

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 25 期)

2025 年 1 月 2 日

签发：林启云

会议纪要

2024 年 12 月 17 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2024 年第四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。会议通报了财政部会计司在 2023 年企业会计准则实施情况分析中发现的与企业“明知故犯”有关的准则实施问题，并讨论了 10 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于企业会计准则实施问题通报

高大平同志传达了财政部领导关于加强企业会计准则

闭环管理的指示批示精神，介绍了财政部会计司 2023 年以来推动准则闭环机制建设的有关工作，并就 2023 年度企业会计准则实施情况分析发现的、与企业“明知故犯”有关的准则实施问题进行了通报。

通报的问题主要包括：长期股权投资的分类不正确、列报不恰当、权益法核算不正确，投资性房地产的后续计量模式不正确，固定资产的分类不正确、计提折旧不准确、在建工程科目的核算不正确、在建工程转为固定资产不及时，外购无形资产的确认时点和初始计量不正确、未对无形资产摊销，未充分关注资产减值迹象并计提减值准备、未按期对商誉进行减值测试、商誉减值测试中对资产组或资产组组合的认定及商誉的分摊不恰当、减值测试中对可收回金额的估计不准确，应付职工薪酬核算不正确，对股权激励计划终止的会计处理不恰当、复杂股权激励计划中授予日的确定不正确，收入确认时未能准确识别单项履约义务、收入确认时点不恰当、对时点法或时段法的判断不恰当、按里程碑法确定产出法履约进度不恰当、授予知识产权许可的收入确认不正确、对主要责任人还是代理人的判断不恰当、附有销售退回条款的销售会计处理不正确、合同资产和合同负债的列报不准确，对从政府取得的经济资源是否为政府补助的判断不恰当、对政府补助类型的区分不恰当、对政府补助是否与企业日常活动相关的判断不正确、对政策性优惠贷款贴息的会计

处理不正确、对政府补助退回的会计处理不恰当，对借款费用资本化期间的判断不恰当，未按照规定确认递延所得税资产和递延所得税负债，外币非货币性项目会计处理不准确，企业合并中对业务的判断不正确、分步实现的非同一控制下企业合并中合并成本的确认不正确、非同一控制下企业合并中被购买方因政府补助确认的递延收益在购买日的确认不正确，承租人未按照准则确认使用权资产和租赁负债、承租人未对租赁变更进行相应会计处理、出租人对租赁分类不准确、出租人未能正确确认租金收入，数字化应收账款债权凭证核算不正确、权益工具投资的公允价值计量不正确、计提金融工具预期信用减值准备不正确、金融工具的计量不准确，会计政策、会计估计变更和差错更正的判断不恰当，财务报表中对重要信息披露不完整，编制合并财务报表时未统一会计政策，未按规定认定关联方并披露相关交易，对金融工具划分为权益工具还是金融负债判断不准确、对金融工具在合并报表层面分类为权益工具还是金融负债不恰当，以及相关附注信息披露不充分不正确等准则实施问题。

高大平同志强调，上述发现的“明知故犯”类准则实施问题，需要企业和会计师事务所在开展会计审计实务工作时高度重视、密切关注、及时发现、坚决遏止。同时，今后将继续通过企业会计准则实施技术联络小组会议机制，及时发现和通报有关准则实施问题，为企业会计工作、会计师事务所

审计工作提供参考。各成员单位一致同意在后续工作中重点关注上述“明知故犯”类准则实施问题，继续发挥好企业会计准则实施技术联络小组会议机制这一重要平台的作用，推动企业会计准则的有效落地实施。

二、关于讨论的技术议题

（一）关于国家延迟退休政策导致设定受益计划负债变动的会计处理。

【背景或案例】2024年9月13日，第十四届全国人民代表大会常务委员会第十一次会议批准《国务院关于渐进式延迟法定退休年龄的办法》（以下简称“新政”）。新政的核心内容是职工法定退休年龄延迟，并给予职工有限的提前退休和延迟退休的选择权，其中选择提前退休的，退休年龄不得低于原法定退休年龄。该办法自2025年1月1日起施行。上述国家延迟退休新政将导致企业原设定受益计划负债计量金额变化，对于该负债金额的变化，应计入当期损益（或相关资产成本）还是其他综合收益，存在不同理解。

例如，企业A设立了属于设定受益计划的离职后福利政策，管理层每年末聘请精算师对设定受益计划负债进行精算估计。企业设定受益计划的主要内容如下：在国家规定的基本养老、基本医疗制度之外，为满足国家法定退休条件且经企业批准的正式离休人员、退休人员发放补贴，如敬老补贴、住院报销补贴等。某些补贴为固定金额，某些补贴根据

通胀水平进行周期性调整。发放补贴从职工正式退休后至其身故为止。该计划不涉及资产。国家退休新政的施行，将对上述离职后福利设定受益计划的负债金额计量带来如下影响：一是法定退休年龄延迟，使得企业延迟了对职工福利结算起始时点，在人均寿命不变的情况下，由于起始时点的推迟，使企业减少了设定受益计划结算期数；二是新政给予职工不得低于原法定退休年龄的提前或推迟退休年龄的选择权，从而导致需对职工提前或推迟退休率精算假设进行估计。总体而言，在国家退休新政实施时点，预计职工退休年龄整体会推迟，企业 A 对职工设定受益计划支出的期间会缩短，相应离职后福利支出现值会减少。

问题 1：2024 年国家退休新政推出导致的设定受益计划负债的变动，是计入当期损益（或相关资产成本）还是其他综合收益？

问题 2：2024 年国家退休新政导致的设定受益计划负债的变动，应在 2024 年新政发布日还是 2025 年 1 月 1 日施行日进行会计处理？

会议分析，关于问题 1，与会代表一致认为，因新政的变化导致企业设定受益计划净资产或净负债的变化，属于设定受益计划的修改，应当计入当期损益（或相关资产成本）。但对于其中属于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少，应当计入其他综合收

益。实施 2024 年国家退休新政，预期将推迟企业设定受益计划的结算起始时点，是由于新政下法定退休年龄明确推迟所导致，同时员工提前或延迟退休的选择权也是新政下的新增规定，前述变化并非原精算假设的变化，应为设定受益计划的修改，相应影响应计入当期损益（或相关资产成本）。在以后期间，对于员工提前或延迟退休的选择权的估计变化属于精算假设的变化，相应影响应计入其他综合收益。

关于问题 2，与会代表一致认为，企业设定受益计划起始结算时点以国家法定退休年龄为基础确定，自 2024 年 9 月 13 日新政发布日预期该项离职后福利产生的负债即发生改变，因此应自该时点重新估计相应的设定受益计划负债金额并进行相应会计处理。

会议初步意见，该问题具有一定代表性，会议讨论初步形成倾向性意见。**关于问题 1**，2024 年国家退休新政（包括法定退休年龄推迟和提前或延迟退休的选择权）导致的企业设定受益计划下职工福利负债变化，属于设定受益计划的修改，相应影响计入当期损益（或相关资产成本）；在以后期间，对于员工提前或延迟退休的选择权的估计变化属于精算假设的变化，相应影响计入其他综合收益。**关于问题 2**，企业应在新政发布日，根据最新事实和情况重新估计相应的设定受益计划负债，并进行相应会计处理。

（二）关于可赎回可转换优先股的公允价值计量。

【背景或案例】甲公司发行了 1000 万的可赎回可转换优先股，并将其整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。协议约定，如甲公司在 2025 年底或之前完成合格 IPO，该优先股自动转换为甲公司普通股。否则，投资人可要求甲公司以本金加 10% 的年化收益率（在 2025 年底的金额为 1610 万）以现金方式全部或者部分赎回。2024 年期间，甲公司经营情况发生严重恶化，IPO 能在 2025 年底之前成功的概率较低，其自身信用风险显著上升，若不考虑《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》第 37 条的要求，该优先股的公允价值显著低于本金加利息的金额。在 2024 年 12 月 31 日，甲公司应该如何计量该可赎回可转换优先股的公允价值？

会议分析，部分与会代表认为，在将上述可赎回可转换优先股作为一项金融工具并整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的情况下，因该优先股在 2024 年 12 月 31 日并非《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》第 37 条（以下简称第 37 条）中所述的“具有可随时要求偿还特征的金融负债”，因而不适用第 37 条的规定，但在 2025 年 12 月 31 日，若甲公司 IPO 未成功，该优先股成为具有可随时要求偿还特征的金融负债，在计量该优先股的公允价值时应当考虑第 37 条的要求，即“公允价值不应低于债权人随时要求偿还时的应付金额”。在此基础上，

部分与会代表认为，由于该负债之前的公允价值下跌主要因其自身信用风险引起并计入其他综合收益，在该负债的金额因适用第 37 条的规定而上升时，将之前计入其他综合收益的金额转回较为合理。部分与会代表认为，尽管该优先股在 2025 年 12 月 31 日之前不适用第 37 条，但在此之前也应合理估计 2025 年底该负债是否会因为 IPO 不成功而成为具有可随时要求偿还特征的负债并在公允价值的计量中考虑该情况，从而不应出现在 2025 年 12 月 31 日该负债的金额显著上升的情况。还有个别观点认为，第 37 条规定是为避免银行因吸收活期存款而确认首日利得等情况作出的例外规定，对本案例的情形不适用。

会议初步意见，该问题具有一定代表性，会议讨论未形成倾向性意见，企业应结合合同及交易的经济实质作出判断并进行相应会计处理。

（三）关于承租人获得租金减免的会计处理。

【背景或案例】A 影院公司与某城市多个商业广场运营公司签订了《房屋租赁合同》，租赁相应商业广场区域建设影院，合同约定租金方式一般为一定的固定租金加影院收入提成的变动租金，租赁期限 10 年。租赁期开始后的第 3 年，结合市场环境及影院经营情况，双方协商减免承租人欠缴租金 1 000 万元，具体分以下两种情形：

情形一：双方签订补充协议，一次性直接豁免 1 000 万

元应付未付租金；

情形二：修改原租赁合同条款，下调下个年度固定租金 1 000 万元。

从 A 影院公司（承租人）角度，租金减免应适用债务重组准则或金融工具准则还是租赁准则进行会计处理？上述两种情形下的租金减免，是否应做不同的会计处理？

会议分析，部分与会代表认为，企业应结合合同及交易的经济实质，区分减免租金所属的期间进行会计处理，对于减免的以前期间的应付未付租金，应适用《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，终止确认该部分租赁负债，相关利得和损失计入当期损益；对于减免的未来期间的租金，应适用《企业会计准则第 21 号——租赁》（以下简称租赁准则）有关租赁变更的规定。部分与会代表认为，A 公司与商圈运营公司就免除租金达成协议实质是对租赁对价的整体变更，不是租赁负债的终止确认，应当整体适用租赁准则作为租赁变更处理，就租赁负债的影响调整使用权资产的账面价值。部分与会代表提出，国际会计准则理事会于 2024 年 7 月发布的《对国际财务报告会计准则的年度改进》中，已通过修改第 2.1（b）（ii）段澄清承租人租赁负债的终止确认应适用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》第 3.3.3 段的规定处理，但未对如何区分租赁负债的终止确认（或部分终止确认）

与租赁变更予以明确。对于情形一和情形二，多数与会代表认为应根据交易的经济实质进行判断，不宜仅因形式不同而做出不同的会计处理。

会议初步意见，该问题具有一定代表性，会议讨论未形成倾向性意见，企业应结合合同及交易的经济实质进行合理判断，下一步将结合我国具体实务和国际财务报告会计准则进展作进一步研究。

（四）关于实际控制人低价受让离职员工股份是否构成股份支付。

【背景或案例】A公司和B公司分别对其员工进行股权激励，通过设立员工持股平台授予员工限制性股票，同时在股权激励协议中约定，被激励对象需要在工作满三年，若三年内离职，则需要将其所持股份按授予原价转让给实际控制人。假设实际控制人低价受让股份不构成代持，且员工离职时点股票的市价远高于原授予价格。其中A公司授予员工的股票来源于实际控制人的低价出让；B公司授予员工的股票来源于公司增发。A公司和B公司实际控制人低价受让离职员工的股份是否构成股份支付？

会议分析，对于A公司，多数与会代表认为，本案例中实际控制人在股权交易中代行了公司职责，在低价将股份转让给激励对象时，其股权被稀释，后续员工离职将股份转让给实际控制人时，可视为之前股份的收回，同时考虑到实际

控制人在该交易中并未受益，故不应作为股份支付处理，且实务中多数情况下，实际控制人低价受让股份构成代持。少数与会代表认为，本案例中实际控制人具有上市公司股东和持股平台合伙人双重身份，实际控制人以上市公司股东的身份低价转让股份给持股平台进行股权激励，若后续员工离职时实际控制人是以持股平台合伙人的身份收回股份而非以上市公司股东身份收回，且实际控制人低价受让股份不构成代持，则应考虑是否构成一项股份支付。

对于 B 公司，与会代表一致认为，公司增发股份时所有原股东股权均被稀释，但后续员工离职时仅将股份低价转让给了实际控制人，相较于其他原股东，实际控制人获取了额外的收益，因此应作为股份支付处理。个别与会代表提出，若实际控制人对上市公司的持股比例为 100%，即使通过公司增发方式进行股权激励，后续员工将股份转让给实际控制人时也不应作为股份支付处理。

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，对于实际控制人低价受让离职员工股份，应当根据实际控制人的具体身份、交易的经济实质和授予员工的股票来源等，结合不同情况分别进行判断和处理。

（五）关于换股交易是否适用持有待售准则。

【背景或案例】甲公司（报告主体）对 A 公司有重大影响，按权益法核算。2024 年，A 公司与 B 公司签订资产重组

协议，由 B 公司吸收合并 A 公司。交易完成后，甲公司将持有 B 公司股权，预计能对 B 公司施加重大影响，将作为长期股权投资按权益法核算。前述交易发生前，B 公司与 A 公司和甲公司不存在关联关系，站在甲公司的角度，该交易属于具有商业实质的非货币性资产交换。上述换股交易是否适用《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营准则》（以下简称持有待售准则）？如果适用持有待售准则且满足持有待售条件，甲公司换出对 A 公司的股权投资，换入另一项长期资产，该持有待售资产应归类为流动资产还是非流动资产？

会议分析，关于是否适用持有待售准则，部分与会代表认为，持有待售准则明确“出售”包括具有商业实质的非货币性资产交换，因此上述换股交易满足持有待售的条件，应当将其划分为持有待售类别。部分与会代表认为，A 公司被 B 公司吸收合并后，甲公司通过持有 B 公司股权间接持有原 A 公司股权对应的净资产，不属于“通过出售而非持续”持有原 A 公司股权的情况，因而不符合划分为持有待售类别的条件，甲公司应继续对所持 A 公司股权按权益法核算。

关于流动性的划分，部分与会代表认为，由于上述换股交易适用持有待售准则，所持 A 公司股权应当根据持有待售准则归类为流动资产；部分与会代表认为，虽然上述换股交易适用持有待售准则，但甲公司换入的对 B 公司的长期股权

投资是一项长期资产，根据财务报表列报准则应当将其归类为非流动资产，否则不利于报表使用者获得有用信息。少数与会代表认为，上述换股交易不适用持有待售准则，所持 A 公司股权应当继续归类为非流动资产。

会议初步意见，该问题虽然具有一定的代表性，但是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。

（六）关于管理人是否合并自持较高比例的发起式 ETF 联接基金。

【背景或案例】根据《公开募集证券投资基金运作指引第 2 号——基金中基金指引》第三条，ETF 联接基金是一种特殊的“基金中基金”（具体是指将绝大部分基金资产投资于跟踪同一标的指数的 ETF 基金，持有目标 ETF 基金的市值不得低于该联接基金资产净值的 90%），紧密跟踪标的指数表现，追求跟踪偏离度和跟踪误差最小化，采用开放式运作方式的基金。ETF 基金为场内交易基金，主要面向具有证券账户的二级市场投资者，其参与门槛较高；而 ETF 联接基金为场外基金，投资者无需持有证券账户，可通过银行、基金销售平台等场外渠道以申赎方式间接参与 ETF 基金投资，联接基金的设立为普通投资者参与 ETF 基金投资提供了便利，降低了投资门槛及成本。2024 年发布的新国九条及《关于推动中长期资金入市的指导意见》提出“推动指数化投资发展、

建立 ETF 快速审批通道”，利好政策的实施促进了 ETF 基金及其联接基金的快速发展。根据公开数据统计，截至 2024 年 10 月末已有 135 只 ETF 联接基金成立，创下历史同期新高。其中 110 只 ETF 联接基金采用“发起式”方式快速设立，即由基金管理人自行认购部分基金份额。

根据法规要求，基金管理人认购发起式 ETF 联接基金的金额不少于 1000 万人民币，且持有期限不少于三年，由于该类基金初始设立时规模较小，基于法规要求进行的自持投资可能导致基金管理人持有的份额占比较高，或在后续期间，受投资者自由申购和赎回等影响，被动导致基金管理人的自持份额比例较高，该类基金是否应当纳入管理人合并报表范围？

会议分析，与会代表一致认为，管理人应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》关于控制的有关规定，结合 ETF 联接基金的实际情况和特殊安排，对发起式基金是否应当纳入其财务报表合并范围作出综合判断。部分与会代表提出，管理人负责 ETF 联接基金的日常申购、赎回和日常运作，且于发起阶段持有较高比例的份额，应当纳入合并范围；但部分与会代表提出，会计准则并未对持有份额比例的量化指标作出规定，管理人在进行控制的判断时应对产品特殊性予以综合考虑，实践中不能仅以管理人在发起式基金的持有份额比例是否超过某一比例作出简单判断，得出是否控

制的结论。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论形成倾向性意见，企业应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》中控制的有关规定，结合发起式 ETF 联接基金的具体情况和特殊安排，综合判断发起式 ETF 联接基金是否应纳入管理人合并财务报表的合并范围。

（七）关于借款费用资本化的会计处理。

【背景或案例】国内实务中对企业在集团层面、个别报表层面的借款费用如何资本化提出有关问题如下：

情形一：P 公司持有全资子公司 A 和非全资子公司 B，其中 B 公司为 2022 年初新成立的公司，P 公司持股 80%，第三方股东持股 20%。P 公司和小股东分别向 B 公司注资 8000 万元、2000 万元，全部用于 B 公司建设厂房，假定该厂房属于借款费用准则规定的符合资本化条件的资产。截至 2022 年底，厂房的建造支出为 1 亿元。B 公司层面没有借款，母公司 P 与子公司 A 分别有流动资金借款 6000 万元（利率 4.2%）和 5000 万元（利率 4.3%）。除此之外，P 集团没有其他符合资本化条件的资产，也没有其他借款或带息债务。在 B 公司个别报表层面，虽然存在在建厂房，但由于没有借款，无需进行借款费用资本化。在 P 公司以及 A 公司的个别报表层面，虽然存在利息支出，但是由于没有符合资本化条件的资产，因此也无需进行借款费用资本化。P 公司在合并

财务报表层面应当如何考虑 B 公司在建厂房相关的借款费用资本化？

情形二：甲企业为购建一项特定资产而借入专门借款，当该特定资产的购建已经完成，专门借款尚未归还，企业存在其他符合资本化条件的资产的情况下，是否应将该专门借款作为一般借款计算借款费用资本化金额？

情形三：乙企业公开发行股份募集资金，募集说明书写明该款项的用途为购建一条生产线，根据相关监管要求，企业须确保募集资金专款专用，并定期公开报告募集资金的存放和使用情况。该生产线属于符合资本化条件的资产，企业同时存在一般借款。企业在计算借款费用资本化金额时，是否应以该生产线的资本性支出扣除发行股份募集资金后的金额计算？

会议分析，关于情形一，多数与会代表认为，国际财务报告会计准则倾向更多资本化借款费用，但国内监管倾向更谨慎考虑资本化借款费用。部分与会代表认为，为了与国际财务报告会计准则要求趋同，如没有证据表明 P 公司及 A 公司的借款用在了其他地方，则需将借款作为一般借款并在合并层面确认借款费用资本化。部分与会代表认为，需要有证据（如集团资金集中使用、借款专户划转给 B 公司等）表明 P 公司及 A 公司的借款用于 B 公司在建项目，才能对该部分借款费用资本化。部分与会代表认为，集团内子公司、孙公

司数量较多时，仅有集团资金集中管理，集团总部难以识别某家公司的在建工程是否使用了集团内其他公司的借款，集团层面一般借款资本化的合并调整缺乏可操作性。

关于情形二，部分与会代表认为，当特定资产的购建完成后，该借款不再是专门借款，按照借款费用准则的规定应归入一般借款，也可以理解为企业偿还了专门借款并同时借入一般借款，因此作为一般借款是符合会计准则规定的。部分与会代表认为，借款费用资本化的前提是需要证明占用了该笔借款，而该借款带来的资金在以前年度已经用于特定资产的购建，因此无法证明其他资产占用了这笔借款。

关于情形三，与会代表一致认为，在计算借款费用资本化金额时，应从资本性支出中扣除募集资金的部分。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，对于情形一和情形二，会议讨论未形成倾向性意见；对于情形三，会议讨论形成倾向性意见，本案例中企业在计算借款费用资本化金额时，应从该生产线的资本性支出中扣除募集资金的部分。

（八）关于废弃电器电子产品处理专项补贴的会计处理。

【背景或案例】我国废弃电器电子产品拆解基金补贴自2012年正式实施，补贴方式为：针对每一台旧家电给予定额补贴，例如，拆解1台电视机补贴45元。企业对拆解基金

的账务处理基本上都按照收入准则处理。基金补贴标准分别经历了 2016 年 1 月以及 2021 年 4 月两次调整。由于我国废弃电器电子产品处理基金尚未完全实现收支平衡，仍有较大的资金缺口，因此，为了达到废弃电器电子产品处理基金的收支平衡，同时积极引导废电拆解企业减少对基金补贴的依赖程度，国家对于基金补贴标准整体趋于下调。2023 年 12 月 20 日，财政部、生态环境部、国家发展改革委、工业和信息化部联合印发《关于停征废弃电器电子产品处理基金有关事项的公告》，一是明确从 2024 年 1 月 1 日起停征基金；二是明确截至 2023 年 12 月 31 日前已处理的废弃电器电子产品，按照《废弃电器电子产品处理基金征收使用管理办法》（财综〔2012〕34 号）等规定尚未补贴的，由中央财政安排资金予以补贴；三是明确自 2024 年 1 月 1 日起新处理的废弃电器电子产品，中央财政安排专项资金继续支持列入《废弃电器电子产品处理目录》的废弃电器电子产品处理活动。

2024 年 9 月 13 日，财政部、生态环境部联合印发《废弃电器电子产品处理专项资金管理办法》（以下称《管理办法》），该《管理办法》明确从 2024 年 1 月 1 日起停征基金；明确截至 2023 年 12 月 31 日前已处理的废弃电器电子产品，按照《废弃电器电子产品处理基金征收使用管理办法》（财综〔2012〕34 号）等规定尚未补贴的，由中央财政安排资金予以补贴；明确自 2024 年 1 月 1 日起新处理的废弃电

器电子产品，中央财政安排专项资金继续支持列入《废弃电器电子产品处理目录》的废弃电器电子产品处理活动。《管理办法》对 2024 年及以后年度开展的废弃电器电子产品回收处理，专项资金采取“以奖代补”的方式，按照因素法分配。分配因素所涉行业指标具体为：相关省（自治区、直辖市、计划单列市）上一年度废弃电器电子产品规范回收处理量、地方固体废物污染防治投入、居民实际拥有家电数量、废弃电器电子产品许可核定回收处理产能实际运行负荷率，权重分别为 70%、15%、10%、5%，共计 100%。目前，各地政府是否仍按照定额标准给予企业补贴并不明确。

问题：专项资金分配方式的变更是否会对企业 2024 年的具体账务处理产生影响，如由收入转变为政府补助？

会议分析，部分与会代表认为，废弃电器电子产品拆解的专项补贴的新政策与旧政策相比，只是在补贴资金来源、计算方式、发放时间等方面进行了优化，并未改变电器电子拆解企业继续获取该项补贴的实质，企业获得补贴资金的性质并未发生本质变化，因此企业对于收到政府的补贴在会计处理上不应发生改变。即，如果在旧政策下，企业将收到政府的补贴作为收入核算，那么在新政策下，企业仍然应将其作为收入核算；同时，因为新政策的补贴方式发生变化，企业应根据《企业会计准则第 14 号——收入》等有关可变对价及计入交易价格可变对价金额的限制规定等，对该补贴收

入进行合理估计。部分与会代表认为，该问题应根据废弃电器电子产品拆解企业认定的客户进行分析判断。即，如果原来企业认为其获取补贴收入的客户为政府，新政策并未改变其继续将政府作为其补贴收入客户的实质，则应继续适用收入准则将补贴作为营业收入；如果企业之前认为其获取补贴收入的客户为电器电子产品生产企业，新政策下由于这些生产企业不再支付对价（停止向电器电子产品生产者征收废弃电器电子产品处理基金），改为由政府专项资金进行补贴，则应考虑适用政府补助准则，按照政府补助进行会计处理。此外，还有部分与会代表认为，政府对于废弃电器电子产品处理行业培育和扶持政策的变化，一方面体现了该项奖励或补贴是针对企业而非针对企业具体提供的电子拆解业务或服务，不属于收入准则中“与客户之间的合同”项下的交易，另一方面体现了行业自身的积累发展，且考虑到原政策下该补贴金额可能逐步下降，未来企业应更多的靠自身技术优势等做到自负盈亏，因此，新政策下“以奖代补”更多的可能是政府再提供一段时期的补助，逐步过渡到完全退出，企业可考虑新政策下将补贴作为政府补助进行会计处理。与会代表一致认为，不论继续适用收入准则还是按照政府补助准则处理，均涉及到会计估计，但当前新政策并未对补贴金额计算给出具体的操作指引，导致企业可能难以预计可获补贴金额，建议相关部门尽快出台具体操作细则等给予指导，如果企业难

以估算清楚，则该部分可变对价或政府补助的估计金额可能为 0。

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，企业应当根据企业会计准则的相关规定，结合业务的经济实质进行判断和会计处理。下一步，待相关部门出台政策具体细则后再作进一步研究。

（九）关于期现业务中的期货交易现金流列示。

【背景或案例】A 公司为某期货公司下属的风险管理子公司，其向中国期货业协会备案的主要业务为仓单服务、合作套保、定价服务、基差交易等风险管理服务。A 公司通过判断不同市场间价格的偏离，综合利用现货、远期、期货等工具进行组合套利。现货贸易和期货交易是 A 公司的主要经营业务。A 公司期货交易中保证金的收付和盈亏结算产生的现金流在现金流量表中应列示为经营活动还是投资活动产生的现金流量？

会议分析，与会代表一致认为，根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》等有关规定，金融企业可以根据行业特点和现金流量实际情况，合理确定经营活动现金流量项目的类别。本案例中 A 公司作为期货公司下属的风险管理子公司，通过期现交易套利为其主要的业务模式，期货交易构成了其正常经营活动的一部分，因此，期货交易保证金的收付和盈亏结算产生的现金流量在现金流量表中应列示为经营

活动产生的现金流量。

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，基于本案例背景，A 公司期货交易中保证金的收付和盈亏结算产生的现金流量在现金流量表中应列示为经营活动产生的现金流量。

（十）关于企业持有上市公司 5% 股权且在被投资企业董事会中有一名董事的情形下如何会计处理。

【背景或案例】近年来国内资本市场尤其是股权投资市场波动加大，企业直接持有以公允价值计量的权益投资，特别是上市公司的股权投资所面临的公允价值波动更加显著。在此背景下，为避免对相应股权投资以公允价值计量所带来的损益波动影响，并在财务报表中体现该类被投资企业稳定的经营利润，部分企业在持股比例远低于 20% 的情形下，通过向被投资企业委派董事，进而判断对被投资企业具有重大影响，对相关投资按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的权益法进行核算。在采用权益法核算的情况下，若标的上市公司的市净率较低，则可能由于长期股权投资初始投资成本低于享有的被投资企业可辨认净资产公允价值份额而产生较大金额的负商誉。

例如：甲公司出资 15 亿元通过大宗交易取得乙上市公司 5% 股权，且根据甲公司与被投资企业及其他股东达成的协议，投资完成后甲公司可在被投资企业董事会拥有一个董

事席位。假设于交易日，乙上市公司 5%的股权的市价即为 15 亿元，甲公司应享有的乙上市公司可辨认净资产公允价值的份额为 28 亿元。如若甲公司采用权益法核算对乙上市公司的投资，则于初始确认此项投资时形成 13 亿元的负商誉将一次性计入当期损益。甲公司持有乙上市公司 5%股权且在被投资企业董事会中有一名董事的情形下，应采用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》还是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行核算？

会议分析，多数与会代表认为，本案例中甲公司持有乙公司 5%股权，甲公司在乙公司董事会有一名董事，如果乙公司股权比较分散，法人治理比较规范，甲公司能够通过该董事参与被投资单位财务和经营政策的制定，假如按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》有关规定综合判断甲公司对乙公司具有重大影响，那么甲公司对乙公司的股权投资应采用权益法进行核算，而大额负商誉只是采用权益法核算的结果，甲公司应关注负商誉的合理性以及该长期股权投资是否存在减值。部分与会代表认为，本案例中判断甲公司对乙公司是否具有重大影响时还应关注其他因素，比如乙公司的董事会人数和议事规则是否会限制甲公司对乙公司施加重大影响，甲公司的董事席位是否具有长期可持续性等。

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，基于本案例的背景，企业应当按照《企

业会计准则第2号——长期股权投资》相关规定进行判断和会计处理，企业不应仅依据股权比例、派出董事等个别事实，而应综合考虑所有事实和情况进行判断；如果适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定的权益法，应严格按照该准则中有关权益法的规定进行核算。

内部资料 注意保存