

上海证券交易所会计监管动态

2022年合辑



二〇二二年十二月

编者按

为贯彻注册制改革理念，引导审计机构提高执业质量、充分发挥资本市场“看门人”作用，2022年，我们持续梳理沪市公司上市审核、日常监管及退市监管“全链条”会计监管中存在的共性、疑难问题，并以《上海证券交易所会计监管动态》（以下简称《动态》）的方式向审计机构定期发布。现将2022年发布的6期《动态》汇编为《上海证券交易所会计监管动态2022年合辑》（以下简称《合辑》），以便于查阅。

《合辑》遵循《动态》的整体逻辑，设置“沪市会计监管通讯”、“典型案例研究”以及“会计政策资讯”三个专题。沪市会计监管通讯部分，按照内容性质整合为“监管工作情况通报”和“会计审计监管问题”，一方面，更为清晰地反映本所为强化审计机构监管服务所形成的工作机制及相关落实情况；另一方面，归类通报监管发现的会计审计问题，讲清监管的逻辑、要点和处理考虑，以此明确监管导向和市场预期。典型案例研究部分，依旧基于会计准则类别，以案例分析的方式探讨会计监管实践中存在的共性、疑难问题。会计政策资讯部分，整合了本年度准则制定机构、证券监管机构以及自律监管协会等相关组织的主要法规政策和研究动态。

需要说明的是，《合辑》与《动态》均不构成对现行《企业会计准则》的进一步解释，仅供会计师事务所内部交流，请勿外传。如存在任何疑问，欢迎及时咨询本所会计监管部，以本所解释为准。

目 录

一、沪市会计监管通讯	1
(一) 监管工作情况通报	1
1.关于建立与审计机构双向联络机制的通知.....	1
2.2021 年年报审计监管情况.....	2
3.沪市上市公司审计项目自律监管情况.....	3
4.审计机构行业培训情况.....	3
5.上市公司中介机构座谈会相关情况.....	5
(二) 会计审计监管问题	6
1.会计监管问题	6
(1) 2021 年年报审阅发现的主要会计问题	6
①主板公司主要会计问题.....	6
②科创板公司主要会计问题.....	10
③财务类退市高风险公司相关会计问题.....	12
(2) 营收扣除指南执行情况分析	15
2.审计监管问题	16
(1) 审计风险提示事项	16
①2021 年年报审计监管重点关注事项.....	16
②财务类退市相关年报审计风险提示.....	19
③临时换所情形下年报审计风险提示.....	20

④与财务公司业务往来重点关注事项.....	21
⑤2022 年年报审计风险提示事项.....	23
(2) 非标准审计意见专项说明信息披露问题分析.....	24
(3) 日常监管发现的审计机构执业问题.....	26
(4) 审计项目质控相关执业问题.....	27
二、典型案例研究	29
(一) 收入系列	29
问题 1【卖方信贷模式下收入确认的会计处理】	29
问题 2【补签书面合同情形下的收入确认问题】	31
问题 3【暂定价格点价销售的收入确认】	32
问题 4【广告营销业务收入的会计处理】	33
问题 5【向承租方收取水电费的收入确认问题】	35
问题 6【新收入准则下运输费用的会计处理】	36
(二) 长期股权投资与合并财务报表系列.....	37
问题 1【附带回售权的股权投资的会计处理】	37
问题 2【股权投资由公允价值计量转为权益法核算问题】	39
问题 3【联营企业超额亏损后续得到弥补的会计处理】	41
问题 4【附长期合同的子公司股权转让收益的会计处理】	42
问题 5【公司为获取技术经验让渡子公司股权的会计处理】	44
问题 6【同一控制下业绩补偿款的会计处理】	46
问题 7【企业合并中业绩补偿款的会计处理】	48

问题 8【企业取得不构成业务的一组净资产的会计处理】	49
问题 9【PPP 项目子公司合并相关会计处理】	50
(三) 金融工具系列	52
问题 1【财务担保合同计提预计负债问题】	52
问题 2【少数股东持有卖出期权的会计处理】	54
问题 3【新设子公司附有回购义务时的会计处理】	55
问题 4【冲回应收账款坏账准备的非经常性损益认定问题】	56
(四) 股份支付系列	58
问题 1【自愿延长股权激励限售期的会计处理】	58
问题 2【股份支付费用中期分摊确认问题】	59
问题 3【拟上市公司老股东不同比例增资的会计处理】	61
(五) 政府补助系列	62
问题 1【收到政府产业协同补助的会计处理】	62
问题 2【获得政府补助固定资产减值的会计处理】	64
问题 3【政府引资免租金的会计处理】	65
(六) 其他	66
问题 1【融资性售后租回再转租的会计处理】	66
问题 2【租赁负债利息费用资本化的会计处理】	69
问题 3【搬迁补偿事项的会计处理问题】	70
问题 4【自行研发无形资产摊销的会计处理】	72
问题 5【理财产品现金流量表列报问题】	73
问题 6【对外投资形成损益的非经常性损益认定问题】	74

问题 7【债权转移损益的非经常性损益认定问题】76

三、2022 年会计政策资讯78

（一）证监会系统会计政策资讯78

（二）财政部会计政策资讯79

（三）中注协会计政策资讯80

内部资料

一、沪市会计监管通讯

2022 年度沪市会计监管通讯，一方面，通报了本所全年监管工作情况，主要包括与审计机构双向联络机制、全流程年报审计监管体系、沪市上市公司审计项目的自律监管情况，以及通过审计机构行业培训、上市公司中介机构座谈会等举措强化中介机构监管服务；另一方面，归类通报监管发现的会计审计问题，主要包括年报审阅会计问题分析、营业收入扣除指南执行情况分析，以及年报审计监管相关重点提示事项、非标准审计意见信息披露问题分析、日常监管发现的审计机构执业问题等。

（一）监管工作情况通报

1. 关于建立与审计机构双向联络机制的通知

为切实做好监管和服务工作，进一步畅通与会计师事务所的双向沟通联络渠道，上交所近期完善了与会计师事务所的日常联络机制，为从事沪市证券业务的 42 家会计师事务所指定了上交所联络人，专门负责与会计师事务所的日常沟通联络，加强双向沟通交流，切实做好监管服务，共同推动资本市场高质量发展。

前期，各会计师事务所已向上交所报送联系人。新联络机制下，上交所联络人将与会计师事务所指定的联系人保持必要的日常沟通，在做好涉及上交所上市证券审计服务行为监管的同时，加强对会计师事务所的日常服务，包括会计审计方面的咨询解答、业务培训等；同时，总结整理审计执业以及资本市场会计监管相关的共性问题，通过发布上交所会计监管动态及时传达监管

动向并积极提供技术支持，共同推动建设行业健康生态。

2. 2021 年年报审计监管情况

2021 年年报审计监管期间，上交所构建了事前风险提示、事中进展跟踪、事后审阅检查的全流程年报审计监管体系，针对重点关注公司的审计机构，采取约谈、发函等多种监管方式。

一是事前风险提示，约谈公司及审计机构，发出审计风险提示函。截至目前，上交所约谈公司和审计机构百余家次，发出近 90 份年报审计风险提示函，主要关注财务真实性、规避财务类退市、会计处理合规性、审计与内控相关事项四个方面。对于部分收函后辞任的审计机构，上交所在第一时间再次约谈，并视情况再次发函。

二是事中进展跟踪，审阅风险公司年报审计计划，聚焦审计风险事项。2022 年 3 月起，针对前期发出审计风险提示函的公司，上交所要求审计机构报备审计计划以及风险事项的审计进展情况。经审阅，发现部分风险公司的审计程序可能不足以应对审计风险事项，为此，上交所二次约谈了该类公司的审计项目组，并对其二次发出审计风险提示函，督促审计机构勤勉尽责。

三是事后年报审阅，关注公司重点问题，及时与审计机构进行沟通。为全面了解公司情况，及时排查风险隐患，在年报审阅过程中，上交所及时与审计机构交流公司相关疑虑事项，加强双向沟通，力求充分发挥审计机构的把关作用。同时，借助该种方式，上交所及时传递监管要求，以期以点带面地帮助审计机构做好其他在审项目的核查工作，共同提高上市公司财务信息质量。

3. 沪市上市公司审计项目自律监管情况

近期，上交所针对部分审计机构承接沪市上市公司审计项目中的违规行为实施了自律监管措施。其中，对7家次审计机构发出监管警示函，对17家次审计机构予以口头警示。

本次处理的违规行为主要包括两大类。一是审计机构在年报审计过程中存在未勤勉尽责或审计工作不到位等问题。如日常监管发现，某审计机构对上市公司募集资金存放与使用的专项核查不到位。再如部分审计机构存在控制测试、营业收入和应收账款减值等审计程序执行不到位的情形，且被证监局出具了警示函。二是未按要求出具定期报告相关专项说明。如未严格按照《公开发行证券的公司信息披露编报规则第14号——非标准审计意见及其涉及事项的处理》和《监管规则适用指引——审计类第1号》出具非标审计意见专项说明或信息披露不到位。又如未严格按照《上海证券交易所股票上市规则》有关规定出具营业收入扣除专项核查意见。

处罚力度方面，具体根据客观实际情况，考虑主观恶意、违规后果、市场影响等因素综合判断，对于同类事项连续多年多次违规、后果较为严重的违规案件将从严处理，突出监管威慑力和示范效应。**处理对象方面**，既包括签字会计师，也包括审计机构和相关质控复核人等责任主体，具体将根据不同责任人的履职尽责情况分别考量处理方式。

4. 审计机构行业培训情况

2022年3月24日，上交所举办第三期审计机构培训——新

一代信息技术行业培训，邀请华泰证券科技与电子行业首席分析师、集成电路行业龙头企业高管、海通证券 TMT 团队执行董事、普华永道会计师事务所科技、媒体和通信行业主管合伙人以及上交所一线监管人员，分别从新一代信息技术行业研究路径、业务模式、上市风险、审计要点及监管重点等不同角度进行讲解。数据显示，40 余家审计机构超过 2000 人线上参与此次培训，累计访问量约 5000 次。

2022 年 4 月 27 日，举办了第四期审计机构培训——高端装备制造行业培训，邀请中信建投证券机械行业首席分析师、中信证券保荐代表人、毕马威华振事务所合伙人以及上交所一线监管人员，全方位、系统化地帮助审计机构理解高端装备制造行业的审计风险识别和应对方法。数据显示，40 余家审计机构近 3000 人线上参与此次培训，累计访问量近 6000 次。

2022 年 5 月，上交所举办第五期和第六期审计机构培训，主题聚焦新能源和新材料行业，内容围绕审计实务焦点，邀请行业分析师、行业龙头企业高管、保荐机构、审计机构，以及上交所相关监管人员，分别从两大行业研究路径、业务模式、上市风险、审计要点及监管重点等不同角度，全方位、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。数据显示，40 余家会计师事务所等审计机构参与培训。至此，上交所面向审计机构专题培训已基本覆盖科创板重点支持的行业领域，合计逾 4 万人次参与学习。

2022 年 11 月 10 日，上交所举办第七期审计机构培训——

节能环保行业培训，邀请广发证券行业首席分析师、中信证券投行委能源化工行业组副总裁、毕马威华振会计师事务所首席合伙人、节能环保行业龙头企业高管以及上交所一线监管人员，从节能环保行业研究路径、上市风险、审计要点、业务模式及监管重点等不同角度进行讲解。

2022年12月29日，举办了第八期审计机构培训——软件行业培训，授课老师来自申银万国证券、中金证券、立信会计师事务所、上交所等，深度讲解软件行业的经营模式和财务特点，帮助审计机构理解软件行业审计风险识别和应对方法。

至此，上交所举办的审计机构系列培训共举办8期，已基本覆盖科创板重点支持的行业领域，合计近5万人次参与学习。后续，上交所将继续服务好市场，与市场各方加强沟通，针对市场关心的各项问题，开展高质量、多样化的培训交流活动。

5. 上市公司中介机构座谈会相关情况

为强化中介机构监管服务，支持上市公司高质量发展，2022年9月，上交所邀请部分审计机构及保荐机构召开上市公司中介机构座谈会，充分听取中介机构对优化上交所监管服务工作、打击财务舞弊、提高上市公司质量等方面的意见建议。

会上，会计师事务所围绕审计机构在提高上市公司质量中的角色作用、如何做好审计工作防范财务舞弊等相关事项的经验做法进行了分享。审计机构表示资本市场财务信息非常重要，高质量的财务报告是优化资本市场资源配置的必要条件。近年来审计机构也通过一系列手段不断提高审计质量，如在前

端不断加强业务承接和保持管理，建立高风险审计项目分类管控制度，强化技术标准部和审计风险管理部职能等，构建多层次的质量管理体系，切实提高审计质量。

同时，审计机构结合日常经验，就支持上市公司高质量发展提出了相关意见建议。一是建议完善上市公司审计机构聘用、收费和公告机制，加大对恶性低价竞争的监管力度，加强执业公开评价，健全声誉机制。二是建议考虑从法律和监管层面解决配合造假者实质性追责等问题，切断财务造假的利益链。三是建议推动建立上市公司监管大数据平台，建立健全财政、税务、海关等相关部门的信息共享机制。四是建议进一步强化监管机构与中介机构的直接沟通，尝试在目前“一对一”沟通基础上，建立交易所各部门与会计师事务所相应部门的“多对多”沟通机制。

（二）会计审计监管问题

日常监管中，上交所梳理总结了 2021 年年报审阅发现的主要会计、审计问题，以及在年报审计机构检查中发现审计机构存在的执业问题，具体如下。

1. 会计监管问题

（1）2021 年年报审阅发现的主要会计问题

① 主板公司主要会计问题

主板公司的会计问题主要集中在股权投资、收入确认和资产减值等方面。

一是股权投资分类不恰当。一项股权投资分类为长期股权投资按权益法核算，或者分类为金融工具按公允价值计量，取

决于上市公司对被投资方是否具有重大影响、共同控制。股权投资分类不同，计量方法不同，对上市公司损益的影响也不同。年报审阅发现，部分上市公司对重大影响的理解与准则存在偏差，导致股权投资分类不恰当。例如，A 公司持有 B 公司 10% 股权，为 B 公司第二大股东，并向 B 公司派出一名董事。投资方有权力向被投资单位委派董事，一般认为对被投资单位具有重大影响，应分类为长期股权投资按权益法核算。但 A 公司因 B 公司主要经营决策均由 B 公司创始人团队做出，以自身不享有对被投资单位财务和经营政策的决定权为由，认为其对 B 公司不具有重大影响，将该项股权投资作为金融工具核算，并指定以公允价值计量且其变动计入其他综合收益。

二是收入确认总额法净额法问题较为突出。收入总额法净额法对上市公司收入规模影响重大，但仅根据合同条款本身可能无法得出恰当的结论，更多需基于公司的实际交易模式、商业目的、交易定价机制、每笔具体购销交易的流程及双方权利和义务等，根据实质重于形式的原则进行判断。年报审阅发现，多家上市公司在 2021 年将贸易收入由总额法调整为净额法。例如，某公司在建材贸易业务中，虽然暂时性的获得商品法定所有权，但获得的商品法定所有权具有瞬时性、过渡性特征，表明其很可能并未真正取得商品控制权，未真正承担存货风险，很可能属于代理人，公司在 2021 年对建材贸易收入确认方法由总额法更正为净额法。部分专网通信公司在 2021 年将贸易收入由总额法调整为净额法，虽然调整原因不尽相同，但调

整后更反映交易实质，不再仅局限于交易形式，一方面反映出上市公司对于收入总额法净额法的判断整体趋严，但也一定程度上暴露出新收入准则执行过程中对于总额法净额法的判断仍有进一步提升的空间。

三是商誉减值随意性大、披露不充分。在现行准则下，商誉不摊销仅进行减值测试，由于商誉减值方法复杂且涉及重大判断，商誉是否减值、何时减值、减值多少，企业具有较大的操作空间。年报审阅发现部分上市公司在收购标的业绩大幅下滑后未对商誉计提减值，但也有上市公司在收购标的业绩持续增长的情况下计提大额商誉减值。虽然合理性存疑，但商誉减值是否恰当不能仅从某项单一指标得出结论，需根据历史数据、预期数据、行业数据等信息进行综合判断。年报审阅发现，上市公司对于商誉减值的披露较为简单，未充分披露商誉减值涉及的关键参数。例如，对于收入预测信息，部分上市公司仅披露“稳定年份增长率 0%”，或者“根据管理层批准的财务预算预计未来 5 年内现金流量”，信息过于模糊，无法获知管理层对于收购标的的预期及其合理性。此外，个别公司还错误地将停产子公司的相关资产组从商誉资产组剔除，子公司资产组停产并未改变公司的报告结构，不应当导致相关资产组的变化。

四是计提预期信用损失时未恰当识别客户信用风险。2021 年是上市公司执行新金融工具准则的第三年，年报审阅发现部分上市公司对于坏账计提仍保留了原金融工具准则下的惯性思维和错误做法。根据新金融工具准则，上市公司应以客户信用

风险为基础，合理分析判断客户信用风险状况并计提预期信用损失。年报审阅发现，部分上市公司未基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测对应收账款计提信用减值准备，例如对于信用风险已显著恶化的客户，仍按照以往账龄组合及对应坏账计提比例计提预期信用损失；以资产负债表日后全额收回款项为由未对部分应收账款计提预期信用损失；认为处于信用账期内的应收账款、押金保证金、应收国有大型客户等款项不具有回款风险，未对其计提坏账准备；在业务板块和客户类型存在较大差异的情况下，简单将不同行业客户的应收账款作为一个组合计提预期信用损失，未按不同行业分组合计算应收账款信用损失。

五是或有还款、担保义务形成的相关负债的终止确认问题。个别公司在以前年度因实控人违规承担了还款义务、或担保义务，对于上述违规借款、违规担保，上市公司与实控人、上市公司未来重整投资人等(不包括债权人)签订《债权债务重组协议》，重整投资人承诺后续将向债权人收购相关债权并对上市公司进行豁免，上市公司错误地以此为由不确认相关或有还款、担保义务。事实上，重整投资人尚未履行承诺、相关债权收购尚未完成、重整投资人尚不是上市公司的债权人，还未有权力对上市公司进行无条件债务豁免，上市公司向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务并未因《债权债务重组协议》而终止，仍应按照准则规定确认上述或有还款、担保义务形成的负债。

六是长期股权投资和企业合并会计处理不恰当。个别公司本

年处置原子公司部分股权后，公司在编制合并财务报表时，未对剩余股权按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。个别公司在变更控股股东未满一年时自新控股股东购买业务，公司错误地将该交易作为同一控制下的企业合并进行会计处理。

②科创板公司主要会计问题

年报审阅发现，科创板公司会计问题主要集中于股份支付、收入、研发支出等方面。

一是股份支付方面，第二类限制性股票的估值方法、股权激励方案取消还是替代等问题存在争议。其一，为吸引人才、留住人才，绝大多数科创板公司推出了股权激励计划，其中多数公司选择了第二类限制性股票作为激励方式。年报审阅发现，部分公司在授予员工第二类限制性股票时，设置了额外限售期条件，即员工承诺自限制性股票归属之日起一定期间内不予转让，该额外限售条件属于非可行权条件，将减少限制性股票的公允价值，可减少股份支付费用。但部分公司采用较为激进的估值方法，导致设置了额外限售条件确认的股份支付费用较常规方案大幅减少，存在少确认股份支付费用的嫌疑。例如，某公司在实施的第二类限制性股票激励计划中设置了归属后自愿限售 3 个月的条款，公司采用单边认沽期权模型对限售期的折价成本进行估计，导致当期确认的股份支付费用相较于不设置额外限售期的方案减少近 7 成，公司使用的估值方法是否恰当、模型中选取的参数是否合理值得探讨。其二，年报审阅发现，部分公司在原股权激励计划尚未实施完毕的情况下，终止了原股权激励方案，并同时推出新方

案。新方案在激励人员、授予价格等方面与原方案有所不同，公司一般认为新方案是对原方案的替代，而不是原方案的取消。会计处理上，部分公司错误地将原方案确认的股份支付费用冲销后，按照新方案重新确认股份支付费用。根据现行准则，若视为取消，则需作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的股份支付费用在当期一次性确认。若视为替代，则应当根据相关修改是有利修改或不利修改进行相应的会计处理。对于视为取消还是替代，准则层面存在一定判断空间，需要结合新旧股权激励方案的条款、激励对象、激励价格、行权安排、替换原因等综合分析后确定。

二是收入方面，大型机器设备初验后确认收入的合理性存疑。部分高端装备、环保等行业的科创板公司主要生产和销售大型机器设备，如污水处理设备、整线装配生产线等。此类设备具有单价高、定制化等特点，在向客户交付设备时，往往涉及设备的现场安装调试、试运行/陪伴生产等阶段。实务中，部分公司在现场安装调试后（初验）确认收入，部分则在试运行结束后（终验）确认收入。判断销售大型设备的收入确认时点，首先应确定安装调试和试运行是否构成单项履约义务，若构成，则应将交易价格分摊至各项履约义务。实务中，绝大多数公司认为试运行阶段仍需要对设备进行调试，两者不可明确区分，应当将安装调试和试运行作为一项履约义务。其次，应确定何时履行履约义务，即客户何时取得产品的控制权。此项判断的关键在于“客户已接受商品”的时点，即客户的验收是否为一项例行程序，还是实质

性程序。一般而言，若试运行阶段发生大量成本支出，对初验后的设备进行了重大修改，则很可能表明客户在初验阶段只是对设备进行简单查验，终验属于实质性程序，应当在终验即试运行后确认收入。年报审阅发现，个别公司在初验后确认了收入，但试运行阶段仍发生较大成本支出，公司初验确认收入的合理性存疑。

三是研发支出方面，研发支出资本化时点是监管关注重点。新一代信息技术、生物医药等行业的科创板公司将研发支出资本化的情形较为常见。研发支出资本化存在调节利润的嫌疑，一直是监管关注的重点。年报审阅发现，部分公司存在上市后开始将研发支出资本化或加大资本化力度的情形。公司在判断研发支出能否满足资本化条件时，一方面，应当关注是否满足企业会计准则的五个资本化条件，即研发是否具有可行性、是否具有使用或出售的意图、研发成果是否能够带来经济利益的流入、是否具备足够的资源完成开发活动以及开发支出是否能够可靠计量。另一方面，应当关注公司与研发支出相关的内部控制设计和执行情况，如是否能够区分相关支出应当为生产成本还是研发费用，研发支出在各研发项目之间是否可以准确区分等。

③财务类退市高风险公司相关会计问题

监管发现，上市公司规避财务类退市指标的主要手段有期末突击债务重组、总额法做大收入、利用非经常性损益保壳等。

一是期末突击债务重组以实现净资产由负转正。年报审阅发现，部分退市高风险公司拟通过与债权人、大股东或第三方进行

债务重组以实现净资产精准转正进而保壳。为在当期确认债务重组收益，上述债务重组协议往往约定本次债务重组方案“单方面、不附带任何条件、不可撤销”等条款，但实际上债权人、大股东或第三方豁免债务的行为与后续破产重整或其他条件挂钩，即第三方、大股东或债权人豁免公司债务或者接受公司明显难以收回的应收款项抵债，其潜在目的可能是为了后续在破产重整中低价获得转增股份。对于此类公司，在判断债务重组收益确认时点时，应当充分考虑债务重组与后续破产重整是否应当作为一揽子交易处理，债务重组协议中约定本次债务豁免“单方面、不附带任何条件、不可撤销”的条款是否具有商业合理性等因素，综合判断债务重组的重大不确定是否已经消除，债务重组收益是否能在当期确认。

二是以总额法代替净额法做大收入。营业收入纳入退市指标后，收入规模成为不少退市风险公司的追求目标。会计处理上，错误地以总额法代替净额法确认收入是退市风险公司做大收入规模的常见手段。年报审阅发现，此类问题在广告营销业务和贸易业务上较为常见。如某从事广告营销业务的公司，在向客户提供数字媒体投放充值服务时，实质上不承诺投放效果，不对广告投放承担主要责任，无定价自主权，也不需买断广告位，公司在投放客户广告前无法取得对投放服务的控制权，公司实际为代理人身份，应按照净额法确认收入。当公司向客户销售商品或提供劳务涉及其他方参与其中时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，评估特定商品在转让给客户

之前是否控制该商品，确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。控制该商品的，其身份为主要责任人，用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。

三是利用非经常性损益保壳。年报审阅发现，退市新规增加“扣非净利润为负+营业收入低于1亿元”的组合类退市指标后，部分公司试图将投资理财产生的公允价值变动收益、投资收益认定为经常性损益，以此规避退市指标。2021年年报审阅过程中部分上市公司存在以下问题：**一是**与碳排放额度相关的营业外支出是否属于非经常性损益认定问题。公司购入碳排放配额履行减排义务属于企业正常经营业务相关的支出，除非有明确证据表明本期支出的性质特殊和偶发性，否则不属于非经常性损益项目。**二是**错误地将未足额计提减值的资产处置损益全额计入非经常性损益。个别公司对于尚未达到可使用状态的无形资产，未恰当计提减值损失。对相关资产进行清理时，按照原账面价值确认营业外支出，并将其全部认定为非经常性损益，未正确区分资产处置损益和减值损失。**三是**终止经营及相关非经常性损益的认定不恰当。公司因业绩不佳而决定终止某子公司。上述行为是企业维持持续经营能力所做出的正常经营活动决策，属于日常运营的商业结果，终止经营的相关损益通常不属于非经常性损益。**四是**某公司本年以对外投资是其主营业务为由，将相关损益认定为经常性损益，据此达到扣非净利润为正的目的。核实发现，公司投资部门规模较小，投资业务模式和可持续经营能力均不稳定，与一

般公司利用闲置资金购买理财产品无明显区别。公司在判断投资理财业务是否属于经常性项目时，应当综合考虑其业务模式是否稳定、是否具有可持续经营能力、是否具有稳定的管理团队并具备匹配的经营管理能力等方面进行判断。如果该业务无法“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”，公司不能仅仅以该业务为公司主营业务为由，将相关收益认定为经常性损益。

（2）营收扣除指南执行情况分析

从 2021 年年报披露情况来看，《上海证券交易所上市公司自律监管指南第 2 号—财务类退市指标：营业收入扣除》以及《科创板上市公司自律监管指南第 9 号—财务类退市指标：营业收入扣除》执行情况总体较好，事务所出具的营收扣除专项核查意见较为规范，但仍有部分公司以及审计机构对规则执行不够到位。

一是部分公司通过**突击销售、新增委外加工业务等方式做大收入规避组合类财务退市指标**。第一，通过报告期新增业务、年末突击销售等手段做大收入，如个别公司 2021 年四季度新增物业管理业务，且对关联方客户存在重大依赖；第二，通过突击做大以往年度停滞的或规模较小的业务增加收入，如个别公司突击做大近年来新增的不良资产处置业务；第三，通过新增委外加工业务做大收入，如个别公司第四季度新增委外加工销售业务，该类业务具有低毛利率、快速周转的贸易业务特征，不符合营收扣除指南中对于“稳定业务模式”的判断要求。

二是**非标审计意见涉及收入确认事项，但公司未扣除非标事项对应的收入**。监管发现，个别公司 2021 年财务报表被出具

保留意见，并涉及收入确认事项，然而营收扣除专项核查说明中，公司编制的扣除情况表未扣除保留意见涉及的收入。这一处理方式不符合营收扣除指南中列明的中介机构核查要求，即除出具无法表示意见以外，审计机构应当充分核查并在审计报告中说明非标审计意见涉及的收入具体金额，营收扣除情况表中也须相应扣除。

三是部分审计机构存在专项核查说明披露不及时、披露质量不高等问题。其一，个别公司年审会计师未及时出具营收扣除专项核查说明，经监管发现并督促后才予以披露；其二，个别公司营收扣除表仅列示扣除项目金额而未说明扣除事项的具体情况，或是说明过于简略，无法判断具体扣除原因；其三，个别公司仍存在披露格式不规范，或是扣除事项出现明显错误情形。

四是营收扣除项目中出现不具备商业实质的收入，但审计机构仍出具标准无保留审计意见。监管发现，个别公司扣除了“其他不具有商业合理性的交易或事项产生的收入”，该部分收入具体为空转业务、不具有真实交易性质的业务收入。年审会计师应当评估该错报是否重大，并进一步考虑其对审计意见的影响。

2. 审计监管问题

(1) 审计风险提示事项

①2021 年年报审计监管重点关注事项

在 2021 年年报审计监管过程中，上交所主要关注审计机构对财务真实性的审计情况、出具审计意见的恰当性、营收扣除核查情况以及重大会计处理判断情况等方面。

一是关注财务真实性的审计情况。财务真实性是年报审计监管的首要关注事项，年审会计师应基于公司业务模式、行业特征、财务勾稽情况、业财勾稽情况、实控人特征等多维度，充分识别潜在的财务舞弊风险。例如某公司业务收入第四季度同比大幅增长，相关产品毛利率明显高于同行业，前几大供应商和客户全部为本报告期内新增，且部分客户存在成立时间短、董监高名单与公司重合等问题。在此情况下，年审会计师应重点关注销售收入的真实性，充分识别舞弊风险。同时，在疫情影响下，针对境外业务，应执行有效的替代程序，合理利用境外会计师的审计结论，严格核查公司境外收入、境外资产真实性。

二是关注审计意见的恰当性以及信息披露的有效性。退市新规将保留意见作为终止上市的指标之一，加大了审计意见对公司退市的影响。前期监管发现，部分审计机构依然存在以保留意见代替无法表示意见、以强调事项段代替保留意见的倾向。例如某公司因以前年度虚构交易而进行会计差错更正，年审会计师对其出具保留意见，但公司差错更正影响财务报表多个科目且影响金额占其总资产比例超过40%，存在用保留意见代替无法表示意见的嫌疑。同时，会计师应严格按照中国证监会《监管规则适用指引——审计类第1号》的要求，做好信息披露工作。

三是关注对营业收入扣除与非经常性损益的核查情况。审计机构勤勉尽责，合理保证公司营业收入扣除的真实准确完整，是畅通退市出口端的重要一环。从实践来看，大多数会计师都能够做到履职尽责，但也有部分会计师对营业收入扣除政策的理解不

够准确和全面，未保持应有的职业怀疑。例如某公司新增赛事推广业务，但年审会计师未关注到对应业务的供应商注册资本普遍较低、且与公司疑似关联等异常情形。此外，年审会计师应特别关注公司非经常性损益的认定与披露是否正确，尤其要关注新增交易或事项所产生损益的性质认定，核查上市公司是否存在不恰当判断非经常性损益以规避退市的情形。

四是关注对公司重大会计处理的判断情况。其一，收入方面，重点关注公司收入确认与计量是否真实准确完整地反映了业务的经济实质，相关判断依据是否恰当合理，包括履约义务的识别、总额法或净额法的判断、时点法或时段法的选择、可变对价的估计、运输费用的列报等；其二，金融工具方面，重点关注金融资产的分类、客户信用风险特征的识别与判断、预期信用损失的计量、金融负债与权益工具的区分等；其三，长投合并方面，重点关注股权投资的分类是否正确，或有对价的确认及计量是否正确，合并财务报表范围的判断是否恰当，特别关注上市公司是否存在通过随意改变股权投资核算方法或合并财务报表范围调节利润的情形；其四，关注新租赁准则的执行情况，重点关注租赁识别，使用权资产、租赁负债和租赁资产改良支出的确认，厂商租赁、售后回租等特殊租赁的会计处理等是否恰当，是否按照新租赁准则要求进行披露。此外，还应重点关注易被上市公司操纵利润的事项，例如是否存在通过混淆、滥用会计政策、会计估计变更与差错更正以调节各期利润的情形；是否存在不计提或少计提资产减值操纵利润规避退市的行为，如商誉减值测试中是否存

在不恰当调整资产组等情形等等。

②财务类退市相关年报审计风险提示

财务类退市指标主要包含营业收入低于 1 亿元且扣非前后净利润孰低为负值（以下简称“营收+扣非”）、净资产为负值、审计意见被出具非无保留意见等指标。通过上交所监管部门前期摸排，现梳理出上市公司规避财务类退市指标的主要情形，并提示年审会计师在 2021 年年报审计过程中重点关注以下事项。

一是关注规避“营收+扣非”指标的情形。该指标下，营业收入需扣除与主营业务无关且不具备商业实质的收入。梳理规避“营收+扣非”指标的常见手段，主要包括以下几种方式：

第一，通过报告期新增业务、年末突击销售等手段做大收入。如个别公司 2021 年四季度新增物业管理业务，且对关联方客户存在重大依赖。第二，通过突击做大以往年度停滞的或规模较小的业务增加收入。如个别公司突击做大近年来新增的不良资产处置业务，相关业务收入是否需要扣除应判断其是否具有稳定的业务模式。第三，长期依赖投资收益维持净利润为正，从而不必考虑收入是否低于 1 亿元。部分上市公司主营业务萎缩，属于典型的壳公司，但长期依靠对外投资获取投资收益来保证净利润为正，从而规避财务类退市；还有部分公司通过不计提、少计提资产减值准备以维持净利润为正值。对于此类公司，提示年审会计师严格按照《上海证券交易所上市公司自律监管指南第 2 号—财务类退市指标：营业收入扣除》《科创板上市公司自律监管指南第 9 号—财务类退市指标：营业收入扣除》的相关要求，核查公

司营业收入确认的合规性、真实性、准确性、完整性，净利润和非经常性损益的真实性、准确性、完整性；在此基础上重点核查公司营业收入扣除是否合规、准确、完整。

二是关注通过债务重组、剥离亏损子公司等方式规避净资产持续为负的情形。前期监管关注到，部分公司通过突击签订债务重组协议转回前期已全额计提的应收账款坏账准备，或通过出售亏损子公司实现净资产转正。对于此类公司，提示年审会计师重点关注债务重组收益确认时点、子公司出表时点是否准确，交易价格是否公允以及与后期其他交易安排是否构成一揽子交易。

三是关注规避审计意见退市条款的情形。在退市新规下，被实施退市风险警示的公司，如第二个会计年度被出具保留意见、无法表示意见、否定意见均将被终止上市。对于此类公司，提示年审会计师高度关注上期非标事项的进展情况、相关事项对本期期初数和当期审计意见的影响，并严格按照《监管规则适用指引——审计类第 1 号》的规定做好信息披露工作。

③临时换所情形下年报审计风险提示

截至 2022 年 2 月 17 日，沪市共有 134 家上市公司变更 2021 年年报审计机构，其中有 45 家于 2021 年 12 月之后临时更换审计机构（包括 40 家主板公司，5 家科创板公司），占换所公司总数的 33.6%。大部分临时换所公司的风险特征已较为明确，主要集中在经营风险、公司治理风险、业绩真实性风险以及退市风险四个层面。

对于临时承接新业务的审计机构，提示年审会计师在 2021 年年报审计过程中加强与前任注册会计师的沟通，对于涉及非标审计意见换所、频繁换所、大所换小所等情形的公司，充分识别公司风险，合理制定审计计划，实施有针对性的审计程序，出具恰当的审计意见。

④与财务公司业务往来重点关注事项

2022 年 5 月，证监会联合银保监会发布了《关于规范上市公司与企业集团财务公司业务往来的通知》（以下简称《通知》），进一步规范上市公司与存在关联关系的企业集团财务公司业务往来。结合该《通知》以及前期已发布的《上市公司监管指引第 8 号——上市公司资金往来、对外担保的监管要求》、《上海证券交易所上市公司自律监管指引第 5 号——交易与关联交易》等有关规定，上交所对上市公司与企业集团财务公司业务往来的规则要点进行了梳理总结，现就相关内容提示如下。

一是严格遵循“平等自愿”和“独立性”原则。《通知》强调，上市公司与财务公司发生业务往来，双方应当遵循平等自愿原则，控股股东及实际控制人应当保障其控制的财务公司和上市公司的独立性。其一，上市公司不得通过与财务公司签署委托贷款协议的方式，将上市公司资金提供给其控股股东、实际控制人及其他关联方使用。其二，财务公司应当加强关联交易管理，不得以任何方式协助成员单位通过关联交易套取资金，不得隐匿违规关联交易或通过关联交易隐匿资金真实去向、从事违法违规活动。值得注意的是，发生以下 4 种情形时，上市公司不得向财务

公司新增存款：(1) 财务公司同业拆借、票据承兑等集团外(或有)负债类业务因财务公司原因出现逾期超过 5 个工作日的情况；(2) 财务公司或上市公司的控股股东、实际控制人及其他关联方发生重大信用风险事件(包括但不限于公开市场债券逾期超过 7 个工作日、大额担保代偿等)；(3) 财务公司按照《企业集团财务公司管理办法》规定的资本充足率、流动性比例等监管指标持续无法满足监管要求，且主要股东无法落实资本补充和风险救助义务；(4) 风险处置预案规定的其他情形。

二是签订金融服务协议并披露具体约定内容。上市公司与财务公司应当签订金融服务协议，并作为单独议案提交董事会或者股东大会审议并披露。金融服务协议应当明确协议期限、交易类型、各类交易预计额度、交易定价、风险评估及控制措施等内容，并予以披露。金融服务协议超过 3 年的，应当每 3 年重新履行审议程序和信息披露义务。如财务公司在协议期间发生违法违规、业务违约、资金安全性和可收回性难以保障等可能损害上市公司利益或者风险处置预案确定的风险情形的，且上市公司拟继续在下一年度开展相关金融业务的，上市公司与关联人应当重新签订下一年度金融服务协议，充分说明继续开展相关金融业务的主要考虑及保障措施，并履行股东大会审议程序。

三是强化风险评估，制定风险处置预案。资金往来业务开展前，上市公司应取得财务公司最近一个会计年度经审计的年度财务报告以及风险指标等信息，出具风险评估报告。发生业务往来期间，上市公司应每半年取得并审阅财务公司的财务报告以及风

险指标等信息，出具风险持续评估报告。同时，上市公司应当制定以保障存放资金安全性为目标的风险处置预案，并指派专门机构和人员进行动态评估和监督。当出现风险处置预案确定的风险情形时，上市公司应按照预案积极采取措施保障上市公司利益。

四是中介机构进行专项核查，审慎发表意见。为上市公司提供审计服务的会计师事务所应当每年度提交涉及财务公司关联交易的存款、贷款等金融业务的专项说明，按照存款、贷款等不同金融业务类别，分别统计每年度的发生额、余额，并与年度报告同步披露。保荐人、独立财务顾问在持续督导期间应当每年度对金融服务协议条款的完备性、协议的执行情况、风险控制措施和风险处置预案的执行情况，以及上市公司对上述情况的信息披露的真实性进行专项核查，并与年度报告同步披露。独立董事应当结合会计师事务所等中介机构的专项说明，就涉及财务公司的关联交易事项是否公平、上市公司资金独立性、安全性以及是否存在被关联人占用的风险、是否损害上市公司利益等发表明确意见，并与年度报告同步披露。

审计机构应高度重视上述与财务公司业务往来事项的相关规定，认真落实专项核查的监管要求。风险评估过程中，关注上市公司与财务公司业务往来潜在的资金占用风险；了解和测试相关内部控制时，关注上市公司是否存在财务公司资金管理相关内部控制重大缺陷；实施实质性程序时，关注所获取审计证据的充分性及商业合理性。

⑤2022 年年报审计风险提示事项

为在 2022 年年审工作开展前期充分提示监管关注重点和审计风险，上交所于 2022 年三季报披露后开展了风险公司摸排和事前风险提示工作。截至目前，已约谈公司和审计机构 53 家，并发出审计风险提示函。

从本次约谈和发函情况来看，主要提示年审会计师关注以下四方面事项。一是部分公司存在财务舞弊风险，或是已被证监会立案调查或予以行政处罚等监管措施，甚至可能触及重大违法退市，需重点关注相关事项进展及其对 2022 年年报审计的影响。二是部分公司经营压力较大，业绩下滑明显，需重点关注公司经营情况的变化以及财务指标的真实性。三是部分公司通过破产重整的方式保壳，需重点关注重整方案的实施进度以及相关收益确认的合规性。四是关注规避审计意见退市条款的情形，尤其关注上期非标事项的进展情况、相关事项对本期期初数和当期审计意见的影响，并严格按照《监管规则适用指引——审计类第 1 号》的规定做好信息披露工作。

（2）非标准审计意见专项说明信息披露问题分析

整体上，沪市非标准审计意见的信息披露质量明显提升。从公司数量看，2021 年年报 27 家公司存在审计意见信息披露不到位情形，较 2020 年年报 59 家同比下降超过 50%；从问题数量看，2020 年年报 59 家公司共计涉及 117 个审计意见信息披露问题，2021 年年报 27 家公司涉及问题数量降至 31 个，下降幅度超过 70%。针对本年度未严格按照《监管适用指引——审计类 1 号》（以下简称审计指引 1 号）的规定规范披露非标意见专项说明的

审计机构，，上交所发出监管工作函要求整改，共涉及 22 家审计机构，27 家沪市公司。

一是**未披露重要性水平**。披露合并报表整体的重要性水平的要求，适用于所有非标准审计意见，27 家存在非标准审计意见专项说明披露问题的上市公司中，有 17 家涉及未披露重要性水平，占比超过六成。从意见类型来看，17 家未披露重要性水平的上市公司中，有 10 家公司财务报告被出具了带强调事项段、或与持续经营重大不确定段的无保留意见，占比超过 50%。针对此类情形，已发函明确要求审计机构改正，重新出具非标准审计意见专项说明并对外披露。

二是**“受限”的原因与需获得的审计证据披露不到位**。根据《审计指引 1 号》，注册会计师存在“受限”的情况下，应充分披露“受限”事项的形成过程及原因、“受限”事项对公司财务状况、经营成果和现金流量可能的影响金额、“受限”事项未能获取的审计证据内容等。监管发现，个别审计机构在公司 2021 年度财务报表非标审计意见专项说明中未充分披露“受限”的具体原因，也未充分披露需获得的审计证据；还有个别审计机构未对“受限”事项需获得的审计证据加以披露。值得一提的是，部分公司尽管对“受限”的原因进行了披露，但还是存在披露过于简单、流于形式等问题。例如某公司 2021 年年报被出具了保留意见，涉及事项为应收及预付款项的可回收性，会计师将“受限”的原因仅简单归因于新冠疫情影响无法实施访谈等进一步审计程序，未进行详细披露。

三是“广泛性”的判断过程信息披露不充分。监管发现，依然有个别审计机构仅简单引用了审计准则的规定，来论述相关事项不具有广泛性，并未结合《审计指引 1 号》“相关事项是否影响公司盈亏等重要指标”、“汇总各个事项的量化影响和无法量化的事项影响”的要求展开分析，是否具有“广泛性”的判断信息披露不足。此外，对于汇总各个事项的量化影响和无法量化的事项影响，目前实务中的把握也并不一致，部分审计机构明确了事项汇总后占资产或收入的比重，部分审计机构只是列示了各个事项的占比，还有部分审计机构仅列示了影响金额。

(3) 日常监管发现的审计机构执业问题

在日常监管以及现场检查过程中，上交所发现审计机构存在如下执业问题，后续将采取相应的监管措施或纪律处分。

1. 对函证未保持必要的控制，对回函的可靠性验证不足

例如，某审计项目注册会计师未对函证收回保持必要的控制，部分客户、供应商业务人员将函证带至或寄至发行人处，导致部分供应商、客户的询证函回函由发行人处再寄回会计师事务所。又如，某上市公司部分子公司的应收账款函证存在以电子邮件形式进行二次发函及回函的情况，但注册会计师的底稿中未见对电子邮件回函的可靠性进行验证。再如，某上市公司存在多个境外子公司银行账户，注册会计师在计划审计阶段将部分银行账户认定为重要账户，但最终未对该银行账户执行函证程序；同时，注册会计师对部分境外子公司的银行函证由境外函证网站发出，但未对该境外第三方电子询证函平台的独立性、安全可靠进行

评估，也未见相关审计说明。

2. 应收账款和收入的实质性程序执行不到位

例如，对于未回函的应收账款函证，某审计项目注册会计师在执行替代测试时仅查看了明细账和发票信息，未检查合同、发货单及其他相关收入确认的支持性文件。又如，某上市公司对于研发服务业务，以客户签字确认的会议纪要作为收入确认依据，但年审注册会计师在销售收入的细节测试中，仅检查了合同、发票信息，未对客户签字确认的会议纪要等文件进行核查。再如，某拟上市公司在业务层面建立了电子销售系统、物流电子签章系统和内部报修系统，注册会计师在收入核查过程中未充分核对各系统之间的差异。

3. 内部控制测试的有效性不足

例如，某审计项目底稿中，会计师仅对多个循环相关的内控设计有效性测试程序进行描述，未见相关支撑性底稿。又如，某审计项目注册会计师在进行内部控制测试时，存在样本选择不充分、样本分布不合理等问题，对于营运资金管理流程的样本分布仅在1月份至10月份，未充分覆盖整个会计年度；对于销售及收款循环流程实际测试的样本量少于计划测试的样本量。再如，某上市公司在当年度10月上线收入确认支持系统，涉及开票申请与受理审批、收入确认审批等环节，会计师对收入确认控制的有效性进行测试时，仅对原系统的有效性进行测试，未测试新系统运行的有效性。

(4) 审计项目质控相关执业问题

近期，上交所在对审计机构 IPO 项目的现场检查中，重点关注了项目质量控制复核的情况，发现主要存在以下问题。

一是项目质量控制复核不到位。质控复核人员未对审计项目的重大风险事项予以重点关注。如某审计项目组未充分关注实际控制人大额资金流出的原因及最终去向，且未能充分核查部分董监高及关键人员银行账户在报告期内的资金流水，质控复核人员未对上述事项予以充分关注。**二是项目质量复核流于形式。质控复核人员仅关注项目组是否执行有关核查程序，未进一步关注项目组执行程序的有效性。**如某审计项目组对境外客户的视频走访程序未能充分核实被访谈对象的身份及终端销售的真实性，质控复核人员在复核表中仅关注项目组是否执行走访程序；又如，某审计项目组取得的部分境外子公司银行流水无交易对手方，仅依赖发行人提供的无银行电子印章的电子网银流水进行大额银行流水核查，但对电子网银流水的可靠性验证未留存相关底稿，质控复核人员也未关注相关电子网银流水的有效性。**三是项目质量复核未形成完善的工作底稿。**质量控制复核人员对部分事项仅口头复核，未将相关工作记录形成工作底稿。

二、典型案例研究

（一）收入系列

问题 1【卖方信贷模式下收入确认的会计处理】：公司应在哪个时点确认商品销售收入？

案例：A 公司为上市公司，主营材料切割设备的生产和销售，B 公司为 A 公司客户。由于切割设备的初始购置价格较高，B 公司在设备移交时支付全部款项存在一定的困难。为减轻 B 公司资金负担，同时确保 A 公司能够实现及时回款，采用附回购义务的融资租赁销售模式。

A 公司在充分考虑对外担保风险的情况下，与 B 公司、融资租赁公司签署附回购义务的融资租赁合同。合同约定由融资租赁公司向 A 公司购买切割设备并支付货款，再由 B 公司向融资租赁公司承租该设备，该项租赁满足融资租赁条件，若 B 公司未能按时向融资租赁公司支付租金，A 公司在一定条件下向融资租赁公司承担回购义务，并承继融资租赁公司对 B 公司全部租赁合同权益。

在以上业务模式下，A 公司应在哪个时点确认切割设备销售收入？

分析：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第五条，当企业与客户之间的合同同时满足准则规定的五项条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。上述业务模式下，虽然在法律形式上融资租赁公司是切割设备的购买

方，但在交易实质上融资租赁公司仅是资金提供方，为 B 公司提供了融资服务，B 公司才是切割设备的真正购买方和使用方，是 A 公司的客户。A 公司需要首先判断与 B 公司和融资租赁公司签订的合同是否同时满足了收入准则第五条规定的五个条件。条件之一为 A 公司因转让切割设备而有权取得的对价是否很可能收回。上述业务模式下，若 B 公司未能按时向融资租赁公司支付租金，A 公司在一定条件下承担回购义务，即 A 公司有权取得的对价是否很可能收回取决于 B 公司是否有能力和意图按合同约定向融资租赁公司支付租赁款。如果 A 公司认为转让切割设备而有权收取的对价很可能收回，且同时满足了收入准则第五条规定的其他条件，则应当在客户取得切割设备的控制权时确认收入。如果 A 公司认为有权收取的对价不满足很可能收回的条件，则只有在其不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已收取的对价无需退回时，才能将已收取的对价确认为收入。A 公司在一定条件下承担的回购义务如果属于一项财务担保合同的，按金融工具准则进行会计处理。

在新业务、新客户场景中，企业在判断与客户之间的合同是否满足企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回这一条件时，通常缺乏充分的历史经验和数据，但仍应尽可能收集相关信息，谨慎判断，并持续关注 and 收集与新业务和新客户相关的信用风险信息。在合同开始日，即使公司认为合同满足收入准则第五条规定的五项条件，若在履约的后续期间，有迹象表明客户的信用风险显著增高，则企业需要评估其在未来向客户转让剩

余商品而有权取得的对价是否很可能收回，如果不能满足很可能收回的条件，则该合同自此开始不再满足收入准则第五条规定的五项条件，应当停止确认收入。但是，不应当调整在此之前已经确认的收入。

问题 2【补签书面合同情形下的收入确认问题】：在先发货后签订书面合同的情况下，能否在取得客户验收/签收时确认收入？

案例：A 公司为上市公司，客户多为政府部门和大型国企。部分项目期限要求紧张，客户内部合同审批流程较长。为抢占市场，对于部分信誉度较好、长期合作的客户，在判断风险可控的前提下，公司会根据客户意向性订单进行生产和组织发货，待客户内部流程审批完毕后双方签署正式书面合同。

在先发货后签合同情况下，接到客户购买设备的需求后，A 公司业务人员一般通过当面交流、电话联系、微信、邮件等方式与客户谈判确定合同细节。A 公司认为商务沟通记录与正式合同约定条款不存在差异，同样具有法律约束力，根据邮件记录、口头约定及取得的客户验收/签收单据确认收入。A 公司在签订正式书面合同之前确认收入是否符合准则规定？

分析：新收入准则下合同的含义强调的是双方确立了具有法律约束力的可执行权利和义务，因此不拘泥于合同的具体形式，除书面形式外，还包含口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。合同的书面条款也可能只是格式条款，可能还需要与客户间的邮件或其他补充协议，并了解口

头沟通、微信、短信沟通记录情况以及正常的商业惯例，以识别合同的所有条款。

A 公司与客户沟通的微信记录、邮件往来以及客户提供的发货申请单等商务沟通记录，若已包含合同的主要要素，双方长期合作且该情形符合商业惯例，则即使尚未签订正式的书面协议，也可以基于商务沟通记录评估合同是否已经存在，双方是否实质上已建立具有法律约束力的合同关系。如果商务沟通记录同时满足了收入准则第五条规定的五个条件，则合同成立，在客户取得相关商品控制权时确认收入。由于 A 公司的收入确认时点早于书面合同签订日，A 公司应完善相关的内部控制，妥善保存内部文件和外部沟通记录，同时进一步规范合同签订的时间与方式。

问题 3【暂定价格点价销售的收入确认】：与价格指数挂钩的点价交易模式应当如何会计处理？

案例：A 公司主营某金属矿山开采及加工，销售该金属精矿产品时采用点价结算模式，合同中不锁定销售价格。A 公司向客户发运产品，在客户验收日确认收入，从发运到验收的时间周期通常为 3 天。交易价格的结算存在两个节点，第一个时间点为产品到货验收时，双方根据验收日当天伦敦金属交易所现货均价暂估产品价值并预结算货款；第二个时间点为验收日至合同约定的结算到期日期间的某个时点进行点价结算，是否进行点价结算以及具体时点由 A 公司自主决定，点价依据为在伦敦金属交易所交易时段即时的市场价格，双方点价完成后结清货款。

A 公司对上述业务应当如何会计处理？

分析：首先，A公司销售产品属于某一时点履行履约义务，在金属精矿产品由客户签收并通过验收时点，A公司已将该产品的控制权转移给客户，客户能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，因此，A公司以客户验收时点作为收入确认时点是合理的。

其次，合同中对销售价格没有锁定，根据证监会发布的《监管规则适用指引——会计类2号》2-4的说明，本案例中，A公司行使点价权所产生的结算金额，是与伦敦金属交易所未来某日的即时市场价格挂钩，并非基于商品交付数量、质量等进行的价格调整，因此与定价挂钩的商品价格变动导致的价款变化不属于可变对价范畴，企业应将其视为合同对价中嵌入的一项衍生金融工具进行会计处理。在金属精矿产品验收时点，按所挂钩商品在伦敦金属交易所现货价格计算确认收入。在后续资产负债表日，挂钩商品价格后续变动对企业可收取款项的影响不属于可变对价，不应调整收入，应计入公允价值变动损益。

问题 4【广告营销业务收入的会计处理】：广告营销业务中的媒体账户充值业务应采用总额法还是净额法确认收入？

案例：A公司主要收入来源于广告数字营销业务，为客户提供内容制作及审核、广告投放及优化等服务。A公司的客户为广告渠道商，委托A公司为客户代理的小店铺做广告推广业务；A公司的供应商为媒体平台的广告一级代理商，帮助A公司为上述小店铺在媒体后台开立账户和充值。A公司不需向媒体平台或供应商交付保证金，不需完成一定量级销售额的义务，也不需买断

广告位，一般情况下也不需给客户垫支。A公司在数字营销业务中除开立媒体账户和充值服务之外，还提供了广告编辑和投放优化服务，但投入较少，加工处理过程较为简单。媒体平台由客户指定，投放策略及优化建议需经客户同意，A公司不承诺投放效果。A公司按媒体平台公布的收费标准向客户收费，利润全部来源于一级代理商的销售返点，毛利率低且固定。A公司广告数字营销业务应采用总额法还是净额法确认收入？

分析：根据新收入准则，当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人，进而判断应按总额法还是净额法确认收入。本案例，A公司为客户提供内容制作、广告投放及优化等服务，其中广告投放服务由第三方媒体平台提供，A公司应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。

根据新收入准则，企业作为主要责任人的情形包括：（1）企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由其他方提供服务的权利。（2）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（3）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。本案例，A公司直接以客户名义开立账户，无需预先购下广告位，在投放客户广告之前不享有未来由媒体平台提供投放服务的权利，不属于“自该第三方取得商品或其他资产控制权后，

再转让给客户”的情形。A公司的供应商为媒体平台的广告一级代理商，与提供广告投放服务的媒体平台无直接合同关系，初步判断不属于“能够主导第三方代表本企业向客户提供服务”的情形。A公司为客户提供的广告制作及投放优化服务较为简单，初步判断也不属于“通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户”的情形。

新收入准则进一步规定，在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业应当结合承担的主要责任、自主定价权、存货风险等所有相关事实和情况进行综合判断。本案例中，A公司为客户开立账户和充值，由媒体平台直接向A公司客户提供广告投放服务，A公司不承诺投放效果，不对广告投放承担主要责任；从自主定价权看，A公司按媒体平台公布的收费标准向客户收费，基本无定价自主权，议价能力弱，是靠供应商根据流量消耗返点取得固定收益；从存货风险看，A公司不需向媒体或供应商交付保证金，不需完成一定量级销售额的义务，也不需买断广告位，基本不承担类存货的风险；从信用风险看，A公司一般情况下不给客户垫支，基本不承担信用风险。

综合考虑相关事实和情况，A公司在投放客户广告前无法取得对投放服务的控制权，在交易过程中应当作为代理人采用净额法确认收入。

问题 5【向承租方收取水电费的收入确认问题】：向承租方收取水电费应按总额法还是净额法确认收入？

案例：A公司为制造型企业，公司将一处厂房租给B公司，

并且向承租方 B 公司提供水、电等能源。A 公司按照总表度数向自来水公司和电力公司缴费，能源销售业务按 B 公司实际使用量及市场单价计算收取，销售单价与成本单价基本一致。对于 A 公司向承租方收取的水电费，应按总额还是净额确认收入？

分析：根据新收入准则，当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人，进而判断应按总额法还是净额法确认收入。

本案例中，A 公司向 B 公司转让的商品为水电能源。A 公司在 B 公司消耗水电之前无需预购水电能源，需根据 B 公司使用水电的实际情况，按照总表度数向自来水公司和电力公司缴费。对 A 公司而言，其向 B 公司提供的水电能源仅在 B 公司使用时从自来水公司和电力公司购入，在 B 公司使用之前 A 公司并不存在水电能源，不能随时主导能源的使用。因此 A 公司在将水电能源转让给 B 公司之前并未取得对水电能源的控制权。同时，A 公司按市场单价计算收取水电费，对于水电能源没有自主定价权；由于未买断水电能源，因此也未承担相关存货风险。综合来看，A 公司向承租方 B 公司收取的水、电费实际上是代收代付性质，应当按照应收承租人的水、电费扣除应支付给供水、供电企业价款后的净额确认收入。

问题 6【新收入准则下运输费用的会计处理】：运输费用列报项目调整应按照差错更正还是会计政策变更处理？

案例：2021 年 11 月 2 日，财政部会计司发布了关于新收入

准则实施问答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的有关规定，通常情况下，企业商品或服务的控制权转移给客户之前、为了履行客户合同而发生的运输活动不构成单项履约义务，相关运输成本应当作为合同履约成本，采用与商品或服务收入确认相同的基础进行摊销计入当期损益。该合同履约成本应当在确认商品或服务收入时结转计入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目，并在利润表“营业成本”项目中列示。2021 年 11 月 24 日，证监会发布的《监管规则适用指引—会计类 2 号》也再次强调了运输费用的会计处理。

A 公司自 2020 年 1 月 1 日起执行新收入准则。2020 年，A 公司为履行客户合同发生运输费 1200 万元，计入销售费用。根据上述文件，A 公司拟将 2021 年相关运输费计入营业成本。A 公司在编制 2021 年年报时，该调整是否可以作为会计政策变更？

分析：企业在编制 2021 年年报时调整运输费的列报项目属于会计差错更正还是会计政策变更，实务中目前存在不同理解。部分企业认为，企业在编制 2020 年年报时将运输费计入销售费用符合《企业会计准则——应用指南》（2006）附录会计科目和主要账务处理的规定，在编制 2021 年年报时根据财政部 2021 年 11 月发布的实施问答变更运输费的列报项目，可视为会计政策变更。该观点具有一定的合理性，A 公司根据财政部实施问答对运输费的核算科目进行调整，可作为会计政策变更处理。

（二）长期股权投资与合并财务报表系列

问题 1 【附带回售权的股权投资的会计处理】：对于具有重

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/675312143031011034>