



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的价格增资入股事宜，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。

内部资料