



会计监管动态

上海证券交易所 会计监管动态

2025 年第 5 期（总第 29 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	3
	子公司出表时资本公积的会计处理	3
	附特殊权利的股权投资分类问题	4
研究典型案例 传递监管理念	以房产抵偿债务的会计处理	5
内部资料 仅供参考	风电场转让相关非经常性损益列报问题	7
上海证券交易所 会计监管部	大额存单相关非经常性损益列报问题	8
g_kjjgb@sse.com.cn		
	❖ 会计监管和政策资讯	10

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**商誉减值测试相关审计程序执行不到位**，如复核评估专家工作的过程中，未发现无形资产折现系数错误、对在建工程的评估未考虑拆除方式对成新率的影响等异常情况。二是**函证程序执行不到位**，如对于未回函客户未执行替代测试，也未执行其他审计程序或获取其他审计证据；对函证回函不符的异常情形，未制作回函差异调节表或进行审计说明。三是**关联交易相关审计程序执行不到位**，如个别公司曾因关联方非经营性资金占用受到中国证监会行政处罚，但后续年度审计过程中，审计机构未在公司整体层面执行关联交易相关控制测试，仅在个别子公司层面实施实质性程序，且未在底稿说明原因。

（二）审计机构专题培训情况

近期，上交所举办审计机构人工智能行业培训，培训内容紧扣行业热点、实务焦点，邀请行业分析师、审计机构合伙人、企业高管以及上交所相关监管部门人员，分别从行业研究路径、审计要点和监管重点等不同角度，全方位、系统化帮助审计机构理解特定行业的审计风险识别和应对方法。50 余家沪市执业会计师事务所参与培训，累计参与人数近 2000 人，累计访问量 5000 余次。后续，上交所持续开展高质量、多样化的审计机构培训，助力提升审计执业质量。

二、典型案例研究

问题 1【子公司出表时资本公积的会计处理】：丧失子公司控制权时，原合并财务报表中的各项资本公积应如何进行会计处理？

案例：B 公司原为 A 公司子公司，20X4 年 6 月，A 公司处置 B 公司部分股权并丧失 B 公司控制权。A 公司控制 B 公司期间，A 公司合并财务报表中包括 A 公司购买 B 公司少数股东股权形成的资本公积、A 公司在不丧失控制权的情况下处置 B 公司部分股权形成的资本公积、A 公司对 B 公司管理层实施以权益结算的股权激励并在合并报表层面确认的资本公积等。A 公司丧失 B 公司控制权时，是否可以将上述资本公积转入当期损益？

分析：根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》相关规定，母公司因处置部分股权投资而丧失对原有子公司控制的，与原有子公司相关的涉及权益法核算下的其他所有者权益变动应当在丧失控制权时转入当期损益。根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》，权益性交易除所有者以其所有者身份与主体之间的交易外，还包括不同所有者之间的交易，且后者多为合并财务报表层面不同所有者（母公司与子公司少数股东）之间。与权益性交易有关的利得和损失应直接计入权益，不会影响当期损益。

本案例中，购买少数股东股权等合并财务报表层面不同所有者之间发生的交易，以及母公司实施的以权益结算的股权激励均属于权益性交易。上述事项形成的资本公积不属于应在丧失控制

权时转入当期损益的资本公积（与出表子公司相关的涉及权益法核算下的其他所有者权益变动）。因此基于本案例背景和条件，A 公司不应在丧失 B 公司控制权时将相关资本公积转入当期损益。

问题 2【附特殊权利的股权投资分类问题】：公司股权投资享有回售权等特殊权利，应如何确认相关资产？

案例：A 公司作为战略轮投资人以 5,000 万元购买 B 公司 20% 股权。B 公司章程规定，董事会席位共 7 名，A 公司派遣 1 名，董事会审议事项须经半数以上董事表决通过。股权投资协议约定，除普通股股东权利外，A 公司作为战略轮投资人享有两项特殊权利：一是回购权，若 B 公司未能在股权交割日起 3 年内上市或未能以不低于 10 亿元人民币的估值被并购，A 公司有权要求 B 公司回购其持有的全部 20% 股权，回购价格为投资价款总额与按 8% 年利率计算的利息之和。二是优先清算权，若 B 公司出现解散、清算或破产等情形，其财产依法优先清偿清算费用、职工工资、所欠税款及债务等款项后，如有可分配剩余财产，应优先向 A 公司等战略轮投资人进行分配。

A 公司认为其有能力对 B 公司施加重大影响，同时享有回购权及优先清算权。会计处理上，A 公司将 5,000 万元投资款进行拆分，将回购权、优先清算权作为嵌入衍生工具，按照公允价值确认以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 4,500 万元，剩余金额 500 万元确认为长期股权投资。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 1 号》相关规定，对于附回售条款的股权投资，投资方需要遵照实质重于形式

的原则，结合相关事实和情况进行分析和判断。投资方应考虑该特殊股权投资附带的回售权以及回售权需满足的特定目标是否表明其风险和报酬特征明显不同于普通股。如果投资方实质上承担的风险和报酬与普通股股东明显不同，该项投资应当整体作为金融工具核算。如果投资方承担的风险和报酬与普通股股东实质相同，因对被投资方具有重大影响，应分类为长期股权投资，回售权应视为一项嵌入衍生工具，并进行分拆处理。

本案例中，根据协议约定，若 B 公司未能在 3 年内上市或未能以不低于 10 亿元人民币的估值被并购，A 公司有权要求 B 公司以 8% 年利率计算的本利和回购其持有的股权；触发清算条件时，A 公司在财产分配的优先次序上也明显优先于其他普通股股东，上述迹象可能表明 A 公司相比普通股股东承担了更低的投资风险。同时，从投资价款的分配来看，回购权和优先清算权的公允价值为 4,500 万元，明显高于普通股股权的价值 500 万元，也可能表明 A 公司享有的报酬不完全来自于普通股投资，回购权和优先清算权不是保护性权利。因此基于本案例背景和条件，A 公司应当综合考虑其享有的股东权利是否明显不同于普通股股东，将该项投资整体作为金融工具核算。

问题 3【以房产抵偿债务的会计处理】：债务人以在建房产抵偿债务，债权人能否将应收款项重分类为非金融资产？

案例：20X4 年 12 月，A 公司对 B 公司的应收款项余额为 2,000 万元；20X4 年末，A 公司与 B 公司及 B 公司控制的 C 公司、D 公司进行债务重组并签订以房抵债协议，约定 B 公司以 D 公司在建房产抵偿其未偿还 A 公司的债务。同时协议约定，A 公司可自行

决定是否办理转移登记，若抵债房产未能按 A 公司要求办理转移登记，或 A 公司接受以房抵债的目的没有实现，则 A 公司有权全部或部分解除以房抵债协议，并要求 B 公司继续履行债务、C 公司及 D 公司承担连带清偿责任。会计处理上，20X4 年末，A 公司将以房抵债涉及的应收款项重分类至预付购房款（非金融资产），后续未计提减值准备。A 公司上述会计处理是否恰当？

分析：根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》相关规定，金融资产包括从其他方收取现金或其他金融资产的权利；收取金融资产现金流量的合同权利终止，或金融资产已转移、且该转移满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定时，应当终止确认该金融资产。

本案例中，虽然 A 公司与 B 公司签订了以房抵债协议，但根据协议约定，若抵债房产未能办理转移登记或 A 公司接受以房抵债的目的未能实现，A 公司有权解除相关协议并要求 B 公司继续履行原债务。上述约定表明 A 公司 20X4 年末仍享有收取该应收款项现金流量的合同权利，该合同权利仍构成一项金融资产。对于抵债房产，A 公司应将其作为重组后应收款项的担保物，综合考虑出售抵债房产可获得的现金流量并合理确认该应收款项预期信用损失。因此基于本案例背景和条件，A 公司将相关应收款项重分类为非金融资产的会计处理不恰当。

问题 4【风电场转让相关非经常性损益列报问题】：企业转型为风电行业企业后通过处置风电场实现收益，相关处置损益是否可列报为经常性损益？

案例：20X3 年 6 月，A 公司通过收购 B 公司 80% 股份完成重大资产重组，转型成为风电行业企业。重组前，B 公司业务模式主要为建成风电场以取得稳定的发电收入；重组后，A 公司在战略及资源投入层面整合风电业务链条，B 公司业务模式由风电运营转变为风电场开发、建设及转让，设立项目子公司进行风电场开发建设，达到预定条件后通过处置股权销售项目子公司并获取转让收益，该经营模式与同行业公司相似。20X3 年度，B 公司风电场转让业务处于起步阶段，根据 A 公司发展战略，后续年度将实现风电场滚动开发及稳定出售。A 公司认为，20X3 年度风电场转让数量较少，因此在 20X3 年年报中将风电场转让收益作为非经常性损益列报；20X4 年度，B 公司风电场转让业务保持较高频率，A 公司将风电场转让收益列报为经常性损益。A 公司上述会计处理是否恰当？

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。在界定非经常性损益项目时，应遵循以下原则：（一）非经常性损益的认定应基于交易和事项

的经济性质判断；（二）非经常性损益的认定应基于行业特点和业务模式判断；（三）非经常性损益的认定应遵循重要性原则。

本案例中，A 公司完成重大资产重组后，B 公司业务模式转变为风电场开发、建设及转让，处置风电场属于 B 公司正常经营业务，且该业务模式与风电行业可比公司相似。此外，重组后 A 公司在战略及资源投入层面对风电业务链条进行整合，同时有充分证据表明 B 公司后续年度可以实现风电场滚动开发及稳定出售，B 公司风电场转让业务具有一定持续性，处置风电场相关收益能够体现 A 公司重大资产重组后的正常经营业绩和盈利能力。基于本案例背景和条件，根据非经常性损益的认定应基于行业特点和业务模式判断的原则，A 公司可以在 20X3 年年报中将风电场转让收益列报为经常性损益。

问题 5【大额存单相关非经常性损益列报问题】：非金融企业持有大额可转让存单产生的利息收入是否应当认定为非经常性损益？

案例：A 公司为非金融行业上市公司，为进行现金管理，A 公司购买大额可转让存单，并在财务报表中将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合损益的金融资产。A 公司将大额存单产生的利息计入投资收益并将其认定为非经常性损益。A 公司对于大额存单相关非经常性损益的认定是否恰当？

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（2023 年修订）》相关规定，非经常性损

益的认定应基于交易和事项的经济性质判断。非经常性损益通常包括“除同公司正常经营业务相关的有效套期保值业务外，非金融企业持有金融资产和金融负债产生的公允价值变动损益以及处置金融资产和金融负债产生的损益”等项目。

本案例中，A 公司将大额存单持有期间产生的利息单独核算并计入投资收益，相关收益不属于非经常性损益列举项目中的金融资产公允价值变动损益或处置损益。同时，购买大额存单属于 A 公司日常现金管理行为，大额存单产生的利息不具有特殊性或偶发性。因此基于本案例背景和条件，根据非经常性损益的认定应基于交易和事项的经济性质的判断原则，A 公司可以将大额存单利息形成的投资收益认定为经常性损益。

三、会计监管和政策资讯

（一）财政部会计司就企业会计准则解释第 19 号公开征求意见

近期，财政部会计司发布《企业会计准则解释第 19 号（征求意见稿）》（以下简称《解释第 19 号》），共包括以下五方面内容。

一是关于非同一控制下企业合并中补偿性资产的会计处理。《解释第 19 号》对《企业会计准则第 20 号——企业合并》中涉及补偿性资产的会计处理进行了补充完善。合并财务报表层面，购买方确认被购买方被补偿项目的同时，应当在其合并财务报表中将相关补偿性权利确认为补偿性资产，以与被补偿项目相同的基础计量，并需考虑管理层对其可收回性的估计。在后续每个资产负债表日，购买方在合并财务报表层面应当按照与被补偿项目相同的基础，对补偿性资产进行计量，同时考虑合同对补偿性资产金额的限制。

二是关于处置原同一控制下企业合并取得子公司时相关资本公积的会计处理。《解释第 19 号》明确企业处置通过同一控制下企业合并取得的子公司并丧失控制权时，不论处置给企业的关联方还是独立第三方，其个别财务报表和合并财务报表中原合并日因长期股权投资初始投资成本（合并方在合并中取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中账面价值的份额）与合并对价差额调整的资本公积不得转出至当期损益。

三是关于金融资产和金融负债的确认和终止确认。《解释第 19 号》澄清了金融资产和金融负债的确认和终止确认日，同时

明确企业采用电子支付系统结算金融负债的，仅当企业已启动付款指令并同时满足企业没有实际能力撤回、停止或取消付款指令和支取因付款指令而将用于结算的现金、与电子支付系统相关的结算风险不重大等条件时，可以选择在结算日之前终止确认相关金融负债。

四是关于金融资产合同现金流量特征的评估。《解释第 19 号》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，并增加了相关披露规定。

五是关于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的披露。《解释第 19 号》简化了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。

（二）财政部会计司印发《〈企业可持续披露准则——基本准则（试行）〉应用指南》

近期，财政部会计司发布《〈企业可持续披露准则——基本准则（试行）〉应用指南》（以下简称《应用指南》）。《应用指南》进一步明确了《企业可持续披露准则——基本准则（试行）》中涉及的八方面内容，包括价值链、信息的关联、可持续信息使用者、重要性评估、相称性原则、可持续风险和机遇的当期和预期财务影响、企业的战略和业务模式对可持续风险的韧性以及可持续影响信息披露。例如，关于价值链范围确定的原则，《应用指南》明确企业应当以向可持续信息基本使用者提供可合理预期

会影响企业发展前景的重要信息为依据，合理确定价值链范围。同时，企业在发生重大事件或者情况发生重大变化时，应当重新评估其整个价值链中所有受影响的可持续风险、机遇和影响的范围。又如，关于信息的关联，《应用指南》明确可持续信息和财务报表信息的关联，包括定量信息之间的关联，以及叙述性信息和财务报表相关信息之间的关联；同时，企业应当关注可持续信息和与财务报表一同披露的其他信息之间的关联，通过建立可持续信息与其他信息之间的逻辑链接，揭示企业可持续活动与其整体战略、风险管理和利益相关方沟通的协同性。

（三）中国证监会、财政部就《证券期货违法行为吹哨人奖励工作规定（征求意见稿）》公开征求意见

近期，中国证监会、财政部就《证券期货违法行为吹哨人奖励工作规定（征求意见稿）》（以下简称《吹哨人奖励规定》）公开征求意见。

《吹哨人奖励规定》由中国证监会 2014 年 6 月发布实施的《证券期货违法违规举报工作暂行规定》修订完善而来，主要包括以下六方面内容：一是完善奖励条件，将可奖励案件条件从罚没款金额 10 万元提升为 100 万元，且按要求补充相关材料信息的匿名吹哨人以及在违法行为中起次要或者辅助作用的吹哨人，符合条件的也可予以奖励。二是较大幅度提高奖励标准。奖励金额由案件罚没款金额 1%提升为 3%；提供重大违法行为线索的，奖金上限从 10 万元提升为 50 万元。三是严格规范办理要求，明确接收线索渠道及处理职责分工，设立专门机制，优先核查和处理内部知情人提供的违法线索。四是优化奖励程序，进一

步明确奖励启动程序，根据符合奖励条件的案件数量、奖励金额测算情况和当年部门预算情况批量实施吹哨人奖励工作。五是完善保护机制，对吹哨人身份信息实行匿名管理，任何单位和个人不得以解除、变更劳动合同或者其他方式阻拦、限制或者干扰内部知情人员提供违法线索。六是健全监督问责机制，线索处理单位的工作人员对吹哨人提供的重大违法行为线索，不履行职责、玩忽职守、徇私舞弊，影响查处工作的，视情节轻重依法依规作出处分；涉嫌犯罪的，移送司法机关依法处理。

（四）中国证监会修订发布《上市公司治理准则》

近期，中国证监会修订了《上市公司治理准则》（以下简称《治理准则》），自 2026 年 1 月 1 日起施行。

《治理准则》的修订主要包括以下内容：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）国际会计准则理事会发布《对〈国际财务报告准则第 19 号——非公共受托责任子公司的披露〉的修订》

近期，国际会计准则理事会发布了《对〈国际财务报告准则第 19 号——非公共受托责任子公司的披露〉的修订》，生效日期为 2027 年 1 月 1 日，允许企业提前采用。

本次修订主要包括五方面内容。一是关于主要财务报表项目，删除了关于“管理层界定的业绩指标”披露要求，同时规定如果满足适用条件的子公司使用了管理层界定的业绩指标，则应当直接采用《国际财务报告准则第 18 号》中的相关披露要求。二是关于供应商融资安排项目，删除了关于“供应商融资安排”披露目标及其索引，以及应付账款的付款到期日范围的相关披露要求。三是关于国际税收改革——支柱二立法模板项目，删除了关于“国际税收改革——支柱二立法模板”的披露目标及相关索引，同时要求企业披露支柱二立法在颁布后生效前对所得税的影响。四是关于缺乏可兑换性项目，删除了关于“缺乏可兑换性”的披露目标相关内容。五是关于金融工具分类和计量修订项目，删除了关于合同现金流量金额发生变更时披露要求的考虑因素，以及关于具体示例的段落。