深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE

深交所会计监管动态

2024 年第 4 期（总第 10 期）

SHENZHEN STOCK EXCHANGE

建成以优质创新资本中心为特色的世界一流交易所

深圳证券交易所会计监管动态

2024 年第 4 期（总第 10 期）

一、年报审计工作提示 3

二、审计执业问题分析 6

三、典型会计案例研究 9

四、会计审计政策资讯 26

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE

深圳证券交易所会计监管动态

2024 年第 4 期（总第 10 期）

深圳证券交易所会计监管部　　2024 年 12 月 31 日

编者按：上市公司 2024 年年度报告编制及审计工作正在全方位展开，年度报告是反映上市公司年度经营情况最核心的信息披露文件，对于投资者作出投资决策具有重要作用。会计师事务所对上市公司年度报告实施审计业务，发挥资本市场“看门人”职责，对于提高资本市场财务信息披露质量具有重要作用。

为帮助会计师事务所了解和把握新形势下的监管要求，增强风险意识，本期《深圳证券交易所会计监管动态》聚焦 2024 年年报审计相关事项，介绍了年报审计工作提示、典型执业质量问题、通过会计处理调节财务报表相关会计问题，以及近期政策资讯。

审计工作方面，重点介绍了审计机构督导检查工作中发现的部分典型执业质量问题，并对会计师事务所切实做好 2024 年度上市公司年报审计业务作出提示。

会计案例方面，本期通过变更生物资产计量模式或存货持有目的来避免计提大额减值等五个案例介绍企业涉嫌通

过不恰当的会计处理来影响财务报表的情形，提示会计师事务所保持合理的职业怀疑，作出恰当的职业判断。

会计资讯方面，本期收录了修订《资产评估机构从事证券服务业务备案办法》、发布《数据资源会计处理实施问答》《企业会计准则解释第 18 号》等通知简讯。

《深圳证券交易所会计监管动态》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。如有任何意见或建议，欢迎扫描封底二维码反馈给我所会计监管部。

一、年报审计工作提示

近年来，党中央、国务院高度重视会计审计工作，就加强会计师事务所监管、加强会计信息质量监督、严厉打击财务造假等多次作出重要指示批示。新“国九条”提出，要进一步压实中介机构“看门人”责任。二十届三中全会要求，要完善中介服务机构法规制度体系，促进中介服务机构诚实守信、依法履责。

审计机构提高执业质量，强化发现财务造假能力，审慎发表审计意见，既是注册会计师执业准则的要求，也是资本市场发展的要求，更是维护社会公共利益和投资者合法权益的要求。审计机构从事资本市场证券审计业务，要遵循中国特色金融文化指引方向，落实“五要五不”实践要求，坚持诚实守信，恪守职业道德，坚持稳健审慎，增强风险意识，坚持依法合规，当好资本市场看门人。

目前2024年度年报审计工作正在全方位展开，为更好发挥会计师事务所对上市公司财务信息的独立鉴证作用，进一步强化履职尽责意识，不断提高年审工作质量，现就会计师事务所执行上市公司年报审计业务，作出以下重点提示：

一是严格遵守《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》等相关要求，做好项目合伙人和签字会计师的实质性轮换，加强业务承接与保持的独立性评议程序，严禁以或有收费方式提供审计服务，确保实质

上和形式上保持独立，严格防范独立性相关风险。

二是认真组织学习《监管规则适用指引——审计类第 1 号》《监管规则适用指引——审计类第 2 号》和《会计监管风险提示》等要求，有效应对重点行业、重点领域的审计风险，实施针对性的审计程序识别和应对财务报表重大错报风险特别是舞弊风险，切实保持职业怀疑，时刻警惕实施造假和配合造假的行为，审慎发表审计意见。

三是严格遵照《企业内部控制审计指引》《企业内部控制审计指引实施意见》以及《关于强化上市公司及拟上市企业内部控制建设 推进内部控制评价和审计的通知》等相关规范要求，对上市公司财务报告内部控制实施审计。2024 年是资本市场全面实施内部控制审计的第一年，会计师事务所要充分了解和掌握上市公司财务报告内部控制建设和实施情况，综合判断上市公司财务报告内部控制有效性，独立客观公正发表审计意见，提高内部控制审计质量。同时，关注非财务报告内部控制重大缺陷情况，督促上市公司不断完善内部控制体系，提升内部治理水平。

四是全面了解《股票上市规则》有关退市指标的修订情况，高度关注上市公司营业收入及其扣除情况、净利润、非经常性损益、净资产等核心财务数据的真实性、准确性，对重点风险领域设计延伸审计程序、并增加审计程序的不可预见性。同时，根据我所《上市公司自律监管指南第 1 号——业务办理》《创业板上市公司自律监管指南第 1 号——业务

办理》的要求，就退市风险警示公司特定事项出具专项核查意见，切实承担起审计机构核查把关责任。

五是充分认识构建完善质量管理体系的重要性，严格按照质量管理相关准则的要求，建立健全并有效运行全所统一的质量管理体系，强化项目质量复核。会计师事务所应当委派具有专业胜任能力和独立性的人员从事复核工作，加强重大会计审计问题、重大审计调整事项等重点领域的复核力度，强化复核记录，加大对复核不到位人员的责任追究，着力提高项目复核质量。

六是密切关注企业内外部环境变化对其企业经营产生的影响，切实贯彻落实风险导向审计理念和方法。对于连续审计业务，要对财务舞弊等风险因素保持警觉，重视风险评估程序，避免风险评估流于形式。对于利用第三方工作，注意利用专家工作成果或外部评估机构结果并不能免除注册会计师审计责任，应当准确评价专家的工作是否足以实现审计目的，确保获取的审计证据充分、适当。关注数字化、信息化转型对企业经营方式的影响，充分利用信息技术审计提升审计质量和效率。

七是高度重视监管机构发出的审计风险提示函，制定、完善相关审计计划、设计有针对性的审计程序，获取充分适当的审计证据，认真查验核实相关问题。

会计师事务所在重大会计处理、审计意见类型等方面与上市公司存在重大分歧，或执业过程中发现上市公司存在的

重大问题、涉嫌违法违规行为线索等，应当及时向监管部门报告。

二、审计执业问题分析

问题1：会计分录测试程序是否为必要的审计程序，注册会计师应该如何执行会计分录测试？

情形一：A注册会计师在风险评估阶段未执行会计分录测试程序，仅在控制测试和细节测试中抽取会计分录进行检查。A注册会计师对管理层凌驾于内部控制之上的风险是否应对到位？

情形二：B注册会计师在执行会计分录测试程序过程中，确定测试分录时未选取公司在报告期末作出的会计分录。B注册会计师执行的会计分录测试程序是否到位？

分析：会计分录测试，是指注册会计师针对被审计单位日常会计核算过程中作出的会计分录，以及编制财务报表过程中作出的其他调整实施的测试。会计分录测试的目的，是为了应对被审计单位管理层凌驾于控制之上的风险。管理层在被审计单位处于实施舞弊的独特地位，通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表，而这些被凌驾的控制却看似有效运行。虽然管理层凌驾于控制之上的风险水平因被审计单位而异，但所有被审计单位都存在这种风险。因此，无论对此风险的评估结果如何，注册会计师都应当执行会计分录测试。督导发现，部分审计机构容易忽视会计分录测试程序或未按要求规范执行会计分录测

试。

情形一中，A 注册会计师仅在控制测试和细节测试中抽取会计分录进行检查，其主要目的在于评价公司内控是否有效和验证财务报表中的具体账户余额或交易是否准确和真实，不能作为会计分录测试的替代程序，不足以充分应对管理层凌驾于内部控制之上的风险。注册会计师应当严格按照《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十三条的规定："无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，注册会计师都应当设计和实施审计程序，用以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当"，专门针对管理层凌驾于内部控制之上的风险设计和实施会计分录测试。

关于情形二，考虑到虚假会计分录和其他调整通常在报告期末作出，因此审计准则要求注册会计师选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试。但 B 注册会计师确定对会计分录和其他调整进行测试的性质、时间安排和范围时，未恰当运用职业判断，未选取在报告期末作出的会计分录进行测试，不符合《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十四条第（二）款的相关规定。同时，注册会计师还应当向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动，考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录

和其他调整。

问题 2：注册会计师在对在建工程进行审计时存在哪些执业问题，针对公司期末在建工程，注册会计师应当考虑执行哪些程序？

情形一：被审计单位甲公司与 X 建筑工程公司签订了总金额为 1 亿元的总包合同，其中土建工程部分 7000 万元，由 X 公司承做；钢结构工程部分 3000 万元，由 X 公司发包至 Y 公司承做。202X 年 7 月 31 日，钢结构工程部分完工，工程总体完工进度达到 30%，甲公司向 Y 公司付款 3000 万元并增加在建工程借方发生额 3000 万元。202X 年 12 月 31 日，工程总体完工进度达到 60%，甲公司按照总包合同的 60%暂估对 X 公司应付账款 6000 万元并确认增加在建工程借方发生额 6000 万元，而未考虑前期已对钢结构工程部分予以结算并结转，导致该部分在期末确认的在建工程中重复计算。C 注册会计师未关注到期中在建工程结转情况，未就期末在建工程结转情况进行核查校验，导致未发现甲公司期末虚增在建工程和应付账款。

情形二：被审计单位乙公司与 Z 建筑工程公司签订了总金额为 3 亿元的项目合同，合同约定乙公司需按照工程进度，在收到付款申请单后向 Z 公司结算工程款。202X 年 12 月 31 日，乙公司按照 Z 公司在 202X 年 11 月 29 日提交的工程结算单，在账上确认了在建工程 1 亿元并预估了相应金额的应付账款。经核实，Z 公司实际在 202X 年 12 月 29 日根据工程

进度提交了新的工程结算单，申请付款金额为 1.3 亿元，乙公司未在当期而是在期后 1 月份确认了该笔工程结算单较上一笔新增的在建工程和应付账款金额。D 注册会计师未关注 12 月 29 日最新的工程进度，未发现乙公司期末少记在建工程和应付账款的情况。

分析：上述案例中，相关注册会计师针对期末在建工程和应付账款暂估金额执行的审计程序不到位，未能获取充分、适当的审计证据。例如，在情形一中，C 注册会计师未充分关注公司前期已根据完工进度进行了一次结算付款并结转确认在建工程的情况，导致未发现甲公司期末确认在建工程和应付账款时，未扣除前期已结算部分对应的金额。在情形二中，D 注册会计师未向 Z 公司发函确认期末应付账款金额，导致未发现乙公司最新的工程结算单存在跨期结转问题。在建工程的真实性和准确性是日常监管的重点之一，注册会计师应当在审计过程中予以重点关注，保持应有的职业怀疑，审慎核查土地证照、工程建设相关审批手续、施工及借款相关合同条款等，就完工进度向施工方或监理方发函询证、执行实地走访监盘等程序，重点关注是否存在工程项目金额与实际完工进度不匹配、提前或推迟转固、烂尾停工未计提减值等情况。

三、典型会计案例研究

案例一：生产性生物资产计量模式变更的相关问题

1．案例及相关问题

A 公司从事种牛养殖繁育及肉牛饲养业务，自 20X0 年开展该业务以来，一直将种牛计入生产性生物资产，采用公允价值模式计量，按照资产负债表日公允价值减去出售费用后的净额计量，各期变动计入当期损益。

20X3 年种牛市场价格波动较大，总体跌幅明显，A 公司预计生产性生物资产的公允价值调减幅度超过 5000 万元。20X3 年年底，A 公司董事会审议通过会计政策变更的议案，将生产性生物资产的计量模式从公允价值模式变更为成本模式，原因为同行业较多公司采用成本模式计量生产性生物资产，采用公允价值模式计量不便于同行业内进行比较。

问题：A 公司在 20X3 年年底变更生产性生物资产会计政策的做法是否合适？

2．参考意见

对生产性生物资产的后续计量采用成本模式还是公允价值模式，属于会计政策。根据企业会计准则及相关规定，一般情况下，企业采取的会计政策在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。在法律法规或者国家统一会计制度等要求变更的情况下，或者会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，可以变更会计政策。

本案例中，A 公司自开展种牛养殖业务以来，一直采用公允价值模式对生产性生物资产进行后续计量。考虑到生产性生物资产准则对于公允价值模式计量明确规定了适用条件，A 公司采用该模式计量，表明相关资产存在活跃交易市

场，公允价值能够持续可靠取得。A 公司变更生产性生物资产的后续计量模式，应当提供充分、合理的证据说明由于经济环境、客观环境的改变，使得原来采用的会计政策所提供的会计信息，已不能恰当反映企业的财务状况和经营成果等，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

如果相关生物资产的外部交易环境并未发生显著变化，公允价值计量的基础持续存在，A 公司仅以参照同行业做法为由，在行业下行周期变更会计政策，其合理性存疑。如果变更会计政策，需要考虑前期采用公允价值模式计量时是否正确运用预期能够取得并加以考虑的可靠信息，前期采用公允价值模式计量是否构成会计差错。

3．相关规则

（1）《企业会计准则第 5 号——生物资产（2006）》

第二十二条 有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对生物资产采用公允价值计量。

采用公允价值计量的，应当同时满足下列条件：

（一）生物资产有活跃的交易市场；

（二）能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出合理估计。

（2）《企业会计准则应用指南汇编（2024）》

一般情况下，企业对生物资产的计量模式一经确定，不得随意变更。已采用公允价值计量模式计量的生物资产，不

得从公允价值模式转变为成本模式。

（3）《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正（2006）》

第四条 企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

（一）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。

（二）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

第十一条 前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略漏或错报。

（一）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。

（二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

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。

案例二：借助大股东收回非关联方往来款坏账准备转回的相关问题

1．案例及相关问题

20X2 年，B 公司向应收账款欠款方甲公司寄发催款函，要求其偿还应收账款 1500 万元，甲公司系无关联第三方。

甲公司回函称，B 公司控股股东控制的另一子公司 C 公司对甲公司存在欠款 1000 万元，甲公司承诺在 C 公司清偿 1000 万元欠款后 30 日内，向 B 公司全额支付货款。由于 C 公司已长期资不抵债，且几乎无可变卖资产，B 公司判断 C 公司无法偿还甲公司款项，因此 20X2 年年末对甲公司应收账款全额计提预期信用损失。

20X3 年 7 月，B 公司控股股东将其持有 C 公司的股份以 1 元价格转让给控股股东控制的另一子公司 D 公司。股权转让合同同时约定，D 公司须在 20X3 年 11 月底前代 C 公司偿还 C 公司对甲公司的欠款 1000 万元，同时敦促甲公司清偿对 B 公司的欠款。据了解，C 公司和 D 公司在业务层面不存在协同效应，D 公司收购 C 公司主要为了解决 C 公司、甲公司与 B 公司的三角债问题。

20X3 年 11 月，D 公司清偿 C 公司对甲公司的欠款，年底，甲公司向 B 公司偿还 1500 万元应收账款，B 公司将该笔应收账款已计提的预期信用损失转回。

问题：B 公司收回应收账款的会计处理是否妥当？

2．参考意见

从案例信息来看，B 公司在 20X3 年年末收回应收账款，可能很大程度上与控股股东转让 C 公司股权、敦促解决 C 公司债务的行为相关。虽然从结果上看，B 公司收回的是无关联第三方拖欠的应收账款，与其控股股东或其他关联方之间不存在直接的交易，但是从路径上看，无关联第三方甲公司

清偿应收账款，很大程度上可能是因为同一控制下关联方D公司代C公司偿还对甲公司的欠款。

如果B公司没有充足证据证明控股股东向D公司转让C公司股权及D公司代C公司偿还欠款的行为具有公允性及商业合理性，则很可能表明交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得B公司明显的、单方面的从中获益，B公司从交易中获得的利得应当计入所有者权益。

3．相关规则

（1）《监管规则适用指引——会计类第1号》

1-22 权益性交易

上市公司与其控股股东或者其他关联方之间可能以多种形式进行权益性交易，其主要特征概括如下：

1.权益性交易的交易对象。权益性交易除所有者以其所有者身份与主体之间的交易外，还包括不同所有者之间的交易，且后者多为合并财务报表层面不同所有者（母公司与子公司少数股东）之间。

2.权益性交易对主体权益总额的影响。主体与所有者之间的权益性交易会导致主体权益总额发生增减变动，所有者之间的权益性交易不影响权益总额，但会改变权益内部各项目金额。

3.权益性交易的会计处理结果。与权益性交易有关的利得和损失应直接计入权益，不会影响当期损益。

对于所有者之间的权益性交易，如果涉及合并财务报表

的，应从合并财务报表主体的范围来界定其是否属于权益性交易。如果母公司因转让子公司股权（权益）而丧失控制权的，被转让公司不再纳入合并财务报表范围，母公司不以所有者身份进行交易；如果母公司转让子公司股权（权益）但未丧失控制权，该子公司仍然纳入合并财务报表范围，就合并财务报表主体而言，母公司以子公司所有者身份与其他所有者之间进行的交易应作为权益性交易处理。

监管实践发现，部分公司对于权益性交易的认定和会计处理存在偏差和分歧。关于如何适用上述原则的意见如下：

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。上市公司在判断是否属于权益性交易时应分析该交易是否公允以及商业上是否存在合理性。上市公司与潜在股东之间发生的上述交易，应比照上述原则进行处理。

案例三：计提预期信用损失时是否考虑信用保险

1．案例及相关问题

E 公司是一家以出口为主的制造企业。为保障出口应收款的回收，20X4 年年初，E 公司与中国出口信用保险公司签订出口信用保险合同，投保范围为 E 公司 20X4 年发生的信

用期限不超过一年的出口应收款，投保金额累计不超过 1.5 亿美元，保险期限为 20X4 年。E 公司需要在每月 27 日之前将上月符合保单适用范围的出口应收款向保险公司申报。

根据信用保险合同的约定，一旦所申报应收款出现债务人破产、无力偿还或拖欠货款超过 90 天等保险合同约定的事项，保险公司将按照应收账款账面金额的 85%向 E 公司赔付。赔付后，该应收款的收款权利将转移至保险公司。同时，E 公司有义务协助保险公司向债务人追偿欠款，追回欠款后，其中 15%将分配给 E 公司。E 公司如果直接从债务人收回任何款项，视为代保险公司保管，应在 10 个工作日内将保险公司应得的部分退还保险公司。保险合同设最高赔偿限额。E 公司于 2024 年 1 月底已经付清该合同下全部保险费。

问题：E 公司在估计纳入该保险合同投保范围内出口应收款的预期信用损失时，是否可以考虑保险合同对其未来现金流的影响？

2．参考意见

根据企业会计准则及相关规定，企业对金融工具未来现金流缺口的估计应当反映源自担保物或其他信用增级的预期现金流，前提是该担保物或信用增级属于金融工具合同条款一部分且企业尚未将其在资产负债表中确认。

本案例中，在估计出口应收款的预期信用损失时，是否考虑信用保险合同预期将产生的现金流量，需要判断信用增级是否属于合同条款组成部分，且企业未对信用增级进行单

独确认。如果信用增级实质上与金融工具合同构成一个整体，且未单独确认，则可以在估计预期信用损失时考虑信用增级对合同现金流的影响。

根据案例信息，E 公司为 20X4 年发生的出口应收款购买信用保险，应收款需要符合一定条件才能纳入投保范围，由此可以看出，保险合同和纳入投保范围的应收款不是在相互考虑的情况下签订的，亦非不可分割，不存在一一对应关系，可能难以将该等保险合同视为每笔符合条件的出口应收款的合同条款组成部分。因此，不应将该等信用增级预期产生的现金流纳入应收账款合同现金流中考虑。

3．相关规则

（1）《企业会计准则应用指南汇编（2024）》

第十二章 金融工具确认和计量

在预期信用损失计量中，企业对现金流缺口的估计应当反映源自担保物或其他信用增级的预期现金流（即使该现金流的预期发生时间超过了合同期限），前提是该担保物或信用增级属于金融工具合同条款的组成部分且企业尚未将其在资产负债表中确认。企业在判断信用增级是否属于合同条款组成部分时，应当结合多种因素进行考虑。例如，金融工具的合同是否对该信用增级进行了索引、金融工具的相关监管法规是否强制要求纳入相关信用增级、金融工具合同与相关信用增级是否为同时或相近时间签订且互为条件、相关信用增级是否可以单独转让等。需要说明的是，“属于合同条

款组成部分的其他信用增级”并不要求其必须与金融工具载于同一合同，未与金融工具载于同一合同、但实质上与金融工具的合同构成一个整体的其他信用增级条款也包括在内。

企业对被担保金融工具的预期现金流缺口的估计，应当反映源自担保物的预期现金流的金额（减去取得和出售该担保物的成本）和时间，无需考虑该抵债是否很可能发生。

对于所有因抵债而获得的担保物，企业均不应将其独立于被担保金融工具单独确认为一项资产，除非该担保物满足本章或其他章规定的资产确认标准。

（2）金融工具准则实施问答（2023 年 7 月 17 日）

问：在计量金融工具的预期信用损失时，应当如何考虑财务担保合同等信用增级所产生的现金流量？

答：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第四十七条，信用损失是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额，即全部现金短缺的现值。预期收取的所有现金流量不限于合同明确载明的条款所产生的现金流量，还应当包括出售所持担保品获得的现金流量以及属于合同条款组成部分的其他信用增级所产生的现金流量。其中，“属于合同条款组成部分的其他信用增级”包括未与金融工具载明于同一合同、但实质上与金融工具的合同构成一个整体的其他信用增级条款。企业在计量金融工具的预期信用损失时，应当考虑属于合同条款组成部分的财务担保合同等信用

增级所产生的现金流量，但该信用增级相关现金流量已单独确认的，则在计量预期信用损失时不可重复考虑。

案例四：关于存货持有目的变更的减值计量问题

1．案例及相关问题

F 公司从事某化学品甲及其衍生品乙的研发、生产和销售业务。化学品甲可以独立对外销售，也可以用于生产衍生品乙，20X3 年，F 公司生产的化学品甲全部用于对外销售，生产衍生品乙的工厂尚处于建设之中，预计 20X4 年第三季度投入使用。

20X3 年第四季度，化学品甲的市场价格持续下跌，截至年末已出现价格倒挂，毛利率为负。衍生品乙由于在市场上具有稀缺性，预计投产后毛利率超过 40%。考虑到直接出售化学品甲将导致巨额亏损，20X3 年年底，管理层决定改变化学品甲的持有目的，从持有以备出售调整为生产衍生品乙过程中的原材料。

由于持有目的发生变更，F 公司根据衍生品乙的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计销售费用和相关税费，来确定化学品甲的可变现净值。考虑到衍生品乙未来将有 40%的毛利率，且衍生品乙未因化学品甲的价格下跌而出现贬值迹象，故未对化学品甲计提存货跌价准备。

问题：F 公司对存货计提跌价准备时，是否可以考虑存货持有目的的变化？

2．参考意见

根据企业会计准则及相关规定，企业确定存货的可变现净值时应当考虑持有存货的目的。以出售为目的持有存货，和以继续加工为目的持有存货，在计算可变现净值时，考量因素和计算方法有所不同。

本案例中，F公司在20X3年年底改变存货持有目的，并据此判断存货未发生减值，无需计提存货跌价准备。从准则层面来讲，如化学品甲全部用于生产衍生品乙，衍生品乙的可变现净值高于成本的，该材料仍然按照成本计量，确无需计提减值准备。但从案例实际情况来看，生产衍生品乙的工厂尚处于建设期，预计次年第三季度才能投入使用；工厂投产后，能够消化多少存货以及在多长时间内消化现有存货存在未知，因此，F公司在年底改变存货持有目的的商业合理性存疑。F公司应当根据存货持有的真实目的，审慎进行会计估计和判断。

3．相关规则

（1）《企业会计准则第 1 号——存货（2006 年）》

第十五条 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。

可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

第十六条 企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量。

第十七条 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

（2）《企业会计准则——基本准则（2014）》

第十六条 企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

案例五：不同时期对股权投资的分类是否合理

1．案例及相关问题

G 公司于 20X1 年 1 月以 1 亿元现金增资入股 H 公司，持股比例为 20%，投资协议显示，依据 H 公司章程，董事会设有五名董事席位，其中 G 公司有权委派一名董事。

20X2 年 H 公司业绩高速发展，预计全年业绩扭亏为盈。G 公司于 20X2 年 12 月初委派董事，认为自此才对 H 公司施加重大影响。因此，在委派董事之前，G 公司将持有的 H 公

司股权分类为“以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产”，预期持有超过一年，在“其他非流动金融资产”报表项目列示；在委派董事之后，将前述股权投资重分类为“长期股权投资”并采用权益法核算。

20X3 年年底，G 公司与无关联第三方签订股权转让协议，拟将持有的 H 公司 20%股权以 1.2 亿元价格对外出售。G 公司将前述股权列报至“持有待售资产”，不再按照权益法核算。截至 20X4 年年底，由于交易对方迟迟未支付股权购买对价，G 公司判断对方可能不具有履约的意愿，前述股权不再满足持有待售条件，因此将 H 公司 20%股权终止分类为“持有待售资产”。

问题：G 公司对其持有 H 公司股权的分类是否合理？

2．参考意见

本案例中，G 公司对同一股权在不同会计期间采用不同的会计处理方法。

根据企业会计准则的有关规定，投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位20%以上但低于50%的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策。值得注意的是，企业会计准则将重大影响定义为“对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力”而非“正在行使权力”，其判断的核心是投资方是否具备参与并施加重大影响

的权力，而投资方是否正在实际行使该权力并不是判断的关键所在。

案例中，G公司增资入股H公司20%股份，投资协议赋予G公司委派1名董事的权力。虽然20X1年末G公司尚未实际委派董事，但已拥有委派董事的权力。需要结合G公司未行使权力的原因、行使权力是否存在实质性障碍、是否通过其他方式参与H公司财务和经营政策制定过程、是否派出管理人员、是否提供关键技术、G公司与H公司是否发生重要交易等因素判断G公司是否能够对H公司施加重大影响。如果G公司能够在股东大会层面通过行使20%股份的表决权参与决策，在董事会层面具备委派董事的权力和行使能力，相关因素表明G公司参与H公司决策并实施重大影响不存在实质性障碍，仅依据未实际委派董事的事实判断不构成重大影响，其理由不够充分。

20X3年年底，G公司与第三方签订股权转让协议后，将相关股权列报至“持有待售资产”，不再按照权益法核算。一年后，由于交易对方未支付完毕价款，停止划分为持有待售资产。

根据企业会计准则的规定，非流动资产或处置组划分为持有待售类别，需要满足可立即出售、出售极可能发生两个条件。“出售极可能发生”应当包含诸如协议已履行必要的审批程序、企业获得确定的购买承诺、预计交易在一年内能够完成等。

G公司在协议签订后，将相关股权划分至持有待售类别时，需要结合交易对方履约能力和履约意愿、合同违约惩罚及约束等，充分评估交易完成的可能性和被撤销的风险，作出恰当的判断。

3．相关规则

（1）《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014年》

第二条　本准则所称长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

（2）《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》

第六条　非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

（一）根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；

（二）出售极可能发生，即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。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

小结

中国证监会等六部委《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》指出，要强化财会监督，加大对滥用会计政策和会计估计实施财务造假的打击力度。本期案例均涉嫌通过不恰当的会计处理来影响财务报表。

案例一中，公司在生物资产公允价值下行时变更计量模式，以避免计提大额存货跌价准备。案例二中，公司借助大股东收回非关联方往来款，使得公司在年末转回已全额计提减值的应收账款坏账准备以确认相关利得。案例三中，公司将出口信用保险合同作为影响预期现金流的因素，未考虑其是否为金融工具合同条款的组成部分，导致不恰当地计提相关应收款的预期信用损失。案例四中，公司通过改变存货持有目的，避免在当期计提大额存货跌价准备。案例五中，公司对同一股权投资在不同会计期间频繁变更会计处理方式，在标的公司业绩向好时行使委派董事的权利并据此改用权

益法核算，以期分享业绩红利。

上市公司在进行会计确认和计量时，应当实事求是，结合经济业务实质，严格遵循企业会计准则等相关规定，恰当作出会计判断，确保相关财务信息的真实、准确、完整，不得利用会计政策、会计估计变更等手段调节财务数据。

会计师事务所应当审慎核查相关业务的交易背景和商业实质，保持合理的职业怀疑，考虑舞弊风险因素，从会计政策选取和应用的恰当性等方面，设计并实施针对性的审计程序予以应对。

四、会计审计政策资讯

（一）证监会系统会计审计政策资讯

1．证监会发布《上市公司监管指引第10号——市值管理》

2024年11月15日，证监会发布《上市公司监管指引第10号——市值管理》，《指引》要求上市公司牢固树立以投资者为本的意识，推动上市公司投资价值充分反映上市公司质量。主要包括四方面内容：一是明确市值管理的目标、定义和具体方式，二是明确董事会、董事高管和控股股东等相关主体的责任义务，三是明确主要指数成份股公司和长期破净公司的特殊要求，四是明确不得在市值管理中出现操纵市场、内幕交易、违规信息披露等各类违法违规、损害中小投资者合法权益的行为。

2．财政部、证监会修订印发《资产评估机构从事证券

服务业务备案办法》

2024 年 12 月 23 日，财政部、证监会修订印发《资产评估机构从事证券服务业务备案办法》。本次修订旨在加强对资产评估机构从事证券服务业务的监督管理，规范资产评估机构从事证券服务业务备案行为。修订内容主要包括明确备案管理要求、明确备案范围和未备案执业限制、加强持续备案监管、健全备案退出机制、建立整改公告机制等。

3．证监会就《上市公司信息披露管理办法》以及上市公司年报、半年报格式准则修订稿公开征求意见

2024 年 12 月 27 日，证监会就《上市公司信息披露管理办法》以及上市公司年报、半年报格式准则修订稿公开征求意见。本次修订的主要内容包括：一是落实强监管防风险要求，对客户供应商、公司治理、募集资金使用等重点信息强化披露要求；二是优化定期报告结构内容，减少冗余信息、突出重点内容；三是补充可持续发展信息披露、信息披露豁免与暂缓相关规定；四是结合最新法律法规和监管实践，对部分内容作调整完善；五是与新修订的《公司法》相衔接，调整监事、监事会相关职责，调整股东大会等相关表述。

（二）财政部、中注协会计审计政策资讯

1．财政部发布《数据资源会计处理实施问答》

2024 年 10 月 31 日，财政部会计司发布《数据资源会计处理实施问答》。实施问答就如何判断企业内部数据资源研发支出是否符合开发支出资本化的五个条件给予了指引，明

确相关资本化条件的考量因素。

2．财政部发布《注册会计师行业严重失信主体名单管理办法》

2024 年 11 月 27 日，财政部发布《注册会计师行业严重失信主体名单管理办法》，规定对于存在重大违法失信行为的，将列入严重失信主体名单，实施联合惩戒。相关触发情形包括：注册会计师受到暂停执业 12 个月、吊销注册会计师证书处罚，会计师事务所受到暂停经营业务 12 个月、吊销会计师事务所执业许可处罚，注册会计师、会计师事务所因违法执业被依法追究刑事责任，逾期拒不履行处罚且情节严重，以及未经批准从事注册会计师业务。

按照《办法》规定，除依照法律、行政法规规定应当实施的从业限制等措施外，对列入注册会计师行业严重失信主体名单的，还应当实施三类措施：一是列为重点监管对象，适当提高抽查的比例和频次，依法严格监管；二是不适用告知承诺制；三是不予授予财政部门荣誉称号等表彰奖励。

3．财政部等九部门发布《企业可持续披露准则——基本准则（试行）》

2024 年 12 月 17 日，财政部等九部门发布《企业可持续披露准则——基本准则（试行）》。《基本准则》坚持“积极借鉴、以我为主、兼收并蓄、彰显特色”的思路。一方面，以我为主、体现中国特色，在制定目的、适用范围、披露目标、重要性标准、体例结构以及部分技术要求等方面基于我

国实际作出规定。另一方面，积极借鉴国际准则的有益经验。根据前期国际准则的中国适用性评估结论，国际准则多数要求在我国具有适用性。考虑到《国际财务报告可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露一般要求》作为一般披露要求，对可持续信息披露仅做原则性规定，《基本准则》与其在信息质量特征、披露要素和相关披露要求上总体保持衔接。这种制度安排，既有利于具体准则的制定和实施，也有利于我国可持续披露准则与国际准则实现趋同。

4. 财政部发布《企业会计准则解释第 18 号》

2024 年 12 月 31 日，财政部发布《企业会计准则解释第 18 号》，对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、不属于单项履约义务的保证类质量保证等相关会计处理进行明确。

（三）国际会计审计政策资讯

1. IASB 拟对国际会计准则第 37 号进行修订

2024 年 11 月 12 日，国际会计准则理事会（以下简称 IASB）发布征求意见稿，拟对《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》进行修订。具体修订内容涉及现时义务确认条件、计量准备应包含的成本和折现率等事项。

2. IASB 对国际财务报告准则第 7 号和第 9 号进行修订

2024 年 12 月 18 日，IASB 发布《涉及依赖自然能源生产电力的合同》，对《国际财务报告准则第 9 号——金融工

具》和《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》进行针对性地修订。为解决涉及依赖自然能源生产电力的合同的会计处理问题，确保财务报告更如实反映此类合同对企业财务业绩和现金流量的影响，本次修订澄清了此类合同是否能适用《国际财务报告准则第 9 号》“自用”要求，明确了如果将此类合同指定为套期工具则可适用套期会计要求进行相应会计处理，并增加新的披露要求。本次修订自 2026 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期间生效，允许企业提前施行。

如有任何意见建议

欢迎扫码反馈