

上市公司 2022 年年度财务报告 会计监管报告

截至 2023 年 4 月 30 日，除 ST 摩登等 6 家公司外，A 股市场共有 5,158 家上市公司披露了 2022 年年度报告，其中主板 3,195 家、创业板 1,255 家、科创板 517 家、北交所 191 家，实现盈利的 4,111 家、发生亏损的 1,047 家。按期披露年报的上市公司中，235 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 37 家、保留意见 94 家、带解释性说明段的无保留意见 104 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，证监会会计部组织专门力量抽样审阅了上市公司 2022 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，存在会计处理错误或财务信息披露问题。

一、收入相关问题

（一）未恰当合并合同和识别单项履约义务

根据企业会计准则及相关规定，企业与同一客户及其关联方同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：一是两份或多份合同基于同一商业目的订立并构成一揽

子交易；二是两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况；三是两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务。

审阅分析发现，部分上市公司提供新能源 EPC 服务，服务内容涉及设备采购、工程施工等。上市公司未恰当判断合同中所承诺的设备采购、工程施工等是否构成单项履约义务，仅依据是否单独签订设备采购合同错误地对同一类型业务采取不同的会计处理方法。其中，对于单独签订设备采购合同的，上市公司在将商品运至交货地点且购买方签收时确认收入；对于未单独签订设备采购合同的，上市公司将设备采购和工程施工整体作为一项履约义务，并按照履约进度在一段时间内确认收入。对此，上市公司应当结合相关商业目的、所承诺的商品是否构成单项履约义务等，判断与同一客户及其关联方同时或在相近时间内先后订立的两份或多份合同是否应合并为一份合同进行会计处理，不应仅依据单独还是合并签订合同的形式识别履约义务。

（二）未恰当识别单项履约义务并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。一项合同中存在多项履约义务时，应分别对每项履约义务判断主要责任人和代理人。

审阅分析发现，部分上市公司向客户销售产品，该产品需要在基础零件上实施两道工序。上市公司、供应商及客户三方约定：最终产品交付方案由三方共同商议，上市公司仅负责第一道工序，客户指定第二道工序的工艺及供应商；上市公司仅需按照三方商定的交付方案，对第二道工序加工后的最终产品进行验收并向客户交付，过程中不改变产品的形态和使用价值。定价方面，由客户和供应商确定第二道工序报价，上市公司在此报价基础上加价一定比例，同时加上第一道工序形成的半成品价格，作为最终产品报价向客户收取货款。此外，上市公司分别与供应商和客户签订采购和销售协议，如质量问题引发退货，客户向上市公司追责，上市公司再进一步区分其与供应商的责任。上述情况下，上市公司错误地将最终交付的产品作为单项履约义务并按总额法确认收入。首先，该合同中的两道工序，应被识别为两项履约义务。其次，由于上市公司不能主导第二道工序的具体方案

及价格，也不承担该工序的主要责任，对于第二道工序加工后的产品也未进一步提供重大整合服务，因此上市公司不能对其他供应商提供的第二道工序施加控制，对于第二道工序应按照净额法确认收入。

（三）未正确判断能否按照时段法确认收入

根据企业会计准则及相关规定，满足按照时段法确认收入的条件之一是企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业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款项。该条件要求在整个合同期间内的任一时点，由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业均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，部分上市公司在会计政策中披露其满足按时段法确认收入的条件，并披露其收款方式为按照产品组装完毕、安装验收完毕和取得最终验收报告的节点分别收取合同金额的 30%、40%和 30%。事实上，仅依据上述分阶段收款安排，无法保证上市公司在整个合同期间内的任一时点，由于客户或其他方原因终止合同的情况下，已收取的款项均能够补偿其已发生成本和合理利润，按时段法确认收入的依据不足。

（四）未恰当计量履约进度并结转营业成本

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，企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入

法合理确定履约进度。只有当企业履约进度能够合理确定时，才应当按照履约进度确认收入。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体事实和情况，选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。

审阅分析发现，部分上市公司从事工程监理业务，采用时段法确认收入，按照工程实际已完成并经业主方确认的工作量占比估计履约进度。报告期末，上市公司仅以未取得业主方的确认单据、不能恰当估计履约进度为由，未确认监理服务收入，亦未将合同履约成本结转至营业成本。上述情形下，上市公司应在每一资产负债表日对履约进度进行重新估计，结合具体事实和情况，评估在业主方未及时或不配合提供确认单据的情况下，采用该方法计量履约进度是否恰当。

（五）未恰当对合作建房后低价租回的交易进行会计处理

根据企业会计准则及相关规定，当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。企业通常应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价确定交易价格。

审阅分析发现，部分上市公司与客户签订合作建房协议，约定由上市公司负责厂房建设，完工验收后，上市公司

在协议期内占有并使用厂房，协议期满后，上市公司向客户移交厂房，客户向上市公司支付厂房建造费用，但需扣除上市公司按照市场价格实际应承担的房租。上市公司将合作建房支出按实际发生金额计入其他非流动资产，同时确认利息收入。上述交易的实质是上市公司提供建造服务换取新建厂房在协议期内的使用权，上市公司应按照收入准则有关规定判断其为主要责任人还是代理人，并确认建造服务相关收入和成本。

二、长期股权投资与企业合并相关问题

（一）错误计量合并财务报表层面丧失控制权时剩余股权的公允价值

根据企业会计准则及相关规定，母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失对原有子公司控制的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照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和剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

审阅分析发现，部分上市公司的子公司破产被接管，上市公司丧失了对该子公司的控制权、不再将其纳入合并财务报表范围，但仍错误地在其合并财务报表中按照取得该股权投资的原始成本计量，并将其与按持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额与商誉之和的

差额，确认为丧失控制权当期的投资收益；后续上市公司又对该长期股权投资全额计提减值，计入资产减值损失。上市公司因处置部分股权投资或其他原因丧失对原有子公司控制的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量，在此基础上根据对被投资单位的影响程度，采用恰当的方法进行后续会计处理。

（二）错误核算非同一控制下企业合并中被购买方因政府补助确认的递延收益在购买日的公允价值

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下企业合并采用购买法核算，被购买方可辨认资产、负债应当按照合并日确定的公允价值列示，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为商誉。如果被购买方涉及与资产相关的政府补助，无论被购买方在其个别报表中是采用净额法直接抵减相关资产的账面价值，还是采用总额法单独确认递延收益，购买方在非同一控制下企业合并中都应按照该项资产在合并日的公允价值进行初始确认。对于被购买方采用总额法核算的与资产相关政府补助，如果其不存在需要返还政府补助款项的现时义务，则购买方不应将该递延收益单独识别为一项可辨认负债。

审阅分析发现，部分上市公司在非同一控制下企业合并中，错误地将被购买方因与资产相关的政府补助确认的递延收益作为购买日取得的一项可辨认负债，并以其账面价值作为购买日的公允价值，减少了可辨认净资产的公允价值，高

估了商誉初始确认的金额。无论被购买方在其自身财务报表中对政府补助采用总额法还是净额法进行核算，购买方基于购买日的公允价值所确认的被购买方的各项可辨认资产和负债应保持一致，确认的商誉金额也应一致。

（三）未恰当核算子公司股权处置收益

根据企业会计准则及相关规定，如果购买方和被购买方在进行企业合并之前或合并过程中约定了某些单独交易或安排，购买方需要区分交易价款中的合并对价与其他交易对价，并分别按照企业合并和其他会计准则进行处理。

审阅分析发现，部分上市公司处置子公司股权并丧失控制权，同时向交易对手方承诺在股权交割后三年内，上市公司需以高价向标的公司采购产品，从而确保标的公司平均毛利达到约定水平，否则上市公司必须向交易对手方进行现金补偿。对此，上市公司将其收到的股权转让款全部确认为当期的投资收益。该笔处置价款包括上市公司未来可能发生的采购义务，上市公司不应将其一次性计入投资收益，而应将处置价款中涉及未来采购义务的部分确认为一项负债，在后期实际向标的公司采购产品时冲减采购成本。

（四）未审慎判断长期股权投资处置价款的可收回性

根据企业会计准则及相关规定，企业处置固定资产、无形资产等，在确定处置时点和损益时，按照收入准则的有关规定进行处理。如果存在可变对价，交易价格应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重

大转回的金额。

审阅分析发现，部分上市公司本期处置子公司部分股权并丧失控制权，在仅收到部分处置价款的前提下，全额确认投资收益，同时对剩余股权按处置时点的公允价值重新计量。随后，上市公司与股权受让方就转让价款发生法律纠纷，在处置当期对剩余应收股权转让款确认大额预期信用损失，并对剩余股权计提了大额资产减值损失。上市公司应按照可变对价相关处理原则，对股权处置价款的可回收性进行判断分析，如果处置时点预期股权转让款无法全部收回，则不应全额确认处置长期股权投资的投资收益。

（五）未恰当考虑处置子公司时承担的担保义务

根据企业会计准则及相关规定，企业处置子公司时，在合并财务报表中，对应收的原子公司款项应当按照金融工具准则有关规定进行会计处理，确认和计量的金额与该应收款项在母公司个别财务报表原账面余额之间的差额抵减处置子公司产生的投资收益。

审阅分析发现，部分上市公司以前年度为子公司的借款提供对外担保，本期通过司法拍卖处置该子公司全部股权并确认投资收益，处置后上市公司对该笔担保义务，按照财务担保合同确认预计负债和信用减值损失。该担保事项是上市公司处置子公司时所需附加承担的一项义务，应在处置当期抵减子公司股权处置产生的投资收益，而非在股权处置后计提信用减值损失。

（六）未恰当确定合并财务报表范围

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，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体。

审阅分析发现，部分上市公司作为原始权益人以持有的应收账款作为基础资产，转让给证券公司作为计划管理人设立的资产支持专项计划（ABS），向合格投资者发行资产支持证券募集资金。资产支持专项计划设置优先级和次级份额，上市公司认购全部次级份额，但未合理判断是否应将该ABS纳入合并财务报表范围。上市公司应当结合其在该ABS中承担的风险，以及其与管理人各自享有可变回报的情况等，恰当判断是否应将该ABS纳入合并财务报表范围。在判断是否承担了绝大多数的可变回报风险时，上市公司应综合考虑基础资产应收账款未来的预期信用损失情况，审慎分析次级份额是否实际承担了所有的下行风险，如应收账款的信用风险、延迟支付风险、利率风险等因素。

（七）合并财务报表范围变化时原未实现内部交易损益的会计处理错误

根据企业会计准则及相关规定，企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量。母公司因处置部分股权投资或其他原因

丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

审阅分析发现，部分上市公司处置子公司股权并丧失控制权，从对子公司的投资转为对联营企业的投资。在丧失控制权后，上市公司在合并财务报表层面错误地按照持有联营企业的股权比例对合并期间形成的未实现内部交易损益继续抵销。另有部分上市公司通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并，从对联营企业的投资转为对子公司的投资。在纳入合并财务报表范围后，上市公司错误地对原与联营企业之间的未实现内部交易损益继续抵销。对于上述两类交易，在合并财务报表中，无论是丧失控制权日后持有的将采用权益法核算的剩余股权投资，还是合并日前已经持有的采用权益法核算的股权投资，都需要按照公允价值进行重新计量，会计处理上应视同原未实现内部交易损益已经全部实现，上市公司无需继续抵销。

三、金融工具确认与计量相关问题

（一）错误核算已背书或贴现但不能终止确认的应收票据产生的金融负债

根据企业会计准则及相关规定，企业初始确认金融负债，应当按照公允价值计量。对于后续以摊余成本计量的金融负债，企业应当在金融负债预计存续期内，对实际利率计算中包括的各项费用、支付或收取的贴息、交易费用及溢价或折价进行摊销。

审阅分析发现，部分上市公司对于已贴现但不能终止确认的应收票据，错误地直接按照应收票据的票面金额确认短期借款，与实际收到的扣除贴现利息后的金额之间的差额，一次性确认为财务费用（贴现利息）。上市公司应当按照公允价值（即实际收到的扣除贴现利息后的金额）对金融负债进行初始计量，一次性支付的贴现利息应当体现在后续按实际利率法分期确认的利息费用中。

（二）未恰当计量权益工具投资的公允价值

根据企业会计准则及相关规定，对于按照公允价值计量但不存在活跃市场报价的股权投资，如果存在下列情形之一，可能表明成本不代表相关资产的公允价值，企业应当对其公允价值进行估值：被投资方业绩发生重大变化；被投资方权益发生了外部交易并有客观证据，包括发行新股等被投资方发生的交易和第三方之间转让被投资方权益工具的交易等。

审阅分析发现，部分上市公司将持有的股权投资按照公允价值予以计量，分类为交易性金融资产或其他权益工具投资，但后续一直按初始投资成本计量。有的被投资单位财务经营情况较初始投资时已发生了很大的改善，且多年一直保持较高的现金分红；有的被投资单位正处于 IPO 申报阶段，已完成多轮融资；有的被投资单位经营状况恶化，已经被列为失信人。前述情形可能表明成本已不能恰当反映被投资单位股权的公允价值，上市公司不应一直对其按照初始成本计

量。

（三）未恰当计量以自身股份结算的或有对价

根据企业会计准则及相关规定，将来须用或可用企业自身权益工具结算的衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具，应分类为权益工具。对于非同一控制下企业合并形成的或有对价，若购买方根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量，相关或有对价在购买日不满足“固定换固定”的条件，则不属于权益工具，应按照金融资产进行核算。后续随着标的公司实际业绩的确定，购买方能够确定当期应收回股份具体数量时，则应将其确认为权益工具（其他权益工具）。

审阅分析发现，部分公司通过发行股份方式实施非同一控制下企业合并，并与标的公司原股东约定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，则原股东应于当年即时以其本次交易取得的股份进行业绩补偿。标的公司 2022 年度净利润未能达标，公司错误地将应收业绩补偿款确认为其他应收款，同时增加资本公积。由于在 2022 年底，应补偿的股份数量已确定，满足“固定换固定”的条件，公司应将相关股份补偿确认为一项权益工具，并按照资产负债表日该权益工具的公允价值确认相关损益，后续不再确认其公允价值变动。

（四）对金融资产的分类不恰当

根据企业会计准则及相关规定，金融资产是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利等。金融资产同时符合下列条件的，应当分类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：企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标；该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。如果金融资产的合同条款产生了其他现金流量，或者以一种与代表本金和利息的支付不一致的方式限制了现金流量，则该金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征。

审阅分析发现，个别上市公司与其他方约定共同投资矿山项目，上市公司不参与矿山项目实际运营，仅取得项目部分收益权。为保障上市公司利益，约定当其他方违反协议约定的义务时，其他方应按上市公司的实际出资额回购上市公司持有的收益权，回购日前上市公司已取得的收益仍归上市公司所有。上市公司基于回购协议，认为如果其行使回购权利，所产生的现金流量可以通过合同现金流量测试，因此将取得的矿山项目收益权作为其他债权投资核算。对于上述交易，上市公司应首先判断其投资获得的是一项无形资产还是金融资产，如果上市公司无需参与该矿山项目的运营便可取得相关收益，应将其确认为一金融资产，否则为无形资产。如果判断为金融资产，则由于该收益权的合同现金流量取决

于矿山未来期间的收益情况，属于与基本借贷安排无关的合同现金流量风险敞口，因此不符合本金加利息的合同现金流量特征，不满足分类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。

（五）未恰当核算主负债合同中嵌入的衍生工具

根据企业会计准则及相关规定，嵌入在主债务工具或保险合同中且与权益挂钩的利息或本金支付额（即利息或本金金额与权益工具价值挂钩），因为内含在主合同工具的风险与嵌入衍生工具中的风险不同，不与主合同工具紧密相关，应当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。

审阅分析发现，部分上市公司将全资子公司部分股权转让给其他方，并约定于5年后以本金加股权溢价的方式进行回购，上市公司将上述借款列报在长期应付款中，未单独确认衍生工具。该交易的实质是股权质押借款，由于回购价格是本金加上股权溢价，即嵌入在主债务合同中的利息支付额与权益挂钩，不与主债务合同紧密相关，上市公司应将其作为嵌入衍生工具从主债务合同中分拆，并按照金融工具准则有关规定单独进行会计处理。

四、资产减值相关问题

（一）未及时计提应收账款预期信用损失

根据企业会计准则及相关规定，当企业无法以合理成本评估单项应收账款预期信用损失信息时，应当根据信用风险

特征对应收账款进行恰当分组。当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，恰当计提预期信用损失。

审阅分析发现，部分上市公司本期以某客户无可执行财产为由，对相关应收账款计提大额预期信用损失。然而，该客户以前期间已存在多起诉讼，财务状况和实际支付能力存疑，信用风险已显著下降，上市公司未恰当分析其信用风险变化情况，而是继续按照原组合方式，以较低的损失率对相关应收账款计提预期信用损失，导致以前多个报告期间计提预期信用损失明显偏低，相关损失集中在本期一次性确认，不符合准则相关规定。

（二）未恰当计量存货减值损失

根据企业会计准则及相关规定，确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的。资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经发生的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑。

审阅分析发现，部分上市公司因资产负债表日后存货售价大幅下跌，在计算期末存货可变现净值时，以资产负债表日后的销售价格为基础，确认了大额存货跌价准备。上市公司应考虑导致资产负债表日至财务报表报出日之间存货售价下跌的事项，是资产负债表日后新发生的事项，还是资产

负债表日之前已经存在的事项的最新进展。通常来说，除非有证据表明该事项对资产负债表日存货已经发生的减值情况提供了新的或进一步的证据，否则在计算存货可变现净值时不应予以考虑。

（三）商誉减值相关假设、参数合理性存疑

根据企业会计准则及相关规定，商誉应当包含在与其相关的资产组或者资产组组合中进行减值测试。资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。在确定可收回金额时，对于预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定或者递减的增长率为基础。此外，企业最近期间发生的亏损，仅在有足够的应纳税暂时性差异可供利用的情况下，或者取得其他确凿的证据表明其于未来期间能够取得足够的应纳税所得额的情况下，才能够确认与可抵扣亏损相关的递延所得税资产。

审阅分析发现，部分上市公司商誉减值测试过程中使用的关键假设、参数等信息合理性存疑，或与财务报表的其他信息之间存在矛盾。例如，有的上市公司在经营环境未发生显著变化的前提下，商誉减值测试时所采用的预测期收入增长率、销售毛利率等参数与其历史年度实际发生的收入增长率、销售毛利率相差较大；有的上市公司确认商誉相关资产组可回收金额时所依据的盈利预期，与公司确认递延所得税

资产时所依据的盈利预期，以及公司披露的后续销售预期等信息存在矛盾；有的上市公司本期确认大额商誉，期末减值测试后又计提商誉减值准备，不到一年时间内的两次会计估计存在较大差异；有的上市公司披露因行业环境变化，其无法合理判断商誉相关资产组是否能持续运营，故采用公允价值减处置费用后的净额作为资产组的可收回金额，但在评估资产组公允价值时，上市公司又采用收益法确定资产组中部分单项资产的公允价值，收益法的关键假设为相关资产的价值可以通过持续运营得以收回，与上市公司对商誉相关资产组运营情况的判断存在矛盾。

（四）未恰当计提短期出租资产的减值损失

根据企业会计准则及相关规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。表明资产可能发生了减值的迹象包括：资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置，或者企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期等。对于出租资产，出租人应当按照资产减值准则有关规定，确定租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

审阅分析发现，部分上市公司以前年度将产能落后的闲置机器设备对外短期出租（不可撤销的租赁期远小于资产剩余使用寿命），并以此为由认为该资产不存在减值迹象。本年度租赁合同到期后，上市公司因未能继续出租而对该资产计提大额减值准备。上市公司应当根据企业会计准则有关规

定，综合不可撤销租赁期、租赁合同到期后资产继续出租的可能性、续租租金以及资产闲置情况等因素，合理判断出租资产的减值迹象，恰当计提减值准备并计入正确的会计期间。

（五）错误将预期信用损失率的变化作为会计政策变更

根据企业会计准则及相关规定，会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为，一般采用追溯调整法处理。企业在评估金融工具预期信用损失时应当考虑所有合理且有依据的信息（包括前瞻性信息），并需在每个资产负债表日以最近可利用的、可靠的信息为基础作出新的判断。

审阅分析发现，部分上市公司本期调整了应收票据坏账计提比例，并将其作为会计政策变更进行追溯调整。按照会计准则要求，上市公司应当在每个资产负债表日根据最近可利用的可靠信息对预期信用损失作出新的判断。因此，若上市公司预期信用损失模型及减值计提方法（如损失概率加权属性）均未发生变化，而是依据资产负债表日相关事实情况相应调整损失计提比率，此事项不属于会计政策变更，不应进行追溯调整。

五、其他确认与计量问题

（一）错误地将不能单独出售的房屋计入投资性房地产

根据企业会计准则及相关规定，投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性

房地产应当能够单独计量和出售。

审阅分析发现，部分上市公司的办公大楼仅能整体出售，不能分拆部分楼层出售。上市公司将部分楼层用于对外出租，并错误地将其作为投资性房地产核算。由于对外出租的部分楼层不能单独出售，因此不满足投资性房地产的确认条件，不应当作为投资性房地产处理。

（二）投资性房地产转换日会计处理错误

根据企业会计准则及相关规定，自用房地产或存货转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产时，投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入其他综合收益。

审阅分析发现，某上市公司董事会在年中作出决议，将原自用房地产转为投资性房地产，并采用公允价值模式进行后续计量。上市公司错误地按照资产负债表日的公允价值而非转换当日（董事会作出决议日）的公允价值计量投资性房地产，导致计入其他综合收益的金额错误。

（三）未及时计提土地使用权摊销

根据企业会计准则及相关规定，企业应当自无形资产可供使用（即其达到预定用途）时开始摊销。

审阅分析发现，部分上市公司将土地使用权和地上房屋及建筑物对外出租，公司已将房屋建筑物转入投资性房地产核算并计提折旧，仅因土地使用权尚未办理土地使用证，而

错误地将其一直作为在建工程核算，未及时摊销土地使用权。

（四）提前确认搬迁补偿相关资产处置损益

根据企业会计准则及相关规定，企业处置固定资产、无形资产的，在确定处置时点以及计量处置损益时，应当按照收入准则有关规定进行会计处理。

审阅分析发现，部分上市公司因政府规划搬迁，搬迁补偿协议约定公司需在厂房搬迁完成且土地污染修复治理完毕以后，才能办理土地使用权移交手续。上市公司在土地污染修复仍处于风险评估阶段、未办理土地使用权移交手续的情况下，提前确认土地处置收益，同时对尚未发生的修复治理费用计提预计负债。对于按照资产处置进行会计处理的搬迁补偿交易，在土地污染修复尚未完成、土地使用权尚不符合搬迁补偿协议约定的交付条件、相关控制权实际未发生转移的情况下，上市公司不应提前确认资产处置收益。对于实际发生的修复治理费用，上市公司预计能够通过土地使用权处置对价予以补偿的，可以按照流动性将其暂时计入其他流动资产或其他非流动资产，在处置资产终止确认时转入损益，否则应当在相关费用发生时计入损益。

（五）未正确核算“兜底式”股权激励计划

根据会计准则及相关规定，股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付具有以下特征：企业

与职工或其他方之间发生的交易；以获取职工或其他方服务为目的的交易；交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。

审阅分析发现，部分上市公司中长期员工持股计划按照公允价值回购公司股票，同时约定如果到期股价低于购买价格，相关亏损由公司承担，如果到期股价高于购买价格，相关收益归属于员工。该持股计划要求员工连续三年为公司提供服务，根据公司业绩及个人绩效考核情况分三批解锁，上市公司未进行任何会计处理。上述安排中，员工为获得收益（享有股票增值收益且不承担贬值损失）必须连续多年为公司提供服务，属于以获取员工服务为目的的交易，并且交易对价与公司股票未来价值密切相关，符合股份支付的定义，上市公司应按照股份支付准则有关规定进行会计处理。

（六）未将股权激励产生的未来期间可抵扣的金额超出成本费用部分计入所有者权益

根据会计准则及相关规定，对于附有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业在等待期内确认的成本费用在等待期内不得税前抵扣，待股权激励计划可行权时，按照实际行权时的股票公允价值与激励对象支付的行权价格之间的差额予以税前抵扣。公司应以期末的股票价格为基础，合理估计股权激励费用未来可以税前抵扣的金额，并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。此外，如果预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本

费用，超出部分形成的递延所得税资产应直接计入所有者权益，而不是计入当期损益。

审阅分析发现，部分上市公司低价授予了员工限制性股票，且约定了业绩条件或服务条件，上市公司对此分期确认股份支付费用。2022年末上市公司股价自授予时点已经大幅度上涨，但上市公司未考虑预计未来期间可以税前抵扣的金额很可能超过等待期内确认的成本费用，未确认因股价上涨导致的超出部分形成的递延所得税资产并计入所有者权益。

（七）未恰当核算租赁相关的递延所得税

根据企业会计准则及相关规定，对于承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，不适用所得税准则关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

审阅分析发现，部分上市公司未按照准则规定，对租赁交易因使用权资产和租赁负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产，而是在资产负债表日错误地按照使用权资产和租赁负债初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的差额净额，确认递延所得税资产或递延所得税负债。

（八）未谨慎确认递延所得税资产

根据企业会计准则及相关规定，公司是否确认可抵扣亏损递延所得税资产取决于未来能否在可弥补期间很可能获得用来抵扣可抵扣亏损的应纳税所得额的预期。公司在判断是否确认递延所得税资产时，综合考虑公司自身盈利情况、在手订单、经营计划及未来预期等多种因素，在可弥补期间很可能获得用来抵扣可抵扣亏损的应纳税所得额时确认递延所得税资产。

审阅分析发现，部分上市公司以前期间发生亏损，上市公司在亏损当年确认了大额递延所得税资产，第二年又将其转回，对财务报表产生了较大影响。上市公司应综合考虑自身盈利情况、在手订单、经营计划及未来预期等多种因素，审慎判断是否满足基于以前年度亏损确认递延所得税资产的条件。一般而言，上市公司短期内对于预期未来是否很可能获得足够用来抵扣可抵扣亏损的应纳税所得额的判断不应存在较大差异。

（九）未恰当区分债务重组和预期信用损失

根据企业会计准则及相关规定，债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。债务重组采用以修改其他条款方式进行的，债权人应当区分修改其他条款是否导致全部债权终止确认采取不同的会计处理。

审阅分析发现，部分上市公司最初给予客户三年分期付款

款安排，后期考虑约定收款期较长，与客户重新约定将分期付款方式调整为集中支付，同时给予一些利息减免。上市公司在商品控制权转移时，按照商品的现销价格确认应收账款和销售收入。双方协商更改付款方式后，上市公司错误地将客户支付款项与应收账款之间的差额确认为预期信用损失。债权人和债务人就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易，属于债务重组，上市公司应当就达成的利息减免确认一项债务重组损益。

（十）未恰当处理权益性交易

根据企业会计准则及相关规定，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，多为母公司与子公司少数股东之间的交易。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。

审阅分析发现，部分上市公司在向非关联方对外转让子公司股权前，与子公司的少数股东约定将子公司账面的货币资金及应收账款全额分配给上市公司，子公司少数股东同意放弃对上述资产的权利。上市公司在对外转让子公司股权时，将分配取得的上述资产作为股权处置对价的一部分，计入了处置子公司的损益。上述两项交易的交易对手方不同，货币资金和应收账款的让渡是上市公司与子公司少数股东基于股东身份所发生的，构成权益性交易，相关利得应计入所有者权益而非当期损益。

（十一）不恰当认定政府补助退回的性质

根据企业会计准则及相关规定，已确认的政府补助后续退回的，应当在需要退回的当期区分具体情况会计处理：初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；属于其他情况的，直接计入当期损益。对于属于前期差错的政府补助退回，应当作为前期差错更正进行追溯调整。

审阅分析发现，部分上市公司存在政府补助退回，且退回原因是申请补贴的人员不符合政府补助文件中规定的条件。如果上市公司在申请政府补助时未恰当理解政府补助文件中所述的申请补贴的条件，以不符合条件的人员进行申请，则该项政府补助的退回应当作为一项前期差错更正进行追溯调整。

六、列报与披露相关问题

（一）未恰当抵销集团内部的债权债务

根据企业会计准则及相关规定，母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备。

审阅分析发现，部分上市公司子公司通过设立信托计划募集资金，实质上是以收益权作为担保获取债务性质融资，子公司在其个别报表中将相关款项作为负债确认。上市公司的另一子公司认购了该信托计划的劣后级信托资金，并在其

个别报表中作为其他非流动资产核算。上市公司在编制合并财务报表时，未能将上述子公司之间的债权与债务项目进行相互抵销，错误按照子公司个别报表信息予以列示。

（二）错误列示持有待售子公司的货币资金

根据企业会计准则及相关规定，现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额应列报在现金流量表中的投资活动下的“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目中。

审阅分析发现，个别上市公司计划处置子公司全部股权，报告期末在合并财务报表中将该子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。在编制现金流量表时，上市公司错误地将该子公司的货币资金作为“支付的其他与投资活动相关的现金”计入投资活动现金流。根据准则有关规定，上市公司报告期末尚未实际处置该子公司，合并财务报表层面子公司的货币资金仍属于现金及现金等价物，不应列报为一项现金流出。

（三）未充分披露或错误披露相关信息

根据企业会计准则及相关规定，上市公司应充分披露对投资者作出价值判断和投资决策有重要影响的财务信息。审阅分析发现，部分上市公司未严格按照规定披露重要的财务信息。例如，有的上市公司对于重要非全资子公司，仅披露

了流动资产、非流动资产、流动负债、非流动负债相关信息，未根据有关要求充分披露子公司营业收入、净利润、综合收益等信息；有的上市公司持有应收款项融资，但未在公允价值的披露部分披露应收款项融资相关信息；有的上市公司应收款项融资均为应收票据，却未在附注部分披露已背书或贴现但在资产负债表日尚未到期的票据金额。

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作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相关规定，恰当披露非经常性损益项目：

一是将大规模闭店产生的损失全部计入非经常性损益。一般情况下，上市公司因经营不善等自身经营管理原因而决定关闭门店，是公司维持持续经营能力所作出的正常经营活动决策，不应列报为非经常性损益。

二是将停工期间的设备折旧、人员工资等损失计入非经常性损益。公司正常停工停产期间（如因市场需求不足或生产事故导致停工检修等），生产设备折旧费用属于营业成本，与公司正常经营业务密切相关，不应列报为非经常性损益。

三是将停业期间政府每月按照固定金额发放的停产停

业经济损失补偿计入经常性损益。该补偿仅在停产期间发放，具有一定的特殊性和偶发性，可能影响投资者恰当评价上市公司经营业绩和盈利能力，应列报为非经常性损益。

四是将与自身业务模式相关的担保损失计入非经常性损益。部分上市公司因购销业务为供应商、客户提供担保，或者为子公司、联营企业等被投资单位开展经营提供担保，却错误地将相关担保损失计入非经常性损益。上市公司应当综合考虑财务担保对象、商业合理性、交易特点等因素，判断该财务担保是否与公司的正常经营业务相关。通常情况下，上市公司为开展正常经营业务所承担的担保损失不应作为非经常性损益披露。

五是将与自身业务模式相关的资产处置损益计入非经常性损益。上市公司从事分散式房屋管理业务，其先作为承租人与业主方签订房屋租赁合同，后作为出租人将房屋转租出去。按照租赁准则有关规定，上市公司需先确认使用权资产和租赁负债，转租赁后再终止确认使用权资产和租赁负债，并确认资产处置损益。如果使用权资产转租是上市公司的正常经营模式，则使用权资产的处置行为具有持续性，并且对报表使用者恰当评估公司业绩产生重要影响，上市公司不应将相关处置损益计入非经常性损益。

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

年度财务信息披露监管协调会，统一监管口径。三是继续以案例解析等形式加强实践指导，提升企业会计准则、财务信息披露规则执行一致性和有效性。四是密切跟踪市场热点难点会计处理问题，加强调查研究，强化专业技术支持。