

瑞华会计师事务所
组织编写



上市公司
执行企业会计准则
重点难点案例解析

上市公司执行企业会计准则重点难点案例解析

ISBN 978-7-5095-8452-1



9 787509 584521 >

定价：88.00元

上市公司执行企业会计准则 重点难点案例解析

瑞华会计师事务所 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重点难点案例解析 / 瑞华会计师事务所组织编写. —北京: 中国财政经济出版社, 2019. 1

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8452 - 1

I . 上… II . ①瑞… III . ①上市公司 - 会计准则 - 案例 - 中国
IV . ①F279. 246

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 187941 号

责任编辑: 张莹 贾延平

责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 陈宇琰



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: 010 - 88191537 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京时捷印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 28 印张 466 000 字

2019 年 1 月第 1 版 2019 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 88.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8452 - 1

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661 QQ: 2242791300

瑞华会计师事务所

瑞华会计师事务所（特殊普通合伙）是一家专业化、多元化、国际化的大型会计师事务所，是我国第一批被授予 A + H 股企业审计资格的会计师事务所，系美国 PCAOB（公众公司会计监督委员会）登记机构，始终怀揣“专业报国、服务社会、成就员工”的使命情怀，不忘初心，砥砺前行，连续多年位居行业前列，是我国最大的民族品牌会计师事务所之一，为中国注册会计师行业提供专业领跑的力量。

瑞华所总部设在中国北京，在全国设有 40 个分所，具有雄厚的专业技术力量，凝聚了一大批具备深厚专业素养、丰富实践经验、良好沟通能力及团队精神的行业精英。事务所现有从业人员近万人，注册会计师 2,500 人，合伙人 350 人，全国会计领军人才 27 人。1 人担任全国政协常委，17 人担任各级人大代表、党代表和政协委员，多人担任财政部、证监会、国资委、中国注册会计师协会等机构的专家委员。

瑞华所具有广泛的客户基础，服务的客户包括近 40 家国务院国资委直属中央企业，近 1,000 家行政事业单位，近 400 家上市公司、近 1,000 家新三板公司和多家 A + H 股、A + S 股企业，客户分布制造业、电力、采掘、石油、房地产、建筑、金融、水利、交通、航运、农林、教育、医药、信息与通讯等行业，业务涉及股票发行与上市、公司改制、企业重组、资本运作、财务咨询、管理咨询、税务咨询等领域，具有丰富的执业经验。多年来，瑞华高度重视技术研发，坚持专业引领，并将技术研发和实务操作紧密结合，出版专业著作多部，为行业发展贡献了力量！

在新的起点上，瑞华所将以高起点谋划全局、高标准开展工作、高水平推动发展、高要求砥砺精神，持续推进制度创新，拓展多元业务，培育高端人才，强化风险管控，深化信息建设，倡导技术引领，构建合伙文化，擦亮专业品牌，努力将瑞华所打造成为全球信赖的专业服务机构！

前 言

众所周知，在市场经济中，最具活力的市场是资本（证券）市场。资本（证券）市场上的每一家上市公司按法律、法规和准则的规定向市场披露公司报告，如实反映其财务状况、经营成果（业绩）和现金流量。离开上市公司的财务会计报告，市场将缺乏最重要信息的对称性，投资人的正当利益将失去保护，社会资源也不可能得到优化配置。而高质量的企业财务报告是由高质量的企业会计准则来规范的。

会计准则是会计理论的具体化和会计实践的总结，是进行会计核算工作的规范，是制定各种会计制度的主要依据，是在会计实践的基础上总结出来的。制定统一的会计准则，是会计管理体制改革的中心环节，也是整个会计改革的突破口。市场运行是否有序是社会主义市场经济成熟的重要标志之一，在市场运行机制的诸多规范中，会计准则具有极为重要的意义。

“十二五”时期，在各方面共同努力下，我国企业会计准则制度建设取得了显著成绩：财政部积极推动落实《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，进一步健全企业会计准则体系，先后修订发布了长期股权投资、职工薪酬、财务报表列报、合并财务报表、金融工具列报五项准则，制定发布了公允价值计量、合营安排、在其他主体中权益的披露三项准则，为企业服务经济社会发展，贯彻落实“走出去”、“一带一路”倡议以及“中国制造2025”等国家战略提供了会计技术支撑。

2017年，财政部先后修订发布了金融工具确认和计量、金融资产转移、套期会计、金融工具列报、持有待售的非流动资产、处置组和终止经营、政府补助以及收入七项准则，这预示着企业会计处理必将发生重大变化，会给企业经营带来全新挑战。新会计准则逐步趋同国际会计准则，许多会计处理发生了较大的变化。充分认识和有效把握会计准则的最新变化与发展趋势，对于财务报告信息质量的提高和企业决策都有十分重要的意义。

另外，与国际财务报告准则趋同的企业会计准则自2007年在资本市场

实施以来，为推动我国资本市场国际化发挥了积极的作用，但在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日益显现。例如：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；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；市场参与方职业判断意识与能力差异导致企业间信息缺乏可比性。

有鉴于此，本书基于国际会计准则的最新理念与最新动态，结合中国会计准则和国际会计准则的最新精神，把握准则变革的前沿动向，通过丰富的实务案例，以简明实用为原则，探讨新准则在执行过程中的重点和难点问题，提高财务人员在实务中熟练运用新准则并做出有效判断的能力；进一步提升企业财务人员以及企业高管、经理层等非财务人员对新准则下会计的理解，扩充其财务视野。

本书的主要特点是，首先，在于“新”，充分结合了新企业会计准则的改革精神和实践框架，所选用的案例也都是来自最新的上市公司年度财务报告。其次，在于“全”，即内容安排系统全面。本书从新会计准则解读开始（第一章到第四章），到现行会计准则的重点和难点问题的具体剖析（第五章到第十章），再到国际财务报告准则和美国会计准则最新动态的深刻总结（第十一章到第十二章），构成了一个完整的企业会计准则知识框架。最后，本书的特点还在于“实”，即实实在在，不仅要让读者学会企业会计准则，而且逐条分析，尽量避开那些的抽象理论，借助于真实的上市公司财务报告进行案例分析，让读者逐步消化企业会计准则的疑点和难点问题。

由于编者水平有限，书中难免有错漏和不足之处，敬请广大读者指正，多提宝贵意见，编者将不胜感激。

2019年1月

目 录

第一部分 2017年新修订企业会计准则重点难点案例解析

第一章 收入准则	3
第一节 准则修订的背景	3
第二节 准则修订的主要内容	11
第三节 “五步法”模型：实践运用和疑难问题解析	19
第四节 合同成本	100
第五节 特定交易的会计处理	106
第六节 列报与披露	136
第七节 对不同行业的影响及综合案例分析	148
第二章 金融工具准则	182
第一节 准则修订的背景与主要修订内容	182
第二节 金融工具的确认和计量：实践运用和疑难问题解析	188
第三节 套期会计准则：实践运用和疑难问题解析	208
第四节 金融工具列报准则：实践运用和疑难问题解析	221
第三章 政府补助准则	229
第一节 准则修订的背景	229
第二节 准则修订的主要内容	230
第三节 重点条款解读与案例分析	234
第四章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营准则	246
第一节 准则修订的背景	246
第二节 准则修订的主要内容	248

第三节 重点条款解读与案例分析	255
-----------------------	-----

第二部分 现行准则重点、难点实务应用与案例分析

第五章 长期股权投资	265
第一节 复杂交易中处置日判断	265
第二节 重大影响判断	269
第三节 处置子公司股权丧失控制权时对剩余股权的会计处理	275
第四节 对联营企业投资因他方增资导致持股比例 下降的会计处理	279
第五节 子公司以其未分配利润转增资本时母公司的会计处理	283
第六节 附有业绩补偿条款的长期股权投资的会计处理	286
第六章 金融工具	296
第一节 金融负债和权益工具的区分	296
第二节 应收账款保理业务的会计处理	304
第三节 混合金融工具的会计处理	310
第四节 利用自有资金购买银行理财产品的会计处理	316
第五节 资产证券化相关资产终止确认判断问题	322
第七章 企业合并	328
第一节 企业合并类型的判断	328
第二节 购买日/合并日的判断	333
第三节 业务的判断	339
第四节 企业合并中商誉的初始确认	343
第五节 同一控制下企业合并中相同多方问题	347
第八章 股份支付	351
第一节 股份支付范围的确定	351
第二节 限制性股票公允价值的确认问题	355

第九章 资产减值	361
第一节 商誉发生减值时的会计处理	361
第二节 减值迹象的判断	364
第十章 合并财务报表	371
第一节 股权转让刚完成摘牌的子公司是否纳入合并范围	371
第二节 结构化主体是否纳入合并范围	375
第三节 职工持股平台相关会计处理问题	386
第四节 未实现内部销售损益对递延所得税及少数 股东损益的影响	393
第三部分 国际财务报告准则及美国会计准则最新动态	
第十一章 国际财务报告准则最新进展	401
第一节 概述	401
第二节 新公告主要内容	406
第三节 国际财务报告准则改进	421
第十二章 美国会计准则最新动态	430
第一节 美国公认会计准则最新发展	430
第二节 美国民间非营利组织会计准则的最新发展	433
后 记	437

第一部分

2017年新修订企业会计准则 重点难点案例解析

2017年4月6日，财政部修订发布了《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第23号——金融资产转移》和《企业会计准则第24号——套期会计》等三项金融工具相关会计准则；2017年5月16日，财政部修订发布了《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》；2017年5月25日，财政部修订发布了《企业会计准则第16号——政府补助》；2017年7月19日，财政部修订发布了《企业会计准则第14号——收入》。

鉴于新修订的准则会对绝大多数企业产生深远影响，本章汇总解读最新金融工具会计准则、收入准则、政府补助准则、持有待售非流动资产准则的疑点难点问题，结合案例研究分析准则变化关键内容及在企业实际操作中的应用。

第一章

收入准则

2014年5月，国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）（统称“委员会”）分别发布了趋同的新收入准则：《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》（IFRS15，原译作《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》）和《会计准则更新第2014-09号：客户合同收入》（ASU2014-09），ASU2014-09与IFRS15统称“新收入准则”。这些新收入准则将分别取代国际财务报告准则（IFRS）和美国公认会计原则（US GAAP）下几乎所有收入确认规定。

为保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部借鉴《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》，并结合我国实际情况，修订了《企业会计准则第14号——收入》[以下简称“CAS14（2017）”]。CAS14（2017）明确了与客户之间的合同产生的所有收入的会计处理。其适用于通过签订合同向客户提供商品或服务的所有企业，而当这些合同属于如租赁准则等其他企业会计准则范围时除外。该准则还为出售某些非金融资产（例如，不动产或设备）所产生损益的确认和计量提供了模型。

综上所述，CAS14（2017）的实施将影响企业的财务报表、业务流程以及内部控制。尽管有些企业能够较为轻松地实施该准则，但是对大多数企业而言实施新准则可能是一项艰巨的任务。因此，成功的实施新准则需要评估其改变的具体内容以及制定计划应对这些改变。

第一节

准则修订的背景

收入是衡量公司业绩和经营能力的关键性指标，然而，对于收入的确认被公认为是财务会计界最为复杂的问题之一。

为了更好地处理和解决实务中存在的争议和困惑，财政部于2017年7月5日发布了新修订的《企业会计准则第14号——收入》，从总则、确认、计量、合同成本、特定交易的会计处理以及列报等八个方面进行界定，革命性地提出了新的收入确认和计量标准，将取代财政部于2006年2月颁布的《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》。

一、现行准则存在弊端，不能满足实务的需要

收入准则和建造合同准则对收入的确认、计量以及相关信息的披露进行了规范。然而，近十年来，随着市场经济的发展，实务中的交易日益复杂，现行准则存在的一些缺陷日益凸显。

（一）实务中风险与报酬转移判断难度较大

[例1-1-1]

C公司向某公司销售设备，C公司负责将设备运送到指定地点交货并于设备出厂前进行自检，货物到达现场后购货方验收合格支付合同金额的80%，现场安装调试合格再支付10%，剩余的10%作为质量保证金，质保期满且无质量问题，结清余款。如何确认收入呢？

分析：C公司把设备交付后未能取得合同金额大部分款项的收款权，仅转移了实体风险，未转移市场风险，因此所有权上的主要风险并未转移。购货方现场验收合格后，80%合同金额的收款时间可以确定，主要的市场风险转移给购货方，该合同的商品销售收入应在交付并经对方验收合格后确认。

[例1-1-2]

D公司向某公司销售漆包线，D公司负责送货并承担运费，合同规定货物灭失的风险在购买方最终检验合格前由D公司承担。每月6号根据上月送货和验收情况付款。如何确认收入呢？

分析：此业务的特别之处在于对毁损灭失风险的约定。按照《合同法》，商品毁损灭失的风险在交付后一般应由购货方承担，但本业务约定交付后验收前此项风险仍然由销货方承担。这一约定使得在商品经购货方验收合格前，销货方既未能转移实体风险，也未能转移市场风险。购货方验收合格后，这两项风险均转移给购货方，收入应当在购货方验收合格后确认。

[例1-1-3]

C公司向某公司销售设备，C公司负责将设备运送至指定地点交货并承

担运费，货到一个月无问题，支付货款的30%，安装调试后再支付60%，剩余的10%作为质量保证金，质保期满且无质量问题，结清余款，货款付清时设备的所有权转移。如何确认收入呢？

分析：此业务约定标的物风险转移的时间为货款付清时。商品交付并经购货方验收合格后供货方取得合同金额的大部分收款权，市场风险已转移，但是合同约定毁损灭失的风险仍由销货方承担，因此实体风险在购货方验收合格时未转移，收入应当在货款付清毁损灭失风险转移给购货方时确认。

上述三个案例分析说明“风险与报酬转移法”比较抽象，在应用中存在诸多难度，“风险”与“报酬”转移与否不容易判断；实务中比较复杂，要依靠较强的职业判断力，需要较深的专业知识。

(二) 在实务中，企业经常通过合约安排蓄意满足“风险与报酬转移法”的五个条件或随意调节“完工进度”来操纵利润，未能充分反映经济交易的实质

[例 1-1-4]

云南 LDD 生物科技股份有限公司于 2007 年 12 月 21 日在深圳证券交易所挂牌上市，其盈利主要依靠绿化苗木的销售。根据其招股说明书，公司的重要销售客户有：昆明 XJ 园艺工程有限公司、昆明 RL 园艺有限公司、昆明 DWH 园艺有限公司、昆明 ZYKJ 园艺有限公司、昆明 QK 花卉有限公司、昆明 TL 园艺有限公司。2004 ~ 2007 年上半年报告期内销售额合计分别为 8,504 万元、6,849 万元、5,281 万元、3,495 万元，占当年主营业务收入的比例分别为 58.02%、43.56%、27.83%、26.33%。但是在 LDD 上市后不久，这些大客户就集体出现销售退回行为，LDD 2010 年接受监管层调查中承认，2008 年苗木销售退回 2,348 万元，追溯调减 2008 年 2,348 万元营业收入和 1,153 万元净利润；而 2009 年苗木销售退回金额更高达 1.58 亿元，直接导致该公司当年巨额亏损 1.51 亿元。

分析：这种行为明显存在着通过故意安排合约形成假的销售收入达到粉饰报表，上市闯关的目的。

(三) 随着社会经济的深入发展，新兴产业层出不穷，营销模式日新月异，支付结算方式日益复杂，某些企业钻了准则的空子

[例 1-1-5——刷单成为潜规则！警惕新兴行业中收入确认难题]

刷单就是公司打钱给帮助刷单的人进入淘宝等第三方平台购买其公司的产品，然后给予非常高的评价，吸引更多的人来买它的产品，但刷单产生的

订单并非真实销售，此举不但虚增了公司的收入，还欺骗了消费者。

但从准则角度来讲并不能说出这样的做法哪里不合规，使得快速变化的商业模式与天然滞后的会计规范成为一对天然的矛盾！

大多数电商公司依赖于天猫、淘宝、京东等第三方平台，通过刷单行为提高一些商家在电商平台的销售排名，因为排名对产品的知名度有着很大的影响。可以预见到，只要电商业务的重心依赖于淘宝、京东等第三方平台，刷单行为就不会停止。整个电商行业，以及直播、手游等存在类似竞争格局的新兴行业，将不可避免地陷入相关问题的泥潭。

（四）建造合同周期长、变数多，从而导致收入确认最核心的指标“完工进度”无法精确核算

现行准则完工百分比法有三种测定方法：按时间确定、专业人员测定、已发生成本占总成本的比例。这三种方法都有自身缺陷。

比如按总成本计量，可能大量的原材料购买会急速推高完工百分比，但实际上从价值贡献的角度，可能最后的系统组装、软件嵌入才是价值链的核心，而这部分对应的成本可能很低，这种状态下采用已发生成本占总成本的比例计算完工百分比不一定能恰当反映出价值贡献过程。

新准则考虑了商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。无论哪种方法，实际上都是一种综合判断，不再过分强调成本总量和劳务总量的刚化标准，而更强调符合企业经营特点的实质判断。

（五）“风险与报酬转移法”“完工百分比法”在确认理念上存在重大差异，不利于提高会计信息的可比性

现行的收入准则规定，企业与其他企业签订的合同或协议包括销售商品和提供劳务时，销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，应当将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理。如：销售商品又提供劳务，销售原材料的同时负责运输、销售软件后继续提供技术支持、设计产品同时负责生产等业务。

然而，随着交易事项的复杂，销售商品收入和提供劳务收入在很多情况下很难区分。现行收入准则中的“销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品处理”不能反映交易的实质。

(六) 收入计量上的缺陷

[例 1-1-6]

A 公司是一家电子商务企业经营的一家购物网站，消费者通过该购物网站向供应商购买商品，供应商直接向消费者交付商品。合同约定：消费者通过该购物网站向供应商购买商品时，A 公司按售价的 10% 收取佣金，商品价格由供应商定价，消费者通过该网站向供应商支付货款，货款由网站暂时锁定，消费者收到商品并确认验收后再向供应商支付。

A 公司在安排向消费者提供商品之后没有进一步的义务，如果商品出现任何质量问题，由供应商与消费者协商退还。

问题：A 公司如何确认收入？是以货款还是以手续费？

分析：

- (1) A 公司不是向客户提供商品的首要责任人，供应商是首要责任人。
- (2) A 公司不承担运输或退回的存货风险，供应商承担了存货风险。
- (3) A 公司不具有商品定价权，供应商具有商品定价权。
- (4) 客户需预付货款，不存在信用风险。
- (5) A 公司以交易额的固定比例收取佣金。

综合考虑上述因素，A 公司并未承担与销售商品相关的重大风险和报酬，属于代理人，应以所收取的佣金确认收入。

[例 1-1-7]

B 公司与客户签订了一份专用设备的采购合同。B 公司和客户商定设备的具体规格，并由 B 公司与供应商 C 公司沟通来制造该专用设备。B 公司同时安排供应商直接向客户交付设备。在向客户交付设备时，合同条款规定，B 公司分别与客户和供应商商定设备的卖价和买价。B 公司向客户收取货款，并向客户开具发票，付款期为 30 天。B 公司的利润是售价和买价的差额。合同约定，B 公司根据供应商提供的质保，就设备的缺陷要求供应商进行调整，但是，B 公司需要对因规格错误导致的设备调整承担责任。

问题：B 公司如何确认收入？

分析：

- (1) B 公司对合同的履行承担主要责任。尽管 B 公司将制造分包了出去，但其对确保设备符合与客户订立的合同中指定的规格承担最终责任。
- (2) B 公司承担了设备的存货风险，因为即使供应商在生产过程中及发货前承担存货风险，B 公司也要对因规格错误导致的设备调整承担责任。