

《企业会计准则第 11 号 ——股份支付》应用指南

三、企业年金基金的投资

企业年金基金投资运营应当遵循谨慎、分散风险的原则,充分考虑企业年金基金财产的安全性和流动性。企业年金基金应当严格按照国家相关规定进行投资。

根据本准则第六条规定,企业年金基金投资公允价值的确定,适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

初始取得投资时,应当以交易日支付的价款(不含支付的价款中所包含的、已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利)计入投资的成本。发生的交易费用及相关税费直接计入当期损益。支付的价款中所包含的、已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利,分别计入应收利息或应收股利。

投资持有期间被投资单位宣告发放的现金股利,或资产负债表日按债券票面利率计算的利息收入,应确认为投资收益。

企业年金基金的投资应当按日估值,或至少按周进行估值。估值日对投资进行估值时,应当以估值日的公允价值计量,公允价值与上一估值日公允价值的差额,计入当期损益(公允价值变动损益)。

投资处置时,应在交易日按照卖出投资所取得的价款与其账面价值(买入价)的差额,确定为投资损益。

四、企业年金基金投资管理风险准备金补亏

企业年金基金按规定向投资管理人支付的管理费,应当按照应付的金额计入当期损益(投资管理人管理费),同时确认为负债(应付投资管理人管理费)。

企业年金基金取得投资管理人风险准备金补亏时,应当按照收到或应收的金额计入其他收入。

五、企业年金基金的账务处理和财务报表的编制

(一)受托人、托管人、投资管理人应当参照《企业会计准则——应用指南》(会计科目和主要账务处理)设置相应会计科目和账簿,对企业年金基金发生的交易或者事项进行会计处理。

(二)企业年金基金财务报表包括资产负债表、净资产变动表和附注。

受托人应当按照本准则的规定,定期向委托人、受益人等提交企业年金基金财务报表。托管人应当按照本准则的规定,定期向受托人提交企业年金基金财务报表。

(三)企业年金基金财务报表附注,除按本准则第二十条的规定进行披露外,还应当披露以下内容:

(1)财务报表的编制基础。

(2)重要会计政策和会计估计变更及差错更正的说明。

(3)报表重要项目的说明,包括:货币资金、买入返售证券、债券投资、基金投资、股票投资、其他投资、卖出回购证券款、收取企业缴费、收取职工个人缴费、个人账户转入、支付受益人待遇、个人账户转出等。

(4)企业年金基金净收入,包括本期收入、本期费用的构成。

(5)资产负债表日后事项、关联方关系及其交易的说明等。

(6)企业年金基金投资组合情况、风险管理政策等。

一、股份支付的含义

本准则第二条规定,股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

企业授予职工期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具,对职工进行激励或补偿,以换取职工提供的服务,实质上属于职工薪酬的组成部分,但由于股份支付是以权益工具的公允价值为计量基础,因此由本准则进行规范。

二、股份支付的处理

股份支付的确认和计量,应当以真实、完整、有效的股份支付协议为基础。

(一)授予日

除了立即可行权的股份支付外,无论权益结算的股份支付或者现金结算的股份支付,企业在授予日都不进行会计处理。

授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”,是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致,该协议获得股东大会或类似机构的批准。

(二)等待期内的每个资产负债表日

股份支付在授予后通常不可立即行权,一般需要在职工或其他方履行一定期限的服务或在企业达到一定业绩条件之后才可行权。

业绩条件分为市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件,如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平才可行权的规定。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件,如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。

等待期长度确定后,业绩条件为非市场条件的,如果后续信息表明需要调整等待期长度,应对前期确定的等待期长度进行修改;业绩条件为市场条件的,不应因此改变等待期长度。对于可行权条件为业绩条件的股份支付,在确定权益工具的公允价值时,应考虑市场条件的影响,只要职工满足了其他所有非市场条件,企业就应当确认已取得的服务。

1. 等待期内每个资产负债表日,企业应将取得的职工提供的服务计入成本费用,计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。

对于权益结算的涉及职工的股份支付,应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积(其他资本公积),不确认其后续公允价值变动;对于现金结算的涉及职工

的股份支付,应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量,确定成本费用和应付职工薪酬。

对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具,应当按照活跃市场中的报价确定其公允价值。对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具,应当采用期权定价模型等确定其公允价值,选用的期权定价模型至少应当考虑以下因素:

- (1)期权的行权价格;
- (2)期权的有效期;
- (3)标的股份的现行价格;
- (4)股价预计波动率;
- (5)股份的预计股利;
- (6)期权有效期内的无风险利率。

2. 等待期内每个资产负债表日,企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计,修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日,最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权数量一致。

根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量,计算截至当期累计应确认的成本费用金额,再减去前期累计已确认金额,作为当期应确认的成本费用金额。

(三)可行权日之后

1. 对于权益结算的股份支付,在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。企业应在行权日根据行权情况,确认股本和股本溢价,同时结转等待期内确认的资本公积(其他资本公积)。

2. 对于现金结算的股份支付,企业在可行权日之后不再确认成本费用,负债(应付职工薪酬)公允价值的变动应当计入当期损益(公允价值变动损益)。

三、回购股份进行职工期权激励

企业以回购股份形式奖励本企业职工的,属于权益结算的股份支付,应当进行以下处理:

(一)回购股份

企业回购股份时,应当按照回购股份的全部支出作为库存股处理,同时进行备查登记。

(二)确认成本费用

按照本准则对职工权益结算股份支付的规定,企业应当在等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值,将取得的职工服务计入成本费用,同时增加资本公积(其他资本公积)。

(三)职工行权

企业应于职工行权购买本企业股份收到价款时,转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积(其他资本公积)累计金额,同时,按照其差额调整资本公积(股本溢价)。

《企业会计准则第12号 ——债务重组》应用指南

一、债务重组的特征

本准则第二条规定,债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。

债务人发生财务困难,是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他原因,导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。

债权人作出让步,是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。债权人作出让步的情形主要包括:债权人减免债务人部分债务本金或者利息,降低债务人应付债务的利率等。

二、用以清偿债务的非现金资产公允价值的计量

债务重组采用非现金资产清偿债务的,非现金资产的公允价值应当按照下列规定进行计量:

(一)非现金资产属于企业持有的股票、债券、基金等金融资产的,应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定确定其公允价值。

(二)非现金资产属于存货、固定资产、无形资产等其他资产且存在活跃市场的,应当以其市场价格为基础确定其公允价值;不存在活跃市场但与其类似资产存在活跃市场的,应当以类似资产的市场价格为基础确定其公允价值;采用上述两种方法仍不能确定非现金资产公允价值的,应当采用估值技术等合理的方法确定其公允价值。

三、债务重组的会计处理

(一)债务人的处理

债务人应当将重组债务的账面价值超过清偿债务的现金、非现金资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债务账面价值之间的差额,在满足《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》所规定的金融负债终止确认条件时,将其终止确认,计入营业外收入(债务重组利得)。

非现金资产公允价值与账面价值的差额,应当分别不同情况进行处理:

非现金资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》的规定,以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。

非现金资产为固定资产、无形资产的,其公允价值和账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出。

非现金资产为长期股权投资的,其公允价值和账面价值的差额,计入投资损益。

(二)债权人的处理

债权人应当将重组债权的账面余额与受让资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债权的账面价值之间的差额,在满足《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》所规定的金融资产终止确认条件时,将其终止确认,计入营业外支出(债务重组损失)等。

重组债权已计提减值准备的,应当先将上述差额冲减已计提的减值准备,冲减后仍有损失的,计入营业外支出(债务重组损失);冲减后减值准备