



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 4 期（总第 16 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 2022 年年报审阅常见会计问题	2
(二) 审计机构自律监管情况	2
(三) 审计机构沟通交流情况	3
❖ 常见案例分析	4
营业收入扣除专项核查意见出具要求	4
非标审计意见专项说明出具要求	4
结构性存款投资收益的非经常性损益认定问题	6
❖ 典型案例研究	8
同一控制下无形资产入账价值及未转入合同追溯调整的会计处理	8
授予知识产权许可收入确认的会计处理	9
❖ 会计监管和政策资讯	11

一、沪市会计监管通讯

（一）2022 年年报审阅常见会计问题

2022 年年报审阅发现的常见会计问题,主要涉及收入确认、金融工具和合并财务报表等准则。

收入确认方面,总额法替代净额法、时段法适用不当等常见问题仍存在。如某公司错误地将委托加工业务认定为购销合同,以总额法替代净额法,形成了会计差错;某公司在合同没有明确约定合格收款权的情况下,错误运用了“不可替代用途+合格收款权”这一时段法收入确认条件,错误地按照时段法确认收入。

金融工具方面,虽然准则明确规定,符合金融负债定义但被分类为权益工具的特殊金融工具不符合权益工具的定义,不符合以公允价值计量且其变动计入其他综合收益金融资产的条件,但是仍有公司错误地将不满足权益工具定义的金融资产,如有限合伙企业投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

合并报表方面,部分公司对结构化主体控制权判断的合理性存疑,如公司仅以其有限合伙人身份,就认为对有限合伙企业的投资不具有控制,未结合结构化主体的设立目的、持有份额、决策机制等综合考虑是否能够对结构化主体实施控制。此外,非经常性损益方面,仍有部分公司未能恰当认定非经常性损益,如未将确认为交易性金融资产的结构化理财产品持有期间公允价值变动损益认定为非经常性损益。

（二）审计机构自律监管情况

近期，上交所对16家沪市公司2022年年审机构及相关会计师予以口头警示。主要涉及如下违规情形。一是未按《监管规则适用指引——审计类第1号》（以下简称《审计类1号》）要求披露非标准审计意见专项说明，包括未披露专项说明、未披露“广泛性”的判断过程、未披露合并财务报表整体的重要性水平等。二是未及时出具营业收入扣除专项核查意见。对于扣非前后净利润孰低者为负值的公司，部分审计机构未按照《上海证券交易所股票上市规则》相关规定就公司营业收入扣除事项及扣除后的营业收入金额出具专项核查意见。

（三）审计机构沟通交流情况

近期，为持续做好与审计机构的沟通交流，上交所积极回复审计机构咨询的会计疑难问题，及时帮助审计机构解决实务难题，做好监管服务，主要涉及的会计问题包括企业合并、知识产权授予许可收入确认等。同时，上交所邀请审计机构技术专家，就财务报告框架进行交流。本次交流主要回顾了财务报告基本概念发展过程中出现的不同理论之争，分析了不同理论对新准则和新业务的影响，并针对近期监管中的会计疑难问题进行了讨论。

二、常见问题分析

问题 1【营业收入扣除专项核查意见出具要求】：年审机构在何种情况下需要出具营业收入扣除专项核查报告？

案例：20X3 年 4 月 30 日，A 公司披露 20X2 年年报，公司扣除非经常性损益前后的净利润均为负，但年审机构在年报出具当日未及时出具营业收入扣除专项核查意见，经监管督促，直至 20X3 年 6 月 1 日才对外披露。年审机构在何种情况下需要出具营业收入扣除专项核查报告？

分析：根据《上海证券交易所股票上市规则》第 9.3.2 条和《上海证券交易所科创板股票上市规则》第 12.4.2 条，公司最近一个会计年度经审计的扣除非经常性损益前后的净利润孰低者为负值的，公司应当在年度报告或者更正公告中披露营业收入扣除情况及扣除后的营业收入金额；负责审计的会计师事务所应当就公司营业收入扣除事项是否符合前述规定及扣除后的营业收入金额出具专项核查意见。因此，若上市公司最近一个会计年度经审计的扣除非经常性损益前后的净利润孰低者为负值，年审机构应出具营业收入扣除专项核查意见，并随年度报告和审计报告一同披露。

问题 2【非标审计意见专项说明出具要求】：年审机构在何种情况下需要出具非标审计意见专项说明？非标审计意见专项说明应当披露什么内容？

案例：A 公司 20X1 年度财务报表审计意见为带强调事项段的无保留意见，20X2 年度财务报表审计意见变为标准无保留意

见，但审计机构未出具 20X2 年度财务报表非标审计意见专项说明。

B 公司年审机构对 B 公司 20X2 年度财务报表出具了非标准审计意见的审计报告，并披露了非标审计意见专项说明。但非标审计意见专项说明中未披露合并报表整体的重要性水平。

C 公司年审机构对 C 公司 20X2 年度财务报表出具了保留意见的审计报告，在非标审计意见专项说明中列示了保留意见所涉事项，称无法就上述事项获取充分、适当的审计证据，并说明相关错报如存在，对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性，据此发表了保留意见。

上述公司年审机构非标审计意见专项说明相关披露是否符合相关规定？

分析：第一，根据《审计类 1 号》“五、信息披露（三）”的相关要求，若上期为非标准审计意见，本期为标准无保留审计意见，注册会计师需额外出具专项说明，披露上期非标事项的具体内容、消除上期非标事项的具体措施。因此，A 公司应当出具 20X2 年财务报表的非标审计意见专项说明，披露上期强调事项在本期消除的原因及具体措施。

第二，根据《审计类 1 号》“五、信息披露（三）”的相关要求，注册会计师应在非标准审计意见专项说明中，披露使用的合并财务报表整体的重要性水平。B 公司年审机构应当披露使用的重要性水平，包括选取基准及百分比、计算结果、选取依据。若本期重要性水平内容较上期发生变化，应披露变化原因。

第三，根据《审计类 1 号》“五、信息披露（三）”的相关要求，注册会计师存在“受限”的情况下，应在审计报告和非标意见专项说明中充分披露“受限”事项的形成过程及原因、“受限”事项对公司财务状况、经营成果和现金流量可能的影响金额（如不可行应解释不可行的原因）、“受限”事项未能获取的审计证据内容；注册会计师在发表非无保留意见时，应在非标意见专项说明中充分披露广泛性的判断过程，包括相关事项是否影响公司盈亏等重要指标，汇总各个事项的量化影响和无法量化的事项影响后、发表非标事项是否具有广泛性的结论。因此，C 公司年审机构在出具非标意见专项说明时，不能仅简单引用审计准则关于发表非无保留意见的相关规定，应当对“受限”的具体原因和所需获取的具体审计证据、“广泛性”的判断过程进行详细披露。例如，对于“受限”情况，披露因何种原因导致无法获取何种审计证据，或无法对某会计科目实施何种审计程序，以及是否无法通过实施替代程序获取充分、适当的审计证据。对于“广泛性”的判断依据，详细说明导致保留意见的事项是否仅涉及个别科目，涉及科目是否为财务报表的主要组成部分，是否对财务报表的营业收入、净利润等重要财务指标产生影响等。

问题 3【结构性存款投资收益的非经常性损益认定问题】：
结构性存款产生的投资收益是否应列报为非经常性损益？

案例：A 公司 20X2 年度利用闲置募集资金购买保本保最低收益型结构性存款，该结构性存款系与黄金、汇率等衍生金融产品挂钩的金融资产，公司将其列报为交易性金融资产。公司认为，

该结构性存款与定期存款类似，均为安全性高、有保本约定的投资品种，因此先将前述结构性存款投资收益认定为经常性损益，后又计划将结构性存款投资收益中的保底收益认定为经常性损益，浮动收益认定为非经常性损益。A 公司对于结构性存款投资收益是否应认定为非经常性损益？

分析：首先，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）》（以下简称“解释性公告 1 号”）相关规定，除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，持有交易性金融资产产生的公允价值变动损益应当列报为非经常性损益。因此，公司将结构性存款列报为交易性金融资产，其产生的投资收益按照现行解释性公告 1 号应认定为非经常性损益。此外，根据《监管规则适用指引——会计类 1 号》相关规定，募集资金在使用之前产生的定期存款利息不属于非经常性损益。但公司购买的结构性存款系与黄金、汇率等衍生金融产品挂钩的金融资产，不属于定期存款，因此不能列报为经常性损益。综上，公司应当将结构性存款产生的全部投资收益认定为非经常性损益。

三、典型案例研究

问题 4【同一控制下无形资产入账价值及未转入合同追溯调整的会计处理】：同一控制下企业合并中，10 年期限影视版权许可权的入账价值如何确认，以及未转入合同对应的收入成本是否应当进行追溯调整？

案例：A 公司是 B 公司的控股子公司。B 公司及其全资子公司 C 公司拥有知名影视作品的著作权，通过将影视版权在自营平台播放以及授予其他方使用等方式获得收入，影视版权形成无形资产已经摊销完毕，在集团层面的账面价值为 0。B 公司将影视作品的转授权业务注入 A 公司，构成同一控制下企业合并，其中相关知识产权无偿授权许可给 A 公司，许可期限为 10 年。由于部分客户不同意变更合同主体，部分仍在授权期内的合同，合同履行主体为 B 公司，不转入 A 公司。鉴于 B 公司未将知识产权转让给 A 公司，只是授予许可，许可期限仅 10 年，A 公司在按同一控制下企业合并进行会计处理时存在如下疑问：一是影视版权许可权的入账价值如何确定，是否需要重新估计 10 年期版权资产的价值；二是未转入合同相关的收入成本是否需要追溯调整。

分析：对于问题一，根据企业合并相关准则规定，同一控制下的企业合并中，合并方在企业合并中取得的资产与负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。B 公司授予的 10 年期限版权资产是 B 公司影视版权资产的一部分，应当基于相关影视版权在 B 公司报表中的账面价值，按照合理的方式拆分并合理确定该项部分权利的账面价值。合并日，被授予的部分权利按照在

最终控制方 B 公司合并层面拆分后的对应账面价值入账。因影视版权在最终控制方 B 公司合并层面的账面价值为 0 元，影视版权许可权作为影视版权的一部分，账面价值也应为 0 元。由此，A 公司应按照 0 元将授予的资产纳入合并范围。

对于问题二，根据合并财务报表相关准则规定，企业因同一控制下企业合并增加的子公司及业务，编制合并报表时，应当调整期初数，同时对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。据此，追溯比较报表时，应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状态存在，授权合同是否转入不影响业务判断，也不影响业务本身在合并日存在的状态。无论收入合同是否转入或者全部转入，合同历史上的相关收入源于相关版权资产，A 公司合并财务报表对被授予资产进行追溯时，与被授予资产相关的授权收入也应当进行追溯。

问题 5【授予知识产权许可收入确认的会计处理】：授予知识产权许可应采用时点法还是时段法确认收入？

案例：A 公司为影视公司，拥有多个动画电影版权。A 公司在微信公众号、B 站、微博等平台上开设了“动画车间”、“美术电影制片厂”等公众号持续对各 IP 形象从事一些后续活动，例如市场推广、知识产权的继续开发或者能够影响知识产权价值的日常活动等。此外，公司还以各种方式运营上述知识产权。例如，A 公司授权客户 B 在其产品包装上使用某动画电影角色形象，许可期限为 1 年。公司预计会在公众号持续对该动画片的相关 IP

形象从事一些后续活动，也不排除将会拍摄动画片续集。A公司向客户授予许可的动画形象，应采用时点法还是时段法确认收入？

分析：根据新收入准则相关规定，企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入：（1）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。（2）该活动对客户将产生有利或不利影响。（3）该活动不会导致向客户转让某项商品。A公司授予上述知识产权许可属于时点还是时段履行的履约义务，关键在于判断公司对IP形象从事的后续活动是否属于“对该项知识产权有重大影响的活动”。考虑到A公司开设多个公众号持续对各IP形象从事一些后续活动，如市场推广、知识产权的继续开发或者能够影响知识产权价值的日常活动等，也不排除会拍摄动画片续集，对于相关动画人物的开发很可能对IP形象产生重大影响。因此，A公司向客户授予许可的动画形象应按照时段法确认收入。

四、会计监管和政策资讯

（一）证监会对审计机构行政处罚情况

近期，证监会及各派出机构对 2 家次沪市公司年审机构及相关责任会计师予以行政处罚。具体如下。

1、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新疆同济堂健康产业股份有限公司 2017 年、2018 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 148.11 万元，并处以 296.22 万元罚款；（2）对签字会计师给予警告，并分别处以 10 万元和 8 万元的罚款。

2、瑞华会计师事务所（特殊普通合伙）及 2 名签字注册会计师因出具的航天通信控股集团股份有限公司 2017 年、2018 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 316.98 万元，并处以 633.96 万元的罚款；（2）对签字会计师给予警告，并分别处以 10 万元罚款。

（二）证监会发布《上市公司独立董事管理办法》

为贯彻落实《国务院办公厅关于上市公司独立董事制度改革的意见》，优化上市公司独立董事制度，证监会近日发布《上市公司独立董事管理办法》（以下简称《独董办法》），自 2023 年 9 月 4 日起施行。

修改完善后的《独董办法》共六章四十八条，主要包括以下内容：一是明确独立董事的任职资格与任免程序。细化独立性判断标准，并对担任独立董事所应具备的专业知识、工作经验和良好品德作出具体规定。改善选任制度，从提名、资格审查、选举、持续管理、解聘等方面全链条优化独立董事选任机制，建立提名回避机制、独立董事资格认定制度等。明确独立董事原则上最多在三家境内上市公司担任独立董事的兼职要求。二是明确独立董事的职责及履职方式。独立董事履行参与董事会决策、对潜在重大利益冲突事项进行监督、对公司经营发展提供专业建议等三项职责，并可以行使独立聘请中介机构等特别职权。聚焦决策职责，从董事会会议会前、会中、会后全环节，提出独立董事参与董事会会议的相关要求。明确独立董事通过独立董事专门会议及董事会专门委员会等平台对潜在重大利益冲突事项进行监督。要求独立董事每年在上市公司的现场工作时间不少于十五日，并应当制作工作记录等。三是明确履职保障。健全履职保障机制，上市公司应当为独立董事履行职责提供必要的工作条件和人员支持。健全独立董事履职受限救济机制，独立董事履职遭遇阻碍的，可以向董事会说明情况，要求董事、高级管理人员等予以配合，仍不能消除阻碍的，可以向中国证监会和证券交易所报告。四是明确法律责任。按照责权利匹配原则，针对性细化独立董事责任认定考虑因素及不予处罚情形，体现过罚相当、精准追责。

（三）财政部印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》

为规范企业数据资源相关会计处理，强化相关会计信息披露，根据《中华人民共和国会计法》和相关企业会计准则，财政部近日发布《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（以下简称《暂行规定》）。

《暂行规定》包括四部分内容。一是适用范围。明确《暂行规定》适用于符合企业会计准则规定、可确认为相关资产的数据资源，以及不满足资产确认条件而未予确认的数据资源的相关会计处理。后续随着未来数据资源相关理论和实务的发展，可及时跟进调整。二是数据资源会计处理适用的准则。按照会计上的经济利益实现方式，根据企业使用、对外提供服务、日常持有以备出售等不同业务模式，明确相关会计处理适用的具体准则，同时对实务反映的一些重点问题，结合数据资源业务等实际情况予以细化。三是列示和披露要求。要求企业应当根据重要性原则并结合实际情况增设报表子项目，通过表格方式细化披露，并规定企业可根据实际情况自愿披露数据资源（含未作为无形资产或存货确认的数据资源）的应用场景或业务模式、原始数据类型来源、加工维护和安全保护情况、涉及的重大交易事项、相关权利失效和受限等相关信息，引导企业主动加强数据资源相关信息披露。四是附则。《暂行规定》将自2024年1月1日起施行，企业应当采用未来适用法应用本规定。

（四）财政部会计司发布资产减值相关会计准则实施问答

2023年7月6日，财政部会计司发布资产减值相关企业会

计准则实施问答 2 个。

一是甲公司联营企业乙公司报告期股价出现明显下跌，资产负债表日股票价值远低于乙公司净资产的账面价值。在此情况下，甲公司对乙公司的长期股权投资是否存在减值迹象以及如果存在减值迹象，是否可以采用乙公司股价计算作为该长期股权投资的可收回金额。问答指出，甲公司对乙公司的长期股权投资存在减值迹象，长期股权投资可收回金额应当根据该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额与该项长期股权投资预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，而不应直接采用乙公司股价计算得出。

二是企业合并所形成的商誉应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组或资产组组合，结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试，这些被分摊商誉的资产组或者资产组组合应当符合什么基本条件。问答指出，被分摊商誉的这些资产组或资产组组合应当同时满足下列条件：（1）代表企业基于内部管理目的对商誉进行监控的最低水平；（2）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，该报告分部是指《企业会计准则解释第 3 号》第八项所规定的经营分部。

（五）IASB 就收入准则发布实施后审议意见征询稿

2023 年 6 月 29 日，国际会计准则理事会（以下简称 IASB）发布了《〈国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入〉实施后审议（意见征询稿）》（以下简称意见征询稿），就有关总体评价、

特定实施问题、与其他会计准则的适用范围区分问题等向全球利益相关方征求意见，征求意见期将于 2023 年 10 月 27 日截止。意见征询稿旨在评估《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（以下简称《国际财务报告准则第 15 号》）的相关规定对财务报表编制者和使用者、审计师、监管机构的影响，以及是否与 IASB 制定《国际财务报告准则第 15 号》的最初设想相一致。

意见征询稿包括总体评价、识别合同中的履约义务、确定交易价格、确定何时确认收入、关于主要责任人与代理人的考虑、授予知识产权许可、披露要求、衔接规定、《国际财务报告准则第 15 号》与其他国际财务报告会计准则的应用、与美国收入准则趋同问题以及其他事项 11 个方面的具体内容。

（六）IASB 就收入准则发布实施后审议意见征询稿

2023 年 7 月 26 日，国际会计准则理事会（以下简称 IASB）公开宣布完成了“主要财务报表”和“非公共受托责任子公司的披露简化”两项新的国际财务报告会计准则起草和投票前的所有技术讨论和决议工作。其中，“主要财务报表”将提高公司对财务业绩报告的一致性和透明度，新准则将替代《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》，“非公共受托责任子公司的披露简化”将对上市集团的非公共受托责任子公司的披露作出简化。两项新准则预计将于 2024 年上半年正式发布，自 2027 年 1 月 1 日起生效，并允许提前采用。