

## 中勤万信会计师事务所（特殊普通合伙）

地址：北京西直门外大街 110 号中糖大厦 11 层

电话：(86-10) 68360123

传真：(86-10) 68360123-3000

邮编：100044

### 关于对深圳美丽生态股份有限公司 2019 年半年报问询函核查回函

深圳证券交易所公司管理部：

贵部《关于对深圳美丽生态股份有限公司的半年报问询函》（公司部半年报问询函[2019]第 1 号）收悉，对于贵部询问的有关事项，我所非常重视，经认真查询，现将核查情况回复如下：

1. 关于钟山区美丽乡村升级改造项目（以下简称“改造项目”）。你公司前期信息披露文件对该项目情况描述存在以下前后矛盾之处：（1）2018 年半年报问询回复称该项目已复工，但 2017 年年报问询回复、2018 年年度业绩预告问询回复显示该项目 2017 年、2018 年期末存货余额均为 3.90 亿元，即一年时间内该项目无新增投入成本，且 2018 年年报披露该项目报告期内未确认收入和成本；（2）2018 年年报问询回复称该项目期末存货余额为 3.16 亿元，与前期披露的 3.90 亿元存在较大差异。

请你公司：（1）说明前期披露改造项目已于 2018 年内复工但未在当期新增投入成本的原因；（2）改造项目 2018 年期末存货余额数据前后存在差异的原因，项目前期成本核算是否错误，其他项目是否也存在类似错误，如是，说明相关错误对前期已披露财务数据（包括已确认收入、存货、应收账款等）的影响，是否存在重大会计差错更正和追溯调整情形。

请年审会计师对上述事项进行核查并发表明确意见。

（1）江苏八达园林有限责任公司（“以下简称：江苏八达”）2018 年度 6 月份后更换了管理层。新管理层变更了经营策略，对存量项目与甲方沟通后最快的进行审计结算，收回工程款以解决流动性危机。公司前期披露的 2018 年内复工是指管理层对美丽乡村改造项目，重启与甲方的沟通，尽快对该项目进行审计

结算，收回工程款。除该事项外，无其他工程施工事项。

(2) 产生差异的原因是在 2018 年度减少改造项目存货金额 0.74 亿元、减少相对应的应付账款 0.74 亿元。因为工程项目周期长，甲方结算不及时以及未支付工程款，在财务核算时江苏八达将应付账款中的分包商经双方对账后，账务处理以暂估金额入账。

江苏八达在 2018 年遇到流动性问题，工程项目停滞，且管理层发生变更，新的管理层更改经营策略，为减弱流动性造成的财务风险，督促各项目尽快结算。改造项目是江苏八达持有的重大项目之一，资金占用较大，企业后续施工难度提升，甲方预计结算金额会低于公司预期金额。该项目存在工程分包，根据分包合同约定分包工程结算金额以甲方最终结算金额为基础，由于 2018 年改造项目的预计结算金额低于预期，江苏八达按照甲方对工程量的核算口径对分包商提供的工程量进行核算后，调减了应付供应商的工程价款。该调整已获得分包商的同意，并获取确认函。差异数据明细如下：

供应商名称	调整金额（万元）	类别
昆山道侨装饰工程有限公司	3,698.50	分包商
江苏联搏工程有限公司	2,044.00	分包商
常州飞峰建筑构件有限公司	1,660.00	分包商
合计	7,402.50	

除改造项目外，梅花山风景区山体覆绿工程项目减少存货 3,314.70 万元、减少相对应的应付账款 3,314.70 万元。减少的主要是苗木款。减少原因为 2018 年底，该项目甲方预计结算金额会低于公司预期金额，根据合同中的约定调减了应付供应商的款项。该调整已获供应商的同意，并获取确认函。

根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。第十一条 前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报。（一）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。（二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

根据该准则规定，对存货和应付账款的调整属于对前期暂估金额的调整，应属于会计估计变更，采用未来适用法处理。具体原因如下：

①江苏八达属于园林工程类企业，存在业务分包的情况，在初始确认时根据分包方的成本资料，及甲方对总工程的验收资料为依据，确认分包成本及应付账款暂估金额，且在合同约定同分包方的结算金额以甲方最终结算金额为基准。

②根据企业会计制度等其他规定，对于已验收入库的购进商品，但发票尚未收到的，企业应当在月末合理估计入库成本（如合同协议价格、当月或者近期同类商品的购进成本、当月或者近期类似商品的购进成本、同类商品同流通环节当期市场价格、售价\*预计或平均成本率等）暂估入账。由于工程项目的特殊性，存在暂估周期较长的特点，导致应付账款结算不及时。

③江苏八达收入核算采用完工百分比法，工程进度按照已完工的成本除以预估总成本确定。改造项目绝大部分收入确认在 2016 年度，当年按照已完工成本（包含分包成本）除以预估总承包乘以合同收入后的金额，已向甲方进行确认，并获得经甲方确认的工程项目确认函。

④根据准则对前期差错的定义，编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息及前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。在 2016 年及 2017 年度，公司工程项目施工情况较好，在公司编制当年财务报表时，无法预期并能够考虑到 2018 年出现的流动性危机以及新管理层的经营模式，无法获取这些事项存在的可靠信息，根据相关准则第十一条的规定，不满足前期差错的定义，因此调整不属于会计差错更正。

这些事项在 2018 年才出现，在 2018 年底才获取改造项目的预审计金额（如果出现大幅审减，根据合同是不能自行调减分包商工程金额的）。在 2018 年资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。满足相关准则第八条的规定，属于会计估计的变更。根据该准则第九条的规定，会计估计应当采用未来适用法处理。

⑤上述二个项目初步审计结果产生于 2018 年末，江苏八达对预计审减的部分厘清内外部责任，对分包协议中应由分包商及供应商承担的部分已向对方寄发确认函并收到经确认的回函后进行了调整。

经核查，我们认为该调整事项属于会计估计变更，不适用重大会计差错更正。

由于采用未来适用法，因此未对前期已披露财务数据产生影响。

2. 关于项目经理承包制。你公司 2017 年年报问询回复显示，该年度净利润减少主要原因之一为 2017 年度八达园林的工程项目经营模式发生了变化，部分工程采用项目经理承包制，公司只按照 5%-9%的比例收取项目管理费。公司对项目经理承包制项目会计核算方式与自营业务会计政策没有区别，按照总额法确认由项目经理承包的项目收入，理由为“对外承接业务和签订采购、分包等合同均由公司自行签订，与工程项目相关的风险和报酬均由公司承担，因此采用总额法确认由项目经理成本的项目收入比较合理”。而你公司于 2019 年 7 月 30 日披露的《补充更正后的关于子公司涉及诉讼的公告》显示，你公司在 2014 年将温州市城市中央绿轴公园工程项目（以下简称“绿轴公园项目”）内部承包给个人，签订了《内部考核责任书》，对方保证你公司纯利润为该项目回购款的 10%，超过部分需奖励给个人，不足部分由个人补足。此外，自 2020 年起，所有境内上市企业将施行《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号，以下简称“新收入准则”）。

请你公司：（1）列表说明 2015 年以来项目经理承包制所涉及项目在各会计年度确认收入的情况，同时结合各项目内部转承包有关风险承担、利润分配、权利义务等主要条款约定，说明相关工程项目的风险报酬是否已实际转移给项目经理、你对相关项目收入计量采用总额法是否符合企业会计准则的规定，是否公允反映你公司实际经营收入规模和毛利率水平，是否符合行业惯例；（2）分析判断与收入相关会计准则制度的原规定相比，执行新收入准则预计对你公司项目经理承包制所涉及的在建项目未来收入计量的影响，相关项目是否仍符合用总额法计量收入的条件。

请年审会计师对上述事项进行核查并发表明确意见。

（1）项目承包制项目如下：

项目名称	2015 年度营收金额	2016 年度营收金额	2017 年度营收金额	2018 年度营收金额	权力义务约定
济南万达城展示区园林景观工程			2,540.02	314.96	收取 9%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
浙江诸暨万达广场 AC 区景观绿化工程			802.74	471.35	收取 9%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
江阴市五矿黄山湖壹号项目			103.94	-4.29	收取 10.65%固定管理费，不足部分由项目经理补

					足。
上海颀桥万达广场项目			514.54	255.79	收取 10%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
南通通州湾科创城河道一标段景观绿化工程			593.75	269.30	收取 4.5%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
五河县省级中心村设计施工工程			319.25	200.33	收取 15%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
长沙五矿万境水岸五期园林绿化工程			56.14	-	收取 10.96%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
贵阳丹寨旅游小镇金钟大道景观绿化工程			2,460.39	108.47	收取 9%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
昆明绕城高速公路东南段工程			1,785.70	4.06	收取 9%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
长春国际金融中心室外园林景观工程			116.13	32.04	收取 13.53%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
北戴河蔚蓝海岸项目苗圃喷灌工程			28.38	7.71	收取 4.5%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
大连鲁能胜地2017年度时令花卉提升工程			123.63	-	收取 4.5%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
五矿铂海湾项目三期 B 园林绿化及景观工程			100.29	-	收取 10.96%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
大连鲁能希尔顿度假酒店园林景观施工工程			2,279.58	246.83	收取 4.5%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
呼和浩特回民区万达广场			810.29	168.21	收取 4.5%固定管理费，不足部分由项目经理补足。
温州市城市中央绿轴公园工程	60,983.93	10,515.17	3,904.19	-206.30	保证纯利润为 10%，不足部分由项目经理补足
合计：	60,983.93	10,515.17	16,538.96	1,868.47	
占当年总收入比例	63.70%	9.98%	21.82%	5.41%	

江苏八达园林有限责任公司（以下简称“江苏八达”）以公司名义与甲方签订建设工程合同。江苏八达 2017 年工程项目经验模式发生变化，为了公司利益，部分项目采用项目经理承包制，公司只按照 5%-9%的比例收取项目管理费。该内部承包协议条款无论如何约定，只能对签订协议的双方（江苏八达与项目经理）产生约束，无法对外产生法律效力。项目经理承包制项目由江苏八达与各工程甲方签订合同，该工程合同对各方的权力及义务进行了约定。针对江苏八达与项目经理的内部承包协议以及与甲方签订的建设工程合同，我们从法律及企业会计准

则的规定上分别予以说明

根据《合同法》的相对性原则，分为：主体相对性、内容相对性及责任相对性。根据该原则：

①主体相对性，即指合同关系只能发生在特定的主体之间，只有合同当事人一方能够向合同的另一方当事人基于合同提出请求或提起诉讼。

工程合同由甲方与江苏八达签订，该工程出现质量问题等其他情况，根据主体相对性原则，甲方只能向江苏八达基于合同提出请求或者提起诉讼。

②内容相对性，即指除法律、合同另有规定以外，只有合同当事人才能享有合同规定的权利，并承担该合同规定的义务，当事人以外的任何第三人不能主张合同上的权利，更不负担合同中规定的义务。

江苏八达与甲方的合同条款中，未规定第三人（项目经理）享有合同的权利和承担义务。因此该工程出现质量问题等其他情况，只有合同约定的江苏八达承担相关义务。第三人（项目经理）不需负担合同中规定的义务。

③责任相对性，即指违约责任只能在特定的合同关系当事人之间发生，合同关系以外的人不负违约责任，合同当事人也不对其承担违约责任。

工程项目出现质量等其他情况，产生违约责任，该违约责任只能在特定合同关系当事人之间发生，该工程合同的签约人为甲方与江苏八达，因此违约责任只能由江苏八达来承担。合同中未约定第三人的权利义务，因此在此情况下，第三人（项目经理）不承担违约责任。

根据以上《合同法》的规定。江苏八达与甲方签订建设工程合同，从合同相对性原则来说，只能由江苏八达来行使相关的权力和承担相关的义务，与第三人（项目经理）无关，甲方不能直接找第三人（项目经理）行使相关的诉求。

项目经理承包制项目由公司对外承接业务和签订采购、分包等合同均由公司自行签订，与工程项目相关的风险和报酬均由公司承担，根据《合同法》的相对性原则以及《企业会计准则第 14 号——收入》现行准则中风险与收入匹配原则，公司对外承接业务和签订采购、分包等合同均由公司自行签订，合同主体是公司而不是项目经理，与此有关风险和报酬均由公司承担，因此采用总额法确认收入是符合实际的经营模式以及企业会计准则的规定。

(2) 原收入准则没有具体规定收入采用总额法还是净额法的区分原则。自2020年起,所有境内上市企业将施行《企业会计准则第14号——收入》(财会〔2017〕22号,以下简称“新收入准则”)。新收入准则对总额法还是净额法核算作出了详细规定。

新收入准则第二条规定:收入,是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

新收入准则第三十条规定:企业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,来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的,该企业为主要责任人,应当按照已收或应收对价总额确认收入;否则,该企业为代理人,应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入,该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额,或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括:

- (1) 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。
- (2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。
- (3) 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。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时,企业不应仅局限于合同的法律形式,而应当综合考虑所有相关事实和情况,这些事实和情况包括:

- (1) 企业承担向客户转让商品的主要责任。
- (2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。
- (3) 企业有权自主决定所交易商品的价格。
- (4) 其他相关事实和情况。

根据实际情况,公司项目经理内部承包制具有以下特点:

(1) 项目经理承包制工程项目,是由公司取得工程项目控制权验收后将其移交给建设工程合同甲方。工程移交清单上是由公司盖章签字确认,而不是由项

目经理直接移交。

(2) 项目经理承包制工程项目，该项目对外承接业务和签订采购、分包等合同均由公司自行签订。工程项目施工都是以公司作为主导，按照公司制定的施工决策具体由项目经理来实施。承包制实质作为内部考核的一种方式。

(3) 承包人（项目经理）在承包期间是以公司的名义而不是以个人的名义对外进行民事交往，因民事交往产生的权利由公司享有，产生的义务由公司承担。该民事法律关系的一方主体是公司而不是承包人（项目经理）。在建设施工合同中表现的最突出的就是与发包方签订合同的肯定具有建筑资质的施工企业，而不是项目经理部或项目经理本人，进行结算的也是建筑企业，而不是项目经理个人。

(4) 项目经理与施工企业之间签订的合同（内部承包协议）无论怎样约定，都是对其双方发生约束力。这是合同的相对性所决定，而不能对合同外的第三人产生法律上的约束力。即内部合同的约定不对抗合同关系之外的第三人。项目经理对外不能独立承担民事责任，这是由委托关系及内部承包合同的法律原理所决定。

根据上述情况，项目经理承包制合同满足：（1）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；（2）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务；（3）企业承担向客户转让商品的主要责任；（4）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；（5）企业有权自主决定所交易商品的价格。按照新收入准则的规定，公司在向客户转让前拥有对该商品的控制权，因此公司从事交易的身份是主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入。

综上所述，执行新收入准则，相关项目按照总额法确认是合理的。公允反映公司实际经营收入规模和毛利率水平，符合行业惯例。

(此页无正文)

中勤万信会计师事务所（特殊普通合伙）

2019年9月5日