一般认为，认定非投资类上市公司购买及持有理财产品是企业的“日常资金管理行为”，至少应同时满足以下条件：

1、上市公司长期保持一定金额的闲置货币资金用于购买理财产品，各年度来源于理财产品的收益金额较大，且金额较为稳定，已成为上市公司收益的稳定来源。

2、上市公司经董事会、股东大会（具体根据上市公司章程或其他相关文件规定的决策权限确定）作出正式决议，明确将购买理财产品作为定期存款的替代，作为日常资金管理活

动。

3、理财产品的相关条款必须承诺保本，其风险程度不显著高于在银行的定期存款，该理财产品的投资对象不得包括股票、期货等高风险投资。

4、所购买的理财产品具有较好的流动性，如有需要可随时提前赎回，不会因为投资于理财产品而影响企业的日常经营活动现金支付和投资计划的正常进行。在实务操作中，若上市公司所购买的理财产品的期限较短（例如不超过三个月），且公司流动性充裕，在理财产品存续期间内预计不会出现因资金紧张导致需要转让或提前赎回理财产品的情况，则也可以认为满足本条件。

5、上市公司购买单个理财产品的份额占该理财产品的总份额应较低，不得对理财产品具有控制、共同控制或重大影响，不得主导或参与该理财产品的投资和运作决策。如果理财产品份额分为优先级、劣后级等不同风险级别的，则只限于购买和持有最优先级份额。

6、将闲置资金用于理财产品投资具有财务上的合理性，符合被普遍认可的商业理由和商业逻辑，例如不应同时出现一方面有大额的理财产品投资，另一方面有大额借款的情况。

7、根据特定案例的具体情况，应满足的其他条件。

上市公司使用暂时闲置的募集资金购买理财产品的，应符合《上市公司监管指引第2号——上市公司募集资金管理和使用的监管要求》（证监会公告[2012]44号）第七条的监管规定。但这部分用暂时闲置募集资金进行现金管理的投资收益高于同期定期存款利率的部分应认定为非经常性损益。

需要注意的是：上述口径仅适用于已上市公司购买和持有理财产品的收益是否应作为非经常性损益的判断，不适用于IPO发行人。对IPO发行人在申报期内购买银行理财产品收益涉及非经常性损益的计算问题，应按2017年11月9日在深圳举办的保荐代表人培训班上证监会发行部监管二处有关负责人所表述的下列口径把握：

购买银行理财产品形成的投资收益如何计入非经常性损益？

企业运营一般需要保留一定的流动资金，有些规模较大，会购买一些理财产品，根据非经常性损益规定，理财产品的投资收益应计入非经常性损益，但满足以下情况可以考虑以扣除融资成本的净收益计入非经常性损益：

（1）与日常经营相关的现金管理工具，具有经常性，且公司建立了制度化的管理机制，内控健全；

（2）购买的是银行渠道发行的理财产品，具有低风险、高流动性和安全性特征；

（3）规模适当，成本可以合理计量。

满足上述条件，可以净额计入非经常性损益，否则应全额计入非经常性损益。

即，证监会发行部对此问题的态度是：IPO发行人在申报期内购买理财产品取得的投资收益均应计入非经常性损益，但在满足一定条件时可以按扣除融资成本后的净收益计入非经常性损益。

另外，根据证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》之问题“1-26 非经常性损益的认定”：“募集资金产生定期存款的利息虽然与公司的日常活动无关，且存在偶发性，但公司发行股份募集资金本质上属于一种融资行为，在募集资金投入使用之前和之后，分别以定期存款和形成的募投项目为企业带来收益，两者只是资产以不同的形态存在从而带来不同的收益。此外，如果将募集资金产生的存款利息收入扣除，会导致计算净资产收益率和每股收益等指标时，出现分子和分母不匹配的结果。因此，募集资金在使用之前产生的定期存款利息不属于非经常性损益。”。

问题5-4-12（化解产能资产计提的资产减值准备是否属于非经常性损益）

问题：

如下文背景资料所述，依据政府化解过剩产能要求对相关固定资产计提的减值损失是否属于非经常性损益？

背景：

A 钢铁公司所属的烧结、炼铁、炼钢生产线属于国家规定化解过剩产能范围。2017 年，根据所在地省政府关于钢铁煤炭行业化解过剩产能的相关文件规定，A 公司需拆除 2 台 50 吨转炉，压减粗钢产能 170 万吨，致使公司烧结、炼铁、炼钢生产系统不再具备复产条件。截至 2017 年 12 月 31 日，A 公司烧结、炼铁、炼钢生产用的固定资产停业封存，A 公司根据该类资产的账面价值扣除部分资产残值后计提了固定资产减值准备 5 亿元。

解答：

一般而言，除了因不可抗力因素（如遭受自然灾害）外，计提的资产减值准备对当期损益的影响均应作为经常性损益。但本案例中减值准备的计提原因是因化解产能封存设备按照处置残值作为可收回金额而计提的，也即，由于本次计提减值是拟处置该类资产的前置工作，减值准备的计提直接与资产处置相关，同时也考虑到“去产能”的政策因素本身也是一种不可抗力，因此，我们理解可以作为非经常性损益。（换言之，该类固定资产即将处置或报废，不再继续使用，假定本期内完成处置或报废，则计提减值准备前的账面价值与报废残值的差额应全部属于本期的非经常性损益；现在由于时间原因而未能在本期内完成处置或报废工作，但在资产负债表日必须对可收回金额低于账面价值部分计提减值准备，因此将处置或报废对企业的整体的损益影响体现为计入多个会计期间的损益，这些对损益的影响实际上都是由于资产处置或报废而带来的。）

另外，作为一项佐证证据，也可以测算假设不存在“去产能”要求强制关停和拆除这一政策性因素的情况下，这些关停设备的可收回金额，以此进一步分析此次的大额减值准备计提更多地是因该资产本身的可收回金额已发生减损，还是因为政策性原因。如果导致其减值的主要原因是政策性因素而不是该资产本身已发生价值减损，则此时确认的资产减值损失也可以作为“因不可抗力因素而计提的各项资产减值准备”作为非经常性损益。

问题5-4-13（关于非经常性损益的所得税影响金额）

问题：

某公司于2010、2011年因为处于亏损弥补期间而不计缴所得税，则这两年内实际收到的政府补助作为非经常性损益是否要考虑所得税的影响？

解答：

所得税费用包括当期所得税费用和递延所得税费用，因此非经常性损益项目的所得税影响要区分当期所得税和递延所得税分别讨论：

1、如果该非经常性损益项目所在的法人（企业所得税纳税主体，可能是母公司或某一子公司）在本年度内因亏损而无需缴纳企业所得税，则该非经常性损益项目可以认为对当期所得税没有影响。

2、就递延所得税的影响而言，如果该项目属于在本期内确认过对应的递延所得税费用的，则该非经常性损益项目对递延所得税费用的影响金额应列入其所得税影响数。

问题5-4-14（非经常性损益项目所得税影响数的计算）

问题：

非经常性损益项目所得税影响数是否可以不考虑企业亏损与否，直接以非经常性损益合计金额×适用税率计算？在“背景”部分描述的各种情形中，非经常性损益项目所得税影响数该如何计算？

背景：

情形 1：税前利润总额-100 万元，非经常性损益 1,000 万元，年末可弥补亏损-100 万元，企业未就可弥补亏损确认递延所得税资产；

情形 2：税前利润总额-100 万元，非经常性损益 1,000 万元，年末可弥补亏损-100 万元，企业就可弥补亏损确认了递延所得税资产 25 万元；

情形 3：税前利润总额-100 万，非经常性损益-1,000 万元，年末可弥补亏损-100 万元，企业未就可弥补亏损确认递延所得税资产；

情形 4：税前利润总额-100 万，非经常性损益-1,000 万元，年末可弥补亏损-100 万元，企业就可弥补亏损确认递延所得税资产 25 万元。

以上情形均假设会计利润和应纳税所得额一致。

解答：

非经常性损益的所得税影响数，即非经常性损益项目对合并利润表中“所得税费用”项目（包括当期所得税费用和递延所得税费用，下同）的影响金额，即以下两项目之间的差额：

（1）合并利润表中实际列示的所得税费用金额（包括当期所得税费用和递延所得税费用）；

(2) 假设不存在非经常性损益项目的情况下，合并利润表中“所得税费用”项目的列报金额。

(注：报告期内如发生同一控制下企业合并的，由于“同一控制下企业合并产生的子公司期初至合并日的当期净损益”整体上构成一项非经常性损益项目，因此与被合并方合并日前利润对应的所得税费用直接作为“同一控制下企业合并产生的子公司期初至合并日的当期净损益”的构成因素纳入考虑，该项非经常性损益项目的“所得税影响数”为零。)

因此，在确定非经常性损益项目的所得税影响数时，不能采用“不考虑企业亏损与否，直接按照非经常性损益合计金额×适用税率考虑”的方法，而是要考虑相关纳税主体（即该项非经常性损益项目所属的企业所得税纳税人）的盈亏情况。即，同样性质和金额的非经常性损益项目，在不同纳税主体的背景下（需考虑纳税主体的盈亏状况，在纳税主体亏损的情况下还需进一步考虑其可抵扣亏损是否确认了递延所得税资产），其“非经常性损益的所得税影响数”也可能有所不同。

对于“背景”部分的各情形，分析如下：

情形 1：税前利润总额-100 万元，非经常性损益 1,000 万元，所以在无非经常性损益影响的情况下，税前利润为-1,100 万元。企业没有就可弥补亏损确认递延所得税资产，因此无论是否确认该项非经常性损益，合并利润表中的所得税费用均为零，即该项非经常性损益对所得税的影响数为零。

情形 2：税前利润总额-100 万元，非经常性损益 1,000 万元，企业就可弥补亏损-100 万元确认了递延所得税资产 25 万元（相应地，递延所得税费用为-25 万元）。在无非经常性损益影响的情况下，税前利润为-1,100 万元，假设根据企业未来的盈利预测，最多可就此确认递延所得税资产 275 万元（即，足额确认与可弥补亏损相关的递延所得税资产），相应所得税费用为-275 万元，则非经常性损益的所得税影响数 = $(-25) - (-275) = 250$ 万元。假设仅就可弥补亏损确认了部分递延所得税资产而没有足额确认，则相应的“非经常性损益项目所得税影响数”也会不同。例如，假设依据未来盈利预测，仅可确认 250 万元的与可弥补亏损相关的递延所得税资产，则相应的“非经常性损益项目所得税影响数”将变为 $(-25) - (-250) = 225$ 万元。

情形 3：税前利润总额-100 万，非经常性损益-1,000 万元，故在无非经常性损益影响的情况下，税前利润总额为 900 万元，当期需发生 225 万元的所得税费用，但由于非经常性损益的抵税影响，并不需要实际缴纳。因企业未就可弥补亏-100 万元亏损确认递延所得税资产，合并利润表上的所得税费用为零，则非经常性损益项目的所得税影响数 = 225 万元。

情形 4：同情形 3 的分析，在无非经常性损益影响的情况下，当期需发生 225 万元的所得税费用。企业期末就-100 万元的可弥补亏损确认了递延所得税资产 25 万元，相应地递延所得税费用为-25 万元，则非经常性损益项目的所得税影响数 = $225 - (-25) = 250$ 万元。

第六章 审计技术问题和其他问题

第一节 其他会计技术问题

问题6-1-1（A+H股上市公司境内外准则差异的处理）

问题：

基于下文“背景”资料，A公司A股、H股报表由于执行准则不同导致的差异如何处理？

背景：

A公司为A+H上市公司。两地执行的准则存在以下差异：

根据中国会计准则，A公司实施住房分配货币化方案，所发放给1998年12月31日前参加工作的无房老职工的一次性住房补贴经过股东大会审议批准后从未分配利润以及法定盈余公积中列支。根据国际财务报告准则，该等住房补贴应计入递延资产并在职工平均剩余服务年限内按直线法分期摊销。

根据中国会计准则，固定资产自投产后的下个月开始计提折旧。根据国际财务报告准则，固定资产自投产当日开始计提折旧。由此形成差异。

根据中国会计准则，计提的安全生产费及维简费与使用之差，增加专项储备余额。在国际准则中，此项费用还未实际支出，不能列在支出中，要预以调回。使用安全生产费及维简费购建固定资产的，在国内准则下，购建时结转专项储备，同时全额计提折旧。国际准则认为，折旧应当按资产的使用年限内平均分配。由此形成差异。

解答：

1、关于发放给1998年12月31日前参加工作的无房老职工的一次性住房补贴的处理问题

2001年1月7日，财政部发布了《关于印发〈企业住房制度改革中有关会计处理问题的规定〉的通知》（财会[2001]5号），其中规定：“企业按规定发给1998年12月31日以前参加工作的无房老职工的一次性住房补贴和住房未达标老职工补差的一次性住房补贴，按实际发放的金额，借记“利润分配—未分配利润”科目，贷记“其他应交款”等科目；由此造成未分配利润负数的，按本规定一的原则处理。企业按规定将应发给职工的住房补贴专户存储时，借记“其他应交款”科目，贷记“银行存款”科目。”

在实务中，有些国有及国有控股企业由于发放方案和金额在以往一直未确定下来等原因，存在将此类一次性住房补贴拖到现在才发放的情况，但现在这些企业均已执行新企业会计准则。鉴于财会[2001]5号文件截至目前尚未被废止，如果相应款项主要系用于补偿该等职工在以前年度已经为企业提供的服务（尤其是当该等职工已经退休或离职时），则还是可以接受将其作前期追溯处理（但这并非首选的处理方式，我们首选的方式应该是在企业确定发放的方案、金额、时间表等确定下来之后，计入当期损益）。

在IFRS体系下，对此类补贴不能追溯调整前期报表（因为既不属于会计政策变更也不

属于前期差错更正)，而应当在企业确定发放的方案、金额、时间表等确定下来之后，计入当期损益；如果发放时约定职工需在未来继续为企业服务一段时间才能最终享有该补贴的，则可将该补贴在约定的服务期限内摊销。

2、关于固定资产折旧问题

在中国《企业会计准则》下，固定资产自达到预定可使用状态的次月开始计提折旧，这是一项约定俗成的惯例。IFRS体系下没有明确的规定。因此差异是可能存在的。但该项差异对多数企业的影响应当并不重大。企业可以在IFRS下的报表中对此问题作出调整，消除该项差异。

3、关于专项储备问题

《企业会计准则解释第3号》第三条对专项储备的会计处理方法的规定，与IFRS下的通常处理方式存在较大差异。IFRS下对专项储备的会计处理方法基本接近于原先《企业会计准则讲解（2008）》第65～69页所述的处理方法，因此该项境内外准则差异客观存在，且在现行准则规定的框架内无法消除，尤其是当涉及金额的影响较大时。

问题6-1-2（境内外会计准则的差异处理）

问题：

对境内外会计准则的差异如何理解？注册会计师如何针对编制基础不同的两套财务报表出具审计报告？

背景：

A公司于2000年在上海证券交易所公开发行社会公众股，成为A股上市公司。2006年11月A公司的母公司在香港联合交易所上市，2012年3月A公司被母公司吸收合并而退市。

A公司自2007年1月1日起开始实施财政部于2006年2月15日颁布的《企业会计准则》，并按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》对首次执行日新旧准则进行衔接，其选择的会计政策和会计估计符合公司的实际情况，亦经过证监会和上交所的审核认可，在上市期间A公司对外信息披露、缴纳税款等均以A股报告及与之相关的资料为依据。

A公司的母公司于2006年11月在香港联合交易所上市后，A公司在编制对外公告的A股报告的同时，基于母公司编制H股合并报表统一会计政策的需要，又按照母公司的会计政策另行编制了财务报表。A股报表与提供给母公司的报表主要差异在于应收账款折现、坏账准备提取、固定资产折旧等会计处理方面，进而导致自2006年起A公司的成本、收入、利润以及其他相关科目在A股报告中披露的金额与提供给母公司的财务报表均存在一定的差异。A公司的年报审计师针对A公司的A股报表和提供给母公司的财务报表分别出具了审计报告。

解答：

A公司自身是一个独立的会计主体，其本身仅在A股上市，并未在A+H同时上市。因此，其不符合《企业会计准则解释第1号》第一条所指的“原同时按照国内及国际财务报告准则对外提供财务报告的B股、H股等上市公司”。其在境内公告的A股财务报表的首次执行日新旧准则衔接仍按《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定，仅就该准则第五条至第十九条等相关规定要求在首次执行日需要追溯调整的部分新旧准则差异事项进行追溯调整，其他新旧准则差异采用未来适用法衔接。

1、对于A公司自身在境内公告的A股财务信息和提交给其母公司用于编制IFRS下的H股合并报表的财务信息之间的差异问题，要从以下两方面理解：

（1）从总体原则上，尽管《企业会计准则解释第2号》第一条规定“内地企业会计准则和香港财务报告准则实现等效后，同时发行A股和H股的上市公司，除部分长期资产减值损失的转回以及关联方披露两项差异外，对于同一交易事项，应当在A股和H股财务报告中采用相同的会计政策、运用相同的会计估计进行确认、计量和报告，不得在A股和H股财务报告中采用不同的会计处理”，并且财政部在2008～2012各年度的年报工作通知中都对这一点予以重申和强调，但在实务中，由于境内外会计准则的规定和实际操作中的实务惯例在客观上存在差异，因此境内外财务信息之间的差异只能是逐步缩小，至今也尚未完全消除（可参考：2009年3月香港会计师公会发布的“更新文件第1号（2009年3月）——中国企业会计准则与香港会计准则持续等效文本”）。因此，理论上不能要求同一公司在中国新会计准则和IFRS下编制的报表完全无差异。当然，该“更新文件第1号”中所列的部分“执行差异”，后来已经通过发布准则解释等方式予以消除。

另外，目前讨论的境内外会计准则差异，主要是体现在确认和计量领域，其最直观的表现就是净利润和净资产这两项核心财务指标的差异。但是，除了确认和计量领域的差异以外，列报和披露领域的差异也同样客观存在，表现为报表项目的名称和包含的内容范围不同、附注信息披露的内容和格式要求不同等，例如H股报表中通常将软件计入固定资产而不是无形资产、将土地使用权视作预付租金而不是无形资产、将流转税冲减收入而不是计入税金及附加、“其他收入”和“其他支出”项目的包含内容范围的差异等。

（2）就可接受的境内外准则差异的具体项目而言，一般不超出附件“更新文件第1号”所列的“执行差异”的范围（注：由于内地和香港的会计准则都处于不断的动态变化中，因此相关差异的可接受范围相应也是动态变化的，但总体而言，自“更新文件第1号”发布以来，新增的差异就其影响范围和程度而言，都是不重大的）。早在2001年，中国证监会在《公开发行证券的公司信息披露规范问答第5号——分别按国内外会计准则编制的财务报告差异及其披露》（证监会会计字[2001]60号）中就已经规定：“同一管理层对同一会计期间内的同一事项不能作出不同的会计估计。因而就同一事项，两份财务报告不应存在会计估计差异”，因此，同一企业、同一年度的境内外财务报表之间不应存在会计估计差异，但可接受

存在部分“执行差异”。

就本案例情况而言，“A股报表与提供给母公司的报表主要差异在于应收账款折现、坏账准备提取、固定资产折旧等会计处理方面”，这些事项均属于会计估计范畴，按照上述要求，境内外报表之间不应存在会计估计差异。对于目前实际存在的差异，公司管理层应对此作出解释和纠正。

2、为了提高对信息使用者而言的披露明晰性，防止误导，同一家会计师事务所在对同一企业采用不同编制基础编制的财务报表发表审计意见时，应当分别出具两份审计报告，将不同编制基础的报表分别附在不同的审计报告之后，并且对于A公司按照其母公司会计政策编制、供母公司编制H股合并报表使用的报表作为特殊编制基础财务报表，按照《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》出具审计报告，发表的审计意见仅可针对是否符合附注所述的编制基础，不能直接表述为是否符合企业会计准则。

附件：

《更新文件第1号（2009年3月）——中国企业会计准则与香港会计准则持续等效文本》（不含原文附件）

等效背景资料

2005年11月8日，中国会计准则委员会与国际会计准则理事会签署了联合声明，确认除极少的差异外，中国企业会计准则与国际财务报告准则实现了实质性趋同。根据财政部有关的规定，企业会计准则自2007年1月1日起在内地上市公司范围内施行。

香港会计师公会（以下简称公会）与中国会计准则委员会经过一年多的两地准则比较工作后，于2007年12月6日签署内地会计准则与香港财务报告准则等效的联合声明（以下简称《联合声明》）

(http://www.hkicpa.org.hk/professionaltechnical/mainland_standards_convergence/financial_reporting_standard.php)，确认于2007年12月6日当日有效的内地企业会计准则与同日有效的香港财务报告准则，除资产减值损失的转回以及关联方披露两项准则差异外，两地准则实现等效。

有关两地会计准则的比较背景及比较过程，请参阅《联合声明》附件一。在《联合声明》附件一指出，在比较两地准则的过程中揭示了于2007年12月6日有效的内地会计准则省略的准则要求，中国会计准则委员会已采取积极步骤作出补充修订。在《联合声明》签署前，即2007年11月中旬发布了《企业会计准则解释第1号》

(www.casc.gov.cn/gnxw/200711/t20071126_615895.htm)，并通过《企业会计准则讲解2008》加进补充修订。

持续等效

为了消除两地会计准则的差异和继续保持两地准则的等效，自2008年开始，双方已按

《联合声明》附件二的机制开展工作。

企业会计准则的基本准则凌驾于中国企业准则的其它部份，而具体会计准则、准则应用指南和解释公告具备相同的法律地位，当产生冲突时，以较晚发布的文件为准。

对于企业会计准则的修订，当国际会计准则理事会颁布新的财务报告准则或对原来的准则进行大幅度修改时，中国会计准则委员会会根据中国实际和应循既定程序，颁布新的具体准则或通过解释公告对有关的准则作出相关的修订。至于其它轻微的准则修改，中国会计准则委员会会于每年重新修订的企业会计准则讲解中作出相应的调整。

为了方便企业对会计准则的运用，中国会计准则委员会将择机对内地企业会计准则的体系作重新编制，把原本的基本准则、38项的具体准则、应用指南及解释公告编为一册，而会计准则讲解则编为另一册。公会理解香港与内地准则制定的既定程序及颁发时间均有差异。香港的准则颁发日期与生效日期都有一定时间上的差距，而内地的准则于颁布后即时生效。双方协议虽内地与香港在颁布准则的时间上有差异，但两地准则的生效日期必须一致，始能维持准则的持续等效。

经以上机制，于2007年12月6日后生效并适用于自2008年1月1日或以后日期开始的年度期间的新出台或经修订的香港财务报告准则均已纳入2008年8月制定的《企业会计准则解释第2号》（以下简称《解释第2号》）

(http://www.casc.gov.cn/gnxw/200809/t20080912_791162.htm) 和/或2008年11月出台的《企业会计准则讲解2008》。而于2009年1月1日或以后日期开始的年度期间才生效的新出台或经修订的香港财务报告准则，内地准则将于2009年上半年才作出相应的修改，并确保有关的准则将被应用于内地企业在2009年发布的中期业绩报告，以维持两地准则的等效。

除此之外，为了全面贯彻实施企业会计准则，落实会计准则趋同与等效，中国会计准则委员会亦于2008年8月制定的《解释第2号》中，为2007年企业会计准则执行情况和有关问题，提供了解释。

《企业会计准则讲解2008》亦于2008年11月出台，为中国会计准则委员会编写。内容除函概了联合声明签署时同意加增的指引部份及2008年生效准则相关指引外，亦为解决2007年准则实施过程中遇到的各种疑难问题，提供指引，具有重要的指导意义。

为了更有效地维持中国会计准则与国际财务报告准则和香港财务报告准则的持续等效，中国会计准则委员会、国际会计准则理事会及香港会计师公会达成共识，同意建立三方持续趋同及等效机制，每年举行两次三方会议，以确保三项准则的持续等效，并加强三方彼此的合作和交流。第一次三方会议在2008年10月已经进行。

2007年实施的问题

在评估内地上市公司实施企业会计准则的情况，中国会计准则委员会在2008年经过5个多月的努力，分析了1,570家于沪、深两地上市公司公布的2007年度的年报，了解上市公司在实施企业会计准则的实际情况，以下简称《分析报告》。

根据《分析报告》，企业会计准则在上市公司得到了平稳有效的实施，而且对于同时发行A股和H股的上市公司，在执行了企业会计准则后，内地与香港披露的年报差异基本消除。在该1,570家内地上市公司中，共有53家上市公司同时在香港发行了H股，这些公司除了按企业会计准则在A股市场披露年报外，同时亦需按照香港财务报告准则在H股市场提供年报。

《分析报告》指出，根据该53家A+H上市公司年报显示，导致A+H股上市公司净利润和净资产存在差异的主要因素为：

(i) 企业改制资产评估产生的差异——按内地相关法律法规，企业进行公司制改制时对资产和负债进行评估，并以评估价值为基础确认为相关资产和负债的认定成本；在H股报告中，有的调整为改制前的原账面值，有的按重估价值报告，形成A股和H股报告的差异。

(ii) 同一控制下企业合并产生的差异——按照企业会计准则规定，同一控制下的企业合并采用类似权益结合法进行会计处理；国际报告准则没有特定的准则规范，有些公司采用购买法进行处理。由于公司在两地采用的会计政策不一致，财务报告出现差异。

(iii) 资产折耗方法产生的差异——按照企业会计准则，特定企业的油气资产应当采用产量法或年限平均法计提折耗。在实际执行中，公司在A股财务报告中采用了年限平均法计提油气资产折耗，在H股报告中则采用了产量法计提折耗。

除了在《分析报告》指出以上三个项目外，其它产生数字差异的因素包括：

(iv) 投资企业对合营企业的会计处理——根据企业会计准则规定，A股报告内投资企业对合营企业应采用权益法而不容许比例合并法，而根据香港/国际财务报告准则规定，两种处理方法均可，因此部分H股报告选择比例合并法，由于公司在两地采用的会计政策不一致，财务报告出现差异。

(v) 投资性房地产的后续计量模式——企业会计准则及香港财务报告准则都规定，公司应该选择成本法或公允价值法，并应将该政策运用于其所有投资性房地产。企业若在A股报告中采用成本法而于H股报告中采用公允价值法，财务报告便会出现差异。

(vi) 安全生产费的会计处理——从事矿山开采、建筑施工、危险品生产、道路交通运输以及煤炭生产和烟花爆竹生产等公司按照国家法律法规规定提取安全生产费准备。在H股报告中，这些安全生产费准备不符合香港财务报告准则中对“负债”的定义，只能作留存收益的拨备而不是费用。由于在A股报告中，此准备会当作费用，引致差异。

(vii) 保险合同的获取成本会计处理——企业会计准则规定，包括在获取原保险合同或再保险合同过程中发生的费用和手续费的成本应计入发生当期的损益。在香港/国际财务报告准则没有特定的具体准则规定，因此大部分公司的H股报告中采用了公认行业会计实务，即递延购买成本的会计政策。由于公司在两地采用的会计政策不一致，财务报告出现差异。

(viii) 保险合同准备金计提办法——中国保监会规定，所有与原保险合同和再保险合同相关的准备应根据中国保监会发布的相关精算规定计算，而香港/国际财务报告准则没有相关规定，因此大部分公司的H股报告中与原保险合同或再保险合同相关的准备金，通常会

遵循公认行业实务来计算。由于公司在两地采用的会计政策不一致，财务报告出现差异。

2007 年实施问题的解决方案

对于上述的差异，公会与中国会计准则委员会已按《联合声明》附件二的持续等

机制进行多番讨论研究，于本年8月份出台的《解释第2号》要求同时发行A股和H股的上市公司，除部分长期资产减值损失的转回以及关联方披露两项准则差异外，对于同一交易事项，应当在A股和H股财务报告中采用相同的会计政策，运用相同的会计估计进行确认、计量和报告，不得在A股和H股财务报告中采用不同的会计处理。

在《解释第2号》出台后，公会向中国会计准则委员会提出多项建议，并于十月双方达成以下共识：

(i) 企业改制资产评估产生的差异——《解释第2号》重申要求以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当在所有者权益作出调整。鉴于企业改制过程涉及多种会计处理情况，双方同意此项为执行准则中的问题，需要征询国际会计准则理事会的意见后，再作进一步确定消除此差异的可行性。

(ii) 同一控制下企业合并产生的差异——对于从未涉及同一控制下企业合并的公司，A股和H股财务报告应采用相同的会计政策。至于以前已涉及同一控制下企业合并的公司，对于新产生的同一控制下企业合并，A股和H股财务报告的处理能一致的应当一致。而在以往的A股和H股财务报告中经已存在的差异，有关公司应逐步消除这些差异，而在更改上存在实际困难的，亦应以分步到位的方式达成一致。

(iii) 资产折耗方法产生的差异——中国会计准则委员会已于本年出版的《企业会计准则讲解2008》进行修订，指出油气资产按照产量法计提折耗比较符合该类资产价值损耗的特点，鼓励A股报告采用产量法计提折耗。经此修订后，这差异应不再存在。

(iv) 投资企业对合营企业的会计处理——对于企业从未投资合营企业，A股报告和H股报告应采用相同的会计政策。以前已投资合营企业的企业，对于新投资的合营企业，A股报告和H股报告的处理能一致的应当一致。对于在以往的A股报告和H股报告中经已存在的差异，中国会计准则委员会表示将要求有关企业逐步消除这些差异，而在更改上存在实际困难的，亦应以分步到位的方式达成一致。此外，国际会计准则理事会对国际会计准则第31号—“合营中的权益”作出修订，把比例合并法取消后，将不再存在。

(v) 投资性房地产的后续计量模式——对于从未持有投资性房地产的企业，A股报告和H股报告应采用相同的会计政策。以前已持有投资性房地产的企业，对于新添置的投资性房地产后续计量模式，A股报告和H股报告的处理能一致的应当一致。对于在以往的A股报告和H股报告中经已存在的差异，中国会计准则委员会表示将要求有关企业逐步消除这些差异，而在更改上存在实际困难的，亦应以分步到位的方式达成一致。

(vi) 安全生产费的会计处理——中国会计准则委员会已于本年出版的《企业会计准则讲解2008》进行修订。根据该讲解，安全生产费准备将计入所有者权益中的“盈余公积”。

经此修订后,这差异应不再存在。

(vii) 保险合同的获取成本会计处理——对于从未涉及保险业务的企业，A股报告和H股报告应采用相同的会计政策。对于在以往的A股报告和H股报告中经已存在的差异，中国会计准则委员会表示将要求有关企业逐步消除这些差异，而在更改上存在实际困难的，亦应以分步到位的方式达成一致。

(viii) 保险合同准备金计提办法——对于从未涉及保险业务的企业，A股报告H股报告应采用相同的会计政策。对于在以往的A股报告和H股报告中经已存在的差异，中国会计准则委员会表示将要求有关企业逐步消除这些差异，而在更改上存在实际困难的，亦应以分步到位的方式达成一致。

总结

总括而言在《解释第2号》出台后，《企业会计准则讲解2008》修订后及十月与财政部的会议后，公会与中国会计准则委员会重申确认内地的企业会计准则与香港/国际财务报告准则的持续等效，但也同意两地准则存在以下的准则性及其它非准则性的差异，列举如下：

(1) 准则差异

除某些资产减值损失的转回以及关联方披露两项准则差异，内地及香港的会计准则已实现持续等效。前者，截至本文件的发布日，该项差异仍然存在，公会、中国会计准则委员会及国际会计准则理事会将继续讨论消除该项差异的其它方法。后者，据公会、中国会计准则委员会及国际会计准则理事会的理解，国际会计准则理事会将参照中国准则对国际会计准则第24号—“关联方披露”进行修改。届时，关联方披露的准则差异将随之消除。

(2) 选择差异

公会与中国会计准则委员会同意两地准则中如涉及财务报告编制的选择权差异，不被视为准则差异。此项目的差异包括以上(iv)投资企业对合营企业的会计处理方法的差异；及(v)投资性房地产的后续计量模式的差异。

(3) 执行差异

由于这项差异是在实务中出现的，双方同意不属于准则差异。执行差异包括以上(i)企业改制资产评估产生的差异；(i i)同一控制下企业合并产生的差异；(vii)保险合同的获取成本会计处理的差异；及(viii)保险合同准备金计提办法的差异。

最后，公会与中国会计准则委员会同意，同一企业今后在处理上述的选择差异及执行差异时，其A、H股报告必须采用相同的会计处理方法。在以往的A、H股报告中已经存在的差异，能一致的尽量更改为一致，而在更改上存在实际困难的，亦应以分步到位方式达成一致。

问题6-1-3（煤矿生产企业转产，专项储备余额应如何处理）

问题：

煤矿企业转产，不再需要计提安全生产费和维简费，则其原先依据安全生产费和维简费的相关规定计提的专项储备余额应如何处理？

解答：

对于转产时的“专项储备——安全生产费”结余，根据财政部、国家安全生产监督管理总局《关于印发〈企业安全生产费用提取和使用管理办法〉的通知》（财企[2012]16号）第二十九条规定：“企业调整业务、终止经营或者依法清算，其结余的安全费用应当结转本期收益或者清算收益。”

对于转产时的“专项储备——维简费”结余，现有的关于煤矿企业维简费的相关规定（特别是以“财建[2004]119号”文件印发的《关于规范煤矿维简费管理问题的若干规定》）中并无明确规定，对此我们认为，鉴于安全生产费和维简费计提的来源和财务会计处理方法类似，因此也可比照财企[2012]16号文第二十九条规定的上述方法处理。

鉴于这些专项储备当初计提时，已经计入生产成本或者当期损益，即在计提时已经减少了以前期间的净利润，且现在该企业仅仅是转产，并未清算，因此在专项储备转回时应当增加当期净利润，一般可计入转产当期营业外收入处理。

问题6-1-4（建筑施工企业总分包单位安全生产费的相关会计处理）

问题：

建筑施工企业总分包单位何时计提安全生产费，如何进行账务处理？

背景：

A公司主营业务为工程项目的设计、建筑工程、设备安装等业务。根据《企业安全生产费用提取和使用管理办法》（财企[2012]16号）规定，施工企业应当提取安全生产费用。据此，A公司在各工程的项目概算总成本中预计了安全生产费用，并根据各年度完工率反映在各年的营业成本中。

解答：

根据《企业安全生产费用提取和使用管理办法》（财企[2012]16号）第七条规定，建设工程施工企业以建筑安装工程造价为计提依据，提取的安全费用列入工程造价。因此，我们理解，对此问题的处理可以采用两种做法：

方法 1：在建筑工程开始履行时，即按照合同约定的工程造价为依据计提全额的安全生产费，计入专项储备和工程施工成本（单列“提取安全生产费”明细科目反映），但已计提而尚未使用的专项储备在确定完工进度（履约进度）时不纳入考虑，已实际使用的安全生产费应计入实际发生的合同成本中。

方法 2：不在账面上反映安全生产费的计提情况，仅根据实际使用或实际拨付给分包商的安全生产费计入已发生的合同成本，并相应体现在营业成本中。

方法 1 与方法 2 相比，对已发生合同成本、营业成本和完工进度（履约进度）的计量

相同，不同点在于方法 1 在《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》下将造成“存货——工程施工”与“专项储备”两者的同步增加（在 2017 年修订后的收入准则下将造成“合同履约成本”与“专项储备”的同步增加），增加的金额等于已计提但尚未使用的安全生产费。这两种方法各有优缺点，方法 1 能够完整地在账内反映安全生产费的计提和使用情况，以及反映尚未使用的支出额度，但会导致资产和净资产的同步虚增；方法 2 的优缺点则与方法 1 相反。

从账务处理（确认和计量）的完整性角度，我们倾向于采用“方法 1”在账内完整地体现出安全生产费的计提、使用情况，以及未用完的额度。但为了避免出现财务报表中资产和净资产同时虚增的结果，在编制资产负债表时，可以将“工程施工——提取安全生产费”（或“合同履约成本——提取安全生产费”）和“专项储备”两个科目的余额抵销列报，即在财务报表列报方面体现“方法 2”下的处理结果。

另外，根据财企[2012]16 号文第七条，总包单位是计提安全生产费用的责任单位，分包单位需要使用安全生产费时，由总包单位向分包单位进行支付。因此，分包单位不应当再计提安全生产费。

在上述“方法 1”下，根据上述规定，结合《企业会计准则第 15 号——建造合同》（或《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》）有关合同成本与合同收入确认的规定，在涉及总分包的情况下，双方应作账务处理如下：

1、总包方：

（1）按总包合同价款计提安全生产费时：

借：工程施工——提取安全生产费/合同履约成本——提取安全生产费

贷：专项储备

该项“工程施工——提取安全生产费”（或“合同履约成本——提取安全生产费”）的余额应按照完工进度（或履约进度）逐步转入营业成本。

（2）将专项储备拨付给分包方时：

借：专项储备

贷：银行存款

（3）总包方自行承担的工程量需自行动用专项储备的，一方面根据实际支出的专项储备金额借记“专项储备”，贷记“银行存款”等科目；另一方面按照相同金额借记“工程施工——成本”，贷记“工程施工——提取安全生产费”（或借记“合同履约成本——成本”，贷记“合同履约成本——提取安全生产费”）。

2、分包方：

（1）收到总包方拨付的安全生产费时：

借：银行存款

贷：专项储备

(2) 在实际使用专项储备时，分包方除了借记“专项储备”，贷记“银行存款”等科目以外，为了体现收入确认“总额法”的要求（如果专项储备是总额拨付、包干使用，则分包方承担了这一过程中的主要风险和报酬），还应根据实际使用的专项储备金额计入合同成本（借：工程施工——成本/合同履约成本——提取安全生产费，贷：工程结算/合同结算），并在计算完工百分比（履约进度）和确认合同收入时将其纳入考虑。其中，如果按照累计已发生的合同成本占预计总成本的比例来确定完工进度（履约进度），则相当于本期按实际发生的安全生产费支出借记“营业成本”，贷记“营业收入”。

问题6-1-5（募集资金置换自有资金时涉及专项储备的处理）

问题：

如下文背景资料所述，A 公司用募集资金置换自有资金时涉及专项储备时如何处理？

背景：

A 公司从事煤矿开采、发电等业务。2014 年 11 月 21 日 A 公司非公开发行股票申请获得了证监会核准，其中募集资金中的 6.22 亿元用于 B 煤矿扩能改造项目。B 煤矿扩能改造项目于 2014 年 2 月取得发改委核准文件，实际取得核准前已进行施工并完成大部分工程，截止 2014 年 12 月 31 日 B 煤矿扩能改造项目已基本完工。该项目支出中的部分项目使用了安全生产费、维简费等专项储备，并已经转入固定资产或费用化。非公开发行经证监会核准后尚未实施，截止 2014 年 12 月 31 日尚未募集到资金。A 公司计划以该次非公开发行募集资金置换 B 煤矿扩能改造项目已经发生的投入资金，并将原使用的专项储备进行恢复。

解答：

本案例首先需要考虑将安全生产费和维简费等专项储备用于扩能改造工程项目，是否符合相关的资金管理规定？

1、根据“财政部、国家安全生产监管总局关于印发《企业安全生产费用提取和使用管理办法》的通知”（财企[2012]16 号）第十七条规定：煤炭生产企业安全费用应当按照以下范围使用：

（一）煤与瓦斯突出及高瓦斯矿井落实“两个四位一体”综合防突措施支出，包括瓦斯区域预抽、保护层开采区域防突措施、开展突出区域和局部预测、实施局部补充防突措施、更新改造防突设备和设施、建立突出防治实验室等支出；

（二）煤矿安全生产改造和重大隐患治理支出，包括“一通三防”（通风，防瓦斯、防煤尘、防灭火）、防治水、供电、运输等系统设备改造和灾害治理工程，实施煤矿机械化改造，实施矿压（冲击地压）、热害、露天矿边坡治理、采空区治理等支出；

（三）完善煤矿井下监测监控、人员定位、紧急避险、压风自救、供水施救和通信联络安全避险“六大系统”支出，应急救援技术装备、设施配置和维护保养支出，事故逃生和紧急避难设施的配置和应急演练支出；

(四) 开展重大危险源和事故隐患评估、监控和整改支出;

(五) 安全生产检查、评价(不包括新建、改建、扩建项目安全评价)、咨询、标准化建设支出;

(六) 配备和更新现场作业人员安全防护用品支出;

(七) 安全生产宣传、教育、培训支出;

(八) 安全生产适用新技术、新标准、新工艺、新装备的推广应用支出;

(九) 安全设施及特种设备检测检验支出;

(十) 其他与安全生产直接相关的支出。

2、根据《关于规范煤矿维简费管理问题的若干规定》(财建[2004]119号文附件)第五条的规定,煤矿维简费,主要用于煤矿生产正常接续的开延深、技术改造等,以确保矿井持续稳定和安全生产,提高效率。具体使用范围是:

(一) 矿井(露天)开拓延深工程;

(二) 矿井(露天)技术改造;

(三) 煤矿固定资产更新、改造和固定资产零星购置;

(四) 矿区生产补充勘探;

(五) 综合利用和“三废”治理支出;

(六) 大型煤矿一次拆迁民房50户以上的费用和中小煤矿采动范围的搬迁赔偿;

(七) 矿井新技术的推广;

(八) 小型矿井的改造联合工程。

A公司需要核对使用专项储备用于“B煤矿扩能改造项目”是否符合对安全生产费和维简费用用途的规定。如果不符合规定的,应当按会计差错处理,将已减少的专项储备余额予以转回。

如果将安全生产费、维简费用于“B煤矿扩能改造项目”是符合规定的,则对于由此形成的固定资产,应按《企业会计准则解释第3号》第三条规定处理,即:企业使用提取的安全生产费、维简费等专项储备形成固定资产的,应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

专项储备是从成本、费用中提取,用于未来特定用途支出的资金额度,但并无特定的资产与其对应。因此,使用募集资金置换先期投入的自有资金时,只需将相应金额的募集资金从募集资金银行存款专户转出,转入基本户或一般户即可,无需其他账务处理,也不应转回已使用的专项储备。原先已经按规定在达到预定可使用状态时一次性提足折旧的固定资产已计提的折旧也不应转回。

问题6-1-6(煤矿企业提取的煤管费、煤炭价格调节基金及矿产资源补偿费的列报)

问题：

煤矿企业提取的煤管费、煤炭价格调节基金及矿产资源补偿费在利润表中应列报为“税金及附加”还是“管理费用”？

解答：

如果仅从会计原理和基本理论的角度考虑，此处涉及的矿产资源补偿费、价格调节基金和煤管费与企业的销售收入的销量密切相关，且虽然未采用“税”的名义，但仍然具备公认的“税收三性”（强制性、无偿性、固定性）特征，故均应在利润表中列报于“税金及附加”项目中。

但是，对于矿产资源补偿费，其计征依据为 1994 年国务院发布的《矿产资源补偿费征收管理规定》（国务院令 150 号），其第三条明确规定：“矿产资源补偿费按照矿产品销售收入的一定比例计征。企业缴纳的矿产资源补偿费列入管理费用。”相应地，财政部在《关于企业缴纳矿产资源补偿费会计处理规定的通知》（[94]财会字第 20 号）中规定：“企业销售矿产品和对矿产品自行加工的，应按照《矿产资源补偿费征收管理规定》的有关规定，定期计算缴纳矿产资源补偿费。为了均衡各会计期间的费用，企业应在缴纳矿产资源补偿费之前，根据各月矿产品销售收入和开采回收率系数（对矿产品自行加工的，根据国家规定价格计算的销售收入，国家没有规定价格的，根据征收时矿产品的市场价格计算的销售收入）等资料，按月计提矿产资源补偿费，计提时，借记‘管理费用——矿产资源补偿费’科目，贷记‘其他应缴款——应缴矿产资源补偿费’科目。”在新企业会计准则体系下，《企业会计准则——应用指南》的附录《会计科目和主要账务处理》对“2221 应交税费”科目的使用说明规定：“企业按规定计算应交的房产税、土地使用税、车船使用税、矿产资源补偿费，借记‘管理费用’科目，贷记本科目。实际交纳时，借记本科目，贷记‘银行存款’等科目。”鉴于现行会计处理规定已明确规定矿产资源补偿费计入管理费用，所以对于矿产资源补偿费应按照现有的明确规定执行。

对于价格调节基金和煤管费，尚没有全国统一的会计处理规定，但确有某些地方规定“企业缴纳的价格调节基金在管理费用中列支”（例如《湖南省价格调节基金征收管理实施细则》）。因此如果企业所在地对此有专门的会计处理规定，则从其规定；没有明确规定的，可将其在利润表中列报为“税金及附加”。

问题6-1-7（代扣个人所得税手续费返还的账务处理）

问题：

扣缴义务人收到代扣代缴个人所得税手续费返还时应如何进行账务处理？

解答：

根据财政部于 2018 年 9 月 5 日发布的《关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》，企业作为个人所得税的扣缴义务人，收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日

常活动相关的项目在利润表的“其他收益”项目中填列。企业在该解读发布前未填列在“其他收益”的，需对可比期间的比较数据进行调整。

问题6-1-8（合同取得成本能否递延）

问题：

在下文“背景”部分所述情形下，A 公司根据收款金额计算并支付给业务员的提成能否与收入确认进行配比、分摊，即随着收入确认的进度逐步确认为费用，而不是在支付提成款时一次性确认为费用？

背景：

A 公司是一家外教在线课程服务企业，通过互联网实现真人一对一在线外教英语培训。公司收到学员缴纳的课程款时计入预收款项，收到全款后才提供培训服务，在实际提供培训服务时确认收入。公司业务人员薪酬主要为业务提成，业务提成根据当月实际收到的课程款的一定比例计算并支付给业务员，同时计入当期损益。

解答：

基于 2006 版收入准则（或建造合同准则）的处理意见：

本案例中的业务员提成薪酬的性质是“合同取得成本”，即为了获取客户合同而发生的相关支出。合同取得成本的性质是期间费用而不是营业成本（不是与提供服务相关的直接成本），因此其配比的对象是期间而不是特定合同的收入。

根据《企业会计准则解释第 1 号》第三条规定，“经营租赁中出租人发生的初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等，应当计入当期损益；金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益”；“企业（建造承包商）为订立合同发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益”。除此之外，在整个企业会计准则体系中，未见到其他关于合同取得成本递延的规定。即，除了对建造合同和经营租赁合同的合同取得成本，在满足一定条件下可以予以递延以外，其他合同取得成本都应在发生时直接计入当期损益，不应递延。值得注意的是：此处的两个允许合同取得成本递延的特例均不是《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》的规范范围，在《企业会计准则第 14 号——收入（2006 年）》的规范范围内，没有合同取得成本可以递延的规定。

从资产负债表观的角度看，“合同取得成本不得递延”是基于合同取得成本在期末不再符合资产的定义。因为此类合同取得成本实际上是取得销售业务人员为本企业提供的服务的对价，而通常情况下销售业务人员的职责仅限于促成销售合同的订立和款项回收（本案例中的款项回收不是重大服务内容，因为企业要在收到全款后才开通服务）。一旦销售合同订立，销售业务人员的职责即履行完毕，该项合同取得成本即不再能为本企业带来未来经济利益，

因而不符合确认为资产的条件。

就本案例而言，如果从上述资产的定义和确认条件的角度，则主要考虑：公司的薪酬政策对于提成部分的具体规定中，如果根据预收培训费的一定比例计算并支付给业务人员后，因各种原因未实际提供培训服务（或仅提供部分约定服务而退回余款），则该部分已经支付的提成是否应退回？

如果无需退回，则表明这部分提成虽然是依据预收款项计算的，但实际上其性质是当期的业务人员薪酬，而非预付薪酬（比如是对业务人员通过促销增加预收款的奖励），是当期的合同取得成本，业务人员的职责截至服务开通时已经履行完毕。

如果因未实际提供培训服务（或其他原因导致需全部或部分退款），已经支付给业务人员的提成需要相应退回，但根据历史经验，此类退款情况很少发生，则同样对此类合同取得成本在开通服务时一次性确认为销售费用，后续如果发生因顾客退款导致业务人员相应退回提成的情况，则冲减退回当期的销售费用。

基于 2017 版收入准则的处理意见：

本案例中的业务提成属于《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》所定义的“合同取得成本”。根据该准则第二十八条规定，“企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益”。其中，“增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本（如销售佣金等）”。第二十九条规定，对资本化的合同取得成本，“应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益”。故在新收入准则下，原则上对该项业务提成应当予以递延，并在合同约定的服务期限内采用与对应的培训服务收入确认相同的基础进行摊销，计入各期的销售费用；但如果合同约定的服务期限不超过一年的，此类业务提成也可以在发生时（即合同成立，业务员有权取得提成时）一次性计入当期销售费用。

在每个期末资产负债表日，对资本化的合同取得成本，应按照《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第三十条、第三十一条规定进行减值测试，必要时对其计提减值准备。

在发生销售退款时（后续不再确认与该合同有关的收入），如果业务员无需退还已取得的提成，则已资本化的合同取得成本的摊余金额直接转入损益（销售费用）；如果业务员需退还已取得的全部或部分提成，则按公司有权收回的金额借记“其他应收款”，同时转销对应的合同取得成本相关资产的账面价值，差额借记或贷记当期销售费用。

问题6-1-9（明星代言费应予以递延还是一次性确认费用）

问题：

如下文背景资料所述，明星代言费应予以递延还是一次性确认费用，同时代言费对价中包含股份时如何处理？

背景：

A 公司聘请某知名艺人张三作为公司品牌形象代言人，基于合同获得使用张三形象宣传、推广、销售 A 公司某品牌产品之权利。授权期限为 6 年，自 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日。

在合同有效期内，张三每年为 A 公司至少拍摄 1 次平面广告，1 次影视广告，至少出席 1 场企业公关活动，其中非商业性表演活动不超过共计 30 分钟。此外，张三每年应：（1）通过其本人的微博账号转发不少于 6 条 A 公司发布的推广、宣传等信息；（2）通过其本人的微信账号在其微信朋友圈中转发不少于 6 条 A 公司发布的推广、宣传等信息。如遇 A 公司有重大事项发布，张三同意按 A 公司要求通过其本人微博转发或通过本人的微信账号在其微信朋友圈中转发。

此合同项下，A 公司需支付张三的总服务报酬为人民币 1,800 万元，即每自然年需支付的总服务报酬为人民币 300 万元，均为税后款。

同时约定，若 A 公司在合同授权期限内上市，公司届时应以定向增发的方式以 0 价款直接给予张三该上市公司股份总额的 1%。A 公司就此合同约定的代言费采用按月分摊确认销售费用，同时考虑到公司距离上市尚有很大的差距，因此认为 1% 股权对价无需账务处理。

解答：

1、通常而言，代言支出，除了可明确识别为明星为本企业拍摄广告、出席活动等明确活动履约义务对应的部分可以予以递延，在该明星按合同履行相关义务（拍摄广告、出席活动等）时结转费用以外，其他一般性权利（如为促销目的使用明星肖像的权利）因为仅与营销相关且不得转让，因此应当一次性费用化处理，不得递延和摊销。

基于本案例背景，总体思路可按上述原则处理：

（1）本合同所涉及的内容既有拍摄广告、出席活动，也有为促销目的使用明星肖像的权利，应合理区分不同部分对应的费用，并将拍摄广告、出席活动等明确活动履约义务对应的部分递延，在该明星按合同履行相关义务（拍摄广告、出席活动等）时结转费用。对于仅与营销（如本案例中促进销售商品之目的）直接相关的部分，其性质为广告费或自有品牌的培育费用，只能一次性确认进入费用（可参考“[问题 1-2-23](#)（支付给外部机构的大额品牌包装费的会计处理）”）。

（2）合同未明确约定不同部分对应的价格，又应如何确定？

鉴于本案例中未就明星的代言各项服务（制作广告、出席活动、非商业演出等）各自所占工时及分项收取费用、也未划分 6 年代言传播的单独收费、以及与销售商品直接相关的促销服务收费，实务中，如果可获取同一明星就各项服务单独收费的可参考市场公允价格，可考虑按这一可参考市场公允价（如参考该明星的演出酬劳与其每次演出时间的关系确定每小时代言服务的价格）分摊总服务报酬，并将各项服务分摊到的费用在对应的服务期间（或按频次）合理分摊计入相应会计期间。但完全按直线法在 6 年代言期限内分摊 1,800 万元

服务费的做法是不恰当的。

2、就未来上市将支付的上市股权，首先应进一步核实，本案例中明星未来获取上市公司股权？例如：①是其基于本合同项目履约义务的对价的一部分？②还是未来仍将提供对等服务？③明星获取股权后是否享有完整的股东权利并承担对等的股东义务？还是仅是名义股份份额，享有一定股利分红权？如果基于本次合同约定的履约义务对价的一部分，该安排符合《企业会计准则讲解（2010）》第十二章第一节（原书第 181 页）关于股份支付的定义和三项基本特征的规定，则构成股份支付安排，应按《企业会计准则第 11 号——股份支付》处理。由于授予对象不是本企业的员工而是代言明星（相当于供应商），其有非市场业绩条件（履行完毕合同约定的代言服务义务、A 公司于合同期内成功上市），按照股份支付的基本原理，非市场业绩条件决定所授予的权益工具的数量。鉴于 A 公司尚处于 IPO 的早期阶段，其能否成功上市有较大不确定性，股份的公允价值也暂时难以确定，故目前阶段可以暂时不确认股份支付费用，仅作附注披露。在之后合同期内公司成功上市时，按所授予的 1% 股份的届时公允价值确认销售费用和资本公积（一次性确认）。

问题6-1-10(企业非公开发行债券,加权平均净资产收益率指标计算时应否扣除永续债)

问题:

如下文背景资料所述,

1、企业非公开发行债券,加权平均净资产收益率指标计算是否需要扣除少数股东损益和少数股东权益?

2、企业非公开发行债券,加权平均净资产收益率指标计算,净资产是否应该扣除永续债?

3、由于企业净资产为负,计算的加权平均净资产收益为负数,该指标在募集说明书中如何披露列报?

背景:

A 公司拟非公开发行公司债券。A 公司编制合并报表,净资产包含少数股东权益和划分为权益工具的永续债。如果扣除少数股东权益和永续债,则归属于母公司股东的净资产为负。如果仅扣除永续债不扣除少数股东权益,则计算的净资产为正。A 公司在报告期内未发生亏损,净利润为正。

解答:

1、计算加权平均净资产收益率时应按扣除少数股东损益后的净利润和扣除少数股东权益后归属于公司普通股股东的期末净资产计算。理由:

根据《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 9 号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010 年修订）》（证监会公告[2010]2 号）第三条规定：“公司编制和披露合并财务报表的，“扣除非经常性损益后归属于公司普通股股东的净利润”以扣除少数股东损益

后的合并净利润为基础，扣除母公司非经常性损益（应考虑所得税影响）、各子公司非经常性损益（应考虑所得税影响）中母公司普通股股东所占份额；“归属于公司普通股股东的期末净资产”不包括少数股东权益金额。”虽然该文件主要用于规范公开发行证券的公司的信息披露，但由于非公开发行证券没有明确的文件要求，因此该文件规定具有一定参考意义。我们认为，在计算加权平均净资产收益率时应以扣除少数股东损益后的净利润和扣除少数股东权益后归属于公司普通股股东的期末净资产计算。

2、在计算净资产收益率时应该剔除永续债金额。理由：

净资产收益率是净利润与股东权益的比率，反应的是每 1 元股东权益赚取的净利润。参考《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 9 号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010 年修订）》，该文件指出净资产收益率的计算以归属于公司普通股股东的期末净资产进行计算。永续债实质是一种介于债权和普通股股权之间的融资工具，不能将其理解为普通股股东权益。

此外，根据《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》（财会[2014]13 号）第七条“对每股收益计算的影响”规定：

在计算基本每股收益时，基本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。

基本每股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。

对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者的净利润。

即，在计算每股收益和每股净资产时，分子和分母均仅包含归属普通股股东的净利润和净资产（或普通股股份数）。即使该永续债按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的相关规定可被分类为权益，归属于该永续债持有人的净利润也不纳入每股收益和净资产收益率的分子；“其他权益工具”不纳入净资产收益率的分母。

3、本案例中净资产为负数而净利润为正数，导致计算的净资产收益率为负数，这样的计算结果没有实际意义，且容易造成误导，故不予填列，但需要在附注中、募集说明书中对计算结果进行必要的说明进行说明。

问题6-1-11（同一控制下企业合并每股收益的计算问题）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，A 公司在编制 2012 年度及 2013 年度财务报表时如何考虑新增股权对每股收益计算的影响？

背景：

A 上市公司于 2012 年 8 月 31 日完成重大资产重组的资产交割（构成同一控制下企业合并）；2012 年 11 月 22 日，完成股权预登记手续；2012 年 12 月 31 日，产权过户手续尚未办理完毕，该部分股份在 2012 年末暂计入资本公积；2013 年 2 月 18 日，完成相关产权登记过户手续，并经会计师事务所审验，出具了验资报告；2013 年 3 月 13 日（2012 年度财务报告批准报出之前），深交所核准了该部分股份上市。

解答：

在本案例中，用作出资的财产已经在 2012 年 8 月 31 日完成交割，但由于财产权转移手续办理方面的原因，到 2013 年 2 月 18 日才具备作为股本确认的形式要件，因此新增股份在 2012 年末的资产负债表上暂时计入资本公积。

1、编制 2013 年度财务报表时每股收益的计算

由于该次资产重组构成同一控制下的企业合并，在编制 2013 年度财务报表时，相关资产、损益等需从最早比较期间期初（即 2012 年初）起即纳入合并报表范围。根据《企业会计准则第 34 号——每股收益》第六条第（三）项规定：“非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数”；《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 9 号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010 年修订）》第八条规定：“报告期内发生同一控制下企业合并，合并方在合并日发行新股份并作为对价的，计算报告期末的基本每股收益时，应把该股份视同在合并期初即已发行在外的普通股处理（按权重为 1 进行加权平均）。计算比较期间的基本每股收益时，应把该股份视同在比较期间期初即已发行在外的普通股处理。计算报告期末扣除非经常性损益后的每股收益时，合并方在合并日发行的新股份从合并日起次月进行加权。计算比较期间扣除非经常性损益后的每股收益时，合并方在合并日发行的新股份不予加权计算（权重为零）”，因此应当视同本次新增股份在 2012 年初即已发行在外，不能自实际发行日起才纳入加权平均计算。

2、编制 2012 年度财务报表时每股收益的计算

由于本次股份的增加系在 2012 年度资产负债表日后、2012 年度财务报表批准报出日之间的这段时间内发生的事项，而按照《企业会计准则第 34 号——每股收益》第十三条规定：“发行在外普通股或潜在普通股的数量因派发股票股利、公积金转增资本、拆股而增加或因并股而减少，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。”；《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 9 号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010 年修订）》第七条规定：“在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生派发股票股利、公积金转增股本、拆股或并股，影响发行在外普通股或潜在普通股数量，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各

比较期间的每股收益”。据此，A 公司在编制 2012 年度财务报表时，对于该项在资产负债表日后完成的股份新增，也应当按照完成增发后的股份数计算 2012 年度（及其各比较期间）的每股收益，而不能只在编制 2013 年度财务报表时才作出此项调整。

问题6-1-12（关于每股收益计算问题）

问题：

根据下文背景资料所述，A 公司应如何计算每股收益？

背景：

A 公司是一家在深圳中小板上市的公司，2012 年末公司股本为 197,891,024.00 元。

2013 年 5 月 31 日，A 公司非公开增发 77,900,000 股普通股，发行价为 7.12 元/股，共募集资金 554,648,000.00 元，扣除发行费用后募集资金净额 520,279,108.00 元。其中 302,260,333.90 元用于同一控制下收购子公司 65.65% 的股权，剩余资金用于对该收购的子公司进行增资。A 公司发行后 2013 年末总股本为 275,791,024.00 元。

2013 年度财务报告批准报出日为 2014 年 3 月 26 日，同日公司董事会审议通过 2013 年度公司分配预案，以截至 2013 年 12 月 31 日公司总股本 275,791,024 股为基数，向全体股东按每 10 股派发现金股利人民币 0.50 元（含税）；同时，以资本公积金向全体股东每 10 股转增 5 股，截至 2013 年度财务报表批准报出日，分配预案尚未经公司股东大会批准。

解答：

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露》（2010年修订）第八条规定：

报告期内发生同一控制下企业合并，合并方在合并日发行新股份并作为对价的，计算报告期末的基本每股收益时，应把该股份视同在合并期初即已发行在外的普通股处理（按权重为1进行加权平均）。计算比较期间的基本每股收益时，应把该股份视同在比较期间期初即已发行在外的普通股处理。计算报告期末扣除非经常性损益后的每股收益时，合并方在合并日发行的新股份从合并日起次月进行加权。计算比较期间扣除非经常性损益后的每股收益时，合并方在合并日发行的新股份不予加权计算（权重为零）。

报告期发生同一控制下企业合并，合并方在合并日发行新股份并作为对价的，计算报告期和比较期间的稀释每股收益时，比照计算基本每股收益的原则处理。

由于募集资金净额520,279,108元中302,260,333.90元用于收购同一控制下子公司的股权，所占比例为58%，其余42%用于对该收购的子公司进行增资，因此根据上述规定，对本次增发股份的58%视同在最开始比较期间期初即已发行在外，即权数为1.0；对本次增发股份的42%根据实际发行在外月份数进行加权，即在计算2013年度加权平均普通股股份数时的权数为7/12，在重新计算2012年度加权平均普通股股份数时的权数为零。

根据《企业会计准则第34号——每股收益》第十三条规定：“发行在外普通股或潜在

普通股的数量因派发股票股利、公积金转增资本、拆股而增加或因并股而减少，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。” 《公开发行证券的公司信息披露编报规则第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010年修订）》第七条规定：“在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生派发股票股利、公积金转增股本、拆股或并股，影响发行在外普通股或潜在普通股数量，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各比较期间的每股收益”。结合这两条规定，只有在资产负债表日到财务报表批准报出日之间实际发生“派发股票股利、公积金转增股本、拆股或并股”的情况下才需要按照发生后的口径重新计算每股收益。因此对于本案例中2013年度公司分配预案，由于尚未经过公司股东大会批准，截至2013年度财务报表批准报出日并未实际实施，故在计算每股收益指标中均不予考虑，即无需按照此处尚未正式实施的转增预案的口径模拟计算转增后的每股收益。

综合上述分析：

- 1、计算2013年度每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数
 $=197,891,024+77,900,000*58\%+77,900,000*42\%*7/12$
- 2、计算2012年度每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数
 $=197,891,024+77,900,000*58\%$
- 3、计算2014年一季度每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数 $=275,791,024$
- 4、计算2013年一季度每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数
 $=197,891,024+77,900,000*58\%$
- 5、计算2013年扣除非经常性损益后的每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数
 $=197,891,024+77,900,000*7/12$
- 6、计算2012年扣除非经常性损益后的每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数
 $=197,891,024$
- 7、计算2014年一季度扣除非经常性损益后的每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数 $=275,791,024$
- 8、计算2013年一季度扣除非经常性损益后的每股收益时，年末发行在外的普通股加权平均数 $=197,891,024$

问题6-1-13（每股收益计算和披露的特殊问题）

问题：

根据下文资料，A公司2011年、2012年、2013年、2014年3月31日三年一期的财务报表计算2011年每股收益时，是否应按照资本公积转增股本后的股本数重新计算每股收益？

背景：

A 公司于 2011 年 12 月公开发行 3,446 万股并上市，2012 年股东大会决议，以资本公积金向全体股东每 10 股转增 10 股，其 2010 年、2011 年、2012 年、2013 年各期净资产情况如下：

项目	2010.12.31	2011.12.31	2012.12.31	2013.12.31
股本	103,360,000.00	137,820,000.00	137,820,000.00	275,640,000.00
资本公积	43,730,242.10	813,580,670.57	813,580,670.57	675,760,670.57
专项储备	2,713,164.15	1,775,710.75	1,869,530.41	2,642,457.12
盈余公积	26,018,756.81	38,763,344.09	49,229,942.70	60,512,913.91
未分配利润	140,764,833.60	212,085,351.54	241,957,841.82	313,270,464.06
归属于母公司所有者权益合计	316,586,996.66	1,204,025,076.95	1,244,457,985.50	1,327,826,505.66
少数股东权益	-	-	-	16,465,734.70
所有者权益合计	316,586,996.66	1,204,025,076.95	1,244,457,985.50	1,344,292,240.36
负债和所有者权益总计	691,447,616.52	1,580,730,703.77	1,498,010,260.31	1,545,800,644.53

A 公司 2011 年度净利润为 120,241,105.22 元。

解答：

根据上文背景资料分析，A 公司 2011 年 12 月实现 IPO，因发行溢价原因导致资本公积的大幅增加，2013 年内根据 2012 年股东大会决议，以资本公积金向全体股东每 10 股转增 10 股，即转增股数为 13,782 万股，相应减少资本公积 13,782 万元，该金额已大于 IPO 前公司资本公积的账面余额，因此可以合理推断 2013 年内转增股本的资本公积基本来源于 2011 年 12 月 IPO 时的发行溢价。

但是，根据《企业会计准则第 34 号——每股收益》第十三条规定：“发行在外普通股或潜在普通股的数量因派发股票股利、公积金转增资本、拆股而增加或因并股而减少，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益”。《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 9 号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010 年修订）》第五条规定，在基本每股收益的计算公式中，“S1 为报告期因公积金转增股本或股票股利分配等增加股份数”，其权数为 100%。

据此，虽然可以合理推断本案例中 2013 年内转增股本的资本公积基本来源于 2011 年 12 月 IPO 时的发行溢价，但是对于 IPO 之前的各年度（2010、2011），仍应按照会计准则和证监会信息披露规则的规定，按照现在资本公积转增后的口径调整当时的股份数，作为计算每股收益的基础，故 A 公司 2011 年每股收益=120,241,105.22/

（103,360,000.00+103,360,000.00）=0.58 元 / 股。这里的首要考虑是保证不同年度之间

股份的可比性，确保为了计算每股收益之目的，不同年份的“1股”是等价的。

问题6-1-14（每股收益的计算（涉及以本年度新增的资本公积转增股本））

问题：

本年转增股本的资本公积中，有部分系来源于本年发行股份新增的股本溢价。在此情形下，以前年度的每股收益比较数据如何重述？

背景：

A公司2015年1月1日之前股本为1.56亿元，资本公积余额1.5亿元。2015年6月引进新股东投资3.6亿元，其中增加股本0.56亿元，增加资本公积3.04亿元，此次增资后实收资本为2.12亿元，资本公积为4.54亿元。2015年7月，A公司以资本公积向全体股东以10股转增20股的方式增加股本4.24亿元，转增后股本变更为6.36亿元，资本公积变为0.3亿元。A公司2013年至2015年5月期间股本及资本公积未发生变更。

解答：

在本案例中，A公司2015年度将4.24亿元资本公积转为股本，但其2015年初的资本公积余额仅为1.5亿元，表明在这部分转增股本的资本公积中，至少有2.74亿元（=4.24亿元-1.5亿元）是来源于2015年内发行新股所产生的股本溢价。由此产生的问题是：对于这部分形成当年就被用于转增股本的资本公积，是否也应当一并重述以前年度每股收益的比较数据（即，2013、2014年度的加权平均股份数是4.68亿股还是3.06亿股）？

针对此类情况，我们所倾向的做法是：不论此次用于转增股本的资本公积最初是在何时形成的，以前年度或期间的加权平均股份数均按照此次转增的比例（20：10）进行重述，即本案例中，2013、2014年度的加权平均股份数为 $1.56 \times 3 = 4.68$ 亿股（而不是 $1.56 + 1.5 = 3.06$ 亿股）；2015年度的加权平均股份数为 $1.56 \times 3 + 0.56 \times 6/12 \times 3 = 5.52$ 亿股（而不是 $3.06 + 0.56 \times 6/12 \times 3 = 3.90$ 亿股）。

采用这种做法的主要考虑是：关于每股收益的会计准则和信息披露编报规则之所以要求在发生以资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本的情况下重新计算以前年度的每股收益，一方面固然是因为“转增并不影响所有者权益金额，也不影响企业所拥有或控制的经济资源……”，但另一方面也存在保证不同年度或期间之间的“1股”具有可比性的考虑。在本案例中，通过2015年7月的转增，转增前的1股相当于转增后的3股，因此有必要在计算以前年度的每股收益时反映转增前和转增后股份的等价对应关系。

另外还有一项考虑是：如果以股东权益的不同项目转增股本，则若考虑了转增股本的权益项目的最初形成时间，会导致经济实质相同的项目有不同的结果，而这一结果很可能是并不合理的。例如，假设本案例中的公司以前年度没有足够多的资本公积，但有足够多的留存收益（其金额大于本次转增金额4.24亿元），此次如果选择以留存收益转增股本，则以前年度重新计算后的股本是4.68亿元将无疑义。而不论是以股本溢价还是留存收益转增股本，

对股东的经济影响是完全一致的。所以，不应因为对转增来源的不同指定而导致对以前年度加权平均股份数的重新计算出现不同的结果。

问题6-1-15（同一控制下企业合并中每股收益和加权平均净资产收益率计算（涉及募集配套资金支付现金对价））

问题：

报告期内发生同一控制下的企业合并，其对价是使用非公开发行股份募集的配套资金来支付的，而不是直接对被合并方的原股东发行本企业股份。此时每股收益与加权平均净资产收益率如何计算？扣除非经常性损益后每股收益与加权平均净资产收益率如何计算？

背景：

A 公司是在上海证券交易所上市的公司。2015 年 11 月，A 公司通过非公开发行股票募集资金购买其母公司持有其全资子公司 B 的 100%股权。

解答：

我们认为，依据《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 9 号——净资产收益率和每股收益的计算及披露（2010 年修订）》（证监会公告[2010]2 号），在计算 2015 年度 A 公司每股收益与加权平均净资产收益率时，A 公司为收购 B 公司之目的而发行的股份数和对应增加的净资产从 2014 年底进行加权平均（即，在 2015 年度内的权数为 100%）；计算扣除非经常性损益后（以下简称“扣非”）的每股收益及加权平均净资产收益率时，A 公司为收购 B 公司之目的而发行的股份数和对应增加的净资产需从合并日（2015 年 11 月）的次月开始加权计算（即，2015 年内的权数为 1/12）。由于 A 公司是通过非公开发行股票募集资金购买股权，因此，在计算加权平均净资产收益率时，需要考虑募集资金以及 A 公司支付资金的加权平均影响。

在计算比较期每股收益与加权平均净资产收益率时，A 公司为收购 B 公司之目的而发行的股份数和对应增加的净资产从 2013 年底进行加权平均（即 2014 年内的权数为 100%）；在计算比较期扣除非经常性损益后的每股收益及加权平均净资产收益率时，A 公司使用 2014 年度公告的扣除非经常性损益后的每股收益及加权平均净资产收益率，即，不考虑 B 公司的净资产（也同样不考虑 B 公司的净利润）来计算比较期扣除非经常性损益后的每股收益及加权平均净资产收益率。

另外对于募集配套资金相关的股份数和净资产变动的考虑，提示如下：

在计算 2015 年度的扣非前加权平均净资产收益率时，对于所募集的配套资金与所支付的现金对价（即发行股份募集配套资金，再以该配套资金作为现金对价支付的部分）之间的差额部分，应依据募集配套资金所增加的净资产和支付现金对价所减少的净资产各自实际发生的月份数进行加权计算。

在计算 2015 年度扣非前每股收益时，对于通过募集配套资金所增加的股份中对应于现

金对价的股份数（=MIN（实际支付的现金对价 / 募集配套资金的股份发行价，募集配套资金实际发行股份数）），可视为自比较期间期初已经发行在外；募集配套资金实际发行股份数与上述对应于现金对价的股份数之间的差额，应自实际发行日次月起纳入加权计算。

问题6-1-16（房地产开发企业土地使用税的列支）

问题：

房地产开发企业针对尚未开发的土地缴纳的土地使用税应计入“开发成本”还是“税金及附加”？

解答：

从会计核算的角度看，土地使用税和土地出让金是不同的。如果不支付土地出让金，则不能取得土地使用权，也就不具备项目开发的基本条件，所以土地出让金是使开发项目达到预定的可使用或可销售状态的必要、合理的支出，应计入开发成本。但土地使用税是针对“在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人”的一项财产税，如果房地产开发企业不缴纳土地使用税，则只能由税务部门按照《税收征收管理法》规定予以处罚，但不能由国土资源部门和建设部门给予收回土地、责令停工、不予发放预售许可证等处罚（即不影响到开发产品本身的实体建造和销售），因此缴纳土地使用税并非使开发产品达到预定可销售或可使用状态的必要、合理的支出，不应计入“开发成本”中。

根据《增值税会计处理规定》（财会[2016] 22 号）对“税金及附加”科目的使用说明：“全面试行营业税改征增值税后，“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目，该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费；利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”项目。”故本案例中房地产开发企业针对尚未开发的土地缴纳的土地使用税应计入“税金及附加”中。

问题6-1-17（变更为股份有限公司后第一年末未分配利润为负数对IPO申报的影响）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，A 公司变更为股份有限公司后第一年年末未分配利润出现负数是否影响其 IPO 申报？能否以撤销变更前实施的利润分配方案来弥补该亏损？

背景：

A 有限责任公司以 2012 年 6 月 30 日为基准日整体变更为股份有限公司，并计划在 2014 年进行 IPO 申报。变更后，2012 年 7~12 月 A 公司经营亏损，未分配利润出现负数。A 公司在变更前实施了利润分配 2,000 万元，A 公司为避免变更为股份有限公司后第一年年末未分配利润出现负数影响 IPO 申报，拟撤销变更前的利润分配方案以弥补变更后出现的经营亏损。

解答：

1、证监会《首次公开发行股票并上市管理办法（2018年修订）》（证监会令第141号）第二十六条规定：

“发行人应当符合下列条件：

（一）最近3个会计年度净利润均为正数且累计超过人民币3,000万元，净利润以扣除非经常性损益前后较低者为计算依据；

（二）最近3个会计年度经营活动产生的现金流量净额累计超过人民币5,000万元；或者最近3个会计年度营业收入累计超过人民币3亿元；

（三）发行前股本总额不少于人民币3,000万元；

（四）最近一期末无形资产（扣除土地使用权、水面养殖权和采矿权等后）占净资产的比例不高于20%；

（五）最近一期末不存在未弥补亏损。

中国证监会根据《关于开展创新企业境内发行股票或存托凭证试点的若干意见》等规定认定的试点企业（以下简称试点企业），可不适用前款第（一）项、第（五）项规定。”

根据上述规定，对于发行人的要求只是“最近一期末不存在未弥补亏损”，因此如果是在申报期中间的某一时点出现未分配利润负数，但到最近一期末已经得到弥补的，应不违反该条规定。

2、变更前的利润分配是以原有限责任公司的未分配利润为基础进行的分配。鉴于原有限责任公司的整体净资产已经折合为股份有限公司的股本和资本公积，尽管变更时点上原有限责任公司和股份有限公司的净资产总额相同，但权益项目的结构不同。因此，即使全体股东一致同意放弃变更前原有限责任公司宣告分配的股利，并由股份有限公司的股东大会撤销原有限责任公司股东会作出的该项利润分配决议，所转回的应付股利也应当是计入股份有限公司的资本公积，而不是未分配利润。因此A公司拟撤销变更前利润分配决议来弥补变更后出现亏损的方案是不可行的。

问题6-1-18（集团内部应收票据贴现后在合并报表层面的列报）

问题：

集团内部应收票据贴现后在合并报表层面如何列报？

背景：

A集团范围内的两家子公司B公司和C公司存在业务往来，B公司开出银行承兑汇票给C公司，在个别报表层面B公司计入“应付票据”，C公司计入“应收票据”。C公司在取得银行承兑汇票后通常会到银行进行贴现，假设对C公司而言票据贴现符合终止确认的条件，在C公司个别报表层面终止确认了“应收票据”。在A集团编制合并报表进行内部债权债务抵销时，B、C公司个别报表层面的“应付票据”和“应收票据”金额不等。

解答：

从 A 集团合并报表层面看，在 C 公司将票据向银行贴现后，此时 B 公司开出的银行承兑汇票是对持票银行的负债，实质上是 A 集团从银行取得的融资，因此在合并报表层面应将“应付票据”大于“应收票据”的金额重分类到“短期借款”。相应地，该类已贴现的内部应付票据期初、期末之间的余额变动，在合并现金流量表层面应通过“借款收到的现金”或者“偿还债务支付的现金”项目反映，即作为筹资活动的现金流量列报。

问题6-1-19（与出口免抵税额相关的附加税费的确认时点）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，讨论：

1、企业是否可以在“免抵退税”申报获得审批之前根据当期实际出口销售情况自行测算并计提免抵税额应缴纳的附加税？

2、企业是否可以根据税务机关“免抵退税”最终审批结果对前期计提的附加税进行追溯调整？

3、如果企业之前采用的是在获得税务机关对“免抵退税”审批后才计提附加税的方法，2012 年拟改为在获得审批之前根据实际出口销售情况自行测算计提，是否涉及会计估计变更？

背景：

A 公司系实行出口货物“免、抵、退”税收管理办法的生产企业，因在出口销售发生的当月单证不齐，同时税务机关对免抵退税申报的审批也需要一个审核过程，因此获得税务机关审批的时间往往滞后于销售期间 3 个月左右，即 A 公司在 2012 年 12 月获得的申报审批为 2012 年 9 月的出口销售对应的免抵退税，而 2012 年 12 月的出口销售免抵退税申报审批在 2013 年 4 月方能获得。根据《财政部、国家税务总局关于生产企业出口货物实行免抵退税办法后有关城市维护建设税教育费附加政策的通知》（财税[2005]25 号）的规定，当期免抵的增值税税额应征收城市维护建设税和教育费附加。

解答：

1、鉴于导致企业可以享受免抵退税的原因是实现出口销售，相关免抵退税额的计算和申报也都是基于截至出口销售收入确认当期期末为止已实际存在的状态和情况进行，相应地，也表明就该等免抵税额缴纳城建税和教育费附加已成为一项现时义务（属于推定义务，尽管尚未到法定的纳税义务发生时间），且未来将很可能因为缴纳该等附加税费而导致经济利益流出企业。在此情况下，如果根据历史经验，在确认出口销售收入时，与该期内出口销售收入相关的免抵税额是可以可靠估计（甚至基本确定）的，则对照《企业会计准则——基本准则》关于“负债”这一会计要素的定义和确认条件的规定（由过去的交易或事项导致的、很可能导致经济利益流出企业的现时义务，且未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量），

相关的城建税和教育费附加缴纳义务应当在确认出口销售收入当期的期末确认为一项负债。

这一做法与“结论基础”部分上海市财政局沪财会[2004]59号文中对应退税额和“免抵退税不得免征和抵扣税额”确认时点的规定并不矛盾，前述分析只是针对与免抵税额相关的附加税费的缴纳义务确认时点问题，而不是针对应收出口退税和“免抵退税不得免征和抵扣税额”和免抵税额的确认时点问题。

2、如果在2012年12月末，公司根据当时可获取的信息对免抵税额以及对应的附加税额进行了自行测算，最终审批结果与自行测算结果之间存在差异的，应考虑该差异影响的重大程度和产生原因。如果系由于在2012年末资产负债表日后新出台了关于出口货物和劳务免抵退税的规定导致计算结果发生调整（应不存在此类情况），则调整的影响不应作为资产负债表日后调整事项调整2012年末的估计值；如果审核过程涉及主管税务机关的大量主观判断导致批文下达前企业无法合理估计审批结果（这种情况预计也比较少见），则调整的影响不应作为资产负债表日后调整事项调整2012年末的估计值（此时免抵税额也应到批文下达时才能够确认）；除此之外，可以把资产负债表日后获得2012年12月免抵退税的批复文件作为资产负债表日后调整事项，对原先的附加税费预计金额进行相应调整。

3、如果企业以往年度满足前述问题1的答复中所述条件，但未在期末对相关附加税额的缴纳义务进行预提的，应构成一项前期会计差错。企业管理层应考虑其对以往年度和本年度财务报表而言是否构成了一项重大前期差错（参照《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章第四节的相关规定），判断是否采用追溯重述法予以更正。

结论基础：

2004年，上海市财政局曾经发布过《上海市财政局关于生产企业自营出口货物实行“免、抵、退”税收管理办法有关会计处理的规定》（沪财会[2004]59号），其中规定：“对2004年1月1日以后报关出口的货物，企业应根据主管征税分局审核通过的‘免抵退货物应退税额’，借记‘应收补贴款’科目，贷记‘应交税金—应交增值税（出口退税）’科目；收到退回的税款时，借记‘银行存款’科目，贷记‘应收补贴款’科目。”；“生产企业将货物报关离境并按规定作出口销售后，应按规定向征税分局办理增值税纳税申报和免、抵、退税申报，并及时结转主营业务成本。将按规定计算的当期出口货物‘免抵退税不得免征和抵扣税额’转入销售成本，借记‘主营业务成本’科目，贷记‘应交税金—应交增值税（进项税额转出）’科目；同时，按产品成本的金额结转主营业务成本，借记‘主营业务成本’科目，贷记‘库存商品’科目。”

即，根据上海市财政局于2004年发布的上述规定，确认应收出口退税的时间应为主管征税分局审核通过“免抵退货物应退税额”时，依据相应的通知上载明的税额确认；但对于“免抵退税不得免征和抵扣税额”，应在确认出口销售收入和结转销售成本的当期按规定计算，并转入当期销售成本，以实现和当期确认的出口销售收入的配比。但因为该文件发布于财税[2005]25号文件发布之前，当时全国尚无统一的就免抵税额缴纳附加税费的政策，因

此该文件没有对此作出规定。

根据《财政部、国家税务总局关于生产企业出口货物实行免抵退税办法后有关城市维护建设税教育费附加政策的通知》（财税[2005]25号）规定：“经国家税务局正式审核批准的当期免抵的增值税税额应纳入城市维护建设税和教育费附加的计征范围，分别按规定的税（费）率征收城市维护建设税和教育费附加。”根据上述规定，相关纳税（费）义务的法定发生时间应该是在经国家税务局正式审核批准免抵的当期，即在本案例中，2012年12月的免抵税额对应的城建税和教育费附加应当在2013年4月缴纳。但是，从会计角度而言，由于国税发[2002]11号文规定了较为明确的生产企业“免、抵、退”税计算方法和公式，一般企业均可根据这些公式自行进行相关测算，得到相对较为可靠的结果，而不一定等到国家税务局正式下文才能确认。尤其是在业务较为简单的情况下，尽管确认出口销售收入的当月尚处于“单证不齐”状态，但企业依据已建立的内部控制制度和相关历史经验，预计可在规定期限内收齐相关单证以达到申报免抵退税额的要求的，则企业在出口销售收入确认当期自行测算的金额和最终国家税务局正式审核批准的免抵税额预期不会有重大差异。

问题6-1-20（根据销售回款支付返利时，相关负债的确认时点）

问题：

如下文背景资料所述，A公司是否需要在确认收入时计提支付给经销商的返利？

背景：

A公司与经销商签订返利协议，协议约定A公司实际收到货款时支付返利给经销商。A公司每年按实际收到的货款计算返利，不同回款金额对应不同的返利比例，如A公司100万元的回款销售返利比例为5%；300万元回款的销售返利比例为10%。2013年应收账款期末余额100万元，在2014年实际收到的销售回款为300万元（包含2013年度的100万元），在2014年度计算返利时的回款基数为300万元，销售返利比例为10%。

解答：

在本案例中，A公司向经销商支付返利的条件是收到经销商的销售回款。据此，针对期末的应收款项余额，虽然尚未实际收到，在期末并不存在向经销商支付返利的合同义务，但是既然将其确认为应收款项，则该等应收款项扣除坏账准备后的账面价值代表了这些应收款项的可收回金额，即未来很可能收到相当于其账面价值的销售回款，相应地也就存在向经销商支付相应的销售返利金额的推定义务。该推定义务符合《企业会计准则——基本准则》第二十三条和第二十四条对“负债”这一会计要素的定义和确认条件的规定，即因为企业过去的交易或者事项（通过经销商的销售，会计上已确认收入）形成的、预期导致经济利益流出企业（支付返利款项）的可能性大于50%的现时义务，且未来流出的经济利益的金额（需支付的返利款项）能够可靠地计量。故应在确认销售收入的当期期末确认相应的负债，而不能到实际收回货款时才确认应付返利款。基于逻辑一致性的考虑，期末就应收账款计提的返

利金额应当与期末应收款项的可收回金额（即扣除坏账准备后的账面价值）存在直接对应关系。

即，在期末，A 公司应根据有权享受返利的应收款项的账面价值（已扣除坏账准备）和相应的返利比例计提应支付的返利金额，并冲减当期的销售收入。以后年度实际回款金额不同于上年度末对应收款项的可收回金额的估计，导致实际支付的返利款项不同于原先计提的相应负债金额时，按会计估计变更进行处理。

在实际操作中，在期末，应根据有权享受返利的应收款项的账面价值（已扣除坏账准备）和相应的返利比例计提应支付的返利金额，并冲减当期的营业收入，分录为：借：主营业务收入，贷：预提费用/其他应付款；支付时分录为：借：预提费用/其他应付款 贷：银行存款。期末按预提的返利金额冲减收入，并没有发票等有效的税前扣除凭证，需到实际支付返利时才能开出红字发票（或直接在后期的销售开票金额中抵减），据此减少实际支付返利年度的应纳税所得额，由此导致会计和税务处理存在差异。对于就该暂时性差异确认递延所得税资产的事项，应对照《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条规定的就可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产应满足的条件，判断能否确认递延所得税资产。

另外，本案例中还有一个特殊问题，即根据 A 公司与经销商签订的协议，是根据每年的回款金额分别适用不同的返利比例，因此在对该负债金额进行计量时，除了需合理估计应收账款的可收回金额以外，还应恰当估计预计收回时间。我们建议以期末应收账款账面价值为基数，结合应收账款周转率和回款速度的历史经验，对该账面价值的预计收回时间作出合理估计（如果无法作出合理估计的，可假设该账面价值中约定到期日距离资产负债表日在一年以上的部分在其约定的到期日收回，其余部分均在未来 12 个月内收回，据此估算回收时间表），确定对应的适用返利比例，对期末应当预提的返利款项作出合理估计。后续如果实际支付的返利金额与原估计数不一致的，按会计估计变更处理，不追溯到以前年度。

如果确因客观因素限制，在资产负债表日无法合理确定该支付返利的推定义务的金额（但我们理解这种情况应当是极其罕见的例外情形），则返利可根据实际收回货款的情况，在实际收款年度予以确认，并计入收款年度的损益，但这种情形下也不能追溯调整以前年度的损益（因为既不是会计政策变更，也不构成前期差错）。

问题6-1-21（矿山地质环境治理恢复相关预计负债和保证金的核算）

问题：

矿山开采企业根据法律法规规定和采矿权出让合同约定承担环境治理恢复义务的，应如何确认和计量相关预计负债？该企业根据当地政府规定缴存的地质环境治理保证金应如何进行会计核算？

背景：

A 公司系石膏矿开采企业，自 1999 年成立以来从未缴纳过“地质环境治理保证金”。

根据 XX 省财政厅 XX 省国土资源厅“X 财综〔2005〕81 号”文件相关规定，A 公司截止 2014 年底应缴纳的环境治理保证金共计 300 万元。该文件同时规定，采矿权人履行矿山环境治理义务，经验收合格后，保证金本息返还采矿权人。

解答：

企业按照地方政府规定缴存“地质环境治理保证金”的依据是其依照法律法规规定和相关采矿权出让合同等约定，应承担地质环境的治理恢复义务。该项义务属于企业因从事矿山开采活动而承担的现时义务。因此，企业应当在矿山开采过程中逐年计提确认相应的预计负债，而将按规定缴存的保证金作为履行该义务的担保。该项预计负债的每年计提金额应当等于： $[\text{预计采矿权期满时为履行地质环境治理恢复义务所需支出的金额} / \text{年金终值系数}]$ 。如果无法合理估计“预计采矿权期满时为履行地质环境治理恢复义务所需支出的金额”，也可以按照地方政府规定的保证金缴存金额标准计算，即在缴存保证金的同时等额确认预计负债。

即，每期末缴存保证金和计提地质环境治理恢复义务相关预计负债的分录分别如下：

借：长期应收款——地质环境治理恢复保证金，贷：银行存款

借：生产成本，贷：预计负债——地质环境治理恢复义务

（注：上述两个分录的金额可能不等）

上述长期应收款，如果当地政府和银行规定可以计息的，则每期末可按适用的定期存款利率计息，确认利息收入，贷记“财务费用——利息收入”。上述预计负债，期末应按实际利率法，以摊余成本计量，确认利息支出，借记“财务费用——利息支出”，贷记“预计负债”，并在每年末对该预计负债的金额进行复核，必要时进行会计估计变更。该项会计估计变更的会计处理可参考“[问题 4-4-18](#)（BOT 污水处理厂预计大维修费用变动的相关问题）”。

另外，对此处的预计负债是否可确认递延所得税资产的问题，请参阅“[问题 2-3-11](#)（矿山弃置费用是否确认递延所得税）”。

在期末资产负债表上，因为长期应收款是作为履行预计负债相关义务的担保，故参照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中关于金融资产和金融负债抵销列报条件的规定，应分别列报为一项资产和一项负债，不能抵销后按净额列报。

如果企业未按规定缴存的保证金，则应在财务报表附注中披露截至本年度末应缴存而尚未缴存的该保证金的累计金额。如果根据当地政府规定和相关合同约定，企业欠缴、迟缴此类保证金可能面临罚款等处罚的，还应对可能发生的罚款等金额作出合理的估计和会计确认，并在财务报表附注中充分披露相关信息。保证金和迟缴罚款（如有）的相关会计处理不影响与环境治理恢复义务相关的预计负债的确认和计量。

问题6-1-22（长期挂账负债的核销问题）

问题：

企业在何种情况下才能核销长期挂账的负债？

背景：

某公司本年对长期挂账的其他应付款合计 900 万元进行清理，拟核销计入当期“营业外收入”。律师针对此部分拟核销款项出具了法律意见书，说明该类款项“表面审查，已过诉讼时效”。

解答：

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2006 年）》第二十六条规定：“金融负债的现时义务全部或部分已经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分”；《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十二条规定：“金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）”。因此，能否终止确认金融负债，主要看其现时义务是否已经解除，即依据相关法律法规的规定，企业已不能被要求承担无条件地支付特定金额款项的偿还责任。

鉴于不恰当地转销负债将导致负债低估，因此基于谨慎的考虑，对于债务确认为“无需支付”及其转销，一般采用从严把握的原则。鉴于“已过诉讼时效”并不表明相关负债的实体性义务的解除（民法对实体性权利的保护年限为 20 年），仅仅表明对方丧失了“胜诉权”，即通过司法途径追讨该笔款项的权利，因此不能仅仅依据“已过诉讼时效”判断相关的现时义务已被解除。一般情况下，只有当出现以下情况之一时，才能认为“现时义务已解除”：

- （1）债权人已经关闭、注销，或者作为债权人的自然人已死亡，且无人承继该项债权；
- （2）债权人明确声明放弃该项债权。

因此，公司管理层应对这些长期挂账的应付款项进行清理，确定其债权人是否存在上述两种情况之一，如果是，则可以将相应负债予以转销（但其转销影响应计入上述情况发生年度的损益）；如果不是，则相关的负债应当继续挂账核算。

在本案例中，即使针对诉讼时效问题，律师事务所的法律意见书也是附有条件的，即“表面审查，已过诉讼时效”，基于时效的接续有多种方法，时效一旦接续，公司仍应支付相应的款项，故即使依据律师的法律意见书也不能认定诉讼时效已经终止。并且如前所述，仅仅依据诉讼时效已过，不能认为现时义务即已解除，即不能认定为核销应付款项的充分理由。

企业作为债务人，只有在取得对方的确认函，已死亡证明、已注销证明，或对方放弃该项债权的声明，或者相关债务重组协议时才可终止确认相关负债并结转损益。总之，如前所述，对负债的核销问题应从严把握，在排除当初的负债确认属于前期会计差错的情形下，对于长期挂账的应付款项，应当在符合上述所指两项条件之一时方可转销。

另外，根据中国证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-20 债务重组收益的确认”：“对于上市公司因破产重整而进行的债务重组交易，由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，因此，上市公司通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除”。

问题6-1-23（“公司+基地+农户”模式下合作基地和农户存栏牛是否确认为公司的存货）

问题：

根据“背景”部分提供的信息，在“公司+基地+农户”模式下合作基地和农户存栏牛是否应确认为公司的存货？

背景：

A 公司拥有商标权的自有品牌“×牛”产品为著名肉用牛品种，具有很好的市场知名度。A 公司采用“公司+基地+农户”的合作养殖模式，与农户及养殖基地合作繁育养殖“×牛”。A 公司提供冻精，农户提供受体母牛繁育犊牛，养至 4~6 月由养殖基地收购，在养殖基地养至 14~16 月龄后再由 A 公司收购，收购时按约定的价格乘以重量结算。鉴于养殖基地资金较紧张，A 公司一般会预付部分款项，结算时在收购款中扣除。

A 公司与农户、养殖基地签订的繁育合同、前期育肥合同等主要条款内容简述如下：

- 1、在牛的饲养过程中，A 公司有权随时现场监督、检查和指导。
- 2、未经 A 公司许可，农户与养殖基地不得擅自将牛转卖其他方。如饲养过程中牛出现死亡、丢失等情况，由养殖基地及农户承担。
- 3、A 公司应在合同约定的收购期无条件收购养殖基地及农户的成牛，收购价格按照合同约定的单价乘以重量结算。
- 4、对于达不到收购时约定的体重标准的牛或残疾牛、畸形牛降价收购；对于收购时有严重外伤、疾病的牛暂不收购，以后视其恢复情况议价收购；对于有严重传染病的牛不予收购；对于从外观看品种不纯的牛不予收购。

解答：

《企业会计准则第 1 号——存货》第四条规定：“*存货同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业；（二）该存货的成本能够可靠地计量。*”。

《企业会计准则第 5 号——生物资产》第五条规定：“*生物资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）企业因过去的交易或者事项而拥有或者控制该生物资产；（二）与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入企业；（三）该生物资产的成本能够可靠地计量。*”。

根据合同条款分析，该“公司+基地+农户”业务模式是各方共担风险的一种业务模式。其中农户和养殖基地所承担的风险主要是：（1）实物毁损风险（牛在养殖期间的死亡、丢失等风险）；（2）质量风险（因未按照 A 公司要求进行饲养管理导致养成的牛不符合收购要求，被公司拒绝收购或者降价收购的损失风险；以及养成的牛体重差异导致可获得的收购价格差异的风险）；（3）成本超支风险（公司提供的收购价格无法弥补实际发生的饲养管理成

本的风险)。对于 A 公司而言,其所承担的义务主要是按照事先约定的单位价格(以牛的体重为依据乘以约定的单位收购价格)无条件地收购符合规定的质量标准的养成牛,因此 A 公司所面临的风险主要是:(1)最终产品(牛肉)的滞销积压风险;(2)牛肉的销售收入无法弥补牛的收购成本和后续生产、加工成本的风险。但公司所承担的上述风险与农户、养殖基地在这一业务模式下所承担的风险并非同时发生,而是有滞后性,公司只有在按合同约定将牛收购后,才会真正地承担这些风险。因此,在农户、合作基地养殖期间,公司并不享有或承担这些牛的所有权上的主要风险和报酬,也不控制其相关的经济利益,其经济利益并非很可能流入公司,因此不符合《企业会计准则第 1 号——存货》第四条规定的存货确认条件之一和《企业会计准则第 5 号——生物资产》第五条规定的生物资产确认条件之一、(二)。

同时,只有当农户或者养殖基地将符合收购质量标准的牛交付给 A 公司时,A 公司才有义务按照约定的价格收购,因而只有在这一时点上,该资产的成本才是能够可靠计量的。在农户、养殖基地饲养期间按进度确认成本并不切实可行。“成本能够可靠计量”作为《企业会计准则第 1 号——存货》第四条和《企业会计准则第 5 号——生物资产》第五条所共同要求满足的资产确认标准,在此情况下均未能满足,因此在收购之前,也不符合确认为公司的存货或者生物资产的条件。

A 公司提供给农户的冻精、饲料等原材料,可以确认为公司的一项存货,到收购后采用系统、合理的方法分摊到所收购的牛的成本中,构成生物资产成本的组成部分。

但需要注意的是:A 公司在合同中作出的按照既定的价格无条件收购符合约定质量标准的养成牛的约定,构成了公司的一项确定承诺。在合同约定的收购条件满足之前,如果已经出现了牛肉滞销积压或者价格下跌的情况,预计收购后将需要计提存货跌价准备(含消耗性生物资产减值准备,下同)的,则此时 A 公司就存在一项亏损合同,即履行合同项下义务所需发生的不可避免成本超过履行合同所能带来的经济利益的合同。在此情况下,公司应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》第八条规定“待执行合同变成亏损合同的,该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的,应当确认为预计负债”;第四条规定“与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:(一)该义务是企业承担的现时义务;(二)履行该义务很可能导致经济利益流出企业;(三)该义务的金额能够可靠地计量”,就该项亏损合同的预计损失确认预计负债,同时计入损益。

问题6-1-24 (关联方交易是否具有商业实质、是否应认定为权益性交易的判断)

问题:

在实务操作中,判断关联方交易是否具有商业实质,是否应认定为权益性交易,需要注意哪些方面?

背景:

B 公司是上市公司 A 公司的控股股东。C 公司是 B 公司与某外资企业合资设立的工业气体公司，其中 B 公司持股比例 47%，外资持股比例 53%并具有实质控制权和进行管理。C 公司生产的工业气体主要供 A 公司生产炼钢，A 公司是 C 公司生产的工业气体的主要使用方。

C 公司生产的工业气体并不是直接销售给使用方 A 公司。工业气体的交易流程如下：第一步，C 公司生产的工业气体先销售给 B 公司，B 公司与 C 公司签订有气体最低使用量的管道产品供应合同。第二步，B 公司将购自 C 公司的工业气体通过自己的管道进行加压等简单处理后销售给 A 公司，A 公司与 B 公司签订有气体供应协议，但未有最低使用量的要求。

2008 年金融危机以来，A 公司产品市场需求下降，对工业气体的需求量相应下降，因此，A 公司向 B 公司采购的气体量减少。相应地，B 公司采购 C 公司的工业气体的采购量自然下降，未达到 B 公司与 C 公司合同约定的最低使用量的要求。按照 B 公司与 C 公司签订的管道产品供应合同中的约定，B 公司需就未达到最低使用量的部分向 C 公司支付最低使用量费用。

2007 年 7 月 7 日，B 公司与 C 公司的外方股东就 C 公司的第四期项目签署了投资建设 48,000Nm³/h 空分装置的意向书，C 公司为此进行了工程设计、设备订购等前期工作，后来由于气体用量没有预期的提高，第四期项目取消。2013 年 6 月，B 公司与 C 公司就一直以来未解决的最低使用量费用与第四期项目取消补偿达成协议，约定由 B 公司支付 C 公司最低使用量费用 4,000 万元和第四期项目取消补偿 1,400 万元，共计 5,400 万元。B 公司已于 2013 年 7 月将上述款项支付给 C 公司，C 公司也将于 2013 年 12 月 31 日前向 B 公司开具发票。

2011 年 9 月，A 公司为满足公司发展规划需求，开始自行建造 35,000Nm³/h 空分装置，截至 2013 年已具备运行条件。受钢铁市场持续低位运行及 A 公司规划调整的影响，工业气体用量未达到原空分装置设计时的规模，导致开机运行时气体富余造成放散，公司气体成本增加。为提高资产运营效率，降低用氧成本，提高经营效益，将该装置转让给 C 公司；C 公司收购后与其现有的一、二、三期空分装置统一运营，可利用四套装置进行组合开停，减少氧气放散，有效降低成本。A、C 双方从综合经济效益及设备运行可靠性等因素考虑，双方签订资产转让协议，A 公司向 C 公司出售该空分装置，约定出售总价为人民币 34,405 万元，预计转让净收益 5,366 万元。该关联交易事项经 A 公司临时股东大会决议通过，截至 2013 年 11 月底已收到 C 公司转让款项 2 亿元。

问题是：根据上述背景资料介绍，B 公司支付给 C 公司的最低使用费以及第四期项目取消赔偿应如何进行会计处理？A 公司向 C 公司转让资产所取得的收益如何确认？

解答：

本案例需要考虑 2013 年 A 公司向 C 公司出售空分装置的售价与 2013 年 6 月 B 公司

根据协议支付给 C 公司的补偿款之间是否有关联（参照《企业会计准则解释第 5 号》第五条和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十一条所给出的判断“一揽子交易”的参考标准），是否存在母公司 B 公司通过 C 公司向子公司 A 公司输送利益的情况。

如果 A 公司向 C 公司出售空分装置的定价为依据评估值确定的公允价值，在没有证据表明 B 公司支付给 C 公司的补偿款与 A 公司的出售价格有关联的情况下，可分别作为独立交易处理。即，A 公司确认固定资产处置收益，B 公司将采购补差款 4,000 万元计入当期费用，将第四期装置取消补偿 1,400 万元计入营业外支出。否则，A 公司出售价款中超出公允价值部分应作为权益性交易处理。

但是，值得关注的问题是：

（1）本案例中“C 公司生产的工业气体主要供 A 公司生产炼钢，A 公司是 C 公司生产的工业气体的主要使用方”，即 B 公司支付给 C 公司的最低使用量费用 4,000 万元和第四期项目取消补偿 1,400 万元，以及 A 公司转让给 C 公司的空分装置，其实都是针对 A 公司的生产需求的。在此情况下，由于 A 公司自身开工不足导致对工业气体需求量不足，2011 年内 A 公司自建并于 2013 年具备运行条件的空分装置存在减值迹象，应按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定对其进行减值测试。也就是说，虽然此次 A 公司出售给 C 公司空分装置的交易定价有评估报告作为支持，但仍需关注其评估方法和评估结果的合理性，例如此处的评估价值 34,405 万元是否为按照成本法（资产基础法）的评估结果，如果是，则 A 公司需要聘请评估机构采用收益法对其进行重新评估，确定是否发生减值。根据本案例的具体情况，收益法评估结果可以更合理地代表该资产的公允价值。

（2）需要确定 B 公司支付给 C 公司的最低使用量费用 4,000 万元和第四期项目取消补偿 1,400 万元这两笔金额的确定依据，例如“最低使用量费用”是否为按照 C 公司生产装置在最低使用量下运行时所不可避免的固定成本确定的，与原先合同约定的补偿款金额是否一致；“第四期项目取消补偿”是否系根据 C 公司在第四期项目已发生的前期投入金额确定的。要关注是否存在这样的可能性：B 公司通过向 C 公司支付较高的补偿款，换取 C 公司同意按较高的价格收购 A 公司的空分装置。

根据上文背景资料分析，自 2008 年起，B 公司向 C 公司的采购量就未达到最低采购量，根据管道产品供应合同中的约定，就应该就当年未达标的采购量支付采购补差款，在以前年度 B 公司应该针对此采购补偿款确认负债，计入当期采购费用，而不是在 2013 年达成最终协议时才计入 2013 年的采购成本（实际上应该是把补差 4,000 万元予以费用化，而不是计入采购成本）。同样，如果 2008 年 C 公司相关建设项目就已经取消，B 公司当时就可能需要对 C 公司进行补偿，因此需要对照《企业会计准则第 13 号——或有事项》对预计负债确认条件的规定，考虑在 2013 年前期是否符合将此补偿款确认为“预计负债”的条件。

问题6-1-25(重大资产重组中备考报表的编制是否需要考虑资产重组过程中的融资架构)

问题：

重大资产重组中备考报表的编制是否需要考虑资产重组过程中的融资架构？

背景：

某上市公司拟通过银行借款和部分自有资金的方式收购一家企业(构成非同一控制下的企业合并)。根据《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第26号——上市公司重大资产重组申请文件》，需根据该准则的要求依据交易完成后的资产、业务架构编制上市公司最近一年的简要备考利润表、最近一年年末的简要备考资产负债表。问题是：备考报表是否需要考虑重组之后的融资架构？

解答：

我们理解，此处的“融资架构”是指支付并购价款的资金来源的相关安排，因此与本次合并事项是直接相关的。在分析备考报表是否需一并模拟该资产重组过程中的融资架构时，需要考虑的因素包括：拟采用的融资架构是否已在重大资产重组的预案中披露？与银行等资金提供方的相关协议（如并购贷款）是否已经正式签订？备考报表编制的基本假设中是否包含“在最早期间期初已支付协议约定的并购价款”的假设？

如果：（1）备考报表编制的基本假设中包含“在最早期间期初已支付协议约定的并购价款”的假设；（2）拟采用的融资架构已在重大资产重组预案中披露；且（3）截至备考报表批准报出日已与银行等资金提供方就该项融资安排达成正式协议，则在备考报表中可以反映与并购事项直接相关的融资安排的影响，并在备考报表附注的“编制基础和基本假设”部分披露该等融资安排；否则，在备考报表中模拟该融资架构可能缺乏充分的依据，此时可以在编制基础中声明“本备考合并财务报表未考虑可能需借入的并购贷款等融资安排的影响”。

如果该项融资的目的与支付并购价款无关，属于与企业合并同时发生的、相对独立的非企业合并事项，则在编制备考报表时，是否需模拟与企业合并（资产注入）同时发生的融资等非企业合并事项，并无明确规定。但通常理解是不需要模拟此类与企业合并同时发生的非企业合并事项。这主要是因为备考报表的编制目的主要是用于显示假设拟实施的架构重组交易在最早期间期初即已完成，则对上市公司的财务状况、经营成果有何影响。但是，融资虽然可能与资产注入是同时发生的，但仍然属于相对独立的非企业合并事项，并不是架构重组的组成部分，如果单独发生此类融资交易，一般理解是无需编制备考财务报表的；并且事实上重组方在历史上也不存在这样一笔可支配的货币资金，将该笔目前融资的货币资金模拟到备考报表报告期期初，对备考报表使用者而言并无实质意义。

问题6-1-26（架构重组同时发生业务模式变化时，盈利预测与备考报表的编制基础）

问题：

上市公司拟收购的标的资产，根据相关协议安排，在注入上市公司的同时，其业务模式将发生变化，则在编制盈利预测及备考报表时。除了考虑购入资产后的架构变化以外，是否需将业务模式的预期变化也考虑在内，作为编制盈利预测和备考合并报表所依据的假设之一？

背景：

根据××市政府《关于印发××市公用事业资产整合方案的通知》文件要求、及 A 公司（上市公司）与 B 公司签署的《发行股份购买资产框架协议》，A 公司发行股份购买 B 公司拥有的污水处理经营性资产。

B 公司所拥有的标的资产目前没有按照企业化运营，而是每年根据实际发生的付现污水处理成本及期间费用金额（不包括折旧）向××市财政局申请拨付运营资金，因此经营性资产主体的营业收入金额即为每年实际发生的付现污水处理运营成本及期间费用金额，收支相抵后不产生利润。本次重组完成后，按照与××市政府签订的特许经营协议约定，标的资产交割给 A 公司后，将按照商业化经营，执行特许经营权约定的水价，由此 A 公司将可以获得合理的利润。

解答：

备考财务报表的编制目的是向报表使用者提供假设拟实施的交易在报告期期初已完成，且整个报告期内的架构和关键交易条款保持不变的前提下，该重组交易对本会计主体的财务状况、经营成果的影响程度的参考信息，为上市公司股东等报表使用者作出是否批准该交易的决策服务，因此以提升决策相关性作为首要的考虑因素。尽管实际操作中大部分备考报表只是对交易完成后投资架构的模拟，并不模拟未真实发生的交易，但并不排除在交易完成后的相关交易条件或市场环境将发生重大变化，且该变化的影响能够较为可靠地计量时，在备考报表中一并模拟交易条件变化的影响。

在本案例中，由于已经确定在架构重组的交割日后随即将发生交易条件（业务模式）的变更，从而对其盈利能力产生重大影响，且架构重组和业务模式变更这两者实际上是一体的、互为条件的，是同一项资产重组方案的不可分割的两个方面，如果不模拟相关交易条件变化后的业绩，则该备考报表对信息使用者而言的决策有用性将大打折扣。因此，基于上述考虑，我们认为本案例中按照商业化经营模式编制 A 上市公司的备考合并报表（即，假设标的资产在备考报表的整个报告期内均按照重组完成后的商业化运营模式运作，以反映业务模式改变对标的资产盈利能力的影响），并在附注中对系列假设的条件进行披露是合理的。

盈利预测是在经审计的备考合并财务报表基础上编制的，它们之间的口径应保持一致，即盈利预测也应以商业模式运作的模式下进行预测较为合理。

同时，我们认为需要关注以下问题：

1、虽然备考报表以增进决策有用性作为其首要考虑因素，但同时应当确保相关模拟调整的影响是能够可靠计量的。注册会计师应注意实施必要的审计程序以核实交易条件变更的

模拟调整数据的可靠性，避免与交易完成后的实际数据发生重大偏差。

2、在备考报表的附注中披露“编制基础和基本假设”时，除了和常见的备考报表一样披露架构模拟的相关假设以外，应重点披露交易完成后将生效的市场化运营的相关交易条款，以及说明对交易条款变化的模拟调整数据的计算依据、假设、数据来源和测算方法等，同时应特别提示交易条款变动的调整金额只是模拟测算数据，不排除与交易完成后的真实数据发生较大差异的可能性。

3、如果该交易需要监管机构核准的，则不排除监管机构基于审慎监管原则，要求目标资产首先进行市场化改制，按市场化交易条款运行一段时间后再注入上市公司的可能性。这一点需要提示公司和券商注意。

问题6-1-27（实施重大资产重组编制备考财务报表时，被收购方会计政策是否必须与收购方统一？）

问题：

实施重大资产重组编制备考财务报表时，被收购方会计政策是否必须与收购方统一？

解答：

中国证监会《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第26号——上市公司重大资产重组（2018年修订）》（中国证券监督管理委员会公告〔2018〕36号）第六十三条规定：

上市公司应当披露本次交易所涉及的相关资产的财务报告和审计报告。经审计的最近一期财务资料在财务报告截止日后六个月内有效，特别情况下可申请适当延长，但延长时间至多不超过一个月。

有关财务报告和审计报告应当按照与上市公司相同的会计制度和会计政策编制。如不能披露完整财务报告，应当解释原因，并出具对相关资产财务状况和/或经营成果的说明及审计报告。

上市公司拟进行《重组办法》第十三条规定的重大资产重组的，还应当披露依据重组完成后的资产架构编制的上市公司最近一年及一期的备考财务报告和审计报告。其他重大资产重组，应当披露最近一年及一期的备考财务报告和审阅报告。

根据上述规定，为被收购方财务报表出具审计报告时，被收购方的财务报表应当采用与上市公司相同的会计政策编制。

在此基础上，基于备考报表编制的目的，即向上市公司股东提供用于作出“在股东大会上是否对该项重大资产重组相关议案投赞成票”这一决策的信息，一个合乎逻辑的推论是：在备考财务报表中同样应当采用与上市公司一致的会计政策，以确保该备考财务信息对上市公司股东而言的决策相关性。

另外需要提示注意的是：严格区分“会计政策”和“会计估计”的界限。在财务报表中

所要求统一的只是会计政策，并不要求强制统一会计估计。相关讨论可参考“[问题 4-5-10](#)（资产重组中拟注入上市公司的主体与上市公司统一会计估计问题）”。

问题6-1-28(母公司向上市子公司增资过程中发生的发行费用在母公司合并报表层面如何处理)

问题：

母公司向上市子公司增资过程中发生的发行费用，在母公司的合并报表层面如何处理？

背景：

A 上市公司非公开发行股票,其母公司认购的股份数对应的发行总价为 8,000 万元，母公司个别报表层面相应增加长期股权投资 8,000 万元。A 公司实际获得资金 7,200 万元（扣除发行费用 800 万元），计入实收资本 1,000 万元，计入“资本公积——股本溢价” 6,200 万元。发行费用的产生，导致子公司个别报表层面净资产变化与母公司个别报表层面长期股权投资变化不一致。

解答：

本案例在母公司合并报表层面，属于在不改变对子公司（A 公司）控制权前提下的相对权益比例变动（购买少数股权或部分处置子公司股权）的交易，该部分发行费用的处理原则应根据以下不同原则确定（注：以下讨论均假设非公开发行的股份以现金方式认购，即不涉及企业合并的交易费用）：

1、如 A 公司本次非公开发行股份全部由母公司认购，没有其他少数股东参与认购，则该交易并不导致母公司合并报表层面的股东权益总额发生变化，即没有引入新增的外部资金，仅仅是母公司控制范围内的“把经济资源从左口袋移到右口袋”的重组。此时，虽然在子公司（A 公司）层面，这部分发行费用可以认为是与引入外部新增资金相关，因而可以冲减资本公积，但在母公司的合并报表层面，由于没有新增权益资金与之匹配，故应当调整计入管理费用。

2、如果 A 公司本次非公开发行的股份全部由外部少数股东（指其母公司合并报表范围以外的股东）认购，即在母公司的合并报表层面，也是通过此次非公开增发引入了新增的外部资金，因此这部分发行费用可以认为是与外部新增资金相关，可以按照少数股东缴入的新增权益资金在母公司合并报表层面计入资本公积和少数股东权益的相对金额比例（注：因为少数股东的增资价格总是高于 A 公司的每股净资产，因此在母公司的合并报表中，少数股东投入的新增资金中有部分会转入归属母公司股东的权益，不会全部计入少数股东权益），将该发行费用进行分摊，分别冲减母公司合并报表层面的资本公积和少数股东权益。

3、如果 A 公司本次非公开发行的股份中，部分由母公司或其子公司认购，部分由外部少数股东认购，则在母公司的合并报表层面，对于 A 公司所发生的发行费用，需按以下步骤处理：

(1) 首先根据 A 公司本次增发股份中由母公司（或其子公司）和外部少数股东认购的股份数量比例，将该发行费用分解为两部分。对归属于由母公司或其子公司认购的这部分股份的发行费用，应按照上面第 1 点中的做法，在母公司的合并报表层面计入管理费用。

(2) 其次，对归属于外部少数股东认购的新增股份的这部分发行费用，应按照上述第 2 点中的做法，按照少数股东缴入的新增权益资金在母公司合并报表层面计入资本公积和少数股东权益的相对金额比例，再分解为对应于新增资本公积的部分和对应于新增少数股东权益的部分，将对应于新增资本公积的部分冲减本次增发后在合并报表层面新增的资本公积，将对应于新增少数股权的部分冲减本次增发后在合并报表层面新增的少数股东权益。

问题6-1-29（新三板定向增发未获批时已收定增款项的会计处理）

问题：

A 公司定向增发股份股转公司未批准，所募集的资金如何核算？

背景：

A 公司为新三板挂牌公司。2015 年 12 月 14 日，A 公司 2015 年第六次临时股东大会通过决议：向 B 公司（有限合伙）、C 公司（有限合伙）和 D 公司（有限合伙）定向增发股份 4,148,250 股，每股发行价 55.20 元，共募集资金 228,983,400 元，截止 2015 年 12 月 16 日已收到全部款项。但由于此次增发股份可能由于 A 公司涉及私募股权投资(PE)业务，截至 2015 年 12 月 31 日，股转公司尚未批准此次定向增发。

（注：本案例不适用新三板市场化改革后的定向发行流程。根据《全国中小企业股份转让系统股票定向发行规则》（股转系统公告〔2020〕1 号）、《全国中小企业股份转让系统股票定向发行指南》（股转系统公告〔2020〕6 号）等规定，定向发行的流程为发行人在取得全国股转公司出具的无异议函后，披露认购公告，再安排投资者缴款，本案例所述情形应不会出现。）

解答：

此问题的关键在于判断股转公司对定向增发的“批准”是类似于证监会对 IPO 的实质性审核（其结果存在较大不确定性）还是仅仅是一个登记程序（程序性问题，基本不存在不确定性）。如果属于前者，则在获得核准之前，应将所收到的募集资金确认为其他应付款；如果属于后者，则在收到投资者缴纳的股款之后，即可确认为股本和资本公积。

根据全国中小企业股份转让系统有限责任公司发布的《股份公司申请在全国中小企业股份转让系统公开转让、定向发行股票的审查工作流程》、《全国中小企业股份转让系统挂牌公司定向发行备案业务指南》等文件规定，挂牌公司应当在股票发行验资完成后的 10 个转让日内，向全国股份转让系统公司接收申请材料的服务窗口提交规定的文件，全国股份转让系统公司对提交的文件进行审查并反馈所发现的问题，全国股份转让系统公司对文件审查后出具股份登记函，送达公司并送交中国证券登记结算有限责任公司和主办券商，公司据此向中

国结算办理股份登记。从上述流程看，我们理解股转系统在这一过程中的审核是实质性的审查，其结果存在不确定性，因此对通过股转系统审查前已经收到的股款应确认为负债（其他应付款），到获得股转系统出具的股份登记函后，再转为股本和资本公积。

在本案例中，截至 2015 年末，该定向增发尚未获得股转公司审查通过，未获得股份登记函，因此收到的定增款项建议暂时列报于“其他应付款”，并在附注中进行说明，包括资产负债表日后的审查进展情况和获取股份登记函、办理股份登记的有关进展情况等。如果在资产负债表日后、2015 年度财务报表批准报出日之前，获得了股转系统出具的股份登记函，则应作为资产负债表日后非调整事项予以披露，不能作为资产负债表日后调整事项调整 2015 年度的财务报表。

问题6-1-30（已完成股改的公司又变更为有限责任公司后原“资本公积——股本溢价”的会计处理问题）

问题：

如下文背景资料所述，原已由有限责任公司变更为股份有限公司，在原先变更为股份有限公司时计入“资本公积——股本溢价”的金额，在后续公司重新整体变更为有限责任公司时，是否应冲回？

背景：

A 公司于 2010 年 9 月由有限责任公司整体变更为股份有限公司。A 公司当时依据有限责任公司截至 2010 年 6 月 30 日经审计的净资产 80,044,747.69 元折股，其中 60,000,000.00 元为股本，剩余 20,044,747.69 元计入资本公积，公司原股东出资比例维持不变。A 公司对 2010 年 6 月 30 日的各项资产负债亦委托评估事务所出具评估报告，各项资产均未发生减值。2010 年 9 月 3 日，A 公司在主管工商行政管理局领取了股份有限公司的《企业法人营业执照》。

2015 年 12 月，A 股份有限公司股东会决议，A 公司依法整体变更为有限责任公司，各股东出资比例和出资额不变。2015 年 12 月 29 日，主管工商行政管理局就 A 公司变更申请出具《核准通知书》并换发《企业法人营业执照》。

解答：

公司变更组织形式时，不论是有限责任公司变更为股份有限公司，还是股份有限公司变更为有限责任公司，都应视为基准日经审计的账面净资产的结构重组，变更前后不同组织形式下的各权益科目的余额不应视为存在对应关系。因此，“原先的‘资本公积——股本溢价’是否继续保留或冲回”这个问题事实上是不存在的。

股份有限公司变更为有限责任公司，并不是对原先有限责任公司变更为股份有限公司的变更登记的撤销或者无效宣告，而是一项新发生的事项。对该项组织形式变更，在变更实施日，应按照基准日经审计的原股份有限公司各权益项目的余额（专项储备、一般风险准备除

外，下同），借记原股份有限公司的各该权益项目，同时按照变更方案所明确的有限责任公司实收资本数额贷记“实收资本”科目，剩余的基准日账面净资产均贷记“资本公积——资本溢价”。

第二节 审计技术问题

问题6-2-1（应收账款函证回函是否可以作为收入确认的依据）

问题：

应收账款函证程序取得的回函，是否可以作为收入确认的依据？

背景：

某抽水蓄能电厂（以下简称“A公司”）与省电力公司于2010年5月签署了为期一年的委托运营合同，即省电力公司一年要给A公司委托运营费（从2010年7月到2011年6月）含税1.77亿元。从2011年6月开始就没有再续签合同，并且对于2011年6月达到预定可使用状态的二期也没有签订合同。A公司管理层表示，经过和省电力公司的充分协商，已达成口头协议：2011年6-12月的委托运营费为93,207,991.34元，但无法提供书面协议。A公司提出只能向省电力公司函证“A公司1、2期电站2011年全年委托运营收入93,207,991.34元”。

解答：

《中国注册会计师审计准则第1312号——函证（2010年11月1日修订）》第五条对函证程序的定义是：“函证（即外部函证），是指注册会计师直接从第三方（被询证者）获取书面答复作为审计证据的过程”。这一定义表明：函证程序的目的是通过外部第三方对事实的证明，提供认定层次的充分、适当的审计证据。即：函证的实质是证实已存在的事实，而不是创造一个原先不存在的事实。

询证函收回后，作为工作底稿和审计档案的一部分，其所有权属于会计师事务所。根据《中国注册会计师协会关于会计师事务所能否将往来账项询证函回函提供给客户作为法律诉讼证据的答复》（中注协专家技术援助小组信息公告第5号，2003年3月5日发布）规定：

“注册会计师在审计过程中，为印证影响会计报表认定的账户余额或其他信息，通常以被审计单位的名义向第三方发出询证函，并将询证函回函作为审计证据，纳入审计工作底稿管理，所有权归会计师事务所。根据《独立审计具体准则第6号——审计工作底稿》第二十二和第二十三条的规定，除法院、检察院及其他部门依法查阅审计工作底稿、注册会计师协会对执业情况进行检查以及前后任注册会计师沟通等情况外，会计师事务所不得将审计工作底稿提供给任何部门或个人，也不宜将往来账项询证函回函提供给客户作为法律诉讼证据。”同时，从现在的注册会计师职业道德守则的眼光来看，将询证函回函提供给审计客户作为诉讼证据，相当于为审计客户担任辩护人，也是一项违反独立性原则的行为（《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》第一百四十六条）。

在本案例中，在未获得双方之间的合同、协议等具有足够证明力的外部证据的情况下，如果仅仅根据询证函回函即认可该事项，则对注册会计师而言存在一项明显的风险：如果日后情况的发展证明双方之间事实上并不存在就该笔收入和应收款项的确认和约定，导致该笔应收款项所代表的债权无法实现时，则A公司由于无法提供足够的证据，无法通过诉讼等方式主张该项债权；此时注册会计师又受制于独立性规则和中注协2003年发布的上述《答复》的规定，不能将该询证函回函提供给客户作为诉讼证据使用，此时注册会计师所取得的回函等于废纸一张，反而会使注册会计师因为未能取得充分、适当的审计证据面临较大的执业风险。因此，为了避免出现上述风险，注册会计师应当要求A公司提供经双方确认盖章的就该项收入和应收账款的协议、合同等，注册会计师在此基础上向电力公司函证该协议的主要条款，以及双方共同确认的收入金额和应收款项余额，这样的函证程序才是有效的。

问题6-2-2（对无法实施审计的情况出具鉴证报告的问题）

问题：

如何对无法实施审计的情况出具鉴证报告？

背景：

A集团2011年审要求对集团下属单位原大集体企业进行摸底，对持续经营的企业要求审计，对停业、账簿不全的要求出具鉴证报告。鉴证报告的内容主要是对由于何种原因无法实施审计的情况进行鉴证。

解答：

根据《中国注册会计师鉴证业务基本准则》（以下简称“鉴证基本准则”）第五条规定：*鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论，以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。如责任方按照会计准则和相关会计制度（标准）对其财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）进行确认、计量和列报（包括披露，下同）而形成的财务报表（鉴证对象信息）。*

根据鉴证业务基本准则第三条规定：*鉴证业务要素，是指鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据和鉴证报告。*

根据鉴证基本准则第六条规定：*鉴证对象信息应当恰当反映既定标准运用于鉴证对象的情况。如果没有按照既定标准恰当反映鉴证对象的情况，鉴证对象信息可能存在错报，而且可能存在重大错报。*

根据鉴证基本准则第十四条规定：*鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。*

根据鉴证基本准则第二十四条规定：*标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准，当涉及列报时，还包括列报的基准。标准可以是正式的规定，如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度；也可以是某些非正式的规定，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。*

该准则第二十五条特别指出：注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。第二十七条规定：标准应当能够为预期使用者获取，以使预期使用者了解鉴证对象的评价或计量过程。

根据《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》（以下简称“3101号鉴证准则”）第五条规定：只有符合下列所有条件，会计师事务所才能承接或保持其他鉴证业务：（一）鉴证对象由预期使用者和注册会计师以外的第三方负责；（二）在初步了解业务环境的基础上，未发现不符合职业道德规范和《中国注册会计师鉴证业务基本准则》要求的情况；（三）确信执行其他鉴证业务的人员在整体上具备必要的专业胜任能力。

根据3101号鉴证准则第六条规定：注册会计师应当向责任方获取书面声明，以明确责任方对鉴证对象的责任。如果无法获取责任方的书面声明，注册会计师应当考虑：（一）承接业务是否适当，法律法规或合同是否明确了相关责任；（二）如果承接业务，是否在鉴证报告中披露该情况。

根据准则的上述规定，结合本案例的具体情况，该项报告不应采用“鉴证报告”的形式，因为不符合相关执业准则对“鉴证业务”的定义和承接条件的规定。最主要的原因是：此类情况不存在一个由责任方编制并由责任方承担相应责任的鉴证对象信息（严格来说，此类业务中实际上没有“责任方”，因为被鉴证单位的管理层是不可能对此承担责任的），也缺乏一个可用于对鉴证对象信息进行评价的明确标准。是否“账证不全”在很大程度上取决于注册会计师的专业判断，因此不构成适当的“标准”。

鉴于上述原因，此类报告不适合于以“鉴证报告”的形式出具，建议注册会计师以出具“情况说明”的方式解决这一问题，即在对拟审计的单位进行初步了解，执行初步业务活动程序的基础上，对其是否具备“可审计性”作出专业判断，在“情况说明”中详细说明注册会计师所执行的了解拟审计单位基本情况的程序、所了解到的情况，以及注册会计师对其“可审计性”的专业判断和作出该判断的理由等。

问题6-2-3（对特殊编制基础财务报告出具审计报告的注意事项）

问题：

对特殊编制基础财务报告出具审计报告时应注意哪些事项？

解答：

对于特殊编制基础的财务报告出具审计报告，注册会计师应当遵循《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》，而不是《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告（2019年2月20日修订）》。

1、财务报表附注注意事项

(1) 附注中不能声明遵循了企业会计准则。可以把附注三“遵循企业会计准则的声明”部分改为“遵循附注二所述编制基础的声明”，声明本财务报表遵循了附注二所述的编制基础，而不能直接声明“遵循了企业会计准则”；

(2) 在附注“财务报表的编制基础”部分中详细说明所采用的编制基础及其与企业会计准则规定的差异。

2、审计报告注意事项

(1) 在引言段和管理层责任段中均提及财务报表系按照“附注二所述编制基础”编制，意见段中也针对财务报表是否符合“附注二所述编制基础”发表审计意见；

(2) 最后根据实际情况增加用途限制段，例如：如后附的财务报表附注二所述，后附的公司财务报表系仅供贵公司向主管工商、税务等机关按有关规定申报 2012 年度财务报表之用，不做其他用途。相应地，本报告仅供贵公司向主管工商、税务等机关按有关规定申报 2012 年度财务报表之用，不做其他用途。

结论基础：

根据《〈企业会计准则第 30 号——财务报表列报（2014 年修订）〉应用指南》中的表述：“企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循《企业会计准则——基本准则》（以下简称“基本准则”）、各项具体会计准则及解释的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业应当在附注中对这一情况做出声明，只有遵循了企业会计准则的所有规定时，财务报表才应当被称为遵循了企业会计准则”。

企业会计准则的规范内容包括会计要素的确认、计量、列报和披露。根据上述规定，如果未完全遵循企业会计准则对于列报和披露方面的规定，即使确认和计量完全符合企业会计准则中的相关规定，也不能声明“遵循了企业会计准则”，相应地不能直接表述为按照企业会计准则编制财务报表。常见的导致不能声明“遵循了企业会计准则”的列报和披露方面的问题主要有：(1) 未列报前期比较数据，或者比较期间不符合规定（例如，一年一期报表）；(2) 缺少关联交易、或有事项和承诺事项、其他重大事项披露内容；(3) 未提供现金流量表和 / 或股东权益变动表；(4) 在存在子公司的情况下，未编制和提供合并财务报表，但并未将母公司个别报表作为全套完整法定财务报表使用；等等。

对于未能遵循企业会计准则的所有规定的财务报表，均应视作特殊编制基础财务报表。对于特殊编制基础的财务报表出具的审计报告，应当遵循《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》，而不是《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告（2019 年 2 月 20 日修订）》。

根据《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》第十四条规定：“《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》规定了审计报告的格式和内容。

对于特殊目的财务报表审计，审计报告的内容还应当包括：（一）说明财务报表的编制目的，并在必要时说明财务报表预期使用者，或者提及含有这些信息的特殊目的财务报表附注；（二）如果管理层在编制特殊目的财务报表时可以选择财务报告编制基础，在说明管理层对财务报表的责任时，提及管理层负责确定适用的财务报告编制基础在具体情况下的可接受性。”

第十五条规定“注册会计师对特殊目的财务报表出具的审计报告应当增加强调事项段，以提醒审计报告使用者关注财务报表按照特殊目的编制基础编制，因此，财务报表可能不适用于其他目的。注册会计师应当将强调事项段置于适当的标题下。”

（上述两条审计准则规定的具体运用，可参考《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》指南的相关内容。）

问题6-2-4（分公司简式审计报告格式问题）

问题：

如下文背景资料所述，对于执行财政部 2016 年 12 月发布的系列审计报告准则对分公司财务报表出具的简式审计报告如何处理？分公司财务报表的列报和后附的编制基础说明应注意哪些问题？

背景：

A 公司在异地设立分公司，根据分公司所在地当地税务机关等部门的要求。A 公司委托会计师事务所对其分公司财务报表出具简式审计报告，且要求该审计报告按财政部 2016 年 12 月发布的系列审计报告准则规定的内容和格式出具。该财务报表仅包含分公司的资产负债表、利润表、现金流量表，不含分公司的财务报表附注。

解答：

财政部于 2016 年 12 月发布的审计报告系列准则修订没有涉及到《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》准则（列在后期将修订的计划中），因此，目前出具特殊编制基础的报告，可以仍然使用以前的报告格式，无需按照新报告准则修订（但也不排除某些例外情况）。

此外，还可以参考“[问题 6-2-3（对特殊编制基础财务报告出具审计报告的注意事项）](#)”中相关内容。

对分公司编制报表并非完全遵守企业会计准则，就本案例而言，不符合企业会计准则规定之处至少包括：未提供所有者权益变动表、未提供财务报表附注等，因此不能声明其遵循了企业会计准则；此外，还应说明特殊编制基础的情况（仅对分公司编制报表、没有编制所有者权益变动表、报表使用用途等情况（如仅供该分支机构向当地税务机关进行纳税申报使用）；对非法人分支机构的权益类项目的构成及其确认和计量原则的说明；等等）；根据报告使用用途相应地需要增加使用限制范围段等等；此外，此类特殊编制基础编制的报表应需要

同时编写附注，说明报表的编制基础（如果不需要编写具体报表项目的注释，也至少需要对编制目的、具体编制基础、分发和使用范围限制等作出说明，可以不使用“财务报表附注”的标题，而改为“财务报表编制基础说明”）。

（一）对于分公司财务报表的简式审计报告，如果确需按照新修订的审计报告系列审计准则执行，则具体的格式内容建议如下：

审 计 报 告

XX 专审字[201X]XXXXXX 号

ABC 股份有限公司（或有限责任公司）XX 分公司：

一、审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（或有限责任公司）XX 分公司（以下简称“ABC 公司 XX 分公司”）财务报表，包括 201X 年 12 月 31 日的资产负债表，201X 年度的利润表、现金流量表。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照附注二的编制基础编制，公允反映了 ABC 公司 XX 分公司 201X 年 12 月 31 日的财务状况以及 201X 年度的经营成果和现金流量。

二、形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司 XX 分公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、其他事项

如财务报表附注二所述，后附的 ABC 公司 XX 分公司财务报表系仅供 ABC 公司 XX 分公司向主管工商、税务等机关按有关规定申报 201X 年度财务报表之用，不做其他用途。相应地，本报告仅供 ABC 公司 XX 分公司向主管工商、税务等机关按有关规定申报 201X 年度财务报表之用【根据实际情况描述】，不做其他用途。

四、管理层对财务报表的责任

ABC 公司 XX 分公司管理层（以下简称“管理层”）负责按照附注二所述的编制基础编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 公司 XX 分公司的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算 ABC 公司 XX 分公司、终止运营或别无其他现实的选择。

五、注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（一）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。

（二）了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

（三）评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

（四）对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 公司 XX 分公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 公司 XX 分公司不能持续经营。

（五）评价财务报表的总体列报、结构和内容（包括披露），并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

XX 会计师事务所（特殊普通合伙）

中国注册会计师：

中国·北京

中国注册会计师：

201X 年 XX 月 XX 日

（二）对于后附的分公司财务报表，建议作出如下调整：

后附报表的格式应根据分公司情况进行调整，如权益类项目中删除“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“一般风险准备”项目，同时增设“上级拨入资金”项目；利润表中删除每股收益信息；现金流量表中将“吸收投资收到的现金”改为“上级拨入营运资金收到的现金”等。

（三）对于分公司财务报表附注或“财务报表编制基础说明”，具体的内容建议如下：

一、分公司基本情况

.....

二、财务报表的编制基础

本分公司为单独核算的会计主体，本分公司财务报表以持续经营假设为基础，根据实际发生的交易和事项，按照财政部发布的《企业会计准则——基本准则》（财政部令第 33 号发布、财政部令第 76 号修订）、于 2006 年 2 月 15 日及其后颁布和修订的 42 项具体会计准则、企业会计准则应用指南、企业会计准则解释及其他相关规定（以下合称“企业会计准则”）中与分公司财务报表相关的规定编制。本分公司 201X 年度财务报表采用如下所述的编制基础。

1、本分公司 201X 年 12 月 31 日资产负债表中资产、负债项目基于财政部发布的《企业会计准则——基本准则》（财政部令第 33 号发布、财政部令第 76 号修订）、于 2006 年 2 月 15 日及其后颁布和修订的 41 项具体会计准则、企业会计准则应用指南、企业会计准则解释及其他相关规定（以下合称“企业会计准则”）编制予以列报。鉴于本分公司并非企业法人，权益类项目删除“股本（实收资本）”、“资本公积”、“盈余公积”、“一般风险准备”项目，同时增设“上级拨入资金”项目，该项目参照企业会计准则对“股本（实收资本）”及“资本公积”的相关规定列报。

2、本分公司的利润表仍然基于企业会计准则规定的格式和项目分类口径予以编制、列报。

3、本分公司的现金流量表中，除将“吸收投资收到的现金”改为“上级拨入营运资金收到的现金”外，其余各项目的分类口径仍参照企业会计准则的规定予以列报。

4、本分公司财务报表附注（或“财务报表编制基础说明”）不包含财务报表项目的注释。

本分公司财务报表仅供本分公司向主管工商、税务等机关按有关规定申报 201X 年度财务报表之用【根据实际情况描述】，不做其他用途。

三、遵循附注二所述编制基础的声明

本财务报表符合企业会计准则中与分公司财务报表有关的要求，真实、完整地反映了本公司作为非独立法人的分支机构 201X 年 12 月 31 日的财务状况及 201X 年度的经营成果和现金流量等有关信息。

问题6-2-5（涉及担保事项的财务报表审计）

问题：

被审计单位对外担保业务，需要执行哪些审计程序？

背景：

在企业财务报表审计中，对于企业对外提供担保或保证的情况下，应当执行哪些审计程序，以获得充分适当的审计证据，发表恰当的审计意见。

例如，A 公司拟对 B 公司进行股权收购，为了解 B 公司的经营情况、资产质量，A 公司委托会计师事务所对 B 公司在股权收购基准日的财务报表进行审计。会计师事务所在对 B 公司进行财务报表审计过程中，假如 B 公司对外提供担保，与第三方公司签订了担保合同或保证合同，而 B 公司未向会计师事务所提供相关的担保合同，从而导致会计师事务所出具了标准无保留意见的审计报告。

随后，A 公司完成了对 B 公司的股权收购，B 公司对外担保义务被触发，第三方公司要求 B 公司承担相应的担保合同义务，造成了较大的经济偿付，从而损害了 A 公司的利益，A 公司进而质疑会计师事务所在 B 公司财务报表审计中未勤勉尽责，发表不恰当的审计意见。

在上述情况下，会计师事务所应当执行哪些审计程序，以获取充分适当的证据，防止此类审计风险发生，对会计师事务所造成不利影响。

解答：

1、风险识别和评估：

在财务报表审计中对担保事项的风险主要在于负债的“完整性”、“准确性、计价和分摊”认定；对损益影响的“完整性”和“准确性”认定；以及财务报表披露的“完整性”、“准确性和计价”认定。即，审计主要关注的事项在于：

- （1）是否所有应记录的担保事项均已记录，财务报表附注对担保事项的披露是否完整；
- （2）对担保事项产生的预计负债是否按照会计准则进行确认、计量、列报。

2、审计应对：

通常来讲，对担保事项审计应注意做好以下几点：

（1）了解内控及控制测试：

取得并检查企业对外担保相关的政策、措施，评价其内控设计、了解其是否得到执行，并进行控制测试；《公司法》第十六条规定：公司向其他企业投资或者为他人提供担保，依照公司章程的规定，由董事会或者股东会、股东大会决议；公司章程对投资或者担保的总额

及单项投资或者担保的数额有限额规定的，不得超过规定的限额。

公司为公司股东或者实际控制人提供担保的，必须经股东会或者股东大会决议。

公司法该条规定中对担保总额、单笔数额等的限定，实务执行中，例如《上市公司章程指引》（证监会公告〔2019〕10号）第四十一条规定：公司下列对外担保行为，须经股东大会审议通过。

（一）本公司及本公司控股子公司的对外担保总额，达到或超过最近一期经审计净资产的50%以后提供的任何担保；

（二）公司的对外担保总额，达到或超过最近一期经审计总资产的30%以后提供的任何担保；

（三）为资产负债率超过70%的担保对象提供的担保；

（四）单笔担保额超过最近一期经审计净资产10%的担保；

（五）对股东、实际控制人及其关联方提供的担保。

因此，通常企业对外担保的授权审批决策权至少在董事会，必要时需要过股东会审批。因此，与担保相关的内控制度主要有公司章程、财务制度中针对担保事项相关的专门规定、公章保管及使用制度等等。检查这类文件时应关注是否与相关法律法规冲突，关键岗位职责是否得到有效隔离；取得并检查企业股东会、董事会纪要及其他重要文件中与担保相关的事项、公章使用记录等以判断内控是否得到执行；结合控制测试，对相关内控是否得到一贯有效执行进行评价；

需要注意的是，担保相关的内控无效对企业带来的风险是很大的，类似的公开案例也较多，如上市公司皖江物流在2014年时因子公司违规担保引发100多亿元的债务风险，导致该子公司破产并给上市公司带来巨额亏损，原因除了子公司舞弊外也有上市公司对担保的内控无效有关。这其中，也提醒审计项目组应关注企业的公章保管和使用相关内控是否有效，若无效，潜在风险也很大。

若担保相关内控无效，则我们理解，审计项目组应就该事项向收购方单独说明，供其就进一步应对措施作出决策。我们理解，通常对于担保事项而言，单独的实质性程序不足以提供充分、适当的审计证据。

（2）实质性程序

①取得并检查管理层提供的企业担保情况明细表和相关担保合同及主合同；必要时，取得标的公司管理层或转让方对该担保信息表完整性的声明；

②取得并检查被审计单位的总经理办公会、董事会、股东（大）会等会议记录和决议，关注其中对担保事项的审批情况；

③取得并检查企业信用报告，银行结算账户清单，向企业有存款、借款开户的所有银行发函询证；关注企业信用报告中的票据贴现、保函、对外担保信息等、检查银行询证函中的担保事项。

④在对固定资产、无形资产审计过程中，关注该类资产的权属证明，是否以其为抵押物或质押物对外提供担保；

⑤向企业的法律顾问或律师询问有关担保情况，估计因担保事项可能发生的损失，必要时向法律顾问或律师发询证函确认。

⑥为他人债务提供担保的，关注被担保债务人的财务状况及相关事态的发展，包括债权人对被担保债权已经采取及计划采取的措施；以及债务人是否提供了有效的反担保，对作为反担保抵押物或质押物的资产权属进行核实，关注是否已被设置优先级更高的他项权利。

⑦对已到期未履行完毕担保合同及相关未履行完毕的主合同（借款合同等），是否已发生留置事项；关注预付定金余额情况，是否已成为担保损失。

⑧关注对担保事项相应义务、权利的确认、计量是否符合担保合同的约定及相关法律的规定。

⑨检查担保事项在资产负债表日后的结果，判断资产负债表日的估计是否适当。

需说明的是，以上仅是针对常规的担保业务通常情况下应执行的审计程序，实务中审计项目组针对不同的被审计单位的风险识别可评估的结果，有可能需要追加相关审计程序。项目组执行时应包含但不限于前述审计程序。

3、股权收购中对控制担保风险的其他有效措施

对于股权收购项目，除注册会计师外，收购方通常也会委托律师、评估师等团队对股权收购项目进行服务。除注册会计师执行应有的审计程序外，收购方或律师等其他中介机构，通常也会采取一些措施有效避免或降低未发现的、已发现但未合理估计其影响担保事项对收购方带来的潜在风险。例如，收购方在股权收购相关协议条款中采取以下一项或多项约定，也可以有效降低或避免担保带来的风险：

（1）要求转让方在股权转让协议签订之前解除标的公司所有对外担保；

（2）约定审计基准日前标的公司未入账负债的风险和损失由转让方承担；

（3）在支付股权转让资金时，设置过渡期并保留部分保证金待过渡期满进行支付，如有担保等导致额外负债时，在预留的保证金中扣除，抵付股权转让款；

（4）对于已支付的股权转让款设置共管账户，转让方收到的资金不能无限制自由使用，以保证发生对外担保等损失应退回股权收购款时，转让方还有偿还能力。

.....

问题6-2-6（企业实际控制人涉及法律事项的影响）

问题：

如下文背景资料所述，此事项是否构成申报过程中的实质性障碍？对会计师事务所而言应否终止承接此项目？如不构成实质性影响，则注册会计师在现场审计、执行审计程序和报告披露等方面需要关注哪些事项？

背景：

某会计师事务所的客户(连续审计客户)拟以 2017~2019 年度为申报期在科创板上市，计划于 2020 年 3 月底提交注册材料。

注册会计师在执行计划和风险评估程序时，通过网上查询到企业的实际控制人、董事长(总经理)在申报期之前连续数年为了拓展公司市场、争取业务出现行贿行为。相关受贿人分别于 2017 年底和 2018 年初受到刑事审判。

在庭审过程中，各行贿人(包括被审计单位实际控制人)均以案件证人方式经过庭审举证、质证流程，并确定证据事实。

被审计单位曾在申报期前申报 A 股创业板，后因业绩不达标而终止申报。前次申报时招股书和法律意见书并未披露有关涉嫌行贿事项，证监会反馈也未提及有关事项。

解答：

该事项存在构成实质障碍的风险，建议项目组谨慎考虑是否终止承接，必要时按照事务所内核业务承接、质量监管或风险控制等有关规定履行相应的业务承接审核程序。

理由：虽然被审计单位此前创业板上市未果，该申报主体未披露背景事项，监管机构也未问查，但并不代表该事项后期不会导致该主体在上市过程中、或上市后因此引发刑事诉讼而出现重大违法行为的风险，进而导致发行中止或终止或其他更为严重后果。就本案例所述事项，从法律上难以排除涉案人有被追究刑事责任风险、也就难以以完全排除涉案人因后期被追究法律责任而导致发行人出现“3 年内发生重大违法行为”认定的情形，或者影响到实际控制人对发行人的控制权的持续性和稳定性，影响到其作为发行人董监高的任职资格；另外，实际控制人涉嫌行贿，也表明可能存在较高的道德风险。

前述理由可参见下述依据：

1、《上海证券交易所科创板股票发行上市审核规则》(上证发[2019]18 号)第六十四条：出现下列情形之一的，发行人、保荐人和证券服务机构应当及时告知本所，本所将中止发行上市审核，通知发行人及其保荐人：

(一) 发行人及其控股股东、实际控制人涉嫌贪污、贿赂、侵占财产、挪用财产或者破坏社会主义市场经济秩序的犯罪，或者涉嫌欺诈发行、重大信息披露违法或者其他涉及国家安全、公共安全、生态安全、生产安全、公众健康安全等领域的重大违法行为，被立案调查或者被司法机关立案侦查，尚未结案。……

2、《深圳证券交易所创业板股票发行上市审核规则》(深证上[2020]501 号)第六十四条：出现下列情形之一的，发行人、保荐人和证券服务机构应当及时告知本所，本所将中止发行上市审核，通知发行人及其保荐人：

(一) 发行人及其控股股东、实际控制人涉嫌贪污、贿赂、侵占财产、挪用财产或者破坏社会主义市场经济秩序的犯罪，或者涉嫌欺诈发行、重大信息披露违法或者其他涉及国家安全、公共安全、生态安全、生产安全、公众健康安全等领域的重大违法行为，正在被立案调

查，或者正在被司法机关立案侦查，尚未结案：……

3、《首发业务若干问题解答（2020年修订）》（注：适用于主板、中小板IPO审核）之问题11、重大违法行为的认定：《证券法》（2005年修订）将最近3年无重大违约行为作为公开发行新股的条件之一。对发行人及其控股股东、实际控制人的合规性、发行人和中介机构应如何把握？

答：（1）“重大违法行为”是指发行人及其控股股东、实际控制人违反国家法律、行政法规，受到刑事处置或情节严重行政处罚的行为。认定重大违法行为应考虑以下因素：

1）存在贪污、贿赂、侵占财产、挪用财产或者破坏社会主义市场经济秩序等刑事犯罪，原则上应认为为重大违法行为。……

IPO项目承接中，对于发行条件中“重大违法行为”认定的其他参考：

《上海证券交易所科创板股票发行上市审核问答》问题3“发行条件中”其他涉及国家安全、公共安全、生态安全、生产安全、公众健康安全等领域的重大违法行为“，应当如何理解？

答：最近3年内，发行人及其控股股东、实际控制人在国家安全、公共安全、生态安全、生产安全、公众健康等领域存在以下违法行为之一的，原则上视为重大违法行为：被处以罚款等处罚且情节严重；导致严重环境污染、重大人员伤亡、社会影响恶劣等。

有以下情形之一且中介机构出具明确核查结论的，可以不认定为重大违法：违法行为显著轻微、罚款数额较小；相关规定或处罚决定未认定该行为属于情节严重；有权机关证明该行为不属于重大违法。但违法行为导致严重环境污染、重大人员伤亡、社会影响恶劣等并被处以罚款等处罚的，不适用上述情形。

因此，我们建议就背景中拟IPO主体实际控制人、董事长（总经理）就涉案事项在拟IPO期间及之后多长时间可以排除法律上的刑事诉讼时效、而不被立案追究，由审计项目组进一步咨询相关法律专家意见后再谨慎判断。如涉案事项难以从法律上排除现实或潜在的刑事诉讼追溯的，则基本上构成上市发行的实质性障碍，我们不建议承接难以从法律上排除实际控制人、董事长（总经理）被立案、甚至被追究刑事责任风险的IPO项目。

另外，项目组在拟承接IPO或并购重组项目评价承接风险时，除按照相关监管法规等要求对是否存在重大发行障碍的“重大违法行为”认定风险予以排除外，建议同时参照《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》及其应用指南的规定，对拟承接项目主体及其实际控制人、关键管理层、重要的关联方等是否存在违反相关法律、法规行为予以谨慎排查。

第三节 验资的相关问题

问题6-3-1（验资银行询证函截止日的相关问题）

问题：

验资业务中银行询证函中所列的截止日期应该与验资截止日相同还是应该为实施询证程序的日期？

解答：

为验资目的而发出的银行询证函所函证的信息，首要地应当是截至验资截止日（而不是函证程序实施日）的投资款入账情况以及相关账户于验资截止日的账户余额信息。

但是，注册会计师也需要关注相关账户于验资报告日的余额情况，以及验资截止日到验资报告日期间的增减变动情况，以关注是否存在抽逃出资等情形。

结论基础：

根据《〈中国注册会计师审计准则第1602号——验资〉应用指南》规定：“*验资截止日是指注册会计师所验证的注册资本实收情况或注册资本及实收资本变更情况的截止日期，是注册会计师审验结论成立的一个特定时点。*”

《中国注册会计师审计准则第1602号——验资》第三十四条规定：“*验资报告具有法定证明效力，供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用。验资报告不应被视为对被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。委托人、被审验单位及其他第三方因使用验资报告不当所造成的后果，与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。*”

另外，《〈中国注册会计师审计准则第1602号——验资〉应用指南》要求，对于验资截止日至验资报告日期间注册会计师发现的影响审验结论的重大事项，应在验资报告中增设说明段，对此予以说明。

根据上述规定可知，验资截止日和验资报告日是两个具有不同含义的时点。从“验资截止日是注册会计师审验结论成立的一个特定时点”这一点可以推导出：验资的首要目的应当是对截至验资截止日止注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验，并出具验资报告。注册会计师的审验结论所针对的是验资截止日这一时点上的注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况。因此，注册会计师的取证和审验均应围绕验资截止日这一时点进行。相应地，为验资目的而发出的银行询证函所函证的信息，首要的应当是截至验资截止日的投资款入账情况以及相关账户于验资截止日的账户余额信息。

另一方面，由于验资准则和相关法律法规的要求，注册会计师也应当关注验资截止日到验资报告日期间可能影响审验结论的事项或情况，以确保该审验结论在验资报告日仍然成立。因此，注册会计师也需要关注相关账户于验资报告日的余额情况，以及验资截止日到验资报告日期间的增减变动情况，以关注是否存在抽逃出资等情形。但是，银行询证函中只函证验资报告日的存在状况而不函证验资截止日的状况，是不恰当的，因为没有实现上述的首要审验目标（对期后事项需要关注，但并非首要的审验对象）。

问题6-3-2（验资截止日确定）

问题：

依据“背景”部分的信息，验资报告的验资截止日应为哪一天？

背景：

A公司原注册资本为100万元，由甲、乙双方出资，后拟增加出资150万元，全部由新股东丙缴纳。某注册会计师承担A公司新增注册资本的验资工作。

2012年6月23日，丙向A公司的某银行验资账户汇入投资款80万元，2012年6月29日，汇入投资款70万元。2012年7月1日，该注册会计师向相关银行进行了函证，询证函注明的截止日为2012年7月1日，缴款日期分别为2012年6月23日及2012年6月29日。同日，该注册会计师还获取了银行对账单、丙方的汇款单及其他验资相关资料。

解答：

验资报告中的验资截止日应为2012年7月1日。

结论基础：

根据《〈中国注册会计师审计准则第1602号——验资〉应用指南》规定：“*验资截止日是指注册会计师所验证的注册资本实收情况或注册资本及实收资本变更情况的截止日期，是注册会计师审验结论成立的一个特定时点。*”

从“验资截止日是注册会计师审验结论成立的一个特定时点”这一点可以推导出：验资的首要目的应当是对截至验资截止日止注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况进行审验，并出具验资报告。注册会计师的审验结论所针对的是验资截止日这一时点上的注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况。因此，注册会计师的取证和审验均应围绕验资截止日这一时点进行。相应地，为验资目的而发出的银行询证函所函证的信息，应当是截至验资截止日的投资款入账情况以及相关账户于验资截止日的账户余额信息。

因本案例中银行询证函截至日期为2012年7月1日，可视同注册会计师获取的是2012年7月1日这一时点注册资本的实收情况或注册资本及实收资本的变更情况的证据。虽然最后一笔资金到账为2012年6月29日，但注册会计师未取得该时点的有效证据（询证函），所以验资截止日应确定为2012年7月1日。

问题6-3-3（存货等实物出资的作价金额是否含增值税进项税额）

问题：

存货等实物出资的作价金额是否含增值税进项税额？

解答：

无论被审验单位是否系增值税一般纳税人，也无论实物出资所涉及的增值税进项税额在被审验单位能否获得抵扣，存货等实物出资的作价金额不应含增值税进项税额。

结论基础：

根据《公司法》第二十七条规定，股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。

《公司登记管理条例》第十四条规定：股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定，但是，股东不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。

待抵扣的增值税进项税额的实质是纳税人对国家享有的一项债权，该债权将在未来通过抵减销项税额的方式进行结算。因此，如果将增值税进项税额计入出资额，则其实质是对第三方（国家）享有的债权出资，但现行的工商登记法律法规对于以对第三方的债权作价出资并无规定，目前实际上并不允许该种出资方式（《公司注册资本登记管理规定（2014年修订）》（国家工商行政管理总局令第64号）中所指的可转为股权的债权，仅指“债权人可以将其依法享有的对在中国境内设立的公司的债权，转为公司股权”，通常理解目前尚不包含以对第三方依法享有的债权出资）；并且，增值税专用发票在通过认证和获得抵扣之前，其进项税额能否抵扣仍存在不确定性。因此，将进项税额计入出资额的做法存在瑕疵。

问题6-3-4（股权出资的验资问题）

问题：

A公司拟以其所持B公司的股权增资于C公司，是否必须B公司办理股东变更登记后方可验资？

解答：

验资业务的核心在于审验注册资本的实收情况或者变更情况是否符合相关法律法规以及协议、合同、章程的要求。鉴于我国公司法目前采用的是“折衷的注册资本制”（要求实收资本最终与注册资本一致，但允许分期缴足），“注册资本”和“实收资本”概念在法律上具有特殊的含义，因此验资是一项非常注重法律形式的业务，同时也是一项高风险业务。在执行验资业务时，其专业判断空间（如有）远远小于审计业务，尤其是不存在“实质重于形式”概念。这意味着注册会计师在验资业务中的思维方式和执业理念与财务报表审计业务相比是存在重大差异的。因此，不能以“实质重于形式”或者“注册会计师专业判断”为由，对不符合法律形式要求（例如非货币财产出资尚未办理财产权转移手续）的出资予以认可。

对于股权出资，除了遵循《公司法》、《公司登记管理条例》、《公司注册资本登记管理规定》关于出资和验资的一般规定以外，特别应当注意严格遵循其中对非货币性财产出资应办理财产权转移手续的规定。根据《公司注册资本登记管理规定（2014年修订）》第六条规定：

“股东或者发起人可以以其持有的在中国境内设立的公司（以下称股权所在公司）股权出资。以股权出资的，该股权应当权属清楚、权能完整、依法可以转让。具有下列情形的股权不得用作出资：（一）已被设立质权；（二）股权所在公司章程约定不得转让；（三）法律、行政

法规或者国务院决定规定，股权所在公司股东转让股权应当报经批准而未经批准；（四）法律、行政法规或者国务院决定规定不得转让的其他情形。”

《中国注册会计师审计准则第1602号——验资》第十五条规定：“对于出资者以实物、知识产权和土地使用权等非货币财产作价出资的，注册会计师应当在出资者依法办理财产权转移手续后予以审验”。即：对于以非货币财产作价出资的情形，在办理完毕财产权转移手续之前，不应出具验资报告。即使在验资报告后附的“验资事项说明”中指出了用于出资的非货币财产截至验资报告日尚未办理完毕财产权转移手续的事实，只要注册会计师在验资报告正文中认可被审验单位已经收到股东缴付的出资，而未对此予以特别说明的，仍然不足以减轻或者免除我们验资不当的责任。

根据上述规定，对于股权出资，“用作出资的非货币财产权转移手续办理完毕”的确认标准是：（1）用作出资的股权所在的标的公司为有限责任公司的，该标的公司应当办理将该股权的持有人变更为被投资公司的变更登记；（2）用作出资的股权所在的标的公司为股份有限公司的，出资股权在证券登记结算机构登记的，应当按照规定经证券交易所和证券登记结算机构办理股份转让和过户登记手续；其他股权依照法定方式转让给被投资公司（可参考《公司法》第五章“股份有限公司的股份发行和转让”的第二节“股份转让”）。我们在验资中应当注意视情况获取标的公司变更后的营业执照和公司章程、证券登记结算机构出具的过户登记证明文件等证据。

因此，在本案例中，应当先由 B 公司办理将其股东由 A 公司变更为 C 公司的变更登记后，才能对 C 公司实施以股权出资的验资。在这一过程中，如果 B 公司的股东变更需经过有关主管部门批准的（例如，B 公司为外商投资企业、金融机构等），应当首先获得有权主管部门的批准，然后才能办理将其股东由 A 公司变更为 C 公司的变更登记。

问题6-3-5（在建工程出资的审验）

问题：

在建工程可以用作出资吗？在对在建工程出资进行审验时，一般应关注哪些问题？

解答：

根据《公司法》第二十七条规定，“股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。”《公司登记管理条例》第十四条规定：“股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定，但是，股东不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。”

根据上述规定，将要形成固定资产的在建工程，如果不存在设定担保等情况，是可以作为出资的。但实务操作比较麻烦，且实务案例也很少。一般要关注以下问题：

1、权属问题：出资股东应持有在建工程所占土地的土地使用权证（原则上土地使用权

应当同步出资投入被审验单位),并且通过审查拟用作出资的在建工程项目的报批立项文件,确认出资股东是该项目的建设主体,并实施其他必要审核程序以核实出资股东对其权属的完整性、合法性。关注是否未设置抵押和担保权利。对于需要在政府有关部门办理备案的工程项目,需完成建设主体变更的备案手续。

2、价值问题:作为非货币出资,必须经过评估。同时,由于在建工程的形态和价值仍处于不断变化中,而且后续还需发生工程投入才能达到预定可使用状态,因此必须以基准日的状态为依据对其价值进行评估。同时,根据与施工方、监理方的共同确认,将截至基准日的实际状态、完工进度和价值锁定下来。

3、合同变更问题:对于与施工单位、设备和建材提供方等签署的施工合同和采购合同,必须办理完毕合同变更手续,同时如有可能,对截至基准日的已完成工作量进行决算,明确此时点之前已完成的工作量对应的工程价款仍由该股东方负责与施工单位、供应单位结算,与被审验单位无关,并将该金额通过共同确认予以锁定。同时明确:如果日后发生相关纠纷,与基准日之前相关的纠纷仍由原股东负责处理,不得向被审验单位追索(这一点需获得施工单位、供应单位等的书面确认和承诺)。

4、虽然《公司法》在2013年修订后,已经删除货币出资额不得低于30%的限制性规定,但考虑到后续建设期间的资金需求,仍可建议同时以货币出资方式提供全部或部分后续建设资金。

5、如果相关法律法规规定工程项目必须进展到一定程度才能对外转让的(防止变相炒买炒卖土地),则也应从其规定。

鉴于在建工程出资的验资业务较为复杂且风险较高,建议谨慎承接此类情况下的验资业务,并针对被审验单位、出资者和用作出资的在建工程项目的特定具体情况,制定个性化的审验计划。

问题6-3-6(关于用土地使用权出资的相关问题)

问题:

母公司委托子公司参与土地使用权竞拍,获得土地使用权后由母公司代付土地出让金,再以该土地使用权作为出资对子公司进行增资,这样的交易安排是否可行?

背景:

A公司拟增资20,000万元(其中:货币出资6,000万元,实物出资14,000万元),实物拟用土地使用权出资。

本次拟用来投资的土地是由母公司B公司将购地款直接拨给A公司,委托A去揭牌,成交后将权属直接办在了A公司的名下(有相关的文件明确土地为A公司替B公司购买,B公司拟将这些地用于增资A公司,当时只是为了省去过户的程序和费用),现B公司拟将这5宗地评估后投资给A公司。

解答：

根据背景信息，“本次拟用来投资的土地是由其母公司B公司将购地款直接拨给A公司，委托A去揭牌，成交后将权属直接办在了A公司的名下（有相关的文件明确土地为A公司替B公司购买，B公司拟将这些地用于增资A公司，当时只是为了省去过户的程序和费用）”。从这些信息看，各方增资的意图是真实的。

但是，鉴于注册资本和实收资本的概念在《公司法》中有特殊的法律含义，因此验资业务是一项非常注重法律形式的业务，基本上没有“实质重于形式”和专业判断的空间。根据“背景信息”部分所提供的信息，该业务不符合《公司法》、《公司登记管理条例》、《公司注册资本登记管理规定》等法律、法规、规章中对于出资法律形式的要求，因此不具有可行性。

结论基础：

根据《公司法》第二十七条、第二十八条：

第二十七条 股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。

对作为出资的非货币财产应当评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。

第二十八条 股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。

股东不按照前款规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。

根据《公司登记管理条例》（国务院令第648号）第十四条：

第十四条 股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定，但是，股东不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。

根据《公司注册资本登记管理规定》（国家工商行政管理总局令第64号）第八条：股东或者发起人应当以自己的名义出资。

从上述规定可以看出，如果B公司以货币方式对A公司增资，即把增资款从B公司账户直接打入A公司的银行账户，是可以作为货币出资审验的。但是，目前B公司的意图是以将A公司竞买所得的土地将权属证明直接办到该公司名下的方式，实现土地使用权增资。这就存在障碍。根据前述规定可以看出，以非货币财产出资的一项基本前提是：交付该出资的股东在出资前对用于出资的该项非货币财产拥有完全的所有权（包括占有、使用、收益和处分的权利），并且未被设定担保。而根据有关法律规定，“不动产物权的设立、变更、转让和消灭，经依法登记，发生法律效力；未经登记，不发生法律效力，但法律另有规定的除外”（《物权法》第九条、《民法典》第二百零九条），“不动产权属证书是权利人享有该不动产物权的证明”

（《物权法》第十七条、《民法典》第二百一十七条）。由于该标的土地的所有权被直接办到A公司名下，尽管股东B公司已经作出声明“在我们将其用于对你单位增资前，这五宗地的实际权属归其所在的工业园区管理委员会”，但这仅仅是其单方面的声明，并无权属证书等法律认可的形式支持该工业园区管委会对这五宗土地享有物权。在此情况下，不能承认该项出资为土地使用权出资，也不能以土地使用权出资的方式对其进行审验和出具验资报告。

问题6-3-7（实物出资的相关问题）

问题：

在执行验资业务中，用于出资的资产截至资产负债表日已经实际移交给被审验单位使用，但尚未办理完毕财产权转移手续和国有产权变更登记手续时，企业和注册会计师应如何处理？

背景：

A公司拟以2011年8月31日为基准日的船舶资产的评估净值对全资子公司B公司进行增资，截至2011年12月31日，增资已经完成，所涉及的出资资产已交付给B公司使用，但决算前不能完成B公司的国有产权变更手续。

解答：

从下文所引用的“权威指引”可以看出，A公司、B公司应先办理用作出资的非货币资产的所有权的变更，即变更船舶国籍证书和船舶所有权证书，完成变更后才能办理验资事项，进而才能进行增资手续和工商变更等事项，如年度决算前已经办理完了船舶资产的产权变更以及关于本次增资的所有内部决策程序和前置审批程序，则应及时进行验资和增资手续以及工商变更手续，双方按照规定完成投资 and 实收资本增加的账务处理工作。

如果截至资产负债表日，已完成了本次增资所需的所有内部决策程序和前置审批程序，且已完成了用于出资的货币的交付或用于出资的非货币财产的财产权转移手续，即在实质上已经可以提供出《中国注册会计师审计准则第1602号——验资》所要求的相应出资方式应提供的审验证据，已具备出具验资报告的条件，则B公司可以在会计上确认实收资本的增加，但应在财务报表附注中披露所增加的实收资本尚未经过验资、尚未办理工商变更手续和国有产权登记手续的事实。

国有产权变更登记事项如果不是B公司增资及工商变更前必须报经批准的程序，在未来办理国有产权变更不存在实质性法律障碍的情况下，则不是制约B公司进行增资以及进行工商变更的主要事项，如果在截止审计报告出具日尚未完成，只需在财务报告附注中对尚未完成国有产权变更登记的事实予以披露即可。

权威指引：

1. 《公司法》、《公司登记管理条例》、《公司注册资本登记管理规定》中关于非货币财产出资的规定

(1) 《公司法(2018年修订)》中的相关规定

关于股东对有限责任公司的非货币财产出资：

第二十七条 股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。

对作为出资的非货币财产应当评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。

第二十八条 股东应当按期足额缴纳公司章程中规定的各自所认缴的出资额。股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。

股东不按照前款规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。

第三十条 有限责任公司成立后，发现作为设立公司出资的非货币财产的实际价额显著低于公司章程所定价额的，应当由交付该出资的股东补足其差额；公司设立时的其他股东承担连带责任。

关于发起人对股份有限公司的非货币财产出资：

第八十三条（节选） 以发起设立方式设立股份有限公司的，发起人应当书面认足公司章程规定其认购的股份；一次缴纳的，应即缴纳全部出资；分期缴纳的，应即缴纳首期出资。以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。

发起人不按照前款规定缴纳出资的，应当按照发起人协议的约定承担违约责任。

第九十三条 股份有限公司成立后，发起人未按照公司章程的规定缴足出资的，应当补缴；其他发起人承担连带责任。

股份有限公司成立后，发现作为设立公司出资的非货币财产的实际价额显著低于公司章程所定价额的，应当由交付该出资的发起人补足其差额；其他发起人承担连带责任。

关于法律责任：

第一百九十九条 公司的发起人、股东虚假出资，未交付或者未按期交付作为出资的货币或者非货币财产的，由公司登记机关责令改正，处以虚假出资金额百分之五以上百分之十五以下的罚款。

第二百零七条 承担资产评估、验资或者验证的机构提供虚假材料的，由公司登记机关没收违法所得，处以违法所得一倍以上五倍以下的罚款，并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书，吊销营业执照。

承担资产评估、验资或者验证的机构因过失提供有重大遗漏的报告的，由公司登记机关责令改正，情节较重的，处以所得收入一倍以上五倍以下的罚款，并可以由有关主管部门依法责令该机构停业、吊销直接责任人员的资格证书，吊销营业执照。

承担资产评估、验资或者验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实，给公司债权人造成损失的，除能够证明自己没有过错的外，在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。

(2) 《公司登记管理条例（2014 年修订）》（国务院令 第 648 号）中的相关规定
对出资方式的一般要求：

第十四条 股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定，但是，股东不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。

变更注册资本、实收资本的登记要求：

第三十一条 公司增加注册资本的，应当自变更决议或者决定作出之日起 30 日内申请变更登记。

公司减少注册资本的，应当自公告之日起 45 日后申请变更登记，并应当提交公司在报纸上登载公司减少注册资本公告的有关证明和公司债务清偿或者债务担保情况的说明。

(3) 《公司注册资本登记管理规定（2014 年修订）》（国家工商行政管理总局令 第 64 号）中的相关规定

第四条 公司注册资本数额、股东或者发起人的出资时间及出资方式应当符合法律、行政法规的有关规定。

第五条 股东或者发起人可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资。

股东或者发起人不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。

第六条 股东或者发起人可以以其持有的在中国境内设立的公司（以下称股权所在公司）股权出资。

以股权出资的，该股权应当权属清楚、权能完整、依法可以转让。

具有下列情形的股权不得用作出资：

（一）已被设立质权；

（二）股权所在公司章程约定不得转让；

（三）法律、行政法规或者国务院决定规定，股权所在公司股东转让股权应当报经批准而未经批准；

（四）法律、行政法规或者国务院决定规定不得转让的其他情形。

第七条 债权人可以将其依法享有的对在中国境内设立的公司债权，转为公司股权。

转为公司股权的债权应当符合下列情形之一：

（一）债权人已经履行债权所对应的合同义务，且不违反法律、行政法规、国务院决定或者公司章程的禁止性规定；

（二）经人民法院生效裁判或者仲裁机构裁决确认；

(三)公司破产重整或者和解期间,列入经人民法院批准的重整计划或者裁定认可的和解协议。

用以转为公司股权的债权有两个以上债权人的,债权人对债权应当已经作出分割。

债权转为公司股权的,公司应当增加注册资本。

第八条 股东或者发起人应当以自己的名义出资。

2. 《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》及其指南中对于非货币财产出资的取证和审验要求

(1) 《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》中对非货币财产出资审验的基本要求

第十四条 (节选) 对于出资者投入的资本及其相关的资产、负债,注册会计师应当分别采用下列方法进行审验:

.....

(二)以实物出资的,应当观察、检查实物,审验其权属转移情况,并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。.....

(三)以知识产权、土地使用权等无形资产出资的,应当审验其权属转移情况,并按照国家有关规定在资产评估的基础上审验其价值。.....

(五)以货币、实物、知识产权、土地使用权以外的其他财产出资的,注册会计师应当审验出资是否符合国家有关规定。

.....

第十五条 对于出资者以实物、知识产权和土地使用权等非货币财产作价出资的,注册会计师应当在出资者依法办理财产权转移手续后予以审验。

(2) 《〈中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资〉指南》中对于非货币财产出资的取证和审验要求

①对《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》第十五条的进一步解释

(二) 对非货币财产作价出资的审验要求

本准则第十五条规定,对于出资者以实物、知识产权和土地使用权等非货币财产作价出资的,注册会计师应当在出资者依法办理财产权转移手续后予以审验。

这里需要注意,无论是设立验资还是变更验资,对出资者以实物、知识产权、土地使用权等非货币财产出资的,注册会计师都应当检查上述出资财产办理财产权转移手续的证明文件,验证其出资前是否归属于出资者,出资后是否归属于被审验单位,并关注资产是否未设定担保、未被封存或冻结等。

②对验资工作底稿中涉及财产权转移情况审验程序的记录要求

“设立验资业务类验资工作底稿的基本内容”第(12)项为“出资者及被审验单位签署的实物、知识产权、土地使用权出资及与以净资产折合实收资本相关的资产、负债交接清

单”；第（13）项为“非货币财产已办理产权转移手续的证明文件及注册会计师的审验记录”。

“变更验资业务类验资工作底稿的基本内容”中规定：“以货币、实物、知识产权、土地使用权等出资增加注册资本及实收资本的，注册会计师应当按照设立验资业务类工作底稿的要求执行”。

③对验资报告中“验资事项说明”部分的相关要求

对于验资事项说明的“审验结果”部分，要求“以实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资的，应当具体说明其出资方式、内容，并说明非货币出资权属转移情况（股东已办理产权转移手续的证明文件情况）、评估情况（包括评估结果和确认情况）；全部货币出资占注册资本的比例（对于出资者一次全部出资或分次出资的末次出资的验资时，应当说明全体股东的货币出资额占注册资本的比例是否不低于百分之三十）”。

④关于非货币财产出资的具体取证和审验程序

A. 设立验资的一般取证要求（变更验资参照执行）包括：

……

(10) 非货币财产出资的财产移交与验收证明，实物存放地点证明；

(11) 与非货币财产出资有关的批准文件；

(12) 实物资产、无形资产等的评估报告等作价依据及出资各方对资产价值的确认文件；

(13) 非货币财产出资已办理产权转移手续的证明文件，包括房地产证、车辆行驶证、专利证书、专利登记簿、专有技术转让合同、商标注册证、著作权证书、土地使用权证、土地红线图等；

……

B. 具体审验程序

1602号准则指南具体规定了实物出资和知识产权、土地使用权出资的审验程序，其中特别要求“检查须办理产权转移手续的房屋、车辆等出资财产是否已办理产权转移手续，验证其出资前是否归属出资者，出资后是否归属被审验单位”；“检查须办理产权转移手续的知识产权、土地使用权等出资财产是否已办理产权转移手续，验证其出资前是否归属出资者，出资后是否归属被审验单位”。

问题6-3-8（企业改制验资问题）

问题：

基于下文“背景”信息：

- 1、验资报告日期能否确定在评估报告有效期之内，以规避评估报告失效的问题？
- 2、为在职职工购买的补充养老保险能否从资产评估结果中剔除？

背景：

A企业以2010年9月30日进行转企改制的清产核资、资产评估工作，清产核资、资产评估结果分别于2011年8月8日、2011年9月28日获得省财政厅的批复及报备。在2011年12月2日，由省财政厅对其国家资本金下发批复，此时资产评估结果1年的有效期已过。

A企业拟将为在职职工购买的补充养老保险费用，从资产评估结果所确定的结果中扣除，这样会导致改制后的新公司账面确认的“实收资本”、“资本公积”之和小于省财政厅批复的国家资本金（评估结果）。

解答：

1、验资报告日不能早于有关主管部门下达有关改制批复的日期，因为经批准的改制方案（包括清产核资结果批复、转企改制国家资本金批复等）是改制设立新公司的依据。如果验资报告日早于改制批复的下达日期，则不仅验资结果中的资本金设置及其出资资产价值将没有足够依据，该公司设立行为本身的合法性也将存在疑问。

鉴于批复下达时资产评估结果的有效期已过，可以建议企业根据《国有资产评估管理办法施行细则》（国资办发[1992]36号）第三十六条关于“经国有资产管理行政主管部门确认的资产评估结果，除国家经济政策发生重大变动或经济行为当事人另有协议规定之外，自评估基准日起1年内有效”的规定，申请由主管机关对其有效期限特批延长，否则到验资报告出具时，我们是不可能依据在验资截止日已经失效的评估报告作为发表审验意见的依据的。

2、根据财政部《关于中央企业重组中退休人员统筹外费用财务管理问题的通知》（财企[2010]84号）第一条规定：

一、企业向重组基准日之前退休的人员支付的统筹外费用，符合以下情形之一的，经履行国有资产出资人职责的机构、部门批准后，可以从重组前企业净资产中预提：

（一）根据企业所在设区的市以上人民政府及其人力资源社会保障部门的文件规定支付的。

（二）根据2003年底以前企业的行业管理部门或者集团公司的制度规定支付的，或者已纳入企业2003年度财务会计报告并按规定经审计的。

（三）自2004年初至财企[2009]117号通知印发前，为缓解物价上涨对退休人员生活待遇的影响，根据集团公司的制度规定支付给2003年底以前退休人员的。

集团公司指直接由履行国有资产出资人职责的机构、部门监管的企业集团本部（母公司）。集团公司的制度，应当是明确规定支付退休人员统筹外费用的对象、范围、条件、项目、标准等的正式文件。

“背景”资料中这部分补充养老保险不符合上述可从重组前企业净资产中预提的统筹外费用的确认条件，故只能由企业自行从损益中列支，不能从改制时的国有净资产中扣除。

问题6-3-9（吸收合并验资问题）

问题：

基于下文“背景”资料，以乙、丙、丁公司现有实收资本作为验证甲公司增资的实收资本。是否可以（按同一控制下合并原则）不做整体资产评估？验资报告中实收资本出资方式如何描述？

背景：

甲公司、乙公司、丙公司、丁公司是由A、B、C和D自然人股东出资成立的；A股东持股80%。自然人股东在甲公司的股权比例与乙、丙、丁的股权比例（除了一个股东相差1.5%左右）相同。甲公司拟吸收合并乙、丙、丁公司，成为甲公司的分公司。

甲公司按同一控制下合并原则，合并后甲公司实收资本的增加金额为乙、丙、丁公司现有实收资本，资产、负债是这四家公司的合并数。合并后其他权益类科目按账面值并入甲公司相对应权益科目。

解答：

1、《公司法》、《公司登记管理条例》等法律、行政法规确实没有规定在企业合并的情况下（尤其是在同一控制下企业合并中）必须经过评估，以及在工商登记时提交评估资料。本案例中各方的股东均为境内自然人，不涉及国资或外资，因此不受《企业国有资产评估管理暂行办法》（国务院国资委令第12号）那样规定的合并必须进行资产评估的限制。但是，如果参与吸收合并的各企业原先的股权结构不同（即使如同在本案例中，只有很细微的差异），则为了合理确定各方股东在合并后存续企业中的股权比例，最好是对参与合并的各公司的净资产进行评估，以评估值的相对比例确定合并后存续公司的股权结构。

2、验资报告的表述方式应当为以被吸收合并的企业净资产折合为存续企业的新增注册资本，而不能表述为以乙、丙、丁公司的净资产作为出资。这是因为“净资产出资”并不是现行的公司法认可的出资方式。

3、在甲公司个别财务报表中，乙、丙、丁三家被吸收合并方的净资产，扣除折合的新增实收资本后的差额，应当全部计入资本公积，不能形成甲公司的留存收益。这是因为，参照《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章第二节中关于“同一控制下的吸收合并”在吸收方个别报表层面会计处理的有关规定的表述，在吸收方个别财务报表层面，被吸收方的报表要自吸收合并完成日开始纳入，也就是合并日之前的被合并方利润表并未纳入甲公司的前期个别报表中。由于前期利润表没有纳入，自然不会有留存收益带下来（同一控制下企业合并的合并方合并报表中，恢复被合并方以前年度留存收益实际上是把以前年度的被合并方利润表纳入合并范围导致的结果）。

4、验资作为一项“法律形式优先”的法定业务，主要是关注法律法规规定的公司合并程序的履行是否符合相关法律法规的规范要求。因此，对于吸收合并事项的验资业务，应关注所需取得的内外部批准文件、决议等是否均已取得，《公司法》规定的公司合并程序是否均已按要求执行等。

问题6-3-10（企业分立中新设和存续企业验资问题）

问题：

企业分立中，在对新设和存续企业分别执行验资业务时，对非货币性资产财产权的转移有何要求？

解答：

由于公司分立的特殊性，目前尚无一个全国统一的公司分立工商登记流程。但一般理解，分立中的新设公司需按照《公司登记管理条例》中的设立登记流程办理登记，因此其正式设立（以取得营业执照为标志）之前，无法把拟投入新公司的财产过户登记到新公司名下。因此，作为一项特殊处理，新设公司的设立验资报告允许在相关财产权转移手续办理完毕之前出具，但应承诺在新公司成立后一段较短的时间内（例如，60日内）办理完毕拟投入新公司的非货币财产的财产权转移手续。但如前所述，鉴于目前尚无一个全国统一的公司分立工商登记流程，不排除不同的工商登记机关对同一问题存在不同的理解和政策把握尺度，因此在采用该种操作方法之前，建议与主管工商登记机关充分沟通以取得其认可。

如果存续公司的减资验资报告出具时，新设公司已经设立，则原则上应要求在办理完毕转出的非货币财产的财产权转移手续后，才能办理存续公司的变更验资，以尽可能减少该项验资业务的实际操作与相关法律法规规定之间的不一致的影响程度。如果在财产权转移手续办理完毕之前即出具存续公司的减资验资报告，则应事先与当地工商登记机关沟通，以取得其认可。

总之，由于公司分立的特殊性，不排除在新公司设立和存续公司减资的过程中作出一些特殊的安排和处理，但应当与主管工商登记机关沟通、咨询以确认其可行性。同时应当获取律师的法律专业意见，以避免潜在的程序瑕疵对公司产生不利影响。

第四节 法律及其他问题

问题6-4-1（资产负债表日后发生合同违约的处理）

问题：

如下文“背景”所述，A公司是否需要就8,000万元的违约金确认为2011年度的损益？

背景：

A公司在2007年与B公司在省发改委的牵头下（以会议形式——有会议纪要）与被收购方签订股权转让协议，双方约定在5年内未执行，违约者要承担相应的违约金。但由于A公司在约定收购期内一直资金紧张，未将此事项实现，2012年2月20日收到了省发改委的会议纪要文件，责令A企业限期付给被收购方8,000万元的违约金。

解答：

本案例中将该事项的影响纳入报告期(2011年度)财务报表,应同时满足以下条件:(1)违约事实在报告期内已经存在;(2)当初签订的股权转让协议中对违约金的金额计算方法有详细的规定(而不是笼统表述为“按相关法律法规规定承担违约责任”之类),因此可以依据资产负债表日可获得的信息合理估计应确认的违约金负债的金额。

根据背景资料信息,在本案例中,股权转让协议系在2007年内签订,并约定“在5年内未执行,违约者要承担相应的违约金”,即截至2011年年末,原股权转让协议约定的履行期限尚未届满,因此在2011年末尚不存在导致需支付违约金的违约事实,违约金本身尚未成为企业的一项现时义务。因此截至2011年年末,A公司尚不需要就该笔违约金以“应付合同违约金”的名义确认预计负债,仅需把期后发生的违约事实和违约金的支付,作为一项资产负债表日后非调整事项在附注中予以披露。

但A公司应当在股权转让协议签订后的每个资产负债表日,根据《企业会计准则第13号——或有事项》第八条“待执行合同变成亏损合同的,该亏损合同产生的义务满足本准则第四条规定的,应当确认为预计负债”的规定,判断该项尚未履行的合同是否已经成为一项亏损合同。在考虑是否构成亏损合同时,A公司应当考虑各种结果,其中包括因为未履约而需要支付的违约金。如果综合分析各种可能结果后,认为确实已经构成一项亏损合同的,则应按照《企业会计准则第13号——或有事项》的上述规定,就亏损的待执行合同确认一项预计负债(此时的预计负债确认金额很可能不同于资产负债表日后实际支付的违约金)。

问题6-4-2(吸收合并中存续企业注册资本设定问题)

问题:

吸收合并中存续企业应如何设定注册资本?

背景:

集团A和当地民营企业B共同出资设立了C公司、D公司、E公司,均分别持股80%和20%。现为了方便投资管理,C公司、D公司、E公司三公司股东会决议通过由三公司签订三方协议:注销D公司、E公司,由C公司对D公司、E公司进行吸收合并。

已出具验资报告,并办理工商变更手续等(手续、资料齐全)。验资报告:C公司原注册资本(实收资本)51,273.66万元;D公司所有者权益7,492.13万元[原注册资本(实收资本)7,500万元]、E公司所有者权益-2,017万元[原注册资本(实收资本)2,000万元]并入C公司。吸收合并后C公司注册资本60,773.66万元。

解答:

关于吸收合并中存续企业注册资本设定需要分以下情况讨论:

(1)如果C、D、E三家公司中至少有一家为外商投资企业,则根据2001年发布的《关于外商投资企业合并与分立的规定》(原对外贸易经济合作部、国家工商行政管理总局2001年第8号令)第十一条规定:“股份有限公司之间合并或者公司合并后为有限责任公司的,

合并后公司的注册资本为原公司注册资本额之和。有限责任公司与股份有限公司合并后为股份有限公司的，合并后公司的注册资本为原有限责任公司净资产额根据拟合并的股份有限公司每股所含净资产额折成的股份额与原股份有限公司股份总额之和。”因此，无论合并方或者被合并方在合并日之前是否存在因累计亏损等原因导致净资产小于注册资本的情况，合并后存续企业的注册资本都是参与合并各方注册资本的加总数。此情况下，如果被合并方的净资产小于所增加的注册资本，则会导致合并后存续企业的资本公积出现负数。

（2）如果C、D、E三家均为内资企业，则《关于做好公司合并分立登记支持企业兼并重组的意见》（工商企字[2011]226号）第二条作出了如下规定：

（五）支持公司自主约定注册资本数额。因合并而存续或者新设的公司，其注册资本、实收资本数额由合并协议约定，但不得高于合并前各公司的注册资本之和、实收资本之和。合并各方之间存在投资关系的，计算合并前各公司的注册资本之和、实收资本之和时，应当扣除投资所对应的注册资本、实收资本数额。

因分立而存续或者新设的公司，其注册资本、实收资本数额由分立决议或者决定约定，但分立后公司注册资本之和、实收资本之和不得高于分立前公司的注册资本、实收资本。

（六）支持公司自主约定股东出资份额。因合并、分立而存续或者新设的公司，其股东（发起人）的出资比例、认缴或者实缴的出资额，由合并协议、分立决议或者决定约定。法律、行政法规或者国务院决定规定公司合并、分立涉及出资比例、认缴或者实缴的出资额必须报经批准的，应当经过批准。

合并、分立前注册资本未足额缴纳的公司，合并、分立后存续或者新设公司的注册资本应当根据合并协议、分立决议或者决定的约定，按照合并、分立前规定的出资期限缴足。

因此，如果C、D、E均不是外商投资企业，或者合并后存续的C属于内资公司的，可以按照上述规定，由参与合并各方的股东协商确定合并后存续的C公司的注册资本和实收资本额，避免出现账务处理后资本公积为负数的情况。基于谨慎的考虑，如果被合并方因为累计亏损等原因导致净资产小于其原有的实收资本或注册资本，则不建议因吸收合并而增加的注册资本和实收资本超出被合并方的净资产额。

问题6-4-3（中外合资企业利润分配的相关规定）

问题：

1、外商投资的有限责任公司能否不按照各方股东的出资比例分配利润，而是采用不同的比例分配，或者约定将全部可分配利润均分配给某一股东？

2、A公司拟以2012年4月30日为基准日进行股权重组，审计基准日亦为2012年4月30日，公司在2009年6月30日后未进行股利的分配，但给股东预付了股利，是否需要按照股东出资比例进行未分配利润的分配？

解答：

1、根据《公司法》第二百一十七条规定：“外商投资的有限责任公司和股份有限公司适用本法；有关外商投资的法律另有规定的，适用其规定”。

根据《中外合资经营企业法实施条例》第七十六条规定：“合营企业按照《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》缴纳所得税后的利润分配原则如下：（一）提取储备基金、职工奖励及福利基金、企业发展基金，提取比例由董事会确定；（二）储备基金除用于弥补合营企业亏损外，经审批机构批准也可以用于本企业增加资本，扩大生产；（三）按照本条第（一）项规定提取三项基金后的可分配利润，董事会确定分配的，应当按合营各方的出资比例进行分配。”

根据上述规定，尽管《公司法》第三十四条允许在全体股东约定不按照出资比例分取红利的前提下，有限责任公司的利润分配可以不按照出资比例进行，但是由于《中外合资经营企业法实施条例》作出了特别规定，因此还是应当按照各方股东的出资比例进行利润分配。

尤其需要注意的是：国务院办公厅曾于2002年9月10日发布了《关于妥善处理现有保证外方投资固定回报项目有关问题的通知》（国办发[2002]43号），明确指出“保证外方投资固定回报不符合中外投资者利益共享、风险共担的原则，违反了中外合资、合作经营有关法律和法规的规定”，并要求各级地方政府妥善处理现有固定回报项目。该通知同时要求：“现有固定回报项目处理的基本原则是：按照《中外合资经营企业法》、《中外合作经营企业法》及其他相关政策规定，坚持中外各方平等互利、利益共享、风险共担，从有利于项目正常经营和地方经济发展出发，各方充分协商，由有关地方政府及项目主管部门根据项目具体情况，采取有效方式予以纠正，维护我国吸引外资的良好环境”。因此，外商投资企业不应采用保证外方投资固定回报的方式分配其利润。

2、如果A公司的董事会决定以2012年4月30日为基准日进行利润分配的，则应按各方于该日的出资比例为依据进行分配。其中，对2012年1~4月期间形成的未分配利润的分配属于预分，根据《关于取消外商投资企业预分利润审批事项的通知》（财企[2004]133号）规定，自2004年8月9日起，财政机关不再对外商投资企业预分利润事项进行审批。

《外商投资企业执行新企业财务制度的补充规定》[(93)财工字第474号]第二十四条，以及其他外商投资企业预分利润审批的有关规定相应废止。

问题6-4-4（出资未按章程约定到位导致按实际出资比例达不到控制的问题）

问题：

出资未按章程约定到位导致按实际出资比例达不到控制时，是否纳入合并？

背景：

根据A公司的公司章程，A公司由B公司与C公司一起出资组建，A公司注册资本1,000万元，B公司认缴510万元（专利权150万元，货币出资360万元），C公司认缴490万元。B公司未按该公司章程于设立时出资到位。根据A公司的验资报告和营业执照，该公司实收资

本350万元，B公司货币出资105万元，C公司货币出资245万元。B的专利权未实际出资到位。B实际出资占A公司的实收资本的比例为30%。B公司在A公司董事会席位占3/5。

解答：

B公司在对A公司的出资中实际上存在违约。在此情况下，其控制权能否获得法律上的保障，需要律师出具意见，并考虑对其可能需对另一方股东承担的违约责任（如有）是否很可能导致经济利益流出B公司，以及相关的流出金额能否可靠计量。如果相关违约责任已经满足《企业会计准则第13号——或有事项》规定的预计负债确认条件，则B公司应就此计提预计负债。

在本案例中，不能仅仅因为B公司在A公司的董事会中席位占3/5即认为可以将A公司纳入B公司的合并范围。因为股东会是公司的最高权力机构，并且《公司法》第四十二条规定“股东会会议由股东按照出资比例行使表决权；但是，公司章程另有规定的除外”，即在出资到位之前，B公司只能享有30%的股东会表决权，另一股东仍可利用其在股东会中的多数表决权否决董事会通过的议案。因此在这种情况下B公司不能将A公司纳入合并范围的可能性是相当大的。

在本案例中，现阶段B公司在A公司中的股权比例，按注册资本比例计算是51%，按实收资本比例计算是30%。根据《公司法》第三十四条规定，股东按照实缴的出资比例分取红利，但是全体股东约定不按照出资比例分取红利的除外。因此，除非A公司的全体股东另有约定，否则在目前阶段，B公司应当按照其在A公司的实缴资本中所占的比例（30%）享有A公司的收益。未来各方按约定缴足出资后，是否需对缴足出资之前A公司形成的损益的分配比例按届时的实缴资本比例（即注册资本比例）进行调整，需由各方股东另行作出约定予以明确。

问题6-4-5（子公司预退投资款的问题）

问题：

如下文“背景”所述，A公司是否能以借款方式预退各方股东部分投资款？是否需要签订借款协议？借款程序及账务处理如何？

背景：

A公司目前正在清算，但今年底以前无法清算完毕。根据股东会决议，拟按投资比例以借款方式预退各方股东部分投资款，B公司按投资比例45%计算，应预退投资款1,260万元，B公司收到款项后开具借据并挂往来账。

解答：

《公司法（2018年修订）》第一百八十六条规定：“清算组在清理公司财产、编制资产负债表和财产清单后，应当制定清算方案，并报股东会、股东大会或者人民法院确认。公司财产在分别支付清算费用、职工的工资、社会保险费用和法定补偿金，缴纳所欠税款，清

偿公司债务后的剩余财产，有限责任公司按照股东的出资比例分配，股份有限公司按照股东持有的股份比例分配。清算期间，公司存续，但不得开展与清算无关的经营活动。公司财产在未依照前款规定清偿前，不得分配给股东。”

《公司法》第二百零四条规定：“公司在进行清算时，隐匿财产，对资产负债表或者财产清单作虚假记载或者在未清偿债务前分配公司财产的，由公司登记机关责令改正，对公司处以隐匿财产或者未清偿债务前分配公司财产金额百分之五以上百分之十以下的罚款；对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处以一万元以上十万元以下的罚款。”

根据《贷款通则》（中国人民银行令[1996]2号）第六十一条规定：“各级行政管理部门和企事业单位、供销合作社等合作经济组织、农村合作基金会和其他基金会不得经营存贷款等金融业务。企业之间不得违反国家规定办理借贷或者变相借贷融资业务”；最高人民法院《关于对企业借款合同借款方逾期不归还借款应如何处理问题的批复》（1996年9月23日）规定：企业借款合同违反有关金融法规，属无效合同。

根据上述公司法的规定，如果A公司属于宣告破产的清算，根据《企业破产法》的规定，被投资单位的日常管理已转交到由人民法院指定的管理人，是属于外部清算，在公司财产未依照前款规定清偿前，不能预分配给股东；

如果A公司属于股东自行组织的清算，在其已没有需偿还的外部债务的情况下，因为不涉及对其他人利益的损害，为了保证资金的安全和有效使用，可以采取先退各方股东部分投资的处理方式，但此种处理方式是否违反法律规定，需要咨询并取得律师的意见，同时协商其他股东加快完成清算程序。

问题6-4-6（股东投入无形资产所带来的收益低于其作价的性质认定问题）

问题：

股东投入无形资产所带来的收益低于其作价时，是否存在出资不实的问题？

背景：

A公司成立时，个人股部分骨干以技术和现金出资，法人以现金出资，技术出资时有专利证书，评估作价3,000万元，未超过注册资本的70%，其余为货币出资，符合《公司法》要求。公司利用该项技术获得约300万元的收益后，公司发现前景不好，于是进行了转产，又生产另外一种产品，并研发了新的专利，该项专利与当初作为出资投入的专利仅有不明显的间接关联。

解答：

根据《公司法》第三十条规定：“有限责任公司成立后，发现作为设立公司出资的非货币财产的实际价额显著低于公司章程所定价额的，应当由交付该出资的股东补足其差额；公司设立时的其他股东承担连带责任。”

因此，根据上述规定，是否存在出资不实的主要判断标准应当是：在交付用作出资的财

产这一特定时点，该资产的作价以及由此折合的实收资本是否明显高于其公允价值。如果在出资后，由于验资报告日之后的市场行情变化等原先无法合理预见的原因，导致原先作为出资的资产发生减值的，则属于公司的正常经营风险，不构成股东出资不实。如果是这种情况，则基于《公司法》所确立的“有限责任”的原则（公司以其全部财产对公司的债务承担责任；有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任，股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任），由于股东已经足额履行了其出资义务，所以股东没有责任为公司承担出资后发生的资产减值损失。

在本案例中，如果原先出资时的资产评估由信誉较好的大型评估机构实施，且评估使用的方法和估值模型合理，所选用的参数符合评估基准日的实际情况和行业惯例，其评估结果的合理性（就基准日的实际存在状态而言）可以得到证明，并且股东之间共同确认的作价不高于该评估值，则可以认为并不存在出资不实。这一问题可能需要作出较多的判断，例如，前述转产日与出资日之间间隔越近，则存在出资不实的可能性越大。

问题6-4-7（股东出资不及时的问题）

问题：

审计中发现被审计单位作为股东未按约定时间向被投资单位投入资本，并且超过了《公司法》规定的期限，则注册会计师应该如何处理？

解答：

注册会计师应根据《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑（2019年2月20日修订）》的规定，考虑该事项的影响在报表上的会计处理和披露是否充分、恰当。对被审计单位作为股东或发起人未按时足额履行出资义务的问题应当予以披露。但对于可能的处罚问题，根据《公司登记管理条例（2014年修订）》第六十六条规定：

“公司的发起人、股东虚假出资，未交付或者未按期交付作为出资的货币或者非货币财产的，由公司登记机关责令改正，处以虚假出资金额5%以上15%以下的罚款”，因此可能的罚款的区间范围还是比较大的，事先对遭受罚款处罚的可能性以及可能的罚款金额作出合理估计可能有困难。如果可能的罚款对公司具有重大影响，且已在被审计财务报表中作出了恰当的会计处理和充分的信息披露的，则注册会计师可能会基于职业判断而在审计报告中添加强调事项段，提请报表使用者关注财务报表中对此事项的相关披露说明；如果可能的罚款对公司具有重大影响，但无法作出合理估计的，对于这一重大不确定性的审计范围受限问题，注册会计师可能会出具保留或者无法表示意见的审计报告。

问题6-4-8（中期财务报表是否需要计提盈余公积）

问题：

中期财务报表是否需要计提盈余公积？

解答：

目前的《公司法》并未强制要求公司在编制中期财务报表时按本中期实现的净利润提取盈余公积。但根据《公司法》第一百六十六条关于“公司分配当年税后利润时，应当提取利润的百分之十列入公司法定公积金”的规定，一般理解，如果拟在中期股东大会上通过和实施分配现金红利、未分配利润转增股本等利润分配方案的，则应当在中期财务报表中按照本中期实现的净利润额计提10%的法定盈余公积，提取后剩余的未分配利润才可以用于现金股利分配或者转增资本（或股本）。

问题6-4-9（资本公积是否可用于利润分配）

问题：

某上市公司拟对全资下属子公司现金注资，以改善子公司资产负债状况。子公司做增加资本公积处理。上市公司计划当子公司财务状况好转时，由子公司通过上缴利润方式将增资款返还，届时冲减子公司资本公积。是否可行？

解答：

资本公积是企业来源于盈利以外的那部分积累，是企业的“准资本”，它的惟一用途是依法转增资本，不得作为投资利润或股利进行分配，所以子公司未来通过冲减资本公积返还增资款不可行。2004年2月19日发布的《中国注册会计师协会专家技术援助小组信息公告第8号》第六条也指出：“除非因企业减少注册资本而相应地减少“资本公积—资本溢价”，否则企业不能将‘资本公积（资本溢价）’退还股东”。

如果未来子公司上缴利润，则应作为利润分配处理，不应冲减资本公积。

问题6-4-10（IPO原始财务报表的确认问题）

问题：

对于IPO发行人于申报期内某一年度无合并财务报表，但以后因同一控制下合并取得子公司，需编制合并财务报表并追溯调整前期比较数据的情形，如何确定该次合并发生之前年度的“原始报表”？

背景：

A公司拟IPO，申报期为2009～2011三个会计年度。A公司在2009年度无子公司，故其法定财务报表仅包含个别报表，无合并报表。后于2010年度内发生同一控制下合并，需要编制合并报表，并相应追溯调整前期比较数据。在此情况下，如何确定2009年度的“原始报表”？

解答：

关于“原始报表”的定义，最初是见于2003年6月证监会发布的《股票发行审核标准备忘录第4号——关于公开发行证券的公司发行申请文件中申报财务资料的若干要求（修订）》

中。其中规定：

二、关于准则9号第八章第十一节、第十二节要求提供的最近三年原企业或股份公司的原始财务报告和原始财务报告与申报财务报告的差异比较表。

最近三年原企业或股份公司的原始财务报告是指报告期各年度提供给地方财政、税务部门的财务报告。

（一）最近三年内发起设立运行不满三年的股份公司提供的原始财务报告包括：

1、报告期股份公司设立当年及以后年度的原始财务报告及审计报告；

2、报告期股份公司设立之前的原始财务报告，该财务报告应包括各发起人（如有多个投入经营性资产的发起人）投入股份公司的经营性资产原所在法人单位的原始财务报告，如果该原始财务报告已经审计，一并提供其审计报告；如果未经审计，则应注明“未经审计”。

（二）定向募集公司或已经设立运行满三年的股份公司，提供的原始财务报告是指报告期内各年度公司的原始财务报告及审计报告。

（三）最近三年内发起设立运行不满三年的股份公司，提供的原始财务报告与申报财务报告的差异比较表包括：

1、报告期股份公司设立当年及以后年度原始财务报告与申报财务报告的差异比较表，包括资产负债表和利润表的差异比较表；

2、报告期股份公司设立之前原始财务报告与申报财务报告的差异比较表，该差异比较表包括各个以经营性资产出资的发起人（如为多个发起人）报告期各年度的原始利润表与其分账进入股份公司申报利润表的基础利润表的差异比较表和各个发起人汇总的合并利润表与股份公司申报利润表的差异比较表。

（四）定向募集公司或已经设立运行满三年的股份公司，提供的原始财务报告与申报财务报告的差异比较表是指报告期内各年度经审计的公司原始财务报告与申报财务报告的差异比较表，包括资产负债表和利润表的差异比较表。

自2006年5月29日起，根据《中国证监会发行监管部关于做好新老划断后证券发行工作相关问题的函》（发行监管函[2006]37号）规定，该备忘录已不再执行。但出具原始报表与申报报表之间的差异比较表的要求一直沿用下来。证监会发行部审核二处对原始报表的一般要求表述如下：

1、申报期间某期的财务报表业经审计的，则经审计的财务报表为该期原始财务报表。如该期用于纳税申报的财务报表与经审计的财务报表存在不一致的，会计师应说明主要差异情况。

2、申报期间某期的财务报表未经审计的，则用于纳税申报的财务报表为该期原始财务报表。

3、申报期间某期IPO公司的法定财务报表没有编制合并财务报表的，则该期不存在原始合并财务报表。但注册会计师应当按照合并口径，说明原始财务报表与申报财务报表存在

的主要差异情况。关键是有关差异要能够合理解释，中间的合并过程要说明。

因此，本案例中，该发行人2009年度的原始财务报表仍为其于该年度编制的业经法定审计的该年度个别财务报表，不含合并财务报表(如果该年度没有业经审计的法定财务报表，则以该年度纳税申报用的财务报表作为该年度原始财务报表)。由于2010年内发生同一控制下合并，导致合并报表口径的前期比较数据相应调整的，应作为原始报表与申报报表之间的差异予以说明，即“注册会计师应当按照合并口径，说明原始财务报表与申报财务报表存在的主要差异情况。关键是有关差异要能够合理解释，中间的合并过程要说明”。

问题6-4-11（公司提取的任意盈余公积是否能用于股利分配）

问题：

公司提取的任意盈余公积是否能用于股利分配？

解答：

公司提取的任意盈余公积不能够用于股利分配。如果企业的管理层认为继续保留原先计提的任意盈余公积已不再具有实际意义，并且撤销原先提取的任意盈余公积也不会损害对债权人的保障，则应由股东会作出决议撤销原先的利润分配决议中关于提取任意盈余公积的内容，将任意盈余公积转回未分配利润，再作为未分配利润进行股利分配，但不能直接从任意盈余公积分配股利。

结论基础：

尽管 1992 年原国家体改委发布的《股份有限公司规范意见》第七十五条中规定“公司当年无利润时，不得分配股利。但公司已用盈余公积金弥补亏损后，公司为维护其股票信誉，经股东会特别决议，可按不超过股票面值百分之六的比率用盈余公积金分配股利，但分配股利后公司法定盈余公积金不得低于注册资本的百分之二十五”，但同期发布的《有限责任公司规范意见》中并无此规定。1994 年 7 月 1 日起生效的《公司法》中也没有引入此项规定。

根据 2011 年 6 月 30 日国家发展改革委公布的《国家发展和改革委员会规章和规范性文件清理结果》（国家发展和改革委员会公告 2011 年第 13 号），“关于印发《股份有限公司规范意见》和《有限责任公司规范意见》的通知（体改生[1992]31 号）”被归入“国家发展改革委因职能划转暂时保留的规章和规范性文件目录”中。

此处《股份有限公司规范意见》中关于以盈余公积分配股利的规定，即使在当时，也是只适用于股份有限公司，对于有限责任公司而言，即使在当时的情形下，也不能参照适用《股份有限公司规范意见》中的规定。此外，将盈余公积用于分配股利的做法，与《公司法》建立盈余公积制度的初衷（增强公司的积累和抗风险能力）相悖，因此未被纳入《公司法》中，目前公司法规定的盈余公积用途仅包括“弥补亏损”和“转增资本”两项。按照“新法优于旧法”和“上位法优于下位法”的原则，公司不应再依据公司法发布之前的《股份有限公司规范意见》这一过渡性规定，将盈余公积用于分配股利。

问题6-4-12（存在漏申报税款情况的会计、审计处理）

问题：

根据以下“背景”部分的信息，公司对漏申报税款导致的滞纳金和罚款应如何处理？注册会计师应如何考虑该事项对审计工作的影响？

背景：

A 注册会计师正在对 B 公司 2011 年度和 2012 年度的财务报告进行审计，A 注册会计师发现 B 公司 2011 年度和 2012 年度分别少申报增值税 900 万元、2,500 万元；2011 年度少申报企业所得税 500 万元。在 2012 年度报告期末，B 公司对上述少申报的税金均已计提，在“应交税费”科目列报。同时，B 公司的股东提供给 A 注册会计师一份“股东声明书”，声明因 B 公司未足额申报税款而可能导致的罚款和滞纳金均由股东承担。

解答：

1、该事项的会计处理和附注披露

企业应当根据相关税收法规规定，按时足额履行申报纳税的法定义务。在本案例中，B 公司虽然已经将漏申报的税款计提入账，但同时也应当恰当确定或估计相应的滞纳金和罚款的影响金额，并作出适当的会计处理和 / 或信息披露。

（1）对于滞纳金，由于《税收征收管理法》（以下简称“《征管法》”）规定了明确的计算方法和标准（《征管法》第三十二条“纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金”；《征管法实施细则》第七十五条“税收征管法第三十二条规定的加收滞纳金的起止时间，为法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止”），其实质相当于因占用国家资金而应当向国家支付的利息，因此应当按照滞纳的税款金额和滞纳天数计提相应的滞纳金，确认为相应期间的营业外支出，并确认相应的负债。

（2）对于罚款，本案例中 B 公司的行为很可能已经构成《征管法》第六十三条规定的偷税行为。根据该条规定，税务机关对偷税行为的处罚自由裁量权较大，其罚款幅度为“不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下”，因此对可能需承担的罚款依据目前可获得的信息作出合理估计的难度可能较大。B 公司管理层应对可能需缴纳的罚款金额作出合理的估计，确认为预计负债，并在附注的“或有事项”部分中予以充分披露。如果确实无法合理估计的，则应当在附注中充分披露该事实。

即使股东对 B 公司可能需缴纳的罚款和滞纳金作出了补偿的承诺，B 公司仍应对此罚款和滞纳金作出谨慎的确认、计量和信息披露。后续如果股东对 B 公司予以补偿时，B 公司应作为权益性交易处理，按实际收到的金额确认为资本公积。

2、该事项的审计处理

B 公司存在漏申报税款情况，表明其违反了税收相关法律法规。《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑（2019 年 2 月 20 日修订）》第二十六条规定：“如果认为识别出的或怀疑存在的违反法律法规行为对财务报表具有重大影响，且未能在财务报表中得到充分反映，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，发表保留意见或否定意见。”第二十七条规定：“如果因管理层或治理层阻挠而无法获取充分、适当的审计证据，以评价是否存在或可能存在对财务报表产生重大影响的违反法律法规行为，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，根据审计范围受到限制的程度，发表保留意见或无法表示意见。”第二十八条规定：“如果由于审计范围受到管理层或治理层以外的其他方面的限制而无法确定被审计单位是否存在违反法律法规行为，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，评价这一情况对审计意见的影响。”

因此，注册会计师应根据项目的重要性水平、已经执行的审计程序、获得的审计证据、相关漏申报税款以及很可能缴纳的滞纳金和罚款金额等事项在财务报告中的披露情况，按照《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对法律法规的考虑（2019 年 2 月 20 日修订）》的要求确定恰当的审计意见类型。

问题6-4-13（公司股东对公司的借款是否可以转为股权）

问题：

公司股东对公司的借款是否可以转为股权？

背景：

A 公司及其股东协议将该股东对 A 公司的借款转为该股东对 A 公司的股权投资。该项借款的形成过程如下：该项 A 公司借股东的款项 3,000 万元（会计上确认为其他应付款），并在 3,000 万元入账的当天就从 A 公司的银行账户转出，用于支付 A 公司的对外投资款。

解答：

根据 1996 年 8 月 1 日起实施的《贷款通则》（中国人民银行令[1996]2 号）第二十一条规定：“贷款人必须经中国人民银行批准经营贷款业务，持有中国人民银行颁发的《金融机构法人许可证》或《金融机构营业许可证》，并经工商行政管理部门核准登记”；第六十一条规定：“各级行政管理部门和企事业单位、供销合作社等合作经济组织、农村合作基金会和其他基金会，不得经营存贷款等金融业务。企业之间不得违反国家规定办理借贷或者变相借贷融资业务。”因此，非金融企业之间不通过银行的直接资金拆借不符合法律规定。

根据《公司注册资本登记管理规定（2014 年修订）》（国家工商行政管理总局令第 64 号）第七条规定，只有该条规定的三种情况之一的债权才能转为公司股权。其中，第（一）项为“债权人已经履行债权所对应的合同义务，且不违反法律、行政法规、国务院决定或者

公司章程的禁止性规定”。

因而，由于该项直接拆借资金存在法律上的瑕疵，也不属于符合《公司注册资本登记管理规定（2014 年修订）》（国家工商行政管理总局令第 64 号）规定的允许转为股权的债权，因此，从此处“背景”部分所描述的情况看，股东对 A 公司的借款不可以转为股权。

另外还需要注意的是：上述规定要求“债权人依法享有的对在中国境内设立的公司的债权”才能转为公司股权，也就意味着仅适用于债权人对公司的直接债权转为公司股权，排除了对第三人的债权出资等情形。这一点在判断债权转股权的合规性时也应当加以注意。