

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第8期)

2019年11月18日

签发：高一斌

会议纪要

2019年10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》，2019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巡视员李玉环同志主持。中国工商银行、中国石油天然气集团有限公司、中远海运集团有限公司、平安保险股份有限公司，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、立信等会计师事务所等单位代表参加了会议。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、新金融工具准则相关会计问题

(一) 贷款市场报价利率(LPR)下的利率重设对SPPI测试的影响。

【背景或案例】2019年8月17日，人民银行发布2019年第15号公告，决定改革完善贷款市场报价利率(LPR)形

成机制。该公告对以往 LPR 报价主要进行了三方面的调整：一是增加报价利率品种，将 LPR 原仅有 1 年期的一个期限品种扩大至 1 年期和 5 年期以上两个期限品种；二是增加报价行范围，在原有 10 家的基础扩大到 18 家；三是改变 LPR 形成机制，用公开市场操作利率加点的方式取代之前盯住贷款基准利率的方式。我国商业银行发放的贷款一直以来以人民银行公布的贷款基准利率定价，适用新金融工具会计准则贷款 SPPI 测试对管制利率国家的豁免要求。由于 LPR 的计算和形成是市场化的结果，可能不再适用新准则中的豁免要求，因此需要全面考虑 LPR 定价模式对 SPPI 测试的影响以及可能导致的我国商业银行贷款会计计量属性的改变。

如果 LPR 定价机制下我国商业银行发放的贷款的 SPPI 测试不再适用新准则的豁免要求，需要定量评估修正的货币时间价值，那么在目前 LPR 期限品种只有 1 年期和 5 年期两个有限品种的情形下，该如何在实务操作中对利率重设频率与利率期限不匹配的贷款进行定量的 SPPI 测试？

会议分析：首先，从贷款的业务模式来看，商业银行对贷款定价时并非以对赌或套利为目的获取除利息以外的收益；其次，从客观的市场环境来说，中国利率环境发展还不够充分，对 LPR 利率的引入尚处于初期，从商业银行实操的角度来讲，目前 LPR 期限品种有限，对贷款逐笔进行 SPPI 的定量测试存在一定困难；最后，从我国的利率重定价机制

角度，确实存在一些与国外不同的特点，但总体来说，利率的制定还是反映一般借贷安排的对价。

会议初步意见：对于我国商业银行发放的贷款能否通过 SPPI 测试的结论，不应仅因贷款由以人民银行公布的贷款基准利率定价改为 LPR 定价而发生改变。

（二）清算时与次级债处于相同清偿顺序的永续债或优先股的股债分类。

【背景或案例】财政部于 2019 年 1 月 28 日发布了《关于印发〈永续债相关会计处理的规定〉的通知》（财会〔2019〕2 号，以下简称《新规定》）。《新规定》要求永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑合同中关于清偿顺序的条款。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务时，发行方应当区分下列情况处理：（1）合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务；（2）合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的，应当审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，并据此确定其会计分类。

由于《新规定》并未对“其他债务”给出明确的定义，当永续债或优先股合同其他条款未导致发行方承担交付现

金或其他金融资产的合同义务，仅清算时与次级债处于相同清偿顺序，应当如何判断此类永续债的股债分类？

会议分析：一部分参会代表认为《新规定》中的其他债务是一个狭义的负债，是相对于普通债券而言的其他普通债务，即其他债务不包括次级债。因此，当合同规定发行方清算时，永续债与其发行的次级债处于相同清偿顺序的，仍劣后于其发行的普通债券和其他（普通）债务，并未表明发行方承担了交付现金或其他金融资产的间接合同义务，也不足以导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，应当分类为权益工具。

另一部分参会代表认为虽然《新规定》并未指明其他债务的定义，其他债务应当是一个广义的负债，包括除普通债券以外的所有其他债务，也包括次级债，因此合同条款规定发行方清算时永续债与其发行的次级债处于相同清偿顺序的，会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，应当分类为金融负债。

会议初步意见：将结合有关实务情况，对该问题进行进一步研究，明确其他债务的定义，以消除在实务操作层面可能出现的列报和计量差异。

（三）市场化债转股发行人是否可能因让渡表决权和拖卖权条款而承担间接义务。

【背景或案例】《新规定》围绕永续债整合细化了相关

会计准则及其应用指南，要求发行人审慎考虑这些条款是否构成发行人还本付息的间接义务，从而导致该永续债被分类为金融负债。有观点认为，《新规定》所确立的一般原则不应仅局限于永续债相关会计处理，也适用于“市场化债转股”等兼具股债双重性质的交易。同时，判断合同条款是否构成了间接义务的情形也不应当仅限于“清算偿付顺序”和“利率跳升机制”，应当推广到其他具有经济激励或强迫作用的合同条款。具体案例如下：

A 公司对全资子公司 C 公司的银行借款实施市场化债转股，债转股实施机构自商业银行承接债权后，按照债权名义金额对 C 公司增资。增资完成后，债转股实施机构成为 C 公司少数股东，占比 30%。市场化债转股协议约定的初始投资期限 3 年届满后，债转股实施机构可以向 A 公司发出通知询问其是否同意受让 C 公司所持全部或部分目标股权：

1. 假设 A 公司同意受让目标股权，应当在收到债转股实施机构发出书面通知之日起 20 个工作日内按照约定价格（本金加每年 10%固定回报）支付转让价款。

2. 假设 A 公司未同意受让目标股权，则债转股实施机构有权要求：（1）A 公司让渡股东会表决权：即在 C 公司的股东会表决时，债转股实施机构将拥有过半数表决权以至于有能力单方面决定 C 公司的经营、融资或分红政策等重要相关事项，换言之，A 公司将失去对子公司 C 公司的控制，但

其享有 C 公司的利润和净资产份额并不因此而受到影响;(2) 债转股实施机构具有“拖卖权 (drag-along right)”：即债转股实施机构有权将其所持全部或部分股权转让给第三方，并且有权要求 A 公司跟随其按相同比例、相同定价出售所持 C 公司股权给该第三方，但 A 公司可以收到股权转让的对价。

在 A 集团合并财务报表层面，让渡表决权和拖卖权条款是否可能构成间接义务？

会议分析：一部分参会代表认为其可能构成间接义务。当 A 公司选择不受让目标公司股权时，就有权被要求让渡对 C 公司的表决权或被强制拖卖，令 A 公司失去对 C 公司的控制权。因此，可以认为失去对 C 公司的控制权属于明显不利条件，令 A 公司被迫选择交付现金受让目标公司股权。

另一部分参会代表认为其不可能构成间接义务。按照会计准则的要求，企业应当基于合同条款内含的经济实质来判断发行人是否有能力无条件地避免还本付息的合同义务，但会计准则并未要求企业考虑合同条款的经济激励或强迫作用，除非其间接地形成合同义务。

会议初步意见：将结合有关实务情况，对该问题进行进一步研究，以明确对相关间接义务的判断条件。

二、新租赁准则相关问题

(一) 不定期租赁资产使用权、租赁负债确认问题。

【背景或案例】目前，在国际油轮市场存在一种船舶联

营体的经营形式，业内称之为 P00L。P00L 为一个公司，一般由某一家航运公司独资设立，船东（即 P00L 的客户，包括 P00L 的股东方）将船舶以期租（定期出租）的形式将船舶投入到 P00L 中，但投入到 P00L 中的船舶租期不确定，由 P00L 的管理方负责这些被投入的船舶运营。管理方会根据 P00L 设定的规则，按照一定的标准对每条船舶进行评分，然后定期（一般为每月）以该评分为权重，按照船舶当期运营天数，将当期 P00L 全部的收益全部进行分配，以分配的金额作为租金支付给船东。P00L 将取得的利润全部向船东分配（即支付租金），当期利润总额为零。

新租赁准则下，除短期租赁、低价值资产租赁，承租人需要确认使用权资产和租赁负债。P00L 公司（承租人）是否可以将租入船舶确认为短期租赁，从而无需确认使用权资产和租赁负债？如果 P00L 公司（承租人）不能被豁免需要确认使用权资产和租赁负债，如何确定租期和租金？

会议分析：对于 P00L 公司及其股东来说，P00L 公司以承租方式租入船舶，出租方向 P00L 公司让渡了租赁期内控制船舶使用的权利，且租赁期至少为 12 个月，由于 P00L 公司在租赁期内能够主导租入船舶资产的运营和经济利益的流入，有别于出租方代理人或合营安排，因此符合《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”）相关规定，且不适用豁免条款。

P00L 公司及其股东除了取得管理费收入和佣金收入外，实现的经济收益全部归出租方享有，租金金额完全取决于未来实现收益、船舶评分和实际营运天数等不确定因素，无固定付款额。根据新租赁准则第十七条，可作为可变租赁付款额处理。若未发生新租赁准则第十六条（二）至（四）所描述的其他成本费用，则租赁开始日使用权资产和租赁负债的初始计量金额均为零。根据新租赁准则第二十四条规定，未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。虽然初始计量金额为零，但 P00L 仍需执行新租赁准则关于披露的规定。

会议初步意见：P00L 公司的相关业务符合新租赁准则的规定，但由于租金的计量取决于未来经营收益等不确定因素，属可变租赁付款额，在租赁开始日无需纳入租赁负债和使用权资产的初始计量，后续实际发生时直接计入当期损益。P00L 公司需要按新租赁准则相关规定进行披露。

（二）融资租赁公司租赁保证金问题。

【背景或案例】A 公司为融资租赁公司，2019 年 1 月 1 日，A 公司与 B 公司签订了为期 5 年的机器设备租赁合同，将设备融资租赁给 B 公司。租金为每年 12 万元。双方合同约定，租赁期开始日，A 公司向 B 公司收取租赁保证金，金额为 3 万元，相当于三个月的租金，且无利息。在租赁期内，如果承租人 B 公司未按时支付租金或发生其他合同约定的违

约情形，出租人会直接抵扣租赁保证金，如果承租人未出现违约情况，该保证金将用于抵扣最后三个月（一个季度）的租金。

出租人 A 公司对于收到的租赁保证金，应当如何进行会计处理？

会议分析，大部分参会人员赞同该租赁保证金属于履约保证金，应该单独作为一项负债核算。但对于该保证金负债是否需要折现，意见并不一致。

会议初步意见，相关租赁保证金是合同履约保证金，应单独作为负债核算。保证金负债是否应折现，应结合折现的影响是否重大、保证金产生的利息根据合同和相关法律是否归属于出租人等因素综合予以考虑。

三、其他问题

（一）永续债利息的所得税影响的会计处理。

【背景或案例】按照 2019 年 4 月 16 日财政部、税务总局发布的 2019 年第 64 号公告《关于永续债企业所得税政策问题的公告》（以下简称 64 号公告），企业发行符合规定条件的永续债，也可以选择按照债券利息适用企业所得税政策，即：发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除，但同时投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税。

企业会计准则下，是否可以将股利的所得税影响计入损益？如何判断永续债的支付属于金融工具准则下的股利？

会议分析：《企业会计准则第 18 号——所得税》对于所得税影响计入权益还是损益的基本原则是，除企业合并和直接在权益中确认的交易或事项外，企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益。对于永续债的股利，如果是在有足够未分配利润可供分配的情况下对永续债进行分红，其实质是对于以前年度计入损益的交易产生的利润的分配，因此，其所得税影响应当计入损益。如果没有足够的未分配利润，对永续债的分红是来源于资本公积或其他权益类项目，其分红实质是对以前“直接”计入所有者权益的交易或事项而产生的权益的分配，其所得税影响应当计入权益。

会议初步意见：在有足够未分配利润可供分配的情况下对永续债进行分红，其股利的所得税影响计入损益；在没有未分配利润可供分配的情况下对永续债进行分红，其股利的所得税影响计入权益。

（二）与经营租赁承租人确认的使用权资产和租赁负债相关的递延所得税。

【背景或案例】2019 年 4 月 1 日，A 公司签订了为期 10 年的办公楼租赁协议，并根据新租赁准则的规定确认了使用权资产 100 万元和租赁负债 100 万元。假设根据税法规定，租赁支出在实际支付时进行抵扣。初始确认时，A 公司使用权资产和租赁负债的账面价值和计税基础如下：

项目	账面价值	计税基础	暂时性差异
使用权资产	100	0	100
租赁负债	(100)	0	(100)

A 公司在初始确认时，使用权资产和租赁负债是否适用递延所得税的初始确认豁免？

会议分析：由于使用权资产和租赁负债的账面价值和计税基础不同，产生了暂时性差异。这个暂时性差异是否应当确认递延所得税，取决于暂时性差异是否满足递延所得税的确认豁免条件，实务存在两种观点：

一是适用递延所得税的初始确认豁免。主要理由：（1）使用权资产和租赁负债分别产生了应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，且该等暂时性差异不是源自企业合并交易，且交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，因此根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的相关规定，适用递延所得税初始确认豁免，不确认递延所得税。（2）《国际会计准则第 12 号——所得税》关于初始确认豁免的修订仅在征求意见阶段，未来发展方向不确定，暂不考虑其影响。

二是不适用递延所得税的初始确认豁免，确认相同金额的递延所得税资产和递延所得税负债。主要理由：（1）使用权资产和租赁负债虽然分别产生了应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，但是该等暂时性差异由同一租赁交易产生，金额相等，互相关联，应合并考虑，进而整体未产生暂

时性差异，因此不适用初始确认豁免，应在初始确认时，确认相等金额的递延所得税资产和递延所得税负债。（2）《国际会计准则第 12 号——所得税》修订的征求意见稿缩小了递延所得税初始确认豁免的范围，即明确了不适用初始确认豁免的情况包括初始确认一笔交易时，产生的可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异相等的情形，如果该修订顺利实施，参照国际准则的修订，则本案例的情形将不适用初始确认豁免。

会议初步意见：由于国际会计准则理事会正在考虑修改准则以解决此问题，为保持准则的稳定性，我们暂时不对此问题予以规范，同时将密切跟踪国际准则相关进展。

（三）债务人以存货清偿债务的相关债务重组利得或损失的列报。

【背景或案例】对于债务人以存货清偿债务方式进行债务重组的，根据《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会[2019]9 号，以下简称“新债务重组准则”）第十条“所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益”。财政部 2019 年 4 月 30 日发布的《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》中规定，债务重组中因处置非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）产生的利得或损失包括在“资产处置收益”项目，对于债务重组中处置存货产生的利得或损失的列报没有明

确规定。原债务重组准则中第五条规定，“以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额，计入当期损益。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，计入当期损益。”企业会计准则讲解（2010）原债务重组准则章节中规定，“资产转让损益，是指抵债的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。非现金资产公允价值与账面价值的差额，应按照相关准则规定处理，如：（1）转让的非现金资产为存货的，应作为销售处理……”

在新债务重组准则下，债务人以存货清偿债务，是否仍可以作为销售处理？

会议分析：鉴于收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入，与会者认为，债务人以存货清偿债务的安排不是企业的日常活动，不适用于收入准则，不应作为存货销售处理。

会议初步意见：债务人以存货清偿债务方式进行债务重组的，具体会计处理将在债务重组准则应用指南中予以明确。