



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

2024 年第 1 期（总第 19 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
（一）近期监管情况通报	2
（二）审计机构自律监管情况	2
❖ 典型案例研究	3
附有销售退回条款的收入确认相关会计处理	3
处置子公司股权并继续对原子公司债务承担连带担保责任的会计处理	4
光纤租赁的会计处理	5
数字信用凭证贴现的现金流量表列报	7
❖ 会计监管和政策资讯	9

一、沪市会计监管通讯

（一）近期监管情况通报

上交所进一步加大事前事中审计监管力度。一是强化事前事中风险提示。在审计进场、业绩预告等关键时点，充分提示监管关注重点和年报审计风险。已约谈风险公司及年审机构近 120 家次，向 38 家审计机构发出审计风险提示函 110 余份。二是强化现场走访。协同地方监管局走访 7 家审计机构，与 40 余家沪市公司审计项目合伙人沟通公司 2023 年年报重点风险事项。三是强化换所监管。重点关注临时换所、频繁换所、大所换小所等异常情形。已对 55 家异常换所公司及年审机构进行约谈、发函。四是强化新所监管引导。针对 10 家首次承接沪市年报审计业务的新所，开展“新所第一课”专题培训，督促新所树立高质量执业的理念，系紧进入市场的第一粒扣子。

（二）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书面警示 3 家次，口头警示 1 家次，主要涉及如下违规情形。一是控制测试执行不到位，包括未完整了解公司重要循环相关的内部控制，未对公司重要组成部分执行控制测试等。二是实质性程序执行不到位，包括未对明显存在减值迹象的资产进行减值测试、未对异常情形执行进一步审计程序等。三是审计底稿不完善，包括缺少重要支持性证据的识别特征、各底稿记录内容存在矛盾等。

二、典型案例研究

问题 1【附有销售退回条款的收入确认相关会计处理】：附有销售退回条款的销售收入应如何进行会计处理？

案例：B 公司的主要产品为农作物种子，其终端客户为种植农户。B 公司采用经销模式对外销售，且对经销商客户的销售为买断式销售。按照种子行业销售惯例，产品经营季结束后，经销商客户可根据 B 公司销售退货政策，退回包装未曾开启、破损且未霉烂、变质的种子，退货产生的运费由经销商客户承担，退货超过一定比例的，B 公司向经销商收取折损费。考虑到估计退货率存在一定难度，B 公司在经营季发货、退货结束后，以办理退货后客户签字确认的结算单确认销售收入。B 公司在客户办理退货后确认种子销售收入，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，对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债。同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

本案例中，按照相关行业惯例及销售退货政策，B 公司在销售过程中允许客户选择退货，该情形属于附有销售退回条款的销售。基于本案例的背景和条件，由于 B 公司对经销商客户为买断式销售，B 公司应当在经销商取得商品控制权时确认相应销售收入。具体地，B 公司应当遵循可变对价的处理原则（包括将可变对价计入交易价格的限制要求）来确定其预期有权收取的对价金额，交易价格不应包含预期将会被退回的商品的对价金额。实务中，如何合理估计并确定“预期因销售退回将退还的金额”可能存在一定难度，但 B 公司不能仅以估计退货存在难度为由，待客户办理退货后才确认销售收入，应根据前述准则的明确规定进行会计处理。具体操作中，B 公司可以结合业务实质，依据有关产品退货率的历史数据，以及其他可以参考的市场信息来估计销售退回情况，且在每一资产负债表日重新进行估计，对销售收入及成本持续动态核算，直至公司与客户确认最终结算款。

问题 2【处置子公司股权并继续对原子公司债务承担连带担保责任的会计处理】：母公司对子公司的现有债务存在连带担保责任，处置该子公司股权该如何确认投资收益？

案例：20x4 年 5 月，A 公司将全资子公司 B 公司 100%股权转让给第三方 C 公司，约定的交易对价为 1000 万，以货币资金形式支付。因 B 公司净资产账面价值为负，A 公司处置子公司股权在当期确认投资收益 1500 万元。处置时 B 公司尚有债务未予清偿，A 公司对上述贷款提供连带担保责任。20x4 年 7 月，B 公司

办理工商变更手续，C 公司全额支付约定的交易对价并持有 B 公司 100% 股权，同时派驻人员实际管理 B 公司经营业务。截至 20x4 年末，B 公司债务仍未予清偿，A 公司对上述贷款提供连带担保责任，B 公司无力偿还上述贷款，A 公司对上述债务计提担保损失 800 万元。A 公司在 20x4 年确认股权转让收益 1500 万元是否恰当？

分析：对于此类处置超额亏损子公司并对子公司债务提供担保责任的情况，应当充分关注交易有无合理的商业理由，是否符合通常的商业逻辑。如果具有合理的商业实质，基于本案例的背景和条件，首先应判断 A 公司对 B 公司的控制权是否发生转移。20x4 年 7 月，该股权转让已完成办理工商变更手续，C 公司全额支付交易对价并派驻人员负责 B 公司的经营管理，A 公司已经丧失对 B 公司的控制权，应当在控制权转移当期确认股权转让收益。其次考虑股权转让收益的确认金额。根据金融工具确认和计量准则，A 公司应结合实际情况对债务的连带保证责任计提预期信用损失（列报为预计负债），相应冲减股权转让投资收益。

问题 3【光纤租赁的会计处理】：公司租入的指定位置的光纤，是否属于已识别资产，能否作为租赁进行会计处理？

案例：A 公司主要采用租赁机房的模式开展 IDC 业务，通过与基础通信运营商签署协议，租用基础通信运营商建设运营的数据中心中的全部或部分机柜、带宽资源等，为客户提供互联网综合服务。20x4 年度，公司机房租赁业务主要涉及光纤租赁、管道租赁、机柜租赁。其中，光纤租赁供应商为 B 公司，A 公司与

B 公司签订的《光纤租赁协议》中约定，A 公司租入三对光纤用于数据传输，三对光纤的起止点为 X 机房至 Y 地，租赁期为 2 年。公司认为光纤租赁存在一定期间，且该协议约定了指定位置的光纤。A 公司能否将该业务作为租赁进行会计处理？

分析：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》第四条规定：“在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁”。故一项合同要被分类为租赁必须要满足三要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。关于如何判断是否存在已识别资产，准则第六条明确规定：“已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。但是，即使合同已对资产进行指定，如果资产的供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权，则该资产不属于已识别资产”，即需要满足资产指定、物理上可区分和供应商无实质性替换权三个条件。

基于本案例的背景和条件，光纤租赁存在一定期间，且合同对租赁光纤的指定是比较明确的。在此情形下，企业在判断租赁光纤是否为已识别资产时，还应根据实际情况判断合同约定的光纤物理上是否可区分，以及 B 公司是否对光纤具有实质性替换权。如果 A 公司仅使用光纤的部分传输容量，B 公司能够在保证 A 公司数据传输速度和质量的前提下将合同约定的光纤用于其他用途，例如为其他客户提供传输服务，则说明 A 公司使用的光纤与

其余光纤在物理上不可区分，则租赁光纤不属于已识别资产，除非 A 公司使用的部分代表光纤的几乎全部传输容量。此外，如果在实际使用过程中，B 公司可用合同约定以外的其他光纤为 A 公司提供数据传输服务，且通过行使替换资产的权利将获得经济利益，则表明租赁光纤不属于已识别资产。综上，如果判断存在已识别资产，在满足租赁其他要素的情况下，应当按照租赁准则进行会计处理；如果判断不存在已识别资产，则不包含租赁，应作为向供应商采购数据传输服务进行会计处理。

问题 4【数字信用凭证贴现的现金流量表列报】：数字信用凭证贴现金额是否应当在现金流量表还原列报？

案例：A 公司与部分下游主要销售客户采用数字信用凭证作为支付结算方式，大量数字信用凭证留存在 A 公司手中。为及时获得资金，A 公司将持有的数字信用凭证贴现。由于银行的数字信用凭证贴现格式合同通常会保留部分免责条款以及“承兑方”信用等级等因素，根据此类数字信用凭证相关条款和金融资产转移相关准则规定，数字信用凭证贴现业务很难符合金融资产终止确认条件。会计处理上，贴现时在资产负债表中应确认为一项借款，现金流量表中体现为大额的筹资活动现金流入，自始至终不影响经营活动现金流量。并且，由于 A 公司客户集中度高，且数字信用凭证相较于商业承兑汇票具有更长的支付期限，导致 A 公司现金流量表无法准确反映出公司真实的现金流量特征。对此，A 公司认为，应当在取得和贴现票据时将相应的经营活动现金流入和筹资活动现金流出还原，以反映企业经济业务实质。A 公司

的做法是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第二条规定：“现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。”同时，《监管规则适用指引——会计类第 1 号》对现金流量的分类规定：“企业应当以实际收付的现金及现金等价物为基础编制现金流量表……若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，后续票据到期偿付等导致应收票据和借款终止确认时，因不涉及现金收付，在编制现金流量表时，不得虚拟现金流量。”基于本案例的背景和条件，数字信用凭证不符合现金和现金等价物的定义，对应的金额不应在现金流量表列示。A 公司使用数字信用凭证结算不涉及现金的实际收付，也不应在现金流量表中以虚拟现金流量的方式将相应的现金流量进行还原。

另外，根据《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（2023 年修订）》第二十三条规定：“现金流量表项目应披露：（七）不涉及当期现金收支、但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大活动及财务影响。”因此，A 公司可以在财务报表附注中，补充披露由于使用数字信用凭证结算对现金流量表产生的影响，使投资者更好地理解企业的经济业务实质。

四、会计监管和政策资讯

（一）证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 4 号》

为进一步完善资本市场监管规则体系，提高监管透明度，促进资本市场各类经营主体提升会计信息披露质量，证监会对近期市场反映较为集中的会计问题进行梳理，研究起草了《监管规则适用指引——会计类第 4 号》（以下简称《会计类第 4 号》），并于 2024 年 2 月 8 日发布。

《会计类第 4 号》共涉及金融工具、收入、研发支出和长期股权投资等 8 个具体问题。每项具体指引包括三部分内容：交易事项背景及具体的会计问题、会计准则的相关规定、具体问题适用会计准则的意见或监管口径。

（二）财政部印发《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见》

为指导和推动会计师事务所加强基础性标准体系建设，提高内部管理和服务的标准化水平，持续提升执业质量和服务能力，促进注册会计师行业高质量发展，更好服务中国式现代化建设，2024 年 1 月 2 日，财政部印发《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见》（以下简称《指导意见》）。

《指导意见》包括总体要求、主要任务、组织保障和附件四个部分。第一部分“总体要求”，明确了加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导思想和基本原则，提出了标准化水平大幅提升、标准化支撑作用更加显著和标准化发展基础更加牢固等总体目标。第二部分“主要任务”，围绕基础性标准体系的全生命

周期，从四个方面提出具体工作任务。一是构建基础性标准体系指导性框架；二是建立健全基础性标准体系；三是推动基础性标准体系落地见效；四是持续完善基础性标准体系。第三部分“组织保障”，从加强组织领导、加强技术支持、加强宣传引导等三个方面就贯彻落实《指导意见》提出具体要求，推动各项任务措施落地见效。第四部分“附件”，提供涉及会计师事务所战略、文化、内部治理、质量管理、风险管理、业务操作、信息化管理、资源管理、内部投资管理、品牌管理、网络管理等十四个项目的基础性标准体系指导性框架，并明确了各个项目的目标和基本要求，供会计师事务所建立健全本所的基础性标准体系参考。

（三）财政部办公厅、金融监管总局办公厅印发《银行函证工作操作指引》

为进一步落实《关于加快推进银行函证规范化、集约化、数字化建设的通知》（财会〔2022〕39号），强化对银行函证工作的指导，财政部办公厅、金融监管总局办公厅于2024年1月24日印发《银行函证工作操作指引》（以下简称《操作指引》），自2024年7月1日起施行。

《操作指引》由中国注册会计师协会和中国银行业协会联合制定，对银行函证工作中的具体事项予以进一步明确和细化，以推进会计师事务所和银行业金融机构提高银行函证工作质量和效率。

《操作指引》生效实施后，财政部办公厅、原银保监会办公

厅于 2020 年 8 月 10 日发布的《关于印发〈银行函证及回函工作操作指引〉的通知》（财办会〔2020〕21 号）同时废止。

（四）国际可持续准则理事会发布对可持续核算准则理事会标准的针对性修订

2023 年 12 月，国际可持续准则理事会（以下简称 ISSB）发布了对可持续核算准则理事会标准（以下简称 SASB 标准）的针对性修订。

ISSB 表示，本次修订仅删除或替换了部分适用于特定国家或地区的定义和披露要求，未对其中的行业分类、披露主题或指标进行实质性变更。通过本次修订，SASB 标准将更具国际适用性，并且适用于采用任何公认会计原则的主体。最新修订后的 SASB 标准将有助于报告编制者在应用《国际财务报告可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露一般要求》时，披露相关行业特定信息。

本次修订将于 2025 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期间生效，允许提前采用。

（五）国际可持续准则理事会和国际会计准则理事会召开首次联合技术会议

2024 年 1 月 25 日，国际可持续准则理事会（以下简称 ISSB）和国际会计准则理事会（以下简称 IASB）在英国伦敦召开首次联合技术会议。会议重点就 ISSB《议程优先事项的咨询（意见征询稿）》（以下简称意见征询稿）中有关报告整合项目的反馈意见以及加强 IASB 和 ISSB 关联性的问题进行了讨论，旨在为

ISSB 制定未来两年工作计划并确定优先事项以及 IASB 确定管理层评论项目的方向提供基础。

针对报告整合项目，ISSB 工作人员介绍了收到的意见反馈情况：一是不同反馈者对该项目研究范围有不同理解；二是相比于其他可持续相关主题项目，约四分之一反馈者认为该项目的优先级较高，约四分之一反馈者认为该项目很重要但未明确给出优先级排序，约一半反馈者认为该项目的优先级相对较低或建议 ISSB 关注其他项目和活动；三是约一半反馈者对该项目的开展方式提出意见，其中大部分反馈者支持将该项目作为 ISSB 与 IASB 的正式联合项目；四是许多反馈者认为在推进该项目时，应借鉴和吸收《管理层评论（征求意见稿）》和综合报告框架中的概念。

ISSB 工作人员指出，虽然意见征询稿并未就关联性单独提问，但有大量反馈者对此发表了意见。反馈者普遍强调关联性的重要意义，部分反馈者对 ISSB 和 IASB 可开展合作的领域提出了具体意见。

此外，会议讨论了报告整合项目和关联性之间的差异：报告整合项目旨在研究报告编制者提供会计和可持续相关财务信息的方式；关联性强调两个理事会之间的合作以及确保会计和可持续披露准则之间的互通一致。