

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 31 期)

2026 年 7 月 15 日

签发：林启云

会议纪要

2026 年 6 月 15 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主持，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、中国工商银行、中国平安保险股份有限公司等企业以及安永华明、毕马威华振、大华、大信、德勤华永、立信、普华永道、容诚、天健、天职国际、信永中和、致同等会计师事务所共 16 家单位的相关工作负责人参加会议讨论，会计司相关处室负责同志参加了会议。会议讨论了 13 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、银行“拨备前利润”是否属于管理层业绩指标

【背景或案例】新修订的《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（以下简称新列报准则，正在履行发文程序）规定了管理层业绩指标的范畴。其中，第六十六条规定，如果企业在财务报表之外正式公开的书面资料中，使用了会计

准则未要求列报的损益类合计项目，用于向使用者提供管理层对企业整体财务业绩某一方面的看法，则企业应当将其作为管理层业绩指标在附注中进行单独披露。第六十七条规定，下列损益类合计项目不属于管理层业绩指标：（一）毛利（即经营收入减经营成本）或类似合计项目；（二）扣除折旧、摊销和按照《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称资产减值准则）确认的资产减值损失前的经营利润；（三）本准则第三十五条第（二）项中的“经营利润及以权益法核算的投资产生的收益”其中项；（四）其他不符合管理层业绩指标定义的损益类合计项目。

问题：银行通常在财务报表之外的公开资料中使用“拨备前利润”（经营利润总额+信用及其他减值损失准备金），“拨备前利润”是否属于新列报准则规定的管理层业绩指标？

会议分析，多数与会代表认为，国内上市银行通常在财务报表之外正式公开的书面资料中披露“拨备前利润”（如部分银行在年报中披露，部分银行在业绩路演时的对外沟通材料中披露等）。新列报准则第六十七条列举了不属于管理层业绩指标的情形，“拨备前利润”是将不同类别的收入和费用混合在一起形成的计算结果，用于计算该指标的相关收入和费用不存在直接配比关系，与新列报准则第六十七条列举的不属于管理层业绩指标的情形存在区别，因此，“拨备前利润”原则上属于管理层业绩指标。少数与会代表认为，新列报

准则第六十七条列举了不属于管理层业绩指标的情形，可以引申推理出新列报准则中的管理层业绩指标应通过对财务报表项目进行相对复杂的计算才能得出，而“拨备前利润”较易从财务报表相关项目小计或合计得出，与新列报准则第六十七条列举的不属于管理层业绩指标的举例类似，因此，“拨备前利润”不属于管理层业绩指标。

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，银行应当根据新列报准则的规定进行判断和披露，如果银行在财务报表之外正式公开的书面资料中披露了“拨备前利润”，那么“拨备前利润”原则上属于管理层业绩指标。下一步，新列报准则施行后，将及时跟踪国内和国际上银行业的做法，必要时加强实务指导。

二、新列报准则下应如何理解“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”

【背景或案例】新列报准则明确对于不存在特定主要业务的企业，特定资产的相关损益应分类为投资类别，特定资产包括“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”。实务中存在多种伴生于企业经营活动(以下简称“主业”)的股权或债权投资，该类投资从资产本身的性质来看，现金流相对独立，符合能够单独产生回报的特征，然而对于是否符合“基本独立于企业的其他资源”特征，则存在不同理解。

案例：甲集团为家电生产商，集团下设持牌的贷款公司

乙公司。乙公司的服务对象仅限于甲集团的供应商和经销商（以下统称业务伙伴）。业务伙伴收到甲集团开具的票据后可向乙公司进行贴现，或以与甲集团业务往来形成的应收款、采购的货物等为抵（质）押物向乙公司申请贷款。贴现率、利率等均基于市场行情设定。甲集团开展贷款业务的目的是为辅助主营业务开展，增强产业链粘性。

扩展来看，实务中与主业伴生的投资有多种，主要包括：

第一类：源于主业的某项交易，且因监管要求而必须持有。例如：基于监管要求，资管产品管理人对其所管理的资管产品持有部分份额。

第二类：与主业的某项交易同时发生，或虽未同时发生但与主业的某项交易直接相关。例如：①具有重大融资成分的商品销售；②商品销售中给予客户不同付款方式的选择；③互联网平台向平台终端消费者提供的“月付”“白条”等消费贷；④应收账款逾期后重新协商计息；⑤汽车销售集团下属汽车金融公司向终端购车消费者提供的车辆抵押贷款；⑥非银行支付机构替商户清收资金过程中，形成的在表内核算的客户资金。

第三类：并不与主业的某项交易直接相关，但合同对手方为主业生态圈或产业链的合作伙伴（无论是否已发生过业务活动）。例如：①互联网平台向已入驻平台的商家提供的无抵押经营贷；②互联网平台向平台终端消费者提供的生活

贷；③集团内小贷公司向与集团有长期合作或有潜在合作意向的供应商和经销商提供日常经营的周转贷款；④企业持有某重要供应商 5% 的普通股股权（假设是以公允价值计量的金融资产）。

问题：上述案例及三类扩展情形中，**假设报告主体均不从事特定主要业务活动**，那么上述资产是否属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，产生的损益在利润表中应分类为投资类别还是经营类别？

会议分析，关于案例，部分与会代表认为，小贷公司的贷款对象全部是集团的供应商或经销商，用于贴现或抵（质）押物均是与该集团交易所产生的资产，与集团主营业务紧密相关，因此相关资产不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为经营类别。部分与会代表认为，实务中难以区分该小贷公司的业务是否与集团主业紧密绑定，小贷公司也可能与第三方发生交易，而且如果不是在初始交易时即绑定的安排（例如属于后续可选择的安排），则相关资产属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为投资类别。

关于**第一类**扩展情形，由于监管要求而自持的投资，多数与会代表认为，该部分投资与其他投资人的投资相似，并没有与主业紧密关联，不能仅仅因为监管要求持有该部分投

资而认为不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中仍应分类为投资类别。少数与会代表认为，该部分自持投资源于主业（管理资管产品）的某项交易，与主业紧密关联，因此不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为经营类别。

关于**第二类**扩展情形，对于“①具有重大融资成分的商品销售”，与会代表一致认为，该情形属于初始交易即绑定的安排，相关应收款项或合同资产不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，产生的损益在利润表中应分类为经营类别。对于“②商品销售中给与不同付款方式的选择；③互联网平台向平台终端消费者提供的“月付”“白条”等消费贷”，多数与会代表认为，该两种情形属于与初始商品交易同时发生且直接相关的安排，相关资产不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为经营类别；个别与会代表认为，②和③给予了客户不同的选择权，未与商品交易紧密绑定，相关资产属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为投资类别。对于“④应收账款逾期后重新协商计息；⑤汽车销售集团下属汽车金融公司向终端购车消费者提供的车辆抵押贷款；⑥非银行支付机构替商户清收资金过程中，形成的在表

内核算的客户资金”，部分与会代表认为，该情形与主业的某项交易直接相关，相关资产不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为经营类别；部分与会代表认为，该3种情形并未与主业紧密绑定，因此相关资产属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为投资类别。其中，对于“⑤汽车销售集团下属汽车金融公司向终端购车消费者提供的车辆抵押贷款”，个别与会代表提出，实务中此类汽车金融业务在汽车企业集团内并不独立，因此相关资产不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为经营类别。

关于**第三类**扩展情形，多数与会代表认为，生态圈或产业链的范围过于宽泛，而且对生态圈或产业链合作伙伴的债权和股权投资形式多样，难以对相关资产是否属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”作出有效且合理地界定，鉴于不宜扩大经营利润的考虑，相关损益在利润表中应分类为投资类别；少数与会代表认为，第三类扩展情形也与主业相关，因此相关资产并不属于“其他基本独立于企业其他资源单独产生回报的资产”，其产生的损益在利润表中应分类为经营类别。

会议初步意见，该问题具有一定的普遍性和代表性，会

议未对案例和三类扩展情形下的分类形成倾向性意见。下一步，将针对不同情形下如何进行分类作深入研究，形成分析判断的逻辑路径，拟在后续出台的新列报准则应用指南中予以明确以指导实务。

三、与股东相关的企业合并交易中以 1 元对价取得净资产为负的子公司的会计处理

【背景或案例】基于行业资源整合目的，在国资委指导下，2×24 年 1 月，甲公司（央企）、乙公司（央企）、丙公司（央企下属上市公司）及 3 家地方国资公司联合设立戊公司。戊公司章程约定股东按实缴出资比例行使表决权，重大经营及财务决策事项由股东会及董事会 1/2 表决权通过，董事会共 7 个席位，甲公司委派 3 位董事，其余持股 10%以上股东各委派 1 位董事。截至 2×25 年 12 月，各股东实缴出资及表决权比例为：甲公司占 37.27%、乙公司占 18.63%、丙公司占 13.04%，其余三家分别为：12.21%、12.21%、6.21%。其中，丙公司自 2×25 年 11 月起协商退出，并不再参与股东会及董事会，后续甲公司拟通过收购丙公司持有戊公司股权的方式最终实现对戊公司的控制，但目前尚未完成股权及表决权变更。

丁公司原由甲、乙共同控制，长期亏损。2×26 年 4 月，戊公司以 1 元对价收购丁公司，戊公司各股东综合评估认为维持丁公司持续运营具有必要性。在收购日，丁公司账面净

资产为-5 亿元，根据收购基准日估值报告，股东全部权益价值按照资产基础法和收益法估值分别为-4 亿元和-10 亿元。收益法估值为较大负值的主要原因为未来丁公司扭亏为盈时点不确定，未来整合效益尚存在重大不确定性，按照资产基础法估值时未予考虑。

问题：戊公司以 1 元对价收购净资产为负的丁公司，应当如何进行会计处理？交易对价与享有丁公司可辨认净资产公允价值份额的差异如何处理？

会议分析，部分与会代表认为，在未来能否实现整合收益存在重大不确定性的情况下，戊公司以 1 元对价取得公允价值为-10 亿元的丁公司，交易价格显失公允，交易缺乏商业合理性，同时该项交易基于特殊安排及交易对手方股东的特殊身份才得以发生，因此，应作为一项权益性交易进行会计处理。在此前提下，部分与会代表认为，应将交易对价与享有丁公司可辨认净资产公允价值份额的差额计入权益（调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益）；部分与会代表认为，若可将上述差额拆分为公允和不公允部分，则应将不公允部分差额计入权益，公允部分差额计入损益。

部分与会代表认为，尽管交易对价与丁公司估值结果差异较大，但交易经各方综合评估并充分考虑协同效应及未来战略整合需要后达成，且丁公司持续运营仍具商业意义，现有证据不足以认定交易价格显失公允或不具有商业合理性。

同时，在戊公司收购丁公司时点，甲、乙公司并不能共同控制戊公司，应按非同一控制下企业合并原则进行处理，将收购对价与享有丁公司的可辨认资产公允价值份额的差额确认为商誉，同时对商誉进行减值测试，确实发生减值的，应在购买日确认商誉减值损失。

部分与会代表认为，按照会计准则并参考应用指南，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下企业合并，相同的多方指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者，同一控制下企业合并的判断应当遵循实质重于形式要求。本案例中，收购时点甲、乙公司合计持有戊公司 55.90% 表决权，依公司章程可共同主导戊公司重大经营决策，且后续丙公司退出后其持有戊公司的股权将由甲公司继续持有，结合资源整合的交易背景，从实质重于形式角度，可视为戊、丁公司在合并前后均受相同多方（甲、乙公司）最终控制，应按同一控制下企业合并处理。

个别与会代表认为，该交易实质上系由国资委指导安排下开展的行业资源整合，从合同安排看实质上属于无偿划转，应参考同一控制下企业合并原则进行处理。

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

步研究。

四、购买方（上市公司）作为合并对价发行的权益性证券在购买日的公允价值计量

【背景或案例】购买方（上市公司）发行股票购买资产（包括股权）是资本市场常见的重大交易。当上市公司以定向增发方式购买股权，构成非同一控制下企业合并时，合并成本为购买方发行的权益性证券在购买日的公允价值。实务中，该公允价值的确定方法有多种，包括并购预案中约定的发行价格、上市公司股票购买日的收盘价、基于上市公司股票于购买日收盘价进行调整后的价格、被收购方股权于购买日重估后的公允价值等，目前实务中以并购预案中约定的发行价格为基础确定合并成本的做法占比较大。

问题：在非同一控制下企业合并中，购买方（上市公司）如何确定作为合并对价发行的权益性证券在购买日的公允价值？

会议分析，多数与会代表认为，按照会计准则并参考应用指南，非同一控制下企业合并中，合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发生或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值，公允价值按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（以下简称公允价值计量准则）确定。因此，购买方（上市公司）应按购买日股票交易价格作为发行的权益性证券在购买日的公

允价值。在此基础上，部分与会代表认为，从发行方的角度，对其所发行股票的估值不应当考虑资产限售的影响；部分与会代表提出，若定向增发股份存在限售期，并且该限售特征与股份本身有关的，则上市公司可以考虑流动性折价的影响，在购买日股票交易价格的基础上经合理调整后确定发行的权益性证券在购买日的公允价值。少数与会代表认为，国内实务中，自上市公司公告收购事项议案至交易所审批通过通常需要半年或更长时间，在此期间上市公司股票价格受并购信息等影响而产生较大幅度的波动，与上市公司并购预案中约定的发行价格可能相差较大。在该情形下，购买日的上市公司股票价格不能代表买卖双方做出决策时的真实交易价格，且当上市公司股票价格上行时，若按照购买日上市公司股票价格确定合并成本将会导致上市公司确认更大的商誉金额。因此，部分上市公司倾向使用并购预案中约定的发行价格或被收购方股权于购买日重估后的公允价值作为发行的权益性证券在购买日的公允价值。

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，购买方作为合并对价发行的权益性证券应当按购买日股票交易价格作为其在学习日的公允价值。在此基础上是否可考虑流动性折价的影响对股票交易价格进行合理调整，会议讨论未达成倾向性意见。

五、对上市的联营企业投资的公允价值计量问题

【背景或案例】某并购基金（投资方）对联营企业选择采用公允价值计量，该联营企业为上市公司，相关股份存在活跃市场报价。对于上市的联营企业，投资方在考虑其公允价值计量单元时，应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资准则》（以下简称长期股权投资准则）将其整体作为一个计量单元，还是按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量准则》（以下简称金融工具确认计量准则）将单个股份作为每一个计量单元？若按照长期股权投资准则将上市联营企业整体作为一个计量单元，在确定其公允价值时是否必须采用公允价值准则规定的第一层次输入值即股票价格乘以数量（ $P \times Q$ ），还是可采用其他估值方法？

会议分析，关于该联营企业投资的公允价值计量单元，多数与会代表认为，根据公允价值计量准则，以公允价值计量的资产应当按照相关会计准则规定的计量单元进行计量。对联营企业的投资适用长期股权投资准则，虽然企业可在初始确认时选择按照金融工具确认计量准则的规定以公允价值计量，但这并未改变该投资仍然是对联营企业的投资的事实，因此可以按照长期股权投资准则的规定将其整体作为一个计量单元。个别与会代表认为，既然在初始确认时对联营企业的投资选择按照金融工具确认计量准则的规定以公允价值计量，则其计量单元也应按照金融工具确认计量准则的规定，以单个股份作为计量单元。

关于如果将上市联营企业整体作为一个计量单元时应如何确定其公允价值，多数与会代表认为，结合本案例的背景信息，应当按照公允价值计量准则的规定采用第一层次输入值，即按股票价格乘以数量（ $P \times Q$ ）确定其公允价值。少数与会代表认为，可以采用其他估值技术，但应当能够证明相关估值技术比按 $P \times Q$ 的方法更恰当，且估值方法一经确定应当一致应用于对该联营企业投资的后续计量。

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，企业在对上市联营企业投资进行公允价值计量时，应当将其整体作为一个计量单元，并采用第一层次输入值，即按股票价格乘以数量（ $P \times Q$ ）确定其公允价值。

六、交易所机构间持有型不动产资产支持计划合并评估以及合并后股债分类问题

【背景或案例】原始权益人甲集团以其自有发电站项目为基础资产，发起设立持有型不动产资产支持计划（以下简称 ABS 专项计划），ABS 专项计划持有项目公司 100% 股权，甲集团作为原始权益人初始持有 ABS 专项计划 20% 的份额。有关条款内容如下：

运行管理费安排。甲集团的子公司乙为运营管理机构，运营管理费包含基础和浮动两部分。基础运营管理费为当年运营收入 $\times 5\%$ 。浮动运营管理费为（当年运营实际净收入 -

当年运营净收入目标金额)×20%。

运营管理费收益补偿机制。若基础项目当年运营实际净收入低于目标金额的 90%，将扣减运营管理费，作为提高投资收益率的补偿，扣减金额以运营管理机构当期应收取的运营管理费为限。

倾斜分配机制。存续期内，若基础设施项目当年实际运营净收入低于目标金额的 90%，且扣减运营费后仍无法达到目标金额 90%对应的分配水平，则触发倾斜分配安排。优先向外部投资人分配，直至其当年收益达到目标金额的 90%对应的分配水平，若存在剩余可分配金额，再向甲集团进行分配。对于原始权益人持有的超出初始认购部分的份额，不参与倾斜分配。

开放退出安排与流动性支持。开放退出期内，投资人可申请部分或全部退出。甲集团在开放退出期需要按照公允价值购买已登记但未完成再销售的份额，最高不超过初始发行规模的 10%。

收益分配安排。普通分配情形下，每个年度内至少进行两次定期的普通分配，分配时间为 5 月 31 日和 11 月 30 日。ABS 专项计划应当将不低于合并后年度可供分配金额的 90%以现金形式分配给持有人（每次分配前，应当由管理委员会审议通过收益分配方案）。管理委员会主要负责审批与 ABS 专项计划相关的重大事项，如收益分配方案、处分收入

分配方案、超过 ABS 净资产 50%以上的资产出售、对 ABS 资产管理合同的重大修改等。原始权益人不能控制管理委员会。

到期和扩募安排。ABS 专项计划设立了初始期限，但若目标项目资产设计寿命期限延长或扩募资产设计寿命期限晚于专项计划到期日，专项计划可延长期限。提前终止或者延长 ABS 专项计划存续期限的决议和扩募方案均须经持有人大会 3/4 以上表决才能通过。

此外，当发生任一提前处分事件（包括项目公司发生重大不利变化、电价相关国家政策发生变化、标的项目不再纳入电价补贴清单、运营管理机构或标的公司丧失清偿能力），经持有人大会决定专项计划进入处分期的，后续取得处分收入后 10 天内需对投资人进行分配。

问题 1：甲集团是否应当合并 ABS 专项计划？其中，在对甲集团享有的可变回报的量级和可变动性进行测算时，可变回报是否应当包括运营管理费以及未来可能提供的流动性支持的影响？

问题 2：假设甲集团合并 ABS 专项计划，对于外部投资人持有的 ABS 份额，甲集团负有流动性支持义务的 10%部分是否应当分类为金融负债？除此以外的外部投资人份额，在甲集团合并财务报表层面应当分类为金融负债还是少数股东权益？

会议分析，关于**问题 1**，与会代表一致认为，ABS 专项计划最重要的相关活动是项目公司基础资产的运营，甲集团的子公司乙为运营管理机构，能够单方面主导项目公司的相关活动。虽然 ABS 专项计划设有管理委员会，但由于专项计划已对收益分配比例等作出明确规定，如“ABS 专项计划应当将不低于合并后年度可供分配金额的 90%以现金形式分配给持有人”，管理委员会对收益分配方案的审批权可能仅为程序性而非实质性权力，其他审批事项如超过 ABS 计划净资产 50%以上的重大资产出售、ABS 资产管理合同的重大修改等可能属于保护性权利。因此，甲集团虽然不能控制管理委员会，但仍拥有对 ABS 专项计划的权力。在对甲集团享有的可变回报的量级和可变动性进行测算时，甲集团享有的可变回报应当包括但不限于运营管理费以及未来可能提供的流动性支持的影响。在运营管理费收益补偿和倾斜分配机制方面，甲集团承担了项目资产运营净收入低于目标金额 90%时几乎全部的下行风险，并对第三方投资人退出提供流动性支持，同时在项目运营良好时还能获得浮动管理费，其可变回报的量级和可变动性比较重大。甲集团可以运用其所享有的决策权影响其可变回报，其面临的可变回报风险与其他投资者显著不同。因此，甲集团应当合并该 ABS 专项计划。

关于**问题 2**，与会代表一致认为，一方面，根据合同条款，专项计划每年应当将不低于合并后年度可供分配金额的

90%以现金形式分配给持有人，且甲集团不能控制管理委员会否决相关收益分配方案；另一方面，甲集团无法控制持有人大会是否通过提前进入处分期并进行处分分配的决议，属于甲集团不能无条件地避免支付义务的或有结算条款。此外，对于甲集团负有流动性支持义务的份额，当外部投资人退出时，甲集团还承担按照公允价值购买相关份额的合同义务。上述约定表明甲集团承担了其不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行合同的义务，因此，甲集团在编制合并财务报表时应当将所有外部投资人持有的 ABS 专项计划份额分类为金融负债。

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，甲集团应当合并该 ABS 专项计划，并在编制合并财务报表时将外部投资人持有的 ABS 专项计划份额分类为金融负债。

七、企业与客户有关商品质量问题赔偿安排的会计处理

【背景或案例】甲公司是一家生产和销售汽车动力类电芯的厂商，其与乙公司签订《电芯销售合同》。从 2×21 年开始，甲公司销售电芯给乙公司，乙公司将电芯组装成动力电池后自主销售给丙整车厂。2×24 年，丙整车厂陆续出现多起动力电池热失控事故，均与甲公司的电芯相关。2×25 年 5 月，丙整车厂发出汽车动力电池召回公告，对其在 2×21 年到 2×24 年之间所销售的包含甲公司电芯的 4 万台车的动力

电池予以召回，由乙公司对相关的动力电池提供免费更换。乙公司自行决定采取以下两种方式之一为消费者更换电池包。方式一：乙公司使用甲公司新生产的已解决热失控问题的电芯，组装成新电池包为消费者免费更换，并将换下的旧电芯退还甲公司；方式二：乙公司自主从市场上购买其他电池品牌的电池包后为消费者免费更换，并基于甲公司应承担的责任要求甲公司赔偿，并退还甲公司旧电芯。

问题：对于方式一，甲公司按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。对于方式二，甲公司就支付给乙公司的赔偿款应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》（以下简称收入准则）有关保证类质量保证的相关规定计入营业成本，还是按照销售退回的相关规定冲减收入？

会议分析，多数与会代表认为，企业发生保证类质量保证支出的目的在于通过维修、更换货品等维持已售商品满足合同约定的质量或状态，一般不会向客户退还货款，方式二下客户乙公司退回瑕疵商品给甲公司，甲公司向客户乙公司退款，本质上属于销售退回，并非保证类质量保证，应当根据收入准则中销售退回的有关规定冲减销售收入。少数与会代表认为，方式二与方式一的商业实质相同，均为甲公司承担其对产品质量保证的责任，无论是以换货方式承担，还是以退回瑕疵商品方式承担，都应当按照保证类质量保证的原则进行会计处理，而不应冲减销售收入。

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，甲公司在方式二下应当根据收入准则中销售退回的有关规定进行会计处理，其支付给乙公司的赔偿款应当冲减销售收入。

八、预付款项减值是否可转回

【背景或案例】实务中企业因经营事项形成预付款项，其核心履约目的为换取存货、无形资产、在建工程或固定资产等非金融资产。受合作方履约不及预期、政策调整、项目推进滞后、市场下行及账龄拉长等因素影响，预付款项可收回性可能下降，需计提减值准备。由于预付款项属于以获取非金融资产为目的的预付债权，不属于金融资产，实务中对于其减值适用准则及减值能否转回存在理解不一致。例如：

甲公司（房地产开发企业）预付某自持商业综合体的土地价款及工程款，该商业综合体建成后计划长期出租或自用，不对外销售。2×22 年因规划未获批、项目停滞，对预付款项计提减值 2 亿元；2×25 年上述障碍消除，项目重启推进，甲公司能否转回已计提减值？

乙公司（重型装备制造企业）常年向原料供应商以预付方式采购钢材作为生产用原材料，无随时退款条款。2×24 年因供应商资金链紧张、供货延期，计提减值 0.5 亿元；2×25 年供应商经营好转、恢复稳定供货，乙公司能否转回已计提减值？

问题：预付款项如何计提减值以及该减值能否转回？

会议分析，部分与会代表认为，预付款项本身并非金融资产，其减值不适用金融工具确认计量准则关于金融资产减值的规定，现行会计准则体系中也并未明确预付款项减值是否适用资产减值准则。预付款项的风险敞口涉及交易对手合同履行风险、标的资产价格波动风险等多重风险因素；同时，预付款项最终既可能转为存货或非金融长期资产，也可能转为应收债权。从其经济实质角度分析，在转为应收债权前，预付款项减值适用准则应与其所采购的最终标的资产类别保持一致，且减值计提与是否能够转回应遵循同一准则。比如，若预付款项最终形成存货，则应适用《企业会计准则第1号——存货》的规定计提减值，已确认的减值在影响因素消除后可予转回；若最终形成非金融长期资产，则应当适用资产减值准则，减值一经确认不得转回。

部分与会代表认为，预付款项的减值处理应当结合预付款项自身可收回性下降的具体原因进行分析。因交易双方之外的原因导致合同难以履行时，双方通常应解除合同，交易对手方需要向企业退回预付款项，交易对手方为履行合同已发生必要支出的，企业应对其进行合理补偿，相应减少可收回的预付款项金额，但这并不属于预付款项自身的减值；因企业自身原因导致合同难以履行进而解除的，按照合同约定预付款项部分（或全部）金额难以收回时，企业应相应减

少可收回的预付款项金额，但这也并不属于预付款项自身的减值。预付款项确实具有“待转化资产”属性，但是否需要按照所采购的最终标的资产类别，在资产尚未入账前即提前计提预付款项减值，尚有待进一步探讨。若认为需要按照所采购的最终标的资产类别提前计提预付款项减值，则预付款项减值的计提及转回应与所采购的最终标的资产类别保持一致。

个别与会代表认为，企业已支付预付款项，供应商尚未交付标的资产，该合同属于待执行合同，存在减值迹象时应根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》（以下简称或有事项准则）中亏损合同的规定进行处理。

个别与会代表认为，预付款项属于非金融资产，现行资产减值准则的适用范围未将其排除在外，其减值计提可统一适用资产减值准则，且减值一经计提在任何情况下均不得转回。

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

九、政府招商引资减免租金的会计处理

【背景或案例】近年来，政府招商引资租金减免不仅包括简单的直接免除租金，还出现了其他多种形式。实务中对于在不同形式下的减免房租是否属于政府补助、是否应当确

认使用权资产和租赁负债等存在不同理解。

情形一：甲公司与某经济开发区管委会签订投资合作协议。根据协议约定，管委会将其所有的土地及办公厂房、部分设备生产线及附属设施免费提供给甲公司使用，免租期为自甲公司投产之日起三年。三年后甲公司可选择续租三年，租金为 5 元 / 月 / 平方米（当前市场租金约为 8 元 / 月 / 平方米），再次续租时以市场价格确定租金。甲公司对项目土地及房产等拥有优先购买权，购买价格为项目经审定的工程竣工决算价格。甲公司承诺在免租期内逐渐扩大生产，并确保各年生产某高新技术材料的产能达到 150 万吨 / 年。如果三年中任一年产能未达到该承诺产能的 60%，则甲公司不再具有上述优惠续租选择权和优先购买权。

情形二：乙公司与某经济开发区管委会签订协议，取得某科技园区厂房使用权。根据协议约定，管委会以先交后补方式给予乙公司五年租金补贴，前三年补贴租金的 100%，后两年补贴租金的 50%。合同约定，未来五年按照 20 元 / 平方米 / 月计算租金，乙公司按季度缴纳租金。合同同时约定了乙公司未来五年预计经营收入目标，管委会每年末对该目标进行考核。若当年实际完成预计目标的 60% 及以上，管委会按协议约定给予乙公司当年租金补贴；若实际完成额未达预计目标的 60%，则不再给予租金补贴。

情形三：丙公司（承租人）与丁公司（出租人）签订房

屋租赁合同，租赁期为 2×25 年 7 月 1 日至 2×30 年 11 月 30 日，5 个月免租期（2×25 年 7 月 1 日至 2×25 年 11 月 30 日），后续期间月租金 100 万元（年租金 1200 万元），按季支付。之后，当地经济开发区管委会与丙公司、丁公司签订房屋租赁补充协议，管委会对丙公司进行政策扶持，扶持期间为 2×25 年 12 月 1 日至 2×30 年 11 月 30 日，每年扶持资金为 1200 万元，按年支付。扶持资金由管委会直接支付给丁公司，视同丙公司支付租金。若管委会未如约支付租金，由管委会与丁公司协商处理，丁公司无权要求丙公司支付租金。

情形四：戊公司与某经济开发区管委会签订招商引资协议，管委会向戊公司提供办公用房。协议约定，租赁期为 5 年，年租金按市场价定为 500 万元。若戊公司 5 年累计实现收入 20 亿元、缴纳税金 1 亿元，则戊公司无需支付该办公用房租金。如果未完成承诺，戊公司需要 5 年后一次性支付相应的租金。戊公司根据历史经营业绩和对未来 5 年业绩的预测，判断其基本能实现承诺。

问题：上述四种情形下，企业对于减免租金如何进行会计处理？

会议分析，关于情形一：政府直接作为出租人，且在免租期内直接免除租金。部分与会代表认为，甲公司应当根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（以下简称租赁准则）规定，合理判断是否行使续租选择权和购买选择权。如判断

租赁期为三年（均为免租期），不确认使用权资产和租赁负债，由于不涉及资产的直接转移，也不确认政府补助；如判断租赁期为六年，则应当确认使用权资产和租赁负债，并确认附条件的政府补助。部分与会代表认为，免租期内 A 公司无偿获得了一项使用权资产，应当确认为与（非货币性）资产相关的政府补助。

关于**情形二**：政府同样直接作为出租人，但采用先交后补的形式给予租金补贴。与会代表一致认为，该情形下乙公司需先按照租赁合同交付租金，后续政府给予乙公司租金补贴，已经涉及资产的直接转移。因此，乙公司应当按租赁合同约定确认使用权资产和租赁负债，每年将政府实际给予的租金补贴相应确认为政府补助。

关于**情形三**：政府并未作为直接出租人，企业与第三方签订租赁合同，政府通过补充协议给予租金补贴，且租金直接支付于第三方。多数与会代表认为，该情形下租赁合同和租金补贴协议分别于不同时间与不同交易对手方签订，应分别进行会计处理。对于租赁合同，丙公司按租赁准则以合同约定的租金为基础确认租赁负债和使用权资产；对于租金补贴协议，丙公司因租赁合同确认了租赁负债，政府的租金补贴可以减少其经济资源的流出，无论相关租金补贴给予丙公司（承租方）还是出租方，实质上均涉及资产的直接转移，因此应当确认为政府补助。少数与会代表认为，丙公司签订

租金补贴协议后实质上无需支付租金也不涉及资产的直接转移，因此应在签订租金补贴协议后终止确认使用权资产和租赁负债，也无需确认政府补助。

关于**情形四**：政府直接作为出租人，并附条件减免租金。部分与会代表认为，该情形下应作为附条件的政府补助考虑。如果企业合理确定能够满足所附条件，则与情形一类似，不涉及资产的直接转移，不确认政府补助，也无需确认使用权资产和租赁负债。部分与会代表认为，因未来收入和纳税规模均不是企业能够控制的事项，戊公司不能无条件地避免按合同约定支付租金的义务，因此戊公司应按照市场租金确认使用权资产和租赁负债；后续满足条件、实际发生减免时，将实际享受的租金减免作为政府补助计入其他收益，同时冲减租赁负债。部分与会代表认为，戊公司应合理估计是否能够满足租金补贴的相关附加条件，并根据估计的可变租赁付款额确认使用权资产和租赁负债。如合理确定能够满足所附条件，则可变租赁付款可能为零，既无需确认使用权资产和租赁负债，也无需确认政府补助。

会议初步意见，该问题具有一定的代表性，对于情形二和情形三，会议讨论初步形成倾向性意见，基于上述案例背景，乙公司和丙公司应当作为政府补助处理；对于情形一和情形四，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。

十、黄金租赁业务中，企业持有的黄金存货足以用于归还租赁的情况下，是否应当确认还金义务负债

【背景或案例】甲公司从事黄金加工业务，黄金为公司生产中重要的原材料，为降低风险敞口，采用“以销定购”的即时循环采购方式，即在黄金饰品等产品实现销售的同时采购或租赁等量的黄金原料，将黄金存货量保持在一定的水平。为提高资金使用效率，降低经营风险，公司通过购买黄金和黄金租赁的两种方式来维持黄金周转。公司采用黄金租赁的方式获取黄金时，不以赚取差价为目的，公司内部管理要求各时点黄金存货量均需大于未到期黄金租赁量（覆盖通常不低于1.25倍，未到期黄金租赁量占库存黄金数量的比例控制在80%左右），以保证在租赁到期时有足量可用于归还的实物黄金。甲公司与银行签署的黄金租赁合同约定到期实物还金，归还的黄金需符合合同约定的“金交所指定冶炼厂生产并被金交所接受”相关要求，实际操作中公司将黄金交由符合资质的第三方提纯后存入金交所，与银行金融机构进行交割，相关提纯费用较低，约合每克0.4元左右。

问题：企业应当如何对黄金租赁交易进行会计处理，持有足额黄金存货可用于归还租赁的情况下，是否应当确认还金义务负债？如何计量？

会议分析，多数与会代表认为，甲公司租入黄金后持有并在后续加工后用于出售，应当将黄金确认为存货并按照成

本与可变现净值孰低进行后续计量。同时，由于承担黄金价格波动的风险，公司应将合同到期归还实物黄金的义务确认一项以公允价值计量的负债。关于负债的计量方法，部分与会代表认为，可以参照金融工具确认计量准则进行会计处理；部分与会代表认为，租赁合同约定到期归还实物黄金，由于公司未来归还实物黄金的义务不属于金融负债，应当适用或有事项准则，但计量上仍应反映黄金价格波动的风险，计量结果与以公允价值计量的金融负债类似。此外，个别与会代表认为，从风险和报酬转移的角度看，虽然公司在租赁期间实际占有和使用黄金，但公司持有足量的自有黄金且合同到期后归还实物黄金，因此与黄金价格有关的风险和报酬实质上仍由银行承担和享有，公司可以先不确认存货和负债，在实际使用租入黄金后再确认一项以公允价值计量的负债；还有个别代表认为，公司可以始终按照黄金存货的初始确认金额计量负债，无需以公允价值计量该负债。

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，对于因加工业务租入并持有的黄金，甲公司应当将其确认为存货，同时应当根据其承担的合同到期时归还实物黄金的义务确认一项负债，该负债的后续计量应当反映黄金价格的变动。

十一、租赁期取决于转运人数情况下是否构成租赁

【背景或案例】甲公司从事某景区内客运服务，向游客

出售车票。2×22 年，甲公司与乙公司签订《景区集散中心场地使用合同》，甲公司使用乙公司的游客集散中心检售票大厅、外候车雨棚及停车场，并交纳场地使用费。场地使用及缴费期限自 2×22 年 1 月 1 日起至 2×35 年 12 月 31 日止，共计 14 年。使用费总金额为人民币 2 亿元（不含税）。甲公司与乙公司是关联方。场地使用费收取标准：按照每年实际运送游客人数（以过闸机数据为准）分段计算，游客人数 130 万（含）以内部分 14 元/人/次；130 万至 230 万（含）部分 13 元/人/次；超过 230 万部分 12 元/人/次。每次支付场地使用费前，甲公司向乙公司提供具体转运人数，乙公司核算并开具发票后，甲公司按照发票金额向乙公司支付场地使用费。若甲公司提前缴纳完毕 2 亿元则合同提前终止；若 14 年内未达到场地使用费总金额，则合同延期直至达到总金额 2 亿元。合同提前终止的情况下，双方需重新协商确定使用合同约定场地的相关费用。

问题：甲公司使用乙公司的游客集散中心检售票大厅、外候车雨棚及停车场并交纳场地使用费是否构成租赁？如果认为构成租赁，运送的游客人数不固定的情况下，应当如何确定租赁期？后续租赁费的支付取决于每年实际运送游客的人数，能否认为属于可变租赁付款额？

会议分析，部分与会代表认为，应当首先分析合同中是否存在已识别资产以及甲公司是否有权控制该已识别资产

的使用。若售票大厅中除了售卖车票外还存在售卖商品等其他业态，且甲公司不能主导其他业态并获得在使用期间相关场地所产生的几乎全部经济利益，此时甲公司不能控制相关场地的使用，该合同不包含租赁。此外，若合同约定甲公司和乙公司均有权提前终止合同且无需付出重大罚金，则该租赁不可强制执行。在甲公司有权控制有关场地使用的前提下，部分与会代表认为，该合同应当适用租赁准则，企业应对租赁期进行合理估计，并将按照运送人数计算的租金作为不与指数或比率挂钩的可变租赁付款额进行会计处理；部分与会代表认为，由于合同约定的总金额 2 亿元是固定的，只是支付时间分布存在不确定性，可按照折算的运送人数对租赁期进行估计，并将 2 亿元作为实质固定付款额进行会计处理。

会议初步意见，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。

十二、融资租赁还是分期付款采购固定资产

【背景或案例】甲公司为一家风电企业。为购买风机设备，甲公司、乙金融租赁公司和丙供应商三方达成一揽子协议安排，该协议安排包含：

甲公司与丙供应商签订风机设备采购协议，甲公司明确相关设备制造标准，双方约定按里程碑支付购买对价（该里程碑付款方式不满足收入准则下合格收款权认定条件）；

甲公司、乙金融租赁公司和丙供应商三方签署协议，将待执行的甲公司向丙供应商采购协议项下甲公司的权利和义务转移给乙金融租赁公司；还约定特别事项，乙金融租赁公司将买方相关权利包括受领、验收的权利、要求丙供应商提供安装、技术服务、维修、保养服务的权利以及向丙供应商行使索赔的权利等授权给甲公司，由甲公司直接向丙供应商行使上述权利并承担相应产生的费用、风险和责任。三方确认，有关风机设备的风险和责任在租赁物交付前由丙供应商承担，自交付后由甲公司承担，乙金融租赁公司不承担任何风险和责任。

甲公司与乙金融租赁公司签署租赁协议，约定将风机设备出租给甲公司使用，租赁期届满时，风机设备的所有权转移给甲公司；乙金融租赁公司不负责风机设备的交付，甲公司将直接与丙供应商协商确定租赁物的交付事宜，乙金融租赁公司不承担任何交付责任；在租赁期间，甲公司不享有风机设备所有权，不得处置、抵押或以其他方式对风机设备设定权利限制（假设该租赁安排满足租赁准则下的租赁定义）。

甲公司分批到货验收设备，相关设备经过 1 至 2 年的建设和安装，最终实现整体工程完工并达到并网发电状态。

问题：对于以上交易，甲公司应当作为融资租赁还是分期付款采购固定资产进行会计处理？

会议分析，与会代表一致认为，本案例中甲公司与丙供

应商签订风机设备采购协议，由丙供应商按照甲公司要求设计并制造相关风机设备。同时，甲公司与乙金融租赁公司、丙供应商共同签署三方协议，并单独与乙金融租赁公司签订租赁协议，使得乙金融租赁公司成为相关风机设备的买方和出租人，甲公司向乙金融租赁公司分期支付租金，并在租赁期届满时取得该风机设备的所有权。就上述安排而言，乙金融租赁公司虽然在租赁期满前拥有风机设备的所有权，但除承担甲公司信用风险外，其并不承担任何与风机设备相关的风险和报酬，也未实际控制该风机设备，实质上是为甲公司采购风机设备提供融资服务。对于甲公司而言，该一揽子交易实质是其为采购风机设备从乙金融租赁公司获得融资，甲公司将待执行的采购协议下其自身权利和义务转移给乙金融租赁公司，可视为其以风机设备为该融资行为提供担保，该风机设备类似于所有权存在限制的资产。因此，甲公司应当将该交易视同分期付款购买固定资产进行会计处理。

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，基于本案例的背景，甲公司应当将该交易视同分期付款购买固定资产进行会计处理。

十三、母公司个别财务报表以盈余公积弥补亏损，合并财务报表如何体现母公司个别财务报表弥补亏损的结果

【背景或案例】母公司个别财务报表以盈余公积弥补亏损，合并财务报表盈余公积金额可能小于母公司个别财务报

表用于弥补亏损的盈余公积金额，此时合并财务报表层面如何体现母公司个别财务报表弥补亏损的结果？

会议分析，与会代表一致认为，合并财务报表层面应当体现母公司个别财务报表以盈余公积弥补亏损的结果，但合并财务报表层面盈余公积不应因补亏而出现负数。关于当合并财务报表层面盈余公积不足以体现母公司个别财务报表弥补亏损的结果时能否进一步冲减合并财务报表层面的资本公积的问题，多数与会代表认为，应当以合并财务报表层面的盈余公积为限体现母公司个别财务报表弥补亏损的结果，不应再进一步冲减合并财务报表层面的资本公积；少数与会代表认为，可以进一步冲减合并财务报表层面的资本公积，并以合并财务报表层面的资本公积为限。

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，合并财务报表层面盈余公积不应因补亏而出现负数，合并财务报表层面盈余公积不足以体现母公司以盈余公积弥补亏损的结果的，以合并财务报表层面盈余公积为限进行弥补亏损，不再进一步冲减合并财务报表层面的资本公积。