

上海证监局会计监管通讯

二〇一五年第一期

(总第3期)

2015年3月

编者按：为加强与辖区内从事证券期货相关业务的审计与评估机构的沟通交流，推动各机构进一步提高执业质量、提升服务资本市场能力，上海证监局不定期编发《会计监管通讯》，通报辖区会计监管有关信息。

本期为2014年年报审计专刊，主要内容如下：

- **【年审快报】** 2014年辖区上市公司变更年报审计机构情况
- **【执业风险提示】** 2014年年报审计执业风险提示
- **【会计问题提示】** 2014年上市公司会计问题提示
- **【法规更新提示】** 2014年以来中国证监会、财政部发布的适用2014年年报的相关法规文件

【年审快报】

根据 WIND 数据统计，截至发稿日上海辖区 206 家上市公司中共有 15 家变更 2014 年年报审计机构，包括上交所主板上市公司 12 家、创业板上市公司 1 家、中小板上市公司 2 家。

表：2014 年度辖区上市公司年报审计机构变更情况

	股票代码	上市公司	2013 年报 审计机构	2014 年报 审计机构	变更原因
1	002195	海隆软件	众华	立信	主营业务范围扩大；服务期限过长
2	002506	*ST 超日	大信	立信	原事务所主动提出更换要求
3	300272	开能环保	安永华明	瑞华	服务期限过长
4	600021	上海电力	瑞华	信永中和	服务期限过长
5	600608	上海科技	立信	中审亚太	审计合约到期
6	600610	*ST 中纺	众华	亚太(集团)	资产重组导致业务变更
7	600614	鼎立股份	大华	北京永拓	股东推荐
8	600628	新世界	众华	上会	业务发展需要
9	600679	金山开发	众华	上会	服务期限过长
10	600680	上海普天	中天运	众环海华	正常工作需要
11	600767	运盛实业	上会	大华	服务期限过长
12	600835	上海机电	安永华明	普华永道	未披露原因
13	601328	交通银行	德勤华永	普华永道	重新选聘事务所
14	601601	中国太保	安永华明	普华永道	服务期限过长
15	601727	上海电气	安永华明	普华永道	服务期限过长

数据来源：WIND数据库，上市公司公开披露信息

【执业风险提示】

在 2013 年年报审计监管过程中，我们关注到当前上市公司年报审计执业存在以下三项突出特点：一是 2012 年起纳入审计范围的内控审计尚未充分发挥作用，部分审计程序也未执行到位；二是内控测试未得到充分有效执行或在审计策略制定过程中发挥有效作用，未充

分体现风险导向审计的执业实质；三是收入确认、存货盘点、函证、在建工程转固等重要“传统”单一审计程序仍未严格按照准则执行，个别项目的前后任会计师对重大会计差错调整的职业判断存在较大反差，常见执业程序不规范等问题依然存在。比如：

（一）内控审计方面

一是未全面、准确了解重要的控制点；二是未准确识别内部控制设计缺陷；三是控制测试不完整，未对各业务循环进行完整的控制测试；四是控制测试结果与实质性程序脱钩，未根据控制测试结果增加必要的实质性程序；五是控制测试样本选取不完善、抽样比例较低、缺乏选取依据；六是强调事项段的使用不规范；七是内控审计报告意见不恰当，未与财务报告审计意见保持必要联系。

（二）重要审计程序执行方面

1. 函证及替代性程序

应关注对函证程序的必要控制以及收、发函环节的独立性，对不规范的回函（如传真件、电子邮件等）采取进一步审计程序。

2. 存货监盘程序

应在制定监盘计划时充分考虑存货管理相关内部控制的有效性、关注并有效应对监盘过程中存在的问题、执行由账到实物和由实物到账的双向抽查等。

3. 收入确认审计程序

应关注“与所有权相关的主要风险和报酬已经转移”这一原则进行实质判断，充分考虑期后可能出现的大额销售退款对收入确认的影响等情况。

4. 会计差错审计程序

应关注重大会计差错追溯调整的恰当性,对公司当年的会计调整是否表明以前年度存在会计差错予以关注。

5. 在建工程转固时点审计程序

应关注在建工程转固时点审计证据的充分性,并在底稿中记录。

(三) 业务流程方面

一是审计业务约定书签署规范性问题;二是与前任会计师沟通时间安排问题;三是业务承接过程中,拟承接公司背景调查资料收集充分性问题;四是审计项目重要性水平计算问题;五是独立性声明签署不规范问题;六是管理层声明书签署不规范问题;七是与治理层、管理层的沟通记录充分性问题。

【会计问题提示】

结合证监会会计监管工作中关注到的有关问题,现将上市公司2014年年报审计中需重点关注的会计问题提示如下:

(一) 长期股权投资和企业合并相关会计问题

1. 非同一控制下企业合并中无形资产的识别与确认

近年来,上市公司并购行为较为活跃,上市公司通过企业合并取得被购买方的一系列资产,这不仅包括有形资产以及被购买方财务报表中已确认的无形资产,还可能包括一些被购买方拥有的、但其财务报表中没有确认的无形资产。购买方在初始确认企业合并中购入的被购买方资产时,应充分识别这些被购买方拥有的、但在其财务报表中未确认的无形资产,对于满足会计准则规定的可辨认标准的,应当确

认为无形资产。

2. 合并成本与职工薪酬的区分

上市公司收购自然人创建并担任核心管理人员的企业后，出于企业平稳过渡及持续发展的考虑，被收购企业的创始人大多继续在企业任职。实务中常见的一种安排是，被收购方的个人股东承诺未来的任职期限，并承诺在提前离职时承担相应的赔偿责任；另有一些交易中，上市公司与个人股东约定，在未来服务期限届满并达到既定业绩条件时，上市公司支付给个人约定的款项。存在此类安排时，应考虑上市公司支付给这些个人的款项，是针对其股东身份、为了取得其持有的被收购企业权益而支付的合并成本，还是针对其高管身份、为了获取这些个人在未来期间的服务而支付的职工薪酬，应结合相关安排的性质和目的，对支付的款项予以区分并进行相应的会计处理。

3. 企业合并中的交易费用

越来越多的企业合并中，上市公司以发行股份作为企业合并的对价，并在此过程中给证券公司、会计师、评估师等中介机构支付相关费用。这类交易同时涉及企业合并与发行权益性证券，并且两者交易费用的会计处理不同，因此企业需要合理区分属于企业合并的交易费用和属于发行权益性证券的交易费用。

4. 境外并购形成商誉的外币折算

近年来，境外并购已成为我国企业发展国际市场、进行全球布局的重要手段。境外并购中取得的子公司，其记账本位币可能与购买方的记账本位币不同，从而构成会计意义上的境外经营。购买方的合并报表中，购买境外经营形成的商誉是境外并购取得的资产之一，应作

为境外经营的资产进行会计处理，即以境外经营的记账本位币计价，并在资产负债表日按照当日即期汇率进行折算。

（二）收入确认相关会计问题

1. 销售商品同时提供劳务的收入确认

根据收入准则规定，企业与其他企业签订的合同或协议包括销售商品和提供劳务时，销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，应当分别核算；如果销售商品部分和提供劳务部分不能区分，或虽能区分但不能够单独计量的，则全部视为销售商品进行会计处理。对于销售自行研制开发的软件产品，并按合同约定提供免费维护或免费升级的服务，属于销售商品同时提供劳务的销售模式，应尽量将维护与升级产品的服务收入进行区分，以单独确认提供服务收入。

2. 技术授权使用费收入确认

为了拓展业务规模，许多信息技术公司除了自行开发软件产品并直接销售外，还授权其他公司代理软件产品的营销。公司通过这一模式取得的收入包括授权使用费与代理方运营收入的分成两部分。判断授权使用费用是一次性确认收入还是分期确认收入，应根据合同是否包含重大后续服务义务，并综合考虑授权许可期限、是否具有退款权利等因素进行判断。

3. 土地一级开发业务收入

由于土地一级开发涉及的情况较为复杂，参照销售商品模式还是建造合同模式确认收入，通常应考虑以下几个要素：一是产品结构设计的复杂程度。如果开发的产品高度复杂、结构设计的主要要素由买

方规定,则倾向于适用建造合同的模式;二是产品之间的相互关系或相互依存度。通常而言,建造合同是指为建造一项资产或一组密切相关或相互依存的资产而专门协商的合同;三是与所生产的每个项目相联系的重大风险或报酬的转移。如果重大风险和报酬随着建造或开发的进行而转移给买方,则表明是建造合同。

(三) 金融工具相关会计问题

1. 金融资产的终止确认

对于承兑行信用等级不够高的银行承兑汇票、由企业承兑的商业承兑汇票以及应收账款,资产相关的主要风险为信用风险和延期付款风险。由于我国票据法对追索权进行了明确规定,银行也大多在应收账款保理中保留追索权,因此这类金融资产在贴现、背书或保理后,其所有权相关的上述主要风险并没有转移给银行,相应企业在贴现、背书或保理此类金融资产时不应终止确认;对于承兑行信用等级较高的银行承兑汇票,资产相关的主要风险是利率风险。通常情况下,由于利率风险已随票据的贴现及背书转移,相关票据可以在贴现、背书时予以终止确认。

2. 理财产品的分类

理财产品的分类是确认和计量的基础,企业应根据会计准则规定的各类金融资产的条件对购买的理财产品进行正确的分类。目前我国市场上的理财产品大多为非保本浮动收益、无活跃市场报价。对于此类理财产品,通常情况下分类为可供出售金融资产比较适当,在财务报表列报时视其流动性作为可供出售金融资产或其他流动资产。

(四) 股权激励

1. 限制性股票回购义务的会计处理

我国不少上市公司的股权激励计划采用授予限制性股票的形式。就激励对象认购限制性股票支付的款项而言，其实质是激励对象在授予日预付给上市公司的押金。如果达到解锁条件，则押金自动转化为解锁对价，激励对象最终获得可上市流通转让的股票；如果未达到解锁条件，则押金返还给激励对象。基于该款项的负债性质，上市公司应在取得该款项时，按照取得的认股款确认股本和资本公积（股本溢价），同时就回购义务全额确认一项负债并确认库存股。

2. 股权激励计划形成的递延所得税资产

根据相关税法规定，对于带有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业按照会计准则的相关规定确认的成本费用在等待期内不得税前抵扣，待股权激励计划可行权时方可抵扣，可抵扣的金额为实际行权时的股票公允价值与激励对象支付的行权价格之间的差额。根据会计准则的相关规定，上市公司应根据期末存在的信息估计未来可以税前抵扣的金额，以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产。

【法规更新提示】

2014年，证监会、财政部相继出台多项重要会计处理、财务信息披露相关法规准则，主要包括：财政部于2014年年初陆续发布的公允价值计量、财务报表列报、职工薪酬、长期股权投资、合并财务报表、合营安排、在其他主体中权益的披露等七项新企业会计准则。证监会于2014年年底公布的修订后的《公开发行证券的公司信息披露编报规

则第15号——财务报告的一般规定》（以下简称“15号文”）。

（一）新会计准则的核心变化

这次新发布的会计准则是对现行企业会计准则体系的进一步修订完善，总体而言，新会计准则的核心变化主要体现在以下五个方面：

1. 完善体系体例，促进有效实施

新的企业会计准则体系由基本准则、具体准则和解释三部分组成，具体准则在体例上包括正文、应用指南和起草说明。具体准则正文是关于各项具体业务事项的确认、计量和报告的规范性条文，应用指南和起草说明是对具体准则正文提供操作性指引和说明。新体系在层次结构上更加严谨完善，在内容安排上更加符合准则制定的国际惯例。新发布的七项会计准则就严格遵循了新的体系体例，合理梳理整合了原准则中的应用指南、解释、讲解中的规范性条款，准则之间也更加协调一致，为我国企业会计准则的后续发展和完善奠定了基础。

2. 强化信息披露，维护公众利益

信息是资本市场发展的生命力。没有信息的透明度，资本市场的生存就没有根基。新准则对长期股权投资、企业在其他主体中的权益披露等进行了全面规范，并充实优化了披露内容，要求企业及时充分披露包括资产负债表外业务在内的其他主体权益相关信息，有效揭示相关金融产品风险。新准则还进一步改进了企业财务报表体系，强调各报表和附注对报表使用者同等重要，突破了传统的单一会计报表的概念，同时，资产负债表、利润表等报表以及报表附注的列报内容进一步改进和完善，强化有关风险管理和披露要求，使企业财务报表的内涵与外延进一步延伸。

3. 实质重于形式，重判断讲依据

高质量的会计信息是合理引导资金流动、促进资源有效配置、保护产权的重要基础。新准则强调企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不能仅仅以交易或事项的法律形式为依据，充分体现了“实质重于形式”这一重要的会计信息质量要求。比如，合并财务报表范围依据“控制”这一单一基础来判断；合营安排应当区分为共同经营和合营企业分别进行会计处理等。为此，新准则完善了企业有关职业判断的依据，提升了企业的决策依据，并且有助于提高会计信息的相关性，向投资者、债权人等提供决策有用的信息，进一步提高投资和信贷决策的有效性，提升经济资源配置效率，促进市场经济健康、有序发展。

4. 完善会计规范，服务经济发展

新准则紧密结合我国社会主义市场经济发展和企业实务的发展，进一步完善了有关经济业务的会计处理，比如，完善了短期职工薪酬、辞退福利的会计处理，补充了其他长期职工福利的会计处理，全面规范了离职后福利的会计处理；对投资性主体、结构化主体等作出明确界定，并对其会计处理予以特别规范；补充了合营各参与方在合营安排中权益的会计处理；全面梳理和改进了其他综合收益项目的列示和披露等。

5. 真实公允反映，提升信息质量

新准则着眼向投资者提供决策相关的信息，强调会计信息应当真实与公允兼具。随着我国市场经济体系建设的不断完善和企业会计准则在国内的广泛应用，公允价值在我国经济运行发展中所起的作用日

益重要。为适应我国企业和资本市场发展的实际需要，公允价值计量准则明确了公允价值定义，规范了公允价值计量要求，并改进了公允价值相关信息的披露，有利于更加公允地反映企业的财务状况和经营成果，进而向投资者提供决策相关的信息，大大提升会计信息的有用性，既立足于我国的实际情况，又符合国际惯例。

（二）15号文的主要修订内容

15号文的修订主要基于研究建立以投资者需求为导向的信息披露规则体系，解决现行编报规则在执行中存在的主要问题，进一步规范、引导市场主体的财务信息披露，并结合企业会计准则的最新要求，补充、更新15号文的相关内容，修订内容主要体现在以下五个方面：

1. 强调重要性原则，减少冗余信息披露

此次修订在总则中重申了公司在编制和披露财务报告时应遵循重要性原则，并要求从性质和金额两方面判断重要性。同时，在总则中也强调凡对投资者进行投资决策有重要影响的财务信息，不论15号文是否有明确规定，公司均应充分披露。针对实务中重要交易信息披露不足的问题，此次修订增加了“对于需要根据实质重于形式原则作出专业判断的相关交易和事项，公司应充分披露具体情况、相关专业判断的理由及依据、以及与之相关的具体会计处理”的要求。为充分体现重要性的原则，在具体条款中也新增了重要信息披露的要求，如，重要会计政策和会计估计等。

2. 强调个性化披露，提供更为相关的信息

实务中，上市公司财务信息披露的突出问题之一是与公司自身特点结合不紧密，缺乏个性化披露。为鼓励公司根据自身情况披露个性

化、具体化的信息，提高信息的决策有用性，此次修订在第十六条要求公司应制定与实际生产经营特点相适应的具体会计政策，并提示投资者关注。对能够体现公司个性化的信息，本次修订时在相关条款中增加了个性化披露要求。

3. 统筹协调财务与非财务信息，提高披露一体化程度

本次修订一是关注与定期报告、招股说明书等信息披露规则保持内在逻辑的一致性，避免同质信息的重复披露；二是取消了监管规定、审计规定等与财务报告信息无关的内容；三是统一了会计标准和监管标准中对关联方的认定口径。

修订后的关联方范围较修订前增加了证监会相关规定（《上市公司信息披露管理办法》等）中界定的关联方，与年报准则保持一致，增加了对关联方承诺的披露要求，删除了对关联交易定价方式及决策程序的披露要求。

4. 妥善处理资本市场财务信息披露规则与会计准则的关系

本次修订一是将会计准则规范的确认和计量要求作为财务信息披露的基础，吸纳了会计准则要求和变化的核心信息，实现了既涵盖会计准则要求的主要信息、又契合资本市场投资者的决策需要、同时兼顾市场主体的管理现实和信息披露成本的目标；二是根据会计准则的要求和变化，新增了相应的内容，主要包括职工薪酬、其他金融工具、其他综合收益及终止经营等内容；三是在整合原规则中相关规定的基础上，调整结构，新设了“合并范围的变动”、“在其他主体中的权益”、“与金融工具相关的风险”和“公允价值的披露”章节。

5. 增加对投资者决策影响较大或风险较高项目的披露

针对多年来监管实践中发现执行不到位、存在问题较多的项目，在此次修订时，强化了有关披露要求。例如：披露商誉减值测试过程、参数及商誉减值损失的确认方法等。

为有助于投资者理解财务信息，本次修订也增加了要求公司披露对重要事项进行处理的依据和判断的过程。例如：确定存货可变现净值的具体依据等。

（三）主要法规更新情况

2014年以来证监会、财政部发布的适用2014年年报的主要法规文件如下：

1、《公开发行证券的公司信息披露编报规则第21号——年度内部控制评价报告的一般规定》（证监会公告[2014]1号）；

2、《公开发行证券的公司信息披露编报规则第26号——商业银行信息披露特别规定》（证监会公告[2014]3号）；

3、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式（2014年修订）》（证监会公告[2014]21号）；

4、《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定（2014年修订）》（证监会公告[2014]54号）；

5、《关于印发〈企业会计准则解释第6号〉的通知》（财会[2014]1号）；

6、《关于印发〈企业会计准则第39号——公允价值计量〉的通知》（财会[2014]6号）；

7、《关于印发修订〈企业会计准则第30号——财务报表列报〉的通知》（财会[2014]7号）；

- 8、《关于印发修订<企业会计准则第9号——职工薪酬>的通知》
(财会[2014]8号);
- 9、《关于印发修订<企业会计准则第33号——合并财务报表>的通知》
(财会[2014]10号);
- 10、《关于印发<企业会计准则第40号——合营安排>的通知》(财会[2014]11号);
- 11、《关于印发修订<企业会计准则第2号——长期股权投资>的通知》
(财会[2014]14号);
- 12、《关于印发<金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定>的通知》
(财会[2014]13号);
- 13、《关于印发<企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露>的通知》
(财会[2014]16号);
- 14、《关于印发修订<企业会计准则第37号——金融工具列报>的通知》
(财会[2014]23号)。

联系人：上海证监局会计监管处 宋理尔

联系电话：021-50121591

电子邮箱：songle@csrc.gov.cn