



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. 针对同一供应商的预付账款和应付票据能否在期末列报时予以抵销列报？

答：此问题涉及《企业会计准则第37号——金融工具列报》(2017) (下称37号准则) 所规定的“金融资产和金融负债的抵销列报条件”是否满足的问题。需要指出的是，虽然预付账款的标的物是所订购的商品或服务，不是金融资产，但在抵销列报这个特定问题上，由于预付账款具有债权属性，故仍可参照37号准则第五章“金融资产和金融负债的抵销”的相关规定处理。

根据37号准则第二十八条规定，“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：(一) 企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；(二) 企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。”该条规定了金融资产和金融负债抵销应遵循的基本原则。该章后续各条是对该原则的进一步解释。

对于第二十八条所列条件中的第(一)项“企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的”，在中国目前的法律环境下，应当关注是否满足《中华人民共和国合同法》第九十九条(当事人互负到期债务，该债务的标的物种类、品质相同的，任何一方可以将自己的债务与对方的债务抵销，但依照法律规定或者按照合同性质不得抵销的除外。当事人主张抵销的，应当通知对方。通知自到达对方时生效。抵销不得附条件或者附期限)、第一百零一条(当事人互负债务，标的物种类、品质不相同的，经双方协商一致，也可以抵销)的规定并履行了这两条规定的程序。只有在满足这两条规定的抵销条件并且履行规定程序后，应收、应付款才能在账面上和报表上以抵销后的净额反映。

对照本问题，应付票据的标的是特定金额的货币，而预付账款的标的是约定品种、数量的货物或服务，这两者的标的物种类、品质不同，因此只有在双方协商一致采用净额结算的情况下才可以行使抵销权，而该问题中此项抵销权并不是本企业(应付票据的债务人，同时是预付账款的债权人)可以随时单方面决定的，因此并不存在一项“当前可执行的抵销已确认金额的法定权利”；同时，由于标的物的种类、品质不同，如果将预付账款和应付票据两者抵销后按净额结算，则无法实现本企业支付该笔预付账款的商业目的(取得特定品种、数量的货物或服务)，因此可以合理推断本企业“既不打算行使抵销权(即净额结算)，又无计划同时结算金融资产和金融负债”。总之，37号准则第二十八条规定的抵销列报的两个条件，在本案例中均不能满足。因此，本案例中的应付票据和预付账款虽然是针对同一供应商的，但在期末资产负债表中不能抵销列报，应分别列报为一项非金融资产和一项金融负债。

2. 某新三板企业重组收购一家同一控制下的A公司，属增资换股收购，股东大会已开，股转系统已批准，增资换股等部分流程还未进行，但A公司已变更了工商登记。请问：这种情况下资产负债表合并日应如何确认？

答：根据《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南(下称《应用指南》)第二条“合并日或购买日的确定”规定，“企业应当在合并日或购买日确认因企业合并取得的资产、负债。按照本准则第五条和第十条规定，合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。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。”

另外,根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,控制是指投资方拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报,并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。因此判断控制权是否存在,最关键的是三个标准是否同时满足:一是对被投资企业相关活动的决策具有单方面决定的权力;二是据此从被投资企业的相关活动中获取可变回报;三是投资方在整个安排中的角色是“主要责任人”而不是“代理人”。合并日或购买日即为这三个标准同时得以满足的日期。一般情况下,合并日或购买日就是与所转让的标的股权相关的表决权、利润分享权(或亏损分担义务)和净资产权益等股东权利和义务均转归新的控股股东的日期。

在判断合并日或购买日的五个标准中,股权转让款的支付是一项较为次要的条件。该条件的本意是确保合并方(购买方)在被合并方(被购买方)中已经拥有足够大的经济利益,从而使得该项交易发生转回或撤销的可能性很小。如果《应用指南》规定的合并日或购买日判断条件中的其余四项均已满足,仅仅是股权转让款的支付未达到50%,但有其他确凿证据表明在目前状况下,该交易撤销或转回的风险极小的(例如,对款项的支付方式、支付时间、相应的资金来源等均已作好安排,并且没有理由相信合并方或购买方会违约),则仅仅股权转让款支付不到50%不会影响控制权转移和合并日(购买日)的认定。

在本问题中,《应用指南》第二条规定的合并日确定五项条件中的第(一)(二)两项已经确定满足(股东大会已开,股转系统已批准);如果股权转让协议约定以标的公司办理完毕股东变更的工商登记之日作为交割日,并在交割日将表决权、收益权、人事任免权等股东权利转移给受让方(新三板挂牌企业),则上述第(三)(五)两条也可确定满足。至于尚未完成作为收购对价的股份增发,则属于“合并价款尚未支付”的问题。但如前所述,我们理解,由于本问题属于同一控制下的交易,交易双方为关联方,且该交易已履行必要的内部和外部审批程序,支付对价的形式又是合并方自身的股份,在此情况下,该交易在日后被转回或撤销的可能性基本可以忽略不计,且最终作为对价的股份不

能顺利发行的可能性也是极低的,故虽然作为合并对价的股份尚未发行,但该问题已不再成为判断合并日的主要障碍。综合来看,我们理解基本可将A公司完成股东变更的工商登记之日(如果股权转让合同约定以该日作为交割日)认定为合并日。

3. 我公司是一家传统制造业企业,2018年9月受台风影响遭受很大损失(包括停工损失、存货毁损、设备毁损以及由此而增加的设备维修费和新设备购置费)。公司目前正在IPO申报。请问:上述损失能否全部计入“营业外支出”进行核算?如果可行,我们将尝试通过与股东谈判,由股东捐赠资金的形式对公司该部分损失进行补偿,对于该部分捐赠能否通过协议的约定计入“营业外收入”中核算?

答:根据《企业会计准则——应用指南》的附录《会计科目和主要账务处理》规定,“营业外支出”科目“核算企业发生的各项营业外支出,包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等”。据此,由于偶发性的自然灾害导致的各项可以货币计量的直接损失,如停工损失、存货和设备的毁损报废损失、对该次自然灾害中受损设备和房屋的维修费用,可计入“营业外支出——非常损失”。并且,根据证监会发布的《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益(2008)》(证监会公告[2008]43号)规定,“因不可抗力因素,如遭受自然灾害而计提的各项资产减值准备”可以列入非经常性损益。

但是,如果将在自然灾害中毁损的旧设备报废,购买新设备予以替代,则购买新设备的支出应确认为一项新的固定资产的成本,而不能一次性计入损益。

关于股东可能给予本企业的自然灾害损失补偿,我们理解,股东之所以愿意给予补偿,完全是基于其与本企业之间的投资与被投资、控制与被控制的特定关联方关系,如果放在无关联方关系的独立第三方之间,是不可能从外部非关联方获得此类“无偿”的补偿的。因此,此处股东对本企业的自然灾害损失补偿不具有商业实质,是仅可能发生于关联方之间的、代表股东对本企业的资本性投入的权益性交易。故按照权益性交易的会计处理原则(具体见《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)、《企业会计准则解释第5号》第六条等),本企业应在实际收到股东给予的补偿款时贷记“资本公积”而不是损益。

主持人信箱: cj-0723@163.com