



Smart

深圳市思迈特财税咨询有限公司

思迈特财税政策法规速递

企业会计准则政策

2021 年 3 月 7 日

编辑整理：郑泽文 审核：李敦峰

目 录

【财政部会计司发布 2021 年第一期（20 个）企业会计准则实施问答】..... 1

一、金融准则实施问答..... 1

1. 问：某企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（财会〔2017〕8 号）、《企业会计准则第 24 号——套期会计》（财会〔2017〕9 号）和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号），该企业的子公司是一家保险公司，且符合暂缓执行新金融工具相关会计准则的条件，该企业在编制合并财务报表时，是否应统一保险公司的会计政策？.....1
2. 问：封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体，是否符合持续经营假设？.....1
3. 问：如果企业判断以“贷款基准利率”为基础确定利息的金融资产符合本金加利息的合同现金流量特征，那么企业根据中国人民银行改革完善贷款市场报价利率（LPR）形成机制的决定，将确定该金融资产利息的基础调整为“贷款市场报价利率”时，能否认为该金融资产仍然符合本金加利息的合同现金流量特征？.....1
4. 问：某企业于资产负债表日对金融资产计提损失准备，资产负债表日至财务报告批准报出日之间，该笔金融资产到期并全额收回。对于以往计提的损失准备，该企业是否应当作为资产负债表日后调整事项调整资产负债表日的财务报表？.....2
5. 问：企业应当如何判断某项投资的会计处理适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（财会〔2014〕14 号）还是适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）？.....2
6. 问：企业支付永续债利息的会计处理是否与税务处理一致？.....3
7. 问：在金融工具确认计量准则施行日，将原分类为可供出售金融资产的权益工具投资按照准则第十九条指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，其原账面价值与新账面价值之间的差额应当如何处理？该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额是否转入留存收益？该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失是否由留存收益转入其他综合收益？.....3

8. 问：企业从事的融资担保、信用证、信用保险等“财务担保合同”业务，应当适用保险合同相关会计准则还是金融工具确认计量准则？	4
9. 问：企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，应当分类为何种金融资产？	4
10. 问：企业按照管理金融资产的业务模式对相关金融资产进行分类，在评估确定管理金融资产的业务模式时，应当从子公司层面还是集团层面考虑？	5
11. 问：新冠肺炎疫情下，企业在应用预期信用损失法时应重点关注哪些问题？	5
二、租赁准则实施问答	6
1. 问：承租人于新冠肺炎疫情期间欠付租金，出租人应当如何进行会计处理？	6
2. 问：某租赁合同变更导致租赁期缩短至1年以内，承租人应当如何进行会计处理？是否允许改按短期租赁进行会计处理并追溯调整？	6
3. 问：某租赁合同约定，承租人租赁设备用于生产A产品，租赁期为5年，每年的租赁付款额按照设备当年运营收入的80%计算，于每年末支付给出租人。假定不考虑其他因素，承租人应当如何基于该租赁合同对租赁负债进行初始计量和后续计量？	7
4. 问：某租赁合同约定，初始租赁期为1年，如有一方撤销租赁将支付重大罚金，1年期满后，如经双方同意租赁期可再延长2年，如有一方不同意将不再续期，没有罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大。根据上述合同，企业应如何确定租赁期？	7
三、股份支付准则实施问答	8
1. 问：某国内企业的境外母公司在集团内实施股权激励计划且适用股份支付准则，该国内企业无结算义务，该国内企业应当如何对其员工享有的股权激励计划进行会计处理？	8
四、债务重组准则实施问答	8
1. 问：债务人能否在债务重组合同签署时确认债务重组损益？	8
2. 问：债务重组的方式主要包括债务人以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款，以及前述一种以上方式的组合。企业如何判断所进行的债务重组是否属于将债务转为权益工具（“债转股”）方式？	8
3. 问：债务人以存货清偿债务方式进行的债务重组，是否应当作为存货销售进行会计处理？	9

五、外币折算准则实施问答.....	9
1. 问：外币预收账款和预付账款是货币性项目还是非货币性项目，上述项目在资产负债表日是否会产生汇兑损益？	9
【企业会计准则执行法规】	10
一、财政部 国资委 银保监会 证监会关于严格执行企业会计准则 切实加强企业 2020 年年报工作的通知（财会〔2021〕2 号）	10
二、财政部 关于印发《企业会计准则解释第 14 号》的通知（财会〔2021〕1 号）	16
企业会计准则解释第 14 号.....	16
一、关于社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理.....	16
二、关于基准利率改革导致相关合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理.....	19
三、生效日期.....	21
三、财政部 银保监会关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知（财会〔2020〕22 号）.....	21
【国际会计准则理事会公开征求意见稿】	24
一、关于就国际会计准则理事会发布的同一控制下的企业合并讨论稿公开征求意见的函（财会便〔2021〕14 号）	24
二、关于就国际会计准则理事会发布的管制资产和管制负债征求意见稿公开征求意见的函（财会便函〔2021〕13 号）	25
【欢迎加盟】 思迈特财税咨询诚征转让定价(同期资料准备) 税务专业服务业务合作伙伴...	26
★关于思迈特★.....	26
★转让定价税务服务范围★.....	26
★转让定价服务方面优势★.....	27
★主要客户★.....	28
★合作内容★.....	29
【联系我们】	31

【财政部会计司发布 2021 年第一期（20 个）企业会计准则实施问答】

一、金融准则实施问答

1. 问：某企业执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（财会〔2017〕8 号）、《企业会计准则第 24 号——套期会计》（财会〔2017〕9 号）和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号），该企业的子公司是一家保险公司，且符合暂缓执行新金融工具相关会计准则的条件，该企业在编制合并财务报表时，是否应统一保险公司的会计政策？

答：根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（财会〔2014〕10 号）第二十七条，母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

2. 问：封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体，是否符合持续经营假设？

答：根据《企业会计准则——基本准则》并参照相关讲解，持续经营，是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营前提下，会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

明确这个基本假设，就意味着会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定合约条件清偿债务，并根据企业会计准则进行确认、计量和报告，而不是按照企业破产清算有关会计处理规定处理。因此，对于封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体，有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立。

3. 问：如果企业判断以“贷款基准利率”为基础确定利息的金融资产符合本金加利息的合同现金流量特征，那么企业根据中国人民银行改革完善贷款市场报价利率（LPR）形成机制的决定，将确定该金融资产利息的基础调整为“贷款市场报价利率”时，能否认为该金融资产仍

然符合本金加利息的合同现金流量特征？

答：除非存在其他导致不符合本金加利息的合同现金流量特征的因素，从“贷款基准利率”调整为“贷款市场报价利率”本身不会导致相关金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征。例如，利率为“贷款市场报价利率+200 基点”的贷款符合本金加利息的合同现金流量特征；再如，利率为“贷款市场报价利率向上浮动 20%”的贷款不符合本金加利息的合同现金流量特征。

4. 问：某企业于资产负债表日对金融资产计提损失准备，资产负债表日至财务报告批准报出日之间，该笔金融资产到期并全额收回。对于以往计提的损失准备，该企业是否应当作为资产负债表日后调整事项调整资产负债表日的财务报表？

答：根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》（财会〔2006〕3 号）并参照相关讲解，资产负债表日后事项是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情況在资产负债表日或以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或以前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

企业在资产负债表日后终止确认金融资产，属于表明资产负债表日后发生的情况的事项，即非调整事项。如果企业在资产负债表日考虑所有合理且有依据的信息，已采用预期信用损失法基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测计提了信用减值准备，不能仅因资产负债表日后交易情况认为已计提的减值准备不合理，并进而调整资产负债表日的财务报表。

5. 问：企业应当如何判断某项投资的会计处理适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（财会〔2014〕14 号）还是适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）？

答：首先，企业应当判断投资方是否对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响，从而使该投资适用长期股权投资准则。

其次，如果该投资不适用长期股权投资准则，企业应当根据金融工具确认计量准则，判断该投资是否为权益工具投资，并进行相应会计处理。

风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照金融工具确认计量准则

的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，适用金融工具确认计量准则。

6. 问：企业支付永续债利息的会计处理是否与税务处理一致？

答：根据金融工具列报准则第七条，发行永续债的企业应当根据永续债合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将永续债分类为金融负债或权益工具，永续债利息相应作为利息支出或股利分配。

根据《关于永续债企业所得税政策问题的公告》（财政部、税务总局公告 2019 年第 64 号），企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策。符合规定条件的，也可以按照债券利息适用企业所得税政策。其中，符合规定条件是指符合下列条件中 5 条（含）以上：

（1）被投资企业对该项投资具有还本义务；（2）有明确约定的利率和付息频率；（3）有一定的投资期限；（4）投资方对被投资企业净资产不拥有所有权；（5）投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；（6）被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；（7）被投资企业将该项投资计入负债；（8）该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；（9）该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

因此，会计上将永续债作为金融负债或权益工具处理，不一定对应适用税务上的利息或股利政策，反之亦然。企业采取的会计核算方式与税务处理方法不一致的，在进行税务处理时须作出相应纳税调整。

7. 问：在金融工具确认计量准则施行日，将原分类为可供出售金融资产的权益工具投资按照准则第十九条指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，其原账面价值与新账面价值之间的差额应当如何处理？该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额是否转入留存收益？该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失是否由留存收益转入其他综合收益？

答：根据金融工具确认计量准则第七十三条和七十八条，在准则施行日，企业应当按照准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），金融工具原账面价值和准则施行日的新账面价值之间的差额，应当计入准则施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。在

准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据准则的相关规定，考虑将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并追溯调整。

因此，原分类为可供出售金融资产的权益工具投资，按照新金融工具确认计量准则指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，企业应当以其在新金融工具确认计量准则施行日的公允价值计量，原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入其他综合收益，后续不得转入当期损益，待该权益工具终止确认时转入留存收益。

在新金融工具确认计量准则施行日，该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额不做处理，待该权益工具终止确认时转入留存收益。

该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失，原则上应当转入其他综合收益，实务上出于简化考虑，允许不对累计减值损失做出处理。

8. 问：企业从事的融资担保、信用证、信用保险等“财务担保合同”业务，应当适用保险合同相关会计准则还是金融工具确认计量准则？

答：根据《企业会计准则解释第4号》（财会〔2010〕15号），融资性担保公司发生的担保业务，应当按照《企业会计准则第25号——原保险合同》（财会〔2006〕3号）、《企业会计准则第26号——再保险合同》（财会〔2006〕3号）、《保险合同相关会计处理规定》（财会〔2009〕15号）等有关保险合同的相关规定进行会计处理。

根据金融工具确认计量准则第六条，对于财务担保合同，发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用金融工具确认计量准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经作出，不得撤销。否则，相关财务担保合同适用金融工具确认计量准则。

9. 问：企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，应当分类为何种金融资产？

答：根据金融工具确认计量准则第十九条，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当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。企业不得将该或有对价指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

10. 问：企业按照管理金融资产的业务模式对相关金融资产进行分类，在评估确定管理金融资产的业务模式时，应当从子公司层面还是集团层面考虑？

答：根据金融工具确认计量准则第十六条并参照相关应用指南，企业管理金融资产的业务模式是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。企业应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础，在金融资产组合的层次上确定其管理金融资产的业务模式；同一企业可能会采用多个业务模式管理其金融资产。

集团及各子公司应当根据各自的实际情况确定其管理金融资产的业务模式。对于同一金融资产组合，集团和子公司对其管理该组合的业务模式的判断通常一致。

11. 问：新冠肺炎疫情下，企业在应用预期信用损失法时应重点关注哪些问题？

答：（1）在无须付出不必要的额外成本或努力的前提下，企业应用的预期信用损失法应当反映有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。在评估未来经济状况时，既要考虑疫情的影响，也要考虑政府等采取的各类支持性政策。

（2）企业应当加强对预期信用损失法下使用模型的管理，定期对模型进行重检并根据具体情况进行必要的修正。考虑疫情引发的不确定性，应当适当调整模型及其假设和参数。在确定反映疫情影响下经济状况变化的多种宏观经济情景及其权重时，应当恰当运用估计和判断。包括适时调整经济下行情景的权重、考虑政府支持性政策对借款人违约概率及相关金融资产违约损失率的影响等。无法或难以及时通过适当调整模型及其假设和参数反映疫情潜在影响的，企业可以通过管理层“叠加”进行正向或负向调整。企业应当规范管理层“叠加”的运用和审批。

（3）因借款人或客户所在的区域和行业等受疫情影响程度不同，可能导致贷款、应收款项等金融资产的风险特征发生变化，企业应当考虑这些变化对评估信用风险对应相关金融资产所在组别的影响，必要时应当根据相关金融资产的共同风险特征重新划分组别。

（4）银行等金融机构因疫情原因提供临时性延期还款便利的，应当根据延期还款的具体条款和借款人的还款能力等分析判断相关金融资产的信用风险是否自初始确认后已显著增加。例如，银行针对某类贷款的所有借款人提供延期还款便利的，应当进一步分析借款人的信用状

况和还款能力等，既应当充分关注并及时识别此类借款人信用风险是否显著增加，也不应当仅因其享有延期还款便利而将所有该类贷款认定为信用风险自初始确认后已显著增加。再如，银行针对某类贷款的延期还款便利仅限于满足特定条件的对象的，应当评估这些特定条件是否表明贷款信用风险自初始确认后已显著增加。

(5) 企业应当按照企业会计准则的要求披露确定预期信用损失所采用的估计技术、关键假设和参数等相关信息，并重点披露各经济情景中所使用的关键宏观经济参数的具体数值、管理层“叠加”调整的影响、对政府等提供的支持性政策的考虑等。

二、租赁准则实施问答

1. 问：承租人于新冠肺炎疫情期间欠付租金，出租人应当如何进行会计处理？

答：根据租赁准则第四十条，出租人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（财会〔2017〕8 号）的规定，对应收融资租赁款的终止确认和减值进行会计处理。

因此，如果承租人欠付租金，但租赁合同未发生变更，出租人应继续按原租赁合同的条款进行相关会计处理。出租人可作出会计政策选择，对租赁应收款按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备，也可将其发生信用减值的过程分为三个阶段，对不同阶段的预期信用损失采用相应的会计处理方法。

如果承租人与出租人就租金减让达成新的约定，并满足《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）中关于简化处理的条件，出租人（在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业除外）可以选择采用简化方法进行会计处理。

2. 问：某租赁合同变更导致租赁期缩短至 1 年以内，承租人应当如何进行会计处理？是否允许改按短期租赁进行会计处理并追溯调整？

答：根据租赁准则第二十九条、第三十条并参照相关应用指南，租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。短期租赁是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的

租赁。

因此，租赁变更导致租赁期缩短至 1 年以内的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，部分终止租赁的相关利得或损失记入“资产处置损益”科目。企业不得改按短期租赁进行简化处理或追溯调整。

3. 问：某租赁合同约定，承租人租赁设备用于生产 A 产品，租赁期为 5 年，每年的租赁付款额按照设备当年运营收入的 80% 计算，于每年末支付给出租人。假定不考虑其他因素，承租人应当如何基于该租赁合同对租赁负债进行初始计量和后续计量？

答：根据租赁准则第十七条、第十八条、第二十四条并参照相关应用指南，租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。取决于指数或比率的可变租赁付款额是租赁付款额的组成部分。未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即并非取决于指数或者比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

按照上述租赁合同约定，租赁付款额按照设备年运营收入的一定比例计算，属于可变租赁付款额，但该可变租赁付款额取决于设备的未来绩效而不是指数或比率，因而不纳入租赁负债的初始计量。在不存在其他租赁付款额的情况下，该租赁合同的租赁负债初始计量金额为 0。后续计量时，承租人应将按照设备运营收入 80% 计算的可变租赁付款额计入 A 产品成本。

4. 问：某租赁合同约定，初始租赁期为 1 年，如有一方撤销租赁将支付重大罚金，1 年期满后，如经双方同意租赁期可再延长 2 年，如有一方不同意将不再续期，没有罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大。根据上述合同，企业应如何确定租赁期？

答：根据租赁准则第十五条，租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，同时还应包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。

按照上述租赁合同约定，租赁期开始日的第 1 年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。对于此后 2 年的延长期，因为承租人和出租人均可单方面选择不续约而无需支付任何罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大，该租赁不再可强制执行，即后续 2 年延长期非不可撤销期间。因此，该租赁合同在初始确认时应将租赁期确定为 1 年。

三、股份支付准则实施问答

1. 问：某国内企业的境外母公司在集团内实施股权激励计划且适用股份支付准则，该国内企业无结算义务，该国内企业应当如何对其员工享有的股权激励计划进行会计处理？

答：根据《企业会计准则解释第4号》（财会〔2010〕15号），对于企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，接受服务企业没有结算义务的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。

因此，该国内企业应当将其员工享有的股权激励计划作为权益结算的股份支付处理。

四、债务重组准则实施问答

1. 问：债务人能否在债务重组合同签署时确认债务重组损益？

答：债务的终止确认，应当遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）有关金融负债终止确认的规定。债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务。

由于债权人与债务人之间进行的债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，例如破产重整中进行的债务重组。因此，债务人只有在符合上述终止确认条件时才能终止确认相关债务，并确认债务重组相关损益。在签署债务重组合同的时点，如果债务的现时义务尚未解除，债务人不能确认债务重组相关损益。

2. 问：债务重组的方式主要包括债务人以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款，以及前述一种以上方式的组合。企业如何判断所进行的债务重组是否属于将债务转为权益工具（“债转股”）方式？

答：在债务人将债务转为权益工具方式中，权益工具是指根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》（财会〔2017〕14号）分类为“权益工具”的金融工具，体现为股本、实收资本、资本公积等。

实务中，有些债务重组名义上采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务

人在未来某个时点以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。对于债务人，这些“股权”并不是根据金融工具列报准则分类为权益工具的金融工具，从而不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，这类交易也不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

3. 问：债务人以存货清偿债务方式进行的债务重组，是否应当作为存货销售进行会计处理？

答：根据债务重组准则第十条，以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）第二条，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

通常情况下，债务重组不属于企业的日常活动，因此债务重组不适用收入准则，不应作为存货的销售处理。所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额，记入“其他收益”科目。

五、外币折算准则实施问答

1. 问：外币预收账款和预付账款是货币性项目还是非货币性项目，上述项目在资产负债表日是否会产生汇兑损益？

答：根据外币折算准则第十一条，货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或偿付的负债；非货币性项目是指货币性项目以外的项目。在资产负债表日，以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

外币预收账款和预付账款均不满足货币性项目的定义，属于以历史成本计量的外币非货币性项目，企业在资产负债表日应当采用交易发生日的即期汇率折算，不产生汇兑损益。

【企业会计准则执行法规】

一、财政部 国资委 银保监会 证监会关于严格执行企业会计准则 切实加强企业 2020 年年报工作的通知（财会〔2021〕2 号）

发文日期：2021 年 1 月 27 日

法规全文：

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国资委、银保监局、证监局，新疆生产建设兵团财政局、国资委，财政部各地监管局，有关单位：

为贯彻落实党中央、国务院决策部署，切实提高会计信息质量，加大对企业会计准则实施环节的管理和指导力度，防范财务造假，扎实推动相关企业做好 2020 年年报编制工作，现将有关事项通知如下：

一、充分认识加强企业 2020 年年报工作的重要意义

党中央、国务院领导同志高度重视会计审计工作，2020 年以来就加强会计审计监管工作、严厉打击财务造假、提高资本市场信息披露质量多次作出重要指示批示。推动会计准则高质量实施，切实提高会计信息质量，实现各类企业会计信息真实可比，是打通国内大循环断点堵点、构建新发展格局的重要举措；是引导资源有效配置、发挥市场配置资源基础性调节作用的基本保障；是提高资本市场信息披露质量、维护广大投资者权益的必然要求。

近年来，有关方面共同推动会计准则有效实施，取得积极成效，但也暴露出部分企业执行会计准则不严格、会计信息失真、擅自扩大利用估值和判断空间等问题，甚至出现个别企业财务造假，会计师事务所审计失败等案例。企业年报反映企业资产负债状况、一年来的经营业绩及成果，在真实披露企业会计信息方面发挥着至关重要的作用。2020 年全球遭受新冠肺炎疫情影响，国际形势严峻复杂，部分企业经营困难加剧，面临的风险挑战增多。当前正处于编制、审计、披露企业年报的关键时期，有关地方和单位要坚决贯彻落实党中央、国务院决策部署，切实提高思想认识，积极采取措施，督促相关企业严格执行企业会计准则等各项要求，扎实做好 2020 年年报工作。

二、编制 2020 年年报应予关注的准则实施重点技术问题

企业编制年报应当严格执行财政部发布的企业会计准则、企业会计准则解释、企业会计准则应用指南、会计处理规定等有关规定。在此基础上，需要特别关注以下重点问题：

（一）关于新冠肺炎疫情期间相关业务的会计处理。

1. 企业应当按照《企业会计准则第 2 号——存货》、《企业会计准则第 8 号——资产减值》等的相关规定，根据疫情期间的具体情况对存货跌价准备、长期资产如商誉等减值准备进行职业判断和会计处理，合理确定关键参数，充分、及时披露与减值相关的重要信息。如因属于某些特定行业或海外业务而受到疫情较大影响的，应予以特别关注。

2. 企业应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 6 号——无形资产》等的相关规定，在疫情期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销；在疫情停工停产期间计提的固定资产折旧和无形资产摊销应当根据用途计入相关资产的成本或当期损益。

3. 企业应当按照《企业会计准则第 16 号——政府补助》的相关规定，将在疫情期间取得的政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，并进行相应会计处理。例如，承租人因疫情停业原因收到政府发放的、用于补偿其停业期间发生损失的租赁费补贴，属于与收益相关的政府补助。

4. 新冠肺炎疫情下承租人与出租人就租金减让达成新的约定，并满足《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10 号）中关于简化处理条件的，承租人与出租人可以选择采用简化方法进行会计处理。该选择应当一致地应用于类似租赁合同，不得随意变更。

（二）关于执行新准则的相关会计处理。

1. 企业应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号，以下简称新收入准则）的相关规定，根据实际情况判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如属于某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在履约义务履行的期间内确认；如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务，应当在客户取得相关商品或服务（以下简称商品）控制权的时点确认收入。企业不得通过随意调整收入确认方法提早、推迟确认收入或平滑业绩。

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体事实和情况选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。例如，“里程碑法”通常采用“已达到的里程碑”这一产出指标来确定履约进度，企业应当分析合同中约定的不同里程碑节点是否能恰当代表履约进度，如果里程碑节点能恰当代表履约进度，则表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是恰当的；如果企业在合同约定的各个里程碑之间向客户转移了重大的商品控制权，则很可能表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是不恰当的，企业应当选择其他产出指标或其他方法来确定履约进度。

2. 当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当评估特定商品在转让给客户之

前是否控制该商品，确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。控制该商品的，其身份为主要责任人，用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。

为便于准则实施，企业在判断时通常也可以参考如下三个迹象：企业承担向客户转让商品的主要责任；企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；企业有权自主决定所交易商品的价格。需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转移给客户之前是否能够控制该商品为原则，上述三个迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

3. 首次执行新收入准则的企业，应当按照该准则的相关规定进行新旧衔接。企业首次执行新收入准则时新产生了应收账款或合同资产的，相应的预期信用损失应当调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整。

4. 企业确定租赁期时不仅应考虑不可撤销的租赁期间，如果承租人合理确定将行使续租选择权或不行使终止租赁选择权，租赁期应包含不可撤销租赁期间、续租选择权涵盖期间和终止租赁选择权涵盖期间。包含购买选择权的租赁即使租赁期不超过 12 个月，也不属于短期租赁。

5. 承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。由租赁资产改良导致的预计复原支出按照《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第十六条处理。

6. 企业偿还租赁负债本金和利息所支付的现金，应当计入现金流量表中的筹资活动现金流出，支付的按《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。

企业支付的预付租金和租赁保证金应当计入筹资活动现金流出，支付的与按《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第三十二条简化处理的短期租赁和低价值资产租赁相关的预付租金和租赁保证金应当计入经营活动现金流出。

7. 执行新金融工具相关会计准则的企业应当加强对准则实施过程的流程控制和动态管理，完善预期信用损失法的治理机制和管理措施，改进信用风险评估方法，及时、充分识别预期风险，按规定计提信用风险减值准备。预期信用损失法相关模型和参数的调整应当有理有据，反映预期信用风险变化，重要模型和关键参数的调整应有专家论证并报董事会审批。企业应当严格执行《关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知》（财会〔2020〕22 号）中新

新冠肺炎疫情下应用预期信用损失法的相关规定。

8. 企业以预期信用损失为基础，对向其他企业提供的委托贷款、财务担保或向集团关联企业提供资金借贷等进行减值会计处理时，应当将其发生信用减值的过程分为三个阶段，对不同阶段的预期信用损失采用相应的会计处理方法，不得采用按照整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备的简化处理方法。

9. 企业持有的结构性存款，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）中金融资产合同现金流量特征和管理金融资产的业务模式的规定确定其分类，并进行相应确认、计量和列报。

对于商业银行吸收的符合《中国银保监会办公厅关于进一步规范商业银行结构性存款业务的通知》（银保监办发〔2019〕204 号）定义的结构性存款，即嵌入金融衍生产品的存款，通过与利率、汇率、指数等的波动挂钩或者与某实体的信用情况挂钩，使存款人在承担一定风险的基础上获得相应的收益，企业通常应当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，记入“交易性金融资产”科目，并在资产负债表中“交易性金融资产”项目列示。

10. 如果金融资产的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，其中利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价，且结合管理金融资产的业务模式，金融企业将其分类为以摊余成本计量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的，应当按实际利率法计算利息收入，记入“利息收入”科目，并在利润表中的“利息收入”项目列示。

例如，银行从事信用卡分期还款业务形成的金融资产，企业不得将其按实际利率法计算的利息收入记入“手续费及佣金收入”科目或在利润表中的“手续费及佣金收入”项目列示。再如，银行评估借款人财务状况、评估并记录各类担保、担保物和其他担保安排，以及议定金融资产的合同条款、编制和处理相关文件、达成交易等相关活动而收取的补偿，构成金融资产实际利率组成部分，银行应当以此为基础计算利息收入。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的利息收入，不得记入“利息收入”科目。

11. 企业应当严格遵循《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）和《永续债相关会计处理的规定》（财会〔2019〕2 号）等规定，合同条款表明企业不能无条件避免交付现金或其他金融资产的合同义务的，企业不得将其发行的永续债和其他类似工具分类为权益工具。

12. 对于可回售工具，例如某些开放式基金的可随时赎回的基金份额，以及发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，如果满足《企业会计准则第37号——金融工具列报》（财会〔2017〕14号）第三章中规定的分类为权益工具的条件，发行方在其个别财务报表中应当作为权益工具列报，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分应当分类为金融负债。

由于上述金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，因此对于投资方而言不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

13. 根据《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20号），企业根据相关企业会计准则规定对其联营企业或合营企业采用权益法进行会计处理时，应统一联营企业或合营企业的会计政策。发生以下情形的，企业可以不进行统一会计政策的调整：（1）企业执行新金融工具相关会计准则，但其联营企业或合营企业暂缓执行新金融工具相关会计准则。（2）企业暂缓执行新金融工具相关会计准则，但联营企业或合营企业执行新金融工具相关会计准则。

企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。该豁免在企业执行《企业会计准则第25号——保险合同》（财会〔2020〕20号）后的财务报告期间不再适用。

（三）关于其他准则的相关会计处理。

1. 企业应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则解释第13号》（财会〔2019〕21号）的相关规定，正确判断企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务；对于构成业务的，应当按照该准则的相关规定，正确区分同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并，并进行相应会计处理。

2. 企业应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的相关规定，综合考虑所有相关事实和情况，按照控制定义的各项要素判断企业是否控制被投资方。企业不应仅以子公司破产、一致行动协议或修改公司章程等个别事实为依据做出判断，随意改变合并报表范围。对控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的三项要素中的一项或多项是否发生了变化，是否影响了投资方对被投资方控制的判断。

母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，正确抵销内部交易的影响，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

3. 企业应当按照《企业会计准则第 36 号——关联方披露》、《企业会计准则解释第 13 号》（财会〔2019〕21 号）的相关规定，正确判断关联方关系和关联方交易，并在报表附注中进行相应披露。

4. 企业应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 31 号——现金流量表》、《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕36 号）、《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）、《关于修订印发合并财务报表格式（2019 年版）的通知》（财会〔2019〕16 号）的相关规定，编制 2020 年年度财务报表。企业对不存在相应业务的报表项目可结合本企业的实际情况进行必要删减，企业根据重要性原则并结合本企业的实际情况，对确需单独列示的内容可增加报表项目。例如，可以在合并现金流量表中“筹资活动产生的现金流量”项下增加“发行债券收到的现金”项目。

三、切实加强组织实施与监督检查，认真扎实做好企业 2020 年年报工作

（一）加大对重点关注会计事项的宣传贯彻。各地方和有关单位应当按照职责分工，加强协同配合，督促辖区内上市公司、国有企业、金融企业加强对本通知相关内容的学习，准确把握有关要求，及时澄清会计实务处理中模糊不清晰的地方，坚决遏制滥用会计准则、判断估计任性随意的问题，督促企业真实准确地进行会计核算与反映，切实打好防范化解重大风险攻坚战。各地方和有关单位应将企业 2020 年年报工作中的有关情况、问题建议等，及时向财政部、国资委、证监会、银保监会报告，共同扎实做好相关工作。

（二）促进提升会计师事务所审计质量，充分发挥社会审计作用。财政部将持续开展会计师事务所审计质量提升专项工作。会计师事务所在进行年报审计时，应当切实贯彻落实风险导向审计理念和方法，重点关注货币资金、收入、存货、商誉、金融工具、企业合并、关联方交易、持续经营等领域，保持职业怀疑，有效识别、评估和应对因舞弊和错误导致的财务报表重大错报风险；按照审计准则相关要求，严格执行函证等审计程序，如果利用专家工作，应着重评价专家工作的恰当性，确定是否足以实现审计目的；确保获取充分适当的审计证据，独立、客观、公正地发表审计意见，保证执业质量，防范执业风险。

（三）加强监督检查，全面促进提升 2020 年年报编制质量。财政部、国资委、证监会、银保监会将建立健全联合工作机制与重大问题会商机制，按各自职责分工，协同配合，切实加强监管力度，密切跟踪企业年报编制、审计、披露、决算等相关情况，加强信息共享与沟通。切实加大监督检查力度，严厉打击企业财务造假、会计师事务所出具不实审计报告的行为。对

地方及企业反映年报编制过程中的会计准则实施问题，财政部将牵头会同有关部门加强技术指导，及时给予回应答复，切实提高企业会计信息质量。

联系方式：

财政部会计司	zhiduerchu@mof.gov.cn
国资委财管运行局	qcec@sasac.gov.cn
银保监会财务会计部	accounting_reg@cbirc.gov.cn
证监会会计部	sxkjs@csrc.gov.cn

二、财政部 关于印发《企业会计准则解释第 14 号》的通知（财会〔2021〕1 号）

发文日期：2021 年 1 月 26 日

法规全文：

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，有关单位：

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第 14 号》，现予印发，请遵照执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：[企业会计准则解释第 14 号](#)

企业会计准则解释第 14 号

一、关于社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第 6 号——无形资产》《企业会计准则第 13 号——或有事项》《企业会计准则第 14 号——收入》《企业会计准则第 17 号——借款费用》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等准则。本解释所称 PPP 项目合同，是指社会资本方与政府方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同，该合同应当同时符合下列特征（以下简称“双特征”）：（1）社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务；（2）社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

本解释所称社会资本方，是指与政府方签署 PPP 项目合同的社会资本或项目公司；政府方，是指政府授权或指定的 PPP 项目实施机构；PPP 项目资产，是指 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产。

本解释规范的 PPP 项目合同应当同时符合下列条件（以下简称“双控制”）：（1）政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格；（2）PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益。

对于运营期占项目资产全部使用寿命的 PPP 项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果该项目合同符合前述“双控制”条件中的第（1）项，则仍然适用本解释。除上述情况外，不同时符合本解释“双特征”和“双控制”的 PPP 项目合同，社会资本方应当根据其业务性质按照相关企业会计准则进行会计处理。

（一）相关会计处理。

1. 社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建，下同）或发包给其他方等，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。

2. 社会资本方根据 PPP 项目合同约定，提供多项服务

（如既提供 PPP 项目资产建造服务又提供建成后的运营服务、维护服务）的，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务的单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。

3. 在 PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用，社会资本方应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定进行会计处理。对于本部分第 4 项和第 5 项中确认为无形资产的部分，社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时，应当将其予以资本化，并在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，结转至无形资产。除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方均应予以费用化。

4. 社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产，并按照《企业会计准则第 6 号——无形资产》的规定进行会计处理。

5. 社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现

金（或其他金融资产）条件的，应当在社会资本方拥有收取该对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时确认为应收款项，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产。

6. 社会资本方不得将本解释规定的 PPP 项目资产确认为其固定资产。

7. 社会资本方根据 PPP 项目合同，自政府方取得其他资产，该资产构成政府方应付合同对价的一部分的，社会资本方应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理，不作为政府补助。

8. PPP 项目资产达到预定可使用状态后，社会资本方应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与运营服务相关的收入。

9. 为使 PPP 项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态，社会资本方根据 PPP 项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的，应当将预计发生的支出，按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定进行会计处理。

（二）附注披露。

社会资本方应当按照重要性原则，在附注中披露各项 PPP 项目合同的下列信息，或者将一组具有类似性质的 PPP 项目合同合并披露下列信息：

1. PPP 项目合同的相关信息，包括 PPP 项目合同的概括性介绍；PPP 项目合同中可能影响未来现金流量金额、时间和风险的相关重要条款；社会资本方对 PPP 项目资产享有的相关权利（包括使用、收益、续约或终止选择权等）和承担的相关义务（包括投融资、购买或建造、运营、移交等）；本期 PPP 项目合同的变更情况；PPP 项目合同的分类方式等。

2. 社会资本方除应当按照相关企业会计准则对 PPP 项目合同进行披露外，还应当披露相关收入、资产等确认和计量方法；相关合同资产、应收款项、无形资产的金额等会计信息。

（三）新旧衔接。

2020 年 12 月 31 日前开始实施且至本解释施行日尚未完成的有关 PPP 项目合同，未按照以上规定进行会计处理的，应当进行追溯调整；追溯调整不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用本解释。社会资本方应当将执行本解释的累计影响数，调整本解释施行日当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。

符合本解释“双特征”和“双控制”但未纳入全国 PPP 综合信息平台项目库的特许经营

项目协议，应当按照本解释进行会计处理和追溯调整。

二、关于基准利率改革导致相关合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第 21 号——租赁》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》等准则。

基准利率改革是金融市场对基准利率形成机制的改革，包括以基于实际交易的近似无风险基准利率替代银行间报价利率、改进银行间报价利率的报价机制等，例如针对伦敦银行间同业拆借利率（LIBOR）的改革。

（一）相关会计处理。

1. 基准利率改革导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更的会计处理。

基准利率改革可能导致金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更，包括修改合同条款以将参考基准利率替换为替代基准利率、改变参考基准利率的计算方法、因基准利率改革触发现行合同中有关更换参考基准利率的条款等情形。

（1）对仅因基准利率改革导致变更的会计处理。

当仅因基准利率改革直接导致采用实际利率法确定利息收入或费用的金融资产或金融负债合同现金流量的确定基础发生变更，且变更前后的确定基础在经济上相当时，企业无需评估该变更是否导致终止确认该金融资产或金融负债，也不调整该金融资产或金融负债的账面余额，而应当参照浮动利率变动的处理方法，按照仅因基准利率改革导致变更后的未来现金流量重新计算实际利率，并以此为基础进行后续计量。

企业通常应当根据变更前后金融资产或金融负债的合同现金流量整体是否基本相似判断其确定基础是否在经济上相当。企业可能通过以下方式使变更前后的确定基础在经济上相当

（下同）：在替换参考基准利率或变更参考基准利率计算方法时增加必要的固定利差，以补偿变更前后确定基础之间的基差；为适应基准利率改革变更重设期间、重设日期或票息支付日之间的天数；增加包含前两项内容的补充条款等。

（2）同时发生其他变更的会计处理。

除仅因基准利率改革导致的上述变更外，采用实际利率法确定利息收入或费用的金融资产或金融负债同时发生其他变更的，企业应当先根据上述规定对基准利率改革导致的变更进行会计处理，即按照仅因基准利率改革导致变更后的未来现金流量重新计算实际利率，再根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定评估其他变更是否导致终止确认该金融

资产或金融负债。导致终止确认的，企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》有关终止确认的规定进行会计处理；未导致终止确认的，企业应当根据考虑所有变更后的未来现金流量按照上述规定重新计算的实际利率折现的现值重新确定金融资产或金融负债的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。

2. 基准利率改革导致的租赁变更的会计处理。

基准利率改革可能导致租赁变更，包括修改租赁合同以将租赁付款额的参考基准利率替换为替代基准利率，从而导致租赁合同现金流量的确定基础发生变更等情形。

（1）对仅因基准利率改革导致租赁变更的会计处理。

当仅因基准利率改革直接导致租赁变更，以致未来租赁付款额的确定基础发生变更且变更前后的确定基础在经济上相当时，承租人应当按照仅因基准利率改革导致变更后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。在重新计量租赁负债时，承租人应当根据租赁付款额的确定基础因基准利率改革发生的变更，参照浮动利率变动的处理方法对原折现率进行相应调整。

（2）同时发生其他变更的会计处理。

除仅因基准利率改革导致的上述变更外，同时发生其他租赁变更的，承租人应当将所有租赁变更适用《企业会计准则第 21 号——租赁》有关租赁变更的规定。

（二）附注披露。

企业除按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》进行披露外，还应当披露因基准利率改革所面临风险的性质和程度，以及企业管理这些风险的方式。具体包括以下相关信息：

1. 参考基准利率替换的进展情况，以及企业对该替换的管理情况；
2. 按照重要基准利率并区分非衍生金融资产、非衍生金融负债和衍生工具，分别披露截至报告期末尚未完成参考基准利率替换的金融工具的定量信息；
3. 企业因基准利率改革而面临风险导致其风险管理策略发生变化的，披露风险管理策略的变化情况。

对于基准利率改革导致的租赁变更，企业应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的有关规定进行披露。

（三）新旧衔接。

2020 年 12 月 31 日前发生的基准利率改革相关业务，未按照上述规定处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。企业无需调整前期比较财务报表数据。在本解释施

行日，金融资产、金融负债等原账面价值与新账面价值之间的差额，应当计入本解释施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

三、生效日期

本解释自公布之日起施行。2021 年 1 月 1 日至本解释施行日新增的本解释规定的业务，企业应当根据本解释进行调整。

《企业会计准则解释第 2 号》（财会〔2008〕11 号）中关于“五、企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务应当如何处理”的内容同时废止。

三、财政部 银保监会关于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知(财会〔2020〕22 号)

发文日期：2020 年 12 月 20 日

法规全文：

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，各银保监局：

自财政部 2017 年修订发布《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（财会〔2017〕8 号）、《企业会计准则第 24 号——套期会计》（财会〔2017〕9 号）和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）（以下简称新金融工具相关会计准则）以来，新金融工具相关会计准则陆续在境内外上市企业平稳实施。为进一步加强对企业实施新金融工具相关会计准则的指导，现就有关问题通知如下：

一、关于尚未执行新金融工具相关会计准则的企业

执行企业会计准则的非上市企业应当自 2021 年 1 月 1 日起执行新金融工具相关会计准则，但下列除外：

（一）适用《商业银行资本管理办法（试行）》（银监会令 2012 年 1 号）的非上市企业，执行新金融工具相关会计准则确有困难的，可以推迟至 2022 年 1 月 1 日起执行。企业推迟执行的，应当在 2021 年 4 月 30 日前向财政部会计司和银保监会财务会计部报备相关情况并说明原因，并在其 2020 和 2021 年度财务会计报告中披露推迟执行的情况及原因。

（二）适用《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106 号）的资产管理产品，执行新金融工具相关会计准则的日期可以推迟至 2022 年 1 月 1 日。

(三)符合《财政部关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》(财会〔2017〕20号)中关于暂缓执行新金融工具相关会计准则条件的保险公司,执行新金融工具相关会计准则的日期允许暂缓至执行《企业会计准则第25号——保险合同》(财会〔2020〕20号)的日期。

二、关于执行新金融工具相关会计准则的企业

(一) 监管资本过渡安排。

自2021年1月1日及以后执行新金融工具相关会计准则的非上市的银行业金融机构,在执行新金融工具相关会计准则的前五年,可以根据自身资本承受能力采用下列监管资本过渡安排:

1. 非上市银行可以将首次执行日因采用预期信用损失法增提贷款损失准备导致的核心一级资本减少额(即增提的贷款损失准备剔除递延所得税影响并扣减当日原准则下“贷款损失准备缺口”后的金额,以下简称调整基数)按照一定比例加回核心一级资本。其中,第一年和第二年按照调整基数的100%加回,第三年按照调整基数的75%加回,第四年按照调整基数的50%加回,第五年按照调整基数的25%加回。

已加回核心一级资本的贷款损失准备,不得纳入同期“超额贷款损失准备”计入二级资本,不得在同期信用风险加权资产计算中用于扣减相应资产账面价值。已加回核心一级资本的贷款损失准备所对应的递延所得税资产,不得用于计算同期信用风险加权资产。已加回核心一级资本的贷款损失准备及其对应的递延所得税资产,不得在同期杠杆率计算时纳入“调整后的表内外资产余额”。同期其他监管资本指标也应考虑上述资本加回的影响。

非上市银行首次执行日因采用预期信用损失法增提的其他信用减值准备,可以参照贷款损失准备采用上述资本加回政策。

2. 非上市的其他银行业金融机构,可以参照非上市银行采用上述资本加回政策。

3. 非上市的银行业金融机构采用上述资本加回政策的,应当在过渡期内定期向银保监会及其派出机构报告采用资本加回的情况、原因、资本加回前后监管指标的变化及其他影响,并在财务会计报告中披露前述情况、原因及影响。

对于2021年1月1日前已执行新金融工具相关会计准则的银行业金融机构,根据需要有关政策另行研究制定,财政部将牵头做好新金融工具相关会计准则实施情况的分析研判。

(二) 预期信用损失法的应用。

执行新金融工具相关会计准则的企业应当完善相关治理机制和管理措施,加强对准则实施

过程的流程控制和动态管理，完善信用风险评估方法。企业在新冠肺炎疫情下应用预期信用损失法，应当重点关注下列问题：

1. 在无须付出不必要的额外成本或努力的前提下，企业应用的预期信用损失法应当反映有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。在评估未来经济状况时，既要考虑疫情的影响，也要考虑政府等采取的各类支持性政策。

2. 企业应当加强对预期信用损失法下使用模型的管理，定期对模型进行重检并根据具体情况进行必要的修正。考虑疫情引发的不确定性，应当适当调整模型及其假设和参数。在确定反映疫情影响下经济状况变化的多种宏观经济情景及其权重时，应当恰当运用估计和判断。包括适时调整经济下行情景的权重、考虑政府支持性政策对借款人违约概率及相关金融资产违约损失率的影响等。无法或难以及时通过适当调整模型及其假设和参数反映疫情潜在影响的，企业可以通过管理层“叠加”进行正向或负向调整。企业应当规范管理层“叠加”的运用和审批。

3. 因借款人或客户所在的区域和行业等受疫情影响程度不同，可能导致贷款、应收款项等金融资产的风险特征发生变化，企业应当考虑这些变化对评估信用风险对应相关金融资产所在组别的影响，必要时应当根据相关金融资产的共同风险特征重新划分组别。

4. 银行等金融机构因疫情原因提供临时性延期还款便利的，应当根据延期还款的具体条款和借款人的还款能力等分析判断相关金融资产的信用风险是否自初始确认后已显著增加。例如，银行针对某类贷款的所有借款人提供延期还款便利的，应当进一步分析借款人的信用状况和还款能力等，既应当充分关注并及时识别此类借款人信用风险是否显著增加，也不应当仅因其享有延期还款便利而将所有该类贷款认定为信用风险自初始确认后已显著增加。再如，银行针对某类贷款的延期还款便利仅限于满足特定条件的对象的，应当评估这些特定条件是否表明贷款信用风险自初始确认后已显著增加。

5. 企业应当按照企业会计准则的要求披露确定预期信用损失所采用的估计技术、关键假设和参数等相关信息，并重点披露各经济情景中所使用的关键宏观经济参数的具体数值、管理层“叠加”调整的影响、对政府等提供的支持性政策的考虑等。

三、组织实施

贯彻实施新金融工具相关会计准则是落实党中央和国务院关于防范化解重大金融风险要求的重要举措，有利于全面揭示企业信用风险、夯实信贷资产质量，有利于强化金融监管、支持实体经济发展，有利于加大宏观经济政策逆周期调节力度，助力做好“六稳”工作和落实“六保”任务。

各地监管局和地方各级财政部门应当充分认识加强新金融工具相关会计准则贯彻实施的重要意义，强化对本地区实施新金融工具相关会计准则的组织领导和监管。财政部将组织开展专题调研或调查，加强对重点银行业金融机构和会计师事务所的督促指导，重点关注预期信用损失法等实施问题，确保新金融工具相关会计准则的有效实施，不断提高企业会计信息质量。财政部将根据准则实施情况择机组织开展专项检查。

银保监会及其派出机构应当加强与财政部门的沟通协调，采取措施持续提升银行业保险业金融机构实施新金融工具相关会计准则的效果，有效发挥准则在揭示风险、强化风险管理方面的积极作用，更好服务实体经济发展。

执行中有任何问题，请及时反馈财政部和银保监会。

【国际会计准则理事会公开征求意见稿】

一、关于就国际会计准则理事会发布的同一控制下的企业合并讨论稿公开征求意见的函（财会便〔2021〕14号）

发文日期：2021年2月25

法规全文：

各有关单位：

2020年11月，国际会计准则理事会发布了《同一控制下的企业合并（讨论稿）》（以下简称讨论稿），向全球公开征求意见。

为深入参与国际财务报告准则制定，使国际财务报告准则的修订完善能更好地反映我国的实际情况，请贵单位组织对讨论稿提出意见，并于2021年5月31日前将书面意见反馈我们。反馈意见请针对讨论稿中所列问题，结合我国的实际情况，提出意见和建议。我们将在整理、汇总和分析各方意见的基础上，向国际会计准则理事会反馈意见。讨论稿英文原文和中文简介、中文译文可在财政部网站会计司子频道（<http://kjs.mof.gov.cn/>）“工作通知”栏目以及会计准则委员会官方网站（<https://www.casc.org.cn/>）下载。

联系人：会计准则委员会 钟冰

联系电话：010-68510337

通讯地址：北京市西城区月坛南街14号月新大厦2层（邮编：100045）

电子邮箱：comments@casc.org.cn

附件：

- [1. 国际会计准则理事会《同一控制下的企业合并（讨论稿）》中文简介](#)
- [2. 国际会计准则理事会《同一控制下的企业合并（讨论稿）》中文译文](#)
- [3. 国际会计准则理事会《同一控制下的企业合并（讨论稿）》英文原文](#)

二、关于就国际会计准则理事会发布的管制资产和管制负债征求意见稿公开征求意见的函（财会便函〔2021〕13号）

发文日期：2021 年 2 月 25 日

法规全文：

各有关单位：

2021 年 1 月 28 日，国际会计准则理事会发布了《管制资产和管制负债（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿），向全球公开征求意见。

为深入参与国际财务报告准则制定，使国际财务报告准则的修订完善能更好地反映我国的实际情况，请贵单位组织对征求意见稿提出意见，并于 2021 年 4 月 30 日前将书面意见反馈我们。反馈意见请针对征求意见稿中所列问题，结合我国的实际情况，提出意见和建议。我们将在整理、汇总和分析各方意见的基础上，向国际会计准则理事会反馈意见。征求意见稿英文全文和中文简介可在财政部网站会计司子频道（<http://kjs.mof.gov.cn>）“工作通知”栏目以及会计准则委员会官方网站（www.casc.org.cn）下载。

联系人：会计准则委员会 程华

联系电话：010-68580740

通讯地址：北京市西城区月坛南街 14 号月新大厦 2 层（邮编：100045）

电子邮箱：comments@casc.org.cn

附件：

- [1. 国际会计准则理事会《管制资产和管制负债（征求意见稿）》中文简介](#)
- [2. 国际会计准则理事会《管制资产和管制负债（征求意见稿）》英文原文](#)

【欢迎加盟】思迈特财税咨询诚征转让定价(同期资料准备) 税务专业服务业务 合作伙伴

★关于思迈特★

深圳市思迈特财税咨询有限公司是一家以转让定价/预约定价税务服务、非居民企业股权转让税务服务、受益所有人身份认定服务、境外注册企业认定为居民企业服务及“走出去”企业/个人财税服务等国际税务专业服务为主并兼顾一般高端税务（如企业重组、企业整体纳税规划等等）专业服务的专业财税咨询顾问服务机构。

作为中国本土最专业、从业时间最早（1998 年开始）的转让定价和预约定价税务专业服务机构之一，我们每年为 230 多家跨国企业集团（包括很多世界五百强企业）及国内企业集团提供关联申报、同期资料准备、预约定价安排、转让定价调查抗辩、转让定价税务规划、转让定价指引制定等转让定价税务专业服务（其中包括协助 6 家外资企业完成预约定价安排）；经过近 20 年的历练，我们已经发展成为中国本土“服务时间最长、服务客户最多、服务内容最全、服务团队最强”的转让定价/预约定价税务专业服务机构之一。我们拥有丰富的转让定价实际操作经验及反避税调查抗辩应对的实战经验，一直以来我们密切关注国内外的国际税收（转让定价等）最新政策动态并及时发表自己的见解（我们一直订阅了大量国际税收资料库）。

截止目前，思迈特财税咨询已经在上海、北京、大连、苏州、杭州、西安、南京、武汉、重庆、长沙、成都、石家庄、郑州、福州等 30 多个城市有加盟合作机构。

★转让定价税务服务范围★

1. 关联申报代理服务：按 42 号公告的规定代理企业准备并填报好关联申报表（含国别报告，如需要），并按规定在 5 月 31 日进行代理申报。

2. 关联申报复核（鉴证）服务：对企业初步准备填报好的关联申报表进行全面复核或根据规定程序对关联申报表进行鉴证并出具鉴证报告（鉴证报告需要具体法定资质的税务师或会计师事务所出具）。

3. 转让定价风险评估服务：协助企业监控集团内部的关联交易模式、定价等并评估转让定价风险级别，同时对关联企业之间的定价提出合理修改和调整建议。

4. 转让定价税务规划服务：运用“搭架构、规功能、理交易、定价格、控风险、节税金”的战略纳税规划思维，并考虑实际操作性协助企业制定灵活变通、技术完善的转让定价策略。

5. 转让定价税务指引制定服务：在企业转让定价税务规划方案确定后，协助企业完成一份重要的税务内控制度“集团内部关联交易转让定价税务管理指引”，以便为各关联企业的财税及业务人员管理日常关联交易业务往来提供指引，从而确保关联交易转让定价税务规划方案切实执行。

6. 关联交易同期资料准备服务：按 42 号公告和 6 号公告的相关规定协助企业准备好关联交易同期资料之主体文档、本地文档和特殊事项文档，以达成合规并有效通过主管税务机关的审核。针对主体文档如果最终控股集团已经准备好了的话，我们可以提供翻译服务、审阅服务及根据 42 号公告规定进行补充说明的服务。

7. 转让定价调查抗辩服务：利用丰富的实战经验和案例数据，协助企业有效应对税务机关在关联交易转让定价方面的特别纳税调查调整。

8. 预约定价安排（单边和双边）服务：协助企业规划预约定价安排方面的工作，向主管税务机关提起预备会谈，准备提供有效的预约定价申请报告给主管税务机关，并在企业与税务机关进行预备会谈、谈签意向、分析评估、正式申请、协商签署和监控执行 6 个阶段中提供专业建议和服务。

9. 成本分摊安排服务：根据企业提出的成本分摊安排需求，协助企业准备成本分摊安排的文档资料，并在安排过程中提供专业建议和相关服务。

10. 一般反避税调查应对服务：针对税务机关对企业提起的一般反避税调查，协助企业准备好文档资料并有效应对税务机关的调查调整。

11. 价值链分析服务：通过对企业价值链进行深入详细的分析，梳理出该行业分析模型，提供从转让定价管理方面的价值链分析的有效结论及整合建议。

12. TP 培训辅导服务：为企业财税及相关业务人员提供转让定价税务管理及风险应对实务方面的培训辅导服务。

★转让定价服务方面优势★

1. 国内最早。我们的机构及服务团队是国内最早从事转让定价/预约定价的专业服务机构和团队之一，我们的专业服务团队中的很多成员已经从事转让定价及预约定价税务专业服务超

过 10 年。

2. 专业人才。我们拥有具有学士、硕士、博士学位并拥有中国注册会计师、中国注册税务师、会计师和工程师等执业资格的转让定价/预约定价专业服务核心团队 20 多人。

3. 价格优惠。我们的服务费用是根据我们为贵公司提供服务所花的工作量以及我们所花费的成本为基础计算收取的，绝对公平合理，切实做到“服务优，价格优，效果优”（三优）。

4. 有效数据。我们已购买了中国国家税务总局指定使用数据库，同时我们也有畅通的渠道获得国家税务局可能使用的非公开信息资料（即所谓“秘密数据库”）如中国海关数据库、中国企业数据库等。

5. 经验丰富。近年来，我们的专业服务团队每年为 230 多家外资企业提供过转让定价税务专业服务（包括帮助企业准备同期资料、帮助企业进行可比性分析、代表企业与税务机关进行谈判协商等等），已成功帮助 6 家企业申请预约定价安排；目前正在帮助 2 家外资企业申请预约定价安排，帮助 1 家外资企业续签已到期的预约定价安排。我们的专业服务团队成员在长期的转让定价及预约定价税务服务实践操作中积累了丰富的理论和实践经验。

6. 关系良好。我们的转让定价专业服务团队中很多成员曾供职于税务机关，同时，我们的专业服务团队成员都通晓国内外的转让定价税务法律法规，具有丰富的与税务机关进行转让定价沟通协调的实战经验，在长期的转让定价税务专业服务实践操作中与各级、各地税务机关建立了良好的公共关系，经常代表国际会计公司和跨国公司协调他们在转让定价及预约定价安排中遇到的与税务机关难于解决的疑难争议问题；针对中国转让定价税务法律法规的最新发展动态和完善，一直以来我们与各级税务机关保持顺畅的沟通渠道，并能表达我们的专业意见。

★主要客户★

我们在转让定价及预约定价税务服务方面曾服务过的企业大都是大型跨国企业或国内企业集团公司，一些还是世界 500 强企业。我们曾服务过的企业涉及以下行业：

1. 计算机及其外围设备、打印机、复印机、电子、通信产品等；
2. 塑胶、轮胎、化妆品、化工、制药、纸制品；
3. 研究开发、技术服务、无形资产、贸易及房地产、物业管理、物流企业；
4. 服装、医疗设备、五金制品；
5. 保健品、箱包、机械配件等等。

★合作内容★

2016年6月29日，国家税务总局发布《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第42号），进一步完善关联申报和同期资料管理。42号公告的发布对本土咨询公司及税务师/会计师事务所等中介机构来说既是挑战也是机遇，同时也是在目前特定时期下税务师事务所业务“转型升级”的大好机会。为更好整合资源，团结更多的同行机构一起拓展关联交易同期资料等转让定价税务专业服务业务，我们特向全国各地再次诚征合作伙伴。

由于关联交易同期资料准备是2008年新企业所得税法实施后本土咨询服务机构、事务所等的一项全新的业务，对一般本土的咨询服务机构及会计师/税务师事务所来说至今还是比较陌生和神秘（特别是在2020年度特殊背景下更是如此）。特别是随着42号公告的发布。同期资料主体文档、本地文档和特殊事项文档的最新要求更是让很多人云里雾里，对此，我们将为每家合作伙伴机构提供一整套完整的为客户提供转让定价（同期资料准备）税务专业服务的工作操作指引，具体包括：

1、我们将负责对合作机构的相关业务人员进行关联交易同期准备业务实操培训，并提供所有工作文件和模板，具体包括但不限于关联交易同期资料准备业务操作流程指引、关联交易同期资料准备资料清单模板、关联交易同期资料主体文档报告模版、关联交易同期资料本地文档报告模板（主体文档及本地文档包括中英日韩文版，行业涉及制造、贸易、技术服务、研发、货代/物流、软件、装饰、网游、劳务费及特许权使用费支付、房地产及物业管理等30多个细分行业）、关联交易同期资料特殊事项模版（成本分摊协议和资本弱化）、服务合同模板（中英文）、SIC code中英文对照表、特殊经营因素分析模板等等。

2、如果合作机构刚开始接触同期资料准备业务，我们将派专业服务人员带领合作机构项目负责人及相关助理人员一起进行2—3例同期资料准备业务操作，包括资料收集、下企业调研、关联交易情况分析、功能风险分析、价值链分析、转让定价方法选择、可比公司SIC code选择、可比性分析、协助撰写同期资料报告初稿和正式稿，并协助合作机构与其客户就同期资料报告有关内容进行会谈等工作。

3、如果合作机构项目负责人能独立操作同期资料准备业务，我们将对合作机构的同期资料准备业务全程提供技术支持，包括SIC code选择审核、可比公司筛选审核、解决同期资料

报告中的具体疑难问题并负责审核合作机构撰写的同期资料报告初稿和正式稿。

4、我们可以协助合作机构开展关联交易同期资料业务的宣讲活动以帮助其拓展同期资料准备服务业务。

5、我们将会第一时间将国际及国内有关转让定价税务管理方面的动态和最新政策法规分享给合作机构。

6、合作机构可以派人免费参加我们举办的所有有关转让定价方面的培训公开课程。

原则上一个地级市我们只吸收一家合作机构，机会难得，欢迎来电咨询。初步合作意向达成后我们即会发送一份“关联交易同期资料合作指引”给贵机构。针对于预约定价安排、转让定价调查抗辩、转让定价（供应链）税务规划、转让定价指引制定等其他转让定价专业服务业务，合作机构与咱们可以具体业务具体进行协商后确定合作方式。



Smart

【联系我们】

深圳市思迈特财税咨询有限公司

转让定价网: <http://www.cntransferpricing.com/>

思迈特财税网: <http://www.szsmart.com/>

国际税收专业微信公众号: tpperson 及 tpguider

张学斌 高级合伙人 (国际税务服务)

电话: 0755-82810833

Email: tp@cntransferpricing.com

谢维潮 高级合伙人 (转让定价税务服务)

电话: 0755-82810900

Email: xieweichao@cntransferpricing.com

李敦峰 合伙人 高级经理 (税务咨询服务)

电话: 0755-82810900 18503054510

Email: lidunfeng@cntransferpricing.com

王理 合伙人 高级经理 (审计及高新认定服务)

电话: 0755-82810830

Email: wangli@cntransferpricing.com

刘琴 合伙人 高级经理 (企业税务鉴证服务)

电话: 0755-82810831

Email: liuqin@cntransferpricing.com