

中国注册会计师协会文件

会协〔2025〕146号

中国注册会计师协会关于做好上市公司 2025 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会计师事务所：

为深入学习贯彻党的二十大和二十届历次全会精神，贯彻落实《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〉的通知》、《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）等有关精神，按照《关于进一步加强注册会计师协会自律监督工作的意见》重点工作安排，督促引导备案从事证券服务业务会计师事务所（以下简称会计师事务所）有效发挥执业监督作

用，扎实做好上市公司 2025 年年报审计工作，提升上市公司会计信息质量，维护市场经济秩序和社会公众利益，现就有关事项通知如下。

一、做好上市公司 2025 年年报审计工作的总体要求

各会计师事务所应当严格遵守会计法、注册会计师法等法律法规，以国家统一的会计制度为依据，按照执业准则、规则等规定，实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，形成审计意见，出具审计报告。会计师事务所应当谨慎执业，保持应有的职业怀疑，恪守职业道德，遵守执业准则，守住诚信操守底线，筑牢法律法规红线，独立、客观、公正、规范执业，切实履行执业监督职责。

二、严格执行独立性要求

独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂。会计师事务所要严格执行《国务院关于规范中介机构为公司公开发行股票提供服务的规定》（国务院令 第 798 号）、《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》（财会〔2024〕29 号）、《中国注册会计师职业道德守则》等规定，评估和完善独立性政策和程序，确保执行审计业务时从实质上和形式上保持独立性，有效管理利益冲突。

会计师事务所不得以或有收费方式提供审计服务，不得以审计结果或者股票公开发行上市结果作为审计收费条件；不得为公众利益实体审计客户提供可能因自我评价对独立性产生不利影

响的非鉴证服务，包括编制单一财务报表、财务报表特定要素、财务报表附注、合并财务报表等会计和记账服务；向公众利益实体审计客户提供非鉴证服务需要与客户治理层沟通并获得其允许；应在审计报告中披露业务适用了对公众利益实体财务报表审计的独立性要求。

三、强化会计师事务所质量管理

质量管理体系是会计师事务所持续高质量地执行审计的重要保障。会计师事务所要充分认识构建完善质量管理体系的重要性，培育以质量为导向的文化，落实各级人员特别是重要岗位人员的责任，压实会计师事务所主要负责人对质量管理体系的最终责任，实施事前、事中、事后全方位全流程管理。

（一）加强一体化管理，完善质量管理体系。会计师事务所要加强基础性标准体系建设，建立统一、高效的内部治理机制和管理体系，提高一体化管理水平和能力，在人员管理、财务管理、业务管理、技术标准和质量管理、信息化建设等方面，建立并有效实施实质统一的管理体系。要以合理保证执业质量为目标，建立并运行适合本所的质量管理体系，为质量管理要素设定具体的质量目标，根据会计师事务所和业务的性质、具体情况识别对质量目标产生的不利影响，并采取应对措施；定期开展评价，对质量管理体系的设计、实施和运行进行动态调整。

（二）加强风险管理，审慎承接高风险业务。树立风险意识，对于高风险的客户，实施专门的风险管理程序，充分考虑上市公

司业务的性质和具体情况以及管理层和治理层的诚信等因素，评估自身胜任能力是否匹配；建立与工作量、业务风险和审计质量相匹配的收费机制，收费水平原则上不应低于执行审计准则规定必要程序所需的成本，不得以“恶意”低价等不正当竞争方式承揽业务。要始终坚持质量至上的文化，会计师事务所的战略决策和行动，不能以牺牲质量为代价。首次承接上市公司年报审计业务的会计师事务所要审慎承接高风险客户，尤其是具有退市风险的审计客户，应充分评估客户诚信状况，建立内部风险防控机制，加强风险分类管理，提高风险意识和风险识别水平。

（三）加强资源投入，强化项目质量复核。会计师事务所要向每项业务分派具有适当胜任能力的项目合伙人，并保证其有充足的时间持续高质量地执行业务；应当建立和运行完善的工时管理系统，确保相关人员投入足够的时间执行业务。会计师事务所要建立完善本所业务操作规程、审计软件等有关指引，确保执业人员实施必要的审计程序且执行到位，避免仅简单勾画程序表格、未实质性执行程序、程序与目标不一致、程序执行不到位、业务工作底稿记录不完整等问题。加强电子函证应用，加大反舞弊资源投入，增强审计程序的不可预见性，对发现的异常情形保持警觉，不得隐瞒审计中发现的问题。加强项目质量复核工作，项目质量复核人员应由合伙人或其他类似职位的人员担任，复核意见须得到回应与落实，在项目质量复核人员与项目组的意见分歧得以解决前，不得签发审计报告。

（四）加强外部沟通，履行报告义务。加强与审计委员会、独立董事的沟通，不能以管理层的回应代替与治理层的沟通，与治理层沟通质量管理体系是如何为持续高质量地执行业务提供支撑的；对重大意见分歧和突发事件，应及时跟进，依法依规妥善解决；对于识别或怀疑存在的违法违规行为，必要时应向监管机构报告。根据《会计师事务所反洗钱工作管理办法》（财会〔2025〕20号）的相关要求，注册会计师应对执业过程中可能涉及洗钱风险的情形保持警觉，发现有关情况应当及时向监管部门报告。

（五）提升报告质量，发表恰当审计意见。审计报告中的关键审计事项及应对要有针对性，避免同行业或年度间简单重复；恰当发表审计意见，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，准确区分带持续经营事项段的无保留意见和非无保留意见；在应当发表非无保留意见的情况下，不得以无法获取充分、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，不能以管理建议代替审计调整，以“受限”代替“错报”。

四、年报审计中需要重点关注的领域

注册会计师要贯彻落实风险导向审计理念，保持职业怀疑，警惕业务造假触发财务造假、虚构收入、关联方串通舞弊、第三方配合造假等，有效应对舞弊风险，获取充分、适当的审计证据，恰当发表财务报表审计意见。要重点关注下列高风险领域：

（一）收入审计。了解上市公司的经营模式，分析收入的商

业实质，重点关注新业务模式或新产品收入、存在业绩承诺的业务板块收入的真实性与合理性，判断收入会计处理原则以及相关的会计估计的运用是否合理，如收入的确认方式、确认时点、确认依据等；基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入或认定存在舞弊风险，结合动机、压力、机会等因素考虑可能的舞弊手段和对财务报表产生的影响，对可能存在第三方配合实施财务舞弊的迹象保持警觉；运用分析程序识别收入变动与市场趋势、业务发展、现金流量和外部渠道信息等是否相符，关注是否存在特殊收付款安排、返利、退货等情况；警惕通过供应链金融、商业保理和票据交易、融资性贸易、空转走单等虚增收入和代理业务全额确认收入。收入确认和计量高度依赖业务信息系统的，应对收入基础数据质量进行核查，并对相关信息系统控制的有效性实施恰当的审计程序。

（二）关联方审计。要关注不具有合理商业理由的交易，考虑是否存在关联交易非关联化，针对不具有合理商业理由的交易采取进一步审计程序，识别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，以及是否存在通过相关交易增加利润的可能；加强关联交易舞弊风险的评估与控制，关注是否存在通过以显失公允的交易条款与关联方进行交易、与关联方或特定第三方串通舞弊进行虚假交易或侵占资产、实际控制人或控股股东通过凌驾于上市公司内部控制之上侵占资产等方式粉饰财务会计报表或进行利益输送的舞弊行为。

（三）金融工具审计。关注金融工具分类、确认与计量的准确性，是否存在金融负债与权益工具划分不当、随意调整金融工具分类等情形；关注金融资产和负债的终止确认、公允价值评估、金融资产减值等涉及重大判断或估计的领域；对于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的影响，判断预期信用损失模型所使用参数的相关性和准确性；关注是否存在通过改变结算方式或变更结算对手重新计算账龄或损失额，通过补充提供增信措施重新计算损失额等情形；根据应收账款的信用风险特征，如信用风险评级、担保物类型、客户所处行业等，合理确定应收账款组合并计提减值准备，关注是否存在虚构回款、关联方冲抵、对账龄或计提方式进行人为调整等情况。

（四）商誉审计。关注高额商誉的初始确认和计量，分析合并对价合理性，以及是否存在未恰当识别和确认被购买方的可辨认资产（尤其是无形资产）和负债导致商誉虚高的情况；关注购买日后相关资产组或资产组组合发生了重组、处置等变化，或某些资产组已经与商誉不再相关时，是否对商誉进行重新分摊；复核管理层商誉减值测试方法和盈利预测的合理性，关注本年和历史年度预测数据波动的原因以及历史预测数据的实现情况等；关注是否将商誉分摊至不相关或范围过大的资产组或资产组组合进行减值测试；关注管理层利用外部专家进行商誉减值测试过程及结果的合理性。

（五）货币资金审计。关注大额货币资金的真实性及受限情况，是否存在体外资金循环、资金占用、虚增或虚减货币资金发生额和未披露的受限资金等问题；了解经营活动、投资活动和筹资活动中的资金流与行业、业务模式、产品所处生命周期等非财务信息是否匹配；严格实施银行函证程序，控制询证函发出和回收全过程，恰当评价回函可靠性，对存在的异常情况保持警觉；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，是否存在大额境外资金；可以结合期后事项的审计程序，检查期后重要账户资金的流转情况及受限情况。

（六）存货审计。获取存货盘点计划并评价其合理性、识别完整的存货存放地点并合理安排存货监盘计划，考虑不可预见性程序，以获取有关存货存在和状况的审计证据；对于特殊类型存货，应充分关注其在识别、计量、状况评估等方面存在的固有困难，根据行业的特点、存货的类型和特点以及内部控制等具体情况，设计和实施有针对性的监盘程序，并考虑利用专家工作；考虑存货总体及各类别的性质、金额、风险特征及内部控制有效性，运用职业判断合理确定抽样方法与样本规模，为根据样本推断总体提供合理基础；抽盘测试发现差异时，应调查差异原因及其性质，评估错误的潜在范围和严重程度，考虑扩大抽盘范围、执行替代审计程序获取更多的审计证据以降低审计风险，并评价存货盘点差异是否表明内部控制存在缺陷。

（七）企业合并审计。检查控制的判断依据，关注有无人为

调整合并范围的情形，特别是存在复杂的股权结构、特殊目的实体等情况，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。关注被合并企业的内部控制情况，是否存在隐性关联方交易、违规为关联方担保、大股东违规占用资金等问题；关注其业绩真实性，在业绩对赌期内是否存在通过虚增收入达到并购业绩承诺精准达标的情况。

（八）研发支出审计。考虑研发活动的复杂性，关注相关的内控设计和运行的有效性，研究阶段与开发阶段划分是否恰当，资本化的条件是否满足，防范人为操纵进行盈余管理；关注研发费用的归集是否恰当，是否将经营性成本、费用纳入研发费核算，对研发相关的政府补助、税收抵免等需确认其取得时点、计量及冲减方式是否符合准则要求；已经资本化计入无形资产的研发支出，结合产品生命周期、技术更新速度和法律保护期限等，关注其摊销政策和减值测试的合理性。

注册会计师还应重点关注集团审计、股份支付、政府补助、会计政策和会计估计、期后事项、持续经营能力评估等相关领域的审计风险。

五、内部控制审计中需要重点关注的事项

注册会计师应当按照《财政部 中国证监会关于强化上市公司及拟上市企业内部控制建设 推进内部控制评价和审计的通知》（财会〔2023〕30号）的要求，对上市公司财务报告内部控制有

效性进行审计，同时关注非财务报告内部控制重大缺陷，提升内部控制审计报告质量。

（一）审慎制定审计计划，关注对应对舞弊风险的考虑。内部控制审计要坚持风险导向审计的思路，考虑财务报表审计中对舞弊风险的评估结果，恰当地计划内部控制审计工作，制订总体审计策略和具体审计计划。在识别和测试企业层面控制以及选择其他控制进行测试时，应当评价内部控制是否足以应对识别出的、由于舞弊导致的重大错报风险，并评价为应对管理层和治理层凌驾于控制之上的风险而设计的控制。

（二）识别、评价控制缺陷。应当充分识别、了解和测试对内部控制有效性有重要影响的企业层面控制以及重要账户、列报及其相关认定。恰当评价其识别的各项控制缺陷的严重程度，以确定这些缺陷单独或组合起来，是否构成内部控制的重大缺陷。在确定一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合是否构成重大缺陷时，注册会计师应当评价补偿性控制的影响。在评价补偿性控制是否能够弥补控制缺陷时，应当考虑补偿性控制是否有足够的精确度以防止或发现并纠正可能发生的重大错报。

（三）出具恰当的内部控制审计报告。注册会计师应当获取经上市公司签署的书面声明。如果上市公司拒绝提供或以其他不当理由回避书面声明，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。对于重大缺陷和重要缺陷，注册会计师应当以书面形式与管理层和

治理层沟通。如果认为内部控制存在一项或多项重大缺陷，除非审计范围受到限制，注册会计师应当对内部控制发表否定意见。若财务报表审计报告为非无保留意见，应当合理评价并确定其对内部控制审计报告意见类型的影响，但不应仅以导致财务报表发表非无保留意见的事项为由，为内部控制发表非无保留审计意见。

（四）考虑信息技术对内部控制审计的影响。在会计信息化背景下，业务流程与信息系统紧密结合，依赖程度较高，对内部控制产生直接影响，可能出现利用技术权限进行隐蔽性舞弊的风险。要加强对信息系统本身控制的审计，重点关注信息系统一般控制和自动化应用控制的有效性；对于采用新技术的领域，如业务流程自动化、人工智能、云平台、大数据分析等，需要执行针对性的审计程序。应重视信息系统所依赖的基础数据的质量与完整性，关注数据从录入、处理到输出的全链条控制有效性。必要时，应当利用信息技术领域专家的工作。

六、及时做好年报审计业务信息报备

根据《上市公司年报审计监管工作规程》（会协〔2021〕56号）要求，上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，前后任会计师事务所均应在变更发生之日（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。

我会将对上市公司2025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会计师事务所和注册会计师，我会将在 2026 年度执业质量检查中予以重点关注。

中国注册会计师协会
2025 年 12 月 31 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

2025 年 12 月 31 日印发