

中国证券监督管理委员会办公厅文件

证监办发[2012]89号

关于印发《会计监管风险提示第4号—— 首次公开发行股票公司审计》的通知

中国证监会各省、自治区、直辖市、计划单列市监管局，上海、深圳专员办，上海、深圳证券交易所：

当前，企业首次公开发行股票涉及面广、影响大，关系到广大投资者的切身利益，受到媒体和公众的广泛关注。在监管实践中，我会发现会计师事务所从事首次公开发行股票公司审计业务中存在一些共性问题，对首次公开发行股票公司信息披露质量产生了不利影响。

为了提示首次公开发行股票公司审计业务监管风险，增强监管针对性，根据我会《关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见》（证监会公告[2012]14号），制定了《会计监管风险提示——首次公开发行股票公司审计》，现予以印发。各单位应全面掌握会计监管风险提示的要求，并将会计监管风险提示转发至注册在本辖区的会计师事务所和保荐机构，组织会计师事务所认真学习。在对被核准、不予核准或终止审核的首次公开发行股票公司的审计业务进行检查时，应按本风险提示对相关问题予以高度关注，并督促会计师事务所采取有效措施提高执业水平，为投资者提供更加真实、有效的投资决策依据，促进资本市场稳定健康发展。

此前，我会已通过证监办发[2012]22号印发了3项会计监管风

险提示，即政府补助、通过未披露关联方实施的舞弊风险、审计项目复核等。为了增强会计监管风险提示的系统性，便于查找和使用，现将已印发的3项会计监管风险提示依次编号为：第1号——政府补助，第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险，第3号——审计项目复核，本次印发的首次公开发行股票公司审计为第4号。今后将陆续制定新的会计监管风险提示，并按顺序编号印发。

中国证监会办公厅

2012年10月16日

会计风险提示第 4 号

——首次公开发行股票公司审计

为落实《关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见》（证监会公告[2012]14号），促进新股发行中会计师事务所归位尽责，进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量，现就会计师事务所执行首次公开发行股票（IPO）公司审计业务的监管风险进行提示。

一、会计师事务所 IPO 审计项目质量控制

会计师事务所应当遵照《中国注册会计师执业准则》和《会计监管风险风险提示第 3 号——审计项目复核》的要求，完善并强化会计师事务所 IPO 审计项目质量控制制度及其执行。

（一）常见问题

会计师事务所在 IPO 审计项目质量控制中，主要存在以下问题：

第一，在承接 IPO 审计业务时，未充分了解、分析发行人所处环境、公司治理、内部控制、财务状况、上市动机和管理层诚信情况；未充分了解发行人可能存在重大风险的领域并适当评估会计师事务所是否具有足够的胜任能力；未充分关注发行人在 IPO 过程中更换注册会计师的行为，未与前任注册会计师进行充分沟通。

第二，在选派项目组成员时，未充分识别和评价会计师事务所、IPO 审计项目组成员的独立性和专业胜任能力。

第三，在 IPO 审计业务执行阶段，会计师事务所未完善有关监督、咨询、符合的体系；质量控制复核人员往往介入过晚，复核工作未充分关注发行人经营模式和经营特点对会计处理和财务报表的影响。

第四，在会计师事务所分所执行 IPO 审核业务时，总所未对分所执行 IPO 审计业务进行充分的业务指导，未对其 IPO 审计项目执业质量进行必要的复核和检查。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应当对会计师事务所执行 IPO 审计业务质量控制情况予以重点关注：

第一，在承接 IPO 审计业务时，应当对发行人上市动机、所处行业的基本情况及其行业地位、可能存在的高风险领域、公司治理情况及申报期基本财务指标等进行调查。对于发行人存在欺诈上市嫌疑或者注册会计师无法应对重大审计风险的情况，会计师事务所应坚决拒绝接受委托。如果发行人在 IPO 过程中曾经更换过注册会计师，后任注册会计师应就发行人更换注册会计师的原因与前任注册会计师进行沟通，以了解发行人管理层的诚信情况，发行人与前任注册会计师存在重大分歧的会计、审计问题及其他可能对审计造成重大影响的事项。

第二，在选派项目组成员时，应检查会计师事务所、IPO 审计项目组成员等是否与发行人存在关联关系或直接经济利益关系等影响独立性的行为；根据对审计风险的评估，检查项目组成员是否具有包括相应技术知识、相关行业审计实务经验等在内的专业胜任能力。

第三，在 IPO 审计业务执行阶段，会计师事务所应建立健全与监督、咨询和复核等有关的质量控制体系，始终将审计风险控制在可接受的范围。质量控制复核人员可尽早介入，结合行业特点、行业同期基本情况，全面分析发行人的经营模式、经营特点和在申报期内的变化情况，以及发行人会计处理的合理性和会计处理在申报期内的变化情况，以确定可能存在舞弊和重大错报风险的领域及其对财务报告的影响程度。

第四，会计师事务所总所应加强对其分所 IPO 审计业务执业质量的管理，定期对各分所进行执业质量培训和质量控制检查，提升分所 IPO 审计业务执业质量。

二、了解内部控制并进行内控测试

注册会计师应评价内部控制设计的合理性和执行的有效性，据以确定实质性测试的性质、时间和范围；同时还应当对发行人与财务报告相关的内部控制的有效性发表意见，并根据要求单独出具内部控制鉴证报告或内部控制审计报告。

（一）常见问题

注册会计师在评价发行人内部控制有效性及其对财务报表的影响时，通常存在以下问题：

第一，内部控制鉴证或内部控制审计中，对发现的内部控制缺陷，未正确判断其严重程度及其对内部控制鉴证报告或内部控制审计报告结论的影响。

第二，财务报表审计中，实质性测试时未充分考虑财务报表重大

错报风险（包括控制风险）的评估结果，对实质性测试发现的财务报表重大错报，未考虑其是否与内部控制缺陷相关。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否了解发行人的内部控制并实施必要的控制测试，同时将发行人内部控制缺陷及其整改措施、整改结果记录于审计工作底稿：

第一，对于发行人内部控制缺陷，注册会计师应评价其严重程度，并考虑其对财务报表的影响程度；对于在实质性测试中发现的财务报表重大错报，应考虑其是否与内部控制缺陷相关；对于发行人财务会计基础薄弱的，应特别关注其是否存在内部控制重大缺陷，并考虑对发行人内部控制有效性的影响。

第二，考虑发行人的内部控制缺陷是否在内部控制鉴证报告或内部控制审计报告中得到恰当反映。

第三，对审计委员会及内部审计部门是否切实履行职责进行尽职调查，并记录于审计工作底稿。

三、财务信息披露和非财务信息披露的相互印证

注册会计师应遵照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任》的要求，阅读发行人在招股说明书中对其经营、财务、行业趋势和市场竞争等情况的披露。对于识别的包含已审计财务报表的文件中的其他信息和已审计财务报表存在重大不一致的，注册会计师应当确定已审计财务报表或其他信息是否需要作出修改；如果管理层拒绝修改财务报表或

其他信息，注册会计师应在审计报告中发表非无保留意见或增加其他事项段说明重大不一致，以及采取准则规定的其他应对措施。如果注册会计师认为在包括已审计财务报表的文件中的其他信息中存在对事实的重大错报，但是并不影响已审计财务报表的，在发行人管理层或治理层拒绝作出修改的情况下，注册会计师应当与保荐机构进行沟通。

（一）常见问题

注册会计师在核对包含已审计财务报表的文件中的其他信息时，通常存在以下问题：

第一，忽视招股说明书其他部分引用已审计财务报表中财务信息的准确性和一致性。

第二，忽视招股说明书中披露的业务数据与已审计财务报表的一致性。

第三，未结合发行人的经营特点对财务报表各项目进行客观分析。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否结合发行人的经营特点，重视申报期内年度财务报表各项目间的勾稽关系、联动性以及财务信息与非财务信息的相互印证。具体包括：

第一，发行人招股说明书披露的财务信息是否与已审计财务报表一致，如招股说明书中披露的申报期研发费用发生额是否与财务报表中披露的研发支出一致。

第二，发行人的经营模式、产销量和营业收入、营业成本、应收

账款、期间费用等是否能够相互匹配；发行人的产能、主要原材料及能源耗用是否与产量相匹配；发行人资产的形成过程是否与发行人历史沿革和经营情况相互印证。

第三，招股说明书中披露的财务信息分析是否与注册会计师审计了解的发行人实际情况相符，如应收账款变动原因的分析是否合理。

四、发行人申报期内的盈利增长和异常交易

对于发行人申报期内存在的盈利异常增长和异常交易，注册会计师应根据证监会公告[2012]14号的相关要求，对盈利异常增长事项发表核查意见；同时，应关注异常交易的真实性、公允性、可持续性及其相关损益是否应界定为非经常性损益等，并督促发行人在招股说明书中作补充披露。

（一）常见问题

注册会计师在核查发行人申报期内的盈利增长和异常交易时，通常存在以下问题：

第一，在分析发行人申报期内盈利增长异常时，缺乏对重要比率和趋势的科学预判、对异常变动的深入调查以及多个业务指标间的联动分析。

第二，在审计发行人申报期内异常交易时，局限于采用常规审计程序收集审计证据，忽视了对异常交易商业实质的考虑和取证。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否针对发行人申报期内存在的盈利异常增长和异常交易执行了充分、适当的审计程序。

1. 申报期内存在盈利异常增长情况

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否设计了合理的分析程序，是否对实质性分析结果的预期值进行了科学的预判，特别包括以下事项：

第一，对包括但不限于毛利率、期间费用率、应收账款周转率、存货周转率、预收账款变动率、产能利用率、产销率等影响发行人盈利增长的重要财务指标和非财务指标，是否进行多维度的分析。

第二，对于公司申报期内毛利率高于同行业水平，而应收账款周转率、存货周转率低于同行业水平，以及经营性现金流量与净利润脱节的情况是否追查其合理性，识别发行人是否存在利润操纵。

第三，为了识别发行人是否通过挤占申报期前后的经营成果以美化申报期的财务报表，注册会计师在审计发行人申报期财务报表时，是否关注申报期前1至2年的财务报表和申报期财务报表日至财务报表报出日之间发行人的财务信息。

第四，注册会计师是否关注发行人在申报期内的盈利异常增长现象并发表核查意见，如申报期内发行人出现较大幅度波动的财务报表项目，或营业毛利、净利润的增长幅度明显高于营业收入的增长幅度等情况，并督促发行人在招股说明书中作补充披露。

2. 申报期内存在异常交易情况

异常交易往往具有如下特点：一是偶发性；二是交易标的不具备实物形态或对交易对手而言不具有合理用途；三是交易价格明显偏离正常市场价格。虽然这些异常交易支持其发生的各种形式和证据齐全、

审计证据的收回率较高，但注册会计师对此仍应保持高度的职业怀疑态度。

注册会计师在审计异常交易的过程中不应仅满足于取得形式上的审计证据，而应着重于实质性的专业判断，考虑与上述交易相关的损益是否应界定为非经常性损益等，并督促发行人对上述交易情况在招股说明书中作详细披露。

五、关联方认定及其交易

注册会计师应当遵照《中国注册会计师执业准则》和我会《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》的要求，审计发行人是否严格按照《企业会计准则36号——关联方披露》、《上市公司信息披露管理办法》和证券交易所相关业务规则的规定，真实、准确、完整地披露关联方关系及其交易，关注发行人是否存在通过未披露关联方实施舞弊的行为。

（一）常见问题

除《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》中提到的审计常见问题，注册会计师审计关联方及其交易通常还存在以下问题：

第一，仅限于查阅书面资料以获取发行人关联方关系，未实施其他必要的审计程序。

第二，忽视对发行人在申报期内注销或非关联化的关联方及其商业实质的甄别。

第三，忽视对重大关联交易价格公允性的检查。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中，应当关注注册会计师是否采取《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》中提到的应对措施，并补充考虑：

第一，如果存在未披露关联交易迹象，注册会计师应当采取进一步措施核实是否存在未披露关联方的情况。注册会计师应调查申报期内与发行人存在重大、异常交易的交易对手背景信息，如股东、关键管理人员、业务规模、办公地址等信息，并与已经取得的申报期内发行人实际控制人、董事、监事、高级管理人员关系密切的家庭成员名单相互核对和印证。

第二，如果存在申报期内发行人关联方注销及非关联化的情况，注册会计师应关注发行人是否将关联方注销及非关联化之前的交易作为关联交易进行披露；应识别发行人将原关联方非关联化行为的动机及后续交易的真实性、公允性，以及发行人是否存在剥离亏损子公司或亏损项目以增加公司利润的行为。

第三，如果存在发行人与控股股东及其控制的企业发生重大关联交易等情形，注册会计师应扩大对关联交易的审计范围，必要时可要求发行人及控股股东配合，以核查关联方财务资料。

六、收入确认和成本核算

在从事IPO审计业务过程中，注册会计师应结合发行人所处行业特点，关注收入确认和成本核算的真实性、完整性，以及毛利率分析的合理性，尤其是在识别和评估舞弊导致的收入项目重大错报风险时，

注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，对不同类型的交易进行重点关注。

（一）常见问题

注册会计师在对发行人申报期收入确认和成本核算进行审计时，通常存在以下问题：

第一，忽视对发行人不同销售模式，特别是创新销售模式下收入确认的分析。

第二，忽视申报期内各期应收账款、预收款项、营业收入和经营活动现金流量等数据之间的逻辑关系，未发现其中的异常情况。

第三，忽视对发行人申报期内成本核算真实性、完整性和收入成本配比合理性的分析。

第四，忽视同行业公司毛利率分析，未能发现发行人毛利率异常背后的真实原因。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否有针对性地执行了以下审计程序：

第一，申报期内发行人在不同销售模式下收入确认方式：

如果发行人采用经销商或加盟商模式，注册会计师应当关注发行人频繁发生经销商或加盟商加入及退出的情况，以及发行人申报期内经销商或加盟商收入的最终销售实现情况。同时，应考虑发行人收入确认会计政策是否符合《企业会计准则》及其应用指南的有关规定，包括对不稳定经销商或加盟商的收入确认是否适当、退换货损失的处理

理是否适当等。

如果发行人采用直销模式，注册会计师应当检查销售协议中收入确认条件、退换货条件、款项支付条件等是否能够证明与商品所有权相关的主要风险和报酬已经发生转移。

如果发行人存在其他特殊交易模式或创新交易模式，注册会计师应当合理分析盈利模式和交易方式创新对经济实质和收入确认的影响。只有在充分、适当的审计证据能够证明与商品所有权相关的主要风险和报酬已经发生转移时，发行人才能确认销售收入。在此过程中，注册会计师应注重从外部独立来源获取审计证据。

如果发行人采用完工百分比法确认销售收入，注册会计师应当核查发行人确认完工百分比的方式是否合理，从发行人内部不同部门获取资料中相关信息是否一致，以及完工百分比是否能够取得客户确认、监理报告、供应商结算单据等外部证据佐证，必要时可以聘请外部专家协助。

第二，注册会计师应考虑与营业收入相关的报表项目之间的逻辑关系：

如果发行人应收账款余额较大，或者应收账款增长比例高于销售收入的增长比例，注册会计师应当分析具体原因，并通过扩大函证比例、增加大客户访谈、增加截止测试和期后收款测试的比例等方式，加强应收账款的实质性测试程序。

如果发行人经营性现金流量与利润严重不匹配，注册会计师应要求发行人分析经营性现金流量与净利润之间产生差异的原因，并逐项

核对差异是否合理。

第三，注册会计师应当关注发行人申报期内成本核算的真实性、完整性和收入成本配比的合理性，具体包括：

(1) 发行人成本核算的会计政策是否符合发行人实际经营情况。

(2) 如果发行人毛利率与同行业公司相比明显偏高且与行业发展状况不符、存货余额较大、存货周转率较低，注册会计师应核查发行人是否存在通过少转成本虚增毛利润的行为。如，发行人为满足高新技术企业认定条件，将应计入生产成本项目的支出在管理费用的研发费用中核算和列报。

(3) 注册会计师应核查发行人是否向实际控制人及其关联方或其他第三方转移成本，以降低期末存货和当期营业成本。

(4) 注册会计师应进行截止测试，检查发行人是否通过调节成本确认期间在各年度之间调节利润。

第四，如果发行人报告期毛利率变动较大或者与同行业上市公司平均毛利率差异较大，注册会计师应当采用定性分析与定量分析相结合的方法，从发行人行业及市场变化趋势，产品销售价格和产品成本要素等方面对发行人毛利率变动的合理性进行核查。

七、主要客户和供应商

注册会计师应当核查申报期内发行人是否为主要客户建立客户档案，确定其授信额度，并在授信额度内对客户进行赊销；核查发行人是否建立合格供应商名录，是否在合格供应商名录内选择供应商；是否对发行人主要客户和供应商情况进行核查，并根据重要性原则进

行实地走访或电话访谈，将相关情况记录于审计工作底稿。

（一）常见问题

核实主要客户和供应商信息是注册会计师执行 IPO 审计业务一项非常重要的程序，注册会计师在核查中通常存在以下问题：

第一，未对发行人或保荐人提供的主要客户和供应商信息执行必要的审计程序以核实其真实性。

第二，未对取得的主要客户和供应商信息保持必要的职业怀疑态度，未识别出关联方或者存在异常的客户和供应商。

第三，未对审计中发现的委托采购、集合销售等名义采购、销售业务的真实性执行进一步审计程序。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否有针对性地执行了以下审计程序：

第一，对发行人主要客户和供应商（如前十名客户或供应商）情况进行核查，取得客户或供应商的工商登记资料；根据重要性原则，对主要客户和供应商进行实地走访或电话访谈，并记录于审计工作底稿。特别注意甄别客户和供应商的实际控制人及关键经办人员与发行人是否存在关联方关系。

第二，对比历年主要客户和供应商名单，对报告期新增的主要客户核查其基本情况，必要时通过实地走访等方式核实其交易的真实性；对于与原有主要客户、供应商交易额大幅减少或合作关系取消的情况，应关注变化原因。如果注册会计师直接从与发行人有业务往来的客户

或供应商处获取审计证据存在困难，在不违反《中国注册会计师执业道德守则》对注册会计师独立性相关规定的前提下，可以要求发行人以适当方式或者聘请第三方调查机构进行背景调查以帮助注册会计师获取审计证据。

第三，注册会计师应关注发行人与主要客户交易的真实性，客户所购货物是否有合理用途、客户的付款能力和货款回收的及时性，以及供应商的真实性和供货来源。

八、资产盘点和资产权属

注册会计师应关注存货和其他资产的真实性和减值准备计提是否充分，了解发行人是否建立主要资产的定期盘点制度，包括盘点频率、盘点执行人、监盘人等，盘点结果是否形成书面记录；注册会计师应在存货盘点现场实施监盘，并对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

（一）常见问题

执行监盘程序和核实资产权属是注册会计师在 IPO 审计业务中应特别重视的审计程序，注册会计师审计中主要存在以下问题：

第一，忽视异地存放或由第三方保管或控制的存货。

第二，忽视申报期第 1 年和第 2 年年末存货余额的审计。

第三，忽视货币资金的受限情况，忽视房屋及建筑物、交通工具、矿权等资产权属的抵押、质押情况。

第四，未能正确判断自身对资产监盘的专业胜任能力，未能及时聘请专家执行监盘工作。

第五，混淆发行人盘点和注册会计师监盘之间的不同责任。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否有针对性地执行以下审计程序：

第一，如果存在异地存放和由第三方保管或控制的存货，注册会计师应当针对发行人实际情况，执行异地盘点或向第三方发函等审计程序。

第二，如果注册会计师在申报期第1年或第2年结束后接受委托担任发行人的注册会计师，可能无法对发行人第1年或第2年年末的存货实施监盘，注册会计师应考虑能否实施有效替代程序（包括取得、使用并评估前任会计师的监盘结果）以获取充分、适当的审计证据，否则注册会计师应考虑上述情况对审计意见的影响。

第三，在进行银行函证时，关注是否存在受限货币资金；对于房屋及建筑物、交通工具、矿权等资产的监盘，注册会计师除实地查看外，应同时查看资产权属证明原件，了解是否设定对外抵押，并取得复印件作为工作底稿；对于正在办理权属证明的大额资产，注册会计师应了解权属证明办理情况，确认是否存在权属纠纷或实质性障碍。

第四，如果实施监盘程序确有困难，注册会计师应考虑能否实施有效替代程序（包括聘请专家进行监盘程序）以获取充分、适当的审计证据，否则注册会计师应考虑上述情况对审计意见的影响。

第五，注册会计师应当关注发行人不同时期存放存货的仓库变动情况，以确定发行人盘点范围是否完整，是否存在因仓库变动未将存

货纳入盘点范围的情况发生。

九、货币资金

注册会计师应充分关注发行人现金收支管理制度是否完善、有效，以及大额现金收支交易的真实性；同时，关注银行存款余额及其发生额，尤其是大额异常资金转账的合理性。

（一）常见问题

注册会计师在对 IPO 公司货币资金进行审计时，通常存在以下问题：

第一，忽视对发行人申报期内大额现金收支交易真实性的审计，未能针对现金收支交易取得充分、适当的审计证据。

第二，未将对货币资金特别是现金收支交易的审计，和发行人与货币资金相关的内部控制设计和执行的有效性测试结合起来。

第三，对申报期内银行询证函等外部证据的取得不够重视。

第四，将货币资金的审计简单等同于申报期内货币资金余额的确认。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否针对发行人的实际情况，实施必要的审计程序，取得充分、适当的审计证据：

第一，注册会计师在对发行人大额现金收支交易进行审计时，应当：（1）关注大额现金使用范围是否符合《现金管理暂行条例》的规定；（2）以收取现金方式实现销售的，应核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致，以确定款项确实由客户支付；（3）必要

时，向现金交易客户函证申报期内各期收入金额，以评估现金收入的发生和完整性认定是否恰当。

第二，注册会计师在对与发行人申报期内货币资金相关内部控制执行有效性进行测试时，应当：（1）评价发行人是否已按《现金交易管理暂行条例》明确了现金的使用范围及办理现金收支业务时应遵守的规定，已按照《支付结算办法》及有关规定制定了银行存款的结算程序，相关内部控制的设计是否合理；（2）对申报期内现金的收支、费用的开支和备用金的管理等按规定的审批权限、支取流程和程序作重点抽查；（3）复核银行存款余额调节表，核对调节项的合理性，同时结合期后回款（付款）情况验证银行存款余额调节表项目的真实性；（4）在选取申报期内货币资金控制测试样本时要增加审计程序的不可预见性，谨慎选取样本，认真对待抽样发现的异常。

第三，注册会计师在执行与货币资金有关的实质性审计程序时，不应仅局限于银行函证、现金盘点和检查银行存款余额调节表等常规审计程序，还应该结合发行人申报期内的销售、采购交易等情况，适当运用分析性程序以识别风险：（1）申报期内开户银行的数量及分布与发行人实际经营的需要是否一致；（2）银行账户的实际用途是否合理，尤其关注申报期内大额资金往来和新开账户；（3）申报期内注销账户原因，防止因发行人注销账户而降低注册会计师对该账户的风险预期等；（4）结合对利息收入和银行手续费的审计，分析发行人货币资金余额和交易的合理性。

第四，注册会计师应转变余额审计观念，重视核对发行人申报期

内银行交易：（1）设定重要性水平，分账户详细核对申报期内重要大额交易；（2）要求发行人提供加盖银行印章的对账单，必要时可以重新向银行取得对账单，以获取真实的银行对账单作为外部证据；（3）核对收付发生额时要高度谨慎，如高度重视长期未达账项，查看是否存在挪用资金等事项；（4）关注收付业务内容与公司日常收支的相关性，以识别发行人转移资金或者出借银行账户的情况；（5）结合应收应付账款科目审计，防止发行人粉饰现金流量；（6）核对会计核算系统发生额与网上银行流水。

十、财务异常信息的审计

注册会计师应了解发行人的生产经营情况，将发行人申报期财务数据进行多纬度的对比分析，并分析发行人选用会计政策和会计估计的适当性。同时，注册会计师还应关注会计政策和会计估计在申报期内的一致性，关注发行人是否存在利用会计政策和会计估计变更从而人为改变正常经营活动以影响申报期各年度利润的行为。

（一）常见问题

针对财务异常信息的审计，注册会计师通常存在以下问题：

第一，忽视发行人申报期各年度财务数据、申报期财务数据与申报期前历史数据、申报期财务数据与同行业公司财务数据以及申报财务报表与原始财务报表数据的对比，未能发现发行人申报期财务指标变动存在的异常情况。

第二，忽视与同行业公司财务数据的对比，未能发现发行人申报期财务数据变动与同行业公司之间的显著差异情况。

第三，忽视对发行人申报期内会计政策和会计估计变更原因及其合理性的分析。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否保持足够的职业怀疑态度，并针对发行人的实际情况，取得充分、适当的审计证据，以证明财务异常信息的合理性，具体包括：

第一，发行人申报期各年度财务数据、申报期财务数据与申报期前历史数据的变动情况，是否与注册会计师了解的发行人基本情况保持一致；申报期财务数据与同行业公司财务数据相比是否存在异常，分析异常原因；申报财务报表与原始财务报表是否存在差异，分析差异原因，并评价是否与发行人会计基础薄弱或管理层舞弊有关。

第二，发行人所采用的会计政策和会计估计是否与同行业公司存在明显差异，分析其是否利用会计政策和会计估计变更操纵利润，如降低坏账计提比例、改变存货计价方式、改变投资性房地产的计价方式、改变收入确认方式等。

第三，发行人是否人为改变正常经营活动以粉饰业绩，如发行人放宽付款条件促进短期销售增长、推迟广告投入减少销售费用、短期降低员工工资、引进临时客户等。

2012年10月18日印发