

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 20 期)

2023 年 10 月 10 日

签发：舒惠好

会议纪要

2023 年 9 月 18 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2023 年第三次企业会计准则实施技术联络小组会议在财政部召开。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 13 项企业会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、降低住房贷款利率的相关会计处理

【背景或案例】为适应我国房地产市场供求关系发生重大变化的新形势，引导商业性个人住房贷款借贷双方有序调整优化资产负债，规范住房信贷市场秩序，中国人民银行、金融监管总局于 2023 年 8 月 31 日发布《关于降低存量首套

住房贷款利率有关事项的通知》（简称《通知》）。其中，存量首套住房商业性个人住房贷款（简称“存量首套房贷”），是指 2023 年 8 月 31 日前银行已发放的和已签订合同但未发放的首套房贷，或借款人实际住房情况符合所在城市首套住房标准的其他存量房贷。按照通知要求，自 2023 年 9 月 25 日起，存量首套房贷的借款人可向承贷银行提出申请，由银行新发放贷款置换存量首套房贷，或者协商变更合同约定的利率水平。新发放贷款的利率水平由银行与借款人自主协商确定，但在 LPR 上的加点幅度，不得低于原贷款发放时所在城市首套房贷利率政策下限。根据《中国人民银行、金融监管总局有关负责人就调整优化住房信贷政策有关问题答记者问》，存量房贷利率的下降，对借款人来说，可节约利息支出，有利于扩大消费和投资；对银行来说，可有效减少提前还贷现象，减轻对银行利息收入的影响。同时，还可压缩违规使用经营贷、消费贷置换存量房贷的空间，减少风险隐患。

存量首套房贷利率的协商变更，将改变该贷款未来存续期间的合同现金流量，对于该利率变更，银行应当如何进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，此次存量房贷利率的调整遵循统一的利率调整政策而非针对特定借款人，修改后的个人住房贷款利率反映了最新市场利率水平，结合修改前后

原贷款剩余期限内合同现金流量的变动，无论从定性还是定量角度均很可能判断为实质性修改，从而导致银行终止确认原贷款，同时按照修改后的条款确认一项新贷款，新贷款的公允价值与原贷款的账面价值相近，不会对当期损益产生重大影响。部分与会代表认为，对于按照原合同约定、双方无需进一步协商即可进行“利率加减基点数”调整的贷款，此次利率调整可视为浮动利率定期重估的一部分，银行应调整实际利率以反映市场利率波动对现金流量的定期重估，无当期损益影响；此外，还有部分与会代表认为，在通过新发放贷款置换存量首套房贷的情况下，也可以将有关交易视为银行新发放一项贷款并收回原贷款，新取得贷款的初始计量方式与实质性修改情况下相同。

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，银行应当根据此次利率调整的方式、幅度以及原贷款合同的具体条款等，判断是否构成实质性修改、浮动利率的重估或借新并还旧，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等相关规定进行会计处理。

二、无息且可随时要求偿还的母子公司间往来垫款的会计处理

【背景或案例】实务中，母公司向子公司提供无息且可随时要求偿还的非经营性质的往来垫款的情况较为常见。某

些情况下，母公司在资产负债表日预期在未来 1 年内不会要求子公司偿还此类垫款。在母公司个别财务报表中，对该笔以摊余成本计量的往来款，初始确认时其公允价值是否等于名义金额？在母公司预期在未来 1 年内不会要求子公司偿还此类垫款的情况下，该笔往来款是否应列报为非流动资产？

会议分析，对于此类可随时要求偿还的垫款初始确认时的公允价值是否等于名义金额，多数与会代表认为，其公允价值等于名义金额，该以摊余成本计量的金融资产的实际利率为 0。对于资产的流动性划分，部分与会代表认为，如果母公司可随时要求子公司偿还垫款且按实际利率为 0 进行初始确认，则该资产的流动性划分应与前述会计处理协调一致，即列报为流动资产；部分与会代表认为，应按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中关于资产流动性划分的标准处理，如果母公司预期在未来 1 年内不会收回，则应划分为非流动资产，不必与前述会计处理保持一致，在预期未来 1 年内不会收回的情况下将其列报为流动资产将不能如实反映其财务状况。

会议初步意见，会议讨论初步形成倾向性意见，基于本案例的背景，母公司可随时要求偿还的垫款初始确认时的公允价值可视为等于名义金额；但对该资产的流动性划分未达成倾向性意见。

三、修改服务期限时权益工具公允价值的增加如何分摊

【背景或案例】2X19年1月1日，A公司授予员工1,000股行权价格为10元/股的期权，等待期3年，行权期为可行权日后1年。授予日每单位权益工具的公允价值为6元。

在授予日后，A公司对上述股份支付计划进行了修改，具体包括以下三种情形：

情形一：2X19年7月1日，A公司将行权价格降至5元/股，并将服务期限缩短至2X20年12月31日。2X19年7月1日原期权的单位公允价值修改前为6.6元，修改后为7.5元，A公司所授予权益工具的公允价值增加900元。

情形二：2X21年7月1日，A公司将行权价格降至5元/股，并将服务期限延长至2X23年12月31日。2X21年7月1日原期权的单位公允价值修改前为7元，修改后为9元，A公司所授予权益工具的公允价值增加2000元。

情形三：2X22年7月1日，A公司将行权价格降至5元/股，并将服务期限延长至2X23年12月31日，若不能满足新的服务期限要求，则不适用前述修改，仍需按原行权价格行权。2X22年7月1日原期权的单位公允价值修改前为8元，修改后为9.5元，A公司所授予权益工具的公允价值增加1500元。

在上述三种情形下，A公司修改股份支付计划所导致的权益工具公允价值增加额应如何进行会计处理？

会议分析，对于情形一和情形二，均为等待期内的修改，

多数与会代表认为，增加的权益工具公允价值应在修改日至修改后的可行权日之间的期间进行分摊。对于情形三，属于可行权日之后的修改，且本案例要求员工应满足新的服务期限规定才能取得修改后的权益工具，多数与会代表认为，该情形下增加的权益工具公允价值也应在修改日至修改后的可行权日之间的期间进行分摊。此外，个别与会代表还将本案例与《企业会计准则解释第16号》中“三、关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理”的情形进行了比较，由于后者是将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，故要求采用“累计追补调整法”，而本案例是对以权益结算的股份支付的修改，其会计处理要求不同，两者不存在会计处理原则上的不一致。

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，基于本案例的背景，对于情形一、二、三，增加的权益工具公允价值均应在修改日至修改后的可行权日之间的期间进行分摊。下一步拟通过问答、案例或修订指南等形式指导实务。

四、股权激励回购义务的会计处理

【背景或案例】甲公司于2X20年向公司高级管理人员、技术骨干等激励对象授予股票，存在锁定期。激励对象达到一定业绩考核条件，可申请一次性解锁限制性股票。持有人

会议是持股计划的内部最高管理权力机构。持有人会议下设管理委员会，管理委员会监督员工持股计划的日常管理。《员工持股计划管理办法》对持有人会议和管理委员会的职责、管理委员会有权收回员工股票的情况作出了相关约定。例如，因公司未满足公司层面考核目标导致不能解锁股票，管理委员会有权予以收回，并于锁定期满后出售股票，公司以出售该部分股票所获的资金与持有人原始出资额本金加上利息二者孰低值返还持有人，剩余的资金归公司所有；因个人未满足个人层面考核目标导致不能解锁股票，管理委员会可以将股票转让给指定员工，由受让人将对应的原始出资额返还给该员工；或在锁定期届满后将股票出售，并以出售所获得的资金为限返还该员工原始出资额或原始出资额本金加利息，如返还后存在收益，剩余收益归属于公司。管理委员会不垫资。员工持股计划拥有独立的证券账户，独立管理。公司不存在担保义务及签订兜底条款。在此情形下，甲公司是否应就员工持股计划确认回购义务？

会议分析，多数与会代表认为，上述问题关键在于判断甲公司是否主导持有人会议，进而判断甲公司是否控制并应当合并持股计划。部分与会代表认为，本案例中虽然合同条款约定管理委员会独立运作，但从实质来看，持有人会议由公司高管人员组成，持有人由公司确定，在未达到计划规定的解锁条件时，公司有权将股票出售并按约定返还持有人之

后的剩余资金归公司所有，上述迹象表明公司很有可能拥有权力并享有可变回报，从而控制并应当合并持股计划。部分与会代表认为，该持股计划应按照以现金结算的股份支付进行会计处理，即使甲公司不控制持股计划，也需要确认相应的负债。

会议初步意见，会议讨论就本案例未形成倾向性意见，企业首先应按照企业会计准则规定，判断是否控制持股计划，再结合具体业务安排进行具体分析，并进行相应会计处理。

五、以权益结算的股份支付的修改条件中同时包括有利修改及不利修改时的会计处理

【背景或案例】根据《企业会计准则第11号——股份支付》及其相关规定，对以权益结算的股份支付的修改，企业应区分有利修改以及不利修改。针对有利修改，企业应基于修改后的条件进行会计处理；而针对不利修改，企业在进行后续计量时，不应考虑不利修改带来的变化。实务中，企业可能会对股份支付计划进行综合性修改，例如，降低非市场业绩考核指标，但同时延长服务期，总体上使得修改后员工能够行权的可能性大于原计划，整体效果来看是对员工有利的。对于此等同时包括有利修改和不利修改的股份支付计划修改，应如何进行会计处理？

会议分析，部分与会代表认为，由于背景材料中两个条

款的修改是一揽子交易，且整体效果属于有利修改，应将其整体视为一项有利修改进行相应会计处理，即考虑修改后的可行权条件，并在延长的等待期期间进行摊销。部分与会代表认为，无论修改的整体效果如何，都应分别就各单项修改进行判断和处理，即，应考虑对员工有利的业绩考核指标修改，对延长服务期限的不利修改则不予考虑，仍基于原服务期确认股份支付费用。

会议初步意见，会议讨论未形成倾向性意见。下一步，将根据实务发展情况进行后续跟踪研究。

六、以转租赁方式进行的租赁是否需要考虑公司是主要责任人还是代理人

【背景或案例】A公司主要从事器材应急保障业务，即在某公司设备临时出现突发故障导致不能继续正常运行时，由A公司在同行业中快速寻找器材供应方并通过购买或租赁方式协调调配器材随后通过销售或租赁方式提供给需求方的业务。对于价值较高且可重复使用的器材，通常采用租赁方式，即A公司从第三方租入外部件，出租给器材需求方。具体交易执行过程如下：A公司在收到器材需求方（客户）发来的紧急需求信息后，包括器材件号、数量、设备型号、故障地点等，自主寻找器材支援方（供应商），寻找到合适的供应商后，A公司分别与客户及供应商单独签订租赁合同。器材由需方直接到供方仓库自提，或者由A公司自供方仓库

提货后运送至需方。器材租赁基准价是行业公开的价格，通常各方均可查询到。同时，法律形式上，A公司与供应商和客户分别签订租赁合同。原租赁及转租赁均未对租赁期约定明确的期限，但约定租期自出租人交付租赁资产的日期开始计算，截止于承租人归还租赁资产的日期，租期不足一天按一天计算。上述器材转租赁业务应当按照转租赁分别确认转租赁收入及原租赁费用，还是应根据主要责任人还是代理人的判断，如判断为代理人则按照净额确认收入？

会议分析，部分与会代表认为，上述业务的交易实质为A公司提供居间服务，A公司应按净额确认收入。部分与会代表认为，首先应分析A公司在交易过程中是否包含租赁，即取得控制租赁物使用的权利，若A公司取得了控制租赁物使用的权利，则A公司应当按照租赁准则，将原租赁和转租赁分别作为两项交易单独处理，分别按照承租人和出租人的会计处理规定确认转租赁收入和原租赁费用；若A公司未取得控制租赁物使用的权利，则属于居间服务，应按净额确认收入。个别与会代表认为，本案例中的交易安排可以表明A公司已取得控制租赁物使用的权利，应将原租赁和转租赁分别作为两个交易单独处理，分别确认转租赁收入和原租赁费用。

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。企业应当根据企业会计准则有关规定，

结合交易实质判断 A 公司是否取得控制租赁物使用的权利，如果 A 公司实质取得了控制租赁物使用的权利，则应当按照租赁准则，将原租赁和转租赁作为两项交易单独处理，分别适用承租人和出租人会计处理规定；否则，应当按照收入准则进行会计处理。

七、母公司持有子公司发行的可转债所产生的公允价值变动损益在合并财务报表层面的会计处理

【背景或案例】实务中，当上市公司发行可转债时，控股股东出于降低股权被稀释的风险等目的，认购一定份额的子公司发行的可转债。例如，子公司发行可转债，其中的可转换权符合权益工具的条件，因此子公司将主合同分类为以摊余成本计量的负债，可转换权分拆为权益工具进行会计处理。母公司认购了子公司发行的部分可转债，在其个别财务报表中将该部分可转债整体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，并将公允价值变动计入了当期损益。在编制合并财务报表时，如何对母公司持有的子公司可转债的公允价值变动损益进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，从合并财务报表的角度看，母公司认购的子公司可转债在集团合并层面已经抵销，站在集团角度视同未对外发行过该部分可转债，因此应转回母公司个别财务报表层面确认的公允价值变动损益；在母公司处置子公司的可转债时，视同集团新发行可转债处理。还

有部分与会代表认为，持有子公司发行的可转债中的权益成分可以视同合并财务报表主体持有的自身的权益工具，持有和处置此类权益成分不应确认损益。

会议初步意见，该问题具有一定代表性，会议讨论初步形成倾向性意见，基于本案例的背景，母公司个别财务报表中确认的公允价值变动损益在合并财务报表中应予以冲回，处置时在合并财务报表中也不应确认损益。

八、原与联营企业顺流交易未实现内部交易损益视同实现，是转入当期投资收益还是确认收入及成本

【背景或案例】2X20 年，甲上市公司与其他第三方共同设立 A 公司，甲上市公司持有 A 公司 40% 的股权，具有重大影响，甲上市公司将其作为联营企业采用权益法核算。2X21 年 12 月，甲上市公司向 A 公司销售一批产品，售价 500 万元，成本 400 万元，A 公司作为存货管理，且尚未将该项产品对外出售。甲上市公司在合并财务报表层面对该顺流交易未实现内部交易损益进行抵销，最终对于该交易仅确认收入 300 万元（ $=500 \times (1-40\%)$ ），结转成本 240 万元（ $=400 \times (1-40\%)$ ），形成内部未实现损益 40 万元（ $= (500-400) \times 40\%$ ）。

情形 1：2X22 年 3 月，A 公司将上述产品销售给外部客户，售价 550 万元，甲上市公司前期向联营企业 A 公司出售产品形成的内部未实现交易损益 40 万元已经实现。

情形 2：2X22 年 3 月，甲上市公司将持有 A 公司 40% 的股权予以处置，前期向联营企业 A 公司出售产品形成的未实现内部交易损益 40 万元，可以视同已实现从而全部转为当期损益。

情形 1、情形 2 下，甲上市公司合并财务报表层面，对于前期顺流交易未实现损益 40 万元是转为当期投资收益，还是确认收入 200 万元并结转成本 160 万元？

会议分析，情形 1 下，多数与会代表认为，甲公司应对前期顺流交易未实现损益确认有关收入并结转成本；少数与会代表认为，甲公司应将前期顺流交易未实现损益转为当期投资收益。情形 2 下，部分与会代表认为，甲公司应对前期顺流交易未实现损益确认有关收入并结转成本；部分与会代表认为，甲公司应将前期顺流交易未实现损益转为当期投资收益；少数与会代表认为，甲公司可以进行会计政策选择，即选择确认有关收入并结转成本、或转为当期投资收益。此外，少数与会代表认为，情形 1 和情形 2 下，甲公司的会计处理应具有一致性。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，基于本案例的背景，对于情形 1，会议讨论初步形成倾向性意见，甲公司应对前期顺流交易未实现损益确认有关收入并结转成本；对于情形 2，会议讨论未形成倾向性意见。

九、以购买股权的形式购买资产的相关递延所得税问题

【背景或案例】近来，我国企业通过公开发行基础设施基金 REITs 进行融资的交易日趋普遍，其中一些基础设施项目公司为单一资产公司，基金公司购买基础设施项目公司的交易属于购买资产交易。例如，P 公司以现金 12 亿元购买了 S 公司 100% 股权。S 公司仅持有一栋用于出租的投资性房地产，采用公允价值计量模式，购买日的账面价值（即公允价值）为 12 亿元，计税基础为 4 亿元，适用税率为 25%，账面上因公允价值变动确认了递延所得税负债 2 亿元。对于 P 公司，上述交易不构成企业合并，属于购买资产交易。上述通过购买股权的形式购买资产的交易，应如何考虑初始确认的递延所得税负债问题？

会议分析，部分参会代表表示实务中遇到过类似交易。多数与会代表认为，国际财务报告解释委员会在 2017 年 3 月讨论过类似问题且认为该交易适用所得税准则的初始确认豁免，赞同 P 公司合并报表层面对购入的投资性房地产适用递延所得税初始确认豁免，初始确认时不应对投资性房地产的初始确认价值 12 亿元与计税基础 4 亿元之间的差额确认递延所得税。少数与会代表认为，P 公司应该在合并报表中保留 S 公司确认的递延所得税负债 2 亿元。

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，基于本案例的背景，P 公司收购 S 公司的交易不构成企业合并，属于购买资产交易，P 公司合并财务报表

层面对于初始确认的新购入资产（即S公司资产），适用所得税准则的初始确认豁免，不确认递延所得税。

十、持有非上市公司股权因被动稀释而丧失控制权，剩余股权相关会计处理

【背景或案例】2023年3月31日，非上市公司B公司引进非关联战略投资者，交易价格以B公司2022年4月30日为基准日的全部股东权益估值结果为基础协商确定。交易完成后，原控股股东A公司对B公司股权被动稀释导致丧失控制权，但仍能施加重大影响。A公司拟长期持有B公司股权，在可预见的未来无改变持有意图对外出售股权的计划。丧失控制权日剩余股权按照公允价值重新计量时，公允价值以增资交易价格为基础确定，还是以丧失控制权日B公司全部股东权益评估值确定？重新计量股权的账面价值与计税基础的应纳税暂时性差异是否确认递延所得税负债？

会议分析，多数与会代表认为，B公司为非上市公司，其引入战略投资者时交易各方以评估基准日估值结果为基础协商确定的交易价格并非公开活跃市场报价，且该股权价格已经考虑了控制权溢价等因素，A公司不能直接将其作为持有B公司剩余股权的公允价值，而应以丧失控制权日B公司全部股东权益评估值为基础确定剩余股权初始确认的公允价值。个别与会代表认为，引入战略投资者交易价格除非显失公允，通常代表了市场参与者有序交易定价，如果丧失控

制权日股权评估值与其存在显著差异，因非上市股权估值过程中需运用大量不可观察输入值，应充分评估相应估值技术、参数及其假设的合理性。

对于以公允价值重新计量剩余股权所形成的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，多数与会代表认为，由于A公司对B公司存在重大影响且拟长期持有，能够控制暂时性差异转回的时间且该暂时性差异在可预见的未来不会转回，满足《企业会计准则第21号——所得税》第十二条的条件，不应确认递延所得税负债。个别与会代表认为，应当按照所得税准则进行判断，是否应当确认递延所得税负债。

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，基于本案例的背景，对于持有非上市公司股权因被动稀释而丧失控制权但仍具有重大影响，丧失控制权日剩余股权按照公允价值重新计量时，公允价值不应以增资交易价格为基础确定；对于丧失控制权日剩余股权以公允价值重新计量形成的与联营企业投资相关的应纳税暂时性差异，在投资企业能够控制暂时性差异转回的时间且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回时，不确认递延所得税负债。

十一、关于土地使用税是否应计入相关资产成本

【背景或案例】企业在自有土地上建造厂房，对于厂房建造期间所缴纳的土地使用税，实务中部分观点认为，根据

固定资产准则，土地使用税属于资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，应计入相关资产成本；也有观点认为，根据“税金及附加”科目的核算规定，应该计入当期损益。土地使用税是否应计入相关资产成本？

会议分析，部分与会代表认为，固定资产建造期间的土地使用税支出，是使资产达到预定可使用状态的必要支出，应该计入固定资产的成本。部分与会代表认为，土地使用税并不是建造固定资产的增量支出，应该计入当期损益。

会议初步意见，该问题虽然具有一定代表性，但会议讨论未形成倾向性意见，下一步将结合实务情况继续跟踪研究。

十二、以低价格取得合同（合同收入远小于合同成本）的会计处理

【背景或案例】甲公司系专注于互联网数据监测、分析、控制等网络信息安全技术服务的企业，为三大电信运营商等客户提供电信应用网络设备和信息安全解决方案。甲公司于2023年开始与乙电信运营商开展业务合作，向其提供网络安全设备及软件。基于产品推广和市场开拓的目的，本年度签订的三个项目的合同，合同价格均远低于合同预计成本，合同价格分别为预计合同成本的1.75%、7.46%、58%。甲公司执行上述合同，将产生大额亏损，未来是否能取得销售价格大于预计成本的新合同存在不确定性。上述合同是否满足收

入准则关于合同成立的商业实质条件，是否应当按照亏损合同进行会计处理，确认相应的合同收入和合同成本？还是作为拓展市场，以取得未来可能的合同项目为目的支出，直接计入当期损益？

会议分析，与会代表一致认为，上述合同满足《企业会计准则第14号——收入》关于合同成立的条件，应当按照收入准则相关规定进行会计处理，在商品控制权转移时确认收入。同时，根据《企业会计准则第13号——或有事项》、《企业会计准则解释第15号》等相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认预计负债。

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，基于本案例的背景，企业应当根据收入准则及或有事项准则等相关规定进行会计处理，不应将相关亏损作为销售费用计入当期损益。

十三、投保设备毁损时的减值测试

【背景或案例】公司对于高价值的设备为避免因设备毁损面临重大损失，为设备办理了全额的财产保险，当设备发生毁损时产生的损失由保险公司进行赔付。对于这种情形，设备发生毁损进行减值测试，在计算可收回金额时，是否应将预计收到的保险赔偿款计入减值测试的现金流入？

会议分析，多数与会代表认为，资产减值和保险赔偿是

两个独立交易，应该分别予以考虑。保险赔偿的现金流入并不属于资产持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量。另外，保险赔偿作为或有资产，在会计准则上只有在完全满足资产确认相关条件时才能确认。个别与会代表认为，可以在减值测试时考虑保险赔偿的现金流入。

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，基于本案例的背景，不应在资产减值测试时考虑保险赔偿现金流入。

内部资料 注意保存