

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 18 期)

2023 年 4 月 7 日

签发：李先忠

会议纪要

2023 年 3 月 14 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2023 年第一次企业会计准则实施技术联络小组会议在财政部北楼六层第一会议室召开。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。会议讨论了 12 项企业会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于购买方如何确认购买附带经营租赁租约飞机的维修权溢价

【背景或案例】在购买附带经营租赁租约的非全新飞机资产的交易中，购买方付出的交易对价通常高于飞机资产交付日的公允价值，主要由于所附经营租赁合同约定，承租人需保证

租赁到期日向出租人退还飞机时，飞机达到约定的维修状态（比如租赁开始日的维修状态，或全寿状态等），即购买方付出的交易对价中包括一部分租赁飞机维修权溢价。在此交易背景下，飞机购买方如何确认和计量该飞机维修权溢价？

会议分析，多数与会代表认为，飞机购买方支付的对价中包含所附租赁合同的飞机维修权溢价，该维修权未来能给企业带来经济利益流入且能可靠计量，满足资产的定义；同时，该维修权不符合无形资产的定义，不应确认为无形资产。部分与会代表认为，如果属于维修基金模式，即承租人在租赁开始时支付给原出租人相应费用作为维修基金，购买方从原出租人处购买附带此模式租约的飞机时，支付给原出租人的价款中包含了承接的剩余维修基金，后续承租人发生维修时，由出租人从维修基金中报销列支，此种模式下该维修权溢价实际上是飞机购买方即出租方为获取未来承租人保障飞机维修状况而预付的款项，可以作为其他非流动资产，待发生相关维修支出时再转入固定资产。部分与会代表认为，该飞机维修权是附着于飞机这项固定资产本身的，可参考《国际财务报告准则第3号》B42段“对于被购买方是出租人的经营租赁，购买方在计量经营租赁资产购买日公允价值时应当考虑租赁条款，如果经营租赁条款相对于市场条款是有利的或不利的，则购买方不应确认单独的资产或负债”，该维修权应在初始确认时计入飞机固定资产价值。对于维修权计入固定资产后的后续计量，与会代表均

认为，应当适用固定资产准则的规定，根据其经济利益消耗方式计提折旧。

会议初步意见，该问题在特定租赁行业具有一定的代表性，会议讨论认为本案例中购买方支付的飞机维修权溢价满足资产定义，但是对于将其先确认为其他非流动资产、待发生相关维修支出时再转入固定资产还是在初始确认时即计入固定资产未形成倾向性意见。

二、关于出租人是否应在承租人行使续租选择权后对租赁分类进行重新评估

【背景或案例】2021 年 1 月 1 日，出租人与承租人签订了一份设备租赁协议，包括 3 年不可撤销期限和 3 年期续租选择权，设备使用寿命为 6 年。租赁开始日，出租人判断承租人不能合理确定将行使续租选择权，将租赁期确定为 3 年，占租赁开始日租赁资产使用寿命的 50%（未占租赁资产使用寿命的大部分），同时，出租人综合考虑其他各种情形和迹象，认为该租赁实质上并没有转移与该项设备所有权有关的几乎全部风险和报酬，因此将该项租赁分类为经营租赁。2023 年 1 月 1 日，承租人书面通知出租人行使了续租选择权，不可撤销租赁期发生变化，剩余租赁期延长至 4 年，占租赁资产的全部剩余使用寿命。此时，出租人是否应对租赁的分类进行重新评估？

会议分析，与会代表一致认为，根据《企业会计准则第 21 号——租赁》规定，在租赁开始日后，出租人无需对租赁的分

类进行重新评估，除非发生租赁变更。租赁变更是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。本案例中承租人在租赁设备两年后行使了续租选择权，属于执行原合同条款导致租赁期变化的情况，并不属于租赁变更，因此出租人不应对租赁分类进行重新评估。多数与会代表认为，现行准则规定避免了对原合同条款判断的改变而导致租赁分类变化，有利于规范实务。如果允许该案例中出租人对租赁的分类进行重新评估，可能会带来更多实务中随意判断、构造交易等问题。同时，少数与会代表建议可进一步探讨有关业务模式因素在租赁分类时的考虑。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，会议讨论认为，现行会计准则对此已有明确规定，在租赁开始日后，承租人按照原合同条款行使续租选择权导致租赁期变化的，不属于租赁变更，出租人不应对租赁的分类进行重新评估。

三、关于承租人停租期间是否应停止计提使用权资产折旧

【背景或案例】承租人 A 向出租人 B 租入一艘船舶，租期 3 年，按月在每月初预付租金。租赁合同约定，由出租人保障船舶处于适航状态，负责修理及相关支出。在租赁过程中，由于船舶出现故障或大修理（岁修），导致停租 1 个月。根据租赁合同约定，承租人在停租期间无需支付租金，对于已预付租金在后续期间进行抵扣。对停租期间发生租金减免情况，承租

人应如何进行会计处理，停租期间是否应停止折旧计提？

会议分析，多数与会代表认为，由于合同条款中已约定承租人在停租维修期间无需支付租金，该事项不涉及租赁变更。如果在租赁合同中已经明确约定或实质约定了船舶维修的具体停租期间（例如 1 个月），那么承租人在租赁开始日，在确定租赁期、租赁负债和使用权资产价值时已扣除停租期及相应的租金，停租期间也就不会计提使用权资产折旧；如果在租赁合同中未约定船舶维修的具体停租期间，但由于合同条款约定停租维修期间可减免相应租金，该停租维修的期间实质上仍属于合同约定的租赁期，那么基于原合同条款给予的租金减免应当按照《企业会计准则第 21 号——租赁》第二十四条的规定，作为不属于取决于指数或比率的可变租赁付款额处理，在租金减免发生时调减租赁负债，同时计入当期损益，停租期间使用权资产继续按原账面价值计提折旧，折旧费用与租金减免正负相抵对当期损益的影响较小。

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，在租赁合同已经约定承租人在停租维修期间无需支付租金的情况下，在租赁过程中因船舶出现故障或大修理停租（而非租赁开始日根据合同约定已确定的停租）所发生的相关租金减免不属于租赁变更，该停租维修期间实质上仍属于合同约定的租赁期，相关租金减免应在实际发生时计入当期损益，停租期间使用权资产应继续计提折旧。

四、关于员工持股平台等比例低价获得股份是否构成股份支付

【背景或案例】 甲公司为 A 股拟上市公司，实控人、其他外部投资者、员工持股平台 A 分别持有 55%、35%、10% 的甲公司股份。持股平台 A 中的员工间接持有甲公司股份尚在等待期（可行权条件为员工必须服务至甲公司 IPO 成功）。甲公司不控制员工持股平台 A。情形 1：若甲公司在 IPO 进程中，上述股东（包括员工持股平台）按照其持股比例对甲公司进行等比例低价增资，员工通过持股平台按照其持股比例低价获得的股份是否属于股份支付？情形 2：若甲公司在 IPO 进程中，由实控人出资设立新的持股平台 B，持股平台 B 低价增资甲公司，获得 5% 的股权，该部分股权为代持，计划未来用于股权激励，如未来全部或部分没有用于股权激励，则剩余股份按增资前各股东的持股比例等比转让给原股东，转让价格为持股平台 B 入资的价格。后续由于未找到合适的人选等原因，按照之前约定，上述通过持股平台 B 代持的 5% 股权按原股东持股比例等比低价格转让给原股东，转让完成后，持股平台 A 的股权比例从 9.5% 恢复至 10%。该情形下员工通过持股平台按照其持股比例低价获得的股份是否属于股份支付？

会议分析， 部分与会代表认为，由于本案例属于等比例增资或受让，员工无需为此付出新增劳动或代价，员工义务并未增加，员工获益并未增加，所以情形 1 和情形 2 都不属于股份

支付。多数与会代表认为，如果员工持股平台 A 入股时没有明确的反稀释条款，其之后的等比例增资（情形 1）获得的股份，应该按照股份支付变更进行会计处理，结合股份支付变更前后员工所享有的权益工具的价值判断，员工很可能并未获得额外的价值。少数与会代表认为，对于情形 1，即使股权激励计划中没有明确约定反稀释条款，但是可能可以默认存在反稀释的约定（不然不具有商业合理性），因此，之后的等比例增资属于对已经约定的反稀释条款的执行，不应作为股份支付处理。多数与会代表认为，情形 2 中的受让股份本身是持股平台 B 代持，这些股份在授予给员工之前，原股东仍拥有这些股份，而且已事先约定未用于股权激励的剩余股份按增资前各股东的持股比例等比转让给原股东，因此，情形 2 中持股平台 A 的受让不属于股份支付。少数与会代表认为，考虑到情形 2 和情形 1 具有很大的相似性，应当参考情形 1 的原则进行处理。

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，情形 1 如果员工持股平台 A 入股时没有明确的反稀释条款，应当按照股份支付变更进行会计处理，情形 2 不属于股份支付。

五、关于合并范围内跨境交易汇率变动的会计处理

【背景或案例】近年来，由于人民币汇率波动较大，合并范围内跨境交易相关的汇率变动对企业财务报表的影响较大。例如，2×21 年 12 月 1 日，境内母公司 A 向境外子公司 B 销售

一批商品，账面价值 600 万人民币，销售价格 100 万美元。假设该交易发生前，境外子公司 B 账面无任何资产和负债。子公司 B 以美元作为记账本位币。假设 2×21 年 12 月 1 日美元对人民币的汇率为 6，12 月 31 日美元对人民币的汇率为 7。截至 12 月 31 日，B 公司尚未将该批存货对外销售，其账面形成 100 万美元存货和 100 万美元应付账款。期末将 B 公司美元报表折算成人民币报表时，外币报表折算差额为零。在母公司 A 个别报表上，应收子公司 B 的款项产生 100 万元汇兑收益。A 公司在编制合并财务报表时，是否需要对母公司 A 个别报表中的汇兑收益 100 万进行抵销处理？是否需要将 B 公司按期末汇率折算的存货 700 万元还原至当时在母公司 A 个别报表中的账面价值 600 万元，即在 A 公司合并财务报表不反映汇率变动对该存货的影响？

会议分析，多数与会代表认为，《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》第 45 段对此已有明确规定，因存在外汇风险敞口，A 公司在编制合并财务报表时，无需抵销其对 B 公司应收账款形成的汇兑收益。关于存货，多数与会代表认为，该项存货已从境内转移至境外，计价货币也由人民币转为美元，其实际面临了汇率变动风险，因此无需抵销存货的汇率变动影响，存货账面价值无需还原，以反映经济实质。

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 公司在编制合并财务报表时，无

需抵销 A 公司对 B 公司应收账款形成的汇兑收益,无需还原存货账面价值,以真实反映公司存在的外汇风险敞口。

六、关于企业持有的供应链票据是否属于应收票据

【背景或案例】2022 年 11 月 11 日,中国人民银行和中国银行保险监督管理委员会联合发布了《商业汇票承兑、贴现与再贴现管理办法》(中国人民银行 中国银行保险监督管理委员会令〔2022〕第 4 号,以下简称《管理办法》),其中第三条规定“电子商业汇票的出票、承兑、贴现、贴现前的背书、质押、保证、提示付款和追索等业务,应当通过人民银行认可的票据市场基础设施办理。供应链票据属于电子商业汇票。”《管理办法》自 2023 年 1 月 1 日起施行。上海票据交易所股份有限公司(以下简称“票交所”)是按照国务院决策部署,由中国人民银行批准设立的全国统一的票据交易平台,票交所于 2020 年 4 月 24 日开展供应链票据平台试运行。根据《上海票据交易所供应链票据平台接入规则(试行)》,供应链票据平台依托于电子商业汇票系统,与符合条件的供应链平台对接,提供电子商业汇票的出票、承兑、背书、质押、保证、贴现、存托、交易、到期处理、信息服务等功能。截至目前,已有多家公司接入供应链票据平台。2022 年 12 月 31 日,对于票交所供应链票据平台办理的电子商业汇票(供应链票据),持有方是否可以确认为应收票据?如可以确认为应收票据,比较期间数据是否需要追溯调整?

会议分析，部分与会代表认为，该问题本质上属于法律上如何认定的问题，即 2023 年 1 月 1 日之前的供应链票据是否属于电子商业汇票，以及哪些属于《管理办法》中所述的供应链票据的范围等尚需在法律层面进一步明确。如果票交所供应链票据平台办理的供应链票据属于《管理办法》规范的范围，持有方应当将持有的供应链票据，自《管理办法》施行之日即 2023 年 1 月 1 日起，作为“应收票据”进行会计处理（根据其业务模式列示为应收票据或应收款项融资）。多数与会代表认为，鉴于在 2022 年 12 月 31 日《管理办法》尚未施行，2023 年之前的比较数据无需进行追溯调整。此外，个别与会代表认为，不能简单依据《管理办法》判断前述供应链票据是否作为“应收票据”进行会计处理，还要看其是否具备《票据法》所规定的要件。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论认为该问题取决于在法律上如何认定，如果法律上认定供应链票据属于《管理办法》的范围、具备《票据法》规定的要件，则持有方应当自法律认定生效日起将其作为“应收票据”进行会计处理（根据其业务模式列示为应收票据或应收款项融资），且无需对前期比较期间数据进行追溯调整。

七、关于首次执行新保险合同准则时，基础项目持有的长期股权投资是否可以从权益法改为公允价值计量

【背景或案例】根据新保险合同准则规定，保险合同负债

计量中的“履约现金流”可理解为保险公司“对外”的负债。针对具有直接参与分红特征的保险合同组的计量，新保险合同准则规定其履约现金流等于基础项目公允价值扣除浮动收费，而浮动收费等于基础项目公允价值中企业享有份额减去不随基础项目回报变动的履约现金流，可见基础项目必须“公允价值”化以计量保险合同负债。为避免会计错配，新保险合同准则和新金融工具准则规定，保险公司可以在首次执行新保险合同准则时，重新审视其基础项目所持有的金融资产，决定是否采用公允价值计量。基础项目也可能持有联营或者合营企业，根据长期股权投资准则，风险投资机构、共同基金以及类似主体对其持有的长期股权投资可以在初始确认时选择采用公允价值计量。如果基础项目所持有的对联营企业或合营企业的长期股权投资此前采用权益法（以下简称“存量长期股权投资”），在首次执行新保险合同准则时，为避免会计错配，是否允许保险公司选择由权益法改为公允价值计量？

会议分析，部分与会代表认为，根据新保险合同准则的相关规定，基础项目必须“公允价值”化以计量保险合同负债，如果与之相关的基础项目所持有的对联营企业或合营企业的长期股权投资以权益法核算，将可能出现“会计错配”。因此，希望能提供一项豁免，允许保险公司在首次执行新保险合同准则时，重新审视其基础项目所持有的存量长期股权投资，选择是否由权益法改为公允价值法。部分与会代表认为，国际上保险

合同准则修订后，国际会计准则理事会《国际会计准则第 28 号》的修订可能可以理解为对存量长期股权投资可以追溯适用，即可以选择对存量长期股权投资选择采用权益法还是公允价值法，但这一观点尚未在有关国际场合探讨过。还有部分与会代表建议需从我国准则体系的整体考虑；同时还需考虑如提供豁免对其他行业企业的潜在影响。

会议初步意见，该问题在实施新保险合同准则的企业具有一定的代表性，下一步将结合国际准则和国内实务情况进一步研究。

八、关于反向购买中业绩对赌的会计处理

【背景或案例】企业会计准则中规定了非同一控制下企业合并与同一控制下企业合并的或有对价的会计处理原则。前者按照公允价值计量且其变动计入当期损益（不构成权益工具的情况下，下同）；后者按照或有事项的原则，且后续变动计入权益。但对于反向购买交易中，与标的企业（会计上的购买方）的业绩对赌，实务中应如何会计处理不明确。如 A 上市公司向 P 公司发行股份，收购其全资子公司 B 公司，同时针对 B 公司之后三年的净利润进行了业绩对赌，P 公司将基于净利润的差额对上市公司进行补偿，返还上市公司的股份，该补偿安排不满足权益工具的定义。A 和 B 均构成业务，该交易属于反向购买。问题 1：反向购买中，与标的企业（会计上的购买方）的业绩对赌，应该按照公允价值进行初始和后续计量，还是按照

或有事项准则进行确认和计量？问题 2：反向购买中，针对标的企业（会计上的购买方）的业绩对赌，后续计量与初始计量的差额应该计入损益还是权益？

会议分析，关于问题 1，与会代表一致认为，反向购买属于非同一控制下企业合并，不属于同一控制下企业合并，因此，相关业绩对赌应该以公允价值进行初始和后续计量，不适用或有事项准则。关于问题 2，多数与会代表认为应计入损益，其中部分与会代表认为，应该参考或遵循非同一控制下企业合并的或有对价会计处理原则，部分与会代表认为应该按照金融工具准则计量，分类为公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；同时，少数与会代表认为应计入权益，因为反向购买交易完成后，上市公司合并报表层面的报告主体实质上是标的企业（会计上的购买方），因而针对标的企业的业绩对赌，实质上是报告主体与其控股股东之间就报告主体自身业绩进行的对赌，属于权益性交易，后续变动应计入权益。

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，关于本案例中反向购买的业绩对赌，企业应当结合并购意愿、商业实质等，按照现行企业会计准则的有关规定进行会计处理。

九、关于控制权在某一时点转移的业务，亏损合同如何进行会计处理

【背景或案例】《企业会计准则解释第 15 号》关于亏损

合同的判断，明确了履行合同的成本包括：（1）履行合同的增量成本；（2）与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额。其中，履行合同的增量成本包括直接人工、直接材料等；与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额包括用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊金额等。当履行合同的成本超过预期经济利益时，根据或有事项准则，先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如预计亏损超过计提的减值损失，应将超过部分确认为预计负债。对于控制权在某一时点转移的业务，计提的预计负债计入“主营业务成本”还是“营业外支出”？

会议分析，与会代表一致认为，财政部发布的《收入准则应用案例——亏损合同案例》中针对在某一时段内履行的履约义务，明确了当待执行合同变为亏损合同的，计提的预计负债计入主营业务成本，对于控制权在某一时点转移的业务，预计亏损同样与履行客户合同相关，也应计入主营业务成本。此外，部分与会代表还建议，对于计提的存货跌价准备，在出售存货时也应同时将存货跌价准备转入主营业务成本，以保持会计处理的一致性。

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，在履行客户合同时，无论控制权在某一时点转移还是在一段时间内转移，当待执行合同变为亏损合同的，计提的预计负债应计入主营业务成本。下一步拟研究通过实施问答或修订指南等适当方式指导实务。

十、关于设备低效运转时存货的成本核算

【背景或案例】实务中存在部分生产企业未停工停产，但因市场低迷、产品需求不足等原因导致设备低效运转（产能利用率不足）。例如，A 公司受到新能源汽车政策的变化影响、下游整车企业需求波动、部分客户导入竞争性供应商、以及新冠疫情导致公司量产订单不足，产能利用率较低，2018 年至 2020 年产能利用率在 25%-35%。2021 年及 2022 年产能利用率在 40%-50%。A 公司 2018 年至今未发生非正常原因的停产、停工，因此与生产相关的固定资产折旧、人员工资等相关费用均在制造费用和生产成本核算，形成存货成本。期末对于产成品按规定进行减值测试并计提减值准备。当产能利用率不足时，A 公司应如何进行存货成本核算？

会议分析，部分与会代表认为，本案例中企业首先需要判断是否属于长期产能利用率不足，如果属于长期产能利用率不足，企业首先应该考虑是否意味着固定资产本身存在减值，再来进一步考虑存货成本的计量。多数与会代表认为，按照《企业会计准则第 1 号——存货》《企业产品成本核算制度(试行)》等规定，参照《国际会计准则第 2 号——存货》规定，“非正常消耗的”制造费用不应计入存货成本。企业在计算产品生产成本时，以正常生产能力水平为基础，按照资源耗费方式确定合理的分配标准。分配计入各单位产品的固定间接费用额（例如固定资产折旧额）不因产量低而增加，不能分配的间接费用

应在其发生的当期直接计入营业成本。部分与会代表认为，实务操作中对于如何确定正常生产能力水平存在较大的难度。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性，会议讨论初步形成倾向性意见，企业应根据其生产经营特点，按照存货准则、企业产品成本核算制度等有关规定进行会计处理。

十一、关于企业使用提取的安全生产费形成固定资产的考虑

【背景或案例】2022 年 11 月 21 日，财政部、应急部发布了“关于印发《企业安全生产费用提取和使用管理办法》的通知”（财资〔2022〕136 号），该办法较原相关政策文件扩大或调整了适用行业范围（如新增电力生产与供应企业等）、扩大了安全费使用范围，调高了安全费提取标准等。根据《企业会计准则解释第 3 号》（以下简称解释 3 号），企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。在此情况下，企业冲减专项储备并确认累计折旧时是否考虑相应固定资产残值？

会议分析，多数与会代表认为，解释 3 号已明确提取安全生产费形成固定资产的，使用时应按照形成固定资产成本冲减专项储备并确认相同金额的累计折旧，且解释 3 号的规定客观反映了提取和使用专项储备情况，冲减专项储备并确认累计折旧时不应再考虑固定资产残值。

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，企业应当按照解释 3 号规定进行会计处理，冲减专项储备并确认累计折旧时不应考虑固定资产残值。

十二、关于属于某段时间内履行的知识产权许可按照客户实际销售或使用情况收费的收入确认

【背景或案例】情形一：A 公司是一家游戏开发公司，其开发的某款游戏在国内国外均有运营发行，国内为 A 公司自主运营，国外从 2022 年起授权 B 公司独家运行。A 公司负责后续的更新升级服务。由于该游戏的设计特点是根据玩家的实时反馈进行频繁的更新升级(每周由 B 公司下达指令给 A 公司进行更新)，才能保证对玩家的持续吸引力，因此 A 公司的授权许可需与后续升级结合在一起，整体作为一项履约义务。假设公司判断该履约义务中知识产权许可占主导地位，由于公司后续活动对该许可的使用有重大影响，因此该许可属于一段时间内履行的履约义务。A 公司根据 B 公司运营游戏取得玩家充值的 40%分成。

情形二：C 公司是一家汽车语音系统提供商，其客户是整车厂商 D。根据 C 与 D 的协议约定，由 C 提供一套车载语音系统安装到 D 的某一款新车型中供购车人使用，通过语音搜索行车路线、餐饮娱乐等信息。车载语音系统的知识产权由 C 公司所有，授权 D 公司使用，使用期间包括该款车型的生产销售期间及停止销售之后的 3 年（根据以往的销售经验估计该车型销售期为 5 年，因此预计总的授权使用期间为 8 年）。C 公司承

诺该系统软件的功能可以在上述期间内持续有效运行，为此 C 公司需要在整个授权期内持续更新地址、路线等信息，因此该授权许可收入属于一段时间内履行的履约义务。C 公司每月根据安装了该语音系统的汽车销售的数量，按 10 元/台的价格收取特许权使用费。

对于上述某段时间内履行义务，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的知识产权许可，如何判断履约进度与销售或使用行为发生二者孰晚，并在孰晚的时点确认收入？

会议分析，对于情形一，多数与会代表认为，游戏软件授权使用并持续更新的履约行为，与游戏玩家的持续充值是有密切关联的，可通过定性分析认为履约进度与销售发生的时间大致相当，从而按照充值分成确认收入。个别与会代表认为，可以从成本的角度考虑履约进度，游戏软件授权使用的第一天已有较高比例的履约进度，从而认为充值时间较晚，可以按充值确认收入。个别与会代表认为，A 公司是否能够确认收入取决于 B 公司是否已经向玩家履行履约义务，玩家充值并不代表 B 公司已经履行履约义务，除非玩家充值与实际消费购买道具或消耗道具之间，不存在重大时间差，才能按充值分成确认收入。

对于情形二，多数与会代表认为，语音系统授权使用并持续更新的履约行为与汽车销售的发生没有必然关联，且根据背景描述，授权使用的进度很可能晚于汽车销售的时点，因此不

能按照实际销售收费的金额确认收入。在此前提下，每一笔收费发生时，应按照履约进度进行分摊确认收入，具体计算方面存在两种观点，部分与会代表认为，取得每笔收费时，应累计计算销售发生前已履约（已授权使用）的期间，按累计的进度分摊确认收入；部分与会代表认为，取得每笔收费时，在剩余的授权使用期内按履约进度确认收入。个别与会代表认为，可以将该业务视为多个小合同，每个小合同对应一个授权即一个单独的履约义务，其对价是固定的 10 元/台，在取得该项收费时，在剩余的授权使用期内分摊确认收入。个别与会代表认为，美国会计准则下的相关实务案例中还有一种可接受的做法，即企业对整个销售周期内的汽车销售情况作了最佳估计，并以此估计合同总对价，在整个授权期内按履约进度分摊确认收入，但前提是确保每期分摊确认收入的金额不高于当期实际收到的使用费。

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，对于某段时间内履行的知识产权许可，需按照企业会计准则的有关规定考虑计量履约进度的基础，判断履约进度与客户后续销售或使用行为的发生孰晚，并按照现行准则规定进行会计处理。