

2013 年上市公司年报会计监管报告

为掌握上市公司执行会计准则的情况，证监会会计部抽样审阅了 415 家上市公司 2013 年年度财务报告。审阅中重点关注了企业合并、收入确认、金融工具、政府补助、资产减值、股份支付等方面的会计处理问题，以及财务报告审计、内部控制评价与审计等方面的问题。在年报审阅过程中，会计部通过问询会计师事务所、发布年报会计监管简报、安排专项核查等方式及时处理发现的问题，并通过新闻通气会等方式向市场传递关于会计准则、内部控制规范执行和财务信息披露等方面的监管标准。

本监管报告对上市公司 2013 年年度财务报告编报与审计、以及内部控制评价与审计的总体情况进行总结，对审阅中发现的共性问题进行分析，并提出后续工作计划和监管建议。

一、总体情况

截至 2014 年 4 月 30 日，沪深两市共 2,537 家¹上市公司，除博汇纸业、ST 成城、ST 国恒 3 家公司未按期披露年报外，其余 2,534 家均披露了 2013 年年度报告，包括主板 1,436 家，中小板 719 家，创业板 379 家。

（一）财务信息披露总体情况

¹ 截至 2013 年 12 月 31 日，上市公司的数量为 2,489 家。

总体而言，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则以及相关信息披露要求，但仍有部分公司存在对新发布的会计准则解释及信息披露解释公告执行不到位、会计专业判断依据披露不充分、信息披露简单错误等问题，主要表现如下：

1. 财务信息披露的简单错误频现

在抽样审阅的 415 家上市公司财务报告中，有 131 家存在财务信息披露的简单错误，占抽查公司的 31.6%，主要简单错误包括以下四种类型：（1）报表项目列报不当，主要涉及项目流动性列报不当、符合资产定义的项目列报为负债负数等问题；（2）报表之间、报表与附注或辅助信息之间矛盾，数字前后不一致或者表述存在差异，如某公司年末持有大额外币，但现金流量表中“汇率变动对现金的影响”一栏的金额却为零；（3）简单数据错误和数目计算错误，包括报表串行、正负号出错、数量级和计量单位错误等；（4）年报目录或附注索引序号混乱，前方引用的索引序号实际不存在或者为不相关内容，编号顺序错乱，附注仅列示标题而无内容说明，年报目录中缺失财务报表章节等。这些简单错误反映出部分上市公司对外披露财务信息时不够严谨、认真，影响了投资者对财务报告的正确理解，降低了公开披露财务信息的严肃性，应予以重视。

2. 未严格执行信息披露规范的要求，有关信息披露不充分

部分上市公司未严格执行政府补助、可供出售金融资产减值等信息披露解释公告的要求。例如，对于一次性计入损益的大额政府补助，一些公司未说明将其认定为与收益相关的政府补助且无需摊销的依据。部分上市公司对于建造合同的披露不充分，没有按照要求列示单项重大合同的相关具体信息，也未具体说明合同完工进度的确定方法。对于一些存在较明显流动性风险的上市公司（流动资产远小于其流动负债），尤其是连续亏损的 ST 上市公司，没有按照要求在财务报表附注中披露应对流动性风险的措施，或者没有按照持续经营基础编制财务报表的依据等。还有一些公司，其“外币报表折算差额”及“汇兑损益”等项目对于财务状况和经营成果存在重要影响，但未充分披露关于外币折算的会计政策。充分性与完整性也是财务信息应具备的质量特征，但部分上市公司未严格执行信息披露规范的要求，提供的财务信息缺乏完整性，无法充分满足投资者的需求。

3. 会计政策披露流于形式，针对性不强

现行原则导向的会计准则中对会计处理的规定也是原则性的条款，以广泛适用于各类经济业务。上市公司须根据准则原则性规定，选择与其自身实际生产经营特点相适应的具体会计政策，否则难以向投资者提供有利于其进行投资决策的财务信息。然而，年报分析发现，仍有部分上市公司披露的会计政策依然照搬照抄会计准则的原则性规定，未反映企业业务特点。如部分医

药行业公司对内部研究开发支出资本化的会计政策照搬无形资产会计准则的原则性规定，未根据自身业务模式进行个性化披露，无法让报表使用者了解公司研发流程及其主要阶段，从而也无法合理判断公司研究开发支出资本化是否适当。部分从事多元化经营的公司，对收入确认的会计政策照搬准则的规定，难以向投资者提供充分有效的信息。

4. 与关键会计处理相关的专业判断披露不充分

（1）关于控制的判断披露不充分。控制是确定公司合并财务报表范围的基础，公司对控制的判断是否适当将直接影响公司合并财务报表所反映的财务状况与经营成果是否正确。年报分析发现，部分公司在界定合并范围时未充分披露形成控制的判断依据，或仅披露在被投资单位董事会中所占的席位，未针对被投资单位的权力机构、董事会权限、董事会表决机制以及其他股东持股比例等具体情况作出有针对性的说明。

（2）商誉减值相关信息披露不充分。商誉源于非同一控制下的企业合并，根据准则要求，合并形成的商誉无论是否存在减值迹象，每年均应当进行减值测试。年报分析中发现，部分公司未对商誉计提减值准备，也未披露是否经过减值测试；有的公司虽然披露对商誉进行了减值测试，但未按要求披露减值测试的详细信息，包括可收回金额的确定过程、折现率等参数选择及其依

据等信息，导致投资者无法了解企业的商誉是否存在减值，以及减值准备计提依据是否充分。

（3）股份支付相关信息的披露不充分。目前，实施股权激励计划的上市公司越来越多，股权激励事项对公司的财务状况和经营成果的影响也较为显著，根据相关信息披露要求，公司应披露授予日权益工具公允价值的确定方法。年报分析中发现，部分公司未按规定披露授予日权益工具公允价值的确定方法，个别公司甚至错误理解期权公允价值，将股票期权的行权价格等同于期权的公允价值。由于权益工具的公允价值直接影响股权激励的总体费用，披露不充分将使得投资者不能全面了解股权激励计划对公司的影响，也无法判断当期确认的相关费用是否适当。

（二）财务报告审计总体情况

从年报披露的总体情况看，在2013年已上市的2,489家公司中，除*ST国恒、ST成城、博汇纸业外，2,486家均在2014年4月30日之前按时披露了财务报告审计报告。从审计意见类型方面分析，标准意见审计报告共2,402份，非标意见审计报告84份，分别占按期披露审计报告上市公司的96.6%和3.4%，占比与2012年基本相当（2012年度，共计2,492家上市公司中，标准意见审计报告2,404份，占96.5%；非标意见审计报告88份，占3.5%）。与去年相比，在上市公司数量没有发生重大变化的情况下，非标

意见的报告总量减少4份。其中，保留意见和无法表示意见的审计报告增加9份，带强调事项段的无保留意见的审计报告减少了13份，仍然没有否定意见的审计报告。

从非标意见的具体内容方面分析，因持续经营能力存在重大疑虑而被出具非标意见的上市公司共39家，占比46.4%，表明部分上市公司仍存在较高的持续经营风险。其他非标意见主要关注了上市公司的重大不确定性事项、重大资产负债的认定，以及内部控制的有效性等方面。例如，13家上市公司因存在违法违规事项对财务报表的影响不确定而被注册会计师出具了非标意见，8家上市公司由于其内部控制不完善导致财务报表重大错报而被出具了保留或否定意见。

（三）内部控制信息披露总体情况

根据《关于2012年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知》（财办会[2012]30号）（以下简称“分类分批实施通知”），2013年共有1,052家主板上市公司纳入内部控制规范实施范围，约占全部主板上市公司的73%。其中，2013年新纳入实施范围的有204家，2012年纳入实施范围而2013年因退市或者重大资产重组等未披露内控评价报告和内控审计报告的上市公司有5家。

按照规定，纳入内部控制规范实施范围的上市公司应当在披露 2013 年年报的同时，披露内控评价报告和内控审计报告。截止至 2014 年 4 月 30 日，1,049 家²上市公司按规定按时披露了内控评价报告和内控审计报告，3 家公司未能及时披露。从内部控制评价报告看，1 家公司内控评价报告结论为财务报告内控无效且存在非财务报告重大缺陷，4 家公司内控评价报告结论为财务报告内控无效但不存在非财务报告重大缺陷，8 家公司内控评价报告结论为财务报告内控有效但存在非财务报告重大缺陷，6 家公司内控评价报告没有明确的内部控制评价结论，其余 1,033 家公司内控评价报告结论为财务报告内部控制有效且不存在非财务报告内部控制重大缺陷。从内部控制审计报告看，9 家公司被会计师出具了否定意见，8 家公司被出具带非财务报告内部控制重大缺陷的无保留意见，30 家公司被出具了带强调事项段的无保留意见，被出具标准无保留意见的公司 1,005 家。

二、主要会计准则执行问题

（一）企业合并

企业合并相关的会计问题一直是会计准则执行中的难点。年报分析发现，随着上市公司对于会计准则的理解和把握逐步加深，大部分上市公司能够按照会计准则的规定正确处理企业合并

² 风帆控股、皖通高速和南京熊猫在披露 2013 年年报时未单独披露内控评价报告和内控审计报告。但皖通高速和南京熊猫在年报中披露了内控审计意见，并均为无保留意见。风帆控股于 2014 年 5 月 16 日披露了内控审计报告。

中常见的会计事项，但对于企业合并中一些特殊事项的认识还不够，存在执行会计准则不到位的情况。从年报财务信息披露情况看，主要存在非同一控制下企业合并中无形资产的确认、企业合并中递延所得税的确认、同一控制下企业合并中比较财务报表的列报、分步购买或分步处置子公司的会计处理、企业合并中的交易费用、合并成本与职工薪酬的区分、被收购方原有商誉的处理、境外收购形成商誉的外币折算等方面的问题。

1. 非同一控制下企业合并中无形资产的识别与确认

近年来，上市公司的并购行为比较活跃，上市公司通过企业合并取得了被购买方的一系列资产，这不仅包括有形资产以及被购买方财务报表中已确认的无形资产，还可能包括一些被购买方拥有的、但其财务报表中没有确认的无形资产，例如内部研发形成的非专利技术、内部产生的品牌等。在被购买方层面，这些内部产生的无形资产不符合会计准则规定的确认条件，未体现在被购买方的财务报表中。而在购买方层面，购买方在初始确认企业合并中购入的被购买方资产时，应充分识别这些被购买方拥有的、但在其财务报表中未确认的无形资产，对于满足会计准则规定的可辨认标准的，应当确认为无形资产。

年报分析中发现，部分上市公司在非同一控制下企业合并中确认了大额商誉，商誉占合并对价的比例高达 80%甚至 90%以上，

而大额商誉形成的主要原因之一是上市公司未能充分识别和确认被购买方拥有的无形资产。此类未充分识别和确认无形资产的情况在轻资产行业的企业合并中较为常见。例如，网络及手机游戏行业中已研发成功上线运营的游戏、电子技术及通信行业中内部研发形成的非专利技术、动漫行业中的动漫版权、网游行业中的知名游戏平台、广告行业中的优质媒体广告资源、在线教育行业中的高点击量网站、市场壁垒较高的行业中与大型下游厂商建立的合同性客户关系等，都是可能符合可辨认标准的无形资产，但不少上市公司在相关企业合并中没有充分识别并确认这些无形资产。

企业合并中无形资产的识别及确认不充分，直接结果是应确认为无形资产的金额被计入商誉，进而影响合并日后上市公司的经营业绩。商誉和无形资产在经济利益消耗方式、受益年限、后续计量方面都存在较大差异。无形资产应在使用寿命内系统地摊销，而商誉无需摊销、定期进行减值测试。由于商誉减值的判断受主观因素影响较大，因此，企业合并中无形资产确认不充分很可能对购买日后上市公司的经营业绩产生影响，使得上市公司的经营业绩被高估。

从实务操作角度来看，上述企业合并中无形资产确认不充分的情况，一方面是源于上市公司对准则相关规定的理解和把握不到位，没有认识到购买方层面的无形资产确认不同于被收购方，

或对于无形资产可辨认标准的认识不全面。另一方面，在轻资产行业公司以定价为目的的评估中，虽然实务中同时按照收益法和资产基础法两种方法进行估值，但此类评估关注的重点是收益法估值的合理性，而资产基础法下的评估则往往没有充分识别被购买方财务报表以外的无形资产。这种情况下，如果没有专门进行以财务报告为目的的评估，而是直接按照上述资产基础法的评估结果确认企业合并中取得的无形资产，会导致企业合并中的无形资产确认不充分。此外，即使识别出了无形资产，能否可靠计量也在一定程度上影响了无形资产的确认。

2. 企业合并中递延所得税的确认

企业合并中，购买方按照会计准则规定的原则确认和计量合并中取得的被购买方的资产、负债在购买方财务报表中的价值可能与其计税基础之间存在差异，从而带来递延所得税的确认问题。常见的情形是以控股合并方式完成的非同一控制下企业合并中，购买方取得的被购买方可辨认资产在购买方的合并报表中按照购买日的公允价值确认和计量，但这些资产的计税基础未发生变化。由于通常情况下资产的公允价值大于其计税基础，上述差异大多为应纳税暂时性差异，应按照会计准则的规定确认递延所得税负债。此外，以吸收合并方式进行的同一控制下企业合并，在合并不满足税法规定的免税条件时，合并方取得的被合并方资产的计税基础应调整为该等资产的公允价值，与会计上按照同一

控制下企业合并原则确认的账面价值之间存在差异。由于通常情况下资产的账面价值小于按照公允价值确定的新的计税基础，上述差异为可抵扣暂时性差异，应按照会计准则的规定确认递延所得税资产。

年报分析中发现，部分上市公司在会计处理时仅关注纳税主体个别报表层面的暂时性差异，对于合并报表层面由于企业合并形成的暂时性差异认识不足，没有按照会计准则的规定确认企业合并中形成的上述递延所得税资产或负债。非同一控制下企业合并中，未确认上述递延所得税负债会导致企业合并取得的负债及商誉都被低估；而同一控制下企业合并中，未确认上述递延所得税资产则会导致企业合并中取得的资产和净资产被低估。合并日后，随着相关资产的折旧、摊销或处置，上述暂时性差异将逐步转回，递延所得税资产及负债的减少应计入当期损益。因此，企业合并中未适当确认递延所得税会进一步影响购买日后的所得税费用，从而对上市公司的经营业绩产生影响。

3. 同一控制下企业合并中比较财务报表的列报

出于优化股权结构、整合资源等考虑，上市公司在收购最终控制方持有的被合并方股权的同时，往往会同时收购第三方持有的同一被合并方的股权。按照企业会计准则的规定，同一控制下企业合并，应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即

以目前的状态存在，并以此为原则对合并日之前的财务报表进行追溯调整。年报分析中发现，对于如何确定此类交易中比较财务报表追溯调整的合并比例，实务中存在不同的理解和操作。同一控制下企业合并的理念是从最终控制方角度进行会计处理，因此，合并中纳入合并日之前财务报表合并范围的股权比例，应为合并中向最终控制方购买的股权比例，不应包括从外部独立第三方取得的被合并方股权。

4. 分步购买及分步处置子公司的会计处理

近年来，随着企业股权并购的交易量大幅增加，交易安排也日益多样化和复杂化，企业通过多次交易分步购买非同一控制下的子公司，或者丧失对原子公司的控制权后仍保留部分股权的交易越来越常见。根据《企业会计准则解释第4号》的规定，上述交易中取得控制前持有的股权以及失去控制后保留的股权在合并财务报表中应按照购买日或丧失控制权日的公允价值进行重新计量，重新计量产生的利得或损失计入当期损益。《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第4号—财务报表附注中分步实现企业合并相关信息的披露》及《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第5号—财务报表附注中分步处置对子公司投资至丧失控制权相关信息的披露》则对此类特殊交易的披露作出了具体规范。年报分析中发现，部分上市公司没有按照会计准则的规定对此类交易中相关股权的公允价值进行重新计量，或者未按

照上述信息披露解释性公告的要求披露公允价值的确定方法及主要假设。

对于上述分步购买或分步处置子公司的交易，会计上认为控制权的获得或失去是一项重大经济事件，因此视同交易之前的投资已被完全处置，之后按照公允价值取得一项新投资。上述会计处理理念与实际交易过程之间存在差异，并且很多情况下会计处理结果对当期损益产生较大影响，这使得部分上市公司难以理解会计处理结果，在确认公允价值重估损益上有所顾虑。此外，实务操作中还面临如何确定相关股权公允价值的问题，有些公司基于企业合并中购买股权或处置子公司时处置股权的交易价格，按比例计算原持有股权或剩余股权的公允价值；有些公司则对相关股权进行估值以确定公允价值。无论是按交易价格的比例推算还是另行估值，都面临如何合理剔除控制权溢价、如何适当考虑非控制权折价的问题。一方面，上市公司应当按照会计准则及相关解释的要求进行会计处理，并按照上述信息披露解释性公告的要求充分披露相关信息，以帮助报表使用者更好地理解和分析交易的实质；另一方面，准则制定部门应尽快制定关于非控制性股权公允价值计量的具体指南，为实务操作提供切实可行的指导。

5. 企业合并中的交易费用

越来越多的企业合并中，上市公司以发行股份作为企业合并的对价，并在此过程中给证券公司、会计师、评估师等中介机构支付相关费用。这类交易同时涉及企业合并与发行权益性证券，并且两者交易费用的会计处理不同，因此企业需要合理区分属于企业合并的交易费用和属于发行权益性证券的交易费用。通常情况下，根据各项交易费用的内容以及目的，针对被收购方的尽职调查、评估和审计、为申报重大资产重组而发生的中介费用，应作为企业合并的交易费用计入当期损益；为验资、发行股份申报、股份登记而发生的中介费用，应作为发行权益性证券的交易费用冲减股本溢价。年报分析中发现，部分上市公司在发行股份购买资产的交易中，没有充分理解不同交易费用存在的会计处理差异，未对交易费用进行合理拆分，而是将所有的交易费用都冲减股本溢价，造成当期净利润的高估。

6. 合并成本与职工薪酬的区分

近年来，随着国家对个人创业的大力支持，社会上涌现了一批由自然人创建并担任核心管理人员的优秀的民营企业，这些企业成为上市公司收购的热点。上市公司收购这些企业后，出于企业平稳过渡及持续发展的考虑，被收购企业的创始人大多继续在企业任职。实务中常见的一种安排是，被收购方的个人股东承诺未来的任职期限，并承诺在提前离职时承担相应的赔偿责任；另有一些交易中，上市公司与个人股东约定，在未来服务期限届满

并达到既定业绩条件时，上市公司支付给个人约定的款项。存在此类安排时，上市公司应考虑其支付给这些个人的款项，是针对其股东身份、为了取得其持有的被收购企业权益而支付的合并成本，还是针对其高管身份、为了获取这些个人在未来期间的服务而支付的职工薪酬。上市公司应结合相关安排的性质、安排的目的，确定支付的款项并据此进行相应的会计处理。

实务中，由于对准则的理解和把握不到位、对相关交易安排的实质缺乏深入分析，部分上市公司未能合理区分企业合并成本及合并日后的职工薪酬，将应在未来期间确认为成本费用的职工薪酬性质的款项作为合并成本进行会计处理，从而在高估合并商誉的同时，低估了合并当期及未来期间的成本费用。

通常情况下，如果款项的支付以相关人员未来期间的任职为条件，那么相关款项很可能是职工薪酬而不是企业合并的合并成本。此外，以下因素也有助于企业在实务中判断相关款项的性质：相关款项支付是对在企业任职的原股东的特殊安排，还是同样适用于不在企业任职的原股东；如果不考虑相关款项支付安排，这些原股东身份的个人作为高管的薪酬与其他高管相比是否处于合理水平；决定具体支付金额的因素与企业估值的关系等。

7. 被收购企业财务报表中原有商誉的处理

上市公司非同一控制下的企业合并中，部分被收购企业历史上曾发生过企业合并，并确认了商誉。被收购企业财务报表中的这些商誉不构成可辨认资产，在上市公司计算企业合并形成的商誉时，不应作为单项资产从合并成本中扣除，其金额应并入上市公司购买被收购企业形成的商誉中，并在减值测试时统一处理。

年报分析中发现，部分上市公司将被收购企业财务报表中的原有商誉确认为一项单独的商誉，独立于购买被收购企业形成的商誉进行单独的列报和计量。与该会计处理对应，这些单独确认的商誉被分摊至被收购企业历史上企业合并取得的子公司，在此基础上进行商誉减值测试。年报分析中发现有上市公司在合并当期即对单独确认出来的被收购企业原有商誉全额计提了减值准备。上述会计处理不符合准则关于商誉计算及减值的规定，并会干扰上市公司在商誉减值测试时的正确判断，从而对合并当期以及未来期间的损益造成影响。

8. 境外并购形成商誉的外币折算

近年来，境外并购已成为我国企业发展国际市场、进行全球布局的重要手段。境外并购中取得的子公司，其记账本位币可能与购买方的记账本位币不同，从而构成会计意义上的境外经营。购买方的合并报表中，购买境外经营形成的商誉是境外并购取得的资产之一，应作为境外经营的资产进行会计处理，即以境外经

营的记账本位币计价，并在资产负债表日按照当日即期汇率进行折算。实务中，部分上市公司没有把购买境外经营形成的商誉与境外经营的资产、境外经营财务报表的折算联系起来，在初始确认购买境外经营形成的商誉后就不再考虑与其相关的外币折算问题，从而影响到合并报表中的商誉余额及外币报表折算差额的正确计量。

（二）收入确认

企业会计准则对收入确认的规定比较原则，涉及较多的专业判断，而收入又是最重要的财务报表项目之一，受投资者广泛关注。收入确认对于传统制造业所涉及的常规业务已不存在明显问题，但近年来随着产业转型，信息技术、文化产业等轻资产行业发展迅速，实务中出现了较多的创新业务模式，相应的收入确认问题也有待进一步研究规范。从2013年年报财务信息披露情况看，部分上市公司还存在类似业务收入确认标准不一致、收入确认方法不恰当、部分业务收入确认标准有待进一步研究规范等问题。

1. 经济实质相似的业务收入确认标准不一致

对于销售商品收入的确认标准，准则给出了5点判断依据，但比较原则。实务中，因不同会计主体的专业判断存在差异，导

致经济实质相似的业务收入确认标准存在差异。年报分析中发现，以下四种业务的收入确认存在上述问题。

（1）房产销售业务。由于各地政府对房产销售的监管存在差异，部分房地产行业上市公司对商品房销售收入确认时点不一致。大部分房地产行业上市公司以办理完成交房手续作为风险与报酬的转移时点，但也有部分上市公司以工程完工验收、收到房款或取得收款权利作为收入确认时点，还有些上市公司未明确披露风险与报酬的转移时点。

（2）数据服务业务。部分提供数据服务的上市公司，如互联网公司、网络游戏公司、通信公司的收入迅速增长，但由于数据业务合同安排不断创新，收入实现过程涉及与运营商和经销商的多方安排，收入实现的判断较为复杂，导致这些公司对类似交易收入的确认时点和金额存在差异。例如，对于通信增值业务收入确认，有的公司每月根据电信运营商的计时系统统计数据，依合同约定费率或分成比例计算确认收入；而有的上市公司按上月结算数据进行核对，开具发票后确认当期营业收入，其中也可能存在收入截止期不当的问题。

（3）系统集成业务。随着信息技术的发展，许多不同种类的电子设备需要进行系统集成后才能综合发挥效用，通常需经过试运行、验收等环节，往往时间较长，甚至跨越不同的会计期间，

对于这类业务何时确认销售产品的收入在实务中也存在不同的做法。部分上市公司按完工百分比法确认系统集成业务收入，也有些上市公司按收到验收报告时确认收入。收入确认标准不一致影响了财务报表之间的可比性，不利于投资者进行有效的决策。

（4）出口销售业务。实务中，因出口销售环节较多、流程较为复杂，相关商品风险报酬转移时点涉及较多专业判断。年报分析中发现，部分上市公司按合同约定将产品报关、离港，将取得提单日作为收入确认的时点，而有的上市公司则以产品完成出口报关手续、取得报关单日作为收入确认时点。企业以报关单日作为收入确认时点，可能存在已报关但货物尚未装船、风险与报酬还未转移的情况。

上述业务的收入确认标准不一致问题，虽属于会计准则已有原则性规定、实务中存在不同判断而造成的，但会导致收入总额在不同会计期间分配不合理的问题，甚至个别公司以此来操纵利润。公司应当结合自身业务特点，制定具体收入确认会计政策，并充分披露公司判断满足收入确认标准的理由。

2. 收入确认方法不够恰当

为了适应市场经济的发展，许多企业在提供主打产品的同时提供后续服务，或者把多种产品、服务打包销售，如何准确确认

混合业务收入是近年来实务中出现的新挑战。年报分析发现，部分公司的收入确认方法不够恰当，主要体现在以下两个方面：

（1）销售商品同时提供劳务的收入确认。根据收入准则规定，企业与其他企业签订的合同或协议包括销售商品和提供劳务时，销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，应当分别核算；如果销售商品部分和提供劳务部分不能区分，或虽能区分但不能够单独计量的，则全部视为销售商品进行会计处理。对于销售自行研制开发的软件产品，并按合同约定提供免费维护或免费升级的服务，属于销售商品同时提供劳务的销售模式，应尽量将维护与升级产品的服务收入进行区分，以单独确认提供服务收入。年报分析中发现，有的上市公司未说明软件维护、升级服务能否单独区分并计量，直接全额确认为销售商品收入，同时按收入的一定比例预提软件维护费用。这种处理方法将使企业公司当期收入与费用均被高估。

（2）技术授权使用费收入确认。为了拓展业务规模，许多信息技术公司除了自行开发软件产品并直接销售外，还授权其他公司代理软件产品的营销。公司通过这一模式取得的收入包括授权使用费与代理方运营收入的分成两部分。授权使用费通常由代理方根据合同规定分期支付，何时确认授权使用费收入成了实务中出现的新问题。目前，实务中存在两种做法，一是在全额收到授权使用费用日一次性确认收入，二是根据授权使用期间分期确

认收入。判断授权使用费用是一次性确认收入还是分期确认收入，应根据合同是否包含重大后续服务义务，并综合考虑授权许可期限、是否具有退款权利等因素进行判断。年报分析中发现，有的上市公司以授权使用方式对外提供软件产品，将授权使用费一次性确认为销售商品收入，但未披露是否负有提供后续服务（如升级）的合同义务，存在提前确认收入的可能。

3. 部分业务收入确认标准有待进一步研究

随着市场的发展和企业经营的创新，如何运用准则的原则性规定，对新出现交易的经济实质做出判断并进行会计处理，是会计实务所面临的新挑战。主要体现在以下三个方面。

（1）土地一级开发业务收入。土地一级开发项目往往开发时间长、占用资金量大，其会计处理结果对公司的经营成果和财务状况的影响较大。实务中，一级土地开发存在多种运作模式，涉及的具体合同条款也不尽相同，但以公司取得收入的方式划分，大致可以分为保底收益与或有分成两种模式。保底收益多为依据经核定的开发成本采用成本加成法计算收益。或有分成则约定为按照土地使用权出让净收益的一定比例进行分成。实务中，有些公司依据建造合同准则，采用完工百分比法确认收入，有些上市公司以土地储备中心收储并进行公开挂牌交易为时点，比照销售商品确认收入。

由于土地一级开发涉及的情况较为复杂，参照销售商品模式还是建造合同模式确认收入，通常应考虑以下几个要素：一是产品结构设计的复杂程度。如果开发的产品高度复杂、结构设计的主要要素由买方规定，则倾向于适用建造合同的模式；二是产品之间的相互关系或相互依存度。通常而言，建造合同是指为建造一项资产或一组密切相关或相互依存的资产而专门协商的合同；三是与所生产的每个项目相联系的重大风险或报酬的转移。如果重大风险和报酬随着建造或开发的进行而转移给买方，则表明是建造合同。如果必须交付每个单独的项目才算转移了与那些项目相联系的风险和报酬，则通常表明该合同是一份销售商品合同而不是一份建造合同。因此，对于土地一级开发的收入确认标准应结合具体情况进行判断，不能一概而论。

此外，实务中还存在以下几种情况需要进一步研究：一是对于公司将开发好的土地交由土地储备中心收储后，又参与土地的招拍挂程序并拍回土地，如何确认土地一级开发收入，在实务中仍存有争议；二是企业在提供开发服务的同时，垫付开发资金时间较长，延期收款具有融资性质的，企业是否应考虑将合同总价进行适当分拆，确认相应的利息收入；三是在建造合同模式下，应进一步分析企业是建造服务的主要责任人还是仅以代理身份提供了垫资义务，针对不同的身份进行相应的会计处理。

(2) 网络视频公司影片版权互换业务收入。近年来，许多网络视频网站开展了影片版权互换业务，不同的视频类互联网公司相互让渡影视作品的使用权，即进行使用权的交换，但同时自身仍保留相应版权的所有权和使用权。对于版权互换收入的确认存在两种观点：一是参照版权分销交易，在给予对方授权，且收取授权费或取得收取授权费的权利后确认收入。确认收入的金额可以参照现金分销的金额，如无现金分销的金额，则采用公允价值确认。二是版权互换环节不应确认收入。鉴于版权互换交易的商业实质、所交换版权的公允价值确定等的影响，该类交易是否能够确认收入还需要结合具体案例的实际情况进行判断。

(3) 网络游戏业务收入。为了拓展业务规模，网络游戏开发商除了自主运营外，还通过其他游戏平台联合运营，这两种运营模式的主要义务责任人均为游戏开发公司，两者的区别在于玩家下载、进入游戏及充值的平台不同。若玩家通过合作平台网站下载或进入游戏，游戏充值也在合作平台操作，这种运营模式即为与游戏平台联合运营。在与游戏平台联合运营模式下，游戏的服务器由开发公司提供，游戏的维护、升级、客户服务等仍由开发公司负责。网络游戏平台将其在合作运营游戏中取得的收入按协议约定的比例分成给开发公司，开发公司即确认营业收入。但有些公司认为，其是提供网络游戏的主要责任人，平台只是一种销售渠道，应按玩家消费的金额全额确认收入，游戏平台的分成

部分可视为其向平台支付的销售费用。全额确认还是按比例确认收入将影响企业的收入规模，目前实务中做法不一，有待进一步比较研究。

除了与其他游戏平台联合运营的模式外，有些游戏开发公司还授权其他方在授权区域内享有独家运营、经销标的物等权利。游戏的服务器架设与维护管理、产品推广和客服服务均由被授权方负责，但游戏的维护升级仍由开发公司负责。在这种模式下，代理方按约定的分成比例，将其收到的玩家充值金额与公司定期结算，部分公司在已收到款项或取得应收款项的权利时确认收入。但是，因玩家还未真正消费，服务尚未提供，公司将基于玩家的充值而结算取得的金额在当期确认收入，很有可能导致提前确认收入。在与代理方定期结算方式下，应按玩家消费游戏币的进度确认分成收入，实务中需要代理方的信息系统准确提供相关数据才能实现。

目前，上述三类问题以个案为主，还需要进一步收集案例研究并规范。

（三）金融工具

从2013年年报分析的情况看，金融工具相关的会计问题主要包括以下两个方面：

1. 金融资产的终止确认

2013年，受银行紧缩银根、经济增速放缓等因素的影响，大部分企业的资金压力较大，很多企业选择以票据方式进行结算，相应上市公司贴现或背书应收票据、进行应收账款保理的交易也比较频繁。年报分析中发现，对于银行承兑汇票的贴现或背书，上市公司大多进行了终止确认；而对于商业承兑汇票以及应收账款的保理，上市公司的会计处理则不尽相同，仍有部分上市公司认为债务人财务状况良好、信用风险较低，商业承兑汇票及应收账款到期无法兑付的可能性很低，从而在贴现、背书商业承兑汇票或保理应收账款时进行了终止确认。尽管金融资产是否终止确认不会影响上市公司的净资产及净利润，但其会对上市公司的资产规模、资产负债率等重要财务指标产生较大影响。

根据企业会计准则，金融资产的终止确认取决于金融资产所有权上主要风险和报酬的转移程度，并且风险与报酬的转移程度是对交易前后风险变动相对值的度量，而非风险本身的绝对值度量。同时，风险与报酬的转移不应仅针对信用风险，还应综合考虑其他风险（如利率风险、延期付款风险、外汇风险等）。对于承兑行信用等级不够高的银行承兑汇票、由企业承兑的商业承兑汇票以及应收账款，资产相关的主要风险为信用风险和延期付款风险。由于我国票据法对追索权进行了明确规定，银行也大多在应收账款保理中保留追索权，因此这类金融资产在贴现、背书或保理后，其所有权相关的上述主要风险并没有转移给银行，相应

企业在贴现、背书或保理此类金融资产时不应终止确认；对于承兑行信用等级较高的银行承兑汇票，资产相关的主要风险是利率风险。通常情况下，由于利率风险已随票据的贴现及背书转移，相关票据可以在贴现、背书时予以终止确认。

此外，根据企业会计准则规定，满足终止确认条件的金融资产转移，收到的对价与金融资产账面价值之间的差额应计入当期损益。年报分析中发现，部分上市公司在终止确认已贴现未到期的应收票据的同时，将票据贴现息在贴现日至票据到期日之间进行摊销，使得上市公司的经营业绩被高估。

2. 理财产品的分类

出于投资或流动资金管理目的，不少上市公司以闲置资金购买了各类理财产品。理财产品的分类是确认和计量的基础，企业应根据会计准则规定的各类金融资产的条件对购买的理财产品进行正确的分类。年报分析发现，部分上市公司对于理财产品的分类与列报不恰当。例如，部分公司将浮动收益的理财产品或无活跃市场报价的保本固定收益理财产品分类为持有至到期投资；部分公司将混合工具之外的理财产品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，但上市公司管理及评价业绩的方式并不满足准则规定的直接指定的条件；还有一些公司将理财产品分类为其他货币资金或者其他非流动资产。目前我国市场上

的理财产品大多为非保本浮动收益、无活跃市场报价。对于此类理财产品，通常情况下分类为可供出售金融资产比较适当，在财务报表列报时视其流动性作为可供出售金融资产或其他流动资产。

（四）股权激励

1. 限制性股票回购义务的会计处理

我国不少上市公司的股权激励计划采用授予限制性股票的形式。这类股权激励计划中，上市公司以非公开发行的方式授予激励对象一定数量的股票，并规定锁定期和解锁条件。激励对象出资认购股票，股票在达到解锁条件并解锁前不得上市流通或转让；如果最终股权激励计划规定的解锁条件未能达到，则上市公司按照事先约定的价格回购股票。根据相关规定，上市公司会在授予股票后较短时间内完成认购款的验资、股票的登记过户、注册资本变更等程序。

就激励对象认购限制性股票支付的款项而言，其实质是激励对象在授予日预付给上市公司的押金。如果达到解锁条件，则押金自动转化为解锁对价，激励对象最终获得可上市流通转让的股票；如果未达到解锁条件，则押金返还给激励对象。基于该款项的负债性质，上市公司应在取得该款项时，按照取得的认股款确

认股本和资本公积（股本溢价），同时就回购义务全额确认一项负债并确认库存股。

年报分析中发现，授予限制性股票的大部分上市公司在授予日的会计处理中忽视了上述回购义务，没有确认回购义务形成的负债，而是在实际回购时才进行会计处理，从而少确认负债，多确认权益，对上市公司的资产负债率、净资产收益率等财务指标产生影响。

2. 股权激励计划形成的递延所得税资产

根据相关税法规定，对于带有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业按照会计准则的相关规定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方可抵扣，可抵扣的金额为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。因此，上市公司未来可以在税前抵扣的金额与等待期内确认的成本费用金额很可能存在差异。根据会计准则的相关规定，上市公司应根据期末存在的信息估计未来可以税前抵扣的金额，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。

年报分析中发现，一些符合递延所得税确认条件的上市公司没有确认因股权激励计划形成的递延所得税资产；同时，一些上市公司对于税法或会计准则的相关规定理解和认识不足，没有根据期末存在的信息估计未来可实际抵扣的金额，而是直接以等待期内确认的成本费用作为暂时性差异计算递延所得税资产。上述处理有悖于会计准则的相关规定，并由此对上市公司当期及未来期间的损益造成影响。

（五）政府补助

2013 年年报分析发现，不少上市公司净利润主要来源于政府补助，有的公司甚至依靠政府补助实现扭亏为盈。政府补助整体影响面广，对特定公司利润影响大，而政府补助会计准则在披露方面的规定过于原则。2013 年，证监会通过发布《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 2 号—财务报表附注中政府补助相关信息的披露》，对政府补助相关的财务信息披露进行规范。但是，部分上市公司对政府补助最新规定的理解与执行还不到位，政府补助会计处理与披露主要存在以下三个方面的问题。

1. 收益相关政府补助一次性进当期损益的依据不足

根据企业会计准则规定，与收益相关的政府补助应当分两种情况处理，用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，先确认为递延收益，并在确认相关费用的期间计入当期损益；只有用于

补偿企业已发生的相关费用与损失，才直接计入当期损益。年报分析中发现，大部分公司将收益相关政府补助一次性计入当期损益，但未说明将政府补助一次性计入当期损益的原因，导致报表使用者无法了解公司真实的盈利能力。

2. 混合型政府补助的分类与会计处理不当

根据企业会计准则的要求，企业对于综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，并分别进行会计处理。年报分析中发现，部分公司对于取得的综合性政府补助未明确区分与资产相关和与收益相关，而是笼统表述为“与资产/收益相关”或“混合型政府补助”。对于混合型政府补助计入当期损益的金额，部分公司也未在资产相关和收益相关之间进行区分。实务中，上市公司收取的政府补助形式多样，部分政府补助文件并未明确补助对象，而是笼统地表述为对综合发展项目进行补贴扶持。部分混合型政府补助确实难以区分，但公司仍应按照相关披露要求充分披露不能区分的原因以及将其整体归类为与收益相关政府补助的事实。

3. 与政府发生交易取得的收入作为政府补助

随着会计准则的发展，会计准则制定部门就企业从政府获取资源是否属于政府补助作了进一步规范。政府补助的典型特征是企业无偿从政府获取资源，而对于企业与政府之间发生交易而取

得的收入，如果该交易具有商业实质，且与企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，则应根据收入准则的规定进行会计处理。年报分析中发现，有些公司已经按最新规定，将与政府发生的具有商业实质的交易作为营业收入进行会计处理，但仍有一些公司将政府取得的电价补贴或者低价出售给消费者的价格补贴，作为政府补助计入营业外收入，并披露为非经常性损益。公司把本该作为经营性收入的项目作为营业外收入列报和披露，不利于反映公司正常生产经营的获利能力，也不利于投资者了解公司真实的经营状况。

（六）资产减值

企业会计准则规定，当企业资产的可收回金额低于其账面价值时，表明资产已发生减值，企业应当确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可收回金额。年报分析中发现，部分上市公司没有严格执行资产减值的相关规定，对经营风险估计不足，存在资产减值准备计提不充分的情况，具体包括以下三个方面。

1. 存货跌价准备计提不充分

准则规定，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。年报分析中发现，部分公司所处行业近年来不景气，主要产品市场价格跌幅较大，销售产品毛利率持续为负，或

者出现收入与成本倒挂，但对相关存货没有计提跌价准备或计提金额明显不足，也未说明原因。这一现象反映出部分公司在判断存货是否存在减值迹象与计量存货减值时没有严格执行准则规定，导致虚增资产价值与利润。

2. 对存在减值迹象的非流动资产未计提资产减值准备

对于非流动资产减值，年报分析中发现，部分公司营业利润已持续为负，相关固定资产、在建工程等长期资产已存在减值迹象，但未考虑计提减值准备，也未做相应说明。实务中，对于长期资产减值迹象的判断与减值准备的计提需要企业建立完善的财务信息系统及健全的内部控制，对于存在减值迹象的长期资产及时预警，并建立合理模型测算出可收回金额。在此基础上，充分计提非流动资产减值准备。

3. 未计提商誉减值准备

企业会计准则规定，企业合并形成的商誉，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。年报分析中发现，部分公司在非同一控制下企业合并中确认了较大金额的商誉。期末，如被收购方未实现业绩承诺，除影响企业合并交易中或有对价的确认和计量外，该事实的存在很可能表明商誉存在减值迹象，但相当部分公司未对商誉计提减值，也未披露是否经过减值测试。

三、内控信息披露存在的主要问题

总体而言，2013年度上市公司内部控制建设与实施工作得到稳步推进，内控评价报告的可读性、可理解性以及信息的有用性明显提升，与财务报告相关的内部控制审计的鉴证效能得到改进。但是，我们仍然发现内控评价报告和内控审计报告存在一些问题，需要上市公司以及注册会计师进一步关注和改进。

（一）内部控制评价报告存在的主要问题

1. 内控评价报告未严格遵循《公开发行证券的公司信息披露编报规则第21号——年度内控评价报告的一般规定》（以下简称“21号文”）的要求。为改进并统一上市公司披露的内部控制评价报告的内容与格式，2014年1月，证监会会同财政部发布了21号文对内控评价相关工作加以规范。但部分上市公司在编制2013年度内控评价报告时未遵循21号文的有关要求并参考21号文提出的内控评价报告格式，披露的内容不完整。

2. 内控评价范围披露不恰当。部分上市公司没有披露纳入评价范围的资产总额和营业收入金额占合并财务报表中资产总额和营业收入金额的比例。个别上市公司在披露上述纳入评价范围的比例时没有考虑内部交易抵销的影响，导致披露的上述比例大于100%。部分上市公司披露的评价范围、高风险领域不够具体，仅根据内部控制规范的内容罗列了纳入评价范围的事项。

3. 内部控制缺陷认定标准的确定和披露不恰当。个别上市公司对内部控制缺陷的认定标准只披露了定量标准，未披露定性标准；或者未区分财务报告内部控制缺陷认定标准和非财务报告内部控制缺陷认定标准。个别上市公司用于确定重大缺陷标准的基准不恰当。例如，资产密集型的上市公司或者利润微薄的上市公司以资产总额为基准确定财务报告重大缺陷，以此计算出来的重大缺陷标准相对于该上市公司的利润表金额明显偏大。个别上市公司确定的财务报告内部控制重大缺陷的认定标准以上年度经审计的财务数据为基准，如果本年度上市公司财务数据与上年度发生重大变化，相关缺陷标准可能不再适用，从而导致上市公司的内部控制评价结论不恰当。个别上市公司确定的财务报告内部控制缺陷认定标准和非财务报告内部控制缺陷认定标准是一样的。例如，某上市公司披露的财务报告内部控制缺陷认定标准和非财务报告内部控制缺陷认定标准都为导致公司财产损失金额，但是对于财务报告内部控制来说，是否导致财务报告发生重大错报是更为相关的指标，即使公司由于内部控制缺陷导致公司资产蒙受了损失，如果相关的财务报告内部控制可以及时发现、准确计量并披露该损失，则上市公司也可能得出财务报告内部控制不存在重大缺陷的结论。个别上市公司披露的财务报告内控缺陷认定标准可操作性不强，对于特定情况下内控缺陷标准的应用缺乏具体说明，如某上市公司披露的财务报告内控缺陷是以利润总额为基准计算，但该公司 2013 年度合并利润总额为负数。

4. 内部控制缺陷披露不充分、不适当。一是上市公司主动披露内部控制缺陷意愿不强，内控缺陷披露的充分性存疑。从披露的内控评价报告看，仅有少数上市公司在其内控评价报告中披露了非财务报告内部控制重大缺陷，其中部分事项已被证监会立案稽查或采取了行政处罚措施，且相关情况引起市场和媒体的较高关注，存在外部监管或市场环境压力倒逼披露的可能性。二是内部控制缺陷的性质、影响及整改情况披露不够充分。部分上市公司只披露了截止基准日尚未整改完毕的重大及重要缺陷，未披露报告期内存在但已整改完毕的重大及重要缺陷。部分上市公司披露的内控缺陷侧重于内控缺陷产生的后果，而不是内控缺陷本身的情况，未按要求披露缺陷的性质及其对实现相关控制目标的影响程度。财务报告内控缺陷和非财务报告内控缺陷认定不恰当，存在将财务报告内控缺陷弱化为非财务报告内控缺陷的嫌疑。例如，有公司披露的非财务报告内控一般缺陷明显与财务报告的准确性相关，但是却将其认定为非财务报告内控缺陷。三是部分上市公司对内控缺陷评价的结论与其确定的内控缺陷标准不一致，只考虑了定量标准，未考虑定性标准的影响。例如，某上市公司在其内控评价报告中披露的财务报告内控重大缺陷定性标准之一是“公司已经上报或披露的财务报告出现的重大差错进行错报更正”，同时公司的内控评价报告和财务报告中都披露了公司于2013年度追溯调整了以前年度会计差错，根据上述重大缺陷定性标准该公司可能存在财务报告内部控制重大缺陷。四是对内控

缺陷影响程度的考虑不完整。例如某上市公司披露由于非财务报告重要缺陷导致发生安全事故，造成员工死伤，该公司在评价该内控缺陷影响时只考虑了停产导致的损失，未考虑由于安全事故而导致公司需要承担的其他各项损失。

5. 内部控制评价结论不明确、避重就轻。少数公司在披露其内控评价结论时未按照要求明确对内部控制是否有效做出结论，而是采用了消极保证的方式披露“未发现重大缺陷”，模糊内控评价结论。个别上市公司的财务报告内部控制被注册会计师出具了否定意见的审计报告，而上市公司在其内控评价报告的结论段中只罗列了识别出的财务报告内部控制缺陷，未针对财务报告内部控制是否有效做出明确结论。还有个别上市公司，其财务报告内部控制有效性被出具了否定意见审计报告，但是上市公司内部控制评价报告的结论为财务报告内部控制有效且不存在财务报告内部控制重大缺陷。

6. 其他问题。个别上市公司在其内控评价报告结论部分披露其内控评价基准日为2014年1月31日，与财务报告截止日不同。个别上市公司年度报告中关于非标准内控审计意见的提示不充分。

（二）内控审计报告存在的主要问题

1. 强调事项段的使用不规范。部分内控审计报告将公司持续经营能力作为强调事项。由于持续经营能力的重大不确定性更多的与财务报表的编制基础相关，而内部控制审计报告主要是对特定基准日财务报告内部控制有效性发表审计意见，因此在内控审计报告中强调持续经营问题的恰当性存疑。部分审计报告中的强调事项段提及报告期内上市公司被立案稽查或者行政处罚，但是并未进一步说明上市公司被立案稽查或者行政处罚的具体情况，未明确导致被立案稽查或者行政处罚的事项是否与财务报告或者非财务报告内部控制相关以及对内控的影响。强调事项段中的内容表述不具体，从文字表述中并不能了解注册会计师增加该强调事项段的原因及目的，以及被强调事项对于公司内部控制或者财务报表的影响。

2. 内控审计报告意见不恰当。一是审计报告中的被强调事项明显与财务报告内控相关，但在强调事项段只说明事项结果，未说明该事项是否认定为财务报告内控缺陷以及缺陷级别，审计意见可能不恰当。例如有审计报告披露“由于财务报告内控方面存货管理不到位，导致2013年存货发生盘盈，公司在自我评价过程中发现了这些问题并已更改了相关的财务数据”。二是内控审计报告意见与财务报告审计意见相矛盾，财务报告内控可能存在重大缺陷。例如某公司财务报表审计意见为保留意见，原因是审计范围受限，无法确定相关事项是否构成关联交易以及其可能对

上市公司 2013 年度财务报表相关项目的影 响，这说明上市公司可能不存在有效的关于关联交易的内部控制，从而显示公司可能存在财务报告内部控制重大缺陷，但该公司财务报告内控审计仍被出具带强调事项段的无保留意见。三是对于非财务报告重大缺陷的评估不恰当，将原本可能应评价为重大缺陷的内控缺陷评价为重要缺陷。例如某上市公司因未及时发布关于重大财产损失的公告被证监局出具警示函的监管措施，认定存在一项非财务报告缺陷。尽管财产损失的金 额远超过该公司披露的非财务报告内控重大缺陷标准，但该缺陷仍被认定为一项重要缺陷。

四、已采取监管措施及后续工作计划

（一）针对 2013 年年报的主要监管措施

针对 2013 年年报审阅中发现的上市公司执行会计准则和内部控制规范存在的问题，我们采取了以下监管措施：

1. 向相关会计师事务所发函问询，进一步了解情况，在此基础上认定上市公司违反会计准则和内控规范要求的，安排专项核查等方式加以处理。

2. 发布年报会计监管简报，并通过多种方式向市场传递关于会计准则、内部控制规范执行和财务信息披露等方面的监管标准，引导会计主体切实提高财务信息披露质量。

3. 通过新闻通气会等方式，向市场各方通报上市公司执行会计准则和内控规范存在的问题。

（二）后续工作计划

1. 完善信息披露规范体系

构建高质量的信息披露规范体系是推动以信息披露为中心的监管转型的重要前提。目前，证监会已着手完善多层次资本市场信息披露规范体系，全面梳理现有的信息披露规范文件，在征求社会相关意见的基础上，拟从信息披露规范体系的架构与各层级内容、信息披露规范制定程序与协调机制、建立差异化的财务信息披露制度，以及建立有效的信息披露监管机制等方面完善信息披露规范体系。

2. 与财政部共同研究解决会计准则、内控规范执行问题

针对上市公司执行企业会计准则、内控规范中存在的问题，我们将根据问题的性质采取相应的举措。对于因现行会计准则、内控规范没有规定或规定不明确而造成执行不一致的，我们将与财政部积极沟通，并配合其通过修订准则、规范或发布准则解释、指南等方式加以完善；对于准则已明确规定，但因执行过程中对准则的理解与判断不同导致的问题，我们将在案例研究的基础上，通过发布上市公司执行企业会计准则监管问答等形式，明确

执行会计准则的监管判断标准和内控规范实施标准，减少类似业务在执行准则和内控规范过程中存在的差异。

3. 做好新准则贯彻实施工作

财政部于 2014 年陆续颁布或修订了 8 项会计准则，于 2014 年 7 月 1 日或 2014 年度生效。新准则的贯彻实施将给上市公司的财务状况与经营成果带来一定程度影响，上市公司应结合自身实际情况认真分析会计政策变动将带来的影响，落实好执行新准则的各项衔接工作。我们将组织系统内有关人员认真学习、消化新准则的内容，并通过发布《执行新准则相关财务会计信息披露工作的通知》等形式，督导上市公司积极贯彻实施新准则。同时，密切关注执行新准则中出现的问题，通过召开现场专题讨论会等形式，及时予以指导，推进新准则的贯彻实施。