

上市公司 2024 年年度财务报告 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。按期披露年度财务报告的上市公司中，192 家被出具非标准审计意见，其中带强调事项段的无保留意见 56 家，带持续经营事项段的无保留意见 35 家，同时带强调事项段和持续经营事项段的无保留意见 8 家，保留意见 72 家，无法表示意见 21 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理解并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。

一、收入相关问题

（一）未恰当采用时段法确认收入和成本

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，企业应当采用产出法或投入法恰当确定履约进度，在该段时间内按照履约进度确认收入。当履约进度不能合理确定时，企业判断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。

审阅分析发现，部分上市公司采用时段法确认收入时，未恰当估计履约进度，导致报告期内收入和成本确认不合理。例如，有的上市公司从事土地整理开发业务，报告期末以不能合理确定履约进度为由未确认收入，亦未结转成本；有的上市公司从事土地一级开发业务，与客户约定以季度末为结算基准日审定前期投入的建设成本，在此基础上确认履约进度，因实际结算进度与履约进度存在差异，上市公司在报告期内未能恰当确认收入和结转成本。上述情形下，上市公司应当结合具体事实和情况，选择能够如实反映履约进度的指标，恰当确认收入并结转成本；履约进度确实不能合理确定时，应当按照已经发生且预计能够得到补偿的成本金额确认收入。

（二）未恰当核算点价模式下的销售收入

根据企业会计准则及相关规定，可变对价指的是企业与客户合同约定的对价金额可能因折扣、价格折让、返利等因素而变化。在暂定销售价格的交易安排中，因销售定价与商品或原材料价格指数相挂钩导致的合同对价变动，不属于可变对价，企业应将其视为合同对价中嵌入一项衍生金融工具进行会计处理。

审阅分析发现，部分上市公司采用点价模式向客户出售金属商品，约定在商品控制权转移给客户之后，双方按照该金属商品在金属交易所特定时点报价进行点价结算。上市公

司错误地将合同定价所挂钩的金属商品相关指数价格变动影响作为可变对价处理，根据客户最终提供的点价单确认收入。点价模式下，合同定价所挂钩的商品相关指数价格通常不受交易双方控制，因此相关指数价格变动导致的价款变化不属于可变对价，上市公司应将其视为合同对价中嵌入一项衍生金融工具进行会计处理，在客户取得相关商品控制权时，以所挂钩的商品相关指数价格为基础计算确认收入；商品控制权转移后，按照金融工具准则有关规定，将指数价格变动对可收取款项的影响计入公允价值变动损益，而非计入交易对价。

（三）未恰当处理销售返利

根据企业会计准则及相关规定，企业应当基于销售返利的形式和合同条款的约定，考虑相关条款安排是否会导致企业未来需要向客户提供可明确区分的商品或服务，在此基础上判断相关返利属于可变对价还是提供给客户的重大权利。一般而言，对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理，评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。

审阅分析发现，部分上市公司向经销商出售货物，约定在经销商采购量达到一定标准后以实物形式支付返利。上市公司在交付货物后一次性全额确认收入，每期期末估计将要支付给经销商的返利，并确认为预计负债。对于上述附有额外购买选择权的销售，由于经销商需符合一定条件才能取得

额外购买选择权，并且行使该权利时无需支付价款，通常认为上市公司在销售商品的同时向经销商提供了一项重大权利。对此，上市公司应将该额外购买选择权作为单项履约义务并分摊交易对价，在经销商未来行使该权利取得相关商品的控制权时，或者在该权利失效时确认为收入；对于计提的尚未交付的实物返利，应确认为合同负债而非预计负债。

（四）未恰当处理合同履约成本

根据企业会计准则及相关规定，企业为履行合同发生的各种成本，若该成本不属于存货、固定资产、无形资产等其他准则规范范围，且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，则应当作为合同履约成本确认为一项资产。对于在一段时间内履行履约义务并确认收入的情况，企业在确认收入时，应当将已确认的合同履约成本及时摊销计入成本。

审阅分析发现，部分上市公司提供工程建造服务，在采用时段法确认收入时，合同履约成本相关会计处理不恰当。例如，有的上市公司采用产出法确认履约进度，若合同履约成本账面价值高于因提供该劳务预期能够取得的剩余对价减去估计将要发生的成本之差，则对超出的部分计提减值准备。按照收入准则规定，如果为履行该履约义务实际发生的成本超过了按照产出法确定的成本，超出部分作为与过去履约情况相关的支出，不会增加上市公司未来用于履行履约义务的资源，不应将其确认为合同履约成本，而应当在发生时计入当期损益。有的上市公司采用投入法确认履约进度，期

未仍存在大额合同履行成本，未能按照收入准则有关规定及时将已确认的合同履约成本摊销计入成本。

二、长期股权投资和企业合并相关问题

（一）未正确判断合并财务报表范围

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。投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑能够影响被投资方相关活动决策的实际可执行的权力。

审阅分析发现，部分上市公司对于合并财务报表范围的判断不恰当。一是未恰当判断是否具有控制。例如，有的上市公司持有被投资方 65%的股权（另一投资方持股 35%），被投资方在公司章程中约定，部分事项（如投融资、关联交易、运营定价等）须经具有表决权三分之二以上股东同意通过。上市公司错误认为上述约定为保护性权利，将被投资方纳入合并财务报表范围。一般情况下，投融资、关联交易、运营定价等事项涉及企业日常经营活动，若上市公司无法控制此类事项，表明其实际不能控制被投资方。

二是未恰当判断可分割部分。例如，有的上市公司错误地将被投资方分割为多个部分进行部分合并。上市公司子公司从事房地产开发业务，涉及不同开发项目。子公司各方股东约定分别负责对不同项目进行经营开发，对各自负责经营开发的项目地块相关的权益、债权债务、法律责任及其他风

险等独立承担责任。期末上市公司只合并其作为子公司股东负责的项目，未将子公司其他股东负责的项目纳入合并财务报表范围。根据企业会计准则及相关规定，投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断，只有在满足以下特定条件下，投资方可以将被投资方的一部分视为可分割部分、判断是否控制该部分：该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。在我国现行法律环境下，同一法律主体的资产、负债往往较难满足会计上可分割部分的判断标准，前述情形下上市公司不应将被投资方分割为多个部分进行部分合并。

三是不当调整合并财务报表范围。例如，有的上市公司在半年报和年报中对同一笔股权转让事项做出不同会计判断。上市公司上半年转让某标的公司 100% 股权（该转让无须通过监管机构审批或备案），已收到超过 50% 的股权转让款，收购方亦已作为负责人主导标的公司重大经营决策，上市公司在半年报中确认了该标的公司相关处置损益。后续收购方逾期未支付剩余股权转让款，上市公司以其可以通过终止交易从而影响收购方行使权利为由，在年报中重新将该标的公司纳入合并财务报表范围。上市公司应当综合考虑控制相关判断要素审慎确定合并财务报表范围，在收购方实质上已控制标的公司财务和经营政策、承担相关风险和可变回报

的情况下，不应仅以收购方逾期未支付剩余股权转让款为由，重新将标的公司纳入合并财务报表范围。

又如，有的上市公司简单以投资管理失控为由不再将海外子公司纳入合并财务报表范围。上市公司采用直接持有49%股权，同时收购第三方持有的30%股权受益权且第三方承诺与上市公司一致行动的方式，实现对海外子公司的控制。第三方在某次董事会表决中，未按照受益权收购协议约定与上市公司保持一致意见，上市公司认为其失去对该子公司的控制。后续第三方来函确认受益权收购协议仍有效，并表示将在后续表决中持续与上市公司保持一致。对于上述情形，在投资方能够控制被投资方半数以上表决权、相关投资协议前后未发生实质性变化的情况下，上市公司应结合第三方单方面一次违约的原因及其对可变回报是否具有重大影响、受益权收购协议是否合法有效、能否通过司法或其他途径对被投资方继续施加控制等因素，综合判断是否对海外子公司丧失控制权。

再如，有的上市公司在对被投资方的持股比例、董事会席位占比、公司章程约定等事实和情况都未发生变化的情况下，以其他股东未实缴出资（尚未超过认缴出资期限）、公司实缴出资比例较高为由，将以前年度作为联营企业核算的被投资方纳入合并财务报表范围。一般而言，在相关事实和情况都未发生变化的情况下，上市公司不应仅以其他股东未实缴出资为由，随意改变合并财务报表的合并范围。

（二）未恰当确认以“一揽子交易”方式分步实现非同一

控制下企业合并形成的商誉

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得被购买企业控制权的日期，购买方在购买日应当按照相关规定计算确定合并成本，并将支付的合并成本大于合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉。

审阅分析发现，部分上市公司以“一揽子交易”方式分步取得非同一控制下企业控制权，并在每步交易时均将支付的合并成本大于取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉。在分步收购属于“一揽子交易”情形下，上市公司应首先综合考虑相关事实和情况，合理确定其获得被购买方控制权、实现非同一控制下企业合并的购买日，在购买日将被购买方纳入合并财务报表范围，并将合并成本（包括已支付和尚未支付对价）与购买日取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉，而非分步计算确认商誉。

（三）未恰当处理非同一控制下企业合并或有对价

根据企业会计准则及相关规定，若合并各方在合并协议中约定，根据未来或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价，企业应将前述或有对价作为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。在非同一控制下企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允

价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

审阅分析发现，部分上市公司以现金收购某标的公司股权，并与交易对手方约定分阶段付款和业绩承诺安排。业绩承诺期内，若任一年度业绩承诺金额未完成，由交易对手方向购买方予以现金补偿；承诺期结束时，上市公司未支付的股权转让款从交易对手方累计未支付的业绩补偿款中扣除。合并日，上市公司认为交易标的很有可能完成业绩承诺，将未支付的股权转让款全额确认为其他应付款；承诺期内，交易标的未完成个别年份业绩承诺，但上市公司未确认或有对价相关公允价值变动损益，而是在业绩承诺期结束后一次性确认公允价值变动损益，并冲减其他应付款。前述情况下，上市公司作为购买方应支付的股权转让款，需根据剩余股权转让款扣减后续可能收到的业绩补偿款计算得出，实质上为现金支付的或有对价，上市公司应当在并购日将其确认为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债并计入合并成本。后续在业绩承诺期内的资产负债表日，上市公司应结合标的公司业绩承诺完成情况，对或有对价公允价值进行恰当估计，及时将相关变动计入当期损益。

（四）少数股东业绩承诺相关或有对价后续会计处理不恰当

根据企业会计准则及相关规定，在同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，对于少数股东作出的业绩承诺，合并日应当以公允价值进行初始确认并将其作为合并对价的一部分；后续计量时，若该或有对价属于一项金融工

具，则应根据金融工具准则规定，将其公允价值后续变动计入当期损益。若交易方约定根据标的公司业绩情况确定收回自身股份的数量，在标的公司实际业绩确定且当期应收回的自身股份数量确定时，该或有对价满足“固定换固定”的条件，应重分类为权益工具，以重分类日相关股份的公允价值计量。

审阅分析发现，部分上市公司在同一控制下企业合并同时购买少数股东权益的交易中，交易方约定如业绩承诺期内任一会计年度下的当期累计实际净利润数未达到承诺标准，则标的公司原股东应以其本次交易取得的股份对上市公司进行业绩补偿。对于标的公司原少数股东作出的业绩承诺，上市公司在后续与其最终签订股份回购协议时，基于协议签订日的股价确定或有对价的公允价值，重分类为权益工具。按照准则规定，上市公司应当在标的公司业绩不达标当期的资产负债表日，合理确定能收到的股份数量并按照资产负债表日股价计算或有对价的公允价值，重分类为权益工具，并不再核算相关股份的后续公允价值变动。

（五）未正确处理内部交易对合并财务报表项目的影响

根据企业会计准则及相关规定，母公司编制合并财务报表，应当将整个企业集团视为一个会计主体，抵销母公司与子公司、子公司互相之间发生的内部交易的影响。非流动资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

审阅分析发现，部分上市公司合并范围内某子公司将工程设备按照评估价出售给另一家子公司，上市公司在合并财

务报表中按照评估价入账，并错误转回以前年度计提的在建工程减值准备，不符合企业会计准则有关规定。上市公司在编制合并财务报表时，应当抵销子公司之间销售工程设备所包含的未实现内部销售损益，同时恢复工程设备销售子公司原计提的资产减值准备。

（六）不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时未恰当列示少数股东权益

根据企业会计准则及相关规定，母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，在合并财务报表中，可把子公司净资产分为两部分，一是归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉），二是少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）。母公司购买或出售子公司部分股权时，为两类所有者之间的交易。当母公司出售部分子公司股权时，应当按比例把归属于母公司的所有者权益的账面价值调整至少数股东权益。

审阅分析发现，部分上市公司在不丧失控制权的情况下处置子公司部分股权时，错误地按处置比例仅把子公司净资产账面价值调整至少数股东权益。前述情况下，母公司应当按比例把包含商誉在内的归属母公司股东权益账面价值调整至少数股东权益，同时将处置价款与确认的少数股东权益之间的差额调整资本公积。

三、金融工具确认与计量相关问题

（一）预期信用损失计提不恰当

根据企业会计准则及相关规定，预期信用损失，是指企

业根据合同应收的现金流量与预期能收到的现金流量之间的差额的现值。若在单项金融工具层面无法以合理成本获取信用风险是否显著增加的充分证据，企业可以共同风险特征为依据，将金融工具分为不同组别，在组合基础上进行评估。对于财务担保合同，除非发行方明确将担保合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行处理，否则应当按照金融工具准则对财务担保合同计提预计信用损失。

审阅分析发现，部分上市公司错误地将有抵押物的应收账款与无抵押物的应收账款划分为同一组合，统一按照迁徙率测算应收账款预期信用损失，不符合企业会计准则有关规定。上市公司应当根据应收账款的信用风险特征，如信用风险评级、担保物类型、客户所处行业等，合理确定应收账款组合，不应将具有不同风险特征的应收账款归为同一组别。

部分上市公司按照或有事项准则对财务担保合同进行会计处理，在预计很可能要履行担保义务时确认预计负债和营业外支出。对于未按照保险合同相关会计准则进行处理的财务担保合同，上市公司作为发行方应按照金融工具准则有关规定，在整个担保期间对财务担保合同合理估计预期信用损失并及时确认损失准备，而非适用或有事项准则。

（二）未正确区分金融负债和权益工具

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。

审阅分析发现，部分上市公司子公司收到少数股东增

资，投资合作协议约定若少数股东退出投资，上市公司应当收购少数股东所持股份，并保证少数股东持股期间年均收益率不低于银行同期贷款利率。上市公司仅就收到的增资款确认少数股东权益，后续每年按照银行同期贷款利率计提股权收益补偿款并确认为预计负债，不符合企业会计准则有关规定。前述情况下，上市公司存在不可无条件避免回购股权以及支付股权收益补偿款的合同义务，应将回购少数股东股权的合同义务确认为金融负债，并按照双方约定的收益率计提利息费用。

（三）未及时就购买少数股东权益确认金融负债

根据企业会计准则及相关规定，在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体是否由于该工具而承担了交付现金或其他金融资产的义务，或者承担了以其他导致该工具分类为金融负债的方式进行结算的义务。

审阅分析发现，部分上市公司以前年度将标的公司纳入合并财务报表范围，报告期内上市公司与标的公司少数股东签订购买协议，以固定价格向其继续购买标的公司剩余股权（和前期股权收购不构成一揽子交易），相关款项分期支付，同时约定在对应款项支付前，少数股东仍承担对应股权相关的风险与报酬。在收购协议经上市公司股东大会决议通过并生效的情况下，上市公司继续全额确认少数股东权益，未确认回购自身权益工具所形成的金融负债，不符合企业会计准

则有关规定。前述情况下，上市公司应在股东大会批准时（即少数股权购买协议生效时点），确认股权收购义务对应的负债，并根据后续支付进度终止确认对应比例的少数股东权益。

（四）未恰当处理存货采购中的价格修正条款

根据企业会计准则及相关规定，对于存在嵌入衍生工具的混合合同，如果主合同不是一项由金融工具准则规范的资产，企业需要考虑是否应从混合合同中分拆嵌入衍生工具，将其作为单独存在的衍生工具处理；如果嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险紧密相关，则不需要分拆。企业也可以考虑是否将其整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。

审阅分析发现，部分上市公司对于存在与市场价格挂钩的延迟定价条款的存货采购合同，按照最终确定的采购价格确认有关存货成本，而未将取得存货控制权至协议定价日之间的市场价格波动计入当期损益，相关会计处理恰当性存疑。一般情况下，采购企业在取得存货控制权、确认存货时，将产生向供应商支付货款的无条件付款义务、确认应付款项。在此情形下，采购合同中的延迟定价条款将构成一项嵌入衍生工具，且与该应付款项主合同不紧密相关，上市公司应将其从应付款项中拆分出来作为衍生工具单独核算，或者将延迟定价条款与应付款项整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，后续公允价值变动均应计入当期损益，而非存货采购成本。

（五）错误将其他权益工具投资重分类为持有待售资产

根据企业会计准则及相关规定，持有待售资产是指主要通过出售而非持续使用收回其账面价值的非流动资产或处置组。持有待售资产终止确认时，企业应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。对于单项金融资产（如其他权益工具投资）的处置，企业应当按照金融工具准则有关规定进行会计处理。其他权益工具投资终止确认时，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得和损失从其他综合收益中转出，计入留存收益。

审阅分析发现，部分上市公司因持有意图发生变化，将其持有的某项其他权益工具投资单独列报为持有待售资产，不符合企业会计准则有关规定。后续上市公司处置该项其他权益工具投资时，相关利得和损失应计入留存收益，而非计入当期损益。

四、资产减值相关问题

（一）未恰当计提存货跌价准备

根据企业会计准则及相关规定，对于为执行销售合同而持有的存货，企业应当以估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、销售费用以及相关税费后的金额为基础计提存货跌价准备。

审阅分析发现，部分上市公司为客户生产定制化产品，相关产品已交付客户但尚未验收，上市公司依据合同约定判断相关商品控制权尚未实质性转移，未确认收入并继续将其作为存货处理，按照库龄法计提存货跌价准备。对于前述已

交付客户的发出商品，上市公司应以合同约定价格减去预计将发生的成本、销售费用和相关税费后的金额为基础计提减值准备；对于超过预计时间仍迟迟未能完成验收的定制化产品，上市公司应分析未完成验收的原因，按照准则有关规定充分计提跌价准备，而不应简单机械采用库龄法予以计提。

（二）未恰当区分预付账款和其他应收款

根据企业会计准则及相关规定，预付账款为企业按照合同规定预付的款项，包括为采购存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等资产而预付的款项，相关减值原则上适用资产减值准则。其他应收款为企业按照摊余成本计量的其他各类应收款项，属于金融资产，相关减值按照金融工具准则规定进行处理。

审阅分析发现，部分上市公司对预付账款和其他应收款的划分不准确，相关减值准备计提恰当性存疑。例如，有的上市公司前期与对方签订了资产采购合同并预付款项，本期向法院提起诉讼，主张解除合同并要求对方返还预付款。上市公司据此将预付账款转成其他应收款，单项计提预期信用损失。一般情况下，若相关采购合同尚未解除、上市公司依据合同条款和诉讼判决情况尚难以认定取得收取现金的合同权利，则上市公司不应确认一项金融资产，而应继续作为预付账款核算，按照资产减值准则有关规定，在出现减值迹象时，综合考虑各种预付账款收回方式出现的概率及对应情形下的可收回金额，恰当计提减值准备。

（三）未恰当计量资产的可收回金额

根据企业会计准则及相关规定，资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值的情况。资产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。其中资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。

审阅分析发现，部分上市公司对固定资产、在建工程等长期资产进行减值测试时，采用重置成本法评估相关资产的公允价值，并以公允价值减去处置费用后的净额作为可收回金额。通常情况下，重置成本计量的是按照当前市场条件重新取得同样一项资产所付出的成本，而非通过使用或处置资产所能收回的未来经济利益，在估计长期资产可收回金额时通常不应使用重置成本法。

（四）未恰当计提在建工程减值准备

根据企业会计准则及相关规定，在建工程存在减值迹象的，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。

审阅分析发现，部分上市公司子公司在建工程项目长期停工，截至资产负债表日仍处于查封且被司法拍卖的状态，存在明显的减值迹象，但上市公司以子公司其他资产计提减值准备导致子公司账面净资产已减至零为由，不再计提在建工程减值准备，不符合企业会计准则有关规定。前述情况下，上市公司应当合理估计在建工程的可收回金额，并将其与账

面价值进行比较，充分计提资产减值准备，不应以子公司账面净资产减至零为限计提在建工程减值准备。

五、其他确认与计量问题

（一）未恰当核算定制化产品相关研发支出

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，不属于其他企业会计准则（如存货、无形资产、固定资产等）规范范围且同时满足相关条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产，采用与该资产相关的商品的收入确认基础进行摊销，计入当期损益。对于履行定制化产品客户合同过程中发生的研发支出，若企业无法控制相关研发成果（如研发成果仅可用于该合同、无法用于其他合同），企业应按照收入准则中合同履约成本的规定进行处理，最终计入营业成本。若综合考虑历史经验、行业惯例、法律法规等因素后，企业有充分证据表明能够控制相关研发成果，并且预期很可能带来经济利益流入，企业应按照无形资产准则相关规定将符合条件的研发支出予以资本化。

审阅分析发现，部分上市公司在已获得客户中标通知书、定点函的情况下，基于客户产品需求开展定制化的研发项目，即根据客户提供的参数标准进行产品研发，取得客户批准认可后进入批量生产阶段并签订正式合同，上市公司对此按照无形资产准则对相关研发支出进行会计处理。报告期内，部分项目因客户需求变化被终止，上市公司将已资本化的开发支出全额计提减值。前述情况下，上市公司在与客户签订合同前已明确研发活动的具体对象，应结合行业惯例、

历史经验等，分析判断公司能否控制研发成果、研发成果是否可用于其他合同，在此基础上判断研发支出适用收入准则或无形资产准则。后续因客户需求变化导致上市公司终止研发项目并全额计提减值，可能表明相关技术仅可用于单一客户合同，前期按照无形资产准则予以资本化合理性存疑，应按照收入准则合同履约成本相关规定分析处理。

（二）未正确处理固定资产修复支出

根据企业会计准则及相关规定，固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等支出。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，同时扣除被替换部分的账面价值；不符合固定资产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

审阅分析发现，部分上市公司将高速公路作为固定资产，同时将高速公路大额修复支出计入营业外支出，不符合企业会计准则有关规定。前述修复支出属于固定资产后续支出，上市公司应当按照有关规定判断修复支出是否能够资本化，其中符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时扣除被替换部分的账面价值，不符合固定资产确认条件的应当计入当期损益。

（三）未恰当确认和计量在建工程

根据企业会计准则及相关规定，企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入固定资产价值的待摊支出。

审阅分析发现，部分上市公司在建工程确认和计量存在错误。例如，有的上市公司因建设过程中与建造承包商产生纠纷，迟迟未与建造承包商办理工程价款结算，亦未将建造承包商已履约但双方未结算的工程款计入在建工程。在对方提起诉讼后，上市公司直接将法院判决的诉讼工程款（包括逾期未付款相关利息及违约金）全额计入在建工程。根据企业会计准则规定，上市公司应结合在建工程实际建设情况，合理确定工程进度，及时将达到预定可使用状态之前发生的必要支出计入在建工程，不应包括逾期未付款相关利息及违约金。

（四）未正确处理解除租赁所支付的违约金

根据企业会计准则及相关规定，租赁变更是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更。租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入资产处置损益。在未发生租赁变更情况下，若租赁期开始日后承租人对终止租赁选择权的评估结果发生变化、或者终止租赁选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，承租人应当根据新的租赁期限重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值，若使用权资产的账面价值已调减至零，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

审阅分析发现，部分上市公司与出租方签订租赁合同后因解除租赁合同关系需向对方支付违约金，上市公司错误地

将该部分违约金直接计入营业外支出。在此情况下，应结合公司相关租赁合同具体约定进一步分析判断。如果公司与出租方签订的合同已明确约定了终止租赁选择权，上市公司应在认定其将行使终止租赁选择权或实际行使终止租赁选择权时重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产账面价值。如果租赁合同未约定终止租赁选择权，上市公司提前解除租赁合同属于修改原合同条款以缩短租赁期，应作为租赁变更处理，将支付的违约金与调减的使用权资产和租赁负债净额之差计入资产处置损益。

（五）未恰当处理转让子公司股权形成的预计负债

根据企业会计准则及相关规定，若一项义务同时满足是企业承担的现时义务、履行该义务很可能导致经济利益流出企业、该义务的金额能够可靠地计量这三个条件，则应当确认为预计负债，并按照履行该义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

审阅分析发现，部分上市公司将其未实缴出资、净资产为负的子公司股权零对价转让给第三方，在明知子公司和第三方均无偿债能力的情况下，未考虑上市公司将连带承担足额出资等责任，不当确认股权处置收益，直至后续法院判决其应就子公司债务承担连带偿还责任时才确认营业外支出。根据《公司法》，股东转让股权时未按期足额缴纳出资的，转让人对受让人未按期缴纳的出资承担补充责任。据此，上市公司在转让子公司股权时，应当合理预计需要连带承担的子公司债务赔偿义务并确认预计负债，同时冲减投资收益。

（六）未恰当核算股份支付相关递延所得税

根据税法相关规定，对于附有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业按照会计准则确认的成本费用在等待期不得税前抵扣，待股权激励计划行权时方可抵扣，可抵扣的金额为实际行权时的股票公允价值与激励对象支付的行权金额之间的差额。根据企业会计准则及相关规定，企业应根据资产负债表日存在的信息估计未来可以税前抵扣的金额，以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产。

审阅分析发现，部分上市公司以前年度向高管和核心员工授予股票期权，在预计其未来存在足够的应纳税所得额情况下，上市公司未在等待期内对未来可税前抵扣的金额进行估计，未确认递延所得税资产。该股权激励计划等待期届满时，部分员工放弃行权，上市公司根据未行权数量、当日股票公允价值与激励对象支付的行权价之间的差额，一次性确认递延所得税资产。前述情况下，上市公司应在等待期内的每个资产负债表日，合理估计预计行权数量和当日股票公允价值，确认递延所得税资产；对于资产负债表日无法合理预见的员工自愿放弃行权的部分，应冲减前期已确认的递延所得税资产。

（七）未正确区分会计估计变更与前期差错更正

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

进行调整。前期差错，是指由于没有运用或错误运用相关可靠信息，而对前期财务报表造成省略或错报。

审阅分析发现，部分上市公司没有正确区分会计估计变更和差错更正。例如，有的上市公司销售产品并提供不构成单项履约义务的维保服务，以往年度仅对维保费用中的材料支出计提预计负债，售后人员薪酬及其他费用于实际发生时计入当期损益，报告期内改为按照合同金额的一定比例对包括材料、人工及其他费用在内的全部维保费用计提预计负债，并作为会计估计变更进行处理。有的上市公司报告期内调整计提存货跌价准备的类别维度，如将同类产品组合计提调整为按照单个产品类别进行测算等，作为会计估计变更进行处理。上市公司不应将前述情况简单认定为会计估计变更，如果前期做出会计估计时，未能合理使用编制报表时已经存在且能够取得的可靠信息，如未按照准则有关规定对履行质保义务所需的直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）等进行恰当估计，或未能合理确定存货跌价准备计提基础等，导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况，则报告期内的会计处理变化属于前期差错而非会计估计变更。

六、列报与披露相关问题

（一）财务报告重要性标准披露不到位

根据《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》，公司在编制和披露财务报告时应遵循重要性原则，披露事项涉及重要性标准判断的，应披露重要性标准确定方法和选择依据。

审阅分析发现，部分上市公司对于重要性标准的披露不到位。例如，有的上市公司对重要性标准的披露流于形式，仅概括性描述其确定重要性标准的方法，未详细披露具体科目的重要性标准及其确定依据；有的上市公司披露重要性标准内容不完整，未完全覆盖其所有重要科目或交易；有的上市公司选择重要性标准不恰当，对于性质和金额不同的报表项目和交易统一采用财务报表整体的重要性标准金额，披露内容有限，不便于投资者正确理解和使用财务报表。

（二）未恰当计算每股收益

根据企业会计准则及相关规定，企业在披露基本每股收益时仅考虑当期实际发行在外的普通股股份，而计算稀释每股收益时要考虑稀释性潜在普通股的影响。稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。对于亏损企业而言，稀释性潜在普通股假定当期转换为普通股，将会增加企业每股亏损的金额。

审阅分析发现，部分上市公司披露的稀释每股收益高于基本每股收益，不符合企业会计准则有关规定。如果潜在普通股转换为普通股，将增加每股收益或降低每股亏损的金额，则表明该潜在普通股不具有稀释性，而是具有反稀释性，在计算稀释每股收益时不应予以考虑。

（三）未按规定披露报告分部

根据企业会计准则及相关规定，企业存在多种经营或跨地区经营的，应当考虑重要性原则，在经营分部基础上确定报告分部并披露相关信息。经营分部是指企业内可区分的、

能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分，且该组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬。若经营分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上，企业应当将其确定为报告分部。

审阅分析发现，部分上市公司主要经营笔记本电脑生产和销售，近几年开始拓展分布式光伏电站业务。根据财务报告有关信息，上市公司消费电子业务收入占营业收入总额的 88%，光伏业务收入占 12%，上市公司将其划分为同一报告分部，未详细披露两类业务的分部信息（如分部利润总额、资产总额、负债总额，分部会计政策，报告分部的比较信息等），不利于报告使用者对公司业务的理解和判断。

七、非经常性损益相关问题

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。

审阅分析发现，部分上市公司非经常性损益披露不正确。一是将与公司正常经营业务密切相关的税收政策影响列报为非经常性损益。例如，上市公司在计算所得税费用时，按照国家相关政策规定对符合条件的固定资产实施一次性加计扣除；在计算增值税费用时，按照国家相关政策规定对符合条件的进项税予以加计抵减，并将上述费用列示为非经常性损益。通常情况下，若上述税收减免事项与上市公司正

常经营业务密切相关，上市公司根据国家相关政策规定计算的税费已完整反映了企业的纳税义务，实际并未得到其他额外收益，所获得的税收优惠不应单独列示为非经常性损益。

二是未按照规定将金融资产公允价值变动损益计入非经常性损益。例如，上市公司（非金融企业）以专项基金形式投资二级市场，将该专项基金分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的其他非流动金融资产，确认大额公允价值变动收益，但未作为非经常性损益披露。通常情况下，非金融企业持有金融资产所产生的公允价值变动损益并非公司正常经营业务，应按照规定披露为非经常性损益。

三是未按照规定将投资性房地产公允价值变动损益计入非经常性损益。例如，上市公司（非房企）以收购股权方式取得房产，将其确认为投资性房地产并采用公允价值模式进行后续计量。收购次年，上市公司对房产进行装修改造，确认大额投资性房地产公允价值变动收益，但未作为非经常性损益披露。通常情况下，投资性房地产公允价值变动损益与非房地产企业正常经营业务不相关，应按照规定披露为非经常性损益。

针对上述问题，中国证监会将进一步做好以下工作：一是持续跟进审阅发现的上市公司会计信息披露问题，严格按照规定进行后续监管处理。二是进一步加强财务报告信息披露监管，持续完善监管工作机制，提升监管效能。三是针对市场热点难点会计问题，加强实践指导，不断提升资本市场执行企业会计准则和财务信息披露规则的一致性和有效性。