

上市公司 执行企业会计准则

案例解析

(2016)

中国证券监督管理委员会会计部 组织编写



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

上市公司执行企业会计准则 案例解析 (2016)

中国证券监督管理委员会会计部 组织编写

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

上市公司执行企业会计准则案例解析(2016) / 中国证券监督管理委员会
会计部组织编写. —北京:中国财政经济出版社,2016.6

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6748 - 7

I. ①上… II. ①中… III. ①上市公司 - 会计制度 - 案例 - 中国
IV. ①F279.246

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 114025 号

责任编辑:马 真
封面设计:陈 瑶

责任校对:胡永立

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100142

发行处电话:010-88190406 财经书店电话:010-64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 24.75 印张 420 000 字

2016 年 7 月第 1 版 2017 年 4 月北京第 7 次印刷

定价:60.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6748 - 7 / F · 5429

(图书出现印装问题,本社负责调换)

本社质量投诉电话:010-88190744

打击盗版举报电话:010-88190492、QQ:634579818

序

中国证监会首席会计师兼会计部主任 贾文勤

充分、透明的信息披露是资本市场健康发展的生命线，真实、准确、及时、完整的财务信息披露，是监管部门和投资者对上市公司的基础性要求。资本市场 20 多年的发展历程中，加强对上市主体财务信息披露的监管，增强不同上市主体间财务信息披露的可比性，促进市场范围内整体财务信息披露质量的提升一直是中国证监会的工作重点，其中，推进企业会计准则在资本市场的有效实施是重中之重。

自 2006 年财政部制定并发布新的企业会计准则体系以来，以国际趋同为目标、以原则为导向的会计准则成为我国会计标准的发展方向。新的企业会计准则体系实现了与国际准则趋同，推动了我国会计国际化发展，并有效提升了我国上市公司的会计信息质量，但是在资本市场执行与实施层面也遇到了前所未有的挑战，一些突出的矛盾和问题也日益显现，主要表现为：

一是部分会计准则的规定过于宽泛，导致执行过程中选择或判断的空间过大。以原则为导向的会计准则体系在执行中有赖于专业判断。现行准则体系中部分规定的原则化程度较高，约束的范围过于宽泛，同时市场上新的交易或事项与创新型业务模式不断涌现，会计准则及其解释无法及时跟进，相关规范要求不够明确具体，导致实务中利用会计政策、会计估计的选择判断空间进行盈余管理和计量金额确定中随意性过大等问题时有发生。

二是国际趋同的会计原则适用于我国特有交易事项时的理解和判断不当。与成熟的资本市场相比，我国的市场环境在一定程度上具有自身的特点，上市主体的股东结构、股价的形成方式、交易的目的、方式和决策程序等与成熟市场均存在区别。同时，我国的资本市场虽属于新兴市场，但在发展过程中，很多国外已有的典型交易在引入我国上市公司实践时进行了大量创新。相对于国外同类交易，相关交易条款的设计、运作方式的选择等更为复杂。如何基于我国特定的环境，从实质重于形式的角度，正确认识交易或事项的经济性质与目的，合理运用专业判断，将国际趋同的原则与实务有机

结合,是实务中普遍感到较为困难的准则执行问题。

三是市场参与方职业判断意识与能力差异导致公司间信息缺乏可比性。以原则为导向的会计准则规定的处理方法是针对多数企业共性的交易实质进行的总结概括,在企业的具体实务操作中会产生如何理解和运用的问题,这一问题对长期依赖具体规则指导的资本市场而言,显得尤为突出。新企业会计准则体系实施以后,不论是常规性交易的处理,还是特殊交易的政策选择,均涉及大量的职业判断。如何合理确定判断的范围和尺度,引导市场参与方提升职业判断意识与能力,尽可能地保持不同公司对同类交易产生信息的可比性,是在执行以原则为基础的会计准则体系过程中的监管难题。

为逐步解决上述问题,引导上市公司在执行企业会计准则过程中,正确分析交易或事项的经济实质,合理运用会计职业判断,2012年,证监会会计部将新会计准则体系自上市公司实施以来出现的一些主要会计处理问题改编成案例,组织编写并公开出版了《上市公司执行会计准则案例解析》(2012年版)。该案例解析的出版取得了良好的效果,受到了会计实务界的广泛赞赏与好评。针对上市公司近年来执行会计准则出现的新问题,尤其是2014年财政部对企业会计准则体系作出的大幅修订,我们组织专门力量对前述案例进行修订、完善,基于新出现的问题补充编写了一系列案例,删除了因准则变化而不适用的案例,并完善了案例的体例。修订后的案例解析共收集、编写案例138个,内容涉及股权投资与企业合并、金融工具、股份支付、政府补助、收入确认等会计准则重点、难点问题。针对每一个案例,我们立足企业会计准则或国际财务报告准则规定的原则,并在必要时参考其他资本市场实务,对相关案例的会计处理提出了分析性意见。希望通过本案例解析的修订,能够进一步帮助市场参与方正确理解和掌握企业会计准则和国际财务报告准则的相关规定,并在此基础上实施合理、有效的专业判断。我们真诚希望资本市场的各参与方能够本着对投资者负责、还投资者一个真实上市公司的理念,不断加强对我国上市公司会计处理问题的研究,共同促进资本市场财务信息披露质量的提升。

2016年7月

目 录

第一章 长期股权投资	(1)
案例 1-01 复杂交易中处置日的判断	(1)
案例 1-02 股权转让时点的判断：工商变更登记尚未完成时 是否应确认长期股权投资	(5)
案例 1-03 同一控制下企业合并，被合并方净资产为负数时 合并方长期股权投资的确认问题	(10)
案例 1-04 重大影响的判断	(13)
案例 1-05 以取得自身权益工具为对价处置子公司股权的 会计处理	(18)
案例 1-06 拆除 VIE 架构的长期股权投资的会计处理	(21)
案例 1-07 附有业绩补偿条款的股权投资的会计处理	(25)
第二章 金融工具	(30)
案例 2-01 负债与权益的区分	(30)
案例 2-02 应收账款的坏账准备	(34)
案例 2-03 商业承兑汇票减值的会计处理	(39)
案例 2-04 混合金融工具的处理	(41)
案例 2-05 金融资产的终止确认	(46)
案例 2-06 应收票据的终止确认	(48)
案例 2-07 与发行股份相关的交易费用	(50)
案例 2-08 黄金租赁是否需要运用套期会计	(53)
案例 2-09 现金流量套期关系指定及有效性测试	(56)
案例 2-10 购买银行理财产品的会计处理	(60)
案例 2-11 证券公司以自有资金认购集合计划份额并承担 有限补偿责任的会计处理	(64)

第三章 企业合并	(68)
案例 3-01 企业合并类型的判断	(68)
案例 3-02 购买日/合并日的判断	(73)
案例 3-03 非同一控制下企业合并中合并成本的确定	(79)
案例 3-04 非同一控制下企业合并中取得资产的后续计量	(83)
案例 3-05 企业合并中交易费用的处理	(86)
案例 3-06 业务的判断	(89)
案例 3-07 或有对价的确认与计量	(92)
案例 3-08 如何判断或有支付是否属于企业合并的或有对价	(103)
案例 3-09 区分企业合并的或有对价与职工薪酬	(106)
案例 3-10 非同一控制下企业合并的合并财务报表中是否 考虑评估增值部分的递延所得税	(111)
案例 3-11 同时向控股股东和少数股东购买股权交易的 会计处理	(114)
第四章 反向购买	(118)
案例 4-01 被购买方不构成业务的权益性交易	(118)
案例 4-02 购买方为多个主体的反向购买	(122)
案例 4-03 反向购买中每股收益的计算	(124)
案例 4-04 包含现金对价的反向购买中每股收益的计算	(126)
案例 4-05 反向购买中同时收购了会计上购买方子公司少数股权 以及联营企业其他股权时的会计处理	(129)
第五章 其他长期资产	(133)
案例 5-01 工程在建阶段的土地使用权摊销应计入在建工程 成本还是当期损益	(133)
案例 5-02 公允价值模式下自建投资性房地产的核算和计量	(135)
案例 5-03 以收取提成费方式转让无形资产的会计处理	(137)
案例 5-04 被收购业务出现重大变化时的商誉减值问题	(145)
案例 5-05 出租土地建造建筑物的核算	(148)

第六章 收入和费用	(152)
案例 6-01 收入应该按照总额还是净额确认	(152)
案例 6-02 BOT 合同的收入确认	(159)
案例 6-03 合同能源管理业务的收入确认	(162)
案例 6-04 以购销合同方式进行的委托加工收入的确认	(173)
案例 6-05 物流公司转包服务业务收入的确认	(177)
案例 6-06 土地一级开发收入确认	(180)
第七章 政府补助	(184)
案例 7-01 政府补助的认定	(184)
案例 7-02 政府补助性质的判断	(187)
案例 7-03 搬迁补偿事项的会计处理	(191)
案例 7-04 政府补助的确认时点和以应收金额计量的条件	(194)
第八章 破产重整、债务重组、权益性交易等特殊交易	(200)
案例 8-01 破产重整的收益确认时点	(200)
案例 8-02 资产负债表日后的债务重组	(204)
案例 8-03 破产重整收益时点及潜在利得确认	(208)
案例 8-04 破产重整收益与债务重组收益的确认	(212)
案例 8-05 通过潜在控制人达成的债务重组收益的确认	(217)
案例 8-06 以零对价受让子公司少数股权的处理	(221)
案例 8-07 权益性交易中交易对手性质的认定	(222)
案例 8-08 公司第二大股东债务免息事项的确认	(226)
案例 8-09 控股股东托管资产经营收益的确认	(228)
案例 8-10 上市公司与同一国资委控制的公司之间发生的与 破产重整相关的债务转让交易的处理	(229)
案例 8-11 特殊关联交易涉及的“资本性投入”	(232)
第九章 股份支付	(243)
案例 9-01 一次授予、分期行权的股份支付计划	(243)
案例 9-02 等待期内资产负债表日股权激励费用的确认与计量	(246)

案例 9-03	涉及集团内公司的股份支付计划	(251)
案例 9-04	股份支付计划的取消与作废	(255)
案例 9-05	涉及限制性股票的股份支付计划	(260)
案例 9-06	预留股票期权授予日的确定和股份支付费用的分摊	(266)
案例 9-07	采用期权定价模型确定股票期权公允价值时使用 的基础股份的现行价格参数	(269)
案例 9-08	非控股股东授予职工公司股份的会计处理	(270)
第十章	会计政策、会计估计变更和差错更正	(273)
案例 10-01	案件判决结果的变化是否应作为会计差错更正处理	(273)
案例 10-02	关联方转移定价的特别纳税调整应认定为会计 估计变更还是会计差错更正	(281)
案例 10-03	固定资产预计净残值变更是否属于会计估计变更	(287)
案例 10-04	坏账计提方法的变更应认定为会计估计变更还是 会计差错更正	(290)
案例 10-05	会计估计变更的处理	(293)
第十一章	列报和披露	(299)
案例 11-01	会计科目的使用与财务报表的列报	(299)
案例 11-02	现金流量的分类	(304)
案例 11-03	非经常性损益	(307)
第十二章	合并财务报表	(316)
案例 12-01	涉及委托经营管理时合并范围的确定	(316)
案例 12-02	非营利性组织是否应纳入合并范围	(323)
案例 12-03	上市公司是否将其发起设立的基金纳入合并范围	(328)
案例 12-04	有限合伙企业的普通合伙人是否应将有限合伙 企业纳入合并范围	(335)

案例 12-05	清算阶段的子公司是否纳入合并报表范围	(340)
案例 12-06	持股比例低于 50% 但通过协议取得多数表决权 时合并报表范围	(345)
案例 12-07	合并抵销调整	(350)
案例 12-08	特殊调整事项	(353)
案例 12-09	处置子公司股权丧失控制权时对剩余股权的会计 处理	(359)
案例 12-10	丧失非全资子公司控制权时如何计算投资收益	(363)
案例 12-11	子公司以其未分配利润转增资本时母公司的账务 处理	(365)
案例 12-12	非全资子公司分立为两家公司后仅控制其中一家 公司	(368)
案例 12-13	未实现收益的抵销问题	(370)
案例 12-14	以非货币性资产增资并购交易中涉及资产评估 增值的会计处理	(374)
第十三章 其他		(377)
案例 13-01	区分资本化支出与费用化支出	(377)
案例 13-02	辞退福利的会计处理	(380)
案例 13-03	提货权的会计处理	(383)
后记		(386)

第一章

长期股权投资

案例 1-01

复杂交易中处置日的判断

股权处置往往会对当期损益产生重大影响，对“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，有的上市公司仍在参考财政部 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“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”就变得更为复杂，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。

一、案例背景

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 2,000 万元。A 公司于 2×13 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 2×13 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 公司的 12% 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=4,000×(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12,000万元,D公司出资7,800万元。增资结束后,B公司性质变更为中外合资企业,注册资本为21,800万元,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2×14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2,700万元,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1,080万元;
3. C公司最迟应于2×15年12月31日支付股权转让款的另外50%,即1,350万元。

2×15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2×15年4月批复同意A公司将持有的B公司0.7%的股权转让给C公司。

A公司称:至A公司2×14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2×14年度财务报告中对上述股权转让交易全额确认收入2,700万元,实现净利润约2,000万元。

问题:A公司的上述会计处理是否恰当?

二、会计准则及相关规定

《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。”

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第五十一条规定：“……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下列一种或多种情况，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：

（一）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。

（二）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。

（三）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。

（四）一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。”

《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》应用指南第97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、案例解析

企业会计准则应用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, 而第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。

对于本案例, 我们首先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。《企业会计准则第33号——合并财务报表》第五十一条和《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》应用指南第97段对于如何判断两个交易是否相互关联给出了相关指引。

2×13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4,000万元($1.3\text{亿}/39\% \times 12\% = 4,000\text{万元}$), 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公司的交易完成之

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，发现与第二次转让交易的相关情况不满足股权转让的要求：

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 2×15 年1月1日之后；
2. 相关商务部门于 2×15 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 2×14 年，而应当为 2×15 年。

综上所述，A公司在 2×14 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。

案例 1 - 02

股权转让时点的判断：工商变更登记尚未完成时是否应确认长期股权投资

在股权购买过程中，往往伴随着监管机构要求的法定程序、工商变更、

财产权变更等。当合同约定的股权交付日与工商变更登记日或涉及的主要资产的权属变更日不一致时,需要对长期股权投资的购买和转让时点进行判断。

一、案例背景

A 公司为上市公司,以房地产开发、销售为主业。2×13 年,A 公司与 B 公司签订合同,购买 B 公司持有的 C 公司的 30% 股权。B、C 均是非上市公司,且从事房地产开发业务。该股权转让合同已经过 C 公司股东大会过半数通过且由其他股东放弃优先购买权,已经 A 公司的股东大会通过,并取得了中国证监会的批准。截至 2×13 年 12 月 31 日,A 公司已支付给 B 公司股权转让全款 4,000 万元,并向 C 公司的董事会派有一名代表;C 公司已提交了办理有关股权转让工商变更登记所需的文件、材料,但工商变更登记尚未完成。

问题:2×13 年 12 月 31 日,C 公司的股东变更登记尚未完成,A 公司是否应确认对 C 公司 30% 的长期股权投资?

二、会计准则及相关规定

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(2014 年修订)第九条规定,“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 2 号——长期股权投资》应用指南(2014 年修订)指出,“投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资,即对联营企业投资”。

《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——企业合并》应用指南进一步规定:“同时满足下列条件的,通常可认为实现了控制权的转移:(1)企业合并合同或协议已获股东大会等通过。(2)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。(3)参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。(4)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。(5) 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”。

《中华人民共和国公司登记管理条例》(2014年修订)第三十四条规定，“有限责任公司变更股东的，应当自变更之日起30日内申请变更登记，并应当提交新股东的主体资格证明或者自然人身份证明”。

《公司法》(2013年修订)第七十三条规定，“依照本法第七十一条、第七十二条转让股权后，公司应当注销原股东的出资证明书，向新股东签发出资证明书，并相应修改公司章程和股东名册中有关股东及其出资额的记载。对公司章程的该项修改不需再由股东会表决”。

《外商投资企业投资者股权变更的若干规定》第三条规定，“企业投资者股权变更应遵守中国有关法律、法规，并按照本规定经审批机关批准和登记机关变更登记。未经审批机关批准的股权变更无效”。

三、案例解析

由于本案例中涉及的是一项权益投资(对联营企业的投资)的初始确认，联营投资属于一项权益工具投资，且能够对被投资单位实施重大影响，因此，要确认该联营投资，需要同时考虑是否已经拥有这项权益投资以及是否能够对其实施重大影响。根据会计准则的相关规定，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，所以需要分析是否已经拥有与被投资单位剩余权益份额相关的风险与收益。企业会计准则中并没有对取得重大影响的判断时点作出明确规定，但是给出了明确的关于企业合并中“购买日”的判断条件，购买日是购买方实际取得对被购买方控制权的日期。假设合同生效的前置条款已经满足的情况下，在判断购买一项联营投资的购买日时，也可以参考准则对于企业合并“购买日”的判断条件，并结合联营投资的特点具体分析如下：

1. 企业合并合同或协议已获股东大会等通过。该条件主要是为了判断这项交易是否经过了相关参与企业的内部审批流程，是否合法有效，尤其是股权交易涉及各方股东之间的关系，相比于一般交易行为而言需要的流程相对更多也更为重要。具体来说，首先要考虑被购买方企业相关股东的同意，根据《公司法》(2013年修订)第七十一条规定，若公司章程没有另外规