

德勤会计聚焦

企业会计准则解释第4号



《德勤会计聚焦》是德勤中国发布的一份旨在提供国内外会计发展最新信息及其见解的简讯。希望您通过阅读本简讯能获得有用的信息，同时也热忱欢迎您对《德勤会计聚焦》提出宝贵的意见和建议。本期《德勤会计聚焦》将主要关注财政部于2010年7月14日以财会[2010]15号发布的《企业会计准则解释第4号》。

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，您可浏览以下网站：

英文：www.iasplus.com
中文：www.casplus.com

财政部于2010年7月14日以财会[2010]15号发布了《企业会计准则解释第4号》（以下简称“解释第4号”）。解释第4号的内容既包括为实现企业会计准则的持续趋同和等效而根据国际财务报告准则的相关规定作出的修订或补充，也包括企业会计准则在实际执行过程中出现的一些问题。以下是解释第4号内容的简要汇总：

问题	是否追溯调整？
1 非同一控制下企业合并中购买方为进行企业合并而发生的直接相关费用的会计处理	否
2 非同一控制下企业合并中购买方在购买日取得的被购买方可辨认资产和负债的分类或指定	否
3 多次交易分步实现非同一控制下企业合并的情况下购买日之前持有的被购买方股权的会计处理	否
4 因处置部分股权投资等原因丧失了对原有子公司控制权的情况下处置后的剩余股权的会计处理	否
5 企业合并中购买方对于因企业合并而产生的递延所得税资产的会计处理	是
6 合并财务报表中子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有份额时其余余额的会计处理	是
7 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理	是
8 融资性担保公司执行的会计标准	是
9 融资融券业务的会计处理	是
10 认股权持有人没有行权时原将分离交易的可转换债券中认股权单独确认为一项权益工具并计入资本公积部分的会计处理	是

关于企业合并的六项修订 — 解释第 4 号第一条至第六条

2008 年 1 月 10 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《国际财务报告准则第 3 号—企业合并》修订版（以下简称“IFRS 3（2008）”）和《国际会计准则第 27 号—合并财务报表和单独财务报表》修订版（以下简称“IAS 27（2008）”），对 2004 年版的 IFRS 3 和 2005 年版的 IAS 27 作出了全面修订，并自 2009 年 7 月 1 日或以后日期开始的会计年度生效。解释第 4 号第一条至第六条的规定（即，以下的问题 1-6）是为了保持企业会计准则的持续趋同而基于 IFRS 3（2008）和 IAS 27（2008）作出相应修订。

问题 1、同一控制下的企业合并中，合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。非同一控制下企业合并中，购买方发生的上述费用，应当如何进行会计处理？

根据 IFRS 3(2008)的规定，购买方发生的所有与购买有关的成本，如咨询、法律、会计、评估和其他专业费用或咨询费用应在发生时确认为期间费用并计入损益；为并购而发行债务性证券或权益性证券所发生的成本按照金融工具的相关准则予以确认（即，计入债务性证券或权益性证券的初始确认金额）。这一变更反映出 IASB 的注意力从实现购买的成本转向支付给卖方的对价。

对于非同一控制下企业合并中购买方为进行企业合并而发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，在解释第 4 号发布之前，CAS 20 要求购买方为进行企业合并而发生的各项直接相关费用将其计入企业合并成本，其会计处理与修订之前的 IFRS 3（2004）一致。而解释第 4 号则采用了与 IFRS 3（2008）要求完全一致的会计处理，要求购买方为进行企业合并而发生的各项直接相关费用计入当期损益，从而使 CAS 与 IFRS 保持持续趋同。

问题 2、非同一控制下企业合并中，购买方在购买日取得被购买方可辨认资产和负债，应当如何进行分类或指定？

根据 IFRS 3(2008)的规定，对于企业合并中取得的可辨认资产和负债，购买方应在购买日根据合同条款、经济条件、经营政策或会计政策，以及购买日存在的其他相关条件进行必要的分类或指定，以便后续应用其他的国际财务报告准则。但对于企业合并中取得的租赁合同和保险合同，IFRS 3（2008）要求购买方根据合同条款和合同初始成立时的其它因素进行分类（或者，如果合同的某些条款后续进行了修订，且该修订将会改变其分类，则应当根据合同修订日的因素进行分类）。

在解释第 4 号发布之前，对于购买方在购买日对取得的被购买方的可辨认资产和负债如何进行分类或指定，CAS 20 没有作出明确的规定。解释第 4 号采纳了 IFRS 3（2008）的分类和指定原则，但对于企业合并中取得的保险合同和租赁合同，解释第 4 号明确规定：“在购买日对合同条款作出修订的，购买方应当根据企业会计准则的规定，结合修订的条款和其他因素对合同进行分类。”

问题 3、企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，对于购买日之前持有的被购买方股权，应当如何进行会计处理？

IASB 在对 IFRS 3 及 IAS 27 的修订中确立了控制的变更是一项重大经济事项的原则——即只有在控制实现日才能应用购买法，也只有与实现控制的交易相关的商誉才应予以认定。因此，对于通过多次交易分步实现的企业合并，任何前期持有的被购买方的股权应按照公允价值进行重新计量，并将产生的利得或损失计入损益；同时将前期计入其他综合收益的利得或损失进行重新分类调整计入损益或转入其他权益项目，一如处置该等股权时的会计处理。

对于母公司单独财务报表，IAS 27 (2008) 允许母公司选择采用成本法或 IAS 39 的规定核算母公司对子公司、联营公司或合营公司的投资。

在解释第 4 号发布之前，对于分步实现企业合并的情况下，CAS 20 要求购买方分别每一单项交易的成本与该交易发生时应享有的被购买方可辨认净资产的份额比较确认每一单项交易的商誉；对于被购买方在购买日至交易日之间可辨认净资产公允价值的变动，相对于原持股比例的部分在合并财务报表中调整所有者权益项目。在母公司单独财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权投资，如果之前采用成本法核算，则无需对其进行调整；如果之前采用权益法核算，则需要将有关长期股权投资的账面余额调整至最初的取得成本。

解释第 4 号分别个别财务报表和合并财务报表对购买日之前持有的被购买方股权的会计处理作出了规定。对于合并财务报表，解释第 4 号与 IFRS 3 (2008) 的上述要求完全一致；但对于个别财务报表，解释第 4 号要求以购买日之前所持有被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本；购买日之前持有的被购买方股权涉及其他综合收益的，应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益转入当期投资收益。这可能导致某些实体在个别财务报表中出现准则差异。例如，由于追加投资等原因使对联营公司的投资成为对子公司的投资后，个别财务报表中列报的对子公司投资金额为原按权益法核算的股权投资账面价值与新增投资成本之和，这一金额与 IFRS 下个别财务报表列报的金额不一致（无论其采用的是 IFRS 所允许的哪一种方法）。

[附录一:案例 — 分步购买\(购买日之前持有的股份分类为可供出售金融资产\)](#)

[附录二:案例 — 分步购买\(购买日之前持有的投资为联营企业\)](#)

以下是解释第 4 号、原规定就分步实现合并情况下购买日前持有的被购买方股权会计处理的简要汇总及与 IFRS 的比较：

	原规定	解释第 4 号	与 IFRS 的比较
个别财务报表	如果之前对持有的股权投资采用成本法核算，则不调整其账面价值；如果之前对该股权投资采用权益法核算，则将该股权投资的账面价值调整至初始取得成本。	不调整之前持有股权投资的账面价值，与该股权投资相关的其他综合收益在处置该项股权投资时再予处理。	视之前持有的股权投资的性质，可能存在差异。
合并财务报表	除了可能需要对之前持有股权投资按照权益法进行调整之外，无需重新计量该等股权投资。	对之前持有股权投资按照购买日的公允价值重新计量，视同处置该股权投资进行处理。	与解释第 4 号的规定一致。

问题 4、企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的，对于处置后的剩余股权应当如何进行会计处理？

根据 IFRS 3 (2008) 和 IAS 27 (2008) 的规定，主体因处置部分股权投资或其他原因丧失对子公司的控制权时，应终止确认全部商誉，并将此前在其他综合收益中确认的与该子公司资产和负债相关的任何金额重新划转至损益或其他权益项目(即，视同该等资产和负债被直接处置)；同时应以公允价值计量持有的剩余股权，剩余股权的公允价值与其账面价值之间的差额作为处置利得或损失计入当期损益。对于母公司单独财务报表，IAS 27 (2008) 允许母公司选择采用成本法或 IAS 39 的规定核算母公司对子公司、联营公司或合营公司的投资。

在解释第 4 号发布之前，根据 CAS 2 的规定，主体因处置部分股权投资或其他原因丧失对子公司的控制权时，应根据处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本；剩余股权对原子公司具有共同控制或重大影响的，按有关成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。

对于因处置部分股权投资或其他原因丧失对子公司的控制权时剩余股权的会计处理，解释第 4 号分别合并财务报表和个别财务报表作出了规定。对于合并财务报表，解释第 4 号与 IFRS 3 (2008) 及 IAS 27 (2008) 的要求完全一致；但对于个别财务报表，解释第 4 号要求按处置后剩余股权的账面价值将其确认为长期股权投资或其他相关金融资产，处置后剩余股权能够对原有子公司实施共同控制或重大影响的，按有关成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。在拥有子公司的情况下，由于 IFRS 在个别财务报表中并不采用权益法核算对联营公司或合营公司的投资，这可能导致某些实体出现准则差异。

[附录三:案例 —丧失对子公司控制权的情况下处置对子公司的投资](#)

以下是解释第 4 号、原规定就丧失对子公司控制权时剩余股权会计处理的简要汇总及与 IFRS 的比较：

	原规定	解释第 4 号	与 IFRS 的比较
个别财务报表	按照账面价值确认剩余股权，并根据其对被投资企业的影响程度采用相应的核算方法。	按照账面价值确认剩余股权，并根据其对被投资企业的影响程度采用相应的核算方法。	是否存在差异取决于对投资所采用的会计处理方法。
合并财务报表	无需对剩余股权进行重新计量。	对剩余股权按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量。	解释第 4 号与 IFRS 的规定一致。

问题 5、在企业合并中，购买方对于因企业合并而产生的递延所得税资产，应当如何进行会计处理？

根据 IFRS 3 (2008) 的规定，购买方应根据《国际会计准则第 12 号—所得税》的规定确认和计量企业合并中所取得资产或承担的负债所产生的递延所得税资产或负债，特别地，对于在购买日因不符合递延所得税确认条件而未予确认的企业合并中购买方取得的被购买方的可抵扣暂时性差异，在购买日后 12 个月内，如取得新的或进一步的信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益；除上述情况以外，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益。

解释第 4 号采纳了与 IFRS 3 (2008) 要求相一致的会计处理。但值得注意的是，解释第 4 号要求对该事项进行追溯调整，而 IFRS 3 (2008) 则要求对该事项自其生效后采用未来适用法进行处理，这可能导致某些实体因过渡性条款不同出现准则差异。

问题 6、在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额应当如何进行会计处理？

根据 IAS 27 (2008) 的规定，利润或损失以及综合收益总额应在母公司股东和非控制性权益之间进行分配，即使其可能导致非控制性权益出现负数时也应如此。

在解释第 4 号发布之前，根据 CAS33 的规定，子公司少数股东的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额时，该项余额应当冲减母公司的所有者权益，除非公司章程或协议规定少数股东有义务承担，且少数股东有能力弥补的。为了与 IAS 27 (2008) 的上述规定相一致，解释第 4 号也作出了相应的修订，规定：“在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。”但值得注意的是，解释第 4 号要求对该事项进行追溯调整，而 IAS 27 (2008) 则要求对该事项自其生效后采用未来适用法进行处理，这可能导致某些实体因过渡性条款不同出现准则差异。

关于股份支付业务的会计处理

问题 7、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理？

2009 年 6 月 18 日，IASB 发布了经修订的《国际财务报告准则第 2 号—以股份为基础支付》（以下简称“IFRS 2”）。修订后的 IFRS 2 增加了原由 IFRIC 11（IFRIC 11 自 2007 年 1 月 1 日起生效）规范的集团内股份支付交易内容。根据修订后 IFRS 2 的规定，对于集团内的股份支付交易，取得商品或劳务的主体应根据其自身的权利和义务以及所授予股份的性质将股份支付交易区分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

基于 IASB 对 IFRS 2 作出的上述修订，解释第 4 号也对 CAS 11 的相关规定作出了修订和补充，其内容与 IFRS 2 实现了实质性趋同。解释第 4 号规定，企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付，应当按照以下规定进行会计处理：

- 结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。
- 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

关于融资性担保公司的会计标准

问题 8、融资性担保公司应当执行何种会计标准？

自从新企业会计准则体系实施以来，中国境内的金融类企业已经渐次实施了新企业会计准则。但对于融资性担保公司何时执行新企业会计准则，相关的监管机构并未作出规定。在实务中，众多的融资性担保公司仍在执行《金融企业会计制度》和《担保企业会计核算办法》（财会[2005]17号）。解释第 4 号对融资性担保公司执行新企业会计准则的时间及担保业务适用的企业会计准则作出了明确规定，具体内容包括：

- 融资性担保公司应当执行企业会计准则，并按照《企业会计准则——应用指南》有关保险公司财务报表格式规定，结合公司实际情况，编制财务报表并对外披露相关信息。
- 融资性担保公司发生的担保业务，应当按照《企业会计准则第 25 号——原保险合同》、《企业会计准则第 26 号——再保险合同》、《保险合同相关会计处理规定》（财会[2009]15号）等有关保险合同的相关规定进行会计处理。

关于融资融券业务的核算

问题 9、企业发生的融资融券业务，应当执行何种会计标准？

2010年3月31日，沪、深两市首开融资融券业务，因此融资融券业务的会计处理属于企业会计准则执行过程中的新问题。财政部会计司曾于2010年4月29日公开发布了《融资融券业务及其会计处理》的研究报告，就融资融券业务的会计处理问题进行了探讨。解释第4号规定融资融券业务的会计处理应当遵循金融工具相关会计准则，具体内容包括：

- 对于融资业务，证券公司及其客户均应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理。证券公司融出的资金，应当确认应收债权，并确认相应利息收入；客户融入的资金，应当确认应付债务，并确认相应利息费用。
- 对于融券业务，证券公司融出的证券，按照《企业会计准则第23号——金融资产转移》有关规定，不应终止确认该证券，但应确认相应利息收入；客户融入的证券，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关规定进行会计处理，并确认相应利息费用。
- 证券公司对客户融资融券并代客户买卖证券时，应当作为证券经纪业务进行会计处理。
- 证券公司及其客户发生的融资融券业务，应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》有关规定披露相关会计信息。

关于分离交易可转换公司债券中的认股权到期时未行权的会计处理

问题 10、企业根据《企业会计准则解释第2号》（财会[2008]11号）的规定，对认股权和债券分离交易的可转换公司债券中的认股权，单独确认了一项权益工具（资本公积—其他资本公积）。认股权持有人没有行权的，原计入资本公积（其他资本公积）的部分，应当如何进行会计处理？

解释第4号规定，企业发行的认股权和债券分离交易的可转换公司债券，认股权持有人到期没有行权的，应当在到期时将原计入资本公积（其他资本公积）的部分转入资本公积（股本溢价）。

案例：分步购买 — 购买日之前持有的股份分类为可供出售金融资产

A 公司分两步获得了 B 公司 75% 的股权：

- 20X5 年 1 月 1 日，A 公司以对价 10,000 元获得 B 公司 15% 的股权，并将其分类为可供出售金融资产。20X5 年 1 月 1 日，B 公司可辨认净资产的公允价值为 60,000 元。
- 20X5 年 1 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日止期间，A 公司持有 B 公司 15% 股权因公允价值增加确认利得 2,000 元，并计入其他综合收益中。
- 20X6 年 2 月 1 日，A 公司以现金对价 60,000 元获得了 B 公司另外 60% 的股权。20X6 年 2 月 1 日，B 公司可辨认净资产的公允价值为 80,000 元(假设 B 公司 20X5 年 1 月 1 日至 20X6 年 2 月 1 日止期间并无利润，其可辨认净资产公允价值的增加系 B 公司因所持有可供出售金融资产公允价值变动而确认的利得)，A 公司之前持有的 B 公司 15% 股权的公允价值为 12,500 元，B 公司少数股东权益 (25%) 的公允价值为 25,000 元。

在 CAS20 原规定和解释第 4 号下，A 公司在购买日商誉的计算分别如下：

项 目		解释第 4 号	原规定	
			购买 60% 股份	购买 15% 股份
支付对价的公允价值	(1)	60,000	60,000	10,000
少数股东权益的金额 ¹	(2)	20,000 (80,000 x 25%)	-	-
之前持有的股份的公允价值	(3)	12,500	-	-
合计	(4)=(1)+(2)+(3)	92,500	60,000	10,000
B 公司可辨认净资产的公允价值	(5)	80,000	-	-
收购的 B 公司可辨认净资产的公允价值	(6)	-	48,000 (80,000 x 60%)	9,000 (60,000 x 15%)
商誉	(7) =(4)-(5/6)	12,500	12,000	1,000

从以上示例可以看出，根据解释第 4 号规定确定的商誉金额(12,500)与按照 CAS 20 原规定计算得出的商誉金额 (12,000+1,000 =13,000) 不同。

¹ IFRS3 (2008) 允许购买方选择按照非控制性权益(IFRS 的术语，即“少数股东权益”)享有被购买方可辨认净资产的权益份额或非控制性权益的公允价值计量非控制性权益。方法的选择会影响确认为商誉的余额。解释第 4 号是采用前者的方法。

此外，根据解释第 4 号的规定，在分阶段实现的企业合并中，购买方在合并财务报表上须将其先前持有的被购买方股权按照购买日的公允价值进行重新计量，并将购买日先前持有被购买方股权公允价值与账面价值的差额确认为利得或损失，计入当期损益。如果之前购买方因被购买方权益价值发生变动确认了其他综合收益，则应在购买日将已计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益。因此在解释第 4 号规定下进行分阶段实现企业合并是有可能产生损益的。

购买日 A 公司的收购利得计算如下：

15% 股权于 20X6 年 2 月 1 日的公允价值	12,500
15% 股权于 20X6 年 2 月 1 日的账面价值(公允价值调整前)	12,000
	<hr/>
	500
以前计入其他综合收益中的公允价值变动	2,000
	<hr/>
收购利得	2,500
	<hr/> <hr/>

另外，购买日 A 公司个别财务报表上对 B 公司的投资金额计算如下：

15% 股权于 20X6 年 2 月 1 日的公允价值	12,500
新增投资成本	60,000
	<hr/>
	72,500
	<hr/> <hr/>

案例：分步购买—购买日之前持有的投资为联营企业

A 公司分两步获得 B 公司 75% 的股权：

- 20X5 年 1 月 1 日，A 公司以现金对价 40,000 元获得 B 公司 40% 的股权，并将其作为对联营企业投资采用权益法核算。20X5 年 1 月 1 日，B 公司可辨认净资产的公允价值为 80,000 元。20X5 年 1 月 1 日至 20X8 年 12 月 31 日止期间，B 公司共实现净利润 12,500 元，B 公司除净利润之外的股东权益增加额为 7,500 元（因其持有的可供出售金融资产公允价值增加而产生）。
- 20X9 年 1 月 1 日，A 公司又以现金对价 55,000 元购入 B 公司 35% 的股权。20X9 年 1 月 1 日，B 公司可辨认净资产的公允价值为 110,000 元。20X9 年 1 月 1 日，非控制性权益的公允价值为 30,000 元，之前持有 40% 股权的公允价值为 50,000 元。

在 CAS20 原规定和解释第 4 号下，A 公司在购买日商誉的计算分别如下：

项目		解释第 4 号	原规定	
			购买 35% 股权	购买 40% 股权
支付对价的公允价值	(1)	55,000	55,000	40,000
少数股东权益的金额	(2)	27,500	-	-
之前持有的股权的公允价值	(3)	50,000	-	-
合计	(4)=(1)+(2)+(3)	132,500	55,000	40,000
B 公司可辨认净资产的公允价值	(5)	110,000	-	-
收购的 B 公司可辨认净资产的公允价值	(6)	-	38,500 (110,000 x 35%)	32,000 (80,000 x 40%)
商誉	(7) =(4)-(5/6)	22,500	16,500	8,000

从以上示例可以看出，根据原规定得出的商誉金额为 24,500 元（16,500 + 8,000），其与按照解释第 4 号计算得出的商誉金额(22,500)不同。

根据解释第 4 号的规定，购买日 A 公司的收购利得计算如下：

40% 股权的公允价值	50,000
40% 股权的账面价值 (40,000 + 12,500 x 40% + 7,500 x 40%)	48,000
	2,000
以前计入其他综合收益中的金额 (7,500 x 40%)	3,000
收购利得	5,000

另外，购买日 A 公司个别财务报表上对 B 公司的投资金额计算如下：

40% 股权的账面价值	48,000
新增投资成本	55,000
	103,000

案例：丧失对子公司控制权的情况下处置对子公司的投资

A 公司对 B 公司的股权进行了如下的交易：

- 20X7 年 1 月 1 日，A 公司以 125,000 元现金为对价取得 B 公司 100% 的股权，当日 B 公司可辨认净资产的公允价值为 100,000 元，因此商誉为 25,000 元。
- 20X7 年 1 月 1 日至 20X8 年 12 月 31 日止期间，B 公司的净资产增加了 20,000 元，其中 15,000 元来自其净利润，5,000 元来自可供出售金融资产公允价值的变动。
- 20X9 年 1 月 1 日，A 公司以 115,000 元现金为对价出售 B 公司 75% 的股权，出售后 A 公司对 B 公司的持股比例为 25%。20X9 年 1 月 1 日，B 公司剩余 25% 股权的公允价值为 38,000 元，其被分类为对联营企业的投资而适用 CAS 2 的相关规定。

根据解释第 4 号的规定，A 公司 20X9 年 1 月 1 日处置 B 公司 75% 股权的相关利得计算如下：

处置 75% 股权收到对价的公允价值	115,000
剩余 25% 股权的公允价值	38,000
小计 (A)	153,000
处置子公司的净资产的账面价值	120,000
终止确认商誉的金额	25,000
小计 (B)	145,000
(A) - (B)	8,000
原计入其他综合收益的金额 ²	5,000
处置利得	13,000

从以上可以得出，A 公司处置 B 公司 75% 的股权之后，其剩余 25% 股权按照处置当日的公允价值 38,000 元计量，因处置而计入当期损益的金额为 13,000 元，其中包括处置 75% 股权的处置损益 8,000 元，以及将原计入其他综合收益而转入损益的金额 5,000 元。

另外，处置日 A 公司个别财务报表上对 B 公司的投资金额计算如下：

投资原账面价值	125,000
处置部分所对应的账面价值 (125,000 x 75%)	(93,750)
	31,250
处置利得为：	
处置 75% 股权收到对价的公允价值	115,000
处置部分所对应的账面价值 (125,000 x 75%)	(93,750)
	21,250

² 根据解释第 4 号的规定，当主体丧失对子公司的控制权时，此前在其他综合收益中确认的与子公司资产和负债相关的任何金额（指全部金额，而不是仅与处置部分相关的金额）会重新划转至损益。

德勤中国业务的联络详情

北京

**德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所**
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城德勤大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

重庆

德勤咨询(重庆)有限公司
中国重庆市渝中区青年路38号
重庆国贸中心13楼10-12单元
邮政编码：400010
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170

大连

**德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所**
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

**德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所**
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0119 / 0121

杭州

德勤商务咨询(杭州)有限公司
中国杭州市教工路18号
欧美中心企业国际A区605室
邮政编码：310013
电话：+86 571 2811 1900
传真：+86 571 2811 1904

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

**德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所**
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

**德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所**
中国深圳市深南东路5001
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

**德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司**
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6289 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

**德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所**
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

武汉

**德勤咨询(上海)有限公司
武汉办事处**
中国武汉市建设大道568号
新世界国贸大38层02号
邮政编码：430022
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032

厦门

**德勤咨询(上海)有限公司
厦门办事处**
中国厦门市思明区鹭江路8号
国际银行大厦26楼E单元
邮政编码：361001
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人的担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家,凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识,协助客户在全球各地取得商业成功。德勤约 169,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

在中国,我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司,以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中国大陆及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一,共拥有逾 8,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 14 个城市。

早在 1917 年,我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持,为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验,并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港,我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成德勤有限公司、德勤全球服务有限公司、德勤全球服务控股有限公司、德勤全球社团组织、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务,读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。