



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）。

综上分析，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?

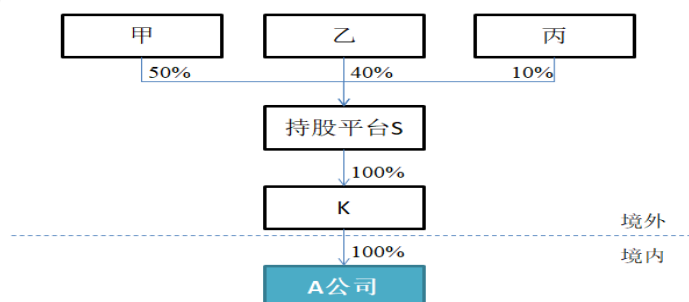
分析: 根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第六条,“对于可行权条件为规定业绩的股份支付,应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。等待期,是指可行权条件得到满足的期间。”

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。

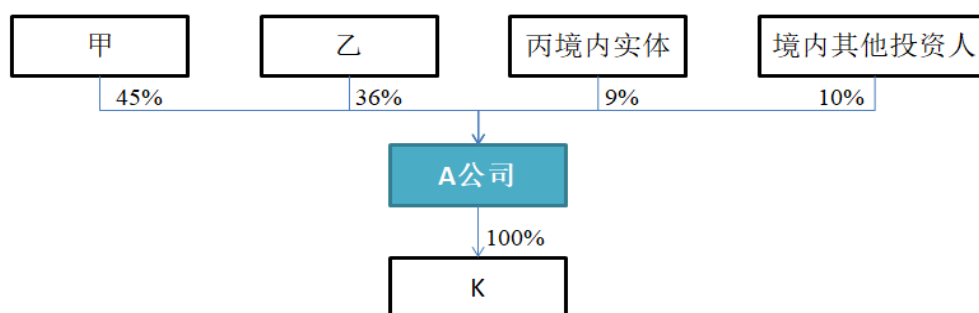
根据财政部发布的股份支付准则应用案例，以首次公开募股成功为可行权条件属于业绩条件的非市场条件，应当合理估计未来成功完成首次公开募股的可能性及完成时点，将授予日至该时点的期间作为等待期，并在等待期内分摊确认相应的股权激励费用。因此，A 公司应对首次公开发行上市的时间进行合理预期，在授予日根据最可能的结果预计等待期的长度，将股权激励费用在股权授予日至合理预期的上市日期间内分摊确认。等待期内 A 公司估计其成功上市时点发生变化的，应当根据重估时点确定等待期，截至当期累计应确认的股权激励费用扣减前期累计已确认金额，作为当期应确认的股权激励费用。

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），并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。