



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 6 期（总第 30 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
合同履行完毕后进行价格折让的 会计处理问题	4
同一控制下企业合并中业绩补偿股份 的计量问题	5
未摊销完毕的无形资产的会计处理 问题	7
附保函应收账款的坏账准备计提问题	8
经营租赁变更的会计处理问题	9
❖ 会计监管和政策资讯	11

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采取的纪律处分和自律监管措施主要涉及如下违规情形。一是**财务舞弊风险的识别及评估程序执行不到位**，如未有效识别及评估营业收入与其他科目变动趋势矛盾、临近期末发生大额交易、客户与供应商直接进行交易、未开具销售发票等异常情况。二是**控制测试执行不到位**，如测试样本存在控制偏差但未评估是否构成内控缺陷等。三是**访谈程序执行不到位**，如未审慎评价公司补充或更正客户供应商访谈回复的审计证据效力，未考虑客户访谈回复中退换货权利与合同约定不符的情形，未对访谈回复中的异常情形执行进一步审计程序。四是**未对审计证据中的异常情况保持职业怀疑**，如对于提货单据、出库单据中客户传真号码与公司传真号码相同、同一银行同类文件中电子章不一致等异常情况，未保持职业怀疑并追加必要程序。

（二）审计机构专题培训情况

近期，上交所进一步深化“开门办审核、开门办监管、开门办服务”相关工作，开展审计机构质控交流会、执业质量专题培训、行业专题培训等多样化的培训交流活动，助力提升审计机构执业质量，共促资本市场高质量发展。一是**开展 2 期审计机构质控交流会**，邀请 50 余家沪市审计机构总所质控代表座谈，传递最新监管政策与导向，答疑解惑，听取意见，推动形成监管共识。二是**举办 2 次审计机构执业质量专题培训**，讲解备案监管、发行

上市、持续监管、退市监管、会计监管和行政处罚等全链条监管关注重点，督促审计机构强化“看门人”责任意识。三是开展 2 期审计机构行业专题线上培训，聚焦化工行业和农林牧渔行业，系统化帮助审计机构理解行业审计风险识别和应对方法，累计参训近 2000 人次，线上访问量超 5000 次。

二、典型案例研究

问题 1【合同履行完毕后进行价格折让的会计处理问题】：
已确认收入的合同后续因市场原因发生价格折让，应如何进行会计处理？

案例：A 公司主营业务为新能源汽车生产与销售。20X2 年，A 公司与客户 B 公司签订汽车销售合同，约定于 20X2 年交付 10,000 辆单价为 12 万元的新能源汽车，合同无折扣、折让等金额可变条款，根据 A 公司已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等相关事实和情况，A 公司不会提供价格折让等可能导致对价金额可变的安排。当年，A 公司完成合同约定的全部履约义务并确认 12 亿元收入，B 公司已取得相关商品的控制权但尚未支付货款。20X3 年，受到上游新能源电池市场价格大幅下降的影响，A 公司新推出的换代车型定价下降为 10 万元/辆。B 公司已将采购的 5,000 辆新能源汽车投入运营，对于尚未投入使用的 5,000 辆新能源车，B 公司向 A 公司申请折扣降价，A 公司同意了 B 公司申请。

会计处理上，A 公司认为上述价格折让是公司与客户就已确认的应收账款重新协商还款金额，属于债务重组，因此根据债务重组准则将相关损失计入投资收益，并将其认定为非经常性损益。A 公司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5号》（以下简称《会计类第5号》），公司履约完毕、确认应收款项并按规定恰当计量预期信用损失后，再与客户约定调减合同对价，导致已确认的应收款项余额减少的情形下，若合同对价减让与公司转让商

品等具体履约活动相关（例如因附有销售退回条款、履约瑕疵、合同标的市场价格大幅波动等原因调减合同对价），或合同对价减让符合行业惯例或公司以往的习惯做法，应进一步结合合同具体约定将其作为销售合同变更或可变对价重新估计进行会计处理。若双方因履约活动之外的原因调整合同对价，且相关合同对价减让符合债务重组定义，则应作为债务重组进行会计处理。

本案例中，A 公司基于新能源汽车市场价格波动与 B 公司约定折扣降价，属于《会计类第 5 号》中“合同对价减让与公司转让商品等具体履约活动相关”的情形之一，相关合同对价减让不符合债务重组定义，因此 A 公司不应将其作为债务重组进行会计处理。考虑到销售合同无折扣、折让等金额可变条款，根据财政部企业会计准则应用案例，A 公司不存在提供价格折让的习惯做法，该部分折让不属于可变对价。基于本案例背景和条件，A 公司应结合合同具体约定，将价格折让作为销售合同变更进行会计处理，调整发生价格折让当期的收入，相关影响属于经常性损益。

问题 2【同一控制下企业合并中业绩补偿股份的计量问题】：
同一控制下企业合并中，如何对母公司承担的股份补偿进行会计处理？

案例：20X0 年 1 月，A 公司自母公司 B 公司购入 C 公司 100% 股权，交易构成同一控制下的企业合并。C 公司 100% 股权的交易对价为 1.2 亿元，A 公司支付现金对价 1 亿元，并以 10 元/股的价格向 B 公司发行股份 200 万股以支付剩余对价。同时，A 公司与 B 公司签署《业绩承诺及补偿协议》，约定若 C 公司在 20X0 至 20X2 年中的任一年度净利润未达到承诺金额，则 B 公司应以

其持有的 A 公司股份予以补偿，应补偿股份数根据 A 公司本次发行新股的价格确定（应补偿股份数=当年应补偿金额/本次发行价格），B 公司应在业绩承诺期内逐年计算对 A 公司的应补偿股份数，应补偿股份后续不再冲回。对于 B 公司补偿的股份，A 公司将在业绩承诺期满后以 1 元对价进行回购注销。

20X0 年，C 公司未完成业绩承诺，根据协议计算出的当年应补偿金额为 1,000 万元，应补偿股份数量为 100 万股，A 公司基本确定能够收到补偿。20X0 年 12 月 31 日，A 公司股份的市场价格为 15 元/股。A 公司在 20X0 年度财务报表中，基于 10 元/股的发行价格确认业绩补偿资产 1,000 万元。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》相关规定，同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照或有事项准则的有关内容，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

本案例中，20X0 年末 C 公司未完成业绩承诺，根据协议确定补偿股份数量为 100 万股，该部分股份在资产负债表日的市场价格为 15 元/股，A 公司基本确定能够收到补偿且金额能够可靠计量，满足同一控制下企业合并中或有对价确认条件。同时，此时该部分补偿所对应的或有对价已满足“固定换固定”条件，应确认为权益工具，并以相关股份确认时点的公允价值计量。本案例

中 10 元/股的发行价格是补偿协议中用以确定应补偿股份数量的参数，而非资产负债表日计量该股份的公允价值。因此基于本案例背景和条件，20X0 年末 A 公司应将补偿股份确认为权益工具，并基于 15 元/股的市场价格计量相关股权的公允价值。

问题 3【未摊销完毕的无形资产的会计处理问题】：如何对已移交但尚未摊销完毕的污水处理厂经营权进行会计处理？

案例：A 公司开展的 PPP 业务包括某污水处理厂项目，该污水处理厂已达到预定可使用状态，A 公司在项目运营期内有权收取污水处理费用并已相应确认特许经营权对应的无形资产。根据项目协议，该污水处理厂特许经营权至 20X2 年到期。20X0 年，A 公司根据国家环保要求对项目进行提标改造，与政府方约定所需资金全部由 A 公司筹措承担，后续 A 公司可通过协商延长经营年限至 20X5 年的方式补偿改造工程追加的投资。项目提标改造后，政府方与 A 公司就提标改造效果存在争议。20X2 年末，政府方通知 A 公司停止污水处理厂运营，相关运营资产已被政府接管，但补偿金额尚未最终确定。

会计处理上，A 公司以经营年限延长至 20X5 年为基础确定特许经营期并对相关无形资产进行摊销，20X2 年末，该无形资产尚存在 1 亿元余额。A 公司未对该无形资产计提减值。A 公司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，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。根据《企业会计准则第 14 号——收入》相关规定，企业处

置固定资产、无形资产等，在确定处置时点以及计量处置损益时，按照收入准则有关规定进行处理。

本案例中，20X0 年污水处理厂提标改造后，A 公司与政府方就提标改造效果存在争议，A 公司应根据资产减值准则相关规定，在各资产负债表日判断是否需要对相关无形资产计提减值。20X2 年末，污水处理项目相关运营资产已被政府接收，该资源已经不能被 A 公司控制。因此基于本案例背景和条件，污水处理项目特许经营权不再满足无形资产的定义，A 公司应根据收入准则相关规定，对相关无形资产确认资产处置损益。

问题 4【附保函应收账款的坏账准备计提问题】：企业在年末计提应收账款坏账准备时，能否考虑资产负债表日后担保机构出具的保函？

案例：A 公司主营 X 设备的生产和销售，主要客户为 B 公司。截至 20X3 年末，A 公司对 B 公司应收账款账面余额 5 亿元，坏账准备余额 2 亿元。20X4 年 4 月，B 公司聘请第三方担保机构为相关应收账款向 A 公司出具保函，金额共计 3 亿元，A 公司已接受上述保函。A 公司认为 20X4 年 4 月第三方出具的保函属于资产负债表日后调整事项，在评估 20X3 年末应收账款预期信用损失时，综合考虑保函的影响，未对 B 公司相关应收账款新增计提坏账准备。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》相关规定，资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事

项和资产负债表日后非调整事项。某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

本案例中，第三方担保机构出具保函的时间为 20X4 年 4 月。相关信息显示，公司没有证据表明相关担保事项于 20X3 年资产负债表日已存在，因此该担保事项是资产负债表日后新发生交易。基于本案例背景和条件，A 公司不应将其认定为资产负债表日后调整事项，进而也不应在计量应收账款预期信用损失时将其直接纳入考虑。A 公司在 20X3 年末估计预期信用损失时，应根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》相关规定，综合考虑在资产负债表日发生信用损失的各种可能性，以概率加权平均为基础对预期信用损失进行计量。

问题 5【经营租赁变更的会计处理问题】：经营租赁发生租金变更时，出租人应当如何进行会计处理？

案例：20X1 年 1 月 1 日，A 公司与 B 公司签订租赁合同，约定 A 公司向 B 公司出租房屋建筑物，相关租赁交易被分类为经营租赁，租赁期共 3 年，租金总额为 150 万元，B 公司分 3 年分别向 A 公司支付租金 40 万元、50 万元、60 万元。A 公司按照直线法确认租金收入，20X1 年确认租金收入 50 万元。20X2 年初，A 公司与 B 公司约定修改租赁合同，租金总额调整为 120 万元，20X2 年及 20X3 年租金均调整为 40 万元，租赁期及其他条款未

修改。租赁合同发生变更后，A 公司认为 20X1 年确认的 50 万元租金收入高于新租赁合同约定的 40 万元年租金，因此在 20X2 年度调减租金收入 10 万元，当年共确认租金收入 30 万元；20X3 年度确认租金收入 40 万元。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》相关规定，经营租赁发生变更的，出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。

本案例中，租赁变更前，A 公司已依据原租赁合同条款对租金收入进行会计处理；20X2 年租赁变更后，A 公司应根据租赁准则相关规定，将其作为一项新租赁进行会计处理，尚未确认的 70 万元租金收入即为新合同的交易对价。因此基于本案例背景和条件，A 公司应将未确认的剩余 70 万元租金在 20X2 及 20X3 年度分摊确认收入，即分别确认租金收入 35 万元。

三、会计监管和政策资讯

（一）财政部等四部门联合发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2025 年年报工作的通知》

2025 年 12 月，财政部、国务院国资委、金融监管总局和证监会联合发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2025 年年报工作的通知》（以下简称“《通知》”）。为了扎实做好 2025 年年度财务会计报告（以下简称“年报”）编制等相关工作，

《通知》提示了编制 2025 年年报应予关注的准则实施重点，并对企业、会计师事务所、监管部门在年报工作中提出了不同要求。

《通知》包括两个部分。一是对年报编制应关注的准则实施重点予以提示。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，并特别关注长期股权投资、固定资产、无形资产、数据资源、资产减值、或有事项、收入、政府补助、企业合并、租赁、金融工具、标准仓单、保险合同、合并财务报表、关联方及其交易、财务报表编制，以及会计政策、会计估计变更和差错更正等重点领域。二是就公司、会计师事务所等主体扎实做好年报工作提出要求。企业应当严格执行会计准则，加强内部控制，全面提升 2025 年年报质量；会计师事务所应当提高审计质量，充分发挥审计鉴证作用；监管部门应当加强协同配合，持续强化监管，有效促进提升企业会计信息质量。

（二）财政部印发《企业会计准则解释第 19 号》

2025 年 12 月，财政部印发《企业会计准则解释第 19 号》（以下简称《解释第 19 号》），自 2026 年 1 月 1 日起施行。

《解释第 19 号》包括 5 个部分。一是对非同一控制下企业合并中补偿性资产如何进行会计处理作出规定，明确购买方合并财务报表层面、购买方个别财务报表层面补偿性资产的会计处理原则，在收购交易中企业应区分取得的是补偿性资产还是或有对价分别进行相应的会计处理。二是明确企业处置原通过同一控制下企业合并取得的子公司并丧失控制权时，无论交易对手方是企业的关联方还是非关联方，原合并日因长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值差额调整的资本公积，在个别财务报表和合并财务报表中不得转出至当期损益或留存收益。三是澄清金融资产和金融负债的确认和终止确认日，并明确了企业采用电子支付系统结算金融负债的，仅当满足特定条件时，可以选择在结算日之前终止确认相关金融负债。四是对关于金融资产合同现金流量特征的评估进行修订完善，明确了在评估合同现金流量特征与基本借贷安排是否一致时关于利息的构成要素的有关考虑，以及对受或有事项影响可能导致的合同现金流量的时间分布或金额发生变更的合同条款的有关考虑。五是简化指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的披露要求，将按“每项”改为按“类别”进行披露。

（三）中国证监会发布《监管规则适用指引——评估类第 2 号》

近期，中国证监会研究起草了《监管规则适用指引——评估类第 2 号》（以下简称《评估类第 2 号》），进一步完善资本市场监管规则体系，指导从事证券服务业务的资产评估机构做好收益法评估中未来收益预测。

《评估类第 2 号》包括 5 个部分，一是对于评估假设和收益期，提出合理确定评估假设、形成评估假设的支持依据、恰当确定收益期等监管要求；二是对于收入预测，提出核查收入的真实性、查验收入的可实现性、关注增长率等关键参数的合理性、获取收入预测的支持依据、必要时开展延伸现场调查等监管要求；三是对于成本费用预测，提出对成本费用测算执行恰当的评估程序、分析成本费用参数选取的合理性、核查验证税费测算的合理性、必要时开展延伸现场调查等监管要求；四是对于资本性支出预测，提出合理测算资本性支出、明确测算过程及依据等监管要求；五是对于营运资金预测，提出分析营运资金测算的合理性、明确测算过程及依据等监管要求。

（四）国际会计准则理事会发布《对示例的修订——财务报表中的不确定性披露》

近期，国际会计准则理事会（以下简称理事会）发布了《对示例的修订——财务报表中的不确定性披露》，拟通过增加 6 个示例说明企业在财务报表中报告不确定性影响时应当如何应用国际财务报告会计准则的相关规定。

6 个示例聚焦于重要性判断、附注中分解信息的披露、特定风险影响的相关披露、假设的披露、不确定性相关假设的披露、退役和场地复原义务的披露。上述示例均与气候相关，但所述原则与要求同样适用于除气候以外的其他类型的不确定性。例如，关于重要性判断的示例说明了企业在财务报表中如何根据《国际财务报告准则第 18 号》第 20 段的要求进行重要性判断。具体而言，某企业面临重大的气候转型风险并制定了相应的气候转型计

划，在编制财务报表时，该企业经过评估认为该气候转型计划对当期财务状况和财务业绩均无影响。该示例指出，考虑到该企业面临重大的气候转型风险，同时该计划具有战略重要性并预计对企业未来经营产生重大影响等因素，该企业认为披露该计划相关信息能够为报表使用者提供重要信息，因此进行了补充披露，披露内容包括该气候转型计划对企业当期财务状况和财务业绩均无影响这一事实以及相关原因。

（五）国际会计准则理事会发布《折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币——对〈国际会计准则第 21 号〉的修订》

2025 年 11 月，国际会计准则理事会发布了《折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币——对〈国际会计准则第 21 号〉的修订》，生效日期为 2027 年 1 月 1 日，允许企业提前采用。

《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》（以下简称 IAS 21）主要规定了企业外币交易和外币财务报表折算等会计处理，但是对于企业（或其境外经营）的功能货币不是恶性通货膨胀经济货币、但其列报货币是恶性通货膨胀经济货币的情形如何进行会计处理并未明确规定。本次修订要求企业在将非恶性通货膨胀经济中的功能货币折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币时，财务报表的折算汇率应当为最近资产负债表日的期末汇率。披露要求方面，应当披露经营成果和财务状况的所有金额已按照最近资产负债表日的期末汇率进行折算这一事实、境外经营的财务信息摘要等。衔接规定方面，企业应当采用追溯调整法适用本次修订。

（六）国际会计准则理事会发布《风险缓释会计（征求意见

见稿)》

近期,国际会计准则理事会发布了《风险缓释会计——对〈国际财务报告准则第 9 号〉和〈国际财务报告准则第 7 号〉的修订(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》),就新的风险缓释会计模型向全球利益相关方征求意见,征求意见的截止日期为 2026 年 7 月 31 日。

现行国际会计准则下的套期会计规定,仅适用于封闭式风险敞口进行相应会计处理,而不适用于重定价风险敞口的动态风险管理,引入风险缓释会计模型能够更清晰地反映针对开放式组合的动态风险管理活动,并降低实施套期会计的操作复杂性。《征求意见稿》主要包括以下四方面内容。一是明确风险缓释会计的适用范围,即应当基于企业的业务和风险管理活动而非企业所处的行业来确定。二是明确风险缓释会计的主要内容,即企业应当以正式文件记录对如何应用风险缓释会计模型作出的计划、识别使企业面临重定价风险的基础组合、基于预期重定价日期确定重定价风险净敞口等。三是明确终止应用风险缓释会计的情形,即只有在企业的风险管理策略发生了变更(即企业改变了管理重定价风险的方式,包括变更缓释利率等)的情况下,才能自变更日起终止应用风险缓释会计。四是对风险缓释会计新增列示和披露要求,风险缓释调整在资产负债表中的资产或负债部分单独列示,将计入当期损益的风险缓释调整金额在利润表中单独列示;企业应披露如何根据风险管理策略管理重定价风险,企业的风险管理活动会如何影响其未来现金流量的金额、时间和不确定性,以及风险缓释会计对资产负债表和利润表的影响。

（七）国际可持续准则理事会发布《对温室气体排放披露要求的修订》

近期，国际可持续准则理事会（以下简称理事会）发布《对温室气体排放披露要求的修订》，对《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》）以及可持续核算准则理事会标准中资产管理和托管活动、商业银行、保险 3 个行业标准的温室气体排放披露要求进行了修订。本次修订适用于 2027 年 1 月 1 日或之后开始的报告期间，允许提前采用。

本次对《气候准则》的修订主要包括以下五方面内容。一是关于范围 3 第 15 类温室气体排放披露的豁免，修订后的披露要求允许企业在披露范围 3 温室气体排放时，仅披露融资排放（即与向被投资方或对手方提供的贷款和投资相关的排放），与衍生品以及投资银行业务、保险和再保险承保业务等金融活动相关的温室气体排放可不予披露。二是关于使用全球行业分类标准的豁免，从事商业银行、保险业务的企业可根据自身情况，选择有助于反映所面临的气候相关转型风险的行业分类标准对融资排放进行分解披露，并在同等条件下优先考虑同行业或同地区企业普遍使用的标准，不再强制要求使用 GICS。三是关于使用温室气体核算体系的豁免，若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》的方法核算其温室气体排放，则该企业或该部分实体可使用所在地要求的方法。四是关于使用特定全球变暖潜力值的豁免，若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 IPCC 全球变暖潜力值进行温室气体排放核算，则该企业或该部分实体可使

用所在地要求的核算依据。五是关于过渡期披露要求，本次修订增加了有关过渡期比较信息的披露要求，如若企业在当期变更了温室气体排放核算方法，应调整相应比较信息。

内部资料