



会计监管动态

上海证券交易所 会计监管动态

2022 年第 6 期（总第 12 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
（一）沪市上市公司审计项目自律监管情况	2
（二）年报审计风险提示事项	3
（三）审计项目质控相关执业问题	3
（四）审计机构培训情况	4
❖ 典型案例研究	6
（一）长期股权投资系列	6
联营企业超额亏损后续得到弥补的会计处理	6
（二）合并财务报表系列	7
PPP项目子公司合并相关会计处理	7
（三）金融工具系列	8
冲回应收账款坏账准备的非经常性损益认定问题	8
（四）其他系列	9
租赁负债利息费用资本化的会计处理	9
债权转移损益的非经常性损益认定问题	11
❖ 会计政策资讯	13

一、沪市会计监管通讯

本期“沪市会计监管通讯”，主要向行业通报上交所对沪市上市公司审计项目的自律监管情况、2022 年年报审计风险提示关注事项、监管发现的审计项目质控相关执业问题，以及审计机构行业培训情况。

（一）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。

（二）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。

（三）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。

（四）审计机构行业培训情况

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。

二、典型案例研究

（一）长期股权投资系列

问题 1【联营企业超额亏损后续得到弥补的会计处理】：超额亏损后被投资单位其他资本公积变动导致长期股权投资净增加时，应当如何进行会计处理？

案例：A 公司是上市企业，A 公司能够对 B 公司施加重大影响，采用权益法核算。因 B 公司发生巨额亏损，截至 20X1 年底，A 公司在备查簿中登记 B 公司的未确认亏损份额 1,000 万元。20X2 年，B 公司实现了盈利，A 公司享有相应的收益份额 200 万元，备查簿中登记未确认亏损减少至 800 万元。同时 B 公司在年底进行融资，A 公司股权被稀释后依然对 B 公司具有重大影响，A 公司按稀释后的持股比例计算享有的对 B 公司其他所有者权益变动的份额为 2,000 万元。该金额大于其承担的亏损份额 800 万元。对此，A 公司对产生的差额 1,200 万元进行会计处理，即借记长期股权投资（其他权益变动），贷记资本公积（其他资本公积）。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十一条，投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益。投资方对于被投资单位净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。根据上述准则规定，投资方取得长期股权投资后，应当分别确认享有或承担的被投资单位的投资

收益、其他综合收益和其他所有者权益变动，以此将被投资方上述科目的变动逐项体现在投资方的对应科目中。本案例中，因被投资方 B 公司增资导致的其他所有者权益变动，A 公司应借记长期股权投资（其他权益变动）2,000 万，贷记其他资本公积 2,000 万。在此基础上恢复在备查簿登记的超额亏损，借记投资收益 800 万，贷记长期股权投资（损益调整）800 万。

（二）合并财务报表系列

问题 2：【PPP 项目子公司合并相关会计处理】：PPP 项目子公司是否应纳入合并报表范围？

案例：A 公司为工程类上市公司。20X1 年，A 公司与政府方共同出资设立 M 项目公司，负责运营某 PPP 模式的高速公路工程项目，建设期 4 年、运营期 30 年，其中 A 公司出资占比 20%，政府方占比 80%。根据相关协议，A 公司表决权比例为 60%，并负责 M 公司的经营管理，统筹安排工程设计及运维等工作。M 公司在运营期内通过收取车辆通行费等方式获取项目回报。该 PPP 项目投资预算 250 亿元，目前仍存在 180 亿元资金缺口，协议约定该资金缺口由 A 公司提供增信担保或另行筹集资金，政府方不承担任何融资责任。A 公司认为，与 M 公司有关的重要决策，例如项目总投资额、总包方的选择、收费模式等，在 M 公司成立之初即已确定，其对 M 公司不享有实质性的权力，不应当将 M 公司纳入合并报表范围。A 公司认为其对 M 公司不享有权力的理由是否充分？

分析：根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，判断是否构成控制，需要确定投资方当前是否有能力主导被投资方的相关活动，相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。本案例中，A 公司与政府方共同出资设立 M 项目公司，作为 PPP 项目的融资平台和建设运营主体。虽然 PPP 项目总投资额、总包方的选择、收费模式等事项在 M 公司设立时已确定，但在既定合同安排下，A 公司仍需识别对 M 公司可变回报产生重大影响的活动。通常情况下，项目建造、运营和融资中的一项或多项活动仍会对 M 公司的回报产生重大影响，需根据具体情况分析判断，不应仅以 PPP 项目合同已对某些重要事项做出约定为由直接认为对 M 公司不享有权力。本案例中，虽然 A 公司在 M 公司的投资比例仅占 20%，但表决权达到 60%，并负责 M 公司的经营管理，统筹安排工程设计及运维等工作，同时项目资金存在大额缺口，需由 A 公司提供增信担保或另行筹集资金，A 公司很可能有能力主导 M 公司的相关活动，因此认为其对 M 公司不享有权力的理由不充分。

（三）金融工具系列

问题 3【冲回应收账款坏账准备的非经常性损益认定问题】：
能否将冲回的应收账款坏账准备作为经常性损益处理？

案例：A 公司为建筑类上市公司。B 公司承接了 C 公司的工程项目，并由 A 公司提供建设服务。该项目于 2016 年 11 月完工、12 月通过验收。按照合同约定，B 公司应在项目完工验收后 3 年

内向 A 公司支付所有款项，金额为 7,200 万元。截至 2019 年 11 月，B 公司未向 A 公司支付货款，C 公司也未向 B 公司付款。据此，A 公司向当地法院对 C 公司提起代位权诉讼。2020 年 12 月，法院判 A 公司胜诉，除去 A 公司在诉讼期间收到的款项外，C 公司于 2020 年底代 B 公司向 A 公司支付 3,000 万元。A 公司一直按照账龄组合计提该笔应收款项的坏账损失。A 公司在收回上述款项后，冲回原组合计提的坏账准备 1,400 万元，并计入当期经常性损益，该会计处理是否恰当？

分析：本案例主要讨论应收账款坏账准备的转回是否可以计入经常性损益。根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益(2008)》，单项计提的应收账款减值准备后续转回应当作为非经常性损益披露。本案例中，A 公司在工程完工验收后 3 年均未收回款项，期限较长且发生逾期，而且 A 公司已向当地法院提起代位权诉讼，可能表明该金融工具的信用风险特征自初始确认后已经发生变化且与组合内其他金融资产的信用风险特征已显著不一致，公司仍按照账龄组合计提坏账损失的做法合理性存疑。企业应当结合 B 公司的信用风险变化情况，考虑该笔应收账款的信用风险特征与其他客户是否存在显著差异，是否应当对该笔应收账款进行单项计提。综上，公司应当考虑前期应收账款减值计提是否恰当，不能简单地将未单项计提的应收账款减值准备转回作为经常性损益列报。

（四）其他系列

问题 4【租赁负债利息费用资本化的会计处理】：使用权资

产改扩建期间租赁负债的利息费用是否可以资本化？

案例：A 上市公司自 2021 年 6 月起承租一个工厂，租赁期限为 20 年。公司就工厂租赁确认相应的使用权资产和租赁负债。公司租入工厂的目的是用于新项目生产线的生产，新生产线使用寿命预计为 10 年。为配合新生产线的建设，公司于 2021 年 6 月开始对工厂进行装修改建，改建工期超过 1 年。在装修改建期间，公司将租赁负债利息计入使用权资产。A 上市公司上述会计处理是否恰当？若不恰当，应如何进行会计处理？

分析：根据《企业会计准则第 17 号—借款费用》及相关应用指南，符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的资产。因使用权资产在租赁期开始日已达到可使用状态，不满足借款费用准则要求的“符合资本化条件的资产”定义，故租赁负债的利息支出不应资本化计入使用权资产。但是，租赁负债也可以看作是为了购建特定使用权资产而发生的专门借款。对于专门借款，国际会计准则指出，企业为购建符合资本化条件的资产所借入的专项借款在相关资产达到预计可使用状态之后尚未偿还的，可以转化为企业的一般借款，如果企业存在其他符合资本化条件的资产，那么就可以将租赁负债的利息费用按照一般借款资本化原则资本化计入该资产。本案例中，若无其他特殊情形，在参考国际会计准则的情况下，由于工厂装修改建属于符合资本化条件的资产，故公司能够将使用权资产改扩建期间的租赁负债利息费用按照一般借款资本化原则资本化计入在建工程。

问题 5【债权转移损益的非经常性损益认定问题】：其他应收款终止确认产生的收益是否应计入非经常性损益？

案例：A 上市公司持有 B 公司 51% 股权，次年，A 公司决定购买自然人甲持有的 B 公司 49% 股权。A 公司将过往业务形成的其他应收款（与自然人甲无关）及部分现金与自然人甲互换 B 公司股权。A 公司认为在与自然人甲完成股权工商过户以及债权转移后，上述其他应收款实现回收，以前计提的坏账准备应转回，计入当期损益。同时，A 公司认为自然人甲并不是债务人或债务人的关联方，上述股权购买不属于债务重组，且以前年度计提的其他应收款坏账准备是按照账龄组合计提的，因此该债权转移损益不属于债务重组损益、单独进行减值测试的应收款项减值准备转回等非经常性损益项目。另外，A 公司为加快资金周转和使用效益，经常开展应收账款保理业务，因此认定本次金融资产转移属于公司经常性业务，其账面价值与转移对价的差额形成的损益应当属于经常性损益。A 公司将债权转移损益计入经常性损益的处理是否正确？

分析：根据《企业会计准则第 12 号——债务重组》，债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。本例中，A 公司使用债权及部分现金与自然人甲持有的 B 公司股权进行置换，穿透来看实际为“债权换股权”，该交易导致债权债务的交易对手发生了改变，所以该交易并不属于债务重组。本例中的债权转移属于金融资产的终止确认，产生的相关损

益应当作为投资收益。本次交易产生的损益是否属于非经常性损益，应当结合非经常性损益的定义，从交易性质、发生频率以及对报表使用者判断的影响等方面进行综合判断，不能简单地将《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》的列举事项作为非经常性损益列报，并直接将未列举事项作为经常性损益列报。本案例中，公司通过“债权换股权”方式收回应收款项属于偶发事项，性质特殊，将该损益列报为经常性损益不利于投资者理解公司的真实经营状况。因此，应当将此投资损益作为非经常性损益列报。此外，本次交易属于“债权换股权”，与应收账款保理业务明显不同，公司以此为由将相关损益计入经常性损益的理由不成立。

三、会计政策资讯

（一）证监会就《关于注册制下提高中介机构公司债券业务执业质量的指导意见（征求意见稿）》公开征求意见

2022 年 11 月 18 日，为贯彻落实党的二十大有关健全资本市场功能、提高直接融资比重的重大部署，深化公司债券发行注册制改革，推动交易所债券市场高质量发展，加强债券中介机构全流程执业规范，督促中介机构切实承担起“看门人”职责作用，证监会研究制订了《关于注册制下提高中介机构公司债券业务执业质量的指导意见（征求意见稿）》（以下简称《指导意见》）。

《指导意见》着眼于推进债券市场中介机构监管的制度化规范化透明化，明确了服务高质量发展、强化履职尽责、深化分类监管、严格监管执法等 4 方面原则；提出了强化证券公司债券业务执业规范、提升证券服务机构执业质量、强化质控、廉洁要求和投资者保护、依法加强监管、完善立体追责体系等 5 个方面共 14 条措施。

下一步，证监会将认真研究吸纳各方的意见建议，尽快推动《指导意见》的发布实施，切实提升中介机构执业质量，为交易所债券市场持续健康发展奠定基础，不断提升服务实体经济能力。

（二）中国证监会新闻发言人就中美审计监管合作进展情况答记者问

当地时间 12 月 15 日上午，美国公众公司会计监督委员会 (PCAOB) 发布报告，确认 2022 年度可以对中国内地和香港会计师事务所完成检查和调查，撤销 2021 年对相关事务所作出的认定。市场普遍认为这标志着中美审计监管合作取得积极成效，对中国企业在美上市释放出积极信号。记者问中国证监会对此事的评论。

中国证监会回复其注意到美方发布的报告和公开表态。证监会一贯主张通过监管合作机制解决跨境上市审计监管问题，实践证明只要双方秉持相互尊重、专业务实的合作精神，一定能够找到一条符合各自法律和监管要求的可行合作路径。

中国证监会、财政部与美国 PCAOB 于 2022 年 8 月 26 日签署的中美审计监管合作协议，将双方对相关会计师事务所的检查和调查活动纳入双边监管合作框架下开展。合作协议签署以来，双方监管机构严格执行各自法律法规和协议的有关约定，合作开展了一系列卓有成效的检查和调查活动，各项工作进展顺利。合作过程中，双方就检查和调查活动计划作了充分沟通协调，美方通过中方监管部门获取审计底稿等文件，在中方参与和协助下对会计师事务所相关人员开展访谈和问询。中方遵守法律法规并参照国际惯例，按照合作协议的约定对检查和调查所涉底稿文件中含有的个人信息等特定数据进行了专门处理，在双方依法履行监管职责的同时，满足了相关法律法规对信息安全保护的要求。

证监会欢迎美国监管机构基于监管专业考虑重新作出的认定，期待与美国监管机构一道，在总结前期合作经验的基础上继

续推进今后年度审计监管合作，相互尊重，增进互信，形成常态化、可持续的合作机制，共同营造更加稳定、可预期的国际监管环境，依法维护全球投资者合法权益。

（三）财政部发布关于征求《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定（征求意见稿）》意见的函

2022 年 10 月 26 日，财政部发布关于征求《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定（征求意见稿）》意见的函。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）精神，适应注册制改革下市场对高质量会计信息和审计执业水平的需求，健全会计师事务所信息披露相关规则，提高证券审计市场透明度，财政部、证监会联合起草了《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定（征求意见稿）》（以下简称《披露规定》）。

《披露规定》共十五条，明确了会计师事务所从事证券服务业务信息披露的法律依据和适用范围，提出了会计师事务所信息披露应真实、准确、完整、及时的总体要求。主要内容包括：一是强化对会计师事务所信息披露的责任约束；二是聚焦会计师事务所专业胜任能力和投资者保护能力。

（四）财政部发布关于征求《会计人员职业道德规范（征求意见稿）》意见的函

2022 年 10 月 28 日，财政部发布关于征求《会计人员职业道德规范（征求意见稿）》意见的函。为贯彻落实党中央、国务

院关于加强社会信用体系建设的决策部署，推进会计诚信体系建设，提高会计人员职业道德水平，根据《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》（财政部令第 98 号），结合会计工作实际，财政部研究起草了《会计人员职业道德规范（征求意见稿）》（以下简称《规范》）。

《规范》提出了新时代会计人员职业道德的三条要求，标题分别是坚持自律、守法奉公，坚持准则、守信敬业，坚持学习、守正创新（以下简称“三坚三守”），强调会计人员“坚”和“守”的职业特性和价值追求。三个标题 24 个字的内涵与后面的内容保持了高度统一，是对会计人员职业道德要求的集中表达。

（五）财政部发布关于印发《企业会计准则解释第 16 号》的通知

2022 年 11 月 30 日，财政部发布关于印发《企业会计准则解释第 16 号》的通知。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，保持企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部制定了《企业会计准则解释第 16 号》。主要包括：关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理、关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理、关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理。

（六）财政部发布关于征求《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》意见的函

2022 年 12 月 1 日，财政部发布关于征求《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》意见的函。为加强企业数据资源管理，规范企业数据资源相关会计处理，强化相关会计信息披露，发挥数据要素价值，财政部结合实际研究起草了《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》（以下简称《暂行规定》）。《暂行规定》包括四个部分，分别为：一是适用范围；二是数据资源会计处理适用的准则；三是披露要求；四是附则。后续将依据征求意见结果作出进一步完善。

（七）财政部发布《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》

2022 年 12 月 26 日，财政部发布《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》。为贯彻落实党中央、国务院决策部署，强化国家统一的会计制度的贯彻实施，全面提升企业会计信息质量，加大对企业会计准则实施环节的管理和指导力度，扎实推动相关企业做好 2022 年年报编制工作，就有关事项通知如下：一是充分认识做好企业 2022 年年报工作的重要意义；二是编制 2022 年年报应予关注的准则实施重点技术问题；三是切实加强组织实施与监督检查，认真扎实做好企业 2022 年年报工作。

（八）中注协修订印发《中国注册会计师行业人才胜任能力指南》

2022 年 12 月 26 日，中国注册会计师协会修订印发《中国

注册会计师行业人才胜任能力指南》（以下简称《指南》），对注册会计师行业人才的胜任能力进行全面系统指导，以更好服务国家建设。《指南》围绕提升注册会计师行业服务国家建设能力为目标，明确了行业人才胜任能力的理论和实践两项标准，构建了符合注册会计师职业发展需要的能力、知识和工作等三大体系，聚焦有意愿进入会计师事务所从业的人员、会计师事务所助理人员、注册会计师、合伙人等四阶段人才的能力建设，对标行业“十四五”规划提出的打造“五型”行业人才队伍的要求，形成了培养体系完整、人员层级清晰的行业人才胜任能力框架。