



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

2025 年第 1 期（总第 25 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 财政部等四部委发布2024年年报 工作通知,提示准则实施重点并做 出年报工作要求	2
(二) 审计机构自律监管情况	3
❖ 典型案例研究	5
以自身股份结算的或有对价 的会计处理	5
应收账款保理会计处理	7
影视参投固定投资回报模式 的会计处理	8
附条件政府补助确认时点的会计处理	10
以土地使用权换取待建资产 的会计处理	11
❖ 会计监管和政策资讯	13

一、沪市会计监管通讯

（一）财政部等四部委发布 2024 年年报工作通知，提示准则实施重点并做出年报工作要求

2025 年 1 月，财政部等四部委联合发布了《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2024 年年报工作的通知》，提示编制 2024 年年报应予关注的 13 项准则实施重点，并就会计师事务所等主体认真扎实做好企业 2024 年年报工作提出要求。

一是对年报编制应关注的准则实施重点予以提示。企业应当按照国家统一的会计制度编制财务会计报告，向有关各方提供的财务报告，其编制基础、编制依据、编制原则和方法应当一致。企业编制年报应当严格执行财政部发布的企业会计准则、企业会计准则解释、企业会计准则应用指南、会计处理规定等有关规定。在此基础上，需要特别关注长期股权投资，投资性房地产，数据资源，资产减值，收入，债务重组，政府补助，金融工具，会计政策、会计估计变更和差错更正，合并财务报表，关联方及其交易，终止经营，报表编制等领域重点准则实施问题。

二是就会计师事务所等主体扎实做好年报工作提出要求。会计师事务所应当紧抓质量提升主线，守住诚信操守底线，筑牢法律法规红线，充分发挥审计鉴证作用，持续提升审计质量。其一，会计师事务所应当健全年报审计相关质量管理体系，严格执行审计轮换规定，加强独立性管理；加强业务风险分类管理，业务承接及保持时应充分评估客户诚信状况，加大反舞弊资源投入。其

二，会计师事务所应当警惕企业业务造假触发财务造假、滥用会计政策和会计估计造假、利益相关方配合造假等风险，重点关注企业合并财务报表编制、收入确认、减值计提、数据资源会计处理等易发生错报的领域，重点关注虚假贸易、供应链金融等业务，重点关注虚构收入、会计操纵、财务洗澡、资金占用等问题，及时有效识别企业舞弊和财务造假行为。其三，会计师事务所应当准确评价专家的工作是否足以实现审计目的，确保获取的审计证据充分、适当；会计师事务所应当积极开发和应用数智化反舞弊工具，提升对企业财务造假风险的识别和应对能力。其四，会计师事务所应当根据企业内部控制规范体系和相关执业准则要求，对上市公司及拟上市企业财务报告内部控制有效性进行审计，同时关注非财务报告内部控制重大缺陷，独立客观公正发表审计意见，提升内部控制审计报告质量。

（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通报批评 2 家次，书面警示 6 家次，口头警示 2 家次，主要涉及如下违规情形。一是审计报告、鉴证报告等文件存在虚假记载且未勤勉尽责，如对公司上期非标意见所涉及事项消除情况出具不实鉴证意见，未对公司货币资金异常情况保持职业怀疑导致未发现资金占用行为等。二是内部控制审计不到位，如已发现公司财务报表存在重大错报并进行了审计调整，但未进一步评估相关错报是否反映出公司内部控制存在重大缺陷。三是实质性审计程序执行不

到位，包括未对未回函的往来函证执行替代测试、未针对抽样测试中发现的错报情形进一步推断总体错报金额、对于大额委托代销商品相关存货未执行函证、检查等恰当的审计程序等。

二、典型案例研究

问题 1【以自身股份结算的或有对价的会计处理】：非同一控制下的企业合并中，以自身股份结算的或有对价何时满足“固定换固定”条件？

案例：20X1 年，A 公司通过发行股份的方式向第三方 B 公司收购其持有的 C 公司 60% 的股权，构成非同一控制下的企业合并。根据股权转让协议，B 公司就 C 公司的经营业绩向 A 公司作出业绩补偿承诺，具体为：C 公司 20X1-20X3 年度净利润分别不低于 5,000 万元、6,000 万元、7,000 万元，如未达到承诺业绩，B 公司应退还 A 公司一定数量的股份（当期应退还股数=当期应补偿金额÷本次发行价格，其中应补偿金额为实际净利润与承诺净利润的差额）。股权转让协议已就业绩补偿事项进行清晰约定，且不存在争议事项下的例外条款。

20X1 年及 20X2 年，C 公司均实现承诺业绩。20X3 年，C 公司业绩未达标，但 B 公司对业绩补偿金额存在异议。对此，A 公司于 20X4 年向法院提起诉讼，要求 B 公司履行业绩补偿义务。20X5 年 6 月，法院判决 B 公司全额支付补偿款。同年 12 月，A 公司与 B 公司正式签订和解协议，并经股东大会审议通过。20X6 年，A 公司完成了相关股份回购并注销。

会计处理上，A 公司 20X3 年末将预计可收回股份确认为一项交易性金融资产，但 A 公司认为此时补偿义务的履行存在不确定性，可收回股份不满足“固定换固定”的条件，因此未将其重

分类为权益工具。20X5 年 12 月，A 公司与 B 公司就业绩补偿事项签订和解协议，此时 A 公司将业绩补偿相关金融资产重分类为其他权益工具。上述业绩承诺相关或有对价在何时满足“固定换固定”条件？A 公司的会计处理是否恰当？

分析：根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，非同一控制下企业合并形成的或有对价中，若购买方根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量，该或有对价在购买日不满足“固定换固定”的条件，不属于一项权益工具，而是属于一项金融资产。因此，购买方应当在购买日将该或有对价分类为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。随着标的公司实际业绩的确定，购买方能够确定当期应收回的自身股份的具体数量，则在当期资产负债表日，该或有对价满足“固定换固定”的条件，应将其重分类为权益工具（其他权益工具），以重分类日相关股份的公允价值计量，并不再核算相关股份的后续公允价值变动。在实际收到并注销股份时，终止确认上述其他权益工具，并相应调整股本和资本公积等。

本案例中，A 公司收购 C 公司属于非同一控制下的企业合并，B 公司作为出让方，根据 C 公司未来业绩返还 A 公司已支付的购买对价，属于或有对价安排。股权转让协议明确约定，A 公司根据标的公司业绩情况确定业绩补偿金额，进而确定收回自身股份的数量。在购买日，C 公司未来期间业绩并不确定，因此该或有对价不满足“固定换固定”的条件，不属于一项权益工具，应当

确认为一项交易性金融资产。20X3 年末，按照合同条款约定，A 公司能够基于 C 公司的实际业绩完成情况，确定当期应收回的自身股份的具体数量，此时或有对价已满足“固定换固定”的条件，A 公司应将其重分类为权益工具，并不再核算其后续公允价值变动。因此，基于本案例背景和条件，A 公司以业绩补偿事项存在纠纷为由，直至 20X5 年末达成和解协议后才对或有对价资产进行重分类的会计处理不恰当。

问题 2【应收账款保理会计处理】：公司将应收账款保理后仍保留部分追索权，应收账款是否能够终止确认？

案例：20X3 年 6 月，A 公司与 B 公司签署《保理合同》，约定 B 公司为 A 公司提供应收账款保理服务，即 B 公司以支付保理预付款的方式受让 A 公司一笔尚未到期的应收账款债权，A 公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给 B 公司。该应收账款原值为 2 亿元人民币，根据历史经验，此类应收账款的平均损失率为 5%。《保理合同》约定，该笔应收账款发生信用风险而未受偿时，B 公司有权向 A 公司进行追偿，追偿上限为 900 万元人民币。

对于上述应收账款保理业务，A 公司认为，虽然《保理合同》约定了追索条款，但 B 公司追偿上限为 900 万元，仅占应收账款原值的 4.5%，可以认为应收账款所有权上几乎所有风险和报酬已经转移，因此终止确认了该金融资产。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》及应用指南相关规定，企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。企业在判断金融资产转移是否导致金融资产终止确认时，应当评估其在多大程度上保留了金融资产所有权上的风险和报酬。金融资产转移后，企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险与转移前金融资产未来净现金流量现值变动的风险相比不再显著的，表明该企业已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。

根据上述准则规定可知，对于金融资产所有权上风险和报酬是否转移，应当对比金融资产转移前后企业所承担的未来净现金流量现值变动风险，即风险的变化程度，而非对比转移后仍保留的最大风险敞口与金融资产原值。本案例中，A 公司应通过分析《保理合同》相关条款和现金流量分布实际情况，采用恰当、可行的计算方法，计算确定金融资产转移前后所承担的未来现金流量现值变动情况（可采用计算现值变动的标准差或现值变动的绝对值与发生概率的乘积等），以判断风险和报酬的转移情况。因此，基于本案例背景和条件，A 公司以追偿上限仅占应收账款原值的 4.5%为由，论证“几乎所有风险和报酬”已经转移的依据不充分，相关会计处理的恰当性存疑。

问题 3【影视参投固定投资回报模式的会计处理】：上市公司应如何对固定投资回报模式下的影视参投业务进行会计处

理？

案例：A 公司从事影视参投业务，作为出资方分享所投资影片收益。A 公司基于融资需要及风险分担选择投资模式，在固定投资回报模式下，A 公司支付投资款后不参与影视项目制作与发行，未来除收回投资本金外仅能够根据投资期限按投资额的固定比例从合作方取得投资回报。A 公司认为影视参投是公司的主营业务，因此在会计处理时，将收到的固定回报适用收入准则并确认为营业收入。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》相关规定，“金融资产，是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：（一）从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利……”“金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：（一）企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。（二）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。”

本案例中，固定投资回报模式下，A 公司不参与影视项目的制作与发行，不涉及向其他方转让商品或提供服务，因此不应适用收入准则。固定投资回报模式下，企业在支付完毕投资款后取得收取可确定金额投资回报和本金的合同权利，满足金融资产“从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利”的定义，本案例背景下，A 公司应将其确认为一项金融资产。金融资产的分类

方面，由于影视作品投资款的后续回报固定，在没有其他特殊安排的情况下，通常符合收取本金和利息的合同现金流特征。如果企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标，则应将其分类为以摊余成本计量的金融资产，并采用实际利率法确认相关利息收入。

问题 4【附条件政府补助确认时点的会计处理】：对于附条件的政府补助，是否在政府验收完成后才能满足确认条件？

案例：A 公司主营业务包括生产和销售 X 类高端仪器，20X0 年 A 公司与当地政府签订政府补助协议并收到补助资金 1,000 万元。根据协议，A 公司应推进 X 类高端仪器建设项目，项目建设内容主要是扩建生产仓储场地 5000 平方米。同时，协议明确 A 公司在场地扩建完成后，应向政府方申请验收并提交验收资料。上述项目于 20X0 年 1 月开始实施，20X1 年 10 月建设完成。20X1 年 12 月，某会计师事务所出具了对该项目实施情况的专项审计报告；20X3 年 6 月，政府方组织专家对该项目验收通过。会计处理方面，A 公司认为只有通过政府方验收确认后，才能对该笔政府补助予以确认，因此 A 公司将该笔政府补助确认于 20X3 年。A 公司对该政府补助的会计处理是否恰当？相关政府补助是否需要政府验收后才能满足确认条件？

分析：根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》相关规定，政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）企业能够满足政府补助所附条件；（二）企业能够收到政府补助。

本案例中，A 公司已收到政府补助资金，因此对于政府补助确认时点，应当判断是否满足准则规定的“企业能够满足政府补助所附条件”。本案例背景下，判断“满足政府补助所附条件”的关键在于政府补助所附条件是否存在客观标准，以及公司能否在政府验收前，合理判断是否能够完成补助协议中的具体要求。根据政府补助协议，建设项目任务目标明确了场地建设面积，标准较为客观清晰，A 公司可以在政府验收前合理判断能否实现相关要求。因此，基于本案例背景和条件，除非有其他证据，A 公司不应仅以尚未通过政府验收为由推迟确认相关政府补助收益。

问题 5【以土地使用权换取待建资产的会计处理】：企业以土地使用权换取其他地块未来建造完成后的房产，是否属于非货币性资产交换？

案例：20X3 年 A 公司参与某城市单元更新项目。A 公司与 B 公司签署《拆迁补偿协议》，协议约定 A 公司需向 B 公司移交项目相关土地使用权，A 公司可获得 1 亿元货币补偿以及约 2 万平方米其他地块房产补偿。B 公司负责后续申报、建设等工作。20X3 年末，A 公司搬离，并已向 B 公司移交相关土地使用权和房屋建筑物，其账面价值合计 5,000 万元。20X3 年末补偿房产尚未建成，A 公司聘请某评估机构对补偿房产进行评估，评估金额为 2 亿元。A 公司拟按照非货币性资产交换准则对上述交易进行会计处理，A 公司的做法是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》

及应用指南相关规定，非货币性资产交换，是指企业主要以无形资产、投资性房地产等非货币性资产进行的交换，不包括用于交换资产目前尚不存在或不属于企业情形。企业用于非货币性资产交换的非货币性资产应当符合资产的定义并满足资产的确认条件，且作为资产列报于企业的资产负债表上。

本案例中，A 公司在城市更新项目中以土地使用权换取未来建造完成的补偿房产以及部分货币资金，其中，补偿房产尚未建成，因此无论对于 A 公司还是 B 公司而言，该交易不适用非货币性资产交换准则。基于本案例背景和条件，A 公司应将向 B 公司移交土地使用权和房屋建筑物作为处置无形资产和固定资产进行会计处理，并根据收入准则相关规定确定处置时点以及计量处置损益。

三、会计监管和政策资讯

（一）财政部印发《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》

2025 年 1 月 20 日，财政部印发《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》（以下简称《独立性准则》），《独立性准则》将于 2025 年 7 月 1 日起施行。

一是针对注册会计师独立性问题作出了系统全面的规范。《独立性准则》中，既有原则性条款，又针对注册会计师审计实务中通常遇到的影响独立性情形作出了详尽具体的规范，基本涵盖了审计实务中影响独立性的各种场景。

二是坚持问题导向，紧密结合我国注册会计师行业监管中发现的实际问题，作出有针对性的规定。例如，针对由会计师事务所代审计客户编制合并财务报表或财务报表附注等情况，作出了严格禁止性规定。

三是注重准则中国化，立足我国国情，以我为主体现中国特色，某些条款比国际守则更加严格，同时在国际守则基础上增加了部分条款。

四是拓展了公众利益实体的范围并强化了相关规定。明确将公开交易实体、以吸收公众存款为主要职能的实体、以向公众提供保险作为主要职能的实体、中央企业集团公司等涉及广泛公众利益的实体纳入公众利益实体的范围。

五是针对审计收费的各种情形作出了明确规定。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。针对或有收费、逾期收费、收费过度依赖个别审计客户等实务中的常见问题作出了明确规定。

六是针对会计师事务所为审计客户提供非鉴证服务作出了明确规定。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。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。

（二）财政部印发《企业会计准则解释第 18 号》

2024 年 12 月 31 日，财政部印发《企业会计准则解释第 18 号》（以下简称《解释第 18 号》），《解释第 18 号》自印发之日起施行，允许企业自发布年度提前执行。

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。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，但不得对该部分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。对于浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产原已采用公允价值模式进行后续计量的，不得转为成本模

式，且企业应当对在浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产全部采用公允价值模式计量。

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。根据《企业会计准则第 14 号——收入》第三十三条等有关规定，对于不属于单项履约义务的保证类质量保证，企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定进行会计处理。在对因上述保证类质量保证产生的预计负债进行会计核算时，企业应当根据《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，并相应在利润表中的“营业成本”和资产负债表中的“其他流动负债”“一年内到期的非流动负债”“预计负债”等项目列示。

（三）中注协印发《中国注册会计师审计准则问题解答第 18 号——识别和应对第三方配合实施财务舞弊》《中国注册会计师审计准则问题解答第 19 号——运用信息技术识别与应对舞弊风险》

2025 年 1 月 7 日，中注协印发《中国注册会计师审计准则问题解答第 18 号——识别和应对第三方配合实施财务舞弊》（以下简称《解答第 18 号》）、《中国注册会计师审计准则问题解答第 19 号——运用信息技术识别与应对舞弊风险》（以下简称《解答第 19 号》），自发布之日起施行。

《解答第 18 号》旨在指导注册会计师识别、评估和应对第

三方配合实施舞弊导致的财务报表重大错报风险，所包含的示例和应对措施并非强制要求。例如，明确注册会计师可通过如下手段应对第三方配合实施财务舞弊的风险：其一，增加审计程序的不可预见性；其二，重视分析交易的商业实质并取证；其三，实施反舞弊程序；其四，加强事务所内部的沟通与决策；其五，与治理层沟通；其六，考虑向相关监管机构报告；其七，确定审计意见或考虑解除业务约定。

《解答第 19 号》旨在指导和提示注册会计师采用适当的信息技术以更好地识别和应对舞弊风险。《解答第 19 号》以信息化水平和能力较强的大型会计师事务所为例提供指引和示例，供会计师事务所参考，不具有强制性。例如，针对收入、资金、关联方等三个舞弊易发高发领域，《解答第 19 号》举例说明如何运用信息技术对收入、银行流水实施分析程序，以及识别潜在的关联方关系。

（四）国务院公布《国务院关于规范中介机构为公司公开发行股票提供服务的规定》

2025 年 1 月 10 日，国务院总理李强签署第 798 号国务院令，公布《国务院关于规范中介机构为公司公开发行股票提供服务的规定》（以下简称《规定》），自 2025 年 2 月 15 日起施行。《规定》的出台，旨在进一步加强对中介机构收费等相关行为的监管，防止中介机构与发行人不当利益捆绑，有利于提高上市公司质量，保护投资者合法权益，促进资本市场健康稳定发展。

《规定》对中介机构为公司公开发行股票提供服务作了如下规定：一是应当遵循诚实守信、勤勉尽责、独立客观的原则。二是要配备具有相应专业能力和资质的从业人员，建立有效的利益冲突审查等风险控制制度。三是不得有配合公司实施财务造假、欺诈发行、违规信息披露等违法违规行为，不得协助不符合法定条件和要求的公司通过上述方式公开发行股票。四是制作、出具的文件不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏。

（五）国际会计准则理事会发布《涉及依赖自然能源生产电力的合同》

2024 年 12 月 18 日，国际会计准则理事会发布了《涉及依赖自然能源生产电力的合同》，对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（以下简称《国际财务报告准则第 9 号》）和《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》进行针对性修订。为解决涉及依赖自然能源生产电力的合同的会计处理问题，确保财务报告更如实反映此类合同对企业财务业绩和现金流量的影响，本次修订澄清了此类合同是否能适用《国际财务报告准则第 9 号》“自用”要求，明确了如果将此类合同指定为套期工具则可适用套期会计要求进行相应会计处理，并增加了新的披露要求。

本次修订将自 2026 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期间生效。允许企业提前施行，如果企业提前采用本次修订，则需披露这一事实。