

深圳证券交易所  
SHENZHEN  
STOCK EXCHANGE



# 深交所会计监管动态



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

2025年第4期(总第14期)

一、深市会计审计监管通讯	3
二、审计执业问题分析	12
三、典型会计案例研究	15
四、会计审计政策资讯	27

# 深圳证券交易所会计监管动态

2025 年第 4 期（总第 14 期）

深圳证券交易所会计监管部

2026 年 1 月 28 日

**编者按：**2026 年 1 月初，中国证监会召开资本市场财务造假综合惩防体系跨部门工作推进座谈会，通报财务造假综合惩防工作进展。2024 年以来，证监会累计查办财务造假案件 159 起，向公安机关移送涉嫌财务造假犯罪线索 112 件，对涉及财务造假和配合造假的人员严肃追究责任，同时强化对中介机构的责任追究。会计师事务所作为资本市场“看门人”，为上市公司等市场主体提供鉴证服务，发挥执业监督作用，是防治财务造假、维护市场秩序的重要力量。

目前，上市公司 2025 年年度报告编制及审计工作正在全方位展开。为帮助会计师事务所了解和把握新形势下的监管要求，增强风险防范意识，本期《深圳证券交易所会计监管动态》对 2025 年度年报审计业务进行重点提示，同时介绍了年报审计执业问题、难点分析和典型会计案例分析。

审计执业难点方面，结合审计执业案例，重点介绍执行函证程序时，对于无法函证、函证数据错误但回函相符、客户转交函证等情形应当如何进行审计应对。

会计案例方面，本期通过两组案例，分析破产重整、破产清算等特殊事项对合并范围的影响，以及业务调整对商誉资产组的影响。相关问题系编制年度财务报告时涉及复杂会计判断的问题，审计人员需要通盘考虑相关因素，审慎作出职业判断。

会计资讯方面，本期收录了财政部、中国证监会等发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2025 年年报工作的通知》《行政事业单位、国有企业、上市公司选聘资产评估机构管理办法》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本所会计监管部。

## 一、深市会计审计监管通讯

### (一) 会计师事务所开展 2025 年度深市上市公司年审工作的提示

会计师事务所在执行深市上市公司 2025 年度报告审计过程中，应当强化会计师事务所内部管理和审计执业质量管理，切实做好以下工作：

一是严格落实独立性要求，严守职业道德底线，坚决拒绝代编财务报表，杜绝或有收费、账外收费，采取有效措施防范审计执业人员及其近亲属违法违规买卖客户股票等问题。

二是审慎做好业务承接和保持，落实职业怀疑要求，系统强化反舞弊应对，增强对财务造假手段、迹象的警觉意识，针对舞弊易发高发领域制定针对性应对措施，加大审计程序的不可预见性。

三是强化审计执业质量管理，重视收入确认、资产减值、关联方交易与资金占用、金融工具、数据资源、非经常性损益、会计政策与会计估计等重点领域审计风险，审慎恰当发表审计意见和专项核查意见。

四是强化与上市公司审计委员会的沟通，及时报告审计工作中遇到的重大困难和问题，取得审计委员会支持。

五是关注年报编制准则、年报格式准则及相关年报通知，配合上市公司做好信息披露。会计师事务所应结合审计情况关注上市公司业绩预告是否存在需要更正的情况，如果

存在，会计师事务所应当及时告知上市公司，配合上市公司及时依规更正。会计师事务所要按照财务类退市风险公司相关信息披露要求（如涉及），在上市公司相关风险提示公告、年报编制及审计进展等公告中，及时说明审计进展、是否存在重大分歧等事项。

六是及时报告问题线索。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，或发现上市公司存在违反会计法律法规的行为且拒不配合纠正的，应当及时向相关监管部门报告。

## （二）审计评估机构自律监管措施和纪律处分情况

本所坚守监管主责主业，围绕推动提高上市公司质量、严把发行上市“入口关”目标，坚持严监严管，依规对审计评估相关违规行为作出监管处分。

2025年10月至12月，本所共对审计违规行为作出纪律处分决定13份，涉及12家次审计机构和36人次签字注册会计师。相关审计机构执业问题主要表现为：

1. 风险评估、控制测试相关审计程序执行不到位。例如，未准确了解子公司经营活动，未根据业务特征有针对性地制定风险应对措施；在已识别公司应收账款存在认定层次重大错报风险的情况下，未对大额长账龄应收账款存在较高信用风险保持充分关注，未针对应收账款的可收回性设计并执行进一步审计程序，应对重大错报风险的审计程序不充分；未按照具体审计计划开展相关内部控制测试程序；在将

咨询服务费收入确认识别为特别风险的情况下，未了解与咨询服务业务相关的控制；在销售与收款循环控制测试抽取样本环节，未从公司生产管理系统获取出库单和销售明细单，导致未能发现公司记账凭证与生产管理系统的出库单、销售明细单相关数据存在明显差异的情况等。

2. 对货币资金、应收利息等执行的相关审计程序不到位。例如，未对银行询证函回函与银行系统中留存的银行询证函回函金额、字体不一致的异常未保持合理的职业怀疑，未对银行函证过程保持控制，导致银行函证程序失效，获取了虚假银行询证函回函；未对银行询证函与银行对账单年末余额不一致的情况保持职业怀疑，未检查银行存款余额调节表中差异形成的原因，未对同一审计年度同一银行回函形式不同保持关注，未按照审计程序要求亲自去银行获取对账单且未发现银行对账单异常情况；未对不同的债权投资对象集中在同一天现金存入利息且交易流水号连续的异常情况保持职业怀疑等。

3. 对收入、成本执行的相关审计程序不到位。例如，通过企查查获取客户工商信息的日期晚于年度审计报告出具时间；未对咨询服务协议签署日与咨询服务费用收取日相近、咨询服务报告引用数据发生时间晚于咨询服务完成时间、咨询服务费用远超客户规模等异常保持职业怀疑；未关注到部分客户的收货地址与注册地址、办公地址明显不一致，部分客户的收货人同时为其他客户的函证联系人和法定

代表人，送货单日期早于出货单的签署日期等异常情况；未恰当评价收入确认会计政策的合理性，未识别出相关业务收入采用总额法确认存在错报；审计计划显示，对营业收入截止性测试时间覆盖范围为资产负债表日前后 20 天，但实际测试时间覆盖范围为 2 天；标的公司存在提前确认收入的情况，会计师对标的公司部分项目收入确认、成本核算准确性执行的核查程序不到位，发表的核查意见不审慎等。

4. 对关联方及关联方交易执行的相关审计程序不到位。例如，对可能表明存在的关联方关系或关联交易的信息，未实施进一步审计程序予以识别评价；未审慎核查公司提供的关联方清单的完整性，未进一步识别出关联交易；《关联方及关联方交易程序表》中“了解与关联方及其交易相关的控制”“针对与关联方及其交易相关的重大错报风险的应对措施”“测试和评价关联方及其交易的会计处理和披露”等审计程序仅有索引号，未见相关底稿等。

5. 对在建工程、可供出售金融资产、其他流动资产等执行的相关审计程序不到位。例如，未按照审计计划通过观察工地现场来核实进度，未发现实际工程进度与账面记载明显不一致；未就《“在建工程-房屋及建筑物明细”凭证测试》后附发票金额与记账金额不符、差额较大的原因进行核实并记录于底稿中；未获取增资协议，未发现虚增可供出售金融资产的情况；审计底稿中未见被投资方提供担保的证据材料等。

6. 函证、访谈、审计抽样等相关审计程序执行不到位。例如，部分询证函的回函地址与发函地址不一致，部分询证函未见发函或回函快递单，部分被函证单位联系人、联系电话相同，部分被函证单位地址相同，部分回函快递单据显示询证函回复日期晚于审计报告签署日期；在收到重大异常回函后，仅进行回函差异分析，但未采取进一步审计程序；客户访谈的《中介机构现场工作记录》内容不完整；客户访谈记录简单、流于形式；走访客户数量少，占比低；未留存被访谈人身份证明资料；对走访项目实施的审计抽样不能为项目收入确认的总体结论提供合理基础；未针对访谈对象拒绝签字的异常情形保持应有职业怀疑，并执行进一步审计程序；未通过科学的抽样方法将抽样风险降低至可接受的低水平，未明确样本选取标准等。

2025年10月至12月，本所共对评估违规行为作出纪律处分决定2份，涉及1家次评估机构和5人次签字资产评估师。相关评估机构执业问题主要表现为：

对主要客户及订单核查验证工作执行不到位，未对盈利预测的关键支撑材料进行必要的核查验证，评估过程中未保持充分的独立性，未记录其他权益投资价值评定估算过程，评估结论形成日早于重要评估资料获取日；对发行人商誉减值进行评估时，未充分结合子公司所处行业状况、经营状况、预计未来现金流等，关注发行人预测期产品单价、产品销量与营运资本等关键假设是否合理等。

### （三）审计评估机构行政处罚情况

公开信息显示，2025年10月至12月，证监会及其派出机构共对涉及深市相关业务的审计评估机构作出6单行政处罚，相关审计评估机构执业质量问题主要表现为：

1. 审计独立性严重缺失，未客观、公正执业。配合公司造假，明知公司存在重大问题且审计执业存在重大缺陷的情况下，仍出具无保留意见的审计报告、无保留结论的其他鉴证报告。

2. 风险评估、内部控制测试相关审计程序执行不到位。例如，了解和评价“采购与付款循环”“生产与仓储循环”内部控制程序执行不到位，获取的审计证据不足以支持其“控制可依赖”“相关控制得到执行”的测试结论；未按照规定了解与信息技术服务业务收入确认相关的控制活动，未能恰当识别信息技术服务业务的业务模式和流程；未对收入确认等重要控制点执行控制测试等。

3. 对收入、应收账款等执行的相关审计程序不到位。例如，不同底稿关于同一会计主体的营业收入金额差异较大，针对底稿中相互矛盾的审计证据，未保持职业怀疑，未分析不同审计证据出现差异的原因并执行恰当的审计应对；未对约定交货方式与客户访谈记录交货方式不符、客户合同回款进展与发货及验收情况不符、合同标的验收日期早于物流签收日期等异常情形执行进一步审计程序；未实施充分的审计程序应对营业收入舞弊风险；未关注应收账款回函率低

等风险，且未执行替代程序；未保持职业怀疑，对影响收入确认方法的合同条款予以恰当分析判断等。

4. 对存货执行的相关审计程序不到位。例如，存货监盘程序及存货截止性测试程序执行不到位；未对存货明细表中“存货-原料”表与原材料存货盘点表的品种、数量存在明显差异，以及存货明细表中原材料期初数量均与上期期末数量存在明显差异，但金额均一致的明显异常情形保持职业怀疑等。

5. 对关联方执行的相关审计程序不到位。例如，未获取上市公司盖章确认的关联方清单；未对异常情形保持职业怀疑，未有效识别关联方等。

6. 对研发费用执行的相关审计程序不到位。例如，未执行必要的审计程序应对研发费用舞弊风险，未对研发费用重大波动的原因获取相关审计证据；未对研发费用的真实性、准确性，以及研发领料、用料的真实性、合理性设计及实施恰当的审计程序，未获取充分、适当的审计证据；未对多个研发项目在成果鉴定或取得专利授权后仍持续支出大额研发费用的明显异常情形保持职业怀疑等。

7. 函证、访谈程序执行不到位。例如，未对函证保持控制，存在未核查发函地址、未登记并核查回函地址、未发现同一公司函证地址不同等异常、部分函证未选择适当的函证对象、部分函证交由审计对象处理、回函落款印章名称与发函对象名称不一致、回函联系人与子公司财务负责人姓名

及电话号码相同等问题；存在对部分函证对象未及时发函、未收到回函时没有实际执行替代测试程序、在内部复核人员提示关注后仍未执行恰当审计程序等问题；未关注部分函证填列采购数据存在错误但仍然得到被函证方回函确认的异常情况；未针对访谈对象拒绝签字的异常情形执行进一步审计程序；未关注访谈对象身份的真实性和适当性，未对访谈保持控制等。

8. 质量控制复核程序执行不到位。例如，项目组未按照审计机构的内部规定实施复核工作；质量控制复核人未恰当关注或发现异常调整分录，未发现虚构的审计调整分录；项目组未实际解决复核提出的重要问题，质量控制复核人未对项目组是否解决复核问题予以恰当关注等。

9. 评估程序执行不到位。例如，对主要客户及订单核查验证工作执行不到位，未对盈利预测的关键支撑材料进行必要的核查验证，评估过程中未保持充分的独立性，未记录其他权益投资价值评定估算过程，评估结论形成日早于重要评估资料获取日等。

## 二、审计执业问题分析

**问题 1：注册会计师应如何应对无法函证的情形？**

**情形：**上市公司G主营业务的客户主要为个人。A注册会计师对该业务的客户执行函证程序时，拟通过电子函证平台发函，并根据客户的销售收入从大到小排序，计划对排名前500名的客户均执行函证程序。执行函证程序过程中，因其

中 60 名客户未完成实名认证，无法通过电子函证平台发函，A注册会计师未对前述客户发函，未实施替代程序，未补充选取其他的函证样本。

**分析：**注册会计师应当对无法函证的情形保持关注。在上述案例中，个人客户相关的审计风险较高，A注册会计师应进一步了解个人客户未完成实名认证的具体原因，设计并执行进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据，进而确认相关交易的真实性及准确性。此外，注册会计师确定无法对部分客户执行函证程序后，应重新考虑所选取的样本是否足以代表总体，是否需要增加函证对象。

**问题 2：**注册会计师函证数据错误但回函显示相符时，是否需要执行其他程序？

**情形：**B注册会计师在对上市公司H的客户函证时，因制作函证时数据填写有误，导致发出的部分函证的销售额大于收入明细中的收入发生额，其中 9 份收到的回函显示相符。B注册会计师认定回函有效，未执行进一步的审计程序。

**分析：**《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第九条规定，“不符事项，是指被询证者提供的信息与询证函要求确认的信息不一致，或与被审计单位记录的信息不一致”。注册会计师在收到回函时，即使回函显示相符，也应当确认函证信息是否与被审计单位记录的信息一致。上述案例中，被询证者对与被审计单位账面记录不一致的信息确认回函相符，亦属于不符事项，注册会计师应当调查相关事项，

确认不符原因。此外，上述回函的可靠性存疑，注册会计师应当结合风险评估情况，考虑串通舞弊、伪造交易的可能性，并考虑执行再次发函、走访等进一步的审计程序。

### 问题 3：注册会计师应如何对回函保持控制？

**情形：**C 注册会计师对上市公司执行审计业务时，有个别函证的回函系由被询证人寄送至上市公司，再由上市公司的财务人员转交至 C 注册会计师。C 注册会计师在审计底稿中记录了被询证人寄送至上市公司的快递单，并认定回函有效，未执行进一步的审计程序。

**分析：**函证应当由被询证者直接向注册会计师回复，由客户转交的函证即为无效回函。上述案例中，C 注册会计师对回函的控制流于形式，未有效识别回函异常情形。C 注册会计师应当认定回函无效，并执行重新发函等进一步的审计程序。

### 小结

函证程序是注册会计师获取外部证据的主要审计程序之一。中国证监会《监管规则适用指引——审计类 2 号》对注册会计师执行函证程序明确了三项监管要求：一是应当充分关注函证信息的准确性、完整性，明确函证抽样的依据及比例。二是应当对函证过程实施有效控制，如独立收发询证函，确认处理函证的人员身份及权限等。三是应当充分核查回函的可靠性，如核实快递物流信息、比对回函印章和签字等；即使回函情况较好时，也应结合风险评估情况及各类风

险迹象，考虑串通舞弊、伪造交易的可能性。

综上，在执行函证程序时，注册会计师应当安排有足够胜任能力的人员，严格遵守《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》及其应用指南、中国证监会《监管规则适用指引——审计类2号》等相关规定，充分关注函证信息与被审计单位账面内容是否相符，做好从发出函证到收回函证全过程的控制，对异常情形保持职业怀疑，必要时执行进一步的审计程序，以达到获取相关、可靠审计证据的目标。

### 三、典型会计案例研究

#### （一）破产清算或破产重整涉及合并范围变更相关问题

##### 案例一：关于破产清算对子公司股权的会计处理

##### 1. 案例及相关问题

甲公司系A公司合并报表范围内子公司，A公司持有甲公司60%的股权，并对甲公司提供大额财务资助，财务资助金额占甲公司债务比例约为30%。截至20X3年5月31日，甲公司净资产为负，已资不抵债。

20X3年6月，甲公司因买卖合同纠纷案件，收到法院的《执行拍卖裁定》。由于财产不足清偿债务，甲公司向法院申请宣告破产。20X3年8月，甲公司收到法院的民事裁定书，法院同意受理甲公司的破产申请，并指定破产管理人负责清算事宜。管理人由有关部门人员组成的清算组担任，有管理和处分债务人财产等权利，受债权人监督。因甲公司已被破产管理人接管，相关资料已移交，A公司于20X3年8月起不

再将甲公司纳入合并范围。

问题：A公司在20X3年8月不再将甲公司纳入合并范围是否妥当，合并报表层面如何确认股权处置损益？

## 2. 参考意见

根据企业会计准则，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

根据《中华人民共和国企业破产法》，管理人职责包括接管债务人的财产、印章和账簿、文书等资料，决定债务人的内部管理实务，管理和处分债务人的财产等事务。在重整期间，经债务人申请，人民法院批准，债务人可以在管理人的监督下自行管理财产和营业事务。

本案例中，法院指定破产管理人负责清算事宜，甲公司未采取自行管理模式，已被破产管理人接管。若破产管理人实际行使财产管理和营业经营等职权，则可以认定管理人对甲公司享有实质性权力，A公司无法通过参与甲公司的相关活动而享有可变回报，丧失对甲公司的控制权。

会计处理方面，A公司虽丧失了对甲公司的控制权，但仍持有对甲公司的投资，应在丧失控制权日充分考虑甲公司破产清算给A公司相关资产带来的损失、可能承担的额外责任，及时合理确定包括其对甲公司投资在内的全部相关资产损失及可能承担的额外责任形成的预计负债，并对相关投资

与资产及其合理估计的损失与预计负债进行相应的会计处理。

### 3. 相关规则

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》

第七条 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

本准则所称相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

第八条 投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况的变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。相关事实和情况主要包括：

（一）被投资方的设立目的。

（二）被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。

（三）投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动。

（四）投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报。

（五）投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

（六）投资方与其他方的关系。

第十二条 仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。

第五十条 企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

案例二：关于境外子公司进入破产和解程序的会计处理

### 1. 案例及相关问题

B 公司直接及间接持有乙公司 30% 股权，纳入合并报表

范围。乙公司注册地及主要经营地在境外，年收入约为 2 亿欧元。

因乙公司净资产为负，无法清偿到期债务，且增资事项未能如期实施，根据当地破产法典，乙公司向当地法院提起债权人和解程序。该债权人和解程序是当地公司在当地法院监督下的庭内程序，由债务人向法院提出申请，并在法定期限内提交投资人引入计划、债权人清偿方案等文件，由债权人表决通过清偿方案并经法院批准执行，使得债务人能够在法律保护下维持正常运营，通过引入投资人、与债权人达成和解等方式缓解资金紧张情况和债务压力，否则债权人等其他方有权向法院提起破产清算申请。

20X4 年 12 月，乙公司收到法院同意裁定，法院指派三名司法专员全面监督和审批乙公司在债权人和解程序下的各类重大事项，包括重要经营管理、资产处置行为，例如变更核心客户合同、终止现有合同、超过 2 万欧元的合同修改和签署、超过 2 万欧元的支出、贷款融资、资产出售、质押担保、开展新业务等。

次年 7 月，乙公司提交的投资人引入计划获法院批准，乙公司陆续完成向投资人转让及交割资产和业务的工作，投资人向乙公司支付款项用于偿还债务，其后乙公司进入清算程序。

**问题：20X4 年末，B 公司对乙公司是否丧失控制权？**

## 2. 参考意见

根据企业会计准则，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。

本案例中，判断B公司对乙公司是否丧失控制权，需要结合境外相关法规判断，在债权人和解程序中，B公司对乙公司的控制基础是否发生变化。例如，B公司对乙公司相关活动是否仍然具有决策权，司法专员对乙公司各类重大事项的审批是实质性权利还是保护性权利，B公司能否通过参与乙公司相关活动而获得可变回报。与正常经营公司相比，乙公司在债权人和解程序下的相关活动决策机制具有特殊性，需要结合境外法规和司法判例进行分析研判，必要时咨询专家意见。

### 3. 相关规则

同案例一。

#### 小结

《关于进一步提高上市公司质量的意见》提出，支持上市公司通过破产重整等方式出清风险。破产重整是化解上市公司风险、提高上市公司质量的重要途径。当上市公司子公司进入破产程序后，就会面临破产清算子公司是否出表的问题。本组案例在境内和境外两个情景下进行讨论，重点关注破产清算阶段，母公司能否通过参与子公司的相关活动而享

有可变回报，进而判断是否构成控制。

破产清算通常在既有的法律框架下进行，需要遵守相关法律法规规定，破产清算主体相关活动和决策机制可能与正常经营公司不同，因此，需要结合具体情况来分析控制基础是否发生变化。

注册会计师应当关注相关法律法规规定，对于破产清算主体位于境外的，关注境外法规与境内的差异，必要时利用专家工作；利用专家工作时要评价专家的胜任能力、专业素质和客观性，关注专家工作结果的相关性、合理性，以及其他审计证据的一致性。

## （二）商誉资产组相关问题

### 案例三：关于收购后新增生产线的商誉资产组划分问题

#### 1. 案例及相关问题

丙公司主营业务为某汽车零部件的生产与销售，C公司于20X4年1月收购丙公司100%股权，形成商誉5000万元。在购买日，C公司将丙公司整体作为一个与商誉相关的资产组。

20X4年3月，C公司吸收合并丙公司，承接丙公司原有的汽车零部件业务，在母公司层面确认相关商誉，丙公司随即完成法人资格注销。20X4年8月，C公司以自有资金另购建1条生产线，为该汽车零部件业务提供配套加工服务。

**问题：2024年末，C公司对原丙公司资产组进行商誉减值测试时应如何考虑上述新建生产线？**

## 2. 参考意见

根据企业会计准则，商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合。企业因重组等原因改变其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当将商誉重新分摊至受影响的资产组。资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。

本案例中，首先判断新建生产线是否单独构成一项资产组。如果该条生产线可以独立于其他资产或者资产组独立产生现金流入，在符合其他条件的基础上，应将新建生产线认定为资产组。案例中，新建生产线为汽车零配件业务提供配套加工服务，若该配套加工服务可以在市场上单独销售或采购，则表明其存在活跃市场，能够独立产生现金流入；如不能在市场上单独销售或采购，需要依赖于汽车零配件产品协同产生现金流入，则该生产线不能单独构成一项资产组。

其次，需判断商誉减值测试时是否需要分摊商誉。

如果新建生产线单独构成资产组，应分析该资产组是否属于购买日预期能够从企业合并的协同效应中受益的资产组。若合并对价已考虑未来建设该生产线产生的协同效应相关收益，且后续按照原有计划建设生产线，则将商誉重新分摊至生产线以及原有汽车零配件业务两项资产组进行减值

测试；若该生产线系收购后根据新的经营计划兴建，确定合并对价时未考虑该生产线预计未来现金流，则不应分摊商誉。

如果新建生产线不构成资产组，则该新建仅为资产组内部资产的增加，不涉及资产组的变更，也不涉及商誉的分摊，资产组的账面价值的确定方式应与其可收回金额的确定方式保持一致。丙公司可以将生产线纳入原资产组，相应增加其资产组原有账面价值和可收回金额，以此进行减值测试。

### 3. 相关规则

#### 《企业会计准则第8号——资产减值》

第二条 资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。

本准则中的资产，除了特别规定外，包括单项资产和资产组。

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。

第十八条 有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。

资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时，在认

定资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，即使部分或者所有这些产品（或者其他产出）均供内部使用，也应当在符合前款规定的情况下，将这几项资产的组合认定为一个资产组。

如果该资产组的现金流入受内部转移价格的影响，应当按照企业管理层在公平交易中对未来价格的最佳估计数来确定资产组的未来现金流量。

资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。

如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并根据本准则第二十七条的规定在附注中作相应说明。

**第二十三条** 企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》所确定的报告分部。

**第二十四条** 企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分

摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照与本条前款规定相似的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

#### 案例四：关于变更业务实施主体的资产组认定问题

##### 1. 案例及相关问题

20X0年，D公司收购丁公司75%股权，交易形成商誉1亿元，D公司将丁公司整体认定为一个资产组。丁公司主营跨境电商业务，D公司溢价收购主要考虑丁公司具有较强的产品开发能力、供应链管控能力和品牌认可度。20X4年，受境外市场环境变化等影响，产品销售停滞，丁公司原核心管理团队陆续退出公司经营。

为延续丁公司原有业务，D公司新设戊公司，承接丁公司主要固定资产、租赁房产及员工，但未使用丁公司原有线上店铺、线上品牌、供应商渠道等核心资源，经营产品品类

亦进行了大幅调整。D 公司认为，丁公司承接戊公司主要资产和员工，新设店铺从事跨境电商业务，与戊公司构成了一个具有协同效应的不可独立分割的资产组。

问题：戊公司是否能纳入丁公司相关资产组？

## 2. 参考意见

根据企业会计准则，商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合。一般来说，企业合并取得的商誉的初始分摊应于购买日完成，除非发生了因企业重组等原因导致报告结构发生变更，从而影响到已分摊商誉的资产组构成，通常不应改变其分摊结果。

本案例中，戊公司承接原丁公司主要固定资产和员工，报告结构发生了变化。从案例背景来看，D 公司新设戊公司，是在外部环境及丁公司经营情况发生变化的情况下发生的，初始收购丁公司时，可能无法预计未来新设公司并整合丁公司业务资源的因素。因此，可以合理推测收购丁公司的购买对价不包括未来设立戊公司产生的协同效应。另外，戊公司未承接丁公司收购商誉涉及的核心资源或要素，仅承接其部分固定资产和人员，并非基于丁公司资产组开展新业务，不应将戊公司纳入丁公司资产组。

## 3. 相关规则

同案例三。

## 小结

商誉的本质是公司在购买日为相应业务而支付的溢价，如果随意变更相关资产组，将会导致财务报表无法真实公允地反映商誉的价值。上市公司在进行商誉减值测试时，应关注资产组的划分是否合理。资产组的划分应基于是否从企业合并的协同效应中受益确定。资产组一经确定，原则上不得随意变更，除非因重组等原因导致报告结构改变，影响已分摊商誉的资产组或资产组组合构成，此时需按照合理方法重新分摊商誉。

对于收购后新增投资，如案例三新设配套加工生产线，应首先判断新增业务是否独立构成资产组，进而判断商誉减值测试时是否需要分摊商誉。对于案例四新设公司承接原商誉资产组的业务，需要关注分摊商誉的资产组在前后主体内是否发生实质性改变。

审计机构在审计过程中，应重点关注资产组划分的合理性和一致性。对于资产组的变更，审计机构需审慎核查是否存在合理的变更理由，并核查新增资产或资产组是否影响到已分摊商誉资产组或资产组组合构成。

## 四、会计审计政策资讯

### （一）财政部会计审计政策资讯

1. 财政部、中国证监会等联合发布《行政事业单位、国有企业、上市公司选聘资产评估机构管理办法》

2025年10月14日，财政部、国务院国资委、中国证监

会联合发布《行政事业单位、国有企业、上市公司选聘资产评估机构管理办法》。主要内容包括：一是上市公司应当选聘已依法备案从事证券服务业务的资产评估机构。二是应当采用公开招标、邀请招标、竞争性磋商及其他能够充分了解资产评估机构胜任能力的选聘方式。三是细化选聘资产评估机构的评价标准。四是相关文件和决策资料应当归档保存，保存期至少 10 年。五是上市公司违反本办法规定的，证券监督管理机构可以依法采取责令改正、监管谈话、出具警示函等管理措施。

## 2. 财政部发布《关于进一步压实会计工作责任 加强会计法律法规和国家统一的会计制度贯彻实施的意见》

2025 年 10 月 30 日，财政部发布《关于进一步压实会计工作责任 加强会计法律法规和国家统一的会计制度贯彻实施的意见》。主要包括以下内容：一是总体要求，明确指导思想 and 主要目标。二是单位会计主体责任，明确单位作为会计主体，在办理会计事务、加强会计工作组织和人员配备、开展内部监督和配合外部监督等方面的会计工作责任。三是单位相关人员工作责任，明确单位负责人、单位主管会计工作的负责人（总会计师）、单位会计人员、单位其他人员的会计工作责任。四是会计服务机构工作责任，明确代理记账机构及其从业人员、会计师事务所和注册会计师、会计软件服务商的相关工作责任。五是政府部门监管责任，明确财政部门、有关监督检查部门、业务主管部门的会计监管责任。

六是行业协会自律监督责任，明确注册会计师协会、代理记账行业协会的自律监督责任。七是加强组织领导，要求各地区、各部门做好宣传培训，抓好贯彻落实；要求各单位切实履行法定责任。

### 3. 财政部发布《企业会计准则解释第 19 号》

2025 年 12 月 5 日，财政部印发《企业会计准则解释第 19 号》。主要包括五方面内容：一是关于非同一控制下企业合并中补偿性资产的会计处理；二是关于处置原通过同一控制下企业合并取得子公司时相关资本公积的会计处理；三是关于采用电子支付系统结算的金融负债的终止确认；四是关于金融资产合同现金流量特征的评估及相关披露；五是关于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具的披露。

### 4. 财政部、中国证监会等九部司联合发布《企业可持续披露准则第 1 号——气候（试行）》

为规范企业可持续发展信息披露，2025 年 12 月 19 日，财政部会同生态环境部、外交部、国家发展改革委、工业和信息化部、商务部、中国人民银行、国务院国资委、金融监管总局、中国证监会制定了《企业可持续披露准则第 1 号——气候（试行）》（以下简称气候准则）。气候准则主要包括四方面内容：一是治理，规定了企业在气候相关治理方面的披露目标，对需要披露的治理机构或者个人信息、管理层信息、治理信息整合披露，以及第三方鉴证等作出规定。二

是战略，规定了企业在气候相关战略方面的披露目标，明确了气候相关风险和机遇的信息及其如何影响企业的战略和决策、当期和预期财务影响、气候韧性等披露要求。三是风险和机遇管理，规定企业在气候相关风险和机遇管理方面的披露目标，明确了如何披露气候相关风险和机遇的管理流程，以及对这些流程融入企业整体风险管理流程的程度和整合披露的规定。四是指标和目标，规定了企业气候相关行业通用指标、行业特定指标、气候相关目标，以及温室气体排放核算依据等内容。

气候准则现阶段由企业自愿实施，后续将采取区分重点、试点先行、循序渐进、分步推进的策略，从上市公司向非上市公司扩展，从大型企业向中小企业扩展，从定性要求向定量要求扩展，从自愿披露向强制披露扩展。

**5. 财政部、中国证监会等四部委联合印发通知，要求严格执行企业会计准则，切实做好 2025 年年报工作**

2025 年 12 月 15 日，财政部、国务院国资委、金融监管总局、中国证监会联合发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2025 年年报工作的通知》（以下简称通知）。通知主要包括两方面内容：一是明确编制 2025 年年报应予关注的准则实施重点，对长期股权投资、收入等十七个领域进行重点提示。二是对各类主体做好年报工作提出具体要求。企业应当严格执行会计准则，加强内部控制，全面提升年报质量；会计师事务所应当提高审计质量，充分发挥审计

鉴证作用。

## 6. 财政部发布汽车制造业、房地产业、保险业会计核算手册

为进一步增强企业会计准则在行业实务运用中的操作性，2025年12月30日，财政部会计司发布汽车制造业、房地产业、保险业3个行业会计核算手册（以下简称手册）。手册的主要内容包括：一是行业典型业务简介，介绍行业主要业务及业务流程。二是行业典型业务及会计处理指引，阐释行业典型业务及涉及的具体会计处理。三是行业会计科目，介绍行业主要会计科目及与财务报表项目的映射关系、行业重点及特殊会计科目核算内容。四是行业财务报表重点内容列报，介绍行业特殊报表项目补充编制说明、重要会计政策披露及报表重要项目附注披露。五是行业重要会计估计，介绍行业具有代表性的会计估计的重要参数及考虑因素等。

## 7. 财政部就《企业会计准则第30号——财务报表列报》及配套利润表格式公开征求意见

2025年12月29日，财政部就《企业会计准则第30号——财务报表列报（修订征求意见稿）》，以及与之配套的《一般企业利润表的列报格式和列报方法（修订征求意见稿）》《金融企业利润表的列报格式和列报方法（修订征求意见稿）》《合并利润表的列报格式和列报方法（修订征求意见稿）》正式征求意见（以下统一简称征求意见稿）。征

征求意见稿主要是在不改变净利润金额的前提下对利润表进行更清晰的结构化呈现，并增加管理层业绩指标等附注信息披露要求。主要修订内容如下：一是优化利润表结构；二是引入管理层业绩指标披露要求；三是明确财务报表信息汇总与分解等原则；四是完善“重要性”的定义。

## （二）证监会系统会计审计政策资讯

### 1. 中国证监会修订《上市公司治理准则》

2025年10月17日，证监会发布了新修订的《上市公司治理准则》，自2026年1月1日起施行。本次修订主要包括以下内容：一是完善董事、高级管理人员监管制度。从任职、履职、离职等方面进行全面规范，督促董事高管忠实、勤勉地履行职责。二是健全董事、高级管理人员激励约束机制。要求上市公司建立薪酬管理制度，规定董事高管薪酬与公司经营业绩、个人业绩相匹配，促进董事高管和公司更好实现利益绑定。三是规范控股股东、实际控制人行为。严格限制可能对上市公司产生重大不利影响的同业竞争，进一步完善关联交易审议责任、决策要求。四是做好与其他规则的衔接。根据《证券法》《上市公司独立董事管理办法》等，完善公开征集股东权利以及董事会提名委员会、薪酬与考核委员会职责等规定，提升规则协调性。

### 2. 中国证监会就《上市公司监督管理条例》公开征求意见

2025年12月5日，证监会发布《上市公司监督管理条

例（公开征求意见稿）》（以下简称《条例》）。《条例》主要内容包括：一是完善上市公司治理要求。规范治理架构以及控股股东、实际控制人、董事、高管等关键少数的行为，促进提升治理的有效性，夯实上市公司高质量发展的根基。二是进一步强化信息披露监管。特别是针对上市公司信息披露“财务造假”，通过健全上市公司内部监督制约、追责追偿机制，禁止第三方配合造假等方式，多维度予以重点打击和防范。三是规范并购重组行为。细化完善上市公司收购、重大资产重组等规定，进一步明确财务顾问的职责定位和独立性要求，支持产业整合升级和企业转型。四是加强投资者保护。对市值管理、现金分红、股份回购等作出明确要求，推动上市公司提升投资价值、增强回报投资者意识。明确主动退市中投资者保护安排，防范上市公司规避退市、利用破产重整损害投资者利益。五是严厉打击违法违规行为，细化国务院证券监督管理机构在依法履职过程中可以采取的措施，对占用担保、配合造假等行为设置专门罚则。

### 3. 中国证监会发布《证券期货市场监督管理措施实施办法》

为落实法治政府建设相关要求，进一步规范证券期货市场监督管理措施（以下简称监管措施）的实施程序，2025年12月31日，证监会发布了《证券期货市场监督管理措施实施办法》（以下简称《实施办法》），自2026年6月30日起施行。《实施办法》主要包括以下内容：一是明确监管措

施的种类。列出责令改正、监管谈话、出具警示函、责令定期报告等十四类比较常用的措施。二是明确监管措施的实施原则。应当遵循依法、效率、公正原则，应当符合法律、行政法规、中国证监会规章规定的程序，应当及时矫正违法行为，防范风险蔓延与危害后果扩散。三是明确实施监管措施的程序要求。包括监管措施的取证、决定、送达、现场执法、回避、法制审核等一般程序要求，事先告知等特别程序要求，以及紧急情况下的快速处置机制。四是明确监管措施决定的作出及执行要求。

#### 4. 中国证监会就《上市公司董事会秘书监管规则》公开征求意见

为进一步规范上市公司董事会秘书履职行为，推动提升上市公司治理水平，2025年12月31日，证监会发布《上市公司董事会秘书监管规则（征求意见稿）》（以下简称《规则》），向社会公开征求意见。《规则》共三十八条，主要包括以下内容：一是明确职责范围。细化董事会秘书在信息披露、公司治理、内外部沟通等方面的具体职责。二是健全履职保障。从信息获取、履职平台、履职救济等多方面提供保障，促进董事会秘书充分依法履职。三是完善任职管理。提升董事会秘书任职的专业素养及合规要求，禁止可能有职责冲突的兼任。要求提名委员会对董事会秘书任职资格进行审查。四是强化责任追究。要求上市公司内部定期开展履职评价和内部追责；对上市公司出现违法违规但董事会秘书未

勤勉尽责的，严格采取监管措施或者实施处罚。

## 5. 深交所就修订《股票上市规则》等业务规则公开征求意见

在证监会统筹指导下，2025年12月31日，深交所修订主板、创业板《股票上市规则》和《规范运作指引》，向社会公开征求意见。本次修订内容主要包括：一是强化董秘职责定位。细化董秘在组织协调公司信息披露事务、促进公司治理合规和推动内外部有效沟通等方面职责。二是健全董秘履职保障。要求将董秘履职嵌入公司日常经营管理流程，明确董事、高管、各职能部门等应当积极配合董秘履职，完善履职不畅的报告机制等。三是完善董事、高管任职管理。严格董秘任职资格，要求董秘应当具备履职所必需的工作经验。规范董事、高管选聘及解聘程序，防范不适格主体任职。四是加强董事、高管履职监管。要求公司健全董事、高管薪酬激励约束机制，细化董事、高管忠实勤勉义务，加强董秘履职内部约束和责任追究等。五是规范控股股东、实际控制人行为。完善保持上市公司独立性监管要求，明确同业竞争相关规范事项。

### （三）国际会计审计政策资讯

#### 1. 国际可持续准则理事会发布《采用或以其他方式使用国际可持续披露准则的司法管辖区依据指南》

2025年10月30日，国际可持续准则理事会发布《采用或以其他方式使用国际可持续披露准则的司法管辖区依据

指南》（以下简称《指南》）及配套工具，探讨各司法管辖区采用国际可持续披露准则的经验和动机，旨在为全球各司法管辖区考量是否采用或以其他方式使用国际可持续披露准则提供决策依据与支持。《指南》从三个方面具体说明采用或以其他方式使用国际可持续披露准则的益处。一是通过为投资者的资本配置决策提供信息来强化资本市场。二是提升企业成本效益与运营效率。三是在相关情况下可持续相关财务披露全球基准带来的其他益处。

## 2. 国际会计准则理事会发布《对示例的修订——财务报表中的不确定性披露》

2025年11月28日，国际会计准则理事会（以下简称理事会）发布《对示例的修订——财务报表中的不确定性披露》（以下简称《示例》），通过增加6个示例对《国际财务报告准则第18号——财务报表列示和披露》《国际财务报告准则第7号——金融工具：披露》《国际会计准则第8号——财务报表编制基础》《国际会计准则第36号——资产减值》《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》等准则的随附指南进行修订，说明企业在财务报表中报告不确定性影响时，应当如何应用国际财务报告会计准则的相关规定。这6个示例聚焦于重要性判断、附注中分解信息的披露、特定风险影响的相关披露、假设的披露、不确定性相关假设的披露、弃置和场地复原义务的披露，虽然均与气候相关，但所述原则与要求同样适用于除气候以外的其他类

型的不确定性。主要包含两方面内容：一是企业在财务报表中如何根据《国际财务报告准则第 18 号》第 20 段的要求进行重要性判断。二是特定风险影响的相关披露。

### 3. 国际可持续准则理事会发布《对温室气体排放披露要求的修订》

2025 年 12 月 11 日，国际可持续准则理事会发布《对温室气体排放披露要求的修订》，对《国际可持续披露准则第 2 号——气候相关披露》和可持续核算准则理事会标准中资产管理和托管活动、商业银行、保险三个行业标准的温室气体排放披露要求进行了修订。主要包括五方面内容：一是关于范围 3 第 15 类温室气体排放披露的豁免。二是关于使用全球行业分类标准的豁免。三是关于使用温室气体核算体系的豁免。四是关于使用特定全球变暖潜力值的豁免。五是关于过渡期披露要求。该修订适用于 2027 年 1 月 1 日或之后开始的报告期间，允许提前采用。



如有任何意见建议  
欢迎扫码反馈

深圳证券交易所  
SHENZHEN  
STOCK EXCHANGE

