

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——证监会发布 2020 年上市公司年报会计监管报告

【2021 年第 032 期（总第 401 期） - 2021 年 8 月 30 日】

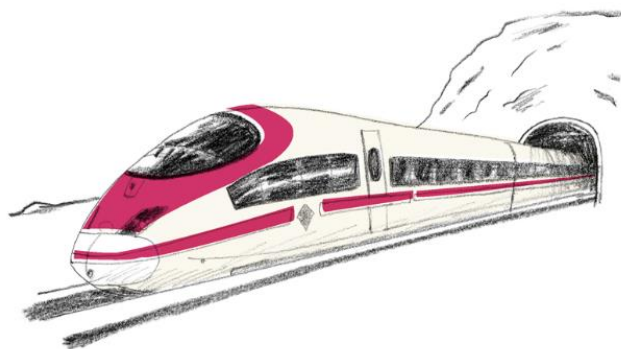




证监会发布 2020 年上市公司年报会计监管报告

2021 年 8 月 27 日，证监会发布了 [《2020 年上市公司年报会计监管报告》](#)，就上市公司执行企业会计准则中存在的十一个方面的问题进行了说明。

根据监管报告，上市公司执行企业会计准则和财务信息披露规则整体质量较好，但部分上市公司仍存在对准则理解和执行不到位的问题，主要包括：收入确认和计量不恰当、金融资产分类不正确、资产减值估计不谨慎、合并报表范围判断不合理、预计负债与或有资产抵销不恰当、债务重组损益确认时点不恰当等。



投入法下，若后续投入成本具有重大不确定性，其履约进度应视为不能合理确定。应收账款与合同负债不应抵销。对于适用收入准则而收到的款项，若收到款项时公司已承担未来需向客户转让商品的义务，应将该款项计入合同负债；若收到款项时尚未承担向客户转让商品的义务，通常应先计入预收账款。对于适用其他准则而预先收到的款项，应当结合款项性质进行分析，通常情况下作为预收账款列报。销售商品的预收款中包含的增值税应作为待转销项税列报于“其他流动负债”或“其他非流动负债”。对于后续可变对价的变动额应调整当期收入和应收账款，而非对应收账款计提信用减值损失。企业在销售商品时给予客户的现金折扣，应当按照新收入准则中关于可变对价的相关规定进行会计处理。公司应将其给予客户的返利作为可变对价或附有额外购买选择权的销售进行会计处理。公司支付给渠道分销商的款项，并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，而是属于为取得合同发生的增量成本，应将其作为合同取得成本并摊销计入销售费用。对于与履行合同相关的运输活动，发生在商品的控制转移之前的，不构成单项履约义务，相关支出应作为商品销售成本披露。部分上市公司错误地将租金收入、利息收入、现金股利收入适用收入准则并在收入确认政策中进行披露。

结构性存款的收益若与利率、汇率等指数或者与某实体的信用等级挂钩，不满足合同现金流量测试，企业应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，记入“交易性金融资产”科目。优先股协议条款较为复杂，往往存在嵌入衍生条款以及固定股息率的强制分红、强制赎回等条款，导致从发行方角度优先股并非整体满足权益工具定义，相应地从投资方角度不满足指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的条件。上市公司以前年度与其他投资方共同对外投资，约定投资期间上



上市公司就其他投资方投资收益承担差额现金补偿义务的，应在承担义务期间，根据被投资单位经营业绩实现情况及时确认相关金融负债，而非等到实际支出时才予以确认。上市公司应充分评估不同行业客户的信用风险特征是否相同，并根据情况划分不同组合分别计提预期信用损失。

对于或有对价，除在购买日按照公允价值计入企业合并成本外，其后续公允价值的变动应计入当期损益。与或有对价相关的、前期已发放的现金股利，其应构成或有对价公允价值的组成部分，后续收回已分配的现金股利应反映在或有对价公允价值变动中。追缴交易对手方非法所得，本质上为前期并购交易的延续，上市公司应将其作为前期差错事项。

个别上市公司以前年度对外收购子公司，本年度出现子公司拒绝向上市公司提交财务报表、账簿等关键资料，或阻挠上市公司进入办公现场进行审计等“失控”情形。对此，上市公司未充分考虑其是否依然享有对子公司施加控制的实质性权利，如能够通过股东大会、董事会等内部权利机构，或者外部司法途径等方式，继续行使控股股东权力，包括更换管理层、获取印章及账簿资料以及接管经营管理等，仅依据形式上的“失控”认为丧失对子公司控制，未将子公司纳入合并财务报表范围。对于实务中的类似情形，上市公司应充分分析子公司“失控”产生的原因，审慎判断其对公司经营、财务决策的影响程度并予以恰当披露。

若以前年度相关支出满足资本化条件，上市公司应按照资产减值准则的规定，对已资本化的开发支出恰当计提减值损失，而非转入管理费用。个别上市公司在进行商誉减值测试时，以集团内部管理架构调整、对子公司进行区域整合为由，变更与商誉减值测试相关的资产组。若上述调整仅为企业管理架构的调整，并未影响资产组产生现金流入的方式，不应变更与商誉减值测试相关的资产组。

部分公司对应收款项融资的公允价值采用现金流量折现法计量，大量使用无法观察的估计数据，且对公允价值计量结果具有重大影响，但未将公允价值计量结果划入第三层次的公允价值计量。

个别上市公司因合同纠纷被起诉，在法院一审判决其败诉并要求对原告进行赔偿的情况下，上市公司仍以上诉为由未确认相关损失和预计负债，缺乏合理性。针对同一公司的预计负债与或有资产应在满足条件的前提下分别确认，二者之间不得随意抵销。

上市公司将其持有的子公司股权授予上市公司员工并形成股份支付，在合并报表层面，因子公司权益工具视为企业集团自身权益工具，上市公司应将其作为以权益结算的股份支付进行会计处理。

个别上市公司本年度对房屋建筑物进行装修维护，公司错误地将固定资产的后续支出计入长期待摊费用。个别上市公司将所得税补贴、高新企业认定奖励等政府补助计入营业



外收入。该类政府补助通常属于与企业日常活动相关的政府补助，应计入其他收益或冲减相关成本费用。个别上市公司将在资产负债表日前开始协商、相关义务的履行发生在资产负债表日后的债务重组，错误地作为资产负债表日后调整事项处理。个别上市公司对会计估计变更错误进行了追溯调整，而非自会计估计变更后开始适用。个别上市公司以前年度存在应收关联方款项，关联方经营陷入困难、偿债能力下降，上市公司未能对此恰当计提信用减值损失。后续报告期内上市公司将上述债权转让给同一控制下的其他关联方，其他关联方向上市公司全额支付了款项，上市公司亦未将此作为权益性交易进行处理，未将转让价款与该应收款项公允价值之间的差额计入资本公积。

部分上市公司对非经常性损益的认定不正确：一是未将按照套期会计准则处理但属于套期无效部分的损益作为非经常性损益列示，未将因处置套期工具产生的损益作为非经常性损益列示；二是未将取消股权激励一次性计入当期费用的部分作为非经常性损益列示；三是未将单项计提的应收账款坏账准备转回认定为非经常性损益；四是未将确认为交易性金融资产的理财产品持有期间公允价值变动损益作为非经常性损益；五是错误地将权益性金融工具（如其他权益工具投资）持有期间取得的现金股利认定为非经常性损益。

个别上市公司错误地将未满足终止确认条件的应收票据贴现而产生的利息支出计入“投资收益”科目。对于不满足终止确认条件的应收票据贴现取得的现金，在资产负债表中应确认为一项借款，因此在票据到期前按实际利率计算的利息费用，应计入“财务费用”。个别上市公司应交企业所得税期末余额为负数，未按要求将其重分类至其他流动资产。

相关内容如下：

一、企业会计准则和财务信息披露规则执行问题【部分】

（一）新收入准则相关问题

1. 未恰当调整首次执行新收入准则的累积影响数

根据企业会计准则及相关规定，首次执行新收入准则的企业，应当根据首次执行准则的累积影响数，调整首次执行准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。同时，企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。

年报分析发现，个别上市公司本期根据新收入准则要求对相关交易或事项进行了确认和计量，并在资产负债表年末数或利润表中进行了列报，但对于相同交易或事项对本年年初留存收益及财务报表相关项目的影响，未进行恰当调整。此外，部分上市公司在披露首次执行新收入准则对当年年初财务报表的影响时，仅列示影响的相关项目和金额，未披露调整性质及原因等信息。



3. 未恰当确认某一时段内履行的履约义务产生的收入

根据企业会计准则及相关规定，对于在某一时段内履行的履约义务，只有履约进度能够合理确定时，才能按照履约进度确认收入。上市公司应判断是否能合理确定合同履约进度，并考虑商品或服务的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

年报分析发现，个别上市公司采用投入法计量履约进度，后续因原材料价格波动等因素，其不断调整合同履约进度，连续大额冲回前期已确认收入。投入法下，若后续投入成本具有重大不确定性，其履约进度应视为不能合理确定，若已经发生的成本预计能够得到补偿，上市公司可按照已经发生的成本金额确认收入，否则应在投入成本和履约进度能够合理确定时确认收入。

4. 未恰当确认与销售商品相关的款项

新收入准则根据向客户收取价款的权利与向客户转让商品的义务之间的关系核算与客户相关的往来款项，增加了合同资产、合同负债项目，并对应收账款、预收账款、递延收益等相关项目核算内容进行了调整。

（1）未恰当确认及列示与履行合同相关款项

根据企业会计准则及相关规定，“合同资产”核算企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，仅取决于时间流逝因素的权利通过“应收账款”核算；“合同负债”核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务；合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。上市公司应以同一合同为基础，分析收取款项权利与转让商品义务情况并进行恰当会计处理。在向客户转让商品之前，上市公司若已经取得合同价款或取得了无条件收取合同对价的权利，应将其确认为银行存款或应收账款，同时确认合同负债，并在后续期间随着商品转让而结转合同负债。在向客户转让商品之后，上市公司若取得了无条件收取合同对价的权利，则应在确认收入的同时确认应收账款，否则应计入合同资产。同时，对于同一合同下的合同资产与合同负债，上市公司应以净额进行列示。年报分析发现，部分上市公司对于适用收入准则而收到或应收的款项，未进行恰当确认与列报，如同一合同项下的合同资产与合同负债未按净额列报、错误地抵销应收账款与合同负债等。

（2）未恰当确认预收的款项

根据企业会计准则及相关规定，预收账款核算企业按照合同规定预收的款项；合同负债核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。企业因销售商品收到的预收款适用新收入准则进行会计处理时，不再使用预收账款科目及递延收益科



目。

年报分析发现，部分上市公司未对预收的款项进行恰当区分与确认：一是未将因销售商品而预收的款项确认为合同负债，仍作为预收账款列报；二是个别上市公司主营游戏业务，对于玩家已充值未消耗的游戏币金额，错误计入递延收益；三是上市公司开展多项生产经营业务并预先收到款项，未进一步区分款项性质而全部计入合同负债。上市公司应对预收的款项进行恰当区分，对于适用收入准则而收到的款项，若收到款项时公司已承担未来需向客户转让商品的义务，应将该款项计入合同负债；若收到款项时尚未承担向客户转让商品的义务，通常应先计入预收账款。对于适用其他准则而预先收到的款项，应当结合款项性质进行分析，通常情况下作为预收账款列报。

（3）未恰当列报销售商品的预收款中包含的增值税

根据企业会计准则及相关规定，对于已收或应收货款中尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额，应计入“应交税费——待转销项税额”，并在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示。合同负债核算企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，其不应包括已收或应收的对价中包含的增值税部分，该部分增值税金额应作为待转销项税列报于“其他流动负债”或“其他非流动负债”。年报分析发现，部分上市公司在首次执行新收入准则时未单独列报预收款中包含的待转销项税额，或错误地将预收款中待转销项税额部分列报于应交税费。

5. 未恰当处理可变对价

（1）未恰当区分可变对价与信用减值损失

根据企业会计准则及相关规定，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按照期望值或最可能发生金额进行估计。在每一资产负债表日，企业应当重新估计可变对价金额，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

年报分析发现，个别上市公司前期按照销售合同暂定价格确认收入，本期依据同类产品的审定价，判断尚未完成审价工作的产品后续审定价很可能低于暂定价，从而对该产品相关应收账款按照暂定价与同类产品审定价之间的差价计提信用减值损失。上述情况属于可变对价情形，公司应在每一资产负债表日重新估计可变对价金额，对于后续可变对价的变动额应调整当期收入和应收账款，而非对应收账款计提信用减值损失。

（2）未恰当处理现金折扣



根据企业会计准则及相关规定，企业在销售商品时给予客户的现金折扣，应当按照新收入准则中关于可变对价的相关规定进行会计处理。年报分析发现，个别上市公司仍将现金折扣作为财务费用列示，未能按照准则要求恰当抵减收入。

（3）未恰当确认销售返利

根据企业会计准则及相关规定，企业与客户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，在估计交易价格时应应对提供的价格折让予以充分考虑。年报分析发现，个别上市公司未恰当确认与销售相关的返利，如错误地将销售返利金额计入销售费用、将计提的销售返利余额计入递延收益等。上市公司应将其给予客户的返利作为可变对价或附有额外购买选择权的销售进行会计处理，充分考虑相应义务、交易价格最佳估计数以及交易价格分摊等因素后，恰当确认销售收入及相应负债。

6. 未恰当确认支付给代理人的款项

根据企业会计准则及相关规定，企业为履行合同发生的成本，同时满足与当前或预期取得的合同直接相关、增加了企业未来用于履行履约义务的资源、预期能够收回等条件的，应当确认为合同履约成本，后续摊销计入营业成本。企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当确认为合同取得成本，后续摊销计入销售费用。

年报分析发现，个别上市公司从事游戏产品推广业务，并通过渠道分销商将游戏产品销售至游戏用户。上市公司作为主要责任人，按照已收或应收对价总额确认收入，将支付给渠道分销商的款项作为合同履约成本并摊销计入营业成本。上市公司支付给渠道分销商的款项，并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，而是属于为取得合同发生的增量成本，应将其作为合同取得成本并摊销计入销售费用。

7. 未恰当处理销售商品过程中与运输活动相关的支出

根据企业会计准则及相关规定，对于与履行客户合同无关的运输费用，若运输费用属于使存货达到目前场所和状态的必要支出，形成了预期会给企业带来经济利益的资源时，运输费用应当计入存货成本，否则应计入当期损益。对于与履行合同相关的运输活动，发生在商品的控制转移之前的，不构成单项履约义务，相关支出应作为商品销售成本披露；发生在商品的控制转移之后的，构成单项履约义务，企业应当在确认运输服务收入的同时，将相关支出作为运输服务成本披露。

年报分析发现，个别上市公司未合理辨识运输活动是否与履行合同相关、与履行合同相关运输活动是否构成单项履约义务，直接全部计入销售费用或者全部计入商品



销售成本，未按上述规定区分确认并列报与商品运输相关的支出。

8. 未充分披露新收入准则相关信息

根据企业会计准则及相关规定，企业应当在附注中披露与收入有关的信息，包括收入确认和计量所采用的会计政策、与合同相关的信息、与合同成本有关的资产相关的信息等。年报分析发现，部分上市公司未充分披露新收入准则相关信息：一是部分上市公司仅披露准则规定原文，未结合公司具体业务披露收入确认的会计政策，未遵循新收入准则规定对收入相关的信息予以充分披露，不便于报表使用者理解和使用；二是部分上市公司错误地将租金收入、利息收入、现金股利收入适用收入准则并在收入确认政策中进行披露；三是个别上市公司主营代理外贸进出口或大宗贸易业务，未在附注中披露对企业从事该项业务的身份是主要责任人还是代理人进行分析判断的信息；四是个别上市公司首次执行新收入准则，将与电商平台相关的商品销售业务收入确认时点，由收到电商平台对账单调整为商品发货至电商平台公司仓库并经对方验收时确认，但未对商品控制权转移时点的相关判断依据以及变化原因进行分析说明；五是部分上市公司未按主要类型披露收入分解信息。

（二）金融工具确认、计量与披露问题

1. 金融资产的分类

（1）结构性存款分类不正确

根据企业会计准则及相关规定，企业持有的结构性存款，应当按照金融资产合同现金流量特征和金融资产管理的业务模式确定其分类。结构性存款的收益若与利率、汇率等指数或者与某实体的信用等级挂钩，不满足合同现金流量测试，企业应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，记入“交易性金融资产”科目。

年报分析发现，部分上市公司对上述规定执行不到位，错误地将合同现金流量特征与基本借贷安排不一致的结构性存款分类为以摊余成本计量的金融资产、列报为货币资金或其他流动资产。

（2）未正确界定权益工具投资

根据企业会计准则及相关规定，在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并列报于“其他权益工具投资”。此处权益工具投资中的“权益工具”是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中权益工具定义的工具。符合金融负债定义但是被分类为权益工具的特殊金融工具本身并不符合权益工具的定义，从投资方的角度也就不符合指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金



融资产的条件。

年报分析发现，个别上市公司对外进行投资，持有被投资单位的优先股，上市公司未恰当分析优先股相关特征而将该投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。实务中，优先股协议条款较为复杂，往往存在嵌入衍生条款以及固定股息率的强制分红、强制赎回等条款，导致从发行方角度优先股并非整体满足权益工具定义，相应地从投资方角度不满足指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的条件。

2. 未恰当确认金融负债

根据企业会计准则及相关规定，如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。

年报分析发现，个别上市公司以前年度与其他投资方共同对外投资，约定投资期间上市公司就其他投资方投资收益承担差额现金补偿义务。本年度因被投资单位经营业绩未实现预期目标，其他投资方提起诉讼，法院判决上市公司应向其他投资方补偿差额收益。对此，上市公司将相关补偿支出金额一次性计入当期损益。因前期投资协议中已明确约定差额补偿义务，上市公司因此承担了一项不能无条件地避免支付现金或其他金融资产的合同义务，应在承担义务期间，根据被投资单位经营业绩实现情况及时确认相关金融负债，而非等到实际支出时才予以确认。

3. 金融工具计量和减值相关问题

（1）未恰当评估与划分信用风险组合

根据企业会计准则及相关规定，以组合为基础上进行信用风险变化评估时，企业可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。年报分析发现，个别上市公司主营业务涉及多个不同行业，上市公司简单将不同行业客户的应收账款作为一个组合计提预期信用损失。上市公司应充分评估不同行业客户的信用风险特征是否相同，并根据情况划分不同组合分别计提预期信用损失。

（2）未合理计提支取受限存款的减值损失

根据企业会计准则及相关规定，银行存款核算以摊余成本计量的、企业存入银行或其他金融机构的各种款项。当对金融资产预期未来的现金流量具有不利影响的一项或多项事件发生时，该金融资产成为已发生信用减值的金融资产。金融资产已发生信用减值的证据包括下列可观察信息：发行人或债务人发生重大财务困难；债务人违反合同，如偿付利息或本金违约或逾期等；债务人很可能破产或进行其他财务重



组等。年报分析发现，个别上市公司将大额银行存款存放于控股股东控制的集团财务公司，因集团财务公司出现流动性困难，上市公司存放在财务公司的存款出现无法及时兑付、无法正常支取等情形，但上市公司未对该银行存款计提预期信用损失。上市公司应合理判断集团财务公司信用风险变化情况，恰当计提预期信用损失。

4. 未恰当披露套期会计有关信息

根据企业会计准则及相关规定，套期活动属于企业风险管理活动，在符合套期会计应用条件的前提下，企业可以选择应用套期会计。企业应当披露与套期会计有关的下列信息：（1）企业的风险管理策略以及如何应用该策略来管理风险；（2）企业的套期活动可能对其未来现金流量金额、时间和不确定性的影响；（3）套期会计对企业的资产负债表、利润表及所有者权益变动表的影响。企业在披露套期会计相关信息时，应当合理确定披露的详细程度、披露的重点、恰当的汇总或分解水平，以及财务报表使用者是否需要额外的说明以评估企业披露的定量信息。

年报分析发现，部分上市公司对套期会计的相关信息披露不充分。例如，仅披露套期工具、被套期项目名称、被套期风险的性质和高度有效的结论，未按要求披露风险管理策略、套期活动对企业风险敞口的影响，以及采用套期会计对财务报表的影响等信息。

（三）企业合并相关问题

2. 未恰当确认或有对价与应支付的股权转让款

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下的企业合并下，企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值等。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。除购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，其他情况下发生的或有对价变化或调整，应根据会计准则有关规定进行处理。金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销，除非同时满足下列条件：（1）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该法定权利当前可执行；（2）企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

年报分析发现，个别上市公司以前年度以分期付款方式受让子公司原股东股份，形成非同一控制下企业合并，子公司原股东作出业绩承诺并根据业绩实现情况给予上市公司补偿。本期子公司未实现业绩承诺，上市公司直接将按照收购协议约定本期应支付的股权转让款确认为营业外收入，未确认或有对价。上市公司应恰当区分与核算非同一控制下企业合并的合并成本与或有对价。对于或有对价，除在购买日按照公允价值计入企业合并成本外，其后续公允价值的变动应计入当期损益。对于合



并成本中包括的尚未支付的协议约定股权转让款，应确认相关金融负债，除满足相关条件外，不应与或有对价形成的金融资产相互抵销并按净额列示。

3. 未恰当确认与或有对价相关的股利

根据企业会计准则及相关规定，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应以公允价值计量且其变动计入当期损益。

年报分析发现，个别上市公司以前年度以发行股份方式对外收购子公司。根据业绩补偿承诺，若子公司未实现业绩承诺，子公司原股东应以股份形式向上市公司进行补偿，若上市公司在盈利补偿期间实施现金分红的，相关现金分红部分应作相应返还。本年度因子公司未实现业绩承诺，上市公司回购注销子公司原股东应返还的股份及相应股利，其中对于收回的原已分配的现金股利，上市公司将转回未分配利润。上市公司应以公允价值对或有对价形成的金融资产进行计量，前期已发放的现金股利，其应构成或有对价公允价值的组成部分，后续收回已分配的现金股利应反映在或有对价公允价值变动中。

4. 对“合同诈骗”相关追缴款项会计处理有误

根据企业会计准则及相关规定，前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等，企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错。自购买日起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照会计准则有关规定进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。

年报分析发现，个别上市公司以前年度对外收购子公司，形成非同一控制下企业合并。后续上市公司发现子公司在收购当期或以后年度，存在财务舞弊等“合同诈骗”行为，遂向法院提起诉讼。法院判处追缴原股东因虚增股权价值而非法获取的交易对价（包括股份及现金），上市公司错误地将本期实际收到的追缴款项计入当期损益。就会计处理而言，追缴交易对手方非法所得，本质上为前期并购交易的延续，上市公司应将其作为前期差错事项，根据法院判决结果以及调整后的子公司财务报表信息，对前期错误确认的企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等信息进行追溯调整。同时，对于经法院判决确认的应追缴的合并对价，上市公司应视补偿款项追缴情况，按照准则规定进行后续会计处理。

（四）合并财务报表相关问题

1. 合并财务报表范围判断有误

根据企业会计准则及相关规定，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，是指投资方能够通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，且有能



力影响可变回报。投资方在判断是否拥有对被投资方施加控制的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利。

年报分析发现，个别上市公司以前年度对外收购子公司，本年度出现子公司拒绝向上市公司提交财务报表、账簿等关键资料，或阻挠上市公司进入办公现场进行审计等“失控”情形。对此，上市公司未充分考虑其是否依然享有对子公司施加控制的实质性权利，如能够通过股东大会、董事会等内部权利机构，或者外部司法途径等方式，继续行使控股股东权力，包括更换管理层、获取印章及账簿资料以及接管经营管理等，仅依据形式上的“失控”认为丧失对子公司控制，未将子公司纳入合并财务报表范围。对于实务中的类似情形，上市公司应充分分析子公司“失控”产生的原因，审慎判断其对公司经营、财务决策的影响程度并予以恰当披露。

2. 未对购买子公司少数股权进行恰当会计处理

根据企业会计准则及相关规定，母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。年报分析发现，个别上市公司本年度购买子公司少数股东股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，未按规定先调整资本公积、资本公积不足时再调整留存收益，而是错误地同时调整资本公积及留存收益，会计处理不恰当。

（五）资产减值相关问题

1. 未正确对开发支出进行会计处理

根据企业会计准则及相关规定，企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。企业自行开发无形资产发生的研发支出满足资本化条件的，计入“研发支出——资本化支出”科目，并在资产负债表“开发支出”项目列报。对于尚未达到可使用状态的无形资产，应按照准则规定每年进行减值测试。

年报分析发现，个别上市公司对于内部研究开发项目，以前年度将相关支出确认为开发支出，报告期公司进行战略调整，暂缓相关研究开发项目，因而将开发支出累计发生余额转入当期管理费用。上市公司应判断以前年度相关支出是否满足资本化条件，对于不满足资本化条件的，应按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》相关规定进行会计处理。若以前年度相关支出满足资本化条件，上市公司应按照资产减值准则的规定，对已资本化的开发支出恰当计提减值损失，而非转入管理费用。

3. 不恰当变更商誉相关资产组



根据企业会计准则及相关规定，资产组是企业认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组。资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并按规定在附注中作相应说明。

年报分析发现，个别上市公司在进行商誉减值测试时，以集团内部管理架构调整、对子公司进行区域整合为由，变更与商誉减值测试相关的资产组。若上述调整仅为企业管理架构的调整，并未影响资产组产生现金流入的方式，不应变更与商誉减值测试相关的资产组。

（七）或有事项确认相关问题

1. 未恰当确认因诉讼产生的支付义务

根据企业会计准则及相关规定，对于未决诉讼、未决仲裁等形成的或有负债，随着时间推移和事态的进展，相关未决诉讼在被证实很可能导致经济利益流出，且该义务金额也能够可靠计量时，企业应当确认预计负债。企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。年报分析发现，个别上市公司因合同纠纷被起诉，在法院一审判决其败诉并要求对原告进行赔偿的情况下，上市公司仍以上诉为由未确认相关损失和预计负债，缺乏合理性。

2. 不恰当抵销预计负债与或有资产

根据企业会计准则及相关规定，与或有事项相关的义务同时满足现时义务、很可能导致经济利益流出、金额能够可靠计量的条件时，应当确认为预计负债。或有事项产生的经济利益只有在企业基本确定能够收到的情况下，才予以确认为资产。针对同一公司的预计负债与或有资产应在满足上述条件的前提下分别确认，二者之间不得随意抵销。年报分析发现，个别上市公司与不同公司间存在多个诉讼事项，相关公司同属一个集团。根据判决结果，个别诉讼判决公司需对外支付赔偿款，个别诉讼判决公司胜诉并基本确定能够获得赔偿款。公司认为相关诉讼案件中，其应付的赔偿义务与应收赔偿款金额大致持平，未根据实际情况合理确认预计负债及或有资产，错误地抵销预计负债与或有资产，未恰当确认预计赔偿损失及补偿收益。

（九）其他确认和计量问题

2. 固定资产后续支出处理不恰当

根据企业会计准则及相关规定，对于固定资产的后续支出，符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。年报分析发现，个别上市公司本年度对房屋建筑



物进行装修维护，公司错误地将固定资产的后续支出计入长期待摊费用，而未对相关支出进行分析判断，并计入固定资产成本或者当期损益。

3. 未恰当确认政府补助

根据企业会计准则及相关规定，与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。年报分析发现，个别上市公司将所得税补贴、高新企业认定奖励等政府补助计入营业外收入。该类政府补助通常属于与企业日常活动相关的政府补助，应计入其他收益或冲减相关成本费用。

4. 债务重组相关损益确认时点不恰当

根据企业会计准则及相关规定，由于债权人与债务人之间进行的债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，例如破产重组中进行的债务重组。只有在符合金融资产和金融负债终止确认条件时才能终止确认相关债权和债务，并确认债务重组相关损益。对于在报告期间已经开始协商、但在报告期资产负债表日后履行相关义务的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项。年报分析发现，个别上市公司将在资产负债表日前开始协商、相关义务的履行发生在资产负债表日后的债务重组，错误地作为资产负债表日后调整事项处理，并在报告期内确认债务重组相关损益。上市公司应根据债务重组协议的实际履行情况进行分析判断，在执行结果重大不确定性消除时才能确认债务重组相关损益。

5. 未恰当判断会计估计变更时点

根据企业会计准则及相关规定，会计估计变更是指由于资产和负债的当前状况及预期未来经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行的重估和调整。企业对会计估计变更应当采用未来适用法。年报分析发现，个别上市公司对会计估计变更错误进行了追溯调整，而非自会计估计变更后开始适用。例如，上市公司董事会于报告期期末作出会计估计变更决议，对长期待摊费用中门店装修费摊销期限进行调整，公司对此错误地追溯自报告期期初开始执行新的摊销期限。

6. 未正确对权益性交易进行会计处理

根据企业会计准则及相关规定，企业接受控股股东或其关联方直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于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）。年报分析发现，个别上市公司以前年度存在应收关联方款项，关联方经营陷入困难、偿债能力下降，上市公司未能对此恰当计提信用减值损失。后续报告期内上市公司将上述债权转让给同一控制下的其他关联方，其他关联方向上市公司全额支付了款项，上市公司亦未将此作为权益性交易进行处



理，未将转让价款与该应收款项公允价值之间的差额计入资本公积。

（十）非经常性损益相关问题

年报分析发现，部分上市公司对非经常性损益的认定不正确：一是未将按照套期会计准则处理但属于套期无效部分的损益作为非经常性损益列示，未将因处置套期工具产生的损益作为非经常性损益列示；二是未将取消股权激励一次性计入当期费用的部分作为非经常性损益列示；三是未将单项计提的应收账款坏账准备转回认定为非经常性损益；四是未将确认为交易性金融资产的理财产品持有期间公允价值变动损益作为非经常性损益；五是错误地将权益性金融工具（如其他权益工具投资）持有期间取得的现金股利认定为非经常性损益。

（十一）列报和披露

2. 利息相关列报问题

（1）应收票据贴现产生的利息列报错误

根据企业财务报表格式相关规定，“以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”项目，反映企业因转让等情形导致终止确认以摊余成本计量的金融资产而产生的利得或损失，并根据“投资收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

年报分析发现，个别上市公司错误地将未满足终止确认条件的应收票据贴现而产生的利息支出计入“投资收益”科目。对于不满足终止确认条件的应收票据贴现取得的现金，在资产负债表中应确认为一项借款，因此在票据到期前按实际利率计算的利息费用，应计入“财务费用”。

4. 现金流量表相关问题

（1）与政府补助相关现金流量分类不正确

根据企业财务报表格式相关规定，企业实际收到的政府补助，无论是与资产相关还是与收益相关，均在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。年报分析发现，个别上市公司错误地将收到的与资产相关的政府补助列报于投资活动产生的现金流量。

（2）其他现金流量分类不正确

年报分析发现，部分上市公司在现金流量表编制和列报方面存在问题：一是对于收到的票据贴现款、票据到期解付款、票据相关保证金的收付款均分类为筹资活动现金流量，未根据其实际业务性质将已终止确认的票据贴现取得的现金、因采购性质而产生票据结算及相关保证金的收付款分类为经营活动或投资活动现金流量；二是对于因收购的标的公司未达业绩承诺而收到的业绩补偿款，错误地分类为筹资活动



现金流量，未正确分类为投资活动现金流量。

二、下一步工作安排

针对上述年报审阅中发现的上市公司执行企业会计准则与财务信息披露规则中存在的问题，我们将继续做好以下工作：

一是通过发布本年报会计监管报告，提示资本市场主体在执行企业会计准则和财务信息披露规则等方面存在的问题和风险，引导上市公司准确把握监管要求，不断提升财务信息披露质量。

二是整理汇总年报审阅中发现的上市公司问题线索，提交一线监管部门进一步核实和检查，并按有关监管安排进行处理。

三是进一步收集整理系统内各单位一线监管中发现的问题，组织召开年度财务信息披露监管协调会，加强沟通交流，统一监管口径。

四是对于企业会计准则规定不明确或仅有原则性规定、上市公司在执行中存在争议的问题，以发布监管规则适用指引等形式明确监管标准。同时，继续以案例解析的形式，指导市场实践，切实提升上市公司理解和运用准则的能力。

五是坚持监管与服务并重，持续就资本市场热点难点会计和财务信息披露问题开展专题调查研究，积极做好资本市场注册制改革配套服务工作。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：证监会-2020 年上市公司年报会计监管报告 202008

附件 2：证监会-2019 年上市公司年报会计监管报告 202009

附件 3：证监会-2019 年商誉减值审计与评估专项检查情况的通报 20191227

附件 4：证监会-2018 年上市公司年报会计监管报告 201907

附件 5：证监会-2017 年上市公司年报会计监管报告 20180803