

# 2016 年上市公司年报会计监管报告

截至 2017 年 4 月 30 日，沪深两市 2016 年已上市的 3,050 家公司（其中 A 股 3,032 家），除\*ST 烯碳未按期披露年报外，其余 3,049 家均按时披露了 2016 年年度报告。105 家上市公司财务报告被出具非标准审计意见，其中，保留意见 20 家、无法表示意见 10 家，带强调事项段的无保留意见 75 家。1,658 家主板上市公司中，除豁免披露内控评价报告和内控审计报告的上市公司，以及\*ST 烯碳未按规定披露内控评价报告和内控审计报告外，88 家上市公司财务报告内部控制被出具非标准审计意见，其中，带强调事项段的无保留意见 68 家，否定意见 20 家。

为掌握上市公司执行会计准则、企业内部控制规范和财务信息披露规则的情况，证监会会计部组织专门力量抽样审阅了 612 家上市公司 2016 年年度财务报告，审阅中重点关注了股权投资和企业合并、收入确认、金融工具、公允价值、资产减值、非经常性损益、所得税、政府补助等方面的会计处理、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。

年报审阅过程中，证监会会计部发布了六份年报会计监管简报，三期《会计监管工作通讯（年报分析专刊）》，及时向有关方面通报上市公司 2016 年年度财务报告和内控报告存在的问题 105 项，涉及 84 家上市公司。同时，证监会会计部通过问询沪

深交所、建议专项核查等方式及时处理发现的问题，并向有关各方传递关于会计准则、内部控制规范执行和财务信息披露等方面的监管标准。

总体而言，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则、内控规范和相关信息披露规则，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。

## **一、股权投资和企业合并相关问题**

股权投资和企业合并相关的会计问题一直是会计准则执行中的难点领域。近年来，上市公司股权投资形式愈发多样化，股权结构及交易安排日益复杂，部分上市公司对于股权投资与企业合并中一些特殊事项的会计处理和披露存在一定问题，使得财务报表使用者很难充分了解交易的商业实质及其影响。

### **（一）股权投资的分类不恰当**

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规范了长期股权投资的确认和计量，长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

《企业会计准则第 40 号——合营安排》规范了对各参与方在合营安排中权益的会计处理。对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响的权益性投资，应适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。对股权投资的分类是否恰当，直接影响适用的会计准则和具体会计处理是否正确。

## **1.长期股权投资与其他金融资产相互混淆**

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，即对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。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。当投资方直接或间接持有被投资单位 20%以上但低于 50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明不能参与被投资单位的生产经营决策，不具有重大影响。根据《公开发行证券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”），对于持有被投资单位 20%或以上表决权但不具有重大影响的，公司应披露相关判断和依据。

年报分析发现，部分上市公司持有被投资单位股权比例较高，却认定对被投资单位不具有重大影响，也未披露相关信息，无从辨别其分类是否恰当。较为典型的例子，上市公司持有一个或多个被投资单位股权，持股比例均高于 20%，将其分类为以成本计量的可供出售金融资产，也未披露管理层判断其对被投资单位不具有重大影响的依据。还有个别上市公司持有被投资单位超过 30%的股份，却仅由于该投资已委托其他方管理而将其分类为可供出售金融资产。

## **2.对有限合伙企业投资的分类不恰当**

近年来，上市公司作为有限合伙人参与合伙企业投资的情形日益普遍。由于合伙企业是契约性组织，有限合伙人在合伙企业中承担风险、分享收益，以及对合伙企业的影响程度，不仅受其出资比例的影响，更主要由合伙企业章程确定。根据企业会计准则相关规定，公司需要综合考虑相关事实和情况，尤其是对合伙企业的权力、可变回报等因素，判断有限合伙人是否对合伙企业存在控制、共同控制或重大影响，以确定其分类和后续会计处理，同时需要充分披露判断的依据和理由。

年报分析发现，个别上市公司作为有限合伙人持有合伙企业较大份额（例如 99%），仍将其分类为以成本计量的可供出售金融资产，也未披露对该合伙企业不具有控制、共同控制、重大影响的判断理由，无法合理判断其分类是否恰当。

## **（二）权益性交易的认定与处理存在误区**

根据企业会计准则和相关规定，对于控股股东直接或间接代公司偿债、债务豁免或捐赠的行为，经济实质上属于控股股东对公司的资本性投入，应作为权益性交易处理。年报分析发现，个别上市公司的控股股东代为承担其已发生的税款、担保支出等费用，实质上属于控股股东对该公司的资本性投入，但上市公司将该笔投入作为利得计入损益，而未作为权益性交易计入所有者权益（资本公积）。

## **（三）非同一控制下企业合并未充分确认可辨认资产和负债**

非同一控制企业合并中，购买方应在取得控制权日以公允价值重新确认和计量被购买方所有可辨认资产和负债，包括被购买方财务报表中已确认的各项资产和负债，以及被购买方财务报表中原未予以确认的资产和负债，例如内部研发形成的非专利技术、内部产生的品牌等。

年报分析中发现，部分上市公司在非同一控制下企业合并中确认了大额商誉，商誉占合并对价的比例高达 90%。大额商誉形成的可能原因之一是上市公司未能充分识别和确认被购买方拥有的无形资产，导致应确认为无形资产的金额被直接计入商誉。

#### **（四）企业合并中或有对价的确认与计量不正确**

近年来，上市公司在并购交易中设置或有对价的安排日益普遍，尤其是业绩补偿条款多样化。例如，企业合并协议中约定，如果购买日后发生或有事项或满足特定条件，购买方有义务通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者有权通过减少尚未支付的剩余对价或要求返还部分已经支付的对价等方式调减合并对价。根据企业会计准则及其相关规定，非同一控制下企业合并中，购买方应当将合并协议中约定的或有对价作为合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。购买日及后续会计期间对于或有对价的公允价值的计量均应基于标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币的时间价值等

因素予以确定。

年报分析发现，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，在购买日及后续会计期间，将或有对价的公允价值简单计量为零，且未披露相关公允价值计量所采用的重要估计和判断。

### **(五)合并报表层面对集团内交易相关税收影响的抵销和调整不正确**

合并财务报表范围内的企业间转让土地使用权所产生的未实现内部交易损益应予抵销。但是，对于因转让土地使用权而缴纳的土地增值税，由于是法定事项，在集团内部转让土地使用权缴纳土地增值税可以抵减未来税金的权利已经成立的情况下，该事项与未实现内部交易损益不同，原则上不应抵销。年报分析发现，部分上市公司将集团内部转让土地使用权缴纳的土地增值税直接按内部交易抵销。需要说明的是，考虑到土地增值税的特殊性，对于并非作为自用的内部土地使用权转让，在预计将减少未来缴纳土地增值税税金的情况下，可以列报为资产。

此外，纳入合并财务报表范围内的公司间发生交易，其中一方将自产产品销售给另一方，如按照税法规定，出售方属增值税免税项目，销售自产产品免征增值税，而购入方属增值税应税项目，其购入产品过程中可以计算相应的增值税进项税额用于抵扣。由于税项是法定事项，在集团内部企业间进行产品转移时，

进项税抵扣的权利已经成立，原则上不应抵销，在合并报表层面体现为一项资产。考虑到进项税抵扣权利相对应的收入是建立在加工后的产品最终对外销售的基础上的，在合并财务报表中可以确认为一项递延收益，随着后续加工后的产品完成对外销售时再转入损益中确认。年报分析发现，部分公司没有考虑该类集团内交易增值税进项税额的特殊性，导致合并报表层面的抵销和列报不正确。

## 二、收入确认问题

收入是上市公司财务报表使用者最为关注的财务指标之一。近年来，无论是传统行业还是新兴行业，业务模式不断创新，交易安排日趋复杂，相应地，上市公司收入确认问题也日益凸显。

### （一）与奖励积分相关的收入未递延处理

根据企业会计准则及相关规定，企业在销售产品或提供劳务时授予客户奖励积分的，应当将销售取得或应收的货款，在商品销售或提供劳务产生的收入与奖励积分之间进行分配，与奖励积分相关的部分应首先确认为递延收益，待客户兑换奖励积分或积分失效时，结转计入当期损益。

年报分析发现，个别上市公司在销售商品或提供劳务时向客户授予奖励积分，按照取得或应收的货款总额确认收入，未将与奖励积分相关的收入递延处理，而是仅将未来奖励积分兑换义务

确认预计负债。

## **（二）将经营活动中代第三方收取的款项确认为收入**

根据《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。企业在确认收入时，应当根据上述定义进行判断，只有由企业本身所从事的日常活动所产生的经济利益的总流入才能确认为企业的收入。在某些交易安排下，企业在日常经营活动中从客户所收取的款项中可能包含了代第三方收取的款项，在这种情况下，该代收款项并不会为企业带来经济利益的流入，也并不会导致企业所有者权益的增加，不能确认为企业的收入。

年报分析发现，部分上市公司在供应商与客户商谈确定所需商品规格、数量及采购单价后，分别与供应商和客户签订购销合同，公司并不承担任何与商品相关的风险，销售合同款中与商品价款相关的部分，主要是代供应商向客户收取价款，相应地，这部分业务的毛利率较低，个别公司毛利率不足 1%。在此类业务中，上市公司没有考虑其在该项交易安排中是否承担转让商品的主要责任、在转让商品之前或之后是否承担了商品的主要风险，判断其是主要责任人还是代理人，而是将合同价款中实质上代供应商向客户收取的价款也确认为销售收入。

### **（三）会员费收入未在会员受益期内分期确认**

根据企业会计准则及相关规定，会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要按其公允价值另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。会员费能使会员在约定期间内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，应在整个受益期内分期确认收入。

年报分析发现，个别上市公司销售会员卡取得的收入，仅由于会员在会员期内得到各种服务还需另行付费，即在收到款项并开具发票时就一次性全额确认收入，而没有进一步考虑会员费是否能使会员以低于非会员的价格取得商品或服务等因素。如果销售会员卡取得的收费实质上是与未来提供的商品或服务相关，应在未来提供商品或服务的期限内分期确认收入。

## **三、 金融工具确认、计量与披露问题**

近年来，上市公司持有的金融产品种类繁多，参与的金融交易日趋复杂，但在金融资产的确认和计量、权益工具或金融负债的区分、嵌入衍生工具的拆分、金融资产和金融负债的抵销列报等方面，对准则规定理解不充分、执行不到位的情况也不断增多。

### **（一）未恰当识别和确认金融工具**

近年来，随着金融业务的日趋复杂，部分金融工具合同与非金融工具业务往往复合在一起，需要根据《企业会计准则第 22

号——金融工具确认和计量》的相关规定予以识别并进行会计处理。年报分析中发现，个别上市公司存在对联营企业的投资，除按净资产比例分享收益外，被投资方承诺年投资回报平均不低于约定的固定收益。根据金融工具准则的规定，对该被投资企业的投资是一项复合资产，其中包含金融资产和长期股权投资，在初始确认时不应全部确认为长期股权投资，应当将未来确定可收回的金额确认为应收款项，并以摊余成本法进行后续计量。

## （二）权益工具与金融负债相互混淆

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。企业应当将发行的以下金融工具分类为权益工具：该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；对于将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具，如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务，如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。

年报分析发现，个别上市公司混淆了金融负债和权益工具。例如有的上市公司发起设立某发展基金，该发展基金有固定的投资期限、约定了投资收益率、约定了投资期限届满之后的回购事

宜，明显不满足权益工具的定义，但仍将该类工具确认为权益工具；有的上市公司承担了一项以固定金额或可确定金额回购子公司少数股东股权的合同义务，在合并报表中仍将其作为少数股东权益处理。

### **（三）嵌入衍生工具未予以分拆并单独计量**

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定，如果混合工具没有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或金融负债，则嵌入的衍生工具应当考虑能否将其从混合工具中分拆出来，并以公允价值计量且其变动计入损益。

年报分析发现，个别上市公司确认的贷款类金融资产中存在转股权，与主债务合同不存在紧密关系，该资产整体也没有被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，但公司将贷款整体认定为对外借款，并仅因为转股权具有不确定性而未将其分拆出来作为单独的衍生工具处理。

### **（四）金融资产和金融负债的抵销列报不正确**

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，金融资产和金融负债按照相互抵销后的净额列报需要同时满足以下两个条件：企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；企业计划以净额结算，或同时变现该金

融资产和清偿该金融负债。

年报分析中发现，有的上市公司因对外担保被仲裁机构裁定承担赔付义务，同时对原债务人提起追偿诉讼。公司将赔付义务与追偿可能形成的资产以净额列报。然而，该诉讼事项预期能够形成的金融资产与前一仲裁事项形成的金融负债并非直接相关，公司不具有当前可执行的法定抵销权利，不能在同一过程或周期内结算，也无法几乎消除全部的信用风险和流动性风险，不满足金融资产和金融负债抵销的条件。

## **（五）金融工具相关信息披露问题**

### **1.与金融资产终止确认相关的披露不充分**

根据企业会计准则及 15 号文的规定，上市公司应当披露金融资产转移的确认依据和计量方法，对于已经转移但未整体终止确认的金融资产，应当按照类别披露已转移金融资产的性质、仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质、已转移金融资产与相关负债之间关系的性质等信息；在转移金融资产形成的相关负债的交易对手方仅对已转移金融资产有追索权的情况下，应当以表格形式披露所转移金融资产和相关负债的公允价值以及净头寸，即已转移金融资产和相关负债公允价值之间的差额；继续确认已转移金融资产整体的，应披露已转移金融资产和相关负债的账面价值；按继续涉入程度确认所转移金融资产的，应披露转移前该金融资产整体的账面价值、按继续涉入程度确认的资产和相关负

债的账面价值。

年报分析发现，个别涉及该类业务的上市公司只简单披露因金融资产是以无追索权的方式转移，从而终止确认该项金融资产，未按照相关的规定披露金融资产转移的确认依据和计量方法，也未披露该金融资产转移是否符合终止确认条件的相关信息。个别上市公司终止确认了未到期已贴现的商业承兑汇票，但未披露由商业承兑汇票本身的追索权导致的信用风险是否完全转移等关键信息。

## **2.金融工具风险信息披露不充分**

根据企业会计准则的规定，公司应当披露与各类金融工具风险（包括信用风险、流动性风险、市场风险等）相关的定性和定量信息，包括管理层确定风险集中度的说明和参考因素（包括交易对手方、地理区域、货币种类、市场类型等），以及各风险集中度相关的风险敞口金额，以便财务报表使用者评估报告期末金融工具产生的风险的性质和程度，更好地评价企业所面临的风险敞口。

年报分析发现，个别上市公司年末委托贷款余额金额重大，但在财务报表附注中未披露相关的定性和定量信息，从而导致财务报表使用者无法获取充分、有用的信息评估其资产状况。又如个别上市公司的应收账款主要源于前几大客户，其财务报告附注只是笼统地披露其赊销政策及信用风险在可控范围。

#### **四、公允价值计量问题**

企业会计准则中应用公允价值的领域日益广泛，就如何计量公允价值也有专门规定。但是，对于不存在活跃市场的资产与负债公允价值的估计与计量，实务中采用的方法与结果不一致的现象较为普遍，甚至部分公司采用的计量方法未遵循会计准则的原则性规定。

##### **(一)处置部分股权丧失控制权后剩余股权的公允价值计量问题**

根据企业会计准则的规定，企业因处置部分股权投资等原因丧失控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。如果剩余股权不存在活跃市场报价，不应简单根据股权处置交易价格确认剩余股权的公允价值，还应综合考虑活跃市场中类似资产的报价、非活跃市场中相同或类似资产的报价等相关信息，并在此基础上考虑控制权溢价、少数股权折价等因素对公允价值进行合理估计。年报分析发现，个别上市公司处置部分非上市子公司股权并丧失控制权，处置后对剩余股权的公允价值直接以处置股权取得的价款和剩余股权与处置股权的相对比例计算确定，没有考虑控制权溢价、少数股权折价等因素对剩余股权公允价值的影响。

## **（二）公允价值层次的划分及披露问题**

根据企业会计准则的规定，企业应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层次决定。年报分析发现，个别上市公司未能准确理解各层次输入值的区别，导致公允价值层次划分不准确。例如上市公司购买的资产管理计划的份额，以资产管理公司提供的该计划资产结构估值表中列示的单位净值作为其公允价值，将其分类为第一层次公允价值计量的项目，不符合第一层次输入值的判断标准。

## **五、资产减值计提与相关信息披露问题**

资产减值是运用会计估计与判断的重要领域。资产是否存在减值的判断，以及资产减值测试中对于影响因素的考虑或参数的选择等，直接影响财务报表结果，需要充分披露相关判断依据、计量方法和影响因素等。上市公司财务报告中存在资产减值计提不充分，相关信息披露不完整等问题。

### **（一）未充分关注资产减值迹象**

《企业会计准则第8号——资产减值》列举了下列表明资产可能发生了减值的迹象：资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；企业经营所处

的经济、技术或法律等环境以及资产所处的市场在当期或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回报率在当期已经提高，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；有证据表明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（或者损失）远远低于预计金额等；其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

年报分析发现，个别上市公司没有依据企业会计准则的规定充分关注下列情形下的资产减值迹象并进行相关资产的减值测试：所处行业产能过剩或快速技术进步、市场竞争激烈；在建工程项目由于工艺、市场变化、企业自身等原因长时间暂停或暂缓建设；频繁策划跨行业重组注入新业务，现有“重资产”特征业务连续亏损；资产位于地域风险显著（外汇管制、恶性通货膨胀、宏观经济恶化）的国家或地区等等，可能存在资产减值准备计提不充分的情形。

## （二）商誉减值相关问题

### **1.合并报表商誉减值与个别报表长期股权投资减值逻辑不一致**

商誉计提减值准备通常是由商誉相关的资产组或者资产组

组合所处的经济、技术或法律等环境发生不利变化，市场利率或其他市场投资报酬率提高，资产组或资产组组合的经济绩效低于或者将低于预期所致。当这些因素构成相关资产（例如个别报表中长期股权投资）的减值迹象时，公司应对相关资产进行减值测试。

年报分析发现，个别上市公司由于子公司连续亏损且资不抵债，以前年度在合并财务报表层面已对企业合并时形成的商誉全额计提了减值准备，但在母公司财务报表层面并没有在相关期间对相应的长期股权投资计提减值准备。

## **2.商誉减值测试方法不正确**

根据企业会计准则，商誉应当结合与其相关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与其可收回金额，如可收回金额低于其账面价值的，应当确认商誉的减值损失。年报分析发现，个别上市公司通过对比被收购方的实际业绩与收购时的评估报告中的预测值，结合未来经营计划估算标的公司价值，与按权益法计算的投资账面价值比较，判断是否存在减值迹象，未按照准则要求计算商誉所分配资产组的可收回金额，并与资产组的账面价值比对进行减值测试。

## **3.商誉减值相关信息披露不充分**

根据企业会计准则及 15 号文要求，企业至少应当在每年年度终了时进行减值测试，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，商誉减值相关信息披露不

充分的情况普遍存在，比如：对期末存在的巨额商誉，未披露任何减值测试信息；未按规定披露减值测试中使用的增长率、毛利率、折现率等关键参数；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对于资产组整体价值的评估结果；在报告期内对商誉全额计提减值准备，其原因仅披露为公司认为超额投资部分的经济价值没有得到体现。

### **（三）金融资产减值相关问题**

#### **1.应收账款减值及相关披露问题**

根据企业会计准则，对单项金额重大的应收账款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账款组合中再进行减值测试。其中“重大”的标准应由公司根据自身情况予以确定。年报分析发现，个别上市公司在对应收款项进行减值测试时，将具有显著不同信用风险的应收款项组合计提减值准备；未分别根据应收款项组合的信用风险特征确定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。

#### **2.按成本计量的可供出售权益工具减值测试未考虑未来现金流**

根据企业会计准则的规定，按成本计量的可供出售权益工具发生减值时，应当将该权益工具的账面价值与按照对未来现金流

折现确定的现值之间的差额确认为减值损失。年报分析发现，个别上市公司对按照成本计量的可供出售权益工具减值测试时未考虑未来现金流量，在尚未获取被投资企业任何财务信息的情况下，对该投资全额计提减值准备，在继后较短期间内出售给关联方时又确认处置损益。

#### **（四）重大资产减值信息披露不充分**

根据《企业会计准则第8号——资产减值》，对于重大资产减值，应当披露资产或资产组可收回金额的确定方法。可收回金额按照资产组公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。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，应当披露企业管理层在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。可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，应当披露：企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据；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；估计现值时所采用的折现率。

年报分析中发现，多数上市公司采用了预计未来现金流量的现值来确定可收回金额，但是没有披露预计未来现金流量的关键假设（如收入增长率、利润率等）及其依据、估计现值时所采用的折现率等关键参数，使得财务报表使用者无法判断其减值测试

的结果是否真实可靠。

## **六、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》(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,为非经常性损益的界定和信息披露提供了指引。部分上市公司未按规定识别非经常性损益项目,或者未充分披露与非经常性损益项目相关的信息。

### **(一) 未恰当判断识别非经常性损益项目**

#### **1. 未能正确识别与股份支付相关损益的性质**

根据解释性公告 1 号的规定,对于以现金结算的股份支付,企业应当在等待期内的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量,确认为当期成本费用,属于经常性损益;在可行权日之后,企业需将应付职工薪酬的公允价值变动计入当期公允价值变动损益,属于非经常性损益。年报分析发现,部分上市公司未明确区分在等待期内和可行权日之后的以现金结算的股份支付余额,也未披露资产负债表日相关公允价值和损益影响,将实际支付的股票增值权费用超出已计提股权激励费用的股份价值全部划分为经常性损益。

#### **2. 将合并商誉减值错误列报为非经常性损益**

并购重组实务中,标的资产的出售方一般会对交易完成后标的资产在一定期间的利润作出承诺。在标的资产未按预期实现承

诺利润时，出售方会以股份或现金方式给予上市公司补偿。由于补偿仅针对并购重组交易完成后的特定期间，正常经营情况下，企业取得业绩补偿款不具有持续性，根据解释性公告第 1 号的规定应确认为非经常性损益。同时，因并购重组产生的商誉，其减值与企业的其他长期资产（例如固定资产、无形资产等）减值性质相同，属于企业日常经营活动产生，应作为企业的经常性损益。年报分析发现，部分上市公司将业绩补偿产生的损益列报为非经常性损益，并且认为商誉减值与业绩补偿相关，错误地将商誉减值对损益的影响也列报为非经常性损益。

## **（二）与非经常性损益相关的披露不充分**

根据解释性公告 1 号，对于重大的非经常性损益项目应当增加必要的附注说明，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，将规定中列举的非经常性损益项目界定为经常性损益的，应当在附注中单独做出说明。

年报分析发现，部分上市公司将规定中列举的非经常性损益项目界定为经常性损益项目，但未在附注中单独作出说明，使财务报告使用者无法根据相关信息作出恰当的判断。个别上市公司对“其他符合非经常性损益定义的损益项目”未进行充分披露，且与财务报表其他信息可能存在矛盾之处，使投资者很难理解该交易对财务报表的影响，不符合披露要求。

此外，个别上市公司非经常性损益披露存在简单错误，其营业外收入中披露的确认为非经常性损益的金额与补充资料中“非经常性损益”的金额存在重大差异。

## **七、所得税会计处理与信息披露问题**

除会计与税法的计量基础不同外，递延所得税的确认与计量还需要考虑资产收益实现方式、未来应纳税所得额是否充足等因素的影响。部分上市公司所得税会计处理存在考虑因素不全面、递延所得税资产确认不够谨慎等问题。所得税调整信息不规范、不充分的情况也较为普遍。

### **（一）权益法核算投资递延所得税的确认未考虑持有意图**

根据企业会计准则及相关规定，对于采用权益法核算的长期股权投资，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递延所得税影响，应考虑该项投资的持有意图：如果企业拟长期持有该项投资，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的递延所得税影响；在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的递延所得税影响。

年报分析发现，有的上市公司在未区分长期持有还是拟转让或处置意图的情况下，将采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异确认了相关的递延所得税影响。

## **（二）递延所得税资产的确认不够谨慎**

根据企业会计准则规定，对于按照税法规定可以结转以后年度的可抵扣亏损，在预计可利用可抵扣亏损的未来期间内很可能取得足够应纳税所得额的，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，部分上市公司没有结合实际经营情况合理预计未来是否很可能取得足够的应纳税所得额，递延所得税资产的确认不够谨慎。如有些上市公司经营情况并未发生实质性好转，仅由于本年处置股权等偶发性交易产生的收益实现了扭亏为盈，而将以前年度未确认相关所得税影响的可抵扣亏损于本年度确认了递延所得税资产；甚至个别公司连续发生亏损，也确认了与可抵扣亏损相关的递延所得税资产。

## **（三）所得税调整信息披露不充分**

根据企业会计准则和 15 号文的规定，对于本期会计利润和所得税费用的调整过程，公司应从税前会计利润出发，考虑一系列调整因素的影响后得出所得税费用。这些调整因素包括永久性差异影响、未确认递延所得税的暂时性差异的影响、集团内公司不同税率影响、税率变动影响等。期末存在未确认为递延所得税资产的可抵扣暂时性差异和可抵扣亏损的，应列示期初余额、期末余额及可抵扣亏损到期年度等。

年报分析发现，部分上市公司未按照上述规定披露，存在的

主要问题有：1.未披露本期会计利润与所得税费用的调整过程；2.未披露未确认为递延所得税资产的可抵扣暂时性差异和可抵扣亏损信息；3.所得税调整过程不符合所得税费用和会计利润的内在逻辑，背离调节项本身的性质，如调节项“不可抵扣的成本、费用和损失的影响”为负数，递延所得税资产披露不能勾稽等；4.高新技术企业证书到期后仍然采用优惠税率计算递延所得税，未披露管理层判断公司能够继续适用优惠税率的依据。

## 八、政府补助相关问题

按照企业会计准则及相关规定，政府补助应区分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，分别进行处理。与资产相关的政府补助，应当在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益；与收益相关的政府补助，应根据相关费用或损失的情况，相应计入损益。企业对于综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，分别进行会计处理，难以区分的，应将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助。

年报分析发现，个别上市公司对于同一政府补助项目，以前年度将该项目收到的款项作为与资产相关的政府补助，2016年则将同一项目收到的款项作为与收益相关的政府补助，一次性计入当期损益，未披露该变动相关信息。此外，部分公司未按要求披露与政府补助相关的信息，尤其是政府补助对公司利润影响的信息披露不充分。

## 九、其他信息披露问题

除上述提及的信息披露问题外，部分上市公司在持续经营、分部报告、会计政策等领域存在信息披露不充分问题，甚至个别公司财务报告在文字表述、附注列示、数据计算等方面存在简单错误。

### （一）与持续经营相关的信息披露不充分

根据企业会计准则以及 15 号文的规定，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，对其自报告期末起至少 12 个月的持续经营能力予以评估。若评估结果表明对其持续经营能力产生重大怀疑的，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。年报分析发现，部分上市公司未能恰当识别对持续经营能力产生重大怀疑的因素，未在财务报告中披露相关因素以及拟采取的改善措施。例如个别上市公司经营业绩近年来围绕盈亏平衡点上下波动，且流动资产远小于流动负债，管理层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怀疑的因素”。

### （二）分部报告的披露不充分

企业会计准则规定，公司存在多种经营或跨地区经营的，应

当确定报告分部，披露分部信息。15号文规定，上市公司应披露报告分部的确定依据、分部会计政策、报告分部的财务信息，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；上市公司无报告分部的，应说明原因。年报分析发现，上市公司对分部报告的披露普遍不到位、不充分。个别上市公司在财务报告中未披露任何分部报告信息，或者简单披露无报告分部也未说明原因。部分上市公司在董事会报告中披露其主营业务覆盖多个行业或产品分类，并按类别提供了相关业绩情况，表明其在经营管理方面存在分部，但未在财务报告中提供单独的分部报告，也未说明不提供分部信息的原因。

### **（三）会计政策披露不充分**

上市公司收入确认、研究开发支出资本化等会计政策披露仍存在条文化、原则化，未与公司具体业务结合，主要业务披露不完整、业务模式表述不清晰等问题。

#### **1.未结合生产经营特点披露收入确认的会计政策**

根据15号文的相关规定，公司应当结合实际生产经营特点制定个性化的收入确认政策，披露具体收入确认时点及计量方法，同类业务采用不同经营模式在不同时点确认收入的，应当分别披露。年报分析中发现，部分上市公司未结合生产经营特点披露其收入确认政策，未能说明收入确认的具体时点。如部分上市公司包含多项差别较大且对公司毛利贡献重大的业务，但公司只

披露了其中部分业务的收入确认政策；又如，部分上市公司在业务和经营模式发生重大变化的情况下，收入确认的会计政策仍照搬以前年度报告，未披露新增业务模式的相关收入确认政策。

## **2. 研究开发支出资本化会计政策披露不充分**

根据 15 号文的规定，上市公司应结合公司内部研究开发项目特点，披露划分研究阶段和开发阶段的具体标准，以及开发阶段支出资本化的具体条件。年报分析发现，部分上市公司对研发支出资本化会计政策的披露照搬会计准则的原则性规定，未根据自身行业和研发项目特征进行个性化披露，无法让报表使用者了解公司研发流程及其主要阶段的特点和区分标准。此外，个别上市公司盈利能力较弱，而当年开发支出费用化和资本化金额较大，其是否正确划分对投资者整体理解财务报表具有较为重大的影响，但该公司并未按照 15 号文的要求对开发支出相关会计政策进行披露。

### **（四）简单错误**

部分上市公司年报在文字表述、附注列示、数据计算、数字勾稽、内容关联方面频繁出现错误。例如，附注与报表项目不符，上市公司在投资收益中包含处置子公司相关的其他综合收益转入金额，但是在其他综合收益的变动中无相应转出项；在净负债和净亏损的情况下，上市公司简单套用加权平均净资产收益率的计算公式计算出较大的正数净资产收益率；上市公司的孙公司吸

收合并另一家孙公司，该事项属于内部交易事项不应影响集团现金流量产生，但在合并现金流量表中披露有“收到的其他与投资活动有关的现金”等。

## **十、内部控制信息披露问题**

在内控信息披露方面，存在内部控制评价与审计报告内容与格式不规范、评价结论与审计意见不适当、内控缺陷等信息披露不充分，以及内控信息与其他信息不一致等问题。

### **（一）内部控制评价报告和内部控制审计报告的主要问题**

#### **1.内部控制评价报告披露格式不规范**

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”）的要求披露内部控制评价报告。年报分析发现，部分上市公司披露的内部控制评价报告不符合 21 号文规定的内容与格式，例如未披露是否发现非财务报告内部控制重大缺陷、未分别披露财务报告内部控制和非财务报告内部控制评价结论、未披露非财务报告内部控制缺陷认定标准等。

#### **2.内部控制评价报告中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纳入评价范围的单位占比；个别上市公司将子公司排除在评价范围

之外的理由不恰当；部分上市公司披露纳入评价范围单位占比过低且未作说明，部分上市公司披露占比又超过了 100%。

### **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、未能从内部控制五要素角度恰当分析导致相关事项发生的内部控制缺陷，相应也未能提出或设计出恰当的整改措施，内部控制缺陷描述和整改措施描述均流于表面。例如，某上市公司对于 2015 年度因未定期执行资产减值测试、未恰当确认营业收入等原因被出具了内部控制否定意见，在 2016 年内部控制评价报告中的整改描述仅限于对财务报表进行恰当调整或重述，未充分分析相关缺陷产生的原因并进行恰当整改；又如，某上市公司对其 2016 年发生的出纳盗取公司资金事项，缺陷描述为该事件属于个人盗取公司资金的犯罪行为，但给公司造成了损失，属于报告期内财务报告内部控制重大缺陷，并未分析可能导致该事项的原因（例如职责分离等），缺陷整改情况及措施也仅披露为“截至报告基准日已完成整改”。

### **4.内部控制缺陷程度认定不恰当**

年报分析发现，部分上市公司对于定性和定量上可能已经达到其内部控制重大缺陷标准的相关缺陷披露不充分，可能存在降格认定的情况。例如，某上市公司根据审计师初审意见更正业绩

预告且金额重大的情况下，上市公司仍将其认定为一般缺陷，审计师也仅将其作为强调事项披露；又如，某上市公司在内部控制实施记录不够完整、同时内审部门不足以对内部控制执行情况监督 and 检查的情况下，上市公司和审计师仍将相关缺陷作为一般缺陷披露，内部控制评价结论和审计结论恰当性存疑。

### **5.财务报告内部控制和非财务报告内部控制界定不恰当**

上市公司应根据控制目标是否与财务报告可靠性目标相关，区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制，并分别披露评价结论。

年报分析发现，部分上市公司披露的内部控制缺陷涉及财务审批、账务记录等财务报告内控缺陷，但内部控制评价报告和审计报告均将其作为非财务报告内部控制重要缺陷披露。

### **6.内控审计报告强调事项段使用不规范、内控审计意见不恰当**

根据《企业内部控制审计指引》及其实施意见，内部控制审计报告的强调事项用于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者注意的情形，该段内容不应影响对内部控制发表的审计意见。

年报分析发现，内部控制审计报告强调事项段使用不规范的问题仍较为突出。部分审计报告的强调事项段内容表述不具体，仅说明了上市公司发生的相关事项，未明确该事项对上市公司内部控制以及内部控制审计意见的实际影响。例如，部分审计报告

强调事项段仅披露上市公司被立案稽查，未明确导致被立案稽查的事项是否与财务报告内部控制或非财务报告内部控制相关，以及对内部控制意见的可能影响；个别上市公司的内部控制审计报告仅重复以前年度强调事项中披露的违规担保事项，未实际反映出该公司相关内部控制是否已经有效整改。部分审计报告强调事项段所披露的事项可能涉及财务报告内部控制重大缺陷、审计范围受限等情形，导致内部控制审计意见的恰当性存疑。例如，某内部控制审计报告强调事项段披露，上市公司子公司为香港上市公司且年后已出售，因此不将其纳入内部控制审计范围，审计师不恰当地将上述上市公司重要组成部分排除在内控审计范围之外，可能导致其内部控制审计范围严重受限进而不足以支持其无保留内部控制审计意见；某内部控制审计报告强调事项段披露该公司存在涉税刑事案件，上市公司已经调整了案件对各年度财务报表的影响。因该事项实际涉及上市公司营业收入、营业成本等方面的大额虚假数据，因此可能反映出其财务报告内部控制的重大缺陷，内部控制审计意见恰当性存疑。

## **（二）内部控制评价报告、内部控制审计报告与年报其他信息披露之间存在不一致**

### **1.内部控制评价报告与内部控制审计报告披露不一致**

年报分析发现，个别上市公司因募集资金使用未经审批授权被审计师出具了否定意见的内部控制审计报告，但在其内部控制

评价报告中却将同一缺陷认定为非财务报告内部控制重大缺陷；个别上市公司内部控制审计报告强调事项段披露，该公司子公司因政府补助资金申请违规被行政处罚，但内部控制评价报告中未披露上述事项及相关缺陷。

## **2.内部控制评价报告和内部控制审计报告与年度报告其他信息披露不一致**

个别上市公司年度报告中披露该公司存在高级管理人员因企业经营等问题被立案调查的情形，但上市公司内部控制评价报告中没有任何披露或说明；个别上市公司在年度报告及公告中披露，公司因存在被查封、冻结和扣押的巨额资产且未将相关事项及时披露的情况，被交易所出具风险警示，但公司内部控制评价报告和内部控制审计报告中均未披露可能存在的内部控制缺陷。

针对上述年报审阅中发现的上市公司执行会计准则、内部控制规范以及财务信息披露规则中存在的问题，我们将继续做好以下工作：

一是通过发布本年报会计监管报告，向市场传递关于执行会计准则、内部控制规范和财务信息披露规则等方面的监管标准，引导上市公司切实提高财务信息披露质量。

二是整理汇总年报审阅中发现的问题线索，与交易所、有关证监局等一线监管部门配合进一步了解情况，在此基础上如认定上市公司存在违反会计准则、内部控制规范或财务信息披露规则

的，将采取相应监管措施。

三是收集整理系统内各单位在上市公司财务报告监管中发现和遇到的问题，分片区组织召开财务信息披露监管协调会，加强相互沟通交流，针对有争议的问题形成共识，统一监管口径。

四是针对会计准则具体规范不明确、实务中存在争议的问题，加强调研，推动财政部制定准则指引。对于准则有原则性规定但执行中有争议的问题，尽快形成监管口径，以监管问答等形式对外发布，用之指导市场实践。同时注重收集整理案例，以案例指导的形式，提升上市公司理解和运用准则的能力，促进会计专业判断意识与能力的提升。