

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 12 期)

2021 年 10 月 18 日

签发：吴祥云

会议纪要

2021 年 9 月 23 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2021 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吴祥云主持。中国工商银行、中国石油天然气集团有限公司、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以及容诚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 18 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于执行新租赁准则时递延所得税的确认

【背景或案例】《企业所得税法实施条例》对租赁费支出的税前扣除问题做了规定（即：以经营租赁方式租入固定

资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除；以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。）新租赁准则实施后，使用权资产、租赁负债、预付账款、初始直接费用的账面价值和计税基础有可能产生差异。如果存在暂时性差异，是否确认递延所得税，取决于暂时性差异是否满足递延所得税的确认豁免条件。根据国际会计准则理事会 2021 年 5 月 7 日对《国际会计准则第 12 号——所得税》的修订（2023 年 1 月 1 日起生效，允许提前采用），如果初始确认时产生相同金额的可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异，应当确认递延所得税。那么使用权资产和租赁负债初始确认时，能否适用递延所得税的初始确认豁免？

会议分析，该问题具有普遍性，多数与会代表认为，即使确认递延所得税资产和递延所得税负债，因其是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关，可净额列报，因此对财务报表的影响并不重大。部分与会代表认为，考虑到新租赁准则 2021 年开始全面实施，企业本身面临较大实务操作压力，从便于实务操作角度出发，倾向于暂不确认递延所得税。部分与会代表认为，尽管从技术角度确认递延所得税资产和负债有一定合理性，但考虑到便于实务操作等因素，建议目前给予实务界选择权，2023 年可考虑将国际准则的修订引入我国准则以保持和国际准则趋同。此外，还

有部分与会代表认为，只有企业所得税法规定与新租赁准则相协调，才能根本上解决差异问题。

会议初步意见，在 2023 年之前，国内企业仍可以按照现行的《企业会计准则第 18 号——所得税》采用初始确认豁免原则，同时也允许 A+H 股公司提前采用国际准则不适用初始确认豁免的规定。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

二、关于租赁业务中增值税的处理

【背景或案例】承租人向出租人支付的租金中包含应缴纳的增值税，承租人支付的增值税（进项税额）允许抵扣未来销售商品或劳务时被收取的增值税（销项税额）。实际处理时，承租人向出租人支付的增值税进项税额可能无法抵扣或仅能抵扣一部分金额，对于这部分无法抵扣的增值税进项税额，是否应当包含在租赁负债或使用权资产中？

会议分析，该问题具有普遍性，多数与会代表认为，该增值税不属于租赁准则中的租赁付款额和初始直接费用的范围，不应计入租赁负债和使用权资产；多数与会代表建议在发生无法抵扣的增值税时直接计入费用，国际上也是类似观点，如果计入使用权资产，企业在后续计量期间可能需频繁调整使用权资产和重新计算折旧额，增加核算难度和成本；少数与会代表认为，可以类比固定资产的初始计量原则，将明确无法抵扣的增值税视为交易成本，计入使用权资产。

会议初步意见，租赁业务中的增值税不计入使用权资产和租赁负债，无法抵扣的增值税进项税额在发生时计入当期损益。拟通过实施问答或年报通知等形式予以指导。

三、关于外购在研项目的会计处理

【背景或案例】企业从外部购入的在研项目，应当按照《企业会计准则第6号——无形资产》（财会〔2006〕3号）等相关规定判断是否可以确认为无形资产。在判断该在研项目是否符合资产定义时，判断标准是否与内部研发支出资本化标准一致？我国企业会计准则有关规定是否与国际准则一致？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，2020年10月企业会计准则实施技术联络小组会议曾就“外购的医药在研项目的会计处理”议题进行讨论，企业取得正在进行中的研究开发项目，应当判断是否可以确认为无形资产，前提是要符合资产的定义，是预期会给企业带来经济利益的资源。同时，实务中对国际无形资产准则有不同的理解，目前各界也呼吁对国际无形资产准则进行改进。多数与会代表认为，企业无论内部研发还是外购无形资产，均需要进一步结合研发阶段、项目商业价值取得方式和估值的可靠性、持有目的、是否可对外授权或转让等具体情况进行综合判断。部分与会代表认为，如果不经判断而将所有外购在研项目直接资本化，有可能会进一步带来企业委外研发以达到资本化目的等后

续系列问题。

会议初步意见，虽然该问题具有普遍性和代表性，但现行《企业会计准则第6号——无形资产》已有明确规定，企业应当结合外购项目的经济实质、项目所处阶段、项目商业价值取得方式和估值的可靠性、持有目的、是否可对外授权或转让等因素进行综合判断。后续将结合实务情况、国际无形资产准则的进展等进一步研究。

四、关于计算一般借款利息费用资本化金额时累计资产支出的金额的确定

【背景或案例】甲企业在1-3月份发生工程支出800万，在4月1日取得一般借款2800万，利率6%。4-6月又发生工程支出1200万，至6月30日工程尚未完工。在编制半年报时，开始资本化的时点为4月1日，资本化期间为3个月。在计算可资本化的利息金额时，累计资产支出金额是2000万还是1200万？即，企业前期以自有资金支付的工程支出800万元，在4-6月可否用一般借款置换出来，从而构成累计资产支出的组成部分？

会议分析，该问题具有普遍性，部分与会代表认为，累计资产支出应该为1200万，因为发生800万支出时，尚不满足准则规定的利息资本化条件，因而800万的支出不应该用来计算利息资本化的金额；如果将800万纳入计算范围，可能会导致扩大借款费用资本化范围。部分与会代表认为，

实务中一般理解累计资产支出为已开工且尚未达到预定可使用状态的所有支出，国际财务报告准则解释委员会也持类似观点，但如果采用此观点可能受到国内监管的质疑。

会议初步意见，与会各方对一般借款利息费用资本化金额时累计资产支出的范围认定尚未达成一致意见，鉴于该问题具有普遍性，后续将进一步与监管机构沟通，并结合实务情况进一步研究。

五、关于新金融工具、新收入、新租赁准则全面实施时投资方对联营、合营企业期初数调整的会计处理

【背景或案例】新金融工具准则、新收入准则、新租赁准则均系分批次实施，实务中存在投资方（如上市公司）已采用这三项新准则，但联营、合营企业尚未执行这三项新准则，投资方在进行权益法核算时因客观条件限制未按照投资方采用的新准则下会计政策对联营、合营企业的财务报表进行调整。按照新准则分批次实施时间表，所有执行企业会计准则的企业自 2021 年 1 月 1 日起均需施行这三项新准则。届时，联营、合营企业按照这三项新准则进行的期初数调整，投资方应如何处理，是直接计入 2021 年当期损益、还是调整期初数或追溯比较数据？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，多数与会代表认为，以前年度投资方由于客观因素限制未在权益法核算时按照新金融工具准则、新收入准则、新租赁准则对被投资方

财务报表进行准确的调整是客观事实，在 2021 年完全追溯以前年度的数据成本可能较高且对财务报表使用者的意义也有限，而若直接计入 2021 年当期损益，则对 2021 年损益可能形成较大的一次性冲击，扭曲了 2021 年度经营业绩。调整期初数的做法，可以避免以上两种做法的弊端，实施成本较低，因此建议直接调整期初数。

会议初步意见，投资方应直接调整 2021 年财务报表期初数，并加强相关信息披露。考虑到该问题具有普遍性，拟研究通过实施问答等形式加强实务指导。

六、关于 2021 年（及之后）首次执行企业会计准则的会计处理

【背景或案例】2006 年发布的《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》（以下简称 38 号准则）对企业首次执行企业会计准则体系时应进行的追溯调整等衔接办法作出了规范。此后又新制定、修订了多项具体准则，发布多项准则解释，38 号准则未同步更新，其中部分规定与现行具体准则、准则解释存在差异。建议明确企业在 2021 年（及之后）首次执行企业会计准则体系时，在首次执行日应执行 38 号准则还是各项新制定、修订具体准则和准则解释所规定的衔接办法。

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，多数与会代表认为，2006 年之后新制定、修订的具体准则和准则解释普遍

对新旧衔接的会计处理作出了规范，新收入等准则还通过调整首次执行当年年初数的方式进一步简化会计处理，减轻企业追溯调整成本。与会代表普遍同意按照后法优于前法的原则进行处理，可暂不修订 38 号准则。

会议初步意见，明确后法优于前法的原则有利于实务操作。考虑到该问题具有普遍性，拟研究通过实施问答等形式加强实务指导。

七、关于云信、融信等在第三方平台上交易的应收账款债权数字凭证

【背景或案例】以“云信”业务为例，参与交易的有核心企业、供应商和金融服务平台。其交易模式为：金融服务平台根据核心企业（一般为大型国企）银行授信情况，向核心企业提供云信额度。核心企业根据其所属子企业规模大小、经营状况，分配所属子企业可使用云信最高额度。该类核心企业及所属子公司在采购过程中对上游供应商开具云信作为付款承诺，供应商可选择将持有的云信：（1）部分持有或全额持有至到期；（2）部分或全额向银行、保理公司等金融服务机构申请融资，实现融资变现；（3）部分或全额流转、支付给其他企业。当企业收到云信时，是否应当将原应收账款转为应收票据？当企业将持有的云信转让给其他方时，作为应收账款的转让还是应收票据的贴现或背书？

会议分析，该问题具有普遍性，多数与会代表认为，“云

信”、“融信”等在第三方平台上交易的数字凭证一般不属于《票据法》规范的票据，企业因销售商品、提供服务等取得的“云信”、“融信”实质上是一种数字化的应收账款债权凭证，不应当确认为“应收票据”。企业管理“云信”、“融信”的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售为目标的，应当列报为“应收款项融资”，业务模式以收取合同现金流量为目标的，应当列报为“应收账款”。企业转让“云信”、“融信”时，应当根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》判断是否符合终止确认的条件并进行相应的会计处理。

会议初步意见，“云信”、“融信”不属于《票据法》规范的票据，应当按照现行企业会计准则进行会计处理，不应当确认为“应收票据”。拟研究通过实施问答等形式加强实务指导。

八、关于处置少数股权时的商誉分摊问题

【背景或案例】20×5 年 1 月 1 日，A 公司支付 180 万元对价从第三方购买 B 公司 80%的股权，交易后可以控制 B 公司。购买日 B 公司可辨认净资产的公允价值为 200 万元。A 公司看好 B 公司未来发展前景，获取控制权后仍持续增持 B 公司股权。假设在 20×5-20×8 年度 B 公司的可辨认净资产公允价值未发生变化。（1）20×6 年 1 月 1 日，A 公司从少数股东处追加取得 B 公司 10%股权，支付对价 30 万元。（2）20×7 年 1 月 1 日，A 公司出于资金需求，转让了 5%股权给

外部市场。(3) 20×8 年 1 月 1 日 A 公司继续从外部购入 B 公司 10%的股权，支付对价 30 万。假定在 A 公司合并财务报表中 B 公司单独构成一项资产组，且 A 公司收购 B 公司所形成的商誉的协同效应中受益的资产组或资产组组合仅限于 B 公司原有的资产组。20×7 年 1 月 1 日 A 公司转让 B 公司 5%股权时，如何确认处置子公司股权中包含的商誉金额？

会议分析，该问题具有普遍性，目前国际准则对此也并未明确。部分与会代表认为，不丧失控制权时处置对子公司投资时应将归属于母公司所有者权益中包含的对应商誉的金额按比例结转至少数股东权益，也符合证监会的监管口径，如果结转，采用先进先出、后进先出、加权平均等合理的方法计算应结转的商誉均可接受；部分与会代表认为，从控制角度和部分商誉法的思路看，母公司的控制权未变，所对应的商誉还是不变，少数股东权益不应包含对应的商誉金额。

会议初步意见，与会各方对不丧失控制权时处置对子公司投资时是否结转商誉至少数股东权益尚未达成一致意见。虽然该问题具有一定的普遍性，考虑到目前尚未发现实务的重大问题，后续将持续关注实务进一步研究。

九、关于对结构化主体或有限寿命主体的投资在个别财务报表的披露

【背景或案例】对于信托、资管计划、投资性合伙企业等结构化主体投资，首先要明确的是投资方对该主体有无控制、共同控制或者重大影响。如果是“三无投资”，则适用金融工具准则；如果有控制、共同控制或者重大影响，在投资方个别财务报表中的会计处理适用长期股权投资准则，对此实务中不存在争议。对于结构化主体、有限寿命主体，从发行方的角度并不符合权益工具的定义，对于存在控制、共同控制或重大影响的上述主体的投资是否列报为“长期股权投资”项目？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，实务中涉及的情形类型比较多，长期股权投资准则并没有要求与金融工具准则对称，即使有些情况下发行方是债，但是持有方仍然可能判断为是长期股权投资，企业应当先根据是否具有控制、重大影响和共同控制判断是否适用长期股权投资准则，不适用长期股权投资准则再按照金融工具准则来处理。因此，如根据判断适用长期股权投资准则的，在投资方的个别财务报表中应列报为“长期股权投资”。

会议初步意见，现行企业会计准则已有明确规定，企业应当按照会计准则的规定进行会计处理。鉴于该问题具有普遍性，拟研究通过实施问答等形式加强实务指导。

十、关于银行业以融资为目的的贵金属售后回购交易

【背景或案例】贵金属等大宗商品仓单由于市场交投活

跃，被越来越多企业用于融资目的。例如，企业将贵金属（现货）按市价转让并过户给银行，同时约定6个月后按照固定价格（通常代表本金加利息）回购。为确保企业履行回购合同，银行要求企业缴纳一定的初始保证金，在特定情况下银行有权强制平仓，提前结束交易。就银行而言，应当将上述贵金属的售后回购交易整体作为质押融资进行会计处理，还是应当将贵金属和售后回购合同分别确认为交易性金融资产和衍生工具？如果按照后者，是否允许银行将该处理方法推广至其为交易目的而持有的其他大宗商品仓单？

会议分析，该问题具有一定的普遍性和代表性，多数与会代表认为，考虑企业的融资目的以及与企业会计处理保持对称，银行应当将上述贵金属售后回购交易整体作为质押融资处理。少数与会代表认为，由于银行拥有购入贵金属的所有权，技术上可以接受在资产负债表中将其列报为“贵金属”，参照交易性金融资产按照公允价值计量，并将远期回购安排作为一项衍生工具进行会计处理。个别与会代表认为，需要判断售后回购是否构成一揽子安排，如是，则作为质押融资处理，反之则分别确认贵金属和衍生工具。此外，部分与会代表不支持将分别确认贵金属和衍生工具的处理方法扩大至铜、大豆等其他大宗商品仓单。

会议初步意见，银行业以融资为目的的贵金属售后回购交易的会计处理需要根据企业会计准则的规定，结合交易的

经济实质、具体安排等因素进行综合判断。鉴于该问题具有一定代表性，后续将结合实务情况、国际准则进展等进一步研究。

十一、关于对赌条款形成的金融负债的后续计量

【背景或案例】拟上市公司在引入财务投资者时，往往约定特殊权益安排，即在发生某些约定事件时会触发股份回购、反稀释、清算优先等条款，俗称对赌条款。2020年企业会计准则实施技术联络小组第一次会议中曾讨论过，从发行人角度看，当发行人不能无条件避免交付现金或其他金融资产以履行回购义务时，应当将其分类为金融负债。实务中，上述对赌条款可能在增资协议之外同时签署的补充协议中作出约定（情形一），也可能全部写入增资协议和公司章程（情形二）。两种情形下对赌条款形成的金融负债的后续计量是否不同？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，多数与会代表认为，在我国现行法律体系下，回购、反稀释、清算优先等特殊权益安排导致附带特殊权益安排的普通股与一般普通股不同，而且仅因特殊权益是否在单独补充协议中约定而做出不同的会计处理可能会诱导市场构建交易，不建议对上述两种情形区别对待。即，对于上述增资，均应当分类为金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值（按照摊余成本进行后续计量），反稀释条款构成一项单独的衍生金融负债。

对于企业按照有关规定已经履行了注册登记等增资手续的，企业应当根据收到认股款确认实收资本和资本公积（资本溢价）；同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）。少数与会代表认为应当根据实际情况判断，对于情形一赞同多数代表的意见；对于情形二，要进一步分析该特殊权益是与投资人身份挂钩还是与普通股股份挂钩，若为前者，与情形一处理一致，若为后者，其经济实质与境外法律环境下发行的可赎回可转换优先股类似，多数与会人员认为，该负债属于主合同为金融负债，嵌入回售权、转股权及优先清算权的混合工具，因此，可以将嵌入衍生工具单独拆分并对主合同的金融负债采用摊余成本计量，也可以选择将整个混合工具指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性，拟通过应用案例形式进一步加强实务指导。

十二、关于终止对赌条款导致发行方将收到的投资款重分类为权益工具时的会计处理

【背景或案例】2019年1月1日，拟上市公司引入财务投资者，原股东、拟上市公司和新投资者在投资协议中约定：如果拟上市公司未能在预定时间点完成首次公开募股（IPO），新投资者有权要求原股东或拟上市公司以现金回购其持有的股权，回购价格为新投资者增资价款和按固定的年化收益率及实际投资期限计算的收益之和。2019年1月1日，该出资

被分类为金融负债。为推进上市进程，各方于2020年6月30日签署补充协议，约定自协议签署之日起终止对拟上市公司的回售权，新投资者仅有权要求原股东以现金回购其持有的股权。上述对赌条款修改后，因回购方不涉及拟上市公司本身，拟上市公司并不存在无法避免的支付现金或其他金融资产的合同义务，因此，拟上市公司应将投资人的出资分类为权益工具。当该出资款重分类为权益工具时，拟上市公司应如何进行会计处理？

会议分析，该问题具有普遍性，多数与会代表认为，从本例中投资人的身份及交易实质考虑，修改原合同、终止与拟上市公司的对赌条款，将导致拟上市公司终止确认该金融负债，并确认一项新的权益工具，初始确认的权益工具按照公允价值计量，确认的权益工具金额与终止确认的金融负债账面价值的差额，应当按照权益性交易原则处理，计入权益。部分与会代表认为，签署终止协议后，由于导致金融负债的特殊权利终止，负债应终止确认。考虑到投资者同意放弃其特殊权利的原因是为了加快公司上市进程，股东豁免了债务，应直接将债务的账面金额转为权益。

会议初步意见，该问题具有普遍性，拟通过应用案例形式进一步加强实务指导。

十三、关于对于发行的含赎回条款的工具的确认和计量

【背景或案例】拟上市公司在引入财务投资者时，原股

东、发行方和新投资者另行签订投资协议约定特殊权益安排，例如约定在某时间点IPO不成功或者实际控制人发生变更时，发行方以提前确定的针对不同情形的公式计算出的价格回购股份。该回购自身权益工具的条款属于《企业会计准则第37号——金融工具列报》第11条所规定的金融负债（情形一）。那么由于不同赎回触发情形所计算出的金融负债金额不同，应如何具体处理？此外，如果是境外公司发行的优先股，优先股的条款中也有赎回条款，那么由于该优先股适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》第12条（情形二），应如何计量？

会议分析，对于情形一，企业应区分不同赎回情形计算出赎回现金流，所确认的金融负债按照不同情形下的赎回金额孰高(即最差情形)进行计量。多数与会代表认为，考虑到新投资者与发行方在增资过程中是基于公平交易安排，“最差情形”的金融负债金额通常不会超过投资者的初始投资金额。对于情形二，少数与会代表认为，考虑到情形二和情形一的交易实质类似，企业应参考《企业会计准则第37号——金融工具列报》第11条的计量方法；多数与会代表认为，《企业会计准则第37号——金融工具列报》第11条的计量方法是对金融负债计量的例外规定，不宜将其应用范围扩大，企业应遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定对情形二的金融负债进行计量。

会议初步意见，对于情形一，企业应按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》第11条的规定，区分不同赎回触发情形计算出“最差情形”的金融负债金额。“最差情形”的金融负债金额通常不会超过投资者的初始投资金额。对于情形二，对于符合《企业会计准则第37号——金融工具列报》第12条的金融负债，其计量应遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》关于金融负债计量的有关规定。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

十四、关于搬迁补偿事项的会计处理

【背景或案例】政府与企业签订的搬迁补偿协议中，通常会约定多项补偿内容，例如土地补偿费、房屋拆除补偿费、设备搬迁拆除补偿费、停产停业损失补偿费、按时搬迁奖励额费等。此类事项，企业应整体作为资产处置交易一次性确认资产处置损益？还是应具体分析各补偿项目，区分资产处置和政府补助，分别进行会计处理？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，与会代表认为该问题是准则实施中的职业判断问题。大部分与会代表认为，企业通常应将整体作为资产处置交易进行会计处理，除非资产处置部分和政府补助部分能够明确区分，则应具体分析各补偿项目的性质和内容分别进行会计处理。

会议初步意见，虽然该业务具有普遍性和代表性，但现行企业会计准则已有规定，企业按照准则规定进行会计处理

即可。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

十五、关于视频网站付费收入的确认

【背景或案例】某公司运营儿童早教视频网站平台，部分视频只需注册就可以免费观看，另有部分视频需要付费观看。付费有两种模式：一是购买会员资格，在会员期限内可观看向会员开放的多个视频，二是单独付费购买特定视频，可无限期反复观看。两种模式下，客户均随时下载相关视频到本地APP中离线观看。对于会员模式，实务中一般采取在会员期限内分摊确认收入。对于单独付费模式，企业应一次性确认收入还是分摊确认收入？若采用分摊确认收入，摊销期限应如何估计？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，与会代表认为应当结合业务模式和具体情形进行会计处理。对于会员购买视频后可无限期反复观看并可随时下载，且公司有义务维持平台网站的正常运营以维持该视频资源的情形，企业应在一段时间内分摊确认收入，具体分摊期限应根据具体视频类型、客户粘性等不同有所差异。对于企业将客户已购买的视频已交付且没有后续义务的情形，如下载的视频可以离线观看且不支持随时再次下载的，企业应一次性确认收入。

会议初步意见，虽然该业务具有普遍性和代表性，但现行《企业会计准则第14号——收入》已有明确规定，企业应按照该准则，结合具体业务安排进行具体分析，并相应进行

会计处理。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

十六、关于当设备生产商的产品具有出租与销售双重目的时如何确认收入以及相关资产的列报问题

【背景或案例】某公司生产激光器等设备并对外销售，设备的正常使用年限为 5-10 年，为促成销售目的，公司与客户签订框架协议，先提供出租，租赁期通常为 1、2、3、6 或 12 个月，并可以续租，客户实际租赁期为 1-20 个月不等。租赁期结束前，客户可以选择购买该设备，公司将设备出售给客户时将已支付的租金抵减售价。如客户选择不购买，则需要将设备退还给公司，公司将设备回收并进行翻新，重新对外出售或出租。机器设备的单位价值较高，单台售价通常在 30-360 万元之间，客户在租赁期间需要按天支付租赁费。另一方面，客户需支付的租赁费较高，通常 12-20 个月的租赁费用即可达到设备的售价。当客户支付的租赁费达到售价时，公司通常会把设备无偿转让给客户。因此，当设备生产商的产品具有出租与销售双重目的时，出租期间的机器设备对应的收入应作为出租收入确认还是按照产品销售收入确认？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，多数与会代表认为，根据《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南，“二、关于适用范围的相关规定，对于涉及出租与销售双重目的的协议，首先应按照《企业会计准则 21 号——租赁》第五条

至第八条分析协议中是否包含租赁。”如协议中包含租赁，则进一步按照《企业会计准则 21 号——租赁》第三十六条判断是否为融资租赁。如果该租赁为融资租赁，应按照《企业会计准则 21 号——租赁》第四十二条进行会计处理。如不涉及融资租赁，按照经营租赁进行会计处理。如果判断协议中不包括租赁，考虑按照《企业会计准则第 14 号——收入》进行会计处理。

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 14 号——收入》和《企业会计准则 21 号——租赁》已有明确规定，企业按照准则的相关规定进行分析判断和会计处理即可。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

十七、关于包括双重目的日常活动是否适用收入准则

【背景或案例】甲公司从事光伏电站的建造、运营和出售业务。其建造的光伏电站通过两种业务模式实现现金流：一是运营电站产生发电收入，二是出售电站。甲公司在建造光伏电站时，并不确定会采用运营还是出售方式收回现金流，取决于是否有购买方、资金压力等多种因素综合考虑。实务中，企业一般是成立项目公司进行电站建设、运营，出售时也是以转让项目公司股权的形式进行。对于此类双重目的日常活动的业务模式，甲公司出售电站能否适用收入准则？如果适用收入准则，在电站建造阶段以及建成后、出售前（即甲公司自行运营电站期间）应如何核算和列报光伏电

站资产？

会议分析，该问题具有一定的普遍性。与会代表认为，如果企业在建造电站时未明确直接以出售为目的而是双重目的，直接适用收入准则并不恰当；若以出售电站为单一目的且不构成业务，在合并报表层面可将电站列报为存货，出售电站时列报为营业收入。

会议初步意见，虽然该问题具有一定普遍性，但是现行企业会计准则已有规定，企业应按照会计准则规定，结合企业业务性质和特点，进行具体会计处理。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

十八、关于金融资产 SPPI 测试相关问题

【背景或案例】 S 公司于 2020 年 1 月购入了 X 信托计划，信托计划底层为一笔贷款，信托计划存续期与贷款期限一致。同时，该信托计划与 B 公司签订了资产服务协议，由 B 公司对于底层贷款进行担保，并且协议中有以下约定：于第 i 期信托单位存续期间，该期信托单位资产池的未偿本金余额总和降至该期信托单位成立日受托人购买的该期信托单位基础资产未偿本金余额的 10%（含）及以下的，B 公司（担保人）有权按照协议约定确定的价格进行清仓回购。清仓回购价格等于该等剩余信托财产未偿本金余额、未偿本金余额所对应的利息、手续费、违约金。S 公司购入信托计划能否通过 SPPI 测试，分类为摊余成本计量的金融资产？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，多数与会代表认为，如果清仓回购选择权的价值不重大，且不存在其他不符合“仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付”特征的合同现金流量变动，仅因由B公司担保进行清仓回购，不影响其通过合同现金流量特征测试。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性，拟通过实施问答形式进一步加强实务指导。