



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的数量、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的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。