

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE



深交所会计监管动态

2023 年第 2 期（总第 4 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

2023年第2期（总第4期）

一、深市会计审计监管通讯	3
二、典型案例研究	6
三、会计审计政策资讯	23

深圳证券交易所会计监管动态

2023 年第 2 期（总第 4 期）

深圳证券交易所会计监管部

2023 年 6 月 21 日

编者按：今年，注册制改革在全市场正式落地，资本市场全面进入注册制时代。中介机构作为资本市场“看门人”，其勤勉尽责情况直接决定了注册制下申报项目质量、核查把关质量和信息披露质量。为引导审计机构强化执业能力、提升执业水平，促进提升资本市场会计信息质量，本期《深圳证券交易所会计监管动态》以注册制下会计监管为主线，重点介绍了发行上市阶段对会计师事务所的监管情况、典型会计问题和政策资讯。

监管通报方面，重点介绍了今年以来对申报会计师采取监管措施及给予纪律处分所涉及的执业质量问题，督促会计师事务所在首发审计业务中勤勉尽责，强化质量管理，持续提升执业质量。

会计案例方面，本期选取了研发支出与营业成本的区分与确认、股份支付等待期的确定与费用分摊两类典型问题，说明不同合同约定如何影响其会计处理。

会计资讯方面，本期收录了全面注册制相关制度规则发

布、2022年首发企业现场检查情况通报、加强财会监督工作意见发布等通知简讯，以及其他重要资讯。

《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、深市会计审计监管通讯

（一）审计评估机构自律监管措施和纪律处分情况

我所围绕推动提高上市公司质量、严把发行上市“入口关”，按照“零容忍”的工作方针，依法依规查处审计评估机构各类违规行为。2023年1月至5月，我所共对审计评估机构及其从业人员作出通报批评4例，涉及1家次审计机构及9人次从业人员；作出书面警示10例，涉及7家次审计评估机构及16人次从业人员。前述违规行为主要涉及未保持应有职业怀疑并对相关事项获取充分和适当的审计证据、风险识别与评估程序存在缺陷、审计程序执行不到位等。

在上述案例中，有4例涉及申报会计师在IPO审计业务中核查把关不严，主要存在以下执业质量问题：

1. 对发行人销售模式变动真实性核查不到位。未对发行人销售模式变动真实性进行充分核查，核查程序执行不到位，对于发现的异常情形，未保持职业审慎和合理怀疑，采取进一步审计程序获得适当证据。

2. 对发行人境外存货核查程序不到位。未对发行人在途存货的异常情况进行审慎核查，仅核查期后入库单、报关单和提单，未对抽盘时已入库的存货执行监盘、抽盘、抽样送检等程序；未对境外存货执行监盘程序，且抽盘程序执行不到位；工作底稿中未完整记录对发行人超过保质期或者客户长时间未提货的存货减值风险的核查情况。

3. 未充分关注发行人境外销售交易存在的异常情形并

进行审慎核查。发行人海外销售占比较高，但会计师未充分关注发行人境外销售交易存在的异常情形并进行审慎核查。例如，对收入反舞弊程序的执行不到位，工作底稿中未记录执行不可预见的收入反舞弊程序；对应收账款及收入的函证程序执行不到位。

4. 资金流水核查不充分。未完整获取发行人实际控制人及关键岗位人员的银行账户，未对与发行人实际控制大额资金往来较多的银行账户保持充分关注；对发行人转贷、与供应商异常资金往来等事项核查不到位。

5. 其他事项核查不充分。例如，对研发费用的归集核查不审慎；未充分核实发行人返修业务账务处理情况，未发现发行人对返修产品成本核算不准确；对发行人产品质量控制核查不充分，未督促发行人在招股说明书充分揭示因违反质量保证条款导致的违规风险。

（二）审计评估机构行政处罚情况

公开信息显示，2023年1月以来，证监会及其派出机构共查处审计机构违法案件6起，其中有4起涉及深市上市公司年审项目。相关审计机构执业质量问题主要表现为：

1. 风险识别与评估程序存在缺陷

例如，在舞弊风险评估中，未能保持职业怀疑，错误评估公司舞弊风险等级；未恰当执行了解内部控制的审计程序，导致未能针对评估的营业收入认定层次重大错报风险，恰当设计和实施进一步审计程序；对“存贷双高”等异常情况可

能引起的风险因素考虑不充分，风险评估结果不恰当；在审计底稿中未见对公司重要子公司或重要业务执行内部控制审计程序。

2. 实质性程序执行不充分

(1) 营业收入审计程序存在明显缺陷。在实施重要商户收入审计程序过程中，未保持合理的职业怀疑，未能关注合同信息、合同印章、对账单印章、业务资料、财务指标等明显异常情况；在对营业收入进行实质性分析程序时，未按照审计计划分析产品销售结构和价格变动异常并分析异常变动的原因；未关注公司将游乐设施业务收入记为海空装备产品收入的原因和合理性；未对获取的明显异常审计证据（如缺少盖章、签字、日期等）执行进一步审计程序。

(2) 函证程序不规范。在对重要商户和业务实施函证程序时，未对函证保持有效控制，未能关注发函地址与回函地址不符、询证函回函印章与商户的工商登记信息不一致等异常情况。

(3) 监盘程序执行不规范。未针对消耗性生物资产的特殊性进行充分考虑并制定合理的监盘计划；审计底稿仅收录了盘点计划的总体原则，未收集抽样选取原则，也未记录抽样数量、点位位置等任何与抽样点位有关的具体信息，未收集盘点及监盘过程的相关资料。

(4) 货币资金审计程序执行不到位。未对获取证据真实性进行有效识别，未能直接从开户行获取某主要银行账户流

水，接受了公司提供的流水，但该流水所加盖部分公章异常，且会计师未能获取该账户网银流水。

二、典型案例研究

（一）关于研发支出的相关问题

案例一：定制化合同的研发支出会计处理

1. 案例及相关问题

A公司主要从事特种车辆配套装备的研发、设计、生产和销售，通过基于客户潜在需求的技术创新参与客户的定制化研发项目，在此基础上成为客户特种车辆量产阶段的配套供应商，通过配套装备的生产和销售实现盈利。

A公司提供的产品均为定制化产品，提供定制化产品的过程中需要为客户项目开展配套研发。研发流程通常为：获取客户具体项目的技术指标及参数要求，根据客户项目具体要求进行产品研发和试制样品，随客户整车进行试验，在整车定型后进入批量生产阶段。

问题：A公司为客户项目进行的配套研发活动发生的研发支出，如何进行会计处理？

2. 参考意见

对于客户项目配套研发活动，需要结合与客户签订合同的时点及合同内容，判断适用无形资产准则还是收入准则。如果尚未与客户签订销售合同或技术研发合同，仅仅是为订立合同而开展的初始研发活动，无法明确研发投入对应的具体对象，则应当作为企业内部研究开发活动，按照无形资产

准则进行会计处理。如果已与客户签订合同，研发活动能对应到具体产品或项目，则需要判断是否构成单项履约义务。如果构成单项履约义务，则按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，确定单项履约义务是在某一时段内履行还是某一时点履行，在履行单项履约义务时分别确认收入和成本。如果不构成单项履约义务，则按照《监管规则适用指引——会计类第 2 号》2-8 的规定，进一步判断适用收入准则还是无形资产准则。

判断研发活动是否构成单项履约义务，主要考虑技术研发服务是否符合可明确区分的条件。本案例中，从客户项目配套研发的研发流程来看，A 公司对客户的承诺包括产品研发服务、试制样品、批量生产产品等。判断技术研发服务是否可明确区分，需要同时满足客户能从研发服务本身受益、研发服务与转让商品的承诺在合同里可以明确区分两个条件，在合同里是否可明确区分，主要考虑提供技术研发服务和提供商品之间是否具有高度关联性。

如果客户能够从研发服务本身受益，研发服务和转让商品的承诺不存在高度关联性，在合同层面可以明确区分，则技术研发服务构成单项履约义务，应按照收入准则中合同履行成本的规定进行处理，最终计入营业成本。

如果客户不能从研发服务本身受益，或者研发服务和转让商品的承诺存在高度关联性，在合同层面不能明确区分，则研发活动不构成单项履约义务，需要进一步结合公司能否

控制研发成果、研发成果能否应用于其他客户来判断适用收入准则还是无形资产准则。

若公司无法控制研发成果，研发成果仅可用于该合同，无法用于其他合同，则公司应当按照收入准则中合同履约成本的规定进行处理，最终计入营业成本。如果公司可以有充分证据表明能够控制研发成果，并且预期能够带来经济利益流入，则企业应当按照无形资产准则，对符合资本化条件的研发支出予以资本化，不符合资本化条件的研发支出计入当期损益。

3. 相关规则

(1) 《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》

第九条 合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺，也应当作为单项履约义务。

转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本准则第十一条规定的、在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

第十条 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。

（2）《企业会计准则第 6 号——无形资产（2006）》

第六条 企业无形项目的支出，除下列情形外，均应于发生时计入当期损益：

（一）符合本准则规定的确认条件、构成无形资产成本的部分；

（二）非同一控制下企业合并中取得的、不能单独确认为无形资产、构成购买日确认的商誉的部分。

第七条 企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。

研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。

开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

第八条 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。

第九条 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

（一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；

（二）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；

（三）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；

（四）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；

（五）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

（3）《监管规则适用指引——会计类第2号》

2-8 定制化产品相关研发支出的会计处理

企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则（如存货、无形资产、固定资产等）规范范围且同时满足相关条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产，采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。监管实践发现，部分公司对定制化产品相关研发支出的会计处理存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：企业与客户签订合同，为客户研发、生产定制化产品。客户向企业提出产品研发需求，企业按照客户需求进行产品设计与研发。产品研发成功后，企业按合同约定采购量为客户生产定制化产品。对于履行前述定制化产品客户合同过程中发生的研发支出，若企业无法控制相关研发成果，如研发成果仅可用于该合同、无法用于其他合同，企业应按照收入准则中合同履约成本的规定进行处理，最终计入营业成本。若综合考虑历史经验、行业惯例、法律法规等因素后，企业有充分证据表明能够控制相关研发成果，并且预期能够带来经济利益流入，企业应按照无形资产准则相关规定将符合条件的研发支出予以资本化。企业应当建立和完善相关内部控制，合理识别并归集研发费用与合同履约成本，恰当确认计入无形资产的研发支出。

案例二：牵头单位合作研发的会计处理

1. 案例及相关问题

A公司与B公司共同申报省级重大科研项目，该项目由某省政府部门资助，拨付科研经费。A公司为项目牵头单位，

B 公司为参研单位。A 公司作为牵头单位，主导与经费拨付单位确定研究经费，并会向联合申报单位询价，协商确定各参研单位的经费分配。A 公司与政府部门、参研单位分别签订合同，明确具体承担的工作、成果归属、合同价款等内容。

关于研发成果，A 公司与 B 公司约定，双方约定独立完成的工作成果归各自所有，享有独占且不受限制的权利，共同完成的工作成果，归双方共同所有。

关于开发风险，A 公司和 B 公司各自承担研发风险。

关于经费来源，包括政府拨付经费和自筹经费。政府部门对该科研项目拨款 200 万元，其中 A 公司和 B 公司分别可获得 150 万元和 50 万元。项目剩余所需资金由参与研究各方自行筹集，自筹经费不得少于拨付经费。

问题：A 公司和 B 公司就该科研项目发生的研发支出如何进行会计处理？

2. 参考意见

对于合作研发过程中相关支出的会计处理，关键在于明确相关研发活动是属于双方自行研发，还是一方委托另一方研发。属于自行研发的，相关支出属于企业内部研究开发项目的支出，双方按照无形资产准则，对各自按实际投入的研发支出进行费用化或资本化处理。属于委托/受托研发的，交易实质是一方委托另一方进行技术开发，委托方自身发生的研发支出和支付给受托方的研发款项，都属于委托方为研发项目产生的支出，按照无形资产准则进行会计处理；对于

受托方而言，其向委托方提供研发劳务及转让研发成果，适宜采用收入准则，将从委托方取得的款项确认为收入，实际发生的支出确认为成本。

本案例中，A公司与B公司共同研发，双方约定独立完成的工作成果归各自所有，共同完成的工作成果，归双方共同所有；除政府拨款外，项目剩余所需资金由参与研究各方自行筹集。从约定来看，双方不存在委托/受托研究的情形，属于自行研发，双方各自承担的研发支出应按照无形资产准则各自核算。

3. 相关规则

规则依据详见案例一的相关规则。

小结

大多数情况下，企业研发活动和生产活动是泾渭分明的。研发项目基于研发活动开展，目的是研发出新产品、新技术，生产活动基于客户订单开展，目的是生产出用于销售的产品。随着新技术、新产业、新模式的发展，企业研发活动的边界日益扩大，有时根据客户需求开展定制化研发，有时内部研发形成的产品可能实现对外销售；企业开展研发活动的方式日益多样，有的自行研发，有的合作研发，有的委托研发。如何合理界定研发活动，合理区分研发支出与生产成本并恰当进行会计处理，成为值得关注的问题。

从规则层面来看，《企业会计准则解释第15号》之“研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理”和《监

管规则适用指引——会计类第2号》之“2-8 定制化产品相关研发支出的会计处理”都对如何区分生产成本和研发支出、如何适用收入准则和无形资产准则给予指引，关键在于判断研发成果的控制权归属，厘清研发活动的权利义务和风险承担机制。

从实务层面来看，这要求企业建立健全相关内部控制，准确辨认不同类型的研发项目，合理识别并归集研发费用与合同履行成本，从源头上进行区分，以恰当确认适用无形资产准则的研发支出。

（二）关于股份支付的相关问题

案例三：禁售期是否构成股份支付的等待期

1. 案例及相关问题

A公司拟申报上市前设立员工持股平台，对核心骨干进行股权激励。员工认购持股平台财产份额，通过持股平台间接持有公司股份。激励计划约定，不设置限售期，激励对象自授予日起可按照激励计划的规定转让持股平台份额。激励对象因辞职、调离、退休、死亡或被解雇等原因离职，应当将其持有的全部持股平台份额转让给持股平台的执行事务合伙人或其指定第三人，转让价格未予限制，由员工与受让方按照转让日A公司股票市场价格自行协商确定。

同时，根据首发有关股权稳定性和锁定期的相关规定，A公司对股权激励计划增加禁售期安排，约定自公司通过证监局上市辅导验收之日起至股票上市日后1年止为禁售期，

除非发生证监会认可的可以转让持股平台份额的情形，否则激励对象不得转让持股平台份额。

问题：A公司将股份支付费用一次性计入当期损益是否符合企业会计准则的规定？

2. 参考意见

股份支付费用是一次性计入当期损益还是在一定期限内分摊计入损益，需要考虑股份支付是否存在可行权条件，如果授予后可以立即行权，则在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用；如果完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权，则在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和负债或资本公积。

本案例中，激励对象自授予日起可以按照A公司股票市场价格转让持股平台份额，表明激励对象在授予后可以立即行权，获取相关股份的全部经济利益，不受服务期限或业绩条件的限制。

虽然该股权激励计划设置了禁售期条款，但从禁售期的约定来看，主要为了满足首发有关股权稳定性和锁定期的要求，履行一般意义上首发企业股东的禁售义务，并未要求激励对象在禁售期内继续为A公司服务。禁售期前后，激励对象转让股份的价格均为市场价格，激励对象在禁售期内离职不影响其持有份额或禁售期后转让获得的经济利益。因此禁

售期不构成可行权条件，相关股份支付费用应当在授予日全部计入当期损益。

3. 相关规则

(1) 《企业会计准则第 11 号——股份支付（2006）》

第五条 授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积。

授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。

第六条 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。

在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。

等待期，是指可行权条件得到满足的期间。

对于可行权条件为规定服务期间的股份支付，等待期为授予日至可行权日的期间；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。

可行权日，是指可行权条件得到满足、职工和其他方具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。

(2) 《企业会计准则解释第 3 号》

在股份支付的确认和计量中，应当如何正确运用可行权条件和非可行权条件？

答：企业根据国家有关规定实行股权激励的，股份支付协议中确定的相关条件，不得随意变更。其中，可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。可行权条件包括服务期限条件或业绩条件。服务期限条件是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权的条件。业绩条件是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已经达到特定业绩目标才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件。

企业在确定权益工具授予日的公允价值时，应当考虑股份支付协议规定的可行权条件中的市场条件和非可行权条件的影响。股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用。

在等待期内如果取消了授予的权益工具，企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。

(3) 《监管规则适用指引—会计类第3号》

3-9 对于职工提前离职按约定方式回售股份的会计处理

职工薪酬，指的是企业为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予的各种形式的报酬或补偿。股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确认的负债的交易。股权激励计划是否属于股份支付，关键在于判断企业为获取职工提供服务所付出的交易对价，是否与自身权益工具价值密切相关。监管实践发现，部分公司对于向职工授予股份，并约定职工在服务期内离职需按照约定方式回售股份的会计处理，存在理解上的偏差和分歧。现就该事项的意见如下：实务中存在一些股权激励计划，职工需通过提供一段期间的服务以获取低价认购的股份，如果职工在服务期内离职，股权激励计划将要求职工将股份回售给公司。职工尽管因离职未取得相应股份，但将股份回售仍可取得一定的收益，例如回售价格为认股价格加固定回报率或者每股净资产等。

上述股权激励计划中，如果职工因回售股份取得的收益与企业自身权益工具价值相关，则属于股份支付，企业应当按照股份支付准则有关规定，确认相关费用；如果职工回售取得的收益与企业自身权益工具价值没有密切关系，则不属于股份支付，企业应当按照职工薪酬准则有关规定，在职工为取得该收益提供服务的期间内分期确认职工薪酬费用。

案例四：离职转让条款对股份支付等待期的影响

1. 案例及相关问题

A公司在申报上市前设立员工持股平台，持股平台低价认购A公司10%的股份，核心员工认购员工持股平台的财产份额，通过持股平台间接持有公司股份。根据员工持股平台增资协议，持股平台持有的股份在公司上市后锁定三年；如果员工离职，需将所持财产份额转让给执行事务合伙人或其指定的第三方。

员工持股平台的合伙协议对离职退出条款做了进一步规定，即如果员工在公司上市前主动离职，需按认购价扣减累计现金分红后的金额转让；如果员工在公司上市后三年锁定期内离职，需按认购价扣减累计现金分红并加计同期银行存款利息的金额转让；如果员工在三年锁定期届满后离职，则按离职时股票市价转让。

问题：员工持股平台涉及的股份支付是否存在等待期？

2. 参考意见

与案例三类似，本案例同样约定员工持股平台存在锁定期，员工离职时需转让所持份额，但离职退出的价格约定与前一案例不同。

本案例中，员工在上市前或上市后三年锁定期届满前离职，所获得的收益为0或为同期银行存款利息，只有在锁定期届满后离职方可从股权激励中获得股票增值收益。这表明激励对象在上市后三年锁定期内并未实际承担股价下跌的

风险和享有股价上涨的收益，即激励对象尚未实质上拥有所授予的持股份额。因此，相关条款实际上隐含了服务期限，应视为可行权条件中的服务期限条件，授予日至上市后三年锁定期届满之间的期限为股权激励等待期，股份支付费用需要在等待期内分摊确认。

3. 相关规则

规则依据详见案例三的相关规则。

案例五：离职转让价格对股份支付等待期的影响

1. 案例及相关问题

A公司从事电子元器件的生产和销售，在申报上市前通过员工持股平台对部分核心员工实施股权激励。股权激励协议约定，激励对象出资认购员工持股平台的份额，在完成出资之日起即所持员工持股平台份额对应的A公司股权的全部权益。

协议未约定服务期，但约定了锁定期条款，即员工自认购员工持股平台份额后，6年内不得转让或委托他人管理所持有的持股平台股权。当员工在6年锁定期内离职，须转让持股平台份额，转让价格参考上一年末公司每股净资产价格。当员工在公司已完成上市但尚未满足约定或法定锁定期时离职，可以保留持股平台份额，但需支付违约金，违约金的计算公式为：违约金=（公司二级市场每股价格-上一年末公司每股净资产价格）×激励对象间接持有公司股份数-取得公司股份原始成本。6年锁定期后，无论A公司上市与否，

员工转让持股份额的价格不受约束，且无需支付违约金。

问题：A公司如何确定股份支付等待期？

2. 参考意见

从锁定期条款来看，员工是否能够按照公允价格转让其持有持股平台份额，与公司上市成功与否不存在必然关系，而与是否届满6年锁定期相关。

如果员工在6年锁定期内且公司上市前离职，须转让所持份额，参照每股净资产确定转让价格，员工获得的收益为间接持有公司股份数对应的净资产金额与取得成本的差额，这表明激励对象并未实际承担股价下跌风险和享受股价上涨收益。

如果员工在公司已上市但未满足约定或法定锁定期时离职，可以保留持有份额但需支付违约金，违约金相当于扣除所持份额对应公司净资产金额后的股票增值收益，员工获得的利得大致相当于所持份额对应的净资产金额，实际也未获得股份增值收益。

如果员工在6年锁定期届满后离职，则可以按自行约定的价格转让持股平台份额，且无需支付违约金，此时员工获得的收益为股份增值收益。

综上，若员工在6年锁定期内离职，无法从激励计划显著获益，因此，6年锁定期实际构成隐含的可行权条件，应当据此确定等待期，股份支付费用在6年期限内分摊确认。

3. 相关规则

规则依据详见案例三的相关规则。

小结

股权激励计划作为行之有效的激励工具，在拟上市企业中被广泛采用。从股权激励的交易实质来看，该交易的目的是为了获取员工或其他人士未来的服务，基于成本费用与获取的服务相配比的原则，股份支付费用通常应该在对应的服务期间内分期摊销。拟上市企业实施股权激励的目的更为多元化，有些基于未来激励，有些基于过往奖励，叠加股权稳定性、股份锁定期等考虑，因此激励计划经常设置禁售期、离职回购条款等安排。相关安排是否隐含服务期限，将影响股份支付费用是一次性计入当期损益还是分期摊销，是计入经常性损益还是计入非经常性损益，进而影响报告期各期扣非后净利润，极端情况下可能关系到是否满足上市条件。

《监管规则适用指引——发行类第5号》《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》对于确定等待期应考虑的因素给予了指引。

实务中，公司应结合股权激励方案及相关决议、入股协议、服务合同、公司回购权的期限、回购价格等有关等待期的约定及实际执行情况，综合判断相关约定是否实质上构成隐含的可行权条件，即激励对象是否必须完成一段时间的服务或完成相关业绩方可真正获得股权激励对应的经济利益。

若发行人在股权激励方案中没有明确约定等待期，但约定一旦员工离职或存在其他情形的（例如职工考核不达标等

非市场业绩条件），公司、实际控制人或其指定人员有权回购其所持股份或在员工持股平台所持有财产份额，应考虑此类条款或实际执行情况是否构成实质性的等待期，尤其关注回购价格影响。回购价格公允，回购仅是股权归属安排的，职工在授予日已获得相关利益，原则上不认定存在等待期，股份支付费用无需分摊。回购价格不公允或尚未明确约定的，表明职工在授予日不能确定获得相关利益，只有满足特定条件后才能获得相关利益，应考虑是否构成等待期。

此外，禁售期内，员工即使获得了股票也不能抛售，是否构成隐含的等待期，关键在于判断股份退出条款是否对激励对象获得激励计划的经济利益带来显著影响，进而影响激励对象是否真正拥有被授予股份的所有权。如果相关条款不影响激励对象经济利益的获取，离职前后获得的经济利益未发生变化，则相关条款并未隐含服务期限。如果员工服务届满一定期限方可显著获益，提前离职无法获得公允回报，则相关条款构成一个隐含服务期限的可行权条件，股份支付费用需要在等待期内摊销确认。

三、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《监管规则适用指引——会计类第 3 号》

2023 年 2 月 3 日，证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 3 号》。《会计类第 3 号》共涉及长期股权投资、金融工具、租赁、股份支付等 11 个具体问题，旨在促进会

计准则在资本市场的一致有效执行，提高市场主体的财务信息披露质量。

2. 深交所修订行业信息披露指引

2023年2月10日，深交所发布新修订的《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第3号——行业信息披露》《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第4号——创业板行业信息披露》，进一步健全完善信息披露规则制度体系，提升行业信息披露针对性、有效性。本次修订主要包括几个方面，一是回应市场关切，优化经营性信息披露要求。二是突出行业特性，强化ESG信息披露要求。三是强化规则协同，调整非行业信息披露要求。

3. 证监会发布全面实行注册制相关制度规则，深交所同步发布配套制度规则

2023年2月17日，证监会发布全面实行注册制相关制度规则，证券交易所、全国股转公司、中国结算、中证金融、证券业协会配套制度规则同步发布实施。按照证监会统一部署，深交所正式发布30部与全面实行股票发行注册制相配套的业务规则及指南，涵盖了发行上市审核、发行承销、持续监管、交易等方面主要制度安排，以强化规则协同性和可操作性，完善更加清晰、简明、友好的规则体系，夯实全面实行注册制改革平稳落地的制度基础。

4. 证监会发布《关于2022年首发企业现场检查有关情况的通报》

2023年3月17日，证监会发布《关于2022年首发企业现场检查有关情况的通报》。证监会2022年全年共完成对28家首发申请企业的检查及处理工作，发现发行人存在的主要问题有信息披露不完整或不准确、内部控制制度执行有效性不足、会计处理不恰当等，中介机构存在的主要问题有核查程序不到位、工作底稿记录不规范等。

5. 深交所开展“三阳光两促进”专项行动

2023年3月29日，深交所启动“三阳光两促进”专项行动。该行动贯穿审核、监管、服务三大环节，涉及具体措施20余项，主要目的是深化阳光审核、阳光监管、阳光服务，促进审核质量效能提升、促进廉洁文化提升，打造透明、廉洁、优质注册制。“三阳光两促进”专项行动的推出，是深交所进一步加强注册制透明度建设的重要抓手，是进一步优化服务、改进作风的重要措施，也是进一步打造廉洁注册制、塑造廉洁文化的重要行动。

6. 沪深交易所主板注册制首批企业上市仪式举行

2023年4月10日，沪深交易所主板注册制首批企业上市仪式在北京、上海、深圳三地连线举行。易会满主席在致辞中指出，在习近平总书记和党中央的亲切关怀和直接推动下，证监会会同有关方面以设立科创板并试点注册制为突破口，推进一揽子改革，从增量市场到存量市场逐步推开，成功地走出了一条渐进式改革的路子。沪深交易所主板注册制首批企业上市，标志着股票发行注册制改革全面落地，这是

中国资本市场改革发展进程中的又一个重要里程碑。

7. 深交所修订基础设施 REITs 审核关注事项指引

2023 年 5 月 12 日，深交所修订并发布《公开募集基础设施证券投资基金业务指引第 1 号——审核关注事项(试行)（2023 年修订）》。本次修订是在证监会指导下，深交所贯彻落实国务院办公厅《关于进一步盘活存量资产扩大有效投资的意见》和证监会《关于进一步推进基础设施领域不动产投资信托基金（REITs）常态化发行相关工作的通知》有关要求的具体举措，有利于进一步完善基础设施 REITs 基础制度和监管安排，推进基础设施 REITs 常态化发行。

8. 易会满主席在第十四届陆家嘴论坛发表主题演讲

2023 年 6 月 8 日，易会满主席在第十四届陆家嘴论坛上围绕“坚定不移走好中国特色现代资本市场发展之路，更好助力中国式现代化”发表主题演讲时指出，要坚持“两个结合”，加快建设中国特色现代资本市场。更加精准高效支持科技创新，助力现代化产业体系建设；坚持投融资协调发展，更好服务居民多元化金融需求；严守监管主责主业，牢牢守住风险底线。

（二）财政部、中注协会计审计政策资讯

1. 中注协发布重大错报风险的识别和评估、会计估计和相关披露的审计应用指南

2023 年 2 月 7 日，中注协发布《〈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〉应用指南》

和《〈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〉应用指南》。中注协发布的两项应用指南是对《审计准则第1211号》《审计准则第1321号》重要条款的进一步解释、说明和举例，旨在为注册会计师更好地理解 and 运用审计准则提供指引。

2. 中共中央办公厅、国务院办公厅发布《关于进一步加强财会监督工作的意见》

2023年2月15日，中共中央办公厅、国务院办公厅发布了《关于进一步加强财会监督工作的意见》。同日，财政部负责人在答记者问中提到，《意见》的出台是贯彻落实习近平总书记关于财会监督重要论述精神的具体行动，是贯彻落实党中央、国务院关于加强财会监督工作决策部署的重大举措，是指导当前和今后一个时期全国财会监督工作的纲领性文件。《意见》从明确财会监督的内涵和工作要求、构建财会监督体系、健全工作机制等方面，搭建起财会监督的“四梁八柱”。《意见》提出了到2025年的工作目标，深化了新时代财会监督理论和政策设计，明确了财会监督的内涵、定位、原则、体系和机制。

3. 财政部会计司发布新保险合同会计准则实施问答

2023年3月10日，财政部会计司发布《企业会计准则第25号——保险合同》有关实施问答4个。对保险企业现金流量折现率的确定方法、新保险合同会计准则披露要求衔接、避免会计错配、过渡日确定等4个问题进行答复。

4. 中注协发布《注册会计师审计数据规范公共基础》 等4项注册会计师审计数据规范

2023年3月27日，中注协发布《注册会计师审计数据规范公共基础》《注册会计师审计数据规范总账》《注册会计师审计数据规范销售》和《注册会计师审计数据规范银行流水》等4项注册会计师审计数据规范。中注协有关负责人就相关情况回答了记者提问，表示注册会计师行业作为现代服务业的重要组成部分，数字化转型尤为重要，要求注册会计师能够更有效率地获取、使用和分析被审计单位的相关数据作为审计证据，从而能够同时达到提高审计效率和质量的目的，更好地助力资本市场长远、稳定、健康发展。

5. 财政部发布《注册会计师行业诚信建设纲要》

2023年3月29日，财政部发布《注册会计师行业诚信建设纲要》，中注协负责人就《纲要》有关问题回答了记者的提问，表示《纲要》围绕以诚信建设推进行业高质量发展为主线，聚焦落实社会信用体系建设客观需求和行业高质量发展内在需求，抓住诚信标准建设、诚信标准执行、诚信监督管理等主要环节，统筹财政部门、注册会计师协会、会计师事务所和从业人员等四方面主体，按照“政府推动，社会共建”“健全制度，规范发展”“以人为本，教育为先”“德法并举，刚柔相济”“重点突破，强化联动”等基本原则，对行业诚信建设体系进行谋划布局。规划六方面重点工作，即从诚信标准建设、诚信教育和诚信文化建设、诚信信息采

集和信息监控体系建设、诚信监管和评级评价制度建设、守信激励和失信惩戒机制建设以及组织保障等六个方面重点推进行业诚信建设。

6. 财政部发布所得税准则应用案例

2023年4月4日，财政部发布所得税准则应用案例，内容包括单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理。

7. 中注协发布《〈中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》等34项应用指南

2023年4月10日，中注协发布《〈中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》等34项应用指南，本次修订对相关应用指南涉及重大错报风险的识别和评估、会计估计和相关披露的审计等内容的部分条款作出文字调整，不涉及实质性修订。

8. 财政部、国资委和证监会发布《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》

2023年5月4日，财政部、国资委和证监会发布《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》，从具体内容看，《选聘办法》主要对四方面内容进行了规范，一是遏制恶性竞争，突出质量导向。规定质量管理水平的分值权重应不低于40%，审计费用报价的分值权重应不高于15%。二是完善轮换规定，强化独立性要求。规定国有企业（含国有控

股上市公司)连续聘用同一会计师事务所的时间不超过8年,确有需要的,可按规定延长至不超过10年,之后须开展轮换。三是促进公平竞争。《选聘办法》指标公开、规则明确,设定的各项标准适用于中国境内依法成立的所有会计师事务所,一视同仁。四是压实审计委员会责任。明确审计委员会的职责和应当重点关注的事项。

9. 中注协发布《注册会计师行业“自律监督提升年”主题活动实施方案》

2023年5月8日,中注协发布《注册会计师行业“自律监督提升年”主题活动实施方案》,主要目标**一是**进一步深化行业对强化自律监督重要性的认识,开展大学习大讨论,大兴调查研究,推动解决行业发展痛点难点和短板弱项。**二是**进一步推动自律监督重点任务落实,制定行业诚信建设纲要和加强行业协会自律监督的指导性文件,完善职业标准“一类标准”,加强诚信教育和警示教育“两类教育”,抓好行业统一监管平台、行业统一举报模块、行业舆情监测系统“三个系统”,突出深度参与财会监督专项行动、上市公司年报审计监管、执业质量检查、违法违规行为专项整治“四项监管重点”。**三是**进一步完善自律监督工作机制,强化两级注协纵向联动、加强与财会监督其他主体横向协同、探索自律监督与党内监督贯通协调,共同提升审计质量,促进行业在维护社会公平正义、规范市场经济秩序、保障国家经济安全等方面更好发挥作用。

10. 中注协发布《会计师事务所综合评价排名办法》

2023 年 5 月 17 日，中注协发布《会计师事务所综合评价排名办法》，事务所综合评价采取指标测评方式开展，评价指标由基础指标和附加指标构成。基础指标为综合评价的主体指标，从收入、内部治理、资源、处理处罚等四个方面反映事务所状况，附加指标是指反映事务所最新发展要求或最新工作部署落实情况的指标。

(三) 国际会计审计政策资讯

1. 国际审计与鉴证准则理事会（以下简称 IAASB）发布《国际审计准则第 500 号——审计证据》修订文本征求意见稿

IAASB 于 2022 年 10 月 24 日发布《国际审计准则第 500 号——审计证据》修订文本征求意见稿，对该准则作出重大修订，征求意见于 2023 年 4 月 24 日截止。征求意见稿充分考虑了近年审计环境方面的发展，进一步强调在获取和评价审计证据的过程中保持职业怀疑的重要性，针对如何基于审计证据的性质和来源作出职业判断提供进一步指导，并进一步梳理和解释了该准则与其他准则的关系，以使该准则更加易于理解、便于操作且更好地适应和运用于当前的环境。

2. IAASB 针对较不复杂实体的财务报表审计新拟订了一项单独的准则

为了将国际审计准则更好地运用于较不复杂实体的审计，使准则体系更加清晰、简洁和便于理解，IAASB 针对较

不复杂实体的财务报表审计新拟订了一项单独的准则。该准则在现行国际审计准则的概念框架和原则的基础上，将与较不复杂实体财务报表审计有关的所有要求整合在一项准则中。该准则前期已在全球范围公开征求意见。基于意见反馈情况及综合考虑，IAASB 针对该准则发布了一项补充文本。补充文本在原征求意见稿的基础上，主要针对与集团审计相关的内容作出一定调整和进一步指导。IAASB 针对该补充文本于 2022 年 12 月再次公开征求意见，征求意见期于 2023 年 4 月截止。

3. 国际会计准则理事会（以下简称 IASB）发布《对金融工具分类和计量的修订（征求意见稿）》

2023 年 3 月 21 日，IASB 发布了《对金融工具分类和计量的修订（征求意见稿）》，拟对《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》进行修订。在 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》中的分类和计量要求以及《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。为解决实施后审议中发现的问题，IASB 在征求意见稿中建议对《国际财务报告准则第 9 号》进行修订，包括以电子转账结算的金融负债的终止确认、金融资产分类。征求意见稿还建议对《国际财务报告准则第 7 号》中的披露要求进行修订或补充。

4. IASB 将权益法项目调整到其准则制定工作计划

2023 年 5 月 16 日，IASB 宣布将“权益法”项目由准则研究项目调整为准则制定项目。

国际财务报告会计准则要求在投资者的合并财务报表中，对联营企业和合营企业的投资采用权益法进行会计处理。在单独财务报表中，允许对子公司、联营企业和合营企业的投资采用权益法核算。本项目旨在基于《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》的原则，为该准则中规定的权益法应用问题提供解决方案。下一步，IASB 计划就权益法项目发布征求意见稿。

5. IASB 完成供应商融资安排项目并对 IAS7 和 IFRS7 进行相应修订

2023 年 5 月 25 日，IASB 完成供应商融资安排项目，并对《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 7）以及《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）的有关披露要求进行修订，主要修订包括：一是供应商融资安排的界定。IASB 将供应商融资安排的特征界定为一个或多个融资提供方提供资金，为企业支付其应付供应商的款项，并约定该企业根据安排的条款和条件，在其供应商收到款项的当天或之后向融资提供方还款。二是关于供应商融资安排在现金流量表的披露要求。要求企业应当汇总披露供应商融资安排的条款和条件、每个报告期期初和期末在企业资产负债表中确认的属于该安排的金融负债的账面金额，以及该金融负债所列示的报表项目等。三是关于供应商融资安排相关

风险信息的披露要求。要求企业披露关于风险敞口的汇总定量信息，以及非衍生金融负债固有流动性风险的相关信息。

6. IASB 就金融工具减值发布实施后审议意见征询稿

2023年5月30日，IASB发布了《就金融工具减值对〈国际财务报告准则第9号——金融工具〉进行实施后审议(意见征询稿)》，就金融工具减值需进一步研讨的实施问题向全球利益相关方征求意见，征求意见期将于2023年9月27日截止。意见征询稿旨在评估《国际财务报告准则第9号——金融工具》中有关金融工具减值的规定对财务报表编制者和使用者、审计师以及监管机构的影响，是否与IASB在2014年制定的《国际财务报告准则第9号》最初设想相一致。意见征询稿主要内容包括金融工具减值要求、确认预期信用损失的一般方法、信用风险显著增加的评估等十个方面的具体内容。



如有任何意见建议
欢迎扫码反馈

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE

