

上海证监局会计监管通讯

二〇一七年第一期

(总第6期)

2017年2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2016年年报审计专刊，主要内容如下：

- **【年审快报】** 2016年辖区上市公司变更年报审计机构情况
- **【执业风险提示】** 2016年年报审计执业风险提示
- **【会计问题提示】** 2016年年报审计会计问题提示
- **【法规更新提示】** 2016年以来中国证监会、财政部发布的适用2016年度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 259 家上市公司中共有 9 家变更 2016 年年报审计机构，包括上交所主板上市公司 6 家、创业板上市公司 1 家、中小板上市公司 2 家。

表：2016 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	2015 年报 审计机构	2016 年报 审计机构	变更原因
1	002116	中国海诚	瑞华	致同	控制成本
2	002278	神开股份	上会	立信	业务发展需要
3	300008	天海防务	立信	大信	重大资产重组完成，军工业 务将作为公司重要组成部分
4	600171	上海贝岭	大信	安永	服务年限超过财务部、国资 委对央企的要求
5	600278	东方创业	立信	天职国际	原审计机构业务团队发生较 大变动，无法按计划完成 2016 年度审计工作
6	600654	中安消	瑞华	德勤	适应业务国际化发展需要
7	600695	绿庭投资	立信	瑞华	主营业务结构变化
8	600732	*ST 新梅	众华	立信	服务年限偏长
9	600882	广泽股份	立信	利安达	工作需要

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 2015 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八项突出问题：

1. 缺乏有效的风险评估和应对措施。一是风险评估程序存在明显疏漏。如，未将收入作为舞弊导致的重大错报风险领域，也未在底稿记录判断过程或理由；风险评估及控制测试程序缺乏针对性，未考虑行业特性和风险要素；被审计单位风险评估工作底稿由审计助理编

制，项目合伙人没有参与项目组讨论；企业整体层面的内部控制评价缺乏实质性内容，业务流程层面内部控制的了解和评价内容与被审计单位实际情况不符。二是未针对风险评估结果采取相应的审计程序。如，尽管认定收入确认存在舞弊风险，但所采取的审计程序仍然是普通常规程序，未根据具体的业务类型分析导致风险的具体因素，设计和实施进一步审计程序；采取依赖控制的审计策略，但却没有适当执行穿行测试和控制测试。

2. 营业收入的审计程序存在缺陷。一是对于特殊新兴业务，未针对业务的特征设计有效的审计程序。如，某公司的游戏业务存在自主运营、联合运营、代理运营等多种模式，但在审计底稿中未能清晰反映各类业务经营模式的特点，也未对各类业务具体的收入确认时点和确认模式进行相应的检查；某公司主营整形美容业务，项目组主要针对刷卡消费记录进行检查，未设计和执行有效的程序以核实相关消费记录是否对应为客户实际提供的整形手术服务。二是对于依据非本企业签署的合同确认收入的情况未实施进一步审计程序。三是对存在委托第三方为客户提供服务、重大关联关系、现金回款等风险点的公司，未执行充分的审计程序以核实交易的真实性和商业实质。四是对采用完工百分比法确认收入的公司，未见项目完工百分比核算所需的项目合同明细、成本预算、实际成本的相关外部证据等资料。五是对收入、毛利的波动分析普遍不足。如，大幅的毛利波动未进行分析；收入成本的配比情况未关注；收入的波动分析过于简单，难以为后续审计程序提供依据；未基于销量、单价的变化进行深入分析。六是未能针对收入确认的关键时点及相应的凭据设计和实施有效的截止性测试。

3. 函证程序未能有效实施。一是函证程序缺失。如，某公司称由于整形美容业务涉及客户隐私而无法提供执行函证程序所需的信息，而项目组所采取的查看门诊日志等替代程序因未记录客户和手术等基本信息而无法成为适当的审计证据；存在部分未发函的银行账户，但审计底稿中并未说明不函证的理由；未针对新增客户大额应收账款实施函证，也未说明理由。二是函证程序的控制不足。如，存在多个风险较高的个人函证，有的快递单显示函证并非会计师直接寄发，有的项目组称采用了当面函证方式但没有相关证据，有的回函由被审计单位收回；函证回函没有日期，无法证实是在审计报告日前收回；存在未保留发函快递单、收件回执单等信息，无法证明函证收发过程得到了有效控制。三是对于未回函的情况未能有效实施替代性程序，特别是项目存在大量未回函情况时，替代测试仅覆盖了未回函中的一小部分。

4. 存货审计程序不足。一是存货监盘未能有效实施。如，未对存放于他处的重要存货实施监盘，也未在审计工作底稿中对此情况进行如实说明；盘点日为资产负债表日后，但未执行倒推程序；存货占资产总额比例较高，但未获取存货盘点计划、盘点小结及相关账务处理；采取在被审计单位的盘点表上打勾的方式确认监管结果。二是计价测试程序未有效实施，测试的样本量明显不足。三是未进行存货跌价测试。

5. 重要性水平的确定及应用不恰当。一是以税前利润为计算重要性水平的基准，但未考虑调整营业外收支等对利润有非经常性重大影响的因素。二是未设定实际执行的重要性和明显微小错报的临界值。

6. 控制测试审计程序执行不到位。一是穿行测试直接索引控制测试样本和底稿，或穿行测试和控制测试中对同一个流程和控制活动的描述不一致。二是控制测试未抽取适当的样本，或没有对总体、控制发生频率、抽样原则和样本规模做出记录。三是控制测试中部分样本测试内容明显与控制活动描述不一致，但仍得出控制活动运行有效的结论。

7. 未对重大异常迹象保持应有的职业怀疑。一是对控股股东代上市公司偿付法院判决赔偿款等异常交易未实施有效的审计程序，亦未考虑该等异常迹象对财务报表的影响。二是对年末发生的丧失子公司控制权、异常大额销售等敏感事项未予关注。三是对上市公司及其控股股东与第三方之间发生的复杂交易安排，未关注其商业实质及其影响。四是对上市公司子公司在资产处置过程中收到的土地收储资金形成的期初账外大额货币资金事项未保持足够的职业怀疑，未充分关注大额账外货币资金对内控审计可能产生的影响。五是对上市公司年末集中销售的舞弊风险未予以关注，未对销售退回的可能性执行有效的审计程序。

8. 独立性问题突出。一是签字会计师轮换。部分审计机构及证券业务签字会计师未严格执行证监会、财政部《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）的有关要求，仍存在IPO签字会计师在上市后连续提供审计服务超过两年、签字会计师连续为上市公司提供审计服务超五年以及连续提供审计服务满五年被轮换后不满两年重新提供审计服务的违规行为。二是员工违规买卖股票。如，审计人员违反事务所规定买卖事务所审计公司

的股票；审计项目组成员的直系亲属买卖相关上市公司股票等。

【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2016年年报审计中需重点关注的部分会计问题提示如下：

（一）与股权投资相关的问题

1. 对合伙企业投资的会计处理问题

实务中，有些上市公司以有限合伙人（以下简称“LP”）身份参与有限合伙企业，可能在出资日就约定了在特定时间以固定金额退出，且投资期限较短。如，上市公司作为LP参与私募股权基金，公司出资份额占比较大但不参与基金日常管理，只需对相关项目投资决策进行投票，而其他出资方（如基金管理人）作为普通合伙人（以下简称“GP”）出资份额很小但对LP承诺固定收益，承担了合伙企业投资的大部分风险。另外一类情况是，出于融资目的，有些上市公司通过子公司或其他控股机构以GP身份设立合伙企业，并享有重大可变收益或承担了重大风险，或者认购劣后级LP份额，向合伙企业提供回购、保底承诺等增信措施，这都可能导致上市公司成为合伙企业的实际控制人或共同控制人。

对于上市公司投资合伙企业的会计处理，公司应首先根据投资意图、性质以及相关的合同安排，判断其对合伙企业的投资属于权益性投资还是债权性投资，并相应进行会计处理。如属于权益性投资，还应判断上市公司对被投资合伙企业是否具有控制、共同控制或重大影响。

2. 结构化主体纳入合并报表范围的判断

根据企业会计准则及相关规定，对于上市公司发起设立、管理或投资的结构化主体，当公司拥有对结构化主体的权力、享有可变回报，并且有能力运用对结构化主体的权力来影响其回报的金额时，应将该结构化主体纳入合并范围。

3. 涉及委托或受托经营时合并范围的确定

上市公司通过协议将子公司委托其他企业进行管理或接受其他方委托管理标的企业的，应结合委托经营协议条款，综合考虑委托经营的商业目的与经济实质、对被委托单位的经营管理及处置权、是否享有被委托经营标的的剩余权益以及享有可变回报（包括委托期间和退出时的可变回报）的重大程度、董事会等类似权力机构成员任命程序、与委托经营交易对手方是否为关联方等因素，判断上市公司与委托经营标的的企业是否存在“控制”关系，从而确定是否将其纳入合并报表范围。

4. 对处于清算过程中的子公司是否纳入合并报表范围的判断

根据企业会计准则及其相关规定，对于已停业或正在清算的子公司，上市公司仍应基于“控制”原则，判断是否将其纳入合并范围。如果上市公司依然“控制”处于自主清算过程中的子公司，公司仍应继续将相关子公司纳入合并范围。

5. 并购交易中业绩补偿条款的会计处理

近年来，上市公司并购交易中设置或有对价安排，尤其是业绩补偿条款日益普遍且多样化。并购交易中业绩补偿条款安排不尽相同，如根据被收购企业未来若干年业绩目标达成情况，以若干年累计是否

达到业绩目标作为考核指标，或以单独每年的业绩目标作为考核指标；由购买方通过发行额外证券、支付额外现金等方式追加合并对价，或由出售方通过返还现金或返回股权的方式进行补偿。根据企业会计准则的相关规定，购买方应当将或有对价作为企业合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。除满足金融工具列报准则界定的权益工具之外，或有对价在后续会计期间均应以公允价值重新计量且其变动计入损益或其他综合收益。

6. 同一控制下企业合并与购买少数股权同时存在的会计处理

根据企业会计准则及相关规定，同一控制下的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状态存在。合并后母公司追加购买子公司少数股东拥有的子公司股权的交易，应作为购买少数股东权益的权益性交易进行处理。

（二）收入确认

1. 网络游戏收入的确认

概括而言，网络游戏的盈利模式主要有以下三种：按虚拟道具收费、按游戏时间收费和广告收费。目前，国内网络游戏产品以按虚拟道具收费为主流盈利模式。虚拟道具根据消耗方式不同可以分为一次性道具、有限使用道具和永久性道具。对于游戏虚拟道具收入，应基于具体道具消耗模型，在其消耗期间采用系统合理的方法予以确认。实务中，确定道具消耗模型不切实可行的情况下，可以按照玩家生命周期或游戏生命周期（玩家生命周期不能可靠估计时）分摊道具收入。

2. 土地一级开发收入的确认

总体而言，土地一级开发收入大致可以分为保底收益与或有分成

模式。保底收益模式一般依据经核定的开发成本，采用成本加成法计算确定收入额。或有分成模式一般约定土地开发收入为政府土地使用权出让净收益的一定比例。

就或有分成模式而言，其具体收入金额在土地使用权出让完成之前存在较大的不确定性，通常很难满足“能够可靠计量”这一收入确认条件，因此，或有分成收入原则上应予递延确认，直至相关经济利益很可能流入企业、收入的金额能够可靠计量。就保底收益而言，收入款项如果是在土地使用权出让时方予结算，且土地储备中心明确以该土地使用权出让款项作为支付的资金来源(别无其他资金来源)时，经济利益是否能够流入取决于土地使用权能否成功出让。在确认保底收益部分的收入时，还需考虑影响土地使用权能否成功出让的因素，如土地出让是否存在实质性障碍、是否列入年度土地使用权出让计划、定价是否合理、该区域土地交易是否活跃等。

需要强调的是，如果公司从事土地一级开发的目的是为了顺利获得土地使用权用于自身的二级开发，还需要判断这两项行为是否构成一揽子交易，并从整体上分析收入确认问题。

(三) 职工薪酬

1. 职工薪酬的分类与会计处理

根据企业会计准则及相关规定，离职后福利和辞退福利虽然均是在职工离开企业后提供，但实为两种性质不同的职工薪酬，相关会计处理也存在差别。离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利。辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关

系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。两者的区别在于，导致辞退福利义务产生的事项是终止雇佣而不是为获得职工的服务，公司应当在辞退福利计划批准的期间一次性将有关支出确认为费用，而离职后福利是为获取职工服务而发生的，应在职工提供服务期间确认费用。为裁减员工而实施的内退计划，在内退人员正式退休日期之前提供的福利应当视为辞退福利处理，而在相关人员正式退休日期之后提供的福利，则应当按照离职后福利处理。

（四）所得税会计

1. 与未抵扣亏损相关的递延所得税资产的确认

根据企业会计准则及相关规定，对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损（可抵扣亏损），应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可利用可弥补亏损的未来期间内很可能取得足够的应纳税所得额时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

2. 商誉有关递延所得税的会计处理

对于非同一控制下企业合并，按照税收法规作为免税合并的情况下，合并产生的商誉账面价值与其计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，无论在并购日商誉初始确认时，还是后续会计处理中，均不确认相应递延所得税负债。

3. 可供出售金融资产有关递延所得税的会计处理

根据企业会计准则及相关规定，对于以公允价值进行后续计量的可供出售金融资产，除发生减值外，持有期间公允价值变动形成的利得和损失应当计入其他综合收益。根据税法规定，以公允价值计量的

金融资产持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置时以取得的价款扣除其历史成本（或以其历史成本为基础确定的处置成本）后的差额计入处置期间应纳税所得额。在该类金融资产持有期间公允价值发生变动的情况下，其账面价值与计税基础的差异将会形成应纳税或可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认为递延所得税负债或递延所得税资产，相应递延所得税影响计入其他综合收益。

（五）资产减值

1. 单项金额重大的应收款项坏账准备计提

根据企业会计准则，对单项金额重大的应收款项应当单独进行减值测试，单独测试未发生减值的应收款项（包括单项金额重大和不重大的应收款），应当包括在具有类似信用风险特征的应收款组合中再进行减值测试。关于“重大”的标准由公司根据自身情况予以确定。

【法规更新提示】

2016年以来证监会、财政部发布的适用2016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38号——公司债券年度报告的内容与格式》（证监会公告[2016]3号）；
- 2、《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（2016年修订）》（证监会公告[2016]31号）；
- 3、《关于印发〈中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项〉等12项准则的通知》（财会[2016]24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