

RSM

华普天健

RSM CHINA

2018年报 关注点提示

汇报人：毛伟



毛伟先生简历



- ✓ 华普天健会计师事务所（特殊普通合伙）业务合伙人
- ✓ 中国注册会计师
- ✓ 安徽省注册会计师行业领军人才
- ✓ 青年岗位能手
- ✓ 国元证券（SZ000728）、华安证券（SH600909）内核委员会委员
- ✓ 注册会计师行业后续教育培训专家
- ✓ 安徽省注册会计师、资产评估协会专业技术咨询委员会委员
- ✓ 安徽省国资委财务评审专家,安徽大学商学院校外导师，安徽MBA联盟双创大赛评委，多家私募股权投资机构投委会专家
- ✓ 会计事务所从业时间13年，一直从事证券相关审计、咨询业务，在指导企业IPO上市业务、上市公司并购重组及再融资业务、大型国企混改及政府平台公司发债等方面积累了丰富的实务经验

第一章：会计、审计、监管、税收新规

第二章：监管重点

第三章：商誉减值

目录

PART 1

会计、审计、监管、
税收新规

关于一般企业财务报表格式有关问题的解读
(财会【2017】30号、财会【2018】15号)

1

企业会计准则解释9、10、11、12号

2

关于政府补助准则有关问题解读

3

关于持有待售准则有关问题的解读

4

1.1 会计新规

1、关于一般企业财务报表格式有关问题的解读（财会【2017】30号、财会【2018】15号）

（1）关于比较信息

资产处置收益：对可比期间的比较数据进行调整；

其他收益：无需对可比期间的比较数据进行调整。

（2）关于非流动资产毁损报废损失的列报

非流动资产毁损报废损失在“营业外支出”行项目反映，这里的“毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失；企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”行项目和“营业外支出”行项目进行列报。

（3）关于“一年内到期的非流动资产”项目的列报

长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，无需归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中列报，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报。

（4）关于合并利润表中净利润部分的列报

根据《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的相关规定，企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

（5）财会【2018】15号变化

主要变化补充资产负债会计科目合并披露，研发费用单独列式。

2、企业会计准则解释9、10、11、12号

(1) 企业会计准则解释第9号-关于权益法下有关投资净损失的会计处理

明确了被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定处理原则处理。

投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额小于或等于前期未确认投资净损失的，**登记不作账务处理。**

投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额大于前期未确认投资净损失的，**对于前者大于后者的差额部分，依次恢复其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值,同时按权益法确认该差额。**

(2) 企业会计准则解释第10号、11号 关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法和关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法

由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此,企业不应以包括使用固定资产、无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧或摊销。

(3)企业会计准则解释第12号 关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方

服务提供方向服务接受方提供关键管理人员服务的，服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方,而应当按照第36号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

3、关于政府补助准则有关问题解读

(1) 关于与日常活动相关的政府补助

与企业日常活动相关的政府补助，计入其他收益或冲减相关成本费用；与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

政府补助准则不对“日常活动”进行界定。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。

(2) 关于政府补助会计处理

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法

企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，同时，企业对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更。企业对某些补助只能采用一种方法，例如，对一般纳税人增值税即征即退只能采用总额法进行会计处理。

（3）关于政府补助会计处理

先取得补助：总额法下应当在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值。

后取得政府补助：总额法下应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值，并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。

（4）关于衔接规定

政府补助准则规定，企业对2017年1月1日存在的政府补助采用未来适用法处理，对2017年1月1日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。

4、关于持有待售准则有关问题的解读

（1）关于拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组不能划分为持有待售类别，原因：企业对该非流动资产或处置组的使用实质上几乎贯穿了其整个经济使用寿命期，其账面价值并非主要通过出售收回，而是主要通过持续使用收回。

暂时停止使用的非流动资产，也不能划分持有待售。

（2）关于公允价值的确定

如果企业已经获得确定的购买承诺，应当参考交易价格确定持有待售的非流动资产或处置组的公允价值，交易价格应当考虑可变对价、非现金对价、应付客户对价等因素的影响；

如果企业尚未获得确定的购买承诺，例如对于专为转售而取得的非流动资产或处置组，企业应当对其公允价值做出估计，优先使用市场报价等可观察输入值。

会计新规

(3) 关于持有待售长期股权投资的会计处理

出售对子公司投资：

对子公司的投资	会计处理	
不丧失控制权	仍然按照长期股权投资准则进行会计处理，不适用持有待售准则；	
丧失控制权 (划分为持有待售时点)	个别报表	将对子公司的投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资划分为持有待售类别；
	合并报表	将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。

出售对联营企业和合营企业的权益性投资：

不同时间点	划分为持有待售的部分	剩余股权部分
划分为持有待售时	划分为持有待售的资产，按照持有待售准则以账面价值和公允价值减去出售费用后的净额孰低进行计量； 停止权益性核算；	在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前，继续采用权益法进行会计处理。
出售时	确认处置损益； 原权益法核算的相关其他综合收益等应当在持有待售资产终止确认时，转入损益。	剩余股权投资应当区分： 对被投资单位施加重大影响，按照权益法进行会计处理； 对被投资单位不具有重大影响，按照金融工具准则进行会计处理；

(4) 关于衔接规定

持有待售准则规定，对于持有待售准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。准则施行日之后符合终止经营定义的，应当按照持有待售准则规定，对可比会计期间的比较数据进行调整，在财务报表列示和披露该终止经营当期和可比会计期间的有关信息。

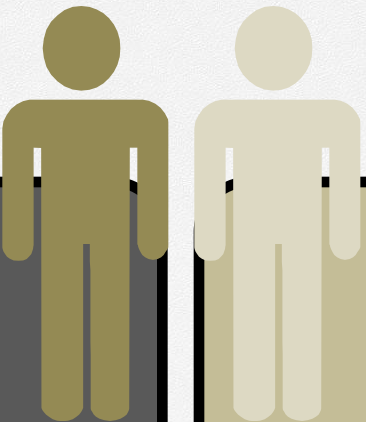
对于利润表的“持续经营净利润”和“终止经营净利润”项目，企业应当根据《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定，列报可比会计期间的相应数据。

•问题解答第14号——关键审计事项

- 1、报告期均适用：2017年以前自愿适用；
- 2、各期分别确定关键审计事项，但可以多期合并披露关键审计事项；
- 3、各期关键审计事项在审计报告中披露应视各期具体情况而定；
- 4、仅与特定期间相关的关键审计事项：明确具体报告期间。

•问题解答第15号——其他信息

- 1、IPO公司的招股说明书不适用其他信息准则的相关规定；
- 2、其他证券发行，比照IPO规定执行；



公开发行证券的公司信息
披露编报规则第14号—
非标准审计意见及其涉及
事项的处理（2018年修
订）

公开发行证券的公司信息
披露编报规则第19号—财
务信息的更正及相关披露
（2018）

1、公开发行证券的公司信息披露编报规则第14号—非标准审计意见及其涉及事项的处理（2018年修订）

（1）修订了非标准审计意见的定义及涵盖范围非无保留意见：财务报表发表的保留意见、否定意见或无法表示意见；

带解释性说明的无保留意见：带有强调事项段、持续经营重大不确定性段落的无保留意见或者其他信息段落中包含其他信息未更正重大错报说明的无保留意见；

（2）增加了发表非标准审计意见情况下注册会计师出具专项说明的内容要求，并按审计意见类型具体规范了注册会计师专项说明应包含的内容。

（3）删除了在保留意见或否定意见对上市公司利润产生影响时，要求上市公司在制定利润分配方案过程中应扣除相关影响数的规定。

（4）因明显违反企业会计准则及披露规范而被出具非标准审计意见的上市公司，取消对股票实行停牌处理的相关规定，改以强化信息披露的方法，针对不同的非标审计意见类型提出具体的、更高的信息披露要求。

2、公开发行证券的公司信息披露编报规则第19号—财务信息的更正及相关披露（2018）

（1）不再要求对更正后的年度财务报表一律进行全面审计，允许基于更正事项的影响程度选择执行全面审计或专项鉴证

公司对已经公布的年度财务报表进行更正，需要聘请具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所对更正后的财务报表进行全面审计或对相关更正事项进行专项鉴证。如果会计差错更正事项对财务报表具有广泛性影响，或者该事项导致公司相关年度盈亏性质发生改变，会计师事务所应当对更正后财务报表进行全面审计并出具新的审计报告。

（2）适度延长更正后经审计年度财务报表的披露期限，应当在该临时公告公布之日起两个月内完成披露



- 财税〔2018〕32号《关于调整增值税税率的通知》
- 财税〔2018〕51号《关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》
- 财税〔2018〕54号《关于设备器具扣除有关企业所得税政策的通知》
- 财税〔2018〕76号《关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》



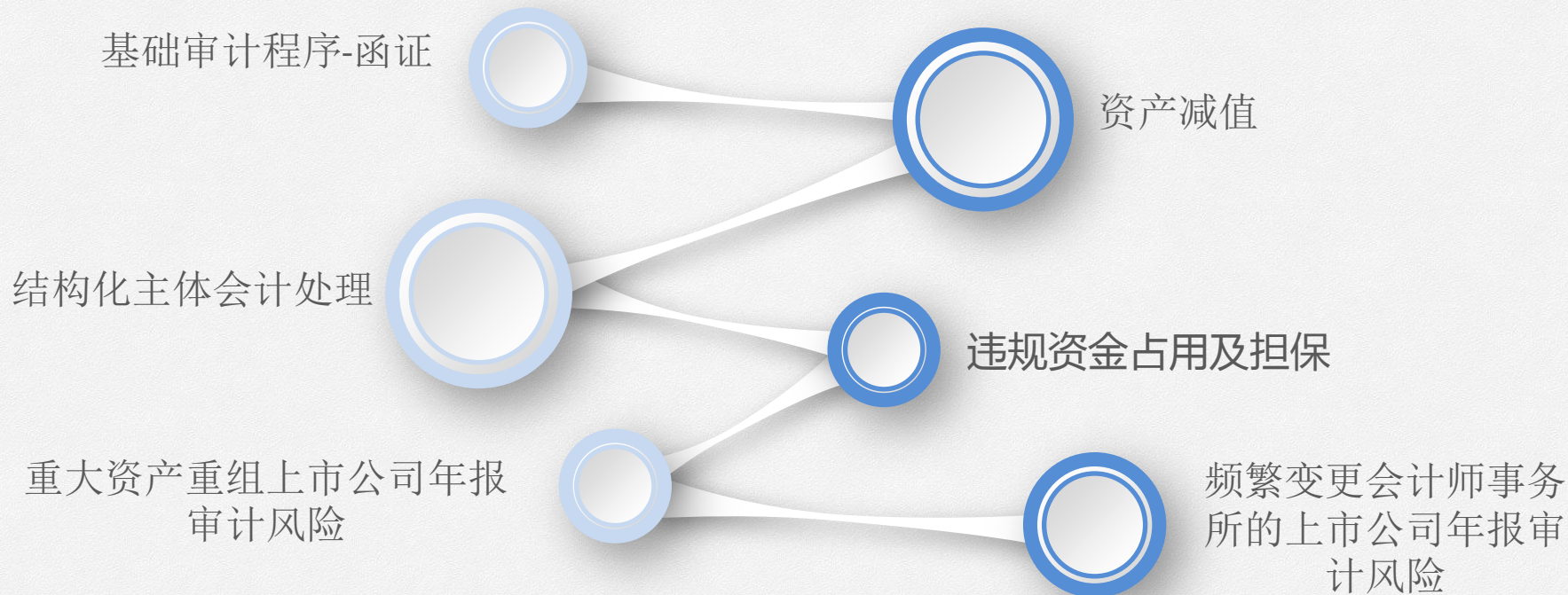
- 财税〔2018〕99号关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》
- 财税〔2018〕15号《关于公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除有关政策的通知》
- 财税〔2018〕77号《关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》
- 财税〔2018〕137号《关于个人转让全国中小企业股份转让系统挂牌公司股票有关个人所得税政策的通知》

PART 2

监管重点



监管重点



基础审计程序-函证

2018年证监会及各地证监局组织了函证专项检查，检查中发现函证程序执行中存在诸多问题，函证程序需重点关注下述事项：





注册会计师应充分考虑上市公司年度经营状况和未来盈利能力，综合判断相关资产是否存在减值迹象，检查减值准备计提的合理性和准确性；了解管理层是否聘请专家协助执行资产减值测试，并对其专业胜任能力、独立性以及评估采用的估值方法和基础数据进行评价，**既要防止出现减值迹象不减值，也要防止超额计提减值**；对于报告期末大额商誉，要关注管理层是否定期或及时进行商誉减值测试，是否将商誉合理分摊至资产组或资产组组合进行减值测试，并关注商誉减值的会计处理及信息披露。

注册会计师应重点关注公司设立或投资的合伙企业、投资基金等结构化主体，检查相关合伙协议、投资协议、产品说明等相关文件，结合交易各方背景、交易实质、可变回报，以及相关主体财务和经营决策、决策人员权力限制、利润分享或损失承担机制等因素，就上市公司对结构化主体是否具有实质性控制，是否应纳入合并范围，以及相关资产和负债的计量进行综合判断。





事务所应重点关注公司治理风险，防范大股东凌驾控制的舞弊风险，通过货币资金、应收票据、预付账款、长期资产等科目及关联方交易的核查，识别是否存在上市公司资金被大股东及其关联方占用或隐性占用的以及违规对大股东及其关联方提供担保。

案例：高升控股、**康得新**、东方海洋、中南文化、新光圆成等多家上市公司涉及大股东占用上市公司资金问题。

对业绩承诺“精准达标”后出现业绩波动的上市公司，关注业绩真实性、合理性，重点关注：是否存在虚假交易、关联方利益输送、提前确认收入等情况；

业绩承诺未达标公司：关注业绩补偿相关安排实施的合理性、业绩补偿款项的可回收性、会计处理的恰当性以及信息披露的完整性。



管理层舞弊风险

商誉及相关资产减值

收入成本真实性

关注并购重组形成的商誉及相关资产减值的合理性，商誉是否进行减值测试，商誉减值会计处理及相关披露，**既要防止出现减值迹象但不减值，也要防止超额确认减值；**

对于将应收账款回收作为业绩承诺实现约定条件的上市公司，要关注应收账款计价及其减值准备计提的合理性。

关注并购重组进入**新兴行业**的上市公司收入和成本的真实性，要根据相关行业特点，设计实施有针对性的审计程序，增强审计程序的不可预见性，并注意审计证据间的相互印证；同时，对于收入确认高度依赖信息系统的行业，应考虑利用信息系统方面专家的工作。

频繁变更会计师事务所的上市公司年报审计风险

严格执行承接客户的审批程序

谨慎评估上市公司情况；自身专业胜任能力、时间安排、独立性、收费等；与前任沟通

重视对内部控制的审计

内部控制缺陷整改情况；特殊风险业务内部控制。

强化项目质量控制复核

委派具备足够、适当经验的独立质量复核人员



重视对期初余额的审计

恰当评估期初余额可能产生影响；会计政策的恰当性与一致性

关注以前年度审计意见

审计意见类型，关键审计事项，导致非无保留意见的事项

PART 3

商誉减值

3.1上市公司商誉现状

近期商誉频频暴雷，A股商誉高达1.45万亿，占2017年度净利润的42.31%。

3.2各主体责任

企业、会计师、评估师

3.3关注重点

- 1、定期减值测试
- 2、合理分摊至资产组或资产组合
- 3、减值测试过程及会计处理
- 4、减值信息披露

华闻传媒业绩预告亏损-38亿至-48亿元，其中计提商誉减值约19.53亿元；天神娱乐-78亿元至-73亿元，其中预计计提商誉减值准备约49亿元；类似公司诸如大洋电机、飞马国际、ST 冠福、盾安环境等。截至2月15日，统计241家明确表示将对2018年商誉进行减值测试，其中50家商誉减值金额较大的上市公司累计计提金额近600亿元。

截止目前沪深两市商誉总额高达1.45万亿元人民币，占2017年度全年净利润的比率高达42.31%，部分行业占比甚至高达450.78%。



单位：亿元

所属新证监会行业	商誉(最近一期)	资产总额(最近一期)	净利润（2017年度）	商誉占净利润比例（%）
金融业	1,024.33	1,794,454.52	16,908.54	6.06
制造业	6,974.77	216,949.94	8,735.12	79.85
房地产业	332.84	97,410.34	1,797.93	18.51
建筑业	269.99	74,027.31	1,334.31	20.23
采矿业	695.07	68,518.29	1,590.08	43.71
电力、热力、燃气及水生产和供应业	323.06	39,633.22	717.57	45.02
交通运输、仓储和邮政业	281.16	30,801.06	1,200.34	23.42
批发和零售业	1,023.01	27,688.12	662.53	154.41
信息传输、软件和信息技术服务业	1,959.38	18,583.95	434.66	450.78
其他行业	1,605.13	25,019.94	865.77	185.40
合计	14,488.73	2,393,086.69	34,246.85	42.31

根据企业会计准则、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）等的规定，各主体责任主要如下：

企业

- a. 每年末进行减值测试；b. 履行商誉减值计提的内部审批；
- c. 详细披露减值相关的重要、关键信息。

评估师

- a. 选择恰当评估方法；b. 设定恰当的评估假设；c. 谨慎选择关键评估参数；d. 评价管理层盈利预测合理性。

会计师

- a. 执行充分的风险评估；b. 制定恰当的审计程序；c. 恰当利用专家工作；d. 有效评估管理层披露。

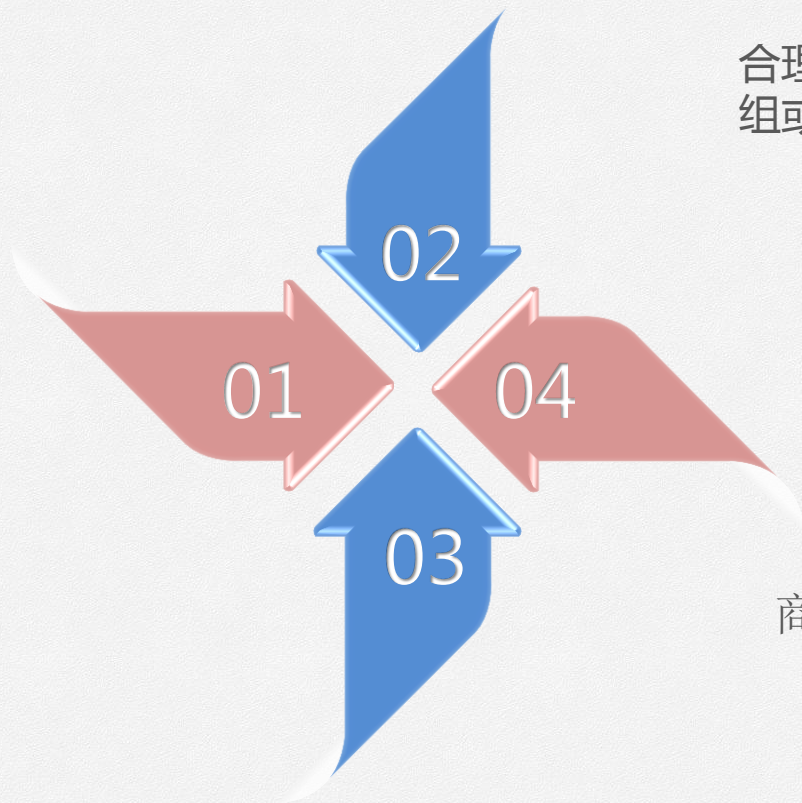


定期或及时进行商誉减值测试，并重点关注特定减值迹象

合理将商誉分摊至资产组或资产组组合进行减值测试

商誉减值测试过程和会计处理

商誉减值的信息披露



1、定期或及时进行商誉减值测试，并重点关注特定减值迹象

第一，对因企业合并所形成的商誉，不论其是否存在减值迹象，都应当至少在每年年度终了进行减值测试。

第二，公司应结合可获取的内部与外部信息，合理判断并识别商誉减值迹象。当商誉所在资产组或资产组组合出现特定减值迹象时，公司应及时进行商誉减值测试，并恰当考虑该减值迹象的影响。

第三，公司应合理区分并分别处理商誉减值事项和并购重组相关方的业绩补偿事项，不得以业绩补偿承诺为由，不进行商誉减值测试。

2、合理将商誉分摊至资产组或资产组组合进行减值测试

第一，公司在认定资产组或资产组组合时，应充分考虑管理层对生产经营活动的管理或监控方式和对资产的持续使用或处置的决策方式，认定的资产组或资产组组合应能够独立产生现金流量。需要说明的是，**一个会计核算主体并不简单等同于一个资产组**。

第二，公司在确认商誉所在资产组或资产组组合时，不应包括与商誉无关的不应纳入资产组的单独资产及负债。

第三，因重组等原因，公司经营组成部分发生变化，继而影响到已分摊商誉所在的资产组或资产组组合构成的，应将商誉账面价值重新分摊至受影响的资产组或资产组组合，并充分披露相关理由及依据。

2、合理将商誉分摊至资产组或资产组组合进行减值测试

第四，公司应在购买日将商誉分摊至相关资产组或资产组组合，并在后续会计期间保持一致。当形成商誉时收购的子公司后续存在再并购、再投资、处置重要资产等情形时，除符合上述第五点的条件外，不应随意扩大或缩小商誉所在资产组或资产组组合。

第五，公司应在充分考虑能够受益于企业合并的协同效应的资产组或资产组组合基础上，将商誉账面价值按各资产组或资产组组合的公允价值所占比例进行分摊。如果公允价值难以可靠计量，可以按各资产组或资产组组合的账面价值所占比例进行分摊。

第六，公司在将商誉分摊至相关资产组或资产组组合时，应充分关注归属于少数股东的商誉，先将归属于母公司股东的商誉账面价值调整为全部商誉账面价值，再合理分摊至相关资产组或资产组组合。

(1) - (4) 与商誉相关的资产组或资产组组合认定存在的问题，(5) - (6) 是商誉账面价值分摊问题

3、商誉减值测试过程和会计处理

第一，公司应严格按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行商誉减值测试，不得忽略或错误地实施减值测试程序。若商誉所在资产组或资产组组合存在减值，应分别抵减商誉的账面价值及资产组或资产组组合中其他各项资产的账面价值，并合理确定归属于母公司股东的商誉和归属于少数股东的商誉的减值金额。

第二，采用公允价值减去处置费用后的净额估计可收回金额时，公司应恰当选用交易案例或估值技术确定商誉所在资产组或资产组组合的公允价值，合理分析并确定相关处置费用，从而确定可收回金额。

3、商誉减值测试过程和会计处理

第三，采用预计未来现金净流量的现值估计可收回金额时，公司应正确运用现金流量折现模型，充分考虑减值迹象等不利事项对未来现金净流量、折现率、预测期等关键参数的影响，合理确定可收回金额。

第四，利用资产评估机构的工作辅助开展商誉减值测试时，公司应聘请具有证券期货相关业务资格的资产评估机构，明确约定该工作用于商誉减值测试。在利用资产评估机构的工作成果时，应充分关注资产评估机构的评估目的、评估基准日、评估假设、评估对象、评估范围、价值类型等是否与商誉减值测试相符；对存在不符的，在运用到商誉减值测试前，应予以适当调整。

4、商誉减值的信息披露

第一，公司应在财务报告（包括年度报告、半年度报告、季度报告）中披露与商誉减值相关的且便于理解和使用财务报告的所有重要、关键信息。

第二，公司应根据商誉减值测试的具体过程，准确、如实披露相关信息，不应有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏的情形。

第三，当商誉减值损失构成重大影响时，公司应严格按照公司章程等规定及内部授权，履行商誉减值计提的内部审批流程，及时进行信息披露。



THANKS

谢谢观看

汇报人：毛伟

单位：华普天健

联系电话：18919678989