

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 3 期)

2017 年 6 月 28 日

签发：高一斌

会议纪要

2017 年 5 月 18 日，根据《企业会计准则实施技术联络小组会议工作方案》，2017 年第一次技术联络小组会议在京召开。会议由财政部会计司副司长舒惠好主持。中国工商银行财会部、中国石油天然气集团公司财务部、中远海运集团有限公司财管部、中国人寿保险股份有限公司财务部，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的相关负责人和技术骨干参加了会议。会计司应唯巡视员出席了会议，相关处室负责同志及代表参加了会议。会上，各成员单位重点讨论了“关于同一控制下企业合并取得的以权益法核算的长期股权投资是否需要追溯调整”等十二个问题；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、关于通过同一控制下企业合并取得的以权益法核算的长期股权投资是否需要追溯调整的问题

【背景或案例】： 母公司将 A 子公司的股权注入 B 子公司，A 子公司账面存在采用权益法核算的长期股权投资（假设该股权投资不单独构成业务），对于 B 子公司而言该交易属于同一控制下企业合并。在 B 子公司编制合并财务报表时，A 子公司采用权益法核算的长期股权投资是否需要追溯调整？

会议分析，就此案例而言，按照企业合并准则的规定属于同一控制下企业合并，B 子公司在编制合并财务报表时，所取得的 A 子公司中包含的采用权益法核算的长期股权投资作为一项资产应按其在最终控制方（即母公司）财务报表上的账面价值进行会计处理，并调整相关的比较数据。会议还对同一控制下发生的企业合并以外的其他业务（如资产交易）是否也可以采用权益结合法进行了延伸讨论。

会议初步意见，同一控制下的企业合并，应当按照企业合并准则的规定进行会计处理；同一控制下的企业合并以外的其他交易或业务，涉及面较广、情况较为复杂，应当具体问题具体分析。

二、关于在对生产线进行减值测试时资产组的认定及其减值的会计处理问题

【背景或案例】： 企业在对生产线进行减值测试时，是否应当将生产线及其相关的厂房和土地使用权一并认定为资产组？如果生产线的可回收金额低于其账面价值，但是将

生产线及其相关的厂房和土地使用权作为一个资产组，且该资产组的可收回金额高于其账面价值，该资产组内的资产是否均无需计提减值？

会议分析，该问题涉及资产减值准则。根据资产减值准则，企业在计提资产减值时，应当以单项资产为基础估计其可收回金额；企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。因此，企业应当按照上述规定确定资产组，同时，在计提减值准备时还需要考虑多方面因素，例如该厂房或土地使用权是否仅仅能够用于特定产品生产以及土地使用权转让相关条件等，对生产线是否和厂房、土地使用权作为一个资产组进行判断。

会议初步意见，现行的资产减值准则已有明确规定，企业应当按照规定进行会计处理。

三、关于贷款利率设置方式是否满足“仅为对本金和为偿付本金金额为基础的利息的支付”（SPPI）的问题

【背景或案例】：国内银行贷款的利率设置一直习惯采用基准利率上浮/下浮百分比的方式。有人提出该贷款利率设置方式是否适用国际金融工具准则（IFRS9）中所述的杠杆因素（leverage），如果适用，将导致其不符合 SPPI 特征。

会议分析：该问题涉及新金融工具准则。以上观点与国内贷款的实质和 IFRS9 所述的 SPPI 的原则在理解上有偏差。

从国内贷款来看，这类贷款交易实质仍是一般借贷安排，其贷款利率的设置方式主要是希望以此反映贷款风险特征，不应适用 IFRS9 所指的杠杆因素。

会议初步意见，要立足中国实践，统一思想，按照新金融工具准则的相关原则做好会计处理。

四、关于对非保本保收益理财产品的投资的合同现金流量特征是否满足 SPPI 的问题

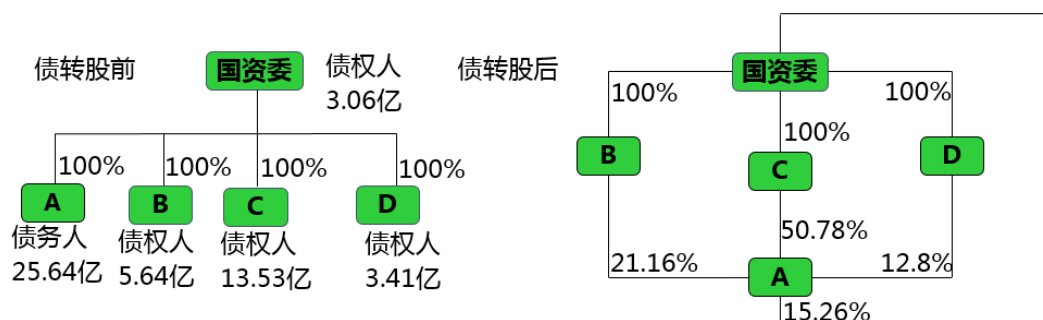
【背景或案例】：按照新金融工具相关会计准则，对非保本保收益理财产品的投资的合同现金流量特征是否满足“仅为对本金和为偿付本金金额为基础的利息的支付”（SPPI）？

会议分析，该问题涉及对新金融工具准则的理解。准则规定的合同现金流量特征是指，金融工具合同约定的，反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。建议对于非保本保收益理财产品的投资应当严格执行准则规定处理。

会议初步意见：新金融工具准则已有明确规定，企业应当正确理解有关规定进行会计处理。

五、有关债转股的会计处理问题

【背景或案例】：



如上图所示，在“三去一降一补”工作中，为了理顺 A 公司与国资委、B 公司、C 公司和 D 公司之间的债权债务关系，降低 A 公司的债务规模，A 公司提请当地国资委按照相关文件精神，批准同意将国资委、B 公司、C 公司和 D 公司持有的 A 公司债权转为股权。各方协商后，决定按照总债务的账面价值转增 A 公司资本（按有关规定不需评估）。债转股完成后，B、C、D 公司及国资委对 A 公司的持股比例如上图列示。其中，C 公司控制 A 公司；B 公司对 A 公司具有重大影响；D 公司对 A 公司不具有控制、共同控制或重大影响。

以上业务需要明确的问题是，A 公司能否确认债务重组损益？

会议分析，在本案例中，债权人均为国资委全资拥有的单位，因此而具有一定的“权益性交易”色彩。如果该业务的经济实质判断属于权益性交易的，A 公司作为债务人，不应确认“债转股”的有关损益，而应按照账面价值将负债转入所有者权益；对于 B、C 和 D 公司而言，有关股权投资的初始入账价值应分别按照金融工具准则和长期股权投资准

则的规定核算，所结转的债权公允价值与账面价值的差异影响均应计入权益。

会议初步意见：此类业务在实务中的情况较为复杂，不能仅仅因为交易各方均受国资委控制就认定该交易必然属于权益性交易。企业应当根据准则有关规定，结合具体情况判断业务的经济实质，并进行相应的会计处理。由于该问题涉及职业判断，拟不纳入准则解释。此外，关于是否对“三去一降一补”企业的债转股交易统一做出会计处理规定，有待进一步跟踪、研究实务需要后再确定。

六、关于送红股的会计处理问题

【背景或案例】：送红股，又称股票股利，是指股份公司在利润分配时不是向股东支付现金股利，而是送股票给股东，增加股份公司发行在外股份数的分配方式。企业向股东送红股时，应当按什么价值减少未分配利润、增加股本？

会议分析了以下三种观点。

观点 1：不能靠会计规定来解决目前资本市场上存在的“高送转”问题。公司如何进行利润分配主要涉及公司法等国家法律法规或有关监管规定，国际准则目前也没有明确的规定，建议维持目前实务中的做法（即以股票面值作为转股价格）。

观点 2：参照美国方面的做法，即美国会计准则规定以公司送红股比例是否超过 20%为界限，超过 20%的视为股票

分割（公司所有者权益结构调整）且不进行会计处理，否则视为利润分配且以股票的公允价值作为转股价格，但如果采取这种规则导向的做法可能也会引发公司操纵市场的行为。

观点 3: 统一规定公司送红股以除权日的市场收盘价（公允价值）为转股价格。

会议初步意见: 会议要求有关参会代表进一步研究、思考恰当的处理方案，并及时向会计司反馈意见和建议。

七、与修订后的收入准则有关的列报问题

修订后的收入准则增加了（1）合同资产、（2）合同负债、（3）合同取得成本、（4）合同履约成本、（5）退货权资产和（6）退货负债等资产和负债，这些资产和负债的会计核算科目应当如何设置，以及在资产负债表中应当如何列示？

会议分析, 关于以上（1）至（6）项资产和负债的会计核算科目设置以及在资产负债表中的列示问题，考虑逐项设置会计核算科目，以便于会计核算，在列报时则考虑尽量并入已有的报表项目。即，（1）合同资产的科目及报表项目为“合同资产”；（2）合同负债的科目及报表项目为“合同负债”，同时明确“递延收益”仅用于政府补助；（3）合同取得成本的科目建议单设，报表项目为“其他流动资产”（待摊费用一类）或“其他非流动资产”（长期待摊费用一类）；（4）合同履约成本的科目及报表项目为“存货”；（5）退货

权资产的科目建议单设，报表项目为“其他流动资产”或“其他非流动资产”；（6）退货权负债的科目建议单设，报表项目为“预计负债”、“其他流动负债”或“其他非流动负债”。

会议初步意见，建议在新收入准则应用指南中明确以上意见。

八、关于永续工具中的投资者保护条款对会计上分类为权益工具的影响问题

【背景或案例】：当永续工具触发“交叉保护条款”、“事先约束条款”和“控制权变更条款”这些投资者保护机制时，该永续金融工具在初始确认时是否可以分类为权益工具？

会议讨论，该问题涉及金融工具列报准则。企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的，该合同义务符合金融负债的定义。在判断发行人是否的确有能力控制某些“事先约束事项”时，应紧扣准则，从严把握。

会议初步意见，金融工具列报准则的相关原则是明确的，建议严格按照准则规定的原则进行会计处理。

九、关于在建工程中土地使用权支出的借款费用资本化问题

【背景或案例】：借款费用准则规定，为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘

以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。对于在建工程如果占用了一般借款，在计算借款费用资本化金额时，是否允许将土地使用权占用的资金支出计入累计资产支出？

会议分析，该问题涉及借款费用准则。根据准则规定，除房地产开发企业自行开发用于出售的房地产项目外，本案例中的企业在确定可资本化金额时，应当仅以建造支出为基础，不应该包括土地使用权支出。

会议初步意见，现行的借款费用准则已有明确规定，企业应当按照规定进行会计处理。

十、关于反向购买交易费用的会计处理问题

证监会于 2016 年 9 月发布《关于修改〈上市公司重大资产重组管理办法〉的决定》，取消了重组上市（俗称“借壳上市”）的配套融资安排。“借壳上市”属于企业会计准则体系中所规范的反向购买的情况。重组新政前，由于借壳交易同时配套募集资金，实务中，往往较大比例的中介费用是配套募集资金的承销费，因此冲减了发行收入。然而，重组新政取消配套融资安排之后，在“借壳上市”交易中，上市公司不再允许配套募集资金。此时，独立财务顾问费、会计师事务所审计费、律师费以及评估费等交易费用是否属于与发行金融工具（股票）直接相关的费用，应当如何进行相应会计处理，在实务中存在一定的争议。

会议分析，该问题涉及企业合并准则。根据准则规定，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益，购买方作为合并对价发行的权益性工具或债务性工具的交易费用，应当计入该工具的初始确认金额。在反向购买交易中，如果无法区分哪些是与会计上的被购买业务相关的，哪些是与股份发行相关的，可以考虑简化处理。

会议初步意见，现行准则和解释等已体现了处理原则，企业应当据此进行会计处理。

十一、关于股权投资公司和类金融企业的报表列报问题

近年来，市场上出现了越来越多的股权投资公司，主要业务是持有其他企业的股权（一般不控股），并向被投资企业提供股东贷款，收入来源主要是投资收益和利息收入。由于这些企业并非金融企业，通常采用一般企业的会计报表格式，其利润表没有或者只有很少的营业收入，而投资收益金额很大，财务费用则通常为负数。这样的利润表不能很好地反映企业真实的经营情况，也不便于报表使用者理解。另外，某些融资租赁公司、小额贷款公司、互联网金融公司，未取得银监会颁发的金融企业牌照，但实际上从事金融业务。这类企业应当按照一般企业还是金融企业的报表格式编制财务报表，实务中存在不同的做法。

问题是，上述股权投资公司是否可以参照金融企业的报

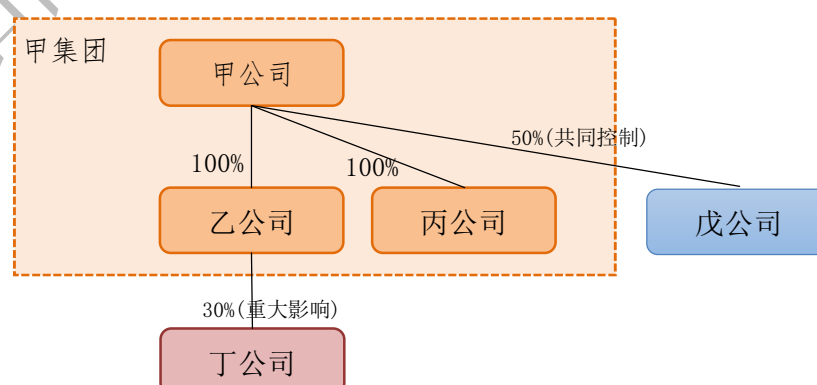
表格式，将利息收入、股息分红等计入营业收入？企业是否应遵循实质重于形式的原则，根据实际从事的业务来确定采用金融企业还是一般企业的报表格式编制财务报表？

会议分析，《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中提供了一般企业的报表列报格式，同时认可企业如有特别需要，可以结合企业的实际情况进行必要调整和补充。

会议初步意见，现行财务报表列报准则已有规定，企业应当按照规定进行列报。同时，鉴于新的金融工具准则、收入准则陆续出台，考虑就这些新准则对财务报表列报的影响修订企业财务报表的参考格式。

十二、关于企业与其所在集团其他成员的合营企业等是否构成关联方关系的问题

【背景或案例】：企业与可对其施加重大影响的股东所在集团的子公司和合营公司，是否构成关联方？以下图为例，丁公司和丙公司、戊公司是否构成关联方？



会议分析，该问题涉及关联方披露准则。目前企业会计准则及其讲解尚未明确规定该问题。根据《国际会计准则第

24 号——关联方披露》第 9 段的规定，丁公司与丙公司构成关联方，丁公司与戊公司构成关联方。

会议初步意见，建议通过修改准则或发布解释公告来明确此问题。

出席：

企业、会计师事务所代表

财政部会计司应唯巡视员、舒惠好副司长、高大平处长、陆建桥处长、陈瑜处长、王虹调研员

发：司内相关处室
