

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

#### ——财政部发布企业会计准则解释第 15 号（征求意见稿）

【2021 年第 035 期（总第 404 期）－ 2021 年 10 月 1 日】

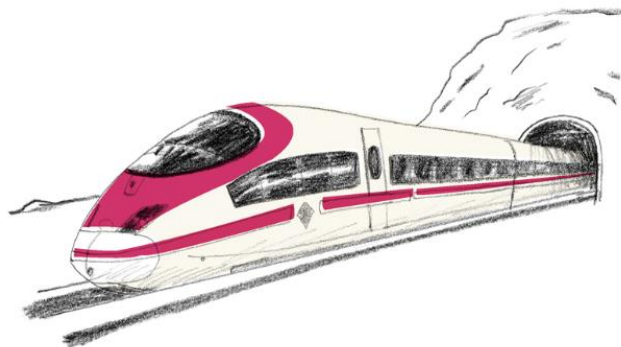




## 财政部发布企业会计准则解释第 15 号（征求意见稿）

2021 年 9 月 30 日，财政部发布了[《关于征求<企业会计准则解释第 15 号\(征求意见稿\)>意见的函》](#)（财办会〔2021〕32 号），就在建工程和在研研发项目试运行销售、资金集中管理相关交易的列报和亏损合同的判断等问题进行了修订或明确。

IASB 修订了原有试运行销售收入冲减固定资产成本的做法，明确要求按相关准则确认试运行销售相关收入和成本，解释 15 号（ED）与国际财务报告准则保持趋同。本修订自 2022 年 1 月 1 日起施行，但对于在首次施行本解释的财务报表列报最早期间的期初至本解释施行日之间发生的试运行销售，企业应当按照本解释的规定进行追溯调整。



企业利用财务公司、资金结算中心等平台将集团内部资金集中管理，实务中有些企业将其作为“其他应收款”列示，有些企业将其作为“货币资金”列示，导致会计信息不可比和报表使用者的误读。解释 15 号（ED）强调通过资金结算中心归集至集团母公司账户的资金，成员单位应当在资产负债表“其他应收款”项目列示。此外，为突出资金集中管理存款的特殊性，成员单位和集团母公司可以增设“资金集中存款”、“吸收资金集中存款”项目，在报表中单独列示。

IASB 修订了亏损合同在判断时所使用的成本概念涵盖的口径，要求在判断合同是否构成亏损合同时，应当采用全口径成本而非增量成本，即企业履行合同的成本包括履行合同的增量成本和与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额。解释 15 号（ED）与国际财务报告准则保持趋同。

相关内容如下：

### 一、关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理

该问题主要涉及《企业会计准则第 1 号——存货》、《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 14 号——收入》、《企



业会计准则第 30 号——财务报表列报》等准则。

### （一）相关会计处理。

企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的（以下统称试运行销售），应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则第 1 号——存货》等适用的会计准则对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。

#### 致同提示：

此前准则应用指南附录的科目说明“1604 在建工程”指出：“在建工程进行负荷联合试车发生的费用，借记本科目（待摊支出），贷记“银行存款”、“原材料”等科目；试车形成的产品或副产品对外销售或转为库存商品的，借记“银行存款”、“库存商品”等科目，贷记本科目（待摊支出）”。即固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品销售不确认收入，要冲减在建工程项目的成本。

对于研发过程中产出的产品或副产品的销售，准则此前并无明确规定，实务中有参考上述在建工程试运行销售的要求冲减研发支出的，也有确认销售收入的。即使冲减研发支出，也有不同做法。例如有的将研发产品备查登记，实现销售时冲减研发支出；有的在研发产品入库时确认存货并冲减研发支出。

此前冲减在建工程项目成本的要求在实际操作时存在很多困惑，例如：用于冲减项目成本的收入是仅指测试过程中所生产样品的收入，还是包括资产达到预定可使用状态前所产生的所有收入？如果所产生收入超过了资产测试成本，是否继续抵减项目成本？如何与《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 修订）规范的“日常活动中形成的收入”相协调？

IASB 认为，资产在达到预定可使用状态前所产生的收入及其相关成本，满足《财务报告概念框架》中收益和费用的定义。它们反映了主体的当期业绩，因此，应当将其计入损益表中。

虽然试运行销售可能并非经常性业务，并且销售对应的成本不包括相关资产的折旧或摊销，但将试运行销售相关的收入和成本计入当期损益可以如实反映企业的经营业绩和资产状况，避免产生收入（或收益）的虚减及资产账面价值的虚减。此外，研发过程中产出的产品（如样机）或副产品对外销售的情形也比较常见，可能构成企业的日常活动。



解释 15 号 (ED) 要求对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理, 计入当期损益, 不再将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。该项修订有利于更准确地反映资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出, 促进了不同准则之间的一致性, 改进了财务报告所提供信息的有效性。

需要注意的是并非所有的试运行销售都计入营业收入, 应按照《企业会计准则第 14 号——收入》判断是否属于“日常活动”。日常活动, 是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如, 研发样机销售是否属于日常活动, 需要结合企业的研发模式及特点、研发样机的形成数量、预计用途等综合判断。不能仅凭研发活动本身是经常性活动就自动认定研发样机销售就是日常活动。另外, 试运行销售的成本按《企业会计准则第 1 号——存货》确定, 由于受测试资产尚未达到预定可使用状态, 其折旧不应纳入成本。无论是否作为企业日常活动的产出, 对所生产项目采用相同的要求进行计量, 有利于简化处理、提高可比性。

相比之下, IASB 认为出售此类项目并非作为主体日常活动的产出。

此外, 根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》, 非日常活动产生的损益以收入扣减费用后的净额列示更能反映交易实质的, 不属于抵销。因此当试运行销售不属于日常活动时, 相关收入和成本是否仍必须分别列示以及如何列示可能尚需进一步明确。

固定资产达到预定可使用状态前的必要支出, 比如测试固定资产可否正常运转而发生的支出, 应计入该固定资产成本。测试固定资产可否正常运转, 通常指评估该固定资产的**技术和物理性能**是否达到生产产品、提供服务、对外出租或用于管理等标准, **而非**评估固定资产的财务业绩。

#### 致同提示:

根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》, 自行建造固定资产的成本, 由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。外购固定资产的成本, 包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

此前对于测试成本的具体口径并未明确规定, 对确定资产达到预定可使用状态的时点也存在不同的判断。

解释 15 号 (ED) 明确 “测试”通常指评估该固定资产的技术和物理性能 (如良品率) 是否达标, 而非评估固定资产的财务业绩 (如预定的利润水平)。因此, 在达到管理层预期的财务业绩表现之前, 资产可能已经达到预定可使用状态并须开始计提折旧。该项



修订对“测试”的涵义进行了澄清，有助于对资产何时达到预定可使用状态进行判断。

## （二）列示和披露。

企业应当按照《企业会计准则第 1 号——存货》、《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》等规定，判断试运行销售是否属于企业的日常活动，并在财务报表中列示企业发生试运行销售的相关收入和成本，同时在附注中单独披露其金额、具体列报项目以及确定试运行销售相关成本时采用的重要会计估计等相关信息。

### 致同提示：

判断试运行销售是否属于日常活动及确定试运行销售相关成本涉及重要的判断和估计，例如直接人工和制造费用的分摊依据与方法。

解释 15 号（ED）要求附注增加披露试运行销售的相关收入和成本金额、具体列报项目及确定成本时的重要会计估计。

相比之下，IASB 要求单独披露与非正常经营活动产出的商品相关的收入和成本金额，即此类达到预定可使用状态前所产生的收入和成本与日常活动所产生的收入和成本分别列报。

## （三）新旧衔接。

对于在首次施行本解释的财务报表列报最早期间的期初至本解释施行日之间发生的试运行销售，企业应当按照本解释的规定进行追溯调整；追溯调整不切实可行的，企业应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用本解释的规定。

### 致同提示：

与 IASB 发布的相应修订同时自 2022 年 1 月 1 日起施行，并要求进行追溯调整，但追溯仅限于企业首次采用本解释的最早可比期间期初开始或之后的试运行销售。例如企业在编制 2022 年年度财务报表时，应对 2021 年 1 月 1 日及以后发生的试运行销售进行追溯调整。

## 二、关于资金集中管理相关交易的列报

该问题主要涉及《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）等准则。

本解释所称资金集中管理，是指企业根据或参照《关于加强中央企业资金管理有关





事项的补充通知》(国资厅发评价〔2012〕45 号),利用资金结算中心、财务公司等平台进行的资金归集、结算、监控、金融服务等交易。其中,财务公司是指依法接受银保监会的监督管理,以加强企业集团资金集中管理和提高企业集团资金使用效率为目的,为企业集团成员单位提供财务管理服务的非银行金融机构。

### (一) 列示和披露。

对于成员单位纳入集团资金集中管理的、通过资金结算中心归集至集团母公司账户的资金,成员单位应当在资产负债表“其他应收款”项目中列示,也可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况,在“其他应收款”项目之上增设“资金集中存款”项目单独列示;对于成员单位纳入集团资金集中管理的、未归集至集团母公司账户而直接通过财务公司归集的资金,成员单位应当在资产负债表“银行存款”项目中列示。对于归集至集团母公司账户的资金,母公司应当在资产负债表“其他应付款”项目中列示,也可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况,在“其他应付款”项目之上增设“吸收资金集中存款”项目单独列示。对于归集至财务公司的资金,财务公司应当在资产负债表“吸收存款”项目中列示。

#### 致同提示:

解释 15 号(ED)明确通过资金结算中心归集至集团母公司账户的资金,成员单位应当在资产负债表“其他应收款”项目列示。

资金归集平台	资金提供方列示	归集资金的集团母公司列示	财务公司
资金结算中心	其他应收款/资金集中存款*	其他应付款/吸收资金集中存款*	--
财务公司	银行存款#	--	吸收存款
商业银行	银行存款#	--	--

\*可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况,在“其他应收款”项目之上增设“资金集中存款”项目,在“其他应付款”项目之上增设“吸收资金集中存款”项目。

#需要注意的是,如果财务公司或经办银行可在一定额度内调剂各成员单位的可用余额,则被归集的资金不应列示为银行存款。

根据《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》,资金池业务属于商业银行和其他金融机构为客户建立用于资金集中管理的账户架构,根据客户需求进行各账户间资金归集、余额调剂、资金计价、资金清算的现金管理产品。资金池业务主要包括的事项有客户成员企业账户余额上划、成员企业之间透支、主动拨付与收款、成员企业之间委托借贷以及成员企业向集团总部的上存、下借分别计息等。应关注集团成员单位参与此类资金池业务的合规性以及是否按照相关规定进行了恰当的授权和披露。

对于成员单位纳入集团资金集中管理的、通过资金结算中心从集团母公司账户拆入



的资金，成员单位应当根据拆借期限分别在资产负债表“其他应付款”、“长期应付款”项目中列示；对于成员单位纳入集团资金集中管理的、未从集团母公司账户而直接从财务公司拆入的资金，成员单位应当根据拆借期限分别在资产负债表“短期借款”、“长期借款”项目中列示。对于从集团母公司账户拆出的资金，母公司应当在资产负债表“其他应收款”项目中列示，也可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况，在“其他应收款”项目之上增设“发放资金集中贷款”项目单独列示。对于从财务公司拆出的资金，财务公司应当在资产负债表“发放贷款和垫款”项目中列示。

#### 致同提示：

解释 15 号 (ED) 明确通过资金结算中心拆入的资金，成员单位应当在资产负债表“其他应付款”、“长期应付款”项目列示。

资金归集平台	资金拆入方列示	拆出资金的集团母公司列示	财务公司
资金结算中心	其他应付款/长期应付款	其他应收款/发放资金集中贷款*	--
财务公司	短期借款/长期借款	--	发放贷款和垫款
商业银行	短期借款/长期借款	--	--

\*可以根据重要性原则并结合本企业的实际情况，在“其他应收款”项目之上增设“发放资金集中贷款”项目。

在集团母公司资产负债表中，“其他应收款”、“发放资金集中贷款”和“其他应付款”、“吸收资金集中存款”应当分别列示，不得相互抵销。在成员单位资产负债表中，“其他应收款”、“资金集中存款”和“其他应付款”、“长期应付款”应当分别列示，不得相互抵销。在财务公司资产负债表中，“发放贷款和垫款”和“吸收存款”应当分别列示，不得相互抵销。

#### 致同提示：

解释 15 号 (ED) 明确通过资金结算中心拆入、拆出的资金，在集团母公司资产负债表和成员单位资产负债表中，相关项目应当分别列示，不得相互抵销。

企业应当在附注中披露资金集中管理协议或安排的主要内容，与资金集中管理交易相关的“其他应收款”、“资金集中存款”等列报项目、金额及减值有关信息。

#### 致同提示：

解释 15 号 (ED) 要求在附注中披露资金集中管理协议或安排的主要内容。

根据《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》，应关注相关协议签订的授权审批情况，了解资金集中方式、相关账户的余额显示模式，关注账户支付控制及其变更的设置等重要内容，以及是否对由此产生的关联方交易（如有）进行充分披露。



## （二）新旧衔接。

涉及前期比较财务报表数据与本解释要求不一致的，应当按照本解释进行调整。

### 致同提示：

为保持可比性，解释 15 号（ED）要求调整前期比较财务报表。

## 三、关于亏损合同的判断

该问题主要涉及《企业会计准则第 13 号——或有事项》等准则。

### （一）履行合同成本的组成。

亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。履行合同义务不可避免会发生的成本应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之间的较低者。

企业履行该合同的成本包括履行合同的增量成本和与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额，例如直接人工、直接材料、用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊金额等。

### 致同提示：

根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》，亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。《<企业会计准则第 13 号——或有事项>应用指南》进一步明确，在履行合同义务过程中，发生的成本预期将超过与合同相关的未来流入经济利益的，待执行合同即变成了亏损合同。



但或有事项准则对履行合同的成本应具体包含哪些内容未予明确，《企业会计准则





第 14 号——收入》(2017 修订)并未对亏损合同的会计处理作出规范。而原建造合同准则要求企业在计量合同成本时应同时考虑增量成本和与履行合同直接相关的其他成本(包括直接费用和间接费用)。

2018 年 12 月,财政部发布了收入准则应用案例,其中“亏损合同案例”以建筑企业为例明确了在一段时间内履行的履约义务涉及亏损合同的会计处理。即,在履约期间,合同预计损失通过“主营业务成本”和“预计负债”体现,并且“预计负债”的余额随着履约进度不断调整。最终的会计处理结果是,所有的“合同履约成本”均转入“主营业务成本”,该合同的毛利率为负数。

解释 15 号(ED)的该项修订澄清了“履约成本”的含义,明确履行合同的成本包括:

- (1) 履行合同的增量成本(如直接人工、直接材料);
- (2) 与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额(如用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊)。

如果此前确定履约成本时仅包括增量成本,则施行本解释可能会导致确认更多的亏损合同准备。

## (二) 新旧衔接。

企业应当对在首次施行本解释时尚未履行完所有义务的合同执行本解释,累积影响数应当调整首次执行本解释当年年初留存收益及其他相关的财务报表项目,无需调整前期比较财务报表数据。

### 致同提示:

解释 15 号(ED)要求对在首次施行本解释时(2022 年 1 月 1 日)尚未履行完所有义务的合同执行本解释,但无需调整前期比较财务报表数据,累积影响数调整首次执行当年年初留存收益。

## 四、生效日期

本解释自 2022 年 1 月 1 日起施行。

### 致同提示:

与 IASB 发布的相应修订同时自 2022 年 1 月 1 日起施行。



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：企业会计准则解释第 15 号（征求意见稿）

附件 2：研发支出归集不同监管口径对比

附件 3：中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计

附件 4：收入准则应用案例——亏损合同案例 20181211

附件 5：会计准则委员会-IASB 发布多项对国际财务报告准则的小范围修订 202005