

监管规则适用指引——会计类第 2 号

（证监会 2021 年 12 月 24 日发布）

为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，我会对近期市场反映较多的争议性会计问题进行梳理，研究起草了《监管规则适用指引——会计类第 2 号》。

附件 1：《监管规则适用指引——会计类第 2 号》

附件 2：关于《监管规则适用指引——会计类第 2 号》的说明

附件 1

监管规则适用指引——会计类第 2 号

2-1 识别履约义务时商品或服务是否具有高度关联性的判断.....	1
2-2 客户能够控制企业履约过程中在建商品或服务的判断.....	1
2-3 应付客户对价的判断.....	2
2-4 暂定价格销售合同中可变对价的判断.....	3
2-5 销售返利的会计处理.....	4
2-6 运输费用的确认与列报.....	5
2-7 授予知识产权许可收入确认时点的判断.....	6
2-8 定制化产品相关研发支出的会计处理.....	6
2-9 应收账款预期信用损失的计量.....	7
2-10 金融资产管理业务模式中“出售”的判断标准.....	8
2-11 业绩承诺期内修订业绩补偿条款的会计处理.....	9
2-12 一揽子交易分步实现非同一控制下企业合并的会计处理.....	9
2-13 购买少数股东权益后商誉减值的会计处理.....	10
2-14 与递延所得税适用税率相关的非经常性损益认定.....	11

2-1 识别履约义务时商品或服务是否具有高度关联性的判断

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

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

高度关联性是指合同中承诺的各单项商品或服务之间会受到彼此的重大影响，而非仅存在功能上的单方面依赖。例如，企业在同一合同中为客户设计、生产某新产品专用模具，并使用该模具为客户生产若干样品，不应仅由于后续生产需要使用模具而认为模具与样品之间存在高度关联性。若企业在后续生产过程中，

需要根据客户对样品的使用情况持续修正模具，基于修正后的模具再生产样品，最终将符合客户要求的模具及样品转让给客户，表明设计生产专用模具和生产样品之间互相受到彼此的重大影响，二者在合同层面不能明确区分，应将其识别为一项履约义务。

2-2 客户能够控制企业履约过程中在建商品或服务的判断

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

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

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

2-3 应付客户对价的判断

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

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

企业应分析其向客户支付对价的目的，若企业自客户取得了可明确区分的商品或服务，并且能够从主导相关商品或服务的使用中获益，企业通常应将其支付给客户的款项作为向客户购买商品或服务（而非应付客户对价）处理。例如，对于企业基于自身宣传需要支付给超市等客户的推广支出，如果有明确 3 证据表明企业向客户支付对价是为了取得明确可区分的推广服务，并且能够主导推广服务的使用（如主导商品上架区域、堆放位置，以及展示时间、频率、方式等），企

业应将其作为从客户购买推广服务处理，按照支付对价中与推广服务公允价值相当的部分确认销售费用，支付对价超过推广服务公允价值的部分冲减销售收入。

2-4 暂定价格销售合同中可变对价的判断

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

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

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

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

2-5 销售返利的会计处理

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

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

企业应当基于返利的形式和合同条款的约定，考虑相关条款安排是否会导致

企业未来需要向客户提供可明确区分的商品或服务，在此基础上判断相关返利属于可变对价还是提供给客户的重大权利。一般而言，对基于客户采购情况等给予的现金返利，企业应当按照可变对价原则进行会计处理；对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理，评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。

2-6 运输费用的确认与列报

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

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

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

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

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

2-7 授予知识产权许可收入确认时点的判断

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

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

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

2-8 定制化产品相关研发支出的会计处理

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

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

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

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

2-9 应收账款预期信用损失的计量

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

监管实践发现，部分公司对如何以组合方式计量应收账款预期信用损失存在

理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

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

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

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

2-10 金融资产管理业务模式中“出售”的判断标准

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

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

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

2-11 业绩承诺期内修订业绩补偿条款的会计处理

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

监管实践发现，部分公司对于在业绩承诺期内交易双方修订业绩补偿条款的

会计处理存在分歧。现就该事项的意见如下：

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

2-12 一揽子交易分步实现非同一控制下企业合并的会计处理

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

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

购买方以一揽子交易方式分步取得对被投资单位的控制权，双方协议约定，若购买方最终未取得控制权，一揽子交易将整体撤销，并返还购买方已支付价款。这种情况下，购买方应按照相关规定恰当确定购买日和企业合并成本，在取得控制权时确认长期股权投资，取得控制权之前已支付的款项应作为预付投资款项处理。

2-13 购买少数股东权益后商誉减值的会计处理

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

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

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

2-14 与递延所得税适用税率相关的非经常性损益认定

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

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

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