

会计监管动态

2025年第1期
(总第7期)

kuài

- 会服务频道
- 案例研究
- 行业交流
- 行业政策

目录

一、会（kuài）服务频道	2
（一）市场发展动态	2
（二）监管服务简讯	5
（三）监管服务问答	7
二、案例研究	9
（一）关于尚未对账结算商品收入确认的问题	9
（二）关于定制化软件收入确认的问题	10
（三）关于环保治理费用的会计处理问题	11
（四）关于软件外包开发支出相关会计处理问题	12
（五）关于股权转让协议依法撤销的会计处理问题	13
三、行业交流	15
四、行业政策	25

编者按：上市公司财务真实性是资本市场重要基石。防范和打击上市公司财务造假是资本市场监管的重要职责。2025 年，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）将继续深入贯彻落实党中央、国务院及证监会党委各项决策部署，努力提高企业质量，加强自律监管，推动打造服务创新型中小企业主阵地再上新台阶。会计师事务所作为资本市场“看门人”，在防范财务舞弊、促进上市和挂牌公司提高财务信息披露质量、助力资本市场高质量发展方面发挥着重要的作用。

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：“会（kuài）服务频道”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、成本与费用区分、开发支出资本化等方面选取五个案例进行探讨；“行业交流”专题邀请立信会计师事务所（特殊普通合伙）就医药行业相关财务舞弊风险识别和应对措施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。

如对《会计监管动态》有任何意见建议，或者对于我所司审计机构培训服务方面有任何意见建议，欢迎扫描封底的二维码进行反馈。

一、会（kuài）服务频道

（一）市场发展动态

1.北交所建立上市公司信息披露评价体系 引导上市公司提高信息披露质量

2024 年 12 月 20 日,北交所发布《北京证券交易所上市公司持续监管指引第 12 号——信息披露工作评价》（以下简称《指引》），相关规则自发布之日起施行。

《指引》主要内容：一是合理确定评价范围，全面反映信披工作。评价内容在聚焦上市公司信息披露规范性、有效性的基础上，进一步强调投资者关系管理、投资者回报、履行社会责任等事项，并引入涵盖违法违规、风险事项、治理缺陷等内容的“负面清单”。二是评价标准科学客观，评价过程公开透明。评价方法上，设置 A、B、C、D 四个评价等级，在统一基准分基础上予以加减分进行初始评级，再通过“负面清单”修正评价结果。评价流程上，公司对照检视提交自评情况，北交所复核后形成评价结果并公示，同时引入异议申请机制。三是设置激励约束机制，加强评价结果运用。对于评价结果为 A 类的公司，提高再融资、并购重组等方面的服务支持力度；对于评价结果为 D 类的公司，强化监督指导力度，采取电话、发函形式提出改进建议。

《指引》通过综合评价上市公司信息披露及规范运作情况，有助于进一步提升市场透明度，保障投资者合法权益。

链接：https://www.bse.cn/important_news/200024432.html

2.北交所修订发布专项品种公司债券指引

2024 年 12 月 27 日，北交所修订发布《北京证券交易所公司债券发行上市审核规则适用指引第 2 号——专项品种公司债券》，自发布之日起施行。本次修订旨在进一步优化专项品种公司债券制度机制，更好贯彻落实国家战略部署，提升债券市场服务实体经济能力。

修订内容主要包括以下方面：一是加强对科技创新的精准支持，拓宽科技创新债券中科创投资类、科创孵化类发行人的适用范围，完善科创企业类发行人的评价指标，支持开展关键核心技术攻关的“硬科技”企业适用优化审核安排。二是加大对重点领域和优质企业的融资支持力度，拓宽乡村振兴债券、短期公司债券的发行主体适用范围，拓展中小微企业支持债券的募集资金使用方式，对绿色债券、中小微企业支持债券置换前期自有资金支出适配更加灵活的期限安排，更好满足重点领域和优质企业的债券融资需求。三是完善信息披露等配套监管规定，如要求细化披露低碳转型债券中转型挂钩目标设置的合理性等。

链接：https://www.bse.cn/important_news/200024527.html

3.北交所发布可持续发展报告编制指南 推动提高上市公司可持续发展信息披露质量

2025 年 1 月 17 日，北交所发布《北京证券交易所上市公司可持续发展报告编制指南》（以下简称《指南》），自发布之日起正式实施。

《指南》下设《第一号 总体要求与披露框架》和《第二号 应对气候变化》两个具体指南。《第一号 总体要求与披露框架》详细解释可持续发展报告的原则性规定以及识别、分析重要性议题的方法，

明确“治理——战略——影响、风险和机遇管理——指标与目标”四要素的披露要求和示例，并提供可持续发展报告披露的总体框架。《第二号 应对气候变化》提供评估“应对气候变化”议题重要性（包括影响重要性和财务重要性）的方法，提供气候适应性与情景分析、核算温室气体排放量、气候转型计划相关披露实践和示例，并详细解释“应对气候变化”议题的所有披露要点。

链接：https://www.bse.cn/important_news/200024722.html

4.北交所出台自律管理规则 全面推进程序化交易监管

2025 年 4 月 3 日，北交所发布《北京证券交易所程序化交易管理实施细则》（以下简称《实施细则》），自 2025 年 7 月 7 日起施行。

《实施细则》对程序化交易报告管理、交易行为管理、信息系统管理、高频交易管理、监督检查等事项作出全面细化规定，旨在因势利导促进程序化交易规范发展，充分体现了“趋利避害、突出公平、从严监管、规范发展”的总体思路。

链接：https://www.bse.cn/important_news/200025376.html

（二）监管服务简讯

1.加强年报审计监管服务

近期，我所持续加强年报审计监管服务力度，督促审计机构强化执业质量管理。一是发布《关于北京证券交易所上市公司 2024 年年度报告审计工作提示的通知》《关于挂牌公司 2024 年年度报告审计工作提示的通知》，围绕收入、金融工具、资产减值等重点领域审计风险进行提示，要求各审计机构切实加强公众公司年度报告审计工作，严格按照审计准则的要求开展工作，确保按期出具审计报告，提高审计质量，促进公众公司财务规范，提升 2024 年年度报告披露质量。二是开展 2024 年年报审计专题培训，邀请中注协专家、所司公司监管条线业务骨干等，重点讲解年报审计重点问题、会计审计监管案例、商誉减值审计、上市公司财务内控审计等内容，提示年审机构严格执行审计准则，认真履行审计程序，进一步提高执业质量，规范披露北交所上市公司财务报告内部控制审计报告。三是强化事前事中风险提示。向 17 家会计师事务所“点对点”发送年报审计风险提示函，提醒其关注业务承接、审计轮换等事项；向承接 29 家北交所上市公司、40 家挂牌公司 2024 年年报审计业务的 33 家会计师事务所发送事前沟通函，提示审计风险；约谈 4 家公司年审项目团队有关负责人员，沟通监管关注的风险事项。

2.开展年报审计约谈走访

近期，为进一步加强审计机构日常监管，提升北交所上市公司和挂牌公司年度报告信息披露质量，我所联合地方证监局、财监局对 18 家审计机构进行约谈并走访 8 家审计机构，与审计机构首席合伙

人、质控合伙人、审计项目合伙人等进行监管沟通，重点提示如下：一是重点了解本期年报审计的整体准备情况，包括业务承接、业务风险分类、人员委派、质量管理、反舞弊资源投入、分歧解决制度、或有收费、审计轮换等情况；二是传达四部委 2024 年年报通知中对于审计机构的要求，及今年证监会年报审计监管的重点领域；三是要求对前期被采取行政监管措施的问题做好整改，并加强对高风险人员的执业监督；四是提示新三板与北交所风险项目，要求做好北交所上市公司整合审计，高质量完成北交所内控审计的“首秀”；五是鼓励审计机构发现重大违法违规线索后及时报告有关监管部门，充分发挥中介机构“吹哨人”的作用。

3.持续加强自律监管

近期，我所司对部分上市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：一是风险评估程序存在缺陷。部分审计机构未全面了解公司内部控制相关流程，未了解销售与收款内控循环以外的其他内控循环，未执行其他内控循环的穿行测试，未在审计过程中根据获取的信息对重要性水平予以修改。二是未充分关注公司部分会计核算不规范的情形并做出必要的审计调整。部分审计机构未充分关注和评价公司按时段法核算的收入未完全按照履约进度确认，部分成本费用的核算不及时的情形，未就收入细节测试中发现的跨期错报作出必要的审计调整。三是函证程序执行不到位。部分审计机构未执行发函地址和回函地址的比对程序，未在出具审计报告前收回应收账款函证且未执行替代测试程序直接予以审计确认，未对个别亲往函证工作记录中的前往日期与询证函上签字日期不一致的情况进行进一步核查。

（三）监管服务问答

问题 1: 会计师事务所今年首次承接某家挂牌公司年报审计业务，是否无须执行审计轮换？

解答： 挂牌公司属于公众利益实体，会计师事务所在挂牌公司年报审计业务中应执行《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》（以下简称《独立性准则》）关于审计轮换的规定。根据《独立性准则》第四节中相关规定，审计轮换强调的是签字注册会计师、关键审计合伙人等重要项目人员的轮换。即使当年会计师事务所首次承接某家挂牌公司年报审计业务，也可能存在前任会计师事务所审计团队携项目转所的情形，从而导致存在需执行强制轮换的情形。

问题 2: 注册会计师在年报审计中如何恰当发表审计意见？

解答： 注册会计师应严格按照审计准则等要求审慎判断“错报”与“受限”，合理区分对财务报表影响的“重大性”和“广泛性”，恰当发表审计意见，不得以保留意见等代替无法表示意见或者否定意见。注册会计师应恰当运用强调事项段，不得以强调事项段代替持续经营重大不确定性段落。对于上一年度被出具非无保留审计意见的挂牌公司，注册会计师应关注非无保留审计意见所涉事项最新进展，及其对 2024 年年度财务报表的影响。

问题 3: 会计师事务所在承接连续换所、非标意见后换所等情况的挂牌公司年报审计业务时，需要考虑哪些因素？

解答： 会计师事务所在承接连续换所、非标意见后换所等情况的挂牌公司年报审计业务时，应进一步提高风险意识，确保项目风险评估真实、到位。对于具有较高风险的客户，应当设立和实施专门的质

量管理程序,如加强与前任注册会计师的沟通、与相关监管机构沟通、访谈拟承接客户以了解有关情况、加强内部质量复核等。在决策时,应充分考虑相关职业道德要求、管理层和治理层的诚信情况、业务风险以及是否具备执行业务必要的时间和资源,审慎作出承接的决策。

二、案例研究

（一）关于尚未对账结算商品收入确认的问题

1. 案例背景

A 公司主要从事石油天然气开采所用石英砂的生产与销售。20X3 年，客户 B 公司因其石油天然气开采项目需要，向 A 公司购买石英砂。A 公司与客户 B 公司签订了石英砂销售的框架合同，就主要销售条款、预计采购量及采购金额、标的物毁损灭失风险等进行了约定。其中，合同约定“标的物在约定的交付地点交付买受人后，标的物毁损、灭失等风险由买受人承担”。A 公司根据合同安排，将石英砂陆续交付至 B 公司指定地点。B 公司于 20X3 年已将其所购石英砂全部用于相关开采项目。A 公司在其 20X3 年年报中，将其向 B 公司销售的石英砂作为“存货-发出商品”进行核算，理由系其尚未与 B 公司进行对账结算。20X4 年初，A 公司与 B 公司就相关石英砂销售业务进行了对账结算，并根据相关结算单确认了有关石英砂销售收入并结转成本。

2. 问题

在石英砂已全部用于客户项目的情况下，A 公司在与 B 公司结算对账后才确认石英砂销售收入的做法，是否符合企业会计准则的规定？

3. 具体分析

根据《企业会计准则第 14 号——收入》及其相关规定，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取

几乎全部的经济利益。

本案例中，A 公司已向 B 公司交付石英砂，且 B 公司已于 20X3 年将所购石英砂用于其开采工作。有关情形表明，A 公司已经履行了合同中交付石英砂的履约义务，且 B 公司已接受并可主导有关石英砂用于其有关项目。因此，基于本案例背景和条件，如无特殊情形，A 公司不应以尚未与客户进行对账结算为由推迟确认相关销售收入。

（二）关于定制化软件收入确认的问题

1. 案例背景

A 公司主营业务为向客户提供定制化软件产品并提供相关运行支持。A 公司在业务合同中与客户分别就初验及终验阶段的工作内容及交付成果进行约定。其中，初验阶段主要包括完成定制化软件开发、交付定制化软件产品并安装至客户系统；终验阶段主要为提供系统运行支持、解决客户在使用中的操作问题等，以使定制化软件能够与客户现有系统相兼容。A 公司将合同开始日至初验阶段、初验至终验阶段向客户转让商品的承诺识别为两项单独的履约义务，并在初验和终验阶段完成后分别确认对应阶段收入。

2. 问题

A 公司是否可将合同开始日至初验阶段、初验至终验阶段向客户转让商品的承诺识别为两项单独履约义务？

3. 具体分析

根据《企业会计准则第 14 号—收入》及其相关规定，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。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，并在履行了各单项履约义务时分别确认收入。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进行整合，形成合同约定的某个或某些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。

本案例中，A 公司需结合合同验收条款的约定情况，判断初验至终验期间内的履约活动是否将对初验阶段已交付的软件进行重大修改。若 A 公司在终验阶段需提供软件运行支持等以使定制化软件能够与客户现有系统相兼容，从而达到合同约定的软件产品预定使用状态，有关情况很可能表明终验期间需对初验已交付的软件进行重大修改。同时，A 公司需进一步判断终验是否为一项例行程序，在客户主要基于主观判断进行验收时，该验收往往不能被视为一项例行程序，该情况下将定制化软件业务整体识别为一项履约义务更具有合理性。

（三）关于环保治理费用的会计处理问题

1. 案例背景

A 公司是一家化工制品生产商，其主要产品生产过程中，会产生一种固体废渣。由于该废渣含有有害成分，按照环保要求，不可任意堆放、倾倒，A 公司需对固体废渣进行专门的无害化处理。为此，A 公司每年投入大量资金用于废渣治理，相关支出计入管理费用。在主要产品定价时，环保治理费用属于定价考虑因素。

2. 问题

A 公司相关环保治理费用的会计处理是否恰当？

3. 具体分析

根据《企业会计准则第 1 号——存货》相关规定，存货成本包括

采购成本、加工成本和其他成本。存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到场所和状态所发生的其他支出。

本案例中，固体废渣是 A 公司生产产品时不可避免产生的物质，为达到环保合规要求，必须对其进行无害化处理，相关环保治理支出与特定的产品直接相关，是生产存货发生的必要支出，应作为存货成本的一部分。此外，相关产品定价时已考虑环保治理费用，治理费支出可以从客户支付的对价中获得补偿，计入存货成本符合“谁受益，谁承担”的配比原则。

（四）关于软件外包开发支出相关会计处理问题

1. 案例背景

A 公司为提高自身管理的信息化水平，依据公司特定的运营需求定制开发一整套业务综合管理系统，该系统集成了库存管理、销售分析、顾客关系管理等多个模块，从开发、上线运行、调试，到最终验收完成，周期较长。该项目主系统由公司自主开发，部分子系统采用外包给专业团队的方式完成，完成后再嵌入主系统中。会计处理上，在预先支付外包开发团队款项时，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”科目；在收到发票时，借记“在建工程”科目，贷记“预付账款”科目；待整个系统满足既定验收标准，正式投入使用时，从“在建工程”科目转入“无形资产”科目。

2. 问题

A 公司对外包开发支出相关会计处理是否恰当？

3. 具体分析

根据《监管规则适用指引——会计类第 4 号》相关规定，外购研发项目并后续用于自行研发的相关支出，其会计处理应遵守企业内部

自行研发支出的资本化政策。若该外购研发项目用于公司自身研究阶段或尚未达到资本化时点的开发阶段，则公司应将其相关支出予以费用化，除非有确凿证据表明可以通过将其对外出售等方式，在未来期间很可能给公司带来经济利益流入。

本案例中，A 公司应按照自身研究开发阶段区分及研发支出资本化政策，判断包括外购开发项目在内的相关系统开发支出是否满足资本化条件。对于购入的外包开发项目，后续用于自行研发，其会计处理应遵守内部自行研发支出的资本化政策。对于满足资本化条件后的列报科目，公司可根据其一贯的会计政策选择恰当的资产科目列报。

（五）关于股权转让协议依法撤销的会计处理问题

1. 案例背景

E 公司于 20X0 年末收购 F 公司 70% 股权，纳入当年合并财务报表，并确认了收购有关商誉。E 公司于收购当年支付了 60% 的股权转让款，因 F 公司原管理层股东负有业绩承诺，剩余应支付的股权转让款视 F 公司每年业绩完成情况分批支付。

20X1 年，E 公司发现 F 公司原实际控制人和某原管理层股东在收购前存在签订多笔虚假合同的情况，涉嫌合同欺诈。在单体报表层面，E 公司聘请资产评估机构对收购 F 公司预计未来现金流量的现值进行了评估，并于当年末全额确认了对 F 公司的长期股权投资减值准备。同时，F 公司原管理层股东签署协议，自愿放弃收取剩余股权转让款，故 E 公司将剩余应支付的股权转让款计入营业外收入。F 公司亦对账面主要资产进行了核查，并根据测算的可收回金额与账面价格的差额计提了资产减值准备。在合并报表层面，因 F 公司可收回金额已为负数，故 E 公司对收购时产生的商誉全额计提了减值。

20X2 年，E 公司向法院提起诉讼，请求依法撤销其与 F 公司原股东签订的《股权转让协议》。20X2 年至 20X3 年期间，上述诉讼处于未决状态，因 E 公司仍持有 F 公司 70%表决权，在 F 公司董事会中占有多数席位，并委派财务负责人，E 公司仍将 F 公司纳入合并范围。20X3 年底，法院判决撤销 E 公司与 F 公司原股东签订的《股权转让协议》，同时判令 F 公司原股东向 E 公司返还已支付的股权转让款并承担有关期间利息。E 公司于 20X4 年第一季度撤回派出董事、财务负责人等，并完成有关管理事项移交工作，不再将 F 公司纳入合并报表范围。

2.问题

在股权转让事项被法院依法撤销的情况下，E 公司应当如何处理对 F 公司的长期股权投资？

3.具体分析

根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及相关规定，前期差错是指没有运用或错误运用编制前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息或前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息，而对前期财务报表造成的省略或错报。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。对于重要的前期差错，企业应当采用追溯重述法更正。

就法院终审判决撤销《股权转让协议》而言，由于有关收购事项已被依法撤销，则应视同 E 公司对 F 公司的收购合同和收购行为自始不存在，未曾控制过 F 公司，应追溯调整自 20X0 年以来的财务报表。同时，E 公司应视股权转让款返还情况进行相应会计处理。

三、行业交流

本期，我们继续围绕特定行业财务舞弊风险识别和应对措施这一主题，邀请立信会计师事务所（特殊普通合伙）进行交流和分享。

特别提示，相关内容仅为行业交流，不代表我所司观点。

◆医药生物企业财务舞弊风险的识别和应对

立信会计师事务所（特殊普通合伙）

一、医药生物企业的行业特征

医药工业是关系国计民生、经济发展和国家安全的战略性产业，医药生物企业在我国资本市场占有非常重要的地位。截止 2024 年 11 月，在沪深北交易所上市的医药生物行业公司将近 500 家，占上市公司总数的比例超过 9%，仅次于排名第一位的机械设备行业。医药生物上市公司的盈利能力在 2022 年之前一直明显优于上市公司总体水平，从 2022 年开始，在药品集采、医保谈判、医疗反腐等因素的影响下，行业进入调整期，盈利能力增长弱于上市公司总体水平。

	2020 年度	2021 年度	2022 年度	2023 年度	2024 上半年
归母净利润增长 比例（所有行业 整体）	2.50%	20.90%	2.58%	-1.22%	-2.41%
归母净利润增长 比例（医药生物 行业）	46.03%	54.34%	-5.74%	-18.98%	-1.94%

医药生物行业较为明显的特征包括：

一是直接与广大消费者生命健康相关，行业整体不存在明显的周期性、区域性和季节性特征；

二是属于技术密集型、资金密集型、人才密集型行业，与其他行

业相比，行业毛利率水平和销售费用率较高；

三是行业受监管影响程度较高，近年来随着国家医疗改革工作的不断深入，药品临床数据核查、医保目录调整、一致性评价、两票制和带量采购等政策相继出台，对医药行业的市场供求关系、医药企业的经营模式、技术研发及产品售价等产生较大影响；

四是两极分化现象明显，能够在技术上有所突破、具备持续创新能力的药企盈利能力强、被市场看好，缺乏核心竞争力的药企面临被淘汰的风险；

五是从高销售费用模式向高研发投入模式转变，同时反商业贿赂、税务改革等一系列政策的落地，推动产业规范化发展。

二、医药生物企业的财务舞弊风险

财务舞弊是指被审计单位的管理层、治理层、员工或第三方为了获取不当或非法利益，使用欺骗手段编制虚假财务报告或侵占资产，导致财务报表发生重大错报的故意行为。注册会计师在财务报表审计中应当基于对被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础以及内部控制体系的了解，评价舞弊动机或压力、舞弊机会和舞弊借口这三个维度的舞弊风险因素，继而识别和评估财务报表层次和认定层次由于舞弊导致的重大错报风险。

对于医药企业来说，如果其主要产品未能进入国家医保目录，未能参加国家医药集采或参加集采但未中标，相关产品在全国公立医院等终端市场的销售很可能显著下滑。如果不能采取有效措施应对行业政策变化和监管带来的影响，持续提高自身的核心竞争力，企业的生

产经营和业绩可能会受到重大不利影响。这种情况下，可能存在的舞弊动机和压力包括：

- 一是股票被证券交易所进行特别处理或退市；
- 二是不能满足偿债约束条件或再融资业绩条件；
- 三是无法实现与收入或利润挂钩的业绩对赌承诺指标；
- 四是管理层薪酬考核不达标；
- 五是治理层或管理层亟需推广品牌或产品以实现业绩目标。

医药生物企业的业务呈现如下特点：

一是销售模式多样化，包括自营模式、经销商模式、两票制下的 CSO 模式（注：CSO 模式，即 Contract Sales Organization 模式，是指制药公司或医疗器械生产商委托第三方机构进行药品或医疗器械的营销推广活动）等；

二是销售费用金额重大，其中的宣传推广费名目复杂、类别多样，可能用于隐性支出，易于滋生商业贿赂、资金占用等舞弊行为；

三是普遍研发项目多、研发周期长、研发支出资本化时点确认难度高、会计核算复杂。

鉴于以上情况，与医药生物企业特点有关的舞弊机会主要存在于收入、销售费用和研发费用领域，例如在经销销售模式下经销商配合压货、滥用收入确认会计政策提前确认收入或错误使用总额法确认收入、CSO 公司配合公司虚构销售费用或列支违规支出、签署复杂或模糊的推广费结算条款、研发外包机构配合公司虚列研发费用、人为操纵大额间接费用在研发项目间的分配或共用的人员/原材料/机器设

备等相关成本费用在研发与非研发支出间的分配。

医药行业的政策变动、医疗反腐属于社会热点话题，存在不同观点。医药生物企业治理层和高级管理人员可能会借此制造借口，将舞弊行为合理化，例如与经销商直接存在真实的购销关系，压货属于正常商业行为；总额法是行业普遍的会计处理方法；CSO 公司配合列支违规支出是应对政策变动不得已的做法，目的是为了公司和广大股民的共同利益。

三、医药生物企业的财务造假案例

案例 1：A 公司在 2016 年收购了 B 公司，B 公司成为 A 公司的子公司。收购时，B 公司原控股股东就 B 公司 2016 至 2018 年业绩做出了承诺。为实现业绩承诺，B 公司原控股股东组织实施了 B 公司收入造假。具体操作为：在 B 公司与部分下游客户存在“产品发生滞销及近效期，可无条件退货”约定的情况下，向部分下游客户实施压货，滥用“出库即确认收入”会计政策，提前确认销售收入。公司及相关当事人由于上述舞弊事项被采取了行政处罚和市场禁入的监管措施。

案例 2：C 公司 2023 年销售费用 23 亿元，同比增长 51%，其中占比最高的市场开拓及促销费用 17 亿元，较上年同期增幅为 67%。2023 年销售费用前十大支付对象中，6 家服务商是在 2022 年和 2023 年注册成立的。因无法就公司市场开拓及促销费用等销售费用的真实性、准确性和完整性获取充分、适当的审计证据等原因，C 公司年审会计师事务所对 C 公司 2023 年度财务报表出具了带强调事项段的保留意见审计报告。2024 年 8 月，证监局对 C 公司下发行政监管措施

决定书，认为 C 公司存在销售费用归属期间不准确等会计处理不符合企业会计准则规定的问题。证监会于同年 11 月因涉嫌信息披露违法违规对 C 公司立案。

案例 3：D 公司子公司的三款主要产品在 2020 年至 2022 年陆续调出各省级医保目录，D 公司在对收购相该公司形成的商誉进行减值测试时，未充分考虑相关产品全面退出省医保目录后收入下滑的风险，仍以将对相关产品加大推广力度并可能重新进入医保目录为由对收入增长做出不合理的预测，导致 2021 年度少计提商誉减值 1.27 亿元。D 公司由于上述事项被采取了出具警示函的行政监管措施。

四、医药生物企业财务舞弊风险的审计应对

独立性是注册会计师执行业务的灵魂，会计师事务所应当从整体层面和具体业务层面采取措施，以保持事务所和项目团队的独立性。注册会计师要时刻秉持质疑理念，对业务真实性保持清醒认知，摒弃“存在即合理”的逻辑思维，在充分了解医药行业状况和公司具体情况的基础上，有效识别和评估舞弊风险，设计有针对性的审计程序。

以下分别以收入、销售费和研发支出为例，说明一些实务中较为常见的可供选用的应对舞弊风险的审计程序：

（一）应对收入舞弊风险的主要审计程序

1.充分分析集采目录、医保中标情况等国家政策对公司各类产品的影响，了解各种产品具体的销售模式；

2.执行分析性复核程序，横向、纵向分析各类产品的价格、毛利率波动是否符合行业特征；

- 3.分析检查销售合同条款，了解销售业务的交易实质；
- 4.结合《药品经营质量管理规范》（GSP）规定，取证分析药品流向，并与销售明细账进行核对；
- 5.对主要经销商和新经销商实施背景核查，关注是否存在隐性关联关系等异常情况；
- 6.对经销商实施穿透核查，根据 GSP 管理规定，要求经销商提供药品销售流向记录并核对分析；
- 7.了解企业有关返利、退货的政策、惯例以及内部控制情况等，检查本期退货、返利等实际发生情况及其会计处理合规性；
- 8.对于贸易收入，根据交易的商业实质判断总额法或净额法收入确认是否符合《企业会计准则》相关规定。

（二）应对销售费用舞弊风险的主要审计程序

- 1.了解各类药品的销售模式，获取支撑该种销售模式的文件资料，分析各品种销售费用是否与销售模式匹配，并与同行业上市公司进行比较，分析是否符合行业惯例和特征；
- 2.获取市场推广费用的相关政策及合同文件，测算账面销售费用的计提是否准确、完整；检查公司与医药推广商签订的协议，并对协议中约定的包括但不限于工作内容、付款结算、成果审查等关键条款进行审阅。
- 3.对市场推广费执行细节测试，具体包括：
 - （1）检查大额明细科目的构成情况和支付对象，是否有对应的合同、发票等；

(2) 获取差旅费发生额明细，分析变动与推广活动场次、地点的匹配性；

(3) 获取公司的学术推广会议台账，以及会议类型、会议地点、会议时间、举办主体、会议讲义、会议参加人员照片等会议资料，验证会议发生的真实性；

(4) 通过公开网站或相关协会官网查询大型会议发生的相关报道，核查会议时间、地点是否匹配；

(5) 获取公司的劳务费申报个税清单，并抽样检查劳务报酬收款收据，通过查询医院官网等公开渠道核查讲课专家身份的真实性；

(6) 获取服务商提供的服务工作量或工作成果等支持性文件和资料，验证服务发生的真实性；

(7) 抽样走访第三方会务代理机构和会议举办场所单位。

4.对 CSO 公司选取样本，函证本期结算的金额、内容及款项支付情况，必要时可实地走访，关注商业贿赂风险；

5.获取并检查 CSO 公司的基本情况，包括查询工商登记资料，询问公司相关人员，确认医药推广商与公司是否存在关联关系；检查 CSO 的成立时间、经营范围、人员数量等信息，分析选择的医药推广商是否具备相应的业务资质和能力；检查公司 CSO 的注册地与业务发生地是否匹配；检查选择的 CSO 公司是否仅针对被审计单位提供推广服务；

6.检查与 CSO 公司之间推广合同的合规性；

7.对 CSO 公司实施的推广活动真实性和合规性相关证据实施穿

透核查；

8.检查资金流水的合规性，是否存在通过大额现金或个人账户支付 CSO 公司相关费用；是否存在资金回流至公司或公司业务人员、财务人员或公司其他人员个人卡情况。

（三）应对研发支出舞弊风险的主要审计程序

1.了解各研发项目所处阶段，分析各阶段研发费用项目的完整性；

2.获取研发外包 CRO、CDMO、CSO 等合同文件，结合研发进度资料，分析并检查费用入账的准确性；

3.检查间接费用在各研发项目之间的分摊方法是否合理，分摊过程是否准确；

4.检查相关支出在研发与非研发之间的分配方法是否合理，分配过程是否准确；

5.与管理层、研发人员讨论公司对各个阶段时点的划分，以及在特定的时点进行资本化的依据，并通过检查公司关于项目立项、可行性研究报告、新药临床审批文件、临床研究数据、新药上市批文等文件进行验证；

6.询问相关研发人员，了解完成有关开发药物过程是否能使其使用或出售在技术上具有可行性，同时了解是否有开发项目中止，而使该项目不再满足开发支出资本化条件；

7.查阅并核对与研发项目相关的批文或证书以及管理层准备的与研发项目相关的商业和技术可行性报告；

8.抽取并查阅本期增加的开发支出项目的合同、发票、付款单据、内部审批单据等原始凭证，检查开发支出归集的金额是否准确。

近年来，我们在原有执业规程的基础上，针对函证、存货监盘、访谈和资金流水核查等四项重要基础审计程序，制定了操作手册，细化了操作规定，以进一步规范重要基础审计程序的实施，防范执业风险。操作手册涵盖了四项程序的总体要求和总体流程，并将四项程序按操作步骤进行拆解，按步骤对实务中可能的舞弊迹象和常见操作错误进行提示。操作手册有效地帮助了执业人员更为严格细致地实施审计程序。

四、行业政策

（一）国务院关于规范中介机构为公司公开发行股票提供服务的规定

2025 年 1 月 15 日，国务院发布《关于规范中介机构为公司公开发行股票提供服务的规定》（以下简称《规定》），自 2025 年 2 月 15 日起施行。

《规定》明确了中介机构为公司公开发行股票提供服务的收费原则，规定中介机构应当遵循市场化原则，根据工作量、所需资源投入等因素合理确定收费标准，并对各类中介机构提出了具体要求：一是规定证券公司从事保荐业务，可以按照工作进度分阶段收取服务费用，但不得以股票公开发行上市结果作为收费条件；证券公司从事承销业务，应当符合国务院证券监督管理机构的规定，综合评估项目成本等因素收取服务费用，不得按照发行规模递增收费比例。二是规定会计师事务所执行审计业务，可以按照工作进度分阶段收取服务费用，但不得以审计结果或股票公开发行上市结果作为收费条件。三是规定律师事务所为公司公开发行股票提供服务，应当由律师事务所统一收费，并符合国务院司法行政等部门关于律师服务收费的相关规定。

（二）财政部等四部门发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2024 年年报工作的通知》

2024 年 12 月 26 日，财政部、国务院国资委、金融监管总局、中国证监会联合发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2024 年年报工作的通知》（财会〔2024〕26 号，以下简称《通知》）。

《通知》强调，企业编制年报应当严格执行财政部发布的企业会计准则、企业会计准则解释、企业会计准则应用指南、会计处理规定等相关规定，不得编制或提供不符合国家统一的会计制度要求的会计信息。在此基础上，《通知》提示需对长期股权投资、投资性房地产、数据资源、资产减值、收入等 13 个领域进行重点关注。

同时，《通知》指出要切实加强组织实施与监督检查，企业应当严格执行会计准则，加强内部控制，全面提升 2024 年年报质量；会计师事务所应当提高审计质量，充分发挥社会审计鉴证作用；监管部门应当加强协同配合，持续强化监管，有效促进提升企业会计信息质量。

（三）财政部发布《企业会计准则解释第 18 号》

2024 年 12 月 6 日，财政部发布《企业会计准则解释第 18 号》（财会〔2024〕24 号，以下简称《解释 18 号》），并自印发之日起施行。

《解释 18 号》包含两个业务的会计处理，一是关于浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产的后续计量；二是关于不属于单项履约义务的保证类质量保证的会计处理。

（四）财政部印发《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》

2025 年 1 月 20 日，《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》（财会〔2024〕29 号，以下简称《独立性准则》）发布，并自 2025 年 7 月 1 日起施行。

《独立性准则》共十六章 152 条，具体内容包括：一是针对注册

会计师独立性问题作出了系统全面的规范；二是坚持问题导向，紧密结合我国注册会计师行业监管中发现的实际问题，作出有针对性的规定；三是注重准则中国化，立足我国国情，以我为主体现中国特色，某些条款比国际守则更加严格，同时在国际守则基础上增加了部分条款；四是拓展了公众利益实体的范围并强化了相关规定；五是针对审计收费的各种情形作出了明确规定；六是针对会计师事务所为审计客户提供非鉴证服务作出了明确规定。

（五）中注协发布《会计师事务所从事证券服务业务辅导手册（2024 年）》

2024 年 12 月 31 日，中注协根据相关监管政策和准则规则的最新变化，修订发布《会计师事务所从事证券服务业务辅导手册（2024 年）》（以下简称《辅导手册》）。

《辅导手册》梳理汇总了《中华人民共和国证券法》《中华人民共和国注册会计师法》等法律和有关部门规章制度的相关要求，重点提示从事证券服务业务的会计师事务所在内部管理和证券类业务承接、执行、出具报告中应注意的特殊规定，强调了从事证券服务业务对质量管理体系建设的特殊要求。同时，《辅导手册》新增了压实中介机构责任、加强数据安全和跨境审计等方面的要求。针对监管实践中发现的会计师事务所承接拟上市公司业务时存在或有收费问题，在修订时新增了或有收费的要求。

此外，《辅导手册》梳理总结了最新的行政处罚案例，并对重要法规制度等进行了梳理汇总，以便全面理解，对照查阅。

