

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——中注协针对 5 类上市公司年报审计风险约谈事务所

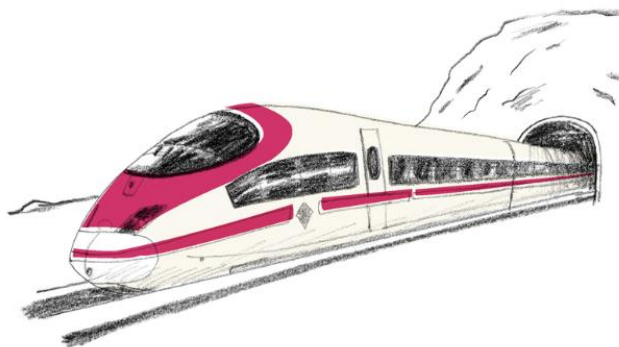
【2018 年第 8 期（总第 262 期）- 2018 年 3 月 21 日】





中注协针对 5 类上市公司年报审计风险约谈事务所

自 2011 年，中注协正式启动年报审计监管约谈机制。在上市公司 2010—2016 年年报披露期间，中注协共计开展了 85 批次的约谈，约谈证券资格会计师事务所 134 家次，涉及上市公司 140 多家次。



截至 2018 年 3 月 21 日，中注协分别针对股票质押业务较多的金融类、产业性基金类、银行类、以及多次并购重组等 5 类上市公司的年报审计风险，约谈 5 家证券资格会计师事务所。约谈主题包括：“股票质押业务较多的金融类上市公司年报审计风险防范”、“对外投资产业性基金的上市公司年报审计风险防范”、“银行类上市公司年报审计风险防范”、“多次并购重组的上市公司内部控制审计风险防范”和“临近年报披露日期承接的审计业务风险防范”。

此前，中注协 2017 年 9 次约谈及 5 次书面提示；2016 年 42 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、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>一是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>二是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</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>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>三是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>四是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>五是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的上市公司年报审计风险防范”	大信会计师事务所（约谈）	<p>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>一是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>二是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>三是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</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>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>四是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>一是关注舞弊风险。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>二是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>三是关注信贷资产质量。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>四是关注中间业务。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>一是关注管理层舞弊风险。注册会计师应保持高度的职业怀疑，</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>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>二是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>三是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>

二、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>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
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进行跟踪分析中，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计风险防范”	瑞华、立信 2 家证券资格会计师事务所（约谈）	<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。中注协提示，在审计过程中，事务所应重点关注以下事项：一是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。二是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。三是关注重大或有事项。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。四是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：一是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>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>二是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>三是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>四是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。</p>
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>一是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>二是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>三是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>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
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>一是关注生物资产。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>二是关注政府补助。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>三是关注企业内部控制。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>四是关注收入、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>一是确保审计资源投入。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>二是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>三是关注期初余额审计。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>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>四是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>五是实施替代程序。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报审计风险防范”	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>一是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>二是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>三是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>四是考虑利用专家工作。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>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
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>一是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>二是关注收入、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>三是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> <p>四是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>五是关注持续经营能力。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>一是海外业务收入。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>二是重大海外并购交易。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>三是集团财务报表审计。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>四是充分利用专家工作。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</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			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。

三、2016 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	“管理层频繁变更的上市公司内部控制审计风险防范”	中喜（书面约谈）	中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 恰当评价公司整体层面的控制风险。关注管理层频繁变更对公司组织架构、治理结构、管理理念、发展战略以及公司稳定发展所产生的影响；关注管理层频繁变动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，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。 二是 关注管理层凌驾于内部控制之上的风险。考虑管理层频繁变更对公司经营风险、审计风险产生的影响，警惕管理层为实现短期利益而操纵财务信息的可能性，特别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管理层凌驾于控制之上的风险，并通过询问、观察等程序判断这些控制的实际执行是否有效。 三是 充分关注重大或异常交易及事项。关注上市公司在管理层频繁变动期间发生的重大会计政策和会计估计变更、重大资产重组以及关联方交易等事项，把握交易的商业实质，评价与之相关的内部控制设计是否恰当、运行是否有效以及对总体审计结论可能产生的影响。 四是 合理确定审计意见类型。客观评价财务报告内部控制和非财务报告内部控制存在的重大缺陷，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报告意见类型。另外，中注协提示各事务所要正确处理内部控制咨询、评价业务与内部控制审计业务的关系，确保内部控制审计业务的独立性；要恰当计划和实施内部控制审计工作，准确区分重大缺陷、重要缺陷和一般缺陷。
2	“农业类上市公司年报审计风险防范”	大信、瑞华（书面约谈）	中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 收入确认。关注收入确认的舞弊风险，警惕管理层通过虚增收入粉饰业绩；结合财务数据与非财务数据、公司指标与行业指标等的分析，评价收入确认的真实性和准确性。 二是 生物资产的确认和计量。利用专家的工作，设计监盘程序时充分考虑生物资产的生产周期、流动性、生长环境和计量方式等特点，增加审计程序的不可预见性；结合对自然周期、气候环境的考虑，对自行繁育生物资产数量的合理性、生物资产的淘汰率实施分析性复核；复核与生物资产相关的会计政策是否恰当，包括生产性生物资产与消耗性生物资产的确认、后续计量、折旧、减值等会计政策；关注生物资产是否存在减值迹象，生产性生物资产的折旧年限和残值率是否恰当。 三是 现金交易。了解现金采购交易的相关内部控制，识别与现金收支审批权限相关的内部控制；向现金交易客户进行函证，评估现金销售业



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			务的真实性、现金支出的发生和完整性认定是否恰当,是否存在通过“体外”资金循环虚构交易或者隐瞒交易等情况。 四是 内部控制。关注农业类上市公司的内部控制风险,合理设计内控测试程序,对集团公司和重要子公司的内部控制分别进行了解;特别关注上市公司是否存在管理层凌驾于内部控制之上的风险。
3	“有色金属行业上市公司年报审计风险防范”	安永华明、大华(书面约谈)	中注协相关负责人指出,近年来有色金属行业持续低迷,行业产能严重过剩,相关上市公司经营存在困难。在审计过程中,事务所要对以下重大风险领域予以充分关注: 一是 收入确认。应当基于收入确认存在舞弊风险的假定,关注收入确认的真实性和准确性,分析销售单价变动是否与公开市场的价格变动一致,检查期后付款和发票情况,关注相关会计处理的业务实质,警惕上市公司通过“体外循环”方式虚构收入。 二是 成本、费用的计量。对主要产品执行成本构成分析,验证主要产品成本构成的合理性,结合实质性分析程序以验证成本的完整性;将成本项目测试与内部控制测试紧密结合,防范成本费用舞弊风险,警惕上市公司在业绩压力下低估成本、费用或延后入账。 三是 资产减值。在有色金属行业产能严重过剩,众多企业限产减产的背景下,充分关注固定资产、在建工程、长期股权投资等长期资产减值准备计提的充分性和合理性,复核管理层对资产减值的评估及计算过程,特别关注商誉是否存在减值迹象;关注存货的可变现净值,特别是出现严重亏损的业务板块的相关存货,评估存货跌价准备计提的充分性;关注应收账款余额的真实性和账龄划分的合理性,评估坏账准备计提是否充分。 四是 套期保值。对于开展套期保值业务的上市公司,评价相关交易是否满足套期保值的定义,会计核算是否正确,是否存在未入账的套期保值交易;复核上市公司对套期保值的书面记录与账务处理的一致性;关注上市公司是否设计并执行有效的内部控制以区分套期保值交易与投机交易,相关内部控制制度能否确保上市公司对套期有效性予以持续评估。
4	“保壳类上市公司年报审计风险防范”	天健、希格玛(书面约谈)、福建华兴(书面约谈)、众华(书面约谈)	中注协相关负责人指出,保壳类上市公司财务状况不佳,大多具有盈利能力差、债务负担重等特点,管理层经营压力较大。为避免退市,该类上市公司具有通过重大交易或事项的特别安排实现盈利的可能性,审计风险较高。相关事务所在审计过程中应重点关注以下事项: 一是 舞弊风险。上市公司一旦面临暂停上市或退市风险,管理层在业绩压力下可能会通过舞弊等手段操纵利润,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,增加审计程序的不可预见性;指派更有经验的注册会计师,确保审计资源投入;委派经验丰富的项目质量控制复核人员,要求质量复核人员更多地进行现场复核,扩展项目质量控制复核程序。 二是 重大资产重组。资产重组是上市公司实现扭亏、保留壳资源的重要手段,注册会计师应当充分关注重组中资产置换、股权处置等非常规交易的价格是否公允,相关现金流入流出是否真实存在,信息披露是否充分、适当、完整;关注相关资产价值评估的合理性,必要时利用专家工作;在借壳上市的情况下,关注控股股东的业绩承诺,以及在未达到业绩承诺指标时向上市公司支



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			付补偿款的有关安排。 三是 关联方关系及其交易。关注与关联方关系及其交易相关的内部控制,是否存在管理层未识别或未向注册会计师披露的关联方或重大关联交易;关注股东资料变更、实际控制人及其关联方的认定,必要时聘请法律专家提供专业意见;关注关联方交易的公允性和合理性,是否存在串通舞弊、操纵利润的行为。 四是 持续经营能力。注册会计师应当了解管理层对持续经营能力的评估,评价管理层相关改善措施能否实质性消除对企业持续经营能力的重大疑虑。
5	“煤炭行业上市公司年报审计风险防范”	信永中和、中勤万信(书面约谈)	中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项: 一是 收入。结合被审计单位的产能、产量以及产品的市场价格,分析收入的真实性和准确性;关注主要客户是否为事实上的关联方,警惕管理层利用关联方或通过“体外循环”的方式虚构销售。 二是 成本费用。了解本年度成本核算关键流程与环节发生的变化,结合原材料市场价格、人工价格、生产耗能等因素分析成本构成的合理性及完整性,关注是否存在低估成本、虚增利润的情形;充分关注临近报告期末的大额异常分录,实施有效的会计分录测试;实施合理的分析性复核程序,分析相关指标变动是否存在异常,与产量、生产状况是否存在矛盾。 三是 存货。了解被审计单位的存货盘点制度,判断被审计单位盘点方法是否恰当;有效执行煤炭存货监盘程序,必要时应考虑利用专家工作;关注与煤炭入库、领用相关的内部控制,测试其设计和运行的有效性。 四是 专项储备。结合成本测试,关注上市公司是否按照相关规定计提维简费及安全生产费用,计提金额是否准确;关注维简费及安全生产费用的使用是否符合规定,相关会计处理和列报是否正确。 五是 套期保值。关注被审计单位是否设计并执行有效的内部控制以区分套期保值交易与投机交易;评价被审计单位对套期有效性的预期,关注相关业务是否符合套期保值会计核算方法的应用条件,相关会计处理是否正确。
6	“钢铁类上市公司年报审计风险防范”	中审华寅五洲(书面约谈)、致同(书面约谈)	当前,我国钢铁行业产能过剩矛盾突出,钢铁下游行业增速放缓,钢材需求疲软,价格持续下跌并屡创新低,钢铁企业盈利水平显著下降,不少企业亏损严重。在风险提示函中,中注协要求事务所保持应有的职业怀疑,谨慎评估和恰当应对被审计单位可能存在的重大错报风险,并在审计过程中重点关注以下事项: 一是 收入和成本。基于收入确认存在舞弊风险的假定,关注收入确认的真实性和准确性;合理利用分析程序,关注被审计单位的实际产销量是否与行业的总体状况及市场需求相符,结合原材料市场价格、人工价格、生产耗能等因素分析成本构成的合理性及完整性。 二是 资产减值。在钢材价格持续低迷以及环保要求日益严格的背景下,注册会计师应当充分关注存货跌价准备计提,以及固定资产、在建工程等长期资产减值准备计提的充分性和合理性。 三是 资产重组。充分关注交易价格是否公允,相关现金流入流出是否真实存在;关注相关交易的会计处理是否正确,披露是否充分。 四是 关联方关系及其交易。关注关联方相关交易是否具有商业实质,交易价格是否公允;关注重大或异常交易对手方是否为未披露的关联方,是否存在管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方或重大关联交易。



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			五是 辞退福利。关注辞退福利会计处理的恰当性，检查因辞退福利而产生的应付职工薪酬的核算是否符合会计准则的规定和要求，相关费用是否计入正确的会计期间。
7	“房地产行业上市公司年报审计风险防范”	立信中联（书面约谈）、天职国际（书面约谈）	当前，我国房地产市场整体供大于求，房地产行业上市公司利润下滑、债务负担加重，多家上市公司 2015 年度经营业绩出现亏损。在风险提示函中，中注协要求事务所和注册会计师在审计过程中重点关注以下事项： 一是 持续经营能力。充分关注被审计单位的融资能力、未来经营状况和现金流量预期，以及资产抵押、质押和担保等情况，评价管理层对企业持续经营能力的评估是否全面、恰当，充分考虑持续经营能力评价结果对审计意见的影响。 二是 存货跌价准备。复核减值测试的方法、依据及假设，关注存货跌价准备计提的充分性和合理性，警惕被审计单位通过存货跌价准备操纵利润。 三是 销售收入。关注被审计单位收入确认政策的恰当性和一贯性，结合销售合同中有关房屋交付条件、交付方式、交接手续办理方式等条款，评价收入确认的合理性；结合存货监盘程序，判断已开发商品房的实际销售情况，关注是否存在提前或延后确认收入的情形；检查资产负债表日后发生的销售退回，关注收入确认的真实性。 四是 房地产开发成本。查阅土地出让相关文件，关注是否存在被审计单位未识别的非货币性义务，相关非货币性义务的会计处理及相关披露是否恰当；了解并测试与采购和付款相关的内部控制，结合工程合同台账、项目监理报告以及项目成本预算，复核开发成本的确认和结转是否合理；关注借款费用是否符合资本化的应用条件，资本化期间的确定是否合理，利息资本化金额的计算是否正确。
8	“证券类上市公司年报审计风险防范”	毕马威（书面约谈）	证券公司具有资产总量大、营业网点多、业务信息化程度高等特点。中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 金融工具。关注资本市场环境变化对金融工具的识别及公允价值计量的影响；关注自营持仓产品估值的准确性和合理性，特别关注无公开市场报价产品估值方法的恰当性，必要时考虑利用专家工作；关注可供出售金融资产减值计提会计政策的合理性，复核减值准备计提的准确性。 二是 经纪业务。关注与经纪业务相关的内部控制设计和运行的有效性，持续关注被审计单位清理违法违规配资账户的情况；关注经纪业务手续费收入的合理性，对经纪业务手续费执行分析性复核程序。 三是 资本中介业务。关注被审计单位相关业务活动是否符合监管规定的要求；对融资融券业务相关流程的关键控制点进行测试，特别关注相关业务的操作风险；关注资本中介业务的信用风险，对于被审计单位因开展融资融券、约定购回、股票质押等业务而产生的债权，关注其是否存在减值迹象，以及减值准备计提的合理性。
9	“上市商业银行年报审计风险防范”	普华永道（书面约谈）	当前，受到经济增速放缓、产业结构调整、存款利率上限放宽、存贷比监管取消等因素影响，商业银行利润增速放缓，资产质量持续承压，面临较大经营压力。在风险提示函中，中注协要求事务所和注册会计师在审计过程中重点关注以下事项： 一是 信贷资产。关



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			<p>注贷款五级分类认定的准确性和合理性，特别关注煤炭、钢铁、水泥等产能过剩行业及中小企业贷款质量；关注贷款减值准备计提的充分性和合理性；对于已核销的不良贷款，关注其是否符合税务等相关政策要求，相关账务处理是否正确。二是理财产品。关注被审计单位对是否控制理财产品判断的准确性，是否为理财产品提供了信用增级、财务或其他支持；了解并测试与理财产品的研发、投资、托管记账、清算等相关的内部控制设计和运行的有效性；关注投资资产的信用风险，以及相关资产和负债的流动性风险。三是同业业务。关注同业业务收入确认的合理性及相关会计处理的恰当性，关注相关结构化主体是否应纳入合并范围；对于存在风险敞口的同业业务，关注相关资产是否存在减值迹象，以及资产减值准备计提的充分性和合理性。四是内部控制。关注商业银行的内部控制风险，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；关注被审计单位业务流程的变化，对变化部分相关的内部控制进行测试；合理设计内控测试程序，对管理层及关键岗位人员凌驾于内部控制之上的风险保持警觉。</p>
10	“去年接受执业质量检查的上市公司年报审计项目风险防范”	山东和信（书面约谈）、亚太（集团）（书面约谈）	<p>在 2015 年执业质量检查工作中，中注协继续贯彻系统风险检查理念和方法，坚持质量控制体系检查与业务项目检查并重原则，着力引导事务所重视和加强自身质量控制体系建设，切实帮助事务所提升执业质量，取得良好成效。事务所高度重视中注协执业质量检查发现的问题，坚持质量导向，强化风险意识，狠抓整改落实。一是全力培育事务所以质量为导向的内部文化。认真总结梳理执业质量检查发现的共性问题，建立、完善符合自身业务发展和经营管理需要的质量控制政策与程序。二是积极推进总分所一体化进程。切实强化合伙人对一体化管理重要性的认识，加强事务所内部整合，提升总分所一体化水平；进一步完善内部治理，建立统一的利益分配制度，真正建立有利于事务所长远健康发展的合伙人机制。三是严格贯彻风险导向审计理念。对照执业质量检查结果，充分关注年报审计业务是否存在类似问题；切实强化内部执业质量检查，避免业务监控流于形式。四是做好项目质量复核。切实强化项目质量控制复核，避免复核流于形式，加大人力、财力等资源投入，确保复核人员具备必要的经验与权限，使其真正成为事务所质量控制的关键环节。</p>
11	“变更审计机构且降低审计费用的上市公司年报审计风险防范”	立信（书面约谈）、中天运（书面约谈）	<p>在风险提示函中，中注协要求事务所和注册会计师切实转变发展理念，推动业务转型升级，强化以质量为导向的内部文化建设，不断提升专业服务的质量和水平，从根本上解决事务所不正当低价竞争问题，并重点关注以下事项：一是确保审计工作投入。事务所要坚持质量导向，不得因审计费用降低而削减人员、时间、技术支持等相关审计资源投入，或者减少应当执行的审计程序；同时，要根据项目组成员的经验、专业技能进行合理分工，避免出现经验较少的员工承担复杂审计事项的情况。二是重视期初余额审计。充分做好与前任注册会计师的沟通，关注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；关注被审计单位会计政策的一贯性和合理性，在会计政策变更的情况下，关注相关会计处理的正确性</p>



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			和列报的恰当性；在以前年度被出具非标审计报告的情况下，关注相关事项是否仍然存在，以及对本期审计报告可能产生的影响。 三是 切实做好项目质量控制。项目合伙人要深度参与审计业务，在计划、现场审计和报告出具等各个阶段对项目组实施持续有效的督导，及时解决业务执行过程中出现的重大问题；事务所委派具有必要经验和权限的项目质量控制复核人员，对项目组作出的重大判断和审计结论进行客观评价。
12	“涉足互联网金融的上市公司年报审计风险防范”	华普天健（书面约谈）、北京中证天通（书面约谈）	近年来，涉足互联网金融的上市公司数量持续增加，且这类公司往往具有业务模式新、结算方式多、业绩波动大、经营风险高等特点，其业务模式和盈利方式的创新增加了审计工作的难度。在风险提示函中，中注协要求事务所向项目组委派具有 IT、互联网金融相关知识和经验的适当人员，并重点关注以下事项： 一是 收入确认。应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，关注收入确认的真实性和合理性；关注被审计单位在行业产业链中的实际定位，判断相关交易安排是否具有商业实质；关注收入确认政策是否符合会计准则的相关规定，能否反映其业务模式的特点，相关列报和披露是否充分、适当。 二是 内部控制。充分了解互联网金融相关监管政策，关注公司内部控制环境及其变化；关注被审计单位是否建立相关内部控制制度以应对金融业务的特有风险，关注互联网金融业务的合规性、资金账户的安全性以及保证担保等事项；结合互联网金融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，关注相关内部控制设计的合理性以及执行的有效性；在管理层频繁变动的情况下，关注管理层凌驾于内部控制之上的风险及其对财务报表可能产生的影响。 三是 信息系统审计。充分利用互联网技术专家的工作，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，关注信息系统业务数据的逻辑性，以及与相关财务信息的匹配程度。
13	“已经被特别处理的上市公司年报审计风险防范”	瑞华（书面约谈）、四川华信（书面约谈）	中注协相关负责人指出，已经被特别处理的上市公司多数经营状况不佳，面临业绩扭亏的压力，审计风险较高。会计师事务所和注册会计师应当保持高度的职业怀疑态度，设计和实施具有针对性的审计程序，提高项目质量控制复核力度，并重点关注以下事项： 一是 持续经营能力。关注被审计单位的融资能力、未来经营状况和现金流量预期，评价管理层对企业持续经营能力的评估是否全面、恰当；与管理层和控股股东进行充分沟通，获取未来的详细经营计划，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；特别关注持续经营能力评价结果对审计意见的影响。 二是 舞弊风险。对被审计单位的舞弊风险保持高度警觉，警惕通过自我交易或未披露的关联方交易实现收入增长，或者通过延迟确认成本费用虚构利润的情况；关注相关会计政策和会计估计的一贯性，评估通过滥用会计政策和会计估计变更操纵利润的可能性；充分关注管理层凌驾于内部控制之上的风险，增加审计程序的不可预见性。 三是 重大或异常交易。关注重大或异常交易是否具有商业实质，交易对手是否真实存在；关注交易价格是否公允，必要时考虑利用专家工作，对相关资产或股权公允价值的评



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			估方法和评估结果进行复核；关注被审计单位是否收到交易对价，或者能否按照合同约定按期收到相关款项。 四是 资产减值。结合对被审计单位生产经营情况以及市场情况分析，复核减值测试的方法、依据及假设，关注应收账款、存货、固定资产等资产的减值准备计提是否充分、合理。 五是 政府补助。认真检查政府补助相关文件，关注政府补助的确认条件是否能够满足，政府补助的分类是否合理；对重大政府补助的真实性保持合理怀疑，必要时与相关部门沟通或执行函证等程序。
14	“业绩较差且多次变更审计机构的上市公司年报审计风险防范”	大华（书面约谈）、上会（书面约谈）	中注协相关负责人指出，业绩较差且多次变更审计机构的上市公司通常面临复杂的内外部环境，经营风险和财务风险较高，可能通过频繁更换审计机构掩盖舞弊行为，对注册会计师的执业能力和职业道德水平提出很高要求。在审计过程中，事务所和注册会计师要重点关注以下事项： 一是 收入确认。应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，关注收入的真实性以及收入确认的时点、依据是否恰当；加强财务信息与非财务信息，企业关键财务指标与行业指标的对比分析，关注收入异常波动情况；关注交易价格明显偏离市场价格或者商业理由明显不合理的大额交易。 二是 关联方关系及其交易。充分了解和识别被审计单位的关联方关系和关联方交易，评估相关内部控制是否恰当设计并得到有效执行；关注关联方交易的经济实质，交易价格是否公允；关注是否存在利用关联方交易进行舞弊的风险，是否存在关联方占用资金的情况。 三是 内部控制。了解被审计单位是否存在高管频繁变更、人员流失严重以及内部管理缺失等情况，关注内部控制环境及其变化；关注各项决策是否按照规定的权限和程序进行审批，内部控制关键控制点的设计与运行是否有效；充分关注上市公司针对管理层凌驾于内部控制之上的风险而设计的控制措施是否合理，是否足以应对舞弊导致的重大错报风险。 四是 与前任注册会计师的沟通。了解以前年度审计情况，特别关注被审计单位频繁变更审计机构的真实原因，前任注册会计师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；如果仅与前任注册会计师沟通不能达到预期目的，考虑与执行被审计单位更早期间年度财务报表审计的注册会计师进行沟通。
15	“备受媒体关注的上市公司年报审计项目风险防范”	中审亚太（书面约谈）、立信（书面约谈）和江苏苏亚金诚（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 关注收入的真实性和成本费用的完整性，合理利用分析程序，比较销售毛利率与同行业的差异，分析销售价格与原材料采购价格变化的合理性，检查主要供应商变化及其关联关系； 二是 关注关联方关系及其交易披露的完整性，针对媒体质疑的疑似关联方，获取该公司的工商登记资料，必要时实施现场访谈，并考虑获得律师对上述公司是否存在关联关系的法律意见书； 三是 针对媒体关注的行政处罚、重大诉讼等事项，以及股权、品牌、核心技术等方面出现的重大或潜在纠纷，获取充分、适当的审计证据，必要时与相关监管机构沟通； 四是 结合媒体质疑事项，评估上市公司管理层的诚信，以及上市公司内部控制设计的合理性和运行的有效性，警惕管理层凌驾于内部控制之上的风险； 五是要 强化与有关各方的沟通，特别是要与前任注册会计师以及证券监管机构的沟



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
			通，充分了解相关信息。
16	“多次并购重组的上市公司年报审计风险防范”	中兴财光华（书面约谈）、中审众环（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 充分关注商誉确认的合理性，详细复核被审计单位商誉减值测试的程序及计算过程，并结合交易定价时的未来预期、并购后实际经营情况等信息，综合判断是否应计提商誉减值准备，以及减值准备计提金额是否恰当； 二是 在被审计单位实际控制人、业务和组织架构频繁变化的情况下，关注实际控制人是否熟悉资本市场的相关规则、是否严格执行公司治理和内部控制的相关制度，充分评估相关变化对公司治理和内部控制的影响，关注公司整体层面及业务流程层面的内部控制是否存在明显缺陷； 三是 关注交易对手是否为未披露的关联方，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，是否存在关联交易非关联化的情形和潜在的利益输送； 四是 关注被审计单位的经营状况和并购重组的进展情况，关注是否存在主营业务停滞、暂停上市或管理层操纵利润的风险，考虑并购重组对持续经营能力和审计意见的影响。
17	“多年盈亏相间的上市公司年报审计项目风险防范”	江苏公证天业（书面约谈）、北京兴华（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 严格实施舞弊风险评估的各项程序，深入分析可能存在的舞弊动机和舞弊领域，充分识别因管理层舞弊可能导致的财务报表重大错报风险； 二是 对产品销售的数量和价格变动，以及成本中的料工费用进行分析性复核，以判断收入与成本是否配比，价格变动是否与市场情况一致； 三是 关注重大、异常或复杂交易，特别关注盈利年度发生的相关交易的真实性以及会计处理的恰当性，评价交易是否具有合理的商业理由，交易相关损益是否记入了正确的会计期间； 四是 复核以前年度审计工作底稿，判断以前年度获取的审计证据是否充分、适当，收入、成本和费用是否存在跨期，是否存在重大会计差错；在首次接受委托的情况下，关注期初余额是否存在对本期财务报表产生重大影响的错报； 五是 关注公司关键财务比率、面临的偿债压力、现金流量状况等相关信息，客观评判公司持续经营能力以及对审计意见可能造成的影响。
18	“可能以微弱盈利实现扭亏的上市公司年报审计风险防范”	广东正中珠江（书面约谈）、中准（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 关注资产置换、股权处置等重大非常规交易是否具有合理的商业理由，交易价格是否公允，相应的现金流入流出是否真实存在，相关信息披露是否充分、适当； 二是 关注收入、成本和费用真实性、完整性以及入账时间的恰当性，警惕管理层通过提前确认收入，或者延迟确认成本费用的方式调节利润； 三是 关注被审计单位会计估计变更的合理性，了解会计估计变更的依据、方法以及相关的内部控制措施，识别受重大会计估计变更影响的重要账户、列报及其相关认定，警惕管理层利用会计估计变更操纵利润； 四是 关注政府补助的真实性和分类的合理性，评价政府补助相关会计处理是否正确，是否存在提前入账的情况。



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
19	“连续多年处于盈亏边缘的上市公司年报审计风险防范”	利安达（书面约谈）、中汇（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 关注被审计单位是否存在主营业务连续亏损、严重资不抵债、财务状况持续恶化或者依靠非经常性损益实现盈利等情况，深入分析上市公司可能存在的舞弊动机和舞弊领域，对管理层舞弊风险保持高度警觉； 二是 关注是否存在成本费用跨期入账的情况，实施成本费用截止测试，合理运用分析程序，就当期成本费用的完整性获取充分、必要的审计证据； 三是要 关注关联交易是否具有合理的商业理由，交易定价是否公允，是否存在通过隐蔽的关联交易向上市公司输送利益的迹象，关注关联交易会计处理的恰当性，以及对当年及以后年度财务报表可能产生的影响； 四是 关注应收款项、存货、在建工程、固定资产和无形资产等各类资产的减值情况，分析资产减值准备计提的充分性和合理性，警惕管理层利用减值准备操纵利润； 五是 关注管理层有关持续经营能力的评估，公司拟采取或正在采取的持续经营改善措施，关联方或者第三方提供或保持财务支持的情况，以及担保、诉讼或索赔事项对公司持续经营可能产生的影响。
20	“上市当年业绩明显下滑的上市公司年报审计风险防范”	德勤华永（书面约谈）、北京天圆全（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 关注被审计单位业绩下滑的原因，保持应有的职业怀疑，就管理层作出的解释获取相应的审计证据； 二是 结合对产品销售模式、销量波动情况以及毛利率的分析，对比上市前后公司营销模式、营销手段、产业领域、交易对手等是否发生变化，关注净利润下降的趋势是否合理，是否存在管理层为达到上市目的人为操纵利润的风险； 三是 关注是否存在第四季度集中确认收入的情况，所处行业是否存在明显的季节性或周期性趋势，扩大收入截止测试的范围，识别收入跨期确认的重大错报风险； 四是 关注募集资金是否专款专用，是否用于承诺的投资项目，改变募集资金用途是否履行了恰当的决策程序； 五是 关注被审计单位的现金流量情况，分析主要偿债指标，对被审计单位的持续经营能力作出恰当的评估，在审计报告中对持续经营能力存在的重大不确定性进行充分说明。
21	业绩大幅波动的创业板上市公司年报审计风险防范”	中兴华（书面约谈）、天衡（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示相关事务所在审计过程中重点关注以下事项： 一是 充分了解被审计单位所处行业状况和经营状况，分析业绩的主要来源及构成，联系现金流量状况和以前年度业绩数据，评价业绩波动的合理性； 二是 关注收入的真实性和成本、费用的完整性，认真执行分析性复核、截止性测试等程序，关注重大异常交易是否符合相关的确认条件，年度间异常波动的项目是否存在人为调节的可能性； 三是 关注资产减值计提的充分性和合理性，分析减值准备是否反映资产的真实信息，防止公司利用减值准备进行盈余管理； 四是 关注研究开发支出相关会计处理的准确性，评价研究阶段、开发阶段的划分是否合理，开发支出是否满足资本化条件，开始资本化及停止资本化时点的确定是否正确。



序号	约谈主题	约谈对象	风险应对要求
22	“曾被中注协惩戒的上市公司年报审计项目风险防范”	北京永拓（书面约谈）	在风险提示函中，中注协提示事务所扎实整改，并在曾被中注协惩戒的上市公司年报审计项目中重点关注以下事项。 一是 事务所要明确整改责任，健全整改机制，举一反三，完善和加强事务所质量控制体系，全面树立风险导向审计理念，切实将整改各项要求落到实处。 二是 委派具有足够胜任能力的人员组成审计项目组，要重点关注收入确认、成本核算、存货计价、资产减值测试、投资理财、持续经营能力评价等关键审计领域，在审计过程中获取充分、适当的审计证据。 三是 关注债务重组、售后回租等非常规交易的合规性和合理性，设计和实施有针对性的审计程序，充分识别其是否存在关联交易非关联化的情形。 四是 及时编制审计工作底稿，特别是做好对重大职业判断以及与管理层和治理层就重大事项进行沟通的相关记录。

四、以前年度约谈情况

约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
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”
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	众华及众环海华	“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”及“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”及“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”



约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
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”
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。



约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
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。
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“ 业绩大幅波动的上市公司年报审计风险防范 ”为主题。
2012 年 3 月 2 日	中注协	毕马威华振、中磊	本次约谈以“ 处在盈亏边缘的上市公司年报审计风险防范 ”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“ 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 ”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“ 频繁变更审计机构的上市公司年报审计风险防范 ”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



约谈时间	召集人	约谈对象	约谈主题
			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 经营业绩较差的公司 ，另一类是 连续多年由一家事务所担任年报审计机构的公司 。
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 创业板公司都是上市后业绩变脸较快、股价变动较大、备受各方关注的公司 （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 新任 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， 境内外财务报表可能存在较大差异 。
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 业绩大幅波动 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，请随时与专业标准部沟通，谢谢！

附件 1：第 1 次：中注协约谈事务所提示股票质押业务较多的金融类上市公司年报审计风险 20180130

附件 2：第 2 次：中注协约谈会计师事务所 提示对外投资产业性基金的上市公司年报审计风险 20180224

附件 3：第 3 次：中注协约谈会计师事务所 提示银行类上市公司年报审计风险 20180306



附件 4: 第 4 次: 中注协约谈会计师事务所 提示多次并购重组的上市公司内部控制审计风险 20180309

附件 5: 第 5 次: 中注协对会计师事务所临近年报披露日期承接的审计业务进行风险提示 20180313