

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第7期)

2019年6月20日

签发：高一斌

会议纪要

2019年5月16日，根据《企业会计准则实施技术联络小组会议工作方案》，2019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巡视员应唯主持。中国工商银行财会部、中国石油天然气集团有限公司财务部、中远海运集团有限公司财管部、平安保险股份有限公司财务部，以及毕马威华振、安永华明、普华永道、德勤华永、信永中和、致同等会计师事务所共十家单位的代表参加了会议。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8项议题。现将有关情况纪要如下：

一、对存在公开市场报价的联营企业股权投资的减值

【背景或案例】投资者持有联营企业股权，该联营企业为上市公司，股票具有公开市场报价。投资者与联营企业处于同一行业，持有联营企业股权的目的是战略投资（长期持有），投资者拟进一步收购联营企业股权并取得控制权。

自 2018 年年初以来，受宏观经济因素影响，A 股市场股票价格普遍下跌。联营企业股价跌幅达到 45%；2018 年末，联营企业每股净资产与股价相当；投资者账面对联营企业股权进行权益法核算后，每股的投资成本远高于联营企业每股净资产和股价。该联营企业近 3 年收入稳定，净利润持续增长，扣除非经常性损益之后的净利润由 2016 年的大额亏损转为 2018 年的微利。盈利能力虽然欠佳，但整体趋势向好。

当联营企业的股价低于投资方账面的单位投资成本（权益法核算后的结果）时，对联营企业的股权投资是否存在减值迹象？如果存在减值迹象，如何对存在公开市场报价的联营企业股权投资进行减值测试？

会议分析，当资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌，存在减值迹象。长期股权投资公允价值的重大或持续走低且低于投资方账面的投资成本时，存在减值迹象。进行减值测试时，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，以股权投资的公允价值减去处置费用后的净额和股权预计未来现金流量现值两者孰高确定资产可收回金额。不应直接用股价作为资产的可收回金额。减值测试时，要考虑联营企业业绩的持续性、现金流量情况、内含商誉是否真正体现联营企业的公允价值等，通过联营企业的历史财务报表对预计未来现金流量进行预测。

会议初步意见，根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，当资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌，存在减值迹象。对联营企业股权投资的减值测试，以股权投资的公允价值减去处置费用后的净额和股权预计未来现金流量现值两者孰高确定资产可收回金额。股权资产的预计未来现金流量现值应根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行计算。

二、与结构性存款相关的列报和计量

【背景或案例】按照2010年中国人民银行发布的《存款统计分类及编码标准（试行）》规定，“结构性存款指金融机构吸收的嵌入金融衍生工具的存款，通过与利率、汇率、指数等的波动挂钩或与某实体的信用情况挂钩，使存款人在承担一定风险的基础上可能获得更高收益的业务产品”。对于挂钩汇率、黄金、利率等结构性存款，由于无法通过合同现金流仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息支付（SPPI）测试，分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，而根据结构性存款的合同条款，其法律形式为银行存款的，对于此类结构性存款在资产负债表上如何列报？

会议分析，多数与会代表认为，结构性存款的风险和收益特征与一般的银行存款存在区别，不能直接列报为货币资

金，要通过 SPPI 测试予以判断。

会议初步意见，企业持有的结构性存款如果通过 SPPI 测试，并综合考虑业务模式等因素，可判断列报在“货币资金”项目中；对于未通过 SPPI 测试的，应在“交易性金融资产”项目中列报。如果金额重大，可以在在资产负债表中“货币资金”或“交易性金融资产”项目下增设“结构性存款”子项目进行单独列报，并在附注中披露相应的计量基础等信息。

三、以前期间在可供出售金融资产项下计提的减值准备，在期初权益变动表中的会计处理

【背景或案例】A 公司持有一家非公众公司（无公开报价）股权金额 2.78 亿（非交易性股权投资，成本计量），根据被投资单位经营情况在以前期间全额计提减值准备，原在可供出售金融工具核算及列报。2018 年 1 月 1 日，该投资的公允价值为 0。A 公司于 2018 年 1 月 1 日执行新金融工具准则衔接时，原分类为可供出售金融资产的权益工具投资，在执行新金融工具准则时分类为以公允价值计量变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，相应以前年度在可供出售金融资产项下计提的减值准备，在期初权益变动表是否需要自未分配利润调整至其他综合收益？

会议分析，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号，以下简称“新金融工具确认

和计量准则”）第七十二条规定，“本准则施行日之前的金融工具确认和计量与本准则要求不一致的，企业应当追溯调整。”第七十三条规定，“本准则施行日，企业应当按照本准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），涉及前期比较财务报表数据与本准则要求不一致的，无须调整。金融工具原账面价值和在本准则施行日的新账面价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。”根据上述规定，对于准则施行日之前的金融工具确认和计量是以追溯调整作为基本原则，第七十三条只是对前期比较数据的追溯豁免，但并不影响追溯调整的基本原则。因此，对于该项以前期间以成本计量的可供出售金融资产项下计提的减值准备，企业应当按照追溯调整原则进行会计处理。

会议初步意见，对原分类为可供出售金融资产的权益工具投资，在执行新金融工具准则时分类为以公允价值计量变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，其以前年度计提的减值准备，应当在期初权益变动表中将其自未分配利润调整至其他综合收益。

四、非同一控制下企业合并中，或有对价公允价值的确定问题

【背景或案例】购买方以发行股份加现金的方式向出售方购买标的公司股权，取得标的公司控制权。同时，交易双

方对标的公司的业绩完成情况进行约定，若标的公司在承诺期内业绩未达标，则出售方将按照公式计算向购买方支付的业绩补偿款。补偿的方式为：购买方以 1 元回购股份，不足的部分由出售方以现金补偿。

情形 1：标的公司业绩未达标；交易双方对业绩实现情况存在争议。

情形 2：标的公司业绩未达标，且交易双方均认可业绩实现情况；但是，出售方财务状况恶化，将持有的购买方股权进行质押，其他财产也不同程度的质押或抵押给第三方。

针对不同的情形，出售方、购买方应当分别如何进行会计处理？出售方、购买方的会计处理能否不对等（金融资产的公允价值 $\neq$ 金融负债的公允价值）？

会议分析，多数与会代表认为，根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下企业合并中，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。或有对价公允价值的计量应基于标的公司未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币的时间价值等因素予以确定。因此，虽然相关金融资产和金融负债都是根据公允价值计量准则予以计量，但是在实务中，当交易双方估计的或有对价的公允价值可能不同。

会议初步意见，在非同一控制下企业合并中，购买方应

按照企业合并准则对或有对价按照公允价值计量，对于或有对价形成的金融负债和金融资产的入账金额，购买方和出售方可能存在不一致。

五、分步购买股权时，以前持有的股权确认的其他综合收益的会计处理

【背景或案例】根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（以下简称“长期股权投资准则”）第十四条，分步购买股权时，因增加投资对原持有的权益工具采用公允价值计量且其变动计入其他综合收益（金融工具准则）的金融资产变为联营或合营企业，采用权益法核算时，其他综合收益应当转入改按权益法核算的当期损益。因增加投资对原持有的权益工具采用公允价值计量且其变动计入其他综合收益（金融工具准则）的金融资产变为子公司，采用成本法核算时，其他综合收益应当转入改按成本法核算的当期损益。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称“合并财务报表准则”）第四十八条，因追加投资对实现非同一控制下的企业合并时，在合并财务报表中，购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。

但是，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年修订，以下简称“新金融工具准则”）第六十九条，将非交易性权益工具投资指定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的，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

对于上述长期股权投资准则和合并财务报表准则提及的从金融资产变为对联营或合营的投资，从金融资产变为对子公司的投资，是否属于新金融工具准则第六十九条所规定的金融资产的终止确认，需要将以前确认的其他综合收益计入留存收益而非当期损益，而产生与现行长期股权投资准则和合并财务报表准则的规定不一致的情形应该如何处理，两处准则的规定应如何理解、如何进行衔接？

会议分析，这个问题主要是由于长期股权投资准则、合并财务报表准则在 2014 年修订，而新金融工具准则在 2017 年修订，造成的准则间的不一致。对于此类不一致，应以新修订准则为主要依据，进行相关会计判断。

会议初步意见，已经执行新金融工具准则，按照新金融工具准则将非交易性权益工具投资指定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，后续如果取得控制、共同控制或重大影响，从而纳入合并范围或者改为权益法核算，以及在个别报表中改为成本法核算时，与其相关的原计入其他综合收益的累积公允价值变动转入改按权益法或成本法核算当期的留存收益，不得计入当期损益。

六、关于在新租赁准则的首次执行日，使用权资产减值

与亏损合同预计负债的衔接问题

【背景或案例】《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号，以下简称“新租赁准则”）准则第六十三条规定，“作为使用权资产减值测试的替代，承租人可根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》评估包含租赁的合同在首次执行日前是否为亏损合同，并根据首次执行日前计入资产负债表的亏损准备金额调整使用权资产。”

假定 A 企业租入一大型设备，租期 5 年，每年租金 1000 万美元。但由于市场不景气，该设备无法为 A 企业带来正向收益，预期可能会发生两种情形：

情形 1：每年亏损 400 万美元；

情形 2：发生停工，加计其它维持成本，每年亏损 1200 万美元。

在发生情形 1 情况下，按以上新《租赁》准则规定，将已确认 400 万美元预计负债转入使用权资产减值准备，预计负债不再保留；但在情形 2 情况下，企业在将预计负债中的 1000 万美元转入使用权资产减值准备后，剩余 200 万美元是继续留在预计负债、随合同执行陆续转回，还是应一次冲销、不再保留。另外，预计负债随着合同的执行，是可以转回的。使用权资产减值准备是否也可以转回？

会议分析，承租人在执行新租赁准则时，应根据其第六十一条规定，于首次执行日，对已确认使用权资产进行减值

测试并进行相应会计处理；对于亏损的经营租赁合同，第六十三条根据亏损准备金额转为使用权资产减值准备的规定，只是减值测试的替代，是准则给出的一种简化处理。关于租赁使用权资产的减值准备，适用《企业会计准则第 8 号——资产减值》准则，不能采取与预计负债相同做法，即一旦确认，不得转回。对于在确认使用权资产减值金额后仍存在的额外现实义务，按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定进行确认和处理。目前，国际会计准则理事会正在修订《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》(以下简称“IAS37”)，我们也将密切关注。

会议初步意见，租赁使用权资产减值准备适用《企业会计准则第 8 号——资产减值》准则，即一旦确认，不得转回。

七、关于新租赁准则的分步执行衔接处理

【背景或案例】新租赁准则要求境内 A+H 股公司在 2019 年 1 月 1 日执行新租赁准则，而境内非上市公司则主要在 2021 年执行。在此情况下，A+H 股公司对于持有境内非上市公司参股公司，在 2019 年难以完全掌握参股公司新租赁准则的财务影响情况下，只能以未来适用法先计提参股公司新租赁的财务影响，反映在 2019 年的报表内。在 2021 年，如参股公司届时选取部分追溯法执行新租赁准则，A+H 股上市公司应如何调整参股公司租赁执行方式的差异？是否只能在 2021 年内当年消化与预估数据之间的差异，还是可以再

次进行追溯调整？

会议分析，这是一个共性问题，准则分阶段实施都会遇到此问题。在分步执行背景下，可考虑结合重要性原则进行处理，即如果金额影响较小，建议投资方（联营股东）在其当期财务报表中处理；如果金额较大，则允许投资方按参股公司首次执行新租赁准则的影响追溯调整投资方的期初报表，但不调整比较期间的信息。

会议初步意见，建议允许企业按差异金额是否重大，分别于当期处理，或追溯调整期初。

八、关于新租赁准则中的使用权资产计提折旧的问题。

【背景或案例】固定资产在计提折旧时，对于当月新增加的固定资产，规定当月不计提折旧，次月开始计提折旧。在实施新租赁准则下，如按以上方法进行会计处理，则会使折旧期与租期出现不匹配情况。另外，折旧按月计算，而租赁通常是按天计算。在对使用权资产计提折旧时，是否可保留与租赁期相匹配做法？

会议分析，固定资产准则规定，固定资产按月计提折旧。固定资产从下月计提折旧，只是一种按照惯例的简化处理方法。对于使用权资产，为便于与租赁负债计提利息费用进行期间配比，承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。即，使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，

当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。

会议初步意见，承租人应提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。