

中国注册会计师协会文件

会协〔2023〕72号

中国注册会计师协会关于做好上市公司2023年 年报审计工作的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各备案从事证券服务业务的会计师事务所（以下简称事务所）：

为维护公众利益，提升上市公司年报审计质量，现就做好上市公司2023年年报审计工作通知如下。

一、充分认识做好上市公司2023年年报审计工作的重要意义

注册会计师审计是社会主义市场经济体系的重要制度安排，党中央高度重视注册会计师行业发展，习近平总书记多次对行业改革发展作出重要指示批示。2023年2月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于进一步加强财会监督工作的意见》（以下

简称《意见》) 明确要求, 进一步健全财会监督体系, 发挥事务所等中介机构执业监督作用, 强化注册会计师协会等行业协会自律监督作用。2023年12月, 中国注册会计师协会第七次全国会员代表大会强调, 要推动财会监督提质增效, 一体推进事务所执业监督和行业协会自律监督作用有效发挥。事务所坚持诚信建设, 聚焦提升审计质量, 做好上市公司2023年年报审计工作, 是贯彻落实党中央、国务院决策部署和服务国家建设的重要举措, 是切实履行执业监督职责的内在要求, 对推动执行财经法规、提升会计信息质量和经济效率、维护市场经济秩序和社会公众利益、防范重大系统性风险、保障财务信息对使用者决策的有用性等具有重要作用。

上市公司2023年年报审计工作要坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导, 深入贯彻落实党的二十大精神和《意见》、《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》(国办发〔2021〕30号)有关要求, 聚焦提升审计质量, 守住诚信操守底线, 筑牢法律法规红线, 坚持风险导向审计理念, 独立、客观、公正、规范执业, 扎实做好年报审计工作, 切实履行事务所执业监督职责, 为行业高质量发展、更好服务中国式现代化建设作出贡献。

二、加强事务所内部管理, 持续提升年报审计质量

(一) 严格遵守职业道德要求。事务所要认真对照中国注册会计师职业道德守则和质量管理准则中“相关职业道德要求”要

素，查找自身在职业道德政策和程序设计、实施方面存在的突出问题与薄弱环节，有针对性地加以改进完善，进一步提高职业道德水平，有效识别、评价和应对对遵循职业道德基本原则造成不利影响的情况。

独立性是审计业务的灵魂。事务所和注册会计师在执行审计业务过程中，要严格按照中国注册会计师职业道德守则要求，确保从实质上和形式上保持独立，不得因任何利害关系影响其客观公正。事务所不得以或有收费方式提供审计服务，收费与否或者收费多少不得以审计工作结果或实现特定目的为条件。事务所要建立并完善与公众利益实体审计业务有关的关键审计合伙人轮换机制，指定专门岗位或人员跟踪、监控本所连续为同一公众利益实体执行审计业务的年限，做到实质性轮换，防止流于形式。

专业胜任能力和勤勉尽责是高质量审计工作的基础。事务所要综合考虑客户业务复杂程度等因素，保持应有的职业怀疑，为每项业务分派具有适当胜任能力的项目合伙人和项目组成员，并保证其有充足的时间持续高质量地执行业务，避免超出胜任能力执业。事务所要配备具备相应专业胜任能力、时间和权威性的专家和技术人员，为审计业务提供必要的专业技术支持。

注册会计师要严格遵循保密原则，对业务活动中获知的涉密信息保密，不得利用获知的涉密信息为自己或第三方谋取利益。事务所要强化数据安全意识，建立并实施保护数据安全的相关政策和程序，以确保会计审计等资料的安全性。

（二）持续完善质量管理体系。完善的质量管理体系是持续提高审计质量的关键。事务所要对标质量管理准则及应用指南，设计和实施风险评估程序，设定质量目标，识别和评估质量风险，设计和采取应对措施。事务所 2023 年 1 月 1 日起要建立完成并开始运行适合本所的质量管理体系，一年内应对该体系运行情况评价。事务所要充分认识评价质量管理体系运行情况的重要性，配备适当的资源执行有效的风险评估流程，结合内外部监督检查发现的问题以及新的法规准则要求，对质量管理体系的设计、实施和运行进行动态调整，更新质量目标、质量风险及应对措施，不断完善和优化质量管理体系。事务所要实事求是，根据本所具体情况及业务性质“量身定制”质量管理体系，不应机械执行质量管理准则，也不应盲目“照搬照抄”其他事务所的政策和程序。

新备案从事证券服务业务的事务所，要充分认识构建完善质量管理体系的重要性及相关任务的系统性、复杂性和艰巨性，扎实做好贯彻实施工作；切实加强对执业质量的把控，完善内部控制制度，建立内部风险防控机制，加强风险分类管理，提升内部管理水平；规范承揽和开展业务，建立健全事前评估、事中跟踪、事后评价管理体系，强化质量管理责任，严格依法履行审计鉴证职责。

事务所要将贯彻落实新审计准则作为完善质量管理体系的重要内容。2022 年，财政部修订了重大错报风险的识别和评估、

会计估计和相关披露的审计等两项审计准则，自 2023 年 7 月 1 日起施行。事务所要站在质量管理体系建设的高度，更新相关业务标准、审计程序，强化准则内部培训，推动准则贯彻实施。

（三）加强事务所一体化管理。事务所应当建立并严格执行一体化管理机制，实现人员管理、财务管理、业务管理、技术标准和质量管理、信息化建设等五方面的统一管理，对于合并的分所（或分部）也不应当例外。事务所应当实施统一的业务管理制度，在客户与业务风险评估分类、业务承接与保持、业务执行、独立性与职业道德管理、报告签发、印章管理等方面制定统一的政策和程序，并确保有效执行。事务所要对分支机构负责人和质量管理负责人、财务负责人等关键管理人员实施统一委派、监督和考核，在全所范围内实施统一的资源调度和配置。事务所要在全所范围内统一进行合伙人考核和收益分配，不得以承接和执行业务的收入或利润作为首要指标，不得直接或变相以分所、部门、合伙人所在团队作为利润中心进行收益分配。

三、年报审计中需要重点关注的上市公司

注册会计师要密切关注国际国内社会经济环境对上市公司运营的影响，贯彻落实风险导向审计理念，充分识别和评估可能存在的重大错报风险，有效应对舞弊风险，获取充分、适当的审计证据，恰当发表审计意见。

一是可能触发股票退市条件的上市公司。事务所要审慎承接退市风险较高的上市公司审计业务，加强与前任注册会计师、相

关监管机构的沟通，充分了解拟承接上市公司的有关情况，审慎做出承接决策。注册会计师要高度关注与退市风险相关的重大错报风险，相应地实施恰当程序以识别、评估和应对由于舞弊导致的重大错报风险；要持续关注上市公司可能触发股票退市条件的各种情形，尤其要关注接近财务类强制退市指标临界值的上市公司；关注是否为避免触发强制退市而通过虚构营业收入或经营业绩等方式实施财务造假，是否存在与主营业务无关的业务收入和不具备商业实质的收入；关注非经常性损益是否真实、准确、完整，以及是否将不具备可持续性的经营和盈利模式的相关损益计入经常性损益；关注是否存在突击交易，例如第四季度的重大资产处置、关联方的赠与等情况；对存在债务重组情形的，关注前期债务形成原因、债务豁免或以资抵债等协议的商业合理性、是否具有不确定性、是否履行必要的决策程序等。

二是可能存在持续经营重大不确定性的上市公司。注册会计师要基于整体经济环境状况，关注上市公司内外部风险因素，评价是否存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的情况，重点关注是否存在诸如债务违约、重大合同无法继续履行、主要客户或主要市场流失、银行借款无法展期等情形；与管理层和控股股东进行充分沟通，获取未来详细经营计划和融资计划，结合对市场情况的分析，评价管理层相关应对计划和改善措施能否消除对持续经营能力的重大不确定性；关注现金流量预测与债务偿还需求的匹配情况和债务偿还安排，关注上市公司或其子公司违规

对外担保情况和未披露的关联方资金占用、担保、质押等隐性债务风险；出现债务违约的，要关注是否可能触发其他债务交叉违约及对正常商业合作的影响；关注持续经营相关事项及相关审计证据对财务报表编制和披露的影响，恰当发表审计意见。

三是频繁变更审计机构的上市公司。注册会计师要全面评估相关上市公司年报审计业务的风险领域，尤其是新备案从事证券服务业务的事务所，要充分考虑上市公司业务复杂程度等因素和自身胜任能力，审慎承接。注册会计师应当在首次承接变更审计机构的上市公司审计业务时，了解上市公司的治理层结构、管理层诚信状况等，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；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；关注上市公司或有事项，了解诉讼和担保等事项的最新进展及可能影响，复核上市公司对相关事项的会计处理和披露的恰当性；关注上市公司更换审计机构前后发布的业绩预告、业绩快报及其他与财务报告相关的公告，了解上市公司更换事务所的真正原因；关注上年度非无保留意见事项在本年的消除情况，恰当发表审计意见。

四是业绩异常波动的上市公司。注册会计师应保持职业怀疑，结合市场行情，了解上市公司业务模式、产品、交易对手、经营决策等方面的变化情况，从而对上市公司的业绩变化趋势做出判断；关注上市公司与市场趋势、预期等不相符的波动，询问

了解原因，分析商业合理性，判断管理层的解释是否符合商业逻辑，就管理层作出的解释获取充分、适当的审计证据；关注同行业其他可比公司的业绩变化；关注重大非常规交易的商业合理性及其会计处理；关注相关交易证据的完整性，对异常或非常规交易资金来源或流向进行必要核查；关注与业绩预告相关的内部控制制度是否健全并得到有效实施。

注册会计师还应重点关注金融类、房地产、医药等重点行业上市公司的年报审计风险，对上市公司年报存在异常的，应当保持高度的职业怀疑，做出恰当的职业判断。

四、年报审计中需要重点关注的领域

注册会计师要高度关注下列高风险领域，更有效地识别、评估和应对财务报表重大错报风险。

一是收入审计。注册会计师要保持职业怀疑，关注收入相关内部控制设计和执行的有效性，基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定存在舞弊风险；基于上市公司的实际交易模式、商业目的、交易定价机制、购销交易的流程及双方权利和义务等，判断交易的真实背景和商业实质，并重点关注海外销售收入、新业务模式或新产品收入、关联交易形成的收入、存在业绩对赌或其他业绩承诺的业务板块收入真实性与合理性；关注合同中每项履约义务是否恰当区分主要责任人和代理人身份，并相应地按照总额法或净额法确认收入；关注上市公司是否存在复杂收入安排，收入确认是否涉及较多的管理层

判断，充分评估收入确认时点的准确性，按照时段法确认收入是否满足企业会计准则要求的条件，是否存在跨期问题；关注毛利率较高或报告期毛利率波动较大、现金流量与收入不匹配、收入与外部渠道信息不符、特殊收付款安排、期后退款等情况；关注收入函证及应收账款、合同负债等科目函证的回函情况，恰当评价回函可靠性；借助数据分析工具，加强对收入财务数据、业务运营数据的多维度分析，有效识别异常并实施有针对性的审计程序。

二是金融工具审计。注册会计师要关注上市公司适用金融工具系列准则规定与要求的情况，特别是金融工具分类的恰当性，是否存在债务工具与权益工具划分不当、金融工具分类随意调整等情形；关注金融工具计价的准确性；关注预期信用损失模型的运用，是否恰当识别和评估信用风险特征，是否考虑前瞻性因素对金融资产减值准备的调整，判断预期信用损失模型所使用参数的相关性和准确性，恰当识别及应对金融资产减值相关的重大错报风险；关注上市公司在客户信用风险特征发生变化时，是否及时调整组合划分情况并恰当计提信用损失准备；关注预期信用减值测试中是否存在通过改变结算方式重新计算账龄、提供增信措施重新计算损失额、变更结算对手重新计算账龄和损失额等方式调节减值损失金额等情况；关注资金集中管理的相关金融工具列报是否恰当。

三是资产减值审计。注册会计师要设计和实施审计程序，复核与资产减值相关的会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在舞弊导致的重大错报风险；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；了解管理层是否聘请专家协助执行资产减值测试，评价其专业胜任能力、独立性、评估采用的估值方法和数据，以及将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性；评价管理层商誉分摊方法的恰当性和盈利预测的合理性，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；关注是否恰当披露减值测试方法、关键假设及减值测试所使用的增长率、毛利率、折现率等关键参数；对存在前期资产减值转回、预计负债转回等情形的，要重点关注是否存在业绩操纵及转回事项的商业合理性。

四是货币资金审计。注册会计师要关注货币资金的真实性，严格实施银行函证程序，保持对函证全过程控制，恰当评价回函可靠性，深入调查不符事项或函证程序中发现的异常情况；分析利息收入和财务费用的合理性，关注存款规模与利息收入是否匹配，是否存在“存贷双高”现象；关注是否存在与上市公司实际控制人相关的资金归集业务或资金管理协议，是否存在未披露的资金受限及关联方资金占用等情况；关注资金存放于公司注册地或业务活动以外地区的合理性，以及大额定期存款或大额存单的

合理性；关注是否存在大额境外资金，是否存在缺少商业实质或与交易金额不相匹配的大额资金或汇票往来等异常情况。

五是集团审计。注册会计师在进行充分风险评估的基础上，应恰当识别集团层面的重大错报风险、识别重要组成部分、确定组成部分重要性水平；对于组成部分财务信息，集团项目审计组应当确定由其亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的工作类型，关注重要组成部分注册会计师是否具有必要的专业胜任能力，并与组成部分注册会计师全程进行有效双向沟通；关注上市公司是否以控制为基础确定合并财务报表的范围，并据此确定合并财务报表的合并范围是否恰当，评估未纳入合并范围的子公司可能对财务报告整体产生的影响，分析有无人为调整合并范围的情形；关注合并财务报表范围变化时，上市公司是否正确处理未实现的内部交易损益。

六是会计政策和会计估计审计。注册会计师要结合上市公司经营状况的变化及企业会计准则相关要求，充分了解变更会计政策和会计估计的意图与合理性，尤其应当关注会计政策和会计估计变更前后经营成果发生的重大变化，判断上市公司是否存在通过会计政策和会计估计变更实现扭亏为盈；要根据识别的舞弊风险因素或异常迹象，关注上市公司异常或偶发交易的重要会计政策变更，分析是否存在滥用会计政策和会计估计变更调节资产和利润等情况。

注册会计师还应重点关注关联方交易、股份支付、期后事项及大股东占用资金等相关领域的审计风险。

五、充分发挥执业监督作用，扎实做好上市公司 2023 年年报审计工作

（一）树立风险意识，审慎承接，加强业务执行。

在客户关系和具体业务的接受与保持方面，树立风险意识，充分考虑相关职业道德要求，全面评估新承接上市公司年报审计业务的风险领域，充分考虑业务复杂程度、业务风险等因素及执行业务必要的专业胜任能力、时间和资源、收费安排和轮换要求等，分派具有适当胜任能力的项目合伙人和项目组成员，保持应有的职业怀疑，充分关注高风险行业和审计领域，严格遵守执业准则规则，坚持诚信执业、审慎执业、勤勉执业，防范审计失败风险。

（二）关注数字化转型影响，利用新技术手段进行审计创新。随着互联网、大数据、人工智能等信息技术在经济社会各领域深度应用，事务所要关注数字经济发展和上市公司数字化转型带来的商业模式创新、业务流程重塑及管理模式变更对审计风险的影响，分析对审计方式、审计抽样、审计证据搜集等技术和方法的影响，获取、开发、维护、利用适当的数字化审计工具，进行审计创新；要加强对数字化审计技术的培训，培养审计人员数字化审计能力，确保审计人员在使用审计作业系统、函证电子平台、智能文档审阅工具和数据分析软件等新型审计工具时，具备相应

的专业能力并保持应有的谨慎，以更有效地进行风险评估、设计更合适的程序，并调查异常情况。

（三）把好项目质量复核，恰当发表审计意见。加强质量复核和技术咨询，委派具有行业经验的合伙人或其他类似职位的人员担任项目质量复核人，在项目适当时点实施复核程序；对重大事项和疑难问题及时进行技术咨询，并结合咨询意见对疑难、重大、有分歧的事项进行充分讨论。出具审计报告时，要恰当确定关键审计事项，并恰当披露已实施的应对措施，提高审计报告信息含量及其有效性，避免模板化。此外，在有必要发表非无保留意见情况下，注册会计师要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，不应以无法获取充分、适当的审计证据为由，对应识别的财务报表整体重大错报不予识别，以“受限”代替“错报”。如确认存在“审计范围受限”，应当就有关事项与治理层沟通，即使审计范围受到限制产生的影响足以导致发表无法表示意见，仍需要对审计范围没有受到限制的方面按照审计准则的规定执行并完成审计工作。

（四）与治理层进行有效双向沟通，必要时向监管机构报告重大关键事项。按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》规定的内容和方式，与上市公司治理结构的适当人员进行有效双向沟通，了解与审计相关事项的背景，向治理层获取与审计相关的信息，及时向治理层通报审计中发现的与治理层责任相关的事项，并告知与独立性相关的事项。注册会计师不

能以管理层的回应替代与治理层的沟通，避免错误评估舞弊风险。对于影响审计报告形式和内容的情形，必要时应向监管机构报告与审计质量相关的重大关键事项。

（五）及时做好年报审计业务信息报备。上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，前后任事务所均要在变更发生之日（董事会通过变更审计机构的决议之日）起5个工作日内，进行网上报备（网址：<http://cmis.cicpa.org.cn>）。若报备后信息发生变化的，应当在5个工作日内登录系统予以更正，并告知我会。

我会将根据《上市公司年报审计监管工作规程》（会协〔2021〕56号）要求，对上市公司2023年财务报表审计和内部控制审计情况进行全程监控，并适时启动年报审计监管约谈。对涉嫌违反执业准则和职业道德相关规定的事务所和注册会计师，我会将在2024年度执业质量检查中予以重点关注。

中国注册会计师协会

2023年12月28日

信息公开选项：主动公开

抄送：深圳市注册会计师协会。

中国注册会计师协会

2023年12月28日印发