

《2021年上市公司年报会计监管报告》

近日，中国证监会发布了《2021年上市公司年报会计监管报告》，报告显示，大部分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
- 金融工具分类与后续计量不准确
- 或有对价确认和计量不合理
- 债务重组损益确认时点不恰当
- 商誉减值测试不恰当
- 非经常性损益认定不准确
- 集团财务公司存款列报不正确

1、未恰当识别暂定价格销售安排是否属于可变对价

可变对价

可变对价是新收入准则中引入的名词，它是指企业与客户在合同中的对价金额可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而发生变化。此外，根据某些或有事项的发生或者不发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的合同。每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。



3、未恰当核算物业出租方收取租户的水电费

未恰当核算物业出租方收取租户的水电费

- ★ 《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，部分上市公司作为物业出租方向承租人收取租金，同时按照承租人消耗的水、电量及市场单价收取水、电费，并按照总额法确认水、电销售收入。
- ★ 对于此类业务，上市公司应判断其在提供服务过程中是否取得了对水、电的控制权，若未取得控制权，其收取的水、电费实质上为代收代付性质，应当按照净额确认收入。这个问题较普遍，应该是很多上市公司都会遇到的问题。

4、未确认少数股权远期收购义务

财务报表对金融工具进行分类

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，企业应当考虑企业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 确定企业集团作为一个整体是否因该工具承担了交付现金或其他金融资产的义务。

如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值。

5、未恰当计提预期信用损失

《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，部分上市公司在对应收账款、合同资产以及财务担保合同计提预期信用损失时，存在以下问题：

- 一是仅以应收账款在资产负债表日后全额收回为由不计提预期信用损失。资产负债表日至财务报告批准报出日前，上市公司收回应收账款并予以终止确认，属于资产负债表日后发生的非调整事项。上市公司应当考虑在资产负债表日已经存在且能够获取的所有合理的信息，基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测对金融资产计提预期信用损失。

5、未恰当计提预期信用损失

《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，部分上市公司在对应收账款、合同资产以及财务担保合同计提预期信用损失时，存在以下问题：

- 二是仅以相关款项尚处于信用账期内为由而不计提预期信用损失。个别上市公司以合同约定的信用账期为基础，将应收账款划分为不同组合，对处于信用账期内的应收账款，上市公司未计提预期信用损失。上市公司应以客户信用风险为基础，分析客户信用风险状况并合理计提减值准备。

5、未恰当计提预期信用损失

《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，部分上市公司在对应收账款、合同资产以及财务担保合同计提预期信用损失时，存在以下问题：

- 三是未恰当识别客户的信用风险特征的变化。个别上市公司对本期转入破产重整阶段客户的应收账款，继续按照以往年度账龄组合及对应减值准备计提比例计提预期信用损失。该客户由正常经营状态转入破产重整状态，表明其信用风险已发生显著变化，与原组合中其他客户的信用风险已经显著不同，上市公司在计量应收账款预期信用损失时，不应将该类客户继续纳入原组合中。

5、未恰当计提预期信用损失

《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，部分上市公司在对应收账款、合同资产以及财务担保合同计提预期信用损失时，存在以下问题：

- 五是同一客户相关的合同资产与应收账款减值准备计提政策不一致。部分上市公司在计量同一客户相关的合同资产、应收账款预期信用损失时，采用不同的计提比例，其中个别上市公司合同资产预期信用损失计提比例远低于应收账款。预期信用损失以客户的违约风险为基础，同一客户的违约风险相同，上市公司对于同一客户的合同资产与应收账款，采用不同计提比例计量预期信用损失时，应充分分析两 存在不同违约风险损失的原因及合理性。

6、未确认处于信用减值第三阶段金融资产的利息收入

根据企业会计准则及相关规定，对于以摊余成本计量的金融资产，企业应当按照实际利率法确认利息收入。按照准则相关规定，可以将金融工具发生信用减值的过程分为三个阶段，对于不同阶段的金融工具的减值有不同的会计处理方法：

10、未恰当确认股东为上市公司承担的或有负债

企业会计准则及相关规定

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，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为合并对价的一部分。企业在判断接受股东代为偿债、债务豁免或捐赠等事项是否为权益性交易时，应分析该交易是否公允以及是否存在商业合理性，若其经济实质具有资本性投入性质，相关利得应计入所有者权益。

《上市公司年报会计监管报告》

11、未恰当核算资产收购交易

企业会计准则及相关规定

根据企业会计准则及相关规定，如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产（资产收购）时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理。

《上市公司年报会计监管报告》

13、未恰当核算应收原子公司款项

企业会计准则及相关规定

根据企业会计准则及相关规定，权益法核算时，投资方确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益通常是指长期应收项目，比如投资方对被投资单位的长期债权，该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资。

14、未恰当确认债务重组收益

根据企业会计准则及相关规定，企业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。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，可能跨越不同会计期间，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。

14、未恰当确认债务重组收益

《上市公司年报会计监管报告》

《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，部分上市公司临近资产负债表日，通过突击实施大额债务重组交易方式，以期实现净资产转正并规避财务类退市。该类债务重组交易主要以债务豁免方式进行，豁免方包括不良资产管理公司、地方国资公司及其他上市公司重整投资人等单位，债务豁免方式包括债权人直接豁免上市公司债务、重整投资人期末突击购买上市公司债权后再行豁免等多种形式。

15、未恰当确认或有还款、担保义务

企业会计准则及相关规定

- 根据企业会计准则及相关规定，企业存在向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务，符合金融负债的定义。企业对于签出的财务担保合同应当计提预期信用损失，确认预计负债。金融负债的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债。

《上市公司年报会计监管报告》

- 《上市公司年报会计监管报告

16、商誉减值

企业会计准则及相关规定

- 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。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者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。商誉相关资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致，且应按照与资产组或资产组组合内资产和负债一致的基础预测未来现金流量。

16、商誉减值

《上市公司年报会计监管报告》

- 部分上市公司商誉减值测试不规范：一是未恰当判断已分摊商誉的资产组是否发生实质性变化，仅以部分资产组处于停产状态为由，不再将其纳入商誉相关资产组，随意变更商誉减值测试范围。
- 二是未基于资产负债表日已存在的情况对商誉进行减值测试，而是错误考虑了资产负债表日后新发生事项的影响，并据此计提大额商誉减值准备。
- 三是按照拟出售的被收购公司股权转让价格确定商誉相关资产组可收回金额、与商誉相关资产组账面价值计算口径不一致

19、未恰当计提原材料跌价准备

企业会计准则及相关规定

- 根据企业会计准则及相关规定，企业在确定存货的可变现净值时，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。用于出售的材料应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值；需要经过加工的材料存货，应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

19、未恰当计提原材料跌价准备

《上市公司年报会计监管报告》

- 《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，个别上市公司购入煤炭并用于发电、供热业务，本年度受产业政策及市场供需影响，煤炭原材料价格大幅上涨，产成品销售毛利率大幅下降为负数。上市公司为保障生产，期末大幅增加原材料库存，但未对原材料计提存货跌价准备。上市公司应结合原材料持有目的分析判断，若相关证据（如合同约定、政策法规等）表明上市公司持有的煤炭原材料须用于投入生产加工生产产成品的，则在资产负债表日，因该原材料生产产出的产

20、投资性房地产转换会计处理不恰当

根据企业会计准则及相关规定，企业必须有确凿证据表明房地产用途发生改变，才能将非投资性房地产转换为投资性房地产。是否具有确凿证据主要考虑两个方面：一是企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议；二是房地产因用途改变而发生实际状态上的改变。企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。

20、投资性房地产转换会计处理不恰当

《上市公司年报会计监管报告》年报分析发现，部分上市公司对投资性房地产转换的会计处理存在以下问题：

一是将自用房地产转换为投资性房地产依据不充分。个别上市公司本年度通过董事会决议，拟将自用的房地产、土地使用权转为对外出租，并据此将相关资产转换为投资性房地产，按照公允价值进行后续计量。

二是计量模式变更时相关会计处理不恰当。个别上市公司近年来根据市场情况对外出租房产，并根据出租情况，将已出租的房产转换为投资性房地产，房产出租比例逐年提升。

