

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 11 期)

2021 年 6 月 21 日

签发：李先忠

会议纪要

2021 年 5 月 27 日下午和 28 日上午，根据《企业会计准则实施技术联络小组会议工作方案》，2021 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孙志主持。中国工商银行、中国石油天然气集团公司、中国远洋海运集团有限公司、中国平安保险股份有限公司以及毕马威华振、安永华明、信永中和、普华永道、德勤华永、致同、立信、大华、大信、天健等会计师事务所共 14 家成员单位的相关财务负责人和技术骨干参加了会议，本次会议还邀请了中国文化产业发展集团有限公司、三一重工股份有限公司，以及容诚、天职国际会计师事务所相关财务负责人和技术骨干参与会议讨论。会计司相关处室负责同志参加了会议。会上，与会各方重点讨论了 15 项议题，涉及 12 个方面的会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于原始权益人是否控制公募 REITs 基金

【背景或案例】境内基础设施领域公募 REITs 已正式启动。根据《公开募集基础设施证券投资基金指引（试行）》（简称《指引》）文件精神，公募基金通过资产支持专项计划和项目公司等载体取得基础设施项目完全所有权或经营权利，同时原始权益人或其同一控制下的关联方在基础设施基金中持有超过 20% 以上的份额，并且可能还以提供运营管理服务、承担基金管理人的角色等方式参与公募 REITs 的运营管理中。那么原始权益人还是基金管理人对于公募 REITs 运营管理拥有实质性权利？原始权益人是否控制基金？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，应该根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》对“控制”的规定，结合具体情况具体分析判断，一方面，《指引》中指出基金管理人主动运营管理基础设施项目，以使基金获取基础设施项目租金、收费等稳定现金流为主要目的，另一方面，原始权益人持有 20% 以上基金份额，且可能继续参与运营管理项目资产，实际业务中原始权益人是否控制基金，需要根据会计准则控制三要素的具体条件，结合基金的权利和义务安排、原始权益人的持有基金份额和可变回报、是否承担项目资产的运营管理等因素综合考量后，对原始权益人是否控制基金进行判断。

会议初步意见，该问题虽然具有普遍性，但现行《企业

会计准则第 33 号——合并财务报表》对“控制”已有明确规定，企业按照该准则的相关规定，对原始权益人是否控制 REITs 基金进行分析判断和会计处理即可。

二、关于公募 REITs 基金投资人出资的股债分类

【背景或案例】根据《公开募集基础设施证券投资基金指引（试行）》，基础设施基金应当将 90%以上合并后基金年度可供分配金额以现金形式分配给投资者，且在符合分配条件的情况下每年不得少于 1 次。可供分配金额是在净利润基础上进行合理调整后的金额，相关调整包含折旧摊销等，同时应当综合考虑项目公司持续发展等因素。目前，已公开披露的 REITs 基金募集说明书中对于基金的分配均符合上述要求，并在此基础上进行了细化。此外，REITs 基金本身通常设定经营期限，仅在经基金份额持有人大会审议通过时，可延长存续期。上述分配条款和经营期限是否导致 REITs 基金投资人出资在 REITs 基金层面不能分类为权益？在原始权益人控制 REITs 基金的情况下，在原始权益人合并财务报表中，REITs 基金其他投资人出资是否应分类为金融负债而非少数股东权益？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，多数与会代表认为，尽管相关法规和基金募集书对于可供分配利润允许对于未来合理支出预留等项目进行调整，但考虑到 90%的高分配比例和 REITs 项目本身的特点，这些调整不构成 REITs 基

金对于分配的任意决定权，即募集说明书中关于分红的约定导致 REITs 基金存在不能无条件避免交付现金或其他金融资产的合同义务，从而属于《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》所定义的金融负债，因此 REITs 基金投资人出资在 REITs 基金层面以及控制方的合并财务报表中均应分类为负债。个别与会代表认为，基金投资人在 REITs 层面可能可以满足 37 号准则关于特殊金融工具的条件，而分类为权益工具，但是实务中在 REITs 基金层面分类为权益或负债对报表使用者区别不大。个别与会代表认为，REITs 基金投资人出资按照现行会计准则应分类为负债，但从经济实质看更类似于权益。另有个别与会代表认为，从投资人角度倾向于将 REITs 分类为负债，从而使该投资资产不作为权益工具投资。部分与会代表建议，考虑到 REITs 基金的特殊属性，可以考虑在原始权益人的合并资产负债表（如原始权益人合并 REITs 基金）中负债和权益之间增加“归属于 REITs 基金其他投资人的 REITs 基金净额”类似的夹层项目，并予以充分披露。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，市场关注度高，社会影响较大，会计司拟会同相关监管部门和实务界进一步深入研究。

三、关于公募 REITs 基金投资方能否将 REITs 份额分类为非交易性权益工具投资

【背景或案例】公募REITs正在加速推进，不仅助力解决基础设施融资问题，同时为投资机构提供了长期稳定的投资产品，丰富了我国金融资本市场。因为公募REITs产品期限较长，收益预期稳定，保险公司、养老基金等长线投资机构非常关注对于公募REITs投资的会计处理。公募REITs基金的合同条款约定，基金管理人须将当年可分配金额的 90%以上分配给投资方，可分配金额系基于当期可分配利润调整得出，调整项目中包括折旧、摊销等，并对未来合理期间的合理支出作出预留。为提高投资的分红回报，并降低利润表的波动，投资方能否将公募 REITs 投资认定为非交易性权益工具投资，从而指定计入其他权益工具投资（以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产）？

会议分析，该问题具有一定的普遍性。多数与会代表认为，根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》应用指南，权益工具投资中的“权益工具”，是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第37号——金融工具列报》中权益工具定义的工具。鉴于投资方和发行方区分负债和权益时应遵循对称原则，本问题的结论实际取决于第二项议题的讨论结果。个别与会代表认为，假设允许投资方将公募REITs份额指定为非交易性权益工具投资，由于REITs基金不

存在“资本保全”要求，各期间现金分配率往往大于内含报酬率，投资方应当从分配金额中识别并扣除代表投资成本收回的部分，将余额作为“股利收入”计入投资收益，否则会高估当期损益。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性，投资方需要从REITs基金发行方的角度出发，结合第二项议题的结论，判断公募REITs份额是否满足权益工具的定义。

四、关于公募 REITs 基金取得基础资产的会计处理

【背景或案例】REITs基金成立后，将通过发行基金份额募集资金，再通过持有资产支持计划全部份额取得项目公司股权，最终间接获得原始权益人所持有的相关基础资产。那么，REITs基金购买相关基础资产时是否构成业务？

会议分析，该问题具有普遍性，对于REITs基金购买相关基础资产是否构成业务，应根据《企业会计准则解释第13号》中关于“业务”的判断条件结合具体情况具体分析判断。多数与会代表认为，如果底层资产剥离时，相关运营团队等并没有保留在项目公司中，很可能表明REITs基金没有取得具备执行加工处理过程所需技能、知识或经验的有组织的员工，因此不构成业务；部分与会代表认为，虽然前期剥离了运营团队，但后续原始权益人继续提供管理服务，那么需要考虑前期交易在实质上是否构成业务。此外，部分与会代表

认为，鉴于公募REITs基金发行在严格监管下进行，购买基础资产的交易价格公允是其合法合规的前提，可以考虑将“集中度测试”直接用于REITs中判断基础资产是否构成业务。

会议初步意见，该问题虽具有普遍性，但《企业会计准则解释第13号》对“业务”的判断已有明确规定和指引，企业按照该解释的相关规定进行综合判断即可。如果原始权益人控制基金，由于将“集中度测试”用于同一控制下的交易突破现有准则解释的规定，能否用于同一控制下REITs基金购买相关基础资产仍需结合实务的发展进一步研究。

五、关于基差贸易业务中大宗商品远期买卖合同是否适用金融工具准则

【背景或案例】期货公司从事基差贸易业务（也称为期现套利业务）是其主要的经营活动之一。具体操作是期货公司向客户销售/采购一定数量现货商品（也可能是签订远期买卖合同）的同时，在期货市场上买入/卖出相应数量的期货合约，以规避商品价格大幅波动的风险。该业务的特点是期货、现货业务结合在一起操作，获取现货和期货市场的价格差。例如，A公司在现货市场卖出远期商品定价为5,700元/吨、并在5月中旬实物交割的PVC产品，同时在期货市场中对PVC2005合约以5,500元/吨价格开仓买入。该笔业务在5月

份交割时，现货端以 5,450 元/吨买入，5,700 元/吨卖出，现货端盈利 250 元/吨；期货端 5,500 元/吨买入，5,420 元/吨卖出，期货端亏损 80 元/吨，最终该笔交易公司期货现货合计盈利 170 元/吨。那么对于基差贸易业务中的大宗商品远期买卖合同是否适用金融工具准则？

会议分析，实务中，针对上述交易存在两种观点：第一种观点认为，待执行的远期买卖非金融项目合同应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》中的待执行合同处理，即对预计亏损的远期买卖合同计提预计负债，不反映远期买卖合同的浮盈。而期货合约作为衍生金融工具按交易性金融资产/交易性金融负债进行会计处理，将公允价值变动计入当期损益。第二种观点认为待执行的远期买卖非金融项目合同应适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量》准则（以下简称金融准则）。根据该准则规定，对于能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，除了企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同适用其他相关会计准则外，企业应当将该合同视同金融工具，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。即使企业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同的，企业也可以将该合同指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融

资产或金融负债。

会议初步意见，该问题虽具有普遍性，但《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》已有明确规定和指引，企业按照该准则的相关规定进行会计处理即可。

六、关于金融资产公允价值评估中是否包含增值税

【背景或案例】A 公司于 2021 年 1 月 1 日执行新金融工具准则，将原在可供出售金融资产核算的所持 B 公司股票转换为交易性金融资产核算，将初始投资日至 2021 年 1 月 1 日的公允价值变动损益（累计浮盈）从其他综合收益直接转入未分配利润。A 公司 2021 年内出售 B 公司股票，将 2021 年 1 月 1 日至出售时点的公允价值变动损益抵扣处置收益应交增值税额后的净额，计入当期投资收益。由于计算应交增值税的处置收益包含已转入年初未分配利润的累计浮盈，导致应交增值税与当期公允价值变动损益不匹配，出现处置亏损。A 公司认为，该核算结果与经济实质不符。那么可否在新旧准则转换及持有期间，将 B 公司股票公允价值变动损益所对应的应交增值税金额一并预估计提？为真实反映当期公允价值变动损益和处置损益，可否将因金融资产处置产生的增值税，由“投资收益”调整至“税金及附加”项目列报？

会议分析，该问题具有普遍性，与会代表认为，《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》对公允价值计量已作明确规定，在公允价值评估中不应包含增值税。与企业所得

税可递延计提处理不同，增值税为流转税，应在实际产生时确认，即不应进行预计。

会议初步意见，该问题具有普遍性。现行会计准则对公允价值计量已有明确规定，企业应按规定进行会计处理，公允价值评估中不应包含增值税。

七、关于从金融资产变为对子公司投资的会计处理

【背景或案例】新金融工具准则规定，企业持有的不具有控制、共同控制或重大影响的被投资单位股权，可以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。根据新金融工具准则相关规定，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至留存收益，而非当期损益。《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》(2014 年修订)第十四条规定：“购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》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当在改按成本法核算时转入当期损益”。那么新金融工具准则与现行长期股权投资准则的规定应如何协调？

会议分析，该问题具有普遍性，涉及准则之间的协调问题，应当以最新修订准则的规定为依据进行会计处理，即按

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的，当后续取得控制权时，与其相关的原计入其他综合收益的累计公允价值变动应转入留存收益，而非当期损益。

会议初步意见，该问题虽然具有普遍性，但为保持准则稳定，对于准则先后修订之间的协调问题，会计司已通过准则汇编以注释的形式加以说明，下一步拟在长期股权投资应用指南修订中再次予以强调说明，以更好指导实务。

八、关于永续债是否为权益工具的判断

【背景或案例】某企业发行永续债，根据永续债合同条款，永续债的投资人为信托公司。经进一步了解，银行与信托公司签订了资金信托合同，信托公司所投资的资金来源系某银行向客户发行的理财产品所募集的资金。从永续债合同条款来看，永续债的合同条款均满足《企业会计准则第37号——金融工具的列报》和《永续债相关会计处理的规定》中“关于将永续债确认为权益工具”的要求。而从整个交易实质考虑，因永续债所募集的资金最终来源于银行发行理财产品所募集的资金。通常情况下银行理财产品存在一定的到期日，资金需要到期归还给客户。若理财产品到期银行资金周转困难时，企业很可能被要求归还此资金，企业也就无法无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务。实务

中，在判断上述会计处理时，是否需要穿透考虑交易实质？若需要穿透考虑，一般情况下需穿透几个层级？

会议分析，该问题具有普遍性，但实务中存在不同观点。部分与会代表认为，如果信托公司能起到风险隔离作用，根据金融工具准则相关规定，仅需从合同条款出发，将永续债确认为权益工具，无需穿透考虑经济实质；部分与会代表认为，由于此案例可能存在金融机构合规性问题，信托公司仅仅是整个交易中的通道，需从交易实质进行判断，按照实质重于形式的原则，将永续债确认为金融负债；部分与会代表认为，此案例中的信托可能是为了企业融资而特别设立的，因此需要考虑企业是否控制并合并信托，如果企业合并信托，则相关融资应该确认为金融负债。

会议初步意见，现行《企业会计准则第 37 号——金融工具的列报》和《永续债相关会计处理的规定》中对永续债分类为权益工具的条件已有明确规定，实务中此类问题应根据具体情况进行分析判断，并应该考虑交易的实质进行会计处理。

九、关于具有结算选择权的合并或有对价形成的金融工具分类

【背景或案例】非同一控制下企业合并有时会涉及或有对价的会计处理问题。通常由被收购标的的原股东对标的公司未来三年的业绩指标做出承诺，如果标的公司未能实现业

绩承诺，则该标的的原股东将对业绩承诺缺口部分进行补偿。根据金融工具准则相关规定，或有对价应视情况分类为权益工具、金融负债或金融资产。在某些情况下，补偿的方式既可以现金补偿，也可以返还一定数量的收购方自身股份进行补偿。在具有业绩补偿结算选择权的情形下，对于或有对价能否分类为权益工具在实务中存在不同的观点。

例如某 A 上市公司，2016 年 10 月份以发行股份及支付现金方式向第三方 B 公司收购其持有的 C 公司 100% 股权。该交易为非同一控制下的企业合并，根据股权转让协议，B 公司就 C 公司的经营业绩向 A 公司作出业绩补偿承诺，约定了三年累计承诺利润的最低金额。在利润承诺期内，若 C 公司累计实际净利润未能实现业绩承诺，则 B 公司以现金方式对 A 公司进行补偿， $\text{累计应补偿金额} = \text{累计净利润差额} / \text{累计承诺净利润数} \times \text{收购 C 公司 100\% 股份的交易对价}$ 。B 公司应在 C 公司累计承诺净利润实现数的《专项审计报告》出具日后 30 个工作日内履行完毕，若 B 公司未能以现金方式足额补偿，差额部分由 B 公司以等值的 A 公司股份进行补偿，该应补偿股份由上市公司以 1 元价格回购并注销，应补偿的股份数量以前述 30 个工作日届满后的首个交易日的股票收盘价为基准计算得出。在确定 B 公司应偿还的股份数量后，因 B 公司将 A 公司的股票进行质押，在正式偿还股份并由 A 公司回购注销前，其仍可以现金偿还。那么，当 A 公司能够确

定应收回自身股份的具体数量时，该或有对价是否应从金融资产重分类为权益工具？

会议分析，该问题在业绩补偿业务方面具有一定的代表性。本例中，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(2017 年修订)第十三条的规定，由于存在现金结算的选择权，即确定了 B 公司应偿付的 A 公司自身股份数量后 B 公司仍可根据期后股价的变动决定是否用现金偿付，因此可供选择的结算方式不能表明该衍生工具应当确认为权益工具，在股份数量确定日不能将或有对价从金融资产重分类为权益工具，仍应核算后续公允价值变动，直至 B 公司实际结算日。

会议初步意见，虽然该问题具有一定的代表性，但现行《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(2017 年修订)已有明确规定，企业按照该准则进行会计处理即可。

十、关于对不分层结构化主体投资份额的合同现金流量测试分析

【背景或案例】A 公司对结构化主体 X 不具有控制、共同控制或重大影响。结构化主体 X 发行的份额不分层且对投资人不保本不保收益，资产管理人按投资协议约定的分配方式将基础资产产生的现金流，在先扣除税费、固定资产管理费等费用后，剩余金额全部向其份额持有人等比例分配，不

存在优先劣后顺序。结构化主体 X 的基础资产为一组可以通过合同现金流量测试（SPPI）的贷款，结构化主体 X 期限与基础资产中期限最长的贷款期限相同，且 X 在存续期内不得买卖基础资产。如何对 A 公司持有的结构化主体 X 的 10% 份额进行 SPPI 分析？

会议分析，该问题具有一定的代表性。本例中，第一步，穿透到基础资产层面，基础资产为一组可以通过 SPPI 的贷款，结构化主体 X 期限与基础资产中期限最长的贷款期限相同，且 X 在存续期内不得买卖基础资产，因此基础资产产生的现金流符合 SPPI；第二步，结构化主体向份额持有人分配现金流的方式未引入非 SPPI 的特征。尽管结构化主体 X 对其投资份额不保本不保收益，但是资产管理人是按投资协议约定的分配方式将基础资产产生的现金流，在先扣除税费、固定资产管理费等费用后，剩余金额全部向其份额持有人不分优先劣后等比例分配，实质为过手安排，此分配方式并未引入非 SPPI 的特征。因此本例中 A 公司对结构化主体 X 的投资份额满足 SPPI。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，对于本例中的投资份额如何进行 SPPI 的分析，准则并未给予具体指引，拟研究通过问答等形式指导实务。

十一、关于短期租赁的判断

【背景或案例】实务中部分企业租赁合同的期限为 1 年，不包括续租选择权或购买选择权；合同每年续签一次，续签的期限仍为 1 年，且不包括续租选择权或购买选择权。实务中，尤其是关联方之间，租赁合同每年续签一次较为常见。例如，承租人持有一项短期租赁，租赁期为 2019 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日，没有续租选择权。承租人和出租人于 2019 年 10 月 1 日同意签订一项新租赁，从 2020 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日租赁同一租赁物 12 个月。那么此类租赁是否是短期租赁？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。实务中租赁合同一年一签在关联方之间、非关联方之间均存在。企业应结合具体租赁物的性质、企业是否投入了大量装修改造成本等因素进行综合判断，如果实质上会持续租赁，不应作为短期租赁。如果作为短期租赁，则装修费也应当在一年内摊销。如果第一个租赁合同前期作为短期租赁处理，那么 10 月 1 日续签合同，应当作为租赁变更；如果续签的合同自签订日生效，那么第二个租赁合同不能作为短期租赁。

会议初步意见，该问题具有普遍性，企业应按照《企业会计准则第 21 号——租赁》，结合租赁业务的实质进行判断，拟研究通过问答等形式指导实务。

十二、关于根据承租人业绩水平定期调整租金的会计处理

【背景或案例】实务中存在一些租赁安排，如在整个租赁期中，部分年度是固定租金，部分年度是根据承租人的收入等业绩水平确定的变动租金（或者固定和变动结合的租金）。例如，A承租了某商铺，租期20年，第1-5年的租金固定为100万元/年，之后每5年根据该商铺的前5年的实际营业额的年平均金额的10%作为下一个5年的固定租金，以此类推。承租人初始确认该租赁合同相关的使用权资产和租金负债时，只有5年的固定租金，依据该5年固定租金确认的使用权资产，应该按5年摊销，还是按20年摊销？

会议分析，该问题具有代表性。多数与会人员认为，承租人将基于5年固定租金确认的使用权资产在20年期间摊销，首个5年的租金费用显著偏低，会计信息不能反映交易的实质，不能向报表使用人提供有用信息，根据基本准则的相关原则和固定资产准则有关组成部分的有关规定，应按5年摊销。个别与会代表认为，根据租赁准则的规定，承租人应该按20年摊销。

会议初步意见，现行《企业会计准则第21号——租赁》中对有关使用权资产的摊销已经有明确规定，尽管该问题具

有代表性，但实务安排可能更为复杂多样，建议暂时不发布案例或指引，以避免产生预期外影响。

内部资料 请勿外传