

宁波证监局上市公司会计

监管情况通报

2023 年第 1 期

(总第 10 期)

宁波证监局

2023 年 2 月 28 日

【编者按】

为进一步规范辖区上市公司与收入、金融工具相关的账务处理，提升财务信息披露质量，我局结合辖区上市公司实际情况和实务热点问题，汇编部分典型案例形成情况通报，现下发供辖区各上市公司学习借鉴。

案例 1: 股权回购义务是否确认金融负债的会计处理

增资方 B、C 对 A 公司的全资子公司 D 公司进行增资, 出资完成后, A 公司对 D 公司的持股比例从 100% 降至 50%。增资协议约定, 本次交易完成后, 增资方 B 负责 D 公司的经营管理。若 D 公司连续 3 年累计净利润不低于 3000 万元, 增资方 B、C 有权要求 A 公司收购其持有的 D 公司全部或部分股权, 并按照退出时上一年度 D 公司扣非净利润 20 倍 PE 或最近两年同行业上市公司并购案例平均 PE 倍数孰高的原则计算估值。在回购条款触发之日起, A 公司可以在三年内分批对增资方所持有的 D 公司全部或部分股权进行回购, 同时增资方保证在回购期内 D 公司业务规模及利润仍处于稳定增长状态。

本案例中, 如果 D 公司累计净利润达标, 增资方 B、C 有权要求 A 公司回购其持有的 D 公司股权。由于 D 公司的经营业绩并非受 A 公司的控制, 因此在合并报表层面, A 公司承担了一项不能无条件避免的回购义务, 应当在初始确认时以回购所需支付金额的现值将该回购义务确认为一项金融负债。同时, 少数股东权益的列报应当基于增资方是否实质上享有少数股东相关权利和义务确定。

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报 (2017 年修订) 》, 发行方需要针对这些条款确认金融负债, 除非能够证明或有事件是极端罕见、显著异常且几乎不可能发生的情况或者仅限于清算事件。本案例涉及的回购条款不属于“极端罕见、显著异常

且几乎不可能发生的情况”或“清算事件”，因此，A公司应当就股权回购义务确认金融负债。

案例 2：贸易收入采用总额法或净额法确认的判断

E公司从事钢材贸易业务，采用以销定采模式，根据客户需求选择制造商，在同一天分别与客户、制造商签订销售、采购合同。一般采用先款后货的方式进行交易结算，在预收下游客户钢材款后，预付上游制造商钢材款。分别根据客户、制造商情况选择客户自提、制造商承运等方式将钢材送至客户指定地点。

客户自提模式下，E公司从客户处获取具体钢材采购需求（包括规格型号、数量、生产厂家范围或品牌等），据此确定制造商，并在同一天分别签订销售及采购合同。每种产品销售价格系在采购价格基础上加上相同价差，E公司仅获取固定利润。销售和采购合同涉及的产品规格型号、数量、制造商均保持一致，均约定款到发货。采购合同约定由E公司自提，销售合同约定E公司委托客户代为运输货物，运输过程风险由E公司承担。

制造商承运模式下，相关交易安排基本与客户自提模式保持一致，仅运输方式不同，即采购合同约定由制造商运输至E公司指定地点，合同金额包括货款、运费，开具一票制发票，运输过程全部风险由E公司承担；销售合同约定由E公司指定制造商送货至客户指定地点。

大宗商品贸易相关履约义务通常存在多方参与，企业作为提

供商品的一方,应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权,判断自身是主要责任人还是代理人,进而判断应采用总额法还是净额法确认收入。《企业会计准则第 14 号——收入(2017 年修订)》(以下简称《新收入准则》)规定了三种转让商品前能够控制该商品的情形。本案例中,E 公司根据客户需求确定商品制造商,在同一天签订销售及采购合同,销售和采购合同涉及的产品规格型号、数量、制造商均保持一致,且商品由客户或制造商运至客户指定地点,E 公司不负责货物的承运。在商品转移给客户之前,E 公司无法主导商品的用途,因此不属于“企业自第三方取得商品或其他资产控制权后,再转让给客户”的情形。E 公司未委托制造商代其向客户提供服务,因此不属于“企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务”的情形。E 公司未对钢材提供加工整合,因此也不属于“企业自第三方取得商品控制权后,通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户”的情形。

《新收入准则》进一步规定,企业在判断其向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时,不应仅局限于合同的法律形式,而应当综合考虑所有迹象进行判断,并进一步提出判断是否能够控制商品的三个事实和情况,即是否承担主要责任、是否承担存货风险、能否自主决定价格。本案例中,合同仅约定 E 公司承担运输过程风险,未明确 E 公司是否对商品质量、性能、售后等

负责,从客户的角度来看,仅承担运输风险并不意味着承担主要责任。根据合同约定,E公司在取得商品后,较短时间内即将相同规格、数量的商品交付给客户,实际不承担存货滞销、积压等风险。产品销售价格系采购价格加价差,E公司仅获取固定利润,基本无自主定价权,因此不承担存货市场价格波动风险。

案例 3: 联合体总承包项目收入确认

F公司主要为基础设施建设项目提供工程设计服务。F公司联合施工单位组成联合体,承揽市政工程EPC项目。F公司作为联合体牵头人,负责项目投标文件编制、合同谈判、文件提交和接收资料等相关事务,以及合同实施阶段的主办、组织和协调工作。联合体职责分工方面,牵头单位负责设计部分所有工作内容,不承担主要工程设备材料的采购及主体工程的建设义务,对设计部分承担主要责任,对施工部分承担连带责任;施工单位负责施工部分所有内容及后续施工进度款结算,对施工部分承担主要责任,施工部分完成后直接向业主方交付;联合体成员之间相对独立,内部分工明确,各自工作成果直接提交给客户,并就各自工作对业主方负责,各自承担质量风险。财务结算方面,F公司收取设计费和管理费,施工方收取建筑安装工程费,F公司无法决定整个项目的报价。项目业主方向F公司支付工程款,F公司依据合同与施工方结算建筑安装工程款并收取发票。

企业判断一项交易的收入采取总额法还是净额法核算,关键

在于判断从事交易时的身份为主要责任人还是代理人,向客户转让商品前是否能够控制该商品。《新收入准则》列举了企业转让商品前拥有控制权的三种情形,以下对照每种情形对案例进行分析。

情形一:企业自第三方取得商品或其他资产控制权后再转让给客户

这里分析的关键在于判断F公司是否承担主要责任。2019年底,住房和城乡建设部、国家发展改革委联合发布《房屋建筑和市政基础设施项目工程总承包管理办法》,规定房屋建筑和市政基础设施项目工程总承包活动中,工程总承包单位应当同时具有工程设计资质和施工资质,设计单位和施工单位组成联合体的,应当合理确定牵头单位,联合体各方应当共同与建设单位签订工程总承包合同,就工程总承包项目承担连带责任。由于规则层面并未规定联合体牵头单位承担主要责任,因此需要结合合同内容判断联合体牵头单位是否承担向客户转让商品的主要责任。

F公司就设计部分承担主要责任,对施工部分仅承担连带责任,设计方和施工方各自向业主方交付工作,并分别就各自工作对业主方负责。因此,F公司并未承担整个EPC项目主要责任及整体风险。从收费构成来看,F公司收取设计费和管理费,而设计费和管理费仅构成工程部分报价,F公司无法自主决定整个工程的报价。因此,F公司虽然是联合体牵头人,但并未承担主要责任,不属于取得控制权后再转让的情形。

情形二：企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务

F 公司作为设计单位，与施工单位组成联合体投标，以联合体名义向客户提供服务，因此无法主导第三方代为提供服务。

情形三：企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

F 公司负责设计，施工单位负责施工，彼此相对独立，各方工作直接交付给客户，F 公司不需将其工作与其他工作整合或组合转让给客户。

综上，F 公司虽然是联合体牵头人，但主要承担设计工作，与施工单位各自交付工作，未承担项目全过程各环节的主要责任和项目交付前后主要风险，亦未提供重大服务将产品整合成组合产出转让给客户。联合体更像是为了满足“工程总承包单位应当同时具有工程设计资质和施工资质”的要求而成立主体，F 公司仅负责设计、过程管理等专项工作。该等情况下 F 公司应采用净额法确认收入，F 公司收到项目业主方的工程款中，支付给施工方的款项性质应为代收代付款。

案例 4：客户指定原材料供应商的加工业务收入确认

G 公司主要生产湿巾类产品，采购无纺布等原材料后加工成湿巾对外销售。H 客户为从源头把控产品质量，要求 G 公司从指定供应商采购无纺布。由于 H 客户与指定供应商存在长期业务合作，采购价格及账期更优惠，供货优先级更高，经协商，G 公司向 H 客户

采购无纺布。该无纺布系通用型号,可用于多个品牌产品的生产,H客户约定销售给G公司的无纺布均用于H客户产品生产。H客户主导确定无纺布采购价格,由于H客户具有较强的采购议价能力,无纺布采购价格优惠,导致G公司对H客户的产品销售价格低于向第三方客户同类产品销售价格。

G公司每月向H客户汇报其产品相关的无纺布、在产品 and 产成品库存情况,H客户每半年参与G公司对前述存货的盘点。如在生产过程中无纺布出现毁损灭失,G公司仍需承担材料价款支付义务。G公司与H客户独立结算销售价款、采购价款。

《监管规则适用指引——会计类第1号》对以购销合同方式进行的委托加工收入确认方式进行了明确。公司(委托方)与无关联第三方公司(加工方)通过签订销售合同的形式将原材料“销售”给加工方并委托其进行加工,同时,与加工方签订商品采购合同将加工后的商品购回。在这种情况下,公司应根据合同条款和业务实质判断加工方是否已经取得待加工原材料的控制权,即加工方是否有权主导该原材料的使用并获得几乎全部经济利益,例如原材料的性质是否为委托方的产品所特有、加工方是否有权按照自身意愿使用或处置该原材料、是否承担除因其保管不善之外的原因导致的该原材料毁损灭失的风险、是否承担该原材料价格变动的风险、是否能够取得与该原材料所有权有关的报酬等。如果加工方并未取得待加工原材料的控制权,该原材料仍然属于委托

方的存货,委托方不应确认销售原材料的收入,而应将整个业务作为购买委托加工服务进行处理;相应地,加工方实质是为委托方提供受托加工服务,应当按照净额确认受托加工服务费收入。

本案例中,由于H客户约定销售给G公司的无纺布只能用于H客户产品生产,因此G公司无权按照自身意愿使用或处置该等材料,例如无法自主决定用于生产给任何客户的订单、对外出售等。虽然G公司承担原材料生产过程毁损灭失风险,但由于H客户参与原材料及相关产成品的存货管理,G公司实际可能不承担除保管责任以外的存货风险。另外,由于H客户主导确定无纺布采购价格,G公司对H客户的产品销售价格低于市场价格,可以看出G公司未全部承担原材料价格波动风险,且对最终销售产品可能不掌握完整定价权。

综上,G公司无法对原材料实施有效控制,对H客户的业务实质是受托加工业务,相关收入采用净额法核算较为合理。

主送：辖区各上市公司。

抄送：会会计部、会上市部，宁波上市公司协会。

宁波证监局办公室

2023 年 2 月 28 日印发
