



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

2023年第3期（总第15期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 2022年年报审计情况	2
(二) 2022年年报审阅情况	2
(三) 审计机构自律监管情况	3
(四) 审计机构执业质量专题培训	4
❖ 典型案例研究	5
(一) 收入系列	5
市场推广费的会计处理	5
(二) 股份支付系列	6
授予联营企业员工股份的会计处理	6
(三) 其他系列	7
公允价值计量的问题	7
❖ 会计政策资讯	9

一、沪市会计监管通讯

（一）2022 年年报审计情况

截至 2022 年 4 月 30 日，除 3 家公司尚未披露 2022 年年报外，沪市上市公司均已披露审计报告。审计意见方面，68 家公司被出具非标审计意见，较去年数量有所下降。非标审计意见涉及事项主要为持续经营能力存在重大不确定性、资产真实性及减值充分性存疑、存在资金占用以及违规担保、被立案调查等。审阅重点关注审计机构出具非标审计意见的恰当性、相关专项报告信息披露的充分性等。内控审计意见方面，55 家公司被出具非标审计意见，较去年小幅下降，包括 21 家否定意见、2 家无法表示意见、32 家带强调事项段的无保留意见。审阅发现，部分公司内控审计意见为否定意见，财务报告审计意见为标准无保留意见，重点关注两类审计意见差异的原因及合理性。审计机构更换方面，173 家公司变更 2022 年年报审计机构，较去年显著增加。其中，13 家公司在 2023 年 1 月后临时换所，4 家公司数次更换 2022 年度审计机构。审阅重点关注前述临时换所、频繁换所的原因以及新任会计师审计执业质量。

（二）2022 年年报审阅情况

上交所在 2022 年年报审阅中重点关注 5 方面事项。一是关注财务舞弊风险，如客户、供应商与公司疑似关联，大额对外投资和资金体外循环风险，经销商模式下终端销售存疑，在建工程长期挂账，关注是否存在实施财务“大洗澡”情形以及前期业绩

真实性问题。二是关注规避退市情形，对于可能触及营业收入扣除财务类退市指标的公司，重点关注是否存在突击创收情况；对于拟通过破产重整、资产重组等方式保壳自救的公司，关注相关债务的现时义务是否解除，相关收益确认时点是否准确。三是关注审计机构是否出具恰当的审计意见，以及非标审计意见中对非标事项的信息披露是否充分，是否按照相关审计准则和规则进行披露。四是关注重要会计处理的合规性，是否通过不当会计处理粉饰业绩。如收入总额法或净额法确认是否恰当、采用时段法确认收入的依据是否充分、减值准备计提相关参数选取是否合理、合并报表范围是否正确、非经常性损益的列报是否准确。五是关注审计机构使用第三方工作的情况，是否严格按照审计准则要求，详细了解了第三方机构的执业资质、胜任能力、专业素质。

（三）审计机构自律监管情况

近期，上交所对4家次沪市上市公司审计项目的审计机构及相关会计师发出监管警示函。主要涉及如下违规情形。一是初步业务活动存在问题，如未在底稿中记录前任会计师未回复沟通函的事实，也未评估对业务承接的影响。二是部分基础的审计程序执行不到位，如货币资金审计过程中未对部分零余额和本期注销银行账户实施函证程序，执行应收账款函证程序时在客户未回函的情况下未执行恰当的替代程序。三是未对公司业务账务处理进行充分复核，例如未发现公司PPP项目的会计处理不符合《企业

会计准则解释第 14 号》的相关规定，也未督促公司实施追溯调整。

（四）审计机构执业质量专题培训

全面注册制下，审计机构执业质量是保障高质量的财务信息、维护资本市场健康稳定发展的重要基础。为进一步强化审计机构高质量执业理念，深化“看门人”责任意识，助力全面注册制改革，2023 年 6 月 15 日，上交所举办了审计机构执业质量提升专题培训。培训内容包括发行上市审核会计问题、上市公司年报监管审核要点、审计机构日常监管重点、审计机构质量管理准则与审计机构处罚案例等，全方位传递了监管理念，帮助审计机构强化把关意识。本次培训全面覆盖了沪市执业审计机构，共有 40 余家审计机构的 90 余位合伙人现场参与。后续，上交所将持续推出高质量培训交流活动，与市场各方加强沟通、凝聚共识，构建良性互动的市场生态体系。

二、典型案例研究

（一）收入系列

问题1【市场推广费的会计处理】：企业向客户支付的市场推广费应如何进行会计处理？

案例：A公司为汽车零部件供应商，B公司为发动机制造商，是A公司重要客户。发动机制造商B公司为缓解其自身采购成本压力，在将某一型号产品授予汽车零部件供应商生产时，普遍存在向汽车零部件供应商收取一定的“市场推广费”的情况。A公司中标或与B公司协商一致后，通过签署项目协议的方式，对某一型号产品的预计年供货数量和金额、市场推广费金额等进行具体约定，但合同中并未明确市场推广费是基于供货数量或金额计算。A公司支付的市场推广费应如何进行会计处理？

分析：汽车零部件供应商为获取生产供应资格向发动机制造商支付一笔市场推广费，若该笔费用并未获得可明确区分的商品或服务，则该费用属于应付客户对价，应当冲减收入。根据收入准则及其应用指南，在对应付客户对价冲减交易价格进行会计处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。在本案例中，A公司和B公司在签署项目协议时，已经约定了市场推广费的金额，即公司已经承诺支付客户对价，故A公司应当在后续产生销售收入时将应付客户的市场推广费抵减当期收入。关于冲减收入的金额，A公司支付的市场推广费实质为一项合同折扣，应按收入准则及其应用指

南有关“分摊合同折扣”的规定进行处理。具体地，无论合同是否明确该市场推广费基于供货数量或金额计算，A 公司均应合理估计合同期内预计供货数量和金额，并在预计交付的各项产品（单项履约义务）之间按比例分摊合同折扣，并在交付各项产品时相应抵减该产品销售收入。如有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关，则应将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

（二）股份支付系列

问题 2【授予联营企业员工股份的会计处理】：公司向联营企业的员工授予股份，应当如何进行会计处理？

案例：A 公司制定股权激励计划并经股东大会批准，向 A 公司的联营企业 B 公司部分员工授予 10,000 份 A 公司股票期权。B 公司章程或投资协议中未特别规定涉及股份支付的费用由 A 公司完全承担。A 公司持有 B 公司 40% 的股权，并对其按照权益法进行后续计量。A 公司向联营企业 B 公司员工授予的股份是否属于股份支付？A 公司财务报表层面和 B 公司财务报表层面应当如何进行会计处理？

分析：根据《企业会计准则解释第 4 号》第七条的规定，“企业集团内涉及不同企业的股份支付”中的“集团”是指母公司及其全部子公司。本案例中，B 公司是 A 公司的联营企业，不能适用集团内股份支付的相关会计处理。同时，从联营企业 B 的角度，非控股股东 A 将其股份授予给 B 公司员工，该权益工具并非联营

企业 B 或同一集团内其他主体的权益工具，不属于股份支付，而是接受到了一项股东捐赠。因此，B 公司财务报表层面，B 公司作为服务接受方但结算义务由股东承担，属于股东捐赠，应确认职工薪酬费用和所有者权益。A 公司财务报表层面，对于联营企业确认的费用和增加的权益，应当遵照权益法核算要求，按持股比例分享确认被投资单位的净损益以及其他权益变动。

（三）其他系列

问题 3【公允价值计量相关问题】：拍卖价格能否作为金融资产公允价值计量依据？

案例：A 上市公司持有非上市公司 B 公司股权 1 亿股，A 公司将该股权投资计入交易性金融资产核算。20X1 年，A 公司聘请 C 评估机构对其持有的 B 公司股权进行评估。C 评估机构仅以阿里司法拍卖平台 20X1 年涉及 B 公司股权交易的平均成交价格为基础确认该股权的公允价值为 4 亿元。A 公司采用该评估结果，并由此产生了 1.2 亿元公允价值变动收益。通过网络司法拍卖进行的股权交易，能否作为相关股权公允价值的计量依据？

分析：根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量准则》及应用指南的规定，企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易。有序交易，是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易，不包括被迫清算和抛售。企业在判断一项交易是否为有序交易时，通常应当结合交易

发生的频率、价格波动幅度、交易原因等信息，运用专业判断对交易行为和交易价格进行分析。企业判定相关资产或负债的交易不是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，不应考虑该交易的价格，或者应赋予该交易价格较低权重。本案例中的司法拍卖类似于准则举例中被迫清算和抛售的情形，不属于“有序交易”。故A公司不应以股权拍卖价格为主要依据来计量其公允价值。A公司应优先考虑以其他方式获取有序交易中出售资产的价格。但如果只能以股权拍卖价格为基础计量其公允价值，则应当对该价格进行调整。

三、会计监管和政策资讯

(一) 证监会对审计机构行政处罚情况

近期,证监会及各派出机构对3家次审计机构及相关责任会计师予以行政处罚。具体如下。

1、大信会计师事务所(特殊普通合伙)及2名签字注册会计师因出具的天海融合防务装备技术股份有限公司2017年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计时未勤勉尽责等违法事实受到以下行政处罚决定:(1)责令会计师事务所改正,没收业务收入141.51万元,并处以141.51万元的罚款;(2)对签字会计师给予警告,并分别处以5万元的罚款。

2、北京兴华会计师事务所(特殊普通合伙)及2名签字注册会计师因出具的义乌华鼎锦纶股份有限公司2018年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计存在缺陷等违法事实受到以下行政处罚决定:(1)责令会计师事务所改正,没收其业务收入117.92万元,并处以117.92万元罚款;(2)对签字会计师给予警告,并分别处以5万元罚款。

3、大信会计师事务所(特殊普通合伙)及2名签字注册会计师因出具的东方金钰股份有限公司2016年年度审计报告存在虚假记载、财务报表审计时未勤勉尽责等违法事实受到以下行政处罚决定:(1)责令会计师事务所改正,没收其业务收入89.62万元,并处以89.62万元罚款;(2)对签字会计师给予警告,并分别处以5万元罚款。

（二）财政部、国务院国资委、证监会联合印发《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、国务院国资委、证监会联合印发《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》（以下简称《选聘办法》），进一步规范国有企业、上市公司选聘会计师事务所行为，促进注册会计师行业公平竞争，推动提升审计质量。

《选聘办法》指出，国有企业及其股票在境内证券交易所上市交易的股份有限公司，应加快完善选聘会计师事务所相关制度，规范选聘会计师事务所行为，应采用竞争性谈判、公开招标、邀请招标以及其他能够充分了解会计师事务所胜任能力的选聘方式，保障选聘工作公平、公正进行。同时，《选聘办法》对会计师事务所轮换、信息披露、审计委员会职责等重点事项进行规范，明确财政部门可以对违反办法规定的会计师事务所依法采取责令改正、监管谈话、出具问询函、出具警示函、责令公开说明、责令定期报告等管理措施。

（三）财政部会计司发布金融工具相关会计准则实施问答

2023年6月26日，财政部会计司发布金融工具相关会计准则实施问答（4个），分别对以下四项问题进行了解答：（1）对于满足《企业会计准则第24号—套期会计》规定条件的套期关系，企业应当如何认定套期关系符合套期有效性要求；（2）企业通过签订衍生金融工具对日常销售或采购非金融项目的合同或合同组合（能够以现金或其他金融工具净额结算，或者通过

交换金融工具结算)形成的公允价值变动风险进行套期,如果不按照《企业会计准则第 24 号——套期会计》进行会计处理,为了消除或显著减少会计错配,可以如何进行会计处理;(3)商业银行应当如何确定一项主营业务活动中发生的支出属于金融工具的交易费用、“手续费及佣金支出”或“业务及管理费”科目的核算范围;(4)企业应当如何判定权益工具投资为“非交易性”,从而符合指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益金融资产的条件。

(四) 中国注册会计师协会关于印发《〈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

为了贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》(国办发〔2021〕30号)中“持续提升审计质量”和“完善审计准则体系”的要求,保证准则体系的内在一致性,中国注册会计师协会对《〈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 项应用指南进行了一致性修订。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。

(五) 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，国际会计准则理事会（以下简称 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，以下简称《国际会计准则第 7 号》）以及《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7，以下简称《国际财务报告准则第 7 号》）的有关披露要求进行修订。

IASB 对《国际会计准则第 7 号》以及《国际财务报告准则第 7 号》进行的主要修订包括：一是供应商融资安排的界定；二是关于供应商融资安排在现金流量表的披露要求；三是关于供应商融资安排相关风险信息的披露要求。

（六）IASB 就金融工具减值发布实施后审议意见征询稿

2023 年 5 月，国际会计准则理事会（以下简称 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）》（以下简称意见征询稿），旨在评估《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 2014 年制定《国际财务报告准则第 9 号》的最初设想相一致。

意见征询稿包括以下 10 个方面的具体内容：（一）金融工具减值要求；（二）确认预期信用损失的一般方法；（三）信用风险显著增加的评估；（四）预期信用损失的计量；（五）与应收款项、合同资产和租赁应收款相关的简化会计处理；（六）购入或源生的已发生信用减值的金融资产；（七）《国际财务报告

准则第 9 号》中减值规定与其他规定的应用；（八）衔接规定；
（九）信用风险披露；（十）其他事项。

内部资料