

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE



会计监管动态



SHENZHEN STOCK EXCHANGE

深圳证券交易所会计监管动态

2022年第2期（总第2期）

一、深市会计审计监管通讯	1
二、会计政策资讯	5
三、典型案例研究	9



深圳证券交易所会计监管动态

2022 年第 2 期（总第 2 期）

深圳证券交易所会计监管部

2022 年 9 月 9 日

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

本所立足服务实体经济发展和提高上市公司质量的监管大局，按照“建制度、不干预、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。今年以来，本所共对审计评估机构及其从业人员作出书面警示 14 例、通报批评 8 例，涉及 8 家审计评估机构的 45 人次从业人员，违法违规行涉及股票发行、年报审计、重大资产重组等重点领域。

根据公开信息显示，今年以来，证监会共查处审计机构违法案件 9 起，其中有 5 起涉及深市上市公司年审项目。分别是，在对天健会计师事务所执业的亚太药业 2017 年、2018 年年审项目行政处罚中，对会计师事务所没收业务收入 155 万元，并处以 310 万元罚款，对三名签字会计师分别处以 8 万元、5 万元和 5 万元罚款；在对永拓会计师事务所执业的金刚玻璃 2016 年、2017 年年审项目行政处罚中，对会计师

事务所没收业务收入 120 万元，并处以 120 万元罚款，对两名签字会计师分别处以 5 万元和 3 万元罚款；在对中天运会计师事务所执业的东方海洋 2016 年、2017 年年审项目行政处罚中，对会计师事务所没收业务收入 943,396.2 元，并处以 943,396.2 元罚款，对三名签字会计师分别处以 8 万元、5 万元和 5 万元罚款；在对信永中和会计师事务所执业的乐视网 2015 年、2016 年年审项目行政处罚中，对会计师事务所没收业务收入 1,509,434 元，并处以 3,018,868 元罚款，对两名签字会计师分别处以 5 万元罚款；在对亚太（集团）会计师事务所执业的天夏智慧 2016 年年审项目行政处罚中，对会计师事务所没收业务收入 679,245 元，并处以 1,358,490 元罚款，对两名签字会计师分别处以 5 万元罚款。

相关审计机构执业质量问题主要表现为：**一是风险识别与评估程序存在严重缺陷。**有的会计师未能充分关注重要供应商资质，未对交易合理性及异常关系保持职业怀疑，未能结合业务性质和交易模式等执行有效的审计程序；有的会计师未执行风险评估程序，也未了解被审计单位及其环境，直接将审计项目评定为中低风险。**二是实质性程序执行不充分、不适当，未针对重大错报风险设计和实施进一步审计程序。**有的会计师未对函证过程保持有效控制，未针对函证过程中出现的异常情况追加必要的审计程序；有的会计师未审慎核查发行人在建工程项目付款进度持续超过实际工程进度的异常情况，未审慎核查实际控制人与施工方关键人员的

资金往来；有的会计师对发行人现金收款销售收入核查程序执行不到位；有的会计师未充分关注部分产成品返工导致生产成本核算不准确的情形，未充分关注领料单信息缺失的情形；有的会计师未关注已获取的重要合同编号缺失、合同签署日期缺失等异常情形；有的会计师未按照既定计划执行关联方资金占用核查程序，未发现被审计单位与关联方存在频繁大额资金往来且未进行账务处理的情形。**三是未获取充分、适当的审计证据。**有的被审计单位按照完工百分比法确认的成本及对应收入，但会计师在审计底稿中未记录获取完工进度的计算依据、量化业务数据支撑、项目研究等原始资料，证明完工进度的审计证据获取不充分；有的会计师未关注被审计单位业务管理信息系统（ERP 系统）与账务处理信息系统（财务软件系统）是否存在差异，在财务报表层面了解信息技术的运用时，未执行审计程序了解公司 ERP 系统的数据如何结转至财务系统，在实施风险应对措施时，未从公司 ERP 系统获取审计证据，仅从财务系统获取审计证据，完全信赖了被审计单位提供的相关收入凭证附件。

相关评估机构执业质量问题主要表现为：**一是分析性程序执行不到位。**有的资产评估师对收购标的历史毛利率的分析不够充分，在收入毛利预测中，对收购标的收益率偏高的现象没有予以充分关注；**二是实质性程序执行不到位，或未有效执行。**有的资产评估师对应收账款执行函证程序时未保持有效控制，底稿中未见执行相关程序对发函和回函保持控

制的记录，未见函证收发统计表和函证收发快递单等任何控制程序的记录；有的资产评估师对作为评估基础的收购标的历史财务数据评估程序不到位，在进行收入预测计算时，对于收购标的提供的相关电子版数据直接引用或汇总使用，没有执行核查程序去核实真实性、准确性和完整性；三是未对采用其他证券服务机构的专业意见的内容审慎核查。有的资产评估师在重大资产重组过程中，使用了会计师事务所的审计报告作为参考依据，但工作底稿中没有记录对会计师事务所工作底稿的复核情况。

（二）2021 年度深市上市公司信息披露考核情况

近日，本所已完成主板、创业板上市公司 2021 年度信息披露考核工作。本次考核以深交所《上市公司自律监管指引第 11 号——信息披露工作考核》为依据，采用公司自评与交易所考评相结合的方式，对 2,553 家上市公司信息披露工作进行综合评定，最终评定考核结果为 A（优秀）、B（良好）、C（合格）、D（不合格）的公司家数分别为 454 家、1,744 家、275 家、80 家，占比分别为 17.78%、68.31%、10.77%、3.13%。考核结果为 A、B 的公司占比与上年相比提升 3.29 个百分点，触及 C、D 类考核指标的公司较上年减少 49 家。综合来看，215 家公司（占比 8.42%）连续 3 年以上信息披露考核为 A，121 家公司连续 5 年以上考核为 A，平安银行、深圳能源、盐田港、汇川技术等 38 家公司连续 10 年以上考核为 A，深市上市公司信息披露质量总体稳步提升。

二、会计政策资讯

（一）深交所发布债券审核及监管业务四项规则

2022年4月22日，深交所正式发布《公司债券发行上市审核规则》《公司债券上市规则（2022年修订）》《非公开发行公司债券挂牌规则（2022年修订）》《债券市场投资者适当性管理办法（2022年修订）》等四项基本业务规则。这是深交所贯彻落实《证券法》有关要求，坚持市场化、法治化方向，持续推进全面深化公司债券发行注册制改革任务的重要举措，进一步规范完善债券发行上市审核业务，压实市场主体责任，保护投资者合法权益，维护交易所债券市场稳定健康发展。

（二）证监会发布《关于完善上市公司退市后监管工作的指导意见》

2022年4月29日，为适应注册制改革和常态化退市的要求，进一步完善上市公司退市后监管工作，证监会发布《关于完善上市公司退市后监管工作的指导意见》。《指导意见》立足于落实《证券法》基本要求，依托现有的代办股份转让系统作为退市板块，按照“顺畅衔接、适度监管、防范风险、形成合力”的原则，对目前实践中存在的堵点、风险点进行优化完善。

（三）财政部印发《会计师事务所一体化管理办法》的通知

2022年5月12日，财政部印发《会计师事务所一体化

管理办法》的通知，要求会计师事务所应当实施统一的业务管理制度，制定统一的客户与业务风险评估分类标准、业务承接与保持、业务执行、独立性与职业道德管理、报告签发、印章管理等方面的政策与程序并确保有效执行。

（四）证监会发布《保荐人尽职调查工作准则》和《证券发行上市保荐业务工作底稿指引》

2022年5月27日，证监会修订并发布《保荐人尽职调查工作准则》和《证券发行上市保荐业务工作底稿指引》。本次修订以细化明确工作要求和标准，增强可操作性为重点，梳理了注册制试点反映出来的尽职调查问题和难点，有针对性地明确工作底线要求和质量标准，充实完善程序保障和行为规范；《底稿指引》主要规定保荐机构尽职调查工作底稿中需要关注的事项和留存的资料，以及编制底稿的形式、程序等，对履行保荐职责有重大影响的文件资料及信息，均应当作为底稿留存。

（五）证监会、司法部、财政部联合发布《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》

2022年5月31日，证监会联合司法部、财政部共同发布《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》。《意见》旨在全面完善相关制度机制，明确规范要求和相关责任，着力解决注册制下的廉洁从业突出风险点，督促中介机构勤勉尽责，廉洁自律，引导形成廉洁从业风险防控的内生动力和常态化机制。

（六）财政部会计司发布 2022 年第二批企业会计准则实施问答

2022 年 6 月 20 日，财政部会计司发布 2022 年第二批企业会计准则实施问答，内容涉及政府补助、合并财务报表、现金流量表等企业会计准则和小企业会计准则。

（七）深交所发布《关于进一步支持企业发展服务实体经济的通知》

2022 年 6 月 24 日，深交所发布《关于进一步支持企业发展服务实体经济的通知》表示，将推出 16 项具体举措，进一步加大直接融资支持力度，优化自律监管服务，助力中小企业纾困解难，支持实体经济健康发展。

（八）深交所发布 ESG 评价方法和 ESG 指数

2022 年 7 月 25 日，深交所全资子公司深圳证券信息有限公司正式推出国证 ESG 评价方法，发布基于该评价方法编制的深市核心指数（深证成指、创业板指、深证 100）ESG 基准指数和 ESG 领先指数。这是深交所全面贯彻新发展理念，充分发挥资本市场平台功能，持续完善深市特色指数体系，积极满足市场多元化 ESG 投资需求，更好服务绿色低碳和高质量发展的务实举措。

（九）证监会发布《2021 年度上市公司年报会计监管报告》《2021 年度证券审计市场分析报告》《2021 年度证券资产评估市场分析报告》

2022 年 8 月 19 日，证监会发布《2021 年度上市公司年

报会计监管报告》《2021 年度证券审计市场分析报告》《2021 年度证券资产评估市场分析报告》，三份报告分别对 2021 年度上市公司执行企业会计准则和财务信息披露规则、证券市场审计机构和资产评估机构执业质量情况进行了梳理分析。

（十）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

证监会、财政部于 2022 年 8 月 26 日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。

（十一）联合国就国际财务报告可持续披露准则征求意见稿提供反馈意见

2022 年 6 月 29 日，联合国下属多个组织就《国际财务报告可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露一般要求（征求意见稿）》、《国际财务报告可持续披露准则第 2 号——气候相关披露（征求意见稿）》以联合声明形式反馈了意见。声明指出，国际可持续准则理事会（ISSB）正在制定的准则切实有利于全球可持续披露标准之间进一步趋同，以建立统一的报告基线，并促使将可持续相关问题纳入常规经济战略制定和管理中。

（十二）国际会计准则理事会发布合并财务报表等三项会计准则实施后审议反馈意见公告

国际会计准则理事会（IASB）在 2019 年至 2022 年期间开展了《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》、《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》和《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》三项会计准则的实施后审议工作，旨在评估这三项会计准则的实施效果。2022 年 6 月，IASB 发布了上述三项会计准则实施后审议项目报告和反馈意见公告，总结了前述三项准则实施后审议项目工作完成情况以及相关结论。

三、典型案例研究

【重要提示：本章分享的案例解析不等同于监管标准，仅供分享交流，切勿简单套用。】

（一）关于债务重组收益确认的相关问题

问题一：关于上市公司向关联方剥离债务，并由后者对上市公司作出债务豁免的会计处理问题

1. 案例及相关问题

A 公司对某银行的债务金额合计为 5,000 万元，截至 2021 年 12 月 22 日已全部逾期，A 公司因诉讼导致大部分银行账户被冻结，无力偿还上述债务。2021 年 12 月 31 日，A 公司披露《关于签订债务转让协议暨部分债务获得豁免的公告》称，在 2021 年 12 月 29 日，A 公司与甲公司（由 A 公司实控人 100%持股）、前述银行共同签订了《债务转让协议》，

主要内容是 A 公司将前述银行的 5,000 万元债务转让给甲公司，由甲公司向该银行履行还款义务。约定的还款安排为：2021 年 12 月 31 日还款 1,000 万元；2022 年 5 月 31 日还款 2,000 万元；2023 年 1 月 31 日还清剩余款项。《债务转让协议》同时约定，如按照法律规定，该协议被法院或仲裁机构确定为无效或被撤销，则 A 公司仍应继续向前述银行承担原债务；如甲公司未按照协议约定按时足额向银行还款，则银行有权随时宣布债务提前到期，A 公司仍应继续向银行偿还剩余债务。

2021 年 12 月 31 日，甲公司向 A 公司出具了《债务豁免承诺函》，豁免 A 公司前述 5,000 万元债务，并称甲公司向银行清偿债务后，不向 A 公司提出任何形式、任何金额的追索主张，且该承诺函为单方面、不附带任何条件、不可变更、不可撤销之豁免。A 公司称，甲公司对前述债务还款的资金来源主要为其持有的 X 公司的股权及账面资产。但是，A 公司实控人和甲公司均被列为失信被执行人，X 公司亦于 2021 年 8 月从新三板摘牌，生产经营一直处于停滞状态。此外，截至 2021 年 12 月 31 日，甲公司仅向银行偿还了 1,000 万元款项。

A 公司公告称，上述三方签订的《债务转让协议》、甲公司出具的《债务豁免承诺函》均在 2021 年 12 月 31 日前履行了各自内部审批程序。因此，A 公司认为《债务转让协议》所约定的“甲公司未按照协议约定按时足额向银行还款，

则银行有权随时宣布债务提前到期”，是银行对甲公司的法律约束，并不构成对A公司的约束，且甲公司在《债务豁免承诺函》中已承诺债务豁免为单方面、不附带任何条件、不可变更、不可撤销之豁免，所以不影响此次债务转让的事实形成。A公司据此认为，标的5,000万元债务在2021年12月31日已符合了金融负债的终止确认条件，应当确认债务重组收益。

问题：A公司的会计处理是否恰当？

2. 参考意见

在本案例中，A公司向实控人关联方甲公司剥离债务，由后者作为债务人向银行偿还相关债务，同时甲公司对A公司进行债务豁免，A公司认为前述交易可以增加A公司的净利润和净资产。在判断相关债务的现时义务是否解除、能否终止确认金融负债时，A公司应当基于资产负债表日已存在、具有法律效力的协议及相关事实进行判断。**首先，从债务豁免人的债权权属情况来看**，甲公司于2021年12月31日向银行仅支付1,000万元款项，未付清受让债权的全部对价，甲公司未完全取得该债权，根据协议约定，银行仍具有向A公司主张剩余4,000万元债权的权利。**其次，从债务豁免人的偿债能力来看**，甲公司所持股的X公司于2021年8月从新三板摘牌，生产经营一直处于停滞状态，融资能力和持续经营能力较弱，甲公司及其股东（即A公司实控人）均被列为失信被执行人，上述迹象表明，甲公司向银行清偿相关债

务的能力不足。最后，从相关债务的现时义务是否解除来看，《债务转让协议》中明确约定：“如按照法律规定，该协议被法院或仲裁机构确定为无效或被撤销，则 A 公司仍应继续向前述银行承担原债务；如甲公司未按照协议约定按时足额向银行还款，则银行有权随时宣布债务提前到期，A 公司仍应继续向银行承担剩余债务”。结合上述情况，A 公司后续仍存在向银行承担债务的可能，银行于资产负债表日仍具有向 A 公司主张剩余债权的权利，A 公司对剩余 4,000 万元债务的现时义务未解除，不应当终止确认。

此外，根据会计准则规定，债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。因此，本案例相关债务重组应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积），不应确认为债务重组相关损益。

3. 相关规则

(1) 《企业会计准则第 12 号——债务重组（2019 年修订）》第四条：“本准则适用于所有债务重组，但下列各项适用其他相关会计准则：（一）债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，分别适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和

计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。”

第十条：“以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。”

(2) 《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(2017 年修订)》第十一条：“金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：（一）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。（二）该金融资产已转移，且该转移满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定。本准则所称金融资产或金融负债终止确认，是指企业将之前确认的金融资产或金融负债从其资产负债表中予以转出。”

第十二条：“金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。”

(3) 《民法典》第五百二十三条：“当事人约定由第三人向债权人履行债务，第三人不履行债务或者履行债务不符合约定的，债务人应当向债权人承担违约责任”。

问题二：关于上市公司向破产重整投资人剥离债务，并由后者对上市公司作出债务豁免的会计处理问题

1. 案例及相关问题

2021 年 6 月，法院决定对 B 上市公司启动预重整，并确定甲公司为重整投资人。12 月 31 日，B 公司收到甲公司出

具的《重整投资通知函》称，甲公司与某国有资产管理公司（以下简称乙公司）协商确定，双方共同作为 B 公司的重整投资人，将成为 B 公司的潜在股东。甲公司、乙公司除具有后述债权债务关系外，与 B 公司之间不存在产权、业务、资产、人员等其他关系，不存在其他利益安排。

2021 年 12 月 24 日，B 公司的原始债权人某银行与乙公司签署了《债权转让协议》，协议约定该银行将其所持有的 B 公司 5,000 万元债权及相关主从权利（包含债权本金、利息及资产文件项下的其他权利）全部转让给乙公司。12 月 27 日，B 公司收到乙公司签署的《债权转让通知书》称，B 公司将不再向原始债权人（即前述银行）承担债务，而改为向乙公司承担债务，乙公司成为 B 公司 5,000 万元债务的债权人。12 月 30 日，前述银行和乙公司分别就该债权转让事宜进行了公告，要求相关债务人 B 公司及其担保人从公告之日起立即向乙公司履行相关还本付息义务或相应的担保责任。

与此同时，甲公司于 2021 年 12 月 26 日召开股东会，同意为 B 公司代偿其对乙公司前述 5,000 万元债务中的 3,000 万元份额。完成代偿后，甲公司将对 B 公司享有与承担代偿义务等额的 3,000 万元债权，乙公司将对 B 公司享有扣减甲公司承担代偿义务金额后的 2,000 万元债权。B 公司于 2021 年 12 月 31 日收到该《债务代偿通知函》。

2021 年 12 月 31 日，B 公司收到甲公司、乙公司出具的

《债务豁免函》称，为支持 B 公司重整，甲公司豁免 B 公司 3,000 万元债务，乙公司豁免 B 公司 2,000 万元债务。债务豁免函自出具之日起生效，并称此次债务豁免为不附带任何条件、不可撤销、不可变更的豁免。同时，B 公司公告称，根据相关制度要求，在实施债务重组前，乙公司需在符合条件的报纸和网站上刊登 20 个工作日的公告及公开处置程序，若前述程序期间无人对本次债务重组提出有效异议，B 公司将和甲公司、乙公司正式签署债务重组协议。若在上述 20 个工作日内，有其他方对本次债务重组提出有效异议或更高出价，则本次豁免存在被撤销的风险。

2022 年 1 月 4 日，乙公司按照其制度要求在官网发布资产处置公示公告，称拟处置对 B 公司的相关债权，该债权总额为 5,000 万元，对价为 3,000 万元，公告期为自公告发布之日起 20 个工作日内，在签订债务重组协议后，由甲公司一次性代偿。项目公示期内如有异议或愿出高价收购者，B 公司与甲公司、乙公司的债务重组方案暂缓实施，有异议的处理异议；对愿出高价的，启动公开处置程序。

2022 年 3 月 10 日，乙公司出具说明表示，前述公示系其针对债务重组方式处置债权的合规性公示，并非公开竞价公告，公示内容包括了本次债务重组的全部债权数额以及甲公司的代偿金额。截至目前，相关公示已结束，未有第三方异议或更高报价，豁免解除条件未成就。其于 2021 年 12 月 31 日向 B 公司发函表示的内容继续有效，不撤销、不变更。

就上述债务重组其已履行必要的内部审批程序，相关债务豁免已获得有效充分的授权。同日，B 公司与甲公司、乙公司正式签署《债务重组合同》，就 B 公司本次债务重组事项达成书面协议。合同约定：“本合同的签署不影响重组前的债权文件的法律效力。债务人依据本合同向乙公司偿还的相应款项，视为债务人按照重组前的债权文件向乙公司偿还的相应款项。”

基于上述情况，B 公司认为，其在 2021 年 12 月 31 日收到甲公司、乙公司出具的《债务豁免函》时，表明相关债务的现时义务已经解除，同时考虑到本次债务豁免相关债权人未来拟参与 B 公司破产重整，是 B 公司的潜在股东，公司在资产负债表日将该债务终止确认，并作为权益性交易进行会计处理。

问题：B 公司能否在资产负债表日终止确认相关债务？

2. 参考意见

在判断相关债务的现时义务是否解除时，B 公司应当基于资产负债表日已存在的、具有法律效力的协议及相关事实，合理判断债权人是否仍具有向其主张债权的权利。如果于资产负债表日，债权人仍具有向其主张债权的权利，则 B 公司对该债务的现时义务未解除，不应终止确认。如果签订的协议表明债权人是在资产负债表日后期间不再具有该权利，B 公司应将其作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理。

本案例中，判断B公司能否在资产负债表日终止确认相关债务，主要在于以下两点：**一是关于甲公司债务豁免函法律效力和生效时点的判断。**乙公司2022年3月10日出具的说明显示，甲公司代偿的3,000万元债务包括在乙公司于2022年1月4日发布的资产处置公示公告中，表明乙公司至少在该公示期结束前，还继续持有该金融资产的处置权利。而且，根据公示内容，如果公示期内有人提出以更高报价收购该债权，收购人将代替甲公司成为B公司新的债权人，甲公司所作出的3,000万元债务豁免将被撤销。因此，在2021年12月31日，甲公司尚未正式成为B公司3,000万元债务的合法债权人，其对B公司出具的债务豁免函件法律效力不足，该债务豁免在资产负债表日未能生效。**二是关于乙公司债务豁免的生效时点的判断。**乙公司于2021年12月31日在向B公司出具的2,000万元债务豁免函件明确表示需进行公示，且公示期结束后需签署正式的债务重组协议。2022年1月4日，乙公司仍在其官网发布资产处置公告称拟处置对B公司的相关债权，且告知相关豁免存在被撤销的风险。以上情况足以说明在2022年1月4日这个时点，乙公司仍负有对该金融资产相关的权利，在资产负债表日B公司不应当认定该债务的现时义务已经解除。

3. 相关规则

(1) 《监管规则适用指引——会计类第1号》债务重组收益的确认：“对于上市公司因破产重整而进行的债务重组

交易，由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，因此，上市公司通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除。”

(2) 其他依据详见案例一的相关规则。

小结

根据企业会计准则及相关规定，企业只有在符合金融资产和金融负债终止确认条件时才能终止确认相关债权和债务，并确认债务重组相关损益。债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，可能跨越不同会计期间，对于在报告期间已经开始协商、但在报告期资产负债表日后履行相关义务的债务重组，属于资产负债表日后非调整事项。

我们发现，部分上市公司临近资产负债表日，通过突击实施大额债务重组方式，以期实现净资产转正。该类债务重组交易主要以债务豁免方式进行，豁免方包括不良资产管理公司、地方国资公司及其他上市公司重整投资人等单位，债务豁免方式包括债权人直接豁免上市公司债务、重整投资人期末突击购买上市公司债权后再进行豁免等多种形式。除债务豁免外，豁免方亦承诺协助上市公司解决资金占用、推进上市公司完成资产重组等事项。对于该类债务豁免事项，上市公司和会计师应严格按照企业会计准则相关规定进行会计处理，充分考虑截至资产负债表日相关方已签署的债务豁

免协议是否履行了必要的内部决议及审批程序，豁免协议是否具备法律效力，豁免协议与相关承诺事项关系、豁免是否附带条件、是否导致豁免事项存在被撤销可能性，是否有确凿证据表明豁免协议能够有效执行等情况，只有在其不再负有偿债现时义务时才能终止确认债务并确认债务重组利得。

（二）关于预期信用损失转回的会计处理问题

1. 案例及相关问题

2020 年 5 月，上市公司 C 公司发生其他应收款 20 亿元，全部为应收控股股东 C 集团的款项；2020 年 12 月 31 日，C 公司已对该其他应收款计提 10 亿元坏账准备。2021 年 12 月 31 日，C 公司披露公告称，C 公司与 C 集团、甲投资集团签订《债权债务抵偿协议》，甲投资集团以其对 C 公司享有的 15 亿元债权，等额抵偿 C 集团应付 C 公司上述款项的一部分，甲投资集团对 C 公司的债权均从其他原始债权人处取得。截至 2021 年末，C 公司认为，因发生前述债权债务抵偿事项，使得 C 公司上述其他应收款余额减为 5 亿元，但因 2021 年年初 C 公司已对该其他应收款计提坏账准备 10 亿元，因此 C 公司拟在 2021 年底冲回坏账准备 5 亿元。2021 年 12 月 31 日，C 公司与甲投资集团、C 集团已签订《债权债务抵偿协议》，但尚需提交 C 公司股东大会审议通过，2022 年 1 月 20 日 C 公司股东大会审议通过该事项。

问题：C 公司对该债务重组事项的会计处理是否正确？

2. 参考意见

根据企业会计准则及相关规定，预期信用损失是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。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，即全部现金短缺的现值。企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加，并根据信用风险自初始确认后是否显著增加划分不同情形，分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动。在估计现金流量时，企业应当考虑金融工具在整个预计存续期的所有合同条款。企业所考虑的现金流量应当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。此外，当金融资产已转移，且该转移满足准则关于金融资产终止确认的规定时，该金融资产应当终止确认。当金融负债的现时义务已经解除时，该金融负债应当终止确认。

2021年12月31日，C公司与甲投资集团、C集团已签订《债权债务抵偿协议》，并于2022年1月20日通过C公司股东大会审议。C公司在对前述应收控股股东C集团相关款项的信用风险及信用损失进行估计时，应当综合考虑控股股东信用风险相关变化的因素。《债权债务抵偿协议》约定的是债权和债务的抵销方式和内容，本身并不能改变债务人C集团的信用风险，亦不涉及公司预期能从债务人控股股东C集团收取合同现金流量的改变。因此，C公司在资产负债

表日测算前述应收控股股东款项信用损失时不应考虑上述事项。同时，只有当《债权债务抵偿协议》生效后，C公司不再保留任何与该债权相关的权利或义务，且C公司对该债务的现时义务已经解除时，相关债权、债务均终止确认，C公司才能在会计处理上抵销债权债务。

3. 相关规则

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量（2017年修订）》第四十六条：“企业应当按照本准则规定，以预期信用损失为基础，对下列项目进行减值会计处理并确认损失准备：（一）按照本准则第十七条分类为以摊余成本计量的金融资产和按照本准则第十八条分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产……损失准备，是指针对按照本准则第十七条计量的金融资产、租赁应收款和合同资产的预期信用损失计提的准备，按照本准则第十八条计量的金融资产的累计减值金额以及针对贷款承诺和财务担保合同的预期信用损失计提的准备。”

第四十七条：“预期信用损失，是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。在估计现金流量时，企业应当考虑金融工具在整个预计存续期的所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）。企业所考虑的现金流量应当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。”

（三）关于投资性房地产计量模式变更时追溯调整的会计处理问题

1. 案例及相关问题

D 公司为一家建筑涂料企业，近年来根据市场情况对外出租房产，并根据出租情况，将已出租的房产转换为投资性房地产，房产出租比例逐年提升。2021 年，D 公司召开董事会通过《关于公司投资性房地产会计政策变更的议案》，董事会同意公司自 2021 年 1 月 1 日起对投资性房地产的后续计量由成本模式计量变更为公允价值模式计量。

问题：对于以前年度尚未对外出租、确认为固定资产的房产，是否进行追溯调整？

2. 参考意见

根据企业会计准则及相关规定，企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时，即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整。对初次发生的交易或者事项采用新的会计政策不属于会计政策变更。

2021 年度，D 公司将投资性房地产的计量模式由成本模式转为公允价值模式，并采用追溯调整法进行会计处理。D 公司在进行追溯调整时，对于以前年度尚未对外出租、确认

为固定资产的房产，不应按照公允价值调整固定资产账面价值。该部分资产由前期的固定资产转为本期的投资性房地产，属于资产实际使用状况的变化，不属于会计政策变更范畴。因此，不应对该固定资产账面价值进行追溯调整。

3. 相关规则

(1) 《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》第十二条：“企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。”

(2) 《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第五条：“下列各项不属于会计政策变更：（一）本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。（二）对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。”

（四）关于长投账面价值不足抵消未实现内部损益时的会计处理问题

1. 案例及相关问题

E 公司于 2022 年 2 月 1 日召开董事会会议、监事会会议审议通过了《关于审议会计政策变更的议案》。会计政策变更前，当联营企业未实现内部交易损益大于长期股权投资账面价值时，公司以长期股权投资的账面价值减记至零为限，

剩余不足抵消的未实现内部交易损益仅作账外备查，待相关长期股权投资余额增加时，补充抵消处理。会计政策变更后，公司与联营企业之间未实现内部交易损益全额抵消，在长期股权投资账面价值不足抵消未实现内部交易损益时，将不足抵消部分确认为递延收益。

问题：当联营企业未实现内部交易损益大于长期股权投资账面价值时，公司应以长期股权投资的账面价值减记至零为限，剩余不足部分仅作账外备查，还是应将不足抵消部分确认为递延收益？

2. 参考意见

根据企业会计准则的相关规定，投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销（投出或出售的资产构成业务的除外），并在此基础上确认投资收益。

当上市公司本期发生向联营企业出售资产的顺流交易，且应予以抵销的未实现内部交易损益金额大于长期股权投资的账面价值时，由于内部交易损益尚未得以实现，上市公司应以全部抵销未实现内部交易损益后的净损益为基础，计算确认归属于投资方的部分；同时考虑到长期股权投资账面价值不应出现负数，可将不足抵销的部分确认为递延收益，待后续对外实现时再结转损益。

3. 相关规则

(1) 《企业会计准则第2号——长期股权投资(2014年修订)》第十二条：“投资方确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。”

(2) 《企业会计准则第2号——长期股权投资(2014年修订)》第十三条：“投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。”

(3) 《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第四条：“企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：（一）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。（二）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。”

祝贺创业板改革并试点注册制首批企业上市

祝贺创业板改革并试点注册制首批企业上市

深圳证券交易所
SHENZHEN
STOCK EXCHANGE

