

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 14 期)

2022 年 4 月 11 日

签发：李先忠

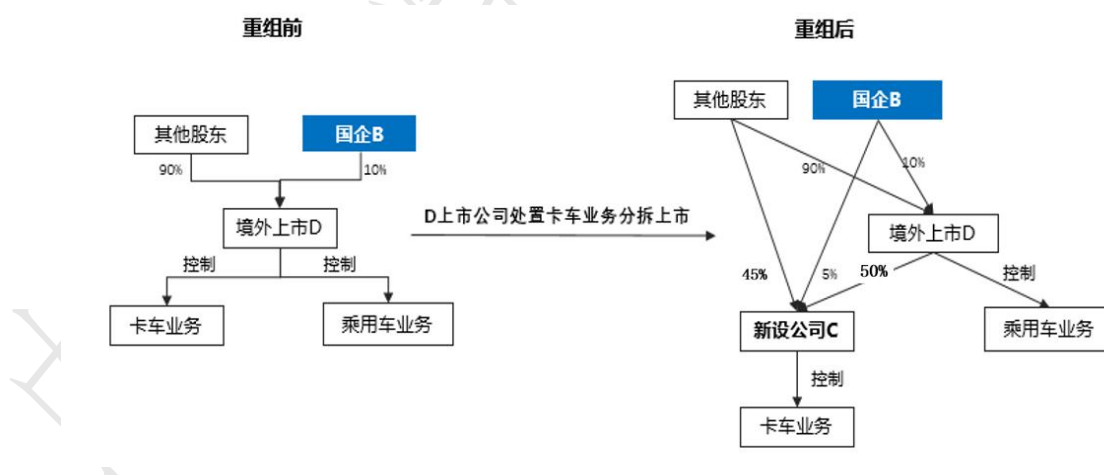
会议纪要

2022 年 3 月 17 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2022 年第一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高大平主持。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 15 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、免费获得拆分的新公司股权的会计处理

【背景或案例】D 境外上市公司业务主要包括乘用车业务和卡车业务。B 国有企业持有 D 公司 10% 的股权(简称原股权)，指定为其他权益工具投资。2021 年，D 公司通过新设 C 公司发

行股份购买资产的形式，将原卡车业务全部装入到 C 公司，后续 C 公司上市。在分拆时点，D 公司将 C 公司 50%的股权同比例支付给 D 公司原有股东，其中 B 公司分配到 C 公司 5%的股份。D 公司并未发布股利分配相关的决议。分拆后，B 公司直接持有乘用车业务 10%的股份，B 公司直接以及通过 D 公司间接共持有卡车业务 10%的股份，与分拆前的持股比例一致（重组前后对比如下图）。2021 年度，由于乘卡拆分的利好行情，D 公司和 C 公司的股价都大幅增加。B 公司免费获得的 C 公司 5%股份是作为股利分配取得确认损益，还是视同原股权的终止确认，重新确认两项新股权，差额计入其他综合收益？或者是作为原持有 D 公司股权的投资成本的收回，直接冲减原股权的账面价值，同时按照原股权公允价值变动计入其他综合收益？



会议分析，多数与会代表认为如果 D 公司并未明确将 B 公司免费获得的卡车公司股权作为股利分配，不应认为是股票分红并将差额计入损益，而应当类比股份的分拆。虽然在分拆后 D 公司和 C 公司的股价都大幅增加，但是分拆前后 B 公司

所持有的资源并没有发生变化（都是持有乘用车业务 10%的股份，卡车业务 10%的股份），仅是对原有业务架构上的调整，B 公司并未取得额外的经济资源，卡车业务的公允价值在分拆时点不应与原公允价值有重大差异。该股权拆分上市后的公允价值的变动应根据金融资产的不同分类计入其他综合收益或当期损益。少数与会代表认为，B 公司等股东免费获得卡车公司股权但持有的“原股权”不变，D 公司股价并未下跌，可以视同 D 公司分红，B 公司获得的卡车公司股票按公允价值计入投资收益。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性。会议讨论初步形成倾向性意见，上述案例中 B 公司免费获得的卡车公司股权应当类比股份的分拆进行会计处理。企业应当根据具体业务的经济实质，结合企业会计准则有关规定具体分析并进行相应会计处理。

二、收取的现金对价不对等的可转债的会计处理

【背景或案例】报告主体A公司为一家生产和销售医用材料的股份有限公司，2021年度引入B基金作为投资人。B基金向A公司提供3亿元借款，期限3年，并且约定，在借款到期前3年内，B基金随时可以将该借款本金按照合同约定的转股价格，转换为A公司的普通股。A公司向B基金借入的3亿元借款的利率显著高于A公司通常情况下向商业银行借款的利率，同时还

附带转股权，主要是考虑到B基金是以医疗行业为主要投资方向的私募基金，在国内投资了多家盈利性专科医院，日后A公司可以通过B基金引入其投资的专科医院作为新的直接销售渠道，减少中间环节，带来新的利润增长点，但是B基金并未向A公司作出任何关于引入新客户的承诺或保证。A公司与B基金不存在任何关联方关系。根据金融工具准则相关规定，企业应当按照公允价值初始确认金融资产和金融负债。A公司首先应当取得该复合金融工具的整体公允价值，并且将其中的负债部分确认为以摊余成本的金融负债，剩余部分确认为权益工具。公司应当如何对该金融工具公允价值超过收到的现金对价部分进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，首先需要判断该安排的商业实质。多数与会代表认为，该可转债的利率高于商业银行利率是商业谈判的结果，该现金对价通常应与该复合金融工具的整体公允价值一致，不形成差额；如果经过判断认为确实存在差额，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十四条的规定进行会计处理。少数与会代表认为，该案例中A公司向B基金发行的可转债的票面利率显著高于通常的借款利率，A公司收到的现金对价低于该复合金融工具（包含一项负债和一项转股权）的整体公允价值，是为了换取B基金未来给A公司带来新客户的潜在经济利益，但B基金并未向A公司书面承诺一定会给A公司带来新客户，因此该潜在经济利

益并不符合确认为一项资产的条件，应将该差额计入当期损益。少数与会代表认为，对于转股权也可视为A公司发行自身权益工具获取一项服务，由于B基金并无必须履行的合同义务，按照可即时行权的股份支付适用股份支付准则，将该差额计入当期损益。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性。会议讨论初步形成倾向性意见，企业应当首先分析该安排的商业实质并确定复合金融工具的整体公允价值，在此基础上，根据具体业务的经济实质适用企业会计准则的有关规定进行会计处理。特别地，金融工具利率不同于银行利率不必然代表交易对价不是公允价值。

三、如何理解“属于合同条款组成部分”的担保物或信用增级

【背景或案例】A公司以前年度向其客户B公司分期收款销售一台设备并形成一笔长期应收账。一年后B公司由于财务状况出现问题，可能难以偿还剩余款项。B公司的控股股东P公司因此与A公司达成财务担保协议，承诺若B公司之后无法偿还A公司到期应付的款项，P公司代替B公司偿还。A公司在资产负债表日估计该笔长期应收款的预期信用损失准备时，是否应当考虑与P公司达成的财务担保协议？

会议分析，多数与会代表认为，该案例问题的关键判断点

在于A公司与P公司达成的财务担保协议是否可以视为对A公司与B公司原合同条款的修改。多数与会代表认为，B公司的控股股东对B公司的应付款进行担保，具有商业合理性，虽然财务担保协议并非与原合同同时签订，但是财务担保协议是三方重新协商的结果，且A公司并未因此支付担保对价，可以视为对原合同的修改，财务担保协议构成修改后合同条款的组成部分。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第四十七条的规定，A公司在估计该应收款的预期信用损失时，所考虑的现金流量应当包括未来P公司履行该财务担保协议所产生的现金流量。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，会议讨论初步形成倾向性意见，上述案例中的财务担保协议可以视为对原合同条款的修改，在估计该应收款的预期信用损失时应考虑该财务担保协议相关影响。下一步拟通过案例或问答指导实务。

四、转租赁业务是否涉及融资租赁的判断和处理

【背景或案例】自2021年1月1日起，执行企业会计准则的企业均实施新租赁准则。在实施新租赁准则的过程中，以转租赁为主业的企业如商业地产、公寓等的转租，可能存在部分转租安排在原准则下属于经营租赁，而新准则下被认定为融资租赁的情形。例如：2009年1月1日，A公司与B公司签订租赁协议，租入B公司写字楼的一整个楼层，租期15年（2009

年 1 月 1 日—2023 年 12 月 31 日)。A 公司把租入的楼层拆分为大小不等的五个区域以不同期限转租。假设其中某个区域 X 自 2009 年 1 月 1 日起经过若干次转租，最近一次转租的租期于 2021 年 6 月 30 日已到期。2021 年 7 月 1 日，A 公司与租户 C 公司新签订的转租协议为两年半（2021 年 7 月 1 日—2023 年 12 月 31 日）。假设上述协议均不存在续租或提前终止租赁安排，违约金重大。截至 2021 年 12 月 31 日，A 公司尚未就原租赁是否续租的事宜与出租方 B 公司进行磋商。那么 A 公司在 2021 年 7 月 1 日签订的区域 X 转租协议是否构成融资租赁？

会议分析，与会代表主要从以下两个关键点进行了讨论和分析：**一是**判断区域 X 转租赁的类型时，应基于原租赁租入的整层楼对应的使用权资产，还是仅基于 X 区域对应的使用权资产。多数代表认为，在 X 区域及其他分拆区域均可单独出租使用，A 公司可以单独从转租 X 区域获利，且该区域与其他区域不存在高度关联关系的情况下，X 区域构成租赁准则下的单独租赁，A 公司应基于 X 区域确认使用权资产，并以此为基础判断上述转租赁的类型。**二是** X 区域最后一次转租是否构成融资租赁。多数与会代表认为，X 区域的历次转租均应当同等适用租赁准则中有关出租人租赁分类的规定。X 区域最后一次转租时，其已使用年限已超过该使用权资产可使用年限的 75%以上，不应根据“租赁期占租赁资产使用寿命的大部分”这一标

准判断租赁类型，但仍可能因满足“租赁开始日租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值”的标准而被分类为融资租赁。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，会议讨论初步形成倾向性意见，上述案例中的 X 区域最后一次转租时，应根据“租赁期占租赁资产使用寿命的大部分”“租赁开始日租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值”等标准，判断其是否应被分类为融资租赁。

五、租赁还是借款的判断

【背景或案例】为建造某光伏项目，甲公司与供应商以及金融租赁公司做出了如下安排：金融租赁公司根据甲公司的选择和要求，与供应商签订标的物的建造合同、按照建造合同支付价款，建设期为两年；与此同时，金融租赁公司与甲公司签订融资租赁合同，租赁物为建造合同的标的物，起租日为租赁合同生效日即签约日，租赁期为12年，甲公司按时足额支付全部租金后，租赁期满可支付1元留购费后取得租赁物的所有权。金融租赁公司仅承担甲公司信用风险。对于金融租赁公司针对标的物的其他权利，均由甲公司行使，例如若甲公司发现标的物质量问题、供应商延迟交货等属于供货方责任的情况时，金融租赁公司不承担责任，不构成甲公司减免或推迟支付租金的理由，由甲公司依据建造合同向供应商行使索赔权等。自租赁合同生效日起，不论甲公司实际使用租赁物与否，或者发生其

他任何情况（包括但不限于租赁物毁损、灭失等），均不影响甲公司向金融租赁公司支付租金的义务。该光伏项目建设在甲公司的土地上，截至目前该光伏项目尚处于建设期间，金融租赁公司已按照建造合同向供应商支付建设款1000万元，根据租赁合同计算的租赁付款额为1亿元。在建期间，针对该光伏项目，甲公司确认的资产应为0元、1000万元还是1亿元？

会议分析，与会代表认为，判断该交易属于借款还是租赁，关键在于在建期间由甲公司还是融资租赁公司控制在建资产。多数与会代表认为，考虑到光伏项目在甲公司的土地上建设，且金融租赁公司仅承担来源于甲公司的信用风险，不承担项目的建造风险，因此本例中在建期间由甲公司控制在建项目，其交易实质是甲公司向金融租赁公司借款开展自建项目，甲公司应当按照相关准则的规定分别确认在建工程和金融负债。还有少数与会代表认为，实务中也可能存在在建期间是由金融租赁公司控制在建资产的情形，需要按照租赁准则结合具体业务情况进行判断和会计处理。

会议初步意见，该问题虽然具有一定的普遍性和代表性，鉴于企业会计准则已有明确规定，判断该交易属于借款还是租赁，关键在于判断在建期间资产的控制权归属，企业应当按照企业会计准则规定进行判断和会计处理。

六、预付融资租赁公司租金中的利息如何会计处理

【背景或案例】融资租赁公司向造船企业购买一艘客船并

出租给客轮运输公司使用。三方签订的融资租赁（直租）业务协议主要约定包括：（1）造船企业是客轮运输公司自主独立选择的供应商，船舶的建造、质量保证、试航、交付、验收等由造船企业和客轮运输公司按合同约定执行，因租赁物的瑕疵所引发的争议或纠纷应由客轮运输公司自行处理，融资租赁公司仅负有按合同约定进度支付租赁物价款的义务。在租赁期内，船舶的所有权归融资租赁公司所有。客轮运输公司承诺在租赁合同履行期间，造船企业承诺在船舶建造合同履行期间，均不得从事任何影响融资租赁公司对租赁物享有所有权的行为；如有导致融资租赁公司损失的情形，客轮运输公司、造船企业应对其全部损失承担连带赔偿责任。（2）船舶的建造期为一年，融资租赁公司按照约定进度付款给造船企业，交付船舶时支付至总价款的 95%，质保金 5%于交船一年内无质量问题后支付。（3）客轮运输公司与融资租赁公司约定租赁期 8 年，自合同签订后支付第一期租金，其余租金每半年一付，共计 16 期，年利率 4.96%。（4）融资租赁公司支付租赁物价款的依据是客轮运输公司、造船企业共同出具的书面付款通知。如造船企业在船舶建造期间和交船行为上发生违约，融资租赁公司有权解除所有相关合同，且有权要求造船企业、客轮运输公司承担损害赔偿赔偿责任。客轮运输公司承诺，如无正当理由拒绝接收船舶，或者在船舶管理、运营过程中存在损坏、弃船或者其他有损融资租赁公司对船舶享有所有权行为的，将按照合同约定承担对

融资租赁公司的违约责任。(5) 客轮运输公司在租赁期限届满并完全履行合同项下责任和义务时, 对租赁物可以做出退租、续租和按照名义货价留购 3 种选择。关于客轮运输公司预付的前 3 期租金是否属于在租赁期开始日之前支付的租赁付款额, 预付前 3 期租金中的利息应如何进行会计处理等问题, 实务中理解存在分歧。

会议分析, 多数与会代表认为, 分析上述问题首先应判断该笔交易是否属于租赁。如果属于租赁, 应当按照租赁准则进行会计处理, 否则应当按照其他适用的准则进行会计处理。若判断后适用租赁准则, 本案例中租赁期开始日应为船舶交付日期, 该日期为使用权资产入账日期。客轮运输公司预付的前 3 期租金是为获得船舶使用权而支付的款项, 应作为租赁付款额进行会计处理, 并在租赁开始日作为使用权资产确认。

会议初步意见, 该问题具有普遍性和代表性。企业首先应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定, 判断该笔交易是否属于租赁。如果属于租赁, 应当按照租赁准则进行会计处理, 否则应当按照其他适用的准则进行会计处理。经判断上述交易属于租赁的, 考虑到目前《企业会计准则第 21 号——租赁》和《国际财务报告准则第 16 号——租赁》对预付租赁款是否考虑融资成分以及如何确认未作明确规定, 参照国际财务报告准则解释委员会 2015 年 11 月有关购买存货预付款中融资成分的处理原则, 如果预付租赁款中存在重大融资成分的,

应计提利息，相关利息随预付款在租赁开始日作为使用权资产初始确认成本的一部分。企业应当根据交易的经济实质按照企业会计准则的相关规定进行会计处理。

七、以现金结算的股份支付等待期内终止或替代的会计处理

【背景或案例】随着境外上市公司回归 A 股增多，上市公司终止以境外股份为基础的股权激励计划（旧计划），发行以 A 股股份为基础的股权激励计划（新计划）更加普遍。在此情形下，如何判断终止旧计划和发行新计划应作为两项单独交易分别进行取消和授予的会计处理，还是作为旧计划替代或修改的会计处理？此外，实务中存在上市公司终止以现金结算的股份支付，并发行以权益结算的股份支付的案例，对于以现金结算的股份支付的取消和修改，目前《企业会计准则第 11 号——股份支付》及应用指南中暂未明确，应如何会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，判断新旧计划应作为两项单独交易还是一项计划的替代或修改进行会计处理，关键在于判断旧计划终止与新计划生效之间是否相互关联，应当结合上市公司新旧计划变更背景及意图、管理层与相关员工沟通、相关法律及决策文件表述等因素综合考虑，是否为同一时点批准、新旧计划授予对象是否完全相同、授予权益份额是否匹配、等待期及激励条件是否关联等并非判断的决定性因素。当相关文件及沟通等表明新计划是对旧计划的“替代或修改”的，可

将其视为一项交易。在此情况下，如果新旧计划的授予对象不完全相同，则应区分新增授予对象、维持现有授予对象、减少部分员工作为授予对象，分别按照“新授予”、“修改”和“取消”进行会计处理。属于“取消”的，根据现行股份支付准则，应在取消日将旧计划下已计提相关负债金额调整至零，并确认相关损益。属于“修改”的，应视为将以现金结算的股份支付计划修改为以权益结算的股份支付计划，可参考国际财务报告准则第2号中B44A至B44C段的相关规定进行会计处理。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性。会议讨论初步认为，该问题的实质为上述交易是否属于将以现金结算的股份支付计划修改为以权益结算的股份支付计划及其相应的会计处理。目前，我国股份支付准则及相关解释和应用指南等未对此类交易的会计处理作出规范，拟研究参考《国际财务报告准则第2号》修订完善我国股份支付准则应用指南或以其他方式予以明确。

八、股份支付按持股时间确定回购时享有的公允价值比例的会计处理

【背景或案例】A公司通过持股平台（有限合伙企业）实施股权激励计划，员工通过持有持股平台的份额间接持有A公司的股权。持股平台的普通合伙人P为A公司的实际控制人，有限合伙人为A公司的核心员工。员工免费取得持股平台份额。同时股权激励计划约定，若被激励的员工离职，其持有的

持股平台份额需转让给实际控制人 P，转让价格约定如下：持股时间不满 3 年的，零元转让；持股时间 3-5 年的，按转让份额公允价值的 40% 转让；持股时间 5 年以上的，按转让份额公允价值的 100% 转让。A 公司不合并持股平台，该股份支付属于集团股份支付，属于按权益结算的股份支付。那么 A 公司应当如何对上述股权激励安排进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，如果上述安排中员工离职时转让份额的价格是离职日的公允价值，则其经济实质相当于一次授予、分期行权的股份支付，第一期股份的服务条件是 3 年，对应的股份数量为 40% 部分；第二期股份的服务条件是 5 年，对应的股份数量为 60% 部分。两期股份的相关费用应当在各自相应的服务期内确认；少数与会代表认为，考虑到任一员工的离职情况只能是未满 3 年、满 3 年但未到 5 年或满 5 年三种情形之一，应将上述安排作为一项股份支付计划处理，部分与会代表认为此观点会导致与“等待期”概念上的冲突。还有部分代表表示，如果上述安排中员工离职时转让份额的价格是授予日的公允价值，即转让价格为固定的现金，则应当按照职工薪酬准则进行相应会计处理。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性。会议讨论初步认为，企业应当按照企业会计准则的规定并结合股权激励计划的条款判断上述交易是否属于股份支付。经判断属于股份支付交易的，倾向于按照一次授予、分期行权的股份支付

进行会计处理。

九、减值测试中可回收金额的考虑

【背景或案例】甲公司在 2020 年 1 月 1 日以 1600 万元收购了乙公司 100% 股权。购买日乙公司各项资产及负债的账面价值为 1000 万元，乙公司的所得税税率为 25%。在评估购买日乙公司的可辨认净资产的公允价值时，假设其他资产及负债的账面价值和公允价值一致，仅无形资产评估增值 600 万元(原账面价值为 0 元)，并相应确认递延所得税负债 150 万元，故乙公司于收购日的可辨认资产的公允价值为 1450 万元（即 1000 万元 + 600 万元 - 150 万元）。甲公司于其合并资产负债表中确认商誉 150 万元（即 1600 万元 - 1450 万元）。

假定乙公司的所有资产被认定为一个资产组，而且乙公司的所有可辨认净资产均未发生资产减值迹象。如下表所示，于 2021 年末，假设乙公司的长期资产均未发生变化，仅无形资产摊销导致资产减少 100 万元，相应结转递延所得税负债 25 万元。2021 年 12 月 31 日乙公司净资产账面价值情况如下：

项目	账面价值
无形资产	500万元
其他长期资产	200万元
商誉	150万元
递延所得税负债	(125)万元

甲公司对该包含商誉的资产组进行减值测试，并基于资产

组的可收回金额和其账面价值的差额计提商誉减值。在确定资产组的可收回金额时，甲公司分别计算了资产组的使用价值和公允价值。考虑到乙公司为非上市公司，且资产负债表日前后未有外部投资者增资，较难直接获取活跃市场的公允价值，故在计算公允价值时，采用了“收益法”的估值技术计量公允价值，此外，由于市场可观察到的折现率是税后折现率，因此公司在采用“收益法”的估值技术计量时，也同样采用了税后未来现金流量。假设使用价值金额为 750 万元，而公允价值金额为 700 万元。

根据企业会计准则相关规定，资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。由于甲公司在计算公允价值时，采用了税后的现金流和税后折现率；因此基于可比原则，在该方法下资产组账面价值的确定基础也应当是考虑了所得税影响后的金额，即应当纳入递延所得税负债的影响。相反，计算使用价值时准则要求采用资产未来现金流量的税前金额和税前折现率，计算使用价值时资产组的账面价值亦不包含所得税影响。两种方式的可收回金额和减值金额计算过程如下表所示，甲公司应如何确定商誉减值金额？

项 目	公允价值	使用价值
资产组的账面价值（A）	725万元	850万元
可回收金额（B）	700万元	750万元
商誉减值金额(A-B)	25万元	100万元

会议分析，多数与会代表认为，根据《企业会计准则第8号——资产减值》第十九条，资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。部分与会代表认为，准则按照孰高原则确定可收回金额，本质上是为了确定两种方式下的最佳情形，并据此确定减值金额，本案例中应按照较小的金额确认商誉减值金额。部分与会代表认为，本案例中商誉是企业合并时资产评估增值产生的递延所得税负债所致，所以在确定资产组的账面价值时应该包含递延所得税负债更为合理，即725万元；在考虑可收回金额时，如果公允价值和使用权价值的差异是因为市场参与者和企业自身的角度差异导致的，则可收回金额应以孰高者确定（如果是所得税的原因，则不能简单适用），即750万元，这种情况下，由于可收回金额高于资产组的账面价值，商誉不存在减值。因该案例属于特殊假设情形下设定金额数据的个案，基于该案例的现有条件，从实务合理性角度来看，难以对具体减值金额形成一致结论。此外，少数与会代表认为，如果明确是递延所得税的原因产生商誉（或其部分），在递延所得税转回时，相关商誉应进行减值处理。

会议初步意见，该问题主要涉及资产减值测试中确定资产组账面价值与其可收回金额时，如何考虑因企业合并时资产评估增值产生的递延所得税负债的影响，与会代表通过会议讨论统一了理解认识。会议讨论初步认为，根据《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称资产减值准则）第六条、第十三

条、第十九条等规定，资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致，如果可收回金额的确定基于资产组的税前现金流量或税前公允价值，则确定资产组账面价值时不应包含递延所得税负债；如果可收回金额的确定基于资产组的税后公允价值，则确定资产组账面价值时应包含递延所得税负债。

十、使用权资产减值的考虑

【背景或案例】甲公司为零售行业上市公司，2021 年首次执行新租赁准则，并根据新租赁准则第六十一条（二）的衔接规定进行会计处理，同时选择按照资产减值准则的规定评估使用权资产的减值，未选择简化处理方法。甲公司共有 10 家不同规模不同区域的门店，场地均为租赁方式。甲公司将单个门店认定为一个资产组，其长期资产主要包括固定资产及长期待摊费用（门店装修）。2020 年初开始受到疫情影响，致使经营业绩大幅度下滑。甲公司管理层根据其历史经验及对市场分析等在以前年度设定了评估减值迹象的标准一贯为：（1）开业 3 年且持续亏损；（2）最近 3 年累计亏损；（3）最近 1 年亏损较上一年度增加 50% 以上。2020 年末，对于出现减值迹象的 6 家门店进行了减值测试。

问题 1：资产组内新增使用权资产，甲公司设定的减值迹象评估标准是否应当重新考虑？

问题 2：首次执行日，甲公司是否应当对所有使用权资产

进行减值测试？

问题 3：假设甲公司下 A 门店固定资产及长期待摊费用账面价值合计 100 万元，2020 年 12 月 31 日 A 门店存在确凿的减值迹象，其可回收金额为 50 万元，因此固定资产和长期待摊费用共计提减值准备 50 万元。2021 年首次执行日确认使用权资产 400 万元，A 门店资产合计 $100 + 400 = 500$ 万元，可回收金额为 300 万元，因此应计提 200 万元减值准备。甲公司选择在首次执行日采用资产减值准则对使用权资产上表后的资产组进行减值测试，对于追加计提的减值准备应如何分摊？

问题 4：承问题 3。假设甲公司某 A 门店位于市中心黄金地段，附近商铺的租金水平逐年升高，A 门店由于签约较早因此租金水平较低。如果按照 2021 年 1 月 1 日周边商铺租金水平，假设甲公司转租 A 门店，其能获取的现金流将远大于 A 门店使用权资产的账面价值。然而，A 门店的租赁协议约定了甲公司不得转租的条款。对于存在转租限制的租赁协议，在考虑使用权资产的可收回金额时，是否仍应当考虑假设转租的情况？

会议分析，关于问题 1，多数与会代表认为，企业在自身业务未发生改变的情况下，不应当仅因执行新租赁准则而改变已设定的减值迹象评估标准；少数与会代表认为，执行新租赁准则后，应重新考虑减值迹象评估标准，例如，新租赁准则下相比原准则而言，费用会呈现前高后低的现象，使得某些财务

指标的设定可能需要重新考虑。关于问题 2，多数与会代表认为，企业应按照资产减值准则第六条，首先判断资产是否存在减值迹象，并对存在减值迹象的资产进行减值测试。关于问题 3，多数与会代表认为，在首次执行新租赁准则日进行的减值测试，应该按照各项资产的账面价值所占比重，按比例分摊，即固定资产和长期待摊费用应分摊减值准备 40 万元（ $200 \text{ 万} \times 1/5$ ），由此造成的固定资产和长期待摊费用的减值准备下降，本质上属于减值准备的追溯调整，并非以前年度计提的减值准备的转回。部分与会代表认为，企业理论上不应当出现因使用权资产上表而产生较大的资产减值损失的情形，若存在企业应当首先判断前期的会计处理是否恰当，是否存在亏损合同。关于问题 4，多数与会代表认为，对于存在转租限制的租赁协议，在考虑使用权资产的可收回金额时，不应当基于周边店铺的市场租金考虑假设转租的情况。

会议初步意见，该问题主要涉及执行新租赁准则与资产减值准则的衔接，对于首次执行新租赁准则的企业具有一定的代表性。会议讨论初步认为，《企业会计准则第 21 号——租赁》有关衔接规定强调了承租人在首次执行日按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》（以下简称资产减值准则）对使用权资产进行有关减值测试，为此，企业应当遵循资产减值准则第四条至第十四条、第十八条至第二十二条等规定对减值迹象的判断、资产组减值损失的分摊、可收回金额的确定等进行会计处

理，并不因执行新租赁准则而导致资产减值测试会计处理的不同。

十一、国有独资公司划拨取得子公司股权后不足 1 年即处置给其他子公司，其他子公司（合并方）如何认定企业合并类型

【背景或案例】2020 年 12 月 1 日，某市国资委发文批复无偿将某市属集团（国有独资）全资子公司 C 公司划拨给该市市属 A 集团公司（国有独资），假设控制权转移时点为 2021 年 1 月 1 日。2021 年 2 月 1 日，A 集团公司将划拨取得的 C 公司以评估价 8000 万元出售给拟 IPO 控股子公司 B 公司。A 公司划拨取得 C 公司时，参照《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》进行会计处理，即个别财务报表根据国资监管部门批复的有关金额，确认“长期股权投资”的投资成本，合并财务报表层面以 C 公司资产和负债的账面价值为基础编制合并资产负债表。对于拟上市的 B 公司在次月自集团购买 C 公司的交易，由于 A 集团取得 C 公司不足 1 年，不满足同一控制的“非暂时性”要求，那么如何认定 B 公司取得 C 公司的合并类型？

会议分析，与会代表认为，无偿划拨在国有企业之间具有普遍性，如何认定交易性质关键在于认定交易由哪个最终控制方主导。部分与会代表认为，C 公司划拨给 A 集团公司的划拨交易发生在同属于同一市属国资委国有独资公司之间，是在市

属国资委主导下，为实现 A 集团公司下属控股子公司 B 公司 IPO 而无偿划拨公司。因此，该交易实质上是市属国资委对下属国有企业之间进行架构重组，相应 B 公司取得 C 公司应作为同一控制下企业合并进行会计处理。部分与会代表认为，现行企业会计准则规定，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下企业合并。因此，从 B 公司的角度来看，B 公司合并 C 公司属于非同一控制下企业合并。部分与会代表认为，实务中国有企业之间无偿划拨子公司是同一控制还是非同一控制下的企业合并，以及是否适用《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》的问题，需要根据交易实质进行分析判断。

会议初步意见，该问题虽然具有一定的代表性，但是会议讨论初步认为，《企业会计准则第 20 号——企业合并》第五条、第十条及其应用指南对企业合并类型的判断已有明确规定，企业应当结合具体情况根据准则的有关规定进行判断和会计处理。基于该案例的现有条件，难以得出 B 公司取得 C 公司属于同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并的结论，需要进一步结合企业合并的经济实质（如主导交易的最终控制方等），遵循实质重于形式的要求等进行综合分析判断。下一步拟在修订完善企业合并准则应用指南时进一步研究以适当方式加强指导。

十二、执行新租赁准则的递延所得税会计处理

【背景或案例】实务中，承租人在初始确认使用权资产和租赁负债时，采用初始确认豁免原则，对应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异不确认相关的递延所得税影响。但对后续计量中因税会差异产生的暂时性差异是否确认递延所得税影响，存在不同的处理。

会议分析，部分与会代表认为，既然企业在初始确认使用权资产和租赁负债时，对于相关暂时性差异采用初始确认豁免，后续计量同样不应考虑递延所得税影响。部分与会代表认为，在使用权资产和租赁负债后续计量时，税会差异产生了一项未来可抵扣资源，应考虑确认递延所得税资产。若不确认递延所得税影响，会计利润和所得税费用将发生错配。部分与会代表认为，上述观点分歧源于能否初始豁免确认递延所得税。2023年后，如果我国会计准则按照《国际会计准则第12号》进行修订，即不能初始豁免确认使用权资产和租赁负债的递延所得税影响，上述分歧将得到消除。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性。会议讨论初步认为，考虑到《国际会计准则第12号》的修订将自2023年起生效，目前从便于操作角度暂不要求改变现有实务做法。下一步将结合我国企业会计准则与国际财务报告准则的趋同等情况，进一步研究以准则解释等适当方式予以明确。

十三、通过租赁方式取得用于在建工程的租赁物交易实质的判断

【背景或案例】企业向租赁公司租入建筑材料（例如钢材等），用于办公用房的建设。租赁期 5 年；租金总额 100 万，每年年末支付；包含购买选择权，租期届满后，企业可以按 1 元的价格购买建筑原材料，企业预计将行使购买选择权。房屋建设周期为 1 年半，属于“符合资本化条件的资产”，房屋建成后的使用年限为 50 年。开工时间为 2021 年 1 月 1 日，当日，租赁钢材运抵施工现场。对承租人而言，应当适用租赁准则还是可以按照分期付款购买资产处理？

会议分析，多数与会代表认为，本案例中租赁的钢材是通用材料，用于办公用房建设，使用后构成办公用房不可分割的一部分，租赁期满不会归还租赁公司，不存在已识别资产，因此，该交易不属于租赁，不适用租赁准则，应当按照分期付款购买资产处理。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性。会议讨论初步认为，基于该案例的现有条件，企业向租赁公司租入建筑材料的上述业务，倾向于按照分期付款购买资产进行会计处理。

十四、附有转股价向下修正条款的可转换债券的会计处理

【背景或案例】可转换债券（简称“可转债”）作为公司的融资渠道之一，可转债的市场规模日益扩大。由于股票市场

价格波动较大，出于对可转债持有人的保护，大部分发行人在可转债募集资金说明书中都加入了向下修正转股价格条款。由于公司股票价格下跌，公司可转债转股价向下修正。一般存在两种情形，情形一：向下修正转股价格条款中规定，转股价下调修正，需要公司董事会有权提出转股价格向下修正方案并提交公司股东大会表决。股东大会批准之后，公司向下修正转股价；情形二：向下修正转股价格条款中规定，公司股票价格达到条款中规定的情形，转股价自动下调，无需股东大会审批。那么，这两种情形下，可转债在初始确认时，分别如何进行会计处理？这两种情形下，转股价向下修正时，分别如何会计处理？

会议分析，关于情形一，初始确认时，多数与会代表认为，转股权满足固定换固定的条件，应当确认为权益；部分与会代表认为其不满足固定换固定的条件，应当确认为负债。股东批准转股价向下修正时，在转股权初始确认为权益的情况下，部分与会代表认为不应作会计处理（待实际转股时进行会计处理），部分与会代表认为应当按权益性交易进行会计处理，还有部分与会代表认为应当参考《企业会计准则第37号——金融工具列报》应用指南有关“修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换”的规定，将持有方根据修订后的条款进行转换所能获得的对价的公允价值与根据原有条款进行转换所能获得的对价的公允价值的差额计入损益。关于情形二，与会代表一

致认为转股权不满足固定换固定的条件，初始确认时应当确认为负债，后续计量按会计准则相关规定进行处理。

会议初步意见，该问题虽然具有普遍性和代表性，但是会议讨论初步认为，鉴于现行企业会计准则已有明确规定，企业应当就是否满足“修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换”进行判断，并做出相应会计处理。

十五、低价值租赁资产的认定

【背景或案例】企业执行新租赁准则时，对于低价值租赁资产的认定，通常以新租赁准则应用指南案例中全新状态绝对价值低于4万元为标准。实务中企业从节省开支等方面考虑，所租赁资产如生产用具、办公设备等，很多为非全新资产，如按其市场价格计算，符合低价值租赁资产的数量增加，上表资产数量将会有所减少。另外，目前实务中企业不少入账资产金额较低，实际为费用性质，并无融资等方面考虑。因此，能否在现行规定基础上，从降低企业执行成本角度，在资产状态及金额认定、资产类别等方面，适当放宽低价值租赁认定标准？

会议分析，多数与会代表认为，充分理解企业对降低新租赁准则执行成本和工作量的诉求，但对低价值资产租赁豁免确认使用权资产和租赁负债本身就是出于降低实施成本作出的例外规定，将低价值资产的认定标准确定为新资产的绝对价值是为了便利实务操作和控制豁免范围，而且新租赁准则已自2021年1月1日起全面实施，在国际准则未修订的情况，中国

针对特定行业或特定资产调整认定标准，可能造成准则差异，影响可比性，并给趋于稳定的实务带来新的变动。建议企业通过运用信息系统等技术手段，降低执行成本。

会议初步意见，该问题虽然具有一定的普遍性和代表性，但是鉴于现行企业会计准则已有明确规定，企业应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》进行判断和会计处理。