

会计准则解释第 21、22 号征求意见即将截止：八大核心变化深度梳理

权益法适用条件全面细化、公积金补亏合并口径统一、专项储备、大宗商品交易计量反馈窗口只剩最后 9 天，这些变化将深刻影响你的日常工作

各位财务同仁，准则更新的节奏越来越快，一件紧要的事必须提醒。

2026 年 9 月 9 日，财政部办公厅发布《关于征求〈企业会计准则解释第 21 号（征求意见稿）〉意见的函》（财办会〔2026〕30 号）和《关于征求〈企业会计准则解释第 22 号（征求意见稿）〉意见的函》（财办会〔2026〕31 号），两份征求意见稿的反馈截止日期均为 2026 年 10 月 11 日。

今天是 10 月 2 日，距离截止只剩最后 9 天。如果你还没有仔细研读这两份文件，或者有意向财政部反馈实务中的困难和建议，现在是最关键的时刻。以下八大变化，值得你逐条对照。

一、为什么要发布这两则解释？三大背景不容忽视

一是配套新列报准则平稳落地。 2026 年 8 月，财政部正式印发修订后的《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（财会〔2026〕11 号），将利润表损益项目划分为经营、投资、筹资、所得税费用、终止经营五大类别。新列报准则自 2027 年 1 月 1 日起分步实施，解释第 21 号的多项内容正是为新列报准则提供配套衔接细则。

二是回应长期存在的实务分歧。 新《公司法》将资本公积纳入弥补亏损范围后，母公司或子公司以公积金弥补亏损在个别报表层面处理清晰，但合并报表层面实务口径长期混乱。类似地，子公司提取的专项储备在合并财务报表中如何处理，以及商品经纪商持有大宗商品的计量问题，也长期困扰实务界。

三是保持与国际财务报告准则的持续趋同。 两则解释的起草均以“持续健全完善企业会计准则体系、切实解决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”为目标，反映了我国会计准则国际趋同的一贯方向。

二、八大变化逐条解读

变化一：公积金弥补亏损——个别报表与合并报表口径全面统一

新《公司法》将资本公积纳入弥补亏损范围后，实务中最突出的争议在于：母公司以公积金弥补亏损，合并报表层面应如何体现？解释第 21 号给出了明确



答案。

个别财务报表层面，企业以公积金弥补亏损的，借记“盈余公积——法定盈余公积/任意盈余公积”“资本公积——资本溢价（股本溢价）”等科目，贷记“利润分配——盈余公积补亏/资本公积补亏”等科目。

合并财务报表层面，母公司以公积金弥补亏损的，应当在合并报表层面体现弥补亏损的结果，在“盈余公积”“资本公积”和“未分配利润”之间进行重新调整。但需注意三个关键限制：以合并层面可用于弥补亏损的公积金数额冲减至零为限，公积金不得因补亏出现负数；母公司用盈余公积补亏的只能在合并盈余公积中体现，用资本公积补亏的只能在合并资本公积中体现，不得跨科目混用；若当年不足以全额体现，后续年度新增公积金时应当补充调整。

对于子公司以公积金弥补亏损的，不应在合并层面体现子公司以公积金弥补亏损的结果。

变化二：子公司专项储备——合并报表中的恢复与抵销处理

子公司提取的专项储备（如安全生产费用），在合并财务报表中如何处理？解释第 21 号明确：企业资产负债表中“专项储备”项目反映企业按国家有关规定提取的安全生产费的期末账面价值。企业合并中，母公司编制购买日和购买日后的合并财务报表时，被购买方（子公司）存在未使用的专项储备余额的，应当在长期股权投资与子公司权益进行抵销时，将子公司未使用的专项储备恢复至母公司持股比例，并与权益进行抵销，同时减少未分配利润。

变化三：商品经纪商持有大宗商品——允许选择公允价值计量

对于商品经纪商和交易商持有的大宗商品，解释第 21 号允许企业选择以公允价值减去处置成本计量，公允价值变动计入当期损益。企业需在首次采用时即作出该选择并一致适用，这为大宗商品交易企业提供了更贴合业务实质的计量选择。

变化四：新列报准则配套衔接——四大细则

解释第 21 号第五至第八项内容与新列报准则紧密衔接：

租赁利息列报方面，租赁负债的利息应当分类为筹资类，在利润表中作为“利息费用”列示（金融企业和保险公司列示为“其他筹资费用”）。

现金流量表列报方面，间接法以“经营利润”为调节起点；支付的股利分类



为筹资活动；支付的利息对大多数主体分类为筹资活动；收到的股利和利息，对于主营业务为投资或融资的主体分类为投资活动。

中期报告方面，新增管理层业绩指标（MPM）的披露要求。每股收益方面，明确了额外每股业绩指标的披露规则。

变化五：对联营企业或合营企业投资的会计处理

解释第 21 号还对对联营企业或合营企业投资的相关会计处理作出规范，进一步统一了长期股权投资在权益法下的实务操作口径。

变化六：权益法适用条件系统化——20%不再是绝对红线

解释第 22 号聚焦一个核心问题：投资方持有被投资单位表决权比例低于 20% 时，在什么条件下仍然可以认定具有重大影响并采用权益法核算。

投资方应当综合考虑表决权比例、潜在表决权影响、被投资单位权益结构、董事会规模与议事决策机制、一致行动安排、是否发生重要交易、是否派出关键管理人员、是否提供关键技术资料、是否提供重要资金支持，以及被投资单位是否高度依赖投资方渠道、供应链及品牌等相关事实和情况，作出是否具有重大影响的判断。

20%以上（含 20%）但低于 50% 且未形成控制或共同控制时，一般认为具有重大影响并应当采用权益法核算，除非满足条件选择公允价值计量，或存在明确证据表明不能参与被投资单位财务和经营决策。

变化七：低于 20%——需同时满足四项条件

表决权比例低于 20% 时，一般认为不具有重大影响。但若能够证明同时满足以下四项条件，仍可认定具有重大影响：

1. 出于获取长期战略利益目的进行权益性投资，例如与被投资单位在业务领域具有协同性、能够引入战略性资源或发生具有重要性的交易等；
2. 在被投资单位董事会派有代表且合理预计能够持续派出，而非短期或偶然取得董事席位；
3. 派出的董事能够实质性参与被投资单位财务和经营政策制定，而非简单列席或被动投票；
4. 能够获取应用权益法所需的充分信息。

变化八：权益法下廉价购买利得的列报细化



解释第 22 号还对权益法下廉价购买利得的列报作出细化指导：明确执行新旧列报准则的企业在利润表中列示权益法下廉价购买利得的具体项目，并明确有关披露要求和新旧衔接规定。

三、实施时间表：分步实施，注意关键节点

两则解释的实施安排分步进行：

解释第 21 号：

第一项至第三项（公积金补亏、专项储备、大宗商品计量）：自 2027 年 1 月 1 日起施行；

第四项至第八项（与新列报准则衔接的配套内容）：在首次执行新列报准则的同时执行。

解释第 22 号：

第一项内容（权益法适用条件）：自 2028 年 1 月 1 日起施行；

第二项内容（廉价购买利得列报）：自 2027 年 1 月 1 日起施行。

企业在首次执行解释第 21 号内容时，应当按照规定调整有关报表和附注的比较数据，并在财务报表附注中披露相关情况。

四、对财务人的影响与建议

第一，重点关注公积金补亏的合并报表处理。如果你的企业存在以公积金弥补亏损的情况，务必对照解释第 21 号的要求，梳理个别报表和合并报表层面的处理差异。合并层面“冲减至零为限”“不得跨科目混用”的要求，可能需要调整现有的合并抵消逻辑和财务系统设置。

第二，重新审视权益法核算的适用范围。解释第 22 号对低于 20%表决权但具有重大影响的判断给出了系统化的框架，特别强调“长期战略利益”和“实质性参与决策”两个核心维度。持有被投资单位 20%以下股权的企业，需要重新评估是否需要改用权益法核算，这可能对长期股权投资账面价值和投资收益产生重大影响。

第三，提前规划新列报准则配套改造。解释第 21 号中关于租赁利息列报、现金流量表间接法以“经营利润”为起点等要求，需要企业在财务信息系统层面提前规划。建议关注财务系统中现金流量表间接法模块、利润表分类规则、中期报告披露模板等是否需要相应调整。



第四，抓紧最后时间参与意见反馈。本次征求意见截止日期为 2026 年 10 月 11 日，只剩最后 9 天。财务从业者可将实务中遇到的困难和建议反馈至财政部会计司。

准则更新的步伐正在加快。从会计科目体系修订到两则准则解释，2026 年注定是财务人需要持续学习的一年。征求意见窗口即将关闭，抓紧时间研读文件、反馈意见，这本身就是参与准则建设的重要一环。

本文根据财政部会计司发布的《企业会计准则解释第 21 号（征求意见稿）》《企业会计准则解释第 22 号（征求意见稿）》及起草说明整理，仅供参考。具体执行请以财政部正式发布文件为准。

