

## Laws and Regulations Express (China)

### 法规快讯（中国）

# ——中注协和股转系统关于做好 2016 年年报审计工作的 通知

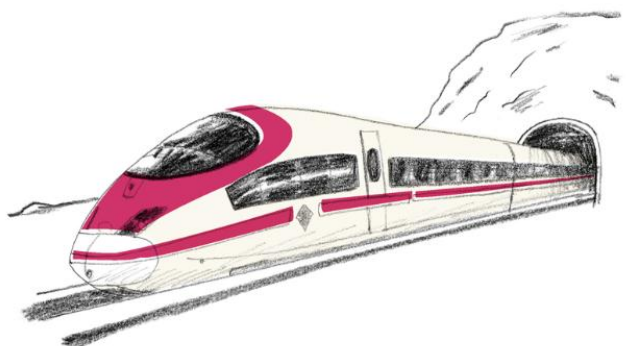
【2016 年第 26 期（总第 233 期）- 2016 年 12 月 30 日】





## 中注协和股转系统关于做好 2016 年年报审计工作的通知

2016 年 12 月底，中注协和全国中小企业股份转让系统有限责任公司分别发布《关于做好上市公司 2016 年年报审计工作的通知》（会协〔2016〕75 号）和《关于做好挂牌公司、退市公司及两网公司 2016 年年度报告披露相关工作的通知》（股转系统公告〔2016〕133 号），就上市公司、挂牌公司、两网公司及退市公司 2016 年年度报告审计工作提出了要求。



中注协通知要求事务所严格遵守职业道德守则与要求、强化质量控制体系建设。通知要求注册会计师充分关注收入的确认与计量、关联方关系及其交易、存货计价、持续经营能力等关键审计领域；要严格对照准则要求，恰当设计并执行函证、监盘、减值测试等审计程序，获取充分、适当的审计证据，并恰当形成审计工作底稿。并要求特别关注面临退市风险，业绩大幅波动，产能严重过剩行业，农、林、牧、渔类以及高新技术产业公司，频繁并购重组，涉及高风险金融业务，发生重大非常规交易的上市公司的特殊性。

股转系统通知要求事务所加强内部管理，提升审计业务质量。关注挂牌公司收入确认、合并日确定、会计政策变更、资产减值准备、研发费用资本化、股份支付、金融工具分类等重点问题。并要求提高风险意识，关注挂牌公司持续经营能力。注册会计师应充分考虑由于融资、分层、IPO 及对赌等可能引起修饰财务报表的情况；关注现金收支、募集资金账户管理、金融衍生品投资、对外抵押担保等内控风险事项；根据企业的收入、净资产、偿债能力等运营数据，评估挂牌公司持续经营能力。

年报审计要求	中注协	股转系统
关键审计领域	收入的确认与计量、关联方关系及其交易、存货计价。	收入确认、合并日确定、会计政策、会计估计变更及会计差错更正、资产减值准备、研发费用资本化、股份支付、金融工具分类等，企业合并的类型和合并财务报表的范围。
持续经营能力	持续经营能力	如存在营业收入低于 100 万元；净资产为负；连续三个会计年度亏损，且亏损额逐年扩大；存在债券违约、债务无法按期偿还的情况；实际控制人失联或高级管理人员无法履职；拖欠员工工资或者无法支付供应商货款；主要生产、经营资质缺失或者无法续期，无法获得主要生产、经营要素（人员、土地、设备、原材料）等事项。



重点审计程序	函证、监盘、减值测试等。	充分考虑由于融资、分层、IPO 及对赌等可能引起修饰财务报表的情况；关注现金收支、募集资金账户管理、金融衍生品投资、对外抵押担保等内控风险事项；根据企业的收入、净资产、偿债能力等运营数据，评估挂牌公司持续经营能力。
特殊类型公司	面临退市风险、业绩大幅波动，产能严重过剩行业，农、林、牧、渔类以及高新技术产业公司，频繁并购重组，涉及高风险金融业务，发生重大非常规交易。	

此前，证监会发布的《2015 年上市公司年报会计监管报告》也对上市公司 2015 年年度财务报告、内部控制评价与审计报告中存在的主要问题进行了总结和分析。执业中应同时予以关注。

相关概要如下：

## 一、关于做好上市公司 2016 年年报审计工作的通知（会协〔2016〕75 号）

### 一、总体要求

各证券资格会计师事务所（以下简称事务所）要认真学习贯彻党的十八大和十八届三中、四中、五中、六中全会精神以及中央经济工作会议精神，把做好 2016 年年报审计工作作为服务国家建设大局的具体行动。事务所要结合行业主题年活动，以提升年报审计工作质量为目标，以强化年报审计风险管控为重点，切实完善和有效实施质量控制相关政策与程序，恪守诚信、独立、客观、公正的原则，做好 2016 年年报审计各项工作。

### 二、严格遵守职业道德守则与要求

事务所要按照职业道德守则和相关问题解答的要求，制定切实可行的政策和程序，并严格贯彻执行。要持续向员工传达职业道德相关要求，建立涉及职业道德问题的咨询和报告机制。

事务所要高度重视独立性问题，正确理解并严格执行签字注册会计师、质量控制复核人以及其他关键审计合伙人的定期轮换制度。要严格遵守向被审计单位提供非鉴证服务时的独立性要求，特别关注网络事务所的独立性。

**【网络：是指由多个实体组成，旨在通过合作实现下列一个或多个目的的联合体：（一）共享收益或分担成本；（二）共享所有权、控制权或管理权；（三）共享统一的质量控制政策和程序；（四）共享同一经营战略；（五）使用同一品牌；（六）共享重要的专业资源。网络事务所：属于某一网络的会计师事务所或实体。】**



职业判断是注册会计师行业的精髓，职业判断能力是注册会计师专业胜任能力的核心。事务所和注册会计师要以《中国注册会计师职业判断指南》为指导，采取必要的措施提升职业判断的能力与质量。注册会计师要始终保持职业怀疑态度和应有的关注，充分关注事实依据、行业及被审计单位情况，合理运用职业判断并作出适当记录。

事务所要制定并实施合理的专业服务收费标准，规范事务所项目工时管理和成本核算，杜绝支付或索取回扣、压价竞争、或有收费等不当行为。要切实践行《证券期货资格会计师事务所抵制行业不正当低价竞争倡议书》承诺，自觉维护行业公平竞争秩序和行业形象。

### 三、强化质量控制体系建设

事务所要树立质量至上的意识，制定并执行全所统一的质量控制政策和程序，做好业务承接与保持、业务委派、质量复核和报告签发等关键环节的风险管控。

事务所要高度重视业务承接与保持，严格执行风险评估程序。要从执业质量的角度而非短期商业利益的角度考虑业务的承接与保持问题，要坚决杜绝分所或合伙人擅自承接高风险业务的情况。

事务所要**建立全所统一的项目管理和人员委派机制**，综合考虑业务复杂程度、合伙人专业胜任能力、合伙人业务量等因素进行项目委派，避免出现部分合伙人业务负荷过重的情况。

项目合伙人要深度参与审计业务，对项目组成员进行持续有效的督导，对业务执行过程中的重大问题予以充分关注并采取适当的应对措施。事务所要强化高风险业务的项目组内复核和项目质量控制复核，特别关注复杂交易和重大事项相关的职业判断的合理性和审计结论的恰当性。

### 四、认真做好财务报表审计

近日，新制定（修订）的 12 项审计准则即将发布，事务所和注册会计师要准确把握新审计报告模式的变化，做好准则实施的准备工作，并按部署的时间和范围做好贯彻实施工作。2016 年 7 月，财政部、银监会发布《关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》，事务所要高度重视、认真学习领会并带头实践。

【2016 年 12 月 28 日，财政部正式发布关于印发《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）。自 2017 年 1 月 1 日起，首先在 A+H 股公司以及纯 H 股公司按照中国注册会计师审计准则执行的审计业务中实施；自 2018 年 1 月 1 日起扩大到所有被审计单位，其中，主板、中小板、创业板上市公司，IPO 公司，新三板公司中的创新层挂牌公司，





以及面向公众投资者公开发行债券的公司执行新审计报告准则的所有规定，对其他企业的审计暂不执行仅对上市实体审计业务的规定。同时，允许和鼓励提前执行新审计报告准则。】

【2016 年 7 月 12 日，财政部和银监会办公厅下发了《关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会[2016]13 号），旨在进一步规范银行函证及回函工作。通知对银行的监管要求适用于企业集团财务公司，自 2016 年 10 月 1 日起施行。】

注册会计师要贯彻风险导向的审计理念，按照审计准则及相关问题解答的要求，恰当设定并运用重要性水平，充分识别和评估可能存在的重大错报风险，并据此设计和实施有针对性的进一步审计程序，切实做好审计计划和风险评估工作。

注册会计师要充分关注收入的确认与计量、关联方关系及其交易、存货计价、持续经营能力等关键审计领域；要严格对照准则要求，恰当设计并执行函证、监盘、减值测试等审计程序，获取充分、适当的审计证据，并恰当形成审计工作底稿。

【关注创新业务模式，如卖方提供信贷支持销售、土地一级开发业务收入、网络视频公司影片版权互换业务收入、网络游戏业务收入、租赁白银或黄金并销售的收入、合同能源管理等】

在充分关注面临退市风险、业绩大幅波动等上市公司的基础上，事务所应当特别关注下列类型公司的特殊性：

一是**产能严重过剩行业**的上市公司。充分关注上市公司的持续经营能力，关注产销量与行业总体趋势及市场需求关系的合理性；特别关注上市公司在经营困难时期作出的特殊交易安排。

【如计提存货跌价准备时，考虑对生产、加工存货的相关资产或资产组进行减值测试；商誉减值测试需完善可收回金额的计算过程及披露】

二是**农、林、牧、渔类以及高新技术产业**相关上市公司。在评估舞弊风险时充分考虑税收优惠政策的影响；要特别关注特殊存货的存在性和计价的准确性，必要时考虑利用专家工作。

三是**频繁并购重组**的上市公司。对频繁并购重组、主业不突出的上市公司保持高度警觉；关注业绩补偿条款会计处理的恰当性，警惕上市公司为达到业绩承诺而操纵利润；关注治理层和管理层是否发生重大变化，特别关注是否存在管理层凌驾于内部控制之上的可能性；关注商誉确认的合理性以及减值准备计提的恰当性。

四是**涉及高风险金融业务**的上市公司。关注金融工具分类的恰当性和计价的准确性；特别关注混合金融工具会计处理的恰当性；对于进口付汇额度较大、海外融资头寸较大的上市公司，关注汇率波动对上市公司经营业绩的影响，特别关注外汇套



期保值的有效性和会计处理的恰当性；关注发行债券的信用风险。

**【如创新融资工具（优先股、永续债）、保理业务、资产证券化、套期会计等，以及投资结构性存款、理财产品、远期等衍生工具等】**

五是发生重大非常规交易的上市公司。特别关注临近会计期末发生的、难以确定商业实质、交易条款异常、与海外客户和供应商进行的重大非常规交易，充分考虑舞弊的可能性；要针对重大非常规交易专门设计实施审计程序，获取具有高度相关性和可靠性的审计证据。

## 五、扎实做好内部控制审计

注册会计师要深入贯彻风险导向审计的思路和要求，采用自上而下的审计方法，以风险评估为基础，确定重要账户、列报及其相关认定，对相关内部控制进行测试以获取内部控制设计及运行有效的审计证据，不得以财务报表审计未发现错报来推断内部控制有效。

注册会计师要明确内控缺陷的认定步骤和认定标准，**准确区分内部控制重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷**，充分关注可能表明内部控制存在重大缺陷的迹象。

注册会计师要全面评价获取的审计证据，发表恰当的审计意见，规范出具审计报告。要同时考虑财务报表审计中实施的控制设计和运行有效性测试的结果，避免出现审计判断不一致的情况。不得通过增加强调事项段等方式规避出具否定意见的审计报告。

## 六、及时准确做好年报审计业务信息报备

上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，**前后任事务所均要在变更发生之日（董事会通过变更审计机构的决议之日）起 5 个工作日内**，以网上报备的形式在中国注册会计师行业管理信息系统（网址：<http://cmis.cicpa.org.cn>）中填报相关变更信息。若报备后信息变化的，应当在 5 个工作日内登陆系统予以更正，并告知我会。

我会将根据《上市公司年报审计监管工作规程》的要求，对 2016 年上市公司财务报表审计和内部控制审计情况进行全程监控，并适时启动年报审计监管约谈。对涉嫌违反执业准则和职业道德守则的事务所和注册会计师，我会将在 2017 年度执业质量检查中予以重点关注。



## 二、关于做好挂牌公司、退市公司及两网公司 2016 年年度报告披露相关工作的通知（股转系统公告〔2016〕133 号）

### （一）挂牌公司

#### 1. 审计安排

挂牌公司年度报告中的财务报告必须经具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所审计，并且根据自身情况提前与会计师事务所协商安排审计时间。挂牌公司不得随意变更会计师事务所，如确需变更的，应当由董事会审议后提交股东大会审议，并披露相应临时公告。挂牌公司财务报告被注册会计师出具非标准审计意见的，应当向主办券商送达相关材料。

#### 2. 年报编制

挂牌公司 2016 年年度报告应按照《挂牌公司年度报告内容与格式指引》、《挂牌公司年度报告内容与格式模板》的要求进行编制。编制过程中确保相关章节的完整性，尤其是审计意见、财务报表及附注部分。

对于商业银行、证券公司、期货公司、保险公司、私募管理机构、非银行支付机构六类金融行业公司，应按照相对应的模板进行编制。

#### 6. 提高披露质量

挂牌公司应当严格执行企业会计准则和财务信息披露规范，重点关注以下方面：

##### （1）持续经营能力评价

挂牌公司在“管理层讨论与分析”部分应披露持续经营能力的评价。如存在营业收入低于 100 万元；净资产为负；连续三个会计年度亏损，且亏损额逐年扩大；存在债券违约、债务无法按期偿还的情况；实际控制人失联或高级管理人员无法履职；拖欠员工工资或者无法支付供应商货款；主要生产、经营资质缺失或者无法续期，无法获得主要生产、经营要素（人员、土地、设备、原材料）等事项的，须详细说明该事项产生的原因、对持续经营能力造成的影响。

##### （2）扶贫与社会责任

挂牌公司在第四节“管理层讨论与分析”部分，结合企业扶贫的具体举措，描述企业承担社会责任的情况。

##### （3）会计政策、会计估计变更及会计差错更正

挂牌公司发生会计政策、会计估计变更及会计差错更正，年度报告附注部分应披露



变更、更正的原因及影响，涉及追溯调整或重述的，应披露对以往各年度经营成果和财务状况的影响金额，及调整前后的数据。

**挂牌公司不得利用会计估计变更，随意调节利润，例如随意变更计提方法和计提比例、忽视关联方欠款可能发生的坏账损失等。**

#### （4）正确理解“控制”的涵义

挂牌公司应关注持有被投资单位表决权的比例对控制权的影响，综合考虑被投资单位的股权结构、董事会构成、日常经营管理决策以及所处行业特点等因素，判断是否具有决定被投资单位财务和经营政策的权力，并以此为基础合理确定企业合并的类型和合并财务报表的范围。

### （二）两网公司及退市公司

两网公司及退市公司应编制年度报告，年度报告内容参照中国证监会颁布的《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）》正文部分相关内容进行编制。年度报告中的财务会计报告必须经具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审计，审计报告须由该所至少两名注册会计师签字。

#### （四）会计师事务所

会计师事务所应认真学习和执行注册会计师执业准则及我司有关规定，根据自身能力做好审计工作。在具体工作中，请注意以下事项：

##### 1. 加强内部管理，提升审计业务质量

会计师事务所应加强内部质量控制，进一步提高对挂牌公司审计业务的重视程度，在本所内部选拔具有良好职业操守、业务能力突出、经验丰富、熟悉资本市场的注册会计师承担挂牌公司审计业务。**关注挂牌公司收入确认、合并日确定、会计政策变更、资产减值准备、研发费用资本化、股份支付、金融工具分类等重点问题。**

##### 2. 提高风险意识，关注挂牌公司持续经营能力

会计师事务所在年报审计过程中，应严格贯彻风险导向审计理念，通过主办券商充分了解被审计单位及其环境，审慎评估重大错报风险。注册会计师应充分考虑由于融资、分层、IPO 及对赌等可能引起修饰财务报表的情况；**关注现金收支、募集资金账户管理、金融衍生品投资、对外抵押担保等内控风险事项；根据企业的收入、净资产、偿债能力等运营数据，评估挂牌公司持续经营能力。**





### 三、证监会《2015 年上市公司年报会计监管报告》

为掌握上市公司执行会计准则、企业内部控制和财务信息披露规范的情况，证监会会计部组织专门力量抽样审阅了 563 家上市公司 2015 年年度报告，审阅中重点关注了长期股权投资、企业合并和合并财务报表、收入确认、职工薪酬、资产减值、所得税费用、金融工具、股份支付等方面的会计处理、财务信息披露情况及其存在的问题，并对内部控制评价与审计报告的披露情况进行分析和总结，形成本监管报告。

#### 一、与股权投资相关的问题

##### （一）对合伙企业投资的会计处理问题

年报分析中发现，针对合伙企业的投资，存在会计处理不规范，相关信息披露不充分的问题。部分上市公司未结合相关事实合理判断对合伙企业投资的性质，将实质上属于债权性的投资错误地分类为权益性投资，初始分类及后续计量都相应地存在一些问题。

##### （二）合并财务报表范围的确定

###### 1. 结构化主体纳入合并报表范围的判断

年报分析中发现，部分上市公司在持有资产管理计划的全部劣后级份额或对优先级份额承担本金及收益保证义务，并且能对资产管理计划的投资方向、后续管理或处置等相关活动拥有权力的情况下，仍未将该类资产管理计划纳入合并范围，而仅将持有的份额作为金融资产或其他类别资产进行会计处理。

###### 2. 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。

###### 3. 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。年报分析发现，有些上市公司对拟处置但尚未签署出售协议的子公司，以未实施控制、子公司



已停产待注销、进入清算程序等理由，不将其纳入合并报表范围，作为可供出售金融资产并按成本法核算。

### （三）企业合并的会计处理及披露

#### 1. 并购交易中业绩补偿条款的会计处理

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。

年报分析发现，与业绩补偿条款相关的或有对价的会计处理在实务中容易被忽视或存在不同理解。大多数附有业绩补偿条款的并购交易在确定企业合并成本时没有考虑或有对价的影响，仅在或有对价实际结算的年度进行会计处理。例如，在购买日和或有对价实际发生结算前的会计期间，将或有对价的金额简单认定为零或者合同约定的最大支付金额，没有综合考虑未来业绩承诺实现的可能性、或有对价支付方的信用风险、货币时间价值、可能需支付或返回股权的公允价值等因素，合理估计或有对价的公允价值；在或有对价发生结算年度，直接将实际支付或收到的现金补偿计入营业外支出或营业外收入；对于以自身股份结算的或有对价，部分公司未结合具体条款，分析判断其是否构成一项权益工具，而直接在结算期间将发行或收回股份作为权益交易处理。此外，部分公司尽管基于或有对价条款确认了一项资产或负债，但计量其公允价值时，仅考虑当期业绩目标实现情况，而未考虑整个考核期间业绩目标可能实现情况的影响。

#### 2. 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

年报分析中发现，个别上市公司发生同时向控股股东和少数股东购买股权的交易，如上市公司在收购控股股东子公司的同时，向该子公司的少数股东购买股权，从而使被收购对象成为上市公司的全资子公司。该公司将向控股股东收购的股权作为同一控制下的企业合并处理，但对于从第三方收购少数股权的交易，没有基于合并报表的视角，将其认定为股东之间的权益交易。

同理，对比较期间财务报表追溯调整的口径应为合并前后受最终控制方控制的部分，不应包括从外部（独立第三方）取得的部分。年报分析中发现，对于上市公司从其集团公司取得子公司控制权并同时向第三方购买子公司少数股权的交易，在对比较财务报表进行追溯调整时，部分公司未正确理解运用上述原则，而是按企业合并后合并方持有的被合并方的股权总比例（包括从外部取得的部分）对比较期间财务报表进行追溯调整。

### （四）股权投资处置的会计处理与披露



### 1. 同一控制下的企业合并中置出资产的会计处理

根据企业会计准则及相关规定，同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或者承担债务方式作为合并对价的，应当以合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。年报分析发现，个别上市公司与其控股股东之间的资产置换交易，换入的股权投资作为同一控制下的企业合并处理，但对于置出的原子公司股权，上市公司在合并报表层面作为资产转让处理，确认了相关股权转让损益。这样做的结果是，在置出资产交易部分，将资产公允价值与账面价值的差额确认了损益，但在置入资产交易部分，又将置出资产公允价值与同一控制下取得子公司有关资产账面价值的差额调整了权益，人为地将一项同一控制下的企业合并交易割裂成两项独立的交易，并基于不同的原则予以会计处理，不符合会计准则相关规定，导致会计处理在逻辑上的不一致。

### 2. 处置子公司股权并丧失控制权时原权益交易形成资本公积的会计处理

根据企业会计准则及相关规定，母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权支付的对价与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。然而，母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失对原有子公司控制权的，在合并财务报表中，除了对剩余股权按公允价值重新计量之外，处置股权取得的对价和剩余股权（如有）公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的净资产份额与商誉之和的差额，应计入丧失控制权当期的投资收益。上述两类交易的性质和会计处理原则不同，应分别进行处理，除购买少数股权与丧失控制权构成一揽子交易的情形外，原购买少数股东持有的子公司股权交易中所调整的资本公积，不应当在处置子公司股权并丧失控制权时转回至损益。年报分析发现，个别公司在转让子公司股权并丧失控制权的交易中，将原取得少数股东持有的该子公司股权时调整的资本公积，在丧失控制权时转回至损益。

### 3. 对联营企业投资因其他方增资导致持股比例下降的会计处理

2014 年长期股权投资准则修订后，将该政策调整为，投资方对于联营企业除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值并计入资本公积（其他资本公积）。年报分析中发现，部分上市公司并未及时跟进会计准则的变化，对因其他股东对联营企业增资，导致上市公司享有联营企业所有者权益份额的变动，仍旧计入投资收益。注册会计师在进行审计时，对该类业务及其会计准则的变化及其适用生效时间等也未予以充分关注，导致相关会计处理不符合准则规定。



## 二、收入确认

### （一）卖方提供信贷支持销售模式下收入的确认

对于上市公司为买方购买其商品提供银行贷款担保的交易，上市公司在未来面临代偿和无法追偿风险时，应综合考虑贷款年限、产品使用寿命、客户信用等因素，判断是否满足收入确认条件。

### （二）网络游戏收入的确认

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。

### （三）土地一级开发收入的确认

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。

## 三、职工薪酬

### （一）职工薪酬的分类与会计处理

年报分析中发现，有的上市公司对职工薪酬的确认与计量较为混乱，如将离职后福利按辞退福利进行会计处理，或者对属于辞退福利的内退计划，在内退后各期向职工实际支付福利时分期确认为费用，而不是在辞退计划批准的期间一次性将未来需支付的辞退福利金额确认为预计负债，并计入损益。

## 四、金融工具

### （一）权益工具与金融负债的区分

年报分析发现，针对向信托计划或资产管理计划等结构化主体转让子公司部分股权以获得融资的交易，部分上市公司未从报告主体整体层面充分考虑其是否承担一项合同支付义务并确认一项金融负债，而是直接作为处置子公司部分股权（未丧失控制权）的权益性交易，将结构化主体持有的子公司股权作为少数股东权益进行处理。





## （二）嵌入衍生工具的会计处理

年报分析发现，部分公司未根据上述规定对混合工具进行分拆，或整体指定以公允价值计量。

## （三）应收账款保理业务的会计处理

应收账款保理后能否终止确认，应综合考虑转移的应收账款结构（如单笔转让、批量转让、部分转让或循环额度转让等）、转让形式（如转让收取合同现金流量的权利或现金流量过手安排）、保理应收账款的基础特征（如信用风险、延迟支付风险及提前偿还风险特征）等因素，以判断应收账款的所有重大风险是否已经转移。

## 五、所得税会计

### （一）与未抵扣亏损相关的递延所得税资产的确认

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。年报分析发现，部分上市公司在连续三年亏损的情况下，仍将较大金额的未抵扣亏损视同可抵扣暂时性差异，相应确认递延所得税资产，对当期净利润影响较大，年报中也未说明在此情况下未抵扣亏损仍满足递延所得税资产确认条件的理由；部分上市公司对于非同一控制下企业合并中取得的净资产为负数的亏损子公司，在合并当期一次性确认了该子公司以前年度累计可抵扣亏损形成的递延所得税资产，从而使得亏损子公司扭亏为盈，但未披露相关判断依据；部分上市公司对未弥补亏损确认递延所得税资产会计处理缺乏一贯性，在盈利年度未将未弥补亏损确认为递延所得税资产，而在发生巨额亏损的年度却将未弥补亏损确认大额递延所得税资产，也没有披露在亏损情况下确认递延所得税资产的理由。

### （二）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。

### （三）可供出售金融资产有关递延所得税的会计处理

年报分析发现，部分上市公司并未考虑可供出售金融资产持有期间公允价值变动相应的递延所得税影响，导致递延所得税资产或负债以及计入其他综合收益的金额不正确；某些公司虽然考虑了可供出售金融资产公允价值变动的递延所得税影响，但其影响金额直接计入当期所得税费用，而不是其他综合收益。

### （四）所得税费用的披露



年报分析发现，部分上市公司披露的调整过程不符合所得税费用和会计利润的内在逻辑、背离调节项本身性质，例如调节项“本期未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异或可抵扣亏损的影响”和“不可抵扣的成本、费用和损失的影响”为负数，而这两个调节项只应增加所得税费用。部分公司披露的所得税调节表中，存在一些不合理的调节项目，如“因合并范围变化导致的影响”。

## 六、资产减值

### （一）在建工程资产减值计提与披露

上市公司应当在资产负债表日根据在建工程的资产价格、经济技术环境、市场状况、相关资产或资产组是否存在减值迹象等因素，综合判断在建工程是否发生减值。

年报分析中发现，有的上市公司因经营所处的经济、技术等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，对经营性长期资产组包括固定资产、无形资产等计提了大额或全额减值准备，但相关的在建工程并未计提减值也未披露原因，不符合企业会计准则和 15 号文的规定，可能存在减值计提和披露不充分的情况。

### （二）单项金额重大的应收款项坏账准备计提与披露

年报分析发现，有的上市公司披露其单项金额重大的判断依据为期末余额占应收账款总余额 15%及以上的应收款项。此类判断依据采用相对标准并且比例较高，可能导致公司不存在符合条件的单项金额重大的应收账款。

### （三）部分亏损公司资产减值比例大幅提高

年报分析发现，部分亏损上市公司大幅度提高资产减值计提比例，但未披露原因及相关说明，存在亏损年度“大洗澡”的嫌疑。

如部分 2015 年度亏损的上市公司，对本期新增的按成本法核算的可供出售金融资产全额或大比例计提资产减值准备；多年以前形成的商誉在本期全额计提减值；前期内部开发资本化形成的无形资产本期一次性冲销等等。

## 七、股份支付

### （一）限制性股票分阶段解禁的会计处理

对于一次授予、按比例分期行权的股份支付计划，在每个批次可以相对独立行权的情况下，会计处理时应将其作为几个独立的股份支付计划处理。在此情况下，整个股份支付计划的费用应根据每个批次对应的特定等待期进行分摊。

### （二）限制性股票回购义务的会计处理

根据企业会计准则及相关规定，对于授予负有回购义务的限制性股票的股份支付计



划，在授予日，企业应当根据收到的职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（股本溢价），**同时就回购义务确认负债（作收购库存股处理）。**

### （三）非控股股东授予职工公司股份的会计处理

**非控股股东授予集团内职工的权益工具，也应当视同集团内股份支付**，适用股份支付准则的相关规定。

## 八、内部控制信息披露

### （一）内部控制评价报告存在的主要问题

#### 1.未严格遵循规范要求披露

主板上市公司应按照**《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》**（以下简称“21 号文”）的要求披露年度内部控制评价报告。年报分析发现，部分上市公司未按照 21 号文的要求披露内控评价报告，缺少声明、评价范围、缺陷评价标准、公司签章、报告出具日等重要信息；甚至个别公司对外披露的内控评价报告是董事会的内控汇报材料而非正式的内控评价报告。

#### 3.内控评价范围的披露不符合规范要求

21 号文要求内部控制评价范围应当从纳入评价范围的主要单位、业务和事项以及高风险领域三个方面进行披露，并对评价范围是否存在重大遗漏形成明确结论。

#### 4.内控缺陷认定标准不恰当

21 号文要求企业区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制，分别披露重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷的认定标准。年报分析发现，部分上市公司未区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制披露内控缺陷认定标准，缺陷认定标准不恰当的情形也较为普遍。

#### 5.内控评价结论与表述不适当

年报分析发现，**部分上市公司存在满足重大缺陷认定标准的差错更正、资产损失等事项，评价结论仍为内部控制有效**，也未在评价报告中披露导致差错更正、资产损失事项的原因、整改措施及整改后内控实际运行情况等；部分上市公司评价结论表述不明确或不规范，如“总体上符合内部控制基本要求”，“基本能够适应公司管理的要求”；还有个别公司内控评价结论与内控审计意见不一致，但未在年度报告中予以说明。

#### 6.内控缺陷整改及其他重要事项披露不充分



21 号文要求披露报告期内内部控制重大缺陷和重要缺陷的认定结果及缺陷的性质、影响、整改情况、整改计划等内容。年报分析发现，部分上市公司被监管机构处罚，但未认定为缺陷，也未提及整改情况，或者将明显符合缺陷认定标准的事项在其他重要事项中描述；部分上市公司未描述上期缺陷在本期的整改情况。

## （二）内部控制审计报告存在的主要问题

### 1. 内控审计意见类型不恰当

部分上市公司存在业绩预告进行重大调整、关键管理人员利用职务之便挪用企业巨额资金、内审部门未设置或未能有效履行职责等情形，但内控审计报告为无保留意见，内控审计意见的适当性存疑。

### 2. 强调事项段使用不规范

根据内控审计指引的规定，注册会计师认为财务报告内部控制虽不存在重大缺陷，但仍有一项或多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用人注意的，需要在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明，例如内控评价报告要素列报不完善或不恰当、对内部控制有重大影响的期后事项、内控评价与审计范围豁免等。2015 年内控非标审计报告中，带强调事项段的审计报告占比达 81%。部分内控审计报告将与财务报告内控无关的事项，如公司持续经营能力等，作为强调事项。还有一些内控审计报告将上市公司存在的非财务报告内控重大或重要缺陷在强调事项段中披露，混淆非财务报告内控重大缺陷描述段与强调事项段。

### 3. 部分非标审计意见的披露不充分

部分内控审计报告将上市公司的立案调查作为强调事项，但并未说明上市公司被立案调查的具体情况，未明确导致被立案调查是否与财务报告或者非财务报告内部控制相关以及对内控的影响；部分上市公司被出具否定意见的内控审计报告，但在内控审计报告中未恰当描述重大缺陷影响的财务报表重要账户、相关认定，以及该缺陷对内控的影响程度，或者未指明该事项在企业内控评价报告中的情况及对财务报表审计意见的影响。

## 九、其他披露问题

### （一）简单错误

年报分析中发现，部分上市公司年报披露较为随意，出现简单表述错误、数据计算错误、简单勾稽错误、重要内容缺失等情况。

### （二）持续经营编制基础的披露

15 号文规定，上市公司应在充分考虑宏观政策风险、市场经营风险、公司目前或





长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及公司管理层改变经营政策的意向等因素的基础上，对其自报告期末起 12 个月的持续经营能力予以评估。若评估结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，如年末流动资产远低于流动负债，上市公司应当在财务报告附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素及其拟采取的改善措施。有的上市公司营业利润近年来连续为负、流动资产远小于流动负债，管理层也仍然在年度报告编制基础中声明“不存在对持续经营能力产生重大影响的因素”。有的上市公司虽在审计报告中披露了对持续经营能力产生重大怀疑的因素，但在财务报表的编制基础却没披露对持续经营能力产生重大影响的因素，同时也没有在附注中披露管理层针对持续经营能力产生重大影响的因素拟采取的改善措施，或者披露的改善措施缺乏针对性，与造成公司持续经营能力存在重大怀疑的原因无关联。

### （三）分部报告的披露

根据企业会计准则和 15 号文的规定，公司披露分部信息，包括报告分部的确定依据、分部会计政策、报告分部的财务信息（包括主营业务收入、主营业务成本等），以及分部财务信息合计金额与对应合并财务报表项目的调节过程等信息。公司无报告分部的，应说明原因。年报分析发现，部分上市公司没有按照上述规定披露分部相关信息，而是披露了“业务板块”的信息。但就“业务板块”是否构成会计意义上的分部，公司在年度报告中未予以明确定义，也未给出相关说明。部分上市公司披露确定了报告分部，以及报告分部的主营业务收入和主营业务成本，但是认为“无法区分所属分部资产和负债，未披露各报告分部的资产总额和负债总额”。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：中国注册会计师协会关于做好上市公司 2016 年年报审计工作的通知 20161221

附件 2：关于做好挂牌公司、退市公司及两网公司 2016 年年度报告披露相关工作的通知 20161226

附件 3：2015 年上市公司年报会计监管报告