

微·信

2019年 第1期



目 录

C O N T E N T S

信·头条

03

- | 朱建弟董事长参加纪念改革开放40周年暨中注协成立30周年座谈会
- | 朱建弟主席在全球董事会香港会议发言

信·鲜事

05

- | 上注协检查小组莅临我所检查教育培训工作
- | 《贵州日报》点赞立信贵州分所
- | 我所辽宁分所组织召开改革开放40周年座谈会
- | 立信山东分所&青岛分所组织员工学习习总书记新年贺词

信·生活

08

- ★ | 立信青岛分所举办2019新年联欢会
- ★ | 立信天津分所举办“拥抱梦想、我们永远在路上”年会
- ★ | 国际志愿者日立信云南分所在行动
——云南分所支部委员会、团支部、工会志愿者服务队
为城市文明助力添彩

信·观点

10

- | 谨信计要——2017年上市公司年报会计监管报告解读（下）

信·头条

朱建弟董事长参加纪念改革开放40周年暨中注协成立30周年座谈会

2018年12月21日朱建弟董事长出席中注协第六届常务理事会第一次会议，纪念改革开放40周年暨中注协成立30周年座谈会并发言。

他指出，今年恰逢我国改革开放40周年、中注协成立30周年，中注协召开常务理事座谈会，纪念过去，总结经验，展望未来，具有重要的意义。我国注册会计师行业伴随着国家的改革开放发展起来，在服务国家建设、维护资本市场秩序、保护公众利益等方面起着重要作用。

1980年8月26日重建注册会计师制度，1986年7月3日国务院发布《注册会计师条例》，1993年10月31日第八届全国人大常委会第四次会议通过《注册会计师法》，1988年11月中国注册会计师协会的成立，1995年6月财政部、审计署发布《关于中国注册会计师协会、中国注册审计师协会实行联合的有关问题的通知》，1999年4月财政部发布会计师（审计）事务所脱钩改制实施意见，2009年国发办56号文《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》。这些标志性的事件对注册会计师行业的重建、发展和壮大起了重要推动作用。通过近40年的发展，我国注册会计师行业快速缩小与欧美发达国家的差距，并成为世界会计职业中一支重要力量。

他介绍，改革开放也推动了立信会计师事务所的复办和发展。立信由中国会计泰斗潘序伦先生于1927年在上海创建，是我国建立最早和最有影响的会计师事务所之一。1986年复办，2000年成立上海立信长江会计师事务所有限公司，2007年更名为立信会计师事务所有限公司。2010年，获得首批H股审计执业资格。2010年12月改制成为国内第一家特殊普通合伙会计师事务所。在财政部、中注协的关心和支持下，通过30多年的发展，立信在内部治理、专业标准、技术水平、人力资源、风险控制、客户规模等方面取得巨大进步，走在注册会计师行业的前列。2018年，立信在苦练内功、提升质量、增强服务方面采取了诸多措施：加强事务所业务质量控制，对高级经理以上注册会计师大规模培训，研究新企业会计准则和审计准则对企业的影响，加强IPO、并购、重组审计报告的专家内核，对项目合伙人进行3年一个周期的质量检查，通过考试和考核选拔新的合伙人和高级经理，建立健全职业道德和独立性要求机制，完善审计系统和建立函证中心，主动与监管部门进行沟通和协调。通过上述措施，增强了立信发展的内生动力。

他认为，注册会计师行业在近40年发展中已经取得辉煌成就，当前，注册会计师行业发展虽遇到一些困难和挑战，但也面临着难得发展机遇。放眼未来，注册会计师行业要抓好自身建设，练好内功，提高质量和水平；要多向监管部门沟通和协调；要学会用历史的、发展的、辩证的眼光看待发展过程中存在的一些问题。确实做到又大又强，为中国资本市场的健康发展贡献会计人应有的力量。





朱建弟主席 在全球董事会 香港会议发言

2018年BDO香港所迎来了中港两所全面整合联合发展的第三年，2018年是中国经济遭遇了周期性困难的一年。从年初开始，我们也担心香港这个特殊的国际之都受国际形势影响较大，事务所的业绩可能会有所回调，在过去的一年里，香港立信德豪董事会大胆预算，管理委员会稳步实施，时刻对照各部门预算工作进度及时推进调整工作安排，激励全体员工在竞争激烈中克服困难、拼搏进取。

到今天，我站在这里，美丽的香江之畔，可以骄傲地向大家宣布，从2017至2018年香港立信德豪全年业务收入较上年增长了20%以上，站上了7.4亿的港元新平台，实现了为177家上市公司提供各类服务的工作目标，这是三年整合以来业务量最具突破性、最喜人的一次增幅，我作为香港立信德豪主席，在这里感谢BDO全球的大力支持、感谢BDO香港全体员工的勤勉工作，感谢BDO香港高层领导卓有成效的领导力，感谢BDO中国全体合伙人千里之外的鼎力支持，感谢你们，今晚的紫荆花为你们绽放。

香港融合中西方精英文化，汇聚国内外顶尖金融资本，是中国经济的出海口。2018年香港交易所落实新经济企业上市制度改革，容许未能通过主板财务资格测试的生物科技公司上市，允许拥有不同股权架构的公司上市，以及为寻求在香港作为第二上市地的大中华及国际公司设立便利渠道，让全球顶级优秀的新经济企业可以在一个公平、合理、透明的上市制度环境下汇聚在香港市场。



相比中国内地市场，香港市场将更加的国际化，在上市审批、发行结构、价格和时间安排上更加灵活和自由。我们作为香港大型的证券类事务所，要把握好这样的时机。香港所全体员工应该更加密切与中国方面同事的项目交流，一起找到那些具有科技创新和生产力的好公司，在提供服务的过程中，培养自身专业知识的更新提高，提升事务所承接不同类型业务的活力，优化事务所服务产品的结构，吸引更多的来自全球的、中国的优质客户，选择我们作为进入香港资本市场的第一站服务。

信·鲜事



上注协检查小组莅临我所检查教育培训工作

据上注协发布的《2018年度内训所实地检查通知书》（沪会协培签[2018]4号文），12月14日下午，上注协副秘书长孙卓、考培部工作人员叶慧、冯敏一行3人莅临我所，对我所内部培训制度、场地、师资和现场授课等方面实施实地检查。我所教育培训合伙人傅洪佳等陪同接待。



此次检查主要针对我所近年来开展的教育培训工作，以我所培训特点为重心，详细了解了我所在日常培训中摸索总结出的一些突破创新点。检查小组在现场调研的过程中，多次强调了突破创新是当下事务所教育培训工作的重中之重。

教育培训合伙人傅洪佳、培训部经理杜珉周分别向检查组做了详细的工作汇报，我所教育培训工作离不开所内领导的大力支持，经过多年实战的打磨，在制度保障、培训对象、管理、手段、课程设置、人才奖励、考核制度、讲师管理等12方面均制定了一套具有浓郁立信特色的培训特点，并围绕成年人的学习习惯，多点开花，勇于探索，不断的突破创新。

孙卓副秘书长在现场检查总结时高度评价了我所近年来在教育培训工作中的努力，其称，在本次检查的数家大型所中，我所在迎接检查方面，前期准备最充分、汇报工作最详实。在日常管理方面，特点最鲜明、基础最扎实。在与注协交流方面，给予的可吸收转化内容最多，整体的框架和思路都反映出我所在教育培训方面的水准，真正体现了行业内大所的水平。同时，不仅能贯彻落实注协的各项培训方针，突破创新，研发出极具立信特色的名、优、创、特课程，还整体扩大了培训外延，提升了培训在审计这个专业领域的附加值，在行业内也起到了良好的表率作用。日常对注协的工作也积极配合，向注协输送优秀讲师及课程，对上海地区的中小型会计师事务所开放培训，在业内有着极为正面的宣传意义，凸显了大所的社会责任。注协在来年亦会积极响应事务所的多项倡议，从行业组织的角度予以支持，共同促进整个行业在培训领域的发展。



左：教育培训合伙人傅洪佳 右：上注协副秘书长孙卓

《贵州日报》点赞立信贵州分所

为了展现贵州资本市场近年来助力贵州经济社会发展的显著成效，宣传贵州资本市场在助力贵州脱贫攻坚工作中取得的成效，充分展示贵州资本市场在扶贫工作中的服务功能和促进作用，树立贵州资本市场良好社会形象，12月14日贵州证券业协会和贵州日报报业集团联合推出《助力脱贫攻坚，贵州资本市场在行动——“黔行40载·奋进新时代”主题宣传活动》，立信贵州分所应邀参加了此次活动。今年是改革开放40周年，也是立信会计师事务所（特殊普通合伙）贵州分所成立35周年，作为本土成长起来的会计师事务所，在长期的发展过程中切实做到了资本市场“看门人”作用，为贵州资本市场做出了应有的贡献。

● 做好资本市场“看门人”

在市场经济野蛮生长的时代,被称为资本市场“看门人”的会计师事务所,对于经济社会发展的重要性不言而喻。

为更好服务贵州市场,紧密适应资本市场多元化发展趋势,立信贵州分所近年来在保持传统审计业务稳步增长的同时,逐步转型为向社会提供多元化、全方位的专业服务,大力开拓管理咨询服务、财务分析服务、税务咨询服务、信托服务和资金筹措建议以及内部专项审计服务等多元化综合服务体系,把审计业务的重点从普通的数据检查验证转向对企业经营效果和风险管理的评价。

“好的财务管理是企业高效运行的根本保障,会计师事务所的专业系统服务有助于企业更好地完善财务管理,以面对复杂多变的经济形势。”洪琳说。

● 关注教育扶贫 助力脱贫攻坚

在立信贵州分所的办公室里,放着一面刻有“永记爱心”的锦旗,这是受事务所资助的大学生王红蕾送来的。自成立以来,立信贵州分所关注贵州教育事业的发展,精准施策,靶向发力,通过直接资助、设立助学资金、校企合作建设实训基地等方式,精准系统地开展教育扶贫行动计划。

2015年,在福泉市高石中学出资6万元建立“省国资·立信会计·中天华评估”助学奖励基金,助推学校发展与人才培养。同时,与贵州大学、贵州财经大学建立长期“实习基地建设项目协议”,每年提供20至30个实习名额,为学子们提供更多锻炼与工作机会。

● 提高政治站位 强化党建引领

作为自收自支事业单位改制后发展到现在合伙制事务所,立信前行不忘初心,在1987年成立党支部,30余年始终把党的建设作为企业发展的“根”和“魂”,坚持党建工作与企业深度融合、同频共振,在解放思想中砥砺前行,在高质量发展中担当作为。

据了解,立信贵州分所目前共有党员42名,占公司总人数的近四分之一,均是各业务部门的骨干,党员在工作中争先创优、你追我赶,充分发挥了模范作用。



辽宁分所组织召开 改革开放40周年座谈会圆满结束



12月18日，我所辽宁分所党支部组织全体党员集中收看，改革开放40周年大会直播，会后组织党员召开了座谈会，对改革开放40周年这一中国历史性节点有了更深层次的认识。

座谈会上，老党员对年轻党员有一些不熟悉的“改革先锋人员”做了介绍，会议气氛轻松热烈。辽宁分所党支部号召全体党员，发挥党员的先锋模范作用，做好表率，在业务忙季，工作不忘关心员工身心健康；各部门经理，调动组织好全体员工，快乐工作，协助好各位合伙人，把最优势的兵力推入到最前端的项目上；行政部全体成员，全力服务一线审计人员。



立信山东分所&青岛分所组织员工学习习总书记新年贺词



1月2日上午，立信山东分所&立信青岛分所党支部组织全体员工学习了国家主席习近平发表2019年新年贺词。

聆听习近平主席真挚亲切的话语和催人奋进的号召，立信广大党员和员工深受教育和鼓舞，大家纷纷表示，今年是中华人民共和国70周年华诞，我们要立足岗位，埋头苦干，积极拼搏，接续奋斗。在新的一年里，在以习近平同志为核心的党中央坚强领导下，以习近平新时代中国特色社会主义思想为指引，自觉践行新发展理念，注重以国家发展战略引领业务发展。以“一带一路”战略为引领，有力助推企业跨国业务发展。积极服务山东新旧动能转换重大工程，把事务所主流工作放到全面展开新旧动能转换重大工程中来审视和谋划。以更加坚定的信念、更加旺盛的斗志、更加务实的干劲，为经济社会持续健康发展作出更大贡献。

习主席的贺词以温暖而深厚的力量，让每一位员工深深的感受到国家的日新月异与每一位中国人的奋斗不可分割。录像观看结束后，大家纷纷发表感悟心得，激动之情溢于言表。站在纪念改革开放40周年与迎接新中国华诞70周年的交汇点，大家表示要以志存高远、诚信执业的理想信念，敬业奉献、锐意进取的职业精神，脚踏实地、艰苦奋斗的优秀品格，坚定不移跟党走，做新时代的追梦人。

信·生活

立信青岛分所举办2019新年联欢会

在2019年元旦来临之际，为丰富职工的业余文化生活，增强凝聚力和认同感，强化团队精神，促进企业文化建设，立信青岛分所于12月28日晚在青岛东晖国际大酒店组织开展了“携手并进，再创辉煌”2019新年联欢会，分所班子成员与近百名员工齐聚一堂，共绘盛典。

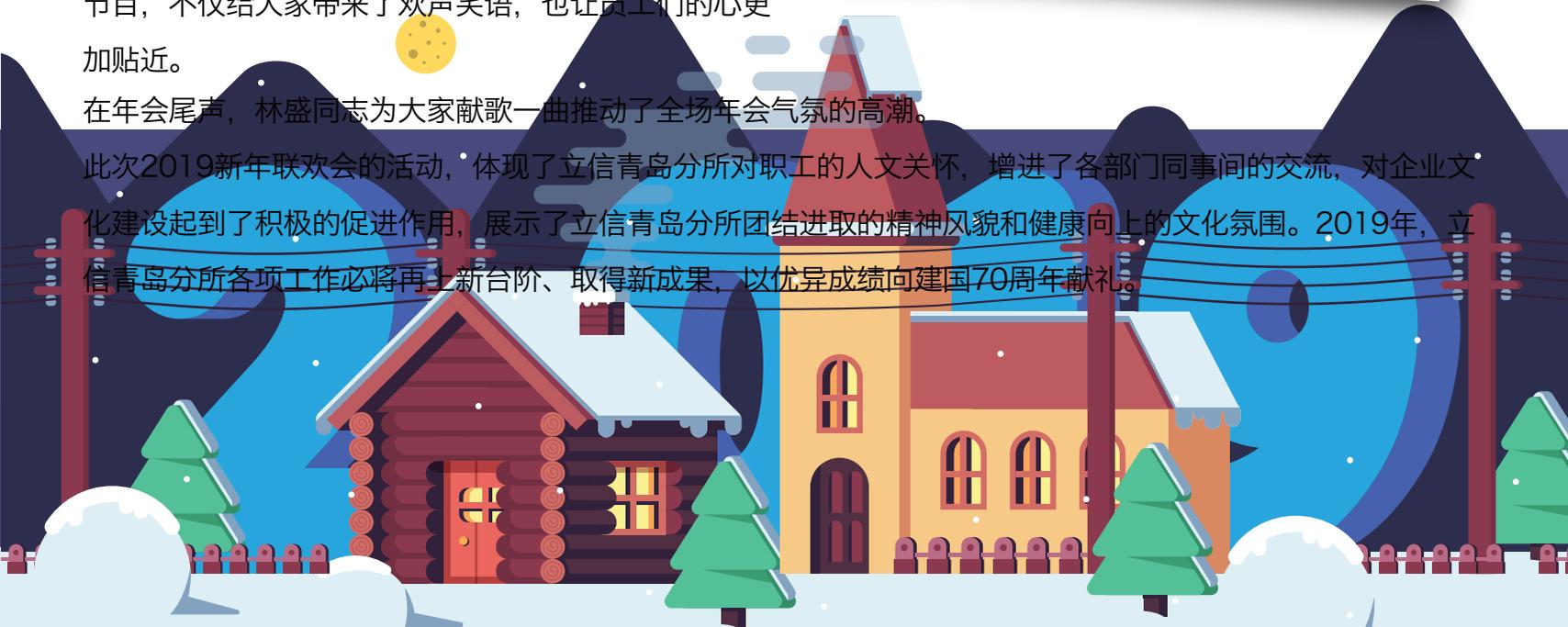


联欢会伊始，党支部书记林盛同志首先为全体员工致辞，总结回顾了2018年的主要工作，展望了2019年的愿景，表达了对员工的深切关怀以及对公司发展的期许，林盛同志的讲话饱含深情，催人奋进，相信2019年立信青岛分所必将再创辉煌。

年会主要由精彩的节目和趣味的游戏环节组成，审计、评估、造价部门以及办公室的同事们为大家表演了舞蹈、歌曲、诗朗诵以及趣味互动游戏快乐传真、年代秀等节目，不仅给大家带来了欢声笑语，也让员工们的心更加贴近。

在年会尾声，林盛同志为大家献歌一曲推动了全场年会气氛的高潮。

此次2019新年联欢会的活动，体现了立信青岛分所对职工的人文关怀，增进了各部门同事间的交流，对企业文化建设起到了积极的促进作用，展示了立信青岛分所团结进取的精神风貌和健康向上的文化氛围。2019年，立信青岛分所各项工作必将再上新台阶、取得新成果，以优异成绩向建国70周年献礼。



立信天津分所举办 “拥抱梦想、我们永远在路上”年会



辞旧迎新，2018渐行渐远，时光的年轮又留下了一道深深的印痕，站在岁末我们回眸凝望；立信天津分所2019年会于12月 21- 22 日在天津恒大酒店隆重举行。

过去的一年，留给了我们太多欣喜和美好的回忆，它给予了我们梦想和拼搏的经历，赋予了我们收获和希冀。本次年会活动形式新颖多样，篮球、羽毛球、游泳、健身、温泉内容丰富多彩，活动中员工参与热情高涨，各小组队员都能紧密配合,团结协作。

晚宴盛典中的每个节目都绽放出了员工的华采

与风姿，展示了员工们的畅然和激情，如同久违了的春风拂面，让大家感受到了那份温馨与感动。

旧岁已展千重锦，新年再进百尺杆。让我们在新的一年里，继续秉承“立于梦想、信于未来”的服务理念，团结、拼搏、进取，不辱使命；努力工作、恪尽职守、与时俱进，为公司的美誉、兴旺贡献力量，在人生的舞台展示自身的精彩，再创立信天津分所的辉煌！

国际志愿者日立信云南分所在行动 ——云南分所支部委员会、团支部、工会志愿者服务队 为城市文明助力添彩



2018年12月5日，迎来第33个国际志愿者日，青云街道办事处、云山社区居民委员会、云南红塔银行、立信会计师事务所特殊普通合伙（云南分所）等6家单位联合开展2018年“志愿服务为城市文明助力添彩”12.5集中示范活动。

志愿活动在主会场和分会场同时举行。主会场设在低碳中心，分会场设在世博园。中共立信会计师事务所党支部、团支部、工会共同组织志愿者30余人在主会场参加了本次启动仪式和志愿者服务活动。



上午9点，作为启动仪式的开始，志愿者代表现场宣读了“我的城市我的家 文明城市靠大家”——致市民朋友的一封信。

上午9点半，志愿服务活动正式开始，立信云南分所负责铂金大道路口至穿金路北段公交站台及沿线东侧人行道的清扫。



学习雷锋、奉献他人、提升自己。志愿者活动在愉快的劳动中不知不觉中就结束了。作为社区的一员，我们今后还要不断发光、发热，为创建文明城市贡献立信云南分所的一份力量。

信·观点

2017年上市公司年报会计监管报告解读(下)

为有效指导上市公司的信息披露实践，中国证监会一直以各种形式发布其在监管中发现的会计问题并有针对性地发表意见，为方便各位同仁学习中国证监会发现的重要会计问题及其意见，我们将证监会提出的会计问题进行汇总和整理，并辅以财政部或其他权威部门发布的相关规定作为提示，望能够为注册会计师的实务操作提供专业参考，解决实务中的一些困惑。

本期我们主要围绕中国证监会会计部发布的《2017年上市公司年报会计监管报告》中“一（七）资产减值相关问题”、“一（八）所得税相关问题”、“一（九）非经常性损益相关问题”、“一（十）其他会计处理问题”、“一（十一）现金流量表披露问题”、“一（十二）其他信息披露问题”以及“二、内控与年报审计问题”进行整理解读。

一、企业会计准则和财务信息披露规则执行问题

总体而言，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则和财务信息披露规则，但仍有部分公司存在执行会计准则不到位、会计专业判断不合理、信息披露不规范的问题。

(七) 资产减值相关问题

资产减值是企业运用会计估计与判断的重要领域。上市公司判断资产是否存在减值，以及考虑资产减值测试中的影响因素或选择参数等，直接影响其财务报表结果，需要充分披露相关判断依据、计量方法和影响因素等信息。

1. 未充分关注资产减值迹象

企业会计准则规定，长期资产存在减值迹象时，企业应估计其可收回金额，进行减值测试。年报分析发现，部分上市公司在专用设备闲置、在建工程长期处于停滞状态或投资的联营企业长期未开展经营业务等情况下，仍未对相关资产计提减值准备。此外，部分上市公司并购的标的公司实际经营情况和相关承诺存在较大落差，合并形成的相关资产未来所能带来的净现金流量可能已远低于原预计金额，在此情况下，上市公司未对商誉或相关长期资产进行减值测试，不符合会计准则的规定。

技术标准部提示：

《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称“资产减值准则”）规范非金融的非流动资产的减值会计问题，其中包括对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；采用成本模式进行后续计量的投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产、商誉等常见非流动资产。

出于成本效益的考虑，资产减值准则并不要求企业对除商誉、使用寿命不确定的无形资产和尚未达到可使用状态的无形资产以外的其他该准则范围内的资产每年进行减值测试，而是仅当该等资产存在减值迹象时进行减值测试。然而，资产减值准则同时也规定了企业必须至少在每个资产负债表日对资产是否存在减值迹象进行判断。

资产减值准则第五条列举了表明资产可能发生了减值的迹象。其中六个具体迹象是企业识别资产是否存在减值迹象时至少应当考虑的。但是，资产的减值迹象无法穷尽，企业应当根据可获得的所有实际情况来判断是否存在其他表明资产可能已经发生减值的迹象。如有确凿证据表明资产存在减值迹象的，企业应当对该资产进行减值测试，估计资产的可收回金额。

例如，本监管报告中提及的：专用设备闲置、在建工程长期处于停滞状态或投资的联营企业长期未开展经营业务；标的公司实际经营情况和相关承诺存在较大落差，合并形成的相关资产未来所能带来的净现金流量可能已远低于原预计金额等等，均属于其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

此外，我们列举以下其他常见的资产减值迹象供参考：



- 资产的市价在当期大幅下跌，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌；
 - 企业经营所处的经济、技术或者法律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，从而对企业产生不利影响；
 - 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；
 - 企业的净资产账面价值高于企业市值。如果企业（上市公司）的市值低于其净资产账面价值（即每股市价低于每股净资产），企业应当对其非流动资产进行减值测试；
 - 资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；
 - 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；
 - 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等。
- 需要提醒的是，如果有迹象表明资产可能发生减值，即使经减值测试后并不需要对这项资产确认减值损失，但这可能表明，需要按照该资产所适用准则的相关规定，重新复核和调整资产的剩余使用寿命、折旧（摊销）方法或残值等。

参考文件：

《企业会计准则第8号——资产减值》第五条；

《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”第128页；

《国际会计准则第36号——资产减值》第9、12、13、14和17条。

2. 商誉减值测试方法不正确

根据企业会计准则及相关规定，企业应当以与商誉相关的资产组或者资产组组合为基础，对商誉进行减值测试，比较资产组或者资产组组合的账面价值与其可收回金额，恰当确认商誉减值损失。企业应当根据资产组或资产组组合的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定可收回金额。

年报分析发现，部分上市公司商誉减值测试方法不正确，如个别公司相关资产组的可回收金额按照其在相关子公司中享有的可辨认净资产份额确定；另有个别公司将商誉相关资产组的可收回金额与对应的长期股权投资账面价值而非分摊商誉的资产组的账面价值进行比较。

技术标准部提示：

资产减值准则规定，因企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试而无论其是否存在减值迹象。

商誉减值测试模型是基于分摊商誉的资产组或资产组组合（以下简称“资产组”）的账面价值和其可收回金额的比较确定的，资产组的可收回金额根据其公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，且原则上应当以资产组为基础进行比较。

首先，企业不应当直接以被收购企业整体资产为基础进行商誉减值测试，除非存在确凿证据表明被收购企业整体资产都能够从企业合并的协同效应中受益，并且由被收购企业整体资产所构成的资产组不大于按照《企业会计准则第35号——分部报告》所确定的报告分部。因为，如果企业将不相关的资产组包含在分摊商誉的资产组中一同进行商誉减值测试，该等资产组的升值（即其带来的未来现金流量现值）将会掩盖商誉可能已发生的减值，致使企业未能及时或足额的计提商誉减值准备。

其次，企业也不应当使用除可收回金额（即公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值的孰高者）以外的预测值与相关资产组的账面价值进行比较。

企业在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，应当按以下步骤处理：

首先，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失；

然后，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当就其差额确认减值损失，减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。



以上资产账面价值的抵减，抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：

- 1)该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)；
- 2)该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)；
- 3)零。

值得提醒的是，由于按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，因此为了使减值测试建立在一致的基础上，企业应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组(包括商誉)是否发生了减值。

上述资产组如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失都不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失，因此应当将商誉减值损失在归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。

参考文件：

《企业会计准则第8号——资产减值》第二十三、二十四、二十五条；

《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”第143页。

3. 金融资产减值准备计提不恰当

根据企业会计准则及相关规定，企业应对单项金额重大的金融资产单独进行减值测试；对单项金额不重大的金融资产可以单独进行减值测试，或与经单独测试后未减值的金融资产一起按类似信用风险特征划分为若干组合，分组计算确定减值损失。当采用组合法时，企业应当根据以前年度与之相同或类似的、具有类似信用风险特征的金融资产组合的实际损失率为基础，结合现时情况确定本期各项组合计提减值准备的金额。

年报分析发现，部分上市公司在应收款项坏账准备计提政策中，将关联方作为一个组合不计提坏账准备，但未说明相关原因；其中个别上市公司应收款项对应的关联方债务人的资产负债率高达90%以上、偿债能力明显不足，但仅由于其为关联方，未对相应应收款项计提坏账准备，不符合准则规定。部分上市公司对单项金融资产单独进行减值测试后未计提减值，但未按要求再将相关资产计入组合予以减值测试。

技术标准部提示：

企业会计准则对于以摊余成本计量的金融资产，有其特定的减值测试要求。企业应先将单项金额重大的金融资产区分开来，单独进行减值测试。如有客观证据表明其已发生减值，应当确认减值损失，计入当期损益。这些表明已经发生减值的客观证据主要包括（一）发行方或债务人发生严重财务困难；（二）债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等；（三）债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步；（四）债务人很可能倒闭或进行其他财务重组；（五）因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易；（六）其他。

对单项金额不重大的金融资产，可以单独进行减值测试，或包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。实务中，企业可以根据具体情况确定单项金额重大的标准。该项标准一经确定，应当一致运用，不得随意变更。

需要提醒的是，单独测试未发现减值的金融资产(包括单项金额重大和不重大的金融资产)，应当包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试。实务中通常会忽略准则的这项规定。准则之所以这样要求，是因为减值客观证据从发生到被识别，需要经过一定的时间。企业在资产负债表日进行的单项减值测试，有时不能识别所有在本期已经发生的减值客观证据。因此，将这些单项测试未发现减值客观证据的金融资产，归入组合计提减值准备，以确保已发生未识别的减值损失在当期得以确认。

进行组合测试的具体方式，是先将具有类似信用风险特征的金融资产组合在一起，以与其具有类似风险特征组合的历史损失率为基础，确定组合减值准备的计提比例。

企业进行组合的方式不仅仅局限于按照账龄进行组合，只要是类似信用风险的金融资产，均可以进行组合，例如可按资产类型、行业分布、区域分布、担保物类型、逾期状态等进行组合。企业应当尽可能的将类似信用风险的金融资产组合在一起，而避免将信用风险差异较大的金融资产组合在一起。类似信用风险通常意味着其历史损失率也是接近的，从而将基于历史损失率确定的减值计提比例适用到该金融资产组合，能够较好的反映其真正的减值情况。

企业可以将类似信用风险的关联方应收款作为一个组合，但是不能因为是关联方应收款，就认为其无需计提减值准备。企业仍旧需要以该金融组合的历史损失率为基础，结合关联方债权人的实际还款能力，确定计提比例。

参考文件：

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第四十一条、第四十三条；

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》应用指南二（一）2。

4. 利用资产减值计提及转回调节利润

部分上市公司存在利用资产减值计提及转回调节利润的嫌疑。如个别上市公司通过年底改变应收款项坏账准备计提方法或比例、变更针对亏损合同计提预计负债的金额等方式调节利润；部分上市公司通过在年底转回以前年度计提的流动资产减值准备调增本年利润，或本期集中计提大额资产减值准备，以便在需要利润时转回，以调节不同会计期间的利润。

技术标准部提示：

对于本监管报告中所述的利用资产减值计提及转回调节利润，主要是指企业通过变更一贯执行的流动资产的减值准备的计提方法（变更应收款项坏账准备计提方法或比例、变更针对亏损合同计提预计负债的金额）、转回以前年度计提的流动资产减值准备以及本期集中计提大额资产减值准备以便在需要利润时转回等。上述调节利润的方式均属于利用会计估计变更不需要进行追溯调整的准则规定，达到调节当期利润的目的。实务中其他常见的利用会计估计变更调节利润方式还有改变固定资产、无形资产的折旧摊销年限等。

根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》中“会计估计变更”的定义，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章“会计政策、会计估计变更和差错更正”第483页，发生会计估计变更的主要原因是：“由于企业经营活动中内在的不确定因素，许多财务报表项目不能准确地计量，只能加以估计，估计过程涉及以最近可以得到的信息为基础所作的判断。但是，估计毕竟是就现有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，如果赖以进行估计的基础发生变化，或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展可能不得不对估计进行修订，但会计估计变更的依据应当真实、可靠。会计估计变更的情形包括：

1. 赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计，总是依赖于一定的基础。如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应发生变化。

2. 取得了新的信息、积累了更多的经验。企业进行会计估计是就现有资料对未来所做的判断，随着时间的推移，企业有可能取得新的信息、积累更多的经验，在这种情况下，企业可能不得不对会计估计进行修订，即发生会计估计变更。”

因此，当发现被审计公司当期出现上述会计估计变更的情形时，需要着重关注变更的理由是否合理，是否属于上述准则中所述的情形，并获取充分恰当的审计证据。

参考文件：

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》；

《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章“会计政策、会计估计变更和差错更正”第483页。

5. 资产减值披露问题

(1) 商誉减值相关信息披露不充分

根据企业会计准则及相关规定，企业至少应当在每年年度终了时对商誉进行减值测试，并披露商誉减值测试过程、参数及商誉减值损失的确认方法。年报分析发现，上市公司商誉减值相关信息披露不充分的情况较为普遍，比如：对期末存在的巨额商誉，未披露任何减值测试信息；未按规定披露可收回金额的确定方法以及减值测试中使用的增长率、毛利率、折现率等关键参数或假设等重要信息；对当期计提的减值准备披露过于笼统，仅披露是基于评估机构的评估结果等。

技术标准部提示：

由于商誉减值的会计处理涉及重大管理层判断，其中包括了具有高度不确定性的估计及假设，因此，经减值测试后，无论是否对商誉计提了减值准备，准则都要求企业对商誉减值相关信息进行充分地披露。

根据资产减值准则的规定，对于商誉减值的相关信息，企业在财务报表中应区分不同情况披露下列事项：

1、分摊到某资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例重大的：

(1) 分摊到该资产组的商誉的账面价值；
(2) 该资产组可收回金额的确定方法（即根据资产的公允价值减去处置费用后的净额确定或根据资产预计未来现金流量的现值确定），并分情况进一步披露以下信息：

①根据资产的公允价值减去处置费用后的净额确定

- 确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；

- 如果资产组的公允价值减去处置费用后的净额不是按照市场价格确定的，应当披露以下信息：确定公允价值减去处置费用后的净额时所采用的各关键假设及其依据，以及在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致；如不一致，应当说明理由。

②根据资产预计未来现金流量的现值确定

- 预计未来现金流量的各关键假设及其依据；
- 在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致，如不一致，应当说明理由；
- 根据企业管理层批准的财务预算或预测所预计的未来现金流量的期间，如果该期间超过5年，应当说明理由；
- 用于外推超过最近预算或预测期间现金流量的预计增长率，以及使用任何超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或地区的长期平均增长率或者资产组（或资产组组合）所处市场的长期平均增长率的理由；
- 估计现值时所采用的折现率。

2、商誉的全部或者部分账面价值分摊到多个资产组、且分摊到每个资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例不重大的：

- (1) 说明这一情况；
- (2) 分摊到上述资产组的商誉合计金额；
- (3) 其中商誉账面价值按照相同的关键假设分摊到上述多个资产组、且分摊的商誉合计金额占商誉账面价值总额的比例重大的，进一步披露以下信息：

①分摊到上述资产组的商誉的账面价值合计；

②采用的关键假设及其依据；

③企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致，如不一致，应当说明理由。

参考文件：

《企业会计准则第8号——资产减值》第三十、三十一条；

《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”第145页。

(2) 其他资产减值信息披露不充分

年报分析发现，部分上市公司未披露应收款项组合的信用风险特征及各项组合计提坏账准备的比例，坏账准备计提依据披露不充分或不清晰，未按规定披露应收融资租赁款、预付款项本期坏账准备计提、转回、转销、核销的原因及金额，未披露本期转回或转销存货跌价准备的原因以及确定可变现净值的具体依据等重要信息。

技术标准部提示：

这里主要涉及的是应收款项、应收融资租赁款、预付款项、存货等流动资产减值准备的信息披露相关问题。

1、应收款项（应收融资租赁款）

根据《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）》（以下简称“15号文”），对于应收款项（包括应收融资租赁款）的坏账准备，主要应披露的信息如下：

(1) 单项金额重大并单独计提坏账准备的应收款项，应逐项披露应收款项期末余额、坏账准备期末余额、坏账准备计提比例及其理由。按信用风险特征组合计提坏账准备的应收款项，应区分不同组合方式披露确定该组合的依据、该组合中各类应收款项期末余额、坏账准备期末余额，以及坏账准备的计提比例；

(2) 本期计提、收回或转回的坏账准备金额。本期坏账准备收回或转回金额重要的，应披露转回原因、收回方式、确定原坏账准备计提比例的依据及其合理性。

2、预付款项

预付款项是未来将要收取商品或服务的一项权利，通常不会存在坏账准备，除非供应商违约不再交付商品或服务。在这种情况下，企业原先收取商品或服务的权利就变成收回预付款项的权利。我们倾向于先将预付款项重分类为其他应收款，同时计提相应的坏账准备。再根据应收款项坏账准备的披露要求进行披露。

3、存货

根据15号文，对于存货跌价准备，主要应披露的信息如下：按存货类别列示存货期初余额、期末余额，以及对应的跌价准备的期初余额、期末余额及本期计提、转回或转销金额。披露确定可变现净值的具体依据及本期转回或转销存货跌价准备的原因。

参考文件：

《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）》第十九条（五）、（九）。

(八) 所得税相关问题

除资产、负债的账面价值与计税基础的差异外，递延所得税的确认与计量还需要考虑资产收益方式、未来应纳税所得额是否足够用于抵偿等因素的影响。部分上市公司递延所得税资产确认和计量不够谨慎或者相关会计处理考虑的因素不够全面。

1. 针对预缴所得税的预售收入确认了递延所得税资产

按照企业会计准则及相关规定，企业资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。

年报分析发现，个别房地产公司和港口物流公司，针对预缴所得税的预售收入，确认了递延所得税资产。对于该部分收入，会计与税法的确认原则一致，未造成企业资产、负债账面价值与计税基础之间的差异，公司不应确认递延所得税资产。

技术标准部提示：

房地产公司在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。税法上要求，房地产公司收到客户预付的款项后按预计计税毛利率计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额，但以后年度需根据实际销售成本再进行后续调整，也就是说，虽然税法上要求房地产公司在取得客户预付款项时，需计算预计毛利额计入当期应纳税所得额，但缴纳的此部分所得税是具有预缴性质的，公司后续开发产品完工后需及时根据实际毛利额进行调整。所以上税法对于房地产预售收入的确认原则与会计确认原则是一致的，未造成房地产公司相关负债的计税基础与账面价值之间的实质性差异，故不应确认递延所得税资产。房地产公司应当将预缴的所得税借记“应交税费——应交所得税”，期末“应交税费——应交所得税”借方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示。



参考文件：

《企业会计准则第18号—所得税》；
《企业会计准则讲解（2010）》第十九章第269页。

2. 长期股权投资相关递延所得税确认有误

根据企业会计准则及相关规定，对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债，但投资企业能够控制暂时性差异转回的时间且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回的除外。因此，对于长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应进一步考虑持有意图，如企业拟长期持有该投资，一般不确认所得税影响。同理，对于合并商誉的减值准备，只有未来处置子公司时才可能转回，因此如果没有处置子公司的计划或意图，则不应确认商誉减值相关的递延所得税资产。

年报分析发现，个别上市公司未具体区分投资持有意图、是否近期计划出售等因素，直接将分步收购下合并日前所持股公允价值高于账面价值的差额、商誉减值准备确认了递延所得税负债或资产。

技术标准部提示：

1、与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异

税法中对于子公司、联营企业及合营企业投资的处理，要求按规定确定其成本后，在转让或处置投资资产时，其成本准予扣除。但会计上相关投资的账面价值在一些情况下会与计税基础产生暂时性差异。投资企业对联营企业及合营企业投资采用权益法核算，则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化，其账面价值与计税基础会产生差异，其中应纳税暂时性差异主要源于三种情况：

(1) 初始投资成本小于按比例计算应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下，调增长期股权投资的账面价值，同时确认为当期收益，由此导致长期股权投资账面价值高于计税基础；(2) 持有期间被投资单位实现净利润，投资企业按持股比例计算应享有部分调增长期股权投资账面价值，同时确认各期损益，由此导致长期股权投资账面价值高于计税基础。(3) 持有期间被投资单位其他权益增加，投资企业按持股比例计算应享有部分调增长期股权投资账面价值，同时调增权益，由此导致长期股权投资账面价值高于计税基础。投资企业上述应纳税暂时性差异的转回需要通过相关投资账面价值的减少从而缩小与计税基础（初始投资成本）之间的差异得以实现，账面价值的减少有两种方式，一是被投资单位利润分配，二是处置投资。

《企业会计准则第19号—所得税》第十二条规定：“企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债。但是，同时满足下列条件的除外：（一）投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；（二）该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回”。

由于投资企业只能对联营企业及合营企业实施重大影响或共同控制，一般情况下无法主导其包括利润分配政策在内的主要生产经营决策的制定。因此，投资企业一般无法控制上述第一种转回方式；由于投资企业能够自主决定何时处置该投资，因此，企业能够控制上述第二种转回方式。在投资企业拟长期持有该投资的情况下，则可预计未来期间相关暂时性差异很可能不会因为处置而转回。我国税法规定，居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益免税，即如果被投资单位为我国的居民企业，那么其通过股利分配收回的投资不会产生后续所得税影响，投资企业虽然无法对第一种转回实施控制，未来相关暂时性差异可能通过分配股利而转回，但是由于税法的免税规定，故不需要就分配股利而转回的暂时性差异确认递延所得税负债（可以理解为在计算递延所得税负债时采用的税率为零）。然而，如果被投资单位并非我国居民企业，而按照我国税法规定，需要按照两国之间的税率差（如有）缴纳取得股利的所得税，那么除非投资企业能够获得确凿的证据（例如：管理层书面决议、与其他投资者签订的协议）表明其能够控制被投资单位的利润分配，并且被投资单位在可预见的未来不会进行利润分配（通常这种情况不太容易证明），在企业打算长期持有该投资的情况下，即企业需要同时能够控制第一种和第二种转回方式且相关暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回，才能不确认递延所得税负债，否则，仍然需要确认递延所得税负债。

投资企业在个别财务报表中对子公司的长期股权投资采用成本法核算，通常不存在账面价值大于计税基础的情况，故一般不产生应纳税暂时性差异。在合并财务报表中，与子公司投资相关的应纳税暂时性差异类似于上述采用权益法核算的投资产生的应纳税暂时性差异。这里所说的合并财务报表中与对子公司投资相关的应纳税暂时性差异，不是指合并财务报表中子公司本身的各项资产、负债账面价值与其各自的计税基础形成的暂时性差异，而是指合并财务报表中对子公司投资的账面价值（表现为子公司纳入合并范围的净资产+商誉（如有）-少数股东权益（如有））与其计税基础（初始投资成本）之间的差异。与上述采用权益法核算的投资相类似，如果子公司为我国居民企业的，则在投资企业拟长期持有该投资的情况下，无需确认递延所得税负债；如果被投资单位并非我国居民企业，而被投资单位分回的利润需要就两国税率差缴纳所得税的，虽然投资企业能够控制被投资单位的利润分配，但仍需获得确凿的证据（例如：管理层书面决议、与其他投资者签订的协议）表明被投资单位在可预见的未来不会进行利润分配，并且企业也打算长期持有该投资，即企业需要同时能够控制第一种和第二种转回方式且相关暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回，才能不确认递延所得税负债，否则，仍然需要确认递延所得税负债。

分步收购实现的企业合并中，合并日前所持股权的计税基础并未因企业合并发生改变，但合并财务报表中需对此部分股权按照购买日公允价值重新计量，由此可能导致该股权账面价值高于计税基础，产生了应纳税暂时性差异。参照上文分析，在投资企业拟长期持有该项投资的情况下，无需确认递延所得税负债。

2、商誉减值相关的可抵扣暂时性差异

投资企业在合并财务报表中对商誉计提减值准备而产生可抵扣暂时性差异，该可抵扣暂时性差异只有投资企业未来处置对相关子公司的投资时才会转回，参考《企业会计准则第19号—所得税》第十四条规定：“企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相应的递延所得税资产：（一）暂时性差异在可预见的未来很可能转回；（二）未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额”，在投资企业拟长期持有上述投资的情况下，相关可抵扣暂时性差异在可预见未来并非很可能转回，故不能确认相关递延所得税资产。

参考文件：

《企业会计准则第19号—所得税》第十二条、第十四条；

《企业会计准则讲解（2010）》第267页、第275页至第277页。

3. 非同一控制下企业合并时未确认相关递延所得税

个别上市公司非同一控制下企业合并收购标的公司，购买目标的公司可辨认资产公允价值远高于原账面价值（计税基础），但公司未相应确认递延所得税负债，导致企业合并商誉低估。



非同一控制下企业合并中，购买方对于合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应当按照公允价值确认，但通常情况下，被购买方各项可辨认资产、负债的计税基础并未因企业合并而改变，仍为在被购买方报表中的原账面价值，由于合并财务报表中有关可辨认资产、负债的账面价值（购买日公允价值）与其计税基础（原账面价值）会产生暂时性差异，故购买方在合并财务报表中需就应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。

购买方在确认企业合并中形成的商誉时，需要将考虑递延所得税影响后的可辨认净资产公允价值与合并对价进行比较，若不确认相关递延所得税影响，则会造成低估或高估企业合并中的商誉。

参考文件：

《企业会计准则讲解（2010）》第十九章第274页至第275页、第280页至第281页；

《企业会计准则第33号—合并财务报表》应用指南【例20】；

《财政部、国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税(2014)109号）；

《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税(2009)59号）。

4. 购买子公司少数股权递延所得税确认不正确

根据企业会计准则及相关规定，购买子公司少数股权既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，亦不影响合并报表层面子公司各项资产、负债的账面价值和计税基础，不应确认递延所得税资产或负债。

年报分析发现，个别上市公司购买子公司少数股权时，确认了相关递延所得税资产或负债，导致对合并报表资本公积的调整金额错误。

技术标准部提示：

企业购买子公司少数股权实质属于权益性交易，在编制合并财务报表时，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资成本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）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，应当调整合并财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

在购买子公司少数股权的交易中，企业编制合并财务报表时仍按照自购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映子公司的资产、负债价值，子公司资产、负债的账面价值及其计税基础并未因此而发生改变，不影响合并财务报表层面子公司各项资产、负债的暂时性差异，故不应确认相关递延所得税资产或负债。

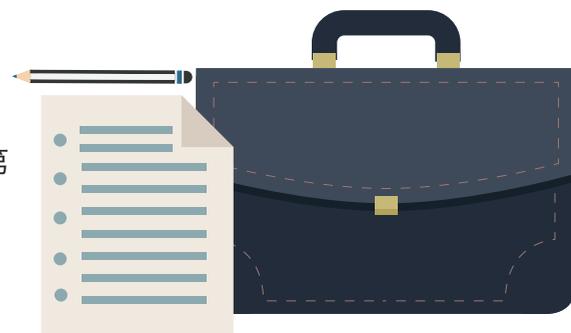
参考文件：

《企业会计准则第18号—所得税》第十一条、第十三条；

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章第336页至第337页。《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》

第二条；

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”P325。



(九) 非经常性损益相关问题

《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号—非经常性损益》（2008年修订）（以下简称“解释性公告1号”），明确了非经常性损益的定义、具体项目和披露要求。部分上市公司未能严格按照规定恰当识别非经常性损益项目，或者未充分披露非经常性损益项目相关信息。

1. 未结合公司自身实际情况恰当识别非经常性损益项目

根据解释性公告1号的规定，上市公司应对照非经常性损益的定义，综合考虑相关损益同公司正常经营业务的关联程度以及可持续性，结合自身实际情况做出合理判断。

年报分析发现，部分上市公司报告期内处置子公司、联营企业股权、可供出售金融资产、理财产品，并未根据公司经营特征、相关交易和事项发生的频次及性质进行判断，仅以其自身主要经营活动包括投资及投资管理为由，将上述事项对应的投资收益作为经常性损益列报。个别上市公司将分步实现非同一控制下企业合并中，原持有股权在购买日按公允价值重估产生的损益，或处置合营公司产生的投资损益，错误地列报为经常性损益。

此外，部分上市公司对于属于非经常性损益的政府补助，按照新修订的政府补助准则采用净额法列报，但未将其作为非经常性损益予以披露。另有个别商业零售业公司将提前终止经营门店计提的固定资产减值损失，作为非经常性损益列报。

技术标准部提示：

根据解释性公告1号，非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。并要求公司在编报招股说明书、定期报告或发行证券的申报材料时，应对照非经常性损益的定义，综合考虑相关损益同公司正常经营业务的关联程度以及可持续性，结合自身实际情况做出合理判断，并做出充分披露。

在认定非经常性损益方面，应以非经常性损益的定义为依据，同时关注交易的性质、发生的频率以及对报表使用者决策的影响。第一，应关注交易是否具有“非正常”的性质，即同公司的正常业务不相关；第二，要关注交易的发生频率，即在发生频率上具有偶发性；第三，要考虑非经常性损益的性质，即该项目是否能够作为判断公司持续经营业绩和盈利能力的考虑因素。

如果公司主要经营活动包括投资及投资管理，只能说明其处置子公司、联营企业股权、可供出售金融资产、理财产品与正常经营业务相关，但仍需通过分析公司经营特征、相关交易和事项发生的频次及性质继续判断相关交易是否“性质特殊和偶发性”，若相关交易的性质特殊或交易发生并不频繁，则相关投资收益仍需作为非经常性损益列报。

分步实现非同一控制下企业合并中，合并财务报表在购买日对原持有股权按公允价值进行重估而产生投资收益，或者公司处置合营公司产生的投资损益，上述交易对于一般企业而言，与公司正常经营业务并无直接关系，故应作为非经常性损益列报。

财政部修订发布了新的政府补助准则，新修订的政府补助准则允许公司选择采用净额法进行列报，与企业日常活动相关的政府补助直接冲减相关成本费用，从而导致有人误以为此类政府补助属于经常性损益。其实，财政部所规定的“与企业日常活动相关”和证监会规定的“经常性损益”是不同的概念，证监会并未修改非经常性损益的规定，政府补助相关的非经常性损益的判断仍需继续遵循证监会的原规定执行，即使公司选择采用了净额法对政府补助进行列报，仍需单独对其中的政府补助进行分析，判断是否属于非经常性损益。例如，公司支付100万元购买一项环保设备，并收到政府补助20万元，该项固定资产无残值、使用寿命为10年。公司采用净额法对该项政府补助进行会计处理，确认该项固定资产的初始入账价值为80万元，后续每年按直线法确认折旧8万元。但由于此类政府补助具有偶发性，属于非经常性损益，故公司每年需将折旧中的2万元政府补助作为非经常性损益列报，并将不含政府补助的固定资产折旧费用10万元作为经常性损益。

商业零售业公司提前终止经营门店计提的固定资产减值损失，这是与商业零售业公司正常经营业务紧密相关的损益，属于经常性损益。值得提醒的是，因并购重组产生的商誉，其减值与公司其他长期资产（例如固定资产、无形资产等）减值性质相同，属于企业正常经营业务活动产生的，应作为经常性损益。

参考文件：

证监会《公开发行证券的公司信息披露解释性公告 第1号——非经常性损益（2008）》；
财政部《企业会计准则第16号——政府补助》。

2. 与非经常性损益相关的披露不充分

根据解释性公告1号，公司除应披露非经常性损益项目和金额外，还应当对重大非经常性损益项目的内容增加必要的附注说明。公司对“其他符合非经常性损益定义的损益项目”以及根据自身正常经营业务的性质和特点将规定的非经常性损益项目界定为经常性损益的项目，应当在附注中单独做出说明。

年报分析发现，个别上市公司将部分政府补助或解释性公告1号列举的其他非经常性损益项目作为经常性损益，但未在附注中说明理由和依据。

技术标准部提示：

对于重大非经常性损益项目的内容，不能仅仅披露非经常性损益项目和金额，还应在附注中对该交易的具体内容进行说明，以让报表使用者深入了解该交易对公司经营业绩和盈利能力的影响。

证监会对于非经常性损益的认定，采用的是定义和列举并用的方法，证监会列举为“非经常性损益”的项目并未穷尽实务中的所有情况，公司在执行过程中不能简单地对照规则中列举的各项目进行认定，还需同时关注交易的性质、发生的频率以及对报表使用者决策的影响（见上文“1.未结合公司自身实际情况恰当识别非经常性损益项目”的相关分析）进行认定。对于符合非经常性损益定义，但未被证监会列举为“非经常性损益”项目，公司作为非经常性损益列报的项目；以及被证监会列举为“非经常性损益”项目，但根据具体情况判断不符合非经常性损益定义的项目，公司作为经常性损益列报的项目，公司均需进行单独说明。公司进行说明时，可围绕非经常性损益定义所考虑的三方面要素进行分析，以让报表使用者充分了解公司进行相关认定的理由和依据。

参考文件：

证监会《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008）》。

(十)其他会计处理问题

1.委托开发无形资产会计处理问题

根据企业会计准则及相关规定，企业对于内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。其中对于研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益；对于开发阶段的支出，应在满足会计准则规定的资本化条件时，才能将其予以资本化并在达到预定用途时确认为无形资产。企业将研究开发活动外包给其他方时，应当判断该交易的经济实质是属于公司自主研发还是外购技术；如为自主研发，企业应将相关支出比照自行研究开发费用的规定处理。

年报分析发现，个别上市公司委托其他单位进行无形资产开发，其实质上为公司将自主研发项目外包，公司将预付开发方的款项，在不满足研究开发支出资本化条件的情况下确认为无形资产，不符合会计准则规定。

技术标准部提示：

根据《企业会计准则第6号——无形资产》的规定：

“第三条 无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。可辨认性标准包括：

（一）能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

第七条 企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

第八条 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。

第九条 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

（一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；

（二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；

（三）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；

（四）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；

（五）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。”

实务中企业有时会将自己的研发项目部分或全部外包，委托外部机构进行无形资产开发。此时应当判断该交易的经济实质是属于企业自主研发还是外购技术：如果委托开发成果未达到预期的标准或出现开发失败的，企业无需承担已发生的开发成本，已预付的开发款也将返还的，即表明企业不承担开发失败的风险，则该项交易实质上是外购无形资产，通常在开发成功验收合格的时候确认为无形资产；如果企业委托其他单位开发无形资产，按照开发进度向委托单位支付开发成本并承担开发失败风险的，则该项交易实质上和企业自主研发无形资产是相同的，此时应当比照企业内部研究开发的相关规定确认资本化金额。不能仅仅因为企业已经对外支付了开发成本而将其全部资本化，从而将不满足无形资产资本化条件的研究开发成本确认为一项无形资产。

参考文件：

《企业会计准则第6号——无形资产》第七条、第八条、第九条。

2.固定资产弃置义务会计处理问题

根据企业会计准则及相关规定，对于特殊行业的特定固定资产，企业在确定其初始入账成本时，应考虑弃置费用。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。对于弃置费用，企业应当根据或有事项相关准则规定，按照现值计量确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。

年报分析发现，个别上市公司根据当地法规要求，计提矿山环境治理和生态恢复义务保证金并专户存储，但将相应金额计入营业成本和专项储备，未按照会计准则规定计入固定资产原值并相应进行折旧。

技术标准部提示：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第五章“固定资产”第76页关于弃置费用的规定，“对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始入账成本时，还应考虑弃置费用。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如油气资产、核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。弃置费用的金额与其现值比较，通常相差较大，需要考虑货币时间价值，对于这些特殊行业的特定固定资产，企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。”

因此在实务处理中，当企业根据法律法规的规定具有矿山环境治理和生态恢复义务时，应按照规定要求确认相应的预计负债，并计入固定资产成本，在该固定资产的使用寿命内进行摊销，而按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应在该固定资产的使用寿命内计入财务费用。

根据《企业会计准则讲解（2010）》第五章“固定资产”第71页关于安全生产费的规定，“高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时计入‘专项储备’科目。企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过‘在建工程’科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。‘专项储备’科目期末余额在资产负债表所有者权益项下‘减：库存股’和‘盈余公积’之间增设‘专项储备’项目反映。企业提取的维简费和其他具有类似性质的费用，比照上述规定处理。企业未按上述规定进行会计处理的，应当进行追溯调整。”在实务中，需要注意区分弃置义务和安全生产费两种不同情形分别进行处理，列报为预计负债或专项储备，以免混淆。

参考文件：

《企业会计准则讲解（2010）》第五章“固定资产”第76页。

3. 债务重组会计处理问题

年报分析发现，个别上市公司以房产抵偿公司债务，相关债务重组协议约定以抵账房产不动产权属登记变更为生效条件。报告期内抵账房产权属登记变更未完成，在此情况下上市公司终止确认重组债务，并确认相关债务重组收益，提前了债务重组日时点，不符合会计准则规定。

技术标准部提示：

根据《企业会计准则第12号——债务重组》，债务重组交易是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。既然是让步，则很大概率对重组双方均会产生损益的影响。通常对债务人而言，会因债务重组产生收益，而对债权人而言，会因债务重组产生损失。

鉴于债务人通常可以通过债务重组产生收益，因此实务中债务人可能倾向于尽量提前确认债务重组收益。然而，债务重组收益的确认前提是债务人相关的应付债务能够满足终止确认的条件。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十六条，金融负债的现时义务全部或部分已经解除的，才能终止确认该金融负债或其一部分。因此，是否能够终止确认金融负债，从而确认债务重组收益，关键在于判断企业是否解除了付款义务。

例如，债务人以房地产抵偿债务。如果债务重组协议约定以抵账房产不动产权属登记变更为生效条件，则意味着如果房地产尚未进行产权变更登记，企业的付款现时义务尚未解除，此时是不能终止确认金融负债的，也不能确认债务重组收益。另一方面，从资产的角度看，由于房地产尚未进行产权变更登记，企业仍旧拥有该项房地产的所有权，也不能将该房地产终止确认，从而确认债务重组收益。

参考文件：

《企业会计准则第12号——债务重组》第二条；

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第二十六条。

4. 预计负债的确认问题

根据企业会计准则及相关规定，企业对于或有事项相关的义务，应在其满足相应条件时确认预计负债。对于因合同约定或商业惯例产生的售后保修义务，企业应于销售交易发生时相应确认预计负债。如果企业未决诉讼很可能导致其经济利益流出且金额能够可靠计量，企业应当就相应事项确认预计负债。

年报分析发现，个别上市公司将其售后维修费用在实际发生时予以列支而非在销售交易发生时确认预计负债，同时亦未能对有关售后维修义务在销售时点是否能予以合理估计做出说明。个别上市公司因合同纠纷被起诉，法院一审已判决其败诉，企业很可能需要承担赔偿义务，公司仅因二审尚未判决未计提预计负债，缺乏合理性。个别上市公司与主管税务机关就纳税义务金额存在争议，主管税务机关认定公司违反税收规定，并要求补缴税款及罚金，相关纳税义务很可能导致经济利益流出企业，上市公司仅因正在申请上级税务部门复核而未计提预计负债，依据不足。

技术标准部提示：

与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：

1. 该义务是企业承担的现时义务；
2. 履行该义务很可能导致经济利益流出企业；
3. 该义务的金额能够可靠地计量。

企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或企业以往的习惯做法等，会为所销售的产品提供质量保证。其中，有一些质量保证是为了向客户保证所销售的商品符合既定标准，即保证类质量保证；而另一些质量保证则是在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，即服务类质量保证。企业应当首先对其所提供的质量保证的性质进行区分，只有对不作为单项履约义务的质量保证，适用《企业会计准则第13号——或有事项》（“CAS 13”），因此以下提及的售后质量保证是指适用CAS 13的保证类质量保证。当一项附有售后质量保证条款的商品销售发生时，即表明企业承担了一项法定或推定的现时义务。虽然，对于某一项商品销售而言，履行质保义务而导致经济利益流出的可能性较小，但总体考虑该类义务则很可能导致经济利益的流出。通常情况下，质保义务的金额是能够可靠计量的，即能够合理的估计。因为，确定此类涉及多个项目的质保义务的最佳估计数时，准则允许企业按照各种可能的结果及相关概率计算确定。而企业通常能够获得该类事项的历史记录及相关经验。综上，企业应当将资产负债表日之前销售的附有售后质量保证条款的商品将发生的质保费用（即售后维修费用）按照最佳估计数确认一项预计负债。在极少数情况下，如果企业无法合理估计质保费用，则应将该项义务作为一项或有负债进行披露，同时，按照CAS 13第十四条第（二）项第3款，企业应当就无法预计该项或有负债产生的财务影响说明原因。

判断一项未决诉讼是形成或有负债还是预计负债通常十分困难，而判断的难点通常在于特定法律诉讼是否已产生了一项现时义务。这主要是由于司法程序及诉讼本身固有的不确定性所造成的。因此，企业通常需要基于每个特定诉讼的所有可获得的相关情况（包括资产负债表日后可获得的证据）及法律专家的意见，审慎地进行判断。《企业会计准则讲解（2010）》里列举的一个示例表明，根据以往审判案例推断，如果企业很可能要败诉，相关的赔偿金额也可以估算出一个范围，则可以认为企业因未决诉讼承担了现时义务且金额能够可靠地估计。由此，相较根据以往审判案例的推断结果，一审判决结果更加可靠地表明诉讼已产生一项企业需承担的现时义务，且很可能需要承担赔偿义务。因此，企业应当按照一审已判决其败诉的结果确认一项预计负债。除非企业能够取得确凿证据（例如与诉讼相关的法律意见）表明一审结果仍存在重大不确定性，否则，仅以二审尚未判决作为不确认相关预计负债的理由并不充分。

主管税务机关认定企业违反税收规定并要求其补缴税款及罚金，这种情形与上述未决诉讼的情形相似。因此，除非企业能够获得具体确凿的证据证实主管税务机关的认定仍存在重大不确定性，否则，仅以行政复议程序作为不确认相关预计负债的理由并不充分。

参考文件：

- 《企业会计准则第13号——或有事项》第四条及第十四条；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第205至208页。

5. 会计估计变更和会计差错更正的区分问题

根据企业会计准则及相关规定，会计估计变更指的是由于资产和负债的当期状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或资产的定期消耗金额进行调整。企业应当采用未来适用法处理会计估计变更。前期差错指的是企业没有运用或错误运用相关可靠信息，而对前期财务报表造成省略或错报；企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，对于不重要的前期差错，企业不需调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。

年报分析发现，个别上市公司因主管税务机关对其子公司进行税务检查需补缴以前期间税款。确定应缴纳税款的金额涉及会计估计和判断，公司在未具体分析该事项是否属于前期会计差错、相关补缴金额是否重大的情况下，均将其作为重要会计差错追溯调整前期财务报表。如果公司有确凿证据表明由于重大人为过失或舞弊等原因，未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期纳税申报结果未恰当反映当时情况，应将此作为前期会计差错进行处理，属于重要前期差错的，应追溯调整；如果公司前期根据当时的信息、假设等做出了合理估计，当期按照新的信息、假设等需要对前期估计金额作出变更的，应将此作为会计估计变更处理。个别上市公司以前年度已完成业绩承诺，后因本期会计差错更正追溯调整，导致以前年度业绩未达标，上市公司将业绩补偿相关收益确认在本期。如果上市公司前期已与收购公司原股东明确约定，在收购公司业绩承诺未实现时即按照约定金额对上市公司进行补偿，且原股东具有支付能力，该情况下公司应将相关事项作为前期差错，具有重要性的，应予追溯调整；如果上市公司与收购公司原股东于发现差错时重新约定补偿事宜，则不应将其作为前期差错，可将相关影响在本期确认。

技术标准部提示：

对于会计估计变更和前期差错，企业应当进行严格的区分。会计估计，是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。前期差错，是指由于没有运用或错误运用编报财务报表时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。

企业不应简单将前期估计与当期实际结果的差异认定为差错，应当判断在前期进行估计时是否已经正确运用了当时可获得的可靠信息，如果当时进行估计是建立在正确运用了当时可供获得的可靠信息基础上的，本期实际结果与前期估计的差异是由于之后的相关经济环境或信息发生了变化所导致的，则表明并不存在会计差错，应当作为会计估计变更处理；如果当时进行估计确实是错误的运用了可获得的信息，或者没有获得应该获得的信息，导致当期的实际结果与前期估计存在差异，则应当作为会计差错处理，金额重大的，应当进行追溯重述。例如，企业因主管税务机关对其子公司进行税务检查需补缴以前期间税款。企业不应直接将该事项作为前期差错更正，而应对该事项进行具体分析。如果企业前期根据当时的信息、假设等已经做出了合理估计，当期主管税务机关对其子公司的税务检查属于新的信息、假设，则企业应将补缴税款这一事项作为会计估计变更处理。如果有确凿证据表明由于重大人为过失或舞弊等原因，企业未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致前期纳税申报结果未恰当反映当时情况，则企业应将补缴税款这一事项作为前期会计差错进行处理。此外，上市公司收购某公司股权，被收购公司因当期会计差错更正追溯调整导致以前年度业绩未达标的，如果上市公司（收购方）前期已与被收购公司原股东明确约定，在有关被收购公司的业绩承诺未实现时即按照约定金额对上市公司进行补偿，且原股东具有支付能力，则上市公司应将取得业绩补偿这一事项作为前期会计差错进行处理。如果上市公司与被收购公司原股东前期未对被收购公司的业绩承诺进行约定，而是于发现差错时补充约定了相关补偿事宜，则不应将补偿事项作为前期差错，可将相关影响在本期确认。

参考文件：

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十一条；

《企业会计准则讲解(2010)》第二十九章第一节；

《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2013年第1期）。

6. 非货币性资产出资会计处理问题

根据企业会计准则及相关规定，通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，企业应当按照换出资产的公允价值确定长期股权投资成本，并将换出资产公允价值与其账面价值之间的差额计入损益。接受方应将非货币性资产按公允价值入账，按投资方在注册资本或股本中所占份额贷记实收资本，并将投入资产公允价值与实收资本之间的差额计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。企业对作为出资的非货币财产一般应当评估作价。

年报分析发现，个别上市公司对全资子公司以非货币性资产增资，将非现金资产公允价值与账面价值之间的差额计入母公司个别报表资本公积，而非处置损益，不符合准则规定。个别上市公司子公司接受投资方以技术出资，未对该技术评估作价，也未对该技术出资进行相应会计处理。



技术标准部提示：

上市公司以非货币性资产对子公司增资，从上市公司角度，属于非货币性资产交换交易（以非货币性资产换取长期股权投资），应适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》准则；从子公司角度，则属于接受股东以非货币性资产出资，应根据接受的非货币性资产的具体性质，分别适用《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第6号——无形资产》等准则。

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，非货币性资产交换是指交易双方通过存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换，有时也涉及少量货币性资产（即补价）。同时，第三条规定，非货币性资产交换必须同时满足具有商业实质和换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量两个条件。其中，企业应当遵循实质重于形式的要求判断非货币性资产交换是否具有商业实质。根据换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等，换入资产与换入企业其他现有资产相结合能够产生更大的效用，从而导致换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同，表明该项资产交换具有商业实质。

在本监管报告中所提及的上市公司以非货币性资产对其全资子公司增资的情形，上市公司作为投资方，应首先判断该增资是否具有商业实质。如果判断该增资具有商业实质，根据该准则第三条，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。在分析该种情形是否具有商业实质时，应关注不同企业经营风险是否存在差异，通常情况下很难认定该交换没有商业实质。所以，其隐含的背景是非货币性资产交换取得的长期股权投资具有商业实质。

在本监管报告中所提及的上市公司子公司接受投资方以技术出资的情形，上市公司子公司作为被投资方，取得投资方投入的技术，应按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定判断是否满足无形资产的定义，如果满足，则应按照该准则的规定，“投资者投入的无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，应按无形资产的公允价值入账。”

参考文件：

《企业会计准则讲解（2010）》第八章“非货币性资产交换”第114、115页；

《企业会计准则讲解（2010）》第七章“无形资产”第104页。

（十一）现金流量表披露问题**1. 现金及现金等价物的范围问题**

根据企业会计准则及相关规定，现金是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款，不能随时用于支付的存款不属于现金。现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

年报分析发现，个别上市公司将为取得1年期银行贷款质押的定期存单、银行承兑汇票保证金、被冻结的银行存款等作为现金及现金等价物在现金流量表中列报。

技术标准部提示：

根据《企业会计准则第31号——现金流量表》的规定，现金是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款，不能随时用于支付的存款不属于现金。现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

企业为取得1年期银行贷款质押的定期存单、银行承兑汇票保证金、被冻结的银行存款，均不属于可以随时用于支付的存款，因此不属于准则规定的现金；同时，质押的定期存单、银行承兑汇票保证金、被冻结的银行存款不属于期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资，因此也不满足现金等价物的定义。

综上所述，企业为取得1年期银行贷款质押的定期存单、银行承兑汇票保证金、被冻结的银行存款不应作为现金及现金等价物在现金流量表中列报。

参考文件：

《企业会计准则第31号——现金流量表》第二条。

2. 现金流量表列报分类不准确

根据企业会计准则及相关规定，现金流量表中的筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动，投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动，经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

年报分析发现，上市公司对现金流量分类不正确的情况较为常见：个别公司将非同一控制下并购子公司支付的对价或收到标的公司原股东业绩补偿款，作为筹资活动现金流列报；个别公司将收到之前预付购买设备款计入经营活动现金流，而非投资活动现金流。此外，个别公司将收到的新三板挂牌补助和支付的新三板挂牌费用，作为筹资活动现金流量。由于新三板挂牌并不涉及企业资本及债务规模和构成的变化，也未购建形成长期资产，企业应将此作为经营活动现金流量列示。

技术标准部提示：

根据《企业会计准则第31号——现金流量表》的规定，现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。

投资活动，是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。因此，作为经营活动现金流量列报的，是那些既不属于投资活动，也不属于筹资活动的现金流量。

对子公司的投资属于长期资产，因此购买子公司属于投资活动，企业应将非同一控制下并购子公司支付的对价或收到标的公司原股东业绩补偿款作为投资活动现金流量进行列报。同时，由于购买设备（长期资产）也属于投资活动，企业预付的购买设备款是作为投资活动现金流量列报的，因此，企业之后收回之前预付的购买设备款也应作为投资活动现金流量进行列报。

由于新三板挂牌并不涉及企业资本及债务规模和构成的变化，也未购建形成长期资产，因此新三板挂牌既不属于筹资活动，也不属于投资活动。因此，对于收到的新三板挂牌补助和支付的新三板挂牌费用，企业应当作为经营活动现金流量进行列报。

参考文件：

《企业会计准则第31号——现金流量表》第八条、第十二条、第十四条。

3. 现金流量表总额/净额列报不正确

根据企业会计准则及相关规定，除客户代收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短项目的现金流入和流出外，现金流量应当分别按照现金流入和流出总额列报。年报分析发现，部分上市公司将其发生的与其他单位或个人的往来款、保证金、理财产品等不符合净额列报的现金流量按收支净额予以列示。

技术标准部提示：

根据《企业会计准则第31号——现金流量表》的规定，现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。但是，下列各项可以按照净额列报：

（一）代客户收取或支付的现金。

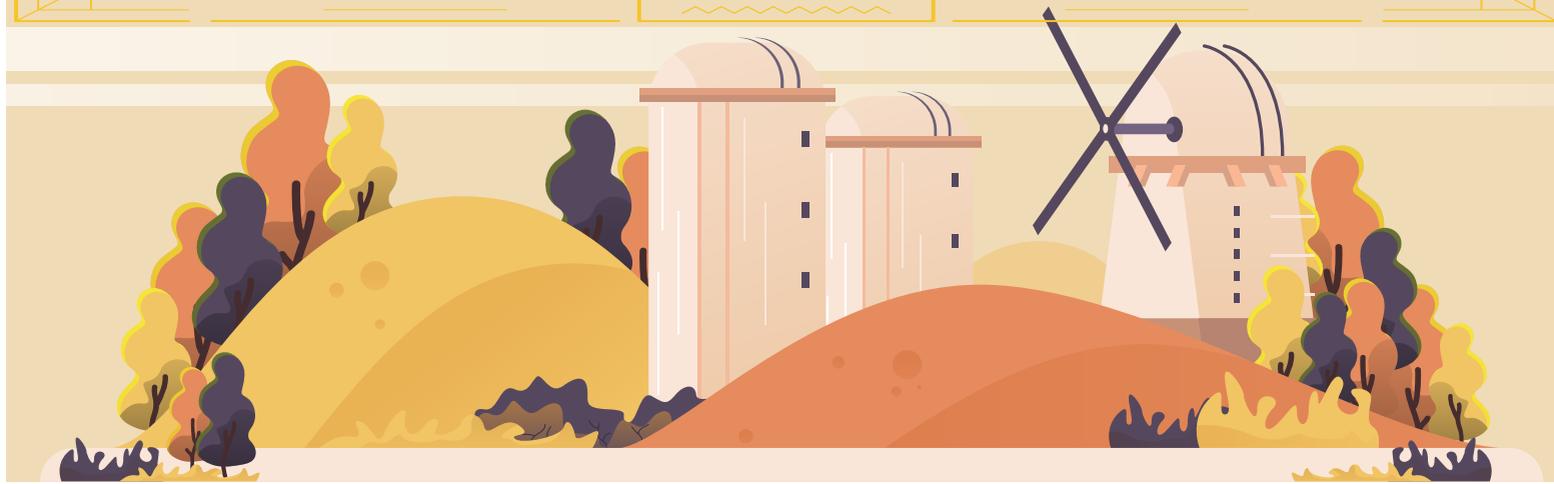
（二）周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。

（三）金融企业的有关项目，包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金、以及证券的买入与卖出等。

非金融企业与其他单位或个人的往来款、保证金、理财产品等通常不符合上述要求，因此相关现金流量不应按照净额列报，而应分别按照现金流入和现金流出总额列报。

参考文件：

《企业会计准则第31号——现金流量表》第五条。



(十二) 其他信息披露问题

除上述提及的信息披露问题外，另有部分上市公司存在会计估计变更信息披露不充分、财务报告文字表述或附注列示存在简单错误等问题。

1. 会计估计变更披露不充分

根据企业会计准则及相关规定，企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：会计估计变更的内容和原因；会计估计变更对当期和未来期间的影响数；会计估计变更的影响数不能确定的，披露相关事实和原因。年报分析发现，部分上市公司仅披露应收账款、固定资产、无形资产存在会计估计变更，没有按照准则要求披露变更的内容和原因，以及对当期和未来期间的影响数等信息。

技术标准部提示：

根据《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，企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：

- (一) 会计估计变更的内容和原因。
 - (二) 会计估计变更对当期和未来期间的影响数。
 - (三) 会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。
- 因此，企业在披露时不应仅披露应收账款、固定资产、无形资产等存在会计估计变更的事实，而应按照准则的规定披露相关信息。

参考文件：

《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十六条。



2. 其他财务信息披露不完整或列报不准确

年报分析发现，部分上市公司存在以下财务信息披露不完整的问题：未披露所得税调节表；对于当期发生金额重大的债务重组收益未披露任何信息；对于因背书或贴现终止确认的未到期应收票据，未披露与金融资产转移相关的信息。部分上市公司未正确区分流动与非流动资产或负债，如未根据递延收益预计转入利润表的时间划分流动负债和非流动负债，错将一年以内的长期待摊费用划分为其他流动资产，错将预付长期资产款作为流动资产列示。

技术标准部提示：

1. 所得税相关披露

根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定，企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息：

- (一) 所得税费用（收益）的主要组成部分。
- (二) 所得税费用（收益）与会计利润关系的说明。
- (三) 未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额（如果存在到期日，还应披露到期日）。
- (四) 对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据。
- (五) 未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

2. 债务重组相关披露

根据《企业会计准则第12号——债务重组》的规定，债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：

- (一) 债务重组方式。
- (二) 确认的债务重组利得总额。
- (三) 将债务转为资本所导致的股本（或者实收资本）增加额。
- (四) 或有应付金额。
- (五) 债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定方法及依据。

3. 金融资产转移相关披露

《企业会计准则第37号——金融工具列报》所规定的继续涉入是指，企业保留了已转移金融资产中内在的合同权利或义务，或者取得了与已转移金融资产相关的新合同权利或义务。这与《企业会计准则第23号——金融资产转移》中所规定的继续涉入有所不同。

对于满足《企业会计准则第23号——金融资产转移》规定的金融资产终止确认条件的应收票据，如因背书或贴现而终止确认的未到期银行承兑汇票，由于按照我国《票据法》的相关规定，转出方对持票人承担连带责任，因此转出方仍然保留已转移金融资产（即该票据）中内在的合同权利和义务，符合《企业会计准则第37号——金融工具列报》中“继续涉入”的定义，需按照相关要求披露。

根据准则的规定，对于已整体终止确认但转出方继续涉入已转移金融资产的，应当至少按照类别披露下列信息：

- （一）因继续涉入确认的资产和负债的账面价值和公允价值，以及在资产负债表中对应的科目。
- （二）因继续涉入导致企业发生损失的最大风险敞口及确定方法。
- （三）应当或可能回购已终止确认的金融资产需要支付的未折现现金流量（如期权协议中的行权价格）或其他应向转入方支付的款项，以及对这些现金流量或款项的到期期限分析。
- （四）对本条（一）至（三）定量信息的解释性说明。
- （五）金融资产转移日确认的利得或损失，以及因继续涉入已终止确认金融资产当期和累计确认的收益或费用（如衍生工具的公允价值变动）。
- （六）终止确认产生的收款总额在当期分布不均衡的（例如大部分转移金额在临近报告期末发生），应当披露本期最大转移活动发生的时间段、该段期间所确认的金额（如相关利得或损失）和收款总额。

因此，对于因背书或贴现终止确认的未到期应收票据，企业应披露上述与金融资产转移相关的信息。

4. 资产负债表流动/非流动的划分

根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定，资产和负债应当分别流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。因此，企业需要关注：递延收益应当根据预计转入利润表的时间来划分流动负债和非流动负债；一年以内即将摊销完毕的长期待摊费用无需重分类为“一年内到期的非流动资产”，仍旧继续作为非流动资产列示；预付长期资产款即使在一年内即将收到所购买的资产，但是由于其在资产负债表中最终将列报为长期资产项目，因此此类预付长期资产款也应当作为非流动资产列示。

参考文件：

- 《企业会计准则第18号——所得税》第二十五条；
- 《企业会计准则第12号——债务重组》第十四条；
- 《企业会计准则第37号——金融工具列报》第七十七条、第七十九条；
- 《企业会计准则第30号——财务报表列报》第十六条。

二、内控与年报审计问题

（一）内控信息披露问题

目前，主板上市公司已全面执行企业内部控制规范体系，应在披露年度报告的同时披露内部控制评价报告和内部控制审计报告。对于中小板和创业板公司，近年来也在深交所规则层面加强了内控信息披露和相关鉴证要求。上市公司总体上能遵循相关内控信息披露要求，但仍存在内部控制评价范围披露不规范、内部控制评价报告结论不适当、缺陷和整改措施信息描述不充分、内控审计报告强调事项段使用不规范等问题。

1. 内部控制评价报告存在的主要问题

（1）评价范围披露不规范

《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”）要求，内部控制评价范围应当披露纳入评价范围的主要单位、业务和事项以及高风险领域，并对评价范围是否存在重大遗漏形成明确结论。年报分析发现，个别上市公司未披露重点关注的高风险领域、纳入评价范围的单位占比等事项，个别上市公司披露纳入评价范围的单位占比过低但未作进一步说明。

技术标准部提示：

21号文规定，“内部控制评价范围应当披露纳入评价范围的主要单位、业务和事项以及高风险领域，并对评价范围是否存在重大遗漏形成明确结论。如果评价范围存在重大遗漏或法定豁免，则应当披露评价范围重大遗漏的具体情况以及对评价结论产生的影响以及法定豁免的相关情况。”

根据21号文附件中提供的年度内部控制评价报告披露参考格式，在披露内部控制评价范围时，上市公司应当至少披露以下内容：

- 1、纳入评价范围的主要单位（可以考虑按照层级、业务分部、板块等形式披露）。
- 2、（1）纳入评价范围单位资产总额占公司合并财务报表资产总额的 %；（2）营业收入合计占公司合并财务报表营业收入总额的 %。
- 3、具体描述纳入评价范围的主要业务和事项。
- 4、具体描述重点关注的高风险领域。
- 5、区分上述纳入评价范围的单位、业务和事项以及高风险领域是否存在重大遗漏进行披露。

（1）不存在重大遗漏

在内部控制评价报告中声明，“上述纳入评价范围的单位、业务和事项以及高风险领域涵盖了公司经营的主要方面，不存在重大遗漏。”

（2）存在重大遗漏

在内部控制评价报告中声明，“公司本年度由于（原因）未能对构成内部控制重要方面的（具体描述应纳入而未纳入评价范围的主要单位/业务/事项/高风险领域的名称）进行内部控制评价，由于上述评价范围的重大遗漏，（描述对内部控制评价范围完整性及对评价结论的影响）。”

6、区分是否存在法定豁免进行披露。

（1）不存在法定豁免

在内部控制评价报告中声明评价范围不存在法定豁免。

（2）存在法定豁免

在内部控制评价报告中声明，“本年度，公司根据（法律法规的相关豁免规定），未将（具体描述未纳入评价范围的缘由及涉及单位/业务/事项/高风险领域的名称）纳入内部控制评价范围。”

以上披露内容严格根据21号文第十四条的规定制定，上市公司应当按照以上披露要求，在内部控制评价报告中披露相关内容。

年报分析发现，个别上市公司未披露重点关注的高风险领域、纳入评价范围的单位占比等事项，个别上市公司披露纳入评价范围的单位占比过低但未作进一步说明。未披露重点关注的高风险领域、纳入评价范围的占比不符合上述披露要求的第2项和第3项；评价范围占比过低但未作说明不符合上述披露要求的第5项，评价范围占比过低表明纳入评价范围的单位存在重大遗漏，公司应当按照上述要求披露遗漏的原因、遗漏的范围以及对评价结论产生的影响等，未作进一步说明不符合相关规定。上市公司应当根据21号文附件中提供的年度内部控制评价报告披露参考格式进行披露，至少披露以上6项内容。

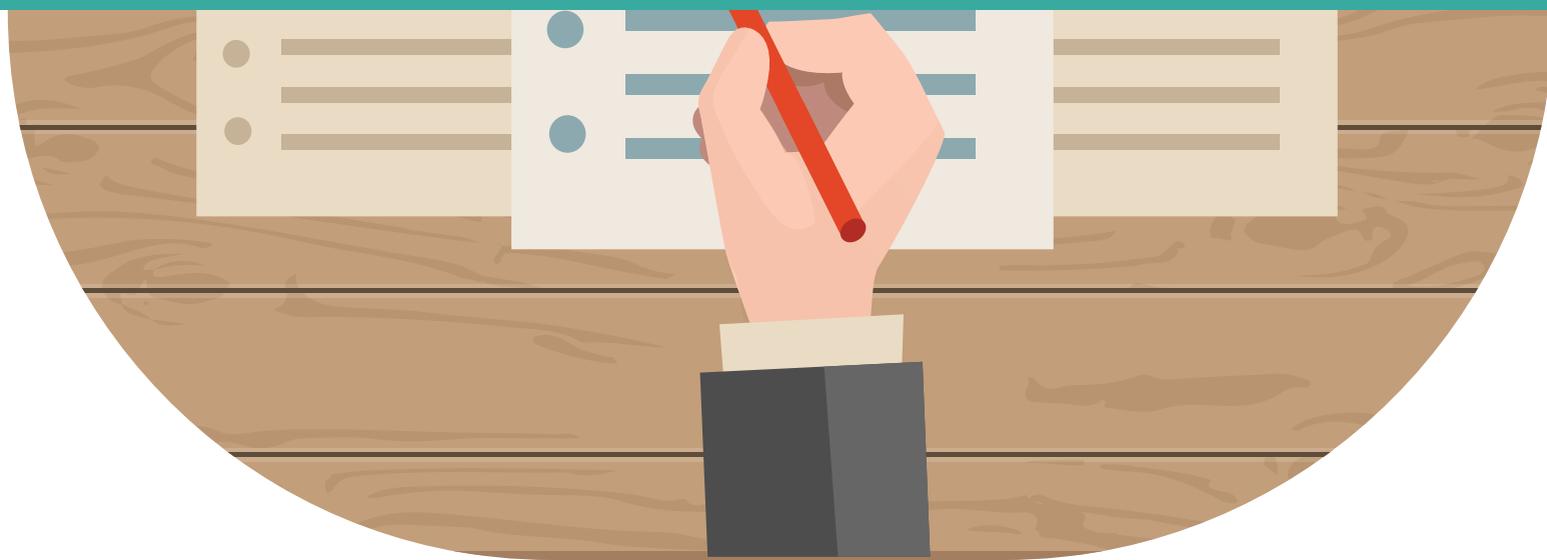
参考文件：

《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》第十三条及第十四条；

《企业内部控制评价指引》第十三条。

（2）内部控制评价结论恰当性存疑

年报分析发现，部分上市公司存在已经达到其内部控制重大缺陷认定标准的缺陷，但未予以披露，且内部控制评价结论为不存在内部控制重大缺陷。例如，某上市公司披露2017年度业绩快报修正公告，公司当期财务情况由原来的预计盈利转为亏损，其业绩修正的主要原因为财务核算不规范、根据审计机构初步审计结果进行更正。公司认定财务报告内部控制存在重大缺陷的标准之一为注册会计师发现未被公司内部控制识别的财务报告重大错报，而在根据会计师初审结果更正本期业绩快报的情况下，公司仍然认为其内部控制不存在重大缺陷，内部控制评价结论恰当性存疑。另有个别上市公司被审计机构出具了带非财务报告内部控制重大缺陷段的无法表示意见的内部控制鉴证报告，而其内部控制评价报告结论却为未发现非财务报告内部控制重大缺陷，内部控制评价结论恰当性存疑。此外，个别上市公司本期对已披露年度报告进行了重大会计差错更正后重新披露年报，且该公司财务报告内部控制重大缺陷认定标准包括对已经公告的财务报告出现的重大差错进行错报更正。公司对已披露年报进行重大差错更正，却未根据厘定的内部控制缺陷认定标准，修改内部控制评价报告的结论，不符合相关规定。



技术标准部提示：

《企业内部控制评价指引》第十七条规定，“重大缺陷，是指一个或多个控制缺陷的组合，可能导致企业严重偏离控制目标。”

21号文规定，“年度内部控制评价报告内部控制评价工作情况应当披露内部控制评价范围、内部控制评价工作依据及内部控制缺陷认定标准，以及内部控制缺陷认定及整改情况。”

上市公司在内部控制评价报告中，结合公司规模、行业特征、风险偏好和风险承受度等因素，区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制，确定并披露内部控制缺陷评价的定量和定性标准。

结合年报分析可知，内部控制评价结论恰当性存疑的情况往往涉及内部控制缺陷评价的定性标准。实务中，上市公司披露的财务报告内部控制缺陷评价的定性标准通常涉及以下几个方面：

- (1) 董事、监事和高级管理人员舞弊；
- (2) 注册会计师发现当期财务报表存在重大错报，而内部控制运行过程中未发现该错报；
- (3) 审计委员会和内部审计机构对财务报告内部控制的监督无效；
- (4) 因发现以前年度存在重大会计差错更正已公布的财务报告等。

从交易所网站上阅读上市公司发布的《业绩快报更正公告》、《重大会计差错更正的专项说明》可知，部分上市公司确实存在年度内或资产负债表日后发生业绩快报更正或重大会计差错更正的情况，如果公司的内部控制缺陷评价标准包括上述(2)、(4)项，则根据厘定的内部控制缺陷认定标准，公司已经达到其内部控制重大缺陷认定标准的缺陷，公司内部控制存在重大缺陷，不应认定其内部控制不存在重大缺陷。

《企业内部控制评价指引》第十九条规定，“企业内部控制评价部门应当编制内部控制缺陷认定汇总表，结合日常监督和专项监督发现的内部控制缺陷及其持续改进情况，对内部控制缺陷及其成因、表现形式和影响程度进行综合分析和全面复核，提出认定意见，并以适当的形式向董事会、监事会或者经理层报告。”

由此可见，内部控制评价是一个持续的、不间断的过程，企业内部控制评价部门应该在日常监督中即对可能发生的内部控制缺陷进行识别、分析、复核和认定，及时发现并报告达到其内部控制重大缺陷认定标准的缺陷，并在内部控制评价报告中进行详细披露，避免发表不恰当的内部控制评价结论。

参考文件：

《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》第六条、第十二条、第十五条及第十六条；

《企业内部控制评价指引》第十七条及第十九条。

(3) 内部控制缺陷和整改措施描述不恰当

21号文要求，上市公司应当分别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、整改情况等内容。年报分析发现，部分上市公司对内部控制缺陷的描述仅限于上市公司发生的相关事项本身，未恰当分析缺陷的类型、产生原因、拟采取的具体整改计划、整改责任人、预计完成时间等信息。例如，某上市公司多起担保、对外财务资助均未履行董事会和股东大会决策程序，公司认定前述事件属于报告期内财务报告内部控制重大缺陷，但未披露该事项的产生原因，相关缺陷整改情况及措施也仅简单披露为“今后加强内部控制执行，确保公司治理符合相关制度的规定要求”，内部控制缺陷描述和整改措施描述均流于表面。

技术标准部提示：

21号文规定，“内部控制缺陷认定及整改情况应当区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制，分别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。”

根据21号文附件中提供的年度内部控制评价报告披露参考格式，上市公司披露内部控制缺陷认定及整改情况时，应当针对每个缺陷至少披露以下内容：

- (1) 缺陷性质及影响
(具体描述重大缺陷的具体内容，缺陷分类(设计缺陷/运行缺陷)，发生时间、产生原因及对实现控制目标的影响)
- (2) 缺陷整改情况
(整改开始时间、已采取的整改措施、整改后运行时间、整改后运行有效性的评价结论)
- (3) 整改计划(适用于内部控制评价报告基准日未完成整改的情况)
(拟采取的具体整改计划、整改责任人、预计完成时间)

以上披露要求根据21号文第十六条的规定制定，公司披露内部控制缺陷和整改措施时应该至少披露以上内容，不得有所遗漏，相关描述不得过于简略，流于表面。

年报分析发现，部分上市公司对内部控制缺陷的描述仅限于上市公司发生的相关事项本身，未恰当分析缺陷的类型、产生原因、拟采取的具体整改计划、整改责任人、预计完成时间等信息。例如，某上市公司认定多起担保、对外财务资助均未履行决策程序属于财务报告内部控制重大缺陷，则结合以上披露要求可知，上市公司应在“缺陷性质及影响”段描述该缺陷的类型和未履行决策程序的原因及其影响，如果在内部控制评价报告基准日尚未完成整改，应在“整改计划”段描述对未履行决策程序拟采取的具体整改计划、整改责任人、预计完成时间，不得仅简单描述内部控制缺陷和整改措施，而应根据21号文的要求进行详细披露，提及内部控制评价报告参考格式中列示的各个要素。

参考文件：

《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》第十六条；

《企业内部控制评价指引》第二十二条。

2. 内部控制审计报告存在的主要问题

企业内部控制审计指引要求注册会计师对在审计过程中注意到的非财务报告内部控制重大缺陷，在内部控制审计报告中增加非财务报告内部控制重大缺陷描述段，披露重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度，以提示内部控制审计报告使用者注意相关风险。

年报分析发现，部分上市公司内部控制审计报告将非财务报告内部控制的重大缺陷在强调事项段中进行披露。个别审计机构对于发现的上市公司非财务报告内部控制重大缺陷，仅披露缺陷的内容、未说明该缺陷事项对控制目标的影响，披露不规范。此外，个别审计机构在被审计单位不存在非财务报告内部控制重大缺陷的情况下仍披露非财务报告内部控制重大缺陷描述段。

技术标准部提示：

《企业内部控制审计指引》规定，“注册会计师应当对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加‘非财务报告内部控制重大缺陷段’予以披露。”

根据附录中的内部控制审计报告的参考格式，如果存在非财务报告内部控制的重大缺陷，应当在内部控制审计报告中增加以下段落，并在斜体字部分披露重大缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度，不得有所遗漏。

如果不存在非财务报告内部控制的重大缺陷，则内部控制审计报告中无该段落。

“五、非财务报告内部控制的重大缺陷（如适用）

在内部控制审计过程中，我们注意到XX公司的非财务报告内部控制存在重大缺陷[描述该缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度]。由于存在上述重大缺陷，我们提醒本报告使用者注意相关风险。需要指出的是，我们并不对XX公司的非财务报告内部控制发表意见或提供保证。本段内容不影响对财务报告内部控制有效性发表的审计意见。”

此外，《企业内部控制审计指引》第二十九条规定，“注册会计师认为财务报告内部控制虽不存在重大缺陷，但仍有一项或者多项重大事项需要提请内部控制审计报告使用者注意的，应当在内部控制审计报告中增加强调事项段予以说明。”

由此可见，财务报告内部控制不存在重大缺陷时，如果注册会计师仍认为需要披露提请报告使用者注意的一项或多项重大事项，应当在内部控制审计报告中的强调事项段中进行披露。对于注意到的非财务报告内部控制重大缺陷，应当在单独的新增段落中披露，不得在强调事项段中进行披露。

参考文件：

《企业内部控制审计指引》第四条、第二十九条和第三十二条；

《企业内部控制审计指引实施意见》八（三）、八（四）、八（五）。



(二) 年报审计问题

近年来，随着证监会依法、全面、从严监管的不断推进，证券资格会计师事务所执业质量逐步提升，发表审计意见更为谨慎。截止2018年4月30日，证券资格会计师事务所针对上市公司2017年度财务报告发表非标准审计意见124份，其中，保留意见和无法表示意见达到53份，较上年同期30份增加76.67%。会计师事务所在保障上市公司财务信息披露质量方面发挥着越来越重要的作用。但2017年度上市公司年度报告存在的会计处理和信息披露问题，也同时反映出部分会计师事务所在执行审计业务过程中并未充分发挥应有的作用：

1. 未保持足够的职业怀疑

审计准则要求注册会计师在整个审计过程中保持职业怀疑，认识到财务报表存在由于舞弊导致的重大错报的可能性。年报审阅发现，部分注册会计师未对管理层在业绩压力下通过舞弊操纵利润保持足够的职业怀疑，导致未充分关注债务重组收益、资产处置损益及其他非经常性损益的真实性和合理性，未充分关注相关会计处理是否符合企业会计准则规定，损益确认时点是否恰当，损益确认金额是否准确，信息披露是否完整等问题。

技术标准部提示：

职业怀疑，是指注册会计师执行审计业务的一种态度，包括采取质疑的思维方式，对可能表明由于错误或舞弊导致错报的迹象保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价。

职业怀疑态度代表的是注册会计师执业时的一种精神状态，它有助于降低注册会计师在执业过程中可能遇到的风险。职业怀疑态度并不要求注册会计师假设被审计单位是不诚信的，但是，注册会计师也不能假设被审计单位的诚信就毫无疑问，注册会计师应当凭证据“说话”。

职业怀疑与整个审计过程紧密相关，贯穿于整个审计业务的始终，注册会计师在审计业务的所有阶段都需要保持职业怀疑，在以下较复杂，需要高度判断的重要审计领域，保持职业怀疑尤为重要：

- 1、舞弊风险。
- 2、管理层凌驾于内部控制之上的风险。
- 3、收入确认。
- 4、会计估计（包括公允价值会计估计及相关披露）。
- 5、关联方关系及其交易。
- 6、重大非常规交易。
- 7、金融工具等高度复杂的交易。
- 8、对法律法规的遵守。
- 9、持续经营。
- 10、函证。
- 11、存货监盘。
- 12、期后事项。

年报审阅发现，注册会计师未对管理层在业绩压力下通过舞弊操纵利润保持足够的职业怀疑。注册会计师应当充分考虑管理层实施舞弊的动机或压力、机会以及借口，如果被审计单位的财务稳定性或盈利能力受到经济环境、行业状况或经营情况的威胁（例如，额外的举债或权益融资的需求等），或管理层为满足第三方要求或预期而承受过度的压力（例如，压力可能来源于投资分析师、机构投资者或其他外部人士对盈利能力或增长趋势的预期；企业合并中的业绩承诺（尤其是承诺期的最后一年）；交易所的上市要求；偿债要求或其他债务合同要求；不利的财务结果对正在进行的重大交易（如企业合并或签订合同）的重大影响等），或管理层或治理层的个人财务状况受到被审计单位财务业绩的影响，则管理层通过舞弊操纵利润的风险较高，注册会计师应当对此类被审计单位保持高度的职业怀疑。此外，存在个别上市公司不按规定选聘会计师事务所、临近年报披露日期更换会计师事务所，注册会计师应当对上述舞弊风险迹象保持职业怀疑。

保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要。舞弊可能是精心策划、蓄意实施并予以隐瞒的，只有保持充分的职业怀疑，注册会计师才能对舞弊风险因素保持警觉，进而有效地评估舞弊导致的重大错报风险，设计和实施恰当的应对措施，应对审计过程中识别出的舞弊或舞弊嫌疑。

参考文件：

- 《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑》；
- 《中国注册会计师审计准则第1101号》第十七条、第二十二和第二十八条及应用指南三；
- 《中国注册会计师审计准则第1141号》第十三条至第十五条及应用指南二。

2. 专业胜任能力不足

近年来，企业会计准则、审计准则修订频繁，上市公司创新业务和交易不断涌现，财务报表复杂程度越来越高，涉及的职业判断事项越来越多，对注册会计师专业胜任能力提出了越来越高的要求。年报审阅发现，部分上市公司在涉及合并报表、企业合并、金融工具、政府补助等复杂会计处理方面存在违反企业会计准则的错报，注册会计师在审计过程中未能发现相关错报、专业胜任能力有待进一步提高。

技术标准部提示：

专业胜任能力是对注册会计师职业道德的一项基本要求，是指注册会计师能够在实务工作环境中按照设定的标准完成工作任务。专业素质是专业胜任能力的基础，而专业知识又是专业素质的基本组成部分。《中国注册会计师胜任能力指南》明确了注册会计师应当具有的专业素质和实务经历。

注册会计师应当具备的专业知识包括：

- (一) 会计、审计、财务、税务、相关法律及相关知识；
- (二) 组织和企业知识；
- (三) 信息技术知识。

其中会计、审计、财务、税务、相关法律及相关知识是注册会计师职业生涯核心的技术基础。这些专业知识是不断变化和扩展的，从事特定环境或行业所需要的专业知识也存在差异，注册会计师应当持续更新其专业知识，并培养终身学习的技能、态度和价值观。

近年来，随着经济业务的不断发展变化，企业会计准则、审计准则修订频繁，上市公司创新业务和交易不断涌现，涉及的职业判断事项越来越多，因而对注册会计师的学习技能提出了更高的要求，注册会计师在取得执业资格时掌握的技能可能已经无法适应现阶段的实务情况，注册会计师应当通过终身学习，培养、保持和提高胜任能力，并保持应有的职业谨慎，以提供高质量的专业服务，避免因专业胜任能力不足，未能识别复杂会计处理方面的错报，对财务报表发表不恰当的审计意见，从而影响财务报表预期使用者的决策。

参考文件：

- 《中国注册会计师职业道德规范指导意见》第三章；
- 《中国注册会计师胜任能力指南》第五条、第六条、第十九条、第二十九条、第三十一条、第四十七条；
- 《质量控制准则第5101号》第四十四条至第四十六条。

3. 重大非常规交易审计不到位

审计准则要求注册会计师在识别、评估和应对财务报表重大错报风险时，对重大非常规交易给予特别关注。对于重大非常规交易，应评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事重大非常规交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖其侵占资产的行为。年报审阅发现，部分注册会计师在审计过程中未结合对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息，评价被审计单位重大非常规交易是否明显缺乏商业实质，对于异常的高额收益，未警惕是否存在隐含的利益输送或关联方交易，从而未识别出被审计单位财务报表中存在的重大错报。

技术标准部提示：

重大非常规交易是注册会计师在审计工作中发现的被审计单位超出正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息，认为显得异常的重大交易。审计准则要求注册会计师在识别、评估和应对财务报表重大错报风险时，对重大非常规交易给予特别关注。注册会计师应对与重大非常规交易相关的重大错报风险时，应当实施以下审计程序：

1、评价重大会计政策的选择和运用

作为对舞弊导致重大错报风险总体应对措施的一部分，注册会计师需要考虑管理层对与重大非常规交易相关的会计政策的选择和运用，特别关注会计处理原则和会计政策的选择和运用是否恰当。

2、检查会计分录和相关调整

注册会计师应当考虑记录重大非常规交易的账户可能存在不恰当的会计分录或调整并进行相关检查。

为此，注册会计师应当：

- (1) 向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；
- (2) 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试；
- (3) 考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

3、评价交易的商业合理性

缺乏经济实质的非常规交易可能导致重大错报。CSA 1141号要求注册会计师对于重大非常规交易，应评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事重大非常规交易的目的是为了对财务信息作出虚假陈述或掩盖侵占资产的行为。关注隐含的利益输送或侵占上市公司利益的行为。

例如，被审计单位有意不在财务报表中披露收到关联方捐赠的资金、关联方豁免被审计单位的债务、无偿为被审计单位承担成本或费用等，隐瞒关联方向被审计单位输送利益这一事实。

又如，被审计单位采用关联方—非关联方（第三方过桥公司）—关联方的交易手法，将一笔关联方交易变成两笔非关联方交易，关联方再通过其他途径，用弥补非关联方的差价或者选择适当时机从非关联方购回资产，以达到操纵利润粉饰报表的目的，实质为通过第三方转手的关联方交易。

再如，被审计单位与关联方签订虚假的设备采购合同，以预付款的形式向关联方支付采购款，但长期不进行结算，年末以合同终止为由收回预付款项，交易的真正目的是为了实现在关联方无偿占用被审计单位的资金。

下列情形可能表明重大非常规交易被用于构造虚假财务报告：

- （1）交易的形式显得过于复杂；
- （2）管理层更强调采用某种特定会计处理的需要，而不是交易的经济实质；
- （3）交易涉及不纳入合并范围的关联方（包括特殊目的实体），或未经治理层适当审核与批准；
- （4）交易涉及以往未能识别出的关联方，或涉及在没有被审计单位帮助的情况下不具备物质基础或财务能力完成交易的第三方。

注册会计师同样需要评价超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易的商业理由。对此，除考虑上述情形外，注册会计师可能需要考虑交易条款是否异常，交易的发生是否缺乏明显且符合逻辑的商业理由，交易的处理方式是否异常，以及管理层是否已与治理层就这类交易的性质和会计处理进行讨论。

4、实施函证程序

评估的与重大非常规交易相关的重大错报风险越高，需要获取更有说服力的审计证据。除了检查被审计单位的文件记录外，注册会计师可以考虑向相关方函证交易合同的条款和金额，以获取外部审计证据。注册会计师需要了解相关交易的实质，以确定在询证函中包含哪些恰当信息。

5、在临近审计结束时实施分析程序

注册会计师需要评价在临近审计结束时实施的分析程序，是否显示存在此前未能识别的由于重大非常规交易导致的重大错报风险。在确定哪些特定趋势和关系可能表明存在由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师需要运用职业判断。

此外，项目质量控制复核人员在实施项目质量控制复核时，需要与项目合伙人确认不存在尚未解决的与重大非常规交易相关的事项。

年报审阅发现，正是由于注册会计师未严格按照上述框架对重大非常规交易进行审计，未评价重大非常规交易是否明显缺乏商业实质，是否涉及关联方交易等，对重大非常规交易的审计程序不到位，从而未识别出被审计单位财务报表中存在的重大错报。

注册会计师应当按照上述框架对重大非常规交易进行审计，恰当应对在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大非常规交易。

参考文件：

- 《中国注册会计师审计准则第1141号》第三十三条及应用指南48；
- 《中国注册会计师审计准则第1211号》第三十一条；
- 《中国注册会计师审计准则问题解答第5号——重大非常规交易》三、四。

4. 会计估计审计不到位

基于被审计单位经营活动存在的内在不确定性，财务报表中诸多报表项目，例如固定资产、商誉减值、递延所得税资产的确认、或有事项的考虑及预计负债的确认等，都涉及会计估计，注册会计师应获取充分、适当的审计证据以确定财务报表中确认的会计估计是否合理，相关披露是否合理、充分。年报审阅发现，部分注册会计师在复核管理层作出会计估计所作的判断和决策是否存在偏向时，主要基于管理层的主观判断及意图进行评价，未充分考虑其与市场、行业情况及历史信息的一致性，未有效评价重大假设条件的合理性，导致未识别可能存在的管理层偏向并作出恰当应对。

技术标准部提示：

会计估计，是指在缺乏精确计量手段的情况下，采用的某项金额的近似值。注册会计师应当获取充分、适当的审计证据以确定财务报表中确认的会计估计是否合理，使用的重大假设条件是否合理，是否存在管理层偏向。

由于管理层可能通过选择不符合最佳实务做法的会计估计或故意作出不恰当的会计估计对财务报表进行操纵，审计会计估计时，注册会计师应当考虑是否存在管理层偏向。当管理层的主观判断或采用的假设与市场、宏观环境、行业数据或历史信息不一致，则通常表明管理层的主观判断或采用的假设带有明显偏向。

例如，针对公允价值会计估计，如果被审计单位使用模型作出会计估计，在管理层使用的假设与可观察到的市场假设存在重大不一致的情况下，管理层仍使用其自有假设。

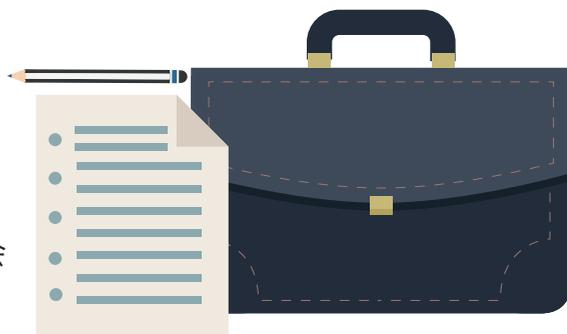
再如，被审计单位所处行业整体产能过剩，被审计单位在经营过程中发生连续亏损，固定资产使用率明显低于设计使用率，但管理层在对固定资产进行减值测试时，仍然采用比较乐观的经营预测，该经营预测未能如实反映被审计单位的经营状况和经营环境，与行业情况不符。

注册会计师在复核管理层作出会计估计所作的判断和决策是否存在偏向时，不能仅基于管理层的主观判断及意图进行评价，应当充分考虑其与市场、宏观环境、行业情况或历史信息等的一致性，识别可能存在管理层偏向的迹象，并评估管理层偏向是否会导致会计估计重大错报风险。

如果在作出会计估计时运用的某些假设的合理变化可能对会计估计的计量结果产生重大影响，则这些假设被视为重大假设，这些假设可能反映管理层对特定目标和战略结果的预期，注册会计师应当考虑假设是否与下列事项相符，以评价这些假设的合理性：

- (1) 总体经济环境和被审计单位的经济情况；
- (2) 被审计单位的计划；
- (3) 以前期间所作的假设（如相关）；
- (4) 被审计单位的经验或以前经历的情况（这种历史信息在一定程度上可以代表未来情况或事项）；
- (5) 管理层使用的与财务报表相关的其他假设。

注册会计师应当根据获取的审计证据，评价财务报表中的会计估计在适用的财务报告编制基础下是合理的还是存在错报，并确定相关披露是否合理、充分。

**参考文件：**

- 《中国注册会计师审计准则第1321号》第二十三条、应用指南79；
《中国注册会计师审计准则问题解答第11号——会计估计》一、二。

5. 其他审计问题

年报审阅发现的上市公司会计处理和信息披露问题还反映出注册会计师风险意识不足，部分审计程序流于形式，会计师事务所项目质量控制不到位等问题。





2019年 第1期

立信会计师事务所（特殊普通合伙）是一家中国注册的特殊普通合伙企业，是英国BDO international Limited有限担保责任公司的成员，它是由各地独立成员企业组国际网络的一部分。

BDO China
www.bdo.com.cn

立信会计师事务所(特殊普通合伙)

BDO CHINA SHU LUN PAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS LLP