

会计及评估监管工作通讯

2024 年第 4 期（总第 58 期）

北京证监局

2024 年 12 月

【法规动态】

2024 年第三季度发布的主要监管法规和要求

【监管动态】

国务院办公厅转发中国证监会等部门《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》

【警钟长鸣】

2024 年第三季度辖区审计与评估机构处理处罚情况

【风险提示】

新增处理处罚中审计与评估机构存在的突出问题

【行业交流】

- 审计数智化探索与实践案例(德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)供稿)
- 追溯性评估的实践应用与思考(北京天健兴业资产评估有限公司供稿)

【行业交流】栏目征稿启事：欢迎业内机构、人员来文交流，投稿邮箱 bjkuaiji@csrc.gov.cn，邮件标题请注明“监管工作通讯行业交流投稿”。

【法规动态】

● 财政部印发《会计信息化工作规范》

2024年7月26日，财政部发布《关于印发〈会计信息化工作规范〉的通知》，贯彻落实《中华人民共和国会计法》的有关要求，规范数字经济环境下的会计工作，推动会计信息化健康发展。

● 财政部印发《会计软件基本功能和服务规范》

2024年7月29日，财政部发布《关于印发〈会计软件基本功能和服务规范〉的通知》，贯彻落实《中华人民共和国会计法》有关要求，规范数字经济环境下的会计软件基本功能和服务，提高会计软件和相关服务质量。

【监管动态】

● 国务院办公厅转发中国证监会等部门《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》

为贯彻落实党中央、国务院关于严厉打击资本市场财务造假，加强综合惩防工作的重大决策部署，中国证监会联合公安部、财政部、中国人民银行、金融监管总局、国务院国资委制定了《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》（以下简称《意见》），经国务院同意，7月5日国务院办公厅正式转发《意见》全文。

《意见》以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，深入贯彻党的二十大、中央经济工作会议和中央金融工作会议精神，坚持和加强党的领导，大力提升对资本市场财务造假的打击和防范力度，强化惩防并举、标本兼治。《意见》从打击和遏制重点领域财务造假、优化证券

监管执法体制机制、加大全方位立体化追责力度、加强部际协调和央地协同、常态化长效化防治财务造假等5个方面提出17项具体举措。《意见》的出台，为做好当前和今后一段时期资本市场财务造假综合惩防工作指明了方向，将有力推动各方进一步严惩财务造假，切实保护投资者合法权益，全面构建财务造假综合惩防新的工作格局，为推动资本市场高质量发展提供有力支撑。

● 证监会发布上市公司2023年年度财务报告会计监管报告

证监会组织专门力量抽样审阅了上市公司2023年年度财务报告，在此基础上形成了《上市公司2023年年度财务报告会计监管报告》。总体而言，上市公司能够较好地执行企业会计准则和财务信息披露规则，但仍有部分上市公司在收入、长期股权投资与企业合并、金融工具、资产减值、所得税、非经常性损益等方面，存在会计处理或财务信息披露错误。针对上述问题，证监会下一步将继续做好以下工作：一是梳理审阅发现的上市公司问题线索，及时跟进并按规定进行后续监管处理。二是就监管工作中发现的典型问题，组织召开年度会计监管协调会，统一监管口径。三是密切跟踪市场热点难点会计处理问题，继续以案例解析等形式加强实践指导，提升资本市场执行企业会计准则和财务信息披露规则的一致性和有效性。

上市公司和会计师事务所等中介机构应高度重视会计监管报告中提出的问题，及时改正财务报告中存在的错误，不断强化理解和应用企业会计准则和财务信息披露规则的能力，稳妥做好上市公司财务信息披露相关工作，不断提升会计信息披露质量，促进资本市场高质量发展。

【警钟长鸣】

2024年第三季度，证监会及其派出机构对北京辖区会计师事务所合计下发行政处罚决定书2份，涉及会计师事务所2家次、注册会计师2人次；合计下发行政监管措施7份，涉及会计师事务所7家次、注册会计师15人次。对北京辖区资产评估机构合计下发行政监管措施3份，涉及资产评估机构3家次、资产评估师6人次；无行政处罚。

【风险提示】

根据辖区会计师事务所、资产评估机构被采取行政处罚或行政监管措施情况，归纳其中典型案例，提示各机构重点关注。

案例1：货币资金实质性程序存在缺陷

注册会计师对A公司进行年报审计时，虚假记载未实际执行的现场获取银行对账单等审计程序，对获取的对账单中流水信息、印鉴、格式等方面存在的大量明显异常未能关注。对公司银行存款函证存在回函寄件人为公司人员、回函快递单寄件单位和地址均为空白等异常情况，未保持职业怀疑。

案例2：风险评估程序执行不到位

注册会计师对B公司进行年报审计时，公司个别客户存在账户受限、诉讼执行、被限制高消费等情况，会计师未充分评估客户信用风险，仍按照账龄计提坏账准备。

案例3：函证程序执行不到位

注册会计师对C公司2022年、2023年年报进行审计时，将营业收入识别为特别风险和关键审计事项，但未充分应对该特别风险，2022年

未对收入执行函证程序，也未在底稿说明不执行相应函证程序的原因；2023 年仅对前五大客户收入执行函证程序，未见对函证样本有系统抽样的过程底稿。同时，注册会计师未对公司 2022 年、2023 年度采购发生额执行函证程序，也未在底稿中说明不执行相应函证程序的原因，特别是购入资产当年即发生大额减值的情况下，仅查阅大额采购合同、送货单、付款凭证等，未对相关重要供应商采购发生额实施函证核查。

案例 4：商誉减值测试程序执行不到位

注册会计师对 D 公司进行年报审计时，未记录对资产组范围认定的复核情况，未评估管理层认定的商誉资产组构成的恰当性；未就资产组自由现金流量预测的合理性获取充分、适当的审计证据，未对评估机构引用的数据、关键参数的合理性和可靠性予以充分关注，未见获取历史财务数据及预测数据的记录，未见对评估关键参数是否符合外部环境及内部经营情况的分析记录，未识别是否可能存在管理层偏向。

案例 5：固定资产监盘程序存在缺陷

注册会计师对 E 公司进行年报审计时，固定资产监盘程序存在缺陷，只监盘了固定资产数量，未将资产编码和设备编码等信息与盘点表中的资产信息核对，未关注固定资产使用状态，未发现公司 2022 年新购的该批设备存在外观破旧、线路老化、设备边缘生锈、操作按键脱落、部分设备处于关机状态、部分设备有新旧两个设备编码铭牌、部分设备铭牌出厂日期晚于公司提供的收货日期等异常情况，最终未发现公司涉嫌通过虚构新购固定资产实施对外财务资助的情况。

案例 6：利用审计机构函证结果不审慎

资产评估师对 F 公司形成商誉的相关资产组可收回金额进行评估时，

对货币资金及其他往来科目执行函证程序时直接采用了审计机构的函证结果，未执行必要的评估程序对审计机构函证结果的可靠性、合理性进行核查验证，未对函证回函结果进行复核分析。

【行业交流】

本栏目面向辖区从事证券服务业务的会计师事务所和资产评估机构征稿，交流行业发展想法和经验等。仅供行业交流探讨，不代表北京证监局监管意见。

● 审计数智化探索与实践案例

德勤华永以其审计业务管理系统和函证控制中心为例，分享了在数智化审计方面的一些探索与实践，供交流借鉴。

一、部署新一代审计平台，加强对审计作业全流程的控制

在当下瞬息万变的商业环境中，审计领域面临着重重挑战，监管审查愈发严格，财务交易错综复杂，对数据实时洞察力的需求也与日俱增。德勤华永基于现有审计作业系统上推出新一代 Omnia 审计平台，借助自动化、数据分析与云计算等前沿技术，提升数据交换与沟通效率，强化数据分析支持，优化审计全流程关键节点的监督与监控，保障更全面的遵循审计准则和审计方法论的要求。

1. 计划及风险评估

传统审计风险评估流程高度依赖于员工的个人经验，繁琐且主观，风险识别的精确性和完整性存在诸多挑战。Omnia 引入数据驱动的风险评估，整合客户历史数据、行业基准及可比公司指标，运用预测分析模

型，精准识别风险，支持审计人员聚焦关键风险领域，提升审计靶向性与实效性，保障审计质量与效率。

Omnia 自动生成风险和计划响应的仪表盘功能，能够为项目合伙人和质量复核人提供项目档案中重大错报风险的实时全景及多视图展示，涵盖总体风险状况与控制措施对应的风险事项数量等，支持以固有风险等级、计划测试范围、控制测试状态与结果为筛选标准的多角度展示，助力提升项目指导和质量控制复核的效能。

2.执行

平台内嵌的指引与德勤华永知识库相连，为审计任务提供详细步骤指引，如风险评估与文档记录等，确保审计流程标准化、合规性，进而降低审计风险；系统内嵌入工作底稿模板，确保审计证据规范有序记录，其可定制字段满足不同审计需求，便于团队协作与信息共享。

在数据收集方面，传统手动数据收集耗时且易出错，如录入错误、文件遗漏或版本混淆等，导致审计发现延迟、周期拉长、结果不准，影响审计质量与质量监管决策，也对客户数据安全构成潜在威胁。Omnia 协同 Deloitte Connect 等工具，大幅减少笔记本电脑与邮件传输的客户数据量，增强数据安全与隐私保护，并显著提升了数据的传输效率与准确性。

在实时协作方面，传统审计沟通模式缺乏实时性，信息传递延迟，阻碍审计进程。复杂紧急情况时，无法及时沟通会使问题解决滞后，增加成本与资源消耗，影响审计结果准确性与可靠性。Omnia 提供云端访问，团队成员可实时协作、即时沟通并共享审计发现。如实地工作中发现重大问题，项目负责人可通过 Omnia 实时查看并联系团队成员快速

讨论解决，并支持团队同时在同一审计文档中共同编辑，提升数据共享效率。

3.监督和监控

传统审计进度不透明，阻碍资源合理调配与高效利用，增加错过截止日期风险，损害审计项目质量与声誉。Omnia 项目仪表盘功能构建实时直观信息平台，呈现审计任务进度，已完事项与待办事项清晰可见，助力主动式精细化管理。借助项目及任务管理功能，项目负责人可创建任务列表、分配审计测试任务并预设截止日期，工作底稿编制人可随时标记工作进度，实现实时监控。Omnia 审计里程碑功能可追踪各项审计里程碑，对比已完成任务与里程碑要求，利于管理和分配资源。

4.集团审计中的应用

集团审计涉及多实体、多地点、差异大，数据收集、整理与分析复杂，易碎片化，致审计流程繁琐易错。基于 Omnia，集团审计师与组成部分审计师依权限访问信息，能够保障信息安全的前提下，确保信息及时共享，集团审计师可在得到合规地授权后查看、审阅组成部分审计师工作，监督整体审计质量。

5.审计归档

Omnia 要求项目档案创建时即设定与预计的审计报告出具日，一旦设置，Omnia 将启动归档倒计时，以便审计团队合理规划审计工作。报告出具后，Omnia 自动追踪记录文档修改，确保审计证据的获取是在审计报告日前完成。这不仅有助于维护审计证据的完整准确性和审计报告的权威性，满足审计底稿归档时限要求，还能在利益相关者之间提升透明度和信任感。

综上所述，Omnia 全面优化提升了审计的各个环节。Omnia 聚焦自动化、团队协作与数据洞察，保障审计质量、审计效率与监管合规。其归档、仪表盘与项目管理功能，助力底稿记录和项目的精细化管理与监督。需要强调的是，Omnia 并非一成不变，持续依据审计人员在实际使用过程中的反馈以及审计工作场景的变化更新迭代，以确保紧密贴合审计工作实际需求，引领审计技术创新。

二、技术赋能审计函证中心，探索更集中高效的函证控制

1. 审计函证中心基本情况

函证控制不当是近年来行业监管检查发现的审计缺陷高发领域，高度集成的函证监控系统，能够更好实现函证收发的全过程控制。德勤华永已于 2017 年率先建立审计函证中心，将全所范围内的函证收发工作全部转移至位于重庆的函证中心统一进行处理，并通过开发集中化的函证管理系统和自动化处理工具，对函证程序实现了从函证制作，集中发函、集中催函，到统一处理回函、集中比对，集中归档以及异常函证跟踪和风险提示等全闭环管理。

在不断总结审计函证中心的运行经验基础上，德勤华永根据《财政部银保监会关于加快推进银行函证规范化、集约化、数字化建设的通知》（财会〔2022〕39 号）文件要求，对银行函证工作进一步规范，包括规定所有发往中国大陆境内银行的函证均应通过审计函证中心维护的各银行公示的集中处理银行函证的机构发出；同时，将审计函证中心集中处理函证的地址及相关信息在注册会计师行业统一监管平台进行了公示，从源头上管控函证被不当操纵的风险。2023 年度，审计函证中心在高峰期的作业人数约 400 人，处理函证收发数量近 60 万件。

2.函证管理控制系统基本流程和控制模块

函证制作	函证发出	函证催收	函证收回	函证比对	函证归档
<ul style="list-style-type: none"> •函证中心根据申请资料制作标准函证 •反馈项目组电子版函证 •项目组将函证交客户盖章授权 •寄出已授权函证至函证中心 	<ul style="list-style-type: none"> •收取已授权函证并登记快递信息 •检查内容，加盖发函章，扫描上传函证管理系统 •申请快递物流单号 •封装发出 	<ul style="list-style-type: none"> •根据发出日期，函证管理系统自动计算催函日期 •员工根据函证管理系统提示进行催函并记录反馈 	<ul style="list-style-type: none"> •收取回函，登记快递信息 •扫描回函并上传函证管理系统 •检查回函内容是否异常 •提示项目组异常回函 	<ul style="list-style-type: none"> •录入回函金融信息和标记回函差异 •提示项目组回函差异 •生成标准函证控制表反馈项目组 •下载整理回函扫描件并导入审计管理系统 	<ul style="list-style-type: none"> •对审计函证中心收到的纸质回函，集中于函证中心归档。 •对于不在审计函证中心归档的纸质回函，将寄回项目组

3.函证处理自动化工具应用探索

在函证集中化、标准化、系统管理的情况下，2023年度函证中心与供应商EMS进行深度融合引进了一套发函自动封装设备，通过自动化封装操作减少人工参与步骤，实现发函工序自动化，提升发函效能和准确度，降低人工成本。

函证中心与德勤华永数字化开发团队合作研发智能化工具，着重于整个函证流程的规范化与自动化升级。在函证制作环节，通过深度利用函证制作生成器工具，将标准化的函证模板嵌套在工具中，实现自动化批量完成函证制作，并自动记录发函信息。在回函比对环节，自动识别平台可识别和抓取回函关键信息，完成回函信息电子化录入。同时，新搭建并在试运行的智能比对平台能够自动发起系统记录的发函信息和回函信息的比对，生成比对结果，出现差异第一时间提示相关项目组跟进和解决。

(德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙) 徐振 供稿)

● 追溯性评估的实践应用与思考实践

一、追溯性评估概述

资产评估是对评估对象在某一特定时间点的价值进行评定估算并形成评估结论的过程，该特定时间点即为评估基准日，《资产评估基本准则》明确规定评估基准日可以是过去、现在或者未来的时点。基于评估基准日的三个不同时点，资产评估可分为追溯性评估、现时性评估和预测性评估。就追溯性评估而言，由于“过去”是一个相对概念，因此涉及到参照时点以及相对于参照时点的期限问题。

关于参照时点，主要有以“评估工作日”或“评估报告日”作为参照时点之分。美国评估准则(USPAP)与我国评估准则一样基于评估基准日将资产评估划分为追溯性评估、现时性评估和预测性评估，其对应的时间参照点为“评估报告日”。比较而言，评估报告日比评估工作日更为明确，且评估工作日与评估报告日通常间隔较短，我国评估实践中也经常采用评估报告日作为报告类型的时间参照点。综合考虑，我们认为追溯性评估的时间参照点采用评估报告日更为适宜。

关于相对于参照时点的期限问题，由于最常见的现时性评估报告一般都限定只有当评估基准日与经济行为实现日相距不超过一年时，才可以使用资产评估报告，因此我国资产评估理论研究中通常将追溯性评估的评估基准日与评估报告日的时间间隔表述为一年以上，但实践中不乏评估基准日距离评估报告日不到一年的情况。根据对上市公司公告的追溯性资产评估报告的统计，2017年-2023年上市公司披露的27份追溯性资产评估报告中有12份报告的评估报告日与评估基准日间隔少于一

年，其中最短的时间间隔仅5月余。由此可见，追溯性评估的评估报告日相对评估基准日的时间间隔并不确定。

资产评估实践通常是服务于某一特定经济行为，比如股权转让、企业改制等，即资产评估报告为相关经济行为的实现提供价值参考。从评估依据的经济行为角度，追溯性评估与现时性评估的最大差异在于：通常情况下，追溯性评估报告出具晚于相关经济行为发生，现时性评估是发生在经济行为完成之前。因此，评估项目所涉经济行为的实施情况是追溯性评估的关键因素。

综上所述，追溯性评估常见的两种情形为：一是评估基准日在评估报告日之前较长时间的过去时点，实践中常见为间隔一年以上；二是评估服务的经济行为已经完成，此时评估基准日与评估报告日的时间间隔不确定，即追溯性评估的评估基准日与评估报告日间隔可能长于一年，也可能短于一年。

二、追溯性评估的实践应用现状

（一）追溯性评估的应用场景

追溯性评估作为一种特殊的资产评估类型，在实践中比较常见的应用场景主要包括上市公司规范运作、国有资产管理、诉讼仲裁、财务报告、税收管理等领域。

上市公司股权并购等经济行为发生时未经恰当评估，交易完成后其资产定价受到外界质疑、监管问询或者影响后续其他经济行为合规实施等情况下，可通过履行追溯性评估对历史经济行为所涉资产定价的合理性进行检验，以满足上市公司规范运作的要求。

国有资产管理中，针对企业改制、投资并购等历史经济行为存在的

应评未评、评估不合规等问题，通过追溯性评估可对相关经济行为所涉资产定价的合理性进行检验，为相关经济行为的合法合规性提供补充依据，促进和完善对相关国有资产的规范管理。

司法诉讼或仲裁活动中，涉及资产损失或侵权损害赔偿、股权交易等法律纠纷时，经常需要了解资产在过去某一特定时点的价值，以解决股权分配、损失补偿等法律责任问题，这些情况下追溯性评估能够较好满足诉讼或仲裁活动的需要，为司法审判或仲裁处理提供重要依据。

财务报告领域，涉及会计政策变更、财务数据披露合规性等因素进行财务报表更正或调整时，通过履行追溯性评估可为相关财务报表的会计计量提供价值参考。

税务稽查和反避税等税收监管活动中经常涉及对纳税人历史期相关交易定价合理性的审查，在此过程中追溯性评估能够为相关交易活动涉及的资产价值提供专家意见，为征纳双方解决涉税价格争议提供专业支持。

（二）追溯性评估的应用现状分析

从2017年1月至2023年12月，上市公司公开披露的追溯性资产评估报告仅有27份，涉及的应用场景主要包括上市公司规范运作、财务报告和国有资产管理。

上市公司公告的追溯性资产评估报告统计表

披露时间	追溯性评评估报告数量(份)	涉及的上市公司数量(家)	不同应用场景的报告数量(份)		
			上市公司规范运作	财务报告	国有资产管理
2017年	2	1	0	2	0
2018年	7	2	0	0	7
2019年	5	2	1	0	4

披露时间	追溯性评估报告数量(份)	涉及的上市公司数量(家)	不同应用场景的报告数量(份)		
			上市公司规范运作	财务报告	国有资产管理
2020年	0	0	0	0	0
2021年	7	3	7	0	0
2022年	4	3	2	2	0
2023年	2	2	0	1	1
合计	27	13	10	5	12

注：统计表的原始信息由 Wind 金融终端查询取得。

以上统计结果显示，尽管追溯性评估在上市公司规范运作、国有资产管理、诉讼仲裁、财务报告和税收监管等领域中存在多个应用场景，但上市公司对追溯性评估的实践应用屈指可数。

追溯性评估的实践应用为何如此之少？一方面是由于相关制度规范不完善，比如尚缺乏指导追溯性评估业务的执业准则；另一方面与追溯性评估实践在现场调查程序履行、评估方法应用、评估报告撰写等方面的特殊性有较大关系，例如委估资产在评估报告日的状况较评估基准日可能有较大改变，甚至发生灭失、报废、拆除、处置等情况，导致评估人员难以按照常规程序进行核查验证。

三、追溯性评估的实践思考

（一）现场调查和资料收集

追溯性评估实践中，若评估人员无法通过现场调查了解全部资产在评估基准日的完整情况，应结合评估报告日的现状和历史资料等相关资料进行合理推断，即将企业调研访谈、评估现场收集、公开渠道搜索等不同途径得到的数据与资料进行比对分析，以分析推断相关资产在评估基准日的状况。

同时，由于评估基准日后评估对象的内外部环境可能发生了难以预

期的变化，资料收集时不仅要考虑历史年度和评估基准日时点的相关内外部信息，也要考虑评估基准日后实际经营数据和外部环境变化资料。

（二）评估方法应用

资产评估中常用的三种方法主要是收益法、市场法和成本法，在追溯性评估中存在较多争议的主要是收益法，尤其是收益预测时对评估基准日后实际经营数据的应用与考量。

在追溯性评估中，收益预测是直接采用企业实际经营数据，还是依据评估基准日时点所获信息对未来进行预测？该问题的处理我们认为一般应遵循“评估基准日”原则，即根据评估基准日可获得、可预期的信息，反映评估对象在评估基准日市场条件下的价值，具体实践中应重点关注以下几个方面：一是调研访谈时应了解当初的企业产品定价方式及定价逻辑，以及评估基准日后企业的经营变化情况，了解评估基准日时点交易定价过程中可以预期和不可预期的因素；二是审慎使用基准日后的实际数据资料，若没有证据表明评估基准日之后的实际市场数据或企业经营数据能够在基准日时被预期，则应按基准日可获取的历史信息与当时的合理预期进行预测；三是与管理层充分沟通实际经营数据和预测数据的差异原因，并在评估工作底稿中予以记录。

此外，在追溯性评估中应用市场法时，仍然应遵循“评估基准日”原则，如果没有充分的市场证据表明评估基准日之后的市场状况与评估基准日吻合，应选择评估基准日之前的交易作为可比交易案例。

（三）评估报告撰写

撰写追溯性评估报告时应重点关注评估依据、评估假设、期后事项披露等几个方面。

1.评估依据

通常情况下，直接与已经发生的经济行为或评估对象相关的法律法规依据一般适用评估基准日有效的法律法规，例如：《中华人民共和国公司法》经过多次修订，对非货币资产投资入股进行追溯性评估时，相关经济行为的法律依据为评估基准日有效的公司法；收益法预测中，考虑评估对象的纳税义务一般依据评估基准日有效的或者是评估基准日已确定未来即将实施的税收政策。此外，追溯性评估的取价依据通常是评估基准日有效的价格标准、费用标准和参数标准。

2.评估假设

追溯性评估的评估假设是立足于评估基准日时点，根据该时点能够恰当预期的市场和评估对象状况作出的合理假设。评估实践中不宜直接以未来实际发生的情况作为评估假设，尤其是市场条件或评估对象发生了评估基准日时无法预期的显著变化时，应“假装”不知晓相关变化，假设市场条件或评估对象维持评估基准日的状况不发生改变。

3.期后事项披露

追溯性评估的期后事项披露应以经济行为发生时相关事项的可预期性为关键因素。对于在评估基准日后、经济行为发生前出现的可能影响评估结论的事项，应进行恰当披露，特别是评估师认为报告使用者若不知晓相关事项可能会被误导时，这种披露将尤为重要。

追溯性评估在经济实践中具有较为广泛的需求，建议评估理论与实务界加强追溯性评估的理论研究、制度规范和执业准则建设，在此基础上对追溯性评估的特殊性问题予以明确，更好地发挥追溯性评估在上市公司规范运作、国有资产管理、诉讼仲裁、财务报告、税收管理等多个

领域的重要作用。

(北京天健兴业资产评估有限公司 崔劲 殷霞 供稿)