



会计监管动态

研究典型案例
传递监管理念

内部资料
仅供参考

上海证券交易所
会计监管部

g_kjjgb@sse.com.cn

上海证券交易所 会计监管动态

2021 年第 1 期（总第 1 期）

❖ 沪市会计监管通讯	3
❖ 典型案例研究	4
(一) 收入系列	5
销售大型设备的收入确认时点	5
(二) 研发支出系列	8
定制化产品研发支出的会计处理	8
产研共线时成本和研发支出的划分	10
(三) 股份支付系列	10
员工与其他方等价入股的会计处理	10
持股平台预留部分的会计处理	11
(四) 长期股权投资系列	12
以股权向联营企业增资的会计处理	12
收购完成后调整交易对价的会计处理	13
(五) 合并财务报表系列	14
丧失控制权时点的判断	14
拟破产重整子公司是否出表的会计处理	15
(六) 金融工具系列	16
应收票据的分类与列报	16
结构性存款的分类	17
❖ 会计政策资讯	19

编者按：为贯彻注册制改革理念，落实提高上市公司质量的要求，充分发挥中介机构“看门人”责任，我们梳理了沪市公司上市审核、持续监管及退市监管全周期会计监管存在的共性问题和疑难问题，形成《上海证券交易所会计监管动态》（以下简称“会计监管动态”）。《会计监管动态》旨在及时向行业通报监管情况，共享研究成果，共同提升财务信息披露质量。

《会计监管动态》拟每两月发布一期，设置“沪市会计监管通讯”、“典型案例研究”以及“会计政策资讯”三个专题，可根据实际情况调整。其中，沪市会计监管通讯主要向行业传递近期会计监管重点关注事项；典型案例研究则是基于会计准则类别，对监管实践中存在的共性、疑难问题以案例分析的方式分类探讨；会计政策资讯旨在分享国内外准则制定机构、证券监管机构以及自律监管协会等相关组织的最新政策和研究动态。此外，针对典型会计案例，我们将及时更新、补充，并在年末按会计问题类别形成系列合集发布。

《会计监管动态》不构成对现行《企业会计准则》的进一步解释，仅供会计师事务所内部交流，请勿外传。如存在任何疑问，欢迎及时咨询本所会计监管部，以本所解释为准。

一、沪市会计监管通讯

目前，上市公司年报审计工作处于关键阶段，加之 2020 年度是退市新规的首个适用年度，本期会计监管通讯主要向行业传递年报审计监管的重点关注事项。

（一）关注退市新规的影响

2020 年 12 月 14 日，按照中国证监会统一部署，上海证券交易所修订了《上海证券交易所股票上市规则》《上海证券交易所科创板股票上市规则》涉及退市制度的相关内容及相关退市配套规则。其中财务类指标方面，一是退市新规取消了原本单一的净利润、营业收入指标，新增扣非前后净利润为负且营业收入低于人民币 1 亿元的组合财务指标。前述“营业收入”应当扣除与主营业务无关的业务收入和不具备商业实质的收入。年审会计师应当就公司营业收入扣除事项是否符合前述规定及扣除后的营业收入金额出具专项核查意见。二是明确被实施退市风险警示的公司，下一年度存在财务会计报告被出具保留意见或者无法表示意见或者否定意见的审计报告，其股票也将被终止上市。年审会计师应充分关注退市新规的影响，出具恰当的审计意见和营业收入专项核查意见。

（二）加强与前任注册会计师沟通

2020 年 4 月 30 日至 2021 年 1 月 31 日，已披露 2020 年报审计机构的沪市公司中，135 家变更了年报审计机构，占沪市已

上市公司数量的 7.48%。其中，3 家上市公司聘请了新备案的会计师事务所。后任注册会计师应根据《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》的相关要求，加强与前任注册会计师沟通，充分识别公司风险。

（三）年报审计重点关注事项提示

前期,我所陆续向 28 家审计机构发出 65 份审计风险提示函。主要提示事项有:持续经营能力重大不确定性;关联方资金占用、违规担保以及未决诉讼的进展情况;重大关联交易对公司业绩的影响及会计处理的合规性;或有事项及预计负债确认的完整性及准确性;应收账款减值准备计提的充分性和合理性;执行新收入准则对公司的影响;新冠疫情对相关业务会计处理的影响等。年审会计师应按照风险导向审计的相关要求,有效识别、评估和应对包括(但不限于)上述事项可能导致的重大错报风险。

二、典型案例研究

（一）收入系列

问题 1 【销售大型设备的收入确认时点】：对于在某一时点履行的履约义务，如销售大型设备，当涉及产品的安装调试和试运行，如何判断收入确认时点？

对于在某一时点履行的履约义务，如销售大型设备，一般除交付合同约定设备外，还涉及设备的安装调试和试运行等。在判断收入确认时点时，需根据企业具体业务模式进行分析。在新收入准则下，主要涉及以下两方面问题：

第一，确定安装调试和试运行等是否构成单项履约义务。对于设备销售企业，首先应根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》及其应用指南中有关识别单项履约义务的规定，即满足商品本身可明确区分且在合同范围内可明确区分两个条件，结合自身业务模式判断安装调试和试运行等是否构成单项履约义务。若安装调试和试运行与设备销售可明确区分，即构成单项履约义务；若安装调试和试运行与设备销售不可明确区分，则整体作为一项履约义务。

第二，确定何时履行履约义务。对于设备销售企业，应根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》及其应用指南关于在某一时点确认收入的规定，并结合自身业务模式判断在何时满足收入确认条件。其中，判断“客户已接受商品”的时点，需要考虑客户验收是否仅是一项例行程序，还是实质程序。

案例 1: A 公司主营产品为污水处理设备, 主要用于新建工程项目的配套污水处理。根据 A 公司与客户的合同约定, A 公司将设备运抵客户指定现场后, 由客户组织验收, 客户对设备的设计规格、参数等进行查验后签发验收证明。后续由客户安排其他方对设备进行安装调试及试运行。

分析: 由于 A 公司所销售污水处理设备由其他方对设备进行安装调试和试运行, A 公司的履约义务仅包括交付设备。A 公司在将设备运抵客户指定地点, 经客户对设备规格型号进行查验并签发验收证明后, 即代表客户已接受相关设备, 从而很可能可以确认设备销售收入。

案例 2: B 公司的主营产品为污水处理设备。B 公司将定制化设备、配套部件等运送至污水处理现场, 并需由 B 公司在现场负责安装调试和试运行, 并不断调整设备相关参数。B 公司的设备为成熟、稳定的产品, 客户验收分为初验和终验两个阶段: B 公司完成设备的安装调试后, 客户对其进行初验, 并出具初验证明, 初验时客户对设备的设计规格、参数等进行系统查验; 一般情况下, 初验后不会再对设备本身的设计规格进行重大修改, 仅对相关参数进行调试, 后续发生成本较少。B 公司完成设备的试运行后, 客户对其进行终验, 并出具终验证明。

分析: 根据 B 公司业务模式, B 公司的污水处理设备设计较为复杂, 在设备安装调试及试运行过程中, 对设备存在反复多次的修改。因此, B 公司销售的设备与安装调试及试运行不可明确区分, 应整体作为一项履约义务。

由于 B 公司的水处理设备为成熟、稳定的产品, 初验时客户

对设备的设计规格、参数等进行系统查验；终验时客户对试运行后的情况进行简单检测。本案例中，由于一般情况下，初验后不会再对设备进行重大修改，后续发生成本较少，表明客户很可能在初验时已对设备的可接受性作出了认定，终验很可能仅仅是一项例行程序。因此，如无特殊约定或其他证据，B 公司很可能在客户完成初验时即可以确认收入。

案例 3：C 公司的主营产品为污水处理设备。由于 C 公司的污水处理技术较为特殊，C 公司在将设备运抵项目现场并负责安装调试后，仍需要一定时间试运行，并不断调整设备本身的设计规格，后续发生成本较大。在 C 公司与客户签订的合同中明确约定，客户对设备的验收分为初验和终验两个阶段：C 公司完成设备主体安装调试后，客户对设备进行简单查验，并出具初验证明；C 公司完成设备的试运行后，客户对设备和水质进行系统检测，客户对其进行终验，并出具终验证明。

分析：根据 C 公司业务模式，由于 C 公司在安装调试及试运行中，仍存在反复多次的修改，因此，安装调试及试运行与设备销售不可明确区分，应整体作为一项履约义务。

初验时客户主要对 C 公司安装完成的设备进行简单查验，在设备试运行过程中仍然需要不断调整，例如，对设备的设计规格进行调整，后续发生成本较大。客户完成初验后，并不能证明客户已对设备的可用性作出整体认定。终验时，客户对试运行后的设备和运行情况进行系统检测，很可能表明客户终验属于实质程序，而不是例行程序。因此，C 公司很可能在客户终验后才能确认收入。

（二）研发支出系列

问题 1 【定制化产品研发支出的会计处理】：定制化业务模式下，按客户需求研发产生的支出是否可以计入研发支出？

案例：A 公司与客户签订合同，为客户设计、生产定制化产品。客户在进行产品设计、研发时介入并提出需求，A 公司按照需求进行产品设计与研发。产品研发成功后，A 公司按合同约定采购量为客户生产定制化产品。与客户签订的合同中，一部分合同未单独约定产品设计、研发阶段价格，仅约定后续采购产品的最低保底量及产品单价；一部分合同则单独约定了产品设计、研发阶段价格。A 公司生产前期按照客户需求设计、研发定制产品发生的相关支出应当如何进行会计处理？

分析：本案例中，A 公司首先需判断生产前期的设计、研发活动是否构成单项履约义务。如果该项设计、研发活动属于单项履约义务，则需要将合同交易价格向该项活动分摊，并在满足确认条件时确认设计、研发收入和相应成本。如果该项设计、研发活动不属于单项履约义务，则不应单独确认收入，相关研发支出根据具体事实和情况，分别按照存货、无形资产等准则相关规定处理。

第一，判断研发活动是否属于单项履约义务。判断时，除考虑新收入准则有关商品或服务是否可明确区分的条件外，实务中，较为直接的判断方法为考虑是否向客户转移了研发活动相关成果的控制权。如果需要向客户转移研发活动相关成果的控制权，则该项研发活动很可能属于单项履约义务。例如，如果 A 公

司需要在设计、研发活动完成后，将相关成果（包括形成的专利技术、非专利技术等）的所有权向客户转移，则此类活动向客户转移了相关成果的控制权，很可能属于单项履约义务。

在认定设计、研发活动属于单项履约义务的情况下，无论合同是否单独约定了设计、研发阶段的价格，均应按设计、研发活动和后续生产产品的单独售价等合理方式，将合同交易价格向研发活动分摊，相应确认研发活动收入和销售商品收入。在此类情况下，该项设计、研发活动相关支出应作为合同履约成本，最终计入营业成本，不计入研发费用。

第二，在认定设计、研发活动不属于单项履约义务的情况下，需要进一步考虑相关研发支出适用无形资产等准则还是新收入准则，。当设计、研发活动相关成果仅可用于该合同客户，不可用于其他客户，则相关支出应按照新收入准则有关合同履约成本的规定处理，最终计入营业成本，不计入研发费用。当设计、研发相关成果归属于 A 公司所有，且按照行业惯例并存在充分证据表明相关成果不仅可用于该合同中的客户，还可用于其他客户，并且预期能够带来经济利益流入，则该部分符合条件的支出按照无形资产准则相关规定进行处理，即资本化计入无形资产或费用化计入研发费用。

无论属于上述哪种情况，A 公司都需考虑合同交易价格是否足以补偿设计、研发活动相关支出。若合同交易价格足以补偿设计、研发活动相关支出，则按前述分析进行会计处理；若合同交易价格不足以补偿设计、研发活动相关支出，则应在相关支出发

生时确认为当期成本或费用。

问题 2【产研共线时成本和研发支出的划分】：生产与研发共用生产线时，生产成本与研发支出如何区分？

案例：A 公司报告期内仅有一条生产线，该生产线同时用于产品的生产和研发活动。A 公司该条生产线上的物料消耗和人工薪酬应当如何在生产成本和研发支出之间进行划分？

分析：对于生产、研发共线情况，A 公司应采用合理的方法将与该条生产线相关的支出在生产成本和研发支出之间分摊。分摊方法可以按照生产和研发人员工时、用于生产和研发的物料消耗数量、研发产品和生产产品价值等合理方法进行分摊，且分摊方法一旦选定，不得随意变更。无论采用何种分摊方法，A 公司均需保证存在有效的内部控制支持上述区分方式。实务中，部分发行人可能内部管理相对粗放，比如发行人在实际生产前未准确预计研发使用的产品数量，生产中也未能严格按实际情况进行记录，则发行人很可能缺少有效的内部控制支持研发支出和主营业务成本分摊的准确性。

（三）股份支付系列

问题 1【员工与其他方等价入股的会计处理】：员工作为认购者之一，以与其他认购者相同的认购价格参与发行人定向增发，是否构成股份支付？

案例：发行人设立员工持股平台 A 对员工进行股权激励，该持股平台与外部独立投资人同时认购发行人增发的股份，交易价

格为市场定价，交易价格公允。持股平台 A 该次股份认购是否构成股份支付？

分析：根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》第二条的规定，股份支付是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付的核心是对职工提供服务的补偿或激励。

实务中，发行人制定的定向增发方案以及价格，往往是发行人、持股平台及外部投资者等多方面商讨博弈的结果。发行人同时向非关联方和员工持股计划定向增发股票，若发行价格与认购条件一致，不存在对员工的激励，可以不确认股权激励的相关费用。

问题 2【持股平台预留部分的会计处理】：持股平台中因预留而被代持的股份是否构成股份支付？

案例：发行人设立持股平台时，部分股份为未来引进人才而预留，暂时由发行人实际控制人 A 代为持有，实际并非对 A 的股权激励，A 认购该部分股份时，是否需要确认股份支付？还是待发行人实际确定激励对象 B 时，再根据 B 的受让价格及股份公允价值确认股份支付？

分析：根据中国证监会《首发若干问题解答（二）》：“通常情况下，解决股份代持等规范措施导致股份变动，家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为导致股权变动，资产重组、业务并购、持股方式转换、向老股东同比例配售新股等导致股权变动等，在有充分证据支持相关股份获取与发行人获得其服务无关的

情况下，一般无需作为股份支付处理。”因此，若存在充分证据（包括但不限于股份代持协议、相关会议纪要等）证明 A 在持股平台中持有份额的目的是为将来引进人才预留而代持，并非实际激励给 A 员工，A 初始认购该类股份时无需作为股份支付处理，预留股票期权应该在激励对象确定、股份支付的协议条款和条件达成一致并获得批准时确定为授予日，相对应的股份支付费用按授予日股权激励的公允价值确认。

（四）长期股权投资系列

问题 1 【以股权向联营企业增资的会计处理】：以子公司股权增资联营企业，如何确认子公司股权的资产处置收益？

案例：A 公司以全资子公司 100% 股权向联营企业 B 公司增资，并确认对子公司的股权处置收益。该子公司资产仅为四栋房产，并未开展实际的经营活动。

分析：根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 修订）》及其应用指南，投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，投出业务的公允价值与账面价值之差，全额计入当期损益；相反，如果投资方向联营、合营企业之间投出或出售资产不构成业务，则投出资产或出售资产所产生的损益中，按照应享有比例计算确定归属于投资方的部分不予确认。本案例中，A 公司以子公司股权向联营企业增资，需要判断所投出子公司包含的资产是否构成业务，按上述准则规定分别进行处理。对于所投出资产是否构成业务，应按《企业会

计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南、《企业会计准则解释第 13 号》有关业务的定义和指引进行判断。

本案例中，该子公司资产仅为四栋房产，并未开展实际的经营活动，很可能不构成业务，因此，A 公司在对联营企业 B 公司采用权益法核算时，应将处置该子公司股权的收益中，按 A 公司持股比例计算的部分予以抵销。

问题 2【收购完成后调整交易对价的会计处理】：收购完成后调整交易对价，是否需要调整收购时的交易对价？

案例：2020 年 12 月，A 公司收购 S 公司 75% 股权，股权收购款合计 15 亿元。收购完成后，S 公司 2020 年业绩大幅下滑，导致业绩承诺无法达成。业绩下滑的主要原因是 S 公司主要客户信用状况恶化。考虑到 S 公司主要业务显著恶化，导致原股权收购协议的估值基础发生变化，实际经营业绩不能支撑收购时的估值。2021 年 10 月，A 公司与 S 公司原股东签署补充协议，将 S 公司股权收购对价 15 亿元调低至 10 亿元。上述补充协议经临时股东大会通过。根据上述补充协议，A 公司是否需要调整收购时的交易对价？

分析：根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》及其应用指南，非同一控制下企业合并中，购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；除前述情况以外，即购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现的情况，不应调整商誉金额，相关调整

计入当期损益。

本案例中，A 公司收购 S 公司后续交易对价的调整，主要由于 S 公司主要客户信用状况恶化进而导致 S 公司业绩无法实现，属于购买日不存在而购买日后开始出现的情况，因此，双方后续调整合并对价等条款，不应调整购买日所形成的商誉金额。在收购后双方重新商谈减少的收购对价，属于债务重组，应按债务重组规定确认债务重组损益，并考虑商誉是否需要减值。

（五）合并财务报表系列

问题 1 【丧失控制权时点的判断】：出售子公司股权终止确认的时点如何判断？

案例：A 公司在 2020 年末向 B 公司出售全资子公司 100% 股权，截止 2020 年 12 月 31 日，B 公司已根据协议安排分期支付股权转让款，但累计支付比例低于 50%。子公司在 2020 年 12 月 31 日已完成了股东工商登记和董事会改选。

分析：现行企业会计准则未对丧失控制权的判断时点作出明确规定，但明确了企业合并中关于“购买日”的判断条件，在判断是否丧失控制权时可以参考上述“购买日”的判断条件。根据《企业会计准则第 20 号—企业合并》及其应用指南，同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：（一）企业合并合同或协议已获股东大会等通过；（二）企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准；（三）参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续；（四）合并方或购买方已支付了

合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；（五）合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。

本案例讨论的核心问题是，当一项交易已满足上述五项条件中的其他条件，但未满足“购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%）”的条件情况下，A 公司是否能够终止确认该股权投资，并全额确认处置股权相关投资收益。根据上述准则规定，考虑合并方或购买方是否已支付了合并价款的大部分，实质上需要考虑对方是否有能力、有计划支付股权转让款。本案例中，B 公司已支付的股权转让款是按合同约定的付款安排支付，且 A 公司分析了 B 公司的财务状况后认定其有能力、有计划支付剩余股权转让款，则可能可以在 2020 年末终止确认该股权投资，并全额确认处置股权相关投资收益。

问题 2【拟破产重整子公司是否出表的会计处理】：拟破产重整子公司是否不再纳入合并报表？

案例：2020 年 11 月，A 上市公司披露，持股 51%的控股子公司 B 因资不抵债，拟申请破产重整。2020 年末，该破产重整申请尚未被法院受理。A 上市公司 2020 年年报显示，其将 B 公司按照终止经营列报，相关资产保留在 A 公司合并报表范围内。

分析：关于破产重整子公司丧失控制的时点。大多数情况下，破产重整是公司在管理人的监管和帮助下，通过业务重整和债务调整，摆脱经营困难，重获经营能力，管理人并未接管并主导对

该公司的经营管理，不能简单以进入破产重整即认为丧失对子公司的控制。因此，2020 年末，A 公司仍然控制 B 公司，仍应将其纳入合并范围。**关于终止经营列报。**根据《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》及其应用指南，符合终止经营定义的组成部分应当属于以下两种情况之一：

(1) 该组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售和结束使用（如关停或报废等）；(2) 该组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。本案例中，截至 2020 年末，B 公司尚未被处置，也不符合持有待售的条件，因而不符合终止经营的定义，不应作为终止经营列报。

（六）金融工具系列

问题 1 【应收票据的分类与列报】：不符合终止确认条件的应收票据是否可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，列报为应收款项融资？

案例：A 公司自 2019 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则，A 公司因其日常资金管理的需要将大部分承兑汇票进行背书转让或贴现，其中，部分应收票据不符合终止确认条件。A 公司管理承兑汇票的业务模式既以收取合同现金流量又以出售金融资产为目标，将应收票据重分类为以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产，列报为“应收款项融资”。

分析：对于不满足终止确认条件的应收票据是否可列报“应收款项融资”。实务中有两种观点，一种观点认为，预期不符合

终止确认的应收票据并未导致会计上的“出售”，因此不符合“既以收取合同现金流量又以出售金融资产为目标”的业务模式，不能重分类至“应收款项融资”。

另一种观点则认为，若将票据的分类以“是否终止确认”为判断标准，则可能导致与企业实际持有此类票据的业务模式不符。此类观点认为，根据现行企业会计准则，不能仅以应收票据是否预期符合终止确认条件对应收票据进行分类，应反映企业实际持有应收票据的业务模式。

问题 2【结构性存款的分类】：结构性存款应分类为以摊余成本计量的金融资产，还是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产？

案例：A 公司购买某款结构性产品，持有至到期。根据其产品说明书，该产品属于保本浮动型，并与 LIBOR 浮动利率挂钩。具体条款为，若 LIBOR 小于或等于 5%，则产品年化预期收益率为 4.65%，反之，产品年化预期收益率为 5.05%。

分析：企业管理金融资产的业务模式和合同现金流量特征是判断金融资产分类的判断标准。业务模式方面，公司购买结构性产品持有至到期，是以收取合同现金流量为目标。合同现金流量特征方面，关键是判断该产品的合同现金流量是否与基本借贷安排一致，即相关合同现金流仅为本金和以本金为基础偿付的利息。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》及其应用指南，如果合同现金流量特征仅对金融资产的合同现金流量构成极其微小的影响或者影响虽超过极其微小

的程度，但仅在极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件发生时才影响该工具的合同现金流量，那么该合同现金流量特征不影响金融资产的分类。

本案例中，如果企业根据 LIBOR 历史利率波动情况，无法直接得出“LIBOR 小于或等于 5%”属于“极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件”，则不应忽略该条款的影响。综上，若上述利率波动情况不属于“极端罕见、显著异常且几乎不可能的事件”，则该结构性存款的收益包含以金融变量为基础的利息，不符合合同现金流量特征测试，应将该结构性存款整体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。

三、会计政策资讯

（一）PCAOB 发布新冠肺炎疫情期间的审计要点提醒

2020 年 12 月 2 日，PCAOB 发布《新冠肺炎疫情期间的职员观察和提醒》报告，公布对中期财务信息审计情况的调查结果。该报告在 PCAOB 2020 年 4 月发布的《新冠肺炎疫情：审计接近完成时的提醒》基础上，进一步对新冠肺炎疫情期间的审计要点提醒进行了补充和延伸。

具体而言，一是注册会计师应根据新冠肺炎疫情对上市公司财务状况、盈利和现金流的影响，及时重新评估已确定的重要性水平和可容忍的错报程度；二是关注新冠肺炎疫情对上市公司内部控制的影响，如新冠肺炎疫情导致的休假、新技术和其他劳动力变化，可能会影响企业某些内部固定流程、外部交易流程以及其他内部控制的有效性；三是应着重了解上市公司会计估计的具体程序，包括使用的方法、数据和假设，以及采用第三方经验的程度等，在新冠肺炎疫情影响下，基于过去经验和管理层预期的假设可能不能准确反映当前的市场信息或预期的未来情况和事件；四是适时调整项目组成员的构成和分工，必要时增加资深或有经验的成员参与执行、评价企业会计估计相关程序的有效性，以应对新冠肺炎疫情对审计工作的影响；五是严格遵守 PCAOB 和 SEC 相关规则对审计师独立性的要求。

（二）财政部发布第三批三个收入准则应用案例

2020 年 12 月 11 日，财政部会计司发布第三批三个收入准则应用案例，分别为：收入准则应用案例——基于客户销售额的可变对价，收入准则应用案例——合同变更与可变对价的判断，收入准则应用案例——主要责任人和代理人的判断。

（三）沪深交易所发布“退市新规”

2020 年 12 月 14 日，为贯彻落实中央深改委审议通过的《健全上市公司退市机制实施方案》，进一步完善市场化、常态化退出机制，净化资本市场生态，保护投资者合法权益，按照中国证监会统一部署，上海证券交易所修订了《上海证券交易所股票上市规则》《上海证券交易所科创板股票上市规则》涉及退市制度的相关内容及相关退市配套规则，深圳证券交易所修订了《深圳证券交易所股票上市规则》《深圳证券交易所创业板股票上市规则》《深圳证券交易所交易规则》《深圳证券交易所退市公司重新上市实施办法》。

本次修订对于 4 类强制退市指标均有完善：一是财务类指标方面，取消了原来单一的净利润、营业收入指标，新增扣非前后净利润为负且营业收入低于人民币 1 亿元的组合财务指标，同时对实施退市风险警示后的下一年度财务指标进行交叉适用。二是交易类指标方面，将原来的面值退市指标修改为“1 元退市”指标，同时新增“连续 20 个交易日在本所的每日股票收盘总市值均低于人民币 3 亿元”的市值指标。三是规范类指标方面，新增

信息披露、规范运作存在重大缺陷且拒不改正和半数以上董事对于半年报或年报不保真两类情形，并细化具体标准。四是重大违法类指标方面，在原来信息披露重大违法退市子类型的基础上，进一步明确财务造假退市判定标准。

（四）中注协印发《中国注册会计师职业道德守则（2020）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2020）》

2020 年 12 月 17 日，为了顺应经济社会发展对注册会计师诚信和职业道德水平提出的更高要求，规范中国注册会计师协会会员的职业行为，进一步提高职业道德水平，维护职业形象，保持与国际职业会计师道德守则的持续动态趋同，中注协对《中国注册会计师职业道德守则（2009）》和《中国注册会计师协会非执业会员职业道德守则（2009）》进行了全面修订。其中，修订后的《中国注册会计师职业道德守则（2020）》具体包括《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》《中国注册会计师职业道德守则第 2 号——职业道德概念框架》《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》和《中国注册会计师职业道德守则第 5 号——其他鉴证业务对独立性的要求》。