



# 若干会计、税务处理 问题答疑

栏目主持 李卓 本期特约解答 陈奕蔚

1. 我公司(甲方)于2018年5月与购买方(乙方)签订了知识产权转让合同,对知识产权作价1 200万元(含税),合同签订后10日内收取第一期款项400万元。为维护乙方利益,合同中规定,若乙方2018年及2019年的利润及相关经济指标如果未达到第三方机构评估的指标,则不再支付第二期(40%)、第三期款项(余款)。因我方在收取首期款400万元后,第二期、第三期款项能否收到并不确定,请问:如果预计很有可能乙方不能达到预期指标,即我方很有可能收不回第二期、第三期款项,那么我方和购买方应分别如何进行会计处理?

答:本案例中,“若乙方2018年及2019年的利润及相关经济指标如果未达到第三方机构评估的指标,则不再支付第二期(40%)、第三期款项(余款)”这一安排,构成了转让无形资产的或有对价,即款项的收取与否取决于本公司(合同甲方)不能控制的未来事件的结果。对这一事项如何处理,现行企业会计准则和国际财务报告准则(IFRS)并无明确规定,我们认为对无形资产处置对价中涉及到或有对价的情况,可以采用以下两种方法之一解决:一是于处置日,将或有对价按其公允价值计入无形资产的处置对价中,同时确认相应的处置收益;二是无形资产的初始计量金额中不包含或有对价,或有对价在后续收取时直接计入当期损益(资产处置损益)。甲方需要考虑其对标的知识产权项目进行评估时是如何考虑该部分或有对价因素的:如果在确定该知识产权于处置日的公允价值时已经将该或有对价的公允价值因素纳入考虑的,则应采用上述方法一;如果无法合理确定该部分或有对价于购买日的公允价值(相应地在无形资产评估值中未包含或有对价因素)的,则应采用上述方法二。

如果采用上述方法一,则在确定该知识产权于处置日的公允价值和或有对价的公允价值时,对这两者应当依据相同的基础(即预计乙方在2018年和2019年通过运用标的

知识产权可产生的经济利益,即协议约定的利润和相关经济指标)作出判断和估计。这种调整将会影响处置日或有对价的初始计量和处置日所确认的资产处置损益。该项或有对价属于以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。

后续在业绩对赌期内(2018年和2019年),应在每个资产负债表日,对或有对价的公允价值依据截至该日可获得的信息及其发展变化作出重新估计,与原估计的差异确认为公允价值变动损益。最终,在合同约定的结算日,将实际收取的后续价款与该项或有对价资产的原账面价值(期初公允价值)之间的差额确认为投资收益。

如果采用上述方法二,则鉴于或有对价的触发条件(乙方2018年及2019年的利润及相关经济指标达到第三方机构评估的指标)在一定程度上可由收购方(乙方)控制(例如,乙方在收购该项知识产权后,可以自主决定其使用的方式,以及通过相关产品销售策略等影响其业绩),可以认为该或有对价在购买日尚不成为购买方的一项现时义务(相应地对甲方而言尚不构成一项现时的无条件收款权利),在对价的初始计量中不考虑该或有对价因素。当或有对价满足收取条件且金额能够可靠计量时,应一次性计入当期损益(资产处置损益)。

2. A公司于2018年6月收购B公司80%股权,系同一控制下的企业合并。请问:在编制2017年12月31日比较报表时,对于2017年B公司产生的净利润,是否需要确认少数股东损益?

答:同一控制下的企业合并,从最终控制方的角度看,其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化,因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时,应视同合并后形成的报告主体及其投资架构自最终控制方开始实施控制时起,一直是一体化存续下来的。相应地,如果合并方仅取得了被合并方的部分股权(如本案例中的80%股权)而不是全部股权,该20%股权继续由不属于合并方

合并报表范围内的其他股东所持有，则在合并报表中追溯重述前期比较数据时，需将合并方未取得的股权所对应的权益和损益列报为少数股东权益和少数股东损益。

在同一控制下企业合并中，如果被合并方自其设立日开始就一直处于目前的最终控制方的控制下，且最终控制方享有权益的比例未发生过变化，则在编制合并报表追溯重述前期比较数据时，可参考以下提示，采用简化方法编制合并报表，特别是合并报表中的前期比较数据追溯重述部分：(1) 将合并方和被合并方的报表中的资产、负债、损益类各报表项目按“相同项目简单加总”的方法直接加总。(2) 对于被合并方的权益类项目，首先根据合并日持有的购自最终控制方及同一控制下实体的股权比例，计算出每个权益项目中归属母公司股东的部分和归属于少数股东的部分，将归属于少数股东部分的权益合计数计入合并资产负债表中的少数股东权益，将实收资本、资本公积中的归属于母公司股东的部分与合并方的资本公积相加，将盈余公积、未分配利润中的归属于母公司股东的部分与合并方的未分配利润相加，将其他综合收益中归属于母公司股东的部分与合并方的其他综合收益相加。(3) 根据被合并方各期净利润和其他综合收益发生额乘以(1 - 合并日持有的购自最终控制方及同一控制下实体的股权比例) 得出少数股东损益和归属于少数股东的其他综合收益金额，其余为归属于母公司股东的净利润和其他综合收益金额。(4) 按常规方法抵销合并方与被合并方之间的内部往来和内部交易。(5) 于合并日，在合并报表层面将除了合并方自身股权以外的其他形式的合并对价的账面价值冲减资本公积，将以合并方自身增发股份方式支付的合并对价中对应的实收资本或股本金额从资本公积转入实收资本或资本公积。

**3. 被审计单位A公司以前年度签订了一项融资租赁合同，租入一批设备每期支付43万元租金(合同未约定具体每台设备对应的租金)。现设备到货，仅有一台重要设备未到，但不影响其他设备的使用，租金正常支付了20期(合同约定共60期)。后因重要设备迟迟未到，企业20期后停止支付租金，进行诉讼，尚未判决。以上业务公司除支付租金挂账长期应付款外，均未进行账务处理(固定资产、折旧、长期应付款均未确认)。我会计师事务所拟对此进行调整，请问应采取何种调整方式？**

**答：**从“有一台重要设备未到，但不影响其他设备的使用”这一点来看，如果该未按时到货的重要设备的空缺确实不影响其他设备使用，则表明该重要设备与该合同项下其他设备之间可能没有紧密的联系，而是彼此独立。借鉴《企业会计准则第17号——借款费用》第十四条关于“购建

或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化”的规定，可将该项融资租赁合同分解为两项相对独立的合同，其一为该重要设备的融资租赁合同；其二为除该重要设备以外的其他设备的租赁合同。将合同总价(每期43万元、分60期支付，按适当利率的折现值，下同)按照这两部分的相对公允价值比例在这两部分之间分配，以合理确定目前已到货并投入使用的其他设备的入账价值以及对应的长期应付款初始计量金额。如果无法合理确定这两部分各自的相对公允价值，但可以合理确定该尚未到货的重要设备的单独现销价格(或者单独购买该重要设备的分期付款价格及其折现率)，则可以将此作为该重要设备本身的公允价值，而将合同总价减去该重要设备公允价值的差额作为其余设备的公允价值。这也就是其余设备在租赁期开始日的入账价值。后续期间，A公司应当以该入账价值为基础，对这些已到货并达到预定可使用状态的设备计提折旧，计入相关成本、费用科目。

此外，比较已到货的其余设备的公允价值和截至目前已支付的20期款项折现到租赁期开始日的折现值。如果其余设备的公允价值超出累计已付款的折现值，则超出部分确认为对该重要设备的预付款(日常核算中使用“预付账款”科目，资产负债表中列报为“其他非流动资产——预付设备款”)；如果其余设备的公允价值小于累计已付款的折现值，则超出部分代表尚未支付的已到货设备价款，应继续确认为长期应付款。

鉴于A公司前期除支付租金挂账长期应付款外，均未进行账务处理(固定资产、折旧、长期应付款均未确认)，故A公司应对照上述各段中的处理意见进行账务调整(前期差错更正)。如果构成重大前期差错的，应追溯重述前期报表。

对于本年度A公司停止支付后续各期租金并提起诉讼的事项，应根据该诉讼的具体情况考虑恰当的会计处理和信息披露，需注意的是根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，在生效判决作出之前，不得将可能获取的补偿作为或有资产予以确认。如果对方提起反诉的，则应依据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，谨慎考虑本公司的败诉风险及其可能的财务影响，如满足该准则规定的确认预计负债的条件，则应谨慎确认预计负债，并作为或有事项在财务报表附注中作出恰当披露。☑

主持人信箱：cj-0723@163.com