

## 监管规则适用指引——会计类第3号

3-1 权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益抵销相关会计处理 .....	1
3-2 权益法下未确认投资净损失后续得到弥补的会计处理 .....	1
3-3 母公司丧失控制权时对应收原子公司款项的会计处理 .....	2
3-4 计算归属于母公司所有者的净利润时如何考虑应收子公司债权的影响 .....	3
3-5 对少数股权远期收购义务的会计处理 .....	4
3-6 租赁资产利息费用相关会计处理 .....	5
3-7 承租人为使租赁资产达到企业计划用途所发生的运输、安装费用相关会计处理 .....	6
3-8 租赁到期前购买租赁资产导致租赁终止的会计处理 .....	6
3-9 对于职工提前离职按约定方式回售股份的会计处理 .....	7
3-10 搬迁补偿事项的会计处理 .....	8
3-11 固定资产达到预定可使用状态前试运行产品的会计处理 .....	9

### **3-1 权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益抵销相关会计处理**

权益法下，投资方计算确认应享有或分担被投资单位的净损益时，对于与被投资单位之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销（投出或出售的资产构成业务的除外），在此基础上确认投资收益。

监管实践发现，在长期股权投资账面价值已减记至零的情况下，部分公司对于与联营企业、合营企业之间的顺流交易产生的未实现内部交易损益抵销相关会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

对于与联营企业、合营企业之间发生的顺流交易，投资方在应用权益法确认享有的净损益时，应将顺流交易产生的未实现内部交易损益，按其享有比例予以抵销。在长期股权投资账面价值已减记至零的情况下，考虑长期股权投资账面价值不应出现负数，投资方应当将长期股权投资账面价值不足以抵销的部分确认为递延收益，待后续相关损益实现时再结转至损益。

### **3-2 权益法下未确认投资净损失后续得到弥补的会计处理**

权益法下，投资方应随着被投资单位所有者权益的变动相应调整增加或减少长期股权投资的账面价值。投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额，将有关长期股权投资冲减至零并产生了未确认投资净损失的，被投资单位在后续期间实现净利润或其他综合收益增加净额时，投资方应当按照以往确认或登记有关投资净损失时的相反顺

序进行会计处理。

监管实践发现，部分公司对于权益法下被投资单位产生的未确认投资净损失，在后续被投资单位所有者权益发生变动时应如何进行会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

权益法核算下，被投资单位所有者权益发生变动时，投资方应按照其分享比例调整长期股权投资账面价值（损益调整、其他综合收益及其他权益变动），并相应确认投资损益、其他综合收益及资本公积，以反映被投资单位所有者权益变动情况。如果投资方长期股权投资已冲减至零并存在未确认的投资净损失，后续当被投资单位的净资产增加时，投资方应先按照其分享比例以及被投资单位净资产变动项目，分别确认相关投资损益、其他综合收益、资本公积以及长期股权投资账面价值；再按照当期应享有的被投资单位净资产变动净额与前期未确认的投资净损失两者孰低，确认前期未确认的投资净损失，尚未确认的投资净损失继续在备查簿中登记。

### **3-3 母公司丧失控制权时对应收原子公司款项的会计处理**

企业丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资

收益。

监管实践发现，部分公司在处置子公司时，对无法收回的应收原子公司款项应如何进行会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

企业处置子公司时，在合并财务报表中，对应收的原子公司款项应当按照金融工具准则有关规定进行会计处理，确认和计量的金额与该应收款项在母公司个别财务报表原账面余额之间的差额抵减处置子公司产生的投资收益。

### **3-4 计算归属于母公司所有者的净利润时如何考虑应收子公司债权的影响**

编制合并财务报表时，母公司与子公司之间的内部交易（包括债权债务项目及相应的减值准备等）应当予以抵销。一般情况下，对于子公司向母公司出售资产以及子公司之间出售资产所产生的未实现内部交易损益，企业应当按照母公司和少数股东对子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。子公司少数股东分担的当期亏损超过少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。

监管实践发现，部分公司对于母公司存在应收超额亏损子公司债权时，如何计算归属于母公司所有者的净利润存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

当母公司存在应收超额亏损子公司款项时，如果母公司所有者和少数股东之间对超额亏损分担不存在特殊约定，母公司综合

考虑子公司经营情况、财务状况以及外部经营环境等因素，判断应收子公司款项已经发生实质性损失、未来无法收回的，合并财务报表中应当将该债权产生的损失金额全部计入“归属于母公司所有者的净利润”，扣除该债权损失金额后的超额亏损，再按照母公司所有者与少数股东对子公司的分配比例，分别计入“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”。

### **3-5 对少数股权远期收购义务的会计处理**

企业在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，应当考虑企业集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定企业集团作为一个整体是否因该工具承担了交付现金或其他金融资产的义务。如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值。

监管实践发现，部分公司对于附少数股权远期收购义务的企业合并相关会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

非同一控制下企业合并中，如果购买方存在对少数股东的远期收购义务，在合并财务报表中，企业承担了一项不能无条件避免的支付现金以回购自身权益工具的合同义务，在合并日应将该回购义务确认为一项金融负债，金额为回购义务所需支付金额的现值。

企业应根据合同条款的具体约定，判断少数股东权益是否实

质上仍存在并进行相应会计处理。如果相关事实表明少数股东实质上仍享有普通股相关权利和义务，则在合并财务报表中应继续确认少数股东权益，企业确认上述金融负债的同时应冲减资本公积（资本公积不足冲减的，冲减留存收益）。反之，如果少数股东不具有普通股相关权利和义务，如不享有表决权、分红权、股票增值收益权等，则在合并财务报表中不应再继续确认少数股东权益，而应将上述金融负债视为合并成本的一部分。

### **3-6 租赁资产利息费用相关会计处理**

企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本。符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的购建或生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。具体计算借款费用资本化金额时，应区分专门借款与一般借款分别予以处理，其中，专门借款指的是为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。

监管实践发现，部分公司对于租赁负债利息费用的会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

企业应当将租赁负债视同为获取使用权资产而发生的专门借款。使用权资产作为一项权利资产，租赁期开始日即可供承租人使用，因而无论租赁资产本身是否达到企业计划用途，使用权资产于租赁期开始日便达到预定可使用状态，租赁负债相关利息费用不应资本化计入使用权资产。租赁期开始日后，租赁负债可视同企业的一般借款。

### **3-7 承租人为使租赁资产达到企业计划用途所发生的运输、安装费用相关会计处理**

资产是企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。使用权资产成本包括承租人发生的初始直接费用，其中初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。

监管实践发现，部分公司对于承租人为使租赁资产达到企业计划用途前所发生的运输、安装费用相关会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债。承租人为使租赁资产达到企业计划用途所发生的运输、安装费用，与达成租赁无关，不属于承租人的初始直接费用，不应计入使用权资产成本。上述费用支出如果形成了其他准则所规定的资产，企业应按照相关准则进行处理；如果未形成其他准则所规定的资产，企业应进一步判断其是否符合资产的一般定义，以确定是否将其计入长期待摊费用。

### **3-8 租赁到期前购买租赁资产导致租赁终止的会计处理**

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。企业行使租赁购买选择权导致租赁终止的，应当终止确认使用权资产以及租赁负债，并将两者账面价值的差额调整取得固定资产的成本。

监管实践发现，部分公司对于不存在购买选择权的租赁，在

租赁到期前购买租赁资产导致租赁终止的会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

无论租赁双方是否明确约定购买选择权，因承租人购买租赁资产导致租赁提前终止，其经济实质与双方协商补充增加购买选择权并立即行权相同。企业应参照租赁准则关于承租人行使购买选择权的有关规定，将租赁到期前购买租赁资产与终止租赁作为一项交易整体进行处理，因终止确认使用权资产和租赁负债产生的差额调整固定资产初始确认成本。

### **3-9 对于职工提前离职按约定方式回售股份的会计处理**

职工薪酬，指的是企业为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予的各种形式的报酬或补偿。股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确认的负债的交易。股权激励计划是否属于股份支付，关键在于判断企业为获取职工提供服务所付出的交易对价，是否与自身权益工具价值密切相关。

监管实践发现，部分公司对于向职工授予股份，并约定职工在服务期内离职需按照约定方式回售股份的会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

实务中存在一些股权激励计划，职工需通过提供一段期间的服务以获取低价认购的股份，如果职工在服务期内离职，股权激励计划将要求职工将股份回售给公司。职工尽管因离职未取得相应股份，但将股份回售仍可取得一定的收益，例如回售价格为认股价格加固定回报率或者每股净资产等。



上述股权激励计划中，如果职工因回售股份取得的收益与企业自身权益工具价值相关，则属于股份支付，企业应当按照股份支付准则有关规定，确认相关费用；如果职工回售取得的收益与企业自身权益工具价值没有密切关系，则不属于股份支付，企业应当按照职工薪酬准则有关规定，在职工为取得该收益提供服务的期间内分期确认职工薪酬费用。

### **3-10 搬迁补偿事项的会计处理**

搬迁补偿事项中，企业通常与政府约定将拆除房屋建筑物后的土地交付给政府，政府综合考虑地上房屋建筑物价值、土地使用权价值、停工损失及其他搬迁支出等因素后，向企业支付搬迁补偿款。对于因公共利益进行搬迁，并且收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，企业应当作为专项应付款处理，除此以外收到的搬迁补偿款，应当按照固定资产、政府补助等会计准则进行处理。其中，政府补助指的是企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，企业获得政府补助，通常无需向政府交付商品或服务作为对价。

监管实践发现，部分公司对于不满足“因公共利益进行搬迁”以及“政府从财政预算直接拨付”的搬迁补偿事项会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

对于企业收到的不满足专项应付款确认条件（“因公共利益进行搬迁”以及“政府从财政预算直接拨付”）的搬迁补偿款，一般情况下认为，在满足市场化原则、补偿价格公允的前提下，该款项实质上是政府为取得土地使用权等资产向企业支付的交

易对价。对于实践中存在的各类搬迁补偿名目，企业通常应当将其整体作为资产处置对价进行会计处理，除非有确凿证据表明搬迁补偿款存在政府补助成分（如提前搬迁奖励款等附带额外政策条件和使用条件的奖励），且政府补助与资产处置部分能够明确区分，则对于政府补助部分，企业应当按照政府补助准则相关规定进行会计处理。

对于企业为履行上述资产处置交易而发生的房屋及其他附属物拆除损失、搬迁费用、停产停业期间支付的职工薪酬等费用，如果预计能够通过未来资产处置对价予以补偿的，企业可以按照流动性将其暂时计入其他流动资产或其他非流动资产，在处置资产终止确认时转入损益，否则应当在相关费用发生时计入损益。

### **3-11 固定资产达到预定可使用状态前试运行产品的会计处理**

试运行产出的有关产品或副产品在对外销售前，符合存货准则规定的应当确认为存货，符合其他相关准则中有关资产确认条件的应当确认为相关资产。测试固定资产可否正常运转而发生的支出属于固定资产达到预定可使用状态前的必要支出，应当按照固定资产准则的有关规定，计入该固定资产成本。

监管实践发现，部分公司对于固定资产达到预定可使用状态前试运行产品的成本确认与计量问题，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：

存货成本包括直接材料、直接人工以及按照一定方法分配的制造费用，是企业正常设计生产能力下的必要合理支出。固定资

产达到预定可使用状态前试生产的存货，应以正常设计生产能力下的必要合理支出为基础，确认相关存货成本，试运行期间实际投入金额超出存货成本的部分计入在建工程。正常设计生产能力下的必要合理支出，应结合固定资产达到预定可使用状态后的正常设计产能、产品正常生产投入产出比等因素考虑。