

# 微·信

2018年 第9期



# 目 录 CONTENTS

## 信·头条 ..... 03

| 立信会计师事务所圆满举办2018上市公司及大型集团公司财务年会

## 信·鲜事 ..... 04

| 立信央企事业总部内地企业赴港IPO研讨沙龙回顾

| 北大光华管理学院EMBA同学会走进立信

| 香港资本市场讲座顺利召开

| 深圳市注册会计师协会于立信深圳分所 召开专题研讨会

| 重庆市江北区人大常委会及区政府领导莅临立信重庆分所走访调研

| 立信华中管理总部举办2018年年审启动培训会

| 立信华中管理总部举办长期伙伴颁奖仪式及座谈会

| 立信天津分所张连明受聘担任天津国企改革专家委员会委员

| 天津市注册税务师行业党委党建工作推动会在立信天津分所隆重召开

## 信·生活 ..... 10

| “百年立信·卓越创新”——记立信宁波分所2018年度员工大会暨团建活动

| 四川名校走进立信

| 浙江分所喜获杭州市行业党委举办

“奋进新时代 注会新作为”演讲比赛一等奖

## 信·观点 ..... 12

| 谨信计要——2017年上市公司年报会计监管报告解读（上）



# 信·头条

## 立信会计师事务所圆满举办2018上市公司及大型集团公司财务年会

2018年12月9日至10日，立信会计师事务所2018年上市公司及大型集团公司财务年会在上海松江举行，事务所服务的近600家上市公司、大型集团公司客户和事务所合伙人、经理人员约1200人参加了本次财务年会。立信会计师事务所执行总裁杨志国主持会议。



首席合伙人、董事长朱建弟

“9日上午，立信会计师事务所首席合伙人董事长朱建弟致开幕词，他代表立信会计师事务所全体员工对参加会议的领导和嘉宾表示热烈欢迎和衷心感谢。他表示，今年喜逢我国改革开放40周年。40年来，祖国的发展成果，值得每一位中国人骄傲和自豪。今年的经济虽然面临着一些困难，但从目前看，长期稳中向好的总体势头没有改变，随着国家全面深化改革开放，以及当前推出的一些国家战略，为企业发展提供了巨大的机遇，相信国内企业一定能战胜困难，迎来更加辉煌的明天。”

朱建弟介绍，在社会各界的大力支持下，立信所2018年业务收入保持持续增长，上市公司客户数量、成功过会IPO客户数量、央企市场占有率、发债公司数量仍名列前茅，立信金融业务在2018年也有重大突破。今年也是立信苦练内功、提升质量、增强服务的一年，事务所通过一些举措增强事务所发展的内生动力。

开幕式后，阳光保险资管首席战略官、华兴银行首席经济学家邱晓华博士作《中美贸易摩擦与国内经济展望》主题演讲。他指出，中美贸易摩擦虽然短期内对中国伤害比较大，但中国因有巨大的需求潜力、供给潜力和政治优势，将会是最终赢家。



阳光保险资管首席战略官、华兴银行首席经济学家邱晓华博士

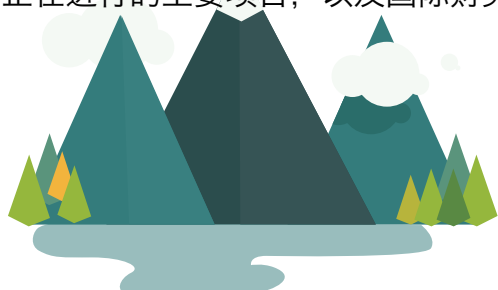


上海证券交易所上市公司监管部沈振宇经理

上海证券交易所上市公司监管部沈振宇经理作《上市公司年报监管及案例》主题演讲。他介绍了财务信息披露监管流程，突击监管情况，2017年年报监管情况，并列举了一些违规案例；着重介绍了2018年年报监管重点和公司年报前后的注意事项。

立信会计师事务所风控管理合伙人朱颖还就《2018年报编制和审计工作要求》和与会者进行了沟通交流。作为一项长期持续举办的年度盛会，立信通过这样一种方式和形式，与所服务的上市公司、大型企业集团客户之间加深了彼此的了解，为2018年报的审计工作开展奠定了一个良好的基础。

中国证监会原首席会计师张为国作《新会计准则实施的影响及国际财务报告准则的动向》主题演讲，他介绍了新概念框架及其影响，新收入准则、新金融工具分类和计量准则、新租赁准则及其影响；还介绍了IASB正在进行的主要项目，以及国际财务报告准则发展大趋势。



中国证监会原首席会计师张为国



# 信·鲜事

## 立信央企事业总部内地企业赴港IPO研讨沙龙

2018年11月13日下午13:30，在立信央企事业总部的多功能厅，借着乔迁新址的契机，立信央企国际部打造了一次成功的香港IPO推介会。本次会议诚邀了各界人士，为香港IPO解疑答惑，包括但不限于法律法规、上市规则、上市流程与时间等等。会议期间，所有到场贵宾都积极参与互动，彼此间深入交流了对于企业赴港IPO的看法。



本次会议的最后一个环节是圆桌沙龙，所有到场嘉宾在多功能厅相聚在一起，深入交流了彼此对于企业赴港IPO的看法。与此同时，部分相关企业负责人表达了在未来有可能与立信央企总部关于赴港IPO的合作意愿。



会议开始之时，高级合伙人赵斌总致辞。立信央企国际部趁着乔迁新址的契机，诚邀各界人士共同打造一次香港IPO推介会。



侯思明先生来自西证（香港）融资有限公司，具有丰富的港股上市经验。本次会议期间，侯思明先生通过以下三部分来分享自己对港IPO的研究。



尹志伟先生是金杜香港办公室的合伙人，在香港，内地和亚洲其他地区有着丰富交易咨询经验。本次会议期间，尹志伟先生讲解了香港IPO的流程。



游淑婉女士是香港BDO的合伙人，本期会议期间通过以下三个方面向我们讲解了香港会计准则。



尹志伟先生是金杜香港办公室的合伙人，在香港，内地和亚洲其他地区有着丰富交易咨询经验。本次会议期间，尹志伟先生讲解了香港IPO的流程。



立信央企国际部合伙人王首一总在本次会议期间发表了自己的看法：中国内地企业在香港上市的优点、香港交易所的上市模式、会计师的工作范围、香港主板IPO中的关注重点、BDO立信与BDO香港的优势与服务







## 北大光华管理学院EMBA同学会 走进立信

入冬小阳春，京城风光和煦。11月24日，北京大学光华管理学院《个人财富投资与全球资产配置论坛》暨EMBA104班同学会在立信央企事业总部成功举办。此次是北大光华管理学院EMBA104班开启毕业后首次企业参访活动。该活动在立信管理合伙人陈星辉、高级合伙人张军书、合伙人王雪霏的精心布置安排下，由央企事业总部审计八部、行政部、审计十四部协办。



立信资深税务专家刘培一先生分享了《新时代的纳税热点》



立信合伙人王雪霏女士介绍立信文化

北大光华学院副院长、牛津大学终身教授金李先生讲授《中国式财富管理》，招行投资顾问殷子枫先生分享《个人财务投资》，Whaleroc创始人王斌先生分享《全球资产配置》，论坛就全球经济形式、财富管理、资产配置等方面进行了面对面交流，干货满满，极具实用性。师生们不时就现实案例进行探讨分析，收获颇丰，专题论坛圆满成功。多功能厅就像阶梯教室，犹如回到往昔的北大学堂……

图片从左至右：殷子枫先生、金李教授、王斌先生





## 香港资本市场讲座 顺利召开

2018年，是中国改革开放四十周年，是“一带一路”倡议发起五周年，同时也是“粤港澳大湾区”规划起步之年。

2018年，也是港股的政策大年，多项市场期待已久的利好政策在4月集中落地。

内地开放政策与港股市场积极变革相结合，政策红利与经济基本面改善相配合，两地市场互联互通前景可观。

随着香港联交所制度改革的落地，越来越多的内地企业选择赴港上市，此次活动旨在增进内地企业对香港上市的了解，为企业搭建起与专业人士交流的渠道，尽早为赴港上市之路进行规划。

2018年11月26日，由立信会计师事务所广东分所及香港立信德豪会计师事务所合作举办的“香港资本市场讲座”在广州召开。此次讲座邀请了券商、银行、律师事务所、咨询公司等中介机构代表，分别从香港证券市场及上市流程、新政策的解读、主要法律问题、财务服务等多个方面为与会者进行全面的分享。最后的专题研讨环节，与会者与主讲嘉宾进行了更为深入的交流及探讨。





## 深圳市注册会计师协会 于立信深圳分所召开 专题研讨会



2018年11月28日下午，立信深圳分所承办的深圳市注册会计师协会（以下简称深注协）第八期专业研讨会顺利举行。

深注协专业技术委员会主任委员俞善敖、副主任委员朱蓉、委员刘万成、陈亨、王茜等参会。此外，深圳证监局及深圳证券交易所均派出代表出席研讨会。



深注协理事、立信合伙人韩子荣致辞欢迎与会嘉宾，并表达了对深注协工作的感谢和对研讨会的期许。

委员会主任俞善敖主持研讨会，介绍了研讨会的基本考虑、主要安排和现实意义。

研讨会围绕“企业合并相关问题”展开讨论，为表示我所对该次研讨会的重视，本次会议特邀上海总所技术标准部的程江老师担任主讲人。

## 重庆市江北区人大常委会及区政府 领导一行莅临立信重庆分所走访调研



2018年11月9日，重庆市江北区人大常委会副主任龙成柱一行莅临立信会计师事务所（特殊普通合伙）重庆分所考察调研指导工作，传达了习近平总书记在民营企业座谈会上的重要讲话精神。

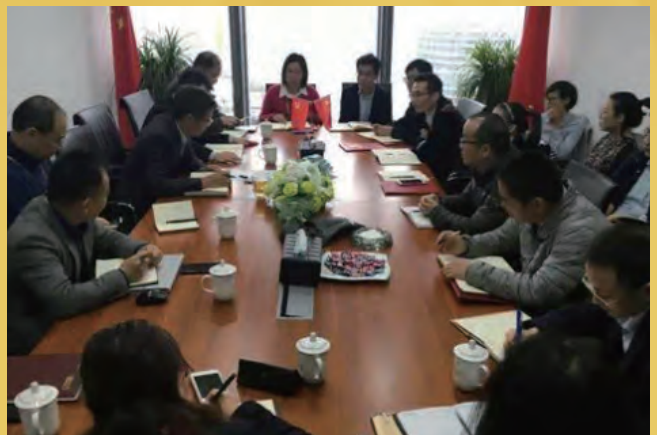
在立信重庆分所管理合伙人李萍及相关部门负责人的陪同下，各领导参观了事务所的办公环境，并与分所领导就听取民营企业在发展过程中遇到的各项问题展开调研座谈。

龙成柱对立信重庆分所的社会责任感、企业文化、未来发展规划等给予了高度肯定，同时感谢我所对重庆经济发展和江北区建设做出的贡献。对于目前民营企业存在的问题，他表示随着习总书记召开了民营企业座谈会，今后民营企业与政府机关、职能部门的沟通会越来越通畅，对于民营企业的扶持力度也将继续加大。



## 立信华中管理总部举办长期伙伴 颁奖仪式及座谈会圆满结束

为加强人才梯队建设，感谢资深员工的共同耕耘和贡献，鼓励资深员工与团队继续共同奋斗，立信央企事业总部和华中管理总部共同实施了“长期伙伴计划”。2018年11月14日上午，立信华中管理总部在武汉举办了长期伙伴颁奖仪式及座谈会，管理合伙人陈星辉总和部分合伙人、部门经理参加会议。



## 立信华中管理总部举办2018年年审启动培训会



2018年年审即将拉开序幕，为全力做好年报审计工作，统一认识、明确要求、提升质量和提高效能，按照管理合伙人陈星辉总的指示和要求，12月5日，立信华中管理总部举办了年审启动培训会。

高级合伙人祁涛总主持培训会，部分合伙人、部门经理、项目经理等60余人参加了此次培训会。

培训会共安排三讲：

《上市公司监管财务相关事项考虑》，邀请了央企事业总部合伙人陈西来总围绕“交易所年报监管概况、信息披露常见问题、上市公司重点监管事项”等内容进行了分析和讲解；

《服务市场，降低风险，做好本职工作》，由合伙人、风控部部门经理胡新总对以前年度审计工作中出现的常见问题进行了总结，从业务承接、底稿编制、完成阶段等方面结合案例分析进行了讲述，同时提出具体要求，希望大家严格执行审计准则，规避审计风险，做好本职工作。

《2018年年报审计工作相关要求》，由风控部高级经理皮富英结合监管部门最新要求，以及总所上半年风控会议要求和华中管理总部业务特点，围绕风险识别与评估、审计计划的编制、审计总结的撰写、重大问题和事项的提前汇报、强化项目一级复核和二审反馈回复、加强与各监管机构的汇报沟通等方面进行了讲述，明确了要求。



## 立信天津分所张连明受聘担任天津国企改革专家委员会委员

为深入贯彻天津市委、市政府关于进一步深化国有企业改革的决策部署，加大天津市国有企业混合所有制改革推进力度，为天津市国有企业混改提供专业支持，立信会计师事务所（特殊普通合伙）税务合伙人、立信税务师事务所天津分所总经理张连明被天津市深化国有企业改革领导小组聘为《天津市国有企业改革工作专家委员会委员》。



## 天津市注册税务师行业党委党建工作推进会在立信天津分所隆重召开

11月9日天津市注册税务师行业党委在立信天津分所召开党建工作推进会。天津市注册税务师行业党委常务副书记、天津市注册税务师协会会长雒明山、天津市注册税务师行业党委副书记、天津市注册税务师协会副会长靳伟权及天津市注册税务师行业党建指导员姚宏利、陈玉荣、刘全喜及全市13个党支部书记及部分税务师事务所长参加了会议。



参观学习弘扬传承中国共产党九十七年的光辉历程、以此激励我们“承前启后、继往开来”。



2018值此“五四”青年节，天津分所党支部组织在项目所在地的党员青年参观四平战役纪念馆



# 信·生活



11月8日至9日，立信宁波分所全体员工在奉化召开了以“百年立信·卓越创新”为主题的2018年度员工大会暨团建活动。立信合伙人兼宁波分所所长罗国芳先生对行业情况和事务所面临的形势进行了详细分析。

罗所提出，“卓越”要体现在报告质量、专业能力、服务水平、社会信誉、内部管理、团队建设等多个维度，并在业务领域、审计工具、服务手段、工作思维等几个方面进行创新。



本次会议的第二阶段，分别由分所技术部姚洁、一部杨骏、二部黄波、三部金天易和四部张辉讲授了审计计划和小结沟通模板、新收入准则、新审计准则、财务报表格式及函证监管问题。



## 百年立信·卓越创新 ——立信宁波分所2018年度员工大会暨团建活动

翌日，立信宁波分所的全体同仁在团建教练的带领下，来到依山傍水、清新怡人的大堰度假区，以饱满的精神和高昂的热情参与团队建设活动。经过一天的比拼，前三名的团队赢得了丰厚的奖品，而后三名的团队也收获了芥末饼干、柠檬和醋的刺激享受。每个人的脸上都挂着意犹未尽的笑容。







## 浙江分所喜获杭州市行业党委举办的“奋进新时代 注会新作为”演讲比赛一等奖



11月19日，杭州市注册会计师行业党委在浙江赞成宾馆8楼会议室举办了“奋进新时代 注会新作为”的主题演讲比赛，此次比赛共有来自全市各会计师事务所的23位选手参加。

为准备此次演讲比赛，浙江分所各支部积极踊跃投稿，经过前期所内委员投票，行业党委评审，审计三支部和审计十一支部选送的稿件获得参加本次演讲比赛的资格。经各支部推荐浙江分所选派审计九支部-鲁煜、审计十二支部-陈冠华两位同志代表浙江分所党总支部参加此次演讲比赛。两位同志经过积极充分的准备，演讲时从容淡定、声情并茂、以事叙人、以情感人、催人奋进的演绎得到了在场评委和观众的一致好评。最终浙江分所两位参赛选手在比赛中脱颖而出，喜获“一等奖”。杭州市财政局党委委员、市注册会计师行业党委书记万强同志为他们颁奖。

最终浙江分所两位参赛选手在比赛中脱颖而出，喜获“一等奖”。杭州市财政局党委委员、市注册会计师行业党委书记万强同志为他们颁奖。

## 四川名校走进立信

成都七中（成都中学），是国家级示范性普通高中、中国4所“国家级示范性普通高中样板学校”之一。2018年11月22日成都七中组织学生到四川分所参观、了解，开展“立志成才职业体验活动”，近10名师生近距离地感知会计师事务所，目的是增强学生的历史使命感和责任感，提前做好生涯规划，全面规划人生，树立高远的人生目标。

四川分所合伙人魏明川全程参与了接待和介绍工作，组织2017年校招同学做了职业经验分享，让学生们对立信会计师事务所（特殊普通合伙）有了初步了解，用货币资金科目做样本介绍了审计与会计的不同，并体会了事务所业务内容（服务领域、业务领域）、工作性质、行业现状及特点，从业人员具备的职业素养、注册会计师角色定位，必备的职业素养等；通过抢答等互动环节加深了职业体





# 信·观点

## 2017年上市公司年报会计监管报告解读(上)

为有效指导上市公司的信息披露实践，中国证监会一直以各种形式发布其在监管中发现的会计问题并有针对性地发表意见，为方便各位同仁学习中国证监会发现的重要会计问题及其意见，我们将证监会提出的会计问题进行汇总和整理，并辅以财政部或其他权威部门发布的相关规定作为提示，望能够为注册会计师的实务操作提供专业参考，解决实务中的一些困惑。

本期我们主要围绕中国证监会会计部发布的《2017年上市公司年报会计监管报告》中“一（一）合并财务报表相关问题”、“（二）企业合并相关问题”、“（三）收入相关问题”、“（四）金融工具相关问题”、“（五）政府补助相关问题”以及“（六）持有待售的非流动资产、处置组和终止经营相关问题”进行整理。

### 一、企业会计准则和财务信息披露规则执行问题

总体而言，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则和财务信息披露规则，但仍有部分公司存在执行会计准则不到位、会计专业判断不合理、信息披露不规范的问题。

#### （一）合并财务报表相关问题

2014年新修订的合并财务报表准则，明确了以控制原则为基础确定合并范围。整体上，上市公司能够掌握和运用合并报表范围的判断原则，但在某些情况下，仍存在合并范围判断不恰当的问题。此外，在处置子公司股权、合并财务报表抵销分录编制等方面也存在执行偏差或不到位的情况。

#### 1. 对合并范围的判断

##### （1）对结构化主体控制的判断

上市公司参与发起设立、管理和投资结构化主体的交易较为常见。公司在编制合并财务报表时，需结合各项因素综合考虑是否对相关结构化主体具有控制。年报分析发现，部分上市公司在判断是否控制时，容易忽视结构化主体的设立目的、其他方是否享有实质性权力等因素。例如，个别上市公司参与设立有限合伙企业（并购基金），并认购其全部劣后级份额，将其分类为以权益法核算的长期股权投资进行会计处理。根据合伙协议，上市公司对合伙企业优先级份额本金及固定收益承担保证义务，优先级合伙人在合伙企业投资决策委员会中享有席位，优先级合伙人委派的决策委员对拟投资项目享有一票否决权。考虑到合伙协议对优先、劣后级的设置以及上市公司对优先级退出本金和收益做出的保证安排，优先级合伙人实质上享有固定回报，并不承担合伙企业的经营风险，其在投资决策委员会中存在一票否决权安排，实质上应视为一种保障资金安全的保护性权利。上市公司享有合伙企业所有剩余的可变收益、承担全部亏损风险，同时从设立目的分析，如合伙企业是为上市公司的战略发展需要设立的，上市公司相较其他投资方有更强的动机和意图主导合伙企业的相关投资活动以影响其回报，即上市公司对此合伙企业具有控制，应当予以合并。

#### 技术标准部提示：

对于上市公司发起设立、管理或投资的诸如并购基金等结构化主体，上市公司应按照“控制”的定义判断是否将该结构化主体纳入合并范围。即，上市公司对结构化主体是否同时具备三要素：拥有对结构化主体的权力；因参与结构化主体的相关活动而享有可变回报；有能力运用对结构化主体的权力影响其回报金额。同时，还应考虑结构化主体的设立目的、其他方是否享有实质性权利等因素，并关注交易的商业合理性。通常情况下，并购基金等类似结构化主体的相关活动是投资项目的选择、投资方案的确定、项目的退出决策及方案等。这些投资事项通常由投资决策委员会决定，投资决策委员会的决策机制是判断权力的决定性因素，能够单方面主导投资决策委员会的一方即对该并购基金拥有权力。如果存在其他方能够对投资决策委员会的相关决策行使一票否决权，那么可能表明上市公司无法单方面主导并购基金的相关活动。





但《企业会计准则第33号——合并财务报表》同时规定，投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应仅考虑与被投资方相关的实质性权利，包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利，仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。因此，若其他方享有的一票否决权仅为保护性权利，则在评估权力时不应予以考虑。

年报分析发现，个别上市公司作为劣后级合伙人认购并购基金全部劣后级份额、并对优先级份额本金及固定收益承担保证义务。通常情况下，投资方面临的可变回报风险越大，则越有意图也越有能力取得相应的权利。但在上述安排中，上市公司几乎承担了所有的可变回报风险但却不拥有相应的权利，而优先级合伙人不承担经营风险却能够对并购基金的投资决策行使一票否决权。在这种情况下，上市公司不能仅凭优先级合伙人的一票否决权而判断其对并购基金不享有权力，应进一步评估该一票否决权是否仅为保护性权利。结合合伙企业的设立目的和意图，如上市公司设立基金的目的是为了投资于符合上市公司发展战略需求的企业，上市公司相较其他投资方有更强的动机和意图主导合伙企业的相关投资活动以影响其回报，则优先级合伙人享有的一票否决权实质上应视为一种保障资金安全的保护性权利，并不会实质阻止上市公司对并购基金享有权力。同时，上市公司在并购基金中的可变回报包括其作为劣后级合伙人获得的直接投资收益，以及其对优先级份额本金及固定收益承担保证义务而可能发生的损失，其面临的可变回报风险程度足以表明是主要责任人。因此，上市公司对该并购基金同时具备“控制”的三要素，应当予以合并。

参考文件：

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第七条、第八条、第十一条及第十二条。

## (2) 对单独主体的合并判断

根据企业会计准则规定，投资方通常合并的是被投资方的整体，只有在满足特定条件下，投资方可以将被投资方可分割的部分（即“单独主体”）予以合并。单独主体需同时满足以下条件：该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

年报分析发现，个别上市公司通过增资方式成为某公司的控股股东，并约定增资完成后将该公司原有业务全部剥离给原股东，后续以该公司为平台开展新业务。上市公司取得该公司控股权后对其董事会进行了改选，但认为被投资公司原有业务仍由原股东控制并拟剥离给原股东，因此未将其纳入合并范围。上市公司将被投资单位业务进行分割，需要满足会计准则中有关单独主体的认定要求，即所分割业务相关的资产、负债必须与公司其它资产、负债严格分离。但在我国现行法律环境下，同一法律主体的资产、负债往往较难满足单独主体的有关要求。在股东之间分割资产、负债的约定尚未通知全部债权人并已获得债权人同意的情况下，上市公司不应将被投资单位分割为两个部分进行部分合并。

### 技术标准部提示：

《企业会计准则第33号——合并财务报表》提出了被投资单位可分割部分（单独主体）的概念，但根据准则第二十条，符合可分割的部分（单独主体）需同时满足诸多条件：该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。但在我国现行法律环境下，同一法律主体的资产、负债往往较难满足单独主体的有关要求。应用指南提供了相关示例：

“甲公司和乙公司在2×01年成立了一家合营企业丙公司，生产和销售一种特殊的建筑材料A，甲与乙共同控制丙公司。2×08年，甲公司想继续投资A材料的高端产品A1，由于种种原因，甲公司计划通过丙公司进行A1产品的生产和销售。因此，甲公司、乙公司与丙公司达成如下协议安排：在丙公司内部设立A1项目部，专门负责A1产品的生产和销售。A1项目部所需要的资金全部由甲公司提供。A1项目独立核算，产生的净利润全部归属于甲公司，其净利润的计算公式为：

A1产品净利润=销售A1产品的全部收入—能够直接归属于A1项目的全部成本税金及费用—按照约定的计算公式分配给A1项目的成本税金及费用

A1项目的所有资产和负债均全部归属于甲公司。A1项目的财务和经营等相关活动的决策完全由甲公司作出，乙公司对此不干涉。



本例中，根据相关法律的规定，丙公司是一个法人主体，如果丙公司被其债务人起诉，要求以丙公司的资产来偿还债务，则可能出现A1项目部相关资产被用于偿还该项目部以外丙公司负债的情况。因此，A1项目部并非可分割部分，不应认定为可分割部分。”

因此，仅通过股东之间分割资产、负债的约定并不能满足单独主体的认定条件。但年报分析发现，个别上市公司将被投资单位分割为两个部分，并将其中拟剥离部分认定为单独主体。根据相关法律的规定，被投资单位是一个法人主体，在股东之间分割资产、负债的约定尚未通知全部债权人并已获得债权人同意的情况下，如果被投资单位被其债权人起诉，要求以被投资单位的资产来偿还债务，则可能出现拟剥离资产被用于偿还被投资单位其他负债的情况。因此，拟剥离业务并非可分割部分，不应认定为单独主体。上市公司应对是否控制被投资单位整体进行判断，不应单独将拟剥离业务判断为不控制的不可分割部分而不纳入合并报表范围。

参考文件：

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第七条。

### (3) 涉及一致行动协议的合并判断

上市公司与其他投资方达成一致行动协议的情况下，是否应将被投资公司合并，应当基于“控制”的定义和原则，综合考虑一致行动协议的商业意图，一致行动协议授予上市公司的权力是否明确、完整等因素进行判断。年报分析发现，个别上市公司通过与其他投资方签署一致行动协议，将持股比例不超过50%的被投资公司纳入合并范围。该一致行动协议未明确其他方是否将与被投资公司相关活动相关的表决权完整授予上市公司，协议期间也未明确约定。仅依据该一致行动协议，无法有效判断上市公司对被投资方的权力、可变回报等的持续性。上市公司不应将此被投资单位纳入合并范围。

#### 技术标准部提示：

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》第十三条，“投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权的”，通常表明投资方对被投资方拥有权力。该规定允许投资方通过协议获取被投资方的权力。但实务中，上市公司在持有被投资方半数或以下表决权的情况下，能否通过协议（例如，一致行动协议）取得对被投资方的权力进而控制被投资方，仍应基于协议的具体约定和交易实质进行判断。

#### 1、关于对被投资方拥有权力的认定

权力强调的是“单方面”主导被投资方相关活动的权利，因此一致行动协议若仅仅约定协议各方应做出一致表决，并不能赋予其中一方（即使是相对表决权比例最高的一方）“单方面”主导被投资方相关活动的权利。例如，一致行动协议约定“公司（被投资方）董事会召开前，三方应就董事会审议的事项进行充分沟通并形成一致意见，三方各自委派的董事在董事会上按各方最终形成的一致意见进行表决”，虽然根据该一致行动协议，三方总会进行事先沟通并按最终的沟通结果进行表决，但最终的沟通结果代表了三方共同的意愿，而不是某一方单方面的意愿。在该一致行动协议中，三方均未放弃其对被投资方的表决权，并未赋予某一方“单方面”主导被投资方相关活动的权利。

又如，某些一致行动协议未明确约定协议期间或者仅约定了较短期间，这种情况下受托方仅能在较短或不确定的期间内对被投资方施加影响，仅依据该一致行动协议，无法有效判断上市公司对被投资方的权力的持续性，也不应认定对被投资方拥有权力。

在判断是否对被投资方拥有权力时，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被投资方价值产生重大影响的决策事项的能力和权力。例如，某些一致行动协议未明确其他方是否将与被投资公司相关活动相关的表决权完整授予上市公司，该一致行动协议并没有赋予上市公司足够的权力。

#### 2、关于享有可变回报的认定

一致行动协议通常仅让渡表决权，而不让渡收益权。在判断可变回报时，上市公司应仅基于自身权益份额计算其应分享和承担的被投资方整体价值变动的报酬和风险。例如，上市公司持有被投资方15%有表决权的股权，通过一致行动协议另外取得其他四名股东合计40%股权对应的表决权。即，上市公司拥有被投资方55%表决权和15%收益权。假设上市公司通过行使55%的表决权能够主导被投资方的相关活动，但其承担的15%股权对应的可变回报风险仍不足以表明其对被投资方具有控制。

#### 3、关于商业合理性的判断

通常情况下，其他股东承担可变回报风险且未获取让渡表决权对价情形下却放弃相应表决权是难以理解的。因此，除具体的协议条款之外，在判断控制时还应充分考虑交易的商业合理性。在评估其他投资方无条件地放弃其对被投资方表决权是否具有合理性时，应综合考虑协议各方是否存在关联关系、让渡表决权是否涉及对价补偿、协议各方是否存在其他交易、协议各方的行业背景和经验等，在此基础上根据实质重于形式的原则做出审慎的判断。

参考文件：

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第七条、第八条、第十三条和第十七条。



## 2. 合并财务报表编制问题

### (1) 子公司超额亏损的核算

企业会计准则规定，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。年报分析发现，个别上市公司持有子公司51%的股权，该子公司本期出现巨额亏损且资不抵债。上市公司本期合并报表中对于该子公司少数股东承担的当期亏损超过少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有份额的部分，列报为归属于母公司所有者权益，而未按照要求冲减少数股东权益，不符合会计准则的规定。

#### 技术标准部提示：

根据《企业会计准则第33号—合并财务报表》第三十七条，“子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。”因此，在上市公司合并财务报表中，子公司发生的超额亏损应按母公司和少数股东应分担的部分分别冲减归属于母公司所有者权益和少数股东权益，不能将亏损全部冲减归属于母公司所有者权益。该规定早在财政部于2010年发布的《企业会计准则解释第4号》问答六中已有所明确。但年报分析发现，仍有个别上市公司在其子公司本期出现巨额亏损且资不抵债的情况下，将该子公司少数股东承担的当期亏损超过少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有份额的部分，列报为归属于母公司所有者权益，而未按照要求冲减少数股东权益。该处理不符合会计准则的规定。

#### 参考文件：

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第三十七条；  
《企业会计准则解释第4号》问答六。

### (2) 未丧失控制权的情况下处置子公司部分股权时调减商誉账面价值

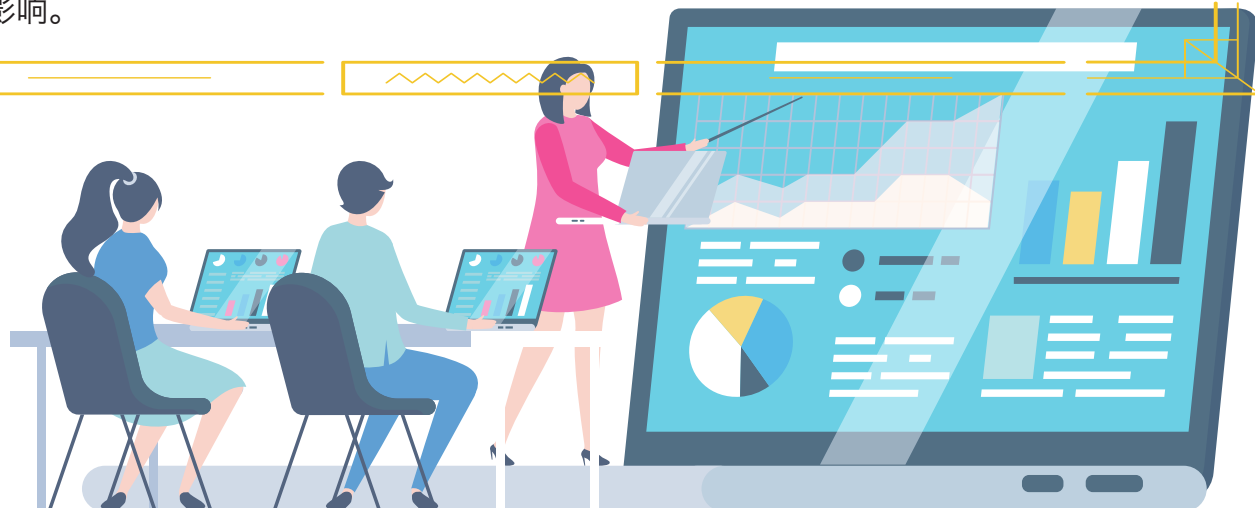
根据企业会计准则及有关规定，未丧失控制权情况下，对子公司的持股比例变化，不导致合并商誉账面价值发生变化。年报分析发现，个别上市公司在未丧失控制权的情况下处置子公司部分股权，合并财务报表中按照股权处置比例调减商誉账面价值，不符合会计准则规定。

#### 技术标准部提示：

根据企业会计准则的规定，不丧失控制权下母公司处置或追加对子公司投资的交易在合并财务报表中应作为权益性交易处理，将收到或支付的价款与享有的子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产相应份额之间的差异调整资本公积，同时相应调整少数股东权益。

根据证监会会计部2017年12月发布的《会计部2017年会计监管协调会——具体会计问题监管口径》，不丧失控制权下母公司处置或追加对子公司投资时，对于之前通过非同一控制下企业合并取得子公司所形成的商誉，应注意以下事项：

- (1) 购买日或合并日后发生的不丧失控制权的持股比例变化，不应调整商誉金额。
  - (2) 计算享有的子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产时，对于处置子公司的股权应包含商誉。
  - (3) 在资产负债表日进行商誉减值测试时，资产组的账面价值应包括归属于少数股东权益的商誉部分，商誉减值时，要分别确认归属于母公司的商誉减值损失和归属于少数股东的商誉减值损失。
- 例如，甲公司（报告主体）以2,000万元的对价通过非同一控制下企业合并取得乙公司100%股份。购买日，乙公司可辨认净资产公允价值为1,600万元，甲公司在合并财务报表中确认商誉400万元。次年，甲公司将乙公司10%股权按250万元的对价转让给无关联第三方。转让日，乙公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值为1,800万元，其中变动金额均为净利润增加额计200万元。假设不考虑企业所得税影响。





甲公司有关会计处理如下：

母公司个别报表处理

借：现金 2,500,000  
贷：长期股权投资 2,000,000  
投资收益 500,000

合并报表抵消调整

(1) 按照权益法调整

借：长期股权投资 2,000,000  
贷：投资收益 2,000,000

(2) 调整处置10%股权分录

借：投资收益 500,000 (个别报表中确认的股权处置收益)  
贷：资本公积——资本溢价 300,000

长期股权投资 200,000 (2,000,000 × 10%)

(3) 抵销长期股权投资与所有者权益项目

借：子公司各所有者权益项目 18,000,000  
商誉 4,000,000  
贷：长期股权投资 19,800,000 (20,000,000 - 2,000,000 + 2,000,000 - 200,000)  
少数股东权益 2,200,000

(4) 抵销投资收益与子公司利润分配等项目

借：投资收益 2,000,000  
贷：子公司各利润分配项目 2,000,000

在甲公司合并财务报表中，甲公司转让乙公司10%股权对应享有乙公司自购买日起开始持续计算的净资产份额为220万元（乙公司可辨认净资产1,800 × 10% + 商誉400 × 10%），与处置价款250万元的差额30万元，应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。本次交易最终对甲公司合并财务报表的影响：

借：现金 2,500,000  
贷：少数股东权益 2,200,000  
资本公积——资本溢价 300,000

甲公司处置乙公司10%股权之后，甲公司合并财务报表中与乙公司相关的商誉仍为400万元；产生乙公司少数股东权益220万元，其中包括归属于少数股东权益的商誉40万元。换言之，商誉账面价值400万元中，归属于母公司股东360万元，归属于少数股东40万元。如果该400万元商誉后续发生减值，则应当按照360:40即9:1的比例分别将减值损失确认为归属于母公司股东的损益和少数股东损益。

假设，资产负债表日商誉发生了100万元的减值，应分别确认归属于母公司的商誉减值损失90万元和归属于少数股东的商誉减值损失10万元。

但年报分析发现，个别上市公司在未丧失控制权的情况下处置子公司部分股权，合并财务报表中按照股权处置比例调减商誉账面价值，该处理不符合会计准则规定。借用上述示例，无论是否发生减值，均不应当直接按10%的股权处置比例调减商誉金额40万元（400万元 × 10%）。

参考文件：

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第四十九条；  
《会计部2017年会计监管协调会——具体会计问题监管口径》。

### (3) 合并财务报表抵销分录编制不正确

母公司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，反映企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量。其中，母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销。

年报分析发现，个别上市公司子公司设立资产支持专项计划，并购买专项计划全部次级权益及部分优先级权益。上市公司编制合并财务报表时将该专项计划纳入合并报表范围，但却未将子公司对专项计划的投资形成的可供出售金融资产和相应负债进行抵销。



**技术标准部提示：**

母公司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，反映企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量。其中，母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销。除此之外，若母公司对子公司存在其他形式的投资，还应将该部分内部交易的影响进行抵销。例如，母公司（及其子公司）对纳入合并报表范围的资产支持专项计划的投资，无论作为长期股权投资还是可供出售金融资产或其他金融资产核算，均需作为内部交易与该专项计划账面的权益或负债进行抵销。

资产支持专项计划通常都会约定期限，到期清算。由于清算肯定会发生，因此资产支持专项计划不能无条件地避免支付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，投资人的出资款符合金融负债的定义。虽然根据《企业会计准则第37号—金融工具列报》（以下简称“CAS 37”）第十七条，符合金融负债定义，但同时具有一定特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具，然而，CAS 37第十七条规定的特征是非常严格的。CAS 37第十七条规定：“具有一定特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具，这些特征为：（一）赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；（二）该工具所属的类别次于其他所有工具类别；（三）在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。”也就是，投资人在专项计划发生清算时可按比例份额获得该计划净资产，且其持有的份额属于专项计划中最次级类别的工具，才可以分类为权益工具（虽然符合金融负债的定义）。不符合上述特征的金融工具，应分类为金融负债。

年报分析发现，个别上市公司子公司设立资产支持专项计划，并购买专项计划全部次级权益及部分优先级权益。上市公司编制合并财务报表时将该专项计划纳入合并报表范围，但却未将子公司对专项计划的投资形成的可供出售金融资产和相应负债进行抵销。由于缺乏详细的背景信息，我们猜测，该子公司将其购买的全部次级权益作为长期股权投资核算，而优先级份额则作为可供出售金融资产核算。在计划层面，其发行的次级权益或许满足权益分类，但如上述分析，其发行的优先级份额必然不满足CAS 37第十七条规定的特征，故分类为金融负债。上市公司在编制合并财务报表时，仅进行了长期股权投资与专项计划权益的常规抵销，但未将其持有的作为可供出售金融资产核算的优先级份额与专项计划的负债抵销，也就是上市公司与专项计划之间内部交易的影响未全部抵销。

**参考文件：**

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第二十六条；  
《企业会计准则第37号—金融工具列报》第十七条。

**(二) 企业合并相关问题**

上市公司并购交易形式多样、股权结构及交易安排较为复杂，相关会计处理存在一定操作难度。部分上市公司对于企业合并中并购日无形资产的辨认与计量、或有对价等特殊事项的会计处理和披露存在一定问题，使得财务报表使用者难以充分了解相关并购交易的商业实质及其影响。

**1. 非同一控制下企业合并中可辨认资产和负债的确认和计量**

非同一控制下企业合并中，购买方应在取得控制权日以公允价值计量被购买方所有可辨认资产和负债，包括被购买方财务报表中已确认的各项资产和负债，以及被购买方财务报表中原未予以确认的资产和负债，例如内部研发形成的非专利技术等。

年报分析发现，部分上市公司在非同一控制下企业合并中确认了大额商誉，其商誉占合并对价的比例高达90%以上。大额商誉形成的原因之一是上市公司未能充分识别和确认被购买方拥有的无形资产，导致应确认为无形资产的金额被直接计入商誉。

**技术标准部提示：**

根据《企业会计准则解释第5号》问答一，“非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：（一）源于合同性权利或其他法定权利；（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。”该规定强调了“可辨认性”标准。





若一项资产源自合同性权利或其他法定权利，则为可辨认的。例如，被购买方的专利技术、注册商标、因特网域名、非竞争协议等均为源自于合同或法定的权利，符合“可辨认性”标准，无论能否单独出售、转移、授予许可、租赁或者交换，均应单独确认为一项无形资产。

若不满足合同/法律标准，则需进一步判断该资产能否“从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换”（可分离标准）。例如，非专利技术不受法律保护，不符合合同/法律标准，但若可以单独或与其他资产一起出售，则符合可分离标准，仍应单独确认为一项无形资产。在判断是否符合可分离时，购买方的意愿是不相关的，只要资产能够被出售或交换等，即为可分离。

因此，非同一控制下企业合并中无形资产的识别，关键是该无形资产能否区别于商誉单独“可辨认”，而不需要考虑是否符合无形资产确认条件（“经济利益很可能流入企业”且“成本可靠计量”）。根据该确认原则，购买方可能会确认一些被购买方根据无形资产准则未在自身财务报表中确认的无形资产。例如，内部研发形成的非专利技术可能不满足无形资产准则有关内部研发支出资本化的条件，但如上分析非专利技术通常符合“可辨认性”标准，因此购买方仍应将其区别于商誉单独确认为一项无形资产。

参考文件：

《企业会计准则第20号—企业合并》第十四条；

《企业会计准则解释第5号》问答一。

## 2. 或有对价相关问题

### (1) 一般或有对价会计处理

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下企业合并中，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本，并确认相应的资产、负债，后续变动应视其性质分别计入当期损益或其他综合收益。或有对价公允价值的计量应基于标的公司未来业绩预测情况、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、货币的时间价值等因素予以确定。

年报分析发现，针对附有业绩补偿条款的并购交易，大多数上市公司在确定企业合并成本时未恰当考虑或有对价的影响，在购买日及后续会计期间将或有对价的公允价值简单计量为零，或在后续结算年度将实际支付或收到的补偿直接计入当期损益或调整权益。个别公司在标的公司业绩承诺不达标时，以收购时的股份发行价格确认和计量应收补偿股份相关金融资产及损益，而未按照应收补偿股份在资产负债表日的公允价值进行计量。

#### 技术标准部提示：

企业合并中的或有对价，是合并各方在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生调整合并对价。或有对价源自于被购买方未来盈利能力的确定性，合并各方通过在合并协议中约定或有对价可以达到风险共担的目的，以实现交易的合理和公正。上市公司并购重组交易中的业绩补偿条款也属于或有对价。

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”对非同一控制下企业合并中或有对价在购买方合并财务报表中的会计处理提供了指引：或有对价符合权益工具和金融负债定义的，应确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，应确认为一项资产。被划分为权益的或有对价不需要重新计量其后续价值的变动；被划分为金融资产、金融负债的或有对价，后续公允价值变动计入当期损益。

#### 1、购买日或有对价的初始确认原则

按照企业会计准则的相关规定，购买方于购买日应当将合并协议约定的或有对价作为合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入合并成本。虽然或有对价的金额取决于未来或有事项的发生或者不发生，但作为企业合并成本的一部分，或有对价采用与其他形式合并对价相同的处理原则，在购买日即予以确认，而不是递延至未来事项产生时再进行确认。

在按公允价值计量或有对价时，通常需要针对相关或有事项发生或不发生的可能性（例如标的企业未来目标业绩的达成可能性）作出合理估计，将合并日或有对价的公允价值直接认定为零通常是不合理的。这里所说的公允价值，可以采用未来现金流量现值的方式进行测算，因此涉及两个主要参数，一个主要参数是未来将要收到或支付的金额（如果是权益结算，则是未来将要收到或支付的数量×计量日股票公允价值），企业需要对标的公司未来业绩进行预测，考虑各种主要可能业绩的发生概率，然后将各种可能的业绩概率加权平均后，获得业绩的最佳估计数，再根据合同中约定的或有对价计算公式，计算出未来将要收到或支付的金额（或数量）的估计值。另一个主要参数是折现率，折现率采用货币时间价值（可使用同期国债利率作为替代）+信用点差的方式获得。信用点差应当考虑或有对价支付方的信用风险和偿债能力，以及连带责任方的信用风险和偿债能力（如有），信用风险越高，偿债能力越差，则信用点差将会越大。上述计算方式中具体的业绩达标概率和信用点差计算，建议项目组咨询估值专家。



## 2、购买日或有对价的初始分类

实务中，或有对价存在两种结算方向，根据未来一项或多项或有事项的发生或不发生，可能是购买方向出售方追加支付合并对价，也可能是出售方返还之前购买方已经支付的部分对价。或有对价的结算也可能有多种形式，可以是现金或其他金融资产、也可以是非金融资产、还可以是购买方的自身权益工具。

按照企业会计准则的相关规定，购买方应根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》以及其他相关准则的规定对或有对价进行初始分类，或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产。

### (1) 以自身权益工具结算的或有安排的初始分类

如果或有对价是以收购方自身权益工具进行结算的，需根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》关于权益的定义判断该或有对价是应在初始确认时分类为权益（或确认为权益的借方），还是分类为金融负债（或金融资产）。如果或有对价是以固定数量的自身权益工具进行结算的（这种情况在实务中是比较罕见的），根据或有对价未来的结算方向：若是收购方收回固定数量的自身权益工具，则收购方应当将该可收回的部分确认为权益的借方；若是收购方向出让方追加发行固定数量的自身权益工具，则收购方应当将需要发行的部分确认为权益。如果或有对价是以非固定数量的自身权益工具进行结算的，根据或有对价未来的结算方向：若是出让方向收购方返还一部分已发行的非固定数量的自身权益工具，则收购方应当将该可收回的部分确认为一项金融资产；若是收购方向出让方追加发行非固定数量的自身权益工具，则收购方应当将需要发行的部分确认为一项金融负债。

对于分类为权益的或有对价，无论其确认为借方，还是确认为贷方，均不需要重新计量其后续价值的变动。

### (2) 以金融资产结算的或有安排的初始分类

如果或有对价是以现金或其他金融资产的形式进行结算的，根据或有对价未来的结算方向，出售方向购买方返还一部分已支付对价的，则购买方应当将该可收回的部分确认为一项金融资产；购买方向出售方追加支付合并对价的，则购买方应当将需要支付的部分确认为一项金融负债。

### (3) 需要注意的事项

需要注意的是，实务中对于形成金融资产的或有对价应划分为可供出售金融资产还是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产存在不同观点。对此，我们更倾向划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，主要考虑到以下原因：

①2017年新修订的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（以下简称“新CAS 22”）已经明确将形成资产或负债的或有对价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或金融负债。新CAS 22虽然目前仅仅要求A+H等境外上市企业执行，但是如果非A+H的企业选择按照新CAS 22分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，可以避免以后在切换至新CAS 22时再进行追溯调整。

②证监会目前更加倾向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观点，特别是对于并购日为2016年1月1日之后的交易。

此外，《国际财务报告准则第39号——金融工具：确认和计量》（以下简称“IAS 39”）于2013年12月进行修订，对于形成资产或负债的或有对价，将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或金融负债。该修订适用于合并日为2014年7月1日及以后期间的企业合并交易。与IAS 39相对应企业会计准则为2017年修订前的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（旧CAS 22），虽然没有跟随IAS 39做出相应的修订，但是如果企业选择分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，可以避免和国际财务报告准则产生差异。





### 3、或有对价的后续计量

#### (1) 计量期间调整

按照企业会计准则的相关规定，购买日后12个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，应当予以确认并对合并成本进行调整，在购买方合并财务报表中调整合并商誉，在个别财务报表中调整长期股权投资成本。属于计量期间调整还是非计量期间调整取决于导致调整的信息是对购买日已存在情况的新的或进一步的证据，还是购买日后新发生的事项，不能仅以12个月为区分标准。

#### (2) 非计量期间的调整

非计量期间调整的会计处理取决于或有对价的初始分类。或有对价可以划分为以金融工具结算（如以现金、其他金融资产或收购方自身权益工具）及以非金融工具结算（如以固定资产等非货币性资产结算）两类。以金融工具结算的或有对价再细分为金融资产、金融负债和权益。不同分类的或有对价需采用不同的后续计量模式：被划分为权益（无论确认为借方还是贷方）的或有对价不需要重新计量其后续价值的变动；被划分为金融资产、金融负债的或有对价，应采用公允价值计量，公允价值变动产生的利得和损失应按该准则规定计入当期损益。以非金融工具结算的或有对价应按照或有事项或其他准则进行会计处理，但此类或有对价在实务中并不常见。

需要注意的是，除分类为权益的或有对价外，以自身权益工具结算的或有对价应以补偿股份在资产负债表日的公允价值进行后续计量，即在后续计量中，需按照补偿股份在资产负债表日的公允价值调整相关金融工具的账面价值，而不应以收购时股份发行价格进行计量。但年报分析发现，个别公司在标的公司业绩承诺不达标时，以收购时的股份发行价格确认和计量应收补偿股份相关金融资产及损益，而未按照应收补偿股份在资产负债表日的公允价值进行计量，该处理不符合会计准则规定。

参考文件：

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”P325；

《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量（2018）》第十九条。

## (2) 控股股东提供企业合并业绩补偿款

实务中，部分并购交易安排由购买方控股股东对购入标的资产做出业绩承诺。此类安排中，购买方控股股东既不属于购买方也不属于出售方，其对购买方所收购标的资产的业绩进行承诺是基于其与购买方的特殊关系，且使购买方单方面获益。因此，此类补偿安排应当视为权益性交易，购买方应将取得的相关利得计入资本公积。年报分析发现，个别上市公司的控股股东在公司收购交易中，对被收购公司业绩作出承诺，就实际业绩与承诺业绩的差额对上市公司予以补偿；2017年度被收购公司业绩未达标，上市公司应将预期将自控股股东收取的业绩补偿相关的资产计入资本公积，但公司未对该事项进行会计处理。

### 技术标准部提示：

企业合并中的或有对价，是合并各方在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生调整合并对价。从定义来看，企业合并中或有对价的补偿方和受偿方应该都是合并交易中的参与方。年报分析发现，个别上市公司的控股股东在公司收购交易中，对被收购公司业绩作出承诺，就实际业绩与承诺业绩的差额对上市公司予以补偿。虽然上市公司作为受偿方也是基于被收购公司未来业绩收到补偿，但补偿方上市公司控股股东不是企业合并交易中的一方，因此上市公司收到的业绩补偿款不属于企业合并中的或有对价。

在该交易中，上市公司控股股东对上市公司所收购标的公司的业绩进行承诺是基于其与购买方的特殊关系，且使上市公司单方面获益，经济实质上属于控股股东对上市公司的资本性投入，上市公司应作为权益性交易将取得的相关利得计入资本公积。年报分析发现，2017年度被收购公司业绩未达标，上市公司应将预期自控股股东收取的业绩补偿相关的资产计入资本公积，不能在此时不对该事项进行会计处理，也不能将应收取的由控股股东支付的业绩补偿计入当期收益。

参考文件：

▪ 《企业会计准则第30号—财务报表列报》第三十五条；

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”P325。



### (3) 出售方支付或收到业绩补偿

根据企业会计准则及相关规定，并购交易中出售方收取或支付或有对价的权利或义务属于金融工具，出售方应将此权利或义务按照金融工具准则相关规定进行会计处理。年报分析中发现，部分上市公司作为交易中的出售方，对于未来应收业绩补偿，未按照金融工具准则进行确认和计量，而是按照或有事项准则进行核算，或者未进行相关会计处理。

#### 技术标准部提示：

对于企业合并交易中涉及的或有对价，准则没有明确规定出售方的会计处理。但根据金融工具的定义，“金融工具，是指形成一个企业的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同”，或有对价既然在收购方确认一项金融工具，则对应地应当在出售方确认一项金融工具。因此，出售方应将收取或支付或有对价的权利或义务按照金融工具准则的相关规定进行会计处理。但年报分析中发现，部分上市公司作为交易中的出售方，对于未来应收业绩补偿，未按照金融工具准则进行确认和计量，而是按照或有事项准则进行核算，或者未进行相关会计处理。或有事项准则和按金融工具准则对资产和负债的确认和计量有不同的规定，导致会计处理结果可能存在较大差异：

#### (1) 初始确认条件不同

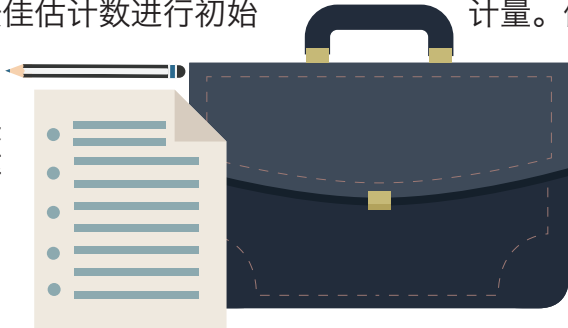
根据金融工具准则，经济利益流入或流出企业的可能性仅在计量或有对价的公允价值中考虑，不影响或有对价的确认，即使经济利益流出或流入的可能性低于50%，仍需于初始投资时确认或有对价。但若按照或有事项准则处理，经济利益流入或流出企业的可能性需作为资产或负债的确认条件。若经济利益流出企业的可能性低于50%、或者经济利益流入企业的可能性低于95%，则不满足或有对价的确认条件。

#### (2) 计量金额不同

根据金融工具准则，或有对价应按交易日公允价值计量。但若按照或有事项准则处理，在符合初始确认条件的情况下，应按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。例如，如果需要支付一个固定金额，取决于是否达到约定的业绩指标，则按照该固定金额（最可能发生的金额）计量预计负债；如果需要支付的金额是基于标的企业未来业绩的变动金额确定的，则按照各种可能结果及相关概率计算预计负债。

#### 参考文件：

《企业会计准则第13号—或有事项》第四条；



### (4) 合营或联营企业投资相关的或有对价

与合营或联营企业投资相关的或有对价应参照企业合并或有对价的有关规定进行会计处理。年报分析发现，个别上市公司对某公司增资后能够实施重大影响，将其分类为对联营企业投资。根据增资协议，被投资公司原股东承诺，若被投资公司在约定的期间内业绩未达到承诺标准，则原股东无偿将其所持被投资公司部分股权转让给上市公司作为补偿；若被投资公司实际业绩超过承诺标准，则上市公司将其所持被投资公司的部分股权转让给原股东作为奖励。该股权补偿安排应参照企业合并或有对价的有关规定进行处理，但上市公司仅在报表中披露该事项相关安排而未进行相应会计处理。

#### 技术标准部提示：

准则没有明确规定与合营或联营企业投资相关的或有对价的会计处理，但其本质与企业合并中的或有对价应该是相同的，都是根据未来一项或多项或有事项的发生调整交易对价，以达到风险共担的目的。因此，与合营或联营企业投资相关的或有对价应参照企业合并或有对价的有关规定进行会计处理。

年报分析发现，个别上市公司对某公司增资后能够实施重大影响，将其分类为对联营企业投资。根据增资协议，被投资公司原股东承诺，若被投资公司在约定的期间内业绩未达到承诺标准，则原股东无偿将其所持被投资公司部分股权转让给上市公司作为补偿；若被投资公司实际业绩超过承诺标准，则上市公司将其所持被投资公司的部分股权转让给原股东作为奖励。参照企业合并中或有对价的有关规定：“上市公司于购买日应当将合并协议约定的或有对价作为合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入合并成本”。或有对价于购买日的公允价值应基于被投资公司未来业绩预测情况等因素予以确定。由于上市公司可能收到补偿也可能向原股东支付奖励，因此上市公司可能确认一项金融资产也可能确认一项金融负债，取决于上市公司对被投资公司未来业绩的预测。金融资产、金融负债的或有对价应采用公允价值计量，公允价值变动产生的利得和损失应计入当期损益或其他综合收益。

#### 参考文件：

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”P325；

《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量（2018）》第十九条。



## (5) 或有对价披露问题

年报分析发现，多家上市公司未在合并当年披露与企业合并相关的业绩承诺条款，仅在承诺业绩未完成、公司收到出售方补偿时才披露业绩承诺条款；部分上市公司虽然披露业绩承诺条款，但并未在购买日及后续期间披露确定或有对价公允价值所采用的估值方法、关键假设及依据；对于被购买方未实现业绩承诺的情况，多家公司未说明该事项对相关商誉减值测试的影响。

### 技术标准部提示：

根据《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》（2014年修订），本期发生非同一控制下企业合并的公司应披露“或有对价的安排、购买日确认的或有对价的金额及其确定方法和依据，购买日后或有对价的变动及原因。被购买方未达到业绩承诺的，应说明该事项对相关商誉减值测试的影响。”本期发生同一控制下企业合并的公司应披露“或有对价的安排、合并日确认的或有对价的金额及其确定方法和依据，合并日后或有对价的变动及其原因。”非同一控制下企业合并中的或有对价按公允价值进行初始和后续计量（分类为权益的除外），因此需披露确定或有对价公允价值所采用的估值方法、关键假设及依据等；同一控制下企业合并中的或有对价按或有事项准则进行确认和计量，如确认预计负债或或有资产的，则应披露或有对价的金额及其确定方法和依据。此外，无论非同一控制下企业合并还是同一控制下企业合并，无论被购买方或被合并方是否达到业绩承诺，公司均应在购买日或合并日及后续期间披露业绩承诺条款、或有对价的金额及其确定方法和依据等相关信息，而不是仅在承诺业绩未完成、公司收到出售方补偿时进行披露。非同一控制下企业合并未达到业绩承诺的，还应说明该事项对相关商誉减值测试的影响。

### 参考文件：

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》（2014年修订）第二十六条和第二十七条。

## (三) 收入相关问题

### 1. 总额法和净额法的区分

企业会计准则规定，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入；企业代第三方收取的款项应当作为负债处理，不应当确认为收入。实务中，企业从事居间服务或代销服务，相关日常活动是为委托人提供居间或代销服务以赚取代理佣金，而并非自身买卖商品。企业对此类型服务，仅应将获取的代理佣金确认为收入，除此之外收取的其他款项属于代收款项。

年报分析发现，部分上市公司将居间或代销业务中代委托人收取的款项全额确认为收入；部分从事供应链业务的上市公司，将其代理客户采购或销售商品视同自身买卖商品全额核算收入；部分百货类上市公司既有自营业务，又有联营业务，但未恰当区别两类不同业务模式、分别制定不同的收入政策，而是统一采用总额法确认销售收入。

### 技术标准部提示：

总额法和净额法的区分主要在于判断企业在从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。对于如何区分主要责任人还是代理人，现行准则中没有明确规定，仅在《企业会计准则第14号——收入》第二条中规定了“企业代第三方收取的款项，应当作为负债处理，不应当确认为收入”；而财政部于2017年修订发布的《企业会计准则第14号——收入》（新收入准则）则对此进行了明确的规定。新收入准则明确指出，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（即是否能够主导商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益）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，按总额确认收入；否则，该企业为代理人，应按净额确认收入。

实务中，企业从事居间服务或代销服务时，其从事的活动是为委托人提供居间或代销服务，其本身并不能主导商品的使用并获得全部的经济利益，因此企业在从事此类交易时的身份应为代理人，其收取的款项实质上是代委托方收取的款项，故不应将该款项全额确认为收入，而应仅将获取的代理佣金确认为收入。同理，从事供应链业务的企业，在代理客户采购或销售商品时应判断其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权。如果企业无法控制该商品的，则其为代理人，应按净额确认收入。



此外，同一企业不同的业务模式对于主要责任人与代理人的判断原则是一致的，但判断结果可能有所不同。例如百货类企业可能既有自营业务，又有联营业务。自营业务是指企业买断品牌方的产品，在自己的店铺进行零售，或者推出自有品牌，向消费者出售自有品牌的商品；联营业务是指企业与品牌方合作经营，企业负责提供销售场所的服务供应，品牌方则负责商品的采购销售和库存管理等工作。对于自营业务，通常情况下，百货类企业能够主导其自有品牌的商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，因此其在从事自营业务时的身份为主要责任人，应按总额确认收入；而对于联营业务，由于商品的进销和库存管理均由品牌方负责，在向消费者转让商品之前企业不能控制商品，因而企业在从事联营业务时的身份为代理人，应按净额确认收入。因此，百货类企业对于不同的业务模式应加以区分，对于这两类不同业务模式应当分别制定不同的收入确认会计政策，而不应全部采用总额法确认销售收入。

参考文件：

《企业会计准则第14号——收入》第二条；

《企业会计准则第14号——收入》（2017）第四条、第三十四条。

## 2. 收入确认的时点与条件

根据企业会计准则及相关规定，销售商品收入满足商品所有权主要风险和报酬已经转移、收入金额能够可靠计量、相关经济利益很可能流入、成本能够可靠计量等条件时，才能予以确认。对于建造合同，在合同总收入和总成本能够可靠确定、完工进度能够可靠地计量、与合同相关的经济利益很可能流入企业时，才可以根据完工百分比法确认合同收入。企业确定合同完工进度时，可以采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、实际测定的完工进度等方法。

年报分析中发现的收入确认和计量问题主要有：一是发出商品相关风险和报酬尚未转移，提前确认收入。如个别电商类上市公司发出商品，在客户尚未确认收货、商品风险和报酬尚未转移的情况下，提前确认收入。二是已提供商品和劳务相关经济利益流入存在较大不确定性，仍确认收入。如个别上市公司作为施工方，以完工百分比法确认建造合同收入及相关债权，其中部分债权尚未与客户达成一致、存在争议，相关款项预计很难收回，上市公司将此尚未达成一致的款项确认了收入，不符合准则规定。三是完工进度的估计不符合会计准则规定。如个别上市公司未对合同约定的阶段结算款与完工进度之间的差异进行分析，直接将各阶段收款进度作为完工进度，根据合同约定的结算款确认各阶段收入。

### 技术标准部提示：

#### 1、销售商品的收入确认时点

根据《企业会计准则第14号——收入》第四条的规定，销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；（二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；（三）收入的金额能够可靠地计量；（四）相关的经济利益很可能流入企业；（五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

电商类企业在向客户发出商品时，客户尚未收到实物商品或该商品的所有权凭证，该商品所有权上的主要风险和报酬尚未转移给客户，因此不满足上述收入确认条件，企业不应在发出商品而相关风险和报酬尚未转移时确认收入。

#### 2、完工百分比法的适用性

《企业会计准则第15号——建造合同》规定，只有在建造合同的结果能够可靠估计的情况下，企业才可以采用完工百分比法确认相关收入。其中，成本加成合同的结果能够可靠估计是指与合同相关的经济利益很可能流入企业、实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量，固定造价合同的结果能够可靠计量需在此基础上额外增加两个条件：合同总收入能够可靠地计量、合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

实务中，作为施工方的企业，必须满足上述条件才能采用完工百分比法确认合同收入。如果企业与客户对于合同价格存在争议无法达成一致，相关款项预计很难收回的，则表明相关经济利益流入存在较大不确定性，不满足上述准则规定的条件，因此企业不应采用完工百分比法确认收入。应当根据建造合同准则第二十五条和第二十六条相关规定进行处理。建造合同的结果不能可靠估计的，分别下列情况处理：（一）合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用。（二）合同成本不可能收回的，在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。当使得建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在了，例如在本案例中企业与客户消除了争议，并且预计相关款项可以收回的，则可以按照完工百分比法确认收入和成本。



### 3、完工进度的估计

《企业会计准则第15号——建造合同》规定，企业在确定合同完工进度时可以选用下列方法：

（一）累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例；（二）已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例；（三）实际测定的完工进度。实务中，合同约定的阶段结算款与完工进度之间通常存在差异，因此企业不应直接将各阶段收款进度作为完工进度，而应按照准则的规定选择适当的方法估计完工进度。

参考文件：

《企业会计准则第14号——收入》第四条；

《企业会计准则第15号——建造合同》第十八条、第二十一条、第二十五条、第二十六条。

## (四) 金融工具相关问题

上市公司发行及持有的金融工具种类日益繁多，加之金融工具准则本身较为复杂，实务中上市公司执行金融工具准则一直属于问题较多的领域。

### 1. 与联营企业投资相关的衍生工具

根据企业会计准则及相关规定，附在主合同上的衍生工具，如果可以 and 主合同分开并能够独立转让，或者具有与主合同不同的交易对手方，应被视作一项单独存在的衍生工具。

年报分析发现，个别上市公司通过协议转让方式取得被投资单位40%股权，根据协议约定能够向被投资单位派驻2名董事（共5名），且五年后有权要求转让方（被投资单位控股股东）以约定价格回购上市公司持有的被投资单位股权。上市公司将上述投资作为其他非流动资产核算。依据股权转让协议，上市公司实质上取得了两项资产：一是对被投资单位具有重大影响的长期股权投资，二是一项看跌期权。两项资产中前者合同对手方为被投资单位，应根据长期股权投资准则采用权益法核算；后者合同对手方为被投资单位控股股东，应将其单独确认为衍生金融资产。两项资产的合同对手方不同，而上市公司基于很可能行权的判断将两项资产确认为一项其他非流动资产，不符合准则规定。

#### 技术标准部提示：

金融工具是指形成一方的金融资产，并形成另一方的金融负债或权益的合同。所以，金融工具是以单一合同为确认、计量的最小单元，通常不允许将两个或两个以上的合同合成为一个单独金融工具进行确认。这必须区别于含嵌入衍生工具的混合合同，嵌入衍生工具和其主合同为一个合同，因此，在满足一定条件时，是不需要将其单独分拆出来确认和计量的。然而，实务中经常会将单独衍生工具和嵌入衍生工具混淆。附在主合同上的衍生工具，如果可以 and 主合同分开并能够独立转让，或者具有与主合同不同的交易对手方，应被视作一项单独存在的衍生工具。

例如，上市公司取得的具有重大影响的长期股权投资，同时又与被投资单位控股股东约定五年后有权要求其以约定价格回购上市公司持有的被投资单位股权。在这个交易中，有权要求被投资单位控股股东回购上市公司持有的被投资单位股权的权利，属于上市公司持有的一项看跌期权（衍生工具）。实务中有种观点认为该看跌期权是嵌入到长期股权投资中的嵌入衍生工具，这是错误的。因为长期股权投资是上市公司与被投资单位的合同关系，而看跌期权是上市公司与被投资单位控股股东的合同关系，两个合同的交易对手方是不同的。而嵌入衍生工具和主合同是同一交易对手方的，是作为一个合同处理的（只是在有些情况下，根据准则要求必须将嵌入衍生工具分拆单独进行会计处理）。上述看跌期权的存在，并不会影响上市公司对被投资单位行使和享有各项股东应当享有的权利（比如参与决策、参与分红、清算时参与净资产分配等），因此，上市公司对被投资单位持有的股权，应当单独确认为一项长期股权投资。上市公司和被投资单位控股股东达成的回购协议，则单独确认为一项看跌期权。上述交易实质上是上市公司向被投资单位控股股东支付对价同时获得两项资产，一项为长期股权投资，一项为看跌期权。不能仅仅因为上市公司很可能行使该看跌期权，而将这两者合成为一项债务工具投资确认。

上述交易的具体会计处理举例如下：假设上市公司为该股权受让交易支付了现金对价1,000万元，经评估机构认定的看跌期权公允价值为200万元。则上市公司在取得投资时，作如下会计处理：

借：长期股权投资	8,000,000
借：衍生金融资产	2,000,000
贷：银行存款	10,000,000

持有该股权投资的期间，长期股权投资按权益法核算，衍生金融资产以公允价值计量，且其变动计入当期损益。五年以后，如果上市公司不行使看跌期权，则此时应当终止确认衍生金融资产，同时确认投资损失（通常情况下，此时看跌期权的公允价值已经接近零）；如果上市公司选择行使看跌期权，要求被投资单位控股股东回购股权，则做如下会计处理。

借：银行存款	
贷：长期股权投资	
贷：衍生金融资产	
借/贷：投资收益	

参考文件：

《企业会计准则讲解2010》第385页第二十三章第五节一（一）3。



## 2. 以担保方式继续涉入的金融资产转移

根据企业会计准则及相关规定，企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，但未放弃对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入金融资产的程度确认有关金融资产和负债。当继续涉入方式是提供财务担保方式时，继续涉入资产应当根据转移日所转移金融资产的账面价值和财务担保金额两者的较低者确认，继续涉入负债应当按照财务担保金额和财务担保合同的公允价值之和确认。其中，财务担保合同的公允价值通常指提供担保应收取的费用，应当在财务担保合同期间内按照时间比例摊销，确认为各期收入。

年报分析发现，个别上市公司报告期内向金融机构转让长期应收款，同时以存款向金融机构提供部分质押担保。对此，上市公司终止确认长期应收款，根据担保金额相应确认了继续涉入资产和继续涉入负债，但计量时未考虑财务担保合同的公允价值。根据会计准则相关规定，当企业向金融机构转让应收账款并提供财务担保时，其所收取的转让对价实质是包含了金融资产转移对价和应收取的财务担保费用两个组成部分，其中财务担保费用部分应当予以递延，按照时间比例摊销计入各期收入。上市公司对此事项进行会计处理时，未考虑财务担保合同的公允价值，导致长期应收款转让年度损益增加，财务担保合同执行期间的损益减少。

### 技术标准部提示：

企业发生金融资产转移交易，应当根据风险与报酬测试的结果，判断是否应当终止确认。根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》（以下简称“CAS23”），企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产；保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，则应当进一步进行控制测试，以确定是否能够终止确认。企业放弃了对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产；未放弃对该金融资产控制的，则应当按照其继续涉入所转移金融资产的程度确认有关金融资产，并相应确认有关负债。根据以上规定，按照继续涉入程度确认所转移金融资产的，需要满足“既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬”以及“未放弃对金融资产的控制”两项条件。

企业进行风险与报酬测试，应当比较转移前后该金融资产未来的净现金流量的金额及时间分布的波动使其面临的风险。当企业面临的风险因金融资产转移已经不再重大（相对于所转移金融资产本身的现金流量波动风险而言），表明该企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方；当企业面临的风险没有因金融资产转移发生重大改变的，表明企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬；当企业面临的风险因金融资产转移发生重大改变的，但其保留的风险也十分重大（相对于所转移金融资产本身的现金流量波动风险而言），则表明企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。通常情况下，可以通过定性的方式直接判断金融资产转移交易中，风险与报酬是否发生转移。例如，企业将应收账款以附有追索权的方式出售给银行。由于企业面临的应收账款的信用风险在转让前后未发生变化，即使信用风险较低，也不能因此而终止确认该应收账款。

如果风险与报酬测试的结果表明企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，上市公司未放弃对所转移金融资产的控制，那么，应当按照其继续涉入所转移金融资产的程度确认有关金融资产，并相应确认有关负债。比如本问题中提及的情形：上市公司向金融机构转让长期应收款，同时以存款向金融机构提供部分质押担保。由于提供了部分质押担保，风险与报酬测试的结果就很有可能表明上市公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬（上市公司和银行各自承担了重大的风险与报酬）。此时需要进一步进行控制测试。这里所说的判断“是否放弃对所转移金融资产的控制”不能从字面上理解，应当从转入方的角度看其是否有出售该金融资产的实际控制能力。转入方能够单独将转入的金融资产整体出售给与其不存在关联方关系的第三方，且没有额外条件对此项出售加以限制的，表明上市公司已放弃对该金融资产的控制。根据CAS 23的应用指南，如果所转移金融资产不存在活跃市场（本问题中的长期应收款即属于这种情况），即使合同约定转入方有权处置该金融资产，也不表明转入方有“实际控制能力”。因此，从CAS 23的意义上说，上市公司未放弃对所转移金融资产的控制，应当按照其继续涉入所转移金融资产的程度确认有关金融资产，并相应确认有关负债。

在整个企业会计准则体系中，继续涉入的会计处理是一个相对规则导向的领域，不同的方式所导致的继续涉入各自有不同的会计处理规定。《企业会计准则讲解2010》第二十四章中，分别对不同方式所导致的继续涉入，提供了较为详细的例子。本问题涉及的继续涉入是通过担保方式的继续涉入，企业应当根据转移日所转移金融资产的账面价值和财务担保金额两者的较低者确认一项继续涉入资产，同时按照财务担保金额和财务担保合同的公允价值之和确认继续涉入负债。其中，财务担保合同的公允价值通常指提供担保应收取的费用，应当在财务担保合同期间内按照时间比例摊销，确认为各期收入。以《企业会计准则讲解2010》中的例子为例，具体说明如下：

甲银行与乙银行签订一笔贷款转让协议，由甲银行将其本金为1,000万元、年利率为10%、贷款期限为9年的组合贷款出售给乙银行，售价为990万元。双方约定，由甲银行为该笔贷款提供担保，担保金额为300万元，实际贷款损失超过担保金额的部分由乙银行承担。转移日，该笔贷款（包括担保）的公允价值为1,000万元，其中，担保的公允价值为100万元。甲银行没有保留对该笔贷款的管理服务权。



分析：本例中，甲银行由于对该笔转移的贷款提供了部分违约担保，因此既没有转移也没有保留该笔组合贷款所有权上几乎所有的风险和报酬，而且因为贷款没有活跃的市场，乙银行不具备出售该笔贷款的“实际能力”，导致甲银行也未放弃对该笔贷款的控制，所以，应当按照继续涉入该笔贷款的程度确认有关资产和负债。由于转移日该笔贷款的账面价值为1,000万元，提供的财务担保金额为300万元，甲银行应当按照300万元确认继续涉入形成的资产。由于财务担保合同的公允价值为100万元，所以甲银行确认继续涉入形成的负债金额为400 (300 + 100)万元。因此，转移日甲银行应作以下会计分录：

借：存放中央银行款项	9,900,000	
借：继续涉入资产	3,000,000	
借：其他业务成本	1,100,000	(轧抵数)
贷：贷款	10,000,000	
贷：继续涉入负债	4,000,000	

在随后的会计期间，财务担保合同的初始确认金额(公允价值)应当在该财务担保合同期间内按照时间比例摊销，确认为各期收入。因担保形成的资产的账面价值，应当在资产负债表日进行减值测试，当可收回金额低于其账面价值时，应当按其差额计提减值准备。

参考文件：

- 《企业会计准则第23号——金融资产转移》第七条、第八条、第九条、第十条；
- 《企业会计准则第23号——金融资产转移》应用指南一；
- 《企业会计准则讲解2010》第409页第二十四章第二节二（三）。

### 3. 应收商业承兑汇票的终止确认

根据企业会计准则及有关规定，金融资产的终止确认取决于金融资产所有权上主要风险和报酬的转移程度，并且风险与报酬的转移程度是对交易前后风险变动相对值的度量，而非风险本身的绝对值度量。风险与报酬的转移不应仅针对信用风险，还应综合考虑其他风险，如利率风险、延期付款风险、外汇风险等。商业承兑汇票的主要风险为信用风险和延期付款风险。

年报分析发现，部分上市公司将背书转让的商业承兑汇票终止确认。根据我国票据法对追索权的规定，在背书转让合同未明确约定无追索权的情况下，该类金融资产所有权相关的主要风险并没有转移，背书公司不应终止确认相关资产。

#### 技术标准部提示：

如上述“2.以担保方式继续涉入的金融资产转移”的解读所述，企业进行风险与报酬测试，应当比较转移前后该金融资产未来的净现金流量的金额及时间分布的波动使其面临的风险。当企业面临的风险因金融资产转移已经不再重大（相对于所转移金融资产本身的现金流量波动风险而言），表明该企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方；当企业面临的风险没有因金融资产转移发生重大改变的，表明企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬；当企业面临的风险因金融资产转移发生重大改变的，但其保留的风险也十分重大（相对于所转移金融资产本身的现金流量波动风险而言），则表明企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。通常情况下，可以通过定性的方式直接判断金融资产转移交易中，风险与报酬是否发生转移。

通常情况下，影响金融资产未来现金流量的各类金融风险主要有信用风险、利率风险、外汇风险、延期支付风险（当市场利率上行，可能发生延期支付，企业将丧失本可以将该款项用于投资高利率产品的机会）、提前偿付风险（当市场利率下行，可能发生提前偿付，企业将丧失继续获取该金融资产较高利息的机会）等。具体情况须视特定金融资产而定。例如，对于应收账款、商业承兑汇票等短期应收款项，须考虑的主要风险可能是信用风险和延期支付风险。当企业将商业承兑汇票背书后，由于我国票据法的规定，在背书转让合同未明确约定无追索权的情况下，企业仍旧保留了该商业承兑汇票的信用风险以及延期付款风险，因此，企业面临的风险没有因该项金融资产转移发生重大改变，仍保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。企业应当继续确认该商业承兑汇票。

参考文件：

《企业会计准则第23号——金融资产转移》第七条、第八条。



## (五) 政府补助相关问题

新修订的政府补助准则从2017年1月1日起实施，其主要修订内容包括：一是明确了政府补助与收入的划分原则，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，应按照收入准则的规定进行会计处理。二是对政府补助在利润表的列报进行调整，对于与企业日常活动相关的政府补助，企业应将其计入其他收益或冲减相关成本费用；对于与企业日常活动无关的政府补助，企业应将其计入营业外收支。三是允许企业采取净额法列报政府补助，尤其对财政贴息的会计处理做了更详细的规定，对于财政直接拨付给企业的贴息资金，企业应对应的贴息冲减相关借款费用。

年报分析发现，上市公司在执行新政府补助准则中主要存在以下问题：一是未能正确区分政府补助与收入。个别公司作为政府工程的投资、建设和运营主体，将自政府取得的价款作为政府补助核算。实际上，公司所取得价款是对其所提供项目建设和运营服务的补偿，本质上是政府支付给公司建设和运营工程项目的对价，应确认为收入而非政府补助。二是将代为收取的来自于政府及各类上级组织的款项作为政府补助。如上级工会组织拨付的工会经费补助等，为公司代收款项，并非给予公司的政府补助。三是个别上市公司将其日常活动密切相关的技改项目政府补助计入营业外收入。四是个别上市公司将获得的财政贴息计入营业外收入或其他收益，未按规定冲减相关借款费用。

### 技术标准部提示：

财政部发布新修订的政府补助准则后，技术标准部在2017年第6期（总第62期）的《谨信计要》中对新旧政府补助准则的主要变化进行了解读，财政部发布新修订的政府补助准则应用指南后，技术标准部又在2018年第6期（总第74期）的《谨信计要》中对新政府补助准则及其应用指南进行了解读。技术标准部的解读已基本涵盖证监会提到的上述事项，以下针对证监会提到的上述事项分别作进一步提示。

#### 1、政府补助与收入的划分原则

新修订的政府补助准则在第五条准则适用范围中增加了如下规定：“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”，但实际上，财政部早在“关于做好执行企业会计准则的企业2012年年报工作的通知”（财会[2012]25号）就已经明确：

“企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等”，新修订的政府补助准则是将财会[2012]25号的上述规定引入到了准则正文中，相关内容并无实质性变化。

公司作为政府工程的投资、建设和运营主体自政府取得价款的情况下，实际上政府支付的价款并非无偿的，而是为取得此类公司提供的项目建设和运营服务支付的对价。公司收到的此类款项不符合政府补助无偿性的特点，而公司与政府之间的此类交易是具有互惠性的公平交易，且是与公司日常经营活动密切相关的，故公司需将自政府取得的价款作为提供服务的收入进行会计处

#### 2、代收代付的补助

政府补助是来源于政府的经济资源，如果公司只是起到代收代付作用，最终并未获得经济资源的，则只能作为代收款项处理，不能作为政府补助。上级工会组织拨付的工会经费补助等，此类补助通常是需专款专用于服务职工和开展工会活动等特定事项的，公司最终并未获得经济资源，只是起到代收代付作用，故需将收到的此类款项作为负债，而并非作为政府补助处理。

另外，如果公司收到的是来源于其他方的补助，但有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只是起到代收代付作用的，则公司仍可以将收到的款项作为政府补助，而其他方只能作为代收代付款项而不能作为政府补助处理。

#### 3、“其他收益”的列报

新修订的政府补助准则要求在利润表中的“营业利润”项目之上单独列报“其他收益”项目，并且在第十一条规定：“与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支”。如果公司采用总额法，则需要区分是将政府补助计入其他收益还是营业外收入（与日常活动相关的计入其他收益、与日常活动不相关的计入营业外收入）；如果公司采用净额法，则需区分是将政府补助冲减相关成本费用还是计入营业外支出（与日常活动相关的冲减相关成本费用、与日常活动不相关的计入营业外支出）。

通常情况下，若政府补助的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关，则认为该政府补助与日常活动相关，公司在采用总额法对政府补助进行会计处理时，需将此类政府补助计入其他收益，例如：企业作为一般纳税人收到的增值税即征即退款项、企业作为个人所得税的扣缴义务人根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，均作为与日常活动相关的项目在利润表

“其他收益”项目中列报。与其日常活动密切相关的技改项目政府补助，也应在公司采用总额法核算时计入“其他收益”，而并非“营业外收入”。



#### 4、财政贴息

财政贴息是本次新政府补助准则修订的内容之一。新政府补助准则规定财政贴息需区分以下两种不同情况分别进行会计处理：

(1) 财政将贴息资金直接拨付给企业，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

(2) 财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款的，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：①以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。②以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

虽然新政府补助准则要求区分财政贴息资金直接拨付给企业、财政将贴息资金拨付给贷款银行两种情况分别进行会计处理，但是这两种情况均冲减了相关借款费用，故不存在将获得的财政贴息计入营业外收入或其他收益的情况。

参考文件：

《企业会计准则第16号——政府补助》(2017)；

《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南(2018)；

## (六) 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营相关问题

2017年新发布的《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》明确规定了划分为持有待售类别的条件和计量方法、划分为终止经营的条件、终止经营损益列报以及相关信息披露要求。此外，利润表中新增“资产处置收益”项目，用以反映企业出售划分为持有待售的非流动资产

(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产产生的处置利得或损失。

年报分析发现，上市公司执行持有待售的非流动资产、处置组和终止经营会计准则存在以下问题：一是将尚未通过上市公司股东大会审议通过，或者未经买卖双方主管部门审批或备案同意的拟处置资产，不恰当地作为持有待售资产进行处理；二是将已处置的不构成主要业务的子公司作为终止经营列报；三是对于当期列报的终止经营，未在当期财务报表可比会计期间信息中将其相应损益调整为终止经营损益列报；四是对于本期出售主要业务构成终止经营的，未在财务报表附注中披露终止经营相关损益、现金流量及可比期间信息；五是固定资产等生产经营性资产相关处置损益未在资产处置损益项目中列报，仍作为营业外收支列报。

### 技术标准部提示：

《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》(以下简称“CAS 42”)是2017年新发布的准则，并于2017年开始实施。该准则规范了持有待售的非流动资产或处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报。在实务中，划分持有待售类别的标准，以及终止经营的定义和列报属于应重点关注的内容。

#### 1、划分持有待售类别

根据CAS 42，企业主要通过出售而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别，并说明必须同时满足“可立即出售”和“出售极有可能发生”两个条件。

“可立即出售”是指，根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售，即达到了可交付的状态。为满足该条件，企业应当具有在当前状态下出售该非流动资产或处置组的意图和能力。

“出售极有可能发生”是指，企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。具体来说，包含以下三个条件：一是一般需要由企业相应级别的管理层作出决议，如果有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售，应当已经获得批准。二是企业已经获得确定的购买承诺，确定的购买承诺是企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。三是预计自划分为持有待售类别起一年内，出售交易能够完成。

如本监管报告中所提及的，“尚未通过上市公司股东大会审议通过，或者未经买卖双方主管部门审批或备案同意的拟处置资产”，不满足“出售极可能发生”的第一项条件。因此不符合持有待售的分类标准。在判断是否属于持有待售类别时，应根据企业的公司章程规定或公司性质关注拟出售资产是否需要并获得了相应级别的管理层或主管单位的批准。



## 2、终止经营的定义及列报和披露

根据CAS 42，终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；（2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

除专为转售而取得的子公司的情形外，利用上述条件判断是否属于终止经营时的关键要素是，第一，该组成部分的经营和现金流量在企业经营和编制财务报表时是能够与企业的其他部分清楚区分的，通常是企业的一个子公司、一个事业部或事业群。第二，该组成部分是独立的主要业务或主要经营地区，具有一定的规模，需要运用职业判断加以确定。有时已处置的即使是一个子公司也不一定构成独立的主要业务或主要经营地区。

本监管报告中所提及的“已处置的不构成主要业务的子公司”，因已处置子公司不符合终止经营定义中的规模条件而不构成企业的终止经营，如该子公司只是一个仍将持续经营的业务单位中的一部分，企业并未因出售该子公司而导致不再从事该业务，因此不满足终止经营的定义。

此外，根据终止经营的定义，除了持有待售以外，已出售的满足条件的组成部分也构成终止经营。因此，对于已经出售的主要业务如构成终止经营的，也需要根据相关要求列报和披露终止经营的有关信息（包括可比期间的信息）。

终止经营的列报要求：

1) 资产负债表：如果终止经营划分为持有待售类别，应当按照上述持有待售类别的列报要求处理。如果终止经营没有划分为持有待售类别，而是被处置，无论当期或是可比会计期间的资产负债表中都不应当列报与之相关的持有待售资产或负债。

2) 利润表：对于当期列报的终止经营，即使该终止经营在以前期间并不满足终止经营的定义，也应当将原来在以前期间作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报。

终止经营在附注中披露要求：

应当披露下列信息：（1）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润，即利润表中“终止经营净利润”项目信息的进一步分解；

（2）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；（3）终止经营的处置损益总额、所得税费用（收益）和处置净损益；（4）终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动现金流量净额；（5）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益；

（6）终止经营处置损益调整的性质和金额。

对于当期首次列报的终止经营，企业应当在附注中披露可比会计期间与该终止经营有关的上述（1）

（2）（4）（5）项信息。

## 3、CAS 42涉及的科目及其内容

在资产负债表中应设置“持有待售资产”科目，核算持有待售的非流动资产和持有待售的处置组中的资产；

“持有待售资产减值准备”科目，核算适用本准则计量规定的持有待售的非流动资产和持有待售的处置组计提的允许转回的资产减值准备和商誉的减值准备；

“持有待售负债”科目，核算持有待售的处置组中的负债。持有待售资产和持有待售负债科目不能抵销。

在损益表中应设置“资产处置损益”科目，核算企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。上述资产的处置收益不再计入“营业外收支”。需要提醒的是：

非流动资产毁损报废损失在“营业外支出”行项目反映。这里的“毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。

参考文件：

《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》应用指南





2018年 第9期

立信会计师事务所（特殊普通合伙）是一家中国注册的特殊普通合伙企业，是英国BDO international Limited有限担保责任公司的成员，它是由各地独立成员企业组国际网络的一部分。

BDO China<sup>o</sup>  
[www.bdo.com.cn](http://www.bdo.com.cn)

**立信会计师事务所(特殊普通合伙)**

BDO CHINA SHU LUN PAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS LLP