

宁波证监局上市公司会计

监管情况通报

2024 年第 1 期

(总第 11 期)

宁波证监局

2024 年 10 月 12 日

【编者按】

为进一步提升辖区上市公司财务信息披露质量，我局结合辖区上市公司实际情况和实务热点问题，汇编部分典型案例形成情况通报，现下发供辖区各上市公司学习借鉴。

案例 1：股东违规减持收益的会计处理

A 上市公司持股 5%以上的大股东违反相关规定减持所持 A 上市公司股份，被监管机构责令购回违规减持股份，该股东将违规

减持收益上缴公司。因上述违规减持事项，A公司于20X3年6月收到大股东违规减持收益20万元。

对于收到的股东违规减持收益，A公司将违规减持收益计入营业外收入——其他。A公司收到股东上缴的违规减持收益会计处理是否正确？

根据《企业会计准则解释第5号》，企业接受代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益；但是，企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于非控股股东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）。另外，根据《监管规则适用指引——会计类第1号》，对于上市公司的股东、股东控制的其他关联方、上市公司的实际控制人对上市公司进行直接或间接的捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为，由于交易是基于双方的特殊身份才得以发生，且使得上市公司明显的、单方面的从中获益，因此，应认定其经济实质具有资本投入性质，形成的利得应计入所有者权益。

本案例中，A上市公司收到股东违规减持收益，相关事项是基于违规减持方的股东身份才得以发生，且使得上市公司从中获益，因此应将其视同股东基于其股东身份对上市公司的赠予，将其认定为权益性交易，并计入资本公积。

案例 2：现金返利的会计处理

B上市公司每年与经销商签订《经销商合同》，确定每家经销

商月度、季度和年度销售目标，同时约定一定比例的现金返利，即 B 上市公司按照约定的返利返还要求及标准，当客户达到约定的销售目标时，给予经销商已销售商品一定折扣的优惠，并以原销售折扣与计提返利后的折扣间的差额，计提应返还给客户的现金金额；该现金通常不直接支付给客户，而是将其冲抵客户下一批次货物的购买价款，减少客户采购应支付的现金金额。

B 公司应如何对返利进行会计处理？

《企业会计准则第 14 号——收入（应用指南）》（2018 年修订）规定：“企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。企业在判断交易价格是否为可变对价时，应当考虑各种相关因素（如企业已公开宣布的政策、特定声明、以往的习惯做法、销售战略以及客户所处的环境等），以确定其是否会接受一个低于合同标价的金额，即企业向客户提供一定的价格折让。

企业在判断合同中是否存在可变对价时，不仅应当考虑合同条款的约定，在下列情况下，即使合同中没有明确约定，合同的对价金额也是可变的：一是根据企业已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等，客户能够合理预期企业将会接受低于合同约定的对价金额，即企业会以折扣、返利等形式提供价格折让。二是其他相关事实和情况表明，企业在与客户签订合同时即打算向客户提供价格折让……合同中存在可变对价的，企业应当

对计入交易价格的可变对价进行估计。”

本案例中，A 公司应将其应向客户计提并支付的现金返利金额作为“应付客户对价+可变对价”进行会计处理。当 A 公司向经销商销售货物时，A 公司应根据其制定的返利政策，结合经销商的过往销售情况、销售能力等，合理预估应计提的现金返利金额，并按照可变对价估计限制的相关要求，确认销售收入。对于计提的现金返利，根据 A 公司的返利政策，通常不向经销商支付现金，而是抵减下一批次采购货款。公司应结合具体合同条款及负债义务情况，确认为相应的负债科目。

案例 3：远期回售安排相关的衍生金融工具会计处理

C 上市公司持有被投资单位 28% 股权，委派董事参与被投资单位的经营，对被投资单位具有重大影响。同时，C 上市公司与被投资单位控股股东约定后续有权以固定价格将股权回售给该控股股东。C 上市公司在对该股权投资以权益法核算时，在被投资单位发生亏损的情况下，以与被投资单位控股股东签订了回购协议为由，错误地将控股股东承诺回购金额所对应的收益确认投资收益。

根据企业会计准则及相关规定，衍生工具如果附属于一项金融工具但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。

本案例中，C 上市公司与被投资单位控股股东的远期回售安排，实际为双方约定的看跌期权，该看跌期权的手方与 C 上市公

司股权投资对手方为不同主体, C 上市公司应将该看跌期权确认为一项单独的衍生金融工具, 并按照金融工具准则进行后续计量, 而不应将衍生金融工具价值变动产生的损益作为权益法核算时被投资单位实现的净损益。

案例 4: 信用增级对应收款项预期信用减值损失的影响

D 上市公司因原实控人对公司的应收款项和合同资产的回收情况提供了保证, 因此在确认应收款项和合同资产减值准备时, 错误地以原实控人保证金额为限冲回了预期信用损失。E 上市公司对同一企业同时存在应收款项和应付款项, 且双方未签署债权债务抵销协议, E 上市公司在计提预期信用损失时, 错误地以相关应收应付抵减后的净额为基础计量应收款项预期信用损失。

根据企业会计准则及相关规定, 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。信用损失是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额。预期收取的所有现金流量应当包括属于合同条款组成部分的信用增级所产生的现金流量。

本案例中, 上市公司在计量预期信用损失时, 对于其原实控人单方面提供的担保、以及同时存在应付客户款项等增信情况, 应分析有关增信是否构成应收款项合同条款组成部分, 例如原实控人担保是否构成对原应收款项合同的实质性修改并成为修改后新的应收款项合同条款的组成部分、上市公司是否具有应收款项存续

期间内可执行的法定抵销权等,若有关增信无法构成合同条款组成部分,则上市公司应将其作为独立事项进行会计处理,而不能简单地将增信金额直接抵减预期信用损失。

案例 5: 股份支付费用调整是否属于非经常性损益

F 上市公司存在附可行权条件的股权激励计划,预计不能满足当期业绩考核指标,未确认当期股份支付费用,同时根据行权的可能性冲回以前年度已计提的股份支付费用,错误地将相关调整金额认定为非经常性损益。

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)》,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。

本案例中,在等待期内的每个资产负债表日,F 上市公司以可行权最佳估计数为基础,将取得的职工提供的服务计入成本费用,为企业正常生产经营所必需的,不属于因取消、修改股权激励计划一次性确认的股份支付费用,不应认定为非经常性损益。

案例 6: 递延所得税计提比例调整是否属于非经常性损益

G 上市公司在 20X0 年至 20X2 年期间被认定为高新技术企业,执行的所得税税率为 15%。公司高新技术企业认定证书在 20X3 年 10 月到期后再次申报尚未获得认定,因此,公司在 20X3 年年报中执行的所得税税率为 25%。

20X2 年末，G 上市公司因资产减值和未实现的内部交易所形成的可抵扣暂时性差异余额为 4,096.52 万元，按 15%税率确认递延所得税资产 614.48 万元。20X3 年末，因资产减值和未实现的内部交易所形成的可抵扣暂时性差异余额为 4,109.48 万元，按 25%税率确认的递延所得税资产为 1,027.37 万元，为此，公司 20X3 年度确认的递延所得税费用为-412.89 万元。

针对所得税税率变动导致的递延所得税费用变动金额，G 上市公司是否应将其作为“根据税收、会计等法律、法规的要求对当期损益进行一次性调整对当期损益的影响”项目列入非经常性损益？

根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定，确认递延所得税资产时，应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。

本案例中，G 公司应结合导致高新资质发生变化的事项性质进行判断，若高新资质的变化属于因国家高新政策调整使得公司不满足相应要求、未来期间适用 25%所得税税率的，公司应比照“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”，将一次性调整部分金额作为非经常性损益；若属于公司自身生产经营变化导致不再满足国家高新政策的，公司不应将递延所得税资产的调整变化金额列报为非经常性损益。

同时，公司在各个年度确认递延所得税资产时，应根据未来可获得的应纳税所得额，合理考虑可抵扣暂时性差异未来转回时

的适用税率，不应简单将相关差异金额在不满足高新技术企业要求的年度时进行一次性调整（即确认递延所得税资产时应考虑可抵扣暂时性差异转回的时间及适用的税率情况）。

主送：辖区各上市公司。

抄送：会会计司、会上市司，宁波上市公司协会。

宁波证监局办公室

2024年10月12日印发
