

2019年度监管要求及年报关注事项分享

2020年1月7日

培训内容

- 1 上市公司监管披露要求探讨
- 2 2019年度新财务报表格式重点提示
- 3 新准则重点说明

1、上市公司监管披露要求探讨

- 证监会发布《会计监管风险提示》
 - ✓ 第8号 - 商誉减值
 - ✓ 第9号 - 上市公司控股股东资金占用及其审计
- 上交所发布《上市公司信息披露监管问答》
 - ✓ 委托理财
- 深交所发布《上市公司信息披露指引》

中国证监会发布《会计监管风险提示》汇总表

编号	事项	发布时间
1	政府补助	2012年3月14日
2	通过未披露关联方实施的舞弊风险	2012年3月14日
3	审计项目复核	2012年3月14日
4	首次公开发行股票公司审计	2013年7月1日
5	上市公司股权交易资产评估	2015年5月19日
6	新三板挂牌公司审计	2017年6月5日
7	轻资产类公司收益法评估	2017年6月5日
8	商誉减值	2018年11月16日
9	上市公司控股股东资金占用及其审计	2019年12月23日

会计监管风险提示第8号—商誉减值

监管关注事项

➤ 商誉减值的会计处理及信息披露

公司是否定期或及时进行商誉减值测试，是否在此过程中重点考虑了特定减值迹象的影响。具体包括：

- ✓ 对因企业合并所形成的商誉，不论其是否存在减值迹象，都应当至少在每年年度终了进行减值测试；
- ✓ 公司应结合可获取的内部与外部信息，合理判断并识别商誉减值迹象。当商誉所在资产组或资产组组合出现特定减值迹象时，公司应及时进行商誉减值测试，并恰当考虑该减值迹象的影响。
- ✓ 公司应合理区分并分别处理商誉减值事项和并购重组相关方的业绩补偿事项，不得以业绩补偿承诺为由，不进行商誉减值测试。

会计监管风险提示第8号—商誉减值

监管关注事项

➤ 合理将商誉分摊至资产组或资产组组合进行减值测试

公司是否恰当认定商誉所在资产组或资产组组合，是否在将商誉账面价值合理分摊的基础上进行减值测试。具体包括：

- ✓ 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。
- ✓ 公司在确认商誉所在资产组或资产组组合时，不应包括与商誉无关的不应纳入资产组的单独资产及负债。
- ✓ 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。
- ✓ 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。
- ✓ 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。

会计监管风险提示第8号—商誉减值

监管关注事项

➤ 商誉减值测试过程和会计处理

公司是否按规定步骤进行了商誉减值测试并恰当计提了商誉减值损失，是否合理估计了相关资产组或资产组组合的可收回金额，是否恰当利用了资产评估机构的工作成果。具体包括：

- ✓ 公司应严格按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行商誉减值测试，不得忽略或错误地实施减值测试程序。若商誉所在资产组或资产组组合存在减值，应分别抵减商誉的账面价值及资产组或资产组组合中其他各项资产的账面价值，并合理确定归属于母公司股东的商誉和归属于少数股东的商誉的减值金额。
- ✓ 采用公允价值减去处置费用后的净额估计可收回金额时，公司应恰当选用交易案例或估值技术确定商誉所在资产组或资产组组合的公允价值，合理分析并确定相关处置费用，从而确定可收回金额。
- ✓ 采用预计未来现金净流量的现值估计可收回金额时，公司应正确运用现金流量折现模型，充分考虑减值迹象等不利事项对未来现金净流量、折现率、预测期等关键参数的影响，合理确定可收回金额。
- ✓ 利用资产评估机构的工作辅助开展商誉减值测试时，公司应聘请具有证券期货相关业务资格的资产评估机构，明确约定该工作用于商誉减值测试。

会计监管风险提示第8号—商誉减值

监管关注事项

➤ 商誉减值信息披露

公司是否充分、准确、如实、及时地披露了与商誉减值相关的重要信息。具体包括：

- ✓ 公司应在财务报告（包括年度报告、半年度报告、季度报告）中披露与商誉减值相关的且便于理解和使用财务报告的所有重要、关键信息。具体包括：
 - 应充分披露商誉所在资产组或资产组组合的相关信息，包括该资产组或资产组组合的构成、账面金额、确定方法，并明确说明该资产组或资产组组合是否与购买日、以前年度商誉减值测试时所确定的资产组或资产组组合一致。
 - 应在披露商誉减值金额的同时，详细披露商誉减值测试的过程与方法，包括但不限于可收回金额的确定方法、重要假设及其合理理由、关键参数（如预计未来现金流量现值时的预测期增长率、稳定期增长率、利润率、折现率、预测期等）及其确定依据等信息。
 - 形成商誉时的并购重组相关方有业绩承诺的，应充分披露业绩承诺的完成情况及其对商誉减值测试的影响。
- ✓ 公司应根据商誉减值测试的具体过程，准确、如实披露相关信息，不应有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏的情形。
- ✓ 当商誉减值损失构成重大影响时，公司应严格按照公司章程等规定及内部授权，履行商誉减值计提的内部审批流程，及时进行信息披露。

会计监管风险提示第9号—上市公司控股股东资金占用及其审计

主要形式

- 余额模式
- 发生额模式

形成背景

资金占用形成的根本原因是上市公司的内部治理不健全，内部控制不完善，对控股股东的控制权缺乏有效监督，甚至存在控股股东凌驾于内部控制之上的情况。此外，部分董事、监事、高级管理人员道德风险突出，独立性不足，未恪尽职守，纵容控股股东资金占用。具体表现为上市公司对货币资金（尤其是网上银行）的管控失效，公司公章等由控股股东掌控，大额资金支付、重大投资和对外担保等事项未按照规定程序审批和管控，关联交易审批程序不当，公司内部控制流于形式等。

监管关注事项

➤ 有效治理

应重点关注公司治理和内部控制组织架构设计的合理性和实际运行的有效性，特别是独立董事、审计委员会、监事会职责是否切实有效履行，重大决策是否按照规定的权限和程序实施，是否存在控股股东凌驾于内部控制之上，对公章的使用是否按照规定进行批准，公司内部监督是否有效等。

会计监管风险提示第9号—上市公司控股股东资金占用及其审计

监管关注事项

- **独立性管理。**应重点关注上市公司与控股股东是否实现人员、资产、财务分开，机构、业务独立；控股股东是否违规干涉上市公司的具体运作，影响其经营管理的独立性，是否干预上市公司的财务、会计活动；上市公司的高级管理人员是否在控股股东担任除董事、监事以外的其他行政职务；上市公司的董事、监事、高级管理人员是否由控股股东进行业绩考核并从其获得薪酬。
- **资金及筹资管理。**应重点关注对资金使用的审批和运用过程的监督，特别是大额资金、募集资金的审批与使用，网上银行的使用，涉及个人银行账户的交易，银行账户开立注销的审批管理，与财务公司及资金集中管理等相关的资金流转等。上市公司对外借款的，应当关注相应的审批程序、借款合同安排、资金是否到位及归还情况等。
- **担保业务。**应重点关注担保业务是否按照规定进行审批，有关质押担保和信用担保的信息是否真实、准确、完整、及时作出披露。
- **关联交易。**应重点关注关联交易的授权和决策审批程序，关联方的识别、信息获取和后续维护管理机制，关联交易的实际履行情况，关联方和关联交易信息披露的真实、准确、完整、及时等。
- **采购及付款管理。**应重点关注大宗采购及供应商选择的审批程序，对付款金额、进度以及超出合同规定或不符合行业惯例付款的管控，对货物是否按期发出及其数量、状态和核算的管理，对采购合同商业实质的判断和合同审批情况等。

会计监管风险提示第9号—上市公司控股股东资金占用及其审计

监管关注事项

- **销售及收款管理。**应重点关注大额销售及客户选择的审批程序，对应收账款及其回款、保理等的后续管理和监督，特别是是否指定收款银行账户和经办人员，是否定期对账以确认应收账款余额，关注对存货是否按期发出及其签收确认情况，对销售合同商业实质的判断和合同审批情况等。
- **票据管理。**应重点关注与票据相关的交易是否具有商业实质，票据开立的审批程序，票据的真实性，财务报表中票据确认的完整性和相关信息披露的准确性。
- **投资管理。**应重点关注大额投资的决策审批程序，对被投资企业的投后管控情况，进行权益性投资的同时是否存在其他财务性支持，对各类金融产品投向的穿透等。
- **工程管理。**应重点关注对工程项目立项及施工方选择的审批程序，项目进度的估计和管控，施工的实际进展情况以及相关材料、物资和人工的实际投入情况等。

上交所发布《上市公司信息披露监管问答》汇总

编号	事项	发布时间
第一期	业绩预告 政府补助 独立董事选任 定期报告的编制与报送	2017年1月15日
第二期	股东大会 股权转让 购买和出售资产 权益分派的实施	2017年6月16日
第三期	资产交易 募集资金 委托理财 二级市场举牌	2019年12月13日

上市公司信息披露监管问答第3期 - 委托理财

监管关注事项

- 上市公司在测算委托理财是否触及信息披露和股东大会审议标准时，需注意以下事项：
 - ✓ 一般适用净资产指标及利润指标。即委托理财金额占上市公司最近一期经审计净资产的10%以上，且绝对金额超过1000万元，或者委托理财收益占上市公司最近一个会计年度经审计净利润的10%以上，且绝对金额超过100万元的，应当按照本所委托理财临时公告格式指引披露相关内容。委托理财金额占上市公司最近一期经审计净资产的50%以上，且绝对金额超过5000万元，或者委托理财收益占上市公司最近一个会计年度经审计净利润的50%以上，且绝对金额超过500万元的，还应当履行股东大会审议程序。
 - ✓ 测算相应比例时，分子上的委托理财金额是指上市公司最近12个月内委托理财的单日最高余额，并非委托理财发生额。公司测算时，一般就以截至测算当日生效中的理财产品计算本金余额总额，短期滚动理财产品金额可滚动使用，不以发生额重复计算。例如，公司以1亿元自有资金或募集资金购买银行滚动理财产品，在12个月内该1亿元滚动投资了5次，但在测算委托理财金额时只按投资期限内单日投资该理财产品的最高余额1亿元计算。

主要相关规则：《股票上市规则》第9.1条、第9.2条，《临时公告格式指引--第四号 上市公司委托理财公告》

上市公司信息披露监管问答第3期 - 委托理财

监管关注事项

- 上市公司是否可以预计未来12个月内委托理财的单日最高余额上限？预计、未预计在决策和披露上有什么区别？

上市公司可以根据其投资需要和实际情况，预计未来12个月内委托理财的单日最高余额上限，也可以不预计，待实际发生时再行测算。但预计、未预计二者在决策和披露上有所区别，具体要求如下。

- ✓ 上市公司预计未来12个月内委托理财的单日最高余额上限，并就该上限金额按规定履行内部审议决策程序和信息披露义务后，后续实际发生委托理财时无需再单独审议决策。但是，后续单笔/累计实际购买金额或理财收益达到净资产或利润标准的，需及时披露进展情况。
- ✓ 上市公司未预计未来12个月内委托理财的单日最高余额上限，在实际发生委托理财时，应当测算该笔委托理财是否会导致最近12个月内委托理财的单日最高余额或收益达到上述净资产或净利润标准，并据此判断是否应当履行相应的内部决策程序和信息披露义务。
- ✓ 三是无论上市公司是否预计未来12个月内委托理财的单日最高余额上限，在就委托理财事项履行相应决策程序后，均可授权董事长、管理层或相关人员予以具体执行。

主要相关规则：《股票上市规则》第9.1条、第9.2条；《临时公告格式指引--第四号 上市公司委托理财公告》

上市公司信息披露监管问答第3期 - 委托理财

监管关注事项

- 不同理财产品投向，在信息披露和风险揭示上有什么差异化要求？

市场和投资者较为关注上市公司理财资金的最终投向。上市公司只有在公告中明确披露理财产品的最终投向、资金使用方的资信状况等关键信息，才能便于市场和投资者据此判断该类型理财资金的风险程度。因此，上市公司还应当区分理财产品的不同投向，差异化披露相关要素，充分揭示相应风险。具体而言：

- ✓ 购买安全性较低、流动性较差的高风险理财产品的，公司应当披露：（1）资金的最终投向；（2）资金使用方资信状况、担保或其他增信措施情况等。
- ✓ 购买贷款型、信托型、私募理财产品或项目融资的，公司应当披露：（1）最终资金使用方的名称、最近一年又一期主要财务指标、经营状况、资信状况；（2）最终资金使用方与公司是否存在关联关系，以及担保或其他增信措施情况等。
- ✓ 用于二级市场投资或参与上市公司再融资的，公司应当披露投资标的名称、表决权归属情况、约定的违约处置标准、与投资标的是否存在关联关系等。
- ✓ 涉及衍生工具等复杂产品的，公司应当披露该产品的结构及相关参数等情况，包括基础产品、基础产品与衍生产品的关系、定价模型、假设、交易参数、最大风险敞口等。

上市公司信息披露监管问答第3期 - 委托理财

监管关注事项

➤ 上市公司以募集资金进行委托理财的，有什么特别注意事项？

募集资金是上市公司在证券市场通过发行方式向投资者筹集的资金，使用募集资金应当遵照募集时做出的公开承诺，不得随意变更。为提高募集资金的使用效率，上市公司可以就暂时闲置的募集资金进行委托理财，但应当注意以下事项。

- ✓ 限制投向。上市公司利用暂时闲置的募集资金进行现金管理的，不得影响募投项目的正常进行。募集资金投资的产品应当符合以下条件：（1）安全性高，风险等级低；（2）流动性好，可以根据募投项目需要及时赎回；（3）投资产品不得质押。公司开立产品专用结算账户的，该账户不得存放非募集资金或作为其他用途。开立或注销产品专户时，上市公司应当及时公告。
- ✓ 独立测算。募集资金委托理财应当与上市公司自有资金委托理财有效区分，分别测算信息披露标准，分别履行信息披露义务。上市公司预计未来12个月内委托理财单日最高余额上限的，应当区分募集资金与自有资金分别进行预计，相关预计额度不可混同使用。
- ✓ 三是严格信息披露。与使用自有资金委托理财需测算其购买金额或理财收益是否达到净资产或净利润披露标准不同，上市公司使用募集资金委托理财的，无论其金额或收益大小，均需及时披露。使用募集资金购买短期滚动理财产品的，可以无需重复计算披露。
- ✓ 四是规范审议程序。募集资金直接来源于投资者，往往具有公众性，使用其委托理财应当履行更为严格的内部审议和监督程序。上市公司独立董事、监事会、保荐机构应当履行职责，就该委托理财产品对公司未来主营业务、财务状况、经营成果、现金流量的影响及风险发表意见。公司应当披露是否存在变相改变募集资金用途的行为和保证不影响募投项目正常进行的措施。

主要相关规则：《上海证券交易所上市公司募集资金管理办法（2013年修订）》第十三条、第十四条

上市公司信息披露监管问答第3期 - 委托理财

监管关注事项

- 为防范个案理财风险，上市公司应当如何完善内控制度、提高委托理财信息披露的精准度和有效性？

购买理财产品是上市公司现金管理的常见商业活动和通行做法，但个别公司发生的理财风险个案也暴露出内控不足、风险意识薄弱等问题。为防范理财风险，上市公司应当进一步完善内控机制、提高委托理财信息披露的精准度和有效性。

- ✓ 完善内控机制。上市公司应当根据《上市公司章程指引》《企业内部控制基本规范》《企业内部控制应用指引》及本所《股票上市规则》等规定，完善购买理财产品相关的内部控制制度，建立健全内部决策机制、授权机制和投后管理跟踪机制。上市公司应当关注《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》对各类理财产品的影响，购买理财产品时应当更加审慎、合理控制风险。公司董事、监事、高级管理人员应当勤勉尽责，审慎评估本次委托理财是否符合资金管理内外部规定和要求，以及可能存在的相关风险，并做好投后管理和跟踪。
- ✓ 明确披露对上市公司的影响。上市公司应当根据所处行业特点，披露最近一年又一期的资产总额、负债总额、资产净额、现金流等财务指标，并说明购买理财产品的必要性和合理性。公司还应当披露购买理财产品支付的金额占最近一期期末货币资金的比例，量化分析委托理财对公司未来主营业务、财务状况、经营成果和现金流等的影响。公司还应当说明委托理财的会计处理方式及依据，以便投资者了解其对资产负债表和利润表的影响。
- ✓ 强化风险提示及风险控制措施的披露。上市公司应当评估委托理财可能存在的风险并进行充分提示。例如，交易对方成立时间不足一年或是专为本次交易而设立的，公司应当披露交易对方的实际控制人或者控股股东的主要财务资料，同时充分提示风险。此外，上市公司应当依据风险管理目标，说明制定的风险管理策略，以防范市场、流动性、信用、操作、法律、内控等风险，并结合所购理财产品，披露风险控制措施及其可行性。

主要相关规则：《临时公告格式指引--第四号 上市公司委托理财公告》

深圳证券交易所信息披露指引汇总

编号	事项	发布时间
1	高比例送转股份	2018年11月23日
2	停复牌业务	2018年12月28日
3	重大资产重组	2019年5月10日
4	员工持股计划	2019年11月3日

2、2019年度新财务报表格式重点提示

- 概述
- 2019年度一般企业财务报表格式变化
- 2019年度执行新准则对企业财务报表格式的影响

概述

财政部于2019年4月30日发布了《关于修订印发2019年度一般企业财务报表格式的通知》，分别对已执行新金融、新收入和新租赁准则的企业，以及未执行上述三大新准则的一般企业的财务报表列报给予了指引，相关企业自2019年度中期财务报表起开始适用。

2018及2019年度一般企业财务报表格式演化图

财务报表	2018年变化前	2018年	2019年
资产负债表	应收票据	应收票据及应收账款	应收票据
	应收账款		应收账款
	应收利息	其他应收款	其他应收款
	应收股利		
	其他应收款		
	固定资产	固定资产	固定资产
	固定资产清理		
	在建工程	在建工程	在建工程
	工程物资		
	应付票据	应付票据及应付账款	应付票据
	应付账款		应付账款
	应付利息	其他应付款	其他应付款
	应付股利		
	其他应付款		
	长期应付款	长期应付款	长期应付款
专项应付款			
利润表	管理费用	管理费用	管理费用
		研发费用	研发费用
	财务费用	财务费用	财务费用
		其中：利息费用	其中：利息费用
		利息收入	利息收入

2019年度一般企业财务报表格式明确的特殊项目

- 对于计入递延收益的政府补助，若摊销期限只剩一年或不足一年的，或预计未来一年内(含一年)摊销的部分，均不得归类为流动负债，也不转入“一年内到期的非流动负债”项目，仍在“递延收益”项目列报。
- “研发费用”项目不仅包括企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，还包括计入“管理费用”科目的自行开发无形资产的摊销费用。
- “营业外支出”和“营业外收入”项目不再包含债务重组损益，具体列报项目需关注新债务重组准则应用指南的进一步指引。

2019年度执行新金融工具准则对企业财务报表格式的影响

新金融工具准则		资产负债表项目		
		流动	非流动	
金融资产	公允价值计量且其变动计入损益	债务工具	交易性金融资产	其他非流动金融资产
		权益工具		
		衍生工具	衍生金融资产	未明确 (建议"其他非流动金融资产")
	公允价值计量且其变动计入综合收益	债务工具	一年内到期的非流动资产 其他流动资产 应收款项融资	其他债权投资
		权益工具	其他流动资产	其他权益工具投资
	摊余成本	债务工具-债权投资	一年内到期的非流动资产 其他流动资产	债权投资
债务工具-其他		应收票据及应收账款 其他应收款 一年内到期的非流动资产	长期应收款	
金融负债	公允价值计量且其变动计入损益	交易性金融负债	其他非流动负债	
		衍生金融负债		
	摊余成本	短期借款 应付票据及应付账款 其他应付款 一年内到期的非流动负债	长期借款 应付债券 长期应付款	

- 新增“应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。
- 其他应收款和其他应付款项目中包括的“应收利息”和“应付利息”科目，应只反映相关金融工具已到期但于资产负债表日尚未收到或支付的利息，基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

2019年度执行新金融工具准则对企业财务报表格式的影响(续)

利润表项目	
损益类	信用减值损失
	投资收益 其中：以摊余成本计量的金融资产终止确认收益
	净敞口套期收益
其他综合收益	其他权益工具投资公允价值变动
	企业自身信用风险公允价值变动
	其他债权投资公允价值变动
	金融资产重分类计入其他综合收益的金额
	其他债权投资信用减值准备
	现金流量套期储备

- 以摊余成本计量的金融资产由于贴现等活动而终止确认的，贴现息的部分计入投资收益项目，同时还应在利润表投资收益项下的“以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”项目中单独披露。
- 值得注意的是，如果企业频繁或大量的进行满足终止确认条件的贴现等活动，进而列报了重大的以摊余成本计量的应收票据的终止确认损益，需要审慎评估其收取合同现金流量的业务模式的适当性。

2019年度执行新金融工具准则对企业财务报表格式的影响(续)

权益表项目	主要反映
其他综合收益结转留存收益	指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益”的权益工具投资在终止确认时，前期累计的其他综合收益转入留存收益
	指定为“以公允价值计量且其变动计入损益”的金融负债在终止确认时，前期由于企业自身信用风险变动产生的其他综合收益转入留存收益

2019年度已执行新租赁准则的企业财务报表格式

对于2019年1月1日起执行新租赁准则的企业，除了上述主要变化之外，资产负债表还新增2项列报项目，具体如下。

新租赁准则	新增列报项目	
	流动	非流动
使用权资产		使用权资产
租赁负债	一年内到期的非流动负债	租赁负债

2019年度已执行新收入准则的企业财务报表格式

对于2019年1月1日起执行新收入准则的企业，资产负债表新增4类资产和2类负债，并按照流动性分别规范了报表项目。新收入准则对利润表项目无影响。

新收入准则	报表项目	
	流动	非流动
合同资产	合同资产	其他非流动资产
合同负债	合同负债	其他非流动负债
合同取得成本	其他流动资产	其他非流动资产
合同履约成本	存货	其他非流动资产
应收退货成本	其他流动资产	其他非流动资产
应付退货款	其他流动负债	预计负债

3、新准则重点说明

- 新准则生效时间表
- 新租赁准则说明及讲解
 - ✓ 概述
 - ✓ 初始计量
 - ✓ 后续计量

新准则生效时间表

企业类型	新收入准则	新金融工具准则	新租赁准则
1)境内外同时上市企业； 2)在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业	2018年1月1日	2018年1月1日	2019年1月1日
其他境内上市企业	2020年1月1日	2019年1月1日	2021年1月1日
执行企业会计准则的非上市企业	2021年1月1日	2021年1月1日	2021年1月1日

新租赁准则概述

定义

- 租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

一般处理

- 在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债（简化处理除外）。使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的日期。

简化处理

- 对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。
- 短期租赁，是指在**租赁期开始日，租赁期不超过12个月**的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。
- 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为**全新资产时**价值较低的租赁。低价值资产租赁还应当满足一项单独租赁的条件。

新租赁准则说明－初始计量

使用权资产

- 使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：
 - （1）租赁负债的初始计量金额；
 - （2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；
 - （3）承租人发生的初始直接费用；
 - （4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。前述成本属于为生产存货而发生的除外。

注：

租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。

新租赁准则说明 – 初始计量

租赁负债

- 使用租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。
 - 租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：
 - (1) 固定付款额及实质固定付款额；存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；
 - (2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；
 - (3) 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；
 - (4) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。
 - (5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。
- 实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

新租赁准则说明－初始计量

租赁负债

- 在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。
- 租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。
- 其中，未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。
- 初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。

新租赁准则说明－后续计量

使用权资产

- 承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。

承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。
- 承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。
- 承租人重新计量租赁负债时，应当相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

新租赁准则说明－后续计量

租赁负债

在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：

- (1) 确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额；
- (2) 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；
- (3) 因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各个期间的利息费用，并计入当期损益。此处的周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率。

Q&A

问题与解答部分

讲师简历



刘毅

合肥分所
高级经理

电邮: roger.ya.liu@cn.pwc.com

电话: (86) 512 6273 1911

手机: (86) 151 9560 2162

刘毅先生于2005年加入普华永道，现服务于普华永道合肥审计部担任高级经理。

刘先生拥有超过14年的审计经验，其中包括2010年至2012年在美国底特律为期两年的海外工作。刘先生作为项目经理负责的审计项目涉及汽车、石油化工，科技，医药健康，制造业及股权投资等多个不同的行业。

刘先生具有丰富的审计经验并服务于美国、香港和中国上市公司、私营企业以及跨国公司的中国子公司。刘先生作为项目经理，曾参与多个中国及国际资本市场的首发上市以及重大资产重组项目。刘先生也参与多起国内及国际并购交易并执行相关的财务尽职调查工作，熟悉包括中国会计准则、国际财务报告准则和美国通用会计准则在内的财务报表的编制。

刘先生毕业于南京审计大学，是中国注册会计师协会、美国注册会计师协会和英国特许公认会计师公会会员。

谢谢

本演讲材料是由普华永道所编写的。编写本演讲材料目的仅是对感兴趣的话题予以一般性的指导，而不是针对某一事项提供具体的专业建议，本演讲材料也并非旨在涵盖所有内容。对文中的信息是否准确或完整我们不作任何明示或暗示的承诺或保证。普华永道不对任何个人或单位因为阅读了本演讲材料而采取某项行动或未采取某项行动的后果承担任何责任，除非法律另有明文规定。如欲征求具体建议或希望获取文中所提及事宜的更多信息，请与您在普华永道的联络人或文中所示的联系人联系。

© 2020 普华永道中天会计师事务所(特殊普通合伙) 版权所有。本文中，「普华永道」和「PwC」乃指普华永道中天会计师事务所(特殊普通合伙)，即 PricewaterhouseCoopers International Limited（普华永道国际有限公司）全球机构网络的成员之一，而此机构网络中每个成员均为独立之法律实体。