

企业会计准则实施问答

财政部会计司

1. 问：非同一控制下企业合并中涉及的补偿性资产与或有对价之间的区别是什么？

答：根据《企业会计准则解释第19号》，补偿性资产是指在非同一控制下企业合并中，出售方与购买方可能作出合同约定，针对被购买方某些或有事项，或者特定资产或负债的某些不确定性结果，出售方给予购买方的补偿。根据《企业会计准则第20号——企业合并》并参考应用指南，或有对价是指在企业合并中，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求出售方返还之前已经支付的对价。

在非同一控制下企业合并中，补偿性资产和或有对价均源于对某些不确定性事项所作出的合同安排，但是两者在适用情形、本质属性、会计处理等方面存在区别。补偿性资产常见于出售方针对被购买方购买日已经存在的或有事项、购买日特定资产或负债的不确定性结果导致的支出或损失（例如被购买方未决诉讼败诉、应收账款坏账超出预期、税款补缴义务等）而给予购买方补偿的情形；补偿性资产属于购买方在企业合并中取得的一项可辨认资产，购买方在符合条件的情况下应当将其确认为一项资产。或有对价常见于出售方针对被购买方购买日后特定条件或事项是否满足（通常与被购买方后续整体业绩挂钩，例如被购买方未来的经营业绩指标是否达成、市场份额是否达成等）而与购买方约定在购买日后对合并对价进行调整的情形；或有对价属于购买方合并对价的一部分，购买方在符合条件的情况下应当将其确认为一项资产、负债或权益工具。

2. 问：乙公司为中国境内非上市保险企业。甲公司持有乙公司30%股权，对乙公司采用权益法核算。甲公司及其子公司、其他联营企业、合营企业均不涉及保险业务，且甲公司未对保险业务建立自身的会计政策。乙公司自2026年1月1日起执行《企业会计准则第25号——保险合同》（以下简称新保险合同准则）。乙公司根据新保险合同准则第三十四条会计政策选择权的有关规定，在合同组合层面选择“将保险合同金融变动额分解计入当期保险财务损益和其他综合收益”。2026年，甲公司在对乙公司的长期股权投资进行权益法核算时，能否采用与乙公司不一致的会计政策，即选择“将保险合同金融变动额全额计入当期保险财务损益”，从而对乙公司的财务报表进行调整？

答：根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条，投资方在对联营企业和合营企业的长期股权投资采用权益法核算时，被投资单位采用的会计政策与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。本问题中，除乙公司外，甲公司及其子公司、其他联营企业、合营企业均不涉及保险业务，且甲公司未对保险业务建立自身的会计政策，不涉及被投资单位采用的会计政策与投资方不一致的情形，因此，甲公司不应在采用权益法核算时随意调整乙公司就保险合同金融变动额作出的会计政策选择。

3. 问：投资方的联营企业作为合并方发生同一控制下企业合并的情况下，依据同一控制下企业合并的会计处理原则，联营企业于合并日需将取得的被合并方净资产的入

中国财政杂志社

账价值与合并对价账面价值之间的差额调整资本公积等，并视同自最终控制方开始控制被合并方时起即控制被合并方，在联营企业合并财务报表中将被合并方合并日前的留存收益、其他综合收益等中归属于合并方的部分自资本公积转入留存收益、其他综合收益等。投资方在对该联营企业的长期股权投资进行权益法核算时，针对联营企业的上述会计处理，投资方应如何进行会计处理？

答：根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条并参考应用指南，对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动，应当按持股比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时调整资本公积（其他资本公积）。当联营企业发生同一控制下企业合并时，投资方应基于联营企业合并日的所有者权益净变动额计算其享有的净资产份额，相应调整长期股权投资的账面价值，同时调整资本公积（其他资本公积）；但是对于联营企业因同一控制下企业合并还原被合并方合并日前留存收益、其他综合收益等引发的资本公积与留存收益、其他综合收益等的重分类调整，投资方无需就此对长期股权投资的账面价值进行调整。

4. 问：甲公司主要从事某材料的生产，于2×25年9月1日在乙经济开发区投资建设某项目，并与乙经济开发区管委会签订了项目投资协议书。其中约定："为加快项目建设进度，乙经济开发区管委会在甲公司项目地基完工、厂房全部封顶两个节点分别给予甲公司建设进度奖励600万元，合计1 200万元。如果甲公司项目在2×26年9月1日前未完成厂房全部封顶，每延迟1个月则扣除尚未兑现的建设进度奖励资金的10%，直至全部扣减完毕。"奖励扶持政策中未对公司收到奖励资金后的使用用途或方向作出限制。甲公司对于收到的上述建设进度奖励应分类为与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助？

答：根据《企业会计准则第16号——政府补助》第四条，与资产相关的政府补助是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助；与收益相关的政府补助是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。企业在判断政府补助是否属于与资产相关的政府补助时，应根据政府补助相关文件中的政策依据、补助项目性质、补助用途、取得资金的前提条件等约定，并结合政府补助的申请、审批及验收等材料，综合判断取得的补助资金是否实质上用于购建或者以其他方式形成长期资产，不应仅因政府未对补助资金的用途作出限制、补助资金获取时间晚于资产购建支出发生时间等直接认为该补助不属于与资产相关的政府补助。本问题中，甲公司获取的建设进度奖励款以项目建设为前提，因此应分类为与资产相关的政府补助。

5. 问：2025年7月1日，新修订的《中华人民共和国矿产资源法》（以下简称新矿产资源法）正式施行，新矿产资源法创设矿业权物权登记制度，实行探矿采矿"直通车"制度，探矿权人探明可供开采的矿产资源后可在探矿权期限内申请将其探矿权转为采矿权（探矿权、采矿权统称为矿业权），在转换时无需就取得采矿权另外支付费用。2025年8月1日，甲煤炭企业（本问题中简称甲公司）以开采煤矿资源为目的，通过公开竞争方式取得某煤矿探矿权。在甲公司取得上述探矿权时点，该煤矿处在详查阶段，储量基本查明。甲公司取得探矿权后，仍需精查矿井建设范围内的地质构造等，估算探明资源量、控制资源量和推断资源量，精准评价开采技术条件并提出防治措施建议，提交满足矿井设计的全套地质资料，编制相关报告，并经监管部门评审和备案后，可取得或将探矿权转为采矿权。甲公司预计需要3至4年完成上述活动并取得采矿权证。为缴纳矿业权初始出让费，甲公司向银行取得专门借款，产生借款费用。甲公司取得的探矿权是否满足《企业会计准则第17号——借款费用》（以下简称借款费用准则）下"符合资本化条件的资产"的定义？如果甲公司在2025年7月1日（新矿产资源法施行日）以前取得探矿权，是否满足借款费用准则下"符合资本化条件的资产"的定义？

答：根据借款费用准则第四条，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者生产活动才能达

中国财政杂志社

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。在新矿产资源法下，甲公司取得的探矿权与后续形成的采矿权实质上属于一项整体权利，该权利对应的采矿权资产需要经过相当长的购建活动（持续探矿）才能达到其预定可使用状态，甲公司以开采矿产为目的取得探矿权的支出应被视为是最终形成采矿权的过程支出，甲公司相关探矿权满足借款费用准则下“符合资本化条件的资产”的定义。对于在2025年7月1日（新矿产资源法施行日）前企业以开采矿产为目的取得探矿权的情形，如果甲公司在取得探矿权时储量基本查明，且甲公司已确定在探明可供开采的矿产资源后在探矿权期限内可将探矿权转为采矿权，且在转换时无需就取得采矿权另外支付费用，则应视为相关探矿权满足借款费用准则下“符合资本化条件的资产”定义。

6. 问：甲公司委托乙设备生产商建造大型定制专用设备，定制周期超过1年，设备到场后在甲公司安装调试时间不足1年。甲公司需在签署委托合同时点提前向乙公司预付相关款项，为此甲公司借入专门借款。该专门借款利息是否满足借款费用准则下的借款费用资本化条件？若满足，借款费用资本化的起止时间如何确定？

答：根据借款费用准则第四条和第五条，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。借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出；借款费用已经发生；为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。本问题中，甲公司购建定制化的固定资产，在发生预付账款时，资产支出和借款费用已经发生。甲公司应当结合设备采购的实际情况（如生产商是否已经开始采购设备生产所需原材料、开展设备生产活动等）进一步判断为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动是否已经开始。如果确有证据表明相关购建或者生产活动已经开始，甲公司应当按照借款费用准则规定自生产商相关购建或者生产活动开始时起，至设备达到预定可使用状态为止，将相关借款费用计入资产成本。

7. 问：甲公司处置其唯一子公司并丧失控制权，在处置子公司当期仍应编制合并财务报表，但在处置后的下一年度及后续会计期间应以原个别财务报表还是原合并财务报表为基础进行报表编制工作？

答：根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》第二条，合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。甲公司已处置其唯一子公司，在处置子公司当期仍应编制合并财务报表，但在处置子公司下一年度及后续会计期间无需编制合并财务报表，仅需编制个别财务报表且应以原个别财务报表为基础持续编制。为确保会计信息的可比性，在编制处置子公司下一年度财务报表时，比较期间（处置子公司年度期间）应以该期间个别财务报表数据为基础列示，对于与比较期间合并财务报表的数据差异，应在财务报表附注中披露这一事实。若甲公司以后年度因新取得子公司需编制合并财务报表，除非不切实可行，新合并财务报表应再以原合并财务报表为基础持续编制。

8. 问：《中华人民共和国增值税法》（以下简称增值税法）2026年1月1日起施行后，一般用电企业取得的电费增值税发票中单独列示的“政府性基金及附加”对应的支出，是否应计入税金及附加？

答：增值税法施行后，一般用电企业取得的电费增值税发票中单独列示“政府性基金及附加”（不征税项目），而增值税法施行前该部分与电费一并计税开票。该列示方式的改变主要是为了体现随电费代收的“政府性基金及附加”不再征收增值税这一变化，该政府性基金的经济实质并未发生改变。上述“政府性基金及附加”属于一般用电企业因采购电力产生的相关支出，不应计入税金及附加，应继续作为一般用电企业购电成本的组成部分，计入企业的相关成本费用。

中国财政杂志社