

综上所述,该交易事项不符合“控制”定义的理解,应将其提供的管理服务作为一项提供劳务收入,按照《企业会计准则第14号——收入》的相关规定予以处理。

四、委托受托经营交易事项中关于“控制”的初步判断要素

对以上案例进行延伸,委托方托管的标的物可能不仅限于对子公司股权,还包括资产组、商业项目等。为此,在对有关交易事项进行会计处理前,首先应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定判断托管标的物是否构成业务,构成业务的,应当比照该案例进行处理;不构成业务的,受托方通常作为资产租赁或提供资产托管服务,按照有关企业会计准则的规定进行会计处理。

在现有的委托受托经营交易事项中,前者的会计处理是难点。对于这一类交易事项,托管经营是基于合同、协议而不是股权关系而成立的一项法律关系,其形式比单纯基于股权关系的母子公司关系更为灵活和多样。虽然都体现为委托受托经营的形式,但是有关交易事项的经济实质往往可能存在实质差异,必须从相关合同或协议的条款出发,具体问题具体分析,结合双方的控制权享有情况,以及承担或享有的整体风险收益,谨慎判断受托方是被托管单位的控制人还是代理人,结合企业会计准则有关规定以及IFRS 10对控制定义的改进和指南,一般至少应当考虑以下因素,判断原股东是否具有影响受托人对托管对象相关活动的决策的权力,区分受托方的地位是更接近于所有者,还是更接近于外聘的职业经理人:

1. 托管协议赋予受托方的经营管理权限是否涵盖了“财务和经营政策”的全部内容,或者按自身意愿占有、使用、处置的完整权利。权利越完整,受托方越有可能控制被托管单位。

2. 托管方、受托方与被托管单位的所有者之间的利益分配关系。例如被托管单位的经营盈亏是否全部或者绝大部分归属于托管方,如果是,受托方就越有可能属于代理人的角色。

3. 托管协议对托管结束后被托管单位净资产归属的约定。例如在托管结束时,托管方或受托方是否必须确保被托管单位的净资产不低于托管开始前的金额;托管方或受托方是否有权获取托管结束日被托管单位的净资产与托管开始时相比的增值部分等。如果净资产归属于托管方,受托方就可能属于代理人。

4. 托管协议与被托管单位的公司章程或类似规定之间的关系。例如当两者不一致时以谁为准,以及托管方和受托方派驻的经营管理人员与被托管单位原有的董事会、管理层的关系等。如果托管协议服从于被托管单位的公司章程或类似规定,受托方可能属于代理人。

5. 托管协议是否规定在托管期间原股东有权单方面终止委托关系。如果是,受托方可能属于代理人。

6. 有关法律法规或规定的可能影响。例如,根据有关规定,托管方对被托管资产或企业的控制权往往存在一定限制,这可能影响到能否将被托管资产纳入托管方财务报表,或者将被托管企业纳入托管方的合并财务报表的判断。 ■

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 张璐怡

● 简讯

中注协召开《小型企业财务报表审计工作底稿编制指南》论证会

不久前,中注协组织召开《小型企业财务报表审计工作底稿编制指南》(以下简称《编制指南》)论证会,在京部分会计师事务所代表应邀参加会议。

中注协相关负责人表示,中小事务所和小型企业财务报表审计业务在行业中占有着相当的比重。指导中小事务所有效开展小型企业审计业务,提高审计质量,实现规范发展,是协会管理和服务工作的重要内容,也是专业标准建设的重要领域。修订出版《编制指南》,要充分体现风险导向审计的思路,全面遵循新发布的审计准则、职业道德守则和小企业会计准则的要求,有效反映小型企业审计的特点,使之科学简便、易于操作。与会人员围绕上述要求进行了充分讨论,并提出了具体意见和建议。

2008年,为了加强对中小事务所执行审计准则的指导,增强审计准则的可操作性,中注协根据中国注册会计师审计准则和指南的要求,组织专家编写了《编制指南》。最近几年,修订后的审计准则、职业道德守则和小企业会计准则等法规相继颁布,对小型企业审计业务提出新的要求。应广大中小事务所的要求,中注协今年启动了对《编制指南》的修订工作,按照新准则的要求,结合小型企业审计的实践经验,进行梳理、更新,并已完成初稿起草和定向征求意见工作。下一步,中注协将根据论证意见修改定稿,尽快出版。

(本刊记者)