

## 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 7 号（征求意见稿）

【2015 年第 23 期（总第 175 期）－ 2015 年 6 月 9 日】





## 财政部发布企业会计准则解释第 7 号（征求意见稿）

2015 年 6 月 1 日，财政部发布了《关于征求<企业会计准则解释第 7 号（征求意见稿）>意见的函》，就会计准则执行中的问题的会计处理公开征求意见。征求意见截止 2015 年 7 月 10 日。



《企业会计准则解释第 7 号（征求意见稿）》对七大问题征求意见，包括：

被动减资丧失控制权的会计处理；重新计量设定受益计划净负债或者净资产所产生的其他综合收益后续在权益范围内转移时的会计处理；子公司发行优先股等其他权益工具时应如何计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”；母公司直接控股的全资子公司改为分公司的会计处理；限制性股票如何进行会计处理及锁定期内应如何考虑限制性股票对每股收益计算的影响；商业银行应当如何对其按照银行业监督管理委员会相关规定发行的理财产品进行会计核算和列报；商业银行应当如何判断是否控制其发行的理财产品。

除子公司发行优先股、限制性股票和理财产品控制的判断外，其他问题的会计处理规定适用于 2015 年 1 月 1 日起新发生的交易或业务。

相关概要如下：

### 一、企业会计准则解释第 7 号（征求意见稿）

一、投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的，投资方应如何进行会计处理？

答：投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

（一）在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，将原长期股权投资视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整；然后，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资按权益法调整后的金额之间的差额计入当期损益。



(二) 在合并财务报表中, 应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

**二、重新计量设定受益计划净负债或者净资产所产生的变动应计入其他综合收益, 后续会计期间在权益范围内转移时, 应如何进行会计处理?**

答: 重新计量设定受益计划净负债或者净资产的变动在后续会计期间不允许转回至损益, 在计划终止时应当在权益范围内全部结转至未分配利润。计划终止, 指该计划已不存在, 即本企业已解除该计划所产生的所有未来义务。

**三、子公司发行优先股等其他权益工具的, 应如何计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”?**

答: 子公司发行累积优先股等其他权益工具的, 无论当期是否宣告发放其股利, 在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时应扣除当期归属于其他权益工具持有者的可累积分配的股利。

子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的, 在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时应扣除当期宣告发放的归属于其他权益工具持有者的不可累积分配的股利。

本解释发布前母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”项目未按照上述规定列报的, 应当对可比期间的数据进行相应调整。

**四、母公司直接控股的全资子公司改为分公司的, 该母公司应如何进行会计处理?**

答: 母公司直接控股的全资子公司改为分公司的, 应按以下规定进行会计处理:

(一) 原母公司(即改制后为总公司)应当对原子公司(即改制后为分公司)的相关资产、负债, 按照原母公司自购买日所取得的该原子公司各项资产、负债的公允价值(如为同一控制下企业合并取得的原子公司则为合并日账面价值)持续计算至改为分公司当年年初止的各项资产、负债的账面价值为基础, 抵销原母公司与原子公司内部交易形成的未实现损益后, 转入原母公司的账内。此外, 某些特殊项目按如下原则处理:

1. 原母公司购买原子公司时产生的合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额, 应计入留存收益; 原母公司购买原子公司时产生的合并成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额, 应按照原母公司合并该原子公司的合并报表中商誉的账面价值转入原母公司的商誉。

2. 原子公司发行优先股等并确认为权益工具形成的其他权益工具, 按照原子公司的账面价值转入原母公司的其他权益工具; 原母公司购买的原子公司发行的优先股等其他权益工具, 按原母公司的账面价值转入原母公司的库存股。



3. 原子公司提取而尚未使用的安全生产费或一般风险准备, 按照原子公司的账面价值计入专项储备或一般风险准备。

4. 自购买日(或合并日)至原子公司改为分公司当年年初原子公司实现的净损益, 应转入原母公司的留存收益, 其中, 原子公司已计提的盈余公积的账面价值应转入原母公司的盈余公积。

5. 自购买日(或合并日)至原子公司改为分公司当年年初原子公司实现的其他综合收益, 应转入原母公司年初其他综合收益。

6. 原母公司对该原子公司长期股权投资的账面价值与按上述原则将原子公司的各项资产、负债等转入原母公司账内后形成的差额, 转入资本公积, 并根据其形成原因确定相关资本公积的性质及后续处理方式。

(二) 原母公司结转原子公司相关资产、负债等项目后, 应将自原子公司转为分公司当年年初至转为分公司止原子公司的相关业务作为当年原母公司自身的业务进行处理, 并确认相关的收入、费用、其他综合收益, 结转相关的成本等。

(三) 原子公司改为分公司过程中, 由于各项资产、负债的入账价值与其计税基础不同所产生的差额, 按照《企业会计准则第 18 号——所得税》有关规定进行会计处理。

**五、对于授予限制性股票的股权激励计划, 企业应如何进行会计处理? 锁定期内企业应如何考虑限制性股票对每股收益计算的影响?**

答: (一) 授予限制性股票的会计处理

上市公司实施限制性股票的股权激励安排中, 常见做法是上市公司以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量的公司股票, 并规定锁定期和解锁期, 在锁定期和解锁期内, 不得上市流通及转让。达到解锁条件, 可以解锁; 如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废, 则由公司按照事先约定的价格(较为常见的是按最初的授予价格)进行回购。

对于此类授予限制性股票的股权激励计划, 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的, 在授予日, 企业应当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积(股本溢价), 同时就回购义务确认负债(作收购库存股处理); 在锁定期和解锁期内, 企业应当按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定进行会计处理。

(二) 锁定期内发放现金股利的会计处理和基本每股收益的计算

锁定期内企业发放现金股利的会计处理及基本每股收益的计算, 应视其发放的现金股利是否可撤销采取不同的方法:

1. 现金股利可撤销, 即一旦未达到解锁条件, 被回购限制性股票的持有者将无法获





得(或需要退回)其在锁定期内应收(或已收)的现金股利。锁定期内,企业应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理;其后,因未达到解锁条件而撤销的已分配现金股利应当调增未分配利润。

锁定期内计算基本每股收益时,分子应扣除当期宣告发放给限制性股票持有者的现金股利;分母不应包含限制性股票的股数。

2. 现金股利不可撤销,即不论是否达到解锁条件,限制性股票持有者仍有权获得(或不得被要求退回)其在锁定期内应收(或已收)的现金股利。锁定期内,企业在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时,应合理估计未来解锁条件的满足情况。对于预计未来可解锁限制性股票持有者,企业应分配的现金股利应当作为利润分配进行会计处理;对于预计未来不可解锁限制性股票持有者,企业应分配的现金股利应当计入当期成本费用;后续信息表明可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的,应当作为会计估计变更处理,直到解锁日调整至实际可解锁的限制性股票数量。

锁定期内计算基本每股收益时,应当将预计未来可解锁限制性股票作为同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具处理,分子应扣除归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润;分母不应包含限制性股票的股数。

### (三) 锁定期内稀释每股收益的计算

锁定期内计算稀释每股收益时,应视解锁条件不同采取不同的方法:

1. 解锁条件仅为服务期限条件的,企业应假设资产负债表日尚未解锁的限制性股票已于当期期初(或晚于期初的授予日)全部解锁,并参照《企业会计准则第 34 号——每股收益》中股份期权的有关规定考虑限制性股票的稀释性。其中,行权价格为限制性股票的发行价格加上资产负债表日尚未取得的职工服务按《企业会计准则第 11 号——股份支付》有关规定计算确定的公允价值,减去已宣告发放给限制性股票持有者的每股累计现金股利。

2. 解锁条件包含业绩条件的,企业应假设资产负债表日即为解锁日并据以判断资产负债表日的实际业绩情况是否满足解锁要求的业绩条件。若满足业绩条件的,应当参照上述解锁条件仅为服务期限条件的有关规定计算稀释性每股收益;若不满足业绩条件的,计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。

本解释发布前限制性股票未按照上述规定处理的,应当追溯调整,并重新计算各列报期间的每股收益,追溯调整不切实可行的除外。

六、商业银行或其子公司(以下称为“商业银行”)应当如何对其按照银行业监督管理委员会相关规定发行的理财产品进行会计核算和列报?

答:商业银行在其个别财务报表中列报理财产品资产和负债的,应当按照相关企业



会计准则对该理财产品进行会计核算。

商业银行未在其个别财务报表中列报理财产品资产和负债的，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称“33 号准则”）的相关规定，判断是否控制该理财产品。如果商业银行控制该理财产品，应当按照 33 号准则的规定将该理财产品纳入合并范围。无论是否纳入商业银行合并财务报表的合并范围，该理财产品都应当作为独立的会计主体，按照企业会计准则进行会计核算和列报。

### （一）会计核算

对于理财产品持有或发行的金融工具，在采用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（以下简称“22 号准则”）、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（以下简称“37 号准则”）和《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（以下简称“39 号准则”）时，应当至少考虑以下方面：

#### 1. 分类

对于理财产品持有的金融资产或金融负债，应当根据持有目的或意图、是否有活跃市场报价、金融工具现金流特征等，按照 22 号准则有关金融资产或金融负债的分类原则进行恰当分类。

例如，如果理财产品持有的非衍生金融资产由于缺乏流动性而难以在市场上出售（如非标准化债权资产），那么通常难以表明持有该金融资产是为了交易目的（如为了近期内出售，或者属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分且有客观证据表明近期采用短期获利方式对该组合进行管理），因而不应当分类为交易性金融资产。

再如，如果理财产品持有的权益工具投资在活跃市场中没有报价且公允价值不能可靠计量，则不得将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

又如，如果无法或难以可靠地评估理财产品持有的金融资产或金融负债的公允价值（如估值流程不完善或不具备估值能力，且未能或难以有效利用第三方估值等），通常难以表明以公允价值为基础进行管理和评价，因而不得依据 22 号准则第十条第（二）款将持有的金融资产或金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。

理财产品发行的金融工具，应当按照 37 号准则的相关规定，分类为理财产品的权益工具或金融负债。

在进行理财产品会计处理时，应当按照企业会计准则的相关规定规范使用会计科目，不得使用诸如“代理理财投资”等可能引起歧义的科目名称。

#### 2. 计量

对于理财产品持有的金融资产或金融负债，应当按照 22 号准则、39 号准则和其他



相关企业会计准则进行计量。其中：

### (1) 公允价值计量

对于以公允价值计量的金融资产或金融负债，应当按照 39 号准则的相关规定确定其公允价值。例如，通常情况下，金融工具初始确认的成本不符合后续公允价值计量要求，除非有充分的证据或理由表明该成本在计量日仍是对公允价值的恰当估计。

### (2) 减值

理财产品持有的除以公允价值计量且其变动计入当期损益之外的金融资产，应当按照 22 号准则中有关金融资产减值的规定，评估是否存在减值的客观证据，以及确定减值损失的金额并进行会计核算。

## (二) 列报

商业银行(或理财产品的其他管理人)是编报理财产品财务报表的法定责任人。如果相关法律法规或监管部门要求编制并报送或公开理财产品财务报表，理财产品财务报表的法定责任人应当确保所编制的理财产品财务报表符合《中华人民共和国会计法》和企业会计准则的要求。其中，符合企业会计准则的要求是指，理财产品的财务报表应当在符合企业会计准则规定的基础上，遵循《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 31 号——现金流量表》、33 号准则、37 号准则以及其他相关企业会计准则的列示和披露规定。

本规定发布之日后新发行的、未在商业银行个别财务报表中列报资产和负债的理财产品，其作为独立会计主体的会计处理适用本规定。

## 七、商业银行应当如何判断是否控制其发行的理财产品？

答：商业银行在判断是否控制其发行的、未在商业银行个别财务报表中列报资产和负债的理财产品时，应当综合考虑其本身直接拥有以及通过所有子公司(包括控制的结构化主体)间接拥有的权利、可变回报及其联系。

可变回报通常包括商业银行因向理财产品提供管理服务等获得的决策者薪酬和其他利益：前者包括各种形式的理财产品管理费(含各种形式的固定管理费和业绩报酬等)，还可能包括以销售费、托管费以及其他各种服务收费的名义收取的决策者薪酬；后者包括各种形式的直接投资收益，提供信用增级或支持等而获得的补偿或报酬，因提供信用增级或支持等而可能发生或承担的损失，与理财产品进行其他交易或者持有理财产品其他利益而取得的可变回报，以及销售费、托管费以及其他各种名目的服务收费等。其中，信用增级包括担保(例如保证理财产品投资者的本金或收益、为理财产品的债务提供保证等)、信贷承诺等；支持包括财务或其他支持，例如流动性支持、回购承诺、向理财产品提供融资、购买理财产品持有的资产、同理财产品进行衍生交易等。



商业银行在分析享有的可变回报时，除了应当考虑 33 号准则中有关评估投资方是否控制被投资方的因素外，还应当分析理财产品成本与收益是否能准确核算（如不能准确核算则表明商业银行可能承担了风险），交易定价是否符合市场或行业惯例（如服务等各项收费定价不公允则表明商业银行可能承担风险），以及是否存在其他可能导致商业银行最终承担理财产品亏损的情况等。商业银行尤其应当慎重考虑其是否在没有合同义务的情况下对过去发行的具有类似特征的理财产品提供过信用增级或支持的事实或情况。

在判断是否控制理财产品时，有关历史信用增级或支持方面至少应当考虑：

1. 触发提供该信用增级或支持的事件及其原因，以及预期未来发生类似事件的可能性和频率。
2. 商业银行提供该信用增级或支持的原因，以及做出这一决定的内部控制和管理流程；预期未来出现类似触发事件时，是否仍将提供信用增级和支持（此评估应当基于商业银行对于此类事件的应对机制以及内部控制和管理流程，且应当考虑历史经验）。
3. 因提供信用增级或支持而从理财产品获取的对价是否公允，收取该对价是否存在不确定性以及不确定性的程度。
4. 因提供信用增级或支持而面临损失的风险的程度。

对于发行的理财产品，如果商业银行按照 33 号准则判断不具有控制，但在该理财产品的存续期间内，商业银行向该理财产品提供了信用增级或支持，即使商业银行没有合同义务提供该信用增级或支持，商业银行应当至少考虑上述方面，重新评估是否对该理财产品形成控制。经重新评估达到 33 号准则控制标准的，商业银行应当将该理财产品纳入合并范围。同时，对于已经发行的具有类似特征（如具有类似合同条款、基础资产构成、投资者构成、商业银行参与理财产品而享有可变回报的构成等）的其他理财产品，商业银行也应当按照一致性原则予以重新评估。

首次采用上述规定导致合并范围发生变化的，商业银行应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。对比较期间已丧失控制权的理财产品，不再追溯调整。

八、本解释中除特别注明外，其他问题的会计处理规定适用于 2015 年 1 月 1 日起新发生的交易或业务。





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 7 号（征求意见稿）