|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **<기업회계준칙 해석 제7호>발표에 관한 통지**  재회[2015]19호  국무원 유관부서, 유관직속기구, 각 성, 자치구, 직할시, 계획단열시 재정청(국), 신강생산건설병단 재무국, 유관 중앙관리기업:  기업회계준칙을 깊이 관철하여 실행하고, 집행 중 발생한 문제를 해결하고, 동시에 기업회계준칙을 지속적으로 동일한 효력을 실현시키고자, 당국은 <기업회계준칙 해석 제7호>을 제정하여 발표하는 바, 이에 따라 집행하길 바랍니다.  　첨부: 기업회계준칙 해석 제7호  재정부  2015년11월4일  첨부  기업회계준칙 해석 제7호  1. 투자자가 기타 투자자의 자회사에 대한 증자로 인해 본인의 주식보유비율이 감소 되어 통제권을 상실하였지만 공동통제를 실시하거나 중대한 영향을 끼칠 수 있는 경우, 투자자는 회계처리를 어떻게 하나요?  답: 이 문제는 주로 <기업회계준칙 제2호-장기지분투자>, <기업회계준칙 제33호-합병재무제표》 등 준칙과 연관된다.  투자자는 개별재무제표와 합병재무제표를 구분하여 관련 회계처리를 진행해야 한다.  1) 개별재무제표 중, 해당 장기지분투자에 대해서는 원가법에서 지분법으로 바꾸어 결산해야 한다. 우선, 새로운 주식보유비율에 따라 본 투자자가 기존 자회사에서 증자와 주식 확충으로 인해 증가된 순자산의 배당액을 누릴 수 있는지 인식한다. 이월해야 할 주식보유비율의 감소 부분과 대응되는 장기지분투자의 기존 장부가액 간의 차액은 당기손익에 계상한다. 다음으로, 새로운 주식보유비율에 따라 투자를 취득했을 때, 지분법을 채택하여 결산한 것으로 간주하고, 조정한다.  2) 합병재무제표 중, <기업회계준칙 제33호-합병재무제표>의 유관 규정에 따라 회계처리를 해야 한다.    2. 설정수익계획의 순부채 또는 순자산의 재계산으로 발생된 변동을 기타포괄수익에 산입하면, 후속 회계기간의 회계처리는 어떻게 하나요?  답: 이 문제는 주로 <기업회계준칙 제9호-직원보수> 등 준칙과 연관된다.  설정수익계획의 순부채 또는 순자산의 재계산으로 발생된 변동을 기타포괄수익에 산입하면, 후속 회계기간에는 손익으로의 환입을 허용하지 않으며, 기존의 설정수익계획 종료 시 권익범위 내 기존 기타포괄수익에 산입된 부분을 모두 미처분이익잉여금으로 이월시켜야 한다. 계획종료란, 해당 계획이 이미 존재하지 않는 것, 즉 본 기업의 해당 계획으로 발생된 모든 미래의무가 이미 해제된 것을 의미한다.  3. 자회사가 우선주 등 기타 지분증권을 발행한 경우, 모회사의 합병손익계산서 중 ‘모회사 주주에 귀속되는 순이윤’은 어떻게 계산 해야 하나요?  답: 이 문제는 주로 <기업회계준칙 제33호-합병재무제표> 등 준칙과 연관된다.  자회사가 누적우선주 등 기타지분증권을 발행한 경우, 당기에 그 배당금의 지급공시 여부에 관계없이, 모회사의 합병손익계산서 중 작성하여 보고된 ‘모회사 주주에 귀속되는 순이윤’을 계산할 때, 당기에 모회사 이외의 기타지분증권 보유자에게 해당되는 분배가능누적배당금을 공제해야 하며, 공제금액은 ‘소수주주손익’ 항목에 나타낸다.  자회사가 누적불가우선주 등 기타지분증권을 발행한 경우, 모회사의 합병손익계산서 중 작성하여 보고된 ‘모회사 주주에 귀속되는 순이윤’을 계산할 때, 당기에 지급 공시한 모회사 이외의 기타지분증권 보유자에게 해당되는 분배가 불가능한 누적배당금을 공제해야 하며, 공제금액은 ‘소수주주손익’ 항목에 나타낸다.  본 해석을 발표하기 전 기업의 합병재무제표가 상술한 규정에 따라 작성하여 보고하지 않은 경우, 비교 가능한 기간의 데이터를 대응시켜 조정해야 한다.   4. 모회사가 직접 지배하는 전액출자 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우, 해당 모회사의 회계처리는 어떻게 하나요?  답: 모회사가 직접 지배하는 전액출자 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우(역구매로 형성된 자회사를 분공사(계열사)로 변경하는 경우는 포함하지 않음), 다음의 규정에 따라 회계처리를 해야 한다.  1) 기존 모회사(즉 자회사를 분공사(계열사)로 변경한 후 본사)는 기존 자회사(즉 자회사를 분공사(계열사)로 변경한 후 분공사(계열사))의 관련 자산과 부채에 대해 기존 모회사가 구매일부터 취득한 해당 기존 자회사의 각 항목별 자산, 부채의 공정가격(동일한 통제 아래 기업합병에서 취득한 기존 자회사는 합병일의 장부가액) 및 구매일(또는 합병일)에 계산한 이연소득세부채 또는 이연소득세자산을 분공사(계열사)로 변경일까지 계속 계산하여 각 항목별 자산, 부채의 장부가액에 따라 인식한다. 이러한 기초상에서 기존 모회사와 기존 자회사의 내부거래로 형성된 미실현손익을 상쇄하고, 관련 자산, 부채 및 대응되는 이연소득세부채 또는 이연소득세자산을 조정한다. 이 밖에, 일부 특수항목은 아래의 원칙에 따라 처리한다.  (1) 기존과 동일하지 않은 통제 하의 기업합병으로 취득한 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우, 기존 모회사는 기존 자회사를 매입할 때 발생된 합병원가가 합병 중에 취득한 식별 가능한 순자산 공정가액 할당액보다 낮은 차액은 유보수익에 산입해야 한다. 기존 모회사가 기존 자회사를 매입할 때 발생된 합병원가가 합병 중에 취득한 식별 가능한 순자산 공정가액 할당액보다 높은 차액은 기존 모회사가 합병한 해당 기존 자회사의 합병재무제표 중 영업권의 장부가액에 따라 기존 모회사의 영업권으로 전입한다. 기존의 동일한 통제 하의 기업합병으로 취득한 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우, 기존 모회사가 합병재무제표 중 인식한 최종통제인이 기존 자회사를 인수할 때 형성된 영업권은 그 합병재무제표 중 장부가액에 따라 기존 모회사의 영업권으로 전입한다.  (2) 기존 자회사가 계상하였으나 사용되지 않은 안전생산비용 또는 일반위험준비금은 상황에 따라 처리한다. 기존과 동일하지 않은 통제 하의 기업합병으로 취득한 자회사를 분공사(계열사)로 변경한 경우, 구매일부터 분공사(계열사) 변경일까지 기존 자회사의 안전생산비용 또는 일반위험준비금의 장부가액에 따라 계속 계산하고, 기존 모회사의 특정준비금 또는 일반위험준비금에 전입한다. 기존의 동일한 통제 하의 기업합병으로 취득한 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우, 합병일의 기존 자회사 안전생산비용 또는 일반위험준비금 장부가액에 따라 분공사(계열사)로 변경일까지 계속 계산한 장부가액은 기존 모회사의 특정준비금 또는 일반위험준비금에 전입한다.  (3) 기존과 동일하지 않은 통제 하의 기업합병으로 취득한 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우, 구매일부터 분공사(계열사)로 변경일까지 기존 자회사가 실현한 순손익은 기존 모회사의 유보수익에 전입해야 한다. 기존의 동일한 통제 하의 기업합병으로 취득한 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우, 합병일부터 분공사(계열사)로 변경일까지 기존 자회사가 실현한 순손익은 기존 모회사의 유보수익에 전입해야 한다. 여기에서, 기존 자회사가 실현한 순손익을 기존 모회사의 유보수익으로 전입할 때, 구매일(또는 합병일)에 취득한 기존 자회사의 각 항목별 자산, 부채의 공정가격(또는 장부가액)에 따라 계산하고, 기존 모·자회사의 내부거래로 형성된 미실현손익은 상쇄해야 한다.  기존 자회사가 실현한 기타포괄수익과 지분법으로 결산한 기타 자본변동 등은 상술한 원칙을 참조하여 계산 및 조정하고, 또한 대응되는 기존 모회사 권익항목의 기타포괄수익과 자본잉여금 등 항목에 전입해야 한다.  (4) 기존 모회사는 해당 기존 자회사의 장기지분투자 장부가액과 상술한 원칙에 따라 기존 자회사의 각 항목별 자산, 부채 등을 기존 모회사에 전입한 후 형성된 차액에 대해 자본잉여금으로 조정해야 한다. 자본잉여금으로 상각하기에 부족한 경우, 유보수익을 조정한다.   2) 상술한 상황 이외에, 기존 자회사를 분공사(계열사)로 변경하는 과정 중 기타 원인으로 발생된 각 항목의 자산, 부채의 장부가액과 그 과세표준과 달라 발생된 일시적 차이는 <기업회계준칙 제18호-소득세> 유관 규정에 따라 회계처리 한다.  3) 기타 방식으로 취득한 자회사를 분공사(계열사)로 변경할 경우, 상술한 (1)과 (2)의 원칙을 비교 대조하여 회계처리 한다.  5. 제한형 증권을 수여하는 스톡옵션(stock option) 계획에 대하여, 기업의 어떻게 회계처리를 해야 하나요? 대기기간 내 기업은 제한형 증권의 주당수익 계산에 대한 영향은 어떻게 고려하나요?  답: 이 문제는 주로 <기업회계준칙 제11호-주식지급>, <기업회계준칙 제22호-금융자산의 인식과 계산>, <기업회계준칙 제34호-주당수익>, <기업회계준칙 제37호-금융자산 작성·보고> 등 준칙과 연관된다.  1) 제한형 증권을 수여한 경우 회계처리  상장회사가 실시하는 제한형 증권의 스톡옵션 조치 중 일반적인 방법은 상장회사가 비공개발행 방식으로 스톡옵션 대상에게 일정량의 회사증권을 수여하고, 매각제한기간과 해제기간을 규정하여, 매각제한기간과 해제기간 내 상장유통 및 양도해서는 안 된다. 해제조건에 도달하면, 해제할 수 있다. 만약 전부 또는 일부 증권이 해제되지 않아 무효 또는 폐기될 경우에는 통상적으로 상장회사가 사전에 약정된 가격에 따라 즉시 환매한다.   이와 같은 제한형 증권이 수여되는 스톡옵션 계획에 대해서는 직원에게 발행한 제한형 증권은 유관 규정에 따라 등록등기 등 증자수속을 이행한 경우, 상장회사는 직원이 납부한 주식청약금 수령에 근거하여 주식 및 자본잉여금(주식발행초과금)으로 인식해야 하고, 직원이 납부한 주식청약금에 따라, ‘은행예금’ 등 계정에 차변계상하고, 주식금액에 따라, ‘주식’ 계정에 대변계상하며, 그 차액은 ‘자본잉여금-주식발행초과금’ 계정에 대변계상한다. 동시에, 환매의무는 부채(자사주인수로 처리)로 인식하며, 제한형 증권의 수량 및 대응되는 환매가격에 따라 계산하여 확정된 금액은 ‘자사주’ 계정에 차변계상하고, ‘기타미지급금-제한형 증권 환매의무’(조건을 만족하지 못해 즉시 환매해야 하는 부분을 포함) 등 계정에 대변계상한다.  상장회사는 제한형 증권 매각제한기간과 해제기간 등 관련 조항을 종합적으로 고려하며, <기업회계준칙 제11호-주식지급> 관련 규정에 따라 대기기간을 판단하고, 주식지급과 관련되는 회계처리를 해야 한다. 환매로 발생된 의무로 인식한 부채는 <기업회계준칙 제22호-금융자산 인식과 계산>의 관련 규정에 따라 회계처리를 해야 한다. 상장회사가 제한형 증권 해제조건에 미달하여 환매가 필요한 증권은 지급해야 할 금액에 따라, ‘기타미지급금-제한형 증권 환매의무’ 등 계정에 차변계상하고, ‘은행예금’ 등 계정에 대변계상한다. 동시에, 말소된 제한형 증권 수량과 대응되는 주식금액에 따라, ‘주식’ 계정에 차변계상하고, 말소된 제한형 증권 수량과 대응되는 자사주의 장부가액에 따라 ‘자사주’ 계정에 대변계상하며, 그 차액은 ‘자본잉여금-주식발행초과금’ 계정에 차변계상한다. 상장회사가 제한형 증권 해제조건을 만족하여 환매가 필요하지 않은 증권은 해제증권과 대응되는 부채의 장부가액에 따라 ‘기타미지급금-제한형 증권 환매의무’ 등 계정에 차변계상하고, 해제증권과 대응되는 자사주 장부가액에 따라, ‘자사주’ 계정에 대변계상하고, 만약 차액이 있다면, ‘자본잉여금-주식발행초과금’ 계정에 차변계상 또는 대변계상한다.  2) 대기기간 내 지급한 현금배당의 회계처리와 기본 주당수익의 계산은 상장회사가 대기기간 내 지급한 현금배당의 회계처리 및 기본 주당수익의 계산은 지급된 현금배당의 취소여부에 따라 다른 방법을 채택해야 한다.  (1) 현금배당을 취소할 수 있고, 즉 일단 해제조건에 도달하지 않으면, 환매된 제한형 증권의 보유자는 대기기간 내 받은(또는 이미 받은)현금배당을 취득(또는 필요 시 반환)할 수 없게 된다.   대기기간 내, 상장회사는 제한형 증권 보유자에게 분배해야 할 현금배당을 결산할 때, 미래해제조건의 만족상황을 합리적으로 추정해야 하며, 해당 추정은 주식지급 회계처리 시, 대기기간 내 매 재무상태표일의 권한 행사가 가능한 지분증권 수량에 대한 추정과 일치를 유지한다. 미래 예상에 해제가 가능한 제한형 증권 보유자에 대해 상장회사가 제한형 증권 보유자에게 분배해야 할 현금배당은 이윤분배로서 회계처리를 해야 하며, ‘이윤분배-미지급 현금배당 또는 이윤’ 계정에 차변계상하고, ‘미지급 배당-제한형 증권배당’ 계정에 대변계상한다. 동시에, 분배된 현금배당금액에 따라, ‘기타미지급금-제한형 증권 환매의무’ 등 계정에 차변계상하고, ‘자사주’ 계정에 대변계상한다. 실제 지급 시에는 ‘미지급배당-제한형 증권배당’ 계정에 차변계상하고, ‘은행예금’ 등 계정에 대변계상한다. 미래 예상에 해제가 불가능한 제한형 증권 보유자에 대해 상장회사는 제한형 증권 보유자에게 분배해야 할 현금배당은 관련 부채와 상쇄시키고, ‘기타미지급금-제한형 증권 환매의무’ 등 계정에 차변계상하고, ‘미지급배당-제한형 증권배당’ 계정에 대변계상한다. 실제 지급 시에는 ‘미지급배당-제한형 증권배당’ 계정에 차변계상하고, ‘은행예금’ 등 계정에 대변계상한다. 후속정보는 해제가 불가능한 제한형 증권 수량이 이전의 추정과 상이하다는 표명이며, 해제일까지 예상해제가 불가능한 제한형 증권 수량과 실제 해제되지 않은 제한형 증권 수량이 일치할 때까지 회계추정 변경처리를 해야 한다.  대기기간 내 기본 주당수익을 계산할 때, 분자는 당기에 미래 예상에 해제가 가능한 제한형 증권 보유자에게 분배한 현금배당을 공제해야 하며, 분모에는 제한형 증권 수량을 포함시키지 않는다.  (2) 현금배당을 취소할 수 없고, 즉 해제조건에 도달여부에 관계없이, 제한형 증권 보유자는 여전히 대기기간 내 받은 (또는 이미 받은)현금배당을 취득(또는 반환을 요구 받지 않는)할 권리를 가진다.  대기기간 내, 상장회사가 제한형 증권 보유자에게 분배해야 할 현금배당을 결산할 때, 미래해제조건의 만족상황을 합리적으로 추정해야 하며, 해당 추정은 주식지급 회계처리 시, 대기기간 내 매 재무상태표일의 권한 행사가 가능한 지분증권 수량에 대한 추정과 일치를 유지한다. 미래 예상에 해제가 가능한 제한형 증권 보유자에 대해 상장회사는 제한형 증권 보유자에게 분배해야 할 현금배당은 이윤분배로 회계처리를 해야 하며, ‘이윤분배-미지급 현금배당 또는 이윤’ 계정에 차변계상하고, ‘미지급배당-제한형 증권배당’ 계정에 대변계상한다. 실제 지급 시에는 ‘미지급배당-제한형 증권배당’ 계정에 차변계상하고, ‘은행예금’ 등 계정에 대변계상한다. 미래 예상에 해제가 불가능한 제한형 증권 보유자에 대해 상장회사는 제한형 증권 보유자에게 분배해야 할 현금배당은 당기 원가비용으로 계상해야 하며, ‘관리비용’ 등 계정에 차변계상하고, ‘미지급배당-미지급 제한형 증권배당’ 계정에 대변계상한다. 실제 지급 시에는 ‘미지급배당-제한형 증권배당’ 계정에 차변계상하고, ‘은행예금’ 등 계정에 대변계상한다. 후속정보는 해제가 불가능한 제한형 증권 수량이 이전의 추정과 상이하다는 표명이며, 해제일까지 예상해제가 불가능한 제한형 증권 수량과 실제 해제되지 않은 제한형 증권 수량이 일치할 때까지 회계추정 변경처리를 해야 한다.  대기기간 내 기본 주당수익을 계산할 때, 미래 예상에 해제가 가능한 제한형 증권을 보통주와 함께 잔여이윤분배에 포함하여 기타 지분증권으로 처리해야 하며, 분자는 미래 예상에 해제가 가능한 제한형 증권에 귀속되는 순이윤을 공제해야 하며, 분모에는 제한형 증권 수량을 포함시키지 않는다.  3) 대기기간 내 희석주당수익의 계산    대기기간 내 희석주당수익을 계산할 때, 해제조건에 따라 다른 방법을 채택해야 한다.  (1) 해제조건이 서비스기한 조건에만 해당할 경우, 기업은 재무상태표일에 해제 되지 않은 제한형 증권이 당기 기초(또는 기초 이후의 수여일)에 전부 해제되었다고 가정하고 또한, <기업회계준칙 제34호-주당수익> 중 스톡옵션 관련 규정을 참조하여 제한형 증권의 희석성을 고려해야 한다. 그 중, 권한 행사 가격은 제한형 증권의 발행가격에 재무상태표일에 취득하지 못한 직원서비스는 <기업회계준칙 제11호-주식지급> 관련 규정에 따라 계산하여 확정한 공정가액을 가산한다. 매각제한기간 내 희석주당수익을 계산할 경우 분자는 기본 주당수익 분자를 계산할 때 이미 공제된 미래 예상에 해제가 가능한 제한형 증권 보유자에게 분배한 현금배당 또는 미래 예상에 해제가 가능한 제한형 증권에 귀속되는 순이윤을 가산해야 한다.  (2) 해제조건이 실적조건에 포함될 경우, 기업은 재무상태표일을 해제일로 가정하고 이를 근거로 재무상태표일의 실제실적상황이 해제요구의 실적조건에 만족하는지 여부를 판단해야 한다. 만약 실적조건을 만족한다면, 상술한 해제조건이 서비스기한 조건에만 해당하는 관련 규정을 참조하여 희석주당수익을 계산해야 한다. 만약 실적조건을 만족하지 않는다면, 희석주당수익 계산 시 해당 제한형 증권의 영향은 고려하지 않아도 된다.  본 해석 발표 전, 제한형 증권을 상술한 규정에 따라 처리하지 않은 경우에는 소급하여 조정해야 하고 또한, 각 작성·보고기간의 주당수익을 재 계산하여, 소급조정의 실행이 불확실한 경우는 제외한다.  6. 본 해석 중 특별히 기재한 경우를 제외하고, 기타 문제의 회계처리 규정은 2015년도 및 이후 기간의 재무보고에 적용한다. |  | **关于印发《企业会计准则解释第7号》的通知**  财会[2015]19号    国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财务局，有关中央管理企业：  　　为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第7号》，现予印发，请遵照执行。  　　附件：企业会计准则解释第7号  　　财政部  　　2015年11月4日  附件  企业会计准则解释第7号  　　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：该问题主要涉及《企业会计准则第2号——长期股权投资》、企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则。  　　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，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原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。  　　（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，后续会计期间应如何进行会计处理？  　　答：该问题主要涉及《企业会计准则第9号——职工薪酬》等准则。  　　重新计量设定受益计划净负债或者净资产的变动计入其他综合收益，在后续会计期间不允许转回至损益，在原设定受益计划终止时应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分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：该问题主要涉及《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则。  　　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,应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。  　　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除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。  　　本解释发布前企业的合并财务报表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（不包括反向购买形成的子公司改为分公司的情况），应按以下规定进行会计处理：  　　（一）原母公司（即子公司改为分公司后的总公司）应当对原子公司（即子公司改为分公司后的分公司）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）以及购买日（或合并日）计算的递延所得税负债或递延所得税资产持续计算至改为分公司日的各项资产、负债的账面价值确认。在此基础上，抵销原母公司与原子公司内部交易形成的未实现损益，并调整相关资产、负债，以及相应的递延所得税负债或递延所得税资产。此外，某些特殊项目按如下原则处理：  　　1．原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，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财务报表中商誉的账面价值转入原母公司的商誉。原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，原母公司在合并财务报表中确认的最终控制方收购原子公司时形成的商誉，按其在合并财务报表中的账面价值转入原母公司的商誉。  　　2．原子公司提取但尚未使用的安全生产费或一般风险准备，分别情况处理：原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，按照购买日起开始持续计算至改为分公司日的原子公司安全生产费或一般风险准备的账面价值，转入原母公司的专项储备或一般风险准备；原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，按照合并日原子公司安全生产费或一般风险准备账面价值持续计算至改为分公司日的账面价值，转入原母公司的专项储备或一般风险准备。  　　3．原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，应将购买日至改为分公司日原子公司实现的净损益，转入原母公司留存收益；原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，应将合并日至改为分公司日原子公司实现的净损益，转入原母公司留存收益。这里，将原子公司实现的净损益转入原母公司留存收益时，应当按购买日（或合并日）所取得的原子公司各项资产、负债公允价值（或账面价值）为基础计算，并且抵销原母子公司内部交易形成的未实现损益。  　　原子公司实现的其他综合收益和权益法下核算的其他所有者权益变动等，应参照上述原则计算调整，并相应转入原母公司权益项下其他综合收益和资本公积等项目。  　　4．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后形成的差额，应调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。  　　（二）除上述情况外，原子公司改为分公司过程中，由于其他原因产生的各项资产、负债的入账价值与其计税基础不同所产生的暂时性差异，按照《企业会计准则第18号——所得税》的有关规定进行会计处理。  　　（三）其他方式取得的子公司改为分公司的，应比照上述（一）和（二）原则进行会计处理。  　　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？等待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：该问题主要涉及《企业会计准则第11号——股份支付》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第34号——每股收益》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》等准则。  　　（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，通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。  　　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，上市公司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），按照职工缴纳的认股款，借记“银行存款”等科目，按照股本金额，贷记“股本”科目，按照其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目；同时,就回购义务确认负债（作收购库存股处理），按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额，借记“库存股”科目，贷记“其他应付款——限制性股票回购义务”（包括未满足条件而须立即回购的部分）等科目。  　　上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照《企业会计准则第11号——股份支付》相关规定判断等待期,进行与股份支付相关的会计处理。对于因回购产生的义务确认的负债，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》相关规定进行会计处理。上市公司未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票，按照应支付的金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额，借记“股本”科目，按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积——股本溢价”科目。上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票，按照解锁股票相对应的负债的账面价值，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，按照解锁股票相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，如有差额，则借记或贷记“资本公积——股本溢价”科目。  　　（二）等待期内发放现金股利的会计处理和基本每股收益的计算上市公司在等待期内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）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。  　　等待期内，上市公司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,该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司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，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；同时，按分配的现金股利金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“库存股”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不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，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。  　　等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除当期分配给预计未来可解锁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）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。  　　等待期内，上市公司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,该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司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，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用，借记“管理费用”等科目，贷记“应付股利——应付限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不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，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。  　　等待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）等待期内稀释每股收益的计算  　　等待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。锁定期内计算稀释每股收益时，分子应加回计算基本每股收益分子时已扣除的当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利或归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润。  　　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、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年年度及以后期间的财务报告。 |