

广东资本市场监管动态

2023 年第 1 期（总第 28 期）

（审计机构执业问题通报专刊）

广东证监局

2023 年 1 月 17 日

【编者按】

审计机构是资本市场治理体系的重要力量，提高审计机构执业质量是提高公众公司信息披露质量不可或缺的环节，也是促进资本市场高质量发展的必然要求。近年来，广东局深刻把握实行注册制与压实中介机构责任的关系，进一步落实“借力监管”的监管理念，持续加大监督检查力度和针对性。2022 年，广东局共组织开展 30 个会计监督检查项目，重点关注质量问题频发的中介机构、执业风险集中的重点项目、市场关注度高的重点业务等风险领域，根据检查中发现的注册会计师未勤勉尽责、未审慎识别与评估项目风险、审计程序执行不到位等问题，依法对 17 家次审计机构、35 人次签字注册会计师采取出具警示函的行政监管措施并记入诚信档案。对 2 家审计机构涉嫌违法违规行为进行立案调查。针对 2 家事务所在年报审计中未勤勉尽责案，对 2 家审计机构及 5 名注册会计师作出行政处罚决定。为进一步提升辖区审计执业质量，结合近年来的监管实

践，整理归纳了审计执业中 6 方面的突出问题和相关案例，现予以通报，希望辖区相关执业机构和个人以案为鉴，切实提升履职尽责能力，当好资本市场“看门人”，共同构建审计执业行业良好生态。

一、风险识别与评估不到位

部分审计机构执行风险评估程序缺乏针对性，不考虑被审计单位行业特性和风险要素，导致评估的风险水平偏离被审计单位实际情况。部分审计机构未基于收入确认存在舞弊的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险，也不进行说明。部分审计机构未将评估的由于舞弊导致的重大错报风险作为特别风险。部分审计机构未获取与识别关联方关系及其交易相关的重大错报风险的信息。部分审计机构在识别与评估重大错报风险时，面对被审计单位经受监管部门处罚、以及遭到媒体质疑等负面消息时，未对其加以关注，未考虑风险是否与其相关。部分审计机构初次承接业务时，未与前任注册会计师进行沟通。部分审计机构未按风险评估程序制定的审计计划执行审计程序，风险评估阶段没有获取相关证据以消除对舞弊风险因素的疑虑。部分审计机构针对与公司业务相关的重要法律法规，未关注落实情况。

案例 1: 会计师在 2020 年末与某公司签订《业务约定书》，承接该公司 2020 年度财务报表审计及内部控制审计业务，但该会计师未在承接业务前与前任注册会计师展开必要的沟通。该公

司控控股股东及实际控制人存在重大债务违约情形，会计师在了解及评估被审计单位及主要股东的关键治理人员、管理人员的身份背景、胜任能力、品行、诚信与声誉，是否存在涉诉、违法、影响公众形象等不良记录之情形时，未提及上述情况，也未说明上述情况对业务承接的影响。

案例 2：会计师通过了解某公司经营情况和管理层情况、分析公司公告内容，发现该公司在压力、动机和机会等方面存在舞弊风险迹象，包括孙公司于 2019 年 10 月失去控制，公司未能有效执行投资管理的相关内控制度，未按关联交易内部控制规定对关联交易履行审议程序及信息披露义务，与之相关内部控制运行失效等情况。但会计师在风险评估阶段没有获取相关证据以消除对这些舞弊风险因素的疑虑，仍保持对该公司在报表层次和认定层次不存在舞弊风险的判断，未恰当识别和评估与关联方关系及其交易相关的资金占用重大错报风险。

案例 3：2021 年 8 月，国家新闻出版署发布《关于进一步严格管理切实防止未成年人沉迷网络游戏的通知》，要求严格限制向未成年人提供网络游戏服务的时间、严格落实网络游戏用户账号实名注册和登录要求。会计师在对某从事网络游戏的公司进行审计时未设计并执行程序，关注游戏用户年龄，及该公司对未成年用户提供游戏服务时是否严格履行相关法规要求。

二、未保持应有的职业怀疑

面对财务造假、资金占用、异常关联交易等线索时，部分审

计机构仅满足于证明力不强的审计证据，未保持职业怀疑深入核查，对重大异常事项缺乏职业怀疑。审计底稿之间体现不出对应、印证、关联等逻辑关系，表明工作思路和工作轨迹不清晰，对一些重要性问题缺少有针对性、个性化的分析。对重大异常现象审计人员却未予足够关注，未采取有效措施进一步跟进，审计程序严重不到位，难以保证审计结论的恰当性。缺乏职业怀疑精神，忽视舞弊风险，审计过程形式主义严重，忽视可能导致财务报表发生重大错报的情形，对可能表明由于错误或舞弊导致错报的迹象丧失警觉。

案例 4：某公司 2019 年向非关联第三方借入 5000 万元，于 2020 年归还，原定借款期间 1 个月，资金拆借年利率为 24%，由于逾期还款，该公司 2020 年度共向债权人确认了 803.67 万元利息费用。针对上述年利率较高的非关联方异常融资业务，会计师未保持应有的职业怀疑和职业谨慎，未获取借款合同等资料，未对借款费用进行测算。

案例 5：H 公司为某公司 2020 年和 2021 年的第一大预付款方，预付金额占预付账款总额的 87.40%和 73.04%，远高于其它供应商，但会计师未对相关异常交易形成的大额预付款予以充分关注并保持合理怀疑，未执行进一步审计程序获取充分适当的审计证据，审计底稿未见重大供应商工商核查，未对重大合同、发票、入库单等重要凭证进行检查，未识别出该公司存在未披露的关联交易及资金占用的情形。

案例 6: 会计师在了解被审计单位及其环境时将控股股东资金占用作为重大错报风险识别和评估,但未针对某公司子公司向 R 公司预付大额款项后又解除协议并退款的异常情形保持合理的职业怀疑并执行进一步的审计程序,未发现 R 公司为公司控股股东的关联公司,导致未发现 2021 年度控股股东曾占用公司资金 2550 万元。

三、内控了解与测试审计程序执行不充分

辖区审计机构普遍存在重实质性程序,轻内控测试的情况,检查发现,内控测试底稿为审计机构“放飞机”的重灾区。部分审计机构内控程序流于形式,未按审计计划选定适当样本进行检查。个别审计机构相关程序仅为“刷底稿”应付检查,简单套用其他公司审计底稿模板,部分控制节点与被审计单位无关,完全无法满足通过控制测试更有针对性的设计和执行实质性程序的要求。部分审计机构未对销售与收款循环内部控制有效性获取充分、适当的审计证据。部分审计机构控制测试执行不到位;部分审计机构底稿对样本的描述与实际不符,且未对测试异常结果进行关注。

案例 7: 某会计师在对某公司审计时将营业收入识别为认定层次的重大错报风险,但在对销售与收款循环执行控制测试时,选取样本未见抽取前两大客户;对于确定本期是否定期与客户对账并形成对账单,选样方法为销售金额较大的客户,但选样样本未见第一大客户。对于 2020 年、2021 年应收账款大幅度增长,

未见对应收账款回款等关键控制点进行测试，未对该循环相关控制运行有效性获取充分、适当的审计证据，直接得出销售与收款循环控制运行有效性的结论。

案例 8: 某会计师在对某公司执行货币资金循环控制测试时，未对银行存款支出凭证是否得到适当审批进行抽查，对于抽查的部分银行存款支出凭证经审批的收款方与会计处理不一致的情况，未认定为控制偏差且未在审计工作底稿中说明未认定为控制偏差的原因。

案例 9: 某会计师直接将其他项目内部控制底稿装订入公司审计工作底稿，未作修改。风险评估程序也未见了解该公司内部控制、执行穿行测试等关键性底稿。

案例 10: 在某公司银行存款核对管理测试中，关键控制点为“会计每月底将银行对账单与序时账和日记账进行相互核对，核对一致则在银行对账单上签字存档；核对不一致则由会计编制银行存款余额调节表，查明未达账项，由财务经理进行审核并签字确认”。在控制测试底稿中，记录的样本名称为银行存款余额调节表，但实际抽取的样本为各月银行对账单，与底稿描述不一致；抽取的银行对账单未见会计确认签字，与控制措施不符，但底稿中对控制测试结果描述为“无异常”。

四、函证程序执行不到位

函证程序是审计机构应对舞弊风险的有力手段，也是外部审计证据的重要来源。从近年来被立案稽查并行政处罚的审计案件

来看，基本上均存在函证程序不到位、从而导致未发现被审计对象存在违法违规行为的情况。有的审计机构未对询证函保持必要的控制，未选择恰当的被函证者、未确认询证函寄发的姓名、单位名称和地址的正确性及真实性、未保留收发函快递单证据等。有的审计机构存在由被审计单位代发函证、由被审计单位工作人员转交回函、同一被函证单位对同一事项的不同函证金额均回函相符、不同人员回函笔体相似等多种不符合审计准则规定的情形。有的审计机构对于函证不符事项未执行进一步审计程序，直接采信公司口头解释或忽视相关差异，对于异常询证函未保持足够关注，也未执行进一步审计程序。

案例 11：某会计师 2021 年对某公司银行存款，应收款、应付款进行函证时，未编制函证收发过程控制底稿，未对寄发函证的地址等信息进行验证，未对函证不符事项执行进一步审计程序，在询证函中夹带公司子公司要求对方在回函之前先与其对账的声明，应付票据函证结果汇总表和发函清单等审计底稿编制有误。

案例 12：某会计师未关注到企查查检索的部分被询证者的地址与某企业提供的不一致的情况，但在“被询证者名称、地址是否已核对正确”处填为“是”，且未对地址不一致的原因进行说明。

案例 13：某会计师在对某上市公司子公司执行函证程序时，会计师获取的建设银行澳门分行的回函是邮件回函。建设银行澳

门分行先将该回函邮件发送至该公司工作人员余某的工作邮箱，再由余某转发给该会计师。

案例 14：某会计师对某公司供应商寄送两封函证，其中，第一封函证的内容包括采购情况，在了解到该供应商未实际发货后，该会计师又向该供应商寄送了第二封函证，并在函证中删除了采购情况。供应商对两封函证均回函相符，会计师未执行进一步审计程序关注上述回函异常的原因，也未考虑其是否涉及由舞弊导致的重大错报风险。

五、重要程序执行不到位

近年来通过监管发现，部分会计师存在审计程序执行不到位、重要程序缺失的问题，极大地增加审计风险、损害审计执业质量，重灾区主要包括收入和成本、存货、应收账款等科目。

一是主营业务收入和成本审计程序执行不到位。如部分审计机构未针对公司业务特点了解生产和销售情况并设计有针对性的审计程序；部分审计机构将收入识别为关键审计事项并设计了有针对性的审计程序，但在执行审计程序的过程中打了折扣；部分审计机构获取的审计证据可靠性存在疑惑，但未恰当应对该情况并执行进一步审计程序消除疑惑。

案例 15：某会计师在对某公司保理收入进行审计时，仅检查了保理协议及对应发票、银行回单，未获取并检查保理业务对应的基础交易合同及发票清单、结算清单等资料，未就相关保理收入获取充分、适当的审计证据。

案例 16: 2020 年度及 2021 年度，某会计师将收入识别为关键审计事项，审计报告所述对关键审计事项的应对程序包括针对收入、成本、毛利率等变动执行分析性程序，对销售收入进行抽样测试，核对相关合同中有关条款和签收单、报关单等支持性文件，但实际执行中该会计师未执行上述程序。

案例 17: 某公司 2020 年新增湿拌砂浆业务，该业务 2020 年和 2021 年分别占当期营业收入的 26.16%和 21.51%，对当期报表构成重大影响。湿拌砂浆生产过程需消耗大量水，但该公司并无水费缴纳单据。会计师在对该公司进行 2020 年和 2021 年年报审计时，未关注到公司主营业务成本中无水费的情况，对湿拌砂浆用水来源未设计有针对性的审计程序。

案例 18: 某公司提供的部分收入结算单无客户方盖章，某会计师关注到该异常情况，但没有进一步追查原因，没有考虑审计证据可靠性存疑对审计其他方面的影响。

二是存货审计程序执行不到位。如部分审计机构对于存放于异地的重要存货未实施监盘程序，也不在底稿中进行如实记录；部分审计机构对于存货监盘日与资产负债表日不一致时，不倒推测试，或仅简单将监盘存货数量倒推至资产负债表日，不对资产负债表日至盘点日之间存货进出库情况执行审计程序；部分审计机构未对存货监盘差异执行进一步审计程序，未将差异进行评价和推断总体错报，未将错报进行累积以推断总体错报；存货减值复核程序不到位，存货减值测试依据不充分，在存在明显减值迹

象的情况下，未对存货进行减值测试。

案例 19：某会计师对某公司的存货监盘程序执行不到位，盘点表缺乏盘点人员、监盘人员签名、盘点时间、地点等；未见结合盘点日至资产负债表日期间出入库情况将盘点数倒推得出资产负债表日存货数量的工作记录；未见存货盘点情况的总结。

案例 20：会计师在某公司各类存货存在减值迹象的前提下，未见对公司发出商品不执行减值测试的判断，未对发出商品进行减值测试。

案例 21：某公司的库存商品中主要是电子元器件，基于其迭代周期短、公司订单交付周期短等情况，可以合理判断某公司大龄库存商品存在跌价迹象，但会计师未保持合理的职业怀疑，存货跌价测试样本较少，未识别存货跌价准备计提金额错报风险。

案例 22：会计师对某公司存货科目执行审计程序时，未获取确定公司存货可变现价值所需相关资料，审计工作底稿记录不完整，未对期末余额为负数的存货保持关注并采取进一步审计程序。

三是应收账款审计程序执行不到位。如个别审计机构未实际执行其设计的审计计划；对应收账款回款的细节测试执行不到位，取得的审计证据无法证明审计结论；未对部分应收账款的预期信用损失率的合理性获取充分适当的审计证据。

案例 23：审计工作计划中，会计师将应收款项减值的风险

评估为高风险，计划实施的应对程序包括“检查应收账款坏账准备计提和核销的批准程序，取得书面报告等证明文件。评价计提坏账准备所依据的资料、假设及方法；复核应收账款坏账准备是否按经股东（大）会或董事会批准的既定方法和比例提取，其计算和会计处理是否正确；通过比较前期坏账准备计提数和实际发生数，以及检查期后事项，评价应收账款坏账准备计提的合理性”。此外，根据应收账款《进一步审计程序表》，计划“检查原始凭证，测试账龄核算的准确性”以及“评价坏账准备计提的适当性”。但实际执行过程中，会计师仅获取了应收账款/其他应收款的账龄明细表，计算了各账龄对应的坏账准备计提比率，未执行审计工作计划及《进一步审计程序表》计划的其他审计程序的记录，没有获取相关的审计证据。

案例 24：会计师在对某公司应收 S 公司、J 公司的货款可收回金额判断过程中利用了外部评估专家的工作，但未见对折现率、还款计划等相关评估关键假设参数进行复核和合理性判断过程，未基于相应客户的经营情况、还款意愿和能力等因素对公司应收账款信用损失率进行审慎评估。未关注在 M 公司应收账款逾期时间较长、D 公司已解散的情况下，该公司仍将上述应收账款按照账龄组合计提坏账准备而非单项计提的合理性，未对相关应收款项的可收回性及相关坏账准备的充分性获取充分、适当的审计证据。

案例 25：会计师对某公司应收账款回款情况进行了抽样测

试，但审计底稿记录的对该公司部分应收账款回款财务凭证抽样检查情况与相关财务凭证实际记载不一致。会计师未完整检查并记录部分被抽取凭证样本所记载应收账款回款为委托付款的情况，从相关凭证样本获取的审计证据无法支持相应检查结论。

案例 26：在应收账款的审计工作底稿中，会计师未记录在审计报告关键审计事项中描述的与评估应收账款可收回性相关的特定审计程序的执行情况。未基于管理层本期应收账款坏账准备政策变更情况，了解和评估管理层在应收款项减值测试中使用的预期信用模型的恰当性；未将检查资产负债表日后应收账款回款的情况记录于底稿中。

六、底稿记录存在错漏

个别审计机构对于审计底稿不够重视，底稿内容存在多处错漏，部分底稿未进行归档，而是存在审计人员的电脑中且并未存档，导致底稿不能完整反映审计机构执业情况。如未在审计工作底稿中记录了解被审计单位及其环境的部分内容；舞弊风险因素评估底稿、风险评估结果汇总表和潜在风险评估结果存在记录错误；在函证结果汇总表中将个别未回函的询证函记录为收到回函；未保留部分发函快递单据；执行银行存款本期发生额分析时，未对确定大额银行存款收支的大额标准以及抽查期间的理由进行说明；对大额银行存款收支凭证进行查验时，未保留抽查的部分大额资金支出的用款审批单；部分审计工作底稿索引号存在错误。

案例 27: 某会计师在收入细节性测试审计工作底稿中, 对于一笔业务存在多个环节均有多张原始凭证的情况下, 对部分业务环节的原始单据仅任意记录其中一笔, 且未能一一对应, 导致底稿中出现部分出库日期晚于送货单签收日期的情况。

案例 28: 某会计师在某公司的审计工作底稿中, 《营业收入截止性测试表》为空白。在对某银行账户进行函证时, 该会计师于 2020 年 6 月 15 日现场取回函证, 但在底稿中错误地将回函日期记录为 2020 年 6 月 11 日。