



深交所会计监管动态

2023 年第 1 期（总第 3 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

2023 年第 1 期（总第 3 期）

一、深市会计审计监管通讯	1
二、典型案例研究	5
三、会计审计政策资讯	29



深圳证券交易所会计监管动态

2023 年第 1 期（总第 3 期）

深圳证券交易所会计监管部

2023 年 2 月 7 日

编者按：当前正值上市公司年报编制和披露的关键时期，为贯彻落实提高上市公司质量的总体要求，引导审计评估机构提高执业质量，切实履行“看门人”职责，本期《深圳证券交易所会计监管动态》以年报会计审计监管为主线，聚焦年报监管和退市监管重点领域。

监管通报方面，重点介绍了自去年九月以来行政处罚案件暴露的审计机构执业问题，均为上市公司年报审计业务中存在的违规行为，请会计师事务所年报审计中强化质量管理，持续提升执业质量。

围绕年报监管重点焦点问题，本期选取了总净额法收入确认、金融负债与权益工具区分、非经常性损益认定三大领域的典型案例。相关会计处理问题直接影响上市公司营业收入、净资产及扣除非经常性损益后的净利润的计量，关系到上市公司是否会被实施退市风险警示。请会计师事务所充分关注相关会计处理的合规性，特别是是否存在以总额法代替净额法核算、将金融负债确认为权益工具、将不具备可持续

经营和盈利模式的业务损益计入经常性损益等情形，审慎出具恰当的审计意见。

为方便会计师事务所查阅年报相关工作要求，本期动态专门收集了财政部、中注协和我所就做好 2022 年年报工作发布的通知简讯，以及其他重要资讯。

《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）审计评估机构自律监管措施和纪律处分情况

我所围绕推动提高上市公司质量、严把发行上市“入口关”，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。2022 年，我所共对审计评估机构及其从业人员作出通报批评 10 例，涉及 2 家次审计评估机构及 21 人次从业人员，作出书面警示 17 例，涉及 8 家次审计评估机构及 32 人次从业人员，违法违规行为涉及财务报告虚假记载、审计程序缺陷等。

（二）审计评估机构行政处罚情况

1. 审计机构行政处罚情况及执业质量问题

公开信息显示，2022 年 9 月以来，证监会及其派出机构共查处审计机构违法案件 6 起，其中有 3 起涉及深市上市公司年审项目。相关审计机构执业质量问题主要表现为：

一是业务承接管理不到位。例如，签订《审计业务约定书》的时间晚于审计报告出具时间。

二是风险评估相关审计程序执行不到位。例如，未充分了解与审计相关的内部控制；在了解被审计单位内部控制时，未将结算中心存款纳入货币资金循环，未充分了解与结算中心存款相关的内部控制；未恰当识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险。

三是实质性程序执行不充分，未获取充分、适当的审计证据。例如，未针对“存贷双高”重大错报风险设计并执行

特别的审计程序，未按审计计划对大额收支是否跨期进行核查，也未说明原因；在关注到项目毛利率远高于同类项目、仅为项目提供资金信誉保证但项目回报率远高于民间借贷利息水平等异常事项后，未保持应有的职业审慎和职业怀疑，未针对交易行为的商业合理性和必要性实施进一步审计程序；未合理关注货物权属实际转移情况，执行审计程序时，未获取货运单等单据，获取的审计证据不充分；未充分关注应收账款回函率低及主要客户未回函存在的风险，仅以替代测试结果作为审计证据确认销售收入发生额，且替代性测试审计程序执行不到位，对主要供应商未回函且同时存在大额应付账款和预付账款的情况，未保持合理职业怀疑，未设计、执行充分有效的审计程序；现场勘查程序执行不到位，未对勘查所见的项目建设情况与相关合同要求、验收资料的重大不符保持职业怀疑，未对明显异常或相互矛盾的审计证据保持职业怀疑，未执行进一步审计程序。

四是复核工作存在缺陷。例如，在质量控制复核过程中，未充分关注货币资金领域重大风险评估结论的恰当性，未恰当评价结算中心存款列报重大问题审计证据的充分性、合理性。

2. 评估机构行政处罚情况及执业质量问题

公开信息显示，自 2022 年 9 月以来，证监会及其派出机构共查处评估机构违法案件 2 起。相关评估机构执业质量问题主要表现为：一是评估过程中存在错误。例如，计算资

产组可回收金额时，利息支出项目重复加计，计算折现率时，相关参数未以评估基准日为准进行取值。二是承接业务未按要求备案。例如，未按要求在签订业务约定书后 10 个工作日内向证监会和财政部进行从事证券服务业务首次备案。

二、典型案例研究

（一）关于收入的相关问题

问题一：贸易收入采用总额法或净额法确认的问题

1. 案例及相关问题

A 公司从事钢材贸易业务，采用以销定采模式，根据客户需求选择制造商，在同一天分别与客户、制造商签订销售、采购合同。一般采用先款后货的方式进行交易结算，在预收下游客户钢材款后，预付上游制造商钢材款。分别根据客户、制造商情况选择客户自提、制造商承运等方式将钢材送至客户指定地点。

客户自提模式下，A 公司从客户处获取具体钢材采购需求（包括规格型号、数量、生产厂家范围或品牌等），据此确定制造商，并在同一天分别签订销售及采购合同。每种产品销售价格系在采购价格基础上加上相同价差，A 公司仅获取固定利润。销售和采购合同涉及的产品规格型号、数量、制造商均保持一致，均约定款到发货。采购合同约定由 A 公司自提，销售合同约定 A 公司委托客户代为运输货物，运输过程风险由 A 公司承担。

制造商承运模式下，相关交易安排基本与客户自提模式

保持一致，仅运输方式不同，即采购合同约定由制造商运输至 A 公司指定地点，合同金额包括货款、运费，开具一票制发票，运输过程全部风险由 A 公司承担；销售合同约定由 A 公司指定制造商送货至客户指定地点。

问题：A 公司贸易业务应采用总额法还是净额法确认收入？

2. 参考意见

大宗商品贸易相关履约义务通常存在多方参与，企业作为提供商品的一方，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，判断自身是主要责任人还是代理人，进而判断应采用总额法还是净额法确认收入。

《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》（以下简称《新收入准则》）规定了三种转让商品前能够控制该商品的情形。本案例中，A 公司根据客户需求确定商品制造商，在同一天签订销售及采购合同，销售和采购合同涉及的产品规格型号、数量、制造商均保持一致，且商品由客户或制造商运至客户指定地点，A 公司不负责货物的承运。在商品转移给客户之前，A 公司无法主导商品的用途，因此不属于“企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户”的情形。A 公司未委托制造商代其向客户提供服务，因此不属于“企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务”的情形。A 公司未对钢材提供加工整合，因此也不属于“企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将

该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户”的情形。

《新收入准则》进一步规定，企业在判断其向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有迹象进行判断，并进一步提出判断是否能够控制商品的三个事实和情况，即是否承担主要责任、是否承担存货风险、能否自主决定价格。

本案例中，合同仅约定 A 公司承担运输过程风险，未明确 A 公司是否对商品质量、性能、售后等负责，从客户的角度来看，仅承担运输风险并不意味承担主要责任。根据合同约定，A 公司在取得商品后，较短时间内即将相同规格、数量的商品交付给客户，实际不承担存货滞销、积压等风险。产品销售价格系采购价格加价差，A 公司仅获取固定利润，基本无自主定价权，因此不承担存货市场价格波动风险。

综上，A 公司在以销定采模式下，和制造商签订采购合同的同时或者相近时间和客户签订销售合同，若在商品转移之前，A 公司实质上无法主导钢材的使用，例如调配、自用、不能自行或者要求运输方把这些商品用于其他用途并从中获得几乎全部的经济利益，未实质承担退货、滞销、积压等存货风险，也未承担存货市场价格波动的风险，则 A 公司并未拥有对商品的控制权，应当以净额法确认收入。

3. 相关规则

《新收入准则》中的相关规定：

第四条 企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客

户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

第三十四条 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。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

（一）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。

（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业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，这些事实和情况包括：

（一）企业承担向客户转让商品的主要责任。

（二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

（三）企业有权自主决定所交易商品的价格。

（四）其他相关事实和情况。

问题二：联合体总承包项目收入确认问题

1. 案例及相关问题

A 公司主要为基础设施建设项目提供工程设计服务。A 公司联合施工单位组成联合体，承揽市政工程 EPC 项目。A 公司作为联合体牵头人，负责项目投标文件编制、合同谈判、文件提交和接收资料等相关事务，以及合同实施阶段的主办、组织和协调工作。联合体职责分工方面，牵头单位负责设计部分所有工作内容，不承担主要工程设备材料的采购及主体工程的建造义务，对设计部分承担主要责任，对施工部分承担连带责任；施工单位负责施工部分所有内容及后续施工进度款结算，对施工部分承担主要责任，施工部分完成后直接向业主方交付；联合体成员之间相对独立，内部分工明确，各自工作成果直接提交给客户，并就各自工作对业主方负责，各自承担质量风险。财务结算方面，A 公司收取设计费和管理费，施工方收取建筑安装工程费，A 公司无法决定整个项目的报价。项目业主方向 A 公司支付工程款，A 公司依据合同与施工方结算建筑安装工程款并收取发票。

问题：A 公司对 EPC 联合体总承包项目按照总额法还是净额法核算？

2. 参考意见

企业判断一项交易的收入采取总额法还是净额法核算，

关键在于判断从事交易时的身份为主要责任人还是代理人，向客户转让商品前是否能够控制该商品。《新收入准则》列举了企业转让商品前拥有控制权的三种情形，以下对照每种情形对案例进行分析。

情形一：企业自第三方取得商品或其他资产控制权后再转让给客户

这里分析的关键在于判断 A 公司是否承担主要责任。2019 年底，住房和城乡建设部、国家发展改革委联合发布《房屋建筑和市政基础设施项目工程总承包管理办法》，规定房屋建筑和市政基础设施项目工程总承包活动中，工程总承包单位应当同时具有工程设计资质和施工资质，设计单位和施工单位组成联合体的，应当合理确定牵头单位，联合体各方应当共同与建设单位签订工程总承包合同，就工程总承包项目承担连带责任。由于规则层面并未规定联合体牵头单位承担主要责任，因此需要结合合同内容判断联合体牵头单位是否承担向客户转让商品的主要责任。

本案例中，A 公司就设计部分承担主要责任，对施工部分仅承担连带责任，设计方和施工方各自向业主方交付工作，并分别就各自工作对业主方负责。因此，A 公司并未承担整个 EPC 项目主要责任及整体风险。从收费构成来看，A 公司收取设计费和管理费，而设计费和管理费仅构成工程部分报价，A 公司无法自主决定整个工程的报价。因此，A 公司虽然是联合体牵头人，但并未承担主要责任，不属于取得控制

权后再转让的情形。

情形二：企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务

A 公司作为设计单位，与施工单位组成联合体投标，以联合体名义向客户提供服务，因此无法主导第三方代为提供服务。

情形三：企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户

A 公司负责设计，施工单位负责施工，彼此相对独立，各方工作直接交付给客户，A 公司不需将其工作与其他工作整合或组合转让给客户。

综上，A 公司虽然是联合体牵头人，但主要承担设计工作，与施工单位各自交付工作，未承担项目全过程各环节的主要责任和项目交付前后主要风险，亦未提供重大服务将产品整合成组合产出转让给客户。联合体更像是为了满足“工程总承包单位应当同时具有工程设计资质和施工资质”的要求而成立主体，A 公司仅负责设计、过程管理等专项工作。该等情况下 A 公司应采用净额法确认收入，A 公司收到项目业主方的工程款中，支付给施工方的款项性质应为代收代付款。

3. 相关规则

规则依据详见案例一的相关规则。

问题三：客户指定原材料供应商的加工业务收入确认问题

1. 案例及相关问题

A 公司主要生产湿巾类产品，采购无纺布等原材料后加工成湿巾对外销售。B 客户为从源头把控产品质量，要求 A 公司从指定供应商采购无纺布。由于 B 客户与指定供应商存在长期业务合作，采购价格及账期更优惠，供货优先级更高，经协商，A 公司向 B 客户采购无纺布。

该无纺布系通用型号，可用于多个品牌产品的生产，B 客户约定销售给 A 公司的无纺布均用于 B 客户产品生产。B 客户主导确定无纺布采购价格，由于 B 客户具有较强的采购议价能力，无纺布采购价格优惠，导致 A 公司对 B 客户的产品销售价格低于向第三方客户同类产品销售价格。

A 公司每月向 B 客户汇报其产品相关的无纺布、在产品 and 产成品库存情况，B 客户每半年参与 A 公司对前述存货的盘点。如在生产过程中无纺布出现毁损灭失，A 公司仍需承担材料价款支付义务。

A 公司与 B 客户独立结算销售价款、采购价款。

问题：A 公司对 B 客户提供的加工类业务属于独立购销还是受托加工，相关收入应当采用总额法还是净额法核算？

2. 参考意见

本案例中，A 公司从 B 客户处采购原材料，加工成产品后再卖给 B 客户，属于独立购销还是受托加工，核心在于判

断 A 公司是否取得原材料无纺布的控制权。

由于 B 客户约定销售给 A 公司的无纺布只能用于 B 客户产品生产，因此 A 公司无权按照自身意愿使用或处置该等材料，例如无法自主决定用于生产给任何客户的订单、对外出售等。虽然 A 公司承担原材料生产过程毁损灭失风险，但由于 B 客户参与原材料及相关产成品的存货管理，A 公司实际可能不承担除保管责任以外的存货风险。另外，由于 B 客户主导确定无纺布采购价格，A 公司对 B 客户的产品销售价格低于市场价格，可以看出 A 公司未全部承担原材料价格波动风险，且对最终销售产品可能不掌握完整定价权。

综上，A 公司无法对原材料实施有效控制，对 B 客户的业务实质是受托加工业务，相关收入采用净额法核算较为合理。

3. 相关规则

（1）《监管规则适用指引——会计类第 1 号》

二、以购销合同方式进行的委托加工收入确认

公司（委托方）与无关联第三方公司（加工方）通过签订销售合同的形式将原材料“销售”给加工方并委托其进行加工，同时，与加工方签订商品采购合同将加工后的商品购回。在这种情况下，公司应根据合同条款和业务实质判断加工方是否已经取得待加工原材料的控制权，即加工方是否有权主导该原材料的使用并获得几乎全部经济利益，例如原材料的性质是否为委托方的产品所特有、加工方是否有权按照

自身意愿使用或处置该原材料、是否承担除因其保管不善之外的原因导致的该原材料毁损灭失的风险、是否承担该原材料价格变动的风险、是否能够取得与该原材料所有权有关的报酬等。如果加工方并未取得待加工原材料的控制权，该原材料仍然属于委托方的存货，委托方不应确认销售原材料的收入，而应将整个业务作为购买委托加工服务进行处理；相应地，加工方实质是为委托方提供受托加工服务，应当按照净额确认受托加工服务费收入。

（2）《首发业务若干问题解答》

问题 32 实务中，发行人由客户提供或指定原材料供应，或向加工商提供原材料，加工后予以购回，应根据其交易业务实质区别于受托/委托加工业务进行会计处理。两者区别主要体现在以下方面：

1. 双方签订合同的属性类别，合同中主要条款，如价款确定基础和定价方式、物料转移风险归属的具体规定；
2. 生产加工方是否完全或主要承担了原材料生产加工中的保管和灭失、价格波动等风险；
3. 生产加工方是否具备对最终产品的完整销售定价权；
4. 生产加工方是否承担了最终产品销售对应账款的信用风险；
5. 生产加工方对原材料加工的复杂程度，加工物料在形态、功能等方面变化程度等。

对于由发行人将原材料提供给加工商之后，加工商仅进

行简单的加工工序，物料的形态和功用方面并没有发生本质性的变化，并且发行人向加工商提供的原材料的销售价格由发行人确定，加工商不承担原材料价格波动的风险。对于此类交易，通常按照委托加工业务处理，发行人按照原材料销售和回购的差额确认加工费，对于提供给加工商的原材料不应确认销售收入。

由客户提供或指定供应商的原材料采购价格由双方协商确定且与市场价格基本一致，购买和销售业务相对独立，双方约定所有权转移条款，公司对存货进行后续管理和核算，该客户没有保留原材料的继续管理权，产品销售时，公司与客户签订销售合同，销售价格包括主要材料、辅料、加工费、利润在内的全额销售价格，对于此类交易，通常应当按照实质重于形式原则，以控制权转移认定是否为购销业务处理，从而确定是以总额法确认加工后成品的销售收入，还是仅将加工费确认为销售收入。

（3）其他规则依据详见案例一的相关规则。

小结

实务中，有三类业务在确认收入时经常面临采用总额法还是净额法的问题，即中介贸易类（如电商平台、百货商场、供应链销售、大宗商品贸易等）、项目服务类（如工程建设、运输服务、劳务中介等）和加工类业务（如双经销模式、委托加工、售后回购等）。本次选取的三个案例即对应前述三类业务。

中介贸易类、项目服务类业务中，通常存在多方向客户销售商品或提供服务。企业作为提供商品的一方，采用总额法还是净额法确认收入，核心在于判断自身是主要责任人还是代理人，判断原则是企业在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权。企业控制该商品的，其身份为主要责任人，采用总额法确认收入；不控制该商品的，其身份为代理人，用净额法确认收入。

《新收入准则》列举了企业在转让商品前拥有控制权的三种情形，同时提出控制权判断应当考虑的三种事实和情况。相关事实和情况的迹象用于辅助进行控制权评估，运用时应当遵循“实质重于形式”原则，不能过于依赖合同条款的约定。实务中需要结合具体交易模式、商业目的、定价机制，以及双方权利义务、风险收益的约定和具体执行情况等进行判断。

加工类业务中，加工方通常系销售商品的唯一参与方，采用总额法还是净额法确认收入，核心在于判断履约义务的性质是独立购销还是受托加工，判断原则是加工方是否已经取得待加工原材料的控制权。如果加工方取得待加工原材料的控制权，则加工方购买原材料、销售商品属于独立购销业务；如果加工方未取得待加工原材料的控制权，那么加工方实质是为委托方提供受托加工服务，应当按照净额确认受托加工服务费收入。

《监管规则适用指引——会计类第1号》列举了评估待

加工原材料控制权可参考的五项条件；《首发业务若干问题解答》列举了判断加工类业务收入采用总额法还是净额法核算可参考的五项因素。公司可参照前述规定，结合业务模式和合同约定，对是否真正有权主导原材料的使用并获得几乎全部经济利益形成实质性判断。

（二）关于金融工具列报的相关问题

问题四：股权回购义务是否确认金融负债的会计处理问题

1. 案例及相关问题

增资方 B、C 对 A 公司的全资子公司 D 公司进行增资，出资完成后，A 公司对 D 公司的持股比例从 100% 降至 50%。增资协议约定，本次交易完成后，增资方 B 负责 D 公司的经营管理。若 D 公司连续 3 年累计净利润不低于 3000 万元，增资方 B、C 有权要求 A 公司收购其持有的 D 公司全部或部分股权，并按照退出时上一年度 D 公司扣非净利润 20 倍 PE 或最近两年同行业上市公司并购案例平均 PE 倍数孰高的原则计算估值。在回购条款触发之日起，A 公司可以在三年内分批对增资方所持有的 D 公司全部或部分股权进行回购，同时增资方保证在回购期内 D 公司业务规模及利润仍处于稳定增长状态。

问题：A 公司是否应当就股权回购义务确认金融负债？

2. 参考意见

本案例中，如果 D 公司累计净利润达标，增资方 B、C

有权要求 A 公司回购其持有的 D 公司股权。由于 D 公司的经营业绩并非受 A 公司的控制，因此在合并报表层面，A 公司承担了一项不能无条件避免的回购义务，应当在初始确认时以回购所需支付金额的现值将该回购义务确认为一项金融负债。同时，少数股东权益的列报应当基于增资方是否实质上享有少数股东相关权利和义务确定。

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》，发行方需要针对这些条款确认金融负债，除非能够证明或有事件是极端罕见、显著异常且几乎不可能发生的情况或者仅限于清算事件。本案例涉及的回购条款不属于“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生的情况”或“清算事件”，因此，A 公司应当就股权回购义务确认金融负债。

3. 相关规则

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》

第八条 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：

（一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。

（二）在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

（三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。

（四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍

生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。

第十条 企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的，该合同义务符合金融负债的定义。

第十二条 对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。但是，满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：

（一）要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常且几乎不可能发生。

（二）只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算。

（三）按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具。

附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动、利率或税法变动、发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。

第十五条 在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应当考虑企业集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。企业集团作为一个整体，因该工具承担了交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务的，该工具在企业集团合并财务报表中应当分类为金融负债。

问题五：关于永续债权投资能否计入权益的会计处理问题

1. 案例及相关问题

A 公司控股股东拟向 A 公司提供不超过人民币 10 亿元的永续债权投资，其中包括将前期已出借给 A 公司的 5 亿元债权转为永续债权。

协议约定，投资期限以 5 年为一期，每期投资期限届满后，A 公司可选择续期或归还；投资利率不高于中国人民银行规定的同期贷款利率标准。此外，协议还特别约定，如投资违反监管要求，或本次投资的会计处理发生变化，导致本次投资无法计入权益，则控股股东有权要求偿还债务。

问题：该永续债能否分类为权益工具？

2. 参考意见

本案例中 A 公司控股股东提供给 A 公司的资金，是划分为权益工具还是金融负债，应当根据 A 公司与控股股东所签署协议的合同条款及其所反映的经济实质，结合金融工具准则有关权益工具和金融负债的定义，分析 A 公司是否存在不

能无条件避免的交付现金或其他金融资产的合同义务。

本案例中，永续债每 5 年届满后，A 公司可选择续期或归还，看似无固定到期日，A 公司能自主决定是否偿还，但由于设置了特别约定条款，特定情况下永续债持有方控股股东有权要求偿还债务，A 公司实际上无法无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行合同义务，因此包含前述条款的永续债应当被分类为金融负债而非权益工具。

3. 相关规则

（1）财政部《永续债相关会计处理的规定》

永续债发行方在确定永续债的会计分类是权益工具还是金融负债（以下简称会计分类）时，应当根据第 37 号准则规定同时考虑下列因素：

（一）关于到期日

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当以合同到期日等条款内含的经济实质为基础，谨慎判断是否能无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务时，发行方应当区分下列情况处理：

永续债合同明确规定无固定到期日且持有方在任何情况下均无权要求发行方赎回该永续债或清算的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。

永续债合同未规定固定到期日且同时规定了未来赎回时间（即“初始期限”）的：

(1) 当该初始期限仅约定为发行方清算日时，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。但清算确定将会发生且不受发行方控制，或者清算发生与否取决于该永续债持有方的，发行方仍具有交付现金或其他金融资产的合同义务。

(2) 当该初始期限不是发行方清算日且发行方能自主决定是否赎回永续债时，发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地自主决定不行使赎回权。如不能，通常表明发行方有交付现金或其他金融资产的合同义务。

(二) 关于清偿顺序

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑合同中关于清偿顺序的条款。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务时，发行方应当区分下列情况处理：

1. 合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。

2. 合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的，应当审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，并据此确定其会计分类。

(三) 关于利率跳升和间接义务

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑第 37

号准则第十条规定的“间接义务”。永续债合同规定没有固定到期日、同时规定了未来赎回时间、发行方有权自主决定未来是否赎回且如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮（即“利率跳升”或“票息递增”）的，发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的合同义务。如果跳升次数有限、有最高票息限制（即“封顶”）且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务；如果永续债合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务。

（2）其他规则依据详见案例四的相关规则。

小结

随着金融工具和融资方式的创新，企业融资时发行的金融工具较为复杂，可能兼具债务和权益性质。《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》对金融负债和权益工具的概念及判断标准等进行明确规范，财政部 2019 年发布的《永续债相关会计处理的规定》作出进一步补充。

区分金融负债和权益工具主要依据两个基本原则。对于通过交付现金或其他金融资产来履行合同义务的，判断企业是否能无条件地避免前述合同义务。若企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合

同义务符合金融负债的定义。对于通过交付企业自身权益工具来履行合同义务的，判断是否通过交付固定数量的自身权益工具结算。如果未来结算时交付的权益工具数量是可变的，或者收到对价的金额是可变的，则分类为金融负债。

上述案例中，发行方在触发特定情形后需履行回购股份或赎回永续债的合同义务，采用现金或其他金融资产结算，因此根据原则一进行判断。特定情形如不受发行方和持有方控制，则属于或有结算条款，还需判断是否属于《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》规定的三种例外情形，即相关情形几乎不具有可能性、清算事件和分类为权益工具的可回售工具。准则对于“几乎不具有可能性”规定较为严格，相关情形须具有极端罕见、显著异常且几乎不可能发生的特点，实务中要充分把握准则内涵进行判断。

运用原则一时需要注意，如果合同使发行方承担了以现金或其他金融资产结算的义务，即使合同义务取决于对手方是否行使回售权，或履行合同义务存在需履行法定程序、经监管部门批准等外在限制，都不能解除企业就该金融工具所承担的合同义务，也不能表明企业无需承担相关合同义务。

（三）其他问题

问题六：处置电站子公司的股权收益是否计入经常性损益的会计处理问题

1. 案例及相关问题

A公司原本从事新能源发电业务，自20X0年起开始实施

战略转型，经营模式逐渐向新能源电站开发-建设-出售业务、新能源发电资产管理、新能源产业基金等业务拓展。A公司成立股权管理部，制定《资产出售管理办法》，每年制定年度电站出售计划和预算，已将三批电站出售计划纳入20X1年和20X2年经营计划和财务预算。20X2年，A公司经营范围变更为“新能源电站和智能微网的投资、建设、运营、出售”等业务。

A公司申请新能源项目核准时，通常将项目核准至项目所在地注册的子公司名下，因此出售电站体现为出售电站子公司的股权。20X1年，A公司对外转让三家全资电站子公司股权，获取转让收益5亿元，列报为经常性损益。

问题：A公司能否将电站子公司股权处置损益列入经常性损益？

2. 参考意见

对于新能源发电等特定行业，以股权出售的形式实施出售资产是存在商业合理性的。如有证据表明电站出售业务是上市公司正常经营业务的组成部分，且并非偶发性的，电站出售收益可列报为经常性损益。

本案例中，A公司通过转让子公司股权的形式实现对电站资产的处置。在判断处置损益是否构成非经常性损益时，不能简单认为处置公司股权产生的损益一概属于非经常性损益，而要穿透股权形式，根据项目公司所涉基础资产性质和类别，分析该转让是否与公司正常经营业务相关，是否具

有偶发性。

A公司将电站出售纳入经营计划和财务预算，如果电站建设目的即为了出售，电站实质是存货性质，出售电站属于A公司的常规业务，已形成稳定业务模式，具备可持续经营能力，且A公司能提供充足证据证明其为常规业务，A公司经常通过这种方式获利，则可以将股权处置损益认定为经常性损益。

3. 相关规则

（1）《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）》

一、非经常性损益的定义

非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。

二、非经常性损益通常包括以下项目：

（一）非流动性资产处置损益，包括已计提资产减值准备的冲销部分；

（二）越权审批，或无正式批准文件，或偶发性的税收返还、减免；

（三）计入当期损益的政府补助，但与公司正常经营业务密切相关，符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助除外；

- （四）计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费；
- （五）企业取得子公司、联营企业及合营企业的投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值产生的收益；
- （六）非货币性资产交换损益；
- （七）委托他人投资或管理资产的损益；
- （八）因不可抗力因素，如遭受自然灾害而计提的各项资产减值准备；
- （九）债务重组损益；
- （十）企业重组费用，如安置职工的支出、整合费用等；
- （十一）交易价格显失公允的交易产生的超过公允价值部分的损益；
- （十二）同一控制下企业合并产生的子公司期初至合并日的当期净损益；
- （十三）与公司正常经营业务无关的或有事项产生的损益；
- （十四）除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，持有交易性金融资产、交易性金融负债产生的公允价值变动损益，以及处置交易性金融资产、交易性金融负债和可供出售金融资产取得的投资收益；
- （十五）单独进行减值测试的应收款项减值准备转回；
- （十六）对外委托贷款取得的损益；
- （十七）采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地

产公允价值变动产生的损益；

（十八）根据税收、会计等法律、法规的要求对当期损益进行一次性调整对当期损益的影响；

（十九）受托经营取得的托管费收入；

（二十）除上述各项之外的其他营业外收入和支出；

（二十一）其他符合非经常性损益定义的损益项目。

（2）《监管规则适用指引——会计类第1号》

1-26 非经常性损益的认定

非经常性损益的界定，应以非经常性损益的定义为依据，考虑其定义中的三个要素，即“与正常经营业务的相关性”、

“性质特殊和偶发性”以及“体现公司正常的经营业绩和盈利能力”，同时应结合公司实际情况，参考列举项目，进行综合判断，而不应简单地把解释1号中列举的项目认定为非经常性损益，或者把解释1号中未列举的项目认定为不属于非经常性损益。

小结

非经常性损益作为财务报告项目，旨在向报表使用者揭示上市公司主营业务的持续盈利能力，以帮助报表使用者对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断。同时，非经常性损益也是公开发行证券、撤销风险警示的重要监管指标。

《监管规则适用指引——会计类第1号》列举了判断是否列入非经常性损益时应考虑的要素，以及判断时需要注意的事项，特别强调需要结合自身业务实际情况以及对报表使

用者决策的影响综合考虑。实务中除结合相关规定对是否属于非经常性损益进行判断以外，还要注意按照《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》的要求进行披露。

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《关于深化公司债券注册制改革的指导意见（征求意见稿）》

2022 年 11 月 18 日，证监会就《关于深化公司债券注册制改革的指导意见（征求意见稿）》公开征求意见。《指导意见》对深化公司债券注册制改革作出系统性制度安排，强化以偿债能力为重点的信息披露要求，实施发行人分类监管，提出优化公司债券审核注册机制、压实发行人和中介机构责任、强化存续期管理、依法打击债券违法违规行为等四个方面 12 条措施。

2. 易会满主席在 2022 金融街论坛年会发表主题演讲

2022 年 11 月 21 日，证监会主席易会满在 2022 金融街论坛年会上发表主题演讲，表示在注册制改革、提高上市公司质量、风险防控、法治保障和投资者保护方面，我国资本市场改革发展取得重大进展，走出一条既遵循资本市场一般规律又具有中国特色的发展之路。易会满主席指出，建设中国特色现代资本市场，重点应把握好五个原则，即坚持和加强党的全面领导、坚持服务实体经济、坚持完善资本市场基

础制度、坚持守牢风险底线、坚持人民立场。

3. 证监会新闻发言人就资本市场支持房地产市场平稳健康发展答记者问

2022年11月28日，证监会新闻发言人在答记者问中提到，房地产市场平稳健康发展事关金融市场稳定和经济社会发展全局。为支持实施改善优质房企资产负债表计划，促进房地产市场盘活存量、防范风险、转型发展，更好服务稳定宏观经济大盘，证监会决定在股权融资方面调整优化5项措施：一是恢复涉房上市公司并购重组及配套融资；二是恢复上市房企和涉房上市公司再融资；三是调整完善房地产企业境外市场上市政策；四是进一步发挥REITs盘活房企存量资产作用；五是积极发挥私募股权投资基金作用。

4. 证监会制定《推动提高上市公司质量三年行动方案（2022—2025）》

2022年11月，证监会制定《推动提高上市公司质量三年行动方案（2022—2025）》，从优化制度规则体系、聚焦公司治理深层次问题、完善信息披露制度、优化上市公司整体结构、推动上市公司稳健发展、健全打击重大违法长效机制、加快上市公司监管转型、加强协作联动等八个方面提出具体政策举措，对未来三年提高上市公司质量工作作出全局性、系统性、针对性安排部署。

5. 深交所制定上市公司提质三年行动落实方案

2022年12月2日，深交所制定《落实〈推动提高上市公司

司质量三年行动方案（2022-2025）工作方案》，明确推动提高上市公司质量的时间表、路线图、任务书，力争经过三年努力，进一步巩固深市上市公司高质量发展基础，推动形成一批主动服务国家战略、创新能力突出、公司治理规范、经营业绩长期向好、投资者回报持续增强、积极履行社会责任的上市公司群体。

6. 深交所修订发布《创业板企业发行上市申报及推荐暂行规定》

2022 年 12 月 30 日，深交所发布修订后的《创业板企业发行上市申报及推荐暂行规定》。《暂行规定》主要从两方面作出补充完善。一是落实国家产业政策相关要求，明确禁止产能过剩产业、《产业结构调整指导目录》中的淘汰类行业，以及从事学前教育、学科类培训、类金融业务的企业在创业板发行上市。二是明确创业板定位把握的具体标准。从研发投入复合增长率、研发投入金额、营业收入复合增长率等方面，设置创业板定位具体衡量指标；同时，对符合特定条件的企业，豁免适用营业收入复合增长率等部分指标，以满足不同类型企业的实际需要。

7. 深交所发布《关于加强退市风险公司 2022 年年度报告信息披露工作的通知》

2023 年 1 月 13 日，深交所发布《关于加强退市风险公司 2022 年年度报告信息披露工作的通知》，对股票交易已被实施财务类退市风险警示的上市公司 2022 年年度业绩预

告、年度报告编制及相关信息披露工作提出监管要求。一是提高终止上市风险提示公告披露频次，同步修订相关公告格式；二是增加年报编制进展披露要求；三是围绕营业收入扣除金额确认、非经常性损益认定、审计意见类型及异常财务处理等提出具体监管要求；四是督促董监高和年审会计师事务所履职尽责。

8. 证监会就全面实行股票发行注册制主要制度规则公开征求意见，深交所就全面实行股票发行注册制配套业务规则公开征求意见

2023年2月1日，证监会就全面实行股票发行注册制主要制度规则向社会公开征求意见，涉及注册制安排、保荐承销、并购重组等方面。深交所同步就《股票发行上市审核规则》等10项配套业务规则向社会公开征求意见。

全面实行注册制改革将总结试点注册制经验，把选择权交给市场，强化市场约束和法治约束。其中，改革的重中之重是深沪主板，改革后主板要突出大盘蓝筹特色，重点支持业务模式成熟、经营业绩稳定、规模较大、具有行业代表性的优质企业。

为做好过渡衔接安排，同日，证监会发布《关于全面实行股票发行注册制前后相关行政许可事项过渡期安排的通知》，深交所发布《关于全面实行股票发行注册制相关审核工作衔接安排的通知》。

（二）财政部、中注协会计审计政策资讯

1. 财政部发布金融工具准则应用案例

2022 年 9 月 13 日，财政部发布五个金融负债与权益工具的区分应用案例，内容包括投资者保护条款、发行人作为合同一方承担的义务、补充协议导致发行人义务变化、中止和恢复回售权，以及对减资程序的考虑。

2. 财政部发布《关于加大审计重点领域关注力度 控制审计风险 进一步有效识别财务舞弊的通知》

2022 年 10 月 14 日，财政部发布《关于加大审计重点领域关注力度 控制审计风险 进一步有效识别财务舞弊的通知》（财会〔2022〕28 号）。《通知》指出，会计师事务所要不断健全质量管理体系，完善审计程序；注册会计师要严格执行审计准则，加大对货币资金、存货、在建工程和购置资产、资产减值、收入、境外业务、企业合并、商誉、金融工具、滥用会计政策和会计估计、关联方关系及交易等 11 个近年来财务舞弊易发高发领域的关注力度，提高应对财务舞弊的执业能力。

3. 财政部发布《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》

2022 年 12 月 9 日，财政部发布《企业数据资源相关会计处理暂行规定（征求意见稿）》。《暂行规定》明确现阶段数据资源会计处理应当按照企业会计准则执行，并按照会计上经济利益实现方式，进一步细分为“企业内部使用的数据资源”和“企业对外交易的数据资源”两类，明确两类数

据资源在确认、初始计量、后续计量、收入确认等环节应当遵循的具体准则。同时，对实务反映的一些重点问题，结合数据资源业务模式等实际情况予以细化。《暂行规定》要求企业在按照相关具体准则规定进行相应披露的同时，通过表格方式细化披露相关信息，并规定企业可根据实际情况自愿披露数据资源的相关信息。

4. 财政部发布《企业会计准则解释第 16 号》及股份支付准则应用案例

2022 年 12 月 13 日，财政部发布《企业会计准则解释第 16 号》，明确以下三项内容：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，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，以及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。

为进一步指导实务，财政部于 2022 年 12 月 14 日发布股份支付准则应用案例，对《企业会计准则解释第 16 号》中提及的“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”进行说明。

5. 财政部发布《关于中瑞审计准则与审计监管等效的公告》

2022 年 12 月 23 日，财政部发布《关于中瑞审计准则与审计监管等效的公告》，认可瑞士审计准则和审计监管与中方等效。

此前，瑞士联邦委员会发布公告，认可中国审计准则和审计监管与瑞方等效，自 2023 年 1 月 1 日起生效。至此，中瑞双方实现了审计准则和审计监管等效。

6. 财政部、国务院国资委、银保监会和证监会发布《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、国务院国资委、银保监会和证监会发布《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》（财会〔2022〕32 号）。《通知》指出，要充分认识做好企业 2022 年年报工作的重要意义，特别关注固定资产日常维修费用资本化、投资性房地产性质转换、资产减值、债务重组、收入确认时点等 27 个准则实施重点技术问题。会计师事务所应当提高审计质量，充分发挥社会审计鉴证作用。

7. 中国注册会计师协会发布《关于做好上市公司 2022 年年报审计工作的通知》

2022 年 12 月 29 日，中国注册会计师协会发布《关于做好上市公司 2022 年年报审计工作的通知》。《通知》要求会计师事务所严格遵守职业道德要求，着力完善质量管理体系，重点关注以下行业和领域审计风险：一是房地产、互联网、金融等行业上市公司；二是存在可能触发退市条件、境外业务占比较高、可能存在持续经营相关的重大不确定性、频繁变更会计师事务所等情况的上市公司年报审计风险；三

是收入、金融工具、资产减值、在建工程、货币资金等五大高风险审计领域。另外，《通知》要求会计师事务所及时做好年报审计业务信息报备。

8. 财政部发布三则企业会计准则实施问答和收入准则应用案例

2023年1月3日，财政部发布三则企业会计准则实施问答，内容涉及存货准则和长期股权投资准则，以及《收入准则应用案例——标准化软件产品的收入确认时点》。

9. 财政部印发《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》等25项准则

2023年1月6日，财政部批准印发中国注册会计师协会修订的《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》《中国注册会计师审计准则第1321号——会计估计和相关披露的审计》等两项审计准则，以及一致性修订的《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》等23项准则。该批准则于2023年7月1日起施行。

10. 财政部和银保监会发布《关于加快推进银行函证规范化、集约化、数字化建设的通知》

2023年1月9日，财政部、银保监会发布《关于加快推进银行函证规范化、集约化、数字化建设的通知》，旨在进一步推进银行函证规范化、集约化、数字化。《通知》要求，自2023年1月1日起，备案从事证券业务的会计师事务所

开展上市公司年报审计业务时，应当实现上市公司银行函证业务集约化。同时，鼓励具备条件的会计师事务所和银行通过银行函证平台开展数字化函证。

（三）国际会计审计政策资讯

1. 国际会计准则理事会修订《国际财务报告准则第 16 号——租赁》

2022 年 9 月 22 日，国际会计准则理事会对《国际财务报告准则第 16 号——租赁》有关售后租回中租赁负债的内容进行修订。对于售后租回交易，《国际财务报告准则第 16 号》要求企业评估其资产转让是否属于销售，并分别对资产转让属于销售和不属于销售两种情形的会计处理作出规定，但未对资产转让属于销售时租回形成租赁负债的后续计量作出规定。本次修订明确后续计量方法，即企业应当采用一般租赁的后续会计处理方法对售后租回中的使用权资产和租赁负债进行后续会计处理。

2. 气候相关财务信息披露工作组发布 2022 年状况报告

2022 年 10 月 13 日，气候相关财务信息披露工作组（以下简称 TCFD）发布 2022 年状况报告。TCFD 由金融稳定理事会组建成立，于 2017 年发布气候相关财务风险披露标准。2022 年状况报告是 TCFD 发布的第五份状况报告，概述 1400 多家企业在 2021 年度公开报告中披露的气候相关财务信息与 TCFD 披露标准的一致程度。报告指出，在年度报告中根据 TCFD 建议披露气候相关财务信息的公司比重逐年增加，

大部分投资机构使用并向其客户报告气候相关财务信息，气候相关财务信息披露的披露水平、可用性和质量有所提高。

3. 国际会计准则理事会修订《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》

2022 年 10 月 31 日，国际会计准则理事会对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》有关附有契约条件的非流动负债的内容进行修订。本次修订调整了 2020 年修订根据报告日测试结果划分附有契约条件的负债流动性的内容，规定报告日后须遵循的契约条件不影响负债在报告日的流动性分类。本次修订还将 2020 年修订的生效日期自 2023 年 1 月 1 日推迟至 2024 年 1 月 1 日。

4. 国际可持续准则理事会第 27 届联合国气候变化大会期间发布重要公告

2022 年 11 月 8 日，国际可持续准则理事会（ISSB）在第 27 届联合国气候变化大会上发布公告，表示将帮助各个国家和地区为气候相关披露准则的实施做好准备。该公告内容具有里程碑意义，代表 ISSB 的工作重心将由基础性发展转向为准则实施做准备。2023 年，ISSB 计划尽早发布《国际可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露一般要求》《国际可持续披露准则第 2 号——可持续相关财务信息披露一般要求》最终准则。

5. 美国公众公司会计监督委员会宣布获得对中国会计师事务所的完整检查权限

2022 年 12 月 15 日，PACOB 发表声明，确认可以对在美注册中国会计师事务所完成检查或调查，因此撤销 2021 年对相关事务所作出的认定。声明显示，2022 年 9 月至 11 月，PCAOB 在香港对两家在美注册中国会计师事务所的 8 个执业项目进行为期九周的检查，未来 PCAOB 还会启动更多检查。



如有任何意见建议
欢迎扫码反馈

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE

