

企业会计准则实施技术联络小组会议

(第 2 期)

2016 年 10 月 19 日

签发：应唯

会议纪要

2016 年 9 月 21 日，根据《企业会计准则实施技术联络小组会议工作方案》，2016 年第二次技术联络小组会议在京召开。会议由财政部会计司副司长舒惠好主持。中国工商银行财会部、中国石油天然气集团公司财务部、中远海运集团有限公司财管部、中国人寿保险股份有限公司财务部，以及毕马威华振、立信、安永华明、瑞华、普华永道、德勤华永等会计师事务所共十个单位的相关负责人和技术骨干参加了会议。会计司应唯巡视员出席了会议，相关处室负责同志及代表参加了会议。会上，各成员单位重点讨论了“股权激励有关会计问题”等九个问题；最后，舒惠好副司长对本次会议进行了小结。现将有关情况纪要如下：

一、关于因参与集团股权激励计划而被集团收取费用的会计处理

【背景或案例】：公司的员工参与了集团公司主导并实

施的股权激励计划，集团公司因此按照一定金额向公司收取费用。公司对于集团公司收取的这部分费用应当如何进行会计处理？

举例说明：A 公司是一家上市公司 B 的子公司，A 公司的员工参与了上市公司的股权激励计划。按照股权激励计划，员工在 A 公司工作满 3 年将无偿取得 100 股 B 公司的股票。假设在授予日，B 公司股票价值为 10 元/股。3 年后，员工满足了所有可行权条件，B 公司将股票过户给员工。与此同时，B 公司按照当天股价 28 元/股向 A 公司收取了相关费用 2800 元。对于被收取的 2800 元费用，A 公司应当如何进行会计处理？

会议分析了以下三种观点：

观点 1：A 公司确认的成本费用等于按照以权益结算的股份支付所计量的成本费用 1000 元，向 B 公司缴纳的 2800 元冲减权益。理由是，A 公司员工参与集团股权激励计划，A 公司应按以权益结算的股份支付业务处理，即确认相关成本费用；向其母公司 B 缴纳有关费用属于权益性交易，不计入损益。

观点 2：A 公司确认成本费用 2800 元。理由是，该业务的实质是，A 公司接受了员工的服务并因此支付了 2800 元的成本费用。

观点 3：A 公司确认成本费用 3800 元。理由是，A 公司

员工参与集团股权激励计划，A 公司应按以权益结算的股份支付业务处理，确认有关成本费用 1000 元；此外，向 B 公司交纳的 2800 元，在不明确母公司收费是否属于权益性交易的情况下，也应作为成本费用处理。

会议初步意见，该案例属于个案，不具普遍性，且根据现有信息不足以形成倾向性意见，暂不纳入企业会计准则解释（以下简称准则解释）。

二、关于通过持股平台实施的股权激励计划

【背景或案例】：H 公司（报告主体）为上市公司，为激励公司骨干员工，2013 年 1 月 1 日 H 公司（委托人）委托 S 信托公司（受托人）成立以有关员工为受益人的信托计划。H 公司出资 5700 万元并将出资款汇至信托专用资金账户，信托计划应当在收到信托资金的一年内，在二级市场购入 H 公司股票；一经购入即长期持有，不得再进行任何买卖交易（因 H 公司向受益人分配的指令而出售的交易除外）。除 H 公司股票之外，信托计划不允许购入和持有其他股票或有价证券。截止 2013 年资产负债表日，信托计划通过二级市场累计增持 H 公司股份 380 万股，占 H 公司总股本的 0.9%。

信托计划的受益人为 H 公司 47 名骨干，H 公司根据受益人所承担的岗位职责、任职期限等确定了各受益人的分配额度。受托人未来根据 H 公司的指示将信托财产变现所得以现金形式向受益人进行分配：受益人在 2023 年 1 月 1 日可

获得归属于本人份额的 50%，其余份额在达到法定退休年龄后获得；个别受益人后续发生不符合受益条件的情况（在行权期内离职、重大工作失误等），H 公司将其受益份额在其他受益人之间进行调整，任何情况下 H 公司不享有信托收益。H 公司进行现金分红的，S 信托公司按 H 公司的指令将有关分红分配给各受益人。

该业务是否属于股份支付？若属于股份支付，应如何进行会计处理？

会议分析了以下三种观点：

观点 1：属于以权益结算的股份支付。理由是，H 公司支付的现金金额是既定的，所以应当作为以权益结算的股份支付处理。

观点 2：属于以现金结算的股份支付。理由是，H 公司同员工结算的方式是现金，员工并未获得 H 公司股份，因此，应当作为以现金结算的股份支付处理。

观点 3：H 公司有权将其受益份额在其他受益人之间进行调整，一定程度上类似于利润分享计划。

会议初步意见，H 公司所支付的现金金额是既定的，不属于现金结算的股份支付；公司有权调整受益人，似也不属于权益结算的股份支付；就此案例而言，似应作为职工薪酬处理，建议各成员单位对现实案例和做法进行进一步梳理和研究。由于准则已有明确规定，该问题拟不纳入准则解释。

三、企业是否应将激励员工而设立的结构化主体纳入合并财务报表范围

【背景或案例】：A 公司为激励员工，通过第三方证券公司设立了结构化主体 B（合伙企业）。B 的出资人为 A 公司的高级管理人员，相关资金全部来源于 A 公司为这些高管提取的绩效奖金。在满足 3 年的服务期之后，这些高管可享有 B 的资产份额；如不满足，B 的相应资产份额将返还给 A 公司。实务中，不同安排下 B 的投资范围有所不同，有的安排投资至 A 公司的股票（可能倾向于作为股份支付处理）；有的安排投资至 A 公司正在开发的某项目，并分享该项目的未来利润（可能倾向于作为职工薪酬处理）。实务中有些安排下，B 可以进行相应融资。在 A 公司角度上，当上述安排作为职工薪酬处理时，如果 A 公司控制 B，A 是否应将 B 纳入合并财务报表，并逐项反映 B 的资产及负债？

会议分析：该问题涉及对职工薪酬准则和合并财务报表准则的协调问题。企业（如 A 公司）设立特殊目的实体（如结构化主体 B）的，通常应将其纳入合并财务报表范围；结构化主体 B 中的有关员工激励计划按照有关准则进行会计处理（例如净额列示），并在 A 公司的合并财务报表中进行相应列示。

会议初步意见，由于准则已有明确规定，该问题拟不纳入准则解释。

四、职工薪酬、金融工具等准则在股权激励业务中的应用

【背景或案例】:2013 年 1 月,为奖励并激励骨干员工,A 公司(报告主体,非上市公司)向 50 名高级经理以上职务的骨干员工以低于公允价值的价格发行股份。每名骨干员工向 A 公司出资 4 万元,共出资 200 万元。增资后,员工持有 A 公司 5%股份,享有表决权和利润分配权。A 公司如何进行利润分配由其自主决定。对于员工持有的公司股份,《员工股权激励管理办法》规定:(1) 员工禁止私自转让其出资;(2) 员工达到法定退休年龄、离职、辞退或死亡的,由公司出资收购其股份;(3) 员工退休或死亡由公司回收出资的,按照公司确定的股份价格(每股初始出资额+A 公司截至回收日累计每股留存收益)回收;股东因离职或被辞退由公司回收出资的,公司按照初始出资额退还出资。2013 年 12 月 31 日,A 公司实现净利润 1000 万元(不包括员工持股对当期利润的影响),当年没有骨干员工离职,公司预计 50%的骨干员工将工作至法定退休年龄。2014 年 5 月,A 公司宣告利润分配 800 万元,其中向员工股东共分配 40 万元,当年没有骨干员工离职。

该业务是否属于股份支付? 若不属于股份支付,该交易应如何进行会计处理?

会议分析,A 公司于 2013 年 1 月对符合条件的员工发行

股份，发行价格低于股份的公允价值，但从退出价格来看，员工无法享有公司股份增值所带来的收益。由于员工既未真正享有公司股权，未来退出取得的现金也不取决于结算时企业自身权益工具的公允价值，因此该业务不适用股份支付准则，而适用职工薪酬准则。

会议初步意见：A 公司应将该业务作为职工薪酬处理。由于现行准则已有明确规定，该问题拟不纳入准则解释。

五、关于委托受托经营业务的会计处理

【背景或案例】：根据现行准则，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。涉及委托受托经营业务时，对控制的判断较为复杂。瑞华和立信会计师事务所参会代表提出了“委托贷款+托管”、“同一控制下企业合并前的短期托管”、“子公司托管”以及“资产托管”等案例。会议对案例进行了讨论。

会议要求有关参会代表进一步收集、整理实务中的有关情况，在此基础上探索如何判断委托受托经营业务中“控制”的路径，并及时向会计司反馈意见和建议。

六、关于与少数股东交易的或有对价后续计量的会计处理

【背景或案例】：P 公司持有 S 公司 100%的股权，P 公司控制 S 公司。2012 年 1 月，P 公司以 1000 万元现金向 T 公司出售 S 公司 10%的股权，交易完成后，P 公司和 T 公司

分别持有 S 公司 90%和 10%的股权。同时，P 公司和 T 公司约定，股权交割日起 3 年内，如果 S 公司的净利润和收入达到既定指标，则 T 公司应额外再向 P 公司支付 100 万元。假设交易日 1000 万对价处于合理的估值区间，S 公司业绩达标，P 公司期后实际向 T 公司收取 100 万元对价。

P 公司合并财务报表中应如何就该或有对价安排进行会计处理？

会议分析了以下两种观点。

观点 1：该或有对价的后续公允价值变动计入当期所有者权益。理由是，交易日之后，双方股东根据期后业绩进行相互补偿（或有对价），仍然属于股东之间的交易即权益性交易，有关会计处理不应影响损益。

观点 2：该或有对价的后续公允价值变动计入当期损益。理由是，基于交易日后新发生的事项对或有对价进行后续调整的，该调整和与少数股东的交易本身无关，且该调整因素与交易日后报告主体的经营业绩和财务状况有关，应根据金融工具准则的相关规定，将该或有对价的后续公允价值变动计入当期损益。

会议初步意见：倾向于观点 2。理由是，或有对价的安排本身符合金融工具的定义，后续变动应计入损益。此外，基于交易日后新发生的事项而对或有对价进行后续调整，该调整本身和与少数股东的交易本身无关。由于现行准则已有

明确规定，该问题拟不纳入准则解释。

七、关于集团内无偿划拨可供出售金融资产的会计处理

集团内无偿划拨有关资产通常按权益性交易的原则进行会计处理，将视划出方和划入方在集团内的相对关系，按照划转资产的账面价值，分别调整权益或长期股权投资，通常不应对划入方和划出方产生损益影响。但是，当划出的资产为可供出售金融资产时，根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》第十二条，原直接计入所有者权益的公允价值累计变动应计入当期损益。集团内无偿划拨可供出售金融资产的，划出方原计入其他综合收益的累计公允价值变动应如何结转？

会议分析了以下两种观点。

观点 1：应按权益性交易的原则进行会计处理。划出方的可供出售金融资产账面价值以及相关的其他综合收益，应当调整资本公积。

观点 2：应按金融工具准则的规定进行会计处理。划出方应当将计入其他综合收益的部分转入当期损益。

会议初步意见，《关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》、《企业会计准则解释第 5 号》等文件都在不同程度上规定了投资方对被投资单位的捐赠、债务豁免或代为偿债等业务事项的会计处理，明确有关业务事项的经济实质表明属于投资方对被投资单位的捐赠、债务豁免或代为偿

债等属于资本性投入的，被投资单位应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）。在实务中，被投资单位通常按照以上规定进行会计处理；投资方则通常将与捐赠、债务豁免等相关的支出或损失计入营业外支出；建议各成员单位对现实案例和做法进行进一步梳理和研究。考虑到现有准则和准则解释等已体现了类似交易事项的处理原则，以及该问题尚未具有普遍性，拟不将其纳入准则解释。

八、关于受同一方最终控制时间不满1年的业务合并的会计处理

【背景或案例】：A 公司和 B 公司分别从事游戏开发和游戏运营业务，同受实际控制人甲某控制。甲某于 2015 年 9 月从第三方取得新三板公司 M（报告主体）的控制权，并拟将 A 公司和 B 公司的游戏业务进行整合，逐步装入 M 公司。M 公司原有的资产和业务规模远小于 A 公司和 B 公司的游戏业务，且甲某收购 M 公司之后，M 公司原有业务（与游戏业务不相关）不再开展。甲某取得 M 公司控制权后，A 公司和 B 公司以 1 元对价将其游戏发行与运营业务相关的合同转让给 M 公司，并由 M 公司聘用与这些合同相关的游戏运营人员及研发人员。至 2016 年 5 月 M 公司完成对上述游戏业务的收购。截止 2016 年 5 月，游戏开发和运营业务已全部转移至 M 公司，但 M 公司受甲某控制的时间未达到 1 年，M 公司对此应如何进行会计处理？此外，根据现行准则规定，

同一控制下的企业合并，合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。M 公司自 2015 年 9 月起受最终控制方甲某控制，因此在 M 公司合并财务报表中，游戏业务是否只能追溯至 2015 年 9 月？

会议讨论，根据该案例，甲某先收购 M 公司，再将游戏业务注入 M 公司，满足准则所规定的同一控制下企业合并条件的，应据此进行会计处理；不满足准则所规定的同一控制下企业合并条件，且从经济实质上分析属于将游戏业务置入 M 公司并取得 M 公司控制权的，应作为反向购买交易处理。

会议初步意见，企业应当根据准则有关规定，结合具体情况判断企业合并业务的经济实质，并进行相应的会计处理。由于该问题涉及职业判断，拟不纳入准则解释。

九、关于母公司在个别财务报表中如何核算其控制的结构化主体的权益性投资

【背景或案例】：在某些情况下，银行、证券公司、保险公司等金融企业可能直接持有其所控制的结构化主体（例如信托计划、资产管理计划等）的份额。以上金融企业在其个别财务报表中，应当如何对这些投资进行核算？

会议分析，根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（以下简称 2 号准则），投资方对于能够对被投资单位施加控制的权益性投资，应作为长期股权投资，按成本法核算；

有关投资不属于权益性投资的，则应作为债权性投资，按照金融工具准则进行分类和计量。但是，企业对各类结构化主体的投资属于权益性投资还是债权性投资，如何进行判断，是一个复杂的问题。由于业务本身具有复杂多样性，实务中做法也不尽一致，建议先由各成员单位对现实案例和做法进行归集和分析，提出建议的解决方法，再做进一步的考虑。

出席：

企业、会计师事务所代表

财政部会计司应唯巡视员、舒惠好副司长、高大平处长、陈瑜处长、冷冰调研员、王虹调研员

报：赵鸣骥部长助理

发：司内相关处室
