



会计监管动态

研究典型案例

传递监管理念

内部资料

仅供参考

上海证券交易所

会计监管部

g_kjjgb@sse.com.cn

上海证券交易所 会计监管动态

2024 年第 5 期（总第 23 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
（一）审计机构自律监管情况	2
（二）审计机构专题培训情况	2
❖ 典型案例研究	4
土地拆迁补偿款相关会计处理	4
业绩补偿款确认时点问题	5
超额利润分享的会计处理	7
资金占用费的非经常性损益 列报问题	8
联营企业投资收益的非经常性 损益列报问题	9
❖ 会计监管和政策资讯	12

一、沪市会计监管通讯

（一）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纪律处分 4 家次，包括对 1 家审计机构予以公开谴责并暂不接受文件 6 个月，对 3 名会计师予以公开谴责并暂不接受文件 36 个月，对 3 名会计师予以公开谴责并暂不接受文件 12 个月，对 3 家审计机构及 7 名会计师予以通报批评。主要涉及的违规情形如下。一是未充分执行风险评估程序，包括未能识别和评估公司收入是否存在舞弊风险，未发现公司财务数据与非财务数据存在差异等。二是重要科目相关审计程序存在重大缺陷，包括未核对被询证者地址，未评估在建工程的闲置风险及资产可收回金额等。三是未保持应有的职业怀疑，包括未关注询证函收件人系公司员工、未发现同一银行的回函地址不同、回函版式不同、银行印章不同等。

对于财务造假等信息披露违规案件中履职尽责不到位的审计机构及相关责任人，上交所将依法依规从严处理，绝不姑息。审计机构及其从业人员应当引以为戒，严格遵守法律、法规、规章等规范性文件和所业务规则，勤勉尽责，对出具专业意见所依据文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证，所制作、出具的文件不得有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏。

（二）审计机构专题培训情况

近期，上交所举办 2 期审计机构行业专题培训和 1 期审计机构执业质量专题培训，持续做好审计机构培训服务，解决审计实务问题。2 期行业专题培训聚焦光伏新能源行业和矿产经营行业，

邀请行业分析师、行业龙头企业高管、审计机构以及上交所一线监管人员，分别从不同角度，全方位、系统化帮助审计机构理解相关行业的审计风险识别和应对方法。50 余家沪市执业审计机构，以及事务所管理层及高级合伙人在内的 4000 余人次线上线下参与培训，累计访问量近 7000 次。执业质量专题培训重点讲解上市审核、年报监管、会计监管、审计机构纪律处分以及准则适用等方面内容。后续，上交所将继续服务好市场，与市场各方加强沟通，针对市场关心的各项问题，开展高质量、多样化的培训交流活动。

二、典型案例研究

问题 1【土地拆迁补偿款相关会计处理】：土地拆迁补偿款应作为政府补助还是资产处置收益进行会计处理？

案例：20X2 年 3 月，A 公司与 M 市政府签署《搬迁协议》，约定 A 公司完成地上物拆除工作后将三块土地交付政府收储，补偿金额按照市场化价格确定，具体根据政府后续出让该地所获净收益的一定比例确定并支付，交易价格公允。A 公司搬迁事项不属于因公共利益进行搬迁。20X2 年 6 月，A 公司完成地上物拆除工作。20X2 年 10 月，M 市政府收回土地，并于 20X2 年 11 月挂牌拍卖。公司对此未做会计处理。20X3 年 9 月，土地拍卖成功。20X3 年 12 月 A 公司确定可获得补偿金额约为 4 亿元，预计政府将于 20X3 年 12 月底前支付补偿金。同时，政府部门开始办理土地证注销及变更手续。A 公司认为由于 20X3 年才确定补偿金额且政府才开始办理土地注销及变更手续，在 20X3 年确认了相关收益。A 公司土地拆迁补偿款应作为政府补助还是资产处置的对价进行会计处理，应当在 20X2 年政府将土地收储时还是在 20X3 年补偿金额确定后予以确认？

分析：根据现行准则及相关规则，对于政府给予的搬迁补偿款，若是因公共利益进行搬迁，并且收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，企业应当作为专项应付款处理，按照政府补助进行后续会计处理。否则，对于按照市场公允价格进行搬迁补偿，

应当按照固定资产等会计准则，作为资产处置收益进行会计处理。本案例中，A 公司的搬迁补偿事项并不属于因公共利益进行搬迁，且补偿款的来源为土地公开市场拍卖所得，不是从财政预算直接拨付，交易价格公允，公司应当作为资产处置进行处理。

在补偿收益确认时点上，根据企业会计准则，固定资产、无形资产的处置时点和计量应按照《企业会计准则第 14 号——收入》的有关规定处理。公司应在土地控制权转让后确认相关资产处置收益。本案例中，政府在 20X2 年 11 月已收储土地并于当月挂牌拍卖，拍卖时间、拍卖价格均由政府确定，政府在收储后能够主导相关土地的使用并从中获得经济利益，公司仅以交易价格不确定在 20X3 年才确认资产处置收益的做法不够恰当。对于交易价格不确定的情况，在计量处置收益时应遵循会计准则中关于可变对价的相关规定。此外，由于土地证注销晚于收储日期，需进一步评估该原因是否对控制权转移的判断构成实质性障碍。

问题 2【业绩补偿款确认时点问题】：收购标的当期未完成业绩承诺，公司于期后收到业绩补偿款，应将其确认在哪个期间？

案例：20X7 年 4 月，A 公司非同一控制下收购 B 公司 51% 股权，将其纳入合并报表范围。B 公司原股东承诺 B 公司 20X7-20X9 年净利润分别不低于 3000 万元、4000 万元、5000 万元。后续 B 公司未能完成 20X8 年、20X9 年业绩承诺，B 公司原股东根据协

议进行补偿。根据补偿协议的约定，原股东的补偿金额需经会计师事务所出具的《专项审计报告》予以确认。20X8 年、20X9 年年报披露时，公司认为因补偿金额尚未得到《专项审计报告》的确认，不满足会计准则中确认资产的条件，A 公司 20X8、20X9 年未均未进行会计处理，仅在次年《专项审计报告》出具后，才分别在 20X9 年确认 20X8 年业绩补偿款 1900 万元，在 20Y0 确认 20X9 年度业绩补偿款 2400 万元。A 公司 20X8 年、20X9 年业绩承诺补偿款应何时予以确认？

分析：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《监管规则适用指引——会计类第 1 号》的相关规定，企业在非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益；公司应当在业绩承诺期内的各个资产负债表日，充分考虑支付方的信用风险、偿付能力、货币时间价值等因素确认或有对价，不能简单以尚未收到业绩补偿款为由不确认或有对价。

本案例中，A 公司与 B 公司原股东的业绩补偿条款构成了“从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利”，符合金融资产的定义，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，在每个资产负债表日按公允价值进行计量。在各业绩补偿期间，A 公司应当根据标的公司业绩承诺完成情况以及预期完成情况，并充分考虑支付方的信用风险、偿付能力、货币时间价值等情况对或有对价的公允价值进行估计，不能仅以未出具《专项

审计报告》、金额无法确定为由不予确认。

问题 3【超额利润分享的会计处理】：超额利润分享金额递延兑现且存在服务期要求的情形下，在产生超额利润年份全额计提职工薪酬费用是否合理？

案例：20X1 年 A 公司经有权机构审批开始实施超额利润分享计划，基于公司 20X1 年至 20X3 年业绩表现计提超额利润分享额并采用递延支付的形式兑现，即按照分享金额的 40%、30%、30%分 3 年将超额利润分享额支付完毕。同时，协议约定了超额利润扣减条款，一是因员工个人原因被解聘、解除劳动合同的，不得继续参与超额利润分享兑现；二是在兑现年度，若出现净利润大幅减少（同比下降 50%及以上）或亏损情形，公司有权对上一年度未支付的超额利润分享额进行扣减，最多全部扣完。20X1 年，A 公司实现业绩高速增长，一次性计提未来 3 年可能需要支付的超额利润分享额 5 亿元，并计入当期管理费用。20X3 年，公司业绩未达标，公司实际已经能预测需要冲回的计提金额，因此公司拟在 20X3 年将尚未支付的超额利润分享金额一次性冲回公司利润。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》相关规定，职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。利润分享计划属于职工薪酬核算范围，实施利润分享计划的公司应基于已获取的职工服务，在对应

会计期间计提相关费用。

本案例中，超额利润分享金额分 3 年兑现完毕，且员工个人原因被解聘、解除劳动合同的，不得继续参与超额利润分享兑现。可以看出，超额利润分享设置了服务期限，公司应当在服务期内分摊确认相关费用。同时，方案规定若前三个支付年度净利润大幅减少或亏损，A 公司有权对上一年度未兑现的超额利润分享额进行扣减，A 公司在计量该超额利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应反映职工因离职以及未来业绩下降而没有得到超额利润分享计划支付的可能性。在每个资产负债表日，A 公司应根据最新取得的员工人数变动、业绩预计情况等后续信息做出最佳估计，修正预计支付的金额。因此，基于本案例的背景和条件，A 公司 20X1 年一次性全额计提职工薪酬的合理性存疑。

问题 4【资金占用费的非经常性损益列报问题】：对于资产置换交易中应收对价形成的利息收入，是否应将其认定为非经常性损益？

案例：为进行工程项目开发，A 公司通过某金融机构发行 X 债券并贷款 20 亿元。20X3 年 3 月，A 公司与母公司 B 集团进行资产置换，置出工程项目开发相关资产和负债同时换入母公司 B 集团的其他资产。A 公司拟置出全部工程项目开发相关的资产和负债，但 X 债券无法从法律层面现实义务转移，因此，B 集团承诺支付现金对价作为 A 公司对 X 债券的部分还款来源。20X3 年 3 月，A 公司完成资产置换并收到 B 集团支付的第一笔现金对价，

B 集团承诺剩余 10 亿元现金对价将于 20X3 年 12 月支付，并按照 7% 的利率支付交割日至实际还款日的利息。A 公司认为，上述 10 亿元应收对价形成的利息收入将用于偿还 X 债券利息支出，考虑到 X 债券利息支出与公司工程项目开发业务直接相关并已作为经常性损益列报，应收对价形成的利息收入也应当认定为经常性损益。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2023 年修订）》，非经常性损益通常包括“计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费”等项目。本案例中主要讨论 A 公司对 B 集团 10 亿元应收对价款所形成的利息收入，是否属于“对非金融企业收取的资金占用费”。非经常性损益的认定应基于交易和事项本身的经济性质判断，如果相关收益来自非经常性活动本身，则 A 公司应将该收益认定为非经常性损益，不应再考虑该收益所产生资金的用途。因此，基于本案例的背景和条件，A 公司将该资金占用费列报为经常性损益的做法不恰当。

问题 5【联营企业投资收益的非经常性损益列报问题】：联营企业的投资收益是否需要穿透认定为非经常性损益？

案例：A 上市公司主营汽车零售业务，近年来主业逐渐萎缩且长期亏损，主要依靠对持股 25% 的联营企业 B 公司的投资收益维持微利状态。20X3 年度，A 公司实现扣非后归母净利润 200 万元，其中确认对 B 公司的投资收益 2000 万元，全部认定为经常

性损益。B 公司 20X3 年度净利润中存在部分非经常性损益项目，主要包括非流动资产处置损益、政府补助、收取的资金占用费等，合计金额 1600 万元。A 公司在认定非经常性损益时，是否应根据重要性原则，将 B 公司的非经常性损益穿透认定为 A 公司的非经常性损益？

分析：根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益（2023 年修订）》第一条：“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。”第二条：“非经常性损益的界定，应以非经常性损益的定义为依据。在界定非经常性损益项目时，应遵循以下原则：（一）非经常性损益的认定应基于交易和事项的经济性质判断；（二）非经常性损益的认定应基于行业特点和业务模式判断；（三）非经常性损益的认定应遵循重要性原则。”

本案例讨论的重点是对于联营企业的投资收益是否需要穿透认定为非经常性损益。本案例中，A 公司净利润主要依赖对 B 公司的投资收益，若扣减该投资收益，公司净利润将由正转负。考虑到 B 公司的净利润中有 1600 万元属于非经常性损益，若将 B 公司的非经常性损益穿透认定为 A 公司的非经常性损益（即 A 公司对 B 公司的投资收益中有 400 万元（ $1600 \times 25\%$ ）属于非经常性损益），A 公司扣非净利润也将由正转负。因此，应当根据重

要性原则，结合 A 公司具体经营情况判断 B 公司的投资收益对 A 公司的业绩是否具有重大影响，是否影响报表使用人对上市公司经营业绩和盈利能力做出正常判断。若是，应考虑将 B 公司的非经常性损益穿透认定为 A 公司的非经常性损益。

三、会计监管和政策资讯

（一）财政部会计司印发关于征求《企业会计准则解释第 18 号（征求意见稿）》意见的函

2024 年 8 月 21 日，财政部会计司印发关于征求《企业会计准则解释第 18 号（征求意见稿）》意见的函，主要包括以下两方面内容。

一是明确关于浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产的后续计量。其一，明确执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》的企业对于浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产，在符合《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》有关采用公允价值模式进行后续计量的规定时，可以选择全部采用公允价值模式或者全部采用成本模式对其进行后续计量；其二，明确不得对上述的投资性房地产同时采用两种计量模式，且选择采用公允价值模式后不得转为成本模式；其三，强调无论对于上述情况的投资性房地产选择哪种模式进行后续计量，企业对于除上述情况外的其余投资性房地产只能从成本模式和公允价值模式中选择一种计量模式进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

二是明确关于不属于单项履约义务的保证类质量保证的会计处理。企业对于不属于单项履约义务的保证类质量保证产生的预计负债进行会计核算时，应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》有关规定，按确定的预计负债金额，借记“主营业务

成本”、“其他业务成本”等科目，贷记“预计负债”科目，并在利润表“营业成本”项目列示。

（二）中注协就独立性准则公开征求意见

2024 年 9 月 14 日，中国注册会计师协会发布《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求（征求意见稿）》，本次修订主要包括以下方面。

一是将独立性要求从职业道德守则中提取出来形成专门的独立性准则。为强调注册会计师独立性的重要性，并提高独立性要求的权威性和强制力，对《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》进行全面修订，形成专门的中国注册会计师独立性准则，拟作为行政规范性文件印发。

二是明确了公众利益实体的范围，并进一步就评价实体对公众利益的影响程度时需要考虑的因素提供指引。同时，明确了对公众利益实体审计客户执行财务报表审计业务时，会计师事务所需要遵循更高的独立性要求，且应当公开披露这一事实。

三是强化了收费的相关规定。其一，明确会计师事务所不得因其为审计客户提供审计以外的其他服务而影响审计收费。其二，针对收费过度依赖个别审计客户的问题强化了要求。其三，针对公众利益实体审计客户，要求会计师事务所与客户治理层沟通并公开披露收费相关信息。

四是强化了非鉴证服务的相关规定。其一，明确会计师事务所不得为公众利益实体审计客户提供可能因自我评价对独立性

产生不利影响的非鉴证服务。其二，明确向公众利益实体审计客户提供非鉴证服务需要与客户治理层沟通并获得其允许。其三，针对评价非鉴证服务是否对独立性产生不利影响及其严重程度强化了规定，并针对提供某些非鉴证服务作出了更严格的要求。

五是强化了会计师事务所为其审计客户提供非鉴证服务时，与运用技术相关的规定。

（三）中注协就集团审计准则公开征求意见

2024 年 9 月 29 日，中国注册会计师协会发布《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑（征求意见稿）》，公开征求意见。本次修订主要包括以下方面。

一是强化集团审计质量管理要求。例如，明确规定由集团项目合伙人对集团审计质量承担总体责任，要求集团项目合伙人充分、适当地参与集团审计全过程等。

二是强化了集团项目组和组成部分注册会计师之间的沟通和协作。例如，明确了集团项目组与组成部分注册会计师之间应当沟通的具体内容，并要求集团项目合伙人负责对组成部分注册会计师进行指导、监督并复核其工作。

三是进一步强调集团项目组在计划和执行集团审计工作时应当保持职业怀疑。

四是进一步优化在集团审计中实施风险评估和应对的要求。例如，明确规定在风险评估过程中，集团项目组和组成部分注册会计师之间应当及时沟通的具体事项，提高了准则的可操作性。

五是进一步优化在集团审计中对重要性概念的应用。例如，要求集团项目组应当负责确定组成部分实际执行的重要性以及组成部分向集团项目组报告错报的临界值，并规定组成部分实际执行的重要性应当低于集团实际执行的重要性。

（四）国际会计准则理事会就权益法项目发布征求意见稿

2024 年 9 月 19 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《权益法会计（征求意见稿）》，拟对《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》进行修订。

一是对计量要求进行澄清。其一，初始确认方面，建议以转移对价的公允价值（包括以前持有权益的公允价值）计量对联营企业或合营企业（以下简称被投资单位）投资的成本；将或有对价作为转移对价的一部分予以确认，并以公允价值计量；将与被投资单位可辨认净资产公允价值份额相关的递延所得税影响计入对被投资单位投资的账面价值。其二，权益变动方面，建议追加投资被投资单位股权仍具有重大影响或共同控制的，将购买日取得的被投资单位的可辨认净资产公允价值的新增份额计入其投资的账面价值，包括相关的递延所得税影响，并将新增投资成本与按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额确认为商誉，或者作为廉价购买利得计入损益。处置部分权益仍具有重大影响或共同控制的，将处置的部分按投资在处置日账面价值的相应比例计量，并将出售所得对价与已处置部分账面价值之间的差额确认为利得或损失。此外，将被投资

单位发生除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动视为购买或处置被投资单位的所有者权益。其三，对被投资单位追加投资时，不应以追加投资的成本弥补超额亏损，应当分别确认其在损益和其他综合收益中的份额。

二是改变计量要求。建议投资方应当确认其与被投资单位的所有交易（包括顺流交易和逆流交易）的全部损益。

（五）国际会计准则理事会正式启动现金流量表项目

2024 年 9 月 16 日，国际会计准则理事会（IASB）宣布正式启动“现金流量表和相关事项”研究项目，以审查和改进《国际会计准则第 7 号——现金流量表》等相关会计准则的规定。该项目是国际会计准则理事会对其第三次议程咨询项目反馈意见所做出的回应，当时利益相关方将该项目确定为高度优先事项。利益相关方（特别是投资者）认为，国际会计准则理事会应当改进《国际会计准则第 7 号——现金流量表》以向财务报表使用者提供更有用的信息。

国际会计准则理事会将开展初步研究，包括与利益相关方举行会议和审查现有研究，收集证据以了解当前财务报告中所发现的相关缺陷的性质和程度，以及制定新的准则要求可能带来的益处。国际会计准则理事会计划在 2025 年第一季度讨论初步研究成果，并确定该项目的下一步计划。