

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

SHANGSHI GONGSI ZHIXING QIYE
KUAJI ZHUNZE ANLI JIEXI



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

中国证券监督管理委员会会计部 组织编写

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/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, 2012. 8

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3778 - 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 (2012) 第 155883 号

责任编辑: 胡 懿
封面设计: 陈 瑶

责任校对: 徐艳丽
版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: cfeph@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

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 15.25 印张 200 000 字

2012 年 10 月第 1 版 2012 年 10 月北京第 1 次印刷

定价: 42.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3778 - 7/F · 3094

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

序

中国证监会首席会计师 贾文勤

真实、完整、高效、透明的财务信息披露，是监管部门和投资者对上市公司的基础性要求，也是我国资本市场保持持续健康发展的基石。在资本市场 20 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，努力促进市场范围内整体财务信息披露水平的提升一直是中国证监会的工作重点。

自 2006 年财政部制定发布新的企业会计准则体系之后，以原则为导向的会计准则制定理念成为会计标准的发展方向。新的会计准则体系在实现与国际趋同的同时，结合我国的现实经济环境，在资本市场的实施过程中也遇到了前所未有的挑战。一方面，以原则为基础的会计标准的实施有赖于监管者、市场各参与方对会计标准规定和理念的精确把握和理解；另一方面，在处理具体业务时，要从实质重于形式的角度对交易有正确的认识，在此基础上将标准与实务有机结合，才能够保证会计准则的有效实施。我国上市公司自 2007 年 1 月 1 日起开始实施新的会计准则体系后，随着运用过程中的摸索，实务界对新会计准则的理解程度在不断加深，一些在准则实施之初普遍感到较为困难的问题逐步化解，上市主体的财务信息质量也在逐步提升。与此同时，一些突出的矛盾和问题也日益显现，主要表现为：

一是如何结合我国的市场环境理解和运用公允价值。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、监管的程序和途径等与成熟市场均存在区别，怎样结合我国市场自身的环境确定特定交易中的价值量一直是实务中争议的焦点，如限售股和以发行股份为对价进行非同一控制下企业合并中相关股份公允价值的确定问题。

二是如何解决会计准则的基本原则对我国特有交易事项的适用问题。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的同时进行了大量创新。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，现行有关会计规定在运用时相应地产生了新的问题，如重组方以对多个子公司的股权取得上市公司定向发行股份交易，在构成反向购买情况下的会计处理问题和权益性交易的认定等。

三是如何引导市场参与方提升职业判断意识，增强不同公司间信息可比性的问题。新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，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，比如商品销售收入确认时点的判断、长期资产减值的判断等。

四是如何解决宽泛的会计原则有效落地与操作的问题。会计准则中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，如损益归属期间的约定是否影响购买日的判断、特定交易中负债与权益的划分等。

为有效指导上市公司的信息披露实践，中国证监会会计部结合新会计准则体系实施以后一些主要会计处理领域的典型案例，组织编写了《上市公司执行企业会计准则案例解析》，在我国企业会计准则或国际财务报告准则规定的原则基础上，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供分析性意见。希望这本书的出版能够帮助市场参与方进一步了解我国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有效的专业判断。我们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。

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	(3)
第三节 问题分析与讨论	(5)
第四节 典型案例	(6)
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	(6)
案例 1.1	(6)
案例 1.2	(7)
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	(8)
案例 1.3	(8)
案例 1.4	(8)
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	(9)
案例 1.5	(9)
案例 1.6	(9)
第二章 长期股权投资	(12)
第一节 长期股权投资与金融资产的分类	(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	(14)
四、典型案例	(15)
案例 2.1	(15)
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	(15)
一、背景情况	(15)
二、会计准则的相关规定	(16)
三、问题分析与讨论	(16)
四、典型案例	(17)
案例 2.2	(17)
第三节 复杂交易中处置日的判断	(18)
一、背景情况	(18)
二、会计准则的相关规定	(18)
三、问题分析与讨论	(19)
四、典型案例	(20)
案例 2.3	(20)
第三章 股份支付	(23)
第一节 一次授予、分期行权的股份支付计划	(24)
一、背景情况	(24)
二、会计准则及相关监管规定	(24)
三、问题分析与讨论	(25)
四、典型案例	(25)
案例 3.1	(25)
第二节 涉及集团内公司的股份支付计划	(27)
一、背景情况	(27)
二、会计准则的相关规定	(27)
三、问题分析与讨论	(28)
四、典型案例	(29)
案例 3.2	(29)
第三节 股份支付计划的取消与作废	(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)
案例 3.3	(32)
第四章 债务重组	(35)
第一节 破产重整的收益确认时点	(35)
一、背景情况	(35)
二、相关规定	(36)
三、问题分析与讨论	(37)
四、典型案例	(38)
案例 4.1	(38)
第二节 资产负债表日后的债务重组	(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)
案例 4.2	(40)
案例 4.3	(42)
第五章 收入与建造合同	(43)
第一节 收入应该按照总额还是净额确认	(43)
一、背景情况	(43)
二、会计准则的相关规定	(44)
三、问题分析与讨论	(45)
四、典型案例	(45)
案例 5.1	(45)
第二节 BOT 合同的收入确认	(48)
一、背景情况	(48)
二、会计准则的相关规定	(48)
三、问题分析与讨论	(49)
四、典型案例	(50)
案例 5.2	(50)
第三节 合同能源管理业务的收入确认	(51)

一、背景情况	(51)
二、会计准则的相关规定	(51)
三、问题分析与讨论	(52)
四、典型案例	(52)
案例 5.3	(52)

第六章 企业合并

第一节 企业合并类型的判断

一、背景情况	(55)
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	(58)
案例 6.1	(58)
案例 6.2	(58)
案例 6.3	(59)

第二节 购买日（合并日）的判断

一、背景情况	(60)
二、会计准则的相关规定	(61)
三、问题分析与讨论	(61)
四、典型案例	(62)
案例 6.4	(62)
案例 6.5	(63)
案例 6.6	(63)

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	(66)
二、会计准则的相关规定	(66)
三、问题分析与讨论	(66)
四、典型案例	(67)
案例 6.7	(67)

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	(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)
案例 6.8	(70)
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	(71)
第五节 企业合并中的或有对价	(72)
一、背景情况	(72)
二、会计准则的相关规定	(73)
三、问题分析与讨论	(74)
四、典型案例	(75)
案例 6.9	(75)
第六节 企业合并中交易费用的处理	(77)
一、背景情况	(77)
二、会计准则的相关规定	(77)
三、问题分析与讨论	(78)
四、典型案例	(78)
案例 6.10	(78)
第七章 反向购买	(80)
第一节 被购买方不构成业务的权益性交易	(80)
一、背景情况	(80)
二、会计准则的相关规定	(81)
三、问题分析与讨论	(81)
四、典型案例	(83)
案例 7.1	(83)
第二节 购买方为多个主体的反向购买	(84)
一、背景情况	(84)
二、会计准则的相关规定	(84)
三、问题分析与讨论	(84)
四、典型案例	(85)
案例 7.2	(85)
第三节 反向购买中每股收益的计算	(86)
一、背景情况	(86)
二、会计准则的相关规定	(87)

三、问题分析与讨论	(87)
四、典型案例	(87)
案例 7.3	(87)
第四节 包含现金对价的反向购买中每股收益的计算	(88)
一、背景情况	(88)
二、会计准则的相关规定	(88)
三、问题分析与讨论	(89)
四、典型案例	(91)
案例 7.4	(91)
第八章 金融工具	(92)
第一节 负债与权益的区分	(92)
一、背景情况	(92)
二、会计准则的相关规定	(92)
三、问题分析与讨论	(93)
四、典型案例	(94)
案例 8.1	(94)
第二节 应收款项坏账准备	(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	(96)
四、典型案例	(97)
案例 8.2	(97)
第三节 混合金融工具的处理	(99)
一、背景情况	(99)
二、会计准则的相关规定	(99)
三、问题分析与讨论	(100)
四、典型案例	(101)
案例 8.3	(101)
第四节 金融资产终止确认	(103)
一、背景情况	(103)
二、会计准则的相关规定	(104)
三、问题分析与讨论	(104)

四、典型案例	(105)
案例 8.4	(105)
第五节 发行股份相关的交易费用	(106)
一、背景情况	(106)
二、会计准则的相关规定	(106)
三、问题分析与讨论	(107)
四、典型案例	(107)
案例 8.5	(107)
第九章 会计政策、会计估计变更和差错更正	(109)
第一节 区分会计估计变更与差错更正	(109)
一、背景情况	(109)
二、会计准则的相关规定	(109)
三、问题分析与讨论	(110)
四、典型案例	(110)
案例 9.1	(110)
案例 9.2	(111)
案例 9.3	(112)
第二节 会计估计变更的处理	(113)
一、背景情况	(113)
二、会计准则的相关规定	(114)
三、问题分析与讨论	(115)
四、典型案例	(115)
案例 9.4	(115)
案例 9.5	(116)
案例 9.6	(116)
第十章 财务报表列报	(119)
第一节 会计科目的使用与财务报表的列报	(119)
一、背景情况	(119)
二、会计准则的相关规定	(119)
三、问题分析与讨论	(120)
四、典型案例	(120)

案例 10.1	(120)
案例 10.2	(122)
第二节 现金流量的分类	(124)
一、背景情况	(124)
二、会计准则的相关规定	(124)
三、问题分析与讨论	(124)
四、典型案例	(125)
案例 10.3	(125)
第十一章 合并财务报表	(127)
第一节 合并范围的确定	(127)
一、背景情况	(127)
二、会计准则的相关规定	(127)
三、问题分析与讨论	(129)
四、典型案例	(130)
案例 11.1	(130)
案例 11.2	(131)
案例 11.3	(133)
案例 11.4	(134)
第二节 合并抵消调整	(135)
一、背景情况	(135)
二、会计准则的相关规定	(135)
三、问题分析与讨论	(136)
四、典型案例	(137)
案例 11.5	(137)
第三节 特殊调整事项	(138)
一、背景情况	(138)
二、会计准则的相关规定	(139)
三、问题分析与讨论	(140)
四、典型案例	(140)
案例 11.6	(140)
案例 11.7	(141)
案例 11.8	(142)

第十二章 其他	(144)
第一节 区分资本化支出与费用化支出	(144)
一、背景情况	(144)
二、会计准则的相关规定	(144)
三、问题分析与讨论	(145)
四、典型案例	(146)
案例 12.1	(146)
第二节 政府补助的认定	(146)
一、背景情况	(146)
二、会计准则的相关规定	(147)
三、问题分析与讨论	(147)
四、典型案例	(147)
案例 12.2	(147)
第三节 政府补助性质的判断	(150)
一、背景情况	(150)
二、会计准则的相关规定	(150)
三、问题分析与讨论	(150)
四、典型案例	(151)
案例 12.3	(151)
案例 12.4	(151)
第十三章 非经常性损益	(153)
第一节 背景情况	(153)
第二节 相关规定	(154)
一、非经常性损益的定义	(154)
二、非经常性损益通常包括的项目	(154)
第三节 问题分析与讨论	(155)
第四节 典型案例	(156)
案例 13.1	(156)
案例 13.2	(157)
案例 13.3	(157)

附录	(159)
附录 1 《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》	(159)
一、《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)	(159)
二、《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)	(161)
三、《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)	(162)
四、《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)	(163)
五、《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)	(164)
六、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	(166)
附录 2 关于执行《企业会计准则解释 4 号》有关问题的提示	(168)
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	(168)
二、与企业合并交易相关的购买或出售股权交易的处理	(169)
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	(173)
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	(174)
附录 3 关于《企业会计准则讲解 2010》有关问题的提示	(175)
后 记	(227)

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