

附件 2

《企业会计准则解释第 21 号（征求意见稿）》 起草说明

为适应社会主义市场经济发展，持续健全完善企业会计准则体系，切实解决我国企业相关会计实务问题，并保持与国际财务报告准则的持续趋同，我们研究起草了《企业会计准则解释第 21 号（征求意见稿）》（以下简称《解释第 21 号》）。有关情况说明如下：

一、起草过程

为制定《解释第 21 号》，我们先后开展了以下工作：

一是启动研究阶段。2026 年 1 月起，我们继续密切跟踪我国会计实务发展和国际趋同进展，通过企业会计准则闭环工作机制等收集准则实施中需要进一步明确的问题，并研究确定拟通过准则解释的形式加以规范的内容，同步启动了《解释第 21 号》的研究起草工作。

二是调研起草阶段。2026 年 4 月起，我们分别通过电话访谈、召开研讨会等多种方式，向企业、会计师事务所、有关监管机构等全面了解拟规范问题涉及的业务操作和会计核算情况，并进行深入研究和讨论，于 2026 年 5 月起草形成《解释第 21 号》讨论稿。

三是修改完善阶段。2026 年 6 月起，我们充分发挥企业

会计准则实施机制作用，就相关问题开展了多次内部研讨，并就部分重点问题书面征求企业、会计师事务所、有关监管机构等单位意见，在汇总整理和深入分析各方面意见的基础上，经过反复修改完善，于 2026 年 7 月形成了《解释第 21 号》征求意见稿。

二、主要内容及说明

《解释第 21 号》涉及四类内容（共八项），按类别分别说明如下：

（一）关于企业以公积金弥补亏损的会计处理。

1.相关背景。

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）等规定可以公积金（含盈余公积、资本公积）弥补亏损。实务中企业对于以公积金弥补亏损如何进行具体会计处理存在不同理解。为满足我国实务需要，有必要进一步完善对相关会计实务的指导。

2.解释的主要内容。

《解释第 21 号》对企业以公积金弥补亏损的会计处理作出进一步细化指导：一是明确企业个别财务报表的会计处理；二是明确企业合并财务报表的会计处理，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；三是明确相关列报要求；四是明

确新旧衔接规定。

（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。

1.相关背景。

按照编制合并财务报表的相关要求，企业合并中取得的子公司存在提取的专项储备的，应当在合并财务报表中恢复该专项储备。实务中对于企业应当在购买日（合并日）还是购买日（合并日）后的合并财务报表中恢复子公司提取的专项储备，以及处置子公司股权后该专项储备如何会计处理存在不同理解。为满足我国实务需要，有必要进一步完善对相关会计实务的指导。

2.解释的主要内容。

《解释第 21 号》对合并财务报表中对于子公司提取的专项储备的会计处理作出进一步细化指导：一是明确购买日（合并日）和购买日（合并日）后的合并财务报表均应当恢复子公司提取的专项储备；二是明确处置子公司股权并丧失控制权时合并财务报表中此前恢复的子公司提取的专项储备的会计处理；三是明确新旧衔接规定。

（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。

1.相关背景。

《企业会计准则第 1 号——存货》明确存货应当按照成

本进行初始计量，并按照成本与可变现净值孰低原则进行后续计量。《国际会计准则第 2 号——存货》允许商品经纪商或交易商对其存货采用公允价值计量。实务中商品经纪商或交易商通常会同时开展现货和期货端业务，期货端业务采用公允价值计量，现货端采用成本与可变现净值孰低计量，两者容易造成会计错配。为满足我国实务需要，有必要进一步完善对相关会计实务的指导。

2.解释的主要内容。

《解释第 21 号》对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作出进一步细化指导：一是明确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计量，其变动计入当期损益；二是明确本解释内容的适用范围；三是明确新旧衔接规定。

（四）关于新列报准则与其他准则的衔接。

1.相关背景。

国际会计准则理事会（以下简称理事会）于 2024 年 4 月发布《国际财务报告准则第 18 号——财务报表的列示和披露》（以下简称 IFRS18），作出调整利润表结构等重大改进。同时，对《国际财务报告准则第 16 号——租赁》、《国际会计准则第 7 号——现金流量表》、《国际会计准则第 33 号——每股收益》、《国际会计准则第 34 号——中期财务

报告》等相关内容作出同步修订。2026 年 6 月，理事会发布了《对联营企业和合营企业投资的公允价值选择权的修订》，明确了对联营或合营企业投资可使用公允价值选择权的主体范围，以解决 IFRS18 首次执行相关问题。2026 年 7 月，我部印发了与 IFRS18 趋同的《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）。为系统性解决新列报准则与其他准则之间的衔接问题，有必要吸纳国际财务报告准则修订内容，进一步完善对相关会计实务的指导。

2.解释的主要内容。

《解释第 21 号》对下述内容作出进一步细化指导：

一是关于对联营企业或合营企业的投资。明确“风险投资机构、共同基金、信托机构或类似主体”中的“类似主体”包含按照新列报准则第四十条规定将投资特定资产作为一项主要业务活动的企业，同时删除原类似主体包含投连险基金的内容。明确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。

二是关于租赁负债的利息费用的列报。明确执行新列报准则的企业应将租赁负债的利息费用分类为筹资类别，并明确其利润表列示项目。

三是关于现金流量表的列报。明确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

流量时应当以利润表中的“经营利润”为调节起点；明确执行新列报准则的企业在编制现金流量表时支付的股利、利息和收到的股利、利息的列报原则。

四是关于中期财务报告中管理层业绩指标的披露。明确执行新列报准则的企业在编制中期财务报告时应当在财务报表附注中披露符合要求的管理层业绩指标。

五是关于每股收益的列报。明确执行新列报准则的企业持续经营的基本每股收益和稀释每股收益的列示和披露要求，以及终止经营的基本每股收益和稀释每股收益披露要求；明确执行新列报准则的企业可以在附注中披露额外每股业绩指标。

六是明确新旧衔接规定。

三、征求意见的主要问题

1.是否同意征求意见稿中关于企业以公积金弥补亏损的会计处理的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

2.是否同意征求意见稿中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的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

3.是否同意征求意见稿中关于商品经纪商或交易商为交易目的持有大宗商品的会计处理的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

4.是否同意征求意见稿中关于对联营企业或合营企业投资的会计处理的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

5.是否同意征求意见稿中关于租赁负债的利息费用的列报的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

6.是否同意征求意见稿中关于现金流量表列报的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

7.是否同意征求意见稿中关于中期财务报告中管理层业绩指标披露的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

8.是否同意征求意见稿中关于每股收益列报的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

9.对征求意见稿有无其他意见和建议，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。