

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 28 期)

2025 年 10 月 23 日

签发：林启云

会议纪要

2025 年 9 月 17 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2025 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王东主持。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、容诚等会计师事务所共 15 家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 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、“5+5”年期利率跳升可赎回债券的利息确认方式

【背景或案例】在利率周期不确定性增强、当前市场利率持续走低的情况下，“5+5”结构的可赎回债券成为企业优化负债管理和对冲利率风险的重要工具之一。例如，某企业发行了此类债券，企业可选择是否在第 5 年末赎回债券，如不

赎回则债券期限延长为 10 年，其中前 5 年票面利率为 3.58%，后 5 年票面利率为 4.58%。

问题 1： 初始确认时，如何估计合同未来现金流量（采用最可能结果还是概率加权平均）？

问题 2： 如何合理估计债券的存续期以计算实际利率？

问题 3： 若初始假设是第 5 年赎回，但后续实际上第 5 年末选择不赎回，后续现金流量预测发生变动时，后续计量需如何调整，应调整实际利率还是追溯调整账面价值？

会议分析，关于问题 1 和问题 2， 在债券初始确认时，对于预计存续期和实际利率的确定，与会代表一致认为，应当采用最可能结果估计方法。根据《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）第三十八条，实际利率是指将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量折现为该金融资产账面余额或该金融负债摊余成本所使用的利率；在确定实际利率时，应当在考虑金融资产或金融负债所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）的基础上估计预期现金流量。但该准则并未规定企业应使用概率加权平均值（或期望值）、最可能结果、最佳估计值或者统计学意义上的中间值来估计预计存续期的未来现金流量。与会代表一致认为，本案例中，该债券为单一合同，其期限要么为 5 年、要么为 10 年，采用最可能结果估计法更能反映经济业务实

质，且实务可操作性更强。具体而言，在初始确认时，企业预计在第5年末很可能会赎回该债券的，应当按5年期限估计未来现金流量并计算实际利率；预计在第5年末很可能不会赎回该债券的，应当按10年期限估计未来现金流量并计算实际利率。

关于**问题3**，部分与会代表认为，参考金融工具确认计量准则应用指南中“对于浮动利率金融资产或浮动利率金融负债，以反映市场利率波动而对现金流量的定期重估将改变实际利率”的规定，企业第5年末是否赎回该债券是基于市场利率变化情况做出的选择，后续期间可适用浮动利率变动的处理方法。部分与会代表认为，第5年末的预期调整虽受市场利率影响，但难以判断相关债券利率调整程度是否反映了市场利率的变化情况，应将其视为企业修正了对合同现金流量估计，按照原实际利率重新计算金融负债的账面价值，并将相关利得或损失计入当期损益。个别与会代表提出，本案例中发行的债券在经济实质上可以视为：（1）发行了一笔5年期3.58%固定利率的债券；（2）持有一项可以在第5年末按4.58%提取资金的贷款承诺。企业在前5年直接按照3.58%固定利率以摊余成本计量，如5年后选择赎回该债券，无需进行额外的会计处理；如选择不赎回，应按发行一项新的5年期4.58%固定利率债券进行会计处理。该处理方法类似于上述按浮动利率变动的会计处理方法。还有个别与会代表认

为，可将上述债券视为附有展期选择权的 5 年期债券或提前偿还权的 10 年期债券，企业应恰当评估相应的展期选择权或提前偿还权是否与主债务合同密切相关。如果不密切相关，应将相关选择权从主债务合同拆分，确认为衍生金融工具。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，关于问题 1 和问题 2，会议讨论初步形成倾向性意见，企业在初始确认时，应采用最可能结果估计法估计相关债券未来现金流量并计算实际利率；对于问题 3，会议讨论未形成倾向性意见，下一步将结合国内实务和国际财务报告会计准则有关研究项目的进展作进一步研究。

二、企业处置子公司后将其相关房产租回的会计处理

【背景或案例】目前部分 REITs 业务中，原始权益人通过转让项目公司股权的方式出售底层资产，同时原始权益人与 REITs 签订协议将部分（或全部）底层资产租回使用。

情形一：原始权益人 P 公司持有 A 公司 100% 的股权，A 公司仅拥有一栋商业办公楼，不构成业务。P 公司在 2×25 年 1 月 1 日将 A 公司 100% 股权出售给 REITs 并丧失控制后，同时租回该商业办公楼 30% 的面积用于办公，租期 5 年，商业办公楼剩余使用年限 30 年。

问题：（1）P 公司处置 A 公司股权同时租回部分办公楼，是否应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》（以

下简称租赁准则)的售后租回交易进行会计处理(即仅就转让至买方兼出租人的权利确认相关利得)?(2)如果A公司构成业务,问题(1)的答案是否不同?

情形二: B公司将旗下不同地区的多家经营物流仓储的项目公司100%股权作为底层基础资产发行公募REITs。项目公司主要持有仓库、配套资产及相应营运类资产负债,主要业务为仓库出租及运营。因B公司相关下属企业经营业务中需租用仓库,发行REITs时,上述项目公司均存在与集团内企业的仓库租赁合同以及长期委托运营协议,剩余租期约为2-3年,仓库剩余使用年限为30-40年。基于发行REITs目的,租赁双方签订补充协议,延长租期5年,同时约定每5年为一个租赁期,每个租赁期届满后,双方确认将自动续期,除非承租人提前十二个月通知到期不续租,续租期内自动续期次数不限。发行REITs后,B公司持有REITs基金20%份额(未设分级及增信)。B公司的全资子公司作为资产服务机构受托管理基础资产,并承诺将按市场化机制公平运营和管理。REITs基金对项目公司的运营管理事项设置分层决策机制,超过一定金额的经营及合同签订事项需经基金管理人批准,B公司作为资产运营管理机构自主决策权限范围有限。

问题: (1)假设B公司不合并REITs,上述以股权形式将基础资产出售给REITs后的租回安排,是否适用租赁准则?(2)如适用租赁准则,在存在上述续约条款的情形下,

应如何合理确定租赁期以确定“就转让至出租人的权利确认相关利得或损失”？

会议分析，关于情形一，与会代表一致认为，如果 A 公司不构成业务，当 P 公司丧失 A 公司控制权并租回部分办公楼面积时，应当适用租赁准则中有关售后租回交易的规定进行会计处理。如果 A 公司构成业务，部分与会代表认为，因该回购涉及业务，不应适用租赁准则；部分与会代表认为，无论 A 公司是否构成业务，其相关会计处理结果不应存在重大差异，均应适用租赁准则中有关售后租回交易的规定进行会计处理。

关于情形二，与会代表一致认为，B 公司应当首先判断是否合并 REITs；如果不合并 REITs，B 公司上述以股权形式将基础资产出售给 REITs 后的租回安排是否适用租赁准则中有关售后租回交易的规定，取决于出售的项目公司是否构成业务，分析结论与情形一类似。

与会代表一致认为，本案例中，B 公司作为原始权益人持有 REITs 基金 20% 的份额，其子公司担任资产运营管理机构，REITs 发行后，B 公司的子公司持续租赁相应底层基础资产，并存在租赁期满后如不提前终止自动续约等条款，尽管资产服务机构承诺按市场化公平运营和管理且 REITs 基金对项目公司运营管理设置分层决策机制，B 公司仍应结合商业实质，综合考虑其享有 REITs 基金份额、作为资产服务机

构获取报酬、同时作为出租人和承租人所享有的经济利益，以及其他方权利是否为实质性权利等，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）规定，合理判断 B 公司是否应合并 REITs。

假设 B 公司不合并 REITs 且在适用售后租回交易会计处理规定的情况下，针对租赁期的判断，与会代表一致认为，在租赁开始日，B 公司应根据租赁资产对承租人运营的重要程度等商业实质综合考虑是否可以合理确定将行使租赁选择权。本案例中，B 公司同时作为原始权益人、原仓储物流资产的主要使用人（承租人）以及资产服务机构，如果仓库为其开展业务所需的基础设施，在经营业务模式不发生改变的情况下，从商业合理性角度应能合理确定会自动续租，在此情形下，B 公司售后租回的租赁期应为仓库的剩余使用年限，在转让日不应就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，关于**情形一**，对于 A 不构成业务的情形，会议讨论初步形成倾向性意见，应当适用租赁准则中有关售后租回交易的规定进行会计处理；对于 A 构成业务的情形，会议讨论未形成倾向性意见。关于**情形二**，会议讨论初步形成倾向性意见，企业首先应当结合商业实质，基于所有事实和情况，合理判断 B 公司是否应当合并 REITs 基金。如果 B 公司不合并 REITs 且相关交易

适用租赁准则中有关售后租回交易的规定，应根据合同条款反映的经济业务实质，合理判断是否行使终止租赁选择权以确定租赁期。基于该案例，B 公司应能合理确定其不会行使终止租赁选择权，其租赁期应为仓库的剩余使用年限，在交易日不应就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。

三、企业集团内应收票据和应付票据的抵销

【背景或案例】企业集团内某家公司因基础交易签发票据给集团外第三方，此后该票据又在其他交易中被背书转让回集团内另一家公司的情况下，相关应收票据和应付票据是否应予以抵销。

情形一：甲公司和乙公司为 A 集团的子公司。甲公司从第三方 B 公司采购商品，作为出票人向其签出一张银行承兑汇票，并确认了一项应付票据。B 公司从乙公司购买服务，将上述票据背书转让给乙公司，乙公司作为持票人确认了一项应收票据。上述交易相互独立，该票据在签发时已经银行承兑且承兑行信用等级较高，票据背书转让时可以终止确认。截至资产负债表日，该票据尚未到期、也未被再次贴现或背书转让。

情形二：情形一中的票据为以甲公司为出票人和承兑人的商业承兑汇票，且该票据在背书转让时不满足终止确认的条件。除此之外，其他情况与情形一相同。

问题：上述两种情形下，在 A 集团合并财务报表层面是

否应抵销甲公司的应付票据和乙公司的应收票据？

会议分析，关于**情形一**，部分与会代表认为，出票人是最终付款人，承兑行只是提供了增信，乙公司所持应收票据的对手方是甲公司，在合并财务报表层面应当根据合并财务报表准则进行抵销。部分与会代表认为，银行作为乙公司所持银行承兑汇票付款人，乙公司所持债权的对手方为承兑银行而非甲公司，甲、乙公司不存在债权债务关系，不应进行合并抵销。同时，企业在决定是否接受银行承兑票据用于结算时，通常仅关注承兑银行的情况，并不关注出票人的情况，实务中通常难以统计和识别集团其他子公司签出的票据，从而难以实现抵销。部分与会代表认为，合并抵销应关注基础交易及其产生的债权债务关系，乙公司基础交易的债权债务关系对手方是 B 公司而非甲公司，故不应抵销。此外，多数与会代表指出，企业集团内部需要花费较大成本建立或完善票据信息归集和处理的内部流程，才可能实现抵销。

关于**情形二**，部分与会代表认为，甲公司同时是出票人和付款人，B 公司作为背书人只是提供了增信，乙公司所持商业承兑汇票的对手方是甲公司。因此，在合并财务报表层面，集团内部子公司之间的债权债务关系应当抵销。同时，持票人在决定是否接受商业承兑票据用于结算时，通常会关注出票人的情况，能够识别出集团内部其他子公司签发的票据。部分与会代表认为，由于 B 公司的背书转让没有导致商

业承兑汇票的终止确认，乙公司持有的票据只是作为其因基础交易所确认的对 B 公司债权的抵押品，乙公司所持债权的对手方仍是 B 公司而非甲公司。因此，不存在集团内部的债权债务关系，在合并财务报表层面不应抵销。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，对于情形一和情形二，会议讨论初步未形成倾向性意见，下一步将结合实务作进一步研究。

四、转租赁属于融资租赁的情况下，承租人对原租赁的租赁变更的会计处理

【背景或案例】2×20 年 1 月 1 日，甲公司（原租赁承租人）与出租人签订租赁协议，租入一栋五层楼的建筑物，租赁期为 10 年（2×20 年 1 月 1 日至 2×29 年 12 月 31 日）。甲公司将租入建筑物用作自营的电器商城。2×21 年 1 月 1 日，甲公司出于经营需要把第二楼层一半的面积（“区域 X”）转租给乙公司（转租承租人），期限为原租赁的剩余 9 年时间。乙公司将租入的区域 X 用作咖啡店铺的经营。区域 X 及其他区域均可单独使用，甲公司可以单独从转租区域 X 获利，并且区域 X 与其他区域不存在高度关联关系，区域 X 构成租赁准则下的单独租赁。因此，甲公司基于区域 X 确认使用权资产，并以此为基础判断该转租赁的分类。由于转租租赁期覆盖了原租赁的所有剩余租赁期，综合考虑其他因素，甲公司将该项转租赁分类为融资租赁，终止确认使用权资产——区域

X，并确认转租赁投资净额。2×24 年末，甲公司与出租人协商一致，将该栋建筑物租赁期延长 5 年，且增加的对价与租赁期延长部分的单独价格金额相当。另外，甲公司与乙公司之间的转租赁相关条款和条件并未因此发生任何变化。

问题：（1）就区域 X 对应的原租赁的租赁变更，甲公司是否作为一项单独租赁进行会计处理？（2）是否需要对转租赁的分类进行重新评估？

会议分析，与会代表一致认为，由于该修订仅仅延长了租赁期限，未扩大租赁范围，因此不满足租赁准则第二十八条关于租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理的条件。鉴于出租协议到期后，甲公司收回的使用权尚剩余 5 年，因此可以将原租赁的变更视为未担保余值的变化，甲公司应当在承租协议条款变更时，按照增加的租赁负债金额，调整未担保余值。未来出租协议到期后，再将未担保余值转为使用权资产，在剩余 5 年内计提折旧。对于转租赁，多数与会代表认为，由于转租赁协议并未发生变更，甲公司无需对转租赁的分类进行重新评估。少数与会代表认为，在原租赁的租赁期限延长后，转租协议不再被认定为转移原租赁所产生的使用权资产几乎全部的风险和报酬，应当将转租赁由融资租赁重新评估分类为经营租赁。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，会议初步形成倾向性意见，延长 5 年的租赁期没有扩大租赁范

围，不应作为一项单独租赁进行会计处理，也无需对转租赁的分类进行重新评估。甲公司应当基于延长的租赁期和约定的租金调整未担保余值，增加租赁负债。未来转租赁协议到期收回使用权资产后，将未担保余值转为使用权资产，在剩余 5 年内计提折旧。

五、接受更新改造服务并让渡商铺经营权的会计处理

【背景或案例】A 公司为一家国有基础设施运营管理公司，拥有某城市相应基础设施建筑及附属商铺所有权及经营权。当地政府或政府相关机构与 A 公司达成一项合作协议，由政府出资对 A 公司拥有的基础设施建筑及相邻区域物业进行统一规划改造，A 公司无需支付更新改造相关费用，但需将改造后的部分商铺未来 10 年的经营及其收益权让渡给政府。假设相关商铺更新改造后可使用 30 年，相应更新改造支出符合固定资产确认条件，上述交易基于市场化原则，不存在政府补助事项，相应更新改造成本与商铺未来预期收益均可获得且基本相当。A 公司接受政府进行更新改造时及后续期间应如何进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，该项交易实质为 A 公司委托政府提供相应更新改造服务，并让渡部分商铺未来 10 年经营及其收益权作为交易对价，A 公司应在政府提供的更新改造服务完成并满足资本化条件时点，确认固定资产并将让渡部分商铺未来 10 年经营及其收益权的对价视为预收租

金确认一项负债（也有与会代表认为应按照接受更新改造服务的公允价值确认负债）；后续期间，应将预收租金在未来10年按照系统合理方法确认为租金收入，相应结转预收租金；针对确认的固定资产，应在预计可使用年限内按照系统合理的方法计提折旧。也有与会代表认为，该项交易中，A公司委托政府提供相应更新改造服务，让渡的商铺未来10年经营及收益权实质上就是为获取更新改造服务而相应需要付出的成本，A公司当期获取更新改造服务并承担负债，未来10年逐年以商铺的经营及收益权抵债，该观点下关于资产确认的观点与前述观点一致，但是有关负债在未来期间应以固定资产增值部分计提折旧的方式分期予以偿付，该观点认为会计处理结果不能使A公司将本应付出的成本反而确认为收入。

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，针对本案例中让渡商铺未来经营及其收益权交换政府提供的更新改造服务的交易，在相应更新改造服务完成并满足资本化条件时点，企业应在确认固定资产的同时，确认一项负债。对于后续期间该项负债如何转销，以及就让渡商铺经营及其收益权是否确认租赁收入等事项，会议讨论未形成倾向性意见。

六、银行再保理业务下金融资产是否满足出表要求

【背景或案例】跨行再保理业务，是指商业银行买入另

一银行持有的以法人或非法人组织为付款人的应收账款，交易标的是基础交易下的应收账款。跨行再保理业务通常涉及5个参与方，其中，3方是银行，包括再保理行（应收账款买入行）、保理行（应收账款卖出行）、担保行（为买方提供信用风险担保的银行）；2方是基础交易方，即买方（付款人、应收账款债务人）和卖方（收款人、应收账款原始债权人）。市场上再保理业务合同存在差异，主要在于再保理过程中哪一方为买方在基础交易下的付款义务提供信用风险担保。本案例主要涉及保理行与担保行为同一方，即保理行承担买方信用风险的情形。在该种交易模式下，再保理行无追索的买入保理行持有的应收账款，并向保理行支付买断款项，同时再保理行与保理行签署《信用风险担保函》，保理行承担跨行再保理交易项下应收账款未全额付款的所有风险，即若基础交易的买方在应收账款到期日未足额付款，则保理行将无条件地向再保理行付清全部应付款项。

问题：保理行承担买方信用风险的跨行再保理业务模式下，保理行通过再保理交易转让的应收账款是否满足出表条件？

会议分析，与会代表一致认为，根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》，鉴于本案例中保理行与担保行为同一方，即保理行通过签署《信用风险担保函》承担了跨行再保理交易项下应收账款未能全额付款的信用风险，继续保

留了应收账款所有权上几乎所有的风险和报酬，因此不满足金融资产终止确认的条件。

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，保理行承担买方信用风险的跨行再保理业务模式下，被转让的应收账款不满足终止确认的条件。

七、企业能否依据法院在期后作出的撤销判决对财务报表进行前期差错更正

【背景或案例】A公司于2×20年末收购B公司70%股权，纳入当年合并财务报表范围，并确认了收购有关商誉。A公司于收购当年支付了60%的股权受让款。2×21年，A公司发现B公司原实际控制人和某原管理层股东在收购前存在签订多笔虚假合同的情况，涉嫌合同欺诈。A公司聘请资产评估机构对收购的B公司进行重新评估，并根据评估结果对商誉计提了全额的减值准备。同时，B公司原管理层股东签署协议，自愿放弃收取剩余股权转让款，故A公司将剩余应支付的股权转让款计入营业外收入。此外，A公司于当年向法院提起诉讼，请求依法撤销其与B公司原股东签订的《股权转让协议》。2×22年末，法院判决撤销A公司与B公司原股东签订的《股权转让协议》，同时判令B公司原股东向A公司返还已支付的股权转让款并承担有关期间利息。在2×20年A公司完成收购后至2×22年间，A公司持有B公司70%表决权，在B公司董事会中占有多数席位，A公司有权

决定 B 公司的生产经营、投资和筹资等活动，能通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对 B 公司的权力影响其回报金额，因此 A 公司仍将 B 公司纳入合并范围。2×22 年末法院判决后，A 公司于 2×23 年初撤回派出董事、财务负责人等，并完成有关管理事项移交工作，不再将 B 公司纳入合并报表范围。

问题：是否能依据法院在 2×22 年作出的撤销合同的判决认为 A 公司自 2×20 年起即不应合并 B 公司，从而对财务报表进行前期差错更正？

会议分析，多数与会代表认为，基于本案例的背景，A 公司自 2×20 年起合并 B 公司事项本身并不构成前期差错，不应以后续法院判决的后见之明即认定合并本身存在前期差错。少数与会代表指出，实务中有关证券监管机构出于监管目的可能会认定此种情形下 A 公司存在前期差错需要对合并事项本身进行更正。与会代表一致认为，由于 B 公司原实际控制人和某原管理层股东在收购前存在签订多笔虚假合同的情况，涉嫌合同欺诈，可能导致 B 公司的财务报表出现前期差错，A 公司对此类因 B 公司的财务报表出现前期差错导致的 A 公司合并财务报表的重大前期差错应当更正。

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，A 公司自 2×20 年起合并 B 公司事项本身并不构成前期差错，但对于因 B 公司财

务报表出现前期差错导致的 A 公司合并财务报表的重大前期差错应当更正。

八、并购中由于评估增值引起递延所得税负债部分对应商誉的减值问题

【背景或案例】2×20 年 12 月，A 公司收购 B 公司 80% 的股权，并购日被并入的 B 公司确认无形资产评估增值 4 亿元，同时确认递延所得税负债 1 亿元以及资本公积 3 亿元。其增值部分无形资产按照 10 年进行摊销，相应递延所得税负债每年转回 0.1 亿元。A 公司收购 B 公司时确认了商誉 1.5 亿元，高于确认的递延所得税负债 1 亿元。1.5 亿元商誉是否可视同两部分构成，即递延所得税负债的影响 1 亿元（非核心商誉）及其余商誉 0.5 亿元（核心商誉）。在商誉减值测试中，是否需要特别针对非核心商誉作特别的考虑？

会议分析，多数与会代表认为，案例中所称的“核心商誉”、“非核心商誉”的分类并无准则依据，现行企业会计准则规定商誉应当作为一个整体，在资产减值测试时分摊至资产组或者资产组组合进行减值测试。部分与会代表认为，在商誉比较集中于递延所得税负债影响（即非核心商誉）的情况下，根据递延所得税负债的转回对商誉进行相应减值，理论上存在进一步探讨空间。少数与会代表认为，在对 B 公司包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试时，在使用预计未来现金流量的现值估计资产组的可收回金额时，可将因

资产公允价值高于账面价值形成的递延所得税负债纳入资产组的账面价值，同时在预计未来现金流量中考虑所得税的影响。

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，企业应当按照现行会计准则的规定，将商誉作为一个整体，在资产减值测试时分摊至资产组或者资产组组合进行减值测试。关于核心商誉和非核心商誉划分等问题，下一步将结合国内实务和国际财务报告会计准则作进一步研究。

九、以净额法确认收入的情况下，资产负债表和现金流量表相关项目的列示

【背景或案例】A公司向B公司采购商品，销售给客户C公司，A公司采购合同和销售合同分别与供应商和客户独立签订，合同中未约定A公司的代理义务和权利条款，合同关系不存在法律上的代理关系，即：A公司将其纳入正常的贸易管理。实务中，可能存在下列一种或多种交易情形：（1）A公司向供应商预付商品采购款，资产负债表日预付款项存在余额；（2）A公司已收到供应商的商品，但尚未售出；（3）商品销售实现后，尚未收到客户的货款。由于A公司在向客户转让商品前不能够控制该商品，根据收入准则判断，A公司为代理人，按照净额法确认收入。A公司按照独

立的购销合同进行交易，并非合同明确的不垫资、不负责存货管理的代理关系。

问题 1：A 公司除应当收取的代理性质的收入外，通过预付款项、存货、应收账款等科目核算，还是通过其他应收（付）款核算？

问题 2：A 公司采购和销售商品相关现金流量在现金流量表中在“购买商品、接受劳务支付的现金”“销售商品、提供劳务收到的现金”中列示，还是在“支付其他与经营活动有关的现金”“收到其他与经营活动有关的现金”中列示？

会议分析，关于问题 1，对于代理企业 A 公司采购环节预付的款项，与会代表一致认为，如果上游供应商尚未发货，代理企业 A 公司未取得向下游客户收款的权利，其预付的款项计入其他流动资产。对于代理企业 A 公司取得的商品，与会代表一致认为，在会计上不属于代理企业 A 公司存货但是符合资产的定义，应当计入其他流动资产。对于上游供应商发货后，代理企业 A 公司取得了向下游客户收款的权利，部分与会代表认为，若能够明确区分代理收入和代垫款项且存在合同依据，则代理企业 A 公司应当将代理收入和代垫款项分别计入应收账款和其他应收款；部分与会代表认为，实务中部分企业因交易量大、与同一客户的交易既有总额法也有净额法、相关方财务核算体系不完备等原因难以区分代理收入和代垫款项的，也可不进行分拆，但若不分拆核算和列报，

应在财务报表附注中充分披露。

关于**问题 2**，多数与会代表认为，代理企业 A 公司无需分拆代理收入和代垫款项两部分的现金流量，应当按照现金流量总额列示，但对于列示的具体项目，部分与会代表认为，应当在“购买商品、接受劳务支付的现金”“销售商品、提供劳务收到的现金”中列示；部分与会代表认为，应当在“支付其他与经营活动有关的现金”“收到其他与经营活动有关的现金”中列示。部分与会代表认为，代理企业 A 公司应当对代理销售时收到的现金流量按照代理收入和代垫款项两部分进行分拆列示，以便与收入确认保持一致。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，关于**问题 1**，会议讨论初步形成倾向性意见，代理企业 A 公司对于预付款项或收到的物权，在资产负债表中应列示为其他流动资产；对于已实现销售的收款权，应将代理收入和代垫款项分别计入应收账款和其他应收款。关于**问题 2**，会议讨论未形成倾向性意见，下一步将结合国内实务作进一步研究。

十、在处置资产组（或资产组组合）中的部分经营（资产组）时相关商誉是否应一并处理？

【背景或案例】甲公司从事消费品的生产、批发和零售业务。甲公司以前年度收购了乙公司，乙公司在 L 省份拥有 20 家线下门店，从事消费品零售业务。收购乙公司时，甲公司合并财务报表中确认商誉 4 亿元。2×24 年，乙公司的 2 家

门店业绩不及预期（亏损），甲公司决定将其处置，且因甲公司向互联网零售转型，处置乙公司 2 家门店后，甲公司决定不再新开门店替代处置的门店。假设该 2 家门店构成经营。

情形一：甲公司收购乙公司是为了开拓销售渠道，预期可以通过乙公司的线下门店增加其生产的消费品的销售额，甲公司生产消费品的子公司与乙公司具有协同效应，因收购乙公司确认的商誉分摊至生产子公司与乙公司资产组组合。

情形二：甲公司其他资产组与收购的乙公司没有协同效应，因此商誉仅分摊至乙公司。由于乙公司各个门店是由乙公司总部统一批发供货和系统管理，商誉未分摊至每个门店，乙公司整体是甲公司内部监控商誉的最低水平。但对于每个门店，甲公司判断其构成能够独立产生现金流量的资产组。

问题 1：在情形一和情形二情况下，甲公司是否应将处置门店所相关的商誉计入当期处置损益？

问题 2：处置资产组相关的商誉的分摊方法如果以处置部分与剩余部分各自的可收回金额为基础，应当采用收购时点的可收回金额，还是处置门店时点的可收回金额？

问题 3：针对情形一，处置资产组相关的商誉分摊时使用的可收回金额是否应当包括生产子公司产生的现金流量？

问题 4：如果乙公司的 2 家门店不是被处置，而是被关

闭，上述问题 1 和问题 2 的结论是否会不同？

会议分析，对于**问题 1**，与会代表一致认为，情形一和情形二下在考虑与处置经营相关的商誉时并无区别，在确定处置损益时，甲公司应将与处置门店相关的商誉包含在处置组的账面价值中。

对于**问题 2**，多数与会代表认为，应以处置时点的可收回金额为基础，初始合并时点分摊商誉后，商誉后续很可能发生了变化（如减值等），处置时点的可收回金额更能反映资产组的当前状态。少数与会代表认为，应以收购时点的可收回金额为基础，商誉本身反映了收购时点甲公司对资产组组合的预期，以此为基础能更好地反映商誉与各个资产组相关的情况。企业披露的与处置资产组相关的商誉一直沿用收购时点的口径，处置时采用收购时点的口径更便于报表使用者理解。

对于**问题 3**，多数与会代表认为，情形一中的商誉与乙公司门店和生产子公司形成的资产组组合相关，处置的门店和生产子公司都属于该资产组组合的一部分，处置资产组相关的商誉分摊时分母（整个资产组组合）使用的可收回金额应当包括生产子公司产生的现金流量。在分摊商誉时，除了按照可收回金额计算相对比例之外，即使对于特殊情形（如处置乙公司全部门店时），现行企业会计准则也允许企业采用其他分摊方法以更恰当地反映与处置经营相关的商誉。少

数与会代表认为，尽管在商誉减值测试时，应将生产子公司与乙公司一起作为资产组组合估计可收回金额，但处置门店时企业应考虑哪部分商誉随着门店处置而被处置，不应混淆资产处置损益与商誉减值，因此处置资产组相关的商誉分摊时分母（整个资产组组合）使用的可收回金额不应包括生产子公司产生的现金流量。

对于**问题 4**，与会代表一致认为，关闭门店不属于处置，对于关闭门店的情形，企业应通过商誉减值测试考量其相关影响。

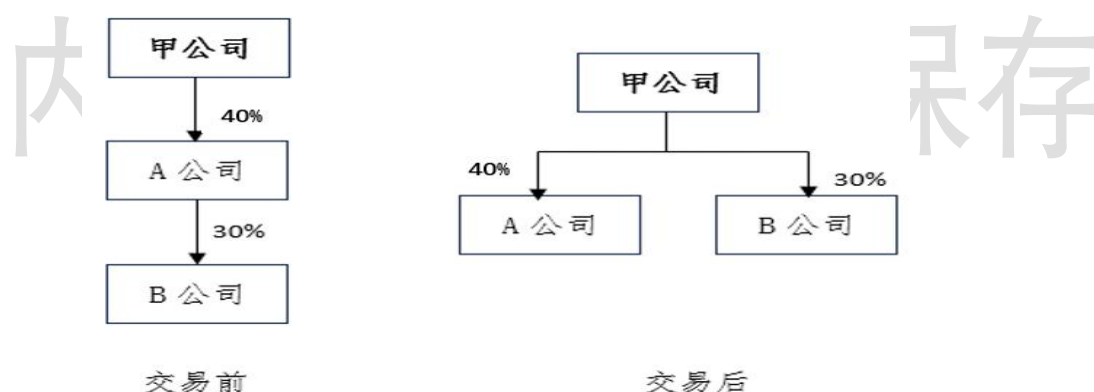
会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，基于本案例的背景，对于**问题 1**，会议讨论初步形成倾向性意见，在情形一与情形二下，甲公司均应将与处置 2 家门店相关的商誉包括在处置组的账面价值中；对于**问题 2 和问题 3**，会议讨论未形成倾向性意见；对于**问题 4**，会议讨论初步形成倾向性意见，关闭门店的情形不适用处置经营相关商誉结转的规定，企业此时应考虑商誉减值的影响。

十一、自联营企业购买其持有的联营企业股份的会计处理

【背景或案例】甲公司（报告主体）以前年度参与投资设立 A 公司，持有 A 公司 40% 股权并对其具有重大影响，甲公司将持有的 A 公司股权作为长期股权投资并按权益法核算。截至 2×24 年 12 月 31 日，甲公司对 A 公司长期股权

投资的账面价值为 6000 万元。A 公司以前年度参与投资设立 B 公司，持有 B 公司 30% 股权并对其具有重大影响，A 公司将持有的 B 公司股权作为长期股权投资并按权益法核算，B 公司构成业务。截至 2×24 年 12 月 31 日，A 公司对 B 公司长期股权投资账面价值为 3000 万元。

2×25 年 1 月 1 日，甲公司按照公允价值 5000 万元自 A 公司购买其所持 B 公司 30% 股权。B 公司净资产账面价值 10000 万元，可辨认净资产公允价值为 16000 万元，其中无形资产增值 5000 万元，投资性房地产增值 1000 万元。交易前后股权结构图如下：



2×25 年 1 月 1 日，A 公司确认处置 B 公司投资收益 2000 万元（5000-3000）。甲公司按照支付对价 5000 万元确认对 B 公司长期股权投资的账面价值，后续以 B 公司可辨认资产、负债的公允价值为基础对 B 公司进行权益法核算，长期股权投资账面价值 5000 万元中 200 万元（5000-16000×30%）为内含商誉。上述逆流交易 A 公司实现处置损益 2000 万元（5000-3000），甲公司按照对 A 公司的持股比例计算归属

于甲公司的部分为 800 万元（ $2000 \times 40\%$ ）。

问题：（1）甲公司对于上述与联营企业 A 公司之间的逆流交易未实现损益是否需要抵销？（2）如果需要抵销，甲公司后续以 B 公司可辨认资产、负债的公允价值为基础持续进行权益法核算时，是否需要考虑逆流交易未实现损益的影响？

会议分析，关于甲公司对于上述与联营企业 A 公司之间的逆流交易的未实现损益是否需要抵销，与会代表一致认为，交易标的是联营企业股权投资，作为股权投资本身而言不构成业务，不能参考企业会计准则应用指南中“联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应按企业合并准则进行会计处理。投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。”进行会计处理，而应将该逆流交易产生的未实现损益进行抵销。关于甲公司后续以 B 公司可辨认资产、负债的公允价值为基础持续进行权益法核算时，是否需要考虑逆流交易未实现损益的影响，部分与会代表认为，如果抵销的未实现损益金额较为重大，可以将该未实现损益的金额按照合理的方法调整 B 公司可辨认资产、负债的公允价值，并在此基础上进行后续权益法核算，比如调减的逆流交易未实现损益 800 万元，在甲公司对 B 公司权益法核算的备查簿中，将其中 200 万元先调减对 B 公司长期股权投资的内含商誉，剩余 600 万元按照投资性房地产及无形资产的增值相对比例分别调减

投资性房地产及无形资产等，未来在权益法核算时，需要根据备查簿的公允价值进行折旧和摊销等的调整，从而在此基础上进行权益法核算；部分与会代表认为，甲公司后续以 B 公司可辨认资产、负债的公允价值为基础持续进行权益法核算时，是否需要考虑逆流交易未实现损益的影响在实务中均可以接受。

会议初步意见，关于是否需要抵销未实现损益，会议讨论初步形成倾向性意见，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定，对该逆流交易形成的未实现损益进行抵销；关于甲公司后续以 B 公司可辨认资产、负债的公允价值为基础持续进行权益法核算时，是否需要考虑逆流交易未实现损益的影响，会议讨论未形成倾向性意见，下一步将结合实务需要作进一步研究。

十二、借款后续计量变动的有关影响是否属于借款费用准则中借款费用范畴的判断

【背景或案例】甲公司于 2×23 年初开始建造一项工程，预计建设期 5 年，同时向银行借入 1000 万元，借款期 5 年，甲公司有提前还款权。甲公司在借入该笔资金时预计不会提前还款。假设借款费用资本化的其他条件均能够满足，该借款并非专门借款，提前还款权与主合同紧密相关，不构成一项嵌入衍生工具。2×24 年末，该借款的账面价值发生了如下不同情形的变化，相关损益影响是否属于借款费用准则中借

款费用的范畴？

情形一：甲公司改变了还款计划，按照提前还款方案下的合同现金流与原实际利率重新计算后的金额调整了借款的账面价值 10 万元。

情形二：甲公司与银行协商修改了借款合同，且构成实质性修改，甲公司终止确认原借款并按修改日借款的公允价值重新确认一项新的金融负债，两者差额 40 万元。

情形三：甲公司与银行协商修改了借款合同，但不构成实质性修改，甲公司按照修改后的合同现金流和原实际利率重新计算后的金额调整了该借款的账面价值 20 万元。

会议分析，部分与会代表认为，应当分别上述三种不同情形进行判断和会计处理。其中，部分与会代表认为，情形一属于金融工具确认计量准则中实际利率法核算的一部分，属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》（以下简称借款费用准则）中利息费用的范畴，应当予以资本化。多数与会代表认为，情形二与情形三均属于修改借款合同导致的预计现金流量变化，区别在于是否构成实质性修改而需终止确认原借款。无论修改是否构成终止确认，所有因重新议定借款合同导致的原借款预计现金流量的变化均不属于严格意义上按实际利率法计算确定的利息，不属于借款费用的范畴，不应予以资本化。部分与会代表认为，借款费用准则中借款费用资本化的范畴是狭义的，为可直接归属于符合资本

化条件的资产的购建或者生产的借款费用，案例中的三种情形都属于对金融负债的一次性调整，实质上是对过去或未来的利息的一次性调整计入当期损益，与在建工程的购建并不直接相关，不应该作为一般借款的利息费用资本化。个别与会代表提出，对于一般借款，其资本化金额的计算是基于报告期间的加权平均利率，且该加权平均利率将会适用于所有在建工程项目。如果将本案例三个情形中的一次性损益作为利息支出参与计算加权平均利率，可能会扭曲加权平均利率从而导致非预期的会计处理后果。因此，如果本案例中的借款均属于一般借款，不应将三个情形的一次性损益作为借款费用予以资本化。如果本案例中的借款属于专门借款，那么在情形一下进行资本化也有一定合理性。

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，对于情形一，针对企业改变借款偿还计划产生的损益影响，会议讨论未形成倾向性意见；对于情形二和情形三，会议讨论初步形成倾向性意见，针对借款合同修改产生的损益影响，不应予以资本化。下一步将结合实务需要作进一步研究。

十三、非同一控制下企业合并中被收购企业主要资产为持有联营企业股权是否构成业务的判断

【背景或案例】A公司以10亿元的价格收购B公司，B公司的主要资产为一项联营企业C股权。该联营企业C是一

家商业物业地产公司，本身构成业务，其主要资产包括投资性房地产、固定资产等。在上述非同一控制下的企业合并中，如果被购买方 B 公司的主要资产是一项对联营企业 C 公司的投资且该联营企业 C 公司本身构成业务，能否直接认定被购买方 B 公司构成业务从而适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》（以下简称企业合并准则）进行会计处理？

会议分析，与会代表一致认为，应当按照企业合并准则和《企业会计准则解释第 13 号》的规定，判断 B 公司是否构成业务，而不应仅因为 B 公司投资的联营企业 C 构成业务就直接认定 B 公司构成业务。如果 B 公司仅仅是一个壳公司，不从事其他投资或者经营业务，那么从业务的定义看 B 公司可能不构成业务。如果 B 公司本身是一家股权投资公司，拥有完整的股权投资管理流程和管理人员，进行股权投资业务，那么从业务的定义看 B 公司可能构成业务。

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，非同一控制下企业合并中被收购企业主要资产是联营企业股权时，不应仅因联营企业本身构成业务就直接认定被收购企业构成业务，而应按照企业合并准则和《企业会计准则解释第 13 号》的规定，判断被收购企业是否构成业务。