



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 4 期（总第 28 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
（一）2024年度沪市公司财务信息披露情况	2
（二）审计机构自律监管情况	3
（三）审计机构专题培训情况	4
❖ 典型案例研究	5
企业合并中保护性条款的认定	5
关联方应收账款坏账准备计提问题	6
应收账款坏账组合划分的会计处理	8
在建工程资产减值损失计提的会计处理	9
代采业务相关会计处理问题	10
❖ 会计监管和政策资讯	11

一、沪市会计监管通讯

（一）2024 年度沪市公司财务信息披露情况

企业会计准则执行方面，为提升准则执行效果，准则制定机构持续发布多项解释及典型案例，明确实务争议问题执行口径。2024 年部分公司据此调整会计核算方法，如根据《企业会计准则解释第 17 号》关于负债流动性划分应当基于实质性权利的要求，调整流动负债与非流动负债的分类；根据《企业会计准则解释第 18 号》，将不属于单项履约义务的保证类质量保证计入主营业务成本，并对此前计入销售费用的会计处理进行追溯调整；根据收入准则应用案例，将充电运营服务中的电费收入确认方法由总额法调整为净额法。审计机构应督促上市公司严格按照企业会计准则相关规定编制财务报表，充分发挥审计鉴证作用，持续提升审计质量。

财务信息披露方面，2023 年 12 月，证监会修订并发布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》（以下简称 15 号规定），对细化附注信息、重大事项披露、减少模板化表述等提出要求。2024 年更多公司细化了财务报表附注信息，如额外披露不涉及现金收支、但影响财务状况或在未来可能影响现金流量的重大活动；多数公司根据 15 号规定要求明确了重要性标准，如重要在建工程、重要子公司、单项计提坏账准备的科目等；部分公司会计政策照抄准则的情况仍然存在，如存在内部开发项目的公司未结合自身研发模式特点披露

具体资本化时点。审计机构应督促上市公司严格执行各项财务信息披露规则，进一步提高财务报告的可读性与决策有用性。

非经常性损益列报方面，2024 年沪上市公司列报的非经常性损益规模与上年基本持平，大多数公司扣非后净利润低于扣非前，谨慎地反映了公司盈利能力。从项目分布看，营业外收支、政府补助、非流动性资产处置相关的非经常性损益最具广泛性；从影响程度看，投资性房地产、非货币性资产交换产生的非经常性损益金额较大。在执行中，审计机构应准确把握非经常性损益定义及判断原则，督促上市公司提高扣非后净利润等关键财务指标列报的准确性。

会计差错更正方面，2024 年会计差错更正科目主要集中于收入、资产减值、金融资产等。整体来看，在审计监管趋严态势下，公司基于监管要求或审计机构意见自查更正准则适用问题最为普遍。此外，公司根据行政处罚进行差错更正的情况增多，个别公司因财务造假受到行政处罚而大幅调减前期收入或净利润。审计机构应当贯彻风险导向审计、保持高度职业怀疑，重点关注收入等风险领域，有效防范、识别并督促更正上市公司重大会计差错，履行资本市场“看门人”职责。

（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。一是收入确认相关审计程序存在重大缺陷，如未就公司总

额法确认收入的业务实质获取充分、适当的审计证据，针对商品交付单据与销售合同上客户签字不一致、已交付项目实际未完工等异常迹象，未执行进一步的审计程序。二是存货相关审计程序执行不到位，如未按计划根据存货明细表实施从财务账到实物的监盘程序、未对存货跌价准备的相关支持性依据进行充分分析说明等。三是信息披露义务履行不到位，包括募集资金存放与使用的鉴证报告中部分信息不准确、审计报告后附的财务报表及附注存在数据错误、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。

（三）审计机构专题培训情况

近期，上交所举办 1 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、独立性准则、审计机构监管处罚、打假防假等近期审计监管关注重点。此次专题交流会共有 20 余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【企业合并中保护性条款的认定】：能否将投融资、关联交易、运营定价等事项相关权利认定为保护性权利？

案例：20X3 年 6 月，A 公司与 B 公司共同投资设立 C 公司，持股比例分别为 55%、45%。C 公司董事会由 5 名董事组成，A 公司委派 3 人，B 公司委派 2 人，董事长由 A 公司委派的董事担任。股东会为 C 公司的最高权力机构，按出资比例行使表决权，投融资、关联交易、运营定价等事项须经代表三分之二以上表决权的股东同意通过，A 公司认为该约定的主要目的是防止大股东滥用股东权利。A 公司将投融资、关联交易、运营定价等事项相关权利全部认定为保护性权利，以能够控制董事会为由，将 C 公司纳入合并范围。A 公司上述会计处理是否恰当？

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。仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止被投资方的其他投资方对被投资方拥有权力。

本案例中，投融资、关联交易、运营定价等事项属于 C 公司

日常频繁发生的经营活动，不属于在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使的权利，A 公司不应将其认定为保护性权利。虽然 A 公司在董事会表决权超过半数，但 A 公司在判断其是否主导 C 公司相关活动决策时，应分析 C 公司相关活动的最终决策机制及相关表决权情况。A 公司在 C 公司最高权力机构股东大会的表决权比例不足三分之二，无法控制 C 公司投融资、关联交易、运营定价等重大经营决策事项，没有充分证据表明 A 公司能够控制 C 公司，基于本案例背景和条件，A 公司将 C 公司纳入合并财务报表范围的依据不充分。

问题 2【关联方应收账款坏账准备计提问题】：能否将已逾期的关联方应收账款划分为无风险组合且不计提减值？

案例：A 公司为 B 集团子公司。A 公司在计提应收账款坏账准备时，将对关联方的应收账款划分为无风险组合，不对其计提坏账准备。截至 20X4 年末，此类应收账款账面余额 1 亿元，其中 8,000 万元应收账款已逾期，同时部分关联方存在被限制高消费、成为失信被执行人等情形。A 公司认为，已逾期应收账款涉及的关联方公司均为 B 集团下属公司，经营活动受 B 集团控制，此前从未使 A 公司实际承担信用损失；截至 20X4 年末，A 公司对 B 集团及其关联方尚有经营债务 3 亿元，高于关联方应收账款余额。公司认为双方可采取协商抵款等多种措施回收款项，预计应收账款实质性回收风险较小。基于上述理由，A 公司未对关联方应收账款计提坏账准备。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：首先，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》相关规定，在预期信用损失法下，减值准备的计提不以减值的实际发生为前提，而是以未来可能的违约事件造成的损失期望值来计量当前（资产负债表日）应当确认的减值准备。在判断信用风险是否显著增加时，需要考虑借款人经营成果实际或预期是否发生显著变化、应收账款是否逾期等因素。本案例中，部分关联方存在被限制高消费、成为失信被执行人等情形，可以合理判断相关关联方经营情况已存在一定风险。同时，公司对关联方的绝大多数应收款已明显逾期，因此公司以关联方与公司未发生过历史信用损失为由不计提坏账准备的依据不充分。

其次，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及相关应用指南，在预期信用损失计量中，企业对现金流缺口的估计应当反映源自担保物或其他信用增级的预期现金流（即使该现金流的预期发生时间超过了合同期限），前提是担保物或信用增级属于金融工具合同条款的组成部分且企业尚未将其在资产负债表中确认。本案例中，A 公司需结合合同条款等因素判断公司与相关关联方是否存在抵债安排，以及相关安排是否属于合同条款组成部分的信用增级。一般情况下，公司对关联方应付债务余额明显高于应收债权余额本身不足以表明双方就债权债务存在抵债安排。并且，如果债权和债务来自两个不同的合同，在没有其他安排情况下，企业通常无法认定债权债务互为彼此“合同条款的组成部分”。

问题 3【应收账款坏账组合划分的会计处理】：如何对有抵押物和无抵押物的应收账款划分坏账计提组合？

案例：A 公司在计提应收账款坏账准备时，按照迁徙率模型测算应收账款组合的预期信用损失。具体执行中，A 公司将有抵押物的应收账款与无抵押应收账款划分到同一组合。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，预期信用损失，是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。对某些金融工具而言，企业在单项工具层面无法以合理成本获得关于信用风险显著增加的充分证据，而在组合基础上评估信用风险是否显著增加则是可行的。在组合基础上进行信用风险变化评估，企业应以共同风险特征为依据，将金融工具分为不同组别，从而使有关评估更为合理并能及时识别信用风险的显著增加。企业不应将具有不同风险特征的金融工具归为同一组别，从而形成不相关的结论。

本案例中，对于有抵押物的应收账款，由于抵押物能够覆盖部分应收账款信用风险，因此其风险特征与无抵押物的应收账款存在一定差异。若将有抵押物和无抵押物的应收账款划分为同一组合，可能导致坏账计提比例不恰当，不符合金融工具准则要求金融资产按共同风险特征分组的要求。因此基于本案例背景和条件，A 公司应当根据信用风险评级、担保物类型等信用风险特征，合理确定应收账款坏账计提组合，A 公司将有抵押物和无抵押物

的应收账款划分为同一组合可能不恰当。

问题 4【在建工程资产减值损失计提的会计处理】：能否以项目子公司净资产已减至零为由，不再对在建工程计提减值？

案例：A 公司主营景区建造业务，20X0 年，A 公司成立项目公司 B 公司以实施 X 景区建造工程。受资金紧张、施工进度滞后等问题影响，20X3 年末 B 公司账面净资产已减计至零。20X4 年末，X 景区建造工程已长期停工且资金链断裂，建筑物处于查封状态且存在被司法拍卖情形，A 公司拟处置 B 公司。B 公司认为，20X4 年末相关在建工程的可收回金额低于其账面价值，但 B 公司账面净资产已为零，为避免 A 公司因处置 B 公司产生投资收益，不再对 X 景区相关在建工程计提减值。上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》相关规定，资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

本案例中，X 景区相关在建工程长期停工、处于查封状态且存在被司法拍卖情形，存在减值迹象，B 公司应按照相关规定估计在建工程可收回金额并与账面价值比较。在判断在建工程的可收回金额已低于其账面价值的基础上，B 公司应对差额计提资产

减值准备，而不应考虑净资产是否为零等因素。因此基于本案例背景和条件，B 公司不对在建工程计提减值的会计处理不恰当，A 公司合并财务报表中的资产余额及相关损益可能不准确。

问题 5【代采业务相关会计处理问题】：采用净额法确认代采业务收入的情况下能否确认相关存货？

案例：A 公司为客户提供原材料代采服务，该业务中 A 公司作为代理人仅获取固定价差收益，无法控制代采商品，但未来有权向客户收回其代垫采购款项，A 公司按净额法确认收入。A 公司在代采商品时，将代采商品确认为存货，20X3 年财务报表中列报该类存货 500 余万元。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则——基本准则》相关规定，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。根据《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人。

本案例中，A 公司在代采业务中的身份是代理人，在交易中无法控制代采商品，因此，代采商品不属于 A 公司资产，A 公司不应将代采商品确认为存货。基于本案例背景和条件，A 公司应在垫付代采商品采购款时，确认对客户的应收款项。

三、会计监管和政策资讯

（一）财政部会计司发布标准仓单交易相关会计处理实施问答

近期，财政部会计司发布标准仓单交易相关会计处理实施问答。实施问答明确企业在期货交易所通过频繁签订买卖标准仓单的合同以赚取差价、不提取标准仓单对应的商品实物的，通常表明企业具有收到合同标的后在短期内将其再次出售以从短期波动中获取利润的惯例，其签订的买卖标准仓单的合同并非按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有旨在收取或交付非金融项目的合同。因此，企业应当将其签订的买卖标准仓单的合同视同金融工具，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。企业按照前述合同约定取得标准仓单后短期内再将其出售的，不应确认销售收入，而应将收取的对价与所出售标准仓单的账面价值的差额计入投资收益；企业期末持有尚未出售的标准仓单的，应将其列报为其他流动资产。

（二）中注协就可持续信息鉴证业务基本准则公开征求意见

2025 年 7 月 30 日，中国注册会计师协会发布《可持续信息鉴证业务准则第 X 号——基本准则（征求意见稿）》（以下简称《基本准则》），征求意见截止日期为 2025 年 8 月 31 日。

《基本准则》是可持续信息鉴证业务准则体系中的基本准则，主要规范可持续信息鉴证业务的基本概念、基本要求、基本方法等，适用于对所有类型可持续信息执行的所有鉴证业务，包

括合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。同时，为确保所有鉴证机构能够遵守一套统一的执业标准，高质量执行业务、维护公众利益，《基本准则》拟适用于执行鉴证业务的所有类型的鉴证机构和人员，不仅限于注册会计师。

《基本准则》共四章 225 条。第一章为总则，共 5 条，规定了准则制定目的、适用范围等；第二章为目标，共 2 条，规定了执行可持续信息鉴证业务的目标；第三章为要求，共 217 条，规定了执行可持续信息鉴证业务的一般要求，涵盖鉴证业务的接受与保持、鉴证机构和项目层面的质量管理、应对舞弊和违反法律法规行为、与管理层和治理层沟通、工作底稿、鉴证业务的前提条件和业务约定条款、证据、计划鉴证业务、风险评估程序、应对重大错报风险、累积和考虑已识别错报、期后事项、书面声明、其他信息、形成鉴证结论和出具鉴证报告等方面，涉及从业务承接、执行到报告的整个鉴证业务过程；第四章为附则，共 1 条，规定了准则的解释权。

（三）中国证监会发布上市公司 2024 年年度财务报告会计监管报告

2025 年 8 月 15 日，中国证监会发布了上市公司 2024 年年度财务报告会计监管报告（以下简称会计监管报告）。截至 2025 年 4 月 30 日，A 股市场共 5,413 家上市公司披露了 2024 年年度财务报告，其中主板 3,185 家、创业板 1,377 家、科创板 586 家、北交所 265 家。为了解上市公司执行企业会计准则和财务信息披

露规则的情况，中国证监会会计司组织专门力量抽样审阅了上市公司 2024 年年度财务报告。

总体来看，上市公司能够较好地执行企业会计准则和财务信息披露规则，但仍有部分上市公司在收入、长期股权投资与企业合并、金融工具、资产减值、非经常性损益等方面，存在会计处理或财务信息披露错误。上市公司和会计师事务所等中介机构应高度重视会计监管报告指出的问题，及时改正财务报告中存在的错误，进一步增强理解和执行企业会计准则和财务信息披露规则的能力，认真稳妥做好上市公司财务报告信息披露相关工作，不断提升会计信息披露质量，促进资本市场高质量发展。

（四）中国证监会就《上市公司治理准则（修订征求意见稿）》公开征求意见

为贯彻落实《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》《中共中央办公厅 国务院办公厅关于完善中国特色现代企业制度的意见》，进一步规范上市公司董事、高级管理人员和控股股东、实际控制人行为，推动提升上市公司治理水平，中国证监会对《上市公司治理准则》（以下简称《治理准则》）进行了修订并向社会公开征求意见。

现行《治理准则》在《公司法》框架下，立足中国国情、借鉴国际经验，对上市公司治理提出规范要求，在推动建立现代企业制度、指导上市公司完善公司治理结构、提升上市公司规范运作水平等方面发挥了重要作用。此次修订重点包括以下方面：一

是完善董事、高级管理人员监管制度，从任职、履职、离职等方面进行全面规范，督促董事高管忠实、勤勉地履行职责；二是健全董事、高级管理人员激励约束机制，要求上市公司建立薪酬管理制度，规定董事高管薪酬与公司经营业绩、个人业绩相匹配，促进董事高管和公司更好实现利益绑定；三是规范控股股东、实际控制人行为，严格限制可能对上市公司产生重大不利影响的同业竞争，进一步完善关联交易审议责任、决策要求；四是做好与其他规则的衔接，根据《证券法》《上市公司独立董事管理办法》等，完善公开征集股东权利以及董事会提名委员会、薪酬与考核委员会职责等规定，提升规则协调性。

（五）国际可持续准则理事会发布《对可持续核算准则理事会（SASB）标准的修订（征求意见稿）》

近期，国际可持续准则理事会（以下简称理事会）发布了《对可持续核算准则理事会（SASB）标准的修订（征求意见稿）》（以下简称《SASB 标准修订征求意见稿》）以及《对国际可持续披露准则第 2 号行业实施指南的修订（征求意见稿）》（以下简称《气候准则行业指南修订征求意见稿》），征求意见截止日期为 2025 年 11 月 30 日，征求意见期为 150 天。

SASB 标准是由 SASB 制定的一套针对 11 个产业、77 个行业的可持续相关行业披露标准。该标准包括行业概述、行业特定披露主题、行业特定披露指标以及可采用的技术方法等，旨在帮助企业识别和披露可持续相关风险和机遇。

《SASB 标准修订征求意见稿》针对采掘与矿物加工产业中的煤炭经营、建筑材料等 8 个行业进行修订，涉及温室气体排放、空气质量等披露主题；同时针对食品和饮料产业中加工食品行业进行修订，涉及食品安全、健康与营养等披露主题。修订主要包括以下方面：一是对各行业的描述进行修改完善，以更清晰、准确地反映相关行业中企业的核心业务活动；二是关于披露主题的修订，完善部分披露主题名称、合并相关联的披露主题、增减披露主题及披露指标；三是关于披露指标及相关技术方法的修订，如对部分披露指标的定义及可采用的技术方法进行修订，使其与《国际可持续披露准则第 2 号——气候相关披露》（以下简称《气候准则》）、全球报告倡议组织（GRI）标准等更广泛使用的国际标准相一致。

同时，理事会发布了《气候准则行业指南修订征求意见稿》，拟根据上述修订中涉及气候的部分，对《气候准则》行业实施指南进行相应修订。

（六）国际财务报告准则基金会发布气候相关转型计划的教育材料及国际可持续披露准则第 2 号行业实施指南

近期，国际财务报告准则基金会（以下简称基金会）先后发布了气候相关转型计划披露的教育材料以及《国际可持续披露准则第 2 号——气候相关披露》（以下简称《气候准则》）行业实施指南。基金会表示，上述两份教育材料是支持国际可持续披露

准则（以下简称 ISSB 准则）实施的重要举措，均不会改变 ISSB 准则中的任何要求。

气候相关转型计划披露的教育材料根据《气候准则》制定，用于为企业披露包括转型计划在内的气候相关信息提供指引。该教育材料主要作用包括：一是为应用《气候准则》的企业提供支持；二是助力企业在应用《气候准则》时，披露高质量气候相关转型信息；三是涵盖企业所制定的各类“转型计划”相关披露，包括为减缓和适应气候变化所采取的举措。

行业实施指南的教育材料旨在帮助企业在应用 ISSB 准则时更好理解可持续核算准则理事会（SASB）标准和《气候准则》行业实施指南。该教育材料主要作用包括：一是提醒企业必须参考并考虑行业实施指南的适用性；二是阐释企业应用行业实施指南应用时的注意事项；三是帮助企业理解如何使用行业实施指南中的披露要求。