

**企业会计准则疑难案例解析及疑难
问题实务操作专题培训**

**课
件**

**主办单位：福建省财税信息协会
福建省企业经济评价协会**

2023年12月16日（泉州）

会议须知

一、培训主题：企业会计准则疑难案例解析及疑难问题实务操作专题培训。

二、会务组：13600804136，范老师；13405940520，夏老师。

三、议程安排如下：

12月16日 星期六	8:00-8:30	签到：泉州酒店南馨楼3楼满江红厅
	8:30-8:35	工作人员介绍会议安排
	8:40-12:00	培训（主讲：张起访）
	12:00-13:00	午餐：东晖楼2楼多娇厅
	14:00-17:00	培训（主讲：张起访）
	17:00-17:30	互动

四、注意事项：

- 1、有停车的学员请到签到处扫码登记。
- 2、课后请及时到东晖楼2楼多娇厅用餐。

企业会计准则疑难案例解析及疑难问题实务操作

汇报人：张起访

Contents 目 录

01.企业会计准则疑难案例解析

02.企业会计准则疑难问题实务操作

壹

企业会计准则疑 难案例解析

The part one

案例一：对被投资单位是否具有重大影响的判断

《企业会计准则第2号—长期股权投资》（财会〔2014〕14号）规定，投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，应适用该准则进行会计处理。在实务中，如何判断投资方对被投资单位是否具有重大影响，是企业在投资业务中关注的焦点问题之一。

一、案例背景

A公司是一家从事交通基础设施项目投资、融资和经营管理的企业。B公司成立于2×17年9月，由包括A公司在内的多家行业内企业合资组建，A公司持有B公司21.75%的股权，B公司的股东之间不存在关联方关系。B公司董事会共设5席，A公司委派1人，担任B公司副董事长，参与B公司的生产经营决策，其他董事由各股东按约定委派。此外，A公司委派1人担任B公司的副总经理，全职参与B公司的日常经营管理。

B公司的议事规则为：股东会按照出资比例行使表决权，股东会作出的决议，必须经代表二分之一以上表决权的股东通过；但是，股东会作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，必须经代表三分之二以上表决权的股东通过；董事会决议的表决实行一人一票，董事会作出的决议必须经全体董事过半数通过。不存在其他事实或情况表明股东对B公司存在共同控制的情形。

2×17年9月，A公司在投资开始日判断对B公司具有重大影响，将对B公司的投资作为长期股权投资核算，并采用权益法进行后续计量。2×18年，B公司在经营中开始出现亏损，2×19年B公司经营状况并未好转，且预测当年可能出现较大幅度亏损。2×19年6月30日，A公司将其对B公司的投资从权益法核算的长期股权投资转换为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，在“其他权益工具投资”科目核算。理由是：A公司当年在董事会发表的部分重要意见未被采纳，表明其不能实质性参与B公司的经营管理，因此不再作为长期股权投资进行核算。

问题：2×19年6月30日，A公司将其对B公司的投资从长期股权投资转换为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，该会计处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

根据长期股权投资准则第二条和第三条的规定，对被投资单位具有重大影响的权益性投资适用该准则。在分析本案例的适用准则时，需要重点关注A公司对B公司是否具有重大影响。

在判断对被投资单位是否具有重大影响时，根据长期股权投资准则第二条，重大影响是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。根据《〈企业会计准则第2号—长期股权投资〉应用指南》（2014年发布）“二、关于适用范围”（三）的规定，投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。根据长期股权投资准则应用指南“三、关于重大影响的判断”（一）、（二）和（四）的规定，投资方在被投资单位的董事会派有代表，或参与被投资单位财务和经营政策制定过程，或向被投资单位派出管理人员，是企业用来判断是否对被投资单位具有重大影响的常见情形。同时，长期股权投资准则应用指南“三、关于重大影响的判断”还强调，存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。企业需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断。

本案例中，A公司直接持有B公司21.75%的股权，在B公司董事会占有1/5的席位，且委派1人担任副总经理参与日常经营管理。由此可见，在该股权投资初始确认和计量时，A公司判断其对B公司具有重大影响，将对B公司的投资作为长期股权投资进行核算是恰当的。本案例中，在A公司对B公司的持股比例和B公司的决策机制均没有发生变化的情况下，A公司在2×19年6月30日将其对B公司的权益性投资从长期股权投资转换为金融工具，对于该调整是否恰当及其调整理由是否合理，需要进一步分析A公司对B公司的影响程度是否发生了实质性变化。针对“A公司在2×19年董事会发表的部分重要意见未被采纳”的理由，虽然A公司在董事会发表的部分重要意见未被采纳，但是根据长期股权投资准则第二条的规定，重大影响是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。本案例中，A公司有能力在董事会上发表意见，并在董事会上进行投票表决，该事实也表明A公司实质性参与了B公司的财务和经营决策；同时，“部分重要意见未被采纳”属于董事会决策机制下的决策结果，不能仅由此推断A公司未能实质性参与B公司的财务和经营决策。

基于上述分析，在本案例中，并不存在新的特殊事实或情况实质性影响A公司对B公司具有重大影响的判断结论，A公司对B公司仍具有重大影响。

2. 案例结论

综上所述，根据长期股权投资准则等有关规定，2×19年6月30日，由于A公司对B公司所具有的重大影响未发生实质性变化，A公司将其对B公司的投资从权益法核算的长期股权投资转换为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，该会计处理是不恰当的。

三、案例启示

对于权益性投资，投资方需要判断对被投资单位的影响程度，从而进一步确定其会计处理。实务中，在被投资单位出现持续亏损的情况下，个别投资方为规避因按照长期股权投资准则要求采用权益法核算而确认投资损失，可能以个别“事实”为借口或理由，主观故意将相关投资分类为金融资产。

投资方在判断对被投资单位是否具有重大影响时，应当严格遵循长期股权投资准则及其应用指南等相关规定，遵循实质重于形式的原则，综合考虑所有相关事实和情况做出恰当的判断。本案例中，在B公司出现较大亏损的会计期间，当B公司的决策机制、股权结构以及A公司对B公司的持股比例等方面未发生实质变化的情况下，A公司以不合理的理由为依据变更对被投资单位是否存在重大影响的判断并改变会计处理，在报表上规避联营企业亏损对投资方的影响，这种会计处理方式体现出主观故意调整利润、粉饰财务报表的典型特征。通过变更对外投资的核算方法调节当期损益的错误做法已成为财会监督的重要关注点，企业应重视会计处理的合规性，确保财务报表真实反映企业的财务状况和经营成果，充分披露股权投资业务的经营风险。

案例二：对持股比例不足20%的权益性投资重大影响的判断

对权益性投资进行恰当分类，是对其进行后续会计处理的前提。随着企业股权投资业务的日趋复杂多样，投资方对被投资单位的影响程度的识别和判断难度不断增加，如何判断投资方对被投资单位是否具有重大影响，从而恰当区分权益性投资适用长期股权投资准则还是金融工具准则，是实务中容易出现判断偏差的问题。

一、案例背景

2×19年7月，A公司（非风险投资机构、共同基金以及类似主体）与其他三家公司合资设立H公司，其中A公司出资比例为17.5%，H公司的股东之间不存在关联方关系。H公司董事会共设5席，其中A公司委派1名董事，全职参与H公司的经营管理，担任H公司的技术总监，分管研发业务（研发是H公司的核心竞争力），其他董事由其他三家股东按约定进行委派。

根据H公司的《公司章程》，H公司的议事规则为：股东会按照出资比例行使表决权，股东会作出的决议，必须经代表二分之一以上表决权的股东通过；但是，股东会会议作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，必须经代表三分之二以上表决权的股东通过；董事会决议的表决实行一人一票，董事会作出的决议必须经全体董事过半数通过。此外，A公司派驻的董事对H公司行使相关权力时，不存在其他特殊事实或情况表明该董事不能参与H公司的财务与经营决策；不存在其他事实或情况表明股东对H公司存在共同控制的情形。

A公司认为，对于其持有的H公司的权益性投资，由于其对H公司的持股比例不足20%，因此不足以对H公司施加重大影响，A公司将其对H公司的投资分类为金融工具，并将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，记入“其他权益工具投资”科目。

问题：A公司判断其对H公司的投资不具有重大影响，而将该投资分类为金融工具的会计处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

根据《企业会计准则第2号—长期股权投资》（财会〔2014〕14号）第二条和第三条等规定，除“风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及本准则未予规范的其他权益性投资，适用《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》”以外，投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资适用长期股权投资准则。在分析本案例的适用准则时，需要重点关注A公司对H公司是否具有重大影响。

长期股权投资准则第二条规定，重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。根据《〈企业会计准则第2号—长期股权投资〉应用指南》（2014年发布）“二、关于适用范围”的规定，“实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响”。长期股权投资准则应用指南“三、关于重大影响的判断”列举了重大影响的常见情形，“企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：（一）在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并相应享有实质性的参与决策权，投资方可以通过该代表参与被投资单位财务和经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响。……”；同时还规定，“存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。企业需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断”。

本案例中，A公司直接持有H公司17.5%的股权，在H公司董事会占有1/5的席位。尽管A公司在H公司股东会的表决权比例不足20%，但由于A公司在H公司董事会占有1个席位，且该董事作为技术总监全职参与H公司的经营管理，分管H公司的研发业务，且研发是H公司的核心竞争力，这些事实表明A公司通过派驻董事参与H公司相关财务和经营政策的制定，对H公司生产经营的重要方面享有实质性的参与决策权，从而对H公司施加重大影响。此外，本案例不存在其他特殊事实或情况表明该董事不能参与H公司的财务和经营决策。因此，基于上述事实，A公司对H公司享有实质性的参与决策权，能够对H公司施加重大影响，应适用长期股权投资准则核算其对H公司的权益性投资。

2. 案例结论

综上所述，根据长期股权投资准则等有关规定，A公司基于对H公司持股比例不足20%，判断其对H公司的投资不具有重大影响，将该投资分类为金融工具的会计处理是不恰当的。虽然A公司在H公司的股东会的表决权比例不足20%，但是A公司在H公司董事会占有1个席位，且该董事分管H公司生产经营的重要方面，A公司通过派驻该董事参与H公司财务和经营政策的制定，对H公司施加重大影响，因此，A公司对H公司的权益性投资应当分类为对联营企业的投资，适用长期股权投资准则，采用权益法核算。

三、案例启示

长期股权投资准则对重大影响进行了定义，重大影响是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

持股比例是投资方判断对被投资单位影响程度时需考虑的重要因素。一般而言，投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权时，除非有明确的证据表明投资方不能参与被投资单位的生产经营决策，一般认为，投资方对被投资单位具有重大影响。值得注意的是，在判断投资方对被投资单位是否具有重大影响时，持股比例不是唯一的判断标准。持股比例低于20%并不意味着一定对被投资单位不具有重大影响。长期股权投资准则应用指南对重大影响的内涵做了进一步阐释，并列举了通常用于判断投资方是否对被投资单位具有重大影响的常见情形，包括在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表、参与被投资单位财务和经营政策制定过程、与被投资单位之间发生重要交易、向被投资单位派出管理人员、向被投资单位提供关键技术资料等。同时，长期股权投资准则应用指南也强调，存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。企业需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断，而不能仅凭持股比例、是否派驻董事等单一事实作为判断是否具有重大影响的唯一依据。

案例三：间接持股比例如何影响个别财务报表中长期股权投资的后续计量

根据《企业会计准则第2号—长期股权投资》（财会〔2014〕14号）等相关规定，投资方在持有长期股权投资期间，投资方根据其对被投资单位的影响程度采用不同的会计处理方法进行核算。投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算；投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，应当采用权益法核算。存在通过子公司间接持股的情况下，在合并财务报表层面，实务中投资方一般会综合考虑直接持股和间接持股的影响，以确定其对被投资单位的影响程度，进而确定相应的后续会计处理。不过，在个别财务报表中，投资方如何考虑间接持股的影响是实务中相对容易产生判断偏差的问题。

一、案例背景

P公司持有S公司40%的股权，S公司董事会共设5席，P公司委派其中2名董事。另外，P公司的全资子公司A公司持有S公司30%的股权，且在S公司董事会中委派1名董事。

根据S公司的《公司章程》，S公司的议事规则为：股东会按照出资比例行使表决权，股东会作出的决议，必须经代表二分之一以上表决权的股东通过；但是，股东会会议作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，必须经代表三分之二以上表决权的股东通过；董事会决议的表决实行一人一票，董事会作出的决议必须经全体董事过半数通过。P公司、A公司及其委派的董事在对S公司行使相关权力时，不存在障碍或限制。

在合并财务报表层面，P公司按照《企业会计准则第33号—合并财务报表》（财会〔2014〕10号）及其应用指南的相关规定，能够对S公司实施控制，将S公司作为子公司纳入其合并财务报表的合并范围。此外，P公司认为其直接持有S公司的股权比例仅为40%且在S公司董事会仅占有2/5的席位，在股东会和董事会的直接表决权均不足50%，因此在个别财务报表中将S公司作为其联营企业，将对S公司的投资采用权益法核算。

问题：在个别财务报表中，P公司将S公司作为其联营企业，将对S公司的投资采用权益法核算的会计处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

长期股权投资的后续计量方法包括成本法和权益法，在确定长期股权投资的后续计量方法时，投资方应当根据其对被投资单位的影响程度来确定。根据长期股权投资准则等有关规定，长期股权投资在持有期间，投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算（投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外）；投资方对施加重大影响的联营企业、以及与其他参与方共同控制的合营企业的长期股权投资，应当采用权益法核算（通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的、选择以公允价值计量且其变动计入损益的部分除外）。同时，在判断影响程度时，投资方应当考虑直接持股、通过子公司间接持股、潜在表决权等多因素的影响。

本案例中，从持股方式来看，P公司对S公司既有直接持股也有通过子公司间接持股。因此，P公司在个别财务报表层面对其所持有的S公司长期股权投资进行后续计量时，需要关注：一是如何考虑间接持股对有效表决权比例的影响；二是根据其有效表决权比例，如何判断P公司对S公司的影响程度，进而确定后续计量方法；三是在后续计量中，如何考虑间接持股对后续计量的影响。

(1) 如何考虑间接持股对有效表决权比例的影响。

《〈企业会计准则第2号—长期股权投资〉应用指南》(2014年发布)“六、关于后续计量”(一)规定,“……投资方在判断对被投资单位是否具有控制时,应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权”;“六、关于后续计量”(二)规定,“……投资方在判断对被投资单位是否具有共同控制、重大影响时,应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权”。本案例中,P公司直接持有S公司40%股权,通过其全资子公司A公司间接持有S公司30%股权,即P公司通过直接和间接方式合计持有S公司70%股权。因此,在判断P公司对S公司的影响程度时,综合考虑直接持股与间接持股的影响,P公司所享有的有效表决权比例为70%。

(2) P公司对S公司的影响程度分析。

长期股权投资准则第二条规定,“在确定能否对被投资单位实施控制时,投资方应当按照《企业会计准则第33号—合并财务报表》的有关规定进行判断”。根据合并财务报表准则第七条规定,投资方能够控制被投资方需要具备三要素,即投资方拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报,有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。合并财务报表准则第十三条规定,“除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动,下列情况,表明投资方对被投资方拥有权力:(一)投资方持有被投资方半数以上的表决权的。……”本案例中,根据S公司股东会和董事会的决策机制设计,P公司按直接与间接持有S公司的股权享有S公司70%的表决权,在S公司的董事会占有3/5席位(含全资子公司A公司委派的1个席位),且没有相关证据表明存在P公司、A公司权力行使受到限制的情况,因此P公司能够对S公司实施控制。

(3) 如何考虑间接持股比例对后续计量的影响。

长期股权投资准则应用指南“六、关于后续计量”（一）规定，“……在个别财务报表中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额”；长期股权投资准则应用指南“六、关于后续计量”（二）规定，“……在综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权后，如果认定投资方在被投资单位拥有共同控制或重大影响，在个别财务报表中，投资方进行权益法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额”。因此，本案例中，在个别财务报表层面，P公司对S公司采用成本法进行后续计量时，应仅考虑其直接持有的40%股权所对应的部分，间接持有的30%股权所对应的部分则不予以考虑。

2. 案例结论

综上所述，根据长期股权投资准则等有关规定，在个别财务报表层面，P公司仅考虑其对S公司的直接持股份额来判断其影响程度、将S公司作为其联营企业并采用权益法对相关投资进行后续计量的会计处理是不恰当的。由于综合考虑直接持股和通过子公司间接持股的影响后，P公司能够对S公司实施控制，所以，在其个别财务报表层面应当对S公司的长期股权投资采用成本法进行后续计量，但应仅考虑其直接持有的40%股权所对应的部分。



三、案例启示

实务中，在判断投资方是否对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响时，在合并财务报表层面，投资方通常会综合考虑对被投资单位直接持有和通过子公司间接持有的股权，但在个别财务报表层面，部分投资方未准确理解掌握和严格执行长期股权投资准则及其应用指南等相关规定，可能仅考虑直接持有的股权份额，而忽略了间接持股份额的影响，从而在评估和判断投资方对被投资单位的影响程度时，得出与合并财务报表层面不同的结论。

当存在通过子公司间接持股时，在个别财务报表层面，如何考虑间接持股份额对长期股权投资后续计量的影响，应遵循长期股权投资准则及长期股权投资准则应用指南“六、关于后续计量”（一）和（二）等有关规定。一方面，投资方在判断对被投资单位是否具有控制、共同控制或重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。另一方面，在个别财务报表中，投资方采用成本法或权益法进行后续计量时，应仅考虑直接持有的股权。

案例四：售后代管商品安排收入确认的判断

售后代管商品是指根据企业与客户签订的合同，已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，仍然继续持有该商品实物的安排。在售后代管商品业务中，何时确认收入是实务难点。



一、案例背景

2×20年12月1日，甲公司与乙公司签订商品销售合同，合同约定，甲公司需向乙公司交付其在市场上销售的A商品（通用性产品），合同总价款为100万元（不含增值税），合同生效之日起5日内乙公司应支付全部货款。2×20年12月5日，乙公司支付了全部货款。

2×20年12月31日，乙公司反馈其自身缺少仓储空间，双方协商后决定由甲公司对该批A商品代为保管，同时由乙公司向甲公司开具声明函，确认代管商品的使用、收益和处分的权利已归乙公司所有，且该商品的主要风险报酬自开具声明函日起全部转移至乙公司，乙公司拥有该批A商品的法定所有权；同时，甲公司应在2×21年第一季度按照乙公司指令随时安排发货，甲公司对保管期限内发生的一切风险不承担责任。甲公司库房中代乙公司保管的A商品和其他批次A商品一起存放并统一管理，未明确识别，并可以相互替换。

2×21年1月9日，甲公司根据乙公司指令，将代管的A商品运送至乙公司指定的地点，乙公司检验后签收。甲公司销售A商品满足按照某一时点确认收入的条件。2×20年12月31日，甲公司将收到的全部货款100万元确认为收入。

问题：在2×20年12月31日，甲公司将100万元的合同价款确认为收入的处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

企业应当根据《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）第四条和第十三条的规定，在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，应当考虑客户对商品的付款义务、法定所有权、实物占有、风险和报酬转移、验收商品及其他表明客户已取得商品控制权的迹象。同时，企业应当根据《〈企业会计准则第14号—收入〉应用指南2018》有关售后代管商品安排的规定，即该安排必须具有商业实质、属于客户的商品必须能够单独识别、该商品可以随时交付给客户、企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户等四个条件，综合分析判断客户何时取得相关商品控制权。实务中，越是通用的、可以和其他商品互相替换的商品，越有可能难以满足上述条件。

本案例中，甲公司与乙公司在2×20年12月1日签订了商品销售合同并在5日内收到100万元销售款，在2×20年12月31日根据乙公司指示代其保管A商品，直到2×21年1月9日交付给客户验收前，该批A商品由甲公司代为保管。这一业务属于售后代管商品安排。对本案例从如下两个方面进行考虑：

一是从收入准则第十三条列举的相关迹象综合分析判断乙公司是否取得A商品控制权。根据收入准则第十三条的规定，对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入，在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：①企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。②企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户拥有该商品的法定所有权。③企业已将商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。④企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。⑤客户已接受该商品。⑥其他表明客户已取得商品控制权的迹象。在本案例中，乙公司在2×20年12月31日就A商品已付款，拥有A商品的法定所有权，同时乙公司通过声明函约定其享有对A商品占有、使用、收益和处分的权利；但是乙公司在2×21年1月9日验收后才实物占有A商品。因此，仅从上述迹象难以判断出具体转移商品控制权的时点。

二是从收入准则应用指南有关售后代管商品安排列举的四项条件进一步判断乙公司是否取得A商品控制权。根据收入准则应用指南“四、关于收入的确认”（三）2(3)有关售后代管商品安排的规定，在售后代管商品安排下，除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：①该安排必须具有商业实质；②属于客户的商品必须能够单独识别；③该商品可以随时交付给客户；④企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。本案例中，2×20年12月31日，由于乙公司缺乏仓储空间，甲公司应乙公司要求，经双方协商后代为保管乙公司购买的A商品，且甲公司应根据乙公司指令能够随时交付该批A商品，因此，该代管安排具有商业实质。从甲公司收到乙公司声明函（2×20年12月31日）起，甲公司在保管的过程中把A商品和其他批次销售的A商品一并存放，未明确识别，且考虑到A商品具有通用性，A商品能够与其他批次商品互相替换，不满足收入准则应用指南中的“②属于客户的商品必须能够单独识别”和“④企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户”的条件。因此，在2×20年12月31日，乙公司并未取得A商品的控制权，甲公司不应确认收入。

2. 案例结论

综上所述，根据收入准则等有关规定，2×20年12月1日乙公司与甲公司签订合同日和2×20年12月31日乙公司向甲公司开具声明函的时点，都不是客户取得商品控制权的时点。2×21年1月9日甲公司将A商品实际交付给乙公司，且乙公司已经验收接受该商品时，表明乙公司能够主导甲公司所销售A商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。乙公司取得A商品控制权的日期为2×21年1月9日，甲公司应在该日确认收入。



三、案例启示

企业判断售后代管商品安排业务中客户是否取得商品控制权的时点时，应当严格遵循收入准则第四条、第十三条和收入准则应用指南等相关规定进行会计处理。本案例中，甲公司未能作出正确判断，导致收入确认时点判断错误，提前确认收入。

售后代管商品安排业务有时是商业中购买方和销售方互利的业务安排，购买方需要备货，但没有仓库条件或者其他特殊要求需要暂放在厂商仓库，而销售方能够实现销售。但在实务中，有的企业通过售后代管商品安排虚增收入，影响到会计信息的真实性。

在售后代管商品安排下，企业除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象外，还应当关注该业务是否同时满足售后代管商品安排有关收入确认的四个条件。需要强调的是，在判断商品控制权转移的迹象时，并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的，从而确定收入确认的时点。需要注意的是，如果同时满足有关售后代管商品安排的四个条件、客户已取得相关商品的控制权时，企业对尚未发货的商品确认了收入，则企业应当考虑是否还承担了其他的履约义务（例如向客户提供保管服务等）。

案例五：收入确认中现金返利的会计处理

销售返利是厂家或供货商为了刺激销售，提高客户或经销商（代理商）的采购积极性而采取的一种常见商业操作模式。“返利”通常有实物返利和现金返利两种模式。现金返利在《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2006〕3号）没有明确规定，实务中，有些企业基于返利的目的是促销，而将其作为销售费用处理。《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）对可变对价和应付客户对价等作出了明确规定，从而使现金返利的会计处理有了更为明确的准则依据。然而，实务中部分企业仍然沿用原来的做法进行会计处理，不符合收入准则的规定，对此需要引起注意。

一、案例背景

甲公司作为一家生产医疗器械的企业，并且已从2018年起执行收入准则。2×20年1月1日，甲公司与客户乙公司签订合同，向乙公司销售某医疗器械产品。合同约定，如乙公司当年的采购额（不含税，本案例下同）达到1000万元，则甲公司向乙公司提供采购额3%的返利，返利于次年以现金方式返还乙公司。2×20年1月1日，基于乙公司近几年实施采购的规模和乙公司经营情况等因素，甲公司预计乙公司在2×20年度采购额很可能可以达到1000万元。2×20年第1季度末、第2季度末、第3季度末，乙公司当年累计实际采购额分别为350万元、600万元、900万元，甲公司未对返利进行会计处理。2×20年第4季度末，乙公司当年累计实际采购额达1100万元。2×20年末，甲公司确认当年销售收入为1100万元，相应预提应付乙公司返利33万元，并确认销售费用33万元。

问题：甲公司对上述业务确定的2×20年销售收入和销售费用的金额是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

企业在涉及现金返利时如何进行会计处理，应当遵循收入准则等规定。根据收入准则第十五条的规定，在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。根据收入准则第十九条的规定，企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

本案例中，甲公司向乙公司销售商品，乙公司是甲公司的客户。合同中约定，当客户乙公司当年的累计采购额达到1000万元，则甲公司向乙公司提供采购额3%的现金返利。甲公司应付客户乙公司的现金返利，属于收入准则第十九条规定的应付客户对价。由于甲公司向乙公司支付返利并不是为了（实质上也没有）从乙公司取得销售产品之外的其他可明确区分的商品，因此，甲公司支付给乙公司的现金返利应当冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。即甲公司在确认2×20年的销售收入时，应将销售返利33万元冲减当期收入，而不应确认为销售费用。

本案例中，还需要关注的是现金返利冲减收入的时点。由于甲公司向客户乙公司支付的现金返利实际是对交易价格的调整，且现金返利是否支付以及支付的金额取决于乙公司的实际采购情况，因此该应付客户对价中包含可变金额。根据《〈企业会计准则第14号—收入〉应用指南2018》“五、关于收入的计量”中有关应付客户对价的规定，应付客户对价中包含可变金额的，企业应当根据本准则有关可变对价的相关规定对其进行估计。根据收入准则第十六条的规定，合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。甲公司应当于每个资产负债表日，按照收入准则关于可变对价的规定合理估计返利对交易价格的影响并进行会计处理，即每季度末均应考虑返利对收入确认金额的影响，而不是等到年末才一次性冲减当期收入。

由于2×20年1月1日甲公司已经能够预计乙公司在2×20年度采购额很可能可以达到1000万元，甲公司在第1季度、第2季度、第3季度确认收入时就应按照最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，分别按扣除应付乙公司现金返利（乙公司当年累计实际采购额的3%）后的金额确认当期收入，而不应等到第4季度乙公司当年累计实际采购额达到1000万元时，再将累计应付返利一次性冲减当期收入。



2. 案例结论

综上所述，根据收入准则等有关规定，甲公司对客户乙公司的销售返利33万元属于应付客户对价，且返利的支付不是为了向客户取得其他可明确区分商品；同时该应付客户对价中包含可变金额，甲公司应当按照收入准则中应付客户对价和可变对价的相关规定进行会计处理。因此，甲公司就本案例中的业务确认2×20年销售收入1100万元和销售费用33万元是不恰当的，甲公司不应确认销售费用，而应当将33万元的应付客户对价冲减当期销售收入，冲减之后2×20年确认的销售收入应为1067万元。

三、案例启示

现金返利是一种常见的商业行为，客户或经销商（代理商）在一定市场、一定时间范围内达到指定的采购额，采购厂家或供应商将按采购额的一定比例给予现金奖励。原收入准则下，实务中一些企业的做法是等到客户实际采购额达标时才进行会计处理，并将其计入销售费用。收入准则下，对现金返利如何进行会计处理有了更明确的规定，企业应当根据应付客户对价和可变对价的相关规定进行会计处理。但是，实务中部分企业未充分关注收入准则关于应付客户对价等的相关规定，仍沿用了原处理方法，导致现金返利会计处理错误。

案例六：企业通过对代理业务采用总额法虚增收入

部分企业为了满足业绩考核和企业融资等需要，将代理业务作为购销业务，采用总额法确认收入，导致企业收入虚增。如何区分代理业务和购销业务，从而采用净额法还是总额法确认收入，是实务中比较关注的问题之一。



一、案例背景

A公司的主营业务为黄金代理业务。A公司有两种黄金代理交易合同。第一种合同约定的交易方式为：“乙方（购买方）将货款全额转入甲方（A公司）开立的指定账户，甲方按到账的实际数额和乙方的实时指令来买入实物黄金，并按双方确认的销售价格结清当天交易货款（含服务费），日清日结”，这种合同直接明确约定了甲方按0.6元/克向乙方收取服务费，甲方开给乙方交易发票上的销售单价=即时交易价格（采购价格）+服务费。第二种合同约定的交易方式是：“乙方将货款转入甲方开立的指定账户，甲方按到账的款项，按乙方指令用来购买黄金，并按约定价格结算当天交易量，付清货款”。这种合同虽未明确约定乙方应向甲方支付服务费，但在甲乙双方的黄金交易确认表上显示，甲方向乙方销售黄金时，约定价格等于每克黄金即时交易价格（采购价格）加0.6元。

C材料公司采取了第一种合同约定的交易方式委托A公司购买黄金。购买方C公司按照合同约定，将交易货款（含服务费）转到A公司开立的指定账户，然后A公司在收款当日根据购买方C公司实时指令通过黄金交易所付款购买黄金；购买完成后，A公司不得将黄金转售其他方，即将收到的提货单交给购买方C公司自提黄金，并于当日按双方确认的销售价格（黄金即时交易价格加每克0.6元的服务费）结清当天交易货款。

在对该项业务进行会计核算时，A公司根据交易价格按总额法确认收入。

问题：A公司按照总额法确认交易收入的会计处理是否正确？



二、案例解析

1. 案例分析

区分代理业务和购销业务的关键是企业向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权。根据《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）第四条及《〈企业会计准则第14号—收入〉应用指南2018》“四、关于收入的确认”的规定，取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。在分析企业从事交易时的身份是主要责任人或代理人时，收入准则第三十四条进一步明确了企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形，以及需要考虑的相关事实和情况。同时，需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。上述相关事实和情况仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估；并且这些事实和情况并无权重之分，其中某一项或几项也不能被孤立地用于支持某一结论。企业应当根据相关商品的性质、合同条款的约定以及其他具体情况，综合进行判断。不同的合同可能需要采用上述不同的事实和情况提供支持证据。

本案例中，A公司使用客户C公司的资金、按照客户C公司指令购买黄金后，是否拥有黄金商品的控制权，需要从A公司能否主导黄金商品的使用、获取黄金商品所带来的几乎全部经济利益（包括阻止其他方主导黄金商品的使用并从中获得经济利益）来分析。

(1)A公司能否主导黄金商品的使用。A公司使用黄金购买方C公司的资金、按照购买方C公司指令通过黄金交易所购买黄金，购买完成后，A公司即将收到的提货单交给购买方C公司自提黄金商品。由此可见，A公司购买黄金商品并不是为了自用或其他目的，而是利用自身的代理业务帮助购买方购买黄金。在转让给购买方C公司前，A公司不能随意将黄金商品交付给第三人，例如不能将黄金商品出售给其他方或为了增值目的自行持有该黄金商品。即，A公司不能主导黄金商品的使用。

(2) A公司能否获取黄金商品所带来的几乎全部经济利益。本案例中，A公司按照C公司转来的款项和指令购买黄金，并按照双方确认的销售价格（黄金即时交易价格加0.6元/克的服务费）结算，收取的服务费是每克0.6元，A公司并不享有黄金本身的价值波动风险和收益，也无权自主决定所交易的黄金商品的价格，其获取的收益实质上是黄金交易的服务费用，而不是直接交易黄金商品获得经济利益。因此，A公司不能获取黄金商品所带来的几乎全部经济利益。

(3)A公司能否阻止其他方主导黄金商品的使用并从中获得经济利益。A公司使用购买方C公司的资金、按照购买方C公司实时指令购买黄金商品，且当日即与C公司结算，A公司并不是为了自用或转售其他方，而是利用自身的业务帮助购买方购买黄金，让购买方获取商品的经济利益。因此，A公司没有能力也无法阻止购买方主导黄金的使用并从中获取经济利益。

2. 案例结论

综上所述，根据收入准则等有关规定，A公司在向C公司转让商品前及整个交易过程中并未拥有黄金商品的控制权，A公司的款项收付不构成其购销活动。因此，A公司把黄金交易作为购销业务，按照总额法确认收入的会计处理方法是不恰当的，背离了该项交易的经济实质，A公司应按照净额法确认收入。



三、案例启示

本案例中，A公司利用自身的名义去购销黄金，但是其资金来源、按购买方指令购买黄金商品、购买时间、通过该交易所取得的收益等情况，都表明其本质是代理业务。此外，本案例中A公司有两种交易合同。虽然第二种合同中未明确约定乙方应向甲方支付服务费，但甲乙双方签订的黄金交易确认表上显示，黄金销售价格统一按照黄金即时交易价格（采购价格）加上每克0.6元结算，这一交易的经济实质与第一种合同相同，A公司获取的利益实质上是通过交易收取服务费用。通过将代理业务作为购销业务处理来虚增收入，具有较强的隐蔽性和欺骗性，需要进行“穿透式”监管，通过现象看本质，发现隐藏的违规线索。

判断是购销业务还是代理业务应按照收入准则第四条、第三十四条以及收入准则应用指南等规定，确定企业向客户转让商品前是否拥有该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实与情况进行判断。这些事实和情况包括但不限于：企业承担向客户转让商品的主要责任；企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；企业有权自主决定所交易商品的价格。与商品控制权相关的事实和情况仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估；并且这些事实和情况并无权重之分，不宜仅基于其中某一项或几项就简单地形成结论。企业应当根据相关商品的性质、合同条款的约定、交易实质以及所有相关事实和情况，进行综合判断。

案例七：转租赁的分类

在房地产相关行业中，有一类公司的主业为商业地产转租。这些公司先通过整租、长租的方式租入房地产，将其分拆成不同区域后，以中短期租赁形式转租给用户。这一类转租赁应当分类为融资租赁还是经营租赁，实务中应予以关注。



一、案例背景

2×09年1月1日，A公司（原租赁承租方 / 转租出租方）与B公司（原租赁出租方）签订租赁合同，租入B公司某新建写字楼，租期15年（2×09年1月1日~2×23年12月31日），年租金1000万元，不存在续租或提前终止租赁选择权安排。该写字楼的使用寿命为50年，面积为10000平方米。

A公司将租入的写字楼拆分为面积不等的五个独立区域分别进行转租，每次转租的期限为1~3年不等。其中某区域R为1000平方米，自2×09年1月1日起经过若干次转租，最近一次转租的租期于2×21年6月30日到期。2×21年7月1日，A公司与C公司新签订租赁合同，租期两年半（2×21年7月1日~2×23年12月31日），即原租赁的全部剩余期限，年租金120万元，租金公允，不存在续租或提前终止租赁选择权安排。若C公司撤销租赁，撤销租赁对A公司造成的损失由C公司承担。

A公司管理层认为该转租的租赁期两年半未占租赁资产剩余使用寿命（37.5年）的大部分，因此将上述对区域 R 的转租分类为经营租赁，在转租的租赁期（2×21年7月1日~2×23年12月31日）内采用直线法确认租金收入。

问题：A公司将上述转租业务确认为经营租赁是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

根据《企业会计准则第21号—租赁》（财会〔2018〕35号）第十条的规定，同时符合下列条件的，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

（一）承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利；（二）该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。本案例中，A公司将办公楼租入之后，简单装修分拆成五个独立的区域分别进行转租。由于每个区域都可以单独出租使用，承租人可从单独使用该区域获利，且该区域与其他区域并不存在高度关联。因此，区域R的租赁构成一项单独租赁。

准则第三十六条规定，一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。租赁准则第三十七条规定，转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类。

本案例中，A公司在对与C公司签订的转租赁合同进行分类时，应当基于使用权资产，而不是原租赁的标的资产进行判断，其根据原租赁的标的资产的使用寿命对转租赁合同进行分类不符合准则规定。在基于使用权资产进行租赁分类时，A公司应当按照租赁准则第三十六条的规定进行判断。由于转租合同中约定，若C公司撤销租赁，撤销租赁对A公司产生的损失将由C公司承担。若无其他影响风险报酬转移的因素，则说明该合同实质上已转移了与租赁资产有关的几乎所有风险和报酬，应将其分类为融资租赁。

2. 案例结论

综上所述，根据租赁准则等有关规定，A公司根据原租赁标的资产的使用寿命将与C公司的转租分类为经营租赁不恰当。A公司应当基于原租赁产生的使用权资产并按照租赁准则第三十六条的规定进行分类，将其划分为融资租赁。

三、案例启示

以房屋转租为主业的公司普遍存在整租租入、多次分租租出的业务模式。在对转租赁合同进行分类时，企业应当从单独租赁的定义出发，判断转租赁合同是否构成单独租赁，并基于单独租赁进行会计处理。此外，企业应当基于使用权资产，而不是原租赁的标的资产，根据风险报酬是否转移的原则，对转租赁进行分类。

案例八：无追索权的保理合同相关应收账款的终止确认

企业与银行或商业保理公司签署无追索权保理合同，将持有的应收账款转让给保理商，提前收回现金，是企业常用的一种融资方式。企业在办理应收账款保理业务后是否立即终止确认该应收账款，将对财务报表和有关业绩指标产生影响。在保理合同条款设计较为复杂时，能否终止确认保理合同相关的应收账款，是实务判断的难点。



一、案例背景

A公司（甲方）与B银行（乙方）签订无追索权的应收账款保理合同，合同约定A公司将收取应收账款现金流的合同权利转移给B银行。合同中相关关键事项的约定如下：

“无追索权保理，是指乙方作为保理商，在甲方将商务合同项下应收账款转让给乙方的基础上，向甲方提供的综合性金融服务；该等服务包括信用风险担保、保理预付款、应收账款管理。所谓无追索权是指，在乙方为商务合同的买方（即应收账款的债务方）核定的信用风险担保额度内，对于经乙方核准的应收账款，在该等核准应收账款因买方信用风险不能收回时，乙方承担担保付款的责任，如乙方就已受核准的单笔应收账款已向甲方支付保理预付款，乙方对该等保理预付款不向甲方追索。但是，若已受核准的单笔应收账款发生争议导致买方未及时足额向乙方付款，则乙方无担保付款责任，若乙方已就该笔应收账款向甲方支付保理预付款，则乙方有权无条件向甲方进行追索。”

“争议，指信用风险以外的任何原因导致乙方受让的应收账款不能按时完全或部分全额收回的任何情形，包括但不限于：买方因对商务合同项下的义务履行提出异议而拒绝接受货物、服务或相关发票，或对有关应收账款提出抗辩、拒绝全额或部分付款、反追索或抵销主张；第三人对应收账款提出任何权利主张。”

“信用风险，仅指因买方破产、倒闭、无支付能力或恶意拖欠所导致的买方未能在应收账款到期日后180天内足额付款。所谓恶意拖欠，是指买方在应收账款到期日的180天内未足额付款、也未提出争议的情形。”

根据以上合同相关条款的约定，A公司认为该应收账款所有权上几乎所有的风险和报酬已经转移给B银行，因而将该应收账款予以终止确认。

问题：A公司将该无追索权的保理合同相关的应收账款予以终止确认的做法是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

企业在判断一项无追索权的应收账款保理合同能否终止确认时，应当按照金融资产终止确认的判断流程，对权利是否转移、风险和报酬是否转移等进行判断。即A公司应当根据《企业会计准则第23号—金融资产转移》（财会〔2017〕8号）第七条和第八条，以及《〈企业会计准则第23号—金融资产转移〉应用指南2018》“四、关于金融资产终止确认的判断流程”（五）2（6）的相关规定，判断是否保留了该应收账款所有权上几乎所有风险和报酬，从而确定是否能够终止确认该应收账款。

首先，本案例中，A公司与B银行签订无追索权的应收账款保理合同，合同约定企业将收取应收账款现金流的合同权利转移给B银行，该项业务属于法定转移。

其次，合同约定由买方信用导致的风险，保理商不向企业追索，由争议导致的风险则向企业追索；同时，信用风险的定义包含了180天的时间限制。以上合同约定显示，所谓“无追索权保理合同”并非保理商无条件地放弃对企业的追索权，而是将追索权限定在保理商定义的“信用风险”范围之外，与《企业会计准则第37号—金融工具列报》（财会〔2017〕14号）第四十条中信用风险的定义“信用风险，指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损失的风险”相比，该合同约定的信用风险范围更窄，相当于保理商仅承担180天的延期付款风险。当延期付款超过180天，银行可以向A公司追偿，由A公司承担相应的损失，也就是说，应收账款无法收回的风险并没有完全转移给银行。

2. 案例结论

综上所述，根据金融资产转移准则等有关规定，A公司将该无追索权的保理合同相关应收账款予以终止确认的做法不恰当。

三、案例启示

无追索权保理业务相关的应收账款是否终止确认，对财务报表和有关业绩指标都会产生影响：第一，资产负债表层面，终止确认应收账款会影响企业的资产负债率、应收账款周转率等财务指标；第二，利润表层面，终止确认应收账款将影响信用减值损失的计提，进而影响损益；第三，现金流量表层面，如满足终止确认条件，收回应收账款所收到的现金为经营活动的现金流入，如不满足终止确认条件，则相当于用应收账款融资，收到的现金为筹资活动现金流入，因此是否终止确认将影响经营活动和筹资活动净现金流。

实务中，企业对无追索权的应收账款保理合同终止确认常见的问题通常有以下两种：第一，企业出于降低应收账款规模的动机，倾向于将应收账款按终止确认处理，以此提高应收账款周转率。第二，无追索权的保理合同条款设计复杂，影响会计判断。保理商将合同条款中与“追索权”相关的约定设计得较为隐蔽，使得商业纠纷的范围扩大、信用风险的范围缩小，导致形式上“无追索权”、实质上有“追索权”。

为此，报表编制者应当秉持“实质重于形式”的原则，认识到仅从“无追索权保理合同”的表面形式上并不能判定该应收账款满足终止确认的要求，应当仔细研究保理合同的条款约定，对交易是否符合金融资产转移的定义、是否转移了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬进行分析和判断，并结合金融资产转移和终止确认的其他相关规定得出合理结论。此外，企业应加强内部控制，提升对流动性风险的管理，通过正确的会计处理方式真实反映应收账款规模。



案例九：财务担保合同预期信用损失的确认

财务担保合同在现代商业活动中的应用较为广泛。实务中，部分企业对于财务担保合同的会计处理存在困惑，尤其容易忽略财务担保合同也需要考虑预期信用损失。

一、案例背景

2×19年2月，A公司为其联营企业C公司的银行贷款4.5亿元提供财务担保。C公司对该项银行贷款以其房产作为抵押物。2×21年，C公司银行贷款出现逾期，银行起诉C公司，法院于2×21年12月判决A公司需承担借款本金、利息及罚息的连带清偿责任，金额合计5亿元，同时A公司有权在偿付后向C公司追偿损失。自2×21年法院判决后，A公司开始对该项财务担保合同以预期信用损失为基础确认损失准备。A公司没有将此项财务担保合同作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

问题：A公司对该项财务担保合同预期信用损失的会计处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

首先，A公司的此项财务担保合同不属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且该项财务担保不涉及金融资产转移相关情形。因此，该财务担保合同适用《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）第二十一条（三）的规定。

其次，本案例中，A公司是从2×21年法院判决后才开始对该项财务担保合同考虑预期信用损失。根据金融工具确认和计量准则第四十六条的规定，对于适用本准则第二十一条（三）规定的财务担保合同，企业应当以预期信用损失为基础进行减值会计处理并确认损失准备。也就是说，企业作为担保方，在整个担保期间都应该合理估计预期信用损失，对财务担保合同考虑预期信用损失的时点并不受法院判决的影响。因此，在2×19至2×21年度，自A公司签订该项财务担保合同以来的每个资产负债表日，A公司均应对该项财务担保合同的预期信用损失进行合理估计，并确认损失准备。

2. 案例结论

综上所述，根据金融工具确认和计量准则等有关规定，A公司对该项财务担保合同预期信用损失的会计处理不正确。A公司在2×19和2×20年度也应当对该项财务担保合同以预期信用损失为基础确认损失准备，而不应等到法院判决之后。

三、案例启示

实务中，企业往往容易忽略对财务担保合同以预期信用损失为基础进行减值会计处理并确认损失准备，考虑预期信用损失的时点也容易出现滞后。企业应当准确理解和执行金融工具确认和计量准则的相关规定，在整个担保期间对财务担保合同合理估计预期信用损失并确认损失准备。

案例十：企业在采购过程中取得供应商返利的确认

采购返利是鼓励购买方大规模采购的一种措施，在各类采购、加工和销售企业中比较常见。企业在对采购返利进行会计处理时，应当按照企业会计准则的有关规定，结合返利条件、返利形式等进行相应的会计处理。不当的会计处理将影响到企业的存货、营业收入和营业成本金额，以及财务报表信息的真实性。

一、案例背景

A公司向供应商B公司采购某原材料，单价为100元/件。采购合同约定，当A公司全年采购量达到10000件时，B公司将按照A公司全年采购金额的10%给予现金返利，返利的支付时间为次年2月。A公司在实际收到上述供应商返利时，将其作为收入进行核算。

问题：A公司在实际收到供应商返利时将其确认为收入的会计处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）规定，本准则所称客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务并支付对价的一方。本案例中，B公司并未向A公司购买其日常活动产出的商品或服务，因此B公司不属于A公司的客户，不适用收入准则，A公司取得的供应商返利不应确认为收入。

《企业会计准则第1号—存货》（财会〔2006〕3号）规定，存货应当按照成本进行初始计量，存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。企业在采购存货过程中取得的供应商返利，实质上是对采购成本的一种优惠方式，是采购成本的组成部分，只不过体现为采购成本的抵减。本案例中，A公司取得的供应商返利是对采购成本的抵减，应冲减存货采购成本（若存货已经售出，则冲减营业成本）。

2. 案例结论

综上所述，根据存货准则、收入准则等有关规定，A公司取得的供应商返利不适用收入准则，将上述返利确认为收入的会计处理不恰当，应当将取得的供应商返利冲减存货采购成本（若存货已经售出，则冲减营业成本）。关于该现金返利，对于供应商B公司，应当按照收入准则下可变对价的原则进行会计处理。

三、案例启示

在实务中，部分企业将取得的供应商返利确认为收入，不符合企业会计准则的规定，导致存货成本、营业成本和营业收入的金额不真实，并虚增了企业的收入规模，降低了会计信息质量。因此，对于企业在采购过程中取得的供应商返利的会计处理，实务中应予以关注。

案例十一：投资性房地产转换的会计处理

在生产经营过程中，企业所拥有的房屋建筑物以及土地使用权的用途可能会发生转变，例如从自用转变为出租赚取租金等。在这种情况下，企业应当对相应资产的会计处理进行调整。对企业而言，尽管房屋建筑物以及土地使用权的用途发生改变通常不是经常发生的事项，但由于不同用途、不同计量模式下的会计处理对企业财务状况和经营成果的影响较大，因而成为实务关注点之一。



一、案例背景

A公司拥有一栋办公楼，用于本公司办公。在2×20年内，A公司未对外出租该房地产，也未就该房地产的用途转换作出书面决议。在编制2×20年财务报表时，A公司将该房屋建筑物以及对应的土地使用权从“固定资产”、“无形资产”科目转入“投资性房地产”科目。在转换前，该房屋建筑物以及土地使用权的账面净值共为352.18万元，其中房屋建筑物账面净值为68.32万元，土地使用权账面净值为283.86万元。

同时，A公司聘请B资产评估公司为该房屋建筑物以及土地使用权出具房地产项目评估报告。B资产评估公司采用成本法评估后，于2×21年1月12日出具报告。报告称，A公司纳入评估范围的房屋建筑物以及土地使用权账面原值为729.28万元，账面净值为352.18万元，评估值为2503.16万元，增值额为2150.98万元，增值率为610.76%。

因此，A公司在资产负债表日（2×20年12月31日）将该房屋建筑物以及土地使用权转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产。投资性房地产的账面价值等于评估报告中的评估值（2503.16万元），评估值与原账面净值（352.18万元）的差额（2150.98万元）计入其他综合收益。

问题：A公司将自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产的会计处理是否恰当？



二、案例解析

1. 案例分析

根据《企业会计准则第3号—投资性房地产》（财会〔2006〕3号）第二条的规定，投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。根据投资性房地产准则第十三条的规定，企业有确凿证据表明房地产用途发生改变，满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：（一）投资性房地产开始自用；（二）作为存货的房地产，改为出租；（三）自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值；（四）自用建筑物停止自用，改为出租。

本案例中，该房屋建筑物以及土地使用权仍然是自用的，A公司并未对外出租该房屋建筑物以及土地使用权，没有确凿证据表明其用途发生改变。因此，A公司将该自用的房屋建筑物以及土地使用权转换为投资性房地产不恰当。

2. 案例结论

综上所述，根据投资性房地产准则等有关规定，A公司将该自用的房屋建筑物以及土地使用权转换为投资性房地产的会计处理缺乏依据，将自用房屋建筑物以及土地使用权转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产的会计处理不恰当。

三、案例启示

实务中，个别企业可能出于调节利润的动机，倾向于采用公允价值模式对投资性房地产进行计量。有的企业滥用投资性房地产准则规定，在自用房地产用途未发生改变的前提下，将自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，从而将房地产增值的部分转入其他综合收益，增加净资产；有的企业采用两步走的策略，先将自用房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产，再将计量模式变更为采用公允价值模式计量，在后续计量中通过公允价值变动来调节利润。

根据投资性房地产准则的相关规定，房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。企业必须有确凿证据表明房地产用途发生改变，才能将非投资性房地产转换为投资性房地产或者将投资性房地产转换为非投资性房地产。这里的确凿证据包括两个方面：一是企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议；二是房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。

企业只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，才能对投资性房地产采用公允价值模式计量。根据投资性房地产准则的相关规定，采用公允价值模式计量投资性房地产，应当同时满足下列两个条件：（一）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；（二）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。企业在采用公允价值模式计量投资性房地产时，还需要遵守投资性房地产准则的其他相关规定。比如，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式；又如，企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更，只有在能够满足采用公允价值模式计量条件的情况下，才允许从成本模式变更为公允价值模式，并作为会计政策变更处理，已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式等。此外，企业在会计处理时还应注意，投资性房地产的计量模式变更（即成本模式转为公允价值模式）应当作为会计政策变更，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》（财会〔2006〕3号）处理。尽管房地产用途的转换可能会涉及有关计量模式的变化，但由自用房地产转换为投资性房地产等资产实际用途转换的，不属于会计政策变更范畴。

案例十二：对闲置固定资产未进行减值测试

固定资产减值属于《企业会计准则第8号—资产减值》（财会〔2006〕3号）规范的范围。实务中，企业应当严格按照资产减值准则的规定，在资产负债表日判断固定资产是否存在可能发生减值的迹象，并对存在减值迹象的固定资产进行减值测试。

一、案例背景

2×19年初，A公司采购了一批定制化生产设备，预计使用年限为10年。该批生产设备购入后仅在2×19年生产半年多，之后由于所生产的产品销路不畅，自2×19年10月起停止生产，截至2×19年底该批生产设备一直处于闲置状态。A公司预计未来两年不会使用该批生产设备。2×19年末，A公司未对该批生产设备进行减值测试，也未确认资产减值损失。

问题：A公司2×19年末未对该批生产设备进行减值测试的会计处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

根据资产减值准则第四条的规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。资产减值准则第五条列举的资产减值迹象，包括资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。企业应当根据实际情况来认定资产可能发生减值的迹象。根据资产减值准则第六条和第十五条的相关规定，资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额；资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

本案例中，由于A公司该批生产设备所生产的产品销路不畅，因而停止生产，该批生产设备一直处于闲置状态，且预计未来两年也不会使用该批生产设备，表明已经出现减值迹象。2×19年末，A公司应当对该批生产设备进行减值测试，估计其可收回金额。如果该批生产设备的可收回金额低于其账面价值，则应当将该批生产设备的账面价值减记至可收回金额，并将减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

2. 案例结论

综上所述，根据资产减值准则等有关规定，A公司2×19年末未对该批闲置生产设备进行减值测试的会计处理不恰当，该批生产设备已存在减值迹象，应当按照资产减值准则要求进行减值测试。

三、案例启示

A公司未对发生减值迹象的生产设备进行减值测试，可能出于管理层主观因素、经营业绩指标考核考虑。实务中，个别企业未严格遵循准则规定进行减值测试，而是按照预期目标倒推减值测试结果，提前或者延后确认资产减值损失。企业应当按照资产减值准则等相关规定，根据实际情况综合考虑各种因素来判断资产可能发生的减值迹象，对于存在减值迹象的资产及时进行减值测试，发生减值的资产应如实确认资产减值损失，而不是有意回避减值测试工作或者延期确认资产减值损失，更不能将资产减值作为调节利润的手段。

案例十三：持有待售类别的分类判断

《企业会计准则第42号—持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》（财会〔2017〕13号）规定了持有待售类别的基本划分原则和确认条件。划分为持有待售类别的资产或资产组在会计计量和列报等方面发生了变化，对企业的财务状况和经营成果产生影响。由于持有待售类别业务的复杂性，实务中对于持有待售类别是否符合准则规定的划分条件，有时仍然是会计判断的难点。

一、案例背景

2×19年4月，A公司通过法院判决获得一项房产，同年6月，完成该项房产的过户手续。A公司管理层计划将该项房产用于出售，并于当月与B公司签订了房产转让协议，预计年内完成转让。A公司将该房产记入“持有待售资产”科目。

2×19年11月，B公司现金流状况恶化，决定放弃购买该项房产，并按照协议约定缴纳了违约金。当月，A公司通过房地产中介将该项房产出租给C公司，《房屋租赁合同》约定的租赁期限为2×19年11月16日至2×22年3月15日。在2×19年至2×21年期间，A公司始终将该项房产划分为持有待售资产。

问题：2×19年至2×21年期间，A公司始终将该项房产划分为持有待售资产的会计处理是否恰当？

二、案例解析

1. 案例分析

对于企业所持有的非流动资产是否属于持有待售类别，持有待售准则第五条和第六条规定了基本划分原则和确认条件。本案例中，A公司于2×19年6月完成房产的过户手续，管理层明确表示“计划将该项房产用于出售”，表明A公司具有在当前状态下出售该房产的意图。此外，A公司在当月与B公司签订了附带违约金的房产转让协议，且预计年内完成转让，表明A公司具有在当前状态下出售该房产的能力，且房产转让协议具有商业实质。基于上述事实，该项房产满足“可立即出售”和“出售极可能发生”的条件，2×19年6月，A公司将该房产记入“持有待售资产”科目的会计处理是恰当的。

企业将非流动资产划分为持有待售资产后，需要持续评估其是否满足持有待售类别的划分条件。根据持有待售准则第九条的规定，“持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别划分条件的，企业不应当继续将其划分为持有待售类别”。本案例中，2×19年11月，B公司现金流状况恶化导致房产转让协议终止，A公司没有针对新情况采取必要措施，而是通过房地产中介将该项房产出租给C公司，不再满足“出售极有可能发生”的条件，其拟转让的房产未能重新满足持有待售类别的划分条件，A公司不应继续将该项房产确认为持有待售资产。

根据《企业会计准则第3号—投资性房地产》（财会〔2006〕3号）第二条和第三条的规定，为赚取租金而出租的建筑物属于投资性房地产。本案例中，2×19年11月，A公司通过房地产中介将房产出租给C公司，租赁期限为2×19年11月16日至2×22年3月15日。该租约的期限较长，表明管理层已经改变该房产的使用意图，且该房产于2×19年11月16日实质上处于出租状态，其形成经济利益的方式由出售转变为赚取租金，符合投资性房地产的定义。因此，从管理层作出书面决议之日起，A公司应将该项房产从“持有待售资产”科目转至“投资性房地产”科目进行核算，且在整个租约存续期间，将该项房产列报为投资性房地产。

2. 案例结论

综上所述，根据持有待售准则、投资性房地产准则等有关规定，自完成过户之日起到改变使用用途之前的期间，A公司将该项房产划分为持有待售资产的会计处理是恰当的；自2×19年11月16日起，房产转为出租状态，长期的租约表明管理层对该房产的使用意图短期内不再发生变化，A公司继续将该项房产列报为持有待售资产的会计处理是不正确的。转为出租状态的房产不再满足持有待售类别的划分条件，而是符合投资性房地产的定义，因此，从管理层作出书面决议之日起，A公司应将该项房产划分为投资性房地产。

三、案例启示

近年来,随着我国企业经济业务的不断发展和创新,供给侧结构性改革不断深化,企业的持有待售类别业务明显增多。持有待售类别产生的价值不具有持续性,对持有待售类别进行恰当分类、计量、列报,有助于财务报表使用者评估资产处置的财务影响,判断未来现金流量的时间、金额和不确定性。

企业在判断一项非流动资产或处置组是否符合持有待售划分条件时,应全面分析资产的使用状态、管理意图等情况,严格按照持有待售准则第五条、第六条、第七条和第八条的规定,作出恰当的判断,尤其应关注是否满足“可立即出售”和“出售极可能发生”的条件。企业将非流动资产或处置组划分为持有待售类别后,需要持续评估其是否满足持有待售类别的划分条件。对于不再满足相关条件的非流动资产或处置组,不应继续将其划分为持有待售类别。

案例十四：营业收入确认之总额法与净额法

一、案例背景

沪主板某公司2022年审计报告被出具带有强调事项段的无保留审计意见,主要系公司难以取得或拥有部分交易与相关交易商品控制权的直接依据,对此采用净额法确认营业收入,涉及交易金额为 336.95 亿元,按照净额法确认的营业收入为5.77 亿元。同时,公司披露 2022 年营业收入为 402.69 亿元,与前期业绩预告所称预计全年收入 726.5 亿元至 734 亿元差异较大。此外,公司同步披露差错更正公告,对前期披露 2022 年一季报、中报、三季报营业收入分别从 121.38 亿元、270.53 亿元、462.86 亿元更正为 70.54 亿元、159.62亿元、252.44 亿元。

据此,交易所要求公司补充披露实际收入与预告值差异较大是否系因部分交易由总额法调整为净额法,更正后的财务数据是否仍然存在错用总额法、净额法的情形,并自查近三年是否存在其他未取得或拥有与相关交易商品控制权直接依据的交易。

二、案例解析

自从执行新收入准则以来，总额法与净额法已经是“老生常谈”的问题，但屡屡有上市公司在这里栽跟头，未能准确判别公司在交易中的身份，错误地使用总额法确认收入，从而“扭曲夸大”了收入规模。因此收入确认是否合规，特别是上市公司是否存在以总额法代替净额法核算的情形，是交易所关注的重点。

三、案例启示

根据《企业会计准则第14号—收入》的规定，企业应当评估特定商品在转让给客户之前是否控制该商品，确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。控制该商品的，其身份为主要责任人，用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。企业在判断其身份时通常可以参考如下三个迹象：企业承担向客户转让商品的主要责任；企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；企业有权自主决定所交易商品的价格。

案例十五：应收账款减值披露不充分

一、案例背景

2020年至2022年，深主板某公司对应收账款分别计提减值准备95万元、123万元、556万元，占当期账面余额的比例分别为7.24%、11%、58.23%。对此交易所要求公司说明报告期内应收账款减值准备计提比例较以往年度大幅增长的原因，相关欠款方偿债能力是否发生重大变化，以前年度坏账准备计提是否充分、审慎，是否利用不合理的资产减值损失进行“财务洗澡”。公司回复称近三年应收账款坏账准备金额及比例变化主要由“按单项计提坏账准备”导致，公司按单项计提的坏账准备主要为某保险经纪公司的应收款项，至2022年末公司判断客户经营困难、资金紧张、长期拖欠保费等原因导致应收账款回收困难很大，对2022部分项目计提了单项减值准备。

二、案例解析

上市公司在报告期内对应收款项计提大额减值，若原因披露不充分及业务内容披露不充分，容易受到交易所问询，甚至被质疑相关业务的真实性和收入确认的合规性。

三、案例启示

根据企业会计准则，上市公司应当考虑在资产负债表日已经存在且能够获取的所有合理的信息，基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测对金融资产计提预期信用损失，上市公司在对应收款项进行减值测试时，应充分披露计提减值的原因及合理性，以减小问询风险。

案例十六：预计负债

一、案例背景

创业板某上市公司联营企业A公司的执行董事、法定代表人张某就股权转让纠纷向法院提起诉讼，要求公司收购其所持A公司的48%股权，并支付业务拓展奖励款等费用，涉及金额合计 15,896.89 万元，公司对相关诉讼未计提预计负债；同时公司亦向法院提起仲裁，要求张某支付业绩补偿款等，涉及金额合计 5,239.03 万元。对此交易所要求公司披露诉讼涉及事项的相关协议条款，说明公司与张某的主要分歧，公司对相关诉讼未计提预计负债的依据及合理性，是否符合企业会计准则的规定。公司回复称由于仲裁庭尚未对该股权转让纠纷案作出裁决，且公司子公司向杭州仲裁委递交《司法审计申请书》要求对A公司的财务数据进行专项司法审计鉴定，基于上述事实，公司认为截至审计报告日，根据现有证据，该仲裁案件的结果与后续司法审计鉴定密切相关，该股权转让纠纷案尚未构成需公司承担的现时义务，尚未确定会导致公司经济利益流出。

二、案例解析

根据历年上市公司年报会计监管报告，每年都会存在预计负债计提不完全、不准确的问题。对于临近报告期末的未决诉讼，部分公司在法院一审判决其败诉并要求对原告进行赔偿的情况下，仍以上诉为由未确认相关损失和预计负债，缺乏合理性。抑或对于为确认预计负债的原因和合理性未作出充分披露。

三、案例启示

根据企业会计准则及相关规定，对于未决诉讼、未决仲裁等形成的或有负债，随着时间推移和事态的进展，相关未决诉讼在被证实很可能导致经济利益流出，且该义务金额也能够可靠计量时，企业应当确认预计负债。

案例十七：债务重组收益

一、案例背景

深主板某退市风险公司2022年年报非经常性损益项目显示，公司2022年度因破产重整执行完毕产生债务重组收益223,515.72万元，对此交易所要求公司说明报告期内确认债务重组收益的具体情况，包括相关债务形成原因和金额、债务重组过程和时间等，并说明债务重组收益确认时点、具体的会计处理过程，是否符合《企业会计准则》的规定。公司回复称新进入的重整投资人将全额投资款直接支付至管理人指定账户，需清偿给债权人的现金已由管理人直接留存；需清偿给债权人的股票已于2022年12月9日过户到管理人指定账户公司，视为存在确凿证据表明破产重整协议执行过程及结果的重大不确定性消除，并据此作为债务重组收益确认时点，符合相关规定。

二、案例解析

《2021年上市公司年报会计监管报告》中指出，部分上市公司临近资产负债表日，通过突击实施大额债务重组交易方式，以期实现净资产转正并规避财务类退市。对于报告期内实施债务重组交易以实现净资产转正的退市风险公司，交易所尤其关注其是否真正满足确认债务重组收益的条件，是否通过确认债务重组收益以规避退市风险。

三、案例启示

根据《监管规则适用指引—会计类第1号》，对于上市公司因破产重整而进行的债务重组交易，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。此外，债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，可能跨越不同会计期间，对于在报告期间已经开始协商、但在报告期资产负债表日后履行相关义务的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项。

案例十八：非同一控制下企业合并的或有对价

一、案例背景

深主板某公司2022年年报显示，公司报告期内确认业绩补偿款，按购买日发行价格 4.69 元/股折合为 6,088 万股，公司以 1 元向原股东回购 6,088 万股，据此减少股本及资本公积 2.08 亿元，并确认公允价值变动损益 2.08 亿元。对此交易所要求公司补充说明以增发的发行价格 4.69 元计算并确认公允价值变动损益的依据，是否符合《企业会计准则》和《监管规则适用指引—会计类第 1 号》的相关规定。

公司回复称，在确定业绩承诺应补偿金额和确定应补偿股数后，计算公允价值变动损益的依据为：因并购标的A公司有一名股东为控股股东一致行动人，承担了 70.13%的对赌义务，为了促成本次交易，承担了超出其所转让股权比例的业绩补偿义务，使得公司可以享有并购成功所带来的相关经济利益，这是控股股东一致行动人对公司的一项间接资本性投入。应补偿股份应计入资本公积，其他三方补偿义务人应补偿股数应计入公允价值变动损益。因此公司确认的公允价值变动损益符合《企业会计准则》的有关规定，同时公司严格区分权益性交易，体现了会计信息质量的谨慎性要求。

二、案例解析

上市公司实施并购重组时往往会与交易对方签订业绩对赌协议，在业绩承诺无法实现时，上市公司有权要求交易对方给予现金或股份补偿。对于股份补偿，一般是在业绩承诺未达预期之后，补偿义务人以1元名义价格返还给上市公司作为补偿，股份补偿数量与业绩承诺和实际利润差额大小有关。

三、案例启示

根据《监管规则适用指引——会计类第1号》，非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产或金融负债的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益；或有对价属于权益性质的，应作为权益性交易进行会计处理。上述案例中，上市公司针对非同一控制下的企业合并中的或有对价，区分股东性质，分别确认了公允价值变动损益和权益性交易，符合相关规定，建议有类似情形的上市公司，在年报中详细披露会计处理的原因和过程。

案例十九：资产负债表日后调整事项

一、案例背景

深主板某公司于2023年4月19日披露的《2022年度业绩预告修正公告》显示，公司因对2022年末长期股权投资计提资产减值损失8.8亿元，导致报告期末净资产为负。公司分别于2022年11月4日及2022年11月30日披露的《关于参股公司股票将被司法拍卖的提示性公告》《关于参股公司股票司法拍卖被撤回的公告》显示，法院拟于2022年12月5日至6日拍卖公司持有的A银行股份，但申请人撤回相关拍卖申请。公司于2023年1月12日披露的《关于参股公司股票将被司法拍卖的提示性公告》显示，公司持有的A银行股份拟于2023年2月13日至14日重新拍卖。公司于2023年4月29日披露的《关于对深圳证券交易所关注函的回复公告》显示，公司认为公司持有的A银行股票被司法拍卖的事项在资产负债表日存在，但后续是否会重新恢复司法拍卖尚存在重大不确定性，资产负债表日后司法拍卖成交的情况提供了新的或进一步证据，故根据上述事项及资产负债表日后事项准则判断，该事项为资产负债表日后调整事项，并对持有的A银行长期股权投资计提大额减值。

对此，交易所要求公司其持有的A银行股份拍卖申请在报告期末已被撤销，相关股份于2023年才重新拍卖的事实，是否满足“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”，相关拍卖事项是否为资产负债表日后发生的新事项。

公司回复称，其持有的A银行股份拍卖申请在报告期末已被撤拍，该撤拍事项仅为中止执行，华融资产可以依据强制执行程序依法向法院申请恢复执行并重新启动拍卖，故该司法拍卖事项在资产负债日存在，但华融资产是否会启动以及何时启动拍卖存在重大不确定性。相关股份于2023年重新拍卖，申请方、申请事由及申请依据均与前次拍卖事项一致，因此本次拍卖事项是前次拍卖事项的延续，不属于资产负债表日后发生的新事项，依据资产负债表日后事项准则判断属于“资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额”。基于准则规定，公司认为该事项为资产负债表日后调整事项，并据此计提了报告期末长期股权投资减值准备。

二、案例解析

根据企业会计准则，资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。某一事项是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。因判断某一事项是否属于调整事项可能涉及到报告期末公司财务状况的重大变化，故也属于监管重点关注的方面。

三、案例启示

《监管规则适用指引—会计类第1号》规定，判断资产负债表日后事项是调整事项还是非调整事项的主要原则是该事项表明的情況在资产负债表日或以前是否已经存在。上述案例中上市公司认为虽然拍卖申请在报告期末被撤拍，但仅为中止执行，因此资产负债表日后再次拍卖是前次拍卖事项的延续，不构成资产负债表日后新发生的事项，故属于资产负债表日后调整事项。总之，上市公司基于判断结论的理由应当充分、合理，符合相关规则的规定，尤其是对于跨越不同会计期间的事项，不应错误地考虑资产负债表日后新发生事项的影响，转而对报告期末的财务数据进行大幅调整。

贰

企业会计准则疑难问题实务操作

The part two

一、汽车销售企业在日常活动中购进并用于销售的二手车，应当如何进行会计处理？

答：按照《企业会计准则第1号—存货》（财会〔2006〕3号）等相关规定，存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。存货同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业；（二）该存货的成本能够可靠地计量。因此，本问题中的汽车销售企业在日常活动中购进并用于销售的二手车，应当作为存货进行会计处理，通过“库存商品”等科目进行核算。

二、不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用应如何进行会计处理？

答：企业应当根据《企业会计准则第1号—存货》（财会〔2006〕3号）、《企业会计准则第4号—固定资产》（财会〔2006〕3号）等有关规定进行会计处理。因此，不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用，在发生时应当按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。

三、上市公司乙公司是甲公司的联营企业，甲公司对乙公司的长期股权投资采用权益法核算。乙公司股价于2×22年出现明显下跌，2×22年12月31日，乙公司股票价值远低于乙公司净资产的账面价值。2×22年12月31日，甲公司对乙公司的长期股权投资是否存在减值迹象？如果存在减值迹象，是否可以直接采用乙公司股价计算作为该长期股权投资的可收回金额？



答：按照《企业会计准则第8号—资产减值》第五条等有关规定，资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌时，表明资产存在减值迹象。因此，本问题中，被投资单位乙公司股价在2×22年出现明显下跌且在2×22年末远低于乙公司净资产的账面价值，表明甲公司对乙公司的该项长期股权投资存在减值迹象。按照《企业会计准则第8号—资产减值》第三章等有关规定，甲公司应当对该项长期股权投资估计可收回金额，可收回金额应当根据该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额与该项长期股权投资预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，而不应直接采用乙公司股价计算得出。

四、债权人和债务人以资产清偿债务方式进行债务重组的，债权人初始确认受让非金融资产时，应以放弃债权的公允价值和可直接归属于受让资产的其他成本作为受让资产初始计量成本。应当如何理解放弃债权公允价值与受让资产公允价值之间的关系？

答：如果债权人与债务人间的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易，放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等，且通常不高于放弃债权的账面余额。

五、债务人能否在债务重组合同签署时确认债务重组损益？

答：债务的终止确认，应当遵循《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）有关金融负债终止确认的规定。债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务。

由于债权人与债务人之间进行的债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，例如破产重整中进行的债务重组。因此，债务人只有在符合上述终止确认条件时才能终止确认相关债务，并确认债务重组相关损益。在签署债务重组合同的时点，如果债务的现时义务尚未解除，债务人不能确认债务重组相关损益。

六、债务人以存货清偿债务方式进行的债务重组，是否应当作为存货销售进行会计处理？

答：根据债务重组准则第十条，以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

根据《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）第二条，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。

通常情况下，债务重组不属于企业的日常活动，因此债务重组不适用收入准则，不应作为存货的销售处理。所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额，记入“其他收益”科目。

七、企业为了履行收入合同而从事的运输活动，如果该运输活动不构成单项履约义务，相关运输成本作为合同履约成本，对合同履约成本进行摊销计入损益时如何在利润表中列示？

答：根据《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）的有关规定，通常情况下，企业商品或服务的控制权转移给客户之前、为了履行客户合同而发生的运输活动不构成单项履约义务，相关运输成本应当作为合同履约成本，采用与商品或服务收入确认相同的基础进行摊销计入当期损益。该合同履约成本应当在确认商品或服务收入时结转计入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目，并在利润表“营业成本”项目中列示。

八、合同资产发生减值的，应当计入哪个会计科目？

答：根据《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）、《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）的有关规定，合同资产发生减值的，企业按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“合同资产减值准备”科目；转回已计提的资产减值准备时，做相反的会计分录。

九、企业在执行《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）时，对于因转让商品收到的预收款及相关增值税应当使用什么会计科目？

答：根据《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号，以下简称“新收入准则”）的规定，合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。企业因转让商品收到的预收款适用新收入准则进行会计处理时，使用“合同负债”科目，不再使用“预收账款”科目及“递延收益”科目。

根据新收入准则对合同负债的规定，尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。

十、企业在执行《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）时，对于给予客户的现金折扣应当如何进行会计处理？

答：企业在销售商品时给予客户的现金折扣，应当按照《企业会计准则第14号—收入》（财会〔2017〕22号）中关于可变对价的相关规定进行会计处理。



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

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

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

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

十二、承租人与出租人签订租赁期为1年的租赁合同，能否简单认定该租赁为短期租赁？

答：根据租赁准则第十五条并参考相关应用指南，租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，同时还应包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。在租赁期开始日，企业应当考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。例如，承租人进行或预期进行的重大租赁资产改良在可行使相关选择权时预期能为承租人带来的重大经济利益、租赁资产对承租人运营的重要程度、与终止租赁相关的成本等。

因此，当承租人与出租人签订租赁期为1年的租赁合同时，不能简单认为该租赁的租赁期为1年，而应当基于所有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期。如果历史上承租人与出租人之间存在逐年续签的惯例，或者承租人与出租人互为关联方，尤其应当谨慎确定租赁期。

企业在考虑所有相关事实和情况后确定租赁期为1年的，其他会计估计应与此一致。例如，与该租赁相关的租赁资产改良支出、初始直接费用等应当在1年内以直线法或其他系统合理的方法进行摊销。

十三、问：租赁期不超过12个月且包含购买选择权的租赁是否属于短期租赁？

答：根据租赁准则第三十条，短期租赁是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

因此，包含购买选择权的租赁即使租赁期不超过12月，也不属于短期租赁。



十四、承租人发生的租赁资产改良支出及其导致的预计复原支出应当如何进行会计处理？

答：根据租赁准则第十四条和第十六条，使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。使用权资产应当按照成本进行初始计量。对于承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号—存货》，否则计入使用权资产的初始计量成本；承租人应当按照《企业会计准则第13号—或有事项》进行确认和计量。参照《企业会计准则—应用指南》（2006）会计科目和主要账务处理，长期待摊费用科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用。

因此，承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。对于由租赁资产改良导致的预计复原支出，承租人应当按照租赁准则第十六条处理。

十五、企业缴纳残疾人就业保障金应当计入哪个会计科目？

答：企业根据《残疾人就业保障金征收使用管理办法》（财税〔2015〕72号）的规定，应缴纳的残疾人就业保障金，应当计入“管理费用”科目；企业超比例安排残疾人就业或者为安排残疾人就业做出显著成绩，按规定收到的奖励，计入“其他收益”科目；企业未按规定缴纳残疾人就业保障金，按规定缴纳的滞纳金，计入“营业外支出”科目。



十六、企业对于当期直接减免的增值税，应当如何进行会计处理？

答：对于当期直接减免的增值税，企业应当根据《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22号）的相关规定进行会计处理，借记“应交税金—应交增值税（减免税款）”科目，贷记“其他收益”科目。

十七、企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应当如何进行会计处理？

答：企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应当计入“其他收益”科目。

感谢您的观看

汇报人：张起访