

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——财政部等四部委发布《2020 年年报工作通知》

【2021 年第 013 期（总第 382 期）- 2021 年 2 月 5 日】

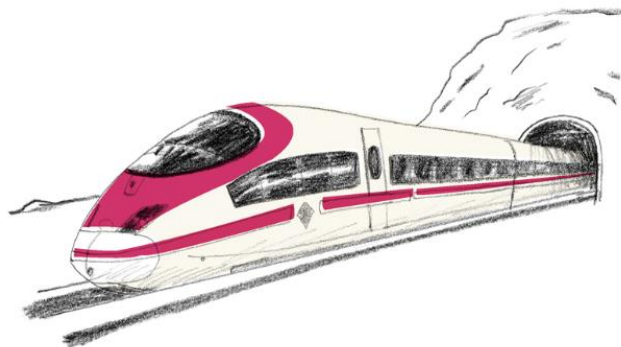




财政部等四部委发布《2020 年年报工作通知》

2021 年 2 月 5 日，财政部、国资委、银保监会和证监会联合发布了[《关于严格执行企业会计准则 切实加强企业 2020 年年报工作的通知》](#)（财会〔2021〕2 号），对 2020 年年报编制工作做出了统一要求。内容包括加强企业 2020 年年报工作的重要意义、编制 2020 年年报应予关注的准则实施重点技术问题，以及组织实施与监督检查要求。

其中准则实施重点技术问题中，需要特别关注的包括（部分）：**在疫情停工停产期间计提的固定资产折旧和无形资产摊销应当根据用途计入相关资产的成本或当期损**



益；承租人因疫情停业原因收到政府发放的、用于补偿其停业期间发生损失的租赁费补贴，属于与收益相关的政府补助；如果企业在合同约定的各个里程碑之间向客户转移了重大的商品控制权，则很可能表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是不恰当的，企业应当选择其他产出指标或其他方法来确定履约进度；判断主要责任人与代理人时考虑的三个迹象，仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估；企业首次执行新收入准则时新产生了应收账款或合同资产的，相应的预期信用损失应当调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整；**承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目；企业支付的预付租金和租赁保证金应当计入筹资活动现金流出（简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）；**预期信用损失法相关模型和参数的调整应当有理有据，反映预期信用风险变化，**重要模型和关键参数的调整应有专家论证并报董事会审批；**对于商业银行吸收的**结构性存款，企业通常应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产**，记入“交易性金融资产”科目；以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的利息收入，不得记入“利息收入”科目；企业不应仅以子公司破产、一致行动协议或修改公司章程等个别事实为依据做出判断，随意改变合并报表范围；母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，正确抵销内部交易的影响，统一会计政策；可以在合并现金流量表中“筹资活动产生的现金流量”项下增加“发行债券收到的现金”项目。

会计师事务所在进行年报审计时，应当切实贯彻落实风险导向审计理念和方法，**重点关注货币资金、收入、存货、商誉、金融工具、企业合并、关联方交易、持续经营等领**



域，保持职业怀疑，有效识别、评估和应对因舞弊和错误导致的财务报表重大错报风险；按照审计准则相关要求，**严格执行函证等审计程序**，如果利用专家工作，应着重评价专家工作的恰当性，确定是否足以实现审计目的；确保获取充分适当的审计证据，独立、客观、公正地发表审计意见，保证执业质量，防范执业风险。

相关内容如下：

一、编制 2020 年年报应予关注的准则实施重点技术问题

（一）关于新冠肺炎疫情期间相关业务的会计处理。

1. 企业应当按照《企业会计准则第 2 号——存货》、《企业会计准则第 8 号——资产减值》等的相关规定，根据疫情期间的具体情况对存货跌价准备、长期资产如商誉等减值准备进行职业判断和会计处理，合理确定关键参数，充分、及时披露与减值相关的重要信息。如因属于某些特定行业或海外业务而受到疫情较大影响的，应予以特别关注。

致同提示

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。报告期资产负债表日相关存货存在活跃市场，有明确市场价格的，一般应以该市场价格为基础确定可变现净值，除非公司能够提供足够的证据表明报告期资产负债表日的市场价格较为异常，无法代表持有存货预期可变现价值的，可以考虑以日后事项期间的价格走势确定存货在报告期资产负债表日的可变现净值。

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。当使用收益法评估公允价值或计算资产预计未来现金流量的现值时，需对未来现金流量进行恰当的预计，以反映增大的不确定性。应关注资产评估报告（如涉及）的假设、评估程序受限情况、处理方式及其对评估结论的影响。

若公司因经营状况严重下滑，存在持续经营疑虑，计提了存货跌价准备，则可能还需要对生产、加工存货的相关资产或资产组进行减值测试。

此外，根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。

2. 企业应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 6 号——无形资产》等的相关规定，在疫情期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销；



在疫情停工停产期间计提的固定资产折旧和无形资产摊销应当根据用途计入相关资产的成本或当期损益。

致同提示

企业应当对所有固定资产计提折旧（已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外）。企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。

在疫情停工停产期间计提的固定资产折旧和无形资产摊销，应按费用功能分类列报在营业成本、管理费用、销售费用等。

根据存货准则，非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用，不计入存货成本。参考《国际会计准则第 2 号——存货》，固定间接生产费用（指产量发生变化时仍保持相对不变的间接生产费用，如厂房和设备的折旧和维修费用、工厂管理费用和行政费用等）应以生产设备的正常生产能力为基础分配计入加工成本。因此，对于未完全停工停产（产能利用不足）时的固定资产折旧和无形资产摊销，不能计入存货成本。但是，这部分不能计入存货成本的折旧费用仍属于企业生产经营成本，根据利润表中费用按功能分类列报的要求，这部分折旧费用也不属于管理费用、销售费用，可能直接在营业成本中列示更合理。

3. 企业应当按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》的相关规定，将在疫情期间取得的政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，并进行相应会计处理。例如，承租人因疫情停业原因收到政府发放的、用于补偿其停业期间发生损失的租赁费补贴，属于与收益相关的政府补助。

致同提示

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。通常情况下，相关补助文件会要求企业将补助资金用于取得长期资产。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。此类补助主要是用于补偿企业已发生或即将发生的相关成本费用或损失，受益期相对较短，通常在满足补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本。

承租人因疫情停业原因收到租赁费补贴，主要是用于补偿企业已发生或即将发生的相关成本费用，属于与收益相关的政府补助。

4. 新冠肺炎疫情下承租人与出租人就租金减让达成新的约定，并满足《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）中关于简化处理条件的，承



租人与出租人可以选择采用简化方法进行会计处理。该选择应当一致地应用于类似租赁合同，不得随意变更。

致同提示

适用简化方法的租金减让范围和条件（需同时满足）：

条件	说明
1. 适用简化方法的租金减让范围	
(1) 由新冠肺炎疫情直接引发；	其他原因（如非新冠肺炎疫情直接引发的承租人财务困难）引起的租金减让不适用该规定
(2) 承租人与出租人就现有租赁合同达成的 租金减免、延期支付 等租金减让	租赁对价基本不变但支付时点延迟的，包括在减免一定期间租金的同时等量调增后续租赁期间租金，或者在减免一定期间租金的同时将租赁期延长不超过减免期的期间并收取等量租金等情形，应当视为延期支付租金进行会计处理。 导致租赁对价减少且支付时点延迟的，包括在减免一定期间租金的同时减量调增后续租赁期间租金，或者在减免一定期间租金的同时将租赁期延长不超过减免期的期间并收取减量租金等情形，应当视为租金减免和延期支付租金的组合进行会计处理。
2. 适用简化方法的租金减让需满足的条件	
(1) 减让后的租赁对价较减让前减少或基本不变；	租赁对价未折现或按减让前折现率折现均可
(2) 减让仅针对2021年6月30日前的应付租赁付款额；	2021年6月30日后应付租赁付款额增加不影响满足该条件，2021年6月30日后应付租赁付款额减少不满足该条件
(3) 综合考虑定性和定量因素后认定租赁的其他条款和条件无重大变化	例如，显著延长租赁期、增加影响重大的可变租赁付款额条款等可能表明租赁的条款发生了重大变化，从而不满足使用该简化方法的条件

（二）关于执行新准则的相关会计处理。

1. 企业应当按照《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）的相关规定，根据实际情况判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如属于某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在履约义务履行的期间内确认；如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务，应当在客户取得相关商品或服务（以下简称商品）控制权的时点确认收入。企业不得通过随意调整收入确认方法提早、推迟确认收入或平滑业绩。



对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体事实和情况选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。例如，“里程碑法”通常采用“已达到的里程碑”这一产出指标来确定履约进度，企业应当分析合同中约定的不同里程碑节点是否能恰当代表履约进度，如果里程碑节点能恰当代表履约进度，则表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是恰当的；如果企业在合同约定的各个里程碑之间向客户转移了重大的商品控制权，则很可能表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是不恰当的，企业应当选择其他产出指标或其他方法来确定履约进度。

致同提示

产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度的方法，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。

当选择的产出指标无法计量控制权已转移给客户的商品时，不应采用产出法。当企业满足在某一时段内确认收入的三项标准中的任一项时，控制不是在离散的时点转移，并且对进度的恰当计量不应导致因企业的履约而确认在产品或类似资产。如果在达到合同约定的里程碑时才确认收入，且在各个里程碑之间产生了重大的未向客户转移的合同履约成本，这与该合同下企业的履约义务满足在某一时段内确认收入的条件，即企业将其在履约过程中形成的产出的控制权持续转移给客户的结论是相悖的。

2. 当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当评估特定商品在转让给客户之前是否控制该商品，确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。控制该商品的，其身份为主要责任人，用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。

为便于准则实施，企业在判断时通常也可以参考如下三个迹象：企业承担向客户转让商品的主要责任；企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；企业有权自主决定所交易商品的价格。需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转移给客户之前是否能够控制该商品为原则，上述三个迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

致同提示

主要责任人与代理人判断的核心是在向客户转让前是否拥有特定商品或服务的



控制权。首先需要识别向客户所承诺的“特定商品或服务”，然后再判断在向客户转让前是否拥有特定商品或服务的控制权。需要考虑三种转让前能控制的情形（取得商品或其他资产的控制权后再转让给客户、能够主导第三方提供服务、控制后提供重大整合服务），此外还可参考三个迹象（主要责任、存货风险、自主定价权）。

不再考虑信用风险（通常不太相关或完全无关；原准则下某些企业试图用信用风险敞口推翻更强有力的反映代理人的证据）和佣金形式（尽管该指标有时对于评估企业是否为代理人可能会有所帮助，但对评估企业是否为主要责任人没有助益）。

与控制权相关的三个迹象的分析，并不能明确区分主要责任人和代理人，这些相关事实和情况的迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。可参考[《收入准则应用案例——主要责任人和代理人的判断》](#)。

3. 首次执行新收入准则的企业，应当按照该准则的相关规定进行新旧衔接。企业首次执行新收入准则时新产生了应收账款或合同资产的，相应的预期信用损失应当调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整。

致同提示

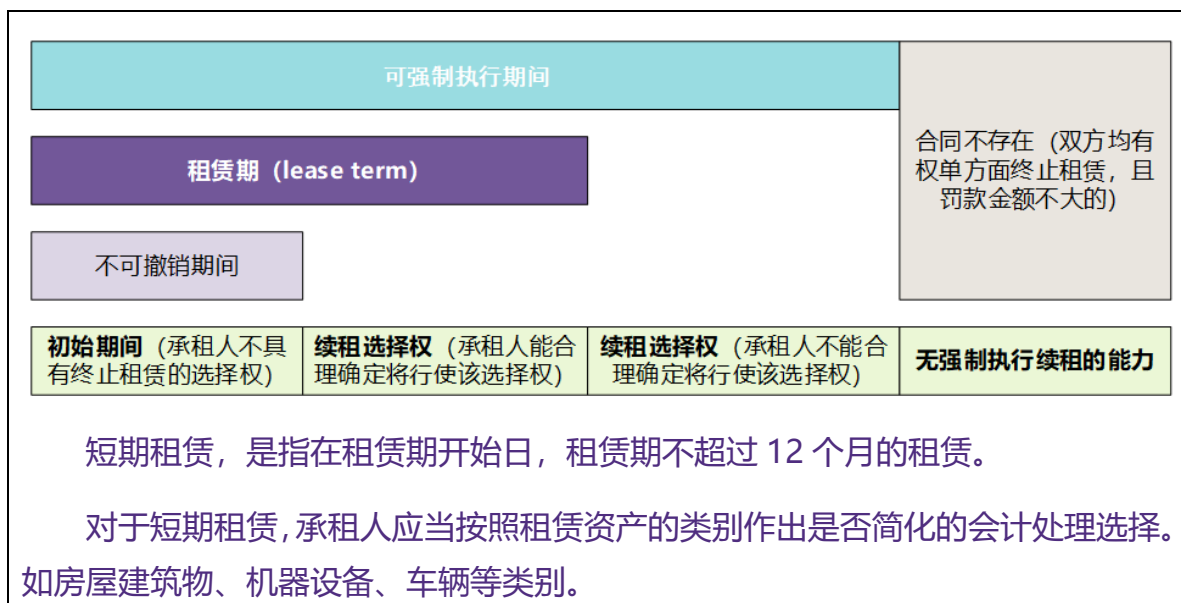
新收入准则和新金融工具准则开始实施的时间不同，《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）明确规定了首次执行新收入准则的企业采用累积影响法，对可比期间信息不予调整。因此，上市公司自 2020 年首次执行新收入准则时对新产生的应收账款或合同资产的预期信用损失应当调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整。

4. 企业确定租赁期时不仅应考虑不可撤销的租赁期间，如果承租人合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权，租赁期应包含不可撤销租赁期间、续租选择权涵盖期间和终止租赁选择权涵盖期间。包含购买选择权的租赁即使租赁期不超过 12 个月，也不属于短期租赁。

致同提示

租赁期，是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。



5. 承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。由租赁资产改良导致的预计复原支出按照《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第十六条处理。

致同提示

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。自租赁期开始日，承租人即可使用租赁资产，从而应开始计提折旧。使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧。不应将租入资产作为在建工程核算，等到租入资产完成装修改良后再转入使用权资产。

参考《企业会计准则第 4 号——固定资产》应用指南，企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应予资本化，作为长期待摊费用，合理进行摊销。新租赁准则下承租人不再区分经营租赁与融资租赁，但租入资产改良支出仍应参考固定资产准则的规定，达到预定可使用状态时开始摊销。

根据《企业会计准则第 21 号——租赁》第十六条，使用权资产的初始计量成本包括承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。承租人应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》对前述成本进行确认和计量。

6. 企业偿还租赁负债本金和利息所支付的现金，应当计入现金流量表中的筹资活动现金流出，支付的按《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。



企业支付的预付租金和租赁保证金应当计入筹资活动现金流出，支付的与按《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第三十二条简化处理的短期租赁和低价值资产租赁相关的预付租金和租赁保证金应当计入经营活动现金流出。

致同提示

新租赁准则取消了承租人的融资租赁与经营租赁分类，要求承租人对除短期租赁和低价值资产租赁以外的所有租赁确认使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用，即采用与原融资租赁会计处理类似的单一模型。该模型以所有租赁均为承租人提供了融资的假设为基础（IFRS 16.BC45）。

企业支付的预付租金和租赁保证金都因“融资”而发生，因此计入筹资活动现金流出（采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）。

7. 执行新金融工具相关会计准则的企业应当加强对准则实施过程的流程控制和动态管理，完善预期信用损失法的治理机制和管理措施，改进信用风险评估方法，及时、充分识别预期风险，按规定计提信用风险减值准备。预期信用损失法相关模型和参数的调整应当有理有据，反映预期信用风险变化，重要模型和关键参数的调整应有专家论证并报董事会审批。企业应当严格执行《关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知》（财会〔2020〕22 号）中新冠肺炎疫情下应用预期信用损失法的相关规定。

致同提示

根据新金融工具准则，企业需要按照预期信用损失模型计量相关金融资产的减值损失并进行适当披露。企业在评估预期信用损失时应当考虑所有合理且有依据的信息，包括前瞻性信息，合理确定相关资产的减值方法和减值参数，并在每个资产负债表日进行重新评估。

《关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知》（财会〔2020〕22 号）要求企业应当加强对预期信用损失法下使用模型的管理，定期对模型进行重检并根据具体情况进行必要的修正。考虑疫情引发的不确定性，应当适当调整模型及其假设和参数。在确定反映疫情影响下经济状况变化的多种宏观经济情景及其权重时，应当恰当运用估计和判断。包括适时调整经济下行情景的权重、考虑政府支持性政策对借款人违约概率及相关金融资产违约损失率的影响等。无法或难以及时通过适当调整模型及其假设和参数反映疫情潜在影响的，企业可以通过管理层“叠加”进行正向或负向调整。企业应当规范管理层“叠加”的运用和审批。

企业应当按照企业会计准则的要求披露确定预期信用损失所采用的估计技术、



关键假设和参数等相关信息，并重点披露各经济情景中所使用的关键宏观经济参数的具体数值、管理层“叠加”调整的影响、对政府等提供的支持性政策的考虑等。

8. 企业以预期信用损失为基础，对向其他企业提供的委托贷款、财务担保或向集团关联企业提供资金借贷等进行减值会计处理时，应当将其发生信用减值的过程分为三个阶段，对不同阶段的预期信用损失采用相应的会计处理方法，不得采用按照整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备的简化处理方法。

致同提示

由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的交易形成的未包含重大融资成分或不考虑不超过一年的合同中的融资成分的应收款项或合同资产，应当始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备（即必须采用简化方法）；包含重大融资成分的应收款项或合同资产和由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的交易形成的租赁应收款，可选择采用简化方法。

除上述情况及购买或源生的已发生信用减值的金融资产外，其他以摊余成本计量（例如委托贷款、关联方往来）的金融资产或 FVOCI（债务工具），不以 FVTPL 计量的贷款承诺和财务担保合同，均应在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加，并分别计量 12 个月内预期信用损失或整个存续期内预期信用损失（三阶段法）。

9. 企业持有的结构性存款，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）中金融资产合同现金流量特征和管理金融资产的业务模式的规定确定其分类，并进行相应确认、计量和列报。

对于商业银行吸收的符合《中国银保监会办公厅关于进一步规范商业银行结构性存款业务的通知》（银保监办发〔2019〕204 号）定义的结构性存款，即嵌入金融衍生产品的存款，通过与利率、汇率、指数等的波动挂钩或者与某实体的信用情况挂钩，使存款人在承担一定风险的基础上获得相应的收益，企业通常应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，记入“交易性金融资产”科目，并在资产负债表中“交易性金融资产”项目列示。

致同提示

“银保监办发〔2019〕204 号”要求商业银行应当在综合分析评估本行风险管理水平、衍生产品交易业务管理能力、资本实力和流动性水平的基础上，科学审慎设计结构性存款，不得发行收益与实际承担风险不相匹配的结构存款。银行开展结构性存款业务，应当具备普通类衍生产品交易业务资格，杜绝“假结构”设计。



结构性存款不同于一般性存款，具有投资风险。与一般性存款相比，结构性存款产品结构复杂，收益存在不确定性。根据 CAS 22，如果金融资产合同中包含与基本借贷安排无关的合同现金流量风险敞口或波动性敞口（例如权益价格或商品价格变动敞口）的条款，则此类合同不符合本金加利息的合同现金流量特征。因此，结构性存款通常通不过 SPPI 测试，应分类为 FVTPL。

如果要认定嵌入的金融衍生产品是是不现实的条款，需要注意“不现实”的门槛很高，“不现实”不是“可能性极小”。基于历史波动情况分析时，需考虑过去跨周期时的波动区间，而不能仅考虑挂钩期间（观察期）的变动情况或使用“后见之明”。

10. 如果金融资产的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，其中利息包括对货币时间价值、与特定期期末偿付本金金额相关的信用风险以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价，且结合管理金融资产的业务模式，**金融企业**将其分类为以摊余成本计量或者以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当按实际利率法计算利息收入，记入“利息收入”科目，并在利润表中的“利息收入”项目列示。

例如，银行从事信用卡分期还款业务形成的金融资产，企业不得将其按实际利率法计算的利息收入记入“手续费及佣金收入”科目或在利润表中的“手续费及佣金收入”项目列示。再如，银行评估借款人财务状况、评估并记录各类担保、担保物和其他担保安排，以及议定金融资产的合同条款、编制和处理相关文件、达成交易等相关活动而收取的补偿，构成金融资产实际利率组成部分，银行应当以此为基础计算利息收入。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的利息收入，不得记入“利息收入”科目。

致同提示

“利息收入”项目，反映金融企业按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年修订）相关规定对分类为以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产按照实际利率法计算的利息收入。其他项目的利息收入不得计入本项目；应计入本项目的利息收入金额也不得计入“投资收益”等其他项目。

基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中，并反映在相关“拆出资金”“金融投资：债权投资”“金融投资：其他债权投资”“发放贷款和垫款”“应付债券”“长期借款”等项目中，而不应单独列示“应收利息”



项目或“应付利息”项目。“应收利息”科目和“应付利息”科目应仅反映相关金融工具已到期可收取或应支付但于资产负债表日尚未收到或尚未支付的利息，通常由于金额相对较小，应在“其他资产”或“其他负债”项目中列示。

11. 企业应当严格遵循《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）和《永续债相关会计处理的规定》（财会〔2019〕2 号）等规定，合同条款表明企业不能无条件避免交付现金或其他金融资产的合同义务的，企业不得将其发行的永续债和其他类似工具分类为权益工具。

致同提示

企业发行的无利率封顶、存在投资者保护条款等导致其不能无条件避免交付现金或其他金融资产义务的永续债、优先股等特殊工具，不能分类为权益工具。

对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。或有结算条款中“几乎不具有可能性”的例外门槛很高，一般而言，合同中约定的具有商业实质的条款不能被认定为几乎不具有可能性。

12. 对于可回售工具，例如某些开放式基金的可随时赎回的基金份额，以及发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，如果满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）第三章中规定的分类为权益工具的条件，发行方在其个别财务报表中应当作为权益工具列报，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分应当分类为金融负债。

由于上述金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，因此对于投资方而言不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

致同提示

可回售工具和发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具属于“特殊金融工具”，虽然符合金融负债定义，但在满足 CAS 37 第十六条/第十七条、第十八条所述条件时，应当分类为权益工具。但在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债，因为该特殊金融工具在合并报表中不会是最次级的，也不会赋予持有方在母公司清算时按比例份额获得母公司净资产的权利。

投资方角度，在初始确认时，可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值



计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。此处权益工具投资中的“权益工具”是指对于工具发行方来说，满足 CAS 37 中权益工具定义的工具。而“特殊金融工具”对于发行方而言并不满足权益工具的定义，因此不能指定为“其他权益工具投资”，且通常通不过 SPPI 测试，适用金融工具准则时只能划分为 FVTPL。

13. 根据《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20 号），企业根据相关企业会计准则规定对其联营企业或合营企业采用权益法进行会计处理时，应统一联营企业或合营企业的会计政策。发生以下情形的，企业可以不进行统一会计政策的调整：（1）企业执行新金融工具相关会计准则，但其联营企业或合营企业暂缓执行新金融工具相关会计准则。（2）企业暂缓执行新金融工具相关会计准则，但联营企业或合营企业执行新金融工具相关会计准则。

企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。该豁免在企业执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》（财会〔2020〕20 号）后的财务报告期间不再适用。

致同提示

根据《关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知》（财会〔2020〕22 号），符合《财政部关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20 号）中关于暂缓执行新金融工具相关会计准则条件的保险公司，执行新金融工具相关会计准则的日期允许暂缓至执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》（财会〔2020〕20 号）的日期。

对联营企业和合营企业统一会计政策的豁免允许联营企业和合营企业不调整为统一的会计政策。

但母公司执行新准则、但子公司尚未执行新准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照新准则规定调整子公司的财务报表。

（三）关于其他准则的相关会计处理。

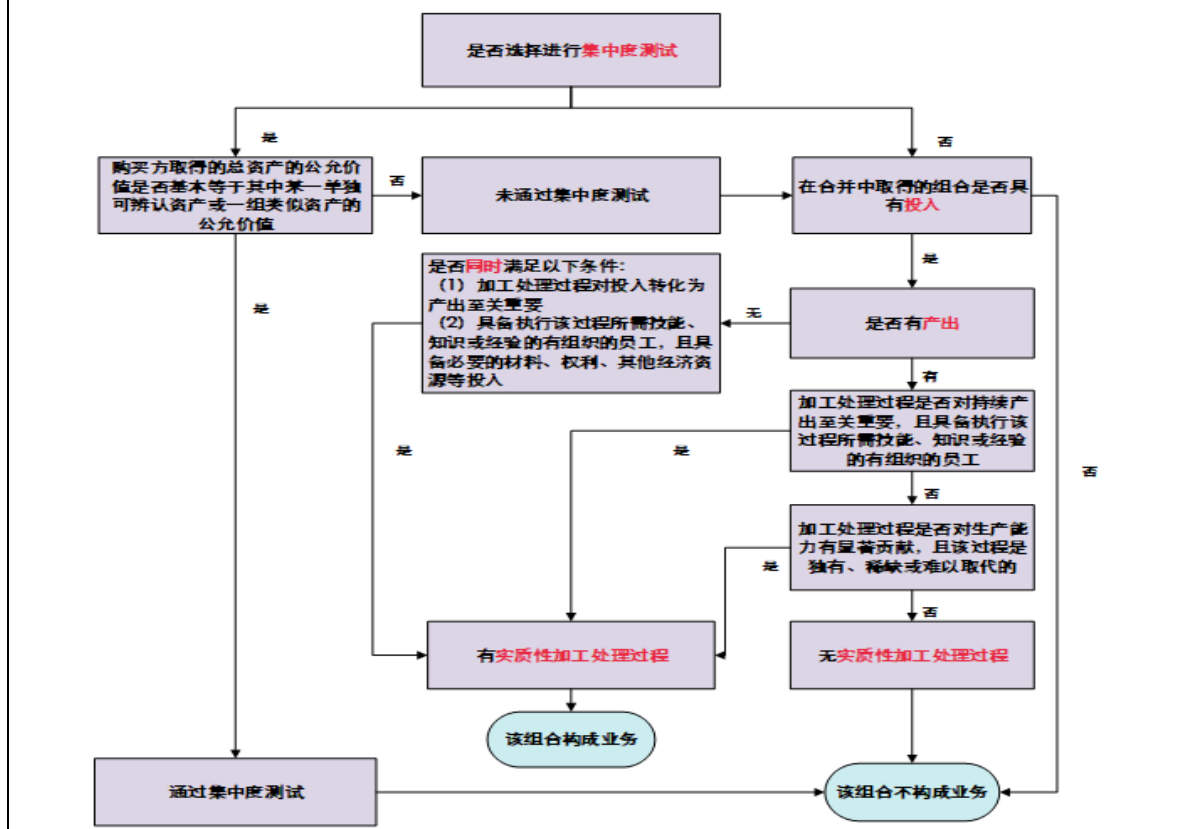
1. 企业应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则解释第 13 号》（财会〔2019〕21 号）的相关规定，正确判断企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务；对于构成业务的，应当按照该准则的相关规定，正确区分同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并，并进行相应会计处理。

致同提示

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中



取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试。进行集中度测试时，如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，应判断为不构成业务。



2. 企业应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的相关规定，综合考虑所有相关事实和情况，按照控制定义的各项要素判断企业是否控制被投资方。企业不应仅以子公司破产、一致行动协议或修改公司章程等个别事实为依据做出判断，随意改变合并报表范围。对控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的各项要素中的一项或多项是否发生了变化，是否影响了投资方对被投资方控制的判断。

母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，正确抵销内部交易的影响，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

致同提示

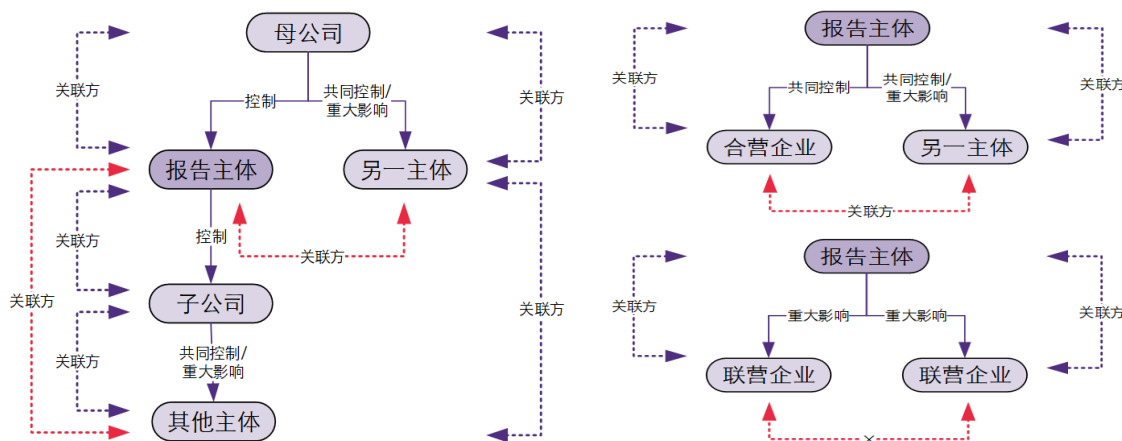
控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

致同提示

根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》第三条，一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。《国际会计准则第 24 号——关联方披露》规定，如果主体满足下列条件之一，则属于报告主体的关联方：一个主体是另一主体的联营企业或合营企业（或者是另一主体同一集团成员的联营企业或合营企业）；一个主体是第三个主体的合营企业而另一主体是该第三个主体的联营企业。

企业集团由母公司和其全部子公司构成。

虽然 CAS 36 并未明确列举企业控股股东（或控股股东的母公司、或控股股东的子公司）的合营企业、企业控股股东（或控股股东的母公司、或控股股东的子公司）的联营企业，是否属于企业的关联方。且《企业会计准则讲解（2010）》第三十七章 关联方披露，将定义中“两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响”中的“或重大影响”删除。但根据 CAS 36 的定义可以认定企业控股股东（或控股股东的母公司、或控股股东的子公司）的合营企业、企业控股股东（或控股股东的母公司、或控股股东的子公司）的联营企业，属于企业的关联方。此外，企业的合营企业与该企业的其他合营企业或联营企业也属于 CAS 36 的定义中所述的“两方同受一方共同控制或重大影响”，因此也构成关联方。



两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方。

4. 企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 31 号——现金流量表》、《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕36 号）、《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）、《关于修订印发合并财务报表格式（2019 年版）的通知》（财会〔2019〕16 号）的相关规定，编制 2020 年年度财务报表。企业对不存在相应业务的报表项目可结合本企业的实际情况进行必要删减，企业根据重要性原则并



结合本企业的实际情况，对确需单独列示的内容可增加报表项目。例如，可以在合并现金流量表中“筹资活动产生的现金流量”项下增加“发行债券收到的现金”项目。

致同提示

根据《企业会计准则讲解（2010）》第三十二章 现金流量表，“借款收到的现金”反映企业举借各种短期、长期借款而收到的现金，以及发行债券实际收到的款项净额（发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额）。“财会〔2019〕16号”删除了原合并现金流量表中“为交易目的而持有的金融资产净增加额”“发行债券收到的现金”等行项目，但实务中“发行债券收到的现金”可能金额较大也比较频繁，列入“取得借款收到的现金”可能不能准确反映现金流的性质。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第三十二章 现金流量表，其他与筹资活动有关的现金，如果价值较大的，应单列项目反映。因此，企业可根据重要性原则，增加“发行债券收到的现金”项目。

二、促进提升会计师事务所审计质量，充分发挥社会审计作用

会计师事务所在进行年报审计时，应当切实贯彻落实风险导向审计理念和方法，重点关注货币资金、收入、存货、商誉、金融工具、企业合并、关联方交易、持续经营等领域，保持职业怀疑，有效识别、评估和应对因舞弊和错误导致的财务报表重大错报风险；按照审计准则相关要求，严格执行函证等审计程序，如果利用专家工作，应着重评价专家工作的恰当性，确定是否足以实现审计目的；确保获取充分适当的审计证据，独立、客观、公正地发表审计意见，保证执业质量，防范执业风险。

致同提示

重点领域	针对性审计程序示例
货币资金	<p>（1）亲自到柜台及自助机分别打印两份银行对账单，核对所获取银行对账单收、付款累计发生额与银行存款日记账的借、贷方累计发生额是否相符，以检查银行存款日记账记录的完整性；关注其中的大额异常交易，例如相同金额的一收一付、相同金额的分次转入转出等，并对应检查银行存款日记账和相应凭证；做好发生额测试和对比分析，并重点检查被审计单位与控股股东之间的资金往来。</p> <p>（2）对报告期末存在的定期存款，应分析评估其商业理由及合理性，并对定期存款凭据进行监盘；对未质押的定期存款，应检查开户证实书原件，核对存款人、金额、期限等信息；对已质押的定期存款，应检查定期存单复印件，并与对应的质押合同核对；对质押事项逾期的，应重点关注相关质权是否已被行使。</p>



	<p>(3) 对银行存款和其他货币资金实施函证程序，如无合理理由，应当将发生额较大但余额较小的、零余额的、在本期内注销的银行账户纳入函证范围。同时，应结合函证程序，重点关注本期交易活跃但期末已注销的银行账户的交易情况。</p> <p>(4) 对于境外开户的，可考虑邮寄、项目组现场跟函或利用其他注册会计师工作等方式执行函证程序，除非开户所在地处于战乱地区，否则不能执行替代性程序。</p> <p>(5) 检查财务部门的合同清单以及企业公章使用登记簿，关注有无未记录的现金管理协议、未披露的对外担保、借款协议。</p> <p>(6) 可考虑执行的延伸检查程序有：</p> <p>①亲自到中国人民银行或基本存款账户的开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》；涉及外币账户的，向外汇管理局查询。</p> <p>②询问被审计单位的实际控制人、财务负责人及母公司的法定代表人、财务负责人，是否存在资金池业务、未披露的对外担保、借款业务。</p> <p>③关联方为单位的，检查其银行流水及财务资料；关联方为自然人的，检查其个人账户资金流水；必要时检查出纳人员及负责货币资金安全、完整性的其他财务人员的个人账户。</p> <p>④必要时对经办银行进行走访。</p>
收入	<p>(1) 分不同业务、产品种类执行毛利率分析，对比同行业和历史数据，判断是否存在异常。</p> <p>(2) 检查合同、交易相关单据。</p> <p>(3) 执行交易函证，必要时在函证内容中增加特殊合同条款。</p> <p>(4) 结合期后事项审计，关注资产负债表日后的大额销售退回。</p> <p>(5) 可考虑执行的延伸检查程序有：</p> <p>①访谈或实地走访客户、经销商，对境外客户或经销商也可以考虑以视频、电话等方式访谈。</p> <p>②观察客户的生产经营场所及仓库，观察进货、采购、生产执行情况，现场取得合同、生产记录、仓库明细账等审计证据；现场查看经销商的对外销售情况。</p> <p>③实地查看客户、经销商库存或第三方代管库存。</p> <p>④获取并核查客户、经销商对外销售的合同、验收单据、发票和资金流水等。</p> <p>⑤对于经销商与被审计单位存在或疑似存在关联方关系，经销商位于境外或已识别出舞弊迹象的情形，应追查至向最终端的用户的销售环节。</p> <p>⑥核查客户、经销商对外销售的物流、运输记录。</p> <p>⑦利用第三方支付平台交易结算的，走访或电话访谈第三方支付平台的经办人。</p> <p>(6) 对于特殊业务的针对性程序可能包括：</p> <p>①对出口业务，可查询海关、外汇管理局或其他行业监管机构的系统数据。</p> <p>②对于农林牧渔业相关业务，检查质检报告、检验检疫合格证、采伐资质、海域使用权证书、由税务局代开发票的资料副本、农产品销售补贴文件等外部信息。</p> <p>③对于业务流程和财务系统信息化程度较高，高度依赖系统自动控制，报告期存在海量交易数据的行业（例如互联网相关业务），应充分利用IT审计技术，首先</p>



	通过数据分析方式锁定异常交易的范围, 针对异常交易样本执行上述一项或者多项针对性程序。
存货	<p>通过远程实时视频的方式实施存货监盘可能在一定程度上可以为存货的存在提供部分审计证据, 但该方式通常有其固有局限性。例如, 视野存在限制、对盘点现场了解不充分、难以以远程实时视频的方式验证存货的真实状况。</p> <p>在极少数情况下, 如果项目组通过审慎评估后, 认为通过远程实时视频的方式实施存货监盘可行, 则需要考虑以下方面:</p> <p>(1) 项目组应尽力确保整个远程实时视频监盘的过程保持连续不被打断, 这可以通过使用多个设备同时进行远程连线实现。</p> <p>(2) 项目组可以考虑为远程实时视频监盘提供足够的协助。例如, 需要被审计单位提供一个或多个独立于盘点团队以外的具有胜任能力的人员来根据项目组的指示执行相关程序, 如抽盘或在盘点现场实时检查。</p> <p>(3) 在执行远程实时视频监盘时考虑实施不可预见的审计程序, 扩大存货出入库的截止性测试的范围以及检查盘点日后出售盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录等。</p> <p>需要注意的是, 如果采用远程实时视频方式实施了存货监盘后, 疫情有所缓解、相关限制消除, 项目组应考虑再次实施现场监盘程序。如果由于未能实施存货现场监盘而无法获取充分、适当的审计证据, 则应考虑对审计意见的影响。</p>
商誉	<p>(1) 复核与商誉的初始确认和商誉相关资产组的划分: 在进行资产组认定的核查时, 主要考虑以下几项内容: 该资产组能否独立带来现金流量; 管理层采用何种方式来管理或监控生产经营活动、对资产使用或者处置的决策方式; 决策判断的经济性和一贯性。</p> <p>(2) 评估管理层确定的商誉减值测试模型的适当性: 包括公允价值的合理性、经营预测是否与企业实际经营情况、所处市场环境相符, 选取的折现率、毛利率等是否存在显著异常等迹象。</p> <p>(3) 如果管理层在编制财务报表时利用了管理层的专家的工作, 注册会计师应评价被审计单位管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性, 了解管理层的专家的工作, 评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性。在签发审计报告前, 注册会计师必须取得管理层专家出具的正式评估报告, 并取得被审计单位与管理层专家签订的协议, 关注协议中是否指出评估目的是以财务报告为目的的估值服务。在利用专家工作时, 应与专家保持必要的沟通, 对专家工作过程及其所作的重要职业判断 (尤其是数据引用、参数选取、假设认定等) 进行复核, 以判断专家工作的恰当性, 不得直接将专家工作成果作为判断商誉是否减值的依据。</p> <p>(4) 如果管理层在编制财务报表时利用了管理层的专家的工作, 注册会计师通常需要考虑利用注册会计师的工作, 并评价注册会计师专家的胜任能力、专业素质和客观性。</p> <p>(5) 当商誉归属于集团的一个组成部分, 且商誉减值事项的审计由组成部分会计师事务所实施时, 集团审计师应考虑参加组成部分注册会计师与组成部分管理</p>



	<p>层的总结会议和其他重要会议，复核组成部分会计师事务所对该特别风险形成的审计工作底稿，并根据对组成部分会计师事务所工作的了解，确定是否有必要追加审计程序。</p> <p>如果组成部分会计师不是致同网络所，应履行业务咨询程序。</p> <p>(6) 对于大额资产减值，检查减值所依据的信息是否存在夸大疫情影响的情形。</p> <p>(7) 若认为商誉减值事项存在特别风险，应当了解被审计单位与该风险相关的控制（包括控制活动），还应考虑采用敏感性分析等方法评价管理层所作判断的合理性。若商誉减值事项是风险评估程序识别出的导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，应至少复核组成部分会计师事务所对该特别风险形成的审计工作底稿，并根据对组成部分会计师事务所工作的了解，确定是否有必要追加审计程序。</p>
金融工具	<p>(1) 业务模式评估与重分类。企业管理金融资产业务模式的变更是一种极其少见的情形。重分类必须对企业的经营有重大影响且是可予以证明的变化。只有当企业开始或终止某项对其经营影响重大的活动时（例如当企业收购、处置或终止某一业务线时），其管理金融资产的业务模式才会发生变更。审计时应抽样检查支持性证据，评估管理层认定的业务模式是否恰当。</p> <p>(2) 预期信用损失。对预期信用损失模型进行独立评估和验证，评价关键参数，包括历史损失率、迁徙率、前瞻性调整及其他调整因素等，必要时对前瞻性信息进行敏感性测试。</p> <p>(3) 金融负债和权益工具划分。关注受到降杠杆、资本监管和业绩压力影响的被审计单位，对永续债、“并表型融资计划”严格按照准则规定分析会计属性。必要时咨询专业技术部。</p> <p>(4) 金融资产和金融负债的抵销。取得抵销协议，分析合同条款是否赋予债务人法定权利。抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，企业均可执行该法定权利。</p> <p>(5) 套期会计。套期会计不能追溯运用，即必须在董事会确定了从事套期的风险管理策略和风险管理目标的书面文件之后方可开始使用。应关注书面指的日期及内容完整性，并分析套期会计适用标准及有效性评价要求。必要时咨询专业技术部。</p>
企业合并	<p>(1) 获取并检查股权购买协议、评估报告及交割日审计报告等资料，复核被审计单位对企业合并性质的判断是否符合《企业会计准则第20号——企业合并》相关规定，包括分析参与合并的企业在合并前后是否均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性。</p> <p>(2) 检查收购协议、被收购公司修改后的公司章程、资产交接及董事变更和控制权变更情况的支持性文件，评估管理层对企业合并和购买日及合并对价的判断，并对收购日财务报表进行复核。</p> <p>(3) 复核在同一控制下企业合并中取得的资产和负债的初始计量金额，以及取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额</p>



	<p>的计算和会计处理。</p> <p>(4) 非同一控制下企业合并中, 复核“购买对价分摊”(PPA) 确定被购买方可辨认净资产公允价值时是否充分识别被购买方拥有但未在单独报表中确认的可辨认资产和负债(如合同权益、客户关系、未决诉讼、担保)。关注可辨认资产公允价值超过原账面价值(计税基础)的, 是否相应确认递延所得税负债。</p> <p>(5) 对于购买日之前持有的被购买公司的股权, 复核该股权在购买日的公允价值是否合理, 企业此前将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的(列报为其他权益工具投资), 之后通过分步购买股权实施对被投资方的控制, 在购买日对原持有股权进行重新计量, 关注其公允价值与其账面价值的差额是否转入购买日当期的留存收益。</p>
关联方交易	<p>(1) 通过内部控制测试、查询全国企业信用信息公示系统、工商登记信息、利用法律专家或信用调查机构的工作, 对照职工名册等资料核查关联方关系的完整性。</p> <p>(2) 检查关联方交易的相关协议、审批及决策程序记录, 分析协议条款的主要内容是否符合商业惯例, 了解交易定价采用的方法并判断定价是否公允。</p> <p>(3) 关联交易涉及资产买卖的, 应考虑利用专家工作, 评估标的资产实际价值, 以判断交易定价公允性。</p> <p>(4) 如果被审计单位在报告期间存在超出正常经营过程的关联交易, 项目组应直接取得该关联方的相关财务信息, 用以佐证关联方与被审计单位之间交易的真实性和合理性。</p>
持续经营	<p>(1) 在考虑被审计单位受疫情影响的严重程度时, 项目组可能需要重点关注被审计单位开展经营活动的主要地区疫情的严重程度以及被审计单位所处的行业。例如, 如果被审计单位总部或其重要子公司位于疫情较为严重的地区, 被审计单位的主要经营场所(包括主要市场)位于疫情较为严重的地区, 或者被审计单位依赖程度比较高的供应商或客户位于疫情较为严重的地区, 都可能对被审计单位产生较为严重的不利影响。再如, 某些特定行业(如养殖、交通运输、旅游、餐饮等)的被审计单位可能受疫情的影响更为严重。</p> <p>(2) 在考虑疫情可能对被审计单位持续经营能力造成的影响时, 项目组可能需要重点关注被审计单位经营活动能否正常开展、债务违约风险、现金流的变动和现金缺口、后续融资计划的可行性等方面的因素, 综合考虑这些因素是否导致项目组对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑, 并评价被审计单位采用持续经营假设编制财务报表是否仍然适当。</p>

需要注意的是, 无论是针对银行函证、应收账款函证, 还是其他类型的函证, 项目组均不能仅因为受到疫情影响, 就不加核实而直接认定函证程序无法实施。项目组仍然需要优先考虑采用正常方式发送询证函, 其次考虑实施相应的现场观察程序(如在被审计单位现场观察相关人员登录电子银行并检查相关资料), 在上述两种方式皆不可行的情况下, 项目组才可考虑通过远程方式实施相关程序(如通过远程全程视频方式观察被审计单位相关人员登录电子银行并检查相关资料)。



在执行银行函证程序时，在函证内容中增加关于被审计单位与银行间可能存在的其他安排，如集团资金管理协议、控股股东资金池安排等，关注控股股东资金占用。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1: 关于严格执行企业会计准则 切实加强企业 2020 年年报工作的通知(财会〔2021〕2 号) 20210205

附件 2: 《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》(财会〔2020〕10 号)

附件 3: 关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知(财会〔2020〕22 号)

附件 4: 《关于进一步规范商业银行结构性存款业务的通知》(银保监办发〔2019〕204 号) 201910

附件 5: 《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》(财会〔2017〕20 号)

附件 6: 关于进一步规范银行函证及回函工作的通知(财会〔2020〕12 号) 20210101