

# 上海证监局会计监管通讯

二〇一六年第一期

(总第5期)

2016年1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2015年年报审计专刊，主要内容如下：

- **【年审快报】** 2015年辖区上市公司变更年报审计机构情况
- **【执业风险提示】** 2015年年报审计执业风险提示
- **【会计问题提示】** 2015年年报审计会计问题提示
- **【法规更新提示】** 2015年以来中国证监会、财政部发布的适用2015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 224 家上市公司中共有 14 家变更 2015 年年报审计机构，包括上交所主板上市公司 9 家、创业板上市公司 2 家、中小板上市公司 3 家。

表：2015 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	2014 年报 审计机构	2015 年报 审计机构	变更原因
1	002178	延华智能	华普天健	天职国际	业务发展需要
2	002278	神开股份	立信	上会	服务期限过长
3	002324	普利特	安永华明	立信	服务期限过长
4	300129	泰胜风能	北京兴华	上会	地域因素、服务年限等
5	300326	凯利泰	立信	大华	业务发展需要
6	600061	国投安信	天职国际	立信	适应财政部和国资委管理要求、业务架构和规模变化
7	600073	上海梅林	立信	天职国际	重新选聘事务所
8	600151	航天机电	中天运	立信	服务期限超过国资委要求
9	600284	浦东建设	众华	立信	未披露原因
10	600490	鹏欣资源	中审亚太	中审众环	中审亚太上海分所并入中审众环
11	600604	市北高新	立信	瑞华	未披露原因
12	600606	绿地控股	安永华明	瑞华	改聘资产重组后主要资产方原审计机构
13	600608	*ST 沪科	中审亚太	中审众环	中审亚太云南分所并入中审众环
14	600895	张江高科	立信	天职国际	业务发展需要

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 2014 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五项突出问题：

1. 风险评估程序流于形式，重大错报风险识别与评估不准确，风

险评估结果与进一步审计程序脱钩。一是部分签字注册会计师对于被审计单位的业务模式以及重要业务流程的内部控制缺乏必要的了解（甚至与被审计单位实际情况出入很大），风险评估程序敷衍了事，未能识别出存在的重大错报风险，由此导致审计工作的计划与执行没有方向、失去效果。二是风险评估结果与进一步审计程序存在“两张皮”现象，审计程序同质化和随意性问题突出，特别是细节测试存在明显的僵化现象，没有体现出基于风险评估结果的针对性。

2. 内控审计/控制测试普遍存在执行不到位的问题。一是重要业务流程未实施控制测试，如在被审计单位仓库同时存放外单位货物的情况下，未了解被审计单位的自有存货与代保管存货管理流程，未执行控制测试。二是穿行测试没有追踪一笔交易从发生到反映到财务报表的整个过程，而是在不同阶段选择了不同样本。三是测试方法与测试目的不符，不能得出测试结论。四是测试内容不完整，如收入仅核对是否开票以及金额的准确性，未核对货物是否已经发出（涉及收入确认时点），成本归集未测试计算的准确性。五是信息系统测试不到位，包括但不限于未测试内置公式、未测试系统的敏感操作是否有日志记录且经过必要的复核、未测试应用系统中数据来源的可靠性、未测试不同系统之间数据传输的准确性与完整性等。六是补偿性控制识别不准确。七是测试样本不足，没有达到《内部控制审计指引实施意见》的要求

3. 对于审计证据的疑点甚至错报缺乏甚至缺失关注，错失了发现重大错报的黄金机会。即便没有准确识别和评估重大错报风险，没有有针对性的设计与实施进一步审计程序，常规审计程序获取的审计证

据仍然可能发现疑点甚至错报，如明显的内控缺陷、收入确认时点与发货时点的显著差异、合同条款中风险转移条款与收入确认政策的重大不一致等，如果注册会计师关注到这些问题并采取进一步审计程序，还是有很大可能发现重大错报。监管发现，部分注册会计师对于审计工作底稿中的这些明显问题缺乏甚至缺失关注，未执行进一步审计程序，这也是监管部门认定会计师事务所及注册会计师未勤勉尽责的主要情形之一。

4. 函证、监盘、截止性测试、收入确认等重要审计程序的执业问题虽经多次强调依然较为突出。函证方面，主要包括样本选取不当（未对主要客户函证，未对全部银行账户函证且未说明理由等）、对不规范回函（传真件，电子邮件，未附回函信封，函证方、回函方与合同签订方不一致等）未进一步核查、对于未回复函证未及时跟进或未执行替代程序、未调查回函差异等。监盘方面，主要包括存货监盘计划制定不当（未获取被审计单位的盘点计划并评价其合理性、未注明监盘具体程序、未针对特殊存货设计特定程序或考虑使用外部专家等）、存货监盘记录不充分、未有效执行监盘日实际库存数倒推至期末账面库存数的审计程序等。截止性测试方面，主要包括测试期间未同时包括资产负债表日前后、测试样本不完整（如仅执行由销售发票到出库单、记账凭证的查验程序，未执行由出库单到销售发票、记账凭证的查验程序）、未考虑被审计单位业务特点机械选择测试期间等。收入确认方面，主要包括未充分关注收入类型（如销售还是代理，仅获取发票、合同等形式证据，没有对风险与报酬的转移进行深入分析）、未充分关注收入确认时点的合理性等。

5. 证券期货审计业务签字注册会计师违反轮换规定情况仍未杜绝。《关于证券期货审计业务签字注册会计师定期轮换的规定》（证监会计字[2003]13号，以下简称《规定》）对证券期货审计业务签字注册会计师轮换做了具体规定，具体包括第三条“签字注册会计师连续为某一相关机构提供审计服务，不得超过五年”、第五条“为首次公开发行证券公司提供审计服务的签字注册会计师，在该公司上市后连续提供审计服务的期限，不得超过两个完整会计年度”、第八条“签字注册会计师已连续为同一相关机构提供五年审计服务并被轮换后，在两年以内，不得重新为该相关机构提供审计服务”。证监会于近期统计了近年来上市公司签字注册会计师轮换情况，发现相当一部分会计师事务所仍存在违反《规定》的情形。会计师事务所及签字注册会计师在2015年年报审计中应严格遵守《规定》的有关要求，加强内部管控力度，杜绝类似问题发生。

### 【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2015年年报审计中需重点关注的部分会计问题提示如下：

#### （一）长期股权投资和企业合并

##### 1. 同一控制下企业合并追溯调整的股权比例

根据企业会计准则及相关规定，同一控制下企业合并，应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状态存在，并以此为原则对合并日之前的财务报表进行追溯调整。同一控制下企业合

并的理念是从最终控制方角度进行会计处理，因此，合并中纳入合并日之前财务报表合并范围的股权比例，应为合并中自最终控制方购买的股权比例，不应包括从外部（独立第三方）取得的部分。

## 2. 对被投资单位具有重大影响的确定标准

关于是否对被投资单位具有重大影响，企业会计准则给出了原则性定义，实务中应结合直接或间接拥有被投资单位的比例、是否在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表等因素进行判断。原则上，投资方对被投资单位拥有 20%以上但低于 50%的表决权，一般认为对被投资单位具有重大影响。

## 3. 因子公司增资丧失控制权但仍能实施重大影响

个别财务报表应将该项长期股权投资从成本法转为权益法核算，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。

## （二）会计政策变更、会计差错更正与会计估计调整

一般情况下，同一公司不同会计期间的财务信息口径应保持一致，确需调整或变更的，应当予以说明。对财务信息口径的调整存在会计政策变更、会计估计调整和会计差错更正三种类型。部分上市公司未正确区分会计政策变更、会计差错更正与会计估计调整。

分析上市公司 2014 年年报时发现，部分上市公司将以前年度存在的会计差错以《企业会计准则》实施为由为会计政策变更处理，这是错误的。《企业会计准则解释第 7 号》和《企业会计准则解释第 8 号》将在 2015 年年报中首次应用，明确提出了对相关会计处理应当

进行追溯调整，不可行的除外，我们也将重点关注辖区上市公司年报披露的相关内容。

会计估计，是指公司对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。前期差错，是指由于没有运用或错误运用前期财务报告批准报出时能够取得或预期能够取得的可靠信息，而对前期财务报表造成省略或错报。部分上市公司混淆了会计估计调整与会计差错更正，导致相关信息的列报与披露不正确。个别上市公司变更坏账计提比例，而相关迹象早在以前年度即已明确出现，应作为会计差错更正而不是会计估计变更。公司在确认可弥补亏损产生的递延所得税资产时，应当以预计很可能取得的应纳税所得额为限。如果在编制前期报表时已充分利用当时可取得的关于未来应纳税所得额的信息，则后续实际盈利情况与当时预测数据不一致，从而导致对之前所确认的递延所得税资产金额进行调整，应作会计估计变更而不是前期会计差错。

### （三）金融工具

#### 1. 未充分确认合作开发产生的金融负债

在与其他方共同投资进行合作开发的协议中，各方都以股权的形式投入资金，实际取得被投资单位的股份，但如果实际控制经营的一方向其他方承诺所投入的资金能够获得最低收益率，将导致承诺方存在向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务，即产生了一项金融负债。根据企业会计准则及相关规定，承诺方应当将收到的合作方投入款项作为负债处理，并在合作期间将与之相关的利息（公司保证的收益）确认为费用。

## 2. 金融资产分类不正确

(1) 结构性存款。结构性存款的分类，主要取决于存款产品说明书中的约定条款。目前公司认购、银行发行的结构性存款，其收益可能是与某些基础变量挂钩，如利率、汇率、黄金价格等，此类产品应视为嵌入衍生工具。根据企业会计准则及相关规定，公司应当将结构性存款中嵌入的衍生工具分拆，单独进行会计处理，但若嵌入衍生工具与存款合同在经济特征及风险方面存在紧密联系（如利率风险），或者与嵌入衍生工具类似条款的工具不符合衍生工具的定义或无法单独计量，可以将结构性存款整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(2) 银行理财产品。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，通常情况下应分类为可供出售金融资产，在财务报表中视其流动性作为可供出售金融资产或其他流动资产列报。发行理财产品的商业银行应当按照《企业会计准则解释第8号》的规定，判断是否控制其发行的理财产品，进行核算和列报。

(3) 已停业或正在清算的子公司股权。对于已停业或正在清算的子公司，上市公司应视对其控制的具体情况，判断是否将其纳入合并范围。对于满足持有待售确认条件不再纳入合并范围的股权投资，应将其划分为持有待售资产列报。

(4) 有限合伙人权益。通常情况下，有限合伙企业的权益不具有活跃市场报价，公司应根据所持有的有限合伙权益特征（如回收金额是否固定或可确定）及持有意图等，将其分类为应收款项或可供出售金融资产。



#### （四）股份支付

##### 1. 包含限制性股票的股份支付交易确认与计量不正确

根据企业会计准则及相关规定，以权益结算的股份支付换取职工服务的，应当以授予日的公允价值计量所授予职工的权益工具价值。一般情况下，公司向职工授予的股份在职工提供服务以达到行权条件的等待期内被限制转让，但是计量所授予股份在授予日的公允价值时，不应考虑在等待期内转让的限制或其他限制，因为这些限制属于可行权的非市场条件。此外，授予限制性股票的股权激励计划中，向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，在授予日，公司应当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（股本溢价），同时将回购义务确认为负债（作为收购库存股管理）。需要强调的是，回购义务应按发行限制性股票的数量和相应的回购价格全额确认，不考虑回购发生的可能性对其计量的影响，所确认的库存股金额不仅包含库存股的股本，还应包含其相应的股本溢价金额；就流动性而言，由于员工离职等因素可能导致公司随时产生回购的义务，该回购义务应当确认为流动负债。

##### 2. 股份支付相关递延所得税资产的确认不规范

根据企业会计准则及相关规定，与股份支付相关的支出应在职工提供服务的期间确认为成本费用，但税法规定，对于符合条件的股份支付，只有在相关股份实际授予职工时才允许在计算应纳税所得额时予以扣除。在会计上确认股份支付费用的期间内，公司应根据期末取得的信息估计未来期间可税前扣除的金额，计算确定由此产生的暂时性差异，符合确认条件的，应确认为递延所得税资产。

## 【法规更新提示】

2015年以来证监会、财政部发布的适用2015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内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式(2015年修订)》(证监会公告[2015]24号);
- 2、《关于印发<企业会计准则解释第7号>的通知》(财会[2015]19号);
- 3、《关于印发<企业会计准则解释第8号>的通知》(财会[2015]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](mailto:songle@csrc.gov.cn)