



会计监管动态

上海证券交易所 会计监管动态

2024 年第 6 期（总第 24 期）

	❖ 沪市会计监管通讯	2
	（一）沪市2024年年报审计风险提示要点	2
	（二）审计机构自律监管情况	3
	（三）审计机构专题培训情况	3
	❖ 典型案例研究	5
	额外购买选择权的会计处理	5
	关于客户经理责任款的会计处理	6
研究典型案例	以被收购方原股东任职为条件分期支付股权收购款的会计处理	7
传递监管理念	按净资产账面价值授予员工股份的会计处理	8
内部资料	供应商融资安排的信息披露问题	10
仅供参考	❖ 会计监管和政策资讯	12

上海证券交易所
会计监管部

g_kjjgb@sse.com.cn

一、沪市会计监管通讯

（一）沪市 2024 年年报审计风险提示要点

近期，上交所开展了重点审计项目摸排和监管约谈发函等工作，2024 年 11 月起，已向 20 余家会计师事务所发出审计风险提示函 70 余份。风险提示的重点内容包括：**一是重点防范财务类退市风险。**对于可能触及财务类退市指标的公司，审计机构应审慎出具营收扣除以及非经常性损益的专项核查意见，同时关注破产重整、资产重组等重大交易会计处理对净资产、净利润等重要财务指标的影响。**二是对与异常客户或供应商开展的交易保持高度职业怀疑。**审计机构应保持高度警觉，加大审计力度，切实应对第三方配合造假等潜在舞弊风险。**三是警惕资金占用风险。**对“存贷双高”、往来款项长期挂账、新增大额异常的投融资活动等异常情形，审计机构应重点关注资金流向，审慎判断相关交易的商业合理性。**四是高度关注业绩操纵风险。**审计机构应谨慎评估公司重大会计处理的合规性，防范不当会计处理操纵业绩的风险，包括但不限于减值准备计提的恰当性，总额净额法、时段法等收入确认的合规性，控制权转移相关证据的充分性等。**五是充分评估上期非标意见所涉事项对当期的影响。**审计机构应核实上期非标意见所涉事项当期是否发生变化，恰当评价相关事项对本期期初数和当期审计意见的影响。**六是强化对境外业务的风险识别。**对于境外收入或资产占比较高的公司，审计机构应关注境外业务的真实性，充分、有效地执行核查程序。**七是密切关注异**

常换所情形。针对突击换所、连续换所等行为，审计机构应加强与前任会计师的沟通，做好新承接审计项目的风险评估。

（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通报批评 3 家次，书面警示 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，如未对重要工程施工项目实施有效监盘程序、未对重要客户的回函异常实施进一步审计程序、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，包括控制测试样本量不符合内部控制审计指引相关要求、委外研发费用相关审计程序不到位等。三是项目质量复核制度落实不到位，如质量复核底稿流于形式、未严格落实质量复核意见、以前年度监控检查问题整改不到位等。四是信息披露问题，包括问询回复报告披露的部分审计程序实际未执行、实际取得的审计证据与问询回复报告披露的证据不一致等。

（三）审计机构专题培训情况

近期，上交所举办 1 期审计机构行业专题培训和 1 期审计机构执业质量专题培训，进一步提升审计机构执业质量，构建监管与市场的良性互动。其中，行业专题培训聚焦传媒行业，邀请行业分析师、行业龙头企业高管和审计机构以及上交所一线监管人员，分别从不同角度，全方位、系统化帮助审计机构理解相关行业的审计风险识别和应对方法。执业质量专题培训重点讲解上市审核、年报监管、会计监管、审计机构纪律处分以及准则适用等

方面内容，共计 90 余名会计师现场参与培训。后续，上交所将继续开展审计机构相关培训，调动各方力量，促进交流，共同营造良好的执业生态。

二、典型案例研究

问题 1【额外购买选择权的会计处理】：达到一定数量后“零元购”软件销售收入如何确认？

案例：A 公司向 B 公司销售通用软件，销售协议约定，软件售价为 220 元/套，若 B 公司采购总价达到 440 万元，则 B 公司可享有以零元额外购买软件的权利，额外购买数量不限。即，A 公司对 B 公司销售额未达 440 万元之前，按单套软件售价及销售数量收取对价；对 B 公司销售额超过 440 万（销售数量超过 2 万套）后，B 公司额外获取软件不再收取对价（“零元购”）。B 公司购买软件仅能自用，无法对外出售。购买软件后，B 公司自行在 A 公司线上平台下载、安装软件并获取激活码，激活后 B 公司可永久使用软件。该软件为通用软件复制品，单个成本极低，A 公司后期升级维护成本较低。根据合理测算，B 公司采购总价极可能达到 440 万元，此时 A 公司已就该软件实现盈利。基于 B 公司规模、员工人数、软件更新换代等方面情况，A 公司预计，B 公司采购数量超过 2 万套后“零元购”数量极少，因此未将“零元购”部分作为单项履约义务进行会计处理。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定，对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使

购买选择权取得相关商品或服务控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。在考虑授予客户的该项权利是否重大时，应根据其金额和性质综合判断。

本案例中，采购总价达到 440 万元后“零元购”条款实质上属于 A 公司授予客户的一项额外购买选择权，A 公司在进行会计处理时，应当评估该选择权是否属于一项重大权利。相较于 220 元/套的单套软件售价，“零元购”部分软件售价折扣力度是重大的。但基于 A 公司的估计，B 公司采购数量超过 2 万套后“零元购”数量极少，基于本案例背景和条件，A 公司不将“零元购”部分作为单项履约义务进行会计处理可能具有一定合理性。

问题 2【关于客户经理责任款的会计处理】：将逾期应收账款利息确认为其他应收款的会计处理是否恰当？

案例：A 公司主营电网电缆的生产及销售。A 公司电缆业务采用经理负责制的营销模式，与客户经理签订《劳动合同》以及《委托合同》，客户经理对其开发的业务承担连带责任，若客户不能按业务合同约定回款，客户经理应对逾期应收账款产生的利息承担补偿义务。在应收账款逾期时，公司根据合同约定的比例计提逾期利息，同时就相同逾期利息金额确认其他应收款—客户经理责任款。20X3 年末，A 公司其他应收款中客户经理责任款账面余额 5 亿元，A 公司已对此计提大额坏账准备。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》《企业

会计准则应用指南汇编》（2024）第十四章的相关规定，或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。预期从客户经理获得的补偿只有在企业基本确定能够收到的情况下才应予以确认。

本案例中，根据合同约定，客户经理对其开发的业务产生的应收账款的逾期利息部分承担连带责任，实质上构成了一项担保义务。A 公司在进行会计处理时，应当判断其是否满足或有资产的定义以及资产确认时点。根据准则相关规定，只有在满足基本确定能够收到的情况下才能确认为一项资产，基本确定指可能性大于 95%但小于 100%。基于本案例背景和条件，从公司大额应收客户经理责任款并计提坏账准备的情况来看，公司确认应收客户经理责任款的时点可能不恰当。公司不能简单地以应收账款逾期为由确认应收客户经理责任款，还应当结合客户经理的支付能力、历史支付情况等综合考虑是否符合“基本确定能够收到”的条件。

问题 3【以被收购方原股东任职为条件分期支付股权收购款的会计处理】：企业合并中，以被收购方原管理团队股东继续任职为条件，分期支付后续股权收购款，应当如何进行会计处理？

案例：A 公司收购 B 标的公司 100%股权，在此过程中，20X1 年 A 公司与 B 标的公司管理团队股东（持股 30%）签订补充协议，约定在支付第一期股份转让价款后，在管理团队股东仍继续在标的公司任职、遵守标的公司员工管理相关规定且标的公司未出现重大不利影响事项的前提下，A 公司应于 20X4 年 12 月 31 日后 5

个工作日内向管理团队股东支付第二期股份转让价款。如 20X4 年 12 月 31 日前管理团队股东主动离职，或因重大失职、严重损害公司利益等原因被标的公司辞退，则 A 公司无需向离职的管理团队股东支付第二期股份转让价款。该支付安排是 A 公司与管理团队股东的特殊约定，不适用于不在 B 标的公司任职的所有原股东。对于第二期股权转让款，公司应当如何进行会计处理？

分析：根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》相关规定，职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。本案例主要讨论 A 公司对管理团队股东的第二期转让款相关或有支付安排，是否构成职工薪酬。

对于被收购方原股东的或有支付，有可能是基于其员工身份、为取得其服务支付的职工薪酬，也有可能是基于其原股东身份、为取得其持有的被购买方股权而支付的企业合并的或有对价。本案例中，第二期股权收购款在管理团队离职后自动取消，因此基于本案例背景和条件，有关安排属于职工薪酬范围。

问题 4【按净资产账面价值授予员工股份的会计处理】：集团公司按照自身净资产账面价值授予孙公司员工集团公司股权并发放分红，应如何进行会计处理？

案例：A 公司为 B 集团的孙公司，B 集团为制造业非上市公司。为进行岗位激励，B 集团按净资产账面价值授予 A 公司员工 B 集团股权并发放分红，具体安排如下。

一是关于授予股份的性质及权益。相关协议对于岗位激励股

份的核心约定包括“依岗定股、岗在股在、离岗退股”。B 集团制定不同岗位的持股标准，由在岗骨干员工自愿出资购买。岗位激励股东在岗期间享有所购买股份的分红权，但不得在 B 公司内外对股份进行自由转让和继承，员工一旦离职或调岗则需要以约定价格退还股份。

二是关于认购及退出价格。A 公司员工通过 B 集团的持股平台入股。股份认购价格为持股数量*出资年度上年末 B 集团每股净资产账面价值；退出价格为已出资股份数量*退出年度上年末 B 集团每股净资产账面价值。

A 公司认为，B 集团为非上市公司，其股份不存在公开市场价格，可以认定 B 公司净资产账面价值与其权益工具的价值密切相关，进而认为相关安排构成股份支付。基于认购价格安排，A 公司认为权益工具的公允价值为 0，因此未确认相关费用。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》的相关规定，股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付具有下列特征：一是股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易；二是股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易；三是股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。根据《监管规则适用指引——会计类第 3 号》，对于职工提前离职按约定方式回售股份的情形，如果职工回售取

得的收益与企业自身权益工具价值没有密切关系，则不属于股份支付，企业应当按照职工薪酬准则有关规定，在职工为取得该收益提供服务的期间内分期确认职工薪酬费用。

本案例中，岗位激励股份是否属于股份支付，关键在于判断企业为获取职工提供服务所付出的交易对价，是否与自身权益工具价值密切相关。根据协议约定，员工一旦离岗则需要退还股份，且退出价格以 B 集团净资产账面价值为基础确定。考虑到生产型制造业企业中，一般仅少部分资产以公允价值计量，因此 B 集团净资产账面价值通常难以被认定为与 B 集团所发行的权益工具的价值密切相关。基于本案例背景和条件，A 公司将相关安排认定为股份支付不恰当，应按照职工薪酬准则进行会计处理。

问题 5【供应商融资安排的信息披露问题】：企业在财务报表附注中应如何披露与供应商融资安排相关的信息？

案例：A 公司经营状况不佳，资金链紧张。与 A 公司长期合作的供应商 B 和供应商 C 均为中小型材料供应商，同样面临资金周转压力。20X3 年，A 公司与供应链金融平台 D 达成合作，该平台专注于为供应链上下游企业提供融资解决方案。根据交易双方的具体需求，A 采取了两种不同的供应商融资安排。对于供应商 B，相关安排为延长付款期，即 A 公司在完成采购后，向平台 D 申请在约定的付款日期为其提供代理付款服务，同时 A 公司承诺在 30 日后向平台 D 偿还本金与利息。对于供应商 C，为满足其提前收款的需求，三方达成协议，供应商 C 可在约定的付款期之

前从平台 D 获取扣除一定折扣比例后的采购款，A 公司则承诺在约定的付款日向供应商 C 支付采购款，用于其向平台 D 还款。

针对上述融资安排，A 公司在财务报表附注中应披露哪些信息？

分析：在会计处理方面，A 公司应根据交易实质考虑供应商融资安排相关负债的列报问题。在现金流量表附注披露方面，A 公司应分析有关安排是否属于《企业会计准则解释第 17 号》（以下简称“解释 17 号”）界定的供应商融资安排。在构成供应商融资安排情况下，根据解释 17 号要求，A 公司在根据《企业会计准则第 31 号——现金流量表》进行附注披露时，应当汇总披露与供应商融资安排有关的下列信息。一是供应商融资安排的条款和条件，公司应对具有不同条款和条件的供应商融资安排予以单独披露。二是报告期末和期初属于供应商融资安排的金融负债在资产负债表中的列报项目和账面金额；供应商已从融资提供方收到款项的，应单独披露对应的金融负债列报项目和账面金额；以及应分别披露属于供应商融资安排的金融负债及不属于供应商融资安排的可比应付账款的付款到期日区间，如果付款到期日区间的范围较大，公司还应当披露有关这些区间的解释性信息或额外的区间信息。三是属于供应商融资安排的金融负债不涉及现金收支的当期变动的类型和影响。

三、会计监管和政策资讯

（一）财政部会计司发布数据资源会计处理实施问答

2024 年 10 月 31 日，财政部会计司发布数据资源会计处理实施问答。该问答明确企业内部数据资源研究开发项目的支出，根据《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（财会〔2023〕11 号）、《企业会计准则第 6 号——无形资产》（财会〔2006〕3 号）、《〈企业会计准则第 6 号——无形资产〉应用指南》（财会〔2006〕18 号）等有关规定，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究阶段的支出，应当于发生时费用化处理计入当期损益。开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：一是完成该数据资源无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。二是具有完成该数据资源无形资产并使用或出售的意图。三是数据资源无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该数据资源无形资产生产的产品存在市场或数据资源无形资产自身存在市场，数据资源无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。四是有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该数据资源无形资产的开发，并有能力使用或出售该数据资源无形资产。五是归属于该数据资源无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

（二）财政部会同八部委联合发布《企业可持续披露准则——基本准则（试行）》

2024 年 12 月 17 日，财政部会同八部委联合发布《企业可持续披露准则——基本准则（试行）》（以下简称《基本准则》），在实施范围及实施要求作出规定之前，由企业自愿实施。

《基本准则》明确国家统一的可持续披露准则体系由基本准则、具体准则和应用指南组成。基本准则主要规范企业可持续信息披露的基本概念、原则、方法、目标和一般共性要求等，统驭具体准则和应用指南的制定。具体准则是针对环境、社会和治理方面的可持续议题的信息披露提出具体要求。环境方面的议题包括气候、污染、水与海洋资源、生物多样性与生态系统、资源利用与循环经济等；社会方面的议题包括员工、消费者和终端用户权益保护、社区资源和关系管理、客户关系管理、供应商关系管理、乡村振兴、社会贡献等；治理方面的议题包括商业行为等。应用指南包括行业应用指南和准则应用指南两类。行业应用指南针对特定行业应用基本准则和具体准则提供指引，以指导特定行业企业识别并披露重要的可持续信息。准则应用指南对基本准则和具体准则进行解释、细化和提供示例，以及对重点难点问题进行操作性规定。此外，为解决企业实施可持续披露准则过程中出现的问题，在必要时提供准则实施问答，提高可持续信息的可比性和透明度，推动可持续披露准则的应用。

（三）财政部公布《注册会计师行业严重失信主体名单管理办法》

2024 年 11 月 27 日，财政部公布《注册会计师行业严重失信主体名单管理办法》（以下简称《办法》），自 2025 年 1 月 1 日起施行。

《办法》将性质恶劣、情节严重、社会危害程度较大、严重破坏注册会计师行业秩序的违法行为作为列入严重失信主体名单的情形，具体包括：注册会计师受到暂停执行业务 12 个月、吊销注册会计师证书处罚，会计师事务所受到暂停经营业务 12 个月、吊销会计师事务所执业许可处罚，注册会计师、会计师事务所因违法执业被依法追究刑事责任，逾期拒不履行处罚且情节严重，以及未经批准从事注册会计师业务。除依照法律、行政法规规定应当实施的从业限制等措施外，对列入注册会计师行业严重失信主体名单的，还应当实施三类措施：一是列为重点监管对象，适当提高抽查的比例和频次，依法严格监管；二是不适用告知承诺制；三是不予授予财政部门荣誉称号等表彰奖励。

（四）证监会发布《上市公司监管指引第 10 号——市值管理》

2024 年 11 月 15 日，证监会发布《上市公司监管指引第 10 号——市值管理》（以下简称《指引》），自发布之日起实施。

《指引》要求上市公司以提高公司质量为基础，提升经营效率和盈利能力，并结合实际情况依法合规运用并购重组、股权激励、员工持股计划、现金分红、投资者关系管理、信息披露、股份回购等方式，推动上市公司投资价值合理反映上市公司质量。

《指引》明确了上市公司董事会、董事和高级管理人员等相关方的责任，并对主要指数成份股公司制定市值管理制度、长期破净公司披露估值提升计划等作出专门要求。同时，《指引》明确禁止上市公司以市值管理为名实施违法违规行为。

（五）国际会计准则理事会发布《准备——针对性改进（征求意见稿）》

2024 年 11 月 12 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《准备——针对性改进（征求意见稿）》，拟对《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》进行修订。

修订主要分为三方面内容。一是对现时义务确认条件的修订，包括更新《国际会计准则第 37 号》中负债的定义和现时义务确认条件的表述，使二者与《财务报告概念框架》中的负债定义保持一致；借鉴《财务报告概念框架》中的概念，修订支持现时义务确认条件的规定等。二是对与计量准备应包含的成本有关的修订，拟明确规定主体以清偿其现时义务所需支出由与清偿现时义务直接相关的成本构成，包括清偿该现时义务的增量成本和分摊的与清偿该现时义务直接有关的其他成本。三是对折现率规定的修订，拟明确规定主体使用无风险利率对准备进行折现，即不包含不履约风险的利率。IASB 并不拟明确规定主体如何确定适当的无风险利率，而是拟要求主体披露其使用的折现率以及确定这些折现率的方法。