

《企业会计准则解释第 15 号（征求意见稿）》 起草说明

一、起草背景

企业会计准则解释是企业会计准则体系的重要组成部分。为及时解决企业会计准则执行中出现的新问题、新情况，自 2007 年企业会计准则体系实施以来，我部陆续发布了企业会计准则解释第 1 号至第 14 号，有助于企业会计准则的持续平稳有效实施。

近年来，我们密切跟踪国际财务报告准则以及国内企业会计实务，关注到如下三方面进展：

1. 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（以下统称试运行销售）的会计处理。国际会计准则理事会于 2020 年 5 月发布了《对〈国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备〉的修订》，自 2022 年 1 月 1 日起实施，该修订改变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。同时，我国国内实务中对于试运行销售的会计处理存在不一致，相关会计处理需要进一步完善规范。

2. 关于资金集中管理相关交易的列报。近年来，企业借鉴大型跨国公司资金集中管理经验，利用财务公司、资金结算中心等平台，探索集团内部资金集中管理的有效方式，资金集中水平持续提升，但也相继爆发康得新事件、永煤事件等，引发市场对资金集中管理问题的关注。此类业务涉及资金量大、企业众多，较为敏感。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。因此，需进一步规范相关交易的列报。

3. 关于亏损合同的判断。国际会计准则理事会于 2020 年 5 月发布《亏损合同——履约合同的成本》（对《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》的修订），自 2022 年 1 月 1 日起实施。该修订明确了亏损合同在判断时所使用的成本概念涵盖的口径。同时我国国内实务中对此会计处理存在不同理解，需进一步完善规范。

为进一步规范有关业务的会计处理，切实解决我国企业相关会计实务问题，保持与国际财务报告准则持续趋同，我们聚焦企业会计准则实施中需要协调完善的有关问题，起草了《企业会计准则解释第 15 号（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿）。

二、起草过程

一是启动研究阶段。项目组密切跟踪国际趋同进展和我

国会计实务发展，通过企业会计准则实施机制收集了解准则实施中需要进一步明确的问题，并研究确定拟纳入解释的内容，启动了本解释的研究起草工作。

二是调研起草阶段。今年以来，我们分别通过电话访谈、召开研讨会等多种方式，向有关业务监管单位、企业、会计师事务所全面了解拟规范的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，形成本解释讨论稿。

三是修订完善阶段。充分发挥企业会计准则实施机制作用，先后就相关问题开展了多次研讨，同时就部分重点问题征求有关专家意见并与国际会计准则理事会沟通，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，形成了本解释的征求意见稿。

三、主要内容

（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。

1. 相关会计处理。主要明确了企业试运行销售的相关收入和成本按照收入准则、存货准则等适用的会计准则进行会计处理；强调企业不应将试运行销售相关收入抵销成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。

2. 列示和披露。主要明确了企业应当在财务报表中列示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和具体列示项目等要求，满足国内会计实务需要，同时也

与国际财务报告准则保持趋同。

3. 新旧衔接。按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等相关规定，本解释明确了企业进行追溯调整的具体要求。为保持国际趋同，便于企业实务操作和保持年度内会计处理的一致性，本解释相关内容将自2022年1月1日起施行。

（二）关于资金集中管理相关交易的列报。

为规范集团母公司、成员单位和财务公司的资金集中管理相关交易的列报，我们起草了本解释，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。本解释还重申了集团母公司、财务公司和成员单位在资金归集、资金拆借时的其他列示要求，强调了企业应当在附注中披露的相关信息。

（三）关于亏损合同的判断。

本解释明确企业在判断合同是否构成亏损合同时，企业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，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。

四、征求意见的主要问题

关于本征求意见稿，我们拟重点就以下问题听取意见和建议：

（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。

问题 1：您是否同意征求意见稿关于试运行销售相关的收入和成本的会计处理相关规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

问题 2：您是否同意征求意见稿关于试运行销售相关的收入和成本在报表列示和附注披露的相关规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

问题 3：您是否同意征求意见稿关于试运行销售会计处理的新旧衔接相关规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

（二）关于资金集中管理相关交易的列报。

问题 4：您是否同意征求意见稿关于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，成员单位在资产负债表相关项目中列示的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

问题 5：您是否同意征求意见稿关于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，成员单位在资产负债表相关项目中列示的规定？如

果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

问题 6: 您对相关列报要求有何其他意见，请说明理由。

(三) 关于亏损合同的判断。

问题 7: 您是否同意征求意见稿关于企业履行合同成本的组成的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

(四) 其他。

问题 8: 您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。