

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 27 期)

2025 年 7 月 4 日

签发：林启云

会议纪要

2025 年 6 月 24 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，2025 年第二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张娟同志主持。工行、中石油、中远海运、平安保险、中投、一汽、招商局、北京建工、中环寰慧等 9 家企业，毕马威、安永、普华、德勤、致同、立信、信永中和、天健、大华、大信、容诚等 11 家会计师事务所，以及北京工商大学共 21 家单位代表参会讨论。会计司相关处室同志参加了会议。会议重点聚焦《企业会计准则第 30 号——财务报表列报（修订讨论稿）》（以下简称新列报准则）开展研讨，并讨论了 3 项会计准则实施技术问题。现将有关情况纪要如下：

一、关于新列报准则

张娟同志详细介绍了新列报准则以及一般企业、金融保险企业的新利润表格式（修订讨论稿）的起草背景和意义、

会计司前期开展的大量工作、总体起草思路和原则、主要修订内容以及有关重点问题说明。会议从新列报准则总体修订思路原则及实施安排、准则正文、新利润表格式等三方面（共16个具体问题），深入听取了与会代表的意见建议。与会代表**一致认为**，在我国经济深度融入全球经济并迈入高质量发展阶段的背景下，修订列报准则有利于进一步优化企业报表项目分类、更加结构化和精准化反映利润来源、为报表使用者提供更加决策有用的信息，也有利于支持我国企业吸引境外投资、更好参与国际竞争。与会代表**一致认可**我司提出的国际趋同与本土化改造相结合、引入国际列报准则原则理念与继承发扬我国现行报表建设经验相结合的准则起草思路；**认为**新列报准则和利润表修订讨论稿所体现的对国际准则本土化改造工作在很大程度上解决了国际列报准则在我国的落地实操问题，缓解了各方顾虑；**认为**这些本土化改造工作与我司提出的同步修订财务报表格式、准则应用指南、研究修订会计科目体系、准则发布后加强宣贯培训等后续综合配套措施相结合，能够有效缓释准则执行成本以及判断难度。与会代表**一致赞同**采用分步实施的总体策略，建议先从境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业实施，再逐步扩大实施范围。同时，与会代表结合自身理论和实务的经验，对利润表涉及的部分报表项目的列示原则、特殊业务三分类

的判断、部分报表项目的列示取舍、新旧报表衔接等方面提出了意见建议。

张娟同志对讨论情况进行了总结，对会议代表积极建言献策表达了感谢，并表示下一步财政部会计司将继续加强调研，与有关监管部门深入沟通，积极推进做好新列报准则修订的后续工作。

二、关于准则实施技术问题

（一）关于新能源开发公司出售光伏电站项目附带保证条款的会计处理问题。

【背景或案例】新能源开发公司 A 的主营业务为投资开发并出售户用光伏电站项目，通过转让项目公司股权或出售电站资产的方式获取经济利益。出售价格通常以光伏电站的全生命周期（一般为 25 年）的预计净现金流量现值为基础确定。新能源开发公司 A 的子公司 B 负责户用光伏电站全生命周期的运维工作。新能源开发公司 A 及运维公司 B 共同向资产收购方 C 及项目公司 D 出具相关保证。实务中常见的保证情形如下：

情形一：全生命周期保障发电量。为保证光伏电站质量，收购方要求依据电站所在区域等信息计算电站的预计发电小时数，新能源开发公司 A 及运维公司 B 共同承诺电站在全生命周期达到预计的发电小时数。待光伏电站交易后，资产收购方 C 和项目公司 D 按月对电站发电量进行监测，发电量

低于保证发电小时数（以下简称保发小时数）的，新能源开发公司 A 或运维公司 B 支付发电量保证补偿款，计算公式为：发电量保证补偿款=（保发小时数－实发小时数）×脱硫煤电价。同时，合同中还约定新能源开发公司 A 或运维公司 B 可以获得超发电量的分成收益。

情形二：在情形一的基础上，进一步增加对全生命周期电价或收益率的保证。

（1）电价保障条款。当光伏电站后续实际电价未达到合同约定的单瓦理论电价（通常为合同签署时项目所属地电网的电费结算单价）时，新能源开发公司 A 需承担电价差额补偿责任，计算公式为：电价差额补偿款=项目当年保发小时数×（单瓦理论电价－当年项目公司电力实际结算均价）。

（2）收益率保障条款。根据双方议定的投资收益率测算交易价格，新能源开发公司 A 对项目投资收益作出如下保证：每年进行收益率复核，若不满足投资收益率，则由新能源开发公司 A 补偿资产收购方 C 损失直至满足投资收益率。

问题：上述两种情形下，新能源开发公司 A 合并财务报表层面能否在出售电站时确认电站出售收入？

会议分析，对于**情形一**，多数与会代表认为，新能源开发公司 A 出售项目公司 D 后，合并报表中的电站资产是否应当出表，取决于新能源开发公司 A 及运维公司 B 共同向资产收购方 C 及项目公司 D 出具的相关保证的本质。通常意义上

的保证类质保只是针对产品本身的质量保证，并不涉及对其他不确定因素（如光伏电站发电通常受阳光等自然条件、电网接入能力有限或运行不稳定等电网因素影响）进行保证。如果“全生命周期保障发电量”的保证条款本质上不仅涉及产品质量本身的保证，还涉及对其他不确定因素的保证，则该保证并非通常意义上的保证类质保。本案例中相关保证承诺覆盖电站全生命周期，往往表明出售电站的主要风险并未转移，结合合并财务报表准则有关控制权因素综合分析后，通常应认为电站控制权尚未转移。个别与会代表认为，如果保证条款属于合理的产品质量保证范畴，则为保证类质保，即使提供全生命周期保证，也有可能表明控制权已经转移。部分与会代表还提出，实务中该类业务的保证类质保一般为3-5年的保证期限，如果提供全生命周期质量保证且负责全生命周期的运维，通常表明企业提供保证的风险很高，结合合并财务报表准则有关控制权因素分析后，通常应认为电站控制权尚未转移。

对于**情形二**，与会代表一致认为，新能源开发公司 A 在出售项目公司 D 给收购方 C 的约定中，在保证全生命周期发电量的基础上，同时保证了全生命周期的电价或者投资收益率，通常表明新能源开发公司 A 对于项目公司 D 仍然继续承担上网电量、价格等方面的重大经营风险，项目公司 D 的控制权尚未转移。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，对于情形一，会议讨论初步形成倾向性意见，基于本案例的背景，需要判断企业提供全生命周期发电的保证条款的实质，如果涉及对合理的产品质量以外的保证，新能源开发公司 A 在合并财务报表层面不能于出售电站时确认电站出售收入；对于情形二，会议讨论初步形成倾向性意见，基于本案例的背景，新能源开发公司 A 在合并财务报表层面不能于出售电站时确认电站出售收入。

（二）关于新能源开发公司与第三方设立结构化主体收购自有的新能源光伏电站项目的会计处理问题。

【背景或案例】新能源开发公司 A 主营业务为投资开发并出售光伏电站项目，出售方式为将光伏电站项目出售给 A 公司与第三方共同设立的结构化主体。具体情况为：新能源开发公司 A 与投资方 E 共同出资设立并购基金 F，通过收购新能源开发公司 A 的电站项目公司股权实现收购电站资产。并购基金 F 的结构为：新能源开发公司 A 作为 LP，持有 20% 以下份额，投资方 E（如保险资金等，与 A 公司不存在关联方关系）作为优先级 LP 持有 80% 以上的份额，与 A 公司无关联第三方管理公司作为 GP 少量名义出资。基金投委会设置委员 3 名，A 公司、E 和 GP 各委派 1 名，重要投资决策需至少两名委员通过。并购基金 F 的收益分配约定为：基金收益优先向各出资方分配本金（先向投资方 E 分配，再向公

司 A 分配)；再按预期收益率分配预期收益(先向投资方 E 分配，再向公司 A 分配)；其余收益部分，GP 扣除一定比例的超额收益后，剩余部分 A 和 E 按出资比例分配。如果基金产生亏损，则优先归还投资方 E 本金，再分配给 A 和 GP。

问题：假定不考虑提供运维服务和相关保证的影响，A 公司是否应当合并并购基金 F？

会议分析，与会代表一致认为，首先需要分析基金 F 的相关活动的内容，即基金 F 的相关活动是否仅为运维此电站，不包含其他投资项目。基于本案例背景，基金 F 的相关活动仅为运维此电站，电站运营等活动实质上仍然由 A 公司继续主导。虽然从形式上看，A 公司只占 20% 的基金份额，在基金投委会中也不享有控制权，但是 A 公司在基金中的本金和收益等均处于劣后级，表明 A 公司可能承担大部分可变回报变动风险，A 公司控制基金 F，应当合并基金 F。

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，A 公司应当合并基金 F。

(三) 企业引入战略投资资金的股债区分问题。

【背景或案例】某企业(标的公司)引入战略投资，并根据增资情况完成工商变更登记和《公司章程》修订，投资方依法享有出席股东会会议、行使表决权，召集股东会会议、提出议案、提名董事等权利，并向标的公司派驻董事。根据

标的公司、投资方以及标的公司实际控制人签订的《股东协议》，设置了如下退出触发机制：一是满 5 年，标的公司未上市或投资人未能通过资本市场退出的；二是标的公司累计两年未实现业绩预期的，但分红金额达到预期值或双方协商一致的除外；三是标的公司任一年度具备分红条件时未分红的，或作出分红决议但未支付分红款的；四是任一年度标的公司资产负债率超过约束值，且未能在宽限期内妥善解决的；五是标的公司违反投资协议约定，且未能在宽限期内予以妥善解决的；六是标的公司出现破产风险或者清算事件的；七是标的公司及其实际控制人发生重大风险、重大违法情形，严重影响受让股权能力的；八是标的公司实际控制人发生变化的；九是不可抗力或法定、约定原因导致投资目的不能实现的；十是标的公司核心产品产量低于一定水平等情形。

如触发任一特定退出情形，除投资方明确书面豁免，标的公司实际控制人可以按照协议相关约定，由其自身或指定第三方协议受让投资方持有的标的公司股权。如标的公司实际控制人或指定第三方未选择受让标的公司股权，则将触发救济措施，投资方有权行使以下全部或部分权力：标的公司实际控制人每年向投资方让渡 1 名董事席位；以标的公司所有实际可供分配利润向股东进行利润分配；将利润分配金额每年在上一年度分红目标基础上提升 20%，直至提升至

100%后不再继续提升；标的公司实际控制人或其指定第三方向标的公司每年提供不低于本次增资额度的现金增资；投资方将所持全部或部分标的公司股权转让给任何第三方。

如标的公司及其实际控制人（包括其指定第三方）未配合投资方或未能履行全部义务，则视为违约，投资方有权要求标的公司及其实际控制人及时履行、限期履行或纠正，并有权要求标的公司及其实际控制人支付违约金。违约金以届时投资人持有标的公司投资本金余额为基数，自违约事项实际发生第一日起至违约事项纠正的前一日，以每日万分之三为费率计算得出。如违约金不足以弥补实际损失的，标的公司及其实际控制人应就超过部分向守约方支付损害赔偿金。同时，投资方有权要求标的公司实际控制人立即受让标的公司股权。标的公司实际控制人应当按要求支付股权转让款， $\text{转让款} = \text{增资认购款} + (\text{投资方累计年度预期分红金额} - \text{累计实际获得分红额}) / 0.75$ 。

问题：标的公司及其实际控制人应当将该增资确认为权益还是负债？

会议分析，对于标的公司的实际控制人，与会代表一致认为，《股东协议》明确，在触发任一特定退出情形（多项均为标的公司及其实际控制人无法控制的情形）时，可以按照协议约定由标的公司的实际控制人或其指定第三方协议受让标的公司股权。如标的公司的实际控制人或其指定第三

方未选择受让标的公司股权，将触发救济措施（包含多项标的公司的实际控制人无法控制的条款）。此外，如标的公司及其实际控制人未配合投资方或未能履行全部义务时，则视为违约，投资方有权要求标的公司及其实际控制人支付违约金和损害赔偿金；同时，投资方有权要求标的公司实际控制人立即受让标的股权，实际控制人应当按要求支付股权转让款。综合前述协议约定来看，标的公司的实际控制人最终承担了相关股权的回购义务。因此，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第十一条，标的公司的实际控制人在其合并财务报表中应当在初始确认时将该增资确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值。对于标的公司，根据《股东协议》，在触发退出情形时，标的公司的实际控制人可以指定的协议受让投资方持有股权的第三方并未排除标的公司，即存在标的公司被指定承担回购其自身股权义务的可能性。此外，当触发救济措施时，《股东协议》要求标的公司以所有实际可供分配利润向股东进行利润分配并将分配比例逐年提高到 100%，由于标的公司为该合同的一方，该条款导致标的公司承担了强制分红义务。同时，《股东协议》约定了违约时投资方有权要求标的公司及其实际控制人支付违约金和损害赔偿金等。因此，与会代表一致认为，标的公司也承担了不能无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务，应将该增资确认为负债。

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，基于本案例背景，标的公司个别报表及其实际控制人合并报表中均应当将该增资确认为负债。

内部资料 注意保存