

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 6 期)

2018 年 11 月 28 日

签发：高一斌

会议纪要

2018 年 11 月 8 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、中国平安（集团）有限公司财务部，以及毕马威华振、立信、安永华明、致同、信永中和、普华永道、德勤华永等会计师事务所共十一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“关于非同一控制下企业合并中少数股东持有的卖出期权的会计处理”等 11 项议题。现将有关情况纪要如下：

一、关于非同一控制下企业合并中少数股东持有的卖出期权的会计处理

【背景或案例】会议对关于非同一控制下企业合并中少

数股东持有的卖出期权的 2 个案例进行了讨论。

案例 1：2018 年，甲公司向非关联企业乙公司购买其所持有 S 公司股权中 80%的部分，取得了对 S 公司的控制权，同时向乙公司授予一项按照约定交易价格向甲公司转让其持有 S 公司剩余全部 20%股权的看跌期权。

案例 2：A 公司在 20X7 年 12 月 1 日收购了一家上市公司 B 的 60%的股权，取得了控制权，根据当地监管规定，A 公司触发了强制要约收购，需要在 30 天内公开向 B 公司的所有剩余股东发出要约收购其股权，收购价格不得低于其购买 60%股权的价格，要约收购期为发出要约后 2 个月。A 公司于 2017 年 12 月 20 日发出收购要约，并随后在要约收购期结束时（20X8 年 2 月 20 日）进一步收购了 B 公司剩余的全部 40%股权。

根据以上 2 个案例，在合并财务报表中，应如何核算少数股东持有的卖出期权？

会议分析：关于案例 1，多数代表认为，一是对于企业合并中少数股东持有的卖出期权，购买方在合并财务报表中应该确认相关金融负债，但同时应调整少数股东权益还是归属于母公司权益，会议并未达成共识；二是是否应视同购买方通过企业合并交易取得拥有卖出期权的少数股东权益，并因此确认较大商誉的问题，会议并未达成共识。上述问题在国际准则下没有明确规定，国际实务处理也不统一。关于案

例2, 多数代表认为, 首次收购60%和之后强制要约收购40%, 不构成一揽子交易; A公司于12月20日发出收购要约时, 如果该要约是不可撤销的, 应确认一项负债。

会议初步意见:原则上同意会议分析, 此类业务较为复杂, 宜具体情况具体分析。此外, 下一步应就此类交易的实质、一揽子交易、国际惯例与我国实务加强研究, 并关注与监管规定的协调。

二、关于在集团内部架构重组中发生的换股事项是否适用非货币性资产交换准则

【背景或案例】两家企业集团重组合并后, 按照监管要求, 需对开展同一类型业务的内部两家所属单位进行重组整合, 最终只保留一家所属单位。被吸并单位股东对于换股事项中原股权终止, 是否应确认处置损益?

会议分析,从集团层面考虑, 由于该换股事项属于集团内部交易, 集团合并报表层面不应产生处置损益; 从集团内部被吸并单位股东层面考虑, 对于通过可供出售金融资产核算的股东, 应按金融工具准则确认交易损益。关于该交易能否作为没有商业实质的非货币性资产交换处理而不确认有关损益, 代表普遍认为, 新换入股权与换出股权虽属同一行业, 但在法律主体、管理层、资产等方面均产生变化, 因此该交易可能难以被认定为不具有商业实质。

会议初步意见：就同一集团内部各子公司之间以经评估公允价值为基础进行的公平换股交易，在集团合并报表层面不应产生损益；对被吸并单位股东层面的会计处理进行进一步研究。建议会计司关注相关准则的范围协调问题。

三、关于新金融工具准则下利息收入的列报（德勤）

【背景或案例】关于金融企业的利息收入列报，实务中存在不同理解与列报方式。针对分类为公允价值计量且变动计入损益（FVTPL）的投资，有的企业将其利息列报为利息收入，有的企业将全部利息列报为投资收益。针对分类为摊余成本以及公允价值计量且变动计入其他综合收益（FVTOCI）的金融资产，实务中，有的企业将按照实际利率法计算的利息列示为投资收益。分类为 FVTPL 的金融资产是否能在利润表中将其利息收入在“利息收入”下列报？对于除银行存款及根据新收入准则确认的金融资产外的分类为摊余成本计量和 FVTOCI 的金融资产的利息是否应在利润表中列示为“利息收入”？

会议分析，根据《企业会计准则第 37 号—金融工具列报》及应用指南，企业应披露的利息收入为，按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》相关规定，对分类为以摊余成本计量的金融资产和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，按照实际利率法计算的利息收入。

会议初步意见：尽快发布统一的适用于金融企业的财务报表格式指导实务，再次强调利息收入的范围。

四、关于租赁业务中增量借款利率的确定

【背景或案例】承租人在计算最低租赁付款额的现值时，无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。请结合实际情况，对可能的增量借款利率提出意见和建议。

会议分析，增量借款利率的确定在实务中具有一定难度。具体而言，在计算增量借款利率时，承租人应综合考虑承租人自身偿债能力和信用状况、租赁期、租赁负债金额、使用权资产的性质、经济环境等多方面因素，予以确定。

会议初步意见：在租赁准则应用指南中，对承租人增量借款利率的考量因素和实务常见做法进行具体介绍。

五、关于投资者持有的具有重大影响且附带可回售权等优先权利的投资的会计处理

【背景或案例】在对被投资单位有重大影响的情况下，如果企业对被投资单位的投资兼具股权和债权的特征，企业应该如何进行会计处理，例如，投资方持有被投资单位的股权并向其派驻了董事，有重大影响，同时，该投资方在一定条件下有权将这些股权以固定金额回售给被投资单位或被投资单位的其他股东，该投资方应如何进行会计处理。会议对3个具体案例进行了讨论。

会议分析，针对背景中所述案例，如果回售权等特殊安排是投资方与被投资单位的其他股东之间达成的，投资方应对该投资按长期股权投资准则进行会计处理，对回售权等衍生工具按照金融工具准则进行会计处理；如果回售权等特殊安排存在于投资方与被投资单位之间，则属于混合合同，由于投资方对被投资单位存在重大影响，多数参会人员认为该投资应按长期股权投资准则处理，对于不适用权益法核算的部分，如嵌入的回售权等衍生工具，应按金融工具准则处理，此外，也可以将此类投资整体作为公允价值计量且其变动进入当期损益的金融工具处理。

会议初步意见：就案例而言，如果回售权等特殊安排存在于投资方与被投资单位之间，则属于混合合同，主合同适用长期股权投资准则，嵌入衍生工具适用金融工具准则，也可将该合同整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具处理。

六、关于投资性房地产转换为存货时，以前确认的其他综合收益的处理

【背景或案例】A 公司为房地产开发企业，主要从事酒店式公寓的开发。2014 年，由于当地房地产市场低迷，A 公司将原本用于对外出售的公寓改为出租用途，以赚取租金收入，并将相关资产从存货转换为投资性房地产，采用公允价值模式计量，将转换当日公允价值大于存货账面价值的差额

计入其他综合收益。2017 年，当地房地产市场回暖，A 公司决定将上述用于出租的公寓改为对外出售，并与房地产销售中介签订了挂牌出售协议。A 公司将相关资产从投资性房地产再次转换为存货，并以转换当日的公允价值作为存货的账面价值，其与投资性房地产账面价值的差额计入当期损益。此时，A 公司是否应将 2014 年计入其他综合收益的金额转出至当期损益？

会议分析，企业因为存货转为投资性房地产而确认的其他综合收益，根据相关会计准则规定应在资产处置时转入损益。企业将投资性房地产转回存货的情况，不属于上述资产处置情形，不应在此时将之前确认的其他综合收益转入其他损益，而应将其他综合收益冲减投资性房地产账面价值后，将其转为存货。

会议初步意见：原则同意会议分析。同时，考虑到投资性房地产与存货之间的二次转换情况在实务中不常见，对上述处理意见不建议以文件的形式发布。

七、关于资产证券化过程中后续出售行为对于金融资产转移的影响

【背景或案例】企业将应收账款进行资产证券化，将应收账款的法定收款权转移给结构化主体，结构化主体向市场发行优先级份额以及劣后级份额。假设劣后级可以吸收底层资产几乎所有的风险和报酬，优先级份额全部对第三方出售。

情形 1：企业自持了次级份额中的 60%，因此既未转移也未保留几乎所有的风险报酬，企业依然保留了对资产的控制，因此按照继续涉入被转移资产的程度确认该被转移金融资产，并确认相关负债。

情形 2：资产证券化完成日，由于市场原因，劣后级未完成向市场第三方出售，企业被动自持了所有的次级份额，因此保留了几乎所有的风险报酬，企业需要继续确认相关金融资产。三个月后，企业将次级份额的 40%出售给非关联的第三方，保留了 60%的次级份额，企业依然需要合并结构化主体。

在情形 2 下，企业日后将次级份额部分出售后，保留的风险报酬类似于情形 1。企业是否可以参照情形 1 按照继续涉入的程度进行会计处理？

会议分析，有的代表认为应当综合考虑交易的背景和意图，若随后出售次级份额与之前的资产证券化交易构成一揽子交易，则允许银行重新评估相关贷款的风险和报酬的转移程度以重新判断其是否满足金融资产终止确认要求，因此，情形 1 和情形 2 的会计处理结果之间应当保持一致（即最终结果都是“继续涉入法”）。有的代表认为，在情形 2 下，银行不应进行重新评估，或者即使允许重新评估金融资产的终止确认，原先因未能实现金融资产终止确认而确认的负债无法实现终止确认，故情形 1 和情形 2 的会计处理结果不应

一致。此外，有代表指出，此案例情形 1 中自持劣后 60% 的举例不恰当。当劣后吸收全部风险且资产证券化发起人自持 60% 比例的劣后时，其结果应当是发起人保留了基础资产（应收账款）所有权上的几乎全部主要风险和报酬。

会议初步意见：建议会计司对此问题进行进一步研究。

八、关于应付账款证券化中如何确认自持的劣后级投资

【背景或案例】某房地产开发商设立并管理特殊目的主体（信托计划），向投资者发行优先级份额，向该房地产开发商发行全部劣后级份额（除此之外未提供任何其他信用增级措施），募集所获资金用于向该房地产开发商的供应商以无追索权的方式收购其对于该房地产开发商的应收账款。假设供应商可实现应收账款的完全终止确认，且房地产开发商需要合并该特殊目的主体，在合并财务报表上需要反映对投资者发行的优先级份额（金融负债）。该房地产开发商自持的劣后级份额在其个别财务报表上如何确认？

会议分析，多数代表认为，应当将自持的劣后级投资单独确认为资产，而不应视为金融负债的部分终止确认。从金融负债终止确认的角度看，由于房地产开发商的债权人仅从供应商转移至特殊目的实体，但付款义务并未在法律上解除或到期，故应付账款不满足终止确认的条件，相应地，该房地产开发商认购的劣后级份额应当确认为长期股权投资。

会议初步意见：同意会议分析意见。

九、关于对非流动资产进行减值测试时是否考虑政府补助的影响

【背景或案例】：甲公司于 2017 年 6 月购入一台环保设备，实际成本为 500 万元，使用寿命 10 年，采用直线法计提折旧，净残值为 0。当地政府于当月向甲公司发放了 100 万元购置环保设备的补贴，甲公司将该补贴作为与资产相关的政府补助进行会计处理。2018 年 6 月，该项环保设备出现减值迹象，甲公司对其评估确定的可收回金额为 400 万元。甲公司对上述环保设备进行减值测试时，需要将资产的账面价值与可收回金额进行比较。在不同的政府补助会计处理方法（总额法、净额法）下，甲公司进行资产减值测试时分别是否需考虑政府补助的影响？

会议分析，多数代表认为，政府补助无论是采用总额法还是净额法，不应在净利润和净资产上产生差异。在总额法下减值测试有两种方法，一是将“有关资产账面价值+有关递延收益”作为资产账面价值进行减值测试，二是在进行减值测试时不考虑递延收益因素，计提减值准备后，将有关递延收益转出计入当期损益。

会议初步意见：根据政府补助应用指南，采用总额法的，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响，企业应据此进行会计处理。此外，建议会计司对此问题进行进一步研究。

十、关于集团内新设公司并用于内部架构重组时，新设公司合并集团内其他子公司时应如何编制合并财务报表

【背景或案例】：根据集团内部架构重组安排，A公司于2018年4月10日新设全资子公司B，并于2018年7月30日通过增资的形式将其持有的其他20家子公司的股权转让给B，这些子公司均为A公司多年前设立或购买。对B而言，该交易构成同一控制下的企业合并，假定合并日为2018年7月30日。B公司作为合并方，成立日期晚于被合并方，应如何编制当期和比较期间合并财务报表？

会议分析，在新设公司的资产等来自集团母公司的情况下，实务中有些新设公司较注重法律形式，自公司设立日开始编制合并财务报表；有些新设公司较注重经济实体概念，自比较期最早期初开始编制合并财务报表。多数代表认可在合并报表层面考虑经济实体概念。

会议初步意见：同意会议分析意见。

十一、关于特定结构性主体相关的控制权判断

【背景或案例】：会议对关于特定结构性主体控制权的案例进行了讨论。

会议分析，由于该案例较为复杂，且在实务中情况多样，难以一概而论，宜具体问题具体分析。

会议初步意见：同意会议分析意见，建议下一步加强对此类问题的跟踪和研究。