

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE



深交所会计监管动态

2024年第1期（总第7期）



SHENZHEN STOCK EXCHANGE

建成以优质创新资本中心为特色的世界一流交易所

深圳证券交易所会计监管动态

2024年第1期（总第7期）

一、深市会计审计监管通讯	3
二、典型案例研究	6
三、会计审计政策资讯	23

深圳证券交易所会计监管动态

2024 年第 1 期（总第 7 期）

深圳证券交易所会计监管部

2024 年 3 月 29 日

编者按：今年政府工作报告提出，要增强资本市场的内在稳定性。证监会主席吴清指出，要从“一个基石”和“五个支柱”着手增强资本市场的内在稳定性，其中第四个支柱是更优质的专业服务，即会计师事务所等中介机构要进一步回归本源，勤勉尽责，把功能性放在首位，不断提高专业服务水准，为市场把好关，提供更高质量的服务。

会计师事务所提供的证券市场审计服务，具有公众利益属性，为上市公司年报出具的审计报告是投资者鉴别上市公司财务信息真实性的重要依据。为帮助会计师事务所了解和把握新形势下的监管要求，认真履行资本市场“看门人”职责，本期《深圳证券交易所会计监管动态》聚焦年报相关事项，介绍了我所对会计师事务所约见中提示的监管要求、典型执业质量问题、年报编制和披露的常见会计问题，以及近期政策资讯。

监管通报方面，重点介绍了 2023 年年报审计监管工作中对会计师事务所切实做好深市上市公司年审业务作出的

监管提示。

会计案例方面，本期介绍了不同企业合并情形中业绩承诺相关或有对价的会计处理问题，并结合《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》最新要求，介绍现金流量表列报与披露相关案例。

会计资讯方面，本期收录了《监管规则适用指引——会计类第 4 号》《会计师事务所从事证券服务业务辅导手册（2023 年）》《中国注册会计师审计准则问题解答第 17 号——商誉减值的审计》等通知简讯。

《深圳证券交易所会计监管动态》不构成对现行《企业会计准则》的解释，仅供会计师事务所内部交流使用，请勿外传。如有任何意见或建议，欢迎扫描封底二维码反馈给我所会计监管部。

一、深市会计审计监管通讯

（一）提示年审机构审慎执业

今年以来，我所约见了部分从事上市公司年报审计业务的会计师事务所，提示监管关注重点和年报审计要求，督促强化执业质量管理，做好深市审计业务，恰当发表审计意见。

约见中，对于连续审计项目，我所督促相关年审机构高度重视风险评估，打破惯性思维，及时关注各类可能影响公司的风险因素，动态调整风险评估情况和针对性应对措施；对于高风险公司年审项目，审慎识别、评估和应对财务报表重大错报风险，对舞弊风险保持高度职业怀疑；坚持诚信执业、审慎执业，扎实执行函证、监盘、分析等基础审计程序，认真开展项目质量复核；发现重大风险线索的，及时核查，主动报告。

（二）审计评估机构自律监管措施和纪律处分情况

我所坚守监管主责主业，围绕推动提高上市公司质量、严把发行上市“入口关”目标，按照“零容忍”的工作方针，依法依规查处审计评估机构各类违规行为。2024 年 1 月至 3 月，我所共对审计机构及其从业人员作出通报批评 1 例，书面警示 10 例，涉及 7 家次审计机构及 23 人次从业人员。相关审计机构执业质量问题主要表现为：

1. 会计师事务所层面的质量管理问题

在项目复核、独立性以及底稿归档等方面未遵守审计准则和内部制度的相关规定。例如，未按规定填写内幕信息知

情人档案、部分审计项目签字会计师未按规定轮换、底稿归档日期距审计报告日超过六十天等问题。

2. 在 IPO 审计业务中核查把关不严

(1) 未充分关注发行人内部控制运行情况。例如，未对发行人会计基础不完善、内部控制不规范的情况予以充分关注；未充分关注并审慎核查发行人推广费用内部控制缺失的情形。

(2) 收入核查程序执行不到位。例如，对发行人经销收入相关事项核查不到位；对发行人境外贸易模式收入分类金额披露的准确性未予充分核实；对发行人客户通过受托购买方间接采购的业务模式执行的核查程序不到位；未充分核查发行人对终端客户的销售情况。

(3) 关联交易核查程序执行不到位。例如，对关联方资金拆借披露的准确性未予充分核实。

(4) 其他方面。例如，对发行人员工及劳务派遣人数披露的准确性、使用劳务派遣人员的合法合规性未予充分关注；未对发行人所处市场情况及同行业可比公司情况予以充分关注，未审慎发表专业意见等。

2. 年报审计过程中未勤勉尽责

(1) 风险评估程序执行不到位。例如，未针对销售业务执行了解内部控制的审计程序，风险评估程序存在重大缺陷，导致未能针对评估的营业收入认定层次重大错报风险，恰当设计和实施进一步审计程序。

(2) 控制测试程序存在缺陷。例如，未按照规定执行内控测试程序。

(3) 实质性程序执行不到位。一是函证程序执行不到位，例如，在实施函证程序时，未保持合理的职业怀疑，未能关注相关重要商户和客户发函地址与回函地址不符、询证函回函印章与商户工商登记信息不一致等异常情况，未进一步获取审计证据消除疑虑。二是收入真实性核查程序执行不到位，例如，未能关注重要商户业务合同信息、合同印章、对账单印章、业务资料、财务指标等明显异常情况，未就相关业务的真实性获取充分、适当的审计证据。三是应收账款等往来科目核查程序执行不到位，例如，对新增保理业务仅获取合同，未实施进一步审计程序获取充分适当的审计证据，未关注到公司终止确认附追索权应收账款，少计提坏账准备问题。

2024 年 1 月至 3 月，我所对资产评估机构及其从业人员作出书面警示 1 例，涉及 2 人次从业人员，主要执业质量问题为资产评估报告作出的商誉“不减值”结论不恰当。

(三) 审计评估机构行政处罚情况

公开信息显示，2024 年 1 月至 3 月，证监会及其派出机构共查处深市上市公司聘任的审计机构违法案件 2 起，相关审计机构执业质量问题主要表现为：

1. 穿行测试执行不到位。例如，在销售与收款穿行测试程序中对关键环节控制责任人认定错误，且存在多个关键检查点无证据支持；

2. 控制测试执行不到位。例如，控制点归纳错误，导致未发现样本信用额度未经审批；未发现“销售发货环节”出货单关键信息部分空白，有关人员签字明显不同。

3. 实质性程序执行不到位。例如，未发现出货单关键信息填列不全、有关人员在不同单据上的签字明显不同、不同公司的同种单据上出现同一签字人、出货单没有客户签收等；未发现虚假销售客户应收账款余额远大于《信用额度确认表》显示的额度；未关注到银行对账单和银行询证函不一致的情况；未保持对函证有效控制、未能发现或有效应对企业询证函高度异常情况；未关注某些函证地址明显异常；未收到客户回函、外销客户回函日期晚于审计报告日的情况下，未实施函证替代性程序；在审计过程中的项目走访工作流于形式。

二、典型案例研究

（一）关于企业合并中业绩补偿的相关问题

案例一：非同一控制下企业合并的或有对价会计处理

1. 案例及相关问题

20X0年，A公司通过发行股份及支付现金方式，向B公司收购其持有的T公司80%的股权，B公司承诺T公司20X0年至20X2年累计实现净利润不低于8亿元，如未实现累计业绩承诺，则以本次交易获得的A公司股份为限进行股份补偿。A公司与B公司、T公司不存在关联关系。

20X0年末，T公司经营成果符合预期，A公司预计其能

够完成业绩承诺，故未确认与业绩补偿相关的或有对价。20X1 年末，T 公司经营业绩低于原预测净利润，A 公司预计其可能无法完成累计业绩承诺，根据预计业绩计算 B 公司应补偿的股份，并将或有对价计入交易性金融资产。20X2 年末，对赌期结束，T 公司未完成业绩承诺，根据 A 公司与 B 公司的签订《盈利预测补偿协议》，B 公司应以其所持有 A 公司股票 2,000 万股进行补偿。

由于 B 公司持有的 A 公司股份被质押，因此一直未执行回购注销程序。A 公司在 20X3 年半年报和三季度报中，将 2,000 万股股票作为交易性金融资产进行核算，确认相关公允价值变动损益。

问题：A 公司对或有对价的会计处理是否正确？

2. 参考意见

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，企业在非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益。根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，随着标的公司实际业绩的确定，购买方能够确定当期应收回的自身股份的具体数量，则在当期资产负债表日，该或有对价满足“固定换固定”的条件，应将其重分类为权益工具（其他权益工具），以重分类日相关股份的公允价值计量，并不再核算相关股份的后续公允价值变动。

根据案例背景，交易各方基于截至 20X2 年的业绩完成

情况，能够合理确定双方认可的业绩补偿金额，并通过协议明确股份补偿数量。因此，在 20X2 年资产负债表日能确定收回自身股份的数量时，满足“固定换固定”的条件，应当将或有对价重分类为其他权益工具，并在其后期间不再确认公允价值变动损益。

3. 相关规则

(1) 《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年）》

第十九条 企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

第二十一条 在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

(2) 《监管规则适用指引——会计类第 1 号》

1-7 非同一控制下企业合并的或有对价

非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产或金融负债的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益；或有对价属于权益性质的，应作为权益性交易进行会计处理。

监管实践发现，部分公司在核算非同一控制下企业合并的或有对价时对准则的理解存在偏差和分歧。现就具体事项如何适用上述原则的意见如下：

一、或有对价的公允价值

购买方在购买日和后续资产负债表日确定或有对价的公允价值时，应当综合考虑标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币时间价值等因素。涉及股份补偿的，或有对价的公允价值应当以根据协议确定的补偿股份数，乘以或有对价确认时该股份的市价（而非购买协议中约定的发行价格）计算，并同时考虑上述因素。

值得注意的是，或有对价公允价值的变化即使发生在购买日后 12 个月内，也不属于计量期间的调整事项，不应在购买日合并成本及商誉的金额进行调整。

二、以自身股份结算的或有对价的后续计量

非同一控制下企业合并形成的或有对价中，若购买方根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量，该或有对价在购买日不满足“固定换固定”的条件，不属于一项权益工具，而是属于一项金融资产。因此，购买方应当在购买日将该或有对价分类为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。随着标的公司实际业绩的确定，购买方能够确定当期应收回的自身股份的具体数量，则在当期资产负债表日，该或有对价满足“固定换固定”的条件，应将其重分类为权益工具（其他权益工具），以重分类日相关股份的公允价值计量，并不再核算相关股份的后续公允价值变动。在实际收到并注销股份时，终止确认上述其他权益工具，并相应调整

股本和资本公积等。

案例二：同一控制下企业合并的或有对价会计处理

1. 案例及相关问题

20X6年，C公司向其控股股东D公司收购标的公司E公司100%股权。收购协议约定了E公司20X6年至20X9年承诺实现的净利润金额，若业绩承诺期内每个期末E公司累计实现的净利润数额未能达到累计承诺净利润，则由控股股东D公司进行股份补偿。

20X6年至20X7，E公司实现当年承诺净利润，未触发补偿条款。20X8年，受不可抗力因素影响，E公司未能完成业绩承诺。20X9年年初，经三方协商，拟调整业绩承诺方案，相关事项尚需履行审议程序。年报显示，因业绩承诺方案尚处于调整之中，业绩补偿金额无法确定，D公司未就20X8年未完成业绩进行补偿。

问题：20X8年末，C公司是否应就或有对价确认为一项资产？

2. 参考意见

因参与合并的企业C公司、E公司在合并前后均受同一方最终控制，该交易事项构成同一控制下企业合并。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南，同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价，依据或有事项准则进行会计处理，与后续结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积。

按照或有事项准则，或有资产只有在基本确定能够收到且金额能够可靠计量时，才应当确认为一项资产。本案例中，E公司20X8年未完成业绩承诺，经三方协商拟调整业绩承诺方案。业绩承诺补偿款项如果不满足基本确定能够收到的条件，则C公司不能将其确认为一项资产。

3. 相关规则

(1) 《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南（2014年）

同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资的或有对价，初始投资时，应按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

(2) 《企业会计准则第13号——或有事项（2006年）》

第十三条 企业不应当确认或有负债和或有资产。

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。

案例三：业绩承诺不达标时相关损益的会计处理

1. 案例及相关问题

F公司于20X0年向无关联第三方发行股份购买标的公司

100%股权，构成非同一控制下企业合并，确认商誉 10 亿元。标的公司原股东对标的公司 20X0-20X3 年的各年净利润作出业绩承诺，若各年业绩低于承诺数，则应当于次年进行股份补偿。

标的公司 20X1 年未完成承诺净利润，20X2 年 3 月底交易对方进行股份补偿，F 公司予以回购注销。

20X1 年年报中，F 公司按照股份补偿数量乘以股份发行价，确认了 5,000 万元公允价值变动损益，计入经常性损益。在对合并商誉进行减值测试时，F 公司认为虽然标的公司当期未完成业绩承诺，但主要是受外在因素影响，标的公司内生增长动力较强，未来盈利能力仍有较高保障，收购标的公司形成的商誉未发生减值迹象，未计提商誉减值准备。

问题：F 公司对或有对价的计量与非经常性损益的认定是否正确，未计提商誉减值准备是否合理？

2. 参考意见

关于或有对价的计量，根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，非同一控制下企业合并涉及股份补偿的，或有对价的公允价值应当以根据协议确定的补偿股份数，乘以或有对价确认时该股份的市价（而非购买协议中约定的发行价格）计算，综合考虑标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币时间价值等因素。本案例中，F 公司应当按照股份补偿数量乘以股份市价，而非股份发行价，来确认公允价值变动损益。

关于非经常性损益的认定，根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，因重组标的业绩未达承诺而确认的业绩补偿不具有持续性，应作为非经常性损益。

关于商誉减值准备的计提，理论上，商誉是否发生减值取决于合并企业在未来经营期间的长期盈利能力，而业绩补偿是看阶段性的盈利能力，两者并不完全匹配。但从业务经营的一般规律看，如果业绩承诺没有达标，很大程度上可能表明相关资产的盈利能力不达预期，与计量商誉时使用的盈利预测有差距，是商誉减值迹象。在标的业绩未达预期的情况下，F 公司仍然判断其未来盈利有较强保障，商誉未发生减值，需要结合商誉减值测试情况提供充分、客观的支持性证据。

3. 相关规则

(1) 《监管规则适用指引——会计类第 1 号》

因重组标的业绩未达承诺确认的业绩补偿和计提的商誉减值

并购重组交易安排中，交易标的出售方一般会对交易完成后交易标的在一定期间的利润作出承诺。标的资产未按预期实现承诺利润时，出售方会以股份或现金方式对收购方给予补偿。由于上述补偿仅针对并购重组交易完成后的特定期间，正常经营情况下，企业取得业绩补偿款不具有持续性，应作为非经常性损益。同时，因并购重组产生的商誉，其减值与企业的其他长期资产（例如固定资产、无形资产等）减值性质相同，属于企业日常经营活动产生，不应认定为非经

常性损益。

(2) 《会计监管风险提示第8号——商誉减值》

公司在确定商誉减值测试时点时，通常存在以下问题：

第一，未至少在每年年度终了进行商誉减值测试。

第二，未充分关注商誉所在资产组或资产组组合的宏观环境、行业环境、实际经营状况及未来经营规划等因素，未合理判断商誉是否存在减值迹象。在商誉出现特定减值迹象时，未及时进行减值测试，且无合理理由。

第三，简单以并购重组相关方有业绩补偿承诺、尚在业绩补偿期间为由，不进行商誉减值测试。

在监管工作中，应关注公司是否定期或及时进行商誉减值测试，是否在此过程中重点考虑了特定减值迹象的影响。具体包括：

第一，对因企业合并所形成的商誉，不论其是否存在减值迹象，都应当至少在每年年度终了进行减值测试。

第二，公司应结合可获取的内部与外部信息，合理判断并识别商誉减值迹象。当商誉所在资产组或资产组组合出现特定减值迹象时，公司应及时进行商誉减值测试，并恰当考虑该减值迹象的影响。

与商誉减值相关的前述特定减值迹象包括但不限于：（1）现金流或经营利润持续恶化或明显低于形成商誉时的预期，特别是被收购方未实现承诺的业绩；（2）所处行业产能过剩，相关产业政策、产品与服务的市场状况或市场竞争程度

发生明显不利变化；（3）相关业务技术壁垒较低或技术快速进步，产品与服务易被模仿或已升级换代，盈利现状难以维持；（4）核心团队发生明显不利变化，且短期内难以恢复；（5）与特定行政许可、特许经营资格、特定合同项目等资质存在密切关联的商誉，相关资质的市场惯例已发生变化，如放开经营资质的行政许可、特许经营或特定合同到期无法接续等；（6）客观环境的变化导致市场投资报酬率在当期已经明显提高，且没有证据表明短期内会下降；（7）经营所处国家或地区的风险突出，如面临外汇管制、恶性通货膨胀、宏观经济恶化等。

第三，公司应合理区分并分别处理商誉减值事项和并购重组相关方的业绩补偿事项，不得以业绩补偿承诺为由，不进行商誉减值测试。

小结

对于并购标的处于业绩承诺期的上市公司来说，对业绩承诺实现情况进行评估是年报季必不可少的工作。业绩承诺涉及或有对价的会计处理，企业会计准则及监管规则适用指引对相关会计处理原则已作出明确规定。实务中要注意区分同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并对或有对价的不同处理。

同一控制下企业合并的或有对价适用或有事项准则，不影响长期股权投资的初始投资成本，或有对价后续变动不影响当期损益。非同一控制下企业合并的或有对价属于金融工

具的，涉及公允价值计量问题，公允价值一般不能通过市场获取，而要结合标的企业未来业绩预测情况、业绩补偿方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币时间价值等因素进行估算；对于以自身股份结算的或有对价，需要注意当或有对价满足“固定换固定”的条件，应将其重分类为权益工具，重分类日后不再核算相关股份的后续公允价值变动。

业绩承诺或有对价涉及的影响因素多，判断复杂。注册会计师在审计过程中，需要注意对或有对价会计处理的合理性进行判断，对其公允价值估算方法和参数等进行复核。如存在业绩承诺变更，需要关注相关变更是否符合上市公司监管规定。如存在实际业绩未达标，需要关注商誉和长期股权投资等是否存在减值。

（二）关于列报与披露相关问题

案例四：票据结算的现金流量表列报

1. 案例及相关问题

G公司采购原材料主要通过两种方式支付货款。一种方式是与第三方银行签订供应链金融合同，由银行直接向供应商支付货款，G公司分期向银行归还垫付款项。另一种是由G公司开出带息银行承兑汇票支付给供应商，开具票据时向承兑行支付一定比例保证金，票据到期时G公司向承兑行还本付息。

G公司销售商品主要采取赊销方式，给予客户一定账期或由客户开具电子商业汇票进行结算。为缓解流动性，对于

客户的应收账款或电子商业汇票，G 公司主要通过向银行办理保理方式予以变现，保理合同附有追索权，应收账款或电子商业汇票不符合终止金融资产确认条件。

问题：初始支付给银行的保证金、到期归还银行的款项、通过保理方式收到的保理回款在现金流量表中如何列报？

2. 参考意见

根据企业会计准则的规定，企业应该根据一定会计期间现金和现金等价物流入和流出实际情况编制现金流量表。

本案例中，对于以供应链金融方式支付原材料采购款的，如果交易实质是 G 公司向银行借款支付原材料采购款，则后续分期支付的款项应当作为筹资活动的现金流出。对于以带息票据方式支付原材料采购款的，相关票据具有真实交易背景，为日常经营活动而开立，保证金的收付及票据结算应当作为经营活动的现金流出。

应收账款或电子商业汇票保理时，如果符合终止确认条件，则收到的款项作为经营活动现金流入；如果不符合终止确认条件，则收到的款项作为筹资活动现金流入。

由于银行代付货款、客户票据结算不会在 G 公司报表上体现现金流出或流入，上述列报方式可能导致现金流量表上经营活动流入与流出、筹资活动流入与流出不匹配。例如，采用供应链金融方式支付原材料采购款的，相关采购款支付未形成大额经营活动现金流出，而是在偿还银行款项时形成大额筹资活动现金流出；采用附追索权的保理业务收回销售

货款时，相关回款体现为大额筹资活动现金流入而非经营活动现金流入。

对此 G 公司应当通过强化披露的方式，在财务报表附注中对供应链金融、票据结算、票据保理等业务进行披露，以便于报表使用者理解现金流量表。

3. 相关规则

(1)《企业会计准则第 31 号——现金流量表(2006 年)》

第二条 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。

第八条企业应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。

经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

直接法，是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。

第十八条 企业应当在附注中披露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投资和筹资活动。

(2)《监管规则适用指引——会计类第 1 号》

1-25 现金流量的分类

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，并且将现金流量划分为经营活动现金流量、投资活动现金流量和筹资活动现金流量。投资活动是指购建长

期资产以及现金等价物之外的投资与处置；筹资活动是指导致资本及债务规模和构成发生变化的活动；投资活动和筹资活动之外的所有交易和事项属于经营活动。企业应当结合行业特点判断相关业务活动产生的现金流量的分类。不同形式现金之间的转换以及现金与现金等价物之间的转换均不产生现金流量。

监管实践发现，部分公司在编制现金流量表时，对于某些交易和事项产生的现金流量的分类存在理解上的偏差和分歧。现就具体事项如何适用上述原则的意见如下：

一、因银行承兑汇票贴现而取得的现金

若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，因票据贴现取得的现金在资产负债表中应确认为一项借款，该现金流入在现金流量表中相应分类为筹资活动现金流量；若银行承兑汇票贴现符合金融资产终止确认的条件，相关现金流入则分类为经营活动现金流量。

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。公司发生以银行承兑汇票背书购买原材料等业务时，比照该原则处理。

（3）《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 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。

案例五：资金集中管理的现金流量表列报

1. 案例及相关问题

H集团设立资金中心（无财务公司资质），对各级子公司货币资金进行集中管理。各子公司银行账户收到的资金，于当天自动归集至资金中心主账户；子公司需要对外支付经营活动、投资活动、筹资活动相关资金时，通过资金中心主账户由母公司代为支付。

问题：子公司通过资金中心主账户对外支付的资金能否在子公司现金流量表中按照实际用途列报？

2. 参考意见

当子公司的资金被归集到母公司账户，由母公司代为对外支付款项时，在子公司的现金流量表，仍然应当根据对外支付款项的性质区分经营活动、投资活动和筹资活动的现金流出予以实际反映，这样有利于向报表使用者提供真实反映的财务信息。

3. 相关规则

《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》

对于归集至集团母公司账户的资金，企业应当按照现金流量表准则等有关规定，结合资金集中管理的具体情况，对归集至集团母公司账户的资金是否属于现金及现金等价物

进行判断和列报，如不属于现金及现金等价物，应当分析判断相关现金流出的性质为经营活动还是投资活动并在现金流量表内列报；如属于现金及现金等价物，则归集至集团公司账户时不涉及现金流量列报问题。

案例六：现金流量表总额列报与净额列报

1. 案例及相关问题

I公司从事代理采购贸易业务，根据客户要求向指定供应商采购货物，向供应商支付货值等额货款，向客户按货值加手续费的金额收取货款，按净额法确认收入。

问题：代理采购贸易业务采用净额法确认收入，相关现金流在现金流量表是否以净额列报？

2. 参考意见

根据企业会计准则，现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。符合一定条件的可以按照净额列报。

代理采购贸易业务采用净额法确认收入，不必然导致按照净额列报相关现金流量，即资产负债表会计处理方式与现金流量表列报方式并不存在必然对应关系。本案例中，代理采购贸易的手续费收入相关现金流入在现金流量表中列报为“销售商品、提供劳务收到的现金”，货值等额现金流入作为代收代付的款项在现金流量表中列报为“收到其他与经营活动有关的现金”和“支付其他与经营活动有关的现金”。如果向供应商支付和向客户收取的款项满足会计准则中净额列报的条件，则可以选择按净额列报。

3. 相关规则

(1)《企业会计准则第 31 号——现金流量表(2006 年)》

第五条 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。

小结

现金流量表帮助使用者了解企业在一定期间内现金流入与流出情况。与资产负债表和利润表以权责发生制为编制基础不同，现金流量表以收付实现制为基础进行编制，可以说是财务报表中最为直接的一张报表。按照企业经济业务发生的性质恰当区分和列报现金流，有助于报表使用者合理分析和判断企业获取现金流量的能力。

当公司采用供应链融资、应收账款保理等融资安排时，可能存在现金流反映的业务活动无法充分全面揭示相关经济业务实质的情形。对此，公司在按照实际情况编制现金流量表的同时，应当充分披露重大非现金交易，以帮助投资者

理解现金流量表信息。

去年年底修订的《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》明确要求企业披露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，以提升现金流量表信息的决策有用性。注册会计师在年审过程中可以关注此类经济业务的信息披露情况。

三、会计审计政策资讯

（一）证监会系统会计审计政策资讯

1. 证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 4 号》

2024 年 2 月 8 日，证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 4 号》，对近期市场反映较为集中的会计问题进行梳理，包括：并表原始权益人合并财务报表层面关于基础设施 REITs 其他方持有份额的列报、研发服务合同中排他条款的会计处理、外购研发项目的会计处理、销售合同中附最低转售价担保的会计处理、权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益以处置或视同处置股权方式实现时的会计处理、合并财务报表层面分类为负债的特殊金融工具相关利息费用的资本化、非同一控制下企业合并中被购买方与政府补助相关的递延收益的会计处理、租赁负债相关递延所得税资产的确认等。

2. 深交所发布《深圳证券交易所自律监管措施和纪律处分实施办法（2024 年修订）》《深圳证券交易所上市公司

自律监管指引第12号——纪律处分实施标准(2024年修订)》

2024年1月12日，深交所发布《深圳证券交易所自律监管措施和纪律处分实施办法（2024年修订）》和《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第12号——纪律处分实施标准（2024年修订）》。《实施办法》的修订内容包括优化处分工作机制、全面提升处分时效、持续强化监管力度和完善处分相关程序等。《自律监管指引第12号》的修订内容包括加大处分力度、调整处分范围、强化减持监管、衔接独立董事管理办法、强化中介监管等。

3. 深交所发布《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第17号——可持续发展报告（试行）（征求意见稿）》

2024年2月8日，深交所发布《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第17号——可持续发展报告（试行）（征求意见稿）》，向市场公开征求意见。《可持续发展报告指引》在现行规则的基础上，进一步丰富完善可持续发展相关信息披露要求，共设置6章58条，涵盖20个具体议题，明确上市公司应当围绕治理，战略，影响、风险和机遇管理，指标与目标四个核心内容对拟披露的议题进行分析和披露，以便于投资者、利益相关者全面了解上市公司为应对和管理可持续发展相关影响、风险和机遇所采取的行动。

4. 证监会发布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第4号——保险公司信息披露特别规定（征求意见稿）》

2024年2月9日，证监会发布《公开发行证券的公司信

息披露编报规则第4号——保险公司信息披露特别规定（征求意见稿）》。本次修订结合《企业会计准则第25号——保险合同》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《保险公司偿付能力监管规则（II）》等相关规定，对相关会计或经营指标的披露要求进行调整，并结合保险公司信息披露实践情况，进一步优化披露内容，增强信息披露的针对性和有效性。

5. 吴清主席在十四届全国人大二次会议经济主题记者会上答记者问

2024年3月6日，在十四届全国人大二次会议的记者会上，吴清主席详细回答了记者提问。一是关于市场基础功能和监管思路，吴清主席表示投资与融资，二者一体两面、不能分割。保护投资者特别是中小投资者合法权益，是证监会最重要的中心任务，是资本市场监管工作政治性、人民性的直接体现。监管工作要突出“两强两严”，即强本强基、严监严管。二是关于提高上市公司质量，吴清主席表示从监管上说，要严把入口，审核注册各个环节都要依法依规，严之又严，下一步将大幅提高现场检查和现场督导的覆盖面，坚持申报就要担责，以此倒逼发行人进一步提高申报质量，也倒逼中介机构提高执业和服务水平，做到勤勉尽责。要狠抓日常，加强上市后监管。要畅通出口，加大退市力度。要压实责任，提高上市公司质量，企业必须扛起第一责任、主体责任，监管部门、行业主管部门、地方政府还有各类专业中

中介机构也都要各负其责，责无旁贷。三是关于市场稳定性，吴清主席表示，促进市场内在稳定机制建设，需要“一个基石”和“五个支柱”，一个基石是指高质量的上市公司，五个支柱是指更合理的资金结构、更完善的基础制度、有效的市场调节机制、更优质的专业服务、更严格的监管执法。

6. 证监会集中发布《关于严把发行上市准入关从源头上提高上市公司质量的意见（试行）》等四项政策文件

2024年3月15日，证监会发布《关于严把发行上市准入关从源头上提高上市公司质量的意见（试行）》《关于加强上市公司监管的意见（试行）》《关于加强证券公司和公募基金监管加快推进建设一流投资银行和投资机构的意见（试行）》以及《关于落实政治过硬能力过硬作风过硬标准全面加强证监会系统自身建设的意见》等4项政策文件。

《关于严把发行上市准入关从源头上提高上市公司质量的意见（试行）》提出8项政策措施。一是严把拟上市企业申报质量，二是压实中介机构“看门人”责任，三是突出交易所审核主体责任，四是强化证监会派出机构在地监管责任，五是坚决履行证监会机关全链条统筹职责，六是优化多层次资本市场功能衔接，七是规范引导资本健康发展，八是健全全链条监督问责体系。

《关于加强上市公司监管的意见（试行）》提出4个方面18项政策措施。一是加强信息披露监管，严惩业绩造假，二是防范绕道减持，维护市场信心，将减持与上市公司破净、

破发、分红等“挂钩”，三是加强现金分红监管，增强投资者回报，四是推动上市公司加强市值管理，提升投资价值。

《关于加强证券公司和公募基金监管加快推进建设一流投资银行和投资机构的意见（试行）》提出 7 个方面 25 项政策措施。一是校正行业机构定位，二是夯实合规风控基础，三是优化行业发展生态，四是促进行业功能发挥，五是全面强化监管执法，六是防范化解金融风险，七是抓好机构监管队伍建设。

《关于落实政治过硬能力过硬作风过硬标准全面加强证监会系统自身建设的意见》明确 3 个方面的措施。一是突出政治过硬，坚持和加强党对资本市场的全面领导，二是突出能力过硬，着力打造堪当重任的监管干部队伍，三是突出作风过硬，把严的基调、严的措施、严的氛围长期坚持下去。

7. 证监会发布《首发企业现场检查规定》《首次公开发行股票并上市辅导监管规定》

2024 年 3 月 15 日，证监会发布修订后的《首发企业现场检查规定》和《首次公开发行股票并上市辅导监管规定》。

修订后的《现场检查规定》强调“申报即担责”，规定在检查过程中对撤回上市申请的企业“一查到底”，撤回上市申请不影响检查工作实施，也不影响依法依规对检查发现的问题进行处理，并增加了不提前告知直接开展检查的机制。同时，《现场检查规定》进一步规范了现场检查程序，强调现场检查处理标准统一。

《辅导规定》的主要修订内容包括：一是要求辅导机构制定辅导环节执业标准和操作流程，督促辅导对象准确把握板块定位和产业政策。二是明确辅导监管要关注首发企业及其“关键少数”的口碑声誉，拓展发行监管信息源。三是规定审核注册工作要充分利用好辅导监管报告，形成辅导监管与审核注册的有机联动。

（二）财政部、中注协会计审计政策资讯

1. 中国注册会计师协会发布《会计师事务所从事证券服务业务辅导手册（2023年）》

2024年1月3日，中注协发布《会计师事务所从事证券服务业务辅导手册（2023年）》。《辅导手册》梳理汇总了《证券法》《注册会计师法》等法律和有关部门规章制度的相关要求，重点提示从事证券服务业务事务所内部管理和在证券类业务的承接、执行、出具报告中应注意的特殊规定，强调了从事证券服务业务对质量管理体系建设的特殊要求。《辅导手册》还后附了相关案例及法规制度目录，以便全面理解，对照查阅。

2. 财政部发布《关于加强数据资产管理的指导意见》

2024年1月11日，财政部发布《关于加强数据资产管理的指导意见》。《通知》指出，要构建“市场主导、政府引导、多方共建”的数据资产治理模式，逐步建立完善数据资产管理制度，不断拓展应用场景，不断提升和丰富数据资产经济价值和社会价值，推进数据资产全过程管理以及合规

化、标准化、增值化。通过加强和规范公共数据资产基础管理工作，探索公共数据资产应用机制，促进公共数据资产高质量供给，有效释放公共数据价值，为赋能实体经济数字化转型升级，推进数字经济高质量发展，加快推进共同富裕提供有力支撑。

3. 财政部发布《政府会计准则制度解释第7号》

2024年1月26日，财政部发布《政府会计准则制度解释第7号》，对新机制下政府和社会资本合作（PPP）相关会计处理等进行明确。

4. 中国注册会计师协会发布《中国注册会计师审计准则问题解答第17号——商誉减值的审计》

2024年1月27日，中注协发布《中国注册会计师审计准则问题解答第17号——商誉减值的审计》，《问题解答》共涉及七个问题，包括：被审计单位在商誉减值测试及信息披露中，通常存在的可能导致重大错报风险的情形；如何实施与商誉减值相关的风险评估程序；如何考虑利用专家的工作；如何针对与商誉减值相关的重大错报风险设计应对措施；如何评估资产组或资产组组合构成的恰当性；如何测试管理层选择和运用的方法、重大假设和数据；如何检查商誉减值在财务报表中的披露等。

5. 财政部发布《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见》

2024年2月6日，财政部发布《关于加强会计师事务所

基础性标准体系建设的指导意见》，旨在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2月8日，中注协有关负责人就《指导意见》回答记者提问，表示《指导意见》的制定主要遵循四项原则，即坚持问题导向、坚持开放衔接、坚持闭环管理、坚持协同发力，并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。

6. 财政部、金融监管总局发布《银行函证工作操作指引》

2024年2月20日，财政部、金融监管总局发布《银行函证工作操作指引》，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。

（三）国际会计审计政策资讯

1. ISSB 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（ISSB）发布了对可持续核算准则理事会标准（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。

2. IAASB 就舞弊准则公开征求意见

2024 年 2 月 6 日，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）日前发布《国际审计准则第 240 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任（征求意见稿）》，向全球利益相关方公开征求意见。《征求意见稿》对会计师与舞弊相关的责任进行一系列重大修订，重新定义了舞弊的相关预期，提出了更强有力的审计程序，并提高了审计报告中注册会计师责任和舞弊相关程序的信息披露透明度。

3. ISSB 发布各国家或地区采用或以其他方式使用 ISSB 准则相关指南（预览版）

2024 年 2 月 22 日，ISSB 发布《各国家或地区迈向全球资本市场可比信息的路径——各国家或地区采用或以其他方式使用 ISSB 准则相关指南（预览版）》，以“采用或以其他方式使用 ISSB 准则”这一措辞来描述各国家或地区在其法律和监管框架中引入可持续相关披露要求时可能采取的“采用、应用或以其他方式使用”ISSB 准则的一系列方法，包括直接采用或以其他方式使用 IFRSS1 和 IFRSS2，以及引入本国家或地区可持续相关披露要求或准则以达到与应用 IFRSS1 和 IFRS2 同样的效果。《采用指南（预览版）》提供

了有助于各国家或地区计划采用或以其他方式使用 ISSB 准则的相关信息，描述未来将予以公布的各国家或地区采用或以其他方式使用 ISSB 准则方法的特征。《采用指南》最终版本预计将于 2024 年上半年发布。

4. IASB 发布《企业合并——披露、商誉及其减值（征求意见稿）》

2024 年 3 月 14 日，国际会计准则理事会（IASB）发布《企业合并——披露、商誉及其减值（征求意见稿）》，征求意见稿旨在使主体以合理的成本向投资者提供有关收购更有用的信息，以帮助投资者更好地评估管理层的收购决策和收购业绩。



如有任何意见建议
欢迎扫码反馈

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE

