

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

#### ——证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 2 号》

【2021 年第 41 期（总第 410 期）- 2021 年 12 月 24 日】

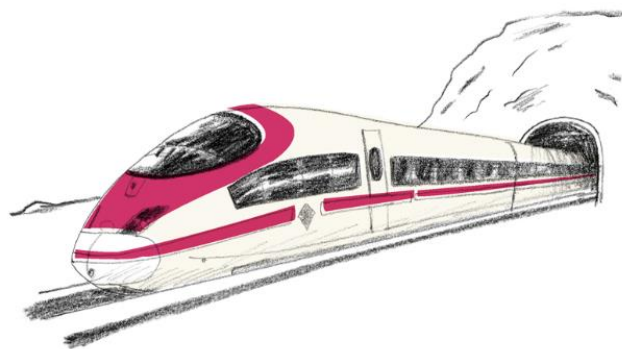




## 证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 2 号》

2021 年 11 月 24 日，证监会发布了《[监管规则适用指引——会计类第 2 号](#)》，内容涉及收入、金融工具、企业合并、非经常性损益等 14 个具体问题。每项具体指引包括三部分内容：交易事项背景及具体的会计问题、会计准则的相关规定、具体问题适用会计准则的意见或监管口径。

此前的 2020 年 11 月，证监会发布了《[监管规则适用指引——会计类第 1 号](#)》，内容涉及股权投资、企业合并、股份支付、金融工具、收入、非经常性损益等 26 类、53 个具体问题。



### 《会计类第 2 号》内容概要：

问题	适用会计准则的意见或监管口径
2-1 识别履约义务时商品或服务是否具有高度关联性的判断	高度关联性是指合同中承诺的各单项商品或服务之间会受到彼此的重大影响， <b>而非仅存在功能上的单方面依赖。</b> 例如，企业在同一合同中为客户设计、生产某新产品专用模具，并使用该模具为客户生产若干样品，不应仅由于后续生产需要使用模具而认为模具与样品之间存在高度关联性。
2-2 客户能够控制企业履约过程中在建商品或服务的判断	商品或服务的经济利益既包括未来现金流入的增加，也包括未来现金流出的减少。例如，根据合同约定，客户拥有企业履约过程中在建商品的法定所有权， <b>假定客户在企业终止履约后更换为其他企业继续履行合同，其他企业实质上无需重新执行前期企业累计至今已经完成的工作，表明客户可通过主导在建商品的使用</b> ，节约前期企业已履约部分的现金流出，获得相关经济利益。
2-3 应付客户对价的判断	对于企业基于自身宣传需要支付给超市等客户的推广支出，如果有明确证据表明企业向客户支付对价是为了取得明确可区分的推广服务，并且 <b>能够主导推广服务的使用（如主导商品上架区域、堆放位置，以及展示时间、频率、方式等），企业应将其作为从客户购买推广服务处理</b> ，按照支付对价中与推广服务公允价值相当的部分确认销售费用，支付对价超过推广服务公允价值的部分冲减销售收入。
2-4 暂定价销售合同中可变对价的判断	<b>与交易双方履约情况相关的变动（如基于商品交付数量、质量等进行的价格调整）通常属于可变对价</b> ，企业应按照可变对价原则进行会计处理； <b>与定价挂钩的商品或原材料价值相关的变动（如定价挂钩不受双方控制的商品或原材料价格指数，因指数变动导致的价款变化）不属于可变对价</b> ，企业应将其视为合同对价中嵌入一项衍生金融工具进行会计处理。客户取得相关商品控制权后上述



问题	适用会计准则的意见或监管口径
	所挂钩商品或原材料价格后续变动对企业可收取款项的影响，应按照金融工具准则有关规定进行处理，不应计入交易对价。
2-5 销售返利的会计处理	一般而言， <b>对基于客户采购情况等给予的现金返利，企业应当按照可变对价原则进行会计处理；对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理。</b>
2-6 运输费用的确认与列报	对于为履行客户合同而发生的运输费用，属于收入准则规范下的合同履约成本。 <b>若运输活动发生在商品的控制权转移之前，其通常不构成单项履约义务，企业应将相关支出作为与商品销售相关的成本计入合同履约成本，最终计入营业成本并予以恰当披露。</b> <b>企业应结合自身经营活动情况并基于重要性和成本效益原则，建立和实施运输活动相关内部控制，充分完整地归集运输活动相关支出，并在各产品、各销售合同以及各履约义务之间实现合理分配。</b>
2-7 授予知识产权许可收入确认时点的判断	授予知识产权许可业务中，知识产权许可载体的实物交付，并不必然导致商品控制权的转移。 例如，企业在向客户（如播放平台）交付影视剧母带时，若双方在合同中 <b>对影视剧初始播放时间等进行限制性约定</b> ，导致客户尚不能主导母带的使用（如播放该影视剧）以获得经济利益， <b>则企业不应在母带交付时确认影视剧版权许可收入。</b>
2-8 定制化产品相关研发支出的会计处理	若企业无法控制相关研发成果， <b>如研发成果仅可用于该合同、无法用于其他合同，企业应按照收入准则中合同履约成本的规定进行处理</b> ，最终计入营业成本。 若综合考虑历史经验、行业惯例、法律法规等因素后， <b>企业有充分证据表明能够控制相关研发成果，并且预期能够带来经济利益流入，企业应按照无形资产准则相关规定将符合条件的研发支出予以资本化。</b>
2-9 应收账款预期信用损失的计量	若某一客户信用风险特征与组合中其他客户显著不同，或该客户信用风险特征发生显著变化，企业不应继续将应收该客户款项纳入原账龄组合计量预期信用损失。
2-10 金融资产管理业务模式中“出售”的判断标准	如果一项金融资产对外“出售”但并未终止确认，意味着企业仍将通过收取该金融资产存续期内合同现金流量的方式实现经济利益，该种业务模式不满足“通过持有并出售金融资产产生整体回报”的情形。因此， <b>金融资产管理业务模式中“出售”，应当是满足会计终止确认条件下的金融资产出售行为。</b>
2-11 业绩承诺期内修订业绩补偿条款的会计处理	非同一控制下企业合并购买日后的业绩承诺期内，在法律法规允许的前提下，交易双方协商对业绩补偿的金额、支付时间、支付方式等进行修订，且已就该事项严格履行了股东大会等必要内部决策流程。 <b>这种情况下，购买方应将业绩补偿条款修订导致的或有对价公允价值变动计入当期损益。</b>
2-12 一揽子交易分步实现非同一控制下企业合并的会计处理	购买方以一揽子交易方式分步取得对被投资单位的控制权，双方协议约定， <b>若购买方最终未取得控制权，一揽子交易将整体撤销，并返还购买方已支付价款。</b> <b>这种情况下，购买方应按照相关规定恰当确定购买日和企业合并成本，在取得控制权时确认长期股权投资，取得控制权之前已支付的款项应作为预付投资款</b>



问题	适用会计准则的意见或监管口径
	<b>项处理。</b>
2-13 购买少数股东权益后商誉减值的会计处理	<b>收购少数股东权益属于权益性交易，未形成新的企业合并，合并报表中反映的商誉仍然为前期取得控制权时按当时的持股比例计算的金额。</b> 企业在进行商誉减值测试时，应先将合并报表中的商誉按照前期取得控制权时的持股比例恢复为全部商誉（即100%股权对应的商誉），并调整商誉相关资产组的账面价值，再比较调整后的资产组账面价值与其可收回金额，以确定包含商誉的资产组是否发生减值。 <b>若商誉发生减值，企业应按前期取得控制权时的持股比例计算确定归属于母公司的商誉减值损失。</b>
2-14 与递延所得税适用税率相关的非经常性损益认定	公司应分析高新技术企业认定变化的原因。 <b>因国家高新技术企业认定相关政策调整导致企业资质认定发生变化的，公司对当期损益进行的一次性调整应当计入非经常性损益；因公司生产经营情况变化导致其资质认定发生变化的，公司对损益进行的一次性调整应当计入经常性损益。</b>

相关内容如下：

## 一、《会计类第 1 号》

### 2-1 识别履约义务时商品或服务是否具有高度关联性的判断

在识别单项履约义务时，企业应判断其向客户承诺转让的商品或服务本身是否能够明确区分，以及商品或服务在合同层面是否能够明确区分。若合同中承诺的多项商品或服务之间具有高度关联性，导致相关商品或服务在合同层面不可明确区分，企业应将相关商品或服务整体识别为一项履约义务。

监管实践发现，部分公司对于前述高度关联性存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

高度关联性是指合同中承诺的各单项商品或服务之间会受到彼此的重大影响，**而非仅存在功能上的单方面依赖**。例如，企业在同一合同中为客户设计、生产某新产品专用模具，并使用该模具为客户生产若干样品，不应仅由于后续生产需要使用模具而认为模具与样品之间存在高度关联性。若企业在后续生产过程中，**需要根据客户对样品的使用情况持续修正模具，基于修正后的模具再生产样品**，最终将符合客户要求的模具及样品转让给客户，表明设计生产专用模具和生产样品之间互相受到彼此的重大影响，二者在合同层面不能明确区分，应将其识别为一项履约义务。

#### 致同提示

根据《企业会计准则第 14 号——收入》第十条，下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：（1）企业需提供重大的服务以将该商





品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户；(2) 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制；(3) 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性 (highly interdependent or highly interrelated)。

该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品或服务均受到合同中其他商品或服务的重大影响，客户无法在不对合同承诺的其他商品或服务造成重大影响的情况下选择购买其中某一项商品或服务。

根据 IFRS 9 的结论基础 (BC116K)，高度关联性不仅仅是功能上的相互依赖，企业应当评价在履行合同过程中两个项目之间是否存在转化关系 (transformative relationship)，而不是考虑某个项目从其本身性质来看是否依赖另一项目（即，两个项目之间是否存在功能关系）。

可参考《收入准则应用案例——保荐服务的收入确认》。

## 2-2 客户能够控制企业履约过程中在建商品或服务的判断

如果客户能够控制企业履约过程中在建的商品或服务，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

监管实践发现，部分公司对于如何理解客户能够控制履约过程中在建商品或服务存在分歧。现就该事项的意见如下：

客户能够控制企业履约过程中在建的商品或服务，是指在企业生产商品或者提供服务过程中，客户拥有现时权利，能够主导在建商品或服务的使用，并且获得几乎全部经济利益。其中，商品或服务的经济利益既包括未来现金流入的增加，也包括未来现金流出的减少。例如，根据合同约定，客户拥有企业履约过程中在建商品的法定所有权，假定客户在企业终止履约后更换为其他企业继续履行合同，其他企业实质上无需重新执行前期企业累计至今已经完成的工作，表明客户可通过主导在建商品的使用，节约前期企业已履约部分的现金流出，获得相关经济利益。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 14 号——收入》第十一条，满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：(1) 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品；(3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。



在根据上述第（2）项确定客户在资产被创造或改良时是否控制资产时，企业应当应用准则中关于控制的要求（包括控制转移的迹象等）。在这种情况下，由于客户控制了所有在产品，客户在企业提供商品或服务时获得其利益，因此履约义务是在一段时间内履行（IFRS 15.BC129）。

可参考《收入准则应用案例——定制软件开发服务的收入确认》《收入准则应用案例——药品实验服务的收入确认》《收入准则应用案例——保荐服务的收入确认》。

## 2-3 应付客户对价的判断

企业在向客户转让商品或提供服务的同时，需要向客户支付对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品或服务的除外。

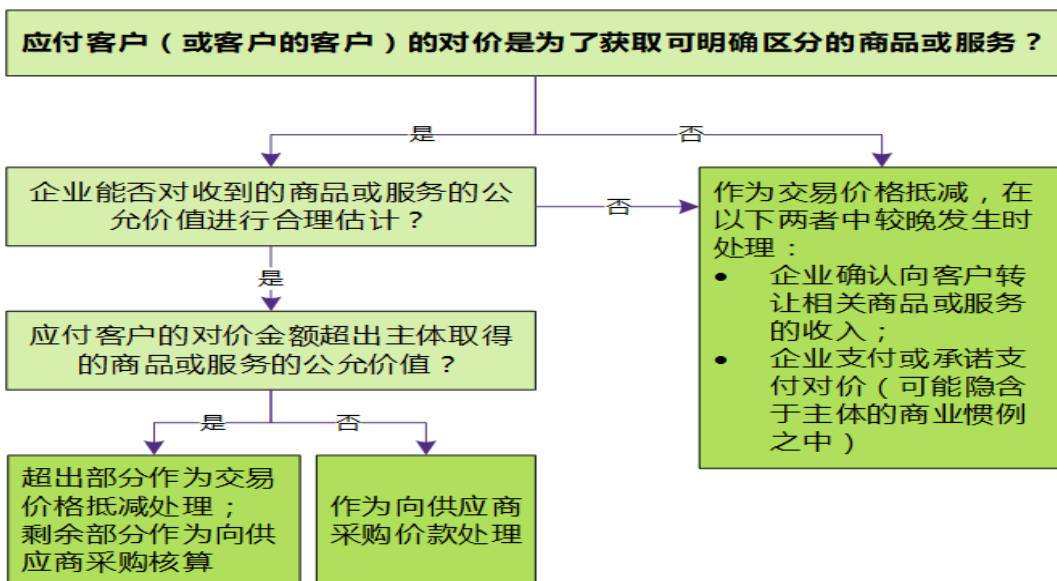
监管实践发现，部分公司对于支付给客户的款项是否应冲减销售收入存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

企业应分析其向客户支付对价的目的，若企业自客户取得了可明确区分的商品或服务，并且能够从主导相关商品或服务的使用中获益，企业通常应将其支付给客户的款项作为向客户购买商品或服务（而非应付客户对价）处理。例如，对于企业基于自身宣传需要支付给超市等客户的推广支出，如果有明确证据表明企业向客户支付对价是为了取得明确可区分的推广服务，并且能够主导推广服务的使用（如主导商品上架区域、堆放位置，以及展示时间、频率、方式等），企业应将其作为从客户购买推广服务处理，按照支付对价中与推广服务公允价值相当的部分确认销售费用，支付对价超过推广服务公允价值的部分冲减销售收入。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 14 号——收入》第十九条，企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。



可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》（2020）案例 6-10 应付客户对价的会计处理问题。

## 2-4 暂定价销售合同中可变对价的判断

可变对价指的是企业与客户的合同中约定的对价金额可能因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，企业有权收取的对价金额，将根据一项或多项或有事项的发生有所不同的情况，也属于可变对价的情形。

监管实践发现，部分公司对于暂定价的销售合同中可变对价的判断存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

暂定价的销售合同通常是指在商品控制权转移时，销售价格尚未最终确定的安排。例如，大宗商品贸易中的点价交易，即以约定时点的期货价格为基准加减双方协商的升贴水来确定双方买卖现货商品价格；金属加工业务中，双方约定合同对价以控制权转移之后某个时点的金属市价加上加工费来确定；某些金属矿的贸易价格将根据产品验收后的品相检验结果进行调整等。

暂定销售价格的交易安排中，企业应分析导致应收合同对价发生变动的具体原因。其中，与交易双方履约情况相关的变动（如基于商品交付数量、质量等进行的价格调整）通常属于可变对价，企业应按照可变对价原则进行会计处理；与定价挂钩的商品或原材料价值相关的变动（如定价挂钩不受双方控制的商品或原材料价格指数，因指数变动导致的价款变化）不属于可变对价，企业应将其视为合同对价中嵌入一项衍生金融工具进行会计处理，通常应按所挂钩商品或原材料在客户取得相关商品控制权日的价格计算确



认收入，客户取得相关商品控制权后上述所挂钩商品或原材料价格后续变动对企业可收款项的影响，应按照金融工具准则有关规定进行处理，不应计入交易对价。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南，企业与客户合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，企业有权收取的对价金额，将根据一项或多项或有事项的发生有所不同的情况，也属于可变对价的情形，例如，企业售出商品但允许客户退货时，由于企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同的交易价格是可变的。企业在判断交易价格是否为可变对价时，应当考虑各种相关因素（如企业已公开宣布的政策、特定声明、以往的习惯做法、销售战略以及客户所处的环境等），以确定其是否会接受一个低于合同标价的金额，即企业向客户提供一定的价格折让。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，嵌入衍生工具，是指嵌入到非衍生工具（即主合同）中的衍生工具。混合合同包含的主合同不属于本准则规范的资产，且同时符合下列条件的，企业应当从混合合同中分拆嵌入衍生工具，将其作为单独存在的衍生工具处理：（1）嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险不紧密相关（2）与嵌入衍生工具具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义（3）该混合合同不是以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

对于销售方，不应从混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将混合合同作为一个整体适用准则关于金融资产分类的相关规定。暂定价条款使得应收账款的合同现金流量特征，并非仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，应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。

可参考《监管规则适用指引——会计类第 1 号》1-19 嵌入衍生工具的分拆与计量。

## 2-5 销售返利的会计处理

企业对客户的销售返利形式多样，有现金返利、货物返利等，返利的条款安排也各不相同。

监管实践发现，部分公司对销售返利的会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

企业应当基于返利的形式和合同条款的约定，考虑相关条款安排是否会导致企业未来需要向客户提供可明确区分的商品或服务，在此基础上判断相关返利属于可变对价还

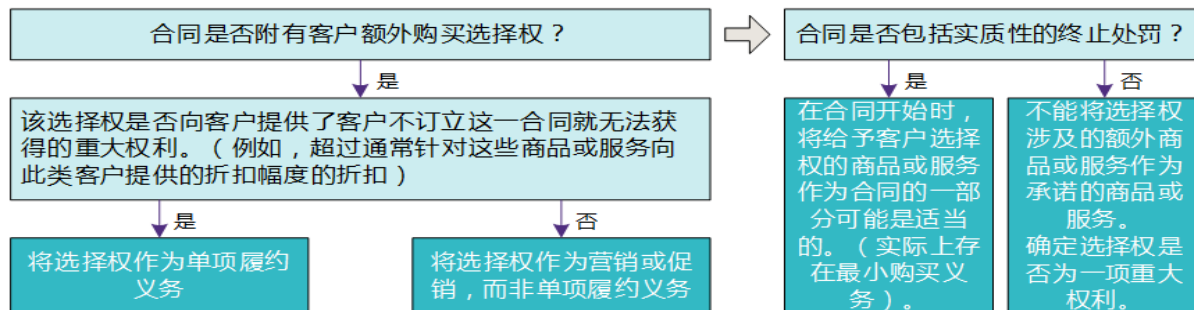




是提供给客户的重大权利。一般而言，对基于客户采购情况等给予的现金返利，企业应当按照可变对价原则进行会计处理；对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理，评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南，某些情况下，企业在销售商品的同时，会向客户授予选择权，允许客户可以据此免费或者以折扣价格购买额外的商品。企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等。对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。



可参考《收入准则应用案例——合同变更与可变对价的判断》。

## 2-6 运输费用的确认与列报

对于存货生产、销售过程中发生的运输费用，企业应当基于运输活动的发生环节及目的，恰当区分运输费用的性质，根据企业会计准则的规定进行会计处理。

监管实践发现，部分公司对于运输费用的确认与列报存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

对于与履行客户合同无关的运输费用，若运输费用属于使存货达到目前场所和状态的必要支出，形成了预期会给企业带来经济利益的资源时，运输费用应当计入存货成本，否则应计入期间费用。

对于为履行客户合同而发生的运输费用，属于收入准则规范下的合同履约成本。若运输活动发生在商品的控制权转移之前，其通常不构成单项履约义务，企业应将相关支出作为与商品销售相关的成本计入合同履约成本，最终计入营业成本并予以恰当披露。若运输活动发生在商品控制权转移之后，其通常构成单项履约义务，企业应在确认运输



服务收入的同时，将相关支出计入运输服务成本并予以恰当披露。

企业应结合自身经营活动情况并基于重要性和成本效益原则，建立和实施运输活动相关内部控制，充分完整地归集运输活动相关支出，并在各产品、各销售合同以及各履约义务之间实现合理分配。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南，在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。通常情况下，控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务，而只是企业为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本；相反，控制权转移给客户之后发生的运输活动则可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

根据《收入准则实施问答》，通常情况下，企业商品或服务的控制权转移给客户之前、为了履行客户合同而发生的运输活动不构成单项履约义务，相关运输成本应当作为合同履约成本，采用与商品或服务收入确认相同的基础进行摊销计入当期损益。该合同履约成本应当在确认商品或服务收入时结转计入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目，并在利润表“营业成本”项目中列示。

实务中，可能有企业以未建立相关内部控制为由，认定在各产品、各销售合同以及各履约义务之间准确分配运费不切实可行，从而将运输费用在发生时直接计入当期损益。但从列报角度考虑，即使不能准确分配，基于重要性将运输费用全部列示为“营业成本”可能也有合理性。

为履行客户合同而发生的与运费类似的保险费、装卸费等也做类似处理。

可参考《收入准则应用案例——运输服务》。

## 2-7 授予知识产权许可收入确认时点的判断

授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务。在客户能够主导使用该知识产权许可并开始从中获利之前，企业不能对该知识产权许可确认收入。

监管实践发现，部分公司对于知识产权许可收入确认时点的判断存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：



授予知识产权许可业务中，知识产权许可载体的实物交付，并不必然导致商品控制权的转移。企业应根据合同条款约定，分析客户是否有能力主导知识产权许可的使用，并获得几乎全部的经济利益。例如，企业在向客户（如播放平台）交付影视剧母带时，若双方在合同中对影视剧初始播放时间等进行限制性约定，导致客户尚不能主导母带的使用（如播放该影视剧）以获得经济利益，则企业不应在母带交付时确认影视剧版权许可收入。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 14 号——收入》第四条，取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

根据《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南，授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务，在履行该履约义务时确认收入。在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。

企业在判断商品的控制权是否发生转移时，应当从客户的角度进行分析，即客户是否取得了相关商品的控制权以及何时取得该控制权。

由于知识产权许可不同于一般的商品，客户能够使用并获利应该指客户有权播放的期间的起点。

## 2-8 定制化产品相关研发支出的会计处理

企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则（如存货、无形资产、固定资产等）规范范围且同时满足相关条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产，采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

监管实践发现，部分公司对定制化产品相关研发支出的会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

企业与客户签订合同，为客户研发、生产定制化产品。客户向企业提出产品研发需求，企业按照客户需求进行产品设计与研发。产品研发成功后，企业按合同约定采购量为客户生产定制化产品。对于履行前述定制化产品客户合同过程中发生的研发支出，若企业无法控制相关研发成果，如研发成果仅可用于该合同、无法用于其他合同，企业应按照收入准则中合同履约成本的规定进行处理，最终计入营业成本。若综合考虑历史经验、行业惯例、法律法规等因素后，企业有充分证据表明能够控制相关研发成果，并且



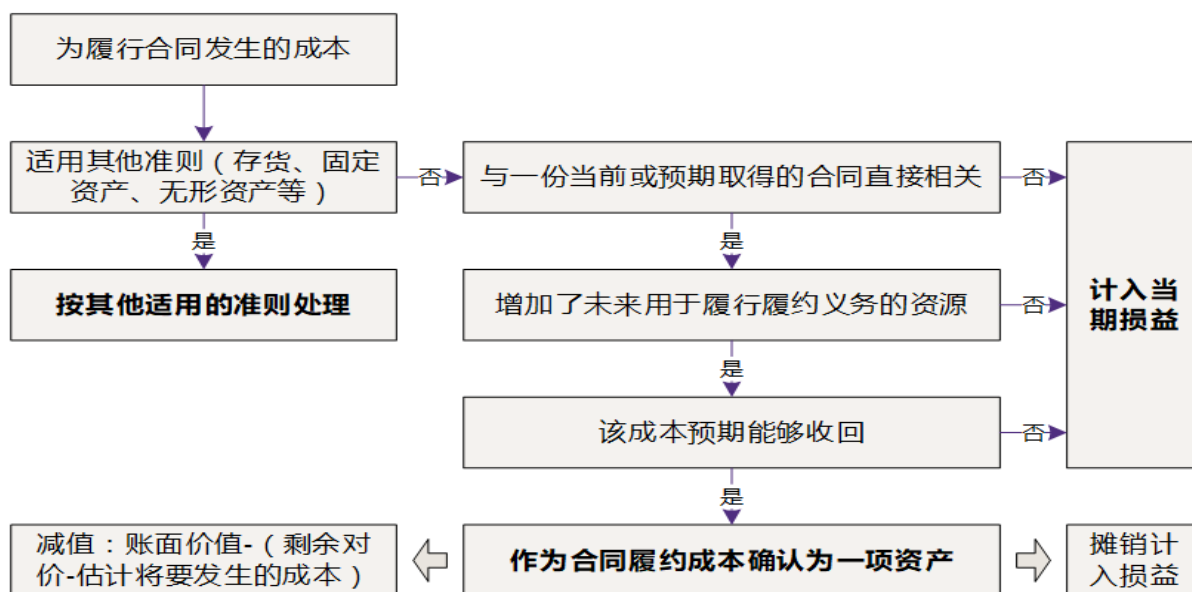
预期能够带来经济利益流入，企业应按照无形资产准则相关规定将符合条件的研发支出予以资本化。

企业应当建立和完善相关内部控制，合理识别并归集研发费用与合同履约成本，恰当确认计入无形资产的研发支出。

### 致同提示

如果该项研发形成的知识产权归客户享有、或者企业没有意图自行开展研发活动，则作为该项业务的履约成本处理，研发费用全部计入营业成本或存货。

如果企业预期从事的研发活动将有助于开展其他业务，例如，在承做业务过程中的研发申请的专利权等知识产权的权属归企业，企业可以将其用于其他业务；并且企业单独对该研发活动进行立项（例如，按照内部管理流程形成可研报告等），则可以按照自行研发处理。即，按照自行研发的会计政策，判断费用化还是资本化。资本化形成无形资产的，其摊销时可以计入该项承接业务的营业成本。



需要注意的是，为履行与客户的合同而发生的培训费用通常应确认为费用。

## 2-9 应收账款预期信用损失的计量

企业在计量应收账款预期信用损失时，可以信用风险特征为依据，基于历史经验对细分客户群体发生损失情况进行分析判断，从而对客户群体进行恰当分组。在分组基础上，企业可运用简便方法，参照历史损失经验，编制应收账款逾期天数与固定准备率对照表，计算预期信用损失。当应收账款信用风险特征发生变化时，企业应当对应收账款





组合进行相应调整。

监管实践发现，部分公司对如何以组合方式计量应收账款预期信用损失存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

当企业采用简便方法以账龄为基础计量应收账款预期信用损失时，企业应充分考虑客户的类型、所处行业、信用风险评级、历史回款情况等信息，判断同一账龄组合中的客户是否具有共同的信用风险特征。若某一客户信用风险特征与组合中其他客户显著不同，或该客户信用风险特征发生显著变化，企业不应继续将应收该客户款项纳入原账龄组合计量预期信用损失。

实务中，因部分客户信用风险发生显著变化，企业与客户协商调整回款方式，如将应收账款转为对客户的股权投资、由客户以非货币性资产偿还等方式收回应收账款。上述回款方式的变化，表明该类客户的信用风险特征与组合中其他客户的信用风险显著不同，企业在计量应收账款预期信用损失时，不应将该类客户继续纳入原组合中。

企业应基于重要性和成本效益原则建立和实施与应收账款相关的内部控制，识别、调整应收账款组合并恰当计量预期信用损失。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应用指南，如果企业的历史经验表明不同细分客户群体发生损失的情况存在显著差异，那么企业应当对客户群体进行恰当的分组，在分组基础上运用上述简便方法。企业可用于对资产进行分组的标准可能包括：地理区域、产品类型、客户评级、担保物以及客户类型（如批发和零售客户）。

《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）明确：因借款人或客户所在的区域和行业等受疫情影响程度不同，可能导致贷款、应收款项等金融资产的风险特征发生变化，企业应当考虑这些变化对评估信用风险对应相关金融资产所在组别的影响，必要时应当根据相关金融资产的共同风险特征重新划分组别。

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。

**准则指南所述的“固定准备率”，应是指各类型或各阶段对应单一预期信用损失率（不是区间或变动值），而不是指确定的预期信用损失率在各个会计期间均保持“固定”。**因为损失率既然是会计估计，那么就应在每个资产负债表日以最近可利用的、可靠的信息为基础作出新的判断。



## 2-10 金融资产管理业务模式中“出售”的判断标准

企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，对金融资产进行划分。其中，企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。

监管实践发现，部分公司对于上述出售金融资产中的“出售”如何理解存在偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

如果一项金融资产对外“出售”但并未终止确认，意味着企业仍将通过收取该金融资产存续期内合同现金流量的方式实现经济利益，该种业务模式不满足“通过持有并出售金融资产产生整体回报”的情形。因此，**金融资产管理业务模式中“出售”，应当是满足会计终止确认条件下的金融资产出售行为。**

### 致同提示

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十六条，企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。

对于能通过 SPPI 测试（即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）的金融资产，如果企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标，则应当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。根据财政部《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），“应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

此前，有观点认为只要发生了法律上的出售（如票据背书、贴现），就说明业务模式的目标包含“出售”，应将应收票据列报为“应收款项融资”。但**业务模式的判断应从经济实质角度出发[IFRS 9-BC4.144:出售（即从会计核算角度来看，某些金融资产将在到期前被终止确认）]，不能终止确认时相当于质押借款，质押物并未“出售”**。对于信用等级较低的银行承兑的汇票或由企业承兑的商业承兑汇票，贴现或背书时并不能终止确认，因此并未导致会计上的“出售”，进而也不会改变企业管理应收票据的业务模式仍然是以收取合同现金流量为目标。

如果企业经常贴现或背书信用等级较高的银行承兑的汇票，则其业务模式可能是既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标，从而可能需要在“应收款项融资”项目列报。



## 2-11 业绩承诺期内修订业绩补偿条款的会计处理

非同一控制下企业合并中，购买方应当将业绩补偿条款产生的或有对价作为合并成本的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本，或有对价公允价值的后续变动计入当期损益。

监管实践发现，部分公司对于在业绩承诺期内交易双方修订业绩补偿条款的会计处理存在分歧。现就该事项的意见如下：

非同一控制下企业合并购买日后的业绩承诺期内，在法律法规允许的前提下，交易双方协商对业绩补偿的金额、支付时间、支付方式等进行修订，且已就该事项严格履行了股东大会等必要内部决策流程。这种情况下，**购买方应将业绩补偿条款修订导致的或有对价公允价值变动计入当期损益。**

### 致同提示

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第二十一条，在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

或有对价公允价值的确定需要考虑对标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险、货币时间价值等因素。或有对价产生的根源在于被购买业务价值的不确定性以及买卖双方存在的信息不对称。**交易日后双方修订业绩补偿条款也是对不确定性的重新计量，对或有对价公允价值的影响计入当期损益。**

可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》（2020）案例 3-06 或有对价的确认与计量。

## 2-12 一揽子交易分步实现非同一控制下企业合并的会计处理

非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照企业会计准则的规定计算确定合并成本，并将其作为长期股权投资的初始投资成本。

监管实践发现，部分公司对于一揽子交易分步实现非同一控制下企业合并时相关投资应如何进行会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

购买方以一揽子交易方式分步取得对被投资单位的控制权，双方协议约定，**若购买**



方最终未取得控制权，一揽子交易将整体撤销，并返还购买方已支付价款。这种情况下，购买方应按照规定恰当确定购买日和企业合并成本，在取得控制权时确认长期股权投资，取得控制权之前已支付的款项应作为预付投资款项处理。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南，企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应当判断多次交易是否属于“一揽子交易”。属于一揽子交易的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。各项交易是否属于“一揽子交易”应按合并财务报表准则的有关规定进行判断。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第五十一条，各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：（1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；（2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；（3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；（4）一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。取得控制权之前已支付的款项尚未达到交易目的或商业结果，应作为预付投资款项处理。**在达到“控制”之前，即使企业已经向被投资方派驻了董事，也不需要按照长期股权投资做权益法核算。另外，如果在未达到“控制”之前收到了分红款，也不宜确认投资收益，可考虑暂做负债处理。**

另外，通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

“一揽子交易”的判断要结合交易的实质、交易双方之间的协议或其他安排来进行判断。例如后一项交易是否需要经过实质性审批程序、前一项交易是否会因后一项交易的变化而撤销或者更改等。可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》（2020）案例 3-12 非同一控制下企业合并分步购买是否构成“一揽子交易”的判断，案例 3-01 企业合并类型的判断。





## 2-13 购买少数股东权益后商誉减值的会计处理

企业在对与商誉相关的资产组进行减值测试时，应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内，根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定包含商誉的资产组是否发生减值。

监管实践发现，部分公司对购买少数股东权益后应当如何进行商誉减值测试存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

合并报表中反映的商誉，是企业取得子公司控制权时按其持股比例确定的商誉，不包括子公司少数股东权益对应的商誉。收购少数股东权益属于权益性交易，未形成新的企业合并，合并报表中反映的商誉仍然为前期取得控制权时按当时的持股比例计算的金额。企业在进行商誉减值测试时，应先将合并报表中的商誉按照前期取得控制权时的持股比例恢复为全部商誉（即 100% 股权对应的商誉），并调整商誉相关资产组的账面价值，再比较调整后的资产组账面价值与其可收回金额，以确定包含商誉的资产组是否发生减值。若商誉发生减值，企业应按前期取得控制权时的持股比例计算确定归属于母公司的商誉减值损失。

### 致同提示

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第四十七条，母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，在合并财务报表中反映的商誉，不包括子公司归属于少数股东权益的商誉。但对相关的资产组（或者资产组组合，下同）进行减值测试时，应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内，调整资产组的账面价值，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。但由于根据上述步骤计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，应当将该损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。

**即使后续收购少数股东权益直至持有 100% 股权，在进行商誉减值测试时，也应先将商誉按照前期取得控制权时的持股比例恢复为全部商誉。**因为商誉是一项完整的资产，只不过依据企业会计准则的规定，对归属于少数股东的商誉是不予以确认的，但不能因此否认该项资产的完整性和合并集团从中的受益。



商誉的产生一定是因为控制权的取得，同时，控制权的取得仅会发生一次，因此商誉只会初始计量一次。后续减值只针对初始确认的商誉进行，后续收购少数股东权益并不影响商誉的计量。

## 2-14 与递延所得税适用税率相关的非经常性损益认定

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》规定，非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用者对公司经营业绩和盈利能力作出正常判断的各项交易和事项产生的损益。其中，根据税收、会计等法律法规的要求对当期损益进行一次性调整对当期损益的影响，通常属于非经常性损益。

监管实践发现，部分公司对于因高新技术企业认定变化，导致适用所得税税率变动而重新计量所确认的递延所得税形成对损益的一次性调整，能否计入非经常性损益，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

公司应分析高新技术企业认定变化的原因。因国家高新技术企业认定相关政策调整导致企业资质认定发生变化的，公司对当期损益进行的一次性调整应当计入非经常性损益；因公司生产经营情况变化导致其资质认定发生变化的，公司对损益进行的一次性调整应当计入经常性损益。

### 致同提示

根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》，非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。其中“根据税收、会计等法律、法规的要求对当期损益进行一次性调整对当期损益的影响”强调法律、法规本身的调整，而非企业自身生产经营情况变化或根据法律、法规作出的判断或估计的变化。

## 二、《会计类第 1 号》内容概要

事项	适用会计准则的意见或监管口径
1-1 特殊股权投资的确认与分类	



事项	适用会计准则的意见或监管口径
一、附回售条款的股权投资	被投资方应分类为金融负债进行会计处理。 投资方若对被投资方没有重大影响，应适用金融工具准则，分类为 <b>以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产</b> 。若对被投资方有重大影响，如果投资方实质上承担的风险和报酬与普通股股东明显不同，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；如果投资方承担的风险和报酬与普通股股东实质相同，应分类为长期股权投资，回售权应视为一项嵌入衍生工具，并进行分拆处理。持有股权投资期间所获得的股利，应按该股权投资的分类，适用具体会计准则规定进行处理。
二、认缴制下尚未出资的股权投资	若合同协议有具体约定的，按照合同约定进行会计处理；合同协议没有具体约定的，则应根据《公司法》等法律法规的相关规定进行会计处理。 对于投资的初始确认， <b>若合同明确约定认缴出资的时间和金额，且投资方按认缴比例享有股东权利，则投资方应确认一项金融负债及相应的资产</b> ；若合同没有明确约定，则属于一项未来的出资承诺，不确认金融负债及相应的资产。
1-2 重大影响的判断	重大影响的判断关键是分析投资方是否有实质性的参与权而不是决定权，其判断的核心应当是投资方是否具备参与并施加重大影响的权力，而投资方是否正在实际行使该权力并不是判断的关键所在。 投资方有权力向被投资单位委派董事，一般可认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明其不能参与被投资单位的财务和经营决策。 一般而言， <b>在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位具有重大影响，作出不同的会计判断。</b>
1-3 特殊事项下权益法的应用	
一、联营企业发生同一控制下企业合并	投资方不应调整财务报表的比较信息。 <b>投资方应以持股比例变更日（即联营企业的合并日）为界分段进行会计处理：</b> 在联营企业的合并日，先按照联营企业重组前的净利润与原股权比例确认投资收益并调整长期股权投资账面价值，再以调整后的长期股权投资账面价值为基础，计算联营企业重组所导致的股权稀释的影响，并将该影响作为联营企业所有者权益的其他变动，计入资本公积（其他资本公积）；变更日之后按照联营企业重组后的净利润与新持股比例确认投资收益。
二、因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转	投资方因股权比例被动稀释而“间接”处置长期股权投资的情况下，相关“内含商誉”的结转应当比照投资方直接处置长期股权投资处理，即 <b>应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”</b> ，并将相关股权稀释影响计入资本公积（其他资本公积）。
三、因股权被动稀释产生的损失	投资方首先应将产生股权稀释损失作为股权投资发生减值的迹象之一，对该笔股权投资进行减值测试。 投资方进行减值测试并确认减值损失（如有）后，应当将相关股权稀释损失计入资本公积（其他资本公积）借方， <b>当资本公积贷方余额不够冲减时，仍应继</b>



事项	适用会计准则的意见或监管口径
	<b>续计入资本公积借方。</b>
四、联营企业在未实缴出资时已发生亏损	如果根据合同条款具体约定或者法律规定，投资方需承担联营企业的亏损， <b>即使其尚未实缴出资，投资方也应当在联营企业产生亏损的年度确认该义务，不应等到以后年度实缴出资之后再一次性确认。</b>
<b>1-4 子公司以未分配利润转增资本时，母公司的会计处理</b>	在不存在等值的现金选择权的情况下，子公司以未分配利润转增资本，与资本公积转增资本的实质一致，仅为子公司自身权益结构的重分类，母公司不应在个别财务报表中确认相关的投资收益。 <b>若子公司在未分配利润转增资本时，向包括母公司在内的所有股东提供了等值的现金选择权，该交易实质上相当于子公司已经向投资方宣告分配了现金股利。</b> 在这种情况下，母公司在个别财务报表中应当调整其对子公司长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。
<b>1-5 同一控制下企业合并的认定</b>	
一、家族成员之间转让股权形成的企业合并	<b>一般情况下，家族成员之间的股权转让不能直接认定为同一控制下企业合并，除非基于交易的商业实质，依据实质重于形式的原则，能够将家族成员之间转让股权的交易认定为“代持还原”。</b>
二、新设主体取得集团内其他公司控制权的交易	新主体取得集团内其他公司控制权的交易能否作为同一控制下的企业合并处理， <b>取决于新主体的合并财务报表是作为原控股股东的延伸还是作为新控股股东的延伸。</b> 如果集团内部重组交易完全由原控股股东主导，无论其在一年内能否成功将新主体出售，该重组交易均不会被撤销，则新主体的合并财务报表作为原控股股东的延伸，按照同一控制下企业合并处理较为合理。
<b>1-6 同一控制下企业合并的会计处理</b>	
一、同时向控股股东和第三方购买股权达成的企业合并	合并方自控股股东购买股权，应当作为同一控制下的企业合并处理； <b>合并方自第三方购买股权，应当作为购买子公司少数股东权益处理。</b> 合并方在编制合并财务报表的比较信息时，在比较期间应只合并自控股股东购买的股权份额，被合并方的其余股权应作为少数股东权益列报；合并日收购被合并方的其余股权时，作为购买子公司少数股东权益处理。
二、同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，少数股东作出的业绩承诺	对于少数股东作出的业绩承诺，在合并日的合并财务报表中， <b>应当以公允价值进行初始确认并将其作为少数股东权益购买对价的一部分；</b> 在后续资产负债表日的合并财务报表中，若该或有对价属于一项金融工具，则应根据金融工具准则的相关规定， <b>将其公允价值的后续变动计入当期损益。</b>
三、同一控制下企业合并股权置换涉及的所得税问题	股权处置所得应当分为股权持有期间产生的利润和股权增值所得两部分分别考虑相关所得税的会计处理。 <b>合并方应就该子公司股权与持有期间产生的利润相关的暂时性差异确认递延所得税，并计入当期损益。</b> 针对股权增值所得部分，由于同一控制下股权置换交易属于权益性交易，与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得





事项	适用会计准则的意见或监管口径
	税和递延所得税应当计入所有者权益。
<b>1-7 非同一控制下企业合并的或有对价</b>	
一、或有对价的公允价值	<p>购买方在购买日和后续资产负债表日确定或有对价的公允价值时，应当综合考虑标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币时间价值等因素。<b>涉及股份补偿的，或有对价的公允价值应当以根据协议确定的补偿股份数，乘以或有对价确认时该股份的市价（而非购买协议中约定的发行价格）计算，并同时考虑上述因素。</b></p> <p>或有对价公允价值的变化即使发生在购买日后12个月内，也不属于计量期间的调整事项，不应应对购买日合并成本及商誉的金额进行调整。</p>
二、以自身股份结算的或有对价的后续计量	<p>购买方应当在购买日将该或有对价分类为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。随着标的公司实际业绩的确定，购买方能够确定当期应收回的自身股份的具体数量，<b>则在当期资产负债表日，该或有对价满足“固定换固定”的条件，应将其重分类为权益工具（其他权益工具），以重分类日相关股份的公允价值计量，并不再核算相关股份的后续公允价值变动。</b></p>
三、以标的公司少数股权结算的或有对价	<p>当标的公司实际业绩确定时，将因或有对价确认的金融资产重分类为权益工具（其他权益工具），不再核算相关股份的后续公允价值变动；当购买方实际收到业绩承诺人补偿的标的公司少数股权时，应作为收购少数股东权益处理。</p>
四、向股权转让方以外的标的公司其他股东支付业绩补偿	<p>其实质是购买方为了获得标的公司股权而支付的对价，应作为企业合并的或有对价处理。</p>
<b>1-8 反向购买</b>	
一、被购买的上市公司不构成业务的常见情形	<p>一是上市公司通过一定的交易安排置出全部资产负债（即“空壳”上市公司），非上市公司的股东以持有的股权或资产认购上市公司向其定向发行的股票，成为发行后上市公司的控股股东；</p> <p>二是上市公司除现金和金融资产外无其他非货币性资产，非上市公司的股东以持有的股权或资产认购上市公司向其定向发行的股票，成为发行后上市公司的控股股东；</p> <p>三是上市公司和非上市公司进行重大资产置换，在上市公司向非上市公司的股东出售其全部资产负债的同时，上市公司从非上市公司的股东处购入其持有的非上市公司的股权，上述两项交易的价款差额由上市公司向非上市公司的股东定向发行股票进行支付，发行后非上市公司的股东成为上市公司的控股股东。</p>
二、注入上市公司的并非一个法律实体	<p>在反向购买的定义中，并未要求会计上的购买方是一个法律实体，应该更关注其是否构成会计主体，<b>不能仅因为会计上的购买方不是一个法律主体就判断交易不是反向购买。</b></p>
三、涉及现金对价	<p>上市公司在反向购买中支付的现金对价，应在购买日作为合并主体对会计上的</p>



事项	适用会计准则的意见或监管口径
的反向购买	购买方（法律上的子公司）的原股东利润分配进行会计处理。
<b>1-9 控制的判断</b>	
一、委托、受托经营业务	<p>在判断是否对标的公司拥有权力时，除日常运营活动相关的权力外，还应当考虑是否拥有主导对标的公司价值产生重大影响的决策事项的能力和权力。<b>受托方仅能在较短或不确定的期间内对标的公司施加影响，不应认定受托方对标的公司拥有权力。</b></p> <p>从标的公司获得的可变回报，不仅包括分享的基于受托经营期间损益分配的回报，<b>还应考虑所分享和承担的标的公司整体价值变动的报酬和风险。</b></p>
二、有固定期限的一致行动协议	<b>一致行动协议带有期限，且期限结束后投资方不拥有对被投资方控制权的，很可能表明投资方无法对被投资方可变回报具有重大影响的事项（如重大资产的购建、处置、重大投融资等）进行决策。</b> 这种情况下，投资方不具有主导对被投资方价值产生重大影响的活动的权力， <b>不应因一致行动协议而认定对被投资方拥有控制。</b>
三、非营利性组织	<b>学校、养老院及医疗机构等非营利性组织无法进行利润分配，也并不必然代表投资方无法获取可变回报。</b> 投资方需要结合非营利性组织的设立目的、对非营利性组织日常活动拥有的权力、享有的相关经济利益（例如产品销售利得、收取管理费、收取技术许可使用费等）等进行判断。
四、处于清算阶段的子公司	<b>在主动清算的情况下，母公司对进入清算阶段的子公司能够继续实施控制，仍应将其纳入合并财务报表范围。</b> 在破产清算的情况下，进入清算阶段子公司相关活动的决策权移交给破产管理人（非原母公司及其控制的主体）时，原母公司对其已丧失控制权，不应再将其纳入合并财务报表范围。
<b>1-10 集团内部交易的抵销</b>	
一、集团内转让房地产缴纳的土地增值税	<b>集团内公司缴纳的土地增值税不应确认为当期损益，而应在合并资产负债表中将其作为一项资产列示；</b> 待房地产从该集团出售给第三方，在集团合并利润表中实现增值利得时，再将已缴纳的土地增值税转入当期损益。
二、集团内交易中产生的单方计提的增值税	<p>由于税项是法定事项，在集团内部企业间进行产品转移时，<b>进项税抵扣的权利已经成立，原则上不应抵销，在合并财务报表层面应体现为一项资产。</b></p> <p>在编制合并财务报表并抵销出售方对有关产品的未实现内部销售损益与购入方相应的存货账面价值时，<b>该部分因增值税进项税额产生的差额在合并财务报表中可以确认为一项递延收益，</b>并随着后续产品实现向第三方销售时再转入当期损益。</p>
<b>1-11 不丧失控制权情况下处置子公司部分股权计算子公司净资产份额时如何考虑商誉</b>	<p>母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，在合并财务报表中，可以把子公司净资产分为两部分，一是归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉），二是少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）。当母公司出售部分股权时，<b>按比例把归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）的账面价值调整至少数股东权益。</b></p> <p>值得注意的是，母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，不应终止</p>



事项	适用会计准则的意见或监管口径
	确认所处置股权对应的商誉。
<b>1-12 集团内股份支付</b>	
一、母公司向子公司高管授予股份支付时，合并财务报表中子公司股权激励费用的分摊	母公司向子公司高管授予股份支付，在计算子公司少数股东损益时，虽然子公司的股权激励全部是由母公司结算， <b>子公司少数股东损益中应包含按照少数股东持股比例分享的子公司股权激励费用。</b>
二、受激励高管在集团内调动	应根据受益情况，在等待期内按照合理的标准（例如按服务时间）在原接受服务的企业与新接受服务的企业间分摊该高管的股权激励费用。即 <b>谁受益，谁确认费用。</b>
三、非控股股东授予职工公司股份	集团内股份支付，包括集团内任何主体的任何股东，并未限定结算的主体为控股股东； <b>非控股股东授予职工公司的权益工具满足股份支付条件时，也应当视同集团内股份支付进行处理。</b>
<b>1-13 一次授予、分期行权的股份支付计划</b>	“一次授予、分期行权”，即在授予日一次授予给员工若干权益工具，之后每年分批达到可行权条件。 <b>每个批次是否可行权的结果通常是相对独立的</b> ，即每一期是否达到可行权条件并不会直接影响其他几期是否能够达到可行权条件。 <b>在会计处理时应将其作为同时授予的几个独立的股份支付计划。</b>
<b>1-14 与股权激励计划相关的递延所得税</b>	公司应根据期末的股票价格估计未来可以税前抵扣的金额， <b>以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产。</b> 此外，如果预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本费用， <b>超出部分形成的递延所得税资产应直接计入所有者权益，而不是计入当期损益。</b>
<b>1-15 按总额或净额确认收入</b>	
一、零售百货行业联营模式下的收入确认	联营模式下，顾客直接在供应商的专柜购买商品，在此之前，商品的所有权归属于供应商，供应商有权主导商品的销售活动，并获取销售商品的经济利益，也承担因商品滞销或打折销售等造成的损失。相反，在商品销售给顾客之前， <b>百货商场不能决定如何销售这些商品，不能自行或者要求供应商将商品用于其他用途，也不能禁止供应商把商品用于其他用途。</b> 因此， <b>特定商品在销售给顾客之前由供应商控制，供应商有权主导商品的使用并获取其经济利益；百货商场并未取得商品的控制权，其身份是协助供应商销售特定商品，应被认定为代理人，按照净额确认收入。</b>
二、以购销合同方式进行的委托加工收入确认	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 <b>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。</b> 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



事项	适用会计准则的意见或监管口径
	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。
1-16 重大融资成分的确定	公司从事光伏发电业务，作为发电收入对价组成部分的可再生能源上网电价补贴款收取时间与公司并网发电并确认发电收入的时间间隔可能超过一年；公司从事新能源汽车的生产与销售，作为新能源汽车销售对价组成部分的新能源汽车补贴款的收取时间与公司销售新能源汽车并确认收入的时间间隔可能超过一年。如果相关事实和情况表明， <b>导致该时间间隔的主要原因是国家有关部门需要履行相关的审批程序，且该时间间隔是履行上述程序所需经历的必要时间，其性质并非是提供融资利益</b> ，可认为公司取得的前述可再生能源电价补贴款和新能源汽车补贴款等款项 <b>不存在重大融资成分</b> 。
1-17 区分合同负债和金融负债	企业收到的合同价款中， <b>分摊至奖励积分的部分（无论客户未来选择兑换该企业或其他方的商品），应当先确认为合同负债</b> ；等到客户选择兑换其他方销售的商品时，企业的积分兑换义务解除，此时公司应将有关义务支付给其他方的款项从合同负债重分类为金融负债。
1-18 风险投资机构对联营企业或合营企业投资的分类	风险投资机构、共同基金以及类似主体可将其 <b>持有的联营企业或合营企业投资在初始确认时，选择以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的处理</b> ，仅是长期股权投资准则对于这种特定机构持有的联营企业或合营企业投资的特殊规定，不能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。
1-19 嵌入衍生工具的分拆与计量	企业在与供应商签订大宗商品购买合同时约定延迟定价条款（如定价机制为装船后第4个月的大宗商品伦敦市场的现货交易价格）， <b>延迟定价条款使企业进口贸易中所需支付的金额随着未来所挂钩商品价格的变动而变动，属于嵌入衍生工具</b> 。在商品的控制权转移前，延迟定价条款与商品待执行采购合同紧密相关，因而不需拆分；而在商品的控制权转移后， <b>企业需就该商品确认存货及相关应付账款，延迟定价条款与主合同（应付账款）不紧密相关</b> ，应从主合同中拆分并作为衍生工具单独核算，或者将延迟定价条款与主合同（应付账款）整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。
1-20 债务重组收益的确认	对于上市公司因破产重整而进行的债务重组交易，由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，因此， <b>上市公司通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益</b> ，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。
1-21 资产负债表日后事项的性质与分类	对于上市公司在报告期资产负债表日已经存在的债务， <b>在其资产负债表日后期间与债权人达成的债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项</b> ，不能据以调整报告期资产、负债项目的确认和计量。在报告期资产负债表中，债务重组中涉及的相关负债仍应按照达成债务重组协议前具有法律效力的有关协议等约定进行确认和计量。
1-22 权益性交易	权益性交易除所有者以其所有者身份与主体之间的交易外，还包括不同所有者之间的交易，且后者多为合并财务报表层面不同所有者（母公司与子公司少数股





事项	适用会计准则的意见或监管口径
	<p>东)之间。</p> <p>对于上市公司的股东、股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，应认定其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。上市公司在判断是否属于权益性交易时应分析该交易是否公允以及商业上是否存在合理性。<b>上市公司与潜在股东之间发生的上述交易，应比照上述原则进行处理。</b></p>
<b>1-23 政府补贴收入的性质和确认条件</b>	
一、新能源汽车财政补贴	<p>新能源汽车厂商从政府取得的补贴，与其销售新能源汽车密切相关，且是汽车销售对价的组成部分。<b>新能源汽车厂商应当按照收入准则的规定进行会计处理，在款项满足收入确认条件时应将其确认为收入，并根据中央和地方的相关补贴政策合理估计未来补贴款的金额。</b></p>
二、政府补助以应计金额计量的条件	<p>判断企业能够收到政府补助，应着眼于分析和落实企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金的“确凿证据”，例如，<b>关注政府补助的发放主体是否具备相应的权力和资质，补助文件中索引的政策依据是否适用，申请政府补助的流程是否合法合规，是否已经履行完毕补助文件中的要求，实际收取资金前是否需要政府部门的实质性审核，同类型政府补助过往实际发放情况，补助文件是否有明确的支付时间，政府是否具备履行支付义务的能力</b>等因素。</p>
<b>1-24 区分会计估计变更和差错更正</b>	<p><b>企业不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错。</b>如果企业前期作出会计估计时，未能合理使用报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，则应属于前期差错，应当适用前期差错更正的会计处理方法；反之，如果企业前期的会计估计是以当时存在且预期能够取得的可靠信息为基础作出的，随后因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而变更会计估计的，则属于会计估计变更，应当适用会计估计变更的会计处理方法。</p>
<b>1-25 现金流量的分类</b>	
一、因银行承兑汇票贴现而取得的现金	<p>若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，因票据贴现取得的现金在资产负债表中应确认为一项借款，该现金流入在现金流量表中相应分类为筹资活动现金流量；<b>若银行承兑汇票贴现符合金融资产终止确认的条件，相关现金流入则分类为经营活动现金流量。</b></p> <p>若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，后续票据到期偿付等导致应收票据和借款终止确认时，因不涉及现金收付，<b>在编制现金流量表时，不得虚拟现金流量。</b>公司发生以银行承兑汇票背书购买原材料等业务时，比照该原</p>



事项	适用会计准则的意见或监管口径
	则处理。
二、定期存单的质押与解除质押业务	如果定期存单本身不属于现金及现金等价物，其质押或解除质押不会产生现金流量； <b>如果定期存单本身属于现金及现金等价物，被用于质押不再满足现金及现金等价物的定义，以及质押解除后重新符合现金及现金等价物的定义，均会产生现金流量。</b>
<b>1-26 非经常性损益的认定</b>	
一、软件产品增值税退税款	<b>非经常性损益判断标准中的定额定量标准侧重于此项政府补助是否属于国家持续的产业政策扶持，是否具有可持续性。</b> 如果公司收到的增值税退税与其主营业务密切相关、金额可确定且能够持续取得，其能够体现公司正常的经营业绩和盈利能力，则不属于非经常性损益。
二、因重组标的业绩未达承诺确认的业绩补偿和计提的商誉减值	正常经营情况下， <b>企业取得业绩补偿款不具有持续性，应作为非经常性损益。</b> 同时，因并购重组产生的商誉，其减值与企业的其他长期资产(例如固定资产、无形资产等)减值性质相同，属于企业日常经营活动产生，不应认定为非经常性损益。
三、实施重大资产重组发生的中介机构服务费	并购重组是企业的正常经济活动，涉及的资产也属于经营性资产， <b>券商、会计师等中介机构费用是发生此类交易的必要合理支出，不应认定为非经常性损益。</b>
四、募集资金使用之前产生的定期存款利息	募集资金在使用之前产生的定期存款利息不属于非经常性损益。
五、非金融企业收取的资金占用费	如果产生资金占用费的业务与公司的日常经营活动直接相关，且并非临时性和偶发性，该资金占用费可不认定为非经常性损益。
六、房地产企业出售项目公司股权产生的处置损益	具体分析时， <b>公司应穿透该股权形式，根据项目公司所开发基础资产的性质和类别，分析该项转让是否与公司常规业务相同。</b> 通常而言，基础资产在合并财务报表可能的资产类别包括存货(开发成本、开发产品等)、固定资产、无形资产和投资性房地产等。 <b>如果公司常规业务是房地产项目开发完成后出售，则通过转让股权方式把一项待开发的土地使用权和部分开发成本一次性出售所取得的投资收益，应当作为非经常性损益，</b> 这与公司处置固定资产或投资性房地产等长期资产适用的判断类似。
七、企业集团中关于非经常性损益的判断	<b>在界定非经常性损益项目时，对于企业集团内的损益项目应基于单独公司进行判断。</b> 例如，企业集团内的母公司取得某项收益与其日常经营业务无关，被认定为非经常性损益。在合并财务报表中，该项收益并不能因为合并范围内有子公司存在相关经营范围而被重新认定不属于非经常性损益。



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：证监会《监管规则适用指引——会计类第 2 号》20211224

附件 2：证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》20201113