



# 会计监管动态

研究典型案例

传递监管理念

内部资料供参考

上海证券交易所

会计监管部

[g\\_kjjgb@sse.com.cn](mailto:g_kjjgb@sse.com.cn)

## 上海证券交易所

### 会计监管动态

2021年第1期（总第1期）至2023年第5期（总第17期）

❖ 2021年第1期（总第1期）	2
❖ 2021年第2期（总第2期）	23
❖ 2021年第3期（总第3期）	44
❖ 2021年第4期（总第4期）	68
❖ 2021年第5期（总第5期）	88
❖ 2021年第6期（总第6期）	111
❖ 2022年第1期（总第7期）	136
❖ 2022年第2期（总第8期）	154
❖ 2022年第3期（总第9期）	175
❖ 2022年第4期（总第10期）	196
❖ 2022年第5期（总第11期）	225
❖ 2022年第6期（总第12期）	241
❖ 2023年第1期（总第13期）	259
❖ 2023年第2期（总第14期）	279
❖ 2023年第3期（总第15期）	292
❖ 2023年第4期（总第16期）	305
❖ 2023年第5期（总第17期）	320
❖	



# 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

2021 年第 1 期（总第 1 期）

❖ 沪市会计监管通讯	3
❖ 典型案例研究	4
(一) 收入系列	5
销售大型设备的收入确认时点	5
(二) 研发支出系列	8
定制化产品研发支出的会计处理	8
产研共线时成本和研发支出的划分	10
(三) 股份支付系列	10
员工与其他方等价入股的会计处理	10
持股平台预留部分的会计处理	11
(四) 长期股权投资系列	12
以股权向联营企业增资的会计处理	12
收购完成后调整交易对价的会计处理	13
(五) 合并财务报表系列	14
丧失控制权时点的判断	14
拟破产重整子公司是否出表的会计处理	15
(六) 金融工具系列	16
应收票据的分类与列报	16
结构性存款的分类	17
❖ 会计政策资讯	19

**编者按：**为贯彻注册制改革理念，落实提高上市公司质量的要求，充分发挥中介机构“看门人”责任，我们梳理了沪市公司上市审核、持续监管及退市监管全周期会计监管存在的共性和疑难问题，形成《上海证券交易所会计监管动态》（以下简称“会计监管动态”）。《会计监管动态》旨在及时向行业通报监管情况，共享研究成果，共同提升财务信息披露质量。

《会计监管动态》拟每两月发布一期，设置“沪市会计监管通讯”、“典型案例研究”以及“会计政策资讯”三个专题，可根据实际情况调整。其中，沪市会计监管通讯主要向行业传递近期会计监管重点关注事项；典型案例研究则是基于会计准则类别，对监管实践中存在的共性、疑难问题以案例分析的方式分类探讨；会计政策资讯旨在分享国内外准则制定机构、证券监管机构以及自律监管协会等相关组织的最新政策和研究动态。此外，针对典型会计案例，我们将及时更新、补充，并在年末按会计问题类别形成系列合集发布。

《会计监管动态》不构成对现行《企业会计准则》的进一步解释，仅供会计师事务所内部交流，请勿外传。如存在任何疑问，欢迎及时咨询本所会计监管部，以本所解释为准。

## 一、沪市会计监管通讯

目前，上市公司年报审计工作处于关键阶段，加之 2020 年度是退市新规的首个适用年度，本期会计监管通讯主要向行业传递年报审计监管的重点关注事项。

### （一）关注退市新规的影响

2020 年 12 月 14 日，按照中国证监会统一部署，上海证券交易所修订了《上海证券交易所股票上市规则》《上海证券交易所科创板股票上市规则》涉及退市制度的相关内容及相关退市配套规则。其中财务类指标方面，一是退市新规取消了原本单一的净利润、营业收入指标，新增扣非前后净利润为负且营业收入低于人民币 1 亿元的组合财务指标。前述“营业收入”应当扣除与主营业务无关的业务收入和不具备商业实质的收入。年审会计师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。二是明确被实施退市风险警示的公司，下一年度存在财务会计报告被出具保留意见或者无法表示意见或者否定意见的审计报告，其股票也将被终止上市。年审会计师应充分关注退市新规的影响，出具恰当的审计意见和营业收入专项核查意见。

### （二）加强与前任注册会计师沟通

2020 年 4 月 30 日至 2021 年 1 月 31 日，已披露 2020 年报审计机构的沪市公司中，135 家变更了年报审计机构，占沪市已

上市公司数量的 7.48%。其中，3 家上市公司聘请了新备案的会计师事务所。后任注册会计师应根据《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》的相关要求，加强与前任注册会计师沟通，充分识别公司风险。

### （三）年报审计重点关注事项提示

前期，我所陆续向 28 家审计机构发出 65 份审计风险提示函。主要提示事项有：持续经营能力重大不确定性；关联方资金占用、违规担保以及未决诉讼的进展情况；重大关联交易对公司业绩的影响及会计处理的合规性；或有事项及预计负债确认的完整性及准确性；应收账款减值准备计提的充分性和合理性；执行新收入准则对公司的影响；新冠疫情对相关业务会计处理的影响等。年审会计师应按照风险导向审计的相关要求，有效识别、评估和应对包括（但不限于）上述事项可能导致的重大错报风险。

## 二、典型案例研究

### (一) 收入系列

**问题 1【销售大型设备的收入确认时点】：**对于在某一时点履行的履约义务，如销售大型设备，当涉及产品的安装调试和试运行，如何判断收入确认时点？

对于在某一时点履行的履约义务，如销售大型设备，一般除交付合同约定设备外，还涉及设备的安装调试和试运行等。在判断收入确认时点时，需根据企业具体业务模式进行分析。在新收入准则下，主要涉及以下两方面问题：

**第一，确定安装调试和试运行等是否构成单项履约义务。**对于设备销售企业，首先应根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》及其应用指南中有关识别单项履约义务的规定，即满足商品本身可明确区分且在合同范围内可明确区分两个条件，结合自身业务模式判断安装调试和试运行等是否构成单项履约义务。若安装调试和试运行与设备销售可明确区分，即构成单项履约义务；若安装调试和试运行与设备销售不可明确区分，则整体作为一项履约义务。

**第二，确定何时履行履约义务。**对于设备销售企业，应根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》及其应用指南关于在某一时点确认收入的规定，并结合自身业务模式判断在何时满足收入确认条件。其中，判断“客户已接受商品”的时点，需要考虑客户验收是否仅是一项例行程序，还是实质程序。

**案例 1:** A 公司主营产品为污水处理设备，主要用于新建工程项目的配套污水处理。根据 A 公司与客户的合同约定，A 公司将设备运抵客户指定现场后，由客户组织验收，客户对设备的设计规格、参数等进行查验后签发验收证明。后续由客户安排其他方对设备进行安装调试及试运行。

**分析:** 由于 A 公司所销售污水处理设备由其他方对设备进行安装调试和试运行，A 公司的履约义务仅包括交付设备。A 公司在将设备运抵客户指定地点，经客户对设备规格型号进行查验并签发验收证明后，即代表客户已接受相关设备，从而很可能可以确认设备销售收入。

**案例 2:** B 公司的主营产品为污水处理设备。B 公司将定制化设备、配套部件等运送至污水处理现场，并需由 B 公司在现场负责安装调试和试运行，并不断调整设备相关参数。B 公司的设备为成熟、稳定的产品，客户验收分为初验和终验两个阶段：B 公司完成设备的安装调试后，客户对其进行初验，并出具初验证明，初验时客户对设备的设计规格、参数等进行系统查验；一般情况下，初验后不会再对设备本身的设计规格进行重大修改，仅对相关参数进行调试，后续发生成本较少。B 公司完成设备的试运行后，客户对其进行终验，并出具终验证明。

**分析:** 根据 B 公司业务模式，B 公司的污水处理设备设计较为复杂，在设备安装调试及试运行过程中，对设备存在反复多次的修改。因此，B 公司销售的设备与安装调试及试运行不可明确区分，应整体作为一项履约义务。

由于 B 公司的水处理设备为成熟、稳定的产品，初验时客户

对设备的设计规格、参数等进行系统查验；终验时客户对试运行后的情况进行简单检测。本案例中，由于一般情况下，初验后不会再对设备进行重大修改，后续发生成本较少，表明客户很可能在初验时已对设备的可接受性作出了认定，终验很可能仅仅是一项例行程序。因此，如无特殊约定或其他证据，B 公司很可能在客户完成初验时即可以确认收入。

**案例 3：**C 公司的主营产品为污水处理设备。由于 C 公司的污水处理技术较为特殊，C 公司在将设备运抵项目现场并负责安装调试后，仍需要一定时间试运行，并不断调整设备本身的设计规格，后续发生成本较大。在 C 公司与客户签订的合同中明确约定，客户对设备的验收分为初验和终验两个阶段：C 公司完成设备主体安装调试后，客户对设备进行简单查验，并出具初验证明；C 公司完成设备的试运行后，客户对设备和水质进行系统检测，客户对其进行终验，并出具终验证明。

**分析：**根据 C 公司业务模式，由于 C 公司在安装调试及试运行中，仍存在反复多次的修改，因此，安装调试及试运行与设备销售不可明确区分，应整体作为一项履约义务。

初验时客户主要对 C 公司安装完成的设备进行简单查验，在设备试运行过程中仍然需要不断调整，例如，对设备的设计规格进行调整，后续发生成本较大。客户完成初验后，并不能证明客户已对设备的可用性作出整体认定。终验时，客户对试运行后的设备和运行情况进行系统检测，很可能表明客户终验属于实质程序，而不是例行程序。因此，C 公司很可能在客户终验后才能确认收入。



## （二）研发支出系列

**问题 1【定制化产品研发支出的会计处理】：**定制化业务模式下，按客户需求研发产生的支出是否可以计入研发支出？

**案例：**A 公司与客户签订合同，为客户设计、生产定制化产品。客户在进行产品设计、研发时介入并提出需求，A 公司按照需求进行产品设计与研发。产品研发成功后，A 公司按合同约定采购量为客户生产定制化产品。与客户签订的合同中，一部分合同未单独约定产品设计、研发阶段价格，仅约定后续采购产品的最低保底量及产品单价；一部分合同则单独约定了产品设计、研发阶段价格。A 公司生产前期按照客户需求设计、研发定制产品发生的相关支出应当如何进行会计处理？

**分析：**本案例中，A 公司首先需判断生产前期的设计、研发活动是否构成单项履约义务。如果该项设计、研发活动属于单项履约义务，则需要将合同交易价格向该项活动分摊，并在满足确认条件时确认设计、研发收入和相应成本。如果该项设计、研发活动不属于单项履约义务，则不应单独确认收入，相关研发支出根据具体事实和情况，分别按照存货、无形资产等准则相关规定处理。

**第一，判断研发活动是否属于单项履约义务。**判断时，除考虑新收入准则有关商品或服务是否可明确区分的条件外，实务中，较为直接的判断方法为考虑是否向客户转移了研发活动相关成果的控制权。如果需要向客户转移研发活动相关成果的控制权，则该项研发活动很可能属于单项履约义务。例如，如果 A 公

司需要在设计、研发活动结束后，将相关成果（包括形成的专利技术、非专利技术等）的所有权向客户转移，则此类活动向客户转移了相关成果的控制权，很可能属于单项履约义务。

在认定设计、研发活动属于单项履约义务的情况下，无论合同是否单独约定了设计、研发阶段的价格，均应按设计、研发活动和后续生产产品的单独售价等合理方式，将合同交易价格向研发活动分摊，相应确认研发活动收入和销售商品收入。在此类情况下，该项设计、研发活动相关支出应作为合同履约成本，最终计入营业成本，不计入研发费用。

**第二，在认定设计、研发活动不属于单项履约义务的情况下，需要进一步考虑相关研发支出适用无形资产等准则还是新收入准则。**当设计、研发活动相关成果仅可用于该合同客户，不可用于其他客户，则相关支出应按照新收入准则有关合同履约成本的规定处理，最终计入营业成本，不计入研发费用。当设计、研发相关成果归属于 A 公司所有，且按照行业惯例并存在充分证据表明相关成果不仅可用于该合同中的客户，还可用于其他客户，并且预期能够带来经济利益流入，则该部分符合条件的支出按照无形资产准则相关规定进行处理，即资本化计入无形资产或费用化计入研发费用。

无论属于上述哪种情况，A 公司都需考虑合同交易价格是否足以补偿设计、研发活动相关支出。若合同交易价格足以补偿设计、研发活动相关支出，则按前述分析进行会计处理；若合同交易价格不足以补偿设计、研发活动相关支出，则应在相关支出发

生时确认为当期成本或费用。

**问题 2【产研共线时成本和研发支出的划分】：**生产与研发共用生产线时，生产成本与研发支出如何区分？

**案例：**A 公司报告期内仅有一条生产线，该生产线同时用于产品的生产和研发活动。A 公司该条生产线上的物料消耗和人工薪酬应当如何在生产成本和研发支出之间进行划分？

**分析：**对于生产、研发共线情况，A 公司应采用合理的方法将与该条生产线相关的支出在生产成本和研发支出之间分摊。分摊方法可以按照生产和研发人员工时、用于生产和研发的物料消耗数量、研发产品和生产产品价值等合理方法进行分摊，且分摊方法一旦选定，不得随意变更。无论采用何种分摊方法，A 公司均需保证存在有效的内部控制支持上述区分方式。实务中，部分发行人可能内部管理相对粗放，比如发行人在实际生产前未准确预计研发使用的产品数量，生产中也未能严格按实际情况进行记录，则发行人很可能缺少有效的内部控制支持研发支出和主营业务成本分摊的准确性。

### （三）股份支付系列

**问题 1【员工与其他方等价入股的会计处理】：**员工作为认购者之一，以与其他认购者相同的认购价格参与发行人定向增发，是否构成股份支付？

**案例：**发行人设立员工持股平台 A 对员工进行股权激励，该持股平台与外部独立投资人同时认购发行人增发的股份，交易价

格为市场定价，交易价格公允。持股平台 A 该次股份认购是否构成股份支付？

**分析：**根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第二条的规定，股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付的核心是对职工提供服务的补偿或激励。

实务中，发行人制定的定向增发方案以及价格，往往是发行人、持股平台及外部投资者等多方面商讨博弈的结果。发行人同时向非关联方和员工持股计划定向增发股票，若发行价格与认购条件一致，不存在对员工的激励，可以不确认股权激励的相关费用。

**问题 2【持股平台预留部分的会计处理】：**持股平台中因预留而被代持的股份是否构成股份支付？

**案例：**发行人设立持股平台时，部分股份为未来引进人才而预留，暂时由发行人实际控制人 A 代为持有，实际并非对 A 的股权激励，A 认购该部分股份时，是否需要确认股份支付？还是待发行人实际确定激励对象 B 时，再根据 B 的受让价格及股份公允价值确认股份支付？

**分析：**根据中国证监会《首发若干问题解答（二）》：“通常情况下，解决股份代持等规范措施导致股份变动，家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为导致股权变动，资产重组、业务并购、持股方式转换、向老股东同比例配售新股等导致股权变动等，在有充分证据支持相关股份获取与发行人获得其服务无关的

情况下，一般无需作为股份支付处理。”因此，若存在充分证据（包括但不限于股份代持协议、相关会议纪要等）证明 A 在持股平台中持有份额的目的是为将来引进人才预留而代持，并非实际激励给 A 员工，A 初始认购该类股份时无需作为股份支付处理，预留股票期权应该在激励对象确定、股份支付的协议条款和条件达成一致并获得批准时确定为授予日，相对应的股份支付费用按授予日股权激励的公允价值确认。

#### （四）长期股权投资系列

**问题 1 【以股权向联营企业增资的会计处理】：**以子公司股权增资联营企业，如何确认子公司股权的资产处置收益？

**案例：**A 公司以全资子公司 100% 股权向联营企业 B 公司增资，并确认对子公司的股权处置收益。该子公司资产仅为四栋房产，并未开展实际的经营活动。

**分析：**根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 修订）》及其应用指南，投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，投出业务的公允价值与账面价值之差，全额计入当期损益；相反，如果投资方向联营、合营企业之间投出或出售资产不构成业务，则投出资产或出售资产所产生的损益中，按照应享有比例计算确定归属于投资方的部分不予确认。本案例中，A 公司以子公司股权向联营企业增资，需要判断所投出子公司包含的资产是否构成业务，按上述准则规定分别进行处理。对于所投出资产是否构成业务，应按《企业会

计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南、《企业会计准则解释第 13 号》有关业务的定义和指引进行判断。

本案例中，该子公司资产仅为四栋房产，并未开展实际的经营活 动，很可能不构成业务，因此，A 公司在对联营企业 B 公司采用权益法核算时，应将处置该子公司股权的收益中，按 A 公司持股比例计算的部分予以抵销。

**问题 2【收购完成后调整交易对价的会计处理】：**收购完成后调整交易对价，是否需要调整收购时的交易对价？

**案例：**2020 年 12 月，A 公司收购 S 公司 75% 股权，股权收购款合计 15 亿元。收购完成后，S 公司 2020 年业绩大幅下滑，导致业绩承诺无法达成。业绩下滑的主要原因是 S 公司主要客户信用状况恶化。考虑到 S 公司主要业务显著恶化，导致原股权收购协议的估值基础发生变化，实际经营业绩不能支撑收购时的估值。2021 年 10 月，A 公司与 S 公司原股东签署补充协议，将 S 公司股权收购对价 15 亿元调低至 10 亿元。上述补充协议经临时股东大会通过。根据上述补充协议，A 公司是否需要调整收购时的交易对价？

**分析：**根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南，非同一控制下企业合并中，购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；除前述情况以外，即购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现的情况，不应调整商誉金额，相关调整

计入当期损益。

本案例中，A 公司收购 S 公司后续交易对价的调整，主要由于 S 公司主要客户信用状况恶化进而导致 S 公司业绩无法实现，属于购买日不存在而购买日后开始出现的情况，因此，双方后续调整合并对价等条款，不应调整购买日所形成的商誉金额。在收购后双方重新商谈减少的收购对价，属于债务重组，应按债务重组规定确认债务重组损益，并考虑商誉是否需要减值。

### （五）合并财务报表系列

**问题 1 【丧失控制权时点的判断】：**出售子公司股权终止确认的时点如何判断？

**案例：**A 公司在 2020 年末向 B 公司出售全资子公司 100% 股权，截止 2020 年 12 月 31 日，B 公司已根据协议安排分期支付股权转让款，但累计支付比例低于 50%。子公司在 2020 年 12 月 31 日已完成了股东工商登记和董事会改选。

**分析：**现行企业会计准则未对丧失控制权的判断时点作出明确规定，但明确了企业合并中关于“购买日”的判断条件，在判断是否丧失控制权时可以参考上述“购买日”的判断条件。根据《企业会计准则第 20 号—企业合并》及其应用指南，同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：（一）企业合并合同或协议已获股东大会等通过；（二）企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准；（三）参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续；（四）合并方或购买方已支付了

合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；（五）合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。

本案例讨论的核心问题是，当一项交易已满足上述五项条件中的其他条件，但未满足“购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%）”的条件下，A 公司是否能够终止确认该股权投资，并全额确认处置股权相关投资收益。根据上述准则规定，考虑合并方或购买方是否已支付了合并价款的大部分，实质上需要考虑对方是否有能力、有计划支付股权转让款。本案例中，B 公司已支付的股权转让款是按合同约定的付款安排支付，且 A 公司分析了 B 公司的财务状况后认定其有能力、有计划支付剩余股权转让款，则可能可以在 2020 年末终止确认该股权投资，并全额确认处置股权相关投资收益。

**问题 2【拟破产重整子公司是否出表的会计处理】：**拟破产重整子公司是否不再纳入合并报表？

**案例：**2020 年 11 月，A 上市公司披露，持股 51%的控股子公司 B 因资不抵债，拟申请破产重整。2020 年末，该破产重整申请尚未被法院受理。A 上市公司 2020 年年报显示，其将 B 公司按照终止经营列报，相关资产保留在 A 公司合并报表范围内。

**分析：**关于破产重整子公司丧失控制的时点。大多数情况下，破产重整是公司在管理人的监管和帮助下，通过业务重整和债务调整，摆脱经营困难，重获经营能力，管理人并未接管并主导对



该公司的经营管理，不能简单以进入破产重整即认为丧失对子公司的控制。因此，2020 年末，A 公司仍然控制 B 公司，仍应将其纳入合并范围。**关于终止经营列报。**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》及其应用指南，符合终止经营定义的组成部分应当属于以下两种情况之一：

(1) 该组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售和结束使用（如关停或报废等）；(2) 该组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。本案例中，截至 2020 年末，B 公司尚未被处置，也不符合持有待售的条件，因而不符合终止经营的定义，不应作为终止经营列报。

#### （六）金融工具系列

**问题 1 【应收票据的分类与列报】：**不符合终止确认条件的应收票据是否可分类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，列报为应收款项融资？

**案例：**A 公司自 2019 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则，A 公司因其日常资金管理的需要将大部分承兑汇票进行背书转让或贴现，其中，部分应收票据不符合终止确认条件。A 公司管理承兑汇票的业务模式既以收取合同现金流量又以出售金融资产为目标，将应收票据重分类为以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产，列报为“应收款项融资”。

**分析：**对于不满足终止确认条件的应收票据是否可列报“应收款项融资”。实务中有两种观点，一种观点认为，预期不符合

终止确认的应收票据并未导致会计上的“出售”，因此不符合“既以收取合同现金流量又以出售金融资产为目标”的业务模式，不能重分类至“应收款项融资”。

另一种观点则认为，若将票据的分类以“是否终止确认”为判断标准，则可能导致与企业实际持有此类票据的业务模式不符。此类观点认为，根据现行企业会计准则，不能仅以应收票据是否预期符合终止确认条件对应收票据进行分类，应反映企业实际持有应收票据的业务模式。

**问题 2【结构性存款的分类】：**结构性存款应分类为以摊余成本计量的金融资产，还是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产？

**案例：**A 公司购买某款结构性产品，持有至到期。根据其产品说明书，该产品属于保本浮动型，并与 LIBOR 浮动利率挂钩。具体条款为，若 LIBOR 小于或等于 5%，则产品年化预期收益率为 4.65%，反之，产品年化预期收益率为 5.05%。

**分析：**企业管理金融资产的业务模式和合同现金流量特征是判断金融资产分类的判断标准。业务模式方面，公司购买结构性产品持有至到期，是以收取合同现金流量为目标。合同现金流量特征方面，关键是判断该产品的合同现金流量是否与基本借贷安排一致，即相关合同现金流仅为本金和以本金为基础偿付的利息。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》及其应用指南，如果合同现金流量特征仅对金融资产的合同现金流量构成极其微小的影响或者影响虽超过极其微小

的程度，但仅在极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件发生时才影响该工具的合同现金流量，那么该合同现金流量特征不影响金融资产的分类。

本案例中，如果企业根据 LIBOR 历史利率波动情况，无法直接得出“LIBOR 小于或等于 5%”属于“极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件”，则不应忽略该条款的影响。综上，若上述利率波动情况不属于“极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件”，则该结构性存款的收益包含以金融变量为基础的利息，不符合合同现金流量特征测试，应将该结构性存款整体分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

### 三、会计政策资讯

#### (一) PCAOB 发布新冠肺炎疫情期间的审计要点提醒

2020 年 12 月 2 日, PCAOB 发布《新冠肺炎疫情期间的职员观察和提醒》报告, 公布对中期财务信息审计情况的调查结果。该报告在 PCAOB 2020 年 4 月发布的《新冠肺炎疫情: 审计接近完成时的提醒》基础上, 进一步对新冠肺炎疫情期间的审计要点提醒进行了补充和延伸。

具体而言, **一是**注册会计师应根据新冠肺炎疫情对上市公司财务状况、盈利和现金流的影响, 及时重新评估已确定的重要性水平和可容忍的错报程度; **二是**关注新冠肺炎疫情对上市公司内部控制的影响, 如新冠肺炎疫情导致的休假、新技术和其他劳动力变化, 可能会影响企业某些内部固定流程、外部交易流程以及其他内部控制的有效性; **三是**应着重了解上市公司会计估计的具体程序, 包括使用的方法、数据和假设, 以及采用第三方经验的程度等, 在新冠肺炎疫情影响下, 基于过去经验和管理层预期的假设可能不能准确反映当前的市场信息或预期的未来情况和事件; **四是**适时调整项目组成员的构成和分工, 必要时增加资深或有经验的成员参与执行、评价企业会计估计相关程序的有效性, 以应对新冠肺炎疫情对审计工作的影响; **五是**严格遵守 PCAOB 和 SEC 相关规则对审计师独立性的要求。

## （二）财政部发布第三批三个收入准则应用案例

2020 年 12 月 11 日，财政部会计司发布第三批三个收入准则应用案例，分别为：收入准则应用案例——基于客户销售额的可变对价，收入准则应用案例——合同变更与可变对价的判断，收入准则应用案例——主要责任人和代理人的判断。

## （三）沪深交易所发布“退市新规”

2020 年 12 月 14 日，为贯彻落实中央深改委审议通过的《健全上市公司退市机制实施方案》，进一步完善市场化、常态化退出机制，净化资本市场生态，保护投资者合法权益，按照中国证监会统一部署，上海证券交易所修订了《上海证券交易所股票上市规则》《上海证券交易所科创板股票上市规则》涉及退市制度的相关内容及相关退市配套规则，深圳证券交易所修订了《深圳证券交易所股票上市规则》《深圳证券交易所创业板股票上市规则》《深圳证券交易所交易规则》《深圳证券交易所退市公司重新上市实施办法》。

本次修订对于 4 类强制退市指标均有完善：一是财务类指标方面，取消了原来单一的净利润、营业收入指标，新增扣非前后净利润为负且营业收入低于人民币 1 亿元的组合财务指标，同时对实施退市风险警示后的下一年度财务指标进行交叉适用。二是交易类指标方面，将原来的面值退市指标修改为“1 元退市”指标，同时新增“连续 20 个交易日在本所的每日股票收盘总市值均低于人民币 3 亿元”的市值指标。三是规范类指标方面，新增

信息披露、规范运作存在重大缺陷且拒不改正和半数以上董事对于半年报或年报不保真两类情形，并细化具体标准。四是重大违法类指标方面，在原来信息披露重大违法退市子类型的基础上，进一步明确财务造假退市判定标准。

（四）中注协印发《中国注册会计师职业道德守则（2020）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2020）》

2020 年 12 月 17 日，为了顺应经济社会发展对注册会计师诚信和职业道德水平提出的更高要求，规范中国注册会计师协会会员的职业行为，进一步提高职业道德水平，维护职业形象，保持与国际职业会计师道德守则的持续动态趋同，中注协对《中国注册会计师职业道德守则（2009）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2009）》进行了全面修订。其中，修订后的《中国注册会计师职业道德守则（2020）》具体包括《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》《中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第 5 号——其他鉴证业务对独立性的要求》。



# 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

## 上海证券交易所 会计监管动态

2021 年第 2 期（总第 2 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 关于营业收入扣除事项的相关问题解答	2
(二) 年报审计重点关注事项	4
❖ 典型案例研究	5
(一) 收入系列	5
可变对价的会计处理	5
(二) 研发支出系列	7
调研服务费的会计处理	7
(三) 股份支付系列	8
向员工以外人员授予股份的会计处理	8
集团内股份支付的会计处理	9
(四) 合并财务报表系列	10
一致行动协议的会计处理	10
一票否决权的会计处理	12
(五) 金融工具系列	13
附回购义务股权投资的会计处理	13
附回售权优先股的会计处理	14
金融资产应收利息的会计处理	15
(六) 其他	16
违规担保合同预计负债转回的会计处理	16
❖ 会计政策资讯	18

## 一、沪市会计监管通讯

### （一）退市新规中营业收入具体扣除事项

近期，本所向上市公司和会计师事务所发布了《关于落实退市新规中营业收入扣除相关事项的通知》，明确了退市新规中营业收入指标的具体扣除事项。结合会计师事务所近期就相关扣除事项提出的问题，作出如下解答，供会计师事务所执业参考。

#### 1. “正常经营业务之外的其他业务收入”与《企业会计准则》中其他业务收入的关系？

“正常经营业务之外的其他业务收入”参考了《企业会计准则第 14 号—收入》应用指南中其他业务收入列举的事项。例如，工业企业对外出售不需用的原材料产生的收入，属于其他业务收入；新药研发企业，授权他人使用研发药品的专利产生的收入属于公司正常经营业务产生的收入。

年审会计师专项核查时，应重点关注以下两方面问题：一是应结合公司行业模式、自身经营特点判断是否属于“正常经营业务之外的其他业务收入”，此类扣除收入并不直接与“其他业务收入”会计科目对应，在“主营业务收入”会计科目核算的内容也可能需扣除。二是不应简单根据企业营业执照登记的经营范围对“正常经营业务之外的其他业务收入”进行判定，应根据公司的主营业务情况和业务模式进行判断。



## 2. 新增的贸易具体扣除标准是什么？

对于新增的贸易，需要判断是否能够形成稳定的业务模式。例如，某生产制造企业，长期稳定的业务模式是生产、销售商品，今年突击新增贸易业务，与前述业务模式明显不符，新增的贸易难以形成稳定的业务模式，应当将新增的贸易收入予以扣除。再例如，某大宗商品贸易商，当年新增水果贸易，由于大宗商品贸易和水果贸易在供应商、客户等方面均存在较大差异，难以形成稳定业务模式，也应当予以扣除。年审会计师专项核查时，应当结合是否能形成稳定业务模式谨慎判断当年新增的贸易业务是否扣除，关注事项包括（但不限于）以下方面：①当年新增的贸易是否能够形成稳定业务模式，是否与公司发展战略相符；②当年新增贸易的主要供应商和客户情况，各方是否具有关联关系或其他利益关系，贸易业务是否具有商业合理性。

## 3. 主营业务范围是基于合并报表还是子公司个别报表进行判断？

上市公司合并报表一般包括多个子公司，每个子公司的主营业务可能存在一定的差异，例如上市公司以生产和销售商品为主，但某子公司持有金融牌照从事常规性金融业务。对于纳入合并范围的各个子公司而言，子公司的收入可能均属于其各自的主营业务收入，但在合并财务报表层面，某些子公司的业务收入不属于合并报表层面的主营业务。在计算退市指标时，应从合并报表的角度进行判断，而不应根据子公司的经营业务来认定主营业务。

#### 4. 营业收入的扣除标准与非经常性损益认定是否需要一致？

上市公司在判断是否触及营业收入相关财务类退市指标时，应当按照《关于落实退市新规中营业收入扣除相关事项的通知》的要求进行扣除。非经常性损益的认定则参照中国证监会《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》的规定执行。

### （二）年报审计重点关注事项

近期，我所已开展年报审核工作，在会计准则适用、审计质量和审计意见方面发现如下问题。一是会计准则适用方面，存在应收票据和应收款项融资分类不恰当、一审败诉后不计提预计负债、资产负债表日后调整事项和非调整事项未准确区分、未将符合规定的结构性存款作为交易性金融资产核算等问题。二是审计质量方面，存在审计程序执行不到位的情况；例如公司客户和供应商存在明显关联关系的情况下，年审会计师仅核查了公司与客户、公司与供应商的关联关系，未核查客户和供应商之间的关联关系。三是审计意见方面，存在上期导致保留意见的事项未消除的情况下，本期审计意见变为带强调事项段的无保留意见，以及未按照审计类监管适用指引的要求披露重要性水平的情形。

年审会计师应当根据会计准则和审计准则的相关规定，以及证监会近期发布的会计、审计和评估相关监管规则适用指引，保持高度的职业谨慎，做好年报审计工作。

## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题 1【可变对价的会计处理】：**利润分成销售模式下可变对价如何确认？

**案例：**A 公司的某产品主要由 B 经销商销售，采用买断式经销方式，产品在 B 经销商的各渠道中实现最终销售。相关产品运送到 B 经销商指定仓库并验收后，B 经销商对相关商品拥有在全部渠道的销售和处置权，且与产品损毁灭失相关的风险由 B 经销商承担。对于 B 经销商未实现对外销售的产品，不可退货。B 经销商向 A 公司支付的货款由两部分组成：其一为必须支付部分，按 A 公司产品成本计量；其二为可变部分，如 B 经销商实现最终销售时的销售价格高于 A 公司产品成本，则毛利部分双方按 5:5 分成。B 经销商实现最终销售时向 A 公司出具货款结算单，并在收到 A 公司开具的发票后支付货款。该利润分成销售模式下可变对价如何确认？

**分析：**新收入准则下，该利润分成销售模式下，收入确认主要包含以下关注要点：

**一是控制权转移时点的判断。**本案例中，A 公司销售产品给 B 经销商，属于在某一时点履行的履约义务，A 公司应当在 B 经销商取得相关商品控制权时点确认收入。主要理由如下：A 公司发货至 B 经销商指定仓库并通过 B 经销商验收，之后不可退货，表明产品已被 B 经销商所接受；B 经销商验收后，拥有对相关商品在全部渠道的销售和处置权，且与商品相关损毁灭失的风险由其承担，表明商品所有权上的主要风险及报酬已经转移给 B 经销

商；无论是否实现最终销售，B经销商均需支付按产品成本计量的货款，表明B经销商在接受产品后负有现时付款义务。综上所述，当A公司发货至B经销商指定仓库并通过验收时点，即为B经销商取得相关商品控制权时点，A公司在该时点确认收入。

**二是可变对价的判断。**在该利润分成销售模式下，交易价格由两部分组成，其中，利润分成部分将根据产品是否实现最终销售后的毛利确定，这部分交易对价金额将根据未来或有事项的发生来确定，属于可变对价。

**三是可变对价的计量。**合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。在对可变对价进行估计时，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，考虑能够合理获得的所有信息（包括历史信息、当前信息以及预测信息），并且在合理的数量范围内估计各种可能发生的对价金额以及概率。同时，还应当考虑可变对价计入交易价格的限制要求，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

A公司根据历史交易信息、当前市场情况、历史毛利水平等因素，并考虑上述关于“可变对价估计限制”的规定，在收入确认时点对这部分可变对价进行合理估计。

综上，本案例中，A公司发货至B经销商指定仓库并通过验收时点，A公司确认收入，金额包括以产品成本计量的部分，以及利润分成最佳估计数的部分。

## （二）研发支出系列

**问题 2【调研服务费的会计处理】：**由 CSO 机构（合同销售组织 Contract Sales Organization）提供的调研服务费能否归集为研发费用？

某生物医药公司 A 聘请某提供市场服务的 CSO 公司进行新产品调研。该公司的调研服务费由五个具体研发项目构成，公司研发项目流程涉及基础研究和调研分析，项目立项前需基于项目的背景、目标和临床需求调研及信息收集等对研发项目的可行性和必要性进行评审审批，最后完成研发项目的立项。CSO 公司为 A 公司提供的服务主要系基于 CSO 公司与医院保持的良好合作关系，通过收集患者的需求和市场上同类产品的优劣势等信息，开展新产品调研。A 公司将支付给 CSO 公司的调研服务费计入研发费用。由 CSO 机构提供的调研服务费是否可归集为研发费用？

**分析：**本案例中，调研服务费是否能归集研发费用，需要关注调研服务费是否用于公司研发活动。根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南，其定义的研究开发项目的研究阶段是探索性的，是为了进一步开发活动进行资料及相关方面的准备，比如，意在获取知识而进行的活动，研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择。而《高新技术企业认定管理工作指引》提及的研究开发活动是指，为获得科学与技术（不包括社会科学、艺术或人文学）新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、产品（服务）、工艺而持续进行的具有明确目标的活动。A 公司的调研服务费由五个具体研发项目构成，公

司研发项目流程涉及基础研究和调研分析，项目立项前需基于项目的背景、目标和临床需求调研及信息收集等对研发项目的可行性和必要性进行评审审批，最后完成研发项目的立项。医疗行业的研发立项或是基于公司发展需求，或是基于客户需求反馈，或是跟踪国内外前沿，结合前几种方向作为立项来源并结合临床需求对产品技术创新性、排他性、独占性、领先性等多方面进行调研。若 CSO 公司提供的调研工作是 A 公司研发流程中立项前或者立项阶段的重要组成部分，作为研发流程的一部分，调研工作产生的相关费用可计入研发费用。

### （三）股份支付系列

**问题 3【向员工以外人员授予股份的会计处理】：**向员工以外的其他方（如**内部资料**供应商、客户等）授予股份是否构成股份支付？

**案例：**A 公司的主要客户在 A 公司增资扩股时认购了部分股份，入股价格与同期外部投资者一致，A 公司与该客户的销售业务的价格公允，合同条款处于正常商业范围内。上述情况下，A 公司是否需要**内部资料**对授予客户的股份确认相关的股份支付费用？

**分析：**根据准则规定，股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。根据《证监会首发业务若干问题解答》，对于报告期内发行人向职工（含持股平台）、客户、供应商等新增股份，以及主要股东及其关联方向职工（含持股平台）、客户、供应商等转让股份，均应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。因此向公司提供服务的客户、供应商等皆属于股份支

付规范的范围内。此时需充分关注其他方获取公司股份的交易价格是否公允，以及其他方与公司之间的交易是否公允。本案例中，若A公司与客户的日常销售价格公允、客户在日常业务中未向A公司提供额外的服务，且客户入股属于自主市场商业行为、入股价格公允，则A公司不需要确认股份支付费用；若客户入股价格低于公司股份的公允价值，则A公司需要确认相应的股份支付费用。

**问题 4【集团内股份支付的会计处理】：**子公司对母公司及母公司下属其他子公司员工进行股权激励如何进行会计处理？

**案例：**集团内某子公司A向集团内某一员工持股平台发行10,000万份限制性股票，其中A公司自身员工作为激励对象获取股份4,000万股，剩余股份由A的母公司及其下属其他子公司（即A公司兄弟公司）员工获取。在集团合并财务报表层面，对于A公司、母公司及其下属其他子公司需承担的股份支付费用合并计算，计入相关费用及资本公积。在A公司个别财务报表层面，A对于自身员工作为激励对象获取的限制性股票公允价值超出员工认购价格的金额确认相应的股权激励费用。对于母公司及其他下属子公司员工获取的股份，A公司未确认相关的股份支付费用。母公司及其他下属子公司员工入股时公允价值与入股成本之间的差额，已由各公司将资金划入A公司，并计入A公司资本公积。A公司层面是否需要授予母公司及其他下属子公司的员工的股份确认股份支付费用？

**分析：**根据证监会发布的《会计监管规则适用指引——会计类第1号》，股份支付始终强调“谁受益，谁确认费用”的原则，

即股份支付的核心是对向公司提供服务的职工的激励或补偿。

因此，本案例的关键在于判断母公司及其下属其他子公司员工是否为 A 公司提供服务。若母公司及其下属子公司员工并未对子公司提供服务，则不符合股份支付“谁受益，谁确认费用”的基本原则，因此 A 公司仅确认自身员工相关的股份支付费用，不确认母公司及其兄弟公司层面的股份支付费用具有合理性。若集团内母公司及其他子公司员工为 A 公司提供服务，且入股价格低于公允价值，则 A 公司层面需按照入股价格和公允价值的差额确认相应股份支付费用。该情况下还需按照员工为 A 公司和集团内其他公司服务的贡献程度，将相关费用在集团内各公司之间分摊。

此外，从投资者保护的角度，本案例中需关注母公司及其他下属子公司员工入股时，公允价值与入股成本之间的差额是否导致 A 公司股东利益受损，是否需要由集团内其他主体将资金划入 A 公司补足差额部分。

#### （四）合并财务报表系列

**问题 5【一致行动协议的会计处理】：**公司能否基于一致行动协议变更合并报表范围？

**案例：**A 公司及其控股股东 B 公司分别持有 C 公司的股权，A 公司能够对 C 公司施加重大影响，B 公司能够对 C 公司实施控制。201X 年，A 公司和 B 公司签订一致行动协议，B 公司委托 A 公司行使表决权，明确将表决权不可撤销地全权委托 A 公司行使，该委托不受时间限制，并将其指派的董事改由 A 公司指派，A 公司承担的 C 公司的可变回报和风险未发生变化。A 公司取得了 C 公司半数以上表决权和半数以上董事席位，能否将 C 公司纳入合



并报表范围？

**分析：**投资方能否将被投资方纳入合并报表范围，应根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》关于控制的定义和原则，基于被投资方权利和可变回报相关的所有事实和情况进行判断。一般而言，在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位享有控制作出不同的会计判断。

本案例中，B 公司将表决权委托 A 公司行使，基于双方存在特殊的关联关系，一是应重点关注变更表决权的商业合理性。例如，是否发生新的事项导致 B 公司无法继续行使表决权。在考虑商业合理性时，还应结合变更表决权的财务影响考虑 A 公司是否存在通过变更合并报表范围以达到某种经济后果的动机。二是应关注权力是否实质性移交。例如，B 公司将其指派的董事改由 A 公司指派，是否仅是董事身份由原代表 B 公司变为代表 A 公司，而实际派出董事未发生变化；A 公司向 C 公司派出的董事及管理人员与 B 公司向 A 公司派出的人员是否存在重合；在公司现有的治理结构下权力移交是否能够得到贯彻落实。三是应关注 A 公司面临的可变回报和风险是否足以表明其为主要责任人。A 公司虽然可以行使 C 公司多数表决权，但其承担的 C 公司的可变回报和风险未发生变化，与其可行使的表决权无法匹配。若其面临的可变回报和风险不足以表明其为主要责任人，那么 A 公司只是作为控股股东 B 公司的代理人代为行使表决权，不应将 C 公司纳入合并报表范围。

**问题 6【一票否决权的会计处理】：**公司能否基于一票否决权将被投资方出表？

**案例：**A 公司与外部投资者 B 共同投资设立 Z 公司，对 Z 公司的持股比例分别为 80%和 20%，A 公司将 Z 公司自设立之日起纳入合并范围。201X 年，Z 公司引入了 C 和 D 两名新投资者。增资完成后，A、B、C、D 对 Z 的持股比例分别为 64%、16%、10%和 10%，Z 公司董事会由 7 名董事组成，A 公司委派 4 名董事，B、C、D 各委派一名董事。根据 Z 公司章程，B、C、D 在 Z 公司股东会和董事会表决中对 Z 公司经营和财务活动等重要事项享有一票否决权。A 公司与 B、C、D 不存在关联关系，A 公司没有对 B、C、D 提供保证收回投资及最低收益率的承诺。A 公司能否继续将 Z 公司纳入合并报表范围？

**分析：**增资完成后，A 公司仍持有 Z 公司半数以上表决权和半数以上董事会席位，但 B、C、D 对 Z 公司股东会和董事会表决事项享有一票否决权，当一票否决权不仅仅是保护性权利时，B、C、D 拥有的权利可能导致 A 公司不能控制 Z 公司。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。B、C、D 在决策 Z 公司相关活动的权力机构中拥有一票否决权，对 Z 公司经营和财务活动等重要事项享有否决权，该项权利不属于只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使的保护性权利，属于在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行的实质性权利。因此，B、C、D 拥

有对于 Z 公司的实质性权利，A 公司无法单方面主导 Z 公司的相关活动，不应再将其纳入合并报表范围。

### （五）金融工具系列

**问题 7【附回购义务股权投资的会计处理】：**回购义务是否应确认金融负债？

**案例：**A 公司为外商独资企业，与具有国资背景的 B 公司共同投资设立 C 公司，持股比例分别为 70%和 30%。A 公司将 C 公司纳入合并报表范围。根据合同约定，B 公司出资的资本金，从资本金到账后第 5 年开始，由 A 公司按 40%、30%、30%的比例分三次在连续三年内完成全部回购，回购价格为实际投入的资本金加固定收益。届时若因境外相关法律法规限制，A 公司不能在境内独资经营，则 A 公司可以选择由 B 公司继续持有 C 公司合计 12%的股份。A 公司在合并报表层面应当如何对该回购义务进行会计处理？

**分析：**本案例中，B 公司持有 C 公司的 30%股权，A 公司需要按照本金加收益的方式逐步回购。对于 A 公司无法选择不回购的 18%部分股权，A 公司无法避免交付现金的义务，需作为一项金融负债处理。

但对于 B 公司持有 C 公司另外 12%的股权，合同约定若在回购时受到法律法规的限制，则 A 公司可以选择不回购该部分股权，该法律法规的限制属于或有结算事项。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017 年修订）及其应用指南，如果当

该或有结算事项“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”时，在对金融工具分类时，不需要考虑这些或有结算事项。本案例中，境外法律法规可能会根据政治经济环境的不同，随时修订境外投资要求，不属于“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”的情况，A 公司在对金融工具分类时需要考虑境外相关法律法规限制的影响。而且 A 公司不能控制法律法规的修订，A 公司不能无条件地避免对该部分 12% 股权的现金结算义务。综上所述，A 公司应当将对 B 公司持有的 C 公司 30% 股权的回购义务作为一项金融负债处理。

**问题 8【可赎回优先股的会计处理】：**公司能否将持有的其他公司发行的可赎回优先股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？

**案例：**A 公司持有 B 公司发行的可赎回优先股 1,000,000 股。若 B 公司的控制权发生变动或者 B 公司普通股不再公开上市，A 公司有权要求 B 公司赎回全部或部分优先股。A 公司能否将该可赎回优先股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？

**分析：**根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年修订）及其应用指南，企业可以将非交易性权益工具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，并作为其他权益工具投资列报。此处的权益工具是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中权益工具定义的工具。

本案例中，A 公司在 B 公司的控制权发生变动或者 B 公司普通股不再公开上市时有权要求 B 公司赎回全部或部分优先股，这些事项不受 B 公司控制，属于或有结算事项。同时，这些事项的发生并非“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》关于附有或有结算条款的金融工具的有关规定，由于 B 公司不能无条件地避免其赎回优先股的义务，该优先股应分类为金融负债。因此，从投资方 A 公司的角度，不符合将其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的条件。

**问题 9【金融资产应收利息的会计处理】：**以摊余成本计量的金融资产应收利息如何进行会计处理？

**案例：**A 公司持有一项以摊余成本计量的金融资产，投资金额 10,000 万元，票面利率 5%，实际利率 4%，该项投资结息日为每月 21 日。20X1 年 12 月 31 日，A 公司将 12 月 21 日至 12 月 31 日按票面利率计算的利息收入计入“其他应收款——应收利息”。A 公司将未到期的利息收入计入应收利息的会计处理是否正确？

**分析：**根据财政部 2019 年 4 月 30 日发布的《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）相关规定，资产负债表中“其他应收款——应收利息”项目仅反映相关金融工具已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。该案例中，A 公司持有的金融资产以摊余成

本计量，应以实际利率计算各期利息收入，并调整该金融资产账面价值，不应以票面利率计算未到结息日的利息并计入“其他应收款——应收利息”项目。

## （六）其他

**问题 10【违规担保合同预计负债转回的会计处理】：**相关预计负债能否以资产负债表日后法院裁定批准重整计划为由进行转回？

**案例：**A 公司存在对控股股东 B 公司的违规担保，截至 20X2 年末 B 公司对相关违规担保已计提预计负债 30 亿元。20X3 年 1 月，B 公司因资不抵债向法院申请破产重整并被受理，20X3 年 12 月，B 公司向法院提交《重整计划草案》。20X4 年 1 月，法院批准重整计划草案，在该草案中 B 公司对其所负债务 100% 清偿。20X3 年资产负债表日，A 公司拟将 20X4 年 1 月法院批准重整计划草案视为资产负债表日后调整事项，据此全额冲回前期计提的大额预计负债并确认损益。

**分析：**《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》规定：“资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或者进一步证据的事项”。中国证监会《监管规则适用指引——会计类 1 号》明确对于上市公司在报告期资产负债表日已经存在的债务，在其资产负债表日后期间与债权人达成的债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项，不能据以调整报告期资产、负债项目的确认和计量。

第一，本例中法院在受理批准 B 公司重整计划草案后，于 20X3 年 12 月 31 日，A 公司仍然无法可靠判断重整协议能否通过裁定、重整债务的清偿能否顺利实施。法院裁定批准重整计划发生在资产负债表日后，而非资产负债表日已经存在的情况，因此资产负债表日后法院裁定批准重整计划不属于期后调整事项；第二，根据《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》第八章 8-02，债务重组协议明确规定了偿债条件的，在相关债务未按规定偿付之前，相关金融负债不满足终止确认条件，本例中 B 公司并未履行重整计划相关的偿债约定，例如现金偿付、股权划转、债权划转等，因此 A 公司关于预计负债的现时义务并未解除，不应当全额冲回前期计提的预计负债并确认损益。

## 内部资料

### 三、会计政策资讯

#### （一）中注协印发《中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》

2021 年 2 月 2 日,为指导注册会计师更好地运用审计准则,解决实施中可能遇到的实务问题,中注协制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》。

本问题解答旨在帮助注册会计师结合被审计单位和审计业务的具体情况,发表恰当类型的非无保留意见。问题解答共涉及六个问题,主要针对注册会计师如何根据相关事项的性质及影响的重大性和广泛性确定恰当的非无保留意见类型,以及如何在审计报告中披露导致发表非无保留意见的相关事项。问题解答解释了“重大”和“具有广泛性”的含义和判断标准,针对如何区分“存在重大错报”和“无法获取充分、适当的审计证据”这一实务难点作出具体指导。此外,问题解答还明确了注册会计师如何考虑导致上期财务报表发表非无保留意见的事项对本期财务报表和审计意见的影响。

#### （二）证监会通报 2020 年审计与评估机构检查处理情况

2021 年 2 月 19 日,证监会通报 2020 年审计与评估机构检查处理情况。检查发现,在机构管理方面,普遍存在内部管控不完善,总部对分支机构的一体化管理不到位,质量控制体系和独立性管理有缺陷,分级复核形式化,或有收费时有发生等通病。



在审计执业方面，除常见的函证、监盘、分析程序、审计抽样、截止性测试、关联方审计等基础程序执行不到位外，缺乏执业怀疑、对重大异常情况和重要审计证据中的异常迹象未保持合理关注、未采取进一步应对措施的问题比较突出。在评估执业方面，收益法评估中对营业收入及其增长率、毛利率、折现率等主要参数预测依据不充分，未恰当说明预测趋势与历史业绩和现实经营状况、行业状况存在较大差异的合理性和可持续性等问题依然突出。

根据本次全面检查及专项检查情况，拟对 8 家次审计机构及 28 人次注册会计师、6 家次评估机构及 27 人次资产评估师、6 名违法买卖股票的执业人员采取出具警示函的行政监管措施并记入诚信档案，同时对部分涉嫌违法违规的问题线索移交稽查处理。各证监局根据检查情况对 105 家次审计机构及 225 人次注册会计师、22 家次评估机构及 47 人次资产评估师分别采取了出具警示函、监管谈话等行政监管措施并记入诚信档案。

### （三）财政部会计司发布 2021 年第一期企业会计准则实施问答

2021 年 3 月 2 日，财政部会计司发布 2021 年第一期企业会计准则实施问答 20 个，内容涉及金融工具(11 个)、租赁(4 个)，股份支付(1 个)、债务重组(3 个)和外币折算(1 个)。

金融工具准则实施问答主要包括新冠疫情下预期信用损失法的重点关注问题、评估确定管理金融资产的业务模式的考虑层面、企业支付永续债利息的会计处理是否与税务处理一致以及判

断某项投资的会计处理适用准则等；租赁准则实施问答主要包括出租人在承租人在新冠肺炎疫情期间欠付租金时的会计处理、承租人在租赁合同变更导致租赁期缩短至 1 年以内的会计处理以及特定情形下对租赁负债进行初始计量和后续计量等；债务重组准则实施问答主要包括债务人能否在债务重组合同签署时确认债务重组损益、债务人以存货清偿债务方式进行的债务重组的会计处理以及判断所进行的债务重组是否属于债转股。

以上问答对实务中常见的会计问题进行了详细的说明，有助于指引和规范实务界对相关会计处理的有效、一致执行。

#### （四）证监会发布《监管规则适用指引——审计类第 1 号》

2021 年 3 月 9 日，证监会结合证券审计业务特点及资本市场监管需求，就注册会计师对上市公司财务报表发表非标准审计意见作出规范，发布《监管规则适用指引——审计类 1 号》。

该指引对非标准审计意见中错报与受限、重大性、广泛性、持续经营存在重大不确定性以及信息披露相关的准则规定和执业问题进行了列举，并提出了相应的监管要求。该指引对注册会计师在上市公司财务报表审计中发表非标准审计意见进行了规范，督促注册会计师规范执业，助力提高上市公司财务信息披露质量。

#### （五）证监会发布修订后的《上市公司信息披露管理办法》

2021 年 3 月 19 日，证监会发布修订的《上市公司信息披露管理办法》(以下简称《信披办法》)，自 2021 年 5 月 1 日起施行。

《信披办法》除不再保留原来的“招股说明书、募集说明书与上市公告书”一章外，本次修改总体保持了《信披办法》原有的框架结构。修订的主要内容包括：一是完善信息披露基本要求，新增简明清晰、通俗易懂原则，完善公平披露制度，细化自愿披露的规范要求，降低信息披露成本，明确信息披露义务人的范围等；二是完善定期报告制度，明确定期报告包括年度报告和半年度报告，针对性完善上市公司董监高异议声明制度，要求董事、监事无法保证定期报告内容的真实性、准确性、完整性或者有争议的，应当在董事会或者监事会审议、审核定期报告时投反对票或者弃权票；三是细化临时报告要求，补充完善重大事件的情形，完善上市公司重大事项披露时点，明确董事、监事或者高级管理人员知悉该重大事件发生时，上市公司即触发披露义务；四是完善信息披露事务管理制度，增加上市公司应当建立内幕信息知情人登记管理制度的要求，新增上市公司应当制定董监高对外发布信息的行为规范要求；五是进一步提升监管执法效能，完善监督管理措施类型，针对滥用异议声明制度专门设置法律责任。此外，还根据新《证券法》的相关规定，对个别文字表述作了调整。

修订后的《信披办法》于 5 月 1 日起施行，上市公司 2020 年年度报告和 2021 年第一季度报告的编制和披露继续适用修订前的《信披办法》。下一步，证监会将指导沪深证券交易所在业务规则层面做好季度报告制度安排，充分保障投资者的知情权。



# 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

2021 年第 3 期（总第 3 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 年报审阅发现主要会计问题	2
新收入准则执行问题	2
金融工具和合并准则执行问题	2
其他准则执行问题	3
(二) 年报审阅发现审计意见问题	4
审计机构出具审计意见不审慎	4
非标审计意见信息披露不规范	4
(三) 审计机构存在的执业问题	5
审计程序执行不到位	5
项目质量复核有效性不足	6
审计底稿归档及索引不规范	6
❖ 典型案例研究	7
(一) 收入系列	7
定制模具并销售产品的会计处理	7
(二) 研发支出系列	11
医药企业对照药的会计处理	11
(三) 股份支付系列	11
以IPO上市作为可行权条件的会计处理	11
红筹企业股权下翻的会计处理	14
(四) 合并财务报表系列	15
集团内部交易所得税的会计处理	15
(五) 长期股权投资系列	16
与联营企业交易内部抵销的会计处理	16
(六) 其他	18
持有待售资产的划分条件	18
❖ 会计政策资讯	20

## 一、沪市会计监管通讯

2020年年报期间,我所在对上市公司年报进行审核的同时,针对高风险公司的审计机构,采取了约谈、发函、调阅审计底稿等多种方式进行监管。本期沪市会计监管通讯主要向行业传递年报监管过程中发现的主要会计和审计问题,以及审计机构底稿调阅和检查过程中发现的共性问题,供会计师事务所执业参考。

### (一) 年报审阅发现主要会计问题

#### 1. 新收入准则执行问题

一是运输费用,部分公司错误地将商品控制权转移之前发生的、与履约合同相关的运输费用计入销售费用,未将运输费用计入营业成本。二是合同负债,例如,错误地将因销售商品提前收到的款项作为预收款项核算,未列报为合同负债;错误地将预收货款中包含的增值税销项税额计入合同负债,未在其他流动负债或其他非流动负债中列示。三是可变对价,部分公司产品实际售价小于暂定价格时,未将差价部分冲减当期收入和应收账款,而简单地对应收账款计提信用减值损失;部分公司在新收入准则下仍将现金折扣计入财务费用,未将其作为可变对价进行会计处理。四是首次执行问题,部分公司在业务未发生变化的情况下,在首次执行新收入准则时调整了收入确认时点,混淆了会计政策变更和会计差错更正。

#### 2. 金融工具和合并准则执行问题

金融工具方面，一是结构性存款的分类不正确，部分公司仍未将符合银保监会结构性存款定义的资产计入“交易性金融资产”；二是权益工具投资的公允价值计量不准确，例如，在被投资方报告期内进行了多轮融资，估值发生较大变化的情况下，仍以权益工具的初始投资成本作为公允价值进行后续计量。三是错误地将不符合终止确认条件的应收票据贴现利息计入投资收益。

企业合并和合并财务报表方面，一是未恰当处理购买日子公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间的差异，未确认相关递延所得税资产或递延所得税负债；二是在资产组产生现金流方式未改变，仅调整管理层架构的情况下，不恰当变更商誉资产组。

### 3. 其他准则执行问题

一是预计负债，在上市公司被起诉，且一审败诉要求其赔偿的情况下，公司仍以继续上诉为由不计提或不足额计提预计负债。二是债务重组，部分公司在签订债务重组协议后即确认债务重组收益，一般而言债务重组执行时间较长且执行结果存在重大不确定性，上述做法存在提前确认债务重组收益的问题。三是开发支出，对于不再推进或无法继续推进的研究项目，未对开发支出计提资产减值，而是简单地将原计入开发支出的累计金额转入当期费用。四是股份支付，部分公司授予员工限制性股票，在员工认缴时未确认限制性股票的回购义务，未就回购义务确认负债。

此外，非经常性损益的认定方面，部分公司错误地将持有长期股权投资产生的投资收益作为非经常性损益列报，以及错误地将单项计提的应收账款坏账准备转回认定为经常性损益。

## （二）年报审阅发现审计意见问题

### 1. 审计机构出具审计意见不审慎

一是对于明显重大的错报，涉嫌以无保留审计意见代替非无保留审计意见。例如，某上市公司 2020 年报被出具了带强调事项段的无保留意见，强调事项段的内容之一是公司存在违规担保。监管发现，公司对违规担保计提了预计负债，但计提金额明显低于法院判决应支付的金额。2020 年期末，公司净资产仅 3000 万元，公司可能存在为避免因净资产为负被实施退市风险警示，而少计提预计负债的动机。注册会计师未充分识别上述问题，出具的审计意见是否恰当存疑。

二是对于多个重大事项或单个重大事项对财务报表影响广泛的情况下，仅出具保留意见。例如，某上市公司，其保留意见涉及应收账款、资金占用、在建工程、固定资产、存货等多个会计科目，涉及金额占总资产比例超过 50%，但注册会计师认为相应事项影响不具有“广泛性”，涉嫌以保留意见代替无法表示意见或否定意见。再如，某上市公司，因会计师无法获取充分、适当的审计证据证实其他应收款的可收回性，被年审会计师出具了保留意见。其他应收款占公司总资产比例超过 60%，对财务报表的影响广泛，会计师仅出具保留意见的合理性存疑。

### 2. 非标审计意见信息披露不规范

2021 年 3 月 9 日，证监会发布《监管规则适用指引——审计类第 1 号》，对非标审计意见的信息披露提出了明确要求。年报监管发现，部分注册会计师出具的非标审计意见未严格按照前

述指引要求进行信息披露。

一是注册会计师在审计“受限”的情况下，未按指引要求在审计报告和非标审计意见专项说明中披露受限的具体情况、影响金额等。例如某上市公司，因注册会计师无法获取充分、适当审计证据确定存货盘亏事项对财务报表的影响，出具了无法表示意见，但在审计报告和专项说明中未按照监管规则适用指引的要求说明应获取何种审计证据消除“受限”情形。

二是注册会计师未在非标审计专项说明中披露重要性水平及广泛性的判断过程。例如某上市公司，因无形资产探矿权存在不确定性被出具保留意见，但并未披露重要性水平，量化说明保留意见事项对财务报表的影响。又如某上市公司，注册会计师无法确认应收款项真实性、预计负债计提准确性，出具了无法表示意见，但在非标意见专项说明中未披露广泛性的判断过程及依据。

三是在公司本期审计意见转为标准无保留意见的情况下，注册会计师未额外出具专项说明，披露上期非标事项消除的具体情况。2020年年报，有20余家公司未披露前期非标事项在本期的消除及变化情况。

### （三）审计机构存在的执业问题

近期，我所针对高风险公司，开展了审计机构工作底稿调阅及现场检查工作，发现审计机构主要存在如下执业问题。

#### 1. 审计程序执行不到位

例如，某审计项目注册会计师在执行审计程序过程中发现较多收入截止性问题，与被审计单位沟通后进行了会计差错更正。



注册会计师未考虑将上述抽样错报推算至总体错报或扩大抽样样本，也未评价公司是否可能存在内部控制缺陷。又如，某上市公司对其存货采用编码管理，其存货存在较大风险，但注册会计师在设计并执行存货监盘计划时，仅核对了盘点数量，未了解公司的存货编码规则，未依据相应公司内部控制情况，将编码与存货实物进行比照核对。

## 2. 项目质量复核有效性不足

部分审计项目质量复核工作流于形式。例如，某项目审计工作底稿中，查见质量复核人员的声明和问题清单，形成了审计工作底稿的复核留痕。但从部分复核结果看，对于审计调整工作底稿缺失、交叉索引不规范以及审计底稿缺乏支持性证据等问题，质量复核人员并未督促项目组成员改正，存在质量复核未决事项。

## 3. 审计底稿归档及索引不规范

部分审计项目存在底稿归档不及时，底稿与支持性证据之间缺少必要索引等情况。底稿归档方面，某注册会计师为同一客户提供新三板 20X8 年年报审计服务和 20X9 年的 IPO 审计服务，会计师未分别对两次审计工作的底稿进行归档，20X8 年年报审计底稿已被后续 IPO 项目审计底稿覆盖。底稿索引方面，部分审计项目细节测试和截止性测试中记录了抽样样本的凭证编号、业务内容、对方科目和金额等信息，纸质底稿保存了部分支持性凭证复印件，但电子底稿的抽凭记录未与纸质底稿中的复印件进行交叉索引，所附支持性文件与抽取的凭证不具有对应关系。

## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题 1【定制模具并销售产品的会计处理】：**根据客户要求的设计规格制造模具，并使用该模具为客户生产产品时，如何确认模具销售收入？

**案例：**A 公司与客户签订合同，约定由 A 公司根据客户要求的设计规格制造模具。该模具制造完成并经客户验收合格后，由 A 公司使用该模具为客户生产产品。合同约定，A 公司未经客户授权不得处置该模具，也不得使用该模具为其他客户生产产品。由于该模具为针对该客户需求定制产品，事实上也不能用于生产其他客户的产品。

A 公司与客户存在以下三种不同的结算模式：

**模式一（一次性收取模具费用）：**A 公司在模具完工后向客户收取模具费用 250 万元，客户订购每件产品的价格为 20 元，不再收取其他费用。

**模式二（初始不收取模具费用但有保底采购量）：**A 公司初始不收取模具费用，但约定客户未来三年内至少向 A 公司订购 50 万件产品，每件产品的价格为 20 元并额外支付 5 元的模具费；三年内的任何时点订购满 50 万件产品，后续产品单价为 20 元，不再收取模具费；合同签订满三年未订购 50 万件产品，则按  $(50 \text{万} - \text{实际订购数量}) \times 5$  元结算模具费，后续产品单价为 20 元，不再收取模具费。

**模式三（初始不收取模具费也无保底采购量）：**A 公司初始不收取模具费，约定客户采购每件产品的价格为 20 元并额外支

付 5 元的模具费，但客户未来三年内如果向 A 公司订购产品不到 50 万件，则该模具归 A 公司所有。

A 公司也经常单独销售模具，其单独售价一般为 250 万元。

根据上述案例背景，不考虑重大融资成分，此类制造模具并销售产品业务模式主要涉及以下会计处理问题：

(1) A 公司在三种模式下，是否向客户转移了模具控制权？如果未转移控制权应如何进行会计处理？

(2) 制造模具和销售产品是否构成两项单项履约义务？

(3) 如果转移了模具控制权且制造模具构成单项履约义务，制造模具是否满足某一时段内履约义务？

**分析：**(1) A 公司在三种模式下，是否向客户转移了模具控制权？如果未转移控制权应如何进行会计处理？

根据《企业会计准则第 14 号——收入》(2017 年修订) 第四条规定，“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。”在案例三种模式下，A 公司均按客户要求的设计规格制造模具，客户能够主导模具的使用，如要求 A 公司使用该模具为其生产相关产品。其中，在模式一、二下，不仅客户能主导模具的使用，且在模具制造完成并经客户验收合格后，A 公司有权向客户收取相当于模具单独售价的费用，向客户转移了该模具的几乎全部经济利益。因此，在模式一、二下，A 公司向客户转移了模具的控制权，可以确认模具销售收入。

对于模式三，由于合同未约定客户保底采购量，A 公司无权向客户收取固定模具费用，并未向客户转移该模具的几乎全部经

济利益。因此，在客户实际达到 50 万采购量之前，模式三并未转移模具控制权。因此，A 公司仍应将该模具作为资产（长期待摊费用）确认，该资产的摊销期限及摊销方法，应反映其价值消耗过程。在本案例中，由于约定了三年期和 50 万件的采购量，按三年期平均摊销，或者以实际生产产品量摊销并在到期时一次摊销完毕均较为合理。但是，实务中如果未约定具体期限和最低采购量，其摊销方法则较为复杂，可能需合理估计该模具自身预计使用寿命及预计客户采购量。

## （2）制造模具和销售产品是否构成两项单项履约义务？

根据问题（1）分析，模式一、二转移了模具控制权，需要区分制造模具和销售产品是否构成两项单项履约义务。该判断涉及《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第十条的规定：“企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。”

对此，实务中存在不同理解。有观点认为，由于该模具仅可用于生产客户产品，客户产品生产也依赖于该模具，二者具有高度关联性，应将制造模具和销售产品作为一项履约义务。另一种观点认为，模具与产品之间并无重大影响，即使不生产产品，A

公司可单独制造并交付该模具，客户也可单独向 A 公司购买模具，再由其他公司使用该模具来为其生产产品，制造模具和销售产品属于两项单独履约义务。本案例中，制造模具和销售产品作为两项单独履约义务较为适当。

(3) 如果转移了模具控制权且制造模具构成单项履约义务，制造模具是否满足某一时段内履约义务？

根据前述分析，模式一、二转移了模具控制权且制造模具构成单项履约义务，需要进一步分析制造模具是否满足某一时段内履约义务。该判断涉及《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第十一条的规定：“满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。”

首先，由于案例要求交付一项实物商品，客户并不会在 A 公司履约的同时取得并消耗该模具的经济利益，故不满足条件（一）。其次，根据前述“取得相关商品控制权”的定义，虽然模具是根据客户要求的设计规格制造，客户决定了该模具的使用目的，但在模具制造完成之前，A 公司无权向客户收取固定的模具费用，并未向客户转移该模具的经济利益，故客户在模具制造过程中尚未取得其控制权，不满足条件（二）。类似地，该模具制造过程中，A 公司并不具有向客户收取款项的现时权利，无权就累计至今已完成的履约部分收取款项，不满足条件（三）。

综上所述，A 公司并未在制造模具过程中向客户转移模具的

控制权，制造模具属于在某一时点履行的履约义务，应在模具制造完成并经客户验收时确认收入。

## （二）研发支出系列

**问题 2【医药企业对照药的会计处理】：**医药企业临床试验过程中采购的对照药，是否可确认为存货？

**案例：**A 公司采购对照药供自研产品的临床试验使用，以支持自身研发活动，A 公司将临床试验对照药确认为存货。此种会计处理是否正确？

**分析：**针对临床试验对照药的会计处理，目前实务中有两种做法：一是认为满足存货定义，在采购时确认为存货，并在领用时计入研发费用；二是认为不满足存货定义，在采购时一次性计入研发费用。根据《企业会计准则第 1 号—存货》第三条规定，“存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。”由于临床试验对照药只能用于研发，其不存在以合法的方式对外销售的可能性，也不属于在生产商品或提供劳务过程中耗用的物料，因此不满足存货定义，不应确认为存货。

公司用于临床试验的对照药，应判断对照药未来是否很可能带来经济利益的流入，谨慎判断在购买时应确认为一项资产，还是一次性计入研发费用。

## （三）股份支付系列

**问题 3【以 IPO 上市作为可行权条件的会计处理】：**股权激

励计划未明确规定服务期，但规定员工在公司首次公开发行上市前离职则收回份额，相应股权激励费用如何确认？

**案例：**A 公司通过员工持股平台实施股权激励计划，公司实际控制人担任持股平台执行事务合伙人，被授予股份的员工担任有限合伙人，持股平台仅为实施股权激励计划设立，不开展实质性业务。持股平台的合伙协议中约定，有限合伙人在公司首次公开发行上市（IPO）前离职的，该有限合伙人持有的份额由执行事务合伙人收回；如该有限合伙人取得份额时支付对价的，由执行事务合伙人返还其实际支付的对价。除上述约定外，持股平台不存在其他关于等待期、服务期的具体条款。持股平台中以公开发行上市作为限制条件时，是否构成隐含服务期，进而需要将相应股权激励费用分摊确认？

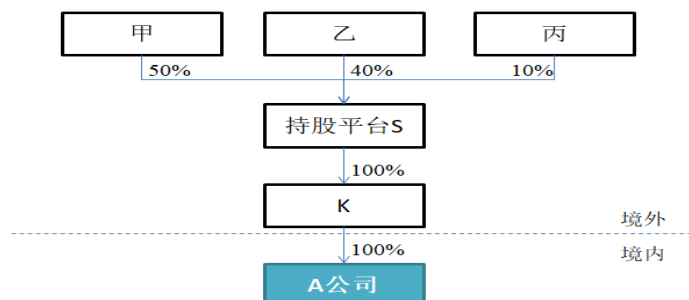
**分析：**根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第六条，“对于可行权条件为规定业绩的股份支付，应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。等待期，是指可行权条件得到满足的期间。”

本案例中，从员工角度而言，如果员工于 A 公司上市前离职，其无法享受任何股权激励计划带来的利益。因此，员工为最终获得股权激励的利益，必须为 A 公司提供服务至成功上市。基于实质重于形式的原则，上述条款构成隐含服务期的可行权条件。从 A 公司角度而言，实施股权激励计划以获取员工未来直至成功上市的服务，其目的是为了购买员工未来数年的服务，于未来数年分期确认股份支付费用更具合理性。

根据财政部发布的股份支付准则应用案例，以首次公开募股成功为可行权条件属于业绩条件的非市场条件，应当合理估计未来成功完成首次公开募股的可能性及完成时点，将授予日至该时点的期间作为等待期，并在等待期内分摊确认相应的股权激励费用。因此，A公司应对首次公开发行上市的时间进行合理预期，在授予日根据最可能的结果预计等待期的长度，将股权激励费用在股权授予日至合理预期的上市日期间内分摊确认。等待期内A公司估计其成功上市时点发生变化的，应当根据重估时点确定等待期，截至当期累计应确认的股权激励费用扣减前期累计已确认金额，作为当期应确认的股权激励费用。

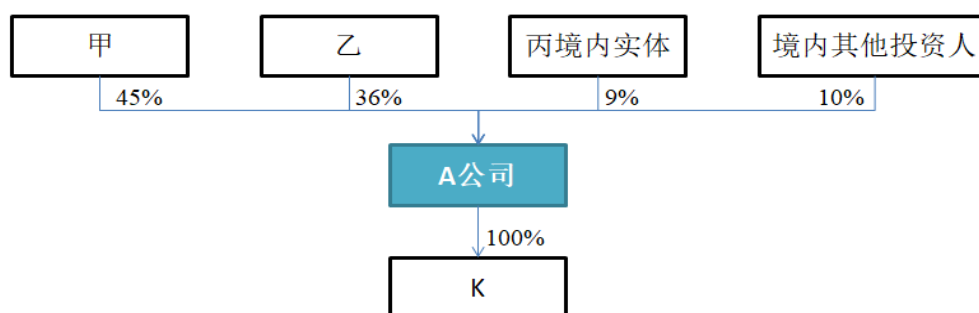
**问题4【红筹企业股权下翻的会计处理】：**企业拆红筹时，股权下翻过程中持股比例短暂上升变化的部分是否应确认股份支付费用？

**案例：**20X1年，A公司境外股东甲、乙、丙将持有A公司的股权下翻至境内主体层面，即从“境外母公司-境内子公司”架构调整为“境内母公司-境外子公司”架构。下翻前，境外股东甲、乙、丙通过境外主体S和K间接持股A公司，持股比例分别为50%、40%、10%。





A 公司的股权下翻通过一揽子的三步交易进行：1)：境外股东甲、乙、丙直接收购 A 公司 100% 的股权。该过程中，境外股东丙拟在境外退出，并协议约定之后将以其境内全资持股平台重新持有 A 公司的股权。因此，甲、乙持有的股权比例短暂的上升，由下翻前的 50%、40% 暂时上升至 55.56%、44.44%。本次股权转让仅为搭建境内架构的中间交易步骤。2) 丙境内全资持股平台和多个境内投资人对 A 公司进行增资。甲、乙和丙境内持股平台与同期其他外部投资者的入股价格一致。此时，甲、乙、丙持股比例变为至 45%、36%、9%。3) 增资完成后，A 公司使用增资款收购 K 及其下属所有子公司股权。股权下翻的所有步骤完成后，此时的股权结构如下。



上述红筹架构的下翻过程中，股东甲、乙持股比例短暂上升变化的部分是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》、是否涉及股份支付费用的确认？

**分析：**根据《首发业务若干问题解答（二）》相关规定，通常情况下，解决股份代持等规范措施导致股份变动，家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为导致股权变动，资产重组、业务并购、持股方式转换、向老股东同比例配售新股等导致股权变动等，一般无需作为股份支付处理。本案例中，判断的关键在于

A 公司股东将股权下翻至境内主体时是股权的平移替代还是产生了新的股份支付。

该事项是股权的平移，还是在取消原权益工具的同时授予了新的权益工具，由于相关准则中并无具体的指引，应基于其业务实质需综合考虑进行判断，需考虑因素包括但不限于：1) 该新权益工具授予的职工范围是否和原权益工具一致；2) 新权益工具和取消原权益工具的安排是一揽子安排；3) 原权益工具的取消和新权益工具的授予是否互为条件；4) 新权益工具的公允价值是否与原权益工具在其初始授予日及替换/取消日的公允价值差异；5) 以新权益工具替换原权益工具的商业理由。

本案例中，A 公司拆红筹的三个分步交易属于达到股权下翻目的的一揽子交易。境外股东股权下翻完成后，股东甲、乙持有的股权比例的短暂上升，仅为过渡阶段持股比例，不具有实际意义。基于实质重于形式的原则，该事项属于持股方式转换导致的股权变动，相关股份的再次授予与 A 公司获得原股东甲、乙、丙的服务无关。

#### （四）合并财务报表系列

**问题 5 【集团内部交易所得税的会计处理】：**因集团内部交易确认的递延所得税如何选择适用的所得税税率？

**案例：**P 公司将账面价值为 600 万元的存货以 900 万元的价格出售给全资子公司 S，期末 S 公司未将该批存货对外销售。P 公司适用的所得税税率为 25%，S 公司适用的所得税税率为 15%。P 公司在编制合并财务报表时，抵销了向 S 公司销售存货的营业成本和营业收入，以及 S 公司未对外销售的存货中包含的未实现

内部销售损益,同时确认递延所得税资产 75 万元(300 万元 X25%)。P 公司的会计处理是否恰当?

**分析:** 根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》,因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债。P 公司将账面价值为 600 万元的存货以 900 万元的价格出售给子公司 S,因此该批存货在所属纳税主体 S 公司的计税基础为 900 万元,与 P 公司合并财务报表中存货的账面价值 600 万元产生 300 万元的可抵扣暂时性差异,按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的相关规定确认递延所得税资产。该可抵扣暂时性差异表示,资产的账面价值虽然是 600 万元,但是在未来期间计税时可以在其账面价值的基础上多扣除 300 万元,在实际扣除该部分差异时适用资产所属纳税主体 S 公司的所得税税率,而不是 P 公司的所得税税率。因此,在 P 公司合并财务报表中,因抵销未实现内部销售损益产生的暂时性差异 300 万元,按 15%的所得税税率确认递延所得税资产 45 万元,同时调整合并利润表中的所得税费用。

#### (五) 长期股权投资系列

**问题 6【与联营企业交易内部抵销的会计处理】:** 未实现内部交易损益大于长期股权投资账面价值时,如何进行会计处理?

**案例:** A 公司持有 B 公司 40%有表决权的股份,能够对 B 公

司施加重大影响，A公司将其对B公司的投资作为长期股权投资按权益法核算。本期A公司向B公司销售商品产生了未实现内部交易收益5,000万元，其中的2,000万元（ $5,000 \times 40\%$ ）是针对A公司持有的对B公司的权益份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销。但是A公司对B公司的长期股权投资账面价值小于2,000万元，因此A公司以长期股权投资账面价值减记至零为限，仅抵销了部分未实现损益，剩余未实现损益未予抵销。A公司的会计处理是否恰当？

**分析：**根据《企业会计准则第2号—长期股权投资》第十三条，A公司与B公司之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于A公司的部分，应予以抵销，在此基础上确认对B公司的投资收益。但准则未明确，当未实现内部交易损益大于长期股权投资账面价值时应如何进行会计处理。A公司以长期股权投资账面价值减记至零为限，剩余未实现内部交易损益不再抵销，很可能是参照了《企业会计准则第2号—长期股权投资》第十二条关于联营企业超额亏损的会计处理。在A公司对B公司不负有承担额外损失义务的情况下，A公司对B公司发生的净亏损以长期股权投资的账面价值减记至零为限，超出部分的亏损由于A公司不再承担，因此不再确认。但是，该会计处理的背后逻辑不适用于未实现内部交易损益的抵销，A公司与B公司的内部交易损益不会因为长期股权投资账面价值为零而实现。A公司的会计处理相当于将部分未实现内部交易损益做了“已实现”的会计处理，与《企业会计准则第2号—长期股权投资》第十三条要求不确认未实现内部交易损益的规定不符。考虑到长期股权投资

的账面价值不能为负数，超出部分的未实现损益应确认为负债，该负债不代表 A 公司对 B 公司负有承担额外损失义务，而是一项递延的未实现收益，待实现时再结转损益。

## （六）其他

**问题 7【持有待售资产的划分条件】：**资产负债表日后签订的股权转让协议能否表明出售极可能发生？

**案例：**A 公司持有 B 公司 25%有表决权的股份，能够对 B 公司施加重大影响，作为长期股权投资按权益法核算。A 公司于 2X20 年 9 月 30 日做出董事会决议，拟将其持有的 B 公司股权全部对外转让。2X21 年 1 月 20 日，A 公司做出董事会决议，同意将 B 公司 25%的股权转让给第三方 D 公司，股权转让价款为 8,000 万元。次日 A 公司与第三方 D 公司签订了《股权转让协议》。A 公司于 2X20 年 9 月 30 日将其持有 B 公司股权转为持有待售资产，并停止对 B 公司采用权益法核算。A 公司的会计处理是否恰当？

**分析：**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》，非流动资产或处置组划分为持有待售类别应同时满足两个条件：可立即出售以及出售极可能发生。其中，出售极可能发生是指企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。本案例中，董事会审议通过和签订股权转让协议都在资产负债表日后，2X20 年 9 月 30 日的董事会决议仅表明公司具有出售 B 公司股权的意图，但不满足“出售极可能发生”的条件，因此 A 公司不应在 2X20

年 9 月 30 日将其持有的 B 公司股权划分为持有待售资产，应继续作为长期股权投资按权益法核算。

2X21 年 1 月，A 公司与 D 公司签订了股权转让协议，因其为资产负债表日后新发生事项，根据《企业会计准则第 29 号—资产负债表日后事项》，应作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理。如果在财务报告批准报出之前，A 公司尚未完成 B 公司股权的处置，还应判断在资产负债表日后期间是否满足持有待售的划分条件，满足划分条件的，还应按照《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》的相关规定披露资产负债表日后划分为持有待售资产的账面价值和公允价值、出售原因、方式和时间安排等信息。

### 三、会计政策资讯

#### （一）证监会修订《科创属性评价指引（试行）》

2021年4月16日，证监会发布《关于修改〈科创属性评价指引（试行）〉的决定》。具体包括以下方面：一是新增研发人员占比超过10%的常规指标，以充分体现科技人才在创新中的核心作用。修改后将形成“4+5”的科创属性评价指标。二是按照支持类、限制类、禁止类分类界定科创板行业领域，建立负面清单制度。三是在咨询委工作规则中，完善专家库和征求意见制度，形成监管合力。四是交易所在发行上市审核中，按照实质重于形式的原则，重点关注发行人的自我评估是否客观，保荐机构对科创属性的核查把关是否充分，并做出综合判断。

#### （二）证监会就《首次公开发行股票并上市辅导监管规定》对外公开征求意见

2021年4月30日，证监会发布《首次公开发行股票并上市辅导监管规定（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿），向社会公开征求意见。

征求意见稿在总结各派出机构多年实践基础上，突出体现以下原则：一是统一规范。系统梳理各派出机构的制度和实践，充分吸收经市场检验的成熟做法，对辅导目的、辅导期、验收方式、验收期限等辅导制度主要安排进行了规定，实现规则适用的统一、协调，减少自由裁量空间。二是明确定位。辅导工作主要是促进拟上市企业提高规范性，促使相关人员树立正确理念、熟悉规则

及相关情况。辅导验收是对保荐机构辅导工作开展情况及成效进行评价，不对辅导对象是否符合上市条件进行判断。因此，辅导验收不是企业上市的审核程序。三是高效便民。在细化统一的基础上，简化辅导验收标准、减少不必要程序、明确各环节时限，运用信息化手段提升监管效能，使市场各方对辅导监管工作形成合理预期。

（三）证监会就《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号—年度报告的内容与格式（征求意见稿）》和《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 3 号—半年度报告的内容与格式（征求意见稿）》公开征求意见

2021 年 5 月 7 日，证监会对《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号—年度报告的内容与格式》和《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 3 号—半年度报告的内容与格式》进行了修订，形成了《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号—年度报告的内容与格式（征求意见稿）》和《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 3 号—半年度报告的内容与格式（征求意见稿）》，并向社会公开征求意见。

本次修订主要内容包括：一是完善管理层讨论与分析章节。二是完善公司治理章节。三是新增环境和社会责任章节。四是完善重要事项章节。五是调整债券相关情况章节。

（四）财政部会计司发布 2021 年第二期企业会计准则实施



## 问答

2021 年 4 月 22 日，财政部会计司发布 2021 年第二期实施问答 12 个，内容涉及金融工具（8 个）、租赁（3 个）和债务重组（1 个）。

金融工具准则实施问答主要包括对于按照金融工具列报准则分类为权益工具的特殊金融工具的分类问题、结构性存款的会计处理问题、企业提供的委托贷款与财务担保等进行减值会计处理问题、银行收回已核销的贷款的会计处理问题、银行从事信用卡分期还款业务计算的利息收入列报问题、准则施行日的重分类问题、根据业务模式对金融资产的分类问题、保险子公司对于新金融工具的实行问题等；租赁准则实施问答主要包括承租人发生的租赁资产改良支出及其导致的预计复原支出的会计处理、承租人偿还租赁负债本金和利息、支付预付租金以及租赁保证金所支付的现金在现金流量表中的列报问题、租赁期不超过 12 个月且包含购买选择权的租赁是否属于短期租赁等；债务重组准则实施问答主要为资产清偿方式的债务重组中放弃债权公允价值与受让资产公允价值之间的关系。

### （五）财政部发布关于调整《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》适用范围的通知

2021 年 5 月 26 日，财政部发布关于调整《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》适用范围的通知。

适用《规定》简化方法的租金减让期间由“减让仅针对 2021

年 6 月 30 日前的应付租赁付款额，2021 年 6 月 30 日后应付租赁付款额增加不影响满足该条件，2021 年 6 月 30 日后应付租赁付款额减少不满足该条件”调整为“减让仅针对 2022 年 6 月 30 日前的应付租赁付款额，2022 年 6 月 30 日后应付租赁付款额增加不影响满足该条件，2022 年 6 月 30 日后应付租赁付款额减少不满足该条件”，其他适用条件不变。

本通知自发布之日起施行。2021 年 1 月 1 日至本通知施行日，企业对新冠肺炎疫情相关租金减让的会计处理不符合本通知规定的，应当根据本通知进行调整。

#### （六）财政部会计司发布新冠肺炎疫情相关租金减让应用案例和第三批企业会计准则实施问答

2021 年 6 月 10 日，财政部会计司发布第一批三个租赁准则应用案例，分别为：新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理应用案例—租赁准则（财会〔2006〕3 号）（经营租赁）；新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理应用案例—租赁准则（财会〔2006〕3 号）（融资租赁）；新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理应用案例—租赁准则（财会〔2018〕35 号）。

此外，就租赁期的确定、新冠肺炎疫情相关租金减让简化处理方法的适用等问题，财政部发布第三批企业会计准则实施问答（2 个）。

#### （七）中国注册会计师协会关于印发《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号—业务质量管理〉应用指南》等三项应用指南

## 征求意见稿的通知

2021 年 4 月 21 日，中国注册会计师协会发布会计师事务所质量管理相关准则应用指南征求意见稿。其中，《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号—业务质量管理〉应用指南》主要围绕准则中的相关概念，质量管理体系的组成要素，以及质量管理体系的设计、实施、运行和评价，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。《〈会计师事务所质量管理准则第 5102 号—项目质量复核〉应用指南》主要围绕项目质量复核人员的委派和资质要求、项目质量复核的实施、项目质量复核工作底稿，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。《〈中国注册会计师审计准则第 1121 号—对财务报表审计实施的质量管理〉应用指南》主要围绕在财务报表审计中如何实施项目质量管理，以及项目合伙人保证项目质量的相关责任，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。



# 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

2021 年第 4 期（总第 4 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 非标审计意见信息披露问题	2
审计“受限”情况的披露问题	2
“广泛性”判断过程的披露问题	3
重要性水平及非标事项消除或变化的披露问题	3
(二) 研发支出调研会关注问题	4
研发支出的归集问题	4
研发支出资本化问题	5
研发支出相关内部控制制度问题	5
❖ 典型案例研究	6
(一) 收入系列	6
电影播映权的收入确认会计处理	6
应收供应商款项的会计处理	7
(二) 研发支出系列	8
已进入资本化阶段项目终止时的会计处理	8
(三) 金融工具系列	10
金融资产与负债、合同资产与负债的列报问题	10
(四) 企业合并系列	12
原控股股东向标的公司业绩补偿的会计处理	12
因疫情影响修改业绩承诺的会计处理	13
❖ 会计政策资讯	16

## 一、沪市会计监管通讯

本期沪市会计监管通讯主要向行业传递 2020 年年报非标审计意见信息披露监管情况，以及财政部、工信部、证监会和上交所针对研发支出的调研情况。

### （一）年报审阅发现主要非标审计意见信息披露问题

2021 年 7 月，针对 2020 年年报非标审计意见未严格按照《监管规则适用指引—审计类第 1 号》信息披露的问题，我所对 22 家审计机构出具监管工作函，要求审计机构对非标审计意见信息披露不到位的情形限期更正，重新出具非标审计意见专项说明。截止 2021 年 8 月，相应非标审计意见专项说明（下称专项说明）均已更正完毕，对非标审计意见信息披露的规范性及有效性显著提升，具体有以下变化：

#### 1. 审计“受限”情况的披露问题

例如甲上市公司存在违规担保事项，会计师因无法判断对外担保的完整性与计提相关预计负债的合理性出具保留意见，但在专项说明未充分说明受限的具体原因与消除“受限”事项需获取的具体审计证据，也未说明受限事项对财务报表的影响。更正后，会计师列示了其对违规担保及预计负债执行的审计程序，并说明因公司未能提供按期解除违规对外担保的详细应对计划，也未提供诉讼案件必要的合同、银行单据、诉讼文书等资料，无法判断诉讼事项对财务报表可能产生的影响，另外还列示了全额计提担保损失对甲公司净利润的影响；又如乙上市公司存在控股股东违规占用资金事项，截止审计报告日控股股东正在进行预重整，会

计师因无法判断占用资金的可回收性出具保留意见，但在专项说明未充分说明受限的具体原因。更正后，会计师列示了其对应收占用款项执行的审计程序，并说明受重整影响，会计师无法执行函证程序，相关重整计划草案也未正式形成，因此无法判断占用资金的可回收性。

## 2. “广泛性”判断过程的披露问题

例如丙上市公司会计师无法获取充分、适当的审计证据判断预付账款对应的货品或款项能否安全收回、应收款项的可回收性以及长期股权投资的减值准备的恰当性，并因此出具保留意见，但专项说明中未充分披露广泛性的判断过程。更正后，会计师补充列示了资产总额、净利润等具体财务数据，并结合错报金额对盈亏性质、退市指标、风险警示指标等重要指标的影响，定量并定性地说明了保留事项仅影响财务报表的特定项目，重大但不具有广泛性。又如丁上市公司会计师无法判断其对贸易供应商、合作投资方支付大额款项的商业实质及可回收性，因此出具无法表示意见，但专项说明中关于“广泛性”的表述仅简单引用了审计准则中关于发表无法表示意见的相关规定。更正后，会计师汇总列示了无法判断可回收性的应收金额并分析其对公司盈亏的影响，并说明了前述事项影响的具体会计科目以及相应科目是否构成财务报表主要组成部分，完善了对“广泛性”的信息披露。

## 3. 重要性水平及上期非标事项在本期消除或变化披露问题

2020 年报，有 49 家公司的专项说明未披露重要性水平，有 26 家公司的专项说明未披露前期非标事项在本期的消除及变化情况，目前已全部改正。改正后，重要性水平以及上期非标事项

在本期的消除或变化披露更为规范。

## （二）研发支出调研会关注问题

2021年7月，为进一步明确各市场主体对研发支出归集、研发支出资本化等会计处理问题的看法，财政部会计司联合证监会会计部、工信部信发司和上海证券交易所召开研发支出专题调研座谈会。本次调研邀请9家审计机构、4家保荐机构和8家科创板上市公司代表参会，旨在听取和了解创新科技企业和中介机构对研发支出会计处理有关事项的意见建议。会议主要关注以下研发支出相关问题：

### 1. 研发支出的归集问题

《企业会计准则》并未对研发支出的归集口径给出明确规定。其他对研发投入归集作出的规范，如科技部、财政部及国家税务总局联合印发的《高新技术企业认定管理办法》、财政部《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》、以及国家税务总局《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》等，也仅服务于特定监管目标。实务中，各上市公司对于研发支出的归集口径不一。鉴此，会议较为关注以下问题：一是上市公司研发支出归集范围的确定依据，是否参考上述相关部门的规定。二是研发支出中各项费用的归集或分摊方法。三是特殊业务模式下研发支出的归集口径问题，如是否存在同一生产线或同一机器设备等资产设施同时用于研发和生产的情形、如何区分并识别与定制化业务相关的研发支出等。

## 2. 研发支出资本化问题

对于生物医药、信息技术等研发投入较高的特殊行业，研发支出费用化还是资本化的会计处理对于各期报表结果的影响较大。调研发现，实务中研发支出资本化主要存在以下问题：一是处于在研阶段的研发项目“经济有用性”和“技术可行性”具有较大不确定性。例如医药行业中，即使进入临床 III 期，仍然有较高的失败概率。由于存在上述不确定性，企业需要提供大量的支持性证据来证明其技术上的可行性和有用性，且一定程度上依赖管理层主观判断，中介机构需要花费大量的时间来验证其证据的合理性。二是难以对研究阶段和开发阶段进行准确划分。准则中对研究阶段与开发阶段的划分仅从定性角度给出了原则性的判定依据，而公司所处行业特点和研发项目的具体情况通常存在较大差异，实务中缺乏明确的判断标准。

## 3. 研发支出相关内部控制制度

上市公司普遍认同，实务中研发支出归集、计量和分摊的合理性很大程度上依赖于公司内部控制系统的完善程度，例如，合理分摊研发人员薪酬需依靠完善的工时管理系统、产研共线的设备折旧费用分摊需依靠记录同一机器设备使用于不同场景的时间或频次的相关内部控制。因此，研发支出相关问题需要上市公司建立健全相关内控制度，加强基础规范工作。部分中介机构反映，目前实务中缺乏关于研发支出的内部控制规范，如企业内部控制配套指引中的研究与开发指引主要为非财务报告内部控制方面的考虑，且均为原则性的规定。因此，如何判断企业的相关内部控制是否设计和运行有效是实务中的核查难点之一。



## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题 1【电影播映权的收入确认会计处理】：**电影播映权收入应在电影母带交付时确认还是在电影首映时确认？

**案例：**A 公司是一家影视制作公司，主要从事电影的制作和销售业务。A 公司与客户签订的合同中未对播出时间作出限制。A 公司在影片取得《电影片公映许可证》并将母带交付给购买方时确认收入。A 公司电影播映权的收入确认时点是否合理？

**分析：**根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）的相关规定，企业应当在客户取得相关商品控制权时，即能够主导商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，确认收入。

电影属于有重大独立功能的知识产权，购买方取得该电影播映权后，主要使用方式是在院线播映，并从电影的内容中获益，而非从 A 公司的后续活动中获益。因此，A 公司授予的电影播映权属于在某一时间点履行的履约义务，应在购买方能够主导该播映权的使用并从中获得几乎全部经济利益时确认收入。购买方取得母带之后能够通过主导其播映而获取由播映而实现的经济利益，因此在交付母带时已满足控制权转移，能够确认收入。

如果 A 公司授予电影播映权而有权收取的款项受到该电影主创人员的个人行为 and 电影内容等因素的影响，则应遵循可变对价（包括将可变对价计入交易价格的限制要求）的处理原则来确定其预期有权收取的对价金额。可变对价可能是合同明确约定的，

也可能隐含于公司已公开宣布的政策、特定声明或者公司以往的习惯做法中。例如，合同未明确约定A公司对于电影主创人员个人行为或电影内容对电影播映产生的不利影响负有赔偿责任，但A公司以往的习惯做法使购买方合理预期A公司将提供赔偿，则表明合同中存在可变对价，A公司仍应对计入交易价格的可变对价进行估计。

**问题 2【应收供应商款项的会计处理】：**经销商从供应商处收取的款项如何会计处理？

**案例：**A公司主营汽车经销，主要以进销差毛利及各汽车生产厂家返利为主要利润来源。报告期末，公司的其他应收款中存在大额应收返利款。根据A公司与供应商（即汽车生产厂家）的合同条款，二者的合同系买断式经销，供应商每年度基于A公司销售其品牌汽车的业绩数据按一定比例给予返利。同时，A公司为供应商提供部分新车型的营销推广服务，A公司并未对营销服务单独收费。

A公司从供应商收取的款项，应当如何会计处理？

**分析：**根据企业会计准则及相关规定，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，包括销售商品收入、提供劳务收入等。企业取得存货应当按照成本进行计量。外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、相关税费、运输费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

本案例的判断关键在于，A公司从汽车厂商处收回的对价是

单纯对销售业绩的现金返利还是包含 A 公司提供营销服务的补偿。如果仅是对销售业绩的现金返利，则将收取的对价全部作为存货购买价款的调整，相应冲减存货成本或主营业务成本。如果 A 公司向供应商提供的营销服务属于可明确区分的商品且公允价值能够合理估计，则应对对价进行拆分，将属于营销服务对价的部分确认为收入，剩余部分确认为应收返利并相应冲减成本。此时，A 公司需提供充分的证据论证其提供的营销服务是一项明确可区分且公允价值能够可靠计量的单独履约义务。

## （二）研发支出系列

**问题 3【已进入资本化阶段项目终止时的会计处理】：**已进入资本化阶段的研发项目，项目因故终止时已资本化的开发支出如何处理？

**案例：**A 公司为医药企业，同时开展多个新药研发项目，按项目分别进行核算。A 公司对研发支出的会计处理为：各项目研发阶段的支出在发生时计入当期损益，仅将其中满足五项资本化条件的开发阶段支出予以资本化。20X1 年，A 公司管理层对研发项目进行梳理，考虑市场前景、投入资源等因素，终止了部分在研项目，并将这些终止项目以前年度已资本化确认的开发支出全部转出并确认为当期研发费用。研发项目终止时，以前年度已资本化确认的开发支出能否计入当期研发费用？

**分析：**根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》及应用指南，企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益，开发阶段满足资本化五项条件的支出确认为无形资产。

无形资产的减值，应当按照《企业会计准则第 8 号—资产减值》处理。

本案例中，首先需判断以前年度已资本化的开发支出是否满足无形资产准则规定的五项条件。如果实际上在以前年度未满足资本化条件，则以前年度确认开发支出的会计处理存在差错，应按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定进行差错更正处理。

其次，如果 A 公司以前年度资本化的会计处理不存在差错的，则应按照无形资产后续计量的相关规定考虑。对于尚未达到可使用状态的无形资产，由于其价值通常具有较大的不确定性，应每年进行减值测试。因此，A 公司应进一步判断以前年度计提的减值是否充分。项目终止的决定虽然在 20X1 年做出，但若以前年度已经发生减值，则应按照会计差错更正追溯调整以前年度对开发支出计提的减值，相关损失计入“资产减值损失”项目。

如果以前年度资本化和减值的会计处理均不存在差错，20X1 年 A 公司决定终止部分在研项目很可能表明这些项目在 20X1 年发生了减值，相关损失同样应计入当期资产减值损失，而非转出后计入研发费用。

综上所述，A 公司以前年度已资本化的开发支出，不属于当年度所发生的开发阶段支出，计入当期研发费用是不恰当的。

### （三）金融工具系列

**问题 4【金融资产与金融负债、合同资产与合同负债的列报问题】：**交易对象既是客户又是供应商时，金融资产与金融负债能否抵销列报？同一客户合同资产与合同负债能否抵销列报？

**案例：**A 公司主营业务为铂合金网加工业务，其主要业务模式为，采购贵金属或者含贵金属的废旧网，加工成铂合金网销售给客户，同时通常会将客户拆卸下来的废旧网作价采购，作为原材料再生产新网销售。因此，多数交易对象既是客户又是供应商。公司与客户的销售合同未约定差额结算，通常约定是货到付款或预付款，也未约定账期。

由于公司从事铂合金网加工业务多年，与部分客户/供应商有长期合作历史，双方就货款结算方式形成了差额结算的行业习惯，即使是近年来新增的客户/供应商，也因为不成文的行业习惯，会与公司口头约定差额结算方式，双方达成默契，互为认可。因此，公司并按照应收应付对抵后的差额进行结算和列报应收账款。

此外，针对同一客户存在多个合同订单时，公司账面同时存在合同资产与合同负债。公司将同一客户产生的合同资产与合同负债进行抵销列示。本案例主要涉及以下列报问题：

（1）应收账款及应付账款能否以相互抵销后的净额列报为应收账款？

（2）同一客户的合同资产和合同负债能否抵销列示？

**分析：**（1）应收账款及应付账款能否以相互抵销后的净额列报为应收账款？

根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》第二十八条规定，“金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：（一）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；（二）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。不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。”

关于条件（一），公司仅基于过去合作期间形成的行业习惯与双方的口头默契，认为具有抵销已确认金额的法定权利，判断依据不充分。本案例中，公司没有与交易对象签署应收账款与应付账款以净额结算的相关合同，当前签订的销售合同中也未约定差额结算条款，初步判断不具有通常意义上的基于合同的法定权利。关于条件（二），公司有净额结算的计划及实务操作，符合该条件。

因此，本案例中的金融资产和金融负债能否以相互抵销后的净额在资产负债表内列示，关键在于如何判断法定权利，可能公司需要进一步证据充分说明其满足前述条件（一），如交易的频率、律师的意见等。

## （2）同一客户的合同资产和合同负债能否抵销列示？

根据《企业会计准则第14号——收入》（2017年修订）及其应用指南规定，“合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。”

因此，在本案例中，合同资产和合同负债的抵消应当基于合

同层面，即同一合同下合同资产和合同负债才能对冲，以净额列示，不能按客户进行对冲。

#### （四）企业合并系列

**问题 5【原控股股东向标的公司业绩补偿的会计处理】：**原股东承诺的业绩补偿款是否属于权益性交易？是否可就尚未收到的业绩补偿款按照应收亏损额确认？

**案例：**2X18 年，A 上市公司原控股股东将其持有的 A 公司部分股份转让给第三方 S 公司。转让完成后，S 公司成为 A 公司的新控股股东，原控股股东成为小股东。根据原股东和新控股股东 S 公司签订的《股份转让协议》约定，若业绩承诺期（2X18 年至 2X20 年）任意一年内 A 公司发生亏损，亏损额由原股东以现金方式补偿给 A 公司。2X19 年，A 公司发生亏损确认应收业绩补偿款 1.5 亿元，同时增加资本公积。业绩承诺期结束，原股东尚未兑现上述业绩补偿款。

A 公司对于原股东承诺的业绩补偿款是否可作为权益性交易处理？发生亏损当年度，是否可就尚未收到的业绩补偿款按照应收亏损额确认还是应在实际收到后确认？

**分析：**业绩补偿款作为交易对价的一部分通常直接由购买方与出售方结算，但本案例中，业绩补偿款由原股东承诺补偿给交易标的 A 公司，而非交易的购买方 S 公司。这个商业安排的初衷可能是原股东通过补偿 A 公司来间接补偿新股东 S 公司，但是对于 A 公司而言，其收到的补偿款是因股东之间的交易无偿取得，应作为权益性交易，计入资本公积。

在尚未收到补偿款时，A 公司能否确认应收款取决于 A 公司是否具有合同赋予的收款权利，需根据合同条款或法律法规进行分析和判断。本案例中，股权转让协议由原股东和 S 公司签署，原股东承诺将补偿款支付给 A 公司是原股东对购买方 S 公司的承诺，A 公司作为交易标的在法律上就补偿款不具有合同权利，在实际收到时作为股东的资本性投入计入资本公积。此外，如若上述未收到的业绩补偿款属于有重要影响的财务信息，公司仍需考虑是否在财务报表中充分披露具体情况。

**问题 6【因疫情影响修改业绩承诺的会计处理】：**因疫情影响将业绩承诺延期时，应当作为或有对价变动还是资产负债表日后事项处理？

**案例：**A 公司于 2X18 年向 B 公司发行股份购买其持有的标的公司 C 的 100% 股权，并附有业绩承诺，B 公司承诺标的公司 C 在 2X18 年、2X19 年以及 2X20 年各会计年度实现的扣除非经常性损益后归属于母公司的净利润分别不低于 4,000 万元、4,500 万元、5,000 万元，否则将在 C 公司审计报告出具后 30 日内，以现金方式补偿 A 公司业绩未达标的部分。2X20 年，标的公司 C 所处市场环境及生产经营活动受到疫情的冲击，B 公司就 C 公司业绩承诺调整与 A 公司积极协商，双方同意根据 C 公司 2020 年实际业绩情况决定是否延长业绩承诺期。2X20 年 C 公司实际业绩未达到业绩承诺。2X21 年 3 月，基于《证监会有关部门负责人就上市公司并购重组中标的资产受疫情影响相关问题答记者问》的指导意见，A 公司与 B 公司签署业绩承诺补充协议，将在原协议项下就标的公司 2X20 年度净利润所作承诺的承诺期限顺



延至 2X21 年履行，即原协议项下的业绩承诺期由 2X18 年、2X19 年及 2X20 年三个会计年度变更为 2X18 年、2X19 年及 2X21 年三个会计年度，各年度承诺净利润数不变。该协议已通过董事会、监事会、股东大会决议。A 公司对于上述业绩承诺的变更应当作为或有对价变动还是资产负债表日后事项处理？

**分析：**根据 2020 年 5 月证监会《就上市公司并购重组中标的资产受疫情影响相关问题答记者问》指导意见，对于尚处于业绩承诺期的已实施并购重组项目，标的资产确实受疫情影响导致业绩收入、利润等难以完成的，经双方协商一致，严格履行股东大会等必要程序后，原则上可延长标的资产业绩承诺期或适当调整承诺内容。《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年修订）第十九条规定，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章规定，或有对价如果属于金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失按金融工具准则计入当期损益。

本案例中，若 C 公司业绩未达标，B 公司以现金方式补偿 A 公司业绩未达标的部分，A 公司应当将或有对价作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产确认，且于各报告期末考虑未来剩余业绩承诺期的预期业绩达标情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、偿付意愿等因素，对金融资产公允价值进行估计和判断。

基于《证监会有关部门负责人就上市公司并购重组中标的资产受疫情影响相关问题答记者问》的指导意见，A 公司与 B 公司虽然在 2021 年 3 月才正式签署业绩承诺补充协议，但双方已在资产负债表日前就 C 公司业绩承诺调整事项进行积极协商，将在原协议项下就标的公司 2020 年度净利润所作承诺的承诺期限顺延至 2021 年履行属于符合监管规定的业绩承诺修改，A 公司在计量或有对价公允价值时合理考虑双方修改补偿期限的意愿，不属于资产负债表日后调整事项。A 公司应按照或有对价变动相关原则处理，基于对 C 公司 2021 年业绩的估计，确认相应的公允价值变动。

### 三、会计政策资讯

(一) 证监会发布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号—年度报告的内容与格式 (2021 年修订)》《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 3 号—半年度报告的内容与格式 (2021 年修订)》

2021 年 6 月 28 日, 证监会发布施行《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号—年度报告的内容与格式 (2021 年修订)》《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 3 号—半年度报告的内容与格式 (2021 年修订)》。

修订的主要内容包括: 一是增加公司董监高对定期报告审核程序和发表异议声明的规范要求; 二是要求创业板、科创板公司在年报中有针对性的披露反映其行业竞争力的信息。若创业板、科创板公司上市时未盈利, 在实现盈利前要求在年报中披露尚未盈利的原因、影响及风险。若公司具有表决权差异安排, 还要求在年报中披露该等安排在报告期内的实施和变化情况, 以及表决权比例前 10 名的股东情况; 三是要求公开发行企业债券、公司债券以及银行间债券市场非金融企业债务融资工具的公司定期报告中以专门章节披露债券情况; 四是结合退市规则, 若公司年度扣非前后净利润存在负值, 要求在年报中披露营业收入扣除情况; 五是对于占用担保、子公司管理控制、表决权委托及财务公司关联交易等情况分别作出专门的信息披露要求; 六是鼓励披露为减少其碳排放所采取的措施及效果, 以及巩固拓展脱贫攻坚

成果、乡村振兴等工作情况。

此外，本次修改适当简化了定期报告正文披露内容，删除了定期报告摘要中的“经营情况讨论与分析”章节，改为对报告期内重要事项进行分析。

## （二）财政部会计司发布《PPP 项目合同社会资本方会计处理实施问答和应用案例》

2021 年 8 月 5 日，财政部会计司发布 PPP 项目合同社会资本方会计处理实施问答（11 个）和应用案例（3 个）

问答主要包括“双特征”和“双控制”条件应用问题、合同资产列报问题、借款费用会计处理和列报问题、建造支出列报问题、集团内收入成本抵销问题、履约义务单独售价确定问题、合同披露问题、在《企业会计准则解释第 14 号》前实施且至解释施行日未完成的 PPP 项目合同衔接处理问题。

应用案例分别为社会资本方按照无形资产模式、金融资产模式和混合模式对 PPP 项目合同进行会计处理的案例。

## （三）财政部就《会计师事务所监督检查办法（征求意见稿）》对外公开征求意见

2021 年 7 月 13 日，财政部就其起草的《会计师事务所监督检查办法（征求意见稿）》向社会公开征求意见。

《办法》共 5 章 34 条，立足加强会计师事务所监管，促进注册会计师行业规范健康发展，主要从以下方面进行设计：一是建立分级分类监管机制，对不同业务内容的会计师事务所分别开

展每年、每三年、每五年一次的检查。二是明确检查重点，主要对会计师事务所执业质量、符合执业许可条件、一体化管理、独立性保持、信息安全、职业风险防范等6个方面以及注册会计师执业情况等进行检查。三是细化处罚措施。

#### （四）财政部就国际会计准则理事会发布的保险合同准则修订征求意见稿对外公开征求意见

2021年8月9日，财政部就国际会计准则理事会发布的《首次执行国际财务报告准则第17号与国际财务报告准则第9号——比较信息(征求意见稿)》对外公开征求意见。

该征求意见稿拟对《国际财务报告准则第17号——保险合同》进行小范围修订，以解决首次同时执行《国际财务报告准则第17号》和《国际财务报告准则第9号》的保险公司所面临的两项准则衔接规定不一致问题。

征求意见稿提出，对于首次同时执行《国际财务报告准则第17号》和《国际财务报告准则第9号》的企业，允许其对因《国际财务报告准则第17号》范围内合同相关的活动而持有的金融资产采用分类重叠法。同时，征求意见稿规定了分类重叠法的采用要求、衔接规定的生效日期。

#### （五）中注协发布《关于开展2021年全国会计师事务所执业质量检查工作的通知》

2021年7月6日，中国注册会计师协会发布《2021年全国会计师事务所执业质量检查工作方案》。

工作方案主要内容如下：

各省级注协 2021 年计划检查事务所共计 1721 家，占 2020 年 12 月 31 日已取得执业许可会计师事务所数量的 20%。如有特殊情况可以加大检查数量。各省级注协将按照全国检查计划，以周期性检查与“双随机、一公开”监管机制有机结合，合理确定 2021 执业质量检查对象，对有不良信用记录、执业情况实时监测中发现异常情况的事务所可加大检查频次。

各级注协要依法、依章程履行执业质量检查等监管职能，严格按照计划开展执业质量检查工作。各级注协检查的组织、实施和程序参照证券所检查手册和中小所检查手册，加强对检查组技术支持和过程控制，进行全程督导。

各省级注协按照其理事会工作程序开展惩戒处理工作，严格检查结果论证，评价检查发现问题的性质和严重程度，视情节轻重合理运用惩戒措施。形成拟惩戒处理决定后，报中注协备案，说明违规行为的性质、过错程度、危害后果等。中注协将重点关注各省级注协适用惩戒措施标准的一致性，推动实现不同地区、不同年度对同一性质的违规行为适用相同的惩戒措施，确保公平公正、统一规范。

各省级注协惩戒处理程序结束后，及时在中注协网站“省级注协执业质量检查通告”栏目与各省注协网站同时披露执业质量检查和处理处罚情况，向社会公众全面披露被检查事务所的执业质量、诚信水平、职业道德相关的各类信息，提高信息透明度，引导市场有效选择事务所，推进信用监管。

## （六）中注协发布发布《2020 年度会计师事务所综合评价百家排名信息》

2021 年 7 月 16 日，中注协发布《2020 年度会计师事务所综合评价百家排名信息》。根据《会计师事务所综合评价排名办法》，新的综合评价指标体系由收入、合伙人（股东）团队的稳定性、合伙人（股东）员工比率、最近 3 年内部晋升合伙人（股东）比率、合伙人（股东）党员比率、执业超过 5 年且年龄在 60 周岁以内的注册会计师人数、信息化支出水平、人才培养支出水平、品牌延续时间、处理处罚等 10 项指标构成，指标权重分别为 40%、3%、5%、5%、3%、5%、2%、2%、5%和 30%

排名信息按事务所综合评价得分从高到低的顺序，对会计师事务所进行排名，并对外披露年度业务收入总额及分部信息等 10 项信息，可分为以下三类：

一是事务所基本规模信息。包括：事务所本身的年度业务收入总额及分部信息，注册会计师数量，为事务所提供年度报表审计服务的机构。二是市场、客户选择事务所时高度关注的重要信息。包括：分所数量，信息技术人员数量，与事务所统一经营的其他专业机构业务收入，事务所所属的同一国际会计网络或国际会计联盟的成员情况，专业贡献度。三是与事务所执业质量密切相关的信息。包括：执业超过 5 年且年龄在 60 周岁以下的注册会计师数量，事务所及注册会计师最近三年内受到的刑事处罚、行政处罚和行业惩戒的情况。



# 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

2021 年第 5 期（总第 5 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 审计机构现场检查发现的执业问题	2
(二) 科创板申报企业内部控制相关问题	3
收入内控问题	3
研发费用内控问题	4
存货内控问题	5
资金管理内控问题	6
❖ 典型案例研究	7
(一) 收入系列	7
临床前药学研究收入的会计处理	7
(二) 企业合并系列	9
母公司向子公司提供财务资助的会计处理	9
(三) 股份支付系列	11
股权激励授予日的确定	11
(四) 其他系列	12
并购子公司遭遇“合同诈骗”的会计处理	12
资产负债表日后事项的会计处理	14
❖ 会计政策资讯	16



## 一、沪市会计监管通讯

本期沪市会计监管通讯主要向行业传递 2020 年报会计师事务所现场检查发现的审计执业问题，以及科创板申报企业存在的内控问题。

### （一）审计机构现场检查发现的执业问题

近期，我所针对部分审计项目开展了审计底稿调阅工作及现场检查工作，发现部分审计机构存在审计程序执行不到位的情形。

例如，某上市公司销售移动通讯设备，以客户出具验收单为依据确认收入，但 A 审计机构在执行收入细节测试时仅核验了记账凭证、发票和对账单，而未核验验收单等关键原始凭证；B 审计机构在执行收入截止性测试时，未对资产负债表日后的收入情况进行测试；C 审计机构对上市公司主要客户函证时，以客户拒绝对接为由，将函证原件通过公司业务员转交给客户确认。在询证过程缺乏控制、回函可靠性存疑的情况下，审计机构未进一步获取审计证据消除疑虑；D 审计机构在对上市公司的境外子公司审计时，因受疫情影响无法开展现场审计工作，利用了境外会计师工作成果，但审计机构未充分评估境外会计师的专业胜任能力，也未充分复核境外会计师的工作成果，存在利用境外会计师的工作不规范的情形；某上市公司期末存在部分存货存放于客户处，E 审计机构未对上述存货实施现场监盘，而是直接实施了函证程序，由于客户对上述存货既无保管义务也无具体物料明细，因此函证中仅确认了存货状态、存货编号及存放地点。审计机构未事

先考虑实施存货监盘，存货函证程序设计有效性也存在不足，未对存货的存在、数量和状况获取充分、恰当的审计证据。

## （二）科创板申报企业内部控制相关问题

发行人内部控制制度健全且被有效执行是科创板的发行条件之一。基于对我所监管案例的梳理发现，科创板申报企业存在的典型内控问题主要集中在收入、研发费用、存货和资金管理四个方面：

### 1. 收入

一是缺少收入确认支持性证据。时点法下，发行人一般采用发货、签收或验收时点确认收入，收入确认需有相应的内外部支持性依据，如快递发货单、签收单或验收单等。监管发现，部分发行人收入确认缺乏必要的支持性依据。例如，A公司未留存发货记录、客户沟通记录等内部资料，且验收单存在后补、公章补盖、未盖章等情况；又如，B公司大量项目缺少发行人内部申请验收记录和客户回传的验收单记录。

时段法下，发行人多采用完工百分比法或里程碑法确认收入。该类情况下，“完工进度”的确定至关重要，发行人需具备有效的内部控制保证完工进度和实际项目进度相匹配，且应留存相应的内外部证据加以佐证，如项目实施管理台账、经客户确认的项目确认进度书等。

二是收入确认相关支持性证据互相矛盾。部分发行人内外部证据、内部证据之间存在矛盾，收入确认时点合理性存疑。例如，C公司披露经销模式下设备需由最终用户验收，但监管发现部分

订单存在经销商中标时间晚于装机时间的情形；D公司存在部分产品出库单时间晚于收货确认单载明的出货时间、出库数量与合同不一致、对同一笔收入存在两张收货单的情形。

**三是收入确认政策合理性存疑。**例如，E公司多数销售合同含有初验、终验条款，并根据验收单确认收入，但多数验收单据未能清晰体现相关验收是否为终验。

## 2. 研发费用

**一是研发费用的归集不准确。**部分发行人无法区分企业相关支出应归集为生产成本还是研发费用，而有效的内部控制是二者区分的基本保障。研发费用归集问题为研发流程相关问题，主要涉及的内控流程包括研发费用立项审批、研发人员工时按项目分配、按研发项目领料、研发费用按项目审批与归集等。

**第一，研发领料记录不规范。**部分发行人研发材料的申请、领用、使用等阶段内部控制设计或运行不规范，导致研发材料费用与生产材料费用无法准确区分。例如，F公司研发领料与生产领料混同，且领料审批不规范，无法区分领用材料费用应归集于研发费用还是生产成本。

**第二，研发工时记录不完整。**部分发行人存在研发费用职工薪酬的归集缺少打卡记录、工时信息等基础费用归集资料及数据，导致难以准确核算研发人员薪酬。例如，G公司2017-2019年的研发工时通过研发人员回忆、邮件往来等方式进行重新归集。

**第三，研发人员划分不清晰。**部分发行人存在人员划分不清晰，导致生产人员和研发人员的薪酬无法准确归集的情形。例如，

H公司出现较多研发与生产、管理、销售人员互调现象，存在非研发部门人员工资计入研发费用的情形；I公司将总经理、副经理等多位董监高的薪酬以及技术服务部门人员的薪酬全部归集至研发费用。

二是研发样机内控管理存在缺陷。部分发行人在研发样机制造、支出归集、完工入库、实物日常仓储及盘点、对外销售、客户试用、对外赠送、报废等各环节存在内部控制运行缺陷，导致研发相关的样机成本与生产成本无法准确划分。例如，J公司存未对研发样机进行入库登记，因此无法核查研发样机库龄的准确性。另外J公司还存在样机领用、外借或销售缺少登记管理，相关凭据及沟通记录未保留，研发样机与存货成品无法区分等问题。

### 3. 存货

一是对于存放至客户或加工厂商的存货缺乏有效管理。部分发行人会由于行业惯例将存货置放于客户或加工商。例如，采用Fabless模式的芯片企业因封装测试会将在产品存放在外协加工厂商处，部分医疗器械企业在医院、经销商处存放医疗器械供其免费使用，而上述产品的控制权依旧属于发行人。监管发现，部分发行人缺乏有效的内控制度对该类存货进行有效管理。例如，K公司存在同一设备放置在不同经销商、不同终端医院的异常情况。L公司将部分备用设备与测试设备存放于客户处，但无法有效区分两类设备，客户对两类设备的回函数量也与发行人对外披露数据存在不一致。

二是未对存货库龄进行准确计算，影响跌价准备计提。实务

中，部分发行人根据库龄计提跌价准备，但缺少有效的内控制度对库龄进行准确计算。例如，M公司未基于产品编号建立信息管理系统，无法按产成品的产出时间准确核算库龄。

**三是未准确核算计划领料与实际领料的差异。**发行人应准确计量生产领料过程中实际领用量和计划领用量的差异，以确保生产成本和原材料期末余额的准确性。监管发现，部分发行人领料记录金额和实际消耗金额存在较大差异，且缺少调整的相关证据。例如，N公司物料清单存在多项删除、修改记录，领料记录与实际领料情况存在多处不符，发行人实际领料少于生产应领取数量，缺乏书面记录提供支撑。

#### 4. 资金管理

**一是使用个人账户对外收付款项。**使用个人账户进行企业的资金结算可能导致资金挪用、体外循环等重大舞弊风险，应当在首次申报前予以整改规范。但监管发现，部分发行人报告期内存在个人账户代公司收支的情况，例如，O公司利用出纳个人账户进行体外资金循环，包括账外销售并转入出纳个人账户和从供应商处获取回款转至出纳个人账户。P公司存在利用员工银行卡体外代垫费用的情形。

**二是与董监高等关联方发生资金拆借。**报告期内，发行人与实际控制人、董监高等关联方发生的非经营性资金往来，应当在首次申报前予以整改规范。监管发现，部分发行人的资金拆借行为未得到恰当审批或关联交易数据存在不一致。例如，Q公司实际控制人与多名高管存在资金往来，但缺乏书面借款协议，且转

账给员工后资金的具体用途无法核实。

三是存在大额取现但用途不明的情况。现金收支由于缺乏银行单据支撑,资金流向难以合适,可能会影响业务真实性的判断。监管发现,个别发行人依然存在大额取现行为,且缺乏证明具体用途的支持性依据。例如,R公司实际控制人及其近亲属存在较多大额存取现金的行为,但无法提供合理的存取解释。

## 二、典型案例研究

### (一) 收入系列

**问题 1【药学研究收入的会计处理】:** 药学研究能否在达到合同约定的里程碑节点时确认收入?

**案例:** A公司主营业务系为各大药企提供药学研究服务。A公司与客户就药学研究服务签订合同,对主要流程作了约定,流程一般分为若干里程碑节点,研发进度达到各个里程碑节点时客户需支付不可撤回的里程碑款项,里程碑款项体现了各里程碑节点已完成工作量的进度,里程碑节点的设置及各节点的付款比例与同行业可比公司不存在重大差异。双方约定因履行合同的研究成果及知识产权归属于客户,研发过程中A公司需将研发过程中形成的研发成果及时提交给客户,由客户对里程碑节点进行确认。另外,A公司对客户无条件开放对应项目的资料和现场,配合客户相关工作,客户可以通过项目领导小组实时掌握研发工作具体进展,并可随时派人去现场进行审计、跟踪和检查。假定合同仅包含一项履约义务且满足一段时间确认收入的条件。A公司能否

在达到合同约定的里程碑节点时确认收入？

分析：本案例中需关注两方面问题。一是时段法下采用里程碑确定履约进度是否恰当。根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）的相关规定，“已达到里程碑”是确定履约进度的一种产出指标。但 2021 年财政部发布的《关于严格执行企业会计准则切实加强企业 2020 年年报工作的通知》（财会〔2021〕2 号）中强调，“企业应当分析合同中约定的不同里程碑节点是否能恰代表履约进度，如果里程碑节点能恰代表履约进度，则表明采用‘已达到的里程碑’确定履约进度是恰当的；如果企业在合同约定的各个里程碑之间向客户转移了重大的商品控制权，则很可能表明采用‘已达到的里程碑’确定履约进度是不恰当的，企业应当选择其他产出指标或其他方法来确定履约进度。”因此，企业需要根据实际情况评估里程碑付款进度是否与实际履约进度相匹配，不能简单地将合同约定的付款进度作为履约进度。

二是在采用里程碑法确认收入的情况下，需要考虑各里程碑节点间资产负债表日的会计处理。根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第十二条规定“当履约进度不能合理确认时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿时，应按照已经发生成本金额确认收入，直到履约进度合理确认为止”，在各个里程碑节点间，履约进度通常无法合理确定，此时公司应当根据合同条款、历史经验、预期履约情况、客户信用情况等因素预计已发生成本能否得到合理补偿。若预计能得到补偿，则按照已发

生成本金额确认收入，若预计不能得到补偿，应将已发生劳务成本计入当期损益，不确认相关收入。

## （二）企业合并系列

**问题 2【母公司向子公司提供财务资助产生亏损时的会计处理】：**母公司向非全资子公司提供财务资助后，由于子公司经营不善，导致财务资助款不能收回，如何对相应亏损进行会计处理？

**案例：**B 公司于 2X19 年注册成立，是 A 公司为开展某项新业务专门设立的控股子公司，注册资本金为 500 万元，A 公司持有 B 公司 51% 股权。A 公司向 B 公司先后提供 30 亿元用于资助 B 公司向上游供应商预付采购款。B 公司少数股东未同比例提供资金支持。该业务于 2X21 年出现预付款项对应货物延期交货，应收账款普遍逾期，大额存货可能无法足额变现等合同执行异常情形。B 公司净资产在 2X21 年的期初余额为 2 亿元，2X21 年上半年度 B 公司发生亏损 40 亿元。截止 2X21 年 6 月 30 日，B 公司净资产账面价值为 -38 亿元，严重资不抵债，已无法正常开展业务。A 公司与 B 公司少数股东之间就 B 公司的亏损承担不存在特殊约定。

A 公司预计无法收回对 B 公司的投资成本以及应收款项，在个别财务报表中对长期股权投资和应收款项计提了全额减值。根据合并财务报表准则，A 公司与 B 公司之间的债权与债务项目在合并财务报表中应相互抵销，同时抵销相应的减值准备和减值损



失，那么在合并财务报表中对于 A 公司承担的这部分债权损失应如何考虑？

**分析：**《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第三十五条规定，“子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中净利润项目下以‘少数股东损益’项目列示。”第三十七条规定，“子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。”

在母公司与子公司少数股东就子公司利润分配或亏损承担不存在特殊约定的情况下，在合并财务报表中，母公司按持股比例确认“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”。实务中，母公司经常以借款等形式为子公司提供资金支持。在子公司少数股东未同比例提供资金支持的情况下，母公司实际承担的损失可能会大于少数股东承担的损失。现行企业会计准则未明确要求，在确认“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”时需要考虑母公司作为债权人可能承担的损失，但在本案例中，B 公司已经严重资不抵债，无法继续开展业务，考虑 A 公司作为债权人承担的超额亏损有其合理性。B 公司净资产在 2X21 年的期初余额为 2 亿元，2X21 年上半年度 B 公司发生亏损 40 亿元。A 公司和 B 公司少数股东先按持股比例以各自享有的 B 公司净资产余额为限承担亏损；超额亏损 38 亿元中，30 亿元实际全部由 A 公司作为债权人承担，剩余 8 亿元的超额亏损根据合并财务报表准则继续按持股比例确认“归属于母公司所有者的净利润”

和“少数股东损益”。因此，A 公司合并财务报表确认“归属于母公司所有者的净利润”-35.1 亿元（债权损失 30 亿元+股权损失 2 亿元 X51%+股权损失 8 亿元 X51%），确认“少数股东损益”-4.9 亿元（股权损失 2 亿元 X49%+股权损失 8 亿元 X49%）。

### （三）股份支付系列

**问题 3【股权激励授予日的确定】：股份支付激励计划的授予日应当如何确定？**

20X7 年 12 月 1 日，A 公司全体股东召开股东会议，审议通过设立 S 合伙企业（有限合伙）作为公司员工持股平台。20X8 年 8 月 11 日，A 公司董事会批准《员工持股计划》，本次会议确定了拟授予股份的激励对象，授予激励对象在满足可行权条件的基础上按照 A 公司与激励对象签署的《期权授予协议》中约定的行权价格购买公司股票的权利。20X8 年 10 月 29 日，A 公司与激励对象签署《期权授予协议》，协议对授予激励对象股票期权数量、行权价格及条款等进行了具体约定。该股份支付激励计划的授予日应当如何确定？

**分析：**根据企业会计准则的有关规定，对于股份支付授予日的判断，要结合股份支付协议的条款、权力机构的批准、是否和员工达成一致等因素综合考虑，只有同时满足“获得批准”和“达成一致”的日期方可确定为授予日。“获得批准”，是指股份支付协议获得股东大会或类似机构的批准；“达成一致”，是指企业与职工或者其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，即双

方在对该协议的条款、条件或协议内容上已充分形成一致理解并均接受。

本案例中，A公司于20X7年12月1日召开股东大会，设立S合伙企业（有限合伙）时尚未明确股权激励对象。A公司董事会于20X8年8月11日批准《员工持股计划》，明确授予激励对象股票期权，但尚未确定授予价格和每个激励对象的股票期权数量，股份支付协议的条款和条件尚未得到激励对象的一致同意，此时协议仅为单方面的审批通过，A公司与员工仍需要签署《期权授予协议》才可“达成一致”。20X8年10月29日，A公司与激励对象签署《期权授予协议》，不仅明确了激励对象，且该协议明确了授予各激励对象股票期权的数量、行权价格、行权条件等具体条款。因此，本案例中“获得批准”的日期为董事会批准之日，“达成一致”的日期为双方签署《期权授予协议》的日期，实务中一般以两者较晚者为股份支付的授予日。综上所述，该股票期权的授予日应为双方签署《期权授予协议》的日期，即20X8年10月29日。

#### （四）其他系列

**问题 4【并购子公司遭遇“合同诈骗”的会计处理】：**上市公司因并购子公司财务舞弊而遭遇“合同诈骗”应如何处理？

**案例：**20X6年1月，A公司以现金方式购买B公司100%股份，形成非同一控制下企业合并。20X8年，B公司原股东因涉嫌通过虚构业务方式虚增业绩被立案调查。经查实，B公司自20X4

年至 20X7 年期间，存在通过制作虚假合同虚增收入、成本费用及净利润的情形。因此，A 公司向法院起诉 B 公司原股东在股权转让交易中虚增股权价值，构成股权转让“合同诈骗”。截止财务报表出具日，案件尚未开庭审理。A 公司在编制 20X8 年度财务报表时，根据获取的新信息合理判断对 B 公司财务信息等按照前期差错更正进行追溯调整。并在附注中披露了未决诉讼情况。

20X9 年 10 月，A 公司收到法院刑事判决书，判处 B 公司原股东在签订、履行合同过程中构成合同诈骗罪，并判决原股东对 A 公司进行赔偿。20X9 年度，A 公司将收到的赔偿款直接计入当期损益。20X8 年和 20X9 年度 A 公司的会计处理是否恰当？

**分析：**根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》相关规定，前期差错主要是由于计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊等原因，未能合理使用前期财务报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息，导致会计处理未能恰当反映当时的情况。如果企业在前期编制财务报表时，存在对前期能够取得的可靠信息的忽略或不当使用的情形，则属于前期差错，企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

本案例中，20X8 年度，B 公司及其原股东被发现存在财务舞弊。由于 B 公司自 20X6 年 1 月被收购后，合同造假行为仍在持续，很可能表明 A 公司存在前期应当发现而没有发现的“疏忽”或舞弊行为，属于前期差错，因此，A 公司在当年度应对 B 公司虚构业务涉及的收入、成本、应收账款等财务信息，以及合并中

取得可辨认资产、负债公允价值、商誉等进行追溯调整。截至财务报表出具日，案件尚未开庭审理。根据或有事项准则的规定，由于判决结果存在不确定性，A 公司不应在财务报表中确认或有资产，而应加以披露。

20X9 年度，A 公司收到了因原股东“合同诈骗”的赔偿款。因为 A 公司在编制 20X8 年度财务报表时，已基于当时存在的、预期能够取得的可靠信息对 B 公司财务信息进行会计差错更正，如果没有确凿证据再次表明 A 公司前次更正时存在重大人为过失或舞弊，也没有证据表明 A 公司没有运用或错误运用了预期取得的可靠信息，则 A 公司后续实际收到赔偿款通常无需再对合并对价进行追溯调整，可以计入 20X9 年当期损益中。

**问题 5【资产负债表日后事项的会计处理】：**期后收到客户通知终止采购关系是否属于资产负债表日后调整事项？

**案例：**A 公司为境外 Y 国特定客户供应链名单中的一员。20X0 年 1 月，Y 国将 A 公司列入“实体清单”。20X0 年 5 月，媒体报道境外特定客户将要把 A 公司移出供应链名单。20X1 年 1 月，A 公司公告将所拥有的与境外特定客户的相关业务资产对外转让。20X1 年 2 月，A 公司发布公告，收到境外特定客户的通知，特定客户计划终止与公司的采购关系，后续 A 公司将不再从特定客户取得现有业务订单。A 公司认为该事项为资产负债表日后调整事项，据此在 20X0 年报告期内计提大额资产减值损失及信用减值损失。A 公司的会计处理是否恰当？

**分析：**《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》

规定：“资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或者进一步证据的事项。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。”因此，资产负债表日后事项属于调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情況在资产负债表日或以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或以前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

此事项能否认定为资产负债表日后调整事项的关键点在于，是否已有相关证据表明资产负债表日相关资产已存在减值，期后收到的通知只是对资产负债表日资产已发生减值的进一步证据。客户对于供应商一般具有相关的管理方法，从准入到退出具有相应的流程控制。公司应当基于双方流程控制记录，如邮件、会议纪要、合同、特定客户内部流程资料，确认该事项在资产负债表日是否已经存在。如果有证据表明该事项在资产负债表日已存在，20X1 年 2 月的终止合作通知是该事项的延续，则 A 公司将该事项作为资产负债表日后调整事项具有合理性。

### 三、会计政策资讯

#### （一）证监会会计部发布《2020 年度证券审计市场分析报告》

2021 年 9 月 10 日，证监会会计部发布《2020 年度证券审计市场分析报告》，以便于市场各方了解证券审计市场情况，并以此引导会计师事务所规范执业。

报告内容主要包括：从事证券服务业务会计师事务所基本情况；2020 年度上市公司年报审计市场状况；上市公司年报审计机构变更情况；上市公司 2020 年度审计报告分析（包含审计意见和关键审计事项特点分析）；证券审计执业问题分析（包括非标报告相关问题、收入审计相关问题、资产减值审计相关问题、重大非常规交易审计问题、关键审计事项相关问题等）。

#### （二）证监会公布《首次公开发行股票并上市辅导监管规定》

2021 年 9 月 30 日，证监会发布《首次公开发行股票并上市辅导监管规定》。

《辅导监管规定》共 27 条，主要由辅导目的、辅导验收内容、辅导验收方式、辅导工作时点及时限、科技监管等方面内容组成。具体包括：

一、关于辅导目的。主要是促进辅导对象具备成为上市公司应有的公司治理结构、会计基础工作和内部控制制度，充分了解多层次资本市场各板块的特点和属性，树立进入证券市场的诚信意识、自律意识和法治意识。

二、辅导验收内容。内容包括辅导机构及其辅导计划和实施方案的执行情况；辅导机构督促辅导对象规范公司治理结构、会计基础工作、内部控制制度情况，指导辅导对象对存在问题进行规范的情况；辅导机构督促辅导对象及其相关人员掌握发行上市、规范运作等方面的法律法规和规则、知悉信息披露和履行承诺等方面的责任、义务以及法律后果情况；辅导机构引导辅导对象及其相关人员充分了解多层次资本市场各板块的特点和属性，掌握拟上市板块的定位和相关监管要求情况。

三、关于辅导验收方式。验收机构应当采取审阅辅导验收材料、现场走访辅导对象、约谈有关人员、查阅公司资料、检查或抽查保荐业务工作底稿等方式进行辅导验收。

四是关于辅导工作时点及时限。明确辅导备案及辅导验收的起算时点及启动条件；辅导期原则上不少于三个月；验收机构辅导验收工作用时不得超过二十个工作日，辅导机构补充、修改材料的时间不计算在内；验收工作完成函的有效期为十二个月，超期末提交首次公开发发行并上市申请的，应当重新履行辅导及辅导验收程序。

五是关于科技监管。验收机构应当利用辅导监管系统开展辅导监管工作，实现辅导材料提交、辅导公文出具、信息共享等工作的电子化，并向社会公开辅导及辅导监管信息。

下一步，证监会各派出机构将严格按照《辅导监管规定》要求开展辅导监管工作。



### （三）财政部发布《机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定》

2021 年 09 月 13 日，财政部发布《机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定》。《规定》旨在规范各级社会保险经办机构对机关事业单位职业年金基金的会计核算，提高会计信息质量。

《规定》由正文和附录两部分组成。正文共 5 部分内容，一是适用范围和基本原则，主要明确《规定》适用于各级经办机构经办的职业年金基金，且以《社会保险基金会计制度》为基准制度。二是会计科目设置及其使用说明，明确《规定》增设的会计科目及使用说明。三是主要业务和事项的会计处理规定，对职业年金基金无法参照《社会保险基金会计制度》执行的 7 类业务和事项会计处理作出规范。四是财务报表及编制说明，主要规范职业年金基金的资产负债表和收支表的列报项目和编制说明，同时规范报表附注披露事项。五是附则，规范经办机构首次执行《规定》时的新旧衔接会计处理和生效日期。附录一为财务报表格式，包括资产负债表、收支表格式，以及附注样表格式。附录二为主要业务和事项账务处理示例。

### （四）财政部就《政府会计准则制度解释第 4 号（征求意见稿）》对外公开征求意见

2021 年 09 月 30 日，财政部就其起草的《政府会计准则制度解释第 4 号（征求意见稿）》向社会公开征求意见。

《解释4号》征求意见稿共包括8个问题。一是关于参照公务员法管理的事业单位适用的会计科目；二是关于在建工程按照估计价值转固相关会计处理；三是关于固定资产、公共基础设施后续支出的会计处理；四是关于自行研究开发项目形成的无形资产成本的确定；五是关于财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支的相关会计处理；六是关于单位取得代扣代收代征税款手续费的会计处理；七是关于部门（单位）合并财务报表的编制程序和抵销事项的处理；八是规定《解释4号》自2022年1月1日起施行，首次施行时均采用未来适用法。

#### （五）财政部就《资产管理产品相关会计处理规定（征求意见稿）》对外公开征求意见

2021年09月30日，财政部就其起草的《资产管理产品相关会计处理规定（征求意见稿）》向社会公开征求意见。

《规定》主要包括4个部分的内容。一是总体要求，主要对资管产品会计主体、编制基础、会计分期、记账本位币、会计科目设置及财务报表构成等总体要求予以明确；二是资管产品持有投资等交易的会计处理，结合资管产品业务活动的特点，针对实务中需进一步明确和规范的投资等相关交易的会计处理问题作出细化规定；三是列示和披露，主要考虑资管产品自身特点、投资者财务报表信息需求以及相关监管要求等，对其财务报表列示作出规范，并对附注中应当披露的信息作出细化规定；四是生效日期及附录，明确施行日期为2022年1月1日，与财政部《关

于进一步贯彻落实新金融工具相关会计准则的通知》相衔接，附录部分主要对资管产品会计科目设置、主要账务处理和会计报表作出了规范。

## （六）财政部就《企业会计准则解释第15号（征求意见稿）》对外公开征求意见

2021年10月08日，财政部就其起草的《企业会计准则解释第15号（征求意见稿）》向社会公开征求意见。《解释》主要包括3个部分的内容：

一是关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理。明确了企业试运行销售的相关收入和成本按照收入准则、存货准则等适用的会计准则进行会计处理；明确了企业应当在财务报表中列示试运行销售的相关收入和成本，同时在附注中单独披露其金额和具体列示项目等要求；明确了企业进行追溯调整的具体要求。

二是关于资金集中管理相关交易的列报。强调通过资金结算中心归集至集团母公司账户的资金，成员单位应当在资产负债表“其他应收款”项目列示；为突出资金集中管理存款的特殊性，成员单位和集团母公司可以增设“资金集中存款”、“吸收资金集中存款”项目，在报表中单独列示；《解释》还重申了集团母公司、财务公司和成员单位在资金归集、资金拆借时的其他列示要求，强调了企业应当在附注中披露的相关信息。

三是关于亏损合同的判断。明确企业在判断合同是否构成亏

损合同时，企业应当采用全口径成本而非增量成本，即企业履行合同的成本包括履行合同的增量成本和与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额。

### （七）财政部发布《企业产品成本核算制度——油气管网行业》

2021年10月08日，财政部发布《企业产品成本核算制度——油气管网行业》。《制度》旨在规范油气管网行业产品成本核算，促进油气管网设施运营企业加强成本管理。

《制度》对油气管网设施运营企业的产品成本核算对象，产品成本核算项目和范围以及产品成本归集、分配和结转进行了规范。

### （八）财政部发布《律师事务所相关业务会计处理规定》

2021年10月11日，财政部发布《律师事务所相关业务会计处理规定》。《规定》旨在规范律师事务所相关业务的会计核算，提高律师事务所会计信息质量。

依照《中华人民共和国律师法》在中国境内设立的合伙律师事务所及个人律师事务所应当按照《小企业会计准则》及本规定进行会计处理。根据小企业会计准则的有关规定，事务所也可以选择执行企业会计准则。已执行企业会计准则的事务所不得转为执行小企业会计准则。

事务所在执行小企业会计准则或企业会计准则的基础上，应当对有关会计科目以及有关财务报表项目作出调整。

## （九）财政部就《中华人民共和国注册会计师法修订草案（征求意见稿）》对外公开征求意见

2021年10月19日，财政部就其起草的《中华人民共和国注册会计师法修订草案（征求意见稿）》向社会公开征求意见。

现行注册会计师法为七章四十六条，修订后为十章九十九条，增加了64条，修改了35条，并新增“监督管理”、“特定实体审计”、“会计服务市场开放和跨境审计”三章。本次修订涉及面广、修改条款多，力求从根本上解决制约行业发展的体制性、机制性问题，有关重点事项主要包括：

一是加强日常监督管理，规范行业发展秩序。草案围绕加强行政监管、规范行业发展的目标，针对日常监管机制不完善、对行业“潜规则”整治规管不力等问题，提出相应措施，建立健全监督管理的长效机制。具体措施包括建立监督检查机制，充实和强化监督检查内容，建立会计师事务所年度检查考核制度，以及完善报备制度。

二是加强特定实体审计监管，提高资本市场审计质量。建立特定实体审计监管制度，营造规范透明、公平公正的市场环境。具体措施包括界定特定实体的范围，提出从事特定实体审计备案要求，明确独立性要求，以及建立透明度报告制度。

三是深化“放管服”改革，优化执业环境。落实深化“证照分离”改革的相关要求，促进政府职能转变，加强事中事后监管，优化执业环境，培育执业质量高、内部治理水平优的会计师事务所。具体设计包括取消会计师事务所工商登记，针对低价竞争提

出相应措施，以及针对函证不实提出相应措施。

四是完善责任追究机制，大幅提高违法成本。加大对审计违法违规行为的处罚力度，形成有效震慑。具体措施包括：与证券法罚则相衔接，加大对执业质量问题的处罚力度；补充细化违规情形，科学设定处罚；区分会计责任和审计责任，完善责任承担机制。

五是规范跨境事项管理，服务对外开放。规范境外会计师事务所相关业务活动，引导会计师事务所加强档案管理。具体措施包括对跨境业务作出统一规定，以及明确对等管理措施。



# 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

2021 年第 6 期（总第 6 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 关于营收扣除指南审计机构反馈意见的解答	2
(二) 年报审计风险提示	5
(三) 审计机构培训情况	7
❖ 典型案例研究	9
(一) 收入系列	9
总承包合同中单项履约义务的识别	9
(二) 长期股权投资与合并财务报表系列	11
债权债务抵销时坏账准备转回的会计处理	11
权益法下递延所得税的会计处理	13
(三) 金融工具系列	14
金融工具减值转回的会计处理	14
(四) 其他	15
出售股权但不丧失控制权时商誉减值的会计处理	15
❖ 会计政策资讯	18

## 一、沪市会计监管通讯

### （一）关于营收扣除指南审计机构反馈意见的解答

2021 年 11 月 19 日，上交所发布《上海证券交易所上市公司自律监管指南第 2 号—财务类退市指标：营业收入扣除》、《科创板上市公司信息披露业务指南第 9 号—财务类退市指标：营业收入扣除》（以下统称《营收扣除指南》），进一步明确了退市新规中营业收入指标的具体扣除事项。《营收扣除指南》正式发布前，上交所向所有沪市公司以及从事证券服务业务的审计机构公开征求意见，征求意见期间，共有 52 家审计机构予以反馈，其中 19 家反馈无意见，剩余 33 家提出了意见或建议。现针对审计机构在征求意见过程中提出的问题，作出如下解答，供执业参考。

#### 1. “正常经营业务之外的其他业务收入”与《企业会计准则》中其他业务收入的关系？

“正常经营业务之外的其他业务收入”借鉴了《企业会计准则第 14 号—收入》应用指南中列举的其他业务收入，但二者并非完全对应的关系。《营收扣除指南》同时明确了虽计入主营业务收入，但属于上市公司正常经营之外的收入同样需要扣除。年审会计师专项核查时，应重点关注以下两方面问题：一是应结合公司行业模式、自身经营特点，审慎判断是否与公司正常经营业务相关。二是不应简单根据企业营业执照登记的经营范围进行判定，应根据公司的主营业务情况和业务模式，基于实质重于形式



的原则加以判断。

征求意见过程中，部分审计机构提出，制造业公司计入主营业务收入的销售正常生产经营产生的尾料收入是否应当扣除？对于上述情形，审计机构应当核查公司对于主营业务收入的核算范围是否准确，销售尾料产生的收入是否应以其他业务收入核算，是否属于与公司正常经营业务无关的收入。同时，部分审计机构提出，生物医药企业 License-out 模式中，授予知识产权产生的收入是否需要扣除。在该业务模式下，通过授予知识产权实现收入是生物医药企业常见的经营模式，已属于公司正常经营业务的范畴，可不予扣除。

## 2. 主营业务范围基于合并报表还是子公司个别报表判断？

在判断营业收入扣除事项时，应基于合并报表的角度，而不是根据子公司的经营业务来认定上市公司的主营业务。上市公司合并报表一般包括多个子公司，每个子公司的主营业务可能存在一定的差异。例如上市公司以生产、加工和销售铝材为主，但某子公司从事资产管理业务。对于纳入合并范围的各个子公司而言，子公司的收入可能均属于其各自的主营业务收入，但在合并财务报表层面，某些子公司的业务收入不属于合并报表层面的主营业务。

## 3. 如何界定“类金融”业务？

关于“类金融”业务的判断，可参考中国证监会《再融资业务若干问题解答（二）》第 15 问，“除人民银行、银保监会、证

监会批准从事金融业务的持牌机构为金融机构外，其他从事金融活动的机构均为类金融机构。类金融业务包括但不限于：融资租赁、商业保理和小贷业务等”。在具体执行中，具备保理、担保、融资租赁等资质的类金融业务，应扣除本会计年度及上一会计年度新增的收入，为销售主营产品而开展的融资租赁业务除外；不具备资质的类金融业务，如拆出资金利息收入，则每个会计年度均需扣除。

#### 4. 如何理解“本会计年度以及上一会计年度新增贸易业务所产生的收入”？

征求意见过程中，部分审计机构提出，新增的贸易业务仅指新增业务还是包括新增贸易品类？根据《营收扣除指南》，对于非贸易类公司，本会计年度以及上一会计年度新增的贸易业务均应予以扣除；对于贸易公司新增的贸易品类，则应依据新增的贸易品类是否具有稳定的业务模式，从严判定是否需要扣除。审计机构在判断是否属于新增贸易业务时，不应简单根据业务是否命名为“贸易”进行判断，而应基于业务实质审慎判定。

#### 5. 关于“交易价格显失公允的业务产生的收入”。

征求意见过程中，部分审计机构提出关于“交易价格显失公允的业务产生的收入”，该类收入是否需要全部扣除，还是仅扣除不公允的部分？可以明确，该类收入应予全部扣除，主要有如下两方面考虑：一是交易价格显失公允的交易本身就可能不具备商业实质，二是实务中难以对公允与非公允部分进行合理拆分。

6. 关于“报告期以显失公允的对价或非交易方式取得的企业合并的子公司或业务产生的收入”。

针对上述条款，征求意见过程中审计机构主要提出两方面问题：一是如何定义“非交易方式”？事实上，此处“非交易方式取得的企业合并的子公司或业务产生的收入”，主要包括类似于股东赠与、受托表决权等方式取得的企业合并产生的收入。二是该条款下是否同时包含同一控制下合并和非同一控制下合并？可以明确，同一控制下和非同一控制下的企业合并均在规则限定范围内。

7. 关于“以自我交易的方式实现的虚假收入”。

征求意见过程中，部分审计机构提出如何判断“自我交易”？事实上，该条款是对《营收扣除指南》扣除事项“不具有真实业务的交易产生的收入”的列举，借鉴了中国证监会发布的《关于做好首次公开发行股票公司 2012 年度财务报告专项检查工作的通知》（以下简称《通知》）。实务中，应遵循实质重于形式的原则，并参考《通知》相关规定加以判断。

## （二）年报审计风险提示

为帮助审计机构做好上市公司 2021 年度财务报表审计工作，切实发挥“看门人”作用，截至 2021 年 12 月 30 日，上交所相关监管部门约谈审计机构 20 余家，发出审计风险提示函 31 份。主要关注事项如下：

一是关注财务舞弊风险。打击财务造假是年报审计监管重点。

近年来，“两康”财务造假、专网通信业务骗局等事件均反映出审计机构防范财务舞弊风险意识和能力有待加强。年审会计师应重点关注公司收入真实性，加强风险评估程序，充分识别潜在的财务舞弊风险，对资金流、货物流、票据流进行更为严格的审计，并采取有针对性的审计程序应对舞弊风险，必要时应进行延伸审计。

二是关注上市公司是否触及财务类退市指标。上交所于 2021 年 11 月发布《营收扣除指南》，明确了营业收入扣除标准和审计机构的核查要求。年审会计师应在核查公司收入真实性、会计处理合规性的基础上，严格执行《营收扣除指南》的要求，判断上市公司营业收入扣除是否符合指南要求，重点关注公司贸易、保理等业务产生的收入是否需要扣除。同时，对营业收入低于 1 亿元但净利润（扣非前后孰低）为正值的公司，年审会计师需要出具非经常性损益专项核查意见。年审过程中，应重点关注上市公司非经常性损益确认的合规性、真实性、准确性、完整性，避免公司通过利用非经常性损益规避退市。

三是关注会计处理的合规性。其一，年审会计师应重点核查收入确认的准确性，包括确认时点、确认方法、确认依据和确认金额。特别对于第四季度突击销售情形，应关注其是否符合惯例，是否存在突击确认收入规避退市的情形。其二，年审会计师应当重点关注突击交易会计处理的合规性，例如对于公司年末突击签订债权债务抵销协议，并在当期确认债务重组收益的情况，应当

结合合同条款、债务重组实施情况以及后续是否存在其他交易安排等，谨慎判断相关债务重组收益是否能在当期确认。其三，年审会计师应重点关注预期信用损失计提的充分性，关注在新金融工具准则加入前瞻性估计的预期信用损失模型下，坏账计提比例与适用原准则时的变化情况，以及与同行业可比公司的坏账计提政策是否存在明显差异，分析应收账款及合同资产信用减值损失计提的充分性。

四是关注审计意见的恰当性。年审会计师应保持高度的职业谨慎，严格判断“错报”与“受限”、合理区分“重大性”与“广泛性”，高度关注上期非标事项对本期审计意见的影响，发表恰当的审计意见。信息披露方面，年审会计师应按照中国证监会《监管规则适用指引——审计类第 1 号》的规定，完整披露如下内容：重大错报的项目及金额、导致错报的原因、违反的会计准则等；“受限”事项的形成过程及原因、可能的影响金额、未能获取的审计证据内容等；合并财务报表整体的重要性水平；是否具有广泛性的判断过程；上期非标事项在本期的情况等。

### （三）审计机构培训情况

2021 年 12 月 17 日，上交所举办首场审计机构行业培训，培训主题聚焦生物医药行业，培训内容围绕审计实务焦点，40 余家会计师事务所近 4000 人线上参与，累计访问量 9000 余次。本次培训上交所邀请了兴业证券医药行业首席分析师、医药行业龙头企业高管、中金公司投行负责人、安永华明会计师事务所医

药行业主管合伙人以及上交所一线监管人员，目的是更好地帮助审计机构识别行业风险，提高风险导向审计能力。后续，上交所将继续开展系列培训，结合市场需求和监管实践，不断推出高质量、多样化的培训交流活动，以期调动包括审计机构、上市公司等在内的各方力量，借助交易所平台加强沟通、凝聚共识，构建良性互动的市场生态体系。

2021年12月24日，为进一步帮助审计机构准确理解退市新规，切实做好2021年年报审计工作，上交所面向从事证券服务业的70余家审计机构开展了退市新规专题培训，2500余人线上参加培训，累计访问量5000余次。此次培训详细介绍了交易类、财务类、规范类和重大违法类四类退市标准下具体的触发情形，并着重解读了《营收扣除指南》的具体规定以及相关监管要求。

## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题 1【总承包合同中单项履约义务的识别】：**总承包合同中包含多项工程内容，如何识别单项履约义务？

**案例：**A 公司业务主要是为主题公园提供园区策划设计业务、游乐设备研发生产业务、工程建设管理等系列综合服务。公司与客户签订的合同主要有两种模式，一种是整个主题公园从策划到建设完成整体交付的总承包合同，另一种是客户将不同阶段服务内容分别进行招投标，A 公司取得其中某一项或某几项工作。两种模式下，同一项工作的价格因客户具体需求而可能产生较大差别。2X21 年 3 月，A 公司与客户 Z 签订了总承包合同，双方约定由 A 公司提供某主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理三项服务。三项服务均具备高度定制、高度非标准化特点，合同中约定了各阶段的工作任务、工作成果、结算金额等，且明确在主题公园整体交付时进行验收。A 公司应将主题公园总承包合同识别为单项履约义务，还是将主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理等各阶段工作分别识别为单项履约义务？

**分析：**本案例中，综合分析总承包合同的相关约定及业务特征，A 公司将主题公园总承包合同识别为单项履约义务可能是更合理的。

《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第九条，

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺；第十条，企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为明确可区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性”。本案例关键在于判断整体交付的主题公园是可明确区分的商品，还是园区策划设计、游乐设备研发生产、工程总承包管理等三项工作形成的阶段性成果是可明确区分的商品。

第一，判断客户能否分别从三项工作形成的阶段性成果的使用中受益。A公司签订的总承包合同中包含的园区策划设计、游乐设备研发生产、工程总承包管理等三项工作，在A公司的日常经营中可通过招投标等方式单独或组合提供给客户，客户能够从中受益，这符合上述收入准则第十条中“（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益”这一条件。

第二，判断企业向客户转让的三项工作单独形成的阶段性成果与其他两项工作形成的阶段性成果是否可单独区分。在总承包合同中约定了在主题公园整体交付时才进行验收，A公司和客户



虽然也约定了各阶段的工作任务、工作成果、结算金额等，但这些条款就其实质而言主要是为了控制项目的进度以及确定付款节点，客户所要获取的仍然是整体交付主题公园这一承诺。在主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理这三项工作均具备高度定制、高度非标准化特点的情况下，A公司需要将这三项工作高度关联，每项工作内容都可能导致其他工作内容的重大修改或定制，三项工作组合完成后，才能达到主题公园整体交付的总目标。主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理这三项工作单独形成的阶段性成果不满足上述收入准则第十条中“（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。”这一条件。

综上，由于不能同时满足上述收入准则第十条中的两个条件，所以，主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理这三项工作所形成的阶段性成果不是可明确区分的商品，将总承包合同识别为单项履约义务更为合理。

## （二）长期股权投资与合并财务报表系列

**问题 2 【债权债务抵销时坏账准备转回的会计处理】**企业合并中购买方与被购买方债权债务抵销时，合并方是否全额转回原计提的坏账准备？

**案例：**A公司支付现金取得B公司100%股权，构成非同一控制下企业合并。B公司在购买日应付A公司账款余额2亿元，除对A公司的债务外，B公司在购买日剩余净资产的公允价值为1.8

亿元。购买日之前 A 公司已对应收 B 公司的款项计提坏账准备 3,000 万元，账面价值为 1.7 亿元。A 公司收购 B 公司之后，在合并财务报表中将其与 B 公司的债权债务进行合并抵销，同时将原计提的坏账准备 3,000 万元转回，计入当期损益。A 公司在购买日合并财务报表中将原计提的坏账准备全部转回计入当期损益是否恰当？

**分析：**A 公司与 B 公司的债权债务关系属于购买日之前存在的关系，A 公司收购 B 公司之后该债权债务关系在 A 公司合并财务报表中不再体现，相当于在合并层面结算了购买日之前与 B 公司的债权债务。因此，A 公司合并财务报表中该交易可以分为两部分进行会计处理：

一是合并报表层面结算购买日之前与 B 公司的债权债务关系。本案中，A 公司对 B 公司的应收款项账面价值为 1.7 亿元。如果应收款项的公允价值高于或低于该账面价值，那么超出或低于账面价值的部分会产生结算利得或损失，在结算时确认为当期损益。A 公司将原计提的坏账准备 3,000 万元全部转回，存在高估结算收益的可能。

二是进行企业合并的相关会计处理。上述债权债务关系的结算相当于 A 公司在合并层面放弃了对 B 公司的债权，放弃债权的公允价值实际是收购 B 公司（不含 A 公司债务，因为对 A 公司的债务已做单独结算处理）对价的一部分。合并对价为现金与应收 B 公司款项的公允价值之和，合并对价与 B 公司可辨认净资产（不

含 A 公司债务) 公允价值份额 1.8 亿元之间的差额确认商誉。

**问题 3 【权益法下递延所得税的会计处理】:** 权益法下未实现内部交易损益是否应确认递延所得税的影响?

**案例:** A 公司出资 4000 万元与其他方共同设立 B 公司, 持有 B 公司 40% 有表决权的股份, 能够对 B 公司施加重大影响, A 公司将其对 B 公司的投资作为长期股权投资按权益法核算。长期股权投资的初始投资成本和计税基础均为 4000 万元。同年, A 公司向 B 公司销售商品产生未实现内部交易收益 5,000 万元, 其中的 2,000 万元 ( $5,000 \times 40\%$ ) 是针对 A 公司持有的对 B 公司的权益份额, 在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销。当年 B 公司实现净利润 6,000 万元, A 公司按持股比例确认投资收益 2400 万元 ( $6,000 \text{ 万元} \times 40\%$ )。期末, A 公司对 B 公司的长期股权投资账面价值变为 4,400 万元 (初始投资成本 4,000 万元+净利润的份额 2,400 万元-未实现内部交易损益 2,000 万元), 与计税基础产生了 400 万元的暂时性差异, 其中未实现内部交易损益产生了 2,000 万元的暂时性差异, 该部分暂时性差异是否应确认递延所得税的影响? 假设 A 公司和 B 公司都是中国境内居民企业, 适用 25% 的所得税率, A 公司因该内部交易产生当期所得税费用 1,250 万元 ( $5,000 \text{ 万元} \times 25\%$ )。

**分析:** 实务中, 有观点认为, 税法规定居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益免税, 即作为投资企业, 其在未来

期间自被投资单位分得有关现金股利或利润时，该部分现金股利或利润免税。因此，在长期持有且以收取股利为投资目的的情况下，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所得税影响。未实现内部交易损益的抵销作为权益法核算长期股权投资的一部分，无需单独确认递延所得税的影响。

事实上，长期股权投资的账面价值和计税基础存在两部分差异，一部分是 A 公司按照权益法核算的享有 B 公司净利润的份额，根据税法规定，自被投资单位分得的利润无需交税，相应地该部分差异不需要确认递延所得税。另一部分则是抵销的未实现内部交易损益，根据税法规定，A 公司在实现收入当期已全额缴纳所得税，对于会计上因未实现内部交易损益抵销产生的 2000 万元暂时性差异，在未来期间将通过 B 公司将商品对外销售转回，转回时 A 公司无需再次缴纳所得税，在未来期间可以减少 A 公司的应纳税所得额并减少应交所得税，属于可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认相关的递延所得税资产 500 万元（2,000 万元×25%）。

### （三）金融工具系列

**问题 4 【金融工具减值转回的会计处理】**公司是否可以通过引入投资人出具承诺函的方式转回以前年度计提的减值损失？

**案例：**A 公司被控股股东非经营性占用资金，因控股股东信

用状况恶化，无法清偿到期债务，A公司对相关应收款项全额计提坏账准备而导致净资产为负，触及财务类退市指标。A公司拟通过拍卖第一、二大股东所持公司股权的方式引入投资人，要求参与拍卖的竞拍人出具承诺函承诺解决控股股东资金占用。A公司是否可以通过上述安排，在竞拍人出具承诺函的时点转回以前年度对控股股东及关联方资金占用计提的减值损失？

**分析：**根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，预期信用损失，是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额。在估计现金流量时，企业应考虑包括出售所持担保品获得的现金流量，以及属于合同条款组成部分的其他信用增级所产生的现金流量。换言之，若金融资产形成时，存在担保品或其他信用增级情况，在预期信用损失的计量中，应反映预期自抵押物上收回的金额，或其他增信措施的影响。

本案例中，A公司应收控股股东的资金占用款项，在其形成时并无担保品或其他增信措施。后期，为解决资金占用问题，竞拍人在参与A公司股权拍卖时出具的承诺解决控股股东资金占用的承诺函，不属于合同条款组成部分的其他信用增级，在预期信用损失计量时不予考虑。因此，A公司不应根据竞拍人所作承诺转回以前年度计提的减值损失。

#### （四）其他

#### 问题5 【出售股权但不丧失控制权时商誉减值的会计处理】：

因出售股权导致母公司持股比例下降但不丧失控制权时相关商誉减值应如何会计处理？

**案例：**B公司为一集团公司，C公司为B公司以前年度非同一控制下企业合并取得的控股子公司，持股比例80%，形成商誉800万元。假设自购买日至2X19年底，B公司对C公司的持股比例未发生变化，商誉未发生减值。2X20年1月，B公司将所持有的C公司10%股权对外出售，股权转让后，B公司持有C公司70%股权，不丧失对C公司的控制权，仍将其纳入合并范围。2X20年末，B公司应如何对相关商誉进行减值测试？

**分析：**第一，确认B公司合并财务报表中商誉减值准备的计提金额。根据《企业会计准则第20号——企业合并》第十三条，购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉，因此，B公司合并报表中确认的商誉800万元为不完全商誉，归属于少数股东A公司的商誉并没有在B公司合并财务报表中予以确认。根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》第四十九条，母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。合并日后发生的不丧失控制权的持股比例变化，不应调整商誉金额，B公司转让C公司20%股权后，合并报表中商誉金额仍为800万元。根据《监管规则适用指引——会计类第2号》2-13

的原则，在进行商誉减值测试时，虽然 B 公司对 C 的持股比例降为 70%，但仍按前期取得控制权时的持股比例将合并报表中的商誉恢复为全部商誉 1000 万元（800 万元/80%），并调整商誉相关资产组的账面价值。假设调整后的资产组账面价值低于其可收回金额 400 万元，则 B 公司应按前期取得控制权时的持股比例计算 2X20 年合并财务报表中商誉减值准备的计提金额为 320 万元（ $400 \times 80\%$ ）。

第二，将已计提的商誉减值损失在 B 公司合并财务报表中分别确认归属于母公司的商誉减值损失和归属于少数股东的商誉减值损失。根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》1-11 的分析，当母公司出售部分股权时，按比例把归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）的账面价值调整至少数股东权益，因此，当 B 公司将所持有的 10% 股权转让但不丧失控制权时，应当将归属于母公司所有者权益的商誉 100 万元（ $800 \times 10\% / 80\%$ ）调整至归属于少数股东权益。即，转让后，商誉账面价值 800 万元中，归属于 B 公司的商誉为 700 万元，归属于少数股东权益的商誉为 100 万元。根据商誉原值的归属比例，B 公司应将商誉减值损失 320 万元分别确认为归属于母公司股东的损益和少数股东损益。因此，B 公司确认归属于母公司的商誉减值损失为 280 万元（ $320 \text{ 万元} \times 70\% / 80\%$ ），归属于少数股东的商誉减值损失为 40 万元（ $320 \text{ 万元} \times 10\% / 80\%$ ）。

### 三、会计政策资讯

#### (一) 证监会就上市公司监管法规体系整合涉及相关规则公开征求意见

为深入贯彻国务院金融委“建制度、不干预、零容忍”的工作方针,构建更加科学、规范、易懂、管用的上市公司监管法规体系,提升市场规则的友好度,增强市场主体的获得感,扎实推进党史学习教育“我为群众办实事”实践活动落实落地,中国证监会会同沪深证券交易所开展了上市公司监管法规体系整合工作。证监会现行关于上市公司监管的部门规章以下层级规则、沪深交易所现行关于上市公司监管的自律监管规则将归并整合为 182 件,数量压缩 60%,这是资本市场上市公司监管法规体系 30 年来的首次全面整合修订。2021 年 11 月 26 日,就整合涉及证监会的 27 件规范性文件(合并后制定规则 6 件、修改 17 件、废止 4 件)向社会公开征求意见。

整合后,上市公司监管法规主要呈现以下特点:一是体系化繁为简。业务分类包含信息披露、公司治理、并购重组、监管职责四大类;在层次上,证监会层面构建基础规则、监管指引、规则适用意见 3 个层次,交易所层面构建自律监管规则、自律监管指引、自律监管指南 3 个层次,行政监管与自律监管实现有效衔接。二是内容更为规范合理。在“避免实体内容大修大改”的前提下,优化上下位规则关系,尽量“找平”沪深交易所规则的章节体例



并维持两所规则内容上的合理差异,技术上合并同一事项规则、修改废止不符合实践或存在矛盾的规则,统一文字表述和格式体例。三是数量显著减少。整合后证监会规则 94 件,沪深交易所规则 88 件,更为简明、清晰、友好。

## (二) 沪深交易所就上市公司自律监管规则体系整合暨修订《股票上市规则》征求意见

2021 年 12 月 10 日,沪深交易所在中国证监会的统筹指导下,以修订《股票上市规则》为主线,同步进行规则整合,贯彻落实国务院《关于进一步提高上市公司质量的意见》精神。结构上,形成了《股票上市规则》、自律监管指引、自律监管指南 3 个层次,分别对应一般规定、专项规定、规范公告编制发布和便利业务办理的制度功能。内容上,将同一信息披露业务重复、交叉或者分散于各个规则的条款,整合成统一、明确的专项规则,在《股票上市规则》下形成规范运作、重大资产重组、停复牌等相关自律监管指引,以及公告格式、业务办理等自律监管指南。

《股票上市规则》修订方面,主要从如下 3 个方面进行调整。一是将上位法律法规的要求予以归并整合。如,整合上位规则中公司治理的制度规范,统一归入新设“公司治理”专章,并加以明确和细化。二是顺畅与下位业务规则的衔接。提升吸收下位规则中重要的规范性要求,过于具体或实践中需要经常修订的内容下沉至下位规则规定。三是将实践中已有共识的做法通过规则予以确认。对日常监管中存在规则空白,但上市公司已经比较熟悉、

投资者也比较认可的做法，通过规则加以确认，形成统一、公开的监管标准。

### （三）证监会发布《监管规则适用指引——会计类第2号》

2021年12月24日，为进一步完善资本市场监管规则体系，提高监管透明度，推动市场主体提升财务信息披露质量，证监会对近期市场反映较多的争议性会计问题进行梳理，起草并发布了《监管规则适用指引——会计类第2号》（下称《会计类第2号》）。

《会计类第2号》共涉及收入、金融工具、企业合并、非经常性损益等14个具体问题。每项具体指引包括三部分内容：交易事项背景及具体的会计问题、会计准则的相关规定、具体问题适用会计准则的意见或监管口径。《会计类第2号》并非对会计准则的解释，而是针对资本市场具体交易事项如何执行会计准则提供指导性意见，旨在促进会计准则在资本市场的一致有效执行，提高市场主体的财务信息披露质量。

### （四）财政部会计司发布2021年第五批企业会计准则实施问答

2021年11月1日，财政部会计司发布2021年第五批企业会计准则实施问答6个，内容涉及收入（1个）、长期股权投资（1个）、固定资产（1个）、企业合并（1个）、首次执行准则（1个）共计5个企业会计准则和1个小企业会计准则。

收入准则实施问答主要是运输成本相关的合同履行成本摊销的列报问题；长期股权投资准则实施问答主要是联营或合营企业按照新准则对报表期初数进行调整时，投资方权益法核算时的会计处理问题；固定资产准则实施问答主要是不符合资本化条件的日常修理费用的会计处理问题；企业合并准则实施问答主要是新设子公司合并其他子公司时，新设子公司编制合并报表的期初日设定问题；首次执行准则实施问答主要是对于首次执行准则的企业的准则执行衔接问题；小企业会计准则实施问答主要是扣缴税款手续费的会计处理问题。

## （五）财政部印发《会计改革与发展“十四五”规划纲要》

2021年11月24日，财政部印发了《会计改革与发展“十四五”规划纲要》（以下简称《规划纲要》）。根据《规划纲要》，“十四五”时期，会计改革与发展的总体目标是：主动适应我国经济社会发展客观需要，会计审计标准体系建设得到持续加强，会计审计业发展取得显著成效，会计人员素质得到全面提升，会计法治化、数字化进程取得实质性成果，会计基础性服务功能得到充分发挥，以实现更高质量、更加公平、更可持续的发展，更好服务我国经济社会发展大局和财政管理工作全局。《规划纲要》提出了持续推动会计审计标准体系高质量建设与实施、全面推动会计审计业高质量发展、全面推进会计法治建设、切实加快会计审计数字化转型步伐等八方面主要任务。

具体来看,《规划纲要》要求围绕深化财会监督的要求,依法加大对上市公司、国有企业、金融企业等实体及相关会计师事务所检查力度,加大对违法违规行为的行政处罚力度和公开曝光力度。全面修订完善内部控制规范体系,有针对性地加强内部控制规范的政策指导和监督检查,强化上市公司、国有企业、行政事业单位建立并有效实施内部控制的责任,为各类单位加强内部会计监督、有效开展风险防控、确保财务报告真实完整夯实基础。

#### (六) 财政部印发《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》等三项审计准则,中注协同步修订应用指南

2021年12月9日,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)要求,规范和指导注册会计师开展实务工作,保持我国审计准则与国际准则的持续动态趋同,财政部印发了《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1603 号——审计单一财务报表和财务报表特定要素的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》等 3 项审计准则,于 2022 年 1 月 1 日起施行。

2021年12月17日,中国注册会计师协会配套印发了《〈中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑〉应用指南》、《〈中国注册会计师审计准则第 1603 号——

—审计单一财务报表和财务报表特定要素的特殊考虑>应用指南》、《〈中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务>应用指南》等三项应用指南，同步于 2022 年 1 月 1 日起施行。

### （七）中注协印发《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理>应用指南》等三项应用指南

2021 年 11 月 1 日，为了指导会计师事务所更好地理解 and 执行会计师事务所质量管理相关准则，中国注册会计师协会印发了《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理>应用指南》等三项应用指南，与对应的质量管理相关准则同步实施。主要内容如下：

《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理>应用指南》主要围绕准则中的相关概念，质量管理体系的组成要素，等，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。

《〈会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核>应用指南》主要围绕项目质量复核人员的委派和资质要求、项目质量复核的实施、项目质量复核工作底稿，对相关条款提供进一步解释、说明和举例。《〈中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理>应用指南》主要围绕在财务报表审计中如何实施项目质量管理等，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。

本次发布的应用指南涵盖了国际质量管理准则“应用和其他

解释性材料”部分的所有相关内容，符合国际趋同要求。同时，还针对中国会计师事务所质量管理中的具体情况，增加了一些条款，更有利于会计师事务所理解和执行。应用指南是对准则重要条款的进一步解释、说明和举例，旨在帮助注册会计师准确理解准则要求背后的目的和意图，讲解在实务中如何理解和执行这些要求。注册会计师应当掌握准则及应用指南的全部内容，以理解准则的目标并恰当遵守其要求。

#### （八）中注协发布《2020 年度会计师事务所综合评价分析报告》

2021 年 12 月 16 日，中国注册会计师协会依据《会计师事务所综合评价排名办法》（以下简称《办法》），对 2020 年度会计师事务所综合评价情况进行分析，形成了《2020 年度会计师事务所综合评价分析报告》。报告内容主要包括引言、综合评价制度框架、综合评价过程及结果分析、百家排名披露信息分析及总结与展望等。

依据《办法》，会计师事务所综合评价满分 1000 分。2020 年度综合评价排名结果显示，进入百家排名的会计师事务所（以下简称百家排名事务所）最高得分 975.4 分，最低得分 523.83 分，平均分 630.44 分。其中：900 分以上的事务所共有 3 家，800-899 分的 10 家，700-799 分的 5 家，600-699 分的 24 家，500-599 分的 58 家。

区域分布方面，综合评价结果显示，百家排名事务所的地区

分布差异较大。数量最多的是北京（33家），上海（14家）次之，其它数量较多的省（市、区）为浙江（10家）、江苏（7家）、湖南（5家）、天津（5家）、广东（4家）、山东（4家）、四川（3家）、深圳（2家）、贵州（2家）和新疆（2家）。河北、山西、福建、湖北、广西、重庆、云南、陕西、宁夏等9地区各有1家，内蒙古、辽宁、吉林、黑龙江、安徽、江西、河南、海南、西藏、甘肃和青海等11个地区没有事务所进入百家排名排行榜。

综合排名方面，普华永道中天会计师事务所、安永华明会计师事务所、德勤华永会计师事务所、毕马威华振会计师事务所、天健会计师事务所、立信会计师事务所、信永中和会计师事务所、大华会计师事务所、天职国际会计师事务所、容诚会计师事务所依次位居前十名。



# 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

2022 年第 1 期（总第 7 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 财务类退市相关年报审计风险提示	2
(二) 临时换所情形下年报审计风险提示	3
(三) 关于建立与审计机构双向联络机制的通知	4
❖ 典型案例研究	5
(一) 收入系列	5
卖方信贷模式下收入确认的会计处理	5
补签书面合同情形下的收入确认问题	7
新收入准则下运输费用的会计处理	8
(二) 长期股权投资与合并财务报表系列	9
附带回售权的股权投资的会计处理	9
同一控制下业绩补偿款的会计处理	11
(三) 金融工具系列	13
财务担保合同计提预计负债问题	13
❖ 会计政策资讯	15



## 一、沪市会计监管通讯

### （一）财务类退市相关年报审计风险提示

财务类退市指标主要包含营业收入低于 1 亿元且扣非前后净利润孰低为负值（以下简称“营收+扣非”）、净资产为负值、审计意见被出具非无保留意见等指标。通过上交所监管部门前期摸排，现梳理出上市公司规避财务类退市指标的主要情形，并提示年审会计师在 2021 年年报审计过程中重点关注以下事项。

一是关注规避“营收+扣非”指标的情形。该指标下，营业收入需扣除与主营业务无关且不具备商业实质的收入。梳理规避“营收+扣非”指标的常见手段，主要包括以下几种方式：

第一，通过报告期新增业务、年末突击销售等手段做大收入。如个别公司 2021 年四季度新增物业管理业务，且对关联方客户存在重大依赖。第二，通过突击做大以往年度停滞的或规模较小的业务增加收入。如个别公司突击做大近年来新增的不良资产处置业务，相关业务收入是否需要扣除应判断其是否具有稳定的业务模式。第三，长期依赖投资收益维持净利润为正，从而不必考虑收入是否低于 1 亿元。部分上市公司主营业务萎缩，属于典型的壳公司，但长期依靠对外投资获取投资收益来保证净利润为正，从而规避财务类退市；还有部分公司通过不计提、少计提资产减值准备以维持净利润为正值。对于此类公司，提示年审会计师严格按照《上海证券交易所上市公司自律监管指南第 2 号—财务类

退市指标：营业收入扣除》《科创板上市公司自律监管指南第 9 号—财务类退市指标：营业收入扣除》的相关要求，核查公司营业收入确认的合规性、真实性、准确性、完整性，净利润和非经常性损益的真实性、准确性、完整性；在此基础上重点核查公司营业收入扣除是否合规、准确、完整。

二是关注通过债务重组、剥离亏损子公司等方式规避净资产持续为负的情形。前期监管关注到，部分公司通过突击签订债务重组协议转回前期已全额计提的应收账款坏账准备，或通过出售亏损子公司实现净资产转正。对于此类公司，提示年审会计师重点关注债务重组收益确认时点、子公司出表时点是否准确，交易价格是否公允以及与后期其他交易安排是否构成一揽子交易。

三是关注规避审计意见退市条款的情形。在退市新规下，被实施退市风险警示的公司，如第二个会计年度被出具保留意见、无法表示意见、否定意见均将被终止上市。对于此类公司，提示年审会计师高度关注上期非标事项的进展情况、相关事项对本期期初数和当期审计意见的影响，并严格按照《监管规则适用指引——审计类第 1 号》的规定做好信息披露工作。

## （二）临时换所情形下年报审计风险提示

截至 2022 年 2 月 17 日，沪市共有 134 家上市公司变更 2021 年年报审计机构，其中有 45 家于 2021 年 12 月之后临时更换审计机构（包括 40 家主板公司，5 家科创板公司），占换所公司总数的 33.6%。大部分临时换所公司的风险特征已较为明确，主

要集中在经营风险、公司治理风险、业绩真实性风险以及退市风险四个层面。

对于临时承接新业务的审计机构，提示年审会计师在 2021 年年报审计过程中加强与前任注册会计师的沟通，对于涉及非标审计意见换所、频繁换所、大所换小所等情形的公司，充分识别公司风险，合理制定审计计划，实施有针对性的审计程序，出具恰当的审计意见。

### （三）关于建立与审计机构双向联络机制的通知

为切实做好监管和服务工作，进一步畅通与会计师事务所的双向沟通联络渠道，上交所近期完善了与会计师事务所的日常联络机制，为从事沪市证券业务的 42 家会计师事务所指定了上交所联络人，专门负责与会计师事务所的日常沟通联络，加强双向沟通交流，切实做好监管服务，共同推动资本市场高质量发展。

前期，各会计师事务所已向上交所报送联系人。新联络机制下，上交所联络人将与会计师事务所指定的联系人保持必要的日常沟通，在做好涉及上交所上市证券审计服务行为监管的同时，加强对会计师事务所的日常服务，包括会计审计方面的咨询解答、业务培训等；同时，总结整理审计执业以及资本市场会计监管相关的共性问题，通过发布上交所会计监管动态及时传达监管动向并积极提供技术支持，共同推动建设行业健康生态。

## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题 1 【卖方信贷模式下收入确认的会计处理】：**公司应在哪个时点确认商品销售收入？

**案例：**A 公司为上市公司，主营材料切割设备的生产和销售，B 公司为 A 公司客户。由于切割设备的初始购置价格较高，B 公司在设备移交时支付全部款项存在一定的困难。为减轻 B 公司资金负担，同时确保 A 公司能够实现及时回款，采用附回购义务的融资租赁销售模式。

A 公司在充分考虑对外担保风险的情况下，与 B 公司、融资租赁公司签署附回购义务的融资租赁合同。合同约定由融资租赁公司向 A 公司购买切割设备并支付货款，再由 B 公司向融资租赁公司承租该设备，该项租赁满足融资租赁条件，若 B 公司未能按时向融资租赁公司支付租金，A 公司在一定条件下向融资租赁公司承担回购义务，并承继融资租赁公司对 B 公司全部租赁合同权益。

在以上业务模式下，A 公司应在哪个时点确认切割设备销售收入？

**分析：**根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第五条，当企业与客户之间的合同同时满足准则规定的五项条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。上述业务模式下，虽然在法律形式上融资租赁公司是切割设备的购买

方，但在交易实质上融资租赁公司仅是资金提供方，为 B 公司提供了融资服务，B 公司才是切割设备的真正购买方和使用方，是 A 公司的客户。A 公司需要首先判断与 B 公司和融资租赁公司签订的合同是否同时满足了收入准则第五条规定的五个条件。条件之一为 A 公司因转让切割设备而有权取得的对价是否很可能收回。上述业务模式下，若 B 公司未能按时向融资租赁公司支付租金，A 公司在一定条件下承担回购义务，即 A 公司有权取得的对价是否很可能收回取决于 B 公司是否有能力和意图按合同约定向融资租赁公司支付租赁款。如果 A 公司认为转让切割设备而有权收取的对价很可能收回，且同时满足了收入准则第五条规定的其他条件，则应当在客户取得切割设备的控制权时确认收入。如果 A 公司认为有权收取的对价不满足很可能收回的条件，则只有在其不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已收取的对价无需退回时，才能将已收取的对价确认为收入。A 公司在一定条件下承担的回购义务如果属于一项财务担保合同的，按金融工具准则进行会计处理。

在新业务、新客户场景中，企业在判断与客户之间的合同是否满足企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回这一条件时，通常缺乏充分的历史经验和数据，但仍应尽可能收集相关信息，谨慎判断，并持续关注和收集与新业务和新客户相关的信用风险信息。在合同开始日，即使公司认为合同满足收入准则第五条规定的五项条件，若在履约的后续期间，有迹象表明客

户的信用风险显著增高，则企业需要评估其在未来向客户转让剩余商品而有权取得的对价是否很可能收回，如果不能满足很可能收回的条件，则该合同自此开始不再满足收入准则第五条规定的五项条件，应当停止确认收入。但是，不应当调整在此之前已经确认的收入。

**问题 2【补签书面合同情形下的收入确认问题】：**在先发货后签订书面合同的情况下，能否在取得客户验收/签收时确认收入？

**案例：**A 公司为上市公司，客户多为政府部门和大型国企。部分项目期限要求紧张，客户内部合同审批流程较长。为抢占市场，对于部分信誉度较好、长期合作的客户，在判断风险可控的前提下，公司会根据客户意向性订单进行生产和组织发货，待客户内部流程审批完毕后双方签署正式书面合同。

在先发货后签合同情况下，接到客户购买设备的需求后，A 公司业务人员一般通过当面交流、电话联系、微信、邮件等方式与客户谈判确定合同细节。A 公司认为商务沟通记录与正式合同约定条款不存在差异，同样具有法律约束力，根据邮件记录、口头约定及取得的客户验收/签收单据确认收入。A 公司在签订正式书面合同之前确认收入是否符合准则规定？

**分析：**新收入准则下合同的含义强调的是双方确立了具有法律约束力的可执行权利和义务，因此不拘泥于合同的具体形式，除书面形式外，还包含口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯

例或企业以往的习惯做法中等)。合同的书面条款也可能只是格式条款,可能还需要与客户间的邮件或其他补充协议,并了解口头沟通、微信、短信沟通记录情况以及正常的商业惯例,以识别合同的所有条款。

A 公司与客户沟通的微信记录、邮件往来以及客户提供的发货申请单等商务沟通记录,若已包含合同的主要要素,双方长期合作且该情形符合商业惯例,则即使尚未签订正式的书面协议,也可以基于商务沟通记录评估合同是否已经存在,双方是否实质上已建立具有法律约束力的合同关系。如果商务沟通记录同时满足了收入准则第五条规定的五个条件,则合同成立,在客户取得相关商品控制权时确认收入。由于 A 公司的收入确认时点早于书面合同签订日, A 公司应完善相关的内部控制,妥善保存内部文件和外部沟通记录,同时进一步规范合同签订的时间与方式。

**问题 3【新收入准则下运输费用的会计处理】：运输费用列报项目调整应按照差错更正还是会计政策变更处理？**

**案例：**2021 年 11 月 2 日，财政部会计司发布了关于新收入准则实施问答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的有关规定，通常情况下，企业商品或服务的控制权转移给客户之前、为了履行客户合同而发生的运输活动不构成单项履约义务，相关运输成本应当作为合同履约成本，采用与商品或服务收入确认相同的基础进行摊销计入当期损益。该合同履约成本应当在确认商品或服务收入时结转计入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目，并在利润表“营业成本”项目中

列示。2021 年 11 月 24 日，证监会发布的《监管规则适用指引—会计类 2 号》也再次强调了运输费用的会计处理。

A 公司自 2020 年 1 月 1 日起执行新收入准则。2020 年，A 公司为履行客户合同发生运输费 1200 万元，计入销售费用。根据上述文件，A 公司拟将 2021 年相关运输费计入营业成本。A 公司在编制 2021 年年报时，该调整是否可以作为会计政策变更？

**分析：**企业在编制 2021 年年报时调整运输费的列报项目属于会计差错更正还是会计政策变更，实务中目前存在不同理解。部分企业认为，企业在编制 2020 年年报时将运输费计入销售费用符合《企业会计准则——应用指南》（2006）附录会计科目和主要账务处理的规定，在编制 2021 年年报时根据财政部 2021 年 11 月发布的实施问答变更运输费的列报项目，可视为会计政策变更。该观点具有一定的合理性，A 公司根据财政部实施问答对运输费的核算科目进行调整，可作为会计政策变更处理。

## （二）长期股权投资与合并财务报表系列

**问题 4 【附带回售权的股权投资的会计处理】：**对于具有重大影响且附带回售权的股权投资，应当确认为长期股权投资，还是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产？

**案例：**A 公司拟以自有资金入股 B 公司，获取 B 公司 16% 的股权，完成增资后 A 公司将成为 B 公司第二大股东。根据股权投资协议约定，A 公司完成增资后有权向 B 公司派遣一名董事，除拥有普通股股东权利外，A 公司还享有回售权，若 B 公司发生特定回售事件时（如五年内 B 公司没有 IPO），A 公司即可行回售



权，按投资成本加约定收益率将该股权回售给 B 公司。A 公司对 B 公司股权投资的意图主要为资本整合和业务协同，包含获取新的用户场景、深度合作提升品牌价值等。A 公司对 B 公司的投资应确认为长期股权投资，还是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产？

**分析：**根据证监会《监管规则适用指引——会计类 1 号》对附回售条款的股权投资的有关规定，企业在判断某项投资适用长期股权投资还是使用金融工具准则时，应首先判断投资方是否对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响。投资方对被投资方具有重大影响的，投资方还应遵照实质重于形式的原则判断该项投资是否属于权益性投资。如果属于权益性投资，因对被投资方具有重大影响，应分类为长期股权投资，回售权视为一项嵌入衍生工具，并进行分拆处理。如果不属于权益性投资，该项投资应整体作为金融工具核算。

在判断对被投资单位是否具有重大影响时，企业应结合自身对相关投资的持有意图和管理模式，以及实际参与管理情况等综合分析。若企业计划与被投资方建立长期业务合作关系，通过战略整合、协同效应增加企业价值，则表明企业有动机通过实质性参与被投资方的经营决策来施加重大影响。如果投资方持有的目的在于转让股权以获取资本增值收益，有较为明确的持有期限或投资退出战略，属于财务性投资，则企业一般无意愿参与被投资单位各项财务经营决策以施加重大影响。关于一项投资是否属于权益性投资，应基于实质重于形式原则，分析投资方实质上承担的风险和报酬与普通股股东相比是否相同，若相同则属于权益性

投资，否则不属于权益性投资。

在本案例中，A 公司有权向 B 公司派遣一名董事，拥有与其他普通股股东一致的投票权、分红权及净资产分配权等权利，从而对 B 公司的生产经营决策产生重大影响。同时，A 公司对该笔股权投资还有回售权，公司应结合股权投资的意图和管理模式考虑所拥有的回售权是保护性权利还是实质性权利，即回售权是否实质性地改变了公司作为普通股股东享有的风险和报酬。A 公司对 B 公司的投资是为了达成业务协同、资本协同的股权战略投资，而非简单的财务投资。如果回售权存在与否与 A 公司进行投资和退出投资的决策无关，不会实质性改变 A 公司拟长期持有的意愿和获取投资回报的方式，则回售权属于保护性权利，A 公司在该项投资中承担和享有的风险报酬与普通股股东并无明显不同，该项股权投资属于一项权益性投资，其中回售权应作为嵌入衍生工具进行分拆处理。

**问题 5 【同一控制下业绩补偿款的会计处理】：**同一控制下业绩承诺未完成，已确认的补偿款发生坏账计入当期损益还是冲减资本公积？

**案例：**2X18 年，A 公司收购控股股东 B 公司的子公司 C 公司，并有业绩承诺。2X18 年，C 公司未完成业绩承诺发生净亏损 8,000 万元，控股股东 B 公司需以现金方式全额补偿 A 公司。针对该事项，2X18 年 A 公司确认其他应收款 8,000 万元，并贷记资本公积。之后 B 公司发生经营困难，并于 2X20 年启动破产重整，且

业绩补偿款一直未支付。A 公司已确认的其他应收款计提相关坏账准备时应计入当期损益还是冲减资本公积？

**分析：**根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（应用指南）》（2014 年修订）的相关规定，“同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。”因此，同一控制企业合并形成的或有对价依据或有事项准则进行会计处理，后续与结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积。

本案例中，由于 A 公司与控股股东 B 公司的业绩对赌安排源于转让 C 公司，属于同一控制下企业合并形成的或有对价，在满足或有资产确认条件时确认或有对价资产，相应调整资本公积。或有对价后续仍按或有事项准则进行处理，因此相关补偿款无法收回时应原路冲回资本公积。

此外，A 公司还需要考虑在 2X18 年 C 公司未完成业绩时确认其他应收款 8,000 万元是否恰当。根据或有事项准则，A 公司只有在基本确定能够收到补偿金额时才确认为一项资产，“基本确定”指可能性大于 95%但小于 100%。案例中，B 公司后续发生

经营困难，并于 2X20 年启动破产重整，时间间隔较短，B 公司很可能在 2X18 年度已存在财务困境迹象。此时，A 公司很可能无法基本确定能够全额收到业绩补偿款，不能全额确认业绩补偿款 8,000 万元。

### （三）金融工具系列

**问题 6 【财务担保合同计提预计负债问题】：**公司提供财务担保适用什么准则规定？

**案例：**2X19 年 2 月至 3 月，A 公司为其联营企业的 2 笔借款（本金合计 5 亿元）提供担保，联营企业以其土地使用权及在建工程作为 2 笔借款的抵押物。借款担保合同明确约定，若联营企业到期无法履行偿债义务，A 公司需向债权人偿付 100% 的损失。2X20 年 4 月，A 公司控股股东承诺 A 公司将来因该笔担保所产生的全部损失均对其进行补偿。2X20 年 10 月，由于联营企业未履行还款义务，相关债权人就上述借款合同及担保合同对联营企业及 A 公司提起诉讼。至 2X20 年底，经法院一审判决，A 公司需承担被担保方不能清偿部分 100% 的赔偿责任。A 公司于 2X19 年年报、2X20 年半年报中均未对上述财务担保合同作任何会计处理或信息披露，于 2X20 年年报中依据《企业会计准则第 13 号——或有事项》，按照一审判决结果确认营业外支出和预计负债 5 亿元。A 公司将上述财务担保事项依据或有事项准则进行会计处理是否符合准则规定？A 公司在计量损失金额时能否考虑抵押物价值以及控股股东承诺给予的补偿？

分析：首先，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年 3 月修订）明确规定，对于财务担保合同，除明确视作保险合同且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的合同以外，相关财务担保合同适用金融工具准则。案例中，A 公司签订的借款担保合同明确其需要承担联营企业未履行偿债义务时债权人蒙受的 100% 损失，符合准则中规定的财务担保合同概念，适用金融工具准则进行会计处理。

其次，根据金融工具准则规定对财务担保合同计提的损失准备应以预期信用损失为基础，本案例中，A 公司不应在 2X20 年底法院判决后才确认担保损失，而应在财务担保合同签订及后续每个资产负债表日就可能发生的损失计提信用减值损失和预计负债，后续信用减值损失的变动计入相关期间损益。同时，A 公司需按照准则规定披露财务担保合同相关的风险信息。

此外，对于财务担保合同，信用损失应为企业就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值。若 A 公司承担担保责任全额赔付后，有权向联营企业主张借款抵押物的物权，则在预期信用损失计量中，应反映预期自抵押物上收回的金额。但控股股东提供的补偿承诺，是在担保合同成立之后控股股东出于股东身份给 A 公司提供的额外补偿，不属于担保合同条款的组成部分，A 公司在计量财务担保合同的预期信用损失时不应予以考虑，应单独作为权益性交易进行会计处理。

### 三、会计政策资讯

#### （一）证监会发布《关于注册制下提高招股说明书信息披露质量的指导意见》

2022 年 1 月 18 日，为进一步推动提高招股说明书信息披露质量，证监会发布了《关于注册制下提高招股说明书信息披露质量的指导意见》（以下简称《指导意见》），自公布之日起施行。

《指导意见》主要包含以下内容：一是基本原则。二是督促发行人及中介机构归位尽责，撰写与编制高质量的招股说明书。三是充分发挥行政监管、自律监管和市场约束机制作用，引导提高招股说明书信息披露质量。四是强化责任追究。

#### （二）财政部发布《企业会计准则解释第 15 号》

2021 年 12 月 31 日，为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，财政部制定并发布了《企业会计准则解释第 15 号》，内容主要涉及三个问题：一是关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理，二是关于资金集中管理相关列报，三是关于亏损合同的判断。

本解释“关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理”、“关于亏损合同的判断”内容自 2022 年 1 月 1 日起施行；“关于资金集中管理相关列报”内容自公布之日起施行。

### （三）财政部发布《会计信息化发展规划（2021-2025 年）》

为科学规划、全面指导“十四五”时期会计信息化工作，根据《会计改革与发展“十四五”规划纲要》（财会〔2021〕27号）的总体部署，财政部制定了《会计信息化发展规划（2021-2025 年）》（以下简称《规划》）。

《规划》首先总结了会计信息化发展面临的形势与挑战，其次基于总体要求，提出了发展规划的主要任务：一是加快建立会计数据标准体系，推动会计数据治理能力建设；二是制定会计信息化工作规范和软件功能规范，进一步完善配套制度机制；三是深入推动单位业财融合和会计职能拓展，加快推进单位会计工作数字化转型；四是加强函证数字化和注册会计师审计报告防伪等系统建设，积极推进审计工作数字化转型；五是优化整合各类会计管理服务平台，切实推动会计管理工作数字化转型；六是加速会计数据要素流通和利用，有效发挥会计信息在服务资源配置和宏观经济管理中的作用；七是探索建立共享平台和协同机制，推动会计监管信息的互通共享；八是健全安全管理制度和安全技术标准，加强会计信息安全和跨境会计信息监管；九是加强会计信息化人才培养，繁荣会计信息化理论研究。

### （四）财政部发布《会计师事务所自查自纠报告管理办法》

为贯彻落实《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）

有关要求，为建立健全会计师事务所（以下简称事务所）自查自纠报告机制，压实事务所主体责任，促进事务所增强风险管控能力，提升内部治理水平和审计质量，根据《中华人民共和国注册会计师法》《会计师事务所执业许可和监督管理办法》（财政部令 97 号）等，财政部制定了《会计师事务所自查自纠报告管理办法》，自 2022 年 3 月 1 日起施行。

### （五）财政部发布《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等 11 项准则

为贯彻落实《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，保持准则体系的内在一致性，中国注册会计师协会对《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等 11 项准则进行了一致性修订，于 2022 年 1 月 5 日发布并施行。本次修订对其他相关准则涉及会计师事务所质量管理准则、特殊目的审计准则以及中国注册会计师职业道德守则的相应条款作出文字调整，不涉及实质性修订。

### （六）中注协发布《会计师事务所从事证券服务业务辅导读本（2021 年）》

为帮助新备案或拟进入证券服务业务市场的会计师事务所了解其在内部管理和承接相关证券业务时应履行的责任和义务、应当承担的业务风险和法律风险，加强对会计师事务所从事证券服务业务的警示和指引，中注协聚焦会员关切，把“我为群众办



实事”作为党史学习教育的重要内容，组织有关行业专家制作了《会计师事务所从事证券服务业务辅导读本（2021年）》（以下简称《辅导读本》）。

《辅导读本》梳理汇总了新《证券法》《注册会计师法》等法律和相关规章制度的相关要求，侧重于提示从事证券服务业务事务所内部管理和在证券类业务的承接、执行、出具报告中应注意的特殊规定。《辅导读本》还后附了相关案例以及法律法规规章规范性文件等法规制度目录，以便全面理解，对照查阅。



# 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

2022 年第 2 期（总第 8 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 年报审计监管情况	2
(二) 年报审计监管重点关注事项	3
(三) 审计机构培训情况	5
❖ 典型案例研究	7
(一) 收入系列	7
广告营销业务收入的会计处理	7
(二) 股份支付系列	9
自愿延长股权激励限售期的会计处理	9
(三) 合并财务报表系列	11
公司为获取技术经验让渡子公司股权的会计处理	11
(四) 其他系列	13
收到政府产业协同补助的会计处理	13
获得政府补助固定资产减值的会计处理	14
融资性售后租回再转租的会计处理	16
❖ 会计政策资讯	19

## 一、沪市会计监管通讯

### （一）年报审计监管情况

2021 年年报审计监管期间，上交所构建了事前风险提示、事中进展跟踪、事后审阅检查的全流程年报审计监管体系，针对重点关注公司的审计机构，采取约谈、发函等多种监管方式。

一是事前风险提示，约谈公司及审计机构，发出审计风险提示函。截至目前，上交所约谈公司和审计机构百余家次，发出近 90 份年报审计风险提示函，主要关注财务真实性、规避财务类退市、会计处理合规性、审计与内控相关事项四个方面。对于部分收函后辞任的审计机构，上交所在第一时间再次约谈，并视情况再次发函。

二是事中进展跟踪，审阅风险公司年报审计计划，聚焦审计风险事项。2022 年 3 月起，针对前期发出审计风险提示函的公司，上交所要求审计机构报备审计计划以及风险事项的审计进展情况。经审阅，发现部分风险公司的审计程序可能不足以应对审计风险事项，为此，上交所二次约谈了该类公司的审计项目组，并对其二次发出审计风险提示函，督促审计机构勤勉尽责。

三是事后年报审阅，关注公司重点问题，及时与审计机构进行沟通。为全面了解公司情况，及时排查风险隐患，在年报审阅过程中，上交所及时与审计机构交流公司相关疑虑事项，加强双向沟通，力求充分发挥审计机构的把关作用。同时，借助该种方

式，上交所及时传递监管要求，以期以点带面地帮助审计机构做好其他在审项目的核查工作，共同提高上市公司财务信息质量。

## （二）年报审计监管重点关注事项

在 2021 年年报审计监管过程中，上交所主要关注审计机构对财务真实性的审计情况、出具审计意见的恰当性、营收扣除核查情况以及重大会计处理判断情况等方面。

**一是关注财务真实性的审计情况。**财务真实性是年报审计监管的首要关注事项，年审会计师应基于公司业务模式、行业特征、财务勾稽情况、业财勾稽情况、实控人特征等多维度，充分识别潜在的财务舞弊风险。例如某公司业务收入第四季度同比大幅增长，相关产品毛利率明显高于同行业，前几大供应商和客户全部为本报告期内新增，且部分客户存在成立时间短、董监高名单与公司重合等问题。在此情况下，年审会计师应重点关注销售收入的真实性，充分识别舞弊风险。同时，在疫情影响下，针对境外业务，应执行有效的替代程序，合理利用境外会计师的审计结论，严格核查公司境外收入、境外资产真实性。

**二是关注审计意见的恰当性以及信息披露的有效性。**退市新规将保留意见作为终止上市的指标之一，加大了审计意见对公司退市的影响。前期监管发现，部分审计机构依然存在以保留意见代替无法表示意见、以强调事项段代替保留意见的倾向。例如某公司因以前年度虚构交易而进行会计差错更正，年审会计师对其出具保留意见，但公司差错更正影响财务报表多个科目且影响金

额占其总资产比例超过 40%，存在用保留意见代替无法表示意见的嫌疑。同时，会计师应严格按照中国证监会《监管规则适用指引——审计类第 1 号》的要求，做好信息披露工作。

**三是关注对营业收入扣除与非经常性损益的核查情况。**审计机构勤勉尽责，合理保证公司营业收入扣除的真实准确完整，是畅通退市出口端的重要一环。从实践来看，大多数会计师都能够做到履职尽责，但也有部分会计师对营业收入扣除政策的理解不够准确和全面，未保持应有的职业怀疑。例如某公司新增赛事推广业务，但年审会计师未关注到对应业务的供应商注册资本普遍较低、且与公司疑似关联等异常情形。此外，年审会计师应特别关注公司非经常性损益的认定与披露是否正确，尤其要关注新增交易或事项所产生损益的性质认定，核查上市公司是否存在不恰当判断非经常性损益以规避退市的情形。

**四是关注对公司重大会计处理的判断情况。**其一，收入方面，重点关注公司收入确认与计量是否真实准确完整地反映了业务的经济实质，相关判断依据是否恰当合理，包括履约义务的识别、总额法或净额法的判断、时点法或时段法的选择、可变对价的估计、运输费用的列报等；其二，金融工具方面，重点关注金融资产的分类、客户信用风险特征的识别与判断、预期信用损失的计量、金融负债与权益工具的区分等；其三，长投合并方面，重点关注股权投资的分类是否正确，或有对价的确认及计量是否正确，合并财务报表范围的判断是否恰当，特别关注上市公司是否存在

通过随意改变股权投资核算方法或合并财务报表范围调节利润的情形；其四，关注新租赁准则的执行情况，重点关注租赁识别，使用权资产、租赁负债和租赁资产改良支出的确认，厂商租赁、售后回租等特殊租赁的会计处理等是否恰当，是否按照新租赁准则要求进行披露。此外，还应重点关注易被上市公司操纵利润的事项，例如是否存在通过混淆、滥用会计政策、会计估计变更与差错更正以调节各期利润的情形；是否存在不计提或少计提资产减值操纵利润规避退市的行为，如商誉减值测试中是否存在不恰当调整资产组等情形等等。

### （三）审计机构培训情况

2022 年 3 月 24 日，上交所举办第三期审计机构培训——新一代信息技术行业培训，邀请华泰证券科技与电子行业首席分析师、集成电路行业龙头企业高管、海通证券 TMT 团队执行董事、普华永道会计师事务所科技、媒体和通信行业主管合伙人以及上交所一线监管人员，分别从新一代信息技术行业研究路径、业务模式、上市风险、审计要点及监管重点等不同角度进行讲解。数据显示，40 余家审计机构超过 2000 人线上参与此次培训，累计访问量约 5000 次。

2022 年 4 月 27 日，举办了第四期审计机构培训——高端装备制造行业培训，邀请中信建投证券机械行业首席分析师、中信证券保荐代表人、毕马威华振事务所合伙人以及上交所一线监管人员，全方位、系统化地帮助审计机构理解高端装备制造行业的审计风险识别和应对方法。数据显示，40 余家审计机构近 3000

人线上参与此次培训，累计访问量近 6000 次。

为切实做好监管和服务工作，上交所将持续发挥平台优势，不断推出高质量、多样化的培训交流活动，加强双向沟通交流，扫除审计实务盲点，构建良性互动的市场生态体系，共同推动资本市场高质量发展。

内部资料

## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题1【广告营销业务收入的会计处理】：**广告营销业务中的媒体账户充值业务应采用总额法还是净额法确认收入？

**案例：**A公司主要收入来源于广告数字营销业务，为客户提供内容制作及审核、广告投放及优化等服务。A公司的客户为广告渠道商，委托A公司为客户代理的小店铺做广告推广业务；A公司的供应商为媒体平台的广告一级代理商，帮助A公司为上述小店铺在媒体后台开立账户和充值。A公司不需向媒体平台或供应商交付保证金，不需完成一定量级销售额的义务，也不需买断广告位，一般情况下也不需给客户垫支。A公司在数字营销业务中除开立媒体账户和充值服务之外，还提供了广告编辑和投放优化服务，但投入较少，加工处理过程较为简单。媒体平台由客户指定，投放策略及优化建议需经客户同意，A公司不承诺投放效果。A公司按媒体平台公布的收费标准向客户收费，利润全部来源于一级代理商的销售返点，毛利率低且固定。A公司广告数字营销业务应采用总额法还是净额法确认收入？

**分析：**根据新收入准则，当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人，进而判断应按总额法还是净额法确认收入。本案例，A公司为客户提供内容制作、广告投放及优化等服务，其中广告投放服务由



第三方媒体平台提供，A公司应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。

根据新收入准则，企业作为主要责任人的情形包括：（1）企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由其他方提供服务的权利。（2）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（3）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。本案例，A公司直接以客户名义开立账户，无需预先购下广告位，在投放客户广告之前不享有未来由媒体平台提供投放服务的权利，不属于“自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户”的情形。A公司的供应商为媒体平台的广告一级代理商，与提供广告投放服务的媒体平台无直接合同关系，初步判断不属于“能够主导第三方代表本企业向客户提供服务”的情形。A公司为客户提供的广告制作及投放优化服务较为简单，初步判断也不属于“通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户”的情形。

新收入准则进一步规定，在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业应当结合承担的主要责任、自主定价权、存货风险等所有相关事实和情况进行综合判断。本案例中，A公司为客户开立账户和充值，由媒体平台直接向A公司客户提供广告投放服务，A公司不承诺投放效果，不对广告投放承担主要责任；从自主定价权看，A公司按媒体平台公布的收费标准向客户收费，基本无定价自主权，议价能力弱，是靠供应商根

据流量消耗返点取得固定收益；从存货风险看，A 公司不需向媒体或供应商交付保证金，不需完成一定量级销售额的义务，也不需买断广告位，基本不承担类存货的风险；从信用风险看，A 公司一般情况下不给客户垫支，基本不承担信用风险。

综合考虑相关事实和情况，A 公司在投放客户广告前无法取得对投放服务的控制权，在交易过程中应当作为代理人采用净额法确认收入。

## （二）股份支付系列

**问题 2【自愿延长股权激励限售期的会计处理】：**第二类限制性股票可行权日后自愿延长的限售期是否影响所授予股份的公允价值计量？

**案例：**20X1 年 3 月 1 日，A 公司向 100 名员工授予第二类限制性股票。该股权激励计划要求，激励对象承诺自每批次限制性股票归属之日起的 3 个月内不得转让当批次已归属股票。在确定限制性股票公允价值时，A 公司以 B-S 模型作为定价基础模型，并将归属之后的 3 个月额外限售期作为非可行权条件，计算激励对象在未来归属后的该 3 个月内的锁定成本（即限制性因素折价成本）后进行扣除，作为第二类限制性股票的公允价值。对于限制性因素折价成本，公司选取认沽期权模型进行确认。即第二类限制性股票公允价值=期权定价模型确定的公允价值-认沽期权模型确定的价值（限制性因素成本）。根据测算，所授予股份在授予日的公允价值为 3,000 万元。若不考虑 3 个月自愿限售期，同等条件下上述第二类限制性股票授予日的公允价值应为 6,000

万元。可见，考虑 3 个月额外限售期的预计股份支付费用相当于不考虑限售期股份支付费用的 50%。A 公司上述会计处理是否恰当？

**分析：**本例中，首先应判断公司第二类限制性股票可行权日之日后额外追加的 3 个月限售期属于可行权条件还是行权日后的非可行权条件。根据企业会计准则及相关规定，所授予股份的公允价值应考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件以外的可行权条件）以及可行权日之后的非可行权条件带来的影响。因此，如果员工在归属之日后延长的 3 个月内离职并不影响其可以解锁的限制性股票，其实际拥有了该限制性股票，只是在解锁后的 3 个月内不能转让，则属于非可行权条件，在估计所授予限制性股票的公允价值时，应考虑此因素。

其次，对于该延长的 3 个月条款作为非可行权条件时对股权激励公允价值造成的具体影响，《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》中相关示例提及，“如果该股份是在一个完备且流动性强的市场上活跃地交易，给予后的转让限制可能对熟悉情况和自愿的市场参与者愿意为该股份支付的价格不产生或只产生微乎其微的影响”。考虑到我国股份支付准则与国际财务报告准则已基本趋同，本例中，自愿增加 3 个月限售期后股份支付费用折扣率高达 50% 的情况，与现行会计准则的基础逻辑是否相符值得关注。实务中，公司需采用合理的估值模型及相关参数，计算上述可行权日后的额外限售期对所授予股份公允价值的影响，审计机构在审计过程也应审慎判断因额外限售期导致股份支付费用大额减少的合理性。

### （三）合并财务报表系列

**问题 3【公司为获取技术经验让渡子公司股权的会计处理】：**  
为获取自然人的技术经验，公司对子公司的出资额高于享有的净资产份额，此种情况下合并报表中应如何处理？

**案例：**A 公司与 B 自然人拟发起设立一家有限责任公司，以投资建设某高新技术项目。由于 B 自然是行业内顶尖的技术人才，拥有拟投资项目相关的技术、管理、运营经验，故 A 公司与 B 自然人签订了《投资协议书》，约定：“共同发起设立有限责任公司 X 作为项目公司；B 自然人将其拥有的工艺技术经验应用于 X 公司建设项目，使 X 公司的项目在行业内具有技术优势；B 自然人负责组建 X 公司运营团队，并在 X 公司担任董事长；B 自然人作为 X 公司股东享有比其货币出资比例更高的权益比例”。X 公司成立后，其《公司章程》约定：A 公司出资 4000 万元占 X 公司 70% 股权，对 X 公司具有控制权；B 自然人出资 1000 万元且将其拥有的工艺技术经验应用于 X 公司建设项目，占有 X 公司 30% 股权。A 公司实际出资份额高于享有 X 公司净资产份额，A 公司认为，此笔交易相当于 A 公司无偿赠送部分股份给少数股东 B 自然人，按照不丧失控制权情况下以零对价出售少数股权处理，在合并报表中冲减资本公积。A 公司的会计处理是否恰当？

**分析：**本案例中，A 公司引入 B 自然人作为 X 公司股东的目的是为了获取其工艺技术经验，相当于以 X 公司股份为对价向 B 自然人购买技术或服务，应按《企业会计准则第 6 号——无形资产》和《企业会计准则第 11 号——股份支付》进行会计处理。

(一) 关于购买技术。如果 B 自然人的“工艺技术经验”能够满足无形资产的定义和确认条件，A 公司应在合并报表中确认相关无形资产。在判断是否满足无形资产定义和确认条件时，A 公司应关注是否能够拥有或控制 B 自然人投入的技术，虽然 A 公司希望借助 B 自然人的技术经验开展业务，但若 B 自然人的技术经验不由公司拥有或控制，则不满足会计上“无形资产”的定义；此外，应关注是否符合无形资产定义中的“可辨认性”标准，若 B 自然人投入的技术不是源自合同性权利或其他法定权利，则应满足可分离条件，A 公司应对该技术是否能单独或与相关合同、资产或负债一起进行处置和变现等进行证明。

(二) 关于购买服务。A 公司引入 B 自然人作为 X 公司股东的目的是为了获取对方的技术、运营、管理经验，组建运营团队并负责管理，在 A 公司合并层面，为获取其他方提供服务而授予子公司权益工具的交易适用股份支付准则。根据股份支付准则，若合同条款对授予对象和服务的约定明确，应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，将当期取得的服务计入相关成本或费用。本案例中，A 公司授予 B 自然人股权，但未设置业绩条件和服务期限条件，属于立即可行权的股份支付，应在授予日确认相关成本或费用。

综上所述，A 公司向 B 自然人让渡 X 公司股权是为了获取对方的工艺技术经验，并非无偿赠送股份给 B 自然人，在合并报表中按照不丧失控制权情况下以零对价出售少数股权冲减资本公积的处理不能反映交易实质。

#### （四）其他系列

**问题 4【收到政府产业协同补助的会计处理】：**产业协同补贴是否可计入与收益相关的政府补助并一次性计入当期损益？

**案例：**A 公司为某街道辖区内企业，已在该地经营多年。根据 A 公司与地方政府签署的《合作协议书》，政府同意“一次性拨款 2000 万元，作为产业协同补贴”；同时，公司承诺“在某区经营不低于 10 年，从最晚一次享受政策扶持算起 5 年内不得无故注销、迁移到辖区外发展，否则需退还相应的补贴科技扶持资金和贡献奖励”。《合作协议书》未明确约定资金用途，后续补充获得政府说明，“该产业协同补贴与 A 公司已购置或未来拟购置长期资产不相关，A 公司使用补偿款无限制条件”。除产业协同补贴外，《合作协议书》还设置地方税收贡献奖励、个人股权转让奖励、高管及技术人员贡献奖励等一揽子政策支持。其中，地方税收贡献奖励、个人股权转让奖励、高管及技术人员贡献奖励均明确了资金用途，主要是对未来期间相关成本费用或损失的补偿。20X1 年，A 公司在该区的总部大楼交付使用，当年 A 公司收到产业协同补贴 2000 万元。A 公司将其划分为与收益相关的政府补助，并一次性计入当期损益，A 公司的会计处理是否恰当？

**分析：**首先，A 企业应在取得补贴款时判断是否满足政府补助的确认条件。现行会计准则明确，企业能够同时“满足政府补助所附条件”以及“能够收到”时，才能确认相应的政府补助。根据《合作协议书》，公司承诺“在某区经营不低于 10 年，从最晚一次享受政策扶持算起 5 年内不得无故注销、迁移到辖区外

发展，否则需退还相应的补贴科技扶持资金和贡献奖励”。如果客观情况表明 A 公司在未来 10 年内离开该地区的可能性很小，比如 A 公司建造总部大楼已投入大量资金，通过成本效益分析认为 A 企业迁离该地区的成本远高于收益，则 A 公司收到的该笔政府拨款符合政府补助的确认条件。

其次，A 公司需要判断该笔政府补助与资产相关还是与收益相关；若与收益相关，还需进一步判断是对已发生成本费用的补偿还是对以后期间成本费用的补偿，不能仅因政府补助文件未规定用途而在收到补助时一次性计入当期损益。A 公司还应当考虑与相关政府部门沟通确认该政府补助是否与资产相关以及获取其他佐证依据。本案例中，虽然《合作协议书》未明确资金具体用途，但经与政府确认该笔拨款与公司已购置或未来拟购置长期资产不相关，A 公司使用补偿款无限制条件。对于该笔补助是对已发生成本还是对以后期间成本费用的补偿问题，考虑到 A 公司原本为该街道辖区内企业，为当地产业协同做出了贡献，而且政府对企业未来期间发生的部分成本费用有额外的政府补助（如企业地方税收贡献奖励、个人股权转让奖励、高管及技术人员贡献奖励等），A 公司认为该笔补贴是对企业已经为当地产业协同贡献的奖励，即对公司已发生成本费用的补偿，并将其作为与收益相关的政府补助一次性计入当期损益具有一定的合理性。

**问题 5【获得政府补助固定资产减值的会计处理】**当固定资产发生减值时，资产账面价值是否需扣除政府补助形成的递延收

益？

**案例：**A公司属于新能源电动车生产企业。20X0年6月，A公司采购一批智能电动车生产设备投入生产，当月收到与该生产设备相关政府补贴。A公司将该项补贴款作为与资产相关的政府补助采用总额法认为递延收益，在固定资产的使用寿命内按直线法计提折旧。20X3年，由于技术更迭及销售市场变化等原因该批生产设备出现减值迹象。A公司在减值测试时，设备相关资产组的账面价值按扣除政府补助形成的递延收益后的金额确定。扣除未摊销完毕的递延收益后，资产账面价值小于可收回金额，A公司未对设备计提资产减值损失。A公司的会计处理是否合理？

**分析：**《企业会计准则第16号——政府补助》及其应用指南规定，企业在取得与资产相关的政府补助时，应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。总额法下，企业在取得与资产相关的政府补助时先确认递延收益，然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益；净额法下，企业在取得政府补助时应当按照补助资金的金额冲减相关资产的账面价值。采用总额法的，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。

A公司在取得与设备相关的政府补助时采用总额法，总额法下设备账面价值大于净额法下的金额。因此，A公司在对相关资产组进行减值测试时，扣除了未摊销完毕的递延收益后确定资产组账面价值，据此与可收回金额进行比较，从而确定是否需要计提减值准备以及减值计提金额。由于总额法和净额法只是在政府



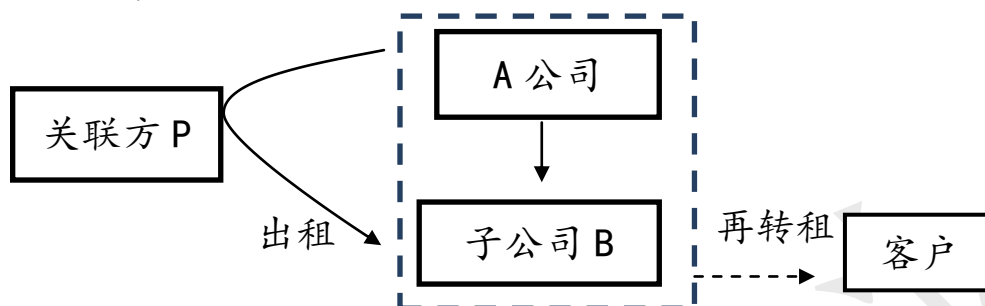
补助的列报上存在差异，A 公司在减值测试时考虑递延收益的影响，与净额法下对损益的影响金额保持一致，该会计处理具有合理性。同时，未摊销完毕的递延收益在减值期间仍应保持继续摊销，不受减值因素的影响。

**问题 6【融资性售后租回再转租的会计处理】：**新租赁准则下售后租回再转租业务，应如何进行会计处理？

**案例：**A 公司为上市公司，主营业务为监控系统设备生产和销售，单个监控系统设备价值在 500 万元左右，可使用寿命为 5 年。20X0 年 A 公司为开拓租赁市场，新成立子公司 B 公司。A 公司直接将产品销售给 B 公司，B 公司再与客户签订《设备租赁协议》，双方约定租赁期限为 4 年，每年年末支付租金，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。20X3 年 B 公司资金短缺，将业务模式改为：A 公司、B 公司与关联方 P 公司签订三方协议，A 公司将产品按市价向 P 公司出售，同时 P 公司将同批次产品出租给 B 公司，每月支付租金，租金现值等于产品售价；产品由 A 公司直接交付给 B 公司，若产品出现质量问题由 A 公司与 B 公司自行协调处理，P 公司仅负有向 A 公司支付产品价款的义务；租赁期满，B 公司拥有以 1 元购买租赁资产的选择权。B 公司租回产品后，再对外出租给最终客户。20X3 年，A 公司合并报表层面，新租赁准则下售后租回再转租业务，应如何进行会计处理？

**分析：**本案例中，从 A 公司合并层面看，业务模式发生变化

后交易可划分为两个步骤，第一“A公司将产品销售给关联方再租回”的售后租回交易，第二“B公司再转租给最终客户”的再转租交易。



第一，关于售后租回交易。根据《企业会计准则第 21 号——租赁（2018 年修订）》相关规定，在合并层面，A 公司作为设备卖方兼承租人首先应当评估确定售后租回交易中的资产转让是否构成销售。售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；售后租回交易不构成销售的，可作为一项融资安排进行处理。

结合上述交易的商业目的、合同主要条款等要素，分析判断关联方 P 公司并未获得产品的控制权，该交易不构成销售，上述售后租回的经济业务实质是以产品抵押，向关联方获取融资。具体理由如下：1) 从交易背景来看，由于 B 公司资金短缺才引入关联方 P 公司，P 公司作为资金提供方赚取资金成本并承担信用风险；2) 从交易条款来看，B 公司拥有在租赁期结束时以 1 元购买租赁资产的选择权，导致 P 公司主导该产品的使用并从中获取几乎全部经济利益的能力受到限制，因此，P 公司在销售时点并没有取得该产品的控制权；3) 三方约定由 A 公司直

接将设备交付给 B 公司，若产品出现质量问题由 A 公司与 B 公司自行协调处理，关联方 P 公司在设备交付给 B 公司之前并未获得主导该设备使用的权利，也并不实际承担该租赁资产所有权上主要风险和报酬。

第二，关于再转租交易。在合并层面，A 公司向 P 公司转让资产不构成销售，因此再转租交易应按出租自有资产进行会计处理，A 公司作为出租人应当在租赁开始日判断该租赁属于融资租赁还是经营租赁。本案例中，设备在对外出租给产品使用客户的租赁期为 4 年，占租赁资产使用寿命的 80%，即占租赁资产使用寿命的大部分，同时在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值，实质上已将与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬转移给了产品使用客户，符合融资租赁的定义。

综上所述，A 公司将产品出售给 P 公司并由子公司 B 公司租回，在合并层面，继续确认被转让的设备，同时确认一项应付关联方 P 公司的金融负债；后续实现对外出租给最终使用客户时，按自有资产融资出租进行相关会计处理。

### 三、会计政策资讯

#### （一）财政部、证监会发布《关于进一步提升上市公司财务报告内部控制有效性的通知》

2022年3月21日，为贯彻落实《国务院关于进一步提高上市公司质量的意见》（国发〔2020〕14号）、《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）等有关要求，加强对上市公司实施企业内部控制规范的管理、指导和监督，规范会计师事务所内部控制审计行为，提升上市公司财务报告内部控制有效性和会计信息质量，强化资本市场领域财会监督力度，财政部、证监会发布《关于进一步提升上市公司财务报告内部控制有效性的通知》（以下简称《通知》）。

《通知》主要包含以下内容：一是充分认识加强财务报告内部控制的重要意义。二是提升上市公司财务报告内部控制有效性的重点领域。针对当前多发的上市公司财务造假和相关内部控制缺陷，提升上市公司财务报告内部控制有效性，主要目标是评估和应对为迎合市场预期或特定监管要求、谋取以财务业绩为基础的私人报酬最大化、骗取外部资金、侵占资产、违规担保、内幕交易、操纵市场等动机，对财务报告信息作出虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的风险，特别是防范上市公司董事、监事、高级管理层和实际控制人等“关键少数”的舞弊风险。三是明确责

任，加强组织实施。

## （二）证监会就修订《关于加强在境外发行证券与上市相关保密和档案管理工作的规定》公开征求意见

2022年4月2日，为支持企业依法依规赴境外上市，提高境外发行证券与上市过程中相关保密和档案管理工作的规范化水平，推动深化跨境监管合作，证监会会同财政部、国家保密局、国家档案局对《关于加强在境外发行证券与上市相关保密和档案管理工作的规定》进行修订，并向社会公开征求意见。

针对近年来境外发行上市相关新情况、新问题，本次修订拟主要对原规定作出以下调整：一是完善法律依据，增加《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国注册会计师法》等有关法律法规作为上位法。二是调整适用范围，与《国务院关于境内企业境外发行证券和上市的管理规定(草案征求意见稿)》相衔接，明确适用于企业境外直接和间接上市。三是明确企业信息安全责任，为境内企业境外发行证券和上市活动中境内企业、有关证券公司、证券服务机构在保密和档案管理方面提供更清晰明确的指引。四是完善跨境监管合作安排，为安全高效开展跨境监管合作提供制度保障。

## （三）证监会、国资委、全国工商联联合发布《关于进一步支持上市公司健康发展的通知》

2022年4月11日，为落实中央经济工作会议和近期召开的国务院常务会议、国务院金融委会议精神，进一步支持上市公司

发展，维护资本市场稳定，证监会、国资委、全国工商联发布《关于进一步支持上市公司健康发展的通知》（以下简称《通知》）。

《通知》主要包含以下内容：一是营造良好发展环境，稳定企业预期。二是增进价值回归，稳定投资者预期。三是各部门积极履职，共同促进市场稳定。

#### （四）中注协积极推动银行函证集中处理

在财政部的指导下，中注协积极推动银行函证集中处理。截至2022年4月初，工商银行、民生银行、华夏银行、招商银行等15家全国性银行、400余家地方法人银行实现了函证业务集中处理，是落实国办发30号文和财会〔2020〕12号文相关举措取得的实质性进展。函证集中处理是函证业务数字化的重要环节，有利于银行业金融机构加强内部控制、防范金融风险，也有利于注册会计师在审计工作中识别财务报表错误与舞弊行为。



# 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

2022 年第 3 期（总第 9 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 年报审阅发现的部分会计问题	2
(二) 与财务公司业务往来重点关注事项	5
(三) 审计机构行业培训情况	8
❖ 典型案例研究	9
(一) 收入系列	9
暂定价格点价销售的收入确认问题	9
(二) 股份支付系列	10
股份支付费用中期分摊确认问题	10
(三) 金融工具系列	12
少数股东持有卖出期权的会计处理	12
(四) 其他系列	13
理财产品现金流量表列报问题	13
对外投资形成损益的非经常性损益认定问题	14
❖ 会计政策资讯	17

## 一、沪市会计监管通讯

### (一) 年报审阅发现的部分会计问题

上交所总结了 2021 年年报审阅过程中部分上市公司存在的会计准则执行和信息披露问题，供审计机构执业参考。

#### 1. 长期股权投资和企业合并

一是丧失对子公司控制权后对剩余股权的会计处理不恰当。个别公司本年处置原子公司部分股权后，公司在编制合并财务报表时，未对剩余股权按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。二是同一控制下企业合并的会计处理不恰当。个别公司在变更控股股东未满一年时自新控股股东购买业务，公司错误地将该交易作为同一控制下的企业合并进行会计处理。三是商誉相关资产组组合的变更不当。个别公司错误地将停产子公司的相关资产组从商誉资产组剔除，子公司资产组停产并未改变公司的报告结构，不应当导致相关资产组的变化。

#### 2. 金融工具

一是应收账款的减值计提问题。部分公司未基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测对应收账款计提信用减值损失，例如错误地以资产负债表日后全额收回款项为由未对应收账款计提减值；与处于破产重整阶段的关联方客户交易形成的应收账款，错误地继续按照以往账龄组合及对应的坏账计提比例计提信用减值损失。二是或有还款、担保义务形成的相关负债的终止确认问题。个别公司在以前年度因实控人违规承担了还款义务或



担保义务，对于上述违规借款、违规担保，上市公司与实控人、上市公司未来重整投资人等（不包括债权人）签订《债权债务重组协议》，重整投资人承诺后续将向债权人收购相关债权并对上市公司进行豁免，上市公司错误地以此为由不确认相关或有还款、担保义务。事实上，重整投资人尚未履行承诺、相关债权收购尚未完成、重整投资人尚不是上市公司的债权人，还未有权力对上市公司进行无条件债务豁免，上市公司向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务并未因《债权债务重组协议》而终止，仍应按照准则规定确认上述或有还款、担保义务形成的负债。

### 3. 非经常性损益

一是与碳排放额度相关的营业外支出是否属于非经常性损益认定问题。公司购入碳排放配额履行减排义务属于企业正常经营业务相关的支出，除非有明确证据表明本期支出的性质特殊和偶发性，否则不属于非经常性损益项目。二是错误地将未足额计提减值的资产处置损益全额计入非经常性损益。个别公司对于尚未达到可使用状态的无形资产，未恰当计提减值损失。对相关资产进行清理时，按照原账面价值确认营业外支出，并将其全部认定为非经常性损益，未正确区分资产处置损益和减值损失。三是终止经营及相关非经常性损益的认定不恰当。公司因业绩不佳而决定终止某子公司，上述行为是企业维持持续经营能力所做出的正常经营活动决策，属于日常运营的商业结果，终止经营的相关损益通常不属于非经常性损益。

#### 4. 其他

一是不恰当地变更固定资产折旧年限。个别公司仅基于相关监管部门发布的政策规定对固定资产折旧做出变更而非相关资产的实际情况作出估计变更是不恰当的。二是未恰当列报报告分部信息。对于公司内可区分的、能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分，且各组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬的，个别上市公司未恰当地将其作为报告分部进行披露。

## （二）与财务公司业务往来相关重点关注事项

2022 年 5 月，证监会联合银保监会发布了《关于规范上市公司与企业集团财务公司业务往来的通知》（以下简称《通知》），进一步规范上市公司与存在关联关系的企业集团财务公司业务往来。结合该《通知》以及前期已发布的《上市公司监管指引第 8 号——上市公司资金往来、对外担保的监管要求》、《上海证券交易所上市公司自律监管指引第 5 号——交易与关联交易》等有关规定，上交所对上市公司与企业集团财务公司业务往来的规则要点进行了梳理总结，现就相关内容提示如下。

**一是严格遵循“平等自愿”和“独立性”原则。**《通知》强调，上市公司与财务公司发生业务往来，双方应当遵循平等自愿原则，控股股东及实际控制人应当保障其控制的财务公司和上市公司的独立性。其一，上市公司不得通过与财务公司签署委托贷款协议的方式，将上市公司资金提供给她控股股东、实际控制人及其他关联方使用。其二，财务公司应当加强关联交易管理，不得以任何方式协助成员单位通过关联交易套取资金，不得隐匿违规关联交易或通过关联交易隐匿资金真实去向、从事违法违规活动。值得注意的是，发生以下 4 种情形时，上市公司不得向财务公司新增存款：（1）财务公司同业拆借、票据承兑等集团外（或有）负债类业务因财务公司原因出现逾期超过 5 个工作日的情况；（2）财务公司或上市公司的控股股东、实际控制人及其他关联方发生重大信用风险事件（包括但不限于公开市场债券逾期超过

7 个工作日、大额担保代偿等)；(3) 财务公司按照《企业集团财务公司管理办法》规定的资本充足率、流动性比例等监管指标持续无法满足监管要求，且主要股东无法落实资本补充和风险救助义务；(4) 风险处置预案规定的其他情形。

**二是签订金融服务协议并披露具体约定内容。**上市公司与财务公司应当签订金融服务协议，并作为单独议案提交董事会或者股东大会审议并披露。金融服务协议应当明确协议期限、交易类型、各类交易预计额度、交易定价、风险评估及控制措施等内容，并予以披露。金融服务协议超过 3 年的，应当每 3 年重新履行审议程序和信息披露义务。如财务公司在协议期间发生违法违规、业务违约、资金安全性和可收回性难以保障等可能损害上市公司利益或者风险处置预案确定的风险情形的，且上市公司拟继续在下一年度开展相关金融业务的，上市公司与关联人应当重新签订下一年度金融服务协议，充分说明继续开展相关金融业务的主要考虑及保障措施，并履行股东大会审议程序。

**三是强化风险评估，制定风险处置预案。**资金往来业务开展前，上市公司应取得财务公司最近一个会计年度经审计的年度财务报告以及风险指标等信息，出具风险评估报告。发生业务往来期间，上市公司应每半年取得并审阅财务公司的财务报告以及风险指标等信息，出具风险持续评估报告。同时，上市公司应当制定以保障存放资金安全性为目标的风险处置预案，并指派专门机

构和人员进行动态评估和监督。当出现风险处置预案确定的风险情形时，上市公司应按照预案积极采取措施保障上市公司利益。

**四是中介机构进行专项核查，审慎发表意见。**为上市公司提供审计服务的会计师事务所应当每年度提交涉及财务公司关联交易的存款、贷款等金融业务的专项说明，按照存款、贷款等不同金融业务类别，分别统计每年度的发生额、余额，并与年度报告同步披露。保荐人、独立财务顾问在持续督导期间应当每年度对金融服务协议条款的完备性、协议的执行情况、风险控制措施和风险处置预案的执行情况，以及上市公司对上述情况的信息披露的真实性进行专项核查，并与年度报告同步披露。独立董事应当结合会计师事务所等中介机构的专项说明，就涉及财务公司的关联交易事项是否公平、上市公司资金独立性、安全性以及是否存在被关联人占用的风险、是否损害上市公司利益等发表明确意见，并与年度报告同步披露。

审计机构应高度重视上述与财务公司业务往来事项的相关规定，认真落实专项核查的监管要求。风险评估过程中，关注上市公司与财务公司业务往来中潜在的资金占用风险；了解和测试相关内部控制时，关注上市公司是否存在与财务公司资金管理相关的内部控制重大缺陷；实施实质性程序时，关注所获取审计证据的充分性及商业合理性。

### （三）审计机构行业培训情况

2022 年 5 月，上交所举办第五期和第六期审计机构培训，主题聚焦新能源和新材料行业，内容围绕审计实务焦点，邀请行业分析师、行业龙头企业高管、保荐机构、审计机构，以及上交所相关监管人员，分别从两大行业研究路径、业务模式、上市风险、审计要点及监管重点等不同角度，全方位、系统化帮助审计机构理解特定行业的审计风险识别和应对方法。数据显示，40 余家会计师事务所等审计机构参与培训。至此，上交所面向审计机构专题培训已基本覆盖科创板重点支持的行业领域，合计逾 4 万人次参与学习。后续，上交所将继续发挥平台优势，服务审计评估机构，助力提升执业质量，共同构建良好生态。

## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题 1【暂定价格点价销售的收入确认】：**与价格指数挂钩的点价交易模式应当如何会计处理？

**案例：**A 公司主营某金属矿山开采及加工，销售该金属精矿产品时采用点价结算模式，合同中不锁定销售价格。A 公司向客户发运产品，在客户验收日确认收入，从发运到验收的时间周期通常为 3 天。交易价格的结算存在两个节点，第一个时间点为产品到货验收时，双方根据验收日当天伦敦金属交易所现货均价暂估产品价值并预结算货款；第二个时间点为验收日至合同约定的结算到期日期期间的某个时点进行点价结算，是否进行点价结算以及具体时点由 A 公司自主决定，点价依据为在伦敦金属交易所交易时段即时的市场价格，双方点价完成后结清货款。

**A 公司对上述业务应当如何会计处理？**

**分析：**首先，A 公司销售产品属于某一时点履行履约义务，在金属精矿产品由客户签收并通过验收时点，A 公司已将该产品的控制权转移给客户，客户能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，因此，A 公司以客户验收时点作为收入确认时点是合理的。

其次，合同中对销售价格没有锁定，根据证监会发布的《监管规则适用指引——会计类 2 号》2-4 的说明，本案例中，A 公司行使点价权所产生的结算金额，是与伦敦金属交易所未来某日

的即时市场价格挂钩，并非基于商品交付数量、质量等进行的价格调整，因此与定价挂钩的商品价格变动导致的价款变化不属于可变对价范畴，企业应将其视为合同对价中嵌入的一项衍生金融工具进行会计处理。在金属精矿产品验收时点，按所挂钩商品在伦敦金属交易所现货价格计算确认收入。在后续资产负债表日，挂钩商品价格后续变动对企业可收取款项的影响不属于可变对价，不应调整收入，应计入公允价值变动损益。

## （二）股份支付系列

**问题 2【股份支付费用中期分摊确认问题】：附有业绩条件的股权激励计划相关费用于第四季度集中确认是否合理？**

**案例：**20X2年2月1日，A公司披露《关于向激励对象首次授予限制性股票的公告》，以20X2年2月1日为首次授予日，以15元/股的价格，向200名激励对象授予800万股第二类限制性股票。股权激励计划分四期归属，归属比例分别为25%、25%、25%、25%。同时，上述激励计划设置业绩条件，以“20X2年-20X5年会计年度的营业收入较20X1年分别增长20%、40%、60%、80%”作为各年度限制性股票的归属条件之一。若各归属期内，A公司当期营业收入未达到业绩考核条件的，所有激励对象对应考核当年可归属的限制性股票全部作废失效。20X2年年报显示，公司该年度营业收入指标达成考核条件，对于各归属期需要分摊在本年度的股权激励费用，合计确认12,000万元，但均确认在第四季度。A公司认为，在报告期结束前，公司不能判断业绩指标能否达到归属条件，无法确定相应的股权支付费用，故公司在第四



季度末，明确了各项条件达成后确认了归属当年的股份支付费用。A公司上述会计处理是否恰当？

**分析：**首先，根据《企业会计准则第11号——股份支付》，企业应当在等待期内的每个资产负债表日确认股份支付费用。针对其中的“资产负债表日”，企业会计准则讲解明确规定不仅包括会计年度末，还包括会计中期期末，即半年末、季末等。对于需要披露季报和半年报的上市公司而言，应当在每个中期资产负债表日（即每季度末、半年末）对预计可行权数量和是否达到业绩条件进行估计，分摊确认股份支付费用。

同时，根据股份支付准则，公司实施股权激励的本质是公司获取职工服务而授予权益工具，而职工提供的服务是在报告期间内均匀分布的，因此A公司第四季度集中确认相关股份支付费用未能准确地反映股份支付的经济实质。

第三，《企业会计准则第32号——中期财务报告》规定，在同一会计年度内，以前中期财务报告中报告的某项估计金额在最后一个中期发生了重大变更，在年度财务报告的附注中披露该项估计变更的内容、原因及其影响金额即可，并不能以存在不确定性为由不进行估计。公司可以根据年度预算情况等内部文件，估计业绩实现情况，不能简单以“存在不确定性”为由在季报和半年报中不确认股份支付费用。

综上所述，A公司的股份支付费用直接在第四季度集中确认不具有合理性，而应在等待期内合理估计并分摊确认。

### （三）金融工具系列

**问题 3【少数股东持有卖出期权的会计处理】：**非同一控制下的企业合并中，少数股东持有卖出期权在购买日应当如何确认？

**案例：**20X1 年 1 月 1 日，A 公司从第三方收购 B 公司 60% 股权，收购对价为 1.5 亿元，构成非同一控制下的企业合并。股权协议中约定，如果 B 公司 20X1、20X2 及 20X3 年度的净利润分别不低于（含）人民币 600 万元、800 万元及 1,000 万元，则 B 公司少数股东有权要求 A 公司按照公司整体估值收购 B 公司少数股东持有的全部股权（即 B 公司少数股东持有一项附条件的卖出期权）。公司整体估值方法为：20X3 年度经审计归母净利润的 10 倍，且各方同意，无论何种情况，投资方收购时目标公司整体估值不得高于人民币 5 亿元。B 公司少数股东在行使卖出期权之前，享有 B 公司 40% 股权对应的权益，包括表决权、分红权等。

A 公司在购买日的合并报表中，对于少数股东持有的卖出期权应当如何处理？

**分析：**根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值。本案例中，虽然 A 公司是否需要回购自身权益工具取决于 B 公司能否达到约定的利润，以及 B 公司少数股东是否行使该回售权，但 A 公司因承担

了一项不能无条件避免的以现金回购自身权益工具的义务，在合并报表层面应确认一项金融负债，金额为回购所需支付金额的现值。

同时，应进一步考虑少数股东权益是否实质上仍存在。判断少数股东权益是否实质上仍存在通常需考虑的因素包括，卖出期权的行权价格与子公司少数股权的公允价值之间的关系，以及少数股东持有的子公司股权是否实质上拥有普通股的权利和义务（例如享有表决权、分红权、股票增值收益权）等。在本案例中，卖出期权能否行使以及行权价格取决于 B 公司未来利润，少数股东是否行权具有不确定性，且 B 公司少数股东在行使卖出期权前仍正常享有 B 公司 40% 股权对应的权益，包括表决权、分红权、股票增值权等，倾向认为少数股东权益实质上仍然存在，在确认卖出期权负债时冲减资本公积，资本公积不足冲减的则冲减留存收益。

#### （四）其他系列

**问题 4【理财产品现金流量表列报问题】：**大额短期理财产品持有期间，购买和赎回产生的现金流量应当按净额列报还是总额列报？

**案例：**A 公司为非金融上市公司，20X1 年当年度使用闲置的自有资金频繁滚动购买理财产品，合计购买总额 11 亿元，其中持有天数 60 天以内的理财产品占比 90%，A 公司将金额大于 500 万且持有天数 60 天以内的理财产品的购买和赎回产生的现金流入和流出在现金流量表投资活动中按照净额法列报，其他理财产

品的购买和赎回按总额法列报。如果净额法列报的短期理财产品的购买和赎回变更为总额法列报,将导致A公司合并现金流量表中“投资支付的现金”和“收回投资收到的现金”同时增加10亿元。对于上述大额短期理财产品持有期间,购买和赎回产生的现金流量,A公司是否可以将其按净额列报还是应总额列报?

**分析:**《企业会计准则第31号——现金流量表》规定,现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报,但周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出可以按照净额列报。对于“周转快、金额大、期限短”企业会计准则没有统一的标准。

实务中,非金融上市公司购买的理财产品采用净额法和总额法列报方式均存在,只是大多数采用总额法。上市公司在考虑现金流量列报时,应该结合交易习惯、购买金额、频率等因素综合考虑,认为采用净额列报符合企业会计准则有关规定且更有助于报表使用者了解企业现金流情况的,一般情况下应一贯执行,并充分披露。此外仍需注意的是,尽管公司现金流量表中部分理财产品选择按照净额法列报,但是在年度报告“委托理财总体情况”等相关部分仍应充分披露当年度购买理财产品情况,包括产品类型、总体金额等信息。

**问题5【对外投资形成损益的非经常性损益认定问题】:**公司是否能将确认为交易性金融资产的对外投资产生的公允价值变动和投资收益作为经常性损益核算?

**案例:**A公司贸易业务占主营业务收入比重为100%,毛利率

为 4%，对公司利润的贡献较少，公司利润主要来源于财务性投资。A 公司从 20X0 年开始开展财务性投资，并设有投资部门，但仅有个别人员从事投资业务，主要投资资管计划、ETF 和国债逆回购计划等产品，以及通过基金投资非上市公司股权等。公司将投资项目计入交易性金融资产核算，并以近年来一直将投资作为公司的主要业务，以及投资产生的收益已成为公司主要、稳定的收益来源为由，将持有投资项目期间产生的公允价值变动损益和处置后的投资收益均作为经常性损益核算。公司是否能够将上述投资项目产生的公允价值变动和投资收益作为经常性损益核算？

**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》（以下简称《解释性公司公告第 1 号》）及监管规则适用指引有关规定，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产生的损益。非经常性损益的界定应考虑三个要素，即“与正常经营业务的相关性”、“性质特殊和偶发性”以及“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”。

本案例中，A 公司未将投资业务相关收益列报为非经常性损益的主要原因是其将投资业务认为公司的“正常经营业务”。在判断一项业务是否属于公司的“正常经营业务”时，通常应综合考虑其业务模式是否稳定、是否具有可持续经营能力、是否具有稳定的业务团队并具备匹配的经营管理能力等方面。A 公司虽设有投资部门，但部门规模一直较小，投资业务模式和可持续经营

能力均不稳定。投资部门仅负责项目的开发，包括考察、谈判、评估和报批工作，并不参与决定项目资金的具体投向与后续使用，公司的投资活动与一般公司利用闲置资金购买的理财产品亦无明显区别，公司以投资业务是其主营业务为由，将相关损益作为经常性损益列报明显不合理。A公司应当将投资业务持有期间的公允价值变动损益和处置时产生的投资收益列报为非经常性损益，如实反映公司主营业务经营不善，依赖投资收益盈利的实际情况。

### 三、会计政策资讯

#### （一）证监会、司法部、财政部联合发布《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》

2022年5月31日，证监会联合司法部、财政部共同发布《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》（以下简称《意见》），自公布之日起实施。

建立健全立体化廉政风险防范机制是注册制改革顺利推进的重要保障。加强中介机构廉洁从业监管，既是进一步压实中介机构“看门人”责任的必然要求，也是全链条防范廉政风险的关键一环。《意见》旨在全面完善相关制度机制，明确规范要求和相关责任，着力解决注册制下的廉洁从业突出风险点，督促中介机构勤勉尽责，廉洁自律，引导形成廉洁从业风险防控的内生动力和常态化机制。

《意见》共17条，主要内容大致可分为三个方面。一是坚持系统思维，全面从严要求。二是坚持问题导向，有针对性解决突出问题。三是坚持专业思维，分类施策。

下一步，证监会将会同司法部、财政部全面加强中介机构廉洁从业监管，督促相关中介机构深刻认识和高度重视注册制下廉洁风险防范的重要性，坚决摒弃通过不正当行为“走捷径”的错误思维，认真落实《意见》要求，当好资本市场“看门人”，为全面实行股票发行注册制提供坚实保障。证监会将加大监管执法

力度，进一步完善现场检查及风险监测机制，对违法违规行为落实“穿透式监管、全链条问责”，用好“资格罚”和“经济罚”，有效强化监管震慑。同时，证监会还将指导行业协会加强行业廉洁从业文化建设，构建“合规、诚信、专业、稳健”的核心行业文化理念，推动业务发展与文化建设深度融合，形成健康良好的行业生态，促进行业机构在高质量发展的道路上行稳致远。

## （二）证监会发布《关于完善上市公司退市后监管工作的指导意见》

2022年4月29日，为适应注册制改革和常态化退市的要求，进一步完善上市公司退市后监管工作，证监会发布《关于完善上市公司退市后监管工作的指导意见》（以下简称《指导意见》），自发布之日起实施。

《指导意见》立足于落实《证券法》基本要求，更好保障常态化退市平稳实施，依托现有的代办股份转让系统作为退市板块，按照“顺畅衔接、适度监管、防范风险、形成合力”的原则，对目前实践中存在的堵点、风险点进行优化完善。主要包括：一是强化退市程序衔接，畅通交易所退出机制，完善主办券商承接安排，简化确权登记程序，优化退市板块挂牌流程，推动退市公司平稳顺畅进入退市板块；二是优化退市公司持续监管制度，从退市公司实际情况出发，合理设定信息披露和公司治理要求，建立差异化的监管机制，提升监管精准性、适应性；三是健全风险防范机制，加强投资者适当性管理，引导不具备持续经营能力



的企业通过市场化途径退出市场，促进风险收敛和逐步出清；四是完善退市公司监管体制，构建职责清晰、协同高效的监管机制，强化各方分工协作和统筹协调，形成有效的监管合力。

下一步，证监会将指导全国股转公司等单位持续完善有关的自律规则，切实发挥退市板块制度功能，保护投资者基本权利，确保退市制度平稳实施，推动形成“有进有出，能进能出”的良好生态。

### （三）财政部会计司发布 2022 年第二期企业会计准则实施问答

2022 年 6 月 20 日，财政部会计司发布 2022 年第二批企业会计准则实施问答 4 个，内容涉及政府补助、合并财务报表、现金流量表等企业会计准则和小企业会计准则。

政府补助准则实施问答主要为收到租金扶持补贴应当作为与资产相关的政府补助还是与收益相关的政府补助进行会计处理；合并财务报表准则实施问答主要为公司在报告期内处置唯一子公司的情况下是否要编制该年度合并财务报表；现金流量表准则实施问答主要为对执行企业会计准则的企业的增值税期末留抵退税业务相关现金流量的列示问题；小企业会计准则实施问答主要为对执行《小企业会计准则》的企业的增值税期末留抵退税业务相关现金流量的列示问题。

以上问答对实务中常见的会计问题进行了详细的说明，有助于指引和规范实务界对相关会计处理的有效、一致执行。

#### （四）中注协公开征求会计师事务所职业责任保险集体谈判工作的意见

2022年6月8日，中国注册会计师协会（以下简称中注协）发布《中国注册会计师协会关于开展会计师事务所职业责任保险集体谈判工作的指导意见（征求意见稿）》（以下简称《指导意见》），并公开征求意见。

《指导意见》立足服务会员的原则，发挥规模优势，遵循经济规律，统筹兼顾事务所和保险公司合法权益，设计提出了由中注协牵头，代表注册会计师行业，与保险公司就职业责任保险基本条款和费率调节机制等进行谈判约定的集体谈判项目，从而维护事务所合法权益，提升事务所审计风险抵御能力，实现事务所与保险公司“双赢”。

《指导意见》立足问题导向的原则，牢牢抓住现阶段事务所民事赔偿风险高的特点，围绕事务所投保贵、续保难、保障低、理赔难等突出问题，集中行业力量重点为审计业务保驾护航，维护会员合法权益。

《指导意见》立足厘清各方职责的原则，将集体谈判项目分为组织谈判和投保交易两个阶段，组织谈判阶段由中注协充分调研、收集意见，代表行业与保险公司磋商谈判、签订框架协议；投保交易阶段由事务所在完全自愿的基础上，作为投保人和被保险人独立与保险公司签订保险合同并直接向其支付保费，由保险公司作为保险人依据框架协议约定和保险合同内容承担赔偿保

险金的责任。

《指导意见》立足市场化运作的原则，尊重会员意愿，明确指出事务所在完全自愿的基础上，自主抉择是否参加集体谈判项目，任何单位和个人不得干预；尊重省级注协和属地事务所意愿，规定省级注协可参照《指导意见》制定本地区的集体谈判指导意见，自行组织省级集体谈判项目，针对现有运转实施的省级集体谈判项目，当地省级注协可继续组织实施运行。

《指导意见》立足公平公正公开的原则，严格按照有关政策规定和程序标准，从八个环节详细列明集体谈判的组织实施过程，确保全程阳光操作。



# 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

2022年第4期（总第10期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 年报审阅会计问题分析	2
(二) 营收扣除指南执行情况分析	10
(三) 非标准审计意见专项说明信息披露问题分析	12
❖ 典型案例研究	14
(一) 收入系列	14
向承租方收取水电费的收入确认问题	14
(二) 长期股权投资与合并财务报表系列	15
企业合并中业绩补偿款的会计处理	15
企业取得不构成业务的一组净资产的会计处理	16
附长期合同的子公司股权转让收益的会计处理	18
(三) 其他系列	20
搬迁补偿事项的会计处理问题	20
❖ 会计政策资讯	22

## 一、沪市会计监管通讯

本期“沪市会计监管通讯”，是在上期梳理年报审阅部分会计问题的基础上，进一步系统总结 2021 年年报审阅过程中发现的会计准则执行问题。同时，进一步向行业传递营收扣除指南执行问题和非标准审计意见专项说明信息披露问题。

### （一）年报审阅会计问题分析

上交所总结了 2021 年年报审阅过程中沪市上市公司存在的会计准则执行和信息披露问题，供审计机构执业参考。

#### 1. 主板公司主要会计问题

主板公司的会计问题主要集中在股权投资、收入确认和资产减值等方面。

**一是股权投资分类不恰当。**一项股权投资分类为长期股权投资按权益法核算，或者分类为金融工具按公允价值计量，取决于上市公司对被投资方是否具有重大影响、共同控制。股权投资分类不同，计量方法不同，对上市公司损益的影响也不同。年报审阅发现，部分上市公司对重大影响的理解与准则存在偏差，导致股权投资分类不恰当。例如，A 公司持有 B 公司 10% 股权，为 B 公司第二大股东，并向 B 公司派出一名董事。投资方有权力向被投资单位委派董事，一般认为对被投资单位具有重大影响，应分类为长期股权投资按权益法核算。但 A 公司因 B 公司主要经营决策均由 B 公司创始人团队做出，以自身不享有对被投资单位财务和经营政策的决定权为由，认为其对 B 公司

不具有重大影响，将该项股权投资作为金融工具核算，并指定以公允价值计量且其变动计入其他综合收益。

**二是收入确认总额法净额法问题较为突出。**收入总额法净额法对上市公司收入规模影响重大，但仅根据合同条款本身可能无法得出恰当的结论，更多需基于公司的实际交易模式、商业目的、交易定价机制、每笔具体购销交易的流程及双方权利和义务等，根据实质重于形式的原则进行判断。年报审阅发现，多家上市公司在2021年将贸易收入由总额法调整为净额法。例如，某公司在建材贸易业务中，虽然暂时性的获得商品法定所有权，但获得的商品法定所有权具有瞬时性、过渡性特征，表明其很可能并未真正取得商品控制权，未真正承担存货风险，很可能属于代理人，公司在2021年对建材贸易收入确认方法由总额法更正为净额法。部分专网通信公司在2021年将贸易收入由总额法调整为净额法，虽然调整原因不尽相同，但调整后更反映交易实质，不再仅局限于交易形式，一方面反映出上市公司对于收入总额法净额法的判断整体趋严，但也一定程度上暴露出新收入准则执行过程中对于总额法净额法的判断仍有进一步提升的空间。

**三是商誉减值随意性大、披露不充分。**在现行准则下，商誉不摊销仅进行减值测试，由于商誉减值方法复杂且涉及重大判断，商誉是否减值、何时减值、减值多少，企业具有较大的操作空间。年报审阅发现部分上市公司在收购标的业绩大幅下

滑后未对商誉计提减值，但也有上市公司在收购标的业绩持续增长的情况下计提大额商誉减值。虽然合理性存疑，但商誉减值是否恰当不能仅从某项单一指标得出结论，需根据历史数据、预期数据、行业数据等信息进行综合判断。年报审阅发现，上市公司对于商誉减值的披露较为简单，未充分披露商誉减值涉及的关键参数。例如，对于收入预测信息，部分上市公司仅披露“稳定年份增长率 0%”，或者“根据管理层批准的财务预算预计未来 5 年内现金流量”，信息过于模糊，无法获知管理层对于收购标的的预期及其合理性。

**四是预期信用损失未恰当识别客户信用风险。**2021 年是上市公司执行新金融工具准则的第三年，年报审阅发现部分上市公司对于坏账计提仍保留了原金融工具准则下的惯性思维和错误做法。根据新金融工具准则，上市公司应以客户信用风险为基础，合理分析判断客户信用风险状况并计提预期信用损失。年报审阅发现，部分上市公司未基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测对应收账款计提信用减值准备，例如对于信用风险已显著恶化的客户，仍按照以往账龄组合及对应坏账计提比例计提预期信用损失；以资产负债表日后全额收回款项为由未对部分应收账款计提预期信用损失；认为处于信用账期内的应收账款、押金保证金、应收国有大型客户等款项不具有回款风险，未对其计提坏账准备；在业务板块和客户类型存在较大差异的情况下，简单将不同行业客户的应收账款作为一

个组合计提预期信用损失，未按不同行业分组合计算应收账款信用损失。

## 2. 科创板公司主要会计问题

年报审阅发现，科创板公司会计问题主要集中于股份支付、收入、研发支出等方面。

一是股份支付方面，第二类限制性股票的估值方法、股权激励方案取消还是替代等问题存在争议。其一，为吸引人才、留住人才，绝大多数科创板公司推出了股权激励计划，其中多数公司选择了第二类限制性股票作为激励方式。年报审阅发现，部分公司在授予员工第二类限制性股票时，设置了额外限售期条件，即员工承诺自限制性股票归属之日起一定期间内不予转让，该额外限售条件属于非可行权条件，将减少限制性股票的公允价值，可减少股份支付费用。但部分公司采用较为激进的估值方法，导致设置了额外限售条件确认的股份支付费用较常规方案大幅减少，存在少确认股份支付费用的嫌疑。例如，某公司在实施的第二类限制性股票激励计划中设置了归属后自愿限售 3 个月的条款，公司采用单边认沽期权模型对限售期的折价成本进行估计，导致当期确认的股份支付费用相较于不设置额外限售期的方案减少近 7 成，公司使用的估值方法是否恰当、模型中选取的参数是否合理值得探讨。其二，年报审阅发现，部分公司在原股权激励计划尚未实施完毕的情况下，终止了原股权激励方案，并同时推出新方案。新方案在激励人员、授予



价格等方面与原方案有所不同，公司一般认为新方案是对原方案的替代，而不是原方案的取消。会计处理上，部分公司错误地将原方案确认的股份支付费用冲销后，按照新方案重新确认股份支付费用。根据现行准则，若视为取消，则需作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的股份支付费用在当期一次性确认。若视为替代，则应当根据相关修改是有利修改或不利修改进行相应的会计处理。对于视为取消还是替代，准则层面存在一定判断空间，需要结合新旧股权激励方案的条款、激励对象、激励价格、行权安排、替换原因等综合分析后确定。

二是收入方面，大型机器设备初验后确认收入的合理性存疑。部分高端装备、环保等行业的科创板公司主要生产和销售大型机器设备，如污水处理设备、整线装配生产线等。此类设备具有单价高、定制化等特点，在向客户交付设备时，往往涉及设备的现场安装调试、试运行/陪伴生产等阶段。实务中，部分公司在现场安装调试后（初验）确认收入，部分则在试运行结束后（终验）确认收入。判断销售大型设备的收入确认时点，首先应确定安装调试和试运行是否构成单项履约义务，若构成，则应将交易价格分摊至各项履约义务。实务中，绝大多数公司认为试运行阶段仍需要对设备进行调试，两者不可明确区分，应当将安装调试和试运行作为一项履约义务。其次，应确定何时履行履约义务，即客户何时取得产品的控制权。此项判断的关键在于“客户已接受商品”的时点，即客户的验收是否为一

项例行程序，还是实质性程序。一般而言，若试运行阶段发生大量成本支出，对初验后的设备进行了重大修改，则很可能表明客户在初验阶段只是对设备进行简单查验，终验属于实质性程序，应当在终验即试运行后确认收入。年报审阅发现，个别公司在初验后确认了收入，但试运行阶段仍发生较大成本支出，公司初验确认收入的合理性存疑。

**三是研发支出方面，研发支出资本化时点是监管关注重点。**新一代信息技术、生物医药等行业的科创板公司将研发支出资本化的情形较为常见。研发支出资本化存在调节利润的嫌疑，一直是监管关注的重点。年报审阅发现，部分公司存在上市后开始将研发支出资本化或加大资本化力度的情形。公司在判断研发支出能否满足资本化条件时，一方面，应当关注是否满足企业会计准则的五个资本化条件，即研发是否具有可行性、是否具有使用或出售的意图、研发成果是否能够带来经济利益的流入、是否具备足够的资源完成开发活动以及开发支出是否能够可靠计量。另一方面，应当关注公司与研发支出相关的内部控制设计和执行情况，如是否能够区分相关支出应当为生产成本还是研发费用，研发支出在各研发项目之间是否可以准确区分等。

### 3. 财务类退市高风险公司相关会计问题

监管发现，上市公司规避财务类退市指标的主要手段有期末突击债务重组、总额法做大收入、利用非经常性损益保壳等。

一是期末突击债务重组以实现净资产由负转正。年报审阅发现，部分退市高风险公司拟通过与债权人、大股东或第三方进行债务重组以实现净资产精准转正进而保壳。为在当期确认债务重组收益，上述债务重组协议往往约定本次债务重组方案“单方面、不附带任何条件、不可撤销”等条款，但实际上债权人、大股东或第三方豁免债务的行为与后续破产重整或其他条件挂钩，即第三方、大股东或债权人豁免公司债务或者接受公司明显难以收回的应收款项抵债，其潜在目的可能是为了后续在破产重整中低价获得转增股份。对于此类公司，在判断债务重组收益确认时点时，应当充分考虑债务重组与后续破产重整是否应当作为一揽子交易处理，债务重组协议中约定本次债务豁免“单方面、不附带任何条件、不可撤销”的条款是否具有商业合理性等因素，综合判断债务重组的重大不确定是否已经消除，债务重组收益是否能在当期确认。

二是以总额法代替净额法做大收入。营业收入纳入退市指标后，收入规模成为不少退市风险公司的追求目标。会计处理上，错误地以总额法代替净额法确认收入是退市风险公司做大收入规模的常见手段。年报审阅发现，此类问题在广告营销业务和贸易业务上较为常见。如某从事广告营销业务的公司，在向客户提供数字媒体投放充值服务时，实质上不承诺投放效果，不对广告投放承担主要责任，无定价自主权，也不需买断广告位，公司在投放客户广告前无法取得对投放服务的控制权，公

司实际为代理人身份，应按照净额法确认收入。当公司向客户销售商品或提供劳务涉及其他方参与其中时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，评估特定商品在转让给客户之前是否控制该商品，确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。控制该商品的，其身份为主要责任人，用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。

**三是利用非经常性损益保壳。**年报审阅发现，退市新规增加“扣非净利润为负+营业收入低于1亿元”的组合类退市指标后，部分公司试图将投资理财产生的公允价值变动收益、投资收益认定为经常性损益，以此规避退市指标。如某公司本年以对外投资是其主营业务为由，将相关损益认定为经常性损益，据此达到扣非净利润为正的目的。核实发现，公司投资部门规模较小，投资业务模式和可持续经营能力均不稳定，与一般公司利用闲置资金购买理财产品无明显区别。公司在判断投资理财业务是否属于经常性项目时，应当综合考虑其业务模式是否稳定、是否具有可持续经营能力、是否具有稳定的管理团队并具备匹配的经营管理能力等方面进行判断。如果该业务无法“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”，公司不能仅仅以该业务为公司主营业务为由，将相关收益认定为经常性损益。

## （二）营收扣除指南执行情况分析

从 2021 年年报披露情况来看，《上海证券交易所上市公司自律监管指南第 2 号—财务类退市指标：营业收入扣除》以及《科创板上市公司自律监管指南第 9 号—财务类退市指标：营业收入扣除》执行情况总体较好，事务所出具的营收扣除专项核查意见较为规范，但仍有部分公司以及审计机构对规则执行不够到位。

一是部分公司通过突击销售、新增委外加工业务等方式做大收入规避组合类财务退市指标。第一，通过报告期新增业务、年末突击销售等手段做大收入，如个别公司 2021 年四季度新增物业管理业务，且对关联方客户存在重大依赖；第二，通过突击做大以往年度停滞的或规模较小的业务增加收入，如个别公司突击做大近年来新增的不良资产处置业务；第三，通过新增委外加工业务做大收入，如个别公司第四季度新增委外加工销售业务，该类业务具有低毛利率、快速周转的贸易业务特征，不符合营收扣除指南中对于“稳定业务模式”的判断要求。

二是非标审计意见涉及收入确认事项，但公司未扣除非标事项对应的收入。监管发现，个别公司 2021 年财务报表被出具保留意见，并涉及收入确认事项，然而营收扣除专项核查说明中，公司编制的扣除情况表未扣除保留意见涉及的收入。这一处理方式不符合营收扣除指南中列明的中介机构核查要求，即除出具无法表示意见以外，审计机构应当充分核查并在审计报

告中说明非标审计意见涉及的收入具体金额，营收扣除情况表中也须相应扣除。

三是部分审计机构存在专项核查说明披露不及时、披露质量不高等问题。其一，个别公司年审会计师未及时出具营收扣除专项核查说明，经监管发现并督促后才予以披露；其二，个别公司营收扣除表仅列示扣除项目金额而未说明扣除项目的具体情况，或是说明过于简略，无法判断具体扣除原因；其三，个别公司仍存在披露格式不规范，或是扣除事项出现明显错误情形。

四是营收扣除项目中出现不具备商业实质的收入，但审计机构仍出具标准无保留审计意见。监管发现，个别公司扣除了“其他不具有商业合理性的交易或事项产生的收入”，该部分收入具体为空转业务、不具有真实交易性质的业务收入。年审会计师应当评估该错报是否重大，并进一步考虑其对审计意见的影响。

### （三）非标准审计意见专项说明信息披露问题分析

整体上，沪市非标准审计意见的信息披露质量明显提升。从公司数量看，2021 年年报 27 家公司存在审计意见信息披露不到位情形，较 2020 年年报 59 家同比下降超过 50%；从问题数量看，2020 年年报 59 家公司共计涉及 117 个审计意见信息披露问题，2021 年年报 27 家公司涉及问题数量降至 31 个，下降幅度超过 70%。针对本年度未严格按照《监管适用指引——审计类 1 号》（以下简称审计指引 1 号）的规定规范披露非标意见专项说明的审计机构，上交所发出监管工作函要求整改，共涉及 22 家审计机构，27 家沪市公司。

**一是未披露重要性水平。**披露合并报表整体的重要性水平的要求，适用于所有非标准审计意见，27 家存在非标准审计意见专项说明披露问题的上市公司中，有 17 家涉及未披露重要性水平，占比超过六成。从意见类型来看，17 家未披露重要性水平的上市公司中，有 10 家公司财务报告被出具了带强调事项段、或与持续经营重大不确定段的无保留意见，占比超过 50%。针对此类情形，已发函明确要求审计机构改正，重新出具非标准审计意见专项说明并对外披露。

**二是“受限”的原因与需获得的审计证据披露不到位。**根据《审计指引 1 号》，注册会计师存在“受限”的情况下，应充分披露“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、“受限”事项未能获取的审计证据内容等。监管发现，个别审计机构在公司 2021 年度财务报表非标审计意见专项说明中未充分披露“受限”

的具体原因，也未充分披露需获得的审计证据；还有个别审计机构未对“受限”事项需获得的审计证据加以披露。值得一提的是，部分公司尽管对“受限”的原因进行了披露，但还是存在披露过于简单、流于形式等问题。例如某公司2021年年报被出具了保留意见，涉及事项为应收及预付款项的可回收性，会计师将“受限”的原因仅简单归因于新冠疫情影响无法实施访谈等进一步审计程序，未进行详细披露。

三是“广泛性”的判断过程信息披露不充分。监管发现，依然有个别审计机构仅简单引用了审计准则的规定，来论述相关事项不具有广泛性，并未结合《审计指引1号》“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”的要求展开分析，是否具有“广泛性”的判断信息披露不足。此外，对于汇总各个事项的量化影响和无法量化的事项影响，目前实务中的把握也并不一致，部分审计机构明确了事项汇总后占资产或收入的比重，部分审计机构只是列示了各个事项的占比，还有部分审计机构仅列示了影响金额。



## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题 1【向承租方收取水电费的收入确认问题】：**向承租方收取水电费应按总额法还是净额法确认收入？

**案例：**A 公司为制造型企业，公司将一处厂房租赁给 B 公司，并且向承租方 B 公司提供水、电等能源。A 公司按照总表度数向自来水公司和电力公司缴费，能源销售业务按 B 公司实际使用量及市场单价计算收取，销售单价与成本单价基本一致。对于 A 公司向承租方收取的水电费，应按总额还是净额确认收入？

**分析：**根据新收入准则，当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人，进而判断应按总额法还是净额法确认收入。

本案例中，A 公司向 B 公司转让的商品为水电能源。A 公司在 B 公司消耗水电之前无需预购水电能源，需根据 B 公司使用水电的实际情况，按照总表度数向自来水公司和电力公司缴费。对 A 公司而言，其向 B 公司提供的水电能源仅在 B 公司使用时从自来水公司和电力公司购入，在 B 公司使用之前 A 公司并不存在水电能源，不能随时主导能源的使用。因此 A 公司在将水电能源转让给 B 公司之前并未取得对水电能源的控制权。同时，A 公司按市场单价计算收取水电费，对于水电能源没有自主定

价权；由于未买断水电能源，因此也未承担相关存货风险。综合来看，A 公司向承租方 B 公司收取的水、电费实际上是代收代付性质，应当按照应收承租人的水、电费扣除应支付给供水、供电企业价款后的净额确认收入。

## （二）长期股权投资与合并财务报表系列

**问题 2【企业合并中业绩补偿款的会计处理】：**附有业绩补偿条款的并购交易中，如何确定业绩补偿款的确认时点？

**案例：**20X0 年，A 公司收购 B 公司 100% 股权，《投资协议》中约定了 B 公司未来三年承诺实现的净利润金额，并规定若 B 公司实际净利润低于承诺金额，B 公司原股东应当以现金对 A 公司进行补偿，同时明确了现金补偿金额的计算方式。B 公司原股东将获得的股份转让款合计 6,000 万元全部用于向 A 公司增资。20X0、20X1 年度，B 公司净利润均未达承诺金额，根据《投资协议》，B 公司原股东应支付的业绩补偿款分别为 2,700 万元、2,500 万元。A 公司以预期业绩补偿事项给公司带来的经济利益流入具有较大不确定性为由、未获得支付方具有履约支付能力的相关证据为由，未确认应收业绩补偿款。20X2 年 6 月，A 公司与 B 公司共同签署《补充协议》，约定将全部业绩补偿金额确定为 5,000 万元。20X2 年 7 月，B 公司原股东向 A 公司支付补偿款 5,000 万元，A 公司对业绩补偿款确认交易性金融资产 5,000 万元。A 公司一次性将业绩补偿款确认在 20X2 年 7 月是否符合会计准则规定？

**分析：**根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计

量》及《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，企业在非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益。A 公司与 B 公司及其原股东之间的业绩补偿条款构成了“从其他方收取现金或其他金融资产的权利”，符合金融资产的定义，应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

公司应当在业绩承诺期内的各个资产负债表日，充分考虑支付方的信用风险、偿债能力、货币价值等因素确认或有对价，不能简单以尚未收到业绩补偿款为由确认或有对价。同时，上述风险因素的严重程度影响或有对价公允价值的大小，但不能简单以支付方存在一定信用风险、偿债能力较差为由不确认或有对价。本案例中，A 公司以 B 公司原股东存在信用风险为由，未确认或有对价的做法明显不合理。20X0 年 B 公司原股东将获得的股权转让款 6,000 万元向 A 公司增资，以及签署补充协议后短时间立即付款的情况，均表明 B 公司原股东具有一定的履约支付能力。因此，A 公司应当在 20X0、20X1 年末确认业绩补偿形成的金融资产。

**问题 3【企业取得不构成业务的一组净资产的会计处理】：**  
企业取得不构成业务的净资产时，应如何进行会计处理？

**案例：**20X1 年，A 公司收购 B 公司 79% 股权并将 B 公司纳入合并报表范围。B 公司主要从事水电开发业务，A 公司根据《企业会计准则解释第 13 号》第二条“集中度测试”相关规定进行测试后，基于 B 公司尚处于基建期等特征，认定其不构成

“业务”，所有的资产评估增值均应归属于该水电站“在建工程”、“无形资产”等。A 公司在合并报表中将支付对价 12.30 亿元与 B 公司在购买日可辨认净资产公允价值份额 13.50 亿元之间的差额 1.20 亿元计入投资收益。A 公司上述会计处理是否正确？

**分析：**根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南、《企业会计准则讲解（2010）》的相关规定，适用企业合并准则至少包括两层含义：一是取得对另一个或多个企业（或业务）的控制权；二是所合并的企业必须构成业务。如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不构成企业合并。根据《企业会计准则解释第 13 号》，判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，可选择采用集中度测试。

本案例中，A 公司对 B 公司进行集中度测试的结果为 B 公司不构成业务，因此 A 公司收购 B 公司 79% 股权的交易不适用企业合并准则的相关规定，应按照购买资产进行会计处理。因此，A 公司将支付对价与购买日享有 B 公司可辨认净资产公允价值之间的差额计入投资收益的会计处理不恰当。根据《企业会计准则讲解（2010）》，“企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配”，A 公司应当根据 B 公司各项资产的公允价值占 B 公司在购买日享有的可辨认净资产公允价值的比重，对支付对价进行分摊，作为取得 B 公司各项资产的入账价值。

**问题 4【附长期合同的子公司股权转让收益的会计处理】：**  
上市公司将签订了长期服务合同的物业子公司控制权对外转让并约定较长的业绩承诺期时，收到的股权转让款应当如何处理？

**案例：**20X1 年，A 公司拟将其持有的物业子公司 B 公司的 80%股权转让予第三方 C 公司，转让对价为 10 亿元。B 公司是 A 公司为本次转让新设的公司，前期 A 公司物业管理资产未做单独拆分。根据转让协议，B 公司与 A 公司自营的 50 家家居商场签署物业服务合同，物业服务合同期限原则上不少于 20 年，物业服务费定价按照符合市场的物业服务进行定价。同时 A 公司将与物业相关的人员、资产一并置入 B 公司，当前物业管理人员已基本完成换签，物业管理资产则主要涉及升降车、监控系统等物业管理必需的固定资产，含税价格为 100 万元。

本次股权转让安排了 20 年的业绩承诺期，A 公司承诺在业绩承诺期内，B 公司每年扣除非经常损益后净利润应达到一定经营目标。如果某一年未达到目标，A 公司应向 C 公司进行业绩补偿。

A 公司认为，C 公司取得 B 公司 80%的股权以后，A 公司无法控制 B 公司的相关活动，因此丧失了对 B 公司的控制权，拟将本次股权转让产生的收益于当期一次性确认为投资收益。A 公司将股权转让款一次性确认为投资收益是否合理？

**分析：**本案例中，A 公司将与物业相关的从业人员、其他资产等一并置入 B 公司并将 80%股权对外转让，同时约定 A 公司 50 家家居商场与 B 公司签订 20 年的物业服务合同，A 公司

对 B 公司未来 20 年扣非净利润进行承诺。该交易涉及三部分内容：一是剥离物业管理相关人员及资产。物业管理相关人员已基本完成换签，物业管理相关资产为相对价值较低的升降车、监控系统等物业管理必需的固定资产。二是 50 家家居商场的物业委外管理。相关物业服务费按照符合市场的物业服务进行定价，但不同于正常的物业管理合同，A 公司承诺长达 20 年的合同期限明显超出正常合理的商业条款，因此物业管理服务合同应区别于前述剥离交易，单独考虑。三是 20 年业绩承诺。这部分主要关于 A 公司承诺 B 公司未来 20 年业绩承诺相关的或有对价。

在上述三部分内容中，处置价款涉及未来 20 年物业管理服务的合同权益部分，不应一次性计入投资收益。虽然该不可撤销的合同表明 B 公司具有在未来一定期间向 A 公司提供物业服务并收取服务费的权利，但 A 公司作为物业服务接收方，未向 B 公司转让可明确区分的商品或服务，不应仅因签订物业管理服务合同而确认收益，应当将处置价款中涉及未来 20 年物业管理服务的合同权益部分确认为一项负债进行递延，在后期 B 公司实际为 A 公司提供物业服务时，分摊抵减物业管理费用。

同时，由于被剥离物业管理人员和资产的价值、物业管理合同的价值、业绩承诺的价值很大程度上相互交叉影响，很难将处置价款按公允价值进行分摊。考虑到处置价款中很大一部分来源于 20 年的物业管理合同，在无法将处置价款进行合理分摊的情况下，应当考虑把处置价款全额确认为一项负债，在后期 B 公司实际提供物业服务时，分摊抵减物业管理费用。

### （三）其他系列

**问题 5【搬迁补偿事项的会计处理问题】：**因整体搬迁而发生的多项补偿项目应当如何会计处理？

**案例：**2019 年下半年，Y 公司被政府要求实施整体征收搬迁。根据拆迁补偿协议，补偿款总额为 20 亿元，包括房屋及其他附属物补偿 10 亿元、土地补偿 4 亿元以及停工损失补偿 6 亿元，拨款单位为住建局。补偿款根据企业腾空土地进展情况分批次拨付。截至 2021 年末，公司已收到补偿款 12 亿元。公司本次搬迁不适用《企业会计准则解释第 3 号》的规定，主要是因为补偿款的拨付并非出自财政部门直接拨付的预算支出资金。会计处理上，公司将前述补偿全部视作资产处置。具体而言，公司认为，老厂区的房屋拆除、土地收储以及停工损失三项工作分头推进，不互为前提条件，并且政府选定评估机构对三部分补偿金额分别进行了评估，补偿价格公允。因此，公司将三项工作视为三项履约义务，根据各项履约义务的完成时间和验收情况确认相应资产处置损益。2021 年，公司按照拆迁补偿协议完成了老厂区房屋及其他附属物的拆迁清算，确认资产处置损益 3 亿元。另因土地尚未达到收储条件，政府也未验收停工损失情况，未确认后两项补偿产生的损益。Y 公司因整体搬迁而发生的多项补偿项目，是否可以分别确认相关损益？公司房屋拆除部分的搬迁补偿收益能否在 2021 年确认？

**分析：**根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》，企业应当在合同开始日识别该合同所包含的各单项履约

义务，然后在履行了各单项履约义务时分别确认收入。履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。只有企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，才能作为可明确区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

本案例中，公司不应将房屋拆除、土地收储以及停工损失三部分视为三项履约义务，并且分别确认相关搬迁补偿损益。主要理由如下。一是政府支付对价的主要目的是征收土地，地面附属物的拆迁清理只是土地收储的前期准备工作，政府并不会从拆除房屋及其他附属物本身获益。对于停工损失补偿也是如此，政府不会从公司安置职工及复工复产中获益。二是在现有补偿协议下，公司也无法做到在不拆除地面附属物的情形下单独交付土地，房屋拆除是移交土地的必要前提。三是公司以评估报告中对各项补偿的作价独立估值为由分拆合同履约义务的做法不妥。参考会会计部《上市公司执行企业会计准则案例分析（2020）》中的案例 7-03 相关案例之二，该交易的实质是资产处置，对价所包含内容只是定价时的考虑因素，而不是识别单项履约义务的依据，对应的损益应当在土地移交时一次性确认。因此，2021年不得确认房屋拆除相关资产处置损益。

综上，Y公司因整体搬迁而发生的多项补偿项目，应当视为一项履约义务，整体作为资产处置交易进行会计处理，除非资产处置部分与政府补助部分能够明确区分，对政府补助部分适用政府补助相关准则规定处理。



### 三、会计政策资讯

#### （一）中国证监会、财政部与美国监管机构签署审计监管合作协议

2022 年 8 月 26 日，中国证券监督管理委员会、中华人民共和国财政部与美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）签署审计监管合作协议，将于近期启动相关合作。

合作协议依据两国法律法规，尊重国际通行做法，按照对等互利原则，就双方对相关会计师事务所合作开展监管检查和调查活动作出了明确约定，形成了符合双方法规和监管要求的合作框架。

合作协议的签署，是中美双方监管机构在解决审计监管合作这一共同关切问题上迈出的重要一步，为下一阶段双方积极、专业、务实推进合作奠定了基础。依法推进跨境审计监管合作，将有利于进一步提高会计师事务所执业质量，保护投资者合法权益，也有利于为企业依法合规开展跨境上市活动营造良好的国际监管环境。

#### （二）证监会发布《2021 年度上市公司年报会计监管报告》

截至 2022 年 4 月 30 日，除未来股份等 11 家公司外，A 股市场共有 4753 家上市公司披露了年度财务报告，其中主板 3136 家、创业板 1132 家、科创板 396 家、北交所 89 家，实现盈利的 4028 家、发生亏损的 725 家。按期披露年报的上市公司中，249 家公司年度财务报告被出具非标准审计意见的审计报

告，其中否定意见 1 家、无法表示意见 43 家、保留意见 98 家、带解释性说明段的无保留意见 107 家。

证监会多部门联合共抽样审阅了 682 家上市公司年度财务报告，在此基础上形成了《2021 年上市公司年报会计监管报告》。年报审阅发现，上市公司执行企业会计准则和财务信息披露规则整体质量较好，但部分上市公司仍存在对准则理解和执行不到位的问题，主要包括：收入确认和计量不恰当、金融工具分类与后续计量不准确、或有对价确认和计量不合理、债务重组损益确认时点不恰当、商誉减值测试不恰当、集团财务公司存款列报不正确等。

针对年报审阅中发现的上述问题，证监会下一步将继续做好以下工作：一是发布本年报会计监管报告，提示市场主体在执行会计准则、财务信息披露规则等方面存在的问题和风险，引导并督促市场主体提高财务信息披露质量。二是继续做好年报审阅中发现上市公司问题线索的跟进处理工作，尽早发现并防范相关风险。三是进一步收集整理系统内各单位一线监管中发现的问题，组织召开年度财务信息披露监管协调会，加强沟通交流，统一监管认识。四是对于上市公司在执行中存在争议的会计核算与财务信息披露问题，适时以发布监管规则适用指引等形式，明确监管标准，同时继续以案例解析的形式，指导市场实践。五是坚持监管与服务并重，持续关注收入、金融工具、租赁准则的实际执行情况，深入研究新业态、新模式、新

交易下面临的会计处理问题，积极做好资本市场注册制改革配套服务工作。

上市公司和会计师事务所等中介机构应高度重视会计监管报告中提出的问题，不断提高自身对会计准则及相关规定的理解和应用水平，及时发现并改正财务报告编制中存在的错误，稳妥做好公司财务信息披露相关工作，不断提升资本市场财务信息披露质量。

### （三）证监会发布《2021年度证券审计市场分析报告》

2022年8月19日，证监会发布《2021年度证券审计市场分析报告》，报告内容主要包括从事证券服务业务会计师事务所（以下简称证券所）基本情况，2021年度证券审计市场情况、审计机构变更、审计意见、关键审计事项，以及证券审计执业问题等。

上市公司审计执业问题方面，存在未审慎评价收入真实性及确认方法的恰当性，未充分关注收入相关会计处理、列报及披露的恰当性，未有效识别及应对资产减值相关重大错报风险，未审慎判断签署债务重组协议是否满足终止确认负债的条件，未恰当考虑持续经营事项，未审慎判断上期非标事项对本期审计意见的影响，未审慎评估错报的广泛性，未恰当考虑财务报表错报对内控审计意见的影响，财务报告内部控制缺陷披露不恰当等问题。

IPO 审计执业问题方面，存在收入核查程序不充分、资金

流水核查不充分、关联方关系核查不到位、存货函证程序设计不到位、内部控制核查不到位等问题。

上述问题反映出部分证券所疏于质量管理，部分注册会计师缺乏职业怀疑态度及专业胜任能力，未能有效识别和应对重大错报风险。下一步，证监会将持续强化证券所备案监管、年报审计监管、监督检查等，加大证券审计违法违规行为惩处力度，提升证券审计市场透明度，加强与行业主管部门及行业协会的专业联系和监管协作，切实督促证券所勤勉尽责、规范执业。

#### （四）财政部会计司发布 2022 年第一批政府会计准则制度实施问答与应用案例

2022 年 7 月 1 日，财政部会计司发布 2022 年第一批政府会计准则制度实施问答（22 个），内容涉及应收账款（3 个）、存货（3 个）、投资（4 个）、固定资产（10 个）和无形资产（2 个）的会计处理。

2022 年 7 月 7 日，财政部会计司发布 2022 年第一批政府会计准则制度应用案例（17 个），内容涉及投资（3 个）、固定资产（4 个）、负债（3 个）、报告（3 个）和公立医院成本核算（4 个）。

#### （五）财政部发布《关于印发会计师事务所一体化管理评估指标评价标准的通知》

2022 年 7 月 8 日，财政部根据《会计师事务所一体化管理

办法》(财会〔2022〕12号,以下简称《办法》)第十六条“会计师事务所一体化管理评估指标具体评分标准由财政部另行制定”的规定,制定了会计师事务所一体化管理评估指标评价标准。指标体系共包括五大类51项具体指标:人员管理类指标7项,财务管理类指标8项,业务管理类指标15项,技术标准与质量管理类指标10项,信息化建设类指标11项。指标评价标准将于2022年10月1日起执行。

#### (六) 财政部发布《关于加强新时代注册会计师行业人才工作的指导意见》

2022年7月11日,财政部发布《关于加强新时代注册会计师行业人才工作的指导意见》(以下简称《指导意见》),对全国注册会计师行业人才工作进行科学规划、全面指导。《指导意见》的制发,是注册会计师行业全面贯彻习近平总书记关于做好新时代人才工作的重要思想和党中央、国务院关于新时代人才工作的重大决策部署以及全面贯彻落实《国家“十四五”期间人才发展规划》的具体行动,有助于引导推动注册会计师行业深入实施新时代人才强国战略,完善党管人才工作格局,面向经济主战场、面向国家重大需求、面向未来,改进提升行业人才工作,推动行业高质量发展,更好地服务国家建设。

《指导意见》紧扣加强新时代行业人才工作主题,充分遵循“全生命周期”管理理论,牢牢把握“选、育、管、用、留”五个环节,积极探索行业人才工作体制机制、方式方法创新,

大力推动行业人才工作迈上新台阶，共包括总体要求、建立健全行业人才工作机制、健全完善行业人才工作体系和制度体系、着力加强行业人才培养载体建设、持续打造行业人才领头羊和生力军、组织保障等六个部分。

下一步，财政部将抓好《指导意见》的贯彻落实，切实把注册会计师行业人才队伍聚集到服务国家经济社会发展各领域、各方面，以行业的高质量发展助力经济社会的高质量发展。

#### （七）财政部发布《关于征求〈政府会计准则制度解释第 5 号（征求意见稿）〉意见的函》

为了健全和完善政府会计准则制度，确保政府会计准则制度平稳有效实施，根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第 78 号），财政部起草了《政府会计准则制度解释第 5 号（征求意见稿）》，主要涉及两方面的内容，即关于预算管理一体化相关会计处理与关于专用基金的会计处理。征求意见稿于 2022 年 7 月 25 日发布，相关方应当于 2022 年 8 月 30 日前将书面意见纸质材料或电子文本反馈至财政部会计司。

#### （八）中国注册会计师协会关于发布《2021 年度会计师事务所综合评价百家排名信息（公示稿）》的通告

2022 年 8 月 18 日，中注协完成对《2021 年度会计师事务所综合评价百家排名信息（公示稿）》的编制工作，并对外发布。

本次公布的排名共涉及 105 家会计师事务所，其中前 10 名的会计师事务所依次为普华永道、安永、毕马威、德勤、天健、

立信、大华、容诚、天职国际、信永中和。除排名与得分外，本次公示稿还公布了这些会计师事务所本身业务收入、注册会计师人数、执业超过5年且年龄在60周岁以下的注册会计师数量、与事务所统一经营的其他专业机构业务收入、分所数量、信息技术人员数量、事务所收入分部信息、事务所所在的同一国际会计网络或国际会计联盟的成员情况、事务所专业贡献度、事务所及注册会计师最近三年受到的处罚处理情况、为事务所提供年度报表审计服务的机构等相关信息。

### （九）国际会计准则理事会汇总整理《供应商融资安排（征求意见稿）》全球反馈意见

国际会计准则理事会（IASB，以下简称理事会）于2021年11月26日发布了《供应商融资安排（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿），拟对《国际会计准则第7号——现金流量表》以及《国际财务报告准则第7号——金融工具：披露》的有关披露要求进行修订，征求意见期已于2022年3月28日截止。近期，理事会技术人员整理了全球利益相关方的反馈意见，并提交理事会讨论。

截至公开意见征求期截止日2022年3月28日，理事会共收到94份书面反馈意见。从反馈者的类型来看，包含了财务报表编制者、准则制定机构、会计团体、个人、会计师事务所、投资者、律师事务所、监管机构、学术界等。

理事会技术人员整理分析反馈意见后发现，大多数反馈意

见认为有必要改进供应商融资安排的有关披露要求。许多反馈意见赞同征求意见稿的内容，同时建议理事会应当要求企业对供应商融资安排进行额外或替代披露。其中，一些反馈意见建议理事会开展一个更广泛的项目，以解决财务状况表和现金流量表中对列报、分类以及行项目的名称等问题——无论是针对供应商融资安排，还是针对主体其他融资来源的更广泛的安排。

个别反馈意见认为没有必要开展该项目并表达了对该项目的担忧。其中，一些反馈意见表示国际财务报告会计准则中已经包含了充分的披露要求，他们担心披露过多可能会导致企业在竞争中处于不利地位或负担过重。一些反馈意见表示，每当披露要求不充分时，增加新的披露要求可能不是最有效的解决方法。其中，个别反馈意见建议理事会就主体营运资本管理的披露开展一项更全面的项目。

后续，理事会将进一步研究分析关于征求意见稿的全球反馈意见，并就该项目的下一步方向作出决议。





# 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

2022 年第 5 期（总第 11 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 上市公司中介机构座谈会	2
(二) 审计机构的执业问题	3
❖ 典型案例研究	5
(一) 长期股权投资系列	5
股权投资由公允价值计量转为权益法核算问题	5
(二) 研发支出系列	6
自行研发无形资产摊销的会计处理	6
(三) 金融工具系列	7
新设子公司附有回购义务时的会计处理	7
(四) 股份支付系列	9
拟上市公司老股东不同比例增资的会计处理	9
(五) 其他系列	10
政府引资免租金的会计处理	10
❖ 会计政策资讯	12

## 一、沪市会计监管通讯

本期“沪市会计监管通讯”，主要向行业通报上交所召开上市公司中介机构座谈会的相关情况，以及监管发现的审计机构执业问题。

### （一）上市公司中介机构座谈会

为强化中介机构监管服务，支持上市公司高质量发展，2022年9月，上交所邀请部分审计机构及保荐机构召开上市公司中介机构座谈会，充分听取中介机构对优化上交所监管服务工作、打击财务舞弊、提高上市公司质量等方面的意见建议。

会上，会计师事务所围绕审计机构在提高上市公司质量中的角色作用、如何做好审计工作防范财务舞弊等相关事项的经验做法进行了分享。审计机构表示资本市场财务信息非常重要，高质量的财务报告是优化资本市场资源配置的必要条件。近年来审计机构也通过一系列手段不断提高审计质量，如在前端不断加强业务承接和保持管理，建立高风险审计项目分类管控制度，强化技术标准部和审计风险管理部职能等，构建多层次的质量管理体系，切实提高审计质量。

同时，审计机构结合日常经验，就支持上市公司高质量发展提出了相关意见建议。一是建议完善上市公司审计机构聘用、收费和公告机制，加大对恶性低价竞争的监管力度，加强执业公开评价，健全声誉机制。二是建议考虑从法律和监管层面解决配合造假者实质性追责等问题，切断财务造假的利益链。三是建议推

动建立上市公司监管大数据平台，建立健全财政、税务、海关等相关部门的信息共享机制。四是建议进一步强化监管机构与中介机构的直接沟通，尝试在目前“一对一”沟通基础上，建立交易所各部门与会计师事务所相应部门的“多对多”沟通机制。

## （二）审计机构的执业问题

近期，在日常监管以及现场检查过程中，我部发现审计机构存在如下执业问题，后续将采取相应的监管措施或纪律处分。

### 1. 对函证未保持必要的控制，对回函的可靠性验证不足

例如，某审计项目注册会计师未对函证收回保持必要的控制，部分客户、供应商业务人员将函证带至或寄至发行人处，导致部分供应商、客户的询证函回函由发行人处再寄回会计师事务所。又如，某上市公司部分子公司的应收账款函证存在以电子邮件形式进行二次发函及回函的情况，但注册会计师的底稿中未见对电子邮件回函的可靠性进行验证。再如，某上市公司存在多个境外子公司银行账户，注册会计师在计划审计阶段将部分银行账户认定为重要账户，但最终未对该银行账户执行函证程序；同时，注册会计师对部分境外子公司的银行函证由境外函证网站发出，但未对该境外第三方电子询证函平台的独立性、安全可靠进行评估，也未见相关审计说明。

### 2. 应收账款和收入的实质性程序执行不到位

例如，对于未回函的应收账款函证，某审计项目注册会计师

在执行替代测试时仅查看了明细账和发票信息，未检查合同、发货单及其他相关收入确认的支持性文件。又如，某上市公司对于研发服务业务，以客户签字确认的会议纪要作为收入确认依据，但年审注册会计师在销售收入的细节测试中，仅检查了合同、发票信息，未对客户签字确认的会议纪要等文件进行核查。再如，某拟上市公司在业务层面建立了电子销售系统、物流电子签章系统和内部报修系统，注册会计师在收入核查过程中未充分核对各系统之间的差异。

### **3. 内部控制测试的有效性不足**

例如，某审计项目底稿中，会计师仅对多个循环相关的内控设计有效性测试程序进行描述，未见相关支撑性底稿。又如，某审计项目注册会计师在进行内部控制测试时，存在样本选择不充分、样本分布不合理等问题，对于营运资金管理流程的样本分布仅在1月份至10月份，未充分覆盖整个会计年度；对于销售及收款循环流程实际测试的样本量少于计划测试的样本量。再如，某上市公司在当年度10月上线收入确认支持系统，涉及开票申请与受理审批、收入确认审批等环节，会计师对收入确认控制的有效性进行测试时，仅对原系统的有效性进行测试，未测试新系统运行的有效性。

## 二、典型案例研究

### （一）长期股权投资系列

**问题 1【股权投资由公允价值计量转为权益法核算问题】**在持股比例等未发生实质变化的情况下，能否将对被投资单位的股权投资由公允价值计量转为权益法核算？

**案例：**自 20X1 年起，A 公司持有 X 公司 12% 的股权，且对其派驻 1 名董事和 1 名监事。B 公司为 X 公司控股股东，持股比例为 50%。因政策原因，B 公司向 A 公司派驻 1 名董事和 4 名高管。因此，A 公司认为其与 B 公司在对 X 公司的决策中构成一致行动关系，对 X 公司不具有重大影响，对 X 公司的股权投资确认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。20X5 年，B 公司派驻 A 公司的高管和董事陆续离职，A 公司认为其与 B 公司的一致行动关系已消除，可以对 X 公司施加重大影响，将对 X 公司的投资由公允价值计量转为权益法核算。A 公司能否以与 B 公司一致行动关系的消除作为理由，将对 X 公司的股权投资由公允价值计量转为权益法核算？

**分析：**首先，根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，一般而言，在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位具有重大影响，作出不同的会计判断。本案例中，在 X 公司的股权结构、A 公司持有的股权比例、派驻董事权力并未发生变化的情况下，不能随意变更会计核算方法。

其次，投资方有权力向被投资单位委派董事，可以认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明其不能参与被投资单位的财务和经营决策。本案例中，A公司具有向X公司派驻董事的权力，自20X1年起，对X公司派驻1名董事和1名监事。但A公司以与B公司构成一致行动关系为由，认为A公司派驻的董事和监事实际上与B公司保持了一致意见，不能实际影响被投资单位的财务和经营决策。事实上，A公司与B公司并未通过签订一致行动协议或通过其他方式明确限制A公司参与X公司的财务和经营决策的权力。因此，A公司的1名董事和4名高管由B公司派驻这一因素，并不能视为A公司派驻的董事不能影响被投资单位X公司的财务和经营决策。

综上，A公司不能在X公司的股权结构以及A公司的持股比例等未发生实质变化的情况下，以与B公司一致行动关系消除为由，将对X公司的股权投资由公允价值计量转为权益法核算。A公司已向X公司派驻了董事，除非有其他充分依据，否则应当对该股权投资采用权益法计量。

## （二）研发支出系列

**问题2【自行研发无形资产摊销的会计处理】**在难以准确区分生产及后续研发受益比例的情形下，公司能否将自研无形资产摊销直接计入研发费用？

**案例：**A公司是一家从事计算、存储设备的高端处理器研发、设计和销售的高科技公司。公司主要研发方向和研发成果为通用

处理器技术，该技术除能够形成产品对外销售外，还属于公司产品线的核心技术储备，是未来产品设计研发的技术基础。A公司以项目为单位对研发支出进行归集核算，对于符合资本化条件的项目，相关研发支出在发生时计入开发支出，项目验收结项时，从开发支出结转至无形资产后进行摊销处理。公司认为虽然该类自研无形资产最终通过产品市场销售来获取明确的经济利益，但其用途同时包括生产及后续研发。由于难以准确分割自研无形资产在生产及后续研发中的受益比例，公司采取简化处理原则，将自研无形资产摊销计入研发费用。A公司的会计处理是否恰当？

**分析：**根据《企业会计准则第6号—无形资产》及应用指南，无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产的成本。因此，自研形成的无形资产摊销是计入研发费用还是相关资产的成本，需要根据主要研发目的和产生经济利益的方式进行综合判断。

本案例中，虽然公司的自研无形资产能够用于迭代开发出更具技术竞争力的高端处理器产品，但从实际使用情况来看，该项自研无形资产是公司产品生产过程中所需要的主要技术之一，其产生经济利益的方式还是通过终端产品市场销售来实现。因此，将自研无形资产后续摊销计入主营业务成本，更符合公司自研无形资产“通过产品市场销售”产生经济利益的论述和判断。

### （三）金融工具系列

**问题 3【新设子公司附有回购义务时的会计处理】：**企业新设子公司并与合资方约定回购义务，应如何进行会计处理？

**案例：**A 公司为一家医药制造业公司，20X0 年，A 公司与 B 公司签订合资合同设立 C 公司，A 公司出资认缴 3 亿元，B 公司出资认缴 2 亿元，分别占 C 公司总股权的 60%、40%。A 公司对 C 公司拥有控制权，将其纳入合并报表范围；B 公司享有 C 公司 40% 股权对应的权益，包括表决权、分红权、股票增值收益权等。根据合资合同，若 A 公司在 20X1 年 12 月 31 日前未能获得药品监管机构对某类新药的批准文件，B 公司有权要求 A 公司按照 C 公司整体估值收购其部分或全部股权。在未获得新药批准文件前，A 公司将该回购义务确认为一项金融负债，并按照公允价值进行计量。20X1 年 6 月，A 公司获得药品监管机构对该类新药的批准文件，并据此将金融负债的账面价值重分类为少数股东权益。A 公司会计处理是否恰当？

**分析：**根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值。本案例中，A 公司承担了一项不能无条件避免的回购义务，应在合并报表层面确认一项金融负债，并按照回购所需支付金额的现值确定其金额，案例中 A 公司按照公允价值对该回购义务形成的金融负债进行计



量的做法不恰当。

同时，A公司应当考虑新设C公司时少数股东权益是否实质上存在，若存在，应在合并报表中确认少数股东权益，并在确认回购义务形成的金融负债时冲减资本公积。本案例中，B公司享有C公司40%股权对应的表决权、分红权、股票增值权等，少数股东权益实质上仍然存在，A公司应在20X0年新设C公司时，在合并报表层面确认对应的少数股东权益，并在确认金融负债时冲减资本公积。待20X1年6月A公司获得新药批准文件，B公司丧失回售权时，再终止确认负债，相应增加资本公积。

#### （四）股份支付系列

**问题4【拟上市公司老股东不同比例增资的会计处理】：**老股东低价获取的股份，是否构成股份支付，应如何计算股份支付费用？

**案例：**A公司为拟上市公司，股份数量为100万股，实控人甲、高管乙及其他股东分别持有A公司30%、6%及64%的股份。20X1年，甲向A公司以10元/股的价格增资20万股，增资日A公司股份公允价值为20元/股，其他老股东未参与本次增资。

**分析：**根据《首发业务若干问题解答（2020年6月修订）》问题26（以下简称问题26），对于为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值价格增资入股事宜，如果根据增资协议，并非所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，对于实际控制人/老股东超过其原持股比例而获得的新增股

份，应属于股份支付。

本案例中，实控人甲为公司提供服务，属于《企业会计准则第11号——股份支付》以及问题26相关规定的适用范围。实控人甲原持股比例为30%，本次增资中共新增20万股，所以甲按照其原持股比例能获得的股份数为6万股，超出的14万股应按照增资日公允价值与购买价格之间的差额，确认股份支付费用140万元。

## （五）其他系列

**问题5【政府引资免租金的会计处理】：**政府为招商引资而免除企业租金是否需要确认政府补助？

**案例：**J公司为药品研发企业，当地政府为加快发展生物医药产业园区，给予入驻园区企业相应免租优惠。根据J公司与政府签订的协议，政府将自建厂房及其附属设施的封闭独立厂区供公司使用，同意在五年免租期内免除公司租用厂区土地及厂房租金，J公司实际也未发生支付租金或政府返还相关租金等业务。针对政府引资而给予的房产租金减免优惠，J公司是否应确认政府补助？

**分析：**根据《〈企业会计准则第16号——政府补助〉应用指南（2018）》附录二《修订说明》，一些地方政府为了招商引资或鼓励创业投资，将产业园区内的房产以低于公允价值的价格出租给企业。理论上也属于政府对企业的无偿经济支持，但没有纳入政府补助准则的范围，理由是：一方面这种支持不涉及资产的

直接转移；另一方面，如果企业按照公允价值确认相关租赁成本、同时按照公允价值和实际租金的差额确认政府补助，这种做法对净利润的影响与企业按照实际租金确认相关租赁成本对净利润的影响基本一致，前一种做法还需要企业估计租金的公允价值。所以从简化实务的角度出发，通常情况下这种不涉及资产直接转移的政府补助不纳入政府补助准则的范围。

本案例中，J公司房产免租事项系当地政府为招商引资而给予入驻园区企业的房产租金减免优惠，根据前述规定，该免租优惠虽然是来源于政府的经济资源且具有无偿性，但不涉及资产的直接转移，不纳入政府补助准则的适用范围。实务中，从简化处理的角度考虑，通常不确认为政府补助，同时免租事项也不涉及损益变化事项，进而也无需认定为非经常性损益。

### 三、会计政策资讯

#### （一）最高检会同最高法、公安部、证监会联合发布打击证券犯罪典型案例

2022年9月9日，最高检会同最高法、公安部、证监会联合发布打击证券犯罪典型案例，此次发布的5个典型案例涵盖了资本市场常见多发犯罪和近年增多的新型犯罪，包括康美药业财务造假案、鲜言背信损害上市公司利益、操纵证券市场案等近年来震惊资本市场的大案要案，从不同侧面展现了对证券违法犯罪从严惩治、全链条追责的司法态度。

在康美财务造假案的典型意义中，明确指出要切实发挥刑法的警示预防作用，压紧压实“关键少数”主体责任和“看门人”把关责任，提高上市公司质量。上市公司控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员是公司治理的“关键少数”；证券公司、会计师事务所、律师事务所等中介机构是信息披露、投资人保护制度等得以有效实施的“看门人”。“关键少数”利用对公司的控制权实施违法犯罪行为、“看门人”不依法依规履职都将严重影响资本市场的健康运行。办理涉上市公司证券犯罪案件，应当重点审查“关键少数”是否存在财务造假、违规披露，侵占、挪用上市公司资产，操纵上市公司股价等违法犯罪行为。同时，应当坚持“一案双查”，查明中介机构存在提供虚假证明文件、出具证明文件重大失实以及非国家工作人员受贿等犯罪的，依法追究“看门人”的刑事责任。

## （二）财政部发布《企业会计准则解释第 16 号（征求意见稿）》

2022 年 10 月 10 日，财政部发布《企业会计准则解释第 16 号（征求意见稿）》。主要包括三方面内容：一是关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税初始确认豁免的会计处理，明确对于不是企业合并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）、并因单项交易产生的资产和负债导致等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的交易，不适用递延所得税初始确认豁免规定。二是关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理，明确了企业在确认某项交易或事项的当期所得税和递延所得税影响时，应当采用与该交易或事项的会计处理一致的方式，将相关所得税影响分别计入当期损益或所有者权益。对于发行方按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》等规定分类为权益工具的金融工具（如分类为权益工具的永续债等），相关股利支出按照税法规定在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应付股利时，按照上述原则确认与股利相关的所得税影响，分别计入损益或所有者权益项目。三是关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理，规范了企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件，使其成为以权益结算的股份支付的相关会计处理。在修改日，企业应当按照当日所授予权益工具的公允价值计量以权益结算的股份支付，将截至修改日已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已

确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。

### （三）财政部发布《关于加大审计重点领域关注力度 控制审计风险 进一步有效识别财务舞弊的通知》

2022年10月14日，财政部发布《关于加大审计重点领域关注力度 控制审计风险 进一步有效识别财务舞弊的通知》。《通知》强调注册会计师要严格执行审计准则，在整个审计过程中保持充分的职业怀疑，对财务舞弊等风险因素保持警觉，当识别出可能存在由于财务舞弊导致的错报且涉及管理层时，应当考虑重新评价由于财务舞弊导致的重大错报风险的评估结果，以及该结果对审计程序的性质、时间安排和范围的影响。要针对相应风险点强化审计程序、扩大抽查比例、增加审计证据，有效控制审计风险。要在审计过程中对企业遵守会计准则情况作出职业判断；要在做好其他领域审计的同时，加大对货币资金、存货、在建工程和购置资产、资产减值、收入、境外业务、企业合并、商誉、金融工具、滥用会计政策和会计估计、关联方关系及交易等11个近年来财务舞弊易发高发领域的关注力度，做好有效应对，并以附件形式对上述11个财务舞弊易发高发领域及相应的重点应对措施进行了梳理归纳。

### （四）中注协发布《2021年度会计师事务所综合评价百家排名信息》

2022年9月20日，中注协完成对《2021年度会计师事务所综合评价百家排名信息》的编制工作，并对外公示。本次公布

的排名共涉及 105 家会计师事务所，其中前 10 名的会计师事务所依次为普华永道、安永、毕马威、德勤、天健、立信、大华、容诚、天职国际、信永中和。除排名与得分外，本次排名信息中还公示了这些会计师事务所本身业务收入、注册会计师人数、执业超过 5 年且年龄在 60 周岁以下的注册会计师数量、与事务所统一经营的其他专业机构业务收入、分所数量、信息技术人员数量、事务所收入分部信息、事务所所在的同一国际会计网络或国际会计联盟的成员情况、事务所专业贡献度、事务所及注册会计师最近三年受到的处罚处理情况、为事务所提供年度报表审计服务的机构等相关信息。

#### （五）IOSCO 支持制定可持续报告的鉴证准则

2022 年 9 月 15 日，国际证监会组织（以下简称 IOSCO）发布一份声明，表示支持国际审计与鉴证准则理事会（以下简称 IAASB）和国际会计师职业道德准则理事会（以下简称 IESBA）为推动可持续相关公司报告的鉴证所开展的工作。声明指出，越来越多的利益相关方要求对可持续相关信息进行鉴证。IAASB 和 IESBA 所做的工作是对市场需求的重要回应，有利于提升鉴证服务的独立性和质量，并促进实务做法的一致性。IOSCO 支持 IAASB 和 IESBA 制定全球高质量的鉴证和职业道德（包括独立性）准则，这些准则能够推进对可持续相关信息由有限保证向合理保证转变。IAASB 和 IESBA 为此开展的工作将有助于增强可持续相关信息的一致性、可比性和可靠性，增强资本市场对可持续相关信息质量的信任。此外，IOSCO 支持 IAASB、IESBA 与 ISSB 进行对话。

IOSCO 鼓励他们在积极推动各自领域工作的同时，继续开展密切的交流与合作，以促进国际财务报告准则、可持续报告准则和鉴证准则的兼容。





# 会计监管动态

## 上海证券交易所

### 会计监管动态

2022 年第 6 期（总第 12 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 沪市上市公司审计项目自律监管情况	2
(二) 年报审计风险提示事项	3
(三) 审计项目质控相关执业问题	3
(四) 审计机构培训情况	4
❖ 典型案例研究	6
(一) 长期股权投资系列	6
联营企业超额亏损后续得到弥补的会计处理	6
(二) 合并财务报表系列	7
PPP项目子公司合并相关会计处理	7
(三) 金融工具系列	8
冲回应收账款坏账准备的非经常性损益认定问题	8
(四) 其他系列	9
租赁负债利息费用资本化的会计处理	9
债权转移损益的非经常性损益认定问题	11
❖ 会计政策资讯	13

## 一、沪市会计监管通讯

本期“沪市会计监管通讯”，主要向行业通报上交所对沪市上市公司审计项目的自律监管情况、2022 年年报审计风险提示关注事项、监管发现的审计项目质控相关执业问题，以及审计机构行业培训情况。

### （一）沪市上市公司审计项目自律监管情况

近期，上交所针对部分审计机构承接沪市上市公司审计项目中的违规行为实施了自律监管措施。其中，对 7 家次审计机构发出监管警示函，对 17 家次审计机构予以口头警示。

本次处理的违规行为主要包括两大类。一是审计机构在年报审计过程中存在未勤勉尽责或审计工作不到位等问题。如日常监管发现，某审计机构对上市公司募集资金存放与使用的专项核查不到位。再如部分审计机构存在控制测试、营业收入和应收账款减值等审计程序执行不到位的情形，且被证监局出具了警示函。二是未按要求出具定期报告相关专项说明。如未严格按照《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》和《监管规则适用指引——审计类第 1 号》出具非标审计意见专项说明或信息披露不到位。又如未严格按照《上海证券交易所股票上市规则》有关规定出具营业收入扣除专项核查意见。

处罚力度方面，具体根据客观实际情况，考虑主观恶意、违规后果、市场影响等因素综合判断，对于同类事项连续多年多次

违规、后果较为严重的违规案件将从严处理，突出监管威慑力和示范效应。**处理对象方面**，既包括签字会计师，也包括审计机构和相关质控复核人等责任主体，具体将根据不同责任人的履职尽责情况分别考量处理方式。

## （二）年报审计风险提示事项

为在 2022 年年审工作开展前期充分提示监管关注重点和审计风险，上交所于 2022 年三季报披露后开展了风险公司摸排和事前风险提示工作。截至目前，已约谈公司和审计机构 53 家，并发出审计风险提示函。

从本次约谈和发函情况来看，主要提示年审会计师关注以下四方面事项。**一是**部分公司存在财务舞弊风险，或是已被证监会立案调查或予以行政处罚等监管措施，甚至可能触及重大违法退市，需重点关注相关事项进展及其对 2022 年年报审计的影响。**二是**部分公司经营压力较大，业绩下滑明显，需重点关注公司经营情况的变化以及财务指标的真实性。**三是**部分公司通过破产重整的方式保壳，需重点关注重整方案的实施进度以及相关收益确认的合规性。**四是**关注规避审计意见退市条款的情形，尤其关注上期非标事项的进展情况、相关事项对本期期初数和当期审计意见的影响，并严格按照《监管规则适用指引——审计类第 1 号》的规定做好信息披露工作。

## （三）审计项目质控相关执业问题

近期，上交所在对审计机构 IPO 项目的现场检查中，重点关

注了项目质量控制复核的情况，发现主要存在以下问题。

**一是项目质量控制复核不到位。质控复核人员未对审计项目的重大风险事项予以重点关注。**如某审计项目组未充分关注实际控制人巨额资金流出的原因及最终去向，且未能充分核查部分董监高及关键人员银行账户在报告期内的资金流水，质控复核人员未对上述事项予以充分关注。**二是项目质量复核流于形式。质控复核人员仅关注项目组是否执行有关核查程序，未进一步关注项目组执行程序的有效性。**如某审计项目组对境外客户的视频走访程序未能充分核实被访谈对象的身份及终端销售的真实性，质控复核人员在复核表中仅关注项目组是否执行走访程序；又如，某审计项目组取得的部分境外子公司银行流水无交易对手方，仅依赖发行人提供的无银行电子印章的电子网银流水进行大额银行流水核查，但对电子网银流水的可靠性验证未留存相关底稿，质控复核人员也未关注相关电子网银流水的有效性。**三是项目质量复核未形成完善的工作底稿。**质量控制复核人员对部分事项仅口头复核，未将相关工作记录形成工作底稿。

#### （四）审计机构行业培训情况

2022年11月10日，上交所举办第七期审计机构培训——节能环保行业培训，邀请广发证券行业首席分析师、中信证券投行委能源化工行业组副总裁、毕马威华振会计师事务所首席合伙人、节能环保行业龙头企业高管以及上交所一线监管人员，从节能环保行业研究路径、上市风险、审计要点、业务模式及监管重点等不同角度进行讲解。

2022年12月29日，举办了第八期审计机构培训——软件行业培训，授课老师来自申银万国证券、中金证券、立信会计师事务所、上交所等，深度讲解软件行业的经营模式和财务特点，帮助审计机构理解软件行业审计风险识别和应对方法。

至此，上交所举办的审计机构系列培训共举办8期，已基本覆盖科创板重点支持的行业领域，合计近5万人次参与学习。后续，上交所将继续服务好市场，与市场各方加强沟通，针对市场关心的各项问题，开展高质量、多样化的培训交流活动。

## 二、典型案例研究

### （一）长期股权投资系列

**问题 1【联营企业超额亏损后续得到弥补的会计处理】：**超额亏损后被投资单位其他资本公积变动导致长期股权投资净增加时，应当如何进行会计处理？

**案例：**A 公司是上市企业，A 公司能够对 B 公司施加重大影响，采用权益法核算。因 B 公司发生巨额亏损，截至 20X1 年底，A 公司在备查簿中登记 B 公司的未确认亏损份额 1,000 万元。20X2 年，B 公司实现了盈利，A 公司享有相应的收益份额 200 万元，备查簿中登记未确认亏损减少至 800 万元。同时 B 公司在年底进行融资，A 公司股权被稀释后依然对 B 公司具有重大影响，A 公司按稀释后的持股比例计算享有的对 B 公司其他所有者权益变动的份额为 2,000 万元。该金额大于其承担的亏损份额 800 万元。对此，A 公司对产生的差额 1,200 万元进行会计处理，即借记长期股权投资（其他权益变动），贷记资本公积（其他资本公积）。A 公司上述会计处理是否恰当？

**分析：**根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十一条，投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益。投资方对于被投资单位净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。根据上述准则规定，投资方取得长期股权投资后，应当分别确认享有或承担的被投资单位的投资

收益、其他综合收益和其他所有者权益变动，以此将被投资方上述科目的变动逐项体现在投资方的对应科目中。本案例中，因被投资方 B 公司增资导致的其他所有者权益变动，A 公司应借记长期股权投资（其他权益变动）2,000 万，贷记其他资本公积 2,000 万。在此基础上恢复在备查簿登记的超额亏损，借记投资收益 800 万，贷记长期股权投资（损益调整）800 万。

## （二）合并财务报表系列

**问题 2：【PPP 项目子公司合并相关会计处理】：PPP 项目子公司是否应纳入合并报表范围？**

**案例：**A 公司为工程类上市公司。20X1 年，A 公司与政府方共同出资设立 M 项目公司，负责运营某 PPP 模式的高速公路工程项目，建设期 4 年、运营期 30 年，其中 A 公司出资占比 20%，政府方占比 80%。根据相关协议，A 公司表决权比例为 60%，并负责 M 公司的经营管理，统筹安排工程设计及运维等工作。M 公司在运营期内通过收取车辆通行费等方式获取项目回报。该 PPP 项目投资预算 250 亿元，目前仍存在 180 亿元资金缺口，协议约定该资金缺口由 A 公司提供增信担保或另行筹集资金，政府方不承担任何融资责任。A 公司认为，与 M 公司有关的重要决策，例如项目总投资额、总包方的选择、收费模式等，在 M 公司成立之初即已确定，其对 M 公司不享有实质性的权力，不应当将 M 公司纳入合并报表范围。A 公司认为其对 M 公司不享有权力的理由是否充分？

**分析：**根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，判断是否构成控制，需要确定投资方当前是否有能力主导被投资方的相关活动，相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。本案例中，A 公司与政府方共同出资设立 M 项目公司，作为 PPP 项目的融资平台和建设运营主体。虽然 PPP 项目总投资额、总包方的选择、收费模式等事项在 M 公司设立时已确定，但在既定合同安排下，A 公司仍需识别对 M 公司可变回报产生重大影响的活动。通常情况下，项目建造、运营和融资中的一项或多项活动仍会对 M 公司的回报产生重大影响，需根据具体情况分析判断，不应仅以 PPP 项目合同已对某些重要事项做出约定为由直接认为对 M 公司不享有权力。本案例中，虽然 A 公司在 M 公司的投资比例仅占 20%，但表决权达到 60%，并负责 M 公司的经营管理，统筹安排工程设计及运维等工作，同时项目资金存在大额缺口，需由 A 公司提供增信担保或另行筹集资金，A 公司很可能有能力主导 M 公司的相关活动，因此认为其对 M 公司不享有权力的理由不充分。

### （三）金融工具系列

**问题 3【冲回应收账款坏账准备的非经常性损益认定问题】：**  
能否将冲回的应收账款坏账准备作为经常性损益处理？

**案例：**A 公司为建筑类上市公司。B 公司承接了 C 公司的工程项目，并由 A 公司提供建设服务。该项目于 2016 年 11 月完工、12 月通过验收。按照合同约定，B 公司应在项目完工验收后 3 年



内向 A 公司支付所有款项，金额为 7,200 万元。截至 2019 年 11 月，B 公司未向 A 公司支付货款，C 公司也未向 B 公司付款。据此，A 公司向当地法院对 C 公司提起代位权诉讼。2020 年 12 月，法院判 A 公司胜诉，除去 A 公司在诉讼期间收到的款项外，C 公司于 2020 年底代 B 公司向 A 公司支付 3,000 万元。A 公司一直按照账龄组合计提该笔应收款项的坏账损失。A 公司在收回上述款项后，冲回原组合计提的坏账准备 1,400 万元，并计入当期经常性损益，该会计处理是否恰当？

**分析：**本案例主要讨论应收账款坏账准备的转回是否可以计入经常性损益。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)》，单项计提的应收账款减值准备后续转回应当作为非经常性损益披露。本案例中，A 公司在工程完工验收后 3 年均未收回款项，期限较长且发生逾期，而且 A 公司已向当地法院提起代位权诉讼，可能表明该金融工具的信用风险特征自初始确认后已经发生变化且与组合内其他金融资产的信用风险特征已显著不一致，公司仍按照账龄组合计提坏账损失的做法合理性存疑。企业应当结合 B 公司的信用风险变化情况，考虑该笔应收账款的信用风险特征与其他客户是否存在显著差异，是否应当对该笔应收账款进行单项计提。综上，公司应当考虑前期应收账款减值计提是否恰当，不能简单地将未单项计提的应收账款减值准备转回作为经常性损益列报。

#### （四）其他系列

**问题 4【租赁负债利息费用资本化的会计处理】：**使用权资

## 产改扩建期间租赁负债的利息费用是否可以资本化？

**案例：**A上市公司自2021年6月起承租一个工厂，租赁期限为20年。公司就工厂租赁确认相应的使用权资产和租赁负债。公司租入工厂的目的是用于新项目生产线的生产，新生产线使用寿命预计为10年。为配合新生产线的建设，公司于2021年6月开始对工厂进行装修改建，改建工期超过1年。在装修改建期间，公司将租赁负债利息计入使用权资产。A上市公司上述会计处理是否恰当？若不恰当，应如何进行会计处理？

**分析：**根据《企业会计准则第17号—借款费用》及相关应用指南，符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的资产。因使用权资产在租赁期开始日已达到可使用状态，不满足借款费用准则要求的“符合资本化条件的资产”定义，故租赁负债的利息支出不应资本化计入使用权资产。但是，租赁负债也可以看作是为了购建特定使用权资产而发生的专门借款。对于专门借款，国际会计准则指出，企业为购建符合资本化条件的资产所借入的专项借款在相关资产达到预计可使用状态之后尚未偿还的，可以转化为企业的一般借款，如果企业存在其他符合资本化条件的资产，那么就可以将租赁负债的利息费用按照一般借款资本化原则资本化计入该资产。本案例中，若无其他特殊情形，在参考国际会计准则的情况下，由于工厂装修改建属于符合资本化条件的资产，故公司能够将使用权资产改扩建期间的租赁负债利息费用按照一般借款资本化原则资本化计入在建工程。

**问题5【债权转移损益的非经常性损益认定问题】：**其他应收款终止确认产生的收益是否应计入非经常性损益？

**案例：**A上市公司持有B公司51%股权，次年，A公司决定购买自然人甲持有的B公司49%股权。A公司将过往业务形成的其他应收款（与自然人甲无关）及部分现金与自然人甲互换B公司股权。A公司认为在与自然人甲完成股权工商过户以及债权转移后，上述其他应收款实现回收，以前计提的坏账准备应转回，计入当期损益。同时，A公司认为自然人甲并不是债务人或债务人的关联方，上述股权购买不属于债务重组，且以前年度计提的其他应收款坏账准备是按照账龄组合计提的，因此该债权转移损益不属于债务重组损益、单独进行减值测试的应收款项减值准备转回等非经常性损益项目。另外，A公司为加快资金周转和使用效益，经常开展应收账款保理业务，因此认定本次金融资产转移属于公司经常性业务，其账面价值与转移对价的差额形成的损益应当属于经常性损益。A公司将债权转移损益计入经常性损益的处理是否正确？

**分析：**根据《企业会计准则第12号——债务重组》，债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。本例中，A公司使用债权及部分现金与自然人甲持有的B公司股权进行置换，穿透来看实际为“债权换股权”，该交易导致债权债务的交易对手发生了改变，所以该交易并不属于债务重组。本例中的债权转移属于金融资产的终止确认，产生的相关损

益应当作为投资收益。本次交易产生的损益是否属于非经常性损益，应当结合非经常性损益的定义，从交易性质、发生频率以及对报表使用者判断的影响等方面进行综合判断，不能简单地将《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》的列举事项作为非经常性损益列报，并直接将未列举事项作为经常性损益列报。本案例中，公司通过“债权换股权”方式收回应收款项属于偶发事项，性质特殊，将该损益列报为经常性损益不利于投资者理解公司的真实经营状况。因此，应当将此项投资收益作为非经常性损益列报。此外，本次交易属于“债权换股权”，与应收账款保理业务明显不同，公司以此为由将相关损益计入经常性损益的理由不成立。

### 三、会计政策资讯

#### （一）证监会就《关于注册制下提高中介机构公司债券业务执业质量的指导意见（征求意见稿）》公开征求意见

2022年11月18日，为贯彻落实党的二十大有关健全资本市场功能、提高直接融资比重的重大部署，深化公司债券发行注册制改革，推动交易所债券市场高质量发展，加强债券中介机构全流程执业规范，督促中介机构切实承担起“看门人”职责作用，证监会研究制订了《关于注册制下提高中介机构公司债券业务执业质量的指导意见（征求意见稿）》（以下简称《指导意见》）。

《指导意见》着眼于推进债券市场中介机构监管的制度化规范化透明化，明确了服务高质量发展、强化履职尽责、深化分类监管、严格监管执法等4方面原则；提出了强化证券公司债券业务执业规范、提升证券服务机构执业质量、强化质控、廉洁要求和投资者保护、依法加强监管、完善立体追责体系等5个方面共14条措施。

下一步，证监会将认真研究吸纳各方的意见建议，尽快推动《指导意见》的发布实施，切实提升中介机构执业质量，为交易所债券市场持续健康发展奠定基础，不断提升服务实体经济能力。

#### （二）中国证监会新闻发言人就中美审计监管合作进展情况答记者问

当地时间 12 月 15 日上午，美国公众公司会计监督委员会 (PCAOB) 发布报告，确认 2022 年度可以对中国内地和香港会计师事务所完成检查和调查，撤销 2021 年对相关事务所作出的认定。市场普遍认为这标志着中美审计监管合作取得积极成效，对中国企业在美上市释放出积极信号。记者问中国证监会对此事的评论。

中国证监会回复其注意到美方发布的报告和公开表态。证监会一贯主张通过监管合作机制解决跨境上市审计监管问题，实践证明只要双方秉持相互尊重、专业务实的合作精神，一定能够找到一条符合各自法律和监管要求的可行合作路径。

中国证监会、财政部与美国 PCAOB 于 2022 年 8 月 26 日签署的中美审计监管合作协议，将双方对相关会计师事务所的检查和调查活动纳入双边监管合作框架下开展。合作协议签署以来，双方监管机构严格执行各自法律法规和协议的有关约定，合作开展了一系列卓有成效的检查和调查活动，各项工作进展顺利。合作过程中，双方就检查和调查活动计划作了充分沟通协调，美方通过中方监管部门获取审计底稿等文件，在中方参与和协助下对会计师事务所相关人员开展访谈和问询。中方遵守法律法规并参照国际惯例，按照合作协议的约定对检查和调查所涉底稿文件中含有的个人信息等特定数据进行了专门处理，在双方依法履行监管职责的同时，满足了相关法律法规对信息安全保护的要求。

证监会欢迎美国监管机构基于监管专业考虑重新作出的认定，期待与美国监管机构一道，在总结前期合作经验的基础上继

续推进今后年度审计监管合作，相互尊重，增进互信，形成常态化、可持续的合作机制，共同营造更加稳定、可预期的国际监管环境，依法维护全球投资者合法权益。

### （三）财政部发布关于征求《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定（征求意见稿）》意见的函

2022年10月26日，财政部发布关于征求《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定（征求意见稿）》意见的函。为贯彻落实《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）精神，适应注册制改革下市场对高质量会计信息和审计执业水平的需求，健全会计师事务所信息披露相关规则，提高证券审计市场透明度，财政部、证监会联合起草了《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定（征求意见稿）》（以下简称《披露规定》）。

《披露规定》共十五条，明确了会计师事务所从事证券服务业务信息披露的法律依据和适用范围，提出了会计师事务所信息披露应真实、准确、完整、及时的总体要求。主要内容包括：一是强化对会计师事务所信息披露的责任约束；二是聚焦会计师事务所专业胜任能力和投资者保护能力。

### （四）财政部发布关于征求《会计人员职业道德规范（征求意见稿）》意见的函

2022年10月28日，财政部发布关于征求《会计人员职业道德规范（征求意见稿）》意见的函。为贯彻落实党中央、国务

院关于加强社会信用体系建设的决策部署，推进会计诚信体系建设，提高会计人员职业道德水平，根据《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》（财政部令第98号），结合会计工作实际，财政部研究起草了《会计人员职业道德规范（征求意见稿）》（以下简称《规范》）。

《规范》提出了新时代会计人员职业道德的三条要求，标题分别是坚持自律、守法奉公，坚持准则、守信敬业，坚持学习、守正创新（以下简称“三坚三守”），强调会计人员“坚”和“守”的职业特性和价值追求。三个标题24个字的内涵与后面的内容保持了高度统一，是对会计人员职业道德要求的集中表达。

#### （五）财政部发布关于印发《企业会计准则解释第16号》的通知

2022年11月30日，财政部发布关于印发《企业会计准则解释第16号》的通知。为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，保持企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部制定了《企业会计准则解释第16号》。主要内容包括：关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理、关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理、关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理。

#### （六）财政部发布关于征求《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》意见的函



2022年12月1日，财政部发布关于征求《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》意见的函。为加强企业数据资源管理，规范企业数据资源相关会计处理，强化相关会计信息披露，发挥数据要素价值，财政部结合实际研究起草了《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》（以下简称《暂行规定》）。《暂行规定》包括四个部分，分别为：一是适用范围；二是数据资源会计处理适用的准则；三是披露要求；四是附则。后续将依据征求意见结果作出进一步完善。

#### （七）财政部发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业2022年年报工作的通知》

2022年12月26日，财政部发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业2022年年报工作的通知》。为贯彻落实党中央、国务院决策部署，强化国家统一的会计制度的贯彻实施，全面提升企业会计信息质量，加大对企业会计准则实施环节的管理和指导力度，扎实推动相关企业做好2022年年报编制工作，就有关事项通知如下：一是充分认识做好企业2022年年报工作的重要意义；二是编制2022年年报应予关注的准则实施重点技术问题；三是切实加强组织实施与监督检查，认真扎实做好企业2022年年报工作。

#### （八）中注协修订印发《中国注册会计师行业人才胜任能力指南》

2022年12月26日，中国注册会计师协会修订印发《中国

注册会计师行业人才胜任能力指南》（以下简称《指南》），对注册会计师行业人才的胜任能力进行全面系统指导，以更好服务国家建设。《指南》围绕提升注册会计师行业服务国家建设能力为目标，明确了行业人才胜任能力的理论和实践两项标准，构建了符合注册会计师职业发展需要的能力、知识和工作等三大体系，聚焦有意愿进入会计师事务所从业的人员、会计师事务所助理人员、注册会计师、合伙人等四阶段人才的能力建设，对标行业“十四五”规划提出的打造“五型”行业人才队伍的要求，形成了培养体系完整、人员层级清晰的行业人才胜任能力框架。



# 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](mailto:g_kjjgb@sse.com.cn)

## 上海证券交易所 会计监管动态

2023 年第 1 期（总第 13 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 沪市2022年年报审计风险提示要点	2
(二) 沪市公司审计项目自律监管情况	4
❖ 典型案例研究	6
(一) 长期股权投资系列	6
参与公司改制并购买不良资产包的会计处理	6
(二) 合并财务报表系列	7
取得原联营企业控制权后，原顺流交易未实现内部交易损益的会计处理	7
(三) 其他系列	8
关于实质固定付款额和可变租赁付款额的区分	8
与客户同时发生廉价销售和廉价租赁的会计处理	9
预付款重分类为应收款时计提预期信用损失的考虑	11
❖ 会计政策资讯	13

## 一、沪市会计监管通讯

本期“沪市会计监管通讯”，主要向行业通报沪市2022年年报审计风险提示要点以及上交所对沪市上市公司审计项目的自律监管情况。

### （一）沪市2022年年报审计风险提示要点

近期，上交所开展了重点审计项目摸排和监管约谈发函等工作，从2022年年底至今，已经联合约谈审计机构和相关公司70余家次，同时向20余家会计师事务所发出审计风险提示函70余份。风险提示的重点内容主要有六方面。

**一是关注退市风险及规避退市情形。**例如，对于可能触及营收扣除财务类退市指标的公司，提示审计机构重点关注是否存在突击创收的情形，严格做好营收扣除事项的核查工作。又如，对拟通过破产重整、资产重组等方式保壳自救的公司，要求审计机构审慎判断对净资产的影响，严格核查相关债务的现时义务是否解除，相关收益确认时点是否准确。同时，特别提醒审计机构，如果在审计中与退市风险公司存在重大分歧，根据上交所近期发布的《关于加强退市风险公司2022年年度报告信息披露工作的通知》，审计机构可以向上交所报告并披露。

**二是充分识别舞弊风险，以及受疫情、行业周期等因素的经营风险。**其中，重点是业务真实性风险。例如，供应商与客户疑似关联，大额对外投资和资金体外循环风险，经销商模式下终端

销售存疑，在建工程长期挂账等。对此，督促审计机构保持高度的职业审慎，加大审计资源投入和审计力度。同时，对受疫情、行业周期等因素影响业绩波动较大的，要求审计机构充分评估对生产经营和业绩的影响，甄别相关财务指标的真实性。此外，对于境外收入或资产占比较高的审计项目，着重提示审计机构保持职业怀疑，视情况采取必要的主动核查措施。

**三是做好对货币资金、关联交易等重点事项的核查，严查资金占用、违规担保等违规行为。**对疑似资金占用迹象，比如“存贷双高”、与关联方大额投资、通过预付工程款、拆借备用金、异常购销等转移资金、隐瞒关联关系等情形。要求审计机构严格核查资金流向和交易实质，审慎出具专项意见。同时，对前期已查明的资金占用，要求审计机构重点关注归还安排与解决情况，是否存在资金到账后再度被占用，审慎出具审计意见和内控报告。

**四是审慎判断重要会计处理的合规性。**重点关注是否通过不当会计处理粉饰业绩。例如，对于资产减值，要求审计机构充分核查减值准备计提的充分性。对于或有事项及预计负债，要求检查管理层是否根据未决诉讼进展审慎判断公司可能承担的义务。对于经销模式下的收入问题，要求结合主要客户、终端销售实现以及回款情况等，核查公司是否存在向经销商压货提前确认收入的情形。

**五是关注上期非标审计意见涉及事项的持续影响。**对上期被

出具非标审计意见的，要求审计机构充分核查相关事项是否消除，审慎评估对本期期初数和当期审计意见的影响，特别强调不得通过出具减轻的审计意见来规避退市，并严格按照规定做好信息披露。同时，关注公司持续经营能力。部分公司上期审计报告带有与持续经营相关的重大不确定性事项段，要求审计机构持续关注公司主业停滞、债务逾期等事项进展和对持续经营能力的影响。

六是关注异常换所情形。有公司去年 12 月底临时更换了年审会计师事务所，也有个别公司频繁改聘事务所。对于此类异常换所行为，特别提醒后任会计师认真做好与前任会计师的沟通，审慎评估更换审计机构的具体事项和理由，切实做好新业务承接的风险评估和相关核查工作。另外，对于尚未聘请到会计师事务所的公司，上交所将持续跟踪进展，待公司聘请到审计机构后，也将及时采取约谈发函等措施。

上交所将持续强化审计监管和服务。在压严压实审计机构责任的同时，为帮助审计机构做好 2022 年年审工作，上交所还将加大服务力度，后续将通过举办审计机构系列专题培训、发布会计监管典型案例等形式，多措并举推动提高审计执业质量。

## （二）沪市上市公司审计项目自律监管情况

近期，上交所针对部分审计机构承接沪市上市公司审计项目中的违规行为实施了自律监管措施。其中，对 7 家次审计机构及

相关当事人发出监管警示函。根据前期发出的监管警示函要求，相关审计机构需要在收到函件一个月内提交经首席合伙人、总所质控负责人签字确认的整改报告。近期，上交所已收到相关审计机构的整改报告。从整改情况来看，审计机构整改较为认真，多数组建了自查整改小组积极进行整改，对警示函涉及的会计师也采取了相应惩罚措施。从整改报告质量来看，部分审计机构提供的整改报告质量较高，详细说明了对于违规事实的自查过程，并测算了对公司主要财报科目的具体影响。部分审计机构提交的整改报告则存在空话套话较多、自查整改不到位的问题。对此类整改报告，已要求修改后重新提交。

审计机构及相关当事人应当充分重视警示函内容并按要求提交整改报告，对相关情况举一反三，避免再次出现相同或者同类型的违规情况。具体而言，整改报告一般应涵盖自查情况、总所层面整改措施、项目层面整改措施、人员问责情况等内容。其中，对于违规事项，审计机构应当开展全面排查，准确评估事项涉及的范围、对上市公司的影响程度等；对于整改措施，应避免泛泛而谈，详细阐明具体举措、开展情况、整改成效等。

## 二、典型案例研究

### （一）长期股权投资系列

**问题 1【参与公司改制并购买不良资产包的会计处理】：**上市公司参与信用社改制，并同时出资购买不良资产包，该如何进行会计处理？

**案例：**A 上市公司与 B 信用社签订投资协议书，协议书约定，B 信用社拟变更为股份制银行，A 公司出资 10 亿元参与 B 信用社股份制改制，占拟设立股份公司总股本的 20%，同时根据投资条件，A 公司需以 B 股份制银行发起人身份，另行出资 10 亿元购买 B 信用社不良资产包。上述两项交易的交易价格单独来看是不公允的。此外，根据协议书约定，A 公司购买的不良资产包将不可撤销地委托 B 银行全权处置，处置收入扣除各类费用后的净额由原参与购买不良资产包的全体发起人所有，B 银行根据各发起人认购份额享有处置不良资产包相应的收益份额，向发起人分配处置收益。A 公司将 10 亿元投资款确认为长期股权投资，将 10 亿元不良资产包确认为金融资产。A 公司的会计处理是否恰当？

**分析：**A 公司参与 B 信用社股份制改制，并出资购买 B 信用社不良资产包。一方面，需要考虑参与股份制改制和购买不良资产包是否属于一揽子交易。本案例中，因公司投资价格和购买不良资产包的价格单独来看是不公允的，两项交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的，A 公司购买不良资产包是投资 B 银行的条件，所以将参与 B 信用社股份制改制与购买不良资产包作为一揽



子交易处理更具有商业合理性。另一方面，由于购买的不良资产包“不可撤销”地由 B 银行全权处置，处置收益由原参与购买不良资产包的全体发起人所有，难以将此项出资单独识别出来作为一项单独资产进行核算。因此，A 公司为取得对 B 银行 20% 的股权而付出的 10 亿元投资款和 10 亿元不良资产包购买款，均应作为对 B 银行长期股权投资的初始投资成本。若 A 公司收到不良资产包的处置收益，应将其作为投资收益。

## （二）合并财务报表系列

**问题 2【取得原联营企业控制权后，原顺流交易未实现内部交易损益的会计处理】：**公司取得联营企业的控制权，形成非同一控制下企业合并，原内部交易未实现的损益应如何进行会计处理？

**案例：**2X16 年，上市公司向第三方收购 A 公司 45% 的股权，具有重大影响，上市公司将其作为联营企业核算。2X22 年 10 月 31 日，上市公司收购 A 公司剩余 55% 的股权，构成非同一控制下企业合并，交易完成后 A 公司成为上市公司全资子公司。2X16 年，A 公司作为联营企业时，上市公司向其出售固定资产，对于产生的出售收益，按照顺流交易未实现内部交易损益进行了处理，对按照应享有比例（45%）计算归属于上市公司部分不予确认。

截止 2X22 年 10 月 31 日，未实现内部交易损益金额为 2.4

亿元，公司在购买日编制合并报表时，对于原权益法下尚未实现的内部交易损益应如何进行会计处理？

**分析：**根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》及有关规定，企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量。这一规定可以从以下角度理解：将分步实现非同一控制下企业合并看作两个步骤，在购买日视同先按照公允价值处置相关联营企业，同时再立即按同一公允价值回购，原持有股权在购买日会产生公允价值重估损益。因此，前期向联营企业出售资产形成的未实现内部交易损益，随着联营企业的处置可以视同已实现，从而全部转为当期损益。据此，本案例中，公司在编制购买日合并报表时，原权益法下尚未实现的内部交易损益 2.4 亿元应当在购买日一次性转至当期损益。

### （三）其他系列

**问题 3【关于实质固定付款额和可变租赁付款额的区分】**对与租赁资产未来绩效挂钩的租金，是否可简单套用可变租赁付款额的规定而无需纳入租赁负债的初始计量？

**案例：**A 上市公司从事培训业务，其培训场地由 X 园区开发公司提供，双方在租赁合同中约定租金水平与亩产税收挂钩，并参照政府指导价确定。具体而言，租赁期内，若当年亩产税收低

于 20 万元，按政府指导价收取租金；亩产税收每超出 5 万元，租金水平按政府指导价下浮 10%。近年来培训市场价格不存在大幅变动，政府指导价较为稳定。该公司认为，根据租赁合同的约定，由于租赁付款额与亩产税收挂钩，属于可变租赁付款额，但该可变租赁付款额是取决于租赁资产的未来绩效而不是指数或比率，因而无需纳入租赁负债的初始计量。对与租赁资产未来绩效挂钩的租金，公司是否能简单套用可变租赁付款额的规定而不将其纳入租赁负债的初始计量？

**分析：**根据《企业会计准则第 21 号—租赁》相关规定，实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。由于这些租赁付款额是不可避免的，故应被纳入租赁负债的初始计量中。因此根据新租赁准则，承租人应当判断租赁协议中是否存在实质固定付款额，不能简单地因租赁付款额取决于租赁资产的未来绩效，而整体认定为可变租金。本案例中，租金按照亩产税收情况分档计算，形式上属于与绩效挂钩的可变租赁付款额。但结合具体业务来看，由于公司主要从事培训业务，其培训规模会受到场地大小的限制，故在政府指导价较为稳定的情形下，亩产税收存在上限。一般而言，以亩产税收达到上限时的“最低租金水平”计算的租金支出在实质上是无法避免的，符合实质固定付款额的概念。因此公司应当按该实质固定付款额确认使用权资产和租赁负债，后续超过“最低租金水平”的可变租赁付款额则应在实际发生时计入当期损益。

**问题 4【与客户同时发生廉价销售和廉价租赁的会计处理】**  
企业向客户打折销售商品,同时免租金向客户租赁房屋应如何进行会计处理?

**案例:**2X22 年 1 月 1 日, A 上市公司与 B 公司签订一份合作合同, 约定由 A 公司租赁 B 公司的房屋, 租赁期为 15 年, 租赁期内免租金。同时, A 公司对 B 公司的房屋进行改造后, 专门用于生产 X 商品。A 公司在租赁期内生产的 X 商品优先销售给 B 公司, 多余的 X 商品再向其他客户销售。A 公司每年向 B 公司销售 X 商品的数量不固定, 由 B 公司当年的需求决定。X 商品有公开的市场价格, A 公司向 B 公司销售 X 商品的价格为市场价格的 70%。假定不考虑相关税费的影响。A 公司对于上述交易应当如何进行会计处理?

**分析:**本案例应当结合交易的商业实质从两方面考虑相关的会计处理, 一是 A 公司与 B 公司签订的合作合同是否包含租赁, 二是 A 公司向 B 公司销售商品的交易对价是否公允。如果合同满足租赁的定义, 即 B 公司向 A 公司转移了未来 15 年内对房屋使用权的控制; 且 A 公司向 B 公司销售 X 商品的交易价格的定价基础为公允的市场价格、打折部分 (即市场价格的 30%) 对应的租金费用和现行的租赁市价基本一致, 那么案例中的交易实质上为 A 公司以市场价格向 B 公司销售 X 商品, 同时向其支付销售收入的 30% 作为房屋租金。会计上应将销售 X 商品和房屋租赁作为两项交易进行处理, 一方面, A 公司向 B 公司销售 X 产品按市场价格全额确认收入; 另一方面, 由于 A 公司每年向 B 公司销售 X 商

品的数量不固定，销售收入的 30% 构成可变租赁付款额，且不取决于指数或比率，因此不纳入租赁负债计量，而是在实际发生时计入当期损益。

**问题 5 【预付款重分类为应收款时计提预期信用损失的考虑】：**预付账款重分类为其他应收款时，应如何计提预期信用损失？

**案例：**A 上市公司于 2X16 年向 B 管委会预付土地购买款项 2 亿元，但因土地规划等原因未能取得地块开发权，A 公司也未对该预付款项计提减值准备。2X21 年，A 公司与 B 管委会重新签订协议，将上述预付账款转为对 B 管委会的借款，并约定借款利息从 2X16 年 A 公司预付该款项的时点开始计算。2X21 年末，A 公司未能收回借款本金及利息。故 A 公司以重分类时点重新计算账龄并考虑计提减值，由于重分类后应收款账龄较短，故计提的减值金额较小。公司上述会计处理是否恰当？

**分析：**A 公司于 2X16 年向 B 管委会预付土地购买款项，在预付账款等非金融资产存在减值迹象时，应按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等准则进行减值测试。

2X21 年 A 公司与 B 管委会重新签订协议后将预付账款转为其他应收款，成为一项金融工具，后续应根据金融工具准则计提预期信用损失。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认与计量》第五十八条的规定，企业计量金融工具预期信用损失的方法应当反映“有关过去事项”的影响。在计提预期信用损失时

应当综合考虑非金融资产的历史信息，包括账龄、减值准备计提情况等，以及转为金融资产后评估的预期信用风险的变化情况。A公司简单地以重分类时点重新计算账龄，并且在计提预期信用损失时未考虑重分类之前期间的历史信息的处理方式，可能导致预期信用损失金额偏小，计提不充分。

### 三、会计政策资讯

#### （一）中国证监会就全面实行股票发行注册制主要制度规则向社会公开征求意见

以习近平同志为核心的党中央高度重视股票发行注册制改革。党的十九届五中全会提出，全面实行股票发行注册制。党的二十大强调，健全资本市场功能，提高直接融资比重。近日，党中央、国务院批准了《全面实行股票发行注册制总体实施方案》（以下简称《总体方案》）。为抓好《总体方案》的落实，中国证监会就全面实行股票发行注册制涉及的《首次公开发行股票注册管理办法》等主要制度规则草案向社会公开征求意见。

这次改革将总结试点注册制经验，推广实践证明行之有效的制度，进一步完善注册制安排。一是优化注册程序。二是统一注册制度。三是完善监督制衡机制。另外，全国中小企业股份转让系统（以下简称全国股转系统）同步实行注册制，有关安排与交易所保持总体一致。其中，对股东人数未超过 200 人的股份公司申请在全国股转系统挂牌，或者全国股转系统挂牌公司定向发行股票后股东人数不超过 200 人的，全国中小企业股份转让系统有限公司（以下简称全国股转公司）审核通过后，证监会豁免注册（目前豁免核准）。

注册制改革的本质是把选择权交给市场，强化市场约束和法治约束。说到底，是对政府与市场关系的调整。与核准制相比，不仅涉及审核主体的变化，更重要的是充分贯彻以信息披露为核

心的理念，发行上市全过程更加规范、透明、可预期。一是大幅优化发行上市条件。二是切实把好信息披露质量关。三是坚持开门搞审核。

这次改革将进一步完善资本市场基础制度。主要包括：完善发行承销制度，约束非理性定价；改进交易制度，优化融资融券和转融通机制；完善上市公司独立董事制度；健全常态化退市机制，畅通多元退出渠道；加快投资端改革，引入更多中长期资金。同时，支持全国股转系统探索完善更加契合中小企业特点的基础制度。

这次公开征求意见的制度规则包括《首次公开发行股票注册管理办法》等证监会规章及配套的规范性文件，涉及注册制安排、保荐承销、并购重组等方面。沪深证券交易所、全国股转公司（北交所）、中国结算、中证金融等同步就《股票发行上市审核规则》等业务规则向社会公开征求意见。

## （二）中国证监会发布全面实行股票发行注册制相关制度规则

2023 年 2 月 17 日，中国证监会发布全面实行股票发行注册制相关制度规则，自公布之日起施行。证券交易所、全国股转公司、中国结算、中证金融、证券业协会配套制度规则同步发布实施。

全面实行注册制是涉及资本市场全局的重大改革。在各方共同努力下，科创板、创业板和北交所试点注册制总体上是成功的，



主要制度规则经受住了市场检验，改革成效得到了市场认可。这次全面实行注册制制度规则的发布实施，标志着注册制的制度安排基本定型，标志着注册制推广到全市场和各类公开发行股票行为，在中国资本市场改革发展进程中具有里程碑意义。

此次发布的制度规则共 165 部，其中证监会发布的制度规则 57 部，证券交易所、全国股转公司、中国结算等发布的配套制度规则 108 部。内容涵盖发行条件、注册程序、保荐承销、重大资产重组、监管执法、投资者保护等各个方面。主要内容包括：一是精简优化发行上市条件。坚持以信息披露为核心，将核准制下的发行条件尽可能转化为信息披露要求。各市场板块设置多元包容的上市条件。二是完善审核注册程序。坚持证券交易所审核和证监会注册各有侧重、相互衔接的基本架构，进一步明晰证券交易所和证监会的职责分工，提高审核注册效率和可预期性。证券交易所审核过程中发现重大敏感事项、重大无先例情况、重大舆情、重大违法线索的，及时向证监会请示报告。证监会同步关注发行人是否符合国家产业政策和板块定位。同时，取消证监会发行审核委员会和上市公司并购重组审核委员会。三是优化发行承销制度。对新股发行价格、规模等不设任何行政性限制，完善以机构投资者为参与主体的询价、定价、配售等机制。四是完善上市公司重大资产重组制度。各市场板块上市公司发行股份购买资产统一实行注册制，完善重组认定标准和定价机制，强化对重组活动的事中事后监管。五是强化监管执法和投资者保护。依法从严打击证券发行、保荐承销等过程中的违法行为。细化责令回

购制度安排。此外，全国股转公司注册制有关安排与证券交易所总体一致，并基于中小企业特点作出差异化安排。

证监会党委和中央纪委国家监委驻证监会纪检监察组将以强有力监督打造廉洁的注册制。在制度规则层面，健全覆盖发行、上市、再融资、并购重组、退市、监管执法各环节全流程的监督制约机制，强化关键岗位人员廉政风险防范，加强行业廉洁从业监管。完善对证券交易所、全国股转公司的抵近式监督和对发行审核注册的嵌入式监督，对资本市场领域腐败“零容忍”，持之以恒正风肃纪。

全面实行注册制制度规则公开征求意见期间，证监会通过邮件、信函、网络留言等多种渠道广泛听取市场机构、专家学者、社会公众等方面的意见建议。证监会对社会各界提出的意见建议高度重视，逐日汇总整理，逐条认真研究。截至2月16日，共收到意见447条，采纳89条，主要涉及加大违法违规行为惩戒力度、明确独立财务顾问的履职范围、完善非上市公司控股股东和实际控制人在重大资产重组中的法律责任规定等方面。未采纳的意见中，有的属于操作层面的问题，将在具体工作中予以落实；有的属于规则理解问题，将通过宣传解读、行业培训等方式予以明确；有的存在较大争议，需要进一步研究论证；还有的缺乏上位法依据，已在相关立法说明中做了解释。

（三）中国证监会发布《监管规则适用指引——会计类第3号》

为进一步完善资本市场监管规则体系，提高监管透明度，推动市场主体提升财务信息披露质量，中国证监会对近期市场反映较多的争议性会计问题进行梳理，研究起草了《监管规则适用指引——会计类第 3 号》（下称《会计类第 3 号》）。

《会计类第 3 号》共涉及长期股权投资、金融工具、租赁、股份支付等 11 个具体问题。每项具体指引包括三部分内容：交易事项背景及具体的会计问题、会计准则的相关规定、具体问题适用会计准则的意见或监管口径。

#### （四）财政部修订发布“重大错报风险的识别和评估”等 25 项审计准则

2022 年 12 月 22 日，财政部发布了修订后的《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》等两项审计准则，并对《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》等 23 项准则进行了一致性修订。该批准则将于 2023 年 7 月 1 日起施行。修订的主要内容如下：

一是关于《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》。本次修订在坚持风险导向审计的基础上，完善了对了解被审计单位的有关要求，补充了与信息技术相关的规定和指引，明确了分别评估固有风险和控制风险的要求，提出了在风险评估流程的最终阶段进行总体评价的要求，针对在识别

和评估重大错报风险的过程中如何保持职业怀疑作出了进一步规定并提供了指引等。

二是关于《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》。本次修订在《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的基础上，完善了与会计估计和相关披露有关的风险评估程序的要求，明确了与控制测试有关的要求，针对如何应对相关重大错报风险提出了更具体的要求并提供了更详细的指引，增加了实施审计程序之后的总体评价有关要求，强调了保持职业怀疑的要求，新增了与治理层、管理层或者其他相关机构或人员沟通的要求等。

三是关于一致性修订。审计准则体系中各项准则之间联系紧密，上述两项准则的修订也会影响其他相关准则中的相应表述。为了保持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》等 23 项准则进行了一致性修订。

本次修订遵循了以下总体原则。一是坚持维护公众利益、提升质量。二是坚持问题导向、贴近实务。三是坚持立足国情、借鉴国际。

#### （五）财政部会计司发布企业会计准则实施问答与应用案例

2023 年 1 月 3 日，财政部会计司发布企业会计准则实施问答。内容涉及存货准则（1 个）、长期股权投资准则（2 个）。

同时，财政部会计司发布收入准则应用案例 1 个，主要关于标准化软件产品的收入确认时点。

#### （六）中国注册会计师协会关于印发《〈中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估〉应用指南》等两项应用指南的通知

2022 年 12 月 22 日，财政部发布修订后的《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》等两项审计准则（财会〔2022〕36 号）。为了指导注册会计师正确理解和运用上述审计准则，推进其贯彻实施到位，切实提高审计质量，中国注册会计师协会修订了《〈中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估〉应用指南》、《〈中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计〉应用指南》等两项应用指南。现予发布，自 2023 年 7 月 1 日起施行。

本批应用指南生效实施后，中国注册会计师协会于 2022 年 1 月 17 日发布的《关于印发〈〈中国注册会计师鉴证业务基本准则〉应用指南〉等 15 项应用指南的通知》（会协〔2022〕1 号）中，相应的两项应用指南同时废止。

#### （七）IASB 为应对国际税收改革拟修订所得税会计准则

1 月 9 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《国际税收改革——支柱二立法模板（征求意见稿）》（以下简称征求意见

稿)，拟对《国际会计准则第12号——所得税》（以下简称《国际会计准则第12号》）进行修订。

2021年12月，经济合作与发展组织（OECD）发布了《应对经济数字化税收挑战——支柱二全球反税基侵蚀（GloBE）规则立法模板》（以下简称支柱二立法模板）。支柱二立法模板作为OECD“双支柱”方案的一部分，旨在应对经济数字化带来的国际税收挑战。目前，已有超过135个各国家和地区就“双支柱”方案达成共识，相关经济体GDP占全球GDP的90%以上。

IASB拟对《国际会计准则第12号》修订的主要内容包括：一是暂时豁免因实施支柱二立法模板产生的递延所得税资产或负债的确认以及相关信息的披露。二是根据支柱二立法进展情况规定了主体相应的披露要求。IASB预期拟修订内容将起到如下作用：一是及时为受影响的主体纾困，避免在实务中对《国际会计准则第12号》理解的不一致；二是能够要求主体在支柱二立法模板生效前后向财务报表使用者提供特定信息。



# 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。



# 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3期（总第15期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 2022年年报审计情况	2
(二) 2022年年报审阅情况	2
(三) 审计机构自律监管情况	3
(四) 审计机构执业质量专题培训	4
❖ 典型案例研究	5
(一) 收入系列	5
市场推广费的会计处理	5
(二) 股份支付系列	6
授予联营企业员工股份的会计处理	6
(三) 其他系列	7
公允价值计量的问题	7
❖ 会计政策资讯	9

## 一、沪市会计监管通讯

### （一）2022 年年报审计情况

截至 2022 年 4 月 30 日，除 3 家公司尚未披露 2022 年年报外，沪市上市公司均已披露审计报告。审计意见方面，68 家公司被出具非标审计意见，较去年数量有所下降。非标审计意见涉及事项主要为持续经营能力存在重大不确定性、资产真实性及减值充分性存疑、存在资金占用以及违规担保、被立案调查等。审阅重点关注审计机构出具非标审计意见的恰当性、相关专项报告信息披露的充分性等。内控审计意见方面，55 家公司被出具非标审计意见，较去年小幅下降，包括 21 家否定意见、2 家无法表示意见、32 家带强调事项段的无保留意见。审阅发现，部分公司内控审计意见为否定意见，财务报告审计意见为标准无保留意见，重点关注两类审计意见差异的原因及合理性。审计机构更换方面，173 家公司变更 2022 年年报审计机构，较去年显著增加。其中，13 家公司在 2023 年 1 月后临时换所，4 家公司数次更换 2022 年度审计机构。审阅重点关注前述临时换所、频繁换所的原因以及新任会计师审计执业质量。

### （二）2022 年年报审阅情况

上交所在 2022 年年报审阅中重点关注 5 方面事项。一是关注财务舞弊风险，如客户、供应商与公司疑似关联，大额对外投资和资金体外循环风险，经销商模式下终端销售存疑，在建工程长期挂账，关注是否存在实施财务“大洗澡”情形以及前期业绩

真实性问题。二是关注规避退市情形，对于可能触及营业收入扣除财务类退市指标的公司，重点关注是否存在突击创收情况；对于拟通过破产重整、资产重组等方式保壳自救的公司，关注相关债务的现时义务是否解除，相关收益确认时点是否准确。三是关注审计机构是否出具恰当的审计意见，以及非标审计意见中对非标事项的信息披露是否充分，是否按照相关审计准则和规则进行披露。四是关注重要会计处理的合规性，是否通过不当会计处理粉饰业绩。如收入总额法或净额法确认是否恰当、采用时段法确认收入的依据是否充分、减值准备计提相关参数选取是否合理、合并报表范围是否正确、非经常性损益的列报是否准确。五是关注审计机构使用第三方工作的情况，是否严格按照审计准则要求，详细了解了第三方机构的执业资质、胜任能力、专业素质。

### （三）审计机构自律监管情况

近期，上交所对4家次沪市上市公司审计项目的审计机构及相关会计师发出监管警示函。主要涉及如下违规情形。一是初步业务活动存在问题，如未在底稿中记录前任会计师未回复沟通函的事实，也未评估对业务承接的影响。二是部分基础的审计程序执行不到位，如货币资金审计过程中未对部分零余额和本期注销银行账户实施函证程序，执行应收账款函证程序时在客户未回函的情况下未执行恰当的替代程序。三是未对公司业务账务处理进行充分复核，例如未发现公司PPP项目的会计处理不符合《企业

会计准则解释第14号》的相关规定，也未督促公司实施追溯调整。

#### （四）审计机构执业质量专题培训

全面注册制下，审计机构执业质量是保障高质量的财务信息、维护资本市场健康稳定发展的重要基础。为进一步强化审计机构高质量执业理念，深化“看门人”责任意识，助力全面注册制改革，2023年6月15日，上交所举办了审计机构执业质量提升专题培训。培训内容包括发行上市审核会计问题、上市公司年报监管审核要点、审计机构日常监管重点、审计机构质量管理准则与审计机构处罚案例等，全方位传递了监管理念，帮助审计机构强化把关意识。本次培训全面覆盖了沪市执业审计机构，共有40余家审计机构的90余位合伙人现场参与。后续，上交所将持续推出高质量培训交流活动，与市场各方加强沟通、凝聚共识，构建良性互动的市场生态体系。

## 二、典型案例研究

### （一）收入系列

**问题1【市场推广费的会计处理】：**企业向客户支付的市场推广费应如何进行会计处理？

**案例：**A公司为汽车零部件供应商，B公司为发动机制造商，是A公司重要客户。发动机制造商B公司为缓解其自身采购成本压力，在将某一型号产品授予汽车零部件供应商生产时，普遍存在向汽车零部件供应商收取一定的“市场推广费”的情况。A公司中标或与B公司协商一致后，通过签署项目协议的方式，对某一型号产品的预计年供货数量和金额、市场推广费金额等进行具体约定，但合同中并未明确市场推广费是基于供货数量或金额计算。A公司支付的市场推广费应如何进行会计处理？

**分析：**汽车零部件供应商为获取生产供应资格向发动机制造商支付一笔市场推广费，若该笔费用并未获得可明确区分的商品或服务，则该费用属于应付客户对价，应当冲减收入。根据收入准则及其应用指南，在对应付客户对价冲减交易价格进行会计处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。在本案例中，A公司和B公司在签署项目协议时，已经约定了市场推广费的金额，即公司已经承诺支付客户对价，故A公司应当在后续产生销售收入时将应付客户的市场推广费抵减当期收入。关于冲减收入的金额，A公司支付的市场推广费实质为一项合同折扣，应按收入准则及其应用指



南有关“分摊合同折扣”的规定进行处理。具体地，无论合同是否明确该市场推广费基于供货数量或金额计算，A公司均应合理估计合同期内预计供货数量和金额，并在预计交付的各项产品（单项履约义务）之间按比例分摊合同折扣，并在交付各项产品时相应抵减该产品销售收入。如有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关，则应将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

## （二）股份支付系列

**问题2【授予联营企业员工股份的会计处理】：**公司向联营企业的员工授予股份，应当如何进行会计处理？

**案例：**A公司制定股权激励计划并经股东大会批准，向A公司的联营企业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40%的股权，并对其按照权益法进行后续计量。A公司向联营企业B公司员工授予的股份是否属于股份支付？A公司财务报表层面和B公司财务报表层面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，“企业集团内涉及不同企业的股份支付”中的“集团”是指母公司及其全部子公司。本案例中，B公司是A公司的联营企业，不能适用集团内股份支付的相关会计处理。同时，从联营企业B的角度，非控股股东A将其股份授予给B公司员工，该权益工具并非联营

企业 B 或同一集团内其他主体的权益工具，不属于股份支付，而是接受到了一项股东捐赠。因此，B 公司财务报表层面，B 公司作为服务接受方但结算义务由股东承担，属于股东捐赠，应确认职工薪酬费用和所有者权益。A 公司财务报表层面，对于联营企业确认的费用和增加的权益，应当遵照权益法核算要求，按持股比例分享确认被投资单位的净损益以及其他权益变动。

### （三）其他系列

**问题 3【公允价值计量相关问题】：拍卖价格能否作为金融资产公允价值计量依据？**

**案例：**A 上市公司持有非上市公司 B 公司股权 1 亿股，A 公司将该股权投资计入交易性金融资产核算。20X1 年，A 公司聘请 C 评估机构对其持有的 B 公司股权进行评估。C 评估机构仅以阿里司法拍卖平台 20X1 年涉及 B 公司股权交易的平均成交价格为基础确认该股权的公允价值为 4 亿元。A 公司采用该评估结果，并由此产生了 1.2 亿元公允价值变动收益。通过网络司法拍卖进行的股权交易，能否作为相关股权公允价值的计量依据？

**分析：**根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量准则》及应用指南的规定，企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易。有序交易，是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易，不包括被迫清算和抛售。企业在判断一项交易是否为有序交易时，通常应当结合交易

发生的频率、价格波动幅度、交易原因等信息，运用专业判断对交易行为和交易价格进行分析。企业判定相关资产或负债的交易不是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，不应考虑该交易的价格，或者应赋予该交易价格较低权重。本案例中的司法拍卖类似于准则举例中被迫清算和抛售的情形，不属于“有序交易”。故A公司不应以股权拍卖价格为主要依据来计量其公允价值。A公司应优先考虑以其他方式获取有序交易中出售资产的价格。但如果只能以股权拍卖价格为基础计量其公允价值，则应当对该价格进行调整。

### 三、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 3 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 141.51 万元,并处以 141.51 万元的罚款;(2) 对签字注册会计师给予警告,并分别处以 5 万元的罚款。

2、北京兴华会计师事务所(特殊普通合伙)及 2 名签字注册会计师因出具的义乌华鼎锦纶股份有限公司 2018 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 117.92 万元,并处以 117.92 万元罚款;(2) 对签字注册会计师给予警告,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 89.62 万元,并处以 89.62 万元罚款;(2) 对签字注册会计师给予警告,并分别处以 5 万元罚款。

## （二）财政部、国务院国资委、证监会联合印发《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》

2023年5月4日，财政部、国务院国资委、证监会联合印发《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》（以下简称《选聘办法》），进一步规范国有企业、上市公司选聘会计师事务所行为，促进注册会计师行业公平竞争，推动提升审计质量。

《选聘办法》指出，国有企业及其股票在境内证券交易所上市交易的股份有限公司，应加快完善选聘会计师事务所相关制度，规范选聘会计师事务所行为，应采用竞争性谈判、公开招标、邀请招标以及其他能够充分了解会计师事务所胜任能力的选聘方式，保障选聘工作公平、公正进行。同时，《选聘办法》对会计师事务所轮换、信息披露、审计委员会职责等重点事项进行规范，明确财政部门可以对违反办法规定的会计师事务所依法采取责令改正、监管谈话、出具问询函、出具警示函、责令公开说明、责令定期报告等管理措施。

## （三）财政部会计司发布金融工具相关会计准则实施问答

2023年6月26日，财政部会计司发布金融工具相关会计准则实施问答（4个），分别对以下四项问题进行了解答：（1）对于满足《企业会计准则第24号—套期会计》规定条件的套期关系，企业应当如何认定套期关系符合套期有效性要求；（2）企业通过签订衍生金融工具对日常销售或采购非金融项目的合同或合同组合（能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过

交换金融工具结算)形成的公允价值变动风险进行套期,如果不按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》进行会计处理,为了消除或显著减少会计错配,可以如何进行会计处理;(3)商业银行应当如何确定一项主营业务活动中发生的支出属于金融工具的交易费用、“手续费及佣金支出”或“业务及管理费”科目的核算范围;(4)企业应当如何判定权益工具投资为“非交易性”,从而符合指定为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。

#### **(四) 中国注册会计师协会关于印发《〈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,中国注册会计师协会对《〈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部分条款作出文字调整,不涉及实质性修订。

#### **(五) IASB 完成供应商融资安排项目并对 IAS7 和 IFRS7 进行相应修订**

2023 年 5 月 25 日，国际会计准则理事会（以下简称 IASB）完成供应商融资安排项目，并对《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 7，以下简称《国际会计准则第 7 号》）以及《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7，以下简称《国际财务报告准则第 7 号》）的有关披露要求进行修订。

IASB 对《国际会计准则第 7 号》以及《国际财务报告准则第 7 号》进行的主要修订包括：一是供应商融资安排的界定；二是关于供应商融资安排在现金流量表的披露要求；三是关于供应商融资安排相关风险信息的披露要求。

#### **（六）IASB 就金融工具减值发布实施后审议意见征询稿**

2023 年 5 月，国际会计准则理事会（以下简称 IASB）发布了《就金融工具减值对〈国际财务报告准则第 9 号——金融工具〉进行实施后审议（意见征询稿）》（以下简称意见征询稿），旨在评估《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（以下简称《国际财务报告准则第 9 号》）中有关金融工具减值的规定对财务报表编制者和使用者、审计师以及监管机构的影响，是否与 IASB 2014 年制定《国际财务报告准则第 9 号》的最初设想相一致。

意见征询稿包括以下 10 个方面的具体内容：（一）金融工具减值要求；（二）确认预期信用损失的一般方法；（三）信用风险显著增加的评估；（四）预期信用损失的计量；（五）与应收款项、合同资产和租赁应收款相关的简化会计处理；（六）购入或源生的已发生信用减值的金融资产；（七）《国际财务报告

准则第 9 号》中减值规定与其他规定的应用；（八）衔接规定；  
（九）信用风险披露；（十）其他事项。





# 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。



# 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 5 期（总第 17 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 审计机构日常监管关注要点	2
(二) 审计机构自律监管情况	2
(三) 审计机构行业培训情况	2
❖ 常见案例分析	4
审计机构未及时履行信息披露义务相关问题	4
审计机构募集资金银行函证审计程序执行问题	5
❖ 典型案例研究	7
土地一级开发收入确认相关会计处理	7
其他权益工具重分类为长期股权投资的会计处理	8
停工停产期间生产人员职工薪酬的会计处理	9
❖ 会计监管和政策资讯	11



## 一、沪市会计监管通讯

### （一）审计机构日常监管关注要点

近期，在审计机构约谈、风险提示、现场督导等工作中，重点关注审计机构质量管理情况，主要包括以下两个方面。一是审计机构整体质量管理执行情况，包括在业务承接与保持、委派与内部复核、项目质量复核、咨询与意见分歧、报告签批、底稿管理、监控与整改等业务流程中审计质量管理是否到位。二是关注审计机构对项目重大事项、重大风险的审计执行情况。特别是对于首次承接证券业务、新承接高风险公司、承接退市风险公司的审计机构，总所在业务承接时应当综合考虑是否将上述项目列为重点审计项目，加强审计执业质量控制。签字注册会计师及相关成员应当与总所项目质量控制及复核人员保持密切沟通，在内部就公司重大事项达成共识。

### （二）审计机构自律监管情况

近期，上交所对1家次沪市公司年审机构及相关会计师予以口头警示，对2家次沪市公司年审机构及相关会计师予以书面警示，主要涉及如下违规情形。一是出具的专项核查意见信息披露不准确，如为公司出具的《非经营性资金占用及其他关联资金往来的专项说明》存在多处数据错误。二是审计执业不到位，包括商誉减值相关控制测试存在缺陷、收入截止测试不到位、未对审计过程中获取的异常单据保持职业怀疑等。

### （三）审计机构行业培训情况

近期，上交所启动了新一轮审计机构行业培训，聚焦政策支持性行业和风险行业的审计重点和难点，系统化帮助审计机构理解特定行业的审计风险识别和应对方法。目前已开展2期培训，聚焦商贸行业和建筑行业，邀请行业分析师、保荐机构负责人、审计机构合伙人、企业高管以及上交所相关监管人员，分别对商贸行业和建筑行业研究路径、核查要点、审计风险和监管重点等进行分析解读。数据显示，40余家会计师事务所6千余人线上参与培训，累计访问量超1.2万次，审计机构对培训内容普遍予以好评。后续，上交所将继续服务好市场，开展高质量、多样化的审计机构培训，发挥交易所的平台作用，及时回应市场关切的问题，构建良好审计生态。

## 二、常见案例分析

**问题1【审计机构未及时履行信息披露义务相关问题】：**上市公司会计师事务所及签字会计师收到监管部门的处罚，应当如何履行信息披露义务？

**案例：**甲公司于20X2年12月25日召开董事会，审议通过《关于变更会计师事务所的议案》，12月29日披露了《关于变更会计师事务所的公告》。甲公司于20X3年1月7日披露20X3年第一次临时股东大会会议资料，并于1月16日召开20X3年第一次临时股东大会审议通过变更会计师事务所的议案。议案表明，新聘任的年审机构A会计师事务所及项目签字合伙人B某近三年不存在因执业行为受到监管部门处罚的情况。但事后发现，相关监管部门在20X2年12月31日对A会计师事务所及B某出具了行政处罚决定，A会计师事务所及B某也已于1月9日签收了行政处罚决定书。A会计师事务所及B某未将上述情况及时告知上市公司，上述做法是否恰当？

**分析：**根据《上海证券交易所股票上市规则（2022年1月修订）》（以下简称《股票上市规则》）第1.4条、第2.1.3条的规定，中介机构等相关信息披露义务人应当按照有关规定履行信息披露义务，并积极配合上市公司做好信息披露工作，及时告知公司已发生或者拟发生的可能对公司股票及其衍生品种交易价格产生较大影响的事项。本案例中，A会计师事务所及B某在股东大会召开前已签收并知悉自身受到行政处罚的情况，但未在股东大会召开前及时告知上市公司，未积极配合上市公司做好信

息披露工作，违反了前述规则的相关规定。审计机构属于《股票上市规则》规范的信息披露义务人，应当按照相关规则积极配合上市公司做好信息披露工作。

**问题2【审计机构募集资金银行函证审计程序执行问题】：**  
在未收到募集资金银行函证回函时，审计机构执行的替代程序是否到位？

**案例：**A公司某募集资金专项银行账户在20X2年末全部被冻结，但年审机构B会计师事务所在20X2年审计报告及募集资金存放与使用情况鉴证报告中披露上述情况。经核实，B会计师事务所及年审会计师在审计过程中未收回该募集资金专户的银行函证回函，仅将查看公司网银账户余额作为替代性审计程序，导致未能发现该募集资金专户处于冻结状态。B会计师事务所执行的替代程序是否充分、适当？

**分析：**根据《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十九条，在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。银行函证是注册会计师从外部独立来源获取的核心审计证据之一，对识别财务报表重大错报风险至关重要。但B会计师事务所及年审会计师未及时跟进银行函证回函情况，未及时前往快递收发室收取快递，未对银行账户函证过程保持有效控制，导致未能及时收到银行函证回函。公司在执行替代程序时，也未采取去银行亲自查看银行账户状态、查看网银账户状态等程序，仅查看公司网银账户余额，导致未能发现该募集资金专户处于冻结状态，获取的审计证据不具有充分性和适当

性。B会计师事务所及年审会计师上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条、《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十九条的要求，违反了《上海证券交易所股票上市规则》（2022年1月修订）第1.4条、第12.1.2条等有关规定。募集资金专项银行账户的使用情况是日常监管的重点，审计机构在审计过程中应当予以重点关注，避免出现审计程序不到位，发表专项意见不恰当的情况。

内部资料

### 三、典型案例研究

**问题3【土地一级开发收入确认相关会计处理】：**土地一级开发收入应采用时段法还是时点法确认收入？

**案例：**A公司作为一家房地产开发企业。20X0年1月，公司中标土地一级开发项目，并于20X0年2月与当地土地整理储备中心签署开发项目监管委托协议。根据委托协议，公司需自行筹措资金、办理相关手续，开展土地一级开发的具体工作，在土地入市交易工作完成后收取相应土地开发建设补偿费。A公司应严格按照协议约定进行土地一级开发工作，并制作项目进度表，向土地整理储备中心书面汇报土地一级开发进度、投资等工作情况。土地一级开发工作包括：征地、拆迁和场地平整；对征地范围内的建筑物及构筑物进行拆迁补偿，并对受此影响的劳动力进行安置；完成土地入市交易前期手续办理，配合土地整理储备中心进行土地收储以及土地入市交易工作等。若A公司未能按照本协议约定完成土地一级开发工作，且不是由于不可抗力、国家政策调整及甲方违约造成的，土地整理储备中心有权单方解除本协议。20X3年，相关土地正式收储，由相关部门对外挂牌出让并成交。A公司土地一级开发业务应按时点法还是按时段法确认收入？

**分析：**根据新收入准则，满足准则规定的三个条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务，其中一个条件为“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”。本案例中，土地一级开发项目是政府主导下的项目，相关土地在A公司开发过程中由土地整理储备中心控制。同时，根据《监管规则适用指引——会计类第2

号》，根据合同约定，客户拥有企业履约过程中在建商品的法定所有权，假定客户在企业终止履约后更换为其他企业继续履行合同，其他企业实质上无需重新执行前期企业累计至今已经完成的工作，表明客户可通过主导在建商品的使用，节约前期企业已履约部分的现金流出，获得相关经济利益。本案例中，若A公司未能按照协议约定完成土地一级开发工作，由另一企业接替A公司履行剩余的履约义务，原则上A公司已经完成的征地、拆迁、安置、补偿等开发工作无需再重新执行，表明土地整理储备中心可通过主导开发项目，节约A公司已履约部分的现金流出，获得相关经济利益。因此，本案例中，在不考虑其他条件的情况下，A公司土地一级开发业务很可能满足“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”这一时段法收入确认条件，应按时段法确认收入。

**问题4【其他权益工具重分类为长期股权投资的会计处理】：**  
其他权益工具投资转为权益法核算的长期股权投资，相关重分类时点如何确定？

**案例：**A公司和B商业银行为上市公司，自20X0年起，A公司陆续增持B商业银行股权，并将其作为金融资产核算。20X1年9月A公司持股比例超过4%，20X2年底持股比例超过5%。根据B商业银行章程规定，持股比例达到4%时即可以提名1名董事。根据《商业银行股权管理暂行办法》规定，持有商业银行5%以上股份或表决权的股东应认定为商业银行主要股东。20X3年4月，A公司向B商业银行派驻一名董事，参与B商业银行的重大经营决策。公司认为，当前合并持股高于5%，已经认定为B

银行的主要股东，且已派驻董事参与其经营决策权，拟在20X3年4月将对B商业银行的投资从其他权益工具投资重分类为权益法核算的长期股权投资。该重分类时点的确定是否合理？

**分析：**根据《监管规则适用指引——会计类1号》的规定，重大影响为对被投资单位的财务和经营政策有“参与决策的权力”而非“正在行使的权力”，其判断的核心应当是投资方是否具备参与并施加重大影响的权力，而投资方是否正在实际行使该权力并不是判断的关键所在。一般而言，在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位具有重大影响，作出不同的会计判断。本案例中，在不考虑其他条件的情况下，A公司是否属于B商业银行的主要股东，未导致股东权利本质上发生变化，关键应当考虑A公司何时拥有向B商业银行派驻董事施加重大影响的权力。

**问题5【停工停产期间生产人员职工薪酬的会计处理】：**停工停产期间生产人员职工薪酬费用应如何处理？

**案例：**A公司为汽车零部件供应商，近年来经营业绩持续下滑。20X2年，公司由于生产经营不善、需求不足等原因决定停工停产。停工停产期间公司继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并发放生产人员职工薪酬。A公司停工停产期间产生的生产人员职工薪酬应如何进行会计处理？

**分析：**根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南（2014）的规定，“企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期



薪酬，应按照受益对象计入当期损益或相关资产成本”。但在停工停产期间，生产人员的职工薪酬等支出无实际受益对象，根据准则规定难以判断如何进行会计处理。《关于严格执行企业会计准则切实做好企业 2022 年年报工作的通知》进一步明确了“企业应当在停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。例如，企业因需求不足而停产或因事故而停工检修等，相关生产设备应当继续计提折旧，并计入营业成本”，但也未明确企业停工停产期间所发生的生产人员职工薪酬费用应如何处理。考虑到生产人员的职工薪酬与固定资产折旧、无形资产摊销都是成本费用的构成，其性质是相同的。因此，本案例中，在不考虑其他条件的情况下，公司因自身生产经营不善、需求不足导致停工停产，停工停产期间发生的生产人员职工薪酬费用应和固定资产折旧及无形资产摊销的处理保持一致，即计入营业成本。

## 四、会计监管和政策资讯

### （一）证监会发布《上市公司 2022 年年度财务报告会计监管报告》

为掌握上市公司执行企业会计准则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上市公司 2022 年年度财务报告，在此基础上形成了《上市公司 2022 年年度财务报告会计监管报告》，于 2023 年 9 月 8 日正式发布。总体来看，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则和财务信息披露规则，但仍有部分上市公司在收入、长期股权投资与企业合并、金融工具、资产减值、非经常性损益等方面，存在会计处理错误或财务信息披露问题。

### （二）财政部发布《企业会计准则解释第 17 号（征求意见稿）》

为解决企业会计准则执行中出现的问题，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部近日发布《企业会计准则解释第 17 号（征求意见稿）》（以下简称《解释第 17 号》）。

《解释第 17 号》共包括三个方面内容：一是对《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中流动负债和非流动负债的划分原则进行了修订完善；二是对《企业会计准则第 31 号——现金流量表》以及《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中相关内容进行了补充，明确了企业供应商融资安排的范围和披露

要求；三是对《企业会计准则第 21 号——租赁》中资产转让属于销售的售后租回交易的会计处理规定进行了补充完善。

### （三）中注协发布《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见（征求意见稿）》

为指导和推动会计师事务所加强基础性标准体系建设，提高管理和服务标准化水平，持续做强做优做大，不断提升执业质量和服务能力，更好地服务国家建设，助力中国式现代化建设进程，中国注册会计师协会起草了《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见（征求意见稿）》（以下简称《指导意见》）。

《指导意见》主要包括四部分：一是总体要求，主要明确《指导意见》的指导思想、基本原则和总体目标；二是主要任务，以全生命周期理论为指导，系统安排基础性标准体系清单的梳理、提炼和修订，基础性标准体系的建设、实施、评价、完善等各个环节的工作；三是组织保障，主要包括加强组织领导、加强技术支持和加强宣传引导等方面；四是附录，提供了会计师事务所基础性标准体系清单，并对清单中的各个项目作出说明，供会计师事务所建立健全基础性标准体系参考。

### （四）2023 年中日韩三国会计准则制定机构会议在上海举办

2023 年 8 月 30 日，中日韩三国会计准则制定机构会议在中国上海召开。中国财政部会计司司长舒惠好、中国会计准则委员

会副主任张娟、日本会计准则委员会主席川西泰申、韩国会计准则理事会主席李汉相、中国香港会计师公会准则制定部总监桂洋洋、中国澳门会计师专业委员会委员吴保民等来自中日韩各国家或地区会计准则制定机构的各位代表，以及国际会计准则理事会主席安德烈亚斯·巴尔考、理事陆建桥等代表参加了本次会议。

会上，中国、日本、韩国、中国香港、中国澳门分别就应用国际会计准则的最新进展、本国家或地区会计准则建设情况，以及租赁、所得税——国际税收改革、加密资产等议题进行了深入交流，并达成以下共识：一是继续践行国际会计准则作为全球统一的高质量会计准则的承诺；二是深入开展企业会计准则制定问题的研究，协助国际会计准则理事会的工作，并积极参与国际会计准则理事会重要技术项目讨论；三是不断加强中日韩三国在会计技术议题方面的交流，促进本地区各国家或地区对国际会计准则的一致应用。

### **（五）国际会计准则理事会发布《年度改进（征求意见稿）》**

2023年9月12日，国际会计准则理事会（以下简称IASB）发布《年度改进（征求意见稿）》，拟对《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》（以下简称《国际财务报告准则第1号》）、《国际财务报告准则第7号——金融工具：披露》（以下简称《国际财务报告准则第7号》）、《国际财务报告准则第9号——金融工具》（以下简称《国际财务报告准则第9号》）、《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》

（以下简称《国际财务报告准则第 10 号》）以及《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（以下简称《国际会计准则第 7 号》）的有关要求进行非常微小的修订或者小范围的修订。

关于《国际财务报告准则第 1 号》，IASB 建议修订有关首次采用套期会计的规定。关于《国际财务报告准则第 7 号》，IASB 建议修订第 B38 段，将终止确认的利得或损失相关规定中失效的交叉索引予以更新。关于《国际财务报告准则第 7 号》实施指南，IASB 建议：一是修订第 IG1 段，在引言部分增加一项声明，澄清该指引并未详述《国际财务报告准则第 7 号》中的所有规定；二是修订第 IG14 段（披露公允价值与交易价格的递延差额），提高其与《国际财务报告准则第 7 号》第 28 段的一致性；三是修订第 IG20B 段，简化有关信用风险披露规定的措辞。关于《国际财务报告准则第 9 号》，IASB 建议：一是修订第 2.1(2)②段中有关终止确认租赁负债的规定，在该准则第 3.3.3 段中增加交叉索引，解决承租人在执行租赁负债终止确认规定时可能产生的混淆；二是修订第 5.1.3 段和附录 1，澄清该准则中“交易价格”一词的使用。关于《国际财务报告准则第 10 号》，IASB 建议修订与确定“实质代理人”相关的规定，删除第 B74 段中与第 B73 段不一致之处。关于《国际会计准则第 7 号》，IASB 建议修订第 37 段，删除国际会计准则中从未定义过的“成本法”的索引。