



Grant Thornton
致同

法规快讯（中国）

——财政部印发企业会计准则解释第7号

2015年11月13日



2015年11月13日，财政部发布了《关于印发〈**企业会计准则解释第7号**〉的通知》（财会[2015]19号），对五大会计问题进行了解释，涉及丧失控制权的投资方会计处理、重新计量设定受益计划净负债或者净资产的会计处理、子公司发行权益工具母公司如何并表的会计处理、子公司改为分公司后母公司的会计处理、限制性股票的股权激励计划的会计处理等方面的问题。



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**视同处置**确认损益。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，后续会计期间应在原设定受益计划终止时将原计入其他综合收益的部分全部**结转至未分配利润**。子公司发行优先股等其他权益工具的，母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”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**及当期**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**。母公司直接控股的全资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，按照原子公司持续计算的账面价值计入专项储备或一般风险准备。对于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，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），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”等科目；对于预计未来可解锁限制性股票持有者，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；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可撤销现金股利及不可撤销的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**；等待期内计算稀释每股收益时，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，解锁条件包含业绩条件的而不满足业绩条件的，计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。

需要追溯调整的包括：子公司发行优先股等其他权益工具的，计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，可累积股利与不可累积但已宣告发放的股利的扣除；授予限制性股票的会计处理、锁定期内发放现金股利的会计处理、基本每股收益和稀释每股收益的计算。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。

除了限制性股票在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外，解释7号与此前的征求意见稿基本一致。另外，原在征求意见稿中的“商业银行或其子公司应当如何对其发行的理财产品进行会计核算和列报”及“商业银行应当如何判断是否控制其发行的理财产品”未在正式稿中出现。

相关概要如下：

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。

准则规定：

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（2014 修订）第十五条 ……

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，**处置后的剩余股权**能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时，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。

致同解读：

本条规范了其他投资方单方增资导致投资方对子公司投资比例被动稀释并丧失控制权的个别财务报表的处理。CAS 2 规定了因丧失控制权从成本法转为权益法时剩余股权的核算，但未明确持股比例下降部分（被动减资部分）所对应的长期股权投资原账面价值与按照新的持股比例确认的净资产份额之间差额的处理：是计入“资本公积”还是“投资收益”？

解释 7 号明确了被动减资丧失控制权时的处理——个别财务报表“视同处置”，有关差额计入当期损益。

实务处理时，还需进一步注意的事项：（1）在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时，应以被投资单位初始投资日的可辨认净资产公允价值为基础进行持续计量。（2）如果原投资方个别财务报表中存在与本权益投资有关的其他综合收益项目，在本次被动稀释时，还应当按处置下降比例结转有关其他综合收益计入当期损益或未分配利润。

其他投资方单方增资导致投资方对子公司投资比例被动稀释但没有丧失控制权的情形下，投资方的合并财务报表应作为权益性交易，有关差额计入资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。但投资方的个别财务报表是否进行处理目前准则尚未明确。

CAS 2 规定了其他投资方单方增资，导致投资方对联营或合营企业的投资比例被动稀释但没有丧失重大影响的情形下的有关处理，即投资方应当按照剩余的持股比例确认本投资方应享有的联营企业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资本公积。但在这种情况下，长期股权投资初始成本中内含的商誉，是否按处置比例一并结转，目前准则尚未明确。

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。

准则规定：

《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》（2014 修订）第十六条……

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，应计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业可以在**权益范围内转移**这些在其他综合收益中确认的金额。

致同解读：

CAS 9 未明确重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动在权益内部结转的具体科目——资本公积/留存收益？。

解释 7 号明确该等以后不能重分类进损益的其他综合收益在计划终止时转至未分配利润。

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。

准则规定：

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应用指南（2014）三、金融负债和权益工具的区分（一）金融负债和权益工具区分的总体要求 3. 相关会计科目……

“其他权益工具”科目的使用说明如下：（1）本科目核算企业发行的**除普通股以外**的归类为权益工具的各种金融工具。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（2014 修订）

第三十一条 子公司所有者权益中**不属于母公司的份额**，应当作为少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。

第三十五条 子公司当期净损益中**属于少数股东权益的份额**，应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。

致同解读：

净利润包括“归属于母公司股东的净利润”和“少数股东损益”，其中“母公司股东”是指母公司的普通股持有者（及母公司自身其他权益工具持有者），“普通股”是劣后于所有其他类别权益工具的一种权益工具，只有其他类型股份（如优先股、划分为权益的永续债）已参与利润分配后，普通股才分享利润。因此其他权益工具持有者并不享有“归属于母公司股东的净利润”，而是与少数股东地位类似。可累积股利与不可累积但已宣告发放的股利均属于母公司股东利益的扣减项，因此应在列报“归属于母公司股东的净利润”时扣除。

CAS 33 明确不属于母公司的权益在“少数股东权益”项目列示，但未明确不属于母公司的损益中少数股东享有之外的部分如何列示。

解释 7 号将其他权益工具持有者享有的税后利润部分在“少数股东损益”列示。

另外，对于划分为负债的优先股，其股息或其他分配均作为融资费用处理，已经计入利润表。因此，无论优先股是划分为权益工具还是金融负债，归属于此类股份的股利及其他分配和调整在计算“归属于母公司股东的净利润”时，均应扣除。

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。

准则规定：

《企业会计准则第 20 号——企业合并》第二章 同一控制下的企业合并

第六条 合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。

致同解读：

子公司改为分公司，属于集团内部资本重组，集团控制的资源并未发生变化，因此不应确认新的资产或负债，也不会产生新的利得或损失。故相关资产、负债在合并报表/母公司报表中的价值不变。

原非同一控制下企业合并的廉价购买利得仍计入留存收益。对于原非同一控制下企业合并的商誉及原同一控制下企业合并中最终控制方收购原子公司时形成的商誉，由于商誉所依附的资产组仍存在，故商誉不会因为法人实体的消失而消失，只是从原合并报表转为原母公司个别报表。

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。

准则规定：

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南（2014）第三章 合并程序四、合并财务报表

的编制程序（四）计算合并财务报表各项目的合并金额。

5. “专项储备”和“一般风险准备”项目由于既不属于实收资本（或股本）、资本公积，也与留存收益、未分配利润不同，在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，应当**按归属于母公司所有者的份额予以恢复**。

致同解读：

“专项储备”和“一般风险准备”由于其专用性，需按原计提及使用情况持续反映其余额，并不会因法人主体的消失而消失。

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。

准则规定：

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（2014 修订）

第三十八条

母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

第三十二条

母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

致同解读：

子公司改为分公司，属于集团内部资本重组，集团控制的资源并未发生变化，故原在合并报表体现

的收益随着子公司的消失而在原母公司个别报表体现。

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。

准则规定：

《企业会计准则第 40 号——合营安排》应用指南（2014）九、关于衔接规定（二）原合营企业重新分类为共同经营时的衔接处理

按享有份额确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额之间存在差额的原因包括但不限于：一是长期股权投资发生过减值（此时资产与负债的净值可能较高）；二是合营方对单独主体中个别资产的权利份额与对长期股权投资进行权益法核算时的份额不同，如合营方可能拥有单独主体表决权股份的 45%，但是对单独主体中某一资产的权利份额仅为 40%（此时资产与负债的净值可能较低）。

致同解读：

参考 CAS 40 所述的按享有份额确认的各项资产和负债的净额与原长期股权投资账面价值之间可能因减值而产生差额。子公司改为分公司，属于集团内部重组，集团控制的资源并未发生变化，因此不应确认新的资产或负债，也不会产生新的利得或损失。

解释 7 号规定此差额应调整资本公积。

资本公积不足冲减的，冲减归属于母公司的盈余公积，盈余公积不足冲减的，冲减归属于母公司的未分配利润。

（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。

准则规定：

《企业会计准则第 18 号——所得税》第四条

企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。

致同解读：

暂时性差异应遵循 CAS 18。

（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。

准则规定：

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2014 修订）

第七条 企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具。

第十条 金融负债与权益工具的区分：（一）如果企业**不能无条件地避免**以交付现金或其他金融资产

来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。

第十二条 对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。

……附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动，利率或税法变动，发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。

致同解读：

限制性股票未来是否可以解锁，取决于职工是否满足服务期条件或/和企业是否能达成业绩条件。其中职工是否离职不由企业控制，即企业不能无条件地避免以现金回购限制性股票的合同义务；而是否能达成业绩条件，属于发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项，即限制性股票是附有或有结算条款的金融工具。两种情形下企业不能无条件地避免以现金回购限制性股票的合同义务，因此发行的限制性股票属于企业的金融负债。

法律上虽然已经体现为股本的增加，但会计上仍作为金融负债核算。解释 7 号规定通过“库存股”科目来弥合法律形式与经济实质的差异。与此前《关于回购限制性股票的会计处理的复函》（财会便[2014]15号）的原则一致。另外，确认的金融负债在“其他应付款”核算，由于员工离职时间不确定，因此不作为长期应付款核算。

实务中，有的上市公司对回购义务可能未确认负债；或者确认负债时，借记的“库存股”金额仅为股本金额，未包含股本溢价。

（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。

准则规定：

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2014 修订）

第二十一条 金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利（或股息）、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益。

第二十二条……发行方对权益工具持有方的分配应作利润分配处理，发放的股票股利不影响所有者权益总额。

《企业会计准则第 34 号——每股收益》

第四条 企业应当按照归属于普通股股东的当期净利润，除以发行在外普通股的加权平均数计算基本每股收益。

第六条 新发行普通股股数，应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。

致同解读：

限制性股票会计属性上划分为金融负债，但对分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利作为利润分配进行会计处理（视同其他权益工具），同时，解释 7 号规定在做利润分配的同时，冲减原就限制性股票发行确认的负债并减少库存股。

对于应分配给预计未来不可解锁的限制性股票持有者的不可撤销的现金股利计入当期成本费用则符合 CAS 37 的规定。

基本每股收益是归属于普通股股东收益，而限制性股票持有者尚不属于普通股股东，因此应扣除归属于限制性股票持有者的不可撤销的现金股利（归属于预计未来不可解锁限制性股票的现金股利已经计入当期成本费用，进行了扣除）。

基本每股收益不包括任何或有可发行股份。限制性股票在解锁前，不属于发行在外的普通股，因此不应包含在分母（发行在外普通股的加权平均数）中。

（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。

准则规定：

《国际会计准则第 33 号——每股收益》

45. 在计算稀释每股收益时，主体应假定会行使该主体的具有稀释性的期权和认股权证。来自这些工具的收入，应看作是按当期普通股的平均市场价格发行普通股所取得的。已发行普通股股数，与当期原本按普通股的平均市场价格会发行的普通股股数之间的差额，应作为未收取对价的普通股发行处理。

47A. 适用《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》的股票期权和其他以股份为基础支付协议，第 46 段中提及的发行价格，以及第 47 段中提及的行权价格，应包括未来将会提供给主体的所有商品和服务的公允价值。这些商品和服务按照股份期权或者其他以股份为基础支付协议来提供。

48. 计算稀释每股收益时，具有固定或可确定条款的雇员股票期权，和未达到可行权条件的普通股，**作为期权处理**，即使其可能视授予与否而定。在其授予日就应将它们视为发行在外股份来处理。以业绩为基础的雇员股票期权，作为或有可发行股份处理，因为它们的发行除要随着时间的推移之外，还要视是否满足特定条件而定。

《企业会计准则第 34 号——每股收益》

第七条 企业存在稀释性潜在普通股的，应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行在外普通股的加权平均数，并据以计算稀释每股收益。**稀释性潜在普通股**，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。

第九条 计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与**假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股**而增加的普通股股数的加权平均数之和。计算稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数时，以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初转换；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换。

第十条 认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

增加的普通股股数 = 拟行权时转换的普通股股数 - 行权价格 × 拟行权时转换的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格

致同解读：

“假设转换法”（if converted method）要求假设所有潜在普通股在期初（当期发行则为发行日）均已转换为普通股。解锁条件仅为服务期限条件的限制性股票，作为期权进行处理，应假设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。故分子分母均应考虑限制性股票的影响——分子加回、分母假设转换。

每份期权的假设行权收入为限制性股票的授予价格加上根据 CAS 11 计算的归属于未来服务且尚未确认的费用（在期权授予日的计算结果）。

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。

准则规定：

《国际会计准则第 33 号——每股收益》

5. …或有可发行普通股，是一旦满足或有股份协议中的特定条件，就可发行的、几乎不收取或只收

取少量现金或其他对价的普通股。

24. 或有可发行股份只有从所有必要条件均满足（即相关事项已发生）之日起，才能作为发行在外的股份，纳入基本每股收益的计算。仅仅随着时间的推移即可发行的股份不属于或有可发行股份，因为时间的推移是确定的。或有可退回的（即可被收回）发行在外普通股不作为发行在外的股份处理，因此排除在基本每股收益计算之外，直至该股份不再可被收回之日。

48. 计算稀释每股收益时，具有固定或可确定条款的雇员股票期权，和非授予的普通股，作为期权处理，即使它们可能视授予与否而定。在其授予日就应将它们视为发行在外股份来处理。**以业绩为基础的雇员股票期权，作为或有可发行股份处理**，因为它们发行除要随着时间的推移之外，还要视是否满足特定条件而定。

52. 与计算基本每股收益相同，如果满足条件（即事项已经发生），或有可发行股份是作为发行在外股份处理，且包括在稀释每股收益的计算中。或有可发行股份应从期初（若晚于期初，则从或有股份协议签订日起）开始就包括在内。如果条件未满足，包括在稀释每股收益计算中的或有可发行股份数量，应当以如果当期期末就是或有期间期末将会发行的股份数量为基础确定。或有期间届满时，若条件仍不满足，则不允许重述报表。

致同解读：

假设或有期间于资产负债表日结束，如果或有条件根据报告期末的已知信息被认为已经满足，则在或有可发行股份在具有稀释性时，被当作发行在外的股份，并包括在稀释每股收益的计算中。当或有可发行股份的数量取决于收益水平时，稀释每股收益的计算即应包括基于当前收益金额将发行的股份。

计算稀释性每股收益时，应基于历史信息而不是对未来的预测或预期，且不考虑或有发行发生的可能性。正确的分析方法是假设报告期末即或有期间期末，应衡量当期实现的业绩是否可被视为整个或有期间实现的业绩。因此，一个期间的平均数与其被视为该期间的累计金额效果相同。计算中期报告的稀释每股收益时，类似的考虑也适用。

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。

致同解读：

需要追溯调整的包括：

子公司发行优先股等其他权益工具的，计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，可累积股利与不可累积但已宣告发放的股利的扣除。

授予限制性股票的会计处理、锁定期内发放现金股利的会计处理、基本每股收益和稀释每股收益的计算。

www.grantthornton.cn

“致同”是指致同成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（致同国际）的成员所。致同国际与各成员所并非全球合伙关系。致同国际和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。致同国际不向客户提供服务。致同国际与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。

Grant Thornton

扫描二维码
了解致同如何
释放增长潜能

Scan QR code,
to learn how we
unlock your potential

