



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 5 期（总第 17 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 审计机构日常监管关注要点	2
(二) 审计机构自律监管情况	2
(三) 审计机构行业培训情况	2
❖ 常见案例分析	4
审计机构未及时履行信息披露义务相关问题	4
审计机构募集资金银行函证审计程序执行问题	5
❖ 典型案例研究	7
土地一级开发收入确认相关会计处理	7
其他权益工具重分类为长期股权投资的会计处理	8
停工停产期间生产人员职工薪酬的会计处理	9
❖ 会计监管和政策资讯	11

一、沪市会计监管通讯

（一）审计机构日常监管关注要点

近期，在审计机构约谈、风险提示、现场督导等工作中，重点关注审计机构质量管理情况，主要包括以下两个方面。一是审计机构整体质量管理执行情况，包括在业务承接与保持、委派与内部复核、项目质量复核、咨询与意见分歧、报告签批、底稿管理、监控与整改等业务流程中审计质量管理是否到位。二是关注审计机构对项目重大事项、重大风险的审计执行情况。特别是对于首次承接证券业务、新承接高风险公司、承接退市风险公司的审计机构，总所在业务承接时应当综合考虑是否将上述项目列为重点审计项目，加强审计执业质量控制。签字注册会计师及相关成员应当与总所项目质量控制及复核人员保持密切沟通，在内部就公司重大事项达成共识。

（二）审计机构自律监管情况

近期，上交所对1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。一是出具的专项核查意见信息披露不准确，如为公司出具的《非经营性资金占用及其他关联资金往来的专项说明》存在多处数据错误。二是审计执业不到位，包括商誉减值相关控制测试存在缺陷、收入截止测试不到位、未对审计过程中获取的异常单据保持职业怀疑等。

（三）审计机构行业培训情况

近期，上交所启动了新一轮审计机构行业培训，聚焦政策支持性行业和风险行业的审计重点和难点，系统化帮助审计机构理解特定行业的审计风险识别和应对方法。目前已开展2期培训，聚焦商贸行业和建筑行业，邀请行业分析师、保荐机构负责人、审计机构合伙人、企业高管以及上交所相关监管人员，分别对商贸行业和建筑行业研究路径、核查要点、审计风险和监管重点等进行分析解读。数据显示，40余家会计师事务所6千余人线上参与培训，累计访问量超1.2万次，审计机构对培训内容普遍予以好评。后续，上交所将继续服务好市场，开展高质量、多样化的审计机构培训，发挥交易所的平台作用，及时回应市场关切的问题，构建良好审计生态。

二、常见案例分析

问题1【审计机构未及时履行信息披露义务相关问题】：上市公司会计师事务所及签字会计师收到监管部门的处罚，应当如何履行信息披露义务？

案例：甲公司于20X2年12月25日召开董事会，审议通过《关于变更会计师事务所的议案》，12月29日披露了《关于变更会计师事务所的公告》。甲公司于20X3年1月7日披露20X3年第一次临时股东大会会议资料，并于1月16日召开20X3年第一次临时股东大会审议通过变更会计师事务所的议案。议案表明，新聘任的年审机构A会计师事务所及项目签字合伙人B某近三年不存在因执业行为受到监管部门处罚的情况。但事后发现，相关监管部门在20X2年12月31日对A会计师事务所及B某出具了行政处罚决定，A会计师事务所及B某也已于1月9日签收了行政处罚决定书。A会计师事务所及B某未将上述情况及时告知上市公司，上述做法是否恰当？

分析：根据《上海证券交易所股票上市规则（2022年1月修订）》（以下简称《股票上市规则》）第1.4条、第2.1.3条的规定，中介机构等相关信息披露义务人应当按照有关规定履行信息披露义务，并积极配合上市公司做好信息披露工作，及时告知公司已发生或者拟发生的可能对公司股票及其衍生品种交易价格产生较大影响的事项。本案例中，A会计师事务所及B某在股东大会召开前已签收并知悉自身受到行政处罚的情况，但未在股东大会召开前及时告知上市公司，未积极配合上市公司做好信

息披露工作，违反了前述规则的相关规定。审计机构属于《股票上市规则》规范的信息披露义务人，应当按照相关规则积极配合上市公司做好信息披露工作。

问题2【审计机构募集资金银行函证审计程序执行问题】：
在未收到募集资金银行函证回函时，审计机构执行的替代程序是否到位？

案例：A公司某募集资金专项银行账户在20X2年末全部被冻结，但年审机构B会计师事务所在20X2年审计报告及募集资金存放与使用情况鉴证报告中披露上述情况。经核实，B会计师事务所及年审会计师在审计过程中未收回该募集资金专户的银行函证回函，仅将查看公司网银账户余额作为替代性审计程序，导致未能发现该募集资金专户处于冻结状态。B会计师事务所执行的替代程序是否充分、适当？

分析：根据《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十九条，在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。银行函证是注册会计师从外部独立来源获取的核心审计证据之一，对识别财务报表重大错报风险至关重要。但B会计师事务所及年审会计师未及时跟进银行函证回函情况，未及时前往快递收发室收取快递，未对银行账户函证过程保持有效控制，导致未能及时收到银行函证回函。公司在执行替代程序时，也未采取去银行亲自查看银行账户状态、查看网银账户状态等程序，仅查看公司网银账户余额，导致未能发现该募集资金专户处于冻结状态，获取的审计证据不具有充分性和适当

性。B会计师事务所及年审会计师上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条、《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十九条的要求，违反了《上海证券交易所股票上市规则》（2022年1月修订）第1.4条、第12.1.2条等有关规定。募集资金专项银行账户的使用情况是日常监管的重点，审计机构在审计过程中应当予以重点关注，避免出现审计程序不到位，发表专项意见不恰当的情况。

三、典型案例研究

问题3【土地一级开发收入确认相关会计处理】：土地一级开发收入应采用时段法还是时点法确认收入？

案例：A公司作为一家房地产开发企业。20X0年1月，公司中标土地一级开发项目，并于20X0年2月与当地土地整理储备中心签署开发项目监管委托协议。根据委托协议，公司需自行筹措资金、办理相关手续，开展土地一级开发的具体工作，在土地入市交易工作完成后收取相应土地开发建设补偿费。A公司应严格按照协议约定进行土地一级开发工作，并制作项目进度表，向土地整理储备中心书面汇报土地一级开发进度、投资等工作情况。土地一级开发工作包括：征地、拆迁和场地平整；对征地范围内的建筑物及构筑物进行拆迁补偿，并对受此影响的劳动力进行安置；完成土地入市交易前期手续办理，配合土地整理储备中心进行土地收储以及土地入市交易工作等。若A公司未能按照本协议约定完成土地一级开发工作，且不是由于不可抗力、国家政策调整及甲方违约造成的，土地整理储备中心有权单方解除本协议。20X3年，相关土地正式收储，由相关部门对外挂牌出让并成交。A公司土地一级开发业务应按时点法还是按时段法确认收入？

分析：根据新收入准则，满足准则规定的三个条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务，其中一个条件为“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”。本案例中，土地一级开发项目是政府主导下的项目，相关土地在A公司开发过程中由土地整理储备中心控制。同时，根据《监管规则适用指引——会计类第2

号》，根据合同约定，客户拥有企业履约过程中在建商品的法定所有权，假定客户在企业终止履约后更换为其他企业继续履行合同，其他企业实质上无需重新执行前期企业累计至今已经完成的工作，表明客户可通过主导在建商品的使用，节约前期企业已履约部分的现金流出，获得相关经济利益。本案例中，若A公司未能按照协议约定完成土地一级开发工作，由另一企业接替A公司履行剩余的履约义务，原则上A公司已经完成的征地、拆迁、安置、补偿等开发工作无需再重新执行，表明土地整理储备中心可通过主导开发项目，节约A公司已履约部分的现金流出，获得相关经济利益。因此，本案例中，在不考虑其他条件的情况下，A公司土地一级开发业务很可能满足“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”这一时段法收入确认条件，应按时段法确认收入。

问题4【其他权益工具重分类为长期股权投资的会计处理】：
其他权益工具投资转为权益法核算的长期股权投资，相关重分类时点如何确定？

案例：A公司和B商业银行为上市公司，自20X0年起，A公司陆续增持B商业银行股权，并将其作为金融资产核算。20X1年9月A公司持股比例超过4%，20X2年底持股比例超过5%。根据B商业银行章程规定，持股比例达到4%时即可以提名1名董事。根据《商业银行股权管理暂行办法》规定，持有商业银行5%以上股份或表决权的股东应认定为商业银行主要股东。20X3年4月，A公司向B商业银行派驻一名董事，参与B商业银行的重大经营决策。公司认为，当前合并持股高于5%，已经认定为B

银行的主要股东，且已派驻董事参与其经营决策权，拟在20X3年4月将对B商业银行的投资从其他权益工具投资重分类为权益法核算的长期股权投资。该重分类时点的确定是否合理？

分析：根据《监管规则适用指引——会计类1号》的规定，重大影响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“正在行使的权力”，其判断的核心应当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。一般而言，在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位具有重大影响，作出不同的会计判断。本案例中，在不考虑其他条件的情况下，A公司是否属于B商业银行的主要股东，未导致股东权利本质上发生变化，关键应当考虑A公司何时拥有向B商业银行派驻董事施加重大影响的权力。

问题5【停工停产期间生产人员职工薪酬的会计处理】：停工停产期间生产人员职工薪酬费用应如何处理？

案例：A公司为汽车零部件供应商，近年来经营业绩持续下滑。20X2年，公司由于生产经营不善、需求不足等原因决定停工停产。停工停产期间公司继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并发放生产人员职工薪酬。A公司停工停产期间产生的生产人员职工薪酬应如何进行会计处理？

分析：根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南（2014）的规定，“企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期

薪酬，应按照受益对象计入当期损益或相关资产成本”。但在停工停产期间，生产人员的职工薪酬等支出无实际受益对象，根据准则规定难以判断如何进行会计处理。《关于严格执行企业会计准则切实做好企业 2022 年年报工作的通知》进一步明确了“企业应当在停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。例如，企业因需求不足而停产或因事故而停工检修等，相关生产设备应当继续计提折旧，并计入营业成本”，但也未明确企业停工停产期间所发生的生产人员职工薪酬费用应如何处理。考虑到生产人员的职工薪酬与固定资产折旧、无形资产摊销都是成本费用的构成，其性质是相同的。因此，本案例中，在不考虑其他条件的情况下，公司因自身生产经营不善、需求不足导致停工停产，停工停产期间发生的生产人员职工薪酬费用应和固定资产折旧及无形资产摊销的处理保持一致，即计入营业成本。

四、会计监管和政策资讯

（一）证监会发布《上市公司 2022 年年度财务报告会计监管报告》

为掌握上市公司执行企业会计准则和财务信息披露规则的情况，证监会会计部组织专门力量抽样审阅了上市公司 2022 年年度财务报告，在此基础上形成了《上市公司 2022 年年度财务报告会计监管报告》，于 2023 年 9 月 8 日正式发布。总体来看，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则和财务信息披露规则，但仍有部分上市公司在收入、长期股权投资与企业合并、金融工具、资产减值、非经常性损益等方面，存在会计处理错误或财务信息披露问题。

（二）财政部发布《企业会计准则解释第 17 号（征求意见稿）》

为解决企业会计准则执行中出现的问题，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部近日发布《企业会计准则解释第 17 号（征求意见稿）》（以下简称《解释第 17 号》）。

《解释第 17 号》共包括三个方面内容：一是对《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中流动负债和非流动负债的划分原则进行了修订完善；二是对《企业会计准则第 31 号——现金流量表》以及《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中相关内容进行了补充，明确了企业供应商融资安排的范围和披露

要求；三是对《企业会计准则第 21 号——租赁》中资产转让属于销售的售后租回交易的会计处理规定进行了补充完善。

（三）中注协发布《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见（征求意见稿）》

为指导和推动会计师事务所加强基础性标准体系建设，提高管理和服务标准化水平，持续做强做优做大，不断提升执业质量和服务能力，更好地服务国家建设，助力中国式现代化建设进程，中国注册会计师协会起草了《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见（征求意见稿）》（以下简称《指导意见》）。

《指导意见》主要包括四部分：一是总体要求，主要明确《指导意见》的指导思想、基本原则和总体目标；二是主要任务，以全生命周期理论为指导，系统安排基础性标准体系清单的梳理、提炼和修订，基础性标准体系的建设、实施、评价、完善等各个环节的工作；三是组织保障，主要包括加强组织领导、加强技术支持和加强宣传引导等方面；四是附录，提供了会计师事务所基础性标准体系清单，并对清单中的各个项目作出说明，供会计师事务所建立健全基础性标准体系参考。

（四）2023 年中日韩三国会计准则制定机构会议在上海举办

2023 年 8 月 30 日，中日韩三国会计准则制定机构会议在中国上海召开。中国财政部会计司司长舒惠好、中国会计准则委员

会副主任张娟、日本会计准则委员会主席川西泰申、韩国会计准则理事会主席李汉相、中国香港会计师公会准则制定部总监桂洋洋、中国澳门会计师专业委员会委员吴保民等来自中日韩各国家或地区会计准则制定机构的各位代表，以及国际会计准则理事会主席安德烈亚斯·巴尔考、理事陆建桥等代表参加了本次会议。

会上，中国、日本、韩国、中国香港、中国澳门分别就应用国际会计准则的最新进展、本国家或地区会计准则建设情况，以及租赁、所得税——国际税收改革、加密资产等议题进行了深入交流，并达成以下共识：一是继续践行国际会计准则作为全球统一的高质量会计准则的承诺；二是深入开展企业会计准则制定问题的研究，协助国际会计准则理事会的工作，并积极参与国际会计准则理事会重要技术项目讨论；三是不断加强中日韩三国在会计技术议题方面的交流，促进本地区各国家或地区对国际会计准则的一致应用。

（五）国际会计准则理事会发布《年度改进（征求意见稿）》

2023年9月12日，国际会计准则理事会（以下简称IASB）发布《年度改进（征求意见稿）》，拟对《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》（以下简称《国际财务报告准则第1号》）、《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》）、《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》）、《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》

（以下简称《国际财务报告准则第 10 号》）以及《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（以下简称《国际会计准则第 7 号》）的有关要求进行非常微小的修订或者小范围的修订。

关于《国际财务报告准则第 1 号》，IASB 建议修订有关首次采用套期会计的规定。关于《国际财务报告准则第 7 号》，IASB 建议修订第 B38 段，将终止确认的利得或损失相关规定中失效的交叉索引予以更新。关于《国际财务报告准则第 7 号》实施指南，IASB 建议：一是修订第 IG1 段，在引言部分增加一项声明，澄清该指引并未详述《国际财务报告准则第 7 号》中的所有规定；二是修订第 IG14 段（披露公允价值与交易价格的递延差额），提高其与《国际财务报告准则第 7 号》第 28 段的一致性；三是修订第 IG20B 段，简化有关信用风险披露规定的措辞。关于《国际财务报告准则第 9 号》，IASB 建议：一是修订第 2.1(2)②段中有关终止确认租赁负债的规定，在该准则第 3.3.3 段中增加交叉索引，解决承租人在执行租赁负债终止确认规定时可能产生的混淆；二是修订第 5.1.3 段和附录 1，澄清该准则中“交易价格”一词的使用。关于《国际财务报告准则第 10 号》，IASB 建议修订与确定“实质代理人”相关的规定，删除第 B74 段中与第 B73 段不一致之处。关于《国际会计准则第 7 号》，IASB 建议修订第 37 段，删除国际会计准则中从未定义过的“成本法”的索引。