

深圳证监局会计监管 工作通讯

2016年第4期（总第29期）

深圳证监局

2016年4月5日

编者按：为加强深圳证监局与辖区上市公司、新三板挂牌公司、证券期货经营机构、辖区内执业的审计与评估机构的会计审计专业交流，优化服务机制，促进上市公司、新三板挂牌公司财务信息披露质量和审计与评估机构执业质量的提高，全面提升证券服务机构服务资本市场的能力，深圳证监局不定期编印《深圳证监局会计监管工作通讯》，在深圳证监局网站公开发布，通报深圳资本市场会计监管信息。欢迎各单位提出意见建议并积极投稿。

投稿邮箱：szkjc@csrc.gov.cn

本期导读：

近两年，深圳证监局对辖区4家会计师事务所进行了现场检查，对22个年报审计项目的执业质量进行了专项检查。

根据检查结果，中国证监会对4家会计师事务所及多名注册会计师采取了行政监管措施，对部分执业项目下发了监管意见；深圳证监局对2家会计师事务所及7名注册会计师采取了行政监管措施。深圳证监局将上述检查涉及的部分案例以及中国证监会2015年以来公布的对会计师事务所行政处罚案例予以整理通报，希望辖区会计师事务所能从相关案例中吸取教训，加强事务所的管理，提高执业质量。

案例一 中国证监会对A会计师事务所及注册会计师分别采取责令改正、出具警示函的行政监管措施

A 会计师事务所在执行 R 公司 2013 年年报审计中存在以下问题：

1. 未识别损害独立性的情形并采取适当措施降低或消除不利影响。R 公司 2012 年审计报告签字注册会计师周某自 2013 年 7 月起担任 R 公司财务总监，并在 2013 年年报审计期间担任年报审计主要沟通联系人，注册会计师未充分考虑与评价该事项对独立性的不利影响，也未采取相应的防范措施降低或消除不利影响。

2. 函证程序执行不到位。对应收账款进行函证时，未充分说明被询证者的选取办法；未对部分已选取的被询证者寄发询证函，也未对部分未寄发询证函的被询证者进行替代测试；未对部分未回函的被询证者执行替代测试；通过 R 公司工作人员寄发了部分询证函，未对函证保持必要控制，也未

留存函证控制的记录。对银行存款进行函证时，未对个别银行账户实施函证，也未获取该银行账户的银行对账单等外部审计证据；未对部分未回函的银行账户执行替代测试。

3. 存货审计程序执行不到位。在对存货进行监盘时，未对异地分公司和办事处的存货实施监盘程序，未实施替代测试，也未进行内控测试评估异地存货风险及其对财务报表的影响。在对存货跌价准备进行审计时，未针对各类存货进行跌价测试，未对各类存货的账面价值与可变现净值进行比较，也未记录存货跌价比例形成的讨论过程与判断依据。

4. 营业收入审计程序执行不到位。在对毛利率实施分析性程序时，未针对部分产品毛利率的波动进行分析说明，未充分关注其子公司个别产品毛利率的波动及其收入与成本的匹配性。在对该子公司实施截止性测试时，选取的资产负债表日前样本的日期、凭证号等关键信息缺失，未选取资产负债表日后样本，未完整填写样本内容，未充分说明审计判断。在对销售与收款循环进行控制测试时，仅对一类收入模式实施了穿行测试，未对其他收入确认模式进行测试，也未实施相关程序了解不同类型收入确认模式的相关控制是否发生重大变化。

5. 一名签字注册会计师未实质性参与审计工作，相关审计工作底稿缺少其签名。

上述行为不符合《中国注册会计师审计准则》、《中国注册会计师职业道德守则》的有关要求，违反了《上市公司信

息披露管理办法》的有关规定。2015年3月，中国证监会对A会计师事务所采取责令改正的行政监管措施，对签字注册会计师采取了出具警示函的行政监管措施。

案例二 中国证监会对B会计师事务所及注册会计师分别采取出具警示函的行政监管措施

B会计师事务所在执行T公司2012年及2013年年报审计中存在以下问题：

一、T公司2012年年报审计项目

1. 递延所得税资产审计程序执行不到位。注册会计师仅获取了被审计单位提供的《T公司2013年至2017年度经营业绩预测说明报告》，未执行必要的审计程序验证其盈利预测的合理性，未获取T公司关于2013年至2015年应纳税所得额的测算资料和书面声明，且在尚未获取充分审计证据的情况下便形成了审计意见。

2. 质量控制复核工作不到位。未充分关注审计工作底稿中与被审计单位独立董事、审计委员会的沟通记录所反映的重大审计判断和相关未决事项，相关质量控制复核工作不到位。

二、T公司2013年年报审计项目

1. 政府补助事项审计不到位。对追溯调整政府补助事项审计时，未充分关注并审慎判断该事项性质，未充分记录与该事项相关的专业技术咨询、项目质量控制复核工作。

2. 长期股权投资审计不到位。未对被审计单位持有的对联营企业哈尔滨某公司的长期股权投资按权益法进行调整，获取的相关审计证据不充分。

3. 重要性水平确定不合理。未结合审计过程中获取的相关信息及时修改重要性水平。

4. 质量控制复核工作不到位。未充分记录前期会计差错更正事项的复核意见，相关质量控制复核工作不到位。

上述行为不符合《中国注册会计师审计准则》的有关要求，违反了《上市公司信息披露管理办法》的有关规定。2015年3月，中国证监会对B会计师事务所及相关签字注册会计师采取了出具警示函的行政监管措施。

案例三 深圳证监局对C会计师事务所及注册会计师采取出具警示函的行政监管措施

C会计师事务所在执行L公司2013年年报审计中存在以下问题：

1. 递延所得税资产审计程序不到位。注册会计师未评价公司递延所得税资产会计政策的合理性，未充分考虑递延所得税资产确认过程所涉及的判断因素，未实际核对相关盈利预测基础数据并判断其来源的合理性，未按设定的审计程序开展审计，未保持应有的职业怀疑态度对公司提供资料数据的前后不一致问题执行进一步的审计程序。

2. 未充分考虑审计证据的可靠性。注册会计师在针对L

公司诉讼事宜进行审计时，未关注出具法律意见书的律师已在 L 公司任职的事实，未充分考虑律师的独立性问题即采用该份法律意见书作为审计证据。

3. 质量控制复核不到位。项目质量控制复核人未持续跟踪关注其所提出复核问题的解决情况，对项目组递延所得税资产审计程序执行不到位、所获取审计证据存在不一致等情况没有提出进一步的复核意见，质量控制复核不到位。

上述行为不符合《中国注册会计师审计准则》的有关要求，违反了《上市公司信息披露管理办法》的有关规定。2015 年 9 月，深圳证监局对 C 会计师事务所及相关签字注册会计师采取了出具警示函的行政监管措施。

案例四 中国证监会对 D 会计师事务所及注册会计师采取出具警示函的行政监管措施

D 会计师事务所在执行 G 公司及 K 公司 2014 年年报审计中存在以下问题：

一、G 公司 2014 年年报审计项目

1. 未对预期运行有效的控制实施测试。在总体审计方案中，注册会计师认定销售与收款循环、生产与仓储循环的相关控制预期有效，计划实施控制测试，但在审计过程中未对上述循环的相关控制实施测试。

2. 函证程序执行不到位。在执行银行函证时，未对 4 个余额为零的银行账户进行函证，也未说明理由；执行应收账

款函证时，未在底稿中记录对未回函及部分回函有差异款项实施的审计程序；执行应付账款函证时，未对未回函及回函有差异的款项实施进一步审计程序。

3. 存货审计程序执行不到位。未检查财务账面记录与存货盘点记录的一致性，未对期末存货是否准确反映实际的盘点结果获取充分适当的审计证据；未对母公司的原材料执行截止性测试；未对某子公司的存货计价方法实施审计程序。

4. 收入审计程序执行不到位。注册会计师未分析母公司12月份毛利率明显低于年度平均毛利率的原因；也未对母公司的收入执行截止性测试。

二、K公司2014年年报审计项目

1. 函证程序执行不到位。在执行银行函证时，未对部分银行账户进行函证，也未说明理由；执行应收账款函证时，未对未回函款项执行替代性测试或测试不充分。

2. 存货审计程序执行不到位。执行存货审计程序时，未对存货实施实质性分析程序；未对存货跌价准备实施审计程序；未对直接人工和制造费用的分配进行测试，未检查产成品成本计算的准确性。

3. 固定资产审计程序不到位。未对本期减少的固定资产、本期折旧费用的分配实施审计程序。

4. 收入审计执行不到位。未对营业收入、营业成本、毛利率的变动进行分析；注册会计师计划选择主要客户函证当期销售额，在实际执行中未函证，未对不予函证的原因进行

说明，也未对审计计划进行相应修改。

上述行为不符合《中国注册会计师审计准则》的有关要求，违反了《上市公司信息披露管理办法》的有关规定。2016年2月，中国证监会对D会计师事务所及相关签字注册会计师分别采取了出具警示函的行政监管措施。

案例五 中国证监会对利安达会计师事务所及其注册会计师的行政处罚

利安达会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称利安达）在执行华锐风电科技（集团）股份有限公司（以下简称华锐风电）2011年年报审计工作时存在下述问题：

一、识别、评估舞弊风险因素存在缺陷

2011年，受国家风电行业政策的较大影响，华锐风电整体业绩出现大幅下滑，未见会计师执行相关审计程序以获取相应审计证据的风险识别轨迹，会计师对“竞争激烈或市场饱和，且伴随着利润率的下降”、“客户需求大幅下降，所在行业或总体经济环境中经营失败的情况增多”的风险评估结果是“不存在”，其风险评估结果与当时企业所处的行业状况明显不符。

二、了解、评价销售与收款循环内部控制设计和有效性测试存在缺陷

会计师没有根据企业自身特点，对确认销售收入的流程控制点，如客服部提供的项目日动态表、货到现场后设备验

收单进行描述或测试。

三、执行收入循环审计程序存在缺陷

1. 吊装单可靠性问题。华锐风电确认收入的关键证据即吊装单，会计师未对吊装单的可靠性进行合理判断。根据华锐风电2011年审计底稿，大部分吊装单仅有个人签字，而无业主方的盖章确认，会计师未对签字人员是否有权代表业主方签署吊装单进行有效验证；大部分吊装单未注明吊装日期，对于其吊装完成时点以及确认当期收入的合理性，会计师未予以充分关注。在吊装单存在上述严重不确定性的情况下，会计师未向公司索取项目日动态表、发货验收单等资料予以比对判断，未对吊装情况获取进一步的审计证据。

2. 集中确认及合同执行问题。虚增或提前确认收入项目中有部分项目合同执行情况异常，吊装单标注日期或收入确认时点为临近资产负债表日，公司存在资产负债表日前集中确认收入的情形。在审计底稿中未见会计师对上述情况的原因进行关注和分析，并追加必要的审计程序予以解决。

3. 发货单问题。根据华锐风电披露的确认收入的会计政策，“货到现场后双方已签署设备验收手续”是确认销售收入的依据之一，根据华锐风电2011年审计底稿，会计师未取得货物发运、验收手续相关证据，未能按照公司既定的会计政策履行相应的审计程序。

4. 函证问题。会计师在审计计划中将应收账款函证作为重点审计程序，会计师执行函证程序存在以下问题：（1）

将甘肃华电玉门风力发电有限公司（218,544,000.00元）、国华能源投资有限公司（165,652,300.00元）、大唐（科右中旗）新能源有限公司（59,202,042.73元）作为函证样本，但实际未发函；（2）函证金额不完整，未对应收账款余额中未开具发票但已确认销售收入部分金额进行函证；（3）回函比例过低，回函确认金额占年末应收账款余额比例仅为17%。函证程序虽已执行，但未对应收账款余额、收入确认的真实性进行有效验证。

5. 替代测试问题。会计师称他们对应收账款开票部分通过函证程序加以确认，而对于未开票部分、未回函客户、以及未函证的样本采取了替代测试，替代性测试中查看了吊装单、合同和项目回款，但其替代测试存在以下问题：未对部分未发函的函证样本进行替代测试。其替代性程序依赖的核心证据吊装单存在严重缺陷，在审计底稿中未见会计师对合同执行情况异常、无回款的项目予以关注和分析，并追加必要的审计程序予以解决。

6. 截止性测试问题。会计师在审计计划中将“进行期末截止性测试，结合公司的期后发生额，检查公司收入确认的完整性”作为收入应履行的重点审计程序。但会计师未有效执行截止性测试，没有对收入确认的关键依据吊装单进行有效验证，其对截止性样本选择的解释缺乏专业判断和应有的职业谨慎。

利安达的上述行为，违反了《证券法》第一百七十三条

的规定，依据《证券法》第二百二十三条的规定，中国证监会于2015年11月做出行政处罚：一、责令利安达改正，没收业务收入95万元，并处以95万元罚款；二、对两名签字注册会计师给予警告，并分别处以10万元罚款。

案例六 中国证监会对利安达会计师事务所及其注册会计师的行政处罚

利安达在执行北京赛迪传媒投资股份有限公司（以下简称赛迪传媒）2012年年报审计工作时存在下述问题：

2007年5月，赛迪传媒主办刊物《和谐之旅》杂志获准在动车组列车上免费摆放。此后，铁道媒体业务逐步发展为赛迪传媒主营业务之一。2011年度，由《和谐之旅》产生的业务收入占赛迪传媒经审计营业收入的29.65%。2012年11月29日，全国高铁列车杂志摆放权（以下简称摆放权）由免费上车方式变更为全国统一招标方式，中标企业须缴纳一定的渠道费用（据测算，赛迪传媒如中标则每年将额外支付约2,450万元渠道费用）。2013年1月17日，赛迪传媒董事会审议通过赛迪传媒2012年年度报告，并于同日召开专题会议决定退出参与摆放权招标，安排铁道媒体业务善后事宜。作为对赛迪传媒2012年度财务报表进行审计的会计师事务所，利安达在出具审计报告前知悉上述事项。

2012年12月20日，北京中天华资产评估有限责任公司（以下简称中天华）对赛迪传媒2012年末股东权益进行评

估，为商誉减值测试工作提供价值参考依据。2013年1月6日，在未考虑摆放权招标事项影响的情况下，中天华出具了关于商誉的资产评估咨询报告。利安达在审计赛迪传媒2012年度财务报表时，主要利用该资产评估咨询报告，确认赛迪传媒2012年末不需对商誉计提减值准备。2013年1月17日，利安达对赛迪传媒2012年度财务报表出具标准无保留意见的审计报告。

2013年10月28日，赛迪传媒重新对商誉减值进行测试并追溯调整2012年年度报告，调减商誉9,434.59万元，调减无形资产5,798.63万元，共计调减资产15,233.22万元；调增资产减值损失15,233.22万元，净利润由盈利114.93万元调减为亏损15,118.29万元。

摆放权由免费上车方式变更为全国统一招标方式对赛迪传媒2012年度财务报表产生重大影响，赛迪传媒决定退出参与摆放权招标属于资产负债表日后调整事项。利安达在审计过程中应考虑上述事项对财务报表影响并做出审计调整；同时，利安达应当恰当利用专家工作，在中天华出具的资产评估咨询报告不足以实现审计目的的情况下，执行必要的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。利安达未恰当执行上述审计程序，致使其未发现赛迪传媒资产和业绩的重大错报，为赛迪传媒2012年度财务报表出具了无保留意见的审计报告，发表了不恰当的审计意见。

利安达的上述行为，违反了《证券法》第一百七十三条

的规定，依据《证券法》第二百二十三条的规定，中国证监会于2016年2月做出行政处罚：一、没收利安达业务收入35万元，并处以35万元罚款。二、对两名签字注册会计师给予警告，并分别处以5万元罚款。