



会计监管动态

上海证券交易所 会计监管动态

2024 年第 2 期（总第 20 期）

	❖ 沪市会计监管通讯	2
	（一）退市新规凸显对财务造假“零容忍”	2
	（二）审计机构自律监管情况	2
	（三）审计机构专题沟通交流会情况	3
	❖ 典型案例研究	4
	关于可变对价的判断	4
研究典型案例	在建工程转固相关会计处理	6
传递监管理念	丧失子公司控制权相关会计处理问题	8
内部资料	股权融资相关会计处理问题	9
仅供参考	持有待售长期股权投资的列报问题	11
上海证券交易所 会计监管部 g_kjjgb@sse.com.cn	❖ 会计监管和政策资讯	14

一、沪市会计监管通讯

（一）退市新规凸显对财务造假“零容忍”

4 月 12 日，证监会发布《关于严格执行退市制度的意见》（以下简称《退市意见》）。《退市意见》着眼于提升存量上市公司整体质量，通过严格退市标准，加大对“僵尸空壳”和“害群之马”出清力度，削减“壳”资源价值。《退市意见》改革重点为，细化“造假金额+造假比例”退市标准，增加一年严重造假、多年连续造假退市情形，坚决打击恶性和长期系统性财务造假，为财务造假划出多条“红线”，提升了上市公司财务造假退市的概率。《退市意见》将反映上市公司财务失真、内控失效的审计意见作为退市决策的重要依据，审计机构应当切实发挥资本市场“看门人”作用，注册会计师应当勤勉尽责，规范执业，恰当发表审计意见。对于审计机构未勤勉尽责的情形，上交所将依法依规从严监管。

（二）审计机构自律监管情况

近期，上交所对沪市公司年审机构及相关会计师予以书面警示 2 家次，主要涉及如下违规情形。一是控制测试程序不到位，包括未对部分控制点实施控制测试、未关注重要循环中的内部控制缺陷及异常等。二是实质性程序执行不到位，包括未对公司的主要存货品种实施现场盘点、未发现公司关联方交易往来披露不完整、未对异常函证回函执行进一步审计程序等。三是审计底稿

不完善，包括未获取相关支撑性文件、未说明重要数据来源等。

（三）审计机构专题沟通交流会情况

为切实做好 2023 年度财务报告会计审计监管工作，提高审计机构执业质量和执业责任意识，推动提升上市公司财务信息披露质量，2024 年 3 月 18 日，上交所举办审计机构专题沟通交流会。专题交流会内容包括证监会近期监管政策解读、2023 年财务报告审计监管关注重点、2023 年审计机构纪律处分情况通报、2023 年“三开门”工作情况通报等，全方位传递了监管理念，促进会计审计实务交流。本次专题交流会全面覆盖了沪市执业审计机构，共有 50 余家审计机构的 100 余位合伙人线上参与。后续，上交所将持续加大“开门办监管”的深度、力度和广度，深化与事务所的常态化沟通机制，构建良性互动的生态体系。

二、典型案例研究

问题 1【关于可变对价的判断】：工程核算金额的多次变化是否属于可变对价，应如何进行会计处理？

案例背景：A 公司承建某区直单位周转房项目，项目于 20X0 年中标，中标金额为 2 亿元，20X3 年 10 月完成竣工验收工作。期间，由于不可抗力的影响，项目停工近一年，停工期间材料价格上涨，同时设备闲置造成一定经济损失。由于合同中并未约定工程价格调整相关条款，20X2 年 3 月，A 公司向区住建厅报送了调整工程投资的请示，并于 20X3 年 10 月获得关于“调整工程投资规模暂控制在 1 亿元”的批复。A 公司认为可根据该批复争取超概部分按照 1 亿元结算，故于 20X3 年按照 3 亿元确认项目收入，并将超概部分 1 亿元计入合同资产。

对于中标金额 2 亿元，区财政厅已于 20X3 年底前完成付款。但合同双方一直未能就项目超概结算金额达成一致，工程核算金额发生多次变化。直至 20X4 年底，区发改委认定最终核算金额为 2.5 亿元。根据发改委核算投资金额，A 公司对周转房项目 1 亿元合同资产计提资产减值损失 5,000 万元。

A 公司的会计处理是否正确？对于工程核算金额的多次变化应如何进行会计处理？

分析：根据《企业会计准则第 14 号——收入》第十五条及第十六条规定：“企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯

做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价等因素的影响。”“合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。”此外，《监管规则适用指引——会计类第 2 号》进一步明确：“暂定销售价格的交易安排中，企业应分析导致应收合同对价发生变动的具体原因。其中，与交易双方履约情况相关的变动(如基于商品交付数量、质量等进行的价格调整)通常属于可变对价，企业应按照可变对价原则进行会计处理。”

本案例中，虽然合同中未包含工程价格调整相关条款，但根据行业惯例及 A 公司以往的习惯做法，A 公司根据住建厅的批复在竣工时点能够合理判断相关部门将调整工程结算金额，故该合同属于暂定价格的销售合同。并且该项目的超概结算金额是基于与履约情况相关的材料价格上涨、工程进度延迟等原因进行的价格调整，属于可变对价，A 公司应按照可变对价原则进行会计处理。对于 2 亿元固定价格，A 公司应直接计入交易价格。但对于可变对价，A 公司应当按照期望值或最可能发生金额确定该可变对价的最佳估计数。计入交易价格的可变对价金额还应该满足准则规定的限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。“极可能”的发生概率应远高于“很可能”(即，可

能性超过 50%)，但不要求达到“基本确定”（即，可能性超过 95%）。区住建厅批复“调整工程投资规模暂控制在 1 亿元”，1 亿元是 A 公司根据批复可以争取的超概部分最高结算金额，该金额既不代表可变对价的最佳估计，也可能不满足“极可能不会发生重大转回”的限制条件。基于本案例的背景和条件，20X3 年 A 公司仅依据该批复确认项目收入 3 亿元，依据不充分。

在不确定性消除之前的每一资产负债表日，A 公司还应重新评估该可变对价的金额，可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。A 公司将可变对价后续变动作为合同资产减值处理不恰当。

问题 2【在建工程转固相关会计处理】：公司能否因技术更新迭代，延长在建工程转固时间？

案例：A 公司主营显示屏相关产品，下游客户多为手机、电脑等电子消费类厂商。20X0 年，A 公司开始建设 Z1 产线，20X4 年，Z1 产线产能已达到设计水平，综合良率接近 70%。20X4 年，Z1 产线产生营业收入 10 亿元，营业成本 15 亿元。A 公司称，行业内相关在建工程转固的标准为达到设计产能水平且产线的综合良率在 70%以上，故未将 Z1 产线在建工程转为固定资产。20X4 年末，A 公司在建工程账面余额 100 亿元。因手机、电脑等电子消费类产品更新迭代快，A 公司每年不断加入新的手机或电脑产品系列生产，导致产线建设周期一再拉长。同时，新产品生产前

期良率较低，导致 Z1 产线的综合良率被拉低。A 公司因技术更新迭代，不断延长在建工程转固时间的会计处理是否正确？

分析：根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》相关规定，自行建造固定资产的成本，由建造该资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》相关规定，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

本案例中，A 公司应结合自身在建工程特点和同行业公司转固时点，综合判断在建工程是否达到预定可使用状态。20X4 年，Z1 产线产能已达到设计水平，试生产阶段生产的产品能够正常销售，为 A 公司带来 10 亿元营业收入，很可能表明 Z1 产线已经达到预定可使用状态。Z1 产线试生产产品已经能够正常销售，但综合良率未达到行业标准，此时 A 公司应当具体考虑良率不达标的原因。本案例中，A 公司每年不断加入新产品系列生产，由于新产品前期良率较低，导致 Z1 产线综合良率不达标，而非 Z1 产线本身存在技术问题。因此，基于本案例的背景和条件，A 公司应当在 Z1 产线达到设计产能水平和预计良率时将其转入固定资产，不能因引入新产品导致的良率不达标而延长转固时间。

问题 3【丧失子公司控制权相关会计处理问题】：在子公司出现无法获取完整财务资料等情形时，母公司是否应将子公司纳入合并报表范围？

案例：B 公司为 A 公司的非全资子公司，A 公司持有 B 公司 70% 股权，少数股东兼总经理 H 持有剩余 30% 股权；B 公司董事会共设 4 名董事，A 公司派有 3 名董事，其中 1 名担任董事长兼法人。20X0 年 11 月，A 公司与 H 产生矛盾，H 于当月即关闭了 B 公司办公场所，并拒绝移交 B 公司相关证照、印章、财务账册、档案文件等资料。A 公司无法获取 B 公司完整财务资料，聘请的审计机构也无法对 B 公司实施现场审计，据此 A 公司认为对 B 公司丧失了控制权，自 20X0 年 11 月起不再将其纳入合并报表范围。但当月，A 公司召开 B 公司董事会，罢免 H 的总经理职务并成立新的管理团队；20X1 年 1 月，A 公司向法院提起诉讼，要求 H 归还公司印章、证照、财务账册等资料。20X1 年 11 月，法院对 A 公司上述诉求予以支持并驳回 H 的上诉。20X0 年年报中，A 公司是否应将 B 公司纳入合并报表范围？

分析：A 公司应当根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（2014 年修订）对于控制的定义，判断对 B 公司是否丧失了控制权。本案例中，A 公司无法获取 B 公司完整财务资料，聘请的审计机构也无法对 B 公司实施现场审计，A 公司认为上述情形表明失去了对 B 公司的权力，丧失了控制权。但 A 公司作出上述判断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。A 公司持有 B 公司 70% 的股权，派有 3 名董事并通过召开董事会罢免了原总经理 H 的职务，后于 20X1 年 1 月向法院提起诉讼，提出要求 C 归还公司印章、财务账册等资料的请求并胜诉，上述行为均表明 A 公司积极行使控股股东的权力。在此情况下，基于本案例的背景和条件，A 公司应将 B 公司纳入合并范围，审计机构应考虑该事项对审计意见的影响。

问题 4【股权融资相关会计处理问题】：投资协议条款如何影响金融负债与权益工具的划分？

案例：Z 公司全资子公司 A 公司增资引入 X 公司，增资后 Z 公司对 A 公司的持股比例由 100% 降至 80%。《股东协议》对业绩预期和分红事项、清算安排等作出特别约定。具体如下。

Z 公司及 A 公司对投资人持股期间年净利润作出预计，同时，协议约定分红可参照以下方式，但该约定不构成承诺：①若当年实现业绩预期，将不低于业绩预期金额的 70% 以现金形式进行利润分配；②若当年未实现业绩预期，应提高分红比例，但若仍然不足以使投资人达到第①条计算的分红金额，则以累计未分配利润进行分配并以现金形式支付。当 A 公司发生清算事件（而不是实际清算）时，在按法律规定的优先顺序清偿债务之后，应将剩

余资产优先分配给投资人，且 A 公司、Z 公司应采取一切有效措施，确保投资人能够收回其全部投资价款及全部预期分红金额。

Z 公司合并报表层面如何列报 X 公司的增资款项？

分析：《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第十条规定：“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。”第十二条规定：“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：……（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。”

本案例中，首先应当审慎考虑《股东协议》中对现金分红安排“该约定不构成承诺”的含义。通常协议中约定的条款均具有商业实质和可执行性，“该约定不构成承诺”无法免除 A 公司需要达到业绩预期和进行分红的强制性义务。若 A 公司负有上述强制性义务，根据《股东协议》对业绩预期和分红事项的约定，若实现业绩预期，A 公司将交付现金进行利润分配；若未实现业绩预期，A 公司也将提高分红比例或以累计未分配利润进行现金分配。因此 A 公司面临不可避免的支付义务，满足金融负债的定义。

其次，应当恰当考虑优先清算权是否符合满足或有结算条款中的例外条件。在 A 公司发生清算事件时，在清偿债务之后，应

将剩余资产优先分配给投资人，且需确保投资人能够收回其全部投资价款及预期分红金额。本案例中“优先清算权”是指发生清算事件，而非实际清算时，因此不满足或有结算条款中的例外条件，即“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。”准则中所说的发行方清算，指的是发行方永久性的终止其经营活动。因此该优先清算权不适用准则的例外规则。

综上，基于本案例的背景和条件，Z 公司的合并报表层面应当将 X 公司的增资款项作为负债列报。

问题 5【持有待售长期股权投资的列报问题】：关联方交易因企业无法控制的原因未在一年内完成时，企业能否仍将标的资产作为持有待售资产列报？

案例：20X1 年 7 月 1 日，J 公司召开董事会审议通过资产转让暨关联交易议案，拟将所持位于 M 国境外子公司 H 公司 80% 的股权（以下简称“标的资产”）转让给公司实际控制人自然人 L，股权转让完成后，公司不再持有该子公司股权。标的资产交易价格为人民币 250 万元，支付方式为现金。股权转让协议生效后，自然人 L 于 20X1 年 7 月 15 日按协议约定支付了 49% 的股权转让款。受到 M 国地区局势日益紧张的影响，标的资产的出售能否按时完成存在较大的不确定性。20X1 年年报中，J 公司将持有的 H 公司股权作为持有待售资产列报。由于 M 国地区冲突持续加剧，截至 20X2 年 12 月 31 日 J 公司尚未实质丧失对 H 公司的控制权。

J 公司在 20X2 年报中，是否仍可将持有的 H 公司股权分类为持有待售资产？

分析：本案例中，首先应当考虑 20X1 年报将长期股权投资划分为持有待售资产是否恰当。根据《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第六条规定，“非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；以及出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。”本案例中，虽然 J 公司已于 20X1 年 7 月 15 日收到全部股权转让款，但受到标的公司所在地的局势影响，难以准确预计标的资产出售是否能在一年内完成，因此标的资产不符合前述规定中“预计出售将在一年内完成”的条件，不应当在 20X1 年报中划分为持有待售资产。

假设 20X1 年报将长期股权投资划分为持有待售的资产是恰当的，初始分类之后 M 国发生地区冲突导致标的资产的出售未能在 1 年内完成，就需要考虑在 1 年内没有出售的情况下，标的资产能否维持原持有待售类别的分类。根据《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》第八条规定，“因企业无法控制的下列原因之一，导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组的，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有

待售类别...””。据此，对于因企业无法控制的原因导致交易未在 1 年内完成出售的，若交易对手方为非关联方，则在满足准则权属条件的情况下，可以继续作为持有待售资产类别。在本案例中，交易对手为关联方，在一年内未能完成出售交易，不应再继续划分为持有待售资产，因此，基于本案例的背景和条件，J 公司在 20X2 年报中，不应将持有的 H 公司股权作为持有待售资产列报。

三、会计监管和政策资讯

（一）国务院印发《关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》

国务院印发《关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》（以下简称《意见》）。《意见》指出，要以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻党的二十大和二十届二中全会精神，紧紧围绕打造安全、规范、透明、开放、有活力、有韧性的资本市场，以强监管、防风险、促高质量发展为主线，更好发挥资本市场功能作用，推进金融强国建设，服务中国式现代化大局。

《意见》强调，必须坚持和加强党的领导，确保资本市场始终保持正确的发展方向；必须始终践行金融为民的理念，更加有效保护投资者特别是中小投资者合法权益；必须全面加强监管、有效防范化解风险，确保监管“长牙带刺”、有棱有角；必须始终坚持市场化法治化原则，进一步全面深化资本市场改革，统筹好开放和安全；必须牢牢把握高质量发展的主题，更加有力服务国民经济重点领域和现代化产业体系建设。

（二）证监会发布《关于严格执行退市制度的意见》

为深入贯彻落实中央金融工作会议以及《国务院关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》精神，进一步深化退市制度改革，实现进退有序、及时出清的格局。证监会在

认真总结改革经验和充分考虑国情市情的基础上，制定《关于严格执行退市制度的意见》（以下简称《退市意见》）。

《退市意见》具体包括以下几个方面：第一，严格强制退市标准；第二，进一步畅通多元退市渠道；第三，削减“壳”资源价值；第四，强化退市监管；第五，落实退市投资者赔偿救济。

（三）国际会计准则理事会发布《国际财务报告准则第 18 号——财务报表列示和披露》

2024 年 4 月 9 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《国际财务报告准则第 18 号——财务报表列示和披露》（IFRS 18，以下简称《国际财务报告准则第 18 号》），替代《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》，生效日期为 2027 年 1 月 1 日，并允许企业提前采用。IASB 制定并发布该新准则的主要目的是提升财务报表列示和披露信息的有用性。

与现行《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》相比，《国际财务报告准则第 18 号》引入的新规定主要包括以下方面：一是改进利润表结构。《国际财务报告准则第 18 号》新引入 3 个收益和费用类别——经营类、投资类和筹资类，即要求企业将利润表中的损益分为经营类、投资类、筹资类、所得税费用类以及终止经营类 5 类，并要求企业新增列示经营利润、筹资和所得税前利润 2 个小计项目。二是引入管理层业绩指标的披露。《国际财务报告准则第 18 号》引入了“管理层业绩指标”概念，要求

企业在附注中单独披露各项管理层业绩指标与国际财务报告会计准则规定的最直接可比的总计或小计项目之间的调节过程、各项管理层业绩指标计算方式及其变动说明、调节项目的所得税影响和对非控制性权益的影响等。三是强化信息汇总和分解。《国际财务报告准则第 18 号》制定了报表信息归集的强化指南，明确阐述了主要财务报表和附注的作用，提出了汇总和分解项目的原则、一般要求及特定要求。

（四）国际会计准则理事会就“企业合并——披露、商誉及其减值”项目发布征求意见稿

2024 年 3 月 14 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《企业合并——披露、商誉及其减值（征求意见稿）》（以下简称征求意见稿），向全球利益相关方公开征求意见，征求意见稿截止日期为 2024 年 7 月 15 日。IASB 旨在通过该征求意见稿改善主体以合理的成本向投资者提供有关收购的信息，以帮助投资者更好地评估管理层的收购决策和收购业绩。

IASB 根据“企业合并——披露、商誉及其减值”项目目标，在征求意见稿中提出了一系列修订建议。这些修订建议以 IASB 于 2020 年 3 月发布的《企业合并——披露、商誉及其减值（讨论稿）》中的初步意见为基础，并反映了 IASB 对有关这些初步意见反馈的考虑。拟议的修订主要涉及《国际财务报告准则第 3 号》的披露要求和《国际会计准则第 36 号——资产减值》中的

减值测试。

（五）中注协针对商誉减值的审计发布问题解答

为了贯彻落实准则闭环管理工作机制要求，加强对注册会计师执行商誉减值审计的指导，推动新修订准则落地实施，引导注册会计师有效控制审计风险，提高审计质量，中注协制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第 17 号——商誉减值的审计》（以下简称《问题解答》），并于 2024 年 1 月 27 日发布施行。

《问题解答》共涉及七个问题，包括：被审计单位在商誉减值测试及信息披露中，通常存在的可能导致重大错报风险的情形；如何实施与商誉减值相关的风险评估程序；如何考虑利用专家的工作；如何针对与商誉减值相关的重大错报风险设计应对措施；如何评估资产组或资产组组合构成的恰当性；如何测试管理层选择和运用的方法、重大假设和数据；如何检查商誉减值在财务报表中的披露等。