

## 【致同解读】证监会《监管规则适用指引——会计类第1号》内容提示

2020年11月13日，为进一步完善资本市场监管规则体系，提高监管透明度，证监会对涉及资本市场执行会计准则的监管问答和其他指导性意见进行了系统梳理整合，发布了《监管规则适用指引——会计类第1号》，该指引自发布之日起施行。《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(第1至8期)同时废止。

会计类监管规则适用指引是资本市场具体交易事项执行会计准则的监管意见和口径。具体的会计类监管规则适用指引在内容上包括三个部分：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。从内容上看，会计类监管规则适用指引并非对会计准则的解释，而是针对具体问题如何执行会计准则的指导性意见，旨在推进会计准则在资本市场的有效、一致执行。《监管规则适用指引——会计类第1号》的内容涉及股权投资、企业合并、股份支付、收入、金融工具、非经常性损益等26类、53个具体问题。

另外，2020年6月，证监会会计部修订再版《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)(以下简称：证监会案例解析)，该出版物是基于新业态及新模式的不断涌现、交易行为的日趋复杂以及新的会计准则执行疑点难点问题，并在资本市场会计监管中积累形成的案例整理汇编而成，监管中发现的问题主要包括长期股权投资、企业合并、合并财务报表、收入确认、金融工具、股份支付等会计准则重点难点问题。

经对比，《监管规则适用指引——会计类第1号》中涉及的具体问题大多数在《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)相关案例中提及。值得注意的是，2020年9月18日，证监会发布了《2019年上市公司年报会计监管报告》，重点提示了在执行企业会计准则、信息披露规则方面存在的问题，也主要集中在股权投资和企业合并、商誉减值、金融工具准则、收入确认、非经常性损益认定以及列报与披露等方面。

从上述监管情况来看，资本市场在执行会计准则过程中存在问题较为类似，后续我们将发布《监管规则适用指引——会计类第1号》中53个具体问题的相关要点提示和案例解读。

本期微信为《监管规则适用指引——会计类第1号》提示第一期，主要介绍了会计类监管规则适用指引中涉及具体问题与《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)中相关案例对应情况以及《监管规则适用指引——会计类第1号》内容概要。

一、《监管规则适用指引——会计类第1号》中涉及具体问题与《证监会案例解析》相关案例对应情况

### 01、股权投资和企业合并相关问题

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析(2020)
一	股权投资的确认与分类	1.附回购条款的特殊股权安排	案例 1-07 附有业绩补偿条款的股权投资业务的会计处理
		2.认缴制下尚未出资的股权投资	注 1
二	重大影响的判断	——	案例 1-04 重大影响的判断
三	特殊事项下的权益法应用	1.联营企业发生同一控制下企业合并	案例 1-17 联营企业发生同一控制下企业合并时，投资方的会计处理

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析(2020)
		2.因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转	案例 1-16 采用权益法核算的股权投资，因被动稀释导致持股比例下降时的会计处理，问题(1)
		3.因被动稀释产生的股权稀释损失	案例 1-16 采用权益法核算的股权投资，因被动稀释导致持股比例下降时的会计处理，问题(2)
		4.联营企业在未实缴出资时已发生亏损	案例 1-13 合营企业的投资，未实缴出资时对已发生亏损的核算
四	子公司以未分配利润转增资本时，母公司的会计处理	——	案例 12-14 子公司以其未分配利润转增资本时母公司的账务
五	同一控制下企业合并的认定	1.家族成员之间转让股权形成的企业合并	注 1
		2.新设主体取得集团内其他公司控制权的交易	注 1
六	同一控制下企业合并的会计处理	1.同时向控股股东和第三方购买股权达成的企业合并	案例 3-11 同时向控股股东和少数股东购买股权交易的会计处理
		2.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	案例 3-07 同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，转让方业绩承诺的会计处理
		3.同一控制下股权置换中的所得税问题	案例 3-14 同一控制下股权置换中的所得税和递延所得税问题
七	非同一控制下企业合并的或有对价	1.或有对价的公允价值	案例 3-06 或有对价的确认与计量，相关案例四
		2.以自身股份结算的或有对价的后续计量	案例 3-06 或有对价的确认与计量，相关案例五
		3.以标的公司少数股权结算的或有对价	案例 3-06 或有对价的确认与计量，相关案例三
		4.向股权转让方以外的标的公司其他股东支付业绩补偿	案例 3-08 如何判断或有支付是否属于企业合并的或有对价，相关案例二
八	反向购买	1.被购买的上市公司不构成业务的常见情形	案例 4-01 被购买方不构成业务的权益性交易
		2.注入上市公司的并非一个法	案例 4-02 购买方为多个主体

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析(2020)
		律实体	的反向购买
		3.涉及现金对价的反向购买	案例 4-04 包含现金对价的反向购买中每股收益的计算
九	控制的判断	1.委托、受托经营业务	案例 12-01 涉及委托经营管理时合并范围的确定
		2.有固定期限的一致行动协议	注 1
		3.非营利性组织	案例 12-02 非营利性组织是否应纳入合并范围
		4.处于清算阶段的子公司	案例 12-07 清算阶段的子公司是否纳入合并报表范围
十	集团内部交易的抵销	1.集团内转让房地产缴纳的增值税	案例 12-11 特殊调整事项集团内转让土地使用权缴纳土地增值税的列报
		2.集团内交易中产生的单方计提的增值税	案例 12-11 特殊调整事项集团内转让土地使用权缴纳土地增值税的列报, 相关案例之三
十一	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	——	案例 12-19 不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时的商誉处理

**注 1:** 在《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)中, 这些具体问题尚未涉及, 将以实务中常见案例进行解析。

## 02、股份支付相关问题

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析
十二	集团股份支付	1.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	案例 9-03 涉及集团内公司的股份支付计划, 问题(1)
		2.受激励高管在集团内调动	案例 9-03 涉及集团内公司的股份支付计划, 问题(3)
		3.非控股股东授予职工公司股份	案例 9-07 非控股股东授予职工公司股份的会计处理
十三	一次授予、分期行权的股份支付计划	——	案例 9-01 一次授予、分期行权的股份支付计划
十四	股权激励计划相关的递延所得税	——	案例 9-11 股权激励计划形成的递延所得税资产的会计处理

### 03、收入相关问题

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析
十五	按总额或净额确认收入的相关问题	1.零售百货行业联营模式下的收入确认问题	注 1
		2.以购销合同方式进行的委托加工收入确认问题	案例 6-13 以购销合同方式进行的委托加工收入的确认
十六	重大融资成分的确定	---	案例 6-09 可再生能源上网电价补贴是否存在重大融资成分

### 04、金融工具相关问题

序号	问题大类	证监会案例解析
十七	区分合同负债和金融负债	案例 2-01 负债与权益的区分
十八	风险投资机构对联营企业或合营企业投资的分类	案例 2-15 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的相关问题
十九	嵌入衍生工具的分拆与计量	嵌入衍生工具的分拆与计量

### 05、其他相关问题

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析
二十	债务重组收益的确认	---	案例 8-04 破产重整收益与债务重组收益的确认
二十一	资产负债表日后事项的会计影响	---	案例 8-02 资产负债表日后的债务重组
二十二	权益性交易	---	案例 8-08 权益性交易中交易对手性质的认定
二十三	政府补贴收入的性质和确认条件	1.新能源汽车财政补贴	案例 7-05 新能源汽车财政补贴的会计处理
		2.政府补助以应收金额计量的条件	案例 7-04 政府补助的确认时点和以应收金额计的条件
二十四	区分会计估计变更和差错更正	---	案例 11-01 案件判决结果的变化是否应作为会计差错更正处理
二十五	现金流量分类问题	1.因银行承兑汇票贴现而取得的现金	案例 11-02 现金流量的分类

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析
		2.定期存单的质押与解除质押业务	案例 11-02 相关案例，如何在现金流量表中反映定期存单的质押与解除质押业务
二十六	非经常性损益的认定	1.软件产品增值税退税款	案例 11-3 相关案例一，增值税退税款是否属于非经常性损益
		2.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	案例 11-3 相关案例八，商誉减值是否属于非经常性损益
		3.实施重大资产重组发生的中介机构服务费	案例 11-3 相关案例十，重组费用(如中介机构服务费)能否作为非经常性损益
		4.募集资金使用之前产生的定期存款利息	案例 11-3 非经常性损益
		5.非金融企业收取的资金占用费	案例 11-3 相关案例五，资金占用费作为营业收入是否属于经常性损益
		6.房地产企业出售项目公司股权产生的处置损益	案例 11-3 相关案例九，房地产企业出售项目公司股权是否构成非经常性损益
		7.企业集团中关于非经常性损益的判断	案例 11-3 相关案例六，企业集团中关于非经常性损益的判断

## 二、《监管规则适用指引——会计类第 1 号》内容概要

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
<b>1-1 特殊股权投资的确认为分类</b>	——
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

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
	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，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。
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	投资方不应当调整财务报表的比较信息。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：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，即应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”，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，当资本公积贷方余额不够冲减时，仍应继续计入资本公积借方。
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，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。
1-4 子公司以未分配利润转增资本时，母公司的会计处理	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。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。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。
1-5 同一控制下企业合并的认定	——

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
一、家族成员之间转让股权形成的企业合并	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”。
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，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。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；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。 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，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；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，将其公允价值的后续变动计入当期损益。
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。 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。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	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。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。 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，不应对购买日合并成本及商誉的金额进行调整。
二、以自身股份结算的或有对价的后续计量	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，则在当期资产负债

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
	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。
三、以标的公司少数股权结算的或有对价	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。
四、向股权转让方以外的标的公司其他股东支付业绩补偿	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。
1-8 反向购买	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。
一、被购买的上市公司不构成业务的常见情形	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; 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; 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。
二、注入上市公司的并非一个法律实体	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>
三、涉及现金对价的反向购买	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购买方(法律上的子公司)的原股东利润分配进行会计处理。
1-9 控制的判断	——
一、委托、受托经营业务	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。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, <b>不应认定受托方对标的公司拥有权力。</b> 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>
二、有固定期限的一致行动协议	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, <b>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



会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
	活动的权力，不应因一致行动协议而认定对被投资方拥有控制。
三、非营利性组织	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。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	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。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。
1-10 集团内部交易的抵销	——
一、集团内转让房地产缴纳的土地增值税	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；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	由于税项是法定事项，在集团内部企业间进行产品转移时，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。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，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，并随着后续产品实现向第三方销售时再转入当期损益。
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	<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，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。</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，不应终止确认所处置股权对应的商誉。</p>
1-12 集团内股份支付	——
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，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。
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。即谁受益，谁确认费用。
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；非控股股东授予职工公司的权益工具满足

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
	股份支付条件时，也应当视同集团内股份支付进行处理。
1-13 一次授予、分期行权的股份支付计划	“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。每个批次是否可行权的结果通常是相对独立的，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。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。
1-14 与股权激励计划相关的递延所得税	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，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。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，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。
1-15 按总额或净额确认收入	——
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，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。因此，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。
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。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，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，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不存在重大融资成分。
1-17 区分合同负债和金融负债	企业收到的合同价款中，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；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

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
	时公司应将义务支付给其他方的款项从合同负债重分类为金融负债。
<b>1-18 风险投资机构对联营企业或合营企业投资的分类</b>	风险投资机构、共同基金以及类似主体可将其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，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。
<b>1-19 嵌入衍生工具的拆分与计量</b>	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)，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。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，因而无须拆分；而在商品的控制权转移后，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，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。
<b>1-20 债务重组收益的确认</b>	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，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，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。
<b>1-21 资产负债表日后事项的性质与分类</b>	对于上市公司在报告期资产负债表日已经存在的债务，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，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。
<b>1-22 权益性交易</b>	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东)之间。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。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>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	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,且是新能源汽车销售对价的组成部分。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

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
	来补贴款的金额。
二、政府补助以应收金额计量的条件	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，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等因素。
1-24 区分会计估计变更和差错更正	企业不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错。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。
1-25 现金流量的分类	——
一、因银行承兑汇票贴现而取得的现金	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；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。 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，在编制现金流量表时，不得虚拟现金流量。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；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。
1-26 非经常性损益的认定	——
一、软件产品增值税退税款	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。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，企业取得业绩补偿款不具有持续性，应作为非经常性损益。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	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，

会计问题	适用会计准则的意见或监管口径
发生的中介机构服务费	券商、会计师等中介机构的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。
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。
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，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。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。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，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	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。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。

该指引中涉及的具体问题大多数在证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)相关案例中提及。本期微信为《监管规则适用指引——会计类第1号》提示第二期，[主要介绍了该指引中股权投资和企业合并中4类、8个具体问题的解读情况](#)，具体如下：

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析(2020)
1-1	股权投资的确认与分类	1.附回购条款的特殊股权安排	案例 1-07 附有业绩补偿条款的股权投资业务的会计处理
		2.认缴制下尚未出资的股权投资	—
1-2	重大影响的判断	—	案例 1-04 重大影响的判断
1-3	特殊事项下的权益法应用	1.联营企业发生同一控制下企业合并	案例 1-17 联营企业发生同一控制下企业合并时，投资方的会计处理
		2.因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转	案例 1-16 采用权益法核算的股权投资，因被动稀释导致持股比例下降时的会计处理，问题(1)
		3.因被动稀释产生的股权稀	案例 1-16 采用权益法核算的

序号	问题大类	具体问题	证监会案例解析(2020)
		释损失	股权投资，因被动稀释导致持股比例下降时的会计处理，问题(2)
		4.联营企业在未实缴出资时已发生亏损	案例 1-13 合营企业的投资，未实缴出资时对已发生亏损的核算
1-4	子公司以未分配利润转增资本时，母公司的会计处理	—	案例 12-14 子公司以其未分配利润转增资本时母公司的账务

### 1-1、特殊股权投资的确认与分类

长期股权投资，是指投资方对被投资方实施控制、共同控制或重大影响的权益性投资。该定义包含两个核心要素：一是该投资为权益性投资，二是投资方应对被投资方具有控制、共同控制或重大影响。

监管实践发现，部分公司在一些特殊股权投资的确认与分类方面，对准则的理解存在偏差和分歧。现就具体事项如何适用上述原则的意见如下：

#### 1-1-1、附回售条款的股权投资

监管原文	<p>对于附回售条款的股权投资，投资方除拥有与普通股股东一致的投票权及分红权等权利之外，<b>还拥有一项回售权</b>，例如投资方与被投资方约定，若被投资方未能满足特定目标，投资方有权要求按投资成本加年化 10% 收益(假设代表被投资方在市场上的借款利率水平)的对价将该股权回售给被投资方。该回售条款导致被投资方存在无法避免向投资方交付现金的合同义务。基于投资方对被投资方的持股比例和影响程度不同，区分为以下两种情形：</p> <p>情形 1：投资方持有被投资方股权比例为 3%，对被投资方没有重大影响；</p> <p>情形 2：投资方持有被投资方股权比例为 30%，对被投资方有重大影响。</p> <p>现就上述两种情形下被投资方和投资方的会计处理意见如下：</p> <p><b>情形 1：</b></p> <p><b>从被投资方角度看</b>，由于被投资方存在无法避免的向投资方交付现金的合同义务，应分类为<b>金融负债</b>进行会计处理。</p> <p><b>从投资方角度看</b>，投资方对被投资方没有重大影响，该项投资应适用<b>金融工具准则</b>。因该项投资不满足权益工具定义，合同现金流量特征不满足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。</p> <p><b>情形 2：</b></p> <p>被投资方的会计处理同情形 1。</p> <p>从投资方角度看，长期股权投资准则所规范的投资为权益性投资，因该准则中并没有对权益性投资进行定义，企业需要遵照实质重于形式的原则，结合相关事实和情况进行分析和判断。投资方应考虑该特殊股权投资附带的回售权以及回售权需满足的特定目标<b>是否表明其风险和报酬特征明显不同于普通股</b>。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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，该项投资应当整体作为金融工具核算，相关会计处理同情形 1。</li> <li>• 如果投资方承担的风险和报酬与普通股股东实质相同，因对被投资方具有重大影响，应分类为长期股权投资，回售权应视为一项嵌入衍</li> </ul>
------	---

	<p>生工具，并进行分拆处理。对投资方而言，持有上述附回售条款的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。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第十条，企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的，该合同义务符合金融负债的定义。</p> <p>根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应用指南，权益工具投资一般不符合本金加利息的合同现金流量特征，因此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。然而在初始确认时，企业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。此处非交易性权益工具投资中的“权益工具”是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中权益工具定义的工具。可回售工具对发行方来说，不满足权益工具定义。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 1-07 附有业绩补偿条款的股权投资业务的会计处理</p> <p>该案例相关要点：投资方对被投资方具有重大影响，若被投资方业绩未达标，可向被投资方实际控制人按照约定价款出售相关股权，<b>实际控制人对投资方的回购承诺是一个典型的卖出期权,应将其作为一项衍生金融工具，并以公允价值计量且变动计入当期损益。</b></p>
致同提示	<p><b>(1)投资方对被投资方有重大影响时，投资方与被投资方的实际控制人对赌，投资方作为权益法核算的长期股权投资，同时将回售权作为衍生金融工具。如同时与被投资方及其实际控制人对赌，应按照情形 2 处理。</b></p> <p>(2)根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南，一般而言，企业对外投资的法律形式要件都体现了其实质的投资意图和性质。然而，在当前市场经济条件下，企业投资模式日趋多元化，除传统的纯粹债权或者纯粹权益投资外，不少企业的投资模式同时具备债权性投资和权益性投资的特点，增大了识别和判断的难度。</p> <p>从投资的性质而言，如果投资并不具备权益性投资的普遍特征；从风险角度分析，若实际上仅承担被投资方的信用风险而不是经营风险，其交易实质更接近于投资方接受被投资方的权益作为质押物，向其提供资金并收取资金占用费，投资的实质为债权性投资，应按照金融工具确认和计量准则等相关准则进行会计处理。</p> <p>《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》并未明确规定适用长期股权投资准则的“权益性投资”必须对应着被投资方的所有者权益——“实收资本”或“其他权益工具”等。如果投资方承担被投资方的经营风险、按出资或约定比例享有净资产份额，则适用长期股权投资准则。</p>

### 1-1-2、认缴制下尚未出资的股权投资

监管原文	<p>认缴制下，投资方在未实际出资前是否应确认与所认缴出资相关的股权投资，应结合法律法规规定与具体合同协议确定，<b>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。</b></p> <p>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；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。</b></p>
------	--

<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《公司法》，有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任；股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任(第三条)。公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润，有限责任公司依照本法第三十四条的规定分配(股东按照实缴的出资比例分取红利)；股份有限公司按照股东持有的股份比例分配，但股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外(第一百六十六条)。</p> <p>根据《企业会计准则——基本准则》，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。符合本准则规定的资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：(1)与该资源有关的经济利益很可能流入企业；(2)该资源的成本或者价值能够可靠地计量。负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。符合本准则的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：(1)与该义务有关的经济利益很可能流出企业；(2)未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。</p>
<p>致同提示</p>	<p>(1)如果合同中只约定了<b>出资时间和金额</b>，但没有明确约定分享收益的比例。则依据公司法，投资方按实缴比例分享收益。这种情况下，考虑<b>不确认金融负债及相应的资产</b>。</p> <p>(2)联营企业在未实缴出资时已发生亏损，如果合同/章程约定投资方需承担，应<b>按亏损年度同步确认投资损失</b>，见<b>1-3-4</b>。</p> <p>(3)无论是否实缴出资，公司应基于控制判断被投资企业或拟投资企业是否应纳入合并范围。</p>

### 1-2、重大影响的判断

<p>监管原文</p>	<p>重大影响，是指对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力。监管实践发现，部分公司在判断对被投资单位是否具有重大影响时对准则的理解存在偏差和分歧。现就该事项的意见如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>●重大影响的判断关键是分析投资方<b>是否有实质性的参与权而不是决定权</b>。另外，值得注意的是，重大影响为对被投资单位的财务和经营政策有“<b>参与决策的权力</b>”而非“<b>正在行使的权力</b>”(例如，投资方已派驻董事并积极参与被投资方的经营管理)，<b>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</b>，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。</li> <li>●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。</li> <li>●投资方向被投资单位派驻了董事，但存在明确的证据表明其不能实际参与被投资单位的财务和经营决策时，<b>不应认定为对被投资单位具有重大影响</b>，例如，存在被投资单位控股股东等积极反对投资方欲对其施加影响的事实，可能表明投资方不能实质参与被投资单位的经营决策。</li> <li>●一般而言，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。</li> </ul>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》，重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。</p> <p>根据会计准则委员会“会计准则实务问与答”第 51 问，实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被</p>



	投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。	
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 1-04 重大影响的判断及相关案例一至四。	
	案例 1-04 重大影响的判断	派出董事参与程度较少，未行使表决权。本案例中，产生重大影响
	相关案例之一：投资之日起即有权力委派 1 名董事，实际委派日期滞后	本案例中，有权力委派 1 名董事时，产生重大影响
	相关案例之二：已具备派驻董事的权力，但实际未派出董事	虽尚未派驻董事，但已具备派驻董事的权力，判断其是否具有重大影响的关键是：其是否拥有能够参与决策的权力，而不一定是其正在实际实施该权力，但是有证据表明其派驻董事存在实质性障碍外。本案例中，产生重大影响。
	相关案例之三和四：受托表决权、委托表决权至控股股东案例	应根据重大影响的定义，并结合考虑表决权委托的商业目的或背景、受托方是否能独立行使表决权而不存在任何限制、接受委托后派出董事等相关股东权力属委托方享有还是受托方享有等因素，判断其单独是否具有参与对被投资方财务经营决策的制定的权力。
致同提示	<p>(1)实务中，存在混淆重大影响概念，对投资分类判断不准确，或通过构造条件操纵业绩的情况。该如何判断对被投资单位是否取得或丧失重大影响，尤其是在持股比例几乎不变的情况下，通过派驻或撤回董事等方式改变重大影响的判断。首先需综合考虑<b>所有相关事实和情况</b>，并结合上述监管口径进行综合判断。一般而言，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(例如，仅因取得董事提名权并派驻 1 名董事)，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>简而言之，在持股比例几乎不变的情况下，通过派驻董事等方式，通常来讲不会改变重大影响的判断。</b></p> <p>(2)若公司持股比例较低，且仅有权提名独立董事，但是并未派驻董事，在无其他证据表明其有权参与被投资方的经营决策的情况下，对被投资方不具有重大影响。</p>	

### 1-3、特殊事项下权益法的应用

采用权益法对长期股权投资进行核算时，投资方按照持股比例确认被投资单位实现的净损益、其他综合收益以及所有者权益的其他变动。

监管实践发现，部分公司在对被投资单位因同一控制下企业合并等特殊事项导致净资产发生变动时如何应用权益法，对准则的理解存在偏差和分歧。现就以下特殊事项应用权益法的意见如下：

#### 1-3-1、联营企业发生同一控制下企业合并

监管	当联营企业发生同一控制下企业合并，并调整其财务报表的比较信息时，投
----	-----------------------------------

原文	<p>资方<b>不应当调整财务报表的比较信息</b>。</p> <p>联营企业发生同一控制下企业合并导致投资方股权被稀释(如联营企业以发行股份作为对价进行企业合并),且稀释后投资方仍采用权益法核算时,投资方应以<b>持股比例变更日(即联营企业的合并日)为界分段</b>进行会计处理:<b>在联营企业的合并日</b>,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,<b>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)</b>;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。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》,投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资,应当采用权益法核算。投资方取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额,分别确认投资收益和其他综合收益,同时调整长期股权投资的账面价值;投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分,相应减少长期股权投资的账面价值;投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。</p> <p>根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南,被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素,主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额,调整长期股权投资的账面价值,同时计入资本公积(其他资本公积),并在备查簿中予以登记,投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时,应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益;对剩余股权终止权益法核算时,将这部分资本公积全部转入当期投资收益。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例1-17 联营企业发生同一控制下企业合并时,投资方的会计处理。案例背景要点如下:</p> <p>(1)A上市公司原持有B公司25%股权,具有重大影响并采用权益法核算。</p> <p>(2)2×18年11月30日,B公司向其母公司发行股份购买C公司100%股权,构成同一控制下企业合并。B公司追溯调整了合并财务报表的比较信息。</p> <p>(3)重组后,A公司对B公司的持股比例由25%下降为12%,仍对B公司具有重大影响并继续采用权益法核算。</p> <p><b>结论:对于A上市公司持股比例由25%下降为12%,会计处理参照上述监管口径分段进行处理,同时,不调整财务报表的比较信息。</b></p>
致同提示	<p><b>(1)变更日,股权稀释的影响为什么计入资本公积(其他资本公积)?</b></p> <p>根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条相关规定,在权益法下,将股权稀释的影响计入所有者权益而非当期损益,并不代表准则不认可该交易的实质为投资方用部分原持有股权“交换”按新比例享有的被投资单位的新增资源(即其他投资者新注入被投资单位的资本)。准则仅仅是基于谨慎性的原则,要求投资方将该“交换”的财务影响暂时计入所有者权益,直至实际处置股权时转入当期损益。因此,股权稀释时,应将长期股权投资的内含商誉部分结转,计算股权稀释的影响金额,计入权益。</p> <p><b>(2)如何计算股权稀释的影响金额?</b></p> <p>假设20X8年1月,A初始投资成本1,000万(含内含商誉500),20X8年12月C对B增资3000万,导致A持股比例被动稀释由25%下降为12%,20X8</p>

	<p>年 1 月至 12 月，B 公司实现经营净利润 1000 万元，期间未发生其他权益变动事项。问如何将股权稀释的影响计入资本公积？</p> <p>股权被动稀释由 25% 下降为 12% 时，应视同处置 13% 股权换取 B 新增资源，计算金额如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 投资后按持股比例享有的投资收益 = <math>1000 \times 25\% = 250</math> 万元</li> <li>• 20X8 年 12 月调整后的长期股权投资账面价值 = <math>1000 + 250 = 1250</math>，</li> <li>• 处置部分对应的账面价值 = <math>1250 \times (25\% - 12\%) \div 25\% = 650</math> (其中，内含商誉 <math>500 \times (25\% - 12\%) \div 25\% = 260</math>)</li> <li>• 新增投资按原持股比例应享有的份额 = <math>3000 \times 25\% = 750</math></li> <li>• 变更日，应调整计入资本公积的金额(增加) = <math>750 - 650 = 150</math></li> </ul> <p>借：长期股权投资 150 贷：资本公积—其他资本公积 150</p>
--	---

### 1-3-2、因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转

监管原文	<p>因其他投资方对被投资单位增资而导致投资方的持股比例被稀释，且稀释后投资方仍对被投资单位采用权益法核算的情况下，投资方在调整相关长期股权投资的账面价值时，面临<b>是否应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”问题</b>。其中，“内含商誉”是指长期股权投资的初始投资成本大于投资时享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额。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，<b>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，即应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”，并将相关股权稀释影响计入资本公积(其他资本公积)</b>。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》，投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。</p> <p>根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南，投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 1-16 采用权益法核算的股权投资，因被动稀释导致持股比例下降时的会计处理，问题(1)</p>
致同提示	<p>参见“1-3-1 联营企业发生同一控制下企业合并”致同提示，结转内含商誉 260 万，并将相关股权稀释影响计入资本公积(其他资本公积)</p>

### 1-3-3、因股权被动稀释产生的损失

监管原文	<p>采用权益法核算的长期股权投资，若因股权被动稀释而使得投资方产生损失，投资方<b>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</b>，对该笔股权投资进行减值测试。投资方对该笔股权投资进行减值测试后，若发生减值，<b>应先对该笔股权投资确认减值损失并调减长期股权投资账面价值，再计算股权稀释产生的影响并进行相应会计处理</b>。</p> <p>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，当资本公积贷方余额不够冲减时，仍应继续计入资本公积借方。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》，投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，应当采用权益法核算。投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份</p>

	额，分别确认投资收益和其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值；投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)，案例 1-16 采用权益法核算的股权投资，因被动稀释导致持股比例下降时的会计处理，问题(2)
致同提示	<b>问题：当资本公积贷方余额不够冲减时，为什么可以继续计入资本公积借方？</b> 对于企业发生的权益性交易，冲减资本公积(资本溢价或股本溢价)时以冲减至零为限，不足部分调整留存收益。可能是因为权益性交易的影响后续不再进行处理。但是对于权益法下因股权被动稀释产生的损失，会计准则并未禁止将资本公积冲减为负数，毕竟后续终止权益法核算时，这部分资本公积将转入当期投资收益。

#### 1-3-4、附回售条款的股权投资

监管原文	根据《公司法》的规定，若股东之间没有关于分红的具体约定且公司章程中也没有明确规定，则股东之间的分红应以 <b>实缴比例</b> 为基础。对于投资方未实缴出资前联营企业发生亏损的，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>
会计准则及相关规定	根据《公司法》，有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任；股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任(第三条)。公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润，有限责任公司依照本法第三十四条的规定分配(股东按照实缴的出资比例分取红利)；股份有限公司按照股东持有的股份比例分配，但股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外(第一百六十六条)。 根据《企业会计准则——基本准则》，负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。符合本准则的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：(1)与该义务有关的经济利益很可能流出企业；(2)未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 1-13 合营企业的投资，未实缴出资时对已发生亏损的核算。
致同提示	<b>对于亏损部分，无论合同是否约定，根据法律规定，被投资企业的亏损已对投资方形成了一项现时义务的，应确认负债。</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

监管原文	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。 监管实践发现，部分公司对于子公司以未分配利润转增资本且提供现金选择权情况下，母公司如何进行会计处理存在分歧。现就该事项的意见如下： <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。若母公司并未行使现金选择权，则
------	--

	可以将该交易理解为，子公司先向母公司分配现金股利，然后母公司立刻将收取的现金股利对子公司进行增资。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南，子公司将未分配利润或盈余公积直接转增股本(实收资本)，且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，母公司并没有获得收取现金股利或者利润的权力，上述交易通常属于子公司自身权益结构的重分类，母公司不应确认相关的投资收益。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》，采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例12-14 子公司以其未分配利润转增资本时母公司的账务

该指引中涉及的具体问题大多数在证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》相关案例中提及。本期微信为《监管规则适用指引——会计类第1号》提示第三期，[主要介绍了该指引中股权投资和企业合并中3类、9个具体问题的解读情况](#)，具体如下：

序号	问题大类	具体问题	上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)
1-5	同一控制下企业合并的认定	1.家族成员之间转让股权形成的企业合并	—
		2.新设主体取得集团内其他公司控制权的交易	—
1-6	同一控制下企业合并的会计处理	1.同时向控股股东和第三方购买股权达成的企业合并	案例 3-11 同时向控股股东和少数股东购买股权交易的会计处理(第 207 页)
		2.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	案例 3-07 同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，转让方业绩承诺的会计处理(第 190 页)
		3.同一控制下股权置换中的所得税问题	案例 3-14 同一控制下股权置换中的所得税和递延所得税问题(第 220 页)
1-7	非同一控制下企业合并的或有对价	1.或有对价的公允价值	案例 3-06 或有对价的确认与计量，相关案例四(第 184 页)
		2.以自身股份结算的或有对价的后续计量	案例 3-06 或有对价的确认与计量，相关案例五(第 187 页)
		3.以标的公司少数股权结算的或有对价	—
		4.向股权转让方以外的标的公司其他股东支付业绩补偿	案例 3-08 如何判断或有支付是否属于企业合并的或有对价，相关案例二(第 194 页)

### 1-5、同一控制下企业合并的认定

同一控制下企业合并的定义包含两个核心要素：一是合并方与被合并方在合并前后受同一方或相同的多方最终控制，二是该最终控制并非暂时性的(通常指一年以上)。

监管实践发现，关于同一控制下企业合并的认定，部分公司对准则的理解存在偏差和分歧。现就具体事项如何适用上述原则的意见如下：

### 1-5-1、家族成员之间转让股权形成的企业合并

监管原文	同一控制下企业合并的认定标准较为严格，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”。所谓“代持还原”是指，其他家族成员此前虽然在法律形式上持有股权，但实质上是代某一特定家族成员持有，该特定家族成员享有股权相关的主要风险和报酬，本次股权转让使得交易的法律形式与实质相统一。“代持还原”的认定，需要获取充分的证据，综合公司设立时的资金来源、交易股权对应的决策权的行使情况、交易价格的确定等因素进行判断。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。 根据《企业会计准则实施问题专家工作组意见》，通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。除此之外，一般不作为同一控制下的企业合并。
致同提示	证监会和交易所通常要求对“实际控制人”披露到个人而不是一个家族，控制权在家族成员之间的转移也可能导致不符合《首次公开发行股票并上市管理办法(2018 年修订)》(证监会令第 141 号)、《首次公开发行股票并在创业板上市管理办法(2018 年修订)》(证监会令第 142 号)中规定的“实际控制人没有发生变更”这一基本发行条件。

### 1-5-2、新设主体取得集团内其他公司控制权的交易

监管原文	某些交易中，集团出于内部重组目的设立一个新主体，新主体作为合并方取得同一集团内其他部分公司的控制权，且集团拟短期内将新主体对外出售。在这种情况下，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，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。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。 反之，如果该重组交易与原控股股东后续丧失对新主体的控制权的交易互为前提，构成“一揽子交易”，若原控股股东最终未将新主体成功出售，新主体取得集团内其他公司控制权的交易将全部撤销的情况下，则新主体的合并财务报表作为新控股股东的延伸，按照非同一控制下企业合并处理较为合理。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》，参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。 根据会计准则委员会“会计准则实务问与答”第 25 问，同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。对于同一控制下的企业合并，企业合并准则规定的会计处理方法类似于权益结合法。该方法下，将企业合并看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，

	<p>该类企业合并一定程度上并不会造成构成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不作为出售或购买。</p> <p>非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。对于非同一控制下的企业合并，企业合并准则规定的会计处理方法为购买法。购买法是从购买方的角度出发，该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权，应确认所取得的资产以及应当承担的债务，包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言，其原持有的资产及负债的计量不受该交易事项的影响。</p>
致同提示	<p><b>(1)新设主体 P 作为合并方取得同一集团内 B 公司的控制权，且集团拟短期内将新设主体 P 对外出售。</b>在这种情况下，新设主体取得集团内 B 公司控制权的交易能否作为同一控制下的企业合并处理，取决于新设主体 P 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。</p>
	<p><b>(2)报告期内对孙公司直接增资，增资完成后孙公司变为上市公司的控股子公司。该事项并未导致合并财务报告主体的变化，未形成企业合并事项，不属于同一控制下企业合并。</b></p>

#### 1-6、同一控制下企业合并的会计处理

同一控制下的企业合并，应当采用权益结合法进行会计处理。合并方在编制合并财务报表时，应当对期初数和比较报表进行调整，视同合并后的报告主体在以前期间一直存在。

监管实践发现，部分公司在对同一控制下企业合并应用权益结合法进行会计处理时对准则的理解存在偏差和分歧。现就具体事项如何适用上述原则的意见如下：

##### 1-6-1、新设主体取得集团内其他公司控制权的交易

监管原文	<p>在同时向控股股东和第三方购买股权形成的同一控制下企业合并交易中，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；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。合并方在编制合并财务报表的比较信息时，在比较期间应<b>只合并自控股股东购买的股权份额</b>，被合并方的其余股权应作为少数股东权益列报；<b>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。</b></p> <p>合并方在个别财务报表中，对于自控股股东购买的股权，其初始投资成本应等于被合并方合并日的净资产账面价值乘以自控股股东购买的股权比例，初始投资成本与合并方向控股股东支付对价的账面价值(或发行股份的面值)的差额，<b>应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，则冲减留存收益；</b>对于自第三方购买的股权，其初始投资成本应等于实际支付给第三方的对价。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。</p> <p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南，同一控制下企业合并增加的子公司或业务，视同合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。</p> <p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，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，<b>因购买少数股权新取得的长</b></p>

	<p>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。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 3-11 同时向控股股东和少数股东购买股权交易的会计处理(第 207 页)</p> <p>案例背景要点：甲公司向 A 购买乙 35% 股权，再向 B 购买乙 20% 股权，最终控制乙</p> <p>问题：同时向控股股东 A 和少数股东 B 购买股权交易，甲在个别和合并层面账务处理？</p> <p>解析：</p> <p>(1)甲公司个别报表，对于 35% 股权为同一控制下企业合并形成的股权，其初始投资成本应等于乙公司所有者权益账面价值的 35%，初始投成本与支付的对价的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的则冲减留存收益。对于购买少数股东 20% 股权为形成的长期股权投资，其初始投资成本应等于实际支付给 B 公司的对价。</p> <p>(2)甲公司在编制合并财务报表的比较信息时，由于取得的乙公司 55% 的股权中，只有 35% 是从最终控制方取得的，其余 20% 是从外部少数股东处购买取得，因此，在比较期间只应合并乙公司 35% 的权益份额，其余 65% 均作为少数股东权益列报，于合并日持股比例增加至 55% 时，作为购买子公司少数股东权益，合并比例从 35% 增加至 55%，少数股东权益比例则从 65% 下降至 45%。</p> <p>甲公司在编制合并日的合并财务报表时，收购被合并方的其余股权作为购买子公司少数股东权益处理。</p>

1-6-2、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

监管原文	<p>在同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，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，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；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，将其公允价值的后续变动计入当期损益。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南，同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的，调整留存收益。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价，参照企业合并准则的有关规定进行会计处理。</p> <p>根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产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。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。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 3-07 同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，转让方业绩承诺的会计处理(第 190 页)</p>



	<p><b>案例背景要点:</b>2×17年, A上市公司自控股股东C公司购买B公司60%股权, 同时以6,000万元自独立第三方D公司购买B公司40%股权, 两笔股权转让交易互为前提; 并且C公司、D公司进行业绩承诺, 2×18年未完成业绩承诺。根据协议约定, C公司、D公司应按股权转让比例分别补偿。</p> <p><b>问题:</b> A公司在合并日和后续资产负债表日, 应如何处理D公司的业绩补偿承诺?</p> <p><b>解析:</b> 参照监管口径, A上市公司在合并日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; 在后续资产负债表日, 该或有对价属于一项金融工具, 将其公允价值的后续变动计入当期损益。</p>
致同提示	<p>在同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中, 对于少数股东作出的业绩承诺, 与同一控制下企业合并无关, 因此不应适用同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价的规定, 应参考非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价进行会计处理。<b>或有对价公允价值的后续变动是基于交易日后标的公司的经营业绩进行的调整, 该调整本身与少数股东之间的交易无关, 不属于权益性交易; 该或有对价属于一项金融工具, 应按照金融工具准则的相关规定进行处理, 将其公允价值的后续变动计入当期损益。</b></p>

### 1-6-3、同一控制下企业合并股权置换涉及的所得税问题

监管原文	<p>合并方以原有子公司股权置换同一控制下其他公司股权并取得控制权的, 该交易构成同一控制下企业合并, 合并方在该交易过程中可能会因股权处置所得缴纳企业所得税。<b>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></p> <p>在合并财务报表中, 当合并方对子公司股权的持有意图由长期持有变为对外出售时, 不再满足不确认递延所得税的特殊情况, 即投资企业能够控制暂时性差异转回的时间, 且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。因此, 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。</p> <p><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税和递延所得税应当计入所有者权益。</b></p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第18号——所得税》, 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异, 应当确认相应的递延所得税负债。但是, 同时满足下列条件的除外: (1)投资企业能够控制暂时性差异转回的时间; (2)该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异, 同时满足下列条件的, 应当确认相应的递延所得税资产: (1)暂时性差异在可预见的未来很可能转回; (2)未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。</p> <p>企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益, 但不包括下列情况产生的所得税: (1)企业合并; (2)直接在所有者权益中确认的交易或者事项。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税, 应当计入所有者权益。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 3-14 同一控制下股权置换中的所得税和递延所得税问题(第 220 页)</p> <p><b>案例背景要点:</b> A公司将子公司C的100%股权(置出资产)转让给控股股东B公司, 控股股东B公司将其子公司D的100%股权(置入资产)转让给A公</p>

	<p>司。根据相关税法规定，A 就 C 股权公允价值与账面价值的差额应当缴纳企业所得税，置入股权的计税基础为其公允价值。</p> <p>问题：1)A 公司就置出资产交易对价与账面价值的差额缴纳的当期企业所得税应计入损益还是权益？(2)置入资产计税基础高于其账面价值的暂时性差异是否应确认递延所得税？</p> <p><b>解析：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：</b></p> <p>(1)合并报表中，若合并方 A 公司对 C 公司股权的持有意图由长期持有变为拟对外出售时，<b>应就 C 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，实际处置时予以转回。</b>若持有意图为长期持有，满足不确认递延所得税的特殊情况。</p> <p>(2)根据《企业会计准则第 18 号——所得税》第二十二项规定，与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。同一控制下企业合并为权益性交易，因此与其相关的所得税应计入所有者权益。本案例中，合并报表中，<b>A 公司就置出资产 C 交易对价与享有子公司净资产的账面价值的差额(即，股权增值所得)缴纳的当期企业所得税应计入所有者权益。</b></p>
致同提示	<p>报告期内对孙公司直接增资，增资完成后孙公司变为上市公司的控股子公司。该事项并未导致合并财务报告主体的变化，未形成企业合并事项，不属于同一控制下企业合并。</p>

### 1-7、非同一控制下企业合并的或有对价

非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产或金融负债的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益；或有对价属于权益性质的，应作为权益性交易进行会计处理。

监管实践发现，部分公司在核算非同一控制下企业合并的或有对价时对准则的理解存在偏差和分歧。现就具体事项如何适用上述原则的意见如：

#### 1-7-1、或有对价的公允价值

监管原文	<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。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，<b>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</b>，并同时考虑上述因素。</p> <p>值得注意的是，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，不应对购买日合并成本及商誉的金额进行调整。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产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。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。</p> <p>根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》，公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债的特征。相关资产或负债的特征，是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的特征，包括资产状况及所在位置、对资产出售或者使</p>

	用的限制等。
相关案例	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,【相关案例四】或有对价公允价值的计量(第 184 页)
致同提示	或有对价的公允价值,需要考虑补偿差额、补偿方履约情况等综合计算。购买日后 12 月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的,应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整,但被购买方的业绩情况不属于“购买日已存在情况”,因此不对购买日合并成本及商誉的金额进行调整。

#### 1-7-2、以自身股份结算的或有对价的后续计量

监管原文	非同一控制下企业合并形成的或有对价中,若购买方根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量,该或有对价在购买日不满足“固定换固定”的条件,不属于一项权益工具,而是属于一项金融资产。因此,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,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。在实际收到并注销股份时,终止确认上述其他权益工具,并相应调整股本和资本公积等。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》,企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的,该金融资产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。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。 根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应用指南,由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化,可能会导致已发行金融工具的重分类。发行方原分类为金融负债的金融工具,自不再被分类为金融负债之日起,发行方应当将其重分类为权益工具,以重分类日金融负债的账面价值计量。
相关案例	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,【相关案例之五】以自身股份结算的或有对价的后续计量(第 187 页)
致同提示	<b>1、会计准则明确了金融工具发行方的金融负债和权益工具之间的重分类,但未明确要求金融资产持有方进行类似的重分类。此次监管规则适用指引明确了持有方在或有对价满足“固定换固定”的条件时应重分类为权益工具。</b> 例如:业绩对赌期为 2017 年度、2018 年度、2019 年度,上市公司(购买方)根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量,2019 年末,三年业绩对赌期完成,根据最终确认补偿金额计算出应回购的股数为 200 万股,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)。假设,2019 年 12 月 31 每股市价为 5 元/股。 满足“固定换固定”的条件、以及回购自身股份并注销,上市公司相关会计处理如下: (1)2019 年末满足“固定换固定”的条件时 <b>情形 A:</b> 假设已经按照 2019.12.31 的股票市价和回购股数、以及支付方信用风险及偿付能力等,对或有对价按照公允价值进行计量并确认了交易性金融资产,金额为 1000 万(200 万*5 元/股)

	<p>借：其他权益工具 1000 万(列报于所有者权益项下中“其他权益工具”项目中)          贷：交易性金融资产 1000 万</p> <p><b>情形 B：</b>假设交易对手方已将上市公司的 150 万股股票质押给其他方，导致上市公司估计仅能收回 50 万股股票，则或有对价的公允价值为 250 万元(50 万*5 元/股)</p> <p>借：其他权益工具 250 万(列报于所有者权益项下中“其他权益工具”项目中)          贷：交易性金融资产 250 万</p> <p>(2)于 2020 年 5 月，回购自身股份时(假设支付 1 元回购款)：  <b>情形 A：回购 200 万股</b>          借：库存股 1000.0001 万          贷：其他权益工具 1000 万(不再按照回购日的股价重新计量)          银行存款 1 元</p> <p><b>情形 B：假设交易对手方持有的 150 万股股票解除质押，上市公司实际回购 200 万股</b>          借：库存股 250.0001 万          贷：其他权益工具 250 万(不再按照回购日的股价重新计量)          银行存款 1 元</p> <p>由于在 2019 年 12 月 31 日已经满足“固定换固定”条件，回购权益工具的公允价值已经确定为 250 万元，尽管实际收回的股数发生变化，也不应当根据股数的变化调整权益工具的公允价值。</p> <p>(3)于 2020 年 8 月注销回购自身股份时(假设实际注销股数 200 万股)：  <b>情形 A：</b>          借：股本 200 万          资本公积 800.0001 万          贷：库存股 1000.0001 万</p> <p><b>情形 B：(略)</b></p> <p><b>2、除上述情形外，根据证监会《2019 年上市公司年报会计监管报告》，若公司与业绩承诺人就被购买方的业绩完成情况存在重大分歧的，无法对业绩补偿金额进行可靠估计，在以前年度财务报表中未确认相关业绩补偿。除非有证据表明公司未能合理运用或错误运用前期报表编报时预期能够取得并加以考虑的可靠信息(进行前期差错更正)，否则，公司应在报告期取得仲裁结果后，将相关业绩补偿作为会计估计变更并计入当期损益。</b></p>
--	---

**1-7-3、以标的公司少数股权结算的或有对价**

<p><b>监管原文</b></p>	<p>以标的公司少数股权结算的或有对价，在合并报表层面，同样适用上述会计处理原则。具体而言，<b>当标的公司实际业绩确定时</b>，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，即终止确认上述其他权益工具，<b>并相应冲减少数股东权益，差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，则冲减留存收益。</b></p>
<p><b>会计准则及相关规定</b></p>	<p>根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产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。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。</p> <p>根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应用指南，由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能会导致已发行金融工具的重分类。发行方原分类为金融负债</p>

	的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。
致同提示	非同一控制下企业合并涉及业绩补偿的，适用《企业会计准则第 37 号-企业合并》有关或有对价的处理原则。业绩补偿的方式主要包括现金方式、返回股份(或增发股份)等，对于购买方的会计处理总结如下：

#### 1-7-4、向股权转让方以外的标的公司其他股东支付业绩补偿

监管原文	非同一控制下企业合并的业绩对赌安排中，购买方可能向标的公司的股权转让方以外的其他股东支付业绩补偿，且不是为了获取其他股东的商品或服务。尽管该业绩补偿安排中包括对非交易对手方的业绩承诺，但作为企业合并交易达成的条件， <b>其实是购买方为了获得标的公司股权而支付的对价</b> ，应作为企业合并的或有对价处理。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产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。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。
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 3-08 如何判断或有支付是否属于企业合并的或有对价，【相关案例之二】购买方的控股股东以特殊身份支付企业合并业绩补偿款的会计处理(第 194 页)

该指引中涉及的主要问题大多数在证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》相关案例中提及。本期微信为《监管规则适用指引——会计类第 1 号》提示第三期，**主要介绍了该指引中股权投资和企业合并中 4 类、10 个具体问题的解读情况**，具体如下：

序号	问题大类	具体问题	证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》
1-8	反向购买	1.被购买的上市公司不构成业务的常见情形	案例 4-01 被购买方不构成业务的权益性交易(第 231 页)
		2.注入上市公司的并非一个法律实体	案例 4-01 被购买方不构成业务的权益性交易(第 231 页)
		3.涉及现金对价的反向购买	案例 4-06 反向购买中涉及现金对价的会计核算(第 245 页)
1-9	控制的判断	1.委托、受托经营业务	案例 12-01 涉及委托经营管理时合并范围的确定(第 531 页)
		2.有固定期限的一致行动协议	—
		3.非营利性组织	案例 12-02 非营利性组织是否应纳入合并范围(第 542 页)
		4.处于清算阶段的子公司	案例 12-07 清算阶段的子公司是否纳入合并报表范围(第 571 页)
1-10	集团内部交易的抵销	1.集团内转让房地产缴纳的土地增值税	案例 12-11 特殊调整事项集团内转让土地使用权缴纳土地增值

序号	问题大类	具体问题	证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》
			税的列报(第 589 页)
		2.集团内交易中产生的单方计提的增值税	案例 12-11 特殊调整事项集团内转让土地使用权缴纳土地增值税的列报,相关案例之三(第 595 页)
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	—	案例 12-19 不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时的商誉处理(第 616 页)

### 1-8、反向购买

反向购买中,被购买方(即上市公司)构成业务的,购买方应按照非同一控制下企业合并的原则进行处理。被购买方不构成业务的,购买方应按照权益性交易的原则进行处理,不得确认商誉或当期损益。

监管实践发现,部分公司在应用反向购买的会计处理原则时对准则的理解存在偏差和分歧。

会计类监管规则适用指引就反向购买交易中 3 项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见。具体如下:

#### 1-8-1、被购买的上市公司不构成业务的常见情形

监管原文	<p>下述三种情形一般可以认定为被购买的上市公司不构成业务,购买方按照权益性交易的原则进行处理:</p> <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>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则解释第 13 号》,业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合,该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入。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。</p> <p>集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时,可以选择采用的一种简化判断方式。进行集中度测试时,如</p>

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。

根据财政部《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》(财会便〔2009〕17号)和《企业会计准则讲解(2010)》相关规定，非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理：(1)交易发生时，上市公司未持有任何资产负债或仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的，**应当按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或当期损益。**(2)交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或计入当期损益。

**相关案例** 可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》**案例 4-01 被购买方不构成业务的权益性交易(第 231 页)**

**致同提示**

(1)确定非同一控制的企业合并是否属于反向购买及相关的会计处理，相关会计判断包括：一方面，判断是否属于反向购买交易，需根据合并后主体控制权的变化情况和参与合并相关交易方的相对公允价值或资产规模的大小，确定谁是企业合并交易中的购买方(即是正向购买、还是反向购买)，其中被购买的资产或业务在合并财务报表中以公允价值计量；另外一方面，判断被购买方是否构成业务，确定购买方购买的是一项业务还是一项资产或资产组合。

(2)**非同一控制下企业合并中，被购买的资产构成业务和不构成业务，会计处理差异包括：**

项目	购买业务(包括正向购买、反向购买)	购买资产	
		正向购买	反向购买
1、商誉及廉价购买利得的处理	合并成本与取得可辨认净资产公允价值份额的差异，确认商誉或当期损益(营业外收入)	各项资产初始确认成本是以所分摊的购买对价确认，故不确认商誉，或不反映廉价购买利得	应按照权益性交易的原则进行处理。会计上的购买方(法律上的子公司)支付的对价，与会计上的被购买方(法律上的购买方壳公司)净资产公允价值之间的差额调整资本公积
2、或有对价的确认和计量			

(3)实务中，如果上市公司中持有资产除现金和金融资产外，还保留了对联营企业的投资，对于联营企业投资是否构成业务需要穿透联营企业进行分析。我们倾向观点是：若联营企业本身构成业务，则上市公司构成业务；若联营企业本身不构成业务，则上市公司不构成业务。

**1-8-2、注入上市公司的并非一个法律实体**

**监管** 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

原文	注其是否构成会计主体,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。
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则讲解(2010)》,非同一控制下的企业合并,以发行权益性证券交换股权的方式进行的,通常发行权益性证券的一方为收购方。但某些企业合并中,发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的,发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司,但其为会计上的被收购方,该类企业合并通常称为“反向购买”。合并财务报表中,法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。</p> <p>《企业会计准则讲解(2010)》第一章指出:“会计主体,是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。……会计主体不同于法律主体。”</p> <p>《企业会计准则讲解(2010)》第三十四章指出:“子公司可以是企业,如《公司法》所规范的股份有限公司、有限责任公司等;也可以是主体,如非企业形式的、但形成会计主体的其他组织,如基金以及信托项目等特殊目的主体等。”</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 4-02 购买方为多个主体的反向购买(第 235 页)</p> <p><b>案例背景要点:</b> A 购买 B 公司持有的 C、D、E 三家建筑公司的 100% 股权。A 公司非公开发行前的股份为 2,000 万股,向 B 公司发行股份数量为 6,000 万股,非公开发行完成后, B 公司控制 A 公司。C、D、E 公司评估确认的公允价值合计 24,000 万元。</p> <p><b>问题:</b> 存在多个法律实体,如何判定谁是购买方? 应该如何计算和假设 CDE 主体会发行的权益性证券公允价值?</p> <p><b>解析:</b></p> <p>(1)在准则有关“主体”的指引中,强调了会计上的主体并不等同于法律实体。在本案例中, C 公司、D 公司、E 公司三家建筑公司在交易前同受 B 公司控制,交易后同时成为 A 公司的子公司,且这三家公司符合会计主体的定义, CDE 主体是购买方。</p> <p>(2)合并交易完成后, B 公司对 A 公司的持股比例=6,000/(2,000+6,000)=75% 反向购买交易的合并成本=购买方的公允价值合计×(1÷购买方在合并后主体中所占的股权比例即 B 对 A 持股比率-1)=24000*(1/75%-1)=8000。</p>
致同提示	在反向购买中,如果会计上的购买方对应多个法律实体,应把多个法律实体视同为一个会计主体,并假设这个主体向会计上被购买方的原股东发行权益性证券。反向购买交易的合并成本可以公式化为:购买方的公允价值合计×(1÷购买方在合并后主体中所占的股权比例-1)。

### 1-8-3、涉及现金对价的反向购买

监管原文	某些反向购买交易中,上市公司(法律上的母公司/会计上的被购买方)支付的对价既包括发行股份又包括现金对价。虽然针对反向购买编制的合并财务报表以法律上的母公司(会计上的被购买方)的名义发布,但实质为法律上的子公司(会计上的购买方)财务报表的延续。因此,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购买方(法律上的子公司)的原股东利润分配进行会计处理。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则讲解(2010)》,反向购买中,法律上的子公司(购买方)的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例,应向法律上母公司(被购买方)的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计算的结果。合并财务报表中的权益性工具的金額应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项



	企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。但是在合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司的权益结构,即法律上母公司发行在外权益性证券的数量及种类。
相关案例	<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 4-06 反向购买中涉及现金对价的会计核算(第 245 页)</p> <p>案例背景要点: A 公司为上市公司,已发行 1 亿股普通股,每股市场价格为 2.00 元/股。B 公司已发行 2 亿股普通股,每股市场价格为 2.50 元。2×16 年 9 月 30 日,A 公司通过向 B 公司的股东发行 2 亿普通股(价值 4 亿元)及支付 1 亿元现金取得 B 公司 100% 股份。该交易完成后, A 公司的生产经营决策被 B 公司的原股东所控制。</p> <p><b>问题: 合并财务报表中应如何对 A 公司支付的 1 亿元现金进行会计处理?</b></p> <p><b>解析:</b> 虽然针对反向购买编制的合并财务报表以法律上的母公司(A 公司)的名义发布,但实质为法律上的子公司(B 公司)财务报表的延续。因此, A 公司(会计上的被购买方)支付的现金对价应在购买日作为合并主体对会计上购买方(B 公司)的股东的分配进行会计处理。</p>

### 1-9、控制的判断

合并财务报表的范围应当以控制为基础予以确定。控制的定义包含三个核心要素:一是投资方拥有对被投资方的权力,有能力主导被投资方的相关活动;二是投资方对被投资方享有可变回报;三是投资方有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

监管实践发现,部分公司在判断是否对被投资方拥有控制时对准则的理解存在偏差和分歧。

会计类监管规则适用指引就 3 项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见。具体如下:

#### 1-9-1、委托、受托经营业务

监管原文	<p>公司在判断对受托经营的业务(即标的公司)是否拥有控制时,需重点关注以下问题:</p> <p><b>一是关于对标的公司拥有权力的认定。</b>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。例如,部分委托经营协议中约定,标的公司进行<b>重大资产购建、处置、重大投融资行为</b>等可能对标的公司价值具有重大影响的决策时,需经委托方同意。这种情况下,受托方不具有主导对标的公司价值产生重大影响的活动的权力,不应认定受托方对标的公司拥有权力。又如,部分委托受托经营业务中,<b>委托方或双方并无长期保持委托关系的意图</b>,部分委托协议中赋予当事一方随时终止委托关系的权力等。前述情况下,<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><b>二是关于享有可变回报的认定。</b>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>例如,部分委托经营协议中虽然约定委托期间标的公司损益的绝大部分比例由受托方享有或承担,但若标的公司经营状况恶化则受托方到期不再续约,这表明受托方实际上并不承担标的公司价值变动的主要报酬或风险,不应认为受托方享有标的公司的重大可变回报。又如,部分委托经营协议中虽然约定受托方享有标的公司的可变回报,但回报的具体计量方式、给付方式等并未作明确约定,有关回报能否实际给付存在不确定性,根据实质重于形式的原则,也不应认定受托方享有可变回报。</p>
会计准则及相	根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》,控制,是指投资方拥有

关规定	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。本准则所称相关活动,是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断,通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。
相关案例	可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 12-01 涉及委托经营管理时合并范围的确定
致同提示	一般而言,与被投资单位经营计划、投资方案、年度财务预算方案和决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案、内部管理机构设置、聘任或解聘公司经理及其报酬、公司的基本管理制度相关的事项为实质性决策事项。

### 1-9-2、有固定期限的一致行动协议

监管原文	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。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,不应因一致行动协议而认定对被投资方拥有控制。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则第 40 号——合营安排》应用指南,如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动,则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。值得注意的是,“一致行动协议”并不一定表明存在共同控制,在某些情况下可能是某一参与方实际获得了控制权。有时,相关约定中设定的决策方式也可能暗含需要达成一致同意。 根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》,相关活动,是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断,通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。
致同提示	(1)一致行动人协议同委托受托经营业务具有一定相似性,都应按照会计准则规定的控制三要素进行判断。有固定期限的一致行动协议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,无法决定该权力的处置及转让,不能通过行使权力获得重大可变回报,不应认定对被投资方拥有控制。 (2)一致行动协议通常有两种情况:一是涉及被投资方相关活动的所有事项均由一致行动各方共同协商后形成一致意见,该情形实质上是参与一致行动协议的各方对被投资方的共同控制;第二种情况是其中有一个牵头方,当各方不能达成一致意见时以该牵头方的意见为准,即实际上是该牵头方对被投资方有单独控制。结合监管原文背景,原文中涉及到的“一致行动协议”属于第二种情况。 (3)实务中,通过协议控制满足并表的情形较少。通常来讲,VIE 结构在满足一定条件可以实现控制,即境外实体不通过股权方式取得对境内运营实体的控制,而是通过签署一系列协议的形式(如股东表决权委托协议、独家购买权协议、独家业务合作协议和股权质押协议)使得境外实体在境内设立的全资子公司(Wholly Foreign Owned Enterprise; WFOE)控制境内运营实体,此时境内运营实体是境外实体可变利益实体(Variable Interest Entities; VIEs)。对被投资方的权力、相关活动、以及享有的可变回报更多的取决于协议控制架构设计中的合同安排,而这些合同安排往往存在于多项协议之中,在判断控制时要考虑更多的因素,比如,设立目的和设计、决策机制、其他合同安排、特殊关系、罢免权及决策者的薪酬和其他利益等。

### 1-9-3、非营利性组织

<p>监管原文</p>	<p>会计准则对于“控制”的定义和判断并不拘泥于被投资单位的法律形式。<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。</p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。</p> <p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南，其他可变回报的例子包括：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 股利、被投资方经济利益的其他分配(例如，被投资方发行的债务工具产生的利息)、投资方对被投资方投资的价值变动。</li> <li>2. 因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利益，以及因涉入被投资方而获得的未来流动性。</li> <li>3. 其他利益持有方无法得到的回报。例如，<b>投资方将自身资产与被投资方的资产一并使用，以实现规模经济，达到节约成本、为稀缺产品提供资源、获得专有技术或限制某些运营或资产，从而提高投资方其他资产的价值。</b></li> </ol>
<p>相关案例</p>	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 12-02 非营利性组织是否应纳入合并范围(第 531 页)</p>
<p>致同提示</p>	<p>受法律法规的限制，投资方有时无法通过分配被投资方利润或盈余的形式获得回报，例如，当被投资方的法律形式为信托机构时，其盈利可能不是以股利形式分配给投资者。此时，需要根据具体情况，以投资方的投资目的为出发点，综合分析投资方是否获得除股利以外的其他可变回报，被投资方不能进行利润分配并不必然代表投资方不能获取可变回报。</p>

### 1-9-4、处于清算阶段的子公司

<p>监管原文</p>	<p>在<b>主动清算</b>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<b>纳入合并</b>财务报表范围。</p> <p>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<b>破产管理人(非原母公司及其控制的主体)</b>时，原母公司对其已丧失控制权，<b>不应再将其纳入合并财务报表范围。</b></p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。</p> <p>企业会计准则第 33 号——合并财务报表(2014 年修订)应用指南规定：“当表决权不是实质性权利时，即使投资方持有被投资方多数表决权，也不拥有对被投资方的权力。例如，<b>被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方虽然持有多数表决权，但不可能主导被投资方的相关活动。被投资方自行清算的除外。</b>”</p> <p>根据《公司法》，公司因本法第一百八十条第(一)项、第(二)项、第(四)项、第(五)项规定而解散的，应当在解散事由出现之日起十五日内成立清算组，开始清算。有限责任公司的清算组由股东组成，股份有限公司的清算组由董事或者股东大会确定的人员组成。逾期不成立清算组进行清算的，债权人可</p>

	<p>以申请人民法院指定有关人员组成清算组进行清算。人民法院应当受理该申请，并及时组织清算组进行清算。公司财产在分别支付清算费用、职工的工资、社会保险费用和法定补偿金，缴纳所欠税款，清偿公司债务后的剩余财产，有限责任公司按照股东的出资比例分配，股份有限公司按照股东持有的股份比例分配。</p> <p><b>公司经人民法院裁定宣告破产后，清算组应当将清算事务移交给人民法院。</b></p> <p>第一百八十条 公司因下列原因解散：</p> <p>(一)公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现；</p> <p>(二)股东会或者股东大会决议解散；</p> <p>(三)因公司合并或者分立需要解散；</p> <p>(四)依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销；</p> <p>(五)人民法院依照本法第一百八十二条的规定予以解散。</p>
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 12-07 清算阶段的子公司是否纳入合并报表范围(第 571 页)
致同提示	<p><b>破产重整期间是否纳入合并范围？</b></p> <p>根据《企业破产法》第七十三条规定：“在重整期间，经债务人申请，人民法院批准，债务人可以在管理人的监督下自行管理财产和营业事务。有前款规定情形的，依照本法规定已接管债务人财产和营业事务的管理人应当向债务人移交财产和营业事务，本法规定的管理人的职权由债务人行使。”</p> <p>因此，<b>若在破产重整期间，经法院批准，由债务人在管理人的监督下自行管理财产和营业事务的，则意味着债务人在破产重整期间并未丧失对其控制权，仍应继续将其纳入合并报表范围。</b></p> <p><b>若其破产重整期间的财产和营业事务由管理人负责管理的，则通常表明其母公司丧失了对处于破产重整过程中的债务人的控制权，不应将其纳入合并报表范围。</b></p>

### 1-10、集团内部交易的抵销

合并财务报表反映的是由母公司和其全部子公司组成的会计主体的整体财务状况、经营成果和现金流量。一般情况下，需抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并财务报表的影响。

监管实践发现，部分公司在抵销集团内部交易时对准则的理解存在偏差和分歧。会计类监管规则适用指引就 2 项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见。具体如下：

#### 1-10-1、集团内转让房地产缴纳的土地增值税

监管原文	<p>土地增值税是按照纳税人转让房地产所取得的增值额和对应税率计算缴纳的，土地增值税的确认应与房地产增值的实现相对应。因此，<b>在转让方的个别财务报表中，应在转让房地产取得增值额的当期，将土地增值税计入损益。</b></p> <p>集团为了出售目的而持有房地产的，在合并财务报表中，集团内部转让房地产的期间，由于内部交易未实现损益已被抵销，<b>集团层面没有实现房地产增值</b>，因而合并利润表中没有反映该项转让交易的利得。</p> <p>相应地，<b>集团内公司缴纳的土地增值税也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。</p>
会计准则及相	根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，母公司编制合并财务报

关规定	<p>表,应当将整个企业集团视为一个会计主体,依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求,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。抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。</p> <p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(应用指南),在编制合并财务报表时,对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务,应当视为同一会计主体的内部业务处理,对合并财务报表的财务状况、经营成果和现金流量不产生影响。另外,对于某些特殊交易,如果站在企业集团角度的确认和计量与个别财务报表角度的确认和计量不同,还需要站在企业集团角度就同一交易或事项予以调整。</p>
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 12-11 特殊调整事项集团内转让土地使用权缴纳土地增值税的列报(第 589 页)
致同提示	<p>集团内公司缴纳的土地增值税也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,合并层面调整分录如下:</p> <p>借:其他非流动资产</p> <p>贷:税金及附加</p>

#### 1-10-2、集团内交易中产生的单方计提的增值税

监管原文	<p>纳入合并财务报表范围内的公司之间发生交易,其中一方将自产产品销售给另一方,如按照税法规定,出售方属增值税免税项目,销售自产产品免征增值税,而购入方属增值税应税项目,其购入产品过程中可以计算相应的增值税进项税额用于抵扣。由于税项是法定事项,在集团内部企业间进行产品转移时,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。另外,在内部交易涉及的产品出售给第三方之前,对合并财务报表而言,该交易本身并未实现利润。因此,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,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,并随着后续产品实现向第三方销售时再转入当期损益。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》,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,依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求,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。抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 12-11 特殊调整事项【相关案例之三】单方进项税的合并抵销问题(第 595 页)</p> <p>案例背景要点:A 公司是一家从事家禽饲养的企业,其增值税属于免税项目。A 公司的全资子公司 B 公司是从事肉类屠宰加工的企业,其增值税属于应税项目。A 公司将自养家禽销售给子公司 B 公司时,A 公司全额计入销售收入。子公司 B 公司将采购对价的 13% 计提进项税,将剩余 87% 计入采购成本。假设这些内部交易的自产家禽在 A 公司账面的内部销售成本为 800 万元,内部交易价格为 1,000 万元,A 公司销售自产的家禽按规定免征增值税;B 公司在购入后,按现行的增值税相关规定可以扣除 13% 进项税额,因此原材料的入账价值为 870 万元(1,000 万元-130 万元)。</p> <p>问题:在本案例中,在合并报表层面编制抵销分录,冲减 A 公司营业收入 1,000 万元,营业成本 800 万元,冲减 B 公司存货成本 70 万元(870 万元-800 万元)时,对 B 公司单方进项税“应交税费——应交增值税(进项税额)”130 万元应如何处理?</p>

	<p><b>解析：</b></p> <p>在 B 公司将购自 A 公司的原材料或者使用该原材料加工的产品对第三方出售之前，不应对合并财务报表损益产生影响，该进项税额最终经济利益流入将随着 B 公司后续加工后的农产品或者购买的原材料出售给第三方时逐步实现；</p> <p>应在合并财务报表中确认为一项递延收益，并随着后续加工后的农产品或者购买的原材料出售给第三方时冲减营业成本，分录如下：</p> <p><b>借：营业收入 1000</b></p> <p><b>贷：营业成本 800</b></p> <p><b>存货 70</b></p> <p><b>递延收益 130</b></p> <p>后续加工后的农产品或者购买的原材料出售给第三方时，借：递延收益 130</p> <p>贷：营业成本 130</p>
--	--

**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>监管原文</b>	<p>母公司在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，处置价款与处置股权相对应的子公司净资产份额之间的差额，应当调整资本公积(资本公积不足冲减的，调整留存收益)。</p> <p>监管实践发现，部分公司对于上述情形下确定子公司净资产份额时如何考虑商誉存在分歧。现就该事项的会计处理意见如下：</p> <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<b>归属于母公司的所有者权益(包含子公司净资产和商誉)</b>，二是少数股东权益(包含子公司净资产，但不包含商誉)。母公司购买或出售子公司部分股权时，为两类所有者之间的交易。当母公司购买少数股权时，按比例把少数股东权益(包含子公司净资产，但不包含商誉)的账面价值调整至归属于母公司的所有者权益。反之，当母公司出售部分股权时，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。</p> <p><b>值得注意的是，母公司在不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，不应终止确认所处置股权对应的商誉。</b></p>
<b>会计准则及相关规定</b>	<p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第四十九条，母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对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。</p>
<b>相关案例</b>	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 12-19 不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时的商誉处理(第 616 页)</p> <p><b>案例背景要点：</b>A 上市公司在以前年度通过非同一控制下企业合并方式取得 B 公司 80% 股权，2×17 年，A 公司把所持的 B 公司的 20% 股权转让给第三方，并未丧失控制权。B 公司股权转让前后相关数据如下：</p> <p><b>问题：不丧失控制权情况下处置子公司 B20% 股权时的商誉处理？</b></p> <p><b>解析：</b>企业会计准则并未明确规定不丧失控制权的情况下，对取得时子公司的商誉应当如何考虑。不丧失控制权情况下处置子公司的部分股权，从合并报表的角度，母公司继续将该子公司并表，商誉和其他资产、负债一样仍然反映在合并报表中，并没有处置至合并范围之外，唯一需要考虑的如何把子公司的净资产新在母公司股东和少数股东之间进行划分。</p>

	<p>处置 20%股权对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=20%÷80%×88,000 万元=22,000 万元;从而计算重新划分归属于母公司所有者权益为 66,000 万元(即 88,000 万元-22,000 万元),少数股东权益为 42,000 万元(即 20,000 万元+22,000 万元)。计算的理念是把子公司净资产分为两个资产池,一个资产池代表的是归属于母公司的所有者权益(净资产 88,000 万元,包含商誉 8,000 万元),另一资产池代表的是少数股东权益(净资产 20,000 万元,不包含商誉)。在这个方法下,当少数股权比例变化时,是两个资产池之间的交易。当购买少数股权时,应按比例把少数股东权益资产池账面价值调整至归属母公司股东权益资产池。反之,当出售少数股权时,按比例把归属母公司股东权益资产池账面价值调整至少数股东权益资产池。</p> <p><b>母公司 A 不丧失控制权情况下处置子公司 B20%股权时,不终止确认所处置股权对应的商誉 8000 万。</b></p>
致同提示	<p>母公司“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”应包含商誉。另外,商誉的初始确认与终止确认与控制权的取得或丧失相关,在不丧失控制权情况下,商誉仅在有减值时金额才会发生变化。</p>

该指引中涉及的具体问题大多数在证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》相关案例中提及。本期微信为《监管规则适用指引——会计类第 1 号》提示第五期,主要介绍了该指引中股份支付 3 类、5 个具体问题的解读情况,同时延伸解读实务中 2 个热点问题,具体如下:

序号	问题大类	具体问题	上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)
1-12	集团股份支付	1.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	案例 9-03 涉及集团内公司的股份支付计划,问题 1(第 458 页)
		2.受激励高管在集团内调动	案例 9-03 涉及集团内公司的股份支付计划,问题 3(第 458 页)
		3.非控股股东授予职工公司股份	案例 9-07 非控股股东授予职工公司股份的会计处理(第 474 页)
1-13	一次授予、分期行权的股份支付计划	—	案例 9-01 一次授予、分期行权的股份支付计划(第 450 页)
1-14	股权激励计划相关的递延所得税	—	案例 9-11 股权激励计划形成的递延所得税资产的会计处理(第 485 页)
1-延伸 1	实务热点问题	限制性股票授予日公允价值的确认与计量问题	案例 9-04 涉及限制性股票的股份支付计划,【相关案例】限制性股票授予日公允价值的确认与计问题(第 468 页)
1-延伸 2	实务热点问题	终止股权激励计划的会计处理	案例 9-09 终止股权激励计划的会计处理(第 478 页)

### 1-12、集团内股份支付

企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生股份支付交易的,接受服务企业应确认股份支付费用;结算企业是接受服务企业母公司的,应确认对接受服务企业的长期股权投资。

监管实践发现,部分公司在认定集团内股份支付的范围并进行会计处理时对准则的理解存在偏差和分歧。会计类监管规则适用指引就集团内股份支付中 2 项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见。具体如下:

**1-12-1、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**

监管原文	<p>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,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。</p>	
致同解读	<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》,子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额,应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。</p> <p>《企业会计准则解释第 4 号》中对于集团内的股份支付安排作出了规定:“七、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?答:企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生的股份支付交易,应当按照以下规定进行会计处理:</p> <p>(一)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。</p> <p>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。</p> <p>(二)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。”</p>
	<p>相关案例</p>	<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》<b>案例 9-03 涉及集团内公司的股份支付计划,问题 1(第 458 页)</b></p> <p><b>案例背景要点:</b> A 公司为上市公司,2×12 年 A 公司按照经批准的股权激励计划向 A 公司自身、子公司 B 公司的高管授予了 A 公司限制性股票。A 公司持有 B 公司 60% 的股权。</p> <p><b>问题:</b> 在计算子公司 B 少数股东损益和少数股东权益的时候,由于这部分费用全部是由母公司 A 公司承担的,是否应该从子公司 B 的净利润中剔除股权激励费用?</p> <p><b>解析:</b> 假设 A 公司授予 B 公司高管的限制性股票在 2×12 年等待期内确认的费用总额为 100 万元,则 A 公司的会计处理为:借记“长期股权投资”100 万元,贷记“资本公积”100 万元;子公司 B 公司借记“管理费用”100 万元,贷记“资本公积”100 万元。少数股东损益和少数股东权益反映的是合并财务报表中子公司的净利润和净资产中不归属于母公司股东的部分。因此,少数股东损益中应包含按照少数股东的持股比例 40% 分享的股权激励费用 40 万元,换言之,少数股东损益按照子公司 B 公司的净利润直接计算即可;相应地,少数股东权益也按照包含 40% 的股权激励费用的 B 公司净资产计算。</p>
	<p>提示</p>	<p>股份支付费用是接受服务的企业应确认的取得商品或服务对价,实质上属于职工薪酬的组成部分。费用产生于资源的消耗,而不是资产的流出。</p>



### 1-12-2、受激励高管在集团内调动

<p>监管原文</p>	<p>如果受到激励的高管在集团内调动导致接受服务的企业变更，但高管人员应取得的股权激励并未发生实质性变化，则应根据受益情况，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>。</p>
<p>致同解读</p>	<p><b>会计准则及相关规定</b></p>
	<p>根据《企业会计准则解释第4号》，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。 根据《企业会计准则第11号——股份支付》，完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。</p>
	<p><b>相关案例</b></p>
<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》<b>案例 9-03 涉及集团内公司的股份支付计划，问题 3(第 458 页)</b></p>	
<p><b>提示</b></p>	<p>参考《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》，在规定的给予期间，一个子公司的一名雇员可能转而受雇于另一个子公司，但该雇员根据最初的以股份为基础的支付安排获得母公司权益工具的权利并未受到影响。如果子公司并无义务结算与其雇员之间的以股份为基础的支付交易，则应将其作为以权益结算的交易进行会计处理。各子公司均应参照母公司最初授予这些权益工具权利当天该权益工具的公允价值、以及该雇员服务于每家子公司的给予期间的比例，来计量从该雇员取得的服务。</p>

### 1-12-3、非控股股东授予职工公司股份

<p>监管原文</p>	<p>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>。</p>
<p>致同解读</p>	<p><b>会计准则及相关规定</b></p>
	<p>根据《企业会计准则讲解(2010)》，股份支付准则所指的权益工具是指企业自身权益工具，<b>包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具</b>。 根据《企业会计准则解释第4号》，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。</p>
	<p><b>相关案例</b></p>
<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》<b>案例 9-07 非控股股东授予职工公司股份的会计处理(第 474 页)</b></p>	
<p><b>提示</b></p>	<p>参考《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》附录A中对于“以股份为基础的支付安排”的定义如下：“<b>主体(或任何其他集团主体或集团主体的任何股东)和其他方(包括职工)之间订立的以股份为基础的支付交易的协议</b>，借此授予其他方取得主体现金或其他资产的权利，其金额是基于主体或其他集团主体的权益性工具(包括股份或股票期权)的价格(或价值)来确定，或者在满足规定的给予条件(如果有的话)时，授予其他方主体或其他集团主体权益性工具(包括股份或股</p>

	票期权)的权利。” 国际财务报告准则关于集团内股份支付，包括集团内任何主体的任何股东，并未限定支付的主体为控股股东。非控股股东授予职工公司的权益工具，也应当视同集团内的股份支付安排。考虑到中国会计准则与国际财务报告准则趋同的原则，国际财务报告准则的前述规定也适用于《企业会计准则第 11 号——股份支付》及相关规定。具体而言，权益工具可以是公司自身股份、公司子公司的股份、公司母公司的股份、公司母公司控制的其他公司的股份； <b>结算企业可以是公司自身、公司的子公司、公司的母公司、公司的母公司控制的其他公司、公司的任一股东、公司的子公司的任一股东、公司的母公司的任一股东、公司的母公司控制的其他公司的任一股东。</b>
--	---

### 1-13、一次授予、分期行权的股份支付计划

监管原文	<p>股份支付相关的费用，应当在等待期内分摊计入损益。其中，等待期是指可行权条件得到满足的期间。</p> <p>监管实践发现，部分公司在确定等待期时对准则的理解存在偏差和分歧。会计类监管规则适用指引就具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见。具体如下：</p> <p>“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。每个批次是否可行权的结果通常是相对独立的，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>例如，在一次授予、分三年行权的股份支付计划中，应当将其视同为三个独立的股份支付计划，分别确定每个计划的等待期。公司应根据每个计划在授予日的公允价值估计股份支付费用，在其相应的等待期内，按照各计划在某会计期间内等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。</p>										
致同解读	<p><b>会计准则及相关规定</b></p> <p>根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》，完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。</p> <p><b>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 9-01 一次授予、分期行权的股份支付计划(第 450 页)</b></p> <p><b>案例背景要点：</b>A 公司为上市公司。2×11 年 1 月 5 日，A 公司进行了限制性股票激励计划的授予，一次性授予 A 公司高级管理人员共计 3,600 万股限制性股票，2×11 年至 2×13 每年年末，在达到当年的行权条件的前提下，每年解锁 1,200 万股。在解锁时职工应当在职，当年未满足条件不能解锁的股票作废。</p> <p><b>问题：</b>一次授予、分期行权的股份支付计划如何在三年中分摊？</p> <p><b>解析：</b>该股权激励计划属于一次授予、分期行权的股权激励计划，每期的结果相对独立，即第一期末未达到可行权条件并不会直接导致第二期或第三期不能达到可行权条件，<b>因此在会计处理时会将其作为三个独立的股份支付计划处理，即第一个计划的等待期是一年，第二个计划的等待期是两年，第三个计划的等待期是三年</b>，各年应分摊的费用情况如表 9-1 所示(按股份数计算)。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th>分摊</th> <th>第一期</th> <th>第二期</th> <th>第三期</th> <th>合计</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>计入 2×11 年</td> <td>1,200</td> <td>600</td> <td>400</td> <td>2,200</td> </tr> </tbody> </table>	分摊	第一期	第二期	第三期	合计	计入 2×11 年	1,200	600	400	2,200
分摊	第一期	第二期	第三期	合计							
计入 2×11 年	1,200	600	400	2,200							
相关案例											

	计入 2×12 年	-	600	400	1,000
	计入 2×13 年	-	-	400	400
	合计	1,200	1,200	1,200	3,600

这样处理的原因是，由于要求职工在解锁时仍然在职，则对于第一期的奖励 1,200 万股股票要求职工必须在公司服务一年；对于第二期的奖励 1,200 万股股票要求职工在第二年末仍在职，即要求职工必须在公司服务两年，因此相应的费用应当在两年内分摊；同理，第三期的奖励 1,200 万股股票应当在三年内分摊。

#### 1-14、与股权激励计划相关的递延所得税

监管原文	<p>监管实践发现，部分公司对与股权激励计划相关递延所得税的处理存在分歧。会计类监管规则适用指引就具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见。具体如下：</p> <p>根据相关税法规定，对于附有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业按照会计准则的相关规定确认的成本费用在等待期内不得税前抵扣，待股权激励计划可行权时方可抵扣，可抵扣的金额为实际行权时的股票公允价值与激励对象支付的行权金额之间的差额。因此，公司未来可以在税前抵扣的金额与等待期内确认的成本费用金额很可能存在差异。<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，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。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，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></p>				
致同解读	<p>根据《企业会计准则第 18 号——所得税》，企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。</p> <p>根据《关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 18 号)规定，上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价格(实际行权日该股票的收盘价格)与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。</p> <p>根据《企业会计准则讲解(2010)》，在按照会计准则规定确认成本费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。<b>其中预计未来期间可税前扣除的金额超过会计准则规定确认的与股份支付相关的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。</b></p>				
相关案例	<p><b>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 9-11 股权激励计划形成的递延所得税资产的会计处理(第 485 页)</b></p> <p><b>案例背景要点：</b>A 上市公司在 2×17 年 1 月 1 日授予职工 1,000 万份限制性股票股权激励计划，服务期限条件为 2 年，A 公司预计 1,000 万份限制性股票在 2 年后均可行权。限制性股票的授予价格为 10 元/股，A 公司股票在授予日的市场价格为 18 元/股。经测算，限制性股票在授予日的公允价值为 9 元/股。假定 A 公司满足确认递延所得税资产的条件，适用的所得税税率为 25%。</p> <p><b>问题：</b>A 公司应如何核算该股权激励计划的递延所得税影响？</p> <p><b>解析：</b></p> <p>在 2×17 年 12 月 31 日，A 公司确认股份支付费用的会计处理如下：</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding-left: 20px;">借：管理费用等(1,000×9×1/2)</td> <td style="text-align: right;">4,500</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">贷：资本公积——其他资本公</td> <td style="text-align: right;">4,500</td> </tr> </table>	借：管理费用等(1,000×9×1/2)	4,500	贷：资本公积——其他资本公	4,500
借：管理费用等(1,000×9×1/2)	4,500				
贷：资本公积——其他资本公	4,500				

	<p>积</p> <p>假设 A 公司股票在 2×17 年 12 月 31 日的市场价格为 17 元/股, A 公司估计未来可税前抵扣的金额为 7 元/股(17-10),未来可税前抵扣的总额为 7,000 万元(1,000×7)。A 公司确认递延所得税的会计处理如下:</p> <p>借: 递延所得税资产 (7,000×1/2×25%) 875</p> <p>贷: 所得税费用 875</p> <p>在 2×18 年 12 月 31 日, A 公司确认股份支付费用的会计处理如下:</p> <p>借: 管理费用等(1,000×9-4,500) 4,500</p> <p>贷: 资本公积——其他资本公 4,500</p> <p>积</p> <p>假设 A 公司股票在 2×18 年 12 月 31 日的市场价格为 22 元/股, A 公司估计未来可税前抵扣的金额为 12 元/股(22-10),未来可税前抵扣的总额为 12,000 万元(1,000×12)。A 公司估计未来可税前抵扣的金额(12,000 万元)超过等待期内确认的股份支付费用(累计为 9,000 万元),超出部分(12,000-9,000=3,000 万元)形成的递延所得税资产应直接计入所有者权益。A 公司确认递延所得税的会计处理如下:</p> <p>借: 递延所得税资产(12,000×25%-875) 2,125</p> <p>贷: 所得税费用(9,000×25%-875) 1,375</p> <p>资本公积——其他资本公积(3,000×25%) 750</p>
提示	<p>对于以权益结算的股份支付, 税务上能够获得的抵扣金额经常与依据股份支付准则计入损益的激励费用的金额不一致。在能够获得未来抵扣的情况下, 由于计入损益的薪酬费用的计税基础(即税务允许在未来期间作抵扣的金额)与其在资产负债表中的账面价值零(贷方计入权益)之间产生的可抵扣暂时性差异, 会产生递延所得税影响。由于税务允许在未来期间抵扣的金额以公司未来行权/解锁日的股票价格为基础, 可抵扣暂时性差异的计量应以当期末公司的股票价格为基础确定。如果所得税抵扣的金额(或估计的未来所得税抵扣)超过相关的累计报酬费用的金额, 这表明所得税抵扣同时与报酬费用和权益项目相关。在这种情况下, 与当期或递延所得税相关的超额部分应直接确认为权益。</p>

### 1-延伸 1、限制性股票授予日公允价值的确认与计量问题

实务中,越来越多的上市公司采用限制性股票的股权激励方式。限制性股票的股权激励方式是指激励对象按照股权激励计划规定的条件,从上市公司获得一定数量的上市公司股票,激励对象只有在符合股权激励计划规定条件的情况下,才可申请解锁限制性股票,解锁后的限制性股票可依法自由流通。对于限制性股票公允价值如何计量成为实务中热点问题。对于限制性股票授予日公允价值的确认与计量问题结合案例提示如下:

案例背景要点	<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 9-04 涉及限制性股票的股份支付计划,【相关案例】限制性股票授予日公允价值的确认与计问题(第 468 页)</p> <p>上市公司 A 审批通过并实施了股权激励计划,向高级管理人员授予了限制性股票。在确定限制性股票授予日公允价值时,A 公司没有采用授予日流通股的市价,而是采用以下公式计算:限制性股票的公允价值=授予日流通股的市价-限制性因素成本</p> <p>其中,对于限制性因素成本的计量,根据市场上的一些咨询机构提出的模型,假设在成熟市场,限制性股票持有者可以通过购入看跌期权或看跌期权和看涨期权组合的方式,规避锁定期间股价下跌的风险,限制性股票持有者为此付出的期权成本即为限制性因素成本。</p>
--------	---

问题	限制性股票的公允价值=授予日流通股的市场价格-限制性因素成本计算是否正确？
案例解析	按照我国上市公司限制性股票股权激励的常见条款,锁定期实质上相当于等待期,解锁日为可行权日,解锁条件为非市场可行权条件(服务条件、业绩条件等)。根据股份支付准则,非市场可行权条件不应在确定授予日公允价值时予以考虑,因此限制性股票的锁定因素并不影响其公允价值的确定。但解锁后,对于部分高管人员所持有股份的限售条款则属于非可行权条件,可以在计公允价值时予以考虑。 简言之,除了解锁日后的限售因素外,限制性股票的公允价值应以普通股市价为基础进行计量。
会计准则及相关规定	《企业会计准则第 11 号——股份支付(应用指南)》指出:“业绩条件分为市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件,如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平才可可行权的规定。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件,如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可可行权的规定。……对于可行权条件为业绩条件的股份支付,在确定权益工具的公允价值时,应考虑市场条件的影响,只要职工满足了其他所有非市场条件,企业就应当确认已获得的服务。”

### 1-延伸 2、止股权激励计划的会计处理

实务中,因各种原因(如业绩下滑、股价下跌、并购重组等)终止股权激励计划的情况时有发生。根据企业会计准则及相关规定,上市公司取消已进入等待期的股权激励计划需按加速行权处理,立即确认原本应在剩余等待期内确认的激励费用。该处理对上市公司的当期损益往往影响较大,同时成为实务热点问题。对于终止股权激励计划的会计处理结合案例提示如下:

案例背景要点	可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 9-09 终止股权激励计划的会计处理(第 478 页) 乙上市公司于 2018 年初向高管授予限制性股票,锁定期 3 年,2018 年、2019 年、2020 年为申请解锁考核年,每年公司根据可申请解锁条件(比如当年净利润达到设定的增长率)确认可申请解锁的限制性股票比例(比如 3 年分别解锁 30%、30%、40%),被确认为不可申请解锁的限制性股票将由公司在锁定期满后回购注销。 假设乙公司 2019 年 1 月披露的业绩预告显示 2018 年净利润显著低于设定的增长率,2019 年 2 月,乙公司董事会审议通过,由于业绩增长率不如预期,股权激励计划无法满足第一期(2018 年)解锁条件,预计第二期(2019 年)和第三期(2020 年)也无法满足解锁条件,决定终止实施该股权激励计划。
问题	(1)乙公司终止实施股权激励计划,是否属于“因未满足可行权条件而被取消”的情况,是否适用加速可行权的会计处理? (2)如果适用加速可行权的会计处理,根据准则应当立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。该金额应是剩余的授予日权益工具的公允价值,还是应当考虑未来是否能够满足可行权条件,根据这一估计对预期将行权的奖励数量进行调整后再计算确认的金额(通常小于剩余的授予日权益工具的公允价值)? (3)乙公司决定终止实施股权激励计划时,对于第一期已确认的相关成本费用应当如何处理?是否可冲回?
案例	上市公司因预计无法满足业绩条件而终止股权激励计划,相关会计处理的

<p>解析</p>	<p><b>关键在于是“作废”还是“取消”的认定。</b>根据企业会计准则及相关规定，若权益工具因未满足提前设定的可行权条件而被取消(即股权激励计划的“作废”)，公司无需作为加速行权处理，而应冲销前期已确认的相关费用；除上述情形外导致的提前终止，视为股权激励计划的“取消”，公司应加速确认剩余等待期内的相关费用。这一规定导致上市公司在预计未来无法满足业绩条件时面临两种选择：一是选择继续等待，直至公司实际无法满足业绩条件，股权激励自然“作废”；二是选择提前终止计划，导致股权激励主动“取消”。两种选择的业务实质类似(均为公司无法满足业绩条件且激励对象无法取得相应股份)，但是相应的会计处理却差异较大。</p> <p>本案例中，公司在取消股份支付计划时，应立即确认原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额。对于“原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额”，是应考虑未来是否可满足非市场行权条件，并根据这一估计的结果对预期将行权的奖励数量进行调整后的金额确认加速行权的影响，还是不考虑能否满足非市场行权条件而确定的金额进行加速行权的会计处理，实务中对此有不同理解。<b>本例中，乙公司于2019年1月已知第一期解锁条件无法达成，原已确认的第一期相关成本费用应当冲回。</b></p> <p>2018年度未满足当年的业绩条件，属于股份支付的“作废”，冲回之前已确认的与第一期限制性股票相关的股权激励费用。</p> <p>2019、2020按照“取消”股份支付处理。“原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额”可以理解为<b>在假定没有终止股权激励计划的情况下，剩余等待期内预计能够满足可行权条件的权益工具相关的激励费用金额</b>。因此，公司可在取消激励计划当日，估计未来能够满足可行权条件的权益工具数量(在假定没有终止股权激励计划的情况下)，并将相关股权激励费用金额一次性计入当期损益。</p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>《企业会计准则解释第3号》问答五规定：“在等待期内如果取消了授予的权益工具，企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。”</p> <p>《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》第19段规定：“……在累计的基础上，如果已经授予的权益性工具由于没有满足给予条件(考虑第21段的要求)而未给予，例如对方没有完成一段特定期间的服务，或者是业绩条件没有满足，则不应确认取得的商品或服务的金额。”</p> <p>《企业会计准则解释第3号》问答五规定：“股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件(如服务期限等)，企业应当确认已得到服务相对应的成本费用。”</p> <p>《企业会计准则讲解2010》第十二章“股份支付”规定：“市场条件是否得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计。”</p>
<p>致同提示</p>	<p>上市公司在预计未来无法满足业绩条件时面临两种选择：  <b>一是选择继续等待，直至公司实际无法满足业绩条件，股权激励自然“作废”；已确认的股权激励成本冲回；</b>  <b>二是选择提前终止计划，导致股权激励主动“取消”：</b>  <b>(1)若因股价大幅下跌等非可行权条件或市场业绩条件而终止实施原股权激励计划，应立即确认原本应在剩余等待期内确认的全部激励费用；</b>  <b>(2)若因预计未来无法满足可行权条件或非市场业绩条件，按照“取消”股份支付处理。“原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额”可以理解为在假定没有终止股权激励计划的情况下，剩余等待期内预计能够满足可行权条件的权益工具相关的激励费用金额。即若预计无法满足剩余等待期内的业绩条件，则预计未来能够满足可行权条件的权益工具数量为零，其累计确</b></p>

认的剩余等待期内激励费用为零。

该指引中涉及的具体问题大多数在证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》相关案例中提及。本期微信为《监管规则适用指引——会计类第1号》提示第三期，**主要介绍了该指引中收入中2类、3个具体问题的解读情况**，同时延伸解读BOT合同的收入确认，具体如下：

序号	问题大类	具体问题	证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》
1-15	按总额或净额确认收入的相关问题	1.零售百货行业联营模式下的收入确认问题	案例 6-12 收入应该按照总额还是净额确认(第 343 页)
		2.以购销合同方式进行的委托加工收入确认问题	案例 6-13 以购销合同方式进行的委托加工收入的确认(第 353 页)
1-16	重大融资成分的确 定	——	案例 6-09 可再生能源上网电价补贴是否存在重大融资成分(第 331 页)
1-延伸	社会资本方对政府和社会资本合作(PPP)项目合同的会计处理	BOT 合同的收入确认	案例 6-17BOT 合同的收入确认(第 368 页)

### 1-15、按总额或净额确认收入的相关问题

根据收入准则的相关规定，企业向客户销售商品或提供劳务涉及其他方参与其中时，应当根据合同条款和交易实质，判断其身份是主要责任人还是代理人。企业在将特定商品或服务转让给客户之前控制该商品或服务的，即企业能够主导该商品或服务的使用并从中获得几乎全部的经济利益，为主要责任人，否则为代理人。在判断是否为主要责任人时，企业应当综合考虑其是否对客户承担主要责任、是否承担存货风险、是否拥有定价权以及其他相关事实和情况进行判断。企业应当按照有权向客户收取的对价金额确定交易价格，并计量收入。主要责任人应当按照已收或应收的对价总额确认收入，代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费(即净额)确认收入。

监管实践发现，部分公司在按照总额或净额确认收入方面，存在判断和理解上的分歧。会计类监管规则适用指引就 2 项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见。

#### 1-15-1、零售百货行业联营模式下的收入确认问题

监管原文	<p>联营模式是零售百货行业普遍采用的业务模式。该业务模式下，供应商在百货商场分配的专柜向顾客销售商品，百货商场根据约定的分成比例与供应商进行结算，部分供应商对商场收取的分成有保底承诺。百货商场与供应商签订合同，约定各自的权利义务。商品向顾客售出之前，所有权属于供应商，供应商负责保管商品，并承担商品毁损和灭失的风险。供应商有权决定商品的上架和下架时间，以及在不同的门店或专柜之间调换货物。<b>商品价格主要由供应商制定，有时需要经过百货商场的审核，其主要目的是避免供应商定价过高或过度打折，从而对该商品在本商场的销售情况或商场的整体商业定位造成不利影响。</b>百货商场举办促销活动时，促销方案和价格主要由百货商场主导，供应商可以选择参加或不参加，如参加，则可能需要和百货商场共同承担相关费用。专柜销售人员由供应商直接委派，但需要接受商</p>
------	---

	<p>场的培训，遵循商场的管理要求并接受商场的监督。百货商场为供应商提供经营场地以及相应的综合管理服务，监督进店的商品，并提供统一收银等服务。顾客在百货商场购物时，通常取得以百货商场抬头开具的销售凭证。<b>供应商在商场售出的商品出现质量问题，百货商场负责先行赔付，随后再根据与供应商的协议约定向供应商进行追偿。</b>假定上述联营模式安排中不包含租赁。</p> <p>实务中，虽然百货商场按照商品的销售金额向客户开具销售凭证，但是，在确认收入时，应当按照收入准则中有关主要责任人和代理人的原则判断收入确认金额。在上述联营模式下，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，<b>供应商有权主导商品的销售活动</b>，例如决定商品的上架和下架时间，是否在不同的门店、专柜之间调换货物，主导商品定价以及促销方式等，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，<b>在商品销售给顾客之前，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>某些情况下，虽然百货商场可能有权对供应商销售的商品进行干预，例如新增商品品牌需要经过百货商场认可，滞销或过季的商品应及时下架等，但其目的主要是为了维护百货商场的商业定位和形象，并不表明百货商场能够主导这些商品的销售。</p> <p>因此，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；<b>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></p> <p>除零售百货业务外，代为执行采购或销售的供应链企业、代理外贸进出口或跨境业务企业、大宗商品配送或医药配送企业、电子商务平台企业及以电商平台为依托开展电商业务的企业等，应参照上述原则和分析，结合业务模式和合同约定，判断在将商品销售给客户之前是否取得对商品的控制，并确定是以总额还是净额确认收入。</p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 14 号——收入》，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。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。</p> <p>根据《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当根据其承诺的性质，也就是履约义务的性质，确定企业在某项交易中的身份是主要责任人还是代理人。在确定企业承诺的性质时，企业应当首先识别向客户提供的特定商品。然后，企业应当评估特定商品在转让给客户之前，企业是否控制该商品。</p>
<p>相关案例</p>	<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 6-12 收入应该按照总额还是净额确认(第 343 页)</p>
<p>致同提示</p>	<p>在主要责任人和代理人的判断中，基本原则是根据履约义务的性质(即自行提供商品还是安排他人提供商品)，确定企业是主要责任人还是代理人。</p> <p>进行上述判断时采用两步法：首先识别向客户提供的特定商品，然后，评估特定商品转让给客户之前企业是否控制该商品。</p> <p>如果转让给客户之前控制，至少属于下列情形之一：<b>(1)先自第三方取得商品控制权后再转让给客户；(2)主导第三方代表本企业向客户提供服务；(3)</b></p>



	<p>通过重大服务形成组合产出转让给客户。</p> <p>在判断转让之前是否控制，不应仅局限于法律形式，应当综合考虑相关事实和情况：(1)是否承担转让商品的主要责任(2)是否承担存货风险(3)是否有权决定商品交易价格。与此前 IAS18 相比，企业是否承担的信用风险不再作为考虑对象。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。</p> <p>实务中，供应链企业、外贸进出口或跨境业务企业、大宗商品配送或医药配送企业、电子商务平台企业及以电商平台为依托开展电商业务的企业等，都经常涉及到此类问题，需要结合业务模式和合同约定，判断在将商品销售给客户之前是否取得对商品的控制，并确定是以总额还是净额确认收入。</p>
--	---

### 1-15-2、以购销合同方式进行的委托加工收入确认

<p>监管原文</p>	<p>公司(委托方)与无关联第三方公司(加工方)通过签订销售合同的形式将原材料“销售”给加工方并委托其进行加工，同时，与加工方签订商品采购合同将加工后的商品购回。在这种情况下，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。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；相应地，加工方实质是为委托方提供受托加工服务，应当按照净额确认受托加工服务费收入。</p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 14 号——收入》，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。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。</p>
<p>相关案例</p>	<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 6-13 以购销合同方式进行的委托加工收入的确认(第 353 页)</p>
<p>致同提示</p>	<p>该问题的本质是判断加工方是否控制其所获得的原材料。即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，进而判断业务的实质是出售商品还是仅提供加工服务。不能仅根据法律形式做出判断。</p> <p>通过判断加工方是否有权按照自身意愿使用或处置该原材料；是否承担该原材料价格变动的风险(加工后产品的定价权是否包含原料部分)；是否能够取得与该原材料所有权有关的报酬等判断是否控制原材料。</p> <p>实务中，加工出的产品可以不回售给原料提供方是控制原料的表现；另外注意识别加工方的定价权是对加工费的定价，还是整个产品的定价，如果仅是对加工费具有定价权，不能根据原料的市场价格波动对整个产品进行定价，是不控制原料的表现。</p>

### 1-16、重大融资成分的确定

<p>监管原文</p>	<p>根据收入准则的相关规定，合同中包含重大融资成分的，企业在确定交易价格时，应当剔除合同约定价款中包含的重大融资成分的影响，按照现销价格确认收入。企业向客户转让商品或服务的时间与客户付款的时间间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的融资成分的影响；超过一年的，如果相关事实和情况表明合同中约定的付款时间并未向客户或企业就转让商品或服务的交易提供重大融资利益，则认为合同中没有包含重大融资成分。</p> <p>监管实践发现，某些交易中，公司向客户转让商品或服务的时间与收款的时间间隔可能较长，例如，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；又如，公司从事新能源汽车的生产与销售，作为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等，部分公司对于上述情形是否存在重大融资成分的判断存在分歧。<b>如果相关事实和情况表明，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不存在重大融资成分。</p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 14 号——收入》，合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。</p> <p>根据《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南，企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间虽然存在时间间隔，但两者之间的合同没有包含重大融资成分的情形有：一是客户就商品支付了预付款，<b>且可以自行决定这些商品的转让时间。</b>例如，企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；再如，企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等。二是客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，<b>且该事项实质上不受客户或企业控制。</b>例如，按照实际销售量收取的特许权使用费。三是合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，<b>且这一差额与产生该差额的原因是相称的。</b>例如，合同约定的支付条款是为了向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务。</p>
<p>相关案例</p>	<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 6-09 可再生能源上网电价补贴是否存在重大融资成分(第 331 页)</p>
<p>致同提示</p>	<p>商品控制权转移与款项支付存在时间间隔需要考虑是否存在重大融资成分；<b>但是存在时间间隔并不代表合同一定包含重大融资成分</b>，例如实务中常见的施工企业的质保金要在长于一年的时间才能收回，并不含有融资成分。</p>

### 1-延伸、BOT 合同的收入确认

<p>案例背景要点</p>	<p>可参考证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)案例 6-17BOT 合同的收入确认(第 368 页)</p> <p>A 公司为上市公司，以 BOT 方式从事污水处理业务。A 公司成立专门的项目公司管理各个不同的项目，以项目公司为主体与政府及有关部门签署 BOT 合同，并由项目公司负责项目实施跟踪管理及建成后的运营。A 公司下属子公司 B 公司专门从事污水处理厂的建造。项目公司承接 BOT 项目之</p>
---------------	--

	<p>后，与 B 公司签订委托建造合同，委托 B 公司负责该项目的建造工作。项目公司与政府签订的 BOT 合同经营期限均为 30 年。</p> <p>BOT 项目有关协议中含有污水保底处理量的保底条款。根据协议，如果实际处理量超过保底处理量，则保底处理量部分按基本单价收费，超过部分按超进单价收费；如果实际处理量未达到保底处理量，则实际处理量按基本单价收费，未达到部分按欠进单价收费。超进单价和欠进单价均低于基本单价，上述污水处理费均是向协议甲方——相关政府部门或授权机构结算收取。</p>
<p><b>问题</b></p>	<p>A 公司应如何处理 BOT 相关业务？</p>
<p><b>案例解析</b></p>	<p>在 A 公司合并报表层面，以合并整体作为一个会计主体而言，该交易的实质为 A 公司及其子公司构成的企业集团与政府签订 BOT 合同，集团整体为政府提供了建造服务。A 公司合并报表内应当确认对第三方的建造收入、成本和相应的利润。</p> <p>A 公司在确认建造收入的同时，应当将所取得的对价确认为相应的资产。从本案例涉及的 BOT 协议的相关合同条款分析，A 公司在经营期限内获得的收费，可分为两部分，即不受实际处理量影响的固定收费(按照保底处理量 x 欠进单价计算的水费收入)和受实际处理量影响的收费(按照保底处理量以内的实际处理量 x (基本单价-欠进单价)以及(按照超过保底处理量的实际处理量 x 超进单价计算的水费收入)。</p> <p>对于不受实际处理量影响的固定收费部分，A 公司取得的是无条件地向合同授予方收取确定金额货币资金或其他金融资产的权利，因此应将其确认为金融资产(应收款项)；对于受实际处理量影响的收费部分，则应当按照确认的建造收入金额扣除已确认的金融资产的金額(如适用)确认为无形资产。</p>
<p><b>会计准则及相关规定</b></p>	<p>《企业会计准则解释第 2 号》规定，在 BOT 的业务安排下，建造期间，企业对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。企业提供建造服务确认的建造收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并分以下两种情况在确认收入的同时，确认金融资产或无形资产：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的；或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，应当在确认收入的同时确认金融资产。</li> <li>2.合同规定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权向获取服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。</li> </ol> <p>项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产或无形资产。</p> <p>财政部发布《企业会计准则第 14 号—收入》(2017 年修订)之后，未对《企业会计准则解释第 2 号》中有关 BOT 业务的会计处理规定进行修订。</p> <p>2020 年 11 月 25 日，财政部发布关于征求《企业会计准则解释第 14 号(征求意见稿)》意见的函，其中问题一是关于社会资本方对政府和社会资本合作 (PPP)项目合同的会计处理，正式发布后，《企业会计准则解释第 2 号》(财会〔2008〕11 号)中关于“五、企业采用建设经营移交方式(BOT)参与公共基础设施建设业务应当如何处理”的内容将废止。</p>

致同提示	<p>解释 14 号正式发布后，BOT 的会计处理将与新收入准则衔接，并发生变化(允许企业提前执行，未完成合同要求追溯调整)：</p> <p>1.企业提供建造服务(含建设和改扩建，下同)或发包给其他方等，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。</p> <p>2.企业根据 BOT 合同约定，提供多项服务(如既提供资产建造服务又提供建成后的运营服务、维护服务)的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，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。</p> <p>3.后续合同资产转为金融资产和无形资产的时间问题：企业根据 BOT 合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 BOT 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额转为无形资产；在项目运营期间，满足有权收取固定或可确定金额的现金(或其他金融资产)条件的，应当在社会资本方拥有收取该对价的权利(该权利仅取决于时间流逝的因素)时转为金融资产。</p> <p>4.BOT 业务的会计处理扩大为满足双特征标准和双控制条件的 PPP 项目。</p>
------	---

该指引中涉及的具体问题大多数在证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》相关案例中提及。本期微信为《监管规则适用指引——会计类第 1 号》提示第七期，主要介绍了该指引中金融工具、债务重组及权益性交易等 6 类、6 个具体问题的解读情况，具体如下：

序号	问题大类	上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)
1-17	区分合同负债和金融负债	案例 6-16 购物网站授予客户奖励积分相关的负债应确认为合同负债还是金融负债(第 365 页)
1-18	风险投资机构对联营企业或合营企业投资的分类	案例 2-15 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的相关问题(第 115 页)
1-19	嵌入衍生工具的分拆与计量	案例 2-10 现金流量套期关系的指定及套期有效性测试(第 91 页)
1-20	债务重组收益的确认	案例 8-01 破产重整的收益确认时点(第 398 页)
1-21	资产负债表日后事项的会计影响	案例 8-02 资产负债表日后的债务重组(第 402 页)
1-22	权益性交易	案例 8-07 以名义价格转让亏损子公司或评估值为负的资产负债组的会计处理(第 423 页)、案例 8-12 特殊关联交易涉及的“资本性投入”(第 436 页)

#### 1-17、区分合同负债和金融负债

监管原文	<p>根据收入准则和金融工具准则的相关规定，企业已收或应收客户对价而承担的应向客户转让商品的义务构成合同负债；企业承担的不可避免的向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务构成金融负债。</p> <p>监管实践发现，部分公司向客户授予奖励积分，分摊至奖励积分的合同价款应确认为合同负债还是金融负债的理解存在分歧。会计类监管规则适用指引就该具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见：</p> <p>企业向购买其商品的客户授予奖励积分，客户可以选择使用该积分兑换该企</p>
------	--

	<p>业或其他方销售的商品。客户选择兑换其他方销售的商品时，企业承担向其他方支付相关商品价款的义务。企业授予客户的奖励积分向其提供了一项额外购买选择权，且构成重大权利时，应当作为一项单独的履约义务。企业需要将销售商品收取的价款在销售商品和奖励积分之间按照单独售价的相对比例进行分摊。客户选择使用奖励积分兑换其他方销售的商品时，企业虽然承担了向其他方交付现金的义务，但由于该义务产生于客户购买商品并取得奖励积分的行为，适用收入准则进行会计处理。<b>企业收到的合同价款中，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；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。</b></p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 14 号——收入》，合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。</p> <p>根据《收入准则应用案例——合同负债》，合同负债不包含增值税。仅商品价款部分代表公司已收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当确认为合同负债。</p> <p>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。如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。该选择权向客户提供了重大权利的，应当作为单项履约义务。</p> <p>根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，除下列各项外，本准则适用于所有企业各种类型的金融工具：</p> <p>(六)由《企业会计准则第 14 号——收入》规范的属于金融工具的合同权利和义务，适用《企业会计准则第 14 号——收入》，但该准则要求在确认和计量相关合同权利的减值损失和利得时应当按照本准则规定进行会计处理的，适用本准则有关减值的规定。</p> <p>根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》，金融负债是指企业符合下列条件之一的负债：</p> <p>(一)向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 6-16 购物网站授予客户奖励积分相关的负债应确认为合同负债还是金融负债(第 365 页)</p>
致同提示	<p>合同负债与收入准则相关，代表企业未来交付商品或劳务的履约义务；金融负债与金融工具准则相关，代表企业现时交付现金或其他金融资产的合同义务。客户在使用积分兑换商品时，企业需要判断在该交易中其是主要责任人还是代理人。</p> <p>合同资产与合同负债不同，属于收取对价的权力，会包含相应增值税。</p>
<b>1-18、风险投资机构对联营企业或合营企业投资的分类</b>	
监管原文	<p>风险投资机构、共同基金以及类似主体可以根据长期股权投资准则，<b>将其持有的对联营企业或合营企业投资在初始确认时，确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产</b>，以向财务报表使用者提供比权益法更有用</p>

	<p>的信息。对于金融资产，企业可以根据金融工具准则的相关规定，选择在初始确认时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。</p> <p>监管实践发现，部分公司对风险投资机构能否将联营企业或合营企业的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理解存在分歧。风险投资机构、共同基金以及类似主体可将其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，仅是<b>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</b>，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。</p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》，风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。</p> <p>投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算。</p> <p>根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》应用指南，风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的对联营企业或合营企业的投资，可以在初始确认时按照金融工具确认计量准则规定以公允价值计量且其变动计入当期损益。如果企业选择按照金融工具确认计量准则核算该类投资，则相关的披露要求同时适用本准则和其他主体中权益准则。</p> <p>根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，由《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的对子公司、合营企业和联营企业的投资，适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》，但是企业根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》对上述投资按照本准则相关规定进行会计处理的，适用本准则。</p> <p>根据《国际会计准则第28号：联营企业和合营企业中的投资》，理事会观察到，风险资本组织、共同基金、信托公司和包括投连险基金在内的类似主体持有的联营企业中的权益按照《国际财务报告准则第9号》以公允价值计量且其变动计入当期损益时，也被类似地排除在《国际会计准则第28号》范围之外。</p> <p>理事会观察到，《征求意见稿第9号》和《国际会计准则第28号》中作出的范围排除，不是因为这些安排不具有合营安排的特征或者这些投资不属于联营企业，而是因为对于风险资本组织、共同基金、信托公司和包括投连险基金在内的类似主体持有的投资，公允价值计量向财务报表使用者提供了比应用权益法更有用的信息。</p> <p>因此，理事会决定保留允许风险资本组织、共同基金、信托公司和包括投连险基金在内的类似主体按照《国际财务报告准则第9号》对在合营和联营企业中的权益以公允价值计量且其变动计入当期损益的选择权，但<b>明确这是采用权益法计量联营企业和合营企业中权益规定的豁免</b>，而不是《国际会计准则第28号》关于这些主体持有的联营企业和合营企业投资的会计处理的范围排除。</p>
<p>相关案例</p>	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 2-15 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的相关问题(第115页)</p>
<p>致同</p>	<p>风险资本组织、共同基金、信托公司和包括投连险基金在内的类似主体持有</p>

提示	<p>的联营企业中的权益允许保留以公允价值计量且其变动计入当期损益(FVTPL)的选择权。因为对于该类主体持有的投资,公允价值可以向财务报表使用者提供比权益法更有用的信息。但准则仅给了按照FVTPL计量的选择权,并未给与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(FVOCI)的选择权,因此不能指定为FVOCI。仅适用金融工具准则的非交易性权益工具投资可以在初始确认时指定为FVOCI(权益工具)。</p>
----	---

### 1-19、嵌入衍生工具的分拆与计量

监管原文	<p>对于存在嵌入衍生工具的混合合同,如果主合同不是一项由金融工具准则规范的资产,企业需要考虑是否应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;如果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紧密相关,则不需要分拆。企业也可以考虑是否将其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工具。</p> <p>监管实践发现,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),部分公司对延迟定价条款性质的理解及如何进行会计处理存在分歧。会计类监管规则适用指引就该项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见:</p> <p><b>上述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</b>,属于嵌入衍生工具。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,因而无须拆分;而在商品的控制权转移后,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,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。</p>
会计准则及相关规定	<p>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。</p> <p>根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(应用指南)》,嵌入在主债务工具或保险合同中且与商品价格挂钩的利息或本金支付额(即利息或本金金额与商品价格挂钩),不与主合同工具紧密相关,因为内含在主合同工具的风险与嵌入衍生工具中的风险不同。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 2-10 现金流量套期关系的指定及套期有效性测试(第91页)</p>
致同提示	<p><b>嵌入衍生工具的核算有两种模式,从混合合同中分拆或不分拆。判断嵌入衍生工具的经济特征和风险是否与主合同的经济特征和风险紧密相关时,应当重点关注嵌入衍生工具与主合同的风险敞口是否相似,以及嵌入衍生工具是否可能会对混合合同的现金流量产生重大改变。</b></p> <p>对于采购方,在商品控制权转移前和转移后,会计处理有所不同。在商品的控制权转移前,未来现金流出与商品市场价格的变动挂钩,该嵌入衍生工具的目的是确保支付的采购价格为收货日的市场价,而非签署购买合同日的市场价格。由于标的与采购的商品价格相关,该衍生工具与待执行的商品采购合同紧密相关。确认应付账款后,嵌入在主债务工具中且与商品</p>

	<p>价格挂钩的支付额，不与主合同工具紧密相关，因为内含在主合同工具的风险(利率风险、信用风险、流动性风险等)与嵌入衍生工具中的风险(商品价格变动风险)不同。</p> <p>对于销售方，确认应收账款后主合同为金融资产，不应分拆嵌入衍生工具，而应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。延迟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。</p>
--	--

### 1-20、债务重组收益的确认

<p>监管原文</p>	<p>债务重组方式包括债务人以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款，以及前述一种以上方式的组合等四种方式。债务人应将所清偿债务账面价值与抵债资产账面价值、发行的权益工具确认金额之间的差额，或者因修改其他条款形成的损益作为债务重组损益计入当期损益。</p> <p>监管实践发现，部分上市公司因破产重整而进行债务重组交易，对何时确认债务重组收益的理解存在偏差和分歧。会计类监管规则适用指引就该项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见：</p> <p>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。</p>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据《企业会计准则第 12 号——债务重组》应用指南，债务重组协议的执行过程和结果不确定性消除时，债务人清偿该部分债务的现时义务已经解除，可以确认债务重组相关损益。</p> <p>根据《破产法》，债务人不能执行或者不执行重整计划的，人民法院管理人或者利害关系人请求，应当裁定终止重整计划的执行，并宣告债务人破产。人民法院裁定终止重整计划执行的，债权人在重整计划中作出的债权调整的承诺失去效力。债权人因执行重整计划所受的清偿仍然有效，债权未受清偿的部分作为破产债权。</p>
<p>相关案例</p>	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 8-01 破产重整的收益确认时点(第 398 页)</p> <p><b>案例背景要点：</b>A 公司为上市公司，拟进行破产重整。2×12 年 2 月，当地法院批准了公司的重整计划，对于超过 10 万元以上部分的普通债权，A 公司按照 12% 的比例以现金进行清偿，并在重整计划获法院裁定批准之日起三年内分三期清偿完毕，每年为一期，每期偿还 1/3。破产重整方案中还规定，只有在 A 公司履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免其剩余债务，否则，管理人或债权人有权要求终止重整计划，债权人在重整计划中所做的债权调整承诺也随之失效。</p> <p>2×12 年底，A 公司未能按照重整计划确定的第一期债务清偿时间和金额偿还债务。</p> <p><b>问题：</b>A 公司是否能在 2×12 年年报中确认上述破产重整债务重组收益？</p> <p><b>解析：</b>根据 A 公司的破产重整方案，“只有在 A 公司履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免其剩余债务，否则，管理人或债权人有权要求终止重整计划，债权人在重整计划中所做的债权调整承诺也随之失效”。这说明，债权人所作出的债务豁免承诺只有在 A 公司按照重整计划的规定履行完所有偿债义务之后才生效，在此之前，A 公司不应该确认重组收益。同时，于 2×12 年底，A 公司未能按照重整计划确定的第一期债务清偿</p>



	时间和金额偿还债务，这进一步证明，在 2×12 年底，无法确定 A 公司是否能够按照破产重整方案履行完毕所有的偿债义务。因此，A 公司不应在 2×12 年度确认相关债务重组收益。
致同提示	根据《破产法》的规定，经法院批准的债务豁免，其实质是有条件豁免，只有在债务人履行重整计划规定的偿债义务后，债权人才根据重整计划豁免其剩余债务。因此，应当谨慎考虑债务重组损益的确认，不能简单地认为法院裁定批准了重整计划，被豁免的债务就符合了终止确认的条件。债务人应当考虑在债务的现时义务解除时终止确认原债务。

### 1-21、资产负债表日后事项的会计影响

监管原文	<p>企业应将资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项区分为资产负债表日后调整事项或资产负债表日后非调整事项，从而确定是否应当调整资产负债表日的财务报表。判断资产负债表日后事项是调整事项还是非调整事项的主要原则是该事项表明的情況在资产负债表日或以前是否已经存在。</p> <p>监管实践发现，部分公司对于资产负债表日后期间与债权人达成债务重组协议是调整事项还是非调整事项的理解存在偏差和分歧。会计类监管规则适用指引就该项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见：</p> <p>对于上市公司在报告期资产负债表日已经存在的债务，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，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。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》，资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。</p> <p>根据会计准则委员会“会计准则实务问与答”第 14 问，资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后事项中的调整事项。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。非调整事项的发生不影响资产负债表日企业的财务报表数字，只说明资产负债表日后发生了某些情况。某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。</p>
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 8-02 资产负债表日后的债务重组(第 402 页)
致同提示	判断一个资产负债表日后事项是否属于调整事项，关键在于判断这一事项是否属于资产负债表日已存在的情况。一般来讲，若债务重组协议签订于或债务重组协议中约定的履约义务完成于报告年度资产负债表日后期间，则属于一个新的事项，不属于日后调整事项。

	金融负债的终止确认，强调的是现时义务的解除，只要企业的合同义务没有得以履行、取消或到期，债务条款没有发生实质性修改，就不能终止确认原来的债务，企业不能基于资产负债表日债务重组的谈判进度来估计终止确认金融负债的金额。
--	---

1-22、权益性交易

<p>监管原文</p>	<p>上市公司与其控股股东或者其他关联方之间可能以多种形式进行权益性交易，其主要特征概括如下：</p> <p>1.权益性交易的交易对象。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东)之间。</p> <p>2.权益性交易对主体权益总额的影响。主体与所有者之间的权益性交易会导致主体权益总额发生增减变动，所有者之间的权益性交易不影响权益总额，但会改变权益内部各项目金额。</p> <p>3.权益性交易的会计处理结果。与权益性交易有关的利得和损失应直接计入权益，不会影响当期损益。</p> <p>对于所有者之间的权益性交易，如果涉及合并财务报表的，应从合并财务报表主体的范围来界定其是否属于权益性交易。如果母公司因转让子公司股权(权益)而丧失控制权的，被转让公司不再纳入合并财务报表范围，母公司不以所有者身份进行交易；如果母公司转让子公司股权(权益)但未丧失控制权，该子公司仍然纳入合并财务报表范围，就合并财务报表主体而言，母公司以子公司所有者身份与其他所有者之间进行的交易应作为权益性交易处理。</p> <p>监管实践发现，部分公司对于权益性交易的认定和会计处理存在偏差和分歧。会计类监管规则适用指引就该项具体事项如何适用上述原则提出了指导性意见：</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，<b>应认定其经济实质具有资本投入性质</b>，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>
<p>会计准则及相关规定</p>	<p>根据财政部《关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》(财会函[2008]60 号)，企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益(资本公积)。</p> <p>根据《企业会计准则解释第 5 号》，企业接受代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益；但是，企业接受非控股股东(或非控股股东的子公司)直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于非控股股东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益(资本公积)。</p> <p>根据《上市公司执行企业会计准则监管问题解答(2009 年第 2 期)》(会计部函(2009)60 号)，对于上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质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，监管中应认定为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。</p>

相关  
案例

可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 8-07 以名义价格转让亏损子公司或评估值为负的资产负债组的会计处理(第 423 页)

**案例背景要点:** A 公司持有子公司 B 公司 50.396% 的股权, B 公司 2×15 年前三季度亏损 33.45 亿元, 截至 2×15 年 9 月 30 日账面净资产-1.97 亿元, 评估值-6.41 亿元, A 公司持有的 B 公司 50.396% 股权的评估值为-3.23 亿元。A 公司将上述 50.396% 的股权出售给控股股东 C 集团, 交易价格 1 元。此次交易完成后, A 公司合并报表层面扣除已确认的 B 公司累计经营亏损, 形成处置收益 9,900 万元。

**问题:** 公司向控股股东转让超额亏损子公司按一般性交易确认投资收益是否合适, 是否应按照权益性交易的原则进行会计处理?

**解析:**

A 公司将持有的评估值为-3.23 亿元的子公司 B 的股权转让给控股股东 C 集团, 交易作价为 1 元。判断此项交易是否属于权益性交易的关键在于确定该项交易是否具有商业实质、交易价格是否公允, A 公司是否明显的、单方面的从中获益。

根据《中华人民共和国公司法》, 有限责任公司、股份有限公司股东以出资额为限对公司承担责任, 因此, 如果不存在出资不到位或者其他特殊交易安排(如超出出资额的承诺), 处置有限责任公司或者股份有限公司的合理对价将大于或者等于 0, 一般不会是负数, 否则为使利益最大化或者损失最小化, 股东将选择清算而非处置。反之, 如果存在出资不到位或者其他特殊交易安排承诺, 则处置有限责任公司或者股份有限公司的合理对价可能是负数, 即出让方可能需要向受让方支付合理对价, 原因在于受让方承担了额外的支付义务。

另外, 即使名义对价公允, 还应考虑此项交易在商业上的合理性。此案例中, 交易对手是控股股东, 对于商业合理性的考虑应更谨慎, 如亏损子公司转移的巨额负债控股股东是否能够承受, 上市公司是否对受让方存在潜在担保, 控股股东受让亏损子公司是否仅由于亏损子公司限于政策、监管等原因暂时无法清算所导致, 控股股东是否存在改善亏损子公司的措施, 亏损子公司与控股股东现有业务的相关性、协同性等。

**如该项交易不能满足对价公允或商业合理性, 则很可能表明其中存在权益性交易, A 公司应将形成的利得计入所有者权益。**

可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析》(2020)案例 8-12 特殊关联交易涉及的“资本性投入”(第 436 页)

**案例背景要点:** A 公司为一家 ST 公司, 由于经营不善导致资不抵债。A 公司的主要经营性资产已经被出售或者报废, 剩余资产主要是一些往来款项。A 公司 2×11 年实施资产组, 将全部资产出售给实际控制人 B 公司, 并由 B 公司承担全部负债, 之后向潜在控股股东 C 公司定向发行股票购买其下属 8 家子公司的股权。

A 公司的实际控制人 B 公司在 2×11 年 12 月承接 A 公司所有负债 3 亿元, 同时收购 A 公司所有资产 2 亿元, 最终交易价格确定为 0 元。置换给 B 公司的资产负债都是往来款项, 公允价值为-1 亿元, A 公司认同如果交易对方是第三方的话, 不可能与之达成这样的交易。但 A 公司又认为本交易属于重大资产重组中对原上市公司的资产剥离, 由此产生的债务重组收益并非一般意义上的利益输送, 而是为了从根本上解决上市公司的财务危机, 可以确认为当期利润。因此, 拟在 2×11 年年报中将资产与债务相抵的差额部分 1 亿元确认为债务重组收益。

**问题:** A 公司在上述交易中是否可以确认债务重组收益?

**解析:**

差额部分 1 亿元由 B 公司承担, 是基于 B 公司是 A 公司实际控制人的特殊身份而给予 A 公司的利益输送, A 公司明显单方面从中获益, 因此, 该交

	<p>易的经济实质应当认定为实际控制人向上市公司的资本投入性质。</p> <p>在本案例中，控股股东 B 公司的确不是简单地向上市公司输送利益，而是为了将上市公司打造成一个“空壳”公司，以便于新的控股股东 C 公司将优质资产注入。从这个意义上讲，B 公司高价购买上市公司的资产，<b>本质上是老股东与新股东之间的交易，对于上市公司 A 公司来讲，是所有者的交易，也应该判断为权益性交易。</b></p> <p>综上所述，A 公司应将剥离给实际控制人的资产和负债相抵后差额部分，确认为资本公积，不能在利润表中确认债务重组收益。</p>
致同提示	<p><b>权益性交易的对象，既包括控股股东、控股股东控制的其他关联方或上市公司实际控制人，也包括非控股股东(或非控股股东的子公司)。</b></p> <p>判断一项交易是否为权益性交易，关键在于交易的经济实质是否表明属于对企业的资本性投入(如交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得某一方明显的、单方面的从中获益)。需要结合交易方的关系及商业目的进行评估。</p>

该指引中涉及的具体问题大多数在证监会《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》相关案例中提及。本期微信为《监管规则适用指引——会计类第 1 号》提示第八期，**主要介绍了该指引中政府补助、区分会计估计变更与会计差错、现金流量分类和非经常性损益等 4 类、12 个具体问题的解读情况**，具体如下：

序号	问题大类	具体问题	上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)
1-23	政府补贴收入的性质和确认条件	1.新能源汽车财政补贴	案例 7-05 新能源汽车财政补贴的会计处理(第 392 页)
		2.政府补助以应收金额计量的条件	案例 7-04 政府补助的确认时点和以应收金额计的条件(第 389 页)
1-24	区分会计估计变更和差错更正	—	案例 10-01 案件判决结果的变化是否应作为会计差错更正处理(第 488 页)，案例 10-02 关联方转移定价的特别纳税调整应认定为会计估计变更还是会计差错更正(第 496 页)
1-25	现金流量分类问题	1.因银行承兑汇票贴现而取得的现金	案例 11-02 现金流量的分类(第 512 页)
		2.定期存单的质押与解除质押业务	案例 11-02 现金流量的分类，相关案例，如何在现金流量表中反映定期存单的质押与解除质押业务(第 515 页)
1-26	非经常性损益的认定	1.软件产品增值税退税款	案例 11-03 非经常性损益，相关案例之一，增值税退税款是否属于非经常性损益(第 519 页)

序号	问题大类	具体问题	上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)
		2.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	案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之八, 商誉减值是否属于非经常性损益(第 526 页)
		3.实施重大资产重组发生的中介机构服务费	案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之十, 重组费用(如中介机构服务费)能否作为非经常性损益(第 528 页)
		4.募集资金使用之前产生的定期存款利息	案例 11-03 非经常性损益(第 517 页)
		5.非金融企业收取的资金占用费	案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之五, 资金占用费作为营业收入是否属于经常性损益(第 523 页)
		6.房地产企业出售项目公司股权产生的处置损益	案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之九, 房地产企业出售项目公司股权是否构成非经常性损益(第 526 页)
		7.企业集团中关于非经常性损益的判断	案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之六, 企业集团中关于非经常性损益的判断(第 524 页)

### 1-23、政府补贴收入的性质和确认条件

#### 1-23-1、新能源汽车财政补贴

监管原文	<p>对新能源汽车厂商而言, 如果没有政府的新能源汽车财政补贴, 企业通常不会以低于成本的价格进行销售, 政府补贴实际上是新能源汽车销售对价的组成部分。</p> <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, 且是新能源汽车销售对价的组成部分。中央和地方财政补贴实质上是为消费者购买新能源汽车承担和支付了部分销售价款, 其拨付的补贴金额应属于新能源汽车厂商销售商品的资金流入, 在性质上属于收入。因此, 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。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》, 企业从政府取得的经济资源, 如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关, 且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分, 适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。</p> <p>政府补助具有下列特征: (1)来源于政府的经济资源。(二)无偿性。即企业取得来源于政府的经济资源, 不需要向政府交付商品或服务对价。</p>
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 7-05 新能源汽车财政补贴的会计处理(第 392 页)。

致同提示	<p>(1)企业从政府取得的经济资源，应区分政府补助、政府以投资者身份向企业投入资本、政府购买服务等交易进行处理，其中，政府补助与政府购买服务在实务中有时难以区分。<b>实务中，可从补贴对象(补贴是针对企业还是企业的客户)、补贴缘由(是否与日常活动密切相关)、补贴方式(是否定额、定量)等方面综合考虑后进行判断。</b></p> <p>(2)在判断新能源汽车补贴性质上属于收入后，<b>企业在确认收入时还应考虑销售商品价款收回的可能性。</b>企业在确定销售商品价款收回的可能性时，应当结合与客户交往的经验、政府有关政策、银行等其他方面获取的信息综合分析判断。</p>
------	--

### 1-23-2、政府补助以应收金额计量的条件

监管原文	<p>政府补助通常在企业能够满足政府补助所附条件以及企业能够收到政府补助时才能予以确认。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，关注<b>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>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》，政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：(1)企业能够满足政府补助所附条件；(2)企业能够收到政府补助。</p> <p>根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》应用指南，如果资产负债表日企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。</p>
相关案例	<p>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》<b>案例 7-04 政府补助的确认时点和以应收金额计量的条件(第 389 页)</b>。</p>
致同提示	<p>证明预计能够收到财政扶持资金的支持性文件包括：内部会议纪要；相关权力机构决议；相关政府部门的书面承诺；合理保证的分析及书面声明等。<b>需要注意的是，政府补助的确认要以存在合理保证为前提</b>，即，主体将满足附加条件并且能够收到补助。主体收到补助本身并不能为主体已经或将能满足附加条件提供结论性证据。(IAS20.8)</p>

### 1-24、区分会计估计变更和差错更正

监管原文	<p>企业在对财务报表项目进行计量时，往往需要进行会计估计，该估计应当以最近可以获得的可靠信息为基础。随着时间的推移，如果会计估计的基础发生变化，或者企业取得了新的信息、积累了更多的经验，导致需要对前期会计估计进行变更，属于会计估计变更。企业在进行会计估计时，如果没有恰当运用当时能够取得的可靠信息，则属于前期差错。会计估计变更应当采用未来适用法进行会计处理，而前期差错更正通常应当采用追溯重述法进行会计处理。</p> <p>监管实践发现，会计估计变更与前期差错更正有时难以区分，尤其是难以区分会计估计变更和由于会计估计错误导致的前期差错更正。现(《监管规则适用指引——会计类第 1 号》)就具体事项如何适用上述原则的意见如下：<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</p>
------	---

	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。
会计准则及相关规定	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》，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。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：(1)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；(2)前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》 <b>案例 10-01 案件判决结果的变化是否应作为会计差错更正处理(第 488 页)</b> ， <b>案例 10-02 关联方转移定价的特别纳税调整应认定为会计估计变更还是会计差错更正(第 496 页)</b> 。
致同提示	从上市公司披露的年报来看，通常涉及的会计估计变更事项包括改变固定资产的折旧方法和折旧期限、调整固定资产残值率、改变维修基金核算方法或提取比例、改变无形资产摊销方法等。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。 对于前期根据当时的信息、假设等作了合理估计，在当期按照新的信息、假设等需要对前期估计金额作出变更的，应当作为会计估计变更处理，不应作为前期差错更正处理。

## 1-25、嵌入衍生工具的分拆与计量

### 1-25-1、因银行承兑汇票贴现而取得的现金

监管原文	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> 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，比照该原则处理。
会计准则及相关规定	根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》，筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。 根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》，除现金流量表按照收付实现制原则编制外，企业应当按照权责发生制原则编制财务报表。
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》 <b>案例 11-02 现金流量的分类(第 512 页)</b> 。
致同提示	(1)根据证监会《2013 年上市公司年报会计监管报告》，对于承兑行信用等级不够高的银行承兑汇票、由企业承兑的商业承兑汇票以及应收账款，资产相关的主要风险为 <b>信用风险和延期付款风险</b> 。由于我国票据法对追索权进行了明确规定，银行也大多在应收账款保理中保留追索权，因此这类金融资产

	<p>在贴现、背书或保理后，其所有权相关的上述主要风险并没有转移给银行，相应企业在贴现、背书或保理此类金融资产时不应终止确认。对于承兑行信用等级较高的银行承兑汇票，资产相关的主要风险是利率风险。通常情况下，由于<b>利率风险</b>已随票据的贴现及背书转移，相关票据可以在贴现、背书时予以终止确认。</p> <p>(2)现金流量表按照收付实现制原则编制，不得虚拟现金流量。</p>
--	--

### 1-25-2、定期存单的质押与解除质押业务

监管原文	<p>企业首先应当结合定期存单是否存在限制、是否能够随时支取等因素，判断其是否属于现金及现金等价物。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></p> <p>在后者情况下，对相关现金流量进行分类时，应当根据企业所属行业特点进行判断。如果企业属于金融行业，通过定期存款质押获取短期借款的活动可能属于经营活动，相关现金流量分类为经营活动现金流量；如果企业为一般非金融企业，通过定期存款质押获取短期借款的活动属于筹资活动，相关现金流量应被分类为筹资活动现金流量。</p>
会计准则及相关规定	<p>根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》应用指南，现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。</p>
相关案例	<p><b>可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-02 现金流量的分类，相关案例，如何在现金流量表中反映定期存单的质押与解除质押业务(第 515 页)。</b></p>
致同提示	<p>根据会计准则委员会“会计准则实务问与答”第 66 问，现金等价物的定义本身，包含了判断一项投资是否属于现金等价物的四个条件，即，①期限短；②流动性强；③易于转换为已知金额的现金；④价值变动风险很小。其中，期限短、流动性强，强调了变现能力，而易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小，则强调了支付能力的大小。</p> <p><b>实务中，对于一般非金融企业，可以认为，定期存款若按活期利率计提利息，本金可认定为“现金”。若按定期利率计提利息，存期≤3 个月时，本金可认定为“现金等价物”；存期&gt;3 个月时，本金不属于“现金和现金等价物”。计提的尚未收到的利息不属于“现金和现金等价物”。</b></p>

### 1-26、非经常性损益的认定

#### 1-26-1、软件产品增值税退税款

监管原文	<p>公司收到的软件产品增值税退税是否属于非经常性损益，判断的关键，一是该增值税退税是否与公司正常经营业务密切相关，二是其是否属于定额量的政府补助。<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<b>与其主营业务密切相关、金额可确定且能够持续取得</b>，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。</p>
会计准则及相关规定	<p>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》，(二)非经常性损益通常包括以下项目：……3.计入当期损益的政府补助，但</p>



	与公司正常经营业务密切相关,符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助除外.....
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之一, 增值税退税款是否属于非经常性损益(第 519 页)。
致同提示	根据《2019 年上市公司年报会计监管报告》, 年报分析发现, 部分上市公司对非经常性损益的认定不正确: .....十是未将不符合“与公司正常经营业务密切相关、按照国家统一标准定额或定量享受”要求的政府补助作为非经常性损益列报, 例如稳岗补贴、当地开发区管委会给予的为期三年且后续视园区发展情况适当调整期限的运营补贴等。 对于当地政府给予的补贴款项, 应关注其是否属于国家持续的产业政策扶持, 其次如补贴持续时间≤3 年时, 应结合非经常性损益的定义, 谨慎判断其可持续性。

### 1-26-2、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

监管原文	并购重组交易安排中, 交易标的出售方一般会对交易完成后交易标的在一定期间的利润作出承诺。标的资产未按预期实现承诺利润时, 出售方会以股份或现金方式对收购方给予补偿。由于上述补偿仅针对并购重组交易完成后的特定期限, 正常经营情况下, 企业取得业绩补偿款不具有持续性, 应作为非经常性损益。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。
会计准则及相关规定	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》, 非经常性损益通常包括以下项目: .....13. 与公司正常经营业务无关的或有事项产生的损益; 14. 除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外, 持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益, 以及处置交易性金融资产、交易性金融负债和可供出售金融资产取得的投资收益; 15. 单独进行减值测试的应收款项减值准备转回.....
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之八, 商誉减值是否属于非经常性损益(第 526 页)。
致同提示	因重组确认的业绩补偿和计提的商誉减值, 应分别根据非经常性损益定义的三个要素, 即“与正常经营业务的相关性”、“性质特殊和偶发性”以及“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”, 进行综合判断。正常经营情况下, 业绩补偿属于非经常性损益, 商誉减值不属于非经常性损益。

### 1-26-3、实施重大资产重组发生的中介机构服务费

监管原文	解释 1 号中列举的企业重组费用, 主要包括安置职工的支出、整合费用等, 并不包括重大资产重组的中介机构费用。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, 券商、会计师等中介机构的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。
会计准则及相关规定	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》, (二)非经常性损益通常包括以下项目: .....10. 企业重组费用, 如安置职工的支出、整合费用等.....
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 非经常性损益, 相关案例之十, 重组费用(如中介机构服务费)能否作为非经常性损益(第 528 页)。

致同提示	与问题 1-26-2 类似，均为与重组相关的事项，但不应因解释 1 号列举的项目中包含“企业重组费用”这一项目就认定与重组相关的事项均属于非经常性损益。
------	--

#### 1-26-4、募集资金使用之前产生的定期存款利息

监管原文	募集资金产生定期存款的利息虽然与公司的日常活动无关，且存在偶发性，但 <b>公司发行股份募集资金本质上属于一种融资行为</b> ，在募集资金投入使用之前和之后，分别以定期存款和形成的募投项目为企业带来收益，两者只是资产以不同的形态存在从而带来不同的收益。此外，如果将募集资金产生的存款利息收入扣除，会导致计算净资产收益率和每股收益等指标时，出现分子和分母不匹配的结果。因此， <b>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。</b>
会计准则及相关规定	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》，(二)非经常性损益通常包括以下项目：……7.委托他人投资或管理资产的损益……16.对外委托贷款取得的损益……
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 非经常性损益(第 517 页)。
致同提示	<b>公司发行股份募集资金本质上属于一种融资行为，如将募集资金在使用之前产生的定期存款利息作为非经常性损益，将“影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力作出正常判断”，因此其不属于非经常性损益。</b>

#### 1-26-5、非金融企业收取的资金占用费

监管原文	解释 1 号中列举的项目虽然包括“计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费”，但并不意味着资金占用费性质的收入必然属于非经常性损益，公司仍可以依据自身情况做出具体判断。 <b>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。</b>
会计准则及相关规定	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》，(二)非经常性损益通常包括以下项目：……4.计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费……
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 非经常性损益，相关案例之五， <b>资金占用费作为营业收入是否属于经常性损益(第 523 页)。</b>
致同提示	如果公司把解释 1 号中列举的项目认定为不属于非经常性损益的，在本问题中为“非金融企业收取的资金占用费”，根据解释 1 号的规定，公司应当在附注中披露该项目的名称、金额及原因。

#### 1-26-6、房地产企业出售项目公司股权产生的处置损益

监管原文	出于税收或者其他一些因素的考虑，房地产企业可能以转让子公司股权的形式，实现对房地产存货或其他物业资产的转让。在判断相关处置损益是否构成非经常性损益时，不能简单地认为处置公司股权产生的损益一概属于非经常性损益，而应视具体情况结合非经常性损益定义进行判断。 <b>具体分析时，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。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,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。但是,如果转让股权所对应的基础资产实质上是已开发完成的房屋存货,出售开发完成的房屋属于公司的常规业务,且公司能提供充足的证据(例如近年来出售类似项目子公司股权的频率足够高、金额足够大等)证明其为常规业务,公司均是通过这种方式来获利,则股权处置损益可不认定为非经常性损益。
会计准则及相关规定	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》,(二)非经常性损益通常包括以下项目:.....1.非流动性资产处置损益,包括已计提资产减值准备的冲销部分.....
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 非经常性损益,相关案例之九,房地产企业出售项目公司股权是否构成非经常性损益(第 526 页)。
致同提示	在《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》中,有四处提到“穿透”,其中两处是在判断金融资产是否符合本金加利息的现金流量特征时,要“穿透”至基础资产;一处是判断是否合并某子公司,该子公司不构成业务时,“穿透”至该子公司的底层金融资产;剩余的一处是证监会在 2020 年的案例解析中新增的本问题 1-26-6,在判断非经常性损益时“穿透”项目公司的股权形式。

#### 1-26-7、企业集团中关于非经常性损益的判断

监管原文	公司在编制合并财务报表时,应当将整个企业集团视为一个会计主体,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。然而,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。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。
会计准则及相关规定	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》,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作出正常判断的各项交易和事项产生的损益。
相关案例	可参考《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 非经常性损益,相关案例之六,企业集团中关于非经常性损益的判断(第 524 页)。
致同提示	《上市公司执行企业会计准则案例解析(2020)》案例 11-03 中举例如下:子公司持有金融牌照从事常规性金融业务,收取的贷款利息等收入与其正常经营业务相关,可以作为经常性损益。从 A 公司自身业务性质来看,委托贷款业务与公司日常经营业务并无直接关系,应被划分为非经常性损益。在合并报表中,A 公司向非金融企业收取的资金占用费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划分为经常性损益。