

附件：

2021 年重点企业会计监督日常监管情况

为切实履行财会监督主体责任，做好企业会计监督先行先试工作，根据《中华人民共和国会计法》和财政部《关于同意财政部山东监管局开展企业会计监督先行先试工作的复函》（财监便〔2021〕17号）有关规定，我局组织对首批选定的60家重点监管企业（其中：23户在鲁央企、12户省属国企、25户上市公司）开展2020年年报审阅分析工作。审阅中我们重点关注了收入、金融工具、企业合并与合并财务报表、资产减值、公允价值计量、商誉等方面的会计处理、财务信息披露情况。总体来看，重点监管企业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，但也存在会计确认与计量不准确、财务信息披露不规范等问题。情况如下：

一、企业会计准则和财务信息披露规则执行问题

（一）收入相关问题。

1. 执行新收入准则相关问题

新收入准则要求确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或提供服务的模式，收入的金额应当反映企业因转让这些商品或提供这些服务而预期有权收取的对价金额，以如实反映企业的生产经营成果，核算企业实现的损益。应当向财务报表使用者提供与客户之间的合同产生的收入及现金流量的性质、金额、时间分布和不确定性等相关的有用信息。年报分析发现，

个别企业仍存在对新收入准则执行不到位、披露不充分的问题。

(1) 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。如果一项运输活动不构成单项履约义务，相关的运输费用应计入成本而不是销售费用。

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、是否构成单项履约义务，而是直接将运输费全部计入销售费用，未按上述规定区分确认并列报与商品运输相关的支出。

(2) 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，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，如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。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，个别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，错误的将预收款中待转销项税额部分列报于合同负债。

(3) 合同负债列报不准确

根据企业会计准则及相关规定，企业因转让商品收到的预收款，不再使用“预收账款”及“递延收益”，应使用“合同负

债”；与租赁有关的预收租赁款，适用租赁准则，仍在预收款项中进行核算。

年报分析发现，一是个别上市公司未对预收的款项进行恰当区分与确认，将收到的资产租赁款项计入“合同负债”。二是个别企业错误地将因销售商品提前收到的款项作为预收款项核算，未列报为合同负债。

（4）未恰当处理可变对价

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。

（5）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，企业应当在财务报表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，个别上市公司未充分披露新收入准则相关信息：一是个别企业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；二是个别企业未按主要类型披露收入分解信息。

2. 未准确计量营业收入、营业成本和利润

（1）确认计量问题

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，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

①年报分析发现，个别企业的销售合同中仅约定质量原因退货条款，企业前期销售产品满足收入确认条件确认收入后，当期接受了客户针对该批已售产品滞销导致的退货并开具红字发票，冲销了当期的收入、成本和应收账款，导致少计营业外支出和营业收入。

②年报分析发现，个别企业的工程施工项目已经完工但尚未取得业主方最终认可的工程量末次结算单，施工方自行调整预计总收入和预计总成本，在变更调整的当年，调整当期收入、成本和利润。由于业主方未对该项工程最终计量予以确认，导致期末已完工未结算余额较高，虚增收入和利润。

③年报分析发现，个别企业在施工过程中对预计总收入进行了调整，调整的主要内容为材料价格差异，但该项调整未取得业主方的签证确认，签订的合同亦未约定此项价格调整事项。因施工方单向调整预计总收入，并于变更调整当年调整收入和利润，企业不应借原材料价格波动影响合同履行进度预计之名，人为改变上期会计估计，导致虚增收入和利润。

（2）贸易业务收入问题，虚增收入和成本

①未按净额法确认贸易收入，虚增收入和成本

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，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能

够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

承担代理人角色的贸易业务应按净额法确认收入。年报分析发现，个别企业的贸易业务实际为上下游的代理业务，其实际承担的是代理人的角色，商品由其上游供货方指定地点进行交货，货物运至交货地点前毁损灭失的风险由下游购买方承担，企业在商品交易中仅为上下游客商提供居间服务收取相应的代理费，其按总额法确认收入，导致虚增收入和成本，不符合企业会计准则的规定。

②贸易业务缺乏商业实质

年报分析发现，个别企业发生了金额较大的贸易业务，经分析业务实质，其通过控制贸易业务闭环内的供应商和客户虚构贸易业务，导致虚增收入、成本和利润。

(3) 未恰当确认某一时间段内的施工收入，毛利率波动幅度较大，虚增收入、成本和利润

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，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情

况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。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，个别企业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，连续冲回前期已确认收入，造成同一工程项目，各年度间毛利率波动幅度较大，存在调节利润的情形，导致虚增收入、成本和利润。

（二）资产减值相关问题。

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。资产存在减值迹象的，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。可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。企业应合理判断可能存在的风险损失，充分计提资产减值准备。

1. 未充分计提资产减值准备

（1）应收及其他往来款项减值准备计提不充分

年报分析发现，应收及其他往来款项坏账准备计提不充分，主要表现在以下情形：一是个别企业存在关联方资金拆借款项长期挂账，关联方已经资不抵债，但企业以其是关联方为由未计提坏账准备，坏账准备计提不充分；二是个别企业应收款项

的债务人已经出现债务违约、破产重整、资不抵债，债权未来能否收回具有很大的不确定性，企业未对其计提坏账准备或仅计提少量的坏账准备，坏账准备计提不充分；三是个别企业的债务人为长期挂账的境外企业，该项目因国外政治环境等多种因素，未能正常运营陷于停滞状态，款项回收存在较大的不确定性，但企业未计提减值准备；四是个别企业应收账款为贸易业务形成，账龄较长且部分逾期，仅计提少量的坏账准备，部分款项已涉诉，部分债权未采取有效的担保措施，款项回收存在风险，坏账准备计提不充分；五是个别企业的股权转让款长期挂账其他应收款，基本没有回收的可能性，未计提坏账准备，坏账准备计提不充分；六是个别企业处置子公司股权及债权，该交易事项在处置当期共形成亏损十几亿元，导致以前年度债权少计提坏账准备；七是个别企业对账龄较长且存在回收风险的款项、代垫账龄一年以上的款项未充分考虑后续回收风险，坏账准备计提不充分；八是个别企业存在金额较大且账龄较长的预付款项，未来能否提供货物或退回货款具有不确定性，企业未对该部分预付款项计提坏账准备，坏账准备计提不充分；九是个别企业向关联方合作的项目拆借资金，以未来项目的收益作为还款来源，但预测收益过高，未合理预计可能存在的损失，未充分计提坏账准备。

（2）存货计提减值准备不充分

一是个别企业的存货中存在部分保质期较短的食品，部分账龄较长，该企业未对该项保质期较短的存货计提存货跌价准备；二是个别施工企业将亏损项目以未结算为由长期在已完工

未结算和合同资产科目列报，在实际成本与预计成本发生较大偏差的情况下仍未对预计总成本进行调整，导致已完工未结算和合同资产存在损失或减值。

2. 未恰当识别资产减值

一是个别企业持有的无形资产采矿权，已于三年前停产，截至2020年末仍未获取复工复产审批，企业只在停产时计提了部分减值损失，未对该项资产的停产损失进行持续的评估，减值准备计提不充分；二是个别企业持有探矿权时间较长，后续发生支出较少或者长时间未发生后续支出，判定其存在减值风险，但企业未计提减值准备，减值准备计提不充分；三是个别企业挂账的某一非法人主体（“主体一”）常年亏损，无法清欠该企业控制的另一非法人主体（“主体二”）对主体一垫付的经营资金，形成长期挂账。主体二垫付的款项可能存在回收风险，未对其计提减值准备，减值准备计提不充分；四是个别企业对非法人主体的投资列示在其他非流动资产，该主体常年亏损，挂账多年，已计提部分减值准备，剩余款项能否回收存在不确定性，企业未充分计提减值准备；五是个别企业部分资产组由正常使用改为停机备用，备用期间根据管理部门调度按需生产，未能满负荷运转，存在一定期间的闲置，企业未考虑存在减值的可能性；六是个别企业其他非流动资产列示金额重大的长期存货，由于其存在客观条件限制导致未来较长时间内无法实现销售，可能存在减值迹象，未进行减值测试计提减值准备；七是个别企业的房地产项目未批先建，后因故叫停后至今未复工，项目未达竣工交付条件，不能对外销售，账面开发成本未计提

存货跌价准备，存在减值风险。

（三）长期股权投资计量及减值问题。

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。投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，应当采用权益法核算。

1. 未恰当确认长期股权投资损益调整

根据企业会计准则及相关规定，权益法核算的长期股权投资，企业应按被投资单位实现的净利润（以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础计算）中企业享有的份额确认投资收益。

年报分析发现，一是个别企业权益法核算的长期股权投资在资产负债表日未确认损益调整；二是个别企业权益法核算的长期股权投资在资产负债表日以被投资单位的未审报表数据为依据确认损益调整，未审报表与经审计的报表数据存在差异，未进行调整，导致多计或少计长期股权投资和投资收益。

2. 未充分计提长期股权投资减值准备

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。资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。在估计资产可收回金额时，应当遵循重要性要求。

年报分析发现，一是个别企业期末长期股权投资的账面价值大于应享有的被投资单位净资产的份额，资产负债表日存在明显的减值迹象，但企业未对长期股权投资计提减值准备；二

是个别企业的子公司已经资不抵债，连续亏损，可收回金额低于长期股权投资账面价值，母公司报表未对该项长期股权投资计提减值准备；三是个别企业处置子公司股权，该子公司因经营不善连续亏损，母公司长期股权投资未计提减值准备，导致以前年度母公司长期股权投资少计提减值准备。

（四）在建工程计量、减值及利息资本化相关问题。

1. 未准确核算在建工程

年报分析中发现，个别企业的在建工程项目已进入联调联试阶段即将收尾，但其材料消耗占比未过半，与工程实际进度严重不匹配，预付款项中存在大量的预付工程款和材料款未及时结转至在建工程，导致少计在建工程，多计预付款项。

2. 长期停滞，未充分计提减值准备

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。资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。在估计资产可收回金额时，应当遵循重要性原则。

年报分析发现，一是个别企业境外的在建工程项目受经济形势及市场环境影响长期停滞，工程项目存在明显减值迹象，但企业未计提减值准备；二是个别企业的在建工程因供应商产品质量原因被叫停，短期内无法恢复供货，至2020年期末该情况未有改善。该供货商由于质量问题已经被其他客户提起诉讼索赔，该项在建工程可能存在减值迹象，企业未对此工程计提减值准备。

3. 未正确确认在建工程利息资本化

根据企业会计准则及相关规定，符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用，计入当期损益。购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态，可从下列几个方面进行判断：……（三）继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

年报分析发现，一是个别企业在在建工程项目出现非正常暂停，暂停时间超过3个月，针对该在建项目的专门借款未暂停资本化，将借款利息计入在建工程，导致多计在建工程，少计财务费用；二是个别企业将应归属于预付款项的存货支出计入在建工程，相关的借款费用予以资本化，从而导致多计在建工程，少计财务费用；三是个别企业在几乎不发生或者很少发生工程支出的情况下，仍继续利息资本化，导致当期增加的工程成本几乎全部为资本化的利息，个别项目累计资本化利息占整体工程成本的比例畸高。企业未对停止资本化的时点做出合理判断，从而导致多计在建工程，少计财务费用。

（五）商誉确认及减值测试的问题。

根据企业会计准则及相关规定，非同一控制下的控股合并，母公司在购买日编制合并资产负债表时，对于被购买方可辨认资产、负债应当按照合并中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，确认为合并资产负债表中的商誉。企业合并所形成的商誉，

至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

1. 未恰当确认商誉

年报分析发现，一是个别企业在确认商誉时未在合并日对可辨识的资产和负债进行辨识，而是将支付价款与合并日账面净资产的差额确认商誉，不符合企业会计准则的相关规定；二是个别企业在确认商誉时，其合并日账面净资产剔除了少数股东的出资，并采用被收购方剔除少数股东出资后的账面价值作为合并日可辨认净资产的公允价值，从而导致商誉计算错误，不符合企业会计准则的相关规定。

2. 未进行商誉减值测试

年报分析发现，个别企业未对商誉所在资产组进行减值测试，仅以每年的经营状况得出未发生减值的结论。

3. 商誉减值测试范围有误

年报分析发现，个别企业期末在进行商誉减值测试时的测试范围为基准日的股东全部权益，未按照企业会计准则的相关规定，对因企业合并形成的商誉，由于其难以独立产生现金流量，公司应自购买日起按照一贯、合理的方法将其账面价值分摊至相关的资产组或资产组组合，并据此进行减值测试，导致减值测试范围界定有误。

4. 商誉减值测试参数不合理，导致未能准确识别商誉减值风险

根据《会计监管风险提示第8号——商誉减值》，对未来现金流量预测时，应以资产的当前状况为基础，以税前口径为预测依据，并充分关注选取的关键参数（包括但不限于销量、价格、成本、费用、预测期增长率、稳定期增长率）是否有可靠的数据来源，是否与历史数据、运营计划、商业机会、行业数据、行业研究报告、宏观经济运行状况相符；与此相关的重大假设是否与可获取的内部、外部信息相符，在不符时是否有合理理由支持。

年报分析发现，个别企业的子公司在进行商誉减值测试时，对重要参数的取值预测与后期实际情况存在严重不符，从而得出的结论与目前实际情况存在重大差异，导致商誉减值准备计提不充分。

（六）公允价值计量相关问题。

1. 未恰当计量可供出售金融资产和权益工具投资的公允价值

根据企业会计准则及相关规定，企业对权益工具的投资和与此类投资相联系的合同应当以公允价值计量。仅在有限情况下，如果用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计的，该成本可代表其在该分布范围内对公允价值的恰当估计。

年报分析发现，一是个别企业对合伙企业投资，未能获取

底层资产的运营情况，仅以投资账面价值作为其公允价值，未能识别出是否存在公允价值变动情况以及减值迹象；二是个别企业将其持有的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。企业在计量时将初始投资成本认定为公允价值，不符合企业会计准则中规定的可用成本计量的情形，未准确对公允价值进行计量，不符合企业会计准则规定。

2. 高估金融资产公允价值

根据企业会计准则及相关规定，企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术。企业使用估值技术的目的，是为了估计在计量日当前市场条件下，市场参与者在有序交易中出售一项资产或者转移一项负债的价格。企业以公允价值计量相关资产或负债，使用的估值技术主要包括市场法、收益法和成本法。企业应当使用与其中一种或多种估值技术相一致的方法计量公允价值。企业使用多种估值技术计量公允价值的，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值。市场法，是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。收益法，是将未来金额转换成单一现值的估值技术。成本法，是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额（通常指现行重置成本）的估值技术。

年报分析发现，个别企业持有的公开市场股票，列报在可供出售金融资产。一是高溢价购买金融资产。个别企业购买公

开市场股票时采用议价的方式确定交易对价，买价均高于公开市场的市价且高于前三十个交易日的均值；二是期末采用第三方评估机构出具的资产评估报告确认公允价值，每股价格远高于股票收盘价和次年定向增发价格，企业据以确认公允价值计量的依据不充分，高估资产和利润。

（七）金融工具确认、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，企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加，分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动。以组合为基础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，一是个别企业主营业务涉及多个不同行业，企业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。企业应充分评估不同行业客户的信用风险特征是否相同，并根据不同情况划分不同组合分别计提预期信用损失；二是个别企业对同一客户的相同交易事项的款项，采用了不同的预期信用损失率。

2. 未恰当计提预期信用损失

根据企业会计准则及相关规定，企业分类为以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和财务担保合同需要按照预期信用损失模型计提预期

信用损失。企业在评估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，合理确定相关资产的减值方法和减值参数，并在每个资产负债表日进行重新评估。当对金融资产预期未来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。

年报分析发现，一是个别企业应收票据存在到期后未能兑付的情况，但在资产负债表日计提预期信用损失时，对应收票据未计提预期信用损失；二是个别企业购买某公司债券作为债务工具投资，该公司遭遇了流动性危机，大批到期商票逾期无法兑付，多地项目停工等，企业未充分考虑上述风险，预期信用损失计提不充分；三是个别金融企业，发放贷款和垫款逾期未收回且账龄较长，坏账准备计提比例较低，预期信用损失计提不充分；四是个别企业在资不抵债的情况下对关联方发放委托贷款，在借出方和借入方的经营情况均为亏损的情况下，企业仍未对该项委托贷款计提坏账准备，预期信用损失计提不充分。

3. 金融工具利息列报错误

根据企业会计准则及相关规定，其他应收款和其他应付款中包含的应收利息和应付利息，仅反映相关金融工具已到期可收取或应支付，但于资产负债表日尚未收到或尚未支付的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

年报分析发现，个别企业未将基于实际利率法计提的金融工具的利息包含在相应金融工具的账面余额中（例如长期借款、

短期借款、应付债券等), 而是错误地计入应收利息或应付利息, 并在其他应收款或其他应付款中进行列报, 不符合企业会计准则的相关规定。

4. 金融工具的减值核算错误、计提不充分

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。资产存在减值迹象的, 应当进行减值测试, 估计资产的可收回金额。

年报分析发现, 一是个别企业的金融工具, 以成本作为公允价值的最佳估计数, 按照应享有的被投资单位净资产的比例计算的份额低于其账面价值, 金融工具存在减值风险, 但该企业未进行减值测试或确认减值准备; 二是个别企业通过基金公司参与股票定增投资项目, 通过协议安排和约定未将基金公司纳入合并范围, 报表层面仅体现对基金公司的投资, 列报在可供出售金融资产, 采用成本法核算, 实际投资的股票定增项目已经出现大幅亏损, 未对其计提减值准备, 减值准备计提不充分。

5. 金融工具的列报

根据企业会计准则及相关规定, 对被投资单位具有重大影响的权益性投资, 以及对其合营企业的权益性投资应在长期股权投资中列报与核算。重大影响, 是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力, 但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时, 应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。

投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

年报分析发现，个别企业的投资项目持股比例超过 20%，并在董事会成员有席位，具有重大影响，但未在长期股权投资核算，在可供出售金融资产和其他非流动资产核算，不符合企业会计准则的相关规定。

6. 对有限合伙企业投资列报分类不恰当

根据企业会计准则及相关规定，企业需要综合考虑合伙协议及相关安排，尤其是对合伙企业的权力、可变回报等因素，判断有限合伙人是否对合伙企业存在控制、共同控制或重大影响，以确定其分类和后续会计处理，同时需要充分披露判断的依据和理由。

年报分析发现，个别企业作为有限合伙人持有合伙企业较大份额（例如 99%），仍将其分类为以成本计量的可供出售金融资产，也未披露对该合伙企业不具有控制、共同控制、重大影响的判断理由，无法合理判断其分类是否恰当。

7. 按成本计量的可供出售权益工具减值测试未考虑未来现金流量

根据企业会计准则及相关规定，在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，或与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产发生减值时，应当将该权益工具投资或衍生金融资产的账面价值，与按照类似金融资产当时市场收益率对未来现金流量折现确定的现值之间的差额，确认为减值损失，计入当期损益。

年报分析发现，个别企业对按成本计量的可供出售金融资产进行减值测试时，仅了解被投资企业生产经营情况，以企业是否经营正常来认定该金融资产是否发生减值，未考虑未来现金流量，不符合企业会计准则规定。

8. 金融工具的后续计量

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，应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中所考虑的资产或负债特征相一致的输入值，包括流动性折溢价、控制权溢价或少数股东权益折价等。

年报分析发现，个别企业在资产负债表日确认其金融工具的公允价值变动时，以未经审计的财务报表中列示的净资产按照股权比例计算享有的份额作为其公允价值，未采用恰当的方式确定公允价值，不符合企业会计准则的相关规定。

（八）合并财务报表相关问题。

1. 合并财务报表范围判断依据不充分

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，一是个别企业将持股比例低于 50% 的公司纳入合并范围，对其控制的判断依据不充分；二是个别公司将持股比例高于 50% 的公司未纳入合并范围，对其不控制的判断依据不充分；三是个别企业成立了合伙企业，合伙企业由普通合伙

人管理合伙企业事务，普通合伙人出资及所占份额极低，该企业作为有限合伙人之一，未将其纳入合并范围。经穿透至底层运营，该合伙企业实际由该企业运营管理，且资产投向等决策由该企业决定，但该企业仅基于其有限合伙人的身份，或者仅基于其未在合伙企业的投资委员会中占半数以上席位，就认为对该合伙企业不具有控制，未将其纳入合并报表范围；四是个别企业纳入合并范围的子公司其高管任命、生产经营预算考核等重大事项均由政府部门直接管理，企业无法运用对被投资方的权力影响其可变回报金额，实际未控制被投资单位，却将其纳入了合并范围，不符合企业会计准则的规定；五是个别企业未披露对其他主体实施控制、共同控制或重大影响的重大判断和假设，以及这些判断和假设变更的情况，主要包括企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设，或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设。

2. 合并范围不完整

年报分析发现，一是个别企业以已进入清算程序（主动清算）为由未将子公司纳入合并范围，且在资产负债表日部分子公司尚未取得法院清算受理单即未纳入合并，不符合企业会计准则的相关规定；二是个别企业以前年度处置子公司股权并在产权交易中心挂牌转让，截至2020年末尚未完成转让，企业在挂牌当年即以不控制为由未将其纳入合并范围，不符合企业会计准则的相关规定；三是个别企业通过产权转让协议受让某资产组三分之一产权。资产组投产后，由该资产组以经营积累偿

还原出资人本息，至 2009 年 6 月，已全部偿付完毕。该资产组实际由该企业控制经营，属于该企业实际经营管理的可控资产，企业未将其纳入合并范围，不符合企业会计准则的规定。

3. 母子公司会计政策不一致

根据企业会计准则及相关规定，母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。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，依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

年报分析发现，个别企业与子公司会计政策不一致，编制合并报表时也未对子公司的会计政策进行调整，使母子公司会计政策统一，不符合企业会计准则的规定。

4. 母公司未编制合并报表

根据企业会计准则及相关规定，母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，编制合并财务报表。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，依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

年报分析发现，个别企业存在控股子公司，未按照企业会计准则的规定编制合并报表，未将子公司纳入合并范围，不符合企业会计准则的规定。

5. 将事业单位和民间非营利组织纳入合并财务报表范围

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。

年报分析发现，个别企业将事业编制的学校和幼儿园以及民间非营利组织纳入合并范围，分别执行政府会计准则和民间非营利组织会计制度，企业在合并时将其按企业会计准则进行转换。投资方虽然拥有对被投资方的权力，但不能通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，不能构成企业会计准则意义上的“控制”。将不控制的事业编制的学校和幼儿园以及民间非营利性组织纳入合并财务报表范围不符合企业会计准则规定。

6. 合并报表关联交易及关联往来抵销不充分

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，依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量……抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。内部交易表明相关资产发生减值损失的，应当全额确认该部分损失。

年报分析发现，一是个别企业与子公司的往来未全部抵销，虚增资产和负债；二是个别企业的主营业务板块间抵销内部收入、成本时分类不准确，导致主营业务收入、主营业务成本的明细项为负数，不符合业务逻辑，未对内部交易进行正确抵销，不符合企业会计准则的相关规定；三是个别企业存在关联交易，

产生关联往来及关联现金流，企业在编制合并报告时，仅对关联交易及关联往来进行抵销，未对关联现金流进行抵销。

7. 纳入合并报表的时点不准确

年报分析中发现，个别企业收购子公司纳入合并范围时点不准确。个别企业在分步购买公司股权后成为该子公司第一大股东，并向其委派董事长和高管人员，在董事会成员席位占绝对多数，取得子公司实际控制经营权，但未及时按企业会计准则的相关规定将其纳入合并范围。子公司在此期间经营产生巨额亏损，因延期合并，从而导致收入、利润、净资产及商誉不准确。

8. 股权作价出资成立新公司，但出资双方均以不控制为由未对该新公司进行合并

年报分析发现，该新设公司是由主管部门进行板块重组整合而成立，各方股东均以股权作价出资入股，各方股东投入的股权包括已经运营的公司和在建的尚未达到运营条件的公司，已经运营的公司存在巨额亏损，作价出资依据评估结果，评估时仅采用一种方法资产基础法，因料工费物价上涨等原因从而产生评估增值。

各方股东作价出资成立新公司后，该公司为新设公司第一大股东，但未占董事会成员过半数，从而未将该公司纳入合并范围，但实际控制其生产经营。各方股东投入该新公司的资产均不是优良资产，并表后会形成巨额亏损，从而对公司的合并财务报表产生重大影响。基于此，形成了新设公司无人并表的局面，导致实际控制方会计信息不真实。

（九）与政府补助相关的问题。

根据企业会计准则及相关规定，政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）企业能够满足政府补助所附条件；（二）企业能够收到政府补助。与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益……。与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理：（一）用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；（二）用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

1. 未恰当确认与收益相关的政府补助

年报分析发现，个别企业在其他应收款中长期挂账政府补助，将未达到确认条件的政府补助予以确认，不符合企业会计准则的规定。

2. 未恰当确认政府补助

根据相关规定，企业分离办社会职能，企业无偿移交资产时，根据主管财政机关会同国有资产监督管理机构批准的文件和与接收资产的地方人民政府签订的协议，核销有关资产，调整相关账务，并依次冲减未分配利润、盈余公积金、资本公积金和实收资本。企业集团公司对所属分离办社会职能的企业冲减的国有权益，相应核减对该企业的股权投资，同时依次核减未分配利润、盈余公积金、资本公积金和实收资本。分离办社会职能的企业已经实行公司制改建的，企业集团公司应当按照持有股权的比例计算确认核减的国有权益。经营资质条件对净

资产有明确要求的企业，因无偿移交资产核减权益，可以现有经营资质所需净资产为限，依次冲减未分配利润、盈余公积金、资本公积和实收资本，不足冲减部分暂作待核销资本损失，以未来期间实现的净利润弥补。

年报分析发现，个别企业收到“三供一业”补助资金，未恰当区分业务及款项实质，错误的一次性计入当期营业外收入和其他收益，未将分离移交的款项计入所有者权益相关科目核算，导致虚增利润。

3. 未恰当区分政府补助

年报分析发现，个别企业收到政府补助后，未恰当区分补助与资产相关还是与收益相关，也未考虑是补偿已经发生的成本费用还是要补偿以后期间发生的成本费用或损失，错误的一次性计入当期其他收益。

（十）会计估计与会计差错问题。

根据企业会计准则及相关规定，企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。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。

会计政策和会计估计的确定，应当根据准则的规定，结合本企业的实际情况，经股东大会或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准，按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。企业的会计政策和会计估计一经确定，不得随意变更。

如需变更，应重新履行上述程序，并按准则的规定处理。

1. 会计估计坏账准备计提比例的恰当性

年报分析发现，个别企业对应收账款以及其他应收款 5 年以上账龄的坏账准备计提比例为 50%，计提比例明显低于同行业水平。企业应当按照债权的实际状况和对未来经济状况的预测，以及结合同行业水平，谨慎考虑对账龄较长债权计提减值的充分性，计提比例的恰当性。

2. 会计估计变更调整的恰当性

年报分析发现，个别企业根据集团公司的统一安排对固定资产分类原则、编码、折旧年限、残值率进行了统一调整，该企业据此按未来适用法进行了调整，增加当期利润总额数亿元，增加的主要因素是对某几类固定资产的折旧年限拉长，提高残值率等。企业应根据所处行业及资产具体情况合理确定固定资产的折旧年限和残值率，会计估计变更要有充分、合理的理由。

3. 未正确处理前期差错更正

根据企业会计准则及相关规定，企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

年报分析发现，个别企业前期收入确认时点不符合企业会计准则的规定，收入成本时点存在错配，本期进行会计差错更正，增加期初所有者权益数十亿元，直接调整了报表期初数的列报数据以及对期初所有者权益的影响数据，未对利润表可比期间的列报数据进行调整，财务报表附注中相应的披露不完整。

（十一）或有事项相关问题。

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。年报分析发现部分企业未根据企业会计准则的规定及时确认或调整或有负债。

1. 未恰当估计产品质量保证的预计负债

年报分析发现，个别上市公司对销售商品中承担质量保证责任的事项，未按照规定计提预计负债。

2. 未恰当确认因诉讼产生的支付义务

年报分析发现，个别企业因合同纠纷被起诉，在法院一审判决其败诉并要求进行赔偿的情况下，企业仍以上诉为由未确认相关损失和预计负债，缺乏合理性。

3. 未恰当确认或有收益

根据企业会计准则及相关规定，企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

年报分析发现，个别企业针对尚未审结的诉讼，确认了相关的资产和收益。企业在不能基本确定收到或有资产的情况下确认资产，不符合企业会计准则的规定。

（十二）其他确认和计量问题。

1. 未恰当确认长期待摊费用

根据企业会计准则及相关规定，长期待摊费用核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

年报分析发现，一是个别企业修建的道路等配套设施需在建成后无偿移交政府部门，另外每年还需支付该项配套设施的维护费用，该企业将该项支出列入长期待摊费用并按 20 年进行摊销，该项支出与企业生产经营无关，计入长期待摊费用不适当；二是个别企业将市场推广费计入长期待摊费用分年度摊销，该项费用支出应归属为当期损益，摊销的依据不充分，不符合企业会计准则的规定；三是个别企业将取得借款等金融负债作为以摊余成本计量的金融负债，却将取得该借款发生的手续费、财务顾问费等相关交易费用单独列报为长期待摊费用，分年度进行摊销，摊销依据不充分；四是个别企业出售自建建筑物，未按照企业会计准则的规定将成本匹配至可售面积中，而将土地成本、前期费用等相关支出列报在长期待摊费用并按土地年限进行摊销，建筑物出售时确认收入，但结转的成本中无土地及前期费用成本，导致收入成本不匹配。

2. 未依据“实质重于形式”原则列报债权投资（明股实债）

根据企业会计准则及相关规定，企业应当根据所发行金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具。

年报分析发现，个别企业融资方式存在“明股实债”。虽然

出资方在法律形式上持有融资主体的股权，但由于固定利率、回购条款的存在，未真正承担此部分股权对应的剩余风险和报酬，投资回报未与企业经营情况挂钩，因此在经济实质上不属于股权投资。融资方财务报表列报应根据还本付息义务承担主体不同而有所不同：第一种情况由融资主体承担回购义务，则在融资主体层面和合并报表层面均确认为金融负债；第二种情况由母公司承担回购义务，则在融资主体层面可确认为权益工具，而合并报表层面确认为债务；第三种情况由融资主体和母公司分别承担不同还本付息义务，则应根据实际情况分别确认。个别企业将“明股实债”确认为权益工具，未依据“实质重于形式”原则，将金融工具初始确认为金融负债，从而虚增权益资金达到降杠杆的目的。一是个别企业设立合伙企业，成立合伙企业的目的是向企业发放委托贷款，其他有限合伙人是为了赚取固定收益，从实质重于形式的角度来看，穿透至银行或信托层面，实际上是明股实债，通过增加权益资金达到降杠杆的目的；二是个别施工企业为了配合建设单位推行入股施工一体化的融资模式，以入股项目公司为获取施工业务的前提，并约定未来建设单位回购股权的选择权，还约定了固定收益回报及支付期限。建设单位将其列报为权益资金，未根据业务实质将其列报为负债，施工方将其列报为股权投资，未根据业务实质将其列报为债权投资。

3. 未恰当确认固定资产修理费用

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，个别企业对生产车间的设备进行修理，不满足固定资产的确认条件，企业将修理费按 12 个月摊销，期末余额列报于其他流动资产，未直接计入当期损益，不符合企业会计准则的相关规定。

4. 未依据“实质重于形式”原则确认资金占用费及本金

年报分析发现，个别企业在预付款项中核算对供应商借款，以原材料提供质押担保，按资金占用天数收取资金占用费，实际结算货款时将资金占用费抵减应支付的预付款项。在企业对外借出款项的情况下，实际上形成了一项金融资产。企业应当按照管理该金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产进行分类并准确列报。

5. 持续亏损的情况下不恰当确认递延所得税资产

根据企业会计准则及相关规定，企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

年报分析发现，个别企业已经存在资不抵债、近几年内持续亏损且尚未见明显好转，持续经营能力存在重大疑虑的情况下，确认未弥补亏损产生的递延所得税资产。未根据实际企业未来经营情况分析是否有足够的应纳税所得额弥补亏损。

6. 未恰当核算研发人员工资

根据企业会计准则及相关规定，企业对研究开发的支出应

当单独核算，比如，直接发生的研发人员工资、材料费，以及相关设备折旧费等。同时从事多项研究开发活动的，所发生的支出应当按照合理的标准在各项研究开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应当计入当期损益。

年报分析发现，个别企业将研发人员工资计入了管理费用，未按照研究开发项目进行单独核算并计入开发支出或研发费用，不符合企业会计准则的规定。

7. 固定资产延期转资，核算错误

根据企业会计准则及相关规定，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

年报分析发现，个别企业购买的办公楼已达竣工验收条件，但未及时转入固定资产并计提折旧，企业将支付的购买价款计入往来款项或在建工程，导致少计固定资产，多计利润，多计往来款项。

8. 未恰当核算债务重组事项

年报分析发现，个别企业预付款项的供应商长期未供货，供应商通过非货币性资产以及修改剩余债务偿还期限等抵顶预付货款，同时在剩余债务偿还期限超过一年的情况下，未对未来应收债权进行折现，未合理预计可能存在的损失。

（十三）列报和披露问题。

根据企业会计准则及相关规定，企业应当遵循与财务报表列报相关的准则规定，正确列报企业的财务状况、经营成果和

现金流量，并充分披露与理解财务报表相关的重要信息，以向财务报表使用者提供决策有用信息。

1. 列报分类问题

(1) 报表科目及明细负数列报问题

年报分析发现，个别企业财务报表附注中披露的应交税费-企业所得税余额为负数，应重分类列报在其他流动资产或其他非流动资产科目。

(2) 结构性存款分类错误

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，计入“交易性金融资产”科目。

年报分析发现，个别企业持有的结构性存款和汇率、利率挂钩。未来汇率、利率的不同，会影响该结构性存款的实际收益率，且该影响并不微小，能够产生除“本金+利息”以外的其他现金流量。企业错误地将该项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。

(3) 持有待售资产分类错误

根据企业会计准则及相关规定，企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。

年报分析发现，个别企业当年已取得上级单位准予报废资产处置的批复，预计出售将在一年内完成，但未在当年完成处置事项，列报在固定资产清理科目，未将其划分为持有待售资产。

(4) 未恰当确认预付款项

年报分析发现，一是个别企业支付款项取得购买某商品的权利，后期部分转售。企业将支付的该款项计入在建工程核算。支付购买权利的款项属于预付款，不属于正在建设的项目，应列报在预付款项或其他非流动资产；二是个别企业工程项目立项方案尚未通过审批，即将支付的相关土地出让金及相关税费计入在建工程核算。该项支出属于项目预付款，不属于正在建设项目的支出，应列报在预付款项或其他非流动资产。

(5) 未认证待抵扣进项税额列入其他应收款

年报分析发现，个别企业未将应交税费中未认证待抵扣进项税额的借方余额重分类至其他流动资产，企业将其计入其他应收款核算，不符合企业会计准则的规定。

(6) 购建非流动资产支付的长期款项未列报在其他非流动资产

年报分析发现，个别企业将购建非流动资产而预付的期限较长的款项列报在预付款项，该款项不符合流动资产的定义，应列报在其他非流动资产。

(7) 未恰当列报“一次性热力入网及管网配套费用”业务

根据企业会计准则及相关文件的规定，企业按照国家有关部门批准的收费标准和合同约定在取得入网费收入时，应借记

“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目。计入“递延收益”科目的金额应按合理的期限平均摊销，分期确认为收入。确认收入时，应借记“递延收益”科目，贷记“主营业务收入”等科目。

年报分析发现，个别企业将收取的一次性热力入网及管网配套费用计入其他非流动负债，未按要求计入递延收益，不符合企业会计准则的规定。

（8）未恰当列报受托代建资产

年报分析发现，个别企业将受托代建的资产列报于在建工程，且已达可使用状态。该企业应当根据受托代建合同由委托方将按照工程决算结果拨付给企业相应建设款的约定，将未来应收的代建款恰当列报在金融资产中，并结合实际分析未来的可收回金额，计提相应的坏账准备。

（9）现金流量分类不准确

年报分析发现，个别企业在编制现金流量表时，将收到的财政部门拨付具有资本金性质的专项资金作为经营活动现金流入，未根据其是否与经营相关予以分析进行恰当列报，应列入与筹资相关的现金流量。

（10）探矿权列报错误

年报分析发现，个别企业的多家子公司分别持有探矿权列报在存货、无形资产和在建工程。企业在合并层面未对探矿权列报进行重分类调整，应统一列报科目。

2. 披露问题

根据企业会计准则及相关规定，企业财务会计报告包括会

计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表，附注是指对在会计报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

（1）信息披露不完整

年报分析发现，个别企业在财务报表附注披露中存在以下问题：一是未披露销售费用、管理费用、研发费用等相关信息；二是个别企业的财务报表附注在长期股权投资中存在对子公司的投资，未对该列报进行注释说明；三是个别企业未完整披露部分报表科目明细内容及金额，在附注列示、数字勾稽、内容等方面出现错误；四是个别企业在建工程科目金额重大，在财务报表附注中只披露了在建工程项目的期末、期初余额，未披露重大的在建工程项目明细及进度情况；五是个别企业因产品种类较多，且ERP系统进行存货跌价计算时无法实现将本期消耗的已计提跌价的库存商品进行转回和转销，企业按照期末与期初库存商品跌价差额计提资产减值损失，确认期末存货跌价准备，年度报告中未披露库存商品转回或转销金额；六是个别企业在注册会计师协会存档报备的审计报告与企业提供的审计报告版本存在差异，企业提供的审计报告对部分内容进行删减，无法保证会计信息的真实、可靠和完整，导致财务会计报告使用者的误判。

（2）在建工程利息资本化披露不充分

年报分析发现，个别企业在建工程项目利息资本化按照项目资金占用金额以及测算的资本化率进行计算，但财务报表附

注中未披露重大项目利息资本化情况,披露不充分。

(3) 长期应付款内容披露错误

年报分析发现,个别企业财务报表列示的长期应付款系由集团公司发行的中期票据和企业债转拨而来,该企业财务报表附注中披露为集团中期票据和企业债,应披露为对集团公司的负债,披露错误。

(4) 商誉减值信息披露不充分

根据企业会计准则及相关规定,企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。资产项目应按被投资单位或项目列示产生商誉的事项,对应商誉的期初余额、期末余额和本期增减变动情况,以及减值准备的期初余额、期末余额和本期增减变动情况。披露商誉减值测试过程、参数及商誉减值损失的确认方法。

年报分析发现,个别企业未按规定充分披露商誉减值的相关信息,未充分披露商誉所在资产组或资产组组合的相关信息;在可收回金额采用预计未来现金流量现值确定时,未能根据准则及相关规定要求披露重要假设及其理由、关键参数(如预测期增长率、稳定期增长率、利润率、预测期、折现率等)及其确定依据等重要信息。

(5) 未恰当披露应收账款列报明细

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》,单项金额重大并单独计提坏账准备的应收款项,应逐项披露应收款项期末余额、坏账准备期末余额、坏

账准备计提比例及其理由。按信用风险特征组合计提坏账准备的应收款项，应区分不同组合方式披露确定该组合的依据、该组合中各类应收款项期末余额、坏账准备期末余额，以及坏账准备的计提比例。

年报分析发现，个别上市公司对单项金额重大的应收账款按组合汇总列示，未分明细披露应收款项期末余额及坏账准备期末余额。

(6) 关联交易披露不完整

根据企业会计准则及相关规定，企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。交易要素至少应当包括：（一）交易的金额；（二）未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息；（三）未结算应收项目的坏账准备金额；（四）定价政策。

年报分析发现，个别企业存在与关联方大量的资金拆借交易，财务报表附注中未披露关联方往来的性质、余额、资金拆借的利率、利息等情况。

(7) 未完整披露利润表上年同期可比数据及资产负债表期初数据

根据企业会计准则及相关规定，当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。

年报分析发现，个别企业的财务报表附注中，资产负债表项目仅披露期末数据，未披露期初可比数据；利润表项目仅披

露本期数据，未披露上期可比数据，可比信息披露不完整。

(8) 未披露前期差错更正信息

年报分析发现，个别企业在前期会计核算时，由于计量、确认、记录等方面出现错误，本期进行会计差错更正。企业未在财务报告中披露该事项，可能误导投资者、债权人和其他信息使用者，使其作出错误的决策或判断。

(9) 未正确披露财务报表附注信息

年报分析发现，一是个别企业在财务报表附注中披露注释科目明细时，未准确填列款项性质，披露内容不准确；二是个别公司披露往来余额存在披露合并范围内已经抵消的关联方余额情况，披露内容不准确。

(10) 可比期间的会计期间不同

根据企业会计准则及相关规定，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。《企业会计准则第 28 号-会计政策、会计估计变更和差错更正》第四条“企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。”

年报分析发现，个别公司的当期与上期的结账期间不同，亦未进行同比调整。本期结账时点为 12 月 31 日，上期结账时点为 12 月 30 日。

(十四) 其他重大问题。

1. 收购子公司股权因合并对价分摊报告确认的公允价值高于支付对价形成负商誉，确认巨额收益

个别企业以增资扩股的方式收购子公司股权，并在合并日出具了合并对价分摊报告（过渡期损益为负的数亿元），合并日

企业享有的该子公司可辨认净资产公允价值的份额超过合并对价的差额确认为营业外收入，从而形成巨额收益。

该被收购公司在收购前持续亏损，经营困难，账面净资产为巨额亏损，收购评估时采用资产基础法进行评估，评估增值数十亿元。合并对价分摊报告与收购评估报告的差异主要是无形资产增值，主要原因为产品销售价格增长变动和考虑整合效应后的投产日期提前和资本化支出减少形成。合并对价分摊报告提前达产的假设前提的合理性存在较大的疑虑，从而可能导致合并对价分摊报告的公允价值不公允，虚增当期利润。

2. 全资子公司由债权人控制，先脱表再回表，重新评估导致回表当期形成巨额亏损

年报分析发现，个别企业的境外子公司发行了公司债券，债权人通过设计交易结构和协议安排控制了该公司董事会，取得子公司控制权，企业从而未将其纳入合并范围，采用权益法核算。其后债权人先后行使债券赎回权，丧失了对子公司的控制权。该企业重新取得控制权将其纳入合并范围，并进行评估，评估后净资产的公允价值为负的数十亿元，再考虑债权损失，导致回表当期巨额亏损。该境外子公司脱表期间持续亏损，权益法核算时，对该公司的长期股权投资确认到零为限，未确认超额亏损，亦未对其往来款计提减值准备。

该公司债券由外部债权人购买，通过设计交易结构和协议安排由债权人控制了子公司董事会，从而未将其纳入合并范围。企业未能提供债权人实际控制该子公司的证据予以证明，其脱表和回表的过程不符合企业准则的相关规定，导致以前年度虚

增利润，少计资产和负债。

3. 持股比例远高于 51%，收购部分少数股权后形成控制，从而按公允价值对原持有的股权及新收购股权进行计量，形成巨额收益

年报分析中发现，个别企业在收购公司股权时持股比例非常高（投票权为 50%）却未控制该公司，即同股不同权，主要依据该公司投资协议安排，未取得该公司的控制权，采用权益法进行核算。其后，该企业收购了第二大股东持有的股权（投票权为 50%），取得了该子公司的控制权，即通过多次购买取得该子公司控制权，于购买日对原持有的股权按估值报告对公允价值进行重新计量，公允价值与账面价值的差额计入投资收益。另外本次收购的少数股权支付对价低于公允价值的差额计入了营业外收入。前期企业持股比例非常高未控制该公司，企业未能提供有效的共同控制的证明资料，从而导致后续购买时公允价值计量的巨额收益的不真实，未能准确反映会计信息。

4. 存在巨额潜亏，财务报表未真实反映会计信息

年报分析发现，个别企业存在巨额潜亏，由会计师事务所出具的审计报告未反映潜在的亏损。企业经审计的归母所有者权益仅为一百多亿元，经核实，集团本部及其下属子公司的往来款项、存货、委贷、固定资产、在建工程、其他非流动资产以及对外担保等多项资产及或有事项存在不可回收及减值计提不充分的情况，未足额计提坏账准备或减值准备，巨额潜亏达数百亿元，未能真实、准确、完整的反映会计报表信息，存在重大错报。

5. 将巨额亏损子公司半数以上股权转让，受让方的母公司未将其纳入合并范围，从而将亏损企业甩出表外

年报分析发现，个别企业将其持有的巨额亏损全资子公司（以下简称“A公司”）过半数以上股权转让，转让对价为实收资本乘以转让的持股比例。转让时A公司已经资不抵债，转让对价不具有市场公允性。企业转让大部分股权后对A公司剩余股权按权益法进行核算，因其已经资不抵债对长期股权投资全额计提了减值准备。

经进一步核实，股权受让方（以下简称“B公司”）购买A公司过半数股权后将A公司纳入其合并范围，但B公司的母公司未将B公司纳入其合并范围（系其全资子公司），从而造成实际控制方的会计信息不真实。

该项股权转让的最终结果是转让方和购买方都未将A公司纳入合并范围，从而将亏损企业彻底甩出表外。

6. 亏损及微利企业股权转让作价出资，以资产基础法评估后形成巨额收益

年报分析发现，一是个别企业以持有的子公司股权对外增资，按评估值作价。该子公司近两年为微利，净资产仅几百万元，评估时仅采用资产基础法进行评估，评估增值高达数十亿元，主要是土地增值形成，该项土地明确指定用途且剩余年限仅余十几年，评估的土地单价高于基准日接近的同地段的成交价。在可预见的未来，该公司不可能创造数十亿元的收益，从而判定该项交易缺乏商业实质，造成转让方的巨额收益不真实；二是个别企业的子公司因进行板块重组整合，该企业将其持有

的子公司股权和可供出售金融资产进行作价出资，以评估值作价。评估时仅采用一种方法资产基础法，因料工费物价上涨等原因从而产生评估增值。该企业从开始生产经营起就处于亏损状态，且亏损有持续加大的情况。该评估结果未能真实的反映企业的现实价值，造成转让方的巨额收益不真实。

出让方因该项交易产生增值收益同时形成对新投资公司的股权，但对于购买方，该价格未能真实反映该项资产的价值和权益，不能给其带来相应的收益。

7. 同一企业出具了两版数据存在重大差异的审计报告

根据《中华人民共和国会计法》的相关规定，单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。

年报分析发现，个别企业对外提供了同一报告日的两版审计报告，由两家会计师事务所分别出具了审计报告，分别用于不同的目的，两版审计报告的数据存在重大差异，主要差异原因是合并财务报表范围主体不同，导致财务报表使用者对信息的误判。

(十五) 管理方面的问题。

1. 在建工程转固定资产时点不准确

根据企业会计准则及相关规定，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

年报分析发现，个别企业以获取验收报告或竣工验收报告的时间作为转固定资产时点，未充分考虑是否达到“预定可使

用状态”。企业应合理判断在建工程转固定资产时点的及时性和准确性，避免延期转资导致错报。

2. 关联方资金占用

《中国证监会落实国务院进一步提高上市公司质量的意见》，指出严肃处置资金占用、违规担保问题。控股股东、实际控制人及相关方不得以任何方式侵占上市公司利益。坚持依法监管、分类处置，对已形成的资金占用、违规担保问题，要限期予以清偿或化解。

年报分析发现，个别上市公司存在关联方占用其非经营性的资金且未予归还。

3. 无偿划转资产核算错误

年报分析发现，个别企业存在无偿划转资产的，应按照划出资产的账面价值冲减资本公积，资本公积不足冲减的，冲减留存收益。个别企业无偿划转资产时将资本公积冲成负值，不符合企业会计准则的相关规定。

4. 房地产存货存在潜亏的迹象

年报分析发现，个别企业房地产板块的存货主要集中在三四线城市，基于当时的市场宏观环境，销售出现大幅下滑，已经出现减值迹象，但企业未对该部分存货进行有效的减值测试，对房地产未来销售预期形势存在误判，未能充分适当地预计存货跌价准备。

5. 经营风险及持续经营能力

年报分析发现，一是个别企业投资的境外项目面临诸多风险与挑战，政治格局调整、经济动荡、地区局势冲突、恐怖主

义威胁、金融法务危险等诸多因素。风险一旦变为现实，将导致企业资产发生大额减值，严重影响企业经营状况；二是个别企业的投资项目在政府相关批复未完全取得的情况下，进行投资建设形成违章建筑，被责令停工，后续一直未能继续开工建设，形成投资亏损；三是个别企业存在资产负债率较高、流动负债大于流动资产的情况，需企业评估持续经营能力。如果对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。

6. 交易事项不符合商业实质

年报分析发现，个别企业在显失公平且损害公共利益的情况下，向供应商提前预付水费达几亿元，后期根据实际使用量再冲减预付款，按目前的年度使用量，应为4-5年的预付水费，不符合商业实质。

7. 费用支出与主营业务不匹配

年报分析发现，个别企业主要业务为生产加工，销售环节由集团内销售公司负责，但企业销售费用中存在大额业务宣传费，与企业的经营模式不匹配。

8. 离职后福利确认问题

根据企业会计准则及相关规定，根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等做出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。企业应当按照本准则第十五条规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

年报分析发现，个别企业在计提离职后福利过程中未能按照受益计划，根据职工的服务年限、工资水平等确定每个职工离职后每期的年金收益水平，导致当期费用和长期负债列报错误。

9. 资产不能控制

年报分析发现，个别企业的固定资产存在不受控的因素，对企业账列的固定资产无法进行控制或者预期带来的经济资源不能由企业全部享有。

10. 业务记录使用虚拟客户

年报分析发现，个别企业针对已签订合同但未开票的业务，核算时使用虚拟客商进行核算，待收到发票后，由虚拟客商转入真实客商，未在全过程中真实反映与相关客商的交易。

11. 未合理确认纳税义务发生时间

根据《税收征收管理法》《中华人民共和国增值税暂行条例》及其相关规定，增值税纳税义务发生时间：（一）发生应税销售行为，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

年报分析发现，个别企业因前期会计处理存在差错，导致前期会计利润低于实际利润，进而存在以前年度少缴企业所得税、增值税的情况。企业 2020 年度对前期会计差错进行更正，应根据《税收征收管理法》的规定及时予以补缴并缴纳相应的

滞纳金。企业于 2020 年度申请了增值税、所得税缓交且未缴纳滞纳金。

12. 境外子公司未经第三方审计机构审计并出具审计报告

年报分析发现，个别上市公司的境外子公司未经外部审计机构审计，无法合理保证后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，也无法合理保证后附的财务报表公允反映合并财务状况以及合并经营成果和现金流量。

13. 未单独区分代保管商品

年报分析发现，个别企业的发出商品为已售客户未提商品，该发出商品未与公司其他未出售商品单独存放，且未单独区分，存在管理不规范。

14. 违反规定进行招标

根据《中华人民共和国招标投标法》的相关规定，招标人不得以不合理的条件限制、排斥潜在投标人或者投标人。年报分析发现，个别施工企业通过在招标文件中设定条款，对于投标人参与招标人指定的基金管理公司发起设立的合伙企业，并按照约定时间认购相应的额度会得相应分值，中标后中标单位即按约定的时间和金额将资金打入指定的基金公司账户，即相当于中标的施工单位要带资进行施工建设。

二、后续工作安排

本监管报告中涉及的相关问题是基于对重点监管企业 2020 年年报审阅分析工作的基础上形成。上述问题涉及多方因素，主要包括业绩考核压力、融资压力大，历史包袱较重，多元化

投资管理及风险规避措施不到位，财务人员对会计准则的理解不够深入等原因。

各重点监管企业和相关会计师事务所等中介机构应高度重视年报分析监管报告中提出的问题，不断提高自身对会计准则、审计准则及相关法律法规的理解和应用水平，及时发现并改正财务报告中存在的问题，提升公司会计信息质量，确保会计准则得到有效执行。针对上述年报审阅过程中发现的问题，我局将继续做好以下工作：

一是通过发布本监管分析报告，提示重点监管企业对执行企业会计准则和财务会计信息披露规则中存在的问题和风险，予以高度关注并制定相应的整改措施，不断提升企业会计信息质量和中介机构执业质量。

二是通过整理并汇总年报审阅过程中发现的问题线索，制定下一步的监管计划，我局对重点监管单位相关事项保持持续关注并下发关注函，视情况采取约谈、现场检查等监管措施，确保后续监管的持续跟踪到位。

三是寓服务于监管之中。持续就监管过程中发现的疑难问题开展专题研究，深入了解实际情况，对企业进行政策宣传和业务指导，做好相关配套服务工作。