



# 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 3 期（总第 27 期）

|                             |    |
|-----------------------------|----|
| ❖ 沪市会计监管通讯                  | 2  |
| （一）2024年度沪市公司年报<br>审计意见基本情况 | 2  |
| （二）审计机构自律监管情况               | 2  |
| （三）审计机构专题培训情况               | 3  |
| ❖ 典型案例研究                    | 4  |
| 附额外商品购买选择权的股权交易的<br>会计处理    | 4  |
| 收购方逾期支付股权转让款的<br>会计处理       | 5  |
| 少数股东业绩承诺相关或有对价的<br>会计处理     | 7  |
| 控股股东兜底式股权激励的会计处理            | 8  |
| 税收优惠相关非经常性损益的认定             | 10 |
| ❖ 会计监管和政策资讯                 | 13 |

## 一、沪市会计监管通讯

### （一）2024 年度沪市公司年报审计意见基本情况

截至 2025 年 4 月 30 日，50 余家审计机构为 2200 多家沪市公司出具 2024 年财务报告审计报告。其中，近 60 家被出具非标审计意见，包括无法表示意见 10 家、保留意见 21 家、带强调事项段（包括持续经营段）的无保留意见 28 家。与上期相比，本期沪市非标审计意见数量及占比均有所下降，非标事项主要集中在持续经营、立案调查及资金占用等方面。非标审计意见持续发挥重要作用，部分公司因财报被出具无法表示意见终止上市，另有部分公司因无法表示意见被实施退市风险警示。内控审计报告方面，截至 2025 年 4 月 30 日，2200 多家沪市公司披露内部控制审计报告，其中 60 余家被出具非标审计意见，包括否定意见 17 家、无法表示意见 3 家、带强调事项段的无保留意见 43 家，总体数量与上年持平。本期部分公司因被出具内控否定意见被实施其他风险警示，另有个别公司 2022 及 2023 年度均被出具内控否定意见，本期因未披露内控审计报告被继续实施其他风险警示。

### （二）审计机构自律监管情况

近期，上交所针对部分审计机构承接沪市上市公司审计项目中的违规行为实施纪律处分及自律监管措施，主要涉及如下违规情形。一是审计过程中对明显异常迹象未保持职业怀疑，如对供应商和客户函证回函地址和联系人重合、合同发起及审批流程与控制活动不符等情形，未执行进一步的审计程序。二是大额资金

往来款项的实质性程序执行不到位，如公司与第三方发生多笔无实质采购业务的资金往来，且存在期后退款、管理层未履行必要审批流程等问题，审计机构未设计和实施充分的实质性程序核查上述交易的商业实质。三是信息披露义务履行不到位，包括未及时出具营业收入扣除专项核查意见、未按监管规则适用指引相关要求出具非标意见专项说明等，其中个别年审会计师在上年度受到督促提醒的情况下本年度再次发生类似问题。

### （三）审计机构专题培训情况

审计机构作为资本市场的“看门人”，是维护资本市场健康、平稳运行的基石，在增强投资者信心、保护投资者利益等方面发挥着重要作用。近期，上交所举办 2 次审计机构质控专题交流会，主题聚焦近期监管形势政策、2024 年年报审计监管、事务所备案管理和质量管理、审计机构监管处罚、打假防假等近期审计监管关注重点。2 次专题交流会共有近 40 家沪市审计机构的质控部门代表参加，各参会代表应将交流会内容在所内做好宣贯、层层传导，督促全所执业人员诚实守信、勤勉尽责，切实担起“看门人”的职责。

## 二、典型案例研究

**问题 1【附额外商品购买选择权的股权交易的会计处理】：**  
股权投资安排中约定投资方可以免费或者以折扣价格购买额外商品，应当如何进行会计处理？

**案例：**A 公司为拓展软件销售业务，拟采购 B 公司的软件产品，软件产品市场价格为每份 500 元。为更好地开展合作，A 公司与 B 公司签订了股权投资协议，约定 A 公司向 B 公司增资 1,000 万元，享有 B 公司 5% 股权，无董事席位。股权过户完成后，B 公司免费向 A 公司提供 1 万份软件授权。后续，A 公司可以以超低折扣价格由 B 公司获得软件授权，当累计采购软件授权的数量在 5 万份以内时，每份软件授权价格为 30 元；当累计采购软件授权的数量超过 5 万份时，每份软件授权价格不超过 30 元，具体价格由双方协商确定。该折扣力度超过 B 公司对其他同类客户的折扣。A 公司于 20X4 年 12 月 31 日完成股权转让交易，B 公司也向 A 公司交付了 2 万份软件授权，A 公司无法预计后续实际采购软件授权的准确数量。20X4 年末，A 公司对获得的 B 公司 5% 股权确认金融资产 1,000 万元，未对免费获得的软件授权以及额外商品购买选择权进行会计处理。A 公司上述做法是否恰当？

**分析：**根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量。根据《企业会计准则第 14 号——收入》及应用指南，企业在销售商品的同时，会向客户授予选择权，允许客户可以据此免

费或者以折扣价格购买额外的商品。对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。

本案例中，A 公司实际以 1,000 万元的对价购买了 3 项资产或权利，包括 B 公司 5% 的股权、免费获得的 1 万份软件授权以及以折扣价格购买额外商品的权利。其中，对于额外购买选择权，参照收入准则以及应用指南的处理原则，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。该选择权向客户提供了重大权利的，应当作为单项履约义务。本案例中，A 公司未来可以以 30 元甚至更低的价格采购 B 公司的软件产品，采购价格显著低于该软件产品的市场价格，且享受到超过其他同类客户所能够享有的折扣。因此，基于本案例背景和条件，公司应当结合进一步证据判断上述额外购买选择权是否属于一项重大权利并进行相应的会计处理。

**问题 2【收购方逾期支付股权转让款的会计处理】：**能否仅以收购方逾期支付股权转让款为由，将已出表子公司再次纳入合并报表范围？

**案例：**20X1 年 5 月，A 公司与非关联方 B 公司签订股权转让协议，转让全资子公司 X 公司 100% 股权，转让对价为 9,000 万

元，协议约定 B 公司应在 20X1 年 11 月 30 日前支付全部股权转让款，否则 A 公司有权终止股权转让交易。截至 20X1 年 6 月 30 日，X 公司 100% 股权已过户至 B 公司，B 公司已全面接管 X 公司各项投资、经营活动，且已向 A 公司支付 5,000 万元股权转让款。据此，A 公司在 20X1 年半年报中将 X 公司出表并确认处置损益。截至 20X1 年 12 月 31 日，A 公司尚未收到剩余 4,000 万元股权转让款。因 B 公司逾期支付剩余股权转让款，A 公司认为可以通过终止股权转让交易，影响 B 公司行使对 X 公司的各项权利，据此，A 公司在 20X1 年年报中重新将 X 公司纳入合并财务报表范围。A 公司再次并表 X 公司的会计处理是否恰当？

**分析：**根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》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。投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利。实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。

本案例中，A 公司在判断是否应重新将 X 公司纳入合并财务报表范围时，应当根据企业会计准则相关规定，综合考虑是否拥有对 B 公司的权力并享有可变回报。20X1 年末，B 公司实际上仍然控制 X 公司的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。虽然协议约定 A 公司可以在收购方逾期支付股权转让款

的情况下终止交易，但上述约定一般是为了保证转让方能够收到股权转让款而设置的保护性条款，通常不影响控制权的判断。

同时，A 公司也未因 B 公司逾期付款而采取重新获取 X 公司控制权的相关措施，难以控制 X 公司的经营活动且无法享有 X 公司的可变回报。因此，基于本案例背景和条件，A 公司不应仅以 B 公司逾期支付股权转让款为由重新并表 X 公司。

**问题 3【少数股东业绩承诺相关或有对价的会计处理】：**同一控制下的企业合并同时购买少数股东权益的交易中，如何对少数股东承担的业绩补偿进行会计处理？

**案例：**20X2 年，A 公司通过发行股份及支付现金购买 B 公司股权，构成同一控制下的企业合并。A 公司与 B 公司原大股东及少数股东签订业绩承诺与补偿协议，约定业绩承诺期为 20X2-20X4 年，承诺期内任一会计年度净利润未达承诺标准时，原股东应以取得的 A 公司股份对 A 公司进行业绩补偿，双方需就已确定的补偿义务进行结算。20X3 年，B 公司业绩未达标；20X5 年，A 公司与少数股东就前述待补偿的股份正式签订回购协议并确定补偿数量，基于协议签订日的股价确定或有对价的公允价值并将其重分类为权益工具。A 公司的上述会计处理是否恰当？

**分析：**根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，在同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，对于少数股东作出的业绩承诺，在合并日的合并财务报表中，应当以公允价值进行初始确认并将其作为少数股东权益购买对价的一部分；在

后续资产负债表日的合并财务报表中，若该或有对价属于一项金融工具，则应根据金融工具准则的相关规定，将其公允价值的后续变动计入当期损益。此外，非同一控制下企业合并形成的或有对价中，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，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。

本案例中，A 公司购买 B 公司股权构成同一控制下的企业合并。20X3 年末，A 公司已经能够根据 B 公司的实际业绩完成情况，确定当期应收回的自身股份数量，此时该部分补偿所对应的与少数股东业绩承诺相关的或有对价已经满足“固定换固定”条件，不再符合金融资产定义。基于本案例背景和条件，A 公司需参考《监管规则适用指引——会计类第 1 号》中关于非同一控制下企业合并形成的或有对价相关的后续计量规定，在 20X3 年末或有对价满足“固定换固定”条件时将该部分或有对价重分类为权益工具。

**问题 4【控股股东兜底式股权激励的会计处理】：**股权激励计划约定控股股东对授予限制性股票的下跌损失进行补偿，应当如何进行会计处理？

**案例：**20X1 年末，A 公司实施股权激励计划，向特定员工授予自二级市场回购的限制性股票，授予日为 20X1 年 12 月 31 日，

授予价格为授予日股票的公允价值，激励对象在满足 3 年的服务期限条件后可以一次性解锁所授予的股份。同时，股权激励计划约定，A 公司控股股东对员工因解锁日前股票价格相比授予日股价下跌产生的损失进行兜底，即股票价格下跌损失由控股股东承担且直接与员工结算。20X2 年 12 月 31 日，A 公司股票价格较授予日下跌 10%，员工持有的股票浮亏 1,000 万元。A 公司应如何对该项股权激励进行会计处理？20X2 年 12 月 31 日是否需要对股票浮亏金额确认股份支付费用？

**分析：**根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》，股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。同时，根据财政部发布的《股份支付准则应用案例——“大股东兜底式”股权激励计划》，“大股东兜底式”股权激励计划中，控股股东交付现金的金额与接受服务公司股票价格下行风险相关，该股份支付属于为获取服务承担以股份为基础计算确定的交付现金的交易，在控股股东合并报表中，应当将该交易作为现金结算的股份支付处理。接受服务公司没有结算义务，应当将该交易作为权益结算的股份支付处理。

本案例中，股权激励计划属于企业集团与职工之间发生的交易，员工为获得股票增值收益需连续 3 年为公司提供服务，且相关收益与公司股票未来价值密切相关，因此，该股权激励计划符合股份支付的定义，适用股份支付准则。

对于限制性股票股价浮亏，本案例中，A 公司股票价格下跌的损失由 A 公司控股股东承担，A 公司作为接受服务企业，没有结算义务。根据股份支付准则应用案例中的会计处理方法，A 公司应当将该交易作为权益结算的股份支付处理，即 A 公司员工获得了一项股票看跌期权，A 公司作为接受服务企业应以授予日该股票期权的公允价值进行计量，在等待期内计入成本费用和资本公积，且后续无需根据股票浮亏情况补充确认股份支付费用。因此，基于本案例背景和条件，A 公司无需对股票浮亏金额确认股份支付费用。

**问题 5【税收优惠相关非经常性损益的认定】：**购进固定资产一次性税前扣除、进项税额加计抵减以及个人所得税手续费返还形成的相关收益是否属于非经常性损益？

**案例：**A 公司是一家上市公司，根据行业相关企业所得税政策，企业在自 20X4 年起的八年内新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用并在计算应纳税所得额时扣除。20X4 年，A 公司因享受该政策调减了应纳税所得额 1000 万元，减免了所得税费用 150 万元，A 公司将其作为非经常性损益列报。

此外，根据行业相关增值税加计抵减政策，A 公司可按照当期可抵扣进项税额加计 15% 抵减应纳税额；根据个人所得税法相关规定，A 公司可按照所扣缴的个人所得税税款获得 2% 的手续费返还。20X4 年，公司将实际增值税加计抵减金额和实际收到的

个人所得税手续费返还计入其他收益，并作为非经常性损益列报。

对于因上述税收优惠政策而确认的各项收益，A 公司是否应将其认定为非经常性损益？

**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》，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。非经常性损益通常包括“因税收、会计等法律、法规的调整对当期损益产生的一次性影响”等项目。

根据非经常性损益列举项目，在外部政策法规调整的情况下，公司被动产生的一次性损益影响属于非经常性损益。本案例中，A 公司依据已发布的税收优惠政策、基于各年度实际经营情况产生各项收益，不属于“因税收、会计等法律、法规的调整对当期损益产生的一次性影响”。同时，通常情况下公司购进机器设备、缴纳增值税、代扣代缴个人所得税等行为属于公司正常经营活动。相应的，A 公司依据国家税收政策，享受购进固定资产一次性税前扣除、进项税额加计抵减优惠以及个人所得税手续费返还，也应认为均与公司正常经营业务密切相关。此外，购进固定资产一次性税前扣除政策将延续八年，进项税额加计抵减、个人所得税手续费返还也均为行业内长期执行的税收优惠政策，不具有特殊性及偶发性。因此，A 公司因相关税收优惠政策而确认的各项收

益，能够体现公司正常的经营业绩和盈利能力。基于本案例背景和条件，A 公司应将上述收益认定为经常性损益。

内部资料

### 三、会计监管和政策资讯

#### （一）财政部发布《关于进一步贯彻落实新保险合同会计准则的通知》

2025 年 6 月 6 日，财政部发布《关于进一步贯彻落实新保险合同会计准则的通知》（财会〔2025〕12 号，以下简称《通知》），自发布之日起施行。

《通知》主要包括三部分内容：一是准则实施安排。明确在境内外同时上市和仅在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，以及在《通知》施行前根据财会〔2020〕20 号已提前执行的企业，应当继续执行新保险合同会计准则；执行企业会计准则的其他企业应当自 2026 年 1 月 1 日起执行新保险合同会计准则，确有困难需暂缓执行的保险公司应当向财政部会计司和金融监管总局机构监管司局提交书面材料说明原因。二是简化处理规定。主要明确非上市企业在保险合同分组和确认、计量、列报以及衔接规定等方面可选择采用的简化处理规定，并对选择采用及变更简化处理的相关要求作出了具体规定。三是组织实施要求。强调贯彻实施新保险合同会计准则是落实党中央、国务院关于防范化解重大金融风险要求的重要举措，要求相关企业从业务流程梳理、信息系统改造、管理制度完善和人员培训等方面做好准则实施准备，明确各级财政部门、财政部各地监管局和金融监管总局及其派出机构做好准则的组织实施、监管指导和政策协调等，共同推动新保险合同会计准则高

质量实施。

## （二）中注协就独立性准则应用指南公开征求意见

近期，中国注册会计师协会（以下简称中注协）就《〈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〉应用指南（征求意见稿）》（以下简称《应用指南》）公开征求意见。征求意见截止时间为 2025 年 6 月 1 日。

《应用指南》共十六部分 247 段，其中第一部分至第十五部分分别对应独立性准则第一章至第十五章，主要内容如下：第一部分为总则，针对《应用指南》的制定目的、定位，以及与现行职业道德守则的关系作出解释。第二部分为定义，针对审计项目组、关键审计合伙人、近亲属等术语在准则基础上作出进一步解释和举例。第三部分为独立性基本要求，针对网络与网络事务所、公众利益实体、保持独立性的期间等在准则基础上作出进一步解释和举例。第四部分至第十三部分，分别针对在收费、礼品和款待、经济利益、贷款和担保等具体场景下，如何理解和运用独立性准则作出解释和举例。第十四部分为违反独立性准则的规定时应当采取的措施。第十五部分为工作记录。第十六部分为特殊情况下对准则的运用，针对涉及审计客户合并、收购，以及特殊目的财务报表审计两种特殊情况时，如何理解和运用独立性准则作出指导。

## （三）最高人民法院、中国证监会联合印发《关于严格公正执法司法 服务保障资本市场高质量发展的指导意见》的通知

2025 年 5 月 15 日,最高人民法院、中国证监会联合发布《关于严格公正执法司法 服务保障资本市场高质量发展的指导意见》(以下简称《指导意见》)。

《指导意见》全面总结人民法院审判执行工作以及资本市场监管执法工作实际,从总体要求、投资者保护、市场参与人规范、司法行政协同及组织实施保障等五个方面,提出了严格公正执法司法、保障资本市场改革发展的 23 条意见。《指导意见》的主要内容包括:一是聚焦投资者保护,站稳人民立场,如依法打击欺诈发行和财务信息披露造假、完善虚假陈述民事赔偿责任制度;二是规范市场参与人行为,塑造良好市场生态,如完善多层次资本市场司法规则、支持行业自律组织依法履职;三是强化司法行政协同,凝聚发展合力,如强化会商和信息共享工作机制、做好司法程序与行政监管程序的衔接、全面提升司法审判执行与行政监管处罚工作质效。四是完善组织保障,切实提升审判能力与监管能力,如优化金融案件管辖机制和审理机制、强化金融审判机制和双向交流培训机制、持续提高监管执法的规范化和法治化程度。

#### (四) 国际可持续准则理事会发布《对〈国际可持续披露准则第 2 号——气候相关披露〉的修订(征求意见稿)》

近期,国际可持续准则理事会发布了《对〈国际可持续披露准则第 2 号——气候相关披露〉的修订(征求意见稿)》(以下简称《IFRS S2 征求意见稿》), 征求意见截止日期为 2025 年 6

月 27 日，征求意见期为 60 天。

《IFRS S2 征求意见稿》主要包括四方面内容：一是建议进一步明确范围 3 第 15 类温室气体排放（即与投资相关的排放）的披露范围，豁免企业核算和披露与衍生品及投资银行业务、保险和再保险业务等金融活动相关的温室气体排放信息。二是建议豁免企业使用《全球行业分类标准》，允许企业根据实际情况选择适用的行业分类标准。三是建议使用温室气体核算体系的豁免条款同样适用于企业的部分实体，即如果企业或其部分实体所在国家（或地区）或上市交易所要求其使用不同于《温室气体核算体系：企业核算与报告标准（2004 年）》的方法核算其温室气体排放量，则企业或其部分实体可以使用当地要求的方法。四是建议豁免企业使用全球变暖潜力值，即如果企业或其部分实体所在国家（或地区）或上市交易所要求使用其他全球变暖潜力值，则允许该企业或部分实体使用该全球变暖潜力值。

#### （五）国际会计准则理事会就租赁准则发布实施后审议意见征询稿

2025 年 6 月 17 日，国际会计准则理事会（以下简称理事会）发布了《〈国际财务报告准则第 16 号——租赁〉实施后审议（意见征询稿）》（以下简称《意见征询稿》），就《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（以下简称《国际财务报告准则第 16 号》）的总体评价、信息的有用性、实施成本、衔接规定、与其他会计准则的衔接问题等向全球利益相关方征求意见，征求意见截止日

期为 2025 年 10 月 15 日。

《意见征询稿》主要内容包括：一是总体评价方面，理事会希望了解利益相关方对《国际财务报告准则第 16 号》的观点及相关经验，以评估其总体上是否如预期运行。二是承租人运用判断所产生信息的有用性方面，理事会希望了解《国际财务报告准则第 16 号》的相关规定所涉及的判断是否影响了信息有用性，以及财务信息的质量和可比性的提高是否显著低于预期。三是承租人的租赁相关现金流量信息的有用性方面，理事会希望了解承租人列示或披露的与租赁相关的现金流量信息是否如预期得到提高。四是承租人实施计量要求的成本方面，理事会希望了解租赁负债的计量要求是否导致实施成本显著高于预期，并希望利益相关方提供能够降低成本但不显著影响财务信息有用性的改进建议。五是未来衔接规定的潜在改进方面，理事会希望了解如何改进未来其他会计准则的衔接规定。六是与其他准则的衔接方面，理事会希望进一步了解《国际财务报告准则第 16 号》与其他国际会计准则的衔接问题，及其对会计信息有用性的影响。