

会计监管工作通讯

2014 年第 5 期（总第 13 期）

深圳证监局

2014 年 3 月 27 日

编者按：为加强深圳证监局与辖区上市公司、证券期货经营机构、辖区执业审计与评估机构的专业交流，优化服务机制，促进上市公司财务信息披露质量和审计与评估机构执业质量的提高，全面提升证券服务机构服务资本市场的能力，自 2013 年起深圳证监局不定期编印《深圳证监局会计监管工作通讯》，通报深圳资本市场会计监管信息，视内容发至辖区上市公司、证券期货经营机构、辖区执业审计与评估机构，并在深圳证监局国际互联网发布。欢迎各单位提出意见建议并积极投稿。投稿邮箱：szkjc@csrc.gov.cn

[上市公司执行企业会计准则解答]

2009 年至今，证监会发布了一系列《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》，以下信息来源于《上市公司执行企业会计准则案例解析》（中国财政经济出版社，中国证

监会会计部组织编写)。

一、上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2009年第1期，总第1期）

问题1：根据《企业会计准则讲解（2008）》的要求，在编制2008年年报时，煤炭企业在固定资产折旧外计提的维简费，应比照安全生产费用的原则处理，即在所有者权益“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独列报，具体如何进行会计处理？

解答：第一，维简费会计处理方法的变化，视为会计政策变更，按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》所规定的原则进行追溯调整；第二，采用新的核算方法后，按规定标准计提维简费时，不再计入成本或费用；第三，采用新的核算方法后，按照规定范围使用维简费形成的固定资产，按照《企业会计准则第4号——固定资产》的要求计提折旧；第四，编制2008年年报时，根据取得的相关信息，能够对因维简费会计政策变更所涉及的固定资产进行追溯调整时，应进行追溯调整。

问题2：同一控制下企业合并中作为对价发行的普通股股数，在计算基本每股收益时，是否需要根据具体发行日期加权后计入各列报期间普通股的加权平均数？

解答：在计算基本每股收益时，作为同一控制下企业合并的合并方，公司应将作为对价而发行的全部新股数计入合并当年和对比年度的发行在外的普通股加权平均数（即权重

为 1); 在存在稀释性潜在普通股的情况下, 公司应采用同样原则计算稀释每股收益。

问题 3: 执行新会计准则后, 对于转让超额亏损子公司的经济业务, 在合并报表中应如何进行会计处理?

解答: 公司对超额亏损子公司在 2006 年 12 月 31 日前根据有关规定未确认的投资损失, 公司在新会计准则实施后转让上述超额亏损子公司时, 转让价款与上述未确认投资损失的差额应调整未分配利润, 不能在合并利润表中确认为当期投资收益; 对于新会计准则实施后已在利润表内确认的子公司超额亏损, 在转让该子公司时可以将转让价款与已确认超额亏损的差额作为投资收益计入当期合并利润表。

问题 4: 上市公司是否可以采用《关于证券投资基金执行<企业会计准则>估值业务及份额净值计价有关事项的通知》(证监会计字[2007]21号)所规定的估值方法对可供出售金融资产的期末公允价值进行计量?

解答: 上市公司可以采用包括《关于证券投资基金执行<企业会计准则>估值业务及份额净值计价有关事项的通知》(证监会计字[2007]21号)所规定的估值方法在内的、合理的估值方法对可供出售金融资产的期末公允价值进行计量, 同时应在财务报表附注中对其采用的估值方法和估值过程进行详细披露。根据一贯性原则, 公司应在以后的会计期间内采用相同的估值方法对同类可供出售金融资产进行估值。

问题 5: 对于非同一控制下企业合并, 根据《企业会计准则》, 如果合并成本小于被购买方可辨认净资产的公允价值, 将差额 (即负商誉) 确认收益时, 应关注那些事项?

解答: 对于非同一控制下企业合并, 应按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的要求, 首先确定购买日, 然后再确定合并成本和收购方在购买日享有的被购买方可辨认净资产公允价值的份额。

在出现负商誉的情况下, 应对合并成本及取得的被购买方的各项可辨认资产、负债 (包括或有负债) 的公允价值进行复核; 经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的, 其差额应当计入当期损益, 同时应当充分披露相关交易的背景情况。

问题 6: 上市公司股票期权激励计划往往包括多期期权, 各期期权的等待期跨越多个会计期间, 如何在资产负债表日确认某一会计期间的期权费用?

解答: 公司应根据期权激励计划条款设定的条件, 采用恰当的估值技术, 分别计算各期期权的单位公允价值。在各个资产负债表日, 根据最新取得的可行权人数变动、业绩指标完成情况等后续信息, 修正预计可行权的股票期权数量, 并以此为依据确认各期应分摊的费用。对于跨越多个会计期间的期权费用, 一般可以按照该期期权在某会计期间内等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。

问题 7: 上市公司大股东将其持有的其他公司的股份按

照合同约定价格（低于市价）转让给上市公司的高级管理人员，上市公司如何进行会计处理？

解答：该项行为的实质是股权激励，应该按照股份支付的相关要求进行会计处理。根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》及应用指南，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，不确认其后续公允价值变动。

二、上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2009 年第 2 期，总第 2 期）

问题 1：对于上市公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、上市公司的实质控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，如何进行会计处理？

解答：由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，监管中应认定为其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。上市公司与潜在控股股东之间发生的上述交易，应比照上述原则进行监管。

问题 2：上市公司收到的由其控股股东或其他原非流通股股东根据股改承诺为补足当期利润而支付的现金，如何进行会计处理？

解答：应作为权益性交易计入所有者权益。

问题 3：实务中存在上市公司的非流通股股东通过向上

上市公司直接或间接捐赠(如豁免上市公司债务)作为向流通股股东支付股改对价的情形,如何进行会计处理?

解答:鉴于证监会公告[2008]48号发布前对此类股权分置改革对价会计处理的具体规定不明确,对于证监会公告[2008]48号发布日前有关股改方案已经相关股东会议表决通过的上市公司,如果能够在2008年报披露日前完成股改,上市公司可以将非流通股股东作为股改对价的直接或间接捐赠计入当期损益。除此之外,非流通股股东作为股改对价的直接或间接捐赠均应计入所有者权益。

问题4:对于上市公司因破产重整而进行的债务重组交易,何时确认债务重组收益?

解答:由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性,因此,上市公司通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益,除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。

三、上市公司执行企业会计准则监管问题解答(2009年第3期,总第3期)

问题1:《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号),企业购买上市公司,被购买的上市公司不构成业务的,购买企业应按照权益性交易的原则进行处理,不得确认商誉或计入当期损益。在实务中,适用上述会计处理原则的常见情况有哪些?

解答:实务中适用上述会计处理原则的常见情况有如下

三种:

(1) 非上市公司通过购买“空壳”上市公司实现借壳上市;

(2) 非上市公司借壳上市,“壳公司”中除现金和金融资产外无其他非货币性资产;

(3) 上市公司和非上市公司通过资产置换,置出全部资产负债,另外增发股票收购非上市公司资产负债(股权),非上市公司实现借壳上市。

问题 2: 非上市公司取得上市公司的控制权,构成反向购买的,上市公司应如何编制与披露其个别报表?

解答: 上市公司在其个别财务报表中应当按照《企业会计准则第 2 号--长期股权投资》等的规定确定取得资产的入账价值。披露的前期比较报表,应为自身个别财务报表。

问题 3: 母公司在不丧失控制权的情况下处置对子公司的长期股权投资,在合并财务报表中如何进行会计处理?

解答: 根据财会便[2009]14 号函,母公司在不丧失控制权的情况下处置对子公司的长期股权投资,在合并财务报表中处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额应当计入所有者权益。

问题 4: 对于上市公司持有的掉期产品等金融衍生工具投资,如果不符合套期保值会计处理条件的,如何进行会计处理和披露?

解答: 公司应根据《企业会计准则第 22 号---金融工具

确认和计量》的要求，对衍生金融工具进行表内核算。金融衍生产品的公允价值通常应根据具有较高声望的独立第三方中介机构或金融机构的估值确定，估值方法应在不同会计期间内保持一致，并予以充分披露。在持有期间内，公司应将其公允价值变动计入公允价值变动损益。在处置时，应将其公允价值与初始入账金额之间的差额确认为投资收益，同时调整公允价值变动损益。

四、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）

问题 1：上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款或由上市公司主要股东或实际控制人无偿代为承担或缴纳税款及相应罚金、滞纳金的，应该如何进行会计处理？

解答：上市公司应当按照企业会计准则的规定，进行所得税及其他税费的核算。对于上市公司按照税法规定需补缴以前年度税款的，如果属于前期差错，应按照《企业会计准则第 28 号—会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理，调整以前年度会计报表相关项目；否则，应计入补缴税款当期的损益。因补缴税款应支付的罚金和滞纳金，应计入当期损益。对于主要股东或实际控制人无偿代上市公司缴纳或承担的税款，上市公司取得股东代缴或承担的税款、罚金、滞纳金等应计入所有者权益。

问题 2：上市公司在何种情况下可以认定前期会计估计发生差错，需要按照《企业会计准则第 28 号—会计政策、

会计估计变更和差错更正》进行处理？

解答：会计估计，指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。尽管会计估计所涉及的交易和事项具有内在的不确定性，但如果上市公司在进行会计估计时，已经充分考虑和合理利用了当时所获得的各方面信息，一般不存在会计估计差错。例如由于上市公司据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订，这种修订不属于前期会计差错。只有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，并未合理使用编报前期报表时已经或能够取得的可靠信息做出会计估计，导致前期会计估计结果未恰当反映当时的情况，应按照《企业会计准则第 28 号—会计政策、会计估计变更和差错更正》进行前期差错更正，其他情况下会计估计变更及影响应采用未来适用法进行会计处理。

问题 3：上市公司在发行权益性证券过程中发生的各种交易费用及其他费用，应如何进行会计核算？

解答：上市公司为发行权益性证券发生的承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用，应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性证券发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积

和未分配利润；发行权益性证券过程中发行的广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用应在发生时计入当期损益。

五、上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2011年第1期，总第5期）

问题 1: 上市公司持有的以权益法核算的长期股权投资，因减少投资、被投资单位增发股份等原因引起上市公司在被投资单位持股比例下降的，但对被投资单位仍具有重大影响的情况下，应如何进行会计处理？

解答：对于原以权益法核算的长期股权投资，如果持股比例下降后对被投资单位仍具有重大影响，剩余投资仍应按照权益法核算。其中，出售部分股权导致持股比例下降的，实际取得价款与按出售股权比例计算应结转长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益；由于被投资单位增发股份、投资方未同比例增资导致持股比例下降的，持股比例下降部分视同长期股权投资处置，按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额，与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。

例如：A 公司为上市公司，2009 年 1 月 1 日，A 公司以 1100 万现金取得 B 公司股份 400 万股，占 B 公司总股份的 25%，并对 B 公司形成重大影响。2009 年 1 月 1 日，B 公司可辨认净资产公允价值为 4000 万元。2010 年 7 月 1 日，B

公司向 C 公司定向增发新股 400 万股，C 公司以 2000 万元现金认购。增发股份后，A 公司对 B 公司仍具有重大影响。2009 年 1 月 1 日到 2010 年 6 月 30 日期间，以 2009 年 1 月 1 日 B 公司可辨认净资产公允价值为基础计算，B 公司累计实现净利润 800 万元。除所实现利润外，在此期间，B 公司所有者权益无其他变动。

分析：

2009 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 公司的长期股权投资，采用权益法核算，占 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为 $4000 \times 25\% = 1000$ 万元，确认长期股权投资成本为 1100 万元，包括商誉 100 万元。

2009 年 1 月至 2010 年 6 月，A 公司累计确认投资收益 $800 \times 25\% = 200$ 万元，同时增加长期股权投资账面价值 200 万元。2010 年 6 月 30 日，A 公司对 B 公司长期股权投资账面价值 $1100 + 200 = 1300$ 万元。

B 公司向 C 公司定向发行股份后，A 公司在 B 公司所持股份比例变为： $400 / (1600 + 400) = 20\%$ 。B 公司因定向发行股份所有者权益增加 2000 万元，归属于 A 公司的份额为 $2000 \times 20\% = 400$ 万元。

A 公司对 B 公司持股比例减少 $25\% - 20\% = 5\%$ ，相当于处置 $5\% / 25\% = 20\%$ 的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为 $1300 \times 20\% = 260$ 万元。

长期股权投资账面价值调增 $400 - 260 = 140$ 万元(其中“长

期股权投资——成本”调减 $1100 \times 20\% = 220$ 万元，“长期股权投资——损益调整”调增 $400 - 200 \times 20\% = 360$ 万元），同时确认 140 万元投资收益。

问题 2：公司投资动漫影视作品的支出应如何进行会计核算？

解答：公司投资动漫影视作品的支出，其会计处理应根据影视作品的制作目的和盈利模式确定：如公司投资动漫影视作品的主要目的是推广相关动漫玩具形象，促进其销售，实质上是一种广告营销手段。有关动漫影视作品的制作支出应比照广告费用支出处理；如影视作品的制作目的是为通过版权销售获取经济利益流入，且在实质上具有作为影视产品独立盈利的能力，则公司可参照《电影企业会计核算办法》（财会[2004]19号）的相关规定，对影视作品的投资支出进行资本化处理。

问题 3：部分上市公司采用 BT（建设-移交）模式参与公共基础设施建设，合同授予方是政府（包括政府有关部门或政府授权的企业），BT 项目公司负责该项目的投融资和建设，项目完工后移交给政府，政府根据回购协议在规定的期限内支付回购资金（含占用资金的投资回报）。对于此类 BT 业务，应如何进行会计处理？

解答：对于符合上述条件的 BT 业务，应参照企业会计准则对 BOT 业务的相关会计处理规定进行核算：项目公司同时提供建造服务的，建造期间，对于所提供的建造服务按照

《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和成本，建造合同收入按应收取对价的公允价值计量，同时确认长期应收款；项目公司未提供建造服务的，应按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，确认长期应收款。其中，长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入，实际利率在长期应收款存续期间内一般保持不变。本问题解答发布前相关 BT 业务未按上述规定进行处理的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

相关提示：

一、问题 1 和问题 2 的适用时间及衔接规定

问题 1 和问题 2 分别涉及对联营企业投资比例下降和投资动漫影视作品的会计处理，原则上均采用未来适用法，自问题解答发布之日起开始执行（2011 年 1 月 4 日），上市公司也可以选择自 2010 年开始执行。上市公司对以往年度发生相关业务的会计处理方法与本问题解答规定不一致的，不要求追溯调整。

二、在被投资单位增资扩股导致投资方对联营企业股权被稀释的情况下，如果被投资单位增资扩股涉及反向购买交易，是否适用问题 1 的解答规定？

对于上市公司的联营企业，在该联营企业本期涉及反向购买交易的情况下，如果上市公司的持股比例被稀释但仍具有重大影响，则上市公司对该联营企业的投资仍采用权益法

核算。按会计准则的规定，长期股权投资的权益法以被投资单位合并报表为基础进行核算，由于反向购买交易对合并报表的影响较为特殊，作为投资方的上市公司对该交易的处理暂不执行《上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2011年第1期）》问题1的规定。