



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 2 期（总第 2 期）

❖ 沪市会计监管通讯	2
(一) 关于营业收入扣除事项的相关问题解答	2
(二) 年报审计重点关注事项	4
❖ 典型案例研究	5
(一) 收入系列	5
可变对价的会计处理	5
(二) 研发支出系列	7
调研服务费的会计处理	7
(三) 股份支付系列	8
向员工以外人员授予股份的会计处理	8
集团内股份支付的会计处理	9
(四) 合并财务报表系列	10
一致行动协议的会计处理	10
一票否决权的会计处理	12
(五) 金融工具系列	13
附回购义务股权投资会计处理的会计处理	13
附回售权优先股的会计处理	14
金融资产应收利息的会计处理	15
(六) 其他	16
违规担保合同预计负债转回的会计处理	16
❖ 会计政策资讯	18

一、沪市会计监管通讯

（一）退市新规中营业收入具体扣除事项

近期，本所向上市公司和会计师事务所发布了《关于落实退市新规中营业收入扣除相关事项的通知》，明确了退市新规中营业收入指标的具体扣除事项。结合会计师事务所近期就相关扣除事项提出的问题，作出如下解答，供会计师事务所执业参考。

1. “正常经营业务之外的其他业务收入”与《企业会计准则》中其他业务收入的关系？

“正常经营业务之外的其他业务收入”参考了《企业会计准则第 14 号—收入》应用指南中其他业务收入列举的事项。例如，工业企业对外出售不需用的原材料产生的收入，属于其他业务收入；新药研发企业，授权他人使用研发药品的专利产生的收入属于公司正常经营业务产生的收入。

年审会计师专项核查时，应重点关注以下两方面问题：一是应结合公司行业模式、自身经营特点判断是否属于“正常经营业务之外的其他业务收入”，此类扣除收入并不直接与“其他业务收入”会计科目对应，在“主营业务收入”会计科目核算的内容也可能需扣除。二是不应简单根据企业营业执照登记的经营范围对“正常经营业务之外的其他业务收入”进行判定，应根据公司的主营业务情况和业务模式进行判断。

2. 新增的贸易具体扣除标准是什么？

对于新增的贸易，需要判断是否能够形成稳定的业务模式。例如，某生产制造企业，长期稳定的业务模式是生产、销售商品，今年突击新增贸易业务，与前述业务模式明显不符，新增的贸易难以形成稳定的业务模式，应当将新增的贸易收入予以扣除。再例如，某大宗商品贸易商，当年新增水果贸易，由于大宗商品贸易和水果贸易在供应商、客户等方面均存在较大差异，难以形成稳定业务模式，也应当予以扣除。年审会计师专项核查时，应当结合是否能形成稳定业务模式谨慎判断当年新增的贸易业务是否扣除，关注事项包括（但不限于）以下方面：①当年新增的贸易是否能够形成稳定业务模式，是否与公司发展战略相符；②当年新增贸易的主要供应商和客户情况，各方是否具有关联关系或其他利益关系，贸易业务是否具有商业合理性。

3. 主营业务范围是基于合并报表还是子公司个别报表进行判断？

上市公司合并报表一般包括多个子公司，每个子公司的主营业务可能存在一定的差异，例如上市公司以生产和销售商品为主，但某子公司持有金融牌照从事常规性金融业务。对于纳入合并范围的各个子公司而言，子公司的收入可能均属于其各自的主营业务收入，但在合并财务报表层面，某些子公司的业务收入不属于合并报表层面的主营业务。在计算退市指标时，应从合并报表的角度进行判断，而不应根据子公司的经营业务来认定主营业务。

4. 营业收入的扣除标准与非经常性损益认定是否需要一致？

上市公司在判断是否触及营业收入相关财务类退市指标时，应当按照《关于落实退市新规中营业收入扣除相关事项的通知》的要求进行扣除。非经常性损益的认定则参照中国证监会《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》的规定执行。

（二）年报审计重点关注事项

近期，我所已开展年报审核工作，在会计准则适用、审计质量和审计意见方面发现如下问题。一是会计准则适用方面，存在应收票据和应收款项融资分类不恰当、一审败诉后不计提预计负债、资产负债表日后调整事项和非调整事项未准确区分、未将符合规定的结构性存款作为交易性金融资产核算等问题。二是审计质量方面，存在审计程序执行不到位的情况；例如公司客户和供应商存在明显关联关系的情况下，年审会计师仅核查了公司与客户、公司与供应商的关联关系，未核查客户和供应商之间的关联关系。三是审计意见方面，存在上期导致保留意见的事项未消除的情况下，本期审计意见变为带强调事项段的无保留意见，以及未按照审计类监管适用指引的要求披露重要性水平的情形。

年审会计师应当根据会计准则和审计准则的相关规定，以及证监会近期发布的会计、审计和评估相关监管规则适用指引，保持高度的职业谨慎，做好年报审计工作。

二、典型案例研究

（一）收入系列

问题 1 【可变对价的会计处理】：利润分成销售模式下可变对价如何确认？

案例：A 公司的某产品主要由 B 经销商销售，采用买断式经销方式，产品在 B 经销商的各渠道中实现最终销售。相关产品运送到 B 经销商指定仓库并验收后，B 经销商对相关商品拥有在全部渠道的销售和处置权，且与产品损毁灭失相关的风险由 B 经销商承担。对于 B 经销商未实现对外销售的产品，不可退货。B 经销商向 A 公司支付的货款由两部分组成：其一为必须支付部分，按 A 公司产品成本计量；其二为可变部分，如 B 经销商实现最终销售时的销售价格高于 A 公司产品成本，则毛利部分双方按 5:5 分成。B 经销商实现最终销售时向 A 公司出具货款结算单，并在收到 A 公司开具的发票后支付货款。该利润分成销售模式下可变对价如何确认？

分析：新收入准则下，该利润分成销售模式下，收入确认主要包含以下关注要点：

一是控制权转移时点的判断。本案例中，A 公司销售产品给 B 经销商，属于在某一时点履行的履约义务，A 公司应当在 B 经销商取得相关商品控制权时点确认收入。主要理由如下：A 公司发货至 B 经销商指定仓库并通过 B 经销商验收，之后不可退货，表明产品已被 B 经销商所接受；B 经销商验收后，拥有对相关商品在全部渠道的销售和处置权，且与商品相关损毁灭失的风险由其承担，表明商品所有权上的主要风险及报酬已经转移给 B 经销

商；无论是否实现最终销售，B 经销商均需支付按产品成本计量的货款，表明 B 经销商在接受产品后负有现时付款义务。综上所述，当 A 公司发货至 B 经销商指定仓库并通过验收时点，即为 B 经销商取得相关商品控制权时点，A 公司在该时点确认收入。

二是可变对价的判断。在该利润分成销售模式下，交易价格由两部分组成，其中，利润分成部分将根据产品是否实现最终销售后的毛利确定，这部分交易对价金额将根据未来或有事项的发生来确定，属于可变对价。

三是可变对价的计量。合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。在对可变对价进行估计时，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，考虑能够合理获得的所有信息（包括历史信息、当前信息以及预测信息），并且在合理的数量范围内估计各种可能发生的对价金额以及概率。同时，还应当考虑可变对价计入交易价格的限制要求，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

A 公司根据历史交易信息、当前市场情况、历史毛利水平等因素，并考虑上述关于“可变对价估计限制”的规定，在收入确认时点对这部分可变对价进行合理估计。

综上，本案例中，A 公司发货至 B 经销商指定仓库并通过验收时点，A 公司确认收入，金额包括以产品成本计量的部分，以及利润分成最佳估计数的部分。

（二）研发支出系列

问题 2【调研服务费的会计处理】：由 CSO 机构（合同销售组织 Contract Sales Organization）提供的调研服务费能否归集为研发费用？

某生物医药公司 A 聘请某提供市场服务的 CSO 公司进行新产品调研。该公司的调研服务费由五个具体研发项目构成，公司研发项目流程涉及基础研究和调研分析，项目立项前需基于项目的背景、目标和临床需求调研及信息收集等对研发项目的可行性和必要性进行评审审批，最后完成研发项目的立项。CSO 公司为 A 公司提供的服务主要系基于 CSO 公司与医院保持的良好合作关系，通过收集患者的需求和市场上同类产品的优劣势等信息，开展新产品调研。A 公司将支付给 CSO 公司的调研服务费计入研发费用。由 CSO 机构提供的调研服务费是否可归集为研发费用？

分析：本案例中，调研服务费是否能归集研发费用，需要关注调研服务费是否用于公司研发活动。根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》及其应用指南，其定义的研究开发项目的研究阶段是探索性的，是为了进一步开发活动进行资料及相关方面的准备，比如，意在获取知识而进行的活动，研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择。而《高新技术企业认定管理工作指引》提及的研究开发活动是指，为获得科学与技术（不包括社会科学、艺术或人文学）新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、产品（服务）、工艺而持续进行的具有明确目标的活动。A 公司的调研服务费由五个具体研发项目构成，公

司研发项目流程涉及基础研究和调研分析，项目立项前需基于项目的背景、目标和临床需求调研及信息收集等对研发项目的可行性和必要性进行评审审批，最后完成研发项目的立项。医疗行业的研发立项或是基于公司发展需求，或是基于客户需求反馈，或是跟踪国内外前沿，结合前几种方向作为立项来源并结合临床需求对产品技术创新性、排他性、独占性、领先性等多方面进行调研。若 CSO 公司提供的调研工作是 A 公司研发流程中立项前或者立项阶段的重要组成部分，作为研发流程的一部分，调研工作产生的相关费用可计入研发费用。

（三）股份支付系列

问题 3【向员工以外人员授予股份的会计处理】：向员工以外的其他方（如供应商、客户等）授予股份是否构成股份支付？

案例：A 公司的主要客户在 A 公司增资扩股时认购了部分股份，入股价格与同期外部投资者一致，A 公司与该客户的销售业务的价格公允，合同条款处于正常商业范围内。上述情况下，A 公司是否需要授予客户的股份确认相关的股份支付费用？

分析：根据准则规定，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。根据《证监会首发业务若干问题解答》，对于报告期内发行人向职工（含持股平台）、客户、供应商等新增股份，以及主要股东及其关联方向职工（含持股平台）、客户、供应商等转让股份，均应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。因此向公司提供服务的客户、供应商等皆属于股份支

付规范的范围内。此时需充分关注其他方获取公司股份的交易价格是否公允,以及其他方与公司之间的交易是否公允。本案例中,若 A 公司与客户的日常销售价格公允、客户在日常业务中未向 A 公司提供额外的服务,且客户入股属于自主市场商业行为、入股价格公允,则 A 公司不需要确认股份支付费用;若客户入股价格低于公司股份的公允价值,则 A 公司需要确认相应的股份支付费用。

问题 4【集团内股份支付的会计处理】: 子公司对母公司及母公司下属其他子公司员工进行股权激励如何进行会计处理?

案例: 集团内某子公司 A 向集团内某一员工持股平台发行 10,000 万份限制性股票,其中 A 公司自身员工作为激励对象获取股份 4,000 万股,剩余股份由 A 的母公司及其下属其他子公司(即 A 公司兄弟公司)员工获取。在集团合并财务报表层面,对于 A 公司、母公司及其下属其他子公司需承担的股份支付费用合并计算,计入相关费用及资本公积。在 A 公司个别财务报表层面,A 对于自身员工作为激励对象获取的限制性股票公允价值超出员工认购价格的金额确认相应的股权激励费用。对于母公司及其他下属子公司员工获取的股份,A 公司未确认相关的股份支付费用。母公司及其他下属子公司员工入股时公允价值与入股成本之间的差额,已由各公司将资金划入 A 公司,并计入 A 公司资本公积。A 公司层面是否需要授予母公司及其他下属子公司的员工的股份确认股份支付费用?

分析: 根据证监会发布的《会计监管规则适用指引——会计类第 1 号》,股份支付始终强调“谁受益,谁确认费用”的原则,

即股份支付的核心是对向公司提供服务的职工的激励或补偿。

因此，本案例的关键在于判断母公司及其下属其他子公司员工是否为 A 公司提供服务。若母公司及其下属子公司员工并未对子公司提供服务，则不符合股份支付“谁受益，谁确认费用”的基本原则，因此 A 公司仅确认自身员工相关的股份支付费用，不确认母公司及其兄弟公司层面的股份支付费用具有合理性。若集团内母公司及其他子公司员工为 A 公司提供服务，且入股价格低于公允价值，则 A 公司层面需按照入股价格和公允价值的差额确认相应股份支付费用。该情况下还需按照员工为 A 公司和集团内其他公司服务的贡献程度，将相关费用在集团内各公司之间分摊。

此外，从投资者保护的角度，本案例中需关注母公司及其他下属子公司员工入股时，公允价值与入股成本之间的差额是否导致 A 公司股东利益受损，是否需要由集团内其他主体将资金划入 A 公司补足差额部分。

（四）合并财务报表系列

问题 5【一致行动协议的会计处理】：公司能否基于一致行动协议变更合并报表范围？

案例：A 公司及其控股股东 B 公司分别持有 C 公司的股权，A 公司能够对 C 公司施加重大影响，B 公司能够对 C 公司实施控制。201X 年，A 公司和 B 公司签订一致行动协议，B 公司委托 A 公司行使表决权，明确将表决权不可撤销地全权委托 A 公司行使，该委托不受时间限制，并将其指派的董事改由 A 公司指派，A 公司承担的 C 公司的可变回报和风险未发生变化。A 公司取得了 C 公司半数以上表决权和半数以上董事席位，能否将 C 公司纳入合

并报表范围？

分析：投资方能否将被投资方纳入合并报表范围，应根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》关于控制的定义和原则，基于被投资方权利和可变回报相关的所有事实和情况进行判断。一般而言，在被投资单位的股权结构以及投资方的持股比例等未发生实质变化的情况下，投资方不应在不同的会计期间，就是否对被投资单位享有控制作出不同的会计判断。

本案例中，B 公司将表决权委托 A 公司行使，基于双方存在特殊的关联关系，一是应重点关注变更表决权的商业合理性。例如，是否发生新的事项导致 B 公司无法继续行使表决权。在考虑商业合理性时，还应结合变更表决权的财务影响考虑 A 公司是否存在通过变更合并报表范围以达到某种经济后果的动机。二是应关注权力是否实质性移交。例如，B 公司将其指派的董事改由 A 公司指派，是否仅是董事身份由原代表 B 公司变为代表 A 公司，而实际派出董事未发生变化；A 公司向 C 公司派出的董事及管理人员与 B 公司向 A 公司派出的人员是否存在重合；在公司现有的治理结构下权力移交是否能够得到贯彻落实。三是应关注 A 公司面临的可变回报和风险是否足以表明其为主要责任人。A 公司虽然可以行使 C 公司多数表决权，但其承担的 C 公司的可变回报和风险未发生变化，与其可行使的表决权无法匹配。若其面临的可变回报和风险不足以表明其为主要责任人，那么 A 公司只是作为控股股东 B 公司的代理人代为行使表决权，不应将 C 公司纳入合并报表范围。

问题 6【一票否决权的会计处理】：公司能否基于一票否决权将被投资方出表？

案例：A 公司与外部投资者 B 共同投资设立 Z 公司，对 Z 公司的持股比例分别为 80%和 20%，A 公司将 Z 公司自设立之日起纳入合并范围。201X 年，Z 公司引入了 C 和 D 两名新投资者。增资完成后，A、B、C、D 对 Z 的持股比例分别为 64%、16%、10%和 10%，Z 公司董事会由 7 名董事组成，A 公司委派 4 名董事，B、C、D 各委派一名董事。根据 Z 公司章程，B、C、D 在 Z 公司股东会和董事会表决中对 Z 公司经营和财务活动等重要事项享有一票否决权。A 公司与 B、C、D 不存在关联关系，A 公司没有对 B、C、D 提供保证收回投资及最低收益率的承诺。A 公司能否继续将 Z 公司纳入合并报表范围？

分析：增资完成后，A 公司仍持有 Z 公司半数以上表决权和半数以上董事会席位，但 B、C、D 对 Z 公司股东会和董事会表决事项享有一票否决权，当一票否决权不仅仅是保护性权利时，B、C、D 拥有的权利可能导致 A 公司不能控制 Z 公司。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。B、C、D 在决策 Z 公司相关活动的权力机构中拥有一票否决权，对 Z 公司经营和财务活动等重要事项享有否决权，该项权利不属于只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使的保护性权利，属于在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行的实质性权利。因此，B、C、D 拥

有对于 Z 公司的实质性权利，A 公司无法单方面主导 Z 公司的相关活动，不应再将其纳入合并报表范围。

（五）金融工具系列

问题 7【附回购义务股权投资的会计处理】：回购义务是否应确认金融负债？

案例：A 公司为外商独资企业，与具有国资背景的 B 公司共同投资设立 C 公司，持股比例分别为 70%和 30%。A 公司将 C 公司纳入合并报表范围。根据合同约定，B 公司出资的资本金，从资本金到账后第 5 年开始，由 A 公司按 40%、30%、30%的比例分三次在连续三年内完成全部回购，回购价格为实际投入的资本金加固定收益。届时若因境外相关法律法规限制，A 公司不能在境内独资经营，则 A 公司可以选择由 B 公司继续持有 C 公司合计 12%的股份。A 公司在合并报表层面应当如何对该回购义务进行会计处理？

分析：本案例中，B 公司持有 C 公司的 30%股权，A 公司需要按照本金加收益的方式逐步回购。对于 A 公司无法选择不回购的 18%部分股权，A 公司无法避免交付现金的义务，需作为一项金融负债处理。

但对于 B 公司持有 C 公司另外 12%的股权，合同约定若在回购时受到法律法规的限制，则 A 公司可以选择不回购该部分股权，该法律法规的限制属于或有结算事项。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017 年修订）及其应用指南，如果当

该或有结算事项“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”时，在对金融工具分类时，不需要考虑这些或有结算事项。本案例中，境外法律法规可能会根据政治经济环境的不同，随时修订境外投资要求，不属于“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”的情况，A 公司在对金融工具分类时需要考虑境外相关法律法规限制的影响。而且 A 公司不能控制法律法规的修订，A 公司不能无条件地避免对该部分 12% 股权的现金结算义务。综上所述，A 公司应当将对 B 公司持有的 C 公司 30% 股权的回购义务作为一项金融负债处理。

问题 8【可赎回优先股的会计处理】：公司能否将持有的其他公司发行的可赎回优先股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？

案例：A 公司持有 B 公司发行的可赎回优先股 1,000,000 股。若 B 公司的控制权发生变动或者 B 公司普通股不再公开上市，A 公司有权要求 B 公司赎回全部或部分优先股。A 公司能否将该可赎回优先股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？

分析：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，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，并作为其他权益工具投资列报。此处的权益工具是指对于工具发行方来说，满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中权益工具定义的工具。

本案例中，A 公司在 B 公司的控制权发生变动或者 B 公司普通股不再公开上市时有权要求 B 公司赎回全部或部分优先股，这些事项不受 B 公司控制，属于或有结算事项。同时，这些事项的发生并非“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”。根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》关于附有或有结算条款的金融工具的有关规定，由于 B 公司不能无条件地避免其赎回优先股的义务，该优先股应分类为金融负债。因此，从投资方 A 公司的角度，不符合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的条件。

问题 9【金融资产应收利息的会计处理】：以摊余成本计量的金融资产应收利息如何进行会计处理？

案例：A 公司持有一项以摊余成本计量的金融资产，投资金额 10,000 万元，票面利率 5%，实际利率 4%，该项投资结息日为每月 21 日。20X1 年 12 月 31 日，A 公司将 12 月 21 日至 12 月 31 日按票面利率计算的利息收入计入“其他应收款——应收利息”。A 公司将未到期的利息收入计入应收利息的会计处理是否正确？

分析：根据财政部 2019 年 4 月 30 日发布的《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号）相关规定，资产负债表中“其他应收款——应收利息”项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。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。该案例中，A 公司持有的金融资产以摊余成

本计量，应以实际利率计算各期利息收入，并调整该金融资产账面价值，不应以票面利率计算未到结息日的利息并计入“其他应收款——应收利息”项目。

（六）其他

问题 10【违规担保合同预计负债转回的会计处理】：相关预计负债能否以资产负债表日后法院裁定批准重整计划为由进行转回？

案例：A 公司存在对控股股东 B 公司的违规担保，截至 20X2 年末 B 公司对相关违规担保已计提预计负债 30 亿元。20X3 年 1 月，B 公司因资不抵债向法院申请破产重整并被受理，20X3 年 12 月，B 公司向法院提交《重整计划草案》。20X4 年 1 月，法院批准重整计划草案，在该草案中 B 公司对其所负债务 100%清偿。20X3 年资产负债表日，A 公司拟将 20X4 年 1 月法院批准重整计划草案视为资产负债表日后调整事项，据此全额冲回前期计提的大额预计负债并确认损益。

分析：《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》规定：“资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或者进一步证据的事项”。中国证监会《监管规则适用指引——会计类 1 号》明确对于上市公司在报告期资产负债表日已经存在的债务，在其资产负债表日后期间与债权人达成的债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项，不能据以调整报告期资产、负债项目的确认和计量。

第一，本例中法院在受理批准 B 公司重整计划草案后，于 20X3 年 12 月 31 日，A 公司仍然无法可靠判断重整协议能否通过裁定、重整债务的清偿能否顺利实施。法院裁定批准重整计划发生在资产负债表日后，而非资产负债表日已经存在的情况，因此资产负债表日后法院裁定批准重整计划不属于期后调整事项；第二，根据《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》第八章 8-02，债务重组协议明确规定了偿债条件的，在相关债务未按规定偿付之前，相关金融负债不满足终止确认条件，本例中 B 公司并未履行重整计划相关的偿债约定，例如现金偿付、股权划转、债权划转等，因此 A 公司关于预计负债的现时义务并未解除，不应当全额冲回前期计提的预计负债并确认损益。

内部资料

三、会计政策资讯

（一）中注协印发《中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》

2021 年 2 月 2 日,为指导注册会计师更好地运用审计准则,解决实施中可能遇到的实务问题,中注协制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》。

本问题解答旨在帮助注册会计师结合被审计单位和审计业务的具体情况,发表恰当类型的非无保留意见。问题解答共涉及六个问题,主要针对注册会计师如何根据相关事项的性质及影响的重大性和广泛性确定恰当的非无保留意见类型,以及如何在审计报告中披露导致发表非无保留意见的相关事项。问题解答解释了“重大”和“具有广泛性”的含义和判断标准,针对如何区分“存在重大错报”和“无法获取充分、适当的审计证据”这一实务难点作出具体指导。此外,问题解答还明确了注册会计师如何考虑导致上期财务报表发表非无保留意见的事项对本期财务报表和审计意见的影响。

（二）证监会通报 2020 年审计与评估机构检查处理情况

2021 年 2 月 19 日,证监会通报 2020 年审计与评估机构检查处理情况。检查发现,在机构管理方面,普遍存在内部管控不完善,总部对分支机构的一体化管理不到位,质量控制体系和独立性管理有缺陷,分级复核形式化,或有收费时有发生等通病。

在审计执业方面，除常见的函证、监盘、分析程序、审计抽样、截止性测试、关联方审计等基础程序执行不到位外，缺乏执业怀疑、对重大异常情况和重要审计证据中的异常迹象未保持合理关注、未采取进一步应对措施的问题比较突出。在评估执业方面，收益法评估中对营业收入及其增长率、毛利率、折现率等主要参数预测依据不充分，未恰当说明预测趋势与历史业绩和现实经营状况、行业状况存在较大差异的合理性和可持续性等问题依然突出。

根据本次全面检查及专项检查情况，拟对 8 家次审计机构及 28 人次注册会计师、6 家次评估机构及 27 人次资产评估师、6 名违法买卖股票的执业人员采取出具警示函的行政监管措施并记入诚信档案，同时对部分涉嫌违法违规的问题线索移交稽查处理。各证监局根据检查情况对 105 家次审计机构及 225 人次注册会计师、22 家次评估机构及 47 人次资产评估师分别采取了出具警示函、监管谈话等行政监管措施并记入诚信档案。

（三）财政部会计司发布 2021 年第一期企业会计准则实施问答

2021 年 3 月 2 日，财政部会计司发布 2021 年第一期企业会计准则实施问答 20 个，内容涉及金融工具(11 个)、租赁(4 个)，股份支付（1 个）、债务重组（3 个）和外币折算（1 个）。

金融工具准则实施问答主要包括新冠疫情下预期信用损失法的重点关注问题、评估确定管理金融资产的业务模式的考虑层面、企业支付永续债利息的会计处理是否与税务处理一致以及判

断某项投资的会计处理适用准则等；租赁准则实施问答主要包括出租人在承租人在新冠肺炎疫情期间欠付租金时的会计处理、承租人在租赁合同变更导致租赁期缩短至 1 年以内的会计处理以及特定情形下对租赁负债进行初始计量和后续计量等；债务重组准则实施问答主要包括债务人能否在债务重组合同签署时确认债务重组损益、债务人以存货清偿债务方式进行的债务重组的会计处理以及判断所进行的债务重组是否属于债转股。

以上问答对实务中常见的会计问题进行了详细的说明，有助于指引和规范实务界对相关会计处理的有效、一致执行。

（四）证监会发布《监管规则适用指引——审计类第 1 号》

2021 年 3 月 9 日，证监会结合证券审计业务特点及资本市场监管需求，就注册会计师对上市公司财务报表发表非标准审计意见作出规范，发布《监管规则适用指引——审计类 1 号》。

该指引对非标准审计意见中错报与受限、重大性、广泛性、持续经营存在重大不确定性以及信息披露相关的准则规定和执业问题进行了列举，并提出了相应的监管要求。该指引对注册会计师在上市公司财务报表审计中发表非标准审计意见进行了规范，督促注册会计师规范执业，助力提高上市公司财务信息披露质量。

（五）证监会发布修订后的《上市公司信息披露管理办法》

2021 年 3 月 19 日，证监会发布修订的《上市公司信息披露管理办法》(以下简称《信披办法》)，自 2021 年 5 月 1 日起施行。

《信披办法》除不再保留原来的“招股说明书、募集说明书与上市公告书”一章外，本次修改总体保持了《信披办法》原有的框架结构。修订的主要内容包括：一是完善信息披露基本要求，新增简明清晰、通俗易懂原则，完善公平披露制度，细化自愿披露的规范要求，降低信息披露成本，明确信息披露义务人的范围等；二是完善定期报告制度，明确定期报告包括年度报告和半年度报告，针对性完善上市公司董监高异议声明制度，要求董事、监事无法保证定期报告内容的真实性、准确性、完整性或者有异议的，应当在董事会或者监事会审议、审核定期报告时投反对票或者弃权票；三是细化临时报告要求，补充完善重大事件的情形，完善上市公司重大事项披露时点，明确董事、监事或者高级管理人员知悉该重大事件发生时，上市公司即触发披露义务；四是完善信息披露事务管理制度，增加上市公司应当建立内幕信息知情人登记管理制度的要求，新增上市公司应当制定董监高对外发布信息的行为规范要求；五是进一步提升监管执法效能，完善监督管理措施类型，针对滥用异议声明制度专门设置法律责任。此外，还根据新《证券法》的相关规定，对个别文字表述作了调整。

修订后的《信披办法》于 5 月 1 日起施行，上市公司 2020 年年度报告和 2021 年第一季度报告的编制和披露继续适用修订前的《信披办法》。下一步，证监会将指导沪深证券交易所在业务规则层面做好季度报告制度安排，充分保障投资者的知情权。