

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第5期)

2018年6月15日

签发：应 唯

会议纪要

2018年5月24日，根据《企业会计准则实施技术联络小组会议工作方案》，2018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应唯主持。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“关于乘用车企业平均燃料消耗量与新能源汽车积分的会计处理”等8个议题。现将有关情况纪要如下：

一、关于乘用车企业平均燃料消耗量与新能源汽车积分的会计处理

(一) 乘用车企业负积分的会计处理问题。

【背景或案例】根据《乘用车企业平均燃料消耗量与新

能源汽车积分并行管理办法》（以下简称《积分办法》）的相关规定，年度平均燃料消耗量积分或新能源汽车积分为负数的乘用车企业，是否需要在年底确认预计负债？

会议分析，工业和信息化部发布《积分办法》的目的是规范乘用车企业的行为，引导乘用车企业更多的生产或进口新能源车型。年底的负积分是否应确认负债，取决于乘用车企业是否必然通过购买正积分去抵销负积分。如果有证据表明企业自己能够产生足够的正积分用以抵销负积分或者决定未来不再生产未达标新车型而无需购买负积分的，则表明不满足预计负债的确认条件，如果企业需要购买正积分用以抵销负积分的，是否会形成预计负债，还需要判断其是否满足预计负债确认的条件。

会议初步意见，由于工信部积分交易平台尚在建设中，对于乘用车企业的负积分，暂按以下原则进行会计处理：如乘用车企业可以通过自产正积分抵销负积分或者决定未来不再生产未达标新车型而无需购买负积分的，此时不应确认相关负债；如乘用车企业的负积分无法通过自产正积分完全抵销而可能需要外购正积分，此时需要根据企业的具体情况，按照预计负债的确认条件，判断是否应当确认预计负债。

（二）乘用车企业正积分的会计处理问题。

【背景或案例】根据《积分办法》的相关规定，乘用车企业产生或购买的平均燃料消耗量正积分或者新能源汽车

正积分是否应当确认为一项资产？如果应当确认为资产，应确认为哪一类资产？采用何种计量基础？

会议分析，对于乘用车企业在生产经营过程中自产的正积分，不应确认为资产。对于乘用车企业外购的正积分，满足企业会计准则中资产的定义及确认标准，应该确认为资产。购买的正积分形成的资产只限当年使用，不可以结转，不应跨年摊销。

会议初步意见，对于乘用车企业在生产经营过程中自产的正积分，不确认为资产；乘用车企业外购的正积分所发生的成本直接计入当年生产成本。

二、权益法核算的长期股权投资的有关会计处理问题

（一）股权稀释损失的会计处理问题。

【背景或案例】由于联营企业增资扩股导致股权被稀释，企业在评估判断股权投资不存在减值事项之后确认了股权稀释损失，计入资本公积借方，在资本公积贷方余额不够冲减时，应该如何处理？

会议分析，根据长期股权投资、企业合并以及合并财务报表等准则中的规定，企业发生权益性交易需要调整资本公积（资本溢价）时，以资本公积（资本溢价）冲减至零为限，不足冲减的部分需调整留存收益。除此之外，现行准则对于其他资本公积是否可以冲减为负数（即借方余额）并无禁止性规定。因此，当前准则并不禁止在资本公积贷方余额不足

时，将确认的股权稀释损失继续计入资本公积借方。

会议初步意见，股权稀释损失如果不属于资产减值损失，则应根据准则规定计入资本公积，因此导致资本公积出现借方余额，可按借方余额列报，不进行其他会计处理。

（二）股权稀释损失的会计处理问题。

【背景或案例】确认股权稀释损失计入资本公积借方以后，股权投资发生减值，在计提减值准备时，是否需要将资本公积中的股权稀释损失转出，计入当期损益？对于长期股权投资转为持有待售时是否应将股权稀释损失的资本公积转出？

会议分析，根据企业会计准则的规定，股权投资确认减值损失时，不应将资本公积借方余额的股权稀释损失转出。对于长期股权投资转为持有待售时是否应将股权稀释损失的资本公积转出，《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南中解释，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。根据《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》以及《财政部关于持有待售准则有关问题的解读》，分类为持有待售资产的对联营企业或合营企业的权益性投资，应当停止权益法核算。

会议初步意见，企业在进行长期股权投资减值损失测试

时应该考虑相关资本公积借方余额，并与可收回金额进行比较以确定资产减值损失的金额，但是该损失金额应该冲减长期股权投资账面价值，并以长期股权投资减记至零为限，不对相关资本公积借方余额进行调整。

（三）股权稀释对商誉的影响问题。

【背景或案例】企业通过购买取得对联营企业投资，购买时的商誉包含在该以权益法核算的长期股权投资账面价值中。后因被投资单位增发股份等原因引起企业在被投资单位持股比例下降，但对被投资单位仍具有重大影响。在这种情况下，长期股权投资的账面价值调整的金额是否应考虑商誉的影响？

会议分析，《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定，在权益法下，因股权稀释的影响计入权益而非损益，并不代表准则不认可该交易实质为投资方用部分原持有股权换取按新比例享有的新投资方对被投资单位投入的资源。准则仅仅是基于谨慎性的原则，要求投资方在实质处置股权前均将该“视同交换资源”的影响暂时计入权益，直至实际处置时转入损益。在“视同交换资源”的前提下，必然涉及结转相应比例的包含商誉在内的长期股权投资的账面价值。

会议初步意见，股权稀释时，应将长期股权投资的内含商誉部分结转，并进而计算股权稀释的影响金额，计入权益。

三、关于股份支付授予日和服务开始日

【背景或案例】根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》，授予日是指股份支付协议获得批准的日期。等待期是可行权条件得到满足的期间，企业会计准则讲解(2010)第十二章第二节提到：“从授予日至可行权日的时段，是可行权条件得到满足的期间，因此称为‘等待期’，又称为‘行权限制期’”是否可以认为在企业会计准则下，授予日和服务开始日可以为不同的日期？

会议分析，多数与会代表在实务中未遇到股份支付的服务期间、业绩考核期间早于授予日的情况。很多股权激励方案在正式批准前，公司很可能已将详细条款和员工进行了充分沟通，员工已受到激励并开始提供相关服务。从法理方面分析，协议是否在法律层面获得双方的同意对于双方开始履行各自在该协议下的义务至关重要。通常而言，股东大会的批准是实质性而非程序性的，即相关决议可能被否决。这表明，在经股东大会批准之前，股份支付协议并未获得主体一方的同意。在这种情况下，往往难以证明作为协议一方的员工会在股份支付协议并未获得另一方同意（即协议最终生效前）的情况下开始提供额外服务以获取合同对价，从而对股份支付交易的确认构成挑战。

会议初步意见，此问题上我国会计准则与国际会计准则不存在准则差异。实务中，如果授予日晚于职工开始提供服务的日期，需要考虑股东会等批准是实质性批准，还是程序

性的，根据其实质进行判断。

四、分步实现的非同一控制下企业合并中，相关股权公允价值变动的会计处理

【背景或案例】分步实现的非同一控制下企业合并中，当购买方在购买日之前对被购买方不具有共同控制或重大影响时，相关股权的公允价值变动在新金融工具准则施行后应如何处理？

会议分析，根据长期股权投资、企业合并和合并财务报表准则的相关规定，投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制且购买日之前持有的股权投资按照原金融工具准则的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应转入当期损益。

会议初步意见，在会计准则没有做出新的规定之前，企业应当按照现行企业会计准则进行会计处理。

五、有限合伙企业投资方取得现金分配的会计处理问题

【背景或案例】有限合伙企业投资方将持有的合伙企业份额作为可供出售金融资产核算，当合伙企业分回现金所得时，甲公司应当如何进行会计处理？

会议分析，与会代表观点如下：一是在底层资产清晰的前提下，可根据底层资产取得是收入还是成本收回进行判断；如果底层资产不清晰，可作为投资成本收回；如果以上皆不可行，才可作为收资收益；二是随着新金融工具准则逐步实

施，此问题将逐渐消失；三是应进一步了解相关合同条款，考虑按照现行金融工具准则是否应作为债务工具投资（持有至到期或可供出售）+衍生工具（年化收益是否在8%以上）进行处理；四是借鉴金融资产转移中的“过手”测试原则，看该合伙企业是否为“空SPV”，从而直接“穿透”。

会议初步意见，穿透进行会计处理，应尽量通过每次分配现金所得时的相关法律文件（比如分配通知单）予以明确。如果企业取得的现金所得实在无法明确的区分是归属于哪个基础资产的现金所得，比如合伙企业的从基础资产取得的现金所得允许再投资等情形，无法实现穿透处理，则可以冲减成本，超过成本的部分再确认投资收益。

六、以公允价值计量的应收账款的货币时间价值损失。

【背景或案例】安永和毕马威提出，一些企业通过无追索权保理或资产证券化等方式，择机选取部分应收账款出售，以缓解资金压力，并实现应收账款出表（终止确认）。因此，这些应收账款被分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。因为可以不考虑合同中的重大融资成分，所以按照交易价格初始计量，由此形成了公允价值与交易价格之间的差异，其中既包含预期信用损失，也包含货币时间价值的对价，均应计入当期损益。因此，两家事务所建议考虑不包含重大融资成分但合同付款期较长的应收账款的折现率对预期信用损失的影响。

会议分析，与会代表观点如下：一是这种情况下包含重大融资成分，因此折现率不能为零；二是新收入准则中关于交易价格中不考虑重大融资成分的条件，强调的是实际支付时间不超过 12 个月，而非合同付款时间；三是确定是否包含重大融资成分，也应当关注合同定价中是否体现或考虑了提供信用，不应过分关注付款期限是否在 12 个月以内；四是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的初始计量关系到后续的金融工具减值，不能将简便处理方法凌驾于金融工具减值的原则之上；五是如果是否给予付款信用期将导致不同的合同定价，应当考虑此类合同是否具有重大融资成分，如有，应根据金融工具确认计量准则以公允价值+交易费用进行初始计量。

会议初步意见，应根据新收入准则谨慎确定合同是否包含重大融资成分，并按照新金融工具确认计量准则进行初始计量。

七、商品借贷及相关交易（含贵金属租赁）的会计核算

【背景或案例】会计司提出，自 2016 年以来，国际会计准则解释委员会、国际会计准则理事会及会计准则咨询论坛多次就商品借贷（commodity loan）及相关交易（包括黄金租赁、加密数字货币等）的会计处理问题进行讨论。从目前国内实务来看，各金融机构向黄金生产加工企业或同业租赁/拆借黄金的交易也较为普遍。此类交易的主要特点是，

租入方/拆入方按期支付租赁费或利息，租赁期满归还等质黄金；交易双方通过黄金交易所进行货权的转出和转入；租入方/拆入方在租赁期间拥有黄金的处置权。由此形成相关会计处理问题，包括黄金租出方/拆出方是否应终止确认租出/拆出的黄金、收取的租赁费/利息应通过什么会计科目进行核算等。考虑到国际会计准则理事会已明确表示没有任何现行国际准则适用于商品贷款，会计司建议考虑，我国是否应当针对商品贷款中的黄金租赁问题出台会计处理规定。

会议分析，与会代表一致赞同出台相关规范对金融机构开展的黄金租赁及相关贵金属业务进行规范，但应关注以下问题：一是兼顾与收入准则中关于“换货”规定的协调；二是谨慎论证适用范围，主要针对银行业金融机构，不要轻易推广到其他企业。

会议初步意见，考虑到国际会计准则理事会的态度、国内银行业金融机构的实际需要以及与会代表的意见，同意会计司着手起草相关规定，然后择机具体讨论。

八、有关金融工具的列报问题

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的列报问题。

【背景或案例】毕马威提出，现行金融工具准则分类与非金融企业资产负债表区分流动非流动资产列示的原则之间存在不协调问题，而新金融工具准则下以公允价值计量且

其变动计入当期损益的金融资产可能持有时间会超过 12 个月，建议考虑是否在资产负债表的非流动资产部分增设相应报表项目。

会议分析，与会代表意见如下：一是按照业务类型在资产负债表中分类列示，将计量基础放在附注中披露；二是流动非流动的划分依据是是否 1 年内到期，在现行准则下如果出现这种情况放入非流动部分的“其他”项目，在新准则下建议如不重大依然放入“其他”，如果重大就单列；三是在非流动部分单列；四是考虑非金融企业是否需要区分流动非流动资产，意义不大。

会议初步意见，对于一般企业，按照即将印发的《财政部关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》的要求，对公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行列报；对于金融企业，我们将根据相关工作进展，进一步研究后确定。

（二）金融工具应收利息和应付利息的列报问题。

【背景或案例】德勤提出，现行报表格式和科目使用说明要求单独设置“应收利息”和“应付利息”等会计科目和报表行项目。这一规定存在一定问题：一是对于交易性金融资产和金融负债而言，应收应付利息的单列，扭曲了相关金融资产或金融负债的公允价值，不符合准则中以公允价值计量的要求；二是对于摊余成本计量的金融资产而言，扭曲了

摊余成本，不符合准则中关于实际利率法的规定。因此，建议借新金融工具准则实施的机会，修改相关规定。

会议分析，目前对应收利息和应付利息的核算和列报在新金融工具准则下可能导致金融工具分类及计量上的问题，例如：（1）分类为公允价值变动计其他综合收益的债务工具，其应收利息部分原也应依照初始分类持续核算。而“应收利息”科目一般被视为按摊余成本计量的金融资产。这将导致其本金与应收利息分类与计量不一致。（2）以公允价值变动计损益的金融工具，其合同利息单独计入“应收利息”或“应付利息”科目，则未能真正以公允价值完整地计量该债务工具。（3）以摊余成本计量的金融工具，如果将“应收利息”或“应付利息”分离出来，剩下的账面价值并不符合摊余成本的定义。关于以上几点企业会计准则与国际会计准则并无差异，因此不应该有不一样的列报。但如果应收利息或应付利息涉及到的金额是已到期的利息，仅是由于时间点的原因在资产负债表日尚未收到或支付的利息，单独进行列报对报表使用者是有意义的。与会代表意见如下：一是应收应付利息单列确实不符合准则规定，但有利于在财务报表中反映相关合同利息金额，可考虑在相关会计科目下设置应收应付利息作为二级科目；二是合同应收应付利息信息方便估值工作，可在相关科目下设置二级科目；三是不应单独列示，是否设置二级科目皆可。

会议初步意见，对于一般企业，按照即将印发的《财政部关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》的要求，对应收利息或应计利息进行列报；对于金融企业，我们将根据相关工作进展，进一步研究后确定。