

北京注册会计师协会专业技术委员专家提示 ——国有企业年报会计信息质量检查 常见问题与应对

本提示仅供会计师事务所（简称事务所）及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

根据《中央企业财务决算报告管理办法》（国务院国资委第5号令）的相关规定，国资委依法对企业年度财务决算报告的编制工作、审计质量等进行监督，并组织对企业财务决算报告的真实性、完整性进行核查。近年来，国务院及地方各级国有资产管理部門（以下简称“国资监管部门”）对企业财务决算报告核查多采用两种模式，一种模式是每年4月中下旬，对国有企业提交的年度决算报告进行会审；第二种模式是在年度中间，聘请中介机构对国有企业年报会计信息质量开展专项检查。其中，会审侧重于通过审核软件，复核财务报表、附注及附表间的内在逻辑关系是否存在异常；专项检查则对国有企业财务报表、附注、附表等会计信息质量问题以及经营管理方面的问题同时进行重点核查。

国有企业每年均需接受国资监管部门的年度经营业绩考核，并严格遵守国资监管部门为国有企业量身定制的各项

政策法规。因此，在应对业绩考核压力和执行政策法规的双重挑战下，国有企业在会计信息质量方面所存在的常见问题，与财政部发布的《关于加大审计重点领域关注力度，控制审计风险，进一步有效识别财务舞弊的通知》（财会〔2022〕28号）中指出的资产减值、收入确认、滥用会计政策和会计估计等 11 个财务舞弊易发高发领域基本相同。

基于中国注册会计师执业准则的相关要求，我们特向注册会计师及审计从业人员作出以下提示，供大家在执业中参考。鉴于篇幅所限，本提示以识别常见问题为主旨，在简要分析相关问题成因的基础上，侧重于实质性测试程序的运用。有关风险识别与评估、已识别的财务舞弊以及重大错报的应对等，本提示不作过多表述，注册会计师和审计从业人员遵照《中国注册会计师审计准则第 1211 号-重大错报风险的识别和评估》《中国注册会计师审计准则第 1231 号—针对评估的重大错报风险采取的应对措施》《中国注册会计师审计准则第 1251 号—评价审计过程中识别出的错报》《中国注册会计师审计准则第 1501 号—对财务报表形成审计意见和出具审计报告》等执行。

一、本提示涉及主要政策文件

1. 《中央企业财务决算报告管理办法》（国务院国资委令第 5 号）；
2. 《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2021 年年报工作的通知》（财会〔2021〕32 号）；
3. 《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2022 年

年报工作的通知》(财会〔2022〕32号);

4.《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业2023年年报工作的通知》(财会〔2023〕29号);

5.《关于加强地方国有企业债务风险管控工作的指导意见》(国资发财评规〔2021〕18号);

6.《关于加强中央企业融资担保管理工作的通知》(国资发财评规〔2021〕75号);

7.《关于中央企业加快建设世界一流财务管理体系的指导意见》(国资发财评规〔2022〕23号);

8.《关于进一步加强中央企业境外国有产权管理有关事项的通知》(国资发产权规〔2020〕70号);

9.《国有企业参股管理暂行办法》(国资发改革规〔2023〕41号);

10.《中央企业境外投资监督管理办法》(国务院国资委令 第35号);

11.《中央企业财务决算审核发现问题整改和责任追究工作规定》(国资发监责规〔2023〕25号);

12.《中央企业工资总额管理办法》(国务院国资委令 第39号)。

二、国有企业年报会计信息质量检查中常见会计信息质量问题及应对

(一) 收入确认不准确

国有企业基于完成经营业绩考核指标的压力,存在收入核算不准确的情形,主要体现在提前确认收入,开展融资性

贸易、“空转”“走单”虚增收入，代理业务全额确认收入，刻意消化潜盈虚增非经营性收入等。

1. 提前确认收入

与资本市场通过伪造业务合同、销售单据、资金流等系统性造假手段不同，国有企业通常采取将下一年度营业收入提前到报告期内确认的方法，虚增报告期收入。

注册会计师在参考《中国注册会计师审计准则问题解答第4号-收入确认》《资本市场财务舞弊易发高发领域的审计应对—收入确认》（北京注协专业技术委员会专家提示〔2023〕第1号）的同时，还需要特别关注并分析企业各年度内各月收入的均衡性。对于期末出现异常增长的营业收入，在排除季节性特征的影响后，可以采取以下应对措施：

（1）在了解业务特点基础上，审慎考虑截止测试的覆盖期间是否合理；如果判断仅执行截止测试无法应对提前确认收入的风险，可有针对性地增加对临近期末确认的销售收入样本的测试比例。

（2）扩大销售合同检查的样本范围，以更全面地评估合同的真实性和有效性。

（3）增加查验合同相对方出具的合同义务履行文件的样本量，确保合同双方均按约定履行了各自的义务。

（4）对当年合同总额、主要合同条款、合同义务履行情况、应收账款余额等内容进行函证，通过第三方确认来验证相关信息的准确性和完整性。

2. 开展融资性贸易、“空转”“走单”等虚增收入

参考《融资性贸易、“空转”“走单”业务的舞弊风险识别与审计应对》(北京注协专业技术委员会专家提示〔2023〕第4号),本提示不作重复。

3. 代理业务全额确认收入

国有企业通常具有较强的资金实力,为了完成营业收入考核指标,在开展商品经销业务中,将代理业务全额确认收入的情况比较常见。注册会计师在参考《资本市场财务舞弊易发高发领域的审计应对—收入确认》(北京注协专业技术委员会专家提示〔2023〕第1号)的同时,还应进一步采取以下实质性应对措施:

(1) 对上游采购、下游销售作为整体链条分析,综合实物流、资金流、单据流等信息,分析企业在整个交易中担任的角色和作用。

(2) 审阅采购合同(或经销、代理)协议,识别企业对购入的商品(服务)控制权、定价权、风险及报酬转移的约定是否权责统一。

(3) 审阅采购合同(或经销、协议),分析退货权行使条件是否与风险及报酬转移存在冲突。

(4) 审阅采购合同(或经销、协议)、销售合同等,分析商品(服务)在销售环节的运输责任、权利转移条件等。

(5) 踏勘企业营业场所,了解销售人员是否为企业员工。

(6) 审阅企业销售价格清单及定价、调价决策文件,进一步判断企业是否具有独立的定价权。

(7) 审阅企业打折促销活动的决策文件及打折促销商

品（服务）的范围，分析企业的打折促销活动是否以供应商的同意为条件，进一步判断企业是否具有独立的定价权。

（8）通过检查库存收发存明细账及存货监盘程序，检查企业在对外销前是否实际占有货物。

（9）复核存货入库量与采购运输费用支出规模是否匹配、销售运输费用支出与销售规模是否匹配、存货存储成本与销售规模是否匹配。

4. 刻意消化潜盈虚增非经营性收入

国有企业因历史原因，财务账面经常存在长期挂账的应付款项，如拆迁补偿款、无法支付的应付款项等。为了完成利润总额考核目标，国有企业往往采取将这类长期挂账的应付款项计入当期营业外收入，从而虚增利润总额。对于国有企业发生的大额应付款项转入营业外收入的异常情况，注册会计师主要采取以下应对措施：

（1）追溯应付款项初始确认、计量的原始资料，检查应付款项的性质、形成原因及长期挂账的合理性。

（2）询问财务部门、相关业务部门，了解历史挂账事项在审计期间的进展及最新变化、转为营业外收入的理由，并取得相关证明文件。

（3）询问相关业务部门，了解债权人对应付款项的催收频率、方式等，获取催收函等类似文件，以分析长期挂账的应付款项是否超过诉讼时效。

（4）检查管理层相关会议纪要，核实管理层就历史遗留事项作出的决策。

(5) 通过公开网络查询，核实相关债权人的存续情况。

(二) 资产减值准备计提不充分

国有企业资产减值准备计提不充分的问题主要集中在应收款项预期信用损失、存货跌价准备、长期股权投资减值、商誉减值等方面。

1. 应收款项预期信用损失

参考《资本市场财务舞弊易发高发领域的审计应对-资产减值（商誉及应收账款）》（北京注协专业技术委员会专家提示〔2023〕第3号），本提示不作重复。

2. 存货减值

国有企业存货跌价准备方面的问题通常表现为估计可变现净值时未充分考虑预计发生的成本、费用；或明知库存商品预期售价低于账面成本，却故意不提或少计提跌价准备。注册会计师主要可以采取以下应对措施：

(1) 获取并检查存货库龄分析表，在有效识别是否存在过期、长期积压、滞销等存货的基础上，进一步分析这些存货是否存在使用价值和转让价值。

(2) 在存货监盘过程中，注意观察是否存在霉烂、变质、毁损等情况；针对已识别的霉烂、变质、毁损等存货，进一步分析其是否仍具备使用价值和转让价值。

(3) 通过公开信息查询同类产品市场价格是否持续下跌，并分析在可预见的将来价格能否回升。

(4) 检查报告期后已实现的销售价格，分析企业存货是否明显存在跌价损失迹象。

(5) 检查企业存货跌价准备分析参数，重点核实是否已充分考虑预计发生的销售费用、税金等相关成本。

(6) 针对有合同价格约定的存货，应当特别关注合同约定价格是否明显偏离同类存货的市场价格，以判断合同价格的合理性及可执行性。

3. 长期股权投资减值

国有企业控股、参股的被投资企业数量众多，除少数被投资企业上市外，绝大多数被投资企业的股权公允价值缺少活跃的市场价格可供参考。因此，对于非上市被投资企业长期股权投资的减值判断及减值计量，既是难点问题，也是国有企业操纵利润的手段。注册会计师主要可以采取以下应对措施：

(1) 在取得被投资企业财务报表（可以是未审财务报表或者已审中期财务报表）的基础上，分析其经营趋势、净资产变动趋势，了解被投资企业所处的经济、技术、法律环境等是否发生重大变化，评估管理层对于长期股权投资减值迹象的判断是否合理。

(2) 询问派驻参股被投资企业的董事、监事等国有产权代表，进一步了解被投资企业的运营情况。

(3) 取得重大诉讼事项统计表，了解被投资企业是否存在重大诉讼，分析其对被投资企业未来经营状况是否造成重大不利影响。

(4) 通过公开查询被投资企业是否存在重大诉讼、重大行政处罚等，分析其对被投资企业未来经营状况是否造成重

大不利影响。

(5) 公开查询可比上市公司市盈率、市净率等，模拟分析被投资企业股权可比价值。

(6) 取得被投资企业股东会决议，审阅其是否存在股权交易记录，并进一步检查股权交易过程中的股权价值评估报告，作为长期股权投资的公允价值参照因素。

(7) 公开查询与被投资企业可比公司的产权交易信息，了解同类可比公司产权交易溢价、折价情况。

(8) 复核管理层估计可收回金额的方法、关键参数及相关长期股权投资减值计算的准确性。

4. 商誉减值

参考《中国注册会计师审计准则问题解答第 17 号——商誉减值的审计》《资本市场财务舞弊易发高发领域的审计应对-资产减值(商誉及应收账款)》(北京注协专业技术委员会专家提示〔2022〕第 3 号)，本提示不作重复。

(三) 合并范围不准确

国有企业合并范围不准确的情况比较复杂，既存在不具有控制权纳入财务报表合并范围的现象，又存在具有实质控制但不纳入财务报表合并范围的情况，且同时伴随企业合并、结构化主体的权益性投资、股权处置等会计核算难点问题。就合并范围不准确问题，注册会计师主要可以采取以下应对措施：

(1) 取得企业产权登记表、上报国资监管部门的决算企业范围树型结构图，初步锁定持股比例超过 50%未纳入合并

范围、持股比例不足 50%纳入合并范围、持股比例未发生变化但新增纳入或剔除合并范围的股权投资项目，作为重点关注内容。

(2) 询问管理层针对上述情形做出合并或不合并的决定的原因，评估这些原因是否合理，并进一步取得投资协议、被投资企业章程、董事会构成及变化、重要人事任免权限设定、重大事项决策机制等制度性安排资料；结合管理层访谈，判断企业对股东会、董事会等控制权认定是否充分。

(3) 对本期发生的企业合并，应获取股东会审议通过的合并合同(协议)，审阅合同(协议)条款，判断合并方确定的合并日与有关影响控制权转移的条款是否相符；合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，应获取相关批准文件，并注意批文的内容和日期，判断合并方确定的合并日与批文日期是否匹配；同时进一步获取合并事项的股权变更证明，例如工商管理部门有关股权变更证明等，据以从法律角度验证控制权转移时点；获取支付合并对价的资料，检查与合同(协议)有关对价支付条款是否一致，有无未按合同(协议)条款支付对价的情况，查明原因后判断是否对控制权的转移形成障碍；访谈管理层，进一步了解管理层关于合并日后有权力主导被投资单位的相关活动，并影响其可变回报的理由是否充分。

(4) 对于资产管理计划、有限合伙企业等结构化主体，获取相关设立资产管理计划、有限合伙企业的所有合同、协议等，了解结构化主体的设立目的和投资企业对结构化主体

的参与程度，评价管理层在结构化主体决策中拥有的权利和义务；同时进一步检查结构化主体对风险和报酬的结构设计，评价管理层因参与结构化主体的相关活动而拥有的对结构化主体的风险敞口及可变回报所作的判断，利用定性分析和对享有结构化主体的经济利益的比重及可变动性的计算结果，分析管理层做出的关于合并与否的判断是否正确。

(5) 对于非营利性组织，应取得组织章程，分析非营利性组织的设立目的、企业对非营利性组织日常活动拥有的权力、享有的相关经济利益（例如产品销售利得、收取管理费、收取技术许可使用费等）等，判断管理层将其纳入或不纳入合并范围的认定是否充分。

(6) 对处于清算、破产阶段的子企业，应获取子企业清算组及破产管理人组成方式、职责权限、权力移交的内容，检查是否能够对被投资单位继续拥有控制权，以及终止合并的时点判断是否正确。

(四) 合并范围内的内部往来对账不符

国有企业合并报表范围涉及的全资、控股等子企业数量众多，产业链条紧密，关联交易、资金往来频繁。由此形成的应收、应付款项分布广泛且余额较大，出现关联方应收、应付余额重大不一致的情况。此现象通常表明某一方企业会计核算不准确，甚至可能是故意提前确认收入、推迟确认成本费用，以粉饰经营成果。注册会计师主要可以采取以下应对措施：

(1) 了解集团层面编制合并报表时的内部往来、内部交

易核对及抵消的控制流程，并执行集团层面控制测试，包括针对内部对账差异的处理流程。

(2) 获取交易双方各月末关联方应收、应付款项余额表，识别重大差异产生的具体期间。

(3) 获取并检查核对差异期间交易双方的财务记录，以进一步确定造成不符的会计主体及具体金额。

(4) 在识别重大差错会计主体及金额后，要求其补充或调整相关财务记录，并同时调整财务报表。

(5) 对于历史形成、双方长期余额不符且短期内难以查明原因的，在评估差异金额对单户报表审计意见类型影响的同时，进一步确认合并报表中该无法抵消的重大差异是否得到恰当调整，以及是否会影响合并报表的审计意见类型。

(6) 评价内部往来核对不一致可能造成的内部控制缺陷对财务报告内控有效性的影响程度，并提出管理建议。

(五) 合并范围内各组成部分的会计估计不一致

会计估计是根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法，在计量时易于产生内在不精确性。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(2014 修订)第二十七条规定，母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

对于会计估计，企业会计准则并未有明确要求集团财务报表合并范围内的单位应该统一。国有企业由于财务报表合并范围内企业数量众多，各单户企业所处的运营状况、经济环境不同，对同一会计事项有关金额或数值判断往往不同。例如，同一集团所属同一区域内两家煤矿，可能由于产能不同，两家煤矿同规格、同型号生产设备的折旧年限并不统一，这种不统一是由于设备的使用频率造成的，具有合理性。再比如，同一集团所属不同企业位于不同区域的办公用小汽车，由于行驶环境不同，其折旧年限也并不统一，同样具有合理性。

由此可见，合并范围内同一会计事项的会计估计是否应当统一，容易产生不同的判断，是难点问题。但近年来，国资监管部门在年报会计信息质量检查中，持续将合并报表范围内会计估计统一问题作为检查重点。其原因主要有三个方面：一是《关于中央企业加快建设世界一流财务管理体系的指导意见》（国资发财评规〔2022〕23号）对会计估计的统一作出了明确要求。二是部分企业在进行会计估计时，出于业绩方面的压力，存在主观倾向性。例如经营状况较好的企业，对于风险特征相同的应收政府部门特许经营费，采取比较保守的预计信用损失模型，计提的坏账准备金额的比例较大；而经营状况较差的企业，对于同样风险特征的应收政府部门特许经营费，则采取比较乐观的预计信用损失模型，计提的坏账准备金额的比例较小，甚至以零计提为结果导向，设计信用损失计量参数及模型，存在明显粉饰业绩的迹象。

三是国有企业合并、重组后，同一会计事项由于原分属于不同的企业集团，会计估计往往不尽相同，降低了会计信息的可比性。

注册会计师在国有企业年报审计中，针对会计估计是否应统一的问题，可以采取以下主要应对措施：

(1) 全面了解涉及会计估计领域的同时，重点检查下列常见且对会计报表有重大影响的会计估计：

①与金融工具相关的公允价值、摊余成本、信用减值损失等；

②存货的可变现净值；

③固定资产使用年限、预计净残值等；

④固定资产、无形资产、长期股权投资等非流动资产的可收回金额；

⑤预计负债。

(2) 分析同一会计估计是否应当统一时，需要同时考虑的因素比较复杂，通常情况下包括：

①存货的规格、型号、市场环境、持有目的等是否相同；

②固定资产的规格、型号、建筑结构、建造工艺、运营环境、市场环境、技术环境、法律环境等是否相同；

③与金融工具相关的社会环境、经济环境、法律环境、风险特征等是否相同；

④与预计负债相关的质量保证责任、涉诉案件的案由及相关判例等是否相同。

(3) 对于具备相同交易背景或商业实质事项的会计估

计，应按谨慎性原则评估其对会计报表的影响程度，并结合重要性水平作出进一步处理。

（六）以前年度损益不实

在国有企业年报会计信息质量检查中，常见的以前年度损益不实问题，主要表现为期初留存收益的大额调整以及跨期计提资产减值准备。

1. 期初留存收益的大额调整

国有企业年度报告中出现期初留存收益的大额调整，可能是基于巡视巡察监督、国家审计监督、上级审计部门内审监督等发现以前年度存在问题，要求企业依法依规进行整改；也可能是因为企业自查发现以前年度存在重大差错。注册会计师在审计过程中，特别在首次接受委托的情况下，发现企业存在期初留存收益出现大额调整事项时，应采取以下主要应对措施：

（1）了解期初留存收益调整的原因，在获取充分、适当的证明文件基础上，追查至初始财务记录。

（2）将期初留存收益调整事项纳入舞弊风险、重大错报风险的评估范围，并根据评估结果进一步修正关于舞弊风险、重大错报风险的应对措施。

（3）了解期初留存收益调整事项是否涉及外部监管检查整改事项，获取检查整改报告，并复核差错事项是否已恰当更正。

（4）对期初余额审计程序的性质、时间和范围采取更加谨慎的态度。

在连续审计的情况下，当发现可能存在前期会计差错的迹象时，注册会计师可能需要根据以前年度确定的重要性水平，重新评估已发表的审计意见是否仍然恰当。如评估结果认为不恰当，应当建议被审计单位执行前期差错更正，并向国有企业主管部门、上级单位及已知的报告使用人作出书面说明；在获取被审计单位董事会批准修改前期财务报表的决议后，根据审计准则的有关规定修改审计报告。

2. 跨期计提资产减值准备

国有企业跨期计提资产减值准备的问题，通常表现为相关资产已出现明显减值迹象时，企业不计提减值或计提金额不充分。注册会计师应采取的主要应对措施见本提示第一大项第（二）条“资产减值准备不充分”。

（七）预计负债计提不充分

预计负债的确认需要同时具备三个条件：一是该项义务是企业承担的现实义务；二是履行该义务很可能导致经济利益流出企业；三是该义务的金额能够可靠计量。预计负债通常因企业对外提供担保、未决诉讼、质量保证责任、亏损合同、弃置义务等原因产生。国有企业年报会计信息质量检查中常见的预计负债不充分问题，最主要的表现是未在财务报表日确认符合预计负债条件的未决诉讼。例如，企业收到货物并验收入库后，未按合同约定时间支付货款，被供货方诉至法院，要求偿还货款及利息。又如，企业资金困难，未按时偿还到期的银行债务等。在以上情况下，基于合同约定的现实义务真实存在，合同金额明确，极大可能需要依据合同

约定支付货款，同时承担利息、违约金等，尽管尚未形成生效的法律判决，也应当充分确认、计量、列报预计负债。国有企业往往以法院未作出判决、金额难以可靠计量或一审判决后已提起上诉原判决未生效为由，不确认预计负债。

针对上述重大错报风险，注册会计师主要可以采取以下应对措施：

(1) 取得企业诉讼台账，统计、分析被诉案件的案由、金额等，识别可能存在的或有负债。

(2) 检查企业法律费用支出账户、网络查询是否存未决诉讼等，进一步了解可能存在的或有负债。

(3) 根据已识别的或有负债，审阅争议事项的合同、产品或服务的验收证明、结算单、起诉书、答辩书、诉讼证据、所有已生效的裁判文书、庭审记录等资料，分析或有负债是否符合预计负债确认条件。

(4) 就或有负债是否导致预计负债，询问管理层，并了解管理层对预计负债作出会计估计的合理性。

(5) 咨询企业法律顾问或案件代理律师，了解法律专业人士对判决结果的预测及理由，必要时要求企业就案件判决结果、判决金额的可能性出具法律意见书。

(6) 对于一审判决败诉后企业提起上诉的案件，应当给予更加谨慎的判断。必要时，独立聘请法律专家出具法律意见书，作为审计证据。

(八) 研发费用不真实

发展创新能力是国有企业综合绩效评价的重要组成部分

分。在绩效考核中，研发投入比例是评价企业科技创新能力的主要指标。因此，国有企业研发费用不实主要表现为将经营性成本、费用纳入研发费核算。

针对上述重大错报风险，注册会计师主要可以采取以下应对措施：

(1) 了解被审计单位科技研发管理制度，测试研发项目立项、预算、支出归集、支出审批等控制流程运行是否有效。

(2) 审阅管理层关于研发项目立项、批准预算等形成的决策记录。

(3) 审阅各研发项目预算文件，了解研发预算中人工费、材料费、测试化验加工费、会议费、资料费、差旅费等预算组成及其金额。

(4) 检查研发支出账户，核对研发项目支出内容是否与项目预算内容及其金额相符。

(5) 重点核实分配计入研发费用的项目其支出内容、性质与项目预算内容的相关性、分配方法是否合理。

(6) 抽样检查研发支出财务凭证，核实支出金额审批是否齐全，人工成本归集范围、支出发票等是否与预算内容吻合；测试化验报告、考察报告等是否与研发项目相关。

三、国有企业年报会计信息质量检查中常见经营管理问题及应对

近年来，国有企业年报会计信息质量检查中，国资监管部门结合国有企业改革、提质增效等发展导向，对照本提示各项监管规定（包括但不限于本提示“一”所述政策法规），

对国有企业“两金”余额、资产负债率、参股投资管理、境外业务、担保管理等方面持续重点关注，并经常将这些方面作为经营管理问题提出，要求国有企业进行整改。

对于注册会计师在以上问题中的审计责任及应对措施，《中国注册会计师审计准则第 1141 号—财务报表审计中与舞弊相关的责任》《中国注册会计师审计准则第 1142 号—财务报表审计中对法律法规的考虑》《中国注册会计师审计准则第 1151 号—与治理层的沟通》《中国注册会计师审计准则—第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》等准则，分别从不同的角度提出了系统性应对。

本提示主要从相关法规的管控目标入手，对可以进一步采取的主要应对措施，作出提示。

（一）“两金”压降不到位

国资监管部门对于“两金”管控的主要目标是严控存货、应收账款占压资金。注册会计师在准确理解相关管控目标的基础上，主要可以采取以下应对措施：

1. 审阅企业“两金”压降工作方案、工作总结等，了解企业“两金”压降的主要举措及效果。

2. 复核管理层计算的“两金”余额占流动资产比率，核对计算所依据的财务信息与经审计的财务报表是否相符，分析是否有效下降。

3. 复核管理层计算的“两金”增长率、营业收入增长率，核对计算所依据的财务信息与经审计的财务报表是否相符，分析“两金”增速是否低于营业收入增长速度。

4. 获取并检查管理层编制的长账龄应收款项、低效无效存货余额表，分析是否有效降低。

5. 对标国务院国资委发布的绩效评价标准值，分析企业“两金”余额占流动资产比率在同行业中所处水平。

（二）降杠杆未取得实效

国资监管部门对于降杠杆的主要目标是有效防范、化解企业重大债务风险。注册会计师在准确理解相关管控目标的基础上，主要可以采取以下应对措施：

1. 计算企业资产负债率、现金流动负债比率、带息债务比率、已获利息倍数等债务风险防控指标，分析企业财务结构是否稳健。（计算相关指标时应注意将所有者权益中列报的永续债还原为带息负债）

2. 获取并复核带息债务明细表，分析企业是否存在重大债务违约风险。

3. 对照国资监管部门制定的行业分类管控指标（警戒线、管控线），评价管理层采用的指标是否符合企业本身的情况，分析处于管控指标之上的企业资产负债率是否逐步下降。

4. 对资产负债率处于行业分类管控指标之上的企业，进一步检查是否存在非主业、高风险及推高资产负债率的境外投资等。

5. 对于发行债券的企业，需要特别关注一年内即将到期债券的资金偿还安排是否合理，能否有效防控债券违约风险。

6. 对于资产负债率明显下降的企业，询问管理层采取的主要举措；同时重点关注是否存在通过变更会计政策及会计

估计、资产出表、基金并表等方式虚降资产负债率情况。

（三）参股投资管控薄弱

国资监管部门对于参股投资的主要管控目标是聚焦主责主业、提升国有资本配置效率。注册会计师在准确理解相关管控目标的基础上，主要可以采取以下应对措施：

1. 了解被审计单位的资金运用和对外投资的内控制度，评价其是否符合《国有企业参股管理暂行办法》的规定，并测试投资可行性研究、审批、投后管理、对参股企业监管的控制流程运行是否有效。

2. 结合长期股权投资、其他权益工具投资账户以及产权登记表等资料，获取并复核管理层编制的参股投资明细表，并进一步了解参股被投资企业是否符合企业集团主业方向、投资项目是否属于负面清单规定的禁止类业务。

3. 通过公开信息查询参股投资企业股权结构，分析公开信息中的股权结构是否与被投资企业章程、产权登记信息一致。

4. 取得所有参股投资企业的股东会决议、董事会决议、已审财务报表等，分析投资主体能否有效行使股东权力、能否及时掌握被投资企业的财务状况、经营成果等。

5. 取得派驻参股投资企业董事、监事等产权代表的履职报告，分析投资企业能否及时了解被投资企业的重要经济决策，产权代表是否勤勉履职。

6. 结合长期股权投资、投资收益等账户，统计参股投资企业历年分红情况，并进一步了解长期未分红、长期亏损、

非持续经营的股权投资退出计划及实施情况。

（四）境外业务缺乏有效管理、投资存在风险

国资监管部门对于国有企业境外投资和业务的管控目标主要是确保国有资产安全完整，优化境外国有产权配置，提升国际化经营水平。注册会计师在准确理解相关管控目标的基础上，主要可以采取以下应对措施：

1. 检查企业境外投资是否建立了科学严格的决策程序，并遵循了境外投资项目负面清单制度。

2. 检查企业是否建立了境外投资管控制度，并与其内部审计、纪检监察、巡视、法律、财务等各类监督检查工作结合，实现了对境外业务检查全覆盖。是否每年对境外产权管理状况进行专项分析，包括但不限于境外产权主要分布区域、资产规模、经营业务、公司治理、境外产权监督检查情况等。

3. 针对大额对外投资，了解项目公司的运营、市场行情等情况，检查企业是否开展了对境外重大投资项目后评价，投资收益率是否达到合理预期。对境外违规投资造成国有资产损失以及其他严重不良后果是否进行了责任追究。

4. 检查境外企业与合并相关的会计处理是否严格按照《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》的相关要求进行核算。同时针对重要境外子公司，检查企业是否关注了境外负债及或有事项等不利因素影响。

5. 了解项目驻地国法律、政策和安全风险信息，并对重要资产权属的安全和完整予以充分考虑，确保投资安全性。是否严控新增个人代持境外国有产权，确有必要新增的，是

否统一由中央企业批准并报送国资委备案。

（五）担保不合规

国资监管部门对于担保的主要管控目标是防范企业相互融资担保引发债务风险交叉传导。注册会计师在准确理解相关管控目标的基础上，主要可以采取以下应对措施：

1. 了解并测试被审计单位对外担保的审批及决策程序的控制有效性。

2. 取得企业各类担保合同，包括一般保证、连带责任保证、抵押、质押、有担保效力的共同借款合同以及差额补足承诺、安慰承诺等隐性担保支持函件，结合重要会议纪要、OA系统记录和公章使用登记簿的检查，核对是否均已纳入担保台账管理范围。

2. 根据核对相符的担保台账，检查企业是否在财务报表中作出准确、完整披露。

3. 审阅担保合同，在担保对象方面重点检查是否存在以下可能违反国资监管规定的情况：

（1）对集团外无股权关系的企业提供任何形式的担保；

（2）对进入重组或破产清算程序、资不抵债、连续三年及以上亏损且经营净现金流为负等不具备持续经营能力的子企业或参股企业提供担保；

（3）对金融子企业提供担保；

（4）集团内无直接股权关系的子企业之间互保。

4. 复核担保金额，检查是否存在以下超规模担保情况：

（1）总融资担保规模不得超过集团合并净资产的 40%；

(2) 单户子企业（含集团本部）融资担保额不得超过本企业净资产的 50%。

5. 复核担保比例，检查以下超股比担保控制措施是否得到有效执行：

(1) 严禁对参股企业超股比担保；

(2) 对子企业超股比担保的，是否经过集团董事会审批；

(3) 对子企业超股比担保的，其他小股东是否提供足额且有变现价值的反担保；

(4) 对所控股上市公司、少数股东含有员工持股计划或股权基金的企业提供超股比担保且无法取得反担保的，在集团董事会审批的基础上，是否采取收取合理的担保费用等防范代偿风险措施。

总审：邱连强、何亚峰

执笔：李小磊、岳红

意见反馈：刘虢、刘志坚、陈俊

王秋虹、宋振玲、罗旖晴

校对：万思宁