

# 会计监管工作通讯

2014 年第 1 期（总第 9 期）

深圳证监局

2014 年 1 月 17 日

---

**编者按：**为加强深圳证监局与辖区上市公司、证券期货经营机构财会行业、辖区内执业的审计与评估行业的沟通交流，优化服务机制，促进上市公司财务信息披露质量和审计与评估机构执业质量的提高，全面提升证券服务机构服务资本市场的能力，自 2013 年起深圳证监局不定期编印《深圳证监局会计监管工作通讯》，发至辖区上市公司、证券期货经营机构、辖区执业审计与评估机构、拟上市公司，并在证监会网站深圳证监局栏目发布，通报深圳资本市场会计监管信息。欢迎各单位提出意见建议并积极投稿。

投稿邮箱：[szkjc@csrc.gov.cn](mailto:szkjc@csrc.gov.cn)

## **[2013 年年报审计辖区执业风险提示]**

为提升证券资格会计师事务所（以下简称事务所）年报审计工作质量，促进行业健康发展，在考虑 2013 年资本市场发展变化的基础上，结合深圳辖区上市公司 2012 年年报审计监管和现场检查发现的问题，提示事务所在以下方面关注上市公司年报审计执业风险：

## 一、审慎评估上市公司年报审计风险

注册会计师需要审慎评估上市公司舞弊风险和重大错报风险，重点关注上市公司存在的下列情况：

1. 报告期内再融资或因实施资产重组或其他行为导致实际控制权变更、主营业务变更或董事、高级管理人员发生重大变化；

2. 管理层诚信的历史记录较差，董事、高管等发生异常变动，或存在其他公司治理、内部控制方面的重大缺陷；

3. 报告期内发生与业绩相关的重大事项：业绩发生重大变化或微利，业绩显著有别于行业整体趋势，存在实现业绩承诺、实施股权激励等。尤其是临近会计期末发生的、难以判断交易实质的异常重大交易，如异常的大额集中销售、毛利率较低的大额贸易业务、异常委托加工业务、异常资产转让以及政府补贴业务等对财务报表影响重大的交易；

4. 报告期内发生重大会计差错更正、会计政策或会计估计变更不合理；

5. 存在因财务指标不达标被实施退市风险警示、暂停上市等风险；

6. 上年度财务报表或财务报告内部控制被注册会计师出具了非标准审计报告；

7. 近一年被媒体质疑公司存在重大问题；

8. 公司被立案稽查或近三年被监管部门采取行政处罚措施和行政监管措施。

## 二、关注银行存款和资金往来的审计

注册会计师要特别关注银行存款和资金往来的审计，实施恰当的审计程序获取被审计单位银行账户完整性的审计证据，审查银行账户的开户、销户情况，并对所有的银行账户（包含零余额账户和当期已注销账户）进行独立函证。注册会计师在对银行存款和资金实施控制测试或实质性程序时，要关注银行账户对账单的大额资金流水、资金往来的对手方与被审计单位会计账簿核算的相关记录是否一致，银行入账单据的合规性和真实性是否存在问题。除审查纸质银行对账单外，还可考虑通过网银核对资金往来对手方信息及银行流水的完整性和真实性。注册会计师需要对被审计单位应收应付、预收预付、其他应收应付等往来账项进行独立函证，重点关注上述账项的期末余额、期间发生额是否存在异常，设计并实施审计程序，获取充分、适当的审计证据。

## 三、关注新业务的会计核算

随着市场的发展和企业的创新，新业务形态和盈利模式也在不断涌现，基于会计处理的目的而安排交易形式以符合会计准则要求的现象越来越普遍。注册会计师在审计时，需要高度关注被审计单位新业务事项的会计处理，如大型机械设备的担保融资交易、各种信托业务、带少数股权收购选择权的企业合并、存在或有合并对价的非同一控制下的企业合并、股份激励计划的取消、合同能源管理收入等。在被审计单位存在上述行为时，注册会计师需要合理判断上述事项的

经济业务实质，审慎评估重大错报风险，分析会计处理原则和会计政策的选择和运用是否恰当，关注与其相关的会计政策、交易性质和交易情况的信息披露。

#### **四、关注会计政策、会计估计变更和差错更正**

注册会计师需要审慎评估被审计单位管理层选用会计政策的恰当性、会计估计确定过程及其依据的合理性，重点关注会计政策和会计估计变更是否能更准确地反映上市公司的财务状况，变更的依据是否充分，变更时点是否符合企业会计准则的规定。注册会计师要高度警惕上市公司利用会计政策和会计估计变更在不同会计期间调节利润的情况。

#### **五、关注收入确认的相关会计核算及信息披露问题**

收入确认是会计准则执行中专业判断较多的领域，也是投资者广泛关注的重点项目。从上市公司历年年报披露的情况看，大多数上市公司披露的收入确认会计政策均直接引用会计准则的规定，没有体现公司的具体业务特点，更没有明确收入确认的具体时点对应业务流程中的哪一个环节。注册会计师需对以下收入确认方面存在的问题予以关注：具体会计政策披露不充分、收入确认的会计政策执行不具有—贯性、收入确认时点不符合会计政策和准则的规定、“总额法”和“净额法”使用不当、特殊销售模式下收入确认不恰当、未审慎考虑特殊客户关系对收入确认的影响、会计核算中收入确认的外部原始凭证未能妥善保存等。注册会计师要高度重视收入的真实性、完整性、准确性审计，审慎评估重大错

报风险，有针对性地实施相应的审计程序。

## **六、关注存货管理和成本核算**

注册会计师在审计时需要对被审计单位的存货管理和成本核算予以关注：

1. 被审计单位是否采用适当的分配方法将料、工、费在产成品和在产品之间、不同产品之间合理分摊，是否根据销售情况及时结转生产成本；

2. 被审计单位是否存在库龄较长的存货，是否存在未及时处理的盘亏。在实施存货监盘的审计程序时，注册会计师应特别注意库龄较长存货、在产品、发出商品的存在状况，并测算存货跌价准备计提是否充足；

3. 生产成本的分析性复核，如对销售毛利进行多维度的分析，与历史数据及行业平均水平进行比较，判断生产成本的合理性。

## **七、关注研发支出的会计核算**

近年来，在国家实施创新驱动发展战略的政策引导下，上市公司研发支出投入规模增长迅速，尤其是高端制造业、生物制药、信息技术和计算机软件行业的上市公司。由此，研发支出会计核算对财务报表真实性、准确性的影响也越来越大。在对研发支出进行审计时，注册会计师需要对以下方面予以关注：

### **（一）研发支出会计政策**

关注被审计单位是否制定了符合公司实际情况的研发

支出会计政策，是否明确了研发费用的会计核算范畴、研究阶段和开发阶段的划分标准；研发支出会计政策是否一贯执行，信息披露是否充分。

## （二）研发支出资本化

关注研发支出是否分项目进行明细核算，是否存在将应计入成本或当期费用的支出计入研发支出的情况，是否将应计入损益的研发支出予以资本化，研发支出资本化后形成的无形资产是否存在减值迹象，是否恰当的计提了资产减值准备。

## 八、关注商誉的后续计量

在国家“调结构、促转型”的政策背景下，资本市场上市公司并购重组行为日益增多，带来商誉确认及商誉后续计量的会计核算问题。根据《企业会计准则》的规定，企业合并形成的商誉至少应当在每年年度终了进行减值测试。注册会计师在复核商誉等长期资产的减值测试时，要对假设基础、指标和参数等保持职业怀疑，重点关注被审计单位商誉减值测试的方法是否正确，是否结合相应的资产组或资产组组合进行，对未来现金流的测算是否合理有据。

## 九、关注政府补助的会计核算

从 2012 年年报披露情况看，全国共有 2,289 家上市公司披露有计入当期损益的政府补助，占全部 2,491 家上市公司的 91.9%。上述情况表明，政府补助的整体影响面较大，且对特定公司的利润影响较大。个别公司如果剔除政府补

助，其盈利水平将大幅下降，甚至出现亏损。政府补助会计核算的突出问题主要为：政府补助的认定、政府补助的确认时点、综合性项目补助的分类及搬迁补偿的会计处理等。

注册会计师在年报审计中需要审慎判断被审计单位与政府发生的交易的商业实质，认真检查政府补助相关文件，复核被审计单位用于对政府补助的确认、计量、列报和披露的凭据和资料是否充分、适当。注册会计师要对重大政府补助的真实性保持合理怀疑，当政府补助文件规定不明确或存在明显不合理迹象时，可考虑与相关政府部门沟通或执行函证等审计程序。在执行上述审计程序的基础上，审慎判断被审计单位政府补助的会计核算是否符合《企业会计准则第 16 号—政府补助》、《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 2 号—财务报表附注中政府补助相关信息的披露》（证监会公告[2013]38 号）等相关规定。