



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 2 期（总第 26 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
（一）财政部发布企业会计准则最新实施问答和应用案例	2
（二）审计机构自律监管情况	4
（三）审计机构专题培训情况	4
❖ 典型案例研究	5
合并报表层面对有限寿命主体外部投资者投入资金的会计处理	5
非货币性资产交换是否具有商业实质的会计处理	6
收购完成后商誉资产组变更的会计处理	8
简化租赁的会计处理	10
约定付款节点政府补助的会计处理	11
❖ 会计监管和政策资讯	13

一、沪市会计监管通讯

（一）财政部发布企业会计准则最新实施问答和应用案例

2025 年 4 月 17 日，财政部会计司发布 4 个企业会计准则实施问答和 1 个应用案例，实施问答内容涉及固定资产准则、无形资产准则、会计政策、会计估计变更和差错更正准则、财务报表列报准则，应用案例内容涉及收入准则。

固定资产准则实施问答明确企业应当按照固定资产准则等相关规定，判断更新改造支出是否满足固定资产后续支出资本化条件，若满足资本化条件的应将其计入固定资产成本，并应当终止确认被替换部分的账面价值。同时，如有确凿证据表明固定资产确因更新改造延长了使用寿命且符合我国相关法律法规规定，企业应根据新的预期使用寿命调整剩余折旧年限，而不能仅依据发生更新改造直接认定折旧年限发生变更。

无形资产准则实施问答明确企业已经将研发支出（包括研发样机的相关支出）全部作费用化处理，并计入了当期研发费用，不应在以后期间签订销售合同或者销售研发样机时，将以前期间已费用化的研发样机支出金额从本期研发费用中冲回后再转入存货或营业成本等。

会计政策、会计估计变更和差错更正准则实施问答明确企业判断前期差错是否重要时，应综合考虑该项差错对差错发现当期及其比较期间财务报表的影响。例如，某公司在 2×24 年度按照法律法规要求应补缴 2×23 年度企业所得税税款 500 万元，该差

错对于企业 2×23 年年度财务报表不具有重要性，但是对于 2×24 年年度财务报表具有重要性，因此企业编制 2×24 年年度财务报表时，应将该差错作为重要的前期差错追溯调整作为前期比较数据的 2×23 年年度财务报表数据。

财务报表列报准则实施问答明确对于期限在一年或一个营业周期以上的保证类质量保证形成的预计负债，企业应将预计在未来一年或一个营业周期以内清偿的保证类质量保证的预计负债金额计入流动负债，在资产负债表“一年内到期的非流动负债”项目列示，其余计入非流动负债，在资产负债表“预计负债”项目列示；如果企业不能合理预计未来一年或一个营业周期以内清偿的金额，则全部计入流动负债，在资产负债表“其他流动负债”项目列示。

收入准则新增应用案例明确充（供）电业务收入确认的会计处理。企业应当结合在向客户提供电力供应服务过程中是否取得电力控制权，判断履行履约义务时其身份是主要责任人还是代理人，按照总额法还是净额法确认收入。对于提供变压服务、电力调配及电力运输等电力服务的企业，由于在向客户提供电力供应服务过程中并未取得电力控制权，应按照净额法确认收入。对于自建充电桩、为电动汽车提供充电服务的企业，本质上只是利用供电公司提供的电力能源为客户提供充电服务，在向客户提供电动汽车充电服务的过程中未取得电力控制权，应按照净额法确认收入。

（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公开谴责 1 家次，通报批评 3 家次，书面警示 9 家次，口头警示 1 家次，主要涉及如下违规情形。一是**风险识别及评估程序不到位**，如未对具有财务重大性的业务进行充分的风险评估，未有效识别公司规避退市、经营业绩考核压力等舞弊风险。二是**收入、货币资金等重要科目的实质性程序存在重大缺陷导致未发现财务舞弊**，如未获取发票等正常销售流程的重要单据，未对不符合正常交易逻辑的异常迹象保持职业怀疑，未发现银行询证函回函用章异常且未执行进一步审计程序等。三是**不恰当利用专家工作**，如未分析评估机构采用的评估方法及模型、重要假设、关键参数的恰当性，未结合评估机构的计算过程考虑专家选择的假设和方法的适当性和合理性等。

（三）审计机构专题培训情况

近期，为进一步提高审计机构执业质量和责任意识，上交所举办审计机构质控专题交流会，本次专题交流会共有近 60 家沪市审计机构的质控部门代表参加。本次专题交流会主要就近期监管形势和政策、2024 年年报审计、事务所质量管理、审计机构监管处罚、财务舞弊等近期审计监管关注重点进行沟通交流，强调审计机构应做好质量管理体系建设、切实提升年报审计执业质量、充分发挥“看门人”责任，鼓励审计机构发挥“吹哨人”作用。

二、典型案例研究

问题 1【合并报表层面对有限寿命主体外部投资者投入资金的会计处理】：在设立的有限寿命主体中将第三方投资份额分类为权益工具，在合并报表层面如何进行会计处理？

案例：出于项目融资需求，20X1 年上市公司 A 公司设立子公司 B 作为基金管理人，并从第三方 E 公司处筹得 2 亿资金成立 C 基金，C 基金将筹得的资金投向 A 公司子公司 F 公司所控制的项目。同时 A 公司另一家子公司 D 公司与 E 公司约定，E 公司有权要求 D 公司受让 E 公司持有的全部基金份额并按照年化收益率 8% 的水平支付持有期间的收益。如果未按条款支付，D 公司需要支付逾期的滞纳金。20X1 年收到 E 公司投资款时，C 基金认为 E 公司投入款项属于《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中特殊金融工具中有限寿命工具并满足相关特征，将 E 公司投入款项在其单体报表中分类为权益工具，A 公司在合并报表层面将此列报为少数股东权益。20X4 年，E 公司要求 D 公司回购基金份额，A 公司确认回购义务产生的负债，并确认相应营业外支出 1.07 亿元。A 公司上述的会计处理是否恰当？

分析：首先，应当判断 A 公司是否应当将 C 基金纳入合并报表范围。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，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。本案例中，C 基金系 A 公司出于项目融资目的而设立，A 公司的子公司 B 公司是基金管理人，C 基金投向 A 公司的子公司所管理的项目，同时 A 公司的子公司 D 公司向 E 公司进行了收益保证，可以合理认定 A 公司实质上对 C 基金拥有权力、承担了 C 基金的重大可变回报、且有能力运用对 C 基金的权力影响其回报金额。基于本案例背景和条件，在 20X1 年，A 公司需将 C 公司纳入合并报表范围。

其次，应当判断在 A 公司合并报表层面将收到的 E 公司投资款作为权益工具（少数股东权益）还是作为金融负债列报。在 C 基金单体报表层面，C 基金收到的 E 公司投资款属于《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中特殊金融工具中有限寿命工具并满足相关特征，在 C 基金单体报表层面分类为权益工具。在 A 公司合并报表层面，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十条，对于因属于特殊金融工具而被分类为权益工具的金融工具，在企业集团合并报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。因此，基于本案例背景和条件，在 20X1 年，C 基金外部投资者份额在 A 公司合并报表中需分类为金融负债。

问题 2【非货币性资产交换是否具有商业实质的会计处理】
共同经营转换为长期股权投资形成的非货币性资产交换，如何判断是否具有商业实质并进行相应会计处理？

案例：A、B 公司分别持有境外 C 公司各 50% 的股权，C 公司

享有 X 国某矿产 80% 的权益，剩余 20% 权益由 X 国政府持有，A、B 公司各按 50% 的比例享有 C 公司的资产和负债、包销矿产生产的 80% 矿产品并承担共同经营发生的费用，A、B 公司均将 C 公司作为共同经营核算，A 公司通过 C 公司间接持有矿产 40% 的权益。2X20 年 X 国政府同意延长矿产经营期限，并对矿产股权架构进行重构。重构后，A、B 公司通过新设合营企业 D 公司持有 E 项目公司 49% 的权益，X 国政府持有 E 公司 51% 的权益，E 项目公司享有矿产 100% 的权益，并承接 C 公司所有资产和负债。A 公司通过 D 公司间接持有矿产 24.5% 的权益。A、B 公司分别向 E 公司派驻管理人员，共同负责矿产的经营活动，各方按照股权比例获得股东回报。

A 公司认为其持有的矿产权益由 40% 下降至 24.5%，且重构后 A、B 不再直接享有矿产产出及承担运营费用，A 将持有 D 的股权作为长期股权投资核算。对于上述交易，A 公司认为虽然其享有的权益从对 C 共同经营的份额转换为对 D 合营企业的股权投资，但其持有的权益比例没有发生变化，且重组前后矿产经营活动均由 A、B 公司共同主导，属于不具有商业实质的非货币资产交换。根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》相关规定，应当以换出资产的账面价值为基础计量换入资产的初始计量金额，因此 A 公司在 2X20 年转换日时未确认处置损益。A 公司上述会计处理是否正确？

分析：根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》

相关规定，非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：（一）该项交换具有商业实质；（二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：（一）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。（二）使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

在本案例中，虽然重构前后 A 公司对 C 公司和 D 公司的持股比例没有发生变化，但是重构后 A 公司对矿权享有的权益由共同经营下确认的资产和负债转换成一项长期股权投资，持有矿产的权益由 40%下降至 24.5%，且重构后采矿权的开采期限进一步延长。上述情况表明换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同，相关股权架构重构具有商业实质。因此，基于本案例背景和条件，A 公司需将支付对价的公允价值及相关直接支出作为对 D 公司长期股权投资的初始计量成本，与终止确认的共同经营相关的资产、负债账面价值的差异在 2X20 年确认为当期损益。

问题 3【收购完成后商誉资产组变更的会计处理】：收购完成后，能否因集团内部业务分工调整变更商誉减值资产组的构成？

案例：A 公司于 2X18 年收购 B 公司 100%股权，属于非同一控

制下合并，确认商誉 3 亿元并全部分摊至 B 公司相关资产组。A 公司主营业务为药品研发和销售，B 公司为医疗器械生产和销售公司。2X22 年，A 公司在对集团内业务进行整合时考虑 B 公司销售渠道和地域优势，将集团南方片区的部分药品研发和销售业务交由 B 公司对接。B 公司开展的药品研发和销售业务与其原有生产线和业务种类可以明确区分，相关药品研发和销售业务由集团内其他公司生产完成后直接发货至客户处。A 公司 2X22 年在对收购 B 公司形成的商誉进行减值测试时，能否将药品研发和销售业务纳入商誉所在资产组计算未来现金流量？公司在收购完成后变更商誉资产组的会计处理是否正确？

分析：根据《企业会计准则应用指南汇编（2024）》，商誉减值测试的基本要求包括以下 4 个方面，一是为了进行资产减值测试，因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。二是商誉相关的资产组或资产组组合应当从企业合并的协同效应中受益的资产组或资产组组合。三是资产组一经确定后，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。四是企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照合理的方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

在本案例中，A 公司应当判断在购买日时是否考虑了本次业

务整合的相关情况。公司可以结合收购价格的确定、标的资产未来现金流量的预测等情况，分析购买日商誉相关资产组或资产组组合的确定情况及其依据。一般情况下，商誉资产组在购买日确定后不得随意变更。若公司在购买日时未考虑本次业务整合，则需要满足“企业因重组等原因改变了其报告结构”的情况下，才能重新分摊商誉。本案例中，公司仅将业务交给 B 公司对接，相关药品研发和销售业务仍由集团内其他公司生产完成后直接发货至客户处，公司并未因发生重组等原因改变了公司的报告结构。因此，基于本案例背景和条件，A 公司 2X22 年进行减值测试时，将药品研发和销售业务纳入商誉所在资产组的会计处理不恰当。

问题 4【简化租赁的会计处理】：承租人是否可以以租金低为由对房屋建筑物租赁进行简化会计处理？

案例：A 公司因日常经营需要，租赁多处房屋建筑物用作办公室和厂房，租赁期限通常 3 至 5 年不等，年租金最低 2 万元、最高 100 万元。上述租赁均不含购买选择权，公司也未有转租行为或意图。由于 A 公司自身资产规模较大，对年租金 10 万元以下的资产租赁采用简化会计处理，不确认使用权资产和租赁负债。A 公司会计处理是否准确？

分析：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》，对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。根据《企业会计准则应用指南汇编（2024）》，通

常情况下，符合低价值资产租赁的资产全新状态下的绝对价值应低于人民币 4 万元。低价值租赁的判定仅与资产全新状态下的绝对价值有关，不受租金、承租人资产规模或其他情况影响。房屋建筑物在全新状态下的绝对价值通常不符合“价值较低”，因此，基于本案例背景和条件，A 公司以租金相对于自身资产规模占比低，简单将租金低于 10 万元的房屋租赁采用简化会计处理的方式不恰当。

问题 5【约定付款节点政府补助的会计处理】：政府补助文件未明确补助对象，但约定付款节点的情形下，如何区分政府补助类型？

案例：20X3 年 6 月，A 公司收到某地财政局拨付的 1,500 万元进区产业奖励，该项补助的发放依据为此前双方签订的《进区协议》。《进区协议》未明确补助的具体对象，但约定了补助的发放节点，若 A 公司在签署国有土地出让协议之日起 3 个月内，启动建设面积不少于 5 万平方米的厂房建设，则政府奖励 A 公司产业奖励基金的 50%；若 A 公司在签署国有土地出让协议之日起 12 个月内，完成建筑面积不少于 10 万平方米厂房主体结构封顶，则自 A 公司取得厂房主体验收报告之日起 3 个月内，政府奖励 A 公司产业奖励基金的剩余 50%。此外，若 A 公司没有完成付款时点所要求的资产购置和建设活动，便丧失产业奖励基金的收款权。

A 公司认为，上述补助资金属于产业扶持资金，即当地政府为招商引资，鼓励企业在当地生产经营的一种资金扶持。《进区

协议》将厂房建设进度作为付款节点，目的是按照进度分阶段给付奖励资金，并不意味着奖励资金和资产投入金额相关。因此 A 公司将该补助资金分类为与收益相关的政府补助并在满足确认条件时将其计入当期损益。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》及应用指南相关规定，政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。通常情况下，相关补助文件会要求企业将补助资金用于取得长期资产。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。此类补助主要是用于补偿企业已发生或即将发生的相关成本费用或损失。

本案例中，《进区协议》约定的补助发放节点均与厂房建设进度相关，且若 A 公司没有完成付款时点所要求的资产购置和建设活动，将丧失政府补助的收款权。在此情形下，一般可以合理推断政府要求企业将补助资金用于取得长期资产。因此，基于本案例背景和条件，A 公司需将补助资金分类为与资产相关的政府补助，在满足政府补助确认条件时冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。

三、会计监管和政策资讯

（一）财政部、中国证监会修订印发《会计师事务所从事证券服务业务备案管理办法》

2025 年 4 月 25 日，为进一步加强会计师事务所从事证券服务业务监督管理，规范会计师事务所从事证券服务业务备案行为，财政部、中国证监会修订印发《会计师事务所从事证券服务业务备案管理办法》（财会〔2020〕11 号，以下简称《办法》），自 2025 年 4 月 14 日起施行。

《办法》本次修订的主要内容包括三个方面：一是完善备案要求，加强对执业质量的关注引导。优化首次备案要求，提出会计师事务所从事证券服务业务首次备案的有关要求，引导会计师事务所加强一体化管理和质量管理，提升职业责任风险承担能力，强化信用约束。二是完善管理闭环，加强对会计师事务所从事证券服务业务的全流程监管。完善重大事项备案、年度备案要求，在首次备案基础上关注会计师事务所是否持续符合备案要求，增加注销、整改等管理流程，实现进出有序，并通过联合核验等方式提升监管有效性。三是加强同《中华人民共和国注册会计师法》、《中华人民共和国证券法》以及《会计师事务所执业许可和监督管理办法》（财政部令第 97 号）、《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定》（财会〔2023〕10 号）等的衔接协调，对有关备案信息填报流程、备案材料模板以及文字表述等作了修改完善。

（二）证监会就《上市公司募集资金监管规则（征求意见稿）》公开征求意见

为深入贯彻落实中央金融工作会议精神，进一步推动提高上市公司质量，强化募集资金监管，证监会系统梳理近年来监管工作实践，多方调研听取意见建议，在《上市公司监管指引第 2 号——上市公司募集资金管理和使用的监管要求》基础上起草了《上市公司募集资金监管规则（征求意见稿）》（以下简称《规则》）。《规则》着眼于提升上市公司募集资金安全性和使用规范性，进一步提升募集资金使用效率。

《规则》共二十三条，强调募集资金使用应专款专用、专注主业，明确了募集资金用途改变的具体情形和延期实施的流程要求，对闲置募集资金进行临时现金管理、补充流动性，以及超募资金使用等方面作了进一步规范。此外，《规则》贯彻从严监管理念，明确了问责条款，建立与《证券法》《证券发行上市保荐业务管理办法》《上市公司信息披露管理办法》等上位法的衔接，通过加强事中事后监管以推动上市公司规范管理和使用募集资金，促进中介机构勤勉尽责。

（三）IASB 发布第三版中小主体国际财务报告会计准则

近期，国际会计准则理事会（以下简称 IASB）完成了对中小主体国际财务报告会计准则（以下简称中小主体准则）的第二次全面审议，发布了第三版中小主体准则。第三版中小主体准则的生效日期为 2027 年 1 月 1 日，允许中小主体提前采用。

IASB 本轮审议在以完整版国际财务报告会计准则为基础对中小主体准则进行更新时，主要在以下方面进行了简化，以保持中小主体准则的简洁性。一是根据 2018 年发布的《财务报告概念框架》对中小主体准则“第 2 章 概念和一般原则”进行修订时，保留了“不当成本或努力”的概念。二是根据《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》对中小主体准则“第 9 章 合并和单独财务报表”进行修订时，为了简化对“控制”的应用，保留了可推翻的假设，即当投资方持有被投资方的多数表决权时，投资方控制被投资方。三是将中小主体准则原来的“第 11 章 基本金融工具”和“第 12 章 其他金融工具问题”合并为“第 11 章 金融工具”，使其与《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》）相衔接。四是根据《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》对中小主体准则“第 19 章 企业合并和商誉”进行修订，修订内容主要包括简化了企业合并中取得无形资产的确认原则和非控制性权益的计量要求，以及省略了《国际财务报告准则第 3 号》中关于回购权的额外指南。五是“第 23 章 收入”更名为“第 23 章 客户合同收入”，使其与《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》相衔接。

（四）IASB 发布《司法管辖区路线图制定工具》

2025 年 3 月 26 日，国际财务报告准则基金会（以下简称基金会）在伦敦举行的首届实施伙伴研讨会上发布《司法管辖区路线图制定工具》（Jurisdictional Roadmap Development Tool，

以下简称《路线图工具》)。这是 ISSB 支持各司法管辖区采用或以其他方式使用 ISSB 准则工作的重要举措,也是其监管实施计划的核心支柱。此前,基金会曾于 2024 年 5 月发布《关于采用或以其他方式使用 ISSB 准则的首份司法管辖区指南》(以下简称《首份司法管辖区指南》),本次发布的《路线图工具》将《首份司法管辖区指南》中提出的概念转化为实践应用,协助各司法管辖区和实施伙伴系统考量政策要素,规划制定 ISSB 准则实施路线图。通过《路线图工具》,各司法管辖区可在以下四大关键领域做出科学决策:一是监管程序,即如何采用或以其他方式使用 ISSB 准则;二是报告主体,即明确适用要求的主体范围;三是披露要求,即界定可持续相关披露规定所涵盖的具体内容,例如,各司法管辖区需考虑是否对 ISSB 标准进行司法管辖区修改,是否在 ISSB 准则基础上增加可持续相关的额外披露要求等;四是实施准备,即解决生效时间问题,制定合适的时间表,并评估扩大或者分阶段实施的可行性。此外,基金会还同步发布了《首份司法管辖区指南》中描述的实施路径模板,旨在为各司法管辖区及实施伙伴提供参考,帮助利益相关方理解该司法管辖区的相关决策及其相应结果,同时阐明基金会对此类信息的官方表述。