

企业会计准则实施技术联络小组会议

（第 4 期）

2017 年 11 月 23 日

签发：高一斌

会议纪要

2017 年 10 月 31 日，根据《企业会计准则实施技术联络小组会议工作方案》，2017 年第二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家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，相关处室负责同志参加了会议。会上，各成员单位重点讨论了“关于影视、动漫企业拍摄影视作品及制作动漫剧相关会计问题”等 11 个议题；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、关于影视、动漫企业拍摄影视作品及制作动漫剧相关会计问题

（一）动漫剧制作企业在动漫制作过程中所发生的成本

【背景或案例】：已经执行企业会计准则的动漫剧制作企业在动漫制作过程中所发生的成本（假定满足资产的定义和确认条件），应当按照《电影企业会计核算办法》（财会〔2004〕19号，以下简称《办法》）的相关规定，作为存货（流动资产），还是应当按照企业会计准则的相关要求，根据性质和持有动漫剧的意图，分别作为存货或者无形资产（非流动资产）进行处理？

会议分析，实务中，企业主要基于以下原因按存货核算：一是证监会要求A股IPO企业最近一期末无形资产占净资产的比例不高于20%，因此企业不愿意将影视制作成本列报为无形资产；二是影视企业因制作产品而获得的著作权的投资回收，大部分在早期放映时（期间不长，例如1年）予以实现，根据配比原则，以收入为基础进行摊销较合适，按无形资产核算后，摊销较为困难；三是影视企业持有的著作权的实现方式也较为混合和复杂，部分像存货、部分像无形资产，如何将制作总成本在存货和无形资产之间分拆较为困难。

（二）联合拍摄影视作品的联合拍摄方的会计核算

【背景或案例】：假定联合拍摄影视作品满足《办法》中“联合摄制”的定义，并且相关联合拍摄安排满足合营安排的定义且属于共同经营，联合拍摄方应当按照《办法》进行会计处理，还是应当按照《企业会计准则第40号——合

营安排》进行会计处理？

会议分析，该问题涉及企业会计准则和《电影企业会计核算办法》。在联合拍摄各方中，负责摄制成本核算的企业将按照《办法》，核算所有发生的摄制成本，投资方比照委托摄制业务处理，双方根据投资比例确认发行收入。如按照合营安排会计准则，合营方按其所持有的份额确认相关资产、负债和承担的份额确认所享有的收入、费用。

会议初步意见，上述两个问题涉及企业会计准则与《电影企业会计核算办法》之间的协调问题。企业在执行企业会计准则时可以参考企业会计制度下的行业会计核算办法，当二者规定有冲突时，应该遵循企业会计准则的规定。对于上述两个具体问题，需要对行业实务进一步调研后再决定后续处理方法，例如，废止该行业核算办法，或根据企业会计准则对该《办法》予以更新，或发布解释等。

二、关于防控可能形成有毒资产的表外理财等泛资管业务的影子银行会计问题

【背景或案例】：第五次全国金融工作会议在提到影子银行风险时指出，各类表外理财业务、同业业务、交叉性金融业务迅速膨胀，交易不透明，多层嵌套，风险链条长，因监管难以穿透而形成套利，很容易成为有毒资产。其中，“理财产品”实际涉及银行理财、资管、某些保险产品、私募等泛资管行业的多种结构化主体。

会议分析，该问题涉及金融工具准则和合并财务报表准则。若理财产品穿透至资管计划的底层资产进行核算，由于投资品的层级较多，不同层级的投资管理人估值结果可能不一致，从而导致理财产品与资管计划整体估值不符。会计“穿透”可能会影响理财产品与资管计划的准确估值运作，对缓解上述问题的作用有限。

会议初步意见，一是针对可能形成有毒资产的表外理财等结构化主体的会计处理，会计准则制定部门应当采取制定发布准则解释等举措，进一步明确其处理原则，压缩会计政策选择空间；二是首先通过准则解释解决上述结构化主体的合并报表问题，然后借助新准则的金融资产分类等更严格的规定，水到渠成地理顺其资产端的会计处理，暂不考虑采取会计“穿透”等方法；三是认真研究上述可能形成有毒资产的交易结构的深层次原因，形成对监管部门的建议，通过同时改进监管和会计标准，形成监管合力，从源头防控此类金融风险。同时，对上述有关问题可考虑在新金融工具准则的应用指南中予以说明。

三、关于新政府补助准则的相关会计问题

（一）关于“总额法”和“净额法”

【背景或案例】：“总额法”和“净额法”是否构成一项会计政策，一旦选择就必须适用于所有政府补助（除财政贴息外），还是可以根据具体补助项目进行选择，即在同一

期间内、同一会计主体收到的不同项目的政府补助，可以采用不同的方法进行处理？

会议分析，该问题涉及新政府补助准则。政府补助的形式与对象多样，有的采用总额法更为适宜，有的采用净额法更有利于反映相关信息。因此，不宜限制企业按照政府补助的性质选择列报方法，国际财务报告准则也没有这种限制。

会议初步意见，在新政府补助准则应用指南中对此加以指引，企业应根据自身的具体情况和每类政府补助的性质采用总额法或净额法；对于性质相同的政府补助应采用相同的方法；方法一旦选用，不得随意变更。

（二）关于与“日常活动”相关的政府补助

【背景或案例】：新政府补助准则规定，“与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。”但是，准则并未明确“日常活动”的范围，企业应当如何判断其收到的政府补助是否与“日常活动”相关？

会议分析，该问题涉及新政府补助准则。尽管收入准则和存货准则也提及了“日常活动”，但考虑到政府补助对象的广泛性，新政府补助准则中的“日常活动”范围要比前述两个准则宽泛。以补助对象是否为营业利润之中所包含的项目作为界定的标准是实务上普遍接受的，并具有较好的可操

作性。对于是否需要满足“经常性”条件，现有的营业利润与营业外收支并没有特别考虑这一条件，因此，不宜单独就政府补助附加该条件。

会议初步意见，在政府补助准则应用指南中加以说明，即就该准则而言，与“日常活动”相关是指政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售行为密切相关，则认为该政府补助与日常活动相关。

（三）与生产性资产相关的政府补助，在总额法下应在何时将递延收益计入损益

【背景或案例】：与生产性资产（例如生产设备等固定资产）相关的政府补助，在总额法下，相关递延收益应当在所生产的存货实现销售时计入损益（与净额法结果一致，但实务中可能较难操作），还是在相关资产使用寿命内平均计入损益（可能与净额法结果不一致，即递延收益计入损益的时间很可能早于相关资产折旧影响损益的时间，导致政府补助与其拟补偿的相关成本费用不配比）？

会议分析，该问题涉及新政府补助准则。从理论上讲，与生产性资产相关的递延收益在总额法和净额法下计入损益的时间可以一致，但在实务操作中并不可行，根据重要性原则，也没有必要做出此项要求。

会议初步意见，建议仅明确在总额法下，相关政府补助形成的递延收益在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法

分期计入损益。

四、关于负债和权益分类的问题

【背景或案例】：优先股、永续债券、永续票据等介于“股”和“债”之间的创新资本工具，涉及金融负债与权益工具划分的问题。此类问题牵涉面较广，既有国有企业、上市公司强制分红导致的老问题，也有投资者保护条款等因素导致的新问题；既涉及银行间市场永续中票、交易所永续债，也涉及委托贷款，甚至涉及市场化法治化债转股的一些具体操作。此类永续债应当分类为负债还是权益？

会议分析，该问题涉及新金融工具准则。会议讨论了国有企业强制分红付息、投资者保护条款（含交叉保护条款）以及利率跳升等因素导致的债务权益分类问题。

会议初步意见，上述问题可以通过在新金融工具准则应用指南中增加示例的方式，对实务予以正确引导，不需要通过发布准则解释的方式进一步规范；同时，还需要继续加强与监管部门的沟通，协同解决这些问题。

五、关于“三供一业”会计处理的问题

【背景或案例】：近年来，很多国有企业及上市公司都涉及职工家属区供水、供电、供热（供气）及物业管理（统称“三供一业”）的分离移交。《国务院办公厅转发国务院国资委、财政部关于国有企业职工家属区“三供一业”分离移交工作指导意见的通知》（国办发〔2016〕45号）明确：一是移交

企业对相关设备设施进行必要的维修改造，达到城市基础设施的平均水平，分户设表、按户收费；二是原则上先完成移交，再维修改造，对于维修改造成本，中央财政补助 50%，中央企业集团及移交企业的主管企业承担的比例不低于 30%，其余部分由移交企业承担；三是移交企业按照《财政部关于企业分离办社会职能有关财务管理问题的通知》（财企〔2005〕62 号）规定进行财务处理。

企业无偿移交相关设施设备时，是否应遵循财企〔2005〕62 号的会计处理？企业发生的维修改造支出是否遵循相同的会计处理方式？

会议分析，按照财企〔2005〕62 号文件，无偿移交资产应该冲减权益。对于维修改造支出等的会计处理，目前，缺乏明确规定。

会议初步意见，财企〔2005〕62 号文件只涉及了资产的划转，对维修改造支出的会计处理还需要结合相关文件进行研究。

六、关于银行实施新金融工具准则的操作性问题

（一）新金融工具准则下国债央票等金融资产的减值计提

【背景或案例】：新金融工具准则要求会计主体使用预期信用损失模型计算减值准备。金融负债发行人的违约概率（PD）为预期损失模型中的一项重要参数，而校准违约概率

需要大量历史数据的积累。对于持有的国债、国开债、地方政府债、华融债，银行一般认为其直接或间接由中央或地方政府提供信用背书。由于缺乏历史违约数据，校准发行人违约概率较困难。银行希望了解（1）此类债项是否需要计提减值？（2）如果需要计提，其发行人违约概率如何确定？

会议分析，第一，发行人从无违约历史记录，不等于发行人违约概率为零。第二，国内目前缺乏该类违约概率数据，但国内外评级机构有相关主权评级数据，或利用其他数据推导违约概率。第三，随着国内金融市场的逐步发展完善，相关信用评级也将进一步丰富。第四，对于国债的信用风险，目前几乎可以忽略不计，但对于地方政府债券需要具体问题具体分析。

会议初步意见，国债、国开债、地方政府债等都属于新金融工具准则的减值计提范围，具体的计提方式和计提金额由金融机构按照准则要求进行判断和确定。

（二）新金融工具准则三阶段划分与五级分类的对应关系

【背景或案例】：目前在我国商业银行实践中，主要依据贷款风险分类结果来计提贷款损失准备。新金融工具准则将金融资产按信用风险恶化程度划分为“三个阶段”，不同的阶段按不同方法计量预期信用损失。这两套衡量信贷资产信用风险的标准之间既有区别也有联系。银行应当如何建立

或协调五级分类与三阶段的对应关系，以促进新准则下贷款损失准备计提与现行计提模式的衔接？

会议分析，该问题涉及银行按照会计准则进行核算后与行业监管口径的衔接。会计准则和监管规则的差异问题不仅在新金融工具准则下存在，在现行金融工具准则下也同样存在这样的问题。

会议初步意见，会计司将继续保持与监管部门的沟通和协调，使得监管部门对依据会计准则核算的数据与监管报表不同有更充分的理解。

（三）新准则现金流量测试（SPPI）的标准设定

【背景或案例】：银行在新金融工具准则实施过程中，对一些拥有特殊利率重置条款、期权（如赎回权等）债券以及一些保险公司次级债、可调换债券等进行分类判断时发现，并不能仅仅因为合同含有特殊条款就认定其无法通过 SPPI 测试，而是需要比对含权债券与非含权债的现金流量来加以判断。认定金融资产通过 SPPI 测试的定量标准如何确定，即在多大的偏离范围内可以认为该工具现金流量反映了本金和利率的实质？

会议分析，新准则并未对 SPPI 测试的定量标准作出规定。在考虑这些“权”能否通过 SPPI 时，应辨析这些特殊条款的具体内容，不能一概而论：例如对“转换权”之类的特殊条款通常可以直接判断其将导致相关金融资产无法通

过 SPPI；对于另外一些特殊条款，可以不通过计算看出其是否影响通过 SPPI；对于修改未来现金流量的，可能需要通过基准现金流量比较计算来判断。此外，对于非标准利率重置、含权债、以及含有提前或展期还款权的贷款等，其计算合同现金流的方式并不完全一样，需加以区别。

会议初步意见，金融机构应在保证 SPPI 测试计算方法正确的基础上，利用重要性原则进行判断。

七、关于持有待售准则适用范围的问题

【背景或案例】：持有待售准则第五条规定，企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。企业以非现金资产归还股东（例如，国有企业的无偿划转）是否适用持有待售准则？

会议分析，国有企业无偿划转交易是应股东要求进行的，从性质上没有“售”的实质，所划转的资产既没有流动资产的性质，也没有抵偿现金的功能。从计量角度，无偿划转资产以账面价值结转，不产生损益，也不适用持有待售准则中账面价值与公允价值减出售费用孰低的原则。

会议初步意见，国有企业无偿划转不适用于持有待售准则的规定。

八、关于《中央企业公司制改制工作实施方案》发布后，全民所有制企业改制为国有独资公司或国有及国有控股企

业全资子公司时，是否可以不按评估值调账的问题

【背景或案例】：国务院办公厅印发的《中央企业公司制改制工作实施方案》（国办发〔2017〕69号）要求全民所有制中央企业（不含中央金融、文化企业），在2017年底全部改制为按照《中华人民共和国公司法》登记的有限责任公司或股份有限公司。该文件规定，“改制为国有独资公司或国有及国有控股企业全资子公司，可以上一年度经审计的净资产值作为工商变更登记时确定注册资本的依据，待公司章程规定的出资认缴期限届满前进行资产评估。改制为股权多元化企业，要按照有关规定履行清产核资、财务审计、资产评估、进场交易等各项程序，并以资产评估值作为认缴出资的依据。”

根据该文件的相关要求，全民所有制企业改制为国有独资公司或国有及国有控股企业全资子公司时，是否可以不按评估值调账？

会议分析及初步意见，由于国务院文件的相关规定未要求进行评估调账，因此不按照评估值进行调账。

九、关于新金融工具准则下合同修改的问题

【背景或案例】：新《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第42条规定了企业与交易对手方修改或重新议定合同，未导致金融资产终止确认，但导致合同现金流量发生变化情形下的会计处理，但是未明确合同修改是否构

成金融资产终止确认的判断标准。

另外，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定对于修改或重新议定合同所产生的所有成本或费用，企业应当调整修改后的金融资产账面价值，并在修改后金融资产的剩余期限内进行摊销，是否意味着可能需要调整实际利率？

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第 13、14 条规定了对金融负债合同条款做出实质性修改构成终止确认情形下的会计处理，对金融负债合同条款做出修改未构成终止确认情形下应当如何进行会计处理？

会议分析，关于合同修改是否构成金融资产终止确认的判断标准，原则上应按照新《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和新《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》中关于金融资产终止确认的条件进行判断，对于合同修改导致合同现金流变化的，可考虑参考金融负债合同修改的原则具体分析。对金融负债合同条款做出修改但未构成终止确认的会计处理，由于国际准则已经明确，建议在指南中也相应明确处理方式。

会议初步意见，对于该问题中的有关事项，建议在相关新金融工具准则应用指南中予以说明。

十、关于控股股东和其他投资方持有的发行人首次公开发行股票在限售期内的公允价值计量问题

【背景或案例】：对于出售存在限制的资产，《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》要求在计量其公允价值时应区分该限制是针对资产持有者的，还是针对该资产本身的。如果该限制是针对相关资产本身的，企业以公允价值计量该资产时应当考虑该限制特征；如果该限制是针对资产持有者的，企业以公允价值计量该资产时不应考虑针对该资产持有者的限制因素。

实务中，证监会、交易所对控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员持有的上市公司股票，规定了不同的禁售期，上述限售股的禁售规定是针对资产持有者的，还是针对该资产本身的？

会议分析，判断是针对持有人的限售还是针对资产本身的限售，可以通过假定在特殊情况下，该资产转让予另外一方，该限售是否会“传递”至转入方来判断。如果限售会“传递”至转入方，则表明该限售是针对资产本身的限售，如果限售不会“传递”至转入方，则表明该限售是针对持有人的限售。

会议初步意见，综合各方面因素判断限售是针对资产本身还是持有人。对于原始股东持有的限售股，如果该股东发生破产清算等事项导致其持有的限售股转让予第三方，限售将仍旧适用（即传递至转入方），因此，原始股东持有的限售股是针对资产本身的限售；对于董监高持有的限售股，如

果其发生死亡等事项导致其持有的限售股转让予其继承人，该限售将不再适用（即不会传递至转入方），因此，董监高持有的限售股是针对持有人的限售。

十一、关于新金融工具准则的实施时间和范围问题

（一）母公司与其子公司未同步采用新金融工具相关企业会计准则时，母公司合并财务报表中应如何处理？

【背景或案例】：企业集团是否可以比照收入准则的过渡办法，即母公司执行新金融工具相关企业会计准则、但子公司尚未执行新金融工具相关企业会计准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照新金融工具相关企业会计准则规定调整子公司的财务报表。母公司尚未执行新金融工具相关企业会计准则、而子公司已执行新金融工具相关企业会计准则的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照新金融工具相关企业会计准则编制的财务报表直接合并。

会议分析，对于母公司尚未执行新金融工具相关企业会计准则、而子公司已执行新金融工具相关企业会计准则的，若比照收入准则的过渡办法，子公司不必另行编制按母公司的会计政策进行调整后的财务报表用于母公司的合并。在2018年至2021年的过渡期内，这将为存在上述情况的集团公司实施新金融工具准则提供了更务实的衔接方法，有利于

新准则的平稳过渡。但是在母公司的合并报表中采用不同的会计政策，将导致财务报表中同时列报新旧金融工具项目，可能不利于阅读，并可能影响监管报表。

会议初步意见，比照新收入准则的过渡办法。但是如何进行相应的列示和披露，将由准则项目组根据企业实际情况进行研究后确定。

（二）企业与其联营企业或合营企业未同步采用新金融工具相关企业会计准则时，企业应如何处理？

【背景或案例】：企业是否可以比照收入准则的过渡办法和《关于保险公司执行新金融工具相关企业会计准则有关过渡办法的通知》，在统一会计政策的调整不切实可行的情况下，不对联营企业或合营企业进行统一会计政策的调整，并且可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

会议分析，在实施新金融工具准则的过程中，企业与联营企业或合营企业的实施时间表并不一定相同，由于企业对联营企业或合营企业并不具有控制，在某些情况下，统一会计政策并不切实可行。因此，对该问题建议参照新收入准则的过渡办法。

会议初步意见，建议结合本问题（一）一并研究处理。

（三）对于其他境内上市企业，要求自 2019 年 1 月 1 日起施行新金融工具相关企业会计准则。这里的“其他境内

上市企业”包括哪些主体？

【背景或案例】：除在境内主板、中小板及创业板上市的公司外，其他上市公司是否包括新三板的挂牌企业？拟在境内上市（包括主板、中小板、创业板及新三板）的企业（IPO企业）以及发行债券的企业，其相应的申报财务报表应从什么时点开始实施新金融工具相关企业会计准则？

会议分析，该问题除新金融工具准则之外，同样涉及新收入准则的实施。上市公司的定义设定过宽将导致部分企业实施新准则的时间表过早，鉴于新准则实施的复杂性，为了平稳过渡，建议将上市公司的定义确定在比较窄的范围内，如仅为普通股上市的企业，即在境内为主板、中小板及创业板上市的公司。具体如何界定需与相关监管部门协商。会议还对是否需要在2017年12月31日的财务报表中披露执行新准则对财务状况和经营成果的影响进行了延伸讨论。

会议初步意见，会计司将与相关监管机构进行沟通确定。此外，企业会计准则没有要求在财务报表中披露尚未生效的新准则对财务状况和经营成果的影响，但是考虑到新准则可能对部分企业有重大影响，鼓励企业根据自身情况进行披露，以提供对报表阅读者有用的信息。