

企业会计准则解释第 19 号

(征求意见稿)

一、关于非同一控制下企业合并中补偿性资产的会计处理

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，针对与被购买方某些资产或负债的全部或部分相关的或有事项或其他不确定性结果，出售方给予购买方补偿，购买方因此获得补偿性权利。例如，出售方针对被购买方某或有事项产生的负债或该负债超过约定金额而引致的损失，给予购买方补偿等。

(一) 购买方合并财务报表层面补偿性资产的确认和计量。

1. 补偿性资产的确认和初始计量。

购买方在其合并财务报表中确认被购买方被补偿项目的同时，应当将上述补偿性权利确认为补偿性资产，以与被补偿项目相同的基础计量，并需考虑管理层对其可收回性的估计，将预期无法收回的金额从补偿性资产入账价值中扣除。

当补偿与在购买日确认且以购买日公允价值计量的资

产或负债相关时，购买方应当在购买日将上述补偿性权利确认为补偿性资产，并以该资产或负债的公允价值为基础，对补偿性资产进行初始计量。

当补偿与未在购买日确认或未以购买日公允价值计量的被购买方资产或负债相关时，对补偿性资产的确认和计量应采用与被补偿项目相一致的假设，且应考虑管理层对补偿性资产可收回性的估计以及合同对补偿性资产金额的限制。当补偿与因公允价值在购买日无法可靠计量而未在购买日确认的被购买方或有负债相关时，购买方不应在购买日确认补偿性资产，而应在购买日后该或有负债满足预计负债的确认条件时，同时确认预计负债和相应的补偿性资产。当补偿与在购买日未以公允价值计量的被购买方资产（如被购买方的递延所得税资产）相关时，购买方应采用与该资产相同的基础，确认相应的补偿性资产。

2. 补偿性资产的后续计量和终止确认。

在后续每个资产负债表日，购买方应当按照与被补偿项目相同的基础，对补偿性资产进行后续计量，同时考虑合同对补偿性资产金额的限制；对于未以公允价值进行后续计量的补偿性资产，还应考虑管理层对补偿性资产可收回性的估计。购买方应当按照补偿性资产可收回的金额与已确认金额的差额，调增或调减补偿性资产的账面价值。

购买方收回、出售或以其他方式丧失对补偿性资产的权

利时，应当终止确认该资产，所得价款与补偿性资产账面价值之间存在差额的，应当计入投资收益。

（二）购买方个别财务报表层面补偿性资产的确认和计量。

1.补偿性资产的确认和初始计量。

购买方应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》和本解释的规定，在个别财务报表中对上述补偿性权利进行会计处理。在购买日上述补偿性权利符合或有资产确认为资产的条件（即企业基本确定能够收到）的，购买方在其个别财务报表中应当采用与被补偿项目相同的基础，确认补偿性资产，同时冲减投资成本，借记“补偿性资产”科目，贷记“长期股权投资”等科目。购买日上述补偿性权利不符合或有资产确认为资产的条件，购买方在购买日不作账务处理；在购买日后上述补偿性权利符合或有资产确认为资产的条件时，购买方应当采用与被补偿项目相同的基础，确认补偿性资产，同时计入当期损益，借记“补偿性资产”科目，贷记“投资收益”科目。

2.补偿性资产的后续计量和终止确认。

在后续每个资产负债表日，购买方应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》和本解释的规定，采用与被补偿项目相同的基础，对补偿性资产进行后续计量，同时考虑合同对补偿性资产金额的限制；对于未以公允价值进行后续

计量的补偿性资产，还应考虑管理层对补偿性资产可收回性的估计。购买方应当按照补偿性资产可收回的金额与已确认金额的差额，调增或调减补偿性资产的账面价值，借记或贷记“补偿性资产”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

购买方收回、出售或以其他方式丧失对补偿性资产的权利时，应当终止确认该资产，借记“银行存款”等科目，贷记“补偿性资产”科目，所得价款与补偿性资产账面价值之间存在差额的，贷记或借记“投资收益”科目。

（三）会计科目设置和财务报表列报。

企业应当设置“补偿性资产”科目对补偿性资产进行会计核算，并按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定，在资产负债表中对补偿性资产按照流动性分别在“其他流动资产”和“其他非流动资产”项目中列示。企业应当在财务报表附注中披露与补偿性资产相关的合同条款、金额以及对企业的财务影响等信息。

（四）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，对于本解释施行日存在的补偿性资产，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等有关规定进行追溯调整；对于本解释施行日前已经收回、出售或以其他方式丧失对补偿性资产权利的，不再进行追溯调整。

二、关于处置原同一控制下企业合并取得子公司时相关

资本公积的会计处理

（一）会计处理。

企业处置通过同一控制下企业合并取得的子公司并丧失控制权时，不论处置给企业的关联方还是独立第三方，其个别财务报表和合并财务报表中原合并日因长期股权投资初始投资成本（合并方在合并中取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中账面价值的份额）与合并对价差额调整的资本公积不得转出至当期损益。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等有关规定进行追溯调整。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

三、关于金融资产和金融负债的确认和终止确认

（一）金融资产和金融负债的确认和终止确认日。

除非适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十条以常规方式购买或出售金融资产的确认和终止确认规定，企业应当在下列时点对金融资产和金融负债进行确认和终止确认：

1.在成为金融工具合同的一方时，确认一项金融资产或金融负债；

2.在收取金融资产现金流量的合同权利终止，或者金融资产已转移且该转移满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定时，终止确认该金融资产；

3.在结算日（金融负债现时义务已经解除或满足《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第十三条规定的终止确认条件而导致金融负债终止的日期）终止确认金融负债，选择适用采用电子支付系统结算的金融负债的终止确认规定的除外。

（二）采用电子支付系统结算的金融负债的终止确认。

企业采用电子支付系统结算一项金融负债（或其一部分）的，仅当企业已启动付款指令并同时满足下列条件时，可选择在结算日之前将其终止确认：

- 1.企业没有实际能力撤回、停止或取消付款指令；
- 2.企业没有实际能力支取因付款指令而将用于结算的现金；
- 3.与电子支付系统相关的结算风险不重大。即电子支付系统是按照标准管理流程完成付款指令，且从满足前述两项条件至向交易对手交付现金之间的时间间隔很短。

企业作出前述会计政策选择的，应将其应用于通过同一电子支付系统进行的所有结算。

（三）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等有关规定进行追溯调整，但无需调整前期比较财务报表数据。

四、关于金融资产合同现金流量特征的评估

（一）会计处理。

1.关于利息的构成要素。

企业在评估金融资产的合同现金流量是否与基本借贷安排一致时，可能需考虑利息的不同构成要素。利息的评估应当聚焦于企业基于什么获得了补偿，而非获得补偿的金额，尽管后者可能表明企业获得了对除基本借贷风险和成本以外的其他要素的补偿。

如果合同现金流量与非基本借贷风险或成本的变量（如权益工具的价值或商品的价格）挂钩，或者合同现金流量代表债务人收入或利润的一部分，则该合同现金流量与基本借贷安排不一致。

2.关于或有特征引起的合同现金流量变动。

或有特征引起的合同现金流量在合同现金流量变动（不管现金流量变动可能性的大小）前后均与基本借贷安排一致的，企业仍需评估或有事项的性质。

如果或有事项的性质与基本借贷风险和成本的变动直接相关，且合同现金流量的变动方向与基本借贷风险和成本的变动方向相同，则相关金融资产产生的合同现金流量仅为

对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

如果或有事项的性质与基本借贷风险和成本的变动不直接相关（如利率随企业达到合同约定的碳减排量而下调约定基点的贷款），则仅当在所有可能的合同情景下，其合同现金流量与具有相同合同条款、但不包含该或有特征的金融工具所产生的合同现金流量不存在显著差异时，相关金融资产产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

在某些情况下，企业可通过定性评估作出上述判断，在其他情况下则可能需要进行定量评估。如果经很少或不经分析就能清晰地判断合同现金流量不存在显著差异，则企业无需进行详细评估。

（二）披露。

对于受与基本借贷风险和成本变动不直接相关的或有事项的发生或不发生影响、导致合同现金流量金额发生变动的合同条款，企业应披露对或有事项性质的定性描述、由这些合同条款导致的合同现金流量可能发生变动的定量信息（如可能发生变动的范围）、包含这些合同条款的金融资产的账面余额和金融负债的摊余成本。

企业应当按类别披露以摊余成本计量的金融资产、分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和以摊余成本计量的金融负债的上述信息。企业应当考虑披

露的详细程度、适当的汇总或分解水平，以及财务报表使用者是否需要额外的解释以评估所披露的量化信息。

（三）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等有关规定进行追溯调整，但无需调整前期比较财务报表数据。

五、关于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具的披露

企业应当按类别披露指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资在报告期末的公允价值，以及其在报告期内的公允价值变动。其中，与报告期内终止确认的投资有关的变动额和与报告期末持有的投资有关的变动额应当分别披露。企业还应披露与报告期内终止确认的投资有关的计入权益的累计利得或损失的转出情况。

六、生效日期

本解释自 2026 年 1 月 1 日起施行。

附件 2

《企业会计准则解释第 19 号（征求意见稿）》

起草说明

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的持续趋同，我们研究起草了《企业会计准则解释第 19 号（征求意见稿）》（以下简称《解释第 19 号》）。有关情况说明如下：

一、起草过程

为制定《解释第 19 号》，我们先后开展了以下工作：

一是启动研究阶段。去年《企业会计准则解释第18号》发布后，我们继续密切跟踪我国会计实务发展和国际趋同进展，通过企业会计准则闭环工作机制收集准则实施中需要进一步明确的问题，并研究确定拟通过准则解释的形式加以规范的内容，启动了《解释第19号》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，向企业、会计师事务所、监管部门等全面了解拟规范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，起草形成《解释第19号》讨论稿。

三是修改完善阶段。充分发挥企业会计准则实施机制作用，就相关问题开展了多次内部研讨，并就部分重点问题书

面征求相关成员单位意见，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《解释第 19 号》征求意见稿。

二、主要内容及说明

《解释第 19 号》共包括五个方面内容，分别说明如下：

（一）关于非同一控制下企业合并中补偿性资产的会计处理。

1.相关背景。

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，针对与被购买方某些资产或负债的全部或部分相关的或有事项或其他不确定性结果，出售方给予购买方补偿，购买方因此获得补偿性权利。例如，出售方针对被购买方某或有事项产生的负债或该负债超过约定金额而引致的损失，给予购买方补偿等。现行企业会计准则对上述情形下如何进行会计处理并未作出明确规定，实务中企业的理解和做法不一致，部分企业参照或有事项准则、部分企业在实际收到补偿时进行会计处理等，造成会计信息不可比。近年来随着我国企业并购市场不断成熟，并购规模不断增长，买卖双方约定补偿性条款越来越普遍，需要明确相关会计处理原则。为此，《解释第 19 号》对补偿性资产如何进行会计处理作出了规定。此规定与《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》的相关规定保持一致。

2.解释的主要内容。

《解释第 19 号》对《企业会计准则第 20 号——企业合并》中涉及补偿性资产的会计处理进行了补充完善。一是明确购买方合并财务报表层面补偿性资产的会计处理原则。购买方在其合并财务报表中确认被购买方被补偿项目的同时，应当将上述补偿性权利确认为补偿性资产，以与被补偿项目相同的基础计量，并需考虑管理层对其可收回性的估计。在后续每个资产负债表日，购买方在合并财务报表层面应当按照与被补偿项目相同的基础，对补偿性资产进行计量，同时考虑合同对补偿性资产金额的限制。二是明确购买方个别财务报表层面补偿性资产的会计处理原则。购买方应当按照或有事项准则和本解释的规定，在个别财务报表中对上述补偿性权利进行会计处理。在购买日上述补偿性权利符合或有资产确认为资产的条件（即企业基本确定能够收到）的，购买方在其个别财务报表中应当采用与被补偿项目相同的基础，确认补偿性资产。在后续每个资产负债表日，购买方在个别财务报表层面应当采用与被补偿项目相同的基础，对补偿性资产进行计量，同时考虑合同对补偿性资产金额的限制。三是明确补偿性资产的列示和披露原则。补偿性资产应当按照财务报表列报的总体原则并根据流动性进行列示，同时应对补偿性资产有关信息进行披露。四是明确新旧衔接的原则。企业对于本解释施行日存在的补偿性资产，应当按照本解释

内容进行追溯调整；对本解释施行日前已经收回、出售或以其他方式丧失对补偿性资产权利的，不再进行追溯调整。

（二）关于处置原同一控制下企业合并取得子公司时相关资本公积的会计处理。

1.相关背景。

企业处置通过同一控制下企业合并取得的子公司并丧失控制权时，可能存在处置给企业的关联方或者独立第三方等不同情况，其个别财务报表和合并财务报表中原合并日因长期股权投资初始投资成本（合并方在合并中取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中账面价值的份额）与合并对价差额调整的资本公积是否可以转出至当期损益，实务中对此存在不同的理解。为此，《解释第 19 号》予以明确以统一实务。

2.解释的主要内容。

《解释第 19 号》明确企业处置通过同一控制下企业合并取得的子公司并丧失控制权时，不论处置给企业的关联方还是独立第三方，其个别财务报表和合并财务报表中原合并日因长期股权投资初始投资成本（合并方在合并中取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中账面价值的份额）与合并对价差额调整的资本公积不得转出至当期损益。

（三）关于金融资产和金融负债的确认和终止确认。

1.相关背景。

2024 年 5 月 30 日，国际会计准则理事会发布了对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》的小范围修订，澄清了金融资产和金融负债的确认和终止确认日，并针对某些采用电子支付系统结算的金融负债增加了一项例外规定。目前实务中部分企业在采用电子支付系统结算金融负债时，也存在相关资金到达对方账户前即终止确认金融负债的情况。为进一步规范实务，并与国际财务报告会计准则保持持续趋同，《解释第 19 号》对金融资产和金融负债的确认和终止确认日以及在结算日前终止确认金融负债的条件予以进一步澄清和明确。

2.解释的主要内容。

《解释第 19 号》对《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中金融资产和金融负债的确认和终止确认要求作出进一步完善。一是澄清了金融资产和金融负债的确认和终止确认日；二是明确了企业采用电子支付系统结算金融负债的，仅当企业已启动付款指令并同时满足企业没有实际能力撤回、停止或取消付款指令和支取因付款指令而将用于结算的现金、与电子支付系统相关的结算风险不重大等条件时，可以选择在结算日之前终止确认相关金融负债。企业作出上述会计政策选择的，应将其应用于通过同一电子支付系统进行的所有结算。

（四）关于金融资产合同现金流量特征的评估。

1.相关背景。

2024 年 5 月 30 日，国际会计准则理事会发布了对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》及《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》的小范围修订，对金融资产合同现金流量特征的评估作出细化规定，并增加相关披露要求。目前，我国具有环境、社会 and 治理（ESG）相关及其他类似特征的金融资产增长较快，实务中对于此类金融资产是否符合“本金+利息”的合同现金流量特征有不同认识，有必要作出进一步细化指导。

2.解释的主要内容。

《解释第 19 号》对《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中关于金融资产合同现金流量特征的评估进行修订完善，并新增有关披露。**一是**明确了在评估合同现金流量特征与基本借贷安排是否一致时关于利息的构成要素的有关考虑；**二是**明确了对受或有事项影响可能导致的合同现金流量的时间分布或金额发生变更的合同条款的有关考虑；**三是**增加了相关披露规定。

（五）关于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具的披露。

1.相关背景。

2024 年 5 月 30 日，国际会计准则理事会发布了对《国

际财务报告准则第7号——金融工具：披露》的小范围修订，简化了指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的披露要求，将按“每项”改为按“类别”进行披露。为便利我国企业实务、降低披露成本，有必要对我国企业会计准则的相关披露要求作出修订。

2.解释的主要内容。

《解释第19号》对《企业会计准则第37号——金融工具列报》中关于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具的披露进行了修订，主要是将按“每项”披露的要求简化为按“类别”进行披露。

三、征求意见的主要问题

1.是否同意征求意见稿中关于非同一控制下企业合并中补偿性资产会计处理的相关规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

2.是否同意征求意见稿中关于企业处置原同一控制下企业合并取得子公司时相关资本公积的会计处理的相关规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

3.是否同意征求意见稿中关于金融资产和金融负债的确认和终止确认的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

4.是否同意征求意见稿中关于金融资产合同现金流量特征的评估的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何

规定提出建议。

5.是否同意征求意见稿中关于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具的披露的规定？如果不同意，请说明理由，并对应当如何规定提出建议。

6.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。