江苏证监局会计监管通讯

二〇二六年第一期

（总第 23 期）

江苏证监局　　2026 年 3 月

会计监管通讯

生物资产生命活动性强，数量与价值动态变化快，呈现高自然风险的特征，是审计核查的难点领域；高额溢价收购是向关联方输送利益的常见手段，而商誉减值易成为利润调节工具，是财务造假高发、审计风险突出的重点领域。为强化事前风险防范、提升审计质量和财务信息可靠性，江苏证监局结合监管实践，梳理生物资产审计、商誉审计领域的突出执业问题，提示审计风险，提出监管要求。

一、生物资产审计

因生物资产存在生长、繁殖、死亡等生物转化能力，存在计量复杂性、地域分散性与隐蔽性，生物资产审计属于审计的高风险领域。监督检查中发现，部分上市公司利用生物资产转化快、核查难、隐蔽性强的特征进行舞弊，而注册会计师在审计中存在未保持职业怀疑、监盘程序流于形式、利

用专家工作不恰当等问题，以致未发现被审计单位生物资产确认及计量严重失实。现就生物资产审计突出执业问题进行以下提示：

【主要问题】

（一）风险评估程序方面

检查中发现，部分注册会计师未结合企业生物资产特定类型或企业经营模式识别重大错报风险，导致风险领域识别不准确，风险评估程序流于形式。例如，在养殖企业审计中，注册会计师未考虑养殖周期对企业生物资产减值情况的影响，未充分关注生物资产减值计提不充分的重大错报风险。

（二）控制测试方面

生物资产的采购、投放、养育、采捕等环节需要完善的内部控制予以规范，如投苗记录、采捕记录、海域或林地流转记录等。检查中发现，部分注册会计师在审计中未对企业生物资产生命周期流程关键控制点实施控制测试，导致未发现企业生物资产关键内控缺失，未发现企业业务数据与财务数据脱节、成本核算混乱的情况。

（三）实质性程序方面

一是监盘程序执行不到位。部分注册会计师未充分考虑生物资产特殊性，监盘方法选择不当，监盘程序流于形式。例如，部分注册会计师以自然条件不佳为由，未开展实地监盘，直接将企业提供的GPS点位和航拍图作为审计证据，导

致其未发现部分点位实际为荒地；部分注册会计师监盘方法选择不当，未针对生物资产形态、种植养殖模式制定差异化监盘方案，导致数量核查精准度较差；部分注册会计师监盘中未关注生物资产生长及健康状态，导致未发现企业资产减值计提不足。

二是未恰当利用专家工作。生物资产审计常需农业、兽医等领域专家协助，但检查中发现，部分注册会计师未对被审计单位聘请专家的独立性和专业能力进行充分评估，也未对专家工作成果进行恰当复核。例如，某注册会计师在对林木资产审计时，直接采信被审计单位聘请的评估机构出具的估值报告，未独立复核生长率、砍伐周期等关键参数的合理性，未发现估值结果失真。

三是未保持职业怀疑。检查中发现，部分注册会计师在关键审计证据缺失或存在异常的情况下，未执行进一步审计程序以获取充分适当的审计证据。例如，对大额采购或销售交易的函证未取得回函，亦未取得其他外部证据，未执行有效的替代审计程序；针对销售收款循环中发现的现金交易占比高、客户多为自然人等异常情况，未实施延伸检查程序，仅获取企业养殖记录、成本核算表等内部资料作为审计证据。

【监管要求】

（一）风险评估程序方面

注册会计师应当结合企业经营模式、生物资产特定类型，了解企业投苗、养殖、采补等关键内部控制的运行情况，并充分评估管理层利用生物资产进行舞弊的动机和手段。例如，针对客户主要为自然人或个体工商户的，注册会计师应当重点关注企业通过体外交易循环进行舞弊的风险；针对生物资产生命周期较长的企业，注册会计师需重点关注养殖周期、气象灾害、市场价格波动引发的资产减值风险。

（二）控制测试

注册会计师应当围绕生物资产生命周期的关键控制点实施控制测试，包括但不限于在采购与投放环节，测试种苗验收与投放记录的真实性，核对采购审批、入库单与付款凭证的一致性；在养殖管理环节，检查养殖日志、投料记录及死亡损失报告的完整性，验证成本归集与分摊方法的合理性；在采捕与收获环节，关注采捕计划与实际作业区域的匹配性，核对采捕记录与销售出库单的勾稽关系。此外，对于高度依赖信息系统核算的企业，注册会计师应当测试信息系统一般控制和应用控制运行有效性，以验证系统生成数据的准确性。

（三）实质性程序

1. 监盘程序

生物资产监盘程序的目的是获取关于生物资产存在及状况的审计证据。但生物资产通常具有“有生命、会转化、

难核查”的固有特点，常规监盘方法可能难以获取充分适当的审计证据。注册会计师应当结合行业特点，充分考虑生物资产的物理特性（水下、地下、林地）、分布范围、生长阶段及价值高低等因素，综合运用实地盘点、技术测算、替代程序等多种方法获取充分、适当的审计证据。

一是科学制定监盘计划。注册会计师在制定监盘计划前，应当首先获取被审计单位生物资产的详细资料，包括品种、数量、生长周期、价值分布、地理分布图等，审阅被审计单位的盘点计划，了解盘点范围、盘点方法、人员分工、时间安排等。制定监盘计划时应重点考虑（1）抽样方法是否符合生物资产特性，例如对于分布相对均匀的人工林或平原种植区，可以采用系统抽样或等距抽样，而对于地形复杂、密度不均的野生药材或海底播撒的贝类，则更适宜采用分层随机抽样，确保不同密度区域、不同水深区域都能被覆盖，避免样本过度集中于易采区域；（2）监盘人员是否具备必要专业知识，当监盘涉及水下生物量评估、树龄鉴定等专业技术判断时，需要利用专家的工作；（3）盘点时间安排是否合理，生物资产数量、价值、物理位置受生长周期及人类作业活动影响较大，注册会计师应当在被审计单位采捕行动停止后开展监盘。

二是恰当执行监盘程序。注册会计师在执行监盘程序时，应当规范监盘工作流程，强化过程管控与痕迹留存。在

监盘过程中，应当由审计人员独立实施计数、核对工作，严禁依赖企业人员指认或代计数，并使用录音、录像、拍照等方式记录监盘过程。注册会计师在监盘过程中除关注资产真实性之外，还应当关注资产的状态，对于监盘中发现的如病弱、死亡等异常状态的生物资产，应当进行影像留存，并在监盘记录表中予以记录。

三是综合评价监盘结果。监盘结束后，注册会计师应当对监盘结果进行综合评价。包括但不限于，将监盘记录与企业账面记录进行对比，对存在的差异追查原因，结合监盘日至资产负债表日之间的变动情况，判断是否需要调整期末账面数；分析监盘结果是否能与其他审计证据相互印证，如投苗记录、采捕日志、成本核算资料及销售单据等，确保业务流、实物流、资金流与票据流“四流合一”；对于监盘过程中发现的异常情况，如资产分布或生长状态异常，应重新评估重大错报风险，必要时扩大实质性程序范围或追加其他审计程序。注册会计师应当将监盘程序执行情况及监盘结果完整记录于审计工作底稿中，并考虑获取的审计证据对审计意见类型的影响。

此外，当生物资产因自然条件或安全因素等原因导致现场监盘不可行时，注册会计师应当实施替代程序以获取充分适当的审计证据。包括但不限于，利用遥感技术或无人机航拍，通过影像分析资产分布范围及生长状况，结合地理信息

系统计算面积或估算存量；检查资产负债表日后采捕或销售记录，验证期后实际收获数量与账面期初存量的勾稽关系，倒推资产负债表日资产的存在；分析投入产出情况，获取投苗、饲料消耗、历史成活率等业务数据，运用行业指标测算存量并与账面核对；获取第三方证明，如渔业部门监测报告、林权监管证明等。若执行替代程序后仍无法消除疑虑，注册会计师应当考虑对审计意见类型的影响。

2.利用专家工作

对生物资产审计中涉及疫病检测、林木蓄积量和品类价值评估、水下生物资产存活状态监测、中药材品质鉴定等专业领域,注册会计师一般需利用专家的工作。聘请外部专家前，注册会计师应当评价其是否具备相关的专业技术知识及实践经验；同时，注册会计师还应当关注专家与被审计单位之间是否存在可能影响独立性的经济利益或密切关系。

注册会计师应当对专家工作成果进行独立复核，包括但不限于专家采用的技术方法、关键假设及数据来源。复核时，注册会计师应当独立判断关键假设是否与宏观环境及行业趋势相一致、核心数据是否与被审计单位历史信息及业务逻辑相互印证，不得简单照搬专家结论。

3.检查或其他适当的审计程序

注册会计师还可以通过以下延伸检查程序，以对被审计单位生物资产的真实性、计量的准确性获取充分、适当的审

计证据，包括但不限于：（1）获取并检查外购生物资产的采购发票、运输费、保险费等相关支出，对自行培育的生物资产，穿透追踪种子、肥料等采购凭证及人工费用分摊表，核查成本归集的完整性与准确性；（2）获取并检查生物资产生长周期记录，包括育苗播种台账、施肥用药记录、防疫免疫档案、生长发育监测数据等，印证生物资产生长阶段与企业账面记录的一致性；（3）结合气象数据、市场价格指数、疫病发生情况等，对企业生产性生物资产和消耗性生物资产减值情况进行复核；（4）依据《企业会计准则第 5 号 ——生物资产》的要求，核查企业生物资产分类准确性，重点关注生产性生物资产与公益性生物资产的分类是否与实际用途一致，严防企业通过将资产分类为公益性生物资产从而规避计提折旧与减值准备；（5）走访农业农村局、林草局等行业主管部门，获取企业生物资产养殖种植备案信息、产能审批文件与申报数据，关注与企业账面数据是否存在明显矛盾；（6）对于企业当期作出会计估计变更的，例如延长生产性生物资产的折旧年限，注册会计师应当保持职业怀疑，重点关注当期是否出现了新的情况导致变更并评价变更的合理性，审慎判断上述变更是否可能表明存在管理层偏向。

二、商誉审计

商誉初始确认与后续计量涉及重大管理层判断，是财务

舞弊的高发领域。监督检查发现，部分注册会计师在审计中存在商誉初始确认审计核查不到位、商誉相关资产组判断不当、商誉减值测试过程复核不到位等问题，严重影响审计质量与财务信息可靠性。现就商誉审计突出执业问题进行以下提示：

【主要问题】

（一）商誉初始确认审计程序方面

商誉是企业合并中，购买方的投资成本超过被购买方的可辨认净资产公允价值份额的差额。部分注册会计师在对企业商誉初始确认执行审计程序时，未对并购标的定价合理性进行核查，未充分关注交易的商业实质及高额溢价的合理性，以致未识别出企业通过高额溢价收购实现关联方利益输送的风险；亦存在未对标的资产可辨认净资产公允价值进行充分复核的情况。

（二）商誉减值测试审计程序方面

被审计单位管理层在进行商誉减值测试时，应当首先将商誉合理分摊至资产组或资产组组合，识别商誉相关资产组或资产组组合存在的减值迹象，并进行减值测试。检查发现，注册会计师在对商誉减值执行审计程序时，存在商誉相关资产组或资产组组合认定核查不充分、对被审计单位商誉减值测试涉及的会计估计和判断核查不到位等问题。

一是对商誉分摊的合理性核查不到位。检查发现，部分注册会计师未复核被审计单位认定的商誉相关资产组或资产组组合是否恰当，以致未发现被审计单位在认定商誉相关资产组时加入无关资产组或遗漏具有合并协同效应的资产组；未关注管理层在不同会计期间变更商誉相关资产组认定范围的合理性，以致未发现被审计单位通过调整商誉相关资产组范围人为调节商誉减值结果的舞弊行为。

二是对商誉减值测试中涉及的会计估计核查不到位。检查发现，部分注册会计师在对商誉减值执行审计程序过程中，未识别标的资产业绩不达标、所处市场环境恶化等减值迹象，未发现被审计单位商誉减值计提不充分；部分注册会计师仅对商誉减值测试过程进行重新计算，而未复核被审计单位管理层在商誉减值测试中使用的数据与假设的可靠性及合理性；部分注册会计师未对异常情况保持职业怀疑，例如针对发现的被审计单位管理层使用的关键参数与企业历史经营数据、行业整体发展趋势、期后实际经营情况存在不一致，注册会计师未追加进一步审计程序对上述不一致予以核查。

（三）利用专家工作方面

检查发现，部分注册会计师在商誉审计程序中过度依赖评估机构等专家工作，而未对专家的专业胜任能力、客观性进行充分评价，未核查专家的资质、执业经验以及独立性，

例如未核查被审计单位聘用的资产评估机构资质，导致未发现评估机构为未备案从事证券服务业务所；对专家工作的复核流于形式，未复核商誉减值测试所采用的评估方法、评估假设、关键参数的可靠性及合理性，导致未发现评估过程存在逻辑错误、数据差错、折现率与现金流口径不匹配等问题；在执行商誉减值审计程序时，直接以被审计单位收购时使用的评估报告结果作为商誉减值复核结论，未考虑评估目的不同、评估基准日与资产负债表日不同对商誉减值测试结果的影响；未关注报告类型，例如部分被审计单位聘请的评估机构出具的报告并非以财务报告为目的的资产评估报告。

【监管要求】

（一）商誉初始确认审计程序方面

公司本期发生并购交易产生商誉的，注册会计师应当对商誉初始确认金额的准确性执行审计程序。包括但不限于，一是获取并检查并购协议、评估报告、定价说明、内部审批流程等关键资料，审慎分析并购交易商业实质，复核并购标的定价依据、溢价形成原因，审慎判断并购对价的合理性。二是复核可辨认净资产公允价值的准确性，重点关注无形资产、或有负债、递延所得税等关键科目的确认依据、计量方法，避免因可辨认净资产公允价值计量错误导致商誉初始确认失真。三是全面核查并购交易各方关联关系，重点关注是否存在通过虚增并购对价、隐瞒关联关系等方式实施利益输

送的情形，对于发现的关联方认定不全、交易定价不合理、资金流向异常等情况，应当追加进一步审计程序予以核查。

值得注意的是，对并购标的溢价过高、可辨认净资产公允价值计量存在争议的，必要时注册会计师需聘请专家协助复核，并形成独立的专业判断，不得直接采信被审计单位管理层或其聘用的第三方出具的评估结果。

（二）商誉减值审计程序方面

商誉减值通常是被审计单位财务报告过程中重要且涉及较多管理层判断的会计估计领域，注册会计师在对被审计单位商誉减值执行审计程序时，应当保持职业怀疑、恰当运用职业判断，做好以下审计程序。

一是复核管理层认定的商誉相关资产组或资产组组合的恰当性。包括但不限于，（1）了解商誉分摊基础与方法。审阅管理层编制的商誉分摊明细表及相关说明，了解商誉分摊所依据的基础和方法，并关注分摊方法是否与企业合并时的协同效应预期一致，是否在不同期间保持一贯性。（2）评价分摊方法的合理性。结合对被收购业务与现有业务整合程度，评价管理层采用的分摊方法是否合理，关注管理层在分摊商誉时是否以资产组或资产组组合获得协同效应、产生独立现金流入的能力以及企业内部管理决策方式为依据。（3）关注资产组范围变化及管理层调整的合理性。若被审计单位存在业务重组或处置部分资产的情形，注册会计师应

当获取变更的审计证据，并关注管理层是否已相应重新分摊商誉，并评价重新分摊的方法是否恰当；若不存在上述情形但管理层在本期调整商誉分摊范围的，注册会计师应当对前后变动的原因及合理性进行核查，以防管理层通过调整商誉分摊范围人为调节商誉减值结果。

二是复核商誉减值测试过程中管理层作出的会计估计和判断的恰当性。包括但不限于，**（1）了解被审计单位商誉减值测试流程及方法。**询问被审计单位管理层及相关人员，了解减值测试的发起、数据采集、模型选用、参数设定、结果复核及审批等关键控制活动的运行情况。**（2）评价估值方法和关键假设、参数的合理性。**结合资产组或资产组组合的特征及相关数据的可获得性，分析管理层选用的估值方法是否恰当；获取并审阅管理层编辑预测数据所依据的业务计划、可行性研究报告、市场分析报告、行业研究资料等，评价管理层预测所使用的假设的合理性及数据的可靠性。**（3）多维复核、交叉验证。**除了复核管理层预测依赖的假设及数据的合理性之外，注册会计师还可以结合资产组或资产组组合历史期间数据、资产负债表日后期间实际经营数据等，关注管理层判断的合理性，若存在明显异常情况，如资产负债表日后期间经营情况与管理层预测偏差较大，注册会计师应当分析偏差原因，并判断上述原因是否在资产负债表日已经存在，以及是否可能表明存在管理层偏向。

（三）利用专家工作方面

商誉审计涉及利用专家工作的通常包括管理层专家和注册会计师的专家。注册会计师在利用专家工作时，应当执行审计程序以评价专家的胜任能力、专业素质和客观性，包括但不限于了解专家的专业资质、是否经过从事证券服务业务备案、专家擅长的领域、历史项目经验、被监管部门处理处罚情况，以及专家是否同时向被审计单位提供其他服务及潜在的影响。在审计项目完成之前，注册会计师应当对专家工作进行复核并对恰当性进行评价，包括但不限于复核专家采用的评估方法、评估假设、关键参数来源、计算过程的合理性，以及时发现评估逻辑错误、数据差错、口径不匹配等问题。

需要注意的是，注册会计师应当评价管理层聘用的专家的工作与审计目的是否相关，例如，若资产评估项目的招标范围和目的、评估基准日、评估对象的具体范围、评估价值类型和基础等，和与商誉相关的资产组或资产组组合的范围及可收回金额计量会计核算的具体方法、日期等不一致，注册会计师不应当将管理层专家工作的成果直接用作商誉减值审计的审计证据。此外，还应当关注管理层聘请的专家出具的报告是否以上市公司财务报告为目的，而不应以单项资产估值、咨询报告等代替。