

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 22 期)

2024 年 4 月 25 日

签发：舒惠好

会议纪要

2024 年 3 月 27 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2024 年第一次企业会计准则实施技术联络小组会议在财政部召开。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 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的大额存单在财务报表上的列报

【背景或案例】企业出于日常现金管理或收取较高利息收入的需要，使用闲置自有资金或募集资金购买银行业存款

类金融机构发行的大额存单。对于购买的该类大额存单，通常可以通过银行自身平台或第三方平台转让。如果企业管理该类大额存单的业务模式为既以收取合同现金流量，又以出售该金融资产为目标，则分类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（FVOCI）。该类大额存单在上市公司中具有一定普遍性，但目前实务中对该类大额存单在财务报表中的列报不统一。对于企业购买的原始期限1年以上（或剩余期限1年以上）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的大额存单：（1）作为其他债权投资还是其他非流动资产列报？对应的利息收入作为财务费用（利息收入）还是投资收益列报？（2）是否可以列报为其他流动资产？

会议分析，与会代表普遍认为，该类大额存单实际兼具“存款”和“投资”双重属性。关于问题1，对于该类大额存单在资产负债表中的列报项目，多数与会代表认为，应按照企业报表格式中有关项目的说明和金融资产计量属性列报为其他债权投资；少数与会代表认为，考虑到大额存单性质上属于“银行存款”（而非具有公开市场报价、可以频繁买卖的典型“投资”），可以列报为其他非流动资产。对于该类大额存单利息收入在利润表中的列报项目，部分与会代表认为，应按照金融资产计量属性列报为投资收益；部分与会代表认为，考虑到该利息收入性质上属于“银行存款”产生的利息收

入（且其计提方法亦与按照摊余成本计量的银行存款相同），可以列报为财务费用。

关于问题 2，对于该类大额存单的流动性分类，多数与会代表认为，虽然合同或剩余期限长于 1 年的大额存单通常作为非流动资产，但是考虑到大额存单通常既允许转让也允许提前支取，本身具备一定偿债流动性，如有充分且合理的证据表明企业有意图且有能力在资产负债表日起 1 年内将该类大额存单变现，也可以列报为其他流动资产。企业应综合考虑管理层意图、商业合理性和历史行为等因素，按照准则有关流动性分类的规定对具体情况作出判断。也有部分与会代表认为，分类为流动资产可能与“持有并收取合同现金流量和出售两者兼有”的业务模式相冲突。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论未形成倾向性意见，下一步将结合实务需要作进一步研究。

二、每日收入分成合同的会计处理

【背景或案例】每日收入分成合同（Daily Revenue Contract，以下简称 DRC）是甲方（投资方）与乙方（被投资企业，通常为店铺）之间签订合同，约定甲方为乙方的业务经营提供资金，而乙方同意在合同期限内（通常为 3 至 5 年）每日按照乙方营业收入的一定比例向甲方支付款项的合同。DRC 合同主要条款如下：（1）根据乙方提出、并经甲方认可的经营计划，双方同意分别为店铺提供一定的资金

（双方提供资金的比例视具体情况而定，通常各自为 50%左右）用于开展协议项下联营合作业务；（2）双方一致同意，乙方的全部收入应自收入分成起始日按照以下方式分成：甲方将投入资金全部收回前，乙方应按照其每日全部收入的 10% 向甲方进行分成，甲方投入资金全部回收后至收入分成期终止日之间分成比例为 1%-5%（视具体合同而定）；（3）协议所指的“全部收入”应包括乙方扣除所有税项或费用前的全部营业收入（包含主营业务收入及其他业务收入）。如乙方因任何原因（包括但不限于闭店、乙方违约等原因）与甲方提前结束联营合作或违反协议约定，甲方有权按照协议约定的资金提供比例分配乙方联营期内的扣除所有税项或费用前的全部营业外收入（营业收入以外的均属于营业外收入，包括但不限于补贴、赔偿、转让费、资产处置等）；（4）协议项下的收入分成期自甲方提供联营资金之日（“收入分成起始日”）至第 1440 个自然日为止。自收入分成期终止之日，协议终止。甲方投资后不参与乙方的日常经营。对于上述每日收入分成合同，投资者和被投资企业分别应当如何进行会计处理？

会议分析，从上述案例背景来看，基本可以判断投资者（甲方）没有对被投资企业（乙方）实施重大影响或控制。对于甲方，多数与会代表认为，甲方持有投资收回的现金流并不是仅为本金和利息的支付，因此甲方的投资应按照以公

允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行会计处理。对于乙方，由于其必须每日根据收入向甲方分成，不能无条件地避免交付现金或其他金融资产的义务，因此，乙方应将收到的该投资款项整体分类为金融负债。关于该金融负债的计量方式，部分与会代表认为，需要考虑收入是否属于金融变量：如果认为收入是金融变量且其经济特征和风险与债务主合同并不紧密相关，则与收入相关的变动可以作为衍生工具进行分拆处理，或者乙方也可选择将该混合合同整体指定为以公允价值计量且其变动计入损益的金融负债；如果认为收入是非金融变量，且其与合同的一方（乙方）存在特定关系，因此负债金额随收入变动的这一特征本身不符合衍生工具的定义，乙方应将其以摊余成本进行后续计量。多数与会代表认为，不论乙方是以公允价值还是以摊余成本计量该金融负债，核心在于估算乙方相关未来期间的预期现金流量，且该预期现金流量变动的影响应计入当期损益。该预期现金流量的估计具有一定主观性，且对于甲乙双方，尤其是被投资的乙方（大多为小企业）而言存在一定挑战和难度。

此外，个别与会代表认为，该投资中存在“股”的成分，因为若该投资提前终止，投资者有按照初始投资比例（区别于收入分成比例）对营业外收入进行分配的权利，提前终止的情况可能包括闭店、破产清算等情况，营业外收入包括资产处置收入等，即在投资期间，如果乙方清算，甲方可按照

投资比例享有分配净资产的权利。还有个别与会代表认为，案例中该类交易的主要风险和不确定性来自于被投资方的后续收入波动，如果认为收入波动属于非金融变量，即其带来的为非金融风险，可以将该交易视为被投资方持有一个由投资方签发的保单，该保单承保的风险为被投资方收入下行的风险，当被投资方收入下行的时候，投资方通过减少被投资方需支付的现金流量对被投资方提供补偿。如果后续现金流超出基础债务现金流量，投资方对超出部分的收入分成，即收入上行带来的投资方收益，可以视为投资方对该保单收取的保费。在这种理解下，被投资方确认的债务现金流相对固定，仅需在后续做正常的摊销，其他的现金流量变动（上述提到的投资提前终止时的“股”的成分除外，如有）则按照被投资方作为保单持有人支付的保费或者保险提供的赔偿进行会计处理。同时，由于该保单符合《企业会计准则第25号——保险合同》（以下简称保险合同准则）第六条的规定，即对保险事项的赔偿金额仅限于清算保单持有人因该合同而产生的支付义务的合同（如包含死亡豁免条款的贷款合同），投资方（保单签出方）可以选择适用金融工具相关准则（即公允价值变动进损益），从而避免按照保险合同准则进行复杂的会计处理。但大多数与会代表表示，该事项中涉及的风险是否属于通常意义上的保险风险有待商榷，因此是否能采用保险合同准则对此类业务进行会计处理，需要后续

进一步研究讨论。

会议初步意见，该问题为近期实务中出现的新业务模式，会议讨论认为，企业应当根据企业会计准则有关规定，结合交易合同的约定和对交易实质的判断，进行相应的会计处理。后续各成员单位将关注此类业务实务进展情况，及时收集相关实务案例，如有需要，再作进一步研究讨论。

三、以净利润为为基础的上市成功激励计划的会计处理

【背景或案例】除股权激励计划外，公司制定奖励基金计划也是较为常见的激励方式。这些奖励基金计划有时存在与股份支付计划类似的激励条件，在适用职工薪酬准则时，对于如何确定职工薪酬费用的确认时点和分摊期限存在一定的困惑。例如，甲集团是上市公司，A公司是甲集团的子公司，甲集团拟对A公司实施分拆上市。2022年8月，A公司召开分拆上市启动会，计划在2025年实现公司分拆上市，为激励员工的积极性，A公司拟实施“上市成功激励计划”。激励计划方案在2022年10月由A公司人力资源部提出并经A公司董事长审批。2023年7月，A公司正式启动分拆上市工作。根据整体上市计划，A公司拟定于2025年3月将激励计划报送董事会审批。激励计划以2022-2025年的净利润为基础计算激励奖金，激励对象包括A公司技术中心、子公司、事业部相关人员139人。上市成功当年启动“上市成功激励计划”，根据上市计划，预计2026年开始结算

2022-2025 年激励额度，并在 2026 年发放总额的 50%、其余延后至次年发放完毕。在此期间，如员工离职则未支付部分将不再支付。

假设奖励基金按照 2022-2025 年的净利润的 10%计提，预计 2025 年公司很可能实现分拆上市，不考虑离职率因素的影响，A 公司激励方案中列示的预计奖金情况如下（单位：万元）：

年 度	2022 年	2023 年	2024 年	2025 年
净利润金额	4500	5500	5000	5000
计提比例	10%	10%	10%	10%
当年预提奖金	450	550	500	500

问题 1：A 公司是否应在激励计划经董事会审批前，在业绩考核期间计提职工薪酬费用？

问题 2：如果计提职工薪酬费用，预计奖金如何在各年度进行分摊？是在业绩考核期（2022-2025 年）分摊还是在整个服务期（2022-2027 年）分摊？

会议分析，关于问题 1，部分与会代表认为，虽然法定义务需等待董事会审批后才存在，但是如果方案具有合理性，且已使被激励对象形成了合理预期，则形成推定义务，A 公司应在业绩考核期间开始计提职工薪酬费用。部分代表认为，需进一步了解 A 公司的治理架构，对董事会的批准是否具有实质进行判断（实务中，国有企业的董事长并无相关

审批权限），如果董事会的批准具有实质性，并非流程性审批，则应在董事会批准后再予以确认。还有部分与会代表认为，不应预计未来的奖金金额，而应按照利润分享计划处理，在业绩考核期内按每年实际利润实现情况计提费用。

关于问题 2，部分与会代表认为，应将预计的奖金总额在整个服务期内分摊。对于具体分摊方法，多数与会代表认为，可以将整个奖金总额在服务期内按直线法分摊，或者参考股份支付准则，将奖金总额按支付进度分为两期，分别在 2022-2026 年和 2022-2027 年期间分摊；部分与会代表认为，应按预期累计福利单位法将整个奖金总额在业绩考核期内分摊。还有部分与会代表认为，应将每年按实际利润实现情况计提的费用在未来服务期间分摊。

会议初步意见，对于问题 1，如果企业相关的激励计划使得激励对象形成了合理预期，且使企业实质上承担了一项推定义务，A 公司应在业绩考核期间开始计提职工薪酬费用；如果实质上未形成一项推定义务，则在业绩考核期间无需进行相关处理；对于问题 2，企业应当结合业务实质进行分析，判断相关职工薪酬费用所属期间，并按照职工薪酬准则规定进行会计处理，对于分摊的具体方法会议未达成一致意见。

四、投资方在联营企业用于股权激励的限制性股票发行时的会计处理

【背景或案例】上市公司乙公司是甲公司的联营企业。

乙公司向员工以非公开发行的方式授予限售期为 3 年的限制性股票用于股权激励，并完成股东登记手续。乙公司与员工约定，自授予日起，员工服务满 3 年后可一次性解锁股份；员工在限售期限内离职的，乙公司按员工认购价格加上按照银行同期借款利率计算的利息回购相应股份。回售期内，除现金股利分红外，激励对象享有与普通股股东一样的权利。乙公司增发限制性股票时，乙公司确认回购义务金额是否需要折现？甲公司对乙公司的长期股权投资是否会因乙公司其他所有者权益的变动而进行调整？

会议分析，与会代表一致认为，在授予日当天，乙公司按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的回购义务的金额即现值，乙公司在授予日当天的净资产未发生变化。对于投资方甲公司而言，在乙公司增发限制性股票时，不会产生《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十一条所规定的“被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动”，因此本问题中的甲公司在乙公司增发限制性股票时，不应当对乙公司的长期股权投资进行调整。

会议初步意见，会议讨论初步形成倾向性意见，本问题中的甲公司在乙公司增发限制性股票时，不应当对乙公司的长期股权投资按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十一条的相关规定进行会计处理。

五、“大股东兜底式”股权激励的会计处理

【背景或案例】甲公司实施一项股权激励计划，甲公司按照公允价值从二级市场回购甲公司股票并授予自愿参与该计划的员工，授予价格为授予日（2022 年 12 月 30 日）股票的公允价值，激励对象在甲公司服务满 3 年后可以一次性解锁所授予的股份。该股权激励计划同时约定，甲公司控股股东对员工因解锁日前股票价格变动产生的损失进行兜底，即甲公司股票价格上涨的收益归员工所有，甲公司股票价格下跌的损失由甲公司控股股东承担且以现金支付损失。2023 年末，甲公司的股票价格较 2022 年末下跌了 30%，员工持有的甲公司股票产生较大金额的浮亏。甲公司对该股权激励事项应如何进行会计处理？

会议分析，与会代表一致认为，该股权激励计划应当适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》，对甲公司而言属于以权益结算的股份支付。该权益工具实质为一项股票看跌期权，甲公司应当按照授予日权益工具的公允价值，在等待期内计入成本费用和资本公积，不确认其后续公允价值变动。2023 年末，甲公司不应按照控股股东预计承担的股票价格下跌损失，调整权益工具的公允价值。

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，对于本案例中的股权激励计划，企业应当按照授予日权益工具的公允价值，在等待期内计入成本费

用和资本公积。

六、用子公司股权（不丧失控制）偿付债务（债务重组）的会计处理

【背景或案例】A 公司发生财务困难，无法偿付应付 B 公司（与 A 公司不存在关联关系）款项 1000 万元。A 公司与 B 公司协商进行债务重组，A 公司将持有的子公司 S 公司 5%股权转让给 B 公司，用于抵偿所欠 1000 万元账款。该 5%股权的公允价值为 800 万元，对应的纳入 A 公司合并范围的净资产账面价值为 500 万元。股权交割后，A 公司在其合并财务报表中，按照新增的少数股东享有的 S 公司净资产账面价值增加少数股东权益 500 万元，同时终止确认应付 B 公司负债 1000 万元。

问题 1：A 公司合并财务报表层面应当如何对上述两项金额的差额进行会计处理？

问题 2：如果 S 公司是一个上市公司，该 5%股权的公允价值为 300 万元（以 S 公司股价计算得出），比对应的纳入 A 公司合并范围的净资产账面价值 500 万元低（假设纳入 A 公司合并范围的净资产账面价值不存在错报），上述差额的会计处理是否存在不同？

会议分析，对于问题 1，与会代表一致认为，该交易既属于债务重组，也属于转让部分子公司股权但不丧失控制权的权益性交易，因此同时适用《企业会计准则第 12 号——

债务重组》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的相关规定。在合并财务报表中，该债务重组是以债务转为权益工具（少数股东权益在合并财务报表中属于自身权益工具）的方式进行的，A 公司应将终止确认的负债账面价值（1000 万元）与权益工具的公允价值（800 万元）之间的差额（200 万元）作为债务重组收益计入当期损益；同时，A 公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，应将处置价款与处置长期股权投资对应享有的子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间差额，调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。本交易中，A 公司并未实际收到价款，可以 A 公司所清偿负债的公允价值视为收到的价款。站在债务的持有方 B 公司的角度，其应收 A 公司款项的公允价值应与所受让的 S 公司股权公允价值相当，即 800 万元，从而 A 公司所清偿负债的公允价值也为 800 万元。因此，A 公司应当将终止确认的负债的公允价值（800 万元）与新增少数股东权益账面价值（500 万元）之间的差额（300 万元）计入资本公积。对于问题 2，多数与会代表认为，如果交易本身是具有合理性的、股权公允价值的认定也是合理的，则应当和问题 1 的处理方式一致。

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，本问题中的企业在其合并财务报表中，将上述两项金额的差额中属于债务重组收益的部分（终止确

认的负债的账面价值与转让的子公司部分股权的公允价值的差额)计入当期损益,属于与少数股东交易的部分(转让的子公司部分股权的公允价值与新增少数股东权益账面价值的差额)计入资本公积。

七、处置原同一控制下企业合并取得的子公司,合并报表中原形成的资本公积(资本溢价),能否转出至损益

【背景或案例】A公司和B公司受同一最终控制方控制。2X22年1月,A公司按照评估价值1.2亿元从B公司购买C公司51%的股权,构成同一控制下企业合并。合并日,A公司享有C公司账面净资产的份额为9000万元,A公司合并财务报表中冲减资本公积3000万元。2X23年8月,A公司以6000万元的价格将C公司25%的股权出售给B公司,同时B公司对C公司进行单方增资,A公司对C公司的持股比例降至18%、但对C公司仍具有重大影响。股权出售的价格和增资的价格均按照当期的评估值确定。A公司放弃对C公司的控制权的主要原因是:为响应政府的相关产业发展的号召,C公司需要大量的发展建设资金,需要股东增资补足,而A公司的资金不足,故出售了C公司部分股权、并且也未参与C公司的增资。处置日A公司享有C公司51%股权的净资产账面价值的份额为8000万元;剩余股权的公允价值也为6000万元。A公司合并财务报表中确认了投资收益4000万元。处置原同一控制下企业合并取得的子公司,不论处置

给独立第三方还是处置给最终控制方合并范围内的关联方（同一控制下处置），原合并日调整合并方个别财务报表和合并财务报表的资本公积是否应在丧失控制权日调整至损益？

会议分析，与会代表一致认为，同一控制下的企业合并，合并方在合并日的个别财务报表和合并财务报表中，将合并对价与应享有被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额的差额调整资本公积（资本溢价），该事项属于权益性交易。未来，合并方处置该子公司并丧失控制权，不论处置给独立第三方还是最终控制方合并范围内的关联方，均应按照处置长期股权投资的有关规定确认处置损益，原计入资本公积（资本溢价）的金额不得转出至损益。

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，企业处置原同一控制下企业合并取得的子公司，企业的个别财务报表和合并财务报表中原形成的资本公积（资本溢价），不得在处置当期转出至损益。

八、外购专利权用于自有研发项目涉及可变对价的会计处理

【背景或案例】A 生物医药公司与 B 大学开展合作，从该大学购买其拥有的 X 专利技术的所有权，用于 Y 项目（疫苗）研发。根据协议，A 公司购买 X 专利权需支付 B 大学固定金额 1 亿元及 Y 目标产品上市后 20 年的销售提成，其中

固定金额部分首期 2000 万元在专利权变更手续完成时支付，剩余款项分四期于 Y 项目目标产品进入临床阶段、获得上市许可等相应节点条件达到时支付。如 A 公司正常推进研发工作但研发失败导致未能达到付款节点条件，无需支付后续款项；如 A 公司在无客观障碍情况下未正常启动下一步研发工作，B 大学有权解除合同并收回专利权，已支付款项不予退还。Y 项目研发尚处于探索阶段，未来是否成功存在较大不确定性。合同中无限制 A 公司将 X 专利对外出售或用于其他研发项目的条款。对于上述交易，A 公司购买 X 专利权用于研发项目，初始计量及后续计量中应作为费用化还是资本化处理？如果资本化，初始计量金额是否考虑固定金额或有支付部分及与上市后与销售挂钩的提成部分？

会议分析，多数与会代表认为，由于上述交易中 A 公司购买的是一项专利技术所有权，并非外购的一项研发项目，且合作协议未明确限制该项专利技术对外转让或用于其他项目研发，A 公司应在取得专利权时将其确认为一项无形资产，无形资产后续期间的摊销费用，应根据其用于 Y 项目所处阶段及 A 公司研发支出会计政策，分别计入 Y 项目研发费用或资本化金额。

在上述 X 专利权可确认为一项无形资产的情形下，关于初始确认金额，部分与会代表认为，根据协议约定各期款项支付具有实质性先决条件，后续基于研发项目进展支付的款

项是否需支付存在重大不确定性，A 公司在取得专利权时点并不承担现时付款义务，因此无形资产初始确认金额并不考虑后续不确定的支付金额；少数与会代表认为，虽然固定金额部分对价中各期款项支付具有先决条件，但均为 X 专利技术的获取成本，无形资产初始成本计量不应因分期支付条款的不同而产生差异，应在初始确认时全部予以计量；部分与会者认为，上述两种处理方式均可接受，国际准则对取得无形资产部分对价根据相关资产未来使用情况而定的可变对价是否应包含在资产成本中尚无定论，企业可在上述两种处理方式中作出会计政策选择。对于 Y 目标产品上市后销售提成部分，多数与会代表认为，该部分支付为 Y 项目目标产品后续运营分成，并非 X 专利技术的获取成本或 Y 产品的研发成本，且存在重大不确定性，无需作为 X 专利技术无形资产成本或 Y 项目研发支出处理，待后续发生时计入当期损益。

会议初步意见，该问题虽然具有一定代表性，关于购买专利权，会议讨论形成倾向性意见，基于本问题的背景，A 公司应在取得专利权时将其确认为一项无形资产，但是对于无形资产的初始确认金额，会议讨论未形成倾向性意见，企业应当结合业务实质具体情况具体分析判断。关于后续销售提成部分，会议讨论形成倾向性意见，A 公司应当于后续销售提成发生时计入当期损益。

九、母公司持有的子公司发行的可转债，行使转股权追加的长期股权投资的成本如何确定

【背景或案例】发行可转债是上市公司再融资的重要方式。除了外部投资人外，上市公司的母公司也会出于为子公司提供融资、进一步增加对子公司的持股比例等原因认购上市子公司发行的可转债。甲公司是 A 股上市公司，甲公开发行可转换为其 A 股股票的可转债。可转债及其股票均上市交易。甲公司的母公司认购了甲公司发行的可转债，在母公司的个别财务报表层面分类为交易性金融资产。可转债发行 3 年后，母公司选择行使转股权，经内部决策机构批准后向交易所提交转股申请。根据交易所的规定，投资者可于当日交易时间内撤销转股申请。完成转股后，母公司增加了对甲公司的长期股权投资。转股日，上市公司的股价为 5.4 元/股，每份可转债可以转换为 20 股股票，每份可转债的转股价值为 108 元。转股日，每份可转债收盘价为 113 元。在母公司的个别财务报表层面，行使转股权追加的对子公司长期股权投资的成本如何确定？

会议分析，多数与会代表认为，该可转债本身为公开交易的可转债，应当从市场参与者角度计量其公允价值，而不应考虑企业自身持有资产的意图和能力，因此可转债的公允价值应始终根据其公开市场报价确定，应根据可转债的收盘价 113 元确定增加长期股权投资的成本。少数与会代表认为，

在转股时点，母公司持有的可转债已不同于其他公开交易的可转债，该可转债仅能立即被转换为上市公司股票，持有人不能未来收取可转债的面值和利息，也放弃了转股权的时间价值，应根据可转债的转股价值 108 元确定增加长期股权投资的成本。

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，本案例中的母公司个别报表层面，企业可根据可转债的收盘价（113 元）确定增加长期股权投资的成本。

十、公司出售储能电站项目附带业绩承诺条件的会计处理

【背景或案例】A 公司主营业务之一为投资建设储能电站项目，并通过转让项目公司股权的方式出售电站获取经济利益，出售价格以储能电站未来 20 年（相当于储能电站的全部使用寿命）的现金净流量的现值确定，价款一次性支付。同时，A 公司对储能电站购买方出具业绩承诺，如果未来 20 年内任一年度储能电站的实际经营业绩达不到交易定价时预测的收益（净现金流量），A 公司将补足差额，但买方无权要求 A 公司回购。交易完成后，购买方将储能电站的日常运营委托给第三方经营，并支付相应的运营管理费用。A 公司出售储能电站能否确认营业收入？

会议分析，多数与会代表认为，如果购买方将储能电站

的日常运营委托给与第三方，但又约定由 A 公司承担业绩承诺，这种安排的商业合理性存疑，对该业务实质的判断存在影响。此外，如果 A 公司保留了项目公司的控制，例如购买方实际是将储能电站的日常运营又委托给承担业绩承诺的 A 公司经营，A 公司实际上还是能够主导储能电站的相关活动，则 A 公司不能就该储能电站股权转让交易确认营业收入，该交易实质上是一项融资行为，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等准则的相关规定进行会计处理。假设 A 公司没有保留对项目公司的控制，则 A 公司应当判断能否就该储能电站股权转让交易确认营业收入，且应考虑《企业会计准则第 14 号——收入》有关计入交易价格可变对价金额的限制规定，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

会议初步意见，该问题属于个案，会议讨论初步形成倾向性意见，本问题中的 A 公司应当根据企业会计准则，结合业务实质对储能电站的控制权是否转移进行判断，从而进行相应的会计处理。

十一、投资由 FVTPL 核算转换为权益法核算，与 FVTPL 投资相关的递延所得税在转换时的会计处理

【背景或案例】2X23 年 1 月，上市公司 A 公司通过一家纳入合并范围的投资性主体 L 公司取得拟上市公司 B 公司

15%股权，对 B 公司有重大影响。该投资性主体对 B 公司的投资按照 FVTPL 核算。A 公司合并财务报表中，对 B 公司投资也按照 FVTPL 核算。对 B 公司的投资取得时的投资成本和计税基础均为 100 万元。2X23 年 12 月 31 日，该投资公允价值为 160 万元，A 公司合并报表确认相关递延所得税负债 15 万元（公允价值增值 60 万元 × 税率 25%）。2X24 年 1 月，B 公司放弃 IPO 上市计划，A 公司基于当时情况决定改变对 B 公司的投资策略，拟通过 L 公司长期持有 B 公司投资。L 公司不再满足投资性主体的条件，A 公司合并财务报表中对该投资改按权益法核算。假定转换当天股权投资公允价值仍为 160 万元，A 公司确认长期股权投资 160 万元，由于计税基础仍为 100 万元，该长期股权投资在初始确认时存在应纳税暂时性差异 60 万元。假定被投资单位 B 公司为居民企业（即 A 公司收到 B 公司发放的股利适用税率为 0%），A 公司在可预见的未来不会出售对 B 公司的投资，初始投资成本大于 B 公司可辨认净资产公允价值享有的份额（即对 B 公司的投资不存在负商誉）。转换为联营投资时，A 公司是否应当转回递延所得税负债并确认所得税利得 15 万元？

会议分析，与会代表一致认为，本案例中股权投资会计核算方法转换的背景系为了聚焦探讨相关递延所得税，出于简化目的而设定的，因此不宜适用至实务中类似情形，企业应当根据实际情况严格按照企业会计准则的有关规定对股

股权投资会计核算方法转换进行判断。仅就本简化案例而言，多数与会代表认为，A 公司将 FVTPL 投资改按权益法核算，原金融资产已经终止确认，新确认的长期股权投资属于对联营企业的投资。转换后的暂时性差异应当适用《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条关于对子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异的会计处理规定。该暂时性差异可以通过处置投资或收回股利两种方式转回，由于 A 公司在可预见的未来不准备处置该投资（A 公司可以控制该种方式的暂时性差异转回但在可预见的未来很可能不会转回），而收回股利又不需要交税（A 公司虽然不能控制该种方式的暂时性差异转回但计算递延所得税的适用税率为 0%），因此与该联营企业投资相关的递延所得税负债应当为 0。A 公司应当转回原先确认的递延所得税负债。少数与会代表认为，该项投资只是会计处理发生了改变，其暂时性差异其实一直存在，应继续确认原递延所得税负债。

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，该案例中的投资的会计处理方式改变后，该暂时性差异应当适用《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条相关规定。

十二、数据资源入表相关会计处理

【背景或案例】《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（财会〔2023〕11 号，简称《暂行规定》）规定，企业的数

据资源，符合无形资产的定义和确认条件的，应当确认为无形资产，其确认条件之一为与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业。《暂行规定》明确，内部降本增效类型的数据资源，应适用于有关内部研究开发支出的规定，即其开发阶段的支出要确认为无形资产，需满足无形资产准则第九条规定的资本化条件。在判断内部降本增效类数据资源有关的经济利益是否很可能流入企业时，是否必须采用货币化定量分析的方式测算成本节约金额？首次执行《暂行规定》时，企业是否可以将此前已经资本化且计入无形资产项下其他类别的数据资源重分类为“无形资产——数据资源”？

会议分析，关于数据资源的经济利益是否很可能流入企业的判断，与会代表一致认为，从稳健性角度出发，应当有充分的证据支持。部分与会代表认为，在分析用于内部降本增效的数据资源的相关经济利益是否很可能流入时，要以货币化定量分析的结果为依据，否则主观性太强。部分与会代表认为，尽管在准则层面未要求一定要进行货币化定量分析，但在综合判断时需有充分的证据，货币化定量分析可以作为佐证；同时，企业在可行性研究过程中，应当已经进行了充分论证，而且对内部使用的数据资源所能带来的经济利益，难以单独进行货币化定量分析，因此可综合考虑其他确凿证据来进行判断。

关于首次执行《暂行规定》时，前期已经资本化计入无

形资产项下其他类别的数据资源是否可以重新分类为“无形资产——数据资源”，与会代表一致认为，无需对是否进行重分类作强制要求，如果有确凿证据且企业实务操作中重分类切实可行的，也可以进行重分类，但需做好相关信息披露。

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，在判断经济利益是否很可能流入时，应当有充分的证据支持，从严把握，避免虚增资产；首次执行《暂行规定》时，对于前期已资本化计入无形资产项下其他类别的数据资源是否重分类为“无形资产——数据资源”，不作强制要求，对有确凿证据且企业实务操作中重分类切实可行的，企业可以重分类同时做好相关信息披露。

内部资料 注意保存