



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

2022 年第 1 期（总第 7 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 财务类退市相关年报审计风险提示	2
(二) 临时换所情形下年报审计风险提示	3
(三) 关于建立与审计机构双向联络机制的通知	4
❖ 典型案例研究	5
(一) 收入系列	5
卖方信贷模式下收入确认的会计处理	5
补签书面合同情形下的收入确认问题	7
新收入准则下运输费用的会计处理	8
(二) 长期股权投资与合并财务报表系列	9
附带回售权的股权投资的会计处理	9
同一控制下业绩补偿款的会计处理	11
(三) 金融工具系列	13
财务担保合同计提预计负债问题	13
❖ 会计政策资讯	15

一、沪市会计监管通讯

（一）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。

（二）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。

（三）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。

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【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 4 【附带回售权的股权投资的会计处理】：对于具有重大影响且附带回售权的股权投资，应当确认为长期股权投资，还是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产？

案例：A 公司拟以自有资金入股 B 公司，获取 B 公司 16% 的股权，完成增资后 A 公司将成为 B 公司第二大股东。根据股权投资协议约定，A 公司完成增资后有权向 B 公司派遣一名董事，除拥有普通股股东权利外，A 公司还享有回售权，若 B 公司发生特定回售事件时（如五年内 B 公司没有 IPO），A 公司即可行回售

权，按投资成本加约定收益率将该股权回售给 B 公司。A 公司对 B 公司股权投资的意图主要为资本整合和业务协同，包含获取新的用户场景、深度合作提升品牌价值等。A 公司对 B 公司的投资应确认为长期股权投资，还是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产？

分析：根据证监会《监管规则适用指引——会计类 1 号》对附回售条款的股权投资的有关规定，企业在判断某项投资适用长期股权投资还是使用金融工具准则时，应首先判断投资方是否对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响。投资方对被投资方具有重大影响的，投资方还应遵照实质重于形式的原则判断该项投资是否属于权益性投资。如果属于权益性投资，因对被投资方具有重大影响，应分类为长期股权投资，回售权视为一项嵌入衍生工具，并进行分拆处理。如果不属于权益性投资，该项投资应整体作为金融工具核算。

在判断对被投资单位是否具有重大影响时，企业应结合自身对相关投资的持有意图和管理模式，以及实际参与管理情况等综合分析。若企业计划与被投资方建立长期业务合作关系，通过战略整合、协同效应增加企业价值，则表明企业有动机通过实质性参与被投资方的经营决策来施加重大影响。如果投资方持有的目的在于转让股权以获取资本增值收益，有较为明确的持有期限或投资退出战略，属于财务性投资，则企业一般无意愿参与被投资单位各项财务经营决策以施加重大影响。关于一项投资是否属于权益性投资，应基于实质重于形式原则，分析投资方实质上承担的风险和报酬与普通股股东相比是否相同，若相同则属于权益性

投资，否则不属于权益性投资。

在本案例中，A 公司有权向 B 公司派遣一名董事，拥有与其他普通股股东一致的投票权、分红权及净资产分配权等权利，从而对 B 公司的生产经营决策产生重大影响。同时，A 公司对该笔股权投资还有回售权，公司应结合股权投资的意图和管理模式考虑所拥有的回售权是保护性权利还是实质性权利，即回售权是否实质性地改变了公司作为普通股股东享有的风险和报酬。A 公司对 B 公司的投资是为了达成业务协同、资本协同的股权战略投资，而非简单的财务投资。如果回售权存在与否与 A 公司进行投资和退出投资的决策无关，不会实质性改变 A 公司拟长期持有的意愿和获取投资回报的方式，则回售权属于保护性权利，A 公司在该项投资中承担和享有的风险报酬与普通股股东并无明显不同，该项股权投资属于一项权益性投资，其中回售权应作为嵌入衍生工具进行分拆处理。

问题 5 【同一控制下业绩补偿款的会计处理】：同一控制下业绩承诺未完成，已确认的补偿款发生坏账计入当期损益还是冲减资本公积？

案例：2X18 年，A 公司收购控股股东 B 公司的子公司 C 公司，并有业绩承诺。2X18 年，C 公司未完成业绩承诺发生净亏损 8,000 万元，控股股东 B 公司需以现金方式全额补偿 A 公司。针对该事项，2X18 年 A 公司确认其他应收款 8,000 万元，并贷记资本公积。之后 B 公司发生经营困难，并于 2X20 年启动破产重整，且

业绩补偿款一直未支付。A 公司已确认的其他应收款计提相关坏账准备时应计入当期损益还是冲减资本公积？

分析：根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（应用指南）》（2014 年修订）的相关规定，“同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，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。”因此，同一控制企业合并形成的或有对价依据或有事项准则进行会计处理，后续与结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积。

本案例中，由于 A 公司与控股股东 B 公司的业绩对赌安排源于转让 C 公司，属于同一控制下企业合并形成的或有对价，在满足或有资产确认条件时确认或有对价资产，相应调整资本公积。或有对价后续仍按或有事项准则进行处理，因此相关补偿款无法收回时应原路冲回资本公积。

此外，A 公司还需要考虑在 2X18 年 C 公司未完成业绩时确认其他应收款 8,000 万元是否恰当。根据或有事项准则，A 公司只有在基本确定能够收到补偿金额时才确认为一项资产，“基本确定”指可能性大于 95%但小于 100%。案例中，B 公司后续发生

经营困难，并于 2X20 年启动破产重整，时间间隔较短，B 公司很可能在 2X18 年度已存在财务困境迹象。此时，A 公司很可能无法基本确定能够全额收到业绩补偿款，不能全额确认业绩补偿款 8,000 万元。

（三）金融工具系列

问题 6 【财务担保合同计提预计负债问题】：公司提供财务担保适用什么准则规定？

案例：2X19 年 2 月至 3 月，A 公司为其联营企业的 2 笔借款（本金合计 5 亿元）提供担保，联营企业以其土地使用权及在建工程作为 2 笔借款的抵押物。借款担保合同明确约定，若联营企业到期无法履行偿债义务，A 公司需向债权人偿付 100% 的损失。2X20 年 4 月，A 公司控股股东承诺 A 公司将来因该笔担保所产生的全部损失均对其进行补偿。2X20 年 10 月，由于联营企业未履行还款义务，相关债权人就上述借款合同及担保合同对联营企业及 A 公司提起诉讼。至 2X20 年底，经法院一审判决，A 公司需承担被担保方不能清偿部分 100% 的赔偿责任。A 公司于 2X19 年年报、2X20 年半年报中均未对上述财务担保合同作任何会计处理或信息披露，于 2X20 年年报中依据《企业会计准则第 13 号——或有事项》，按照一审判决结果确认营业外支出和预计负债 5 亿元。A 公司将上述财务担保事项依据或有事项准则进行会计处理是否符合准则规定？A 公司在计量损失金额时能否考虑抵押物价值以及控股股东承诺给予的补偿？

分析：首先，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年 3 月修订）明确规定，对于财务担保合同，除明确视作保险合同且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的合同以外，相关财务担保合同适用金融工具准则。案例中，A 公司签订的借款担保合同明确其需要承担联营企业未履行偿债义务时债权人蒙受的 100% 损失，符合准则中规定的财务担保合同概念，适用金融工具准则进行会计处理。

其次，根据金融工具准则规定对财务担保合同计提的损失准备应以预期信用损失为基础，本案例中，A 公司不应在 2X20 年底法院判决后才确认担保损失，而应在财务担保合同签订及后续每个资产负债表日就可能发生的损失计提信用减值损失和预计负债，后续信用减值损失的变动计入相关期间损益。同时，A 公司需按照准则规定披露财务担保合同相关的风险信息。

此外，对于财务担保合同，信用损失应为企业就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值。若 A 公司承担担保责任全额赔付后，有权向联营企业主张借款抵押物的物权，则在预期信用损失计量中，应反映预期自抵押物上收回的金额。但控股股东提供的补偿承诺，是在担保合同成立之后控股股东出于股东身份给 A 公司提供的额外补偿，不属于担保合同条款的组成部分，A 公司在计量财务担保合同的预期信用损失时不应予以考虑，应单独作为权益性交易进行会计处理。

三、会计政策资讯

（一）证监会发布《关于注册制下提高招股说明书信息披露质量的指导意见》

2022 年 1 月 18 日，为进一步推动提高招股说明书信息披露质量，证监会发布了《关于注册制下提高招股说明书信息披露质量的指导意见》（以下简称《指导意见》），自公布之日起施行。

《指导意见》主要包含以下内容：一是基本原则。二是督促发行人及中介机构归位尽责，撰写与编制高质量的招股说明书。三是充分发挥行政监管、自律监管和市场约束机制作用，引导提高招股说明书信息披露质量。四是强化责任追究。

（二）财政部发布《企业会计准则解释第 15 号》

2021 年 12 月 31 日，为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，财政部制定并发布了《企业会计准则解释第 15 号》，内容主要涉及三个问题：一是关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理，二是关于资金集中管理相关列报，三是关于亏损合同的判断。

本解释“关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理”、“关于亏损合同的判断”内容自 2022 年 1 月 1 日起施行；“关于资金集中管理相关列报”内容自公布之日起施行。

（三）财政部发布《会计信息化发展规划 2021-2025 年》

为科学规划、全面指导“十四五”时期会计信息化工作，根据《会计改革与发展“十四五”规划纲要》（财会〔2021〕27号）的总体部署，财政部制定了《会计信息化发展规划（2021-2025年）》（以下简称《规划》）。

《规划》首先总结了会计信息化发展面临的形势与挑战，其次基于总体要求，提出了发展规划的主要任务：一是加快建立会计数据标准体系，推动会计数据治理能力建设；二是制定会计信息化工作规范和软件功能规范，进一步完善配套制度机制；三是深入推动单位业财融合和会计职能拓展，加快推进单位会计工作数字化转型；四是加强函证数字化和注册会计师审计报告防伪等系统建设，积极推进审计工作数字化转型；五是优化整合各类会计管理服务平台，切实推动会计管理工作数字化转型；六是加速会计数据要素流通和利用，有效发挥会计信息在服务资源配置和宏观经济管理中的作用；七是探索建立共享平台和协同机制，推动会计监管信息的互通共享；八是健全安全管理制度和安全技术标准，加强会计信息安全和跨境会计信息监管；九是加强会计信息化人才培养，繁荣会计信息化理论研究。

（四）财政部发布《会计师事务所自查自纠报告管理办法》

为贯彻落实《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）

有关要求，为建立健全会计师事务所（以下简称事务所）自查自纠报告机制，压实事务所主体责任，促进事务所增强风险管控能力，提升内部治理水平和审计质量，根据《中华人民共和国注册会计师法》《会计师事务所执业许可和监督管理办法》（财政部令第 97 号）等，财政部制定了《会计师事务所自查自纠报告管理办法》，自 2022 年 3 月 1 日起施行。

（五）财政部发布《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等 11 项准则

为贯彻落实《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）中“持续提升审计质量”和“完善审计准则体系”的要求，保持准则体系的内在一致性，中国注册会计师协会对《中国注册会计师鉴证业务基本准则》等 11 项准则进行了一致性修订，于 2022 年 1 月 5 日发布并施行。本次修订对其他相关准则涉及会计师事务所质量管理准则、特殊目的审计准则以及中国注册会计师职业道德守则的相应条款作出文字调整，不涉及实质性修订。

（六）中注协发布《会计师事务所从事证券服务业务辅导读本（2021 年）》

为帮助新备案或拟进入证券服务业务市场的会计师事务所了解其在内部管理和承接相关证券业务时应履行的责任和义务、应当承担的业务风险和法律风险，加强对会计师事务所从事证券服务业务的警示和指引，中注协聚焦会员关切，把“我为群众办

实事”作为党史学习教育的重要内容，组织有关行业专家制作了《会计师事务所从事证券服务业务辅导读本（2021 年）》（以下简称《辅导读本》）。

《辅导读本》梳理汇总了新《证券法》《注册会计师法》等法律和相关规章制度的相关要求，侧重于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。《辅导读本》还后附了相关案例以及法律法规规章规范性文件等法规制度目录，以便全面理解，对照查阅。