

# 企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 16 期)

2022 年 10 月 25 日

签发：李先忠

## 会议纪要

2022 年 9 月 27 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2022 年第三次企业会计准则实施技术联络小组会议在北京国家会计学院召开，部分单位通过视频方式参会。会议由财政部会计司副司长高大平主持。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、天健等会计师事务所共 14 家成员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。会上，与会各方讨论了 11 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

### 一、关于股份支付等待期的确定

**【背景或案例】**甲公司通过设立员工持股平台（有限合伙企业）以实施一项股权激励计划。实际控制人作为该持股平台的普通合伙人将其持有的部分甲公司股份以名义价格转让给持股平台，甲公司员工作为该持股平台的有限合伙人以约定价

格认购持股平台份额，从而间接持有甲公司股份。该股权激励计划及合伙协议未对员工的具体服务期限作出专门约定，但明确约定如果自授予日至甲公司成功完成首次公开募股时员工主动离职，员工所持有的持股平台份额由甲公司指定人予以回购，购买价格由离职员工与甲公司指定人协商确定；协商未达成一致的，离职员工所持有的持股平台份额在原规定的限售期36个月的基础上，额外增加36个月的限售期。该股权激励计划是否属于授予后立即可行权的股份支付？

**会议分析，**部分与会代表认为，该股权激励计划未对员工具体服务期限作出专门约定，无论员工是否离职，均可以继续持有持股平台份额，如员工在公司上市之前离职与公司指定人协商的回购价格为相应持股平台份额的公允价值情况下，这表明员工在授予日已经获取与股份支付计划相关的经济利益，该股份支付计划不存在可行权条件，即属于授予后立即可行权的股份支付。部分与会代表认为，对协商未达成一致的离职员工所持有的持股平台份额额外增加36个月限售期，可能将导致离职员工承担更高的持有成本和不确定性风险，离职员工很可能不会选择继续持有持股平台份额，而是以较低的协商价格将其出售，从而无法实质上在授予日就获益，即该股权激励计划可能隐含了服务期限的可行权条件，即不属于授予后立即可行权的股份支付。多数与会代表认为，需要进一步结合商业合理性，判断该案例中名义上约定是否具有实质性，是否属于双方

的真实意思表达。

**会议初步意见**，虽然该问题具有一定的代表性，但是考虑到此类股权激励计划在实务中的安排灵活多样，企业应当结合其业务的经济实质具体情况具体分析，按照《企业会计准则第11号——股份支付》等相关规定进行判断和会计处理。

## **二、关于以 IPO 为可行权条件的股份支付费用金额如何确定**

**【背景或案例】**当前科创板发行上市规则中允许拟上市企业采用期权形式进行股权激励。实务中，企业采用期权进行股权激励时，往往以拟上市企业 IPO 成功作为可行权条件。企业在授予日和后续等待期内每个资产负债表日均需要对 IPO 成功的时点进行估计，以确定等待期长度，并相应确认股份支付费用。如果不同的等待期对应的权益工具在授予日的公允价值明显不同，企业是否还需要相应调整对授予日公允价值的选择，确认股份支付费用，实务中存在不同的理解。

**会议分析**，部分与会代表认为，企业应当相应调整对授予日公允价值的选择，确认股份支付费用，原因是等待期长度是确定股票期权公允价值时需考虑的参数之一。企业应当分别估计不同情形下等待期的长度以及相应的股票期权在授予日的公允价值，进而以该等待期对应的股票期权在授予日的公允价值为基础，确定股份支付费用，上述会计处理与《国际财务报告准则第2号——股份支付》实施指南示例4的会计处理逻辑一

致。部分与会代表认为,《国际财务报告准则第2号——股份支付》实施指南示例4的案例背景与本案例存在一定差异,不能简单类比,企业仍应在授予日根据所估计最可能的IPO成功时间评估权益工具的公允价值,后续期间预计IPO成功时间的变化属于非市场可行权情况的变化,后续期间不应调整对授予日公允价值的选择。部分与会代表认为,以上两种观点均有其合理性,均可以接受,目前实务中未根据调整后的公允价值确认股份支付费用的情况占比较大,且当预计IPO成功时间与实际情况并不存在较大变化的情况下,公允价值之间的差异亦不十分重大。

**会议初步意见**,该问题具有一定的代表性,但实务影响不大,对国际准则有不同理解,将结合国际准则进展持续跟踪研究。

### 三、关于与少数股东权益交易中业绩承诺的会计处理

**【背景或案例】**上市公司C公司原系上市公司A公司持股55%的子公司,B公司原系A公司直接控股的全资子公司。20×1年6月,C公司向A公司定向发行股份购买其持有的B公司100%的股权,重组完成后A公司持有C公司的股权比例由55%上升至65%。根据股权转让协议的约定,A公司就B公司未来三年(20×2年-20×4年)的经营情况向C公司做出业绩补偿承诺。如果B公司未达到承诺业绩,A公司将按B公司实际业绩与同期承诺业绩的差额,以其在本次重组交易中获得的C

公司股份为限向 C 公司作出补偿。具体需补偿的股份数量根据 B 公司实际业绩与同期承诺业绩的差额按 C 公司于业绩补偿结算日的股价计算。C 公司将按照 1 元/股的价格向 A 公司回购上述作为补偿的股份并予以注销。对于上述业绩补偿安排，在 A 公司合并财务报表层面对该补偿义务如何进行会计处理？

**会议分析**，多数与会代表认为，该案例中的业绩补偿系 A 公司集团内主体之间的约定，在补偿实际发生前，就该项约定在 A 公司合并财务报表中予以抵销，从而对于 A 公司合并财务报表没有影响，在补偿实际发生时，该案例中的业绩承诺是 A 公司与 C 公司少数股东的权益性交易的延续，其相关影响应视为权益性交易处理，后续公允价值的变动计入资本公积。少数与会代表认为，该业绩补偿安排最终会影响集团少数股东的利益，实际上是对少数股东的业绩补偿，因此在 A 公司合并财务报表中应作为金融工具进行会计处理，即在补偿实际发生前以公允价值计量且其变动计入当期损益。

**会议初步意见**，虽然该问题具有一定代表性，但考虑到本案例的情形在实务中可能存在多种形式，拟进一步关注国内实务进展情况进行研究。

#### **四、关于在可回收性不确定的情形下经营租赁出租人如何确认租赁收入**

**【背景或案例】**20×1 年 1 月 1 日，出租人与承租人签订为期三年的零售店铺经营租赁协议，约定在每季度开始时预付租

金。20×2 年初开始，由于财务状况恶化，承租人未支付后续租金，20×2 年 7 月，店铺已经停止营业。对于上述经营租赁期间，承租人因经营不善或财务状况恶化等原因致使其无法向出租人支付租金的情况下，出租人是否应当继续确认租赁收入？

**会议分析**，部分与会代表认为，《企业会计准则第 21 号——租赁》准则中未明确将经济利益很可能流入作为确认租赁收入的前提条件之一，因此该案例中出租人在上述情况下应该继续确认租金收入，同时对租赁应收款计提减值准备，国际财务报告准则对此已有同样明确规定。部分与会代表认为，《企业会计准则——基本准则》第三十一条规定，收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认，该案例中承租人因经营不善或财务状况恶化等致使其无法向出租人支付租金，出租人在上述情况下不应再继续确认租金收入。

**会议初步意见**，该问题具有一定的普遍性和代表性，但需要在协调中国准则与国际准则基础上再作进一步研究。

## **五、关于抽水蓄能业务是否包含租赁**

**【背景或案例】**A 公司在国内从事抽水蓄能业务，即通过电力供应充沛的时期抽水蓄能，而在电力需求较大的时期排水供电，实现调峰填谷，稳定电网运行。A 公司主要资产为抽水蓄能电站，包含两个相互连接、处在不同高度的水库，以及安装配套的涡轮机、泵、发电机和电动机等抽水蓄能机组。抽水

蓄能电站的选址、装机容量的规划、以及电站的设计都是由 A 公司自行负责，形成方案完成可行性研究之后，将研究报告提交至国家发改委进行审批后，由 A 公司自主建造，资产的权属归 A 公司所有。电网公司是 A 公司的唯一客户，也是 A 公司的关联方。按照电网实际上网电量的情况，电网公司下设的调度部门对 A 公司抽水蓄能电站有具体的调度指令，包括每日抽水蓄能或排水发电的时间以及电量的要求，A 公司根据该指令安排具体的运营，完成每日的蓄能或发电任务。A 公司向电网公司收取电量电费和容量电费。电量电费按照政府价格主管部门的有关文件或规定执行，根据发电的度数计算；容量电费按政府价格有权管理部门根据抽水蓄能机组的容量批复的电价，体现为固定金额的年费。A 公司开展的抽水蓄能业务是否包含租赁？

**会议分析**，部分与会代表认为，该案例中 A 公司的抽水蓄能业务包含租赁，主要理由是电网公司通过每日的调度指令决定了抽水蓄能电站的使用目的和使用方式，并获得了电站运营的几乎全部经济利益。部分与会代表认为，该案例中 A 公司的抽水蓄能业务是否包含租赁以及如何后续会计处理，需要进一步结合实际情况进行分析，比如进一步对比其他以发电为主业的水电站的决策权分析；进一步考虑 A 公司的实际运营决策能够影响电站运营的效率 and 成本，是否也属于主导资产使用的部分权利；以及政府限定价格是否影响电网公司获得几乎全

部经济利益的判断等。此外，部分与会代表认为，如果案例中 A 公司的抽水蓄能业务包含租赁，则需要进一步考虑包含的租赁是否属于融资租赁，同时如果认定作为包含租赁进行会计处理，可能还需要考虑是否符合 A 公司经营范围、税收等方面现实情况。

**会议初步意见**，该问题具有一定的代表性，判断该案例中 A 公司的抽水蓄能业务是否包含租赁以及如何进行后续会计处理，需要结合企业实际情况具体分析，根据《企业会计准则第 21 号——租赁》等相关规定进行判断和会计处理。

## **六、关于使用权资产折旧和租赁负债利息的会计处理**

**【背景或案例 1】**某零售公司于 2021 年 1 月 1 日适用新租赁准则，其从商场租入商铺开设门店。合同租赁期限为 2021 年 1 月 1 日-2025 年 12 月 31 日，租赁期为 5 年。第 1 年为固定租金 100 万元，第 2 年至第 5 年为基于当年门店实际收入计算的可变租金。

问题 1：初始确认的 100 万使用权资产应如何在后续计量中计提折旧？

问题 2：企业预计门店在第 5 年达到较为成熟稳定的经营情况，估计第 2 年至第 5 年的可变租金分别为下表所示。以上使用权资产计提折旧的结论是否会不同？

|     | 第 2 年 | 第 3 年 | 第 4 年 | 第 5 年 |
|-----|-------|-------|-------|-------|
| 情形一 | 90    | 100   | 110   | 110   |
| 情形二 | 20    | 30    | 40    | 40    |

问题 3：如果第 1 年至第 4 年的租金为基于门店当年收入的可变租金，第 5 年为固定租金 100 万，以上使用权资产计提折旧的结论是否会不同？

**会议分析**，多数与会代表认为，《企业会计准则第 21 号——租赁》准则中要求企业在租赁期内根据固定资产准则有关折旧规定，对使用权资产计提折旧，折旧方法应反映与资产有关的经济利益的预期消耗方式，与取得资产的融资安排无关，而使用权资产是随着时间消耗的，因此应当采用直线法在整个租赁期内计提折旧通常最能反映经济利益的预期消耗方式。少数与会代表认为，需要根据固定租金和可变租金水平进行判断，如果固定租金反映的是市场化的年度租金水平，与可变租金相互独立，则应将使用权资产在固定租金所对应的年度内摊销；若两者存在一定的关系，则固定租金所形成的使用权资产应在整个租赁期内摊销，但是由于判断两者是否相互独立存在较大的会计估计和实务操作难度，在难以通过判断得出结论时可以采用直线法简化处理。

**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，鉴于《企业会计准则第 21 号——租赁》对使用权资产折旧已有明确规定，根据使用权资产通常

随时间消耗的特征，一般应采用直线法在整个租赁期内计提折旧。

**【背景或案例 2】**A 公司于 20×1 年 1 月签署了租赁期为 20 年的厂房租赁合同，并根据新租赁准则分别确认使用权资产及租赁负债 2 亿元。假设使用权资产采用年限平均法摊销，20×1 年摊销金额为 1,000 万元。租赁负债的增量借款利率为 4%，20×1 年租赁负债的利息费用为 800 万元。由于租入的厂房为毛坯状态，A 公司于 20×1 年 1 月开始实质性厂房改扩建工程，假设该改扩建工程支出符合资本化的条件，20×1 年度改扩建工程的资本加权平均支出（不包括使用权资产的摊销）为 1.5 亿元，于 20×2 年 1 月完工。A 公司无其他专门借款及一般借款。A 公司租赁负债产生的利息费用是否适用借款费用准则，以及在适用的前提下是否属于被“占用”的借款，从而应遵循借款费用资本化的一般原则，将符合资本化条件的部分计入改扩建的厂房成本？

**会议分析，**与会代表一致认为，租赁负债属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》准则适用范围。在判断租赁负债属于一般借款还是专门借款时，部分与会代表认为，如果所购建的使用权资产从租赁期开始日已经达到预计可使用状态，应将租赁负债作为其他符合资本化条件资产（如有）的一般借款处理；部分与会代表认为，如果使用权资产还处于毛坯状态，需进行实质性改扩建工程才能达到预定可使用的状态，则应将

该使用权资产与改扩建工程作为一个整体考虑是否属于一个符合资本化条件的资产，相应地与使用权资产直接相关的租赁负债应作为上述符合资本化条件的资产而借入的专门借款进行处理。

**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，租赁负债属于《企业会计准则第 17 号——借款费用》准则适用范围，作为一般借款还是专门借款需要根据实务情况进行判断和会计处理。下一步拟通过实施问答或年报通知等适当形式予以明确。

## **七、关于母公司持有子公司发行的永续债如何在其个别报表中列报**

**【背景或案例】**A 公司发行了 10 亿永续债，全部被其母公司 B 集团购入。从 A 公司角度，该永续债满足权益工具定义，不属于符合金融负债定义但是被分类为权益工具的特殊金融工具（可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另外一方按比例交付其净资产的金融工具）。永续债合同条款中明确规定永续债的清偿顺位劣后于发行方发行的普通债券和其他债务；永续债初始利息为 4.5%，发行日起满 3 年利率跳升一次，上调利率 200 个基点，此后利率不再调整。对上述投资在母公司 B 集团的个别财务报表中如何列报？

**会议分析**，部分与会代表认为，该案例中从 A 公司角度看该永续债满足权益工具定义，但其不同于 B 集团对子公司的一

般性的权益性投资，不具有长期股权投资准则中所强调的投资方对被投资方具有表决权等权力或有关权益性回报的特征，B集团在其个别财务报表中可将该永续债按照金融工具准则相关规定指定为其他权益工具投资。部分与会代表认为，首先应考虑在发行方角度该投资是否符合权益工具定义，如果符合权益工具定义，则投资方对子公司的此类投资应列报为长期股权投资；对于合营联营企业的此类投资，则在分析投资方所享有的权利和风险等方面是否与发行方发行的普通股类似的基础上，判断按照长期股权投资准则还是金融工具准则进行列报。

**会议初步意见**，该问题具有一定的代表性，会议认为，企业首先需要谨慎判断该永续债在子公司个别报表上是否属于权益工具；如果属于权益工具，投资方个别报表中对子公司的此类投资适用长期股权投资准则还是金融工具准则进行会计处理，需根据企业会计准则有关规定并结合实务情况作进一步研究。

## **八、关于购买固定资产时支付的增值税进项税额在现金流量表中的列报**

**【背景或案例】**对于购买固定资产时支付的增值税进项税额，这部分支付的进项税额在现金流量表中是作为“投资活动产生的现金流量”列报，还是作为“经营活动产生的现金流量”列报，在实务中存在不同理解。

**会议分析**，部分与会代表认为，固定资产采购发生的进项

税与固定资产采购活动密切相关，如果不发生固定资产采购活动，就不会产生进项税现金流出，因此列报为投资活动更符合资产采购业务实质，后续是否可抵扣不应影响其分类，同时目前现金流量表中其他活动的销项税也未必须单独在经营活动中列报。部分与会代表认为，固定资产增值税与购买价款分离后，税费支付列报为经营活动更合理，主要理由是该部分现金流出可通过抵扣销项税实现回流，并没有真正构成投资活动现金流出。部分与会代表认为两种列报方式均可接受。

**会议初步意见**，该问题具有一定的普遍性和代表性，鉴于需综合考虑各方情况，下一步拟根据企业会计准则有关规定并结合实务情况作进一步研究后以适当形式予以明确。

## **九、关于停工损失的列报**

**【背景或案例】**实务中部分生产制造企业存在因客户需求不足、或因事故而停工检修等非不可抗力原因而停产一段时间的情况，实务中企业对于生产设备在停工期间计提的折旧应列报为营业成本还是管理费用？

**会议分析**，多数与会代表认为，《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）中规定，企业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，生产制造企业存在因客户需求不足、因事故而停工检修等非不可抗力原因而停产一段时间的生产设备折旧也同样应该列入

营业成本，该处理方式与国际财务报告准则的处理原则保持一致。少数与会代表认为，因客户需求不足、或因事故而停工检修等非不可抗力原因而停产一段时间，属于企业生产管理不力原因导致，应当列报为管理费用。

**会议初步意见**，该问题具有普遍性和代表性，会议讨论初步形成倾向性结论，企业存在因客户需求不足、因事故而停工检修等非不可抗力原因而停产，相关期间生产设备折旧应计入营业成本。下一步拟通过实施问答或年报通知等适当方式予以澄清。

#### **十、关于正常经营过程中持有以备出售的无形资产适用准则问题**

**【背景或案例】**A 公司是一家主要从事医药研发活动的企业，为客户提供包括原料药制备、制剂处方筛选、剂型选择、工艺研究、质量标准、稳定性研究、人体等效性实验测试（以下简称 BE 实验）、生产批件申请等服务。根据药品研发流程，相关研发服务工作并不是一次性或者短期内可以完成的，研发项目从立项到取得生产批件的时间为 3-5 年，甚至更长。公司的技术服务、开发业务可以分为受托研发项目和自研项目两种。受托研发项目是公司在开始研发之前已经与客户签订了合同，按照客户的委托进行研发。自研项目包括需要执行 BE 实验的项目和不需要执行 BE 实验的项目。自研项目在进入开发阶段前，存在不确定性，能否成功、何时成功、成功后何时有

客户购买、客户购买的价格等方面均存在不确定性，但是公司自研项目可以在研发过程的任意时点转让给客户。企业为进行该研发所发生的研发支出是否可以资本化为存货？

**会议分析**，与会代表一致认为，企业自研项目支出能否资本化需要判断自研项目支出是否满足资产确认条件。部分与会代表认为，企业应当根据业务模式进行判断并分别按存货准则或无形资产准则进行会计处理；部分与会代表认为，任何情况下，企业研发支出均应当按照无形资产准则进行会计处理，相应的研发支出应当按照无形资产准则判断资本化时点，符合条件的予以资本化，而不应以企业是否取得销售合同作为标准，不应计入存货。

**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，企业研发项目资本化首先需要满足资产的确认条件。鉴于该问题涉及存货准则、无形资产准则的衔接协调问题，且实务中业务模式多样，拟进一步关注国内实务进展情况进行研究。

## **十一、关于丧失对原子公司控制权，应收原子公司款项的会计处理**

**【背景或案例】**母公司在某些情况下会对子公司以借款等形式提供资金以资助其发展，在母公司个别财务报表层面对于此类债权按照会计准则规定计提信用减值损失，但在母公司合并财务报表层面，与子公司的债权债务关系需要进行合并抵

销。母公司处置子公司股权并导致丧失对子公司控制权时，母公司不再将该子公司纳入合并范围，在母公司合并财务报表中对应收该原子公司款项应当如何处理，应按账面原值确认应收原子公司债权，并对预计无法收回的应收原子公司款项计提信用减值损失，还是按照债权公允价值确认应收原子公司债权？

**会议分析**，该案例属于特定情形下的个案，需要结合该案例的业务实质和商业合理性，进行判断和会计处理。基于该案例的现有条件，部分与会代表认为，丧失控制权后合并报表中的该应收款是一项新的应收款项，应按照公允价值进行初始计量；部分与会代表认为该应收款是原应收款的延续，应当沿用母公司对该应收款原有处理方式进行会计处理。

**会议初步意见**，该问题属于特定情形下的个案，企业应当结合业务实质根据企业会计准则进行判断和会计处理。