

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示

——资本市场财务舞弊易发高发领域的

审计应对：境外收入

本提示仅供会计师事务所（以下简称“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。提示中所涉及程序的时间、范围和程度等，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。

随着股票发行注册制的全面实施，中国资本市场的监管环境日趋严格。注册制下，以信息披露为核心，持续提升注册会计师的审计质量是加强财务信息质量外部监督的重要手段之一。职业怀疑贯穿审计执业全过程，是注册会计师执行审计业务时必须保持的职业态度。近年来，涉及境外收入的财务造假案件频发，上市公司财务造假行为有从境内转向境外的趋势。境外业务因地理位置、法律环境、商业实践等差异，在审计证据获取、复杂架构穿透、关联方识别等方面面临诸多独特挑战，已成为资本市场财务舞弊的易发高发领域，对注册会计师保持并有效执行职业怀疑、执行审计程序以及获取审计证据提出了更高要求。

为帮助注册会计师在资本市场审计业务中有效识别、评估和应对与境外收入相关的舞弊风险，本文根据中国注

册会计师执业准则要求，结合财政部、证监会有关监管规定及资本市场审计实践，针对境外收入审计实务中的常见舞弊风险与审计应对作出如下提示，供大家在执业中参考。

一、境外业务审计难点

在资本市场审计中，发行人或上市公司的境外业务通常分为两类典型场景：一是存在境外经营实体，包括但不限于境外子公司、分支机构、生产仓储基地等；二是仅存在境外客户、无境外经营实体，也是当前境外收入舞弊的高频场景。对发行人或上市公司境外业务及财务信息的核查，是识别与应对财务舞弊风险的关键环节之一。

（一）面临语言、文化及商业实践差异带来的障碍

境外业务涉及的会计记录、合同协议、法律法规及商业沟通通常使用当地语言。语言障碍不仅增加沟通成本，更可能导致对交易商业实质、合同关键条款及潜在法律风险的理解出现重大偏差。此外，不同的商业文化、管理惯例及伦理标准，可能影响注册会计师对管理层诚信、内部控制环境的评估，以及对异常商业逻辑的敏感度。

比如中国境外子企业会计核算系统与中国境内企业集团的会计核算系统往往不一致，导致某些中国投资的境外企业同时存在“外账”和“内账”两套账。每个会计期间需要在不同会计系统之间，根据境内外会计准则差异进行财务报表转换。同时境外子企业也存在“外账”和“内账”在某些会计处理上存在时间差的情况，例如采购和销售“内

账”晚于“外账”，导致报给中国企业集团合并的境外子企业会计报表失真。

（二）获取充分、适当审计证据的难度显著增加

对境外经营实体的现场审计程序，常受制于地理距离、时间预算、签证限制及被审计单位的配合程度。关键原始单据、资产、重要人员可能位于境外，注册会计师难以实施有效的监盘、访谈、观察等程序。依赖被审计单位提供的翻译件或通过境内团队远程执行程序，可能导致审计证据的可靠性与充分性不足，难以有效发现虚构境外交易、虚增境外资产或收入等舞弊行为。

被审计单位仅存在境外客户而无境外经营实体的情况下，境外客户函证回函率通常较低，注册会计师难以实地走访境外客户核实交易真实性，对境外物流、报关、海关清关单据及客户签收记录的真实性难以验证，尤其当境外客户为中小型企业或注册于离岸群岛的空壳主体时，公开信息查询渠道有限，进一步增大了交易真实性核查难度，为虚构境外收入、伪造客户交易痕迹等舞弊行为留下空间。

（三）复杂交易架构与关联方安排隐匿性更强

被审计单位常利用不同国家、地区的法律与监管差异，搭建针对性的隐匿交易架构：

存在境外经营实体的被审计单位常利用不同国家、地区的法律与监管差异，搭建包含多层特殊目的实体、位于避税天堂或监管宽松地区的控股架构。此类复杂架构易被用于操纵利润、虚构交易、转移定价、隐瞒实际控制人及

关联方关系，或掩盖资金最终流向。注册会计师在穿透核查最终受益人、识别关联方交易、评估交易的商业实质以及税收安排等方面面临巨大专业挑战，成为舞弊风险高发领域。

被审计单位境外客户的实际控制人及股权关系往往更为隐蔽，被审计单位可能通过安排未披露的关联方在境外设立壳公司作为虚假客户，虚构交易循环。不同国家的企业信息披露制度差异较大，部分离岸司法管辖区不公开股东、董事信息，导致注册会计师难以穿透核查境外客户的实际控制人及与被审计单位的关联关系，无法有效识别显失公允的关联方交易。

（四）审计独立性与客观性更易受到侵蚀与挑战

在跨境审计环境中，审计机构及注册会计师成员维护独立性的压力增大。一方面，存在境外经营实体的被审计单位，其管理层可能利用境外业务的物理距离、信息不对称以及复杂的公司治理结构，对审计范围、程序或结论施加不当影响。另一方面，管理层可能以“境外客户隐私保护”“当地商业惯例”等理由限制注册会计师的延伸核查范围，阻碍对境外客户的核实程序。同时，面对境外监管制度差异和高昂的协调成本，注册会计师在坚持原则立场时可能面临更大的商业压力，独立性受侵蚀的风险更为突出。

（五）信息系统数据对接与验证难度大

存在境外经营实体的被审计单位，其境外业务的销售、物流、仓储、财务系统可能分散于不同国家，使用不同语言、

币种及数据传输协议。系统间数据接口的完整性、一致性以及自动生成数据的防篡改性难以验证。注册会计师需联合IT审计人员，评估系统控制的有效性，克服“数据孤岛”带来的审计证据获取困难。

二、境外收入常见舞弊手段及相关典型案例

（一）常见舞弊手段

1. 虚构或构造无商业实质的交易

（1）虚构不存在的境外客户与交易，无任何商业实质。被审计单位通过伪造销售合同、出口报关单、货运提单及资金流水等全套单据，虚构与境外客户的交易。这些“客户”通常是注册在监管宽松地区的空壳公司，与上市公司无实质业务往来，其设立目的即为配合造假。

（2）利用隐蔽关联方构造交易。公司通过员工、亲属或代持人在境外设立壳公司，或通过复杂股权结构掩盖实际控制关系，将这些受其控制的实体伪装成独立的境外客户进行交易。这种方式下，交易双方实质为关联方，但形式上却表现为非关联交易，从而规避合并抵销，虚增合并报表收入。

（3）通过境外代工厂或物流公司配合，虚构存货与销售循环。公司先将货物发往境外合作的代工厂或关联方控制的物流仓库，即确认为“销售”并确认收入。随后，在后续期间将这些货物以“采购原材料”或“库存商品”名义重新运回或辗转处理，资金则通过体外循环配合流转，形成

“虚假销售—虚假采购”的闭合回路，同时虚增收入和存货/成本。

（4）虚构境外经销收入。在经销模式下，公司利用地理距离远、时差、语言障碍、原始单据回传链条长且缓慢等客观审计难点，伪造物流签收或验收记录，虚构对经销商的销售。由于注册会计师对境外终端客户的函证、走访受限，此类伪造行为难以被有效核实，常用于在期末集中确认收入以满足业绩目标。

2. 在真实交易基础上夸大收入规模

公司在与真实境外客户存在正常业务往来的基础上，通过高报出口货物销售单价、伪造附加订单、篡改发货单据数量或价格、与客户内部人员串通进行无实质货物流转或服务的交易等方式，夸大销售收入规模。此类舞弊因有真实客户和业务为掩护，更具隐蔽性。

3. 提前确认收入

（1）利用贸易条款差异提前确认收入

与境内销售通常以货物送达客户指定地点并经签收作为控制权转移时点不同，境外销售需经历报关、国际运输等环节，普遍采用《国际贸易术语解释通则》约定的贸易条款，不同贸易模式下控制权转移时点、风险承担主体及对应的收入确认依据存在显著差异：

FCA（货交承运人）：卖方在指定地点将货物交给买方指定的承运人处置时，商品控制权即转移给买方，通常以

完成出口报关、货物交付承运人并取得货运单据作为收入确认时点。

FOB（装运港船上交货）：货物在指定装运港被装上买方指定船舶时，商品控制权转移给买方，通常以货物装船完成、取得海运提单作为收入确认时点。

CIF（成本加保险费加运费）：卖方负责承担货物运至指定目的港的运费和保险费，但商品控制权在货物于装运港装船完成时转移给买方，通常以取得海运提单作为收入确认时点。

DAP（目的地交货）：卖方将货物运至指定目的地，在运输工具上做好卸载准备并交由买方处置时，商品控制权转移给买方，通常以货物运抵指定目的地并取得买方签收作为收入确认时点。

DPU（卸货地交货）：卖方将货物运至指定目的地并完成卸货后交由买方处置时，商品控制权转移给买方，通常以货物完成卸货并取得买方签收作为收入确认时点。

DDP（完税后交货）：卖方将货物运至指定目的地，完成进口清关手续并交由买方处置时，商品控制权转移给买方，通常以货物完成进口清关并取得买方签收作为收入确认时点。

实务中部分被审计单位未严格区分不同贸易条款对应的控制权转移时点，存在提前确认收入的舞弊情形：例如在FCA模式下货物尚未交付承运人即确认收入、FOB或CIF模式下货物尚未装船仅完成报关即确认收入，在DAP、DPU、

DDP模式下货物尚在运输途中或尚未完成卸货、清关即确认收入，或故意混淆贸易条款适用场景，通过提前确认收入虚增当期业绩。

（2）虚构境外工程项目进度

被审计单位针对境外基础设施、厂房建设等项目，在未开工或完工进度极低的情况下，通过伪造监理报告、工程进度单、现场施工照片等手段，按照远高于实际的完工百分比确认收入。由于项目所在地监管协作难度大，审计人员跨境监盘、走访成本高昂，此类舞弊往往难以被及时识破。

4. 利用境外业务特性，在资金与资产端配合造假

（1）通过第三方回款掩饰虚假销售或资金循环。境外回款方并非合同签订客户，且代付方身份不明、变动频繁，无法核实其与真实客户的委托关系及资金来源。这常常是虚假销售或资金体外循环的迹象。

（2）虚构境外资产或掩盖其减值。通过向境外壳公司预付大额设备、工程款，形成在建工程、其他非流动资产。这些资产可能根本不存在，或长期闲置，但公司不计提减值，从而虚增资产、转移资金。

（二）相关典型案例

1. 案例1—A公司虚构境外工程项目

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2017〕102号，证监会行政处罚决定书〔2019〕37号）

处罚决定书摘录（对A公司）：

A公司通过签订《木尔坦地铁公交工程建设施工合同》，虚构木尔坦地铁公交工程项目，利用李某松安排的公司构建资金循环，制造海外回款的假象，同时伪造木尔坦项目的工程进度单、人工成本计算单、材料成本等相关资料，安排公司相关人员负责工程相关建设，并将报关出口至巴基斯坦的建筑材料运送到香港、新加坡等地，然后再安排有关公司将货物进口回中国，制造项目施工假象。2015年，A公司以虚构木尔坦项目方式虚增营业收入20,182.50万元，相应虚增当期营业利润14,967.52万元，占当期披露利润总额的47.09%。

A公司通过联赢物流等货运代理公司向海关报关出口了价值342.01万元（价税合计）的铝单板、镀锌卷、玻璃棉等建筑材料，报关出口运抵国为安哥拉。在获取海关放行信息后，A公司通过相关代理公司，要求新海丰等货运公司将上述货物运送到香港，然后安排罗雄国贸将货物进口回中国。A公司共向香港运送了17个标准集装箱的货物，均由罗雄国贸进口回中国。安美国际与A公司并未发生真实的业务往来。

处罚决定书摘录（对ZH所）：

A公司称，木尔坦项目系巴基斯坦HabibRafiqLimited公司（以下简称HRL公司）分包给首都工程建设有限公司（CapitalEngineering&ConstructionCO., Ltd，以下简称首都工程公司），再由首都工程公司通过招投标发包给A公司。ZH所对该项目进行核查后，采信了上述说法。……ZH所审计底稿中只有一份A公司与首都工程公司的合同，并未获取到A公司的中标文件，也未取得总包方HRL公司将工程分包

给首都工程公司的分包合同……ZH所在对A公司的销售与回款循环的内部控制实施控制测试程序时，对A公司的销售合同部分有编号、部分无编号，即使有编号，编号也不连续的情形并未发现，也并未指出其为内控缺陷，而此种情形为A公司造假提供了便利。……A公司的发货单样式不统一，至少有四种以上制式，且发货单不编号。ZH所在实施销售与回款循环的内部控制测试程序时，未发现上述异常情形，导致ZH所对A公司出入库管理存在的漏洞未予以充分关注，而此种情形为A公司财务造假提供了便利。

2. 案例2—B公司利用隐蔽的关联方构造交易

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2023〕10号）
处罚决定书摘录（对B公司）：

（1）B公司控制柬埔寨项目采购商及运营商 Xinwei (Cambodia) Telecom Co., Ltd （以下简称柬埔寨XW）

2011年11月，柬埔寨XW与B公司全资子公司XW香港签订《MASTER AGREEMENT》，约定销售设备、提供技术及服务，合同总金额为4.6亿美元……B公司参与柬埔寨项目建设、运营并能实施决策，在关键岗位人员任免、组织结构、重大事项审批等方面对柬埔寨XW相关活动实施管控，柬埔寨XW依赖B公司及下属子公司提供担保的信贷资金支付货款及开展运营，B公司下属公司通过 Novatel Investment Co., Ltd. （以下简称诺华投资）直接或间接向柬埔寨XW相关主体提供资金，2017年B公司通过事先指挥布置现场、培训受访人答复口径、指使拒绝提供有关资料等方式，妨碍、

干扰中介机构核查柬埔寨XW的真实控制及运营情况……B公司2011年至2017年在合并报表层面对柬埔寨项目累计确认收入243,259.17万元。

（2）B公司控制尼加拉瓜项目采购商及运营商 Xinwei Intelcom. Nic S.A.（以下简称尼加拉瓜XW）

2013年12月起,尼加拉瓜XW先后与B公司及下属子公司签订采购合同,合同总额合计19,290万美元……B公司参与尼加拉瓜项目的建设、运营并能实施决策,在决定关键岗位人员、工作规划等方面对尼加拉瓜XW相关活动实施管控,相关文件明确存在股权代持安排,尼加拉瓜XW依赖B公司提供担保的信贷资金支付货款及开展运营,B公司下属公司通过诺华投资向其控股股东、买方信贷借款方提供资金……B公司2015年至2017年在合并报表层面对尼加拉瓜项目累计确认收入132,273.19万元。

（3）B公司控制坦桑尼亚项目采购商及运营商 WiAfrica Tanzania Limited（以下简称非洲无线坦桑公司）

2015年B公司下属子公司将持有的非洲无线坦桑公司90%股权转让给 Lavia Investment Company Limited（以下简称 Lavia 投资），收购资金实际来源于B公司……同年9月,B公司下属子公司与非洲无线坦桑公司签订《McWiLL 基站系统设备买卖合同》《McWiLL 核心网系统设备买卖合同》，合同金额合计42,036.40万美元……B公司参与坦桑尼亚项目建设、运营并能实施决策,在关键岗位人员、重大事

项审批和工作规划等方面对非洲无线坦桑公司相关活动实施管控，非洲无线坦桑公司依赖B公司及下属子公司提供担保的信贷资金支付货款及开展运营，B公司下属公司通过诺华投资向其控股股东Lavita投资提供资金……B公司2015年至2016年在合并报表层面对坦桑尼亚项目累计确认收入275,201.29万元。

（4）B公司控制巴拿马项目采购商和运营商 Innovaciones Technologicas, S.A.（以下简称 Innovatech）

2015年，B公司下属子公司与 Innovatech 签订设备买卖合同，合同金额合计399.60万美元……B公司参与巴拿马项目建设，相关文件明确存在股权代持安排，Innovatech 依赖B公司及下属子公司担保的信贷资金支付货款及开展运营，B公司下属公司通过诺华投资向 Innovatech 提供资金……2015年至2016年，B公司在合并报表层面对巴拿马项目累计确认收入3,241.64万元。

（5）B公司控制乌克兰项目的海外采购商 Jovius Limited（以下简称 Jovius）

2012年B公司下属子公司将 Jovius 95%的股权转让给 SIF Telecom Investment Limited（以下简称 SIF 投资），收购资金实际来源于B公司……B公司下属公司通过诺华投资对 Jovius 提供资金，相关交易参与方在交易起始阶段即已确定上下游交易对手，锁定了交易风险，Jovius 采购设备后由其控股子公司 Prosat Ltd（以下简称 Prosat）开展项目

运营，B公司审批任命 Prosat 的主要管理人员，决定工资支付、资金预算、资产购置以及年度经营目标和考核指标等，实际行使管控权……B公司2013年、2016年在合并报表层面对乌克兰项目累计确认收入251,760.31万元。

B公司隐瞒对前述柬埔寨项目、尼加拉瓜项目、坦桑尼亚项目、巴拿马项目、乌克兰项目海外采购商的控制关系，导致B公司2014年、2015年、2016年、2017年、2018年、2019年年度报告信息披露存在虚假记载。B公司2014年虚增收入7,855.97万元，2015年虚增收入211,255.69万元、虚增利润总额不少于183,052.10万元，2016年虚增收入270,311.23万元、虚增利润总额不少于220,881.53万元，2017年虚增收入7,143.02万元。

3. 案例3—C公司虚增出口销售单价

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2016〕107号，证监会行政处罚决定书〔2017〕22号）

处罚决定书摘录（对C公司）：

2012年至2014年，C公司以虚增合同销售单价的方式累计虚增出口销售收入8,268.51万元。其中，2012年、2013年、2014年分别虚增收入662.04万元、1,813.51万元、5,792.96万元，并相应虚增各年利润，虚增利润金额分别占C公司当年账面利润总额的8.61%、20.81%、67.33%。C公司在虚增收入的同时虚增应收账款，并通过第三方公司回款或用其他外销客户回款进行冲抵的方式调节应收账款的账龄。

处罚决定书摘录（对RH所）：

RH所在对C公司2012年至2014年营业收入进行审计时，C公司提供的与各个境外销售客户签订的合同的格式大致相同，合同中缺少对外贸易合同的一些基本要素，如：对货物质量的约定（如纯度、含水率、破损率等）；包装标准；付款条件（如见票即付）；需要提交的文件（如发票、提单、各种检疫检验证明文件等）。RH所在审计时发现C公司在2012年前后使用的外销合同格式不一样，但未保持应有的职业怀疑，特别是在2013年及2014年营业收入存在舞弊导致的重大错报风险的情况下，对上述异常情况未予以充分关注。……RH所……对大部分销售客户（包括大部分境外销售客户）期末应收账款余额及当期销售金额进行了函证。经查，RH所将向销售客户的询证函交由C公司的工作人员发出，未对函证保持控制。C公司后安排将虚假回函寄回RH所。

4. 案例4—D公司通过虚增境外工程进度提前确认项目收入

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2025〕119号）

处罚决定书摘录（对D公司）：

2017年至2021年，D公司菲律宾风光一体化项目相关财务数据存在虚假记载，其中，风电项目在不符合收入确认条件的情况下虚假确认收入和利润，光伏项目通过虚增工程进度方式提前确认收入和利润。

5. 案例5—E公司虚增供应链服务费

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2021〕2号）

2014年7月至2018年3月，在与锐嘉科集团有限公司（以下简称锐嘉科）的出口业务中，E公司虚构《补充协议》和《境外供应链服务协议》，在出口环节以服务费的名义，将货物（仅整机，不含物料）的价格在出口委托价的基础上虚增1%、3%或5%，形成报关价，在外贸环节以服务费的名义，将全部货物的价格在报关价的基础上虚增1.95%，形成境外销售价。境外销售金额与出口委托金额（含正常代理服务费）之差为虚增收入，虚增收入等于虚增利润。其中，2014年虚增营业利润3,627.41万元，2015年虚增营业利润9,114.41万元，2016年虚增营业利润3,181.41万元，2017年虚增营业利润1,352.71万元，2018年1月至3月虚增营业利润104.59万元。

2016年12月至2018年3月，在与贵州财富之舟科技有限公司（以下简称贵州财富）的出口业务中，E公司在外贸环节虚增境外销售价格，其中2017年9月至11月还在出口环节虚增报关价格，由此虚增对贵州财富的出口代理服务收入，虚增收入等于虚增利润。其中，2017年虚增营业利润5,468.21万元，2018年1月至3月虚增营业利润1,599.86万元。

2016年7月至2018年3月，在与遵义市水世界科技有限公司（以下简称水世界）的出口代理业务中，E公司在外贸环节虚增境外销售价格，由此虚增对水世界的出口代理服务收入，虚增收入等于虚增利润。其中，2016年虚增营业利润1,745.52万元，2017年虚增营业利润3,236.17万元，2018年1月至3月虚增营业利润928.57万元。

6. 案例6—F公司虚构境外销售业务及提前确认收入

（资料来源：证监会行政处罚决定书〔2020〕7号，证监会行政处罚决定书〔2022〕3号）

处罚决定书摘录（对F公司）：

2015年12月，F公司向泰国M.T. SEWING MACHINE CENTER CO., LTD.（以下简称M.T. SEWING）出口2,048站吊挂产品，并于2016年3月确认销售收入。经查，双方仅口头约定M.T. SEWING将货物卖出以后再付款，未销售不用付款。该批货物报关出口后，存放于F公司在泰国租赁的仓库中；直至2018年8月1日，F公司将上述吊挂产品运回国内。F公司以此虚增2016年度、2017年度期末应收账款870.41万元。

2016年6月至11月，F公司及其子公司分别与JD&TOYOSHIMA CO., LTD等6家柬埔寨公司签订了8份吊挂产品销售合同，合同金额共计819.09万美元。2016年，F公司按照合同金额确认了收入。经查，F公司及其子公司与上述6家柬埔寨公司签署了对应的备忘录、承诺函或声明，表示柬埔寨公司只是协助免税清关，不存在针对合同的付款义务。F公司以此虚增2016年度营业收入5,662.91万元，虚增2016年度利润总额3,954.7万元。

2016年10月至12月，F公司及其子公司分别与LADOGROUP CORP等4家越南代理商签订吊挂产品销售合同，合同金额共计438.3万美元。2017年12月，F公司与越南代理商STRENGTH SHARP CORPORATION签订吊挂产品销售合同，合同金额97.78万美元。上述合同均约定，代理商将产品销

售给终端客户后才产生付款义务，在代理商付清全部货款前，F公司及其子公司对设备拥有所有权。经查，业绩承诺期内上述5家代理商仅于2017年向终端客户销售了183.44万美元的吊挂产品，但F公司在合同签订当年却提前全额确认了收入。F公司以此虚增2016年度营业收入3,233.44万元，虚增2016年度利润总额2,270.76万元；虚减2017年度营业收入565.96万元，虚减2017年度利润总额432.37万元。

处罚决定书摘录（对 DH所）：

未对部分大额应收账款实施函证程序。F公司子公司 AGMS 株式会社 2016 年与 JD&TOYOSHIMA CO., LTD. 和 NAGAPEACE CORPORATION LIMITED 两家公司发生两笔交易，每笔金额292万美元，形成应收账款余额共584万美元，折合人民币4,052.96万元，金额重大，但DH所在2016年年报审计时未对该两笔应收账款实施函证，也未在审计底稿中对未实施函证的理由作出说明，不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》（财会〔2010〕21号）第十三条的规定。

对可靠性存疑的回函未进一步获取审计证据消除疑虑。一是DH所以对柬埔寨客户诚浩（柬埔寨）时装有限公司、新峰景（柬埔寨）有限公司、新海杰制衣厂有限公司2016年应收账款实施函证，收到同一封快递回函，寄件人越捷国际有限公司，寄件地址为台北市中山区复兴北路514巷55号1楼。针对三家客户回函为同一封快递且寄件人非函证客户的异常情况，DH所未在底稿中对所实施的进一步审计程序进行记

录，也未对该情况予以说明。二是DH所2017年年报审计中，安徽红爱实业股份有限公司（以下简称安徽红爱）往来账项询证函回函与发函留底两份文件之间，F公司智能设备有限公司（以下简称和鹰设备，系F公司控股子公司上海欧泰科智能科技股份有限公司的全资子公司）印章用印位置不同，DH所未对该异常情形予以关注，未发现回函与发函非同一张函证。三是安徽红爱回函快递单上手写寄件人为安徽红爱，寄件地址为安徽省宿松县，但经查，该快递实际揽件网点为上海市闵行区申北公司，与F公司注册地直线距离不足2公里。DH所未对回函路径进行有效核实，未发现安徽红爱回函实际寄件地址与其经营办公地不符的情况。针对前述情况，DH所未检查回函是否来自预期被询证者，对可靠性存疑的回函未进一步获取审计证据消除疑虑，不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十七条、《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中对舞弊的相关责任》（财会〔2010〕21号）第十四条的规定。

对部分未回函客户未实施替代程序。F公司全资子公司和鹰国际有限公司（以下简称和鹰国际）于2017年12月确认了对柬埔寨客户DAS XING GARMENT 93万美元的吊挂产品销售收入，2017年末形成应收账款余额83.73万美元。DH所就应收账款余额向DAS XING GARMENT发出询证函，未收到回函，也未实施替代程序，不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十九条的规定。……F公司及其子公司对出口销售产品在报关出口时点确认销售收入，

但F公司及其子公司与客户常荣服饰（柬埔寨）有限公司、越南代理商 LADOGROUP CORP、STRENGTH SHARP CORPORATION的销售合同约定了“在买方货款全部付清之前，标的物所有权归卖方所有”“未经授权，买方无权抵押、转卖或转租该等设备”“在终端客户安装之后 LADOGROUP CORP才产生付款义务”等条款，表明在报关出口时点与商品所有权相关的主要风险和报酬未发生转移。DH所在2016年、2017年年报审计审查上述销售合同时，未保持应有的职业怀疑对审计证据进行审慎评价，导致未发现提前确认收入的错报情形。

三、识别和应对与境外收入相关的舞弊风险

（一）做好境外收入相关的风险评估

注册会计师应当基于对被审计单位及其环境的了解，在实施询问管理层、了解和评价内部控制、检查记录或文件等程序基础上，恰当识别和评估与境外客户及交易相关的重大错报风险。

1. 识别舞弊动机与压力

舞弊行为的发生往往源于管理层或控股股东的强烈动机与外部压力，境外业务因核查链条长、穿透难度大，极易成为管理层实施舞弊的突破口。注册会计师应重点关注被审计单位是否存在业绩承诺未达标、濒临退市红线、维持股价稳定、满足再融资条件、股权激励行权考核等刚性需求，同时紧盯管理层自身经济利益绑定、控股股东高比例股权质押面临平仓风险、违规占用公司资金等敏感情形，

这类因素会显著放大管理层虚增境外收入、调节收入期间的舞弊冲动。

可以执行的程序举例如下：

（1）全面查阅上市公司公告、业绩对赌协议、股权激励计划及行权条件、股权质押披露文件，梳理近三年业绩考核指标与实际完成情况。

（2）访谈公司治理层、独立董事及内审部门负责人，了解管理层业绩压力与考核导向。

（3）调取控股股东、实际控制人及关键管理人员资金往来明细账，排查非经营性资金占用、关联方资金拆借痕迹。

（4）通过行业数据与同行业可比公司对比，分析公司境外收入增长是否偏离行业合理区间，反向印证舞弊动机的强烈程度。

2. 评估内部控制有效性

内部控制失效是舞弊发生的重要诱因，境外业务因地域分散、管理半径长，更容易出现管理层凌驾于控制之上、治理层监督缺位、内控流程流于形式等问题，进而引发收入舞弊。注册会计师应重点关注境外业务内控治理结构，评估治理层独立性、内控审批流程完整性，同时核查信息系统管控有效性，确认财务数据与业务数据是否实时匹配、是否存在违规设置超级管理员权限、非授权人员篡改数据等系统漏洞。可以执行的程序举例如下：

(1) 查阅公司境外业务内部控制手册、审批权限文件、治理层监督制度，评估审计委员会、独立董事对境外业务的监督频次与履职效果；

(2) 测试境外业务资金审批、收入确认、存货管理、关联交易审批等核心内控流程，排查管理层绕过内控审批、私自调整收入确认时点的行为。

(3) 联合IT审计人员核查财务系统、业务系统、物流系统的数据对接情况，调取系统操作日志，检查是否存在异常修改数据、违规授权、超级权限滥用等痕迹；

(4) 抽样检查境外子公司内控执行留痕资料，包括审批签字、流程记录、台账登记，评估内控是否实际运行而非形式化落地。

3. 评估境外业务真实性

境外业务真实性是风险评估的核心，注册会计师应始终保持高度职业怀疑，对新增境外业务、非主业范畴的重大境外业务、超出经营范围的境外业务予以重点关注，及时识别虚构境外经营、空壳交易等舞弊行为。评估过程中应当结合境外业务所在国家或地区的宏观经济环境、行业供需状况、贸易政策、地缘政治风险，综合判断被审计单位境外经营的商业合理性，避免出现与当地市场需求脱节、违背行业规律的异常业务；同时全面梳理境外业务全流程、交易审批环节、内部控制运行逻辑及财务报告编制流程，排查是否存在无实物流转、无实际经营场所、无稳定交易对手的虚假业务。可以执行的程序举例如下：

(1) 通过境外商业征信机构、当地工商登记平台、行业协会报告，获取业务所在国宏观经济数据与行业发展情况，对比公司境外业务布局、产品结构与当地市场需求的匹配度。同步利用国内权威第三方数据交叉验证：①通过中国电子口岸查询报关单、离境信息等官方记录，与账面收入、货运单据比对，验证出口交易真实性；②通过出口退税联网核查系统核对退税数据与外销收入规模的匹配性，识别无实际退税支持的虚增收入。

(2) 核查境外客户、供应商的工商存续状态、经营规模、从业年限，判断是否为无实际经营的空壳主体。

(3) 调取境外业务全流程资料，梳理从原材料采购、生产加工、出库发货到报关出境、物流运输、终端销售的完整链条，核验每一环业务逻辑的连贯性。

(4) 通过卫星地图、第三方实地核验报告，核实境外经营场所、仓库的真实存在性，排查虚构经营场地的舞弊迹象。

4. 分析异常经营活动

异常经营活动是境外收入舞弊的重要信号，实务中常见的异常情形包括：关键外贸合同条款缺失或约定不明，缺少对外贸易必备的货物规格、交货方式、风险转移、结算条款等基本要素；重要合同、商业发票、收发货单、报关单未签章，或印章样式、签字笔迹存在明显异常、前后不一致；发票金额与合同约定金额、报关单金额差异较大，无合理解释；合同签订日期晚于发票开具、发货报关时间，

逻辑倒置；不同交易的合同编号、发票编号重复相同；部分大额境外交易缺少核心原始单据，或未在业务系统中留痕、无法溯源；此外，未披露关联方、资信异常客户、突然新增大额客户、长期挂账应收账款、异常回款周期等情形，也需要重点关注。对境外业务真实性存疑的线索，必须设计针对性应对措施。可以执行的程序举例如下：

（1）借助境外商业信息查询平台、股权穿透工具，核查主要境外客户、供应商的股权结构、实际控制人信息，比对公司董监高、控股股东、关键管理人员的关联关系，排查隐秘未披露关联方。

（2）分析境外交易对手的交易频次、单笔金额、回款周期，对成立时间短、注册资本低、无行业资质却与公司发生大额交易的客户以及交易价格的合理性重点核查。

（3）调取公司关联方清单与披露文件，逐一核对境外交易对手信息，核实是否存在关联交易非关联化、利益输送等问题。

（4）对资信状况异常、回款持续滞后的客户，进一步核查交易定价、结算条款，判断是否存在为虚增收入而放宽信用政策的行为。

（二）设计和实施控制测试

注册会计师在针对境外业务收入进行控制测试审计时，应基于境外销售订单总体特征合理选取测试样本，对境外重要子公司、境外重要业务内部控制关键控制点进行测试，

重新执行境外销售业务内部控制，获取外销实物完整流程过程的审计证据，控制测试样本量应充分适当。

注册会计师针对境外收入控制测试过程中获取的销售合同、销售订单、出库单、发货单、对账单等，应采取恰当的审计程序获取排除异常情况的充分、适当的审计证据。

针对境外销售流程中的关键控制环节，注册会计师须执行有效的控制测试，并特别注意如下常见问题：

（1）样本选取时，应基于境外订单特征分层抽样，避免仅选择某一类型订单进行测试；对于重要子公司及高频小额交易，不得遗漏，确保测试结果具有代表性。

（2）不得仅凭内部《入账通知单》即认定收款控制有效，必须追查银行流水、快递单据、对账单等多方佐证材料；对无编号或样式混乱的出库单保持职业怀疑。

（3）发现销售订单记账人为“Demo”等公共或管理员账户、同一客户多个订单编号重复、签收栏空白、物流轨迹缺损等情况，应及时记录疑问并启动补充程序。

若利用境外组成部分注册会计师开展内控测试，应在工作前对其资质、胜任能力、独立性进行核查，确保其出具报告可作为可靠审计证据，同时应当现场参与或远程监督关键节点。

（三）实质性程序

由于境外收入真实性难以直接验证，注册会计师应综合运用函证、分析性程序、监盘等多种方法，提升实质性程序的深度和广度。

1. 电子函证的控制

应使用审计人员专用邮箱或利用函证中心发出询证函，禁止由被审计单位人员代发。收到回函后需执行严格的验证程序：对电子邮件回函，应首先核对邮箱后缀与被询证单位公开的工作邮箱后缀是否匹配，从私人电子信箱发送的回函可靠性一般较低，需重点关注。在此基础上还应通过以下程序核实回函者身份：

（1）获取回函者名片；

（2）可通过被询证者的网站或其他公开渠道核对回函者的姓名和身份信息；

（3）将回函者的信息与被审计单位持有的相关信息（例如客户或供应商清单、相关销售或采购合同、被审计单位收到或开具的增值税发票等）中的联系人信息进行交叉核对；

（4）通过电话联系被询证者等方式进一步核实回函者身份。同时还需验证电子邮件发件人归属地、电子签章真伪，并完整留存邮件原始路径截图。对境外客户回函地址异常、多人共用同一邮寄地址或收发信息不符的情况，应保持高度职业怀疑。

2. 分析程序的有效运用

注意比较境外与境内毛利率差异、出口退税金额与销售收入匹配度；登录“中国电子口岸”等平台导出海关出口数据，与账面收入对比分析差异原因；核查外汇管理局数字外管平台的境外收款记录，识别异常汇兑损益或虚假

收汇情况；结合中国出口信用保险公司信用报告，排查主要客户是否存在关联关系或资信恶化趋势。

3. 存货监盘的注意事项

（1）对存放于境外子公司的存货，审计人员应优先赴现场实施监盘；无法亲自赴现场的应聘请境外组成部分注册会计师或具备资质的独立第三方专业人士开展现场监盘，确保监盘过程可控、记录完整。若依赖第三方机构完成监盘，需复核其工作底稿、盘点照片、人员资质及独立性声明。对非重要、低价值且无明显舞弊迹象的境外存货，可采用视频连线方式实施监盘，监盘过程需全程录制留存，重点核对存货标识、数量、存储状态，同时交叉验证仓储方提供的存货台账、出入库记录，确保监盘结果可靠；

关注在途存货数量激增、期后入库比例失衡等异常变动，追查至提单、报关资料以及承运商物流系统。

4. 截止测试

提前或延后确认境外收入，是管理层调节业绩的常见舞弊手段，尤其临近资产负债表日，这类行为更为频发，注册会计师需开展截止测试，确保收入记录在恰当的会计期间。可以执行的程序举例及关注要点如下：

（1）选取资产负债表日前后若干天的境外收入样本执行双向截止测试，测试范围可结合风险评估结果动态调整：若测试过程中发现收入跨期迹象、存在跨期舞弊风险的，应扩大测试期间和样本覆盖范围，同步评估相关内部控制设计及运行是否存在缺陷；若对已确认收入的存在性存在

重大跨期风险疑虑的，可将测试期间和样本扩大到资产负债表日最后一个季度；若对延期确认收入及收入完整性存在风险疑虑的，可将测试期间和样本扩大到审计报告日。

（2）测试执行中需统一核查以下内容：一方面核查账面已确认收入的业务，核对出库单、提单、报关单日期，确认收入确认时点符合FOB、CIF等贸易条款下风险报酬转移规则，避免提前确认收入；另一方面，核查期后发货、回款业务，核实是否存在应计入本期却延后计入下期的收入；所有样本均需核验物流记录、客户签收时间、报关日期等核心单证信息的一致性，确保收入确认时点符合企业会计准则与公司会计政策。

（3）重点关注单笔金额重大的境外收入、新增客户大额交易、存在舞弊迹象的异常境外收入，逐项专项核验。

5. 境外客户及供应商实地走访程序

境外实地走访是核实交易真实性、识别隐秘关联方的核心手段，需重点覆盖大额交易对手、新增客户、异常交易主体，可执行的程序举例如下：

（1）明确走访范围。将年交易额占境外收入较大的核心客户、成立不满1年即发生大额交易的新增客户、交易规模与注册资本及经营能力明显不匹配的异常主体列为必走访对象，优先选择实地走访，受客观条件限制无法赴境外的可采用视频走访加境外组成部分会计师联合核查的方式；

（2）规范走访流程。提前制定标准化访谈提纲，覆盖客户经营资质、业务合作背景、采购规模、商品实际用途、

结算模式、退换货情况等核心内容，访谈过程需全程录音录像，访谈需由两名以上审计人员参与，必要时要求被访谈对象提供身份证明、职位证明文件；

（3）核实经营真实性。走访过程中需观察客户经营场所、办公人员规模、存货仓储情况，核对其实际经营能力与采购规模是否匹配，严禁仅在酒店、咖啡厅等外部场所完成访谈；

（4）交叉验证交易信息。现场核对客户留存的合同、订单、入库单、付款凭证等交易单据，与被审计单位账面记录交叉比对，核实交易内容、金额、时点是否一致，排查虚构交易风险。

6. 延伸检查程序

针对境外交易关联方隐蔽、资金链路复杂的特点，对存在舞弊疑点的交易需穿透交易链条开展延伸检查，可执行的程序举例如下：

（1）资金流延伸。对大额境外回款、第三方回款、存在异常划转痕迹的资金，延伸核查资金的最终来源，排查是否存在被审计单位或其关联方通过体外资金循环、代垫货款虚构收入的情形；

（2）交易链路延伸。对经销商模式下销售最终实现情况存疑的，穿透核查至终端客户的采购记录、使用情况，核实不存在渠道压货、虚假出库问题；

（3）物流链路延伸。对异常运输单据、物流信息存疑的交易，延伸至货代公司、承运商核查真实运输记录、集

装箱流转信息、报关出关凭证，核实货物真实流转情况，排除虚假物流风险；

（4）关联关系延伸。对疑似关联方的境外交易对手，通过境外商业登记系统、司法公示信息、受益所有人查询平台等渠道，穿透核查其股权结构、实际控制人、受益所有人，核实是否与被审计单位存在未披露的关联关系。

（四）针对特定销售业务的应对措施

境外寄售、境外经销、第三方回款等特定境外销售业务，收入确认节点特殊、交易链条复杂，是舞弊高发领域，注册会计师需针对业务特点，设计专门审计程序，精准把控风险点。

1. 寄售业务

寄售业务的核心风险点在于收入确认时点与存货真实性，极易出现发货即确认收入、虚增寄售存货等舞弊行为，注册会计师需聚焦风险报酬转移与终端销售核查。可以执行的程序举例如下：

（1）审阅境外寄售协议，明确商品所有权、风险报酬转移条款，确认仅在寄售商品被最终客户购买、双方完成结算后才能确认收入，关注是否存在发货至寄售仓库即提前确认收入的情形。

（2）对境外寄售仓库存货，联合境外组成部分注册会计师执行独立监盘，实地盘点存货数量、状态，核对寄售存货台账与账面记录，排查账实不符。

(3) 调取寄售商品终端销售记录、客户签收单、结算单据，验证收入确认金额与终端销售数据一致。

(4) 关注被审计单位是否定期与境外寄售经销商对账，是否核对寄售存货收发存、终端销售及结算金额，是否对差异项逐一核查原因，确保寄售收入核算准确。

2. 境外经销收入

境外经销业务易出现渠道压货、虚假经销、提前确认收入等舞弊行为，注册会计师需聚焦经销商资质、终端销售、库存周转三大核心，穿透核查收入真实性。可以执行的程序举例如下：

(1) 通过境外商业登记网站、第三方征信机构，核查主要境外经销商工商信息、经营年限、分销规模、资信状况，判断其是否与被审计单位存在未披露关联关系、是否具备与交易金额匹配的分销能力，排查虚假经销商、空壳经销商。

(2) 详细审阅境外经销协议，核查定价政策、退货条款、返利政策、铺货条款，评估收入确认是否符合会计准则，排查通过宽松退货、高额返利诱导经销商压货、提前确认收入的行为。

(3) 对核心经销商开展实地走访，了解其终端客户群体、实际销售情况，必要时穿透核查至最终用户采购合同、付款记录；核查经销商库存水平与存货周转速度，对收入增长异常、库存积压、周转缓慢等异常经销商，现场检查

其仓库，重点核查是否存在渠道压货、虚增收入的舞弊行为。

3. 第三方回款核查

第三方回款是境外收入舞弊的常见手段，往往伴随隐秘关联方、资金空转、虚构收入等问题，注册会计师需全面核查回款方资质与资金来源，评估商业合理性。可以执行的程序举例如下：

（1）逐笔核查境外销售回款账户信息，核对付款方名称与合同签订客户名称是否一致，针对第三方回款情形，全面核查回款方工商信息、股权结构，核实其与公司、客户是否存在关联关系或隐秘利益安排。

（2）要求被审计单位提供第三方回款书面说明、合法授权文件，评估回款的商业必要性与合理性，排查虚构回款、关联方代垫资金虚增收入的行为。

（3）对大额、频繁的第三方回款，追加资金流水穿透核查，核实回款资金来源，排除无真实交易背景的资金流转。

4. 境外技术服务出口核查

境外技术服务包含软件许可、研发外包、设计咨询、系统运维、技术授权等类别，无实物流转载体，交易真实性验证难度大，极易出现虚构服务内容、伪造交付凭证、提前确认收入等舞弊行为。注册会计师应当聚焦服务真实性、交付有效性、收入确认合理性三大核心，设计针对性核查程序。可以执行的程序举例如下：

（1）审阅境外技术服务协议，明确服务内容、交付标准、验收条款、结算节点，评估收入确认政策是否符合会计准则要求，关注是否存在签订无实质内容的框架协议、未完成交付或未达到验收标准即提前确认收入的情形。

（2）核查服务交付的实质性证据。软件交付类业务需核对安装包传输记录、部署验收单据、客户系统运行日志；咨询设计类业务需核对成果交付文档、客户签收确认记录、里程碑验收文件；运维服务类业务需核对服务工单、响应记录、客户定期确认的服务履约证明，确保服务真实交付且符合约定要求。

（3）对比分析服务定价合理性。将同类境外技术服务定价与境内同类服务、同期同行业可比交易定价对比，核查是否存在明显偏离公允价格的异常交易，排查通过不合理定价转移利润或虚构收入的风险。

（4）穿透核查交易背景与资金来源。对大额境外技术服务收入，延伸核查付款方的经营业务范围、与被审计单位的业务关联度，核实服务内容与付款方实际经营需求是否匹配，排查无真实业务背景的虚构服务交易；存在第三方回款的参照前述第三方回款核查程序执行。

（5）必要时对境外服务采购方开展专项函证或实地访谈，核实服务内容、交付进度、验收情况、结算金额等核心信息，与被审计单位账面记录交叉验证，识别虚假交易风险。

（五）境外收入核查关键领域

境外收入舞弊的核心风险集中于关联方隐匿、资金循环虚构、境外证据可信度低等共性维度，以下是注册会计师需要重点关注的关键领域：

1. 境外关联方穿透识别

境外关联方常通过多层架构、避税地空壳主体等方式隐匿，是虚构境外收入的核心载体。识别境外关联方可以执行的程序举例如下：

（1）对注册于BVI、开曼、塞舌尔、百慕大等离岸避税地、无实际经营场地、交易规模与注册资本明显不匹配的境外交易对手，作为重点关联方排查对象；

（2）通过境外商业登记数据库、受益所有人查询平台、第三方征信机构等渠道，穿透核查境外交易对手的股权结构、实际控制人、董监高信息，核实是否与被审计单位及其关联方存在未披露的关联关系；

（3）核查被审计单位董监高、核心业务人员及其近亲属的境外持股、投资、任职信息，排查通过自然人代持方式隐匿的关联方；

（4）比对所有境外交易对手的注册地址、办公地址、联系电话、邮箱后缀、联系人信息，识别共享信息的隐性关联方；

（5）对大额异常境外交易延伸核查资金流，通过回款资金最终来源反向追踪交易对手的实际控制人，识别未披露关联关系。

2. 境外资金真实性核查

境外资金流转的隐蔽性较高，是虚构收入的重要实现路径，建议执行以下程序：

（1）核查境外银行账户的开立证明、银行对账单真实性，必要时直接向境外银行发函核实账户余额、交易流水；

（2）登录外汇管理局数字外管平台导出收汇申报数据，与账面境外回款记录逐笔比对，核实收汇金额、时点、付款方信息的一致性，排查虚假收汇；

（3）核查大额境外预付款、其他应收款的资金去向与商业实质，排查通过体外资金循环虚构回款的情形；

（4）第三方回款专项核查。第三方回款是境外收入舞弊的常见手段，具体核查程序详见本提示“三、（四）”之“3. 第三方回款核查”。

3. 境外利用专家工作

境外业务涉及多国法律、监管、商业环境差异，必要时需要利用外部专家工作提升核查可靠性。利用专家工作时，注意事项如下：

（1）明确专家适用场景。对涉及境外法律条款效力认定、境外主体资质核实、境外复杂交易商业实质判断、境外特殊行业合规性核查等事项，可聘请当地律师、第三方征信机构、行业专家等外部专家提供专业支持；

（2）评估境外专家的胜任能力与独立性。除核查专家的通用执业资质、相关领域执业经验、过往服务记录外，重点确认其具备跨境服务能力、熟悉交易所在国家或地区的法律法规与商业惯例，符合当地监管要求的执业资格，

不存在跨境执业限制；通过当地商业登记渠道核实专家及所属机构与被审计单位、境外交易对手、境外关联方不存在未披露的利益关系，确保专家工作客观独立，避免当地专家因属地熟人关系、商业利益关联影响结论公允性。

（3）规范专家工作结果复核过程。对境外专家出具的工作成果，除常规复核其使用的基础数据可靠性、假设合理性、方法恰当性外，重点评估专家结论是否考虑了当地特殊监管要求、法律环境与商业惯例，是否存在因境内外会计准则差异、监管规则差异导致的结论偏差；验证专家获取的境外证据是否符合中国注册会计师审计准则的要求，能够为审计结论提供充分、适当的支撑，不得直接以境外专家工作结果替代注册会计师的独立判断。

四、业务承接阶段的风险评估与决策

境外业务收入占比较高的审计项目，其业务承接决策不应仅基于客户资质、审计收费及时间安排等常规因素，更应将境外业务的真实性核查难度、证据可获取性、自身胜任能力与资源配置作为前置性、决定性评估要素。注册会计师及事务所在业务承接阶段即应保持高度职业谨慎，系统评估各项维度，并作出审慎的承接或辞聘决策。若出现以下情形，注册会计师应当考虑是否拒绝承接或在审计过程中主动辞聘：

（一）境外主体所在司法管辖区的法律环境、信息披露制度或商业实践差异，导致注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以支持审计结论，且无法通过替代程序有效弥补证据缺口。

（二）事务所缺乏足够的胜任能力、境外协作网络或资源配置，无法对境外收入的真实性、准确性及完整性实施有效审计程序。

（三）被审计单位管理层对审计范围、程序或证据获取设置不合理限制，或以各种理由阻碍对境外客户、境外资产的延伸核查，且无法通过沟通消除该等限制。

（四）经评估，境外业务的审计风险已超出事务所的风险承受能力，或继续执行业务将严重损害审计质量与职业声誉。

注册会计师不得因商业利益、客户关系维护或市场竞争压力而承接超出自身能力范围的业务，亦不得在审计过程中因证据获取困难而降低职业怀疑、简化审计程序或出具不恰当的审计意见。业务承接阶段的风险评估与审慎决策，是防范境外收入审计失败的第一道防线，也是注册会计师履行对公众利益保护责任的根本体现。

总审：邱连强、闫磊

执笔：戴艺波

意见反馈：宋振玲、张革、岳红、
万思宁、张娟、何先琴、
罗旖晴

校对：闫晓濛