

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 24 期)

2024 年 10 月 29 日

签发：刘光忠

会议纪要

2024 年 9 月 25 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2024 年第三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 10 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、流动负债和非流动负债的划分

【背景或案例】根据《企业会计准则解释第 17 号》（以下简称解释 17 号），对于包含契约条件的贷款安排产生的负债，仅企业在资产负债表日或之前应遵循的契约条件，才

影响企业在资产负债表日是否拥有将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的判断，进而影响该负债在资产负债表日的流动性划分。“贷款安排”及“契约条件”在国际会计准则和解释 17 号中均不属于定义的术语，对于如下两种情形企业在 20X4 年 12 月 31 日应如何进行相关负债的流动性分类：

情形一：企业 A 从银行取得期限为 12 个月的信用借款，于 20X5 年 6 月 30 日到期。如果企业 A 在借款到期日的资产负债率满足借款协议约定的契约条件，例如资产负债率低于 60%，则企业 A 有权将借款期限延长 12 个月。

情形二：企业 B 为股份有限公司，向投资者发行普通股的同时通过单独的投资协议授予其回售权，如企业 B 未能在 20X5 年 12 月 31 日前在港交所成功上市（IPO），投资者有权立即要求行使回售权，金额按初始投资额、具体投资年限及年化 6% 投资收益率计算。企业 B 根据回购所需支付金额的现值确认回购义务负债。

会议分析，对于情形一，与会代表认为应当视业务实质、法律形式等因素进行综合判断。部分与会代表认为，借款合同的法律形式为一年期借款加附带条件的展期权，而不是附契约条件的两年期借款，因此应分类为流动负债；部分与会代表认为，其经济实质与附契约条件的两年期借款相同，该契约条件为资产负债表日后需满足的条件，因此应分类为非

流动负债；此外，个别与会代表还从谨慎性角度、银行开展业务角度认为应当分类为流动负债。

对于情形二，多数与会代表认为应分类为流动负债，其中部分与会代表认为回购义务负债是未来的购买行为，不属于贷款安排的范围，应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中“企业在资产负债表日没有将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利”的规定，分类为流动负债；部分与会代表指出，即使构成贷款安排，“IPO 不成功须回购”是导致确认回购义务负债的原因，应当将其理解为负债的到期日，而非该负债中包含的契约条件，不适用契约条件的相关规定。个别与会代表认为，该负债属于有契约条件的贷款安排，应分类为非流动负债。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，对于本案例中的情形一，会议讨论未形成倾向性意见，实务中企业应当结合交易安排及合同约定对业务实质进行判断；对于本案例中的情形二，会议讨论初步形成倾向性意见，应分类为流动负债。

二、对于可撤销的现金股利，因对不可解锁数量的估计发生变化，会计估计变更如何处理

【背景或案例】根据《企业会计准则解释第 7 号》，现金股利可撤销时，等待期内发放现金股利的，对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持

有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理；对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

某公司于 2022 年 7 月授予员工限制性股票，2022 年、2023 年、2024 年为申请解锁考核年，每年的解锁比例分别为 30%、30%、40%。业绩目标为净利润增长率相对基期（2021 年）分别不低于 20%、50%、80%。2022 年和 2023 年净利润增长率均达标，公司将分配给预计未来可解锁限制性股票的员工的现金股利作为利润分配处理；公司当时预计 2024 年业绩目标可以达成。2024 年年中，业绩出现下滑，公司预测第三期（即 2024 年）的业绩目标无法实现。

问题 1：公司 2024 年半年报中是否可以将第三期限限制性股票确认的股份支付费用冲回（包括本年度及以前年度）？

问题 2：2024 年度，对于可撤销的现金股利，因对不可解锁数量的估计发生变化，会计估计变更如何处理？应调整当期资本公积？还是调整未分配利润？

会议分析，对于问题一，与会代表一致认为，《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》要求中期会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表相一致，如在 2024 年半

年报的时点预期 2024 年业绩目标无法达成，利润无法满足行权条件（须有确凿证据支持），针对第三期限制性股票，公司应当按照准则规定进行会计处理，停止计提股份支付费用，同时冲回第三期限制性股票所对应的股份支付费用（包括本年度及以前年度）。

对于问题二，多数与会代表认为，应在估计发生变化时，按会计估计变更处理，冲减“其他应付款——限制性股票回购义务”，并恢复至未分配利润，即原路冲回利润分配。个别与会代表认为，现金股利实际已经发放，无需对会计估计变更进行单独处理，待实际回购时将差额（已经支付但可撤销的现金股利）计入资本公积。

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，对于本案例中的问题一，应当在 2024 年半年报中按照准则规定进行会计处理，停止计提股份支付费用，同时冲回第三期限制性股票所对应的股份支付费用；对于本案例中的问题二，应当在估计发生变化时，按会计估计变更处理，原路冲回利润分配。

三、附特殊条款的股权投资在后续解除特殊条款时的会计处理

【背景或案例】2X22 年，A 公司入股非上市公司 B。根据 B 公司章程，A 公司拥有与其他普通股股东相同的投票权及分红权等普通股股东权利。另据投资协议约定，A 公司还

拥有回售权、反稀释权、清算优先权等特殊权利，具体如下：

（1）回售权，若 B 公司发生特定回售事件时（如五年内 B 公司没有成功 IPO），A 公司即可行使回售权，要求 B 公司按投资成本加约定收益率通过减资程序回购该股权；（2）反稀释权，若 B 公司后续低于本轮价格发行新股，A 公司有权要求按照新一轮价格补偿相关股份；（3）清算优先权：若 B 公司发生重大资产处置、控制权转移等，A 公司有权要求在清算时优先受偿。2X24 年，B 公司启动 IPO 程序，与 A 公司等投资人协商一致解除了上述特殊条款。

结合股权投资的意图和管理模式，A 公司持有该股权的目的在于在本企业生态圈内进行上下游投资，在稳定上下游关系的同时获取资本增值收益，并通过特殊权利保护自身利益。假设 A 公司所拥有的特殊权利是实质性权利，判断原先拥有的特殊权利与普通股投资属于一揽子安排且具有实质性，导致整体承担的风险和报酬明显不同于普通股股东，故 A 公司原先将该投资整体作为金融工具核算，并分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。基于 A 公司对 B 公司的持股比例和影响程度不同，区分为以下两种情形：

情形一：A 公司持有 B 公司股权比例为 20%，根据 B 公司章程，有权向 B 公司董事会派驻 1 名董事，对 B 公司有重大影响。

情形二：A 公司持有 B 公司股权比例为 5%，没有向 B

公司董事会派驻董事的权利，对 B 公司没有重大影响。

问题：2X24 年，B 公司与 A 公司协商取消投资协议中的特殊条款后，该投资的风险和报酬发生实质性变化，仅为普通股投资，那么 A 公司对于该投资应当如何进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，鉴于特殊条款解除后投资的性质发生实质性变化，该合同修改将导致 A 公司终止确认原投资，并将修改后的投资作为一项新的资产按照相应企业会计准则进行处理。**对于本案例中的情形一**，由于 A 公司对 B 公司具有重大影响，修改后 A 公司应当按照长期股权投资准则进行会计处理。**对于本案例中的情形二**，由于 A 公司对 B 公司没有重大影响，修改后 A 公司应当按照金融工具相关准则将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，或者在符合准则规定条件时指定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；个别与会代表进一步指出，修改后的投资是否满足指定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的条件，需要进一步分析。此外，少数与会代表提出，如果 A 公司拥有的特殊权利是投资协议中单独赋予投资方的特殊权利，且普通股有能力脱离特殊权利单独转让，那么普通股和特殊权利原先可以视为两个独立的计量单元，分别作为普通股投资（即情形一作为长期股权投资或情形二作为金融资产中的权益工具投

资)和衍生金融工具进行确认和计量,故特殊权利的取消不应当对普通股投资的处理产生影响,但在实践中该方法可能存在较高操作难度,尚未形成技术性共识或成熟市场实践。

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,对于本案例中附特殊条款的股权投资于后续解除特殊条款时构成实质性修改的,应终止确认原金融资产,同时按照修改后的条款按照适用的会计准则确认一项新的资产(情形一确认为长期股权投资、情形二按照金融工具准则判断确认为具体类型的金融资产),并进行具体会计处理。

四、算力服务的会计处理

【背景或案例】算力服务是目前的一个新兴业务领域。某公司通过将外采设备(GPU、交换器和硬盘)与自己开发的AI开发平台进行集成后,为客户提供5年的算力运营服务。集成后的设备系统放置于客户处,客户享有设备的占有权和使用权,但客户不享有处分权。服务期内,客户自行进行操作和使用设备系统,公司会提供少量的后续服务;客户使用设备系统产生的视频、图像、数据等归客户所有。公司按月收取服务费,服务期满设备系统归客户所有。由于目前市场上仅有2家设备供应商,外采设备市场价格较为透明,公司的采购成本占执行该合同总成本的96%,公司提供的AI开发平台和系统集成的成本仅占总成本的4%左右。合同

整体毛利率约 5%。

问题：该公司为客户提供的算力服务适用收入准则还是租赁准则？如适用租赁准则并判断属于融资租赁，由于设备主要为外采，公司提供的 AI 开发平台和集成服务的价值较低，能否按照生产商或者经销商融资租赁的相关规定全额确认收入和成本？

会议分析，多数与会代表认为，首先需要按照收入准则的原则判断公司外采设备时是否控制了设备。如果公司未取得外采设备的控制权，则公司为代理人（代客户采购设备），不能全额确认收入；如果公司获得了外采设备的控制权，则需进一步判断 AI 开发平台与设备是否存在高度关联或重大整合，从而判断 AI 开发平台与设备能否明确区分。

本案例中，由于 AI 开发平台和系统集成价值较低，若实务中也存在客户向不同的供应商单独购买设备和 AI 开发平台的案例，则难以直接得出 AI 开发平台与设备存在高度关联或重大整合的结论，倾向于 AI 开发平台与设备可明确区分，在这种情况下，案例中的 AI 开发平台的销售适用收入准则，将获得控制权的外采设备提供给客户使用适用租赁准则。由于服务期满设备归客户所有，该设备出租属于融资租赁。对于该融资租赁能否按照租赁准则有关生产商或经销商融资租赁的规定全额确认设备销售收入，则需要进一步判断本案例中的“公司”是否属于“生产商”或“经销商”。

如果有证据表明公司获得外采设备的控制权且 AI 开发平台与设备存在重大整合（即不能明确区分），其业务实质是以提供带有 AI 算法的设备系统（算力服务系统）租赁为主的，则应将整合的算力服务系统整体适用租赁准则。

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，首先需要按照收入准则的原则判断公司外采设备时是否控制了设备。如果公司未取得外采设备的控制权，则公司为代理人（代客户采购设备），不能全额确认收入；如果公司获得了外采设备的控制权，则需进一步判断 AI 开发平台与设备是否存在高度关联或重大整合，从而判断 AI 开发平台与设备能否明确区分，能明确区分的，AI 开发平台的销售适用收入准则，设备出租适用租赁准则；不能明确区分的，且业务实质是以提供带有 AI 算法的设备系统租赁为主的，整合的算力服务系统适用租赁准则；是否适用租赁准则规定的生产商或经销商融资租赁的情况，需要根据实际情况判断。

五、权益法核算时如何考虑企业与联营企业之间借款利息的抵销

【背景或案例】P 公司持有联营企业 A 公司（房地产开发企业）20%的股权，对 A 公司按照会计准则规定采用权益法核算。2023 年年初，P 公司有一笔银行借款 1 亿元，年利率为 3%，假定 P 公司无其他借款，也没有符合资本化条件

的资产。当日，P公司向A公司提供借款1亿元，年利率为4%，A公司将借款资金全部用于自行开发商品房，假定该商品房属于借款费用准则规定的符合资本化条件的资产且2023年年末尚未完工。当年，P公司确认借款利息费用300万元，因P公司向A公司提供股东借款而确认利息收入400万元；A公司将发生的借款费用400万元资本化计入商品房的成本，由于商品房在2023年年底仍处于在建阶段，借款费用资本化金额保留在A公司存货项目中。问题：P公司应当如何考虑其与A公司之间的借款利息的权益法核算抵销金额？应该全额抵销80万元（将P公司的全部利息收入400万元均作为未实现内部交易损益）、还是仅抵销未实现内部交易损益20万元（将P公司借贷交易中的利息差100万元作为未实现内部交易损益）、或者不需要抵销？

会议分析，多数与会代表认为，对于本案例，全额抵销80万元或仅抵销未实现内部交易损益20万元的做法各有道理，实务中均可以接受。其中，部分与会代表表示，仅当P公司有确凿证据证明其借给A公司资金来源于某项特定借款时，才接受仅抵销未实现内部交易损益20万元的做法。此外，个别与会代表认为，也可以接受不需要抵销的做法。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性，基于本案例的背景，如何考虑P公司与A公司之间的借款利息在权益法核算时的抵销金额（80万元或20万元），会议讨论未形成

倾向性意见。企业应当按照长期股权投资准则的抵销原则，结合业务的性质进行具体的会计处理。

六、与联营企业交叉持股会计处理

【背景或案例】A公司于2022年底购入B公司25%的股权，按照会计准则规定采用权益法核算。B公司持有A公司的控股子公司C公司20%的股权（在A公司持股B公司股权之前就已经持有，除B公司外，C公司无其他少数股东），按照会计准则规定采用权益法核算。C公司2023年度实现利润96亿元，2023年经股东大会批准后发放现金股利110亿元。因上述相互持股问题，2023年，A公司在合并财务报表中应如何确认对B公司的长期股权投资、投资收益、少数股东损益、少数股东权益？

会议分析，多数与会代表认为，该问题的关键在于权益法本质上是单行合并（One-line Consolidation）还是计量基础（Measurement Basis）。**观点一**认为权益法为单行合并，母公司应穿透联营企业整体考虑其实际持有子公司股权比例，并据此确认相应净资产份额以及按照该实际份额比例确认的损益，在合并报表中需抵销交叉持股影响，即A公司实际持有C公司的份额应同时考虑直接持有和通过联营企业B公司间接持有的份额即85%（ $80\%+25\%\times 20\%$ ），C公司的少数股东的实际份额为15%（ $1-85\%$ ）。在此观点下A公司合并财务报表中，A对B的长期股权投资账面价值调整为对B

公司净资产中扣除对 C 公司长期股权投资部分所占的份额，投资损益也相应扣除 B 公司享有的 C 公司损益份额。另外，从合并所有者权益变动表来看，A 公司通过 B 公司间接获得现金股利权益已经抵销，但从合并现金流量表中该部分现金股利需实际向 B 公司支付，从而流出合并财务报表主体范围，因此在 C 公司分配现金股利时可能造成 A 公司合并财务报表中合并所有者权益变动表和合并现金流量表的不一致问题。

观点二认为权益法为计量基础，无需在合并报表中考虑联营企业持有的子公司股权的影响。该观点下 A 仅仅持有 B 公司 25% 的股份，并不控制 B 公司，无法认为其通过 B 公司再间接持有 C 公司的股份，也没有明确的准则规定在 C 公司层面考虑控股股东持股比例需要考虑直接持股以及通过联营企业的间接持股，因此应当直接从子公司层面看母公司的持股比例以及少数股东权益，即仅考虑母公司的直接持股，无需考虑相互持股的影响。在此观点下 A 公司合并财务报表中，A 对 B 的长期股权投资账面价值不需要考虑 B 公司净资产中对 C 公司长期股权投资部分所占的份额，投资损益也不需要考虑 B 公司享有的 C 公司损益份额。同时，多数与会代表认为，与观点一相比，如果采用观点二可能导致少数股东权益或损益与权益法下长期股权投资及其损益重复计算，从而可能导致 A 公司合并财务报表层面的净利润与净权益虚增；但是，与观点二相比，如果采用观点一可能会增加企业实务操

作成本，且现行准则下关于母公司是否应穿透联营企业整体考虑其实际持有子公司股权比例并无明确规定，采用观点一缺乏准则依据。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，基于本案例的背景情况，在 A 公司合并报表层面是否穿透联营企业 B 公司从而整体考虑其实际持有子公司 C 公司的股权比例（即考虑抵销），或者不穿透联营企业 B 公司只考虑直接持有子公司 C 公司的股权比例（即不考虑抵销）进行会计处理，会议讨论未形成倾向性意见。下一步结合实务需要作进一步研究。

七、同一控制下企业合并交易完成后，短期内处置不构成业务的风电资产的会计处理

【背景或案例】上市公司和标的公司同受母公司控制。2X23 年 8 月，上市公司收购标的公司 100% 股权，完成重大资产重组。标的公司为母公司下属风电行业公司，其业务模式为设立风电项目子公司建设风电资产，并以转让项目子公司股权的形式处置风电资产，因此标的公司整体构成业务。由于立项、选址、装机容量、投资建设、管理和出售风电项目子公司等事项均由标的公司决定，这些风电项目子公司在建成后主要依赖风力自然资源进行发电，项目子公司本身不具有实质性加工处理过程，因此判断项目子公司在上市公司收购时点和后期对外处置时点均不构成业务；标的公司转让

风电项目子公司具有一贯性，且与同行业公司的经营模式一致，属于正常经营活动。2X23 年 9 月至 12 月，标的公司向非关联第三方处置了下属 3 个不构成业务的风电项目子公司（以下简称“资产包”）。

对于该交易，上市公司按照同一控制下的企业合并进行了会计处理，将取得标的公司各项可辨认资产（包括风电项目子公司）、负债按照其原在母公司合并财务报表中的账面价值进行初始确认。后续处置 3 个项目子公司时，交易价格与电站资产账面价值（即原上市公司母公司合并财务报表层面的账面价值）之间的差额确认为当期损益。

问题：上市公司通过同一控制下的企业合并取得的业务中，相关资产包是否应单独判断是否属于同一控制下的企业合并？收购后不足一年的时间内标的公司处置资产包是否因为不满足“非暂时性”的条件，从而导致交易整体不应认定为同一控制下的企业合并？

会议分析，与会代表一致认为，企业会计准则规定被购买方（或被合并方）不构成业务的，该交易或事项不形成企业合并。因此，企业合并的认定关键在于被购买方是否构成业务。就该案例而言，在项目子公司确实不构成业务的前提下，处置该资产包不会影响上市公司重组取得标的公司被认定为同一控制下的企业合并的结论。

会议初步意见，该问题在特定行业具有一定的普遍性，

会议讨论初步形成倾向性意见，企业自母公司购买集团内其他子公司且按照企业会计准则规定构成同一控制下合并的，该子公司包含多个项目公司，企业在1年内又出售了其中的一个或几个项目公司时，如果企业判断项目公司不构成业务，并不影响此前交易整体认定为同一控制下的企业合并的判断。

八、母公司处置子公司股权并丧失控制权时，合并层面与该子公司相关的专项储备的会计处理

【背景或案例】P集团（报告主体）以前年度设立全资子公司A公司。P集团和A公司均属于危险品生产企业，按照《企业安全生产费用提取和使用管理办法》计提与使用安全生产费。根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》应用指南，“专项储备”和“一般风险准备”项目由于既不属于实收资本（或股本）、资本公积，也与留存收益、未分配利润不同，在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，应当按归属于母公司所有者的份额予以恢复。所以，在P集团合并财务报表中，所有者权益项目已恢复列报A公司计提的专项储备。基于集团的战略安排，2X24年6月30日P集团决定将A公司出售给无关联第三方。

问题：P集团合并财务报表中，对于A公司计提但未使用的专项储备，如何进行会计处理？是否将A公司上述专项储备转入当期投资收益？

会议分析，与会代表一致认为，A公司合并报表中的专项储备应当予以结转。关于具体结转的会计处理，部分与会代表认为，《企业安全生产费用提取和使用管理办法》第五十九条提出，企业调整业务、终止经营或者依法清算的，其结余的企业安全生产费用应当结转本期收益或者清算收益，因此应将专项储备转入投资收益，并且专项储备在计提时确认为当期损益，转回时也计入当期损益较为合理；多数与会代表认为，《企业安全生产费用提取和使用管理办法》第五十九条规范的是企业单体会计主体层面对安全生产费用的提取和使用，不适用于合并层面（经咨询《企业安全生产费用提取和使用管理办法》有关发文单位，也持此观点），因此应将专项储备直接转为权益，合并报表中专项储备计提时系从权益中恢复，结转时也应转回权益。此外，部分与会代表提出，如果将专项储备转入投资收益，可能会导致按照企业会计准则编制的财务报表与按照国际会计准则编制的财务报表的净利润存在差异。

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，处置子公司后，合并报表中与该子公司提取安全生产费相关的专项储备应当予以结转至权益。

九、时段履约义务的判断

【背景或案例】A公司为一家提供系统集成设备的科技

创新企业，单个项目具有金额大、实施周期长的特点。A 公司生产销售过程分为两个阶段：

1. 设备组件生产阶段。A 公司自身不生产系统集成设备中的相关组件，而是委托供应商生产，生产完工后由供应商直接发运至客户项目现场。各组件均为标准化通用件，可以在 A 公司不同项目间通用。

2. 现场安装和调试阶段。各组件发运至客户项目现场后，A 公司于项目现场进行分批安装，并嵌入标准化软件平台，最终向客户交付系统集成设备。A 公司还负责系统集成设备的整体调试，以及与客户其他系统（非 A 公司提供）的联合调试。

由于 A 公司需提供重大的服务以将合同中承诺的组件、安装和调试整合成合同约定的系统集成设备转让给客户，上述商品或服务构成单项履约义务。问题：对于该单项履约义务，在判断“客户是否能够控制企业履约过程中在建的商品”时，A 公司的组件生产阶段是否属于履约过程？

会议分析，多数与会代表认为，基于本案例的背景情况，A 公司生产的组件均为标准化通用件，并非按客户需求定制化生产的专用件，这与制造业企业生产存货的性质类似，因此在组件生产阶段 A 公司尚未开始向客户履约，组件生产阶段不属于履约过程。部分与会代表进一步指出，在此前提下，A 公司不能简单认定在现场安装和调试阶段客户能够控制履

约过程（即组件发运至现场后的安装和调试过程）中在建的商品，而应当结合合同约定和交易实质具体分析判断。个别与会代表认为，A 公司生产组件已经构成向客户履约，组件生产阶段属于履约过程。

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，本案例中的组件生产阶段不属于履约过程；企业应当根据会计准则规定，结合合同约定和交易实质，判断客户是否能够控制企业履约过程中在建的商品。

十、重置成本法在长期资产减值测试中的应用

【背景或案例】《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定，资产可收回金额低于账面价值的，应当计提减值损失。资产可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。对于资产的公允价值，企业应当按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》进行估计，企业使用多种估值技术计量公允价值的，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值，估值技术包括市场法、收益法和成本法（或“重置成本法”）。另外，中国资产评估协会 2017 年发布的《以财务报告为目的的评估指南》第三十条规定“采用成本法进行以财务报告为目的的评估，应当按照资产评估准则的规定，考虑评估对象的实体性贬值、功能性贬值及经济性贬值”，相较此前版本，

原第三十六条“会计准则规定的资产减值测试不适用成本法”已被删除。《国际会计准则第 36 号——资产减值》在其结论基础中指出，重置成本技术不适用于计量资产的可收回金额，因为重置成本计量的是资产的成本，而不是从其使用和处置中可收回的未来经济利益。问题：企业在对长期资产进行减值测试时，采用重置成本法确定可收回金额是否恰当？

会议分析，与会代表一致认为，成本法计量的是资产的成本，而不是从其使用和处置中可收回的未来经济利益，以成本法进行资产减值测试存在天然局限性。多数与会代表认为，以成本法确定资产可收回金额是不恰当的。少数与会代表认为理论上并不能完全排除以成本法确定资产可收回金额的可能性，但实务中只有在极少情况下才会认可以成本法确定资产可收回金额；同时，即便以成本法确定资产可收回金额，估值结果不应与采用市场法或收益法等其他方法得出的结果存在显著差异。

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，企业在根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》对长期资产进行减值测试时，通常不应使用重置成本法估计资产的可收回金额。