

上市公司 2023 年年度财务报告 会计监管报告

截至 2024 年 4 月 30 日，A 股市场共有 5,354 家上市公司披露了 2023 年年度财务报告，其中主板 3,195 家、创业板 1,340 家、科创板 571 家、北交所 248 家，实现盈利的 4,228 家、发生亏损的 1,126 家。按期披露年度财务报告的上市公司中，209 家公司被出具非标准审计意见的审计报告，其中无法表示意见 29 家、保留意见 85 家、带解释性说明段的无保留意见 95 家。

为掌握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 2023 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、所得税、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）未恰当识别履约义务并计量收入

根据企业会计准则及相关规定，履约义务是指合同中企业向客户转让或提供可明确区分的商品或服务的承诺，若客户能够从该商品或服务本身或将其与其他易于获得资源一起使用中受益，且企业向客户转让或提供该商品或服务的承诺与合同中其他承诺可单独区分的，应当作为可明确区分的商品或服务，企业应按

照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

审阅分析发现，部分上市公司软件销售合同中包括后续免费提供终身升级服务的条款，上市公司认为相关升级服务的期间不确定且后续不向客户收费，因此未将升级服务识别为一项履约义务并单独确认收入，而是错误地在软件控制权转移给客户时将整个合同交易价格一次性确认收入。对于软件销售同时提供升级服务的情况，上市公司应判断该升级服务是否满足可明确区分条件，充分考虑该升级服务是否可以单独购买、客户在不升级的情况下是否可以使用软件等因素。若满足可明确区分条件，上市公司应将该升级服务识别为单项履约义务并分摊对应的交易价格，在后续履行该履约义务的期间确认相关服务收入。

（二）对适用时段法确认收入的条件理解不正确

根据企业会计准则及相关规定，企业满足在某一时段内履行履约义务条件的，采用时段法确认收入。其中，客户能够控制企业履约过程中在建的商品或服务，是指在企业生产商品或者提供服务过程中，客户拥有现时权利，能够主导在建的商品或服务的使用，并且获得几乎全部经济利益；合格收款权是指在整个合同期间内，由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分，收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

审阅分析发现，部分上市公司对适用时段法确认收入的条件理解不正确：

一是未能恰当判断客户是否能够控制企业履约过程中在建的商品。有的上市公司仅依据销售合同中与客户约定根据安装进度分阶段验收条款，认定客户能够控制履约过程中在建的商品并采用时段法确认收入；有的上市公司仅依据客户安排驻厂代表实时监控建造进度，认定适用时段法确认收入。上市公司应综合考虑双方协议约定、客户对在建的商品或服务主导使用和经济利益实现方式等具体情况，判断客户是否取得了履约过程中在建的商品或服务控制权，不能仅因客户对在建的商品或服务分阶段验收或实时监控，即认定客户在履约过程中已取得相关商品或服务控制权。

二是未能恰当判断是否具有合格收款权。部分上市公司向客户提供具有不可替代用途的设计服务，采用里程碑付款方式，同时双方约定在合同解除的情况下，若履约进度未达到某项里程碑内工作进度的 50%，则上市公司收取该里程碑 50%付款额；若履约进度超过某项里程碑内工作进度的 50%，则上市公司全额收取该里程碑付款额。上市公司对此判断其具有合格收款权，采用时段法确认收入。由于合同约定的付款里程碑和企业的实际履约进度可能存在差异，上市公司与客户在合同中约定按照里程碑付款及相应解约补偿方式，不一定代表上市公司在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分，收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。

（三）对商品控制权转移时点的判断不正确

根据企业会计准则及相关规定，企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品或服务控制权时确认收入。

审阅分析发现，部分上市公司对商品控制权转移时点的判断不正确。例如，有的上市公司通过内部电子交易平台向经销商预售商品并收款，上市公司收到款项后向经销商开具发票即确认收入，后续由上市公司确定终端客户并直接交付相关商品，在此期间经销商无权自主决定终端客户和交易价格。对此，虽然上市公司内部电子交易平台标识了相关商品已转让给经销商并完成收款，但上市公司仍有权主导商品最终去向并获取经济利益，实际并未转移相关商品控制权，不满足收入确认条件；相应地，经销商尚未取得相关商品的控制权，不能作为存货列报。还有的上市公司通过跨境电商平台对海外终端消费者销售商品，承担商品配送责任及途中商品的毁损风险，仅简单以无法获得海外物流签收时点数据为由，错误地在商品发出并交付物流公司时确认收入，未能按照企业会计准则有关规定，在客户取得商品控制权时恰当确认收入。

（四）项目设施建设收入确认不符合相关业务经济实质

根据企业会计准则及其相关规定，企业应当在合同履约义务实现时，即在客户取得相关商品控制权时确认收入；企业应按照交易或者事项的经济实质、而非法律形式判断控制权是否发生转移。

审阅分析发现，部分上市公司与地方政府签订了园区生产项目“代建一租赁一回购”协议，约定由上市公司主导有关项目设计建设，地方政府负责提供资金支持并作为名义上的产权人，代建完成后由上市公司以“先租后买”的方式使用项目并最终取得项目所有权。在项目建设期间，上市公司中标了地方政府下属代建方分包出的部分建造工程，并错误地确认大额项目建造服务收入。相关项目设施是按照上市公司的需求进行设计建设并由上市公司实际使用，上市公司负有确定的回购义务，实质上是地方政府为上市公司项目建设提供融资支持，上市公司并未向地方政府转移代建项目的控制权，不应确认收入。

（五）未恰当判断主要责任人和代理人

根据企业会计准则及相关规定，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其是主要责任人还是代理人，并相应按照总额法或净额法确认收入。企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转移给客户；企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务；企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。在判断是否有控制权时，可以综合考虑企业是否承担转让商品的主要责任、是否承担了存货风险、是否自主决定商品价格等因素。

审阅分析发现，部分上市公司通过自建充电桩向客户提供充

电服务，认为其属于主要责任人，将充电服务全部所得确认为收入，同时将其自电网采购的电力支出确认为成本。对于电力供应类业务，上市公司应谨慎判断其在提供充电服务过程中是否取得了相关电力的控制权，若未取得控制权，其收取的应付给电网公司的电费部分实质上为代收代付性质，应当按照净额确认收入。

（六）质量保证会计处理不正确

根据企业会计准则及相关规定，对于附有质量保证条款的销售，如果质量保证可以单独购买、或该质量保证或其一部分是在向客户保证所销售商品或服务符合既定标准之外提供了一项单独的服务，该质量保证或其一部分构成单项履约义务；否则，企业应按照或有事项准则的有关规定对质量保证责任进行会计处理。

审阅分析发现，部分上市公司对质量保证会计处理不正确。例如，有的上市公司在销售合同中同时约定向客户提供长期质量保证，相关保证期限显著超出法律规定和同行业水平，但上市公司未将该质量保证或其组成部分单独识别为一项履约义务，错误地在销售完成时将全部合同对价一次性确认收入。有的上市公司在销售合同中按照法律规定对客户提供的质量保证，该质量保证不构成单独的服务，但上市公司未按照或有事项准则就质量保证计提预计负债。

二、长期股权投资与企业合并相关问题

（一）附回售权股权投资的分类不正确

根据企业会计准则及相关规定，长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。权益性投资是指投资方承担的风险和报酬与普通股股东实质相同的投资。企业需要遵照实质重于形式的原则，结合相关事实和情况分析判断投资方承担的风险与报酬。

审阅分析发现，部分上市公司持有被投资方 25% 股权，并约定若被投资方未能满足上市等特定目标，上市公司有权将其持有股份以某一固定价格全部回售给被投资方。上市公司初始核算相关投资时，因能向被投资方委派董事参与生产和经营决策，认定对被投资方具有重大影响，并分别确认了长期股权投资和衍生金融资产，其中后者初始分拆确认的金额远大于前者。通常情况下，若对赌回购协议价值在初始取得时已较为重大，则很可能表明投资方实质上承担的风险和报酬特征明显不同于普通股股东，因此相关投资不构成权益性投资，应适用金融工具准则，整体作为一项金融资产进行核算。

（二）企业合并认定不正确

根据企业会计准则及相关规定，构成企业合并的前提条件之一为所合并的组合必须构成业务。合并方取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，相关组合才构成业务。此外，商誉的确认来

自于非同一控制下的企业合并，企业所购买的组合不构成业务的，不新产生商誉。

审阅分析发现，部分上市公司自非关联方购买标的公司100%股权，该标的公司在购买日前仅拥有一项生产资质，不存在任何可辨认资产、可辨认负债和员工，实际为“空壳公司”，上市公司错误地认定该收购构成企业合并，并将全部购买价款确认为商誉。由于“空壳公司”无法满足业务的定义，不满足企业合并的认定条件，上市公司不应将相关支付价款确认为商誉。

（三）企业合并中的业绩补偿条款会计处理不恰当

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，该金融资产应当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。权益性交易包括所有者以其所有者身份与企业之间的交易。

审阅分析发现，部分上市公司自其控股股东和第三方股东购买目标公司100%股权并实现非同一控制下企业合并，该目标公司原为控股股东的联营企业。对此，上市公司与控股股东签订业绩补偿协议，控股股东承担以现金结算的业绩补偿义务，相关业绩补偿设置显著超过市场公平交易水平，且控股股东承担的义务金额超出了其原持股比例所对应的补偿金额。上市公司将控股股东提供的业绩承诺整体确认为交易性金融资产，且后续变动全额计入当期损益。前述情形下，控股股东承担的业绩补偿义务显失

公允，其超额业绩补偿部分的实质为对上市公司的资本性投入，上市公司应在收到业绩补偿时将其中超额部分计入所有者权益。

（四）未恰当确定合并范围

根据企业会计准则及相关规定，企业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。企业合并中判断是否取得被合并方控制权时，应当考虑合并交易是否需要并获得国家有关主管部门批准。

审阅分析发现，部分上市公司未能恰当确定其合并范围：

一是对子公司拥有控制权而未纳入合并范围。例如，部分上市公司持有多个股权比例超过 90% 的项目公司，仅简单以项目公司主要经营活动已预先设定、公司不具有决策权为由，未将相关项目公司纳入合并财务报表。通常情况下，对于已预先设定主要经营活动的项目公司，仍存在对其回报产生重大影响的相关活动，上市公司应进一步分析并识别项目公司成立后对投资回报产生重大影响的活动及其决策机制，并评估其是否可以主导项目公司相关活动。

二是将不具有控制权的公司纳入合并范围。例如，上市公司收购某持牌金融机构，但不符合该类金融机构的控股股东资质条件，被收购的金融机构股权变更也无法获得相关监督管理部门批准。对此，上市公司因签订了收购协议并支付了部分价款，错误

地认为其取得了该金融机构的控制权并将该金融机构纳入其合并范围。该项收购不符合相关法律法规要求，上市公司无法成为金融机构控股股东，不应将该金融机构纳入合并范围。还有部分上市公司作为第二大股东，将被投资方纳入合并财务报表，其在董事会的表决权虽然超半数，但是无法单方面控制股东会决议，股东会为该被投资方的最高权力机构，且股东会决议事项范围包含被投资方相关活动。通常情况下，对于一般的被投资方，投资方应综合考虑相关事实和情况，分析被投资方相关活动的最终决策机制及相关表决权情况，判断其是否可以主导相关活动决策。

（五）处置子公司会计处理不正确

根据企业会计准则及相关规定，企业丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

审阅分析发现，部分上市公司处置子公司时，错误地以母公司个别财务报表中应收原子公司款项的账面余额作为合并财务报表中应收原子公司款项的初始确认金额，未同时调整处置子公司投资收益。上市公司处置子公司时，在合并财务报表中，对应收原子公司款项应当按照金融工具准则规定以公允价值进行会计处理，并将初始确认金额与该应收款项在母公司个别财务报表

账面余额之间的差额，抵减处置子公司产生的投资收益。

三、金融工具确认与计量相关问题

（一）永续型融资工具分类不正确

根据企业会计准则及相关规定，企业因直接或间接的合同义务导致不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产的，相关合同义务符合金融负债的定义。封顶票息水平超过同期同行业同类型工具利率跳升条款设定的平均利率水平，通常构成间接义务。

审阅分析发现，部分上市公司对于发行的永续型融资工具的会计处理不恰当。例如，有的上市公司发行的永续债违约条款约定，当发行人或其合并报表范围内的企业发生债务违约、或发行人丧失清算能力、进入破产流程等情形发生时，发行人构成违约并应立即清偿相关本金和利息；还有上市公司发行的可续期信托贷款的票息跳升幅度较高，且跳升上限远超同期同行业同类型工具平均的利率水平。此类由发行人不可控事件触发还本还息义务的违约条款，或封顶票息超过同期同行业同类型工具设定的平均利率水平，导致有关安排构成交付现金的合同义务，上市公司应将包含类似条款的相关金融工具（或其组成部分）分类为金融负债。

（二）金融负债和权益工具分类不恰当

根据企业会计准则及相关规定，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的，则应将相关合同义务确认为金融负债。

审阅分析发现，部分上市公司收到少数股东增资并承诺增资后每年向少数股东支付固定金额分红款，控股股东为上市公司支付现金提供流动性支持，上市公司错误地将收到的股东增资款确认为权益。前述情况下，上市公司存在不可避免支付现金分红的义务，控股股东为其支付现金提供担保，并不影响对上市公司支付现金义务的判断，上市公司应将其收到的附现金分红义务的股东增资款确认为金融负债。

（三）逾期借款的后续计量不正确

根据企业会计准则及相关规定，对以摊余成本计量的金融负债，企业应采用实际利率法确认利息费用，并将相关利息费用分摊计入各会计期间。

审阅分析发现，部分上市公司对于已逾期的借款，错误适用或有事项准则，将合同约定的逾期罚息部分确认预计负债和营业外支出。上市公司应按照准则规定，对以摊余成本计量的借款持续采用实际利率法，及时在相应会计期间确认利息费用，直至有关借款满足金融负债终止确认条件，其中逾期罚息部分在确定借款实际利率时应一并考虑。

（四）未恰当计量流通股股票投资的公允价值

根据企业会计准则及相关规定，企业采用估值技术计量公允价值时，应假定在主要市场或最有利市场中进行，不应当考虑因其大量持有相关资产或负债所产生的折价或溢价；在活跃市场中，企业应当以单项资产或负债的市场报价与企业持有数量的乘

积确定其持有的金融资产或金融负债的公允价值；公允价值评估时不包含不属于相关资产或负债的特征的交易费用和增值税。

审阅分析发现，部分上市公司将持有的其他公司流通股股票分类为交易性金融资产，在计量其公允价值计量时，错误地考虑了大宗交易折扣和未来的交易税费，未能按照每股报价和持股数量的乘积予以恰当计算。

（五）衍生金融工具会计处理不恰当

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。

审阅分析发现，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，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。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。上述投资安排中，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上市公司股权投资的手方为不同主体，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。

四、资产减值相关问题

（一）应收款项预期信用损失计量不恰当

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。当企业采用组合方法计量预期信用损失时，企业不应将具有不同风险特征的金融工具归为同一组合，且当组合内的客户信用风险特征发生变化时，企业应当及时调整组合划分情况。

审阅分析发现，部分上市公司对于应收租赁保证金、不含重大融资成分且预计可全额回收的应收款项以及逾期应收款项等相关预期信用损失计量不恰当：

一是未恰当考虑应收租赁保证金可抵扣租金的合同权利。部分上市公司依据租赁合同支付给出租方可退回的租赁保证金，并约定该租赁保证金在租赁合同期最后 6 个月可用于抵扣租金。上市公司前期按照账龄法对该租赁保证金计提坏账准备，后续抵扣租金时又将相关坏账准备全额转回，造成财务报表异常波动。企业在计提预期信用损失时，应考虑属于合同条款组成部分且未在资产负债表中确认的信用增级所产生的现金流量。上述情形下，

上市公司应将租赁保证金未来可抵扣租金的合同权利视为合同条款组成部分的信用增级并在计量预期信用损失时予以考虑，而不应简单基于账龄法计提坏账准备。

二是错误地考虑了不属于合同条款组成部分的信用增级所产生的现金流量。有的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；还有的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，该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。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。

三是计量应收账款坏账准备时错误考虑了货币时间价值损失。部分上市公司对不含重大融资成分且预计可全额回收的应收款项，在计量其预期信用损失时错误进行了折现，导致该应收账款账龄越长、坏账准备计提比例越低。在不存在重大融资成分的

情况下，应收账款以交易价格为初始入账金额，即该应收账款的实际利率为零。此情形下，应收账款货币时间价值上的损失不应反映为会计意义上的坏账损失。

四是未恰当划分信用风险特征组合。有的上市公司同一风险组合内，同时包含了其投资活动中的对外借款和经营活动中支付的保证金及押金，相关债务人的信用状况及相关资产的信用增级特征存在显著差别；有的上市公司同一风险组合内的金融资产的预期信用损失率存在较大差别，相关组合确定合理性存疑，上市公司应进一步细化分类风险组合并充分披露相关信息。

五是未能恰当计提已逾期的长期应收款项坏账准备。部分上市公司对于分期收款的长期应收款项，将原分期收款安排下已逾期部分认定为逾期，按照逾期天数组合计提坏账准备；对于原分期收款安排下尚未到期部分仍按照未逾期状态以账龄组合方式计提坏账准备，未认定逾期部分的坏账准备率远低于已逾期部分。一般而言，对于同一合同中包含的分期收款安排，当其中某一期应收款项发生逾期，通常表明债务人的信用风险状况已发生显著变化。上市公司在计提坏账准备时，应基于债务人的信用风险状况等情况，整体估计长期应收款的合同现金流量与预期收取的现金流量之间的差额，不应分别针对已到期和未到期部分作出不同的会计处理。

（二）存货跌价准备的计量不正确

根据企业会计准则及其相关规定，存货的可变现净值，是指

在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额；对于存在活跃市场的商品，资产负债表日至财务报告批准报出日之间的市场价格波动属于资产负债表日后非调整事项，企业在确定存货可变现净值时不应予以考虑。

审阅分析发现，部分上市公司未恰当确认存货跌价准备。例如，有的上市公司因原实控人对公司的存货的回收情况提供了保证，因此在确认存货跌价准备时，以原实控人保证金额为限冲回了存货跌价准备。通常情况下，上市公司股东单方面提供给上市公司的补偿承诺无法构成存货估计售价的一部分，上市公司在确认存货跌价准备时不应考虑该股东承诺，而是应将其作为独立事项进行会计处理。还有的上市公司在计量有活跃市场报价的材料类存货可变现净值时，错误地考虑了该存货于资产负债表日至财务报告批准报出日之间市场价格下降的情况，将此价格下降计入报告期该存货跌价准备。对于资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货市场价格波动，除非有确凿证据表明其对资产负债表日存货情况提供了新的或进一步的证据，否则在确定存货可变现净值时不应予以考虑。

（三）资产组的确定或变更不正确

根据企业会计准则及相关规定，资产组是指企业可以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者资产组产生的现金流入。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；企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或若干个资产组或者资产组组合构成的，企业应将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

审阅分析发现，部分上市公司未按照准则要求恰当确定有关资产组，或错误地随意变更资产组。例如，有的上市公司在确定资产组时，将可独立于其他资产产生现金流入的投资性房地产与其他资产共同确定为一个资产组；有的上市公司在进行资产减值测试时，错误地将总部资产直接作为某资产组内的一项资产，致使资产组认定以及资产组内各项资产减值损失分摊错误，总部资产难以完全归属于某一资产组，在进行减值测试时应将总部资产分摊至相关资产组或资产组组合；有的上市公司在未发生重组等改变报告结构的情况下，仅因为内部管理架构调整而随意变更资产组并重新分摊商誉。

五、所得税相关问题

（一）预缴土地增值税相关所得税会计处理不恰当

根据企业会计准则及相关规定，企业应基于资产或负债账面价值与计税基础之间的暂时性差异，确认相关递延所得税资产或负债。

审阅分析发现，上市公司对于预缴土地增值税相关所得税会计处理方法不一致，部分上市公司就此确认了递延所得税负债，部分上市公司未确认相关递延所得税负债。若根据相关税收政

策，上市公司预缴的土地增值税已在当期计算应纳税所得额时予以扣除，则预缴土地增值税形成了一项应纳税暂时性差异，上市公司应相应确认递延所得税负债。

（二）未恰当确认递延所得税资产和负债

根据企业会计准则及相关规定，企业应基于资产或负债账面价值与计税基础之间的暂时性差异，确认相关递延所得税资产或负债；确认递延所得税资产时，应恰当考虑企业未来期间正常生产经营活动，以及应纳税暂时性差异在未来期间转回两方面的影响。此外，对于既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损），且初始确认的资产和负债未导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异、亦非企业合并交易中产生的资产或负债相关初始确认形成的暂时性差异，不确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债（即初始确认豁免）。

审阅分析发现，部分上市公司递延所得税相关会计处理不恰当。有的上市公司相关无形资产购买成本按照规定可在所得税税前全额抵扣，无形资产账面价值与计税基础存在差异，但公司认为该无形资产使用寿命不确定、未来没有处置计划，因此未就该已进行税前抵扣的无形资产确认递延所得税负债。有的上市公司已对租赁相关使用权资产确认递延所得税负债，但未考虑使用权资产所产生的应纳税暂时性差异在未来期间的转回情况，未就同一租赁合同下的租赁负债确认递延所得税资产。上述情形下，上市公司应根据企业会计准则有关规定，对于不满足初始确认豁免

条件的应纳税暂时性差异确认递延所得税负债；在确认递延所得税资产时，应同时考虑未来生产经营活动能够实现的应纳税所得额，以及应纳税暂时性差异在未来期间的转回情况。

（三）计量递延所得税资产和负债时采用的税率不正确

根据企业会计准则及相关规定，资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。

审阅分析发现，部分上市公司处在企业所得税优惠期内，未来5年其适用的企业所得税率将逐步提高，上市公司仍在本期计量递延所得税资产和负债时错误地采用当期优惠税率。上市公司在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应按照有关暂时性差异预计转回期间所执行的税率予以计算。

六、其他确认与计量问题

（一）通过债务重组取得资产的确认和计量不正确

根据企业会计准则及相关规定，债务重组交易中，债权人企业只有在符合金融资产终止确认条件时才能终止确认相关债权；以资产清偿债务方式进行债务重组的，债权人企业应当在相关资产符合确认条件时，以放弃债权的公允价值和其他成本确认相关资产。

审阅分析发现，部分上市公司作为债权人未能对债务重组交易中取得的资产进行恰当会计处理。例如，有的上市公司错误地在其与债务人签署以物抵债协议后即终止确认有关债权，同时确

认债务人抵债资产，但此时上市公司尚未取得有关资产的控制权，相关交易存在重大不确定性，上市公司应按照金融工具、债务重组和固定资产等相关准则规定，恰当判断是否满足相关资产和债权确认或终止确认的条件。有的上市公司错误地直接使用抵债协议价格对取得的抵债资产进行初始计量，未按照准则规定，以放弃债权的公允价值和其他成本计量相关资产。

（二）处置自身权益工具会计处理不恰当

根据企业会计准则及相关规定，企业发行（含再融资）、回购、出售或注销自身权益工具时，应当作为权益的变动处理，不确认自身权益工具的公允价值变动。

审阅分析发现，部分上市公司处置了以前年度由其股东无偿让渡给上市公司的股份，错误地将相关处置收益计入当期损益。根据企业会计准则有关规定，上市公司处置自身权益工具，应作为权益的变动进行会计处理，不得将有关处置损益计入当期损益。

（三）股东违规减持收益会计处理不恰当

根据企业会计准则及相关规定，股东以其所有者身份与企业之间的交易应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益。

审阅分析发现，部分上市公司股东存在违规减持情形，根据有关法律法规，违规减持所得收益应上缴上市公司，上市公司错误地将收到的违规减持收益确认为营业外收入。对于上市公司收到的股东违规减持收益，应视同股东基于其股东身份对上市公司

的赠予，将其作为权益性交易，不得计入损益。

（四）停工损失会计处理不恰当

根据企业会计准则及相关规定，企业在正常停工停产期间应继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。

审阅分析发现，部分上市公司错误地将其因客户需求不足导致的停工损失计入管理费用。上市公司应按照准则有关规定，将因客户需求不足、检修等非不可抗力原因导致的停工期间的有关费用支出计入营业成本。

（五）未正确区分会计政策变更与前期差错更正

根据企业会计准则及相关规定，会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法；前期差错包括计算错误、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。

审阅分析发现，部分上市公司将已淘汰的生产性生物资产屠宰后对外销售，报告当期以销售淘汰的生产性生物资产活动构成日常经营活动为由，将相关销售所得由计入资产处置损益改为计入营业收入，并进行会计政策变更，追溯调整了比较期间财务报表数据。通常情况下，若上市公司相关经营活动与以前年度不存在本质差别，且国家未发布或修订相关会计处理要方法，相关事项不同期间会计处理应保持一致，不得随意变更；同时，应结合上市公司具体业务开展情况以及当前会计处理方法，分析判断前

期财务报表会计处理恰当性、是否存在前期差错。

（六）在建工程结转固定资产时点不正确

根据企业会计准则及相关规定，在建工程中已经完工并达到预定可使用状态的，应当及时确认为固定资产；对于构成固定资产的各组成部分，如果各自具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，使用不同折旧率或折旧方法的，该各组成部分实际上是以独立的方式为企业提供经济利益，企业应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

审阅分析发现，部分上市公司未能及时将达到预定可使用状态的在建工程确认为固定资产。例如，有的上市公司产品项目工程主体已完工且达到预定可使用状态，仅因为外围道路、绿化工程等独立设施尚未完工，未将已完工且可独立运行的主体工程部分转为固定资产。上市公司应将主体工程部分作为一项或多项固定资产，在其完工并达到预定可使用状态时转为固定资产。还有的上市公司电子消费类产品更新迭代较快，在原定主要用途未改变的前提下，公司将前期建设产线用于部分新产品系列生产，导致前期建设产线综合良率降低，企业以此为由不断延长在建工程建设周期和转固时间。上市公司应当区分因实施新产品导致的良率不达标和设备本身技术导致良率不达标的情况，因实施新产品导致的良率不达标，不应延长前期建设产线转固时间。

七、列报与披露相关问题

（一）重要信息披露不完整

企业会计准则和财务信息披露规则对上市公司编制年度财务报表提出了具体要求，上市公司应严格按照有关规定充分披露重要财务报表信息。

审阅分析发现，部分上市公司未严格执行企业会计准则和财务信息披露规则，存在重要信息披露不完整的情况。例如，有的上市公司未按照要求披露财务报告有关的重要性标准及确定方法和选择依据；有的上市公司未披露其营业成本分解信息，无法判断不同业务类型、不同产品线对营业成本的影响；有的上市公司在履约义务涉及重大会计判断的情况下，未披露具体判断依据；有的上市公司对商誉和其他长期资产进行减值测试，但未披露可收回金额的具体确定方法。前述重要信息披露不完整，影响投资者充分了解上市公司经营业绩和财务状况，并据此做出恰当价值判断和投资决策。

（二）财务信息披露存在简单错误

根据有关法律法规，上市公司应确保披露的财务信息真实、准确、及时、完整，避免在财务报告中出现简单错误，影响报表使用者的理解。

审阅分析发现，部分上市公司财报信息披露存在简单错误：

一是财务报表项目填写串行。例如，有的上市公司在披露长期股权投资余额变动时，将“本期新增”金额填列在“本期减少”

项目下；有的上市公司在披露现金流量表补充资料时，将“资产减值损失”和“信用减值损失”金额填写串行。

二是数字正负号和金额填写错误。例如，有的上市公司将本年计提坏账准备金额误填为负数；有的上市公司3年以上应收账款坏账准备计提金额填写错误，导致坏账准备分项金额加总与合计金额存在差异；还有的上市公司财务报告前后对于归属于母公司所有者权益的合计数披露不一致。

三是文字表述不恰当。例如，有的上市公司将集团内子公司列报为合并财务报表层面的主要客户，未基于企业集团这一合并财务报表层面单一的会计主体角度正确披露相关信息；有的上市公司已处置某一业务，但在会计政策部分仍然保留了以前该业务模块的会计政策，对报表使用者造成误导。

八、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（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。

审阅分析发现，部分上市公司未按照非经常性损益的定义正确认定非经常性损益项目：

一是未正确认定与收取的资金占用费相关的损益。部分上市公司（非金融企业）将收取的资金占用费用于弥补日常经营活动

有关支出，在披露非经常性损益时，错误将该计入当期损益的对非金融企业收取的资金占用费作为经常性损益列报。非经常性损益的认定应根据交易和事项本身的经济性质，若相关收益来自非经常性活动本身，则上市公司应将该收益认定为非经常性损益，不应再考虑该收益产生资金的用途。

二是未正确认定与客户赔偿款相关的损益。部分上市公司将其因履约不当支付给客户的赔偿款确认为营业外支出或销售费用，并认定为非经常性损益。上市公司因未能恰当履约而调整合同价款的，应冲减收入，相关调整事项与公司正常经营业务相关，不应认定为非经常性损益。

三是未正确认定与应收子公司债权相关的预期信用损失。个别上市公司以后续将处置子公司、预计未来将冲减处置子公司投资收益为由，错误地将合并报表中已抵销的对子公司债权计提的预期信用损失认定为非经常性损失。

四是未正确认定递延所得税适用税率对当期损益产生的一次性影响。部分上市公司在国家税收政策、税收优惠认定标准未发生变化的情况下，因公司自身生产经营情况变化导致其资质认定、税率适用等发生变化，对递延所得税进行重估调整，上市公司错误地将相关损益一次性调整认定为非经常性损益。前述上市公司递延所得税适用税率变化对当期损益的影响，不属于根据税法、会计等法律法规的要求对当期损益进行一次性调整，不应认定为非经常性损益。

五是未正确认定企业因相关经营活动不再持续而发生的一次性费用。例如，有的上市公司错误地将重大资产重组聘请相关中介机构支付的费用认定为非经常性损益；有的上市公司调整固定资产折旧年限、进行会计估计变更，错误地将当期折旧费用变化金额认定为非经常性损益。上述并购重组及会计估计变更不属于企业因相关经营活动不再持续而发生的一次性费用。

六是未正确认定股份支付费用。部分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，并将相关调整金额认定为非经常性损益。在等待期内的每个资产负债表日，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。

针对上述问题，证监会将进一步做好以下工作：**一是**梳理审阅发现的上市公司问题线索，及时跟进并按规定进行后续监管处理。**二是**就监管工作中发现的典型问题，组织召开年度会计监管协调会，统一监管口径。**三是**密切跟踪市场热点难点会计处理问题，继续以案例解析等形式加强实践指导，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。