

2025 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 2025 年度准则实施情况和问题，组织开展上市公司 2025 年年报分析，并加强与有关监管部门的工作协同，持续收集 2025 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，2025 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 5500 多家上市公司，4700 多家银行业、证券业和保险业金融机构，以及数量众多的国有大中型企业及其他法人主体中广泛实施，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。汽车制造、房地产、保险等行业核算手册的发布，进一步增强了企业会计准则在相关行业实务运用中的操作性，推动提升了相关行业会计核算的整体规范性和会计信息的可比性。截至 2026 年 4 月 30 日已披露 2025 年年度财务报告的 5514 家上市公司中，96.06% 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 2026 年 4 月 30 日已披露 2025 年年度财务报告的 185 家¹A+H 股上市公司中，68 家直接采用企业会计准则编制 H 股财务报告，占比接近 40%；116 家采用国际（香港）财务报告准则

¹ 其中，1 家采用美国公认会计原则编制 H 股财务报告。

编制 H 股财务报告，其中逾六成披露不存在境内外准则差异。

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总结提炼，并根据准则规定作出针对性分析和正确做法讲解，旨在引导企业等有关主体准确把握和规范执行准则要求，进一步提升准则实施效果。

（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。

一是固定资产的后续计量不正确。例如，有的企业在对固定资产计提折旧时，未根据固定资产的实际使用情况合理确定折旧年限，对损耗程度存在明显差异的同类固定资产，仍按照相同折旧年限计提折旧；有的企业将固定资产更新改造产生的符合资本化条件的后续支出计入资产成本后，在固定资产使用寿命有所延长的情况下，未经复核直接按照更新改造前的原固定资产使用寿命继续计提折旧。

根据固定资产准则等有关规定，企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值；企业确定固定资产使用寿命，应当考虑的因素包括预计生产能力或实物产量，预计有形损耗和无形损耗，法律或者类似规定对资产使用的限制。企业至少应当于每年年度终

了，对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。因此，企业确定固定资产的使用寿命时，应当根据固定资产的使用情况作出合理估计，对损耗程度明显不同的同类固定资产，应分别合理确定折旧年限，不应简单统一采用相同标准；固定资产发生可资本化的后续更新改造支出的，应转入在建工程，待在建工程完工并达到预定可使用状态时，从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

二是固定资产弃置费用会计处理不正确。例如，有的采矿业企业调整工程项目环境保护与土地复垦方案，因弃置义务估计参数变化（如复垦成本下降、预计弃置时点延后或折现率提高），在固定资产仍有账面价值的情况下，直接将调减的弃置费用对应的预计负债全额冲减营业成本。

根据固定资产准则等有关规定，对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始入账成本时，还应考虑弃置费用（弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出）。由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债的减少，应以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本，如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。因此，企业在调减弃置费用对应的预计负债时，应以固定资产账面价值为限扣

减固定资产成本，超出部分确认为当期损益，不得在固定资产仍有账面价值的情况下，将预计负债减少额直接全额冲减营业成本。

2.无形资产准则相关实施问题。

一是研发支出归集不正确。例如，有的企业将未实际参与研发活动的高管人员、行政人员、市场推广人员、生产人员、采购人员等非研发人员的职工薪酬计入研发支出；有的建筑企业将构成建筑工程实体的常规施工材料如钢筋、混凝土等归类为研发试验材料计入研发支出，将与研发活动无直接关联的工程项目部的业绩考核奖金计入研发支出；有的企业对于生产与研发活动共用的机器设备，未按照实际使用情况进行合理分摊，而是将共用的机器设备的折旧费全额计入研发支出。

根据无形资产准则等有关规定，“研发支出”科目核算企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出。因此，企业应当准确归集研发支出。上述情形中，企业未参与研发活动的人员职工薪酬支出、构成建筑工程实体的施工材料费用、与研发活动无直接关联的工程项目部的业绩考核奖金，以及未合理分摊的应由生产活动承担的机器设备折旧费等均不属于研发活动相关支出，不应计入研发支出。

二是研发支出资本化时点不正确。例如，有的企业未区分内部研究开发项目的研究阶段与开发阶段，也未进一步判断开发阶段内的有关支出是否均满足资本化条件，而是直接

将所有相关支出全部费用化处理；有的企业将开发阶段的全部支出直接资本化，未判断开发阶段内的有关支出是否均满足资本化条件。

根据无形资产准则等有关规定，企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。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。因此，对于企业自行进行的研究开发项目，企业不应不加区分和判断地直接将内部研究开发项目的所有相关支出费用化，或将开发阶段所有相关支出资本化，而是应当区分研究阶段支出与开发阶段支出：研究阶段支出全部费用化；开发阶段支出需判断是否满足资本化条件，满足

资本化条件的支出予以资本化，不满足资本化条件的支出应予以费用化。

三是外购在研项目资本化时点判断不当。例如，有的企业购入正在进行中的研究开发项目后，未对外购在研项目是否已进入开发阶段以及有关支出是否已同时满足资本化条件进行判断，即直接认定相关项目已进入开发阶段且符合资本化条件，将购买价款资本化，并将后续发生的研发支出全部资本化。

根据无形资产准则等有关规定，企业购买正在进行中的研究开发项目且符合资本化条件的，应确认为无形资产。取得后发生的研发支出，应当比照内部研究开发项目支出的规定进行处理。因此，企业不应仅以外购这一交易形式为依据，未经判断即将外购在研项目的购买价款及后续支出直接资本化，而应结合项目实际所处阶段、技术可行性、预期经济利益等具体情况进行综合判断。

四是数据资源无形资产确认不恰当。例如，有的企业在无法提供充分证据证明数据资源能够为企业带来未来经济利益的情况下，仍将数据资源确认为无形资产；有的企业将计划用于对客户提供服务的数据资源确认为无形资产后，长期未能成功签署任何商业合同，未产生任何经济利益流入，商业化进程明显受阻，表明初始确认时对经济利益流入的论证可能存在缺陷，或已出现明显减值迹象，但企业并未进行差错更正或减值测试，导致资产价值虚增；有的企业购置具

备数据采集功能的硬件设备，该设备的基础功能在于支撑企业日常生产经营，但企业直接将购置设备支出计入数据资源无形资产成本。

根据无形资产准则等有关规定，无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产同时满足下列条件的，才能予以确认：与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；该无形资产的成本能够可靠地计量。数据资源确认为无形资产的条件之一为预期能够产生经济利益流入，数据资源产生经济利益的方式，包括能够证明运用该数据资源生产的产品存在市场或数据资源自身存在市场，数据资源将在内部使用的，应当证明其有用性。因此，若企业无法合理证明数据资源有关的经济利益很可能流入企业，则该数据资源不满足无形资产的确认条件，不应确认为无形资产；对于硬件设备，其本身具有实物形态，不符合无形资产的定义，应确认为固定资产，不得将硬件购置成本计入数据资源无形资产成本。

3.投资性房地产准则相关实施问题。

一是投资性房地产自用和出租部分未正确区分。例如，有的企业将自建办公楼部分对外出租收取租金、部分自用，但企业直接将该办公楼整体作为采用公允价值模式计量的投资性房地产核算。

根据投资性房地产准则等有关规定，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。实务中，存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的情形。如某项房地产不同用途的部分能够单独计量和出售的，应当分别确认为固定资产（或无形资产、存货）和投资性房地产。因此，企业对于该项办公楼应当严格区分自用部分和出租部分，出租部分能够单独计量和出售的，应确认为投资性房地产，自用部分应确认为固定资产，不得将办公楼整体作为投资性房地产核算。若出租部分不能够单独计量或出售的，企业应当将办公楼整体作为固定资产核算。

二是其他资产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产会计处理不准确。例如，有的企业将多处原自用办公楼转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，未区分各办公楼转换日公允价值与原账面价值的差额为增值还是减值，对于其中部分房地产评估增值、部分房地产评估减值产生的差额，均计入所有者权益（其他综合收益）。

根据投资性房地产准则等有关规定，自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值作为投资性房地产的成本，转换日的公允价值大于原账面价值的差额计入其他综合收益，小于原账面价值的差额计入公允价值变动损益。因此，企业应当区分各办公楼转换日公允价值与原账面价值之间形成的增值或减值，按规定分别计入所有者权益或当期损益，不得混淆处理。

（二）非金融资产减值相关实施问题。

1. 存货可变现净值计量不准确。

例如，有的企业在确定存货可变现净值时，未考虑存货在销售过程中预计发生的相关销售费用，导致存货跌价准备计提不足；有的企业直接按照存货库龄划定固定比例计提跌价准备（如对库龄1年以上存货按10%计提、库龄2年以上存货按30%计提），以库龄替代了可变现净值的测算，未考虑存货的实际状态、市场售价等因素，导致计提结果与实际减值水平存在重大差异；有的企业计提存货跌价准备时，未区分呆滞积压、残损变质存货与正常可售存货，均以合格良品的市场售价作为可变现净值计算基础，未能客观反映不良存货的实际变现能力。

根据存货准则等有关规定，资产负债表日存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。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。企业确定存货的可变现净值，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。因此，企业在确定存货的可变现净值时，应扣除估计的销售费用等必要扣除项目，不应将估计售价简单等同于可变现净值；对于不同存货类型，应结合存货的持有目的、实际状态、品类特征、市场行情以及是否存在销售合同等因素测

算可变现净值，不应以库龄直接替代可变现净值的测算，脱离存货实际情况；对于呆滞、残损存货，其售价通常低于正常存货，应与正常存货严格区分，不应直接以正常存货的市场售价作为其可变现净值的测算依据。

2.存货跌价准备不当转回。

例如，有的企业因产品市场价格持续下行而计提了存货跌价准备，后续产品售价始终维持低位，导致存货跌价的核心不利因素并未发生实质性好转，企业却转回了已计提的存货跌价准备。

根据存货准则等有关规定，资产负债表日，企业应当确定存货的可变现净值；以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。因此，上述情形中，该企业产品市价低迷的情况并未好转，减记存货价值的影响因素依然存在，在不符合存货跌价准备的转回条件的情况下，不得进行存货跌价准备转回处理。

3.未按资产减值准则规定进行减值测试并计提减值准备。

一是固定资产减值测试执行不及时、不完整。例如，有的企业部分办公类固定资产因日常维护管理不当已无法正常使用，部分生产类固定资产因能耗偏高、生产效率较低等技术性能局限，已被新型高效生产线替代并长期闲置，存在明显减值迹象，但企业未恰当识别减值迹象并进行减值测

试；有的企业多项固定资产存在明显减值迹象，但通过跨年度延后计提减值准备、有目的地拆分资产项目并选取部分资产计提减值准备等方式，规避及时、足额计提减值准备。

根据资产减值准则等有关规定，企业应当在资产负债表日判断相关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。因此，上述情形中，固定资产无法正常使用、因技术迭代被淘汰并长期闲置，其未来可带来的经济利益流入受限，表明资产存在可能发生减值的迹象，企业应当及时进行减值测试；多项固定资产出现减值迹象的，企业应当对全部存在减值迹象的资产进行减值测试并计提减值准备，不得通过选择性测试部分资产或延期计提等方式规避及时、足额计提减值准备的要求。

二是长期股权投资减值判断滞后。有的企业将对子公司的投资作为采用成本法核算的长期股权投资，但对子公司连续多年重大亏损、经营成果持续远低于预期且未见改善等减值迹象未予以关注，未按规定及时进行减值测试。

根据资产减值准则等有关规定，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，主要可从外部信息来源和内部信息来源两方面加以判断。例如，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，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额等，均属于资产可能发生减值的迹象。同时，在判断长期股权投资是否存在减值迹象时，企业应当密切关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额，以及是否存在资产减值准则中有关减值迹象等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照资产减值准则对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。因此，上述情形中，子公司连续多年重大亏损、经营成果显著低于预期且未见改善，属于资产经济绩效低于预期的表现，构成长期股权投资的减值迹象，企业应当对此予以重点关注、及时判断是否存在减值迹象并进行减值测试，合理估计资产的可收回金额。

4.资产减值损失违规转回。

例如，有的企业对持有的无形资产（专利权）前期已计提无形资产减值准备并确认资产减值损失，当期在继续持有该专利权的情况下转回原已确认的资产减值损失。

根据资产减值准则等有关规定，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。因此，上述情形中，企业不得转回原已确认的该无形资产减值损失。

5.资产减值中对于资产组或者资产组组合的认定不恰

当。

例如，有的企业将某项目整体作为资产组进行减值测试，连续两年计提大额减值；该项目包含一处专门保障项目主体核心资产正常使用、已接近完工的配套在建工程，该工程无法单独产生现金流，其收益实现能力完全依附于项目整体运营状况，但企业以在建工程尚未完工、未投入运营为由，将其排除在进行减值测试的资产组范围之外，未对其进行减值测试。

根据资产减值准则等有关规定，企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据，资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。因此，企业应当以能否独立产生现金流入作为划分资产组的核心依据，恰当认定资产组。上述情形中，配套在建工程与成熟运营资产协同经营、现金流不可分割，应当纳入同一资产组进行减值测试，不得人为拆分资产组，以在建工程未完工、未投入运营为由不将其纳入减值测试范围，规避减值测试要求。

6.商誉减值测试中对资产组或者资产组组合的认定随意变更。

例如，有的企业前期将商誉分摊至被收购标的公司资产组及标的公司子公司资产组共同构成的资产组组合进行减

值测试，本期仅以标的公司子公司临时性停工为由，直接将该子公司相关资产组从商誉减值测试范围中剔除。

根据资产减值准则等有关规定，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。上述情形中，子公司临时性停工仅表明资产组运营状况阶段性恶化、未来现金流预期下降，属于应当关注的减值迹象。该停工并未改变企业报告结构，不属于企业因重组等原因导致报告结构变动的情形，不符合商誉重新分摊的条件，亦不影响已分摊商誉的资产组组合。因此，企业应当继续将子公司相关资产组纳入资产组组合进行减值测试，不得将其从资产组组合中剔除以缩小减值测试范围。

7.商誉减值测试中资产组账面价值的确定基础与可收回金额的确定方式不一致。

例如，有的企业将被收购标的公司整体作为商誉所属资产组，该资产组账面价值包括商誉及相关长期资产的账面价值，但企业在测算资产组可收回金额时，直接采用该标的公司股权的交易价格作为可收回金额，导致资产组账面价值的确定基础与可收回金额的确定方式不一致。

根据资产减值准则等有关规定，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。否则，如果两者在不同的基础上进行估计和比较，就难以正确估算资产组的减值损失。资产组的账面价值应当包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。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。上述情形中，资产组账面价值仅核算商誉及相关长期资产，而股权交易价格反映的是股东权益，内含负债、流动资产等非资产组因素，且受资本结构、控制权溢价、流动性折扣等影响，与资产组可收回金额的确定方式存在本质差异。因此，企业应以该资产组整体为基础，按照公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值二者孰高确定资产组的可收回金额，不得直接以股权交易价格替代资产组可收回金额进行减值测试。

8.商誉减值测试中确定可收回金额时采用的关键假设不恰当。

例如，有的企业在商誉减值测试中，在确定与商誉相关的资产组或者资产组组合的可收回金额时采用的关键假设不恰当：一是设定的折现率未能反映资产组特定风险。有的资产组所依托的经营主体已资不抵债、被列为失信被执行

人，其经营风险和财务风险显著高于行业平均水平，但设定的折现率却显著低于行业均值，存在压低折现率以高估可收回金额、规避计提商誉减值的倾向。二是收入增长率、毛利率等预测参数缺乏合理依据且与历史经营情况及行业趋势存在严重偏离。有的资产组收入连续三年负增长、毛利率逐年走低，且其经营情况、所在行业发展趋势均未发生明显改善，却仍将预测收入设定为逐年递增；有的资产组各项业务实际收入均呈下滑态势，仍假设预测期保持较高正向增长，且未说明该增长率的合理性依据。三是采用市场法评估时对市盈率等参数选取缺乏合理性。有的企业在资产组净利润同比下滑、与该资产组业务同质的可比公司市盈率保持稳定甚至下降的情况下，大幅上调设定的市盈率参数且并未作出合理解释，最终评估结果呈现可收回金额与资产组账面价值高度接近的特征，存在通过调节参数以规避减值的倾向。

根据资产减值准则等有关规定，预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计；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的或者递减的增长率为基础，除非企业管理层能证明递增的增长率是合理的。折现率应当反映当前市场货币时间价值和资产特定风险。因此，企业应结合与商誉相关的资产组或者资产组组合的现状、风险水平、历史经营及行业趋势审慎确定预测期、折现

率、盈利指标等关键参数；采用市场法估值时对于市盈率等价值比率的选取应当客观公允，以使减值测试结果能够恰当反映与商誉相关的资产组或者资产组组合的价值。

（三）职工薪酬准则相关实施问题。

1.职工薪酬核算范围不准确。

例如，有的企业将向异地任职管理人员发放的住房补助直接计入管理费用，未按规定通过应付职工薪酬科目核算；有的企业将支付给已故员工遗属的赡养费直接计入营业外支出，未按规定确认应付职工薪酬；有的企业与劳务中介公司签订外包服务合同，外包人员所提供的服务与企业自身职工提供的服务不具有相似性，且外包人员的工作内容、人员管理以及薪酬结算方式等均由劳务中介公司计划和控制，但企业将相关外包人员的工资等支出作为本企业的职工薪酬进行会计处理。

根据职工薪酬准则等有关规定，职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬和补偿，包括职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费等短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利；企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人的福利也属于职工薪酬。因此，企业为异地任职人员发放的住房补助和提供给已故员工遗属的赡养费均属于职工薪酬的范畴，企业应当按规定确认应付职工薪酬。此外，根据职工薪酬准则的规定，在企业的计划和控制下，虽未与

企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴。上述情形中，企业通过劳务中介公司取得外包服务，外包人员提供的服务与企业自身职工提供的服务不具有相似性，且外包人员的工作内容、人员管理以及薪酬结算方式等不受企业的计划和控制，因此，企业不应将相关外包人员的工资等支出作为本企业的职工薪酬进行核算。

2.职工薪酬计提时点不恰当。

例如，对于销售人员基于销售业绩的绩效提成，有的企业在薪酬管理制度已明确销售绩效提成的确定方式、销售回款不影响企业承担的绩效提成支付义务的情况下，仅因内部规定绩效提成在实际收到销售回款当月进行支付，而在销售回款时点才计提相关应付职工薪酬和确认销售费用，导致应付职工薪酬及相关费用确认滞后。

根据职工薪酬准则等有关规定，企业根据经营业绩或职工贡献等情况提取的奖金应当比照短期利润分享计划进行会计处理，企业应当在因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务且所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计时，确认相关的应付职工薪酬并计入当期损益或相关资产成本。对于销售人员基于销售业绩的绩效提成，在薪酬管理制度已明确销售绩效提成的确定方式、销售回款不影响企业承担的绩效提成支付义务的情况下，当销售人员完成销售业绩时绩效提成金额能够可靠估计，此时企业应按规

定确认相关应付职工薪酬和销售费用，绩效提成的实际支付时点不影响该会计处理要求。

3.职工薪酬类型判断和会计处理不恰当。

例如，有的企业在与员工协商解除劳动合同时，将向离职员工支付的累积未使用的带薪年假折算补偿和因解除劳动合同关系给予的补偿统一作为辞退福利计入管理费用，未正确区分短期薪酬和辞退福利。

根据职工薪酬准则等有关规定，辞退福利是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。离职员工累积未使用的带薪年假折算补偿实质为职工提供在岗服务对应的法定带薪缺勤对价，属于短期薪酬中的累积带薪缺勤，企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时确认相关应付职工薪酬，并按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，而不应当将其视同辞退福利计入管理费用。

（四）股份支付准则相关实施问题。

1.股份支付的授予日判断不恰当。

例如，有的上市公司将早于股东会批准日的董事会审议日作为股份支付的授予日；有的企业在股东会审议通过股权激励方案，但该方案尚未明确所授予权益工具的价格或未最终确定股权激励对象和所授予权益工具数量的情况下，将股权激励方案通过股东会审议的日期作为股份支付的授予日。

根据股份支付准则等有关规定，授予日是股份支付协议

获得批准的日期，其中：“获得批准”是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东会或类似机构的批准；“达成一致”是指双方在对该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上，均接受其条款和条件。因此，不应将股东会批准前的董事会审议日作为股份支付的授予日；在股东会已审议通过股权激励方案、但该方案并未确定股权激励对象和所授予权益工具数量的情况下，其不满足“企业与职工就股份支付的协议条款或条件已达成一致”的条件，不能将前述股权激励方案通过股东会审议的日期作为股份支付的授予日。

2.自愿退出股权激励计划的会计处理不正确。

例如，有的企业实施员工股票期权激励计划，约定在等待期结束且满足一定可行权条件时员工可按约定行权价格取得授予的股票，在等待期内部分员工因自身原因而非未满足可行权条件的情况下提出自愿退出该股票期权激励计划，企业将该部分员工自愿退出计划视作未满足可行权条件进行处理，冲回原确认的股份支付费用。

根据股份支付准则等有关规定，在等待期内职工因自身原因、而非未满足可行权条件的情况下自愿退出以权益结算的股权激励计划属于股权激励计划的取消，企业应当作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

3.股份支付授予的权益工具公允价值计量不合理。

例如，有的企业向员工授予非上市公司的权益工具，企业以该权益工具不存在公开市场交易价格为由直接依据授予日前的往期估值结果确定所授予权益工具的公允价值；有的企业向职工授予股票期权，在确定股票期权的公允价值时简单采用某一证券市场整体价格走势的指数反映股票期权的预计波动率。

根据股份支付准则等有关规定，对于换取职工服务的以权益结算的股份支付，企业应当按照权益工具在授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积（其他资本公积）。如果企业股份未公开交易，则公允价值应按授予日估计的市场价格计量，并考虑授予股份所依据的条款和条件进行调整，合理确定所授予权益工具的公允价值。企业采用期权定价模型确定股票期权的公允价值时，由于证券市场综合指数波动率通常无法较好反映单个企业自身波动特征，预计波动率应优先参考企业自身股价的历史波动率，如果企业因新上市或未上市而没有关于历史波动率的充分信息，应按可获得交易活动数据的最长期间计算其历史波动率，也可考虑类似企业在类似阶段可比期间的历史波动率以及其他合理的替代方法。

（五）金融工具准则相关实施问题。

1.金融资产分类不正确。

例如，有的企业将不满足权益工具定义的包含转股权的

优先股投资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；有的企业将按照既以满足日常流动性需求为目标、又以维持特定的收益率为目标的业务模式管理的债券投资，分类为以摊余成本计量的金融资产。

根据金融工具确认和计量准则等有关规定，分类为以摊余成本计量的金融资产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，应当符合在特定日期产生的合同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特征；分类为以摊余成本计量的金融资产，应当符合企业管理该金融资产的业务模式以收取合同现金流量为目标的条件。对于不满足权益工具定义的包含转股权的优先股投资，其合同现金流量不符合仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付特征，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。对于既以满足日常流动性需求为目标、又以维持特定的收益率为目标管理的债券投资，其业务模式不符合分类为以摊余成本计量的金融资产的条件，企业应当结合其合同现金流量特征，按照金融工具确认和计量准则的规定作出正确分类。

2.金融工具计量不正确。

例如，有的企业将分类为以摊余成本计量的金融负债产生的可直接归属于发行的交易费用直接计入当期损益；有的企业仅以无相关活跃市场、财务状况未发生重大变化等为由，对其持有的非上市股权投资直接以成本作为公允价值进

行计量；有的企业对于购买的已发生信用减值的金融资产，未采用经信用调整的实际利率计算确定其利息收入。

根据金融工具确认和计量准则等有关规定，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。因此，以摊余成本计量的金融负债的相关交易费用应当计入金融负债的初始确认金额，不应直接计入当期损益。对于持有的非上市股权投资，企业应当基于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对其公允价值进行估值；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；相关投资存在报价的，企业不应当将成本作为对其公允价值的最佳估计。对于购入或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当自初始确认起，按照该金融资产的摊余成本和经信用调整的实际利率计算确定其利息收入。

3.预期信用损失准备计提不正确。

一是未足额计提预期信用损失准备。例如，有的企业计提预期信用损失准备的覆盖范围不完整，未按照金融工具确认和计量准则对租赁应收款、合同资产等资产以及财务担保合同等表外信用风险敞口，计提预期信用损失准备。

根据金融工具确认和计量准则等有关规定，除以摊余成本计量的金融资产和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外，对于租赁应收款、合同资产、企业发行的分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债以外的贷款承诺、适用金融工具确认和计量准则的财务担保合同（属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债、因金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债的情形除外），企业也应当以预期信用损失为基础进行减值会计处理并确认损失准备。

二是预期信用损失准备计量方法不恰当。例如，有的企业集团母子公司所属行业的业务类型和客户风险特征显著不同，但子公司未结合自身实际业务、客户结构与风险状况对应收账款的预期信用损失率进行合理测算，而是直接使用母公司估计的损失率计提应收账款预期信用损失准备；有的企业在缺乏合理依据的情况下，随意调整应收账款的预期信用损失率。

根据金融工具确认和计量准则等有关规定，企业在估计应收账款的预期信用损失准备时，应当充分考虑客户的类型、所处行业、信用风险评级、历史回款情况等信息，判断同一组合中的客户是否具有共同的信用风险特征。在集团内母公司和子公司所属行业的业务类型和客户风险特征显著不同的情况下，子公司不得直接使用母公司的信用减值损失

率估计其应收账款的预期信用损失准备，而应当充分考虑自身客户的类型、所处行业、信用风险评级、历史回款情况等信息，合理测算自身应收账款的预期信用损失率。企业在估计应收账款的预期信用损失准备时，应当考虑所有合理且有依据的信息，在缺乏合理依据的情况下，不得随意调整应收账款的预期信用损失率。

三是金融资产信用风险评估不恰当。例如，有的银行在缺乏客观合理依据的情况下人为调整五级风险分类，并据此评估相关信贷资产的信用风险是否显著增加；有的企业在债务人已进入破产清算执行程序的情况下，仅依据相关应收款项尚未逾期而认定其信用风险自初始确认后未显著增加。

根据金融工具确认和计量准则等有关规定，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；在进行前述评估时，企业应当考虑所有合理且有依据的信息，如果以合理成本即可获得合理且有依据的前瞻性信息，企业不得仅依赖逾期信息判断金融工具的信用风险是否显著增加。企业在评估信贷资产的信用风险时，应当考虑以合理成本即可获得的可能影响其信用风险的所有合理且有依据的信息，不应在缺乏客观合理依据的情况下人为调整五级风险分类并据此评估其信用风险是否显著增加。对于债务人已进入破产清算执行程序的应收款项，企业不得仅以应收款项尚未逾期为依据认定其信用风险自初始确认后未显著增加。

4.合并财务报表层面金融负债和权益工具区分不正确。

例如，有的企业将纳入合并范围、有限寿命或可回售的结构化主体（如私募基金等）中其他投资方的份额在合并财务报表中直接分类为权益工具，未按规定分析其应分类为金融负债还是权益工具；有的企业将子公司发行的可回售工具以及仅在清算时才有义务向另一方按比例交付子公司净资产的特殊金融工具中由外部投资者持有的份额，在合并财务报表层面分类为权益工具。

根据金融工具列报准则等有关规定，在合并财务报表中对发行的金融工具（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。企业集团作为一个整体，因该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的，该工具在企业集团合并财务报表中应当分类为金融负债。另外，由于将某些可回售工具以及仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具分类为权益工具属于例外规定，不适用于发行方母公司合并财务报表中对少数股东权益的分类。因此，子公司在个别财务报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

（六）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.对采用权益法核算的具有重大影响的长期股权投资核算和披露不恰当。

例如，有的企业在被投资单位宣告分配现金股利时，未冲减长期股权投资账面价值，而是确认为投资收益；有的企业长期股权投资账面价值出现负数，未说明相关原因，也未披露是否对被投资单位负有承担额外损失的义务或者存在认缴未实缴的出资义务等情形。

根据长期股权投资准则等有关规定，权益法下，在取得利润或现金股利的处理方面，投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，在确认应收股利的同时，应当相应减少长期股权投资的账面价值，而非确认投资收益，否则将导致投资收益被重复确认。在超额亏损的处理方面，被投资单位发生净亏损时，应当以长期股权投资的账面价值以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。投资方在确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额时，应当综合考虑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项目的账面价值，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，如果仍有未确认的投资损失，应当以其他长期权益的账面价值为基础继续确认。另外，投资方在确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额时，除应考虑长期股权投资及其他长期权益的账面价值以外，如果在投资合同或

协议中约定将履行其他额外的损失补偿义务，还应按或有事项准则确认预计将承担的损失金额，而非将长期股权投资账面价值冲减为负数。在其他主体中权益的披露方面，企业对联营企业或合营企业投资采用权益法进行会计处理，被投资单位发生超额亏损且投资方不再确认其应分担被投资单位损失份额的，应当披露未确认的被投资单位损失份额，包括当期份额和累积份额。

2.对控制及合并范围的判断不恰当。

例如，有的企业持有被投资方 40%股权，派驻董事（或类似权力机构代表）席位未过半数，仅凭叠加受托表决权后达到形式表决权过半，即将被投资方纳入合并范围。而根据授权委托协议约定，受托表决权行使以委托方事先指示为优先，受托方仅在委托方未就表决事项作具体指示时方可自行行使表决权，不具有主导对被投资方相关活动的权力。

又如，有的企业直接收购被投资方 20%股权，并取得了被投资方的有限合伙型员工持股平台 1%的财产份额且出任该平台普通合伙人，该持股平台自身持有被投资方 35%股权。企业据此即认定能够控制该持股平台，进而将直接持股 20%与间接穿透持股 35%合并计算，按 55%的持股比例判定其取得被投资方控制权。而根据持股平台合伙安排，该企业作为普通合伙人仅负责处理平台日常行政事务，对平台相关活动无实质性决策权。同时，该企业仅按 1%的合伙份额获取对应收益，未获取与平台业绩挂钩的超额收益分成或业绩

报酬，从平台取得的可变回报并不重大。

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。企业应当综合考虑所有相关事实和情况，按照控制定义三要素判断企业是否控制被投资方。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。控制的定义包含三项基本要素：一是投资方拥有对被投资方的权力，二是通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，三是有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。在判断投资方是否能够控制被投资方时，当且仅当投资方具备上述三要素时，才能表明投资方能够控制被投资方。企业应结合所有相关事实和情况对合并范围予以谨慎判断。上述第一种情形中，在该授权委托协议安排下，受托方对相关表决权不具有实质性权利，仅为委托方的代理人，该项受托表决权的行使存在先决条件，实际行权效力存在重大不确定性，企业实质上无法获得稳定、可靠的表决权，难以主导被投资方财务与经营决策等相关活动，仅凭叠加受托表决权后达到形式上表决权过半这一情况，难以得出实质上能够控制被投资方的结论。上述第二种情形中，企业仅负责处理平台日常行政事务，对平台相关活动无实质性决策权，不拥有对该平台的权力，从平台取得的可变回报并不重大，且因企业不拥有实质性决策权而无法运用权力影响其回报金额，不满足控制定义，不能认定其控制

该持股平台。由于企业并不控制该持股平台，则平台持有的35%股权不能视为企业可间接支配的表决权，企业不应据此合并计算持股比例进而判定对被投资方实现间接控制，其对相关控制权的判断缺乏合理依据。

3.同一控制下的企业合并中被合并方资产负债的计量基础确定不恰当。

例如，在同一控制下的企业合并中，有的企业在合并同受最终控制方控制的关联方时，未关注被合并方（该关联方）为最终控制方以前年度通过非同一控制下企业合并从第三方收购取得的事实，在编制合并财务报表过程中，企业直接以被合并方自身财务报表中的账面价值作为编制合并财务报表时对其资产、负债进行计量的基础。

根据企业合并准则等有关规定，对于同一控制下的企业合并，合并方编制合并财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度通过非同一控制下企业合并从第三方收购而来的情况下，应当视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应当以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方合并财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。因此，企业进行同一控制下企业合并会计处理时，应当以被合并方资产、负债在最终控制方合并财务报表层面的账面价值为基础持续计量，不应直接采用被合并方自身财务报表的账面价值进行核算。

4.合并层面内部交易抵销错误。

例如，有的企业在编制合并财务报表过程中，对母公司与子公司、子公司相互之间的内部交易事项识别不完整、抵销处理存在疏漏。一是内部交易识别缺失，特别是对内部交易形成的固定资产、无形资产等交易缺乏抵销意识，未能识别相关资产入账价值中包含的未实现内部交易损益，在后续使用期间未同步调整因入账价值虚增而导致多计提的折旧或摊销。二是顺流、逆流交易方向处理混淆，合并抵销时未区分交易方向，统一将未实现内部交易损益冲减归属于母公司所有者的损益，未考虑逆流交易对少数股东损益的影响。三是内部交易抵销不完整，在内部销售存货合并抵销时，仅简单等额对冲内部销售收入、销售成本及往来款，忽略期末存货余额中包含的未实现内部交易损益。

根据合并财务报表准则等有关规定，母公司在编制合并财务报表时，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。企业应当识别并抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易影响。因此，对于内部销售固定资产、无形资产等交易，应当在交易当期抵销资产原值中的未实现利润及其相关折旧或摊销影响，并在后续资产使用寿命期间，将前期已抵销的未实现损益随资产折旧或摊销的计提予以相应转回；对于顺流交易产生的未实现内部交易损益，应当全额抵

销归属于母公司所有者的损益，对于逆流交易产生的未实现内部交易损益，应当按持股比例在归属于母公司所有者的损益和少数股东损益之间分配抵销；对于内部销售存货的交易，期末未实现对外销售而形成存货的，企业应抵销内部销售收入与成本，同时抵销期末存货中包含的未实现内部交易损益。

5.非同一控制下企业合并中购买日的确定不当。

例如，有的企业在收购被购买方股权时，标的股权处于质押状态且股权转让尚未取得质权人同意、标的企业章程和股东名册尚未变更、股权过户手续尚未完成，财产权交接尚存在实质性障碍，但企业仅以管理层已经交接为由，认定控制权已经转移。

根据企业合并准则等有关规定，购买日是购买方实际取得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。企业在实务操作中，应当结合合并合同或协议的约定及其他有关影响因素，按照实质重于形式的原则，判断控制权是否转移，从而确定购买日。同时满足下列条件的，一般可认为实现了控制权的转移：企业合并合同或协议已获股东会等内部权力机构通过；按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准；参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续；购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；购买方实际上已经控制了被购

买方的财务和生产经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。上述情形中，标的股权处于质押状态且股权转让尚未取得质权人同意，构成股权转让的法律障碍，标的公司章程和股东名册尚未变更，股权过户手续尚未完成，财产权交接手续尚未办理完毕，难以得出控制权已经转移的结论。当交易是否能够完成存在重大不确定性或实质性障碍时，企业应当按照实质重于形式的原则审慎判断控制权是否发生转移，不得提前确定购买日。

6.非同一控制下企业合并中对被购买方是否构成业务的判断不准确。

例如，在非同一控制下企业合并中，有的企业收购向该企业出租厂房、机器设备的第三方租赁公司，被购买方未配备运营人员等经营投入，无独立运营、管理、维护资产等运营流程，不存在独立的商业模式与持续产出经营成果的能力，企业对该项交易按照企业合并处理；有的企业收购资产高度集中型标的，被收购方总资产公允价值几乎全部集中于单项固定资产，无配套运营资源，无法独立经营，企业选择进行集中度测试且测试结果显示不构成业务，但仍按企业合并处理并确认商誉。

根据企业合并准则等有关规定，一项交易若认定为企业合并，其取得的资产与负债组合应当构成会计准则定义下的业务。业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立

计算其成本费用或所产生的收入。上述第一种情形中，企业收购的该租赁公司仅为资产载体、仅持有单项资产或集中持有某一组类似资产、无实质性加工处理过程、无自主经营能力，应当判断为不构成业务。集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时，可以选择采用的一种简化判断方式。如果购买方在判断组合是否构成业务时选择采用集中度测试方式，且购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，应当判断为不构成业务。企业取得了不构成业务的一组资产或净资产时，应当将购买成本以购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值为基础进行分配。上述第二种情形中，企业选择进行集中度测试且测试结果显示不构成业务，不得按企业合并进行处理、不得确认商誉。

（七）收入准则相关实施问题。

1.时段法和时点法判断不恰当。

例如，有的企业为客户开发定制化软件，开发工作全部在企业内部完成，定制方（即客户）无法在开发过程中实时控制或使用设计过程中的半成品。合同约定开发过程中形成的程序代码的所有权和知识产权归企业所有，若企业中途被更换，新供应商需要重新执行软件定制等相关工作。企业难以将定制软件应用到其他定制方或普通客户。若定制方中途终止合同，企业仅能获得覆盖已发生成本的违约金，无权就

已完成的履约部分收取合理利润款项。在此情况下，企业仅以项目周期较长为由，即将该定制化开发服务作为在某一时段内履行的履约义务，按开发进度分期确认收入。

根据收入准则等有关规定，满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；客户能够控制企业履约过程中在建的商品；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。企业应当准确判断履约义务是在某一时段内履行还是在某一时点履行，恰当确认收入。上述情形中，企业为定制方提供上述定制软件开发服务时，如果中途被更换，新供应商需要重新执行软件定制开发相关工作，定制方不能在企业履约的同时取得并消耗企业开发定制化软件带来的经济利益，不满足时段法确认收入的第一个条件。客户不能控制开发过程中程序代码的所有权和知识产权，不满足时段法确认收入的第二个条件。企业难以将定制化软件应用到其他客户，该定制化软件具有不可替代用途，若定制方中途终止合同，企业就定制方违约获取的违约金仅能弥补已发生成本，无法在整个合同期内任一时点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，不满足时段法确认收入的第三个条件。因此，该定制软件开发业务不满足属于在某一时段内履行履约义务的条件，属于在某一时

点履行的履约义务，应当按照时点法确认收入。

2.未能准确识别可变对价。

例如，有的企业向客户销售商品，约定如商品质量与合同要求存在偏差，企业应当在合同价款基础上给予客户一定比例的销售折扣，并在约定期间内向客户支付因该销售折扣产生的退款，但企业按照合同价款全额确认收入，在发生因销售折扣产生的退款时将退款确认为营业外支出。

根据收入准则等有关规定，交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价以及应付客户对价等因素的影响；企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。上述情形中，企业与客户约定如商品质量与合同要求存在偏差，企业应当在合同价款基础上给予一定比例的销售折扣，本质上属于合同约定的对价因折扣事项发生的调整，符合可变对价的定义。因此，企业应当充分考虑合同约定对可变对价的影响，在确认收入时合理估计可变对价金额，就预计未来极可能不会发生重大转回的对价金额确认收入，并在后续各资产负债表日对可变对价进行重新估计，而不应直接按照合同价款全额确认收入并在实际退款时将退款确认为营业外支出。

3.未能准确识别履约义务。

例如，有的企业为客户提供业务系统集成服务，合同约定企业需提供专业的业务软件系统、配套硬件设备、软件系统安装及整体适配调试服务，待系统整体达到预定可使用状态并经客户实质性验收合格后方可完成交付。在该系统集成服务中，软件系统、硬件设备、调试服务高度关联、难以单独区分，该软件系统需按照客户特定业务需求及配套硬件环境进行深度配置，无法直接在其他硬件设备上运行，亦无法脱离该特定硬件环境独立实现其功能；硬件设备在未安装该软件系统前，仅为裸机状态，无法执行既定业务功能；软件系统安装及整体适配调试并非标准化的简单安装服务，而是需要根据客户实际业务环境进行参数配置、接口对接、联调测试等深度整合工作，客户难以自行完成或委托第三方轻易完成。但企业在未完成系统安装、调试服务和客户验收的情况下，仅以客户签署的硬件设备签收单为依据，即确认硬件设备相关收入。

根据收入准则等有关规定，履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。企业向客户承诺的商品同时满足以下条件的，应当作为可明确区分商品：客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，并且企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组

合产出转让给客户；该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制；该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。就企业提供的上述系统集成服务中，硬件设备、软件系统安装及整体适配调试服务具有高度关联性和整合性，企业需通过软件系统安装和整体适配调试服务，将硬件设备与软件系统整合成合同约定的可使用的组合产出（即完整系统）转让给客户，因此，硬件设备、软件系统安装及整体适配调试服务共同构成一项履约义务。企业虽已将硬件设备交付至客户并取得签收单，但在未完成软件系统安装、整体适配调试和客户实质性验收的情况下，整体履约义务尚未完成，相关商品的控制权尚未转移，不应确认收入。企业应于完成系统整体交付并经客户实质性验收合格时，即控制权转移至客户时确认该项履约义务对应的收入，而不能仅依据将硬件设备交付至客户并取得签收单即确认收入。

4.运输费用的会计处理不正确。

例如，有的企业与客户签订商品销售合同，约定由企业负责将商品运输至客户所在地，商品经客户验收合格后控制权转移给客户，企业将向客户销售商品时发生的运输费用计入销售费用。

根据收入准则等有关规定，在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。通常情况下，企业商品或服务的控

制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务，而是企业为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本，在确认商品或服务收入时按照收入确认相同的基础摊销计入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目，并在利润表“营业成本”项目中列示；相反，控制权转移给客户之后发生的运输活动则可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。因此，企业为履行收入合同而从事运输活动，且该运输活动不构成单项履约义务的，相关运输费用应当作为合同履约成本，在确认商品销售收入时按照与收入确认相同的基础摊销计入营业成本，而不应计入销售费用。

5.主要责任人还是代理人的判断不恰当。

例如，有的企业从事代理销售、代理广告营销、代理充值、受托加工等业务，结合交易模式、合同条款、业务实质、风险承担等具体情况，企业在向客户转让商品前并不拥有商品控制权，却采用总额法确认收入；有的企业作为项目代建方，仅负责项目管理并收取一定比例的管理费，自身在项目交付前不拥有项目控制权，不承担向客户转让商品的主要责任，不承担项目建设过程中的存货风险，不具备项目的自主定价权，却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。上述情形中，相关企业虽在交易中承担了部分功能，但并未在商品转让给客户之前取得对商品的控制权，从迹象上看，未承担转让商品的主要责任、未承担存货风险、不具备自主定价权，企业认为自身从事交易时的身份是主要责任人的判断不当。因此，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。

6.预收项目建造服务款项的会计处理不正确。

例如，有的企业向客户预收项目建造服务款项，未将预收款项确认为合同负债，仍沿用“预收账款”科目核算；有的企业在向客户交付项目并完成相关履约义务后，未及时将预收款项自合同负债结转为收入，存在推迟确认收入的情况。

根据收入准则等有关规定，合同负债是指企业已收或应

收客户对价而应向客户转让商品或服务的义务，如企业在转让承诺的商品或服务之前已收取的款项。企业因转让商品或服务向客户收取的预收款项适用收入准则进行会计处理时，使用“合同负债”科目进行核算，待未来履行了相关履约义务，即向客户转让相关商品或服务、满足收入确认条件时，再将该负债结转为收入。因此，企业向客户预收建造服务款项的，应当首先将该款项（不含增值税部分）确认为合同负债，待履行了相关履约义务、满足收入确认条件时结转为收入，不得推迟或提前确认收入。

7.附有额外购买选择权的会计处理不正确。

例如，有的企业向客户销售商品时提供额外购买选择权，如客户符合一定条件后可以取得实物返利，并且该选择权构成一项重大权利，但企业未将合同对价在原本销售的商品和额外购买选择权之间进行分摊，而是在原本销售的商品控制权转移时按照合同对价全额确认收入。

根据收入准则等有关规定，对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。因此，上述情形中，企业应当将销售商品、提供额外购买选择权作为两项履约义务，将收入金额在两项履约义务之间进行分摊。

（八）租赁准则相关实施问题。

1.承租人未确认使用权资产和租赁负债。

例如，有的承租人企业对于包含租赁的合租业务（不属于短期租赁和低价值资产租赁），未按规定确认使用权资产和租赁负债，仅在支付分摊的合租租金时将其一次性计入当期损益；有的承租人企业对于符合租赁定义且不属于短期租赁和低价值资产租赁的业务，以租赁选择权涵盖的期间、折现率等无法确定为由，未确认相关使用权资产和租赁负债。

根据租赁准则等有关规定，在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁；如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。对于符合租赁定义且不属于短期租赁和低价值资产租赁的业务，在租赁期开始日，承租人应当按照租赁准则的规定确认使用权资产和租赁负债。

2.使用权资产和租赁负债的计量不恰当。

例如，有的承租人企业在无法获取租赁内含利率时，直接采用贷款基准利率、贷款市场报价利率或集团统一利率作为折现率计算租赁付款额的现值；有的承租人企业将为达成租赁发生的佣金、印花税等增量成本一次性计入当期损益；有的承租人企业在无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权且租赁资产剩余使用寿命长于租赁期的情况下，将租赁资产剩余使用寿命作为使用权资产的折旧年限。

根据租赁准则等有关规定，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率计算租赁付款额的现值，无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率，承租人增量借款利率是指承租人在类似经济环境下，为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率；承租人为达成租赁发生的佣金、印花税等增量成本，应当作为初始直接费用纳入使用权资产的初始计量金额；承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提使用权资产折旧。上述情形中，租赁期短于租赁资产的剩余使用寿命，因此，企业应当在租赁期内计提使用权资产折旧。

3.承租人对售后租回交易会计处理不正确。

例如，有的承租人企业在资产转让属于销售的售后租回交易中，将收到的转让价款与资产账面价值之间的差额全额计入当期损益，未仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失，且未就租回获得的部分确认使用权资产和租赁负债。

根据租赁准则等有关规定，承租人应当按照收入准则的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。资产转让属于销售的，承租人应当按照原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失，而不应当将收到的转让价款与资产账面价值之间的差额全额计入

当期损益。

（九）其他实施问题。

1.未合理确认预计负债。

例如，有的企业销售含有保证类质量保证的产品，基于历史数据可预估售后维修或更换费用，但企业未确认或延迟确认预计负债；有的企业依据我国矿产资源相关法律法规，取得采矿权并已经开始进行开采活动，需履行矿区生态修复等法定弃置义务，但未就预计的弃置费用确认预计负债。

根据或有事项准则等有关规定，与或有事项相关的义务是企业承担的现时义务、履行该义务很可能导致经济利益流出企业且其金额能够可靠计量时，企业应当将该义务确认为预计负债。上述情形中的保证类质量保证和弃置义务属于准则规范的或有事项，企业应当按照准则规定确认预计负债，并根据履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

2.所得税会计处理不准确。

例如，有的企业连续多年经营亏损，对因资产减值准备产生的可抵扣暂时性差异，以及可以结转以后年度的未弥补亏损（可抵扣亏损），在确认相关递延所得税资产时会计处理不准确。比如：未评估未来期间可产生应纳税所得额的可能性，直接对相关可抵扣暂时性差异或可抵扣亏损全额确认递延所得税资产；在预计未来期间很可能获得足够的应纳税所得额的情况下，只确认减值准备部分的递延所得税资产，

未就可抵扣亏损部分依规确认相应递延所得税资产；企业持续亏损、无充分证据表明未来可产生足额应纳税所得额，但未对前期已计提、现已不再满足确认条件的递延所得税资产及时予以减记。

又如，有的企业在限制性股票股权激励行权时，将税法允许税前扣除的股份支付金额全额计入当期所得税费用，未对税法扣除额超出会计确认股份支付成本部分的所得税影响进行正确会计处理。

根据所得税准则等有关规定，在满足递延所得税资产确认的条件下，企业应当以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异和可抵扣亏损的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异和可抵扣亏损产生的递延所得税资产，除非符合豁免确认情形。资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。上述第一种情形中，企业应当结合对未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异和可抵扣亏损的应纳税所得额的判断结果，确认相关递延所得税资产。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值；在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应当转回。上述第二种情形中，对于与股份支付相关的当期及递延所得税，如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则不形成暂时性差异；如果税法规定与股份支付相关的支出允许税前扣除，在按照会计规定确认成本费用

的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。其中预计未来期间可税前扣除的金额超过会计规定确认的与股份支付相关的成本费用，超过部分的所得税影响应当直接计入所有者权益。

3.对前期差错更正的会计处理不恰当。

例如，有的企业在固定资产清查中发现盘盈，该盘盈按照会计准则判断属于影响损益的重要前期差错，但企业将其直接计入当期损益，未通过“以前年度损益调整”科目进行核算；有的企业对重要的前期差错进行更正并通过“以前年度损益调整”科目核算后，未相应调减前期因该差错而多计提的盈余公积，导致所有者权益相关项目列报不准确。

根据会计政策、会计估计和前期差错更正准则等有关规定，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。上述情形中，企业对于重要的前期差错，应当在其发现当期的财务报表中按照准则的具体要求调整前期比较数据。同时，对于发生的重要前期差错，如影响损益，应当将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数、上期数也应一并调整。

4.财务报表列示不正确及附注披露不正确或不充分。

该问题在投资性房地产、资产减值、借款费用、租赁、金融工具、公允价值计量等不同领域均存在，有的企业未按照准则规定进行财务报表列示与披露，或仅援引准则原文而未结合自身实际情况进行披露。例如：

一是在投资性房地产准则相关披露方面，有的企业对于采用公允价值计量的投资性房地产，未充分披露投资性房地产公允价值的确定依据和方法，如所在地活跃市场状况、可比交易案例的选取标准、评估方法选用逻辑，以及租金增长率、折现率、空置率、单位售价等关键参数的确定依据与量化信息，仅披露公允价值由评估机构出具评估报告确定；有的企业对于多个以公允价值计量的投资性房地产，采用市场比较法、直接资本化法和现金流折现法等多种评估方法，但未披露不同评估方法的确定依据。

二是在资产减值准则相关披露方面，有的企业对长期资产减值测试的可收回金额确定方法及关键参数披露不够充分或仅披露定性信息，对不同年度间减值大幅波动亦未从基本参数等方面作出解释。其一是对固定资产计提大额减值准备，采用预计未来现金流量现值法确定可收回金额，但关键参数仅披露定性信息，未披露折现率、预测期年限等核心信息，且在持续经营能力存在重大不确定性的情况下，未充分说明继续采用该方法的恰当性。其二是对开发支出计提大额减值准备，仅披露可收回金额的确定方法及所依据的评估报

告，未披露任何有效参数信息。其三是对多项长期股权投资计提大额减值准备，仅披露以同类市场价格为公允价值确定依据，未披露其他任何有效参数信息。其四是在商誉减值测试中，预测所预计的未来现金流量的期间超过5年，但未披露延长预测期的合理理由。

三是在借款费用准则相关披露方面，有的企业已披露相关借款费用资本化计入了存货、在建工程 and 无形资产科目中，但仅披露计入存货的借款费用资本化金额及资本化率，未披露计入在建工程和无形资产的借款费用资本化金额和资本化率。

四是在租赁准则相关列示和披露方面，有的承租人企业将因租入车位和房屋等形成的使用权资产列示在无形资产项下；有的承租人企业未披露租赁负债的利息费用；有的承租人企业未披露与租赁相关的总现金流出。

五是在金融工具准则相关列示和披露方面，有的企业未披露金额重大的结构性存款、理财产品投资、债券投资等金融资产的分类；有的企业未披露其他权益工具投资处置时点的公允价值；有的企业对于存在继续涉入的金融资产转移，未披露转移前金融资产整体账面价值、转移日利得或损失以及因继续涉入已终止确认金融资产当期和累计确认的利得或损失等相关信息。

六是在公允价值计量准则相关披露方面，有的企业将基于国家外汇管理局公布的人民币汇率中间价等可观察输入

值计算获得的外汇掉期公允价值层级错误地披露为第一层次；有的企业对应收款项融资或已停牌的新三板股票投资进行估值时所使用的输入值不属于活跃市场上未经调整的公开报价，但仍将其公允价值层级披露为第一层次。

七是在现金流量表列报方面，有的企业向关联方等非金融机构取得具有明确的资金使用期限和利息约定的实质性借款，该借款改变了企业债务规模，但企业未将收到该借款取得的现金流量作为筹资活动现金流量在现金流量表中列报，而是将其列示于“收到其他与经营活动有关的现金”项目。