

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——中注协修订五项审计准则问题解答

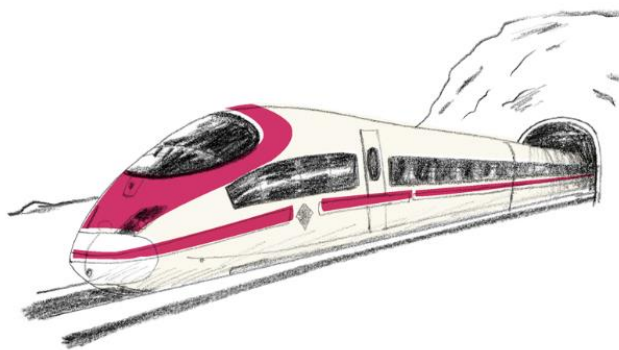
【2020 年第 01 期（总第 331 期）- 2020 年 1 月 8 日】





中注协修订五项审计准则问题解答

2020 年 1 月 8 日，中注协正式发布了修订的[五项审计准则问题解答](#)，包括《问题解答第 1 号—职业怀疑》《问题解答第 2 号—函证》《问题解答第 4 号—收入确认》《问题解答第 6 号—关联方》和《问题解答第 12 号—货币资金审计》，于 2019 年 12 月 31 日施行。



近年来，随着财务报告环境的日益复杂，企业管理层舞弊手法的不断创新，注册会计师审计面临着日益严峻的挑战。大力提高审计质量、有效防范和化解审计风险、服务经济社会健康发展，已成为注册会计师行业当前和未来一段时期改革发展的重要任务。为了加强对注册会计师执业的指导，帮助其识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，提高审计质量，中注协有针对性地选择了职业怀疑等五项审计准则问题解答进行了修订。

本次修订的五项审计准则问题解答具体包括：

1. 《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》。明确了注册会计师遵循职业道德基本原则和保持职业怀疑的关系，强化要求注册会计师在整个审计过程中保持职业怀疑，克服认知偏差，对舞弊风险和迹象保持高度警惕。
2. 《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》。针对近年来函证可靠性存在的问题，对注册会计师控制函证过程、评估函证结果可靠性提供进一步指引，提示替代程序的局限性；针对函证实务中对回函差异调查处理不到位的问题，提示注册会计师对回函差异进行恰当的调查处理；对信息技术环境下注册会计师实施函证程序的创新方式提供进一步指引。
3. 《中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号——收入确认》。针对近年来资本市场收入舞弊案例，对被审计单位实施收入舞弊的新手法进行了归纳和补充；对注册会计师有效识别收入舞弊风险迹象予以方法上的指导；**对延伸检查程序的含义、需要实施延伸检查程序的情形、延伸检查程序的具体实施以及无法实施延伸检查程序时的处理进行了详细阐述**。如果识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据，**注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序**，即对检查范围进行合理延伸，以应对识别出的舞弊风险。



4. 《中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联方》。增加了对存在具有支配性影响的关联方的指引；对被审计单位通过关联方实施舞弊的手法及隐瞒关联方关系或交易的迹象予以提示；为注册会计师识别和应对与关联方关系及其交易相关的舞弊风险提供细化指导。

5. 《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》。充实了注册会计师在货币资金审计中需要关注和保持警觉的事项或情形；对注册会计师应对货币资金舞弊提供进一步指引；对网络银行业务和第三方支付业务情形下注册会计师需要关注和考虑的事项提供指引；**对注册会计师如何审计银行账户资金池安排提供了细化指引**。如果被审计单位存在资金池业务，注册会计师需要了解 and 评估被审计单位加入资金池业务的合法合规性、资金池资金在各企业之间和集团层面的集中方式、是否采取了适当措施保证资金安全等。在资产负债表中，如被审计单位通过资金池业务向其他关联公司提供融资，已上存资金余额可能并不符合货币资金的定义，不应在货币资金列报，而应列报为其他应收款等相关项目；在现金流量表中，已上存资金余额可能并不符合现金及现金等价物的定义。

相关概要如下：

一、中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑

注册会计师在整个审计过程中保持职业怀疑，对识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险、保障审计质量至关重要。

舞弊可能是精心策划、蓄意实施并予以隐瞒的，只有保持充分的职业怀疑，注册会计师才能对舞弊风险因素保持警觉，进而有效地评估舞弊导致的重大错报风险。

职业道德基本原则包括诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密以及良好职业行为。职业怀疑要求注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

在以下较复杂、需要高度判断的重要审计领域，注册会计师保持职业怀疑尤为重要：

1. 会计估计（包括公允价值会计估计及相关披露）。
2. 重大会计政策的选择和变更，以及重大会计差错更正。
3. 关联方关系及其交易。
4. 重大非常规交易。
5. 金融工具等高度复杂的交易。



- 6.对法律法规的遵守。
- 7.持续经营。
- 8.函证。
- 9.存货监盘。
- 10.期后事项。

二、中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证

为使函证程序能有效地实施，注册会计师应当确保总体的完整性，并选择恰当的方法以确定样本规模和选取样本项目。在询证函发出前，注册会计师需要恰当地设计询证函，并对询证函上的各项信息进行核对。

为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，注册会计师在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，自行独立寄发询证函，而不应使用被审计单位本身的邮寄设施或交由被审计单位代发。**如果采用快递方式发送询证函，注册会计师需要警惕被审计单位通过快递员拦截询证函的风险。**注册会计师可以考虑在所发出的询证函上添加不易复制的特定标识，以便在收到回函时与注册会计师事先留存的复印件或扫描件比对以辨别真伪。

如果注册会计师跟函时需要由被审计单位员工陪同，注册会计师需要确保在整个过程中保持对询证函的控制，**观察函证的实地场所及被询证者实施核对的全过程，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。**如果注册会计师以跟函方式向银行送去并收回询证函，可以考虑采用非预约方式按照相应银行的通用受理流程在相应柜台现场办理。

如果被审计单位将其在被询证者（如银行、证券公司、其他非银行金融机构及其他机构等）的账户名或用户名、登录密码等信息提供给注册会计师，由注册会计师直接登录查询，**该方式不符合函证的定义，而属于检查程序。**通过该方式获取的信息可作为一种审计证据，但在评估其可靠性时可能需要考虑额外的风险（例如所登录的网页并非被询证者真实网页、用户名和登录密码并非被审计单位真实的用户名和登录密码、网页所查询的信息并不及时准确、被询证者不知道注册会计师的查询目的等）。

在实施替代程序时，注册会计师应对所有未回函的样本项目实施替代程序，而不能选取部分未回函样本项目实施替代程序。例如，对于应收账款函证，注册会计师选择被审计单位的应收账款明细账户发送了 60 份函证，并收回了 40 份函证，则注册会计师需要对未回函的 20 份函证都实施替代程序，而不能仅抽取其中部分未回函的样本项目实施



施替代程序。

针对舞弊风险迹象，注册会计师根据具体情况可以实施的审计程序的例子包括：

1.验证被询证者是否存在、是否与被审计单位之间缺乏独立性，其业务性质和规模是否与被询证者和被审计单位之间的交易记录相匹配。

2.将被审计单位档案中有关被询证者的签名样本、公司公章与回函核对。

3.要求与被询证者相关人员直接沟通并讨论询证事项，考虑是否有必要前往被询证者工作地点以验证其是否存在，并进一步了解相关回函信息的真实性和准确性。

4.分别在期中和期末寄发询证函，并使用被审计单位账面记录和其他相关信息核对相关账户的期间变动。

5.考虑从人民银行征信中心、被审计单位开户行等相关机构直接获取被审计单位的信用报告，并与被审计单位会计记录相核对，以证实是否存在被审计单位没有记录的贷款、担保、开立银行承兑汇票、信用证、保函等事项。

三、中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号——收入确认

在财务报表舞弊案件中，涉及收入确认的舞弊占有很大比例，**收入确认已成为注册会计师审计的高风险领域**。中国注册会计师审计准则要求注册会计师基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。

注册会计师在识别和评估与收入确认相关的重大错报风险时，应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。假定收入确认存在舞弊风险，并不意味着注册会计师应当将与收入确认相关的所有认定都假定为存在舞弊风险。注册会计师需要结合对被审计单位及其环境的具体了解，考虑收入确认舞弊可能如何发生。

被审计单位通常采用的收入确认舞弊手段包括：

（一）为了达到粉饰财务报表的目的而虚增收入或提前确认收入

1.虚构销售交易，包括：

（1）在无存货实物流转的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关联方等）签订虚假购销合同，虚构存货进出库，并通过伪造出库单、发运单、验收单等单据，以及虚开商品销售发票虚构收入。

（2）在多方串通的情况下，通过与其他方（包括已披露或未披露的关联方、非关



联方等)签订虚假购销合同,并通过存货实物流转、真实的交易单证票据和资金流转配合,虚构收入。

(3)被审计单位根据其所处行业特点虚构销售交易。例如,从事网络游戏运营业务的被审计单位,以游戏玩家的名义,利用体外资金购买虚拟物品或服务,并予以消费,以虚增收入。

2.进行显失公允的交易,包括:

(1)通过与未披露的关联方或真实非关联方进行显失公允的交易。例如,以明显高于其他客户的价格向未披露的关联方销售商品。与真实非关联方客户进行显失公允的交易,通常会由实际控制人或其他关联方以其他方式弥补客户损失。

(2)通过出售关联方的股权,使之从形式上不再构成关联方,但仍与之进行显失公允的交易,或与未来或潜在的关联方进行显失公允的交易。

(3)与同一客户或同受一方控制的多个客户在各期发生多次交易,通过调节各次交易的商品销售价格,调节各期销售收入金额。

3.在客户取得相关商品控制权前确认销售收入。例如,在委托代销安排下,在被审计单位向受托方转移商品时确认收入,而受托方并未获得对该商品的控制权。又如,在客户取得相关商品控制权前,通过伪造出库单、发运单、验收单等单据,提前确认销售收入。

4.通过隐瞒退货条款,在发货时全额确认销售收入。

5.通过隐瞒不符合收入确认条件的售后回购或售后租回协议,而将以售后回购或售后租回方式发出的商品作为销售商品确认收入。

6.在被审计单位属于代理人的情况下,被审计单位按主要责任人确认收入。例如,被审计单位为代理商,在仅向购销双方提供帮助接洽、磋商等中介代理服务的情况下,按照相关购销交易的总额而非净额(佣金和代理费等)确认收入。又如,被审计单位将虽然签订购销合同但实质为代理的受托加工业务作为正常购销业务处理,按照相关购销交易的总额而非净额(加工费)确认收入。

7.对于属于在某一时段内履约的销售交易,通过高估履约进度的方法实现当期多确认收入。

8.当存在多种可供选择的收入确认会计政策或会计估计方法时,随意变更所选择的会计政策或会计估计方法。

9.选择与销售模式不匹配的收入确认会计政策。

10.通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计,达到多计或提前确认收入的



目的。

11.对于存在多项履约义务的销售交易,未对各项履约义务单独进行核算,而整体作为单项履约义务一次性确认收入。

12.对于应整体作为单项履约义务的销售交易,通过将其拆分为多项履约义务,达到提前确认收入的目的。

(二) 为了达到报告期内降低税负或转移利润等目的而少计收入或推迟确认收入

1.被审计单位在满足收入确认条件后,不确认收入,而将收到的货款作为负债挂账,或转入本单位以外的其他账户。

2.被审计单位采用以旧换新的方式销售商品时,以新旧商品的差价确认收入。

3.对于应采用总额法确认收入的销售交易,被审计单位采用净额法确认收入。

4.对于属于在某一时段内履约的销售交易,被审计单位未按实际履约进度确认收入,或采用时点法确认收入。

5.对于属于在某一时点履约的销售交易,被审计单位未在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入,推迟收入确认时点。

6.通过调整与单独售价或可变对价等相关的会计估计,达到少计或推迟确认收入的目的。

在收入确认领域实施审计程序时,分析程序是一种较为有效的方法,注册会计师需要重视并充分利用分析程序,发挥其在识别收入确认舞弊中的作用。

如果识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况,且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据,注册会计师需要考虑实施“**延伸检查**”程序,即对检查范围进行合理延伸,以应对识别出的舞弊风险。例如,对所销售产品或服务及其所涉及资金的来源和去向进行追踪,对交易参与方(含代为收付款方)的最终控制人或其真实身份进行查询。

注册会计师在判断是否需要实施“延伸检查”程序及如何实施时,应当根据审计准则的规定,并考虑有经验的专业人士在该场景下通常会作出的合理职业判断。

实务中,注册会计师可以实施的“延伸检查”程序举例如下:

(1) 在获取被审计单位配合的前提下,对相关供应商、客户进行实地走访,针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。在实施实地走访程序时,注册会计师通常需要关注以下事项:

①被访谈对象的身份真实性和适当性;



②相关供应商、客户是否与被审计单位存在关联方关系或“隐性”关联方关系；

③观察相关供应商、客户的生产经营场地，判断其与被审计单位之间的交易规模是否和其生产经营规模匹配；

④相关客户向被审计单位进行采购的商业理由；

⑤相关客户采购被审计单位商品的用途和去向，是否存在销售给被审计单位指定单位的情况；

⑥相关客户从被审计单位采购的商品的库存情况，必要时进行实地察看；

⑦是否存在“抽屉协议”，如退货条款、价格保护机制等；

⑧相关供应商向被审计单位销售的产品是否来自于被审计单位的指定单位；

⑨相关供应商、客户与被审计单位是否存在除购销交易以外的资金往来，如有，了解资金往来的性质。

注册会计师应当充分考虑被审计单位与被访谈对象串通舞弊的可能性，根据实际情况仔细设计访谈计划和访谈提纲，并对在访谈过程中注意到的可疑迹象保持警觉。注册会计师在访谈前应注意对访谈提纲保密，必要时，选择两名或不同层级的被访谈人员访谈相同或类似问题，进行相互印证。

(2) 利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

(3) 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

(4) 当注意到存在关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

如果识别出收入舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师可与被审计单位治理层沟通，并要求治理层就舞弊事项进行调查。

审计程序的性质、时间安排和范围应当能够应对评估的由于舞弊导致的认定层次重大错报风险。如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。



四、中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联方

关联方关系及其交易可能导致五类重大错报风险，具体包括：（1）超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险；（2）存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险；（3）管理层未能识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风险；（4）管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险；（5）管理层未能按照适用的财务报告编制基础和相关监管规定。

被审计单位通过关联方实施舞弊的例子主要包括：（1）关联方交易真实存在，但管理层有意不在财务报表中作出确认、计量和披露；（2）利用第三方隐瞒关联方交易或将关联方交易非关联化；（3）以显失公允的交易条款与关联方进行交易但未在财务报表中如实完整披露或在财务报表中披露关联方交易是公平交易；（4）与关联方或特定第三方串通舞弊进行虚假交易；（5）与关联方串通舞弊侵占被审计单位资产；（6）实际控制人或控股股东通过凌驾于被审计单位内部控制之上侵占被审计单位资产。

五、中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计

货币资金是企业日常经营活动的起点和终点，其增减变动与被审计单位的日常经营活动密切相关。较多舞弊案件都涉及被审计单位的货币资金，或能从货币资金检查中发现线索。

（一）货币资金审计应警觉的情形

在实施货币资金审计的过程中，如果被审计单位存在以下事项或情形，注册会计师需要保持警觉：

- 1.被审计单位的现金交易比例较高，并且与其所在行业的常用结算模式不同。
- 2.库存现金规模明显超过业务周转所需资金。
- 3.银行账户开立数量与企业实际业务规模不匹配，或存在多个零余额账户且长期不注销。
- 4.在没有经营业务的地区开立银行账户，或将高额资金存放于其经营和注册地之外的异地。
- 5.被审计单位资金存放于管理层或员工个人账户，或通过个人账户进行被审计单位交易的资金结算。



6.货币资金收支金额与现金流量表中的经营活动、筹资活动、投资活动的现金流量不匹配，或经营活动现金流量净额与净利润不匹配。

7.不能提供银行对账单或银行存款余额调节表，或提供的银行对账单没有银行印章、交易对方名称或摘要。

8.存在长期或大量银行未达账项。

9.银行存款明细账存在非正常转账。例如，短期内相同金额的一收一付或相同金额的分次转入转出等大额异常交易。

10.存在期末余额为负数的银行账户。

11.受限货币资金占比较高。

12.存款收益金额与存款的规模明显不匹配。

13.针对同一交易对方，在报告期内存在现金和其他结算方式并存的情形。

14.违反货币资金存放和使用规定，如上市公司将募集资金违规用于质押、未经批准开立账户转移募集资金、未经许可将募集资金转作其他用途等。

15.存在大额外币收付记录，而被审计单位并不涉足进出口业务。

16.被审计单位以各种理由不配合注册会计师实施银行函证、不配合注册会计师至人民银行或基本户开户行打印《已开立银行结算账户清单》。

17.与实际控制人（或控股股东）、银行（或财务公司）签订集团现金管理账户协议或类似协议。

注册会计师在审计其他财务报表项目时，还可能关注到其他亦需保持警觉的事项或情形。例如：

1.存在没有真实业务支持或与交易不相匹配的大额资金或汇票往来。

2.存在长期挂账的大额预付款项等。

3.存在大量货币资金的情况下仍高额或高息举债。

4.付款方全称与销售客户名称不一致、收款方全称与供应商名称不一致。

5.开具的银行承兑汇票没有银行承兑协议支持。

6.银行承兑票据保证金余额与应付票据相应余额比例不合理。

7.存在频繁的票据贴现。

8.实际控制人（或控股股东）频繁进行股权质押（冻结）且累计被质押（冻结）的



股权占其持有被审计单位总股本的比例较高。

9.存在大量货币资金的情况下，频繁发生债务违约，或者无法按期支付股利或偿付债务本息。

10.首次公开发行股票（IPO）公司申报期内持续现金分红。

11.工程付款进度或结算周期异常等。

（二）货币资金发生额的审计

注册会计师对货币资金的发生额进行审计，通常是有效应对被审计单位编制虚假财务报告、关联方（例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员）或员工非法侵占货币资金等舞弊风险的手段之一。如果评估的舞弊风险较高，除实施其他审计程序外，注册会计师还可以考虑对货币资金的发生额实施以下程序：

1.结合银行账户性质，分析不同账户发生银行存款日记账漏记银行交易的可能性，获取相关账户相关期间的全部银行对账单。

2.关注银行对账单的真实性。检查银行对账单的编号是否重复或不连续，同一对账单或不同月份的对账单字体是否一致，结息日及结息金额是否合理，存款余额是否连贯，对公账户是否包含“积分”等异常信息，同一银行账户对账单所列的户名、账号、开户行名称、银行业务章等在审计期内不同阶段是否一致。

3.如果对被审计单位提供的银行对账单的真实性存有疑虑，可以采取的审计程序有：

（1）注册会计师可以在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单。在获取银行对账单时，注册会计师要全程关注银行对账单的打印过程。

（2）核对网银中显示和下载的信息与提供给注册会计师的信息在内容、格式及金额上的一致性。

4.利用数据分析等技术，对比银行对账单上的收付款流水与被审计单位银行存款日记账的收付款信息是否一致，对银行对账单及被审计单位银行存款日记账记录进行双向核对。

5.浏览资产负债表日前后的银行对账单和被审计单位银行存款账簿记录，关注是否存在大额、异常资金变动以及大量大额红字冲销或调整记录，如存在，需要实施进一步的审计程序。

6.现场观察被审计单位财务人员登录和操作网银系统的过程，观察制单和审核等不相容职责是否分离，突击检查网银密钥（UKey）是否分别持有，而不是集中在同一人手里。



7.突击检查被审计单位支票等重要凭证存根联，并与银行对账单进行核对。对于长期未使用且不销户的银行账户，注册会计师可以在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单，检查是否存在发生额。

8.在细节测试中对银行回单等凭证存在的异常情况保持警惕。如存在疑虑，注册会计师可以通过银行官网中的电子回单验证网页（如有）查询电子回单的内容并比对；此外，也可经授权通过被审计单位的“回单卡”或单位结算卡在适用银行营业网点的自助服务机直接打印一定期间的银行对账单。

（三）资金池业务的特殊考虑

资金池业务属于商业银行和其他金融机构为客户建立用于资金集中管理的账户架构，根据客户需求进行各账户间资金归集、余额调剂、资金计价、资金清算的现金管理产品。资金池业务主要包括的事项有客户成员企业账户余额上划、成员企业之间透支、主动拨付与收款、成员企业之间委托借贷以及成员企业向集团总部的上存、下借分别计息等。不同的商业银行和其他金融机构对资金池业务有不同的表述。资金池业务的客户一般为采用总分公司结构的统一法人客户和采用母子公司形式的集团客户。

上市公司控股股东、实际控制人与上市公司应当实行资产分开，控股股东、实际控制人及其关联方不得占用、支配上市公司资产。因此，如果被审计单位为上市公司，注册会计师应当特别关注其参与此类资金池业务的合规性以及是否按照相关规定进行了恰当的授权和披露。

注册会计师可以通过下列程序检查被审计单位是否存在资金池业务：

- 1.了解被审计单位与银行账户有关的内部控制和操作规程。
- 2.询问被审计单位相关管理层及资金管理人员。
- 3.查阅董事会会议等有关会议纪要。
- 4.向开立银行账户的银行进行函证，确认相关账户是否有资金池安排。

5.检查被审计单位与控股股东、实际控制人及其关联方的资金往来。需要注意的是，资金池协议可能约定，参与资金池安排的账户之间的资金划转可能不予在银行对账单或网银中显示。

如果被审计单位存在资金池业务，注册会计师需要了解和评估被审计单位加入资金池业务的合法合规性、资金池资金在各企业之间和集团层面的集中方式、是否采取了适当措施保证资金安全等。注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

- 1.获取资金池协议、股东大会或有权机构同意加入资金池协议的决议等批准文件，



关注相关协议签订的授权审批情况。

2. 阅读资金池协议，了解资金集中方式、相关账户的余额显示模式，关注账户支付控制及其变更的设定等重要内容。

3. 在理解银行对账单上关于资金池资金使用的各种银行术语释义的基础上，函证实 际余额（即截至函证基准日被审计单位参与资金池业务的银行账户中实际存在的余额， 不包括诸如已上存集团归集账户而不实际存放在被审计单位账户的金额）。在必要且可 行的情况下，可以进一步函证截至函证基准日，被审计单位已被归集的上存资金余额或 向上级借款余额（如为子账户）或者被审计单位从各级子账户归集的资金余额或向下级 账户提供的借款余额（如为主账户）；必要时，关注函证基准日前后资金池账户之间的 资金划拨，以识别是否存在被审计单位为应付注册会计师的函证程序而突击划转资金的 情况。

4. 在必要的情况下，了解被审计单位的控股股东、实际控制人或其他相关关联方的 财务状况，关注上述各方是否存在资金紧张或长期占用被审计单位资金的情况，是否存 在被审计单位资金可能被占用无法按期归还的情形，是否需要计提坏账准备。

5. 如果注册会计师识别出被审计单位的收入真实性存在重大异常，同时存在被审计 单位大额资金通过资金池业务被归集的情形，需要考虑是否存在控股股东或实际控制人 通过资金池业务套取资金，配合被审计单位虚构销售交易的可能性，并在必要时实施“延 伸检查”程序（参见《中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号——收入确认》）。

6. 关注被审计单位是否将资金池资金按照企业会计准则的要求在财务报表中予以恰 当列报，是否在财务报表附注中对资金池业务及其相关余额、由此产生的关联方交易（如 有）进行充分披露。在资产负债表中，如被审计单位通过资金池业务向其他关联公司提 供融资，已上存资金余额可能并不符合货币资金的定义，不应在货币资金列报，而应列 报为其他应收款等相关项目；在现金流量表中，已上存资金余额可能并不符合现金及现 金等价物的定义。

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：中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑 20191231



附件 2: 中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证 20191231

附件 3: 中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号——收入确认 20191231

附件 4: 中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联方 20191231

附件 5: 中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计 20191231