

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 1 期)

2016 年 6 月 27 日

签发：高一斌

会议纪要

为进一步改进和加强企业会计准则（以下简称准则）实施工作，及时了解和掌握企业会计准则实施情况、有效解决企业会计准则实施中的问题，经商中国工商银行财会部（以下简称工行）、中国石油天然气集团公司财务部（以下简称中石油）、中远海运集团有限公司财管部（以下简称中远海运）、中国人寿保险股份有限公司（以下简称中国人寿），以及毕马威华振、立信、安永华明、瑞华、普华永道、德勤华永等会计师事务所共十个单位，并报财政部分管部领导同意，2015 年 12 月，财政部会计司会同以上单位建立了“企业会计准则实施技术联络小组会议”机制（以下简称“该机制”），制定了相关工作方案。2016 年 6 月 2 日，首次技术联络小组会议在京召开。财政部会计司司长高一斌出席会议并讲话。会议由财政部会计司副司长舒惠好主持。以上十个成员单位的相关负责人和技术骨干参加了会议。会上，各成员单位相

关负责人围绕“企业会计准则实施”分别作了发言；重点讨论了“权益法核算下超额损失的会计处理”等十个问题；最后，舒惠好副司长对本次会议进行了小结。现将有关情况纪要如下：

一、关于企业会计准则实施技术联络小组机制

高一斌司长指出，多年来，准则的制订和实施离不开企业、会计师事务所的大力支持和积极参与。之所以建立该机制，一是将会计司与实务界之间原有的沟通联系进一步制度化、常态化；二是借助实务界力量在第一时间收集准则实施中的问题；三是体现了及时跟进实务、完善准则的需要。

同时，关于该机制发挥什么作用，他表示，企业和会计师事务所在准则实施的第一线，对宏观经济动态反应灵敏，掌握了大量的会计第一手资料，通过该机制，一是可以及时收集实务问题、提高会计工作的前瞻性；二是及时沟通应急性会计问题；三是充分发挥实务界专家的智库作用。

关于如何发挥该机制的作用，他建议，各成员单位一是要加强本单位、本行业或客户信息收集、提供技术支持并及时沟通情况；二是要立足本单位实际，组织专门技术力量，提供团队支持；三是经技术联络小组会议讨论达成共识的工作建议，属于阶段性讨论意见，是否发布规定，或是否按照讨论口径发布规定，还要取决于相关的后续应循程序。请各成员单位理解，并做好保密工作。

二、关于各成员单位在准则实施等方面的有关情况

各成员单位表示，财政部会计司作为准则制定者，建立该机制，将与实务界的沟通联系制度化、常态化，充分体现了财政部主动服务企业实践的务实作风，搭建了沟通和交流的互动平台，有助于共同推动准则高质量、强有力、一致性地实施。各成员单位均表示将积极参与、全力支持该机制，共同推进准则实施工作。同时，各成员单位还就准则实施的成效和问题分别进行了发言。

工行表示，其既是准则的受益者，又是践行者。例如，在践行方面，于 2016 年 3 月初即启动了新金融工具准则的应用准备工作，并对业务系统进行相应更新开发，计划于年底前完成，实现新老准则阶段性并行，确保新准则有效实施。在此过程中，如发现有关问题，将及时向会计司反映。

中石油表示，自 2006 年准则体系发布后，公司通过编制手册统一会计政策、加大培训力度等方式，有效执行准则；作为三地上市公司，积极参与国内外会计准则趋同工作，积极消除准则执行差异；在日常工作中经常就准则执行的问题向会计司咨询，均得到了及时解答，有助于公司规范会计处理，提高会计信息质量。

中远海运表示，参与该机制对企业本身和行业都具有重要意义。随着经济业务的不断发展变化，会计面临越来越多的挑战。该机制为企业提供了反映问题的窗口和渠道，有助

于解决实务问题，促进企业与其他行业的交流，有利于企业财会工作更好地服务业务发展需要。此外，中远海运刚完成重组，如何统一两个集团间的会计政策和处理方面的差异，正面临着挑战，希望得到会计司的指导。

中国人寿表示，2006 年准则体系发布之初，公司作为一家三地上市公司，存在较大的准则执行差异，会计司采取了一系列措施，包括发布《企业会计准则解释第 2 号》做出消除准则执行差异的明确规定，有力支持了公司消除准则执行差异，更好地反映了公司的实体经济行为。一直以来，会计司的准则制定工作与实务联系紧密。现在准则执行环境不断改善，有关部门出台政策更重视“实质重于形式”。

毕马威华振表示，该机制有效地加强了准则制订者与实务界的沟通。希望通过该机制，一是得到更多的实务操作指引，二是反映实务中问题，如资产减值问题，减轻实务中审计师与客户的沟通成本。

立信表示，在复杂经济环境中，审计师理解、应用原则导向的准则，做出职业判断面临巨大的挑战。为此，该机制建立了一个准则制定者和实务界沟通交流的平台，有助于推动准则有效实施。希望财政部与有关监管部门积极沟通，协调立场，进一步改善事务所执行准则的环境。

安永华明对准则实施提出了建议，如针对各行业的典型实务问题以及新兴业务模式给出具体指引，整合附注的核心

内容、提高财务报表附注的有用性等。

瑞华表示，瑞华历来非常重视准则的技术研究工作，将积极参与该机制，发挥应有作用。

德勤华永表示，中国会计改革三十年来取得了丰硕的成果，德勤一直积极参与有关工作。该机制有助于提高准则制定者与企业 and 会计师事务所之间的沟通效率，更好地推动准则落地。德勤将全力支持会议决议，做好有关工作。

普华永道表示，准则自 2007 年实施以来取得的显著成效，有赖于财政部采取的培训、解释等系列措施。该机制也是财政部进一步推动准则实施的重要举措。对于通过该机制讨论达成共识的有关会计处理原则，建议考虑通过某种方式用于指导实务操作。

三、关于会议讨论的主要会计问题

本次会议讨论了权益法下弥补超额亏损的会计处理等十一个问题。

（一）关于权益法下弥补超额亏损的会计处理。

【背景或案例】：A公司作为一家房地产企业，持有B公司20%股权，按权益法核算。A公司对B公司的初始投资成本为1000万元。B公司原经营一家酒店，并将酒店作为固定资产核算。2015年之前，B公司因经营不善发生亏损，导致A公司对B公司的长期股权投资已经减计至零，并且存在未确认的投资损失100万元。2015年1月1日起，B公司业务发生变化，将酒店

改造为写字楼并出租，因此将固定资产转换为投资性房地产。B公司对投资性房产采用公允价值计量，在转换日公允价值和原账面价值的差额400万元计入其他综合收益，A公司在该金额中享有的份额为80万元。2015年度B公司全年实现净收益200万元，A公司在该金额中享有的份额为40万元。A公司2015年度应如何进行会计核算？

会议分析：该问题主要存在以下两种观点。

观点 1：长期股权投资余额为 20 万，相应确认 80 万其他综合收益，60 万投资损失。理由包括，一是该观点体现了权益法核算的基本思路，即体现被投资单位的净资产变动；二是大部分其他综合收益在以后期间可能需要转至损益，如果按照观点 2 轧差确认其他综合收益，可能无法进行后续处理。

观点 2：长期股权投资余额为 20 万，仅确认 20 万其他综合收益，不确认投资损失。理由是，从财务报表使用者的角度来看，在被投资单位当期盈利的情况下，投资单位反而确认投资损失，容易引起误解；此外，在准确反映长期股权投资（即 20 万）的基础上，利润表中其他综合收益和投资损益各自是多少，报表使用者可能不是非常关注。

此外，有个别成员单位认为，在准则不明确的情况下，以上观点均有其合理性，都可以接受。

会议初步意见，建议出台有关规定明确以上问题的会计

处理。

（二）关于持有至到期投资感染的例外原则的运用（营改增税法变化的影响）

【背景或案例】：近期财政部、国家税务总局颁布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）。全面营改增后，由于税法对于免税范围的变化，企业现有的持有至到期投资的实际收益率可能会出现显著下降，例如原可免征营业税的债券在持有期间的利息收入未纳入增值税免征范围。为应对该变化，部分企业基于其投资策略，重新评估投资组合后拟将部分持有至到期投资进行处置或重分类为可供出售金融资产，而增加购入其他纳入增值税免征范围的债券（例如国债）作为持有至到期投资。在此种情况下，是否适用持有至到期投资感染的例外原则？

会议分析：该问题主要存在以下观点。

观点 1：营改增引起的持有至到期投资的出售可适用感染例外，但重分类不应适用，理由是重分类并未显著减少相关持有至到期投资利息收入的税前可抵扣金额。

观点 2：适用感染原则本身的条件中包括“相对于该类投资在出售或重分类前的总额较大”的规定，因此即便不适用感染例外，企业应当也可以消化大部分持有至到期投资的重分类而不必适用感染原则。

观点 3：根据《国际会计准则第 39 号——金融工具：确

认和计量》规定，利息收入税率的变化导致的处置和重分类不应适用感染例外。

观点 4 :按税收政策变动做出的某些持有至到期投资（如金融债）的处置和重分类都应适用感染例外。

此外，部分有成员单位指出，目前经济进入低利率周期，一些企业希望出售一些原本分类为持有至到期投资的债券，并正好利用了营改增这一时机和理由，因此不应当过分强调这一问题。

会议初步意见，关于适用感染例外的条件，《企业会计准则第 22 号》已做出原则性规定。判断企业处置或重分类原分类为持有至到期投资的债券的原因是否是营改增，在实务中存在一定困难。如果以发布解释等形式允许营改增引起的持有至到期投资处置和重分类使用感染例外，可能导致一些企业借机滥用感染例外。因此，建议暂不专门做出规定。

（三）注册资本认缴制下实收资本的核算范围

【背景或案例】：在目前的注册资本认缴制下，根据《国务院关于印发注册资本登记制度改革方案的通知》（国发 2014 年 7 号），公司股东（发起人）应当对其认缴出资额、出资方式、出资期限等自主约定，并记载于公司章程。有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任，股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任。

《公司法》第二十八条规定，股东应当按期足额缴纳公司章

程中规定的各自所认缴的出资额。股东以货币出资的，应当将货币出资足额存入有限责任公司在银行开设的账户；以非货币财产出资的，应当依法办理其财产权的转移手续。股东未按照规定缴纳出资的，除应当向公司足额缴纳外，还应当向已按期足额缴纳出资的股东承担违约责任。实务中，对于已认缴但尚未缴纳的注册资本应当如何进行会计处理，存在不同理解。

会议分析：该问题存在以下三种观点。

观点 1：确认应收款项和所有者权益。理由是，企业的收款权利和投资者的缴款义务应当如实反映。

观点 2：不确认应收款项和所有者权益。理由主要包括，一是实收资本反映的信息是对注册资本的补充和辅助，因此应该反映实缴的部分；二是从财务分析和业绩考核的角度，总资产回报率或者净资产回报率等指标属于关键指标，在计算过程中，认缴出资会增加这类指标的分母，但由于企业尚未实际取得有关资产，无法取得相应回报，确认该应收款项不利于恰当反映企业的资产管理水平。

观点 3：根据相关法律、合同条款判断投资者是否已按照认缴资本享有了相应的股东权益。如是，则确认应收款项和所有者权益；反之则不确认。理由主要包括，一是根据准则，权益工具是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同，同时，根据法律法规的相关规定，

股东按照实缴的出资比例分取红利，公司新增资本时，股东有权优先按照实缴的出资比例认缴出资，但全体股东约定不按照出资比例分取红利或者不按照出资比例优先认缴出资的除外；二是股东并未享有相应的分红权和表决权的，表明属于待执行合同，不应该全额反映在资产负债表中，对于后续补缴出资的义务，应该考虑是否存在或有负债以及类似亏损合同的预计负债。

会议初步意见，建议暂不考虑专门出台规定，实务中应根据具体情况判断处理。

（四）证券公司与其设立并管理的资产管理计划是否为关联方。

【背景或案例】：证券公司A设立并管理了多个资产管理计划。按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》判断后，A对其中某些资产管理计划（以资产管理计划B为例）没有控制权，因此未将其纳入合并范围。在资产管理计划B的角度，证券公司A是否为B的关联方？在证券公司A的角度，资产管理计划B是否为A的关联方？

会议分析，根据国际会计准则第24号（IAS24），主体或其所在集团的成员为报告主体或报告主体的母公司提供关键管理人员服务的，该主体是报告主体的关联方；但是，接受关键管理服务的主体与提供关键管理服务的主体之间的关联方关系不具有相互性，前者不会仅仅因为其接受了管

理服务，而构成后者的关联方。为此，在资产管理计划 B 的角度上，证券公司 A 作为管理人向其提供了关键管理服务，A 是 B 的关联方；在证券公司 A 的角度上，资产管理计划 B 不会仅仅因为其接受了 A 的管理服务成为 A 的关联方。

会议初步意见：上述关联方关系的界定和披露会对实务产生较为广泛的影响，建议参考 IAS24 的相关解释，进一步明确有关会计处理。

（五）企业与股东之间的捐赠，捐出方如何进行会计处理以及接受方如何对资产进行初始计量。

【背景或案例】：现行准则对于企业接受股东（包括控股股东和非控股股东）捐赠，已经有明确规定。但在实务中，股东（捐赠方）应当如何进行会计处理，视同普通的捐赠支出计入当期损益，还是应当考虑该交易的实质增加对被投资方投资？

会议分析：该问题存在以下三种观点。

观点 1：股东应以与被投资方相同的原则进行会计处理，即接受捐赠方（被投资方）将该捐赠作为权益性交易处理的，捐赠方（股东）应视同投资进行处理，即增加相关投资成本。

观点 2：捐赠方（股东）应视同普通捐赠进行处理，即确认营业外支出。

观点 3：捐赠方（股东）应该通过规范的业务安排进行交易，在相关安排的书面文件中明确其给予被投资方的资源

支持的含义是什么，然后依据安排方面的书面规定处理。

会议初步意见，多数成员单位认为，准则对此类问题做出规范的，可能会为被关联方滥用于操纵利润，为此，建议不专门做出规定，在实务中根据具体情况判断处理。

(六) 根据资产减值准则以公允价值减去处置费用后的净额确定资产的可回收金额时，可否采用公允价值准则估值技术中的成本法计量其公允价值。

【背景或案例】：根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》，企业使用多种估值技术计量公允价值的，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值，这些估值技术包括市场法、收益法和成本法。但是，中国资产评估协会 2007 年发布的下述评估指南中明确解释，在资产减值测试时不能采用成本法。因此，如果中国评估师依据该评估指南出具专业意见，则与会计准则间可能存在需要协调的事项。

会议讨论，应当根据准则进行资产减值测试，关于在进行资产减值时，是否允许采用公允价值计量准则中的成本法，准则没有相应的禁止性规定。

会议初步意见，考虑到中国资产评估协会今年正在修订《以财务报告为目的的评估指南（试行）》，会计司将就此问题进一步与资产评估协会保持沟通，尽可能使评估准则与会计准则在这一问题方面协调一致。

（七）大宗商品的资产计量属性。

【背景或案例】：大宗商品是指可进入流通领域、但非零售环节，具有商品属性并用于工农业生产与消费使用的大批量买卖的物质商品。从其商品属性来说，大宗商品的确认和计量属于《企业会计准则第 1 号-存货》的规范范畴，但在金融领域实务中，大宗商品通常被设计为可进行交易的标准化工具。国内准则目前仅允许以交易为目的持有的贵金属存货以公允价值计量。建议在准则修订中，对除贵金属以外的其他大宗商品的资产计量属性根据会计主体的性质、商业模式能够区别处理。

会议分析，造成此问题的原因是我国准则未允许企业对特定存货采用公允价值计量，此问题在以前不太突出，但近年来我国越来越多企业参与大宗商品交易，而且国际大宗商品价格波动频繁，导致此问题日渐突出。

会议初步意见，建议通过修订《企业会计准则第1号——存货》或发布准则解释的方式引入国际准则相关内容，允许企业作为商品经纪商买卖的大宗商品以公允价值计量且其变动计入当期损益，并严格限定其适用范围是企业的商品经纪业务。

（八）永续债的部分条款对股债分类的影响。

【背景或案例】：目前企业在发行永续债（如银行间市场发行的永续中票、交易所发行的永续期公司债券等）实现

权益工具融资已成为市场上较为常见的融资形式。在一些发行案例中，部分条款可能违反企业会计准则。例如：(1) 发行人信用等级评定为 A+ 或以下则应全额兑付债券的“强制兑付事件”；(2) “初始利差=上期票面利率-上期基准利率”计算公式所导致的大幅度、无上限的债券利率定期跳升义务。普华永道建议讨论的问题为：(1) 以信用评级下调为强制兑付事件，是否将导致发行方承担交付现金的义务？(2) 上述大幅度、无上限的利率连续跳升机制，是否影响将该永续债分类为权益工具？

会议讨论，对于问题 1，成员单位普遍认为，从债务与权益区分的角度分析，信用评级下调是一个企业无法控制或影响的或有事项，按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的相关规定，只要或有事项下的情形中有一种不满足分类为权益的条件，该工具只能被分类为金融负债，因此作为强制付息事件的信用评级下调将导致发行方承担交付现金的义务并被分类为金融负债。

对于问题 2，存在以下两种观点：

观点 1：上述利率跳升机制的程度较深，已构成《企业会计准则第 37 号》中提到的“间接合同义务”，因此应分类为金融负债。

观点 2：虽然利率跳升机制是专门针对会计准则设计的，但理论上仍存在没有交付现金义务的可能性，因此难以通过

准则做出明确规定，需要在实务中结合其程度、有无上限等因素具体判断，并尽量避免出现这种情形。

会议初步意见，企业和注册会计师需要加强同业沟通，统一立场，并在准则执行中把握基本相同的尺度，传递较为明确的信息。如果遇到故意纯粹针对会计准则设计的极端条款，在根据准则原则做出判断时，应采用较严格的标准。建议暂不考虑专门出台规定。

（九）关于期货公司期货风险准备金的会计处理问题。

【背景或案例】：我国的期货公司开展期货经纪业务时，根据财政部的相关要求，需按代理手续费收入减去应付期货交易所手续费后的净收入的 5%提取交易损失准备金，并作为期货风险准备金在资产负债表以负债的形式进行列报，同时计入当期损益。

近期在 H 股上市的期货经纪公司在按照国际准则编制财务报表时，对该期货风险准备金采用了不同的会计处理方法，即，提取时作为利润分配处理，并将期货风险准备金在所有者权益的储备项目中列示。关于上述期货风险准备金的会计处理是否存在准则差异，可能存在不同理解。

会议分析：该问题存在以下两种观点。

观点 1：这一问题不构成准则差异，但实务中的监管规定较多，可能与会计准则规定不一致，需要准则制定机构做出澄清。

观点 2：财政部 2006 年发布的《金融企业财务规则》（财政部令〔2006〕第 42 号）和《金融企业准备金计提管理办法》（财金〔2012〕20 号）规定，与准则规定不存在矛盾，准则制定机构不需要做出澄清。

会议初步意见，期货公司对于期货经纪业务需计提的风险准备金的核算，应当遵循准则。关于金融企业风险准备金的现行监管规定中对期货风险准备等一般风险准备计提的要求，与现行企业会计准则不存在冲突。注册会计师和期货公司在编制和审计财务报表时，应当坚持遵循企业会计准则规定。

十、借壳上市后合并财务报表中股本金额应如何确定。

【背景或案例】：某非上市公司反向购买上市公司，上市公司（壳公司）不构成业务。借壳上市后，在合并财务报表中如何确定股本金额？举例说明：B 公司为非上市公司，借壳上市公司 A 完成不构成业务的反向收购。A 公司原股本 500 元（500 股，每股面值 1 元），为此次重大资产重组，发行 9,500 股（面值 1 元）的股票“收购”B 公司，B 公司原股本 1,000 元（1000 股，每股面值 1 元）。完成反向收购后，B 公司原股东对 A 公司的股权比例达到 95%（ $9,500 / (9,500 + 500)$ ）。

会议分析，该问题存在以下两种观点。

观点 1：按照《企业会计准则讲解 2010》中关于构成业

务的反向收购会计处理的相关规定处理，即合并财务报表中权益性工具的金额应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额，即假定 B 公司如发行本企业普通股且在 A 公司持有 95% 股权的，则发行股数应为 53 股 $(1,000/95\%-1000)$ ，合并后股本金额为 1,053 元 $(1,000+53)$ ，比较期间的股本金额相应为 B 公司股本金额（即 1,000 元）。但是，合并财务报表中的权益结构应反映法律上母公司的权益结构，即 A 公司发行在外的普通股 10000 股。

观点 2：采取简化处理，沿用 A 公司的股本金额，即人民币 10,000 元 $(500+9,500)$ 。在这种情况下，比较期间的股本金额相应的是 A 公司的股本金额即人民币 9500 元。理由是，准则对于不构成业务的反向收购只要求按权益性交易处理，对于股本金额并无特定规定，宜简化处理。

会议初步意见，成员单位表示以上 2 种观点在实务中都是可以接受的；同时，考虑到按观点 1 处理会导致借壳上市完成后，合并财务报表和个别财务报表上的股本金额出现不一致，为在一定程度上较少不一致，相对倾向于观点 2。建议不专门做出规定，在实务中根据具体情况判断处理。

出席：

企业、会计师事务所代表（名单见附件）

财政部会计司高一斌司长、应唯巡视员、舒惠好副司长、高大平处长、冷冰调研员、陈瑜处长、王虹调研员

报：赵鸣骥部长助理

发：司内相关处室
