

# 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. 问：几个合伙投资人以一定的价格受让民营医院的全部设备及房屋使用权(已预交了1年的房租，还有半年到期)而后设立新的医院，新医院沿用原来的名字。请问：(1)新设立的医院如何处理转让费支出？接收的设备等物资的公允价值低于支付的转让费的部分如何处理？(2)接收的设备、物资、租入房屋的账务处理？

答：假设新设立的医院执行2006年发布的新企业会计准则，且作为购买方的新投资人和原投资人之间没有关联方关系，则建议的处理方式为：

(1)需要明确此处所述的“转让费”的性质，以及与所接收的设备、物资、房屋租赁权价款之间的关系。如果转让费是这些合伙投资人在所接收的设备、物资、房屋租赁权价款之外，额外向原先的民营医院或其原投资人支付的款项，则应当根据具体的支付目的，以及新设立的医院是否需向新合伙人补偿该项支出，分别作出以下不同的处理：

①该笔转让费实质上是为了取得和延续该民营医院原有的经营资质。

参照国际财务报告准则(IFRS)体系下的IFRS 3第B31~B34段的规定，以及目前《企业会计准则解释第5号(征求意见稿)》中的相关表述，购买方在非同一控制下企业合并中所取得的被购买方的不具有实物形态的非货币资产满足以下条件之一的，应确认为无形资产：(一)源于合同性权利或其他法定权利，即使该项资产不能转让，或者不能从被购买方中分离出来，或者不能和其他权利、义务相分离；(二)能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、可辨认资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换；(三)能够与相关合同、可辨认资产或负债一起，一并从被购买方或合并后的实体中相分离，即使其不能单独从被购买方或合并后的实

体中相分离。据此，这笔为了取得和延续该民营医院原有的经营资质而支付的转让费，事实上是为了取得一项无形资产而发生的支出，应当在新设医院的账面上确认为一项无形资产，并按预计受益年限摊销；也可作为一项使用寿命不确定的无形资产。

②该笔转让费实质上是由于该医院原先整体获利能力较强，或者与新合伙人所拥有的其他资产和业务具有协同效应而支付的商誉性质的额外价款，不能归属于某项特定的可辨认资产。

在此情况下，新合伙人支付的购买总价款中超过所接收的设备、物资、房屋租赁权以及其他可辨认净资产(如有)的公允价值的部分，即构成了一项商誉，新设医院应按《企业会计准则第20号——企业合并》等相关会计准则的规定，将这部分价款确认为一项商誉。

③该笔转让费实质上是为了保留原先的管理团队或者技术骨干(这些人可能是原医院的投资人，也可能不是)而作出的额外支付安排。

在此情况下，如果支付对象原先不是原医院的投资人，则所支付的款项可以视作为获取这些管理、技术人员未来为新设医院提供服务而预先支付的报酬，按《企业会计准则第9号——职工薪酬》的相关规定进行会计处理；如果支付对象同时也是原医院的投资人，则可以参考IFRS 3(2008年修订)第B55段中的指引，在考虑以下因素的基础上，分析该笔额外支付更多地是属于对收购对价款的一项调整(应作为对合并商誉的调整数)，还是独立于企业合并的另一项交易(应视作为获取支付对象未来为新设医院提供服务而预先支付的报酬，按《企业会计准则第9号——职工薪酬》的相关规定进行会计处理)：a. 是否以支付对象未来持续为新设医院服务作为支付

条件；b.持续任职的时间长度；c.补偿款的水平；d.是否属于对继续任职者的增量支付；e.所拥有的股份数；f.与计价的关系，用于确定对价款的公式；g.其他安排和问题。

在上述三种情况下，该笔款项是由这些合伙投资人（新设医院的股东）先行支付的，但是其直接受益人均是新设的医院。如果新医院设立后，这些合伙投资人要求新设医院就这笔垫付款项作出补偿的，则新设医院应按照应支付给股东的补偿款金额，确认一项对股东的负债；如果新设医院无需对合伙投资人作出补偿或者返还的，则新设医院应把该笔垫付款项确认为一项资本公积。

(2) 对于所接收的设备、物资、租入房屋等，可按照其公允价值分别确认为固定资产或者存货。

如果该医院被收购时尚处于筹建的初期阶段，尚未具备构成《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南、讲解所指的“业务”所需的投入、加工处理过程和产出等要素，则该项收购不构成一项会计准则意义上的“企业合并”，而是一项资产购买。根据《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章第一节中的相关表述，“如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方(或被合并方)并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理”。

2. 问：我公司每月通过银行承兑汇票方式支付大量货款给供应商，汇票付款期限为6个月。现有一供应商不愿采用此方式，故企业提出可通过双方签订债务重组协议的方式把汇票贴现后从银行直接划款，但需由供应商支付货款的4%作为手续费。我公司目前未发生财务困难。请问：该笔手续费应如何核算？

答：《企业会计准则第12号——债务重组》第二条规定：债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。显然贵公司此结算方式不属于该准则所指的“债务重组”。

假设该业务的流程是：贵公司通过某种方式将所开出的银行承兑汇票直接贴现后，将票据款全额支付给供应商(贵公司承担贴现息)，同时从供应商处收取货款的4%作为手续费，或者将该手续费直接从应支付给供应商的款项中扣除(相当于供应商实际收到的款项为票据面值的96%，该4%作为对贵公司承担贴现息的补偿)，则建议贵公司的会计处理方法为：

(1) 假设该种结算方式在采购合同中一并约定，则应把采用该种结算方式与采购合同看作是互为前提的一个整体进行会计处理。贵公司在贴现环节承担的贴现息和从供应商处取

得的4%手续费之间的差额(假设前者小于后者)，可以视作供应商为了促成贵公司尽早支付货款而给予的一项现金折扣。按照企业会计准则的有关规定，贵公司在贴现环节发生的应支付给银行的贴现息，可在支付时确认为对供应商的其他应收款(如果双方约定采用净额结算方式，也可以直接冲抵贵公司对应供应商的应付账款)：借记“其他应收款(或应付账款)——供应商”，贷记“银行存款”等(按贵公司在贴现环节实际支付给银行的贴现息)。收到供应商支付的4%手续费时(或者直接抵减对供应商的应付账款时)，冲抵上述其他应收款(或应付账款)，超过上述已确认的其他应收款(或应付账款)的差额部分作为现金折扣冲抵贵公司的财务费用：借记“银行存款”，贷记“其他应收款(或应付账款)——供应商”和“财务费用”。

(2) 假设该种结算方式在采购合同中并未作出约定，而是在采购合同履行过程中的货款结算环节，双方经过协商签订补充协议的结果，则该项安排与采购业务并无关联，属于对结算方式的调整。与上述第1种情形相比，会计处理的主要差别在于在收到供应商支付的4%手续费时(或者直接抵减对供应商的应付账款时)，贵公司在贴现环节承担的贴现息和从供应商处取得的4%手续费之间的差额(假设前者小于后者)，应作为《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十八条所指的金融负债终止确认损益，计入营业外收入。

3. 问：甲公司(母公司)下属全资子公司乙公司正在进行清算。甲公司账面应收乙公司债权10 000元，乙公司对外应收债权14 000元。甲、乙公司商定用乙公司对外应收债权14 000元(假设公允价值也为14 000元)抵偿应付甲公司的欠款10 000元。请问：(1)甲公司应如何确定该项债权的入账价值？(2)对于该项债权的入账价值和原先对乙公司的应收款项账面价值之间的差额，母公司应如何处理？(3)母子公司资产置换事项影响子公司的清算损益吗？

答：如果甲、乙两公司均已执行新企业会计准则，并且此处涉及的乙公司对外债权14 000元为应收账款或者其他应收款等货币性债权(而不是预付账款等非货币性债权)，则：

(1) 甲公司对该项债权的入账价值的确定。

在其个别报表层面，甲公司从乙公司取得的该项对外应收债权，属于一项金融资产的初始确认。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十条规定：企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量。因此，甲公司对该项债权的入账价值应当是其公允价值。在实务中，该债权的公允价值通常就是扣除该债权在乙公司已提取的坏账准备后的账面价值(前提是此坏账准备客观反映了该项对外债权的可回收性)，一般无需为了确定其公允价值而实施特殊的评估程序。

(2) 对于甲公司对该项债权的入账价值与其原先对乙公司的应收款项的账面价值之间的差额的处理,需区分以下两种情况:

当乙公司的对外负债尚未全部清偿时,如果用于抵偿其对母公司负债的应收款项的公允价值高于所抵偿的负债的原账面价值,则存在变相提前分配剩余财产的嫌疑,可能导致对乙公司的尚未获得清偿的其他债权人的保障程度降低,因此很可能是不符合《公司法》、《企业破产法》等相关法律法规对于公司清算的规定的。对此,我们建议甲、乙公司就该等清偿安排是否符合相关法律法规的规定,获取律师的专业法律意见。

如果该项债权抵偿是发生在乙公司的所有对外负债均已清偿完毕之后,即构成被清算公司剩余财产分配的一部分,则我们建议甲公司在其个别报表层面,将该事项导致的应收债权终止确认损益与其他清算损益(即清算中收回的剩余净资产与原长期股权投资账面价值之间的差额)作为一个整体予以考虑,并按下列原则处理:于乙公司清算完成日,甲公司按照其从乙公司取得的各项资产、负债(统称为剩余净资产)在甲公司合并报表层面的账面价值(即以甲公司原取得对乙公司控制权的购买日的公允价值为基础持续计算的金额,不仅包括可辨认资产和负债,也包括原先在购买日确认的商誉在内)对所取得的乙公司各项资产、负债进行初始计量,同时终止确认原有的对乙公司的长期股权投资。按上述原则确定的取得乙公司剩余净资产初始确认金额与被终止确认的对乙公司长期股权投资账面价值之间的差额中,属于乙公司的可供出售金融资产公允价值变动等其他综合收益项目的部分,贷记或借记“资本公积——其他资本公积”,其他差额确认为投资收益。

需要注意的是,甲公司在乙公司清算后取得剩余净资产,并不构成一项会计准则意义上的企业合并。在实务中普遍存在一个误区,即混淆法律、税务上的“企业合并”和会计上的“企业合并”概念,认为母公司吸收合并子公司在会计上也构成一项企业合并。会计上的“企业合并”概念的本质应当是“取得对业务的控制权”,而母公司取得子公司的资产和负债,并未改变母公司所能控制的经济资源,所以不是会计意义上的“企业合并”。对此建议注意。

另外还需要注意的是,该事项的交易双方是甲公司(母公司)和乙公司(子公司)。就甲公司而言,并不构成一项与甲公司自身股东之间的权益性交易,所以甲公司在该清算事项中取得乙公司剩余净资产初始确认金额与被终止确认的对乙公司长期股权投资账面价值之间的差额中,除了属于其他综合收益性质的部分继续保留于“资本公积——其他资本公积”科目中以外,其余部分均应作为收回投资的损益计入当期投资收益,不应作为权益性交易计入“资本公积——资本溢价”。

(3) 根据《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]60号)的有关规定:

企业的全部资产可变现价值或交易价格,减除资产的计税基础、清算费用、相关税费,加上债务清偿损益等后的余额,为清算所得。企业全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用,减职工的工资、社会保险费用和法定补偿金,再结清清算所得税、以前年度欠税等税款后,清偿企业债务,按规定计算可以向所有者分配的剩余资产。在本案例中,由于乙公司以公允价值为14 000元的应收款项抵偿了原计税基础为10 000元的债务,且该抵偿事项涉及关联交易,因此乙公司在清算期的企业所得税纳税申报中,应当提供充分证据以说明该项交易安排具有合理的商业目的以及作价的公允性。如果无法提供表明交易安排合理性和作价公允性的充分证据,则存在被主管税务机关进行特别纳税调整的可能。

4. 问:A公司是一个技术服务公司,现和客户B签订了一项“设备采购协议”,在B全额付款之后向B销售设备并组装成一条生产线。A公司不具备自己独立生产设备的功能,其所有的设备都由其向其他供应商采购。目前,客户B由于资金周转问题,有80%的款项尚未支付,但承诺待现金充足后支付(预计在明年5月);A的供应商目前生产设备的进度在80%,且相关设备均在供应商的仓库。请问:(1)A公司是否适用建造合同准则按完工百分比法确认收入?(2)完工比例是多少?是否可理解为小于80%?

答:(1)根据《企业会计准则第15号——建造合同》和《企业会计准则解释第3号》第六条的规定,通常理解建造合同应具备以下特征:①先有买主(即客户),后有标底(即资产)。建造资产的造价在签订合同时已经确定。②资产的建设期长,一般都要跨越一个会计年度,有的长达数年。③所建造的资产体积大,造价高。④建造合同一般为不可取消的合同。⑤建造合同的标的物一般是根据买主的要求定制的,买主有权决定设计的主要结构要素,或者能够在建造过程中决定主要结构变动。

据此,A公司是否适用建造合同准则,取决于对以下因素的考量:标的资产的价值大小(相对于A公司的规模而言是否重大),以及合同实施周期的长短;所涉及的设备是标准化的通用设备,还是根据客户B的需求专门设计、定制的专用(非标准)设备;除了向设备供应商采购设备以外,A公司自身需在合同履行过程中提供的设计、安装、调试和其他技术服务的成本在合同总成本中所占比重是否重大。

(2)如果对上述第1个问题的考虑结果是“本案例可适用建造合同准则”,则根据《企业会计准则第15号——建造合同》的规定,在资产负债表日,建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。而满足“结果能够可靠估计”的条件必须包括“与合同相关的经济利益很可能流入企业”这一条。因此,在目前客户B尚未付清货款的

情况下, A公司应根据其所能获取的关于B公司的财务状况、信用记录等方面的信息, 对其在明年5月按期付清余款的可能性进行谨慎的估计, 如果预计B公司不能按期付清余款的可能性很小, 则可以认为满足“与合同相关的经济利益很可能流入企业”这一条件。在此基础上, 再考虑准则规定的该类建造合同的结果可靠估计应满足的其他条件是否也已满足。如果准则规定的该类建造合同的“结果能够可靠估计”应满足的所有条件均可同时满足, 则A公司可以采用完工百分比法确认合同收入和结转合同成本。

(3)《企业会计准则讲解(2010)》指出, 累计实际发生的合同成本是指形成工程完工进度的工程实体和工程量所耗用的直接成本和间接成本, 不包括下列内容: ①与合同未来活动相关的合同成本。包括施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本。材料从仓库运抵施工现场, 如果尚未安装、使用或耗用, 则没有形成工程实体。因此, 为保证确定完工进度的可靠性, 不应将这部分成本计入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度。②在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。对总承包商来说, 分包工程是其承建的总体工程的一部分, 分包工程的工作量也是其总体工程的工作量。总承包商在确定总体工程的完工进度时, 应考虑分包工程的完工进度。在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项虽然是总承包商的一项资金支出, 但是该项支出并没有形成相应的工作量, 因此不应将这部分支出计入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度。但是, 根据分包工程进度支付的分包工程进度款, 应构成累计实际发生的合同成本。

如果对上述第2个问题的考虑结果是“A公司可使用完工百分比法确认合同收入和结转合同成本”, 则在确定完工百分比时, 应根据上述指引, 区分是通用设备还是专用设备作如下考虑: 如果向设备供应商采购的设备是通用设备(并非按照客户的需求定制), 则在其实际运抵生产线施工现场并投入安装之前, 本身不构成建造合同标的资产实体的组成部分, 因此通用设备的制造进度和已发生成本不纳入A公司的建造合同整体完工百分比的计算。如果向设备供应商采购的设备是按客户需求定制的专用设备, 并且相关专用设备价值高、建造周期长, 则这些专用设备本身也可构成一项建造合同(设备供应商可视作A公司的分包商), 此时, A公司可根据设备供应商提供的完工进度报告所反映的进展情况, 将设备供应商已完成的工作量纳入其建造合同整体完工进度计算。由于A公司与B公司签订的建造合同中有部分工作量需由A公司自身完成, 或者委托其他分包商负责完成, 因而由此求得的建造合同整体完工进度很可能不同于设备供应商在设备制造这一分项建造合同中的完工进度。另外应注意, 根据《企业会计准则第15号——建造合同》第二十一条规定, 完工进度的确定有“累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例”、“已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例”、“实际测定的完工进度”三种方法。A公司在将设备供应商的已完成工作纳入其整体完工进度计算时, 应确保设备供应商确定完工进度的方法与A公司自身确定建造合同总体完工进度所采用的方法是一致的, 否则不具有可比性。■

主持人信箱: cj-0723@163.com

● 简讯

## 中注协发布《会计师事务所综合评价办法(修订)》

为推动中国注册会计师行业新业务拓展战略的实施, 综合反映与评价会计师事务所(以下简称事务所)科学发展水平, 中国注册会计师协会印发了《会计师事务所综合评价办法(修订)》(以下简称《办法》), 自2012年6月1日起执行。

《办法》规定, 事务所评价指标包括业务收入、注册会计师人数、综合评价质量指标、处罚和惩戒四大类指标, 涉及事务所规模、业务收入构成、高端审计业务、国际业务、内部治理、人力资源、人才培养、信息技术、质量控制、分所管理、财务会计、职业道德、党建情况、创先争优、社会责任15个方面。相对于2011年的综合评价办法, 《办法》在评价原则、评价程序、指标设计方面保持稳定, 并对部分指标作了修订, 以进一步体现行业发展战略和事务所科学发展规律。

为更加全面地反映行业业务整体规模和业务范围涵盖领域, 《办法》中的“业务收入指标”除了反映会计师事务所本身业务收入外, 还补充反映“与事务所统一经营的其他执业机构业务收入”, 旨在鼓励事务所多元化发展, 积极拓展新业务领域。“与事务所统一经营的其他执业机构业务收入”是指与事务所具有统一经营战略、统一品牌、统一专业资源、统一人员管理的专业服务机构经营取得的业务收入。与2011年综合评价办法相比, 《办法》将业务收入指标权重从50%下降到48%, 将综合评价质量指标权重从40%提升到42%, 增大了事务所科学发展的各个方面对综合评价结果的综合影响, 在体现事务所数量规模的同时, 进一步体现事务所发展质量和发展软实力, 引导事务所科学发展。

(本刊记者)