



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

2021 年第 6 期（总第 6 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 关于营收扣除指南审计机构反馈意见的解答	2
(二) 年报审计风险提示	5
(三) 审计机构培训情况	7
❖ 典型案例研究	9
(一) 收入系列	9
总承包合同中单项履约义务的识别	9
(二) 长期股权投资与合并财务报表系列	11
债权债务抵销时坏账准备转回的会计处理	11
权益法下递延所得税的会计处理	13
(三) 金融工具系列	14
金融工具减值转回的会计处理	14
(四) 其他	15
出售股权但不丧失控制权时商誉减值的会计处理	15
❖ 会计政策资讯	18

一、沪市会计监管通讯

（一）关于营收扣除指南审计机构反馈意见的解答

2021 年 11 月 19 日，上交所发布《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》、《科创板上市公司信息披露业务指南第 9 号—财务类退市指标：营业收入扣除》（以下统称《营收扣除指南》），进一步明确了退市新规中营业收入指标的具体扣除事项。《营收扣除指南》正式发布前，上交所向所有沪市公司以及从事证券服务业务的审计机构公开征求意见，征求意见期间，共有 52 家审计机构予以反馈，其中 19 家反馈无意见，剩余 33 家提出了意见或建议。现针对审计机构在征求意见过程中提出的问题，作出如下解答，供执业参考。

1. “正常经营业务之外的其他业务收入”与《企业会计准则》中其他业务收入的关系？

“正常经营业务之外的其他业务收入”借鉴了《企业会计准则第 14 号—收入》应用指南中列举的其他业务收入，但二者并非完全对应的关系。《营收扣除指南》同时明确了虽计入主营业务收入，但属于上市公司正常经营之外的收入同样需要扣除。年审会计师专项核查时，应重点关注以下两方面问题：一是应结合公司行业模式、自身经营特点，审慎判断是否与公司正常经营业务相关。二是不应简单根据企业营业执照登记的经营范围进行判定，应根据公司的主营业务情况和业务模式，基于实质重于形式

的原则加以判断。

征求意见过程中，部分审计机构提出，制造业公司计入主营业务收入的销售正常生产经营产生的尾料收入是否应当扣除？对于上述情形，审计机构应当核查公司对于主营业务收入的核算范围是否准确，销售尾料产生的收入是否应以其他业务收入核算，是否属于与公司正常经营业务无关的收入。同时，部分审计机构提出，生物医药企业 License-out 模式中，授予知识产权产生的收入是否需要扣除。在该业务模式下，通过授予知识产权实现收入是生物医药企业常见的经营模式，已属于公司正常经营业务的范畴，可不予扣除。

2. 主营业务范围基于合并报表还是子公司个别报表判断？

在判断营业收入扣除事项时，应基于合并报表的角度，而不是根据子公司的经营业务来认定上市公司的主营业务。上市公司合并报表一般包括多个子公司，每个子公司的主营业务可能存在一定的差异。例如上市公司以生产、加工和销售铝材为主，但某子公司从事资产管理业务。对于纳入合并范围的各个子公司而言，子公司的收入可能均属于其各自的主营业务收入，但在合并财务报表层面，某些子公司的业务收入不属于合并报表层面的主营业务。

3. 如何界定“类金融”业务？

关于“类金融”业务的判断，可参考中国证监会《再融资业务若干问题解答（二）》第 15 问，“除人民银行、银保监会、证

监会批准从事金融业务的持牌机构为金融机构外，其他从事金融活动的机构均为类金融机构。类金融业务包括但不限于：融资租赁、商业保理和小贷业务等”。在具体执行中，具备保理、担保、融资租赁等资质的类金融业务，应扣除本会计年度及上一会计年度新增的收入，为销售主营产品而开展的融资租赁业务除外；不具备资质的类金融业务，如拆出资金利息收入，则每个会计年度均需扣除。

4. 如何理解“本会计年度以及上一会计年度新增贸易业务所产生的收入”？

征求意见过程中，部分审计机构提出，新增的贸易业务仅指新增业务还是包括新增贸易品类？根据《营收扣除指南》，对于非贸易类公司，本会计年度以及上一会计年度新增的贸易业务均应予以扣除；对于贸易公司新增的贸易品类，则应依据新增的贸易品类是否具有稳定的业务模式，从严判定是否需要扣除。审计机构在判断是否属于新增贸易业务时，不应简单根据业务是否命名为“贸易”进行判断，而应基于业务实质审慎判定。

5. 关于“交易价格显失公允的业务产生的收入”。

征求意见过程中，部分审计机构提出关于“交易价格显失公允的业务产生的收入”，该类收入是否需要全部扣除，还是仅扣除不公允的部分？可以明确，该类收入应予全部扣除，主要有如下两方面考虑：一是交易价格显失公允的交易本身就可能不具备商业实质，二是实务中难以对公允与非公允部分进行合理拆分。

6. 关于“报告期以显失公允的对价或非交易方式取得的企业合并的子公司或业务产生的收入”。

针对上述条款，征求意见过程中审计机构主要提出两方面问题：一是如何定义“非交易方式”？事实上，此处“非交易方式取得的企业合并的子公司或业务产生的收入”，主要包括类似于股东赠与、受托表决权等方式取得的企业合并产生的收入。二是该条款下是否同时包含同一控制下合并和非同一控制下合并？可以明确，同一控制下和非同一控制下的企业合并均在规则限定范围内。

7. 关于“以自我交易的方式实现的虚假收入”。

征求意见过程中，部分审计机构提出如何判断“自我交易”？事实上，该条款是对《营收扣除指南》扣除事项“不具有真实业务的交易产生的收入”的列举，借鉴了中国证监会发布的《关于做好首次公开发行股票公司 2012 年度财务报告专项检查工作的通知》（以下简称《通知》）。实务中，应遵循实质重于形式的原则，并参考《通知》相关规定加以判断。

（二）年报审计风险提示

为帮助审计机构做好上市公司 2021 年度财务报表审计工作，切实发挥“看门人”作用，截至 2021 年 12 月 30 日，上交所相关监管部门约谈审计机构 20 余家，发出审计风险提示函 31 份。主要关注事项如下：

一是关注财务舞弊风险。打击财务造假是年报审计监管重点。

近年来,“两康”财务造假、专网通信业务骗局等事件均反映出审计机构防范财务舞弊风险意识和能力有待加强。年审会计师应重点关注公司收入真实性,加强风险评估程序,充分识别潜在的财务舞弊风险,对资金流、货物流、票据流进行更为严格的审计,并采取有针对性的审计程序应对舞弊风险,必要时应进行延伸审计。

二是关注上市公司是否触及财务类退市指标。上交所于 2021 年 11 月发布《营收扣除指南》,明确了营业收入扣除标准和审计机构的核查要求。年审会计师应在核查公司收入真实性、会计处理合规性的基础上,严格执行《营收扣除指南》的要求,判断上市公司营业收入扣除是否符合指南要求,重点关注公司贸易、保理等业务产生的收入是否需要扣除。同时,对营业收入低于 1 亿元但净利润(扣非前后孰低)为正值的公司,年审会计师需要出具非经常性损益专项核查意见。年审过程中,应重点关注上市公司非经常性损益确认的合规性、真实性、准确性、完整性,避免公司通过利用非经常性损益规避退市。

三是关注会计处理的合规性。其一,年审会计师应重点核查收入确认的准确性,包括确认时点、确认方法、确认依据和确认金额。特别对于第四季度突击销售情形,应关注其是否符合惯例,是否存在突击确认收入规避退市的情形。其二,年审会计师应当重点关注突击交易会计处理的合规性,例如对于公司年末突击签订债权债务抵销协议,并在当期确认债务重组收益的情况,应当

结合合同条款、债务重组实施情况以及后续是否存在其他交易安排等，谨慎判断相关债务重组收益是否能在当期确认。其三，年审会计师应重点关注预期信用损失计提的充分性，关注在新金融工具准则加入前瞻性估计的预期信用损失模型下，坏账计提比例与适用原准则时的变化情况，以及与同行业可比公司的坏账计提政策是否存在明显差异，分析应收账款及合同资产信用减值损失计提的充分性。

四是关注审计意见的恰当性。年审会计师应保持高度的职业谨慎，严格判断“错报”与“受限”、合理区分“重大性”与“广泛性”，高度关注上期非标事项对本期审计意见的影响，发表恰当的审计意见。信息披露方面，年审会计师应按照中国证监会《监管规则适用指引——审计类第 1 号》的规定，完整披露如下内容：重大错报的项目及金额、导致错报的原因、违反的会计准则等；“受限”事项的形成过程及原因、可能的影响金额、未能获取的审计证据内容等；合并财务报表整体的重要性水平；是否具有广泛性的判断过程；上期非标事项在本期的情况等。

（三）审计机构培训情况

2021 年 12 月 17 日，上交所举办首场审计机构行业培训，培训主题聚焦生物医药行业，培训内容围绕审计实务焦点，40 余家会计师事务所近 4000 人线上参与，累计访问量 9000 余次。本次培训上交所邀请了兴业证券医药行业首席分析师、医药行业龙头企业高管、中金公司投行负责人、安永华明会计师事务所医

药行业主管合伙人以及上交所一线监管人员，目的是更好地帮助审计机构识别行业风险，提高风险导向审计能力。后续，上交所将继续开展系列培训，结合市场需求和监管实践，不断推出高质量、多样化的培训交流活动，以期调动包括审计机构、上市公司等在内的各方力量，借助交易所平台加强沟通、凝聚共识，构建良性互动的市场生态体系。

2021 年 12 月 24 日，为进一步帮助审计机构准确理解退市新规，切实做好 2021 年年报审计工作，上交所面向从事证券服务业的 70 余家审计机构开展了退市新规专题培训，2500 余人线上参加培训，累计访问量 5000 余次。此次培训详细介绍了交易类、财务类、规范类和重大违法类四类退市标准下具体的触发情形，并着重解读了《营收扣除指南》的具体规定以及相关监管要求。

二、典型案例研究

（一）收入系列

问题 1【总承包合同中单项履约义务的识别】：总承包合同中包含多项工程内容，如何识别单项履约义务？

案例：A 公司业务主要是为主题公园提供园区策划设计业务、游乐设备研发生产业务、工程建设管理等系列综合服务。公司与客户签订的合同主要有两种模式，一种是整个主题公园从策划到建设完成整体交付的总承包合同，另一种是客户将不同阶段服务内容分别进行招投标，A 公司取得其中某一项或某几项工作。两种模式下，同一项工作的价格因客户具体需求而可能产生较大差别。2X21 年 3 月，A 公司与客户 Z 签订了总承包合同，双方约定由 A 公司提供某主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理三项服务。三项服务均具备高度定制、高度非标准化特点，合同中约定了各阶段的工作任务、工作成果、结算金额等，且明确在主题公园整体交付时进行验收。A 公司应将主题公园总承包合同识别为单项履约义务，还是将主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理等各阶段工作分别识别为单项履约义务？

分析：本案例中，综合分析总承包合同的相关约定及业务特征，A 公司将主题公园总承包合同识别为单项履约义务可能是更合理的。

《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）第九条，

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺；第十条，企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为明确可区分商品：（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性”。本案例关键在于判断整体交付的主题公园是可明确区分的商品，还是园区策划设计、游乐设备研发生产、工程总承包管理等三项工作形成的阶段性成果是可明确区分的商品。

第一，判断客户能否分别从三项工作形成的阶段性成果的使用中受益。A 公司签订的总承包合同中包含的园区策划设计、游乐设备研发生产、工程总承包管理等三项工作，在 A 公司的日常经营中可通过招投标等方式单独或组合提供给客户，客户能够从中受益，这符合上述收入准则第十条中“（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益”这一条件。

第二，判断企业向客户转让的三项工作单独形成的阶段性成果与其他两项工作形成的阶段性成果是否可单独区分。在总承包合同中约定了在主题公园整体交付时才进行验收，A 公司和客户

虽然也约定了各阶段的工作任务、工作成果、结算金额等，但这些条款就其实质而言主要是为了控制项目的进度以及确定付款节点，客户所要获取的仍然是整体交付主题公园这一承诺。在主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理这三项工作均具备高度定制、高度非标准化特点的情况下，A 公司需要将这三项工作高度关联，每项工作内容都可能导致其他工作内容的重大修改或定制，三项工作组合完成后，才能达到主题公园整体交付的总目标。主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理这三项工作单独形成的阶段性成果不满足上述收入准则第十条中“（二）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。”这一条件。

综上，由于不能同时满足上述收入准则第十条中的两个条件，所以，主题公园策划设计、游艺设备的研发与生产、工程承包管理这三项工作所形成的阶段性成果不是可明确区分的商品，将总承包合同识别为单项履约义务更为合理。

（二）长期股权投资与合并财务报表系列

问题 2 【债权债务抵销时坏账准备转回的会计处理】企业合并中购买方与被购买方债权债务抵销时，合并方是否全额转回原计提的坏账准备？

案例：A 公司支付现金取得 B 公司 100% 股权，构成非同一控制下企业合并。B 公司在购买日应付 A 公司账款余额 2 亿元，除对 A 公司的债务外，B 公司在购买日剩余净资产的公允价值为 1.8

亿元。购买日之前 A 公司已对应收 B 公司的款项计提坏账准备 3,000 万元，账面价值为 1.7 亿元。A 公司收购 B 公司之后，在合并财务报表中将其与 B 公司的债权债务进行合并抵销，同时将原计提的坏账准备 3,000 万元转回，计入当期损益。A 公司在购买日合并财务报表中将原计提的坏账准备全部转回计入当期损益是否恰当？

分析：A 公司与 B 公司的债权债务关系属于购买日之前存在的关系，A 公司收购 B 公司之后该债权债务关系在 A 公司合并财务报表中不再体现，相当于在合并层面结算了购买日之前与 B 公司的债权债务。因此，A 公司合并财务报表中该交易可以分为两部分进行会计处理：

一是合并报表层面结算购买日之前与 B 公司的债权债务关系。本案中，A 公司对 B 公司的应收款项账面价值为 1.7 亿元。如果应收款项的公允价值高于或低于该账面价值，那么超出或低于账面价值的部分会产生结算利得或损失，在结算时确认为当期损益。A 公司将原计提的坏账准备 3,000 万元全部转回，存在高估结算收益的可能。

二是进行企业合并的相关会计处理。上述债权债务关系的结算相当于 A 公司在合并层面放弃了对 B 公司的债权，放弃债权的公允价值实际是收购 B 公司（不含 A 公司债务，因为对 A 公司的债务已做单独结算处理）对价的一部分。合并对价为现金与应收 B 公司款项的公允价值之和，合并对价与 B 公司可辨认净资产（不

含 A 公司债务) 公允价值份额 1.8 亿元之间的差额确认商誉。

问题 3 【权益法下递延所得税的会计处理】: 权益法下未实现内部交易损益是否应确认递延所得税的影响?

案例: A 公司出资 4000 万元与其他方共同设立 B 公司, 持有 B 公司 40% 有表决权的股份, 能够对 B 公司施加重大影响, A 公司将其对 B 公司的投资作为长期股权投资按权益法核算。长期股权投资的初始投资成本和计税基础均为 4000 万元。同年, A 公司向 B 公司销售商品产生未实现内部交易收益 5,000 万元, 其中的 2,000 万元 ($5,000 \times 40\%$) 是针对 A 公司持有的对 B 公司的权益份额, 在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销。当年 B 公司实现净利润 6,000 万元, A 公司按持股比例确认投资收益 2400 万元 ($6,000 \text{ 万元} \times 40\%$)。期末, A 公司对 B 公司的长期股权投资账面价值变为 4,400 万元 (初始投资成本 4,000 万元 + 净利润的份额 2,400 万元 - 未实现内部交易损益 2,000 万元), 与计税基础产生了 400 万元的暂时性差异, 其中未实现内部交易损益产生了 2,000 万元的暂时性差异, 该部分暂时性差异是否应确认递延所得税的影响? 假设 A 公司和 B 公司都是中国境内居民企业, 适用 25% 的所得税率, A 公司因该内部交易产生当期所得税费用 1,250 万元 ($5,000 \text{ 万元} \times 25\%$)。

分析: 实务中, 有观点认为, 税法规定居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益免税, 即作为投资企业, 其在未来

期间自被投资单位分得有关现金股利或利润时，该部分现金股利或利润免税。因此，在长期持有且以收取股利为投资目的的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的所得税影响。未实现内部交易损益的抵销作为权益法核算长期股权投资的一部分，无需单独确认递延所得税的影响。

事实上，长期股权投资的账面价值和计税基础存在两部分差异，一部分是 A 公司按照权益法核算的享有 B 公司净利润的份额，根据税法规定，自被投资单位分得的利润无需交税，相应地该部分差异不需要确认递延所得税。另一部分则是抵销的未实现内部交易损益，根据税法规定，A 公司在实现收入当期已全额缴纳所得税，对于会计上因未实现内部交易损益抵销产生的 2000 万元暂时性差异，在未来期间将通过 B 公司将商品对外销售转回，转回时 A 公司无需再次缴纳所得税，在未来期间可以减少 A 公司的应纳税所得额并减少应交所得税，属于可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认相关的递延所得税资产 500 万元（2,000 万元×25%）。

（三）金融工具系列

问题 4 【金融工具减值转回的会计处理】公司是否可以通过引入投资人出具承诺函的方式转回以前年度计提的减值损失？

案例：A 公司被控股股东非经营性占用资金，因控股股东信

用状况恶化，无法清偿到期债务，A 公司对相关应收款项全额计提坏账准备而导致净资产为负，触及财务类退市指标。A 公司拟通过拍卖第一、二大股东所持公司股权的方式引入投资人，要求参与拍卖的竞拍人出具承诺函承诺解决控股股东资金占用。A 公司是否可以通过上述安排，在竞拍人出具承诺函的时点转回以前年度对控股股东及关联方资金占用计提的减值损失？

分析：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，预期信用损失，是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额。在估计现金流量时，企业应考虑包括出售所持担保品获得的现金流量，以及属于合同条款组成部分的其他信用增级所产生的现金流量。换言之，若金融资产形成时，存在担保品或其他信用增级情况，在预期信用损失的计量中，应反映预期自抵押物上收回的金额，或其他增信措施的影响。

本案例中，A 公司应收控股股东的资金占用款项，在其形成时并无担保品或其他增信措施。后期，为解决资金占用问题，竞拍人在参与 A 公司股权拍卖时出具的承诺解决控股股东资金占用的承诺函，不属于合同条款组成部分的其他信用增级，在预期信用损计量时不予考虑。因此，A 公司不应根据竞拍人所作承诺转回以前年度计提的减值损失。

（四）其他

问题 5 【出售股权但不丧失控制权时商誉减值的会计处理】：

因出售股权导致母公司持股比例下降但不丧失控制权时相关商誉减值应如何会计处理？

案例：B 公司为一集团公司，C 公司为 B 公司以前年度非同一控制下企业合并取得的控股子公司，持股比例 80%，形成商誉 800 万元。假设自购买日至 2X19 年底，B 公司对 C 公司的持股比例未发生变化，商誉未发生减值。2X20 年 1 月，B 公司将所持有的 C 公司 10% 股权对外出售，股权转让后，B 公司持有 C 公司 70% 股权，不丧失对 C 公司的控制权，仍将其纳入合并范围。2X20 年末，B 公司应如何对相关商誉进行减值测试？

分析：第一，确认 B 公司合并财务报表中商誉减值准备的计提金额。根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十三条，购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉，因此，B 公司合并报表中确认的商誉 800 万元为不完全商誉，归属于少数股东 A 公司的商誉并没有在 B 公司合并财务报表中予以确认。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第四十九条，母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。合并日后发生的不丧失控制权的持股比例变化，不应调整商誉金额，B 公司转让 C 公司 20% 股权后，合并报表中商誉金额仍为 800 万元。根据《监管规则适用指引——会计类第 2 号》2-13

的原则，在进行商誉减值测试时，虽然 B 公司对 C 的持股比例降为 70%，但仍按前期取得控制权时的持股比例将合并报表中的商誉恢复为全部商誉 1000 万元（800 万元/80%），并调整商誉相关资产组的账面价值。假设调整后的资产组账面价值低于其可收回金额 400 万元，则 B 公司应按前期取得控制权时的持股比例计算 2X20 年合并财务报表中商誉减值准备的计提金额为 320 万元（ $400 \times 80\%$ ）。

第二，将已计提的商誉减值损失在 B 公司合并财务报表中分别确认归属于母公司的商誉减值损失和归属于少数股东的商誉减值损失。根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》1-11 的分析，当母公司出售部分股权时，按比例把归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）的账面价值调整至少数股东权益，因此，当 B 公司将所持有的 10%股权转让但不丧失控制权时，应当将归属于母公司所有者权益的商誉 100 万元（ $800 \times 10\% / 80\%$ ）调整至归属于少数股东权益。即，转让后，商誉账面价值 800 万元中，归属于 B 公司的商誉为 700 万元，归属于少数股东权益的商誉为 100 万元。根据商誉原值的归属比例，B 公司应将商誉减值损失 320 万元分别确认为归属于母公司股东的损益和少数股东损益。因此，B 公司确认归属于母公司的商誉减值损失为 280 万元（ $320 \text{ 万元} \times 70\% / 80\%$ ），归属于少数股东的商誉减值损失为 40 万元（ $320 \text{ 万元} \times 10\% / 80\%$ ）。

三、会计政策资讯

（一）证监会就上市公司监管法规体系整合涉及相关规则公开征求意见

为深入贯彻国务院金融委“建制度、不干预、零容忍”的工作方针,构建更加科学、规范、易懂、管用的上市公司监管法规体系,提升市场规则的友好度,增强市场主体的获得感,扎实推进党史学习教育“我为群众办实事”实践活动落实落地,中国证监会会同沪深证券交易所开展了上市公司监管法规体系整合工作。证监会现行关于上市公司监管的部门规章以下层级规则、沪深交易所现行关于上市公司监管的自律监管规则将归并整合为 182 件,数量压缩 60%,这是资本市场上市公司监管法规体系 30 年来的首次全面整合修订。2021 年 11 月 26 日,就整合涉及证监会的 27 件规范性文件(合并后制定规则 6 件、修改 17 件、废止 4 件)向社会公开征求意见。

整合后,上市公司监管法规主要呈现以下特点:一是体系化繁为简。业务分类包含信息披露、公司治理、并购重组、监管职责四大类;在层次上,证监会层面构建基础规则、监管指引、规则适用意见 3 个层次,交易所层面构建自律监管规则、自律监管指引、自律监管指南 3 个层次,行政监管与自律监管实现有效衔接。二是内容更为规范合理。在“避免实体内容大修大改”的前提下,优化上下位规则关系,尽量“找平”沪深交易所规则的章节体例

并维持两所规则内容上的合理差异,技术上合并同一事项规则、修改废止不符合实践或存在矛盾的规则,统一文字表述和格式体例。三是数量显著减少。整合后证监会规则 94 件,沪深交易所规则 88 件,更为简明、清晰、友好。

(二) 沪深交易所就上市公司自律监管规则体系整合暨修订《股票上市规则》征求意见

2021 年 12 月 10 日,沪深交易所在中国证监会的统筹指导下,以修订《股票上市规则》为主线,同步进行规则整合,贯彻落实国务院《关于进一步提高上市公司质量的意见》精神。结构上,形成了《股票上市规则》、自律监管指引、自律监管指南 3 个层次,分别对应一般规定、专项规定、规范公告编制发布和便利业务办理的制度功能。内容上,将同一信息披露业务重复、交叉或者分散于各个规则的条款,整合成统一、明确的专项规则,在《股票上市规则》下形成规范运作、重大资产重组、停复牌等相关自律监管指引,以及公告格式、业务办理等自律监管指南。

《股票上市规则》修订方面,主要从如下 3 个方面进行调整。一是将上位法律法规的要求予以归并整合。如,整合上位规则中公司治理的制度规范,统一归入新设“公司治理”专章,并加以明确和细化。二是顺畅与下位业务规则的衔接。提升吸收下位规则中重要的规范性要求,过于具体或实践中需要经常修订的内容下沉至下位规则规定。三是将实践中已有共识的做法通过规则予以确认。对日常监管中存在规则空白,但上市公司已经比较熟悉、

投资者也比较认可的做法，通过规则加以确认，形成统一、公开的监管标准。

（三）证监会发布《监管规则适用指引——会计类第 2 号》

2021 年 12 月 24 日，为进一步完善资本市场监管规则体系，提高监管透明度，推动市场主体提升财务信息披露质量，证监会对近期市场反映较多的争议性会计问题进行梳理，起草并发布了《监管规则适用指引——会计类第 2 号》（下称《会计类第 2 号》）。

《会计类第 2 号》共涉及收入、金融工具、企业合并、非经常性损益等 14 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。《会计类第 2 号》并非对会计准则的解释，而是针对资本市场具体交易事项如何执行会计准则提供指导性意见，旨在促进会计准则在资本市场的一致有效执行，提高市场主体的财务信息披露质量。

（四）财政部会计司发布 2021 年第五批企业会计准则实施问答

2021 年 11 月 1 日，财政部会计司发布 2021 年第五批企业会计准则实施问答 6 个，内容涉及收入（1 个）、长期股权投资（1 个）、固定资产（1 个）、企业合并（1 个）、首次执行准则（1 个）共计 5 个企业会计准则和 1 个小企业会计准则。

收入准则实施问答主要是运输成本相关的合同履约成本摊销的列报问题；长期股权投资准则实施问答主要是联营或合营企业按照新准则对报表期初数进行调整时，投资方权益法核算时的会计处理问题；固定资产准则实施问答主要是不符合资本化条件的日常修理费用的会计处理问题；企业合并准则实施问答主要是新设子公司合并其他子公司时，新设子公司编制合并报表的期初日设定问题；首次执行准则实施问答主要是对于首次执行准则的企业的准则执行衔接问题；小企业会计准则实施问答主要是扣缴税款手续费的会计处理问题。

（五）财政部印发《会计改革与发展“十四五”规划纲要》

2021 年 11 月 24 日，财政部印发了《会计改革与发展“十四五”规划纲要》（以下简称《规划纲要》）。根据《规划纲要》，“十四五”时期，会计改革与发展的总体目标是：主动适应我国经济社会发展客观需要，会计审计标准体系建设得到持续加强，会计审计业发展取得显著成效，会计人员素质得到全面提升，会计法治化、数字化进程取得实质性成果，会计基础性服务功能得到充分发挥，以实现更高质量、更加公平、更可持续的发展，更好服务我国经济社会发展大局和财政管理工作全局。《规划纲要》提出了持续推动会计审计标准体系高质量建设与实施、全面推动会计审计业高质量发展、全面推进会计法治建设、切实加快会计审计数字化转型步伐等八方面主要任务。

具体来看,《规划纲要》要求围绕深化财会监督的要求,依法加大对上市公司、国有企业、金融企业等实体及相关会计师事务所检查力度,加大对违法违规行为的行政处罚力度和公开曝光力度。全面修订完善内部控制规范体系,有针对性地加强内部控制规范的政策指导和监督检查,强化上市公司、国有企业、行政事业单位建立并有效实施内部控制的责任,为各类单位加强内部会计监督、有效开展风险防控、确保财务报告真实完整夯实基础。

(六) 财政部印发《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》等三项审计准则,中注协同步修订应用指南

2021 年 12 月 9 日,为了贯彻落实《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》(国办发〔2021〕30 号)要求,规范和指导注册会计师开展实务工作,保持我国审计准则与国际准则的持续动态趋同,财政部印发了《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1603 号——审计单一财务报表和财务报表特定要素的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》等 3 项审计准则,于 2022 年 1 月 1 日起施行。

2021 年 12 月 17 日,中国注册会计师协会配套印发了《〈中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑〉应用指南》、《〈中国注册会计师审计准则第 1603 号——

—审计单一财务报表和财务报表特定要素的特殊考虑>应用指南》、《〈中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务>应用指南》等三项应用指南，同步于 2022 年 1 月 1 日起施行。

（七）中注协印发《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理>应用指南》等三项应用指南

2021 年 11 月 1 日，为了指导会计师事务所更好地理解 and 执行会计师事务所质量管理相关准则，中国注册会计师协会印发了《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理>应用指南》等三项应用指南，与对应的质量管理相关准则同步实施。主要内容如下：

《〈会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理>应用指南》主要围绕准则中的相关概念，质量管理体系的组成要素，等，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。

《〈会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核>应用指南》主要围绕项目质量复核人员的委派和资质要求、项目质量复核的实施、项目质量复核工作底稿，对相关条款提供进一步解释、说明和举例。

《〈中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理>应用指南》主要围绕在财务报表审计中如何实施项目质量管理等，对准则中的相关条款提供进一步解释、说明和举例。

本次发布的应用指南涵盖了国际质量管理准则“应用和其他

解释性材料”部分的所有相关内容，符合国际趋同要求。同时，还针对中国会计师事务所质量管理中的具体情况，增加了一些条款，更有利于会计师事务所理解和执行。应用指南是对准则重要条款的进一步解释、说明和举例，旨在帮助注册会计师准确理解准则要求背后的目的和意图，讲解在实务中如何理解和执行这些要求。注册会计师应当掌握准则及应用指南的全部内容，以理解准则的目标并恰当遵守其要求。

（八）中注协发布《2020 年度会计师事务所综合评价分析报告》

2021 年 12 月 16 日，中国注册会计师协会依据《会计师事务所综合评价排名办法》（以下简称《办法》），对 2020 年度会计师事务所综合评价情况进行分析，形成了《2020 年度会计师事务所综合评价分析报告》。报告内容主要包括引言、综合评价制度框架、综合评价过程及结果分析、百家排名披露信息分析及总结与展望等。

依据《办法》，会计师事务所综合评价满分 1000 分。2020 年度综合评价排名结果显示，进入百家排名的会计师事务所（以下简称百家排名事务所）最高得分 975.4 分，最低得分 523.83 分，平均分 630.44 分。其中：900 分以上的事务所共有 3 家，800-899 分的 10 家，700-799 分的 5 家，600-699 分的 24 家，500-599 分的 58 家。

区域分布方面，综合评价结果显示，百家排名事务所的地区

分布差异较大。数量最多的是北京（33 家），上海（14 家）次之，其它数量较多的省（市、区）为浙江（10 家）、江苏（7 家）、湖南（5 家）、天津（5 家）、广东（4 家）、山东（4 家）、四川（3 家）、深圳（2 家）、贵州（2 家）和新疆（2 家）。河北、山西、福建、湖北、广西、重庆、云南、陕西、宁夏等 9 地区各有 1 家，内蒙古、辽宁、吉林、黑龙江、安徽、江西、河南、海南、西藏、甘肃和青海等 11 个地区没有事务所进入百家排名排行榜。

综合排名方面，普华永道中天会计师事务所、安永华明会计师事务所、德勤华永会计师事务所、毕马威华振会计师事务所、天健会计师事务所、立信会计师事务所、信永中和会计师事务所、大华会计师事务所、天职国际会计师事务所、容诚会计师事务所依次位居前十名。