

证券期货法制工作通讯

2013年第6期(总第28期)

广东证监局

2013年7月16日

【编者按】

上市公司在执行企业会计准则过程中不断遇到新情况和新问题,统一对这些问题的认识,对提高上市公司会计信息质量具有重要意义。中国证监会会计部针对日常监管中发现的新问题和新情况,不定期发布《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》,作为会计监管的专业判断依据。同时,为不断提高资本市场信息披露质量,中国证监会以审计与评估机构监管为抓手,不断加大会计信息质量和审计、评估执业质量的监管力度。近日,中国证监会在长沙召开2013年审计与评估机构检查工作部署会,刘新华副主席出席会议并对检查工作作出重要指示。我局编发本期通讯,通报长沙会议精神,同时转发监管问答,供相关机构学习参考。

目 录

【监管问答】

- 上市公司执行企业会计准则监管问题解答
(2013 年第 1 期, 总第 8 期) 3
- 关于对上市公司业绩补偿会计处理问题的原则性要求 6

【工作动态】

- 证监会部署 2013 年审计与评估机构全面检查工作 8

【监管问答】

上市公司执行企业会计准则监管问题解答

问题 1: 上市公司在何种情况下可以认定前期会计估计发生差错, 并追溯调整前期报表?

解答: 根据《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2010 年第 1 期, 总第 4 期), 不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错, 只有在上市公司能够提供确凿证据, 表明由于重大人为过失或舞弊等原因, 未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息, 导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况, 才能认定前期会计估计存在差错。前期会计估计存在差错, 并不必然进行追溯调整, 只有当上市公司确定相关因素导致会计估计差错累计影响数切实可行且该差错重要时, 才采用追溯重述法调整前期报表, 否则应采用未来适用法。

问题 2: 上市公司发生企业合并时, 若上市公司与被合并主体受同一最终控制方控制的时间接近一年, 是否可以将该交易判断为同一控制下的企业合并?

解答: 根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其讲

解，判断企业合并是否属于同一控制下的企业合并时，要求参与合并的企业在合并前后受最终控制方的控制为非暂时性的，具体的时间性要求为：在合并日之前，参与合并各方受最终控制方的控制时间在一年以上（含一年），合并日之后所形成的报告主体受最终控制方的控制时间也应达到一年以上（含一年）。此外，如果合并交易发生时上市公司与拟收购主体受同一最终控制方控制的时间超过“一年”，还需要根据《企业会计准则解释第5号》的相关规定，判断合并交易与之前上市公司与拟收购主体成为同一控制下企业的交易是否为一揽子交易。

问题 3: 对于上市公司已计提但尚未使用的安全生产费，是否可以确认递延所得税资产？

解答: 按照企业会计准则及相关规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。

问题 4: 上市公司获得的政府补助，是否仅有按照固定的定额标准取得的政府补助才能按照应收金额计量？

解答：根据《企业会计准则第16号——政府补助》的规定，对期末有确凿证据表明能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金时，可以按应收金额计量。

问题 5：上市公司与政府发生交易取得的收入，是否均认定为政府补助？

解答：根据财政部发布的《关于做好执行企业会计准则的企业2012年年报工作的通知》（财会[2012]25号），企业与政府发生交易所取得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照《企业会计准则第14号——收入》规定进行会计处理，并作为营业收入列报。在判断该交易是否具有商业实质时，应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等。

关于对上市公司业绩补偿会计处理问题的原则性要求

【会计问题】

近年来，在上市公司资产重组或收购中，经常出现相关主体对未来经营业绩的补偿承诺条款，其中通常涉及如下有关或有对价的会计问题：一是关于或有对价如何进行确认和初始计量的问题；二是合并商誉的会计处理问题；三是或有对价后续计量的问题。

【指导意见】

监管部门对上述问题，提出如下指导意见：

一、应收业绩补偿所形成金融资产的公允价值的计量需要充分考虑支付方的信用风险、货币的时间价值以及剩余业绩承诺期的预测风险等，并不能简单地将合同约定需返还或需再额外支付的金额认定为公允价值。

二、应收业绩补偿认定为金融资产，继而其公允价值变动产生收益时，合并形成的相关资产所能创造的净现金流量可能已远低于原预计金额，属于资产发生减值的明显迹象。上市公司还应

当就企业合并形成的商誉和相关资产进行详细的减值测试，防止资产和利润虚增。

三、应收业绩补偿所形成金融资产的公允价值的计量、企业合并商誉及相关资产减值等都涉及专业判断和估计，上市公司应充分披露与此相关的重要会计估计和会计判断的依据、会计处理方法及其对报表的影响等信息。

【工作动态】

证监会部署 2013 年审计与评估机构 全面检查工作

证监会会计部近日在长沙组织召开 2013 年度会计师事务所和资产评估机构检查工作部署会，证监会刘新华副主席出席会议并讲话，首席会计师贾文勤、会计部副巡视员夏志良就检查工作提出要求并做出具体安排。

刘新华副主席分析了证券资格会计师事务所当前的行业现状，并对 2013 年现场检查工作提出具体要求。他指出，目前我国证券资格会计师事务所存在如下特点：一是竞争异常激烈。目前全国注册会计师约 8 万多人，47 家证券资格会计师事务所注册会计师约 2 万人，业务竞争异常激烈，并且存在事务所为扩大业务规模而进一步放松质量控制的倾向。某些会计师事务所为承接上市公司业务采取低价恶性竞争的手段，甚至丧失独立性。二是注册会计师的快速流动成为常态。注册会计师频繁换所，出现上市公司审计项目随着签字会计师换所而变换审计机构的情形。三是内资所迅速崛起。近几年来，内资所迅速崛起，业务规模不断扩大。2010 年有少数内资所业务收入规模突破 10 亿元，2011

年有1家内资所业务收入规模突破15亿元，与“四大”所的差距明显缩小。但内资所的崛起主要依靠行业的合并重组，有的内资所为了业务规模排名，盲目扩张，不加选择地吸收一些执业质量较差的团队。四是分所执业比重不断提高。随着证券资格会计师事务所兼并重组步伐的加快，分所事实上已经成为资本市场执业主体。目前会计师事务所分所的形成和管理模式各异，有的所按照财政部“五统一”的要求实现了总分所一体化管理；有的事务所还远未达到总分所一体化管理要求，总分所貌合神离，总所未形成对分所的有效管理，分所执业质量存在失控的苗头。分所管理已成为监管关注重点。五是部分会计师勤勉尽责意识下降，部分会计师思想上丧失追求客观、公正的意识，缺少关注细节的基本素质，在复核上形式化，走过场，道德上丧失底线。

根据对相关检查线索的筛选，证监会确定了2013年的检查任务：拟对3家会计师事务所、5家资产评估机构开展全面检查，对33家上市公司年报审计项目、18家上市公司资产评估项目开展专项检查，其中广东局辖区全面检查涉及3家会计师事务所分所和1家资产评估机构，专项检查涉及1家上市公司审计项目和3家上市公司资产评估项目。

发：财政部驻广东专员办，广东省注协。

辖区各上市公司，相关会计师事务所。

送：局领导，上市一处，上市二处，机构一处，基金处，期货处。

(共印14份)