

# Laws and Regulations Express (China)

## 法 规 快 讯 (中 国)

### ——中注协针对 6 类上市公司年报审计风险约谈事务所

【2020 年第 25 期（总第 355 期）- 2020 年 7 月 24 日】

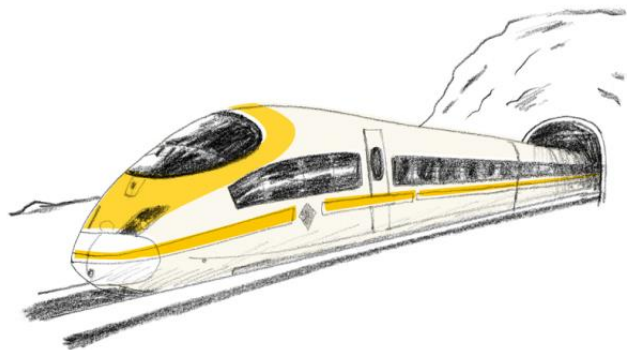




## 中注协针对 6 类上市公司年报审计风险约谈事务所

中注协自 2011 年开始启动年报审计监管约谈机制。在上市公司 2010—2019 年年报披露期间，中注协共计开展了 111 批次的约谈，约谈从事证券服务业务的会计师事务所 160 家次，涉及上市公司 166 多家次。

2020 年 1-7 月，中注协分别针对**债务违约风险高、房地产行业、信托相关业务、医药行业、股票面临暂停交易或终止上市、以及频繁变更会计师事务所等 6 类上市公司**的年报审计风险，约谈了 6 家执行上市公司年度审计业务的会计师事务所。约谈主题包



括：“债务违约风险较高的上市公司年报审计风险”、“房地产行业上市公司年报审计风险”、“信托相关业务年报审计风险”、“医药行业上市公司年报审计风险”、“股票面临暂停交易或终止上市的上市公司年报审计风险”、“频繁变更会计师事务所的上市公司年报审计风险”。

此前，中注协 2019 年 6 次约谈及 3 次书面提示，2018 年 10 次约谈及 1 次书面提示，2017 年 8 次约谈及 5 次书面提示；2016 年 22 次书面提示；2015 年 6 次约谈及 9 次书面提示；2014 年 5 次约谈及 8 次书面提示；2013 年 8 次约谈及 2 次书面提示；2012 年 6 次约谈及 3 次书面提示。

相关概要如下：

### 一、2020 年提示的风险及应对措施

序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
1	债务违约风险较高的上市公司年报审计风险	大信会计师事务所（约谈）	<p><b>一是关注融资和债务偿还情况。</b>注册会计师应关注公司整体债务规模、信用等级变动、融资成本及债务资金使用情况，关注公司经营活动能否正常开展、融资是否受到严格限制、分析现金流的变动；关注公司现金流量与债务偿还需求的匹配情况和相关债务偿还安排，尤其应关注后续融资计划的可行性以及融资失败造成实质性债务违约的风险。</p> <p><b>二是关注持续经营风险。</b>注册会计师应充分关注债务违约风险，识别可能导致公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。<b>注册会计师应审慎评价管理层与持续经营能力评估相关的盈利能力和未</b></p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>来应对计划，这些计划是否足以改善持续经营能力，以及管理层的计划对于具体情况是否切实可行，尤其应关注公司无实际控制人或实际控制人已经经营困难，对于管理层改善持续经营能力的影响。</p> <p>三是关注内部控制有效性。公司重大投资决策失误、筹资计划失败等是造成债务违约的重要诱因。注册会计师应关注与重大投资、筹资相关的内部控制设计和执行的有效性，包括投融资授权审批、职责分工、投资处置、风险预警机制等方面，尤其应关注管理层凌驾于相关内部控制之上的可能性，有效识别相关内部控制缺陷，评价其严重程度，确定这些缺陷单独或组合起来，是否构成重大缺陷，进而影响内部控制审计意见类型。</p>
2	房地产行业上市公司年报审计风险	立信中联会计师事务所（书面约谈）	<p>一是关注收入确认与计量。注册会计师应关注收入确认政策的恰当性和一贯性，检查销售有关房款支付、房屋交付等关键条款和产权交易中心备案登记情况；关注预收款项的账龄及款项使用限制条件，结合存货监盘程序，判断商品房实际交付情况，重点关注虚增收入或提前确认收入等情况；关注短期事件或期后事项导致的商品房销售退回，关注销售退回收入的真实性和跨期问题；关注是否存在销售增长率、综合毛利率逆势大幅增长等异常情况。</p> <p>二是关注开发成本和存货。注册会计师应通过检查土地出让相关文件等，关注是否存在未识别的非货币性义务，关注相关非货币性义务会计处理及相关披露是否恰当；对并购取得的开发项目，应关注并购的估值方法及相关参数的合理性，必要时考虑利用专家的工作；关注借款费用资本化条件，资本化期间是否合理，利息金额是否正确；此外，注册会计师还应关注存货跌价准备计提的充分性和合理性，关注相关资产的使用状况及其未来经济利益的实现方式，结合项目已签约售价或周边可比项目售价，分析判断是否存在减值迹象。</p>
3	信托相关业务年报审计风险	立信会计师事务所（书面约谈）	<p>一是关注相关金融工具的估值和减值。注册会计师应关注新金融工具系列准则的各项规定与要求，关注金融工具估值和减值相关的内部控制设计和运行的有效性，复核管理层确定相关金融及信托资产公允价值计算方法和过程，尤其是对于没有活跃市场报价的金融资产，注册会计师应对公司采用的估值技术、参数和假设进行评估，并与当前市场同业机构的估值结果进行比较分析，并考虑在必要时引入内外部估值专家帮助形成判断；对于金融资产减值，应重点关注公司采用“预期信用损失法”对金融资产计提减值准备所涉及的模型、重要参数、管理层重大判断和会计估计的合理性。</p> <p>二是关注相关结构化主体的合并。注册会计师应分析公司对结构化主体拥有的权力、从结构化主体获得的可变回报量级和可变动性，评估相关结构化主体纳入合并范围的合理性和完整性；当公司持有自身发行的信托计划时，还应重点关注相关结构化主体的设立目的、主导其相关活动的的能力、直接或间接持有的权益及回报、可获取的管理业绩报酬等因素，关注相关结构化主体合并所涉及管理层重大判断和会计估计的合理性。</p> <p>三是关注信托报酬的计提和确认。信托合同与公募基金、银行理财等其他资产管理产品合同相比标准化程度较低，且主动管理类的事</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			务管理类信托承担的管理职责不同，不同信托计划的报酬费率差异较大，尤其是对于资金池、伞形信托或其他按净值管理的信托计划，信托规模具有频繁波动，计算复杂。注册会计师应关注信托报酬计算的准确性，评估并测试公司与信托报酬计提和确认相关关键控制设计和执行的有效性；尤其应关注不同年度信托报酬大幅波动的情况，获取信托项目收入清单，抽样检查信托合同、交易合同、投后风控报告，对信托项目实际融资人还款能力、还款意愿实施检查，对相关信托业务手续费及佣金收入执行重新计算程序。
4	医药行业上市公司年报审计风险	天健会计师事务所（书面约谈）	<p><b>一是关注销售费用。</b>注册会计师应关注政策变化对销售模式的影响，重点关注销售费用的真实性与合理性。检查销售相关费用预算编制、审批、合同签订、结算、付款申请等内控制度是否健全且有效执行；关注市场推广费用性质、内容是否真实、合理，结算方式及结算依据是否充分，发票开具单位与资金支付单位是否一致，是否存在大额现金或个人账户支出；关注重要销售服务代理商真实情况，分析其履约能力，必要时可实地走访，关注商业贿赂风险。</p> <p><b>二是关注商誉减值。</b>注册会计师应关注政策变化对被收购公司未来经营业绩、盈利预期可能产生的影响，重点关注商誉减值风险；关注商誉减值测试相关内部控制制度建设及执行的有效性；复核管理层在商誉减值测试中资产组的划分、减值测试方法的合理性及一致性，评价管理层在减值测试中采用的关键假设的合理性，复核相关假设是否与总体经济环境、政策导向、行业状况、经营情况、运营计划、管理层使用的与财务报表相关的其他假设等相符。</p> <p><b>三是关注资产减值。</b>注册会计师应关注医药行业产品价格下行，对公司产品毛利率以及期末存货计价可能产生的影响，关注相关跌价准备是否足额计提；此外，注册会计师还应关注相关产业政策调整对医药公司销售模式的影响，关注公司销售结算方式、信用政策是否发生变化，重点关注收款期限延长等可能导致应收账款风险特征出现变化的情况，并考虑其对金融工具减值估计的影响。</p>
5	股票面临暂停交易或终止上市的上市公司年报审计风险	利安达会计师事务所（书面约谈）	<p><b>一是关注舞弊风险。</b>注册会计师应关注该类公司的固有风险，在审计过程中保持高度的职业怀疑和警觉，充分考虑管理层凌驾于内部控制之上的可能性；增加有针对性的审计程序及其实施的不可预见性，充分识别潜在的关联方及与其进行复杂交易实现收入、利润虚增情况；关注相关会计政策和会计估计的一贯性，尤其应关注是否存在通过滥用会计政策和会计估计变更操纵利润等。</p> <p><b>二是关注前期审计意见形成基础涉及的事项。</b>上年度财务报告被出具无法表示意见审计报告的上市公司，面临较高退市风险，注册会计师应关注导致非标意见的具体事项，评估其对本期财务报表审计的影响；如相关事项的影响仍未消除，综合相关因素考虑其对本期审计意见的影响，发表恰当的审计意见；应结合前期非标审计意见的影响细节，重点关注年初数审计，考虑将期初余额审计评估为重大错报风险较高领域。</p> <p><b>三是关注重大资产重组。</b>资产重组、破产重整是上市公司避免退市的重要手段，注册会计师应重点关注公司重大资产重组事项；对于主动发生的重大资产重组行为，应充分关注相关资产公允价值确认</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>方式的合理性，关注资产置换、股权处置交易价格的公允性，重组交易现金流量的真实性；关注资产重组相关交易会计处理的适当性，尤其应关注企业合并成本的确认和计量，以及形成商誉的期末减值测试。</p> <p><b>四是关注持续经营风险。</b>注册会计师应关注公司改善持续经营措施的可行性及信息披露事项，深入分析被审计单位的资金状况、未来经营状况和现金流量预期，评价管理层对自身持续经营能力的评估是否符合实际；分析其是否已制定改善措施且具有可行性；获取公司未来详细经营计划，结合对市场情况的分析，评价管理层相关改善措施能否实质性消除对持续经营能力的重大疑虑。</p>
6	频繁变更会计师事务所的上市公司年报审计风险	永拓会计师事务所（书面约谈）	<p><b>一是加强前后任注册会计师沟通。</b>注册会计师应与前任注册会计师进行充分沟通，了解上市公司以前年度审计情况，尤其应关注上市公司变更审计机构的真正原因，以及前任注册会计师与管理层在重大会计、审计问题上存在的分歧，如果仅与前任注册会计师沟通不能达到预期目的，<b>必要时，可考虑向更早年度的前任注册会计师了解相关情况。</b></p> <p><b>二是关注期初余额审计。</b>注册会计师应重点关注期初余额审计，对于前期审计报告意见类型为非无保留意见的年报审计项目，注册会计师应关注导致非标意见的具体事项，评估其对本期财务报表审计的影响；对于前期审计报告意见类型为无保留意见的年报审计项目，注册会计师应关注管理层或治理层利用更换会计师事务所影响审计结果的风险。</p> <p><b>三是加强审计资源投入和质量控制复核。</b>会计师事务所应加强审计资源投入，恰当安排审计时间，委派审计经验丰富的项目组成员，有针对性地制定和实施审计计划；同时，会计师事务所应加强项目组内部质量复核和项目质量控制复核力度，委派经验更为丰富的人员进行质量复核，对上市公司的重大会计、审计问题，充分履行事务所内部重大问题解决程序，<b>必要时，考虑与上市公司相关监管部门沟通。</b></p>

## 二、2019 年提示的风险及应对措施

序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
1	近三年实施重大资产重组的上市公司年报审计风险防范	大华会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人在约谈时指出，不少上市公司实施跨行业重大资产重组，重组前后不同程度地出现业绩大幅波动、业务整合不达预期、并购资产减值压力较大等情况，个别上市公司出现业绩承诺“精准达标”，存在较高的审计风险。中注协提示注册会计师应重点关注以下方面：</p> <p><b>一是关注管理层舞弊风险。</b>注册会计师要保持应有的职业怀疑，对业绩承诺“精准达标”后出现业绩波动的上市公司，要关注其相关业绩的真实性与合理性，重点关注是否存在虚假交易、关联方利益输送、提前确认收入或虚构利润等情况；对于业绩承诺未达标的上市公司，重点关注业绩补偿相关安排实施的合理性、业绩补偿款项</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>的可回收性、会计处理的恰当性以及信息披露的完整性。</p> <p><b>二是关注商誉及相关资产减值。</b>注册会计师应关注并购重组形成的商誉及相关资产减值的合理性，要关注管理层是否将商誉合理分摊至资产组或资产组组合进行减值测试，并关注商誉减值的会计处理及相关信息披露，既要防止出现减值迹象但不减值，也要防止超额确认减值。同时，对于将应收账款回收作为业绩承诺实现约定条件的上市公司，要关注应收账款计价及其减值准备计提的合理性。</p> <p><b>三是关注收入和成本的真实性的真实性。</b>注册会计师应关注并购重组进入新兴行业的上市公司收入和成本的真实性的真实性，要根据相关行业特点，设计实施有针对性的审计程序，增强审计程序的不可预见性，并注意审计证据间的相互印证；同时，对于收入确认高度依赖信息系统的行业，应考虑利用信息系统方面专家的工作。</p>
2	频繁变更会计师事务所的上市公司年报审计风险应对	中审众环会计师事务所（书面约谈）	<p>中注协相关负责人指出，近年来，部分上市公司频繁变更年报审计机构，个别上市公司甚至在临近会计期末或年报审计期间更换会计师事务所，审计风险较高，注册会计师应重点关注以下事项：</p> <p><b>一是严格执行承接客户的审批程序。</b>要谨慎评估相关上市公司基本情况，综合考虑项目团队的专业胜任能力、时间安排、独立性、收费情况等，尤其应关注年报审计期间更换事务所的上市公司审计风险，杜绝未履行审批程序，擅自承接高风险业务；同时做好与前任注册会计师的沟通。</p> <p><b>二是重视对期初余额的审计。</b>对于首次接受委托的业务，注册会计师应对期初余额实施有针对性的审计程序，获取充分适当的审计证据，恰当评估期初余额是否存在可能对本期财务报表产生重大影响的错报，同时还应关注被审计单位会计政策的恰当性与一贯性。</p> <p><b>三是重视对内部控制的审计。</b>注册会计师应关注被审计单位内部控制缺陷整改情况，如果被审计单位在基准日前对内部控制存在的重大缺陷进行了整改，但新的内部控制未运行足够长的时间，应慎重考虑其对内部控制有效性评价的影响。</p> <p><b>四是关注以前年度审计意见。</b>注册会计师应关注以前年度审计意见类型及主要关键事项，尤其对非无保留意见的审计报告，应重点关注导致非无保留意见的具体事项，评估这些事项对本期财务报表重大错报风险可能产生的影响。</p>
3	大幅计提商誉减值的上市公司年报审计风险应对	大信会计师事务所（书面约谈）	<p>中注协相关负责人指出，近期不少上市公司发布业绩预告，大幅计提商誉减值，引发社会舆论广泛关注。各事务所要高度重视商誉减值相关的审计风险，积极采取有效措施，强化相关的质量控制和风险管理，同时在执业过程中重点关注以下事项：</p> <p><b>一是关注以前年度商誉减值。</b>注册会计师应关注公司以前年度商誉减值计提情况，尤其应关注以前年度从未计提商誉减值而在本年度大幅计提商誉减值的理由和依据是否成立；对以前年度已计提商誉减值的，要关注商誉减值计提的合理性和充分性。</p> <p><b>二是关注商誉减值测试。</b>注册会计师应关注公司商誉减值测试方法的合理性，以及盈利预测所使用基础数据和参数的相关性、准确性及完整性；尤其应关注以前年度商誉减值测试数据与期后实际情况或本期预测数是否存在重大偏差，防止管理层选择带有偏向性的假</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>设，避免商誉减值计提过度或者不充分；同时，如果商誉减值测试涉及利用专家工作，注册会计师应评价专家的胜任能力、专业素质和客观性，判断专家工作结果的恰当性。</p> <p><b>三是关注商誉减值会计处理和信息披露。</b>注册会计师应关注减值损失金额是否在商誉和资产组或资产组组合之间进行抵减，是否在归属于母公司股东和少数股东的商誉之间进行分摊，以及损失金额是否已在当期损益中确认；此外，注册会计师还应关注公司是否按照准则和相关信息披露编报规则，充分披露与商誉减值相关的所有重要信息。</p>
4	债务违约风险较高的上市公司年报审计风险防范	立信会计师事务所（书面约谈）	<p>中注协相关负责人指出，近期，部分上市公司债务违约频发，引起市场广泛关注，审计风险较高。中注协提示注册会计师重点关注以下方面：</p> <p><b>一是关注债务合同条款。</b>注册会计师应关注合同条款是否包含相关约束条件或公司必须达到的财务指标，尤其应关注可能造成公司流动性和偿债能力出现问题的合同条款，分析判断是否存在债务违约风险或因触发立即还款条件而应将债务重分类。</p> <p><b>二是关注隐性债务。</b>注册会计师应关注上市公司对外担保事项，尤其应关注是否存在上市公司或其子公司违规对外担保的情况和未披露的关联方资金占用、担保、质押、抵押等问题；注册会计师应关注投融资和公章使用等相关内部控制的有效性，检查公司相关的涉诉信息，与公司律师保持有效沟通，设计和实施有针对性的审计程序，重点关注是否存在未入账的担保、质押、抵押等隐性负债。对公司已披露的对外担保事项，应充分了解被担保方的财务状况，评估偿债风险，判断对外担保的会计处理是否正确。</p> <p><b>三是关注债务资金使用和偿还安排。</b>注册会计师应关注公司整体债务规模、大额债务资金使用情况 and 债务资金投资项目的经营情况，尤其应关注公司现金流与债务偿还需要的匹配情况；此外，还应关注公司为避免债务违约或触发债务立即偿还条件等而导致的舞弊风险。</p> <p><b>四是关注持续经营能力。</b>注册会计师应与被审计单位进行充分沟通，关注管理层对持续经营能力评估的过程、依据的假设和拟采取的改善措施，结合市场分析情况、公司偿债能力和现金流量预期，评价管理层对持续经营能力的评估是否全面、恰当，相关改善措施能否实质性消除对持续经营能力的重大疑虑，并关注其对审计意见的影响。</p>
5	临近年报披露截止日承接的上市公司审计风险应对	瑞华会计师事务所（电话约谈）	<p>中注协相关负责人指出，上市公司临近年报披露截止日变更会计师事务所，已经引起市场广泛关注。中注协提示会计师事务所，要<b>委派具有胜任能力和必要素质的项目组，确保足够的审计工作时间和资源投入。要做好与前任注册会计师沟通</b>，了解上市公司变更审计机构的真正原因，保持应有的职业怀疑，严格按照审计准则有关要求，获取充分适当的审计证据，独立、客观、公正地发表审计意见。</p>
6	短期内预告业绩大幅变动的	信永中和会计师事务所（约	<p>中注协相关负责人指出，近期不少上市公司短期内连续发布预告业绩变更公告，个别公司业绩由大幅盈利转为巨额亏损，市场反响强烈，审计风险较高。中注协提示相关会计师事务所，要密切关注和</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
	上市公司年报审计风险应对	谈)	<p>恰当评估上市公司预告业绩大幅变动对年报审计工作可能产生的影响，切实强化风险管控，认真开展有针对性的质量控制复核，同时在执业过程中重点关注以下方面：</p> <p><b>一是关注舞弊风险。</b>注册会计师应充分了解上市公司多次修正预告业绩的原因，尤其对修正后业绩明显低于修正前业绩的上市公司，应结合业绩修正披露前后公司股价变动、监管部门关注以及媒体报道等情况，谨慎评估管理层诚信，关注管理层利润操纵迹象和信息披露违规风险，综合判断相关事项对整体风险评估结果，并考虑已实施的审计程序是否足够，是否需要实施进一步的审计程序。</p> <p><b>二是关注财务报表相关内控。</b>注册会计师应关注财务报表相关内部控制的设计和实施是否有效，关注财务数据的真实性和准确性，关注与业绩预告相关的信息生成、复核、授权审批以及监督问责等内部控制制度的设计和执行情况，尤其应关注信息披露违规相关的内控风险；同时，还应关注公司已有内部控制缺陷的整改情况，并判断其对审计报告可能产生的影响。</p> <p><b>三是关注关联方关系及关联方交易。</b>注册会计师应充分了解和识别被审计单位的关联方关系尤其是较为隐蔽的关联方关系；关注关联方交易的经济实质，交易价格是否公允，交易披露是否充分，尤其应关注公司利用关联方交易实施舞弊的可能性。</p>
7	上市商业银行年报审计风险防范	江苏公证天业会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，防范化解金融风险特别是守住不发生<b>系统性风险的底线</b>，是三大攻坚战的首要任务。近来，国内经济下行压力加大，金融领域风险隐患依然不少。为防范上市商业银行审计风险，中注协提示会计师事务所和注册会计师在执业过程中重点关注以下方面：</p> <p><b>一是关注信贷业务。</b>注册会计师应审慎做好贷款质量复核，关注贷款五级分类认定的准确性和合理性，尤其应关注受经济下行影响较大的企业贷款质量；关注减值准备计提的合理性，尤其是贷款不良率较低且持续下降等异常情况；关注大额贷款核销、处置程序，检查资产处置相关合同具体条款，评估处置价格公允性，判断是否存在银行对受让方处置收益进行保底或承诺由关联第三方进行回购等情况，关注向第三方进行利益输送的风险。</p> <p><b>二是关注自营投资业务。</b>注册会计师应关注自营业务减值准备，了解银行自营业务减值准备计提相关会计政策；对于按组合计提减值准备的资产，关注划分为同一资产组的投资资产风险特征和风险水平是否相同或类似；对于单项计提减值的资产，关注非标准化债权资产减值准备计提比例是否与会计政策一致，是否保持一贯性。此外，注册会计师还应关注金融资产的公允价值计量，尤其是第二及第三层次金融资产公允价值的确定，对其包含的基础资产公允价值进行验证。</p> <p><b>三是关注结构化主体。</b>注册会计师应关注独立第三方发行和管理的理财产品和信托计划，检查相关理财产品和信托计划是否存在保本、保收益的情况；关注投资产品架构，检查投资合同，穿透至底层资产，独立测算可变回报，评估银行对结构化主体的控制情况以及合并范围的完整性。</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p><b>四是关注内部控制。</b>注册会计师重点关注信贷业务内控体系的设计与执行情况，了解并测试贷款发放、贷款使用情况、贷后跟踪管理等与关键业务流程相关的内部控制，尤其应关注商业银行零售贷款业务、小微业务以个人经营性贷款的审批及风险控制，关注相关业务流程内部控制的变化，并对发生变化的与财务报表相关的重要控制点进行重点测试。</p>
8	近年报披露日期更换会计师事务所的上市公司年报审计风险应对	江苏苏亚金诚会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，个别上市公司临近年报披露日期更换会计师事务所，引起市场广泛关注。中注协提示会计师事务所和注册会计师在执业过程中重点关注以下方面：</p> <p><b>一是关注舞弊风险。</b>注册会计师应始终保持职业怀疑态度，充分考虑管理层凌驾于内部控制之上的可能性，有效识别、评估和应对由于舞弊导致的重大错报风险，实施有针对性的审计程序；同时，注册会计师还应关注公司是否存在违反法律法规行为以及需要关注的内部控制缺陷。</p> <p><b>二是加强与前任注册会计师沟通。</b>重点关注前任注册会计师是否与管理层在重大会计和审计等问题上存在意见分歧、是否存在审计范围受到限制等情况；此外，注册会计师还应关注上市公司更换审计机构前后发布的业绩预告、业绩快报以及其他与财务报告相关的公告内容，了解上市公司更换会计师事务所的真正原因，谨慎评估重大错报风险。</p> <p><b>三是确保审计资源投入。</b>会计师事务所应当组建具有丰富行业经验和较强胜任能力的审计项目组，安排具有丰富审计经验、足够胜任能力的项目合伙人，指派具有恰当经验的质量控制复核人，切不可因审计时间、审计成本的压力影响审计质量。</p>
9	面临股票暂停交易和退市风险的上市公司年报审计风险应对	中兴华会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，去年以来，个别上市公司股票暂停交易或退市，引发舆论广泛关注，面临此类风险的上市公司存在避免触发股票暂停交易和退市条件的压力和动机，审计风险较高，注册会计师在执业过程中应重点关注以下方面：</p> <p><b>一是关注管理层舞弊风险。</b>注册会计师应重点关注管理层凌驾于内部控制之上的风险；关注债务重组等异常重大交易及其会计处理；关注会计政策选用是否符合相关会计准则，涉及会计判断和会计估计的交易处理是否存在偏向性。</p> <p><b>二是关注持续经营能力。</b>注册会计师应关注管理层对公司持续经营能力的评估，获取未来的详细经营计划，与管理层和控股股东进行充分沟通；关注公司未来十二个月内可能从经营活动、投资活动及筹资活动产生的现金流量净额，以及对外担保风险敞口对未来现金流量可能产生的影响；考虑持续经营能力评价结果对审计意见的影响。</p> <p><b>三是关注上年度非无保留意见审计报告的影响。</b>注册会计师应重点关注导致上年度公司财务报表被出具非无保留意见审计报告的因素是否已完全消除，如无法获得充分、适当的审计证据，则应考虑对本年度财务报表审计意见产生的影响。同时，注册会计师应关注上年度公司内部控制审计意见类型，尤其应关注公司是否对以前年度审计识别的重大缺陷和重要缺陷采取措施予以解决，并关注整改</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			后的内部控制是否运行足够长的时间。

### 三、2018 年提示的风险及应对措施

序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
1	股票质押业务较多的金融类上市公司年报审计风险防范	天健会计师事务所（书面约谈）	<p>中注协相关负责人指出，近年来，上市公司股票质押业务扩张迅速，涉及股票质押的 A 股上市公司数量逐年增加，业已出现因股价下跌、股份冻结等因素触发的违约及涉诉等风险事件，存在融出资金的金融类上市公司存在较高审计风险。中注协提示注册会计师应重点关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>关注相关金融类上市公司内部控制的有效性。注册会计师应根据金融行业特点，有效识别公司的重要业务流程；针对股票质押业务风险，了解、评估、测试与此相关的关键内部控制，重点关注客户征信授信、质押券管理、贷后管理、IT 系统等主要领域，充分核查相关风险，并与治理层及管理层进行充分沟通。</p> <p><b>二是</b>关注股票质押业务相关资产减值准备的合理性。注册会计师应关注减值相关的重要会计估计和管理层重大判断依据，测试质押物市值核算履约保障比率，关注资产负债表日低于预警线和平仓线合约的期后追保、平仓情况；对于单项方式计提减值准备的资产，应关注融资人财务状况、履约能力、还款意愿、质押物的价值和流动性（比如质押股票是否长期停牌、被交易所特别处理或亏损），充分评估减值计提的合理性；对于按组合方式计提减值准备的资产，应重点关注减值等级划分标准和减值准备计提模型是否客观合理，并复核减值准备计提金额的准确性。</p> <p><b>三是</b>关注股票质押业务涉诉情况。注册会计师应关注涉诉案件进展，考虑向专业法律机构发送法律询证函，评估相关案件导致潜在损失的可能性以及对财务报表的影响；同时，关注相关涉诉事项是否按照有关规定予以恰当披露。</p> <p><b>四是</b>关注股票质押业务列报与披露。获取期末股票质押业务清单，检查业务性质与规模是否符合相关制度要求，是否经过公司管理层审批；向交易所就质押股票信息发送询证函，检查交易合同及被质押股票有关上市公司公告；关注股票质押业务利息收入的确认和期后收款是否存在跨期；关注股票质押业务信息披露的合规性、完整性。</p> <p><b>五是</b>关注合并财务报表范围。注册会计师应关注结构化主体的产品说明、合伙协议、投资协议等相关文件，结合交易各方背景、交易实质以及所产生的可变回报，就上市公司对结构化主体是否具有实质性控制，是否应纳入合并范围进行综合判断；此外，注册会计师还需关注表外核算资产的恰当性与合理性，关注管理费计算的准确性，以及是否存在跨期问题，尤其要留意业绩报酬条款，是否得到合理的确认与计量。</p>
2	对外投资产业性基金	大信会计师事务所	中注协相关负责人指出，近年来，上市公司投资产业性基金等对外投资行为日益普遍，部分上市公司投资管理水平不高，投资失败案



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
	金的上市公司年报审计风险防范	(约谈)	<p>例时有发生,引发市场广泛关注,相关审计风险较高。中注协提示,对于此类上市公司,注册会计师应在年报审计过程中重点关注以下事项:</p> <p><b>一是</b>关注管理层凌驾控制之上的舞弊风险。注册会计师应当在审计过程中始终保持高度职业怀疑,识别和评估由于管理层凌驾控制之上实施舞弊导致的财务报表重大错报风险,尤其应关注管理层与治理层的诚信问题,结合被审计单位战略目标,了解和评价对外投资是否存在合理商业理由,是否存在管理层利用对外投资转移或隐匿上市公司资金,利用虚假财务报告掩盖侵占资产等行为。</p> <p><b>二是</b>关注对外投资相关内部控制的有效性。注册会计师应充分了解上市公司对外投资相关内部控制的整个流程和关键控制环节,包括投资尽职调查、可行性研究与决策、相关投资审批文件签署与合同管理、投资风险预警处置等方面,评价和测试相关内部控制设计和实施的有效性,执行有针对性的审计程序。</p> <p><b>三是</b>关注对外投资会计处理的恰当性。注册会计师应透过表面投资架构和复杂多样的交易形式,关注对外投资规模、期限、风险与收益的匹配性,综合判断对外投资的交易实质和控制权的归属;对于涉及关联交易的事项,应特别关注其交易是否具有商业实质;对于复杂的交易条款约定,应警惕是否存在调节利润的情况;对于异常的高额收益,应警惕是否存在隐含的利益输送或关联方交易。</p> <p><b>四是</b>关注对外投资相关资产减值风险。注册会计师应根据对外投资的具体类别,审慎评估对外投资相关资产是否存在减值迹象,实施相应的减值测试程序。对于存在减值迹象的对外投资项目,注册会计师应深入分析投资协议或合同的重要条款,关注上市公司应承担的责任和义务,必要时利用专家工作,复核评估工作过程和结果,综合评价资产减值计提的及时性和合理性,同时还应关注是否存在过度计提资产减值准备的情形。</p>
3	银行类上市公司年报审计风险防范	普华永道中天会计师事务所(约谈)	<p>中注协相关负责人指出,党中央国务院要求,打好防范化解重大风险攻坚战,重点是防控金融风险,守住不发生系统性金融风险的底线。近年来,银行类上市公司违法违规行为时有发生,中注协提示注册会计师应在年报审计过程中重点关注以下事项:</p> <p><b>一是</b>关注舞弊风险。注册会计师应识别银行可能存在的舞弊风险领域,重点关注银行分支机构关键岗位人员故意违规、不合规的授信及贷款管理流程、不恰当的贷款评级、不恰当的收入确认、违规销售理财产品、虚假转让金融资产、安排表外结构化主体承接表内不良资产等风险,从银行整体层面和业务流程层面设计和实施更有针对性的审计程序,以有效识别、评估和应对由于舞弊可能导致的财务报表重大错报风险。</p> <p><b>二是</b>关注内部控制有效性。注册会计师应详细了解银行内部审计及内部控制自我评价情况,结合银行业务特点,了解并测试与关键业务流程相关的内部控制设计和运行的有效性;识别并测试银行业务流程可能发生的重大变化,判断这些变化所以对内部控制有效性可能产生的影响;对银行信息系统管理层控制、流程控制以及应用控制</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>进行了解和测试，重点关注信息系统的开发、变更、运行安全和维护管理。</p> <p><b>三是</b>关注信贷资产质量。注册会计师应按照贷款的风险特征，重点关注经济下行风险压力较大的行业及地区客户的信贷资产质量，恰当选择信贷业务审计抽样方法，合理确定样本整体覆盖比率以及重点行业和地区覆盖比率，尤其应关注银行信贷风险管理政策是否在全行范围内得到有效执行，贷款五级分类是否准确；此外，还应关注减值准备计提是否合理，不良贷款的处置程序及账务处理是否规范、及时。</p> <p><b>四是</b>关注中间业务。注册会计师应关注中间业务的合规性，关注分行层面中间业务是否得到总行授权；关注中间业务收入的性质，重点区分服务性质的收入与利息性质的收入；关注中间业务收入确认的合理性，与历史数据和其他可比同业公司进行比较，关注是否存在异常变动情况。</p>
4	多次并购重组的上市公司内部控制审计风险防范	广州正中珠江会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，近年来，不少上市公司并购重组频繁，治理层和管理层变动较大，要重视由此对公司日常经营和内部控制有效实施产生的影响，以及内部控制审计风险。中注协提示，对于此类上市公司，注册会计师应在内部控制审计过程中重点关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>关注管理层舞弊风险。注册会计师应保持高度的职业怀疑，充分评估上市公司频繁实施重组的意图，关注其是否具备合理的商业理由；检查公司历次重组的相关资料，关注重组相关费用是否真实发生；警惕管理层为实现短期利益而操纵并购重组的可能性，特别关注公司针对管理层凌驾于内部控制之上的风险而设计的相关内部控制是否得到有效实施。</p> <p><b>二是</b>关注管理层频繁变动对内部控制的影响。注册会计师应了解、识别和测试由于治理层和管理层变动导致的内部控制变化情况，以及对相关内部控制制度产生的影响，尤其关注董事会和监事会能否有效行使职权，管理层、治理层之间的信息沟通是否有效，在此基础上，合理确定公司层面的控制风险水平，制定适当的审计策略。</p> <p><b>三是</b>恰当评价控制缺陷的严重程度。注册会计师应高度关注可能表明内部控制存在重大缺陷的迹象，恰当评价识别的各项控制缺陷的严重程度，合理确定内部控制审计意见类型，妥善处理审计过程中注意到的非财务报告内部控制缺陷。</p>
5	临近年报披露日期承接的审计业务风险防范	山东和信会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，个别上市公司临近年报披露期更换会计师事务所，引发市场广泛关注。提醒事务所及注册会计师针对临近年报披露日期更换事务所问题，保持高度的职业怀疑，特别是要做好前后任注册会计师沟通，了解上市公司变更审计机构的真正原因，要严格按照准则有关要求，获取充分适当的审计证据，独立、客观、公正地发表审计意见。</p>
6	临近年报披露日期更换会计	中喜会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，个别上市公司不按规定选聘会计师事务所、临近年报披露日期更换会计师事务所，引发市场广泛关注。相关会计师事务所要防控审计风险，合理委派项目组成员，严格执行中国</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
	师事务所的上市公司进行审计风险防范		注册会计师执业准则有关要求，充分做好前后任注册会计师沟通，重视期初余额审计，关注可能影响上市公司年度业绩的重大事项，实施有效质量控制，恰当发表审计意见。
7	频繁跨行业并购的农业类上市公司年报审计风险防范	中兴华会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，农业类上市公司固有审计风险较高，近来部分农业类上市公司，频繁跨行业投资并购，可能引致新的审计风险。中注协提示，注册会计师在年报审计过程中应重点关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>关注农业板块业务固有审计风险。注册会计师应充分关注公司内部控制设计与运行的有效性，尤其应关注与货币资金、生物资产以及关联方交易相关的关键内部控制；关注现金交易相关的舞弊风险，加大对自然人客户抽查的样本量及比例，核实相关收入及成本的真实性、完整性；关注生产性生物资产与消耗性生物资产的确认、计量、折旧与减值，在设计、实施监盘程序时可以考虑利用专家工作，适当扩大监盘范围，增加审计程序的不可预见性等。</p> <p><b>二是</b>关注跨行业投资并购风险。注册会计师应关注投资项目资金来源，尤其应考虑公司筹集的短期资金用于长期项目的风险；关注公司投资收益核算的准确性，评估收益确认的时点是否恰当、金额是否正确，关联方及其交易是否存完整披露；关注公司是否针对不同业务板块采用分部报告，并充分评估其合理性。</p> <p><b>三是</b>关注公司债务违约和持续经营风险。注册会计师应关注公司盈利能力、现金流量、债务总额、债务结构比例和还款期限；关注借款、发行债券、应收账款保理会计核算是否正确，借款利率是否公允，以及债券发行费用处理是否恰当；关注是否存在可触动立即还款条件等可能影响公司短期偿债能力和持续经营的债务契约条款；关注公司对外担保整体情况，充分了解被担保企业的财务状况，评估其是否存在偿债风险。</p>
8	临近年报披露日期承接的上市公司审计业务风险防范	亚太（集团）会计师事务所（约谈）	中注协相关负责人指出，有关会计师事务所对临近年报披露日期承接的业务，要做好前后任注册会计师沟通，了解上市公司变更审计机构的真正原因，严格按照执业准则的规定，合理安排项目组成员，切实防控审计风险。
9	互联网行业上市公司年报审计风险防范	立信会计师事务所（约谈）	<p>中注协负责人指出，近年来，我国互联网行业上市公司规模扩张较快，并购重组频繁，业绩波动较大，面临较高审计风险，中注协提示注册会计师在年报审计过程中应当重点关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>关注管理层舞弊风险。注册会计师应在审计过程中始终保持高度职业怀疑，识别和评估由于管理层凌驾控制之上实施舞弊导致的财务报表重大错报风险，尤其应关注“海外互联网资产”的并购重组是否具有合理的商业理由，交易对价是否公允，商誉确认、计量是否合理，是否存在管理层利用对外投资转移或隐匿上市公司资产等行为。</p> <p><b>二是</b>关注收入和成本可能存在的重大错报风险。注册会计师应充分</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>了解公司的经营模式和盈利水平，关注收入确认的真实性与合理性，尤其应关注依据第三方数据确认收入的情况，以及相关列报和披露是否充分、适当；客观分析上市公司的行业地位和毛利率水平，应关注公司研发支出资本化和大额预付款项的合理性，综合判断公司成本、费用的完整性。</p> <p><b>三是加强信息系统审计。</b>事务所应当委派具有恰当经验和能力的项目组成员，结合互联网业务高度依赖信息系统、涉及客户数量多且交易量大等特点，关注信息系统流程控制、数据集成的准确性以及数据备份的安全性；对信息系统生成数据的真实性和完整性进行验证，必要时利用互联网技术专家的工作；关注信息系统业务数据与相关财务信息的匹配程度。</p>
10	年报审计期间更换审计机构且修正业绩预告的上市公司审计风险防范	瑞华会计师事务所（约谈）	<p>中注协负责人指出，个别经营业绩不佳的上市公司在年报审计期间更换审计机构，且修正业绩预告，面临较高审计风险。中注协提醒承接类似公司年报审计业务的会计师事务所应当重点关注以下事项：</p> <p><b>一是关注管理层舞弊风险。</b>注册会计师应在审计业务的各个阶段保持高度职业怀疑，充分了解和评价上市公司更换审计机构以及业绩预告变更的真实原因，尤其应关注管理层的经营风格和诚信状况，分析管理层是否存在通过更换审计机构掩盖舞弊行为的可能。</p> <p><b>二是加强与前任注册会计师沟通。</b>注册会计师应与前任注册会计师就对审计有重大影响的事项进行持续沟通，了解前任注册会计师已经识别的重大错报风险领域，以及与管理层在重大会计、审计问题上是否存在分歧，管理层诚信是否存在问题；同时，加强期初余额审计，关注存货、应收账款等重要科目期初余额是否存在可能对本期财务报表产生重大影响的错报。</p> <p><b>三是关注重大风险错报领域。</b>注册会计师应关注收入确认、会计政策和会计估计变更、政府补助的确认与计量、持续经营、关联方关系及其交易等重大错报风险领域，在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加不可预见性，并加强财务信息与非财务信息的相互印证，公司关键财务指标与行业指标的分析比对、充分关注异常波动情况。</p> <p><b>四是加强项目的质量控制。</b>事务所应将年报审计期间承接的年报审计业务作为高风险业务，严格实施审计准则规定的审计程序并加强项目质量控制复核，恰当安排复核人员和复核时间，强化审计过程中各个环节的质量控制。</p>
11	依靠投资收益及其他非经常性损益扭亏为盈的上市公司审计风险防范	大华会计师事务所（约谈）	<p>中注协负责人指出，部分 A 股上市公司盈利能力持续下降，现金流量状况不断恶化，年度经营业绩依靠“投资收益”或其他非经常性损益扭亏为盈，审计风险较高。中注协提示注册会计师在年报审计过程中应当重点关注以下事项：</p> <p><b>一是关注投资收益及其他非经常性损益的重大错报风险。</b>注册会计师应始终保持高度职业怀疑，考虑管理层在业绩压力下通过舞弊操纵利润的可能性，充分关注投资收益、债务重组收益、资产处置损益及其他非经常性损益的真实性和合理性，关注相关会计处理是否符合准则规定，损益确认时点是否恰当，损益确认金额是否准确，</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>信息披露是否完整。</p> <p><b>二是</b>关注持续经营风险。注册会计师应结合上市公司现金流量状况和盈利能力，对可能导致其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况保持警觉，充分了解管理层对持续经营能力的评估以及采取改善持续经营能力的相关措施，考虑相关改善措施能否消除对其持续经营能力的重大疑虑，并考虑对审计意见类型的影响。</p> <p><b>三是</b>关注关联方和关联方交易。注册会计师应评估与识别关联方及其交易相关的内部控制是否设计合理并得到有效执行，关注可能存在的关联交易非关联化和利益输送的情形，关注关联方交易的合理性，交易定价的公允性，会计处理的恰当性以及信息披露的完整性。</p> <p><b>四是</b>关注资产减值风险。注册会计师应充分考虑上市公司年度经营状况和未来盈利能力，综合判断相关资产是否存在减值迹象，检查减值准备计提的合理性和准确性，必要时可以考虑利用专家的工作，并对其专业胜任能力、独立性以及评估采用的估值方法和基础数据进行评价。</p>

#### 四、2017 年提示的风险及应对措施

序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
1	进一步提高执业质量	中兴财光华会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人在约谈中指出，改革执业质量检查制度，开展系统风险检查，目的是帮助督促事务所健全质量控制体系，完善内部治理机制，防范执业风险，提高执业质量水平。事务所要聚焦检查发现的质量控制体系存在的问题和整改要求，逐项进行整改，健全和有效执行质量控制制度，落实对业务质量承担的领导责任。同时，严格按执业准则应对高风险项目，把整改成果转化为 2016 年年报审计工作的实际行动。</p> <p>中兴财光华负责人表示，将全面落实中注协约谈的整改要求和审计风险提示意见，认真做好各项整改工作，改进质量控制体系和审计工作流程，加强业务培训，强化审计质量控制，努力防范和化解执业风险。</p>
2	关注 2016 年年报审计机构异常变更迹象防范审计风险	相关证券资格会计师事务所（电话约谈）	<p>中注协在对上市公司 2016 年财务报表审计机构变更信息跟踪分析中，发现部分上市公司变更审计机构存在异常迹象，并且前后任证券资格事务所报备的变更原因存在重大差异。为提高年报审计监管效率，中注协电话约谈相关后任证券资格事务所，提示事务所及项目组关注异常变更原因，并严格按照执业准则和职业道德守则有关要求实施充分必要的审计程序，独立、客观、公正地出具审计报告。</p> <p>中注协相关负责人强调，各证券资格事务所要按照《中国注册会计师协会关于做好上市公司 2016 年年报审计工作的通知》要求，及时、准确做好年报审计机构变更报备工作。</p>
3	面临保壳压力上市公司的审	瑞华、立信 2 家证券资格会	<p>中注协相关负责人指出，面临保壳压力的上市公司普遍存在主营业务不佳、盈利能力差、债务负担重等问题，部分公司还存在业绩承诺和利润补偿压力，管理层存在较强的舞弊动机，审计风险较高。</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
	计风险防范	计师事务所（约谈）	<p>中注协提示，在审计过程中，事务所应重点关注以下事项：<b>一是</b>关注管理层舞弊风险。注册会计师在审计过程中应保持高度的职业怀疑，充分考虑管理层凌驾于内部控制之上的可能性；增加有针对性的审计程序，充分识别潜在的关联方交易；增加审计资源投入，认真分析和评估由于舞弊导致的重大错报风险，并加以有效应对。</p> <p><b>二是</b>关注重大资产重组事项。资产重组是上市公司实现扭亏、保壳的重要手段，注册会计师应当充分关注相关资产价值评估的合理性，资产置换、股权处置交易价格的公允性；关注资产重组相关交易会计处理的适当性，尤其要关注企业合并成本的确认和计量，以及资产重组形成商誉的期末减值测试；关注重组交易现金流量的真实性以及资产重组相关信息披露的完整性。</p> <p><b>三是</b>关注重大或有事项。注册会计师应充分识别上市公司对外担保、合同纠纷、未决诉讼等重大或有事项，设计并实施有针对性的审计程序；充分关注相关会计处理的适当性，预计负债计提的合理性，以及或有事项披露的完整性。</p> <p><b>四是</b>重视前后任注册会计师的沟通。后任注册会计师应根据执业准则要求，与前任注册会计师就上市公司管理层诚信情况，前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧，前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为，以及值得关注的内部控制缺陷等事项进行沟通，并形成相应的审计工作底稿。</p>
4	临近期末发生重大会计政策变更的上市公司审计风险防范	中喜会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，一些上市公司在临近期末发生重大会计政策变更，可能存在虚增收入、低估成本、高估资产的情况，审计风险较高。</p> <p>中注协提示，在审计过程中，事务所应重点关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>关注管理层舞弊风险。注册会计师应当充分评估公司的控制环境，尤其是管理层与治理层是否存在诚信问题，以及管理层凌驾于内部控制之上的可能性；同时，对管理层提供的声明或证据保持高度的职业怀疑，充分了解变更会计政策的意图，关注会计政策变更的相关信息披露，以及公司是否在以前年度存在频繁变更会计政策的情况。</p> <p><b>二是</b>关注会计政策变更的恰当性。注册会计师应当关注公司主营业务是否发生变化，相应的重大会计政策变更是否符合会计准则要求，是否与同行业其他上市公司或行业通行做法相一致，综合判断会计政策变更是否合理、合法，是否存在滥用会计政策变更调节资产和利润的情况。</p> <p><b>三是</b>关注会计政策变更对年度经营成果可能产生的重大影响。注册会计师应当关注公司变更会计政策前后经营成果发生的重大变化，尤其应关注公司是否通过会计政策变更在第四季度实现扭亏为盈，还应关注公司变更会计政策的时点和相应的会计处理是否恰当，以及会计政策变更对公司持续经营能力可能产生的影响。</p> <p><b>四是</b>关注会计政策变更涉及的相关资产公允价值变动的合理性。会计政策变更可能导致相关资产计量方法发生变化，注册会计师应当充分关注相关资产评估所使用的重要假设、方法及原始数据的相</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			关性、合理性,合理利用和评价外部专家的工作,并在必要时考虑追加实施有针对性的审计程序。
5	新承接业务的审计风险防范	亚太(集团)事务所(电话约谈)	中注协相关负责人指出,该上市公司因上一年度被出具“无法表示意见”而变更审计机构,且其海外业务较多,审计风险较高,提示事务所及项目组要针对海外业务特点,高度关注未识别的关联方、交易价格的公允性、资金流与实物流的匹配等审计风险领域,获取充分适当的审计证据,严格按照执业准则有关要求,独立、客观、公正的发表审计意见。
6	无控股股东及实际控制人的上市公司内控审计风险防范	大华会计师事务所(书面约谈)	<p>近一段时期以来,部分上市公司因股权分散,出现控制权争执,甚至引发股东与管理层对峙的情况,对公司的日常经营和内部控制的有效实施造成不利影响,引发媒体高度关注。在风险提示函中,中注协要求事务所充分关注无控股股东及实际控制人情况对上市公司控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通等方面所产生的影响,高度重视相关内部控制审计风险,并在审计过程中重点关注以下事项:</p> <p><b>一是</b>关注管理层凌驾于内部控制之上的风险。考虑无控股股东及实际控制人是否导致对公司管理层的制约减弱,内部控制失效的风险,充分关注针对管理层凌驾于内部控制之上的风险而设计的控制,了解并评价相关的控制是否足以有效防范相关风险。</p> <p><b>二是</b>恰当评价公司整体层面的控制风险。关注无控股股东及实际控制人对公司治理结构、组织架构、经营战略以及稳定发展所产生的影响;关注无控股股东及实际控制人是否导致公司内部控制发生重大变化;关注董事会和监事会能否有效行使职权,治理层、管理层之间的信息沟通是否有效。</p> <p><b>三是</b>关注涉及重大或异常交易及事项的相关内部控制。关注上市公司发生的重大会计政策和会计估计变更、重大资产重组、关联方交易以及其他重大或异常交易事项,把握交易的商业实质,评价与之相关的内部控制是否有效,并关注对总体审计结论可能产生的影响。</p>
7	农林牧渔类的上市公司审计风险防范	中审众环会计师事务所(书面约谈)	<p>农林牧渔类上市公司主要收入来源于生物类资产的经营,存在现金交易多、与自然人交易多、生物资产难以准确计量等特点,内部控制有效性要求更高,且该类上市公司受到惠农性质的政府补助种类繁多,相关会计处理复杂,审计风险相对较高。在风险提示函中,中注协要求事务所重点关注以下事项:</p> <p><b>一是</b>关注生物资产。注册会计师应充分关注公司对生物资产的计量方式是否准确,关注生物资产盘点方式、方法以及相关数据测算是否恰当,根据情况设计并实施有针对性的监盘程序和其他审计程序,必要时利用相关领域专家的工作,获取充分适当的审计证据。</p> <p><b>二是</b>关注政府补助。注册会计师应对公司收到政府补助的真实性、金额的准确性及截止性进行重点关注,观察公司是否按照权责发生制反映政府补助,是否与当期权利或义务匹配。</p> <p><b>三是</b>关注企业内部控制。注册会计师应关注公司内部控制的特有风险,合理设计内控测试程序,特别关注与货币资金、生物资产采</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>购、生产、销售等环节以及关联交易相关的关键内部控制。</p> <p><b>四是</b>关注收入、成本和费用的真实性和完整性。注册会计师应通过分析性程序分别从会计逻辑和商业逻辑两个方面判断财务数据是否真实、完整；分析主营业务收入趋势是否属于行业正常态势；核查涉嫌使用个人账户收付公司款项的相关自然人银行卡资金流水；考虑对主要供应商、客户实施现场访谈、函证、观察、调取工商档案等核查程序等。</p>
8	新承接业务的审计风险防范	天职国际会计师事务所（电话约谈）	<p>中注协相关负责人指出，作为新承接业务，该上市公司上一年实施重大资产重组，有业绩承诺事项压力，审计风险较高。中注协相关负责人提示事务所及项目负责人，要关注执行首次审计业务时对期初余额的责任，针对业绩承诺压力可能导致的管理层舞弊风险，高度关注关联方交易、收入确认、财务报表合并等审计风险领域，严格按照执业准则要求，获取充分适当的审计证据，并充分发挥质量控制复核作用，有效防控审计风险。</p>
9	临近年报披露日期更换审计机构的上市公司审计风险防范	中审亚太会计师事务所（约谈）	<p>中注协相关负责人指出，近期，一些上市公司临近年报披露日期变更审计机构，引发市场热议。中注协提示，承接上述公司年报审计业务的会计师事务所应当重点关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>确保审计资源投入。事务所应保持高度的职业谨慎，组建具有丰富行业经验和较强胜任能力的审计项目组，委派具有恰当经验的质量控制复核人员，制定更有针对性的审计计划，实施更为充分的风险评估程序，不能因为时间紧而压缩审计。</p> <p><b>二是</b>做好与前任注册会计师的沟通。注册会计师应充分了解上市公司变更审计机构的具体情况，与前任注册会计师沟通对年报审计有重大影响的交易或事项，了解其与管理层在重大会计、审计问题上是否存在意见分歧，以及被审计单位管理层是否存在诚信方面的问题等。</p> <p><b>三是</b>关注期初余额审计。注册会计师应关注公司以前年度会计政策的恰当性与一致性；关注期初存货项目计价及期初各类资产的减值准备计提；关注期初应收及应付款项的期后收款与付款情况；必要时考虑对与期初余额相关的重要财务报表项目实施函证程序。</p> <p><b>四是</b>关注重大或异常交易及事项。注册会计师应充分识别对公司年度财务报表可能产生重大影响的交易或事项，获取公司内部授权及批准的相关证据，关注相关会计处理与信息披露的合规性，必要时与公司进行沟通。</p> <p><b>五是</b>实施替代程序。比如：对于无法在资产负债表日实施的监盘程序，注册会计师应当另择日期实施监盘，并对间隔期内发生的交易实施审计程序；若无法在存货盘点现场实施监盘程序，注册会计师应当实施替代审计程序，以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。</p>
10	财务报表合并范围发生重大变化的上市公司年	信永中和会计师事务所（书面约谈）	<p>中注协在书面约谈函中指出，不少上市公司通过重大非常规交易、相关股权及非股权安排等方式多次变更财务报表合并范围，势必对公司整体财务状况带来重大影响，可能存在较高的审计风险。中注协提示事务所重点关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>防范管理层舞弊风险。注册会计师应充分了解公司变更合并</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
	报审计风险防范		<p>范围的真实目的,尤其对不再纳入合并范围的亏损企业,应警惕管理层通过变更合并范围操纵财务报表数据的可能性。对被剥离或纳入财务报表合并范围的企业,除获取相关协议、合同、章程以及管理层声明等相关文件外,还要关注其实际运营状况。</p> <p><b>二是</b>判断相关合并范围变化是否符合准则要求。注册会计师应获取并分析相关协议合同的具体条款,关注相关重大非常规交易尤其是涉及关联方的重大非常规交易的经济实质,以及相关股权安排的合理性,综合判断合并范围的变化是否符合会计准则的相关规定;同时,注册会计师还应当重点关注合并类型的判断、合并或分立日期的确定,以及或有对价、商誉确认等。</p> <p><b>三是</b>关注非股权变动因素导致的合并范围变化。近年来,上市公司通过一致行动协议、委托代管协议、托管承包等非股权变动方式变更合并范围的做法日益常见,而且不少是发生在关联方之间,对此,注册会计师应当更为谨慎的实施职业判断,在获取并分析相关协议及合同具体条款的同时,还应注意对其真实性进行适当审核,关注其是否具有法律效力,必要时可咨询专家或律师意见。</p> <p><b>四是</b>考虑利用专家工作。公司财务报表合并范围变更涉及的标的股权公允价值确定,注册会计师应考虑利用专家工作,评价专家的胜任能力、专业素质和客观性,并关注专家工作结果的相关性、合理性,以及与其他审计证据的一致性。</p>
11	临近年报披露日期承接新业务的审计风险防范	上会会计师事务所(电话约谈)	<p>中注协相关负责人指出,个别上市公司临近年报披露日期变更会计师事务所,并推迟年报预约披露,引起市场关注,审计风险较高。中注协相关负责人提示上会会计师事务所,严格按照执业准则有关要求开展审计工作,不能因为时间紧而压缩审计工作,也不能因熟悉被审计单位而减少审计程序,同时特别要做好与前任注册会计师的沟通,充分了解上市公司变更审计机构的具体情况,关注被审计单位管理层是否存在诚信方面的问题,有效防范审计风险。</p>
12	业绩连续多年处于盈亏平衡点的上市公司年报审计风险防范	中准会计师事务所(书面约谈)	<p>中注协指出,一些上市公司主营业务连续多年盈利欠佳,经常借助并购重组、出售资产、政府补助、减免债务等方式使业绩处于微利状态,存在较高的审计风险。中注协提示事务所重点关注以下事项:</p> <p><b>一是</b>关注管理层舞弊风险。注册会计师要始终保持高度的职业怀疑,注意结合公司经营层面发生的重大变化,设计、实施有针对性的审计程序,充分识别和恰当应对因管理层舞弊可能导致的财务报表重大错报风险。</p> <p><b>二是</b>关注收入、成本和费用的真实性及完整性。注册会计师应重点关注收入确认方式、确认时点是否有悖于公司的业务经营模式,是否符合企业会计准则的相关规定;同时,关注成本和费用是否存在低估或跨期入账等情况,合理运用分析性程序和截止性测试,对当期成本、费用的完整性获取充分、必要的审计证据。</p> <p><b>三是</b>关注资产减值计提的合理性。注册会计师应关注减值准备能否公允反映公司资产状况,尤其应关注企业合并形成的商誉、应收业绩补偿所形成金融资产的减值测试,关注与资产减值相关的重要会计估计和会计判断的依据,以及相关会计处理是否合理并充分披露,防范公司利用减值准备人为调节利润的风险。</p>





序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p><b>四是</b>关注重大非常规交易及关联方交易。注册会计师应关注临近会计期末发生的大额销售、复杂股权交易、资产置换、债务重组等非常规交易的交易价格是否公允，相应现金流入、流出是否真实，相关信息披露是否充分。尤其应关注关联方之间的非常规交易是否具有商业实质，是否存在利益输送迹象，同时还应关注重大关联方交易的会计处理是否恰当，以及对本期及以后年度财务报表可能产生的影响。</p> <p><b>五是</b>关注持续经营能力。注册会计师应关注公司正在采取或拟采取的持续经营改善措施，关注关联方或者第三方提供或保持财务支持的情况，以及担保、诉讼或索赔事项对持续经营的影响，合理判定被审计单位的持续经营能力以及对审计意见可能产生的影响。</p>
13	海外业务较多的上市公司年报审计风险防范	德勤华永会计师事务所（书面约谈）	<p>中注协提示事务所关注以下事项：</p> <p><b>一是</b>海外业务收入。注册会计师应将海外业务收入作为高风险领域，设计和实施有针对性的审计程序，有效应对管理层高估海外业务收入的风险，尤其应注意识别海外关联方交易。</p> <p><b>二是</b>重大海外并购交易。注册会计师应关注公司海外并购交易的商业实质和相关业绩承诺，全面检查相关协议条款、定价依据以及可能涉及的关联方交易，尤其应关注交易价格的公允性、商誉确认的合理性，以及以前年度并购交易产生的商誉是否存在减值迹象。</p> <p><b>三是</b>集团财务报表审计。注册会计师应了解和评估海外企业的业务范围和性质，从金额和性质两方面识别集团财务报表重要组成部分和不同组成部分的重大错报风险，制定合理的集团审计策略，统筹委派具有足够专业胜任能力的项目组成员；在审计过程中，集团项目组应与境外业务项目组保持密切沟通，及时复核并评价其审计工作的适当性和充分性，以及对审计意见可能产生的影响。</p> <p><b>四是</b>充分利用专家工作。注册会计师应当对上市公司海外经营主体适用的会计、审计、税务等相关法律法规与境内存在的差异，以及海外业务相关的外币金融工具公允价值计量、重大非常规交易等审计领域，考虑利用专家工作。注册会计师应根据准则要求，评价专家的胜任能力、专业素质和客观性，关注专家工作结果的相关性、合理性，以及与其他审计证据的一致性。</p>

## 五、以前年度约谈情况

约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
2016 年 4 月	中注协	中兴华、天衡	业绩大幅波动的创业板上市公司年报审计风险
2016 年 4 月	中注协	德勤华永、北京天圆	上市当年业绩明显下滑的上市公司年报审计风险
2016 年 4 月	中注协	利安达、中汇	连续多年处于盈亏边缘的上市公司年报审计风险
2016 年 4 月	中注协	广东正中珠江、中准	可能以微弱盈利实现扭亏的上市公司年报审计风险





约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
2016 年 4 月	中注协	江苏公证天业、北京兴华	多年盈亏相间的上市公司年报审计风险
2016 年 4 月	中注协	中兴财光华、中审众环	多次并购重组的上市公司年报审计风险
2016 年 4 月	中注协	中审亚太、立信和江苏苏亚金诚	备受媒体关注的上市公司年报审计风险
2016 年 4 月	中注协	北京永拓	曾被中注协惩戒的上市公司年报审计项目风险
2016 年 3 月	中注协	大华、上会	业绩较差且多次变更审计机构的上市公司年报审计风险
2016 年 3 月	中注协	瑞华、四川华信	已经被特别处理的上市公司年报审计风险
2016 年 3 月	中注协	山东和信、亚太(集团)	去年接受执业质量检查的上市公司年报审计项目风险
2016 年 3 月	中注协	华普天健、北京中证天通	涉足互联网金融的上市公司年报审计风险
2016 年 3 月	中注协	立信、中天运	变更审计机构且降低审计费用的上市公司年报审计风险
2016 年 3 月	中注协	普华永道	上市商业银行年报审计风险
2016 年 2 月	中注协	毕马威华振	证券类上市公司年报审计风险
2016 年 2 月	中注协	立信中联、天职国际	房地产行业上市公司年报审计风险
2016 年 2 月	中注协	中审华寅五洲、致同	钢铁类上市公司年报审计风险
2016 年 2 月	中注协	信永中和、中勤万信	煤炭行业上市公司年报审计风险
2016 年 1 月	中注协	天健	保壳类上市公司年报审计风险
2016 年 1 月	中注协	安永华明、大华	有色金属行业上市公司年报审计风险
2016 年 1 月	中注协	大信、瑞华	农业类上市公司年报审计风险
2016 年 1 月	中注协	中喜	管理层频繁变更的上市公司内部控制审计风险
2015 年 3 月	中注协发函	瑞华、天健	高速公路上市公司年报审计风险防范
2015 年 3 月	中注协发函	中审亚太、华普天健	向地方政府融资平台提供大额委托贷款的上市公司年报审计风险防范
2015 年 3 月	中注协发函	中兴财光华	钢铁行业上市公司年报审计风险防范
2015 年 3 月	中注协	中喜	多次修正业绩预告的上市公司年报审计风险防范
2015 年 3 月	中注协发函	四川华信(集团)	发生股权纷争的上市公司内部控制审计风险防范



约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
2015 年 2 月	中注协	普华永道中天、希格玛（书面约谈）	煤炭类上市公司年报审计风险防范
2015 年 2 月	中注协发函	众华、众环海华	房地产类上市公司 2014 年年报审计风险
2015 年 2 月	中注协	亚太（集团）；立信、天衡（书面约谈）	“连续多年变更审计机构的上市公司年报审计风险防范”和“上市不久即面临退市的上市公司年报审计风险防范”
2015 年 1 月	中注协	利安达	接受过执业质量检查的上市公司年报审计业务风险防范
2015 年 1 月	中注协	德勤华永	金融类上市公司年报审计风险防范
2015 年 1 月	中注协	瑞华、天健（书面约谈），广东正中珠江	“发生重大资产重组的上市公司年报审计风险防范”和“并购重组后业绩大幅下滑的上市公司年报审计风险防范”
2014 年 12 月	中注协	中审亚太	发生会计估计变更的上市公司内部控制审计风险防范
2014 年 12 月	中注协	大华、致同（书面约谈）	农业类上市公司年报审计风险防范
2014 年 4 月	中注协发函	亚太（集团）	短期内频繁变更审计机构的上市公司年报审计可能存在的风险
2014 年 4 月	中注协发函	山东和信，信永中和	存在重大非常规交易的上市公司年报审计风险
2014 年 4 月	中注协发函	大华，致同	“审计费用显著降低的上市公司年报审计风险”和“屡次被处罚、调查的上市公司年报审计风险”
2014 年 4 月	中注协发函	北京兴华	创业板新上市公司的年报审计风险
2014 年 4 月	中注协发函	众环海华	产能严重过剩行业的上市公司年报审计风险
2014 年 4 月	中注协发函	江苏苏亚金诚	多年未变更审计机构的上市公司年报审计风险
2014 年 4 月 3 日	中注协	中兴华，北京永拓	特定行业（农业）的上市公司年报审计风险防范
2014 年 4 月	中注协	中审华寅五洲，大信	事务所合并后高风险上市公司年报审计业务风险防范
2014 年 2 月	中注协发函	立信，上会	面临退市风险的上市公司年报审计风险
2014 年 1 月 16 日	中注协	中兴财光华、天健	“事务所合并后解除业务约定的上市公司年报审计风险防范”和“变更审计机构的上市公司年报审计风险防范”



约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
2013 年 12 月 11 日	中注协	瑞华	防范上市公司管理层凌驾于内部控制之上风险
2013 年 4 月	中注协发函	中瑞岳华、众环海华	本次书面提示两类审计风险：一是就持续经营能力可能存在问题的上市公司年报审计风险提示中瑞岳华事务所；二是就正在实施资产重组的上市公司年报审计风险提示众环海华事务所。
2013 年 4 月 22 日	中注协	北京兴华、北京中证天通	就近期重大审计服务招投标项目中涉嫌违规低价竞标问题，约谈会计师事务所相关负责人，进一步加强治理行业不正当低价竞争，规范审计服务投标行为。
2013 年 4 月 11 日	中注协	永拓	本次约谈以“上市公司年报审计收费降低的风险防范”为主题。
2013 年 4 月 1 日	中注协	中勤万信	本次约谈以“上市公司内部控制审计风险防范”为主题，同时涉及事务所对执业质量检查发现问题的整改落实情况。
2013 年 3 月 22 日	中注协	国富浩华	本次约谈以“面临退市风险的上市公司年报审计风险防范”为主题，同时涉及因事务所合并而变更审计机构的审计项目质量控制安排。
2013 年 3 月 19 日	中注协	致同	本次约谈以“业绩下滑的新上市公司年报审计风险防范”为主题。
2013 年 3 月 14 日	中注协	利安达	本次约谈以“媒体关注的业绩大幅波动的上市公司年报审计风险防范”为主题。利安达会计师事务所的主任会计师、负责质量控制的合伙人以及执行有关上市公司 2012 年年报审计业务的签字注册会计师接受约谈。
2013 年 3 月 6 日和 11 日	中注协	华寅五洲、大信	本次约谈以“变更审计机构的上市公司年报审计风险防范”为主题，同时涉及上市公司审计机构变更报备、前后任事务所沟通以及审计收费等问题。
2013 年 2 月 22 日	中注协	大华、中磊	本次约谈以“媒体广泛关注的创业板上市公司年报审计风险防范”为主题，提醒事务所密切关注当前宏观经济形势及资本市场的变化，充分考虑业绩压力对被审计单位可能造成的影响，恰当应对管理层可能舞弊导致的重大错报风险。
2012 年 3 月 15 日	中注协	中瑞岳华、北京兴华	本次约谈以“审计费用在同行业中处于较低水平的上市公司年报审计风险防范”为主题，旨在提醒事务所抵制不正当低价竞争。
2012 年 3 月 14 日	中注协	上海东华、山东正源和信	本次约谈以“被媒体曝光、可能涉嫌财务造假的上市公司年报审计风险防范”为主题，提醒事务所重视舆论监督，恰当应对媒体质疑。



约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
2012 年 3 月 6 日	中注协	中审亚太、深圳市鹏城、北京天圆全	本次约谈以“ <b>业绩大幅波动的上市公司年报审计风险防范</b> ”为主题。
2012 年 3 月 2 日	中注协	毕马威华振、中磊	本次约谈以“ <b>处在盈亏边缘的上市公司年报审计风险防范</b> ”为主题，约谈涉及的上市公司都是近年来业绩微利或微亏、备受各方关注的公司。
2012 年 2 月 17 日	中注协	中准、中喜	本次约谈以“ <b>被惩戒事务所及注册会计师执行上市公司年报审计风险防范</b> ”为主题，提醒事务所认真落实中注协提出的整改要求，切实完善和加强事务所质量控制体系建设，从源头上确保 2011 年年报审计工作质量。
2012 年 2 月 9 日和 13 日	中注协	立信、华寅、中兴财光华、大华	本次约谈以“ <b>频繁变更审计机构的上市公司年报审计风险防范</b> ”为主题，同时还涉及部分事务所未按规定进行业务变更报备和未按规定进行前后任沟通等问题。
2012 年 3 月 21 至 3 月 30 日	中注协发函	四川华信、众环海华、天健、立信	主要针对三类上市公司：一是持续经营能力可能存在问题的上市公司；二是正在实施重组的上市公司；三是可能涉嫌隐瞒关联方关系及其交易的上市公司。
2011 年 3 月 31 日	中注协	4 家证券资格会计师事务所负责人	本次约谈主要针对两类上市公司提示风险：一类是 <b>经营业绩较差的公司</b> ，另一类是 <b>连续多年由一家事务所担任年报审计机构的公司</b> 。
2011 年 3 月 7 日和 9 日	中注协	3 家证券资格会计师事务所负责人	本次约谈的事务所都是创业板上市公司的年报审计机构。本次约谈涉及的 <b>创业板公司都是上市业绩变脸较快、股价变动较大、备受各方关注的公司</b> （个别公司曾被相关监管部门限期整改）
2011 年 2 月 11 日和 14 日	中注协	4 家证券资格会计师事务所负责人	上市公司的 <b>新任</b> 年报审计机构。
2008 年 2 月 25 日起	财政部新准则实施情况工作组	相关上市公司及会计师事务所	年报中投资收益、公允价值变动收益、资产减值损失、预计负债、特殊交易等的异常变动。
2008 年 3 月 6 日起	财政部新准则实施情况工作组	相关上市公司及会计师事务所	个别上市公司公布的业绩预警公告显示， <b>境内外财务报表可能存在较大差异</b> 。
2008 年 3 月份	中注协	业绩波动幅度较大的 10 家上市公司负责年报审计的会计师事务所	要求对上市公司 <b>业绩大幅波动</b> 的原因和审计情况作出说明，并对其进行风险提示。





更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：第 1 次：中注协约谈事务所 提示债务违约风险较高的上市公司年报审计风险 20200121

附件 2：第 2 次：中注协约谈事务所 提示房地产行业上市公司年报审计风险 20200227

附件 3：第 3 次：中注协约谈事务所 提示信托相关业务年报审计风险 20200413

附件 4：第 4 次：中注协约谈事务所 提示医药行业上市公司年报审计风险 20200430

附件 5：第 5 次：中注协约谈事务所 提示股票面临暂停交易或终止上市的上市公司年报审计风险 20200430

附件 6：第 6 次：中注协约谈会计师事务所提示频繁变更会计师事务所的上市公司年报审计风险 20200509