

师事务所与保险公司对合同条款或赔偿事项有争议的,应当按照通常理解予以解释。有两种以上解释的,人民法院或者仲裁机构应当作出有利于会计师事务所的解释。

第十八条 省级财政部门、注册会计师协会可以会同省级保险监督管理部门、保险行业协会组织成立职业责任保险专家委员会,对履行保险合同可能产生的争议提供专家鉴定意见,供司法机关或有关方面参考。

第四章 监督检查

第十九条 会计师事务所应当在每年5月31日之前将职业责任保险保单复印件或者保险公司出具的该会计师事务所已投保职业责任保险的相关证明报所在地省级财政部门和注册会计师协会备案。

保险合同发生变更或解除的,会计师事务所应当将变更后的相关证明或新签订保险合同的相关证明报所在地省级财政部门和注册会计师协会备案。

第二十条 省级以上财政部门和注册会计师协会需要保险公司协助提供会计师事务所的投保、出险和理赔等必要信息的,保险公司应当提供。

第二十一条 省级以上财政部门和保险监督管理部门

分别对会计师事务所和保险公司办理职业责任保险的情况进行监督检查,必要时可开展联合检查。

第五章 罚 则

第二十二条 会计师事务所违反本办法规定的,由省级以上财政部门责令限期改正,逾期未改正的,列为重点监管对象并予以公告,提请审计业务委托方、其他利害关系人和社会公众关注该会计师事务所的职业责任赔偿能力。

第二十三条 保险公司办理会计师事务所职业责任保险,违反有关保险条款和保险费率管理规定的,由保险监督管理部门依照《中华人民共和国保险法》和有关规定予以处罚。

第六章 附 则

第二十四条 本办法自2015年7月1日起施行。本办法施行后,此前有关规定与本办法不一致的,以本办法为准。

第二十五条 在本办法施行前已设立的会计师事务所,鼓励其在5年内尽快完成由提取职业风险基金向投保职业责任保险的过渡。

在本办法施行后新设立的会计师事务所,鼓励其优先采用投保职业责任保险的方式提高职业责任赔偿能力。

商品期货套期业务会计处理暂行规定

(2015年11月26日 财政部 财会[2015]18号)

为规范企业商品期货套期业务的会计处理,使财务报表更好地反映企业商品价格风险管理活动的目标、过程和结果,促进企业利用商品期货进行风险管理,根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等相关规定,制定本规定。

一、适用范围

企业开展商品期货套期业务,可以执行本规定或《企业会计准则第24号——套期保值》。企业执行本规定的,应当遵循本规定所有适用条款,对商品期货套期业务不得继续执行《企业会计准则第24号——套期保值》以及《企业会计准则第37号——金融工具列报》中有关套期保值的相关披露规定。

企业开展商品期货套期业务,满足本规定应用条件的,可以按本规定的套期会计方法进行处理。

二、相关定义

(一) 商品期货套期

本规定所称商品期货套期,是指企业为规避现货经营中的商品价格风险,指定商品期货合约为套期工具,使套期工具公允价值或现金流量变动,预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动。

(二) 套期关系

本规定所称套期关系,是指企业为套期会计处理需要而指定的、被套期项目和套期工具在商品期货套期中的对应关系。

(三) 被套期项目公允价值或现金流量变动

本规定所称被套期项目公允价值或现金流量变动,是指在套期关系存续期间被套期项目公允价值或现金流量因被套期商品价格风险而产生的变动。

(四) 确定承诺

本规定所称确定承诺,是指在未来特定日期或期间,以特定价格购买或销售特定数量商品现货、具有法律约束力的协议。

(五) 预期交易

本规定所称预期交易,是指尚未成为确定承诺但预计发生的商品现货采购或销售。

(六) 项目的组成部分

本规定所称项目的组成部分,是指小于某一项目(指一项或一组存货、尚未确认的确定承诺以及很可能发生的预期交易,下同)整体公允价值变动或现金流量变动的部分,包括风险成分和名义金额的组成部分。

本规定所称风险成分,是指项目整体价格风险中特定的一个或多个风险组成部分(例如航空煤油价格中的原油基准价格、铜线价格中的铜基准价格)。

本规定所称名义金额的组成部分,是指项目整体金额或数量的特定部分,可以是项目整体的一定比例部分(例如1 000吨铜存货中的20%),也可以是项目整体的某一层级部分(例如某月购入的前100桶原油或某月售出的前100兆瓦小时的电力)。

(七)套期有效性

本规定所称套期有效性,是指套期工具公允价值或现金流量变动与被套期项目公允价值或现金流量变动的抵销程度。套期工具公允价值或现金流量变动大于或小于被套期项目公允价值或现金流量变动的部分为套期无效部分。

(八)风险管理目标

本规定所称风险管理目标,是指企业在某一特定套期关系层面上,确定如何指定套期工具和被套期项目,以及如何运用指定的套期工具对指定为被套期项目的特定风险敞口进行套期。

三、应用条件

企业按本规定对商品期货套期业务进行会计处理,应当反映企业商品价格风险管理活动的影响,并同时具备下列四个要件:

(一)被套期项目

被套期项目可以是一项或一组存货、尚未确定的确定承诺以及很可能发生的预期交易,也可以是上述项目的组成部分。被套期项目应当能够可靠计量。

在将项目的一定风险成分指定为被套期项目时,该风险成分应当可以单独识别,且该项目中由于该风险成分的变动所引起的项目公允价值或现金流量变动能够可靠计量。在识别可被指定为被套期项目的风险成分时,企业应当基于该等风险及相关套期活动所发生的特定市场结构进行评估,并考虑因风险和市场而异的相关事实和情况。同时,企业应当考虑该风险成分是合同明确的风险成分(例如铜线采购合同中的定价公式明确采购价格与铜基准价格挂钩),还是非合同明确的风险成分(例如由于航空煤油的基本原材料为原油,根据对企业的实际情况及市场惯例分析得出,航空煤油依据原油基准价格进行定价)。非合同明确的风险成分可能涉及不构成合同的项目(例如很可能发生的预期交易),或者可能涉及未明确该成分的合同(例如仅包含单一价格,而未列明基于不同基础变量的定价公式的确定承诺)。

当企业出于风险管理目的对一组项目(包括项目的组成部分)进行集中管理、且组合中的每一个单独项目都属于符合条件的被套期项目时,可以将这一组项目指定为被套期项目。一组风险相互抵销的项目形成风险净敞口,一组风险不存在相互抵销的项目形成风险总敞口。当企业将形成风险净敞口的一组项目指定为被套期项目时,应当指定构成该净敞口的所有项目的项目组合整体,而不应当将不明确的净敞口抽象金额指定为被套期项目。

企业将一组项目中的某一层级指定为被套期项目,应当同时满足以下条件:

1. 该层级能够单独识别并能够可靠计量;

2. 风险管理目标是对某一层级进行套期;

3. 用以识别层级的项目组合整体中的所有项目均面临同样的被套期风险;

4. 对于存货或确定承诺的套期,包含被套期层级的整体项目组合可识别并可追踪。

对于尚未确认的确定承诺或很可能发生的预期交易,只有其系与报告企业以外的对手方之间的交易形成的,才可被指定为被套期项目。

对于同一集团内企业间的交易,套期会计仅适用于这些企业的个别财务报表。但是,对于《企业会计准则第33号——合并财务报表》定义的投资性主体与其以公允价值计量且其变动计入当期损益的子公司之间的交易,套期会计同时适用于投资性主体的个别财务报表和合并财务报表。

(二)套期工具

套期工具应当是企业实际持有的一项或一组商品期货合约的整体或其一定比例,但企业不得将商品期货合约存续期内的某一时段的公允价值变动指定为套期工具。

在运用商品期货套期会计时,只有与报告企业之外的对手方签订的合同才可被指定为套期工具。

(三)套期有效性

套期关系应当符合下列套期有效性的要求:

1. 被套期项目与套期工具之间应当存在经济关系,使套期工具和被套期项目因被套期风险而产生的公允价值或现金流量预期随着相同基础变量或经济上相关的类似基础变量变动发生方向相反的变动。

在评估套期工具与被套期项目之间是否存在经济关系时,企业可以采用定性或定量的方法。如果套期工具和被套期项目的主要条款(例如名义金额、到期期限和基础变量)均匹配或大致相符,企业可以根据此类主要条款执行定性评估。如果套期工具和被套期项目的主要条款并非基本匹配,企业可能需要进行定量评估(例如采用回归分析方法评估套期工具与被套期项目是否存在经济关系),但两个变量之间仅仅存在某种统计相关性的事实本身不足以有效证明套期工具与被套期项目之间存在经济关系。

2. 套期关系的套期比率,应当等于被套期项目的实际数量与用于对这些数量的被套期项目进行套期的套期工具的实际数量之比。套期比率不应反映被套期项目与套期工具所含风险的失衡,这种失衡会产生套期无效(无论确认与否),并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。例如,企业确定拟采用的套期比率是为了避免确认现金流量套期的套期无效部分,或是为了创造更多的被套期项目进行公允价值调整以达到增加使用公允价值会计的目的,可能会造成与套期会计目标不一致的会计结果。

3. 经济关系产生的价值变动中,信用风险的影响不占主导地位。

(四)套期关系的指定

企业应当在套期关系开始时以书面形式对套期关系进行指定,书面文件应当载明下列事项:

1. 风险管理目标以及套期策略;

2. 被套期项目性质及其数量；
3. 套期工具性质及其数量；
4. 被套期风险性质及其认定；
5. 套期类型（公允价值套期或现金流量套期）；
6. 对套期有效性的评估，包括被套期项目与套期工具的经济关系、套期比率、套期无效性来源的分析；
7. 开始指定套期关系的日期。

四、会计处理原则

（一）套期类型

1. 公允价值套期

公允价值套期是指对被套期项目公允价值变动风险进行的套期。

以存货、尚未确认的确定承诺为基础的被套期项目，应当指定在公允价值套期关系中。

2. 现金流量套期

现金流量套期是指对被套期项目现金流量变动风险进行的套期。

以很可能发生的预期交易为基础的被套期项目，应当指定在现金流量套期关系中。

（二）套期期间的处理

1. 公允价值套期

对于公允价值套期，在套期关系存续期间，企业应当将套期工具公允价值变动形成的利得或损失计入当期损益。

被套期项目为存货的，在套期关系存续期间，企业应当将被套期项目公允价值变动计入当期损益，同时调整被套期项目的账面价值。被套期项目为确定承诺的，被套期项目在套期关系指定后累计公允价值变动应当确认为一项资产或负债，并计入各相关期间损益。

2. 现金流量套期

对于现金流量套期，在套期关系存续期间，企业应当将套期工具累计利得或损失中不超过被套期项目累计预计现金流量现值变动的部分作为有效套期部分（以下称为套期储备）计入其他综合收益，超过部分作为无效套期部分计入当期损益。

（三）套期关系终止

发生下列情况之一时，套期关系终止：

1. 因风险管理目标的变化，企业不能再指定既定的套期关系；
2. 套期工具被平仓或到期交割；
3. 被套期项目风险敞口消失；
4. 在按照本规定四（五）的要求考虑再平衡后（如适用），套期关系不再满足本规定有关套期会计的应用条件。

因合约期限或交易活跃度限制，企业需要对同一被套期项目的套期工具在同一品种、不同到期日的商品期货合约中转换的，如该转换与企业书面文件中载明的套期业务风险管理目标相符，则不作为套期关系的终止处理，但企业应当在书面指定文件中说明商品期货合约的选择标准和转换条件，并对每次合约转换的数量、金额、日期保持连续、完整的记录。

套期关系终止后，企业应当停止按本规定四（二）处理，并按本规定四（四）进行后续处理。

终止套期会计可能会影响套期关系的整体或其中一部分，在仅影响其中一部分时，剩余未受影响的部分仍适用套期会计。

套期关系同时满足下列条件的，企业不应当撤销指定并由此终止套期关系：

1. 套期关系仍然满足风险管理目标；
2. 在按照本规定四（五）的要求考虑再平衡后（如适用），套期关系仍然满足本规定其他所有应用条件。

（四）后续处理

1. 公允价值套期

被套期项目为存货的，企业应当在该存货实现销售时，将该被套期项目的账面价值转出并计入销售成本。

被套期项目为采购商品的确定承诺的，企业应当在确认相关存货时，将被套期项目累计公允价值变动形成的资产或负债转出并计入存货初始成本。

被套期项目为销售商品的确定承诺的，企业应当在该销售实现时，将被套期项目累计公允价值变动形成的资产或负债转出并计入销售收入。

2. 现金流量套期

被套期项目为预期商品采购的，企业应当在确认相关存货时，将其套期储备转出并计入存货初始成本。

被套期项目为预期商品销售的，企业应当在该销售实现时，将其套期储备转出并计入销售收入。

如果预期交易随后成为一项确定承诺，且企业将该确定承诺指定为公允价值套期中的被套期项目，企业应当在指定时，将其套期储备转出并计入该确定承诺的初始账面价值。

预期交易预期不再发生时，企业应当将其套期储备重分类至当期损益。

如果现金流量套期储备累计金额是一项损失且企业预计在未来一个或多个会计期间将无法弥补全部或部分损失，则应当立即将预计无法弥补的损失金额重分类计入当期损益。

（五）套期关系评估

企业至少应当在资产负债表日或相关情况发生重大变化将影响套期有效性要求时，对现有的套期关系进行评估，并以书面形式记录评估情况。

1. 评估认为套期关系终止的，企业应当根据本规定四（三）确定终止日并进行会计处理。

2. 评估认为套期比率不再反映被套期项目与套期工具所含风险的平衡，但指定该套期关系的风险管理目标并没有改变的，企业应当调整指定的被套期项目或套期工具的数量，从而维持满足套期有效性要求的套期比率（即“再平衡”）。例如，当套期关系中的套期工具和被套期项目具有不同但是经济上相关的基础变量（如指数、比率或价格）时，套期关系会随着这两个基础变量之间关系的变动而发生变化，如果该变化能通过调整套期比率得以弥补，则套期关系通过再平衡得以延续。符合套期有效性要求的再平衡应当

作为套期关系的延续进行处理。

企业应当分析套期无效部分的来源,而不能假定所有抵销程度的变动均会导致套期关系的变化。如果抵销程度的变动围绕套期比率上下波动,但仍然能够适当反映套期工具与被套期项目之间的关系,对套期比率的人为调整并不能减少该波动,并依然会产生套期无效部分,那么无需作出再平衡,而应当将抵销程度的变动确认为套期无效部分。如果抵销程度的变动表明该波动围绕的套期比率不同于当前的套期比率,或存在偏离的趋势,保留当前套期比率将越来越多地产生套期无效部分,则企业可以通过调整套期比率来降低套期无效部分。

对套期比率的调整可能增加或减少指定套期关系中被套期项目或套期工具的数量。如果企业在套期比率调整时增加了指定的被套期项目或套期工具,则增加部分自指定增加之日起作为套期关系的一部分,按本规定四(二)处理;如果企业在套期比率调整时减少了指定的被套期项目或套期工具,则减少部分自指定减少之日起不再作为套期关系的一部分,按本规定四(三)处理。

在对套期关系作出再平衡时,套期关系的套期无效部分应当在调整套期关系之前确定并立即计入当期损益。企业应当更新预期影响套期关系的套期无效部分产生来源的分析,套期关系的书面文件记录也应当作出相应更新。

如果套期关系的风险管理目标发生改变,则再平衡不适用,企业应当终止对该套期关系运用套期会计。

(六)组合套期

1. 总敞口套期

对于被套期项目为风险总敞口的公允价值套期,企业在套期关系存续期间,应当针对被套期项目组合中各组成项目,分别确认公允价值变动,将其计入当期损益并调整被套期项目的账面价值。

对于被套期项目为风险总敞口的现金流量套期,企业在将相关套期储备转出时,应当按系统、合理的方法将转出金额在被套期项目组合中分摊,分别计入被套期项目影响的相应项目。

2. 净敞口套期

对于被套期项目为风险净敞口的公允价值套期,企业在套期关系存续期间,应当针对被套期项目组合中各组成项目,分别确认公允价值变动,将其计入当期损益并调整被套期项目的账面价值。

被套期项目为风险净敞口的,企业应当在被套期项目影响损益时,将被套期项目累计公允价值变动转出并单独反映,而不影响被套期项目组合中各组成项目本身结转损益的项目(如销售收入或销售成本等)。该被套期项目中存在采购商品的确定承诺的,应当在确定承诺形成存货时,将被套期项目累计公允价值变动形成的资产或负债转出并计入存货初始成本。由此形成的存货在结转损益时,应当将存货账面价值中包含的累计公允价值变动转出并单独反映,而不影响存货结转的销售成本。

企业不得将风险净敞口指定为现金流量套期的被套期项目。

五、科目设置

企业按本规定对商品期货套期业务进行处理,应当视情况设置以下会计科目:

(一)“套期工具”科目(共同类科目)

本科目核算套期工具形成的资产或负债。本科目应当按套期工具进行明细核算。

(二)“套期损益”科目

本科目核算公允价值套期下套期工具和被套期项目公允价值变动形成的利得和损失。本科目应当按套期关系进行明细核算。

(三)“被套期项目”科目(共同类科目)

本科目核算公允价值套期下被套期项目及其在套期期间公允价值变动形成的资产或负债。本科目应当按被套期项目进行明细核算。

(四)“净敞口套期损益”科目

本科目核算净敞口套期下被套期项目累计公允价值变动转入当期损益的金额。本科目应当按被套期项目进行明细核算。

(五)在“其他综合收益”科目下设置“套期储备”明细科目

本明细科目核算现金流量套期下套期工具累计公允价值变动中的有效部分。本科目应当按被套期项目进行明细核算。

六、主要账务处理

(一)指定套期关系

企业将存货指定为被套期项目的,应当按存货账面价值,借记“被套期项目”科目,按已计提的存货跌价准备,借记“存货跌价准备”科目,按存货账面余额,贷记“原材料”“库存商品”等科目。

企业将已持有的商品期货合约指定为套期工具的,应当将其账面价值从“衍生工具”科目转入“套期工具”科目。

(二)套期关系存续期间

1. 公允价值套期

资产负债表日,企业应当按套期工具产生的利得或损失,借记或贷记“套期工具”科目,贷记或借记“套期损益”科目。

资产负债表日,企业应当按被套期项目公允价值变动,借记或贷记“被套期项目”科目,贷记或借记“套期损益”科目。

2. 现金流量套期

资产负债表日,企业应当按套期工具产生的利得或损失,借记或贷记“套期工具”科目,按套期工具累计产生的利得或损失与被套期项目累计预计现金流量现值的变动两者绝对值中较低者的金额(套期有效部分)与套期储备账面余额的差额,贷记或借记“其他综合收益——套期储备”科目,按其差额,贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

(三)套期关系终止

预期交易预期不再发生时,企业应当将“其他综合收益——套期储备”科目中已确认的套期工具利得或损失转入“公允价值变动损益”等科目。

如果预期交易不再很可能发生但预期仍可能发生,企

业应当保留“其他综合收益——套期储备”科目中已确认的套期工具利得或损失，直至未来预期交易发生。当未来预期交易发生时，按本规定六（四）处理。

套期关系终止后原被套期的采购商品的确定承诺存续的，企业应当保留“被套期项目”科目中累计公允价值变动额，直至企业在确认相关存货时，将“被套期项目”科目中累计公允价值变动额转入“原材料”等科目。

套期关系终止后原被套期的销售商品的确定承诺存续的，企业应当保留“被套期项目”科目中累计公允价值变动额，直至企业在相关销售实现时，将“被套期项目”科目中累计公允价值变动额转入“主营业务收入”等科目。

原套期工具平仓或到期交割的，企业应当按结算金额，借记或贷记“其他应收款”等科目，贷记或借记“套期工具”科目。

套期关系终止后原套期工具存续的，企业应当将其账面价值从“套期工具”科目转入“衍生工具”科目。

套期关系终止后原被套期的存货存续的，企业应当按被套期存货的账面价值，借记“原材料”、“库存商品”等科目，按套期期间累计存货跌价准备，借记“存货跌价准备”科目，按被套期存货的账面余额，贷记“被套期项目”科目。

（四）后续处理

1. 公允价值套期

被套期项目为存货的，企业应当在该存货实现销售时，将“被套期项目”科目相关账面价值转入“主营业务成本”等科目。

被套期项目为采购商品的确定承诺的，企业应当在确认相关存货时，将“被套期项目”科目中累计公允价值变动额转入“原材料”等科目。

被套期项目为销售商品的确定承诺的，企业应当在该销售实现时，将“被套期项目”科目中累计公允价值变动额转入“主营业务收入”等科目。

被套期项目为风险净敞口的，当被套期项目形成的存货以及作为被套期项目的存货或销售商品的确定承诺结转损益时，企业应当将“被套期项目”科目以及被套期项目形成的“原材料”等科目中累计公允价值变动额转入“净敞口套期损益”科目。

2. 现金流量套期

被套期项目为预期商品采购的，企业应当在确认相关存货时，将“其他综合收益——套期储备”科目中确认的套期工具利得或损失转入“原材料”等科目。

被套期项目为预期商品销售的，企业应当在该销售实现时，将“其他综合收益——套期储备”科目中确认的套期工具利得或损失转入“主营业务收入”等科目。

在预期交易成为确定承诺并被指定为公允价值套期被套期项目时，企业应当将“其他综合收益——套期储备”科目中确认的套期工具利得或损失转入“被套期项目”科目。

七、列 示

（一）资产负债表

企业应当将“套期工具”科目所属明细科目期末借方余

额合计数在“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”中列示，贷方余额合计数在“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”中列示；企业在资产负债表中设有“衍生金融资产”和“衍生金融负债”项目的，则应当分别在该两项目中列示。

企业应当将“被套期项目”科目中归属于存货的余额减去相关“存货跌价准备”科目余额后的金额在“存货”项目中列示；将归属于确定承诺的“被套期项目”科目所属明细科目期末借方余额合计数在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中列示，贷方余额合计数在“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目中列示。

（二）利润表

企业应当将“套期损益”科目当期发生额在“公允价值变动损益”项目中列示。

企业应当将“其他综合收益——套期储备”科目当期发生额在“以后将重分类进损益的其他综合收益”项目所属的“现金流量套期损益的有效部分”项目中列示。

对构成风险净敞口的一组项目进行套期的，企业应当在利润表中“公允价值变动损益”项目和“投资收益”项目之间增设“净敞口套期损益”项目，以单独反映构成风险净敞口的被套期项目在影响损益时结转的累计公允价值变动额。该项目应当根据“净敞口套期损益”科目当期发生额填列。

八、披 露

（一）企业应当披露与商品期货套期业务有关的下列信息：

1. 企业对风险来源、性质的分析。
2. 企业的套期策略以及对风险敞口管理的程度。
3. 企业的风险管理目标及相关分析，包括企业如何确定被套期项目、如何选择套期工具、对被套期项目和套期工具经济关系的分析、如何确定套期比率、对套期无效部分来源的分析等。

当对某一风险成分进行套期时，企业还须披露其确定该风险成分的方法，并说明该风险成分是否为合同明确的；如果不是，应当披露企业确定该非合同明确的风险成分可单独识别并能可靠计量的方法。

4. 企业对运用本规定进行套期会计处理的预期效果的定性分析，包括对本期及未来期间财务状况和经营成果的影响。

（二）企业应当遵照附表1，按被套期项目披露公允价值套期对企业当期损益影响的定量信息。

（三）企业应当遵照附表2，按被套期项目披露现金流量套期对企业当期损益和其他综合收益影响的定量信息。

（四）预期交易预期不再发生的，企业应当披露相关信息。

九、实施与衔接

本规定自2016年1月1日起施行。企业应当采用未来适用法应用本规定。

对于本规定施行之日已经存在的商品期货套期业务且已经按照《企业会计准则第24号——套期保值》进行会计处

理的,如在该日按本规定评估并进行适当的再平衡调整(如需)后符合本规定有关套期会计的应用条件,则可视为持续存在的套期关系,自该日起按照本规定进行会计处理;任何再平衡产生的损益,应当计入当期损益,并相应更新相关

的套期文件。

附表:1.公允价值套期对当期损益的影响(略)

2.现金流量套期对当期损益和其他综合收益的影响(略)

企业会计准则解释第7号

(2015年11月4日 财政部 财会[2015]19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