

会计监管动态

2024年第1期
(总第5期)

- 市场资讯
- 案例研究
- 行业交流
- 行业政策

编者按：《国务院关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》以及资本市场“1+N”系列政策文件，突出了强监管、防风险、推动资本市场高质量发展的主题。北京证券交易所（以下简称北交所）和全国中小企业股份转让系统有限责任公司（以下简称全国股转公司）深入贯彻相关决策部署，强化全链条监管，落实防假打假要求，深入推进提高上市公司和挂牌公司质量行动。同时，持续推进改革创新，稳步推进“北交所深改 19 条”、深化新三板改革各项工作，更好发挥市场功能作用，服务发展新质生产力。会计师事务所作为资本市场“看门人”，在防范财务舞弊、提高上市公司和挂牌公司质量、促进资本市场健康发展方面发挥着十分重要的作用。为便利会计师事务所更加充分了解和参与北交所和新三板市场，本期《会计监管动态》重点设置以下内容：

“市场资讯”专题主要向行业传递北交所、新三板市场发展动态以及会计审计监管服务情况；“案例研究”专题主要围绕收入确认、资产减值、合并报表等方面选取五个问题进行探讨；“行业交流”专题邀请致同会计师事务所（特殊普通合伙）、容诚会计师事务所（特殊普通合伙）围绕“审计行业助力资本市场夯实防假打假惩防体系”主题开展经验交流和专业分享；“行业政策”专题主要分享准则制定机构、行业协会等相关组织的最新政策和研究动态。

《会计监管动态》不构成对现行企业会计准则的解释，仅供会计师事务所内部交流使用，请勿外传。如有任何意见或建议，欢迎反馈至我所司会计监管部。

目录

一、市场资讯.....	1
（一）市场发展动态.....	1
（二）监管服务简讯.....	6
二、案例研究.....	9
（一）关于能否期后冲回存货减值计提.....	9
（二）关于跨年履约的收入如何确认.....	10
（三）关于交易价格是否分摊.....	11
（四）关于是否将私募股权投资基金纳入合并范围.....	12
（五）关于存货租赁的会计处理.....	14
三、行业交流.....	16
◆审计行业助力资本市场夯实防假打假惩防体系建设.....	17
◆助力资本市场发展 夯实防假打假体系建设.....	21
四、行业政策.....	25

一、市场资讯

(一) 市场发展动态

1. 北交所上市公司 2023 年实现稳健发展

截至 2024 年 4 月 30 日,北交所全部 248 家上市公司均披露了 2023 年年报。2023 年,北交所上市公司保持经营稳健发展的态势,全年实现营业收入 1,737.44 亿元,平均实现营业收入 7.01 亿元,与上年基本持平,近六成公司营业收入增长;全年共实现净利润 126.96 亿元,平均实现净利润 5,119.26 万元,盈利面达 91.13%。上市公司经营状况总体稳健,经营活动产生的现金流量净额 137.47 亿元,同比增长 21.36%;生产建设稳步推进,购置固定资产等投资合计支出 178.53 亿元,同比增长 7.94%;研发投入持续提升,全年研发支出共计 87 亿元,同比增长 6.37%。

北交所上市公司充分利用资本市场融资功能,为企业生产经营和持续创新提供发展动能。2023 年全年新增 77 家上市公司,公开发行股票累计融资 146.28 亿元。北交所“专精特新”集聚效应明显,五成以上公司入选国家级专精特新“小巨人”企业名录。

链接: https://www.bse.cn/important_news/200021759.html

2. 新三板市场生态积极向好

截至 2024 年 4 月 30 日,5,926 家新三板挂牌公司披露了 2023 年年报。从上述公司情况看,2023 年挂牌公司总体经营稳健,全年营业收入合计 1.57 万亿元,同比增长 3.08%,营业规模连续 3 年保持增长;盈利空间平稳,平均毛利率为 21.03%,与上年持平。

2023 年,挂牌公司研发投入 548.89 亿元,同比增长 2.50%,连续

五年保持增长。挂牌公司积极走专精特新发展之路,目前专精特新“小巨人”挂牌公司共 917 家,同比增加 228 家,占全国“小巨人”总数的 7.08%,占资本市场“小巨人”总数近四成。

新三板多元工具为中小企业发展提供支持。2023 年,547 家挂牌公司完成 573 次发行,累计融资 180.19 亿元。全年累计 119 家挂牌公司发生收购,交易金额合计 33.91 亿元。

在北交所的撬动作用下,筹备上市的挂牌企业呈现良好成长势头。优质企业踊跃挂牌,为市场注入源头活水,新三板市场生态积极向好。

链接: <https://www.neeq.com.cn/release/200021820.html>

3.挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策延续

为促进资本市场平稳健康发展,支持中小微企业成长,财政部和国家税务总局于 2024 年 6 月 28 日联合发布《关于延续实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策的公告》(财政部 税务总局公告 2024 年第 8 号),继续实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策,自 2024 年 7 月 1 日起至 2027 年 12 月 31 日执行。

本次延续政策内容保持不变。个人持有挂牌公司的股票,持股期限超过 1 年的,对股息红利所得暂免征收个人所得税;个人持有挂牌公司的股票,持股期限在 1 个月以内(含 1 个月)的,其股息红利所得全额计入应纳税所得额;持股期限在 1 个月以上至 1 年(含 1 年)的,其股息红利所得暂减按 50%计入应纳税所得额。

链接: <https://fgk.chinatax.gov.cn/zcfgk/c102416/c5232671/content.html>

4.北交所发布实施公开发行股票并上市审核规则等 5 件业务规则

为深入贯彻落实中央金融工作会议精神和《国务院关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》，北交所发布《北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票并上市审核规则》《北京证券交易所股票上市规则（试行）》《北京证券交易所上市委员会和并购重组委员会管理细则》《北京证券交易所上市公司重大资产重组审核规则》和《北京证券交易所上市公司持续监管指引第 10 号——权益分派》5 件业务规则。相关规则自 2024 年 4 月 30 日起施行。

本次发布的 5 件业务规则是北交所落实资本市场“1+N”政策体系的重要安排。一是优化股票发行上市审核制度。完善北交所定位相关规定，优化审核程序要求，进一步压实发行人、中介机构等各方责任，从源头上提高上市公司质量。二是完善退市制度。落实严格执行退市制度要求，对交易类、财务类、规范类、重大违法类四类强制退市标准进行了修改，并同步调整了配套的信息披露、停牌等安排。三是加强上市委员会和并购重组委员会（以下简称“两委”）管理。进一步强化“两委”审议把关责任，优化审议流程，加强交易所对“两委”委员的管理监督。四是修改重大资产重组相关安排。明确发股购买资产或换股吸收合并交易中的投资者适当性管理要求，以及定向发行可转债作为支付工具的相关要求。五是调整上市公司分红制度。简化中期分红审议程序，明确中期分红基准，鼓励上市公司加大分红力度，增加投资者回报。

链接：https://www.bse.cn/important_news/200021758.html

5.北交所发布可持续发展报告指引

为落实中国证监会《关于加强上市公司监管的意见（试行）》等

政策文件的要求，规范上市公司可持续发展信息披露，北交所制定了《北京证券交易所上市公司持续监管指引第 11 号——可持续发展报告（试行）》（以下简称《指引》），自 2024 年 5 月 1 日起施行。

《指引》共 6 章 62 条，主要内容包括：一是构建可持续发展信息披露框架。明确上市公司的披露内容及披露原则，要求公司在双重重要性披露原则下，围绕“治理，战略，影响、风险和机遇管理，指标与目标”四个核心内容对拟披露的可持续发展议题进行分析和披露，以便于投资者、利益相关者全面了解上市公司为应对和管理可持续发展相关影响、风险和机遇所采取的行动。二是明确披露议题。结合我国实际，将披露的内容分为环境、社会 and 治理三个维度设置 21 个具体议题。其中，环境信息披露设置了应对气候变化、污染物排放、生态系统和生物多样性保护等 8 个议题；社会信息披露设置了乡村振兴、社会贡献、创新驱动等 9 个议题；可持续发展相关治理信息披露设置了利益相关方沟通、反不正当竞争等 4 个议题。三是鼓励公司自愿披露，体现中小企业特色。考虑到创新型中小企业的发展阶段特点，规则不对可持续发展报告作强制性披露规定，鼓励公司“量力而为”，循序渐进推动上市公司加强披露。

链接：https://www.bse.cn/important_news/200021376.html

6. 北交所发布债券存续期定期、临时报告参考格式

为规范公司债券（含企业债券）发行人信息披露行为，便利公司债券信息披露文件编制，北交所制定了《公司债券存续期业务指南第 1 号——定期报告参考格式》《公司债券存续期业务指南第 2 号——临时报告参考格式》，均自 2024 年 1 月 12 日起实施。

定期报告应使用北交所公告编制软件内嵌的 Word 模板进行编

制，并以经软件校验的 Word 版本提交债券业务系统。关于临时报告披露，对于公司债券已在北交所上市挂牌的，发行人可以参考临时报告格式拟定相关信息披露文件，并根据实际情况进行调整，但不得损害投资者合法权益。

链接：https://www.bse.cn/cxjgzq_list/200020500.html

https://www.bse.cn/cxjgzq_list/200020501.html

7.全国股转公司公布新三板创新层进层公司名单

2024 年 6 月 11 日，全国股转公司发布 2024 年第四批拟调入创新层的挂牌公司（以下简称第四批拟进层公司）初筛名单，共计 72 家公司拟调入创新层。

本次进层完成后，新三板 2024 年上半年累计新进层公司数量预计达 370 家。上述公司体现出三个特点：**一是**盈利能力突出。2023 年平均营业收入 3.80 亿元、平均归母净利润 3830.25 万元，分别为新三板市场平均水平的 1.44 倍、3.83 倍；20 家公司净利润过亿，79 家公司净利润超 5000 万元。**二是**成长性良好。营业收入近两年复合增长 12.52%，高出新三板市场平均水平 9.17 个百分点；净利润近两年复合增长 19.74%，显著高于新三板市场平均水平。**三是**创新属性明显。国家级专精特新“小巨人”企业达 114 家。超九成公司分布于战略新兴产业、先进制造业等符合国家战略发展方向的行业，这些公司 2023 年平均研发支出达 1600.27 万元，为新三板市场平均水平的 1.73 倍，有 45 家公司近两年研发支出超 5000 万元。

根据《全国中小企业股份转让系统分层管理办法》的规定，全国股转公司每年设置 6 次创新层进层实施安排。进层启动日分别为每年 1 月、2 月、3 月、4 月、5 月和 8 月的最后一个交易日。经中国证监

会批准,全国股转公司可以根据市场发展的需要,调整进层实施安排。

链接: https://www.neeq.com.cn/important_news/200022074.html

(二) 监管服务简讯

1.2023 年度北交所、新三板审计市场总体情况

截至 2024 年 4 月 30 日,248 家北交所上市公司披露了 2023 年年度报告,共计 31 家会计师事务所提供相关年报审计服务。审计意见方面,除 3 家审计意见为保留意见外,其他全部为标准无保留意见。

截至 2024 年 6 月 30 日,5,995 家挂牌公司披露了 2023 年年度报告,其中基础层公司 4,076 家,创新层公司 1,919 家,共计 98 家会计师事务所提供相关年报审计服务。审计意见方面,5,771 份为无保留意见(其中带有解释性说明的无保留意见 446 份)、172 份为保留意见、50 份为无法表示意见、2 份为否定意见;非标意见总计 670 份,占比 11.2%。

2.年报审计监管与服务,推动市场财务信息披露质量提升

今年以来,北交所和全国股转公司进一步加强年报审计事前、事中、事后“全链条”监管。一是强化风险提示。向 21 家会计师事务所发送年报审计事前沟通函 111 份,提示重点上市和挂牌公司年报审计项目风险事项。二是强化现场走访。联合地方证监局对 8 家会计师事务所进行走访,督导审计机构完善质量管理体系,加强内部质量控制。三是强化培训引导。以“提升执业能力”为主旨开展面向审计机构的年报审计专题培训,共计 90 余家会计师事务所的 1400 余名从业人员参训;以“强化质量管理”为主旨开展新从事证券服务业务的会计师事务所培训,共计 60 余家会计师事务所 150 余从业人员参训。

四是强化约谈提醒。对 7 家会计师事务所项目组进行约谈，沟通年报重点风险事项，传达监管要求。**五是强化审计报告规范。**通过数据分析，发现 19 家审计机构存在应按规定在创新层挂牌公司审计报告中沟通关键审计事项而未沟通的情形，共涉及 26 家挂牌公司；7 家审计机构在挂牌公司 2023 年度财务报告审计意见中存在用强调事项段代替持续经营不确定性段的情况，涉及 10 家挂牌公司。已督促相关审计机构进行整改。**六是强化事后回访。**向年报审计事前沟通的 17 家会计师事务所质控部门发送事后沟通函，了解事务所对风险项目的质控举措。

3.强化自律监管，对违规行为坚决打击

今年以来，我所司对挂牌公司年报审计机构及相关注册会计师采取自律监管措施，主要涉及违规情形如下：**一是**未充分关注交易实质，未充分识别会计处理不恰当的行为。**二是**函证程序存在缺陷，包括针对未回函客户执行的替代测试程序不到位、函证控制记录不完整等。**三是**审计证据不够充分，包括工作底稿中缺少对于异常情况进一步的分析核实等。**四是**未能对资金占用事项保持合理怀疑。**五是**出具的年报专项说明存在信息披露不完整的情形。

此外，我所司通过多种渠道发现审计机构风险线索，督促审计机构核查整改，主要涉及风险事项如下：**一是**个别年报审计机构在接受委托前，未与前任注册会计师充分沟通，存在无法有效识别审计风险的问题；**二是**个别年报审计机构借用其他会计师事务所人员开展年报审计工作，审计程序执行存在不规范、不到位的风险；**三是**个别年报审计机构在挂牌公司上期财务报告被出具非标意见、相关重大风险事项未消除或减轻的情况下，出具减轻意见的审计报告，可能存在协助

挂牌公司规避强制终止挂牌的情况。

4. 了解市场动态，倾听市场声音

为推进北交所、全国股转公司“三服务”品牌建设相关部署，进一步了解会计师事务所执业情况，提升对会计师事务所服务质效，推动会计师事务所提高审计执业质量，我所司面向在北交所、新三板执业的会计师事务所开展了问卷调查。调查主要包括四个方面：一是会计师事务所在北交所、新三板的执业情况与存在问题；二是会计师事务所独立性相关问题；三是会计师事务所对我所司提供培训与服务的意见建议；四是会计师事务所对我所司日常监管工作的意见建议。本次问卷调查共回收有效问卷 339 份。下一步，我们将深化服务内容，完善培训形式，做好沟通服务，及时传递监管信息，推动市场审计质量提升。

5. 防范第三方造假，持续加强监管关注

《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》明确了打击资本市场财务造假是证券监管执法一以贯之的重点。近年查处的案件中，第三方配合造假引发关注。审计机构应当在执业中保持职业怀疑，从提高自身水平的角度，不断提升分析和识别第三方配合造假风险的能力，对北交所上市公司和新三板挂牌公司与客户或供应商存在隐形关联关系，客户或供应商存在社保缴纳人数、经营历史、购销情况与公司业务规模不匹配等异常信号高度关注，并采取恰当应对措施或追加审计程序。北交所和全国股转公司将加强相关监管关注。

二、案例研究

（一）关于能否期后冲回存货减值计提

1. 案例背景

A 公司为一家从事建筑相关产品的设计、研发、生产和销售的出口型企业。A 公司在 20X3 年年报审计后对前期存货跌价准备相关年报数据进行了更正，主要原因为：公司个别客户定制的产品受地缘战争、客户经营状况影响，在资产负债表日预期未来无法履约，因此公司在 20X2 年底全额计提存货跌价准备。但该等产品在 20X3 年又陆续实现销售，因此公司就财务报告报出日前销售的产品，转回其 20X2 年底计提的存货跌价准备，同时冲减上期确认的资产减值损失。上述调整影响存货、资产减值损失、营业成本等科目。

2. 问题

A 公司可否冲回前期已计提的存货跌价准备？

3. 案例分析

根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》及其应用指南的规定，资产负债表日后事项是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。

根据《企业会计准则第 1 号——存货》的规定，以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

本案例中，A 公司应该结合在资产负债表日能获得的所有信息分

析确定能否合理预期产品后续将实现销售，若有明显迹象表明地缘战争、客户经营状态仅为短期影响，如交战双方已停战、客户已逐步恢复经营等，则 A 公司应当能够预期未来产品可以实现销售，但 A 公司未能合理使用资产负债表日已经存在且能够取得的信息对存货减值做出恰当判断，则应当作为前期差错更正。反之，如果 A 公司在资产负债表日考虑所有合理且有依据的信息，判断地缘战争和客户经营状态不佳将会长期持续，存货应全额计提减值，但资产负债表日后情况发生变化，实现了相关销售，不能因资产负债表日后交易情况认为已计提的存货跌价准备不合理，进而调整前期财务报表。

（二）关于跨年履约的收入如何确认

1. 案例背景

A 公司为一家营销公司，主要为企业客户提供品牌营销方案，包括整合创意内容、用户运营、媒介与商业解决方案等。A 公司收入确认原则为按照合同约定完成履约义务，经客户验收后确认销售收入。而在实际核算时，公司存在跨年履约的情况。对此，A 公司在年底会确认第一笔收入，等实际履约完毕后确认剩余收入。

2. 问题

A 公司对于跨年履约的收入确认是否合理？

3. 具体分析

根据《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定，合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，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。履约义务既包括合同中明

确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。

案例中 A 公司为客户提供的品牌营销方案中，包括整合创意内容、用户运营、媒介与商业解决方案等多项内容，公司应当对合同进行识别，分析向客户转让商品的承诺是否可明确区分，从而确定向客户提供的是一项履约义务还是多项履约义务。对于各单项履约义务应当确定是属于在某一时段内履行履约义务还是在某一时点履行履约义务。若 A 公司认为相关业务符合“时段法”条件，应当在该段时间内按照履约进度确认收入，不应只在“年底”这一节点确认收入；若 A 公司认为相关业务属于“时点法”确认收入的情形，则应当在客户取得相关商品或服务控制权时点确认收入，不得仅以跨年为由分次确认收入。

（三）关于交易价格是否分摊

1. 案例背景

A 公司是软件产品和方案提供商，主要产品和服务包括自主开发的标准化软件产品以及软件升级服务、技术服务等。A 公司向客户销售软件产品，通常提供三年免费质保，质保期内支持同功能、同架构、同一版本范围内的免费系统升级。同时，公司单独售卖不受功能、架构、版本限制的软件升级服务，费用为软件费用的 15%。A 公司向 B 客户销售软件产品的同时提供售后运维服务，根据合同条款约定，售后运维主要为质保服务，三年质保期内 B 客户可享受不限于同功能、同架构、同一版本的免费升级。A 公司销售的软件产品只需简单安装，公司在向客户交付软件产品且取得客户签收后确认相关收入。

2. 问题

A 公司认为合同约定的软件升级服务为免费的保证类质保服务，属于合同随附义务，不构成一项单项履约义务，因此未进行价格分摊。公司上述处理是否合理？

3.具体分析

根据《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定，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。合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。

本案例中，A 公司与 B 客户合同约定的质保期内的免费软件升级不受同功能、同架构、同一版本范围的限制，不属于保证类质保的范围，具有市场价值。公司将相关服务和软件产品组合售卖，应当识别为两项履约义务。A 公司存在单独售卖的软件升级服务价格，且金额占比较为重大。公司应当将交易价格分摊至各单项履约义务，并在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

（四）关于是否将私募股权投资基金纳入合并范围

1.案例背景

A 公司与 B 私募基金管理合伙企业（有限合伙）签署《C 股权投资合伙企业(有限合伙)合伙协议》，共同投资成立 C 股权投资合伙企业(有限合伙)，A 公司作为有限合伙人认缴 99%的出资，普通合伙人 B 私募认缴 1%的出资，投资人之间未约定保底收益、退出担保等或有义务。根据约定，C 合伙企业设立投资决策委员会（简称投决会）进行管理和决策，投决会由三名委员组成，其中 A 公司委派一名，B

私募委派两名。全部委员同意为投决会表决通过，A 公司不具有一票否决权。A 公司与 B 私募本次合作投资是以私募股权投资基金的方式对单一标的 D 公司进行投资。投资 D 公司是考虑到 A 公司与 D 公司之间潜在的上下游合作关系。

2.问题

A 公司是否应将本次合作投资的主体 C 合伙企业纳入合并报表范围？

3.具体分析

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》相关规定，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。根据《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》相关规定，结构化主体是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。

本案例中，按照准则有关结构化主体的定义，表决权在确定 C 合伙企业控制方时并不作为决定性因素考虑，因此投决会或合伙人会议决策的事项对 C 合伙企业的回报影响可能并不重大。由于 C 合伙企业的单一投资标的 D 公司预先由 A 公司确定，且 D 公司与 A 公司具有潜在的上下游合作关系，意味着 C 合伙企业设立目的很可能是服务于 A 公司的并购需求，A 公司实质上拥有主导 C 合伙企业相关活动的权力。此外，A 公司在 C 合伙企业中的投资占比达 99%，C 合伙企业可变回报绝大部分承担主体为 A 公司，因此一定程度上 A 公司对 C 合伙企业具有控制，应考虑合并 C 合伙企业。

（五）关于存货租赁的会计处理

1. 案例背景

A 公司是一家专用工具制造公司。公司将存货中部分工程用钻头、钻具等产品以经营租赁的方式对外出租并获取收入，将上述租赁用产品计入“存货——发出商品”中核算。

2. 问题

A 公司关于存货租赁的相关会计处理是否恰当？

3. 具体分析

根据《企业会计准则第 1 号——存货》相关规定，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。存货同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业。（二）该存货的成本能够可靠地计量。

根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》相关规定，固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的。（二）使用寿命超过一个会计年度。固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业。（二）该固定资产的成本能够可靠地计量。

本案例中，A 公司用于经营租赁的产品作为存货还是转为固定资产列报，应基于公司租赁活动的目的进行判断。

若 A 公司出租产品的主要目的是为了销售，且实际经营中通过经营租赁实现产品最终销售的情况较为普遍，客户愿意试用通常表明其有购买意愿和需求，且试用期较短、占产品使用寿命比例较小，经济

利益是很可能流入企业的，则可以认为上述租赁活动属于正常的销售活动，在试用结束前符合存货确认条件的，可以在存货列报。

若 A 公司出租产品的目的就是为了获取租赁收入，则属于准则中规定的“为出租或经营管理而持有的”有形资产，若相关产品的使用寿命较长（大于 1 年）、单价较高，符合固定资产定义，可以作为固定资产列报。

三、行业交流

为深入贯彻中央金融工作会议精神，进一步推动资本市场高质量发展，国务院发布《关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》（国发〔2024〕10 号，以下简称《意见》）。《意见》指出要构建资本市场防假打假综合惩防体系，严肃整治财务造假、资金占用等重点领域违法违规行为。

为此，我们围绕“审计行业助力资本市场夯实防假打假惩防体系”这一主题开展专题研讨。本期，我们邀请致同会计师事务所（特殊普通合伙）、容诚会计师事务所（特殊普通合伙）进行交流和分享。

◆ 审计行业助力资本市场夯实防假打假惩防体系建设

致同会计师事务所（特殊普通合伙）

财务造假破坏资本市场诚信基础，侵害投资者合法权益，影响我国市场经济的有序发展，给投资者的财富和信心都带来巨大损失，也为会计、审计行业带来极大的风险挑战和负面评价。近年来，证监会加大监管执法力度，一批重大违法违规的上市公司、中介机构及相关人员受到惩处，对财务造假参与者形成震慑。我们一直以来贯彻“安全前行”的方针，除严格遵循审计准则、监管规定外，近年来还对财务造假案例、特定行业和特定领域的造假进行专项研究和学习，按照事务所的技术标准和质量管理体系稳健执业，提高发现和防范财务造假能力，防范和应对审计风险。

一、加强专业水平、舞弊审计应对和案例学习

财务造假已从简单的盈利操纵，发展到利用外部客户/供应商配合、设计隐性关联方、“体外循环”操纵现金流等系统性造假。会计师事务所也要不断加强从业人员专业水平及文化建设，提升专业能力，精益求精，严守独立性底线。

为指导开展证券业务的项目组更好地保持职业怀疑，识别和应对财务报表重大错报风险特别是舞弊风险，我们根据审计准则、监管要求等及时更新程序执行标准，如根据证监会发布的《监管规则适用指引——审计类第 2 号》对函证、分析程序、存货审计、检查、期后事项、延伸检查等审计程序执行标准进行了修订。

根据财政部、中注协和证监会反舞弊审计监管要求和近几年监管处罚案例，我们一方面及时研究、形成并发布相关法规快讯、审计提示、资本市场监管处罚案例手册供项目组学习；另一方面结合中介机构未勤勉尽责案件，分析财务造假手法，开展舞弊审计应对专题培训。

二、强化对特定行业、特定领域造假的研究和应对

针对欺诈发行股票债券、系统性造假和配合造假、滥用会计政策实施造假等重点领域财务造假行为，严把承接入口关，在审计过程中保持充分的职业怀疑。针对货币资金、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 11 个近年来财务舞弊易发高发领域，细化梳理与之对应的舞弊类型、舞弊方式、舞弊手段、涉及报表项目，在此基础上更新相关审计程序，进行有效应对。同时，录制财务舞弊审计应对系列小课堂供从业人员学习。

详细研究医药行业、汽车行业、房地产行业、资产管理等行业的行业概览、会计问题、审计风险和应对以及披露要求，并发布相应技术提示。

三、加强重点项目复核、内部监督和风险管理

我国资本市场财务造假和审计失败案件频发，引起社会各界对审计质量的高度关注，普遍认为审计失败的一个重要原因是会计师事务所质量管理存在重大缺陷。2020 年财政部发布了 3 项质量管理准则，对会计师事务所质量管理、提升审计质量、防范审计风险产生了积极深远的影响。

我们结合财政部的相关要求，将建立一体化质量管理体系工作列为事务所的重点工作，优化现行的质量控制流程和组织架构，集中事务所优质资源，加强对重点项目和重点人员的监控，按照标准落实项目质量复核。对重点项目，事务所层面安排了质量复核、专业技术委员会审核等措施，统一委派项目质量复核人，并在委派时考虑复核人的独立性、专业能力、行业和业务经验。我们还对重点项目设置了详细的风险评级指标体系，项目合伙人、质量复核人针对指标进行动态评价，综合评价为高风险项目将通过专业技术委员会审核。

四、加大信息化建设投入，开发反舞弊审计工具

（一）银行流水核查工具

通过双向核对银行流水与银行日记账，自动核查银行流水与银行日记账的以下内容：发生额与余额是否匹配、大额或频繁取现、不同账户或同一账户之间大额异常资金进出、关联方/资金流水核查范围的个人或公司与发行人/客户/供应商的资金往来、第三方回款等。

（二）关联方核查工具

对被审计单位及其交易对象公开资料中相同董监高及股东、相同邮箱地址、相同联系电话、相同受益人、相邻地址等信息进行自动核查对比，识别潜在关联关系。

（三）会计分录测试工具

通过设置虚假会计分录特征从会计分录角度寻找舞弊迹象，包括会计分录完整性测试、会计分录控制测试（如会计分录编制人异常、不恰当的授权审批等）、会计分录细节测试（如在期末作出且只有少

量描述、重大估计、期末调整等分录）。

（四）构建财务舞弊识别系统

通过获取公开数据、对接或导入当期财务数据，设置包括财务与非财务指标相结合的财务舞弊识别指标和规则，从而识别舞弊迹象和领域，并根据配置的审计程序库提示舞弊风险应对，构建财务舞弊识别系统应用于业务承接、风险评估、审计应对、报告和结论的审计全流程，辅助完成反舞弊审计工作。

国务院“新国九条”和《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》等强监管措施的出台，也促使会计师事务所深刻吸取行业审计失败案件的教训，在优化治理机制、加强质量管理、数字化赋能、突发事件应对等方面多措并举，提高防假打假能力。我们将继续秉持“专业技术强基、质量控制固本”的理念，不断提升自身执业能力，助力资本市场健康发展。

◆助力资本市场发展 夯实防假打假体系建设

容诚会计师事务所（特殊普通合伙）

2023 年 2 月，中共中央办公厅、国务院办公厅下发了《关于进一步加强财会监督工作的意见》，为进一步做好财会监督、提升注册会计师行业执业质量提供了强有力的保障。

容诚会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称容诚所）高度重视《意见》精神，围绕制度建设、质量管理、人才培养、一体化、专业化分工与研究、信息化建设等方面，助力资本市场发展，夯实防假打假体系建设。

一、进一步完善制度建设

容诚所按照新质量管理准则要求，从风险评估程序、治理和领导层、职业道德要求、客户关系和具体业务的承接与保持、业务执行、资源、信息与沟通、监控和整改程序等八个方面，全面梳理本所质量管理体系建设情况，持续更新事务所质量管理制度及相关配套制度，进一步完善本所质量管理体系。

二、继续夯实全链条质量管理

在执业过程中时刻保持职业怀疑态度，不轻易放过审计中发现的任何“疑点”，切实有效地建立风险管理机制，保证专业力量与业务相匹配，强化业务承接与保持环节以及报告出具环节的风险管理，严格把控“入口关”和“出口关”，全方位多角度提升执业质量，有效识别和防范财务舞弊。

（一）在业务承接与保持环节，严把“入口关”

要求项目组和质量控制部对拟进行业务承接与保持的重要项目（上市公司、新三板、IPO、金融企业、发债业务）进行风险评估。对于评估为高风险的项目、某些特定项目以及首次承接的上市公司年报审计业务等，均需召开风险管理委员会会议进行项目风险评议，严格控制项目入口风险。对于纳入评议并承接的项目进行全链条风险跟踪，向项目组提示重要风险领域，要求项目组针对高风险领域制定有针对性的应对措施，质控人员严格跟踪风险管理委员会提示的风险事项，并在出具报告前要求项目组向风险管理委员会汇报风险应对情况。

（二）在报告出具环节，严把“出口关”

除对 A、B 类业务委派独立的质量复核人实施项目质量控制复核外，A 类业务要求项目组向管理合伙人汇报，并由管理合伙人签发才能对外出具报告。对 IPO 和新三板项目首次申报、上市公司重大资产重组项目等在完成质控复核后，还需经本所内核小组召开内核会议审议通过。

三、坚持开展专业化分工与研究工作的

为有效应对财务舞弊，本所坚持开展专业化分工与研究工作的，培养行业审计专业人才。目前已有 40 多个细分行业研究小组，基于财务报表审计视角开展行业研究工作，并形成研究成果，让审计人员更好地了解相关行业的基本情况、行业内外部环境、行业业务流程和循环、行业财务特征、主要业务风险点和应对措施、行业重点审计领域

及关键审计事项、行业特殊会计处理等，从而提高项目组的专业胜任能力，更有针对性地应对财务舞弊、防范审计风险。

四、全方位培养复合型人才

为不断提高员工的综合素质和专业胜任能力，培养出“能够发现问题”的执业人员，控制执业风险、提高执业质量，本所发布专项人才培养计划，持续推进专业化人才培养。结合事务所专业化分工，充分发挥容诚“导师制”人才培养制度优势，进一步加强事务所内部培训，培养专业型人才；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，深入挖掘人才管理与培养、留用需求；推进诚信建设，将诚信文化内置于事务所文化基因，打造入职、培训、执业、复训等全链条诚信建设培养闭环。

五、高质量推进事务所一体化管理

容诚所自设立以来始终坚持一体化发展理念，通过一体化整合为事务所发展壮大提供内生动力。容诚所坚持人事、财务、业务、技术标准、信息管理统一，依靠信息化技术，建立并推广使用统一的信息化管理平台，持续提升事务所一体化管理水平。

六、持续加大审计系统开发与信息技术的应用

在事务所信息化、数字化转型过程中，积极应对新挑战。一方面自主开发适合本所管理和执业需要的办公系统、审计软件、函证管理系统等；另一方面，借助第三方研究成果，购置相关风险分析、基础数据查询等软件，如天健财判、银行流水智能识别核查系统、新纪元、

易董金融大数据平台、WIND、同花顺、企查查等，持续提升信息化水平，帮助执业人员提高工作效率，辅助识别企业财务风险、财务舞弊行为，提高职业监督水平。

七、不断优化业务执行层面的应对措施

容诚所的具体做法包括但不限于：充分理解被审计单位所在行业、业务特点和商业模式；进一步重视对业务流程和内部控制的了解和测试工作；有效应用分析程序，包括借助数据分析工具或利用 IT 专家进行大数据分析，以有效识别异常情况；实施延伸检查程序，当发现舞弊迹象时，实施包括穿透至终端客户和终端供应商的延伸检查等；增加审计程序的不可预见性，例如，对被审计单位安排的走访和函证保持职业怀疑，采取突击二次走访、突击进行现场检查等程序，进一步核查和验证；重视对重大交易、非常规交易等强调对商业合理性、商业实质、交易对手和资金流向的评价和检查；利用专家工作，包括利用 IT 专家工作以及利用防舞弊专家的工作等。

四、行业政策

（一）全国人民代表大会常务委员会通过修改《中华人民共和国会计法》的决定

2024 年 6 月 28 日，十四届全国人民代表大会常务委员会第十次会议表决通过关于修改《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）的决定，新《会计法》自 2024 年 7 月 1 日起施行。

本次《会计法》修改内容主要包括：一是新增会计工作应贯彻落实党和国家方针政策、决策部署；二是新增加强会计信息化建设，鼓励依法采用现代信息技术开展会计工作；三是新增各单位在建立、健全本单位内部会计监督制度基础上，还应将其纳入本单位内部控制制度的要求；四是修订各单位应当办理会计手续，进行会计核算的经济业务事项；五是加大对会计违法行为的处罚力度等。

（二）证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 4 号》

2024 年 2 月 8 日，证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 4 号》（以下简称《会计类 4 号》）。

《会计类 4 号》是为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，提高经营主体的会计信息披露质量。《会计类 4 号》共涉及 8 个具体问题，分别是并表原始权益人合并财务报表层面关于基础设施 REITs 其他方持有份额的列报、研发服务合同中排他条款的会计处理、外购研发项目的会计处理、销售合同中附最低转售价担保的会计处理、权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益以处置或视同处置股权方式

实现时的会计处理、合并财务报表层面分类为负债的特殊金融工具相关借款费用的资本化、非同一控制下企业合并中被购买方与政府补助相关的递延收益的会计处理以及关于租赁负债相关递延所得税资产的确认。

（三）财政部、工业和信息化部发布《关于加强审计报告查验完善专精特新“小巨人”企业服务管理的通知》

2024 年 4 月 22 日，财政部、工业和信息化部联合发布《关于加强审计报告查验完善专精特新“小巨人”企业服务管理的通知》（财办会〔2024〕15 号，以下简称《通知》），自印发之日起施行。

《通知》包括四部分内容，分别为总体要求、加强审计报告报备和赋码、加强审计报告查验、加强组织实施。具体要求包括参评专精特新“小巨人”的中小企业和专精特新“小巨人”企业的年报审计报告应在统一监管平台报备并赋予验证码，以及财政部、工业和信息化部在专精特新“小巨人”企业认定审核、到期复核、信息更新等工作中依法查验相关企业审计报告报备情况，严厉打击会计师事务所或者相关机构的违法违规执业行为等。

（四）财政部发布《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见》

2024 年 1 月 4 日，财政部发布《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见》（财会〔2024〕2 号，以下简称《指导意见》），旨在指导和推动会计师事务所加强基础性标准体系建设，提高内部管理和服务的标准化水平，持续提升执业质量和服务能力，促进注册会计师行业高质量发展，更好服务中国式现代化建设。

《指导意见》包括总体要求、主要任务、组织保障和附件四个部分。其中，“主要任务”部分围绕基础性标准体系的全生命周期，从四个方面提出具体工作任务：一是构建基础性标准体系指导性框架。中国注册会计师协会应集中行业智慧力量，做好基础性标准体系指导性框架的构建和完善工作，并针对框架中的具体项目出台细化指引。二是建立健全基础性标准体系。会计师事务所是基础性标准体系建设的主体，应建立健全符合本所实际情况的基础性标准体系；中国注册会计师协会负责做好统筹指导和推动工作。三是推动基础性标准体系落地见效。会计师事务所应建立基础性标准体系实施机制，确保标准能够切实发挥作用；各级财政部门应充分发挥政策指导、配套制度供给、行政监督等作用；各级注册会计师协会应加强对基础性标准体系实施情况的督促和指导。四是持续完善基础性标准体系。会计师事务所应密切关注基础性标准体系的实施情况，组织实施监控、进行评价，并持续完善；中国注册会计师协会应建立标准实施调查统计制度和实施信息反馈制度，及时把握实施情况。

（五）财政部、金融监管总局发布《银行函证工作操作指引》

2024 年 1 月 24 日，财政部办公厅、金融监管总局办公厅发布《银行函证工作操作指引》（财办会〔2024〕2 号，以下简称《指引》），自 2024 年 7 月 1 日起施行。

《指引》明确规定银行业金融机构应在官网、公众号等公开渠道公示函证相关信息。会计师事务所应采用公示地址作为邮寄地址，按要求发送和收回银行询证函，并对银行询证函全过程保持控制。《指引》还对回函效力、回函时限、函证服务收费、银行内部对回函的复核工作、会计师事务所与银行的沟通跟进工作、函证服务档案管理等

事项进行了规定，并对银行询证函格式以及银行存款、借款、委托贷款、担保、汇票、信用证等询证函项目如何填写进行了规范要求。

（六）财政部发布《企业可持续披露准则——基本准则（征求意见稿）》

2024 年 5 月 22 日，财政部办公厅发布《企业可持续披露准则——基本准则（征求意见稿）》（财办会〔2024〕17 号，以下简称《基本准则》征求意见稿）。

《基本准则》征求意见稿共六章 33 条，分为总则、披露目标与原则、信息质量要求、披露要素、其他披露要求和附则等六个部分。其中，披露要求中规定了企业披露的可持续信息中应包括的四个核心要素，即治理、战略、风险和机遇管理、指标和目标，以及每一要素下需要披露的内容。

（七）中国注册会计师协会针对“商誉减值的审计”发布问题解答

2024 年 1 月 27 日，中注协发布《中国注册会计师审计准则问题解答第 17 号——商誉减值的审计》（以下简称《问题解答》），并于发布之日起施行，旨在贯彻落实准则闭环管理工作机制要求，加强对注册会计师执行商誉减值审计的指导，推动新修订准则落地实施，引导注册会计师有效控制审计风险，提高审计质量。

《问题解答》共涉及七个问题，一是被审计单位在商誉减值测试及信息披露中，通常存在的可能导致重大错报风险的情形；二是如何实施与商誉减值相关的风险评估程序；三是如何考虑利用专家的工作；四是如何针对与商誉减值相关的重大错报风险设计应对措施；五

是如何评估资产组或资产组组合构成的恰当性；六是如何测试管理层选择和运用的方法、重大假设和数据；七是如何检查商誉减值在财务报表中的披露等。

