

目录

[会计案例解析 01——结构性存款和理财产品如何在会计报表中列报？](#)

[会计案例解析 02——有限合伙人是否可将投资的合伙企业纳入合并范围？](#)

[会计案例解析 03——在被购买方构成业务时的反向收购中巨额商誉如何处理？](#)

[会计案例解析 04——反向并购中被购买方剩余资产是否构成业务？](#)

[会计案例解析 05——证券公司未直接持有份额的集合资产管理计划是否应纳入合并范围？](#)

[会计案例解析 06——集团内母子公司股权关系互换的情况下如何编制合并财务报表？](#)

[会计案例解析 07——对非同一控制下合并的子公司处置股权未丧失控制权时，商誉如何处理？](#)

[会计案例解析 08——关联企业间转让净资产为负的子公司如何进行会计处理？](#)

[会计案例解析 09——合并方根据对赌协议收到业绩补偿款如何进行会计处理？](#)

[会计案例解析 10 季节性停工损失和相关期间的固定资产折旧应计入什么科目？](#)

[会计案例解析 11——企业在筹建期费用如何核算及如何区分筹建期费用和在建工程成本？](#)

[会计案例解析 12——BOT 项目的非固定收费部分如何核算？](#)

[会计案例解析 13——广告公司建造的公交候车亭如何入账处理？](#)

[会计案例解析 14——远洋捕捞船是否计提减值准备以及如何进行减值测试？](#)

[会计案例解析 15——与实施限制性股票股权激励计划相关的当期及递延所得税如何确认？](#)

[会计案例解析 16——对内退人员的辞退福利折现率如何确定？](#)

[会计案例解析 17——对非专利技术入资的公司进行审计时需关注哪些事项？](#)

[会计案例解析 18——是否向股东的借款可以作为债务转增资本？](#)

[会计案例解析 19——引入新股东时约定公司原部分资产及债权债务由原股东承担应如何处理？](#)

[会计案例解析 20——股东协商一致的定期退股的投资款如何进行会计核算？](#)

[会计案例解析 21——引入新股东时约定公司原部分资产及债权债务由原股东承担应如何处理？](#)

[会计案例解析 22——母公司承诺受让的第三方增资股份属于金融负债还是权益工具？](#)

[会计案例解析 23——长期含权中期票据属于金融负债还是权益工具？](#)

[会计案例解析 24——股东以低于公允价值价格转让股份给高管及员工是否适用股份支付准则？](#)

[会计案例解析 25——以自身权益工具结算对非全资子公司高管股权激励时在合并报表如何抵消？](#)

[会计案例解析 26——对于联营企业的所有者权益变动如何在投资方的报表内列示？](#)

[会计案例解析 27——被进口国海关扣押的货物出口收入何时确认？](#)

[会计案例解析 28——同一控制下企业合并形成的资本公积是否属于其他综合收益？](#)

[会计案例解析 29——人力资源公司劳务派遣劳务外包的收入是按总额法还是净额法确认？](#)

[会计案例解析 30——向企业提供某项目或某产品的一整套解决方案如何确认收入？](#)

[会计案例解析 31——燃气公司对小区管网初装费如何进行会计处理？](#)

[会计案例解析 32——金太阳示范工程建设应该如何进行会计核算？](#)

[会计案例解析 33——工程公司如何确认分包工程收入？](#)

[会计案例解析 34——与资产相关的政府补助如何进行摊销？](#)

[会计案例解析 35——不同行业的企业收购是否需统一坏账准备计提比例？](#)

[会计案例解析 36——新三板挂牌申报财务报表中之前年度的企业合并会计差错如何处理？](#)

[会计案例解析 37——小额贷款公司适用何种财务报表？贷款准备如何计提？](#)

[会计案例解析 38——上市公司的关联方披露需注意哪些方面？](#)

[会计案例解析 39——限售期股票公允价值的确定？](#)

[会计案例解析 40——新三板公司的公允价值的确认](#)

[会计案例解析 41——永续信托产品是否可划分为权益性工具](#)

[会计案例解析 42——购买农商行不良资产储备是否计入购买股份的长期投资成本](#)

[会计案例解析 43——与股权转让有关手续费、公证、审计等各项税费是否计入长期投资成本](#)

[会计案例解析 44——不构成业务的借壳,上市公司控股股东长期股权投资的确](#)
[认](#)

[会计案例解析 45——同一控制下企业合并中置出资产的会计处理](#)

[会计案例解析 46——确定持有半数以下表决权的投资方是否拥有权力](#)

[会计案例解析 47——企业合并的合并日如何确定](#)

[会计案例解析 48——是否应将合伙企业纳入合并报表的合并范围](#)

[会计案例解析 49——如何判断合作协议的双方属于合营安排还是控制关系](#)

[会计案例解析 50——表决权在半数以下的被投资单位是否应纳入合并财务报表范围](#)

[会计案例解析 51——有限合伙人是否可将投资的合伙企业纳入合并范围？](#)

[会计案例解析 52——在被购买方构成业务时的反向收购中巨额商誉如何处理？](#)

[会计案例解析 53——以股权出资设立的新公司合并财务报表如何编制](#)

[会计案例解析 54——公司处置子公司时，以前年度母子公司逆流交易在合并报表是否调整](#)

[会计案例解析 55——固定资产折旧方法的选用](#)

[会计案例解析 56——生产性生物资产后续支出会计核算问题](#)

[会计案例解析 57——两公司分别负责合作协议的一部分相关活动如何判断是否为共同控制](#)

[会计案例解析 58——承建并运营 PPP 模式项目建造服务与运营服务如何确认收入](#)

[会计案例解析 59——销售同时签订售后回购合同+售后回租合同等特殊情况如何确认收入](#)

[会计案例解析 60——企业提供定制软件服务确认收入的时间问题](#)

[会计案例解析 61——证券公司的定向资产管理业务管理费收入确认收入时间问题](#)

[会计案例解析 62——销售方为租赁方提供支付保证的情况下，销售方如何确认收入](#)

[会计案例解析 63——补签合同能否调整上一会计期间的收入问题](#)

[会计案例解析 64——融资租赁公司收取咨询费收入确认问题](#)

[会计案例解析 65——投资性房地产公允价值计量模式下会计、税务时间性差异如何处理](#)

[会计案例解析 66——应交税费、递延所得税资产与递延所得税负债的列报问题](#)

[会计案例解析 67——结构性存款及其收益应如何在财务报表上列报](#)

[会计案例解析 68——非金融企业转融通证券业务如何进行会计处理](#)

[会计案例解析 69——非金融企业进行国债逆回购交易，如何在资产负债表中列报](#)

[会计案例解析 70——计提全额坏账准备的关联方款项收回时，坏账准备是否可转回](#)

[会计案例解析 71——金融工具转长期股权投资成本法核算时公允价值如何计量](#)

会计案例解析 01——结构性存款和理财产品如何在会计报表中列报？

下面的会计案例主要来源于年报审计和技术咨询中遇到的一些有代表性的典型案例，我们从会计师事务所提供专业鉴证服务的角度进行了梳理和解析，供大家在执业过程中参考。

问题：

在实务中会遇到各类不同性质和收益水平的结构性存款和理财产品，这些金融工具计入哪些会计科目较为合适？

解析：

1. 结构化存款

结构性存款通常是指商业银行在吸收客户存款的基础上加入一定的衍生产品结构，通过与国际、国内金融市场各类指数挂钩，使投资者在承担一定风险的基础上获得较普通存款更高收益的产品。结构性存款挂钩标的种类较多，常见的挂钩标的包括境内外利率、汇率、股票、基金、商品价格指数等。从上述定义可看出，结构性存款通常应包括两部分：主合同和衍生工具部分。

1) 关于主合同的分类分析：

有观点认为结构化存款里的主合同由银行提供本金偿还保障，主合同信用风险与通常的银行定期存款无异，持有人承担的是银行信用风险，因此可计入银行存款科目。也有观点认为结构性存款主合同可能无法等同于银行存款。因为实务中，商业银行在产品设计、资金投向、运作方式等方面存在差异，商业银行对于结构性存款的管理方式与普通存款可能存在较大的不同。我们建议如果银行对该项结构性存款提供了相应的存款单/存款证明，证明其属于企业银行账户中的存款，而非理财产品，则企业可以/应当将该类结构性存款主合同计入银行存款。反之则因为理财产品性质，需分析合同条款从而计入应收款项类或可供出售金融资产。可参考“2. 银行理财产品”中的分类分析。

2) 衍生工具部分的分类分析：

结构性存款内的衍生工具部分则需要进行分析是否可进行分拆，依次考虑以下几项分拆的条件：

嵌入衍生工具是否符合衍生工具定义？

嵌入衍生工具与主合同是否存在紧密关系？

嵌入衍生工具的公允价值是否能够单独、可靠地计量？

基于上述分拆条件的依次分析后，如果结构性存款中的嵌入衍生工具同时满足 1) 嵌入衍生工具符合衍生工具定义；2) 嵌入衍生工具与主合同不存在紧密关系；3) 嵌入衍生工具的公允价值能够单独、可靠地计量三个条件时应进行分拆，并以公允价值进行后续计量，公允价值的变动计入当期损益。该嵌入衍生金融工具部分分类为交易性金融资产。

3) 如果嵌入衍生工具与存款合同在经济特征及风险方面存在密切联系如利率风险)，或者与嵌入衍生工具类似条款的工具不符合衍生工具的定义或无法单独计量，可以将结构化存款整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

2014 年证监会发布的上市公司年报会计监管报告中提出了与上面基本相同的分类建议。

2. 银行理财产品

2.1 对于收益与利率、汇率等基础金融变量挂钩的理财产品

该类理财产品属于在债务合同中嵌入了衍生金融工具，属于混合金融工具，可选择分拆将主合同分类为贷款或应收款项类投资，嵌入衍生金融工具分类为交易性金融资产按预计收益率作为公允价值估值基础）；如果嵌入衍生工具与债务合同在经济特征及风险方面存在密切联系如利率风险），或者与嵌入衍生工具类似条款的工具不符合衍生工具的定义或无法单独计量，则可将整体指定为以公允计价计量且其变动计入当期损益的金融资产按预计收益率作为公允价值估值基础，可询问银行是否可提供估值报告）。

2.2 对于收益与利率、汇率等基础金融变量未挂钩的理财产品

无论此类理财产品是否有活跃市场报价或其他公允价值依据），通常情况下应分类为可供出售金融资产比较适当，在财务报表列报时视其流动性作为可供出售金融资产或其他流动资产期限小于 1 年的）。

2.3 只有同时满足下列条件的理财产品才可计入持有至到期投资如果 1 年内到期的，应作为其他流动资产列报）：

- 1) 保本
- 2) 固定收益非浮动收益)
- 3) 存在活跃市场报价
- 4) 收益与利率、汇率等基础金融变量未挂钩

以上为我们内部沟通讨论并参考了实务操作和其他专业意见形成的建议，今后可能监管部门将正式出台关于结构性存款及理财产品报表列示的指导意见，届时将以其为准。

会计案例解析 02——有限合伙人是否可将投资的合伙企业纳入合并范围？

案例情况：

A 上市公司于 2015 年 8 月发布公告，公司作为有限合伙人拟出资 1 亿元，出资比例 99.80%；B 投资基金管理有限公司作为普通合伙人，拟出资 20 万元，出资比例 0.20%，合作成立 AB 产业投资基金合伙企业（有限合伙）。根据合伙协议，合伙人大会是合伙企业的最高权力机构。合伙人会议由合伙人按照实缴出资比例对重大事项行使表决权。合伙企业的投资决策由投资决策委员会做出，该委员会由普通合伙人、有限合伙人指派的代表和外部专家等组成，有限合伙人指派的投资决策委员会代表拥有一票否决权。A 公司拥有 80%的收益权，B 投资基金管理有限公司拥有 20%的收益权。双方按照出资比例承担亏损。管理费的收取办法为普通合伙人管理合伙企业财产并进行投资活动，按基金总规模的 2%每年收取基金管理费。

A 公司于 2015 年 12 月已将首次出资 1000 万元存入合伙企业账户。A 公司管理层认为，由于普通合伙人管理企业财产并进行投资活动，本公司对该合伙企业不具有控制，因此不应纳入合并范围。

问题：

A 公司是否应将 AB 产业投资基金合伙企业纳入合并范围？

案例解析：

根据 2014 年修订的《企业会计准则-第 33 号-合并财务报表》，A 公司需要分析是否对 AB 产业投资基金合伙企业具有控制的权力，体现在：1)投资方是否拥有对被投资方的权力，2) 可通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，3) 并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

根据合伙协议，合伙人会议由合伙人按照实缴出资比例对重大事项行使表决权，A 公司作为有限合伙人在合伙企业的投资决策机构中拥有一票否决权，A 公司占股 99.80%，拥有了对合伙企业的实质决策权力。

合伙人共两人，其中普通合伙人一人，有限合伙人一人。A 公司占股 99.80%，可取得可分配利润的 80%，按照 99.80%的出资比例承担亏损。从享有可变回报的比例分析，A 公司是合伙企业的主要责任人。

普通合伙人 B 投资基金管理有限公司拥有专业投资团队和资源优势，可获得 2%的基金管理费，享有合伙企业 20%的收益权，但只按照出资比例 0.20%承担亏损。上述各项安排表明，在投资决策方面，普通合伙人 B 投资基金管理有限公司只拥有专业优势，而非控制权力。

从合伙协议规定的需要合伙人大会表决的主要内容包括执行事务合伙人的选举及更换、转让合伙份额、退伙、举债担保等)和合伙人会议由合伙人按照实缴出资比例行使表决权的条款来看，A 公司在出资中占有绝对多数比例，有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

综上所述，A 公司满足控制的 3 个要素，建议将合伙企业报表纳入合并范围。

会计案例解析 03——在被购买方构成业务时的反向收购中巨额商誉如何处理？

案例情况：

A 公司计划反向收购 B 公司实现借壳上市。上市公司 B 公司除了货币资金及权益法核算的长期投资 3 亿元以外，其他资产全部置出，长期投资占总资产金额比例 30%以上，具有重要性。

问题：

被购买方的剩余资产是否构成业务？

案例解析：

根据《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函财政部的财会便[2009]17 号）》，非上市公司以所持有的对子公司投资等资产作为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理：

一）交易发生时，上市公司未持有任何资产负债或仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的，上市公司在编制合并财务报表时，应当按照《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》财会函[2008]60 号）的规定执行。

二）交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》及相关讲解的规定执行，即对于形成非同一控制下企业合并的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。

《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》财会函[2008]60 号）中规定：“企业购买上市公司，被购买的上市公司不构成业务的，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或计入当期损益。”

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程

和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入等，可以为投资者等提供股利、更低成本或其他经济利益等形式的回报。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。如果市场参与者有能力购买业务并能持续产出例如把业务和其自身的投入和加工处理过程结合），业务并不需要包括卖方在经营该项业务中使用的所有投入和过程。对于取得的资产、负债组合是否构成业务，应当由企业结合实际情况进行判断。

根据证监会会计部编写的《上市公司执行企业会计准则案例解析》2012 年 10 月出版）第 82 页，实务中常见的“不构成业务”的借壳上市交易主要包括以下三种类型：

1、上市公司通过一定的交易安排置出全部资产负债即“空壳”上市公司），非上市公司的股东通过以持有的股权或资产认购上市公司向其定向发行的股票，成为发行后上市公司的控股股东，从而实现非上市公司“借壳上市”。

2、上市公司除现金和金融资产外无其他非货币性资产，非上市公司的股东通过认购上市公司向其定向发行的股票成为发行后上市公司的控股股东，从而实现非上市公司借壳上市。

3、上市公司和非上市公司进行重大资产置换，在上市公司向非上市公司的股东出售其全部资产负债的同时，上市公司从非上市公司的股东处购入其持有的非上市公司的股权，上述两项交易的价款差额由上市公司向非上市公司的股东定向发行股票进行支付，由此实现非上市公司借壳上市。

上述类型的借壳上市交易，一般可以认为是被购买的上市公司不构成业务。

本案例中，剩余资产中货币资金不具备加工处理过程的关键要素，不构成业务；剩余资产中的权益法核算的长期股权投资属于金融资产，因此可归类为上述第 2 类中“上市公司除现金和金融资产外无其他非货币性资产”的情况，并被认定购买的上市公司 B 公司不构成业务。

在本案例中，如果长期股权投资不是权益法而是成本法核算的对子公司的投资，则在 B 公

司的合并报表层面会包括合并的子公司里所存在的一项或若干项业务除非子公司内也无任何实质业务活动），从而被购买的上市公司 B 公司会被认定构成业务。

会计案例解析 04——反向并购中被购买方剩余资产是否构成业务？

案例情况：

A 公司计划反向收购 B 公司实现借壳上市。上市公司 B 公司除了货币资金及权益法核算的长期投资 3 亿元以外，其他资产全部置出，长期投资占总资产金额比例 30%以上，具有重要性。

问题：

被购买方的剩余资产是否构成业务？

案例解析：

根据《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函财政部的财会便[2009]17 号）》，非上市公司以所持有的对子公司投资等资产作为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理：

一）交易发生时，上市公司未持有任何资产负债或仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的，上市公司在编制合并财务报表时，应当按照《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》财会函[2008]60 号）的规定执行。

二）交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》及相关讲解的规定执行，即对于形成非同一控制下企业合并的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。

《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》财会函[2008]60 号）中规定：“企业购买上市公司，被购买的上市公司不构成业务的，购买企业应按照权益性交易的原则

进行处理，不得确认商誉或计入当期损益。”

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入等，可以为投资者等提供股利、更低成本或其他经济利益等形式的回报。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。如果市场参与者有能力购买业务并能持续产出例如把业务和其自身的投入和加工处理过程结合）业务并不需要包括卖方在经营该项业务中使用的所有投入和过程。对于取得的资产、负债组合是否构成业务，应当由企业结合实际情况进行判断。

根据证监会会计部编写的《上市公司执行企业会计准则案例解析》2012 年 10 月出版）第 82 页，实务中常见的“不构成业务”的借壳上市交易主要包括以下三种类型：

1、上市公司通过一定的交易安排置出全部资产负债即“空壳”上市公司），非上市公司的股东通过以持有的股权或资产认购上市公司向其定向发行的股票，成为发行后上市公司的控股股东，从而实现非上市公司“借壳上市”。

2、上市公司除现金和金融资产外无其他非货币性资产，非上市公司的股东通过认购上市公司向其定向发行的股票成为发行后上市公司的控股股东，从而实现非上市公司借壳上市。

3、上市公司和非上市公司进行重大资产置换，在上市公司向非上市公司的股东出售其全部资产负债的同时，上市公司从非上市公司的股东处购入其持有的非上市公司的股权，上述两项交易的价款差额由上市公司向非上市公司的股东定向发行股票进行支付，由此实现非上市公司借壳上市。

上述类型的借壳上市交易，一般可以认为是被购买的上市公司不构成业务。

本案例中，剩余资产中货币资金不具备加工处理过程的关键要素，不构成业务；剩余资产中的权益法核算的长期股权投资属于金融资产，因此可归类为上述第 2 类中“上市公司除现金和金融资产外无其他非货币性资产”的情况，并被认定购买的上市公司 B 公司不构成业务。

在本案例中，如果长期股权投资不是权益法而是成本法核算的对子公司的投资，则在 B 公司的合并报表层面会包括合并的子公司里所存在的一项或若干项业务除非子公司内也无任何实质业务活动），从而被购买的上市公司 B 公司会被认定构成业务。

会计案例解析 05——证券公司未直接持有份额的集合资产管理计划是否应纳入合并范围？

案例情况：

A 集合资产管理计划募集金额 5390 万元，B 证券公司作为计划管理人将按前一日集合计划资产净值 0.5% 年费率收取管理费。C 公司（B 证券公司的直接投资子公司）是集合计划的财务顾问，按前一日集合计划资产净值 1.7% 年费率收取固定顾问费，对每笔参与份额的年化收益率超过 8% 的部分提取 25% 的浮动顾问费。C 公司参与集合计划的份额为 2000 万份（每份 1 元），占集合资产管理计划总份额比例为 37%。

问题：

B 证券公司对集合计划资产是否具有控制权力，是否需要合并 A 集合资产管理计划的财务报表？

案例解析：

财政部 2014 年颁布的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》里关于控制的规定：

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

投资方拥有对被投资方的权力要求投资方需要识别被投资方并评估其设立目的和设计、识别被投资方的相关活动以及对相关活动进行决策的机制、确定投资方及涉入被投资方的其他方拥

有的与对投资方相关的权利等，以确定投资方当前是否有能力主导被投资方的相关活动。相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。

在本案例中，B 证券公司作为 A 计划的管理人，按照在可承受风险范围内为投资人获得收益的 A 计划设立目的，将拥有在法律允许的集合计划资产说明书及协议规定范围内，自主决定集合计划资产所投资的金融产品类型和金额，投资期限和购买赎回等重要投资决策权力等，因此可认为 B 证券公司对 A 集合资产管理计划拥有权力。

在对 A 集合资产管理计划的管理过程中，虽然 B 证券公司作为计划管理人按前一日集合计划资产净值 0.5% 年费率收取固定管理费，C 公司（B 证券公司的直接投资子公司）按前一日集合计划资产净值 1.7% 年费率收取固定顾问费，但同时 C 公司对每笔参与份额的年化收益率超过 8% 的部分提取 25% 的浮动顾问费，并且 C 公司参与集合计划的份额占到总集合资产管理计划总份额 37% 的比例（回报金额较为重大且具有可变性企业会计准则 33 号指南第 50 页案例中将 20% 份额及以上视为回报比重和可变动性均较为重大），从而满足了“通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报”的条件。

B 和 C 作为专业资产管理机构具有相应的资质、人才及内部控制等法规要求的必要管理条件，并通过管理 A 集合资产管理计划的活动使得 A 集合资产管理计划获利或在不利情况下产生亏损，依据与投资者签订的资产管理合同的约定获得可变回报不确定金额的收益或亏损），因此可认为其“有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额”。

通过以上的分析，我们认为 B 证券公司对集合计划资产拥有控制权力，即拥有对集合计划资产的权力，可通过参与集合计划资产的管理活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额，应将集合计划资产纳入其合并报表。

提示：每个集合理财计划都具有个性化的合同约定，所以对其他的集合理财计划必须详细分析具体合同约定和评估控制情况，不能盲目照抄案例。

会计案例解析 06——集团内母子公司股权关系互换的情况下如何编制合并财务报表？

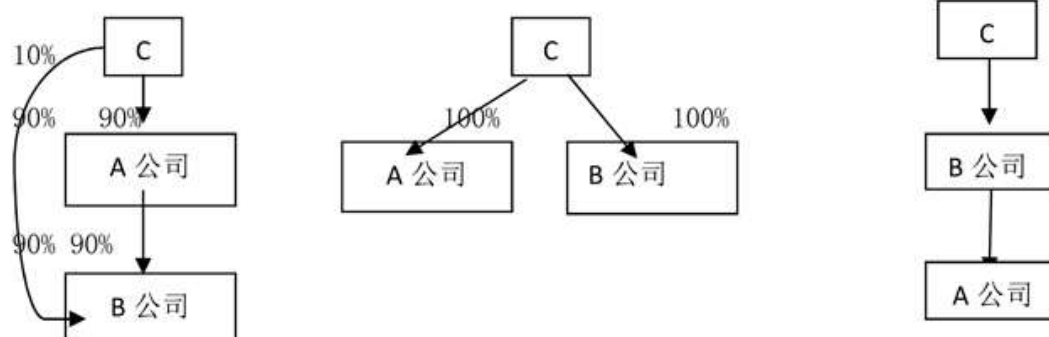
案例情况：

自然人 C 于 2010 年成立了 A 公司。A 公司于 2011 年出资 200 万元设立了全资子公司 B 公司，并同年与自然人 C 分别对 B 公司增资 30 万元与 70 万元 A 公司出资共计 270 万元，股权比例 90%）。同年自然人 C 与第三方对 A 公司追加投资，其中自然人 C 追加投资 70 万元，在 A 公司的持股比例降为 90%。

2013 年 7 月，A 公司将 B 公司 90% 的股权转让给自然人 C，收到的股权转让款为 270 万元与 2011 年投资金额相同）。

2014 年 3 月，自然人 C 将 A 公司 90% 的股权以评估值作价 2700 万增资到 B 公司。A 公司的账面净资产为 2400 万。

2013 年 7 月之前所有权架构： 2013 年 7 月所有权架构： 2014 年 3 月之后所有权架构：



问题：

自然人 C 计划以 B 公司作为新三板申报主体，2013 年和 2014 年该如何进行合并报表的编制？

案例解析：

合并报表的编制可参照《企业会计准则第 20 号-企业合并》里关于同一控制下企业合并的处理原则。同一控制下企业合并合并报表层面的处理原则是假设合并后形成的投资和控制架构在最早期间期初即已存在并一直持续至今。2014 年 3 月之后 B 公司作为母公司合并 A 公司，合并报表应追溯调整至期初，而同受最终控制人 C 控制的最早期初为 2011 年 B 公司成立伊始。

2013 年 7 月之前的交叉持股问题，可参考《企业会计准则第 33 号-合并财务报表》指南第 80 页所述：对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股；对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理。

从合并报表来看，在 2013 年 7 月和 2014 年 3 月的二次重组过程中，合并会计主体 A+B) 的资产、负债未发生增加或减少，所以在合并报表层面不能确认处置收益。

会计案例解析 07——对非同一控制下合并的子公司处置股权未丧失控制权时，商誉如何处理？

案例情况：

2011 年 A 公司生态工程有限公司以下简称“A 公司”）、自然人祝某从 B 公司原股东处购买了 B 公司的部分股权。该次股权转让完成后，B 公司的股权比例为：A 公司持股比例为 56%，祝某持股比例为 29%，骆某持股比例为 15%。B 公司成为了 A 公司非同一控制下取得的子公司，A 公司在其合并报表层面确认了 1,172 万元的商誉。

2014 年 A 公司与祝某签署了《股权转让协议》，A 公司将其持有的 B 公司部分股权转让

给祝某。股权转让完成后，A 公司对 B 公司仍形成实质控制。

问题：

A 公司在处置 B 公司的部分股权后，在合并报表上是否应按所处置股权的比例对商誉进行调整？

案例解析：

观点一：虽然控制权不变，但持股比例发生变化，所以需要在合并报表层面对减持股权比例所影响的商誉进行调整。

观点二：保持控制权不变情况下的减资与少数股东交易），商誉在购买日确认后，不会因减少投资发生变化，因此不需在合并报表上对商誉进行调整。

2014 年修订后的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》及指南未明确说明在控制权不变情况下的减值是否需要调整商誉，但是根据证监会会计部编写的《上市公司执行企业会计准则案例解析》2012 年 10 月出版）的第 171 页，明确说明在合并报表层面，商誉在购买日确认后，不会因减少投资发生变化。本案例中，A 公司的合并报表层面的商誉是对应于 B 公司的业务和资产组的，因为 B 公司的原有业务和资产组仍然包括在合并报表范围内，未因 A 公司对 B 公司的股权减少而流失到合并报表范围外，因此其所对应的原有商誉也应全额包括在合并报表范围内，不需进行调整。但是 A 公司仍应至少每年对商誉进行一次减值测试，如有减值则需进行相应的会计处理。

会计案例解析 08——关联企业间转让净资产为负的子公司如何进行会计处理？

案例情况：

某上市企业 A 公司 2014 年 12 月 31 日将净资产为负 10 亿元的全资子公司 C 公司的 100% 股权以 1 元的对价转让给受同一母公司控制的关联企业 B 公司。

C 公司相关数据：2014 年末累计亏损 12 亿，2014 年末净资产 -10 亿，实收资本 2 亿。

A、C 公司之间无往来余额及担保承诺等。C 公司 2014 年 12 月 31 日的评估价值接近其期末净资产。

问题：

股权转让后 A 公司在编制合并财务报表时能否确认 10 亿元的投资收益对价 1 元忽略不计)？

案例解析：

2014 年修订后的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第四章 特殊交易的会计处理第五十条规定：企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

企业会计准则 33 号上述规定没有区分处置股权的交易对手是否为关联方，但是对于上市公司有如下的规定可遵循：

证监会公告[2010]37 号规定：“公司应区分股东的出资行为与基于正常商业目的进行的市场化交易的界限。对于来自于控股股东、控股股东控制的其他关联方等向公司进行直接或间接的捐赠行为包括直接或间接捐赠现金或实物资产、直接豁免、代为清偿债务等），交易的经济实质表明是基于上市公司与捐赠人之间的特定关系，控股股东、控股股东控制的其他关联方等向上市公司资本投入性质的，公司应当将该交易作为权益性交易。”

上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人等与上市公司之间发生的交易，如果交易价格显失公允，则上市公司对于取得的超过公允价值部分的经济利益流入从经济实质上判断很可能属于资本投入性质，此时上市公司取得的这部分超过公允价值的经济利益流入应计入所有者权益资本公积）。

C 公司 2014 年 12 月 31 日的评估价值接近其期末净资产-10 亿。考虑到该交易是在关联方之间进行的，交易价格不公允，所以该交易很可能不具有商业实质，我们更倾向于权益性交易。在符合上述规定的前提下，这 10 亿元收益应计入资本公积，交易实质是关联方 B 公司将代替 A 公司偿还 10 亿负债的对价。

在此案例中如果 A 公司和 B 公司为非关联企业，则需要深入分析该交易后的商业实质，才能做出较为恰当的会计处理。例如非关联方的 B 公司如果愿意独立承担 C 公司账面的负债，则说明 C 公司可能有未在账面体现的其他无形资产等是 B 公司所需要的。而在这种情况下 C 公司的公允价值会远高于账面净资产-10 亿，A 公司处置 C 公司将产生较大的投资收益符合其交易实质。还可能存在的状况是，如果 C 公司巨额债务的债权人是 A 公司本身，而在转让时 C 公司时，A 公司很可能会有一定程度的债务豁免。这种情况下 A 公司对 C 公司的应收款项产生的减值实际与处置子公司的投资收益是对应的，同时考虑二者，A 公司报表可能不会产生巨额收益。再者如果 C 公司巨额债务的债权人不是 A 公司本身而是第三方金融机构，那么 A 公司很可能是 C 公司巨额债务的担保人而需要承担相应的连带偿还义务，这种情况下也不会产生巨额的收益。

会计案例解析 09——合并方根据对赌协议收到业绩补偿款如何进行会计处理？

案例情况：

A 公司于 2013 年向 C 公司收购其持有的 B 公司 57% 的股权，并于年底前完成收购行为，A 公司自 2014 年合并 B 公司报表，收购后 C 公司持有 B 公司 43% 股权。A、C 不是关联方，构成非同一控制下合并。

双方在收购协议中约定，B 公司 2014 年需完成净利润 2000 万元，如未完成差额部分由 C 公司用现金向 B 公司补足。2014 年 B 公司经审计后的净利润为 1200 万，2015 年 3 月 C 公司按约定将差额款 800 万元用现金补足至 B 公司。

问题：

B 公司收到 C 公司补偿款 800 万元后，如何会计处理？A 公司收到补偿款又如何如理？

案例解析：

观点一：根据对赌协议规定，A 公司收到的补偿款属于或有对价范畴。按照企业合并准则讲解规定，当企业合并合同或协议中提供了根据未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定的确认条件的，应确认的支出也应作为企业合并成本的一部分。在购买日因未来事项发生的可能性较小、金额无法可靠计量等原因导致有关调整金额未包括在企业合并成本中，未来期间因合并合同或协议中约定的事项很可能发生、金额能够可靠计量，符合有关确认条件的，应对企业合并成本进行相应调整。

观点二：标的企业原股东补偿给上市公司，其或有对价属于《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》中的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失可按该准则规定计入当期损益。本案例对赌补偿可视为看跌期权，在合并日其公允价值为 0。2014 年对赌未完成，则该看跌期权公允价值变为 800 万。根据《企业会计准则第 20 号-企业合并》2010 年讲解）第二十一章以及中国证监会《2012 年上市公司执行会计准则监管报告》关于或有对价的规定，该或有对价形成的资产属于金融工具，其后续以公允价值计量且其变化计入

当期损益。标的企业原股东补偿给标的企业与补偿给上市公司，其实二者没有本质区别。抛开法律主体，运用合并报表会计主体的整体观，子公司归属于上市公司的一部分包含在合并报表内。因此均应计入当期损益。

观点三：根据财政部 2008 年发布的财会函【2008】60 号、《上市公司执行企业会计准则监管问答 2009 第 2 期）》证监会会计部函【2009】60 号）、《企业会计准则解释第 5 号》第六条解答，控股股东和少数股东的业绩补偿视同权益性交易计入资本公积，其他非关联方业绩补偿视同或有对价，该或有对价形成的资产属于金融工具，其后续以公允价值计量且其变化计入当期损益。

根据《国际财务报告准则第 3 号-企业合并》正文第 58 段，“购买日后购买方所确认的或有对价公允价值的某些变动，可能是由于购买方在购买日后获得了有关购买日就存在的事实和环境的信息。”这些属于计量期间的调整。“然而，购买日后发生的事项导致的改变不属于计量期间的调整，比如满足特定收益目标、达到特定的股价或研发项目取得里程碑式的成果等。”我们认为，案例中所述业绩补偿不属于观点一所述对企业合并成本进行调整的情况。

实务中，出于谨慎性考虑采用观点三进行会计处理的上市公司较多。标的企业原股东置换股份后成为上市公司少数股东，根据对赌协议补偿给上市公司，或者出售股份后虽然不是上市公司少数股东但仍是标的企业少数股东，根据对赌协议补偿给标的企业，这两种情况在实务中争议较大。上市公司合并交易未完成之前，交易对手与上市公司并无关联关系，之后才成为少数股东，其负有的补偿义务与身份并无多大关系，更多的是基于对赌协议的约定。因为其身份的改变而否定其交易实质，理论依据似乎不够充分。

会计案例解析 10——季节性停工损失和相关期间的固定资产折旧应计入什么科目？

案例情况：

热电企业一般只在每年的 10-11 月到次年的 3-4 月进行供热业务，其余期间供电设备均处在停工状态，属于典型的季节性生产企业。

问题：

季节性生产企业，例如热电企业所发生的非供热期间的相关停工支出和供热设备折旧应计入什么会计科目较为合适？

案例解析：

根据财政部 2013 年发布的《企业产品成本核算制度(试行)》里的规定：

制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括企业生产部门如生产车间）发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的职工薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

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

因此我们认为，季节性的停工损失应计入制造费用，用于供热的固定资产折旧参照此规定也应计入制造费用，并在开工期间进行合理分摊。交通运输企业发生的非营运期间费用，比照制造业季节性生产企业处理。

会计案例解析 11——企业在筹建期费用如何核算及如何区分筹建期费用和在建工程成本？

案例情况：

A 公司于 2010 年 11 月成立，将 2013 年 9 月以前属于筹建期间发生的费用 11.24 亿，分别计入了长期待摊费用——开办费 2.33 亿和在建工程——待摊费用 8.91 亿。

问题：

筹建期间的费用如何进行会计处理？如何区分筹建期费用和在建工程成本？

案例解析：

1、筹建期发生的开办费

2007 年起生效的企业会计准则对筹建期间的开办费的会计处理相对于行业会计制度、企业会计制度而言，发生了一定的变化。《企业会计准则——应用指南》附录“会计科目与主要帐务处理”（财会[2006]18 号）中关于“管理费用”会计科目的核算内容与主要帐务处理中规定：企业在筹建期间内发生的开办费，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等在实际发生时，借记“管理费用-开办费”，贷记“银行存款”等科目。

《企业会计准则——应用指南》附录“会计科目与主要帐务处理”（财会[2006]18 号）中关于“在建工程”会计科目的核算内容与主要帐务处理中规定：属于企业在建工程发生的管理费、征地费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费及应负担的税费等，借记“在建工程待摊支出”，贷记“银行存款”等科目。

执行企业会计准则后的企业已经没有开办费的概念，不能资本化的支出一律在发生当期直接费用化处理，不能计入长期待摊费用。以前界定的开办期的概念其处理方法实质上已经跟正常经营期趋于一致，这也是国际财务报告准则趋同的要求。

2、筹建期费用和在建工程成本的区分

合理区分筹建期费用和在建工程成本的基础是合理区分“为了使固定资产达到预定可使用

状态而发生的必要支出可改变固定资产的状态)”和为了维持企业作为一个独立法人的日常运作而发生的一般管理性支出。比如，即使公司尚处于基建期，在该阶段虽然其核心工作是使生产经营所用的关键固定资产达到预定可使用状态，但其本身也会发生一些旨在维持其法人日常运作的一般管理费用，如行政管理部门的相关费用、管理用固定资产折旧等。这部分一般管理费用与使固定资产达到预定可使用状态无关，应当在发生时即计入当期损益，不应计入在建工程成本中。

会计案例解析 12——BOT 项目的非固定收费部分如何核算？

案例情况：

关于 BOT 项目的会计处理，企业会计准则解释 2 号中“或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，应当在确认收入的同时确认金融资产，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。”例如污水处理厂，政府提供了保底水量，但大多数情况下实际处理水量会超过保底水量。

问题：

这种情形下能否用金融资产模式对非固定收费部分进行会计处理？

案例解析：

根据污水处理厂 BOT 项目协议，对于不受实际处理量影响的固定收费部分，其实质是污水处理厂向合同承诺方收取确定金额货币资金或其他金融资产的权力，应确认为金融资产长期应收款）。对于受实际处理量影响的收费部分，应当按照建造过程中支付的工程价款扣除已确认的金融资产金额后确认为无形资产。

会计案例解析 13——广告公司建造的公交候车亭如何入账处理？

案例情况：

A 广告公司与公交公司签订公交候车亭广告合同，约定由 A 广告公司负责建造公交候车亭，并将候车亭广告权授予 A 广告公司，公交公司有权根据公交线路的改变要求广告公司重建候车亭，但会给予一定补偿。

问题：

A 广告公司按照与公交公司签订的广告协议要求所建造的公交候车亭作为固定资产核算还是作为长期待摊费用核算比较合理？

案例解析：

观点一：固定资产准则规定，固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：1）为生产商品提供劳务、出租或经营管理而持有的；2）使用寿命超过一个会计年度。广告公司所建候车亭作为 A 广告公司广告媒体平台，为 A 公司经营业务所需，能为广告公司产生现金流，支付成本可以计量，从资产的特征分析符合上述固定资产定义，但是 A 广告公司对该资产不具有所有权。

观点二：公交候车亭的基本功能是提供乘车人候车使用，系公共资源，是公交公司经营必备条件。公交公司将公交候车亭的广告发布经营权作为媒体使用费出租给广告公司，但因城市规划经常变更及发布广告的需要，公交候车亭需经常重建，地点和建设规模、成本不同，候车亭的使用期限也不固定。考虑到上述情况，广告公司建造的公交候车亭作为长期待摊费用核算比较合理，长期待摊费用待摊期限按公交候车亭可使用年限与公交候车亭广告使用权期限孰低原则确定。实务中，我们倾向于观点二。

会计案例解析 14——远洋捕捞船是否计提减值准备以及如何进行减值测试？

案例情况：

A 公司拥有 2 条远洋捕捞的船只，在某年度由于远洋捕捞行业的整体形势下滑，鱼价下降，公司出现大额亏损。管理层出于公司经营战略的考量，做出对捕捞船只暂停运营的决定。

截止年末，公司对两条船的未来运营情况进行了初步的估计和预测。其中船 1 要调整作业海域，公司已经在非洲运作此项目，并将相关的审批文件提交到中国渔业部进行申请，预计获得批准无实质性障碍。由于鱼价的回升，船 2 可能在下一年度的 4 月份开始重新进行运营。

国家对远洋捕捞行业存在政策性补助，只要满足条件的远洋捕捞船只，按照船只的实际作业天数计算燃油补贴金额。

由于各个国家对于海洋权利的竞争，国际海事组织对各个大洋的船只的总量进行了严格控制，只有获取资格的船只才能从事远洋捕捞。目前大多数企业通过购买将要退役的船只间接获取捕捞资格。因此两艘船都含有远洋捕捞资格的附带价值。

问题：

两艘捕捞船只由于经营战略考虑而暂停运营，是否需要计提减值准备？如何进行减值测试？

案例解析：

一、远洋捕捞船是否需要计提减值准备

根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定，存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

一) 资产的市价当期大幅度下跌, 其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

二) 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化, 从而对企业产生不利影响。

三) 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高, 从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率, 导致资产可收回金额大幅度降低。

四) 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

五) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

六) 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期, 如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润或者亏损) 远远低于或者高于) 预计金额等。

七) 其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

船 1 已经进行运作进入大西洋海域进行作业。由于太平洋海域的岛国较多, 并且远洋捕捞船只较多, 因此入渔费金额较大, 成本较高。目前大西洋的远洋捕捞的入渔费金额比太平洋低, 并且随着石油价格的持续低迷, 使得燃油成本较之前降低, 船 1 的未来现金流量充足, 不会造成减值, 因此船 1 不存在减值的迹象。

船 2 由于没有后续安排, 只能暂时闲置, 存在减值迹象。

二、远洋捕捞船只如何进行减值测试

根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定, 长期资产存在减值迹象的, 可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

由于国际海事组织对各个大洋的船只的数量进行了严格规定, 只有获取资格的船只才能从事远洋捕捞行业。因此船 2 在进行处置时, 除却自身的船体价值, 还需要考虑船只附带的太平

洋远洋捕捞资质。

在预计船 2 未来现金流量的现值时，应当综合考虑预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。折现率方面，要考虑船舶类型、质量、船龄、航线等船舶属性对风险报酬率的影响。一般来说，新出厂船和老旧船 18-20 岁以上）的不确定性较高，风险最大，相应折现率就高；对于经常航行于复杂水域、海盗出没航区马六甲海峡、索马里沿岸）、高纬度冰山区航行船舶，不确定性大，折现率也较高。在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率则不需要考虑这些特定风险。

资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

会计案例解析 15——与实施限制性股票股权激励计划相关的当期及递延所得税如何确认？

案例情况：

A 集团 2014 年计划向 A 集团的高管和关键技术人员授予限制性股票，其股票来源为 A 集团向激励对象定向发行新股。2014 年 6 月份股权激励登记日股票价格 24 元，授予价格为 10 元，差额 14 元已作为成本费用分期进行会计摊销处理。在计算 2014 年度的当期所得税时，对计入当期的股权激励成本费用进行了纳税调增处理，并根据纳税调增金额确认了递延所得税资产。

2015 年 6 月份，限制性股票的 40%满足解禁条件，解禁日价格为 90 元。A 集团认为其企业所得税税前抵扣金额应该为 $(90-10) \times 100 = 8000$ 万元。

问题：

- 1、利用限制性股票进行股权激励如何计算个人所得税？
- 2、在计算企业所得税时，是否可以按 A 集团计算的金额进行税前抵扣？
- 3、税前允许扣除金额超过了按照会计准则规定确认的股权激励成费用，如何进行会计处理？

案例解析：

1、利用限制性股票进行股权激励的个人所得税问题

国税函〔2009〕461 号文《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》对于个人因任职、受雇从上市公司取得的股票增值权所得和限制性股票所得应纳税额的计算有非常明确的规定。上市公司实施限制性股票计划时，应以被激励对象限制性股票在中国证券登记结算公司境外为证券登记托管机构) 进行股票登记日期的股票市价指当日收盘价，下同) 和本批次解禁股票当日市价指当日收盘价，下同) 的平均价格乘以本批次解禁股票份数，减去被激励对象本批次解禁股份数所对应的为获取限制性股票实际支付资金数额，其差额为应纳税所得额。被激励对象限制性股票应纳税所得额计算公式为：

应纳税所得额 = 股票登记日股票市价 + 本批次解禁股票当日市价) ÷ 2 × 本批次解禁股票份数 - 被激励对象实际支付的资金总额 × 本批次解禁股票份数 ÷ 被激励对象获取的限制性股票总份数)

2、企业所得税计算

《关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》国家税务局公告 2012 年第 18 号) 对上市公司实施股权激励计划有关企业所得税处理问题进行了原则性规定，但未列明限制性股票税前扣除金额的具体计算方法。

2012 年 5 月，国家税务局关于《我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题公告》的解读发文 5 号经咨询 12366 税务热线电话，该文目前有效) 指出 “在税务处理上，由于税法规定的企业工资福利费，是按实际支付日确定作为成本费用，同时不考虑市场波动等因素。因此，在确认企业建立的职工股权激励计划作为工资薪金扣除时，是按职工实际行权时该股

票的公允价格与职工实际支付价格的差额和行权数量确定。这种确认方式与个人所得税保持一致。”该案例如用上述 1、利用限制性股票进行股权激励的个人所得税问题中使用平均价格计算企业所得税扣除金额，其允许扣除金额为 3300 万。根据同一文件，得出两种差异巨大的计算结果，经咨询本案例当地税务局亦未给出明确答复。但无论使用哪种方法计算，税前允许扣除金额均超过了按照会计准则规定确认的成本费用。

3、税前允许扣除金额超过了按照会计准则规定确认的股权激励成本费用的会计处理

税前允许扣除金额超过按照会计准则规定确认的股权激励成本费用部分的会计处理，《企业会计准则讲解 2010 年版》第 281 页已有明确规定：如果税法规定与股权支付相关的支出允许税前扣除，在按照会计准则规定确认成本费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。其中预计未来期间可税前扣除的金额超过按照会计准则规定确认的与股份支付相关的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。根据《国际财务报告准则第 12 号-所得税》附录二示例 5 的会计处理思路，计入所有者权益的部分与计入损益的部分应在每年末进行重新估计复核并可能根据最新取得的信息调整已确认的金额。

会计案例解析 16——对内退人员的辞退福利折现率如何确定？

问题:

对于内退人员的辞退福利审计时，精算数据是否可由企业人员自行计算？折现率如何确定？需关注哪些会计处理方面？

解析：

1、关于辞退福利的精算数据，建议由被审计单位聘请专业精算师进行精算，审计项目组对精算方法及参数的可靠性进行复核。每年新增内退人员发生的辞退福利现值应计入发生当年的损益。

2、关于辞退福利折现率的确定，财政部在《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》财会[2009]16 号) 中有如下表述：

“企业发生的辞退福利应当按照《企业会计准则第 9 号—职工薪酬》相关规定处理。辞退工作在 1 年内完成但付款时间超过 1 年的，应当选择同期限国债利率作为折现率，以折现后的金额计入当期损益和应付职工薪酬(辞退福利)；不存在与辞退福利支付期相匹配国债利率的，应当以短于辞退福利支付期限的国债利率为基础，并根据国债收益率曲线采用外推法估计超出期限部分的利率，合理确定折现率。”

实务中，一般采用银行间债券市场的国债到期收益率水平作为辞退福利折现率。

3、辞退福利的会计处理

对于辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后十二个月内完全支付的辞退福利，企业应当适用《企业会计准则第 9 号-职工薪酬》对短期薪酬的相关规定。对于辞退福利预期在年度报告期间期末后十二个月内不能完全支付的辞退福利，企业应当适用该准则关于其他长期职工福利的相关规定，即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额。

如果辞退福利预期支付的时间超过 12 个月，折现后辞退福利负债按照现值计入“长期应付职工薪酬”贷方，借方计入辞退福利发生的当期损益。

会计案例解析 17——对非专利技术入资的公司进行审计时需关注哪些事项？

案例情况：

M 建筑公司原注册资本 5000 万元，2014 年增资 10000 万元。增资资本为股东 B 个人拥有的非专利技术，经北京某会计师事务所评估值 10000 万元（评估依据为建筑公司提供的多个施工技术方案），并经北京某会计师事务所验资，已办理工商变更登记。M 公司从接收这些无形资产投资次月起，按 10 年分月摊销。

问题：

请问对 M 建筑公司年报审计时需关注哪些事项？

案例解析：

我们认为审计项目组需要对非专利技术入资关注如下的事项：

1、非专利技术出资是否为职务发明

公司股东在用非专利技术出资时，该非专利技术的权属是否清晰应重点关注。该非专利技术是否为公司股东个人所有的发明，还是属于公司所有的职务发明，需要经过缜密的论证和大量真实详实证据的支撑。比如，需要论证出资人的个人研发能力或者有充分证据证明出资人委托第三方研发技术，并明确技术所有权归出资人所有；出资人利用业余时间研发、未利用公司物质条件；公司之前的研发团队就该项技术发表声明，未参与该项技术研发；出资前公司未使用该技术，公司财务账面上未出现该技术；取得出资人研发该技术的原始资料等。

2、非专利技术出资是否属于出资不实

公司股东用于出资的非专利技术如经过评估，会计师应对评估报告进行复核，该技术的评

估价值是否虚高，是否可为公司具体施工业务做出贡献。比如，与评估师沟通评估方法、评估思路、参数的选取等并形成书面记录，查阅评估底稿；验证该技术对公司发展具有巨大作用。

会计案例解析 18——是否向股东的借款可以作为债务转增资本？

案例情况：

T 房地产开发公司，尚处于开发初期，向银行融资时，因资产负债率达不到银行要求，企业计划召开股东会，做出股东会决议：将股东除资本外投入的资金原报表上列示为长期应付款（12345 万元，由股东作为资本投入公司，计入公司的资本公积。

问题：

如上所述，是否债务转增资本公积涉及企业所得税？公司的处理能否避免缴纳企业所得税？
股东作为资本的投入，是否即可作为实收资本，也可作为资本公积？

案例解析：

根据向北京市工商局咨询的结果，债转股的范围限制为：只有贷款债权才能转股，其他一般往来、借款等不得转股，债转股应取得资产评估报告，并向工商等管理部门登记。未经登记，不视同债转股，而是股东捐赠，计入资本公积，不能避税。

请咨询当地工商管理部门，关于债转股的范围和程序。不符合法律法规的，不建议确认为股东投入的资本，无论是计入实收资本或资本公积。

会计案例解析 19——引入新股东时约定公司原部分资产及债权债务由原股东承担应如何处理？

案例情况：

A 公司是一家私营有限公司，因股权转让加入了新股东，签订的股份转让协议中约定原公司的部分资产及债权债务由原股东承担，因此 A 公司直接将这些资产和债权债务从 A 公司账面上做了减少处理。

问题：

此举是否符合相关法律法规的规定？A 公司如何实现对原资产和债权债务的剥离？

案例解析：

根据 2014 年修订的《中华人民共和国公司法》第三条和第四条如下），公司有独立的法人资质，公司的财产资产和负债）不等同于股东的财产和负债，股东享有资产收益、参与重大决策和选择管理者等权利，但股东无权从公司直接分割资产和负债。“第三条 公司是企业法人，有独立的法人财产，享有法人财产权。公司以其全部财产对公司的债务承担责任”，“第四条 公司股东依法享有资产收益、参与重大决策和选择管理者等权利”。

公司股东可考虑下列几种方法进行资产和债权债务的剥离：

方法 1：将部分资产和负债转让给原股东的方式进行资产和负债的转移，具体转让价格应为出售资产和负债的市场公允价值。

方法 2：公司股东可考虑将这部分资产和负债实现货币化变现）后进行利润分配如公司留存收益为正的情况）或与新股东一起增资。

方法 3：公司先进行分立，将资产负债和所有者权益分割后再引入新的股东。具体分立方法详见公司法和其实施细则。

会计案例解析 20——股东协商一致的定期退股的投资款如何进行会计核算？

案例情况：

2013 年 11 月 16 日，属于商贸行业的 A 公司与 B 公司签订《协议书》，约定将 B 公司借给 A 公司的款项 2,250 万元转为对 A 公司的参股投资款；参股方式为先参股后逐年退股，不参与 A 公司的日常经营管理；每年按央行五年同期贷款基准利率+1%的固定比例进行现金分红；退股方式：2013 年 8 月 1 日至 2016 年 12 月 31 日，分红不退股，2016 年底开始第一次退股，至 2018 年底分三次退完。

问题：

投资款应如何进行会计核算？

案例解析：

首先借款不能直接转为投资款，需执行借款偿还后重新进行股本投入的程序。根据向北京市工商局咨询的结果，债转股的范围有限制，只有贷款债权才能转股，其他一般往来、借款等不得转股，债转股应取得资产评估报告，并向工商等管理部门登记。参见二、一）1 案例）

该案例的主要问题是投资款确认为金融负债还是权益工具更为恰当。该债转股款项导致 B 公司承担了每年支付按照央行五年同期贷款基准利率+1%的固定比例现金分红的合同义务及在 2016 至 2018 年退股时支付原投资额的结算义务，所以满足金融负债的定义，在持有期间应分类为金融负债。分类为金融负债的权益工具的股息支出相应地应计入各期损益或在满足资本化条件时计入资产成本。

会计案例解析 21——引入新股东时约定公司原部分资产及债权债务由原股东承担应如何处理？

案例情况：

A 公司是一家私营有限公司，因股权转让加入了新股东，签订的股份转让协议中约定原公司的部分资产及债权债务由原股东承担，因此 A 公司直接将这些资产和债权债务从 A 公司账面上做了减少处理。

问题：

此举是否符合相关法律法规的规定？A 公司如何实现对原资产和债权债务的剥离？

案例解析：

根据 2014 年修订的《中华人民共和国公司法》第三条和第四条如下），公司有独立的法人资质，公司的财产资产和负债）不等同于股东的财产和负债，股东享有资产收益、参与重大决策和选择管理者等权利，但股东无权从公司直接分割资产和负债。“第三条 公司是企业法人，有独立的法人财产，享有法人财产权。公司以其全部财产对公司的债务承担责任”，“第四条 公司股东依法享有资产收益、参与重大决策和选择管理者等权利”。

公司股东可考虑下列几种方法进行资产和债权债务的剥离：

方法 1：将部分资产和负债转让给原股东的方式进行资产和负债的转移，具体转让价格应为出售资产和负债的市场公允价值。

方法 2：公司股东可考虑将这部分资产和负债实现货币化变现）后进行利润分配如公司留存收益为正的情况）或与新股东一起增资。

方法 3：公司先进行分立，将资产负债和所有者权益分割后再引入新的股东。具体分立方法详见公司法和其实施细则。

会计案例解析 22——母公司承诺受让的第三方增资股份属于金融负债还是权益工具？

案例情况：

B 集团是 A 公司的控股股东（股权比例 100%）。2015 年 A 公司的一个拟融资方案中包括三个核心文件：一是 B 集团、A 公司和 C 银行三方签订的增资协议；二是 B 集团、A 公司和 C 银行三方签订的关于 A 公司的股权转让协议。

一、增资协议主要内容

- 1、C 银行向 A 公司溢价增资；A 公司向工商管理部门办理股权变更登记手续；
- 2、C 银行不参与 A 公司的日常经营管理，但增资后发生该协议约定的重要事项必须获得 C 银行同意；
- 3、B 集团承诺 5-6 年后履行收购 C 银行持有的 A 公司股权并支付价款的义务。

二、股权转让协议主要内容

- 1、B 集团承诺：C 银行增资后，如 A 公司每年的税后分红低于 7.3%，按 C 银行实际注资金额计算）由 B 集团差额补偿。如税后分红超过 7.3% 的部分，C 银行不参与分红；
- 2、B 集团按 C 银行增资额 1:1 的比例在 5-6 年后视专项资产管理计划的年限）受让股份。

问题：

A 公司的融资应确认为金融负债还是权益工具？该融资在 B 集团的合并报表层次上应确认为金融负债还是权益工具？

案例解析：

根据财政部 2014 年 3 月发布的《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》以下

简称规定)中表述:企业发行各种金融工具,应当依据《企业会计准则第22号-金融工具确认和计量》的规定,按照该金融工具的合同条款及所反映的经济实质而非仅以法律形式,运用金融负债和权益工具区分的原则,正确地确定该金融工具或其组成部分的会计分类,不得依据监管规定或工具名称进行会计处理。

该规定中又特别指出,合并财务报表中对金融工具或其组成部分)进行分类时,企业应考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。在合并财务报表中对金融工具或其组成部分)进行分类时,企业应当考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。如果集团作为一个整体由于该工具而承担交付现金、其他金融资产或以其他方式导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务,则该工具应当分类为金融负债。同时如果发行方发行的金融工具合同条款中约定,持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产,或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时,自动回售给发行方的,则为可回售工具。

在本案例中B集团承担了A公司所发行股份回购的义务,所以对B集团来讲所定向发行给C银行的股份属于可回售工具,但对于A公司来讲公司本身并不承担回售义务,不属于A公司的可回售工具。根据《企业会计准则金融工具列报》应用指南第49页,金融负债和权益工具区分的基本原则第2)条,“如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产,例如能够根据相应的议事机制自主决定是否支付股息即无支付股息的义务),同时所发行的金融工具没有到期日且合同对手方没有回售权、或虽有固定期限但发行方有权无限递延即无支付本金的义务),则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债。”

本案例中,C银行增资后,A公司每年的税后分红低于7.3%部分可由B集团差额补偿。对这一约定条款应进一步分析,如果A公司可以通过议事机制选择避免支付税后分红7.3%的合同义务,则增发股份在A公司个别报表上可分类为权益工具。如果A公司与B集团有合同约定,A公司每年的税后分红低于7.3%部分必须先由A公司支付,A公司无力支付的情况下,由B集

团差额补偿，则 A 公司实质上发行了强制付息的优先股，而 B 集团只是承担了担保义务，则 A 公司应分类为金融负债。

在本案例中，B 集团母公司及 A 公司共同承担了支付每年固定比例 7.3% 股息的现金的合同义务及以 C 银行注资金额等额的现金回购本次发行股权的结算义务表明，在 B 集团层面满足金融负债的各项条件。因此，无论 A 子公司个别报表对其如何分类，在 B 集团合并报表上都应将其分类为金融负债而非权益工具。

会计案例解析 23——长期含权中期票据属于金融负债还是权益工具？

案例情况：

A 公司发行了某长期含权中期票据，其主要发行条款为：

- 1、本期发行金额人民币 10 亿元，面值 100 元，发行价格与面值相同；
- 2、本期中期票据期限：发行人依照发行条款的约定赎回之前长期存续，并在发行人依据发行条款的约定赎回时到期；
- 3、赎回权：于本期中期票据第 5 个和其后每个付息日，发行人有权按面值加应付利息包括所有递延支付的利息及其孳息）赎回本期中期票据；
- 4、偿付顺序：本期中期票据的本金和利息在破产清算时的清偿顺序等同于发行人其他待偿还债务融资工具；
- 5、本期中期票据利率确定方式：本期中期票据采用固定利率计息；本期中期票据前 5 个计息年度的票面利率将通过簿记建档、集中配售方式确定，在前 5 个计息年度内保持不变。自第 6 个计息年度起，每 5 年重置一次票面利率；如果发行人不行使赎回权，则从第 6 个计息年度开始票面利率调整为当期基准利率加上初始利差再加上 300 个基点，在第 6 个计息年度至第

10 个计息年度内保持不变；

6、递延支付利息条款：除非发生强制付息事件，本期中期票据的每个付息日，发行人可自行选择将当期利息以及按照本条款已经递延的所有利息及其孳息推迟至下一个付息日支付，且不受任何递延支付利息次数的限制；前述利息递延不构成发行人未能按照约定足额支付利息。每笔递延利息在递延期间应按当期票面利率累计计息；

7、强制付息事项：付息日前 12 个月内，发生以下事件的，发行人不得递延当期利息以及按照本条款已经递延的所有利息及其孳息：1）向普通股股东分红；2）减少注册资本。

问题：

A 公司发行的长期含权中期票据应确认为金融负债还是权益工具？

案例解析：

根据《企业会计准则金融工具列报》应用指南第 49 页，金融负债和权益工具区分的基本原则第 2）条，“如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，例如能够根据相应的议事机制自主决定是否支付股息（即无支付股息的义务），同时所发行的金融工具没有到期日且合同对手方没有回售权、或虽有固定期限但发行方有权无限递延即无支付本金的义务），则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债。”

A 公司发行的长期含权中期票据，嵌入了一项看涨期权，允许按面值加应付利息（包括所有递延支付的利息及其孳息）赎回本期中期票据，但 A 公司有权无限递延，并没有强制回购的合同义务。该票据具有票息递增特征，虽然每 5 年递增 300 个基点，但基础利率较低，簿记建档、集中配售方式确定的前 5 年票面利率不超过 9%，即使每 5 年增加 300 个基点，第 6 年至第 10 年也只有 12%，A 公司因无法承受利息成本而赎回票据的可能性不大。

该票据无固定偿还期限，A 公司可自主决定是否支付利息。该票据虽具有股利推动机制，即票息在向其普通股股东支付股利时必须支付，但 A 公司可通过议事机制自主决定是否支付普

通股股利，并进而影响票据利息的支付。经分析，以上均符合准则指南中所述金融负债和权益工具区分的基本原则第 2) 条规定。因此按照该金融工具的合同条款及所反映的经济实质而非仅以法律形式判断，应将其分类为权益工具，并在财务报表列报为“其他权益工具-永续债”。

会计案例解析 24——股东以低于公允价值的价格转让股份给高管及员工是否适用股份支付准则？

案例情况：

A 公司是一家新三板挂牌公司，其控股股东将所持有的 10% 的股份以低于其公允价值的价格转让给了公司内的部分高管和关键技术人员。

问题：

这项交易是否适用股份支付准则？

案例解析：

《企业会计准则第 11 号—股份支付》及讲解规定：只有发生在企业与其职工或向企业提供服务的其他方之间的交易，才可能符合股份支付准则对股份支付的定义。公司控股股东按照低于公允价值的价格转让股份给公司高管及核心技术人员是否适用于股份支付在实务中存在争议。

参考国际财务报告准则委员会在 Basis for conclusion on IFRS 2 Share-based payment BC34 段的说明，公司控股股东按照低于公允价值的价格转让股份给公司高管及核心技术人员应适用于股份支付的规定进行会计处理。虽然有观点指出公司并不是该交易的一方，但是权益工具的发行是为了换取职工的服务，公司本身而不是股东收到了这些服务。所以这种情况下的交易与其他情况下的股份支付无实质上的不同。

我们建议新三板挂牌企业、IPO 企业及上市公司参照国际财务报告准则进行会计处理，对

公司控股股东按照低于公允价值的价格转让股份给公司高管及核心技术人员交易采用股份支付的规定进行会计处理。

会计案例解析 25——以自身权益工具结算对非全资子公司高管股权激励时在合并报表如何抵消？

案例情况：

A 集团 2014 年实行股权激励计划时，激励对象为 A 集团以及各非全资子公司的高管、关键技术人员。

问题：

股权激励成本应计入 A 集团母公司报表还是子公司报表？对于非全资子公司高管的股权激励，在合并报表如何抵消？

案例解析：

股权激励对象为集团母公司的高管，集团应将股权激励费用计入母公司报表成本费用。

股权激励对象为集团子公司的高管，其会计处理根据《企业会计准则讲解》2010 年版）第 190 页，企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生的股份支付交易，应当进行以下处理：

1) 结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积(其他资本公积)或负债。

2) 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其自身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业负有结算义务且授予本企业职工的是集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

该案例，子公司为接受服务企业，集团母公司为结算企业，本激励计划所采用的激励形式为限制性股票，其股票来源为 A 集团向激励对象定向发行新股。因此，集团母公司应当按照授予日权益工具的公允价值确认为对子公司的长期股权投资，同时确认资本公积。按照谁受益，谁确认费用的原则，子公司应当将高管的相关服务计入子公司成本费用，同时增加资本公积。

实务中，合并报表会计处理有多种观点：

观点一：该项股权激励不会增加合并报表归属于母公司的所有者权益，因此合并层面将长期投资与资本公积抵消相同金额，不涉及少数股东损益和少数股东权益减少。集团按照 100%的比例将子公司在个别报表上确认的股权激励费用计入股属于母公司的损益。集团按照 100%的比例将子公司在个别报表上确认的资本公积计入归属于母公司的权益。

观点二：合并报表层面，将长期投资与资本公积抵消相同金额。子公司确认的股权激励成本费用，应由母公司和少数股东共同承担，应确认合并报表少数股东损益，相应减少少数股东权益。集团按照享有的比例将子公司在个别报表上确认的股权激励费用计入股属于母公司的损益，但是按照 100%的比例将子公司在个别报表上确认的资本公积计入归属于母公司的权益。

观点三：子公司确认的股权激励成本费用，虽然由母公司和少数股东共同承担，但是少数股东并未因此减少自己的权益，母公司全部以自身权益工具结算，视同母公司对少数股东的捐赠，在合并层面恢复少数股东权益。集团按照享有的比例将子公司在个别报表上确认的股权激励费用计入股属于母公司的损益，集团按照享有的比例将子公司在个别报表上确认的资本公积计入归属于母公司的权益。

我们倾向于观点三。

会计案例解析 26——对于联营企业的所有者权益变动如何在投资方的报表内列示？

案例情况：

A 公司在 2014 年的财务报表中将对联营企业的长期股权投资按持股比例计算的除净损益及利润分配以外的其他权益变动、其他综合收益变动全部列示在利润表的其他综合收益科目列报，分别包括在权益法下在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益中享有的份额和权益法核算的在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额两个科目内。

问题：

对于联营企业的其他所有者权益变动如：股东单方增资，形成的资本公积）该部分在被投资单位财务报表中作为资本公积—资本溢价列报，投资方期末是否应按持股比例确认为自己报表上的其他综合收益？

案例解析：

关于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的会计处理请参见《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》应用指南第 51 页：

被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记，投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

对于联营企业其他综合收益的变动，投资方按照所持股权比例计算应享有的份额，贷方计入其他综合收益。

根据以上规定，我们认为对于联营企业的其他所有者权益变动如：股东单方增资，形成的资本公积），该部分在被投资单位财务报表中作为资本公积—资本溢价列报，投资方期末应按持股比例确认为自身报表上的资本公积—其他资本公积，不能确认其他综合收益。

会计案例解析 27——被进口国海关扣押的货物出口收入何时确认？

案例情况：

A 公司是一家主营出口业务的生产性企业，2014 年 A 公司以 FOB 方式出口一批货物长期客户，收款方式为定金+后付），装船发运后由于各种原因该批货物被进口国海关扣押，没有及时运抵，2014 年是否应确认营业收入？

问题：

2014 年 A 公司是否应确认该笔营业收入？

案例解析：

根据企业会计准则的规定，销售商品收入需要同时满足五个条件才能确认收入，分别是：

一）企业已经商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；三）收入的金额能够可靠地计量；四）相关的经济利益很可能流入企业；五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

本案例中，企业采用的是 FOB 方式结算，即按离岸价进行的交易，买方负责派船接运货物，卖方应在合同规定的装运港和规定的期限内将货物装上买方指定的船只，并及时通知买方。货物在装运港被装上指定船时，风险即由卖方转移至买方。对方也承认该批货物已发出尚未收到，一）、

二)、三)、五)几个条件均符合。但是考虑到货物尚未运抵,客户尚未收到货物且何时收到存在较大的不确定性,而该批货物的大部分货款A公司尚未收到,因此相关的经济利益流入企业存在一定的不确定性。基于谨慎性原则,我们建议2014年暂不确认收入,待扣押货物放行运抵后再确认收入。

会计案例解析 28——同一控制下企业合并形成的资本公积是否属于其他综合收益?

案例情况:

A公司本期转让全资子公司56%的股权,剩余股权以权益法进行核算。A公司取得该子公司的方式为同一控制下企业合并,并因支付对价与享有的被投资单位净资产差额在以前年度确认资本公积1000万元。A公司认为需将本次转让的56%股权所对应的560万资本公积转入投资收益,其依据是:企业会计准则第33号《合并会计报表准则》第五十条 企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的,在编制合并财务报表时,……。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

问题:

同一控制下企业合并因支付对价与享有的被投资单位净资产差额形成的资本公积,是否属于其他综合收益?在处置股权时是否需转入投资收益?

案例解析:

2014年修订后的《企业会计准则第30号-财务报表列报》已明确其他综合收益属于一级科目,是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失,分为以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目和以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其

他综合收益项目详见准则第四章利润表），与资本公积无关。本案例中该资本公积 1000 万元由权益性交易形成，不属于其他综合收益核算范围，也不应在股权处置时转入投资收益。

会计案例解析 29——人力资源公司劳务派遣劳务外包的收入是按总额法还是净额法确认？

案例情况：

A 人力资源公司的主营业务为劳务派遣、人力代理。该人力资源公司的业务模式为：A 公司招聘劳动者，并与劳动者签订劳动合同，A 公司另外与用人单位签订劳务派遣合同，按照用人单位的要求派出劳动者，劳动者的工资社保金额按用人单位薪酬制度确定，A 公司按月向用人单位收取每名员工的服务费（每人每月 40 - 80 元不等）。每月末 A 公司都会把计算好的当月员工的工资表（包括应得工资、要缴纳的社保等福利、个税、实得工资、工资总额等）发给用人单位确认，用人单位确认无误回传公司后，A 公司按服务费和劳动者的工资社保合计总额开具发票并确认收入，按劳动者的工资社保确认成本，并于下月初发放劳动者。

问题：

A 人力资源公司是否应该以向用工单位收取的全部价款（包括代收转付给被派遣劳动者的工资、社会保险费等）确认收入？

案例解析：

A 人力资源有限公司与劳动者签订劳动合同，并为其缴纳社保发放工资，用人单位与公司签订劳务派遣合同。实际业务发生时，现金流入流出与上述合同描述流程一致。劳动者派遣工作过程中产生的主要风险根据劳务合同约定主要由 A 人力资源有限公司承担，因此建议按照劳务派遣合同全额确认收入。

根据《中华人民共和国劳动合同法实施条例》，“劳务派遣特别规定”，劳务派遣单位不得以非全日制用工形式招用被派遣劳动者，需关注 A 公司是否有违反劳动法和实施条例的情形，如果大量存在此种情形，请考虑劳务派遣单位是否实质为劳务中介等代理人角色。如为代理人角色则需按照净额法进行收入的确认。

会计案例解析 30——向企业提供某项目或某产品的一整套解决方案如何确认收入？

案例情况：

A 公司拟于 2014 年在新三板挂牌，主要向全国客户提供铅酸废电池破碎分解设备设计、供货、安装调试等服务，由于受需方项目建设周期的影响，公司大部分订单从接收到交货验收涉及不同会计期间。根据合同规定，执行阶段需方需支付合同金额一定比例的预付款，设备安装调试合格后需方出具验收报告，A 公司按完工百分比法（根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定）确认合同收入。

问题：

该类项目收入采用何种方法确认？什么时间确认较为合适？审计时应采用何种方法获取恰当充足的审计证据？

案例解析：

1、收入适用准则的判断：需要根据经济业务实质判断被审计单位主要提供产品还是提供技术和安装服务。如果以提供产品为主，适用企业会计准则第 14 号-收入准则，建议按照产品销售收入一次性确认收入。虽然存在企业提供的非标产品生产周期可能长于一般标准工业产品，部件构成复杂，采购形式较多，会受到需方项目建设周期影响等客观因素可能会导致收入确认时点

相对较晚。

按完成百分比法确认此类收入可能会存在提前采购导致提前确认收入的情况，并且涉及总收入、总成本和完工比例等高度会计估计，主观性较大，会计核算要求高，因此一般不建议使用。软件行业的系统集成业务和以设计为核心的工程总承包业务，请参考大信编著的《800 例》一书，该书对各种特殊业务收入的确认方法已有较为详细的分析，。

2、确认收入的时点：根据合同的约定，需取得客户验收的，应在客户验收后确认收入。项目如果分为初验和终验两个环节，若无特殊约定，一般情况下，初验合格确认即可确认收入。

3、确认收入的外部证据：需取得客户验收的，应查验客户验收报告。客户验收时间与事实明显不符的，应提供不符的说明性证据。对于存在客户初验存在故意延迟签发并超过了合理验收期限的，审计项目组也可以谨慎地收集其他证据作为收入的确认依据。如项目组与主办券商券商一起实地走访了解设备安装调试情况并对设备拍照和取得访谈笔录等。在判断证据的充分性时，结合该类证据占最有效证据的比例，考虑重要性水平，以及 A 公司是否有逐渐规范的趋势。在挂牌申报期最后一期，A 公司按照相关申报要求应当有比较明显的规范意识和规范措施。

会计案例解析 31——燃气公司对小区管网初装费如何进行会计处理？

案例情况：

A 燃气公司目前初装费运营模式主要分为两类：一类是老居民区，一般通过社区组织来统一安装燃气设施，每户收取初装费 XXXX 元；另一类是新开发的楼盘，在建设过程中由开发商与燃气公司签订初装合同，将小区内的燃气管道设施除户内表阀待开通后再行安装，全部安装完，开发商先期支付 40%的初装费以安装的户数计，给燃气公司，剩余 60%的费用由开发商代收用户费用，扣除前期垫付部分，再行支付给燃气公司。

初装费的收费标准主要依据于当地物价局 XX 年的文件，每户 XXXX 元的初装费分为两个部分，其中 XXXX 元为每灶管网输配费，XXX 元为户内安装费。燃气公司与开发商或居民用户签订有“初装合同”。

燃气公司在财务上将上述 XXXX 元初装费收入全部计入递延收益，按十年摊销，同时将庭院管网计入固定资产，按 20 年折旧。

问题：

1.根据当地物价局 XX 年的文件以及燃气公司与开发商或居民用户签订的“初装合同”能否判定初装费按 10 年递延摊销？

2.庭院管网能否计入燃气公司资产？

案例解析：

1.经查看燃气公司与开发商或居民用户签订的“初装合同”，其合同内容与一般工商企业的施工合同基本相似，其经济实质应为建造施工合同。

2.根据当地物价局下发的《关于制定我市液化天然气管网输配设施费和户内管工程安装费的批复》之关于“天然气管网输配设施费和户内管工程安装费的收费标准”中载明：“一、居民用户按一户一灶计算，每灶管网输配设施费 XXXX 元，户内管工程安装费 XXX 元/户，最高不得突破 XXXX 元/户。”

但对每灶管网输配设施费 XXXX 元的范围文件规定不是很明确，经向当地物价局请示，当地物价局下发了《关于明确管网输配设施费范围的复函》，函复如下：“我局《关于制定我市液化天然气管网输配设施费和户内管工程安装费的批复》规定的每灶管网输配设施费 XXXX 元，是指小区红线内庭院燃气管网输配设施费”。

3.根据《物权法》、《最高人民法院关于审理建筑物区分所有权纠纷案件具体应用法律若干问题的解释》、《城市燃气管理条例》等法规的相关规定，明确了庭院管网属于小区内的公用

设施，应当认定为属于业主共有。同时律师对庭院管网所有权归属进行了法律分析，认为该块资产最终是由用户出资建造的，根据“谁投资，谁收益”的原则，该块资产应为用户所有，故不应计入 A 公司固定资产。

综上所述，我们认为：收取的初装费应按完工百分比法确认安装施工收入，相应的庭院资产不能计入公司的资产，而应作为施工成本确认为损益。

会计案例解析 32——金太阳示范工程建设应该如何进行会计核算？

案例情况：

A 公司是位于西北地区 B 省的央企下属企业，被财政部和当地财政部门要求全面参与解决 B 省无电问题的金太阳示范工程建设工作，并被分配了应承担的工作任务。根据 2014 年 B 省财政厅下发通知，明确独立光伏电站的补助标准为 25 元/瓦，户用系统的补助标准为 18 元/瓦。无电地区金太阳示范工程项目完工后，财政部将会同有关部门根据 B 省上报申请和项目实际装机容量等因素，清算下达剩余奖励资金。清算时关于工程补贴的处理政策为：在补贴标准内的支出可以实际支出金额为限进行补贴，高于实际支出的已收到补贴款需要返还给财政；对于实际支出高于补贴标准的支出部分则由被分配任务的公司自行承担。工程建造的资产-通电设备或电网在建造完成后即移交给当地电力部门或者牧民等个人。

问题：

如何对此类金太阳示范工程建设进行会计核算？

案例解析：

根据案例中的介绍，金太阳示范工程建设对于 A 公司来讲属于一项带有援建性质的政治任务，收益与支出不匹配，因此收到的补贴收入和 A 公司实际发生的工程支出应分别进行核算较

为合适。补贴收入对应的资产虽然是由 A 公司进行建造并暂时计入 A 公司的其他非流动资产，但是在建造后即移交给最终的资产使用者，当地的牧民或者农民等个人，所以并不是最终形成 A 公司自身的资产，所以应归为与收益相关的政府补助，确认为递延收益，用于补偿 A 公司当期或以后期间的相关工程支出及损失），在相关工程支出归集完工后转入损益的期间，相应地计入当期损益。A 公司实际发生的工程支出是带有援建性质的政治任务，不是 A 公司正常生产经营过程中发生的业务支出，因此应计入营业外支出。

在收到补贴时先计入递延收益，工程施工发生的成本先计入其他非流动资产。待工程完工结算时，将全部的其他非流动资产余额确认为营业外支出，同时将可确定收到的补贴金额在补贴标准内的支出可以实际支出金额为限，实际支出高于补贴标准的以补贴标准为限）从递延收益转入营业外收入。

在计算企业所得税时，根据《企业收到专项财政资金所得税处理财税【2009】87 号》的意见，可参考如下的处理思路与当地税务主管机关进行沟通：如果所收到的专项用途财政资金不计入应纳税所得额，则对应发生的工程支出则不能从应纳税所得额中扣除；如果所收到的专项用途财政资金计入应纳税所得额，则对应发生的工程支出则可从应纳税所得额中扣除。

会计案例解析 33——工程公司如何确认分包工程收入？

案例情况：

A 工程公司与客户 B 公司签订了合同金额为 1.16 亿的 C 工程余热发电总承包合同，预计

总施工时间为 3 年，其中 70% 的合同款项需待项目完工运行后支付。A 工程公司签订总承包合同后与三家无关联关系的建筑公司共签订了总额为 1 亿元的转包合同，这些转包合同不包含融资性质。

问题：

A 工程公司是否应按承包合同总额确认收入？

案例解析：

工程项目收入确认适用《企业会计准则第 15 号—建造合同》相关规定，针对案例中 A 工程公司对 C 项目总承包合同的收入确认，应考虑以下因素：

1、主体资质。建造合同准则规定从事建筑安装企业，即建造承包商对合同确认、计量和相关信息披露。《建筑业企业资质管理规定》（中华人民共和国住房和城乡建设部令第 22 号 2015 年 3 月 1 日起施行）规定，企业应当按照其拥有的资产、主要人员、已完成的工程业绩和技术装备等条件申请建筑业企业资质，经审查合格，取得建筑业企业资质证书后，方可在资质许可的范围内从事建筑施工活动。建筑业企业资质分为施工总承包资质、专业承包资质、施工劳务资质三个序列。如果不具备合法有效的主体资质，企业不属于准则所称的“建造承包商”，则按照建造合同准则进行会计处理缺乏基础。

2、经营模式。根据与业主签订的合同方式，余热发电经营模式可能为 EPC、EMC、BOOT 等，不同的模式会计处理有所区别，对财务报表影响较大，应当结合具体经营模式确定会计处理原则。

3、形式与实质。《企业会计准则—基本准则》第十六条规定，“企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。”以 C 项目为例，工程总承包商 A 工程公司未实际从事与建造合同相关的具体活动，不符合建造合同准则的基本要求。同时，关于 BOT、BT 等项目按照建造合同确认收入的条件中，准则讲解明确

规定了“项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产或无形资产。”

4、合规性。《建筑法》2011 年修订）规定，“禁止承包单位将其承包的全部建筑工程转包给他人，禁止承包单位将其承包的全部建筑工程肢解以后以分包的名义分别转包给他人”。尽管合规性可能并不直接违反会计准则规定，但仍应当审慎考虑。

综上，若工程项目不满足上述建造合同核算的条件，我们建议：

1）若客户资源由 A 工程公司开发拥有，公司提供了一定的项目管理与技术服务，可将其收到的合理回报，按照收入准则，确认为居间收入。

2）若名为工程总承包，实为融资业务，应将合同收入与合同成本之差额作为利息收入，根据利率、期限等，按照收入准则中“让渡资产使用权收入利息收入）”确认利息收入。

会计案例解析 34——与资产相关的政府补助如何进行摊销？

案例情况：

A 公司收到了一笔与资产相关的政府补助，收到该笔补助之前，补助所对应的部分固定资产已投入使用并已开始计提折旧。A 公司将收到的该笔补助确认为递延收益。

问题：

政府补助摊销时是否需考虑已折旧情况？如果考虑，调整年初未分配利润还是确认在当期？

案例解析：

在与资产相关的政府补助满足确认条件的前提下，企业应当自相关资产达到预定可使用状态时，将相关递延收益在相关资产的使用寿命内平均分配（即政府补助的摊销期间应与所对应的固定资产折旧期间一致）；如果在相关资产达到预定可使用状态之后才实际收到补助款的，则在相

关资产的剩余使用寿命内平均分配，计入各期的营业外收入。摊销期间的差异处理采用未来适用法。

会计案例解析 35——不同行业的企业收购是否需统一坏账准备计提比例？

案例情况：

上市公司 A 公司属于农牧行业，计划收购目标公司 B 公司，B 公司属于教育行业，两公司对于账龄法下同一账龄的应收账款的坏账准备计提比例不一致。

问题：

是否应该将 B 公司的坏账准备计提比例调整为按 A 公司的标准执行？

案例解析：

坏账准备的计提方法和比例都属于会计估计而不是会计政策范畴。在编制合并财务报表时，要求统一母子公司的会计政策，但未强制要求统一母子公司的会计估计。在采用组合方法进行减值测试时，应该以以前年度与之相同或相类似的、具有类似信用风险特征的应收款项组合的实际损失率为基础，结合现时情况确定本期各项组合计提坏账准备的比例，据此计算本期应计提的坏账准备。A、B 公司属于不同行业的公司，因为所经营的业务内容及其业务模式、所面对的客户群及其信用风险特征、经营策略、信用政策等内外部经济环境方面可能存在实质性差异，组合的风险特征很可能不同，所以不一定需要调整 B 公司的坏账准备计提比例。只要各公司均可提供出足以表明其目前使用的会计估计就其所处的特定经济环境而言属于最佳估计的合理依据，则不同公司之间的会计估计差异完全可能在合并报表中存在。A 公司备考) 合并财务报表中应在披露

应收款项坏账准备政策时，分别注明所处行业的坏账准备确认方法，包括不同的计提方法或比例等。

会计案例解析 36——新三板挂牌申报财务报表中之前年度的企业合并 会计差错如何处理？

案例情况：

A 公司在 2012 年度发生了对 B 公司的收购事项。当时 A 公司与所聘请的会计师事务所均判定 A 公司不存在实际控制人，与 B 公司不存在同一最终控制人，所以当年该项收购被确认为非同一控制下的收购，并基于非同一控制下的收购进行了相应的会计处理。

A 公司以 2014 年 5 月 31 日为基准日进行新三板申报，在新三板挂牌申请前，A 公司与上级单位、券商、律师等进行了进一步沟通确认，最终认定公司的最终实际控制人应为 C 公司，C 公司对 A 公司于 2014 年 5 月 7 日出具了《关于确定 A 公司的实际控制人的决定》的文件。鉴于此项认定，上述 2012 年度对 B 公司的收购业务应属于同一控制下的收购，并应按照同一控制下的收购进行会计处理。

问题：

上述子公司收购的会计差错更正是否需要在申报财务报表附注中进行披露，还是只需在申报报表与原始报表的差异情况说明中披露？

案例解析：

首先对于 2012 年度的收购业务，如果 A 公司所在集团的组织架构情况从 2012 到 2015 年并未发生重大变化，则可能说明当时的非同一控制的认定是 A 公司和会计师事务所并未准确

掌握集团架构信息而导致的会计差错。

根据大信《800例》第428页所述，发行人在申报期间若存在会计政策变更及前期差错更正，不需要在申报财务报表中披露。因为发行人的申报财务报表实际上是根据最近一期的会计政策进行表述的会计报表，不应当有会计政策变更或前期差错更正等追溯调整的事项，也就不需要在申报财务报表附注中进行披露。这可理解为两年又一期）的申报财务报表整体上为一期，而不是多期。原始财务报表其实是发行人在以前年度已提交给外部行政管理机构的多期财务报表。对于申报财务报表中的会计政策变更或前期差错等与原始报表存在差异的内容，作为申报报表与原始报表的差异在其差异说明中描述。

会计案例解析 37——小额贷款公司适用何种财务报表？贷款准备如何计提？

案例情况：

A 项目组正在对 B 小额贷款公司拟股改和新三板挂牌进行审计，B 小额贷款公司所在省的金融办规定，小额贷款公司可以在两种计提贷款损失准备方法中选择其一，即按逾期贷款的 150% 计提贷款损失准备或贷款的五级分类标准计提。而财政部发布的《金融企业准备金计提管理办法》规定标准法下应采用贷款的五级分类标准计提贷款损失准备。

问题：

B 小额贷款公司是否为金融企业？是否可采用金融企业的财务报表格式列报？计划新三板挂牌的 B 小额贷款公司是否应采取五级分类标准计提贷款损失准备？

案例解析：

1、小额贷款公司虽然没有金融许可证，但根据人民银行 2009 年发布的《金融机构编码规

范》银发【2009】363号),小额贷款公司属于金融机构,编码为Z-1。所以小额贷款公司属于金融企业。

2、小额贷款公司因为是金融企业,所以应使用金融企业财务报表而非一般工商企业财务报表进行列报。根据《企业会计准则第30号-财务报表列报》应用指南,金融企业的报表列报格式可根据金融企业经营活动的性质和要求,比照一般企业的报表列报格式进行相应调整。

3、虽然《金融企业准备金计提管理办法》和B小额贷款公司所在省的金融办规定的计提贷款损失准备计提方法有差异,但是考虑目前在新三板上挂牌的小额贷款公司基本均采用了贷款的五级分类标准进行贷款损失准备的计算和计提,为了保持与其他同类公司的一致可比性,我们建议B小额贷款公司采取五级分类标准计提贷款损失准备较为合适。

会计案例解析 38——上市公司的关联方披露需注意哪些方面？

案例情况：

企业会计准则与证监会、交易所有关文件界定的关联方范围不完全相同，财务报告中如何披露关联方及交易？

案例解析：

根据《企业会计准则第33号-关联方披露》的规定，关联方的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的，是否构成关联方应遵守实质重于形式的原则披露。同时关联方准则列示了构成关联方关系的十种情况，以及通常不构成关联方的例外情况。证监会、上交所和深交所所有关文件对关联方的规定与企业会计准则界定的范围有不一致的情况。

《上市公司信息披露管理办法》证监会令第40号)相关规定：

关联法人包括：

- 1、直接或者间接地控制上市公司的法人；
- 2、由前项所述法人直接或者间接控制的除上市公司及其控股子公司以外的法人；
- 3、关联自然人直接或者间接控制的、或者担任董事、高级管理人员的，除上市公司及其控股子公司以外的法人；
- 4、持有上市公司 5%以上股份的法人或者一致行动人；
- 5、在过去 12 个月内或者根据相关协议安排在未来 12 月内，存在上述情形之一的；
- 6、中国证监会、证券交易所或者上市公司根据实质重于形式的原则认定的其他与上市公司有特殊关系，可能或者已经造成上市公司对其利益倾斜的法人。

关联自然人：

- 1、直接或者间接持有上市公司 5%以上股份的自然人；
- 2、上市公司董事、监事及高级管理人员；
- 3、直接或者间接地控制上市公司的法人的董事、监事及高级管理人员；
- 4、上述第 1、2 项所述人士的关系密切的家庭成员，包括配偶、父母、年满 18 周岁的子女及其配偶、兄弟姐妹及其配偶，配偶的父母、兄弟姐妹，子女配偶的父母；
- 5、在过去 12 个月内或者根据相关协议安排在未来 12 个月内，存在上述情形之一的；
- 6、中国证监会、证券交易所或者上市公司根据实质重于形式的原则认定的其他与上市公司有特殊关系，可能或者已经造成上市公司对其利益倾斜的自然人。

上海市证券交易所 2011 年发布了《上海证券交易所上市公司关联交易实施指引》，主要规定为：

- 1、持有上市公司 5%以上股份的个人、法人或其他组织
- 2、根据实质重于形式原则认定的其他与上市公司有特殊关系，可能导致上市公司利益对其

倾斜的法人或其他组织，包括持有对上市公司具有重要影响的控股子公司 10%以上股份的个人、法人或其他组织等；

3、根据与上市公司或者其关联人签署的协议或者做出的安排，在协议或者安排生效后，或在未来十二个月内，将具有第八条或者第十条规定的情形之一；以及过去十二个月内，曾经具有第八条或者第十条规定的情形之一。

深交所上市规则和上交所上市规则对关联方也有不同于企业会计准则的表述。

实务中，IPO 财务报告通常按照企业会计准则口径披露；已上市公司的定期报告中，财务报告部分通常也按照企业会计准则口径披露，董事会报告等其他部分按照交易所上市规则等口径披露。如被审计单位与上述文件规定的关联方有交易的，应予以关注。比如，某上市公司重大资产重组，标的资产的投资人及相应人员符合《上海证券交易所上市公司关联交易实施指引》第八条及第十条规定，根据实质重于形式的原则，财务报告中也将其界定为关联方，对其关联方及交易进行了披露。

关联方披露应注意，企业无论是否发生关联交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在控制关系的母公司和子公司有关信息，企业与关联方发生关联交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。关联方交易的披露遵循重要性原则，对企业财务状况和经营成果有影响的交易应当分别关联方以及交易类型披露；不具有重要性的，类型相似的非重大交易可合并披露。判断关联方交易是否重要，不应以交易金额的大小作为判断标准，而应当以交易对企业财务状况和经营成果的影响程度加以确定。

会计案例解析 39——限售期股票公允价值的确定？

问题：

上市公司 A 公司持有另外一家公司若干限售期股票，计划将其分类为交易性金融资产，如何确定其公允价值？

解析：

根据《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》2009 年第 1 期会计部函[2009]48 号)：“问题 4.上市公司是否可以采用《关于证券投资基金执行<企业会计准则>估值业务及份额净值计价有关事项的通知》证监会计字[2007]21 号)所规定的估值方法对可供出售金融资产的期末公允价值进行计量？

解答：上市公司可以采用包括《关于证券投资基金执行《企业会计准则，估值业务及份额净值计价有关事项的通知》证监会计字[2007) 21 号)所规定的估值方法在内的、合理的估值方法对可供出售金融资产的期末公允价值进行计量，同时应在财务报表附注中对其采用的估值方法和估值过程进行详细披露。根据一贯性原则，公司应在以后的会计期间内采用相同的估值方法对同类可供出售金融资产进行估值。”

对于分类为交易性金融资产的金融工具，《关于证券投资基金执行<企业会计准则>估值业务及份额净值计价有关事项的通知》证监会计字[2007]21 号文)有参考意义。该文件附件规定限售期股票公允价值的确定方法如下：

首次公开发行有明确锁定期的股票，同一股票在交易所上市后，按交易所上市的同一股票的市价估值；

非公开发行有明确锁定期的股票公允价值的确定存在两种情况：

1、如果估值日非公开发行有明确锁定期的股票的初始取得成本高于在证券交易所上市交易的同一股票的市价，应采用在证券交易所上市交易的同一股票的市价作为估值日该股票的价值。

2、如果估值日非公开发行有明确锁定期的股票的初始取得成本低于在证券交易所上市交易

的同一股票的市价，应按以下公式确定该股票的价值：

$$FV = (C + P - C) \times D1 - Dr) / D1$$

其中：

FV 为估值日该非公开发行有明确锁定期的股票的价值；

C 为该非公开发行有明确锁定期的股票的初始取得成本因权益业务导致市场价格除权时，应于除权日对其初始取得成本作相应调整）；

P 为估值日在证券交易所上市交易的同一股票的市价；

D1 为该非公开发行有明确锁定期的股票锁定期所含的交易所的交易天数；

Dr 为估值日剩余锁定期，即估值日至锁定期结束所含的交易所的交易天数不含估值日当天）

需要说明的是，上市公司持有限售期上市公司股票，可能存在其他不同目的，并不是一定要依照上述规定确定其公允价值。上述规定可作为公允价值确定的一个参考意见。

会计案例解析 40——新三板公司的公允价值的确认

案例情况：

A 公司是一家证券公司，持有若干家新三板公司的股份。其中以协议方式取得，预备近期内做市的新三板公司股票，A 公司将其列报为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

问题：

1.A 公司持有的新三板公司股份如何在财务报表上列报？

2.计入交易性金融资产的三板股票如何计量公允价值？

3.估值采用的输入值发生了变更是否属于会计估计的变更？

案例解析：

1.新三板股票交易按照交易方式一般分为两类，协议方式和做市商方式。前者方式购买的股份计入“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”核算，后者方式购买的股份计入“可供出售金融资产”按照成本后续计量，这在证券公司中较为常见。根据《企业会计准则第22号-金融工具确认和计量》，取得金融资产主要目的是为了近期出售的，比如以赚取差价为目的从二级市场购入的股票等，可划分为交易性金融资产。A 证券公司虽然以协议方式取得新三板股票，但是以交易为目的并预备近期内做市，与长期持有的其他新三板股票目的不同，计入“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”并不违反相关规定。但是持有目的并非做市和交易的，建议仍在“可供出售金融资产”列报。但一旦划分为“可供出售金融资产”列报的，根据相关准则规定，不得重分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

2.根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》，按照交易的活跃程度可分为有序交易和无序交易。有序交易，是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。以下两种情况，通常需要判断新三板股票是否为有序交易：

(1) 在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯常市场交易活动。比如做市交易不活跃的情况。

(2) 在计量日之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转移方仅与单一的市场参与者进行交易。比如协议转让方式。

2.1 判断为有序交易情况下的一般性处理

根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》指南，“企业使用估值技术时，应当优

先使用可观察输入值,仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。在交易所市场上,企业可直接获得相关资产或负债的收盘价。在做市商市场上,做市商随时准备用自有资金买入或者卖出做市项目,以此提供流动性并形成市场,所以出价和要价比收盘价更容易获得。”

但是实务中,采用做市商出价作为新三板股票期末公允价值的比较少见,采用收盘价的比较多见。

2.2 判断为非有序交易情况下的一般性处理

公允价值准则指南规定,“在非有序交易情况下,企业确定相关资产或负债的交易价格或报价不能完全代表计量日该资产或负债的公允价值,却又以该交易价格或报价为基础计量其公允价值的,则应当对该交易价格或报价进行调整。”

新三板股票价格被操纵的可能性高于A股市场,比如对倒交易等,通常表现为新三板股票收盘价较前一个交易日或一段时间均价存在明显误差。因此,有些公司以近期一段时间内的均价作为公允价值、有的以股票换手率作为估值的基础、有的采用交易量与交易价格作为加权平均的参数。对协议方式交易的新三板股票采取成本价作为公允价值的调整,也是一种解决方案。如果成本价格能够更好的反映协议交易的新三板股票价格,则不违反准则相关规定。

3.根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》,金融资产公允价值的确定属于会计估计。根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》,如果其输入值的层次发生了变化,则应当在会计政策部分披露。如果企业使用重要的不可观察输入值对第二层次进行调整,且该调整对公允价值计量整体而言是重大的,公允价值计量结果应当划分为第三层次。实务中,建议将调整的影响与公允价值计量整体进行比较,作为判断的依据。

会计案例解析 41——永续信托产品是否可划分为权益性工具

发布时间：2017-09-21 来源：未知作者：admin

案例情况：

A 信托公司发起设立单一信托资金，委托人 B 公司基于对受托人的信任，同意受托人 A 采取向借款人 C 以“自主支付信托贷款”的方式贷出信托资金，准备将其作为永续信托产品处理。但是借款合同条款中约定了资金的使用用途，并有“借款人未按本合同约定用途使用信托贷款的，A 有权要求借款人在指定的提前到期日提前清偿第 i 笔信托贷款乃至全部贷款本金及根据本合同第五条计算的应付未付利息”的约定；另外，还约定若借款人 C 未按本合同约定用途使用信托贷款的，A 公司有权要求借款人在指定的提前到期日提前清偿第 i 笔信托贷款乃至全部贷款本金及根据本合同第五条计算的应付未付利息，借款人 C 出现本合同项下未还本息、诉讼导致履约能力受到严重影响或出现财务状况恶化等情形，或主管、监管部门等国家相关机构对借款人包括其法定代表人）进行立案调查或其他严重影响借款人履约能力的，A 有权宣布第 i 笔信托贷款乃至全部贷款提前到期并要求借款人提前归还全部贷款本息等的条款。

问题：

借款人 C 能将其划分为权益性工具吗？

案例解析：

根据财政部 2014 年发布的《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》，金融负债的确认，是指企业符合下列条件之一的负债：1）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务；2）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；3）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具；4）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权

益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。

在本案例中，除了下列强制付息事件：1）公司减少注册资本；2）向股东进行现金分红外，在合同中还约定了其他可能导致企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的情形。例如：

1）“借款人未按本合同约定用途使用信托贷款的，A 有权要求借款人在指定的提前到期日提前清偿第 i 笔信托贷款乃至全部贷款本金及根据本合同第五条计算的应付未付利息”的约定；

2）“借款人出现本合同项下未还本付息、诉讼导致履约能力受到严重影响或出现财务状况恶化等情形，或主管、监管部门等国家相关机构对借款人对法人而言，包括其法定代表人）进行立案调查或其他严重影响借款人履约能力的，交银国信有权宣布第 i 笔信托贷款乃至全部贷款提前到期并要求借款人提前归还全部贷款本息。”

这些条款的存在导致该笔永存信托产品不符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》以及《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》中关于权益工具判断相关标准。

因此 C 公司不能将这笔永存信托产品划分为权益性工具，只能作为金融负债处理。

会计案例解析 42——购买农商行不良资产储备是否计入购买股份的长期投资成本

发布时间：2017-10-11 来源：未知作者：admin

案例情况：

2014 年 12 月，某农村信用社改制为农村商业银行股份有限公司，A 上市公司认购股份 3000 万股，每股 1.8 元，其中 0.5 元/股用于购买该农商行不良资产，金额共计 1500 万元。协议中约定投资者将授权农村商业银行清收其出资购买的不良资产，收回的款项由农商行全体股东共享。

问题：

股东认购股份的同时购买农商行不良资产储备是否应计入长期股权投资成本？

案例解析：

A 上市公司在支付 1500 万元后，农信社的不良资产仍受改制后的农村商业银行股份有限公司控制。因此 A 上市公司名义上购买不良资产，实际属于溢价出资的一部分。另根据 2010 年南京新港高科技股份有限公司收到的监管部门关于公司相关会计处理问题复函的意见，该公司出资购买广州市农村信用合作联社不良资产的投入将全部计入公司对广州农村商业银行的长期股权投资的初始确认成本。该案例有参考意义。建议将上述购买农商行不良资产储备的金额计入 A 上市公司长期股权投资成本。

会计案例解析 43——与股权转让有关手续费、公证、审计等各项税费是否计入长期投资成本

发布时间：2017-11-13 来源：未知作者：admin

案例情况：

某企业通过支付现金获得 A 企业 20% 股权，不构成企业合并。转让协议中约定收购方承担本次股权转让方所需缴纳的个人所得税及股权转让有关变更登记的手续费用、公证、审计等各项税费。

问题：

上述收购方承担的各项费用是否可计入长期投资成本？

案例解析：

根据 2014 年修订的《企业会计准则第 2 号-长期投资》第六条：除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，其中以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实

实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。上述案例中的审计费不属于直接费用，应于发生时计入当期损益。收购方承担本次股权转让方所需缴纳的个人所得税实际属于股权转让价款的一部分，建议计入长期股权投资成本。

会计案例解析 44——不构成业务的借壳,上市公司控股股东长期股权投资的确认

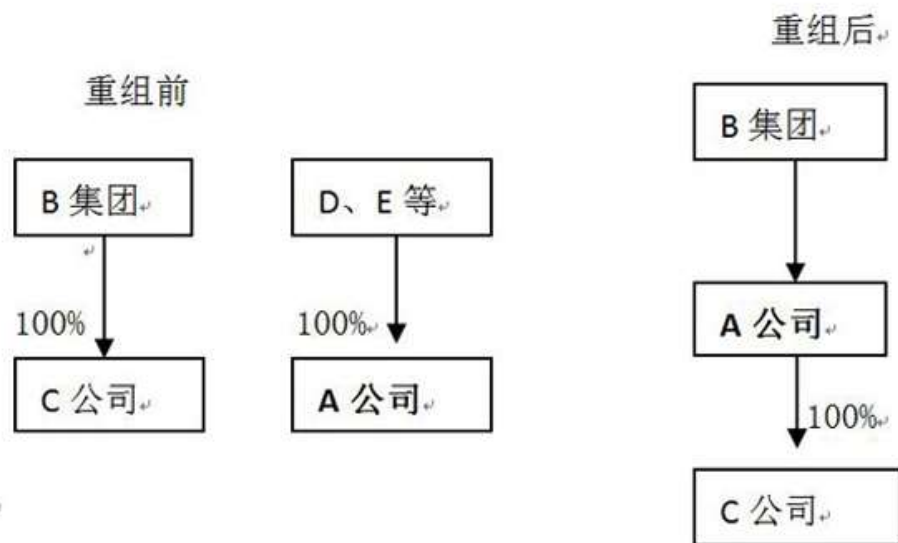
发布时间：2017-12-08 来源：未知作者：admin

案例情况：

A 公司为上市公司，经批准，于 2016 年 7 月 31 日以发行 3.4 亿股份发行价格每股 10 元）为对价，向 B 集团购买其持有的 C 公司 100%股份评估作价 3.4 亿元）。交易完成后，B 集团成为 A 公司控股股东，持股比例 52%股份。重组前，A 公司及其股东 D、E 等与 B 集团之间不存在任何关联关系。该交易为不构成业务的反向购买。

交易前 B 集团持有 C 公司的 100%股份在 B 集团的账面价值为 1 亿元。

42



问题：

交易后，B 集团个别报表应如何确认对 A 公司的长期股权投资

案例解析：

《企业会计准则》以及其他文件均未单独对借壳上市交易中上市公司控股股东的长期股权投资的确认有明确的规定。依据《企业会计准则讲解 2010》第二十一章第一节“构成企业合并至少包括两层含义：一是取得对另一或多个企业或业务）的控制权；二是所合并的企业必须构成业务。”A 公司不构成业务，因此 B 集团换入 A 公司股权不适用于《企业会计准则 20 号企业合并》的相关规定。

《企业会计准则 2 号-长期股权投资》五、一）企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资 3.规定：“以债务重组、非货币性资产交换等方式取得长期股权投资，其初始投资成本应按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 7 号—非货币性资产交换》的原则确定”。因此，B 集团将 A 公司和 C 公司的股权置换应适用于《企业会计准则第 7 号—非货币性资产交换》的相关规定。

A 公司不构成业务，B 集团在置换股权前后均其收益来源均是 C 公司产生，未来现金流量

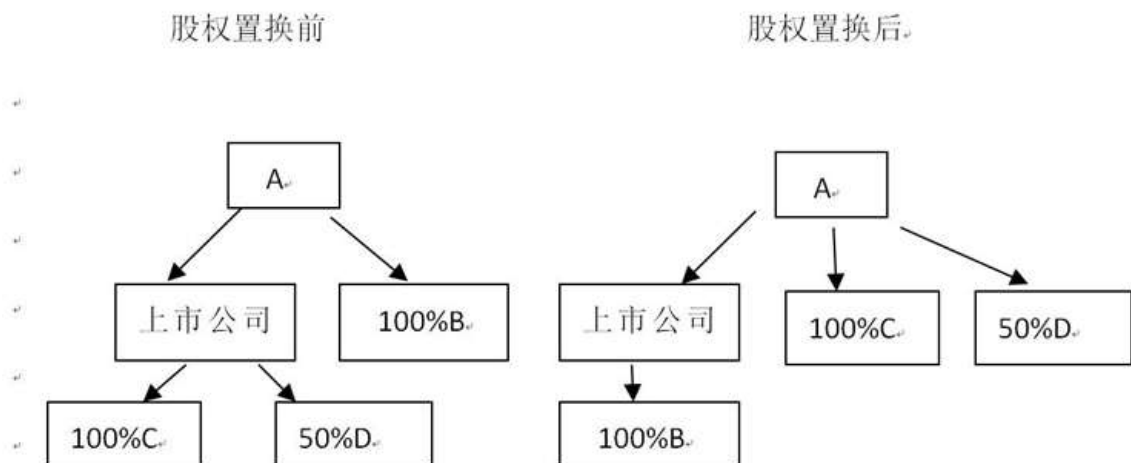
以及未来现金流量现值并未发生明显不同,不满足《企业会计准则第 7 号—非货币性资产交换》第五条中具有商业实质的交易的判断标准。因此我们认为 B 集团以 C 公司股权换入 A 公司股权应属于不具有商业实质的非货币资产交换,根据该准则讲解 2010) 确认和计量原则部分相关规定, B 集团个别报表对 A 公司的长期股权投资应按照换出资产的账面价值确认,该股权置换不确认损益。

会计案例解析 45——同一控制下企业合并中置出资产的会计处理

发布时间: 2017-12-08 来源: 未知作者: admin

案例情况:

2015 年度,某上市公司以持有的 C 子公司 100%股权和 D 子公司 50%股权,与控股股东 A 集团有限责任公司持有的 B 有限公司 100%股权进行资产置换。交易双方约定,对于拟置出股权资产净资产评估值为负的,交易双方协商以 1 元作为交易价格;对于拟置出股权资产净资产评估值为正的,交易双方协商以置出公司净资产评估值乘以上市公司持股比例作为交易价格;对于拟置入资产,交易双方协商以最终评估值为定价依据。上市公司置出子公司 C 净资产账面价值-1.8 亿,评估值为-1.7 亿,作价 1 元;子公司 D 净资产账面价值 3.8 亿,评估值为 4 亿,50%股权作价 2 亿。置入 B 公司净资产账面价值 5 亿,股权评估值 6 亿,作价 6 亿。上市公司以发行股份方式支付资产置换之差额,发行股份公允价值 4 亿,股本 1 亿。



简单来说，就是 100%C 作价 1 元 + 50%D 作价 2 亿 + A 公司定向增发公允价值 4 亿与 100%B 作价 6 亿进行交换。

问题：

上市公司在合并报表层面将置出资产能否作为股权转让确认当期投资损益？

案例解析：

上市公司与其控股股东进行上述资产置换，应作为同一控制下的企业合并处理。

根据企业会计准则及相关规定，同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或者承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并报表中账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。另根据《2015 年上市公司年报会计监管报告》中对此类问题的分析：如果置出资产交易部分，将资产公允价值与账面价值的差额确认损益，但在置入资产交易部分，又将置出资产公允价值与同一控制下取得子公司有关资产账面价值的差额调整权益，人为地将一项同一控制下的企业合并交易割裂成两项独立的交易，并基于不同的原则予以会计处理，不

符合会计准则相关规定，将导致会计处理在逻辑上的不一致。因此，上市公司置出资产与置入资产应作为一项交易进行会计处理，适用同一控制下企业合并的相关规定。

1. 母公司个别报表的会计处理：假设置入 B 公司净资产账面价值与在最终控制方合并报表中账面价值相同，上市公司母公司应将置入长期股权投资初始投资成本确认为 5 亿。上市公司母公司置出股权之前对其按照成本法核算，该长期股权投资账面价值假设为 1.3 亿，发行自身权益工具股本 1 亿，借方贷方差额应确认资本公积 2.7 亿。会计分录如下：

借：长期股权投资—B 公司 5 亿

贷：股本 1 亿

贷：长期股权投资—C 和 D 公司 1.3 亿

贷：资本公积 2.7 亿

2. 合并报表会计处理：置入资产净资产账面价值 5 亿，置出资产的净资产账面价值共计 0.1 亿，发行股本 1 亿，借方贷方差额应确认资本公积 3.9 亿。合并报表与母公司个别报表资本公积差额，对应调整合并报表期初未分配利润等 1.2 亿。其中置出资产的净资产账面价值 0.1 亿 = C 净资产账面价值 - 1.8 亿 + D 净资产账面价值 3.8 亿 * 50%)。

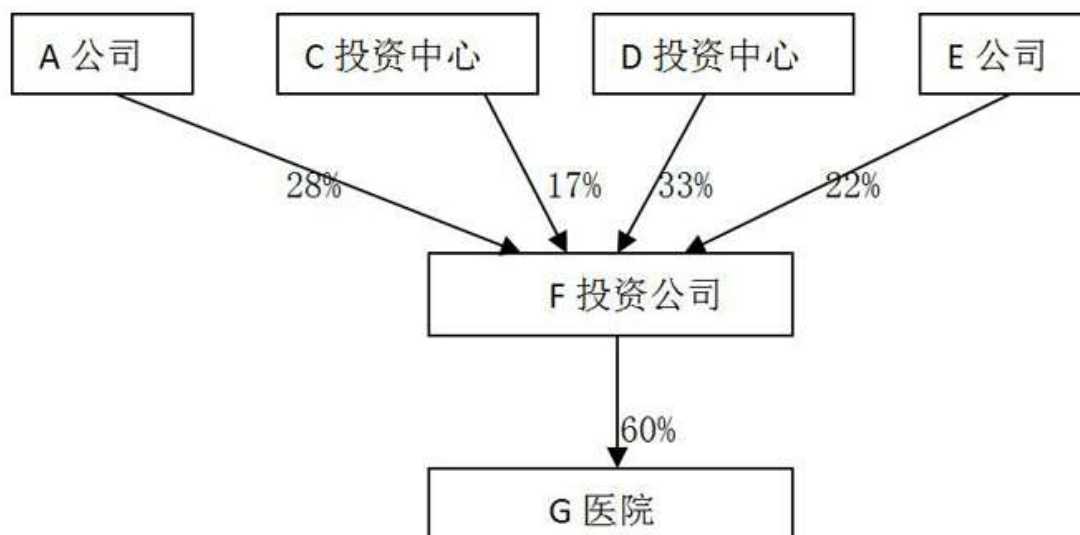
会计案例解析 46——确定持有半数以下表决权的投资方是否拥有权力

发布时间：2018-03-15 来源：未知作者：admin

案例情况：

A 公司、C 投资中心、D 投资中心普通合伙）、E 公司等四方共同出资设立 F 医院投资管理有限公司。注册资本 1 亿元。A 公司认缴出资 2800 万元，出资比例 28%；C 投资中心认缴出资 1700 万元，出资比例 17%；D 投资中心普通合伙）认缴出资 3300 万元，出资比例 33%；

E 公司认缴出资 2200 万元，出资比例 22%。F 公司于 2016 年 4 月份成功收购了 G 医院非同一控制，出资比例 60%）。股权结构如下：

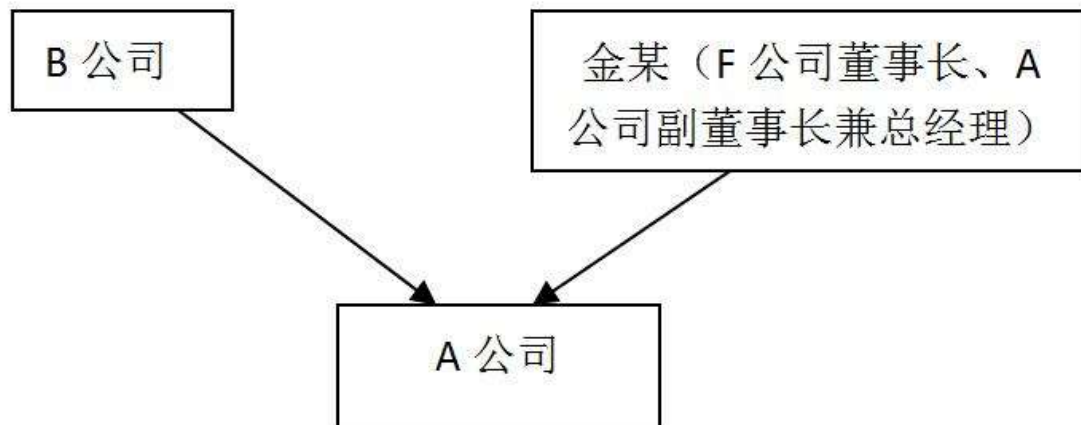


F 公司章程约定年度财务预算方案、决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案、经营方针和投资计划等需经过半数以上表决权通过。董事会决议事项如经营计划和投资方案、聘任或者解聘公司经理及其报酬事等由全体董事半数以上通过。F 公司董事会由 5 名董事组成，A 公司派出金某、C 投资中心派出窦某、D 投资中心与 E 公司派出另外 3 名董事。董事会的表决方式实行一人一票，选举金某为公司董事长。总经理和财务总监由 A 公司派出。各方未签署其他关于表决权包括潜在表决权的其他相关协议。

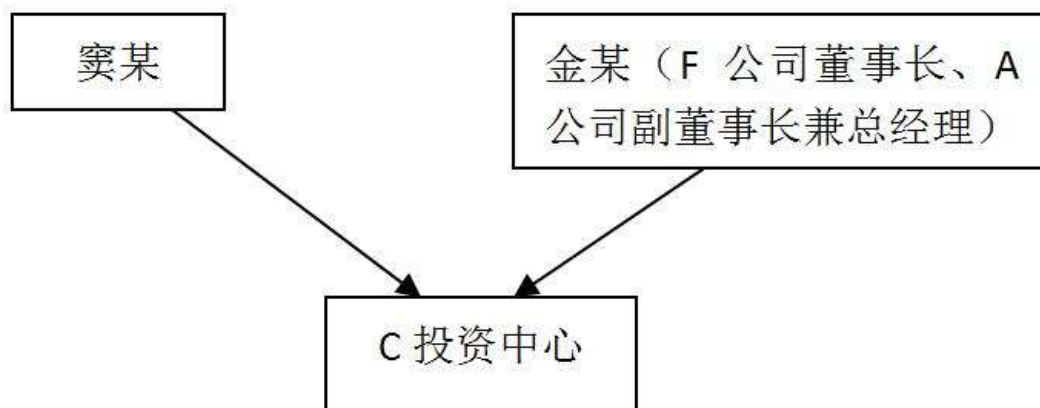
F 公司主营业务是收购意向医院的股权并参与管理。医院收购成功后的经营方向主要是儿科生长发育领域，治疗药品使用 A 公司的产品-生长激素。

G 医院主要是经营治疗儿科生长发育，其营业收入的 90% 以上是销售 A 公司的药品 - 注射用重组人生长激素。

A 公司由 B 公司和金某出资设立，B 公司出资比例 76%，金某出资比例 24%。董事长：杨某，副董事长：金某，总经理：金某。A 公司主要生产生长激素注射液。



C 投资中心由金某与窦某共同出资设立，金某出资比例 67%，窦某出资比例 33%。



问题：

A 公司是否拥有对 F 公司控制的权力？

案例解析：

根据《企业会计准则第 33 号-合并财务报表》以下简称合并财务报表准则）第七条对于控

制的定义，“控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有的可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额”。我们从该定义分析 A 公司是否具备主导 F 公司的相关活动的权力以及是否有能力影响可变回报金额。

F 公司通过投资和管理医院获取投资收益，其相关活动主要是投资项目的选择、投资项目的处置、投资方案、投资项目的经营和管理、利润分配等。根据公司章程规定可判断 F 公司的相关活动是通过表决权来进行决策的，依据合并财务报表准则应用指南第一章、一、1、“被投资方的设计安排表明表决权是判断控制的决定因素。当对被投资方的控制是通过持有其一定比例表决权或是潜在表决权的方式时，在不存在其他改变决策的安排的情况下，主要根据通过行使表决权来决定被投资方的财务和经营政策的情况判断控制”。从表决权比例看 F 公司各股东表决权比例均在半数以下，并且没有签订一致行动的联合协议，无法确定是否有投资方对 F 具有控制的权力。

依据合并财务报表准则应用指南第二章合并范围一三）4.持有半数或半数以下表决权的投资方，应综合考虑下列事实和情况，以判断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否赋予投资方拥有对被投资方的权力：

1) 投资方持有的表决权份额相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。

2) 投资方和其他投资方持有的潜在表决权。

3) 其他合同安排产生的权利。

根据案例资料显示 A 公司持有 F 公司 28% 的表决权，其他三位投资方中 C 公司与 A 公司存在关联关系，但未签署联合协议，即使 C 公司按照 A 公司意思行使表决权，其他两方持有 F 公司表决权联合起来共计 55%，仍能够阻止 A 公司主导被投资方的相关活动，从 A 公司表决权的规模及其与其他股东持有的投票权的相对模板似乎不能判断 A 公司拥有对 F 公司控制的权力。

我们综合考虑潜在表决权和其他合同安排产生的权利进行分析，案例资料显示“各方未签署其他关于表决权包括潜在表决权的其他相关协议”，但案例资料提及“F公司主营业务是收购意向医院的股权并参与管理。医院收购成功后的经营方向主要是儿科生长发育领域，治疗药品使用A公司的产品-生长激素。”并且事实表明在2016年4月收购的G医院其营业收入的90%以上是销售A公司的药品，我们认为F公司的经济利益来源G医院的生产经营活动可能在很大程度上依赖于A公司，结合A公司的对F公司的表决权权利以及其与C投资中心的密切关系，我们认为不能仅凭A公司表决权的规模与其他股东持有表决权的相对规模判断A公司不拥有控制F公司权力。依据《企业会计准则第33号-合并财务报表》应用指南第二章合并范围一三）44）其他相关事实或情况，如果根据上述第1）至3）项所列因素尚不足以判断投资方是否控制被投资方，根据本准则第十六条，应综合考虑投资方享有权力、被投资方以往表决权行使情况及下列事实判断：

- 1) 投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。
- 2) 投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易。
- 3) 投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。例如：被投资方首席执行官与投资方首席执行官为同一人）
- 4) 投资方是否能够控制被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理投票权。
- 5) 投资方与被投资方之间是否存在特殊关系。被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

我们认为如果下述假设成立，则很可能表明A公司拥有F公司的权力：

- 1) F关键管理人员由A公司派出系赋予额外A公司指派关键管理人员的特殊权力；

2) F 公司的投资业务是依赖 A 公司的品牌或者其他优势而进行, 同时, 有证据显示 F 公司的子公司所使用的 A 公司的产品是不可替代, 或者其可以提供相关服务具有不可替代性、具有竞争优势等使得 F 公司子公司的销售活动依赖于 A 公司并且 A 公司销售给 F 公司的子公司的收入以及其获取的 F 公司分配的股利超过了其持有的表决权或其他类似权利的比例;

3) 不存在其他表明控制权力归属的事实和合同安排。

如果上述提及假设不成立, 依据企业会计准则规定 “在被投资方的相关活动是通过表决权进行决策的情况下, 当投资方持有的表决权比例不超过半数时, 投资方在考虑了所有相关情况和事实后仍不能确定投资方是否拥有被投资方的权力的, 投资方不控制被投资方。”

会计案例解析 47——企业合并的合并日如何确定

发布时间: 2018-03-15 来源: 未知作者: 大信技术标准部

案例情况:

A 公司是一家上市公司, 在 2015 年发生了非同一控制下企业合并。交易完成后, A 公司将持有 B 公司 90% 的股份。

2015 年 6 月 17 日, 股东大会批准了该购买协议。

2015 年 10 月 28 日, 中国证监会核准了《关于 A 公司向 B 公司股东等发行股份购买资产并募集资金暨关联交易报告书草案) 》, A 公司于 2015 年 10 月 30 日收到该核准批复文件证监许可【2015】XXXX 号。

B 公司于 2015 年 11 月 5 日换发了营业执照, 标的资产过户手续履行完毕。

A 公司于 2015 年 11 月 19 日就本次增发股份向中国证券登记结算有限责任公司深圳分公司提交相关登记材料, 并取得了中国证券登记结算有限责任公司深圳分公司于同日出具的《股份

登记申请受理确认书》、《证券持有人名册在册股东与未到账股东合并名册》、《上市公司股份未到账结构表》。

问题：

A 公司购买 B 公司的合并日是否可确定为 2015 年 11 月 5 日？

案例解析：

根据《企业会计准则第 20 号-企业合并》第十条规定，“购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期”。该准则指南进一步规定，同时满足下面 5 个条件，通常可认为实现了控制权的转移：

- 一）企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。
- 二）按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。
- 三）参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。
- 四）购买方已支付了购买价款的大部分(一般应超过 50%)，并且有能力、有计划支付剩余款项。
- 五）购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。

在发行股份收购股权的企业合并案例中，控制权转移判断涉及的几个重要日期按先后顺序排列通常是：1) 股东大会批准日，代表企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过；2) 证监会等部门批准日，代表合并事项已获得相关部门的批准；3) 资产交接日或股权过户日，代表参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续；4) 董事会改选日，代表购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险；5) 上市公司股份发行日，代表购买方已支付了购买价款。在上市公司股份发行日，合并方通常能够全部满足判断控制权转移的条件，所以大部分上市公司将其判断为控制权转移日，但不排除实务中有控制权转移的

时点在合并方股份实际发行日之前或之后的情况。特别是这几个日期跨年度的时候，对上市公司合并范围及合并报表会产生重大影响。

根据中国证监会会计部 2016 年编著的《上市公司执行企业会计准则案例解析 2016 》），5 个条件中第一）、二）项为是判断购买日的必要条件。在满足上述两个必要条件的情况下，如果资产权属、股权的变更不存在实质性障碍，被合并企业董事会已改选，资产已实际交接，则通常可表明合并方已实际控制被合并企业。

第三）和五）项条件都是围绕“控制”的定义来考虑的，属于对实质控制权的判断，应结合“控制”定义来进行判断。第四）项是购买价款的收取，在一定意义上也是对“控制”转移的合理性判断。

本案例中 2015 年 11 月 5 日的资产过户手续履行完毕。根据交易双方协议，此时为资产交割日，自交割日起 B 公司没有 A 公司同意不得进行利润分配、改变决策机构、改变年度经营计划预算、业务方向、改选董事、高级管理人员、提供担保、投资等相关活动。该协议条款说明自交割日起 A 公司能够控制 B 公司，可以作为此次企业合并的合并购买日。

会计案例解析 48——是否应将合伙企业纳入合并报表的合并范围

发布时间：2018-03-15 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司本期与另外两方设立一家有限合伙企业—B 投资中心有限合伙），其中：A 公司出资 5%，作为唯一普通合伙人；其他两方作为有限合伙人，分别出资 94.95%和 0.05%。

B 合伙企业出资总额为 2 亿元，主要从事体育产业投资等，存续期限为 2 年。

根据合伙协议及相关补充协议的约定：

1、A 公司作为唯一的普通合伙人，执行合伙企业事务，向合伙企业提供日常运营及其投资管理事务。

2、对合伙企业债务承担无限连带责任。

3、合伙企业投资资产的处置的最终决策由普通合伙人做出，但不得损害有限合伙人的利益。

4、普通合伙人将有关投资业务的管理事项委托管理人出资 0.05%的一个有限合伙人）协助实施，但并不因此免除普通合伙人对有限合伙的责任和义务。

5、收益分配顺序：

1) 向有限合伙人分配，直至其收回全部投资本金；

2) 向有限合伙人分配，直至其实现最多不超过年化收益率 12%的收益；

3) 向普通合伙人分配，直至其收回全部投资本金；

4) 向普通合伙人分配，直至其年化收益率达到 12%；

5) 以上分配以后的余额按 4 管理人）：4 普通合伙人）：2 有限合伙人）的比例分配。

6) 另外，合伙企业支付认缴规模 3%的管理费给普通合伙人，于合伙企业设立时一次性支付。

问题：

A 公司是否可将 B 公司纳入其合并范围？

案例解析：

A 公司能否将 B 公司纳入其合并范围取决于 A 公司是否控制 B 公司，对于案例信息有如下分析：

1. 合伙协议中的条款不能充分说明普通合伙人的可变回报占其总收益的比例明显超过其他有限合伙人。合伙企业存续期只有 2 年，2 年内要把本金还给有限合伙人，去除本金以后按照 12% 的收益率将收益分给有限合伙人，超额收益才有可能分给普通合伙人，超额收益的可能性有多大

不确定，以上收益分配机制与普通合伙人可直接获得 40%的收益方式有较大区别。

2.合伙企业设立时一次性支付给普通合伙人 3%的本金作为管理费，相当于普通合伙人只出资了 2%的本金，即只有 2%的本金是有风险的。

3.未见有条款表明，普通合伙人对有限合伙人承诺保本保收益，只描述了在盈利的情况下的分配顺序。

4.应根据合伙企业经营范围、是否能举债等实际情况，判断普通合伙人承担无限连带责任的可能性。如果可能性不大，也不能说明普通合伙人是主要责任人。

因此在判断是否控制时，需全面综合地了解收集各方面相关信息，方能作出恰当准确的判断。

会计案例解析 49——如何判断合作协议的双方属于合营安排还是控制关系

发布时间：2018-03-16 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司是一家制造光伏发电设备的公司，在 2016 年 4 月与 B 公司及其两个自然人股东持股比例合计 100%) 签订了一份关于 20 兆瓦农光互补光伏发电项目的合作协议，协议主要内容包括：

A 公司销售光伏发电设备给 B 公司、并负责整个光伏电站投资、建设、运行维护、以及建成后电站的出售或 B 公司股权转让。电站出售价格或 B 公司股权转让由 A 公司与 B 公司股东根据市场情况沟通商议。B 公司负责项目前期工作开展及相关行政手续办理，获得各类必要政府审批文件。A 公司需支付 B 公司包括项目的土地租赁及征占用等各项相关手续费用 400 万。

项目建成后收益由 A、B 公司双方共享，各占 50%。项目收益=电站销售价格-前期开发及相关手续费用-电站建设成本-税费。电站建设成本包括向 A 公司购买的光伏发电设备、电站设计及建设等必要支出。

B 公司两个自然人股东将持有的 B 公司 100%股权质押给 A 公司，作为 B 公司及其股东履行该协议的担保。

A、B 公司设立资金共管账户，B 公司所有资金往来均需计入共管账户并不得在共管账户外往来支出。

项目建设期间到转让结束前，B 公司从各级政府获得的一次性非光伏补贴申请成本由 B 公司另外单独承担）全部由 B 公司单独享有。

A 公司在 2016 年 9 月末已完成项目建设，设备合同价款为 1.1 亿元，尚未收到 B 公司任何回款。同时 A 公司为 B 公司的电站设计及土建工程代垫预付款约 1000 万元。

B 公司股东尚未履行对 B 公司出资 300 万元注册资本的义务，B 公司无其他经营活动。从目前来看，项目出售价格很可能与其前期发生成本及税费金额基本持平。

问题：

- 1.A、B 公司属于合营安排，还是控制关系？
- 2.A 公司合并报表是否可以确认光伏设备销售业务收入？

案例解析：

1.2014 年修订后的《企业会计准则第 33 号-合并财务报表》，我们认为 A 公司是可以控制 B 公司的。

对控制三个要素分析：

1) 对被投资方的权力的分析：A 公司根据合作协议 a) 对负责该光伏电站从投资、建设、运行维护以及建成后电站的出售。b) B 公司自然人股东质押 B 公司的股权给 A 公司，虽然 A

公司未成为 B 公司股东但是控制了 B 公司的股权变动,具有对 B 公司股权和出售前经营管理的实质性控制的权力。

2)通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报及有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额：电站建设到出售，利润的实现，盈亏是变动的，非固定金额。对于 A 公司，电站的收益主要体现在其向 B 公司转让设备的过程中，而且在电站出售中 A 公司承担了电站销售价格的变动风险，包括前期投资及垫付设计、土建预付款等，而 B 公司的三个自然人股东可从项目中获得的固定收益 400 万元且不承担电站出售的价格变动风险，也未对 B 公司实际出资。从两者对于风险报酬的承担程度来看，显然 A 公司承担的风险相对巨大，是主要风险承担者，也验证了其对于 B 公司具有控制及可变回报。

在此过程中，B 公司的股东还是根据其商业资源享有电站出售、B 公司取得非光伏项目相关政府补助的收益。但是项目出售价格很可能与其前期发生成本及税费金额基本持平，这样可看出 B 公司股东承担的收益和风险均较小。

虽然电站出售价格是由 A 公司与 B 公司股东根据市场情况沟通商议的，但是在市场情况不乐观，项目出售价格很可能与其前期发生成本及税费金额基本持平来看，双方均不享有定价主动权，所以这也不成为影响判断 A 公司控制 B 公司的条件。

综合上面的分析，A 公司对 B 公司的光伏电站相关权益具有控制，应将 B 公司的报表纳入 A 公司的合并报表。对于与 B 公司的股东关于各类收益的分配约定可以在利润分配时予以考虑。

2.根据收入准则对于销售商品收入确认条件进行比照分析：

1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

基本满足

2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；

A 公司对光伏电站具有继续管理权及对 B 公司的股权质押权力，并且仍负责电站的运行维护。

3) 收入的金额能够可靠地计量；

基本满足

4) 相关的经济利益很可能流入企业；

在电站出售前，B 公司无资金支付购买电站的款项，因为 B 公司是一个注册资本仅 300 万的项目公司且股东未实际出资。相关经济利益只有在 B 公司股权转让或者将电站出售后方有资金流入，才可偿还 A 公司的设备款及所垫付的电站设计及建设款项。

5) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

基本满足

从以上分析可看出，该光伏电站的设备销售不能满足上述 2) 和 4) 两个收入确认条件，在电站尚未转移给第三方之前不应确认收入。

会计案例解析 50——表决权在半数以下的被投资单位是否应纳入合并财务报表范围

发布时间：2018-03-20 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司从成立开始，主要活动是研发生物可降解体内植入材料技术产品，目前该研究项目仍处于研发阶段。上市公司 B 公司于 2015 年 6 月收购了 A 公司特定股东的股权并对该公司增资。B 公司入资后，公司研发项目未发生变化。B 公司入资后的股权比例如下：

序号	股东姓名	出资方式	认缴出资额（万元）	持股比例
1	B公司	货币	1,167	44.50%
2	C公司	货币	467	17.80%
3	屈某	货币、知识产权	605	23.08%
4	D研究院	货币	300	11.44%
5	张某	货币	50	1.91%

章程中对于股东会议事规则规定为：

“股东会会议作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，必须经代表三分之二以上表决权的股东通过。”

“股东会会议作出其他决议，必须经代表二分之一以上表决权的股东通过”。

章程中对于董事会决议通过的规定为：“董事会会议的表决，实行一人一票，董事会决议需经全体董事的过半数通过。董事会会议应由三分之二上的董事出席方可举行。”

B公司董事会成员共7名，其中3名由A公司派驻。B公司法人及董事长由A公司法人及董事长同时兼任。

一种观点认为：不应把A公司纳入B公司合并范围，理由如下

1) B公司对A公司持股比例未超过50%。2) B公司派出董事3人，在A公司董事会内人数未超过半数。3) A公司的章程约定：“公司股东会和董事会决定公司的经营计划和投资方案”。B公司虽然是最大股东，但不能独自决定该公司的重大事项，因此，B公司不能对A公司实施控制。

一种观点认为：应该把A公司纳入B公司合并范围。理由如下：1) B公司是最大股东。2) 董事会人数7人，B公司派出3人，其余4个董事各自代表各自的利益，只要有其中1位董事与B公司意见一致，在董事会中就超半数。3) A公司的法人及董事长与B公司法人及董事长均为同一人。

问题：

B 公司是否可将 A 公司纳入其财务报表合并范围？

案例解析：

B 公司是 A 公司的最大股东，股权比例为 44.51%，其他股东的股权并不分散。从章程约定的议事规则分析，“股东会会议作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，必须经代表三分之二以上表决权的股东通过。”“股东会会议作出其他决议，必须经代表二分之一以上表决权的股东通过”。以上情况说明，其他股东达成集体决策协议否决 B 公司意见的可能性存在，B 公司不足以控制股东大会。

A 公司董事会人数 7 人，B 公司派出 3 人。根据章程约定“董事会会议的表决，实行一人一票，董事会决议需经全体董事的过半数通过。董事会会议应由三分之二上的董事出席方可举行。”以上情况说明，其他董事达成集体决策协议否决 B 公司意见的可能性也存在，B 公司不足以控制董事会。

B 公司在 A 公司的表决权在半数以下，判断其是否拥有控制的权力，建议从其他方面分析，原则是谁是能够主导对投资方回报产生最大影响的活动的一方，谁就拥有对被投资方的权力。A 公司主要相关活动为研发生物可降解体内植入材料技术产品。从公司章程可以看出，该研发方向在 B 公司入股 A 公司以前就已经决定，且章程明确了公司是否存续取决于研发的生物可降解体内植入材料技术产品是否能在合理期限内上市，如没有成功上市的希望，则公司解散。如果 B 公司能够主导 A 公司的研发活动和财务活动，则表明 B 公司可能拥有控制的权力。否则，没有充分证据说明 B 公司能够控制 A 公司。建议考虑以下等方面，从而判断 B 公司是否能够主导研发活动和财务活动：

1) 投资方是否能够任命或批准被投资方的关键管理人员，这些关键管理人员能够主导被投资方的相关活动比如任命或批准研发团队和财务人员）。

2)投资方是否能够出于自身利益决定或者否决被投资方的重大交易比如开展新的研发项目或结束现有研发项目)。

3)投资方是否能够控制被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序 ,或者从其他表决权持有人手中获得代理投票权。

会计案例解析 51——有限合伙人是否可将投资的合伙企业纳入合并范围？

发布时间：2018-03-23 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 上市公司于 2015 年 8 月发布公告 ,公司作为有限合伙人拟出资 1 亿元 ,出资比例 99.80% ; B 投资基金管理有限公司作为普通合伙人 ,拟出资 20 万元 ,出资比例 0.20% ,合作成立 AB 产业投资基金合伙企业有限合伙)。根据合伙协议 ,合伙人大会是合伙企业的最高权力机构。合伙人会议由合伙人按照实缴出资比例对重大事项行使表决权。合伙企业的投资决策由投资决策委员会做出 ,该委员会由普通合伙人、有限合伙人指派的代表和外部专家等组成 ,有限合伙人指派的投资决策委员会代表拥有一票否决权。A 公司拥有 80%的收益权 , B 投资基金管理有限公司拥有 20%的收益权。双方按照出资比例承担亏损。管理费的收取办法为普通合伙人管理合伙企业财产并进行投资活动 ,按基金总规模的 2%每年收取基金管理费。

A 公司于 2015 年 12 月已将首次出资 1000 万元存入合伙企业账户。A 公司管理层认为 ,由于普通合伙人管理企业财产并进行投资活动 ,本公司对该合伙企业不具有控制 ,因此不应纳入合并范围。

问题：

A 公司是否应将 AB 产业投资基金合伙企业纳入合并范围？

案例解析：

根据 2014 年修订的《企业会计准则-第 33 号-合并财务报表》，A 公司需要分析是否对 AB 产业投资基金合伙企业具有控制的权力，体现在：1) 投资方是否拥有对被投资方的权力，2) 可通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，3) 并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

根据合伙协议，合伙人会议由合伙人按照实缴出资比例对重大事项行使表决权，A 公司作为有限合伙人在合伙企业的投资决策机构中拥有一票否决权，A 公司占股 99.80%，拥有了对合伙企业的实质决策权力。

合伙人共两人，其中普通合伙人一人，有限合伙人一人。A 公司占股 99.80%，可取得可分配利润的 80%，按照 99.80%的出资比例承担亏损。从享有可变回报的比例分析，A 公司是合伙企业的主要责任人。

普通合伙人 B 投资基金管理有限公司拥有专业投资团队和资源优势，可获得 2%的基金管理费，享有合伙企业 20%的收益权，但只按照出资比例 0.20%承担亏损。上述各项安排表明，在投资决策方面，普通合伙人 B 投资基金管理有限公司只拥有专业优势，而非控制权力。

从合伙协议规定的需要合伙人大会表决的主要内容包括执行事务合伙人的选举及更换、转让合伙份额、退伙、举债担保等)和合伙人会议由合伙人按照实缴出资比例行使表决权的条款来看，A 公司在出资中占有绝对多数比例，有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

综上所述，A 公司满足控制的 3 个要素，建议将合伙企业报表纳入合并范围。

会计案例解析 52——在被购买方构成业务时的反向收购中巨额商誉如何处理？

案例情况：

B 公司拟借壳上市，具体方案为：壳公司 A 公司拟增发股份购买 B 公司全部股权，增发完成后，B 公司成为 A 公司法律上的全资子公司；同时 B 公司股东获得 A 公司 70%的股份，A 公司原有股东在 A 公司的股份比例降至 30%。

此外，控制权转移完成前后，A 公司自身均持有部分资产负债并构成业务。

问题：

在被购买方 A 公司构成业务时的反向收购中，如何确认被购买方 A 公司业务的公允价值以及购买日合并报表商誉金额？

案例解析：

《财政部会计司关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》财会便[2009]17 号)规定：“交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号—企业合并》及相关讲解的规定执行，即对于形成非同一控制下企业合并的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。”

《企业会计准则讲解 2010》第 21 章规定了合并成本的确认方法：“反向购买中，法律上的子公司购买方)的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司被购买方)的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计算的结果。购买方的权益性证券在购买日存在公开报价的，通常应以公开报价作为其公允价值；购买方的权益性证券在购买日不存在可靠公开报价的，应参照购买方的公允价值和被购买方的公允价值二者之中有更为明显证据支持的作为基础。”

本案例，购买方 B 公司的权益性证券无公开报价，根据购买方评估值计算的每股净资产公

允价值和模拟发行股份数量计算出的理论合并成本 46 亿,其与 A 公司可辨认净资产的公允价值 19 亿之差额为 27 亿元,金额巨大。这与 A 公司保留业务的未来赢利能力根本无法匹配,收购后再就商誉进行减值测试时,可能产生巨大的减值损失。

在收购完成之日,反向购买合并财务报表中列示的商誉应对应的是 A 公司保留业务未来超额盈利,其合理的价值当是 A 公司整体评估价值 20 亿元与其可辨认净资产公允价值 19 亿元的差额 1 亿元。交易过程前后,该商誉其实并未发生减值情形,前述减值损失的产生完全是因为商誉的初始计量 27 亿元中包含了 A 公司“壳资源价值”的缘故。

《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》(财会函[2008]60 号)规定:“企业购买上市公司,被购买的上市公司不构成业务的,购买企业应按照权益性交易的原则进行处理,不得确认商誉或计入当期损益。”我们理解,该文件的理论基础是认为上市公司没有业务的情况下,仅存在“壳资源价值”或者“流通权溢价”),非上市公司为了实现借壳上市,需向上市公司原股东支付一定对价,该对价属于股东之间的权益性交易,因此应该调整资本公积,而不确认商誉或计入当期损益。

本案例中,A 公司并非净壳,上述理论合并成本 46 亿可以理解为两部分:一是购买 A 公司已有业务支付的公允价值 20 亿,二是向上市公司股东支付流通权溢价 26 亿。

因此,在监管部门无明确规定出台前,该案例中反向购买的合并报表建议采用如下方式处理:

1)法律上母公司被购买方)保留业务可辨认净资产公允价值可依据合并对价分摊评估报告或按资产基础法评估值计量,将法律上母公司被购买方)整体公允价值例如,可比公司平均市净率法)作为实际合并成本;

2)实际合并成本超过法律上母公司被购买方)保留业务可辨认净资产公允价值的部分确认

为商誉；

3) 将理论合并成本与实际合并成本的差额调整资本公积。

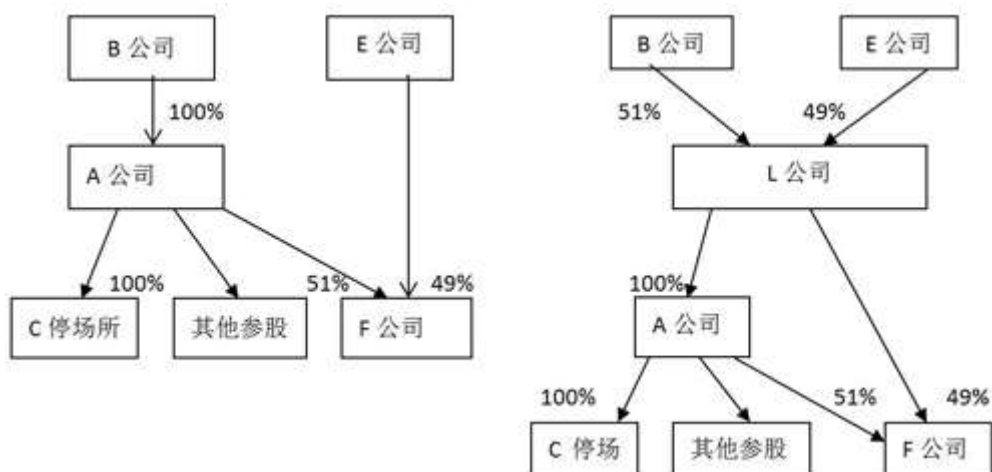
会计案例解析 53——以股权出资设立的新公司合并财务报表如何编制

发布时间：2018-04-02 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

B 公司与 E 公司于 2016 年 10 月共同以股权出资方式成立 L 公司。其中，B 公司以持有的 A 公司 100% 股权出资，出资比例 51%，E 公司以 F 公司 49% 的股权出资，出资比例 49%。

设立 L 公司前各方出资比例结构：设立 L 公司后各方出资比例结构：



问题：

新设立的 L 公司应如何编制合并财务报表？

案例解析：

本案例中，L 公司取得的子公司在 L 公司设立前最终控制方均为 B 公司，L 公司自身是新

设立的，设立起受 B 公司控制，符合《企业会计准则第 20 号—企业合并》关于同一控制企业合并的定义，即“同一控制下的企业合并是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的”。

因此我们认为用子公司的股权设立新公司同时控制新公司的情况下，新公司的合并报表应按照同一控制下企业合并报表的原则处理。即 A 公司及下属公司报表均按照资产、负债账面价值作为基础并入 L 公司合并报表。L 公司长期股权投资的初始投资成本与所享有的子公司净资产份额之间的差额，调整合并报表资本公积，不足冲减的部分调整留存收益。

会计案例解析 54——公司处置子公司时，以前年度母子公司逆流交易在合并报表是否调整

发布时间：2018-04-04 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司原持有子公司 B 工程公司 60%的股权，2015 年 12 月处置了对 B 工程公司的全部股权。B 工程公司 2010 年为 A 公司提供建造公路工程服务，B 工程公司在 2010 年确认了建造合同收入。公路当年建成移交后，母公司 A 作为固定资产管理。2010 年，A 公司合并报表对内部未实现利润 2.7 亿元进行了抵消。2010 年至 2015 年，A 公司合并报表通过对该内部交易形成的固定资产多提折旧进行转回，截止 2015 年 12 月，累计已转回 1.7 亿元，尚未转回金额为 1 亿元。

问题：

子公司处置日，该逆销交易形成的内部未实现利润剩余未转回部分，在合并报表层面应该如何处理？

案例解析：

根据《企业会计准则讲解-合并财务报表》中内部固定资产交易的抵销处理的规定：对于销售企业来说，因该内部交易实现的利润，作为期初未分配利润的一部分结转到以后的会计期间，直到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。故应对原逆销交易形成的未实现内部交易损益在编制抵销分录时予以抵销，直到相关的标的资产已被耗用或者出售，其所涉及的内部交易未实现损益已全部实现为止。

本案例中在该逆销交易完成后直至相关的内部未实现交易损益实现之前，该内部交易的标的固定资产都是在作为买方的 A 公司的账面上，由 A 公司实际占有和使用。相应地，当 A 公司处置其所持子公司股权导致丧失对该子公司的控制权时，该标的资产并未一并对外处置，因此，在合并报表层面，不应在处置日对该标的资产的计量进行调整，而是应当继续保持其原在合并报表层面的计量基础，继续抵销该项内部交易未实现损益，直至其被实际耗用或处置为止。

会计案例解析 55——固定资产折旧方法的选用

发布时间：2018-04-08 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司主要从事建筑铝模板出租、提供铝模板安装劳务包工包料方式）。A 公司对于涉及到出租与安装劳务的铝模板，按出租固定资产处理，A 公司拟按照如下方式对出租的固定资产计提折旧：1）按工作量法计提折旧。根据行业情况，预计铝模板可以重复使用 100 次，预计残值率 50%（根据废板重新加工成全新铝模板的加工成本占比约 50%），按照工作量计提折旧；2）按年限平均法计提折旧。根据预计的项目情况，参照大概在多长时间内可以重复使用达到 100 次，确定一个期间如 2 年）作为使用寿命，在寿命周期内平均计提折旧。

A 公司认为不管是按方式 1 还是方式 2，都存在以下问题：铝模板为标准化产品，数量较

多，无法按大件固定资产或其他可标特定型号的固定资产一样进行区分，难以对每块铝模板的折旧和使用情况进行单独核算和记录，当铝模板报废时，其实际已使用次数包括已提折旧）无法得知。

问题：

A 公司应如何选择铝模板折旧方法？

案例解析：

依据《企业会计准则讲解 2010》第五章、第三节一二）固定资产折旧方法规定“企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法”。因此我们认为只要折旧方法符合这一原则，并且企业能够实施行之有效的配套管理支持这种方法，那么 A 公司拟采取的两种折旧方法都是可接受的。结合该企业经营特点以及固定资产使用方式对两种折旧方法进行分析：

1、工作量法

A 公司出租铝模板取得出租收入，即铝模板的经济利益是通过每次出租实现的，随着铝模板的每次使用，铝模板的价值在减少，按照次数计提折旧与其经济利益的实现方式是匹配的。如果 A 公司可以准确记录铝模板使用次数，按照使用次数计提折旧是符合会计准则规定的。

2、年限平均法

如果 A 公司每年出租量较为均衡即经济利益流入方式相同且均匀发生，或者出入库频繁无法准确记录使用次数，A 公司可依据历史经验以及行业惯例估计出每批铝模板使用期限，那么依据成本效益原则，使用年限平均法计提折旧是恰当的。

在使用上述两种方法时，可采用批次进行固定资产管理核算，无需精确到每一块铝模板的使用次数，例如每次出租时能记录所租赁的铝模板归属于哪个批次，该批次共计多少块板即可。因为在市场价格不存在重大波动的情况下，每一块铝模板的价值以及用途是一致的，其价值的差

异对折旧计提金额影响极低。

综上所述，公司应结合自身的管理水平以及成本效益原则按照企业会计准则的规定选择适当的折旧计提方法。

会计案例解析 56——生产性生物资产后续支出会计核算问题

发布时间：2018-04-08 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况

对于苗木种植企业，如果一部分苗木已经达到预定经营目的，后续发生的农药、化肥、林场看护等费用，如何进行会计处理？对于小部分苗木在达到可出售状态前需要后续发生的扦插苗培育费如何核算？

案例解析

根据《会计准则讲解——生物资产 2010）》，生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的之前，发生的管护费用应该资本化计入生物资产成本，而在达到郁闭或达到预定生产经营目的后，为了维护或提高其使用效能，需要的管护费用，应当予以费用化，计入当期损益。讲解要求计入“管理费用”中。部分苗木已经达到预定经营目的，后续发生的农药、化肥、林场看护费用，应属于后期的管护费用，在发生当期费用化，计入管理费用。对于扦插苗培育费属于达到生产经营之前的费用，需要计入“生产性生物资产——未成熟生产性生物资产”科目进行归集，达到可销售状态后，将成本从“生产性生物资产——未成熟生产性生物资产”结转到“生产性生物资产——成熟生产性生物资产”科目中。

在企业日常账务管理中，如何从账上分开生产性生物资产的后续养护成本与新苗的培育成

本，可以根据实际情况，在确保计算准确情况下，可以参照成本核算方法，按照一定的标准在养护成本与新苗培育成本间进行分配，就要求企业日常工作中细化成本核算。

会计案例解析 57——两公司分别负责合作协议的一部分相关活动如何判断是否为共同控制

发布时间：2018-04-08 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司与 B 公司签订一份合作协议共同承办嘉年华及其相关文体活动的策划、宣传、执行及商业开发。其中 A 公司负责电子嘉年华的统筹、总策划、战略定位，B 公司负责嘉年华的具体组织、策划、推广、商业开发及执行等工作，B 公司应将项目合作的具体情况、工作进度等形成书面文件向 A 公司报备，项目合作期间，双方共同进行嘉年华的组织、运营及商业活动的推广，并根据需要，分别以 A 公司或 B 公司的名义对外签订与项目合作相关的协议。在合作方式上，两公司不设立单独主体而是通过各自成立项目组的形式。

对于项目合作出资以及利润分享约定如下：

双方就项目合作共同出资人民币 1700 万元，其中 A 公司以货币资金出资 1200 万元，B 公司以货币资金出资 500 万元。项目合作期间产生的成本费用由双方根据本协议约定共同承担，产生的收益由双方根据本协议约定共同分享。双方就项目合作的总收入，在扣除各项动作成本及所有应付款项等支出后的部分，作为双方的可分配利润，按照 6:4 的比例进行利润分配。

项目账户管理时，A 公司、B 公司各自设立“嘉年华项目运营与结算专项账户”作为项目合作的专用账户，双方均以该账户结算项目成本支出、盈利与亏损等。任何一方的专用账户，均由双方各自指定的财务人员进行共同监管，相关款项的收入与支出必须由双方的共同监管人员确

认后方可执行。嘉年华结束后，双方须提供专用账户年度收入与支出明细给对方确认。

问题：

A 公司与 B 公司是否对该安排实施共同控制？

案例解析：

依据《企业会计准则第 40 号-合营安排》中定义，“共同控制是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策”。同时 40 号应用指南提出“有关控制的判断，应遵循合并财务报表准则及其应用指南 2014）的相关规定。为了确定相关约定是否赋予参与方对该安排的控制，主体首先识别该安排的相关活动，然后确定哪些权利赋予参与方主导相关活动的权力。”

本案例中嘉年华合作安排的相关活动是承办嘉年华及其相关的策划、宣传、执行及商业开发等，A 公司与 B 公司各自负责一部分相关活动。合作安排协议中未明确约定相关活动决策方式，仅约定 B 公司进行的相关活动应向 A 公司报备。因此还需结合事实情况判断，如果事实表明在项目执行过程中，该嘉年华项目的相关活动均由 A 公司和 B 公司共同决策才可进行，则该 A 公司与 B 公司实际上共同控制了嘉年华项目；如果事实表明在项目执行过程中，A 公司与 B 公司均单独决定其负责的相关活动，其他方均不能阻止这些活动的进行，那么 A 公司与 B 公司并不能共同控制该项目安排下的所有相关活动。

会计案例解析 58——承建并运营 PPP 模式项目建造服务与运营服务如何确认收入

发布时间：2018-04-17 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司与 B 公司共同投资设立了 SPV 项目公司，投资比例分别为 99%和 1%，该项目公司承建并运营维护政府的某道路及广场 PPP 项目。B 公司与项目公司签订了该项目的总承包承建

合同，B 公司与 A 公司签订了《专业分包合同》，A 公司承接部分分包建设工程。SPV 项目公司在项目建成后 30 年内负责该项目的正常运营维护，每年向政府收取 500 万元的维护费，30 年后该项目无偿移交给政府相关部门。

问题：

- 1) 项目公司建造服务收入与运营服务收入如何确认，是否应按 BOT 业务进行会计处理？
- 2) 在合并报表时，A 公司确认的建造服务收入是否需要合并抵销？

案例解析：

根据《企业会计准则讲解 2010》建设经营移交方式 BOT) 参与公共基础设施建设业务，应当同时满足以下条件：

- 1) 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。
- 2) 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业(以下简称合同投资方)。合同投资方按照规定设立项目公司(以下简称项目公司)进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。
- 3) 特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

某些情况下，合同投资方为了服务协议目的建造或从第三方购买的基础设施，豁免合同授予方基于服务协议目的提供给合同投资方经营的现有基础设施，也应比照 BOT 业务的处理原则。

本案例的项目公司承建并运营维护政府的某道路及广场 PPP 项目满足 BOT 业务的条件，应按照 BOT 业务进行会计处理。具体会计处理原则如下：

- 1) 建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号—建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号—收

入》确认与后续经营服务相关的收入和费用。

2) 如果项目公司未提供实际建造服务,将基础设施建造发包给其他方的,不应确认建造服务收入,应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定,分别确认为金融资产或无形资产。

3) 本案例中 A 公司不具备总承包资质,因此将主体工程分包给 B 公司, B 公司再将少量工程回包给项目公司。根据合同, A 公司投资目的主要是取得投资回报而非通过建造合同服务取得收入, A 公司未提供的建造部分不应确认建造合同收入,项目公司根据实际承担的建造服务部分确认建造合同收入,因此不存在循环交易产生的收入重复计量的问题。

会计案例解析 59——销售同时签订售后回购合同+售后回租合同等特殊情况如何确认收入

发布时间: 2018-04-20 来源: 未知作者: 大信技术标准部

案例情况:

A 房地产开发公司为促销自行开发的某购物中心商铺,在销售部分商铺时采取了以下两种促销方式:

1) 销售同时签订售后回购合同+售后回租合同: A 房地产开发公司在销售商铺时销售价格

为市场价格的 80%并且大于存货账面价值)与购房人签订了回租协议约定:自商铺交付日起,购房人将该商铺租赁给 A 公司的全资子公司 B 物业管理公司,租赁期间为 10 年,租赁期间前 3 年免租金,3 年后每年按售房价款的 7%支付租金。同时, A 房地产开发公司还与购房人签订了该商铺的回购协议约定:租赁期满后,如果购房人有意向出售该商铺,则 A 房地产开发公司应

当以原售价的 120% 的价格予以回购。

2) 销售同时只签订了售后回租合同，合同约定见促销方式 1) 中回租协议约定内容。

问题：

1) A 房地产公司销售商铺同时签订售后回购合同+售后回租合同的业务，销售时是否确认收入？

2) A 房地产公司销售商铺同时签订售后回租合同的业务销售时是否确认收入？

案例解析：

本案例中的 A 房地产公司的两种促销方式应首先判断所销售商铺的控制权是否发生转移，及购房人是否能取得该商铺的产权。如果客户不能取得商铺的产权，则根据《会计准则讲解 2010-租赁》，与资产所有权有关的全部报酬和风险并未转移，两种促销方式均不应确认收入，按照售后租回交易形成融资租赁进行会计处理。在购房人可以取得商铺产权的情况下，根据《会计准则讲解 2010》与按照《IFRS15—客户合同产生的收入》准则对两种业务的判断结果在特定情况下会有差异。

根据《会计准则讲解 2010》对两种业务的判断如下：

1) 如果购房人取得商铺的产权，根据《会计准则讲解 2010-租赁》在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人应认定为融资租赁。本案例中销售商铺同时签订售后回购合同+售后回租合同的业务的由于售后回购条款的执行存在重大不确定性，基于谨慎性原则，销售商铺同时签订售后回购合同+售后回租合同的业务不应确认收入，应按照售后租回交易形成融资租赁进行会计处理；

2) 如果购房人取得商铺的产权，根据《会计准则讲解 2010-租赁》，本案例中销售商铺同时仅签订售后回租合同的业务应按照售后租回交易形成经营租赁进行会计处理。根据《会计准则讲解 2010-租赁》，【例 22 - 16】，商铺的销售价格大于账面价值但小于公允价值，并且每年

支付租金低于租金的公允价值，应在销售商铺时确认销售收入，同时结转销售成本。租赁成本应按合同期计算总租金成本并在租赁期间平均分摊。

根据 IFRS15 对两种业务的判断如下：

1) 根据 IFRS15，主体有应客户要求回购该资产的义务（看跌期权），在看跌期权中如果资产的回购价格相当于或高于原售价、且高于此项资产的预计市场价值，则此合同实际上是一项融资安排。本案例中销售商铺同时签订售后回购合同+售后回租合同的业务，销售商铺时不应确认销售收入，应作为一项融资安排进行会计处理。根据 IFRS15，如果回购协议是一项融资安排，则主体应当继续确认资产并就从客户取得的对价确认一项金融负债。主体应将从客户取得的对价金额与应付给客户的对价金额之间的差额确认为利息。

2) 根据 IAS17，如果一项租赁实质上没有转移与资产所有权相关的全部风险和报酬，那么该项租赁应归类为经营租赁。本案例中销售商铺同时仅签订售后回租合同的业务应按照售后租回形成经营租赁进行会计处理。

会计案例解析 60——企业提供定制软件服务确认收入的时间问题

发布时间：2018-04-27 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司为政府机关等单位提供定制软件服务。服务内容包括 1) 为环保工作提供环境监察相关的数据与软件定制服务；2) 为水利部门提供为灾害治理服务的定制软件开发；3) 为国土资源部门提供土地测量等服务；4) 为公安机关提供定制地图服务。A 公司提供服务属于固定价款的合同，并在主要合同条款中约定，客户一般要在经过初验，终验关键节点时分期付款，在终验时客户会付给 A 公司绝大部分价款，未付的部分作为质保金。在完成合同规定的质保服务后，

A 公司预期会收到作为质保金的款项，至此收到合同约定的全部价款。1) 2) 4) 的服务同时还约定了质保服务，3) 没有提供质保。并且提供的质保属于产品符合规定规格的保证之外的服务。对于收款权力的约定中，数据与软件定制服务、定制软件开发、定制地图服务不能识别出能够就已履约部分收款的权利；而土地测量服务明确表明具有可以就已履约部分收款权利。

问题：

A 公司对于定制软件服务应该按照完工百分比确认收入，还是在某一时点确认收入？

案例解析：

在收入确认的判断上根据《企业会计准则讲解——收入》2010) 判断与按照新的《IFRS15——客户合同产生的收入》准则的判断结果在特定情况下会有差异。

根据《会计准则讲解 2010》，企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。判断提供劳务交易结果能够可靠估计的条件有四个：1) 收入的金额能够可靠地计量；2) 相关的经济利益很可能流入企业；3) 交易的完工进度能够可靠地确定；4) 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。

在完工进度的判断时，根据《会计准则讲解 2010》认为，当某项作业相比其他作业都重要得多时，应当在该项重要作业完成之后确认收入。

如果合同中规定在某一阶段完成验收后，客户支付绝大部分价款，余下的款项只作为质保金，并提出明确的质保服务，这些质保服务是 A 公司预期提供的，就可以认为终验阶段是一项比其他作业都重要的环节，可以在此环节完成后，全额确认收入。同时需要根据经验，计量预期质保期内可能发生的成本，做预提处理。从而实现收入与成本的配比。

根据 IFRS15，对于收入确认问题应该按照五步法实施：识别客户合同、识别合同中的履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至合同中的履约义务、在主体履行履约义务时或履约过程中) 确认收入。

首先，根据 IFRS15，与客户签订的合同符合以下所有标准时符合 IFRS15 下的合同范畴；

第二步，需要根据 IFRS15，向客户承诺的商品或服务如果同时符合下列两项标准，则是可明确区分的履约义务：1）客户能够从单独使用该商品或服务、或将其与客户易于获得的其他资源一起使用中获益即，该商品或服务本身能够明确区分）；2）主体向客户转让该商品或服务的承诺可与合同中的其他承诺区分开来即，在基于相关合同进行考虑时该商品或服务可明确区分）。对于提供质保的合同收入，需要判定质保是否属于服务性质保，如果属于服务性质保，需要确定为一项单独的履约义务。A 公司提供的属于服务性质保，因此，作为单独的履约义务。这样对于数据与软件定制服务、定制软件开发、定制地图服务每项合同就有两项履约义务：定制服务和质保服务。

第三步，确定交易价格。根据 IFRS15，交易价格可以是固定的客户对价金额，但有时也可能包含可变对价或非现金形式的对价。A 公司提供软件服务的价格属于固定价格，但是质保服务在合同中没有明确的单独售价。需要首先取得可观察价格，如果可观察价格无法直接获得，可以考虑采用成本加成的方法进行估计。

第四步，将交易价格分摊至合同中的履约义务。根据 IFRS15，主体通常基于合同所承诺的每项可明确区分的商品或服务单独售价的相对比例将交易价格分摊至每一项履约义务。

第五步，在主体履约时或过程中）确认收入。根据 IFRS15，如果符合下列其中一项标准，即认定为在一段时间内履行履约义务及确认收入：1）客户在主体履约的同时取得及消耗主体履约所提供的利益；2）主体的履约行为创造或改良了在资产被创造或改良时就控制的资产；3）主体的履约行为并未创造一项可被主体用于其他替代用途的资产，并且主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利。否则按照时点确认收入。

由于 A 公司提供的数据与软件定制服务，定制软件开发和地图定制服务，虽然属于定制服务，但是由于不具有“就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利”，可以判定为

在时点确认收入；对于提供的土地测量服务，根据合同条款，可以判定为符合条件：主体的履约行为并未创造一项可被主体用于其他替代用途的资产，并且主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利。因此，判定为在一段时间内提供履约义务。

根据《企业会计准则讲解 2010》的判断，所有四项服务都需要按照终验完成后，一次性确认收入。按照 IFRS15，三类软件地图）定制服务，按照时点确认收入，结论与依据现有准则判定结果一致；而土地测量服务，则需要按照完工百分比法确认收入。

对于质保服务由于符合条件：客户在主体履约的同时取得及消耗主体履约所提供的利益。因此，应该作为一段时间内的履约义务，根据质保服务的特点，可以根据合同提款约定按照时间流逝平均确认或其他方法确认收入。

会计案例解析 61——证券公司的定向资产管理业务管理费收入确认收入时间问题

发布时间：2018-05-02 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

某证券公司 A 作为管理人为委托人 B 提供资产管理服务，具体提供的服务有：为委托人开立各类专用帐户；管理委托资产；保证委托人委托资产的安全、完整；为委托人建立业务台账，并进行会计核算，对托管人定期对帐，及时办理委托资产的清算交收，定期向委托人提供对帐单，对委托资产的配置状态、价值变动以及交易记录做出说明；为委托人办理委托资产查询服务；保管与委托资产相关的账册、会计凭证、交易记录以及合同等。合同中约定了分期付款金额，且前期收到的款项占比较高，委托人已经通过资产管理计划实现了限售股收益权销售。合同生效日期为 2015 年 7 月，合同期限三年。合同约定，80%以上的合同对价在第一年末 A 公司已经收到。

问题：

A 公司能否在收到管理费的当期全额确认收入？

案例解析：

根据《会计准则讲解——收入》2010），提供劳务服务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认劳务收入。其中在判断交易结果能够可靠估计的条件时，需要同时满足：1）收入能够可靠加量；2）相关的经济利益很可能流入企业；3）交易的完工进度能够可靠地确定；4）交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。

依据背景资料，1）2）均能满足。在3）的判断上准则指南提供了三种方法供选择：已完工作的测量；已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例；已经发生的成本占估计总成本的比例。并且指出如果实务中如果特定时期内提供劳务交易的数量不能确定，则该期间的收入应当采用直线法确认。本案例中，作为管理人 A 公司提供的服务总体上具有在合同期内持续提供的性质，如果没有更为准确的计量完工进度的方法，建议采用在各会计期间平均分摊的方式确认收入。

另外，依据 IFRS15，对于服务的收入确认，如果符合下列其中一项标准，即认定为在一段时间内履行履约义务及确认收入：1）客户在主体履约的同时取得及消耗主体履约所提供的利益；2）主体的履约行为创造或改良了在资产被创造或改良时就控制的资产；3）主体的履约行为并未创造一项可被主体用于其他替代用途的资产，并且主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利。根据本案例，在 A 公司提供约定的服务的同时，委托方 B 也获得了相应的服务，符合第 1 条的标准。因此，应该按照在一段时间内履约并确认收入。

完工进度的计量问题。IFRS15 提供了两种计量完工进度的方法：产出法与投入法。产出法是以对迄今为止已转让的商品或服务对于客户的价值的直接计量为基础确认收入。此方法更加注重客户的价值计量，不适用 A 公司对于收入的确认；另，根据 IFRS15，在产出法下只有在有权从客户获得的对价金额与迄今为止主体已完成履约行为对于客户的价值直接对应时，如按小时收

取固定金额费用的服务合同，才可以按有权开具发票的金额确认收入。显然，A 公司提供的资产管理服务不符合这个特征。

IFRS15 还规定，选择投入法以主体履行履约义务所作的工作或投入相对于履行履约义务的预计总投入为基础确认收入。本案例中 A 公司在合同期内一直起到融资通道的作用，并持续提供合同约定的其他义务。A 公司应该参照按照流逝时间确认收入。因此，建议采用 A 公司在各会计期间平均分摊的方式确认收入。

会计案例解析 62——销售方为租赁方提供支付保证的情况下，销售方如何确认收入

发布时间：2018-05-02 来源：未知作者：大信技术标准部

案例背景：

A 公司是一家医院设备制造企业，B 公司是一家融资租赁公司，C 为一家公立医院。A 公司将一批设备销售给 B 公司，然后 B 公司将设备租赁给 C 使用。三方约定，A 公司销售给 B 公司的价款是 1360 万，其中 136 万作为保证金，如果承租方 C 按期支付最后一笔租赁款项后，A 将 136 万的保证金退还给 B 公司。

问题：

B 公司如何对该笔销售收入进行确认？

案例解析：

根据《企业会计准则——收入》，收入的确认需要同时满足四个条件：1）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；2）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；3）收入的金额能够可靠地计量；4）相关的经济利

益很可能流入企业。

根据 IFRS15 ,主体应当考虑合同条款及其商业惯例以确定交易价格。对价金额可能因折扣、回扣、退款、抵免、价格折让、激励措施、业绩奖金、罚款或其他类似项目而改变。如果主体获得对价的权利以某一未来事件的发生或不发生为条件，已承诺的对价也可能改变。

主体应当使用下列方法之一估计可变对价的金额具体取决于主体预计哪一种方法能更好地预测其有权获得的对价金额）：预期价值；最可能的金额。

仅在与可变对价相关的不确定性之后被消除时已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回的情况下，主体才应将根据第 53 段估计的部分或全部可变对价金额纳入交易价格。

在评估与可变对价相关的不确定性一旦消除后已确认的累计收入金额是否极可能不会发生重大转回时，主体应当同时考虑收入转回的可能性和金额量级。可能增加收入转回的可能性或转回金额量级的因素包括但不限于下列各项：

.....

对价金额极易受到超出主体影响范围之外的因素影响。

.....

结合本案例，销售款中的 136 万能否收回具有不确定性，不能满足相关经济利益很可能流入企业的条件，不能确认收入，只有在这种不确定完全消失后才能确认。

根据 IFRS15，本交易中存在可变对价，只有判断已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回的情况下，主体才应将根据第 53 段估计的部分或全部可变对价金额纳入交易价格。而主要影响因素是 C 能否按期支付租赁款给 B 公司，由于 A 与 C 不具有关联关系，A 无法控制 C 的履约。表明其中的 136 万具有重大的不可收回，这部分对价需要从可变对价中扣除。

另外，如果融资租赁合同关于保证金的条款与 B 公司“通用合同条款”不一致，且不是该行业内通行做法。“通用合同条款”规定由承租方支付保证金，而实际合同签订时由卖方支付保

证金。卖方承担的担保责任不是产品质量，而是承租方即最终买方的支付能力，形成了事实上的闭环交易，属于异常情况。需要特别关注。

会计案例解析 63——补签合同能否调整上一会计期间的收入问题

发布时间：2018-05-07 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司为国外一公司 B 在国内提供建筑使用材料的加工服务，合同期为 3 年，双方在 2015 年 10 月签订了合同，并在合同中明确了固定的交易对价 2.1 亿美元，无奖励条款，规定了 A 公司有就已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利。为鼓励 A 公司提前交货，在 2016 年双方补签了奖励性合同，约定了奖励条件和具体奖励方案，按照此方案 A 公司有权获得对 2015 年生产产品的奖励。

问题：

A 公司能够根据补签奖励合同调整 2015 年的收入吗？

案例解析：

根据《企业会计准则讲解——建造合同》（2010），建造合同具有建造或生产产品的周期长，往往跨越一个或几个会计期间，所建造或生产的产品的价值高的特点。合同总价款达 2.1 亿美元，价值较大，并且跨越会计年度。可以按照完工百分比确认收入。

同时，根据 IFRS15，如果主体的履约行为并未创造一项可被主体用于其他替代用途的资产，并且主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利，则这项合同产生的履约义务属于一段时间内的履约义务，可以按照履约进度确认收入。

基于上述原因，共同说明按照完工百分比法确认收入具有准则依据。

《企业会计准则——资产负债表日后事项》，日后事项的调整事项是指在资产负债表日对于存在或者不能知道确切结果的这些事项已经存在，在资产负债表日与财务报告批准报出日之间发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果。奖励条款没有在 2015 年 10 月签订的原合同中并没有明确，这些事项的存在是由于资产负债表日签订的增补协议。虽然发生在资产负债表日后事项的涵盖区间内，但不能作为资产负债表日后调整事项；

根据《企业会计准则讲解 2010》，合同收入包括两部分：合同规定的初始收入与因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。由于增补协定的奖励收入，如果满足客户能够认可因变更而增加的收入并且收入能够可靠计量的情况下，可以在 2016 年确认收入总额的变动，并根据完工进度，在 2016 年度进行收入确认、计量。

会计案例解析 64——融资租赁公司收取咨询费收入确认问题

发布时间：2018-05-09 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况：

A 公司是一家从事融资租赁的公司，B 公司将一批机械设备通过售后回租的形式卖给 A 公司，与 A 公司签订了售后回租协议，租赁金 216 万，同时签订了咨询服务合同，双方约定 A 公司同时为 B 公司提供增值服务。包括财务管理诊断，商业模式及经营管理诊断，设备租赁信息服务等，合同对价 90 万。

问题：

A 公司应该按照合同确认咨询收入吗？

案例解析：

根据《会计准则讲解——租赁》(2010),在形成融资租赁的售后租回交易方式下，对卖主(承

租人)而言,与资产所有权有关的全部报酬和风险并未转移,并且售后租回交易的租金和资产的售价往往是以一揽子方式进行谈判的,应视为一项交易。因此,无论卖主承租人)出售资产的售价高于还是低于出售前资产的账面价值,所发生的收益或损失都不应立即确认为当期损益,而应将其作为未实现售后租回损益递延并按资产的折旧进度进行分摊,作为折旧费用的调整。

经营租赁中出租人发生的初始直接费用,是指在租赁谈判和签订租赁合同的过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等,应当计入当期损益。金额较大的应当资本化,在整个经营租赁期内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益。

根据 IFRS15,向客户承诺的商品或服务如果同时符合下列两项标准,则是可明确区分的履约义务:1)客户能够从单独使用该商品或服务、或将其与客户易于获得的其他资源一起使用中获益即,该商品或服务本身能够明确区分);2)主体向客户转让该商品或服务的承诺可与合同中的其他承诺区分开来即,在基于相关合同进行考虑时该商品或服务可明确区分)。

根据 IFRS15,如果符合下列一项多项标准,主体应该将与同一客户或该客户的关联方)在同一时间或相近时间订立的两项或多项合同予以合并,并将这些合同作为单独的合同进行会计处理:这些合同是在单一商业目的下作为一揽子合同议定的。

根据 IFRS15,对于收入问题应该按照五步法确认:识别客户合同、识别合同中的履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至合同中的履约义务、在主体履行履约义务时或履约过程中)确认收入。

根据 IFRS15,主体应当考虑合同条款及其商业惯例以确定交易价格。

根据 IFRS15,用于估计商品或服务的单独售价的适当方法包括但不限于:经调整的市场评估法;预计成本加毛利法;余值法。

根据 IFRS15,如果符合下列其中一项标准,即认定为在一段时间内履行履约义务及确认收入:1)客户在主体履约的同时取得及消耗主体履约所提供的利益;2)主体的履约行为创造或

改良了在资产被创造或改良时就控制的资产；3）主体的履约行为并未创造一项可被主体用于其他替代用途的资产，并且主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得客户付款的可执行权利。否则按照时点确认收入。

结合本案例，租赁业务与咨询服务属于同一商业目的下的一揽子交易，应该将两个合同合并处理。在本案例中咨询服务的对价占整个交易总的对价的 29.4%，与租赁公司为客户提供的咨询服务市场价格不匹配。需要采用合适的方法估计咨询服务的售价。

本案例中的咨询服务符合“客户在主体履约的同时取得及消耗主体履约所提供的利益”标准，需要根据业务性质，选择投入法或产出法计量履约进度，在主体履约时确认收入。

会计案例解析 65——投资性房地产公允价值计量模式下会计、税务时间性差异如何处理

发布时间：2018-05-14 来源：未知作者：大信技术标准部

案例情况:

某上市公司 A 为房地产开发企业，对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2015 年发生以下业务：

1) 2015 年 1 月 1 日，A 公司以 40000 万元总价款购买了一栋已达到预定可使用状态的沿街楼房。该沿街楼总面积为 2 万平方米，每平方米单价为 2 万元，预计使用寿命为 50 年，预计净残值为零。A 公司计划将该沿街楼对外出租。

2) 2015 年，A 公司出租上述沿街楼实现租金收入 1000 万元，发生费用支出不含折旧 200 万元。）由于市场发生变化，A 公司出售了沿街楼总面积的 20%，取得收入 8400 万元，所出售沿街楼于 2015 年 12 月 31 日办理了房产过户手续。2015 年 12 月 31 日，该沿街楼每平方

米的公允价值为 2.2 万元。

A 公司当期不存在其他收入或成本费用，当期所发生的 200 万元费用支出可以全部在税前扣除，不存在未弥补亏损或其他暂时性差异。适用所得税率 25%。

问题：

A 公司的 2015 年的计税基础是多少？递延所得税如何计算？所得税费用如何计算？

案例解析：

投资性房地产会计处理和税务处理上具有时间性差异。

1.会计处理

根据《企业会计准则—投资性房地产》的规定，投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。包括：已出租的土地使用权；持有并准备增值后转让的土地使用权；已出租的建筑物。

《企业会计准则—所得税》的规定，在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一个资产负债表日进行所得税的核算。

另外根据《企业会计准则—投资性房地产》规定，采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

2.税务处理

1) 在税务处理上。按会计准则确认的投资性房地产，应区分房屋、建筑物和土地使用权分别处理：

经会计处理确认为投资性房地产的房屋、建筑物，按照《企业所得税法》第十一条规定，如已足额提取折旧仍继续使用的房屋、建筑物，不再确认为固定资产，不得计算折旧扣除。已出租的房屋、建筑物，即以经营租赁方式出租的房屋、建筑物，可以确认为固定资产并计算摊销费

用扣除。

经会计处理确认为投资性房地产的土地使用权，按照《企业所得税法》第十二条规定，与经营活动无关的无形资产不得计算摊销费用扣除。已出租的土地使用权，即以经营租赁方式出租的土地使用权，可以确认为无形资产并计算摊销费用扣除。持有并准备增值后转让的土地使用权，即企业取得的、准备增值后转让的土地使用权，目前没有用于经营活动的，不能确认为无形资产，不得计算摊销费用扣除。该土地使用权在转让时，可按照《企业所得税法》第十六条规定，按其计税基础扣除。

2) 计税基础。在税务处理上，投资性房地产以历史成本为计税基础。所谓历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有投资性房地产期间产生资产增值或损失，除税收规定可以确认损益的外，不得调整有关资产的计税基础。企业区分房屋、建筑物和土地使用权按照下列原则确定投资性房地产的计税基础：

1) 房屋、建筑物的计税基础。外购的房屋、建筑物，按购买价款和相关税费作为计税基础；自行建造的房屋、建筑物，按竣工结算前实际发生的支出作为计税基础；融资租入的房屋、建筑物，按租赁开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额现值中孰低者，加上承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用，作为计税基础；通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组取得的房屋、建筑物，按该资产的公允价值和应支付的相关税费作为计税基础。

2) 土地使用权的计税基础。外购的土地使用权，按购买价款、相关税费包括土地增值税)以及直接归属于该项资产的其他支出作为计税基础；通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组取得的土地使用权，按该土地使用权的公允价值和应支付的相关税费作为计税基础。

根据以上规定，在计算当期应纳所得税时，持有的投资性房地产可以按照其购买成本、根据预计使用寿命 50 年按照年限平均法自购买日起至处置时止计算的折旧额在税前扣除，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额；在实际处置时，处置取得的价款扣除其历史成本减去按

照税法规定计提折旧后的差额计入处置或结算期间的应纳税所得额。

沿街楼剩余部分的账面价值为 35200 万元 = 440002.2 万/平方米×2 万平方米) ×80%

沿街楼剩余部分的计税基础为 31360 万元 = 4000 - 40000/50) ×80% = 39200 ×80% ;

A 公司的当期所得税计算如下 :

当期应纳税所得额 = 应税收入 - 可抵扣成本费用) ×适用税率

= 出售收入 - 出售成本 + 租金收入 - 费用 - 折旧) ×25%

= 8400 - 39200 ×20% + 1000 - 200 - 40000/50) ×25%

= 8400 - 7840 + 800 - 800) ×25% = 560 ×25% = 140 万元)

暂时性差异 = 35200 - 31360 = 3840 万元)

递延所得税负债 = 3840 ×25% = 960 万元)

所得税费用 = 140 + 960 = 1100 万元)

会计案例解析 66——应交税费、递延所得税资产与递延所得税负债的 列报问题

发布时间：2018-06-04 来源：未知作者：大信技术标准部

问题：

- (1) “应交税费”科目如果出现了借方余额，应如何列报？
- (2) 所得税资产与所得税负债是否可以相互抵消列报？

案例解析：

- (1) 根据《企业会计准则—财务报表列报》，财务报表中的资产项目和负债项目的金额、

收入项目和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销，但其他会计准则另有规定的除外。根据《增值税会计处理规定》（财会[2016]22号），“应交税费”科目下的“应交增值税”、“未交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示；“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示；“应交税费”科目下的“未交增值税”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代缴增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。因此，在判断应交税费在报表中的列报时，如果存在财会[2016]22号中借方余额情况、“应交税费——待转销项税额”科目余额需要重分类列示。

（2）根据《会计准则讲解 2010》所得税的列报，企业对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成的应交税费（应交所得税）以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循准则规定进行列报。其中，递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

①同时满足下列条件时，企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示：企业拥有以净额结算的法定权利；意图以净额结算或取得资产清偿债务同时进行。

②同时满足下列条件时，企业应当将递延所得税资产及递延所得税负债以抵销后的净额列示：一是企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；二是递延所得税资产和递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产和递延所得税负债转回的期间内，涉及的纳税主体体意图以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债或是同时取得资产、清偿债务。

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与负债及递延所得税资产及递延所得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中，纳入合并范围的企业中，一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

会计案例解析 67——结构性存款及其收益应如何在财务报表上列报

发布时间：2018-06-06 来源：未知作者：大信技术标准部

案例背景：

A 公司为新三板挂牌公司申报挂牌公司，拟申报期为 2015 年度、2016 年度和 2017 年 1-6 月。申报期内 A 公司多次向兴业银行购买企业金融结构性存款，存款产品为人民币保本浮动收益型产品。存款产品收益分为固定收益和浮动收益两部分。

签署为开放式产品协议的结构性存款经该公司申请，兴业银行可为公司开立结构性存款证实书。但银行开立结构性存款证实书的，该结构性存款证实书对应的结构性存款仅在到期日或乙方提前终止指定支付日兑付，到期日及提前终止日前不再支持提前支取。签署为封闭式产品协议的结构性存款，银行可直接为公司开立结构性存款证实书。

存款产品收益分为固定收益和浮动收益两部分，浮动收益与 1 个月 AAA 信用等级的银行间中短期票据到期收益率或伦敦黄金市场之黄金定盘价格等基础变量挂钩。

问题：

- （1）在不申请开立结构性存款证实书的情况下，购买该产品本金部分是否可以计入银行存款？
- （2）在编制现金流量表时是否应将购买和结算结构性存款作为现金流量发生额进行列报？
- （3）取得的固定收益是否计入利息收入？取得的浮动收益是否应确认为投资收益？

案例解析：

（1）有观点认为结构化存款里的主合同由银行提供本金偿还保障，主合同信用风险与通常的银行定期存款无异，持有人承担的是银行信用风险，因此可计入银行存款科目。也有观点认为结构性存款主合同可能无法等同于银行存款。因为实务中，商业银行在产品的设计、资金投向、运作方式等方面存在差异，商业银行对于结构性存款的管理方式与普通存款可能存在较大的不同。如果银行对该项结构性存款提供了相应的存款单/存款证明，证明其属于企业银行账户中的存款，而非理财产品，则企业可以/应当将该类结构性存款主合同计入银行存款。反之则因为理财产品性质，需分析合同条款从而计入应收款项类或可供出售金融资产。可参考“银行理财产品”中的分类分析。

根据 2006 年颁布的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》分析，大部分结构性存款属于混合金融工具。其包含的衍生工具部分需要分析是否可分拆。如果结构性存款中的嵌入衍生工具同时满足：1）嵌入衍生工具符合衍生工具定义；2）嵌入衍生工具与主合同不存在紧密关系；3）嵌入衍生工具的公允价值能够单独、可靠地计量三个条件时应进行分拆，并以公允价值进行后续计量，公允价值的变动计入当期损益。该嵌入衍生金融工具部分分类为交易性金融资产。如果嵌入衍生工具与存款合同在经济特征及风险方面存在密切联系（如利率风险），或者与嵌入衍生工具类似条款的工具不符合衍生工具的定义或无法单独计量，可以将结构化存款整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期

损益的金融资产。

(2) 在结构性存款在资产负债表中不列报为银行存款时,对于一般的工商企业而言,其购入银行理财产品(结构性存款)的主要目的如果是在风险可控的情况下,获取高于同期银行存款的收益,企业认为属于其投资策略的一部分,则相关理财产品(结构性存款)的交易列示于投资活动是合理的;若企业基于其流动性管理的需要购买理财产品(结构性存款),则列入经营活动也是合理的。

如果以投资管理为目的购入银行理财产品(结构性存款),在编制现金流量表时对于此类投资活动现金流应在现金流量表-投资活动相关现金流量项目中以全额口径进行列报。

(3) 取得的收益如何列报,应根据金融资产分类进行相应分类。在资产负债-银行存款中列报的结构性存款,取得的利息在利润表-财务费用中列报。属于理财性质的结构性存款,参考理财产品收益的列报方式。

提示:

根据财政部 2017 年修订的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第二十四条,混合合同包含的主合同属于金融资产的,企业不应从混合合同中分拆嵌入衍生工具,而应当将该混合合同作为一个整体适用金融资产分类的相关规定,这与 2006 年颁布的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》存在较大差异。2017 年修订后的金融工具相关准则实施后,将会简化此类问题的处理。即结构化存款中所包含的嵌入式衍生工具可以不必分拆,根据主合同业务模式和合同现金流量特征等方面,作为一个整体分类为符合规定的金融资产,并进行后续计量。

会计案例解析 68——非金融企业转融通证券业务如何进行会计处理

发布时间: 2018-06-08 来源: 未知作者: 大信技术标准部

案例背景:

A 公司持有较多二级市场股票列报为可供出售金融资产,为提高资产使用效率,该公司拟与 B 证券公司签订《转融通证券出借交易委托代理协议书》进行融券交易。即委托 B 证券公司把股票出借给中国证券金融公司,中国证券金融公司按照约定到期归还相同数量、相同品种的股票,出借期间支付一定的利息。

问题:

A 公司应如何对该转融通证券业务进行会计处理?

案例解析:

因出借期满时中国证券金融公司将归还相同数量、相同品种的证券,A 公司出借证券的相关的风险(例如股票价值下跌)及收益(例如股票价值上升及分红等投资收益等)均未转移,不应终止确认该金融资产。如 A 公司把此类业务作为一项长期业务的话,可以在“可供出售金融资产”一级科目下另设明细科目“转融通出借证券”,对出借和收回转融通的证券过程进行记录。

A 公司在出借证券期间,对所出借证券的股息等投资收益的确认和计量原则仍与其直接持有证券的情况下相同。另外,借券收益应按权责发生制确认,属于让渡资产使用权的收入,可列报为其他业务收入,支付给证券公司的代理手续费可列报为其他业务支出。如从证券公司收到的实际现金金额为借券收益扣除手续费后的净额,也可考虑以该净额作为其他业务收入的入账金额。

提示:

2017 年修订的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》,金融资产取消了“可供出售金融资产”科目。在实施新的金融工具准则后,上述转融通证券业务应按照企业管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征进行分类。

会计案例解析 69——非金融企业进行国债逆回购交易，如何在资产负债表中列报

发布时间：2018-06-13 来源：未知作者：大信技术标准部

解析：

（1）什么是“国债逆回购”

国债逆回购交易是买卖双方在成交的同时约定于未来某一时间以某一价格双方再行反向成交。亦即债券持有者(融资方)与融券方在签订的合约中规定, 融资方在卖出该笔债券后须在双方商定的时间,以商定的价格再买回该笔债券, 并支付原商定的利率利息。

（2）国债逆回购持有当日的公允价值与国债逆回购持有当日的公开市场报价之间的关系

国债逆回购交易与股票交易不同的是, 逆回购在成交之后不再承担价格波动的风险。逆回购交易在初始交易时收益的大小早就已确定, 因此逆回购到期日之前市场利率水平的波动与其收益无关。某国债逆回购产品当日在公开交易市场的报价(当日卖出价格)反映的是当前市场收益率水平, 不等同于已卖出并持有国债逆回购产品在当日的公允价值。比如 1 天国债逆回购(GC001, 代码 204001), 于 20X1 年 1 月 1 日 11:12 的卖出报价是 17.90, 表明该时点国债年收益率为 17.9%。根据 2017 年 5 月 22 日上交所新修订的《上海证券交易所债券交易实施细则》, 购回价计算公式为: 购回价=100 元+年收益率×100 元×实际占款天数/365。

（3）国债逆回购交易如何在资产负债表列报

实务中有两种观点。

观点一：国债逆回购的风险等同于保本保收益的理财产品, 很难获取其持有日的公允价值。按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2006 年颁布)对金融工具的分类, 不满足在“持有至到期”科目列报的条件。国债逆回购通常期限少于 1 年, 建议在“其他流动资产”科目列报。

观点二：参考金融企业会计处理方式, 放在“买入返售金融资产”列报。

“买入返售金融资产”是金融企业资产负债表当中的科目, 一般企业是否可以在资产负债表中增加该科目, 主要看是否具有重要性。根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》指南, 应依据重要性原则单独或汇总列报项目:

“重要性是指在合理预期下, 如果财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的, 则该项目就具有重要性。企业在进行重要性判断时, 应当根据所处环境, 从项目的性质和金额大小两方面予以判断: 一方面, 应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素; 另一方面, 判断项目金额大小的重要性, 应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关或所属报表单列项目金额的比重加以确定。企业对于各个项目的重要性判断标准一经确定, 不得随意变更。”

非金融企业如果进行国债逆回购仅限于利用闲置资金, 而非日常业务, 且期限较短, 建议参考保本保收益理财产品的列报方式, 在“其他流动资产”科目列报。

提示：

2017 年修订的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》实施后, 将金融资产分类由四分类变为三类, 取消了“持有至到期投资”。从业务模式和合同现金流量特征等两个判断依据分析, 上述国债逆回购属于修订后金融工具准则规定的“以摊余成本计量的金融资产”。实施新金融工具相关准则后, 可按照相关规定列报和后续计量。

会计案例解析 70——计提全额坏账准备的关联方款项收回时 坏账准备是否可转回

发布时间：2018-06-25 来源：未知作者：大信技术标准部

案例背景：

A 公司计划在新三板挂牌，申报财务报表期间为 2015 和 2016 年。A 公司的应收款项坏账准备计提政策为：对单项金额重大的金融资产应当单独进行减值测试，如有客观证据表明其已发生减值，应当确认减值损失，计入当期损益。对单项金额不重大的金融资产，可以单独进行减值测试，或包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。

单独测试未发现减值的金融资产(包括单项金额重大和不重大的金融资产)，应当包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试。已单项确认减值损失的金融资产，不应包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。

A 公司将单项金额 50 万元以上的其他应收款作为单项金额重大的应收款项，关联方的其他应收款经单项测试未发现减值，但仍应包括到账龄组合进行减值测试，并按相应的计提比例计提坏账准备。

A 公司 2014 年对应收控股股东个人 B、控股股东控制的 C 公司的款项共 1540 万元按照账龄组合全额计提了坏账准备。2015 年关联方归还 170 万元的其他应收款时，A 公司将坏账准备转回 170 万，2016 年关联方归还 1370 万元的其他应收款时，A 公司将坏账准备转回了 1370 万元。

问题：

管理层对减值准备的估计是否合理？如果 2015、2016 年财务报表列报因此失去公允性，是否应当将 2015 和 2016 年坏账准备转回作为前期差错调整？

案例解析：

该问题的核心在于关联方往来款的性质是否为资金占用。一般情况下，关联方资金占用且时间较长，企业应根据同期银行贷款利率计提相应利息并要求对方支付。关联方资金占用款项性质不同于普通其他应收款项，因此不建议按照账龄组合进行减值测试，而是根据实际款项性质及相关信息考虑减值情况。

实务中通常采用的账龄分析法只是众多组合分类标准方法之一，在某些情况下笼统地将所有应收款项按账龄划分组合，将不同信用风险特征的资产组合在一起，该方法可能过于粗糙，会导致将本案例中不存在减值迹象的关联方款项因账龄长全额计提减值准备后又全额转回的问题。产生此问题的根源在于坏账准备的会计政策制定的不完善，可考虑增加一个低风险的信用组合，采用不同的账龄或其他方法计提坏账准备。

同时需明确的是，并不是关联方性质的往来即可按照低风险信用组合不计提坏账准备，无论哪种类型的往来均应按照制定符合企业实际情况的坏账准备政策。

根据《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2013 年第 1 期，总第 8 期）提出的问题“上市公司在何种情况下可以认定前期会计估计发生差错，并追溯调整前期报表”，其答复为：只有在上市公司能够提供确凿证据，表明由于重大人为过失或舞弊等原因，未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，才能认定前期会计估计存在差错。上述案例的关联方往来期后全额收回可能与该公司计划在新三板挂牌、需满足相关监管要求有关。后期证据表明控股股东占用资金不能收回的可能性极小。我们倾向于会计差错，进行追溯调整。

会计案例解析 71——金融工具转长期股权投资成本法核算时公允价值如何计量

发布时间：2018-07-06 来源：未知作者：大信技术标准部

案例背景：

截至 2015 年 11 月，A 公司认缴 B 公司注册资本的 70%，但其实际出资额只占各股东实际出资的 18.99%，并且对 B 公司没有控制、施加重大影响的权力，故 A 公司将对 B 公司的投资作为成本法可供出售金融资产核算，账面价值 150 万元。A 公司于 2015 年 11 月与 B 公司其他股东（非关联方）签订股权转让协议，A 公司支付 238.50 万元收购其他股东持有的全部股权 81.01%（为实际出资比例），收购日为 2015 年 12 月 31 日，收购完成后 A 公司持有 B 公司 100% 股权。收购日，B 公司经评估的可辨认净资产公允价值为 -5,723,397.47 元。

问题：

在编制合并报表时，A 公司的原按成本计量的可供出售金融资产在收购日公允价值如何确定？

案例解析：

根据《企业会计准则——长期股权投资》应用指南，原来在可供出售金融资产按照成本法计量的权益性投资转变为对子公司投资，应按照有关企业合并形成的长期股权投资处理。即对于分步实现的非同一控制下企业合并，在编制合并报表时应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。

股权的公允价值不等同于可辨认净资产公允价值，本次股权交易价格是入手价格，与作为衡量股权公允价值的脱手价格，可能也不相同。A 公司原计入可供出售金融资产股权价格按照大小排列：按照成本法计量的每股价格 > 本次入手交易每股价格 > 可辨认净资产公允价值的每股份额。对于原按成本计量的可供出售金融资产在收购日公允价值，在没有售价的情况下，应综合考虑活跃市场中类似资产的报价、非活跃市场中相同或类似资产的报价相关信息等，并在此基础上考虑控制权溢价、少数股东权益折价等调整因素对公允价值进行合理估计。如果会计师不具备专业胜任能力，应聘请资产评估师进行评估。