

2024 年度企业会计准则实施情况分析报告

企业会计准则是国家统一的会计制度的重要组成部分，是企业进行会计处理、生成会计信息的基本依据。企业会计准则的有效实施，对于如实反映企业财务状况和经营成果、优化资源配置、维护市场秩序、促进经济高质量发展具有重要支撑保障作用。为落实《中华人民共和国会计法》、《中共中央办公厅 国务院办公厅印发〈关于进一步加强财会监督工作的意见〉的通知》、《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号）等有关要求，进一步指导企业规范执行会计准则，促进会计信息质量持续提升，财政部在全国范围内向各地财政厅（局）、财政部各地监管局、各地注册会计师协会等单位全面征集 2024 年度准则实施情况和问题，组织开展上市公司 2024 年年报分析，并加强与有关监管部门的工作协同，持续收集 2024 年度监管中发现的准则实施问题，在此基础上，组织专门力量全面汇总梳理企业会计准则实施情况和典型问题，形成了本分析报告。

一、企业会计准则实施情况概述

总体来看，随着准则实施指导和监管力度进一步加强，2024 年企业会计准则在全国范围内得到平稳实施，会计信息质量持续提升，有效发挥了促进经济社会健康发展的基础性作用。

（一）准则实施主体范围广泛。企业会计准则目前已在我国上市公司、发债企业、金融机构、国有及国有控股企业、部分民营企业等各类型企业中广泛实施，已成为资本市场、金融市场、国有经济、民营经济等方面建设和发展的重要基础性制度，其广泛实施为宏观经济管理、微观经济决策和市场监管提供了坚实的会计信息支撑。

（二）准则实施整体平稳有序。企业会计准则总体实施情况较为良好，收入、金融工具、租赁等近年来全面实施的具体准则执行较为平稳，实施中发现的普遍性、典型性问题多已通过企业会计准则解释、年报工作通知、实施问答、应用案例等形式予以指导。截至 2025 年 4 月 30 日已披露 2024 年年度财务报告的 5405 家上市公司中，96.43% 的上市公司被出具标准无保留审计意见。

（三）准则国际趋同成效明显。企业会计准则与国际财务报告会计准则、香港财务报告准则等持续趋同。截至 2025 年 4 月 30 日已披露 2024 年年度财务报告的 151 家 A+H 股上市公司中，60 家直接采用企业会计准则编制 H 股财务报表，较上年度增加 3 家。

二、企业会计准则实施问题提示与分析

分析发现，在企业会计准则总体平稳实施的同时，仍有企业存在对准则部分内容的理解和掌握不到位、会计判断和会计处理有偏差、信息披露不充分等问题。本报告以下内容对典型实施问题进行了梳理，并根据准则规定作出针对性分

析和正确做法提示，旨在引导企业准确把握和规范执行准则要求，进一步提升准则执行效果。

（一）长期资产准则相关实施问题。

1. 固定资产准则相关实施问题。

一是未将已达到预定可使用状态的在建工程及时转为固定资产。例如，有的企业的工程项目已建成并投入使用，已达到预定可使用状态，仅以未办理竣工决算手续为由，仍将其作为在建工程核算，未及时转为固定资产并计提折旧。

根据固定资产准则等有关规定，对于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。企业应恰当评估在建工程是否已达到预定可使用状态，准确判断将在建工程转为固定资产的时点。

二是固定资产的折旧计提不准确。例如，有的企业对厂房、办公楼等固定资产长期不计提折旧；有的企业设定的固定资产折旧年限远高于资产正常使用寿命；有的企业随意调整固定资产的折旧年限。

根据固定资产准则等有关规定，企业通常应当对所有固定资产计提折旧。企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式等实际情况合理确定固定资产折旧方法、预计净残值和使用寿命，除有确凿证据表明经济利益的预期消耗方式发生了重大变化，或者取得了新的信息、积累了更多

的经验，能够更准确地反映企业的财务状况和经营成果，否则不得随意变更。

三是固定资产核算存在简单错误。例如，有的企业购买的机器设备符合固定资产的定义和确认条件，但将相关支出确认为管理费用；有的企业从小规模纳税人处购入设备作为固定资产，取得不允许抵扣进项税额的增值税普通发票，仍以扣除进项税额后的金额作为固定资产的入账价值；有的企业采用分期付款方式购买固定资产，合同中规定的付款期限较长，超过了正常信用条件，该合同实质上具有融资性质，但企业直接以各期付款额之和确定固定资产成本，而未以各期付款额的现值之和为基础确定。

2.无形资产准则相关实施问题。

一是土地使用权的会计处理不正确。例如，有的非房地产开发企业购置土地使用权并将其用于自行建造生产经营用房屋，将取得土地使用权发生的相关支出计入在建工程，而未单独作为无形资产核算。

根据无形资产准则等有关规定，非房地产开发企业取得的土地使用权通常应当确认为无形资产，在将土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算。

二是研发支出归集以及资本化时点不准确。例如，有的企业将非研发性质的支出（如行政管理部门人员工资等）计

入研发费用；有的企业对处于开发阶段的内部研究开发项目，人为调节研发支出资本化的开始或结束时点，如在技术方案未通过可行性验证的情况下，即认定已满足“技术可行性”的资本化条件，将本应费用化的研发支出予以资本化。

根据无形资产准则等有关规定，企业应当准确归集研发支出，正确区分内部研究开发项目的研究阶段与开发阶段，恰当判断开发阶段有关支出的资本化时点。企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；具有完成该无形资产并使用或出售的意图；无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

（二）非金融资产减值相关实施问题。

1.存货跌价准备的会计处理不正确。

例如，有的企业持有的产成品存货因已过时或消费者偏好改变而基本失去市场需求，或者市场价格持续下跌且在可预见的未来无回升希望，此时通常表明存货的可变现净值已明显低于存货成本，但企业未对其计提存货跌价准备；有的企业为执行销售合同而持有一批存货，在资产负债表日持有

存货的数量多于销售合同订购数量，且合同价格与一般销售价格之间存在明显差异，但企业在资产负债表日未针对有销售合同约定和无销售合同约定的存货分别确定其可变现净值。

根据存货准则等有关规定，企业应当在资产负债表日确定存货的可变现净值，存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备。企业在确定存货的可变现净值时，关键问题是确定估计售价，其中为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算；企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

2.未按资产减值准则规定进行减值测试并计提减值准备。

例如，有的企业未对长期闲置的生产设备、长期停工的在建工程等存在减值迹象的长期资产进行减值测试；有的企业的联营企业存在长期亏损、净资产为负数、估值持续下降等情况，该项长期股权投资的账面价值已显著高于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额，但企业未对相关长期股权投资进行减值测试；有的企业持有的固定资产连续多年存在减值迹象，但企业从未对其进行减值测试并计提减值准备，导致在处置时确认大额固定资产处置损失。

根据资产减值准则等有关规定，企业应当在资产负债表日结合外部信息来源和内部信息来源两方面，判断有关资产

是否存在可能发生减值的迹象，如果存在减值迹象的，应当在资产负债表日进行减值测试，估计资产的可收回金额。如果减值测试表明资产的可收回金额低于其账面价值，企业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。

3.与商誉相关的资产组或者资产组组合的认定或商誉的重新分摊不恰当。

例如，有的企业同时收购两家从事不同业务、属于不同经营分部的子公司，企业将这两家子公司认定为一个与商誉相关的资产组组合，并在购买日合并计算收购两家子公司形成的商誉，将商誉全部分摊至该大于经营分部的资产组组合，后续在此基础上对商誉进行减值测试；有的企业在不同年度先后收购两家位于不同国家的子公司，在完成对新子公司的收购后，两家子公司分别属于不同的经营分部，财务、经营管理及资产组产生现金流量的方式相互独立，也无其他证据表明企业因重组等原因改变了其报告结构，企业仅以新收购子公司能从原收购子公司的协同效应中受益为由，将原收购子公司产生的商誉在原资产组及新收购子公司构成的资产组组合中重新分摊。

根据资产减值准则等有关规定，因企业合并形成的商誉，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，相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的

协同效应中受益的资产组或者资产组组合，且不应大于按照分部报告准则、《企业会计准则解释第3号》第八项等规定所确定的经营分部。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或者资产组组合，相关资产组或者资产组组合一经确定不得随意变更，除非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，才能按照合理的方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

4.资产组减值损失的分摊方法不正确。

例如，有的企业在对包含商誉的资产组进行减值测试时，将计算得出的资产组减值损失抵减分摊至该资产组的商誉全部账面价值后仍有余额，企业将剩余减值损失按照资产组内除商誉之外其他各项资产的公允价值（而非账面价值）所占比重进行分摊，按比例抵减其他各项资产的账面价值，且未考虑抵减后各资产的账面价值是否不低于各单项资产的公允价值减去处置费用后的净额、预计未来现金流量的现值和零三者之中的最高者，导致资产组中除商誉之外的其他各项资产确认的减值损失不准确。

根据资产减值准则等有关规定，包含商誉的相关资产组或者资产组组合存在减值损失的，减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面

价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于下列三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

（三）金融工具准则相关实施问题。

1.金融资产分类和重分类不正确。

一是特殊金融工具投资的分类不恰当。例如，有的企业将其持有的对不满足权益工具定义的结构化主体（如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品、合伙企业等）的投资，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。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，初始确认时，企业可以将非交易性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，此处的“权益工具”应当满足金融工具列报准则关于权益工具的定义。上述情形中的有限寿命特殊金融工具包含交付现金或其他金融资产给其他方的合同义务，不符合权益工具的定义。因此，企业持有的此类特殊金融工具投资不符合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的条件。

二是对金融资产重分类原则把握不准确。例如，有的企业在对以收取合同现金流量为目标的业务模式下持有的应收票据进行后续计量时，仅简单根据当期发生金额重大的应收票据贴现、背书等情况即对在前述业务模式下持有的剩余应收票据进行重分类。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，金融资产的分类一经确定，不得随意变更，仅在企业改变其管理金融资产的商业模式时，应按照准则规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。企业管理金融资产业务模式的变更对企业的经营具有重大影响，须由企业的高级管理层进行决策，并能够向外部各方证实。因此，企业不应仅因当期发生金额重大的应收票据贴现、背书即对原业务模式下持有的剩余应收票据进行重分类，但企业在评估应收票据的业务模式时，应当考虑此前贴现、背书等相关情况。

2.金融工具预期信用损失准备计提不正确。

一是未及时、足额计提预期信用损失准备。例如，有的企业对预计无法全额收回、存在减值风险的长期挂账的应收款项，未及时、足额计提预期信用损失准备；有的企业仅因欠款方为关联方或以信用风险较低为由，未对相关应收款项进行减值会计处理并确认损失准备；有的企业未遵循预期信用损失法的相关要求，对应收账款和其他应收款等金融资产仍采用已发生损失法，或在未考虑历史经验和前瞻性信息的情况下简单按照账龄采用固定比例计提损失准备；有的企业

在缺乏合理且有依据的信息的情况下，不恰当地变更预期信用损失模型相关假设或参数，导致损失准备计提不正确。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，企业应当以预期信用损失为基础，对分类为以摊余成本计量和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产、租赁应收款、合同资产等进行减值会计处理并确认损失准备；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显著增加，并按照信用风险自初始确认后已显著增加或未显著增加的情形分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动；企业计量预期信用损失的方法应当反映在资产负债表日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。因此，企业应当按照准则规定，对应收账款、其他应收款等及时、足额地计提预期信用损失准备，对预期信用损失模型相关假设和参数的调整应当以合理且有依据的信息为基础。

二是未恰当按照信用风险特征划分组合并以此为基础计提预期信用损失准备。例如，有的企业未对应收账款合理划分组合，而将所有应收账款作为一个组合并以账龄为基础计提预期信用损失准备，未充分考虑客户的类型、所处行业、信用风险等级、历史回款情况等信息，判断客户是否具有共同的信用风险特征；有的企业仅将金额重大、已发生信用减值作为应收款项坏账准备单项计提的标准，未充分识别出组

合中与其他客户存在显著不同信用风险特征而需单独考虑预期信用损失的应收款项。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，企业在组合基础上对应收款项进行信用风险变化评估，应当以共同风险特征为依据，并持续关注客户信用风险特征的变化，而不仅限于评估应收款项的金额是否重大或者是否已发生信用减值。若某一客户信用风险特征与组合中其他客户显著不同，或该客户信用风险特征发生显著变化，企业不应继续将应收该客户款项纳入原组合计提损失准备。

三是未正确应用预期信用损失计量的简化处理方法。例如，有的企业对其他应收款采用了始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备的简化处理方法；有的企业未对不包含重大融资成分的全部应收账款采用简化处理方法，而仅对单项金额重大并单独计提坏账准备的应收账款采用简化处理方法。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，对于由收入准则规范的交易形成的应收款项和合同资产，其未包含重大融资成分或企业根据收入准则的规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分的，企业应当始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备；对于包含重大融资成分的应收款项、合同资产和租赁应收款，企业可选择采用简化处理方法计量其损失准备。其他应收款不可适用简化处理方法。

3.权益工具投资的公允价值计量不正确。

例如，有的企业以无相关活跃市场、公允价值信息无法准确获取等为由，未按照相关规定评估权益工具投资的公允价值；有的企业持有某项权益工具投资，在本年度追加投资（追加投资后对被投资方仍不具有控制、共同控制或重大影响）的交易价格与前期取得投资时的交易价格存在较大差异的情况下，在本年度资产负债表日评估该项权益工具投资的公允价值时未考虑最新交易价格的影响。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，企业对权益工具投资应当以公允价值计量，仅在有限情况下，如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。企业应当利用初始确认日后可获得的关于被投资方业绩和经营的所有信息，判断成本能否代表公允价值。当成本不能代表公允价值的最佳估计时，企业应当对其公允价值进行估值。权益工具投资存在报价的，企业不应当将成本作为对其公允价值的最佳估计。企业应当按照准则规定，恰当确定权益工具投资的公允价值。

4.未正确核算以摊余成本计量的金融资产。

例如，有的典当企业对分类为以摊余成本计量的发放当金，按合同利率计提利息收入并将收取的综合费用一次性计入当期收入；有的企业持有以摊余成本计量的金融资产，但未将其基于实际利率法计提的利息纳入金融资产的账面余

额，而是单独确认为应收利息。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，金融资产的摊余成本应当以该金融资产的初始确认金额经扣除已偿还的本金、加上或减去采用实际利率法形成的累计摊销额并扣除累计计提的损失准备的结果确定；企业应当按照实际利率法确认利息收入。对于以摊余成本计量的发放当金，典当企业应当将属于利息性质的综合费用计入发放当金的初始确认金额，作为计算实际利率的组成部分。企业基于实际利率法计算的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中，“应收利息”科目仅反映相关金融工具已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息。

5.未恰当计量非同一控制下企业合并中的或有对价构成的金融资产。

例如，有的企业在非同一控制下的企业合并中，以向被购买方原股东增发自身股份为对价收购被购买方，被购买方原股东承诺若被购买方的业绩低于承诺水平，将向企业返还最高不超过一定比例的上述增发股份，具体比例根据被购买方的业绩情况确定，该或有对价构成企业的一项金融资产。企业将前述金融资产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，并按照约定的最高股份返还比例及对应的注册资本金确定其公允价值。

根据金融工具确认计量准则等有关规定，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，并应当根据公允价值计量准则的相关规定，合理确定相关金融资产的公允价值。在上述情形中，企业应当综合考虑被购买方的预计业绩表现、可能返还的股份比例及股份的公允价值等因素，合理确定或有对价相关金融资产的公允价值。

6.金融资产的终止确认不恰当。

例如，有的企业与保理商签订应收账款保理合同，合同中包含“信用风险”等条款导致受让方实质上享有追索权，而企业仅凭相关应收账款的所有权在合同形式上已转移即将其终止确认；有的企业在判断背书或贴现的汇票能否终止确认时，未按规定考虑相关银行承兑汇票和商业承兑汇票的信用风险、延期付款风险等因素；有的担保公司向关联方转让应收代偿款，债权转让协议约定了受让方有权解除协议并向转让方追偿的若干与债务人信用风险相关的“重大事项”，可认定担保公司保留了该应收代偿款所有权上几乎所有风险和报酬，而担保公司仍将其终止确认。

根据金融资产转移准则等有关规定，企业在发生金融资产转移时，应当根据相关合同的经济实质而非仅以合同形式，评估其保留金融资产所有权上的风险和报酬的程度并分别下列情形处理：企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或

保留的权利和义务单独确认为资产或负债；企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产；企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当进一步判断其是否保留了对金融资产的控制（未保留控制的，应当终止确认该金融资产；保留了控制的，应当按照其继续涉入程度继续确认有关金融资产并相应确认相关负债）。企业应当按照准则规定，根据相关合同的经济实质，而非仅以其合同形式，综合判断应收账款保理等金融资产转让是否满足终止确认的条件。

7.金融负债和权益工具的区分不正确。

一是永续债分类不正确。例如，有的企业在发行永续债时约定了触发永续债到期的条款（其中包括发行企业无法单方面避免且不属于“几乎不具有可能性”的情形），一旦发生前述条款约定的情形，企业将被要求立即偿还永续债本息，即不能无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务，但企业仍将其列报为权益工具。

根据金融工具列报准则等有关规定，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；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，该合同义务符合金融负债的定义。在上述情形中，企业发行的永续债约定的触发永续

债到期的条款使其不能无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务，企业应将该永续债确认为金融负债。

二是合并财务报表层面金融负债和权益工具区分不正确。例如，有的企业承担了在子公司业绩未达预期时以现金回购子公司其他投资者所持子公司股权的义务，但未在合并财务报表中将其承担的股权回购义务确认为金融负债。

根据金融工具列报准则等有关规定，在合并财务报表中对金融工具进行分类时，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，将企业集团作为一个整体判断其是否因该金融工具承担了交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务。在上述情形中，企业集团作为一个整体承担了以现金回购其子公司其他投资者所持子公司股权的义务，应在合并财务报表中将其确认为金融负债。

（四）长期股权投资、企业合并及合并财务报表准则相关实施问题。

1.长期股权投资的分类或分类转换不正确。

一是对长期股权投资与金融资产的分类判断不正确。例如，有的企业（不属于风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体）直接持有被投资单位 20%以上 50%以下股权，其关键管理人员在被投资单位担任董事，且无其他事实或情况表明无法对被投资单位施加重大影响，但企业未将该权益性投资作为长期股权投

资核算，而是将其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，且未披露相关判断和假设；有的企业将持有的对被投资单位不具有控制、共同控制、重大影响的权益性投资确认为长期股权投资，而未按照金融工具确认计量准则进行核算。

根据长期股权投资准则等有关规定，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。企业应当综合考虑所有相关事实和情况，根据合并财务报表准则中关于控制的规定、合营安排准则中关于合营企业的规定、长期股权投资准则中关于重大影响的规定等有关要求，恰当判断对被投资单位的权益性投资是否属于长期股权投资，如不属于则应当按照金融工具确认计量准则进行会计处理。

二是对重大影响判断的变更不恰当。例如，有的企业持有被投资单位约 6% 股权，以前年度一直将该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核算，在被投资单位的股权结构、议事决策机制、关键管理人员、董事会成员以及投资方直接及间接持股比例等事项均未发生变化的情况下，企业于 2024 年判断对被投资单位具有重大影响，将该投资转换为长期股权投资核算，且未披露对重大影响的判断发生变更的有关情况。

根据长期股权投资准则等有关规定，企业应当综合考虑所有事实和情况，正确判断对被投资单位是否具有重大

影响，并审慎处理对重大影响判断的变更，只有在取得确凿证据表明投资方对被投资单位由不具有重大影响变更为具有重大影响（或者由具有重大影响变更为不具有重大影响）的情况下，才应当判断发生该变更。

2.企业合并中未充分辨认被购买方的无形资产。

例如，有的企业发生非同一控制下的控股合并交易，被购买方拥有可有效提升购买方市场竞争力的专有技术，该专有技术此前未在被购买方的财务报表中确认为无形资产。尽管该专有技术符合无形资产准则中对于无形资产的界定，且其在购买日的公允价值能够可靠计量，但企业仍未将其在购买日的合并财务报表中确认为无形资产。由于企业在该交易中付出的合并成本远大于其识别出的被购买方可辨认净资产（即未包含该专有技术）的公允价值份额，导致初始确认的商誉金额过高。

根据企业合并准则等有关规定，非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，如果符合无形资产准则中对于无形资产的界定且其在购买日的公允价值能够可靠计量，则购买方应当将该无形资产单独予以确认。视合并方式的不同，有关无形资产应当分别在合并财务报表或个别财务报表中确认，对于上述情形中的非同一控制下的控股合并，企业应当将辨认出的无形资产在合并财务报表中予以单

独确认。如果未充分辨认被购买方此前未在其财务报表中确认的无形资产，不仅会影响相关可辨认净资产及商誉的初始确认和后续计量，也可能导致财务报表使用者较难理解该项企业合并的交易目的和相关影响。

3.分步实现的非同一控制下企业合并中合并成本的确定不正确。

例如，有的企业通过多次交易分步实现非同一控制下的企业合并（不属于“一揽子交易”），对于购买日之前持有的被购买方的股权，在合并财务报表中直接按照原账面价值计量，未按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量。

根据企业合并准则、合并财务报表准则等有关规定，企业对于通过多次交易分步实现的非同一控制下的企业合并，在合并财务报表中应当对购买日之前持有的被购买方的股权按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，并将其作为合并成本的组成部分。

4.对控制及合并范围的判断不恰当。

例如，有的企业对被投资单位持有的表决权比例远低于50%（有的甚至低于20%），在无其他证据证明存在控制的情况下，仅以是被投资单位的第一大股东为由，即判断对其形成控制，而未综合分析是否满足控制的定义，判断依据不充分。有的企业的子公司被法院裁定破产重整，法院指定第三方律师事务所为破产管理人，并批准子公司可以在破产管理人的监督下自行管理财产和营业事务，子公司在破产重整

期间仍维持原有的营业事务，对营业事务的决策机制未发生改变。预计子公司很可能完成重整，并在重整完成后继续营业。企业仅以子公司进入破产重整程序、法院已指定破产管理人为由，在子公司进入破产重整阶段初期即判断对子公司丧失控制权，不再将子公司纳入合并范围。

根据合并财务报表准则等有关规定，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。企业应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上判断是否控制被投资方，而不能仅依据个别事实和情况进行判断。上述第一种情形中，企业不应当仅以自身是第一大股东为依据，未根据控制的定义综合判断，即认为对被投资单位具有控制。上述第二种情形中，根据控制的定义进行分析：子公司可以在破产管理人的监督下自行管理财产和营业事务，且预期重整完成后将继续营业，此时法院指定破产管理人行使的监督权仅为保护性权利，子公司的日常经营和决策机制未发生改变，企业对子公司的权力只是在破产重整期间受到了一定范围的暂时性限制，未改变其拥有的实质性权利，企业仍然拥有对子公司的权力；企业在子公司破产重整期间请求获得投资收益分配的限制仅仅是暂时性的，子公司很可能完成重整并在重整完成后继续营业，因此完成破产重整之后企业仍享有子公司的经营业绩和股权价值变动等可变回报，包

括享有子公司破产重整期间的经营所得及相关股权价值变动等，且无法排除企业在子公司破产重整期间获得除股利以外的其他可变回报的可能性，可见企业享有子公司可变回报的实质未发生改变；在法院终止重整程序之前，子公司自行管理财产和营业事务的情况下，子公司的相关活动和决策机制未发生实质性改变，企业仍能以主要责任人身份运用对子公司的权力并影响其可变回报。因此，该情形下企业仍可以控制子公司，仅以子公司进入破产重整程序、法院已指定破产管理人为由，即判断对子公司丧失控制权不恰当。实务中，企业开展破产重组的具体情形和所处阶段各有不同，投资方对破产重组的子公司是否拥有控制权，应当综合考虑所有相关事实和情况，按照控制的定义进行具体判断。

5.在不丧失控制权的情况下部分处置子公司股权的会计处理不正确。

例如，有的企业原持有子公司 80% 股权并拥有对该子公司的控制权，为优化资金配置结构，企业将其持有的 10% 股权转让给外部投资公司，该股权转让未导致企业对该子公司丧失控制权，但企业在合并财务报表中将转让股权的收益全额计入当期投资收益。

根据合并财务报表准则等有关规定，母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表层面，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差

额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；若资本公积余额不足以冲减该差额，则进一步调整留存收益。

（五）收入准则相关实施问题。

1.收入确认时点不恰当。

有的企业未恰当判断商品控制权转移时点，存在提前或延迟确认收入的情况。例如，有的企业在仅收到客户订单但尚未发货、商品控制权尚未转移的情况下，提前确认收入；有的企业向客户销售商品，相关商品的控制权已经转移给客户，但企业仅以未结算价款为由未及时确认收入，而是在后续实际结算时确认收入。

根据收入准则等有关规定，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。企业应当根据合同条款和业务实际情况，按照收入准则规定并结合商品控制权转移的有关迹象，恰当判断商品控制权转移的时点，并在此基础上确认收入。

2.主要责任人与代理人的区分不正确。

有的企业在收入确认中未能正确判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人，从而不恰当地按照总额法确认收入。例如，有的企业代收水电费、代充广告费等，在向客户转让商品前并不拥有商品控制权，其本质属于代收代付性质，却采用总额法确认收入；有的企业接受委托采购商品，向委托方收取采购金额一定比例的服务费，由供应商直接向委托方交付货物，自身不承担存货风险，无权决定商品价格，

也不承担向委托方转让商品的主要责任，在向委托方转让商品前不拥有商品控制权，其本质属于中介服务，却采用总额法确认收入；有的企业未综合判断在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，而仅以承担一定的仓储风险、退货风险，或仅拥有部分定价权等个别迹象为由，认定自身是主要责任人，采用总额法确认收入。

根据收入准则等有关规定，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。企业应当严格按照收入准则规定，以在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为核心原则，综合考虑相关商品的性质、合同条款约定、与控制权相关的迹象（包括但不限于企业承担向客户转让商品的主要责任、企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险、企业有权自主决定所交易商品的价格等）以及其他具体情况，正确判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。

3.授予知识产权许可业务的时段法和时点法判断不恰当。

例如，有的企业将一项知识产权许可授予给被许可方，对该业务确定的收入确认方法为：若授予被许可方在一定期间内使用该知识产权许可，则在授权期间内分期确认收入；若授予被许可方无限期使用该知识产权许可，则在授予给被许可方的时点一次性确认收入。

根据收入准则等有关规定，企业判断向客户授予知识产权许可属于在某一时段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务时，应当判断其是否同时满足下列条件：合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；该活动对客户将产生有利或不利影响；该活动不会导致向客户转让某项商品。如果同时满足上述条件，则应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入，否则应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。企业不应考虑该许可在时间、地域、排他性以及相关知识产权消耗和使用方面的限制，这是因为这些限制界定了已承诺的许可的属性，并不能界定企业是在某一时点还是在某一时段内履行其履约义务。

4.附有销售退回条款的销售业务会计处理不正确。

例如，有的企业将商品转让给客户，在客户取得商品控制权之后，仍允许客户退回商品，且历史退货率相对稳定，根据历史经验能够对退货率进行合理估计，但企业在确认收入时并未扣除预期后续发生销售退回的金额，而是全额确认收入，并将发出存货的账面价值全额结转营业成本。

根据收入准则等有关规定，对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

（六）租赁准则相关实施问题。

1.承租人使用权资产和租赁负债确认不正确。

例如，有的承租人企业将符合租赁定义且不属于短期租赁和低价值资产租赁的车位、土地、房屋等租赁的租金在支付时一次性计入当期损益，或将其计入长期待摊费用，未按规定确认使用权资产和租赁负债；有的承租人企业在选择不将“门店租赁+装修服务”合同中包含的租赁部分与非租赁部分（即装修服务）进行分拆的情况下，将租赁支出与装修支出全部计入当期损益，未确认相关使用权资产和租赁负债；有的企业对低价值资产租赁的判断理解不到位，对应当确认使用权资产和租赁负债的租赁应用简化处理。

根据租赁准则等有关规定，承租人在合同开始日，应当评估合同是否为租赁或者包含租赁；合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆；承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租

赁部分分别合并为租赁进行会计处理。在租赁期开始日，承租人应当对租赁（应用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债。短期租赁是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁；低价值资产租赁是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁；承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应当基于租赁资产全新状态下的绝对价值进行评估，不受承租人规模、性质等影响，也不应当考虑资产已被使用的年限以及该资产对于承租人或相关租赁交易的重要性。企业应当按照准则规定，正确识别租赁合同及合同包含的租赁部分、确定是否进行分拆并判断是否符合应用简化处理的条件，在此基础上正确确认相关使用权资产和租赁负债。

2.出租人对转租赁分类不正确。

例如，有的企业在转租赁的租赁期限已覆盖原租赁（非短期租赁）全部剩余期限、实质上已转移与转租使用权资产有关的几乎全部风险和报酬的情况下，仍将转租赁分类为经营租赁。

根据租赁准则等有关规定，转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类。但原租赁为短期租赁且转租出租人进行简化处理的，转租出租人应当将该转租赁分类为经营租赁。在上述情形中，转租赁实质上已转移与转租使用权资产有关的几乎全部风险和报酬，企业应将其分类为融资租赁。

3.出租人经营租赁的租金收入确认不恰当。

例如，有的出租人企业在经营租赁合同约定的每期租金金额不同或存在免租期的情况下，直接按照承租人应付租金的日期及合同约定的每期租金确认租金收入，造成各期间租金收入确认不恰当。

根据租赁准则等有关规定，在租赁期内各个期间，出租人应当采用直线法或其他系统合理的方法，将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入；其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，出租人应当采用该方法。企业应当按照准则规定，合理确认各期间的租金收入。

（七）其他实施问题。

1.股份支付相关成本费用确认不正确。

例如，有的企业实施的员工股权激励计划中，可行权条件包括服务期限条件和收入、利润等业绩条件，但企业未根据历史经验综合考虑各项条件的未来可达成情况并在等待期内的每个资产负债表日对可行权权益工具数量作出合理估计，而是先认为所有可行权条件均能够达到并按照授予的全部权益工具数量计算和确认股份支付相关成本费用，后续在相关条件实际未达到时再冲减前期累计确认的股份支付成本费用，导致各期间股份支付相关成本费用确认不正确。

根据股份支付准则等有关规定，完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算

的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积；在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。企业应当按照准则规定，正确确认各期间股份支付相关成本费用。

2.对政府补助的识别不恰当。

有的企业将从政府取得的不满足“无偿性”特征的经济资源认定为政府补助。例如，有的企业从政府获得的经济资源实质上与其销售商品或提供服务等活动密切相关，且是商品或服务的对价或者是对价的组成部分，企业将其认定为政府补助进行会计处理；有的企业将政府作为投资者向企业投入的资本作为政府补助进行会计处理。

根据政府补助准则等有关规定，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产；政府补助必须满足“无偿性”特征，无偿性是指企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务或对价。企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当适用收入准则等相关规定。同时，政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠性交易，也不适用政府补

助准则。

3.借款费用的会计处理不正确。

一是对借款费用资本化期间的判断不恰当。有的企业对借款费用资本化期间开始、暂停和停止时点的判断不准确。例如，有的企业在工程建设项目尚未开工、相关建造活动尚未开始的情况下，即提前将相关借款费用予以资本化；有的企业的在建工程项目发生非正常中断，中断时间连续超过3个月，仍将发生的借款费用资本化，未按照准则规定予以暂停；有的企业的工程建设项目已达到预定可使用状态并投入使用，借款费用资本化期间已经结束，仍继续将借款费用予以资本化处理。

根据借款费用准则等有关规定，借款费用资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内。资本化期间的确定是借款费用确认和计量的重要前提，借款费用准则对借款费用资本化的开始、暂停和停止时点作出了规定，企业只有对发生在资本化期间内的有关借款费用才能资本化。

二是对一般借款利息费用的资本化金额计算不正确。例如，有的企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款，该资产的购建或者生产同时占用了企业的部分一般借款。企业未测算对一般借款的占用金额，即简单地将一般借款发生的利息费用全部予以资本化。

根据借款费用准则等有关规定，为购建或者生产符合资

本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

4.未按规定确认递延所得税资产和递延所得税负债。

例如，有的企业预期未来能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异，但没有对因计提资产减值准备而产生的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产；有的企业在近几年连续亏损、持续经营能力存在重大不确定性的情况下，未对未来是否很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额进行判断，直接将所有可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产；有的企业持有的以公允价值计量的金融资产的公允价值发生变动，相关金融资产的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异，但在符合相关确认条件的情况下未按照所得税准则规定确认递延所得税资产或递延所得税负债；有的企业在享受“新购进设备单位价值不超过500万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除”的税收优惠政策时，未就相关固定资产的暂时性差异确认递延所得税负债；有的承租人企业在租赁期开始日确认使用权资产和租赁负债时，对于产生的等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，未分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

根据所得税准则等有关规定，存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的，企业通常应当按的要求确认递延所得税负债或递延所得税资产（后者的确认应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限），除非满足准则规定的不确认递延所得税负债或递延所得税资产的特殊情况。企业应当在相关交易发生时，判断是否形成递延所得税负债或者递延所得税资产，并进行正确的确认和计量。对于不是企业合并、交易发生时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导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易（包括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等），不适用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。

5.对会计政策变更的认定不恰当。

例如，有的企业在业务模式和合同条款等未发生变化的情况下，将某业务的收入确认方法由时段法改为时点法，并将其认定为会计政策变更。

根据会计政策、会计估计变更和差错更正准则等有关规定，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。收入准则中对企业采用时段法或时点法确认收入的条件作出了明确规定，企业根据业务实质作出判断的结果应当是唯一的，即采用时段法或时点法两种方法之一确认收入。企业在业务模式和合同条款等未发生

变化的情况下，收入确认采用时段法还是时点法同样不应发生变化。如果企业改变了收入确认方法，通常表明企业的会计处理可能存在差错，而非会计政策变更。

6.持有待售的非流动资产分类不正确。

例如，有的企业在仅与其他方签订框架协议而未获得确定的购买承诺的情况下，即将相关非流动资产划分为持有待售类别。

根据持有待售的非流动资产、处置组和终止经营准则等有关规定，非流动资产或处置组划分为持有待售类别应当同时满足下列条件：根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。其中，确定的购买承诺是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。企业在仅与其他方签订框架协议而未获得确定的购买承诺的情况下，不应将相关非流动资产划分为持有待售类别。

7.编制财务报表时未评价持续经营假设。

例如，有的企业在资产负债表日已经资不抵债、停产数月，持续经营能力明显存疑，但在编制财务报表时依然采用持续经营假设，且附注中未对相关情况进行披露。

根据财务报表列报准则等有关规定，在编制财务报表的

过程中，企业管理层应当利用所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少 12 个月的持续经营能力，评价结果表明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。

8.附注披露不正确或不充分。

该问题在非金融资产减值、收入、金融工具、套期会计、在其他主体中权益的披露、企业合并、会计政策变更、会计估计变更、前期差错更正、关联方披露等不同领域均存在，有的企业未按准则规定进行披露，或仅援引准则原文而未结合自身实际情况进行披露。例如：

一是在非金融资产减值相关披露方面，有的企业未充分披露存货可变现净值的确定依据；有的企业未披露重大资产减值或商誉减值的原因，以及可收回金额的确定方法、关键假设及其确定依据等。

二是在收入准则相关披露方面，有的企业披露收入确认相关会计政策时仅披露准则原文，未结合企业自身情况披露具体业务收入确认的相关方法；有的企业未披露收入分解信息。

三是在金融工具准则相关披露方面，有的企业未披露指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的性质以及如何满足运用指定的标准等信息；有的企业未披露将非交易性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的具体原因，或将指定原因描述为“不具有控制、共同控制、重大影响”、“在活跃市场没有报价、无法获得公允价值”等无关的内容；有的企业未按规定分三阶段披露主要金融资产的账面余额及预期信用损失准备变动情况；有的企业未对特定的市场风险进行敏感性分析；有的企业使用经折现的合同现金流量进行到期期限分析。

四是在套期会计准则相关披露方面，有的企业未按要求披露与套期会计相关的定量信息，如被套期项目的公允价值变动累计金额、计入当期损益和其他综合收益的套期无效部分等。

五是在其他主体中权益的披露方面，有的企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体，或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体，却未披露相关判断和假设；有的企业未披露关于是否将结构化主体纳入合并财务报表的有关信息；有的企业对重要联营企业或合营企业的信息披露不完整，对不重要联营企业或合营企业的汇总财务信息披露不完整。

六是在会计政策、会计估计变更和差错更正准则相关披露方面，有的企业未披露会计政策变更的原因，以及各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额；有的企业未披露会计估计变更的原因，以及对当期和未来期间的影响数；有的企业未披露前期差错的性质，以及各个列报前期财

务报表中受影响的项目名称和更正金额。

七是在关联方披露方面，有的企业未披露或未完整披露关联方及其相关交易的信息，例如，有的企业未将与其受同一母公司控制的其他子公司认定为关联方；有的企业未披露其与母公司、与联营企业之间的关联交易信息。