

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 29 期)

2026 年 1 月 26 日

签发：林启云

会议纪要

2025 年 12 月 24 日，根据《“企业会计准则实施技术联络小组”工作方案》，本年度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张娟主持，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、容诚、天职国际等会计师事务所共 16 家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、资产支持计划优先级份额的分类与计量及其合同现金流量特征判断

【背景或案例】2024 年 5 月，国际会计准则理事会《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（以下简称 IFRS 9）

进行小范围修订，对金融资产合同现金流量特征评估中有关合同挂钩工具和无追索权特征等规定作了进一步澄清。相关修订自 2026 年 1 月 1 日起施行。但实务中对于合同挂钩工具和无追索权特征的判断和适用范围仍存在分歧。

A 公司于 2025 年 12 月设立了高速公路资产支持专项计划，该计划的到期日为 2030 年 12 月。资产支持专项计划底层为高速公路的收费权，以高速公路通行费作为还款来源发行优先级及劣后级资产支持证券，原始权益人自持劣后级份额。优先级份额的本金和收益固定，在优先级份额的收益和本金偿付完成之前，劣后级份额不参与分配，故优先级份额具有较高的信用评级。甲银行于 2025 年 12 月认购了该资产支持专项计划发行的优先级份额。

问题 1：按照现行企业会计准则，甲银行对其持有的优先级份额进行合同现金流量测试时是否适用合同挂钩工具的判断规则？

问题 2：如参考 IFRS 9 修订后条款，甲银行持有的优先级份额是否适用合同挂钩工具的判断规则？

问题 3：如果按照资产证券化的合同安排，原始权益人为优先级份额提供现金流差额补足（即保本保收益）或流动性支持（有权从后续底层资产回收款项中优先收回垫付款及相关利息），甲银行对其持有的优先级份额进行合同现金流量测试时是否适用合同挂钩工具的判断规则？

会议分析，对于问题 1，多数与会代表认为，按照现行企业会计准则，甲银行持有的优先级份额适用合同挂钩工具的判断规则。《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（以下简称金融工具确认计量准则）以及现行 IFRS 9 第 B4.1.20 段和第 B4.1.23 段未明确合同挂钩工具的底层资产仅限于金融工具，在评估优先级份额的合同现金流量特征时不应基于底层资产池的性质，而应基于所发行工具的特征，即按照现金流瀑布式结构进行分级的金融工具都应适用合同挂钩工具的判断规则。部分与会代表认为，合同挂钩工具的主要目的是调整底层资产信用风险的分布，由于非金融资产不具有信用风险，故甲银行持有的优先级份额不适用合同挂钩工具的判断规则。

对于问题 2，多数与会代表认为，虽然 IFRS 9 第 B4.1.20 段修订了部分表述，但相关修订主要是对合同挂钩工具瀑布式结构的说明，并未明确将非金融资产排除在合同挂钩工具底层资产的范围外，不能由此得出合同挂钩工具的底层资产仅限金融工具的结论，并认为该做法可能导致构造交易的风险（即通过在合同挂钩工具的基础池中混入非金融资产以规避适用合同挂钩工具的判断规则）。少数与会代表认为，修订后的 IFRS 9 第 B4.1.20 段增加了“来自金融工具基础池”的描述，第 B4.1.23 段增加了“基础池可包含不适用 IFRS 9 分类规定的、但合同现金流量仅为本金和以未偿付本金金额

为基础的利息支付的金融工具”等描述，可由此推断以非金融资产为底层资产的资产证券化份额不适用合同挂钩工具的判断规则。

对于**问题 3**，多数与会代表认为，金融工具确认计量准则以及现行 IFRS 9 并未明确合同挂钩工具必须具备无追索权特征，对于存在优先劣后等分级的资产证券化份额，其合同现金流量特征的判断均应当适用合同挂钩工具的相关规定，“穿透”至底层资产进行判断。由于本案例的底层资产（高速公路收费权）不符合本金加利息的合同现金流量特征，相关优先级份额也不符合本金加利息的合同现金流量特征。少数与会代表认为，原始权益人有权从后续底层资产回收款项中优先收回垫付款及相关利息的差额补足和流动性支持相当于中间层，如果中间层和次级份额为优先级份额提供增信或差额补足等使得优先级份额持有人能够按时足额收到相关利息及本金，则相关优先级份额可能满足本金加利息的合同现金流量特征。

同时，与会代表普遍认为，修订后的 IFRS 9 第 B4.1.20 段澄清了合同挂钩工具需具有无追索权特征，该修订对判断相关金融资产合同现金流量特征的技术路径有一定影响。对于**原始权益人提供差额补足的情形**，多数与会代表认为，由于优先级份额持有人有权追索至原始权益人，其收取合同现金流量的最终权利并非仅限于底层资产的现金流量，从而相

关优先级份额不具有无追索权特征，不适用合同挂钩工具的判断规则。部分与会代表认为，是否具有无追索权特征需要结合原始权益人差额补足义务与主合同是否为一个金融工具进行分析判断，如果是两个金融工具应分别进行会计处理，差额补足安排不影响主合同是否具有无追索权特征的判断。少数与会代表认为，即使存在差额补足义务，原始权益人是否需要履行义务取决于底层资产的表现，相关优先级份额是否具有无追索权特征需根据相关法律等进一步认定。个别与会代表认为，是否具有无追索权特征需要结合原始权益人差额补足义务的付款方式进行分析判断。如原始权益人将差额补足资金直接注入资产证券化主体，再由该主体将资金分配给优先级份额持有人，则可将原始权益人差额补足义务认定为底层资产现金流量的一部分，从而认为相关金融资产具有无追索权特征并适用合同挂钩工具的判断规则。

对于原始权益人提供流动性支持的情形，部分与会代表认为，由于原始权益人提供流动性支持后有权从后续底层资产回收款项中优先收回垫付款及相关利息，甲银行持有的优先级份额是否具有无追索权特征需依据其是否承担底层资产的最终现金流缺口而定，如由原始权益人最终承担了底层资产的现金流缺口，则甲银行收取合同现金流量的最终权利并非仅限于底层资产的现金流量，从而相关优先级份额不具有无追索权特征。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，会议讨论对部分问题初步形成倾向性意见，对于**问题 1**，甲银行持有的优先级份额是否适用合同挂钩工具的判断规则需作进一步研究；对于**问题 2**，根据 IFRS 9 目前的修订尚不能得出合同挂钩工具的底层资产仅限金融工具的结论，有待结合实务作进一步研究；对于**问题 3**，IFRS 9 关于合同挂钩工具具有无追索权特征的澄清，对判断相关资产证券化优先级份额是否满足本金加利息的合同现金流量特征的技术路径有一定影响，建议结合国内实务作进一步规范。

二、终止租赁所收取的罚金是否构成出租人的经营租赁收入

【背景或案例】在出租人的某些经营租赁安排中，承租人在原租赁协议规定的租赁期内提前终止租赁，并向出租人支付一笔终止租赁的罚金。实务中可能存在以下两种情形：

情形一：原租赁协议包含终止租赁选择权的条款并约定了终止租赁应支付的罚金，在原租赁期开始日，出租人能够合理确定承租人不会行使终止租赁选择权，在原租赁期内，承租人因遭遇财务困难等原因行使了终止租赁选择权并支付了罚金。

情形二：原租赁协议不含终止租赁选择权的条款，承租人因遭遇财务困难等原因提前终止租赁，在与出租人协商修改租赁协议时商定并支付一笔终止租赁的罚金。

在上述两种情形下，出租人向承租人收取的罚金应作为租赁收入还是营业外收入？

会议分析，多数与会代表认为，根据《企业会计准则第21号——租赁》（以下简称租赁准则）第三十八条有关租赁收款额构成的规定、第四十五条有关经营租赁租金收入确认的规定、第四十九条有关经营租赁发生变更时出租人的会计处理规定，上述两种情形下，出租人都应将收取的罚金计入租赁收入。对于**情形一**，由于原租赁协议包含终止租赁选择权的条款并约定了终止租赁应支付的罚金，出租人收取的罚金属于租赁收款额的一部分；对于**情形二**，由于原租赁协议不含终止租赁选择权的条款，提前终止租赁并修改租赁协议应作为经营租赁变更处理，承租人支付的罚金是对提前终止租赁给予的补偿（与融资租赁合同中因承租人违约没收的租赁保证金性质不同），属于出租人的租赁收款额并应确认为租赁收入。个别与会代表认为，类比国际财务报告准则解释委员会2019年9月关于《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》涉及航班延误或取消赔偿的议程决定，上述两种情形下承租人支付的罚金均属于出租方因租赁合同而预期有权向承租人收取的对价，应确认为租赁收入。少数与会代表认为，罚金的性质是惩罚性的，而且将其作为租赁收入处理会使当期租赁收入显著异常，相关财务信息不合理，因

此，认为出租人应将上述两种情形下收取的罚金计入营业外收入。

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，在上述两种情形下，出租人应将因承租人终止租赁而收取的罚金计入租赁收入。

三、手机经销商作为出租人的融资租赁及其变更的会计处理

【背景或案例】手机经销商通过互联网平台向大量客户出租手机，包括融资租赁（租期 24 个月，不含终止租赁选择权，到期手机所有权归客户）和经营租赁（租期 12 个月，客户到期可按市场价格购买）。对于手机融资租赁，一般的业务条款是租期 24 个月，24 个月的租金合计为手机零售价格的 112%，客户每月向经销商支付租金。手机的所有权在租赁期内属于经销商，租赁期满后，手机所有权归属于客户。租赁期未届满时，若客户不再续租手机，应将手机返还给经销商；若客户违约未按月及时支付租金，经销商有权远程锁定手机并要求客户及时返还手机。租赁期开始日后，手机经销商和客户之间偶尔会发生租赁变更，例如提前终止租赁或缩短租赁期。这些变更通常满足假如租赁变更在租赁开始日生效、该租赁会被分类为经营租赁的情形（如租期未届满 75%）。终止租赁时或租赁变更后的租赁期届满时，手机经销商取回出租的商品，并将其作为二手商品向其他客户进行出租。

问题 1: 该类手机融资租赁业务应当适用《企业会计准则第 14 号——收入》（以下简称收入准则），还是租赁准则？

问题 2: 如果手机融资租赁业务适用租赁准则，在融资租赁发生提前终止租赁或缩短租赁期等变更时，应当参考收入准则的退货处理，冲回原在租赁准则下确认的收入、成本，还是应当根据租赁准则第四十四条的规定，将变更后的租赁作为一项新的经营租赁进行处理，并将租赁投资净额（应收融资租赁款）作为出租商品的账面价值？

问题 3: 如果不冲回原租赁准则下确认的收入、成本，对于因租赁变更取回的原融资出租的商品，手机经销商将其再次对外融资出租时，是否应当再次确认收入、成本？

会议分析，对于**问题 1**，多数与会代表认为，本情形下的合同明确约定了特定资产（指定手机序列号），客户在租赁期内主导相关特定资产的使用，并获得由此产生的几乎全部的经济利益，该项交易满足租赁准则中有关租赁的定义，应适用租赁准则。对于该项租赁是否属于融资租赁，与会代表认为经销商应根据交易安排及业务实质并结合历史退租情况等判断其是否实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，在租赁开始日合理估计相关租赁的租赁期并作出是否属于融资租赁的判断。个别与会代表认为，本情形本质上属于手机经销商分期收款销售行为，应适用收

入准则。

对于**问题 2**，多数与会代表认为，因相关手机融资租赁合同未包含终止租赁选择权，提前终止租赁或缩短租赁期属于租赁变更，相关租赁由融资租赁变更为经营租赁的，根据租赁准则第四十四条的规定，出租人（经销商）应自租赁变更生效日将变更后的租赁作为一项新的经营租赁处理，并将租赁变更生效日前的租赁投资净额作为出租商品重新入账的账面价值，并考虑资产减值，但无需冲回此前确认的收入和成本。部分与会代表认为，该项租赁适用经销商融资租赁的特殊会计处理，相关收入应属于企业日常活动中形成的收入，且有关商业条款已对“租赁期未满时客户不再续租手机”等情形作出约定，因此客户（承租人）选择提前终止租赁或缩短租赁期并非租赁变更，出租人（经销商）应按照收入准则作为销售退回进行处理。

对于**问题 3**，多数与会代表认为，根据租赁准则的规定，融资租赁变更为经营租赁前确认的收入和成本无需转回，后续将相关商品再次融资租赁租出时，不应就同一商品重复确认收入和成本。同时，出租人再次融资租赁租出时，应按一般融资租赁的规定确认资产处置损益。个别与会代表认为，如认为本案例中交易安排的实质是通过分期收款销售商品而适用收入准则，那么应根据销售退回的规定，在初始确认收入时考虑和估计销售退回的影响，并在后续期间更新销售

退回的估计情况；相关商品再次融资租赁租出时，重新确认商品销售收入和成本。

会议初步意见，该问题具有一定代表性，会议讨论对部分问题初步形成倾向性意见，基于本案例的背景，对于**问题 1**，该交易安排整体适用租赁准则，企业应根据经济业务实质判断相关业务是否属于融资租赁，如属于，则应按照经销商作为出租人的融资租赁进行会计处理；对于**问题 2**，融资租赁发生租赁变更时，应按照租赁准则有关融资租赁变更的规定进行会计处理，无需冲回此前确认的收入和成本；对于**问题 3**，对于租赁变更后将相关商品再次融资租赁租出时，企业不应就该商品再次确认收入和成本，应按照融资租赁的一般规定，确认资产处置损益。

四、长期拖欠的应收账款预期信用损失计量中是否考虑时间价值

【背景或案例】A 公司基于其日常销售活动确认对 B 公司的收入和应收账款，有关销售合同不包含重大融资成分，未约定拖欠款项情况下的罚则，有关应收账款存在具有法律可执行性的无条件收款权。作为债务人，B 公司在名义上具有良好的信用状况和外部信用评级，A 公司认为，在各种合理的可能性下，B 公司预计可以偿付全部的应收账款，但由于各种原因，尽管相关应收款项约定信用期仅为 3-6 个月，B 公司往往会长期拖欠款项，有的拖欠期限甚至超过 3 年。

A 公司在针对 B 公司应收账款计提预期信用损失时，是否要考虑时间价值？

会议分析，多数与会代表认为，企业在初始确认时应当结合历史经验和实际情况等综合判断相关应收账款是否包含重大融资成分。对于不包含重大融资成分的应收账款，由于实际利率为零，计提预期信用损失时无需考虑时间价值，但实际利率为零并不意味着预期信用损失为零；对于包含重大融资成分（如根据原始销售合同或基于商业惯例认定在销售合同签署时点已向债务人提供宽限期等）的应收账款，则计提预期信用损失时应按照合理的实际利率考虑相关时间价值。此外，还应当考虑相关应收账款是否存在合同修订或调整等因素，例如在长期逾期的情况下，企业已与债务人就推迟还款协商达成了一致意见。个别与会代表认为，在债务人长时间逾期未还款的情况下，由于企业实际损失了资金成本，不应再将其视为不包含重大融资成分的应收账款，在这种情况下实际利率不应为零，企业应当采用恰当的利率进行折现并计提预期信用损失，同时在以后年度确认相应的利息收入或进行减值准备转回。关于预期信用损失的估计方法，部分与会代表认为，在实际利率为零的情况下，建议可根据违约概率、违约损失率等建模估计并计提应收账款的预期信用损失；个别与会代表认为，可按预期收取的现金流量以适当的利率（如无风险利率等）折现计算得到的现金短缺现值

计入预期信用损失。

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 公司应结合历史经验和实际情况等综合判断相关应收账款是否包含重大融资成分，对于包含重大融资成分的应收账款应当按照相关准则的要求计提预期信用损失。对于不包含重大融资成分的应收账款，由于其实际利率为零，计提预期信用损失时无需考虑时间价值，但并不意味着预期信用损失为零；但当相关应收账款被长期拖欠时，应采用何种方法计提预期信用损失未达成倾向性意见。

五、证券公司抵债取得房产的会计处理

【背景或案例】在《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》实施过程中，证券公司对其作为管理人管理的不合规资管产品 A 整改承接入表，该资管产品的底层资产为债权资产，承接后证券公司对该底层债权资产的投资占比为 20%，证券公司管理的表外资管产品 B 对该底层债权资产的投资占比为 80%。资管产品 B 由 C 银行 100%持有。因底层债权资产发生违约，证券公司作为直接债权人和资管产品 B 的管理人向法院起诉追索，债务人以房产抵债，法院将房产判决并过户给证券公司，债务清偿完毕。A、B 资管产品均已注销。目前证券公司和 C 银行达成一致：由证券公司负责处置该抵债房产，变现资金按照 20%和 80%的投资占比进行

分配，但房产处置价格需取得 C 银行认可。证券公司对取得的、未自用的抵债房产应如何进行会计处理？

会议分析，多数与会代表认为，应综合法院判决、证券公司与 C 银行的约定和对房产的实际控制状况等综合分析判断证券公司的权利和义务。如证券公司控制了有关房产且为第一还款责任人，由于其已将不合规的资管产品 A 全部确认入表并承担全部还款义务，此时证券公司应将该抵债房产全额确认为资产，并将应付 C 银行的 80%抵债房产处置价款确认为负债。部分与会代表认为，由于抵债房产处置价格需与 C 银行达成一致，且处置后的收益按照约定比例分配，双方对房产形成共同控制，应按照共同经营处理，证券公司按照 20%比例以公允价值确认抵债资产或类似金融资产。个别与会代表认为，由于抵债房产已过户给证券公司，C 银行对证券公司处置抵债房产价格的限制属于保护性条款，证券公司应全额确认资产。个别与会代表认为，证券公司对抵债房产并没有实质处置权，不应确认抵债房产。

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，基于本案例的背景，应综合法院判决、房产实际控制状态、证券公司与 C 银行的约定等分析判断证券公司的权利和义务，如证券公司实际控制房产、且作为第一还款人并承担全部还款义务，则其应将该抵债房产确认为一项新的资产，并将应付 C 银行的 80%抵债房产处置价款确认

为负债。

六、私募股权投资机构业绩分成的会计处理

【背景或案例】私募股权投资机构（如私募股权管理公司）作为管理基金的普通合伙人（GP），通常持有少量（例如 5-10%）基金份额并承担无限连带责任，同时收取固定管理费、分享基金投资收益和业绩分成。业绩分成是指基金整体收益率达到一定阈值后，超出部分的收益由 GP 和有限合伙人（LP）按一定比例（通常高于 GP 持有的基金份额，如 20%）分享。对于私募股权投资机构如何核算超额业绩分成，实务中存在不同理解。例如，私募股权投资机构 A 公司作为 B 基金的管理人（GP）持有 B 基金 10% 的份额，第三方投资人（LP）持有 B 基金 90% 的份额。GP 与 LP 约定，B 基金净值未超过 100 万元的部分由双方按照出资比例（1:9）进行分配，超过部分按照 2:8 的比例进行分配。假设经历两个完整会计年度后，B 基金的净值为 240 万元且已经变现资产进行现金分配。在上述情形下，A 公司对其享有的业绩分成（28 万元=140×20%）是否应当区分管理费收入和投资收益？如果是，应当如何区分？

会议分析，多数与会代表认为，A 公司从 B 基金取得的业绩分成包含两部分：一部分是其作为基金投资人持有基金份额而获得的投资收益，另一部分是其作为基金管理人收取的管理费。A 公司应采用合理方法对业绩分成进行拆分，其

中属于投资收益的部分应根据金融工具确认计量准则或《企业会计准则第2号——长期股权投资》（以下简称长期股权投资准则）确认为投资收益，属于管理费的部分应根据收入准则可变对价等规定确认为管理费收入。对于具体的拆分方法，多数与会代表认为，应先将与LP收益率相当的收益部分作为投资收益，剩余部分按收入准则规定确认为管理费收入；个别与会代表认为，应先将与市场管理费水平相当的部分作为管理费收入，剩余部分作为投资收益。

少数与会代表认为，一方面，业绩分成属于基金利润分配的一部分，是对超额投资回报的分配，A公司作为基金投资者之一并参与重大经营决策，应当享有相应的超额回报；另一方面，A公司作为GP承担无限连带责任且在收益分配顺序上劣后于LP，同时业绩分成一般与GP投资份额强绑定，二者不可独立转让，超额业绩报酬可视为GP承担无限连带责任的风险对价，因此应将业绩分成全部作为A公司取得的投资收益。

个别与会代表认为，业绩分成比例一般远大于GP所持份额占比，应将其作为GP向基金提供管理服务的对价，在满足可变对价的确认前提下将业绩分成确认为管理费收入。还有个别与会代表表示，由于投资收益属于免税收入，实务中部分企业出于税收监管环境考虑，倾向于将业绩分成全部确认为管理费收入。

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，由于业绩分成中至少有一部分是 A 公司提供管理服务的对价，不应将其全部确认为投资收益。对于应将业绩分成全部确认为管理费收入，还是分拆为投资收益和管理费收入以及具体的分拆方法，应综合考虑作为管理人的权利和义务、税收监管要求等作出合理判断。

七、投资方在权益法核算时是否可以对被投资单位特有业务采用与被投资单位不同的会计政策

【背景或案例】B 公司为中国境内非上市保险企业。A 公司持有 B 公司 30% 股权，对 B 公司施加重大影响，采用权益法核算。A 公司及其子公司、其他联营企业、合营企业均不涉及保险业务。B 公司董事会决议自 2024 年 1 月 1 日开始执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》（财会〔2020〕20 号，以下简称新保险合同准则）。B 公司根据新保险合同准则第三十四条会计政策选择权的有关规定，在合同组合层面对保险合同金融变动额的会计处理选择“将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益”。A 公司在 2024 年度对 B 公司采用权益法核算时，未采用与 B 公司一致的上述会计政策，而是选择“将保险合同金融变动额全额计入当期保险财务损益”的会计政策，从而对 B 公司的财务报表进行调整。除此之外，B 公司其他因采用新保险合同准则导致的会计政策变更情况，A 公司在权益法核算时均相应

作了追溯调整。A 公司在采用权益法核算时调整 B 公司会计政策的做法是否恰当？即如果被投资单位存在特定业务，投资方及其子公司、联营企业、合营企业均不存在该特定业务，投资方在对被投资单位采用权益法核算时，对该特定业务能否采用与被投资单位不同的会计政策？

会议分析，多数与会代表认为，根据长期股权投资准则第十一条的规定，投资方在对联营企业和合营企业的长期股权投资采用权益法核算时，被投资单位采用的会计政策与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。本案例中，除 B 公司外，A 公司及其子公司、其他联营企业、合营企业均不涉及保险业务，因此 B 公司针对保险业务所采用的会计政策，与投资方 A 公司并不存在不一致的情况，不适用上述长期股权投资准则第十一条关于会计政策应当调整一致的规定，即 A 公司不应在采用权益法核算时调整 B 公司的会计政策。少数与会代表认为，投资方在对被投资单位采用权益法核算时，应将投资方与被投资单位作为一个整体来看。A 公司作为投资方，可以制定自身的会计政策，包括针对联营企业自身特定业务的会计政策，现行准则并未禁止企业针对当前尚未开展的业务制定会计政策，但是 A 公司作出与被投资单位不同的会计政策选择应当具备合理性和可行性。例如，投资方与被投资单位处于不同国家，存在

不同的实务惯例，投资方按其所在国实务惯例采用与被投资单位不同的会计政策；或者投资方采用其所在集团公司统一要求的会计政策等。

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，被投资单位存在保险业务，投资方及其子公司、其他联营企业、合营企业均不存在保险业务，投资方在对被投资单位采用权益法核算时，不应随意对该特定业务采用与被投资单位不同的会计政策。

八、新公司法下资本公积弥补亏损的会计处理

【背景或案例】新公司法规定企业可以使用资本公积弥补亏损。在子公司或母公司已进行资本公积补亏的情况下，合并财务报表层面应如何进行会计处理？

问题 1：子公司进行资本公积补亏后，合并财务报表层面是否应体现子公司资本公积补亏的会计处理结果？

问题 2：母公司进行资本公积补亏后，合并财务报表层面是否应体现母公司资本公积补亏的会计处理结果？如果体现，合并财务报表层面资本公积不足以补亏时（比如因以前年度收购少数股东权益导致合并财务报表的资本公积小于母公司个别财务报表），合并财务报表层面资本公积是否可以因此出现负数？

问题 3：联营企业以资本公积弥补亏损，投资方在权益法核算时是否应进行会计处理？

会议分析，对于**问题 1**，部分与会代表认为，子公司以资本公积进行补亏，本质上属于因子公司自身法律行为导致的权益结构内部变动，而合并财务报表应反映母子公司作为一体化存续下来实现的经营成果，并非法律实体报表，因此子公司资本公积补亏的会计处理结果无需体现至合并财务报表中。部分与会代表认为，子公司使用资本公积补亏是一个法律事实，在合并财务报表层面应如实反映该法律事实，因此，子公司资本公积补亏的会计处理结果需要体现至合并财务报表中。

对于**问题 2**，部分与会代表认为，母公司负责编制合并财务报表，合并财务报表中的权益结构应体现母公司的权益结构，母公司资本公积补亏结果应在合并财务报表中体现。在此观点下，多数与会代表认为，当合并财务报表层面资本公积不足以补亏时，应以合并财务报表层面可用于补亏的资本公积为限体现补亏的会计处理结果，即合并财务报表层面资本公积不能因补亏而出现负数；少数与会代表认为，即使合并财务报表层面资本公积不足以补亏，也需要以母公司实际补亏的金额全额体现补亏的会计处理结果，合并财务报表层面资本公积可以因补亏而出现负数。部分与会代表认为，资本公积补亏是企业法律主体层面的行为，无论是母公司还是子公司进行资本公积补亏，都不应在合并财务报表中体现补亏的会计处理结果。

对于**问题 3**，多数与会代表认为，联营企业以资本公积进行补亏属于联营企业所有者权益内部结构的调整，联营企业净资产总额并未发生变化，投资方在权益法核算时无需会计处理。少数与会代表认为，企业可以根据内部管理要求对长期股权投资二级科目进行调整。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，对于**问题 1**和**问题 2**，会议讨论未形成倾向性意见；对于**问题 3**，会议讨论初步形成倾向性意见，投资方采用权益法核算时无需针对联营企业资本公积补亏进行会计处理。下一步，将根据法律法规有关要求和实务情况跟进研究。

九、联营企业发生同控合并情况下投资方权益法调整的会计处理

【背景或案例】在企业集团内部重组实践中，存在投资方的联营（合营）企业作为合并方参与同一控制下企业合并的情形，该合并使得联营企业财务报表发生显著变化：一是联营企业支付的合并对价与被合并方净资产账面价值的差额，需先调整资本公积，资本公积不足冲减的再调整留存收益；二是依据同一控制下企业合并会计处理原则，联营企业需视同自最终控制方开始控制被合并方时起即控制被合并方，进而还原被合并方的期初留存收益，对未分配利润与资本公积进行重分类调整。投资方对该联营企业的长期股权投资采用权益法核算时，对于合并成本大于被合并方账面净资

产而冲减联营企业资本公积和留存收益的部分，投资方应按持股比例调减长期股权投资账面价值及资本公积，但是针对还原期初留存收益引发的期初未分配利润和资本公积重分类调整，投资方应如何进行会计处理？

会议分析，与会代表一致认为，根据长期股权投资准则并参考应用指南，对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的因素导致的其他所有者权益变动，相应调整长期股权投资的账面价值，同时确认资本公积（其他资本公积），而还原期初留存收益引发的期初未分配利润与资本公积重分类调整，仅为被投资单位内部权益重分类，并未涉及所有者权益变动，因此投资方无需对长期股权投资进行调整。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，会议初步形成倾向性意见，对于联营、合营企业的同一控制下企业合并中还原期初留存收益导致的期初未分配利润和资本公积的重分类调整，投资方无需对长期股权投资进行调整。

十、职工教育经费相关递延所得税的确认

【背景或案例】《企业会计准则第9号——职工薪酬》第七条规定，企业按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负

债，计入当期损益或相关资产成本。《企业财务通则》第四十四条规定，职工教育经费按照国家规定的比例提取，专项用于企业职工后续职业教育和职业培训。财政部 税务总局《关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2018〕51号）明确，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。企业对于“应付职工薪酬——职工教育经费”余额是否应确认相应的递延所得税资产？

会议分析，多数与会代表认为，根据国家有关规定，企业按职工工资总额的1.5%-2.5%足额计提职工教育经费属于企业法定现时义务，企业应确认负债并计入当期损益或相关资产成本。按照税法规定，已计提未使用部分可在未来实际发生时扣除且无明确年限要求，如果企业预计未来将实际使用该职工教育经费，并且有足够的应纳税所得额予以抵扣，企业应当确认相应的递延所得税资产。少数与会代表认为，职工教育经费在性质上类似安全生产费，企业的提取行为仅表明资金将用于特定用途，但提取时并未明确未来具体使用计划，无法反映负债确认对应的现时义务，因此不应确认相应的递延所得税资产。

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，对于企业计提职工教育经费而形成的“应

付职工薪酬——职工教育经费”余额，企业应当在满足递延所得税资产确认条件时确认相应的递延所得税资产。

十一、绿色能源综合解决方案所建造资产中，先用于“低温保供”的供暖系统是否可认定已“达到预定可使用状态”

【背景或案例】某市属特殊功能类国有独资公司旗下某新能源公司（以下简称新能源公司），专职从事地源热泵能源站、分布式光伏投资建设。作为绿色能源项目投资建设的核心主体，新能源公司投资建设以“地源热泵+水蓄能+传统能源+光伏”为核心的绿色综合能源站项目。能源站通常位于建筑物地下室，一般包括供冷系统、供暖系统、自控系统等。按照相关能源站投资规划安排，主体建筑物归属于业主单位，供能相关设备及部分管道（管道在能源站以内的部分属于能源公司，以外的属于业主）则归属于新能源公司（绿色能源管理单位）。在该类项目具体实施过程中，供能设备及管道需与主体建筑同步建设，因此新能源公司在主体建筑竣工前需先购置安装大量设备及管道资产。

在某一资产负债表日，某能源站项目供暖系统已完工，供冷系统和自控系统尚未完工，能源站项目整体尚未达到预定可使用状态。但由于当时正值北方严寒冬季，为满足能源站主体建筑冬季施工需要，防止主体建筑建设中消防等水系统管道冻损，在尚未完成能源站全部设备设施安装情况下，新能源公司临时开启已完工的供暖系统（包括地源热泵等），

利用临时用电对主体建筑进行“低温保供”，并相应向业主单位收取基础的低温保供费用。同时，新能源公司将同步实施能源站供冷系统等其他系统建设。

在能源站项目整体尚未达到预定可使用状态的情况下，是否可认定已开启供暖的供暖系统部分达到预定可使用状态，而将其所对应的在建工程成本结转至固定资产？

会议分析，与会代表一致认为，《企业会计准则第4号——固定资产》（以下简称固定资产准则）第五条规定，固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。本案例中如果供暖系统构成独立组成部分且达到该组成部分的预定可使用状态，应将供暖系统对应的在建工程成本结转至固定资产。关于本案例中供暖系统是否构成独立组成部分以及是否达到该组成部分预定可使用状态，部分与会代表认为，企业可以结合商业实质、项目工程规划中各系统是否分开、已向业主单位收取基础的低温保供费用的事实及其合规性等进行综合判断；部分与会代表认为，企业可以参考《企业会计准则第17号——借款费用》第十四条停止借款费用资本化的标准进行判断。

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，企业应根据固定资

产准则的规定判断供暖系统是否构成独立组成部分以及是否达到该组成部分的预定可使用状态，若认定构成独立组成部分且达到该组成部分的预定可使用状态，则应将该供暖系统转为固定资产。

十二、政府补助类型的判断和会计处理

【背景或案例】实务中企业收到政府补助的类型多样，企业对政府补助的类型以及如何进行会计处理存在不同理解。

情形一：A 公司主要从事磁性材料的生产，在 B 经济开发区投资建设年产 1 万吨高性能软磁铁氧体磁芯项目，与 B 经济开发区管委会签订了《年产 1 万吨高性能软磁铁氧体磁芯项目投资协议书》，约定了投资内容、规划条件、土地出让及奖励扶持政策和双方权利义务、违约责任等。奖励扶持政策部分约定了投资强度奖励、多层厂房奖励、建设进度奖励、高质量发展奖励、诚信履约奖励、新设备补贴、科技成果转化补助及人才政策等 8 个方面的内容，8 个方面的奖励政策相互独立。其中，“建设进度奖励”约定：“为支持磁性材料产业延链补链，加快项目建设进度，B 经济开发区管委会在 A 公司项目基础正负零、厂房全部封顶、投产运营三个节点分别给予 A 公司建设进度奖励 600 万元，合计 1800 万元。如果 A 公司项目在 2025 年 9 月 1 日前未投产运营，每延迟 1 个月扣除尚未兑现的建设进度奖励资金的 10%，扣完为

止。”奖励扶持政策中未对公司收到奖励资金后的使用用途或方向作出限制。A 公司对于收到的上述建设进度奖励应分类为与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助？

情形二：C 公司从事物流产业园区的建造、出租及运营管理业务，C 公司将建造完成并投入运营的物流地产作为投资性房地产进行核算，并采用公允价值模式进行后续计量。为支持 C 公司在当地物流产业园的建设开发，产业园区管委会按 C 公司长期资产投资额的 10% 给予产业发展专项投资补助。C 公司将该政府补助分类为与资产相关的政府补助，并采用总额法对该类补助进行核算。C 公司对该政府补助应如何进行会计处理，应当在投资性房地产使用寿命内摊销计入各期损益还是一次性计入损益？

会议分析，对于情形一，与会代表一致认为，在判断政府补助是否属于与资产相关的补助时，应判断补助资金是否实质上与购建长期资产相关，即取得补助是否以购买、建造或以其他方式取得长期资产为前提，不应仅以补助资金的获取时间晚于资产购建支出发生时间或者政府未对补助资金的用途作出限制而认为该补助不属于与资产相关的补助。基于本案例的背景，多数与会代表认为，A 公司获取的建设进度奖励款以厂房的建设为前提，应分类为与资产相关的政府补助。个别与会代表认为，由于案例中存在 8 个方面的奖励政策，如果其他 7 个方面的奖励政策中已经包含了与该厂房

购建相关的补助，那么该进度奖励款可能属于与收益相关的补助。

对于**情形二**，部分与会代表认为，按照《企业会计准则第16号——政府补助》（以下简称政府补助准则）规定，在采用总额法对与资产相关的政府补助进行会计处理时，应在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。本案例中企业收到的政府补助属于与资产相关的政府补助，应当按照上述规定进行会计处理，而不应由于资产的计量模式不同而有所区别，C公司应对该政府补助在投资性房地产使用寿命内按照合理、系统的方法摊销。部分与会代表认为，如果本案例中企业采用净额法核算此类政府补助，从会计处理结果来看，最终将一次性计入当期损益（先将政府补助直接冲减投资性房地产的账面价值，同时因该投资性房地产以公允价值模式计量，冲减补助金额后其账面价值与公允价值之间的差额将立即计入当期损益）。在政府补助准则下企业采用总额法或净额法对损益的影响应当保持一致，因此应将该政府补助一次性计入当期损益。其中，个别与会代表表示，实务中某些地方政府可能会由于当地相关物业的市场租金水平偏低而给予企业相应补贴，这种情况下政府补助一次性计入损益可能更加符合政府补助的实质。

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，A公司

收到的政府补助属于与资产相关的政府补助；对于**情形二**，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。

内部资料 注意保存