



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 4 期（总第 10 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
（一）年报审阅会计问题分析	2
（二）营收扣除指南执行情况分析	10
（三）非标准审计意见专项说明信息披露问题分析	12
❖ 典型案例研究	14
（一）收入系列	14
向承租方收取水电费的收入确认问题	14
（二）长期股权投资与合并财务报表系列	15
企业合并中业绩补偿款的会计处理	15
企业取得不构成业务的一组净资产的会计处理	16
附长期合同的子公司股权转让收益的会计处理	18
（三）其他系列	20
搬迁补偿事项的会计处理问题	20
❖ 会计政策资讯	22

一、沪市会计监管通讯

本期“沪市会计监管通讯”，是在上期梳理年报审阅部分会计问题的基础上，进一步系统总结 2021 年年报审阅过程中发现的会计准则执行问题。同时，进一步向行业传递营收扣除指南执行问题和非标准审计意见专项说明信息披露问题。

（一）年报审阅会计问题分析

上交所总结了 2021 年年报审阅过程中沪市上市公司存在的会计准则执行和信息披露问题，供审计机构执业参考。

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。

四是预期信用损失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。

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。如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。

（二）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。

（三）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。

二、典型案例研究

（一）收入系列

问题 1 【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，公司将一处厂房租赁给 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。

（二）长期股权投资与合并财务报表系列

问题 2【企业合并中业绩补偿款的会计处理】：附有业绩补偿条款的并购交易中，如何确定业绩补偿款的确认时点？

案例：20X0 年，A 公司收购 B 公司 100% 股权，《投资协议》中约定了 B 公司未来三年承诺实现的净利润金额，并规定若 B 公司实际净利润低于承诺金额，B 公司原股东应当以现金对 A 公司进行补偿，同时明确了现金补偿金额的计算方式。B 公司原股东将获得的股份转让款合计 6,000 万元全部用于向 A 公司增资。20X0、20X1 年度，B 公司净利润均未达承诺金额，根据《投资协议》，B 公司原股东应支付的业绩补偿款分别为 2,700 万元、2,500 万元。A 公司以预期业绩补偿事项给公司带来的经济利益流入具有较大不确定性为由、未获得支付方具有履约支付能力的相关证据为由，未确认应收业绩补偿款。20X2 年 6 月，A 公司与 B 公司共同签署《补充协议》，约定将全部业绩补偿金额确定为 5,000 万元。20X2 年 7 月，B 公司原股东向 A 公司支付补偿款 5,000 万元，A 公司对业绩补偿款确认交易性金融资产 5,000 万元。A 公司一次性将业绩补偿款确认在 20X2 年 7 月是否符合会计准则规定？

分析：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计

量》及《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，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。A 公司与 B 公司及其原股东之间的业绩补偿条款构成了“从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利”，符合金融资产的定义，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。

公司应当在业绩承诺期内的各个资产负债表日，充分考虑支付方的信用风险、偿债能力、货币价值等因素确认或有对价，不能简单以尚未收到业绩补偿款为由确认或有对价。同时，上述风险因素的严重程度影响或有对价公允价值的大小，但不能简单以支付方存在一定信用风险、偿债能力较差为由不确认或有对价。本案例中，A 公司以 B 公司原股东存在信用风险为由，未确认或有对价的做法明显不合理。20X0 年 B 公司原股东将获得的股权转让款 6,000 万元向 A 公司增资，以及签署补充协议后短时间立即付款的情况，均表明 B 公司原股东具有一定的履约支付能力。因此，A 公司应当在 20X0、20X1 年末确认业绩补偿形成的金融资产。

问题 3 【企业取得不构成业务的一组净资产的会计处理】：
企业取得不构成业务的净资产时，应如何进行会计处理？

案例：20X1 年，A 公司收购 B 公司 79% 股权并将 B 公司纳入合并报表范围。B 公司主要从事水电开发业务，A 公司根据《企业会计准则解释第 13 号》第二条“集中度测试”相关规定进行测试后，基于 B 公司尚处于基建期等特征，认定其不构成

“业务”，所有的资产评估增值均应归属于该水电站“在建工程”、“无形资产”等。A 公司在合并报表中将支付对价 12.30 亿元与 B 公司在购买日可辨认净资产公允价值份额 13.50 亿元之间的差额 1.20 亿元计入投资收益。A 公司上述会计处理是否正确？

分析：根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南、《企业会计准则讲解（2010）》的相关规定，适用企业合并准则至少包括两层含义：一是取得对另一个或多个企业（或业务）的控制权；二是所合并的企业必须构成业务。如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不构成企业合并。根据《企业会计准则解释第 13 号》，判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，可选择采用集中度测试。

本案例中，A 公司对 B 公司进行集中度测试的结果为 B 公司不构成业务，因此 A 公司收购 B 公司 79% 股权的交易不适用企业合并准则的相关规定，应按照购买资产进行会计处理。因此，A 公司将支付对价与购买日享有 B 公司可辨认净资产公允价值之间的差额计入投资收益的会计处理不恰当。根据《企业会计准则讲解（2010）》，“企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配”，A 公司应当根据 B 公司各项资产的公允价值占 B 公司在购买日享有的可辨认净资产公允价值的比重，对支付对价进行分摊，作为取得 B 公司各项资产的入账价值。

问题 4【附长期合同的子公司股权转让收益的会计处理】：
上市公司将签订了长期服务合同的物业子公司控制权对外转让并约定较长的业绩承诺期时，收到的股权转让款应当如何处理？

案例：20X1 年，A 公司拟将其持有的物业子公司 B 公司的 80%股权转让予第三方 C 公司，转让对价为 10 亿元。B 公司是 A 公司为本次转让新设的公司，前期 A 公司物业管理资产未做单独拆分。根据转让协议，B 公司与 A 公司自营的 50 家家居商场签署物业服务合同，物业服务合同期限原则上不少于 20 年，物业服务费定价按照符合市场的物业服务进行定价。同时 A 公司将与物业相关的人员、资产一并置入 B 公司，当前物业管理人员已基本完成换签，物业管理资产则主要涉及升降车、监控系统等物业管理必需的固定资产，含税价格为 100 万元。

本次股权转让安排了 20 年的业绩承诺期，A 公司承诺在业绩承诺期内，B 公司每年扣除非经常损益后净利润应达到一定经营目标。如果某一年未达到目标，A 公司应向 C 公司进行业绩补偿。

A 公司认为，C 公司取得 B 公司 80%的股权以后，A 公司无法控制 B 公司的相关活动，因此丧失了对 B 公司的控制权，拟将本次股权转让产生的收益于当期一次性确认为投资收益。A 公司将股权转让款一次性确认为投资收益是否合理？

分析：本案例中，A 公司将与物业相关的从业人员、其他资产等一并置入 B 公司并将 80%股权对外转让，同时约定 A 公司 50 家家居商场与 B 公司签订 20 年的物业服务合同，A 公司

对 B 公司未来 20 年扣非净利润进行承诺。该交易涉及三部分内容：一是剥离物业管理相关人员及资产。物业管理相关人员已基本完成换签，物业管理相关资产为相对价值较低的升降车、监控系统等物业管理必需的固定资产。二是 50 家家居商场的物业委外管理。相关物业服务费按照符合市场的物业服务进行定价，但不同于正常的物业管理合同，A 公司承诺长达 20 年的合同期限明显超出正常合理的商业条款，因此物业管理服务合同应区别于前述剥离交易，单独考虑。三是 20 年业绩承诺。这部分主要关于 A 公司承诺 B 公司未来 20 年业绩承诺相关的或有对价。

在上述三部分内容中，处置价款涉及未来 20 年物业管理服务的合同权益部分，不应一次性计入投资收益。虽然该不可撤销的合同表明 B 公司具有在未来一定期间向 A 公司提供物业服务并收取服务费的权利，但 A 公司作为物业服务接收方，未向 B 公司转让可明确区分的商品或服务，不应仅因签订物业管理服务合同而确认收益，应当将处置价款中涉及未来 20 年物业管理服务的合同权益部分确认为一项负债进行递延，在后期 B 公司实际为 A 公司提供物业服务时，分摊抵减物业管理费用。

同时，由于被剥离物业管理人员和资产的价值、物业管理合同的价值、业绩承诺的价值很大程度上相互交叉影响，很难将处置价款按公允价值进行分摊。考虑到处置价款中很大一部分来源于 20 年的物业管理合同，在无法将处置价款进行合理分摊的情况下，应当考虑把处置价款全额确认为一项负债，在后期 B 公司实际提供物业服务时，分摊抵减物业管理费用。

（三）其他系列

问题 5【搬迁补偿事项的会计处理问题】：因整体搬迁而发生的多项补偿项目应当如何会计处理？

案例：2019 年下半年，Y 公司被政府要求实施整体征收搬迁。根据拆迁补偿协议，补偿款总额为 20 亿元，包括房屋及其他附属物补偿 10 亿元、土地补偿 4 亿元以及停工损失补偿 6 亿元，拨款单位为住建局。补偿款根据企业腾空土地进展情况分批次拨付。截至 2021 年末，公司已收到补偿款 12 亿元。公司本次搬迁不适用《企业会计准则解释第 3 号》的规定，主要是因为补偿款的拨付并非出自财政部门直接拨付的预算支出资金。会计处理上，公司将前述补偿全部视作资产处置。具体而言，公司认为，老厂区的房屋拆除、土地收储以及停工损失三项工作分头推进，不互为前提条件，并且政府选定评估机构对三部分补偿金额分别进行了评估，补偿价格公允。因此，公司将三项工作视为三项履约义务，根据各项履约义务的完成时间和验收情况确认相应资产处置损益。2021 年，公司按照拆迁补偿协议完成了老厂区房屋及其他附属物的拆迁清算，确认资产处置损益 3 亿元。另因土地尚未达到收储条件，政府也未验收停工损失情况，未确认后两项补偿产生的损益。Y 公司因整体搬迁而发生的多项补偿项目，是否可以分别确认相关损益？公司房屋拆除部分的搬迁补偿收益能否在 2021 年确认？

分析：根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》，企业应当在合同开始日识别该合同所包含的各单项履约

义务，然后在履行了各单项履约义务时分别确认收入。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。只有企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，才能作为可明确区分商品：（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。

本案例中，公司不应将房屋拆除、土地收储以及停工损失三部分视为三项履约义务，并且分别确认相关搬迁补偿损益。主要理由如下。一是政府支付对价的主要目的是征收土地，地面附属物的拆迁清理只是土地收储的前期准备工作，政府并不会从拆除房屋及其他附属物本身获益。对于停工损失补偿也是如此，政府不会从公司安置职工及复工复产中获益。二是在现有补偿协议下，公司也无法做到在不拆除地面附属物的情形下单独交付土地，房屋拆除是移交土地的必要前提。三是公司以评估报告中对各项补偿的作价独立估值为由分拆合同履约义务的做法不妥。参考会会计部《上市公司执行企业会计准则案例分析（2020）》中的案例 7-03 相关案例之二，该交易的实质是资产处置，对价所包含内容只是定价时的考虑因素，而不是识别单项履约义务的依据，对应的损益应当在土地移交时一次性确认。因此，2021 年不得确认房屋拆除相关资产处置损益。

综上，Y 公司因整体搬迁而发生的多项补偿项目，应当视为一项履约义务，整体作为资产处置交易进行会计处理，除非资产处置部分与政府补助部分能够明确区分，对政府补助部分适用政府补助相关准则规定处理。

三、会计政策资讯

（一）中国证监会、财政部与美国监管机构签署审计监管合作协议

2022 年 8 月 26 日，中国证券监督管理委员会、中华人民共和国财政部与美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）签署审计监管合作协议，将于近期启动相关合作。

合作协议依据两国法律法规，尊重国际通行做法，按照对等互利原则，就双方对相关会计师事务所合作开展监管检查和调查活动作出了明确约定，形成了符合双方法规和监管要求的合作框架。

合作协议的签署，是中美双方监管机构在解决审计监管合作这一共同关切问题上迈出的重要一步，为下一阶段双方积极、专业、务实推进合作奠定了基础。依法推进跨境审计监管合作，将有利于进一步提高会计师事务所执业质量，保护投资者合法权益，也有利于为企业依法合规开展跨境上市活动营造良好的国际监管环境。

（二）证监会发布《2021 年度上市公司年报会计监管报告》

截至 2022 年 4 月 30 日，除未来股份等 11 家公司外，A 股市场共有 4753 家上市公司披露了年度财务报告，其中主板 3136 家、创业板 1132 家、科创板 396 家、北交所 89 家，实现盈利的 4028 家、发生亏损的 725 家。按期披露年报的上市公司中，249 家公司年度财务报告被出具非标准审计意见的审计报

告，其中否定意见 1 家、无法表示意见 43 家、保留意见 98 家、带解释性说明段的无保留意见 107 家。

证监会多部门联合共抽样审阅了 682 家上市公司年度财务报告，在此基础上形成了《2021 年上市公司年报会计监管报告》。年报审阅发现，上市公司执行企业会计准则和财务信息披露规则整体质量较好，但部分上市公司仍存在对准则理解和执行不到位的问题，主要包括：收入确认和计量不恰当、金融工具分类与后续计量不准确、或有对价确认和计量不合理、债务重组损益确认时点不恰当、商誉减值测试不恰当、集团财务公司存款列报不正确等。

针对年报审阅中发现的上述问题，证监会下一步将继续做好以下工作：一是发布本年报会计监管报告，提示市场主体在执行会计准则、财务信息披露规则等方面存在的问题和风险，引导并督促市场主体提高财务信息披露质量。二是继续做好年报审阅中发现上市公司问题线索的跟进处理工作，尽早发现并防范相关风险。三是进一步收集整理系统内各单位一线监管中发现的问题，组织召开年度财务信息披露监管协调会，加强沟通交流，统一监管认识。四是对于上市公司在执行中存在争议的会计核算与财务信息披露问题，适时以发布监管规则适用指引等形式，明确监管标准，同时继续以案例解析的形式，指导市场实践。五是坚持监管与服务并重，持续关注收入、金融工具、租赁准则的实际执行情况，深入研究新业态、新模式、新

交易下面临的会计处理问题，积极做好资本市场注册制改革配套服务工作。

上市公司和会计师事务所等中介机构应高度重视会计监管报告中提出的问题，不断提高自身对会计准则及相关规定的理解和应用水平，及时发现并改正财务报告编制中存在的错误，稳妥做好公司财务信息披露相关工作，不断提升资本市场财务信息披露质量。

（三）证监会发布《2021 年度证券审计市场分析报告》

2022 年 8 月 19 日，证监会发布《2021 年度证券审计市场分析报告》，报告内容主要包括从事证券服务业务会计师事务所（以下简称证券所）基本情况，2021 年度证券审计市场情况、审计机构变更、审计意见、关键审计事项，以及证券审计执业问题等。

上市公司审计执业问题方面，存在未审慎评价收入真实性及确认方法的恰当性，未充分关注收入相关会计处理、列报及披露的恰当性，未有效识别及应对资产减值相关重大错报风险，未审慎判断签署债务重组协议是否满足终止确认负债的条件，未恰当考虑持续经营事项，未审慎判断上期非标事项对本期审计意见的影响，未审慎评估错报的广泛性，未恰当考虑财务报表错报对内控审计意见的影响，财务报告内部控制缺陷披露不恰当等问题。

IPO 审计执业问题方面，存在收入核查程序不充分、资金

流水核查不充分、关联方关系核查不到位、存货函证程序设计不到位、内部控制核查不到位等问题。

上述问题反映出部分证券所疏于质量管理，部分注册会计师缺乏职业怀疑态度及专业胜任能力，未能有效识别和应对重大错报风险。下一步，证监会将持续强化证券所备案监管、年报审计监管、监督检查等，加大证券审计违法违规行为惩处力度，提升证券审计市场透明度，加强与行业主管部门及行业协会的专业联系和监管协作，切实督促证券所勤勉尽责、规范执业。

（四）财政部会计司发布 2022 年第一批政府会计准则制度实施问答与应用案例

2022 年 7 月 1 日，财政部会计司发布 2022 年第一批政府会计准则制度实施问答（22 个），内容涉及应收账款（3 个）、存货（3 个）、投资（4 个）、固定资产（10 个）和无形资产（2 个）的会计处理。

2022 年 7 月 7 日，财政部会计司发布 2022 年第一批政府会计准则制度应用案例（17 个），内容涉及投资（3 个）、固定资产（4 个）、负债（3 个）、报告（3 个）和公立医院成本核算（4 个）。

（五）财政部发布《关于印发会计师事务所一体化管理评估指标评价标准的通知》

2022 年 7 月 8 日，财政部根据《会计师事务所一体化管理

办法》(财会〔2022〕12 号,以下简称《办法》)第十六条“会计师事务所一体化管理评估指标具体评分标准由财政部另行制定”的规定,制定了会计师事务所一体化管理评估指标评价标准。指标体系共包括五大类 51 项具体指标:人员管理类指标 7 项,财务管理类指标 8 项,业务管理类指标 15 项,技术标准与质量管理类指标 10 项,信息化建设类指标 11 项。指标评价标准将于 2022 年 10 月 1 日起执行。

(六) 财政部发布《关于加强新时代注册会计师行业人才工作的指导意见》

2022 年 7 月 11 日,财政部发布《关于加强新时代注册会计师行业人才工作的指导意见》(以下简称《指导意见》),对全国注册会计师行业人才工作进行科学规划、全面指导。《指导意见》的制发,是注册会计师行业全面贯彻习近平总书记关于做好新时代人才工作的重要思想和党中央、国务院关于新时代人才工作的重大决策部署以及全面贯彻落实《国家“十四五”期间人才发展规划》的具体行动,有助于引导推动注册会计师行业深入实施新时代人才强国战略,完善党管人才工作格局,面向经济主战场、面向国家重大需求、面向未来,改进提升行业人才工作,推动行业高质量发展,更好地服务国家建设。

《指导意见》紧扣加强新时代行业人才工作主题,充分遵循“全生命周期”管理理论,牢牢把握“选、育、管、用、留”五个环节,积极探索行业人才工作体制机制、方式方法创新,

大力推动行业人才工作迈上新台阶，共包括总体要求、建立健全行业人才工作机制、健全完善行业人才工作体系和制度体系、着力加强行业人才培养载体建设、持续打造行业人才领头羊和生力军、组织保障等六个部分。

下一步，财政部将抓好《指导意见》的贯彻落实，切实把注册会计师行业人才队伍聚集到服务国家经济社会发展各领域、各方面，以行业的高质量发展助力经济社会的高质量发展。

（七）财政部发布《关于征求〈政府会计准则制度解释第 5 号（征求意见稿）〉意见的函》

为了健全和完善政府会计准则制度，确保政府会计准则制度平稳有效实施，根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第 78 号），财政部起草了《政府会计准则制度解释第 5 号（征求意见稿）》，主要涉及两方面的内容，即关于预算管理一体化相关会计处理与关于专用基金的会计处理。征求意见稿于 2022 年 7 月 25 日发布，相关方应当于 2022 年 8 月 30 日前将书面意见纸质材料或电子文本反馈至财政部会计司。

（八）中国注册会计师协会关于发布《2021 年度会计师事务所综合评价百家排名信息（公示稿）》的通告

2022 年 8 月 18 日，中注协完成对《2021 年度会计师事务所综合评价百家排名信息（公示稿）》的编制工作，并对外发布。

本次公布的排名共涉及 105 家会计师事务所，其中前 10 名的会计师事务所依次为普华永道、安永、毕马威、德勤、天健、

立信、大华、容诚、天职国际、信永中和。除排名与得分外，本次公示稿还公布了这些会计师事务所本身业务收入、注册会计师人数、执业超过 5 年且年龄在 60 周岁以下的注册会计师数量、与事务所统一经营的其他专业机构业务收入、分所数量、信息技术人员数量、事务所收入分部信息、事务所所在的同一国际会计网络或国际会计联盟的成员情况、事务所专业贡献度、事务所及注册会计师最近三年受到的处罚处理情况、为事务所提供年度报表审计服务的机构等相关信息。

（九）国际会计准则理事会汇总整理《供应商融资安排（征求意见稿）》全球反馈意见

国际会计准则理事会（IASB，以下简称理事会）于 2021 年 11 月 26 日发布了《供应商融资安排（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿），拟对《国际会计准则第 7 号——现金流量表》以及《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》的有关披露要求进行修订，征求意见期已于 2022 年 3 月 28 日截止。近期，理事会技术人员整理了全球利益相关方的反馈意见，并提交理事会讨论。

截至公开意见征求期截止日 2022 年 3 月 28 日，理事会共收到 94 份书面反馈意见。从反馈者的类型来看，包含了财务报表编制者、准则制定机构、会计团体、个人、会计师事务所、投资者、律师事务所、监管机构、学术界等。

理事会技术人员整理分析反馈意见后发现，大多数反馈意

见认为有必要改进供应商融资安排的有关披露要求。许多反馈意见赞同征求意见稿的内容，同时建议理事会应当要求企业对供应商融资安排进行额外或替代披露。其中，一些反馈意见建议理事会开展一个更广泛的项目，以解决财务状况表和现金流量表中对列报、分类以及行项目的名称等问题——无论是针对供应商融资安排，还是针对主体其他融资来源的更广泛的安排。

个别反馈意见认为没有必要开展该项目并表达了对该项目的担忧。其中，一些反馈意见表示国际财务报告会计准则中已经包含了充分的披露要求，他们担心披露过多可能会导致企业在竞争中处于不利地位或负担过重。一些反馈意见表示，每当披露要求不充分时，增加新的披露要求可能不是最有效的解决方法。其中，个别反馈意见建议理事会就主体营运资本管理的披露开展一项更全面的项目。

后续，理事会将进一步研究分析关于征求意见稿的全球反馈意见，并就该项目的下一步方向作出决议。