

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 30 期)

2026 年 4 月 24 日

签发：林启云

会议纪要

2026 年 3 月 24 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，本年度第一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张娟主持，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、中国工商银行、中国平安保险股份有限公司以及安永华明、毕马威华振、大华、大信、德勤华永、立信、普华永道、容诚、天健、天职国际、信永中和、致同等会计师事务所共 16 家单位的相关工作负责人参加会议讨论，会计司相关处室负责同志参加了会议。会议讨论了 12 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、个别财务报表中对子公司的投资是否构成主要业务活动的判断

【背景或案例】根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（修订征求意见稿）》（以下简称“新列报准则”）

规定，企业应识别其个别财务报表中对子公司的投资是否构成主要业务活动，如果构成主要业务活动，则应对子公司投资的相关损益计入经营类。实务中企业在个别财务报表层面如何判断对子公司的投资是否构成主要业务活动存在分歧，以下列三种情形为例：

情形一：母公司为纯控股平台，除了持有和管理对子公司的投资外，无其他实质经营活动。

情形二：母公司为研发中心，子公司负责生产和对外销售。母公司除向子公司提供研发服务外，没有其他经营活动，母公司向子公司收取名义金额的研发服务费。

情形三：母公司除持有对子公司的投资外，还从事其他经营活动，母子公司分别从事不同行业的业务，且都具有重要性。

问题：上述情形中，母公司在其个别财务报表层面如何判断对子公司投资的相关损益的分类？

会议分析，关于母公司个别财务报表中对子公司投资的相关损益是否应统一列示在经营类或投资类，多数与会代表认为，个别财务报表与合并财务报表编制视角和本质属性不同，在母公司个别财务报表层面对子公司投资的相关损益进行分类时，不应基于集团合并财务报表层面是否将子公司所开展的业务作为主要业务活动进行判断，而应立足母公司个别财务报表层面作出判断，不同类型企业（母公司）个别财

务报表中对子公司投资的评价角度并不同，不适合一刀切统一分类，而应当结合具体情形进行判断。其中，多数与会代表进一步提出，可在考虑个别财务报表的信息需求和经济后果等因素后，采用“一般原则加例外情形”或“可推翻假设”的规范方式为实务提供指引，在一般原则中提供总体判断标准或默认假设（即通常分类为投资类），同时列举例外情形或设置推翻假设的条件（即情形一或母公司为投资性主体等）。个别与会代表认为，为提升会计信息的可理解性和可比性，可考虑在母公司个别财务报表层面对子公司投资相关损益的类别作出统一规范，即全部列示在经营类或投资类。

关于**情形一**：多数与会代表认为，该情形与国际财务报告解释委员会（IFRIC）2025 年 11 月会议中的议题 7 一致，认可 IFRIC 的初步观点和分析，该情形下如果不将对子公司的投资认定为母公司的主要业务活动，那么母公司将没有主要业务活动，因此在母公司个别财务报表层面应将该情形下对子公司的投资认定为主要业务活动，相关损益分类为经营类。个别与会代表认为，在母公司个别财务报表层面不应以母公司是否存在主要业务活动为标准判断对子公司投资相关损益的分类，而应从业务本身性质出发，子公司属于母公司的对外投资，对子公司投资的相关损益应分类为投资类。

关于**情形二**：部分与会代表认为，多年来实务中母公司在个别财务报表层面将对子公司投资的相关损益在“投资收

益”项目中列示，不应将对子公司投资的相关损益分类为经营类的范围扩大化，建议除情形一之外的其余情形均应分类为投资类。部分与会代表认为，母公司为研发中心，如果子公司专门从事为母公司的研发活动进行生产和销售的业务，由于母公司控制子公司，子公司的生产和销售活动从本质上看属于对母公司研发活动的商业化行为，在母公司个别财务报表层面应对子公司的投资的相关损益分类为经营类。部分与会代表认为，情形二与情形一不同，情形二中母公司从事研发活动，子公司从事生产和销售活动，在母公司个别财务报表层面应将两者独立来看，因此在母公司个别财务报表层面应结合实际情况对子公司投资相关损益的分类进行判断，分类为投资类或经营类均有可能。个别与会代表认为，对于情形二，可考虑借鉴《国际财务报告准则第18号——财务报表的列示和披露》制定过程中有关联营和合营企业“一体化”的概念来区分，即如果子公司的经营活动是母公司主要业务活动不可或缺的一部分，则将该子公司视为“一体化子公司”，此类子公司相关损益分类为经营类，其他子公司相关损益分类为投资类。

关于**情形三**：部分与会代表认为，母公司从事具体经营业务，子公司从事不同行业的业务，在母公司个别财务报表层面对子公司投资相关损益的分类应根据具体情况具体分析，难以作出统一判断。部分与会代表认为，可考虑在情形

三下在母公司个别财务报表层面将对子公司投资的相关损益分类为投资类，统一实务操作。

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，企业（母公司）应结合业务实际情况在个别财务报表层面对子公司的投资是否构成主要业务活动和对子公司投资相关损益的分类进行分析判断。其中，对于情形一，会议讨论初步形成倾向性意见，母公司个别财务报表中对子公司投资的相关损益应分类为经营类；对于情形二和情形三，会议讨论初步认为对子公司投资的相关损益分类为经营类的范围应从严把握，但并未针对具体范围形成倾向性意见。下一步，将结合新列报准则、我国国情下对个别财务报表的信息需求和经济后果等，针对母公司个别财务报表层面对子公司投资相关损益的分类问题作进一步研究。

二、随电费产生的政府性基金的会计处理

【背景或案例】《中华人民共和国增值税法》（以下简称增值税法）于2026年1月1日正式施行，增值税法规定随电费代收的政府性基金不再征收增值税。增值税法实施后，新版发票将原电费拆分为电费与政府性基金两项明细列示，其中，电费属于应税项目；政府性基金属于供电企业代为收取的非税项目。此前该部分基金作为电费总额的组成部分，与应税电费一并计税开票。此次发票拆分明细后，两项

金额合计与调整前电费总额一致。上述政府性基金及附加是由供电企业依据国家法律法规代收代缴财政的专项资金，主要用于支持国家重大水利工程建设、大中型水库移民后期扶持、可再生能源发展等公共事业与民生工程。

问题：增值税法施行后，一般用电企业取得的电费发票中单独列示的“政府性基金及附加”对应的支出，应作为购电成本计入相关成本费用还是计入税金及附加？

会议分析，与会代表一致认为，增值税法施行后，一般用电企业取得的电费增值税发票中单独列示“政府性基金及附加”（不征税项目），该列示方式的改变主要是为了体现随电费代收的政府性基金不再征收增值税的变化，该政府性基金的经济实质并未发生改变。根据《企业会计准则第1号——存货》等规定，上述政府性基金及附加属于采购电力产生的相关支出，应继续作为购电成本计入外购电力的成本费用。部分与会代表进一步提出，目前“税金及附加”科目核算企业因自身生产经营而产生的、需要由企业承担纳税申报义务的各类税费支出，具体内容为企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费。比如，教育费附加以企业缴纳的增值税、消费税等各类税金为计征依据同步申报缴纳；资源税（如水资源税等）为国家针对企业开采经营自然资源活动的调节税，企业因开采经营自然资源活动而

产生资源税纳税义务。本案例电费中代征的政府性基金是按照国家法律法规、由供电企业代为收取、全额上缴财政的专项资金，本质上并不属于税费或以税为基础计算的附加。

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，增值税法施行后，一般用电企业外购电力而产生的“政府性基金及附加”（不征税项目）应继续作为购电成本计入相关成本费用。下一步，将在会计科目体系修订工作中对“税金及附加”科目的核算内容作进一步研究和明确。

三、企业以非持续经营编制基础转变为以持续经营编制基础编制财务报表时的会计处理

【背景或案例】A 公司与外国投资者 B 公司共同控制的 C 公司由于项目建设缓慢（仅购置了土地以及少量设备）、项目预期运营的周期较长、合作理念存在分歧等原因，双方拟终止建设该项目、解散 C 公司。2×24 年 11 月，C 公司宣布清算并成立清算组。C 公司以非持续经营假设为基础编制 2×24 年度财务报表，自清算日开始资产采用清算价值进行计量，后续不再对相关资产计提折旧或摊销。2×25 年 12 月，A 公司基于市场变化决定自行开展该项目建设，A、B 双方经友好协商签署了股权转让协议实现 B 公司的退出。C 公司成为 A 公司全资子公司后，A 公司终止了 C 公司的清算程序并恢复项目建设。C 公司设备已对外处置，仅剩余项目相关

土地使用权。由于 C 公司在 2×25 年 12 月份已正常开展项目建设，不存在对持续经营能力产生重大怀疑的事项，C 公司以持续经营假设为基础编制 2×25 年度财务报表。

问题：C 公司以持续经营假设为基础编制 2×25 年度财务报表，原按照清算价值计量的资产应当如何进行会计处理？如果补提以前年度的折旧摊销是否应追溯调整比较期间数据？

会议分析，部分与会代表认为，C 公司由以非持续经营转为持续经营为基础编制财务报表，可参考《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

（以下简称持有待售准则）第二十一条和三十一条的相关规定进行会计处理，即，在非流动资产或处置组不再继续划分为持有待售类别的转换日按照划分为持有待售类别前的账面价值本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额和可收回金额两者孰低计量，与原账面价值的差异应当在 2×25 年度利润表中作为持续经营损益列报，不追溯调整比较期间数据，同时应在附注中充分披露编制基础变更、资产计量调整等信息。部分与会代表认为，持有待售准则适用于企业持续经营情形，企业在非持续经营情形下不应简单套用持有待售准则的会计处理原则，可以采用“新起点法”编制 2×25 年报表，即，以转换日资产的账面价值作为新取得一项资产的初始入账价值，后续正常计提折旧和摊销，不追溯调整比

较期间数据。个别与会代表进一步提出，企业进入非持续经营状态不代表企业不再计提折旧和摊销，企业仍应在遵循企业会计准则的基础上重新估计资产的残值并继续计提折旧和摊销直至新的残值。个别与会代表认为，企业宣布清算至终止清算程序约 1 年时间，间隔较短，从报表可比性角度考虑，应补提可比期间折旧和摊销，追溯调整比较期间数据；也有个别与会代表出于参考持有待售准则中对企业持有待售的子公司或终止经营不再满足持有待售类别划分条件时的处理原则等考虑，同样建议追溯调整比较期间数据。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，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。

四、新矿产资源法下探矿权是否满足借款费用准则下“符合资本化条件的资产”的定义

【背景或案例】探矿权、采矿权统称矿业权。探矿权是指在依法取得的勘查许可证规定的范围内勘查矿产资源的权利。采矿权是指在依法取得的采矿许可证规定的范围内开采矿产资源和获得所开采的矿产品的权利。《中华人民共和国矿产资源法》（以下简称“新矿产资源法”）自 2025 年 7 月 1 日起施行。新矿产资源法规定，矿业权（含探矿权和采矿权）应通过招标、拍卖、挂牌等竞争性方式出让。探矿权人探明可供开采的矿产资源后可在探矿权期限内申请将其探矿权转为采矿权（法律法规另有规定的除外），在转换时

无需就取得采矿权另外支付费用（但需在以后开采年度每年按照相关矿产年度销售收入的一定比例支付收益权费用）。

案例：新矿产资源法施行日后，A公司以开采矿产资源为目的，通过公开竞争方式取得某省煤矿探矿权。根据探矿权出让合同，A公司应在合同签订后向当地相关监管机构缴纳矿业权出让费200亿元，后续A公司需按照年度矿产销售收入的一定比例支付收益权费用。A公司在缴纳矿业权出让费人民币200亿元后，取得探矿权证和勘查许可证。A公司在上述探矿权取得时点处在详查阶段，储量基本查明。A公司取得探矿权后，仍需精查矿井建设范围内的地质构造、煤层细节、煤质精准指标，估算探明资源量、控制资源量和推断资源量，精准评价开采技术条件并提出防治措施建议，提交满足矿井设计的全套地质资料，编制《煤炭资源勘探地质报告》，并经某省监管部门评审和备案后，可取得或将探矿权转为采矿权。A公司预计需要3至4年完成上述活动并取得采矿权证。为缴纳矿业权初始出让费，A公司向银行取得专门借款，产生借款费用。

问题 1：A公司取得的探矿权是否满足《企业会计准则第17号——借款费用》（以下简称借款费用准则）下“符合资本化条件的资产”的定义？

问题 2：如果A公司在2025年7月1日（新矿产资源法施行日）以前取得探矿权，问题1的结论是否不同？

会议分析，对于**问题 1**，与会代表一致认为，新矿产资源法实施后，A 公司以开采矿产为目的取得探矿权的相关支出可被视为最终形成采矿权的过程支出，探矿权与后续形成的采矿权本质上属于一项整体权利，二者共同构成一项采矿权资产；同时，由于 A 公司需要经过相当长的购建活动（持续探矿）才使得该资产（最终形成的采矿权）达到其预定可使用状态，因此 A 公司以开采矿产为目的所取得的探矿权满足“符合资本化条件的资产”的定义。

如果探矿权本身满足“符合资本化条件的资产”的定义，对于借款费用资本化的截止时点，部分与会代表认为，应在取得采矿权时点停止资本化；部分与会代表认为，应在达到矿产资源可开采状态、可直接开始生产的时点停止资本化。

对于**问题 2**，部分与会代表认为，不同于新矿产资源法，旧矿产资源法下企业取得探矿权后再取得采矿权具有不确定性，因此倾向于旧矿产资源法下探矿权和采矿权构成两项独立的权利，新旧法下对取得的探矿权是否满足借款费用准则下“符合资本化条件的资产”定义的判断存在差别。部分与会代表认为，旧矿产资源法下对于探矿权和采矿权是否构成一项权利进而满足“符合资本化条件的资产”定义也有探讨空间。部分与会代表进一步提出，应结合相关具体情况进行具体分析，例如企业是否以开采矿产为目的取得探矿权，以及对探矿权相关矿区经济可采储量的预计情况等。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，对于问题 1，会议讨论初步形成倾向性意见，在新矿产资源法下企业取得的探矿权与后续形成的采矿权原则上属于一项整体权利，该权利对应的采矿权资产需要经过相当长的购建活动（持续探矿）才达到其预定可使用状态，企业以开采矿产为目的取得探矿权的支出可被视为是最终形成采矿权的过程支出，相关探矿权满足借款费用准则下“符合资本化条件的资产”的定义；对于问题 2，会议讨论初步形成倾向性意见，对于在 2025 年 7 月 1 日（新矿产资源法施行日）前企业以开采矿产为目的取得探矿权的情形，如果企业在取得探矿权时已确定在探明可供开采的矿产资源后可在探矿权期限内将探矿权转为采矿权，且在转换时无需就取得采矿权另外支付费用，则可视为相关探矿权自取得权属证书之日起满足借款费用准则下“符合资本化条件的资产”定义。

五、医药企业授予独家市场推广权收取的许可费确认为许可权收入还是冲减销售费用

【背景或案例】A 公司为中国大陆境内区域指定药品的上市许可持有人，B 公司从事医药产品推广业务，并具有在区域内进行指定药品独家市场推广的能力、经验、设施和资源。双方签署协议约定：

（1）授权。A 公司授权 B 公司作为在区域内推广药品的独家市场推广服务商，在协议有效期内独占和排他（包括

针对 A 公司及其关联方) 推广药品; 授予 B 公司一项非排他许可, 在协议有效期内以推广药品目的使用药品知识产权。B 公司可将协议下全部或部分义务转让或分包给任何第三方, 但应事先书面通知 A 公司并获得 A 公司书面许可。

(2) 知识产权。药品知识产权始终属于 A 公司及其关联企业所独有的财产。

(3) 推广与交接。B 公司应根据协议约定的条款, 尽其合理商业努力在区域内推广药品, 主要包括但不限于: 学术会议和讲座; 客户拜访; 收集、反馈药品使用情况及医疗机构需求信息等。

(4) 供应与销售。A 公司负责商业政策, B 公司负责渠道管理并制定相应的渠道规划。A 公司根据 B 公司的渠道规划与 B 公司共同确定经销商, 并负责与相应授权经销商签订协议。B 公司应与 A 公司及授权经销商就销售预测和库存进行沟通, 以确保稳定供货。A 公司同意在收到 B 公司的发货通知后及时向授权经销商供应药品。

(5) 药品质量。A 公司保证其药品符合中国法律法规下销售药品必须的许可、授权和执照的要求。协议期限内, B 公司应将其知悉的产品质量相关问题及时告知 A 公司。

(6) 授权许可费。A 公司同意授权 B 公司特定药品在区域内的独家市场推广权益, B 公司向 A 公司支付项目不可退还的首付款人民币 5000 万元。协议约定触发研发里程碑

和销售里程碑（统称商业化里程碑）推广权益金。A 公司同意研发里程碑事项触发后，B 公司即获得里程碑对应的独家推广权益，并向 A 公司支付相应款项；约定的每个销售里程碑触发年度，B 公司应追加支付 A 公司独家推广权益费，每个销售里程碑付款仅触发一次。

（7）推广服务费。A 公司按年度销售额分级支付给 B 公司推广服务费。

问题：A 公司收取的许可费（包括首付款和商业化里程碑款）应分期确认为许可权收入，还是先确认为负债，后续采用合理方法分期冲减销售费用（支付给 B 公司的推广服务费）？

会议分析，与会代表一致认为，虽然 A 公司和 B 公司协议签署的名称以及具体财务安排条款明确 A 公司收取的首付款和商业化里程碑款为独家市场推广权益，但本案例的业务实质并非让渡知识产权的权利而是销售服务外包，A 公司授予 B 公司独家市场推广权不构成一项单独的销售合同，因此 A 公司收取的许可费（包括首付款和商业化里程碑款）应先确认为负债，后续采用合理方法分期冲减销售费用（支付给 B 公司的推广服务费）。

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 公司授予独家市场推广权收取的许可费应先确认为负债，后续采用合理方法分

期冲减销售费用。

六、公司部分处置唯一子公司转为权益法核算的后续年度应当如何编制财务报表

【背景或案例】A 公司处置其唯一子公司并转为权益法核算时，在处置子公司当期仍应编制合并财务报表，但在处置后的下一年度及后续会计期间应以原个别财务报表还是合并财务报表为基础进行编制？应当如何计量剩余股权的账面价值？

会议分析，多数与会代表认为，A 公司已处置其唯一子公司，在处置子公司年度的后续会计期间无需编制合并财务报表，仅需编制个别财务报表，后续期间财务报表应以原个别财务报表为基础持续编制；为确保会计信息可比性，比较期间（处置子公司年度期间）应以该期间个别财务报表数据为基础，对于与上年度合并财务报表的变化，应在财务报表附注中充分披露；如 A 公司以后年度再次取得子公司需编制合并财务报表，除非不切实可行，应再以原合并财务报表为基础持续编制。少数与会代表认为，企业财务报表编制应当具有连续性，报表使用者一般以合并财务报表数据为主要使用数据，虽然公司不再需要编制合并财务报表，但延续合并财务报表的编制基础持续编制合并财务报表更能持续反映企业作为合并主体的经营成果和财务状况，其中，个别与会代表认为，虽然 A 公司处置其唯一子公司后不再要求编制合

并财务报表，但 A 公司也可根据需要分别延续原合并财务报表和个别财务报表的编制基础编制两套财务报表。个别与会代表进一步提出，特殊情形下如 A 公司在 IPO 期间内处置唯一子公司或 A 公司为 H 股上市公司而采用国际财务报告准则编制财务报表，可能需要在会计信息可比性方面予以特别考虑，从而以合并财务报表为基础持续编制财务报表。

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，A 公司处置其唯一子公司年度后的会计期间应以其个别财务报表为基础持续编制财务报表；比较期间以上年度个别财务报表数据为基础编制，与上年度合并财务报表的变化，应在财务报表附注中充分披露。以后年度再次取得子公司需编制合并财务报表，除非不切实可行，应再以原合并财务报表为基础持续编制。

七、企业租赁负债的利息费用是否可以资本化计入其他符合资本化条件的资产成本

【背景或案例】租赁负债相关的利息费用不能资本化计入使用权资产，但在租赁期开始日后，租赁负债可视同企业的一般借款。由于租赁负债不涉及现金流入，实务中对于其作为一般借款，如何考虑利息资本化问题存在不同观点。例如，A 公司向 B 公司租赁厂房用于生产线建设和后续的生产经营。A 公司拟将租赁负债视同一般借款，将其利息费用资本化至在建的生产线和其他与租赁厂房无关但符合资本化

条件的资产成本中。

问题：A 公司的做法是否符合借款费用准则的规定？

会议分析，部分与会代表认为，《国际会计准则第 23 号——借款费用》关于借款费用资本化的判断原则较为宽松，企业为购建符合资本化条件的资产所借入的专门借款在相关资产达到预定可使用状态之后尚未偿还的，可以转化为企业的一般借款，只要企业存在其他符合资本化条件的资产，就可将该借款的利息费用按照一般借款资本化原则资本化计入该资产成本，而无论其是否被占用，租赁负债转为一般借款后的利息费用可考虑借鉴上述原则进行资本化；但目前我国实务中对于租赁负债的利息费用资本化问题比较谨慎，通常要求类比一般借款被占用才可以资本化（企业会计准则已明确要求一般借款资本化以被占用为前提）。部分与会代表认为，租赁负债与从银行取得的借款不同，实务中除非是对租入厂房本身进行的装修改建工程，很难论证其他符合资本化条件的资产的购建占用了转化为一般借款的租赁负债，基于谨慎性考虑，不应将其利息费用资本化至在建的生产线和其他与租赁厂房无关但符合资本化条件的资产成本中。个别与会代表认为，对于在租入厂房中在建的生产线，由于其与厂房结合较为紧密，可以将其视为其与租赁负债相关，租赁负债的利息费用可以按照一般借款资本化原则资本化计入其成本，而其他与租入厂房无关的资产，很难论证这

些资产的购建占用了租赁负债，因此租赁负债的利息不应资本化到这些资产中。少数与会代表表示，实务对于有关“占用”一般借款的判断原则和标准存在困惑，建议作进一步研究。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论未形成倾向性意见，下一步将结合实务作进一步研究。

八、投资方投资的合伙企业后续取得抵押的房产时的会计处理

【背景或案例】A 公司（出资 5 亿元，优先级，占比 50%）与 B 公司、C 公司（优先级，共占比 45%）以及 D 公司（劣后级，占比 5%）作为 LP，E 自然人作为 GP（占比 0.01%），共同成立了一个有限合伙企业。该合伙企业的主要目的是将合伙人的出资借款给目标房地产企业，借款本金为 10 亿元、年利率为 10%，目标房地产企业以房产项目作为抵押。该借款由 GP 作为执行事务合伙人负责对该借款进行管理。由于该合伙企业只有一项对房地产企业的借款，且 A 公司是优先级 LP，因此 A 公司将其对于合伙企业的出资作为债权投资以摊余成本计量。2×25 年该借款到期，目标房地产企业无力偿还本金及利息，与合伙企业约定将其商业地产（包括酒店及写字楼车位等）按评估价与该部分债务等额的部分进行抵债，并将抵债部分商业地产过户至该合伙企业名下。

由于合伙企业的其他股东均无房地产业务，故 2×25 年 7 月 29 日，经全体合伙人一致同意，将 E 自然人（GP）持

有的合伙企业 0.01% 份额转让给 A 公司指定的自然人甲（A 公司的董事），自然人甲担任合伙企业的 GP，由甲根据市场情况寻找合适的收购方将该资产进行出售变现，但处置合伙企业不动产等重大事项需全体合伙人一致同意。该合伙企业对于该地产确认为投资性房地产并按成本法进行核算。

问题：2×25 年 A 公司对于该合伙企业的投资应当如何进行会计核算？

会议分析，对于 2×25 年合伙企业取得抵债资产后 A 公司的会计处理，多数与会代表认为，由于合伙企业有获得抵债资产的新事项发生，需结合合伙企业持有该商业地产的商业目的，判断 A 公司对合伙企业的投资应适用《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）还是《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）。如合伙企业持有该商业地产的目的是为了商业运营以获取运营收益，A 公司持有的优先级份额面临了重大的房地产市场价格风险、经营风险，实质为与普通股或劣后级份额类似的权益性投资。同时，根据合伙协议，处置合伙企业不动产等重大事项需全体合伙人一致同意，因此 A 公司不控制该合伙企业，但对该合伙企业具有共同控制，应终止确认债权投资并按照长期股权投资准则的规定确认一项权益法核算的长期股权投资。如 A 公司持有对合伙企业投资的业务模式本质上并未发生变化，取得抵债

资产本身为借款业务后续流程的一部分，其目的为快速出售变现回收借款，则应继续适用金融工具确认计量准则。在继续适用金融工具确认计量准则的情况下，多数与会代表认为，由于合同条款未发生实质性修改，不满足金融资产终止确认并确认一项新金融资产的条件，A 公司应继续将其对合伙企业的投资作为以摊余成本计量的债权投资进行核算，同时需要进一步考虑是否发生减值；少数与会代表认为，初始确认后合伙企业的基础资产发生变化，可能导致 A 公司对合伙企业的投资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。

此外，部分与会代表认为，A 公司应首先判断其对合伙企业出资的初始会计处理是否正确，即初始时点是否应将其确认为以摊余成本计量的债权投资。根据金融工具确认计量准则的规定，本例中合伙企业的底层资产为固定的单一借款，合伙企业份额包括优先级和劣后级，仅当优先级份额约定固定收益、5%劣后级份额足以吸收合伙企业底层资产风险，且合伙企业除借款外既未设置也未开展其他可能影响优先级投资满足“本金加利息”的合同现金流量特征的业务活动的情况下，A 公司才可将该投资确认为以摊余成本计量的债权投资。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论初步形成倾向性意见，A 公司应结合业务情况并根据会计准则

的规定进行判断和会计处理。

九、发行外币可交换债券分类问题

【背景或案例】YK 公司（A+H 股，记账本位币为人民币）拟发行美元可交换债券，未来行权时可以该债券兑换其持有的澳大利亚子公司 YL 公司（澳大利亚和 H 股上市公司，记账本位币为澳币）的股份。根据交易条款安排，转股价格为债券发行前一日的澳大利亚子公司 H 股的收盘价，另外也约定美元和港币兑换汇率，即将来持有人在行使换股权时，是以美元为结算货币，转股价是以固定金额的美元换取固定数量的子公司股份。YK 公司发行可交换债券主要条件如下：

（1）发行主体：YK 能源集团股份有限公司。

（2）申报规模：总体发行规模为 8 亿美元，视市场情况分期发行。

（3）面值：美元债券面值一般为 20 万美元，对应张数为 4000 张，最终面值视市场情况而定。

（4）发行价格：债券面值的 100%。

（5）发行方式：公开发行业。

（6）发行期限：3 年。

（7）票息及换股溢价：最终实际票息及换股溢价率将根据发行时的市场情况，结合投资人反馈综合确定。最终初始换股价格预计将根据换股基准日（通常为发行前一天）YL 澳大利亚的收盘价及换股溢价率确定。

（8）换股期限：境外可交换债券的换股期限一般为可交债发行后一个月起至可交债到期前 10 日为止，具体交换期安排视市场情况而定。

（9）标的股票：YK 能源持有的 YK 澳大利亚港股普通股。

（10）股票存托数量：可交换债券发行后，可供换股的股票将被存入单独的存托账户。股票存入存托账户后，YK 能源仍可正常行使对应的表决权。

（11）担保安排：初步方案中，上市公司 YK 能源将作为发行人，为直接发行结构，无需担保。

（12）募集资金用途：用于偿还即将到期的境外债券及银行借款。

问题：在 YK 公司合并财务报表层面，应将该可交换债券分类为权益工具还是金融负债？

会议分析，《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（以下简称金融工具列报准则）规定，对于将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具，如果合同约定以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产，则应将该工具分类为权益工具（即“固定换固定”原则）。与会代表一致认为，本案例中企业通过固定金额的外币（即企业记账本位币以外的其他货币）交换固定数量的自身权益工具进行结算，由于固定金额的外币代表的是以企业记账本

位币计价的可变金额，因此，不符合“固定换固定”原则。部分代表提及国际会计准则理事会有关金融工具相关项目的初步意见，即，如果集团内某一主体发行的债券可以转换为另一主体固定数量的权益工具，当这两个主体的记账本位币不同且债券以其中一种记账本位币币种进行计价时，可认为其满足“固定换固定”原则。但本案例中，母、子公司的记账本位币分别为人民币和澳元，而发行的可交换债券的计价货币为美元，并非母、子公司的记账本位币之一，不符合“固定换固定”原则。因此，YK 公司合并财务报表层面应将该可交换债券分类为金融负债。

此外，会议还对挂钩汇率机制（即所发行债券的计价货币的兑换汇率与记账本位币挂钩）是否会影响“固定换固定”原则的判断进行了讨论。多数与会代表认为，汇率挂钩机制一般设定为一定区间范围内而非固定数值的挂钩，因此不满足“固定换固定”原则；少数与会代表认为，需要结合实际情况对具体的挂钩汇率进行判断，可能会存在满足“固定换固定”原则的情形。

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，YK 公司合并财务报表层面应将该可交换债券分类为金融负债。

十、金融资产合同现金流量特征评估中是否适用无追索权特征的判断规则

【背景或案例】实务中对于资产证券化等结构化金融工具的合同现金流量特征评估是否适用无追索权特征的判断规则存在分歧。

情形 1: A 金融企业在某些业务场景下收购了不良贷款，于初始确认日按照评估价值入账。这些不良贷款的债务人为一般企业（非结构化主体），贷款抵押物为房产等实物资产。A 金融企业认为债务人除了变现抵押物外，很可能已经失去其他还款来源（即失去“第一还款来源”）。A 金融企业收购或发放不良贷款既非意图获取抵押物的产权（例如用于整合房产原先分散的产权，待完成房产改造后对外出售获利），也非通过买卖不良贷款获取交易性利润，而是通过促成债务人变现抵押物等方式来收回贷款的本金和利息。从历史经验看，由于判断失误或经济环境变化等原因，A 金融企业并不总是有能力收回成本，最终既可能形成利润，也可能形成亏损。

问题：A 金融企业对上述不良贷款合同现金流量特征评估是否应适用无追索权特征的判断规则（即“穿透”至基础资产）？

情形 2: 原始权益人在应收账款、应收融资租赁款及小额贷款组合等债权资产证券化中，可能采用一些比较隐蔽的方式为基础资产提供增信，以降低发行融资成本。例如，根据资产证券化一揽子合同，当任一项基础债权逾期超过一定

天数时，无论该逾期债权当初入池时是否属于合格资产，原始权益人均有义务通过置换或赎回等方式补足其价值，以维持基础资产池的质量。

问题：投资者持有的资产证券化优先级份额是否具有无追索权特征、其合同现金流量特征评估是否要求适用无追索权特征或合同挂钩工具的判断规则（即“穿透”至基础资产）？

会议分析，对于情形 1，与会代表一致认为，即使该抵押贷款的债务人已无除抵押物以外的其他还款来源，A 金融企业原有贷款合同下享有的权利并未灭失，其在贷款存续期内有权要求债务人清偿，并无证据表明其贷款合同权利仅限于特定抵押物的现金流量，因此本情形下该抵押贷款的合同现金流量特征评估不适用无追索权特征的相关判断规则，而应适用一般规则（无需“穿透”至基础资产）。

对于情形 2，部分与会代表认为，投资者应将资产证券化的一揽子合同安排作为整体考虑，本情形下，无条件置换或赎回等机制实际上构成了原始权益人向优先级份额持有人提供的增信，优先级份额持有人的投资决策不完全基于基础资产池的质量，还基于原始权益人的主体信用，可视为向原始权益人发放以基础资产池为抵押担保物的贷款。因此，该资产证券化优先级份额的合同现金流量特征评估不适用无追索权特征和合同挂钩工具的判断规则。部分与会代表认

为，投资者持有的优先级份额是否具有无追索权特征应依据资产证券化的合同约定看其现金流量是否仅限定于资产证券化所设立特殊目的主体（SPV）持有的基础资产所产生的现金流量，这一判断与 SPV 持有的基础资产本身是否具有无追索权特征是不同层面的问题。本情形中，原始权益人对基础资产池提供的增信措施不影响投资者持有的优先级份额是否具有无追索权特征的判断，因为相关增信措施仅存在于原始权益人与基础资产池之间（可将增信措施视为资产证券化基础资产的一部分），优先级份额持有人无权直接越过基础资产池追索原始权益人，按照该资产证券化安排，投资者持有的优先级份额的合同现金流量特征评估应当适用无追索权特征以及合同挂钩工具的判断规则。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，对于**情形 1**，会议讨论初步形成倾向性意见，该抵押贷款的合同现金流量特征评估不适用无追索权特征的判断规则；对于**情形 2**，会议讨论未形成倾向性意见。

十一、企业掉期存款业务的会计核算

【背景或案例】D 公司因日常业务结算需要持有大量美元存款，为规避美元风险及获取不同市场利差收益，2×25 年 9 月 D 公司与银行进行掉期存款交易，交易要素如下：

近端买入金额及币别：	欧元 200,000,000.00	远端买入金额及币别：	美元 234,290,000.00
近端卖出金额及币	美元	远端卖出金额及	欧元

别:	233,000,000.00	币别:	200,000,000.00
近端汇率(市场):	1.165000	远端汇率:	1.171450
近端起息日:	2 × 25/9/5	远端到期日:	2 × 25/12/5
欧元利率	2.526%		

D 公司与银行于 2 × 25 年 9 月 5 日按照即期市场汇率将持有的美元换为欧元，欧元存放于企业存款账户中，期间按照欧元利率计息，3 个月后将欧元本息按照约定的远期汇率换回美元。交易到期，D 公司取得固定的欧元利息收入及外汇掉期汇率差形成掉期收益。从 D 公司的角度，初始为美元存款，最终亦取得确定金额的美元存款。交易合约存在两种情形：

情形 1：美元欧元外汇掉期与欧元存款在两份合同中分别约定，条款无相互关联。

情形 2：美元欧元外汇掉期和欧元存款的交易在一份合同中约定。合同约定：D 公司在资金账户内留存的资金是换币交易的组成部分；存续期间 D 公司无权划转欧元存款，不办理任何挂失手续或其他处分；D 公司授权银行对账户内资金冻结、监管；业务到期，银行有权自动划转兑付。

问题：上述两种情形下，D 公司应如何分别进行会计处理？如果整体作为一项金融工具核算，其合同现金流量是否仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付（即能否通过 SPPI 测试）？

会议分析，对于情形 1，多数与会代表认为，两份合同

分别签署且条款无相互关联，因此 D 公司应将两份合同作为两项金融工具分别进行会计处理，即期换汇后的欧元定期存款作为单独的金融资产核算，外汇掉期合约作为衍生金融工具核算。个别与会代表认为，从业务实质看可将两份合同合并作为一项金融工具进行核算。

对于**情形 2**，部分与会代表认为，实际业务中此类情形并不常见，而且将两项金融工具作为一个整体进行会计处理的要求非常严苛（如合同明确约定两项工具同时生效、结束等），基于本案例提供的背景并结合实务，其业务实质与情形 1 无本质区别，D 公司应将其作为两项金融工具分别进行会计处理。部分与会代表认为，根据约定，合同存续期间 D 公司授权银行对账户内资金冻结、监管，其无权划转欧元存款，且业务到期时银行有权自动划转兑付，因此应作为一项金融工具核算。对于如作为一项金融工具核算能否通过 SPPI 测试的判断，多数与会代表认为，由于引入了汇率风险等其他因素，其合同现金流量不能通过 SPPI 测试；个别与会代表认为，该业务性质可视为固定利率的美元存款，其现金流量能够通过 SPPI 测试。

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，对于**情形 1**，两份合同应分别进行会计处理；对于**情形 2**，需结合实务具体情况作出判断。

十二、金融机构不良债权资产结构化批量转让交易的会

计处理

【背景或案例】A 银行与资产管理公司（AMC）签订资产转让协议，转让资产为 A 银行贷款相关的债权。截至基准日全部标的债权资产情况：本金余额共计 1.55 亿元，利息共计 0.1 亿元，债权总额为 1.65 亿元，已计提减值准备 1 亿元。根据转让协议，相关债权的转让价款为人民币 6500 万，债权的市场化报价为 1950 万元。收购方（即 AMC）采用分期付款支付方式支付转让价款，首付款为约定转让价款的 30%，即 1950 万元，于协议签订之日起五个工作日内支付，剩余价款支付分为两个阶段。在履约期满，若债权实现金额低于收购方市场化报价，则收购方市场化报价与资产包债权实现金额之间的差额损失由收购方承担，若债权实现金额高于首付款，则按照上述比例分配。根据协议，相关债权的法定权利转移日为收购方按照协议约定支付首付款之日。资产转让后，AMC 反向委托 A 银行进行不良资产的清收，但 AMC 享有对不良资产清收的监督和管理权。AMC 分阶段付款条款具体如下：

债权实现金额	首付款	第一阶段付款	第二阶段付款
$X \leq 1950$ 万元	1950 万元	0	0
$1950 \text{ 万元} < X \leq 6500$ 万元	1950 万元	$(X - 1950 \text{ 万元}) \times 0.98$	0
$6500 \text{ 万元} < X$	1950 万元	4459 万元，即 $(6500 \text{ 万元} - 1950 \text{ 万元}) \times 0.98$	$(X - 6500 \text{ 万元}) \times 0.9$

问题：在上述不良资产转让模式下，A 银行相关金融资产是否满足终止确认条件，应如何进行会计处理？

会议分析，与会代表一致认为，企业应当按照《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）的规定，结合所转让不良资产预计未来现金流情况进行定性、定量分析，对上述交易安排下不良资产所有权上的风险和报酬转移情况作出判断。本案例中，A 银行转让不良资产时仅收到首付款 1950 万元（即市场报价），后续两阶段收款取决于不良资产的实际回收情况。多数与会代表认为，由于首付款 1950 万元（即市场报价）与合同约定的转让价款（6500 万元）差异较大，如合同约定的转让价款（6500 万元）合理反映了不良资产转让日的价值，可预期该不良资产后续回收金额很可能超出首付款，且 A 银行享有该超出金额的绝大部分（第一阶段 98%，第二阶段 90%），定性和定量分析结果很可能表明 A 银行保留了被转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。在 A 银行保留了被转移金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的情况下，A 银行不能终止确认相关不良资产，也不能将后续收款权确认为一项新的金融资产。如确因该不良资产后续回收金额超出首付款的可能性极低，经分析测算 A 银行转移了不良资产所有权上几乎所有风险和报酬的，A 银行应在转让日根据预期可回收金额足额计提预期信用损失后再予以终止确认；在该情况下，对于

后续收款权，部分与会代表认为，可将其作为 A 银行转移金融资产而收取对价的一部分，确认为一项新的金融资产，并按公允价值进行初始计量（由于后续回收金额及可能性极低，其初始确认时公允价值可能接近于 0）；部分与会代表认为不应将其确认为一项新的金融资产。

此外，与会代表认为，如经分析测算 A 银行既未转移也未保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，由于收购方反委托银行清收不良资产，表明 A 银行仍保留对已转让不良资产的控制，需按继续涉入的情形进行会计处理。

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，A 银行应根据金融资产转移准则规定，结合转让协议以及不良资产预期回款情况进行定性、定量分析，评估其转移金融资产所有权上的风险和报酬的程度，从而判断其是否满足终止确认的条件。同时，在评估金融资产所有权上风险和报酬的转移程度时，对于预计未来现金流量的估计应当与预期信用损失的计量保持一致性。