中国证券监督管理委员会广东监管局

行政处罚决定书

〔2022〕10号

当事人：广东正中珠江会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称正中珠江），住所：广东省广州市越秀区。

陈某，男，197X年11月出生，原正中珠江注册会计师，住址：广东省广州市天河区。

马某山，男，197X年5月出生，原正中珠江注册会计师，住址：广东省广州市天河区。

依据2005年修订、2014年修正的《中华人民共和国证券法》（以下简称2005年《证券法》）的有关规定，我局对正中珠江在广东榕泰实业股份有限公司（以下简称广东榕泰）年报审计执业中未勤勉尽责行为进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。应当事人正中珠江、陈某和马某山的要求，2022年4月27日举行了听证会，听取了三名当事人及其代理人的陈述和申辩。本案现已调查、审理终结。

经查明，当事人存在以下违法事实：

一、正中珠江出具的广东榕泰2018年年度审计报告存在虚假记载

经另案查明，广东榕泰2018年度通过虚构揭阳市金铧贸易有限公司（以下简称金铧贸易）等三家已注销客户的销售回款，虚增利润1224.69万元，占2018年年报披露利润总额的6.87%，导致2018年年报存在虚假记载。广东榕泰在2018年度累计向揭阳市中粤农资有限公司（以下简称中粤农资）、揭阳市和通塑胶有限公司（以下简称和通塑胶）、揭阳市永佳农资有限公司（以下简称永佳农资）等关联方采购原材料入库金额41,903.02万元（不含税），占广东榕泰2018年年报披露净资产的13.16%，公司未按规定在2018年年报披露上述关联交易情况。

正中珠江作为广东榕泰2018年度财务报表的审计机构，出具了标准无保留意见的审计报告，并已收取审计费用130万元，签字注册会计师为陈某、马某山。

1. 正中珠江在广东榕泰2018年年度审计时未勤勉尽责

**（一）应收账款科目风险应对程序存在缺陷**

在风险识别与评估阶段，正中珠江将应收账款列为认定层次的重大错报风险，且列为特别风险，并制定相应的审计方案。在实施过程中，实质性程序存在以下缺陷：

第一，未对第三方代付应收账款的异常情况保持职业怀疑。审计期间，正中珠江获知金铧贸易等三家已注销客户的应收账款将分别由揭阳市丰华化工助剂有限公司（以下简称丰华化工）、揭阳市捷高鞋业有限公司（以下简称捷高鞋业）等两家公司代为偿付。正中珠江在对两家代付方公司进行走访过程中，获取了代付人与被代付人“实属同一家公司”与二者为“关联企业”或者“生意上的朋友关系”等相互不一致的审计证据，未能对第三方代付应收账款的异常情况保持合理的职业怀疑，就代付人与被代付人之间的真实关系、代付款的原因、代付义务的成立时点等商业实质方面追加必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据。

第二，未对函证实施过程保持控制。正中珠江选择以现场发函方式对揭阳市海威塑胶实业有限公司（以下简称海威塑胶）、揭阳市万利亨塑胶制品有限公司（以下简称万利亨）等两家已注销客户进行函证，但将函证在现场走访时交给其代付方公司捷高鞋业，之后直接从广东榕泰财务总监处取得回函。

正中珠江的上述行为，不符合《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条、第十五条和《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第五条、第十四条的规定。

**（二）关联方事项风险应对程序存在缺陷**

在风险评估与识别阶段，正中珠江将关联方关系、资金占用及违规担保列为财务报表层次的重大错报风险，且列为特别风险，并制定相应的审计方案。在实施过程中，正中珠江识别出可能表明存在管理层以前未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，但未确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在。

第一，广东榕泰与供应商的资金往来金额显著超过采购金额，存在超出正常经营过程的重大交易。广东榕泰2018年对和通塑胶、中粤农资、永佳农资等三家供应商付款金额高达审计底稿所记录采购金额的5.8倍；在无销售业务的情况下，广东榕泰2018年对三家供应商收款金额高达采购金额的3.51倍；广东榕泰对因上述异常资金往来构成供应商占用资金计提了利息收入。正中珠江在审计过程中发现了上述异常情况，但未能保持职业怀疑，进一步获取充分、适当的审计证据。其中，针对付款金额的异常情况，正中珠江仅在审计底稿中做出预付货款和供应商转贷的定性解释，未执行计算复核上述原因导致的具体金额等进一步审计程序，以对上述付款原因的真实性及合理性获取充分、适当的审计证据；针对收款金额的异常情况，正中珠江未予以应有关注，未实施审计程序对上述收款的性质和原因进行核实；针对三家供应商对广东榕泰构成大额资金占用的异常情况，正中珠江仅确认资金占用利息的金额，未能执行进一步审计程序对大额资金占用的性质及合理性获取充分、适当的审计证据。

 第二，函证程序明显失控。正中珠江对和通塑胶、永佳农资、中粤农资等三家供应商分别现场走访并发函，其后收到邮寄回函。但正中珠江未从被函证单位处直接取得回函，回函寄件人为广东榕泰财务总监，寄件地址为广东榕泰办公地址。正中珠江也未对三家供应商回函快递单号一致的异常情况保持职业怀疑，未对回函地址、回函人身份及回函快递路径进行核对。

第三，采购与付款循环内控测试存在明显异常迹象。针对广东榕泰采购业务中“请购、采购合同、入库、发票、入库记账、付款”等内部控制活动，正中珠江在内控测试中执行了审计抽样，合计抽取了41个样本，涉及和通塑胶、永佳农资、中粤农资等三家供应商的样本共20个，其中有18个样本存在“采购付款金额显著大于采购合同和发票金额”“付款日期早于采购合同签订日期”等明显异常，剩余21个样本中则仅有2个样本存在异常，且样本的采购金额相对较小，异常性相对不明显。正中珠江未对上述样本异常情况保持职业怀疑，并进一步获取审计证据以消除疑虑。

此外，广东榕泰采购业务中“针对预付款项实施定金制度、比例付款管理，建立预付账款台账管理制度，对大额或长期预付款项，定期进行追踪核查，分析占款合理性”等内部控制活动实际并未运行，正中珠江未对上述内部控制活动执行风险评估、内控测试等审计程序，其关于上述内部控制活动得到执行并有效运行的审计结论，缺乏充分、适当的审计证据。

正中珠江的上述行为，不符合《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第八条、第十六条、第十七条、第二十二条，《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第五条、第十四条,《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》第八条、第十条和《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条、第十五条的规定。

上述违法事实，有相关人员询问笔录、审计工作底稿等证据证明，足以认定。

正中珠江及相关人员为广东榕泰2018年财务报表提供审计服务过程中未勤勉尽责，所出具的审计报告有虚假记载，上述行为违反了2005年《证券法》第一百七十三条的规定，构成2005年《证券法》第二百二十三条所述的“证券服务机构未勤勉尽责，所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏”的行为。签字注册会计师陈某、马某山是上述违法行为直接负责的主管人员。

当事人正中珠江、陈某、马某山提出如下申辩意见：其一，正中珠江已对第三方代付应收账款的异常情况保持职业怀疑，并已追加必要充分的审计程序，包括查询获悉金铧贸易与丰华化工的联系电话一致、检查回款银行单据等，获取了充分、适当的审计证据。第三方代付应收账款的情况具有商业合理性，且已在审计报告出具日前偿付完毕。至于代付方与被代付方的关系在不同材料中描述不一致的问题，只是表述上的差异，不影响对广东榕泰2018年度财务报表中坏账准备已充分计提的专业判断。其二，海威塑胶、万利亨已经注销，对该两家公司的函证是无效的，放入审计底稿是多余记录；且已采取其他充分、必要的审计程序，实现了对应收账款存在及计价的认定，发表了相应的审计意见。其三，正中珠江对广东榕泰与中粤农资、和通塑胶、永佳农资的资金往来金额显著超过采购金额的情况予以了充分关注，通过询问上市公司、查询企查查网站、访谈上市公司管理层并获取相关声明书、走访供应商、核查资金占用总额及使用费等各种力所能及的审计程序，获取了充分、适当的外部证据并加以判断，未发现广东榕泰与三家供应商之间存在关联关系。广东榕泰与三家供应商之间虽存在资金往来，但属于潮汕企业抱团的现象，不代表交易双方是关联方，项目组在审计时点认为相关资金往来不构成关联交易，不属于关联方资金占用。其四，正中珠江函证中心显示回函地址未见异常，回函快递单未显示寄件人信息，因此未发现回函快递由广东榕泰财务总监寄出的情况，且函证的审计程序与关联方认定这一审计目标没有相关性。其五，执法人员在调查询问过程中存在程序违法。其六，本案处罚明显过重。综上，当事人正中珠江、陈某、马某山请求免于处罚。

我局认为，第一，关于应收账款科目风险应对程序的问题。第三方代付回款可能涉及虚构交易、调节账龄或其他利益安排等风险，需要审计人员保持审慎的态度，重点关注第三方代付回款的商业实质和合法合规性。我局认定正中珠江在应收账款科目的风险应对程序存在缺陷，系通过多方面证据予以综合认定：一是审计人员获取关于代付人与被代付人“实属同一家公司”与二者为“关联企业”或者“生意上的朋友关系”的审计证据互不一致，代付人与被代付人之间的真实关系不明。二是2018年度审计底稿未见正中珠江通过相关网站查询金铧贸易工商注销信息的证据，且现有审计证据仍无法排除对代付关系真实性的疑虑。三是审计人员决定对两家已注销客户万利亨、海威塑胶进行函证，但函证程序明显失控，且回函内容本身存在明显异常。函证对象已注销，不能构成审计人员未对函证实施过程保持控制的免责事由。正中珠江及其审计人员未能保持合理的职业审慎和职业怀疑，就第三方代付回款的真实性、商业合理性和合法合规性采取进一步的审计程序。

第二，关于关联方事项风险应对程序的问题。我局认定正中珠江在关联方事项风险应对程序存在缺陷，同样系综合多方面证据加以认定：一是广东榕泰与供应商的资金往来金额显著超过采购金额，是超出正常经营过程的重大交易。其中，在核算供应商占用广东榕泰资金的总额及使用费时，对预付账款与供应商转贷未做区分，笼统计算资金占用金额及相应使用费，缺乏合理性。二是相关人员询问笔录、即时通讯记录及快递单号等证据能够表明，正中珠江未对广东榕泰供应商函证程序保持控制。三是采购与付款循环内控测试存在明显异常迹象。针对上述异常迹象，正中珠江及审计人员满足于审计初始阶段对关联方事项的核查结论，未能在审计过程中始终保持合理的职业怀疑，追加必要的审计程序，进一步核查广东榕泰与供应商是否存在未披露的关联关系，未勤勉尽责。

第三，我局调查执法程序合法正当，相关询问均出示执法证件，并由被询问人签名确认，可以用于证明案件事实。

 综上，我局对当事人正中珠江、陈某、马某山的相关陈述申辩意见不予采纳。针对当事人关于处罚过重的申辩意见，综合考虑当事人违法情节和主观过错，我局予以部分采纳，并对处罚幅度予以适当调整。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据2005年《证券法》第二百二十三条的规定，我局决定：

一、责令广东正中珠江会计师事务所（特殊普通合伙）改正，没收业务收入130万元，并处以130万元罚款。

二、对陈某、马某山给予警告，并分别处以3万元罚款。

上述当事人应自收到本处罚决定书之日起15日内，将罚没款汇交中国证券监督管理委员会开户银行：中信银行北京分行营业部，账号：7111010189800000162，由该行直接上缴国库，并将注有当事人名称的付款凭证复印件送我局备案。当事人如果对本处罚决定不服，可在收到本处罚决定书之日起60日内向中国证券监督管理委员会申请行政复议，也可在收到本处罚决定书之日起6个月内直接向有管辖权的人民法院提起行政诉讼。复议和诉讼期间，上述决定不停止执行。

广东证监局

2022年5月19日