



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

2024 年第 3 期（总第 21 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
（一）最高院发布财务造假案例， 传递从严监管信号	2
（二）审计机构自律监管情况	3
❖ 典型案例研究	4
技术研发服务的成本核算问题	4
客户索赔款相关会计处理	5
合并范围的判断问题	6
资金占用款借款利息的会计处理问题	8
股东违规减持收益的会计处理问题	10
❖ 会计监管和政策资讯	12

一、沪市会计监管通讯

（一）最高院发布财务造假案例，传递从严监管信号

近期，最高人民法院发布五个财务造假典型案例，涉及会计师事务所、资产评估机构等中介机构，传递从严监管信号。一是全方位各环节打击财务造假行为，全面落实“零容忍”要求，对于证券发行人、主办券商、会计师事务所等众多财务造假主体，根据各自过错予以相应刑事与民事打击，落实党中央关于对财务造假“零容忍”的要求；二是惩首恶、打帮凶，坚持“过责相当”原则，证券发行企业的大股东和实控人是财务造假的首恶，首先应予以严惩，会计师事务所等证券服务机构怠于履行“看门人”职责，参与或配合财务造假，影响市场投资信心和国家金融安全，也应依法追究法律责任；三是民事行政刑事手段并重，形成立体追责体系，财务造假严重破坏资本市场秩序，应通过刑事、行政和民事立体追责体系打击治理；四是积极推进企业刑事合规改革，落实“抓前端、治未病”，人民法院积极探索企业刑事合规机制，主动参与审前检察机关启动的合规整改，充分发挥认罪认罚从宽制度，法治化保障民营经济高质量发展，持续优化营商环境。

审计机构作为资本市场“看门人”，应当勤勉尽责，规范执业，在审计过程中充分识别、评估和应对财务舞弊相关的重大错报风险。对于财务造假案件中负有责任的审计机构，上交所将依法依规从严监管。

（二）审计机构自律监管情况

近期，上交所对 3 家次沪市公司年审机构及相关会计师予以口头警示，对 2 家次沪市公司年审机构及相关会计师予以书面警示，主要涉及如下违规情形。一是未按规定出具专项文件，如对于 2023 年度扣非前后净利润孰低为负的上市公司，未根据上市规则要求出具营业收入扣除专项核查意见；二是审计执业不到位，包括未对函证异常迹象实施进一步审计程序、未对抽取合同中的异常迹象保持合理职业怀疑等。

二、典型案例研究

问题 1【技术研发服务的成本核算问题】：公司开展技术研发业务的超预算成本应如何进行会计处理？

案例背景：A 公司受委托开展芯片等技术研发服务，符合按照时段法确认收入的条件，采用投入法确定履约进度，相关项目成本主要为技术研发支出。20X2 年，A 公司与军方签订 B 项目，该合同不可撤销，合同金额 2,000 万元，预算成本 1,800 万元。20X2 年底，该项目已进入研制阶段，后续尚有检测、鉴定、验收等节点，累计实际发生成本 2,500 万元，远超原预算成本 1,800 万元。由于 20X2 年底该项目累计发生成本已超过预算成本，公司认为按成本法计算的履约进度已超过 100%，因此全额确认收入 2,000 万元，确认营业成本 2500 万元。A 公司针对 B 项目的会计处理是否恰当？

分析：A 公司对于 B 项目按照时段法确认收入，并采用成本法确定履约进度。成本法下，公司应合理估计项目预计总成本，结合相关进展情况对原预算总成本进行动态调整，根据实际发生成本占预计总成本的比例，合理计量履约进度，并相应确认收入、结转成本。另外，根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》第八条规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。具体而言，在履行合同义务过程中，如预计总成本超过合同价款，即待执行

合同变为亏损合同，应在预计超过的当期计算总亏损金额，并在扣除按履约进度已在账面确认的亏损后，将未来还会发生的亏损确认为预计负债。基于本案例的背景和条件，A 公司未及时调整预算总成本，履约进度计算不合理，导致收入与成本确认不恰当、合同预计损失确认不及时。

问题 2【客户索赔款相关会计处理】：法院判决赔偿客户损失，相关赔偿款应视为可变对价还是计入营业外支出？

案例：20X0 年，A 公司与 B 公司签订合同，约定由 A 公司为 B 公司提供环保工程建造服务，合同价款为 1,000 万元。20X2 年末，A 公司累计确认收入 800 万元，对 B 公司应收账款余额为 600 万元。因工程建造缺陷，20X3 年 7 月 B 公司向法院提起诉讼，请求解除环保工程建造合同并要求 A 公司赔偿其损失。20X4 年 2 月，该案一审判决，因建造缺陷损失 A 公司应赔偿 B 公司 500 万元。20X3 年末，A 公司根据上述判决结果，将应付 B 公司损失 500 万元计入营业外支出。A 公司的会计处理是否正确？

分析：根据《企业会计准则第 14 号——收入》及应用指南相关规定，在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价等因素的影响，可变对价指的是企业与客户的合同中约定的对价金额可能因折扣、索赔等因素而变化。合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，并考

虑可变对价计入交易价格的限制要求。每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。

基于本案例的背景和条件，A 公司向 B 公司提供环保工程建造服务，B 公司因工程建造存在缺陷而申请索赔。根据准则应用指南，“索赔”属于可变对价的情形之一，A 公司因履约质量缺陷应支付给 B 公司的赔款应作为可变对价来处理。A 公司应当在不确定性消除之前的后续每一资产负债表日对可变对价金额作出最佳估计并考虑可变对价的限制要求，可变对价的后续变动应调整当期收入。A 公司将赔款确认为营业外支出的会计处理恰当性存疑。

问题 3【合并范围的判断问题】：标的公司股权变更存在实质性障碍的情况下，能否将标的公司纳入合并范围？

案例：20X1 年 12 月 1 日，G 公司与 B 公司原股东签订股权转让协议收购 B 公司 51% 股权，同时约定业绩对赌。当年 12 月 15 日，B 公司召开股东大会审议通过该收购事项，并选举 G 公司两名高管为 B 公司董事，G 公司董事长为 B 公司董事长。截至 20X1 年 12 月 31 日，交易双方财产转移手续已办理完毕，G 公司支付第一期股权转让款人民币 1 亿元（总价款的 51%）并有能力支付剩余款项，已完成对 B 公司的财务和经营政策的控制。G 公司将 B 公司纳入 20X1 年合并财务报表范围。

B 公司主营业务为证券投资咨询服务等，持有主管部门核准的《经营证券期货业务许可证》。参照《证券公司股权管理规定》等规定的相关要求，B 公司作为持牌机构在进行股权转让时不应存在“对赌”性质的协议。考虑到 B 公司无法取消业绩承诺，其股权变更将不符合证券投资咨询机构股东审慎监管要求，交易可能存在实质性障碍。B 公司自 20X2 年 1 月起申请变更《经营证券期货业务许可证》中的股东信息，但至 G 公司财务报表出具日仍未完成。G 公司是否应将 B 公司纳入 20X1 年合并财务报表范围？

分析：根据《〈企业会计准则第 20 号—企业合并〉应用指南》规定，“同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：（一）企业合并合同或协议已获股东大会等通过。（二）企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准。（三）参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。（四）合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。（五）合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。”

本案例焦点在于 G 公司收购 B 公司的交易是否符合条件

（二）。对于国家有关主管部门的审批程序，应当判断该审批程序属于形式审批还是实质性审批。例如，一般情况下，工商变更登记更多的是在企业股权转让后政府行政管理的一种形式审查，

不影响股权转让的生效。但本案例中，对于股权变更的审批不具备形式审批的特征，同时 G 公司无法取消业绩承诺，不符合《证券公司股权管理规定》关于机构股东审慎监管的要求，股权转让交易存在实质性障碍，很可能无法获得批准。因此，基于本案例的背景和条件，G 公司收购 B 公司的交易不满足准则应用指南对于控制权转移的条件（二），G 公司不应将 B 公司纳入合并财务报表。

问题 4【资金占用款借款利息的会计处理问题】：公司因控股股东资金占用产生对外借款，相关借款利息应当如何进行会计处理？

案例：20X1 年，A 公司与自然人 C 签订借款合同，实际借款本金 5,000 万元，款项直接转入控股股东 B 公司账户。20X2 年 7 月，监管机构核查发现，上述借款系时任控股股东 B 公司违规以 A 公司的名义对外借款，所借款项被 B 公司侵占，构成资金占用。20X2 年年末，A 公司将应付借款本金 5,000 万元以及借款利息 500 万元确认为资金占用款，计入其他应收款。同时，A 公司向 B 公司及实际控制人进行追讨，但考虑到 B 公司已丧失偿付能力，自 20X3 年开始，A 公司根据借款合同将对自然人 C 计提的应付逾期利息计入当期财务费用。

20X3 年 7 月，A 公司获得人民检察院对 C 等人的刑事起诉书。C 或因非法吸收公众存款罪获刑事责任，其出借给 A 公司的款项

将通过刑事追赃程序来解决。A 公司预计未来被司法机关按照借款合同约定追缴借款利息的可能性较低，冲回原已计提的全部应付利息，其中因 20X2 年计提的 500 万元利息原已计入其他应收款，所以同步冲减其他应收款中资金占用款 500 万元，同时转回已计提的全额坏账准备。A 公司上述会计处理是否符合准则规定？

分析：本案例中，首先需判断是否应确认借款合同产生的金融负债。控股股东 B 公司违规以 A 公司的名义对外借款，以 A 公司名义签订借款合同，A 公司作为还款义务人，具有不可避免的本金加利息的现金偿还义务，满足《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》金融负债的定义，应当确认该笔借款和利息相关金融负债。

其次，需判断是否应确认资金占用相关应收款项。由于该笔借款被 B 公司占用，并由 B 公司实际承担该笔借款及相关利息的支付义务，对此 A 公司应当确认应收 B 公司及实际控制人的资金占用款（其他应收款），并恰当计提减值准备。其他应收款应当按照金融工具准则的三阶段模型计提减值，鉴于 B 公司在 20X3 年已丧失偿付能力，如果认定其他应收款已处于第三阶段，A 公司则应按照摊余成本（即账面余额减已计提减值）乘以实际利率计算利息收入。

此外，需判断 20X3 年 7 月的刑事起诉书是否构成金融负债的终止确认条件。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确

认和计量>应用指南》相关规定，债务人通过法定程序（如法院裁定）或债权人（如债务豁免），合法解除了债务人对金融负债（或其一部分）的主要责任，金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。本案例中，自然人 C 被提起公诉并不代表已最终获得裁决，在相关法院尚未作出判决前，A 公司是否无需继续承担偿还借款利息的支付义务存疑。A 公司以未来被司法机关按照借款合同约定追缴借款利息的可能性较低为由，在获得人民检察院对自然人 C 刑事起诉书时，冲回原确认的应付利息的合理性不足。

问题 5【股东违规减持收益的会计处理问题】：公司收到股东上缴的违规减持收益，应如何进行会计处理？

案例：Z 公司为上市公司，其持股 5%以上的大股东王某违反相关规定减持所持 Z 公司股票，被监管机构责令购回违规减持股份，王某将违规减持收益上缴公司。因上述违规减持事项，Z 公司于 20X3 年 6 月收到大股东违规减持收益 20 万元。对于收到的股东违规减持收益，Z 公司将违规减持收益计入营业外收入——其他。Z 公司收到股东上缴的违规减持收益会计处理是否正确？

分析：根据《企业会计准则解释第 5 号》，企业接受代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益；但是，企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济

实质表明属于非控股股东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）。另外，根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，对于上市公司的股东、股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，应认定其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。

基于本案例的背景和条件，上市公司收到股东违规减持收益，相关事项是基于违规减持方的股东身份才得以发生，且使得上市公司从中获益，因此应将其视同股东基于其股东身份对上市公司的赠予，将其认定为权益性交易，并计入资本公积。

三、会计监管和政策资讯

（一）证监会修订发布《关于加强上市证券公司监管的规定》

为贯彻落实《国务院关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展若干意见》《关于加强证券公司和公募基金监管加快推进建设一流投资银行和投资机构的意见（试行）》，加强对上市证券公司的监管，促进行业机构高质量发展，证监会 2024 年 5 月 10 日发布了修订后的《关于加强上市证券公司监管的规定》（以下简称《规定》），新规自发布之日起实施。

本次修订突出目标导向和问题导向，明确要求上市证券公司，以更鲜明的人民立场、更先进的发展理念、更严格的合规风控和更加规范、透明的信息披露，努力回归本源、做优做强，切实担负起引领行业高质量发展的“领头羊”和“排头兵”作用。

《规定》的发布实施，将有利于督促和引导证券行业全面践行中国特色金融发展之路，全面落实新国九条，全面提升服务实体经济和服务投资者水平。

（二）证监会发布实施《监管规则适用指引—发行类第 10 号》

为贯彻落实新“国九条”和《关于严把发行上市准入关从源头上提高上市公司质量的意见（试行）》，推动各方树立对投资者负责的理念，强化拟上市企业行为约束，切实保护投资者利益，

5 月 15 日全国投资者保护宣传日，证监会发布《监管规则适用指引—发行类第 10 号》，即日起实施。

指引主要包括：一是要求发行人在招股说明书刊登致投资者的声明，说清上市目的、建立现代企业制度以及融资必要性等基本情况，督促发行人牢固树立正确“上市观”。二是明确“关键少数”可以就出现上市后业绩大幅下滑的情形作出延长股份锁定期的承诺，强化“关键少数”与投资者共担风险的意识。三是完善上市后分红政策的信息披露规则，以利于投资者形成稳定的回报预期。四是强化未盈利企业相关信息披露，要求其披露预计实现盈利情况等前瞻性信息，向投资者充分揭示未来发展前景，便于投资者作出决策。

（三）证监会就《中国证监会行政处罚裁量基本规则（征求意见稿）》公开征求意见

为进一步规范中国证监会及其派出机构行政处罚裁量，统一执法尺度，增强裁量公开性，实现裁量公正，证监会系统梳理近年行政处罚实践、广泛调研听取各方意见建议、充分借鉴国内外成熟经验，研究制定《中国证监会行政处罚裁量基本规则（征求意见稿）》（以下简称《裁量基本规则》），向社会公开征求意见。

《裁量基本规则》共二十六条，明确了行政处罚裁量基本规则制定目的和依据、行政处罚裁量的定义、行使裁量权应当遵循的指导原则和裁量政策，规定了裁量阶次和裁量情节，并对共同违法人的处罚规则、单位直接负责的主管人员和其他直接责任人

员的处罚规则、新旧法律适用、立体追责、行刑衔接等与行政处罚裁量相关的事项作出规定。

（四）财政部、国家网信办印发《会计师事务所数据安全管理工作暂行办法》

近日，财政部、国家网信办联合印发《会计师事务所数据安全管理工作暂行办法》（财会〔2024〕6号，以下简称《暂行办法》），自2024年10月1日起施行。

《暂行办法》主要包括五方面内容，一是总则，主要明确制定依据、适用对象、责任主体；二是数据管理，主要包括总体责任、责任人员、数据分类分级、日志管理、数据传输管理、数据加密管理、数据备份、业务约定书、技术保护手段、日常安全监测、数据出境等内容；三是网络管理，主要包括网络管理制度、资源投入、访问控制、系统账户管理等内容；四是监督检查，主要包括信息共享、日常检查、重点检查对象、安全审查、行政监管措施、行政处罚等内容；五是附则。

（五）中注协发布《商业银行信贷业务预期信用损失审计指引》

2021年以来，中注协贯彻落实关于建立健全准则建设闭环管理工作机制的指示要求，持续推动制订完善、指导实施、强化监管三个主要环节的有机衔接和相互促进，推动注册会计师职业准则体系的落地见效和持续完善。2022年12月22日，财政部

发布了新修订的《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》、《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》等两项审计准则（以下简称两项准则）。两项准则就注册会计师做好重大错报风险的识别和评估，更好识别、评估和应对与会计估计有关的审计风险，提出了全面要求。为指导注册会计师将两项准则运用到商业银行预期信用损失的审计工作中，中注协在调查研究的基础上，起草了《商业银行信贷业务预期信用损失审计指引》（以下简称《指引》），以推动两项准则的落地实施。

《指引》在准则体系中属实务指引。实务指引根据审计准则制定，为注册会计师正确理解审计准则及其应用指南、解决实务问题提供细化指导和提示，供注册会计师执业时参考。《指引》分为六章阐述，包括总则以及影响审计质量的五个关键主题，即保持职业怀疑、识别和评估重大错报风险、了解和测试内部控制、获取审计证据、利用专家的工作。针对每个关键主题，《指引》分别总结了审计时的总体考虑和有关预期信用损失关键要素的常见风险领域。

（六）国际会计准则理事会发布对金融工具的分类和计量要求的小范围修订

2020 年至 2022 年期间，IASB 根据应循程序对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（以下简称《国际财务报告准则第 9 号》）中的分类和计量要求以及《国际财务报告准则第 7 号—

—金融工具：披露》（以下简称《国际财务报告准则第 7 号》）中的相关要求开展了实施后审议。2022 年 12 月，IASB 在分析了实施后审议中收集的证据后认为，企业总体上能够一致应用上述准则中的要求，并且企业执行上述准则中的要求能够向其财务报表使用者提供有用的信息。但 IASB 认为，对于使用电子支付系统结算金融资产或金融负债的会计处理，具有环境、社会和治理（ESG）及其他类似特征的金融资产的合同现金流量特征评估等，上述准则中的要求应当予以澄清，以提高其可理解性。此外，IASB 还从实施后审议中识别出需要通过修订准则来解决的其他事项，例如具有无追索权特征的金融资产和合同挂钩工具的合同现金流量特征的评估等。

为此，2023 年 3 月，IASB 发布了《对金融工具分类和计量的修订（征求意见稿）》，向全球利益相关方征求意见和建议。在梳理分析收到的反馈意见后，IASB 于 5 月 30 日发布了对《国际财务报告准则第 9 号》及《国际财务报告准则第 7 号》的小范围修订。此次修订回应了 2022 年金融工具分类和计量实施后审议的反馈意见，并澄清了利益相关方提出关切的领域或《国际财务报告准则第 9 号》发布后出现的新问题，旨在使相关要求变得更具有可理解性和一致性，以解决会计实务的多样性。