

企业会计准则实施技术联络小组会议

2020 年 9 月 15 日

签发：孙志

会议纪要

2020 年 7 月 22 日，根据《企业会计准则实施技术联络小组会议工作方案》，2020 年第一次技术联络小组会议在京召开。会议由财政部会计司二级巡视员高大平主持。中国工商银行、中国石油天然气集团公司、中远海运集团有限公司、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、致同等会计师事务所共十家成员单位的相关负责人和技术骨干参加了会议。会计司相关处室负责同志参加了会议。会上，各成员单位重点讨论了 16 项议题。现将有关情况纪要如下：

一、关于疫情期间有关停工损失的会计处理问题

【背景或案例】新冠疫情期间，很多企业生产经营受到影响，部分企业停工停产，由此发生各类损失，包括停工停产期间的员工工资，固定资产、无形资产、长期待摊费用等资产折旧及摊销等。疫情期间的固定资产折旧和无形资产摊销是否可暂停计提？企业在停工期间的固定资产折旧费用应该如何列报？后续延长

高速公路收费权期限应当如何进行会计处理？

会议分析，疫情期间，该问题具有普遍性，现行企业会计准则已有明确规定：一是按照《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》的相关规定，疫情期间也应当继续计提固定资产折旧和无形资产摊销；企业在停工期间的固定资产折旧费应当根据持有目的和用途计入相关资产的成本或当期损益。二是政府给予企业延长高速公路收费权期限，高速公路企业并未从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，不属于政府补助，根据《企业会计准则第6号——无形资产》的相关规定，应当调整无形资产摊销期限，将未摊销的余额按延长后的期限摊销。

会议初步意见，会计信息旨在真实反映经济业务实质，会计准则应当保持政策的一贯性，针对疫情期间停工损失等情况没有必要制定特殊的会计处理政策。鉴于疫情期间该问题具有普遍性，拟以年报通知或其他合适方式予以澄清。

二、关于疫情影响下的减值准备的会计处理

【背景或案例】新金融工具会计准则要求对金融资产计提预期信用损失，需要会计主体基于过去事项、当前状况及未来经济趋势进行判断和评估。在疫情导致国内经济指标下行时，是否需要把下行影响即刻体现在对预期信用损失的模型的宏观参数调整中？2.如何确定新冠疫情对存货减值、长期资产减值的影响？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，预期信用损失的计量需要考虑前瞻性信息，《企业会计准则第22号——金融工具确

认和计量》已经给了明确的指引和足够的灵活度，且与国际财务报告准则保持一致。《企业会计准则第 2 号——存货》《企业会计准则第 8 号——资产减值》对存货减值、长期资产减值已有明确规定和相关指引，企业应根据具体情况按现行会计准则的规定进行职业判断和会计处理。

会议初步意见，虽然现行《企业会计准则第 2 号——存货》《企业会计准则第 8 号——资产减值》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等已有明确规定，但鉴于此问题咨询较多，拟以年报通知或其他合适方式予以澄清。

三、关于房地产企业以租代售业务的会计处理

【背景或案例】甲房地产公司通过土地出让方式获得一宗住宅用地，使用权年期为 70 年，土地使用权出让合同明确规定“宗地上建筑物建成后在土地出让年限内不得转让，宗地使用权及建筑物允许抵押”。宗地地上建筑物建成后包括若干可区分的住宅单位。为加快现金回流，甲公司拟通过与客户签订经营管理协议的方式转让这些住宅单位的经营管理权，经营管理协议约定如下：甲公司转让给客户特定住宅单位 70 年剩余年限的经营管理权，保留产权，承担住宅单位的建造、交付和维修保障义务，并一次性向客户收取对价，客户有权自行决定该住宅单位的装修、改造方式、经营用途、经营方式等，无权将住宅单位用于设立抵押等权利限制，但有权转让住宅单位的经营管理权；土地使用权到期后如可续期，甲公司应协助客户续期，续期费用由客户承担。该经营管理合同是否构成租赁？

会议分析，该问题为个案判断，按照《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）规定，特定住宅单位构成一项可识别资产，客户有权决定该住宅单位的使用目的和使用方式，客户可自行居住住宅单位获益，客户亦可通过转让住宅单位的经营管理权获益，客户可获得经营管理期内因使用住宅单位所产生的几乎全部经济利益。从经济和业务实质来看，甲公司实际承担标的资产使用权相关的上行收益和下行风险，已将这些住宅单位所有权有关的几乎全部风险和报酬转移给了客户，应分类为融资租赁。

会议初步意见，鉴于该问题不具有代表性，且现行《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）已对租赁的识别进行了明确规定，企业按照该准则的相关规定进行会计处理即可。

四、关于与租赁相关现金流量的列示问题

【背景或案例】《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）第五十三条规定：在现金流量表中，偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出，支付的按本准则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。企业作为承租人支付的预付租金及租赁保证金应当如何列报？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，企业作为承租人支付的预付租金及租赁保证金的列报，从《企业会计准则第 31 号

——现金流量表》原则角度考虑并结合交易实质判断，理论上可能得出不同结论，但根据重要性原则，为便于实务操作建议予以统一。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，研究通过应用案例或问答等形式指导实务。

五、关于租赁资产改良支出的会计处理

【背景或案例】《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）实施后，承租人发生的租赁资产改良支出应当如何核算和列报？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，租赁资产改良支出并不是为了获取使用权资产而支付的款项，不是一项使用权资产，但提高了租赁资产的性能，企业在以后租赁期间均获益。根据《企业会计准则——应用指南》（财会〔2006〕18 号）中规定了“长期待摊费用”科目的核算内容，即“本科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等”，建议将租赁资产改良支出作为长期待摊费用处理。

会议初步意见，鉴于该问题普遍存在于对租赁资产进行改良的企业，新租赁准则下，研究通过应用案例或问答等形式指导实务。

六、承租人收到的与租金相关的政府补助的分类判断

【背景或案例】甲公司租赁了一层商铺用于提供健身服务，租赁期为四年，从 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，月租

金为 10 万元。由于疫情原因，甲公司暂停了 2020 年 2 月、3 月两个月的健身服务。在 2020 年 5 月 1 日，当地政府为支持服务业复工决定补贴甲公司暂停运营的这两个月租金的 20%，即 4 万元，并直接拨付给了甲公司。甲公司对于收到的当地政府直接拨付的租赁费补贴应分类为与资产相关的还是与收益相关的政府补助？

会议分析，该问题在疫情期间具有一定的普遍性，根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》规定，对于政府补助是与资产相关还是与收益相关，给企业带来经济利益或者弥补相关成本费用的形式不同，从而在具体会计处理上存在差异。虽然当地政府的补贴是与甲公司的租赁费支出挂钩，但其目的是为了补偿甲公司 2020 年 2 月、3 月两个月的停业损失，属于与收益相关的政府补助。

会议初步意见，虽然现行《企业会计准则第 16 号——政府补助》等已有明确规定，但考虑到该问题具有一定的普遍性，拟以年报通知或其他合适方式予以澄清。

七、关于土地使用权支出借款费用资本化问题

【背景或案例】根据《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（以下简称“IFRS16”），以出让、划转或转让方式取得的土地使用权按照租赁土地处理，但该土地使用权是否属于《国际会计准则第 23 号——借款费用》中的符合资本化条件的资产？一般借款应予以资本化的利息金额计算时，累计资本支出是否包含土地使用权支出等问题，在国际财务报告准则应用中正在热烈讨论，

并传导至国内，尤其是 A+H 股上市公司。虽然 2017 年第一次企业会计准则实施技术联络小组会议曾讨论并有初步意见，但在新租赁准则下，提请会议再次考虑。

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，虽然在 IFRS16 下，以出让、划转或转让方式取得的土地使用权按照租赁土地处理，但根据无形资产准则和我国新租赁准则，上述土地使用权适用无形资产准则，不适用租赁准则，因此，有关资本化金额的确定不应因新租赁准则而调整。

会议初步意见，虽然现行《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 17 号——借款费用》、《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）等已有明确规定，但鉴于该问题具有普遍性和代表性，研究通过问答等形式指导实务。

八、云业务中设备的租赁判断

【背景或案例】某运营商为某省政府提供政务云服务，合约期从 2020 年 1 月 1 日到 2025 年 12 月 31 日。运营商的主要职责包括：负责按客户业务需求，派出专家参与制定云平台建设方案，按照上线的时间要求完成云平台资源建设和扩容等工作，按照客户的运维管理要求，开展运维工作；负责依据客户提供的正式需求，提供云服务；负责提供云平台所需的数据中心基础环境服务，包括保障云服务正常运行所需的基础环境服务（包括但不限于机房、机柜、电源、空调制冷、网络带宽、安全等）；负责提供符合项目要求的其他专业配套服务，以及提供云服务配套的驻场运维及运维技术支持服务；保证其所提供的服务满足法律法规要求

达到的标准，符合合同中所述的相关技术规范和质量标准的要求。合同中明确了与服务质量密切关联的设备参数要求，同时对服务指标也有明确要求。合同中未要求设备的所有权转移给客户。云业务中设备是否为租赁？

会议分析，该问题普遍性存在于为政府提供政务云服务的企业。根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）的相关规定，一项合同要被分类为租赁，必须要满足三要素，一是存在一定期限；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。对于本问题中的政府云服务合同，合同期为 5 年，存在一定期间，满足第一个要素；资源池物理设备为已识别资产，满足第二个要素；但是政府单位无权主导资产的使用，单个政府单位无法获得某一设备使用期间的几乎全部经济利益，不满足第三个要素。因此，上述政务云服务业务不包含设备租赁。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，拟以租赁准则应用案例或其他合适方式予以澄清。

九、关于金融企业利润表格式

【背景或案例】《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》规定了金融企业的利润表格式，其中营业收入项目主要有利息收入、手续费及佣金收入、投资收益、公允价值变动损益、汇兑损益、其他业务收入等。在实务中，因商业银行产品和业务的复杂性，同一个产品会涉及不同业务环节和多个交易

对手，这些不同业务环节、不同交易对手之间产生的损益在利润表上往往被割裂开、列报在不同的报表项目。比如，估值损益和已实现损益一般被分别列报在“公允价值变动损益”和“投资收益”“其他业务收入”“其他业务支出”等项目，也有个别产品的损益甚至被分开列报至三个或四个报表项目之多。上述列报方式不利于投资者全面了解产品收益，很容易造成对产品运作情况的误解，同时也给商业银行的内部管理带来了很大困扰。

相比较国际财务报告准则来看，实务中国际准则下的利润表格式更加简洁，更易于理解，收入项目仅包括利息收入、手续费及佣金收入和营业收入三大项，营业收入包含交易净收入、金融投资净收益、其他营业净收入三小项，没有单独的公允价值变动损益和汇兑损益项目。能否对我国金融企业的利润表格式进行进一步修订和完善，以全面、完整反映业务损益情况？

会议分析，该问题涉及所有金融行业企业，中国企业会计准则及国际财务报告准则下的列报要求均有其各自内在逻辑及合理性，《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》《关于修订印发合并企业财务报表格式（2019 版）的通知》等报表格式对于列报项目作出了更加详细的规定，一致性和可比性程度较高，尽管上述建议有一定的合理性，但考虑到报表格式的稳定性更为重要，若要修订应更广泛的听取意见谨慎决策。

会议初步意见，虽然该问题具有普遍性，但考虑到国际会计准则理事会正在修订、报表格式稳定性及时间等因素，暂时不考

考虑调整金融企业的利润表格式，拟结合国际准则相关项目的研究和进展，继续研究金融企业利润表格式问题。

十、关于对赌条款的权益负债区分：减资法律程序的考虑

【背景或案例】公司（发行人）在引入增资时，与投资方签订对赌协议，约定在未来某些触发事件发生时，投资方有权选择要求控股股东或者目标公司回购其所持有的股权。常见的触发事件包括：目标公司未能在确定期限内完成合格 IPO；目标公司未能完成业绩承诺；控股股东和/或公司严重违反增资协议等。

2019 年 11 月的最高人民法院在《全国法院民商事审判工作会议纪要》（俗称“九民纪要”）中就和公司之间的对赌协议的法律有效性和履行首次做出了明确规定，基于九民纪要的规定，投资方如果根据投资协议行使回购权，要求目标公司回购其股份，必须经目标公司履行减资的程序。针对减资事项，根据《公司法》的要求需经出席股东大会会议的股东所持表决权的三分之二以上通过。实务中，投资方在目标公司中的持股比例通常不会超过三分之二，这些投资方无法控制减资决议的通过。在对包含对赌条款的投资方出资的股债认定时是否应当考虑减资程序的要求，如果考虑，结果是否会有影响？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，关于金融负债和权益工具的区分，《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》明确规定发行人应判断其是否可以无条件避免交付现金或其他金融资产的合同义务。本案例中，发行人根据合同约定在特定事项触发后承担回购的义务。从发行人的角度看，是否存在回购义务与

能否履行回购义务是两个不同的概念，需履行减资法律程序涉及的是义务的履行，不代表不存在该义务，因此，发行人不能无条件地避免交付现金或其他金融资产以履行回购义务，应当将该工具分类为金融负债。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，拟进一步研究。

十一、 关于回购条款股债分类的会计处理

【背景或案例】拟上市公司（发行方）在引入财务投资者之时，原股东、拟上市公司和新投资者往往会在投资协议中约定对赌条款。常见的对赌标的包括：IPO 时间、业绩目标、控制权丧失等。常见的对赌条款包括：股份回购条款、清算优先权条款、现金/股权补偿条款、反稀释条款、最优惠条款、领售权条款等特殊权益安排。目前 A 股市场中涉及特殊权益安排的拟上市公司，根据公司法及上市规则的相关规定，为了保证股权的清晰和实际控制人的稳定，所有的特殊权益在 IPO 申报期前都会终止。但是，某些案例中，会同时在合同条款中另行约定权益恢复情形，因此需要考虑不同的权益恢复情形对股债分类的影响。

1. 情形一：投资人和拟上市公司之间的合同条款约定，所有的特殊权益于 IPO 申报期前已经终止，但若在 X 年 X 月 X 日之前公司未能完成 A 股 IPO，则前述的特殊权益（包括投资人回售权和反稀释权等）自动恢复效力。这种情况下，从拟上市公司（发行方）的角度，投资人的投资款应当分类为金融负债还是权益工具？

会议分析，该问题具有普遍性，根据《企业会计准则第 37

号——金融工具列报》，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、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债，除非导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，或者只有在发行方清算时，才需以现金或其他金融资产进行结算。由于发行人不能控制在特定日期前完成 A 股 IPO，这受制于是否获批以及市场情况，而一旦无法完成 IPO 就导致投资人的特殊权益包括回售权和反稀释权等自动恢复，因此，发行人无法无条件地避免交付现金或其他金融资产的义务，应当分类为金融负债。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，拟进一步研究。

2. 情形二：投资人和拟上市公司约定所有的特殊权益于 IPO 申报期前已经终止。同时，投资人与拟上市公司的实际控制人签订协议，该协议的合同方只有投资人和实际控制人，没有拟上市公司。该协议约定若在某一时点之前公司未能完成 A 股 IPO，届时由实际控制人促使公司恢复投资人的回售权和反稀释权等权益，包括但不限于实际控制人提议召开董事会、股东会或其他内部决策程序，并在所有决策程序中投赞成票。投资人出资款应当分类为金融负债还是权益工具？

会议分析，该案例具有代表性，投资人与实际控制人约定的权利恢复条款，是股东之间的合同约定，拟上市公司不是合同的一方，因此，股东之间的协议并没有形成拟上市公司的合同权利和义务，拟上市公司应当将投资人的该出资款分类为权益工具。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性和代表性，拟进一步

研究。

十二、 存放在第三方支付平台的资金能否列报为货币资金

【背景或案例】对于企业存放在第三方支付平台中的资金，如微信中的零钱和支付宝中的余额，在资产负债表中能否列报为货币资金（其他货币资金）。

会议分析，该问题具有普遍性，对于尚未转入银行存款的支付宝、微信收付款等第三方支付平台账户的余额，根据《企业会计准则——应用指南》（财会〔2006〕18号）的相关规定，应当通过“其他货币资金”科目核算，列报为货币资金。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，研究以问答或其他合适方式予以明确，统一实务做法。

十三、 关于当纯 A 股上市公司于 2020 年 1 月 1 日首次执行新收入准则时，是否允许对新产生的应收账款或合同资产的预期信用损失进行追溯调整

【背景或案例】按照财政部要求，在境内外同时上市的企业以及境外上市并采用国际财务报告准则（IFRS）或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2018 年 1 月 1 日起执行新金融工具和新收入准则；其他境内上市企业（“纯 A 股上市公司”）分别自 2019 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则（保险公司除外），并自 2020 年 1 月 1 日起执行新收入准则，并鼓励或允许企业提前执行。

一些上市公司在执行新收入准则继续按照完工进度法确认收入，但原先旧准则下的“已完工未结算项目”重分类为“合同资

产”(例如, 工程建造行业), 需要按照新金融工具准则的要求计提“预期信用损失”, 而并没有这样的要求; 一些上市公司由完工进度法改按产品交付时点确认收入, 由此新产生了应收账款(例如, 重型装备行业中, 已交付定制装备后的尾款)。因此, 上述公司需要按照新金融工具准则的要求, 对首次执行新收入准则时产生的应收账款或合同资产确认预期信用损失。是否允许上市公司自 2020 年首次执行新收入准则时对新产生的应收账款或合同资产的预期信用损失追溯调整?

会议分析,该问题是由于新收入准则和新金融工具准则开始实施时间不同造成的, 《企业会计准则第 14 号——收入》(财会〔2017〕22 号)明确规定了首次执行新收入准则的企业采用累积影响法, 对可比期间信息不予调整。因此, 上市公司自 2020 年首次执行新收入准则时对新产生的应收账款或合同资产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。

会议初步意见,虽然现行《企业会计准则第 14 号——收入》(财会〔2017〕22 号)已有明确规定, 但鉴于该问题涉及新准则实施衔接, 拟以年报通知或其他合适方式予以澄清。

十四、 关于以已费用化的专有技术出资设立联营公司的会计处理

【背景或案例】甲公司拥有一项专有技术, 根据无形资产准则的相关规定, 公司在内部研发该专有技术时, 对于该技术未来的应用市场存在不确定性, 也不能证明该技术应用带来的经济利

益流入，因此研发该专有技术的支出不满足资本化条件，全部于发生时进入当期损益。专有技术研发成功后，公司并没有为此申请专利，没有发生注册费等其他费用。因此，甲公司没有将这项专有技术作为“无形资产”列报在资产负债表上。2020 年 1 月 1 日，甲公司将该专有技术作价出资和乙公司共同设立联营公司丙（甲公司持股 40%，有重大影响）。甲公司与乙公司及丙公司的入资协议中，约定甲公司投入的该专有技术价值为 100 万元（评估后公允价值）。甲公司是否可以按照 2019 年修订的新非货币资产交换准则对上述交易进行会计处理？如不能，则甲公司应如何进行该长期股权投资的初始计量？以及如何对该专有技术的处置进行会计处理？

会议分析，该问题具有一定的普遍性，本问题中，专有技术已费用化，在甲公司层面并非资产，不属于非货币性资产交换；从被投资方考虑，丙公司根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》等有关规定，将甲公司投入无形资产的成本，按照入资协议中约定的价值确认无形资产，同时记入实收资本/资本公积，但合同或协议约定价值不公允的除外。甲公司应按照该专有技术的公允价值对长期股权投资进行初始确认，同时确认相关损益。

会议初步意见，该问题虽然具有一定的普遍性，但现行《企业会计准则第 6 号——无形资产》《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》等已有明确规定，应当按照现行企业会计准则的有关规定进行会计处理。

十五、 关于终止实施股权激励计划的会计处理

【背景或案例】根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》《企业会计准则解释第 3 号》等相关规定，企业如果在行权等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），应当将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的费用。实务中存在多种原因导致上市公司终止实施股权激励计划，如因股价过低导致相关股权激励不具有激励作用而取消；因预计未来无法完成业绩条件而取消；重组等导致公司主营业务结构发生重大变化而终止；因被出具非标意见而终止等情况。企业在不同情形下终止实施股权激励计划，是否均适用加速行权？对于终止前已确认的相关成本费用应当如何处理？

1. 案例一：甲上市公司于 2018 年 1 月向高管授予 1000 万股限制性股票，授予价格为 8 元/股，锁定期 3 年，2021 年 1 月一次性解锁。2020 年 1 月，公司股价下跌至 4 元/股，董事会审议通过，由于股价持续下跌且未来一年未有好转迹象，相关股权激励已不具有激励作用，决定终止实施该股权激励计划。公司将以 8 元/股的价格回购限制性股票。甲公司终止实施股权激励计划，是否适用加速可行权的会计处理？甲公司以 8 元/股价格回购限制性股票，假设回购日股票市价 4 元/股，回购价格高于市价的差额部分应当如何处理？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性，根据股份支付准则，甲公司终止实施股权激励计划，适用加速可行权的会计处理。当上市公司根据与限制性股票授予对象签订的相关协议，已经将限

制性股票的回购义务确认为金融负债时，上市公司提前终止限制性股票激励计划并按照约定价格（通常为授予价格）回购股票的，仅涉及金融负债的清偿，无需就股票回购价格与回购日市场价格之间的差额确认损益影响。

2. 案例二: B 上市公司于 2018 年初向高管授予限制性股票，锁定期 3 年，2018 年、2019 年、2020 年为申请解锁考核年，每年公司根据可申请解锁条件（比如当年净利润达到设定的增长率）确认可申请解锁的限制性股票比例（比如 3 年分别解锁 30%、30%、40%），被确认为不可申请解锁的限制性股票将由公司在锁定期满后回购注销。假设乙公司 2019 年 1 月披露的业绩预告显示 2018 年净利润显著低于设定的增长率，2019 年 2 月，乙公司董事会审议通过，由于业绩增长率不如预期，股权激励计划无法满足第一期（2018 年）解锁条件，预计第二期（2019 年）和第三期（2020 年）也无法满足解锁条件，决定终止实施该股权激励计划。乙公司终止实施股权激励计划，是否属于“因未满足可行权条件而被取消”的情况，是否适用加速可行权的会计处理？如果适用加速可行权的会计处理，根据准则应当立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。该金额应是剩余的授予日权益工具的公允价值，还是应当考虑未来是否能够满足可行权条件，根据这一估计对预期将行权的奖励数量进行调整后再计算确认的金额（通常小于剩余的授予日权益工具的公允价值）？乙公司决定终止实施股权激励计划时，对于第一期已确认的相关成本费用应当如何处理？是否可冲回？

会议分析，该问题具有普遍性和代表性。根据《企业会计准

则第 11 号——股份支付》的规定，公司在取消股份支付计划时，应立即确认原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额。对于“原本应在剩余等待期内确认的激励费用金额”，是应考虑未来是否可满足非市场行权条件，并根据这一估计的结果对预期将行权的奖励数量进行调整后的金额确认加速行权的影响，还是不考虑能否满足非市场行权条件而确定的金额进行加速行权的会计处理，与会人员对此有不同理解。本例中，乙公司于 2019 年 1 月已知第一期解锁条件无法达成，原已确认的第一期相关成本费用应当冲回。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，且对终止股权激励的企业影响较大，拟进一步讨论研究。

十六、 关于固定资产预定使用状态前的产出的有关会计处理

【背景或案例】国际会计准则理事会（以下简称“理事会”）于 2020 年 5 月发布了针对《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》的正式修订——《不动产、厂场和设备——达到预定使用用途之前的产出》，该修订将于 2022 年 1 月 1 日生效。该修订要求，对于不动产、厂场和设备等为达到管理层预定使用过程中发生的产出，其销售收入不再从不动产、厂场和设备的成本中扣除，企业应当相应地将有关销售收入和成本计入损益。国际财务报告准则的上述修订，在我国实务中的适用性如何，我国固定资产准则是否有必要与上述修订保持一致？

会议分析，该问题具有普遍性，企业的试运行是不动产、厂场和设备等达到预定可使用状态前的必要过程，试运行成本属于可直接归属于不动产、厂场和设备建造的支出，试运行过程中的产出实质上是对试运行成本的补偿，将收益冲减资产成本更能反映经济实质。不动产、厂场和设备在达到预定用途前的试运行产生的收入，与正常生产经营活动获取的收入性质不同，若一并核算，可能影响收入数据的可比性和有用性。但同时建议考虑国际趋同的需要，并关注国际财务报告准则该修订如何与新收入准则等衔接等问题。

会议初步意见，鉴于该问题具有普遍性，且国际准则的修订与我国目前实务普遍做法不一致，我们将进一步关注国际财务报告准则动态，研究上述修订是否符合我国实际情况。