

关于完善住房租赁有关税收政策 的公告

财政部 税务总局 住房和城乡建设部公告 2021
年第 24 号

为进一步支持住房租赁市场发展，现将有关税收政策公告如下：

一、住房租赁企业中的增值税一般纳税人向个人出租住房取得的全部出租收入，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算缴纳增值税，或适用一般计税方法计算缴纳增值税。住房租赁企业中的增值税小规模纳税人向个人出租住房，按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算缴纳增值税。

住房租赁企业向个人出租住房适用上述简易计税方法并进行预缴的，减按 1.5% 预征率预缴增值税。

二、对企事业单位、社会团体以及其他组织向个人、专业化规模化住房租赁企业出租住房的，减按 4% 的税率征收房产税。

三、对利用非居住存量土地和非居住存量房屋（含商业办公用房、工业厂房改造后出租用于居住的房屋）建设的保障性租赁住房，取得保障性租赁住房项目认定书后，比照适用第一条、第二条规定的税收政策，具体为：住房租赁企业向个人出租上述保障性租赁住房，比照适用第一条规定的增值税政策；企事业单位、社会团体以及其他组织向个人、专业化规模化住房租赁企业出租上述保障性租赁住房，比照适用第二条规定的房产税政策。

保障性租赁住房项目认定书由市、县人民政府组织有关部门联合审查建设方案后出具。

四、本公告所称住房租赁企业，是指按规定向住房城乡建设部门进行开业报告或者备案的从事住房租赁经营业务的企业。

本公告所称专业化规模化住房租赁企业的标准为：企业在开业报告或者备案城市内持有或者经营租赁住房 1000 套（间）及以上或者建筑面积 3 万平方

米及以上。各省、自治区、直辖市住房城乡建设部门会同同级财政、税务部门，可根据租赁市场发展情况，对本地区全部或者部分城市在 50% 的幅度内下调标准。

五、各地住房城乡建设、税务部门应加强信息共享。市、县住房城乡建设部门应将本地区住房租赁企业、专业化规模化住房租赁企业名单以及保障性租赁住房项目认定书传递给同级税务部门，并将住房租赁企业、专业化规模化住房租赁企业名单予以公布并动态更新，共享信息具体内容和共享实现方式由各省、自治区、直辖市住房城乡建设部门会同税务部门共同研究确定。

六、纳税人享受本公告规定的优惠政策，应按规定进行减免税申报，并将不动产权属、房屋租赁合同、保障性租赁住房项目认定书等相关资料留存备查。

七、本公告自 2021 年 10 月 1 日起执行。《财政部 国家税务总局关于廉租住房 经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》（财税〔2008〕24 号）第二条第（四）项规定同时废止。

财政部 税务总局 住房和城乡建设部
2021 年 7 月 15 日

关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告

财政部 税务总局公告 2021 年第 29 号

为贯彻落实《中华人民共和国契税法》，现将税法实施后继续执行的契税优惠政策公告如下：

一、夫妻因离婚分割共同财产发生土地、房屋权属变更的，免征契税。

二、城镇职工按规定第一次购买公有住房的，免征契税。

公有制单位为解决职工住房而采取集资建房方式建成的普通住房或由单位购买的普通商品住房，经县级以上地方人民政府房改部门批准、按照国家房改政策出售给本单位职工的，如属职工首次购买住房，比照公有住房免征契税。

已购公有住房经补缴土地出让价款成为完全产权住房的，免征契税。

三、外国银行分行按照《中华人民共和国外资银行管理条例》等相关规定改制为外商独资银行（或其分行），改制后的外商独资银行（或其分行）承受原外国银行分行的房屋权属的，免征契税。

四、除上述政策外，其他继续执行的契税优惠政策按原文件规定执行。涉及的文件及条款见附件1。

五、本公告自2021年9月1日起执行。附件2中所列文件及条款规定的契税优惠政策同时废止。附件3中所列文件及条款规定的契税优惠政策失效。

特此公告。

附件：（附件详见官网）

- 1.继续执行的契税优惠政策文件及条款目录
- 2.废止的契税优惠政策文件及条款目录
- 3.失效的契税优惠政策文件及条款目录

财政部 税务总局
2021年8月27日

国家税务总局关于城市维护建设

税征收管理有关事项的公告

国家税务总局公告2021年第26号

为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，进一步规范城市维护建设税（以下简称城建税）征收管理，根据《中华人民共和

国城市维护建设税法》《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（2021年第28号）等相关规定，现就有关事项公告如下：

一、城建税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税（以下称两税）税额为计税依据。

依法实际缴纳的增值税税额，是指纳税人依照增值税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的增值税税额，加上增值税免抵税额，扣除直接减免的增值税税额和期末留抵退税退还的增值税税额（以下简称留抵退税额）后的金额。

依法实际缴纳的消费税税额，是指纳税人依照消费税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的消费税税额，扣除直接减免的消费税税额后的金额。

应当缴纳的两税税额，不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额。

纳税人自收到留抵退税额之日起，应当在下一个纳税申报期从城建税计税依据中扣除。

留抵退税额仅允许在按照增值税一般计税方法确定的城建税计税依据中扣除。当期末扣除完的余额，在以后纳税申报期按规定继续扣除。

二、对于增值税小规模纳税人更正、查补此前按照一般计税方法确定的城建税计税依据，允许扣除尚未扣除完的留抵退税额。

三、对增值税免抵税额征收的城建税，纳税人应在税务机关核准免抵税额的下一个纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。

四、城建税纳税人按所在地在市区、县城、镇和不在上述区域适用不同税率。市区、县城、镇按照行政区划确定。

行政区划变更的，自变更完成当月起适用新行政区划对应的城建税税率，纳税人在变更完成当月的下一个纳税申报期按新税率申报缴纳。

五、城建税的纳税义务发生时间与两税的纳税义务发生时间一致，分别与两税同时缴纳。同时缴纳是指在缴纳两税时，应当在两税同一缴纳地点、同一缴纳期限内，一并缴纳对应的城建税。

采用委托代征、代扣代缴、代收代缴、预缴、补缴等方式缴纳两税的，应当同时缴纳城建税。

前款所述代扣代缴，不含因境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产代扣代缴增值税情形。

六、因纳税人多缴发生的两税退税，同时退还已缴纳的城建税。

两税实行先征后返、先征后退、即征即退的，除另有规定外，不予退还随两税附征的城建税。

七、城建税的征收管理等事项，比照两税的有关规定办理

八、本公告自2021年9月1日起施行。《废止文件及条款清单》（附件）所列文件、条款同时废止。特此公告

附件：废止文件及条款清单（详见官网）

国家税务总局

2021年8月31日

关于做好《工会会计制度》贯彻实施准备工作的通知

财办会〔2021〕29号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，各省、自治区、直辖市总工会，中华全国铁路总工会、中国民航工会、中国金融工会，中央和国家机关工会联合会：

2021年4月14日，财政部修订发布了《工会会计制度》（财会〔2021〕7号），自2022年1月1日起在全国各级工会组织范围内施行。为了做好新制度贯彻实施的准备工作，现就有关事项通知如下：

一、统一思想，提高认识

修订后的新《工会会计制度》与原制度相比，在

制定理念和具体内容等方面都作了调整完善。新制度借鉴政府会计改革的经验，适应了新时期工会业务发展的需要，全面体现了近年来工会财务管理的改革成果，有效满足了财政部门 and 不同层级工会会计主体的会计信息需求。新《工会会计制度》的发布实施，进一步完善了我国会计核算制度体系，必将有效促进各级工会组织统一核算标准，规范会计行为，强化会计监督，提升管理水平，对保障工运事业的健康发展和工会职能的有效发挥具有重要意义。

作为国家统一的会计制度的重要组成部分，《工会会计制度》具有其特殊适用性。各级财政部门 and 工会组织要充分认识《工会会计制度》修订实施的重要意义，统一思想、提高认识，深刻理解新《工会会计制度》的新内容新变化，准确把握新《工会会计制度》的新任务新要求，确保新《工会会计制度》平稳有效实施。

二、加强领导，明确责任

各级工会组织应当依据《中华人民共和国民法典》的有关规定，及时取得社会团体法人资格，依法承担独立使用管理工会经费的权利义务。工会主席作为各级工会组织的法定代表人，要认真落实《中华人民共和国会计法》关于“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”的规定，把新《工会会计制度》的贯彻实施作为一件大事来抓，加强对工会会计工作的组织领导，组织制定详细的实施方案，指导督促新《工会会计制度》有效实施。同时，健全会计机构，充实会计人员，加强基础管理，健全完善内部控制制度，加强会计制度实施与预决算管理的衔接，为新《工会会计制度》有效实施提供有力保障。上一级工会要加强对下级工会的会计业务指导，切实保证新《工会会计制度》的贯彻实施。

各级财政部门应当按照新《工会会计制度》的规定和要求，加强与各级工会组织合作，采取有效措施，认真做好制度实施的指导工作，依法对工会会计工作进行监督。

三、加强培训，全面覆盖

各级财政部门 and 工会组织应当加强配合，因地制宜开展培训。财政部、全国总工会负责省级工会财会干部的师资培训。在财政部、全国总工会的统一领导下，各级财政部门 and 工会组织要制定本地区、本系统的培训计划，认真组织新《工会会计制度》培训工作。要以新《工会会计制度》为依据，结合工会财务制度，逐级培训，扩大覆盖面，直至基层工会，使各级工会财会干部尽快熟悉和掌握新制度的各项规定和具体要求，高水平、高质量做好工会会计工作。

四、夯实基础，有效衔接

做好新旧会计制度衔接是贯彻实施新《工会会计制度》的关键环节。在2022年1月1日之前，各级工会组织要对现有资产和负债进行全面清查和盘点，明晰产权，完善记录，做好各项会计基础工作和新旧制度衔接的准备工作。

一是要清理核实和分类统计固定资产、无形资产、库存物品等资产数据，为准确计提折旧、摊销提供基础信息。

二是要根据国有资产和工会资产使用管理的相关规定，依法依规对毁损报废等资产进行处置，确保2021年12月31日前资产账实相符。

三是要及时清理往来款项，按照《中华全国总工会办公厅关于规范建会筹备金收缴管理的通知》（厅字〔2021〕20号）要求，对以前年度收取的长期挂账的建会筹备金进行全面清理；对上下级工会组织之间因经费缴拨关系形成的应收应付款项，要认真核对，及时办理缴拨款；对其他往来款项，要根据《工会经费呆账处理办法》（总工发〔2002〕20号）等有关规定，及时作出相应处理。

四是要严格基本建设会计账务管理，及时将已交付使用的建设项目转为固定资产等，按规定及时办理基本建设项目竣工财务决算手续，为基建账相关数据并入工会“大账”做好准备。

五是要梳理和分析结余资金的构成和性质，按新制度规定确定应转入新账的各类预算结转结余科目的金额。

六是要进一步核实代管经费的来源和性质，对于不符合新制度规定的代管经费，应当摸清底数，明确其核算要求，为转账工作做好准备。

在上述工作基础上，各级工会组织应当严格按照财政部发布的《工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定》（财会〔2021〕16号），做好新旧转账及调整工作，必要时可聘请会计师事务所等中介机构参与其中，确保新旧制度有序衔接、平稳过渡。

五、补齐短板，提升水平

原《工会会计制度》实施十多年来，通过各级财政部门 and 工会组织的共同努力，工会会计基础工作不断规范，工会系统财务管理水平明显提高。各级工会组织要以贯彻实施新《工会会计制度》为契机，勇于直面问题，补齐短板，做强弱项，进一步推进工会财会工作高质量发展。

（一）强化绩效管理意识。县级以上工会要切实增强绩效管理意识，加强对成本费用表的分析和应用。各级工会组织要牢固树立过紧日子思想，坚持勤俭办一切事业的工作方针，切实增强全成本观念，降低机构运行费用，最大限度地将工会经费直接服务职工群众。

（二）加强资产管理。新《工会会计制度》要求县级以上工会应当根据实际情况在资产类科目下设置“国有资产”、“工会资产”明细科目，分别核算工会依法确认的国有资产和工会资产。各级工会组织要以增强公益性、服务性为目标，加强国有资产和工会资产的使用管理监督，理顺产权关系，严格执行国有资产与工会资产管理的相关规定，充分发挥工会服务阵地作用，确保国有资产和工会资产安全完整与有效使用。

（三）加强工会账户管理。各级工会组织要严格按照银行账户管理的有关规定，单独开立工会经费银行账户，确保工会经费独立核算、专款专用。各级财政部门、工会组织要加强对基层工会单独开立经费账户的指导，切实维护基层工会依法独立管理工会经费的职责。

(四) 加强财会人员队伍建设。上级工会组织要加强对下级工会组织的领导, 督促具备条件的基层工会设置会计机构, 或者在内设机构中设置会计人员并指定会计主管人员; 确不具备设置条件的, 可以通过购买服务等方式委托经财政部门批准设立的代理记账机构代为办理会计事务, 妥善解决基层工会财会力量相对薄弱的问题。

(五) 大力加强工会财务信息化建设。全国总工会正在按照财务管理一体化建设的总体思路, 积极推进工会系统财务信息化建设, 工会财务管理核心业务将纳入全国工会财务管理一体化平台, 相关业务规范和技术标准将陆续公布。各级工会特别是省级工会可根据本地区、本系统、本行业财务信息化建设的实际, 加大投入力度, 加快工作进度, 加强财务信息化建设, 进一步推进工会财会工作高质量发展。

财政部办公厅
全国总工会办公厅
2021年9月15日

国家税务总局

关于进一步落实研发费用加计扣除政策

有关问题的公告

国家税务总局公告 2021 年第 28 号

为贯彻落实国务院激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措, 深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”, 方便企业提前享受研发费用加计扣除优惠政策, 现就有关事项公告如下:

一、关于 2021 年度享受研发费用加计扣除政策问题

(一) 企业 10 月份预缴申报第 3 季度(按季预缴)或 9 月份(按月预缴)企业所得税时, 可以自主选择就前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策。

对 10 月份预缴申报期未选择享受优惠的, 可以在 2022 年办理 2021 年度企业所得税汇算清缴时统一享受。

(二) 企业享受研发费用加计扣除政策采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式, 由企业依据实际发生的研发费用支出, 自行计算加计扣除金额, 填报《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》享受税收优惠, 并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况(前三季度)填写《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)。《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)与政策规定的其他资料一并留存备查。

二、关于研发支出辅助账样式的问题

(一) 《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(2015 年第 97 号, 以下简称 97 号公告)发布的研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表样式(以下简称 2015 版研发支出辅助账样式)继续有效。另增设简化版研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表样式(以下简称 2021 版研发支出辅助账样式), 具体样式及填写说明见附件。

(二) 企业按照研发项目设置辅助账时, 可以自主选择使用 2015 版研发支出辅助账样式, 或者 2021 版研发支出辅助账样式, 也可以参照上述样式自行设计研发支出辅助账样式。

企业自行设计的研发支出辅助账样式, 应当包括 2021 版研发支出辅助账样式所列数据项, 且逻辑关系一致, 能准确归集允许加计扣除的研发费用。

三、关于其他相关费用限额计算的问题

(一) 企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的, 由原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额, 改为统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。

企业按照以下公式计算《财政部 国家税务总局科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第6目规定的“其他相关费用”的限额，其中资本化项目发生的费用在形成无形资产的年度统一纳入计算：

全部研发项目的其他相关费用限额=全部研发项目的人员人工等五项费用之和×10%/(1-10%)

“人员人工等五项费用”是指财税〔2015〕119号文件第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第1目至第5目费用，包括“人员人工费用”“直接投入费用”“折旧费用”“无形资产摊销”和“新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费”。

（二）当“其他相关费用”实际发生数小于限额时，按实际发生数计算税前加计扣除额；当“其他相关费用”实际发生数大于限额时，按限额计算税前加计扣除额。

四、执行时间

本公告第一条适用于2021年度，其他条款适用于2021年及以后年度。97号公告第二条第（三）项“其他相关费用的归集与限额计算”的规定同时废止。

特此公告。

附件（详见官网）：

1.2021版研发支出辅助账（样式）

2.2021版研发支出辅助账汇总表（样式）

国家税务总局

2021年9月13日

关于《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》

的解读

为贯彻落实国务院激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措，深入开展“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，让纳税人充分享受政策红利，激励企业增加研发投入积极性，方便企业提前享受研发费用加计扣除优惠政策，国家税务总局制发《关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（2021年第28号，以下简称《公告》）。现解读如下：

一、《公告》出台的主要背景是什么？

答：研发费用加计扣除政策是支持企业科技创新的有效政策抓手。一直以来，党中央、国务院高度重视研发费用加计扣除政策的贯彻落实，多措并举，让企业充分享受政策红利。近期，国务院又推出了进一步激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措。为把国务院的决策部署落实落细，增加企业获得感，减轻办税负担，我局制发《公告》。

二、《公告》主要包括哪些内容？

答：《公告》主要包括三项内容：

一是在今年10月份预缴申报时，允许企业自主选择提前享受前三季度研发费用加计扣除优惠。此前，研发费用加计扣除优惠在年度汇算清缴时享受，平时预缴时不享受。今年3月底，财税部门明确，在10月份预缴申报时，允许企业享受上半年研发费用加计扣除优惠。根据国务院最新部署，《公告》明确在今年10月份预缴申报时，允许企业多享受一个季度的研发费用加计扣除。

二是增设优化简化研发费用辅助账样式。为便于企业准备合规的研发费用辅助账，税务总局2015年制发《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问

题的公告》(2015年第97号,以下简称97号公告),发布了2015版研发支出辅助账样式,对帮助纳税人准确归集研发费用和享受优惠政策起到积极作用。考虑到部分中小微企业财务核算水平不高,准确归集、填写2015版研发支出辅助账有一定难度,《公告》增设了2021版研发支出辅助账样式,降低了填写难度。

三是调整优化了“其他相关费用”限额的计算方法。原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额,《公告》改为统一计算所有研发项目“其他相关费用”限额,简化了计算方法,允许多个项目“其他相关费用”限额调剂使用,总体上提高了可加计扣除的金额。

三、今年10月申报期,企业享受研发费用加计扣除优惠需准备哪些资料?

答:企业享受此项优惠实行“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”方式,依据实际发生的研发费用支出,按税收政策规定在预缴申报表中直接填写前三季度的加计扣除金额,准备前三季度的研发支出辅助账和《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)等留存备查。

四、如果企业在今年10月份申报期没有享受研发费用加计扣除,以后还可以享受吗?

答:企业在10月份预缴申报期没有选择享受优惠的,可以在明年5月底前办理汇算清缴时享受。

五、与2015版研发支出辅助账样式相比,2021版研发支出辅助账样式在哪些方面做了优化简化?

答:与2015版研发支出辅助账样式相比,2021版研发支出辅助账样式主要在以下方面进行了优化简化:

一是简并辅助账样式。2015版研发支出辅助账样式包括自主研发、委托研发、合作研发、集中研发等4类辅助账和辅助账汇总表样式,共“4张辅助账+1张汇总表”。2021版研发支出辅助账将4类辅助账样式合并为一类,共“1张辅助账+1张汇总表”,总

体上减少辅助账样式的数量。

二是精简辅助账信息。2015版研发支出辅助账样式要求填写人员人工等六大类费用的各项明细信息,并要求填报“借方金额”“贷方金额”等会计信息。2021版研发支出辅助账样式仅要求企业填写人员人工等六大类费用合计,不再填写具体明细费用,同时删除了部分会计信息,减少了企业填写工作量。

三是调整优化操作口径。2015版研发支出辅助账样式未体现2015年之后的政策变化情况,如未明确委托境外研发费用的填写要求,企业需自行调整样式或分析填报。2021版研发支出辅助账样式,充分考虑了税收政策的调整情况,增加了委托境外研发的相关列次,体现其他相关费用限额的计算方法的调整。《公告》还对填写口径进行了详细说明,便于纳税人准确归集核算。

六、《公告》实施以后,2015版研发支出辅助账样式还可以继续使用吗?

答:研发支出辅助账样式的定位是为企业享受加计扣除政策提供一个参照使用的样本,不强制执行。因此,2021版研发支出辅助账样式发布后,2015版研发支出辅助账样式继续有效。纳税人既可以选择使用2021版研发支出辅助账样式,也可以继续选择2015版研发支出辅助账样式。

需要说明,企业继续使用2015版研发支出辅助账样式的,可以参考2021版研发支出辅助账样式对委托境外研发费用、其他相关费用限额的计算公式等进行相应调整。

七、企业可以自行设计辅助账样式吗?

答:纳税人可以自行设计辅助账样式。为保证企业准确归集可加计扣除的研发费用,且与《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)的数据项相匹配,企业自行设计的辅助账样式,应当至少包括2021版研发支出辅助账样式所列数据项,且逻辑关系一致。

八、为什么要调整其他相关费用限额计算方法,

调整后对企业有哪些好处？

答：按现行政策规定，其他相关费用采取限额管理方式，不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

97号公告明确按每一项目分别计算其他相关费用限额，对于有多个研发项目的企业，其有的研发项目其他相关费用占比不到10%，有的超过10%，不同研发项目的限额不能调剂使用。为进一步减轻企业负担、方便计算，让企业更多地享受优惠，《公告》将其他相关费用限额的计算方法调整为按全部项目统一计算，不再分项目计算。

举例：假设某公司2021年度有A和B两个研发项目。项目A人员人工等五项费用之和为90万元，其他相关费用为12万元；项目B人员人工等五项费用之和为100万元，其他相关费用为8万元。

（一）按照97号公告的计算方法

项目A的其他相关费用限额为10万元 $[90*10%/(1-10%)]$ ，按照孰小原则，可加计扣除的其他相关费用为10万元；项目B的其他相关费用限额为11.11万元 $[100*10%/(1-10%)]$ ，按照孰小原则，可加计扣除的其他相关费用为8万元。两个项目可加计扣除的其他相关费用合计为18万元。

（二）按照《公告》明确的计算方法

两个项目的其他相关费用限额为21.11万元 $[(90+100)*10%/(1-10%)]$ ，可加计扣除的其他相关费用为20万元（12+8），大于18万元，且仅需计算一次，减轻了工作量。

简易注销登记大扩围

要点提示：《关于进一步完善简易注销登记便捷中小微企业市场退出的通知》明确：简易注销登记的适用范围拓展至未发生债权债务或已将债权债务清偿完结的市场主体。“两证整合”改革实施后设立登记的个体工商户通过简易程序办理注销登记的，无需提交承诺书，也无需公示。将简易注销登记的公示时间由45天压缩为20天，公示期届满后，市场主体可直接向市场监管部门申请办理简易注销登记。建立简易注销登记容错机制，优化注销平台功能流程。

《关于进一步完善简易注销登记便捷中小微企业市场退出的通知》明确：简易注销登记的适用范围拓展至未发生债权债务或已将债权债务清偿完结的市场主体。“两证整合”改革实施后设立登记的个体工商户通过简易程序办理注销登记的，无需提交承诺书，也无需公示。将简易注销登记的公示时间由45天压缩为20天，公示期届满后，市场主体可直接向市场监管部门申请办理简易注销登记。建立简易注销登记容错机制，优化注销平台功能流程。

市场监管总局 国家税务总局

关于进一步完善简易注销登记便捷中小

微企业市场退出的通知

国市监注发〔2021〕45号

各省、自治区、直辖市和新疆生产建设兵团市场监管局（厅、委），国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处：

近年来，市场监管总局、税务总局积极推行企业简易注销登记改革试点改革工作，极大地便利了未开业或无债权债务市场主体退出市场。为落实国务院部署和《政府工作报告》要求，实行中小微企业、个体工商户简易注销登记，持续深化商事制度改革，畅通市场主体退出渠道，提高市场主体活跃度，现就有关事项通知如下：

一、拓展简易注销登记适用范围

在《关于全面推进企业简易注销登记改革的指导意见》（工商企注字〔2016〕253号，以下简称《指导意见》）、《关于加强信息共享和联合监管的通知》

（工商企注字〔2018〕11号）基础上，将简易注销登记的适用范围拓展至未发生债权债务或已将债权债务清偿完结的市场主体（上市股份有限公司除外，下同）。市场主体在申请简易注销登记时，不应存在未结清清偿费用、职工工资、社会保险费用、法定补偿金、应缴纳税款（滞纳金、罚款）等债权债务。全体投资人书面承诺对上述情况的真实性承担法律责任。

税务部门通过信息共享获取市场监管部门推送的拟申请简易注销登记信息后，应按照规定的程序和要求，查询税务信息系统核实相关涉税情况，对经查询系统显示为以下情形的纳税人，税务部门不提出异议：一是未办理过涉税事宜的纳税人，二是办理过涉税事宜但没领用过发票（含代开发票）、没有欠税和没有其他未办结事项的纳税人，三是查询时已办缴销发票、结清应纳税款等清税手续的纳税人。

二、实施个体工商户简易注销登记

营业执照和税务登记证“两证整合”改革实施后设立登记的个体工商户通过简易程序办理注销登记的，无需提交承诺书，也无需公示。个体工商户在提交简易注销登记申请后，市场监管部门应当在1个工作日内将个体工商户拟申请简易注销登记的相关信息通过省级统一的信用信息共享交换平台、政务信息平台、部门间的数据接口（统称信息共享交换平台）推送给同级税务等部门，税务等部门于10天（自然日，下同）内反馈是否同意简易注销。对于税务等部门无异议的，市场监管部门应当及时办理简易注销登记。税务部门不提异议的情形与本通知第一条相关规定一致。

三、压缩简易注销登记公示时间

将简易注销登记的公示时间由45天压缩为20天，公示期届满后，市场主体可直接向市场监管部门申请办理简易注销登记。市场主体应当在公示期届满之日起20天内向市场监管部门申请，可根据实际情况申请适当延长，最长不超过30天。市场主体在公示后，不得从事与注销无关的生产经营活动。

四、建立简易注销登记容错机制

市场主体申请简易注销登记的，经市场监管部门审查存在“被列入企业经营异常名录”、“存在股权（投资权益）被冻结、出质或动产抵押等情形”、“企业所属的非法人分支机构未办注销登记的”等不适用简易注销登记程序的，无需撤销简易注销公示，待异常状态消失后可再次依程序公示申请简易注销登记。对于承诺书文字、形式填写不规范的，市场监管部门在市场主体补正后予以受理其简易注销申请，无需重新公示。

五、优化注销平台功能流程

允许市场主体通过注销平台进行简易注销登记，对符合条件的市场主体实行简易注销登记全程网办。市场主体填报简易注销信息后，平台自动生成《全体投资人承诺书》，除机关、事业法人、外国投资人等特殊情形外，全体投资人实名认证并进行电子签名。市场主体可以通过邮寄方式交回营业执照，对于营业执照丢失的，可通过国家企业信用信息公示系统免费发布营业执照作废声明。

各地市场监管部门、税务部门要按照简易注销技术方案，做好系统开发升级。同时，加强部门协同监管，市场主体在简易注销登记中隐瞒真实情况、弄虚作假的，市场监管部门可以依法作出撤销注销登记等处理，在恢复企业主体资格的同时将该企业列入严重违法失信名单，并通过国家企业信用信息公示系统公示，防止市场主体利用简易注销登记恶意逃避法律责任。在推进改革过程中，各地市场监管部门、税务部门要注意收集简易注销登记中遇到的新情况、新问题，及时向市场监管总局和税务总局报告。

市场监管总局 税务总局

2021年7月30日

（来源：国家市场监督管理总局）

北交所个人资金门槛 50 万元！交易权限平移！创新层门槛降至 100 万元！

2021年9月17日晚间，北交所官网发布三条公告，分别是投资者适当性管理业务指南、投资者适当性管理办法（试行）公告以及宣布即日起启动投资者预约开户公告，明确了个人投资者准入的资金门槛为证券资产 50 万元，机构投资者准入不设置资金门槛，自规则发布之日起，投资者即可预约开通北京证券交易所交易权限。需要说明的是，本次规则发布后至北京证券交易所开市交易前，投资者参与精选层股票交易仍需满足 100 万元证券资产标准。

个人投资者参与北交所市场股票交易，应当符合下列条件：

（一）申请权限开通前 20 个交易日证券账户和资金账户内的资产日均不低于人民币 50 万元（不包括该投资者通过融资融券融入的资金和证券）；

（二）参与证券交易 24 个月以上。

机构投资者参与北交所股票交易，应当符合法律法规及北交所业务规则的规定。

在北京证券交易所开市前已开通精选层交易权限的投资者，其交易权限将自动平移至北京证券交易所。同时，北京证券交易所将坚持与新三板创新层、基础层一体发展和制度联动，具有新三板创新层和基础层交易权限的投资者，其交易权限范围将包含北京证券交易所股票。

同日，全国中小企业股份转让系统发布《全国股转公司修改投资者适当性管理办法 调整创新层投资者门槛》，将创新层投资者准入资金门槛由 150 万元调整为 100 万元，于 2021 年 9 月 17 日发布实施。修改后，精选层、创新层、基础层投资者准入门槛分别为 100 万元、100 万元、200 万元。

证监会严格遵循《证券法》规定，坚持以信息披露为核心，在总体平移精选层相关规定的基础上，突

出北京证券交易所服务创新型中小企业的特色，对北京证券交易所上市公司招股说明书、募集说明书、发行情况报告书、年度报告、中期报告、权益变动报告书、收购报告书、重组报告书等信息披露文件的披露内容和格式提出明确要求。

原则：

一是遵循上市公司监管理念，强化监管依据。

借鉴首发、再融资审核和沪深交易所上市公司日常信息披露监管的成熟做法，监管标准对接、内在逻辑趋同，明确发行上市、证券发行、定期报告和收购重组等活动中文件编报总体要求，压实市场各方责任，为提高北交所上市公司质量提供坚实的制度保障。

二是强化对中小企业的支持服务力度，体现市场特色。

北交所部分平移了精选层现行特色制度安排，体现市场化精神。披露要求上，把握共性、突出重点，符合中小企业规模和发展阶段差异较大的内生特点；披露内容上，繁简适中，降低中小企业的披露成本；操作规程上，留出授权制定自律规则的空间，提高各项制度的针对性和适应性。

三是落实注册制改革要求，彰显改革方向。

基于北交所试点注册制的改革要求，编制证券发行文件强化以信息披露为中心，要求发行人充分披露与投资者决策相关的信息，注重提高披露信息的针对性、有效性和可读性，压实中介机构责任，并明确北交所审核和证监会注册衔接安排，发挥监管合力，助力市场生态优化。

主要内容：

（一）关于招股说明书及申请文件

一是坚持以信息披露为中心，以投资者需求为导向，要求发行人重点披露业务与技术、公司治理、财务会计信息和募集资金运用等方面的信息，信息披露需真实、准确、完整，简明清晰、通俗易懂。

二是立足“层层递进”市场结构，强化北交所与新三板创新层、基础层有机联系，对曾在挂牌期间合规披露的信息（如历史沿革信息），在招股说明书中适度精简，降低发行人信息披露成本。

三是贯彻注册制改革要求，推动各方归位尽责，压实发行人信息披露第一责任，明确控股股东、实际控制人连带责任，强化保荐人、证券服务机构等核查把关责任。

（二）关于证券发行募集说明书及申请文件

一是依照北交所“小额、快速、灵活、多元”的再融资制度设计理念，针对不同发行方式、融资品种合理设定信息披露的要点和重点，兼顾中小企业披露成本和投资者决策需求，畅顺融资渠道。

二是在总结精选层实践经验基础上，对照沪深交易所上市公司持续融资的监管规定，细化关联交易、定价合理性等事项核查披露要求，强化中小股东权益保护。

三是精简申请文件，将募集资金可行性分析报告等申请文件转化为募集说明书中的信息披露要求，引导上市公司向投资者作公开披露。

（三）关于定期报告

一是缩减专项报告编报要求，考虑到内部控制、退市风险相关内容已在年报对应章节充分体现，不强制要求编制内控评价报告、内控审计报告和退市专项报告。

二是整合内容压缩篇幅，将违规担保、重大担保等披露内容合并、精简，在重大事件章节集中披露，更便于投资者阅读理解。

三是细化与投资决策密切相关的重要内容，对于研发情况、未盈利原因分析及改善策略等披露要求，

进行了更为详细的规定。

（四）关于收购重组

一是保留平移精选层的规则体例和原则性要求，沿用原有挂牌公司收购重组格式准则的章节结构，将沪深交易所上市公司现行权益变动报告书等四项准则整合为一，对不同报告书的披露要求分别进行专章规定，文件相对简明、清晰。

二是充分借鉴沪深交易所上市公司成熟规则，内容上参照沪深交易所上市公司相关格式准则的要求作出统一规定，收购重组中披露文件类型、名称、主要内容、披露时间保持一致，便于市场主体理解操作。

三是充分考虑了中小企业的特点并进行差异化规定，如将收购准则中重大交易披露标准与日常监管中重大关联交易的标准取齐一致，更加符合企业实际情况，也保持北交所规则间有序衔接。

（五）其他相关文件的说明

一是尊重投融资双方意思自治，除票面金额、债券期限等少部分债券条款统一规定外，票面利率、转股价格、赎回回售等事项由公司根据自身情况及投资者商谈情况自主协商决定。

二是强化对投资者决策有用信息和重要信息的披露，要求发行人列明报告期主要财务数据和偿债能力指标并逐年比较，并有针对性地披露本次定向发行可转债对公司的影响。

三是落实对投资者合法权益的保护，要求披露保护债券持有人权利的具体安排，明确如改变募资用途应赋予持有人回售权利，强调各方对本次发行相关义务和责任作出明确承诺。

（来源：梧桐树下公众号）

科创板两周岁：市值突破 4.9 万亿， “硬科技”烙印更深更亮。

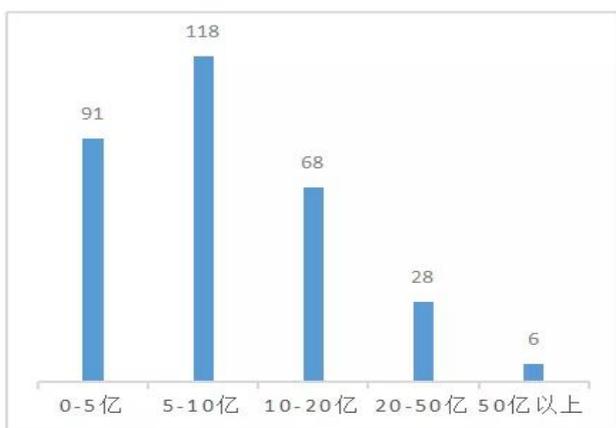
2021年7月22日，上海证券交易所，随着铜锣的敲响，大全能源、瑞可达两家公司正式登陆科创板。至此，科创板上市公司达到 313 家，截至下午收盘，总市值超过 4.9 万亿元。科创板打造了一个“硬科技”企业的高效资源配置平台，打通了产业资本和社会资本的有效衔接，“硬科技”的烙印，更深更亮。

两年的科创板实践，以注册制试点带动的资本市场系统性改革，深刻改变着 A 股市场的生态环境——投融资实现动态均衡，好公司能获得好价格，投资者有获得感，市场各方归位尽责，法治建设实现顶层设计。

“硬科技”的试验田

一组数据可见：资本与科技的融合产出了较好的典范。从融资额来看，科创板两年内实现 IPO 融资额 3800 亿元，占到同期 A 股总融资额的 43%。成长性来看，科创板公司 2020 年和今年一季度，七成以上公司营收、净利润同比增长，显著高于市场整体水平。研发投入来看，2020 年科创板上市公司研发投入 384 亿元，同比增长 22.61%；一季度的研发投入占营收比重均值达到 18.9%，远超 A 股其它板块。

公司募集资金分布情况图



募集资金前/后五家公司

	证券代码	证券简称	募资总额
募 资 前 五	688981.SH	中芯国际	532.3
	688009.SH	中国通号	105.3
	688538.SH	和辉光电-U	81.72
	688561.SH	奇安信-U	57.19
	688065.SH	凯赛生物	55.61
募 资 后 五	688585.SH	上纬新材	1.076
	688067.SH	爱威科技	2.501
	688367.SH	工大高科	2.5009
	688305.SH	科德数控	2.5016
	688501.SH	青达环保	2.5019

一张图谱可见：科创板上市公司的布局与全球资源配置的趋势高度吻合。300 余家科创板上市公司基本都集中于六大战略新兴行业，其中新一代信息技术、生物医药和高端装备制造行业占比近八成。集成电路（占比 35%）、生物医药（占比 25%）领域已形成一定聚集效应，去年全球新增生物医药类上市公司中上交所排名全球首位。在半导体、软件、生物制药等多个面向科技前沿的“硬科技”领域，科创板已汇聚了一批涉及各产业链环节、多应用场景的创新企业。

六大行业分布情况（截至 2021 年 6 月 30 日）

所属行业	家数
新一代信息技术	108
生物医药	71
高端装备	61
新材料	33
节能环保	26
新能源	12

深化改革的“新市场”

科创板建设与发展的两年，是以“注册制试点”为引领的资本市场深化改革启动的两年。市场化、法治化的改革理念，推动科创板建设从系统性迈向纵深，带动了发行、上市、交易、治理、退市等一系列环节

的结构性改革。

投资人有获得感。一年前，作为科创板第一只代表性指数科创 50 正式发布，至今涨幅超过 50%，在境内外主要股指中处于领先地位。科创板公司的硬科技属性受到投资者广泛认可。市场运行平稳，交投稳中有升，交易秩序良好。目前科创板累计开户数 789 万户，今年上半年科创板日均成交额 320.6 亿元。

投资者结构逐渐完善。今年以来，科创板的流动性和活跃度显著提升。尤其是机构投资者占比稳步提升，目前专业机构持有科创板流通市值比例为 41.7%（沪市主板为 16.6%），较去年底提升 3 个百分点。科创板的国际投资属性也在不断加强。今年以来，已有 12 只科创板股票首次进入沪股通标的，16 只科创板股票分别纳入富时罗素、明晟（MSCI）核心指数体系。目前外资持有科创板流通市值 666 亿元，较去年底增加 115%。

更制衡、相对均衡的市场。以“信息披露为核心”的注册制改革在科创板得到了充分的检验。审核端，一方面“硬字当头”，把好企业入口关；另一方面加大上市条件的包容性，降低发行成本、形成明确预期。今年以来，科创板企业从受理到上市委审议平均用时 132 个自然日、审核用时 45 天，审核周期接近成熟市场，审核淘汰率始终保持在 17% 左右。发行端压实中介机构责任，强化“申报即担责”的责任意识，引入“保荐+跟投”的利益绑定机制，引导市场主体归位尽责。

两岁的科创板，肩负着建设中国特色资本市场的重任、助力国家科技自主创新的使命。在进一步全面深化改革的关键时点，科创板注册制试点改革，应进一步聚焦服务“硬科技”的核心目标，以结构可持续实现发展的可持续，稳中求进、守正创新，真正成为科创企业聚集的成熟市场。

（来源：上交所发布）

中国人民银行 发展改革委 财政部 银保监会 证监会 外汇局关于推动 公司信用类债券市场改革开放高质量发展的指导意见

债券市场是企业直接融资的重要渠道。近年来，我国企业债券、非金融企业债务融资工具、公司债券等公司信用类债券市场发展取得长足进步，在服务实体经济、优化资源配置、支持宏观调控等方面发挥了重要作用。为落实党中央、国务院关于深化金融供给侧结构性改革的总体部署，支持加快构建以国内大循环为主体、国内国际双循环相互促进的新发展格局，进一步推动公司信用类债券市场改革开放高质量发展，提出如下意见。

一、指导思想

以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻党的十九大和十九届二中、三中、四中全会、五中全会精神，在国务院金融稳定发展委员会的统一领导下，落实服务实体经济、防控金融风险、深化金融改革的要求，按照市场化、法治化、国际化改革方向，坚持问题导向、目标导向，统筹推进，进一步发挥公司信用类债券市场在促进资本形成、畅通国民经济循环、推动经济转型和结构调整中的重要作用，为加快建设现代化经济体系、加快构建新发展格局提供有力支撑。

二、主要目标

推动公司信用类债券市场改革开放高质量发展，促进建成制度健全、竞争有序、透明开放的多层次债券市场体系。制度健全，与社会主义法治体系建设相契合。法律基础更加扎实，各方协同配合形成合力，投资者合法权益得到有力保障，市场各项基本制度规则依法统一。竞争有序，与要素市场化配置体制机制

相匹配。政府和企业的权责边界清晰，信用有效分开，风险定价体系充分反映信用分层。基础设施稳健运行、先进可靠、相互联通，债券、资金等要素自主有序流动，市场主体更加充满活力。透明开放，与更高水平开放型经济新体制相适应。制度环境、配套政策与国际规则体系更加接轨，对外开放水平与债券市场整体发展状况、金融监管能力更相适应，统一、包容、安全、开放的大国债券市场形象进一步彰显。

三、推动完善债券市场法制，着力夯实法律基础

(一)《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国证券法》是公司信用类债券市场的基础法律。推动完善《中华人民共和国公司法》《中华人民共和国证券法》《中华人民共和国企业破产法》和《中华人民共和国中国人民银行法》，巩固公司信用类债券的上位法基础，更好保障债券违约的法治化处置，实现市场化出清。推动研究制定公司债券管理条例，健全分类趋同、规则统一的法律安排，着重对非公开发行公司信用类债券的发行转让、信息披露、投资者保护、法律责任等进行统一规范。

(二)积极配合司法机关，为债券市场提供有力司法保障。推动民商事审判工作对企业债券、非金融企业债务融资工具、公司债券适用相同的法律标准，依据《中华人民共和国民法典》《中华人民共和国公司法》《中华人民共和国证券法》和《中华人民共和国中国人民银行法》等相关法律，公正审理债券纠纷案件。支持司法机关出台更多与债券相关的司法解释等司法文件。

(三)严格依法行政，更好发挥政府作用。认真落实《中华人民共和国证券法》，按照分类趋同的原则，逐步统一公司信用类债券发行交易、信息披露、信用评级、投资者适当性、风险管理等各类制度和执行标准。加强市场监管，健全统一执法机制，强化对市场主体的行为监管，严厉打击各类侵害投资者利益、破坏市场秩序的违法违规行为。

(四)加强行业自律管理，强化市场约束机制。进一步发挥自律管理作用，不断丰富自律管理手段，持续健全自律规则、业务指引和职业操守规范，实现市场的自我治理和规范，营造风清气正的市场风气。自律组织要依法加大维护市场主体合法权益的工作力度，代表市场主体向行政部门反映问题及建议，对违反自律规则的行为加大自律处分力度，加强自律管理与监管部门行政执法和处罚的衔接。

四、推动发行交易管理分类趋同，防范监管套利

(五)以分类趋同为原则，按照《中华人民共和国证券法》对公开发行、非公开发行公司信用类债券进行发行管理。公开发行公司信用类债券，由国务院证券监督管理机构或者国务院授权的部门注册，相关标准应统一。非公开发行公司信用类债券，市场机构应加强自律，行政部门依法监管和指导，相关标准也应统一。债券发行应符合国家宏观经济发展和产业政策，匹配实体经济需求。限制高杠杆企业过度发债，强化对债券募集资金的管理，禁止结构化发债行为。

(六)统一规范债券交易行为，提高市场透明度和流动性，实现交易管理与发行管理有效衔接，防范监管套利，特别应防范以规避公开发行管理和投资者适当性要求为目的、实质上将低信用高风险的债券出售给风险识别与承担能力较弱投资者的违法违规行为。禁止出借债券账户以及任何形式的利益输送、内幕交易、规避内控或监管，禁止为他人规避内控或监管提供便利等违法违规行为。

(七)逐步统一债券发行交易编码规则。建立全球法人识别编码(LEI)与金融机构编码、统一社会信用代码、债券市场基础设施相关信息系统代码的映射及更新机制。推广应用国际证券识别编码(ISIN)，实现同机构同码、同券同码，适时推动企业债券、非金融企业债务融资工具、公司债券名称统一。

(八) 银行间债券市场和交易所债券市场都是我国债券市场的有机组成部分。推动制度规则分类趋同, 允许发行人自主选择发行方式、具体种类和发行场所等, 允许满足投资者适当性要求的合格机构投资者自主选择交易平台、交易方式和风险管理工具等, 有效发挥市场在资源配置中的决定性作用。

五、提升信息披露有效性, 强化市场化约束机制

(九) 按照公开发行业、非公开发行业分类趋同的原则, 统一公司信用类债券发行和存续期间的信息披露要求, 包括披露要件、披露频率、披露时点及重大事项等方面。

(十) 公司信用类债券信息披露应当遵循真实、准确、完整、及时、公平的原则, 不得有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏。信息披露语言应简洁、平实、明确。债券存续期内, 企业发生可能影响偿债能力或投资者权益的重大事项时, 应当及时披露, 并说明事项的起因、目前的状态和可能产生的影响。债券发生违约的, 发行人、承销商、受托管理人应当按照规定和约定履行信息披露义务, 及时披露企业财务信息、违约事项、涉诉事项、违约处置方案、处置进展及其他可能影响投资者决定的重要信息。

(十一) 强化发行人及其董事、监事、高级管理人员、控股股东和实际控制人的信息披露主体责任, 明确承销机构、会计师事务所、律师事务所、评级机构等中介机构相应的信息披露义务和职责。强化对发行人重大资产重组、资产抵押质押、股权变动及违约处置进展等重要信息的披露。配合司法机关按照《中华人民共和国刑法修正案(十一)》, 严惩涉及公司信用类债券的违法行为。

六、强化信用评级机构监管, 提升信用评级质量

(十二) 在银行间债券市场、交易所债券市场等同时开展信用评级业务的信用评级机构应当统一评级标准, 按照独立、客观、公正和审慎的原则, 充分

揭示受评对象的信用风险, 并保持评级结果的一致性和可比性。在评级有效期内发生可能影响评级对象偿债能力和偿债意愿的重大事项的, 信用评级机构应当及时进行跟踪评级, 并公布跟踪评级结果。

(十三) 加强对跟踪评级滞后、大跨度级别调整、更换评级机构后上调评级等行为的监管约束, 提升评级机构风险预警功能。对存在级别竞争、买卖评级等违法违规行为, 加大处罚和市场退出力度。完善评级机构评价体系, 充分运用评价结果引导评级机构规范开展业务。

(十四) 构建以违约率为核心的评级质量验证方法体系, 推动形成有区分度的评级标准体系。降低外部评级依赖, 在提升投资机构内部评级能力的基础上, 逐步弱化和取消行政强制评级要求。鼓励发行人选择开展主动评级或投资人付费评级, 发挥双评级、多评级以及不同模式评级的交叉验证作用。

七、加强投资者适当性管理, 健全投资者保护机制

(十五) 严格执行投资者适当性管理要求与《中华人民共和国证券法》规定的公开发行认定标准。按照承担风险能力, 采取统一的标准对投资者适当性进行评价。统一非公开发行公司信用类债券的投资者标准, 严禁通过拆分发行、降低投资者准入门槛等方式变相公开发行。坚持“卖者尽责、买者自负”原则, 引导投资者提高风险识别能力, 自主准确定价, 自行承担风险。

(十六) 健全市场化、法治化违约债券处置的基本标准和流程, 保障处置过程平等自愿、公平受偿、公开透明。健全仲裁调解等非诉讼债券纠纷解决机制, 探索集体诉讼和当事各方和解制度。健全违约债券转让等市场化出清机制。持续健全债券持有人会议等投资者保护制度, 以《中华人民共和国证券法》为上位法依据, 按照“依法合规、商业自愿、能力匹配、风

险隔离”原则，完善受托管理人制度。

八、健全定价机制，促进形成充分反映信用分层的风险定价体系

(十七) 鼓励更多使用国债收益率作为债券市场定价基准。丰富国债期限品种，优化国债期限结构，优化国债承销做市联动机制，提升国债流动性，健全反映市场供求关系的国债收益率曲线。

(十八) 贯彻落实《中华人民共和国预算法》及其实施条例，厘清政府和企业的责任边界，区分政府、政策性金融机构、国有企业、地方政府融资平台等不同主体的信用界限。加快推进地方政府融资平台改革，防范相关隐性债务风险转移，政府不得通过企业举债融资或为企业发行债券提供各种担保，企业债务不得由政府偿还或由财政兜底，切实做到谁借谁还、风险自担，防范地方政府隐性债务风险。引导国有企业优化资产负债结构，完善公司治理机制，政府以出资额为限承担有限责任，不符合有关要求的发行人一律不得注册或备案。配合司法机关依法严惩发行人的控股股东、实际控制人侵占发行人资产等违法违规行为。

(十九) 规范公司信用类债券发行定价机制，确保价格形成公开、公平、公正，严禁政府部门、发行人对发行定价的不当干预，严禁承销机构通过自承自买、募集资金返存等方式变相压低发行利率、扭曲市场化利率形成机制。积极稳妥发展国债期货、利率互换、信用风险缓释工具、信用保护工具等利率、信用风险管理工具，完善信用风险缓释工具、信用保护工具资本占用等配套政策和终止净额结算等衍生品配套制度。在风险可控的前提下，稳步扩大衍生品参与主体范围，丰富投资者管理和对冲风险的手段。

九、加强债券市场监管和统一执法，压实各方责任

(二十) 压实中介机构责任，切实发挥专业把关

作用。对中介机构存在的尽职调查不充分、受托管理不到位等问题，有关部门应依法严肃问责，自律组织应积极采取自律措施。对违法违规情节严重的，有关部门应依法采取限制业务资格、移送司法机关等措施，强化市场监管和违规处罚。建立健全市场各方各司其职、各负其责的治理约束机制，以及能进能出、优胜劣汰的监督管理机制。

(二十一) 完善债券市场统一执法机制安排，由国务院证券监督管理机构依法对涉及各类债券品种的信息披露违法违规、内幕交易、操纵证券市场以及其他违反证券法的行为，依据《中华人民共和国证券法》有关规定进行认定和处罚。在案件调查过程中发现涉嫌犯罪的，及时移送司法机关依法追究刑事责任。

十、统筹债券市场宏观管理，有效防范化解风险

(二十二) 统筹好债券市场主体融资行为与宏观政策的关系，合理把握债券发行节奏，优化融资结构，引导市场加强对国家重大战略和产业、区域政策支持，提升服务实体经济精准度，配合做好防范化解地方政府隐性债务风险、构建房地产长效机制等相关工作。加强管理部门之间信息共享，对资产负债率明显高于行业平均水平、经营扩张激进、关联关系复杂的发行人建立约束机制。

(二十三) 建立公司信用类债券市场交易报告制度，及时全面记录各类交易的全流程信息。按照共建共管共享原则，建设总交易报告库，加强对市场异常交易情况、违约风险、整体杠杆水平的跟踪监测，促进风险早识别、早预警、早处置。促进相关数据信息在金融监管部门和经济管理部门之间及时分级分类共享，有效支持宏观调控与穿透式监管。

(二十四) 把主动防范化解债券市场风险放在更加重要的位置，筑牢市场准入、早期干预和处置退出三道防线，健全风险监测预警机制。进一步完善市场化、法治化的债券违约处置机制，提升市场出清效率。

维护债券违约处置过程公正透明、平等自愿，充分保障投资者合法权益。强化发行人市场意识和法治意识，秉持“零容忍”态度，维护市场公平和秩序，依法严肃查处恶意转移资产、挪用发行资金等各类违法违规行，严惩逃废债行为，禁止企业借债务重组和破产之机“甩包袱”“卸担子”。强化属地风险处置责任，督促各类市场主体严格履行主体责任，建立良好的地方金融生态和信用环境。

十一、统筹推进多层次市场建设，进一步拓展市场深度广度和包容性

(二十五) 探索规范发展资产证券化、高收益债券产品。合理控制短期公司信用类债券滚动接续产生的再融资风险，逐步提高中长期债券发行占比。扩大“双创”债券、绿色债券发行规模。提升民营企业发债融资的可得性和便利度，推动民营企业债券融资支持工具增量扩面。推动建立承销商等中介机构“尽职免责、失职追责”的激励约束机制，提升金融机构承销与投资民营企业债券积极性。引导企业完善公司治理，增强诚信意识和履约能力，提升市场认可度。

(二十六) 贯彻落实《中华人民共和国民法典》《中华人民共和国公司法》《中华人民共和国证券法》等法律法规和《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》(银发〔2018〕106号)，推动更好地保障各类合格投资者合法权益。按照债券风险与投资者承担能力相匹配的原则，扩大投资者群体范围。推动社保基金、年金基金、养老金“第三支柱”等中长期投资者参与债券投资，获得长期稳定收益。稳步培育和拓展高收益债券投资者群体，降低商业银行持债占比。

(二十七) 进一步丰富和发展多层次交易服务体系，便于不同类型投资者根据自身风险偏好和投资需求，自主选择交易服务和交易方式，提升债券市场的包容性。引导和鼓励做市商、货币经纪公司等充分发挥自身优势，更好维护市场稳定，促进价格发现。促

进交易平台适度竞争，根据市场实际需要有序联通。完善回购市场结构，进一步提高质押回购的流动性，建立完善三方回购交易机制。

(二十八) 推动债券市场金融基础设施根据市场实际需要有序联通。制定完善配套制度规则，实现登记结算系统的技术标准、投资者账户类型等基本规制逐步统一，促进分类趋同的各项制度规则扎实落地。充分尊重客户意愿，尊重市场选择，促进债券市场各类基础设施之间有序互联互通、适度竞争。优化债券市场各类基础设施考核评价体系，弱化交易量、结算量、存管量等数量指标考核，加强内控机制等质量指标考核。

(二十九) 依法建设全国集中统一的登记结算制度体系，坚持一级托管为主的基本制度框架，研究探索建立健全兼容多级托管的包容性制度安排，允许发行人和投资者自主选择债券托管模式，支持债券、资金等要素顺畅流动。支持并鼓励银行办理债券交易的资金结算，支持并鼓励各级托管机构规范发展债券担保品管理业务。

(三十) 充分发挥银行间债券市场、交易所债券市场服务实体经济的优势，丰富政策性金融债等发售渠道和平台，增加在柜台市场的发售比例，满足居民个人的合理投资需求。研究探索符合条件的金融机构开展高收益债券柜台业务试点。在权责清晰、风险可控的基础上，探索在符合条件且依法合规获得批准的区域交易平台以试点方式发展面向本地发行人和合格机构投资者的区域债券市场，实施严格的投资者适当性管理，从严惩处各种形式的降低投资者准入门槛、突破非公开发行管理等违法违规行为。

十二、推动债券市场高水平开放，支持构建以国内大循环为主体、国内国际双循环相互促进的新发展格局

(三十一) 统筹同步推进银行间债券市场、交易

所债券市场对外开放，统一债券市场境外机构投资者准入和资金跨境管理，稳步实现我国债券市场跨境联通和双向开放，共同树立统一开放的良好形象。优先引进境外中长期投资者。

(三十二)健全境外发行人在境内发债的制度框架，推动程序明晰、制度规范。完善会计、审计和募集资金使用管理等各方面的配套政策。更好发挥外资金融机构桥梁作用，吸引更多丰富的境外投资者参与我国债券市场建设，提升我国债券市场国际化水平。推动更多符合条件的境外评级机构开展境内业务，支持本土评级机构根据意愿和自身能力，积极参与国际评级业务。本意见所称债券，若无特别说明，均指公司信用类债券。

中国人民银行
发展改革委
财政部
银保监会
证监会
外汇局

2021年8月17日

(来源：中国人民银行)

理，给予科研人员更大经费管理自主权。

会议指出，要按照党中央、国务院部署，深入贯彻新发展理念，坚持创新在我国现代化建设全局中的核心地位，针对科研人员突出关切，大力破除不符合科研规律的经费管理规定，更好激励科研人员潜心钻研。会议确定了进一步改革完善中央财政科研经费管理的措施。一是简化预算编制，将预算科目从9个以上精简为3个。将设备费等预算调剂权全部下放给项目承担单位。对基础研究类和人才类项目推行经费包干制。二是加大科研人员激励，提高科研项目间接费用比例，科研项目经费中用于“人”的费用可达50%以上。对数学等纯理论基础研究项目，间接费用比例可提高到60%。科研单位可将间接费用全部用于绩效支出。扩大劳务费开支范围，由单位缴纳的项目聘用人员社保补助、住房公积金等纳入劳务费列支。科技成果转化现金奖励不受所在单位绩效工资总量限制，不作为核定下一年度绩效工资基数。三是加快项目经费拨付进度，项目任务书签订后30日内，要将经费拨付至承担单位。项目完成后，结余资金留归承担单位使用，用于科研直接支出。从科研经费中列支的国际合作与交流费用不纳入“三公”经费范围。四是创新财政科研经费支持方式。按照国家确定的重点和范围，由领衔科学家自主确定研究课题、科研团队和经费使用。支持新型研发机构实行“预算+负面清单”管理模式，除特殊规定外，财政资金支持产生的科技成果及知识产权由新型研发机构依法取得、自主决定转化及推广应用。五是科研项目由相关方面配备科研财务助理，提供预算编制、报销等专业化服务，减轻科研人员事务性负担。相关人力成本费用可通过项目经费等渠道解决。六是改进科研经费监管。加强事中事后监管，依法依规开展审计监督。会议要求，各相关方面要狠抓上述措施落实，国办加强督查。

会议还研究了其他事项。

(来源：中国政府网)

国务院常务会议部署进一步改革 完善中央财政科研经费管理，给予 科研人员更大经费管理自主权

国务院总理李克强7月28日主持召开国务院常务会议，部署进一步改革完善中央财政科研经费管

证监会开展加强证券基金经营机构从业人员管理专项工作

为进一步加强从业人员管理，完善从业人员管理体系，健全证券基金经营机构内部管理和外部约束机制，证监会决定自即日起开展加强证券基金经营机构从业人员管理专项工作。

近年来，证监会持续完善证券基金经营机构从业人员管理机制，严格从业人员任职管理，加强从业人员行为监管，强化事后追责问责，取得积极效果，从业人员重大违法违规情况显著减少。但随着证券基金经营机构数量不断攀升，从业人员数量快速增多，从业人员管理难度进一步加大，道德风险隐患有所增加。本次专项工作按照“加强监管执法力度、压实公司主体责任、强化行业自律管理”的思路，重点从以下三个方面开展工作：一是加强监管执法，优化监管手段。制定并优化相关制度规则，强化对管理类核心人员和关键岗位核心人员职业道德约束，加强对道德风险高发领域的监控检查，严格穿透式监管和全链条问责，罚必双罚，提高违法违规成本，对从业人员发生重大道德风险的公司，在分类评价中予以考量。二是压实机构主体责任，加强人员管理。督促行业机构完善公司治理体系，健全公司内部控制和稽核制度，自觉夯实文化建设基础，搭建覆盖全员的内部问责机制，优化激励考核机制，建立长周期考核评价体系和收入分配机制。三是强化行业自律，形成外部约束。指导证券业协会、基金业协会进一步完善自律规则制度，加强职业道德培训教育，建立声誉风险约束机制，健全执业质量评价体系。

下一步，证监会将组织开展行业自查、现场检查，督促从业人员牢固树立合规意识和道德意识，严格规范自身行为，切实维护行业利益和形象，推动行业持续健康发展。

（来源：证监会发布）

财政部会计司有关负责人就印发《机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定》答记者问

为了规范各级社会保险经办机构（以下简称经办机构）对机关事业单位职业年金基金（以下简称职业年金基金）的会计核算，提高会计信息质量，近日，财政部制定发布了《机关事业单位职业年金基金相关业务会计处理规定》（财会〔2021〕19号，以下简称《规定》）。财政部会计司有关负责人就《规定》有关问题回答了记者的提问。

问：制定《规定》的背景是什么？

答：根据国务院《关于机关事业单位工作人员养老保险制度改革的决定》（国发〔2015〕2号）、《机关事业单位职业年金办法》（国办发〔2015〕18号）建立职业年金基金的相关要求，人力资源社会保障部于2016年联合我部印发了《职业年金基金管理暂行办法》（人社部发〔2016〕92号），建立起相对完善的职业年金基金财务管理框架。长期以来，各级经办机构参照《社会保险基金会计制度》（财会〔2017〕28号）中有关机关事业单位基本养老保险基金（以下简称基本养老保险基金）的会计处理规定对职业年金基金进行会计核算。

随着近年来职业年金基金规模和投入投资运营阶段资金规模的大幅增长，以及基金相关管理制度的调整和完善，职业年金基金与基本养老保险基金业务上的差异日益凸显，《社会保险基金会计制度》在很多方面无法满足职业年金基金的核算需要，尤其是核算范围、采用记账方式累积单位缴费的收入确认基础、市县级经办机构的会计处理、资金账户科目等问题比较突出。鉴于此，我们在总结《社会保险基金会计制度》和职业年金基金相关业务管理规定的基礎上，充分考虑职业年金基金的核算现状，根据《中华人民共

和国会会计法》等法律法规制定印发了《规定》。

问：《规定》起草发布经历了哪些过程？对各方反馈意见是如何采纳吸收的？

答：为做好《规定》的制定工作，我们自2019年下半年起开始了相关调查研究工作，对相关法规制度进行全面梳理，召集有关方面进行座谈、对代表地区的经办机构核算现状进行了调研，全面摸底现存问题，在此基础上于2020年底形成了讨论稿。在讨论稿的基础上，于2021年初会同人力资源社会保障部再次召开座谈会，进一步就体例结构、重点问题等与职业年金基金主管部门、各地经办机构、市场机构等进行了研讨，并小范围内征求专家意见，形成了征求意见稿。

2021年4月9日，我们印发了《财政部办公厅关于征求〈关于机关事业单位职业年金基金执行《社会保险基金会计制度》的相关会计处理规定（征求意见稿）〉意见的函》（财办会〔2021〕9号），面向地方财政厅（局）和社会公众公开征求意见，同时征求部内有关司局意见，并委托人力资源社会保障部社保中心组织征求人社系统单位意见。在征求意见的同时，我们先后赴中央和北京两家经办机构进行了调研和座谈，进一步印证《规定》征求意见稿相关规定的合理性，并听取经办机构的具体意见。

各有关方面积极反馈，截至2021年6月底，我们共收到书面反馈意见43份。其中来自部内有关司局2份、人力资源社会保障部及地方经办机构2份（其中，人力资源社会保障部的反馈意见汇总了其部内相关单位、33家中央和省级经办机构的意见）、地方财政厅（局）24份、市场机构13份、咨询专家2份。在所有的反馈意见中，10份表示无不同意见，其余33份共提出了118条具体意见。反馈意见总体上认可《规定》的框架和内容，认为《规定》的印发非常有必要，有利于规范各级经办机构对职业年金基金的会计核算，提高会计信息质量。绝大部分反馈意见对征

求征求意见稿的内容表示赞同，认为《规定》充分考虑了当前职业年金基金会计核算现状，对目前会计处理存在的问题进行了针对性的规范，能够满足实务中会计核算的需要。同时，反馈意见针对退费及支出追回的会计处理、管理费的会计处理、记账方式下累积单位缴费的信息披露、相关明细科目设置等提出了具体的修改意见。

近期，我们对所有反馈意见和建议一一进行了梳理和分析，在此基础上对征求意见稿进行了修改，并就关键问题与部内相关司局、人力资源社会保障部社保中心、代表地区经办机构等有关单位进行多次沟通，进一步修改完善后形成送审稿。2021年8月26日，经会计司司务会审议通过后，启动部内会签及报批程序，最终于9月8日由部领导签发。

问：《规定》的主要内容是什么？

答：《规定》由正文和附录两部分组成。

正文共5部分内容，一是适用范围和基本原则，主要明确《规定》适用于各级经办机构经办的职业年金基金，且以《社会保险基金会计制度》为基准制度。二是会计科目设置及其使用说明，明确《规定》增设的会计科目及使用说明。三是主要业务和事项的会计处理规定，对职业年金基金无法参照《社会保险基金会计制度》执行的7类业务和事项会计处理作出规范。四是财务报表及编制说明，主要规范职业年金基金的资产负债表和收支表的列报项目和编制说明，同时规范报表附注披露事项。五是附则，规范经办机构首次执行《规定》时的新旧衔接会计处理和生效日期。

附录一为财务报表格式，包括资产负债表、收支表格式，以及附注样表格式。附录二为主要业务和事项账务处理示例。

问：《规定》与《社会保险基金会计制度》是什么关系，在体例结构上有哪些特殊考虑？

答：《规定》在体例结构上，不是一套完全独立

完整的制度，而是在执行《社会保险基金会计制度》的基础上，针对职业年金基金会计核算的特殊会计处理作出规定。

主要基于以下考虑：一是考虑到职业年金基金会计核算的延续性，自2017年以来，大部分经办机构参照《社会保险基金会计制度》对职业年金基金进行会计核算，仅对特殊会计处理作出规范有利于《规定》新旧衔接工作的平稳过渡。二是考虑到基本养老保险等社会保险、职业年金均由各级人社部门经办，人社部门也承担着会计核算、决算编报等工作，以《社会保险基金会计制度》作为基准制度，有利于《规定》的有效实施。三是考虑到相关反馈意见情况，各地经办机构等有关方面对现行体例下《规定》的实用性表示了一致认可。此外，现行体例下内容较为精简，避免了与《社会保险基金会计制度》的简单重复。

问：根据《规定》，职业年金基金的核算范围包括哪些？

答：《规定》要求中央和省级经办机构应当对职业年金基金进行全流程核算，即核算范围涵盖基金的收缴、归集、委托投资和待遇发放等各个业务环节。其中，中央和省级经办机构应当根据受托机构提供的相关信息，对委托投资后的投资收益和待遇发放进行会计处理。

主要基于以下考虑：一是中央和省级经办机构履行管理职责的需要。《职业年金基金管理暂行办法》指出，代理人（中央和省级经办机构）应当监督职业年金计划管理情况，建立风险控制机制。全流程核算能够为代理人履行管理职责提供有效支撑。二是全流程核算满足了决算编报的相关政策要求，按照社保基金决算编报相关规定，中央和省级经办机构在委托投资时不得列支。

问：根据《规定》，对于采用记账方式累积单位缴费的应该如何进行会计处理？

答：《规定》要求各级经办机构按照收付实现制确认职业年金缴费收入，即采用记账方式进行单位缴费累积的，经办机构在资金尚未记实前不应确认收入和应收款项，在相关款项记实时，按照实际收到的金额确认职业年金缴费收入。

在征求意见过程中，大部分反馈意见认可按收付实现制确认缴费收入的会计处理方式，同时也有部分反馈意见认为，经办机构应当加强对未记实个人账户权益的管理。因此，《规定》要求各级经办机构设备查簿登记尚未记实的本金和利息，并在财务报表附注中进行披露。

主要基于以下考虑：一是与《社会保险基金会计制度》的核算基础保持一致，制度总说明中规定“社会保险基金的会计核算一般采用收付实现制”，《规定》以《社会保险基金会计制度》为基准制度，在收入确认基础上应当保持一致。二是未记实的单位缴费不满足收入确认条件。在记账方式下，参保的机关事业单位只有在参保对象满足退休等条件时，才会产生缴费的法定义务。因此单位在参保人员满足退休等条件之前不会形成现时义务，不满足负债的确认条件，相应经办机构也不应确认收入和应收款项。若经办机构提前按月确认收入和应收款项，势必会误导报表使用者，使其产生参保单位或同级财政应承担等额债务的误解，对政府债务管理产生不必要的负面影响。

问：关于《规定》，还有哪些需要说明的重要事项？

答：《规定》需要说明的事项还有以下几个方面：一是关于市县级经办机构的会计处理。根据《规定》，市县级经办机构应当在向上级基金归集资金时确认上解上级支出，不再对已向上级基金归集的资金利息收入、投资收益或损失、待遇支出等后续环节进行会计处理。相应的，上级经办机构应当在收到市县级经办机构的归集资金时确认下级上解收入。主要基于以下考虑：根据《职业年金基金管理暂行办法》相关规定，市县级经办机构仅承担着职业年金基金的收

缴、向上级基金归集资金职责，后续委托投资、待遇发放等环节由中央和省级经办机构完成。因此，相关资金归集业务由各级经办机构直接确认收支，更加符合基金管理的政策安排和现实需要。

二是关于账户转移的核算主体和相关账户。根据《规定》，参保对象进行账户转出时，由中央和省级经办机构确认转移支出；账户转入时，由负责资金收缴的各级经办机构确认转移收入。主要基于以下考虑：《职业年金基金归集账户管理暂行办法》等制度对职业年金基金的账户设置、账户收支权限等进行了规范，账户转移时的资金转出只能由中央和省级经办机构下达支付指令，经受托户划出。因此，有关账户转移的会计处理规定应当与相关账户管理规定保持一致。

三是关于退费和支出追回的会计处理。《规范》对当年/跨年、原路退回/已向上归集或划拨至受托户等各种情况下的退费和支出追回的会计处理进行了规范。主要基于以下考虑：由于职业年金基金账户管理制度与基本养老保险基金存在差异，职业年金基金在已向上归集或已纳入投资运营环节的资金退回、年金待遇追回等情况下的会计处理无法直接参照《社会保险基金会计制度》，需要作出进一步规范。

四是关于管理费的会计处理。根据《规范》，中央和省级经办机构应当按照扣除管理费等各项费用后的净收益确认投资收益，并按规定在附注中披露管理费相关信息，无需单独确认管理费支出。主要基于以下考虑：受托机构向中央和省级经办机构提供的投资收益数据是已扣除管理费等各类费用的净收益，要求对管理费进行专门核算容易造成管理费与投资收益确认的混乱，因此不再单独确认支出。同时，考虑到管理费作为基金重要支出事项，应当在附注中进行披露。

问：各级经办机构首次执行《规定》时，应当如何做

好新旧衔接？

答：《规定》自2022年1月1日起施行。部分经办机构在首次执行《规定》时，新旧制度衔接可能涉及以下几方面问题：一是目前存在部分中央和省级经办机构未进行全流程核算；二是对于虽已进行全流程核算的中央和省级经办机构，在发放待遇时对“委托投资”的“本金”和“收益”明细科目冲减顺序和方法与《规定》不一致；三是存在部分市县级经办机构参照基本养老保险基金的做法，在向上级基金归集资金时确认“暂付款”等往来科目。上述差异均需要在首次执行日进行调整。

为解决上述问题，我们在《规定》的附则中增加了关于新旧衔接的相关规定。同时，我们将会同人社部门加强宣传培训，增强经办机构财务、业务人员对《规定》的理解与掌握，指导相关信息系统调整，确保新旧衔接有序进行。

（来源：财政部）

财政部有关负责人就《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》答记者问

近日，国务院办公厅印发《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，以下简称《意见》），明确提出了规范财务审计秩序，促进注册会计师行业健康发展的总体要求、工作原则、具体措施。这是改革开放以

来经国务院同意、由国务院办公厅直接印发的指导我国注册会计师行业改革与发展的第一个文件，充分体现了党中央、国务院对新阶段注册会计师行业健康发展的关心和重视。财政部有关负责人就此接受了记者的采访。

问：《意见》出台的背景和主要内容是什么？

答：党中央高度重视注册会计师行业发展，习近平总书记多次对行业发展作出重要批示指示，要求会计审计机构增强自律性、公正性和专业化水平，有效发挥财会监督作用。这些要求为注册会计师行业发挥职能作用提供了根本遵循。

在党中央的坚强领导下，我国注册会计师行业规模不断扩大，服务范围不断拓展，做强做大战略取得成效，行业发展总体向好，在维护资本市场秩序和社会公众利益、提升会计信息质量和经济效率等方面发挥了重要作用。截至2021年7月底，全国共有执业注册会计师11.1万人，会计师事务所8782家，行业年度业务收入超过1000亿元，为全国4000多家上市公司、1万多家新三板企业和400多万家企事业单位提供审计鉴证和其他业务服务，并深度参与国家“一带一路”建设，为1.1万中国企业在全球200多个国家和地区设点布局提供强有力的专业支持。

但在取得成绩的同时，也存在会计师事务所“看门人”职责履行不到位、行业监管和执法力度不足、行业治理水平有待进一步提升、事中事后监管手段有待进一步创新等问题。为深入贯彻落实党中央决策部署，切实加强会计师事务所监管，充分发挥注册会计师审计鉴证作用，财政部会同相关部门研究起草了意见措施，报请国务院批准，由国务院办公厅印发实施。

《意见》以全面提升注册会计师行业服务国家建设能力为目标，统筹发展和安全，紧抓质量提升主线，守住诚信操守底线，筑牢法律法规红线，明确提出诚信为本、质量为先，从严监管、从严执法等5项原则，并从依法整治财务审计秩序、强化行业日常管理、优

化执业环境和能力等三方面提出12项主要任务，为“十四五”和今后一段时期我国注册会计师行业的发展指明了方向，标志着我国注册会计师行业迎来新的重大发展机遇。

问：《意见》提到要加快推进注册会计师行业法律和基础制度建设，具体措施有哪些？

答：加大对违法主体的处罚力度，从严监管、从严执法，需要进一步完善行业基础性制度规范，从根本上解决制约行业发展的体制性、机制性问题。对此，《意见》明确指出，要制定注册会计师行业基础性制度清单，及时跟进健全相关制度规定，建立健全制度化、常态化的长效机制。

在推动相关法律修订方面，一是抓紧修订《会计法》，着重加大财务造假处罚力度，规范开展财务管理，强化内部控制，从源头上规范企业会计行为。二是加快推进《注册会计师法》修订，严格行业准入标准，加强特定实体审计监管，完善责任追究机制，合理区分会计责任和审计责任，着重加大对违规出具虚假审计报告等行为的处罚力度。三是配合有关方面研究完善注册会计师法律责任相关司法解释，细化故意、重大过失、一般过失的不同情形和判断标准，指导判罚实践体现“过罚相当”原则。

在完善行业制度规范方面，一是加强监管类制度，包括会计师事务所监督检查办法、会计师事务所一体化管理办法、注册会计师行业严重失信主体名单管理办法、会计师事务所自查自纠报告规定等。二是优化服务类制度，包括国有企业、上市公司选聘会计师事务所有关规定；银行审计函证数据标准；会计师事务所职业责任保险暂行办法等。

问：《意见》对加强行业日常监管，有哪些重要举措？

答：为强化注册会计师行业日常监管，《意见》提出，要出台会计师事务所监督检查办法，突出检查重点，提高检查频次，严格处理处罚。

按照《意见》要求，财政部研究起草了《会计师事务所监督检查办法》，创新事中事后监管。办法提出，建立分级分类监管机制，突出对从事证券服务业务、中央金融机构审计业务、中央企业集团审计业务会计师事务所的检查，重点围绕会计师事务所执业质量、符合执业许可条件、一体化管理、独立性保持、信息安全、职业风险防范、注册会计师执业情况等开展检查。细化处罚措施，根据违规情节、危害后果，对会计师事务所和注册会计师违规行为分别给予采取监管措施、不同幅度的行政处罚，并建立公开披露、诚信约束机制。同时，强化会计师事务所责任，要求会计师事务所建立年度自查自纠报告机制。

目前，该办法正在向社会公开征求意见，受到了社会各界的广泛关注和认同。下一步，财政部将根据反馈意见进一步修改完善后尽快按程序印发实施。

问：《意见》对加强行业监管信息化建设的具体措施有哪些？

答：提升监管信息化水平是提升监管效能，解决多头监管、效率低下等问题的重要抓手。目前，注册会计师行业监管系统还未完全打通，既影响了行业监管效率效果，也加重了会计师事务所和注册会计师信息报送负担。《意见》提出，要加强信息化建设，构建注册会计师行业统一监管信息平台；探索建立审计报告数据单一来源制度，推动实现全国范围“一码通”。

近年来，财政部致力于通过信息化建设加强注册会计师执业日常监控，丰富预警和分析工具，提升大数据时代信息化监管能力，取得了积极效果。目前，正在加快推进建设统一的监管信息平台，将涉及注册会计师和会计师事务所的行政监管、行业自律事项和信息纳入统一平台管理，优化管理流程、提高服务效率，实现监管信息共享。同时，积极开发推广审计报告验真码，将审计报告上传、信息填报、防伪贴码、

查询验证等全流程纳入监管，从源头遏制虚假审计报告行为，从机制设计上打击“无证经营”、冒用会计师事务所名义网络售卖审计报告、超出胜任能力执业等行业突出违法违规行为，切实规范审计秩序。

问：《意见》提出要加强会计师事务所一体化管理，具体有何措施？

答：会计师事务所内部管理水平如何，直接影响注册会计师执业质量。当前，少数会计师事务所过于注重规模扩张，疏于内部治理，存在一定“山头主义”、“分灶吃饭”现象，持续发展的根基不稳，埋下了风险隐患。近年来发生的审计失败案例，多与会计师事务所内部治理出现问题、导致质量控制流于形式有关。为严格质量控制，加强风险管理，《意见》提出，要引导会计师事务所强化内部管理，重点是加强一体化管理。为此，财政部将从以下三个方面推进。

一是制定出台会计师事务所一体化管理办法。通过建立可衡量、可比较的指标体系，引导会计师事务所在人员调配、财务安排、业务承接、技术标准和信息化建设等五个方面对标对表，加强内部统一管理，为审计质量整体提升提供保障。

二是加强检查评估并纳入综合排名。财政部将会同相关部门、行业协会建立健全公开、透明、规范的一体化管理检查程序，将一体化管理情况作为监督检查的重点内容，检查评价结果作为会计师事务所综合排名的重要依据。

三是通过树立典型推动一体化管理。财政部将每年开展评选活动，结合大、中、小型会计师事务所的不同特点，设计具有针对性的指标，按照客观、公正、透明的原则，树立一体化管理的先进典型，在全国推广有关经验做法。

问：近年来，会计师事务所审计失败事件时有发生。请问，财政部将采取哪些措施，加强行业诚信建设，

有效遏制财务造假？

答：诚信建设是注册会计师行业的灵魂和底线。近年来，会计师事务所审计失败的案例时有发生，引发社会公众对注册会计师的执业能力特别是诚信操守的质疑。财政部对此高度重视，积极采取措施，加强行业诚信体系建设，净化行业底层土壤，营造风清气正的行业发展环境。

一是有效整治行业“潜规则”。依法整治当前行业内较为突出的会计师事务所无证经营、注册会计师挂名执业、网络售卖审计报告、注册会计师超出胜任能力执业等问题，坚决纠正会计师事务所违反职业规范和道德规范的重大问题。目前，财政部已联合网信办、市场监管总局、人力资源社会保障部等部门在全国部署开展整治工作并取得阶段性成效。

二是建立行业诚信约束制度。财政部正抓紧研究制定注册会计师行业严重失信主体名单管理办法，拟将一定期间内屡次受到行政处罚、承担刑事民事责任的注册会计师、会计师事务所以及未向行业主管部门履行基本报备义务的会计师事务所纳入失信“黑名单”，与相关部门实现信息共享，进行联合惩戒，形成失信者“寸步难行”的强大威慑。

三是完善统一的投诉举报渠道。为了强化公众参与，加强社会监督，及时发现和处理会计师事务所违法违规问题，要畅通投诉举报渠道，建立统一的行业举报受理平台，进一步完善投诉举报办理机制，做到“接诉必应、限时核查、查实必处、处则必严”。

问：低价恶性竞争是注册会计师行业的一个通病，《意见》对此有何具体整治措施？

答：近期，部分企业利用招投标机制不断增加价格因素权重，压低中标价格，部分会计师事务所为承揽业务压低报价，导致审计收费不合理降低，有的明显低于审计成本，引发行业低价恶性竞争。低价恶性竞争不但导致会计师事务所减少审计投入，压减审计

程序，从而直接影响审计质量，更引发了“劣币驱逐良币”的现象，合规经营的会计师事务所难以获取合理收入、人才流失等制约了行业长远发展。为此，《意见》提出，要推进以质量为导向的会计师事务所选聘机制建设。

目前，财政部正会同国资委、证监会等相关部门加快研究制定、完善国有企业、上市公司选聘会计师事务所有关规定，通过科学设置会计师事务所选聘的指标权重，提高质量因素权重，降低价格因素权重，完善价格因素的评价方式，引导形成以质量为导向的选聘机制。同时，进一步压实企业审计委员会责任，要求企业按照客观、公正的原则选聘执业质量高、独立性强、职业操守好的会计师事务所，充分发挥注册会计师对企业的审计把关作用。

下一步，财政部将会同相关部门加强规定执行情况的监督检查，对违反规定的企业和压价竞争的会计师事务所严肃追责并公告，通过规范企业选聘行为，有效遏制行业低价恶性竞争，为提高注册会计师审计质量提供制度保障。

问：《意见》提出要规范银行函证相关工作，具体有何措施？

答：银行函证是注册会计师审计的核心程序，对识别财务造假、防范审计风险起着至关重要的作用。近年来爆发的财务造假和审计失败案例，大部分涉及银行函证不实。两会期间，多名人大代表、政协委员提出了建立银行函证数字化平台，规范银行函证收费等建议。为了积极回应社会呼声，《意见》对进一步规范银行函证业务提出了明确要求。

目前，财政部会同相关部门在前期出台政策文件、开展函证数字化试点的基础上，正在联合加快推进相关工作。

一是加快银行函证数字化平台建设。按照集约化、

规范化、数字化的原则，鼓励相关单位积极参与函证数字化平台建设，并形成配套工作指引，完善业务、数据、安全等标准体系，推动平台规范、有序、安全运行。

二是在上市公司年报审计中推广应用函证数字化。要求备案从事证券业务的会计师事务所率先使用函证数字化平台，对上市公司银行账户进行集中函证，有关金融机构应积极支持配合，有效解决回函率不高、虚假回函等突出问题，切实提升资本市场审计质量。

三是规范银行函证业务及收费行为，切实解决函证收费过高问题，并对提供不实回函等违法违规行为依法依规严肃查处。

问：《意见》对规范财务审计秩序，促进注册会计师行业健康发展相关工作的具体组织实施提出了哪些要求？

答：一分部署，九分落实。为确保政策落实落细落地，《意见》明确了落实责任部门和单位，提出了具体落实要求。

一是部门协同。财政部门作为行业主管部门要发挥统筹抓总作用，加强体制机制建设。有关部门要积极支持配合，按照职责分工抓好重点工作任务的落实。建立注册会计师行业年度工作会议和日常联席会议机制，整合力量、凝聚共识，及时研究解决制约行业发展的突出问题。

二是上下联动。完善工作机制，厘清职责边界，落实监管责任。强化信息共享，建立信息报送和工作通报机制，统一政策口径和处理尺度，形成上下联动、“全国一盘棋”的工作格局，确保各项工作扎实有序推进。

三是社会参与。将社会监督作为促进注册会计师行业健康发展的重要内容。加强对注册会计师行业法

律法规和监管制度的正面宣传，加大对违法违规典型案例的惩处曝光，积极引导社会舆论和市场预期，促进社会公众了解和关注注册会计师行业，支持注册会计师行业健康发展。

（来源：财政部新闻办公室）

2020 年度证券审计市场分析报告

为便于市场各方了解证券审计市场情况，引导会计师事务所规范执业，我部组织专门力量对我国 2020 年度证券审计市场进行分析，形成本报告。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，2020 年度上市公司年报审计市场状况、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。

一、证券所基本情况

（一）证券所数量显著增加，新增证券所规模差异较大

截至 2021 年 4 月底，69 家会计师事务所备案从事证券服务业务，约占全国会计师事务所总数的 0.8%，较《证券法》修订前增加 29 家，增幅达 72.5%。新增证券所分布在北京（8 家）、深圳（5 家）、广东（4 家）、浙江（3 家）、上海（2 家），江苏、安徽、山东、湖南、河北、青岛、重庆各 1 家，分布较为广泛。新增证券所规模总体呈现三三制分布，即收入超过 1 亿、1000 万至 1 亿、低于 1000 万的约各占三分之一，规模差异较大。

（二）证券所合伙人增长较快，部分新增证券所执业人员较少

截至2021年6月底，证券所合伙人共4,777人，较上年增长19.1%，平均每家约69人。证券所注册会计师共34,453人，较上年增长7.6%，占全国执业注册会计师总人数的31.2%，平均每家约499人。新增证券所合伙人共444人，平均每家约15人，注册会计师共2,339人，平均每家约81人，其中12家新增证券所合伙人仅为2人，注册会计师人数不足15人，执业人员较少。

（三）证券服务业务增长较快，IPO 审计收费显著增长

2020年度，证券所收入总额为574亿元，较上年度增长11.4%。其中，证券服务业务收入为184.9亿元，较上年度增长11.6%，占收入总额的32.2%，7家证券所证券业务收入增长50%以上。2020年IPO公司数量为394家，筹资额为4,742.3亿元，分别增长96%和90.5%，IPO审计及验资收费超过34亿元，平均收费超过850万元，分别增长123.5%和14.9%，增长显著。

（四）行政监管持续加强，交易场所自律监管不断强化

2020年度，证监会及其派出机构共对6家会计师事务所及其注册会计师进行了6家次、12人次的行政处罚；对31家会计师事务所及其注册会计师采取了118家次、254人次的行政监管措施，较2019年分别增加20家次、39人次。各证券交易场所共对2家会计师事务所及其注册会计师采取了3家次、8人次的纪律处分，较2019年增加1家次；对6家会计师事务所及其注册会计师采取了2家次、10人次的自律监管措施，较2019年增加8人次。

（五）证券纠纷特别代表人诉讼落地实施，审计机构

承担连带赔偿责任

随着新《证券法》、《最高人民法院关于证券纠纷代表人诉讼若干问题的规定》的发布实施，证券纠纷代表人诉讼制度逐步落地。康美药业证券虚假陈述责任纠纷案成为我国第一例证券纠纷特别代表人诉讼，目前此案正在审理过程中。另外，在已判决的中安消、华泽钴镍、金亚科技、五洋债虚假陈述责任纠纷案中，相关审计机构因存在过错被分别判处承担15%、100%不等的连带赔偿责任。

二、上市公司2020年度年报审计市场状况

截至2021年4月底，除*ST斯太等3家上市公司外，4,299家上市公司披露了审计报告，其中主板3,084家（包括B股14家）、创业板947家、科创板268家。

（一）市场集中度总体保持稳定，按照上市公司客户数量计算的集中度高于美国市场

市场集中度指行业中按照某个指标排名前列的会计师事务所的数据占整个行业的份额。2020年度，按照收入总额、证券业务收入、上市公司客户数量、客户总市值、客户总资产计算的市场集中度CR10分别为61.9%、69.7%、69.3%、75.4%和93.7%，与上年相比，按照上市公司客户数量计算的集中度小幅提升，其他市场集中度略有下降，总体保持稳定。其中，我国市场按照上市公司客户数量计算的CR10已高于美国市场（66.8%）。

（二）收费增长源于上市公司数量增加，审计收费均值及中位数略有下降

截至2021年4月底，我国上市公司为4,302家，同比增长452家【受去年疫情影响，部分上市公司2019年年报延期至2020年6月披露，同比数据选取2020年6月底。】，增幅为11.7%。上市公司

审计收费共计 71.2 亿元，同比增长 11.1%，与上市公司数量增幅基本一致，审计收费增长主要源于上市公司数量的增加。我国上市公司 2020 年年报审计收费均值为 165.5 万元，中位数为 90 万元，较上年略有下降。

（三）国际四大所客户占比略有上升，客户群体审计收费优势明显

从业务数量看，国际四大所的客户数量占上市公司总数的 7.5%，较去年略有上升。从审计收费看，国际四大所平均每家上市公司审计收费为 780.8 万元，显著高于上市公司审计收费整体均值。其中，22 家审计收费在 2,000 万元以上的金融、能源和建筑行业上市公司均为国际四大所的客户；500 万元（含）至 2,000 万元审计收费区间的上市公司中，国际四大所客户数量为 59 家，占比为 57.3%，国际四大所客户群体审计收费优势明显。

（四）头部本土内资所市场占有率较高，审计收费增长较快

我国上市公司审计客户数量超过 100 家的会计师事务所共 12 家，其中 2 家为国际四大所，10 家为本土内资所。其中，本土内资所本年承接 2,981 家上市公司年报审计业务，占上市公司总数的 69.3%，市场占有率较高；本土内资所年报审计收费达到 35.1 亿元，占上市公司年报审计收费总额的 49.3%，较上年增长 13.3%，增长较快。

（五）新增证券所承接的上市公司业务以风险公司为主，风险公司审计意见均为非标意见

4 家新增证券所共承接了 9 家上市公司年报审计业务【2 *ST 宜生已于 2021 年 3 月退市，统计数据未包含。】，其中 5 家公司不同程度上存在资金占用、违规担保、持续经营存疑、资产质量较差等问题，

并被实施了退市风险警示或其他风险警示。从审计意见看，5 家风险公司均被出具了非标意见【本文所指非标意见为带有强调事项段、持续经营重大不确定性段落的无保留意见，其他信息段落中包含其他信息未更正重大错报说明的无保留意见，保留意见，无法表示意见和否定意见。】，其中 1 家为无法表示意见，2 家为保留意见，2 家为带强调事项或持续经营重大不确定性段落的无保留意见。截止目前，2 家公司已退市。

三、上市公司年报审计机构变更

截至 2021 年 4 月底，398 家上市公司变更 2020 年度审计机构（以下简称换所），结合换所数量、审计收费、审计意见、换所原因、换所方向等分析，2020 年度上市公司换所呈现以下特点：

（一）换所数量总体减少，连续换所公司有所增加

398 家上市公司更换了 2020 年年报审计机构，占上市公司总数的 9.3%，较上年下降 319 家，降幅为 44.5%，主要系上年两康案审计机构被立案调查引发大量公司换所。最近两年连续换所公司为 66 家，较上年增加 41 家，主要系公司实际控制人变更、审计团队流动、与前任审计机构存在分歧等相关换所显著增加导致。

（二）七成公司审计收费持平或上涨，大多审计费用涨跌幅在 20% 以内

换所公司中，166 家公司审计收费有所增长，121 家与去年持平，111 家有所下降，七成换所公司审计收费持平或上涨。从审计收费变动幅度看，上涨 20% 以内的公司为 87 家，上涨 20% 至 50% 之间的公司为 51 家，上涨超过 50% 的公司为 28 家；下降 20% 以内的公司为 69 家，下降 20% 至 50% 之间的公司为 36 家，下降超过 50% 的公司为 6 家，涨跌幅在 20%

以内的公司居多。

（三）换所公司整体非标意见占比较高，八成换所公司审计意见未变化

换所公司中，69家公司被出具非标意见，占换所公司总数的17.3%，远高于上市公司总体非标意见占比（5.9%），非标事项涉及持续经营存疑、关联方资金占用及违规担保、资产减值、立案调查、预计负债等问题。其中，3家已退市，36家换所公司被实施退市风险警示或其他风险警示。此外，换所公司中331家公司审计意见未变化，占比超八成，另有24家公司意见加重，43家公司意见减轻。

（四）换所原因分布发生变化，信息披露质量有待提升

上市公司变更审计机构相关公告显示，259家公司根据实际控制人、股东要求或公司自身发展需要换所；50家公司由于审计团队加入其他会计师事务所而换所；42家公司由于与前任审计机构存在资源配置、意见、收费等分歧换所；41家公司为满足国资委、财政部门对审计机构轮换的规定换所；6家公司由于前任审计机构被立案调查换所。同比上年，按照实际控制人、股东要求或公司自身发展需要换所数量大幅提升，其中因自身发展需要换所的大部分公司未能详细披露发展需要的具体信息，换所信息披露质量有待提升。

（五）头部证券所主动调整客户结构，审计生态发生良性变化

自新《证券法》实施以来，证券违法违规成本显著提高，审计机构法律责任被进一步压实，部分规模较大的头部证券所进一步强化风险源头把控，主动辞任高风险上市公司客户，同时通过IPO增量抵销减少的存量，逐步提升客户质量，收窄风险敞口，实现从

业绩先行向质量先行的转变，审计生态发生良性变化。

四、上市公司2020年度审计报告分析

（一）审计意见

截至2021年4月底，4,299家上市公司披露了审计报告。从审计意见看，4,156份审计报告为无保留意见（带有解释性说明的无保留意见112份）、110份为保留意见、33份为无法表示意见，分别占比96.7%、2.5%和0.8%；非标意见总计255份，占比5.9%。为便于分析，本文将带持续经营重大不确定性段、强调事项段及其他信息段中包含其他信息未更正重大错报说明的无保留意见合称为“带有解释性说明的无保留意见”，2020年度上市公司年报审计意见具体情况如下表所示。

表 4.1 2020 年度上市公司年报审计意见类型

审计意见类型	2020年度		2019年度		变动情况	
	公司数量	占比	公司数量	占比	增减数量	增减幅度
一、无保留意见	4,156	96.7%	3,675	95.5%	481	13.1%
其中:带有解释性说明的无保留意见	112	2.6%	103	2.7%	9	8.7%
二、非无保留意见	143	3.3%	173	4.5%	-30	-17.3%
其中:保留意见	110	2.5%	126	3.3%	-16	-12.7%
无法表示意见	33	0.8%	47	1.2%	-14	-29.8%
非标意见合计	255	5.9%	276	7.2%	-21	-7.6%
总体合计	4,299	100.0%	3,848	100.0%	451	11.7%

1.上市公司数量显著增加，无保留意见占比提升

2020年披露年度审计报告的上市公司共4,299家，较上年增加451家，增幅11.7%。其中无保留意见占

比 96.7%，同比上升 1.2 个百分点，非标意见占比 5.9%，同比下降 1.3 个百分点。上市公司数量显著增加，无保留意见占比提升，非标意见的数量及占比均呈下降趋势，一定程度上体现了股票发行注册制改革、提高上市公司质量等全面深化资本市场改革重大举措取得较好成效。

2. 退市风险揭示更为精准，审计意见作用凸显

退市新规侧重考量上市公司持续经营能力，推动“空壳企业”及时出清，明确、细化了财务指标类、交易指标类、规范类、重大违法类退市标准，提高了退市效率。自退市新规实施以来，37 家深市公司因财务类退市指标被实施退市风险警示，其中 9 家因无法表示意见这一财务类指标被实施退市风险警示；25 家沪市公司因“收入+净利润”组合指标被实施退市风险警示，其中 14 家因无法表示意见这一财务类指标被实施退市风险警示。因无法表示意见这一财务类指标被实施退市风险警示的公司占比较高，审计意见作用进一步凸显。

3. 头部证券所非标报告比例下降，风险公司向中小证券所集聚

上市公司客户数量超过 100 家的 12 家头部证券所审计了 3,186 家上市公司，出具了 114 份非标报告，非标报告占比为 3.6%，较上年有所下降，与头部证券所辞退高风险客户、降低执业风险密切相关；其他证券所审计了 1,113 家上市公司，出具了 141 份非标报告，非标报告占比为 12.7%，远高于头部证券所。从客户风险结构来看，头部证券所 ST 公司客户占比仅为 3.5%，其他证券所 ST 公司客户占比达到 10.9%，反映出风险公司向中小证券所集聚的趋势。

4. 持续经营问题数量下降，但仍为最主要非标事项

上市公司非标事项主要包括持续经营存疑、关联方资金占用及违规担保、诉讼及立案调查、资产减值等。133 份非标报告涉及持续经营相关问题，其中 63 份为带有解释性说明的无保留意见，42 份为保留意见，28 份为无法表示意见。同比上年，存在持续经营相关问题的公司减少了 12 家，但涉及持续经营事项的非标报告仍占比过半，持续经营仍为上市公司最主要非标事项。

5. 资金占用与违规担保风险进一步揭示，部分公司风险化解初见成效

71 家上市公司非标事项涉及关联方资金占用或违规担保，较上年增加 9 家，资金占用的主要方式包括资金拆借、无商业实质的预付采购款或工程款、对外投资或合作开发等，相关审计报告对资金占用及违规担保的风险揭示更为充分。另外，往年因资金占用或违规担保被出具非标报告的公司中，15 家公司已解决相关问题，本年被出具标准无保留意见，8 家公司已部分解决相关问题，审计意见有所减轻，资金占用及违规担保风险化解初见成效。

（二）关键审计事项

4,299 份审计报告共包含 8,593 项关键审计事项，其中资产减值 3,761 项、收入确认 3,485 项、资产确认 251 项、公允价值计量 213 项，企业合并及长期股权投资 192 项，占比分别为 43.8%、40.6%、2.9%、2.5%、2.2%。

1. 关键审计事项均值略低于上年，主要领域仍为资产减值和收入确认

除 33 份无法表示意见外，审计报告披露的关键审计事项少至 1 项，多至 5 项，平均为 2.01 项，较上年略有下降。19 家证券所披露的关键审计事项均值高于总体均值，较去年增加 1 家。其中，披露最多的证券所平均每份审计报告披露了 2.78 项关键审计

事项，比披露最少的证券所多出 1.78 项。关键审计事项主要领域仍为资产减值和收入确认（7,246 项，84.3%），远超其他关键审计事项。

2.金融资产减值事项有所增加，商誉减值事项占比下降

资产减值事项中，金融资产减值为 1,722 项、商誉减值为 947 项、存货减值为 775 项、非流动资产减值为 317 项，占比分别为 45.8%、25.2%、20.6% 及 8.4%。同比上年，金融资产减值占比提升 2%，金融资产减值的重要性进一步提升。同时，商誉减值占比下降 3%，随着上市公司商誉价值逐步下降（1.1 万亿，下降 7%），商誉减值重要性有所降低。

3.收入确认事项显著增加，审计应对体现新收入准则要求

收入确认事项为第二大关键审计事项，同比去年，将收入确认作为关键审计事项的公司增加了 715 家，增长较为显著。收入的发生、准确性、截止等认定在关键审计事项描述及应对程序中均有提及。本年注册会计师在了解和评价与收入确认相关的关键内部控制的设计及运行有效性，检查重大合同，执行收入截止性测试、收入及毛利变动分析性程序、复核收入相关披露等审计应对以外，增加了按照五步法要求检查与收入确认相关的重要合同条款，评价管理层对履约义务、可变对价、控制权转移等会计判断及估计等审计应对，能够体现新收入准则相关要求。

五、证券审计执业问题

（一）非标报告相关问题

1.未恰当考虑持续经营相关事项的影响

根据审计准则及相关规定，如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性未作出充分披露，注册会计师应当发表保

留意见或否定意见。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：主营租赁和商务服务，期末流动负债远高于流动资产，营运资金远不足以偿还即将到期的大额贷款，亦无明确的融资安排，明显缺乏偿债能力，却未披露持续经营能力存在重大不确定性，注册会计师发表了标准无保留意见；主营水利工程施工，近年来连续亏损，存在子公司失控、被立案调查、违规担保及资金占用、银行账户冻结、大额借款逾期和多项重大诉讼等诸多问题，公司未披露持续经营能力存在重大不确定性，注册会计师仅就子公司失控、违规担保及资金占用等事项发表保留意见。注册会计师未恰当考虑持续经营相关事项的影响，未识别公司持续经营能力存在的重大不确定性及相关披露不充分的问题，审计意见恰当性存疑。

2.未审慎判断上期非标事项对本期审计意见的影响

根据审计准则及相关规定，如果针对上期财务报表发表了保留意见、无法表示意见或否定意见，且导致非无保留意见的事项仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：上年保留事项涉及大额预付合同逾期且无法确定能否履行，本年该合同仍未履行，相关款项金额占到资产总额的 27%，注册会计师发表了带强调事项段的无保留意见；上年保留事项涉及商誉减值的充分性，本年全额计提商誉减值，注册会计师发表了带强调事项段的无保留意见。注册会计师未充分关注大额预付合同逾期在本期尚未解决、商誉减值全部计入本期的会计处理不恰当，未审慎判断上期非标事项对本期审计意见的影响，无保留意见的恰当性存疑。

3.未对错报的广泛性作出恰当判断

根据审计准则及相关规定，注册会计师无法获取

充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，应当发表无法表示意见。对财务报表影响具有广泛性的情形包括：不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分；当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

年报审阅发现，个别公司存在以下情形：本年计提大额商誉减值损失及应收账款信用减值损失并导致亏损，注册会计师认为商誉减值计提依据不充分，也未能获取与应收账款信用减值损失相关充分适当的审计证据，发表了保留意见；应收账款及存货占到资产总额的一半以上，本年应收账款函证回函比例较低，存货外观相似、无法区分，注册会计师难以就应收账款、存货获取充分适当的审计证据，同时注册会计师难以确认本期成本结转的准确性、预计负债的完整性，发表了保留意见。注册会计师未恰当识别商誉减值损失及应收账款信用减值损失对于公司盈亏具有的重大、广泛影响，未对涉及应收账款、存货、营业成本、预计负债等多个重要报表项目相关错报的广泛性作出恰当判断，存在以保留意见代替无法表示意见的问题。

4.未按照监管规则有关要求出具专项说明

根据《公开发行证券的公司信息披露编报规则14号——非标准审计意见及其涉及事项的处理（2020年修订）》、《监管规则适用指引——审计类第1号》及相关规定，发表非标意见的注册会计师应当针对审计意见中涉及的相关事项出具专项说明，充分披露“错报”、“受限”、重要性水平、广泛性、上期非标事项在本期的情况等。

年报审阅发现，部分注册会计师存在未对非标事

项出具专项说明、未披露重要性水平（包括选取基准及百分比、计算结果、选取依据）、广泛性的判断过程、受限的具体情况、上期非标事项在本期消除或变化的判断过程及结论等问题。

（二）收入审计相关问题

1.未恰当识别及应对收入相关重大错报风险

根据审计准则及沪深交易所股票上市规则，注册会计师应当执行风险评估程序，通过了解被审计单位及其环境，了解内部控制，基于收入确认存在舞弊风险的假定，识别和评估财务报表重大错报风险；最近一个会计年度经审计扣非净利润为负值的公司应当在年度报告中披露营业收入扣除情况及扣除后的营业收入金额，负责审计的会计师事务所应当就此出具专项核查意见。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：主营化学产品的生产与销售，但本年收入主要来自贸易业务，并且贸易客户及供应商单一，公司已于2020年10月停止与贸易客户及供应商的业务往来，若扣除贸易收入将触及退市风险警示财务标准；主营旅游服务，在业绩预亏公告中披露预计营业收入低于1亿元，可能被实施退市风险警示，随后却将往年一贯计入资产处置收益的生物资产销售收入计入营业收入，导致营业收入大幅增长并达到1亿元的收入规模，规避退市风险警示。注册会计师未充分考虑公司面临的退市压力，未审慎判断贸易收入、生物资产销售收入的性质及特点，未了解相关内部控制，未能恰当识别及评估收入相关重大错报风险，出具的收入专项核查意见不够审慎。

2.未充分关注收入相关会计处理、列报及披露的恰当性

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当针对评估的重大错报风险，设计和实施审计程序，评价财

务报表的总体列报与相关披露是否符合适用的财务报告编制基础的规定，对与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异作出必要调整，对财务报表整体是否不存在重大错报，确定是否已获取合理保证得出结论。

年报审阅发现，个别上市公司在收入相关会计处理方面存在未对合同相关的可变对价进行恰当的会计处理、未合理辨识运输活动是否与履行合同有关而将运输费用全部计入营业成本等问题，在收入列报及披露方面存在未将执行新收入准则的预收款项确认为合同负债、未将待转销项税确认为其他流动负债或其他非流动负债、未结合公司业务披露收入确认会计政策、未按收入主要类别披露收入分解信息、未充分披露首次执行新收入准则对年初留存收益及财务报表其他相关项目的影响等问题。注册会计师对新收入准则的理解不够深入，未能识别公司相关会计处理违反准则对于收入确认、计量、列报和披露要求，未能作出必要调整，专业能力有待提升。

（三）资产减值审计相关问题

根据审计准则及相关规定，注册会计师应关注管理层如何作出会计估计，会计估计所依据的数据，并确定作出会计估计的方法是否恰当，并得到一贯运用，若会计估计或作出会计估计的方法不同于上期，评估其是否合理；注册会计师应复核上期财务报表中会计估计的结果，或者复核管理层在本期财务报表中对上期会计估计作出的后续重新估计。

年报审阅发现，个别上市公司在计提预期信用损失、存货跌价准备时存在以下情形：未充分考虑前瞻性信息对预期信用损失的影响，预期信用损失模型运用不恰当；在本年业务模式、主要客户及其信用风险未发生显著变化的情况下，重新划分信用风险组合并降低应收账款坏账计提比例；未对已被迭代、周转较慢的电子元件计提存货跌价准备。注册会计师未充分

关注资产减值相关会计估计方法的恰当性、以及是否得到一贯运用，未结合减值迹象对资产减值的充分性保持合理怀疑，未有效识别及应对资产减值相关重大错报风险。

（四）重大非常规交易审计问题

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当充分了解被审计单位及其环境以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的交易，充分关注交易的性质，评价交易的商业理由，设计及实施进一步的实质性审计程序，确定重大非常规交易按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露；在考虑获取的被审计单位及其环境信息时，应重点关注重大、异常或高度复杂的交易，特别是临近会计期末发生的重大非常规交易，关注会计处理原则和会计政策的选择和运用是否恰当。

年报审阅发现，个别上市公司在处置关联方借款、子公司、大额债务时存在以下情形：将应收关联方款项转让给同一控制下的其他关联方，转销前期计提的信用减值损失，并确认了大额转让收益；将经营业绩严重不达标的子公司出售给原股东，原股东未按合同约定支付款项，在相关风险报酬可能未实质转移的情况下确认处置收益；临近年末审议通过债务豁免议案，期后又对议案作出重大调整，在调整后的议案尚未生效的情况下提前确认大额债务豁免收益。注册会计师未充分关注上述重大非常规交易的性质及影响，未恰当评价相关交易的商业理由，未审慎判断有关资产、负债风险报酬转移情况，以及临近会计期末发生的重大非常规交易的会计处理的恰当性，未能有效识别及应对重大非常规交易相关重大错报风险。

（五）其他审计问题

根据审计准则及相关规定，注册会计师在了解被审计单位及其环境时，应当充分关注相关行业状况、法律环境和监管环境及其他外部因素，关注是否已经

发生可能需要做出新估计或修改现有估计的新情况或事项，同时注册会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以评价是否可能存在管理层偏向的迹象。

年报审阅发现，个别上市公司在预计负债及递延所得税资产确认方面存在以下情形：在法院判决公司败诉并要求对原告进行赔偿的情况下，以上诉为由未确认任何与赔偿损失相关的预计负债；在连续亏损、持续经营能力存在重大不确定性的情况下，仍将可抵扣暂时性差异全部确认为递延所得税资产。注册会计师未能充分了解被审计单位及其法律环境，未对预计负债的充分性保持应有的关注，未充分考虑公司在估计未来期间能够取得的应纳税所得额时存在的偏向，对递延所得税资产的审计未保持应有的谨慎。

（六）关键审计事项相关问题

1.未恰当选取关键审计事项

根据审计准则及相关规定，关键审计事项是注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。注册会计师确定关键审计事项，旨在从与治理层沟通过的事项中，筛选出仅限于对本期财务报表审计最为重要的事项。

年报审阅发现，个别上市公司收入主要来源于网络游戏业务和影视剧业务，2020年影视剧收入金额为1亿元，收入占比为35%，较上年增长605.8%，注册会计师仅将游戏业务收入的确认与计量作为关键审计事项，未对对本年显著增长的影视剧业务收入予以充分关注并恰当评价其重要性，存在选取关键审计事项不够恰当的问题。

2.关键审计事项披露不完整

根据审计准则及相关规定，注册会计师应在审计报告的关键审计事项部分逐项描述关键审计事项，应当分别索引至财务报表的相关披露，并同时说明该事

项被认定为关键审计事项的原因，以及事项在审计中是如何应对的。

年报审阅发现，个别公司主营药品研发及技术转让，本年技术转让收入占比过半，药品销售收入迅猛增长至占比超三成，注册会计师将收入确认作为关键审计事项，但在事项描述中仅提及技术转让收入，未对药品销售收入及其审计应对进行说明；个别注册会计师在审计报告中披露的应收款项信用减值等关键审计事项仅提及应收款项金额重大，未说明相关资产金额及占比，也未将关键审计事项索引至财务报表相关披露，关键审计事项披露不完整。

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，证监会将通过加强证券所备案监管与信息公开、年报审计监管、监督检查和立案稽查、加强与行业主管部门及行业协会的专业联系与监管协作等，切实督促证券所勤勉尽责、规范执业。

（来源：中国证监会网站）

立信关于证监会发布《2020年上市公司年报会计监管报告》的解读

截至2021年4月30日，沪深两市共有4,247家公司披露了2020年度财务报告。证监会组织审阅了其中869家上市公司的2020年度财务报告，注意到部分上市公司存在对企业会计准则理解和执行不到位的问题，其中主要包括：收入确认和计量不恰当、金融资产分类不正确、资产减值估计不谨慎、合并报表范围判断不合理、预计负债与或有资产抵销不恰当、债务重组损益确认时点不恰当等问题。基于上述审阅结果，证监会于2021年8月27日发布了《2020年上市公司年报会计监管报告》（以下简称“监管报告”）。

本期快讯转发上述《监管报告》并做简要提示，供您阅读使用。

【技术标准部提示】

《监管报告》总结了证监会在上市公司2020年年报抽样审阅过程中发现了若干问题，分为新收入准则相关问题、金融工具确认、计量与披露问题、企业合并相关问题、合并财务报告相关问题、资产减值相关问题、公允价值计量相关问题、或有事项确认相关问题、股份支付相关问题、其他确认和计量问题、非经常性损益相关问题、列报和披露等，并针对相关事项分别给出了相应的提示与指引。其中，部分比较值得关注的內容有：

一、新收入准则相关问题

1、未恰当确认某一时段内履行的履约义务产生的收入

问题表现：个别上市公司在不能合理确定合同履约进度的情况下（例如后续原材料价格存在巨大波动等），仍按照履约进度确认收入，不断调整合同履约

进度，导致连续大额冲回前期已确认收入。

提示与指引：对于在某一时段内履行的履约义务，应判断是否能合理确定合同履约进度，并考虑商品或服务的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。投入法下，若后续投入成本具有重大不确定性，其履约进度应视为不能合理确定，若已经发生的成本预计能够得到补偿，上市公司可按照已经发生的成本金额确认收入，否则应在投入成本和履约进度能够合理确定时确认收入。

2、未恰当确认与销售商品相关的款项

（1）未恰当确认及列示与履行合同相关款项

问题表现：个别上市公司同一合同项下的合同资产与合同负债在资产负债表中未按净额列报，或错误地抵销应收账款与合同负债。

指引与提示：合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，但同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。应收账款与合同负债不能互相抵销。

（2）未恰当列报销售商品的预收款中包含的增值税

问题表现：个别上市公司在资产负债表中将预收款中待转销项税额部分列报于应交税费。

指引与提示：在资产负债表中，应将预收款中待转销项税额部分列报于“其他流动负债”或“其他非流动负债”。

3、未恰当处理可变对价

（1）未恰当区分可变对价与信用减值损失

问题表现：个别上市公司前期按照销售合同暂定价确认收入，本期依据同类产品的审定价，对相关应收账款按照暂定价与同类产品审定价之间的差价计提信用减值损失，而未调整当期收入。

指引与提示：销售合同暂定价与审定价存在差别的情况属于可变对价的情形，应在每一资产负债表日重新估计可变对价金额，对于后续可变对价的变动额应调整当期收入和应收账款。

（2）未恰当确认销售返利

问题表现：个别上市公司未恰当确认与销售相关的返利，如错误地将销售返利金额计入销售费用、将计提的销售返利余额计入递延收益等。

指引与提示：应将其给予客户的返利作为可变对价或附有额外购买选择权的销售进行会计处理，充分考虑相应义务、交易价格最佳估计数以及交易价格分摊等因素后，恰当确认销售收入及相应负债。

4、未恰当处理销售商品过程中与运输活动相关的支出

问题表现：个别上市公司未合理辨识运输活动是否与履行合同相关、与履行合同相关运输活动是否构成单项履约义务，直接与运输活动相关的支出全部计入销售费用或者全部计入商品销售成本。

指引与提示：对于与履行客户合同无关的运输费用，若运输费用属于使存货达到目前场所和状态的必要支出，形成了预期会给企业带来经济利益的资源时，运输费用应当计入存货成本，否则应计入当期损益。对于与履行合同相关的运输活动，发生在商品的控制转移之前的，不构成单项履约义务，相关支出应作为商品销售成本披露；发生在商品的控制转移之后的，构成单项履约义务，企业应当在确认运输服务收入的同时，将相关支出作为运输服务成本披露。

二、金融工具确认、计量与披露问题

1、金融资产的分类

(1) 结构性存款分类不正确

问题表现：部分上市公司错误地将合同现金流量特征与基本借贷安排不一致的结构性存款分类为以摊余成本计量的金融资产，列报为货币资金或其他流动资产。

指引与提示：结构性存款的收益若与利率、汇率等指数或者与某实体的信用等级挂钩，不满足合同现金流量测试，企业应当将其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，记入“交易性金融资产”科目。

(2) 未正确界定权益工具投资

问题表现：个别上市公司对外进行投资，持有被投资单位的优先股，未恰当分析优先股相关特征（例如存在固定股息率的强制分红、强制赎回等导致从发行方角度优先股并非整体满足权益工具定义条款），而将该投资指定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。

指引与提示：在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具投资指定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，并列报于“其他权益工具投资”。此处权益工具投资中的“权益工具”是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第37号——金融工具列报》中权益工具定义的工具。符合金融负债定义但是被分类为权益工具的特殊金融工具本身并不符合权益工具的定义，从投资方的角度也就不符合指定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的条件。

2、金融工具计量和减值相关问题

(1) 未恰当评估与划分信用风险组合

问题表现：个别上市公司主营业务涉及多个不同行业，上市公司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。

指引与提示：以组合为基础上进行信用风险变化评估时，企业可以共同风险特征为依据，将金融工具分为不同组别，但不应将具有不同风险特征的金融工具归为同一组别。

(2) 未合理计提支取受限存款的减值损失

问题表现：个别上市公司将大额银行存款存放于控股股东控制的集团财务公司，因集团财务公司出现流动性困难，上市公司存放在财务公司的存款出现无法及时兑付、无法正常支取等情形，但上市公司未对该银行存款计提预期信用损失。

指引与提示：银行存款核算以摊余成本计量的、企业存入银行或其他金融机构的各种款项。当对金融资产预期未来的现金流量具有不利影响的一项或多项事件发生时，该金融资产成为已发生信用减值的金融资产。公司应合理判断集团财务公司信用风险变化情

况，恰当计提预期信用损失。

三、企业合并相关问题

1、未恰当确认或有对价与应支付的股权转让款

问题表现：个别上市公司以前年度以分期付款方式受让子公司原股东股份，形成非同一控制下企业合并，子公司原股东作出业绩承诺并根据业绩实现情况给予上市公司补偿。本期子公司未实现业绩承诺，上市公司直接将按照收购协议约定本期应支付的股权转让款确认为营业外收入，未确认或有对价。还有个别上市公司在不满足相关条件的情况下，错误地将或有对价形成的金融资产与尚未支付的协议约定股权转让款对应的金融负债相互抵销并按净额列示。

指引与提示：非同一控制下的企业合并下，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销，除非同时满足下列条件：

- （1）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该法定权利当前可执行；
- （2）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

2、对“合同诈骗”相关追缴款项会计处理有误

问题表现：个别上市公司以前年度对外收购子公司，形成非同一控制下企业合并，后续发现子公司在收购当期或以后年度，存在财务舞弊等“合同诈骗”行为。对法院判处追缴原股东因虚增股权价值而非法获取的交易对价（包括股份及现金），个别上市公司错误地将本期实际收到的追缴款项计入当期损益。

指引与提示：经法院判决追缴交易对手方的非法获取的交易对价，本质上为前期并购交易的延续，上市公司应将其作为前期差错，根据法院判决结果以及调整后的子公司财务报表信息，对前期错误确认的企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等信息进行追溯调整。

四、合并财务报表相关问题

1、合并财务报表范围判断有误

问题表现：个别上市公司以前年度对外收购子公司，本年度出现子公司拒绝向上市公司提交财务报表、账簿等关键资料，或阻挠上市公司进入办公现场进行审计等“失控”情形。对此，上市公司未充分考虑其是否依然享有对子公司施加控制的实质性权利，仅依据形式上的“失控”认为丧失对子公司控制，未将子公司纳入合并财务报表范围。

指引与提示：在出现上述“失控”情况时，公司应充分考虑其是否依然享有对子公司施加控制的实质性权利，例如是否能够通过股东大会、董事会等内部权利机构，或者外部司法途径等方式，继续行使控股股东权力，包括更换管理层、获取印章及账簿资料以及接管经营管理等，以确定是否将相应子公司纳入合并财务报表范围。

五、资产减值相关问题

1、不恰当变更商誉相关资产组

问题表现：个别上市公司在进行商誉减值测试时，以集团内部管理架构调整、对子公司进行区域整合为由，变更与商誉减值测试相关的资产组。

指引与提示：资产组是企业认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组。资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。若相关调整仅为企业管理架构的调整，并未影响资产组产生现金流入的方式，不应变更与商誉减值测试相关的资产组。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并按规定在附注中作相应说明。

六、公允价值计量相关问题

1、未恰当计量权益工具投资的公允价值

问题表现：个别上市公司将其持有的权益工具投资指定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。报告期内，相关被投资方进行了多轮融资，估值结果发生了重大变化，上市公司仍以权益工具初始投资成本作为后续公允价值的估计，且未披露

充分恰当的理由。

指引与提示：企业对权益工具的投资和此类投资相联系的合同应当以公允价值计量，仅在有限情况下，如果用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计的，该成本可代表其在该分布范围内对公允价值的恰当估计。

七、或有事项确认相关问题

1、未恰当确认因诉讼产生的支付义务

问题表现：个别上市公司因合同纠纷被起诉，在法院一审判决其败诉并要求对原告进行赔偿的情况下，上市公司仍以上诉为由未确认相关损失和预计负债。

指引与提示：对于未决诉讼、未决仲裁等形成的或有负债，随着时间推移和事态的进展，相关未决诉讼在被证实很可能导致经济利益流出，且该义务金额也能够可靠计量时，企业应当确认预计负债。企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

2、不恰当抵销预计负债与或有资产

问题表现：个别上市公司与不同公司间存在多个诉讼事项，相关公司同属一个集团。根据判决结果，个别诉讼判决公司需对外支付赔偿款，个别诉讼判决公司胜诉并基本确定能够获得赔偿款。公司认为相关诉讼案件中，其应付的赔偿义务与应收赔偿款金额大致持平，未根据实际情况合理确认预计负债及或有资产，错误地抵销预计负债与或有资产，未恰当确认预计赔偿损失及补偿收益。

指引与提示：与或有事项相关的义务同时满足现时义务、很可能导致经济利益流出、金额能够可靠计量的条件时，应当确认为预计负债。或有事项产生的经济利益只有在企业基本确定能够收到的情况下，才予以确认为资产。针对同一公司的预计负债与或有资

产应在满足上述条件的前提下分别确认，二者之间不得随意抵销。

八、股份支付相关问题

1、未恰当确认股份支付

问题表现：个别上市公司将其持有的子公司股权授予上市公司员工并形成股份支付，上市公司在合并报表层面错误地将其作为以现金结算的股份支付进行会计处理。

指引与提示：在个别报表层面，上市公司作为接受服务企业，虽具有结算义务，但授予本企业职工的是企业集团内其他企业的权益工具，上市公司应将其作为现金结算的股份支付进行会计处理；但在合并报表层面，因子公司权益工具视为企业集团自身权益工具，上市公司应将其作为以权益结算的股份支付进行会计处理。

九、其他确认和计量问题

1、不恰当确认长期股权投资处置损益

问题表现：个别上市公司年末对外处置联营企业股权，在尚未收到股权转让款、股权尚未完成工商变更登记以及仍拥有向联营企业派出董事的权力之下，上市公司已终止确认长期股权投资并确认处置损益。

指引与提示：对上述股权投资，上市公司应通过持有待售资产进行核算。对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，应当停止权益法核算，并合理分析判断与对外处置股权相关的股东权利的变化情况，在不实际享有相应权利、满足终止确认条件时确认相关处置损益；对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。

2、债务重组相关损益确认时点不恰当

问题表现：个别上市公司将在资产负债表日前开始协商、相关义务的履行发生在资产负债表日后的债务重组，错误地作为资产负债表日后调整事项处理，

并在报告期内确认债务重组相关损益。

指引与提示：债务重组通常需要经历较长时间，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。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，不属于资产负债表日后调整事项。上市公司应根据债务重组协议的实际履行情况进行分析判断，在执行结果重大不确定性消除时才能确认债务重组相关损益。

《监管报告》汇总了若干证监会较为关注的企业会计准则应用问题，其中给出的指引与提示也在一定程度上反映了证监会对相关问题的看法和监管口径，建议认真阅读《监管报告》全文，并在后续开展上市公司财务报表审计过程中充分关注被审计单位是否存在相关事项，以及相关会计处理是否符合《监管报告》的相关要求。

(来源：立信会计师事务所公众号)

上市公司年报会计监管报告 2016-2020 汇编（合并财务报表篇）

2020 年

1、合并财务报表范围判断有误

根据企业会计准则及相关规定，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指投资方能够通过参与被投资方的相关活动而享有可变

回报，且有能力影响可变回报。投资方在判断是否拥有对被投资方施加控制的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利。

年报分析发现，个别上市公司以前年度对外收购子公司，本年度出现子公司拒绝向上市公司提交财务报表、账簿等关键资料，或阻挠上市公司进入办公现场进行审计等“失控”情形。对此，上市公司未充分考虑其是否依然享有对子公司施加控制的实质性权利，如能够通过股东大会、董事会等内部权利机构，或者外部司法途径等方式，继续行使控股股东权力，包括更换管理层、获取印章及账簿资料以及接管经营管理等，仅依据形式上的“失控”认为丧失对子公司控制，未将子公司纳入合并财务报表范围。对于实务中的类似情形，上市公司应充分分析子公司“失控”产生的原因，审慎判断其对公司经营、财务决策的影响程度并予以恰当披露。

2、未对购买子公司少数股权进行恰当会计处理

根据企业会计准则及相关规定，母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

年报分析发现，个别上市公司本年度购买子公司少数股东股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，未按规定先调整资本公积、资本公积不足时再调整留存收益，而是错误地同时调整资本公积及留存收益，会计处理不恰当。

2019 年

1、对控制的判断不正确

根据企业会计准则及相关规定，合并财务报表范

围应当以控制为基础予以确定。投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上,对是否控制被投资方进行判断,例如其承担的风险水平和享有的可变回报是否与被投资方的其他投资者存在显著差别等。反之,不应仅通过暂时获取或授予其他股东表决权/投票权、修改公司章程或签订一致行动协议等方式改变合并报表范围。

(1) 结构化主体

年报分析发现,部分上市公司承担了对其投资的合伙企业其他投资者的差额补足义务或回购义务,以保证其他投资者可以收回投资本金和预期回报。但是,上市公司仅基于其有限合伙人的身份,或者仅基于其未在合伙企业的投资委员会中占半数以上席位,就认为对该合伙企业不具有控制,未将其纳入合并报表范围。

(2) 被投资单位的分红受到限制

年报分析发现,个别上市公司下属的被投资单位章程规定,该单位的经费收益只能用于规定范围和事业发展,盈余不得分红,上市公司因此未将其纳入合并范围。被投资单位的盈余虽然不得用于向股东分红,并不必然代表投资方无法获取经济利益,上市公司仍可能通过其他方式(例如通过该被投资单位提升上市公司的品牌知名度、拓宽合作渠道等)获取经济利益。如果上市公司拥有该被投资单位相关活动的决定权,并能据以从该单位的经营活动中获取可变回报,上市公司应将该被投资单位纳入合并范围。

2、未正确识别及核算权益性交易

根据企业会计准则及相关规定,不丧失控制权情况下母公司处置或追加对子公司投资的交易应作为权益性交易处理,将支付或取得的价款与享有的子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产相应份额之间的差额调整资本公积。购买日之后发生的不丧

失控制权的持股比例变化,不应调整商誉金额。

年报分析发现,个别上市公司未正确识别及核算权益性交易:一是上市公司处置子公司部分股权但未丧失控制权,在该交易进行会计处理时,错误地按股权处置比例结转了商誉及其减值准备。在此情形下,上市公司不应调整商誉金额,而在计算享有的子公司自购买日开始持续计算的净资产时应包含商誉;二是上市公司在报告期内进行股权收购并对标的公司形成控制,收购后少数股东减资,使得上市公司对该子公司的持股比例进一步增加。上市公司未将收购后持股比例的被动增加作为权益性交易处理,而是连同股权收购的交易一并作为非同一控制下企业合并处理,导致商誉确认金额有误。

3、丧失子公司控制权的会计处理错误

根据企业会计准则及相关规定,企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的,在编制合并财务报表时,对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

年报分析发现,个别上市公司当期丧失对被投资方的控制权但仍具有重大影响,在编制合并财务报表时,上市公司未对剩余股权按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量,而是以视同一直对被投资方采用权益法核算的金额计量丧失控制权日的长期股权投资。

4、未充分披露与合并报表相关的重大判断

根据企业会计准则及相关规定,企业应当披露对其他主体实施控制的重大判断和假设,以及这些判断和假设变更的情况,包括企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设,或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设等。

年报分析发现,部分上市公司将其持股比例仅为50%或低于50%的被投资方纳入合并范围,但未披露

对这些被投资方的表决权比例与持股比例是否有所不同，也未披露判断能够控制这些被投资方从而将其纳入合并范围的相关依据。

2018年

根据企业会计准则及相关规定，合并报表范围应当以控制为基础予以确定。控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。投资方应综合考虑所有相关事实和情况判断是否享有控制，如被投资方的设立目的、相关活动以及如何对相关活动作出决策、投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的活动等。

1、对结构化主体的控制判断不正确

年报分析发现，部分上市公司仅基于有限合伙人的身份，就认为对其投资的合伙企业不具有控制，未纳入合并报表范围。例如有的上市公司作为有限合伙人持有结构化主体99%份额，剩余1%份额由普通合伙人持有，普通合伙人作为执行事务合伙人负责结构化主体日常事务的管理并收取固定报酬。该结构化主体的设立目的是服务于上市公司的并购或融资需求，上市公司参与并主导其设立。这种情况下，上市公司依据持有的份额按比例承担和分享了该结构化主体绝大部分的风险和可变回报，并且结合其设立目的，应将其纳入合并报表范围。

2、对丧失控制权的判断不正确

年报分析发现，个别上市公司仅通过与其他投资方签署附期限的一致行动协议或将子公司部分表决权暂时授予其他股东就认定不再控制该子公司；个别上市公司在对子公司持股比例未发生变化的情况下，仅通过改变子公司章程、协议或投票权等约定就认为丧失对子公司的控制，并确认了股权处置收益。

3、未将主动申请破产重整的子公司纳入合并范围

年报分析发现，个别上市公司的控股股东向法院提请对净资产为负的子公司进行破产重整，法院指定某律师事务所为管理人后，上市公司便不再将其纳入合并范围，并将已在合并报表中确认的超额亏损转入当期投资收益。大多数情况下，破产重整的公司及管理人的监管和帮助下，通过业务重整和债务调整，摆脱经营困难，重获经营能力，不能简单以进入破产重整即认为丧失对子公司的控制。

2017年

1、对合并范围的判断

(1) 对结构化主体控制的判断

上市公司参与发起设立、管理和投资结构化主体的交易较为常见。公司在编制合并财务报表时，需结合各项因素综合考虑是否对相关结构化主体具有控制。年报分析发现，部分上市公司在判断是否控制时，容易忽视结构化主体的设立目的、其他方是否享有实质性权力等因素。例如，个别上市公司参与设立有限合伙企业（并购基金），并认购其全部劣后级份额，将其分类为以权益法核算的长期股权投资进行会计处理。根据合伙协议，上市公司对合伙企业优先级份额本金及固定收益承担保证义务，优先级合伙人在合伙企业投资决策委员会中享有席位，优先级合伙人委派的决策委员对拟投资项目享有一票否决权。考虑到合伙协议对优先、劣后级的设置以及上市公司对优先级退出本金和收益做出的保证安排，优先级合伙人实质上享有固定回报，并不承担合伙企业的经营风险，其在投资决策委员会中存在一票否决权安排，实质上应视为一种保障资金安全的保护性权利。上市公司享有合伙企业所有剩余的可变收益、承担全部亏损风险，同时从设立目的分析，如合伙企业是为上市公司的战略发展需要设立的，上市公司相较其他投资方有更强烈的动机和意图主导合伙企业的相关投资活动以影响其回报，即上市公司对此合伙企业具有控制，应当予以

合并。

(2) 对单独主体的合并判断

根据企业会计准则规定，投资方通常合并的是被投资方的整体，只有在满足特定条件情况下，投资方可以将被投资方可分割的部分（即“单独主体”）予以合并。单独主体需同时满足以下条件：该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

年报分析发现，个别上市公司通过增资方式成为某公司的控股股东，并约定增资完成后将该公司原有业务全部剥离给原股东，后续以该公司为平台开展新业务。上市公司取得该公司控股权后对其董事会进行了改选，但认为被投资公司原有业务仍由原股东控制并拟剥离给原股东，因此未将其纳入合并范围。上市公司将被投资单位业务进行分割，需要满足会计准则中有关单独主体的认定要求，即所分割业务相关的资产、负债必须与公司其它资产、负债严格分离。但在我国现行法律环境下，同一法律主体的资产、负债往往较难满足单独主体的有关要求。在股东之间分割资产、负债的约定尚未通知全部债权人并已获得债权人同意的情况下，上市公司不应将被投资单位分割为两个部分进行部分合并。

(3) 涉及一致行动协议的合并判断

上市公司与其他投资方达成一致行动协议的情况下，是否应将被投资公司合并，应当基于“控制”的定义和原则，综合考虑一致行动协议的商业意图，一致行动协议授予上市公司的权力是否明确、完整等因素进行判断。年报分析发现，个别上市公司通过与其他投资方签署一致行动协议，将持股比例不超过50%的被投资公司纳入合并范围。该一致行动协议未

明确其他方是否将与被投资公司相关活动相关的表决权完整授予上市公司，协议期间也未明确约定。仅依据该一致行动协议，无法有效判断上市公司对被投资方的权力、可变回报等的持续性。上市公司不应将此被投资单位纳入合并范围。

2、合并财务报表编制问题

(1) 子公司超额亏损的核算

企业会计准则规定，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。年报分析发现，个别上市公司持有子公司51%的股权，该子公司本期出现巨额亏损且资不抵债。上市公司本期合并报表中对于该子公司少数股东承担的当期亏损超过少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有份额的部分，列报为归属于母公司所有者权益，而未按照要求冲减少数股东权益，不符合会计准则的规定。

(2) 未丧失控制权的情况下处置子公司部分股权时调减商誉账面价值

根据企业会计准则及有关规定，未丧失控制权情况下，对子公司的持股比例变化，不导致合并商誉账面价值发生变化。年报分析发现，个别上市公司在未丧失控制权的情况下处置子公司部分股权，合并财务报表中按照股权处置比例调减商誉账面价值，不符合会计准则规定。

(3) 合并财务报表抵销分录编制不正确

母公司编制合并财务报表时，应当将整个企业集团视为一个会计主体，反映企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量。其中，母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销。

年报分析发现，个别上市公司子公司设立资产支持专项计划，并购买专项计划全部次级权益及部分优

先级权益。上市公司编制合并财务报表时将该专项计划纳入合并报表范围，但却未将子公司对专项计划的投资形成的可供出售金融资产和相应负债进行抵销。

上市公司年报会计监管报告 2016-2020 汇编（现金流量表篇）

2016年

合并财务报表范围内的企业间转让土地使用权所产生的未实现内部交易损益应予抵销。但是，对于因转让土地使用权而缴纳的土地增值税，由于是法定事项，在集团内部转让土地使用权缴纳土地增值税可以抵减未来税金的权利已经成立的情况下，该事项与未实现内部交易损益不同，原则上不应抵销。年报分析发现，部分上市公司将集团内部转让土地使用权缴纳的土地增值税直接按内部交易抵销。需要说明的是，考虑到土地增值税的特殊性，对于并非作为自用的内部土地使用权转让，在预计将减少未来缴纳土地增值税税金的情况下，可以列报为资产。

此外，纳入合并财务报表范围内的公司间发生交易，其中一方将自产产品销售给另一方，如按照税法规定，出售方属增值税免税项目，销售自产产品免征增值税，而购入方属增值税应税项目，其购入产品过程中可以计算相应的增值税进项税额用于抵扣。由于税项是法定事项，在集团内部企业间进行产品转移时，进项税抵扣的权利已经成立，原则上不应抵销，在合并报表层面体现为一项资产。

考虑到进项税抵扣权利相对应的收入是建立在加工后的产品最终对外销售的基础上的，在合并财务报表中可以确认为一项递延收益，随着后续加工后的产品完成对外销售时再转入损益中确认。年报分析发现，部分公司没有考虑该类集团内交易增值税进项税额的特殊性，导致合并报表层面的抵销和列报不正确。

（来源：证监会）

2020年

1、与政府补助相关现金流量分类不正确

根据企业财务报表格式相关规定，企业实际收到的政府补助，无论是与资产相关还是与收益相关，均在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。年报分析发现，个别上市公司错误地将收到的与资产相关的政府补助列报于投资活动产生的现金流量。

2、其他现金流量分类不正确

年报分析发现，部分上市公司在现金流量表编制和列报方面存在问题：一是对于收到的票据贴现款、票据到期解付款、票据相关保证金的收付款均分类为筹资活动现金流量，未根据其实际业务性质将已终止确认的票据贴现取得的现金、因采购性质而产生票据结算及相关保证金的收付款分类为经营活动或投资活动现金流量；二是对于因收购的标的公司未达业绩承诺而收到的业绩补偿款，错误地分类为筹资活动现金流量，未正确分类为投资活动现金流量。

2019年

根据企业会计准则及相关规定，现金流量表中的现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款，不能随时用于支付的存款不属于现金；现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资，其中，“期限短”一般是指从购买日起3个月内到期。此外，现金及现金等价物的持有目的是为了满足不同时期对外支付的流动性需求，而不是以获取利息收入或投资收益为主要目的。现金流量表应当分别经营活动、投资活

动和筹资活动列报现金流量。投资活动，是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动；筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动；经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

1、现金和现金等价物的划分不正确

年报分析发现，部分上市公司在现金和现金等价物的划分方面存在以下问题：一是将包含在其他货币资金中的3个月内到期的银行承兑汇票保证金作为现金和现金等价物，上述银行承兑汇票保证金属于受限资金，在到期之前通常不能随时支取，也不满足流动性强、易于转换为已知金额现金的条件，因此不应作为现金和现金等价物；二是上市公司持有定期存款的目的与现金及现金等价物的划分不匹配，例如上市公司对定期存款按照定期存款利率（而非活期存款利率）计提利息收入，通常表明其持有目的并非为了满足短期内对外支付的流动性需求，而是以获取利息收入为主要目的，但上市公司错误地将该定期存款划分为现金及现金等价物。

2、现金流量分类不正确

年报分析发现，部分上市公司在现金流量表编制和列报方面存在以下问题：

一是将回购公司股票用于员工激励计划支付的现金分类为经营活动现金流量，未分类为筹资活动现金流量；

二是将回购已授予但未解锁的限制性股票支付的现金分类为投资活动现金流量，未分类为筹资活动现金流量；

三是将支付融资租赁款的现金分类为经营活动现金流量，未分类为筹资活动现金流量；

四是对于贴现时已终止确认的银行承兑汇票，将贴现取得的现金分类为筹资活动现金流量，未分类为经营活动现金流量；

五是将采购原材料或固定资产相关的应付票据的结算及保证金的收付，分类为筹资活动现金流量，未根据其性质分类为经营活动或投资活动现金流量；

六是将收到的与资产相关的政府补助分类为投资活动现金流量，未分类为经营活动现金流量；

七是将发行股份向母公司购买业务相关的过渡期现金补偿支出分类为筹资活动现金流量，未分类为投资活动现金流量；

八是将发行股份及支付现金购买资产交易支付的中介机构费用全部分类为筹资活动现金流量，未根据其性质恰当区分处理为筹资活动现金流量和投资活动现金流量；

九是将收到的搬迁补偿及土地收储补偿款分类为经营活动现金流量，未分类为投资活动现金流量等。

2018年

根据企业会计准则及相关规定，现金流量表中的投资活动，是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动。筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

年报分析发现，部分上市公司在编制现金流量表时存在以下问题：

一是未将划分为持有待售类别子公司的非受限货币资金包括在现金和现金等价物中；

二是将收到的与资产相关的政府补助、代扣代缴个税手续费返还分类为投资活动现金流量，未分类为经营活动现金流量；

三是将与定期存单存入或到期相关的资金收付分类为经营活动现金流量，未分类为投资活动现金流量；

四是未综合考虑与关联企业之间是否存在业务往来等因素，简单将与关联企业之间的资金往来全部分类为经营活动现金流量；

五是在合并报表中将购买子公司少数股权支付的

现金分类为投资活动现金流量，未分类为筹资活动现金流量。

2017年

1、现金及现金等价物的范围问题

根据企业会计准则及相关规定，现金是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款，不能随时用于支付的存款不属于现金。现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

年报分析发现，个别上市公司将为取得1年期银行贷款质押的定期存单、银行承兑汇票保证金、被冻结的银行存款等作为现金及现金等价物在现金流量表中列报。

2、现金流量表列报分类不准确

根据企业会计准则及相关规定，现金流量表中的筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动，投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动，经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

年报分析发现，上市公司对现金流量分类不正确的情况较为常见：个别公司将非同一控制下并购子公司支付的对价或收到标的公司原股东业绩补偿款，作为筹资活动现金流列报；个别公司将收到之前预付购买设备款计入经营活动现金流，而非投资活动现金流。此外，个别公司将收到的新三板挂牌补助和支付的新三板挂牌费用，作为筹资活动现金流量。由于新三板挂牌并不涉及企业资本及债务规模和构成的变化，也未购建形成长期资产，企业应将此作为经营活动现金流量列示。

3、现金流量表总额/净额列报不正确

根据企业会计准则及相关规定，除客户代收或

支付的现金以及周转快、金额大、期限短项目的现金流入和流出外，现金流量应当分别按照现金流入和流出总额列报。年报分析发现，部分上市公司将其发生的与其他单位或个人的往来款、保证金、理财产品等不符合净额列报的现金流量按收支净额予以列示。

2016年

无。

（来源：证监会）

上市公司年报会计监管报告 2016-2020 汇编（企业合并篇）

2020年

1、未对购买日子公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间的差异及后续变动进行恰当会计处理

根据企业会计准则及相关规定，购买日子公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间的差异，形成暂时性差异。在符合有关原则和确认条件的情况下，编制购买日合并财务报表时，需要对该暂时性差异确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。上述公允价值与原账面价值存在差额的资产或负债项目，在经营过程中因资产的折旧、摊销和减值等对子公司当期损益产生的影响，应当在合并财务报表净利润中予

以反映。

年报分析发现，个别上市公司对于购买日子公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间的差异，未确认递延所得税的影响，且未说明原因；个别上市公司对于收购日子公司资产、负债公允价值与原账面价值的差额产生的后续折旧、摊销费用，错误地计入资本公积，未在合并财务报表层面恰当确认相关成本费用。

2、未恰当确认或有对价与应支付的股权转让款

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下的企业合并下，企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值等。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。除购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，其他情况下发生的或有对价变化或调整，应根据会计准则有关规定进行处理。金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销，除非同时满足下列条件：（1）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该法定权利当前可执行；（2）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

年报分析发现，个别上市公司以前年度以分期付款方式受让子公司原股东股份，形成非同一控制下企业合并，子公司原股东作出业绩承诺并根据业绩实现情况给予上市公司补偿。本期子公司未实现业绩承诺，上市公司直接将按照收购协议约定本期应支付的股权转让款确认为营业外收入，未确认或有对价。上市公司应恰当区分与核算非同一控制下企业合并的合并成本与或有对价。对于或有对价，除在购买日按

照公允价值计入企业合并成本外，其后续公允价值的变动应计入当期损益。对于合并成本中包括的尚未支付的协议约定股权转让款，应确认相关金融负债，除满足相关条件外，不应与或有对价形成的金融资产相互抵销并按净额列示。

3、未恰当确认与或有对价相关的股利

根据企业会计准则及相关规定，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应以公允价值计量且其变动计入当期损益。

年报分析发现，个别上市公司以前年度以发行股份方式对外收购子公司。根据业绩补偿承诺，若子公司未实现业绩承诺，子公司原股东应以股份形式向上市公司进行补偿，若上市公司在盈利补偿期间实施现金分红的，相关现金分红部分应作相应返还。本年度因子公司未实现业绩承诺，上市公司回购注销子公司原股东应返还的股份及相应股利，其中对于收回的原已分配的现金股利，上市公司将转回未分配利润。上市公司应以公允价值对或有对价形成的金融资产进行计量，前期已发放的现金股利，其应构成或有对价公允价值的组成部分，后续收回已分配的现金股利应反映在或有对价公允价值变动中。

4、对“合同诈骗”相关追缴款项会计处理有误

根据企业会计准则及相关规定，前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等，企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错。自购买日起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照会计准则有关规定进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。

年报分析发现，个别上市公司以前年度对外收购子公司，形成非同一控制下企业合并。后续上市公司发现子公司在收购当期或以后年度，存在财务舞弊等“合同诈骗”行为，遂向法院提起诉讼。法院判处追缴原股东因虚增股权价值而非法获取的交易对价（包括股份及现金），上市公司错误地将本期实际收到的追缴款项计入当期损益。就会计处理而言，追缴交易对手方非法所得，本质上为前期并购交易的延续，上市公司应将其作为前期差错事项，根据法院判决结果以及调整后的子公司财务报表信息，对前期错误确认的企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等信息进行追溯调整。同时，对于经法院判决确认的应追缴的合并对价，上市公司应视补偿款项追缴情况，按照准则规定进行后续会计处理。

2019年

1、未正确认定同一控制下企业合并

根据企业会计准则及相关规定，是否形成企业合并，要看有关交易或事项发生前后报告主体是否发生变化。

年报分析发现，个别上市公司报告期内对孙公司直接增资，增资完成后孙公司变为上市公司的控股子公司。该事项并未导致合并财务报告报告主体的变化，未形成企业合并事项，但上市公司错误地将该交易作为同一控制下企业合并进行确认并披露。

2、未恰当确认企业合并中的无形资产和商誉

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下企业合并中，购买方应当在购买日对合并成本进行分配，以公允价值确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债，并将合并成本大于所取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉。

年报分析发现，部分上市公司当期发生非同一控

制下企业合并，但未以公允价值确认被购买方的无形资产，如特许经营权等，而是将合并成本高于被购买方其他可辨认净资产公允价值份额的差额作为无形资产的入账价值，导致无形资产和商誉的确认金额存在错误。

3、购买日后错误调整合并成本

根据企业会计准则及相关规定，企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。购买日后12个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。自购买日起12个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应作为前期差错处理。

年报分析发现，个别上市公司在购买日后错误地调整合并成本，将购买日起12个月后收到的并购退税款调减合并成本，并错误地调减当期合并报表商誉金额。

4、未正确确认业绩补偿款

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产的，该金融资产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，通常列报为交易性金融资产。以标的公司少数股权结算的或有对价同样适用上述会计处理原则。当购买方实际收到业绩承诺人补偿的标的公司少数股权时，应作为收购少数股东权益核算，即终止确认以公允价值计量的或有对价金融资产，并相应冲减少数股东权益，差额计入资本公积。

年报分析发现，个别上市公司未正确确认业绩补偿款：一是将非同一控制下企业合并中确认的应收业绩补偿款，错误地分类为以摊余成本计量的金融资产，

并列报为其他应收款；二是个别上市公司通过非同一控制下企业合并取得的子公司业绩未达标，根据收购协议约定，业绩承诺人将该子公司的部分股权无偿转让给上市公司作为补偿；在此情形下上市公司错误地将少数股权的取得成本（零元）与自购买日开始持续计算的子公司可辨认净资产份额之间的差额，全部计入资本公积，未确认相关金融资产及其公允价值变动损益。

5、未正确对或有对价资产进行后续计量

根据企业会计准则及相关规定，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价，符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；构成金融资产的，该金融资产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。由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能会导致已发行金融工具的重分类；发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当将其重分类为权益，以重分类日金融负债的账面价值计量。

年报分析发现，个别上市公司以前年度发生非同一控制下企业合并，并与标的公司原股东约定业绩承诺补偿。在2018年业绩承诺期届满时标的公司业绩未达标，上市公司根据业绩补偿协议可确定应收回股份数量且预计很可能收回。上市公司将该或有对价确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并持续以公允价值计量至2019年实际结算日，在2019年确认大额公允价值变动收益。上市公司在2018年能够确定应收回的自身股份具体数量时，其持有的或有对价资产不再满足金融资产的定义，而是满足了“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进行结算”的条件，应将其重分类为权益，并以重分类日金融资产的账面价值计量，不

应再确认持有自身权益工具的后续公允价值变动。

2018年

根据企业会计准则及相关规定，合并报表范围应当以控制为基础予以确定。控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。投资方应综合考虑所有相关事实和情况判断是否享有控制，如被投资方的设立目的、相关活动以及如何对相关活动作出决策、投资方享有的权利是否使其目前有主导被投资方的活动等。

1、对结构化主体的控制判断不正确

年报分析发现，部分上市公司仅基于有限合伙人的身份，就认为对其投资的合伙企业不具有控制，未纳入合并报表范围。例如有的上市公司作为有限合伙人持有结构化主体99%份额，剩余1%份额由普通合伙人持有，普通合伙人作为执行事务合伙人负责结构化主体日常事务的管理并收取固定报酬。该结构化主体的设立目的是服务于上市公司的并购或融资需求，上市公司参与并主导其设立。这种情况下，上市公司依据持有的份额按比例承担和分享了该结构化主体绝大部分的风险和可变回报，并且结合其设立目的，应将其纳入合并报表范围。

2、对丧失控制权的判断不正确

年报分析发现，个别上市公司仅通过与其他投资方签署附期限的一致行动协议或将子公司部分表决权暂时授予其他股东就认定不再控制该子公司；个别上市公司在对子公司持股比例未发生变化的情况下，仅通过改变子公司章程、协议或投票权等约定就认为丧失对子公司的控制，并确认了股权处置收益。

3、未将主动申请破产重整的子公司纳入合并范围

年报分析发现，个别上市公司的控股股东向法院

提请对净资产为负的子公司进行破产重整，法院指定某律师事务所为管理人后，上市公司便不再将其纳入合并范围，并将已在合并报表中确认的超额亏损转入当期投资收益。大多数情况下，破产重整的公司在管理人的监管和帮助下，通过业务重整和债务调整，摆脱经营困难，重获经营能力，不能简单以进入破产重整即认为丧失对子公司的控制。

2017年

上市公司并购交易形式多样、股权结构及交易安排较为复杂，相关会计处理存在一定操作难度。部分上市公司对于企业合并中并购日无形资产的辨认与计量、或有对价等特殊事项的会计处理和披露存在一定问题，使得财务报表使用者难以充分了解相关并购交易的商业实质及其影响。

1、非同一控制下企业合并中可辨认资产和负债的确认和计量

非同一控制下企业合并中，购买方应在取得控制权日以公允价值计量被购买方所有可辨认资产和负债，包括被购买方财务报表中已确认的各项资产和负债，以及被购买方财务报表中原未予以确认的资产和负债，例如内部研发形成的非专利技术等。

年报分析发现，部分上市公司在非同一控制下企业合并中确认了大额商誉，其商誉占合并对价的比例高达90%以上。大额商誉形成的原因之一是上市公司未能充分识别和确认被购买方拥有的无形资产，导致应确认为无形资产的金额被直接计入商誉。

2、或有对价相关问题

(1) 一般或有对价会计处理

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下企业合并中，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计

入企业合并成本，并确认相应的资产、负债，后续变动应视其性质分别计入当期损益或其他综合收益。或有对价公允价值的计量应基于标的公司未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币的时间价值等因素予以确定。

年报分析发现，针对附有业绩补偿条款的并购交易，大多数上市公司在确定企业合并成本时未恰当考虑或有对价的影响，在购买日及后续会计期间将或有对价的公允价值简单计量为零，或在后续结算年度将实际支付或收到的补偿直接计入当期损益或调整权益。个别公司在标的公司业绩承诺不达标时，以收购时的股份发行价格确认和计量应收补偿股份相关金融资产及损益，而未按照应收补偿股份在资产负债表日的公允价值进行计量。

(2) 控股股东提供企业合并业绩补偿款

实务中，部分并购交易安排由购买方控股股东对购入标的资产做出业绩承诺。此类安排中，购买方控股股东既不属于购买方也不属于出售方，其对购买方所收购标的资产的业绩进行承诺是基于其与购买方的特殊关系，且使购买方单方面获益。因此，此类补偿安排应当视为权益性交易，购买方应将取得的相关利得计入资本公积。年报分析发现，个别上市公司的控股股东在公司收购交易中，对被收购公司业绩作出承诺，就实际业绩与承诺业绩的差额对上市公司予以补偿；2017年度被收购公司业绩未达标，上市公司应将预期将自控股股东收取的业绩补偿相关的资产计入资本公积，但公司未对该事项进行会计处理。

(3) 出售方支付或收到业绩补偿

根据企业会计准则及相关规定，并购交易中出售方收取或支付或有对价的权利或义务属于金融工具，出售方应将此权利或义务按照金融工具准则相关规定进行会计处理。年报分析中发现，部分上市公司作为交易中的出售方，对于未来应收业绩补偿，未按照金

融工具准则进行确认和计量，而是按照或有事项准则进行核算，或者未进行相关会计处理。

(4) 合营或联营企业投资相关的或有对价

与合营或联营企业投资相关的或有对价应参照企业合并或有对价的有关规定进行会计处理。年报分析发现，个别上市公司对某公司增资后能够实施重大影响，将其分类为对联营企业投资。根据增资协议，被投资公司原股东承诺，若被投资公司在约定的期间内业绩未达到承诺标准，则原股东无偿将其所持被投资公司部分股权转让给上市公司作为补偿；若被投资公司实际业绩超过承诺标准，则上市公司将其所持被投资公司的部分股权转让给原股东作为奖励。该股权补偿安排应参照企业合并或有对价的有关规定进行处理，但上市公司仅在报表中披露该事项相关安排而未进行相应会计处理。

(5) 或有对价披露问题

年报分析发现，多家上市公司未在合并当年披露与企业合并相关的业绩承诺条款，仅在承诺业绩未完成、公司收到出售方补偿时才披露业绩承诺条款；部分上市公司虽然披露业绩承诺条款，但并未在购买日及后续期间披露确定或有对价公允价值所采用的估值方法、关键假设及依据；对于被购买方未实现业绩承诺的情况，多家公司未说明该事项对相关商誉减值测试的影响。

2016年

1、非同一控制下企业合并未充分确认可辨认资产和负债

非同一控制企业合并中，购买方应在取得控制权日以公允价值重新确认和计量被购买方所有可辨认资产和负债，包括被购买方财务报表中已确认的各项资产和负债，以及被购买方财务报表中原未予以确认的资产和负债，例如内部研发形成的非专利技术、内

部产生的品牌等。

年报分析中发现，部分上市公司在非同一控制下企业合并中确认了大额商誉，商誉占合并对价的比例高达90%。大额商誉形成的可能原因之一是上市公司未能充分识别和确认被购买方拥有的无形资产，导致应确认为无形资产的金额被直接计入商誉。

2、企业合并中或有对价的确认与计量不正确

近年来，上市公司在并购交易中设置或有对价的安排日益普遍，尤其是业绩补偿条款多样化。例如，企业合并协议中约定，如果购买日后发生或有事项或满足特定条件，购买方有义务通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者有权通过减少尚未支付的剩余对价或要求返还部分已经支付的对价等方式调减合并对价。根据企业会计准则及其相关规定，非同一控制下企业合并中，购买方应当将合并协议中约定的或有对价作为合并对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。购买日及后续会计期间对于或有对价的公允价值的计量均应基于标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币的时间价值等因素予以确定。

年报分析发现，大多数附有业绩补偿条款的并购交易在确定企业合并成本时没有考虑或有对价的影响，在购买日及后续会计期间，将或有对价的公允价值简单计量为零，且未披露相关公允价值计量所采用的重要估计和判断。

(来源：证监会)