

# 企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 19 期)

2023 年 7 月 17 日

签发：舒惠好

## 会议纪要

2023 年 6 月 26 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2023 年第二次企业会计准则实施技术联络小组会议在北京国家会计学院召开。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。会议讨论了 12 项企业会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

### 一、指定为其他权益工具的公募 REITs 基金的现金分配确认投资收益的问题

【背景或案例】企业会计准则实施技术联络小组 2021 年第一次和 2022 年第二次会议上曾讨论过公募 REITs 基金

的股债分类，以及是否允许投资者将其指定为其他权益工具投资的问题，当时会议初步认为，应当严格遵循现行企业会计准则的股债分类标准等作出专业判断。假设公募 REITs 基金满足权益工具的分类要求，并且投资者将其指定为“其他权益工具投资（以公允价值计量且其变动计入其他综合收益）”，那么是否允许投资者将获得的 REITs 基金现金分配全部确认为当期损益？

**会议分析**，与会代表认为，上述问题产生的根源之一是 REITs 基金的股债性质认定，应当首先明确 REITs 基金的股债分类。部分与会代表认为，REITs 基金无法避免支付现金的义务，应当分类为债；部分与会代表认为，2022 年 11 月上海和深圳交易所发布通知，明确基础设施 REITs 基金连续两年未按照法律法规进行收益分配的，基金管理人应当申请基金终止上市，所以从理论上来说 REITs 基金通过基金终止上市可以避免支付现金的义务，可以分类为股。

**会议初步意见**，关于 REITs 基金股债的划分，应当结合 REITs 基金的具体条款，按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》等相关规定进行判断。

**二、通知存款和存期在三个月以内的定期存款，如果分类为现金和现金等价物，是否仍可以按较高利率计提利息收入**

**【背景或案例】**实务中常见七天通知存款和存期不超过

三个月的定期存款等期限较短的存款，允许企业随时支取或提前支取。对于七天通知存款，如果企业提前七天通知银行，即可按较高的通知存款利率计息，如果企业随时支取，并不会损失本金，但只能按活期利率计息。对于定期存款，如果企业提前支取，并不会损失本金，但只能按活期利率计息。对于此类存款，如果企业将其认定为现金和现金等价物，是否仍可按较高的通知存款利率或定期利率计息？

**会议分析**，多数与会代表认为，上述此类存款，由于其期限短于三个月，本身就可以视作一项满足现金等价物定义的短期投资，按较高的通知存款或定期存款利率计提利息收入与现金等价物的判断并不矛盾，但不满足现金等价物定义的三个月以上的定期存款不适用。少数与会代表认为，作为现金及现金等价物列报的前提是该存款可以随时支取，由于随时支取只能获取活期利息，因此不应按较高的通知存款或定期存款利率计提利息收入。还有个别与会代表认为上述问题实务中不常见，影响不重大。

**会议初步意见**，该问题具有一定的普遍性，会议讨论达成倾向性意见，对于划分为现金及现金等价物的七天通知存款和存期不超过三个月的定期存款，可以按较高的通知存款或定期存款利率计提利息收入，但不满足现金等价物定义的三个月以上的定期存款不适用。

### **三、以企业自身担保的贷款结清企业自身的债权**

【背景或案例】A公司基于销售合同形成对B公司的应收账款，为了尽快回款，A公司、B公司和C银行共同商议后采用如下措施：一是C银行与B公司签订贷款合同并向其发放贷款，B公司用贷款结清对A公司的应收账款，并承担贷款本息偿付义务，贷款资金实际由C银行直接支付给A公司；二是A公司就上述银行贷款，向C银行提供财务担保，承诺在B公司违约时对C银行进行全额赔偿（包含本金、利息和罚息），同时就其赔偿金额取得向B公司追偿的权利。A公司是否可以终止确认其对B公司的应收账款？

会议分析，部分与会代表认为，由于A公司的应收账款在收到受托支付的银行贷款资金后已结清，因此应收账款满足终止确认的条件（即收取现金的合同权利已到期或终止），同时A公司应将其担保义务作为一项财务担保合同进行相应会计处理。部分与会代表认为，该交易的实质与A公司以附追索权方式向银行转让应收账款没有本质区别，A公司实质上保留了应收账款所有权上几乎所有的风险和报酬，应收账款不能终止确认。部分与会代表认为，应收账款能否终止确认应取决于对交易实质的判断，包括对前后合同条款的分析，若认为交易实质是A公司以附追索权方式向C银行转让应收账款，或C银行实际是基于其向A公司提供的授信额度向B公司发放上述贷款，则应收账款不能终止确认。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，企业应当结

合该交易的相关合同的具体条款、所用授信额度的对象等判断上述交易的实质，根据企业会计准则有关金融资产终止确认等规定进行判断和会计处理。

#### 四、回购自身权益工具下的金融负债的确认和计量

**【背景或案例】**拟上市公司在引入财务投资者时，与新投资者签订投资协议约定特殊权利，投资者有权要求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：在某时间点IPO不成功时以初始投资金额和按协议约定的年化收益率及实际投资期限计算的收益之和（“本加息”）回购；或者发生视同清算事件时，按发行方在事件发生日的净资产回购。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。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，如何对该负债进行后续计量？

**会议分析，**部分与会代表认为，不论考虑到投资者和发行方在增资过程中是基于公平交易安排，还是考虑最可能情形下的回购金额，均应采用“本加息”对该负债进行后续计量。其中，部分代表认为，当视同清算事件成为最可能情形时，由于发行方不能控制视同清算事件何时发生，应基于视同清算事件在资产负债表日发生的假设计算此情形下的赎回金额并相应调整负债的账面余额；部分代表认为，可以认为“本加息”为负债的主合同，而视同清算事件下的投资者赎回权是

嵌入于负债主合同的衍生工具。部分与会代表认为，该金融负债应按照每个资产负债表日不同情形下的赎回金额孰高（即最差情形，因为不能避免该种情形发生）进行计量，且应基于视同清算事件在资产负债表日发生的假设计算此情形下的赎回金额。

**会议初步意见**，该问题虽然具有一定的普遍性和代表性，但是会议讨论未形成倾向性意见。企业应当结合业务情况，按照企业会计准则有关规定进行判断和会计处理。

## **五、租赁交易产生的租赁负债与使用权资产递延所得税资产和递延所得税负债的确认**

**【背景或案例】**根据《企业会计准则解释第 16 号》（以下简称“解释 16 号”），承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》（以下简称“所得税准则”）等有关规定，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。假定 A 公司账面确认了使用权资产及租赁负债，并由此产生了等额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。A 公司近年来持续亏损，存在巨额未弥补亏损，预计未来几年很可能会持续亏损。这种情况下，如何确认相关递延所得税资产？

**会议分析**，与会代表一致认为，根据解释第 16 号不适

用初始确认豁免的递延所得税资产和递延所得税负债，仍应遵循所得税准则的其他相关规定。根据所得税准则及其应用指南等相关规定，在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额时，应当考虑未来期间正常生产经营活动实现的应纳税所得额，以及应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额。由租赁交易产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将产生确定的可用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额，如果满足所得税准则中递延所得税资产确认条件，应当确认相应递延所得税资产。

**会议初步意见**，该问题具有一定普遍性和代表性，会议讨论一致认为，如果满足所得税准则中递延所得税资产确认条件，上述案例中的 A 公司应当基于未来预计转回的使用权资产所产生的应纳税暂时性差异确认递延所得税资产。下一步拟研究通过应用案例等方式指导实务。

## **六、企业对使用权资产和租赁负债确认的递延所得税负债和递延所得税资产是否可以净额列报**

**【背景或案例】**根据《企业会计准则解释第 16 号》（以下简称“解释 16 号”）中“关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理”的规定，对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）、且初始确认的资产和负债导

致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的租赁交易，在初始确认时需要就使用权资产和租赁负债产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，分别根据《企业会计准则第 18 号——所得税》（以下简称“所得税准则”）的规定确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。按照上述规定确认的递延所得税负债和递延所得税资产，在列报时是否可以净额列报？

会议分析，与会代表一致认为，解释 16 号只是规定了与使用权资产和租赁负债相关的暂时性差异产生的递延所得税初始确认问题，关于解释 16 号中规范的递延所得税资产和递延所得税负债的列报，仍应遵守所得税准则及其应用指南等中关于列报的规定：“递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示。……（二）同时满足下列条件时，企业应当将递延所得税资产及递延所得税负债以抵销后的净额列示：企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；递延所得税资产和递延所得税负债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或者对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产和递延所得税负债转回的期间内，涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债或是同时取得资产、清偿债务。”

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论一致认为，企业应该按照所得税准则及其应用指南等相关规定对递延所得税资产和递延所得税负债进行列报。拟通过会议纪要形式统一认识。

## 七、向银行借款发生的担保费的会计处理

【背景或案例】企业向银行借款，因信用评级不高，银行要求提供担保，为此，企业就特定借款向某担保公司购买了担保服务，担保费事先确定后按年支付。关于担保费的会计处理有不同观点。部分观点认为，企业向银行借款，获取担保是一种增信方式，由于合同对手方不同，企业是在向银行借款之外购买了一项特定的担保服务，担保合同与借款合同应分别进行会计处理，由于担保服务与担保期间相关，企业支付的担保费用应在担保期间内按直线法摊销计入损益。部分观点认为，担保费是企业取得借款的必要支出，如果企业不支付担保费，就无法取得借款；反之，企业如果最终未能取得借款，也不会发生该笔担保费。因此，该笔担保费属于取得借款的增量费用，是与借款相关的“交易费用”，应计入借款的初始确认金额，从而调整借款的实际利率。企业上述担保费如何进行会计处理？

会议分析，部分与会代表认为，购买担保服务与取得借款属于两项交易，应分开考虑并分别进行会计处理。部分与会代表认为，如果担保合同已事先约定担保费金额且与每笔

借款一一对应，则企业支付的担保费与其相应的借款直接相关，属于增量费用，应作为交易费用在计算实际利率时予以考虑；如果担保费不固定，与相关借款不是一一对应，例如在担保期内即使未能取得借款也需要按期支付担保费，则购买担保服务与取得借款是两项单独的交易，应分别进行会计处理。对购买担保服务单独进行会计处理时，因担保与融资相关，担保费摊销应计入财务费用。

**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，对于事先约定担保费金额且与每笔借款一一对应的担保合同，其担保费应作为交易费用在计算实际利率时予以考虑；对于其他担保费，企业应当结合业务实质，根据企业会计准则进行判断和会计处理。

## **八、向联营企业出租房产，公司权益法下是否需要抵销联营企业因转租赁确认的使用权资产处置损益**

**【背景或案例】**甲公司（报告主体）与其联营企业A公司（甲公司持有A公司40%股权）签订房产租赁合同，将其持有的一栋房产出租给A公司，租赁期10年，不存在续租或提前终止租赁安排。按照《企业会计准则第21号——租赁》相关规定，甲公司将该项租赁（原租赁）分类为经营租赁。甲公司将租赁房产交付给A公司后，A公司随即将该整栋租赁房产适当加价后转租给B公司，B公司与甲公司和A公司均不存在关联方关系。基于转租赁的期限覆盖了原租赁合同的所

有剩余期限，综合考虑其他因素，A公司将该项转租赁分类为融资租赁，并就该项转租赁确认了使用权资产处置收益。甲公司在对A公司的长期股权投资采用权益法核算时，是否需要抵销A公司因转租赁确认的使用权资产处置收益？

**会议分析情况**，多数与会代表认为，A公司已将所租入的房产转租给第三方，并且该转租赁属于融资租赁，其从甲公司租入房产整个租赁期相关内部交易损益均已实现，甲公司在对A公司的长期股权投资采用权益法核算时，不需要抵销A公司因转租赁确认的使用权资产处置收益。少数与会代表认为，在甲公司于整个租赁期内分期确认其对A公司租赁收入的情况下，A公司在对外转租该房产时一次性确认了整个剩余租赁期的使用权资产的处置收益，其结果相当于A公司“超额”实现了该项经营租赁租出房产未来一段期间的租赁损益，甲公司在对A公司的长期股权投资采用权益法核算时，应抵销A公司因转租赁而“超额”确认的使用权资产处置收益。

**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，根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》相关规定，本问题中甲公司对A公司的长期股权投资采用权益法核算时，不需要抵销A公司因转租赁确认的使用权资产处置收益。

## 九、从二级市场买入市净率低于1的联营企业股票的处

理

**【背景或案例】**A 公司通过二级市场购入已作为联营企业核算的某上市公司股票，购入时点该上市公司市净率低于 1，成交价格低于 A 公司享有的联营企业可辨认净资产公允价值份额。增持后不改变 A 公司对该企业具有重大影响的判断，仍作为联营企业核算。A 公司新增投资时点，增持股票的成交价格低于 A 公司应享有可辨认净资产公允价值份额的差额，如何进行会计处理？

**会议分析，**与会代表一致认为，从二级市场增持联营企业股票且仍具有重大影响作为联营企业核算的情况下，该二级市场增持交易并未导致被投资单位净资产变动，根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（以下简称“长期股权投资准则”）以及应用指南等相关规定，投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时，应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。因此本案例中对于投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，

其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。部分与会代表进一步提出，在市净率低于 1 的情形下，企业还应考虑对已持有联营企业投资进行减值测试。

**会议初步意见**，该问题具有一定的普遍性和代表性，会议讨论一致认为，对于上述从二级市场增持股票但不改变联营企业投资核算性质的情况下，企业应当按照长期股权投资准则进行会计处理。

## 十、权益法核算相关问题

**【背景或案例】**出于集团架构重组和风险隔离的目的，2022 年 1 月 1 日，A 公司新设了全资子公司 B 公司，将其持有的与某业务板块相关的全部子公司和 1 家联营企业 C 公司的股权增资到 B 公司。在 A 公司个别财务报表中，该交易属于不具有商业实质的非货币性资产交换，A 公司以换出的股权投资的账面价值作为换入股权投资的账面价值。上述联营企业 C 公司本身持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益（FVOCI）的金融资产（即其他债权投资），A 公司以往年度进行权益法核算时，在其他综合收益中确认了相关的公允价值变动（累计影响属于利得）。该权益法核算的其他综合收益在 A 公司个别报表终止确认联营企业 C 公司股权投资时，是否应该转出计入当期损益？

**会议分析**，多数与会代表认为，在上述重组交易不具有商业实质的前提下，该交易整体对当期损益无影响更符合交

易实质，因此倾向不将其他综合收益的累计利得转入当期损益，建议可以将该其他综合收益利得直接转入未分配利润，或者保留该其他综合收益，待 A 公司处置 B 公司股权、B 公司处置 C 联营企业、或 C 联营企业处置相关股权投资时再转入当期损益。部分与会代表认为，根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十七条规定，A 公司已经处置了 C 公司股权，在个别报表中应将其他综合收益转入当期损益。此外，部分与会代表还建议统筹考虑其他综合收益为累计损失的情形。

**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，企业应当基于本问题的背景信息具体情况具体分析，根据企业会计准则进行判断和会计处理。

## **十一、合同签订前（合同未成立）发生的成本费用如何进行会计处理**

**【背景或案例】**某企业主营软件产品销售、大数据产品实施和部署。实务中存在项目实施在前、合同签订在后的情况。公司经过内部立项以后作为成本核算的起点，即：（1）某些项目虽然与客户经过了前期洽谈并开始实施，但公司不确定能否签订合同，故没有进行内部立项，发生相关支出直接计入当期销售费用；（2）公司预计能签订合同，则先进行内部立项，立项后进行成本归集，将业务部门发生的人工

成本以及固定资产折旧等归集为合同履约成本。但由于合同签订的不确定性，也存在内部立项以后不能签订合同的情况。

在未签订合同的情况下：（1）若判断相关支出不满足资产的定义（即经济利益不是很可能流入），所发生的支出计入当期损益，应当计入营业成本还是销售费用？（2）若判断相关支出满足资产的定义，列报为其他资产还是合同履约成本？（3）若后续未能签订合同，相关资产应如何进行会计处理？计提资产减值损失、转入营业成本还是计入销售费用？

**会议分析**，多数与会代表认为，企业首先应判断合同是否成立，合同的形式并不局限于书面合同，如果合同预期成立则按照《企业会计准则第14号——收入》（简称“收入准则”）进行会计处理。如果合同预期不成立，若判断相关支出不满足资产的定义，则需要结合业务实质判断是否属于项目实施支出或者为了营销目的，计入当期营业成本或者销售费用。如果合同预期不成立，若判断相关支出满足相关资产的定义，则应按照相关准则确认为相关资产。若最终未能签订合同，对于已资本化的资产如何进行后续处理，部分与会代表认为，应进行减值测试，可能按照减值测试结果将账面价值减记至零；部分与会代表认为，应先进行减值测试，若确定资产价值全部无法收回时则核销资产，即资产的账面

价值中部分转入资产减值损失、部分转入营业成本；部分与会代表认为，可以直接全部转入营业成本。

**会议初步意见**，该问题具有一定的普遍性，会议讨论初步形成倾向性意见，相关企业会计准则对本问题所述情形已有明确规定，企业应当结合业务实质依据企业会计准则进行判断和会计处理。基于本问题的背景信息，在合同未成立之前发生的支出应根据资产的定义判断资本化还是费用化；不符合资产定义的，需要结合业务实质判断计入当期营业成本或者销售费用；符合资产定义的，依据相关会计准则可能分别确认为存货、无形资产、合同履约成本等，并进行相应后续会计处理。

## 内部资料 请勿外传

### 十二、汇率引起的固定资产税会差异的会计处理

**【背景或案例】**某中国企业投资位于美国的甲公司。甲公司记账本位币为英镑。2022 年 1 月 1 日，甲公司在美国购买一项固定资产，购入金额为 80 英镑，固定资产入账的账面价值为 80 英镑。而其所处的税务环境要求以美元确定应纳税所得额，对于上述资产而言，需要按购买日汇率折算成美元作为日后确定的计税基础，并在各个年度根据该计税基础确定的折旧金额作为予以抵扣的金额。当日的即期汇率为 1 美元=0.8 英镑，因此该固定资产的计税基础为 100 美元。假设不考虑折旧的影响，2022 年 12 月 31 日，该固定资产的英镑账面价值及美元计税基础均没有改变，而此时汇率变为

1 美元=0.9 英镑，计税基础按即期汇率折算为 90 英镑（100 美元\*0.9），与账面价值产生了可抵扣暂时性差异 10 英镑（90 英镑-80 英镑）。上述仅由于汇率变动产生的暂时性差异是否需要确认递延所得税？

**会议分析**，多数与会代表认为，上述问题在《国际会计准则第 12 号——所得税》第 41 段有明确规定，要求企业应对上述暂时性差异确认递延所得税，因此，本案例中的甲公司可参考上述相关规定，在符合递延所得税确认条件的情况下可以确认递延所得税。部分与会代表表示，在实务中尚未观察到本案例所述情形。

**会议初步意见**，基于本案例的情形，甲公司在符合递延所得税确认条件的情况下可以确认递延所得税。各成员单位将继续关注实务发展情况。