



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 6 期（总第 18 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 贯彻落实中央金融工作会议精神	2
(二) 近期审计机构监管关注要点	2
(三) 审计机构自律监管情况	3
(四) 审计机构行业培训情况	3
❖ 常见案例分析	4
收入时段法“合格收款权”的适用	4
老股东低价入股的会计处理	6
❖ 典型案例研究	8
市场推广服务费的会计处理	8
附财务资助清偿条件的子公司股权转让时点问题	9
收入净额法确认时的现金流量列报	11
❖ 会计监管和政策资讯	13

一、沪市会计监管通讯

（一）贯彻落实中央金融工作会议精神

2023年12月1日，中央金融委员会办公室、中央金融工作委员会在《求是》上发表题为《坚定不移走中国特色金融发展之路》的文章。文章指出，坚持把防控风险作为金融工作的永恒主题，必须高度重视金融风险的传染性、隐蔽性和破坏，必须有效防范化解金融风险。文章强调，必须全面加强金融监管，切实解决监管“宽松软”问题，努力做到监管一贯到底、一严到底、一查到底，让金融监管真正“长牙带刺”。在目前的监管形势下，审计机构应当切实发挥资本市场“看门人”作用，执行充分、适当的审计程序，审慎发表审计意见。对于审计机构未勤勉尽责的情形，上交所将依法依规从严监管。

（二）近期审计机构监管关注要点

近期，有不少上市公司因会计差错而被监管处罚。例如，某公司2023年4月披露了《关于前期会计差错变更的公告》，对部分贸易业务由总额法调整为净额法核算，分别调减2022年1-6月营业收入、营业成本1.76亿元。其后，该公司收到证监会下发的立案告知书，因涉嫌信息披露违法违规，证监会决定对公司立案调查。又如，某公司因前期报告存在虚假记载，在披露前期会计差错后，收到证监会的立案告知书。审计机构在年审过程中应当重点关注公司业务的真实性、会计处理的合规性以及信息披露的准确性。对于审计机构涉及公司会计差错事项的审计程序执行不到位的情形，上交所将持续关注并采取必要的监管措施。

（三）审计机构自律监管情况

近期，上交所对沪市公司年审机构及相关会计师予以通报批评4家次，书面警示2家次，口头警示1家次，主要涉及如下违规情形。一是审计报告存在虚假记载且审计程序存在严重缺陷，如银行函证过程失控、销售循环内控测试流于形式、未对明显异常的资金往来保持职业怀疑等。二是审计执业不到位，包括控制测试计划样本与实际样本不一致、未关注到公司会计处理不合规、底稿归档不完整等。

（四）审计机构行业培训情况

2023年11月30日，上交所举办了审计机构医疗器械行业培训，培训采用“直播+回看”的形式，培训对象实现对沪市执业的40余家审计机构全覆盖，培训内容紧扣行业审计实务焦点和收入确认等审计难点，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，分别从行业研究路径、上市风险、审计要点和监管重点等不同角度，全方位、系统化帮助审计机构理解医疗器械行业的审计风险识别和应对方法。据统计，此次培训参与人数5,000余人，累计访问量近1万次。后续，上交所将继续做好监管与服务，及时回应市场关切的问题，探索培训新形式和新领域，不断提升培训广度和深度，构建良好审计生态。

二、常见案例分析

问题 1【收入时段法“合格收款权”的适用】：公司业务是否满足时段法中“合格收款权”收入确认条件？

案例：A 公司主营业务为销售机器人自动化生产线，该类业务具有非标准定制化、合同金额大、项目周期长的特点。A 公司采用时段法确认收入，认为满足时段法的第三个情形，即“具有不可替代用途+合格收款权”（以下简称情形三）。一方面，A 公司销售机器人自动化生产线，需要根据客户的个性化要求进行定制开发，合同履行过程中产生的知识产权及其他权益归客户所有，对应的产品均具有不可替代用途。另一方面，A 公司对合同进行梳理，主要分为以下两类合同：（1）非因公司原因造成合同解除的，合同解除后，公司有权向客户要求按照已完成的工程量或工作量进行结算；（2）要求违约方按照一定利润进行赔偿作为违约金。A 公司销售机器人自动化生产线，是否满足“合格收款权”条件，能否适用时段法确认收入？

分析：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）的相关规定，如企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，则属于在某一时段内履行履约义务，应采用时段法确认收入。其中，有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利

润的款项，并且该权利具有法律约束力。

本案例中，A公司销售机器人自动化生产线，属于非标准定制化产品，企业不能轻易将该商品用于其他用途，具有不可替代用途。判断是否适用时段法下情形三的关键在于是否符合“合格收款权”条件。对此，《企业会计准则第14号——收入（应用指南）》（2018年修订）指出，企业有权收取的款项应当大致相当于累计至今已经转移给客户的商品的售价，即该金额应当能够补偿企业已经发生的成本和合理利润，企业有权收取的款项为保证金或仅是补偿企业已经发生的成本或可能损失的利润的，不满足这一条件；另外，企业在进行判断时，既要考虑合同条款的约定，还应当充分考虑适用的法律法规、以往司法实践以及类似案例的结果等。基于A公司合同约定，对于第一类合同，合同虽约定终止合同时，公司与客户按照已完成的工作量进行结算，但未明确具体结算方式，即结算金额是对应合同价款还是成本，无法判断结算金额能否补偿已发生成本和合理利润；对于第二类合同，合同仅约定违约方按照一定利润支付违约金，未明确是否满足准则规定的已发生成本和合理利润的情形，公司不能直接以该违约条款作为符合“合格收款权”的依据。综上，由于A公司未在合同中明确约定，其有权收到的款项金额能够补偿其已经发生的成本和合理利润，因此不能直接认为符合“合格收款权”的要求。此外，即使在合同已明确约定的情况下，如果以往的司法实践表明合同条款缺乏法律约束力，公司主张权利的要求在当前的

法律环境下不被支持，那么依然无法适用时段法下情形三确认收入。

问题2【老股东低价入股的会计处理】：老股东不同比例低价入股，如何判断是否构成股份支付？若构成股份支付，如何计算股份支付费用？

案例：A公司股本为2,000万元，存在2名自然人股东甲和乙，持股比例分别为70%和30%。20×1年，A公司向原股东甲、乙，以及公司高管丙增发股份200万股，甲、乙、丙分别认购130万股、30万股、40万股，增资价格为10元/股。假设增资时A公司股份的公允价值为20元/股。增资完成后，甲、乙、丙持股比例分别为69.55%、28.64%、1.82%。A公司将丙低价增资份额作为股份支付核算。甲、乙低价增资份额是否构成股份支付？如果构成股份支付，如何计算股份支付费用？

分析：根据《监管规则适用指引——发行类第5号》，为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值的价格增资入股，且超过其原持股比例而获得的新增股份，应属于股份支付。本案例中，原股东仅为甲和乙，判断是否存在超过其原持股比例而获得的新增股份时应仅考虑甲和乙的相对持股比例。增资后，甲持股比例变为70.83%（ $= (1400+130) / (2000+160)$ ），高于原持股比例70%，满足“超过其原持股比例而获取的新增股份”，因此构成股份支付，应将超出部分0.83%所对应的股份18万股（ $= (2000+160) * 0.83%$ ）乘以增资日公允价值与入股价格之间的差额10元，确认股份支付费用180万元。乙持股比例变为

29.17% ($= (600+30) / (2000+160)$)，较增资前下降，不满足“超过其原持股比例而获取的新增股份”，因此无需确认股份支付费用。

同时，若将甲、乙增资份额与按照原持股比例能获得的股份数进行比较，亦可以得出相同结论。甲增资130万股，高于其按照原持股比例能获得的增资份额112万股 ($=160*70%$)，因此应将超出的18万股确认股份支付费用180万元。乙增资30万股，低于其按照原持股比例能获得的增资份额48万股 ($=160*30%$)，不满足“超过其原持股比例而获取的新增股份”，因此无需确认股份支付费用。

三、典型案例研究

问题 3【市场推广服务费的会计处理】：经销商提供市场推广服务，相关费用应冲减营业收入还是计入销售费用？

案例：A 公司为一家上市公司，主营白酒生产和销售。20X2 年，A 公司营业收入为 3 亿元，销售费用为 1 亿元，其中 5,000 万元为推广服务费。A 公司与部分买断式经销商签订《推广服务协议》，约定由经销商为 A 公司白酒产品提供推广服务，推广服务的形式由经销商自主决定。实际上，经销商提供的推广服务仅为店内海报张贴展示，是经销商提升自身业绩的日常推广方式。达到双方协议期内约定的采购目标后，A 公司向经销商结算相关推广服务费。A 公司将推广服务费计入销售费用，相关会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》相关规定，企业应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品或服务公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品或服务公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。《监管规则适用指引——会计类第 2 号》（以下简称《会计类 2 号》）规定，若企业自客户取得了可明确区分的商品或服务，并且能够从主导相关商品或服务的使用中获

益,企业通常应将其支付给客户的款项作为向客户购买商品或服务(而非应付客户对价)处理。

本案例中,首先,协议约定推广服务形式由经销商自主决定,且海报张贴展示是经销商提升自身业绩的日常推广方式,A公司不能够主导推广服务的使用,不满足《会计类2号》中主导服务并获益的情形。其次,A公司向经销商支付的推广服务费金额较大,明显高于推广服务公允价值,且根据结算条件,A公司是否支付推广服务费以经销商是否达成相关采购目标为前提,与经销商实际提供的推广服务无直接关系,A公司向经销商支付的上述费用主要目的是为了对经销商进行激励。综上所述,经销商提供的推广服务不符合“为了向客户取得其他可明确区分商品”的规定,A公司应当将推广服务费超出公允价值的部分冲减当期营业收入。若公允价值不能合理估计,则将其全额冲减营业收入。

问题4【附财务资助清偿条件的子公司股权转让时点问题】:
母公司对子公司存在财务资助,转让子公司股权时交易对手方未完全支付财务资助是否能终止确认子公司的长期股权投资?

案例:A公司为上市公司,B公司是A公司全资子公司,A公司为支持B公司发展,向B公司提供了股东借款支持和银行授信担保等财务资助。A公司基于各方面考虑,拟将B公司挂牌出售。经公开转让程序,A公司与C公司签署股权转让协议约定:股权转让基准日为20X2年3月30日,股权转让协议批准签署日为20X2年6月30日,股权转让以评估价格定价2亿元。同时协

议约定，C 公司支付 2 亿元股权转让款外，还需向 A 公司支付 B 公司欠付 A 公司的财务资助 4 亿元，并变更 B 公司的银行借款担保人，由 A 公司变更为 C 公司，上述条件均达成后办理股权过户手续。

B 公司资产、业务移交工作于 20X2 年 7 月 6 日完成，C 公司已支付股权转让价款 2 亿元。但截至 20X2 年 12 月 31 日，C 公司未支付 B 公司欠付 A 公司的财务资助 4 亿元，也未完成银行担保人的变更手续，因此双方未办理股权过户手续。同时，B 公司的章程、工商登记尚未变更，董事和高级管理人员仍由 A 公司委派。

A 公司将 20X2 年 7 月 6 日作为股权转让完成时点并终止确认对 B 公司的长期股权投资，A 公司的会计处理是否恰当？

分析：本案例中，首先需判断 A 公司与 C 公司之间的股权转让交易与支付财务资助交易是否构成一揽子交易。根据股权转让协议条款，C 公司除支付股权转让款 2 亿元外，还需支付 B 公司欠付 A 公司的财务资助 4 亿元，两笔交易完成后才可办理股权过户手续，缺少其中任何一笔交易都无法完成股权转让。C 公司支付 2 亿元的股权转让款与偿还 4 亿元财务资助两笔交易应该是在考虑了彼此影响的情况下订立的，且两笔交易整体才能达成完整的商业结果，根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》相关规定，应当作为一揽子交易处理。

其次，需判断控制权的转移是否满足《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》中的五项条件。其中，第四项条件为

合并方或购买方已支付合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。本案例中，虽然 C 公司已支付股权转让价款 2 亿元，但是 B 公司欠付 A 公司的财务资助尚未支付。若按一揽子交易考虑，财务资助 4 亿元也需作为交易对价的一部分。因此，总的交易价款为 6 亿元，C 公司支付比例较低，尚未支付价款的大部分。

第五项条件为合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。本案例中，虽然双方已经办理资产和业务移交，但 B 公司的章程、工商登记尚未变更，董事和高级管理人员仍由 A 公司委派，A 公司仍然享有股东权益，能够控制 B 公司的财务和经营政策。

因此，A 公司未满足控制权转移的第四与第五项条件，在不考虑其他条件的情况下，不能仅因办理了业务及资产移交而终止确认长期股权投资，20X2 年 7 月 6 日不能作为股权转让完成时点。

问题 5【收入净额法确认时的现金流量列报】：公司按净额法确认贸易收入，现金流量表中相关现金流量应如何列示？

案例：A 公司存在代理采购贸易业务，按照净额法确认收入，具体业务模式为，当下游客户指定上游供应商，A 公司与上下游对手方分别签订合同，先由 A 公司向供应商支付货款，待客户收到货物后 A 公司收取货款。对于上述贸易业务的现金流，在现金流量表中是否需将销售商品、提供劳务收到的现金，购买商品、

接受劳务支付的现金以净额列报？

分析：根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》及相关规定，现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。但是，下列各项可以按照净额列报：（一）代客户收取或支付的现金。（二）周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。（三）金融企业的有关项目，包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金、以及证券的买入与卖出等。

贸易业务根据收入准则净额确认收入，不表明其必然同时自动满足现金流量准则净额法列报。本案例中，A 公司开展的贸易业务是正常经营业务，具有真实交易背景，且 A 公司与上下游对手方的交易过程中代垫资金并承担对应的信用风险。A 公司在现金流量表中按总额列报，相关现金流入流出按总额分别计入其他与经营活动有关的现金中，更能反映 A 公司代理贸易模式下的现金流量情况。

四、会计监管和政策资讯

（一）证监会修订发布两项财务信息披露规则

为完善资本市场财务信息披露规则，进一步规范公开发行证券的公司财务信息披露行为，保护投资者合法权益，证监会于2023年12月22日修订发布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》（以下简称《财务报告的一般规定》）、《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益》（以下简称《1号解释性公告》），优化调整两项规则部分规定条款。

《财务报告的一般规定》主要修订内容包括：一是明确重要性判断原则，要求公司披露重要性标准确定方法和选择依据。二是减少冗余信息披露，避免重复披露，提升财务报告可读性。三是压缩模版化披露空间，要求公司结合自身情况充分披露重要会计政策及会计估计，不得照搬照抄《企业会计准则》。四是细化重要报表项目附注披露要求，便于投资者充分了解公司情况。五是增设专节明确研发支出附注信息披露要求，引导市场各方恰当评价公司科技创新能力。此外，本次修订结合近年《企业会计准则》和资本市场监管规则的调整，对收入、企业合并等披露要求予以完善，保持监管规则协调一致。

《1号解释性公告》主要修订内容包括：一是新增三项非经常性损益判断原则，为公司恰当披露非经常性损益信息提供指引。二是明确实际执行中存在分歧的问题，减少实务执行争议。三是完善政府补助、金融资产、股份支付等相关非经常性损益列举项

目，提升规则与当前资本市场环境之间的契合性。四是结合近年《企业会计准则》和监管规则修订情况完善相关表述，在股份支付、显失公允的交易收益等列举项目上，与发行上市、退市环节有关要求保持一致。

(二) 财政部等四部委发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2023 年年报工作的通知》

2023 年 12 月 7 日，财政部、国务院国资委、金融监管总局、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 2023 年年报工作的通知》（以下简称《通知》），加大对企业会计准则实施环节的管理和指导力度，督促相关企业和会计师事务所严格执行企业会计准则，扎实做好 2023 年年报工作。

《通知》强调了编制 2023 年年报应予关注的准则实施重点，包括存货、长期股权投资、收入、政府补助、企业合并、合并财务报表等十八个方面。《通知》指出，企业应当严格执行会计准则，加强内部控制，全面提升 2023 年年报质量；会计师事务所应当提高审计质量，充分发挥社会审计鉴证作用；监管部门应当加强协同配合，持续强化监管，有效促进提升企业会计信息质量。

(三) 财政部、证监会印发通知推动上市公司及拟上市企业加强内部控制建设

2023 年 12 月 8 日，财政部、证监会印发《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》（以下简称《通知》）。《通知》要求，各上市公司应严格按照有关要求，持续优化内部控制制度，完善风险评估机制，加强内

部控制评价和审计，科学认定内部控制缺陷，强化内部控制缺陷整改，促进公司内部控制的持续改进，不断提升内部控制的有效性。目前尚未全面实施企业内部控制规范体系的上市公司，应根据企业内部控制规范体系的要求开展内部控制评价，聘请会计师事务所对财务报告内部控制进行审计。

各上市公司应严格执行有关要求，真实、准确、完整披露公司内部控制相关信息，每年在披露公司年度报告(以下简称年报)的同时，披露经董事会批准的公司内部控制评价报告以及会计师事务所出具的财务报告内部控制审计报告。目前尚未按照企业内部控制规范体系要求实施内部控制审计的创业板和北京证券交易所上市公司，应自披露公司2024年年报开始，披露经董事会批准的公司内部控制评价报告以及会计师事务所出具的财务报告内部控制审计报告。

拟上市企业应自提交以2024年12月31日为审计截止日的申报材料开始，提供会计师事务所出具的无保留意见的财务报告内部控制审计报告。已经在审的拟上市企业，应于更新2024年年报材料时提供上述材料。

《通知》还要求注册会计师严格遵照相关规范，对上市公司及拟上市企业财务报告内部控制实施审计，勤勉尽责，充分了解和掌握上市公司及拟上市企业财务报告内部控制建设和实施情况，综合判断上市公司及拟上市企业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，督促上市公司及拟上市企业不断完善内部控制体系，提升内部治理水平。

(四) 财政部印发通知严禁会计师事务所以或有收费方式提供审计服务

为切实增强会计师事务所独立性，禁止或有收费行为，避免因利益冲突对审计质量产生不利影响，财政部于2023年11月16日发布《关于严禁会计师事务所以或有收费方式提供审计服务的通知》（以下简称《通知》）。《通知》要求：一是会计师事务所应当按照职业道德守则和执业准则规定，根据审计工作中所承担的责任、工作量，以及所需的相关资源投入合理确定审计收费，并与客户签署合规的收费安排条款。二是会计师事务所不得以或有收费方式提供审计服务，收费与否或者收费多少不得以审计工作结果或实现特定目的为条件。或有收费通常表现为上市奖励费，以及根据审计意见类型、是否能够实现上市、能否实现发债等收取部分或全部审计费用。三是会计师事务所应当按照职业道德守则和执业准则规定，执行有关客户接受与保持程序，谨慎评估提出违规付费要求的客户风险。如果发现客户存在或有付费违规行为的，会计师事务所应当拒绝承接或者终止该项审计业务。四是各省级财政部门、财政部各地监管局要高度重视会计师事务所或有收费问题，把或有收费作为对会计师事务所监督检查的重点事项。对于违反《通知》相关要求，未保持形式上和实质上独立的会计师事务所，应当按照相关法律法规的规定处理。

(五) 国际会计准则理事会决定终止同一控制下的企业合并

项目

2023 年 11 月 13 日至 15 日，国际会计准则理事会（以下简称 IASB）召开 11 月例会，会上就同一控制下的企业合并（以下简称同控合并）项目的研究方向进行讨论并形成决议。

2020 年 11 月，IASB 发布同控合并项目的讨论稿，提出对于不影响合并方非控股股东的同控合并交易采用账面价值法，对于影响合并方非控股股东的同控合并交易原则上采用购买法。此后，IASB 根据各方反馈意见又于 2023 年 4 月就同控合并项目方向提出三种方案：一是对于不影响合并方非控股股东的同控合并交易采用账面价值法，对于影响合并方非控股股东的同控合并交易，不再要求强制采用购买法，而是选择采用购买法或者账面价值法，同时对两种方法规定完整的确认、计量和披露要求；二是不规定企业如何选择同控合并的会计处理方法，以及对账面价值法和购买法的具体确认和计量要求，仅规定披露要求；三是终止同控合并项目，对同控合并交易的会计处理不作任何规定。

在本次例会上，IASB 就选择方案一或者改变项目方向（即方案二或者方案三）进行了讨论并作出决议。与会的 13 位理事中有 10 位理事同意改变项目方向；在改变项目方向的情形下，与会的 13 位理事均同意方案三（即终止该项目）。

下一步，IASB 将根据本次例会的决议发布同控合并项目的总结。