

# 监管规则适用指引——会计类第 4 号

4-1 并表原始权益人合并财务报表层面关于基础设施 REITs 其他方持有份额的列报 .....	- 1 -
4-2 研发服务合同中排他条款的会计处理 .....	- 2 -
4-3 外购研发项目的会计处理 .....	- 3 -
4-4 销售合同中附最低转售价担保的会计处理 .....	- 4 -
4-5 权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益以处置或视同处置股权方式实现时的会计处理 .....	- 4 -
4-6 合并财务报表层面分类为负债的特殊金融工具相关利息费用的资本化 .....	- 5 -
4-7 非同一控制下企业合并中被购买方与政府补助相关的递延收益的会计处理 .....	- 6 -
4-8 关于租赁负债相关递延所得税资产的确认 .....	- 7 -

#### **4-1 并表原始权益人合并财务报表层面关于基础设施 REITs 其他方持有份额的列报**

区分金融负债和权益工具，重点在于判断企业是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务。对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或者以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当将其分类为金融负债；但是如果满足只在发行方清算时才需结算、或者或有结算条款几乎不具有可能性等条件时，应当将其分类为权益工具。

监管实践发现，部分公司对于并表原始权益人在合并财务报表层面将基础设施领域不动产投资信托基金（简称“基础设施 REITs”）其他方持有的份额列报为负债还是权益，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

并表原始权益人合并财务报表层面对于基础设施 REITs 其他方持有的份额，列报为负债还是权益，主要取决于原始权益人是否存在无条件避免交付现金或其他金融资产的义务，具体考虑以下两方面因素：一是基础设施 REITs 是否可以避免现金分配义务。根据证监会、交易所等相关监管要求，若基础设施 REITs 产品连续两年未按照相关规定将不低于基金年度可供分配金额的 90% 进行收益分配的，相关基金产品将按规定被交易所终止上市。据此，发行人有权选择在交易所终止上市以避免前述规定要

求的现金分配义务。二是基础设施 REITs 是否可以避免到期强制清算义务。基础设施 REITs 虽然成立时设置了初始期限，但其可通过扩募购入新的基础设施资产延长合同期限。因此，如发行人已依照相关规定要求说明前述分配、终止上市和扩募延期安排，且不存在其他可能导致判断为金融负债的约定，则发行人不存在不可避免的支付义务，并表原始权益人在合并财务报表层面应将基础设施 REITs 其他方持有的份额列报为权益。从基础设施 REITs 其他投资方的会计处理角度看，其持有的份额在性质上属于权益工具投资。

#### **4-2 研发服务合同中排他条款的会计处理**

在识别转让商品合同中的履约义务时，需要考虑商品是否可明确区分，包括考虑是否与合同中承诺的其他商品存在重大整合、重大修改或定制以及具有高度关联性等因素。对于附有质量保证条款的销售，企业应当按性质将其所提供质量保证区分为保证类和服务类质量保证进行会计处理。

监管实践发现，部分公司对于研发服务合同中包含的排他条款，例如一定时间内不能为其他公司提供类似研发服务等，应如何进行会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

对于研发服务合同中约定的排他条款以及客户能够选择单

独购买的排他协议，可参照收入准则中关于质量保证的有关规定进行会计处理。若相关排他服务可单独购买、或者是在研发服务提供结束后较长一段时间持续存在且不属于行业惯例的排他条款等情况的，则应将排他条款识别为单项履约义务，参照服务类质保进行会计处理。若排他性属于研发服务的属性或特有安排，与提供的研发服务密切相关，例如与研发服务履约期限相同、或者是按照行业惯例作出的约定等，则不应将排他条款识别为单项履约义务，参照保证类质保进行会计处理。

#### **4-3 外购研发项目的会计处理**

企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足一定条件的，才能确认为无形资产。

监管实践发现，部分公司对于外购研发项目的会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

外购研发项目并后续用于自行研发的相关支出，其会计处理应遵守企业内部自行研发支出的资本化政策。若该外购研发项目用于公司自身研究阶段或尚未达到资本化时点的开发阶段，则公司应将其相关支出予以费用化，除非有确凿证据表明可通过将其对外出售等方式，在未来期间很可能给公司带来经济利益流入。

#### **4-4 销售合同中附最低转售价担保的会计处理**

销售合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价按照期望值或最可能发生金额进行估计。在每一资产负债表日，企业应当重新估计可变对价金额，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

监管实践发现，部分公司对于销售合同中附最低转售价担保的相关会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

销售合同中附最低转售价担保，是指公司向客户销售商品时，约定当客户向第三方转售商品时售价低于某一约定金额，公司将向客户支付差价（即经担保的最低转售价值）。当公司保证客户将获得一项最低金额的出售收入时，应当审慎判断客户是否取得了商品的控制权。若客户取得了商品的控制权，公司确认收入时应当将其为客户提供的最低转售价担保作为可变对价进行会计处理。

#### **4-5 权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益以处置或视同处置股权方式实现时的会计处理**

权益法下，投资方计算确认应享有或分担被投资单位的净损益时，对于与被投资单位之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，投资方在编制合并财务报

表时，应当对顺流交易有关未实现的收入和成本或资产处置损益等中归属于投资方的部分予以抵销（投出或出售的资产构成业务的除外），在此基础上确认投资收益。

监管实践发现，部分公司对于与原联营企业、合营企业之间顺流交易产生的未实现内部交易损益以处置或视同处置联营企业、合营企业股权的方式得以实现时的会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

对于投资方与联营企业、合营企业之间发生顺流交易产生的未实现内部交易损益，因处置或视同处置联营企业、合营企业股权导致未实现内部交易损益得以实现，投资方应作为股权处置损益计入当期投资收益，前期在投资方合并财务报表中予以抵销的未实现内部交易相关收入、成本或资产处置损益等不予恢复。

#### **4-6 合并财务报表层面分类为负债的特殊金融工具相关利息费用的资本化**

企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

监管实践发现，部分公司对外融资符合企业会计准则中特殊金融工具的特征，在子公司个别财务报表中分类为权益工具，但

在合并财务报表中分类为以摊余成本计量的金融负债。对于该合并财务报表层面金融负债确认的借款费用能否资本化，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

对于前述在子公司报表层面分类为权益工具、在合并财务报表层面分类为金融负债的特殊金融工具产生的借款费用，符合借款费用资本化条件的，应当在合并财务报表层面予以资本化，计入相关资产成本。

#### **4-7 非同一控制下企业合并中被购买方与政府补助相关的递延收益的会计处理**

非同一控制下企业合并中，被购买方可辨认资产、负债等应当按照购买日的公允价值予以确认和计量，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为合并商誉。

监管实践发现，部分公司对于非同一控制下企业合并中被购买方与政府补助相关的递延收益在购买日如何确认和计量存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

非同一控制下的企业合并中，无论被购买方在其自身财务报表中对政府补助采用总额法还是净额法进行会计处理，购买方在购买日所确认的被购买方各项可辨认资产和负债的公允价值应保持一致，确认的合并商誉金额也应一致。购买方对于被购买方

自身的财务报表中因政府补助确认的递延收益，如果相关政府补助款项不存在需要返还的现时义务，则购买方不应将该递延收益单独识别为一项可辨认负债。

#### **4-8 关于租赁负债相关递延所得税资产的确认**

企业确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，应当以未来期间很可能取得用以抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。企业在确定未来期间很可能取得的应纳税所得额时，应考虑企业未来期间正常生产经营活动，以及应纳税暂时性差异在未来期间转回两方面的影响。

监管实践发现，部分公司对于预计未来期间公司根据相关税法规定确定的应纳税所得额整体为负数的情况下，是否应当确认租赁负债相关的递延所得税资产存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

公司在确认递延所得税资产时，应当考虑公司当前应纳税暂时性差异在未来期间转回时将产生的可用来抵扣可抵扣暂时性差异的所得税影响。对于租赁交易，即使预计未来期间公司根据相关税法规定确定的应纳税所得额整体为负数，公司应当考虑预计未来期间转回的使用权资产等所产生的应纳税暂时性差异，确认与租赁负债相关的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。