

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 32 期)

2026 年 10 月 26 日

签发：林启云

会议纪要

2026 年 9 月 16 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 12 项会计准则实施问题。现将有关情况纪要如下：

一、A+H 股上市银行的租赁子公司从事的经营租赁是否属于“向客户提供融资”的业务活动

【背景或案例】A+H 股上市银行普遍设有从事租赁业务的专业化子公司如金租公司。金租公司主要依靠银行借款、

发行债券等为租赁业务筹集资金。近年来，监管部门强调金租公司“回归租赁本源”，倡导积极发展直接租赁和经营性租赁业务，压降售后回租业务比重。经营性租赁业务成为金租公司转型的重要方向之一。目前，金租公司业务已从飞机、船舶等传统领域拓展至光伏、储能、物流、工程机械等其他领域。

按照新列报准则规定，金租公司的融资租赁业务通常属于“向客户提供融资”的特定主要业务活动，融资租赁相关负债的利息支出划分为经营类别。但是，金租公司的经营租赁是否属于“向客户提供融资”的业务活动尚不明确。国际财务报告准则解释委员会（IFRIC）2026年6月会议讨论形成初步议程决定，认为制造商出租人在特定情形下的经营租赁属于“向客户提供融资”的业务活动。

问题：银行系金租公司的经营租赁是否属于“向客户提供融资”的业务活动？

会议分析，部分与会代表认为，银行系金租公司从事的经营租赁业务属于“向客户提供融资”的业务活动。一方面，租赁具有提供融资的功能，经营租赁和融资租赁两种类型的租赁一定程度上都可以视为提供融资的行为。另一方面，实务中，多数银行系金租公司编制分部报告或其关键管理人员评价业绩和分配资源时，一般将经营租赁和融资租赁作为一个整体来看，而且其融资共享一个“资金池”，难以合理拆

分经营租赁和融资租赁的利息成本。此外，虽然现行金融企业报表格式未要求根据经营租赁收入和经营租赁融资利息支出计算经营租赁业务“毛利”，但对于银行系金租公司经营租赁业务，可以参考借鉴 IFRIC 2026 年 6 月会议关于特定情形下的初步结论，即将经营租赁和融资租赁整体作为“向客户提供融资”的业务活动。部分与会代表认为，IFRIC 2026 年 6 月会议讨论的案例中制造商出租人将整体租赁业务（包含融资租赁和经营租赁）合并计算类似毛利的小计作为经营业绩指标，从而将整体租赁业务作为“向客户提供融资”的业务活动。该案例情形比较特殊，不应将该案例结论简单扩大化，即不应直接认为所有经营租赁均属于“向客户提供融资”的业务活动。

此外，会议还就实务中存在大量商业租赁公司等其他租赁公司的经营租赁是否属于“向客户提供融资”的业务活动进行了讨论。与会代表一致认为，租赁公司应当结合业务模式进行具体判断。其中，部分与会代表提出，如果租赁公司开展的经营租赁业务属于“融物”模式，即主要以获取资产的使用价值而非赚取利差为目的，则不属于“向客户提供融资”的业务活动；如果租赁公司开展的经营租赁业务属于“融资”模式，即主要以赚取利差为目的，则属于“向客户提供融资”的业务活动。

会议初步意见，该问题具有一定普遍性和代表性，会议

讨论未形成倾向性意见。下一步，将继续深入研究相关问题，并以适当方式加强实务指导。

二、证券公司特定主要业务活动是仅为投资特定类型的资产，还是也包括向客户提供融资

【背景或案例】新列报准则将特定主要业务活动界定为投资特定类型资产或向客户提供融资等活动。实务中，证券公司（如具备融资融券业务资格的综合类证券公司）在评估自身是否从事特定主要业务活动时，是仅为投资特定类型资产，还是也包括向客户提供融资（如融资融券业务）？该判断结果影响利润表相关融资利息支出、经营利润、经营及投资利润等的列报，对财务报表使用者理解证券公司经营业绩具有重大影响。

会议分析，根据新列报准则规定，企业在确定自身是否从事特定主要业务活动时，需考虑的因素包括“企业是否使用该业务活动的类似于毛利的合计项目作为企业对外说明或内部评价经营业绩的重要经营业绩指标、报告分部或经营分部从事的单一业务活动等”。多数与会代表认为，证券公司应当以客观事实和确凿证据为基础并按新列报准则规定，判断是否存在向客户提供融资的特定主要业务活动。

部分与会代表认为，从业务实质看，证券公司融资融券业务与银行等金融企业为客户提供资金赚取息差的业务模式不同（比如，融资业务中资金不直接给予客户，而由证券

公司直接完成证券交收），融资融券业务并非证券公司独立开展的业务，而是伴生于经纪业务的经营活动，主要目的是向客户提供一体化的综合性金融服务。从证券公司重要经营业绩指标角度看，实务中，证券公司通常并未将融资融券业务相关损益作为对外说明经营业绩的重要指标单独披露，年报等对外披露的融资融券业务业绩指标一般仅包含其产生的利息收入，而非利息收入减去其所占用资金成本的类似毛利的小计项目。从分部报告角度看，较多证券公司将融资融券业务包含在财富管理或经纪业务等分部中，并未将其作为单独分部，也印证融资融券业务并非证券公司独立业务。因此，证券公司不存在向客户提供融资的特定主要业务活动。

部分与会代表认为，实务中，部分证券公司单独设置信用业务分部以开展融资融券等业务，或者在对融资融券部门业绩进行内部考核时，使用融资融券业务利息收入扣除内部转移定价计算的资金成本（类似净息差）的指标。随着新列报准则的实施，部分证券公司可能会使用融资融券业务类似于毛利的合计项目作为其对外说明或内部评价的重要经营业绩指标等。因此，上述证券公司可以认定向客户提供融资作为其特定主要业务活动。

部分与会代表进一步提出，即使证券公司不认定向客户提供融资是其特定主要业务活动，由于融资融券业务与证券公司其他主业紧密联系，其利息收入也应作为经营类别收

入；如果认定向客户提供融资是证券公司的特定主要业务活动，在对纯筹资交易负债相关损益进行分类时，需逐项判断其所承担的各项纯筹资交易负债是否与向客户提供融资相关，而不应直接采用分摊的方式，若无法区分其中某些纯筹资交易负债是否与向客户与提供融资相关，则应将纯筹资交易负债相关损益全部分类为经营类别。

会议初步意见，该问题具有一定普遍性和代表性，会议讨论未形成倾向性意见。证券公司应当按照新列报准则规定以客观事实和确凿证据为基础判断向客户提供融资是否为其特定主要业务活动。下一步，将进一步就企业特定主要业务活动的判断标准进行深入研究，拟在新列报准则应用指南中进一步细化特定主要业务活动的判断因素，以更好指导实务操作。

三、子公司授予限制性股票在母公司合并财务报表中的会计处理

【背景或案例】P 公司持有 S 公司 100%股权，S 公司向自身员工发行限制性股票并按有关规定履行注册登记等增资手续。完成增资手续后，P 公司持有 S 公司 90%股权，S 公司员工持有 S 公司 10%股权。

情形 1：等待期内 S 公司员工享有 S 公司 10%股权对应的表决权和分红权。

情形 2：等待期内 P 公司实际享有 S 公司 10%股权对应

的表决权和分红权。

问题：上述两种情形下，在 P 公司合并财务报表中，S 公司发行但尚未解锁的 10%限制性股票是否应确认为少数股东权益？对于等待期内 S 公司确认的当期损益（含股份支付费用）和资本公积，如何确认归属于少数股东的损益和权益？

会议分析，部分与会代表认为，无论**情形 1**还是**情形 2**，S 公司员工均未实质上获得与普通股股东相同的权利，即使对于**情形 1**，假设 S 公司立即清算，持有 S 公司 10%限制性股票的员工通常也不会享有 S 公司净资产分配权。因此，两种情形下，S 公司员工持有的限制性股票在 P 公司合并财务报表中均不应确认为少数股东权益，同时也不应针对 S 公司当期损益在 P 公司合并财务报表中确认少数股东损益。在此观点下，对于等待期内 S 公司因股份支付确认的资本公积，在 P 公司合并财务报表中如何确认归属于少数股东权益问题，多数与会代表认为，股份支付形成的资本公积实质上是 S 公司因获取员工服务而确认的权益工具对价，该部分权益不归属于母公司，因此，等待期内 S 公司因股份支付确认的资本公积在 P 公司合并财务报表中全部应作为少数股东权益；少数与会代表认为，由于 P 公司合并财务报表中未将限制性股票确认为少数股东权益，因此，等待期内 S 公司因股份支付确认的资本公积在 P 公司合并财务报表中全部作为归

属于母公司的权益。

部分与会代表认为，对于**情形 1**，员工已经享有 S 公司 10% 股权对应的表决权和分红权，即使在会计处理上 S 公司已就限制性股票的回购义务确认负债，但该部分权益不归属于母公司，仍应在 P 公司合并财务报表中体现员工持有的限制性股票相对应的少数股东权益（参考关于承诺无条件购买少数股东股权的合同义务在合并财务报表中会计处理方式），同时也应针对 S 公司当期损益在 P 公司合并财务报表中确认少数股东损益，针对 S 公司因股份支付确认的资本公积在 P 公司合并财务报表中确认少数股东权益。对于**情形 2**，由于 S 公司员工实质上并不享有 S 公司普通股股东的权利，相关讨论和观点如上段所述。

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。下一步，拟就该问题作进一步研究。

四、境外子公司免税交易形成的母公司应纳税所得额在合并财务报表中递延所得税的会计处理

【背景或案例】甲公司为境内上市公司，甲公司在境外设立的全资子公司乙持有该国 A 股票并将其指定为其他权益工具投资。乙公司除持有 A 股票外，无其他实质经营活动。乙公司期末根据 A 股票公允价值调整其他权益工具投资的账面价值，并计入其他综合收益。该国税法规定，出售股票收益免税。因此，乙公司无需针对 A 股票公允价值变动确认

递延所得税。由于该国的企业所得税税率低于我国税率，根据我国税法，乙公司若向甲公司分配利润，将要根据两国税差缴纳所得税。

问题：假设已满足递延所得税负债确认条件，甲公司在合并财务报表层面确认递延所得税时，借方应当计入当期损益还是其他综合收益？

会议分析，多数与会代表认为，从甲公司合并财务报表层面看，本案例递延所得税产生的来源是其他权益工具投资的公允价值变动，而其他权益工具投资的公允价值变动计入其他综合收益，因此，相关递延所得税应计入其他综合收益。少数与会代表认为，股票出售本身在境外乙公司层面免税，但是由于存在境内外税差导致甲公司需要就未来将要分回的子公司利润缴纳企业所得税，所以在甲公司合并财务报表层面产生递延所得税，产生该递延所得税交易或事项不属于计入权益的交易或事项。因此，相关递延所得税应计入所得税费用。

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，甲公司在合并财务报表层面确认递延所得税时，应当计入其他综合收益。

五、以认股权证方式给予客户返利的会计处理

【背景或案例】企业为绑定核心合作伙伴、稳定客户关系，以零对价或低价向客户授予挂钩自身股票的工具（如认

股权证等），该模式逐步成为高科技行业，尤其是 AI、算力等行业常见的商业安排。按照收入准则应付客户对价的处理原则，根据合同签订日认股权证的单位价值以及合同期内履约情况确定的权证数量确认应冲减收入的金额。但是，实务中对于合同签订日后企业是否应重估认股权证价值，进而确认后续公允价值变动损益存在不同理解。

案例：2026 年 1 月 1 日，A 公司（报告主体）与客户 B 公司签署协议，约定向 B 公司授予附有业绩条件的认股权证，行权价 300 元/股（近似协议签署日前 30 个交易日 A 公司股票均价），授予总数为 7000 万股，拆分为 7 份，每份 1000 万股。自 2026 年 1 月 1 日起至 2032 年 12 月 31 日，B 公司每实现 10 亿美元销售收入，即解锁一份，解锁后 B 公司存在 6 个月行权期。B 公司可选择现金行权或无现金行权。B 公司行权后的持股规模不会对 A 公司产生重大影响。该协议为独立合同，不影响 A 公司与 B 公司之间其他销售合同条款和价格等，且认股权证不得转让，销售价格公允。除客户关系外，B 公司与 A 公司无其他商业往来，也未提供任何其他商品、服务等。假设 A 公司预计销售额很可能达标、基本确定发行认股权证，2026 年 1 月 1 日，若预计业绩达标，该认股权证整体公允价值为 1.5 亿元；若考虑业绩达标的不确定性，概率加权公允价值为 1 亿元。7 年业绩期内，A 公司股价每波动 10%，该认股权证内在价值波动约为 21 亿元（300

× 10% × 7000 万股)。

问题：认股权证价值后续变动如何进行会计处理？

会议分析，部分与会代表认为，该交易整体适用收入准则，认股权证价值后续变动按照股份支付准则进行会计处理。按照收入准则及应用指南关于客户支付非现金对价的规定，企业通常应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的（如企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动），该变动金额不应计入交易价格。在此基础上，考虑所支付返利的形式为认股权证，其实质是企业为获取长期客户关系及客户的未来购买承诺而发行自身权益工具，而客户关系等也属于广义的商品和服务，该安排与股份支付的内在逻辑一致。因此，应按照股份支付准则的原则确定认股权证的性质并进行相应会计处理，即以授予日公允价值为基础计量对应的权益工具，后续不重估权益工具价值。此外，美国准则明确企业在销售商品或提供服务的过程中向客户授予的自身权益工具，属于应付客户对价的一种形式，按照股份支付相关规定进行会计处理。

部分与会代表认为，该交易整体适用收入准则，认股权证价值后续变动不应按照股份支付准则进行会计处理，而应按照金融工具准则进行会计处理。认股权证属于衍生工具，且本案例中的认股权证不符合“固定换固定”原则，属于金

融负债而非权益工具，应按照公允价值进行计量，其中因对价形式以外的原因（如企业履约情况）发生的变动，应作为可变对价调整交易价格；因对价形式本身（如股票价格波动）发生的变动，虽不计入交易价格，但仍需考虑对负债的影响，并计入公允价值变动损益。本案例中，合同开始日至销售额达成日之间认股权证单位价值变动，属于因对价形式而发生变动的，应重估负债并计入公允价值变动损益。此外，美国股份支付准则此前已进行修订，使得本案例能够适用股份支付准则。但是，在我国企业会计准则体系和国际财务报告会计准则体系下，股份支付准则并未进行相应修订，目前不应简单参照美国准则进行会计处理。

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。下一步，将结合需要对股份支付准则涉及本案例的相关事项再作进一步研究，以指导实务。

六、流片业务收入确认

【背景或案例】“流片”是芯片设计流程中的一个关键节点，指将设计完成的电路图，通过一系列复杂的物理和化学工艺，在晶圆上制作出实际电路的过程。一般芯片设计后，需由晶圆代工厂（主要为台积电、中芯国际）制造掩膜版（光罩），根据掩膜版生产工程样片（晶圆裸片），再经封装厂封装成工程样片成品（芯片），工程样片经客户送样测试验

证后，后续才能进入量产阶段。掩膜版（光罩）一般留在晶圆厂保存，但是使用权归客户。

A 公司是流片代理服务企业，提供流片服务包含两种模式。**模式一：“一对一”流片。**客户完成芯片设计后需要进行流片，A 公司接受委托协助客户提供芯片版图文件的设计规则和可制造性设计检查、生产表单数据完整性与准确性分析等技术服务或支持。A 公司可以自主选择供应商晶圆代工厂向其采购光罩、样片晶圆成品并独立确认采购价格，该光罩和晶圆均依据客户的设计制作。样片流片完成后，A 公司向客户交付光罩使用权、晶圆样片。**模式二：“拼版”流片。**A 公司将不同客户相同工艺的流片需求结合，将各客户已设计完成的集成电路设计版图 GDS 文件整合成一个文件。为了便于整合、切割，公司对各客户的 GDS 文件进行指导，提出修改建议。设计完成的拼版再由 A 公司提交给晶圆代工厂，使用同一套光掩模版及晶圆进行流片。流片完成后，根据每位客户的设计区域，将属于其各自的裸片交付给客户。

问题：A 公司在流片服务中是否为主要责任人？

会议分析，对于**模式一**，部分与会代表认为，客户提供核心设计图纸，A 公司主要提供事务性和程序性服务（如参数检查、表单整理），不承担最终设计或生产失败的主要责任，且光罩和晶圆均依据客户的设计制作，难以认定其获得光罩和晶圆等主要资产的控制权或者能够主导晶圆代工厂

为客户提供流片服务，因此该模式更符合代理人的特征。部分与会代表认为，不能仅因为光罩和晶圆由代工厂提供直接认定 A 公司为代理人，需要结合 A 公司是否提前向晶圆代工厂采购产能和协调产线安排、对客户设计的电路图进行调整或修改是否构成重大整合、能否实质上自主确定晶圆代工厂、能否主导晶圆代工厂为客户提供服务等因素综合判断 A 公司在流片服务中是否为主要责任人。对于**模式二**，部分与会代表认为，如果拼版服务仅涉及物理层面的拼接以提高晶圆利用率，技术含量有限，A 公司应为代理人；部分与会代表认为，与模式一相比，拼版服务可能存在重大整合，不能排除 A 公司为主要责任人，A 公司是否为主要责任人需要结合其他情况再作进一步判断。

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。企业应当按照收入准则，结合具体合同条款约定以及履约过程中是否能够自主确定供应商、采购价格和销售价格，是否提供重大整合服务，是否承担存货风险，能否主导代工厂的服务等，综合判断在流片服务中是否为主要责任人。

七、外币合同资产是否属于货币性项目

【背景或案例】外币折算准则规定，货币性项目是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。收入准则规定，合同资产是指企业已向客户

转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。例如：A公司向境外客户提供国际工程承包服务，合同约定在达到付款条款后以外币结算，A公司按照履约进度确认收入并确认合同资产。

问题：A公司以外币货币结算的合同资产是否属于货币性项目？

会议分析，与会代表一致认为，合同资产的形成代表企业已按合同履约，在完成合同其他履约义务后将获得仅取决于时间流逝的收款权（即转入应收账款），并最终以合同约定形式结算。在以外币形式结算的合同中，企业在确认合同资产时即已获得了未来收取可确定金额的现金的权利，满足外币折算准则中货币性项目定义，应当作为货币性项目进行折算。个别与会代表提出，虽然企业按照净额列报同一合同下的合同资产和合同负债，但当合同资产预计将以外币结算时，企业应当分别考虑不同项目的外币折算影响。

会议初步意见，该问题具有一定普遍性和代表性，会议讨论初步形成倾向性意见，以外币结算的合同资产属于外币折算准则规定的货币性项目。

八、承租人低价租赁算力设备的会计处理

【背景或案例】某省2024年为吸引企业到当地投资兴建算力中心推出一项政策，如果新建算力规模不低于规定标准的大型智算中心于2024年底前建成投运或2024年内备案

并于一年内建成投运，且其所需电力需求可支持新建一定规模市场化新能源项目的（例如光伏或风电），该智算中心项目可纳入该省算力“一张网”项目清单，并与拟新建的新能源项目一体备案。新能源发电企业可据此相应获得所建新能源项目电力并网资质，但当地政府要求相关算力中心建成后需持续运营至少满 5 年，否则将取消新能源发电企业取得的发电并网资质。此外，相关政策不要求智算中心投入运营后只能向相关新能源项目采购电力，也不要求新能源项目只能向相应智算中心销售电力。

甲公司是一家算力经营公司，乙公司是一家发电企业。双方依托上述政策，在该省联合投资人工智能大模型智算中心项目。乙公司依托智算中心项目，在当地选址投资建设风电项目。具体模式为：乙公司负责风电及算力核心设备投资，甲公司负责算力配套设施建设，并负责算力中心的运营。

2024 年 7 月，甲公司与乙公司签订《算力中心合作协议》，人工智能大模型智算中心项目（500P）与配套新能源项目（26 万千瓦风电）展开合作，协议主要内容如下：

（1）乙公司负责承担项目中共计 500P（FP16）算力设备的采购工作，借助甲公司人员的专业知识及经验进行采购招标后，乙公司以中标价格为准，向设备供应商采购算力设备。采购的算力设备的所有权归属乙公司。

（2）甲公司承诺于 2024 年 12 月前完成其负责的 500P

算力中心场地等配套设施建设并按期投运，并持续运营算力中心。

（3）乙公司采购的算力设备到场完成验收后，以 100 万元/年的优惠价格租赁给甲公司使用，租赁期为设备投运起 5 年（合同没有约定承租人续租选择权或购买选择权）。

（4）甲公司须在当地运营算力中心不少于 5 年，若因甲公司原因导致运营未满 5 年，造成乙公司新能源项目指标丢失、建成的放弃并网、已并网的被解网等损失，由甲公司承担。

2024 年末，乙公司以 7000 万元价格购入共计 500P（FP16）的算力设备，并将其交付甲公司使用，同时乙公司取得了风电开发项目备案。相关算力设备的经济使用寿命通常为 5 年。5 年之后，甲公司可自行采购新算力设备，继续运营算力中心。

甲公司判断该合作协议包含一项租赁，即甲公司从乙公司租赁共计 500P（FP16）算力设备，租赁期为 5 年，年租金为 100 万元，按年分期支付。同期 500P（FP16）算力设备的市场年租金约为 1800 万元。

乙公司判断该合作协议包含一项租赁，即向甲公司融资租赁的方式出租了共计 500P（FP16）算力设备。租赁期（5 年）等于算力设备经济寿命（5 年），且合同到期时该设备几乎已无剩余价值，表明与资产所有权有关的几乎全部风险

和报酬已实质上转移给了承租人（甲公司）。

问题：（1）甲公司对以低于市场租金价格取得算力设备应如何进行会计处理？（2）乙公司因融资租赁出租算力设备所产生的“损失”，即设备成本与应收融资租赁款之间的差额，应如何进行会计处理？

延伸案例：政策内容、甲乙双方的合作背景及相关交易安排的主要条款和条件不变，仅改变算力设备的采购主体以及双方的结算方式如下：（1）甲公司自行与供应商签订采购合同，以 7000 万元价格购入共计 500P（FP16）的算力设备，采购的算力设备的所有权归属乙公司。（2）以甲公司在当地持续运营该算力项目不少于 5 年为条件，乙公司在风电项目备案成功后向甲公司一次性支付 6500 万元。**问题：**甲公司、乙公司对收到的 6500 万应如何进行会计处理？

会议分析，关于甲公司的会计处理，与会代表一致认为，租赁准则本身并未要求承租人基于市场租金的公允价值进行会计处理，因此，甲公司应按照合同约定的租金确认计量使用权资产和租赁负债。关于延伸案例，部分与会代表认为，甲公司可将收取的现金视同一项政府补助，直接冲减甲公司购建的算力设备成本；部分与会代表认为，甲公司应先将收取的现金确认一项负债，在 5 年运营期间内逐年摊销计入当期损益（但不计入营业收入）；个别与会代表认为，甲公司应当在 5 年运营期满后一次性计入当期损益。

关于乙公司的会计处理，与会代表一致认为，乙公司融资租出的相关损失（以及延伸案例中乙公司一次性支付的费用），均可视作乙公司为获取新能源发电资格而发生的一项直接相关的成本，将其确认为一项资产。关于该资产的性质，部分与会代表认为，应当作为乙公司购建新能源发电设备的成本；部分与会代表认为，应当作为一项单独的资产（如长期待摊费用）。对于该资产的摊销年限，部分与会代表认为，应按照新能源发电设备使用寿命内平均摊销计入当期损益；部分与会代表认为，应在 5 年内平均摊销计入当期损益。

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，基于本案例背景，甲公司应根据合同约定的租金确认计量使用权资产和租赁负债。延伸案例中，对于甲公司的会计处理会议讨论未形成倾向性意见。乙公司应将融资租出的相关损失（以及延伸案例中乙公司一次性支付的费用）确认为资产，但对于该资产的摊销年限，会议讨论未形成倾向性意见。

九、业绩对赌中股份补偿后续调整的会计处理

【背景或案例】A 公司在非同一控制下企业合并收购 B 公司 51% 股权时，与 B 公司原股东约定未来 3 年的业绩对赌条款，即 B 公司 2025 年至 2027 年的年度营业收入分别不低于 3000 万元、4000 万元和 4300 万元。若 B 公司未能完成当年承诺的业绩，原股东优先以其直接或间接持有的 B 公司股

权对 A 公司进行补偿；同时约定根据 3 年最终累计实现业绩承诺的情况，对已转让的股份“多退少补”。B 公司 2025 年度未实现承诺业绩，触发业绩补偿条款。2026 年，原股东向 A 公司以交易总价 1 元作为对价转让其持有的 B 公司部分股权，股权过户至 A 公司名下，但 A 公司不享有被转让股权的分红权，也不得抵押或处置相关股权。

问题：A 公司在编制 2025 年度财务报表时，是否需将或有对价确认的金融资产重分类为权益工具？

会议分析，与会代表一致认为，整体股份补偿数量将随业绩对赌期满累计业绩实现情况进行调整，三年的业绩对赌期间应当作为一个整体的业绩对赌安排处理，而不应分拆成三个不同的业绩对赌进行单独处理。A 公司在 2026 年取得的原股东股份可视为质押，在业绩对赌期结束前，A 公司仍应将或有对价作为交易性金融资产进行计量，并核算其公允价值波动，不应确认为权益工具；在业绩对赌期末整体确定股份补偿数量后再结转为权益工具。

会议初步意见，该问题具有一定普遍性和代表性，会议讨论初步形成倾向性意见，本案例应作为一个整体业绩对赌安排进行会计处理，A 公司在 2025 年末业绩情况确定以及 2026 年实际取得股份补偿时均不应将或有对价重分类为权益工具。

十、持股比例或董事会成员比例未超过半数，是否能够控制被投资单位

【背景或案例】实务中，投资方对被投资单位的持股比例或董事会成员比例未超过半数的情况下，如何判断投资方是否能够控制被投资单位存在不同理解。

情形 1：A 上市公司（报告主体）持有 B 上市公司 51% 股权，B 上市公司的第二大股东持股比例为 10%，剩余股东持股分散。

B 上市公司董事会由 11 名董事组成，其中：1 名为职工代表董事，由公司职工通过职工代表大会、职工大会或者其他形式民主选举产生，无需提交股东会审议。4 名为独立董事，由股东推荐并经股东大会选举产生。6 名为其他非职工代表、非独立董事，由股东提名并经股东大会选举产生。

B 上市公司董事会成员由股东会采用累积投票制选举产生，独立董事和非独立董事的表决分别进行。累积投票制是指股东会选举董事时，每一股份拥有与应选董事人数相同的表决权，股东拥有的表决权可以集中使用。因此，A 上市公司无法仅因其持有半数以上表决权就包揽 B 上市公司需选举的董事席位。最终，B 上市公司非独立董事中，5 名为 A 上市公司所派代表，1 名为第二大股东所派代表；B 上市公司独立董事中，3 名为 A 上市公司推荐，1 名为第二大股东推荐。

B 上市公司股东会作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，应当经代表三分之二以上表决权的股东通过。其他需要半数以上表决通过的主要职责包括：选举和更换非由职工代表担任的董事，决定有关董事的报酬事项；审议批准董事会的报告；审议批准公司的利润分配方案和弥补亏损方案；对发行公司债券作出决议等等。

B 上市公司董事会相关职权主要包括：召集股东会，并向股东会报告工作；执行股东会的决议；决定公司的经营计划和投资方案；制订公司的利润分配方案和弥补亏损方案；制订公司增加或者减少注册资本、发行债券或其他证券及上市方案；拟订公司重大收购、收购本公司股票或者合并、分立、解散及变更公司形式的方案；在股东会授权范围内，决定公司对外投资、收购出售资产、资产抵押、对外担保事项、委托理财、关联交易、对外捐赠等事项；决定公司内部管理机构的设置；决定聘任或者解聘公司总经理、董事会秘书及其他高级管理人员，并决定其报酬事项和奖惩事项；根据总经理的提名，决定聘任或者解聘公司副总经理、财务负责人等高级管理人员，并决定其报酬事项和奖惩事项；制订公司的基本管理制度等。董事会决策均需半数以上同意通过。

情形 2：A 上市公司（报告主体）与其他方共同出资设立 C 公司，A 上市公司出资 45%，其他方分别出资 25%、30%。

C 公司设股东会及董事会。考虑到 A 上市公司在 C 公司的相关行业具有较多的经验以及上市公司可能带来的良好声誉，所以其他方同意 A 上市公司派出董事会大多数成员。C 公司的公司章程中约定董事会设置 5 名董事，A 公司派出 3 名，其他方各派出 1 名。

C 公司的股东会、董事会职权及决策机制与案例一 B 上市公司的情况基本相同。实际经营过程中，C 公司一般经营事项董事会层面就已可以决定，很少提交股东会决议。

问题：上述两种情形下，A 上市公司能否控制 B 上市公司？A 上市公司能否控制 C 公司？

会议分析，与会代表一致认为，在判断对被投资单位是否具有控制时，通常会同时考虑投资方在股东会的表决权比例和董事会的成员比例，其中，股东会的表决权比例相对更为重要。如果投资方在股东会上的表决权比例超过半数但董事会成员比例未超过半数，则应当综合考虑其他因素（如被投资单位权力机构设置及决策机制是否存在特别安排），结合控制三要素判断对被投资单位是否具有控制。对于**情形 1**，与会代表一致认为，虽然 A 公司可以任命的 B 上市公司董事会成员比例未达到半数以上，但 A 公司可以主导 B 上市公司股东会，综合分析认为 A 公司能够控制 B 上市公司。对于**情形 2**，与会代表一致认为，虽然 A 公司可以任命 C 公司超过半数的董事会成员，但是 A 公司在 C 公司股东会上的表决权

未能超过半数，并且 C 公司的股东结构并不分散，基于目前案例信息不足以得出 A 公司对 C 公司达到实质控制的结论。

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，基于本案例背景，A 公司控制 B 公司；A 公司需结合其他相关事实和情况根据控制三要素综合判断是否控制 C 公司，基于目前案例信息，难以得出 A 公司控制 C 公司。

十一、集中度测试中“几乎相当于”的判定标准

【背景或案例】集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时，可以选择采用的一种简化判断方式。进行集中度测试时，如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，应判断为不构成业务。例如：2026 年 5 月，A 公司通过非同一控制企业合并收购 B 铁矿公司 66% 股权，支付价款 10 亿元。B 公司矿产分为两期开采，一期为露天开采铁矿，二期为井下开采铁矿，其中一期资源已枯竭采完，正在筹建二期井下开采，预算投资额 15 亿元，一期部分设备将作为二期建设使用（占比 10% 以内）。交易作价中主要为二期矿业权资产的价值。经集中度测试，购买日矿业权的公允价值占标的总资产公允价值比例为 85%。

问题：实务中如何把握“几乎相当于”的具体量化标准？

会议分析，多数与会代表认为，可参考租赁准则应用指南“构成融资租赁的标准之一，即在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。实务中，此处的‘几乎相当于’通常指 90%以上。”的内容，集中度测试“几乎相当于”的参考标准通常为 90%以上。个数与会代表认为，集中度测试“几乎相当于”的参考标准应为 95%以上。部分与会代表提出，本案例中的集中度测试结果为 85%，但是并不必然表明不构成业务，还需要结合矿井的投入、加工处理过程和产出能力等业务构成要素等作进一步分析。

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，一般情况下，集中度测试中“几乎相当于”的参考标准为 90%以上。

十二、重要性标准的确定方法和选择依据变化的性质

【背景或案例】随着企业业务规模的发展变化，企业可能调整重要性判断标准。例如：重要在建工程的判断标准从 100 万元调整为 1000 万元；重要投资项目的判断标准从“单笔金额大于 100 万”调整为“单笔金额大于 1000 万”；重要非全资子公司的判断标准从“子公司的净利润占合并财务报表净利润大于等于 5%”调整为“子公司的净利润占合并财务报表净利润大于等于 10%”等。

问题：企业编制财务报表时重要性标准的确定方法和选择依据变化是否属于会计估计变更？

会议分析，与会代表一致认为，企业重要性标准一经确定，不得随意变更，但在企业商业模式、业务规模等发生重大变化时可以进行调整。重要性标准的确定方法和选择依据变化并未改变任何资产或负债项目的确认计量的方式和结果，仅影响哪些项目需要单独列示或披露，从性质上看不属于会计估计变更。部分与会代表提出，从提升财务报表信息透明度的角度看，如果披露重要性标准的确定方法和选择依据变化的事实和原因有助于财务报表使用者理解会计信息，建议在附注中对该变化的事实和原因作补充说明。

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，重要性标准的确定方法和选择依据变化不属于会计估计变更。