

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE



会计监管动态



SHENZHEN STOCK EXCHANGE

深圳证券交易所会计监管动态

2022 年第 1 期（总第 1 期）

一、深市会计审计监管通讯	1
二、会计政策资讯	2
三、典型案例研究	5



深圳证券交易所会计监管动态

2022 年第 1 期（总第 1 期）

深圳证券交易所会计监管部

2022 年 5 月 6 日

编者按：为深入贯彻落实提高上市公司质量要求，进一步压实中介机构“看门人”责任，我们梳理了深市公司在会计审计监管中存在的共性问题，形成《深圳证券交易所会计监管动态》（以下简称《会计监管动态》）。《会计监管动态》旨在向会计师事务所通报本所监管情况，增进与行业的沟通，共同推动形成有利于实行全面注册制的良好市场生态，提升深市公司财务信息披露质量。

《会计监管动态》设置“深市会计审计监管通讯”、“会计政策资讯”和“典型案例研究”三个专题，并将根据实际情况优化调整。其中，“深市会计审计监管通讯”主要是向行业传递近期本所会计审计监管重点关注事项；“会计政策资讯”旨在分享国内外准则制定机构、证券监管机构以及自律监管协会等相关组织的最新政策和研究动态；“典型案例研究”主要发布本所会计专业咨询委员会（以下简称会计咨询委）讨论形成的相关案例咨询成果，本所会计咨询委委员

分别来自相关部委、证券监管机构、行业协会、高等院校、审计评估机构、证券公司、投资机构及上市公司等单位，具备较高的理论水平和丰富的实务经验。

《会计监管动态》不构成对现行《企业会计准则》的解释，仅供会计师事务所内部交流使用，请勿外传。如存在任何疑问，欢迎及时咨询本所会计监管部，以本所解释为准。

一、深市会计审计监管通讯

（一）基本情况

截至 2022 年 4 月 30 日，深市共有 2617 家¹上市公司披露了 2021 年年报，其中主板 1485 家，创业板 1132 家。从意见类型看，2515 家公司被出具标准无保留意见审计报告。

5 月 5 日，深交所发布《深市上市公司 2021 年报实证分析报告》。报告显示，2021 年深市公司实现营业总收入 18.3 万亿元，同比增长 23.4%；非金融类公司实现营业总收入 17.7 万亿元，同比增长 23.7%。其中，近八成公司收入正增长，超四成公司收入连续三年正增长。深市公司全年实现净利润 9776.2 亿元，扣非后净利润 7947.2 亿元，同比分别增长 6.7% 和 12.7%。其中，超八成公司实现盈利，近六成公司利润正增长，近三成公司利润增长 50%以上，460 家公司实现翻倍式增长。

（二）审计机构变更情况

根据公开信息披露，深市有 269 家公司变更审计机构。其中，33 家公司由原证券资格所变更为新备案所，14 家公司本年换所两次以上，33 家公司已连续两年换所。

发生审计机构变更主要有以下原因：满足国资委、财政部门对审计机构轮换的规定；与前任审计机构在工作安排方面存在分歧；按照实际控制人、股东或董事要求或综合考虑公司业务发展和未来审计的需要；前任审计机构已连续多年

¹ 截至 2022 年 4 月 30 日，深市共有 2635 家上市公司，其中 7 家未按时披露年报，另有 11 家今年新增的上市公司已在招股说明书中披露了年报，故未纳入统计范围。

为公司提供审计服务；原会计师事务所聘期已满；原会计师事务所因为审计时间、人员安排等问题不予承接，以及原审计团队加入其他会计师事务所等。

（三）新所监管情况

截至 2022 年 4 月 30 日，深市共有 36 家上市公司聘任新备案所。其中，广东司农承接 16 家，鹏盛承接 3 家，深圳久安、尤尼泰振青、重庆康华各承接 2 家，广东中诚信、深圳旭泰等 11 家新所各承接 1 家。

（四）关键审计事项

深市公司审计报告关键审计事项主要集中在收入确认、金融资产减值、存货减值、商誉减值、资产确认等领域。结合上市公司所在行业看，制造业、软件和信息技术服务业、批发和零售业的关键审计事项主要涉及收入确认、应收账款减值、存货减值、商誉减值等；金融业的关键审计事项主要涉及金融资产减值、合并范围及长期股权投资等。

二、会计政策资讯

（一）证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 2 号》

2021 年 12 月 24 日，证监会起草并发布《监管规则适用指引——会计类第 2 号》，旨在进一步完善资本市场监管规则体系，提高监管透明度，推动市场主体提升财务信息披露质量，相关内容主要涉及收入、金融工具、企业合并、非经常性损益等 14 个具体问题。

（二）证监会发布《会计师事务所从事证券服务业务合规手册》

2022 年 1 月 6 日，证监会发布《会计师事务所从事证券服务业务合规手册》，旨在引导进入证券审计市场的会计师事务所增强合规意识，规范执业行为。手册介绍了从事证券服务业务的有关特别规定和质量管理要求，列举了违反证券审计市场有关规定的法律责任和相关案例。

（三）证监会发布《关于注册制下提高招股说明书信息披露质量的指导意见》

2022 年 1 月 28 日，证监会发布《关于注册制下提高招股说明书信息披露质量的指导意见》，旨在进一步推动提高招股说明书信息披露质量，主要内容包括：一是明确坚持以投资者需求为导向、坚持问题导向、坚持归位尽责、坚持综合施策的基本原则；二是督促发行人及中介机构归位尽责，撰写与编制高质量的招股说明书；三是充分发挥行政监管、自律监管和市场约束机制作用，引导提高招股说明书信息披露质量；四是强化责任追究，确保提高招股说明书信息披露质量各项措施落地落实。

（四）证监会修订并发布《境内外证券交易所互联互通存托凭证业务监管规定》，深交所发布互联互通存托凭证配套业务规则

2022 年 2 月 11 日，证监会修订并发布《境内外证券交易所互联互通存托凭证业务监管规定》，本次修订主要包括

以下内容：一是拓展适用范围，境内方面，将深交所符合条件的上市公司纳入，境外方面，拓展到瑞士、德国；二是允许境外基础证券发行人融资，并采用市场化询价机制定价；三是优化持续监管安排，对年报披露内容、权益变动披露义务等持续监管方面作出更为优化和灵活的制度安排。

2022年3月25日，深交所正式发布《深圳证券交易所与境外证券交易所互联互通存托凭证上市交易暂行办法》《深圳证券交易所互联互通存托凭证业务指引第1号——存托凭证跨境转换》《深圳证券交易所互联互通存托凭证业务指引第2号——中国存托凭证做市》三项配套规则。

（五）财政部、证监会发布《关于进一步提升上市公司财务报告内部控制有效性的通知》

2022年3月21日，财政部和证监会联合发布《关于进一步提升上市公司财务报告内部控制有效性的通知》，旨在加强对上市公司实施企业内部控制规范的管理、指导和监督，规范会计师事务所内部控制审计行为，提升上市公司财务报告内部控制有效性和会计信息质量，强化资本市场领域财会监督力度。

（六）深交所发布《上市公司自律监管指引第14号——破产重整等事项》

2022年3月31日，深交所发布《上市公司自律监管指引第14号——破产重整等事项》，旨在以市场需求为导向，以信息披露为中心，引导和鼓励上市公司在不停牌、少停牌

原则下，切实做好内幕信息防控和充分履行信息披露义务，规范推进破产事项。

（七）国际可持续准则理事会发布《国际财务报告可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露一般要求（征求意见稿）》和《国际财务报告可持续披露准则第 2 号——气候相关披露（征求意见稿）》

2022 年 3 月 31 日，国际可持续准则理事会（ISSB）发布《国际财务报告可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露一般要求（征求意见稿）》和《国际财务报告可持续披露准则第 2 号——气候相关披露（征求意见稿）》，并向全球公开征求意见。ISSB 由国际财务报告准则基金会于 2021 年 11 月成立，旨在针对可持续相关信息披露制定基准，以满足全球金融市场投资者的信息需求。ISSB 发布的这两项国际财务报告可持续发展披露准则，旨在兼容不同司法管辖区的要求，并满足更广泛利益相关者的信息需求，对于 ESG 投资理念乃至全球的绿色金融体系都将产生深远的影响。

三、典型案例研究

【重要提示：本章分享的案例解析主要来自本所会计咨询委的咨询意见，不等同于监管标准，仅供分享交流，切勿简单套用。】

（一）关于资产组组合划分和多次收购导致资产组变化的商誉减值会计处理问题

近年来，以药店和汽车 4S 店为代表的零售行业发生并

购较多，其并购目的往往是为了扩大区域影响力，并购资产也将纳入原有管理体系，通过统筹供应销售管理等方式形成协同效应。实践中，相关资产组的认定存在不同做法，若企业将并购资产均单独作为资产组，则存在估算空间较大，通过定价转移规避商誉减值的可能；若通过持续并购和自建门店扩大资产组范围，也易于企业规避资产减值。

1. 案例介绍及相关问题

案例一：A 公司是一家药品零售连锁企业，由于零售药店自身的行业特点，为了在短时间内扩大企业的市场份额，公司除了开设新的门店之外，还通过多次收购来扩大经营规模，实现业务增长。

2020 年报告期末 A 公司商誉账面价值 10 亿元，公司按照不同片区划分商誉所在资产组，并对 20 个资产组进行减值测试，而未将每次收购形成的商誉单独进行减值测试。公司认为，就药品零售业务而言，虽然每一个零售门店均是一个单独的资产组，但由于公司药品的采购是通过区域的集中采购执行，且公司在区域实施统一的价格体系、人事职能和管理体系，在内部管理上以片区作为一个管理单元，并在期末商誉减值时按照管理单元资产组为基础进行商誉减值测试。

公司在后续每一次收购时，直接将收购门店划入相关片区资产组组合。公司认为，每一次收购均在同一个资产组组合或形成新的资产组组合，故不存在需要将某次收购产生的

商誉在不同资产组组合之间进行分配的情况。此外，公司将一个片区包括的所有零售门店作为资产组组合进行商誉减值测试，而不区分自有和收购资产，甚至包括公司后续自建门店。理由是，从收购的协同效应中受益的是以片区划分的管理单元，管理单元包括所有门店。

问题 1：A 公司以片区划分资产组组合，将后续收购门店直接并入片区资产组组合，并将相关商誉分摊至原有的片区资产组组合是否合理？

问题 2：A 公司将新增自建门店纳入区域资产组组合，并进行商誉减值测试是否合理？

案例二：B 公司是一家药品零售连锁企业，业务模式与 A 相同。截至 2020 年底，公司共完成并购 50 起，初始认定时均将每个被并购资产认定为单一资产组，并按单一资产组对商誉进行减值测试。然而，随着对并购项目的持续内部整合，逐步形成了“全国管理机构—区域总部—营运区”的三级管控模式，由区域总部对被并购资产的营运、商品、人力、财务、信息技术等进行整合和统一管理，资产的并购、处置及决策依照金额大小由区域总部或全国管理机构进行审批，从而完成了基于区域的组织结构和管理体系重组。具体业务上看：一是公司以区域中心为主体向多家供应商采购多种药品，返利方式多样且极为复杂，难以准确核算到单一资产组；二是同区域资产共享会员管理体系，积分通用，核算难度较大；三是区域总部对被并购资产进行整合，使用统一的业务

管理系统、绩效考核系统、培训系统、信息系统和收银系统等。区域内不同资产组之间实现营运、商品、人力、财务、信息技术等统一管理，销售和管理费用分摊难度较大。

公司认为上述情况改变了被并购资产组的经营管理模式，被并购资产的现金流越来越依赖区域总部，难以准确独立核算，属于内部重组。因此，公司拟对商誉进行减值测试的方式由“单一资产组”调整为“区域资产组”，但仅将并购资产纳入，不包括自有门店。

问题 1：B 公司是否可以调整前期并购形成的资产组？

问题 2：若不能，对于考虑了协同效应的后续新增收购，是否可按照 A 公司处理方法，将片区作为资产组分摊商誉？（A 公司与 B 公司的主要区别在于是否初始确认时就考虑到区域的协同效应）

2. 参考准则

（1）《企业会计准则第 8 号——资产减值》第十八条规定：

“……资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时，在认定资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

……资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并根据本准则第二十七条的规定在附注中作相应说明。”

(2) 《企业会计准则第 8 号——资产减值》第二十三条规定：

“企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》所确定的报告分部。”

(3) 《企业会计准则讲解》(2010) 第九章“资产减值”第五节“商誉减值测试与处理”的“一、商誉减值测试的基本要求”提到：

“企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流量，应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。为了进行资产减值测试，因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。这些相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，但不应当大于按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》所确定的报告分部。企业在分摊商誉的账面价值时，应当依据相关的资产组或者资产组组合能够从企业合并的协同效应中受益情况下进行

分摊，在此基础上进行商誉减值测试。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照合理的方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。”

(4) 《会计监管风险提示第8号——商誉减值》规定：

“第一，公司在认定资产组或资产组组合时，应充分考虑管理层对生产经营活动的管理或监控方式和对资产的持续使用或处置的决策方式，认定的资产组或资产组组合应能够独立产生现金流量。需要说明的是，一个会计核算主体并不简单等同于一个资产组。

第二，公司应在充分考虑能够受益于企业合并的协同效应的资产组或资产组组合基础上，将商誉账面价值按各资产组或资产组组合的公允价值所占比例进行分摊。在确定各资产组或资产组组合的公允价值时，应根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》的有关要求执行。如果公允价值难以可靠计量，可以按各资产组或资产组组合的账面价值所占比例进行分摊。

.....

第五，因重组等原因，公司经营组成部分发生变化，继而影响到已分摊商誉所在的资产组或资产组组合构成的，应将商誉账面价值重新分摊至受影响的资产组或资产组组合，并充分披露相关理由及依据。

第六，公司应在购买日将商誉分摊至相关资产组或资产组组合，并在后续会计期间保持一致。当形成商誉时收购的子公司后续存在再并购、再投资、处置重要资产等情形时，除符合上述第五点的条件外，不应随意扩大或缩小商誉所在资产组或资产组组合。”

3. 咨询意见

会计咨询委多数委员认为，以上案例中的两家公司均应结合自身实际情况，在考虑相关资产组合（最小资产组合）产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入，以及对生产经营活动的管理或监控方式和对资产的持续使用或处置的决策方式等因素的基础上认定资产组（包括新建和外购的门店）。如果存在客观证据证明：**第一**，公司收购和新建药店实施业务扩张符合其自身商业模式；**第二**，后续收购和新建药店形成的相关资产组或资产组组合，与其他原有资产组或资产组组合能够产生协同效应，从形成相关商誉的企业合并中受益；**第三**，公司在收购和新建药店后相应调整了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，则可以按照合理的方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

但在监管工作中需注意以下情形：**一是**判断后续收购和新建药店形成的相关资产组或资产组组合与其他原有资产组或资产组组合是否均能从形成相关商誉的企业合并的协同效应中受益，以及公司是否因此相应调整了其报告结构，

都应当以公司运营层面实际存在的事实为依据。例如，公司后续收购和新建药店是否基于公司既定战略或经营管理模式而发生；实施相应收购和新建药店前，公司相关投资决策过程产生的资料和信息是否能明确体现公司对谋求上述协同效应的论证和考量；在收购和新建药店完成后是否存在能反映业务层面协同效应的实际结果，并且公司内部定期提交给管理层的相关报告是否已相应呈现相关调整后的结果等。公司不能为了盈余管理或进行利润操纵而随意调整商誉所对应的资产组或资产组组合。**二是**关于上述准则中“因重组等原因”所述的“重组”委员们认为应指广义上的重组，包括企业组织结构和管理体系等方面的实质性调整。**三是**上述案例中资产组是否允许扩大或缩小，目前实务中在不同的监管背景下可能会有所区别。例如在发行上市审核过程中，对发行人报告期内商誉对应资产组或资产组组合的扩大或缩小的审核把握尺度通常会更趋严格。

（二）关于上市公司债务重组实施过程中债转股股票价格的确定

1. 案例介绍及相关问题

C 公司主要从事有色金属冶炼。2019 年 11 月 1 日，债权人单位以公司不能清偿到期债务，且明显缺乏清偿能力为由，向法院申请对公司进行债务重整；2020 年 12 月 1 日，法院裁定公司进入重整程序，2020 年 12 月 20 日，法院作出裁定，批准管理人提交的重整计划，并终止公司重整程序，公司进

入重整计划执行阶段；2020 年 12 月 31 日，公司管理人向法院报告了公司执行重整计划的相关情况，认为公司已经完成重整计划执行工作，提请法院裁定确认重整计划执行完毕，同日，法院作出裁决，确认公司重整计划已执行完毕。

根据债务重组计划，公司以现有总股本 300,000,000 股为基数，按每 1 股转增 12 股的比例实施资本公积金转增股票，共计转增 360,000,000 股，其中 100,000,000 股用于引入重整投资人，并由重整投资人提供资金有条件受让，其余股份用于直接抵偿公司的债务。

问题 1：目前债转股股票定价方法存在多种观点：一是采用法院受理日至债务终止日之间公司股票市场交易的收盘均价；二是采用债务终止日的公允价值。

问题 2：债务终止日的确定存在多种观点：一是法院批准重整计划日（2020 年 12 月 20 日）；二是重整计划已执行完毕日（2020 年 12 月 31 日）。

问题 3：债务终止日的公允价值应按照该日股票收盘价还是资产评估价确定？

2. 参考准则

（1）《企业会计准则第 19 号——债务重组》第十一条规定：“将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的

公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益”。

（2）《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年修订）第十二条规定：“金融负债（或其一部分）的现实义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）”。

（3）《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》第三十四条规定：“企业以公允价值计量负债或自身权益工具，应当遵循下列原则：

（一）存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价的，应当以该报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

（二）不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，但其他方将其作为资产持有的，企业应当在计量日从持有该资产的市场参与者角度，以该资产的公允价值为基础确定该负债或自身权益工具的公允价值。

当该资产的某些特征不适用于所计量的负债或企业自身权益工具时，企业应当根据该资产的公允价值进行调整，以调整后的价值确定负债或企业自身权益工具的公允价值。这些特征包括资产出售受到限制、资产与所计量负债或企业自身权益工具类似但不相同、资产的计量单元与负债或企业自身权益工具的计量单元不完全相同等。

（三）不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观

察市场报价，并且其他方未将其作为资产持有的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。”

3. 咨询意见

会计咨询委多数委员认为，在正常情况下，上市公司股票收盘价体现了在有序交易情况下形成的价格，因此转股价格应参考债务终止日的股票收盘价确定。实务中，债务终止日通常以取得的法院裁定文书认定结果为依据，因此，债务终止日通常为法院裁定重整计划执行完毕日。但如果公司股票于债务终止日仍处于停牌阶段且该停牌已持续较长时间，或市场上不存在公司股票的有序交易，转股价格可参考采用在债务终止日适用并有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术确定的公允价值。

（三）关于不同形式收入对价的确认及后续处理问题

1. 案例介绍及相关问题

D 公司的业务包括利用自己的生产设备为光伏企业提供的单晶硅棒或多晶硅棒进行切片，即提供切片劳务。委托加工合同约定，合同规定数量内的切片 D 公司以现金结算；超过规定切片数量的节余归 D 公司所有，委托企业可以按照当时的市价购买。D 公司具有较先进的切片工艺，能够产出超过市场的平均切片量，以现金结算的切片费仅能够弥补成本，故 D 公司签订该类型合同是为获取超额切片（或节余切片）进行销售。

问题 1：超过规定切片数量的节余应如何确认与计量？
后期销售超额切片应如何确认与计量？

问题 2：若超额切片按照非现金对价确认收入，后续实际销售时是否会存在重复确认收入的问题？若是，应如何解决？

2. 参考准则

(1)《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第五条规定：“……合同开始日通常是指合同生效日。”

《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第十五条规定：“企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。”

(2)《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第十八条规定：“客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照本准则第十六条规定进行会计处理。单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。”

(3)《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南（2018）“五、关于收入计量”的“（一）确定交易价格”在“3. 非

现金对价”部分提到：

“当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，……，企业通常应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。”

3. 咨询意见

会计咨询委多数委员认为，若存在证据表明加工方实际上是将超过规定切片数量的节余切片“销售”给委托方（例如因为加工方与委托方存在某种依赖关系，或因为切片的特点等原因，导致加工方没有向其他方销售结余切片的商业理由，或向其他方销售多余切片的可能性很低等），则无论合同是否约定加工方有权将节余切片卖给其他方，仍应认为加工方实际并未真正取得对多余切片的控制，需根据交易实质将结余切片的“销售”安排视为加工方为委托方提供切片劳务的某种可变对价安排，加工方仅应确认切片劳务收入（包含将结余切片“销售”给加工方而收取的金额），而不涉及另行确认结余切片的销售收入。

若加工方将留存的多余切片销售予第三方，则加工方实际取得了对多余切片的控制。加工方在为委托方提供切片劳务后应确认加工劳务收入（其中留存的多余切片为非现金对价，按多余切片在合同开始日的公允价值确定相应交易价格），并将留存的多余切片相应确认为存货（按多余切片在

合同开始日的公允价值作为初始入账成本)。在向第三方销售留存的多余切片时另行确认商品销售收入,同时结转相应商品销售成本。

需注意的是,实务中对加工方是否取得多余切片控制权的判断可能较为复杂,应结合相关切片的标准化程度、加工方是否存在对委托方的依赖等因素进行具体分析。

(四) 关于金融资产和金融负债的抵销问题

1. 案例介绍及相关问题

E 公司主营业务为铂合金网加工业务,其主要业务模式为,采购铂、铑、钯等贵金属或者含贵金属的废旧网,加工成铂合金网销售给客户,同时通常会将客户拆卸下来的废旧网作价采购,作为原材料再生产新网销售。因此,多数交易对象既是客户又是供应商。在此情况下,公司按照销售、采购总额分别确认收入和成本,但按照应收应付对抵后的差额进行结算和列报应收账款。公司与客户的销售合同未约定差额结算,通常约定是货到付款或预付款,也未约定账期。

问题: 应收账款及应付账款能否相互抵销后采用净额列报为应收账款?

2. 参考准则

(1) 《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十八条:“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示,不得相互抵销。但同时满足下列条件的,应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示:(一)企业具有抵销已确

认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；（二）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。”

（2）国际会计准则理事会于 2011 年对《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》进行了修订，理事会在该准则结论基础部分阐述了进行修订的考虑。理事会认为财务状况表所列示的金融资产及金融负债的净额应该代表主体在正常经营过程中的敞口，以及如果其中某一方依合约条款将不执行或无法执行的敞口。因此理事会明确应用指南的第 38 B 段以符合《国际会计准则第 32 号》第 42（1）段中的标准，即在主体自身以及全部交易方的正常经营过程中、拖欠账款以及无偿债能力或破产时，抵销权必须是法律上可执行的。该权利必须存在于所有交易方，由此若其中的一个交易方（包括主体本身）发生事项时，其他交易方将能够执行该抵销权，以对抗拖欠账款以及无偿债能力或破产的交易方。

（3）《民法典》规定，法定抵销应当具备以下条件：“（1）当事人双方互负债务互享债权（2）双方债务均已到期（3）债务的标的物种类、品质相同（4）当事人双方互负到期债务的，任何一方可以将自己的债务与对方的债务抵销，但下列情况除外：1、性质上不得抵销。例如不作为债务、提供劳务的债务以及抚恤金、退休金、抚养费等与人身不可分离的债务。2、法律规定不得抵销。如：禁止强制执行的债务（保

留被执行人的生活必需品)；因故意侵权行为所发生的债务，此种债务如允许抵销，有违公序良俗；约定应向第三人为给付的债务。3、当事人特别约定不得抵销的。”

3. 咨询意见

会计咨询委多数委员认为，根据相关会计准则，作为金融资产的应收账款和金融负债的应付账款在资产负债表内的抵销列示，需满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十八条的相关规定，包括“具有当前可执行的法定权利”和“计划以净额结算”两个条件。该案例中 E 公司与对手方之间并没有书面的净额结算约定，且依据采购、销售合同中付款条款应为总额结算。但在实际执行中，E 公司以自身和对手方存在口头默契、多年约定俗成的做法是按净额结算，从而认定其拥有了法定抵销权。在此情况下应首先考虑法律判定问题，即口头约定和实操做法能否作为法律证据、能否替代书面合同。若法律判定企业法人之间的口头默契难以成为法律证据、不能替代书面合同，则 E 公司不应将应收账款与应付账款相互抵销后采用净额法列报。

祝贺创业板改革并试点注册制首批企业上市

祝贺创业板改革并试点注册制首批企业上市

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE

