

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 13 期)

2021 年 12 月 22 日

签发：吴祥云

会议纪要

2021 年 12 月 9 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2021 年第三次技术联络小组会议通过视频方式召开。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、三一重工股份有限公司以及天职国际、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，与会各方讨论了 10 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于数字人民币的会计处理

【背景或案例】2019 年底，我国开始数字人民币试点。中国人民银行数字货币研究所数据显示，截至 2021 年 10 月 22 日已经开立数字人民币个人钱包 1.4 亿个，企业钱包 1000 万个，累计交易笔数达到 1.5 亿笔，交易额接近 620 亿元。目前，有 155 万商户支持数字人民币钱包，涵盖公共事业、餐饮服务、交通出行、购物和政务等各个方面。随着数字人民币的不断普及，数字人民币的具体会计处理需要进一步明确，比如数字人民币应当在哪个会计科目核算，在资产负债表哪个报表项目列报，是否符合现金流量表中现金的概念。

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。数字人民币是由中国人民银行发行的数字形式的法定货币，由指定运营机构参与运营并向公众兑换，以广义账户体系为基础，支持银行账户松耦合功能，与纸钞硬币等价，具有价值特征和法偿性，支持可控匿名。与会代表一致认为，数字人民币符合货币资金的定义，应当在资产负债表中列报为货币资金，在判断是否符合现金流量表中现金的概念时，应与其他类型的货币资金判断标准一致，在现行企业会计准则体系下能够解决。在数字人民币核算的具体会计科目方面，部分与会代表建议在“其他货币资金”科目下设置二级明细科目核算；部分与会代表建议在“库存现金”科目设置二级明细科目核算，或将“库存现金”改为“现金”且下设“库存现金”和“数字货币”两个明细科目；部分与会代表建议新增“数字货币”

一级科目核算。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性，对于数字人民币的列报项目和判断是否符合现金流量表现金的概念应当遵循现行企业会计准则体系的相关规定，拟通过会议纪要形式统一理解认识。对于数字人民币核算的具体会计科目，将结合实务发展决定是否有必要作进一步规范。

二、关于部分出租部分自用的房产（出租和自用部分均不能单独出售）能否列报为投资性房地产

【背景或案例】A 公司从政府获取了某块土地的使用权，土地使用权合同约定，该土地上建造的房屋建筑物仅能整体出售，不能分拆出售。A 公司在该土地上建造了办公楼，部分自用，自用比例不超过 10%，其余部分均出租给第三方。A 公司能否将该办公楼整体作为投资性房地产核算？

会议分析，该问题具有一定的代表性。多数与会代表认为，我国《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》等相关规定明确要求确认为投资性房地产的条件之一是该部分房地产能够单独出售，由于案例中用于出租的部分房地产不能单独出售，因此不能确认为投资性房地产。少数与会代表认为，《国际财务报告准则第 40 号——投资性房地产》对于部分出租部分自用的房地产，在这两部分不能各自单独出售且自用部分不重大时，房地产可以整体确认为投资性房地产，但是对于如何判断“不重大”并无进一步明确规定。多数与

会代表还认为应当谨慎考虑引入公允价值的影响，对于自用部分不重大时将房地产整体确认为投资性房地产，应防范利用公允价值操纵利润等情形；若不允许公允价值而仍采用成本模式计量，则是否确认为投资性房地产对利润表并无影响。

会议初步意见，目前不宜引入国际准则中有关“不重大”的原则，此案例中的房地产不应确认为投资性房地产。尽管该问题具有一定的代表性，但现行《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》中对投资性房地产的确认已有明确规定，企业应当按照该准则进行会计处理。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

三、关于承租人将会行使购买选择权的情形下，使用权资产折旧是否应考虑残值

【背景或案例】A 公司委托船舶制造厂制造船舶，并引入第三方融资租赁公司，签订带有购买选择权条款的租赁合同，融资租入该船舶，在以往经营过程中，A 公司一定会行使该购买选择权。在执行《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2006〕3 号，简称旧租赁准则）下，A 公司将其确认为融资租入固定资产，采用与自有固定资产相一致的折旧政策计提租赁资产折旧，即预计净残值率，按照固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额计提折旧。在采用《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号，简称新租赁

准则)后, A公司在计算使用权资产的折旧费用时, 是否参照固定资产的规定对使用权资产预估净残值?

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, 在本案例构成融资租赁并合理确定会行使购买选择权的情形下, 使用权资产初始计量时包含该购买选择权的行权价格, 企业获取了该资产的所有风险和报酬(包括残值), 在经济实质上与相应固定资产基本相同, 因此对该使用权资产计提折旧时应当考虑残值。部分与会代表认为, 在新租赁准则下, 使用权资产代表的仅是一种使用权利, 而残值是处置该权利所在具体资产的收益, 如果用前者减去后者后再计提折旧, 逻辑上存在瑕疵, 所以不应考虑残值。

会议初步意见, 该问题具有一定的普遍性和代表性。新租赁准则要求承租人参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定对使用权资产计提折旧, 据此规定, 承租人对使用权资产后续计量时是否考虑残值, 关键在于判断使用权资产初始计量金额中是否实质性地包含残值, 实务中应当根据具体合同安排具体分析确定。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

四、关于新租赁准则实施后承租人收到经营租赁相关政府补助的会计处理

【背景或案例】甲公司租赁某高新区物业, 租赁期为五年, 在新租赁准则下, 甲公司确认相应使用权资产。为支持

甲公司发展，当地政府定期向甲公司提供租金扶持金；甲公司租金每三个月支付一次，政府的租金扶持金也是三个月发放一次。甲公司向政府提交包括租金支付凭证在内的申请文件，政府审核通过后发放相应租金扶持金。旧租赁准则下，甲公司将上述租金扶持金作为与收益相关的政府补助，将收到的租金扶持金直接计入当期损益；新租赁准则下，甲公司收到的上述租金扶持金应当作为与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助进行会计处理？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。多数与会代表认为，该政府补助实质上是弥补企业在特定期间的租赁成本费用（例如该特定期间的相应经营租赁使用权资产折旧等），属于与收益相关的政府补助，应当按照《企业会计准则第16号——政府补助》第九条的规定进行会计处理。多数与会代表还认为，此案例中企业获取政府补助的前提是向出租方支付租金，而与资产相关的政府补助通常要求企业购建实体资产，两者存在显著不同，并不因为实施新租赁准则后承租方在经营租赁中形成使用权资产而改变对政府补助分类的判断。

会议初步意见，尽管《企业会计准则第16号——政府补助》对政府补助的分类已有明确规定，考虑到该问题具有普遍性和代表性，拟研究通过应用案例或实施问答等形式指导实务。

五、关于报告期处置了唯一的子公司，是否仍需编制合并财务报表

【背景或案例】甲公司在报告期内处置了唯一的子公司，在当年 12 月 31 日（资产负债表日）已经没有子公司。甲公司在当年是否仍需编制合并财务报表？

会议分析，该问题在非上市公司范围内具有一定的普遍性和代表性。多数与会代表认为，根据目前企业会计准则的相关规定以及会计技术角度来看，合并财务报表既包括某一时点的资产负债表、也包括某一期间的利润表等报表，本案例中的甲公司在报告期内一段时间持有过子公司，从真实完整反映的角度应该编制合并财务报表，实务中大多数情况也是这么做的。个别与会代表建议，从报表使用者角度出发，未来可以统筹考虑给予某些企业如非上市公司一定的豁免，允许非上市公司在案例所述的情况下不编制合并财务报表。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性。现行《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》等对合并财务报表的构成已有明确规定，企业应当按照该准则进行会计处理。拟研究通过实施问答等形式进一步指导实务。

六、关于发生同一控制下企业合并的合并方应当如何列示被合并方在合并前实现的净利润

【背景或案例】根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》准则相关规定，在发生同一控制下企业合并的当期，

合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目。当合并方与被合并方之间在合并前存在需要抵销的事项且抵销对合并净利润产生影响的情况下，列报该项目应如何对抵销事项进行考虑？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。多数与会代表认为，该项目应当考虑抵销的影响，因为在同一控制下企业合并中，合并方需要重述合并日之前的财务报表，将被合并方的经营成果包含在内，而利润表中增加这一列示项目，其主要目的就是为了体现由于重述合并日之前以及比较期间的利润表，对合并方相关期间净利润的影响。部分与会代表提出实务中对具体的抵销有两种方式，一种是按照合并报表顺流逆流抵销的思路进行会计处理，另一种是将重述后的净利润减去合并方原本的净利润的差额作为该项目金额。少数与会代表认为，根据该项目“被合并方在合并前实现的净利润”的字面含义，可以不考虑抵销的影响；如果要考虑抵销的影响，建议应当予以澄清并考虑对项目名称进行修订，以避免歧义。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性。考虑到“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目的列示目的是反映重述合并日之前的利润表带来的影响，因此应当考虑抵销的影响。拟进一步研究，后续通过相关准则指南或报表格式修订予以澄清。

七、关于“云信”业务中云信转让方的会计处理

【背景或案例】“云信”业务中参与交易的主要有核心企业（云信开立方）、供应商（云信转让方与接收方）和金融服务平台（云信平台）。使用云信平台的所有参与方与云信平台签署内容一致的《云信使用协议》，其中约定云信（一种数字化的应收账款债权凭证）到期时的最终持有人不能基于云信权利向云信流转过程中除开立方以外的各参与方追偿，但可以向云信开立方追偿，同时云信开立方在《付款承诺函》中承诺云信到期时无条件按照《最终还款明细表》的信息支付款项。云信流转不设签收环节，云信转让方完成流转操作，债权转让通知到达最终付款方（云信开立方）邮箱，即视为完成云信流转。云信转让方与接收方商务合同项下的纠纷不影响云信与云信流转的效力，云信开立方仍须按照到期付款承诺函的约定偿还款项。云信转让方将持有的云信部分金额或全部金额转让给其他企业（例如转让方的下游供应商）时，云信转让方是否可终止确认该金融资产？

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，该种情形约定下的“云信”流转符合了《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中有关金融资产和金融负债终止确认的条件，云信转让方可以终止确认对云信开立方的应收账款债权，收到云信的一方由于丧失了向云信转让方追索同等金额的任何权利，因此云信转让方也同

时终止确认对接收方同等金额的金融负债。同时，与会代表认为该问题的分析判断依据是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》中有关金融资产和金融负债终止确认的规定，而不是《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中金融资产和金融负债抵销的相关规定。部分与会代表提出，实务中需要关注“云信”流转中是否存在转让方与接收方的其他特别约定，并评估该约定对“无追索权”的实际影响。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性。现行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》中对金融资产和金融负债终止确认已有明确规定，企业应当按照该准则进行会计处理。拟研究通过实施问答等形式进一步指导实务。

八、关于以首次公开募股成功为可行权条件的股份支付的会计处理

【背景或案例】2021 年 5 月，财政部发布的《股份支付准则应用案例——以首次公开募股成功为可行权条件》规范了以首次公开募股成功为可行权条件的股份支付的会计处理。应用案例规定“……该约定表明，甲公司员工须完成规定的服务期限方可从股权激励计划中获益，属于可行权条件中的服务期限条件，而甲公司成功完成首次公开募股属于可行权条件中业绩条件的非市场条件。甲公司应当合理估计

未来成功完成首次公开募股的可能性及完成时点，将授予日至该时点的期间作为等待期，并在等待期内每个资产负债表日对预计可行权数量作出估计，确认相应的股权激励费用。”

对于应用案例中股权激励费用的确认时点，实务中有两种不同的理解，从而可能会显著影响 IPO 在审企业申报期的财务信息。两种理解的主要区别在于是否以很可能成功完成首次公开募股作为确认股份支付费用的前提条件。观点 1 认为，在等待期内的每个资产负债表日，应估计企业未来是否很可能完成首次公开募股。如果预计企业并非很可能完成首次公开募股，则该非市场的业绩条件并未得到满足，企业不应确认股份支付费用。待该条件预计很可能满足时，企业应根据预期完成时点计算确认自授予日截至当期累计应确认的股权激励费用。观点 2 认为，企业在等待期内的每个资产负债表日无需估计未来成功完成首次公开募股的可能性，而是自授予日起在考虑员工预期离职率的情况下在预计的等待期内分期平均确认股份支付费用。

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。多数与会代表认为，观点 1 符合股份支付准则对于业绩条件中的非市场条件的处理原则，企业应在预计未来很可能成功完成首次公开募股的前提下对等待期进行估计，并确认相应的股份支付费用，在确定未来是否很可能成功完成首次公开募股时涉及管理层的判断。部分与会代表认为，实务操作中多数企业从商

业合理性考虑，一般不会对预计首次公开募股不是很可能成功情况下，仍制定以公开募股成功与否作为业绩条件的股权激励计划，所以一般会预计首次公开募股成功。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性。现行《企业会计准则第 11 号——股份支付》已有明确规定，企业应当根据具体情况判断首次公开募股是否很可能成功，并按照该准则和相关案例进行相应的会计处理。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

九、关于库存商品移库成本的会计处理

【案例或背景】对于与履行合同无关且不属于存货采购、生产环节发生的运输费用，例如已完工库存商品在企业不同仓库之间的移库成本（主要为运输费用）应当如何进行会计处理？例如，A 公司为境内生产企业，B 公司为 A 公司在美国设立的全资子公司。A 公司生产的成品通过 B 公司对外销售，B 公司自建仓库备货存储。在 A 公司产品运送至 B 公司仓库过程中会发生海运费、保险费、报关费、关税等。上述费用发生时在 A 公司合并报表层面如何进行会计处理？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。与会代表一致认为，存货在企业内部仓库之间的移库成本能否确认为存货成本，需根据具体情况具体判断。在本案例中，A 公司生产产品销往美国，且通过 B 公司对外销售，这部分运输成本是存货达到目前场所和状态的必要支出，并且该支出预期会给

企业带来经济利益，应当计入存货成本，但是并非企业所有发生的移库成本均能计入存货成本。多数与会代表认为，企业应当结合《企业会计准则第1号——存货》第八条、第九条等相关规定进行判断，如果发生的移库成本不满足资产的定义，应当在发生时确认为当期损益。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性。现行《企业会计准则第1号——存货》对存货成本已有明确规定，企业应当结合具体情况并按照该准则分析内部仓库之间的移库成本是否属于存货达到目前场所和状态的必要支出，并进行相应的会计处理。拟通过会议纪要形式统一理解认识。

十、关于长期股权投资和“三无”投资核算单元的认定

【案例或背景】关于投资方取得的对被投资方的股权能否区分不同的计量单元采取不同的会计处理，具体涉及如下情形：（1）如果同一集团内不同主体分别购买了同一上市公司的股票且均不构成重大影响，各主体分别将相应投资划分为“其他权益工具投资”和“交易性金融资产”，在集团合并层面是否需要重新统一进行会计处理？（2）如果一家企业不同时间分别购买了同一上市公司的股票但不构成重大影响，是否可以分别将相应投资划分为“其他权益工具投资”和“交易性金融资产”？（3）如果同一集团内不同主体分别持有同一被投资单位的股权，并分别适用长期股权投资准则和金融工具准则，如某一主体按照权益法或成本法核

算，另一主体按照金融工具准则核算，在集团合并报表层面是否需要统一调整为按长期股权投资准则核算？（4）如果企业持有一项具有重大影响的股权投资并按权益法核算，后续取得被投资单位对全体股东进行配股分配的股权，公司取得的该部分配股股权可否不计入权益法核算的长期股权投资而另行计入“交易性金融资产”？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。多数与会代表认为，在合并报表层面应当分别如下情况考虑：一是当对同一被投资单位的股权投资整体不构成控制、共同控制或重大影响（即不适用长期股权投资准则）时，同一集团内不同主体、或者同一主体内不同部门所持有的对同一被投资单位的权益工具投资，按照金融工具准则的规定，可基于“单项”权益工具投资的持有目的分别划分为“其他权益工具投资”和“交易性金融资产”。二是当在合并报表层面对同一被投资单位的股权投资整体具有控制、共同控制或重大影响时，其中：（1）对于联营或合营企业投资，在合并报表层面需统一考虑直接加间接的持股比例进行权益法核算，此时对同一家被投资单位的权益工具投资，不能分别作为长期股权投资和金融资产。这种情况下，除非投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，则投资方可以按照金融工具准则的有关规定，对间接持有的该部分投资

选择按照金融工具确认和计量准则的规定以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算。（2）对于子公司投资，合并报表层面需统一考虑直接加间接的持股比例进行合并报表的编制。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性。现行《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等已有明确规定，企业应当按照相关准则进行会计处理。对于所持有的不具有控制、共同控制或重大影响的权益工具投资，可基于“单项”进行分类；对于从集团合并层面整体来看具有控制、共同控制或重大影响的权益工具投资，应在合并报表层面统一按权益法核算（除非是通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的部分）联营企业或合营企业投资，按合并报表编制原则核算子公司投资。拟通过会议纪要形式统一理解认识。