

深圳证监局会计监管 工作通讯

2021年第1期（总第48期）

深圳证监局

2021年4月26日

本期导读

2020年度，深圳证监局依法对辖区23个审计执业项目开展了检查。根据检查情况，对8家次审计机构和15人次注册会计师采取了监管谈话、出具警示函等行政监管措施，对存在严重问题、涉嫌违反证券法律法规的2个审计执业项目立案调查。现将检查发现的突出问题归纳整理发布，提醒辖区执业的会计师事务所及注册会计师在执业中应当遵守职业道德、保持职业怀疑，提升风险评估的精准性，增强审计程序的针对性和有效性，全面强化事务所和项目层面的质量管理，严把执业质量，当好资本市场“看门人”。

一、风险评估审计程序不到位

（一）风险评估程序流于形式

未基于风险评估活动，并充分考虑舞弊可能性，恰当识

别和评估重大错报风险和特别风险。如注册会计师在风险评估项目组讨论纪要中已提到要关注公司存在管理层凌驾于控制之上的风险,且监管机构已下发书面监管提示函提醒公司存在大股东资金占用的情况,但注册会计师实际并未实施评估程序,评估管理层凌驾于内部控制之上的风险是否对财务报表构成重大错报风险。又如,注册会计师已知悉某制造业上市公司关键信息系统运行存在漏洞导致成本核算出现差错等情况,但未结合该公司信息技术导致的风险等因素的影响,恰当识别财务报表层次和认定层次的重大错报风险。

(二) 针对风险评估设计的应对措施不充分

针对已识别出的重大错报风险,未恰当的设计应对措施。如注册会计师将货币资金等科目识别为特别风险,包括资金流出账外、大额资金中是否存在无实际业务的关联方资金占用等风险,设计的审计程序为对资金借贷进行大额查验,但未包括查验大额资金支付是否履行审批程序的控制点,也未关注大额资金收支形成原因及其合理性,无法应对已识别的风险。又如,某上市公司营业收入包括商品销售、租赁和物业服务,占比分别为50%、25%和25%,注册会计师将营业收入识别为特别风险,但关于营业收入设计的应对措施仅针对商品销售,未涵盖租赁和物业服务收入。

二、控制测试审计程序不到位

(一) 未对拟信赖的信息系统执行控制测试

某上市公司高度依赖SAP系统对采购、生产、存货和销售进行管理，因后续系统开发、维护不足，该公司SAP系统出现存货结转及成本核算不准确的情况，注册会计师在知悉SAP成本核算存在错误的情形下，仅对SAP系统执行了解程序，未执行控制测试即得出信息系统有效的结论。

（二）未恰当评价控制测试中发现的异常情况或控制偏差

当控制出现偏差时，未评价偏差对拟信赖控制的影响，未追加实施控制测试即认定相关控制有效。如注册会计师在对某上市公司审计中，对现金相关控制执行控制测试时，现金盘点抽样记录与其了解的现金保管控制点中的日现金保有量出现明显偏差，但注册会计师未对盘点结论与了解的现金保管控制点不符的情况进行说明，并实施进一步的审计程序，即认定控制有效。

（三）设计的控制测试不足以涵盖控制活动

部分注册会计师在实施控制测试时，关键控制点的选取不充分，未将全部关键控制点纳入测试范围，即得出控制有效的结论。如注册会计师对付款审批环节实施控制测试时，未检查付款事项是否按规定履行审批程序，即认定付款的内部控制有效。

三、实质性分析程序不到位

收入成本审计对分析性程序的依赖度较高，针对执行分析性程序识别出的问题或线索，注册会计师应执行进一步的

审计程序，核实异常原因，消除合理怀疑。如注册会计师在对某上市公司毛利率执行的分析性程序显示，该公司2018大部分月份毛利率在14%-18%之间波动，但2月、6月、10月毛利率分别为9.87%、24.26%、26.58%，显著异常，但注册会计师并未采取进一步的审计程序，分析毛利率出现异常的原因、合理性，及其对成本、存货等相关科目的影响。又如，注册会计师虽解释了毛利率变动的原因，但只是笼统的解释为原材料价格变动或销售价格变动，没有根据产品的分类情况，获取可靠的信息，详细分析原材料价格变动或销售价格变动的合理性，以及对毛利率的影响程度，实质性分析程序不到位。

四、收入相关审计程序不到位

（一）海外销售收入审计过于依赖报关单

对于公司的海外销售收入，注册会计师未结合公司业务的具体情况获取充分的审计证据，审计时过于依赖报关单。如某上市公司子公司存在大量海外销售业务，该子公司称其一般不负责海外销售商品的安装服务，在商品报关后即确认收入。注册会计师审计中未关注到合同中附有安装义务或者约定销售给终端客户后才产生付款义务等条款，未结合商品出口报关时间主要集中在年底、海外销售回款进度明显放缓等情况对海外销售保持应有的职业怀疑，仍然以海外销售已取得报关单为由，认可公司确认的海外销售收入，导致未能发现该公司虚构海外收入的情形。

（二）未对应收账款的函证保持控制

注册会计师在对应收账款实施函证程序时，未能保持应有的控制。如某上市公司伪造某客户约7,316万的应收账款回函。注册会计师在底稿中留存了该函证发函时的复印件，其公司公章所盖位置与收到的回函明显不同，且该回函所附手写快递单的发件地址与在快递公司系统中查询的实际发件地址不符，也与该客户的经营办公地址不相符。注册会计师对于发出询证函的回函未予以跟进，未发现回函可靠性存在疑虑的情形，并采取进一步的审计程序。

五、存货与成本相关审计程序不到位

（一）未关注存货成本核算的规范性

未结合产品特征判断成本核算方法的适当性。如某挂牌公司库存商品均为贵金属首饰，其价值主要由贵金属含量决定，同一品类首饰的贵金属含量差异较大，但公司对同种类的贵金属首饰采用月末一次加权平均法核算，难以准确计量每件贵金属首饰的实际成本。注册会计师未结合公司行业、生产经营特征及产品特点，关注公司贵金属成本核算的适当性，即认可了公司的成本核算方法。

（二）可变现净值确认依据不足

未审慎判断存货可变现净值确定依据的适当性。如某上市公司通过抵债取得了一批电池包，该批电池包中部分已确定使用项目、部分未确定使用项目、部分为不合格产品。公司以已确定使用项目的电池包均价，作为估计未确定使用项

目和不合格电池包可变现净值的依据。注册会计师未关注该公司关于未确定使用项目和不合格品可变现净值确定方法的适当性，也未在底稿中记录有关计算过程。

（三）存货减值审计程序不充分

公司存货存在明显减值迹象，注册会计师未实施充分的审计程序。如某上市公司存在大量库龄一年以上的电子类存货，且近一年均无收发记录，电子类存货技术更新较快，上述存货减值迹象明显。注册会计师审计时仅实施了取得公司与客户部分沟通记录、向管理层了解未来产品需求情况的审计程序，即认可了管理层对上述存货不计提跌价的会计处理，注册会计师未了解该部分存货的可变现净值，未实施充分的审计程序，审慎考虑存货应计提的跌价准备。

六、注册会计师未保持应有的职业怀疑

（一）未对金额重大的非常规交易保持职业怀疑

某上市公司将2016年以前形成的应收账款，在2017年年底以账面净值作价2.01亿元转让给保理公司。上述应收账款账龄长（3年以上的应收账款占比74%）、可收回性差（2017年回款比例仅0.76%）、交易时间发生在年底、交易金额重大，相关交易的商业合理性存疑。在此情形下，注册会计师对此笔金额重大的非常规交易仅执行了查看合同、发函等常规审计程序，未结合应收账款的作价金额、形成时间、清收情况，关注该保理业务的商业合理性，未采取进一步的审计程序。

（二）未对交易价格明显异常的业务保持职业怀疑

某上市公司通过与A公司签订“阴阳合同”的形式虚增收入与利润。注册会计师细节测试时抽查了该公司提供的对A客户的设备租赁合同，以及对其他客户的同一型号设备租赁合同，A客户合同价格与其他客户相差4倍。对于该笔交易价格明显异常的业务，注册会计师仅检查了该笔业务的起租通知书，且起租通知书仅有该子公司单方盖章，未检查相关的交付验收单据，未获取公司履行全部发货义务的相关证据，未核实价格差异较大的合理性。

（三）未对涉嫌资金占用的异常线索保持职业怀疑

某上市公司涉嫌通过其经营小额借款的子公司B为控股股东提供资金支持。B公司发放的贷款一般计入“发放贷款”科目，但其2018年发放给7家公司2.06亿元的贷款资金却通过“其他应收款”进行核算，占B公司其他应收款当年借方发生额30%。注册会计师未进一步执行函证或其他审计程序，核实计入“其他应收款”的款项性质、交易对手信息，及相关款项是否存在被占用的情形。此外，注册会计师审计中抽取到B公司大量借款人与实际收款人不一致、借款人与还款人不一致、同一家贸易公司作为多家借款人收款单位的相关单据，注册会计师未执行走访、查询背景信息等进一步审计程序，核实交易的合理性，判断是否存在关联方关系及资金占用情况。

（四）未对会计政策变更保持职业怀疑

某上市公司通过收购取得C公司控制权，C公司被收购当年，在生产模式和产品品类未发生重大变化的情况下，将模夹治具投入由一次性计入当期损益调整为长期待摊费用核算，按照未来预计产能进行摊销，该会计政策的变化对C公司成本损益影响较大，且与上市公司母公司的会计政策不一致。注册会计师未保持应有的职业怀疑，对该子公司被收购后会计政策变更的合理性予以关注，即认可了公司会计政策的调整。

七、利用专家工作的审计程序不到位

在涉及公允价值确定、减值计提等会计估计事项的情况下，上市公司聘请评估机构对有关资产进行评估，并以评估值作为估值依据的情况较为普遍。该类事项有些涉及金额大，与业绩承诺、资产补偿相关，对上市公司影响较大。有些注册会计师在利用管理层的专家工作时，对于关键假设和参数的复核流于形式，未审慎判断相关假设和参数选择的合理性，甚至对明显异常的假设和参数也未予以关注。如某资产评估机构就一上市公司投资性房地产公允价值进行评估时，关于出租率、单位租金的参数明显不合理。针对单位租金的核查，选取的公开市场物业信息的样本数量过低，且与评估的投资性房地产不具有可比性，出租率假设也存在明显高估。注册会计师对于上述明显不合理的情况未予关注。

八、签字注册会计师不符合独立性的相关要求

上市公司审计报告的签字注册会计师不符合独立性的

相关要求。某上市公司2019年签字注册会计师在2016年11月25日至2019年1月8日期间担任公司独立董事，其在2019年财务报表涵盖期间担任公司独立董事的情形，不符合审计业务对独立性的相关要求。该审计项目在进行独立性评价时，独立性调查问卷中的调查事项评价与实际情况不符，流于形式。虽然会计师事务所不定期要求合伙人及高级经理申报在外兼职情况及担任独立董事情况，但仅要求相关人员申报截至某时点的兼职情况，未对兼职期间进行备案登记，未能发现上述情况。为确保独立性，会计师事务所应当从整体层面和具体业务层面采取措施，以保持会计师事务所和项目组的独立性。

九、对于审计意见类型缺乏论证过程

在保留意见涉及事项金额影响重大的情况下，注册会计师未对相关事项的影响是否具有广泛性进行论证。某上市公司2019年对商誉、固定资产、存货计提大额减值，并对有关长期待摊费用进行核销，减值和核销金额合计超过30亿元，占该公司当年总资产的61%。注册会计师认为无法对上述事项获取充分、适当的审计证据，出具了保留意见的审计报告。上述保留意见涉及事项金额重大，注册会计师未在审计报告中披露保留事项无法获取审计证据的相关原因，审计工作底稿中也未记录对上述重大事项的影响是否具有广泛性的论证，审计意见的确定依据不充分。