

企业会计准则解释第 21 号

（征求意见稿）

一、关于企业以公积金弥补亏损的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（财会〔2014〕7 号，以下简称原列报准则）、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（财会〔2026〕11 号，以下简称新列报准则）、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称合并财务报表准则）等准则。

（一）会计处理。

企业按照公司法以及《关于公司法、外商投资法施行后有关财务处理问题的通知》（财资〔2025〕101 号）等规定以公积金（含盈余公积、资本公积）弥补亏损的，应当进行如下会计处理：

1.个别财务报表层面。

企业（母公司或子公司）以公积金弥补亏损的，应当根据用于弥补亏损的公积金具体类型，借记“盈余公积——任意盈余公积”、“盈余公积——法定盈余公积”、“资本公积——资本溢价（股本溢价）”等科目，贷记“利润分配——盈余公积补亏”、“利润分配——资本公积补亏”等科

目。

2.合并财务报表层面。

（1）母公司以公积金弥补亏损。

母公司以公积金弥补亏损的，应当在母公司合并财务报表层面体现母公司以公积金弥补亏损的结果，即在母公司合并财务报表层面针对母公司以公积金弥补亏损的结果在“盈余公积”、“资本公积”和“未分配利润”项目之间进行重新调整，调整时应当以合并财务报表层面可用于弥补亏损的公积金数额冲减至零为限体现母公司以公积金弥补亏损的结果，合并财务报表层面可用于弥补亏损的盈余公积、资本公积不应因进行弥补亏损的会计处理而出现负数。

若母公司个别财务报表层面以盈余公积或资本公积（两者之一）弥补亏损，则母公司合并财务报表层面以可用于弥补亏损的盈余公积或资本公积（两者之一）数额冲减至零为限对应体现母公司个别财务报表层面以盈余公积或资本公积（两者之一）弥补亏损的结果。若母公司个别财务报表层面同时以盈余公积和资本公积弥补亏损，则母公司合并财务报表层面分别以可用于弥补亏损的盈余公积、资本公积数额冲减至零为限对应体现母公司个别财务报表层面以盈余公积和资本公积弥补亏损的结果，不应以合并财务报表层面的资本公积体现母公司个别财务报表层面以盈余公积弥补亏损的结果，也不应以合并财务报表层面的盈余公积体现母公

司个别财务报表层面以资本公积弥补亏损的结果。

若弥补亏损当年母公司合并财务报表层面的盈余公积、资本公积不足以体现母公司以公积金弥补亏损的结果，企业后续年度合并财务报表层面可用于弥补亏损的盈余公积、资本公积增加的，应当按照上述原则在合并财务报表层面补充调整以前年度未在合并财务报表中全额体现的母公司弥补亏损的影响。

（2）子公司以公积金弥补亏损。

子公司以公积金弥补亏损的，不应在母公司合并财务报表层面体现子公司以公积金弥补亏损的结果，即无需在母公司合并财务报表层面针对子公司以公积金弥补亏损的结果在“盈余公积”、“资本公积”和“未分配利润”项目之间进行重新调整。

3.列报。

企业以公积金弥补亏损的，应当在所有者权益变动表及合并所有者权益变动表中“三、本年增减变动金额（四）所有者权益内部结转”下设置“盈余公积弥补亏损”、“资本公积弥补亏损”行项目列示以公积金弥补亏损的金额。同时，应当在财务报表附注中披露企业在个别财务报表、合并财务报表层面弥补亏损的具体类型等信息。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当作为会计政策变更

进行追溯调整，调整不切实可行的除外。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

二、关于合并财务报表中对于子公司提取的专项储备的会计处理

该问题主要涉及原列报准则、新列报准则、合并财务报表准则等准则。

（一）会计处理。

企业资产负债表中“专项储备”项目反映企业按国家有关规定提取的安全生产费的期末账面价值。企业合并中，母公司编制购买日（合并日）和购买日（合并日）后的合并财务报表时，被购买方（子公司）存在未使用的专项储备余额的，应当在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，按归属于母公司所有者的份额予以恢复，在合并资产负债表的“专项储备”项目中列示，同时调减合并资产负债表的所有者权益项目（未分配利润）。

母公司处置子公司股权并丧失控制权时，母公司合并财务报表中原按归属于母公司所有者的份额予以恢复的子公司的专项储备余额应当结转至母公司合并财务报表中的所有者权益项目（未分配利润）。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当作为会计政策变更进行追溯调整，调整不切实可行的除外。其中，无需针对本

解释内容施行日前已处置的子公司的专项储备进行追溯调整。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

三、关于商品经纪商或交易商为交易目的持有的大宗商品的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第 1 号——存货》（以下简称存货准则）、《企业会计准则第 14 号——收入》（以下简称收入准则）、《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）、《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）等准则。

（一）会计处理。

商品经纪商或交易商对于为交易目的持有的大宗商品，可以选择按照公允价值减去出售费用后的净额进行后续计量，其变动计入当期损益（公允价值变动损益）。商品经纪商或交易商作出上述会计政策选择的，相关存货公允价值的确定应当遵循公允价值计量准则的有关要求，相关存货的其他会计处理仍应当遵循存货准则、收入准则等有关要求。商品经纪商或交易商应当于首次执行本解释内容时作出上述会计政策选择，并将该计量方法一致应用于基于前述目的持有的所有此类大宗商品，且在后续期间不得撤销该选择。

本解释所称的商品经纪商或交易商是指买进或卖出大

大宗商品且按照公允价值进行此类业务业绩评价和风险管理的企业。为交易目的持有的大宗商品是指商品经纪商或交易商为短期内出售并从价格波动或买卖差价中获利而购入的大宗商品。商品经纪商或交易商作为代理人买进或卖出的大宗商品不属于其存货，相关会计处理不适用存货准则和本解释内容。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当作为会计政策变更进行追溯调整，调整不切实可行的除外。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

四、关于对联营企业或合营企业投资的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第2号——长期股权投资》、金融工具确认计量准则、新列报准则等准则。

（一）会计处理。

风险投资机构、共同基金、信托公司或类似主体直接或通过子公司间接持有的对联营企业或合营企业的投资在初始确认时，可以选择按照金融工具确认计量准则的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益，而不采用权益法核算。以上主体应当在初始确认对联营企业或合营企业的投资时，针对每个联营企业或合营企业逐项作出上述选择。

投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或类似主体间接持有的，无

论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照金融工具确认计量准则的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入当期损益，并对其余部分采用权益法核算。

上述“类似主体”包括符合新列报准则规定的将投资特定资产作为一项主要业务活动的企业。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，对符合上述要求的企业可以将其对联营企业或合营企业投资的核算选择从权益法变更为以公允价值计量且其变动计入当期损益，并作为会计政策变更进行追溯调整，调整不切实可行的除外。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

五、关于租赁负债的利息费用的列报

该问题主要涉及《企业会计准则第 21 号——租赁》（以下简称租赁准则）、新列报准则等准则。

（一）会计处理。

执行新列报准则的企业（承租人）在编制利润表时，应当将租赁负债的利息费用分类为筹资类别。其中，对于一般企业，租赁负债的利息费用在“利息费用”项目列示；对于金融企业和保险公司，租赁负债的利息费用在“其他筹资类费用”项目列示。

企业应当按照租赁准则的规定在财务报表附注中披露

租赁负债的利息费用等与租赁有关的信息。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当按照本解释的规定调整有关报表项目和附注的比较数据，调整不切实可行的除外。企业进行前述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

六、关于现金流量表的列报

该问题主要涉及新列报准则、《企业会计准则第 31 号——现金流量表》等准则。

（一）会计处理。

1.关于按照间接法编制现金流量表。

执行新列报准则的企业在财务报表附注中披露按照间接法编制的经营活动现金流量信息时，应当以利润表中的“经营利润”合计项目为调节起点，并单独披露对经营利润进行调节的项目。

调节的项目中除了当期存货及经营性应收和应付项目的变动，固定资产折旧、无形资产摊销、计提的资产减值等其他非现金项目外，还应当包括利润表中损益分类为经营类别但相关现金流量属于投资活动或筹资活动的项目（如处置自用固定资产和无形资产时发生的损益等），以及相关现金流量属于经营活动但损益在利润表中未分类为经营类别的项目（如所得税、终止经营利润等）。

2.关于支付的股利、利息和收到的股利、利息的列报。

（1）关于支付的股利的列报。

执行新列报准则的企业在编制现金流量表时，应当将支付的股利（指现金股利，下同）分类为筹资活动现金流量。

（2）关于支付的利息和收到的股利、利息的列报。

执行新列报准则且未将投资特定资产或向客户提供融资作为主要业务活动的企业在编制现金流量表时，应当将支付的利息分类为筹资活动现金流量；将收到的股利、利息分类为投资活动现金流量。

执行新列报准则且将投资特定资产或向客户提供融资作为主要业务活动的企业在编制现金流量表时，支付的利息和收到的股利、利息的分类应当参照新列报准则有关利息费用和股利收入、利息收入在利润表中的分类要求，并将利息费用和股利收入、利息收入对应的现金流量分别全额分类为同一现金流量类别，即经营活动、投资活动或筹资活动现金流量中的一种。其中：

①如果上述类型企业在利润表中将利息费用和股利收入、利息收入分别全额分类为同一损益类别，则在现金流量表中也应当将支付的利息和收到的股利、利息分别全额划分为相应类别的现金流量。例如，若企业在利润表中将全部利息费用分类为筹资类别，则在现金流量表中也应当将支付的利息全部作为筹资活动现金流量；若企业在利润表中将全部

股利收入分类为投资活动，则在现金流量表中也应当将收到的股利全部作为投资活动现金流量；若企业在利润表中将全部利息收入分类为经营活动，则在现金流量表中也应当将收到的利息全部作为经营活动现金流量。

②如果上述类型企业在利润表中将利息费用和股利收入、利息收入分别分类为一种以上的类别，则企业应当作出会计政策选择，在现金流量表中将支付的利息和收到的股利、利息分别全额划分为相关损益类别中的某一类相关活动现金流量。企业作出上述会计政策选择的，应当在附注中披露会计政策选择的结果，企业作出上述会计政策选择后不得随意变更。例如，若企业在利润表中将利息费用部分分类为经营类别，部分分类为筹资类别，则在现金流量表中应当选择将支付的利息全部作为经营活动现金流量或者全部作为筹资活动现金流量；若企业在利润表中将股利收入部分分类为经营类别，部分分类为投资类别，则在现金流量表中应当选择将收到的股利全部作为经营活动现金流量或者全部作为投资活动现金流量；若企业在利润表中将利息收入部分分类为经营类别，部分分类为投资类别，则在现金流量表中应当选择将收到的利息全部作为经营活动现金流量或者全部作为投资活动现金流量。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当按照本解释的规定

调整有关报表和附注的比较数据，调整不切实可行的除外。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

七、关于中期财务报告中管理层业绩指标的披露

该问题主要涉及新列报准则、《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》等准则。

（一）会计处理。

执行新列报准则的企业在中期财务报表之外正式公开的书面资料中披露了与中期财务报表数据相关的管理层业绩指标的，应当按照新列报准则中关于管理层业绩指标的披露要求在中期财务报表附注中披露相关信息。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当按照新列报准则及本解释的规定披露管理层业绩指标的比较信息。

八、关于每股收益的列报

该问题主要涉及新列报准则、《企业会计准则第 34 号——每股收益》（以下简称每股收益准则）等准则。

（一）会计处理。

1.持续经营和终止经营的每股收益。

执行新列报准则的企业应当在利润表中单独列示持续经营的基本每股收益和稀释每股收益，并按照每股收益准则在附注中披露持续经营的基本每股收益和稀释每股收益的

分子、分母的计算过程等有关信息。

执行新列报准则且终止经营净利润不为零的企业，还应当按照每股收益准则在附注中披露终止经营的基本每股收益和稀释每股收益的金额以及分子、分母的计算过程等有关信息。

2. 额外每股业绩指标。

执行新列报准则的企业除依据新列报准则、每股收益准则的规定在利润表中列示基本每股收益和稀释每股收益外，还可以在附注中披露额外每股业绩指标（含额外基本每股业绩指标和额外稀释每股业绩指标）。

计算额外每股业绩指标时使用的分子仅限于如下归属于母公司普通股股东的金额：（1）按照新列报准则定义的利润表合计或总计项目；（2）按照新列报准则定义的管理层业绩指标。计算额外每股业绩指标时的分母应使用根据每股收益准则确定的普通股加权平均数。

额外基本每股业绩指标和稀释每股业绩指标应当以同样突出的方式披露。额外每股业绩指标仅可在财务报表附注中披露，不应在基本财务报表中列示。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当按照本解释的规定调整有关报表和附注的比较数据。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

九、生效日期

本解释第一项至第三项内容自 2027 年 1 月 1 日起施行；企业应当在首次执行新列报准则的同时执行本解释第四项至第八项内容。