

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 9-12 号》

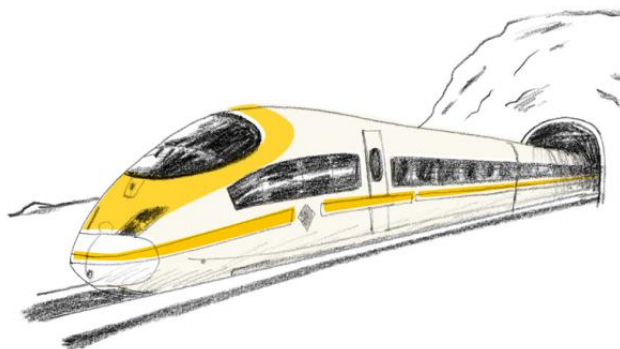
【2017 年第 8 期（总第 242 期）- 2017 年 6 月 22 日】





财政部发布《企业会计准则解释第 9-12 号》

2017 年 6 月 22 日，财政部正式发布了《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》（财会[2017]16 号）、《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》（财会[2017]17 号）、《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》（财会[2017]18 号）及《企业会计准则解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》（财会[2017]19 号）。自 2018 年 1 月 1 日起施行。



本次发布的 4 项企业会计准则解释所采用的格式与此前发布的第 1-8 号企业会计准则解释不同，每项准则只针对一个问题，并分别就该问题的会计确认、计量和列报要求以及生效日期和新旧衔接要求予以明确，类似于一个完整的小准则。

《企业会计准则解释第 9 号》就投资方在权益法下因确认被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失的，被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，如何恢复确认收益分享额进行了规范。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，被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时，投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值。

《企业会计准则解释第 10 号》就是否可以以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法进行了规范。企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

《企业会计准则解释第 11 号》就是否可以以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法进行了规范。除极其有限的情况外，通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销。

《企业会计准则解释第 12 号》就关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方进



行了规范。服务接受方在编制财务报表时,应当将服务提供方作为关联方进行相关披露;服务提供方在编制财务报表时,不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方,而应当按照第 36 号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

《企业会计准则解释第 9 号》要求追溯调整,但已处置或因其他原因终止采用权益法核算的长期股权投资,无需追溯调整。《企业会计准则解释第 10 号》、《企业会计准则解释第 11 号》和《企业会计准则解释第 12 号》不要求追溯调整。

相关概要如下:

一、《企业会计准则解释第 9 号》

存在前期未确认投资净损失时权益法确认原则

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,被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时,投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理,即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值,同时,投资方还应当重新复核预计负债的账面价值,有关会计处理如下:

(一)投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额小于或等于前期未确认投资净损失的,根据登记的未确认投资净损失的类型,弥补前期未确认的应分担的被投资单位净亏损或其他综合收益减少净额等投资净损失。

致同解读:

不做账务处理,仅在备查簿中按类型分别登记。

(二)投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额大于前期未确认投资净损失的,应先按照以上(一)的规定弥补前期未确认投资净损失;对于前者大于后者的差额部分,依次恢复其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值,同时按权益法确认该差额。

致同解读:

此时,需要进行账务处理。分别按类型逐项恢复,依次冲销未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值。

权益法核算的最终结果,与享有被投资单位净资产份额的类型相对应。

生效日期和新旧衔接



本解释自 2018 年 1 月 1 日起施行。本解释施行前的有关业务未按照以上规定进行处理的，应进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

二、《企业会计准则解释第 10 号》

固定资产折旧方法

企业在按照第 4 号准则的上述规定选择固定资产折旧方法时，应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。

致同解读：

《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十七条规定，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。此次解释将“预期实现方式”改为“预期消耗方式”，与 IAS 16 保持一致（The depreciation method used shall reflect the pattern in which the asset's future economic benefits are expected to be consumed by the entity），不会误解为实现经济利益的方式——如取得收入。

由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

生效日期和新旧衔接

本解释自 2018 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。

三、《企业会计准则解释第 11 号》

无形资产摊销方法

企业在按照第 6 号准则的上述规定选择无形资产摊销方法时，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。

致同解读：

《企业会计准则第 6 号——无形资产》第十七条规定，企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。此次解释将“预期实现方式”改为“预期消耗方式”，与 IAS 38 保持一致（.....The amortisation method used shall reflect the pattern in which the asset's future economic benefits are expected to be consumed by the entity），不会误解为实现经济利益的方式——如取得收入。



by the entity.....), 不会误解为实现经济利益的方式——如取得收入。

由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响, 这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关, 因此, 企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销, 但是, 下列极其有限的情况除外:

1. 企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款(如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额)的, 当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时, 取得的收入可以成为摊销的合理基础, 如企业获得勘探开采黄金的特许权, 且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。

2. 有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

致同解读:

例如, 假设收入在资产预期使用寿命内均匀取得, 摊销模式类似于使用直线法的情形; 在单价固定且所有产品都售出的情况下, 摊销模式类似于使用工作量法的情形。

企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的, 不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

生效日期和新旧衔接

本解释自 2018 年 1 月 1 日起施行, 不要求追溯调整。

四、《企业会计准则解释第 12 号》

服务提供方服务接受方提供关键管理人员服务的, 服务接受方在编制财务报表时, 应当将服务提供方作为关联方进行相关披露; 服务提供方在编制财务报表时, 不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方, 而应当按照第 36 号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

致同解读:

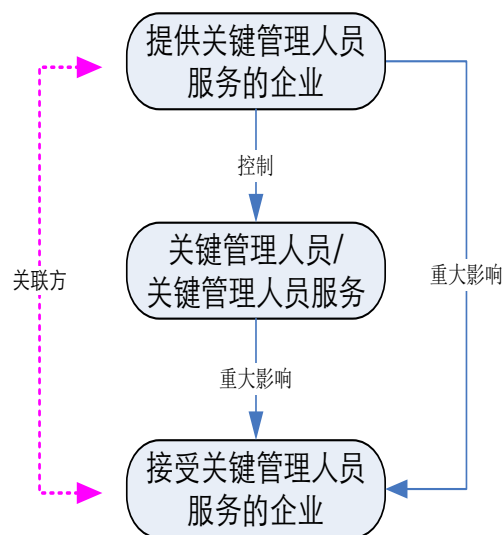
根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》第三条, 一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响的, 构成关联方。根据《企业会计准则讲解(2010)》第三十七章 关联方披露, 这里的重大影响包括直接的重大影响和间接的重大影响。

重大影响, 是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力, 但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。关键管理人员, 是指有权力



并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。通常情况下，企业关键管理人员负责管理企业的日常经营活动，并且负责制定经营计划、战略目标、指挥调度生产经营活动等，主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理以及行使类似职能的人员等。

关键管理人员通过参与制定计划、战略、经营活动等对其服务单位**财务和经营政策有参与决策的权力**，则该等关键管理人员重大影响其服务的企业。而该等关键管理人员由其委派单位——“提供关键管理人员服务的企业”控制或关键管理人员服务由“提供关键管理人员服务的企业”直接提供，此时，“提供关键管理人员服务的企业”通过向“接受关键管理人员服务的企业”提供关键管理人员服务，间接或直接对“接受关键管理人员服务的企业”产生重大影响，因此，“接受关键管理人员服务的企业”应将“提供关键管理人员服务的企业”作为其关联方。



致同解读：

对“提供关键管理人员服务的企业”而言，若不存在其他关系，“接受关键管理人员服务的企业”并不能控制、共同控制另一方或对其施加重大影响，因此不应仅仅因为提供了关键管理人员服务而将“接受关键管理人员服务的企业”认定为关联方。

披露要求

服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬，但应当披露其接受服务而应支付的金额。

致同解读：

参考 IAS 24 17A 和 18A，要求披露：接受关键管理人员服务的企业不需要披露提供关键管理人员服务的企业支付/应付给其员工或董事的报酬。接受关键管理人员服务的企业为由提供关键管理人员服务的企业提供的关键管理人员服务产生的金额应予披露。

生效日期和新旧衔接

本解释自 2018 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。



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，请随时与专业标准部沟通，谢谢！

附件 1:《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》

附件 2:《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》

附件 3:《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》

附件 4:《企业会计准则解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》