

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 17 期)

2022 年 12 月 29 日

签发：李先忠

会议纪要

2022 年 12 月 16 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2022 年第四次企业会计准则实施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。会议通报了财政部会计司在企业会计准则实施情况分析中发现的与企业“明知故犯”有关的准则实施问题，并讨论了 5 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于企业会计准则实施问题通报

高大平同志传达了财政部领导关于加强企业会计准则闭环管理的指示批示精神，介绍了财政部会计司 2021 年以来推动准则闭环机制建设的有关工作，并就 2021 年度企业会计准

则实施情况分析发现的、与企业“明知故犯”有关的准则实施问题进行了通报，除投资性房地产转换的证据等已纳入《2022 年年报工作通知》的内容外，还包括在建工程未及时转为固定资产、未正确区分固定资产清理和持有待售资产、对合同资产和合同负债的列报、政府补助是否与日常活动相关的判断、涉及亏损合同的预计负债会计处理单元、长期股权投资权益法核算、对控制及合并范围的判断、对是否控制结构化主体的判断、合营安排的分类、股份支付相关权益工具的计量、股权激励计划中限制性股票回购义务的会计处理、承租人的租赁列报、租赁负债初始计量中折现率的确定、预期信用损失准备简化方法的运用对象、管理应收票据的业务模式判断、特殊金融工具在合并报表层面的分类、不满足权益工具定义的结构化主体投资的分类、未按照财务报表格式要求进行金融工具列报、报表附注相关信息披露不充分等准则实施问题。

高大平同志强调，上述发现的部分企业在准则规定明确、且有相关指导的情况下，无视准则规定而“明知故犯”的问题，需要会计师事务所等中介机构在开展审计工作时高度重视、密切关注、及时发现、坚决制止，要进一步提高会计师事务所审计质量，充分发挥社会审计鉴证作用。同时，今后将继续通过企业会计准则实施技术联络小组会议机制，加大实务中准则实施问题的收集、分析、解决力度。各成员单位一致同意在后续工作中重点关注上述“明知故犯”问题，继续发挥好企业会计准

则实施技术联络小组会议机制这一重要作用，推动企业会计准则的有效落地实施。

二、关于讨论的技术议题

（一）关于具有共同控制或重大影响但按金融工具准则计量的投资应如何列报。

【背景或案例】企业对被投资单位具有共同控制或重大影响，但属于风险投资机构等持有的，初始确认时即按照金融工具准则分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，或者由于该投资的风险和报酬特征与普通股存在较大差异，而适用金融工具准则计量的投资，在资产负债表上应列报为长期股权投资还是金融资产？

会议分析，多数与会代表认为，即使企业对被投资单位具有共同控制或重大影响，但是如果已经判断为适用金融工具准则计量，其在资产负债表上的列报应当与计量模式一致，应列报为金融资产，不应列报为长期股权投资。此外，会议还讨论了此类投资的披露问题，对于风险投资机构等持有的、初始确认时即按照金融工具准则分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，部分与会代表认为虽然不应列报为长期股权投资，但需同时遵循《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中相关披露要求；但是，对于风险报酬特征与普通股存在较大差异而适用金融工具准则计量的此类投资，除了需要

遵循《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的披露要求，是否同时也需遵循《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》的要求，部分与会代表存在不同观点。

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，即使企业对被投资单位具有共同控制或重大影响，但是如果适用金融工具准则进行计量，该投资在资产负债表上的列报应当与其计量模式一致，应列报为金融资产，不应列报为长期股权投资；对于不同类型的此类投资相关披露要求尚存在分歧，还需要进一步研究。

（二）关于对赌协议条款“自始无效”的相关会计处理。

【背景或案例】部分拟在 A 股上市的公司引入新股东向其进行增资时，与新股东约定涉及回售权的对赌条款：如果公司未能在约定日期前完成 IPO，新股东有权要求公司以现金回购其持有公司的股权，回购价格为该新股东增资额和按约定年化收益率及实际投资期限计算的收益之和。通常情况下，申报 IPO 企业为满足股权结构清晰的发行条件，会在申报前清理其与投资人签署的对赌安排。实务中，大部分涉及此类对赌安排的企业，通常会在提交 IPO 申报文件前与相关股东签署补充协议，约定无条件终止发行人的上述股份回购义务，且通常还会特别约定各方均“不可撤销地”确认“相关对赌条款自始无效”，有的还明确“不存在再恢复安排”。

目前实务中，大部分在收到增资款时曾经存在上述对赌安

排的 IPO 申报企业，在股份有限公司改制和 IPO 申报涉及的财务报表中，通常将收到的新股东增资作为权益工具（未确认金融负债），即认为相关对赌协议“自始无效”。上述 IPO 申报企业对相关新股东增资款的会计处理是否恰当？

会议分析，多数与会代表认为，关于案例中是否可以认为企业对赌协议“自始无效”，从而进行相应会计处理，这并非纯粹的会计技术问题，本质上是一个法律问题，即是否可以在财务报表中将相关股东增资款由初始确认时的金融负债调整为权益，取决于法律上原“对赌协议”条款的认定是否为“无效”，如果法律上认定原“对赌协议”中的对赌条款自初始投资时即无效，可以视同不存在对赌条款从而将股东增资款调整为权益；如果法律上认定自补充协议签订时对赌条款才失效，则在初始确认时，应就所承担的回购义务确认一项金融负债，在补充条款生效（公司回购义务终止）时，才能终止确认相关金融负债，同时确认一项新的权益工具，但不可追溯调整以前年度对股东增资款的分类。个别与会代表认为，虽然该问题本质上是一个法律问题，但是相关的会计判断和会计处理不应因签订补充协议等事项而随意改变，相关调整还需谨慎。

会议初步意见，该问题虽然具有一定的代表性，但是会议讨论未形成倾向性意见，多数与会代表认为该问题本质上是一个法律问题，会计判断和法律认定密切相关，还需要进一步研究。

（三）关于资产管理公司继续管理资产管理计划转让的不良债权且向受让方承诺支付固定本息模式下的进表核算问题。

【背景或案例】一些资管公司过去接受个人投资者的委托设立资管计划并投资于房地产项目公司的债权，投资收益或亏损由个人投资者承担，资管公司仅按债权名义本金的固定比例收取管理费（如债权本金的 1%），故未纳入表内核算。近年，随着房地产行业债务违约增加，资管公司为了防范化解操作风险、避免声誉风险或维护社会稳定等原因，按照“以时间换空间”的思路，选择向机构投资者转让资管计划所持有的不良债权，以收到的对价清偿个人投资者后，立即清算解散资管计划。同时，资管公司接受机构投资者的委托继续管理不良债权，且不可被机构投资者无理由替换。资管公司有权单方面决定不良债权的清收方式，以便尽最大可能快速回收资金，包括催收、破产清算、债权重组、债权出售等方式。其中，鉴于人民银行和银保监会《关于做好当前金融支持房地产市场平稳健康发展的通知》（“房地产金融 16 条”）支持开发贷款、信托贷款等存量融资合理展期，以缓解房地产企业的短期资金压力，资管公司预期债务重组可能成为重要的清收方式。

按照资管公司和机构投资者之间的约定，无论不良债权的实际清收情况如何，资管公司承诺在约定的受托管理期间内（如 2 年），按照固定的时间间隔向机构投资者支付“最低清收金额”（如按照 8% 年化收益率每半年支付收益、期满后支付本

金等)，假设实际清收款项超过上述最低清收金额，差额部分以“业绩报酬”的名义支付给资管公司。如果资管公司计划提前支付本金，必须事先提出申请并获得机构投资者的批准。不良债权所产生现金流在金额和时间方面的不确定性均由资管公司自己承担，而机构投资者实际是依赖资管公司的信用，而不一定是底层资产的现金流。

问题 1：上述交易完成时，资管公司应当立即按照公允价值确认不良债权，同时将收到的对价确认为负债，并将两者之间差额计入投资损失；或者，资管公司不应当确认不良债权，而仅确认财务担保负债和业绩报酬？**问题 2：**假设资管公司需要确认不良债权，且假设不良债权满足合同现金流量测试（仅包含本金和利息）的要求，是否可以将不良债权分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，即在资产负债表上列报为“交易性金融资产”？

会议分析，关于问题 1：多数与会代表认为，资管公司着手开展上述结构化交易表明其已经控制（接管）该资管计划，根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称合并财务报表准则）的要求，应当合并该资管计划并相应确认不良债权。当被合并资管计划转让不良债权时，鉴于资管公司向机构投资者承诺保本保收益，不良债权的风险和报酬并未发生转移，不符合《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（以下简称金融资产转移准则）规定的金融资产终止确认条件，资

管公司应当继续确认不良债权。部分与会代表认为，即使不将上述结构化交易纳入合并财务报表准则和金融资产转移准则的分析框架，鉴于资管公司主导了不良债权的清收活动，并承担了与不良债权的几乎所有的风险和报酬，相关投资者只享有固定回报，也应当按照实质重于形式的原则确认不良债权。个别与会代表认为，如采纳上述观点，一方面可能对金融机构现阶段及未来因风险管理和投资者关系管理策略的改变而是否需要合并结构化主体的判断造成挑战并可能导致实务处理差异，另一方面，不符合结构化交易采用的法律和合同形式，鉴于原资管计划已于结构化交易完成后清算，资管公司既不是不良债权的法定所有者和合同方，且可能没有证据表明机构投资者是代资管公司持有这些资产，也不再存在任何结构化实体可供合并，资管公司只是以“代理人”的身份受托管理不良债权并向机构投资者承诺了固定的收益回报、且该回报的支付与机构投资者是否实际发生损失无关，故应当分别按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（以下简称金融工具确认计量准则）等有关规定将该交易作为一项收益互换协议并确认为衍生工具。

关于问题 2：多数与会代表认为，除非资管公司以“出售”作为不良债权的主要清收方式，否则其他清收方式（包括催收、破产清算和债权重组）都不可能导致以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产分类，特别是在按照人民银行和银保

监会“房地产金融 16 条”进行的不良债权重组中，虽然可能因为不良债权的合同条款发生“实质性修改”而导致原债权的终止确认（同时按照修改后的合同条款确认新债权），但债权重组本身不代表“出售”，无论其实现终止确认与否，都属于持有并收取合同现金流量的一种方式。另外，不良债权可能不具备活跃的交易市场，资管公司并非为赚取短期利润等交易性目的而持有不良债权，也不可能为避免资产负债计量方法的会计错配而运用公允价值选择权。因此，资管公司应当严格按照金融工具确认计量准则中关于“业务模式测试”的要求，结合预期出售金额和频率等因素进行综合判断，将其相应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（“交易性金融资产”）、以摊余成本计量的金融资产（“债权投资”）或者以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（“其他债权投资”）。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论形成倾向性意见，相关会计准则对本案例所述具体情形已有明确规定，考虑到此类结构化交易在实务中的安排灵活多样，企业应当结合其业务的经济实质具体情况具体分析，按照合并财务报表准则、金融工具确认计量准则、金融资产转移准则等相关规定进行判断和会计处理。

（四）关于合并范围内股权转让相关递延所得税的确认。

【背景或案例】上市公司甲持有乙公司 100%的股权，甲公司对乙公司长期股权投资账面价值为 2 亿元。2021 年 12 月，

甲公司以其持有的乙公司股权全部转让给全资子公司丙，并将由此产生的股权转让亏损 0.6 亿元在计算当期所得税时予以扣除（甲公司适用税率为 25%），从而少交当期所得税 1500 万元。甲公司在其 2021 年度合并报表中是否需要确认 1500 万元递延所得税负债？

会议分析，多数与会代表认为，该问题相关的税会差异属于企业合并报表层面的“外部差异”，应当从合并报表层面将子公司的股权投资作为整体来看，案例所述股权转让交易产生了长期股权投资计税基础的变化，即由甲公司的长期股权投资计税基础 2 亿元变成了 1.4 亿元，其与长期股权投资的账面价值（按照权益法核算的结果）一般不会导致在合并报表层面产生暂时性差异；即使产生一定金额的暂时性差异，也很可能符合《企业会计准则第 18 号——所得税》（以下简称所得税准则）第十二条、第十四条中豁免确认递延所得税的条件而不确认递延所得税。部分与会代表认为，企业还需要进一步结合企业持有子公司目的来判断是否符合所得税准则第十二条中豁免确认递延所得税负债的条件，如果不是以出售为目的，一般符合递延所得税负债豁免确认条件；如果是以出售为目的，一般不符合递延所得税负债豁免确认条件，往往需要确认递延所得税负债。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，会议讨论形成倾向性意见，企业应当按照所得税准则第十二条、第

十四条等有关规定对是否符合豁免确认递延所得税的条件从而对是否确认递延所得税进行判断。

（五）关于政府拨付的研发资金属于与资产相关还是与收益相关的政府补助。

【背景或案例】政府向 A 公司拨付研发资金，用于开发某种射频芯片项目，考核指标包括申请发明专利不少于 10 项等。项目总经费 500 万元，其中中央财政拨付 400 万元，A 公司自筹 100 万元。项目总经费支出 500 万元中，包括购置设备、购买非专利技术、材料费、测试化验加工费、差旅费、劳务费以及其他费用，其中购买非专利技术、购置设备以及测试化验加工费的占比较大。**问题 1：**若政府拨付的经费 400 万中，明确规定用于购置非专利技术、设备以及测试化验加工费等不同类型支出所对应的具体金额，则政府拨付的 400 万元属于与资产相关还是与收益相关的政府补助？**问题 2：**若政府拨付的经费 400 万中，并没有明确规定用于购置非专利技术、设备以及测试化验加工费等不同类型支出所对应的具体金额，则政府拨付的 400 万元属于与资产相关还是与收益相关的政府补助？

会议分析，关于问题 1：多数与会代表认为，如果政府下达的任务书或者企业上报并经批准的预算中明确了设备、非专利技术、其他研发费用等项目在中央财政资金预算数中的对应金额，则根据预算数将与设备、非专利技术相关的政府补助归类为与资产相关的政府补助；与其他研发费用（如测试化验加

工费)相关的政府补助,若相关的研发费用根据研发支出资本化的条件,形成无形资产的,则对应的中央财政资金预算数作为与资产相关的政府补助,未形成无形资产的,则作为与收益相关的政府补助。**关于问题 2:**多数与会代表认为,如果政府下达的任务书或者企业上报并经批准的预算中并未明确具体项目支出金额,企业首先应考虑采用适当的方法根据项目总经费支出中形成固定资产、无形资产的金额和费用化的金额的相对比例对政府补助进行拆分,分别归类为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助;不能简单地以补助文件中未明确区分或者以“难以区分”为由,将综合性政府补助直接整体归类为与收益相关的政府补助。

会议初步意见,该问题具有一定的普遍性和代表性,会议讨论形成倾向性意见,对于综合性政府补助,企业应按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》有关规定,采用合理的方法区分为与资产相关的政府补助和与收益的政府补助,不能简单地以补助文件中未明确区分或者以“难以区分”为由,直接整体归类为与收益相关的政府补助。