



会计监管动态

研究典型案例
传递监管理念

内部资料
仅供参考

上海证券交易所
会计监管部

g_kjjgb@sse.com.cn

上海证券交易所 会计监管动态

2023 年第 2 期（总第 14 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 年报审计监管情况	2
(二) 审计机构自律监管情况	2
(三) 审计机构服务沟通情况	2
❖ 典型案例研究	4
(一) 合并财务报表系列	4
认缴制下合伙企业并表的会计处理	4
(二) 股份支付系列	5
授予非全资子公司员工股份的会计处理	5
(三) 其他系列	7
新能源电站处置收益非经列报问题	7
❖ 会计监管和政策资讯	9

一、沪市会计监管通讯

（一）年报审计监管情况

为加强年报审计监管，上交所通过发出审计风险提示函、约谈提醒、问询沟通等措施，及时跟进审计机构年报审计进展情况，强化事前事中审计监管。2023年3月至4月，共计发出2022年年报相关审计风险提示函22份，约谈或提醒年审会计师50余家次。紧盯高风险审计项目，综合采取多次提醒、约谈总所负责人等方式加大监管力度，主要关注收入真实性、财务“大洗澡”、审计意见恰当性、营收扣除核查情况等事项，持续紧盯大所换小所、临近年报披露日临时换所等异常换所情形。后续，上交所将根据问询回复情况采取进一步措施，对于发现的不当执业行为，将及时采取自律监管措施，提升监管效能。

（二）审计机构自律监管情况

2023年4月，上交所对1家次沪市上市公司审计项目的签字会计师予以口头警示，对3家次审计机构及相关当事人发出监管警示函。主要涉及如下违规情形：一是对于异常情形缺乏应有的职业怀疑，未结合公司所属行业特征或业务情况评价特殊交易的合理性。二是函证程序不到位，未对异常的银行函证或应收账款回函设计并执行进一步审计程序。三是未对明显的错报作出审计调整，对于明显违反准则规定的会计处理未要求公司作出更正。

（三）审计机构服务沟通情况

上交所持续加强与审计机构的沟通交流，深入探讨会计审计

实务问题，共同营造良好执业生态。一是加强调查研究，召开上市公司执行财务信息披露规则调研座谈会，听取审计实务中存在的突出问题、对规则的改进建议。调研审计机构，深入交流防范财务舞弊、项目执业及质量管理方面的经验，听取对交易所日常监管及服务方面的意见和建议。二是加强对审计疑难问题的支持与帮助，充分发挥上交所与审计机构间建立的专人联络机制，回复疑难咨询问题 10 余次，及时帮助审计机构解决实务难题，提高执业质量。

二、典型案例研究

（一）合并财务报表系列

问题 1【认缴制下合伙企业并表的会计处理】：公司投资合伙企业，认缴比例 49%，实缴比例 99%，该如何进行会计处理？

案例：A 公司为医药行业上市公司。20X0 年 1 月，A 公司与 B 公司（创投公司）和 C 公司（从事酒店行业）签订合伙协议，成立 D 合伙企业（股权投资基金），认缴出资比例分别为 49%、2%、49%。同月，A 公司、B 公司分别实缴 5000 万、50 万，均已完成出资义务，A、B、C 公司实缴出资比例分别为 99%、1%和 0%。20X3 年，C 公司因资金原因一直未缴纳出资额，且据了解 C 公司出资意愿较弱。合伙协议中也未明确实缴出资期限。D 合伙企业主要从事医药领域投资，B 公司为普通合伙人兼执行事务合伙人，A 公司和 C 公司为有限合伙人。D 合伙企业设有投资决策委员会，由 A、B、C 公司各委派 1 名代表组成，对外投资业务的决议须经全体委员的一致同意，其他决议经三分之二以上委员通过有效。D 合伙企业利润分配原则为在支付基金管理费用等费用、返还各合伙人实缴投资本金后，余额在各合伙人之间按实缴比例分配。A 公司未将 D 合伙企业纳入合并报表范围。A 公司的会计处理是否恰当？

分析：在分析 A 公司是否应将 D 合伙企业纳入合并报表时，应结合合伙企业的设立目的、利润分配机制和决策机制等进行综

合分析。特别关注在出资极少或未出资情况下，C 公司投资合伙企业是否具有商业实质。

从 D 合伙企业的设立目的来看，A 公司从事医药行业，与 D 合伙企业投资方向一致。C 公司从事酒店行业，无医药行业经验，表明其很可能缺乏实质性参与投资项目筛选的能力。A 公司在 D 合伙企业中的参与度和专业性更高，A 公司有动机也有能力主导 D 合伙企业的相关活动。从利润分配机制来看，D 合伙企业利润按实缴出资比例分配。截止目前，A、B、C 公司实缴出资比例为 99%、1%和 0%。因 C 公司长期未实际出资，A 公司实际享有 D 合伙企业绝大部分的可变回报。从决策机制来看，投资决策委员会由 A、B、C 公司各委派 1 名代表组成，合伙企业的可变回报分配按实缴比例在合伙人之间分配。C 公司并未实缴，不享有或承担合伙企业对外投资的收益和风险，而 A 公司承担了合伙企业投资活动主要的风险和收益，更有经济动力获得对合伙企业相关活动的主导权。

综上，除非有证据支持 C 公司未实缴出资存在合理的商业理由以及 C 公司拟实缴的时间等佐证 C 公司参与合伙投资是存在商业实质的，否则 A 公司实缴比例 99%，且承担了合伙企业投资活动的主要风险和收益，对 D 合伙企业构成控制，应将其纳入合并范围。

（二）股份支付系列

问题 2【授予非全资子公司员工股份的会计处理】：公司向非全资子公司的员工授予股份，个别财务报表和合并财务报表应当如何进行会计处理？

案例：A 上市公司制定股权激励计划并经股东大会批准，向 A 公司的非全资子公司 B 公司部分员工授予 10,000 份 A 公司股票期权。B 公司章程或投资协议中未特别规定涉及股份支付的费用由 A 公司完全承担。A 公司持有 B 公司 80% 的股权。A 公司向 B 公司员工实施股权激励产生的股份支付费用是否需要由 B 公司的少数股东分摊？A 公司合并财务报表层面、A 公司个别财务报表层面及 B 公司个别财务报表层面分别应当如何进行会计处理？

分析：根据《企业会计准则解释第 4 号》第七条的规定，接受服务企业没有结算义务的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资。本案例中，接受服务企业为 B 公司，结算企业为 A 公司。在 B 公司个别财务报表层面，由于其没有结算义务，应当作为权益结算的股份支付处理，确认相应的股份支付费用和资本公积。在 A 公司个别财务报表层面，应当确认相应的长期股权投资和资本公积。

在 A 公司合并财务报表层面，根据证监会发布的《监管规则适用指引——会计类 1 号》1-12 的说明，母公司向子公司高管

授予股份支付，在计算子公司少数股东损益时，虽然子公司的股权激励全部是由母公司结算，但子公司少数股东损益中应包含按照少数股东持股比例分享的子公司股权激励费用。因此，本案例中，A 公司合并财务报表中少数股东损益应包含按照少数股东的持股比例 20% 分摊的股权激励费用；相应地，贷方增加的资本公积中不属于母公司份额的部分（即 20%），也应当计入少数股东权益。

（三）其他系列

问题 3【新能源电站处置收益非经列报问题】：公司出售电站子公司股权产生的损益是否可计入经常性损益？

案例：A 上市公司主要从事光伏发电的开发运营。公司自 20X0 年开始实施战略转型，经营模式从单一的新能源发电业务，逐渐向新能源电站的开发-建设-出售光伏电站业务、新能源发电资产管理等业务拓展。此外，公司成立股权管理部并制定《资产出售管理办法》，每年制定年度电站出售计划和预算。

公司申请新能源项目核准时，通常将项目核准至项目所在地注册的子公司名下。因此，公司出售电站的业务体现为出售电站子公司的股权。20X1 年，公司转让三家全资电站子公司股权，获取转让收益 4.2 亿元，新能源发电电站处置收益是否可列报于经常性损益？

分析：根据《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）》相关规定，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。就光伏发电行业而言，通过转让股权的方式实现对电站的销售具有商业合理性，在实务中也较为常见。本案例中，A上市公司主要从事光伏电站的开发运营，“开发—建设—出售光伏电站业务”与其正常经营活动密切相关，且公司制定了《资产出售管理办法》，对出售电站做出明确规划，此类业务将成为其商业盈利模式的一部分。由此可见，电站出售业务是上市公司正常经营业务的组成部分且并非是偶发性的，相关损益可列报为经常性损益。

三、会计监管和政策资讯

（一）证监会发布 2022 年证监稽查 20 起典型案例（审计机构部分）

1、堂堂所未勤勉尽责案（中国证监会行政处罚决定书〔2022〕6 号）。本案是一起上市公司审计机构违反独立性要求的典型案例。深圳堂堂会计师事务所*ST 新亿 2018、2019 年年度财务报表审计执业中，与公司约定审计意见，协助其倒签租金抵账协议，未对财务舞弊迹象进一步实施审计程序，导致出具虚假审计报告。本案表明，保持审计独立性是会计师事务所客观公正执业的前提，也是上市公司信息披露质量的重要保障，监管部门严惩审计独立性缺失等违法行为，促进审计机构归位尽责。

2、永拓所未勤勉尽责案（广东证监局行政处罚决定书〔2022〕2 号）。本案是一起审计机构“走过场”式审计的典型案例。永拓会计师事务所在广东金刚玻璃科技股份有限公司 2016、2017 年年度财务报表审计执业中，未对公司业务管理系统实施相应审计程序，并且在风险识别与评估程序、内控测试审计程序、实质性审计程序等多个环节存在未勤勉尽责行为。本案提示，中介机构应当严格按照法律法规和执业规则的要求审慎执业，认真履行核查验证、专业把关职责，为上市公司提供高质量服务。

（二）证监会对审计机构行政处罚情况

近期,证监会对6家次审计机构及相关责任会计师予以行政处罚。具体如下。

1、大华会计师事务所(特殊普通合伙)及2名签字注册会计师因出具的獐子岛集团股份有限公司2016年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计时未勤勉尽责等违法事实受到以下行政处罚决定:(1)责令会计师事务所改正,没收业务收入122.64万元,并处以245.28万元的罚款;(2)对签字会计师给予警告,并分别处以5万元的罚款。

2、大华会计师事务所(特殊普通合伙)及2名签字注册会计师因出具的东方金钰股份有限公司2017年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计时未勤勉尽责等违法事实受到以下行政处罚决定:(1)责令会计师事务所改正,没收其业务收入110万元,并处以220万元罚款;(2)对签字会计师给予警告,并分别处以5万元罚款。

3、大信会计师事务所(特殊普通合伙)及2名签字注册会计师因出具的天海融合防务装备技术股份有限公司2017年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计存在缺陷等违法事实受到以下行政处罚决定:(1)责令会计师事务所改正,没收其业务收入141.51万元,并处以141.51万元罚款;(2)对签字会计师给予警告,并分别处以5万元罚款。

4、大信会计师事务所(特殊普通合伙)及2名签字注册会计师因出具的东方金钰股份有限公司2016年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计过程中未勤勉尽责等违法事实受到以下

行政处罚决定：（1）责令会计师事务所改正，没收其业务收入89.62万元，并处以89.62万元罚款；（2）对签字会计师给予警告，并分别处以5万元罚款。

5、亚太（集团）会计师事务所（特殊普通合伙）及2名签字注册会计师因出具的河南科迪乳业股份有限公司2016年、2017年、2018年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计过程中未勤勉尽责等违法事实受到以下行政处罚决定：（1）责令会计师事务所改正，没收其业务收入221.70万元，并处以443.40万元罚款；（2）对签字会计师给予警告，并分别处以6万元、4万元罚款。

6、天圆全会计师事务所（特殊普通合伙）及2名签字注册会计师因出具的易见供应链管理股份有限公司2015年至2019年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计过程中未勤勉尽责等违法事实受到以下行政处罚决定：（1）责令会计师事务所改正，没收其业务收入363.21万元，并处以726.42万元罚款；（2）对签字会计师给予警告，并分别处以30万元罚款。

（三）财政部会计司发布新保险合同会计准则（财会〔2020〕20号）实施问答

2023年3月10日，财政部会计司发布《企业会计准则第25号——保险合同》（财会〔2020〕20号，简称新保险合同会计准则）有关实施问答4个，具体包括企业如何采用“自下而上的方法”确定不随基础项目回报而变动的保险合同现金流量对应的

折现率、有关披露要求如何与《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》中的有关披露要求相衔接、如何对相关资产（或负债）所产生的保险合同金融变动额进行会计处理、子公司执行新保险合同会计准则的时间晚于集团公司时过渡日的确定。

（四）财政部关于印发《注册会计师行业诚信建设纲要》的通知

诚信是注册会计师行业的核心价值，是行业的立业之本和发展之要。近日，财政部印发了《注册会计师行业诚信建设纲要》（以下简称《纲要》），对注册会计师行业诚信建设进行全面系统部署，全面助力社会信用体系建设。《纲要》的出台是贯彻落实习近平总书记关于注册会计师行业“要紧紧抓住服务国家建设这个主题和诚信建设这条主线”重要批示精神的具体行动，是有效落实《中共中央办公厅 国务院办公厅关于进一步加强财会监督工作的意见》和《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》要求的重要内容，是落实落细党中央、国务院有关加强社会信用体系建设决策部署的重要举措。

（五）中国注册会计师协会印发《〈中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》等34项应用指南

为了贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）中“持续提升审计质量”和“完善审计准则体系”的要求，保证准则体系的内在一致性，中注协对《〈中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》等 34 项应用指南进行了一致性修订。本次修订对相关应用指南涉及重大错报风险的识别和评估、会计估计和相关披露的审计等内容的一部分条款作出文字调整，不涉及实质性修订。自 2023 年 7 月 1 日起施行。

（六）IASB 拟对金融工具的分类和计量进行小范围修订

3 月 21 日，国际会计准则理事会发布了《对金融工具分类和计量的修订（征求意见稿）》（以下简称“征求意见稿”），拟对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》和《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》进行修订。征求意见稿主要提议澄清以下问题：一是通过电子支付系统结算的负债终止确认问题。二是金融资产的分类问题，该问题涉及可持续挂钩特征的金融资产的现金流量特征测试，合同挂钩工具与具有无追索权特征金融资产的区分等问题。三是增加对指定为公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资处置、改变合同现金流量时间和金额的合同条款的披露。征求意见期将于 2023 年 7 月 19 日截止。