

上市公司执行企业会计准则 案例解析

中国证券监督管理委员会 会计部组织编写

目录

第一章 特殊关联交易涉及的“资本性投入”	1
第一节背景情况	1
第二节会计准则及相关监管规定	2
一、企业会计准则的相关规定	2
二、国际财务报告准则及其他国家会计准则的相关规定	2
三、相关监管规定	2
第三节问题分析与讨论	3
第四节典型案例	4
一、控股股东或其关联方以显失公允的价格向上市公司购买资产	4
二、控股股东或其关联方豁免上市公司债务或代上市公司对外清偿债务	5
三、在控股股东的安排下，上市公司与第三方进行的非公允交易	6
第二章长期股权投资	8
第一节长期股权投资与金融资产的分类	8
一、背景情况	8
二、会计准则的相关规定	8
三、问题分析与讨论	9
四、典型案例	10
第二节采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位增发股份导致持股比例被稀释 但仍有重大影响	10
一、背景情况	10
二、会计准则的相关规定	10
三、问题分析与讨论	11
四、典型案例	11
第三节复杂交易中处置日的判断	12
一、背景情况	12
二、会计准则的相关规定	12
三、问题分析与讨论	12
四、典型案例	13
第三章股份支付	14

第一节一次授予、分期行权的股份支付计划	15
一、背景情况	15
二、会计准则及相关监管规定	15
三、问题分析与讨论	16
四、典型案例	16
第二节涉及集团内公司的股份支付计划	17
一、背景情况	17
二、会计准则的相关规定	17
三、问题分析与讨论	18
四、典型案例	19
第三节股份支付计划的取消与作废	20
一、背景情况	20
二、会计准则的相关规定	20
三、问题分析与讨论	20
四、典型案例	21
第四章债务重组	23
第一节破产重整的收益确认时点	23
一、背景情况	23
二、相关规定	23
三、问题分析与讨论	24
四、典型案例	24
第二节资产负债表日后的债务重组	25
一、背景情况	25
二、会计准则的相关规定	25
三、问题分析与讨论	26
四、典型案例	26
第五章收入与建造合同	28
第一节收入应该按照总额还是净额确认	28
一、背景情况	28
二、会计准则的相关规定	28

三、问题分析与讨论	29
四、典型案例	29
第二节 BOT 合同的收入确认	31
一、背景情况	31
二、会计准则的相关规定	31
三、问题分析与讨论	32
四、典型案例	32
第三节 合同能源管理业务的收入确认	33
一、背景情况	33
二、会计准则的相关规定	33
三、问题分析与讨论	33
四、典型案例	34
第六章 企业合并	36
第一节 企业合并类型的判断	36
一、背景情况	36
二、会计准则的相关规定	36
三、问题分析与讨论	37
四、典型案例	38
第二节 购买日(合并日)的判断	39
一、背景情况	39
二、会计准则的相关规定	39
三、问题分析与讨论	40
四、典型案例	40
第三节 非同一控制下企业合并中合并成本的确定	43
一、背景情况	43
二、会计准则的相关规定	43
三、问题分析与讨论	43
四、典型案例	44
第四节 非同一控制下企业合并中取得资产的计量原则	44
一、背景情况	44

二、会计准则的相关规定	45
三、问题分析与讨论	45
四、典型案例	45
五、购买日后对企业合并中取得的被购买方资产负债公允价值的调整	46
第五节企业合并中的或有对价	47
一、背景情况	47
二、会计准则的相关规定	47
三、问题分析与讨论	48
四、典型案例	48
第六节企业合并中交易费用的处理	50
一、背景情况	50
二、会计准则的相关规定	50
三、问题分析与讨论	51
四、典型案例	51
第七章反向购买	52
第一节被购买方不构成业务的权益性交易	52
一、背景情况	52
二、会计准则的相关规定	52
三、问题分析与讨论	53
四、典型案例	53
第二节购买方为多个主体的反向购买	54
一、背景情况	54
二、会计准则的相关规定	54
三、问题分析与讨论	55
四、典型案例	55
第三节反向购买中每股收益的计算	56
一、背景情况	56
二、会计准则的相关规定	56
三、问题分析与讨论	56
四、典型案例	56

第四节包含现金对价的反向购买中每股收益的计算	57
一、背景情况	57
二、会计准则的相关规定	57
三、问题分析与讨论	57
四、典型案例	59
第八章金融工具	60
第一节负债与权益的区分	60
一、背景情况	60
二、会计准则的相关规定	60
三、问题分析与讨论	60
四、典型案例	61
第二节应收款项坏账准备	61
一、背景情况	61
二、会计准则的相关规定	62
三、问题分析与讨论	62
四、典型案例	63
第三节混合金融工具的处理	64
一、背景情况	64
二、会计准则的相关规定	64
三、问题分析与讨论	65
四、典型案例	66
第四节金融资产终止确认	67
一、背景情况	67
二、会计准则的相关规定	67
三、问题分析与讨论	68
四、典型案例	68
第五节发行股份相关的交易费用	69
一、背景情况	69
二、会计准则的相关规定	69
三、问题分析与讨论	69

四、典型案例	70
第九章会计政策、会计估计变更和差错更正	71
第一节区分会计估计变更与差错更正	71
一、背景情况	71
二、会计准则的相关规定	71
三、问题分析与讨论	71
四、典型案例	71
第二节会计估计变更的处理	74
一、背景情况	74
二、会计准则的相关规定	74
三、问题分析与讨论	75
四、典型案例	75
第十章财务报表列报	77
第一节会计科目的使用与财务报表的列报	77
一、背景情况	77
二、会计准则的相关规定	77
四、典型案例	78
第二节现金流量的分类	80
一、背景情况	80
二、会计准则的相关规定	80
三、问题分析与讨论	80
四、典型案例	80
第十一章合并财务报表	82
第一节合并范围的确定	82
一、背景情况	82
二、会计准则的相关规定	82
三、问题分析与讨论	83
四、典型案例	84
第二节合并抵销调整	87
一、背景情况	87

二、会计准则的相关规定	87
三、问题分析与讨论	88
四、典型案例	88
第三节特殊调整事项	89
一、背景情况	89
二、会计准则的相关规定	89
三、问题分析与讨论	90
四、典型案例	90
第十二章其他	93
第一节区分资本化支出与费用化支出	93
一、背景情况	93
二、会计准则的相关规定	93
三、问题分析与讨论	93
四、典型案例	94
第二节政府补助的认定	94
一、背景情况	94
二、会计准则的相关规定	95
三、问题分析与讨论	95
四、典型案例	95
第三节政府补助性质的判断	96
一、背景情况	96
二、会计准则的相关规定	97
三、问题分析与讨论	97
四、典型案例	97
第十三章非经常性损益	99
第一节背景情况	99
第二节相关规定	99
第三节问题分析与讨论	100
第四节典型案例	100
附录一	103

上市公司执行企业会计准则监管问题解答	103
[2011 年第 1 期, 总第 5 期]	103
上市公司执行企业会计准则监管问题解答	105
[2010 年第 1 期, 总第 4 期]	105
上市公司执行企业会计准则监管问题解答	107
[2009 年第 3 期, 总第 3 期]	107
上市公司执行企业会计准则监管问题解答	109
[2009 年第 2 期, 总第 2 期]	109
上市公司执行企业会计准则监管问题解答	111
[2009 年第 1 期, 总第 1 期]	111
上市公司执行企业会计准则监管问题解答	114
[2011 年第 1 期]	114
上市公司执行企业会计准则监管问题解答	115
[2011 年第 2 期]	115
附录二	117
关于执行《企业会计准则解释 4 号》有关问题的提示	117

第一章 特殊关联交易涉及的“资本性投入”

第一节 背景情况

在资本市场发展初期，通过关联方直接或间接的捐赠，向上市公司输送利益，增加上市公司当期账面盈利金额的交易时有发生。为从根本上杜绝通过非公允的关联方交易随意调节利润的行为，财政部曾经在 2001 年发布了《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》(财会[2001]64 号)，中国证监会也有针对性地加强了对上市公司相关行为的约束，从而基本上遏制了通过非公允关联方交易操纵利润的现象。

随着新会计准则自 2007 年开始实施，同原会计准则配套的文件，包括财会[2001]64 号等文件均不再执行。按原会计准则，除超过一定限额的关联方交易损益不能确认外，一般情况下非货币性资产交换和债务重组也不涉及损益确认，而按照 2006 年 2 月 15 日颁布的《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》的规定，一般情况下，非货币性资产交换应视同旧资产的出售和新资产的购入，在换出资产出售过程中要确认损益；债务重组交易中，债务人被豁免的部分要计入当期损益。由于新旧会计准则的上述差异，执行新会计准则之初，市场中出现了部分上市公司的控股股东通过向上市公司直接或间接的捐赠(以下简称“股东捐赠行为”)来输送利润的交易事项，其中尤以濒临暂停上市的*ST 公司为甚。除此之外，通过与控股股东进行非公允的关联交易来调控利润也是部分公司包装业绩的主要手段。股东捐赠行为的表现形式主要包括：

1. 控股股东或其关联方向上市公司捐赠现金或其他实物资产。
2. 控股股东或其关联方以显失公允的价格向上市公司购买资产。
3. 控股股东或其关联方豁免上市公司债务或代上市公司对外清偿债务。
4. 在控股股东的安排下，上市公司与第三方进行的非公允交易。

针对上述利益输送行为，财政部在 2008 年年底发布了财会函[2008]60 号，规定企业接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入，应作为权益性交易，相关利得计入资本公积。

中国证监会在此基础上发布了证监会公告[2008]48 号，要求上市公司充分关注控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人等向公司进行直接或间接捐赠行为(包括直接捐赠现金或实物资产、直接豁免或代为清偿债务等)的经济实质。如果交易的经济实质表明属于控股股东、控股股东控制的其他关联方或上市公司实际控制人向上市公司资本投入性质的，公司应当按照实质重于形式的原则，将该交易作为权益交易，形成的利得计入资本公积。

上述规定从原则上规范了大股东捐赠行为的会计处理，发布之后，在很大程度上遏制了上市公司控股股东向上市公司输送利益的行为。然而，近年来，又出现了一些新的利益输送方式，与以往的直接捐赠相比，大股东向上市公司输送利益的方式更为隐蔽和复杂，需要更多的专业判断。

第二节会计准则及相关监管规定

一、企业会计准则的相关规定

财政部在2008年年底发布的《关于做好执行企业会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)中规定,“企业接受的捐赠和债务豁免,按照会计准则规定符合确认条件的,通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠,从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入,应作为权益性交易,相关利得计入所有者权益(资本公积)”。

二、国际财务报告准则及其他国家会计准则的相关规定

《国际会计准则第1号——财务报表的列报》第106段指出,主体与所有者之间发生的、所有者以所有者身份进行的交易,不计入当期损益或者其他综合收益,应该直接计入权益,“主体应列报权益变动表,并在权益变动表中反映如下内容:……4. 权益类项目期初至期末的变动金额,单独列示以下项目产生的变动:

(1) 当期损益。

(2) 其他综合收益。

(3) 与所有者以所有者身份进行的交易,单独反映所有者投入和向所有者的分配……”

《国际会计准则第1号——财务报表的列报》第109段进一步指出,“报告期初和报告期末之间的主体权益变动,反映了当期主体净资产的增加和减少。除了与所有者作为所有者身份的交易(如权益投入、回购主体自身的权益工具和股利分配等)以及直接与上述交易有关的交易成本所产生的变化,某一期间权益的综合变动代表了当期主体活动形成的收益总额和费用总额,包括利得和损失”。

美国证券交易委员会(SEC)在2005年3月发布的第107号会计实务公报对于主要股东(其定义为拥有10%以上投票权的权益所有者)捐赠业务的会计处理原则作出了具体规定,即上市公司通常应将上述直接捐赠或间接捐赠计入权益,除非上市公司的主要股东的经济行为满足以下条件之一:导致该项经济行为发生的关系或义务与其股东地位完全无关,或者该项经济行为不能给上市公司带来经济利益。

三、相关监管规定

中国证监会在2008年年底发布《关于做好上市公司2008年度报告相关工作安排的公告》(证监会公告[2008]48号),在会计准则规定的基础上对上市公司涉及股东捐赠行为的会计处理原则作出了明确规定:“公司应充分关注控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人等向公司进行直接或间接捐赠行为(包括直接捐赠现金或实物资产、直接豁免或代为清偿债务等)的经济实质。如果交易的经济实质表明属于控股股东、控股股东控制的其他关联方或上市公司实际控制人向上市公司资本投入性质的,公司应当按照企业会计准则中‘实质重于形式’的原则,将该交易作为权益交易,形成的利得计入所有者权益(资本公积)”。

结合执行中的问题,中国证监会会计部在2009年2月以《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2009年第2期)的方式进一步明确了股东捐赠行为“资本投入性质”的具

体判断原则，主要包括：

(一)一般原则

对于上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，因为交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显地、单方面地从中获益，所以监管中应认定为其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。

(二)与股改对价相关的股东捐赠交易

在股权分置改革时，部分上市公司的流通股股东接受了大股东或原非流通股股东作为股改对价捐赠给上市公司的资产。对于大股东或原非流通股股东向上市公司的资产捐赠，上市公司应作为权益性交易计入所有者权益。

(三)与重大资产重组承诺相关的股东指赠交易

对于上市公司控股股东或其他股东根据重大资产重组置入资产的盈利承诺，对未达到承诺部分予以补足而向上市公司支付的现金，上市公司应作为权益性交易计入所有者权益。

(四)关于交易主体的范围

前述规定仅适用于上市公司向控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人之间的直接、间接捐赠交易，未涉及同其他股东(如非控股股东)和关联方之间的交易。值得注意的是，上市公司与潜在控股股东之间发生的捐赠交易应比照同样的原则。

(五)同正常关联方交易的区分

监管中，应当注意对照“资本投入性质”的界定标准，将上述股东捐赠交易同正常的关联方交易加以区分。一是要同履行了正常程序的关联方交易，如同公司经营业务相关的关联方交易区分开来；二是要同股东对上市公司正常的债务豁免行为区分开来，如破产债务重组中，控股股东以债权人身份，通过债权人会议等方式，同其他债权人共同对上市公司作出的实质上相同比例的债务豁免不适用上述规定。

第三节问题分析与讨论

如果股东捐赠行为是基于交易双方的特殊身份才得以发生，且使得交易一方明显地、单方面地从中获益，则可以界定为具有资本投入性质。上述界定标准一方面强调了要关注交易是否基于双方的特殊身份才得以发生，即强调交易是否具有经济实质，另一方面强调交易的经济后果是使一方明显(强调程度)单方面(强调经济利益的不对等性)从中获益。

此外，权益性交易是一个广义的概念，除上文所述的所有者以其所有者身份与主体之间的交易外，还包括不同所有者之间的交易。

例如，《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章指出，“企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易”。

再如，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，不得确认商誉或确认计入当期损益”。

综上所述，权益性交易的主要特征可以概括如下：

1. 权益性交易的交易对象。权益性交易除所有者以其所有者身份与主体之间的交易外，还包括不同所有者之间的交易，且后者多为合并报表层面不同所有者(母公司与子公司少数股东)之间。

2. 权益性交易对主体权益总额的影响。主体与所有者之间的权益性交易会致主体权益总额发生增减变动，所有者之间的权益性交易不影响权益总额，但会改变权益内部各项目金额。

3. 权益性交易的会计处理结果。与权益性交易有关的利得和损失应直接计入权益，不会影响当期损益。

对于所有者之间的权益性交易，如果涉及合并报表的，应从合并报表主体的范围来界定其是否属于权益性交易。如果母公司因转让子公司股权(权益)而丧失控制权的，被转让公司不再纳入合并报表，不存在母公司以所有者身份出现的问题；如果母公司转让子公司股权(权益)但未丧失控制权，该子公司仍然纳入合并报表范围，就合并报表主体而言，母公司以子公司所有者身份与其他所有者之间进行的交易应作为权益性交易处理。

第四节典型案例

一、控股股东或其关联方以显失公允的价格向上市公司购买资产

案例 1.1

A 公司为一家 ST 公司，由于经营不善导致资不抵债。A 公司的主要经营性资产已经被出售或者报废，剩余资产主要是一些往来款项。A 公司 2008 年实施资产重组，将全部资产出售给实际控制人 B 公司，并由 B 公司承担全部负债，之后向潜在控股股东 C 公司定向发行股票购买其下属 8 家子公司的股权。

A 公司的实际控制人 B 公司在 2008 年 12 月承接 A 公司所有负债 3 亿元，同时收购 A 公司所有资产 2 亿元，最终交易价格确定为 0 元。虽然置换给 B 公司的资产负债都是往来款项，公允价值为-1 亿元，A 公司认同如果交易对方是第三方的话，不可能达成这样的交易。但 A 公司又认为本交易属于重大资产重组中对原上市公司的资产进行剥离，由此产生的债务重组收益并非一般意义上的利益输送，而是为了从根本上解决上市公司的财务危机，可以确认为当期利润。因此，拟在 2008 年年报中将资产与债务相抵的差额部分 1 亿元确认为债务重组收益。

问题:A 公司在上述交易中是否可以确认债务重组收益?

案例解析:

本案例中，A 公司的实际控制人 B 公司在 2008 年 12 月承接 A 公司所有负债 3 亿元，同时收购 A 公司所有资产 2 亿元，最终交易价格确定为 0 元。显然，A 公司从该交易中获益 1 亿元，但这并非产生于正常的债务重组交易，不属于实际债权人给予 A 公司的让步，因此将资产与债务相抵的差额部分 1 亿元确认为债务重组收益是不恰当的。

事实上，差额部分 1 亿元由 B 公司承担，是基于 B 公司是 A 公司实际控制人的特殊身份而给予 A 公司的利益输送，A 公司明显单方面从中获益，因此，该交易的经济实质应当认定为实际控制人向上市公司的资本投入性质。

此外，本案例中，控股股东 B 公司的确不是简单地向上市公司输送利益，而是为了将上市公司打成一个“空壳”公司，以便于新的控股股东 C 公司将优质资产注入。从这个意义上讲，B 公司高价购买上市公司的资产，本质上是老股东与新股东之间的交易，对于上市公司 A 公司来讲，是所有者之间的交易，也应该判断为权益性交易。

综上所述，A 公司应将剥离给实际控制人的资产和负债相抵后差额部分确认为资本公积，不能在利润表中确认债务重组收益。

案例 1.2

A 公司是地方国有控股上市公司，近年来主营业务盈利能力持续下降，2007 年度亏损，2008 年前三季度亏损 2000 万元。2008 年 12 月，A 公司发布关联交易公告，将已全额计提坏账准备的历史债权 3000 万元转让给同受 A 公司控股股东控制的某国有资产管理公司，转

让价款为 3000 万元。转让日，由于相关债务单位的财务状况未发生好转，被转让的应收款项的可收回性仍然非常低。

A 公司拟冲回坏账准备 3000 万元，相应增加 2008 年度利润 3000 万元。

问题:A 公司的上述会计处理是否正确?

案例解析:

本案例中，A 公司所转让的应收款项均是已全额计提坏账准备的历史债权，原本预计可收回金额为 0，却以 3000 万元出售给控股股东的子公司。这是一种间接的捐赠，是基于买卖双方同受控股股东控制的特殊身份才能够得以发生，属于控股股东(及其子公司)以其特殊身份进行的、对上市公司的利益输送行为。因此，应当将 3000 万元计入资本公积。

实务中，还存在这样的情况:上市公司与控股股东的其他子公司之间发生交易形成了应收款项，由于债务人财务状况恶化等原因，上市公司在对应收款项可回收性进行评价之后，对应收款计提了坏账准备。之后，各方面情况发生了变化，上市公司与控股股东及债务人共同签订协议，由控股股东代债务人偿还应收款。在这种情况下，由于协议明确控股股东是代其另外的子公司偿还债务，考虑到第三方债务人的股东也完全有可能替其子公司偿债，这属于合理的商业安排，作为债权人的上市公司可以按照金融工具或者债务重组准则的原则进行会计处理。

二、控股股东或其关联方豁免上市公司债务或代上市公司对外清偿债务

案例 1.3

A 公司是一家上市公司，A 公司持有 B 公司 30%的股权，将 B 公司作为联营企业核算。A 公司于 2007 年为 B 公司向银行取得的 3 亿元贷款提供担保。2010 年，B 公司因财务困难，未能按期履行还款付息义务，该贷款及担保形成诉讼事项，A 公司需要计提预计负债。

P 公司是 A 公司的控股股东，P 公司在 2010 年年底出具承诺函，承诺 A 公司如果因该贷款担保发生任何损失，P 公司将全部承担。

问题:A 公司能否依据 P 公司的承诺不确认该项担保所导致的预计负债?

案例解析:

我们认为，A 公司因为其对外担保行为形成的损失，从担保行为产生的合同权利义务关系来看，应该由 A 公司承担，相应的费用应该计入 A 公司的损益。P 公司作为控股股东代 A 公司承担担保损失，是控股股东对 A 公司的捐赠，属于资本性投入，应该在收到的时候计入资本公积。

案例 1.4

A 公司是一家上市公司，拟进行破产重整。2009 年 2 月，当地法院批准了公司的重整计划，对于超过 20 万元以上部分的普通债权(共 5 亿元)，A 公司按照 14%的比例以现金进行清偿。按照此方案，债权人共豁免 A 公司债务 4.3 亿元，其中，A 公司控股股东 B 公司豁免了 0.86 亿元。A 公司在 2009 年 10 月法院裁定重整计划执行完毕之后，确认了 4.3 亿元的债务重组收益。

问题:A 公司将控股股东豁免的债务确认为债务重组收益是否恰当?

案例解析:

本案例中，控股股东以普通债权人身份，同其他债权人共同对上市公司作出相同比例的债务豁免。在这个交易中，控股股东与其他普通债权人处于相同的地位，并未因为其股东身份而有任何不同。因此，B 公司的债务豁免属于债权人对上市公司正常的债务豁免行为，应该计入当期损益。

三、在控股股东的安排下，上市公司与第三方进行的非公允交易

上市公司与独立第三方之间的交易通常都应该是公平交易，但有一些交易由于大股东与第三方存在另外的协议安排而变得不公允。面对这样一些与第三方进行的非公允交易，需要了解造成非公允交易的原因是什么，不能因为形式上的交易对象是第三方就按照形式简单处理，应该按照实质重于形式的原则进行综合判断，以确定其会计处理方式。

案例 1.5

A 公司是上市公司，B 公司是 A 公司的控股股东。2010 年，B 公司与 A 公司及其所在地县级人民政府达成三方协议，由 B 公司先支付给县政府 3000 万元，再由县政府以政府补助的形式支付给 A 公司。A 公司收到了县政府拨付的 3000 万元后，拟作为政府补助计入当期营业外收入。

问题:A 公司将此项“政府补贴”计入当期营业外收入是否恰当?

案例解析:

本案例中，A 公司获得的 3000 万元“政府补贴”最终由其控股股东 B 公司承担，县政府将 B 公司提供的款项以“政府补贴”名义转交给 A 公司，县政府只是形式上履行了政府补贴程序，实质上并不是政府无偿给予，此款项不符合政府补助定义中的“从政府无偿取得”的特征，不能够作为政府补助进行会计处理。该“政府补贴”实际出自其控股股东 B 公司，是基于 B 公司是 A 公司控股股东的特殊身份才发生的交易，A 公司明显地、单方面从中获益，其经济实质具有资本投入性质，属于权益性交易。

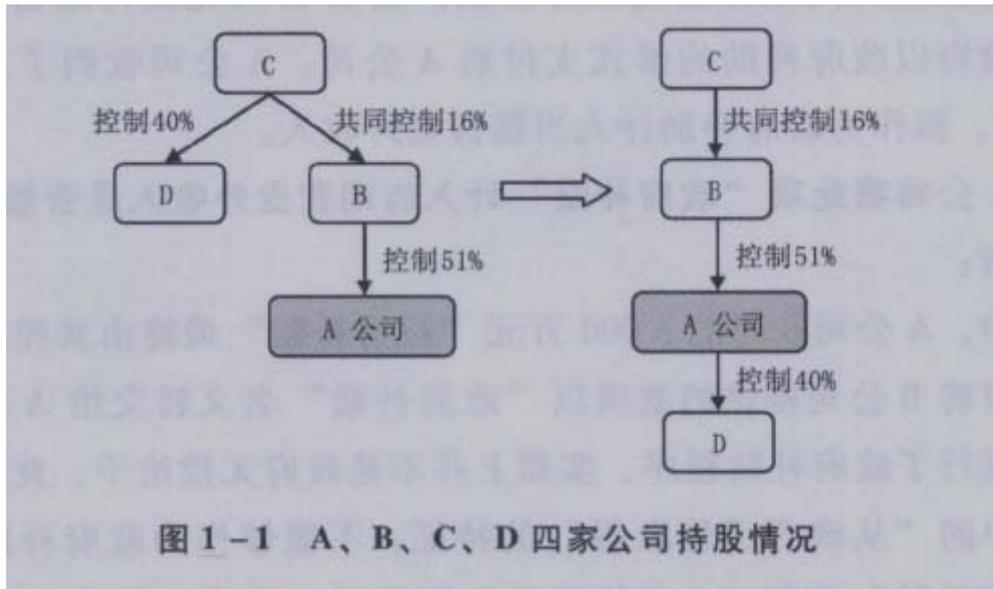
该交易产生的利得 3000 万元应计入权益(资本公积)，不应计入当期营业外收入。

案例 1.6

A 公司是上市公司，B 公司持有 A 公司 51% 的股份，对 A 公司形成控制。C 公司持有 B 公司 16% 的股份，并与其他 5 家公司一起共同控制 B 公司。C 公司持有 D 公司 40% 的股权并对 D 公司形成控制。2007 年 8 月，B 公司、C 公司和 D 公司的另外两个股东共同签署了关于 D 公司重组和 C 公司股权退出的协议。协议约定，在满足一定条件的情况下，C 公司将于 2009 年 10 月 31 日向 B 公司发出股权转让的通知，将 C 公司持有的 D 公司 40% 的股份全部转让给 B 公司或 B 公司指定的其他受让方。B 公司或 B 公司指定的其他受让方应在 2009 年 12 月 31 日前向 C 公司支付人民币 3 亿元作为取得 C 公司持有的 D 公司 40% 股权的对价，该对价以 2007 年 8 月 D 公司 40% 股权的公允价值为基础确定。A、B、C、D 四家公司持有股份情况见图 1-1。

2009 年 10 月 31 日，C 公司向 B 公司发出股权转让的通知，经 B 公司董事会审议通过，决定由 A 公司收购 D 公司的股权。其后，A 公司召开了董事会和临时股东大会，审议通过了关于收购 D 公司股权的议案。2009 年 12 月 20 日，A 公司办理完相关股权的过户、工商注册登记等手续。

在评估报告的基础上，D 公司 2009 年 12 月份可辨认净资产的公允价值为 11 亿元，按持股比例 40% 计算得出 D 公司可辨认净资产的公允价值中 A 公司持有的份额为 4.4 亿元，超出 A 公司投资成本 3 亿元的部分共计 1.4 亿元。



问题:A 公司将上述 1.4 亿元确认为当期营业外收入是否恰当?

案例解析:

本案例中,2007 年 8 月,B 公司与 C 公司签订以 3 亿元购买 D 公司 40% 股权的协议。2009 年 10 月,B 公司指定 A 公司购买 D 公司 40% 的股权,A 公司于 2009 年 12 月完成该交易,享有 D 公司可辨认净资产的公允价值份额为 4.4 亿元,即 A 公司支付 3 亿元可以获得 D 公司 4.4 亿元的权益。

表面上看,A 公司应该确认 1.4 亿元的负商誉。但是我们需要分析该负商誉产生的原因以判断其是否应该计入当期损益。

首先,A 公司此次购买的定价是基于 B 公司和 C 公司于 2007 年达成的协议价格,B 公司和 C 公司达成的协议价格是以 2007 年 8 月 D 公司 40% 股权的公允价值为基础确定,基本可以判断当时的协议为一项公平交易。

其次,B 公司在 2007 年 8 月与 C 公司达成协议价格 3 亿元,到 2009 年 10 月,D 公司的净资产公允价值份额已经增加到 4.4 亿元的情况下,B 公司指定由 A 公司来执行原协议,这 1.4 亿元利得实质上属于 B 公司让渡给 A 公司的,A 公司明显地、单方面地从这项交易中获利 1.4 亿元。我们认为,A 公司之所以能够取得这项交易机会,是基于 B 公司是 A 公司控股股东这个特殊身份。因此,虽然这项交易不是 A 公司与 B 公司之间直接进行的,似乎不是 A 公司与控股股东之间的交易,但是实质上是 B 公司以其控股股东的身份指定 A 公司来执行交易,因此仍然属于权益性交易。

A 公司获得的 1.4 亿元交易利得应视同 B 公司对 A 公司的资本投入,计入 A 公司所有者权益(资本公积),而不应当计入当期营业外收入。

第二章长期股权投资

第一节长期股权投资与金融资产的分类

一、背景情况

企业持有的不具有控制、共同控制、重大影响，且其公允价值不能可靠计量的股权投资（通常为对非上市公司的投资），在企业会计准则下，根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，应当作为其他长期股权投资，按成本计量。

其后，如果这些被投资单位股权的公允价值能够可靠计量了，就不再符合按照成本计量的要求，应当转变其分类及计量模式，但在转变时应该转为可供出售金融资产还是交易性金融资产，转变时原账面价值和公允价值的差额应当计入资本公积还是当期损益，实务中也存在不同的理解：

观点一：转为可供出售金融资产，原账面价值和公允价值的差额计入资本公积。

观点二：转为交易性金融资产，原账面价值和公允价值的差额计入当期损益。

二、会计准则的相关规定

（一）企业会计准则的相关规定

《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南规定，“一、本准则规范的范围包括：……（四）企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资”。除上述情况以外，企业持有的其他权益性投资应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定处理。

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第四条规定，“下列各项适用其他相关会计准则：（一）由《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的长期股权投资，适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》”。第三十二条规定，“活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，以及与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产，应当按照成本计量”。

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十六条规定，“对按照本准则规定应当以公允价值计量，但以前公允价值不能可靠计量的金融资产或金融负债，企业应当在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量，相关账面价值与公允价值之间的差额按照本准则第三十八条的规定处理”。第三十八条又规定：“金融资产或金融负债公允价值变动形成的利得或损失，除与套期保值有关外，应当按照下列规定处理：……（二）可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，应当直接计入所有者权益，在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益”。

《企业会计准则讲解（2010）》第二十三章指出，“金融工具是指形成一个企业的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同。金融工具包括金融资产、金融负债和权益工具。其中，金融资产通常指企业的下列资产：现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、股权投资、债权投资等”，“企业在初始确认时将某金融资产或某金融负债划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债后，不能重分类为其他类金融资产

或金融负债;其他类金融资产或金融负债也不能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或金融负债”。

(二) 国际财务报告准则的相关规定

《国际会计准则第 39 号——金融工具:确认和计量》第 46 段规定,“初始确认后,主体应按公允价值计量金融资产(包括属于资产的衍生工具),并且不得扣减可能因出售或其他处置而发生的任何交易费用。但下述金融资产除外:……(3)对没有活跃市场标价且其公允价值不能可靠计量的权益工具的投资,以及与这种无标价的权益工具挂钩并且必须通过交付这种权益工具进行结算的衍生工具,这些投资和衍生工具应按成本计量”。第 53 段规定,“如果之前无法可靠计量的一项金融资产或金融负债,现在可以可靠计量,则在可以取得可靠计量结果的情况下该项资产或负债应按公允价值计量,该项资产或负债按公允价值进行重新计量时,其账面金额和公允价值之间的差额应按第 55 段的规定进行核算”。第 55 段又规定,“因不属于套期关系一部分的金融资产或金融负债公允价值的变动而产生的利得或损失,应按下述规定确认:……(2)可供出售金融资产产生的利得和损失,除减值损失以及汇兑利得和损失外,应确认为其他综合收益,直到该金融资产终止确认……”

三、问题分析与讨论

持观点一者认为,根据《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》关于金融资产重分类的限制规定,不允许将其他类金融资产后续再重分类为以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产。在企业持有的不具有控制、共同控制、重大影响,且其公允价值不能可靠计量的股权投资系一直作为可供出售金融资产进行会计核算的情况下,由于上述重分类的限制规定,企业不应当以公允价值可以可靠计量为理由将其再重分类为以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产。

此外,即使企业最初将持有的不具有控制、共同控制、重大影响,且其公允价值不能可靠计量的股权投资按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》进行核算,但鉴于金融资产的定义是一个广义的定义而不是仅仅指《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》准则核算范围内的资产,当某项金融资产的公允价值起初不能可靠计量而持有过程中转变为可以可靠计量时,其应当同样适用于金融资产重分类的限制规定。

持观点二者则认为,由《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》所规范的长期股权投资,虽然定义上属于金融资产,但当其重分类为由《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》所规范的金融资产时,应当视为一项新的金融资产的初始确认,而并非重分类,因此不受准则中有关不得重分类的限制。如果企业事实上将该投资按照公允价值进行管理并考核业绩,则企业可以将其在初始确认时直接指定分类为“以公允价值计量且其变动计入损益”的金融资产类别。

我们认为,长期股权投资属于金融资产的一个类别,其他长期股权投资与按照成本计量的可供出售金融资产实质上属于同一类资产,应当适用于金融资产重分类的限制规定。

此外,在国际财务报告准则体系中,企业持有的不具有控制、共同控制、重大影响,且其公允价值不能可靠计量的股权投资,只有一种处理方法,即作为按成本计量的可供出售金融资产进行核算。当其公允价值能够可靠计量时,就转为以公允价值计量的可供出售金融资产,转变日其公允价值和原账面价值的差额计入资本公积。

因此,我们认为,上述观点中,观点一的分析逻辑更为完整,同时也不会造成境内外财务报表准则差异。

四、典型案例

案例 2.1

A 公司是上市公司。2001 年 A 公司购买了 B 公司 2% 的股权，对 B 公司没有控制、共同控制或者重大影响，由于该 2% 股权的公允价值无法可靠计量，A 公司将该项投资作为其他长期股权投资、采用成本法进行会计核算。2010 年 8 月 1 日，B 公司首次公开发行股票并开始上市交易，A 公司的持股比例被稀释为 0.8%，且 A 公司持有的股份没有限售条件。

问题:A 公司对 B 公司 0.8% 的股权投资应该如何进行会计处理？

案例解析:

A 公司所持有的 B 公司股份的公允价值于 2010 年 8 月 1 日能够可靠计量，不再符合按照成本计量的条件，并于当日起改按公允价值计量。如上所述，A 公司应当将其重分类为可供出售金融资产，转变日其公允价值和原账面价值的差额计入资本公积。

第二节采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位增发股份导致持股比例被稀释但仍有重大影响

一、背景情况

由于联营企业向其他投资方增发股份，投资方持有联营企业的股权比例下降，但仍未丧失重大影响。在该种情况下，投资方应如何核算因股权比例下降而导致享有联营企业净资产份额的变化。例如，被投资单位首次公开募集资金或者接受另一股东单方面增资而导致净资产变动，虽然投资方的持股比例被稀释了，但投资方对该联营企业仍然具有重大影响。

企业会计准则正文、指南和讲解均只涉及在持股比例不变的情况下被投资单位除净损益以外的净资产发生变动时的会计处理，而没有涉及在持股比例发生变化的情况下的会计处理。

二、会计准则的相关规定

由于企业会计准则并未明确规定这种交易类型的会计处理方法，我们参考了国际财务报告准则的相关指引：《国际会计准则第 28 号——联营企业》第 19 段 A（以下简称 19 段 A）。“如果投资单位对被投资单位的持股比例下降，但该被投资单位仍为投资单位的联营企业时，投资单位应当按比例将原在其他综合收益中确认的利得和损失结转至当期损益。”

此外，国际财务报告准则解释委员会在其 2009 年 5 月和 7 月的讨论会议中也提及：“19 段 A 提供了当投资单位对被投资单位的持股比例下降，但该被投资单位仍为投资单位的联营企业时，如何处理其他综合收益的指引。虽然国际财务报告准则没有关于应当如何在股权被动稀释的情况下确认当期损益的明确指引，但是 19 段 A 提及的“按比例将原在其他综合收益中确认的利得和损失结转至当期损益”的做法，应当是一个普遍适用的处理方法，适用于所有持股比例减少的情况而不论持股比例是如何减少的”。国际财务报告准则解释委员会在其 2012 年 3 月的讨论会议中又再次指出，“当主体在联营企业中的股权比例减少时，无论是直接还是间接减少，其影响应当计入当期损益”。

由此可见，根据国际财务报告准则的相关要求和解释，被动稀释引起的权益变动金额应

计入当期损益。

三、问题分析与讨论

持股比例被动稀释与直接的股权处置并没有任何本质差异，均为股权的处置，仅仅是表面形式不同而已。按照企业会计准则的相关规定，处置长期股权投资时，其账面价值与实际取得价款的差额应当计入当期损益。对于原以权益法核算的长期股权投资，如果持股比例下降后对被投资单位仍具有重大影响，剩余投资仍应按照权益法核算。其中，出售部分股权导致持股比例下降的，实际取得价款与按出售股权比例计算应结转长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。由于被投资单位增发股份、投资方未同比例增资导致持股比例下降的，持股比例下降部分视同长期股权投资处置，按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额，与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。换言之，在持股数量不变持股比例却被稀释的情况下，应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值（即处置投资的账面价值）与按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额（即实际取得价款）的差异，计入当期损益。

四、典型案例

案例 2.2

A 公司是一家上市公司，2009 年 1 月 1 日，A 公司以 1100 万元现金取得 B 公司股份 400 万股，占 B 公司总股份的 25%，并对 B 公司形成重大影响。2009 年 1 月 1 日，B 公司可辨认净资产公允价值为 4000 万元。2010 年 7 月 1 日，B 公司向 C 公司定向增发新股 400 万股，C 公司以 2000 万元现金认购。增发股份后，A 公司对 B 公司仍具有重大影响。2009 年 1 月 1 日到 2010 年 6 月 30 日期间，以 2009 年 1 月 1 日 B 公司可辨认净资产公允价值为基础计算，B 公司累计实现净利润 800 万元。除所实现利润外，在此期间，B 公司所有者权益无其他变动。

问题:A 公司应该如何进行会计处理?

案例解析:

2009 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 公司的长期股权投资，采用权益法核算，占 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为 $4000 \times 25\% = 1000$ 万元，确认长期股权投资成本为 1100 万元，包括商誉 100 万元。

2009 年 1 月至 2010 年 6 月，A 公司累计确认投资收益 $800 \times 25\% = 200$ 万元，同时增加长期股权投资账面价值 200 万元。2010 年 6 月 30 日，A 公司对 B 公司长期股权投资账面价值为 $1100 + 200 = 1300$ 万元。

B 公司向 C 公司定向发行股份后，A 公司在 B 公司所持股份比例变为： $400 \div (1600 + 400) = 20\%$ 。B 公司因定向发行股份所有者权益增加 2000 万元，归属于 A 公司的份额为 $2000 \times 20\% = 400$ 万元。

A 公司对 B 公司持股比例减少 $25\% - 20\% = 5\%$ ，相当于处置 $5\% \div 25\% = 20\%$ 的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为 $1300 \times 20\% = 260$ 万元。

本案例中，应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值（即 260 万元）与按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额（即 400 万元）的差额共计 140 万元，因此，长期股权投资账面价值应当调增 140 万元，同时确认 140 万元投资收益。

第三节复杂交易中处置日的判断

一、背景情况

股权处置往往会对当期损益产生重大影响,处置日的判断直接影响到这部分损益计入哪个会计期间,因此非常重要。

企业会计准则中并没有对“处置日”的判断作出明确规定。实务中,有的上市公司还在参考财政部2002年发布的《〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》(财会[2002]18号)中“企业应何时确认股权转让收益”的指引;也有的上市公司在参考企业会计准则中关于企业合并“购买日”的判断原则。

此外,在面临一些复杂的交易,例如涉及多次处置行为的时候,如何判断处置日就变得更加复杂,需要结合“处置日”的判断原则和“一揽子交易”的判断原则进行综合判断。

二、会计准则的相关规定

(一)企业会计准则的相关规定

《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南规定,“同时满足下列条件的,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通过。

(二)企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得批准。

(三)参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。

(四)合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过50%),并且有能力、有计划支付剩余款项。

(五)合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益、承担相应的风险”。

(二)国际财务报告准则的相关规定

《国际会计准则第27号——合并财务报表和个别财务报表》第33段规定,“通过两项或者更多项安排(交易),母公司可能丧失对子公司的控制权。然而,有些情况下,多项安排应该作为一项交易进行会计处理。在确定是否将这些安排作为一项交易进行会计处理时,母公司要考虑这些安排的条款、条件以及这些安排的经济影响。以下一种或多种情况可能表明,母公司应将多项安排作为单项交易进行会计处理:

(1)这些安排同时进行或者彼此影响;

(2)这些安排将形成一项单独的交易以产生整体商业影响;

(3)一项安排的发生取决于其他至少一项安排的发生;

(4)一项安排如果单独考虑时是不经济的,但是和其他安排放在一起考虑时是经济的”。

三、问题分析与讨论

企业会计准则指南对企业合并中控制权的转移提供了若干判断标准,我们认为这些标准在很多方面同样适用于股权处置日的判断。

在分步处置股权涉及一揽子交易的情况下,股权处置日的判断会变得更加复杂。某些情况下,在每一步交易发生的时候分别确认处置损益可能是合理的,例如整个交易的完成没有实

质性障碍、每一步交易的定价都是公平合理的且每一步交易均不可逆转等。但是在某些情况下，在每一步交易完成的时点都确认处置损益可能并不合理，例如：

1. 一揽子交易的特点的第 3 项指出，一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。例如，交易双方可能约定，如果后面的交易步骤无法完成，则取消之前的交易步骤。在这种情况下，在整体交易完成之前，不应该对已经完成的交易步骤进行会计处理。

2. 一揽子交易的特点的第 4 项指出，一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。例如，第 1 项交易可能是低价出售，第 2 项交易则是高价出售。在这种情况下，如果在每一次处置时确认该次交易的损益，可能并不符合交易的经济实质。

在实务操作中，应当结合具体情况按照实质重于形式的原则进行判断。

四、典型案例

案例 2.3

A 公司为上市公司，B 公司为其子公司。A 公司持有 B 公司 51% 的股权，B 公司注册资本为 2000 万元。A 公司于 2008 年 12 月向 C 公司(注册地为中国香港)转让其持有的 B 公司 39% 股权(以下简称“第一次转让交易”)，转让价款约为人民币 1.3 亿元。

A 公司于 2008 年 12 月与 B 公司的另一股东 D 公司签订补充协议，协议约定：在上述股权转让发生二年内，A 公司应当将其保留的 B 公司 12% 的股权转让给 D 公司(或其指定的受让人)，A 公司有权要求 D 公司受让全部保留股权，各方均不得拒绝，全部保留股权价款=4000 × (1+年数×10%) 万元。上述股权受让价格为固定价格，不因 B 公司盈利或亏损或资本金及股权变动而变动。

上述两项交易签署后，C 公司和 D 公司共同对 B 公司进行增资，其中 C 公司出资 12000 万元，D 公司出资 7800 万元。增资结束后，B 公司性质变更为中外合资企业，注册资本为 21800 万元，其中：A 公司占股权比例为 1.1%，C 公司占股权比例为 60.3%，D 公司占股权比例为 38.6%。

A 公司于 2009 年 12 月与 D 公司指定的受让人 C 公司签订股权转让合同，合同约定 A 公司将持有 B 公司 0.7% 的股权转让给 C 公司(以下简称“第二次转让交易”)，转让价款约为 2700 万元，转让价款的支付方式为：

1. 自合同签署之日起 45 日内，C 公司向 A 公司支付股权转让款的 10%，即 270 万元。

2. 自合同获得相关商务部门核准备案之日起 7 个工作日内，C 公司向 A 公司支付股权转让款的 40%，即 1080 万元。

3. C 公司应最迟于 2010 年 12 月 31 日支付股权转让款的另外 50%，即 1350 万元。

2010 年 1 月，C 公司向 A 公司支付了股权转让款的 10%，即 270 万元。

相关商务部门于 2010 年 4 月批复同意 A 公司将持有 B 公司 0.7% 的股权转让给 C 公司。

A 公司称：至 A 公司 2009 年年报对外报出日，第二次转让交易已获得相关商务部门的批复，A 公司已收到股权转让款超过股权转让款总额的 50%；第二次转让交易为第一次转让交易的延续，与股权转让相关的风险和报酬实质已经发生转移，与股权转让相关的经济利益的流入额能够可靠计量并很可能流入企业，全额确认股权转让收益符合企业会计准则的相关要求。

基于以上考虑，A 公司在 2009 年度财务报告中对上述第二笔股权转让交易全额确认收入 2700 万元，实现净利润约 2000 万元。

问题：A 公司的上述会计处理是否恰当？

案例解析：

我们需要分析第一次转让交易和第二次转让交易之间是否属于一揽子交易。《国际会计

准则第 27 号——合并财务报表和个别财务报表》第 33 段对于如何判断两个交易是否相互关联给出了相关指引。

2008 年 12 月，A 公司与 C 公司签订股权转让合同，向 C 公司转让 B 公司 39% 的股权。与 B 公司的另一股东 D 公司签订股权转让合同，约定在 A 公司向 C 公司转让 39% 股权的两年内，A 公司将其保留的 B 公司的 12% 的股权转让给 D 公司(或其指定受让人)。A 公司与 D 公司签订股权转让合同时，并未约定 C 公司为该交易的指定受让人，因此我们不能简单地因为一年后 D 公司指定 C 公司为受让人而认为这两项交易是一项整体安排。

A 公司向 C 公司转让 B 公司 39% 的股权，转让对价为 1.3 亿元；向 D 公司转让 B 公司 12% 的股权，转让对价为 4000 万元($1.3 \text{ 亿} \div 39\% \times 12\% = 4000 \text{ 万元}$)，另考虑 10% 的时间价值。比较两项交易的价格，并无不合理之处。

A 公司与 D 公司约定，在 A 公司向 C 公司转让 39% 股权的两年内，A 公司应当将其保留的 B 公司 12% 的股权转让给 D 公司(或其指定受让人)，A 公司有权要求 D 公司受让全部保留股权，各方均不得拒绝。因此，双方都无权中止合同。从时间上看，D 公司的交易虽然约定在 C 公司交易完成之后的两年内进行，但是只是时间上的安排，D 公司的交易结果并不影响与 C 公司的交易。由此判断，A 公司与 C 公司的交易，以及与 D 公司的交易都是不可逆的，且不取决于其他交易的发生。

在整个交易的完成没有实质性障碍、每一步交易的定价都是公平合理，且每一步交易均不可逆转的情况下，我们认为第一次转让交易和第二次转让交易之间并不是一揽子交易。因此，我们需要单独判断第二次转让交易的处置日。

经查阅 A 公司提供的相关资料，第二次转让交易的相关情况在 2009 年末不满足确认股权损益的要求：

1. C 公司向 A 公司支付第二次转让交易的股权转让款的交易行为均发生于 2010 年 1 月 1 日之后。

2. 相关商务部门于 2010 年 4 月批复同意 A 公司将持有 B 公司 0.7% 的股权转让给 C 公司。

同时，虽然上述转让款以及商务部门的相关批复是发生在财务报表批准报出日之前，但是上述事件并不是在资产负债表日已存在的事项，根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》，“资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项”。因此，该处置不是资产负债表日后调整事项，第二次转让中股权的处置日不应当在 2009 年，而应当为 2010 年。

综上所述，A 公司在 2009 年度财务报告中将第二次转让交易收益予以确认不符合《企业会计准则》及其应用指南的有关规定。

我们认为，对于第二次转让交易，A 公司在已获商务部门核准批复、C 公司付款比例超过 50% 并且预计剩余款项能够取得等条件均得到满足的情况下，才能确认该项经济交易的股权转让收益。

第三章 股份支付

股权激励带来的双赢结果使得越来越多的公司将股权激励作为激励员工的一种方式。这

种双赢体现在，从员工的角度，员工可以分享公司成长的成果；从企业的角度，公司既激励了员工，又节约了公司的现金资源。

在股份支付相关准则出台之前，是否将股权激励的成本确认在利润表中一度是个有争的话题。有人认为股东转让给职工股份是股东之间的行为，不应当在报告主体中反映；有人为公司没有成本，因此不应当确认股权激励费用或成本。但是，随着股份支付交易的越来越多和日益普遍，人们发现不确认股权激励成本不能反映交易的实质以及公司的财务状况和经营成果。股份支付交易的实质是企业以股份或者期权作为代价，接受了职工的服务。人们很容易理解公司对于支付现金而获取职工服务的交易（例如：以现金支付工资、奖金）确认相应的薪酬费用，其实同样的道理，通过发行股份或期权而获取的职工服务也应当确认相应的费用。从公司支付的对价来看，如果公司发行股份或期权，也可以收取相应的现金，因此公司让渡的现金部分可能就是公司因接受职工服务而放弃的经济资源。

简言之，如果将股权激励交易分为两个步骤来看——一是发行股份或期权并收取现金，二是以现金支付自职工取得的服务，在财务报表中确认相应的薪酬费用和权益工具的增加就不难理解了。

上述股份支付的处理理念正在逐渐被国内的上市公司所理解和运用，在这个过程中，也因理解不够充分产生了一些问题。

第一节 一次授予、分期行权的股份支付计划

一、背景情况

现阶段，大多数国内上市公司的股权激励计划是一次授予，按比例分期行权。在这种情况下，一些上市公司直观地理解为相关的费用也应该按照上述比例在整个计划期内分摊，对企业会计准则中“等待期”的定义及股权激励费用分摊的相关规定理解不够充分。

二、会计准则及相关监管规定

（一）企业会计准则的相关规定

对于股份支付费用的分摊，《企业会计准则第 11 号——股份支付》第六条规定，“完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积”。

上述规定中明确企业应当将当期取得的服务计入成本和费用，所隐含的是股份支付费用，应当在等待期内分摊。

（二）国际财务报告准则的相关规定

《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》中对于是否分摊及如何分摊有更详细的讨论。

“14. 如果所授予的权益工具立即可行权，则对方无需完成一段规定期间的服务即有权无条件享有这些权益工具。在不存在相反证据的情况下，主体应假设已经取得了对方作为权益性工具对价所提供的服务。在这种情况下，在授予日，主体应确认所取得的全部服务，并相应增加权益。

15. 如果所授予的权益性工具只有在对方完成一段规定期间的服务后才能可行权，主体应假设对方作为权益性工具的对价应提供的服务将在未来的等待期内取得。主体所取得的服

务，应随着对方在等待期内服务的提供进行会计处理，相应增加权益。例如：

(1) 如果授予职工股票期权，前提条件是完成 3 年的服务，则主体应假设职工作为股份期权对价应提供的服务将在未来的 3 年等待期内取得。

(2) 如果职工被授予股票期权，前提条件是达到一定的业绩条件并且在满足该业绩条件时仍为主体雇佣，同时等待期的长短取决于何时能够满足业绩条件而变化，主体应假设职工作为股票期权对价应提供的服务，将在未来的预期给予期间内取得”。

(三) 在企业会计准则规定的基础上，中国证监会 2009 年发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2009 年第 1 期) 中，就上市公司包括多期期权的股票期权激励计划，各期期权的等待期跨越多个会计期间的情况下，如何在资产负债表日确认某一会计期间的期权费用的问题，要求公司应根据期权激励计划条款设定的条件，采用恰当的估值技术，分别计算各期期权的单位公允价值。在各个资产负债表日，根据最新取得的可行权人数变动、业绩指标完成情况等后续信息修正预计可行权的股票期权数量，并以此为依据确认各期应分摊的费用。对于跨越多个会计期间的期权费用，一般可以按照该期期权在某会计期间内等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。

三、问题分析与讨论

“一次授予、分期行权”，即在授予日一次授予员工若干权益工具，之后每年分批达到可行权。每个批次是否可行权的结果通常是相对独立的，即每一期是否达到可行权条件并不会直接决定其他几期是否能够达到可行权条件，在会计处理时应将其作为几个独立的股份支付计划处理。同时，公司一般会要求员工在授予的权益工具可行权时仍然在职，这实际上是隐含了一个服务条款，即员工需服务至可行权日。

四、典型案例

案例 3.1

A 公司为上市公司。2011 年 1 月 5 日，A 公司进行了限制性股票激励计划的授权，一次性授予 A 公司高级管理人员共计 3600 万股限制性股票。2011-2013 年每年年末，在达到当年行权条件的前提下，每年解锁 1200 万股。在解锁时职工应当在职。当年未满足条件不能解锁的股票作废。

A 公司拟按照 3600 万股限制性股票计算的股权激励费用在 2011 年至 2013 年这 3 年平均分摊(见表 3-1)。

问题:A 公司将费用在 3 年中平均分摊的方法是否恰当?

案例解析:

从案例中的条款看，该股权激励计划属于一次授予、分期行权的股权激励计划，每期的结果相对独立，即第一期末未达到可行权条件并不会直接导致第二期或第三期不能达到可行权条件，因此在会计处理时会将其作为三个独立的股份支付计划处理，即第一个计划的等待期是一年，第二个计划的等待期是两年，第三个计划的等待期是三年，各年应分摊的费用情况如下(按股份数计算)：

分 摊	第一期	第二期	第三期	合 计
计入 2011 年	1 200	600	400	2 200
计入 2012 年	—	600	400	1 000
计入 2013 年	—	—	400	400
合 计	1 200	1 200	1 200	3 600

这样处理的原因是：由于要求职工在解锁时仍然在职，则对于第一期的奖励1200万股股票要求职工必须在公司服务一年；对于第二期的奖励1200万股股票要求职工在第二年年末仍在职，即要求职工必须在公司服务两年，因此相应的费用应当在两年内分摊；同理，第三期的奖励1200万股股票应当在三年内分摊。

从表3-1中可以看到，公司确认的费用成阶梯型下降，即前期比后期要确认更多的费用。前期费用较高的原因是员工在前期为数个具有不同等待期的奖励计划而工作。

在各个资产负债表日，公司应根据最新取得的可行权人数变动、业绩指标完成情况等后续信息修正预计可行权的股票数量，并以此为依据确认各期应分摊的费用。

第二节 涉及集团内公司的股份支付计划

一、背景情况

公司在涉及股份支付安排时通常需要考虑员工被授予权益工具的退出机制，即职工将以何种方式实现权益工具的增值。如果集团内有一家公司是上市公司，这家上市公司的股票或者期权将是一个比较好的授予工具。因此，对于为集团内的非上市主体提供服务的员工，也有可能授予的是上市公司的股份或期权，这就产生了集团内公司股份支付的问题（例如，提供股份的上市公司和接受服务的非上市公司各自的会计处理）。在集团内，通常会有结算职工权益工具的一方和接受职工服务的一方。我们需要根据交易的安排考虑双方在其财务报表中的会计处理。

二、会计准则的相关规定

企业会计准则解释第4号中对于集团内的股份支付安排作出了规定：

“七、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理？”

答：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，应当按照以下规定进行会计处理：

（一）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。

（二）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的

是企业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”。

《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》在 2009 年 6 月颁布了《对国际财务报告准则第 2 号的修改——集团以现金结算的以股份为基础支付交易》，该修改为确定股份支付交易在合并财务报表和单独财务报表中的分类提供了明确的依据。

“43A. 集团内的股份支付交易，接受服务的主体在其单独财务报表中，应当评估所授予的奖励的性质以及主体自身的权利和义务，并据以判断其所取得商品或服务应该按照以权益结算的股份支付，还是以现金结算的股份支付来计量。

43B. 在下述情况下，接受服务的主体应当将奖励作为一项权益结算的股份支付来计量：

- (a) 授予的是主体自身的权益工具，或
- (b) 主体没有结算该股份支付交易的义务。

除此以外，所有其他情况下，主体应当将接受的商品和服务按照以现金结算的股份支付来计量。

43C. 在集团内另一个主体接受商品或服务的情况下，对于结算股份支付交易的主体来说，只有在该交易是用主体本身权益工具结算的情况下，主体将该交易确认为一项以权益结算的交易，除此以外所有其他情形均作为以现金结算的奖励处理”。

三、问题分析与讨论

集团内股份支付主要考虑的是在集团内接受服务主体和结算的主体在各自报表中如何进行会计处理。结合上面的准则规定，不难看出基本的原则是“谁受益、谁确认费用”。

随之产生的问题是如何计量相关费用。

首先要判断股份支付的类型是属于权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付。《企业会计准则解释第 4 号》作出了规定：接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理，除此以外的为现金结算的股份支付。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。

上述规定如图 3-1 所示：

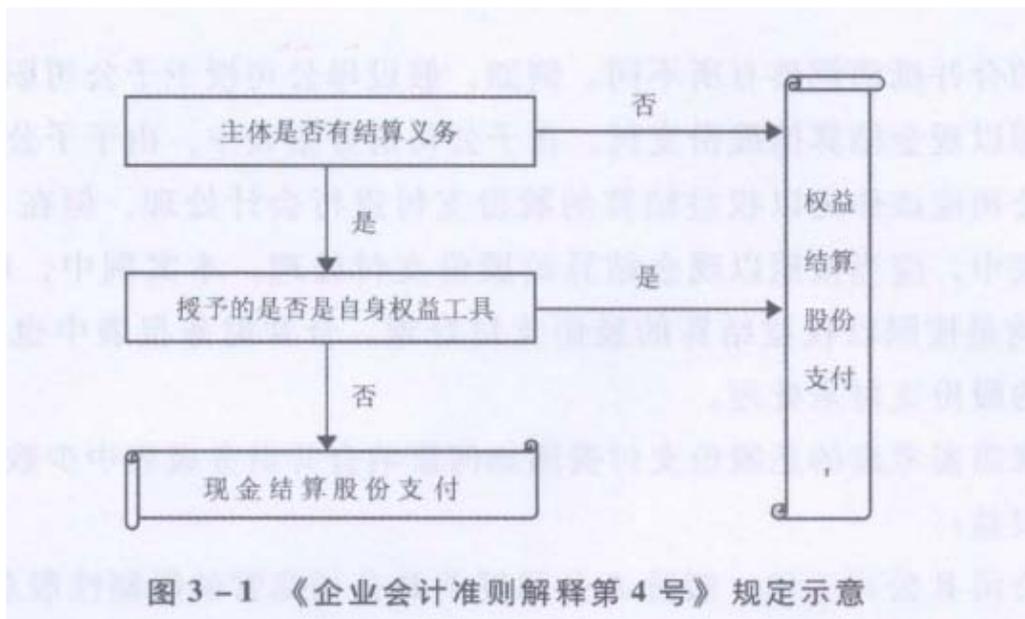


图 3-1 《企业会计准则解释第 4 号》规定示意

集团内股份支付常常还面临另外一方面的计量问题，即当“接受服务的企业”或者“结算企业”为集团内非全资子公司的情况下，如何计量少数股东损益和少数股东权益。对此问题，

企业会计准则中并未作出明确规定，我们在下面的案例中进行探讨。

四、典型案例

案例 3.2

A 公司为上市公司。2010 年，A 公司按照经批准的股权激励计划向 A 公司自身、子公司 B 公司及孙公司 C 公司的高管授予了 A 公司限制性股票。A 公司持有 B 公司 60% 的股权，B 公司持有 C 公司 100% 的股权。在等待期内，A 公司借记“长期股权投资”，贷记“资本公积”；子公司和孙公司借记“管理费用”，贷记“资本公积”。

问题：

- (1) A 公司在编制合并报表时，应当如何考虑上述股份支付对合并报表的影响？
- (2) C 公司的股权激励成本是否可以只在 A 公司和 C 公司层面进行会计处理？
- (3) 如果受激励高管在集团内调动，原接受服务企业的股权激励成本是否调整？

案例解析：

(1) A 公司在编制合并财务报表时，首先应当从合并财务报表的角度重新判断该项股权激励是以权益结算的股份支付，还是以现金结算的股份支付，这一点与普通的合并抵消调整有所不同。例如，假设母公司授予子公司职工的是股票增值权，即以现金结算的股份支付，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，子公司应该作为以权益结算的股份支付进行会计处理，但在 A 公司的合并财务报表中，应当按照以现金结算的股份支付处理。本案例中，母公司 A 和子公司 B 均是按照以权益结算的股份支付处理。合并财务报表中也应该作为以权益结算的股份支付来处理。

接下来需要考虑的是股份支付费用如何影响合并财务报表中少数股东损益和少数股东权益：以子公司 B 公司为例，假设 A 公司授予 B 公司高管的限制性股票在 2010 年等待期内确认的费用总额为 100 万元，则 A 公司的会计处理为：借记“长期股权投资”100 万元，贷记“资本公积”100 万元；子公司 B 公司借记“管理费用”100 万元，贷记“资本公积”100 万元。A 公司在编制合并报表的时候，合并利润表中“管理费用——股权激励费用”为 100 万元，合并资产负债表中“资本公积——其他资本公积”为 100 万元。在计算子公司少数股东损益和少数股东权益的时候，由于这部分费用全部是由母公司 A 公司承担的，是否应该从子公司的净利润中剔除股权激励费用？

我们认为，少数股东损益和少数股东权益反映的是合并财务报表中子公司的净利润和净资产中不归属于母公司股东的部分。因此，少数股东损益中应包含按照少数股东的持股比例 40% 分享的股权激励费用 40 万元，换言之，少数股东损益按照子公司 B 公司的净利润直接计算即可；相应地，少数股东权益也按照包含 40% 的股权激励费用的 B 公司净资产计算。

(2) 对孙公司的股权激励仅涉及母公司和孙公司，子公司在个别报表中不应体现。其原因是：假如子公司做账，其会计处理应当是相应增加对孙公司的长期股权投资和资本公积，但是在子公司的个别报表中，对孙公司的投资是按照成本法核算，因为对孙公司的投资成本并没有真实发生改变，所以不应当确认对孙公司的长期股权投资的增加，故我们认为中间公司不应体现。

值得一提的是，虽然可能母公司对孙公司没有直接的股权投资，但是在母公司的个别报表中会出现“长期股权投资——孙公司”。这样的结果也是合理的，因为在本案例中，母公司和孙公司直接发生了交易。母公司在编制合并财务报表的时候，再按照前述问题(1)中讨论的原则对孙公司的股权激励进行合并抵消调整。

(3) 如果受到激励的高管在公司集团内调动导致接受服务的企业变更，但高管人员应取得的股权激励并未发生实质性变化，在等待期内应按合理标准(例如：按服务时间)在原接受服

务的企业与新接受服务的企业间分摊股权激励成本，即谁受益，谁确认费用。

第三节 股份支付计划的取消与作废

一、背景情况

近些年来，随着股票市场价格的波动及受全球经济环境的影响，有的公司希望修改正在执行的股权激励计划。例如，有的公司授予员工的期权出现了“缩水”的状况，即股票的价格远低于行权价格，公司为了继续体现激励作用，会对原有的计划进行修改，比如降低行权价格。同时也有些情况下，公司可能出于对业绩的考虑，打算取消股权激励计划。这些对原计划的修改和取消都有可能对公司的财务报表产生影响。

二、会计准则的相关规定

在股份支付的会计处理中，我们会碰到作废、取消、修改、结算等不同的术语。这些术语所表达的含义不同其相应的会计处理也不尽相同，比较容易混淆的是作废和取消。

准则中没有对作废作出定义。对于作废，我们通常理解为：由于服务条件或者非市场的业绩条件没有得到满足，导致职工未能获得授予的权益工具的情形。或者，可以简单理解为未满足可行权条件而被取消的情形。对于作废，准则中规定“在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致”。也就是说，如果没有满足服务或者非市场的业绩条件，则实际可行权的权益工具的数量为零，即接受的服务累计确认的费用为零。

取消通常源于公司或者员工主动的行为。《企业会计准则解释第3号》明确，“在等待期内如果取消了授予的权益工具，企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理”。也就是说，取消的会计处理结果视同加速行权。

三、问题分析与讨论

从职工的角度看，无论是作废还是取消，职工都没有获得所授予的权益工具，但是两者的原因是不同的。作废是源于职工没有能够满足提前设定的可行权条件，故对于作废的股权激励会冲销以前确认的相关费用；取消往往源于企业的主动行为，为了防止企业随意取消股权激励计划，准则要求在等待期内如果取消了授予的权益工具，企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，视同剩余等待期内的股权激励计划已经全部满足可行权条件。

这一规定实质上是一项惩罚性的规定，为了防止企业随意取消计划而要求企业在取消的时候确认额外的费用。实务中，一些上市公司在发现股权激励计划的可行权条件很可能无法满足的时候，会很自然地想到要取消这样一个很可能无法执行的计划，而不要再浪费时间去等待这个计划作废，却没想到“主动取消”和“自动作废”的账务处理结果差别这么大。如果待到计划自动作废，很可能无需确认额外的费用。我们可以通过以下案例进一步看到“取消”

的后果。

四、典型案例

案例 3.3

A 公司为上市公司。2011 年 1 月 20 日，A 公司向 25 名公司高级管理人员授予了 1500 万股限制性股票，授予价格为 8 元，授予后锁定 3 年。2011 年、2012 年、2013 年为申请解锁考核年，每年的解锁比例分别为 30%、30%和 40%，即 450 万股、450 万股和 600 万股。经测算，授予日限制性股票的公允价值总额为 15000 万元。该计划为一次授予、分期行权的计划，费用在各期的分摊如表 3-2 所示：

分 摊	第一期	第二期	第三期	合 计
计入 2011 年	4 500	2 250	2 000	8 750
计入 2012 年	—	2 250	2 000	4 250
计入 2013 年	—	—	2 000	2 000
合 计	4 500	4 500	6 000	15 000

各期解锁的业绩条件如表 3-3 所示：

	业绩条件
第一期	2011 年净利润较 2009 年增长率不低于 25%
第二期	2011 年和 2012 年两年净利润平均数较 2009 年增长率不低于 30%
第三期	2011 ~ 2013 年 3 年净利润平均数较 2009 年增长率不低于 40%

2011 年 10 月 25 日，A 公司公告预计 2011 年全年净利润较 2010 年下降 20%-50%。

2011 年 12 月 13 日，A 公司召开董事会，由于市场需求大幅度萎缩，严重影响了公司当年以及未来一两年的经营业绩，公司预测股权激励计划解锁条件中关于经营业绩的指标无法实现，故决定终止实施原股权激励计划，激励对象已获授的限制性股票由公司回购并注销。2011 年 12 月 28 日，A 公司股东大会审议通过上述终止及回购方案。

问题：A 公司终止实施原股权激励计划应该如何进行会计处理？

案例解析：

(1) 第一期解锁部分所对应的股权激励费用应该按照股份支付计划作废来进行会计处理，2011 年度不确认与这一部分相关的股权激励费用。原因是，在 2011 年年底，由于未能达到可行权条件“2011 年净利润较 2009 年增长率不低于 25%”而导致职工不能解锁相应的限制性股票，这属于作废。

(2) 第二期和第三期应该作为取消股份支付计划，按照加速行权处理。但是对于取消日应当确认的金额存在一定争议。一种观点认为费用应当反映取消日所有流通在外的股权激励，而无需考虑未来是否能够满足可行权条件。这是因为准则规定对股份支付计划的取消按照加速行权处理，即提早满足了行权条件，因此将剩余的授予日权益工具的公允价值全部确认在取消当期。另外一种观点认为，《国际财务报告准则第 2 号——股份支付》规定，“主体对于取消或结算应当作为加速行权处理，并应当立即确认在剩余的等待期间所取得服务原本应予确认的金额”，这里“在剩余的等待期间所取得服务原本应予确认的金额”应反映如果不取消

股份支付计划，预期在未来期间将会确认的费用金额，也就应该考虑未来是否能够满足可行权条件，根据这一估计对预期将行权的奖励数量进行调整后再计算应该确认的费用。

就本例来看，观点一认为应当在取消日加速确认第二、二期的费用 10500 万元；而观点二认为，应当在取消日判断第二、三期的股权激励达到业绩条件的可能性，在此基础上需确认的费用少于 10500 万元。

对于该争议，财政部在 2012 年 3 月的财办会[2012]11 号《关于取消股份支付计划会计处理问题的复函》中指出：

“企业在等待期内取消了所授予的权益工具(因未满足可行权条件而被取消的除外)的，应当按照《企业会计准则解释第 3 号》(财会[2009]8 号)的规定作为加速可行权处理，即视同剩余等待期内的股权激励已经全部满足可行权条件，在取消所授予权益工具的当期确认剩余等待期内的所有费用”。

上述财办会[2012]11 号的观点似乎更倾向于观点一，即在本例中，应当加速确认与第二、三期的相关费用 10500 万元。

第四章 债务重组

第一节 破产重整的收益确认时点

一、背景情况

2006年8月，新出台的《中华人民共和国企业破产法》（以下简称破产法或新破产法）引入的破产债务重整制度专门辟出一章分3节共计25个法条对破产重整的法律程序作了较为细致的规定。在此之前，1986年制定的《中华人民共和国企业破产法》（试行）也设计了破产重整程序，将破产重整称为“整顿”，与新破产法的重整制度完全不同。

随着新破产法于2007年6月1日施行，ST类上市公司通过破产重整确认债务重组收益的情况逐渐增多。根据新破产法，债务人或者债权人可以依照新破产法直接向人民法院申请对债务人进行重整，人民法院经审查认为重整申请符合新破产法规定的，应当裁定债务人重整，并予以公告。债务人或者管理人应当自法院裁定债务人重整之日起6个月内，向人民法院和债权人会议提交重整计划草案。依据债权分类，债权人会议分优先债权组、职工债权组、税款债权组和普通债权组对重整计划草案分组进行表决。在实际工作中，优先债权组、职工债权组、税款债权组通常会由于全额偿付而通过重整计划，但普通债权组（债权人通常为商业银行，占总债权比例通常较高）通常会由于最终偿付比例过低（通常为10%-20%，最低为2%）而无法通过重整计划草案。

即使出现上述情况，债务人或者管理人仍可在符合新破产法第87条规定的情况下，申请人民法院批准重整计划草案。人民法院经审查认为重整计划草案符合规定的，应当自收到申请之日起30日内裁定批准，终止重整程序，并予以公告。经人民法院裁定批准的重整计划，对债务人和全体债权人均有约束力。因此，自新破产法实施以来，上市公司破产重整债务重组通常通过人民法院强制判决对债务人进行法律约束并对债权人进行保护。根据新破产法，一旦重整计划实施完毕，按照重整计划减免的债务，自重整计划执行完毕时起，债务人不再承担清偿责任。

由于重整计划涉及债务重组，自2007年年报公布以来，不少ST类上市公司在法院批准重整计划后立即确认债务重组收益。例如，某破产重整上市公司，当地法院于2006年12月批准了该公司的《重整计划草案》，其中大额普通债权中超过50万元的部分将按照13%的偿付比例以现金清偿，在重整计划执行期满12个月的月底前清偿10%，满24个月的月底前清偿35%，满36个月的月底前清偿55%，该公司重整后债务约为9.8亿元。根据法院判决，该公司在2007年年报中确认了约20亿元债务重组收益。对于ST类公司是否能够按照重整计划的要求按期履行偿债义务，市场相关各方一直存在较大疑问，由此引发了较大争议，即破产重整上市公司是否可以在法院批准重整计划后立即确认债务重组收益。

二、相关规定

《企业会计准则第12号——债务重组》规定，“债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项”。“重组债务的账面价值与实际支付的偿债资产或权益的公允价值之间的差额计入当期损益。”

《企业会计准则22号——金融工具确认和计量》规定，“金融负债的现时义务全部或部分已

经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分”。

《破产法》第七十八条规定，“在重整期间，有下列情形之一的，经管理人或者利害关系人请求，人民法院应当裁定终止重整程序，并宣告债务人破产：

- (一) 债务人的经营状况和财产状况继续恶化，缺乏挽救的可能性；
- (二) 债务人有欺诈、恶意减少债务人财产或者其他显著不利于债权人的行为；
- (三) 由于债务人的行为致使管理人无法执行职务”。

《破产法》第九十三条规定，“债务人不能执行或者不执行重整计划的，人民法院经管理人或者利害关系人请求，应当裁定终止重整计划的执行，并宣告债务人破产。

人民法院裁定终止重整计划执行的，债权人在重整计划中作出的债权调整的承诺失去效力。债权人因执行重整计划所受的清偿仍然有效，债权未受清偿的部分作为破产债权”。

三、问题分析与讨论

根据新破产法，一旦重整计划实施完毕，按照重整计划减免的债务，自重整计划执行完毕时起，债务人将不再承担清偿责任。但新破产法也规定了终止重整计划的情形。第 93 条规定，债务人不能执行或者不执行重整计划的（即债务人未按照重整计划按期履行偿债义务），人民法院经管理人或者利害关系人请求，应当裁定终止重整计划的执行，并宣告债务人破产。第 78 条还规定了非正常终止重整计划的其他三种情形。

根据《破产法》的规定，经法院批准的债务豁免，其实质是有条件豁免，条件之一即为只有在债务人履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免其剩余债务，否则，管理人或债权人有权要求人民法院终止重整计划，债权人在重整计划中所作的债权调整承诺也随之失效。而在破产重整过程中，有关债务重组协议的执行过程和结果存在较大不确定性，主要表现在：

1. 实施破产重整的上市公司（即债务人）多为退市风险警示（*ST）或特别处理（ST）类公司，这些公司在破产重整之前曾发生过未及时足额归还银行借款的违约行为。
2. 上市公司获得债务豁免后是否就能够启动正常生产经营活动，产生足够的现金流，用于按期履行重整计划中的偿债义务具有相当大的不确定性。
3. 重整计划规定的分期偿债期间一般较长，债务人分批按期偿还债务，在履行重整计划期间，债务人偿债义务尚未解除。
4. 大多数经法院批准的债务豁免，其实质是有条件豁免，即只有在债务人履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免其剩余债务，否则管理人或债权人有权要求人民法院终止重整计划，债权人在重整计划中所作的债权调整承诺也随之失效。

因此，不能简单地认为法院裁定批准了重整计划，被豁免的债务就符合了终止确认的条件。破产重整实质上属于一种特殊的债务重组，应该在符合准则所规定的金融负债终止确认条件的情况下才能够确认债务重组利得，由于大多数经法院批准的债务豁免都是有条件豁免，只有在债务人履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免债务。因此，一般应等到法院裁定破产重整实施完毕才能够确认债务重组收益，债务人不得在法院批准其重整计划时立即确认破产重整债务重组收益。

四、典型案例

案例 4.1

A 公司为上市公司，拟进行破产重整。2010 年 2 月，当地法院批准了公司的重整计划，对于超过 10 万元以上部分的普通债权，A 公司按照 12%的比例以现金进行清偿，并在重整计划获

法院裁定批准之日起3年内分3期清偿完毕，每年为一期，每期偿还1/3。破产重整方案中还规定，只有在A公司履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免其剩余债务，否则管理人或债权人有权要求终止重整计划，债权人在重整计划中所作的债权调整承诺也随之失效。A公司根据前述重整计划的安排，在2010年2月确认了约10亿元债务重组收益。

2010年年底，A公司发布重大事项公告，称公司目前未能按照重整计划确定的第一期债务清偿时间和金额偿还债务。为了避免破产清算，公司一方面书面致函各相关债权人恳请延期偿还债务，截至2010年12月31日，尚未收到各债权人及相关部门的书面异议；另一方面正全力加大工作力度和加快工作进程，力争在最短的时间内筹集到相应资金偿付第一期债务。公司将根据事情的进展情况及时履行信息披露义务。

问题：A公司是否能在2010年年报中确认上述破产重整债务重组收益？

案例解析：

根据A公司的破产重整方案，“只有在A公司履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免其剩余债务，否则管理人或债权人有权要求终止重整计划，债权人在重整计划中所作的债权调整承诺也随之失效”。这说明，债权人所作出的债务豁免承诺只有在A公司按照重整计划的规定履行完所有偿债义务之后才生效，在此之前，A公司不应该确认重组收益。

本案例中，A公司已于2010年年底前发布重大事项公告，称公司目前未能按照重整计划确定的第一期债务清偿时间和金额偿还债务，这进一步证明，在2010年年底，无法确定A公司是否能够按照破产重整方案履行完毕所有的偿债义务。因此，A公司不应在2010年度确认相关债务重组收益。

第二节资产负债表日后的债务重组

一、背景情况

上市公司与债权人进行债务重组，由于涉及债权的认定、清偿比例、清偿方式与期限等很多具体事项的协商和讨论，通常需要经历一段较长的时间才能够达成协议。因此，实务中常常出现这样的情况：上市公司在报告期内已经开始与银行或者其他债权人协商债务重组，于报告期资产负债表日尚未签订债务重组协议。之后，在报告期的资产负债表日后到财务报告批准报出日之间，上市公司与相关债权人签订债务重组协议，这种情况下，是否能够作为资产负债表日后调整事项，根据所签订的债务重组协议，在报告期确认债务重组收益，是实务中部分企业感到困惑的问题。

另外，如果上市公司在报告年度开始实施破产重整计划，在报告期资产负债表日后完成重整计划并由法院裁定破产重整实施完毕，是否能够作为资产负债表日后调整事项，将破产重整收益计入报告年度，是在上述问题的基础上衍生出来的问题。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》规定，“资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项”。

《企业会计准则讲解（2010）》第十三章指出，在债务重组中涉及的金融负债只有在满足《企

业会计准则——金融工具确认和计量》所规定的金融负债终止确认条件时，才能终止确认。
《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第二十六条规定，“金融负债的现时义务全部或部分已经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分”。

三、问题分析与讨论

要解决此类问题，关键在于两方面的判断：一是判断相关的债务重组和破产重整的确认时点；二是判断资产负债表日后事项是否属于调整事项。

(一) 债务重组的确认时点

企业会计准则讲解指出，债务重组的确认时点要在满足金融负债终止确认条件之后，即现时义务全部或部分已经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分。

如果是破产重整这一特殊的债务重组事项，应该按照本章第一节所讨论的确认原则，通常应该在债务人按照经法院批准的破产重整方案履行完所有的偿债义务，法院裁定破产重整实施完毕之后，确认债务重组收益。

(二) 判断资产负债表日后事项是否属于调整事项

企业会计准则规定，资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。因此，判断一个资产负债表日后事项是否属于调整事项，关键在于判断这一事项是否属于资产负债表日已经存在的情况。一般来讲，债务重组协议签订于报告年度资产负债表日后事项期间，为一个新的事项，不属于日后调整事项。债务重组协议明确规定了偿债条件的，在相关债务未按规定偿付之前，相关金融负债不满足终止确认条件，不能够作为资产负债表日后调整事项。

四、典型案例

案例 4.2

A 公司为上市公司。2007 年 A 公司向 B 银行贷款 2 亿元，借款协议约定的正常年利率为 6%，罚息年利率为 7%。因 A 公司资金困难，未能按时偿还本息，故 A 公司从 2009 年 1 月开始按照罚息年利率 7% 计提该笔借款的逾期利息，2009 年度计提逾期利息 1400 万元。

2010 年，A 公司与 B 银行积极协商，B 银行也已向 B 银行总行申请减免 A 公司部分利息。2010 年 12 月 31 日，A 公司根据与 B 银行债务重组的进度情况，预计双方将于近期达成减免利息的协议。据此判断，2009 年度及 2010 年度按照罚息年利率 7% 支付逾期利息的可能性很小，故 2010 年按照 6% 的正常年利率计提该笔贷款利息 1200 万元，同时冲回应付利息期初余额中 2009 年利息 200 万元。

2011 年 4 月 27 日，在 2010 年年度财务报告批准报出日之前，A 公司与 B 银行签订了《利息减免协议》，协议的主要内容与之前 A 公司估计的情况基本相符，即在 A 公司一次性归还全部贷款本金和分期偿还利息的前提下，A 公司只需按照 6% 的正常年利率支付 2009 年度和 2010 年度的利息。

问题：A 公司能否基于资产负债表日债务重组的谈判进度来估计应付利息的金额？资产负债表日后事项期间达成的债务重组协议是否应该作为调整事项？

案例解析：

A 公司在 2010 年年底，根据管理层的估计，认为按照 7% 的罚息年利率支付 2009 年和 2010 年度利息的可能性很小，故按照 6% 的正常年利率计提 2010 年度应付利息 1200 万元，同时冲回应付利息期初余额中 2009 年利息 200 万元。

应付利息与银行借款均属于金融负债，A 公司的这种做法，有可能是混淆了金融负债与预计

负债的概念，将金融负债按照预计负债的方法进行了会计处理。

预计负债是符合负债确认条件的或有事项，根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》，或有事项是“过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项”。预计负债的金额“按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量”，并在每个资产负债表日“按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整”。因此，预计负债是基于最佳估计数的一项负债。

金融负债的确认和计量应当遵循《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。金融负债的定义是“向其他单位交付现金或其他金融资产的合同义务……”金融负债终止确认的相关规定中也强调了合同义务的全部或者部分解除。可以看出，金融负债更强调的是合同义务。除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债以外，其他金融负债均按照摊余成本计量，每个资产负债表日账面价值不反映其公允价值的波动，也不反映会计估计的变动，只要企业的合同义务没有全部或者部分解除，债务条款没有发生实质修改，就不能终止确认原来的债务。

2011 年 4 月 27 日，A 公司与 B 银行签订了《利息减免协议》，在该协议签订之前，原借款协议一直有效，则 A 公司按照 7% 的罚息年利率支付利息的合同义务一直存在，直至《利息减免协议》的签署。因此，2010 年 12 月 31 日，A 公司应该按照 7% 计提应付利息。资产负债表日后期间签订的《利息减免协议》是一项新发生的事件，该事件在资产负债表日尚未存在，因此不能作为报告年度资产负债表日后调整事项。

此外，根据 A 公司与 B 银行签订的《利息减免协议》，利息减免是有条件减免，前提条件是 A 公司一次性归还全部贷款本金和分期偿还利息。因此，在该前提条件满足之前，A 公司不应确认债务重组收益。

综上所述，A 公司不能基于资产负债表日债务重组的谈判进度来估计应付利息的金额；资产负债表日后事项期间达成的债务重组协议不属于日后调整事项。

案例 4.3

A 公司为上市公司，2010 年 5 月按法院裁定进行破产债务重整，2010 年 10 月法院裁定批准了 A 公司的破产重整计划。截至 2011 年 1 月 20 日，A 公司已经清偿了所有应以现金清偿的债务；截至 2011 年 4 月 10 日，应清偿给债权人的 5000 万股股票已经过户到相应的债权人名下，预留给尚未登记债权人的股票也过户到管理人指定的账户。

A 公司于 2011 年 4 月 25 日披露的 2010 年年报中确认了破产重整收益，理由是：在年报披露之前，有关重整事项已经基本执行完毕，公司认为很可能将得到法院的最终裁定。

问题：A 公司能否将破产重整收益计入 2010 年？

案例解析：

在破产重整过程中，如本章第一节所述，债务重组协议的执行和结果存在重大不确定性，故上市公司通常应在法院裁定破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益。

本案例中，由于 A 公司是在 2011 年实施的主要重整债务清偿，法院将在 2011 年裁定 A 公司破产重整计划执行完毕。“债务偿还”与“法院裁定”这两件事情均发生在资产负债表日后，不属于资产负债表日已经存在的情况。A 公司在 2010 年 12 月 31 日尚不能可靠判断重整债务的清偿是否能够顺利实施。期后的偿还和法院裁定不属于资产负债表日后调整事项，不应在 2010 年年报中确认债务重组收益。

第五章收入与建造合同

在市场经济条件下，收入是影响利润指标的一个重要因素，收入规模的大小越来越受到企业和投资者等众多财务报表使用者的关注，成为评价企业经营业绩的一个重要财务指标。

《企业会计准则第 14 号——收入》对于企业收入的确认、计量和披露都进行了规范。然而，随着市场上新型业务模式的不断涌现，在实务中如何运用企业会计准则的原则，正确核算收入从而真实地反映企业的生产经营成果越来越成为人们关注的一个问题。

第一节收入应该按照总额还是净额确认

一、背景情况

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。企业在确认收入时需要根据上述收入的定义进行判断，只有由企业本身所从事的日常活动所产生的经济利益的总流入才能确认为企业的收入。在某些交易安排下，企业在日常经营活动中向客户收取的款项中可能包含了代第三方收取的金额，在这种情况下，该代收款项并不会为企业带来经济利益的流入，也不会导致企业所有者权益的增加，不能确认为企业的收入。

二、会计准则的相关规定

根据《企业会计准则第 14 号——收入》的有关规定，收入是指企业在日常活动（即企业为完成其经营目标所从事的经常性活动及与之相关的活动）中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入，包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。企业代第三方收取的款项应当作为负债处理，不应当确认为收入。

对于提供劳务产生的收入，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。提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时具备下列条件：收入的金额能够可靠计量、相关的经济利益很可能流入企业、交易的完工进度能够可靠确定、交易中已发生的和将发生的成本能够可靠计量。在实务中，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用直线法确认，除非有证据表明采用其他方法能更好地反映完工进度。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。

《国际会计准则第 18 号——收入》规定，收入只包括主体本身收到的和应收的经济利益的总流入。为第三方代收的金额，如销售税、货物和服务税、营业税及增值税不是流入主体的经济利益，不导致权益的增加，不包括在收入的范围内。类似地，在代理关系中，经济利益的总流入包括了代委托人收取的款项，这部分流入并不引起主体权益的增加，代委托人收取的款项也不是收入，代理人确认的收入只限于佣金金额。

《国际会计准则第 18 号——收入》的说明性示例对于判断主体在某项安排中是作为委托人还是代理人提供了进一步的指引。如果主体承担与销售的商品或提供的劳务相关的重大风险和报酬，则该主体是委托人。委托人通常具有下列特征：(1) 承担为客户提供商品或劳务或履行购销合同的主要责任。(2) 在客户下订单之前或之后，以及在运输或退还期间承担商品的

存货风险。(3)具有直接或间接的定价权。(4)对于应从客户收取的款项承担客户的信用风险。如果主体不承担与销售的商品或提供的劳务相关的重大风险和报酬,则该主体是代理人。某一主体为代理人的特征之一是其赚取的金额是事先确定的,或者是每笔交易收取固定金额佣金,或者是按照所开发票金额的一个约定比例计算确定。

与国际会计准则类似,美国财务会计准则委员会下属的紧急任务工作小组曾发布公告《第99-19号——委托人按总额法确认收入与代理人按净额法确认收入》(EITF, 99-19 Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent),也明确指出按照总额或者净额确认收入的情况,即:

在下列情形下,会计主体应按代理业务收入总额确认收入:(1)主体在业务安排中是主要的义务人。(2)主体承担了总体的存货风险。(3)可以在合理的范围内与客户确定商品的交易价格。(4)主体在根本上(而不是包装上)改变了商品。(5)主体有一定的权力选择供应商。(6)主体可以决定商品或服务的规格参数。(7)主体在持有存货期间承担存货毁损灭失的风险。(8)主体承担信用风险。

在下列情形下,会计主体应按取得的代理费收入净额确认代理收入:(1)客户(而不是公司)在业务安排中是主要的义务人,需为所提供的商品或服务负责。(2)主体赚取的佣金是固定的。(3)客户承担信用风险(例如收取货款的风险)。

三、问题分析与讨论

我国的《企业会计准则第14号——收入》对收入进行了定义,并且规定了销售商品、提供劳务和让渡资产使用权产生收入的确认原则。虽然我国准则并未对代理业务的收入确认提供明确的指引,但是企业确认的收入应当首先符合收入的定义,即企业仅应将其“在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”确认为收入,而代第三方收取的款项,应当作为负债处理,不应当确认为收入。

从国际财务报告准则和美国公认会计原则来看,其对于判断主体在一项交易中是作为委托人还是代理人均提供了指引,这些指引实际上仍是按照对风险和报酬的判断确认收入,并未超出我国准则关于收入确认的原则。在我国准则未对相关事项作出进一步明确规定前,可以参照国际会计准则或美国公认会计原则的上述原则确认委托代理业务收入。

四、典型案例

案例 5.1

A公司为上市公司,主要从事外贸进出口贸易,其中自营进出口贸易收入占总收入的2/3,代理进出口、转口贸易收入占总收入的1/3。A公司在核算代理进出口、转口贸易业务时,将从客户处收取的全部款项和支出的全部款项(包括上述业务中所涉及的进出口商品的采购价款及相关税费)分别按全额确认为收入和成本,但公司代理的进出口商品价值并未计入资产负债表内的存货项目。

从事代理进出口、转口业务时,代理方A公司通常与委托方进行权利和义务约定,签署代理协议。以代理进口业务为例,委托方自行指定国外供应商,与国外供应商商定进口合同各项条款,并对国外供应商的资信及其履行对外合同负全部责任;进口合同签署后,委托方作为实际进口方,承担所有进口合同中商品品质、数量、技术指标方面的风险;委托方承担因自身原因、政策和汇率风险等致使合同不能履行或不能全部履行的责任。代理方A公司则根据委托方拟订的进口合同条款,以A公司名义与国外供应商签订进口合同;A公司办理有关进口手续;代理进口过程中的一切税费由委托方承担,如需A公司代为缴纳的,须由委托方提

前汇入 A 公司指定账户。

假定 B 公司委托 A 公司进口某商品，并签署代理协议，A 公司开展该项代理进口业务的基本操作流程如下：

1. 合同生效后，B 公司安排 A 公司签署进口合同。
2. B 公司向 A 公司支付开立信用证所需保证金，A 公司收到保证金并经 B 公司书面确认后，根据进门合同的要求从银行开出信用证，保证金利息归 B 公司所有。
3. 进口商品装运后，B 公司安排海运保险事宜，保险受益人为 A 公司。
4. A 公司收到国外供应商的付款通知后，经 B 公司书面同意后，A 公司垫付货款。
5. A 公司收取国外供应商的全套单据包括提货单，商品到港后，A 公司持提货单和报关单等资料办理报关手续，相关费用由 B 公司承担。
6. 报关完成后，A 公司向 B 公司发出付款通知单，包括购销汇凭证等。
7. B 公司收到 A 公司的付款通知单后，将进口商品的货款及其税费、支付给 A 公司的代理佣金等，扣除已支付的保证金后全额折合成人民币支付给 A 公司。
8. A 公司收到货款后，向 B 公司发送进口商品，代理进出口合同履行完毕。

问题：

(1) A 公司代理进出口业务收入应按总额确认还是净额确认？

(2) A 公司应在何时确认代理进出口业务收入？

(3) 委托代理合同中的商品是否应计入 A 公司期末存货？

案例解析：

1. 本案例中，A 公司的日常活动是根据代理协议为委托人提供代理服务以赚取代理佣金，而并非自身进行进出口贸易买卖商品以赚取商品差价而获利，因此 A 公司仅应当将其赚取的代理佣金收入确认为收入，即以净额确认收入。

根据 A 公司签署的前述代理进口协议中对委托方和代理方的权利、责任条款及 A 公司的业务操作流程，对照《国际会计准则第 18 号——收入》准则讲解和美国紧急任务工作小组公告《第 99-19 号——委托人按总额法确认收入与代理人按净额法确认收入》中的相关指引进行综合分析，我们可以作如下判断：

(1) A 公司在代理进出口业务中扮演代理方角色。

(2) A 公司应按净额法确认代理进出口业务的收入，即按 A 公司向委托方收取的代理佣金金额确认收入。

2. A 公司代理进出口业务收入的确认时点。根据 A 公司代理 B 公司进口业务的基本操作流程，对照《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定，如果在 A 公司收取 B 公司货款并向 B 公司发货，与该项代理业务相关的重大风险已转移，且收入确认的其他条件也都得到满足，则 A 公司应在与 B 公司的代理协议履行完毕时确认代理佣金收入。

3. 委托代理合同中的商品是否应计入 A 公司期末存货。A 公司作为代理人，在正常情况下对购入的代理货物不需要在资产负债表中确认为存货。但是在极端的情况下，如 B 公司有违约的可能等，A 公司就需要在资产负债表日根据 A 公司与 B 公司代理协议，以及 A 公司与国外供应商签订的购销合同，综合考虑 A 公司对进口商品所承担的风险和报酬因素，判断是否应将该商品计入期末存货。如果在资产负债表日，根据 A 公司与国外供应商签订的购销合同，A 公司已经取得货物，同时有证据表明 B 公司履行合同存在较大的不确定性，且该不确定性会导致 A 公司承担该商品的主要风险，此时 A 公司应考虑将该商品计入期末存货。

第二节 BOT 合同的收入确认

一、背景情况

BOT(build-operate-transfer)即建设-经营-移交,是指政府通过协议授予企业以一定期限的特许专营权,许可其建设和经营特定的公用基础设施,并准许其通过向用户收取费用或出售产品以清偿贷款,回收投资并赚取利润;特许权期限届满时,该基础设施无偿移交给政府。虽然 BOT 业务在我国早已开展,但财政部在 2004 年才首次发布与之配套的会计处理规定《关于企业以特许经营权方式参与公共基础设施建设业务会计处理问题的复函》(财办会[2004]26 号)。

国际财务报告解释委员会在 2007 年发布了《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许协议》,针对 BOT 业务的会计核算作出了明确具体的规定。为实现与国际会计准则的实质性趋同,财政部在广泛调研的基础上于 2008 年 8 月发布的《企业会计准则解释第 2 号》对 BOT 业务的会计核算作出了相应规定,但上市公司在实际执行过程中还存在一些问题,特别是对于企业在 BOT 的业务安排下所取得的资产应当确认为何种资产,在实务中一直存在不同的理解和处理。

二、会计准则的相关规定

根据《企业会计准则解释第 2 号》,在 BOT 业务安排下,建造期间,企业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。企业提供建造服务确认的建造收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量,并分以下情况在确认收入的同时确认金融资产或无形资产:

(1)合同规定基础设施建成后的一定期间内,项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的;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。

(2)合同规定项目公司在有关基础设施建成后,从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用,但收费金额不确定的,该权利不构成一项无条件收取现金的权利,项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。

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。

BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

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。

按照合同规定,企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态,预计将发生的支出,应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定处理。

按照特许经营权合同规定,项目公司应提供不止一项服务(如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务)的,各项服务能够单独区分时,其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。

在 BOT 业务中,授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产,如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分,不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时,应以

其公允价值确认，未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。

三、问题分析与讨论

BOT 业务包括建设、经营和移交三个阶段。通常情况下，在 BOT 的业务安排下，企业首先为政府建造基础设施，建成之后负责在一定期间内对该基础设施进行运营，并在约定的经营期限结束后将该基础设施移交给政府。企业因建造基础设施而提供的建造服务，可能会取得不同形式的对价，企业应当根据前述会计准则的有关规定，在确认建造服务收入的同时，将所取得的对价确认为相应的资产。具体而言，对于所提供的建造服务，如果企业取得的是一项无条件收取固定或可确定金额现金的权利，即无论企业在基础设施运营期间取得运营收入如何，都可以无条件地自合同授予方取得固定或可确定金额现金，则应当确认为一项金融资产(应收款项)；相反，如果企业取得的只是在未来特定期间运营该基础设施、并取得运营收入的权利，且该权利并不构成一项无条件收取固定或可确定现金的权利，该权利不符合金融资产的确认条件，则应当确认为一项无形资产(特许经营权)。

四、典型案例

案例 5.2

A 公司为上市公司，有 3 家从事污水处理业务的公司，经营期限均为 30 年。在建造期间，上述 3 家公司均未实际提供建造服务，而是将污水处理相关设施的建造发包给其他方。在《企业会计准则解释第 2 号》颁布前，该公司将上述项目形成的资产按照固定资产核算。现该公司拟根据《企业会计准则解释第 2 号》将 BOT 项目调整为无形资产。

经调阅该公司 BOT 项目有关协议，上述协议中均含有污水保底处理量的保底条款。根据协议，如果实际处理量超过保底处理量，则保底处理量部分按基本单价收费，超过部分按超进单价收费；如果实际处理量未达到保底处理量，则实际处理量按基本单价收费，未达到部分按欠进单价收费。超进单价和欠进单价均低于基本单价，上述污水处理费均是向协议甲方——相关政府部门或授权机构结算收取。

对上述 BOT 相关业务，有两种会计处理意见：

(一)根据 A 公司与有关部门达成的 BOT 协议，该协议有保底处理量的承诺且 A 公司有权向合同授予方收取费用，A 公司应将其确认为金融资产。

(二)虽然 BOT 协议均有保底处理量的承诺，但由于各个月份实际污水处理量不完全相同，各部分处理单价存在差异，每月结算额均不固定，A 公司应将其确认为无形资产。

问题：A 公司应如何处理 BOT 相关业务？

案例解析：

从本案例涉及的 BOT 协议的相关合同条款分析，A 公司在经营期限内获得的收费可分为两部分，即不受实际处理量影响的固定收费(按照保底处理量×欠进单价计算的水费收入)和受实际处理量影响的收费[按照保底处理量以内的实际处理量×(基本单价-欠进单价)+按照超过保底处理量的实际处理量×超进单价计算的水费收入]。

我们认为，对于不受实际处理量影响的固定收费部分，其实质为 A 公司取得的是无条件地向合同授予方收取确定金额货币资金或其他金融资产的权利，因此应将其确认为金融资产(长期应收款)；对于受实际处理量影响的收费部分，则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的金额(如适用)确认为无形资产。

第三节合同能源管理业务的收入确认

一、背景情况

合同能源管理(EnergyPerformanceContracting, 简称 EPC), 是一种基于市场运作的全新的节能新机制。从事合同能源管理的节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能项目的节能目标, 节能服务公司为实现节能目标, 向用能单位提供必要的服务, 用能单位以节能效益支付节能服务公司的投入及其合理利润。在合同能源管理项目下, 节能服务公司能够为客户提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造(施工、设备安装、调试)、运行管理等服务, 并从客户进行节能改造后获得的节能效益中收回投资和取得利润。

合同能源管理在 20 世纪 70 年代已经在西方兴起并逐步发展起来。在我国, 虽然起步较晚, 但是近年来, 我国政府加大了对合同能源管理商业模式的扶持力度。2010 年 4 月 2 日, 国务院办公厅转发了发改委等部门《关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展意见的通知》、财政部出台了《关于印发合同能源管理财政奖励资金管理暂行办法》, 从政策上、资金上给予大力支持, 促进节能服务产业的健康快速发展。

随着合同能源管理行业在我国的迅速发展, 如何对其进行会计处理, 特别是如何确认合同能源管理的收入越来越成为企业和财务报表使用者关注的问题。目前的企业会计准则并未对合同能源管理的收入确认提供特别明确的指引, 不同的企业在实务中的操作也不尽相同, 而不同的会计处理方法对于企业的收入、利润等确认可能存在较大影响, 因此我们有必要对此问题进行探讨。

二、会计准则的相关规定

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

根据《企业会计准则第 14 号——收入》的规定, 销售商品的收入在企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方, 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, 相关经济利益很可能流入企业, 收入和相关成本的金额能够可靠计量时, 按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确认。

企业提供劳务的, 在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的, 采用完工百分比法确认提供劳务收入; 否则按照能够收回的成本确认收入或者不确认收入。

根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定, 建造合同是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。在资产负债表日, 如果建造合同的结果能够可靠估计的, 企业应当根据完工百分比法确认合同收入和费用; 如果建造合同的结果不能可靠估计, 合同成本能够收回的, 合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认, 合同成本不可能收回的, 不确认收入。

三、问题分析与讨论

对于不同业务活动产生的收入, 企业应当按照相应的准则规定进行会计处理。如在本节背景情况中所述, 在合同能源管理项目中, 节能服务企业为客户提供的服务可能是多种多样的, 既包括为客户提供节能项目设计、融资、改造(施工、设备安装、调试)、运行管理等服务,

也可能包括向客户销售其生产的节能设备或产品。我们认为，在实务中，节能服务企业需要考虑其与客户签订的合同，对合同所涵盖的各项业务的实质进行综合判断，选用适当的准则进行会计处理。

四、典型案例

案例 5.3

A 公司为上市公司，其主营业务为新能源工程的设计、技术开发和咨询、技术服务、技术转让、工程安装及工程总承包；机械、电气、自动化控制设备及其零部件的研发、组装、销售。A 公司与客户签订能源服务合同，在客户所在地设立一家项目公司，该项目公司对客户工厂产生的余热或蒸汽进行综合利用，为其配套建设余热发电装置。

余热发电项目所在地的土地使用权归客户所有，项目的立项审批、竣工验收及并网发电等政府相关的审批手续均以客户的名义进行。项目公司负责余热发电项目的投资建设，具体内容包括对整个工程的设计、设备选型、设备采购、工程安装和调试。余热发电项目的资产所有权归项目公司所有，自建成投产之日起，项目公司运营 8 年后无偿转让给客户。

余热发电项目建成后由项目公司负责运营，项目公司向客户提供电力，电价参考当地同类型上网电价确定。为保证项目公司投资的收回，每台机组每月发电收入如低于 200 万元，按 200 万元结算；如高于 200 万元则按实际情况结算。

问题：A 公司在建设电厂的过程中是否应该确认收入，应该如何确认？

案例解析：

在本案例中，根据 A 公司与客户签订的能源服务合同，其业务模式主要具有以下特点：

- (1) 项目公司负责余热发电装置的建造。
- (2) 余热发电装置的所有权将在 8 年后移交给客户。
- (3) 项目公司负责余热发电装置的运营并且参照市场定价按实际发电量收取电费。
- (4) 运营期间项目公司实际收取的电费收入不确定，但能够保证最低收入。

这是一种特殊的业务模式：企业向另一企业提供建设、运营等多种服务且在一定期间后进行产权移交，企业会计准则并未对此作出明确规定。实务中各企业根据其业务特点，分别借鉴不同的思路进行会计处理，其中比较有代表性的做法有两类：一类是按照建造成本确认在建工程成本，并在项目达到预定可使用状态时转为固定资产并开始计提折旧，在运营期间确认电费收入，最后移交的时候作为固定资产处置进行会计处理。另一类则认为，在分析项目公司应该如何确认收入的时候，应该考虑项目公司实质上在从事什么业务，提供了什么样的商品和服务。根据上面对业务模式的描述，项目公司的主要经营活动包括了建造活动和发电运营。

对于建造活动而言，如果是建造自用的固定资产，应该按照实际发生的支出计入在建工程的成本；如果是为客户提供建造服务，则应该确认建造服务的收入。

本案例中：A 公司本身是一家专门从事新能源技术开发和能源工程安装的公司，并非一家发电厂；余热发电项目的盈利点主要来自公司的新能源技术和能源工程安装方面的专长和经验。因此，A 公司实质上主要是在为客户建造余热发电装置，只是建造合同的对价不再是固定对价，而是改为与余热发电收入挂钩的变动对价（其中一部分为按照每台机组每月 200 万元的保底收入）。

根据业务的实质，A 公司应当适用建造合同准则确认该合同能源管理业务的收入。在符合建造合同有关收入确认条件的情况下，A 公司应该对该能源服务合同的结果合理估计，并相应确认建造服务收入，同时将所取得的对价确认为相应的资产。对于未来将收到的不受实际发电量影响的固定金额部分（每台机组每月 200 万元），按现值确认为长期应收款；对于受实际

发电量影响的变动金额部分,按照建造服务收入金额扣除已确认的长期应收款的金额确认为无形资产。

我们认为,第一类做法不需要进行大量的会计估计和判断,便于操作,第二类做法则更多地从这类业务的经济实质出发考虑问题,二者各有优劣。

第六章企业合并

在 2006 年财政部颁布《企业会计准则》之前，原会计准则和会计制度中没有涉及企业合并的定义，以及同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并的区别等，只是在一些会计法规文件中提及“兼并”、“购买子公司”等会计处理，并没有较为系统地对此类业务进行规范。2006 年 2 月颁布的《企业会计准则第 20 号——企业合并》对于企业合并的定义、类型、会计处理首次进行了比较系统和全面的规定，给资本市场的并购交易提供了指引。

新准则中规定的企业合并的处理方式与原会计准则和会计制度相比较为复杂，且由于并购交易的发生频率相对较低，就每一家企业而言，并购业务的会计处理并不常见。实务中，我们发现，一些上市公司在涉及企业合并的会计处理时存在一些理解上的困惑和误区。由于并购交易一般涉及的金额较大，如果处理不当，很可能对企业的财务报表造成重大影响。

第一节企业合并类型的判断

一、背景情况

企业合并准则中将企业合并划分为两大基本类型：同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。非同一控制下企业合并中，法律上的被购买方如果按照会计的原则被判断为会计上的购买方，则被划分为反向购买；在反向购买中，又基于会计上的被购买方是否构成业务，划分为一般的反向购买与权益性交易两种类型。

企业合并的类型不同，所遵循的会计处理原则也不同。同一控制下企业合并采用权益结合法；非同一控制下企业合并采用购买法；反向购买的交易中，法律上的母公司被作为会计上的被购买方，法律上的子公司作为会计上的购买方；划分为权益性交易的反向购买，不确认商誉，合并成本与取得的净资产公允价值之间的差额调整所有者权益，等等。因此，在对一项企业合并交易进行会计处理之前，首先要判断企业合并所属的类型。

在上市公司重大资产重组的交易中，常常见到这样的案例：A 公司定向发行股份给 B 公司，收购 B 公司持有的某子公司股权。B 公司与 A 公司的关系可能存在以下几种情形：(1) B 公司在本次交易前已经是 A 公司的控股股东。(2) B 公司通过本次交易成为 A 公司的控股股东。(3) 本次定向发行后，B 公司成为 A 公司的第一大股东，但是并无控制权。这些交易属于哪类企业合并，需要根据每一类企业合并的定义和特征去判断。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 20 号——企业合并》第五条规定，“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，为同一控制下的企业合并”。第十条规定，“参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并”。

《企业会计准则第 20 号应用指南——企业合并》规定，“控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指 1 年以上(含 1 年)”。

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章指出，“非同一控制下的企业合并，以发行权益性

证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为收购方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被收购方，该类企业合并通常称为‘反向购买’”。

《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）指出，“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，不得确认商誉或确认计入当期损益”。

三、问题分析与讨论

在本节背景信息中所述的几种情形，判断其企业合并类型的关键在于重组方与上市公司之间的控制关系是否存在，以及这种控制关系是如何形成的。

（一）B 公司在本次交易前已经是 A 公司的控股股东。这种情况下需要考虑两个问题：B 公司成为 A 公司的控股股东与之后的重大资产重组是不是一揽子交易；A 公司与目标公司处于同一控制下是否是“非暂时的”。

要判断多项交易是否属于一揽子交易，实务中可以参考《企业会计准则解释第 5 号（征求意见稿）》以及《国际会计准则第 27 号——合并及单独财务报表》中将多次处置子公司股权投资判断为一揽子交易的规定。《企业会计准则解释第 5 号（征求意见稿）》指出，“处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

- （1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。
- （2）这些交易的整体才能达成一个商业结果。
- （3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。
- （4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的”。

实务中，要结合交易的实质、交易双方之间的协议或其他安排来进行判断。例如：后一项交易是否需要经过实质性审批程序、前一项交易是否会因后一项交易的变化而撤销或者更改，等等。

如果判断的结果是 B 公司成为 A 公司的控股股东与之后的企业合并不是一揽子交易，而且又符合同一控制“非暂时”的标准，则很可能属于同一控制下企业合并。如果是一揽子交易，则很可能属于反向购买。

（二）B 公司通过本次交易成为 A 公司的控股股东。在这种情况下，如果没有其他同一最终控制方（例如，B 公司的实际控制人也是 A 公司的实际控制人）存在，通常这类交易不属于同一控制下企业合并。因为这类交易不满足同一控制下企业合并定义中的“合并前后”均受同一方控制的要求。

（三）本次定向发行后，B 公司成为 A 公司的第一大股东，但是并无控制权。

这种情况下，先判断该项交易是否属于同一控制下企业合并，交易之前，上市公司由原控股股东控制，交易之后第一大股东变为 B 公司，而 B 公司无法控制上市公司，A 公司原控股股东在合并后已无法控制 A 公司，因此不符合同一控制下企业合并的定义。

再结合反向购买的定义来看，交易后，重组方 B 公司也未能控制上市公司，法律上的被购买方并没有成为会计上的购买方，也不符合反向购买的定义。

根据非同一控制下企业合并的定义，合并方与被合并方在企业合并之前分别由不同的公司控制，这类交易通常应判断为非同一控制下的企业合并。

四、典型案例

案例 6.1

A 公司为上市公司，B 公司为 A 公司的控股股东(于 2002 年成为 A 公司的控股股东并一直保持控制权至今)。2010 年 7 月，A 公司临时股东大会审议通过了 A 公司重大资产重组方案。重大资产重组方案为:A 公司向 B 公司发行 4 亿股普通股股份,购买 B 公司持有的 C 公司 100% 的股权(C 公司为 B 公司 5 年前设立的全资子公司),同时将 A 公司持有的 D 公司 30% 的股权出售给 B 公司下属另一子公司。B 公司承诺在重组完成后 1 年内不出售其持有的 A 公司股份。A 公司原股本为 1.5 亿股,资产负债表主要资产为持有的 D 公司 30% 股权,并无任何构成业务的经营性资产或负债。

问题:A 公司购买 C 公司 100% 股权的企业合并类型属于哪一类?

案例解析:

本案例中,A 公司和目标公司 C 公司在合并前后都受 B 公司控制。A 公司受 B 公司控制的时间大约 8 年,C 公司受 B 公司控制的时间大约 5 年,证明合并方与被合并方在合并日之前同受 B 公司控制超过 5 年的时间。B 公司承诺在重组完成后 1 年内不出售其持有的 A 公司股份,说明了 A 公司在合并日之后仍然受 B 公司控制。因此,满足准则中同一控制下企业合并的定义,应该作为同一控制下企业合并进行会计处理。

案例 6.2

A 公司为一家 ST 公司。2010 年 8 月,B 公司购买了 A 公司 20 万股股份,持股比例 0.1%。2011 年 8 月,B 公司将其全资子公司 C 公司 100% 的股权赠与 A 公司,A 公司以这部分获赠股权形成的资本公积金中的 4 亿元定向转增 4 亿股,其中向 B 公司定向转增 1.8 亿股。B 公司将所持有的 C 公司赠与 A 公司,A 公司将捐赠形成的资本公积转增股本的交易方式,从经济效果上可以视为 A 公司向 B 公司定向发行股份 1.8 亿股,用于收购 C 公司 100% 股权。

交易完成后,B 公司持有的 A 公司股份增至 1.8 亿股,从而持有上市公司 30% 的股权,同时,A 公司原控股股东 D 公司的持股比例下降至 4%,A 公司其他股东持股比例非常分散,B 公司有权提名 A 公司董事会中过半数的董事,B 公司因此成为 A 公司新的控股股东。

A 公司在其 2011 年年报中将 C 公司纳入合并范围并作为同一控制下企业合并处理。

问题:A 公司是否应该将此项交易分类为同一控制下企业合并?

案例解析:

本案例中,A 公司收购了 C 公司。C 公司之前由 B 公司控制,B 公司虽然也是 A 公司的股东,但是持股比例仅为 0.1%。因此,在企业合并之前,C 公司受 B 公司控制,A 公司却不受 B 公司控制。该交易不属于同一控制下企业合并。

A 公司在本次股份发行之之前原股本为 2 亿股,本次为得到 C 公司的股权增发了 4 亿股,C 公司的原股东 B 公司因此成为 A 公司的控股股东。种种迹象显示,A 公司是法律上的购买方,却是会计上的被购买方,本次交易应该属于反向购买,再根据 A 公司在交易时自身的资产和负债是否构成业务来判断属于一般的反向购买还是权益性交易。

案例 6.3

A 公司是上市公司,其拥有的资产、负债构成业务,原控股股东为 E 公司。2009 年 10 月,A 公司与 B 公司进行重大资产重组:B 公司以其持有的 C 公司和 D 公司 100% 股权注入 A 公司;A 公司向 B 公司定向增发股份 2 亿股。2010 年 10 月完成 C、D 公司股权过户手续,股权持有人变更为 A 公司;2010 年 12 月 A 公司完成变更注册资本的工商变更登记手续。2010 年 10 月 30 日重组完成后 B 公司持有 A 公司 33.3% 的股份,成为 A 公司第一大股东。

A 公司实施本次重大资产重组前后股本结构如表 6-1 所示:

表 6-1 A 公司实施重大资产重组前后股本结构

股东名称	本次重组前		本次重组后	
	股份数量 (亿股)	持股比例 (%)	股份数量 (亿股)	持股比例 (%)
B 公司	—	—	2	33.3
E 公司	1.8	45	1.8	30
其他股东*	2.2	55	2.2	33.7
合计	4	100	6	100

注：*表示其他股东数量众多且非常分散，单个股东最高持股比例未超过 3%，因此，在本次重组前，E 公司是 A 公司的控股股东。

问题:判断 A 公司收购 C 公司和 D 公司股权的交易所属的企业合并类型。

案例解析:

根据企业会计准则相关界定，对企业合并交易判断的核心在于合并双方的实际控制人是谁，以及交易中控制权是如何发生转移的。

交易前，E 公司为 A 公司的控股股东，B 公司则是 C 公司和 D 公司的控制人。根据同一控制下企业合并的定义，参与合并的 A 公司、C 公司和 D 公司在合并前分别受 E 公司和 B 公司控制，不属于受同一方最终控制的情况，故不属于同一控制下企业合并。

交易后，A 公司持有 C 公司和 D 公司 100% 的股权，B 公司持有 A 公司 33.3% 的股权，E 公司持有 A 公司 30% 的股权。此时，由于 B 公司和 E 公司分别持有 A 公司超过 30% 的股权，在没有其他特殊约定的情况下，B 公司和 E 公司都不能控制 A 公司。根据反向购买的定义，交易后，法律上的母公司(A 公司)并未转为被 C 公司和 D 公司的原股东(B 公司)控制，故不属于反向购买。

根据非同一控制下企业合并的定义，A 公司和 C 公司、D 公司在企业合并之前分别由不同的公司所控制，故属于非同一控制下企业合并。

第二节购买日(合并日)的判断

一、背景情况

企业合并交易中，购买日(合并日)的判断非常重要。非同一控制下企业合并，被购买方从购买日开始纳入合并范围，合并成本和取得的被购买方可辨认净资产公允价值也都以购买日的价值计量。同一控制下企业合并，虽然被合并方从最终控制方开始实施控制时纳入合并范围，但如果合并日在资产负债表日之前，则可以将被合并方全年的报表纳入合并范围，如果合并日在资产负债表日之后，则报告年度无法反映被合并方的情况。一天之差都可能导致报表出现非常大的差异。

二、会计准则的相关规定

《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”。

《企业会计准则第 20 号应用指南——企业合并》进一步规定，“同时满足下列条件的，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通过。
- (二)企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准。

(三)参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。

(四)合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过 50%)，并且有能力、有计划支付剩余款项。

(五)合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险”。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第六条规定，“控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力”。

三、问题分析与讨论

购买日(合并日)是购买方(合并方)获得对被购买方(被合并方)控制权的日期。确定购买日(合并日)的基本原则是控制权转移的时点。在实务操作中，应当结合企业合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。我们认为，应该综合考虑会计准则中所提出的五项条件。

一项企业合并，根据企业的内部制度和外部法规，需要经过内部决策机构和国家有关部门批准的，取得相关批准是对企业合并交易或事项进行会计处理的前提，因此我们认为第(一)项和第(二)项条件都是判断购买日的必要条件。实务中，取得批准一般都有某种形式的批准文件和批准日期，因此判断起来难度并不大。但在一些案例中，哪些属于批准性程序，哪些属于备案性程序还需要具体情况具体判断。

第(三)项和第(五)项条件都是围绕着“控制”的定义来考虑的。购买方实际上控制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；购买方与出售方办理相关的财产权交接手续，才能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移。因此，这两项条件属于对实质控制权的判断，应该结合“控制”的定义来进行判断。

第(四)项条件是购买价款的收取。通常情况下，购买方要取得对被购买方的控制、取得被购买方净资产相关的风险和报酬，必然需要支付相应的对价。买卖双方协议过程中势必会关注控制转移和价款支付方面的条款，对价的支付往往与财产权属和控制权的移交步骤相配合。在购买方尚未支付大部分价款，或者在无法确定购买方有能力支付所有价款的情况下，出售方一般不会放弃自己所控制的资产，除非有其他特殊原因使得出售方愿意提前放弃控制权。因此，第(四)项条件在一定意义上也是对“控制”转移的合理性判断。

四、典型案例

案例 6.4

A 公司是上市公司。2011 年，A 公司向 B 公司非公开发行股份进行重大资产重组，B 公司以其所拥有的 15 家全资子公司的股权等对应的净资产作为认购非公开发行股票的的对价，该交易为非同一控制下企业合并。2011 年 12 月 28 日得到中国证监会核准后，双方进行了资产交割，将购买日确定在 2011 年 12 月 31 日。

截至 2011 年 12 月 31 日，B 公司投入的 15 家子公司全部办妥变更后的企业法人营业执照，股东变更为 A 公司。2011 年 12 月 30 日，双方签订移交资产约定书，约定自 2011 年 12 月 30 日起 B 公司将标的资产交付上市公司，同时，A 公司自 2011 年 12 月 31 日起接收该等资产与负债并向这些子公司派驻了董事、总经理等高级管理人员，对标的资产开始实施控制。2012 年 1 月，会计师事务所对 A 公司截至 2011 年 12 月 31 日的注册资本进行了审验，并出具了验资报告。2012 年 2 月，A 公司本次增发的股份在中国证券登记结算有限责任公司上海分公司办理了股权登记手续。

问题:购买日是否应该判断为 2011 年 12 月 31 日?

案例解析:

截至 2011 年 12 月 31 日,该项交易已经取得了所有必要的审批,15 家目标公司全部完成了营业执照变更,双方签订了移交资产约定书。上市公司已经向被购买方派驻了董事、总经理等高级管理人员,对被购买方开始实施控制。虽然作为合并对价增发的股份在 2012 年 2 月才办理了股权登记手续,但由于企业合并交易在 2011 年已经完成所有的实质性审批程序,且 A 公司已经实质上取得了对 15 家目标公司的控制权,可以合理判断购买日为 2011 年 12 月 31 日。

案例 6.5

A 公司是上市公司,拟发行股份 2000 万股收购 B 公司股权,此项交易为同一控制下企业合并。交易于 2011 年 3 月获得国务院国资委及国家发改委批准,2011 年 4 月经上市公司临时股东大会审议通过,2011 年 5 月获得国家商务部批准,2011 年 12 月 20 日收到中国证监会的批复。2011 年 12 月 30 日,重组双方签订了《资产交割协议》,以 2011 年 12 月 31 日作为本次重大资产重组的交割日。B 公司高级管理层主要人员于 2011 年 12 月 31 日变更为 A 公司任命。上市公司将购买日确定为 2011 年 12 月 31 日。截至财务报告报出日,置入、置出资产工商变更、登记过户手续尚在办理中,但相关资产权属的变更不存在实质性障碍。

问题:A 公司本次交易的合并日是否应该确定为 2011 年 12 月 31 日?

案例解析:

该交易为同一控制下企业合并。截至 2011 年 12 月 31 日,该项交易已经取得了所有必要的审批,重组双方签订了《资产交割协议》,以 2011 年 12 月 31 日作为本次重大资产重组的交割日,B 公司高级管理层主要人员于 2011 年 12 月 31 日变更为 A 公司任命,说明 A 公司已经开始对 B 公司实施控制。

虽然有关财产权属的过户手续尚未办理完毕,但由于权属变更不存在实质性障碍,合并日可以判断为 2011 年 12 月 31 日。

需要注意的是,合并日判断为 2011 年 12 月 31 日,意味着 A 公司在 2011 年合并财务报表中应将 B 公司纳入合并范围,同时调整合并财务报表的比较数,但是作为本次交易对价的 2000 万股增发股份于 2011 年 12 月 31 日尚未登记发行,因此 A 公司的股份数还是其原股份数。如果在计算每股收益的时候仍然简单地按照资产负债表日的股份数来计算,就会导致分子分母不配比。这种情况下,建议按照发行后的股份数来计算每股收益,并在财务报表附注中披露并解释对股份数进行调整的原因。

案例 6.6

A 公司是上市公司。2007 年 9 月,A 公司董事会审议同意以 1500 万元的价格收购 B 公司 70% 股权的议案。2007 年 9 月 18 日,A 公司与出让方签订《股权转让协议》,约定以 2007 年 7 月 31 日为股权收购基准日,上市公司有权享有 B 公司于基准日之后的利润,并承担相应的亏损,同时约定如果 B 公司 2007 年 7 月 31 日至 9 月 30 日的实际净损益与股权收购基准日双方均认可的预计净损益严重不符(波动大于 20%),双方将相应调整购买对价;9 月 30 日,上市公司股东大会审议通过该议案,股权转让款项于同日以三方抵债的方式支付。B 公司董事会也于 9 月 30 日进行改选,改选后,A 公司派驻的董事占 B 公司董事会多数席位。此外,由于 B 公司 2007 年 7 月 31 日至 9 月 30 日的实际净损益与预计净损益并无重大差异,无须调整对价。

A 公司认为,根据协议,A 公司有权享有 B 公司于 2007 年 7 月 31 日之后的利润并承担亏损,这说明 B 公司 70% 的股权于 2007 年 7 月 31 日之后所带来的收益即归 A 公司所有,A 公司从 2007 年 7 月 31 日开始即拥有了 B 公司 70% 的股权,应该以 2007 年 7 月 31 日作为对 B 公司的购买日。

问题:A 公司对购买日的判断是否恰当?

案例解析:

根据企业会计准则的规定,购买日是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期,强调了控制权转移。股权转让协议中所约定的基准日,一般是在买卖双方谈判定价的过程中,为了确定目标公司的股权价值而定的评估基准日;或者是为了界定买卖双方的权利义务(比如利润分配的归属)而设定的基准日,其属于买卖双方自行约定的一个日期,与控制权是否发生转移并不存在必然的联系。《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》中对于控制的定义为“一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力”。在购买日的判断条件中也提到“实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益、承担相应的风险”。这体现了控制的两个要素:一个是财务和经营政策的决定权;另一个是该决定权所带来的利益和风险。二者缺一不可。一般情况下,作为理性市场经济人,买卖双方约定的利润分配的归属日期与控制权的转变日期不会存在较大的时间性差异,如果出现较大差异,通常双方也会通过协商调整购买对价的方式来进行修正。

此外,基准日订在交易的各项审批之前,在上市公司的董事会和股东大会批准该交易之前,不可能得出一项交易已经完成了的结论。

因此,结合准则中对于控制权转移的几个条件,本案例中,9月30日A公司股东大会审议通过该议案之后,假定不再需要其他审批机关的批准,这说明该交易取得了必要的批准;9月30日也以三方抵债的方式支付了对价;A公司在B公司的董事会中也占有了多数席位,A公司从当日开始实际控制B公司的财务和经营政策,并根据协议约定享有基准日之后的利润,应该以9月30日为购买日。

如果买卖双方约定B公司于2007年12月31日之前的利润和亏损仍然归原股东所有,A公司只能参与分配B公司从2008年1月1日之后产生的利润并承担相应的亏损,而且无论2007年9月30日至2007年12月31日的净损益金额有多大,均不影响最终交易对价。A公司从9月30日开始享有决策权,能够控制B公司的财务和经营政策,我们会发现,在2007年9月30日到12月31日这段期间内,A公司虽然拥有决策权,但不享有这3个月的利润。这是否说明A公司还没有开始享有B公司股权带来的利益和风险,从而对购买日的确定产生影响?这可能需要具体情况具体分析,例如:

(1)某些情况下,虽然A公司不享有这3个月的利润,但A公司已经开始享有及承担B公司净资产价值的增减值带来的利益和风险,而3个月的利润相比于净资产的长期增减值而言并不重大,那么A公司很有可能已经开始享有B公司股权带来的利益和风险。

(2)某些情况下,购买方收购目标业务是出于并购竞争对手的品牌而巩固自身市场领先地位和市场份额的考虑,在这种情况下,B公司3个月的净损益对于A公司预期收购所能达到的整体市场协同效应而言也可能显得微不足道,A公司很有可能也已经开始享有B公司股权带来的利益和风险。

(3)某些情况下,比如在一些行业中,其主要资产均按照公允价值计量,净资产公允价值的变动已经反映在其利润表中;又或者是对于一些轻资产的行业,如服务业,一般长期资产的增减值并不重大。那么A公司也有可能尚未开始享有B公司股权所带来的利益和风险,从而未满足控制的条件。

(4)实务中,在收益权仍然全部由卖方享有的情况下,还需要谨慎判断实际的决策权是否真正完全转移给买方。

综上所述,被购买方从哪个时点开始实现的利润归购买方享有,在某些情况下可能会影响到购买方是否享有其控制权带来的利益和风险,从而影响到控制权是否真正发生了转移的判断,但需要结合具体情况进行分析。

第三节非同一控制下企业合并中合并成本的确定

一、背景情况

在非同一控制下企业合并中，合并成本与取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额确认为商誉。因此，合并成本的计量在很大程度上会影响到商誉的确认金额。在重大资产重组过程中，上市公司收购股权经常以定向增发股份的方式来进行。按照会计准则的规定，以发行股份作为合并对价的，合并成本应该是在购买日所发行股份的公允价值。如何计量所发行股份的公允价值，鉴于我国的市场环境和交易运作情况，在实务中存在较大的争议。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十一条规定，“合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值”。

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章指出，“确定所发行权益性证券的公允价值时，对于购买日存在公开报价的权益性证券，其公开报价提供了确定公允价值的最好证据，除非在非常特殊的情况下，购买方能够证明权益性证券在购买日的公开报价不能可靠地代表其公允价值，并且用其他的证据和估价方法能够更好地计量公允价值时，可以考虑其他的证据和估价方法。如果购买日权益性证券的公开报价不可靠，或者购买方发行的权益性证券不存在公开报价，则该权益性证券的公允价值可以参照其在购买方公允价值中所占权益份额，或者是参照在被购买方公允价值中获得的权益份额，按两者当中有明确证据支持的一个进行估价”。

三、问题分析与讨论

购买日所发行股份的公允价值一般理解为上市公司在购买日的股价，而上市公司定向增发收购资产的交易定价，是按照上市公司董事会公告的前 20 个交易日公司股票交易均价来确定需发行的股份数。上述时点的差异，以及在此期间股票市价的波动会造成用于定价的股价与购买日股价这两个价格，尤其是在董事会决议公告日到购买日之间时间间隔较长，并且在此期间股票市场整体出现较大幅度波动的情况下，直接使用购买日股价来确定合并成本会造成较多突出的矛盾。

我们认为，在一个整体波动较大的市场环境中，上市公司在交易日至购买日之间的股票价格波动很难完全被判断为投资人对该项交易所作出的市场反映。由于目前重大资产重组的审核要求，交易日与购买日之间间隔较长，而且作为交易对价的权益性证券的股价受参与合并各方不可控制的因素(如市场整体走势、市场操作因素)影响较大，再根据购买日的每股价格与股数的乘积作为增发股份的公允价值可能会出现不合理的结果。

根据《企业会计准则讲解(2010)》的规定，发行的权益性证券的公允价值首先应考虑购买日的公开报价，除非在非常特殊的情况下，购买方能够证明权益性证券在购买日的公开报价不能可靠地代表其公允价值，购买方可以用其他的证据和估价方法，如参照其在购买方公允价值中所占权益份额，或者是参照在被购买方公允价值中获得的权益份额进行估价。

因此，在董事会决议公告日到购买日之间时间间隔较长，并且在此期间股票市场整体出现较大幅度波动的情况下，如果作为合并对价发行的股票同时带有较长的限售期和严格的限售条

件，可以采用适当的估值技术确定公司发行股份的价值，并据此计算企业合并成本。如果确实无法选择适当的估值技术可靠确定公司发行股份公允价值的，也可以考虑以购买日被购买资产的公允价值为基础确定合并成本。

四、典型案例

案例 6.7

A 公司为上市公司，2008 年 12 月 31 日账面净资产约 20 亿元。2009 年，A 公司决定向非关联方 B 公司定向发行股份购买 B 公司持有的一项业务。A 公司和 B 公司以被购买业务中可辨认净资产在 2008 年 12 月 31 日的公允价值为参考依据，确定交易价格为 15 亿元。A 公司董事会决议公告日(2009 年 2 月)前 20 个交易日公司股票交易均价 5 元/股，此次交易中 A 公司向 B 公司非公开发行股份 3 亿股。交易协议同时约定，B 公司取得的股份 3 年内不能转让。2009 年 8 月 31 日办理完增发股份登记等手续，A 公司也完成了必要的财产权交接手续，并对被购买业务开始实施控制。当日 A 公司股票收盘价 10 元/股(2009 年 1 月到 8 月，A 股指数上涨约 60%)，同时，B 公司被购买业务中的可辨认净资产的公允价值在 2009 年内没有明显变化。

问题:A 公司应该如何确定本次交易的合并成本?

案例解析:

在此次合并交易中，交易标的资产 B 公司被购买业务中可辨认净资产公允价值为 15 亿元，A 公司股东于交易定价日同意基于 2008 年 12 月 31 日被购买业务的可辨认净资产的公允价值确定交易价格为 15 亿元，并按照董事会公告的前 20 个交易日公司股票交易均价计算出需要向 B 公司发行的股份数 3 亿股。

按照准则规定，如果涉及发行权益性证券的，合并成本是发行的权益性证券在购买日(即 8 月 31 日)的公允价值。8 月 31 日 A 公司股票收盘价格为 10 元/股，如果以公开报价作为股份的公允价值，A 公司定向增发的 3 亿股股票的公允价值就为 30 亿元，而价格的变动部分(30-15=15 亿元)就应该确认为商誉。但是，根据案例背景，“A 公司购买业务中的可辨认净资产的公允价值在 2009 年内没有明显变化”，也就是说，A 公司购买业务中的可辨认净资产在 8 月 31 日的公允价值仍为 15 亿元左右。在定向发行股份的股数经监管部门核准后不再调整的情况下，伴随市场波动(2009 年 1 月到 8 月，A 股指数上涨约 60%)发生了 A 公司股价从低到高的变化，直接导致所购买业务的巨额商誉，合并成本 30 亿元-可辨认净资产公允价值份额 15 亿元=商誉 15 亿元。这样的巨额商誉是否合理?

我们认为，在本案例中，董事会决议公告日到购买日之间时间间隔较长，并且在此期间股票市场整体出现较大幅度波动如果作为合并对价发行的股票同时带有较长的限售期和严格的限售条件，A 公司可以采用适当的估值技术确定公司发行股份的价值，并据此计算企业合并成本。如果确实无法选择适当的估值技术可靠确定公司发行股份公允价值，也可以考虑以购买日被购买资产的公允价值为基础确定合并成本。

第四节非同一控制下企业合并中取得资产的计量原则

一、背景情况

非同一控制下企业合并采用购买法核算。购买方在期末编制合并财务报表的时候，应该以购买日确定的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调

整。实务中，由于对购买法的理解不够全面和透彻，一些公司在编制合并财务报表时对非同一控制下企业合并取得子公司的资产负债的后续处理存在一些误区。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定，“企业合并形成母子公司关系的，母公司应当设置备查簿，记录企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值。编制合并财务报表时，应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整”。

《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》实施指南第 41 段指出，对于企业合并中取得的、以购买日公允价值计量的资产，购买方不应在购买日确认单独的估价备抵，因为未来现金流量不确定性的影响已经包括在公允价值计量中。

三、问题分析与讨论

企业合并发生后，被购买方的资产负债在被购买方自身财务报表中与在购买方的合并财务报表中的计量基础有所不同：

在被购买方自身财务报表中，原则上仍然按照持续经营假设，被购买方作为一个持续存在的会计主体，其资产、负债均应以历史成本为基础进行计量，后续发生的一些交易和事项的会计处理也应该基于历史成本计量。

在购买方合并财务报表中，根据企业会计准则，被购买方的资产负债均应该按照购买日的公允价值进行计量。购买法的理念是被购买方的资产负债都是于购买日这一天购入的，在购买日初始计量，购买日的公允价值成为被购买方资产负债在合并报表中的历史成本。相应地，被购买方后续发生的一些交易和事项的会计处理也应该基于这些资产负债在购买日的公允价值。

另外，根据企业会计准则讲解的相关规定，非同一控制下企业合并中，购买方通过企业合并取得被购买方 100%股权的，被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。实务中，如果被购买方依据上述规定调整了其资产负债的账面价值，则其后续交易和事项的会计处理在自身报表中与在购买方合并报表中原则上应该是一致的。

四、典型案例

案例 6.8

A 公司是上市公司，2010 年 A 公司收购 B 公司，该交易为非同一控制下企业合并。B 公司资产中包括一项应收账款——S 公司 850 万元，已计提坏账准备 50 万元，账面价值及公允价值均为 800 万元，B 公司的固定资产原值 1500 万元，累计折旧 300 万元，净值 1200 万元(公允价值为 2200 万元)。

A 公司在其合并财务报表附注中将合并 B 公司时取得的固定资产的公允价值分“原值”和“累计折旧”列报。

2011 年 11 月，由于 S 公司有了新股东的注资，经营状况有了明显的改善，现金流充裕，因此 B 公司估计合并前确认的对 S 公司的应收账款可以全额收回，从而在当月转回了与对 S 公司应收账款相关的坏账准备 50 万元。A 公司在编制 2011 年合并财务报表时也将体现为坏账准备的转回，增加当期利润 50 万元。

问题:A公司是否应该将企业合并中取得的固定资产分为“原值”和“累计折旧”列报?A公司是否应该在2011年合并财务报表中转回坏账准备50万元?

案例解析:

购买法的理念是被购买方的资产负债都是在购买日这一天购人的,既然是新购入的资产,应收款项和固定资产的初始计量中自然也不应该出现备抵科目,其思路类似于购买一项应收款项或者二手固定资产。根据金融资产准则,购买一项应收账款时按照公允价值进行初始计量;根据固定资产准则,购买固定资产的时候按照成本计量。初始计量时原则上不会确认坏账准备和累计折旧。

在国际准则中,明确指出对于企业合并中取得的,初始按照公允价值计量的资产,购买方不应在购买日确认单独的估价备抵,因为其未来现金流的不确定性已经反映在公允价值计量中。

因此,在购买日将被购买方的资产负债纳入购买方的合并报表时,被购买方应收款项坏账准备、固定资产累计折旧这两个备抵科目不应该出现金额。

后续计量中,当有证据表明被购买方的应收款项能够被全额收回,在被购买方自身报表中需转回坏账准备;但在购买方的合并报表中,由于并不存在坏账准备余额,应收款项按照摊余成本计量,不应该体现出坏账准备转回。当最终被购买方全额收回该应收款项时,在购买方的合并报表中,其收回金额与应收款项余额的差额直接计入收回当期的损益。

五、购买日后对企业合并中取得的被购买方资产负债公允价值的调整

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章指出,“按照购买法核算的企业合并,基本原则是确定公允价值,无论是作为合并对价付出的各项资产的公允价值,还是合并中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值,如果在购买日或合并当期期末,因各种因素影响无法合理确定的,合并当期期末,购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。

(一) 购买日后12个月内对有关价值量的调整

合并当期期末,对合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下,自购买日算起12个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的,应视同在购买日发生,进行追溯调整,同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息,也应进行相关的调整。

(二) 超过规定期限后的价值量调整

自购买日起12个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整,应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理,即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整,应作为前期差错处理。

实务中,对于购买日之后的价值调整存在一些理解上的误区。一些企业简单地认为,自购买日起12个月内发生的价值调整,都应该调整商誉,而自购买日起12个月后发生的价值调整,都应该作为前期差错。

事实上,企业在对购买日之后的价值调整进行处理时,应该基于被购买方资产负债按照购买日的公允价值计量的原则去分析。购买日后新取得的信息和证据表明这些资产负债原在购买日确定的公允价值需要进行调整的,才应该调整商誉。如会计准则讲解中所举的情况:购买日比较接近年底,故企业合并发生的下一年才取得评估报告,评估对象是被购买方的资产负债,评估基准日是购买日,这种情况下才应该调整资产负债的价值并相应调整商誉。

我们认为,对于购买日之后的价值调整,与资产负债表日后事项的判断原则较为接近,即:资产负债表日(购买日)后期间得到进一步信息,对于资产负债表日(购买日)已经存在的情况

提供了新的或进一步的证据的事项，才属于调整事项。在确定公允价值的时候，应该考虑且仅考虑购买日已经存在的所有情况。如果是购买日后新发生的情况导致的，则应该按照相关资产负债的后续计量要求处理。

自购买日起 12 个月后，才发现购买日资产负债的公允价值确定不够准确的，比较难合理解释为什么需要超出 12 个月的时间来确定当时的公允价值，因而作为差错更正处理。如果是在期后因为有了新的情况出现导致原来购买日的估计不够准确的，则需要判断这些新的情况是否属于购买日就已经存在的情况，如果不是购买日已经存在的情况，就不应该调整商誉。

第五节 企业合并中的或有对价

一、背景情况

随着国内资本市场中并购重组活动的增多，以及市场上一些专业投资者(如私募基金)的加入，上市公司的并购方式越来越灵活，并购的定价机制也呈现多样化的趋势。近年来较为典型的一种定价方式是，交易价格并不是固定金额，而是会根据被购买方在购买日之后的盈利情况进行调整。这种定价方式可以称为“基于盈利能力的付款”，实务中常说的对赌条款就是这种定价方式的体现，其产生的根源在于被购买方未来盈利能力的不确定性，换言之，也就是被购买方价值的不确定性，目的是为了尽可能地实现投资交易的合理和公平，是对购买方的一种保护。

例如，并购协议中约定，如果购买日后某段时期被购买方的净利润达到某一特定水平，购买方将向出售方支付额外的价款；若被购买方的业绩水平未达到某一特定水平，则反过来出售方需要支付部分金额给购买方。站在购买方的角度，属于合并对价的调整，也就是或有对价。上市公司在遇到存在或有对价的企业合并交易时，需要认真领会会计准则的规定和理念，作出合理的判断。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则讲解 2010》第二十一章中，关于或有对价的会计处理相比之前的《企业会计准则讲解 2008》发生了改变。《企业会计准则讲解 2010》指出，“某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，以及其他相关准则的规定，或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产”。

“购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分以下情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，按照企业会计准则有关规定处理，如果属于《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应按该准则规定计入当期损益或计入资本公积；如果不属于《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，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》或其他相应的准则处理”。

国际财务报告准则对“或有对价”的会计处理给予了更多的指引和解释。《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》第 58 条指出，“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”，由此带来的或有对价公允价值变动不影响商誉。

三、问题分析与讨论

(一) 或有对价的初始确认

或有对价是购买方与被购买方通过谈判确定的经济对价的内在部分，购买方在对被购买方的价值及其未来盈利能力不确定的情况下，采取这种方式来降低自身的风险。如果被购买方未来盈利较低，购买方的合并对价可能随之降低；如果被购买方未来盈利较高，购买方的合并对价可能也随之增加。换言之，买卖双方以或有对价的方式来分享被购买方未来一段时间的收益并共同承担这段时间的风险。购买方在谈判过程中应该已对被购买方的未来盈利情况进行了适当的了解和评估，并据此达成这些或有对价的条款。因此，在购买日进行会计处理时，其合并成本应该反映购买方对被购买方盈利能力的判断和估计，而不是简单地因为支付(或收取)的不确定性而不予考虑。因此，会计准则讲解指出，或有对价的公允价值应该包含在企业合并的合并成本中。

(二) 或有对价的后续计量

结合准则讲解和国际财务报告准则的指引，我们不难看出，购买日之后发生的对合并价款的调整，只有在购买日后 12 个月内发生，且是对“购买日已存在情况”的新的或者进一步证据导致的调整，才属于计量期调整，从而调整商誉。其他调整，尤其是基于被购买方盈利情况的调整或者其他在购买日后发生的事件导致的调整，都不能调整商誉：或有对价属于权益性质的，不进行会计处理；或有对价属于金融资产或者金融负债的，按照公允价值计量且公允价值的变化产生的利得和损失计入当期损益或按照相关规定计入资本公积；如果不属于金融工具，则按照《企业会计准则第 13——号或有事项》或其他相应的准则处理。

根据上述准则的规定和指引，如果或有对价属于一项金融负债(如，在未来交付现金或其他金融资产的义务)，则又可能会出现这样的情形：购买方在购买日对该负债的公允价值作出评估，如果被购买方盈利情况比预期的好，购买方实际应该支付的价款超过原来购买的估计，负债金额增大，购买方合并财务报表中相应体现为一项费用；反之，则体现为一项利得。表面上看起来似乎有悖常理——收购对象赚钱，购买方反而因此确认一项费用。但事实上，这种会计处理的结果恰恰体现了或有对价的经济含义，买卖双方以或有对价的方式来分享被购买方未来一段时间的收益并共同承担这段时间的风险。既然被购买方的盈利能力超过预期，购买方应当按照约定将超出预期的部分与出售方分享，从而体现为购买方在合并报表中的一项费用。

四、典型案例

案例 6.9

A 公司为上市公司。2011 年 2 月，A 公司收购 B 公司 60% 的股权，完成非同一控制下的企业合并。

1. 收购定价的相关约定如下：股权收购协议约定转让价款区间为 5900 万元至 12470 万元，最终的转让价款与 B 公司在未来两年(2011-2012 年)实现的业绩挂钩，按照协议的具体

规定计算确定。价款支付方式具体如下：

(1) 转让协议签署生效后，A 公司支付首期收购价款人民币 1200 万元。

(2) 协议签署之后 3 个月内支付 4700 万元。

(3) 自 B 公司经上市公司指定的会计师事务所完成 2011 年度财务报表审计后 1 个月内，A 公司支付第三期收购价款，该价款按照 B 公司 2011 年税后净利润的 2 倍为基础计算，并设上限。计算方式为： $B \text{ 公司 } 2011 \text{ 年税后净利润} \times 2 \times 60\%$ ，如果 B 公司 2011 年税后净利润超过人民币 2300 万元 1.5 倍上限的，按上限计算，即价款不超过 $2300 \times 1.5 \times 2 \times 60\% = 4140$ 万元。

(4) 自 B 公司经 A 公司指定的会计师事务所完成 2012 年度财务报表审计后 1 个月内，A 公司向转让方支付第四期收购价款，该价款按照 B 公司 2012 年税后净利润的 1 倍为基础计算，并设上限。计算方式为： $B \text{ 公司 } 2012 \text{ 年税后净利润} \times 1 \times 60\%$ ，如果 B 公司 2012 年税后净利润超过人民币 2700 万元 1.5 倍上限的，按上限计算，即价款不超过 $2700 \times 1.5 \times 1 \times 60\% = 2430$ 万元。

2. 利润分配。2011 年及 2012 年利润分配：弥补亏损并提取公积金后，如 B 公司实现承诺利润，则按照股权比例进行分配。如 B 公司未实现承诺利润，A 公司有权按承诺利润的相应比例优先获得利润分配，即 B 公司 2011 年度未完成 2300 万元净利润，A 公司有权优先分配 1380 万元，如实际利润不足 1380 万元，则由 B 公司原股东现金补齐不足部分。2012 年度未完成 2700 万元净利润，A 公司有权优先分配 1620 万元，如实际利润不足 1620 万元，则由 B 公司原股东现金补齐不足部分。

3. 业绩承诺。B 公司承诺 2011 年实现税后净利润人民币 2300 万元，2012 年实现税后净利润人民币 2700 万元。若 2011 年 B 公司实际完成净利润不足 2300 万元、2012 年实际完成净利润不足 2700 万元，由原股东以其所持 B 公司股权无偿赠予给 A 公司。所需无偿转让的 B 公司股权比例的计算方式为： $(\text{承诺净利润} - \text{当年度 B 公司实际完成净利润}) / \text{承诺净利润} \times 60\%$ 。该等无偿股权赠予应在上市公司聘请的会计师出具审计报告后 30 个工作日内完成。

问题：A 公司本次企业合并的合并成本及其后续调整应该如何计量？

案例解析：

(一) 购买日合并成本的计量

本案例中，合并成本的计量需要考虑以下合同条款：

(1) 合同中所约定的交易价格。本案例中，A 公司需要支付的转让价款为 5900 万元至 12470 万元，其中 5900 万元为固定金额，其余 6570 万元为变动金额，与 B 公司在未来两年 (2011-2012 年) 业绩挂钩，这部分变动金额即为或有对价，属于一项金融负债。假定 A 公司在购买日判断，B 公司的盈利承诺 (2011 年度净利润 2300 万元；2012 年度净利润 2700 万元) 已经属于最佳估计，A 公司基于此盈利承诺判断这部分或有对价的公允价值为 4380 万元，即 $2300 \times 2 \times 60\% + 2700 \times 1 \times 60\%$ 。

(2) 以被收购公司利润分配的形式来体现的价格调整。如果 B 公司未能达到约定的盈利水平 (2011 年度净利润 2300 万元；2012 年度净利润 2700 万元)，A 公司仍然能够按照约定盈利水平，按照 60% 的比例分配利润或者从转让方得到补偿。这种情况下，A 公司所分享的 B 公司利润超过其按照持股比例应分享的部分。例如：假设 B 公司 2011 年度净利润为 2000 万元，则 A 公司按照持股比例 60% 应享有 1200 万元，但根据收购协议，A 公司可以获得的利润分配金额为 $2300 \times 60\% = 1380$ 万元。超过 A 公司按照持股比例应分享的部分，超出金额为 180 万元。这部分多出的 180 万元实质上是出售方通过 B 公司利润分配的形式，返还 A 公司一部分合并对价，也是基于 B 公司盈利情况的付款，属于或有对价，应该分类为一项金融资产。按照第 (1) 段的假定，在购买日这部分或有对价的公允价值为 0。

(3) 出售方的其他承诺。根据股权转让协议约定，若 2011 年 A 公司实际完成净利润不足

2300 万元、2012 年实际完成净利润不足 2700 万元，由原股东以其所持 A 公司股权按一定比例无偿赠予给上市公司。无偿转让股权的约定，实质也是一项基于被购买方未来盈利情况的或有对价，应该分类为一项权益工具。在购买日也应该对这部分或有对价的公允价值进行估计并在购买日确定取得的被购买方权益份额时予以考虑。按照第(1)段的假定，这部分或有对价的公允价值为 0。

综上所述，在考虑了各项或有对价在购买日的公允价值之后，A 公司此次企业合并的合并对价为 10280 万元。

(二) 购买日后对原合并成本的调整

购买日之后，第(1)和第(2)项或有对价，由于其分类为金融负债和金融资产，后续应该按照公允价值计量，且其公允价值的变动计入当期损益；第(3)项或有对价分类为权益工具，后续如果发生股权的无偿赠送，A 公司在合并报表中直接调整少数股东权益和资本公积。

第六节 企业合并中交易费用的处理

一、背景情况

在上市公司发行股份进行企业合并的交易中，一般会聘请证券公司、会计师、评估师、律师等中介机构提供服务。根据企业会计准则规定，企业合并中，购买方为企业合并发生的中介费用于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行股份的交易费用冲减资本公积。因此，在发生的中介费用中，需要区分哪些是与企业合并相关的费用、哪些是与发行股份相关的费用。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 20 号——企业合并》对同一控制下企业合并的相关成本作出了如下规定：

“合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益”。

《企业会计准则解释第 4 号》规定，“非同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额”。

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章进一步指出，“发行权益性工具相关的费用，不管是否与企业合并直接相关，均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减；在权益性证券发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积或未分配利润”。

三、问题分析与讨论

发行股份进行企业合并过程中发生的证券公司、会计师、评估师、律师、财务顾问等中介机构服务费，应该计入当期损益还是从发行股份的溢价收入中扣减，应该根据具体的服务内容和目的进行判断。

(1) 对于为了企业合并交易所发生的服务费用，例如，与被收购的目标资产相关、为重大资产重组交易申报所需要的中介机构服务，应计入当期损益。

(2) 对于为了发行股份而发生的服务费用，例如，为了股份发行申报、股份登记等发生的中介机构费用，属于与发行股份相关的直接费用，应当冲减所有者权益。

四、典型案例

案例 6.10

A 公司为上市公司，其控股股东为 B 公司。2009 年，A 公司向 B 公司发行股份购买其拥有的 5 家子公司的全部股权。该交易为同一控制下企业合并。A 公司为该交易发生中介机构服务费用中包括以下费用：

(1) 在常年法律顾问 C 律师事务所的常年法律顾问费之外，支付 C 律师事务所为增发股份而提供额外服务的相关费用约 20 万元。

(2) 聘请 D 律师事务所对被收购的 5 家子公司提供尽职调查等法律服务，服务费约 40 万元。

(3) 聘请 E 评估机构对被收购的 5 家子公司进行评估并出具评估报告，评估费用约 20 万元。

(4) 聘请 F 会计师事务所对被收购的 5 家子公司进行审计并出具审计报告，对 5 家子公司的盈利预测出具审核意见，会计师费用约 50 万元。

(5) 聘请 G 会计师事务所对新增股本进行验资。

(6) 聘请 H 证券公司作为本次交易的财务顾问。

问题：上述费用应如何进行会计处理？

案例解析：

上述费用中，第(2)、(3)、(4)项费用都属于针对被收购方发生的尽职调查、评估和审计费用，应该划分为与企业合并相关的交易费用，计入当期损益；

第(1)、(5)项费用属于与发行股份相关的交易费用，应该冲减资本公积；第(6)项财务顾问费，则应该根据其具体服务内容来判断。根据《上市公司重大资产重组管理办法》，独立财务顾问应当审慎核查重大资产重组是否构成关联交易，并依据核查确认的相关事实发表明确意见。重大资产重组涉及关联交易的，独立财务顾问应当就本次重组对上市公司非关联股东的影响发表明确意见。如果 H 证券公司仅提供了上述核查服务，则应该作为企业合并相关的交易费用计入当期损益，如果 H 证券公司实际上提供了与股份发行相关的服务，则应该计入资本公积。

第七章反向购买

近年来，资本市场反向购买的交易不断涌现，非上市公司通过反向购买上市公司从而实际上取得了上市地位。在交易过程中，上市公司向非上市公司的股东定向增发股票，非上市公司的股东以非上市公司的股权(或经营性资产)认购上市公司增发的股票，从而在交易完成后成为上市公司的控股股东，非上市公司取得上市地位。这类交易属于反向购买，在资本市场中一般称为“借壳上市”。由于交易中出现了会计购买方与法律购买方的不同，且在进行会计处理的时候，还需要区分为一般的反向购买和权益性交易两种情况，该类交易一直是会计处理和监管中的难点问题。

第一节被购买方不构成业务的权益性交易

一、背景情况

反向购买中，非上市公司通过反向购买上市公司从而实际上取得了上市地位。就上市公司如何进行会计处理的问题，财政部《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，非上市公司借壳上市的交易，应该区分两种情况处理，上市公司持有的资产构成业务的，按照一般的反向购买处理原则，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；上市公司持有资产不构成业务的，按照权益性交易的原则进行会计处理。

根据上述规定，在借壳上市的交易中，上市公司持有的资产是否构成业务，对会计处理的结果会产生相当大的影响。市场相关各方在执行过程中对上市公司持有资产不构成业务仍存在不同的理解，对于各种“借壳上市”的方案下，是否应确认商誉在实务中存在不同做法，也引发了一些争议。

二、会计准则的相关规定

《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，“非上市公司以其所持有的对子公司投资等资产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”。

《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，不得确认商誉或确认计入当期损益”。

《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)规定,“企业合并应当关注是否构成业务。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、更低的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”。

三、问题分析与讨论

(一)对于借壳上市的交易,在实务中首先应该根据会计准则对于业务的定义判断壳公司的资产是否构成业务,简单地按照壳公司资产金额的大小或占借壳方资产金额的比例来判断其是否为业务是不妥当的。在应用业务的定义时,需要注意,尽管业务通常都会有产出,但产出并不是被认定为业务的必要条件。业务需要两项必备要素——投入和作用于这些投入的过程,两者将共同用于创造产出。然而,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。此外,确定某组特定集合的资产和活动是否是业务,应当基于该组集合是否能够由市场参与者作为业务进行经营和管理。因此,在评估某组特定集合是否为业务时,卖方是否将该组集合作为业务经营或者购买方是否意欲将该组集合作为业务经营,都是不相关的。

如果构成业务,则应该按照企业合并中一般的反向购买原则进行会计处理,并确认相应的商誉。

如果壳公司的资产不构成业务,则不能按照一般的反向购买原则对该交易进行会计处理,不应确认商誉。但是,由于延续的会计主体仍然是拟借壳方,仍然可以借鉴反向购买的思路,视同拟借壳方向壳公司的股东发行股票,获取上市公司的资产和上市地位。在此情况下,拟借壳方(法律上的子公司)支付的对价,与壳公司净资产公允价值之间的差额,实质上是为了取得上市地位而支付的对价(即壳的价值),应当根据财会函[2008]60 号的规定,按照权益性交易的原则进行处理。

(二)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。

我们认为,上述类型的借壳上市交易,一般可以认定为被购买的上市公司不构成业务。

四、典型案例

案例 7.1

A 公司为上市公司,其控股股东为 B 公司,持有 A 公司 40%的股权(约 8000 万股)。经监管部门核准,A 公司在 2009 年 9 月实施重大资产重组,交易日定为 2009 年 9 月 30 日,资产重组方案主要内容如下:

1. A 公司在交易日将其全部、资产负债出售给 B 公司，出售价款约为 6 亿元。
2. B 公司向 C 公司转让其持有的 8000 万股 A 公司股票，转让款约为 4 亿元。
3. A 公司向 C 公司购买其业务包 D(含相关资产、负债、股权等)，交易价款约为 17 亿元，其中向 C 公司支付现金约为 5 亿元，其余全部以向 C 公司定向发行股票的方式支付，发行价格确定为 4 元/股，共发行约 3 亿股。
4. 上述三项交易互为条件，同时实施。
5. A 公司原股份约为 2 亿股，定向发行结束后，A 公司的股本变更为 5 亿股，C 公司持有 A 公司的股权比例约为 60%。
6. A 公司 2009 年归属于母公司股东的净利润约为 1 亿元，业务包 D 于 2008 年模拟计算的净利润约为 0.8 亿元。

问题:A 公司在上述资产重组交易中是否应确认商誉?

案例解析:

1. 首先，需要判断 A 公司此次资产重组的交易类型。本次资产重组涉及的交易事项主要包括三部分:上市公司 A 出售其资产负债给其原控股股东 B、原控股股东 B 转让其持有的全部上市公司 A 的股份给新控股股东 C、上市公司 A 向新控股股东 C 支付现金并增发股份用以收购新控股股东的业务包 D。“上述三项交易互为条件，同时实施”，因此应该作为一项整体交易来考虑。

根据本案例，重组前 A 公司控股股东为 B 公司。交易中，A 公司向 C 公司发行权益性证券购买业务包 D，由于业务包 D 的规模比 A 公司的规模大，导致交易完成后 A 公司变为被 C 公司控制，涉及上市公司控制权转移，应按照财会便[2009]17 号进行处理。

2. 按照财会便[2009]17 号要求，企业需要判断交易发生时上市公司保留的资产、负债是否构成业务，不构成业务的，应按照权益性交易的原则进行处理。本例中 A 公司在重组时处置了其全部资产、负债，保留的资产仅为货币资金，不构成业务，应按照权益性交易的原则处理。

综上所述，我们认为 A 公司在上述资产重组交易中不应确认商誉。

第二节购买方为多个主体的反向购买

一、背景情况

反向购买交易中，法律上的子公司被视为会计上的购买方。如果多家公司同时被上市公司收购，均成为“法律上的子公司”；或者重组方注入上市公司一组构成业务的资产，却并非一个法律实体，这种交易是否属于反向购买，是否应按照反向购买的原则进行处理的问题，实务中一直存在不同的理解，甚至出现了一个上市公司对同一交易在交易申报时和交易完成后进行不同的会计处理的现象。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章指出，“某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被购买方，该类企业合并通常称为反向购买”。

三、问题分析与讨论

反向购买的定义并未要求会计上的购买方是一个法律实体,我们认为,作为会计处理中的判断,应该更关注其是否构成会计主体,而不应该片面地将其理解为一个法律实体。企业会计准则中,有以下与“主体”相关的规定:《企业会计准则讲解(2010)》第一章指出,“会计主体,是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。……会计主体不同于法律主体”。

《企业会计准则讲解(2010)》第三十四章指出,“子公司可以是企业,如《公司法》所规范的股份有限公司、有限责任公司等;也可以是主体,如非企业形式的,但形成会计主体的其他组织,如基金以及信托项目等特殊目的主体等”。

上述规定都强调了会计主体不等同于法律主体,因此,不能简单地因为法律上的被购买方不是一个法律主体就判断交易不是反向购买,而应该判断法律上的被购买方是否构成一个会计主体。

四、典型案例

案例 7.2

A 公司是上市公司,主营业务为建筑业。2009 年 2 月 1 日, A 公司临时股东大会审议通过向 B 公司非公开发行股份, 购买 B 公司持有的 C、D、E 三家建筑公司的 100% 股权。A 公司此次非公开发行前的股份为 2000 万股, 向 B 公司发行股份数量为 6000 万股, 非公开发行完成后, B 公司控制 A 公司。C、D、E 公司经评估确认的公允价值分别是 3000 万元、9000 万元、12000 万元, A 公司按有关规定确定的股票价格为每股 4 元。2009 年 9 月 1 日, 非公开发行经监管部门核准并办理完成股份登记等手续。

问题:A 公司此次企业合并的合并成本是多少?

案例解析:

(一)首先,需要判断本次交易的类型。在本次合并中, A 公司发行股票向 B 公司定向增发实施合并, 在合并完成后, B 公司控制 A 公司, 构成反向购买。A 公司是会计上的被购买方, 而法律上的子公司成为会计上的购买方。但在本案例中, 法律上的子公司为 C、D、E 公司, 存在多个法律实体, 如何判定谁是购买方?

在准则有关“主体”的指引中, 强调了会计上的主体并不等同于法律实体。本案例中, C、D、E 三家建筑公司在交易前同受 B 公司控制, 交易后同时成为 A 公司的子公司, 且这三家公司符合会计主体(以下简称为 CDE 主体)的定义。CDE 主体是购买方。

(二)反向购买中, 合并成本应以假设法律上的子公司(购买方)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公允价值计算的结果。本交易中, 会计上的购买方为 CDE 主体, 包含多个法律实体的情况下, 应该如何计算假设 CDE 主体会发行的权益性证券的数量和公允价值?

在(一)的分析中, C、D、E 三家公司一起构成会计上的购买方——CDE 主体。因此, 可以合理地假定购买方 CDE 主体在购买日的公允价值等于 C、D、E 三个公司公允价值之和。假设购买方 CDE 主体在合并之前发行在外的股份为 X 股, 其以向 A 公司股东发行股份的方式实施合并。

根据上述假定和假设, 反向购买合并成本计算过程如下:

- (1) 购买方 CDE 主体的公允价值=3000+9000+12000=24000 万元。
- (2) 合并交易完成后, B 公司对 A 公司的持股比例=6000/(2000+6000)=75%。
- (3) 购买方 CDE 主体合并前权益性证券的每股价值=24000/X。

假设购买方 CDE 主体以向 A 公司股东发行股份的方式实施合并,那么 CDE 主体在合并后主体中所占比例也应为 75%,由此购买方 CDE 主体向 A 公司股东发行的股份数量= $X/75\%-X$ 。

(4) 合并成本=购买方 CDE 主体向 A 公司股东发行股份的公允价值=CDE 主体合并前权益性证券公允价值×购买方 CDE 主体向 A 公司股东发行的股份数量= $24000/X \times (X/75\%-X)=24000(1/75\%-1)=8000$ 万元。

综上所述,我们认为 A 公司此次企业合并的合并成本为 8000 万元。同时,通过本案例,我们可以进一步总结,在反向购买中,如果会计上的购买方对应多个法律实体,应把多个法律实体视为一个会计主体,并假设这个主体向会计上被购买方的原股东发行权益性证券。反向购买交易的合并成本可以公式化为:购买方的公允价值合计×(1/购买方在合并后主体中所占的股权比例-1)

第三节反向购买中每股收益的计算

一、背景情况

在上市公司发生反向购买交易之后,合并报表中以法律上的子公司作为购买方进行会计处理,在很多方面是以法律上子公司作为延续的报告主体来看待。但是就股本数量而言,必须反映上市公司这一法律实体的股份数,在这种情况下,每股收益的计算有别于正常的计算方法,尤其是在反向购买的购买日之前,利润表中反映的完全是法律上子公司的利润,股份数如果简单地使用上市公司原来的股份数,则会出现不匹配的情况。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章指出,“发生反向购买当期,用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为:

1. 自当期期初至购买日,发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。

2. 自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。

反向购买后对外提供比较合并财务报表的,其比较前期合并财务报表中的基本每股收益,应以法律上子公司的每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。

上述假定法律上子公司发行的普通股股数在比较期间内和自反向购买发生期间的期初至购买日之间未发生变化。如果法律上子公司发行的普通股股数在此期间发生了变动,计算每股收益时应适当考虑其影响进行调整”。

三、问题分析与讨论

上市公司发生反向购买,应当按照《企业会计准则讲解(2010)》的指引,计算每股收益。

四、典型案例

案例 7.3

A 公司为上市公司。经批准，A 公司于 2010 年 9 月 30 日发行 12000 万股(发行价格为 10 元)为对价，向 B 公司购买其持有的 C 公司 100%的股权(评估作价为 12 亿元)。交易完成后，B 公司成为 A 公司的控股股东，持股比例为 60%。该交易为反向购买，交易前 A 公司的股本为 0.8 亿股，交易完成后，A 公司的股本变更为 2 亿股。A 公司 2010 年度归属母公司股东的合并净利润约为 1.6 亿元。

问题:A 公司应当如何计算 2010 年度每股收益?

案例解析:

根据企业会计准则中的相关规定，反向购买情况下计算每股收益的关键在于确定加权平均的股份数。

1. 自当期期初至购买日，普通股数量为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。本案例中，法律上母公司 A 公司为收购 C 公司发行了 1.2 亿股。

2. 自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数，本案例中为 2 亿股。

普通股加权平均数=1.2 亿股×9/12+2 亿股×3/12=1.4 亿股。

A 公司 2010 年度每股收益=1.6 亿元÷1.4 亿股=1.14 元/股。

第四节包含现金对价的反向购买中每股收益的计算

一、背景情况

本章第三节讨论了反向购买中每股收益的计算是基于上市公司只发行股份向重组方收购的情况，如果上市公司支付的对价既包括发行股份，又包括现金对价，应该如何计算每股收益，企业会计准则并没有明确规定。该类交易中，上市公司是以现金加所发行股份的公允价值之和作为换取目标资产的对价。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章指出，“发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

1. 自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。

2. 自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。

反向购买后对外提供比较合并财务报表的，其比较前期合并财务报表中的基本每股收益，应以法律上子公司的每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。

上述假定法律上子公司发行的普通股股数在比较期间内和自反向购买发生期间的期初至购买日之间未发生变化。如果法律上子公司发行的普通股股数在此期间发生了变动，计算每股收益时应适当考虑其影响进行调整”。

三、问题分析与讨论

《企业会计准则讲解(2010)》对反向购买当期和比较期间如何确定加权平均股数提出了

基本思路,但对上市公司以发行股票加现金为对价方式购买拟借壳公司股权的情况并未作出明确规定。

如果上市公司支付的对价包括现金对价和发行的股份,我们认为,自当期期初至购买日,在按照《企业会计准则讲解(2010)》的要求计算“在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量”时,可以假设法律上母公司全部以发行股份来作为合并对价,将支付的现金按照定向发行价格折算为普通股股数,得出法律上母公司假定应该发行的股份数总额,通过这样的方法,将现金因素计入加权平均股数。

自购买日至期末,是否也应该考虑将支付的现金折合为股份数来计算,从而与合并日之前保持可比。我们通过一个简单的示例来进行分析:

上市公司 A 公司于 2011 年 1 月 1 日向 B 公司的原股东收购 B 公司 100% 的股权,该交易为反向购买。假设 A 公司的股价为 2 元/股, B 公司的公允价值为 8000 万元。2010 年年底 A 公司和 B 公司信息如表 7-1 所示:

	A 公司	B 公司
合并净利润	100 万元	1 000 万元
实际股份数	1 000 万股	5 000 万股

2011 年 A 公司收购 B 公司之后的合并净利润为 1100 万元。

两种方案下 A 公司收购 B 公司每股收益情况见表 7-2 和表 7-3。

	2010 年	2011 年
合并净利润	1 000 万元	1 100 万元
实际股份数	1 000 万股	5 000 万股
每股收益	0.25 元/股	0.22 元/股

方案一: A 公司发行 4 000 万股用于收购 B 公司。在 A 公司 2011 年年度合并财务报表中, 每股收益的计算如下:

其中:比较期间 2010 年度的每股收益=B 公司 2010 年度净利润 1000 万元/A 公司为收购 B 公司而发行的股份数 4000 万股=0.25 元/股。

2011 年度的每股收益=A 公司与 B 公司合并后净利润 1100 万元/A 公司实际发行在外的股份数 5000 万股=0.22 元/股。

	2010 年	2011 年
合并净利润	1 000 万元	1 100 万元
实际股份数	1 000 万股	4 000 万股
每股收益	0.25 元/股	0.275 元/股

方案二: A 公司发行 3 000 万股并支付现金 2 000 万元用于收购 B 公司, 在 A 公司 2011 年年度合并财务报表中, 每股收益的计算如下

其中:比较期间 2010 年度的每股收益=B 公司 2010 年度净利润 1000 万元/(A 公司为收购 B 公司而发行的 3000 万股+支付的现金折合的股份数 1000 万股)=1000/4000=0.25 元/股。

2011 年度的每股收益=A 公司与 B 公司合并后净利润 1100 万元/A 公司实际发行在外的

股份数 4000 万股=0.275 元/股。

通过上面两个方案的对比，我们可以看出，同样的净利润水平，采用“发行股份+支付现金”的方式下(方案二)，2011 年度的每股收益相对较高，看上去似乎有些不合理或者前后期间不可比。但我们理解，方案二与方案一相比，交易完成后，A 公司集团的货币资金减少了 2000 万元，股份数减少 1000 万股，其效果与股东减资的效果类似。在股东减资的情况下，公司会直接以减资后的股份数计入加权平均股份数，而不会进行任何的模拟调整，因此，在方案二之中，也应该直接以实际的 4000 万股作为合并日后的股份数去计算加权平均股份数。

四、典型案例

案例 7.4

A 公司为上市公司，原股本为 6000 万元，经批准，2009 年 6 月 30 日，该公司以现金 2 亿元及定向发行的 1 亿普通股(每股 8 元)为对价，自 B 公司处购买其所持有的 C 公司 100% 的股权，C 公司净资产评估作价 10 亿元。6 月 30 日，交易完成后，B 公司持有 A 公司 62.5% 的股份。A 公司 2009 年按照相关会计准则规定编制的合并报表中归属于普通股股东的净利润为 0.9 亿元。C 公司 2009 年期初到交易日的股本始终为 4 亿元。

问题:A 公司 2009 年度的每股收益应该如何计算?

案例解析:

该交易属于反向购买，A 公司在计算 2009 年每股收益时，用作分母的报告期普通股加权平均数计算如下：

2 亿货币资金折合为股份数为 2500 万股，加上交易中实际发行股数 10000 万股，交易中折合的发行股份总数 12500 万股，换股比为 31.25%(12500/40000)，则报告期期初至交易完成当月的股数=40000×31.25%=12500 万股，交易完成次月至报告期期初的股数=16000 万股。A 公司 2009 年每股收益=9000/(12500×6/12+16000×6/12)=0.63 元/股。

第八章金融工具

第一节负债与权益的区分

一、背景情况

企业会计准则基本准则要求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，不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。企业发生的交易或事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的，但在有些情况下也会出现不一致。例如：有时投资方投入的资金，法律形式上是一项权益资本，但会计上可能被认定为一项负债。企业接受的资金投入应该作为权益还是作为负债，是新企业会计准则实施后通常需要考虑的问题。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对金融负债作出了如下定义，“第五十七条：金融负债，是指企业的下列负债：

（一）向其他单位交付现金或其他金融资产的合同义务；

（二）在潜在不利条件下，与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务；

（三）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的合同义务，企业根据该合同将交付非固定数量的自身权益工具；

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具的合同义务，但企业以固定金额的现金或其他金融资产换取固定数量的自身权益工具的衍生工具合同义务除外。其中，企业自身权益工具不包括本身就是将来收取或支付企业自身权益工具的合同”。

对权益工具的定义则是：“第五十八条：权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同”。

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中，对于负债和权益的区分，规定：“第五条企业发行金融工具，应当按照该金融工具的实质，以及金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分确认为金融资产、金融负债或权益工具”。

三、问题分析与讨论

通常情况下，企业比较容易分辨所发行金融工具是权益工具还是金融负债，但也会遇到比较复杂的情况。如果企业发行的金融工具合同条款中包括交付现金或其他金融资产给其他单位的合同义务或者包括在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务，该金融工具为负债。例如，企业发行的优先股，虽然形式上是股权投资，但是由于该优先股合同规定无论当年是否盈利，企业要每年向出资方支付固定股利，且企业清算时，优先股股东可以优先拿回所投资的资本。该项优先股实质上是企业发行的一项负债。如果企业发行的金融工具合同条款中没有包括交付现金或其他金融资产给其他单位的合同义务，也没有包括在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务，通常会确认为权益工具。但是，如果企业发行的金融工具将来须用或可用自身权益工具进行结算，还需要继续区分不同情况进行判断：如发行的金融工具为非衍生工具，且该金融工具包括交付非固定数

的发行方自身权益工具进行结算的合同义务，则分类为负债，否则为权益工具。例如，企业约定将来交付等值于 100 万元的本企业股票进行结算的合同，虽然该项合同不是以现金或其他金融资产结算的，但是交付的是非固定数量的股票（数量需视结算当时的股票市价而定）。该合同应当分类为一项负债。

如发行的金融工具为衍生工具，且该金融工具不是只能通过交付固定数量的发行方自身权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算的，则分类为负债，否则为权益工具。例如，企业发行的可转换公司债，其中的可转换权是一项衍生工具，该衍生工具结算时需要交付企业自身股票，如果合同条款中已经约定，以每股 10 元的价格进行转股，则属于将来通过交付固定数量的发行方自身权益工具换取固定数额的现金进行结算的合同，该转换权应当分类为一项权益。

由此可见，法律形式上的债务，可能并不一定是会计上的债务，法律形式上的股权，也可能并不一定是股权，实务中应该根据准则的相关判断原则具体判断。

四、典型案例

案例 8.1

A 公司为上市公司，A 公司与 B 公司合资设立房地产开发有限公司 C 公司，注册资本 5 亿元，其中 A 公司出资 3 亿元，占注册资本的 60%，B 公司出资 2 亿元，占注册资本的 40%。2011 年 3 月，A 公司、B 公司与 D 信托公司签署了增资协议，由 D 信托公司发起设立“某股权投资集合信托计划”（以下简称“某信托计划”），某信托计划向 C 公司增资 5 亿元。增资完成后，C 公司的注册资本增加至 10 亿元，其中 A 公司持有 30% 的股权、B 公司持有 20%，某信托计划持有 50%。该信托规模为 10 亿元。根据相关协议安排，A 公司仍然控制 C 公司。C 公司定期向信托计划支付固定收益的利息，且 3 年后，信托计划收回所投入全部资金。

问题：A 公司合并报表中对 C 公司的合并比例应该是 60% 还是 30%？

案例解析：

C 公司需要定期向信托计划支付固定收益，且该信托有期限，到期需收回所有投资资金，因此，法律上虽然信托计划是作为股权投资方，但该交易实质上是 A 公司通过 D 信托公司从外部引入新的债权人。C 公司应当将该信托计划分类为一项负债。因此，A 公司仍旧享有 C 公司 60% 的权益，A 公司应该将 C 公司作为持股比例为 60% 的子公司合并。

第二节 应收款项坏账准备

一、背景情况

应收款项的坏账准备计提是几乎每个企业都会面临的问题。在新企业会计准则发布之前，普遍采用的坏账准备计提方法是账龄分析法和余额百分比法等。这些方法的优点是操作简单，而缺点也显而易见，即可能计提的坏账准备金额并不能很好地反映实际情况。随着新企业会计准则的发布和实施，应收款项的坏账准备计提方法已经发生了较大的变化。企业会计准则对于以摊余成本计量的金融资产（包括应收款和持有至到期投资）的减值测试和确认计量方法进行了较为复杂的规定。在提高了财务报表信息质量的同时，也提高了操作上的难度。企业会计准则虽然已经实施多年，但是对于大多数已经习惯了账龄分析法和余额百分比法的企业来说，可能在采用新的减值测试方法时，还是难以适应这种根本性的改变，从而导致某种程度上准则的规定执行不到位。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应用指南对应收款项坏账准备的计提方式规定如下：

对于持有至到期投资、贷款和应收款项，有客观证据表明其发生了减值的，应当根据其账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额计算确认减值损失。

对于单项金额重大的应收款项，应当单独进行减值测试。有客观证据表明其发生了减值的，应当根据其未来现金流量现值低于账面价值的差额，确认减值损失，计提坏账准备。

对于单项金额非重大的应收款项可以单独进行减值测试，确定减值损失，计提坏账准备；也可以与经单独测试后未减值的应收款项一起按类似信用风险特征划分为若干组合，再按这些应收款项组合在资产负债表日余额的一定比例计算确定减值损失，计提坏账准备。根据应收款项组合余额的一定比例计算确定的坏账准备，应当反映各项目实际发生的减值损失，即各项组合的账面价值超过其未来现金流量现值的金额。

企业应当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。

在此基础上，《企业会计准则讲解(2010)》进一步指出，“企业对金融资产采用组合方式进行减值测试时，应当重点关注以下方面：

应当将具有类似信用风险特征的金融资产组合在一起，例如可按资产类型、行业分布、区域分布、担保物类型、逾期状态等进行组合。这些类似信用风险特征与这些金融资产组合的未来现金流量估计有关，因为它们可以表明债务人按相关资产的合同条款偿付所有到期金额的能力。但是，从资产组合的层次看，单独进行减值测试但发现没有减值的资产和没有单独进行减值测试的资产两者之间，损失率是不同的，因而应分别确认减值损失。如果企业没有具有类似信用风险特征的金融资产，不需进行额外的减值测试”。

三、问题分析与讨论

根据准则有关规定，在进行减值测试前，企业应当首先将按照摊余成本计量的金融资产分为单项金额重大和单项金额不重大两类。对于单项金额重大的，应当单独进行减值测试，而对于单项金额不重大的，可以单独进行减值测试，也可以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。实务中，企业可以根据具体情况确定单项金额重大的标准，但该项标准一经确定，不得随意变更。

现行会计准则体系下，采用摊余成本计量的金融资产减值准备计提采用的是所谓的“已发生损失模型”，即计提减值准备的前提，是必须在资产负债表日存在减值的客观证据。存在减值的客观证据并非要求在资产负债表日已经实际发生资产账面价值无法全部收回的事实，而是指发生了某些事项，这些事项会导致资产账面价值未来将无法全部收回。减值的客观证据主要有：债务人发生严重财务困难、债务人逾期或违约、债权人作出让步、债务人可能倒闭或进行财务重组等。

对于单项测试后未发生减值的，即未发现减值的客观证据的，还应当将这些金融资产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。如果企业没有具有类似信用风险特征的金融资产，则不需要进行额外的减值测试。单项测试后已计提减值准备的，无论计提金额多少，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。

进行组合测试时，应当基于与组合中的资产具有类似信用风险的资产的历史损失经验，

估计组合中资产的未来现金流量。估计现金流量所采用的方法与假设，应当定期复核以减少估计损失金额与实际损失金额的差异。

将具有类似信用风险特征的金融资产组合在一起时，可以参考的分类标准有资产类型、行业分布、区域分布、担保物类型、逾期状态等，这些分类标准反映了债务人按照合同条款偿还所有到期金额的能力。

在新的减值测试方法下，实务中通常采用的账龄分析法只是众多的组合分类标准之一，而且准则并未规定必须使用账龄作为组合的分类依据。如果企业根据其他分类标准可以更好地将具有类似信用风险的应收款分组，而避免将不具有类似信用风险的应收款分为同组，则应当采取该种其他分类标准。在某些情况下，也可以采用复合的分类标准，比如：先按照区进行分组，然后在同一地区组别下，再按照账龄进行分组。企业应当根据自身的实际情况制定适合于本企业的分类标准。

四、典型案例

案例 8.2

A 公司为上市公司，其对应收款项计提坏账准备的会计政策为：公司对坏账准备采用备抵法核算。资产负债表日，对单项金额重大（期末余额在 500 万元以上）的应收款项进行减值测试，有客观证据表明发生了减值的，根据未来现金流量现值低于账面价值的差额确认资产减值损失。对单项金额不重大或未发生减值的应收款项，按账龄分析法计提坏账准备，计提比例为：1 年以内的应收款项按余额的 5% 计提；1-2 年按 10% 计提；2-3 年 15% 计提；3-4 年按 20% 计提；5 年以上按 30% 计提。

2011 年 3 月，A 公司召开董事会审议通过了《关于变更公司对坏账会计估计的议案》，并将提交 2011 年 4 月召开的股东大会审议。该议案将坏账计提方法调整为：资产负债表日，对于单项金额重大的应收款项单独进行减值测试，有客观证据表明发生减值的，根据未来现金流量现值低于账面价值的差额确认资产减值损失。经单独测试未发生减值的重大应收款项不计提坏账准备，对于单项金额非重大的应收款项按账龄分析法计提坏账准备比例与原政策一致。

A 公司其他应收款项目中有应收政府相关部门的应收款项，2010 年年末余额约为 12 亿元，但地方政府已出具承诺函，A 公司认为，根据变更后的计提应收款项坏账准备会计政策，不对此款项计提坏账准备。

问题：A 公司的上述会计处理是否正确？

案例解析：

（一）关于 A 公司拟变更的坏账计提方法是否符合企业会计准则规定的问题

A 公司拟变更的坏账计提方法为：对于单项金额重大的应收款项单独进行减值测试，有客观证据表明发生减值的，根据未来现金流量现值低于账面价值的差额，确认资产减值损失。经单独测试未发生减值的重大应收款项不计提坏账准备，对于单项金额非重大的应收款项按账龄分析法计提坏账准备。

对于经单独测试未发生减值的重大应收款项，准则要求应与单项金额非重大的应收款项一起按类似信用风险特征划分为若干组合，再基于与其具有类似信用风险特征组合在历史上的实际损失率，对这些应收款项组合在资产负债表日的余额计提一定比例的减值准备。同时《企业会计准则讲解（2010）》提到，如果企业没有具有类似信用风险特征的金融资产组合，不需要进行额外的减值测试。因此，我们认为，A 公司对于经单独测试未发生减值的重大应收款项不计提坏账准备并不完全符合准则要求。对于经单独测试未发生减值的重大应收款项，A 公司首先应判断是否有与其具有类似信用风险特征的款项。如果存在具有类似信用风

险特征的款项组合,应根据此应收款项组合的历史实际损失率计算确定减值损失,计提坏账准备;不具有类似的信用风险特征的资产组合则可以不进行额外的减值测试。

(二)关于如何确定应收政府相关部门款项减值损失的问题

1. 根据预期的还款时间安排, A 公司在对其他应收款进行初始确认和后续计量,包括计算减值损失时均应考虑货币的时间价值。

2. 考虑到应收政府相关部门的款项与 A 公司应收客户的货款相比,在应收款产生的原因和债务人信用风险特征方面都有所区别,通常二者没有类似信用风险特征,因此在确定组合时,不能够与一般的应收款项笼统地归为一个组合,而是应该判断是否有与此项应收款具有类似信用风险特征的款项,一般企业中也较少存在与应收政府相关部门款项存在类似信用风险特征的其他债权。对于应收政府相关部门的款项, A 公司应在财务报表附注中充分披露政府相关部门的还款时间安排,并根据此还款时间安排及其他实际情况对坏账准备的计算参数进行恰当的估计,如政府相关部门曾发生过未按照原还款计划归还款项的情况, A 公司应考虑历史经验数据并及时作出调整。

3. A 公司因为在原先的坏账准备计提政策下,无法避免必须对该应收政府的款项计提坏账准备,因此才想到要变更会计估计。这正反映了原先的估计是有缺陷的。正如以上所提及的,笼统地将所有应收款项按账龄划分组合,会将不同信用风险特征的资产组合在一起,这种划分方法过于粗糙。对于信用风险较小的应收政府款项来说,如果能够单独作为一个组合,则基于该组合历史损失率,可能实际并不需要计提坏账准备或者只需要计提较少的坏账准备。因此, A 公司只需要将其应收款项按照信用风险特征(而非仅仅是账龄这一个标准)进行细分,并对不同的组合适用不同的计提比例,则完全可以使得所计提的坏账准备真正地反映资产负债表日的信用风险敞口。

第三节混合金融工具的处理

一、背景情况

传统的企业融资手段通常为股权融资和债权融资,相应地,在会计上,就简单地反映为企业的权益(实收资本、资本公积等)和负债(各类长短期借款、应付债券等)。随着资本市场的发展和日趋成熟,企业的融资手段逐步多样化。一方面,从投资者角度来看,股权投资的风险较高,但带来的收益也较高,债权投资风险低,但收益也低。如果投资于一个处于成长期的企业,投资者更愿意进行债权投资,而随着企业的发展和成熟,则高收益的股权投资将更具有吸引力。另一方面,从发行者的角度来看,股权融资成本高但企业抗风险能力强,债权融资成本低,但企业抗风险能力差。因此,鉴于股权和债权对发行方和投资者来说均各有利弊,一种同时具有股权和债权特征的混合金融工具就应运而生了。常见的混合金融工具有可转换公司债、可转换优先股等,该种金融工具的出现,也在会计核算上带来一定的复杂性。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》对权益工具和债务工具的区分作出了如下规定:

“第五条:企业发行金融工具,应当按照该金融工具的实质,以及金融资产、金融负债和权益工具的定义,在初始确认时将该金融工具或其组成部分确认为金融资产、金融负债或权益工具。

.....

第七条:企业发行的、将来须用或可用自身权益工具进行结算的金融工具满足下列条件之一的,应当在初始确认时确认为权益工具:.....(2)该金融工具是衍生工具,且企业只有通过交付固定数量的自身权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算”。

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中,针对嵌入衍生工具规定:“第二十条:嵌入衍生工具,是指嵌入到非衍生工具(即主合同)中,使混合工具的全部或部分现金流量随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他类似变量的变动而变动的衍生工具。嵌入衍生工具与主合同构成混合工具,如可转换公司债券等;

.....

第二十二条:嵌入衍生工具相关的混合工具没有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或金融负债,且同时满足下列条件的,该嵌入衍生工具应当从混合工具中分拆,作为单独存在的衍生工具处理:(1)与主合同在经济特征及风险方面不存在紧密关系;(2)与嵌入衍生工具条件相同,单独存在的工具符合衍生工具定义”。

在准则规定的基础上,《企业会计准则讲解(2010)》进一步指出:“下列情况下,嵌入衍生工具的经济特征和风险不与主合同紧密相关。在这些情况下,如果符合金融工具确认和计量准则第二十二条规定的其他相关条件,企业应将嵌入衍生工具与主合同分开核算:

.....

6)从金融工具持有人的角度看,嵌在可转换债务工具中的权益转换特征不与主合同紧密相关。从发行人的角度看,如果权益转换选择权符合金融工具列报准则中权益工具的分类条件,则该选择权是一项权益工具,应按金融工具列报准则处理。

7)嵌在主债务合同或保险合同中的看涨期权、看跌期权或预付期权不与主债务工具紧密相关,除非在每一行权日,该期权的行权价大致等于主债务工具的摊余成本或主保险合同的账面价值。从具有嵌入看涨或看跌期权特征的可转换债务工具的发行人的角度看,应按金融工具列报准则的规定拆分为权益要素前,评估看涨期权或看跌期权是否与主债务工具紧密相关”。

三、问题分析与讨论

这里主要从金融工具发行方的角度讨论混合金融工具(compound financial instrument)。企业发行混合金融工具,其各组成部分(components)的分类应依据合同条款确定。但合同条款千变万化,所以很难归纳出统一的会计处理方式。

混合金融工具没有统一的定义,通常认为混合金融工具既带有负债部分,也有权益部分。最具代表性的混合金融工具是可转债、可转优先股等。在对混合金融工具进行会计处理时,要对其合同条款逐一检验,根据金融负债和权益工具的定义,判断混合金融工具合同各组成部分应该分类为负债还是权益。如果判断结果显示含有权益成分,应当将该部分单独确认为权益。此外,还要依照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及其相关规定,判断是否有需要拆分的嵌入式衍生金融工具,并按企业会计准则的相关规定进行处理。

企业发行的带有换股权的公司债或优先股通常包含两个组成部分:(1)发行方按照合同约定支付利息以及在未转换为普通股时,归还本金的义务。(2)发行方签发的一项赋予债券持有人的转股选择权。第一个组成部分属于不可避免的合同支付义务,属于金融负债;第二个组成部分属于一项未来需用企业自身权益工具进行结算的衍生工具,如果该项衍生工具只有通过交付固定数量的自身权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算,则应该分类为权益。否则,应作为衍生金融负债核算。

此外,实务中此类公司债或优先股,除了可转换权之外,通常还会有其他的带有衍生工具特征合同条款,例如可回售权(PutOption,也称看跌期权)、可赎回权(CallOption,也称看涨期权)、提前还款权(PrepaymentOption)等。这些嵌入式衍生工具,如果其行权价在每一行权日大致等于主债务工具的摊余成本,则其与主债务合同紧密相关;否则,应当单独作为一项衍生工具进行核算。

四、典型案例

案例 8.3

A 公司为上市公司, B 公司为 A 公司的子公司, B 公司为香港联合交易所主板上市公司, 记账本位币为人民币。 B 公司于 2008 年 1 月向 C 公司发行以美元结算的可优先赎回可换股优先股(以下简称“ A 类优先股”), 募集资金 2000 万美元, A 类优先股的主要条款如下:

1. A 类优先股持有人可于首日交易完成后满 6 周年前随时将 A 类优先股按合同约定的美元价格转换为固定数量的普通股; A 类优先股持有人有权收取固定累计股息, 金额为 A 类优先股股本金额的 5.5%, 于首次交易完成日期后 6 个月届满后首次按季支付。

2. 应 C 公司要求, B 公司应于特定情况下, 以现金按面值赎回 C 公司当时持有的 A 类优先股。

A 公司在其 2008 年度财务报告中对 B 公司的 A 类优先股事项未在合并财务报表中予以反映; A 公司在其 2009 年度合并财务报表中将 A 类优先股作为可转换公司债券并按照原值核算, 按期支付的股息按照财务费用进行处理。

为 B 公司提供年度财务报表审计服务的会计师认为: A 类优先股为一项金融负债而非权益工具, B 公司应采用《国际会计准则第 39 号——金融工具的确认和计量》对 A 类优先股进行会计处理, 由于 A 类优先股以功能货币以外的货币计值, A 公司应将 A 类优先股的转换权作为衍生金融工具按照公允价值计量, 其公允价值的波动应计入当期损益。

为 A 公司提供年度财务报表审计服务的会计师认为: A 类优先股类似国内的可转换债券, 在转股前能够享有固定的利息收入, 在转股后又与普通股享有同等的权利, 如作为衍生金融工具, 则 B 公司的股价波动会导致 B 公司损益随之变化, 进而影响投资者对 A 公司经营业绩的判断, 因此, 会计师认同 A 公司的会计处理方法。

问题: A 公司的上述会计处理是否正确?

案例解析:

在本案例中, B 公司所发行的 A 类优先股有定期支付利息的合同义务, 属于债务合同。同时, 根据合同条款, A 类优先股持有人获得一项可于未来一定期间内, 将该优先股转换为普通股的权利[即持有人获得一项可于未来购买 B 公司股票的看涨期权(CallOption)], 对于发行人来说则属于发行了一项看涨期权, 该看涨期权属于未来需以 B 公司自身权益工具结算的嵌入式衍生金融工具, 应当首先根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的有关规定, 判断应当分类为权益还是负债。 B 公司的记账本位币为人民币, 而将来优先股持有人在行使换股权时, 是以美元为结算货币的, 因此即使每股的转股价格是固定金额的美元, 由于美元与人民币的汇率为浮动汇率, 将来转股时, B 公司发行固定数量的自身权益工具所换得的现金按照人民币计价是非固定的金额, 该金额取决于转股当日人民币与美元的即期汇率。 A 类优先股的换股权无法以固定金额的人民币现金换取固定数量的股票进行结算, 因此不应分类为权益, 应当分类为负债。

此外, 包括上述分类为负债的嵌入式可转换权在内, 合同中还有其他嵌入式衍生工具, 比如, 持有人可于特定事件发生时要求 B 公司以现金赎回该优先股(即持有人获得的一项针对该优先股的看跌期权。同时, 就发行方而言, 属于发行了一项看跌期权)。这些嵌入式衍

生工具应当根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定，判断其与主合同的关系，考虑两者的经济特征及风险，以确定是否需要分拆。本例中，主合同属于债务合同，其风险主要为利率风险，而可转换权利的风险主要为股价风险，两者的关系不紧密相关，因此可转换权利应当进行分拆，单独按照衍生工具的有关规定，以公允价值进行初始及后续计量，其公允价值变动计入当期损益。对于看跌期权，根据合同条款，是要求 B 公司按照面值以现金赎回优先股。企业会计准则讲解指出：从具有嵌入看涨或看跌期权特征的可转换债务工具发行人的角度看，在按金融工具列报准则的规定拆分为权益要素前，评估看涨期权或看跌期权是否与主债务工具紧密相关。然而，本例中，可转换权不属于权益，而是一项衍生负债，上述规定并不适用。因此，评估看跌期权是否与主债务工具紧密相关，应当基于分拆可转换权以后主债务工具的摊余成本。由于分拆了可转换权，主债务工具的实际利率不太可能与合同利率相同，也就是说，主债务工具的摊余成本不太可能与面值相同。因此，该看跌期权与主债务工具不紧密相关，应当确认为一项单独的衍生工具，以公允价值进行初始及后续计量，其公允价值变动计入当期损益。

综上所述，对于主债务合同，应当按照摊余成本进行后续计量。对于 A 类优先股的换股权和看跌期权，应当单独以公允价值计量且其变动计入当期损益。

第四节金融资产终止确认

一、背景情况

实质重于形式，是企业进行会计处理，选择会计政策的前提。企业发生的交易或事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的，但在有些情况下，因为某些特别的需要，企业会进行一些经济实质和法律形式不一致的交易。例如融资租赁交易，法律形式上是租赁，但实质上是一项分期付款购买固定资产的交易。

实质重于形式要求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，而不仅是按照交易或者事项的法律形式为依据。

新的企业会计准则体系发布实施以后，引入了国际上通行的金融工具准则，其中对于金融资产的终止确认规定了一系列的条件。在实务中，往往需要结合具体合同条款，按照实质重于形式的原则，考虑在涉及金融资产转移的交易中，相关金融资产是否能够终止确认。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则基本准则》规定，“第十六条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”。

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对金融资产的终止确认作出了原则性的规定，“第二十五条金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

(一)收取该金融资产现金流量的合同权利终止。

(二)该金融资产已转移，且符合《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》规定的金融资产终止确认条件。

终止确认，是指将金融资产或金融负债从企业的账户和资产负债表内予以转销”。

《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》则对金融资产转移作出了更明确的规定，“第四条：企业金融资产转移，包括下列两种情形：

(一)将收取金融资产现金流量的权利转移给另一方。

(二)将金融资产转移给另一方,但保留收取金融资产现金流量的权利,并承担将收取的现金流量支付给最终收款方的义务,同时满足下列条件:

1. 从该金融资产收到对等的现金流量时,才有义务将其支付给最终收款方。企业发生短期垫付款,但有权全额收回该垫付款并按照市场上同期银行贷款利率计收利息的,视同满足本条件。

2. 根据合同约定,不能出售该金融资产或作为担保物,但可以将其作为对最终收款方支付现金流量的保证。

3. 有义务将收取的现金流量及时支付给最终收款方。企业无权将该现金流量进行再投资,但按照合同约定在相邻两次支付间隔期内将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资的除外。企业按照合同约定进行再投资的,应当将投资收益按照合同约定支付给最终收款方”。

三、问题分析与讨论

金融资产属于金融工具,因此金融资产是以合同为基础而存在的。金融资产的终止确认,也是围绕着金融资产相关的合同权利展开的。企业会计准则规定金融资产在两种情形下应当终止确认。一种情形是收取金融资产现金流量的合同权利已终止。例如,应收账款到期收回欠款,该合同权利就自然终止了。另一种情形是金融资产已经转移且符合准则规定的终止确认条件。所谓金融资产已转移指的是以下两种情况之一:(1)企业将收取金融资产现金流量的权利转移给另一方。(2)将金融资产转移给另一方,但保留收取金融资产现金流量的权利,并承担收取的现金流量支付给最终收款方的义务(这种情况通常称为“过手协议”)。只有在金融资产已经转移的情况下,才能根据准则的规定进行是否应当终止确认的判断。因此,在收取金融资产合同现金流量的权利并未终止的情形下,金融资产转移是金融资产终止确认的一个必要前提。

在某些情况下,从形式上看,或许金融资产已经转移,但是实质上,该金融资产并未转移,因而无须再进行金融资产是否能够终止确认的判断,即可得出该金融资产不能终止确认的结论。另外,实质重于形式应该是一个优先于其他具体会计处理原则上的一个大原则。

四、典型案例

案例 8.4

A 公司为上市公司,2010 年 6 月,A 公司与第三方 B 公司签订股权转让框架协议,将 C 公司 20%的股权转让给 B 公司。协议明确此次股权转让标的为 C 公司 20%的股权,总价款 7.2 亿元,B 公司分三次支付,2010 年支付了第一笔款项 1.8 亿元。为了保证 B 公司的利益,上市公司在 2010 年将 C 公司 5%的股权变更登记为 B 公司,但 B 公司暂时并不拥有与该 5%股权对应的表决权,也不拥有分配该 5%股权对应的利润的权利。

问题:A 公司是否应该在 2010 年度确认该 5%股权的处置?

案例解析:

虽然本案例中,名义上 A 公司将 5%的股权转让给 B 公司,但是实质上,B 公司并没有拥有对应的表决权,B 公司也并不享有对应的利润分配权。也就是说,A 公司保留了收取金融资产现金流量的权利,且没有承担将收取的现金流量支付给 B 公司的义务。根据准则的规定,实质上该金融资产并未转移,并不符合金融资产终止确认的前提条件。A 公司不应当确认该 5%股权的处置损益,应将收到的款项作为预收处理。

第五节 发行股份相关的交易费用

一、背景情况

企业发行股份通常会发生一系列与发行直接或间接相关的费用。这些费用通常包括承销费、保荐费、审计费、律师费、评估费以及其他一系列宣传费等。对于公开发行股份并拟上市的企业来说，这些费用往往较为重大。因此，如果对这些费用进行会计处理，对企业的财务状况会有较大的影响。

在过去的实务中，特别是在执行原企业会计准则和企业会计制度的年代，拟上市企业往往将所有这些与发行上市有关的直接间接费用作为发行后收到的募股资金的抵减，计入资本溢价。这种处理方法在新企业会计准则体系下是否依然正确，是一个值得商榷的问题。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对交易费用的定义是“第三十一条：交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用。新增的外部费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。”

交易费用包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用”。

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》则规定了相关交易费用的会计处理，“第十一条：企业发行权益工具收到的对价扣除交易费用（不涉及企业合并中合并方发行权益工具发生的交易费用）后，应当增加所有者权益”。

财政部在 2010 年 12 月 28 日发布的《关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好 2010 年年报工作的通知》中，要求“正确对因发行权益性证券而发生的有关费用进行会计处理。企业为发行权益性证券（包括作为企业合并对价发行的权益性证券）发生的审计、法律服务、评估咨询等交易费用，应当分别按照《企业会计准则解释第 4 号》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理；但是，发行权益性证券过程中发生的广告费、路演费、上市酒会费等费用，应当计入当期损益”。

此外，中国证监会在企业会计准则的基础上，对发行权益性证券过程中发生的一系列费用的会计处理作了进一步的明确规定。中国证监会《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2010 年第 1 期，总第 4 期）》（会计部函[2010]299 号）指出，“上市公司为发行权益性证券发生的承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用，应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性证券发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润；发行权益性证券过程中发生的广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用应在发生时计入当期损益”。

三、问题分析与讨论

根据企业会计准则的规定，发行权益工具的交易费用可以自发行收入中抵减并计入所有者权益。因此，企业在发行过程中发生的一系列费用可以计入所有者权益需满足两个条件：一个是必须和发行有关，另一个是必须实质上是交易费用。

在发行阶段发生的费用，并不一定全部是交易费用。根据交易费用的定义，符合交易费用条件的费用应具备两个特征：直接和新增。直接是指直接归属于金融工具购买、发行或处置的费用。企业发行过程中发生的一些路演等宣传费就不属于直接相关的费用。因为企业路演的作用主要为广告宣传，与企业发行股份并没有直接的关系。新增费用是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。企业发行股份需要支付给券商的承销费就是一种新增费用，因为不发行股份，就不需要支付承销费用，而且不支付承销费用就无法发行股份，因此承销费用不但是新增费用，而且是直接相关的费用。

四、典型案例

案例 8.5

A 公司是上市公司，2008 年 A 公司投资拟上市公司 B，并持有 B 公司 100% 的股权。2011 年 9 月 1 日，B 公司首次公开发行并在 A 股市场上市，发行新股总计 6000 万股，每股发行价格人民币 7.00 元。2008 年到 2011 年间，B 公司发生的费用包括：2008 年、2009 年和 2010 年年报会计师审计费用每年 50 万元，申报报表会计师审计费用 200 万元，券商承销费 200 万元，保荐费 200 万元，财经公关费 200 万元，上市酒会费 100 万元。

问题：B 公司应如何列报上述各项费用？

案例解析：

本案例中，B 公司于首次公开发行发生的有关费用应按照企业会计准则有关交易费用的定义及中国证监会会计部函[2010]299 号处理，即：

(1) B 公司首发申报报表会计师审计费用、券商承销费和保荐费共计 600 万元，属于与发行权益性证券直接相关的新增费用，应自权益性证券的发行溢价中扣减，发行溢价不足扣减或元发行溢价的，应冲减盈余公积，盈余公积不足冲减的，不足部分再从未分配利润中冲减。

(2) B 公司发行权益性证券过程中发生的财经公关费和上市酒会费共计 300 万元，与发行权益性证券并不直接相关，应计入发生年度 2011 年度损益。

(3) 2008 年至 2010 年年度报告审计费用共计 150 万元，不属于发行阶段发生的费用，既不是与发行权益性证券直接相关的费用，也不是新增的费用，应计入 2008 年至 2010 年各年度管理费用。

第九章会计政策、会计估计变更和差错更正

会计政策、会计估计变更和差错更正均会对财务报表所提供信息的可靠性和相关性，以及同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表可比性产生较大影响。因此，如何正确判断会计政策、会计估计变更和差错更正，并以此提高会计信息的质量，对于上市公司而言是至关重要的。

第一节区分会计估计变更与差错更正

一、背景情况

近年来，上市公司财务报告存在会计估计变更或差错更正的情况屡见不鲜，这一现象引起了人们的关注。确定某一事项是作为会计估计变更还是差错更正进行处理，通常需要职业判断。虽然会计估计变更和前期差错更正存在本质上的区别，但在实务中有时也难以区分。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条规定，“会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期未来经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行的重估和调整”。

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十一条规定，“前期差错是指由于没有运用或错误运用以下两种信息，而对前期财务报表造成遗漏或误报：(一) 编报前期财务报表时能够合理预计取得并应当加以考虑的可靠信息；(二) 前期财务报表批准报出时能够取得的可靠信息”。

三、问题分析与讨论

会计估计变更与差错更正有时难以区分，尤其是在区分会计估计变更和由于会计估计错误导致的差错更正的情况下。区分这两者的关键是判定前期作出的会计估计是否存在错误。如果在作出会计估计的当时没有考虑或没有正确运用编报财务报表时能够合理预计取得的可靠信息，那么这一会计估计就是错误的，属于前期差错，需要遵循差错更正的会计处理方法。反之，如果当时作出的会计估计是以当时存在的、能够取得的可靠事实为基础的，而后的会计估计变更又是由于资产和负债的当前状况及预期未来经济利益和义务发生了变化而作出的，那就属于会计估计变更，适用会计估计变更的处理方法。

四、典型案例

案例 9.1

A 公司为上市公司，B 公司与 A 公司在 2010 年 1 月 1 日前存在关联关系，2010 年 1 月 1 日后不再存在关联关系。2008 年，B 公司以自身房产为抵押向银行借款 4000 万元，A 公司

同时开具了面值为 4000 万元的无期限商业承兑汇票作为质押。2010 年，因 B 公司无力偿还银行债务本金 4000 万元(利息已经支付)，银行起诉到法院。法院于 2010 年作出一审判决，银行先执行 B 公司的抵押房产，该房产在 2010 年年底的评估值为 6000 万元。

2011 年 2 月 1 日，法院二审判决，其中包括银行可以执行 B 公司的抵押房产，以及银行可以要求 A 公司就 B 公司未偿还的银行借款承担质押票据的兑付责任。A 公司与 B 公司、法院及银行进行了沟通，银行和法院均同意先执行 B 公司的抵押房产。2011 年 3 月，B 公司的抵押房产经法院评估作价，准备拍卖，由于 B 公司不具有支付能力，A 公司为促成房产拍卖代 B 公司支付了拍卖保证金。

A 公司在 2010 年资产负债表日判断，由于 B 公司抵押房产价值约 6000 万元，A 公司与法院和债权人就该偿债事项进行沟通后认为 A 公司不会产生连带偿债损失。2011 年 4 月 1 日，A 公司公布 2010 年年度报告，考虑到资产负债表日至法院判决日、财务报告报出日期间，B 公司抵押房产价值未大幅下跌(跌破债务本金)，A 公司把上述事项作为或有负债进行披露(未计提预计负债)。

2011 年 4 月到 7 月，由于 B 公司濒临破产等诸多因素，法院迟迟未能执行对 B 公司房产的拍卖。2011 年 10 月，银行要求 A 公司承担连带偿债责任，A 公司为此被扣划了银行存款 4000 万元。

问题:A 公司 2011 年发生的 4000 万元偿债损失应计入 2011 年还是应追溯调整到 2010 年?

案例解析:

首先判断 A 公司 2010 年度财务报表是否存在会计差错。本例中，B 公司 2008 年以房产作抵押举债，2010 年，因 B 公司无力偿还银行债务本金 4000 万元，银行提起诉讼，法院已于 2010 年作出一审判决，银行先执行 B 公司的抵押房产，且该房产在 2010 年年末价值已涨至 6000 万元，比债务本金 4000 万元高出 2000 万元。因此，就资产负债表日存在的情况判断，A 公司很可能不需要履行连带责任，所以与这一或有事项有关的义务不满足确认为预计负债的条件。

然后，虽然在 A 公司 2010 年财务报告报出日(2011 年 4 月 1 日)之前该诉讼又有了新的进展，即在 2011 年 2 月 1 日法院判决银行可以执行 B 公司的抵押房产，以及银行可以要求 A 公司就 B 公司未偿还的银行借款承担质押票据的兑付责任，但考虑到法院和债权人同意先执行 B 公司的抵押房产，而该抵押房产已经在准备估价拍卖，B 公司抵押房产的价值未出现大幅下跌(跌破债务本金情形)，故可以合理预期 B 公司将通过拍卖房产所得偿还银行债务。因此，A 公司仍然很可能不需要履行连带责任，所以与这一或有事项有关的义务仍不满足确认为预计负债的条件。

我们认为，A 公司在 2010 年年报中将 B 公司的连带偿债责任作为或有事项披露是合理的。A 公司在 2010 年资产负债表日根据当时存在的、预期能够取得的证据进行了判断，且没有证据表明当时的判断存在差错，因此该事项不属于前期差错。

2011 年 10 月，由于法院迟迟未能执行对 B 公司房产的拍卖，A 公司为此被扣划了银行存款 4000 万元，这使该项偿债情况发生了变化，由此产生的对负债账面价值的重估和调整应属于会计估计变更。根据准则规定，A 公司 2011 年发生的 4000 万元偿债损失应计入 2011 年的损益，不需要追溯调整 2010 年的相关财务数据。

案例 9.2

A 公司为上市公司，于 2011 年 3 月初公布 2010 年报。年报公布后仅数日，A 公司收到省财政厅《关于〈xx 省大中型水库库区基金征收使用管理细则(试行)的通知〉》，根据该文件的要求，A 公司应自 2009 年 5 月 1 日起，对装机容量在 2.5 万千瓦及以上有发电收入的水库和水电站，按照上网电量 8 厘/千瓦时征收库区基金。按照该文件界定的征收范围，A 公

公司所属已投产电站均需缴纳库区基金。经测算，执行上述规定后，A 公司 2009 年归属母公司股东的净利润减少约 900 万元，2010 年归属母公司股东的净利润减少约 1800 万元。

该文件同时规定：2009 年 5 月 1 日至 2010 年 12 月 31 日应征收的大中型水库库区基金收入由省电网公司代为追缴，并于 2011 年 4 月 1 日前足额缴入省级国库，2011 年 1 月 1 日后征收的大中型水库库区基金收入按《xx 省大中型水库库区基金征收使用管理细则（试行）的通知》相关规定办理。

问题：A 公司在 2011 年度补交的 2009-2010 年度的水库库区基金是否属于重大会计差错，是否需要就此进行追溯调整？

案例解析：

本案例中，A 公司于 2010 年年度报告报出日后收到政府文件，这不属于会计准则中规定的“编报前期财务报表时能够合理预计取得并应当加以考虑的可靠信息”，也不属于“前期财务报表批准报出时能够取得的可靠信息”，A 公司在编制 2010 年度财务报表时无法取得或预计这一事项，所以该事项不属于前期差错，A 公司 2009-2010 年度财务报告无须进行调整。

根据会计准则规定，A 公司不需要进行追溯调整，但应对此事项进行专项信息披露。同时，应将 2009 年、2010 年度应计提的库区基金计入 2011 年第一季度财务报告。

案例 9.3

A 公司为上市公司。2008 年 A 公司由于为与其有业务往来的 B 公司银行贷款提供担保而确认了相应的预计负债，计入了当年度的营业外支出。该担保与 A 公司取得应纳税收入相关。2010 年，担保责任实际履行完毕，A 公司在 2010 年企业所得税汇算清缴期间向主管税务机关申请了 3 亿元担保损失税前扣除。若不考虑担保损失，A 公司 2010 年应纳税所得额为 1 亿元，所得税费用为 0.25 亿元。公司认为，上述担保损失符合税前扣除的条件，但能否扣除最终需主管税务机关认定，而税务机关的认定存在不确定性。A 公司在披露 2010 年年报时，尚未取得主管税务机关就担保损失扣税认定的批复文件，因此在 2010 年年报中确认了应缴所得税负债 0.25 亿元，并确认了同等金额的当期所得税费用。同时，截至 2010 年所得税的缴纳截止日 A 公司因未取得主管税务机关批复文件，一直未实际缴纳 2010 年所得税。

2011 年 9 月，A 公司取得主管税务机关批复：为 B 公司银行贷款提供担保发生的担保损失共计 3 亿元，可以从应纳税所得额中扣除，并确定可从 2010 年度应纳税所得额中扣除 1 亿元，剩下 2 亿元可在 2011 年度（含）及以后年度的应纳税所得额中扣除。

问题：A 公司在 2011 年取得主管税务机关批准，可以从 2010 年应纳税所得额中扣除的 1 亿元担保损失及 0.25 亿元所得税费用，应追溯调整计入 2010 年度还是计入 2011 年度？

案例解析：

本案例中，A 公司从 2008 年起为 B 公司履行银行贷款担保责任，至 2010 年履行完毕，共发生了 3 亿元贷款担保损失。A 公司在披露 2010 年年报之时，尚未取得主管税务机关批复文件（批准有关担保损失可以从应纳税所得额中扣除）。A 公司于 2011 年 9 月取得的主管税务机关批复文件不属于编制 A 公司 2010 年年度财务报告时“能够合理预计取得并应当加以考虑的可靠信息”，也不属于 2010 年度财务报告批准报出时“能够取得的可靠信息”。因此，A 公司 2011 年 9 月取得主管税务机关批复后对相应所得税费用和应缴所得税的调整不属于前期差错。

我们认为，A 公司于 2011 年 9 月取得的主管税务机关批复文件，直接导致与 A 公司 2011 年度应纳税所得额和所得税费用相关的预期经济利益和缴税义务发生了变化，应属于会计估计变更，故应根据准则规定采用未来适用法。

所以，本例中主管税务机关批准可以从 2010 年度应纳税所得额中扣除的 1 亿元担保损失，不应追溯调整 2010 年度财务报表，而应于 2011 年度应纳税所得额中扣除。其余 2 亿元

担保损失,可以根据 A 公司 2011 年至 2014 年应纳税所得额大小和主管税务机关批复文件规定进行相应会计处理。

第二节 会计估计变更的处理

一、背景情况

由于企业经营活动中有内在的不确定因素,许多财务报表项目不能准确地计量,只能加以估计,估计过程涉及以最近可以得到的信息为基础所作的判断。但是,会计估计毕竟是就现有资料对未来所作的判断,随着时间的推移,如果赖以进行估计的基础发生变化,或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展可能不得不对会计估计进行修订。企业对变更后的会计估计应当采用未来适用法。

某些情况下,企业在变更了会计估计之后,对于应该从何时开始采用变更后的估计存在疑问,尤其是当涉及固定资产折旧方法、固定资产使用寿命及应收款项坏账准备计提方法变更的时候。究其原因,一般有以下几种:

(1) 报告年度内新增的一些资产,其特征与原资产有所不同,从而对新资产采用新的会计估计。例如:某企业房屋建筑物的预计使用寿命原来为 30-40 年,年内新增某办公楼,预计使用寿命为 50 年,从而需要在报告附注中将房屋建筑物的预计使用寿命从 30-40 年修改为 30-50 年。

(2) 报告年度内发生了某一事件,导致原来赖以估计的基础发生变化。例如:一项新技术研发成功,使得某类机器设备的预计使用寿命从 10 年延长到 15 年。

(3) 随着信息和经验的积累,企业逐渐发现原来的方法已经不再适用或者不够准确。例如:企业在对应收款项组合按照信用风险特征计提坏账准备时,以前并未区分关联方和非关联方款项,都视为具有同样的信用风险特征,随着经验的积累,发现在其他情况(如账龄)相同的情况下,对关联方应收款项发生坏账的比例比非关联方要低很多,因此决定变更坏账准备的计提方法。

上述情况是否属于会计估计变更,如果是会计估计变更,应该从报告年度的期初、导致变更的事件发生日,还是管理层批准会计估计变更的日期开始按照新的会计估计进行会计处理,实务中存在不同看法。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条规定,“会计估计变更,是指由于资产和负债的当前状况及预期未来经济利益和义务发生了变化,从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行的重估和调整”。第九条规定,“企业对会计估计变更应当采用未来适用法。会计估计变更仅影响变更当期的,其影响数应当在变更当期予以确认;既影响变更当期又影响未来期间的,其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认”。

对变更后的会计估计应该从何时开始采用,企业会计准则要求采用未来适用法。《国际财务会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》第 38 条规定,“对某项会计估计变更影响采用未来适用法确认,意味着该变更适用于自估计变更日开始的交易”。

三、问题分析与讨论

实务中,企业普遍都清楚地认识到会计估计变更应该采用未来适用法,但在执行过程中,具体应该从何时开始采用变更后的估计仍存在不一致的做法。针对本节背景信息汇总所介绍的三种情况,我们认为应该作出不同的判断:

(1)报告年度内新增的一些资产,其特征与原资产有所不同,从而对新资产采用新的会计估计。这种情况是对新资产采用新会计估计,严格来讲并没有变更原来的会计估计。因此,应该对新资产初始确认后就采用新的会计估计,并在财务报告披露中予以体现。

(2)报告年度内发生了某一事件,导致原来赖以估计的基础发生变化。如果仅仅是由某一事件导致的会计估计变更,那么变更后的会计估计应该从该事件发生的时候开始;如果该项会计估计变更需要得到企业管理层的批准,则还需要结合会计估计变更的客观原因与管理层主观判断因素来综合考虑适用时间。

(3)随着信息和经验的积累,企业逐渐发现原来的方法已经不再适用或者不够准确,从而需要进行变更。由于是随着信息和经验的积累才发现需要对会计估计进行变更,企业很难找到某一个确切的时间点来作为估计变更的适用时间。在这种情况下,需要管理层在客观信息的基础上进行更多的主观判断和决策,因此通常应该以管理层作出改变会计估计的决定之后开始适用。为方便实务操作,新会计估计最早可以自最近一期尚未公布的定期报告(如季报、半年报)开始使用,原则上不能追溯到更早会计期间。

四、典型案例

案例 9.4

A 公司是上市公司。2009 年 4 月, A 公司发布公告称,经公司董事会审议通过《关于公司固定资产折旧年限会计估计变更的议案》,决定调整公司固定资产预计使用寿命。其中房屋建筑物预计使用寿命从原定的 20-30 年调整为 20-40 年。A 公司在公告中解释此项变更的原因为:A 公司 2008 年购置了一栋办公楼,该办公楼的预计使用寿命为 40 年。

问题:A 公司变更后的固定资产折旧年限应该从何时开始适用?

案例解析:

本案例中, A 公司原有房屋建筑物的预计使用寿命都在 20 年到 30 年之间,而新增的办公楼预计使用寿命为 40 年。因此,需披露房屋建筑物的预计使用寿命为 20-40 年。这属于对新资产采用新的会计估计,并不是会计估计变更,应该对该办公楼达到预定可使用状态开始即按照 40 年计提折旧。

案例 9.5

A 公司是上市公司,于 2011 年 12 月 31 日发布公告称,由于 A 公司于 2011 年 10 月对部分车间的机器设备进行调整,以提高生产效率和机器设备的使用率,在调整完成之后,部分机器设备的预计使用寿命发生改变。以 X 设备为例,设备从 M 车间调整至 N 车间,根据 N 车间的生产计划,预计 X 设备的利用率将大幅提高,从而其预计使用寿命从 10 年缩短到 8 年,剩余使用寿命从 4 年缩短到 2 年。A 公司董事会因此决定将该机器设备的预计使用寿命从 10 年调整为 8 年。

问题:A 公司此项会计估计变更应该如何进行会计处理?

案例解析:

本案例中,由于 X 设备的使用方式发生了一定变化,导致其预计使用寿命缩短,属于某一特定事件导致的会计估计变更,应该从 X 设备转移到 N 车间使用(假定为 2011 年 10 月 1

日)之后开始按照新的预计寿命计提折旧。

此外,假设 X 设备原值 1000 万元,预计净残值为 0,截至 2011 年 9 月 30 日累计折旧 600 万元,净值 400 万元,在改变了估计使用寿命之后,X 设备在 2011 年第 4 季度需计提的折旧为 50 万元(即 400 万元/2 年×3/12),即固定资产净值在调整后的剩余年限中按直线法计提折旧,不调整以前各期折旧,也不计算累计影响数。

案例 9.6

A 公司是上市公司。2011 年 3 月,公司发布公告称,经董事会审议通过,从 2010 年 1 月 1 日起对应收款项坏账准备的计提方法作出调整。

A 公司对单项金额重大的应收款项,单独进行减值测试。有客观证据表明其发生了减值的,根据其未来现金流量现值低于其账面价值的差额计提坏账准备。对单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收款项,根据信用风险特征组合确定的计提方法单独进行减值测试,根据信用风险特征组合确定的计提方法为“账龄分析法”。

调整前坏账准备的计提比例如表 9-1 所示:

表 9-1 调整前坏账准备的计提比例

账龄	计提比例 (%)
1 年以内	2
1-2 年	5
2-3 年	20
3 年以上	50

调整后坏账准备的计提比例如表 9-2 所示:

账龄	计提比例 (%)	
	非关联方	关联方
1 年以内	5	0
1-2 年	10	2
2-3 年	30	5
3 年以上	60	20

A 公司在 2011 年 3 月发布的公告中声明:(1)由于公司加强了对客户的信用风险管理,日常工作更为细化,积累的信息和数据显示,应收关联方和非关联方的款项在信用风险特征上逐渐呈现出显著的区别,新的会计估计比较有针对性,能更准确地反映客户的应收款项可收回情况。(2)该项会计估计变更从 2010 年 1 月 1 日起执行,并采用未来适用法。A 公司于 2011 年 4 月 30 日公布 2010 年年报。

问题:A 公司的上述会计估计变更处理是否符合准则规定?

案例解析:

A 公司原来的坏账准备计提方法没有区分关联方和非关联方,而是采用了一个综合的比例来计提坏账准备。在积累了足够的信息和经验之后,A 公司逐渐总结出关联方和非关联方应收款项各自不同的历史损失率,从而作出了变更会计估计的决定。从改变之后的计提比例可以看出,新的计提方法是对原来方法的一种细分。例如,账龄在 1 年以内的应收款项,原来是按照应收款项的 2%计提坏账准备,变更之后是应收关联方款项不计提坏账准备,应收非关联方款项计提 5%。

我们认为,这种基于历史信息和经验的积累逐渐形成的会计估计变更需要管理层在历史经验的基础上及时作出判断和决策,因此应该在管理层决定变更的时候开始适用,除非有确凿证据证明在较早时点原会计估计已经不恰当了,这种情况下需要考虑是否存在前期会计差错。

第十章财务报表列报

第一节会计科目的使用与财务报表的列报

一、背景情况

《企业会计准则——应用指南》的附录规范了会计科目和主要账务处理。会计科目和主要账务处理依据企业会计准则中确认和计量的规定制定，涵盖了各类企业的交易或者事项。企业在不违反会计准则中确认、计量和报告规定的前提下，可以根据企业的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目。

《企业会计准则第30号——财务报表列报》应用指南规定了一般企业、商业银行、保险公司、证券公司四类企业报表格式。其报表项目来自于《企业会计准则——应用指南》附录中的主要科目，并按照这些科目常见的余额情况在报表中相应列示。例如：在一般企业报表格式中，“可供出售金融资产”列为非流动资产，“预付款项”列为流动资产。

实务中，一些上市公司教条地使用报表格式，简单地认为会计科目使用与财务报表列报科目应该完全一致，导致财务报表并未按照《企业会计准则——基本准则》的原则和《企业会计准则第30号——财务报表列报》的要求进行列报。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则——基本准则》规定，“资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源”。“负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务”。

《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定，“资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

- (一) 预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；
- (二) 主要为交易目的而持有；
- (三) 预计在资产负债表日起一年内(含一年，下同)变现；
- (四) 自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物”。

“负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：

- (一) 预计在一个正常营业周期中清偿；
- (二) 主要为交易目的而持有；
- (三) 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；
- (四) 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。”

三、问题分析与讨论

我们认为，《企业会计准则——应用指南》附录中的科目账务处理主要用于规范日常财务核算中会计科目的使用，而在期末编制财务报表的时候，应该遵循《企业会计准则——基本准则》的原则及《企业会计准则第30号——财务报表列报》的相关规定进行列报。例如，一些资产类科目如果出现贷方余额，应该判断其是否符合负债的定义从而应该在报表中列示为负债，反之亦然；再如，一些非流动资产类项目如果预期将于资产负债表日起一年内或一

个正常营业周期中变现，则应该判断其是否应该分类为流动资产，等等。

四、典型案例

案例 10.1

A 公司为上市公司。该公司 2011 年预付给供应商 1000 万元用于进口某台机器设备。2011 年 12 月 31 日，该机器设备尚未到货。A 公司查阅了《企业会计准则应用指南》附录中的科目账务处理，注意到“1123 预付账款”中指出“企业进行在建工程预付的工程价款，也在本科目核算”。A 公司因此将该笔 1000 万元的预付设备采购款在“预付账款”科目进行核算。在编制 2012 年年度财务报表时，由于企业会计准则第 30 号——财务报表列报应用指南给出的财务报表格式将“预付款项”作为一个单独的报表项目列示于流动资产，A 公司将这 1000 万元预付设备款包含在流动资产中的“预付款项”中进行列报。

问题：用于购建固定资产的预付款项在资产负债表中应该如何列报？

案例解析：

首先，不能仅仅根据日常核算时所使用的会计科目来决定资产负债表中的列报。《企业会计准则——应用指南》的附录只是对企业的会计科目设置和日常会计核算提供指引，而在编制财务报表，确定资产的分类时还是应该根据其实际情况，遵循《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中有关流动性分类的原则进行考虑。

另外，用于购建固定资产的预付款项应该列报为流动资产还是非流动资产的问题，实务中一直存在不同的观点：

一种观点认为如何列报预付工程设备款应该取决于预付账款结转为其所购买的资产的时间。如果预付账款预计将在未来一年（或者一个营业周期）之内结转为其他资产，则预付账款应作为流动资产列报，否则应作为非流动资产列报。

另外一种观点认为，判断预付账款作为流动资产还是非流动资产列报应该依据该预付账款所购买的标的资产的类别来决定。例如，为购买存货支付预付账款应当列报为流动资产，为购买固定资产而支付的预付账款则应该列报为非流动资产。

根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》第十三条的有关规定，预计在资产负债表日起一年内（含一年）或一个正常营业周期中变现、出售或耗用的资产为流动资产。从预付账款的性质分析，企业显然不是为了出售或耗用的目的而持有预付账款，因此在考虑预付账款的分类时，应当重点分析其“变现”的时间。我们认为，这里“变现”的含义并不是指将该项资产处置后收回现金，而是指该项资产的经济利益的预期实现方式。因此，我们需要从预付账款所包含的经济利益的实现方式和时间来分析其在资产负债表中的分类。从预付账款的性质来看，预付账款是企业为了购买某项资产而预先支付的合同价款。通常情况下，企业为取得某项资产而支付预付款，在评价其经济利益时，并不会以该笔预付款是否成功地转化为其所购买的资产作为依据，而是会将其视为该项资产的一部分，分析该项资产的经济利益是否实现。例如，企业为购买存货或固定资产而支付一笔预付款，企业并不会以该笔预付账款已经结转为存货或固定资产就视为其经济利益已经实现，而是会关注该款项所购买的存货的出售或耗用情况、所购买的固定资产的使用情况，从而判断该笔款项经济利益的实现情况。因此，在分析预付账款经济利益的预期实现方式时，不能与其所购买的资产割裂开来，预付账款经济利益的实现方式应该取决于其最终形成的资产的经济利益实现的时间及方式。

此外，从为报表使用者理解财务报表所传达的信息来看，正常情况下，为购买长期资产而支付的预付账款不可能在短期内变现，而是会转化为一项非流动资产，企业在未来较长的时期内使用该项非流动资产并从中获利。在这种情况下，如果将预付账款分类为流动资产，则很可能对报表使用者产生误导，使其对企业的流动性、短期偿债能力等作出错误的评价，

进而影响报表使用者的经济决策。

因此，我们认为，为购建固定资产而预付的款项，日常会计核算时在“预付账款”科目反映，在期末编制财务报表时，应分类为非流动资产，列示于其他非流动资产中，并在附注中披露其性质。

公司应注重区分核算科目与报表列报的区别，原则上不管日常核算采用什么科目，在进行报表列报时，都应该按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中关于流动性与非流动性的划分原则进行判断，合理确定相关项目在报表中的列报方式。

案例 10.2

A 公司为上市公司。2011 年 A 公司因扩建生产线而购买了大量机器设备，为此支付了可抵扣的增值税进项税额 15000 万元，其中 13000 万元未能在当年实现抵扣，而需要留待以后年度继续抵扣。根据 A 公司的年度财务预算，其在 2012 年度实现的销售收入预计为 1.5 亿元，由此产生的增值税销项税额约为 2550 万元。2011 年 12 月 31 日，A 公司的待抵扣增值税进项税导致“应交税费——应交增值税”科目出现借方余额。在编制 2011 年度财务报表时，A 公司将该应交增值税的借方余额直接包括在资产负债表中的“应交税费”项目，作为负债进行列报。

问题：待抵扣增值税进项税导致的应交增值税借方余额应该如何列报？

案例解析：

在本案例中，应该从以下两个层面分析该应交增值税借方余额的列报：第一，应该以借方余额列示为负债（应交税费）还是重分类列示为资产。对于应交增值税的借方余额如何列报，企业会计准则并未给出非常具体的指引，因此在实务当中也一直存在两种观点：

一种观点认为，根据《企业会计准则——应用指南》的附录，“应交税费”科目用于核算企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费（包括增值税），而该科目期末贷方余额反映企业尚未缴纳的税费；期末如为借方余额，反映企业多交或尚未抵扣的税费。此外，根据《企业会计准则讲解（2010）》第三十一章，资产负债表中的“应交税费”项目应当根据“应交税费总”账科目的余额填列，因此，无论“应交税费”科目的期末余额是借方还是贷方，都直接在资产负债表中的“应交税费”项目列报。

另一种观点认为，根据《企业会计准则——基本准则》给出的资产和负债的定义，应交增值税的借方余额已经不再符合负债的定义，而是符合资产的定义，因此在资产负债表中应当重分类为一项资产，而不应当作为负债项目的抵减项进行列报。

我们更倾向于上述第二种观点。在考虑某一项目在资产负债表中列报为资产还是负债时，应当首先根据《企业会计准则基本准则》中有关资产和负债的定义进行判断。

应交增值税的借方余额主要是由于累计的可抵扣的进项税大于销项税所致，尚未抵扣的进项税可以在未来继续用于抵扣企业的销项税。从资产的定义来看，尚未抵扣的进项税是由企业过去的交易或者事项形成的并由企业拥有或者控制，虽然其不能直接给企业带来现金流入，但是其未来可以减少企业的现金流出，因此也属于预期能够为企业带来经济利益的资源，符合资产的定义，在资产负债表中应当作为资产，而不应当作为负债项目的抵减项进行列报。

第二，如何判断其流动性分类。如案例 10.1 所述，根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》第十三条的有关规定，应当从待抵扣增值税进项税所包含的经济利益实现的方式和时间对其流动性进行分析。正如在上文第一个问题中所论述的，对企业而言，待抵扣增值税进项税为企业带来的经济利益在于其未来用于抵扣增值税销项税时，减少企业支付增值税产生的经济利益的流出。因此，在本案例中，A 公司预计能够于 2012 年用于抵扣的待抵扣增值税进项税 2550 万元应当在资产负债表中分类为流动资产，列示为“其他流动资产”，而其余的 10450 万元，由于其经济利益不能在一年内实现，应当分类为非流动资产，列示为“其他非流动资产”。

第二节现金流量的分类

一、背景情况

现金流量表反映了企业一定期间内现金和现金等价物的流入和流出。根据企业业务活动和现金流量的性质，需要将现金流量分为经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量，这有助于财务报表使用者对企业获取现金的能力，以及企业的支付能力、偿债能力和周转能力作出评价，预测企业未来的现金流量，并且从现金流量的角度了解企业收益的质量，从而为分析和判断企业的财务前景提供有用信息。

企业会计准则对于现金流量分类作出了定义。实务中，某些交易的特殊性质可能导致不同的企业对其所产生的现金流量的分类存在不同的判断，从而影响企业之间财务信息的可比性，进而影响财务报表使用者对企业作出的评价。

二、会计准则的相关规定

根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》的有关要求，现金流量表应当分别按经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。其中，投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动，例如购建长期资产、对外投资、取得投资收益等；筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动，例如吸收投资、取得借款、偿还债务和分配利润等；经营活动则是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项，例如采购、销售商品、支付工资及支付各项税费等。

三、问题分析与讨论

根据现金流量表准则的有关要求，企业的业务活动按照其性质不同被分类为经营活动、投资活动和筹资活动，相应地，不同业务活动产生的现金流量也依据其来源不同而被分类为经营活动现金流量、投资活动现金流量和筹资活动现金流量。企业在编制现金流量表时，应当首先根据现金流量表准则给出的原则对于产生该现金流量的业务活动的性质进行区分，进而确定现金流量的分类。

四、典型案例

案例 10.3

A 公司为上市公司。2011 年 8 月，A 公司因销售商品取得 6 个月到期的银行承兑汇票 1000 万元。为了加快资金回笼，A 公司于 2011 年 12 月 31 日将该票据贴现，取得现金 995 万元。

问题：A 公司在编制 2011 年度现金流量表时，因贴现银行承兑汇票而取得的现金 995 万元应该如何进行分类？

案例解析：

企业的应收票据一般是通过销售商品或提供劳务取得的，如果不提前贴现，而是持有至到期再进行承兑，其现金流入通常可认定为与经营活动有关的现金流量。然而，在票据到期之前，对于将其向银行贴现取得现金流量的分类，实务中一直存在不同的观点。

一种观点认为，票据贴现产生的现金流入应当作为筹资活动的现金流量，因为其实质是

企业为了提前收回资金而向银行进行融资的行为。特别是在银行承兑汇票附有追索权，且在贴现时由于风险报酬没有转移而不符合终止确认条件的情况下，票据贴现通常会被视为企业以票据质押的方式向银行进行融资，相应取得的现金在资产负债表中会被确认为短期借款。根据《企业会计准则第31号——现金流量表》的有关规定，筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动，取得借款属于企业的筹资活动，因此应收票据贴现取得的现金流量属于取得借款收到的现金，从而被分类为筹资活动的现金流量。这样的处理方式也能够使现金流量表与资产负债表的处理保持一致。

然而，如果按照上述逻辑将应收票据贴现产生的现金流量归类为筹资活动产生的现金流量，可能会产生两个方面的问题：

(1)和一般的筹资活动不同，该“借款”在“归还”时并不会产生现金流出，而是使短期借款和应收票据相互抵消。

(2)在企业大量使用商业汇票进行结算并贴现的情况下，其经营活动产生的现金流量将相对很少。

由于企业在编制现金流量表时不能对现金流量进行虚拟，上述两个问题很可能导致这样一个结果：每个会计报告期间，企业因销售商品确认的销售收入对应的现金（不考虑贴息）虽然已经收回，但是在现金流量表中，因销售商品这一最重要的经营活动产生的现金流入却很少，而筹资活动的现金流入却很大，而且该筹资活动现金流人在未来不会有对应的现金流出。在这种情况下，现金流量表所揭示的信息意味着该企业通过经营活动获取的现金流人的能力很差，日常经营所需的资金大部分需要通过筹资来实现，这不仅没有反映了企业经营模式的实质，还会对财务报表使用者评价企业造成误导。

基于上述考虑，实务中另一种观点认为，票据贴现产生的现金流入应当作为经营活动的现金流量，因为无论是票据到期收回现金还是向银行贴现而提前收回现金，该现金流量的产生都缘于企业销售商品的行为。销售商品是企业的经营活动，因此其产生的现金流量也应当分类为经营活动现金流量。

这一列报方式能够避免上述第一种观点所导致的问题，但是也有其自身的弊端。例如，如前所述，在贴现的票据不符合终止确认条件的情况下，因票据贴现取得的现金在资产负债表中会被确认为短期借款，此时，从报表之间相互勾稽的角度来看，如果在现金流量表中将其分类为经营活动产生的现金流量，则意味着把借款取得的现金分类为经营活动，显然与现金流量表的规定不符。另外，在某些情况下，如果企业确实因有融资的需求而将持有的票据向银行贴现以取得现金，那么将票据贴现产生的现金全部作为经营活动的现金流量似乎也没有反应出该交易的实质。

综上所述，在应收票据贴现且不符合金融资产终止确认条件的情况下，贴现现金流作为筹资活动流入似乎更符合准则中筹资活动的定义，但是从实务中很多贴现活动的经济实质来看，作为经营活动流入似乎更能够反映其本质。

第十一章合并财务报表

第一节合并范围的确定

一、背景情况

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。一般情况下，当投资方直接或者间接享有被投资单位半数以上的表决权时，通常表明该投资方能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。然而，实务中往往也存在控制权不太明确而需要综合考虑的情况。因此，在具体应用控制标准确定合并范围时，应当着重强调实质重于形式的原则，综合考虑所有相关因素进行判断，例如被投资单位的各个投资者的相对持股情况、投资者之间的相互关系、公司治理结构、各投资者对被投资单位的权利及承担的风险和收益的大小、日常经营管理特点等因素，需要较多的专业判断。

二、会计准则的相关规定

(一)企业会计准则的相关规定

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第六条对“控制”的定义是：控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第七条与第八条进一步对表决权比例超过半数 and 未超过半数的情形作出了原则性规定：

“第七条母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权，表明母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。”

“第八条母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足以下条件之一的，视为母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外：

- (一)通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上的表决权；
- (二)根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策；
- (三)有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员；
- (四)在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。”

在上述准则正文的原则规定基础之上，《企业会计准则讲解(2010)》第三十四章第一节则给予了更多的指引：

“1. 控制的主体是唯一的，不是两方或多方，即对被投资单位的财务和经营政策的提议不必要征得其他方同意，就可以形成决议并付诸实施。

2. 控制的内容是被控制方的财务和经营政策，这些财务和经营政策一般是通过表决权来决定的。在某些情况下，也可以通过法定程序严格限制董事会、受托人或管理层对特殊目的主体经营活动的决策权，如规定除设立者或发起人外，其他人无权决定特殊目的主体经营活

动的政策。

3. 控制的性质是一种权力，是一种法定权力，也可以是通过公司章程或协议、投资者之间的协议授予的权力。

4. 控制的目的是获取经济利益，包括为了增加经济利益、维持经济利益、保护经济利益或者降低所分担的损失等”。

(二) 国际财务报告准则的相关规定

目前的国际财务报告准则中对于控制的判断原则与企业会计准则是一致的。将于 2013 年 1 月 1 日起生效的《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》则对控制关系中的“委托人”和“代理方”给予了更多的指引。《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》第 B58 段规定，“当行使决策权的投资者(决策者)评估其是否控制被投资单位时，其应当判断自身为委托人还是代理。投资者也应当判断享有决策权的其他投资方是否为其代理。代理方是主要代表其他一方或者其他各方(委托人)活动的主体，因此，当代理方行使其决策权力时并不代表该代理方控制被投资单位。有时某委托人的权力可能由其代理方代为行使。某决策者并不仅仅因为其他方能够从其决策中收益而成为代理”。第 B59 段规定，某一投资方可能将其对某些特定事项或者所有相关活动的决策权力授予某代理方。当该投资方评估其是否控制被投资单位时，其应当将授予代理方的所有决策权视同为其自身持有的权力”。

三、问题分析与讨论

控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。从这个定义可以看出其核心要素包含以下几个部分：

(1) 控制的内容是被控制方的财务和经营政策。这些财务和经营政策一般通过表决权来决定，也可能通过其他方式来决定。

(2) 控制的性质是一种权力。可以是一种法定权力，也可以是通过公司章程或协议、投资者之间的协议授予的权力。

(3) 控制的目的是获取经济利益，包括为了增加经济利益、维持经济利益、保护经济利益，或者降低所分担的损失等。

关于控制的内容，实务中存在一定的困惑，如：投资者需要对所有事项都有决定权还是仅仅对部分事项拥有决定权即可判断为存在控制，究竟哪些决策属于“财务和经营政策”的范畴。我们认为，在确定控制的内容时，对被投资单位的决策事项的表决需要区分为实质性参与条款与保护性条款。在判断控制的时候，应该只考虑实质性参与条款，不考虑保护性条款。一般来讲，保护性条款是指出于保护全部或部分投资者(尤其是小股东)利益的目的，对于与公司正常经营活动无关，或者因为其金额非常重大、性质非常特殊等原因，会严重影响到公司正常业务的决策，适用更为谨慎的决策程序(例如，需全体股东表决通过等)。下面这些决议内容很可能属于保护性权利：对公司增加或者减少注册资本作出决议；对发行公司债券作出决议；对公司合并、分立、变更公司形式、解散和清算等事项作出决议；修改公司章程，等等。

另外，“财务和经营政策”强调的是“政策”的制定，并不一定需要包括政策的日常执行。有的情况下，投资者可能制定了财务和经营政策，而将这些政策的执行委托给管理层或者其他代理方。例如，某些承包经营的安排中，受托方根据委托方确定的财务和经营政策，只负责所承包企业的日常经营活动；再如，一些酒店的业主会与酒店管理公司签订合同，将酒店的日常经营活动交给酒店管理公司去经营，业主对酒店的经营方针、规划、年度预算等拥有决策权，业主支付给酒店管理公司的管理费与酒店的经营业绩挂钩。在这些情况下，酒店管理公司很可能是以“代理人”的身份去执行委托人制定的政策。

实务中还需要注意区分持股比例和表决权比例,尤其是在某些企业类型中,表决权比例与持股比例通常是不一致的。例如:有限合伙企业中,经常可以看到这样的情形,普通合伙人的出资比例很低,但普通合伙人是执行合伙人,对合伙企业事务具有控制权;再如,中外合资经营企业中,董事会是最高权力机构,投资者的表决权体现为他们在董事会的席位,有可能与投资者的出资比例不相等。

即使在表决权比例超过半数的情况下,也不能直接判断有控制权,实务中存在这样的情形:投资者在被投资单位的表决权比例超过半数,但是被投资单位的一部分重要财务或经营政策需要 2/3 或者全部表决一致才能通过。这种情形之下,投资者对被投资单位仍然没有控制权。

控制的判断是一个较为复杂的问题,以上分析也不能涵盖所有的方面,但总的来说,都需要紧扣“控制”定义的核心要素,结合被投资单位的法律形式、投资合同、章程、董事会设置等方面综合考虑。

四、典型案例

案例 11.1

A 公司为上市公司。B 公司原为国有企业。当地国资委于 2007 年与 C 公司签订协议,将 B 公司主要房屋、建筑物和机器设备等资产确定为实收资本,注册成立 D 公司并委托 C 公司在授权范围内组织日常生产经营和管理,但重大财务和经营决策仍需要得到委托方,即当地国资委的批准。C 公司对 D 公司的经营权为期 10 年,从 2007 年 11 月起开始计算。D 公司生产经营产生的利润或亏损由 C 公司享有或承担 40%,B 公司享有或承担 60%。B 公司投入的注册资本完全由 B 公司享有,C 公司不享有该部分资产的产权。

经有关部门批准,A 公司与 C 公司签订协议,A 公司吸收合并 C 公司。吸收合并后,A 公司未对 D 公司进行投资,但通过 C 公司与 D 公司的原协议持有 D 公司 40%的收益权,而 D 公司的产权仍由 B 公司及当地国资委管理。

2010 年 12 月,A 公司与当地国资委签订产权转让合同,受让 D 公司全部产权,包括由当地国资委持有的 D 公司终极产权,以及当地国资委享有的 D 公司 60%的收益权和 C 公司享有的 D 公司 40%的收益权。对于 D 公司账面净资产与 A 公司投资成本之间的差额,A 公司认为:C 公司原组织、管理、控制 D 公司的生产经营,C 公司对 D 公司形成控制。在 A 公司吸收合并 C 公司后继承了原 C 公司享有的对 D 公司的经营权和 40%的收益权,因此,A 公司对 D 公司形成控制。A 公司可以比照购买子公司其他股东持有的股权的核算原则,将上述差异冲减合并报表的资本公积。

问题:A 公司的上述会计处理是否正确?

案例解析:

在本案例中,A 公司吸收合并 C 公司后,继承了 C 公司 2007 年与当地经贸委签订协议中约定的相关的权利和义务,即由 A 公司组织 D 公司生产经营、管理控制,A 公司按照 40%的比例享有或承担 D 公司生产经营产生的利润或亏损。因此,控制权判断的关键在于分析 A 公司(吸收合并前的 C 公司)对 D 公司的经营和管理是以委托人身份(Principal)还是代理(Agent)身份进行。在本案例中,A 公司(吸收合并前的 C 公司)仅仅能在授权范围内组织日常生产经营和管理,重大的财务和经营决策仍需要得到当地国资委的批准,可见其经营管理权力在实质上仍受到较大的限制和制约,很可能只是承担代理管理的角色。

另一方面,根据案例背景,从“当地国资委于 2007 年与 C 公司签订协议”看,“B 公司投入的注册资本完全由 B 公司享有,C 公司不享有该部分资产的产权”,“A 公司吸收合并 C 公司后,未对 D 公司进行投资,仍通过原协议持有 D 公司 40%的收益权,而 D 公司的终极产

权由当地国资委管理”。据此，我们认为，A公司实质上也并不享有D公司的财产权和剩余收益权，这部分权益由委托人，即当地国资委享有。

综上所述，就经济实质而言，A公司(吸收合并前的C公司)实际上充当的是受托进行日常经营管理的角色，代表其委托人，即当地国资委对D公司的生产经营进行管理。

D公司在A公司与当地国资委签订产权转让合同，受让D公司全部产权和剩余收益权后开始成为A公司的全资子公司，A公司应从此时起将其纳入合并范围，并按照非同一控制下企业合并进行相关会计处理。

案例 11.2

A公司为上市公司。2010年1月，A公司与自然人李某签订承包合同，将子公司B公司整体承包给李某，B公司的核心资产为一条具有独立生产能力的通用设备生产线，且B公司现有一套生产线管理体系及稳定的生产管理团队。B公司生产线主要设备的预计尚可使用寿命为15年。承包期2年，从2010年1月1日起至2011年12月31日止，承包期内每年租金200万元，无论B公司实际业绩如何，李某均须在承包期内每年支付200万元给A公司。签订承包合同当日，两年的承包费总额占B公司资产的公允价值的比例并不重大。承包期间李某自主经营、自负盈亏、依法纳税，依法独立承担民事、行政与刑事等责任，保护所承包经营资产的安全，对其进行日常维修和保养，并在2年承包期限届满时将状态良好的生产线交还给A公司。此外，A公司有权通过B公司董事会对李某的经营管理行为进行监督，当李某的承包经营行为影响B公司形象或损害B公司合法权益时，A公司有权制止。李某未经A公司书面授权，不得将该业务委托给第三方进行经营，李某也不得在未取得A公司授权的情况下擅自动用B公司的任何资产或者以B公司的名义对外借款。

问题:A公司合并报表应该如何反映该承包经营事项?

案例解析:

本案例中，B公司的核心资产为一条具有独立生产能力的通用设备生产线，且有一套生产线管理体系及稳定的生产管理团队。具有投入、加工处理过程和产出能力，构成一项业务，A公司应该分析是否对此项业务存在控制。

根据承包合同的安排，两年的承包期内李某自主经营、自负盈亏。A公司虽然有权对李某的经营管理行为进行监督，但基本上也仅限于一些保护性的监督，例如：当李某的承包经营行为影响B公司形象或损害B公司合法权益时，A公司有权制止。从这些安排上来看，A公司在两年承包期内的确不控制B公司的经营活动，B公司的经营成果不应该反映在A公司的合并财务报表中。

然而，B公司业务中的核心资产的剩余使用年限为15年，承包人李某仅仅承包2年，承包期占资产剩余寿命的比例非常小，且未经A公司同意，李某不得将该业务委托给第三方进行经营，也不得擅自动用B公司的任何资产或者以B公司的名义对外借款。李某必须在2年承包期限届满时将状态良好的生产线交还给A公司。这些安排都说明，B公司核心资产增值的潜在收益及贬值的潜在风险仍然主要归A公司所有。从这个意义上讲，B公司的核心资产、负债仍然应该反映在A公司的合并财务报表中才能完整地反映A公司整个集团所控制的资源。

综上所述，本交易的经济实质可以看做A公司在保留对核心资产控制权的前提下，向李某让渡了B公司为期2年的生产经营管理权，并相应收取每年200万元的固定承包费作为对价。因此，A公司的合并资产负债表中应该包括B公司的资产和负债，A公司的合并利润表与合并现金流量表中则应该只体现固定的承包费收入，不包括B公司自身的经营成果和现金流量。

案例 11.3

A公司为上市公司，2008年12月与B公司共同投资设立C公司。C公司为中外合资经

营企业，其中 A 公司持股比例为 51%，B 公司持股比例为 49%。C 公司于 2008 年 12 月开始正式运营，其董事会由 7 名成员组成，其中 A 公司派出 4 名董事，B 公司派出 3 名董事。A 公司在 2008 年年报、2009 年一季报、2009 年半年报和 2009 年三季度中均将 C 公司纳入合并范围。

2009 年年报中，A 公司将 C 公司认定为共同控制企业，并将其核算方法由成本法改为权益法，A 公司说明的主要理由为：

1. C 公司的年度工作计划须由董事会一致表决通过，A 公司认为，其在重要经营决策方面无法控制 C 公司。

2. 合营合同与公司章程规定特定事项须由董事会一致表决通过，如：C 公司超过 500 万元的购买、转让、出售、出租或以其他方式处置任何固定资产、不动产以及其他设备；签订、实质性修改、解除或终止任何重大合同以及年度计划。

A 公司认为，合并范围变更事项属会计估计变更，不影响公司 2009 年度合并财务报表中归属于母公司股东的净利润和归属母公司股东的权益。会计师事务所对上述事项也出具了书面说明，认为该事项属于会计估计，在相关重大方面符合《企业会计准则》的有关规定。

问题：A 公司在编制 2009 年合并财务报表时，合并范围变更属于会计估计变更的处理是否合理？

案例解析：

本案例中，A 公司于 2009 年变更其合并范围的依据是合营合同、公司章程及其约定，如某些特定事项及年度工作计划等须董事会一致表决通过等。然而，A 公司在编制 2008 年年报和 2009 年一季报、半年报、三季度时，这些条款就已经存在。在此类条款未发生修订的情况下，A 公司据此判断是否对 C 公司具有控制权时，前后不应当出现判断差异，相应地，A 公司合并范围也不应出现变更。A 公司上述调整既不属于会计政策变更也不属于会计估计变更的范围。该案例关键的判断在于，根据合营合同、公司章程的约定，A 公司对 C 公司是否具有控制权。

首先，在案例背景资料中提及，“合同价值超过 500 万元的购买、转让、出售、出租、处置固定资产的事项须由董事会一致表决通过”。据此，我们认为，首先应当分析该条款为有实质性意义的条款还是保护性条款。如果就 C 公司的日常经营性质而言，固定资产的购置、租售事项并非小概率事件时，则很可能将此条款认定为有实质性意义的条款而非保护性条款。此外，还应当分析，相对 C 公司的实际经营规模而言，500 万元的界限是否远远低于其正常的生产经营规模。如果远低于实际经营规模，应当可以将其判断为是一项有实质性意义的条款而非保护性条款。

其次，我们也注意到在案例背景资料中提及“签订、实质性修改、解除或终止任何重大合同以及年度计划须由董事会一致表决通过”。该条规定也在很大程度上表明 A 公司对 C 公司的重大经营政策没有控制权。

如果结合上述两点的分析 A 公司对 C 公司始终不具有控制权而仅能实施共同控制的情况下，C 公司为 A 公司的合营企业，不能纳入 A 公司的合并范围，A 公司自始至终都应当将 C 公司作为合营企业核算。A 公司在 2008 年年报和 2009 年一季报、半年报、三季度连续四个会计期间把 C 公司纳入合并范围，从 2009 年起不把 C 公司纳入合并范围的处理方式不符合企业会计准则的相关规定。因此，A 公司在编制 2009 年合并财务报表时，将合并范围作为会计估计变更处理是不合理的，应当将在此前把 C 公司纳入合并范围事项作为会计差错更正处理。

案例 11.4

A 公司为上市公司。2011 年 A 公司成立了 B 和 C 两家子公司。B 公司为普通合伙人、C 公司及众多其他投资者为有限合伙人，以合伙制形式共同发起设立一家股权投资基金合伙企

业D, 其中B出资0.1亿元, C出资0.9亿元, 众多其他有限合伙人合计出资3亿元。D基金的章程及合伙协议中规定B公司作为执行事务合伙人, 拥有对D基金所有投资、资产处置、分配及其他相关事务完全、独占及排他的管理决策权力。B公司的决策应以所有合伙人的利益最大化为原则, 但是无论B公司作出何种决策, 有限合伙人均无权撤销B公司的管理决策权。D基金存续期为3年, 期满后所有合伙人分别按照原始出资额收回出资。对投资项目取得的全部投资收益, 扣除管理费、托管费、交易费用、组织费用、运营费用及其他运营成本后进行分配。分配办法为: 平均年收益率在12%以内的部分, 所有合伙人按实际出资权益比例分配收益; 年平均收益率超过12%的部分, 60%由普通合伙人享有, 40%由有限合伙人按实际出资比例分配。若发生亏损, 有限合伙人按其出资比例分担; 超出基金总认缴出资额的亏损由普通合伙人承担。

问题: B公司是否应该将D基金纳入合并范围?

案例解析:

本案例中, B公司在D基金中的实际出资比例虽然仅为2.5%, 但B公司拥有对D基金完全、独占及排他的管理决策权力, 且其他投资方也无权撤销此管理决策权, B公司完全掌控了D基金的经营和财务政策。此外, D基金的年平均收益率超过12%的部分, B公司可以独享其中的60%, 若发生亏损, B公司也需要独自承担超出基金总认缴额的部分, 由此可见B公司承担的风险和享有的利益也因D基金最终实际经营成果的波动而发生较大的变化, 且很大程度上承担和享有D基金大部分的风险和报酬, 并不仅限于按2.5%的出资比例份额。因此, B公司应该将D基金纳入合并范围。

第二节 合并抵销调整

一、背景情况

为了客观、真实地反映企业集团的整体财务状况和经营成果, 合并财务报表需要在个别财务报表的基础上抵消内部交易的影响。企业会计准则讲解对各类内部交易的抵消调整有所列举, 但抵消调整并不是一成不变的, 实务中需要结合交易的经济实质加以考虑。

例如, 期末存货中包含的未实现内部销售利润, 在合并层面应予以抵消, 待真正实现时再进行确认, 而不同的实现方式会直接影响合并抵消调整的后续计量。若通过对集团外第三方销售予以实现, 包含在存货余额中的上期未实现利润结转计入了本期营业成本, 因此后续抵消时, 借记“期初未分配利润”, 贷记“营业成本”; 若通过内部使用予以实现, 如被管理部门领用, 包含在存货余额中的上期未实现利润随存货一起转入本期管理费用, 因此后续抵消时, 借记“期初未分配利润”, 贷记“管理费用”; 但实务操作中, 还可能通过处置子公司或其他更为复杂的方式予以实现, 在这些情况下则需要更多的专业判断。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第十五条规定, “合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础, 在抵消母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后, 由母公司合并编制”。

《企业会计准则讲解(2010)》第三十四章第二节三(三)指出, “在连续编制合并财务报表的情况下, 首先必须将上期抵消的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵消, 调整本期期初未分配利润的金额然后再对本期内部购进存货进行抵消

处理,其具体抵消处理程序和方法如下:(1)将上期抵消的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响进行抵消,即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额,借记‘未分配利润——年初’项目,贷记‘营业成本’项目..”

《企业会计准则讲解(2010)》第二十四章第二节三(四)指出:“连续编制合并财务报表时内部交易形成的固定资产的抵消处理在以后会计期间,该内部交易形成的固定资产仍然以原价在购买企业的个别资产负债表中列示,因此必须将原价中包含的未实现内部销售损益的金额予以抵消;相应地销售企业以前会计期间由于该内部交易所实现的销售利润,形成销售当期的净利润的一部分并结转以后会计期间,在其个别所有者权益变动表中列示。因此必须将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵消,以调整期初未分配利润的金额。将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益抵消,并调整期初未分配利润,即按照原价中包含的未实现内部销售损益的金额,借记‘未分配利润——年初’项目,贷记‘固定资产——原价’项目”。

三、问题分析与讨论

企业会计准则并未具体涉及子公司在连续的会计期间内进入和退出合并范围情况下的前期内部交易抵消问题,但对于内部交易抵消的基本原则是很明确的。因此,实务中一则应当根据交易的经济实质,并结合基本会计原则如一贯、可比等原则进行判断处理;二则对于频繁变更合并范围,尤其是对同一子公司连续几个会计期间出入合并范围内的情况予以重点关注。

例如,母公司向子公司销售存货,对于期末存货中包含的未实现内部销售利润,在合并层面应予以抵消。下一会计期间,由于母公司将该子公司出售给集团外第三方,在这种情况下,子公司不再纳入合并范围,子公司账上的存货作为子公司净资产的一部分被出售给集团外第三方,原集团内未实现利润在当期转成了已实现利润。可以理解为,存货作为子公司净资产的一部分,一起结转入处置子公司的投资收益中,抵减了本期的投资收益。因此,未实现的利润应通过“投资收益”科目进行抵消,借记“期初未分配利润”,贷记“投资收益”。

四、典型案例

案例 11.5

A 公司为上市公司, B 公司为其全资子公司。 B 公司在 2009 年 6 月对 C 公司进行股权投资, 交易结束后, B 公司持有 C 公司 51% 的股权。 A 公司在 2009 年度 7-12 月销售产品给 C 公司, C 公司将该产品用做主要生产设备并已于 2009 年投入使用。 2009 年度 A 公司通过上述交易实现销售收入约 19000 万元, 结转销售成本约为 13000 万元, 实现销售毛利约 6000 万元。 A 公司在编制 2009 年度合并财务报表时已将上述内部购销交易予以抵消。(假设本案例无需考虑设备折旧和所得税的相关影响。)

B 公司于 2010 年 3 月将持有 C 公司的 48% 股权对外转让给 E 公司和 F 公司(E 公司和 F 公司为非关联方), B 公司在转让后仅持有 C 公司 3% 的股权(假设 A 公司及 B 公司并未于 2009 年度与 E 公司和 F 公司达成任何股权转让的约定)。从 2010 年 1 月 1 日起至 B 公司出售 C 公司股权时止, A 公司与 C 公司之间未发生内部交易。 A 公司认为, 在编制 2010 年第一季度财务报告时, 对 A 公司与 C 公司之间 2009 年的内部购销交易, 有两种会计处理方法:

方法一: 全额抵消 A 公司与 C 公司之间的内部购销交易, 会计处理为:

借: 期初未分配利润 6000

 主营业务成本 13000

贷:主营业务收入 19000

方法二:抵消 A 公司与 C 公司内部购销交易产生的毛利, 会计处理为:

借:期初未分配利润 6000

贷:主营业务收入 6000

(以上分录不包含与该项交易相关的所有抵消分录)

问题:在编制 2010 年第一季度财务报告时, A 公司对 2009 年上述内部销售毛利应如何调整?

案例解析:

本案例中, A 公司在编制 2009 年合并报表时, 将 B 公司和 C 公司纳入合并范围, 发生在 A 公司与 C 公司之间的内部购销交易经过抵消处理后, 相当于从存货项目结转至固定资产项目。2010 年 3 月, B 公司把 C 公司的股权转让给非关联的 E、F 公司后, 只保留了 3% 的股权, B 公司不再控制 C 公司, C 公司不再纳入 A 公司的合并范围。此外, A 公司对于 C 公司剩余的 3% 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(即 C 公司 48% 的股权)取得的对价与剩余股权(即 C 公司 3% 的股权)公允价值之和, 减去按原持股比例计算应享有 C 公司自购买日(即 2009 年 7 月)开始持续计算的净资产份额之间的差额, 计入丧失控制权当期(即 2010 年)的投资收益。与 C 公司股权投资相关的其他综合收益转为 2010 年的当期投资收益。A 公司在编制 2010 年第一季度合并报表时, 在合并利润表中, A 公司和 C 公司 2009 年内部购销交易中未实现毛利 6000 万元, 在 B 公司转让 C 公司股权并丧失对其控制权后, 在经济实质上可视为 A 公司将净资产销售给合并主体之外的其他主体, 原集团内未实现毛利在当期转成了已实现利润。方法一的思路将交易视同为 A 公司在 2010 年销售商品, 方法二的思路则视同为 A 公司在 2010 年出售固定资产, 均与交易的经济实质, 即出售股权导致丧失控制权但仍保持部分投资不甚相符。

我们认为, A 公司应在编制 2010 年第一季度合并报表时, 将以前会计期间因内部交易产生的未实现利润确认为当期投资收益, 同时调减期初未分配利润。

第三节特殊调整事项

一、背景情况

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。与个别财务报表相比, 合并财务报表反映的是由母公司和其全部子公司组成的会计主体。一般情况下, 合并财务报表以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础, 根据其他有关资料, 抵消母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并财务报表的影响编制。然而, 随着我国市场经济的快速发展和各类型经济交易的日趋复杂化、多元化, 仅仅机械地考虑抵消母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易, 可能并不能反映合并主体的各类经济交易的实质。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第二条规定, “合并财务报表, 是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表”。这说明, 合并财务报表是反映企业集团整体情况的。接下来, 《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》分别对合并报表的编制原则, 合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表与

合并所有者权益变动表的编制过程作出了规定：

“第十一条合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制。

第十二条母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。

第十三条母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。

第十五条合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵消母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。

第十九条合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵消母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

第二十四条合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵消母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。

第二十九条合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵消母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制”。

实务中，企业一般都根据准则所规定的上述合并抵消过程来编制合并财务报表，但考虑到合并财务报表是反映企业整体情况的报表，应该结合基本准则的相关规定，考虑企业整体作为一个会计主体所需要进行的调整事项。

《企业会计准则讲解(2010)》第一章第二节指出：“会计主体，是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量，提供与其决策有用的信息，会计核算和财务报告的编制应当反映特定对象的经济活动，才能实现财务报告的目标。……明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。首先，明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。……会计工作中通常所讲的资产、负债的确认，收入的实现，费用的发生等，都是针对特定会计主体而言的”。

三、问题分析与讨论

个别财务报表是以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，它从母公司本身或从子公司本身的角度对自身的财务状况、经营成果和现金流量进行反映。对于内部交易，从发生内部交易的企业来看，发生交易的各方都在其个别财务报表中进行了反映，因此资产、负债、收入、费用、现金流量等在合并财务报表中简单加总后的金额中必然包含有重复计算的因素。作为反映企业集团整体情况的合并财务报表，必须将这些重复计算的因素予以扣除，对这些重复的因素进行抵消处理。

实务中，我们的财务人员都比较习惯于基于各个单一的会计主体进行账务处理，在编制合并财务报表的时候再对内部交易进行抵消，缺乏企业集团整体是一个会计主体的概念。在一些特殊交易中，例如，母公司与多家子公司间相互发包、共同开展 BOT(建设经营移交)业务，或者一些集团内股权架构的重组等，对于重复因素的抵消并非简单的抵消债权债务及收入成本，而要以合并整体作为一个会计主体的眼光来重新审视该笔交易的处理方式，并以此为依据考虑合并报表确认和计量的结果。

四、典型案例

案例 11.6

A 公司为上市公司，以建设经营移交方式(BOT)参与公共基础设施建设业务。为了方便

及高效地对不同的工程建设项目进行核算考核，A 公司成立专门的项目公司管理各个不同的工程，以项目公司为主体与政府及其有关部门签署 BOT 合同，并由项目公司负责工程实时跟踪管理及建成后的运营。合同约定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权向公众收取费用，但收费金额不确定。项目公司又与其母公司 A 公司签订了委托建造合同，委托 A 公司负责该项目的建造工作。

在项目公司层面，因其将项目建造全部发包，未提供实际建造服务，故根据企业会计准则有关 BOT 会计处理的相关规定，未确认建造收入，而是按照建造过程中支付的工程价款确认了无形资产。

在 A 公司个别报表层面，其与子公司项目公司的委托建造交易实质符合建造合同确认原则，A 公司按建造合同准则确认收入。

期末在 A 公司合并报表层面因母公司的建造收入系对应子公司确认的，根据合并报表编制原理在汇总母子公司个别报表核算结果后需对内部交易进行合并抵消，从而在合并报表层面冲销母公司的建造收入成本，内部未实现利润冲减了子公司确认的无形资产。最终，期末合并报表上将不体现建造合同的收入，无形资产亦为实际发生的建造成本。

问题:上述 A 公司合并报表的抵消结果是否合理?

案例解析:

本案例中，A 公司合并报表的抵消结果并不合理。在合并报表层面，以合并整体作为一个会计主体而言，该交易的实质为 A 公司及其子公司构成的企业集团与政府签订 BOT 合同 A 集团整体具备建造资质并实际提供了建造服务，并未将基础设施建造发包给集团外的其他方。因此，在 A 集团对外部第三方实际提供了建造服务的情况下，A 公司合并报表内应当确认对第三方的建造合同的收入、成本和相应的利润。A 公司合并报表的最终结果应体现为:A 集团按照 BOT 合同约定及建造合同准则确认建造合同收入并同时确认无形资产，按 A 公司自身实际发生的建造支出确认合同成本。

案例 11.7

A 公司为上市公司，B 公司是其子公司。B 公司下属 5 家子公司(以下简称“5 家子公司”)系 2001 年通过非同一控制下企业合并获得，A 公司于购买日合并报表中确认 B 公司下属的 5 家子公司的商誉合计约 1600 万元。A 公司于 2007 年通过非同一控制下企业合并收购 C 公司形成商誉约 1300 万元。

B 公司于 2008 年 6 月将持有的 5 家子公司股权全部转让给 A 公司的另一子公司 D 公司，转让价格以 B 公司个别报表账面投资成本加上 5 家子公司 2001-2008 年的净利润来确定。由于 B 公司和 D 公司均为 A 公司的子公司，该项交易为同一控制下企业合并。

B 公司将与 5 家子公司相关的商誉也一并转销。

D 公司按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》对于同一控制下企业合并的相关规定对 5 家子公司的长期股权投资进行初始确认，对于支付对价和初始确认投资成本之间的差额，按照会计准则的相关要求将其计入所有者权益。经过上述两项会计处理，A 公 2008 年度合并资产负债表中仅反映 A 公司收购 C 公司形成的商誉约 1300 万元。

问题:A 公司 2008 年度合并资产负债表中的会计处理是否合理?

案例解析:

鉴于 B 公司和 D 公司同为 A 公司的子公司，从 A 公司合并报表来看，B 公司和 D 公司虽然进行了同一控制下的企业合并，使 5 家子公司的实际控制人从 B 公司变更为 D 公司，但从 A 公司合并报表主体(即把所有纳入合并范围的会计主体看成一个形式上单独的主体)的角度，是由 B 公司控制 5 家子公司还是由 D 公司控制 5 家子公司没有区别。合并报表层面，该项企业合并交易属于内部交易，与之相关的资产、负债在合并前后都在合并范围之内。因此，不论该项交易发生与否，都不会改变这 5 家子公司在 2001 年通过非同一控制下企业合并进

入 A 公司合并范围，并由此在 A 公司合并资产负债表上形成商誉这个处理结果。

值得注意的是，如果这 5 家子公司不是 B 公司的全资子公司，B 公司和 D 公司不是 A 公司的全资子公司，在这种情况下，公司还应该按照企业会计准则解释 2 号的相关规定进行会计处理。

另外需要注意的是，因为是同一控制下企业合并，在 C 公司的合并报表中，视同 5 家子公司于参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即已并入 C 公司，并重述了比较数据，而 B 公司也将 5 家子公司合并至了处置日，所以需要特殊的合并抵消分录去抵消这部分重复计算。

案例 11.8

A 公司为上市公司，其子公司 B 公司拟在某经济技术开发区扩建厂房。A 公司于 2010 年 1 月向银行取得 1 亿元流动资金借款，借款年利率为 6%，同时，A 公司与 B 公司签订借款协议，借款本金 1 亿元，A 公司按照年利率 6%收取利息。B 公司随后开始厂房的建设和机器设备的采购。2010 年 12 月 31 日，B 公司在建工程余额为 8000 万元，除 A 公司借款之外，B 公司未承担其他带息债务。

B 公司在其单体财务报表中，判断在建厂房为符合资本化的资产，按照相关规定计算利息资本化金额 240 万元，B 公司当期支付给 A 公司的利息总计为 600 万元，因此未资本化的利息 360 万元计入当期财务费用。

A 公司在编制合并财务报表的时候，认为 A 公司与 B 公司之间存在 1 亿元的内部债权债务，需要全额抵消，由此产生的 A 公司的 600 万元利息收入与 B 公司的 600 万元利息支出也应该全额抵消。抵消之后，合并报表中 B 公司的在建厂房账面价值中不存在资本化利息。

问题:A 公司上述处理方法是否恰当?

案例解析:

本案例中，A 公司合并报表的抵消结果并不合理。我们认为，编制合并报表并不是简单地将母公司和子公司各自的报表相加并抵消内部交易的机械过程。合并报表是以合并整体作为一个会计主体，因此应该站在这个会计主体的角度来对交易进行判断，并以此为依据确定合并报表确认和计量的结果。

本案例中，合并报表层面既有符合借款费用资本化条件的资产(B 公司的在建厂房)，又有一般借款(A 公司的银行借款)，而且 B 公司的在建厂房也的确占用了一般借款，完全符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》所规定的借款费用资本化条件，应该按照一般借款费用资本化的计算公式计算借款费用资本化金额，将其作为合并报表编制过程中的特殊调整分录。

第十二章其他

第一节区分资本化支出与费用化支出

一、背景情况

2006年4月，国务院办公厅转发了财政部等部门《关于推动中国动漫产业发展的若干意见》，提出了推动中国动漫产业发展的一系列政策措施。许多企业据此调整了发展战略和计划。一些上市公司也涉足动漫产业。有的公司主要通过动漫作品的创意、制作、出版和销售来赚取利润；有的公司制作动漫作品主要是为了推广和宣传公司的实体产品；也有的公司在完成动漫作品的制作和版权销售后继续专注于该动漫作品的衍生产品开发和销售（如服装、玩具、文具）。在动漫作品的创意和制作过程中所发生的支出应当作为营销费用计入当期损益还是应当资本化计入动漫作品的成本，是近几年引起争议的话题。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则讲解(2010)》对于企业发生的广告营销相关费用的会计处理作出了明确规定，企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。

2011年3月3日，中国证监会发布了《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2011年第1期，总第5期），针对企业发生的投资动漫影视作品的支出的会计处理作出了明确规定：公司投资动漫影视作品的支出，其会计处理应根据影视作品的制作目的和盈利模式确定，如公司投资动漫影视作品的主要目的是推广相关动漫玩具形象，促进其销售，实质上是一种广告营销手段。有关动漫影视作品的制作支出应比照广告费用支出处理，如影视作品的制作目的是为通过版权销售获取经济利益流入，且在实质上具有作为影视产品独立盈利的能力，则公司可参照《电影企业会计核算办法》（财会[2004]19号）的相关规定，对影视作品的投资支出进行资本化处理。

上述处理原则与美国财务会计准则的相关指引基本一致。美国会计准则汇编ASC92对电影行业作出特别指引。根据ASC926，从事电影制作和发行的企业应将影片的制作支出计入“影片成本”科目，并从影片推出之日起，将影片成本按计划收入比例法与“最终营业收入”配比，进行摊销。但是，企业必须根据其主营业务和制作影片的目的来决定ASC926是否适用。ASC926只适用于电影企业，且影片制作的目的是为独立盈利。否则，相关费用应视为广告费用，按照美国会计准则汇编ASC720-35进行处理。根据ASC720-35，广告创意、剧本、演员和拍摄等费用都属于广告费用，应在广告第一次播出时计入当期损益。

三、问题分析与讨论

企业发生的支出应当资本化为一项资产（即资本化）还是应当计入当期损益（即费用化），判断的依据在于该项支出是否符合资产的定义，以及资产的确认条件。《企业会计准则——基本准则》中定义资产为“企业过去的交易或事项所形成的、由企业拥有或控制的、预期会

给企业带来经济利益的支出”，在同时满足“与该资源有关的经济利益很可能流入企业，该资源的成本或者价值能够可靠计量的情况下”，确认资产。一项支出是否符合资产的定义及资产的确认条件不仅取决于支出的性质，也取决于交易的目的。

以企业发生的投资动漫影视作品的支出为例，影视作品投资支出应根据影视作品的制作目的和盈利模式确定会计处理方式。对于从事影视作品制作的电影企业，如果其制作影视作品的目的是通过销售影视作品著作权、发行权和放映权等获取盈利，且在实质上具有作为影视产品独立盈利的能力，则其发生的影视作品制作支出将在企业销售著作权、发行权和放映权时给企业带来经济利益，符合资产的定义和确认条件，因此企业可以参考财政部《电影企业会计核算办法》（财会[2004]19号）规定，对影视作品制作支出资本化。根据《电影企业会计核算办法》，电影企业影视作品制作支出应在“生产成本”科目中进行归集，制作完成并已取得许可证作品的生产成本结转至“库存商品”科目，并在实现作品销售收入时结转为销售成本。对于一次性卖断全部著作权的影视作品，在取得卖断价款时，应将其全部实际成本一次性结转销售成本。

若其投资拍摄影视作品的目的是推销产品，促进相关产品的销售，则应视为一种营销手段，由于其未来给企业带来经济利益的可能性和金额有很大不确定性，不符合资产的确认条件，应当比照广告费用支出进行会计处理。根据《企业会计准则讲解(2010)》，广告费应当在发生时计入当期损益。

四、典型案例

案例 12.1

A 公司为上市公司，以生产销售玩具为主营业务。为促进玩具销售，A 公司投资拍摄动漫影视作品。在获得国产电视动画片发行许可证，并在省版权局进行版权登记拥有版权之后，A 公司将影视作品制作支出确认为存货；将为播放影视作品支付给电视台的播出、广告等费用计入当期销售费用；销售动漫玩具产品时，每月按动漫玩具实现的销售收入占预计总销量收入（动漫玩具未来 3 年预计收入）的比例对影视剧投资支出金额进行摊销，确认为营业成本。

问题：A 公司的上述会计处理是否正确？

案例解析：

根据案例背景，A 公司以生产销售玩具为主营业务，投资拍摄动漫影视作品的目的是为了促进动漫玩具销售，不是通过销售动漫影视作品著作权、发行权、放映权盈利，且 A 公司一直的盈利模式中不包括通过销售版权获取盈利。

因此，A 公司的动漫影视作品拍摄支出应比照广告费用处理。即 A 公司应将影视作品制作支出、为播放影视作品支付给电视台的播出和广告等费用计入当期销售费用，不应将影视作品制作支出确认为存货并在之后的期间摊销。

第二节政府补助的认定

一、背景情况

为了体现国家的经济政策，鼓励或扶持特定行业、地区或领域的发展，国家或地方政府会对有关企业予以经济支持，如无偿拨款、担保、放弃或者不收缴应收收入等。《企业会计准则第 16 号——政府补助》中定义政府补助为“企业从政府无偿取得货币资产或非货币性

资产”。政府补助的特点在于无偿性和直接取得资产。虽然政府补助具有无偿性，但是并不代表任何企业都可以获得。获得政府补助需要满足一定的条件。如何区分企业因满足一定条件(例如企业有某些政府鼓励的行为)而获得了政府补助与政府作为参与交易的一方要求企业为政府提供某些商品或服务而支付给企业的对价，是实务中该类交易的处理难点。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 16 号——政府补助》中定义政府补助“是指企业从政府无偿取得货币资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本”。对于企业取得与资产相关的政府补助，不能直接确认为当期损益，应当确认为递延收益，自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的损益(营业外收入)。与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，取得时确认为递延收益，在确认相关费用的期间计入当期损益(营业外收入);用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，取得时直接计入当期损益(营业外收入)。

《企业会计准则第 14 号——收入》将收入定义为“企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”。

三、问题分析与讨论

通常我们都会认为从政府无偿获得的货币性和非货币性资产都属于政府补助，但是否所有来源于政府的货币性和非货币性资产都是政府补助，应该具体问题具体分析，从以下案例的讨论中我们可以得到一些启示。

四、典型案例

案例 12.2

A 公司为上市公司，从 1996 年开始受政府委托进口医药类特种原料 M，再将 M 销售给国内的生产企业，加工出产品 N 销售给最终顾客。产品 N 的销售价格由政府确定。由于国际市场上原料 M 的价格上涨，而国内产品 N 的价格保持稳定不变，形成进销倒挂的局面。2007 年之前，A 公司销售给生产企业的时候以原料 M 的进口价格为基础定价，国家财政对生产企业进行补贴;2007 年之后，国家规范补贴款管理，改为限定 A 公司对生产企业的销售价格，然后对 A 公司的进销差价损失由国家财政给予返还，差价返还金额以销售价格减去加权平均采购成本的价差乘以销售给生产企业的数量计算。

问题:A 公司收到的差价返还款是否应作为政府补助进行处理?

案例解析:

在本案中，A 企业从政府无偿取得货币资产，这从形式上看符合政府补助的定义，按照政府补助准则，收到的政府补助应当确认在“营业外收入”中。但是这样处理会导致 A 公司的报表呈现主营业务的负毛利和较大金额的营业外收入，这样的结果是否能反映企业的真实经营状况呢?

第一，从公司的风险看，公司经营该项业务的进销差价损失由国家财政给予返还，差价返还金额以销售价格减去加权平均采购成本的价差乘以销售给生产企业的数量计算。也就是说，采购并销售 M 材料的交易不会给 A 公司带来亏损，但是在 A 的报表中却呈现主营业务的亏损。

第二，从 2007 年之前和之后的对比来看，在 2007 年之前，国家将补贴直接支付给 M 原料的生产企业，则对于 A 企业来说不属于政府补助；而 2007 年之后，国家将补贴直接支付给 A 企业，这样转变的主要原因可能是 M 原料的生产企业数量较多，直接补贴给 A 企业比较便于国家的监督和管理，但是转变之后，虽然其交易的性质没有发生变化，但是在 A 公司报表中 2007 年之前体现为收入，之后却体现为一项政府补助。

第三，从交易的实质看，是 A 公司代替政府履行从国外采购材料的职能，我们是否可以认为 A 公司从政府取得的资产并不是无偿的，而是交易对价的一部分。将在同一项交易中针对同一标的资产从指定企业收到的销售款作为收入，而将从政府收到的对价部分确认为营业外收入，这样处理在一定程度上并没有公允地反映交易实质。

第四，从公司的经营模式看，从国外进口 M 材料，按照固定价格销售给指定企业，然后从政府获取差价就是 A 企业的日常经营方式。从收入的定义看，收入是“企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入”，从政府收取的对价属于企业的日常活动，似乎更符合收入的界定。

上述分析表明，在本案例中虽然按照政府补助进行会计处理在一定程度上是会计准则的要求，但是从反映交易的经济实质和企业的真实财务状况的角度，这样处理是否合理是有待商榷的。

上述案例引发了与该类交易相关的一系列问题的思考，即从政府取得的资产是否一定是政府补助，如何区分因满足一些条件而获得的政府补助和政府作为交易对方支付的交易对价，即政府补助和政府采购的区别。对于间接的政府补助（例如，补助是支付给公司上游或者下游），公司是否需要反映政府补助？如果企业的经营模式即为从政府获取一部分与日常业务相关的收入，那么这部分收入是否可以根据其性质确认为主营业务收入或者其他业务收入，从而更加客观地反映企业的经营状况和获利能力。

按照会计准则的要求，似乎所有来源于政府的款项（除政府出资外）均应当作为政府补助确认为营业外收入，但是这样的处理对于某些企业并不合理。例如，我国一些新能源企业（如风力发电、垃圾处理等）收入的主要来源是出售清洁发展机制下核证减排量（CER）指标给发达国家的企业或机构，而 CER 是在满足一定条件的情况下，由联合国颁发的，一些观点认为 CER 的实质也是一种政府补助（来自于联合国以及参与《联合国气候变化框架公约》的相关国家政府），如果将销售 CER 的收入全部确认为营业外收入，则这类企业的主营业务收入将大幅减少，不能公允反映企业的日常经营活动。与此类似的还有处置废弃电子产品补贴。根据《废弃电器电子产品回收处理管理条例》和由财政部商相关部委制定的《废弃电器电子产品处理基金征收使用管理办法》（征求意见稿）的规定，国家建立废弃电器电子产品处理基金，用于废弃电器电子产品回收处理费用的补贴。根据相关规定取得废弃电器电子产品处理资格的企业，按照实际完成拆解处理的废弃电器电子产品数量给予定额补贴（有明确的补贴标准）。这类企业通过拆解处理废弃电子产品的经营活动赚取国家给予的补偿。在这种经营模式下，从国家取得的补偿确认为主营业务收入的一部分似乎更能反映企业的经营成果。针对一些特殊行业和特殊业务，应该如何判断从政府收到的款项是否属于政府补助，以及应该确认为营业外收入、其他业务收入，还是主营业务收入，可能还需要进一步思考与探讨。

第三节 政府补助性质的判断

一、背景情况

企业会计准则规定，对于政府补助的会计处理，无论其是通过何种形式取得的，都应当

划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。两种类别的政府补助，会计处理原则不同，对各期损益的影响也不同。然而在实务操作中，这两种类别的政府补助往往容易混淆。

二、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 16 号——政府补助》第三条规定，“政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助”。

三、问题分析与讨论

在实际工作中，政府补助的形式多种多样，如财政拨款、财政贴息、税收返还或无偿划拨非货币性资产等。一项政府补助可能在形式上是与资产相关的，本质上却是与收益相关的；反之亦然。在此类情况下，可能就需要判断该项政府补助的实质，并据此作出会计处理。

同时，对于一些综合性的政府补助，《企业会计准则讲解(2010)》中指出，“企业对于综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，分别进行会计处理；难以区分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助，视情况不同，计入当期损益或者在项目期内分期确认为当期收益”。

另外，实务中还存在政府补助文件中直接列明会计处理方式的情况，如计入资本公积或作为营业外收入。这种情况可能会给会计处理提供方向，但也可能与会计准则有关原则存在冲突，这时应如何进行会计处理需要具体分析。

四、典型案例

案例 12.3

A 公司为上市公司，2010 年 12 月，A 公司与其所在地工业园管委会签订协议，实施异地搬迁扩建。A 公司将在该工业园建设新的厂房。协议约定：

——A 公司将以 150 元/平方米的单价取得 20 万平方米土地使用权，土地出让金总金额 3000 万元。

——A 公司交纳全部土地出让金后 5 个工作日内，管委会以“进园企业科技创新扶持资金”的形式向 A 公司支付 3000 万元扶持资金。

A 公司认为，在与管委会进行进园谈判时就提出了科技创新扶持资金的申请，但对方表示当地面临经济落后、政府财政资金少等困难，希望在引入成功时再提供资金扶持。因此，考虑到在 A 公司缴纳土地出让金之后，对方就有财政收入，故约定科技创新扶持资金应该在对方收到土地出让金之后拨付。公司认为该资金并不是针对土地款进行的补偿，应该作为与收益相关的政府补助。

问题:A 公司将 3000 万元科技创新扶持资金作为收益相关的政府补助是否恰当?

案例解析:

根据准则规定，与资产相关的政府补助是指用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。本例中，按照协议约定，A 公司收到的 3000 万元的资金是以“进园企业科技创新扶持资金”的形式取得的，并不是针对土地款所进行的补偿，也不是针对随后的厂房建设。之

所以要以土地出让金的缴纳为前提，是出于政府财政资金的考虑。此外，A公司在申请补助时，也是以科技创新扶持的名义提出的申请。

因此，本例中没有充分证据表明A公司收到的3000万元科技创新扶持资金属于与资产相关的政府补助。按照会计准则的规定，公司应将其作为与收益相关的政府补助处理。

案例 12.4

A公司为上市公司，2008年，A公司所在地市经济发展局核准A公司某节能技改项目总投资2.3亿元，其中建设投资2亿元，流动资金等其他投资0.3亿元。2009年，根据国家发改委通知，A公司技改项目作为重点节能工程示范项目，获得“中央预算内投资”项下政府补助2000万元并于2009年9月全部收到。

2011年8月，A公司技改项目完成并通过验收。A公司认为政府补助的文件中并未明确该项政府补助是与收益相关还是与资产相关，因此，拟作为与收益相关的政府补助，全额计入2011年度营业外收入。

问题:A公司将技改项目的政府补助判断为与收益相关是否恰当?

案例解析:

根据本例背景，我们可以看出，A公司的某节能技改项目属于国家发改委规定的重点节能工程示范项目，所以A公司能够取得2000万元的政府补助。该项补助是为了鼓励企业进行节能技改，针对此节能技改项目作出的补偿。而A公司此项节能技改项目的主体为建设投资，可以判断该项补助为与固定资产相关的政府补助。

一项政府补助是与资产相关还是与收益相关，属于企业在进行会计处理的时候根据企业会计准则进行的判断，在相关的政府补助文件中通常不会也无需对此作出规定，企业不应该因为补助文件未注明是与资产相关的政府补助就将其作为与收益相关的政府补助。如果在相关政府补助文件中指明了收到的补助资金所对应的项目，且是用于购建或以其他方式形成长期资产的，那么应将收到的政府补助作为与资产相关的政府补助进行会计处理。

第十三章非经常性损益

第一节背景情况

2008年，中国证监会发布了《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益(2008)》(证监会公告[2008]43号)。相对于原有关规定，修订后的非经常性损益规定在两个方面作了改进：

1. 非经常性损益定义为“与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力作出正常判断的各项交易和事项产生的损益”。与原有定义相比，首先，新定义中措辞更严谨，以“正常经营业务”取代了“主营业务和其他经营业务”，既反映了新会计准则下利润表列报要求，也考虑了公司经营业务的多样性；其次，强调了非经常性损益的特点是“性质特殊和偶发性”；再次，强调了非经常性损益的性质，即不应将其作为判断公司经营业绩和盈利能力的考虑因素。

2. 在列举非经常性损益项目时，将原规定中“非经常性损益应包括以下项目”相应修改为“非经常性损益通常包括以下项目”，提高了结合公司情况进行判断的自主权。在具体项目上，修订版的非经常性损益增列了“对外委托贷款取得的损益”等六项非经常性损益项目，补充、完善了“非流动资产处置损益”等八项列举的非经常性损益。

经过一段时间的执行，实务中仍存在非经常性损益认定和披露方面的问题。在认定非经常性损益方面，我们认为，应以非经常性损益的定义为依据，同时关注交易的性质、发生的频率及对报表使用者决策的影响。首先应关注交易是否具有“非正常”的性质，即同公司的正常业务不相关；其次要关注交易的发生频率，即在发生频率上具有偶发性；最后要考虑非经常性损益的性质，即该项目是否能够作为判断公司持续性经营业绩和盈利能力的考虑因素。

由于非经常性损益的认定是采用定义和列举并用的方法，在上市公司实际执行过程中，存在重形式轻实质的问题：公司在判断某项目是否属于非经常性损益时，只是简单对照规则中列举的各项项目认定，凡是规则中列举的项目，就认定为非经常性损益项目，凡是规则中未列举的项目，就认定为经常性损益项目，而不考虑这些项目与公司经营业务的关联程度、性质和发生频率。

第二节相关规定

《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益(2008)》中国证券监督管理委员会公告[2008]43号规定：

一、非经常性损益的定义

非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力作出正常判断的各项交易和事项产生的损益。

二、非经常性损益通常包括的项目

- (一) 非流动性资产处置损益，包括已计提资产减值准备的冲销部分；
- (二) 越权审批，或无正式批准文件，或偶发性的税收返还、减免；
- (三) 计入当期损益的政府补助，但与公司正常经营业务密切相关，符合国家政策规定、

按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助除外；

(四) 计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费；

(五) 企业取得子公司、联营企业及合营企业的投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值产生的收益；

(六) 非货币性资产交换损益；

(七) 委托他人投资或管理资产的损益；

(八) 因不可抗力因素，如遭受自然灾害而计提的各项资产减值准备；

(九) 债务重组损益；

(十) 企业重组费用，如安置职工的支出、整合费用等；

(十一) 交易价格显失公允的交易产生的超过公允价值部分的损益；

(十二) 同一控制下企业合并产生的子公司期初至合并日的当期净损益；

(十三) 与公司正常经营业务无关的或有事项产生的损益；

(十四) 除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益，以及处置交易性金融资产、交易性金融负债和可供出售金融资产取得的投资收益；

(十五) 单独进行减值测试的应收款项减值准备转回；

(十六) 对外委托贷款取得的损益；

(十七) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产公允价值变动产生的损益；

(十八) 根据税收、会计等法律、法规的要求对当期损益进行一次性调整对当期损益的影响；

(十九) 受托经营取得的托管费收入；

(二十) 除上述各项之外的其他营业外收入和支出；

(二十一) 其他符合非经常性损益定义的损益项目。

第三节 问题分析与讨论

我们认为，界定非经常性损益，必须考虑其定义中的三个要素，即“与正常经营业务的相关性”、“性质特殊和偶发性”、“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”，同时在结合公司实际情况的基础上，参考列举的项目，综合进行判断。简单地把规则列举的项目认定为非经常性损益，或者把规则中未列举的项目认定为经常性损益都可能存在问题。规则允许并强调公司可以在考虑定义、列举项目和实际情况基础上，把规则中列举项目认定为经常性损益，或者把规则中未列举项目认定为非经常性损益。如果公司把规则中列举项目认定为经常性损益，应当在附注中披露规则中已列举但未被公司认定为非经常性损益项目的名称、金额及原因。如果公司把规则中未列举的项目认定为非经常性损益，若金额不重大，应将其计入“其他符合非经常性损益定义的损益项目”列报，若金额重大，则应单列其项目名称和金额；同时，还应在附注中披露该项目名称、金额及原因。

第四节 典型案例

案例 13.1

在 2010 年年报中，新上市公司因募集资金产生的利息收入普遍较上市前有较大增长，并且对公司当年利润贡献也较大，这在 2010 年上半年创业板新上市公司中尤为明显。2010 年上半年，创业板 54 家新公司中，有相关数据可供分析的公司 42 家(以下简称样本公司)。

统计结果表明, 样本公司 2010 年度平均实现利息收入 994 万元, 远高于上市前 56 万元的水平, 同时样本公司利息收入占利润总额的比重较大。

公司财务费用利息收入来源有两个途径: 一是银行存款, 二是资金拆借。创业板严格的监管基本杜绝了拆借资金的可能性, 募集资金存款成为利息收入大涨的主要原因。据统计, 样本公司首发募集资金共计 344 亿元, 截至 2010 年年末仍未使用的募集资金达 254 亿元, 占 74%。由于对存量募集资金高风险投资存在监管限制, 新上市公司纷纷采用定期存款、协定存款和通知存款(以下简称定期存款)等形式予以存放, 其目的是在合规前提下, 获取尽可能高于活期存款利息的收益。样本公司 2010 年末结存募集资金 254 亿元中就有 244 亿元用于定期存款, 占 96%; 同时定期存款余额占当年末资产总额的近一半。可以说募集资金定期存款利息为创业板新公司带来了一笔“外快”收入。

问题: 募集资金定期存款利息是否属于非经常性损益?

案例解析:

单独从募集资金定期存款利息的性质来看, 这笔收益的确与上市公司日常经营活动无关, 从募集资金利息的发生频率来看, 也确实存在偶发性的特点。

但是, 上市公司发行股份募集资金, 本质上属于一种融资行为, 一方面增加上市公司的资产, 一方面增加其股本和资本公积。在募集资金投入使用之前, 以定期存款的方式产生利息收入, 其收益率为定期存款利率; 在募集资金被用于募投项目并投产之后, 带来项目投资收益。两者只是资产以不同的形态存在从而带来不同的收益。相比之下, 定期存款的利率还很可能相对较低。

此外, 从净资产收益率、每股收益等指标来看, 在上市公司发行股份募集资金之后, 作为分母的净资产账面价值与股份数都有所增加, 如果将募集资金产生的存款利息收入从分子中扣除, 反而会导致不匹配的结果。

综上所述, 我们认为, 募集资金在使用之前产生的定期存款利息不属于非经常性损益。

案例 13.2

A 公司为上市公司, 该公司于 2008 年获当地政府项目贷款贴息, 该贷款贴息优惠是按照每年核准的贷款总额度, 核定 2 个百分点的贴息总额, 连续贴息 3 年, 年贴息额约 1.16 亿元, 该项目于 2010 年 4 月 7 日终止。根据当地政府的批复意见, 项目贷款贴息终止后, A 公司仍将继续享受连续 3 年的贴息。2010 年, A 公司收到的贷款贴息总额共计约 2400 万元。A 公司将此贷款贴息认定为经常性损益。

此外, A 公司主营项目为国家重点扶持的产业项目, 近年来公司坚持自主创新, 每年都承接课题研究项目, 并持续享受一定量的政府科研拨款。2010 年度, A 公司从国家有关部委及当地政府等部门获得研发课题拨款共计约 3600 万元。A 公司将此类科研拨款认定为经常性损益。

问题: A 公司将项目贷款贴息与科研拨款作为经常性损益披露是否合理?

案例解析:

对于计入当期损益的政府补助, 我们认为, 在该补助符合国家政策规定的前提下, 如果同时符合以下条件, 公司方可将其认定为经常性损益: 一是与公司正常经营业务密切相关; 二是事先明确按照一定标准定额或定量拨付, 补助金额没有前置条件, 不存在不确定性, 不需要每次审批; 三是公司能够持续、定期收到政府拨付补助款, 不是偶发性的补贴。

A 公司的项目贷款贴息和科研拨款与公司正常经营业务无直接关系, 也不能反映公司的经营业绩和盈利能力, 且贷款贴息需要每年按核准的贷款额度确定, 而科研拨款也每年均需重新申请, 只有申请成功才能获得相应拨款, 因此在发生的可能性和金额上也存在不确定性。

我们认为, A 公司 2010 年收到的贷款贴息和科研拨款无法同时满足前述将政府补助认定为经常性损益的条件, A 公司应将其作为非经常性损益。

案例 13.3

A 公司为上市公司，主营业务收入主要来自于电子信息数据软件销售和服务。根据国家税务总局于 2011 年 10 月印发的《关于软件产品增值税政策的通知》(财税[2011]100 号)的相关规定，经国家有关税务部门审核批准，A 公司享受如下的增值税优惠政策：销售自行开发生产的软件产品按 17% 的法定税率征收增值税后，对增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退。A 公司已于报告期内收到 2011 年软件产品增值税退税款 5000 万元，作为政府补助计入 2011 年营业外收入，作为经常性损益。

问题：A 公司收到的增值税退税款是否属于非经常性损益？

案例解析：

增值税退税是否属于非经常性损益，实务中存在不同的观点：

一种观点认为：在非经常性损益的列举项目中，仅仅排除了“与公司正常经营业务密切相关，符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助”，所以这里判断的关键是：(1) 增值税退税是否与公司正常经营业务密切相关。(2) 增值税退税是否属于定额定量的政府补助。

(1) 增值税退税是否与公司正常经营业务密切相关。这个问题比较明确，A 公司的主营业务收入就是软件销售，因此与软件销售相关的增值税退税与公司正常经营业务密切相关。

(2) 增值税退税是否属于定额定量的政府补助。参照《企业会计准则讲解(2010)》第十七章[例 17-3]，某企业销售产品先征后返增值税应当在实际收到的时候确认为营业外收入(即不属于会计准则中所说的按照固定的定额标准取得的政府补助)，因此，增值税退税不属于定额定量的政府补助，从而应该作为非经常性损益。

我们认为，不能机械教条地理解会计准则和中国证监会公告中的文字，会计准则中强调定额标准是为了确保政府补助金额的可靠性和可收回性，从而才能够符合确认的标准，而非经常性损益判断标准中的定额定量标准更侧重于此项政府补助是否属于国家持续的产业政策扶持，是否具有可持续性。A 公司所收到的增值税退税与其主营业务密切相关、金额可确定(当期已经收到)，且能够持续取得，应该能够体现公司正常的经营业绩和盈利能力，因此应属于经常性损益。

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

[2011 年第 1 期，总第 5 期]

2011 年第一期总第 5 期上市公司执行企业会计准则监管问题解答新出。全文如下：

问题 1：上市公司持有的以权益法核算的长期股权投资，因减少投资、被投资单位增发股份等原因引起上市公司在被投资单位持股比例下降的，但对被投资单位仍具有重大影响的情况下，应如何进行会计处理？

解答：对于原以权益法核算的长期股权投资，如果持股比例下降后对被投资单位仍具有重大影响，剩余投资仍应按照权益法核算。其中，出售部分股权导致持股比例下降的，实际取得价款与按出售股权比例计算应结转长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益；由于被投资单位增发股份、投资方未同比例增资导致持股比例下降的，持股比例下降部分视同长期股权投资处置，按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额，与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。

例如：A 公司为上市公司，2009 年 1 月 1 日，A 公司以 1100 万现金取得 B 公司股份 400 万股，占 B 公司总股份的 25%，并对 B 公司形成重大影响。2009 年 1 月 1 日，B 公司可辨认净资产公允价值为 4000 万元。2010 年 7 月 1 日，B 公司向 C 公司定向增发新股 400 万股，C 公司以 2000 万元现金认购。增发股份后，A 公司对 B 公司仍具有重大影响。2009 年 1 月 1 日到 2010 年 6 月 30 日期间，以 2009 年 1 月 1 日 B 公司可辨认净资产公允价值为基础计算，B 公司累计实现净利润 800 万元。除所实现利润外，在此期间，B 公司所有者权益无其他变动。

分析：

2009 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 公司的长期股权投资，采用权益法核算，占 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为 $4000 \times 25\% = 1000$ 万元，确认长期股权投资成本为 1100 万元，包括商誉 100 万元。

2009 年 1 月至 2010 年 6 月，A 公司累计确认投资收益 $800 \times 25\% = 200$ 万元，同时增加长期股权投资账面价值 200 万元。2010 年 6 月 30 日，A 公司对 B 公司长期股权投资账面价值 $1100 + 200 = 1300$ 万元。

B 公司向 C 公司定向发行股份后，A 公司在 B 公司所持股份比例变为： $400 / (1600 + 400) = 20\%$ 。B 公司因定向发行股份所有者权益增加 2000 万元，归属于 A 公司的份额为 $2000 \times 20\% = 400$ 万元。

A 公司对 B 公司持股比例减少 $25\% - 20\% = 5\%$ ，相当于处置 $5\% / 25\% = 20\%$ 的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为 $1300 \times 20\% = 260$ 万元。

长期股权投资账面价值调增 $400 - 260 = 140$ 万元（其中“长期股权投资——成本”调减

1100*20%=220 万元，“长期股权投资——损益调整”调增 400-200*20%=360 万元），同时确认 140 万元投资收益。

问题 2：公司投资动漫影视作品的支出应如何进行会计核算？

解答：公司投资动漫影视作品的支出，其会计处理应根据影视作品的制作目的和盈利模式确定：如公司投资动漫影视作品的主要目的是推广相关动漫玩具形象，促进其销售，实质上是一种广告营销手段。有关动漫影视作品的制作支出应比照广告费用支出处理；如影视作品的制作目的是为通过版权销售获取经济利益流入，且在实质上具有作为影视产品独立盈利的能力，则公司可参照《电影企业会计核算办法》（财会[2004]19 号）的相关规定，对影视作品的投资支出进行资本化处理。

问题 3：部分上市公司采用 BT（建设-移交）模式参与公共基础设施建设，合同授予方是政府（包括政府有关部门或政府授权的企业），BT 项目公司负责该项目的投融资和建设，项目完工后移交给政府，政府根据回购协议在规定的期限内支付回购资金（含占用资金的投资回报）。对于此类 BT 业务，应如何进行会计处理？

解答：对于符合上述条件的 BT 业务，应参照企业会计准则对 BOT 业务的相关会计处理规定进行核算：项目公司同时提供建造服务的，建造期间，对于所提供的建造服务按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和成本，建造合同收入按应收取对价的公允价值计量，同时确认长期应收款；项目公司未提供建造服务的，应按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，确认长期应收款。其中，长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入，实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。

本问题解答发布前相关 BT 业务未按上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

[2010 年第 1 期，总第 4 期]

为解决上市公司执行企业会计准则的一些难点问题，近日，中国证监会会计部发布上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2010 年第一期，总第四期）。

问题解答针对目前出现的上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款或由上市公司主要股东或实际控制人无偿代为承担或缴纳税款及相应罚金滞纳金、认定前期会计估计发生差错和上市公司在发行权益性证券过程中发生的各种交易费用及其他费用等难点问题进行了必要的解答。

附录：上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2010 年第一期，总第四期）

中国证监会会计部

2010 年 6 月 23 日

问题 1. 上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款或由上市公司主要股东或实际控制人无偿代为承担或缴纳税款及相应罚金、滞纳金的，应该如何进行会计处理？

解答：上市公司应当按照企业会计准则的规定，进行所得税及其他税费的核算。对于上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款的，如果属于前期差错，应按照《企业会计准则第 28 号—会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理，调整以前年度会计报表相关项目；否则，应计入补缴税款当期的损益。因补缴税款应支付的罚金和滞纳金，应计入当期损益。对于主要股东或实际控制人无偿代上市公司缴纳或承担的税款，上市公司取得股东代缴或承担的税款、罚金、滞纳金等应计入所有者权益。

问题 2. 上市公司在何种情况下可以认定前期会计估计发生差错，需要按照《企业会计准则第 28 号—会计政策、会计估计变更和差错更正》进行处理？

解答：会计估计，指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。尽管会计估计所涉及的交易和事项具有内在的不确定性，但如果上市公司在进行会计估计时，已经充分考虑和合理利用了当时所获得的各方面信息，一般不存在会计估计差错。例如由于上市公司据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以

及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订，这种修订不属于前期会计差错。只有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，并未合理使用编报前期报表时已经或能够取得的可靠信息做出会计估计，导致前期会计估计结果未恰当反映当时的情况，应按照《企业会计准则第 28 号—会计政策、会计估计变更和差错更正》进行前期差错更正，其他情况下会计估计变更及影响应采用未来适用法进行会计处理。

问题 3. 上市公司在发行权益性证券过程中发生的各种交易费用及其他费用，应如何进行会计核算？

解答：上市公司为发行权益性证券发生的承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用，应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性证券发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润；发行权益性证券过程中发行的广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用应在发生时计入当期损益。

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

[2009 年第 3 期，总第 3 期]

二 00 九年四月十四日

问题 1: 《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），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。在实务中，适用上述会计处理原则的常见情况有哪些？

解答：实务中适用上述会计处理原则的常见情况有如下三种：

- （1）非上市公司通过购买“空壳”上市公司实现借壳上市；
- （2）非上市公司借壳上市，“壳公司”中除现金和金融资产外无其他非货币性资产；
- （3）上市公司和非上市公司通过资产置换，置出全部资产负债，另外增发股票收购非上市公司资产负债（股权），非上市公司实现借壳上市。

问题 2: 非上市公司取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司应如何编制与披露其个别报表？

解答：上市公司在其个别财务报表中应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》等的规定确定取得资产的入账价值。披露的前期比较报表，应为自身个别财务报表。

问题 3: 母公司在不丧失控制权的情况下处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中如何进行会计处理？

解答：根据财会便[2009]14 号函，母公司在不丧失控制权的情况下处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额应当计入所有者权益。

问题 4: 对于上市公司持有的掉期产品等金融衍生工具投资，如果不符合套期保值会计处理条件的，如何进行会计处理和披露？

解答：公司应根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的要求，对衍生金融工具进行表内核算。金融衍生产品的公允价值通常应根据具有较高声望的独立第三方中介机构

或金融机构的估值确定，估值方法应在不同会计期间内保持一致，并予以充分披露。在持有期间内，公司应将其公允价值变动计入公允价值变动损益。在处置时，应将其公允价值与初始入账金额之间的差额确认为投资收益，同时调整公允价值变动损益。

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

[2009 年第 2 期，总第 2 期]

关于印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》[2009 年第 2 期]

会计部函[2009]60 号

中国证券监督管理委员会

针对近期日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》[2009 年第 2 期]，作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

附：《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》[2009 年第 2 期]

问题 1：对于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对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，如何进行会计处理？

解答：由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，监管中应认定为其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。上市公司与潜在控股股东之间发生的上述交易，应比照上述原则进行监管。

问题 2：上市公司收到的由其控股股东或其他原非流通股股东根据股改承诺为补足当期利润而支付的现金，如何进行会计处理？

解答：应作为权益性交易计入所有者权益。

问题 3：实务中存在上市公司的非流通股股东通过向上市公司直接或间接捐赠(如豁免上市公司债务)作为向流通股股东支付股改对价的情形，如何进行会计处理？

解答：鉴于证监会公告[2008]48 号发布前对此类股权分置改革对价会计处理的具体规定不明确，对于证监会公告[2008]48 号发布日前有关股改方案已经相关股东会议表决通过

的上市公司，如果能够在 2008 年报披露日前完成股改，上市公司可以将非流通股东作为股改对价的直接或间接捐赠计入当期损益。除此之外，非流通股股东作为股改对价的直接或间接捐赠均应计入所有者权益。

问题 4：对于上市公司因破产重整而进行的债务重组交易，何时确认债务重组收益？

解答：由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，因此，上市公司通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

[2009 年第 1 期，总第 1 期]

关于印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》[2009 年第 1 期]的通知

会计部函[2009]48 号

中国证券监督管理委员会

为加强对监管系统会计专业支持力度，统一上市公司会计监管标准，提高监管质量，我部将根据日常监管工作中对重大会计及财务信息披露问题的答复意见，针对其中具有普遍性的问题，进一步明确处理方法和监管原则并加以总结，并以《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》的方式，在监管系统内发布，作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

附：《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2009 年第 1 期）

问题 1. 根据《企业会计准则讲解》（2008）的要求，在编制 2008 年年报时，煤炭企业在固定资产折旧外计提的维简费，应比照安全生产费用的原则处理，即在所有者权益“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独列报，具体如何进行会计处理？

解答：第一，维简费会计处理方法的变化，视为会计政策变更，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》所规定的原则进行追溯调整；第二，采用新的核算方法后，按规定标准计提维简费时，不再计入成本或费用；第三，采用新的核算方法后，按照规定范围使用维简费形成的固定资产，按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的要求计提折旧；第四，编制 2008 年年报时，根据取得的相关信息，能够对因维简费会计政策变更所涉及的固定资产进行追溯调整时，应进行追溯调整。

问题 2. 同一控制下企业合并中作为对价发行的普通股股数，在计算基本每股收益时，是否需要根据具体发行日期加权后计入各列报期间普通股的加权平均数？

解答：在计算基本每股收益时，作为同一控制下企业合并的合并方，公司应将作为对价而发行的全部新股数计入合并当年和对比年度的发行在外的普通股加权平均数（即权重为1）；在存在稀释性潜在普通股的条件下，公司应采用同样原则计算稀释每股收益。

问题 3. 执行新会计准则后，对于转让超额亏损子公司的经济业务，在合并报表中应如何进行会计处理？

解答：公司对超额亏损子公司在 2006 年 12 月 31 日前根据有关规定未确认的投资损失，公司在新会计准则实施后转让上述超额亏损子公司时，转让价款与上述未确认投资损失的差额应调整未分配利润，不能在合并利润表中确认为当期投资收益；对于新会计准则实施后已在利润表内确认的子公司超额亏损，在转让该子公司时可以将转让价款与已确认超额亏损的差额作为投资收益计入当期合并利润表。

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。

问题 5. 对于非同一控制下企业合并，根据《企业会计准则》，如果合并成本小于被购买方可辨认净资产的公允价值，将差额（即负商誉）确认收益时，应关注那些事项？

解答：对于非同一控制下企业合并，应按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的要求，首先确定购买日，然后再确定合并成本和收购方在购买日享有的被购买方可辨认净资产公允价值的份额。

在出现负商誉的情况下，应对合并成本及取得的被购买方的各项可辨认资产、负债（包括或有负债）的公允价值进行复核；经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时应当充分披露相关交易的背景情况。

问题 6. 上市公司股票期权激励计划往往包括多期期权，各期期权的等待期跨越多个会计期间，如何在资产负债表日确认某一会计期间的期权费用？

解答：公司应根据期权激励计划条款设定的条件，采用恰当的估值技术，分别计算各期期权的单位公允价值。在各个资产负债表日，根据最新取得的可行权人数变动、业绩指标完成情况等后续信息，修正预计可行权的股票期权数量，并以此为依据确认各期应分摊的费用。对于跨越多个会计期间的期权费用，一般可以按照该期期权在某会计期间内等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。

问题 7. 上市公司大股东将其持有的其他公司的股份按照合同约定价格（低于市价）转让给上市公司的高级管理人员，上市公司如何进行会计处理？

解答：该项行为的实质是股权激励，应该按照股份支付的相关要求进行会计处理。根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》及应用指南，对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积，不确认其后续公允价值变动。

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

[2011 年第 1 期]

关于《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》

(2011 年第 1 期) 相关问题的提示

编者按:

今年 1 月初我部发布了《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2011 年第 1 期), 现就其中相关要点提示如下, 供大家在工作中参考。

会计部

2011 年 3 月 21 日

关于《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2011 年第 1 期) 相关问题的提示

一、问题 1 和问题 2 的适用时间及衔接规定

问题 1 和问题 2 分别涉及对联营企业投资比例下降和投资动漫影视作品的会计处理, 原则上均采用未来适用法, 自问题解答发布之日起开始执行(2011 年 1 月 4 日), 上市公司也可以选择自 2010 年开始执行。上市公司对以往年度发生相关业务的会计处理方法与本问题解答规定不一致的, 不要求追溯调整。

二、在被投资单位增资扩股导致投资方对联营企业股权被稀释的情况下, 如果被投资单位增资扩股涉及反向购买交易, 是否适用问题 1 的解答规定?

对于上市公司的联营企业, 在该联营企业本期涉及反向购买交易的情况下, 如果上市公司的持股比例被稀释但仍具有重大影响, 则上市公司对该联营企业的投资仍采用权益法核算。按会计准则的规定, 长期股权投资的权益法以被投资单位合并报表为基础进行核算, 由于反向购买交易对合并报表的影响较为特殊, 作为投资方的上市公司对该交易的处理暂不执行《上市公司执行企业会计准则监管问题解答(2011 年第 1 期)》问题 1 的规定。

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

[2011 年第 2 期]

关于印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2011 年第 2 期）的通知
中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳证券交易所：

针对近期日常会计监管中发现的问题，现印发《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2011 年第 2 期），作为会计监管的专业判断依据。执行中的相关问题，请及时函告我部。

特此通知。

附：《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2011 年第 2 期）

证监会会计部

2011 年 8 月 15 日

《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》

（2011 年第 2 期）

问题一：如果公司对固定资产的预计使用年限等会计估计作出变更，变更后的会计估计最早可以自何时开始应用？

解答：对会计估计的变更应当采用未开始用法处理，即会计估计变更近影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认；会计估计变更及影响变更当期数又影响未来期间数的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。因此会计估计变更应当自该会计估计变更被正式批准后生效。为了方便操作，新会计估计最早可以自最近一期尚未公布的定期报告开始实施，原则上不能追溯调整更早会计期间。

问题二：对于上市公司在报告年度资产负债表已经存在的债务，如果公司在报告年度资产负债表日后期间与债务人达成债务重组协议，是否应该根据债务重组协议调整报告年度资产负债表中相关负债的金额？

解答：报告年度资产负债表日后期间与债务人达成债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项不能据以调整报告年度资产、负债项目的确认和计量。债务重组中涉及的相关负债在报告期仍应按照债务重组协议前具有法律效力的有关协议等地约定确认和计量，相关债务重组损益应当在有关负债符合终止确认条件时确认。

问题三：除按照贷款合同约定的利率支付利息之外，公司为取得贷款可能还与银行签订监管协议、造价咨询协议、信息系统咨询服务等合同并支付相关费用，上述服务费用应如何进行会计处理？

解答：在上市公司取得银行贷款的同时与银行签订监管协议、造价咨询协议、信息系统咨询服务等服务协议的情况下，如果向银行支付的该类服务费用与取得银行贷款直接相关并且银行实质上未提供协议约定服务的，相关服务费用按照实质上重于形式的原则，视同贷款利息进行处理；如果银行确实提供了协议约定的服务，相关服务费用应当单独进行会计处理。

问题四：在非同一控制下企业合并中，作为购买方的上市公司以发行股份购买资产作为合并对价的，如何确定企业合并成本？

解答：一般情况下，企业合并成本应当以上市公司股票在购买日的公开市场价格为基础确定。在董事会就企业合并事项的决议公告日到购买日之间时间相隔较长，且在此期间公司股票价格出现大幅度波动的情况下，如果作为合并对价发行的股票同时附有一定限售期和限售条件的，可以采用适当的估值技术确定公司发行股票的价值，并据此计算企业合并成本。在极特殊的情况下，如果上市公司能够证明被购买方的公允价值可以以更可靠地确定，亦可以以被购买方在购买日的公允价值为基础计算确定合并成本。

附录二

关于执行《企业会计准则解释 4 号》有关问题的提示

编者按：为帮助会机关各部门、派出机构和上海及深圳证券交易所会计小组工作人员了解和掌握企业会计准则的最新变化，有关变化对资本市场上市公司会计处理实务可能产生的影响等，根据财政部今年发布的《企业会计准则解释 4 号》，我们起草了所附“关于执行《企业会计准则解释 4 号》有关问题的提示”。

今后我们将根据企业会计准则的发展变化情况，不定期发布有关执行会计准则的提示性材料，指导监管实践中对相关问题的把握和执行。

会计部

2010 年 11 月 30 日

关于执行《企业会计准则解释 4 号》有关问题的提示

一、企业合并中购买方发生的各种与企业合并直接相关费用的处理

（一）与企业合并直接相关费用的范围

与企业合并直接相关的费用，是指可直接归属于企业合并交易的各项新增的外部费用。新增的外部费用，是指企业如未发生企业合并交易则不会发生的费用，包括为企业合并发生的审计、法律服务、资产评估等中介机构费用、企业内部专设的并购部门为进行有关企业合并交易发生的费用等。在以发行权益性证券或债务性证券作为合并对价的情况下，与企业合并直接相关的费用还包括与发行权益性证券或债务性证券相关，支付给券商的佣金和手续费等。

（二）与企业合并直接相关费用的处理原则

根据企业会计准则解释 4 号，无论是同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并，合并方（购买方）为进行企业合并发生的各项直接相关费用，均应区别以下情况处理：

合并方式

发生的交易费用的处理

1. 以发行权益性证券方式进行的企业合并，与权益性证券发行相关的佣金、手续费等费用	计入权益性证券的初始确认金额。即：自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，冲减盈余公积和未分配利润。
2. 以发行债券方式进行的企业合并，与所发行债券相关的佣金、手续费等	计入债务性证券的初始确认金额，即减少债券的溢价金额或增加折价金额
3. 除上述情况外，其他与企业合并直接相关的费用	发生时计入当期损益（管理费用）

二、与企业合并交易相关的购买或出售股权交易的处理

（一）个别财务报表的会计处理

对被投资企业增、减资情形	主要规定	增、减资后长期股权投资核算	增减资过程是否涉及损益	后续计量/新投资成本确定	原持有投资是否追溯
1. 通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并	解释 4 号	成本法	否	形成对子公司初始投资成本=原持有投资的账面价值+购买日新增投资成本	形成企业合并前原持有投资账面价值不予调整
2. 通过多次交易分步实现同一控制下企业合并	讲解 2008	成本法	新增股权过程中一般不涉及损益因素（新增投资当期原已确认的投资收益应予冲回），在对原所持投资账面价值进行追溯过程中，会涉及到对期初存收益及其他综合收益的调整	形成对子公司长期股权投资成本=按照合并日持股比例计算应享有被合并方账面净资产份额	新增投资形成对子公司投资前，原所持投资账面价值的调整应予追溯
3. 保持控制权不变情况下的增资（与少数股东交易）	讲解 2008-P 332	成本法	不涉及影响损益的因素	增资后长期股权投资初始投资成本=原持有投资的账面价值+购买日新增投资成本	原持有投资账面价值不变
4. 保持控制权不变情况下的减资（与少数股东交易）	财会便 [2009] 14 号	成本法	收到对价与按处置比例结转的投资成本之间差额，确认投资收益。存在其他综合收益的，应按处置比例将相关其他综合收益结转至投资收益。	对于剩余股权，应当按其账面价值确认相关投资成本（作为成本法核算基础）	不涉及需要追溯调整的因素
5. 丧失控制权的减资（成为对联营或合营企业的投资）	解释 4 号	权益法		对剩余股权的账面价值，应追溯调整为自该项投资取得时即按权益法一直核算确定的账面价值，相应调整留存收益及资本公积等项目。	剩余股权应视为自其取得时即采用权益法核算，对其账面价值进行追溯调整
6. 丧失控制权的减资，出售股权后对被投资单位采成本法核算（不具有控制、共同控制或重大影响，且无法取得该项投资的公允价值）	解释 4 号	成本法		对于剩余股权，应当按其账面价值确认相关投资成本，作为新的成本法核算基础	剩余股权账面价值不予调整
关注重点：	原权益法核算的长期股权投资因非同一控制下企业合并转为成本法，在个别财务报表中对其账面价值不再要求追溯调整，对以后期间自子公司分回现金股利，应根据解释 3 号确认投资收益，并同时长期股权投资进行减值测试。与企业合并相关费用的处理不同，个别报表中长期股权投资的成本包含与取得投资直接相关的费用。				

(二) 合并财务报表的会计处理

对被投资企业增、减资情形	主要规定	是否追溯	商誉的处理	投资收益 / 权益的处理	原有 / 剩余股权是否涉及公允价值计量
1. 通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并	解释 4 号	原持有投资视同以购买日公允价值处置	商誉 = 原持有股权在购买日公允价值 + 支付对价公允价值 - 享有购买日子公司可辨认净资产公允价值的份额	合并利润表中投资收益 = 原持有股权在购买日的公允价值与其账面价值的差额 + 与原持有股权相关的其他综合收益	原持有股权在购买日以公允价值进行重新计量
2. 通过多次交易分步实现同一控制下企业合并	讲解 2008	原持有投资账面价值在形成企业合并前进行了调整的, 应予追溯	不形成商誉	按同一控制下企业合并的原则编制合并利润表, 相应调整合并资产负债表相关所有者权益项目	不涉及按公允价值调整
3. 保持控制权不变情况下的增资 (与少数股东交易)	讲解 2008-P 332	不涉及原持有投资的追溯调整	商誉在购买日确认后, 不会因新增投资发生变化	支付价款与新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额的差额视为权益性交易的结果, 应当计入所有者权益。	不涉及股权价值的重新计量
4. 保持控制权不变情况下的减资 (与少数股东交易)	财会便 [2009] 14 号	不涉及原持有投资的追溯调整	商誉在购买日确认后, 不会因减少投资发生变化	处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额的差额视为权益性交易的结果, 应当计入所有者权益。	剩余股权仍构成对子公司投资, 不涉及其价值量的重新计量
5. 丧失控制权的减资 (成为对联营或合营企业的投资)	解释 4 号	不涉及追溯调整	商誉全部终止确认	计入合并利润表的投资收益 = (处置股权取得的对价 + 剩余股权在处置日的公允价值) - (商誉 + 按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产的份额) + 与原子公司股权相关的其他综合收益	剩余股权按照其在丧失控制权日的公允价值重新计量, 作为后续权益法核算的基础
6. 丧失控制权的减资, 出售股权后对被投资单位采用成本法核算 (不具有控制、共同控制或重大影响, 且无法取得该项投资的公允价值)	解释 4 号	不涉及追溯调整	商誉全部终止确认	计入合并利润表的投资收益 = (处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值 - 商誉 - 按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产的份额) + 与原子公司股权相关的其他综合收益 剩余股权按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量, 作为成本法核算基础	

关注重点:

1. 明确了合并报表中对子公司增资和减资情况下损益的处理。

解释 4 号中突出强调了对被投资单位的影响能力从不具有控制到形成控制, 以及从拥有控制能力的对子公司投资转变为不具有控制能力的其他投资情况下的处理。即: 对于分步实现的非同一控制下合并, 对于购买日之前持有的对被购买方的股权, 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合并利润表中的投资收益; 对于丧失了对原子公司控制权的部分股权处置, 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子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额 (包括商誉) 之间的差额, 计入丧失控制权当期合并利润表的投资收益。

2. 增资和减资过程中可能涉及股权公允价值的确定，并影响当期合并报表的经营业绩。

分步实现的非同一控制下合并，对于购买日之前持有的对被购买方股权，在合并报表中应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，有关差额及相关其他综合收益计入合并利润表；对于部分处置子公司并丧失控制权的，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，差额也会影响到合并利润表的损益。该类交易中，公允价值的确定可能对公司当期业绩具有较大影响，企业应采用适当的方法合理确定公允价值，使用估值技术的情况下，应特别关注估值技术的依据和估值方法的合理性。

3. 通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并，商誉的计算方法发生变化。

解释 4 号发布前：购买方在购买日确认的商誉（或计入损益的金额），为每一单项交易产生的商誉（或应予确认损益的金额）之和，即分别按照单项股权在取得时点的价值量计量。

解释 4 号发布后：商誉 = 原持有股权在购买日的公允价值 + 购买日支付对价公允价值 - 购买日享有子公司可辨认净资产公允价值的份额，即商誉按照购买日所持的所有股权的公允价值减去购买日可辨认净资产公允价值的相应份额确定。合并报表层面，视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权。

4. 在处置股权导致丧失对原子公司控制权的情况下，剩余股权在个别报表与合并报表的计量基础不一致。

个别报表层面强调原有历史成本的延续性，合并报表层面以丧失控制权日的公允价值为计量基础，这种因计量基础不一致产生的差异将一直存在，直至有关股权被最终处置为止。对于剩余股权在个别报表层面和合并报表层面都采用权益法核算的（共同控制或重大影响），因对应享有被投资方损益按可辨认资产公允价值调整的基准日确定不同，将可能导致不同报表层面对同一被投资企业的权益法核算结果出现差异。

三、合并报表中对资不抵债子公司少数股东权益和少数股东损益的处理

解释 4 号规定，在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。

关注重点：

1. 对合并财务报表准则第 21 条进行了修改。原准则中的规定是，只有在公司章程或协议中规定少数股东有义务承担超额亏损，有关的亏损才能够分配给少数股东，章程或协议中没有明确规定的情况下，子公司的超额亏损全部由控股股东承担。解释 4 号发布后，子公司发生超额亏损时，不论公司章程或协议是否规定少数股东有义务承担，子公司少数股东均应分担超额亏损。

2. 该解释 4 号发布后，合并报表中少数股东权益可能为负数。

3. 解释 4 号发布前，子公司少数股东权益未按照上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外，比较报表中的处理方法为：

借：少数股东权益 / 少数股东损益

贷：未分配利润 / 归属于母公司股东的净利润

四、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易中接受服务企业（即雇主）的会计处理

是否具有结算义务	结算工具	会计处理	会计分录
接受服务企业具有结算义务（结算企业）	（A）接受集团内其他企业权益工具	现金结算的 股份支付	等待期内： 借：成本费用 贷：应付职工薪酬 行权日： 借：应付职工薪酬（注：其他应付款） 贷：长期股权投资—集团内其他企业 / 现金 / 资本公积等
	（B）本身权益工具	权益结算的 股份支付	等待期内： 借：成本费用 贷：资本公积—其他资本公积 行权日： 借：银行存款 资本公积—其他资本公积 贷：股本 资本公积—资本溢价
接受服务企业没有结算义务（非结算企业）	其他企业以集团内企业权益工具结算	/	等待期内： 借：成本费用 贷：资本公积—资本溢价