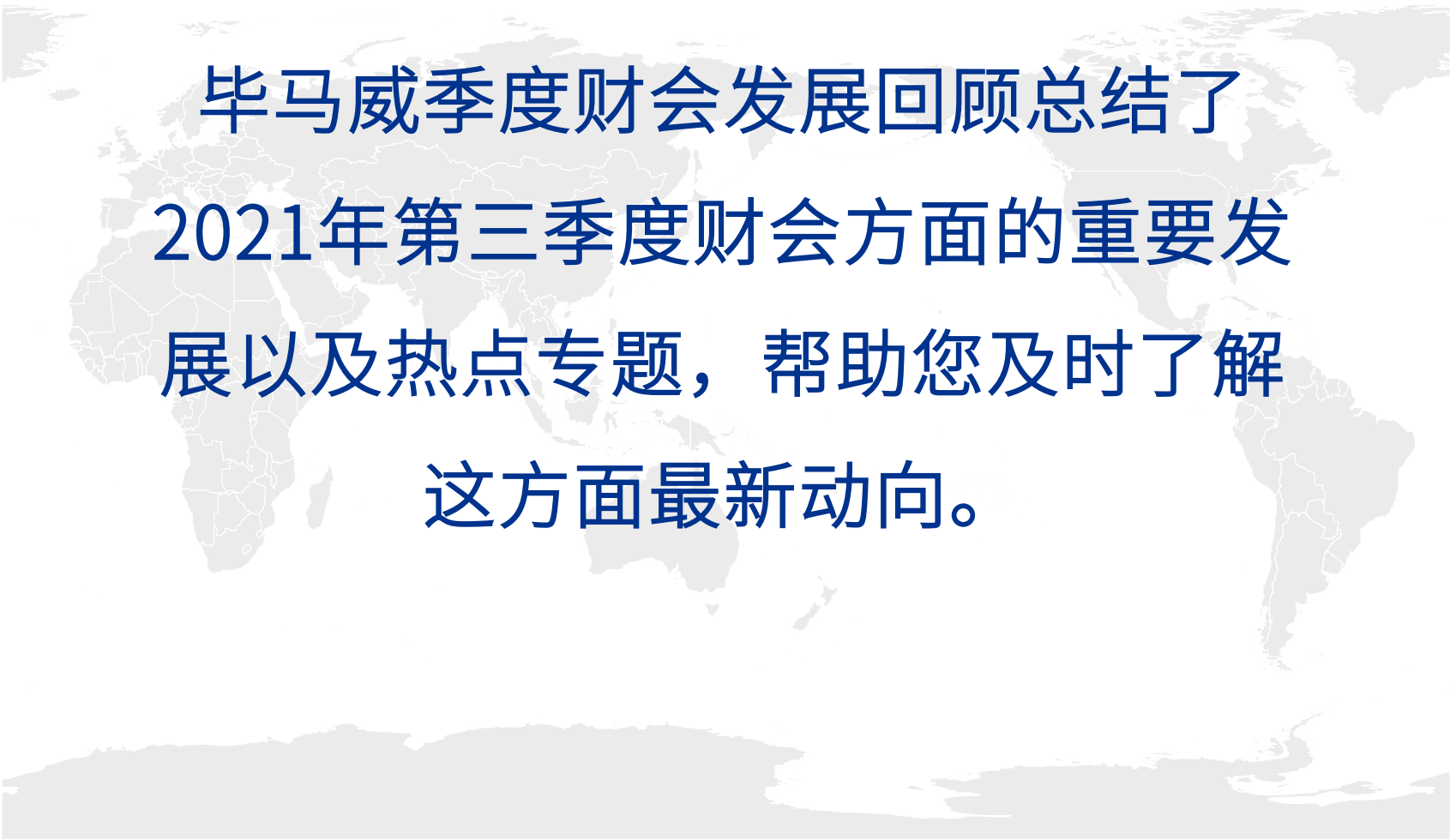




2021年第三季度 财会发展回顾

2021年9月





毕马威季度财会发展回顾总结了
2021年第三季度财会方面的重要发
展以及热点专题，帮助您及时了解
这方面最新动向。

导航介绍



常见缩略语

财政部	中华人民共和国财政部
IAASB	国际审计与鉴证准则理事会
IASB® Board	国际会计准则理事会
IFRIC®	国际财务报告准则解释委员会
IFRS® Standards	国际财务报告准则

01 新发布准则或指引

中国——准则或指引

财政部 财政部发布PPP会计处理实施问答

财政部 财政部发布PPP会计处理应用案例

证监会 证监会发布2020年会计监管报告

国际——准则或指引

IFRIC 议程决定

国际——参考资料

毕马威解读 云服务实施成本

毕马威解读 转向混合办公模式——租赁的办公场所是否已发生减值

毕马威解读 气候相关风险对财务报表的影响

02 未来发展

国际——准则或指引

IASB 征求意见稿——无公共责任的子公司：披露

IASB 征求意见稿——首次应用IFRS17和IFRS9—比较信息

IASB 《国际会计准则第1号》的修订或将推迟生效

IAASB 对较不复杂主体审计提议一项新准则

03 财务报告热点专题

中国——参考资料

毕马威解读 企业赠予冠军房产如何进行会计处理

！ 点击标题可直达相关页面



01

新发布准则 或指引



财政部发布PPP会计处理实施问答

发布时间：2021年8月

监管机构：财政部

财政部发布了PPP会计准则的11条实施问答

请浏览以下网页了解更多内容：

<http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzzss/sswd/pppkjclsswd/index.htm>



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（1/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，应当如何应用“双特征”？

答：《企业会计准则解释第14号》（财会〔2021〕1号）规范的PPP项目合同应当同时符合下列特征（以下简称“双特征”）：（1）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用PPP项目资产提供公共产品和服务；（2）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

“合同约定的运营期间”，指的是社会资本方对PPP项目资产的使用期或运营期，通常在PPP项目合同中有明确约定。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（1/11）

答（续）：“社会资本方代表政府方使用PPP项目资产提供公共产品和服务”，指的是根据合同约定或政府方授权，社会资本方享有建设、运营、管理、维护本项目设施等权利，同时承担代表政府方提供公共产品和服务的义务。社会资本方至少需要负责基础设施管理和相关服务中的一部分工作，而不能仅为政府方的代理人。“社会资本方就其提供的公共产品和服务获得补偿”，指的是社会资本方就其在运营期内运营或维护项目资产等按照合同约定获得回报。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（2/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，应当如何应用“双控制”条件（1）“政府方控制或管制社会资本方使用PPP项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格”？

答：“控制”，指的是政府方通过具有法律效力的合同条款等方式，有权决定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。通常情况下，政府方和社会资本方在PPP项目合同中应当明确规定社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格。“管制”，指的是社会资本方提供的公共产品和服务的类型、对象和价格，虽未在PPP项目合同中进行明确规定，但受有关法律法规或监管部门规章制度的约束。如果某PPP项目合同涉及政府方及与政府方相关联的代表公共利益的监管方，则在应用“双控制”条件（1）时应当将这些主体一起考虑。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（2/11）

答（续）：“政府方控制或管制社会资本方使用PPP项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格”的情形，既包括由政府方购买项目资产的全部产出，也包括由其他使用者购买项目资产的全部或部分产出。

如果定价的基础或框架受到监管约束，政府方对价格的“控制或管制”不需要完全控制价格，这种情况下仍然符合控制或管制标准。如设定政府调价机制，社会资本方进行调价前应当经过政府方审核同意，或者设定有实质性的价格上限机制，即满足“双控制”条件（1）中的价格控制或管制要求。如果项目合同条款给予社会资本方自主定价权，但约定超额收益全部归政府方所有，社会资本方的收益被限定，则仍然满足“双控制”条件（1）中的价格控制或管制要求。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（3/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，应当如何应用“双控制”条件（2）“PPP项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制PPP项目资产的重大剩余权益”？

答：“重大剩余权益”，指的是PPP项目合同终止时，在项目资产剩余使用寿命内使用、处置该项目资产所能获得的权益。社会资本方应当按照假定PPP项目资产已经处在PPP项目合同期末时预期的寿命和状况，对其现值进行估计，以确定项目资产的剩余权益。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（3/11）

答（续）：“政府方对“重大剩余权益”的控制具体表现为以下两种情形：一是PPP项目合同终止时，社会资本方应当将项目资产移交给政府方或者政府指定的第三方，且移交的项目资产预期仍能为政府方带来经济利益流入或者产生服务潜力。二是政府方能够通过合同条款限制社会资本方处置或抵押项目资产，并拥有在合同期内持续控制项目资产使用的权利，保障重大剩余权益不受损害。

对于运营期占项目资产全部使用寿命的PPP项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果项目合同符合“双控制”条件（1）的，仍符合“双控制”条件。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（3/11）

答（续）：当政府方满足了“双控制”条件（1）规定的控制条件并保留了PPP项目资产的重大剩余权益时，表明社会资本方只是代表政府方管理PPP项目资产，尽管很多情况下社会资本方有一定管理自主权，但是此时社会资本方的“管理”不应视为“双控制”条件中的“控制”。

在合同约定的运营期间，社会资本方对不可分离的PPP项目资产进行更新改造的（包括更换部分设施设备等），应当将更新改造前后的项目资产视为一个整体来考虑。如果政府方控制了更新改造后项目资产的重大剩余权益，则该项目合同整体满足“双控制”条件（2）。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（4/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，当PPP项目资产部分受到政府方控制时，应当如何应用“双控制”条件？

答：PPP项目资产部分受政府方控制的，分为以下两种情形：

一是项目资产在功能设置和空间分布上可分割且能独立运营，并且满足《企业会计准则第8号——资产减值》（财会〔2006〕3号）中资产组的定义，应当单独进行分析。如果政府方不能控制该部分资产，则该部分资产不适用《企业会计准则解释第14号》（财会〔2021〕1号）。

二是社会资本方使用PPP项目资产提供不受政府方控制的辅助性服务，并不减损政府方对PPP项目资产的控制，在应用“双控制”条件时不应当考虑该项服务。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（4/11）

答（续）：社会资本方如果有权使用上述情形一中不受政府控制的项目资产组成部分，或者有权使用情形二中用于提供不受政府方控制的辅助性服务的项目资产时，应当根据其业务性质判断适用的企业会计准则，例如对于实质上构成政府方对社会资本方的租赁，则应按照《企业会计准则第21号——租赁》（财会〔2018〕35号）进行会计处理。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（5/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，社会资本方在PPP项目建造期间形成的合同资产应当如何列报？

答：根据《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号）和《关于修订印发2019年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6号）的相关规定，对于社会资本方将相关PPP项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，在相关建造期间确认的合同资产应当在资产负债表“无形资产”项目中列报；对于其他在建造期间确认的合同资产，应当根据其预计是否自资产负债表日起一年内变现，在资产负债表“合同资产”或“其他非流动资产”项目中列报。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（6/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，社会资本方在PPP项目建造期间发生的借款费用，应当如何进行会计处理和列报？

答：根据《企业会计准则第17号——借款费用》（财会〔2006〕3号）和《企业会计准则解释第14号》（财会〔2021〕1号）的相关规定，对于社会资本方将相关PPP项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，相关借款费用满足资本化条件的，社会资本方应当将其予以资本化，计入“PPP借款支出”科目，期末，“PPP借款支出”科目的借方余额应在资产负债表“无形资产”项目中列报；待PPP项目资产达到预定可使用状态时，将计入“PPP借款支出”科目的金额结转至“无形资产”科目。除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方应将其予以费用化，计入财务费用。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（7/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，社会资本方在PPP项目建造期间发生的建造支出在现金流量表中应如何列示？

答：根据《企业会计准则第31号——现金流量表》（财会〔2006〕3号）的相关规定，对于社会资本方将相关PPP项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产的部分，相关建造期间发生的建造支出应当作为投资活动现金流量进行列示。除上述情形以外的社会资本方在PPP项目建造期间发生的建造支出，应当作为经营活动现金流量进行列示。社会资本方应当将PPP项目建造期间发生的重大建造支出的现金流量信息在财务报表附注中披露。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（8/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，集团合并范围内甲公司（发包方）承接PPP项目，但将实质性建造服务发包给集团合并范围内乙公司（承包方）的，在编制集团合并财务报表时，是否应抵销承包方的建造服务收入及发包方对应的成本？

答：根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》（财会〔2014〕10号）的相关规定，合并财务报表是站在企业集团的角度，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销集团合并范围内公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的，旨在反映企业集团作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（8/11）

答（续）：因此，集团合并范围内甲公司（发包方）自政府方承接PPP项目，并发包给集团合并范围内的乙公司（承包方），企业集团编制合并报表时应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》有关规定对内部交易进行抵销，以体现企业集团整体对外提供的建造服务收入和成本。如甲公司作为主要责任人的，从企业集团角度看，在会计处理上需要抵销发包方成本和承包方收入等；如甲公司作为代理人的，从企业集团角度看，在会计处理上不存在需要抵销的发包方成本和承包方收入等。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（9/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，如何确定履约义务的单独售价？

答：社会资本方应当根据《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号）的相关规定，识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务的单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。如果单独售价无法直接观察的，或者缺少类似的市场价格的，企业可以考虑市场情况、企业特定因素以及与客户有关的信息等相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（10/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，社会资本方应当如何对PPP项目合同进行合并披露？

答：根据《企业会计准则解释第14号》（财会〔2021〕1号）的相关规定，社会资本方应当按照重要性原则，在附注中披露各项PPP项目合同的相关信息，或者将一组具有类似性质的PPP项目合同合并披露。一组具有类似性质的PPP项目是指一组包含类似性质服务的PPP项目合同（如高速公路收费、污水处理服务、垃圾处理项目等）。例如，社会资本方同时承接多项高速公路收费的PPP项目合同，则社会资本方可以将该类合同的会计信息和合同信息分别进行合并披露。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（11/11）

问：社会资本方执行《企业会计准则解释第14号》时，如何对2020年12月31日前开始实施且至解释施行日尚未完成的PPP项目合同进行衔接处理？

答：根据《企业会计准则解释第14号》（财会〔2021〕1号，以下简称《解释第14号》）的相关规定，2020年12月31日前开始实施且至《解释第14号》施行日尚未完成的有关PPP项目合同，未按照《解释第14号》及PPP项目合同社会资本方会计处理实施问答和应用案例等相关规定进行会计处理的，应当进行追溯调整，追溯调整时社会资本方需要合理估计PPP项目合同历史期间的折现率、单独售价等信息；追溯调整不切实可行的，社会资本方应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用《解释第14号》的相关规定。社会资本方应当将执行《解释第14号》形成的累计影响数，调整2021年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。



财政部发布PPP会计处理实施问答

PPP会计处理（11/11）

答（续）：社会资本方为了向财务报表使用者提供与理解当期财务报表有关的信息，可以披露与追溯调整有关的信息，如假设调整可比期间信息，对财务报表相关项目的影响等。

根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》的相关规定，不切实可行，指的是企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得PPP项目合同追溯调整所必需的相关信息，从而导致对追溯调整无法应用《解释第14号》的相关规定。

PPP项目合同尚未完成，指的是PPP项目合同的建造、运营和移交等一项或多项义务在《解释第14号》施行日之前尚未全部完成。



财政部发布PPP会计处理应用案例

发布日期：2021年8月10日

监管机构：财政部

PPP项目合同社会资本方会计处理应用案例

1	无形资产模式
2	金融资产模式
3	混合模式



证监会发布2020年会计监管报告

发布日期：2021年8月27日

监管机构：证监会

8月27日，证监会发布了[2020年上市公司年报会计监管报告](#)（简称“2020年会计监管报告”）。

证监会共抽样审阅了869家沪深两市的上市公司年度财务报告，并指出一些较常见的薄弱或不合规问题，包括收入的确认与计量、金融资产的分类、资产减值、合并报表范围等等。



IFRIC议程决定

国际财务报告准则解释委员会（IFRIC）于2002年3月成立，对IFRS下的实务问题提供解释和指引，并定期发布议题的最终议程决定 (final agenda decision)。

最近发布了2项IFRIC议程决议：

1、存货销售所需的成本（《国际会计准则第2号——存货》）。

在确定存货的可变现净值时，主体应对在日常业务过程中进行销售所需的成本进行估计。该成本并非仅限于增量成本。尽管如此，主体仍需根据其具体事实和情况（包括存货的性质），运用判断来确定销售所需的成本。



IFRIC议程决定

最近发布了2项IFRIC议程决议（续）：

2、主体不再符合持续经营条件时财务报表的编制（《国际会计准则第10号——报告期后事项》）

在报告期后作出决定对主体进行清算是一个调整事项。当主体不再符合持续经营条件时，其不应在持续经营的基础上编制财务报表（包括以前期间尚未获得批准发布的财务报表）。

您还可以观看毕马威国际准则小组就近期会议上讨论的重要议题新近发布的[IFRS Today 视频| IFRIC议程决议——6月会议（英文版）](#)。



毕马威解读：云服务实施成本

云计算服务协议的实施成本可能较为重大——企业需确定这些成本是应在发生时予以费用化还是资本化。2021年3月，国际财务报告准则解释发布[议程决议](#)，澄清了：在客户不控制软件无形资产的情况下，如何对云服务合同中发生的实施成本进行上述分析。

毕马威刊物[云服务实施成本指南](#)将帮助您应用委员会的决议，并为您提供分析这些成本的框架和说明性示例。您可使用该指南评估现行会计政策，并确定发生的实施成本应予资本化还是费用化。



毕马威解读：转向混合办公模式——租赁的办公场所是否已发生减值

办公场所预期用途的改变可能会产生重大的会计后果。例如，租赁安排中的使用权资产可能会发生减值，或其估计使用寿命可能会发生变化。

企业现在需要评估其财务报告可能受到的影响，因为迁出或转租办公场所的决定是一项潜在的减值迹象。

为帮助企业进行评估，毕马威发布了指南 [《对租赁的办公场所进行减值测试》](#)，并通过10个常见的关键问题为企业提供行业见解和实用指引。



毕马威解读：气候相关风险对财务报表的影响

我们的气候变化资源中心提供常见问答集锦，帮助您识别气候变化对企业财务报表的潜在影响。毕马威发布了12篇气候变化财务报告资源中心（[英文版](#) / [中文版](#)）的网页文章：

[对企业的固定资产、无形资产的使用寿命和残值有何影响？](#)

[绿色债券是否包含嵌入衍生工具？](#)

[对用于非金融资产减值测试的现金流量预测有何影响？](#)

[企业是否有绿色技术租赁？](#)

[对存货有何潜在影响？](#)

[租赁污染性资产有何潜在影响？](#)

[企业是否记录了所有的环境和弃置义务？](#)

[对预期信用损失有何影响？](#)

[企业如何核算排放或“绿色”计划？](#)

[绿色贷款是否符合“仅为本金及利息的支付”标准？](#)

[气候相关风险可能如何影响雇员福利安排？](#)

[对持续经营评估和相关披露有何影响？](#)



02

未来发展



征求意见稿——无公共责任的子公司：披露

7月26日，国际会计准则理事会发布了一份征求意见稿——《无公共责任的子公司：披露》（[英文稿](#)），允许属于中小主体且符合条件的子公司在应用国际财务报告准则时可以减少披露要求。

该拟议准则适用于无公共责任的子公司，例如，非金融机构或其债务或股票未在公开市场交易的公司，其母公司采用国际财务报告准则编制合并财务报表。在向其母公司报告时，这些子公司出于合并目的应用国际财务报告准则。选择应用拟议准则将使这些子公司能够在应用国际财务报告准则编制其单独财务报表时减少披露。

国际会计准则理事会及香港会计师公会正在就该征求意见稿公开征集意见，截止日期分别为2022年1月31日和2021年12月17日。



征求意见稿——首次应用IFRS17和IFRS9——比较信息

7月28日，国际会计准则理事会于发布了一份征求意见稿——《首次应用IFRS17和IFRS9——比较信息》（[英文版](#)），提议对IFRS17进行小范围修订，为保险公司提供一项可选方案，在首次应用这些准则时，使用分类叠加方法列报金融资产的比较信息，使之与IFRS9在未来报告期间应用的方式更为一致。拟议修订不影响IFRS17中的其他要求。

国际会计准则理事会及香港会计师公会正在就该征求意见稿公开征集意见，截止日期分别为9月27日和8月20日。

请参阅毕马威国际准则小组发布的网页文章（[英文版](#)）了解更多信息。



《国际会计准则第1号》的修订或将推迟生效

国际会计准则理事会正在考虑进一步修订《国际会计准则第1号——财务报表列报》，并考虑推迟2020年发布修订的生效日期。

根据反馈意见，理事会在2021年6月的会议上讨论了这个问题，[初步决定](#)修订《国际会计准则第1号》，并将2020修订的生效日期推迟至不早于2024年1月1日。预计征求意见稿将在2021年第4季度发布。

请参阅毕马威国际准则小组发布的网页文章 ([中文版](#)) 了解更多信息。



IAASB对较不复杂主体审计提议一项新准则

7月23日，国际审计与鉴证准则理事会发布了[针对较不复杂主体的财务报表审计的新独立准则](#)的一项征求意见稿。该征求意见的准则专为审计较不复杂主体而设计，基于国际审计准则的基本概念，易于理解、清晰和简明，并通过在全球范围内推动一致性和可比性，降低管辖权分歧的风险，以实现高质量的审计业务。

更多信息，请访问国际审计与鉴证准则理事会的[一站式页面](#)。



03

财务报告 热点专题



毕马威解读：企业赠予冠军房产如何进行会计处理？

某企业宣布将赠奥运冠军一套住房，以庆贺其为国家取得荣誉。

毕马威发布微信文章：[奥运进行时，企业赠予冠军房产如何进行会计处理？](#)对此进行解读，主要包括：

确认赠送安排前，是否需要考虑确认负债？

- 企业公开宣布赠送，即使尚未获得对方确认，也需要考虑关预计负债确认的要求，尤其是否构成推定义务。
- 考虑企业的公开赠房声明是否导致相关方形成企业将履行该声明的合理预期。

何时终止确认相关房产？

- 企业需要将房产的控制权（通常等同于房产的所有权）转给对方时，才能终止确认相关房产。

企业终止确认相关房产时，是否可以视同销售并确认收入？

- 赠送房产的行为不属于企业的日常活动，不能确认收入。

企业赠房支出，应该确认资产还是费用，如果是费用则何时确认？

- 赠房支出，未能使企业拥有或控制预期会给企业带来经济利益的资源。
- 确认时点，确认预计负债或终止确认资产两者孰早的时间。





本刊物所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2021 毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙)，是与英国私营担保有限公司 — 毕马威国际有限公司相关联的独立成员所全球性组织中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS® Foundation) 的版权©资料和商标。版权所有，不得转载。毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙)经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问www.ifrs.org。

免责声明：在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失 (包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本) 承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面 (包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任)。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“IFRS®”、“IAS®”、“IFRIC®”和“IASB®”为 IFRS Foundation 的注册商标。毕马威华振会计师事务所(特殊普通合伙)根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解 IFRS Foundation 的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系 IFRS Foundation。