

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 15 期)

2022 年 7 月 15 日

签发：李先忠

会议纪要

2022 年 6 月 24 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2022 年第二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 11 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于股权激励计划中涉及以净资产价值为基础进行股权回购的会计处理

【背景或案例】 拟上市 A 公司实际控制人以普通合伙人身份设立员工持股平台以实施一项股权激励计划，实际控制人将其持有的部分 A 公司股份以名义价格转让给员工持股平台。

20×2 年 1 月 1 日，A 公司有 100 名员工作为该持股平台的有限合伙人以约定价格认购持股平台份额，从而间接持有 A 公司股份。该股权激励计划约定：如果员工自授予日起 1 年内离职，实际控制人将以员工认购价回购员工持有的持股平台份额；如果员工服务满 1 年但在公司未完成 IPO 前离职，实际控制人将按照授予日满 1 年之日的 A 公司每股净资产账面价值（预计高于认购价）回购股权。对上述股权激励如何进行会计处理，实务中存在不同理解。

会议分析，多数与会代表认为，案例中员工只有在服务满 1 年但公司未完成 IPO 前离职的情况下才能要求实际控制人按照每股净资产账面价值回购股份的权利不同于股份支付准则中员工具有结算选择权的情形，不应按照员工具有结算选择权的股份支付进行会计处理，而应当按照职工薪酬准则有关利润分享计划的会计处理原则，作为职工薪酬进行会计处理；对于预计能够服务至公司完成 IPO 的员工，应当按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》（以下简称股份支付准则）中权益结算股份支付的相关规定进行会计处理。少数与会代表认为，应当将该项股权激励计划作为一个整体适用股份支付准则（类似于员工拥有结算选择权）。

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 A 公司的股权激励计划应当分别按照不同类型员工进行会计处理，即对于预计在服务满 1 年但

公司未完成 IPO 前离职的员工，以公司每股净资产账面价值回购的安排应当按照《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》相关规定进行会计处理；对于预计能够服务至公司完成 IPO 的员工，应当按照股份支付准则中以权益结算的股份支付的相关规定进行会计处理。

二、关于员工增持公司股票产生亏损由实际控制人补偿、增值收益归员工个人所有的安排是否构成股份支付的判断

【背景或案例】上市公司实际控制人基于对上市公司未来持续发展前景的信心、对公司长期投资价值的认同，为维护市场稳定、增强投资信心，倡议并鼓励上市公司及全资子公司全体员工在自愿、合规的前提下，通过二级市场竞价买入本公司股票，同时实际控制人承诺：凡在一定期间内（增持期间）净买入公司股票，且连续持有一年以上并在职的员工，在上述增持期间买入股票产生的亏损，由实际控制人予以补偿；增值收益则归增持股票的员工所有。上述实际控制人承诺对员工自愿增持公司股份产生的亏损予以补偿的交易，是否构成股份支付？

会议分析，多数与会代表认为，会计司此前已发布的《“大股东兜底式”股权激励计划》应用案例对类似问题进行了明确，本案例虽然在交易目的、股票来源以及交易对象范围等方面有所差别，但上市公司实际控制人承担了上市公司员工因股票价格下跌而产生的损失，属于企业与员工之间发生的交易；该交

易安排要求员工为获得收益（享有股票增值收益且不承担贬值损失）需连续持有一年以上并在职，因此该交易以获取员工服务为目的；该交易的对价与公司股票未来价值密切相关。因此，该交易符合股份支付的定义，应适用股份支付准则。部分与会代表认为，该交易的主要目的是为鼓励更多员工购买并持有公司股票以进行市值管理，交易对象是自愿增持股票的员工并非特定激励对象；交易对价（员工获取的收益）与增持股票数量相关，与员工提供的服务并不直接相关，即“获取职工服务为目的的交易”特征并不显著，不应适用股份支付准则。

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，上述案例中相关交易虽基于市值管理目的，但交易对象仅限定为公司员工，并存在员工服务期间的约定，因此本质上仍为获取职工服务为目的的交易，且符合股份支付的定义和特征，应当适用股份支付准则处理。

三、关于等待期内员工自愿退出股权激励计划的会计处理

【背景或案例】A公司于20×9年开始对员工实行股权激励计划，服务期条件是10年，同时约定了员工和公司的业绩考核条件。股权激励方案要求员工在考核期内的年度考核等级均评定为A或B才可以全部行权。在等待期内，一名在职员工认为激励计划中约定的行权价较高，向公司声明不再继续参与该激励计划，并与公司签订了退出协议。员工已先行预付了行权资金，员工放弃是为了尽早拿回之前投入的资金。原已确认

的与该名员工相关的股份支付费用能否冲回？

会议分析，多数与会代表认为，员工自愿退出该激励计划不属于未满足可行权条件（服务期条件或业绩条件）的情况，应参考非可行权条件的有关规定进行会计处理。根据《企业会计准则解释第3号》相关规定，股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用；职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。因此，本案例中员工自愿退出股权激励计划属于激励计划的取消，企业应当作为加速行权处理，不应冲回以前期间确认的成本费用，应将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益。少数与会代表认为，可以接受冲回以前期间确认的成本费用或者继续在等待期内分期确认成本费用。

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，上述案例中员工自愿退出股权激励计划属于激励计划的取消，应当加速确认剩余等待期内的相关费用。下一步研究通过案例或问答指导实务。

四、关于联营企业用于股权激励的限制性股票发行时，投资方对联营企业的长期股权投资是否按股权被动稀释会计处理

【背景或案例】上市公司甲公司持有乙公司30%股份，对

乙公司具有重大影响。20×2年3月，乙公司为实施股权激励计划，向激励对象（乙公司员工）增发限售期为3年的2000股限制性股票，并完成股东登记。激励对象所持的股份占乙公司增发后股权比例的2%。根据乙公司与激励对象的约定，自授予日起，这些员工在乙公司服务满3年后可一次性解锁股份；限售期限内离职的，乙公司按员工认购价格回购相应股份。限售期内，除现金股利分红外，激励对象享有与普通股股东一样的权利。对于激励对象在限售期内离职前取得的现金分红，假定存在可撤销与不可撤销两种情形。乙公司上述限制性股票发行时，甲公司是否应作为股权被动稀释处理，该处理是否因现金股利是否可撤销而不同？

会议分析，与会代表一致认为，无论现金股利是否可撤销，在乙公司发行上述限制性股票时，乙公司按照《企业会计准则解释第7号》确认库存股和负债，相应净资产不会发生变动，因此对于甲公司而言，不会产生《企业会计准则第2号——长期股权投资》中所述因享有被投资企业除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动而需要确认的资本公积，甲公司不应作股权被动稀释处理。另外，《企业会计准则解释第7号》相关规定中，也未将持有此类限售期内限制性股票的激励对象视作真正的“股东”纳入计算基本每股收益时的股权范围，即在计算基本每股收益的时候，分母不包括限制性股票的股数。

会议初步意见，该问题具有一定普遍性和代表性。会议讨论初步形成倾向性意见，上述案例中无论现金股利是否可撤销，在乙公司发行限制性股票时，甲公司均不应作股权被动稀释处理。下一步研究通过问答等适当方式指导实务。

五、关于公司没有向被投资方派驻董事但被投资方的董事长出任公司董事时是否具有重大影响的判断

【背景或案例】A 公司出于战略投资目的于 2019 年 8 月开始通过二级市场持续购入 B 上市公司 11%的股份。2019 年 8 月之前，A 公司的母公司 C 公司通过其控制的其他子公司持有 B 上市公司 30%的股份，是 B 上市公司的实际控制人。A 公司和 B 公司同受同一母公司 C 控制。2018 年 12 月，C 公司委派 D 出任 B 上市公司董事长。2020 年 1 月，A 公司召开股东大会，审议通过增补 D 为 A 公司的非独立董事。A 公司是否对 B 上市公司具有重大影响？

会议分析，多数与会代表认为，D 出任 B 上市公司董事长由 A 公司的母公司 C 公司委派，A 公司并没有向 B 上市公司委派董事，不能仅仅因为 2020 年 1 月 D 担任 A 公司董事后，D 同时担任了 A 公司董事和 B 上市公司董事长，就认定 A 公司对 B 上市公司具有重大影响。同时，部分与会代表提出，就该案例而言，被投资公司 B 公司是上市公司，A 公司持有上市公司 11%股份，在不考虑其他因素情况下，持股比例已经相对重大，A 公司是否对 B 上市公司构成重大影响，自 2019 年 8

月起就应该根据更多的案例信息进行综合分析评估。

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，上述案例中难以仅仅凭借 D 同时担任了 A 公司董事和 B 上市公司董事长等个别因素，判断得出 A 公司对 B 上市公司具有重大影响。企业应当根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》有关规定对其是否对被投资方具有重大影响进行综合判断。下一步研究通过年报通知等方式指导实务。

六、关于长期股权投资权益法核算下是否抵销联营企业之间的未实现内部损益

【背景或案例】B 公司是 C 公司和 D 公司的母公司，分别持有其 70% 的股权，另外 30% 的股份均为第三方 A 公司持有。H 公司是 C 公司 100% 控股的子公司。出于资金融通的需求，C 公司将 H 公司 100% 的股权转让给 D 公司。交易前 H 公司账面净资产为 100 万元，以市场评估价值 150 万进行出售。C 公司处置股权确认了 50 万元的投资收益；因为属于同一控制下企业合并，D 公司确认了 50 万元的资本公积。A 企业是否应该抵销按照长期股权投资权益法分别确认的持有联营企业投资收益和资本公积的份额？

会议分析，多数与会代表认为，现行企业会计准则以及国际财务报告准则对于两个联营企业之间发生交易的未实现内部损益是否需要抵销没有明确规定，并且从实务操作层面来

说，要准确识别和获取联营公司之间的交易信息难度较大，一般情况下无需进行抵销处理。部分与会代表认为，若从具体个案来看，需要对交易商业实质进行分析，如是否有特殊重组目的等，再考虑是否需要予以抵销，比如若 C、D 是壳公司，本次交易实质上属于集团内重组，那么需要进行抵销处理，以更好地反映经济实质。

会议初步意见，该案例是特定场景下的个案，基于上述案例的特定信息，会议讨论初步形成倾向性意见，对 A 公司来说，两家联营企业之间交易产生的未实现内部损益通常无需抵销处理。

七、关于公募 REITs 基金投资人出资的股债分类问题

【背景或案例】2021 年第一次技术联络小组会议对公募 REITs 基金投资人出资的股债分类进行过讨论，会议认为需要遵循现行会计准则的股债分类标准进行判断和会计处理。近期，国内国际陆续出台或正在研究相关新政策。上交所和深交所于 2022 年 5 月 31 日同时发布了《公开募集基础设施证券投资基金（REITs）规则适用指引第 3 号——新购入基础设施项目（试行）》（简称《REITs 扩募细则》）。根据《REITs 扩募细则》，公募 REITs 在履行相关程序后，可以通过发行新的公募 REITs 份额等方式并购入新的基础资产项目，并将扩募份额上市。其中《REITs 扩募细则》第九条规定“基础设施基金新购入基础设施项目的，可以单独或同时以留存资金、对外借

款或者扩募资金等作为资金来源。”国际会计准则理事会（IASB）2021 年 12 月的会议就《具有权益特征的金融工具》项目进行了讨论，对股债分类中应如何考虑法律的要求做出初步决定。按照该初步决定，IASB 重申了股债分类应当基于“合同条款”的基本原则，并认为法律规定的“最低分红比例（如 90%）”不属于合同条款的一部分，本身并不妨碍将有关金融工具分类为权益。上述新出台或者正在研究的政策是否对公募 REITs 基金投资人出资的股债分类有新的影响？

会议分析，与会代表一致认为，国家推行的公募 REITs 作为净值化管理的封闭式基金具有一定的权益属性，但就其会计分类而言，需要严格遵循现行会计准则的股债分类标准。多数与会代表认为，IASB 针对现行准则所作“初步决定”既不利于理解，也不一定符合国内实践，同时在准则正式修订前缺乏约束力，尚不足以改变现有观点，仍倾向于将 REITs 基金投资人出资分类为负债。少数与会代表认为，应结合《REITs 扩募细则》的影响，适当考虑 REITs 对可供分配金额作出自主调整的合理可行性（即合理预留资金用于发展），同时主张恰当区分合同义务和经济压力，不能仅仅因为 REITs 存在分红的压力（或预期）就将其分类为负债。个别与会代表认为，如果允许发行方将 REITs 分类为权益，那么投资方可相应将 REITs 指定为其他权益工具，客观上有利于吸引长期资金主动配置 REITs。

会议初步意见，该问题具有普遍性和代表性。会议形成倾

向性意见，公募 REITs 基金投资人出资的股债分类应当严格遵循现行会计准则的股债分类标准。鉴于公募 REITs 市场关注度高，会计司拟持续跟踪公募 REITs 实务及 IASB 的研究进展，作进一步研究。

八、关于开放式资管产品投资的定期存款的分类和计量

【背景或案例】实务中，某些开放式资管产品会投资一些定期存款（或买入返售金融资产）等。根据资管产品的投资策略及其对资金需求的估算，其他投资所形成的现金流能够满足产品日常流动性需求，且这些定期存款也没有活跃市场可以转让，因此这些定期存款通常将会持有至到期。在产品层面，应当如何判断开放式资管产品投资的定期存款的业务模式，应当如何对其进行分类和计量？另外，有限寿命的资管产品若持有满足权益工具定义的权益工具投资，且并不准备在短期内出售以赚取差价，这些权益工具投资也不是为了短期获利的金融工具组合的一部分，资管产品是否能将其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？

会议分析，多数与会代表认为，在考虑业务模式时，应当考虑作为报告主体的资管产品是如何管理这些资产的，不会仅仅因为开放式资管产品的份额存在频繁申赎就认为其管理的资产均是以出售为目的。若资管产品符合背景中介绍的条件，即其他投资所形成的现金流能够满足产品日常流动性需求从而会将这些定期存款（或买入返售金融资产）持有至到期，则

资管产品管理这些定期存款（或买入返售金融资产）的业务模式是持有并收取合同现金流量，与资管产品持有的以出售为目的的交易性金融资产是不同的组合。在此情形下，若这些定期存款（或买入返售金融资产）的合同现金流量特征同时满足“仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付”的条件，则将其分类为以摊余成本计量的金融资产是恰当的。

关于有限寿命的资管产品持有的满足权益工具定义的权益工具投资，多数与会代表认为，如果其并不准备将这些权益工具投资在短期内出售以赚取差价，也不是为了短期获利的金融工具组合的一部分，这些权益工具投资并不满足交易性的条件，资管产品可以将其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。

会议初步意见，该问题具有一定普遍性和代表性。会议讨论初步形成倾向性意见，在考虑资管产品持有资产的业务模式时，应当考虑资管产品本身如何管理这些资产。当资管产品持有的其他投资所形成的现金流能够满足产品日常流动性需求，其管理定期存款（或买入返售金融资产）等金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标，且这些资产也同时满足“本金+利息”的合同现金流量特征时，资管产品将这些资产分类为以摊余成本计量的金融资产是恰当的。对于资管产品并非准备在短期内出售以赚取差价，且不构成短期获利目的而持有的金融工具组合的一部分的权益工具投资，资管产品可以按照

金融工具确认和计量准则的规定，将其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。

九、关于与客户同时发生销售和租赁交易的会计处理

【背景或案例】A 公司与 B 公司签订一份合作合同，约定由 A 公司租赁 B 公司的房屋，租赁期为 20 年，租赁期内免租金。同时，A 公司对 B 公司的房屋进行改造后，专门用于生产甲商品。A 公司在租赁期内生产的甲商品优先销售给 B 公司，多余的甲商品再向其他客户销售。A 公司每年向 B 公司销售甲商品的数量不固定，由 B 公司当年的需求决定。甲商品有公开的市场价格，A 公司向 B 公司销售甲商品的价格为市场价格的 60%。假定不考虑税费的影响。A 公司对于上述交易如何进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，A 公司首先应分析此项安排中是否存在 A 公司向 B 公司租赁房屋，A 公司在判断是否包含租赁时，应根据合同约定，结合所生产产品的特性、生产场所的位置、生产产能是否绝大部分被 B 公司占用等因素进行综合判断。多数与会代表认为，如果判断存在 A 公司向 B 公司租赁房屋，该交易安排包含 A 公司向 B 公司租赁房屋以及 A 公司向 B 公司销售产品两项业务。从租赁角度看，B 公司向 A 公司转移未来 20 年内对房屋使用权的控制，A 公司以使用房屋取得的销售收入（向 B 公司销售甲商品的收入）的 40% 作为租赁付款额。由于 A 公司每年向 B 公司销售甲商品的数量和金额

不固定，该租赁付款额构成非取决于指数或比率的可变租赁付款额，不纳入租赁负债计量，在实际发生时计入当期损益。从销售角度看，A 公司以市场价格向 B 公司销售甲商品，同时向 B 公司支付销售收入的 40%，用以取得可明确区分商品（当年租赁资产的使用）。如果 A 公司应付 B 公司的对价与取得可明确区分商品（支付当年租赁付款额）的公允价值相等，无需冲减交易价格。因此，A 公司向 B 公司销售甲商品时，应以市场价格作为交易价格确认收入，同时将销售收入的 40% 作为可变租赁付款额，计入当期损益。部分与会代表认为，应当进一步分析 B 公司是否存在保底需求量，若存在实质固定付款额，应确认相应的使用权资产和租赁负债。如果判断不存在 A 公司向 B 公司租赁房屋的安排（例如 A 公司的产能全部或绝大部分提供给 B 公司的情形），需要结合业务实质进一步分析是否属于 A 公司在 B 公司的场地上为 B 公司提供带料加工服务等，并按照相应企业会计准则的相关规定进行会计处理。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性。会议讨论初步形成倾向性意见，企业应当首先按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定，判断该项交易是否包含了 A 公司向 B 公司租赁房屋的安排；如果包含租赁，企业应当根据交易的经济实质，将该安排中存在的租赁和销售两项业务，并分别按照相应企业会计准则的相关规定进行会计处理。如果判断不存在 A 公司向 B 公司租赁房屋的安排，需要结合业务实质进一步分析并

按照相应企业会计准则的相关规定进行会计处理。

十、关于对汇金公司参控股机构进行会计口径下关联方豁免的问题

【背景或案例】按照现行《企业会计准则第 36 号——关联方披露》准则要求，汇金公司参控股的金融机构需要在报表附注中将汇金公司参控股的其他机构作为关联方并披露相关信息。汇金公司直接或间接参控股的机构数量较多，作为金融机构，主体之间业务种类繁多且交易频繁，基础信息及数据准确完整获取的难度大。以中国工商银行为例，因同受汇金公司控制而需要披露的关联方数量超过 300 家，占工行关联方总量的近 1/3，直接导致关联方信息的披露成本、披露风险及内部管理成本大大增加。汇金公司官方网站上对其性质和定位的介绍如下：“汇金公司是国家出资设立的国有独资公司，其依据国务院授权，对国有重点金融企业进行股权投资，代表国家依法行使出资人权利和履行出资人义务，同时汇金公司自身不开展其他任何商业性经营活动。”根据上述表述，汇金公司虽然组织架构上为公司制形式，但其职能与业务同其他商业化、盈利性公司相比存在本质区别，能否对同受国家背景主体控制企业如汇金公司的关联方披露进行豁免？

会议分析，部分与会代表认为，该问题在汇金公司参控股的机构（如国有四大行）中普遍存在，根据汇金公司的性质和定位，其与财政部等可以被准则豁免的“同受国家控制”主体

本质上差异并不明显，对同受上述主体控制而不存在其他关联方关系的企业进行关联方认定豁免的观点具有一定的合理性。部分与会代表认为，该问题属于我国的特殊国情，并不是一个新问题，目前关联方准则中对于“同受国家控制”的关联方认定进行了豁免，但是对于同受代表国家行使职能的如汇金公司等企业控制的关联方认定并未豁免，需要考虑境外监管机构对内地在境外上市企业信息披露的关注等问题；如果考虑对此类关联方认定豁免，在实务中如何界定这一类主体存在较大难度，部分与会代表提出采用“设定条件确定内涵+部分列举限定外延”的方式界定，但同时都认为这些方式可能会带来新增问题，建议审慎界定。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性。从会计准则国际趋同以及我国国情实际考虑，建议目前遵循现行企业会计准则的要求进行关联方披露，有关成员单位进一步了解国内外是否存在类似情况。

十一、关于技术转让业务中会计与税法确认转让收益期间不同是否造成暂时性差异的判断

【背景或案例】2021 年，A 公司以一项技术（账面价值 100 万）对子公司 B 进行增资（转让价格为 1000 万），A 公司获得转让收益 900 万。根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116 号）规定，A 公司将 900 万收益分 5 年计入应纳税所得额缴纳

所得税。其中 2021 年，只需将 180 万计入当期应纳税所得额。那么上述交易是否存在暂时性差异从而是否需要确认递延所得税？

会议分析，与会代表一致认为，该问题取决于税法对于该事项性质的认定。多数与会代表认为，本案例中税法规定递延 5 年缴纳所得税，并不只是现金分期缴纳的概念，而是在后续年度调整应纳税所得额，因此相当于会计上当期全额确认损益而税法上存在 720 万递延收益余额，2021 年末，应针对会计与税法就递延收益的暂时性差异 720 万确认递延所得税。少数与会代表认为，在 2021 年转让时点，税法认可的转让收益同样为 900 万，相应纳税义务已经发生，即不存在递延收益暂时性差异，只是在纳税方式上分 5 年计入应纳税所得额，无需确认递延所得税。关于税法对于该事项性质的认定，部分与会代表进一步提出，假如在 2021 年后，A 公司适用的税率发生变化，相关差异如果按照变更后的税率计算所得税，则属于暂时性差异，需要确认递延所得税；但如果按照变更前的税率计算所得税，则属于应交税金的分期缴纳，无需确认递延所得税。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性。会议形成倾向性意见，该案例中的会计和税法差异属于暂时性差异，应当确认递延所得税。