

附件

**会计师事务所  
上市公司审计业务监管案例集  
(2023)**

# 目 录

## 案例篇

案例 1: A1 会计师事务所执行 B1 公司年报审计案例分析·····	1
案例 2: A2 会计师事务所执行 B2 公司年报审计案例分析·····	6
案例 3: A3 会计师事务所执行 B3 公司年报审计案例分析·····	18
案例 4: A4 会计师事务所执行 B4 公司年报审计案例分析·····	32
案例 5: A5 会计师事务所执行 B5 公司年报审计案例分析·····	38
案例 6: A6 会计师事务所执行 B6 公司年报审计案例分析·····	44
案例 7: A7 会计师事务所执行 B7 公司年报审计案例分析·····	55
案例 8: A8 会计师事务所执行 B8 公司年报审计案例分析·····	64
案例 9: A9 会计师事务所执行 B9 公司年报审计案例分析·····	70
案例 10: A10 会计师事务所执行 B10 公司年报审计案例分析·····	78
案例 11: A11 会计师事务所执行 B11 公司年报审计案例分析·····	84
案例 12: A12 会计师事务所执行 B12 公司年报审计案例分析·····	92
案例 13: A13 会计师事务所执行 B13 公司年报审计案例分析·····	99
案例 14: A14 会计师事务所执行 B14 公司年报审计案例分析·····	109
案例 15: A15 会计师事务所执行 B15 公司年报审计案例分析·····	117
案例 16: A16 会计师事务所执行 B16 公司年报审计案例分析·····	128
案例 17: A17 会计师事务所执行 B17 公司年报审计案例分析·····	131

## 启示篇

启示 1: 持续推进注册会计师职业道德建设·····	135
----------------------------	-----

启示 2：规范执行函证审计程序·····	137
启示 3：加强应收账款保理等“金融化”业务审计·····	139
启示 4：防范商誉减值审计风险·····	141
启示 5：重视审计抽样工作·····	143
启示 6：应确保审计证据的证明力·····	148
启示 7：规范编制审计工作底稿·····	150
启示 8：保持职业怀疑，关注异常事项·····	154
启示 9：应高度关注敏感事项·····	158

## ◆ 案例篇

## 案例 1:

# A1 会计师事务所执行 B1 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A1 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A1 所）执行的 B1 公司 2019 年度年报审计项目进行了专项检查。检查发现 A1 所存在对应收账款回款的细节测试执行不到位、保理业务收入审计程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 A1 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B1 公司简介

B1 公司成立于 1997 年，注册资本 7000 万元，公司的主营业务为化工材料和互联网综合服务，并于 2001 年在上交所上市交易。B1 公司是国内外氨基复合材料生产与销售的龙头企业，拥有生产 ML 氨基复合材料的自主知识产权，具备较强的研发和创新能力。互联网综合服务是 B1 公司全资子公司 D 公司的业务，主要包括互联网数据中心（IDC）、云计算、CDN 等业务。2020 年 12 月 31 日，B1 公司的合并资产总额为人民币 364,142.12 万元，与 2019 年年末相比大幅减少

71,228 万元。2020 年实现营业收入人民币 106,553.72 万元，较 2019 年度减少 38,390.83 万元，2020 年度净亏损人民币 121,523.49 万元。

### 1.3 审计情况介绍

B1 公司原聘任 E 会计师事务所担任公司 2019 年度审计机构，对公司年度财务报表和内部控制执行审计。2019 年 12 月 6 日，B1 公司发布公告，改聘 A1 所担任公司 2019 年度审计机构，公告披露的更换事务所原因是 E 会计师事务所已连续多年为公司提供审计服务，为确保公司审计工作的独立性、客观性和公允性，综合考虑公司未来业务发展和审计的需要而变更会计师事务所。自此，A1 所一直担任 B1 公司的年度财务报表审计机构。截至 2023 年 5 月 30 日，A1 所已完成对 B1 公司 2019 年度、2020 年度、2021 年度以及 2022 年度的财务报表审计工作。2020 年 6 月 22 日，A1 所对 B1 公司 2019 年度财务报表出具了保留意见的审计报告。2021 年 4 月 29 日，A1 所对 B1 公司 2020 年财务报告出具了保留意见的报告。2022 年 4 月 28 日，A1 所对 B1 公司 2021 年财务报告出具了保留意见的报告。2023 年 4 月 24 日，A1 所对 B1 公司 2022 年财务报告出具了与持续经营相关的重大不确定性及强调事项段的无保留意见的审计报告，同时出具了《B1 公司出具非标准的审计意见涉及事项的专项说明》。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 对应收账款回款的细节测试执行不到位

B1 公司在 2019 年度合并财务报表中披露的应收票据及应收账款余额为人民币 67,688 万元，占总资产的 15.54%。进行前期会计差错更

正后的应收票据及应收账款余额为人民币 64,360 万元，占总资产的 15.07%。A1 所对 B1 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 B1 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，底稿记录存在错误。A1 所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不支持相应检查结论。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时做出的重大职业判断”的规定。

审计工作底稿是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论做出的记录；编制审计工作底稿的目的在于：提供充分、适当的记录，作为出具审计报告的基础；提供证据，证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

在本案例中，注册会计师应当实施适当的审计程序核查应收账款回款来源是否真实，通过执行审计程序抽取样本、检查原始凭证，并结合自身的职业怀疑判断应收账款回款是否存在异常情况，并将上述过程完整、准确的记录于工作底稿中，确保底稿记录的审计程序与审计证据可以支持底稿记录的审计结论。同时，注册会计师应当根据被

审计单位的具体情况设计适用于识别应收账款回款是否为委托付款的审计程序，包括但不限于检查银行回款流水单据的付款人名称是否与销售交易对手一致等情况；检查被审计单位是否通过第三方机构虚构销售回款，从而规避了对相关客户的应收账款计提坏账准备，以达到粉饰财务报表的目的。

## 2.2 保理业务收入审计程序执行不到位

C公司是B1公司的全资保理公司，B1公司于2017年以自有资金设立C公司，公司经营范围包括：保付代理、投资兴办实业、经济信息咨询、供应链管理等。B1公司利用C公司与其他三家关联方公司虚构了应收账款保理业务，即B1公司出资受让关联方应收账款，并在2019年合并财务报表中确认了与该业务相关的其他业务收入，虚增了公司当年度的合并财务报表收入。A1所对C公司相关保理收入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。同时A1所未对C公司保理业务基础交易资料不完整的情况保持职业怀疑，未执行进一步审计程序获取审计证据。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”及《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

职业怀疑是注册会计师综合素质不可或缺的一部分，是保证审计质量的关键要素。保持职业怀疑有助于注册会计师恰当运用职业判断，提高审计程序设计及执行的有效性，降低审计风险，实现审计质量目



标。在设计审计程序时，注册会计师应当结合被审计单位的具体情况设计适合具体情况的审计程序，规范而科学的审计程序能够帮助注册会计师取得充分有效的审计证据，从而得出恰当的结论。

收入是被默认存在高风险，并存在假定舞弊风险的报表科目。注册会计师在识别与收入有关的风险时应当时刻保持职业怀疑，并通过设计适当的审计程序了解收入的商业实质及其确认的合理性。在本案例中，注册会计师仅针对保理业务检查了相关的保理业务合同以及对应的水单和发票，未充分关注保理业务本身对应的基础业务是否具备真实的商业实质，因此未设计并执行进一步审计程序获取保理业务对应的基础交易合同、发票及结算单等原始凭证。应收账款保理业务作为一种新型复杂的业务，注册会计师应当对该业务进行更深入的了解，检查应收账款是否基于真实合法的交易所形成的，并保持应有的职业怀疑，必要时应执行进一步审计程序以获取充分、可靠的审计证据来确认收入是否基于真实的业务交易。

## 案例 2：

# A2 会计师事务所执行 B2 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A2 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A2 所）执行的 B2 公司 2021 年度年报审计项目进行了延伸检查。检查发现 A2 所存在对其筹集资金使用相关核查不到位、对其研发费用相关核查不到位、内控了解与测试审计程序执行不充分、对销售收入、存货、应付账款等相关系统执行审计程序不充分、函证程序执行不到位、存货出入库截至性测试未按审计计划执行、收入测试底稿记录存在错漏等执业质量问题。广东证监局依法对 A2 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B2 公司简介

B2 公司成立于 2001 年，注册资金超 4 亿元，主营高性能电解铜箔的研发、生产和销售，于 2015 年 10 月在新三板挂牌。2016、2017 和 2018 年三年，B2 公司归母净利润分别达到 6,252.98 万元、8,519.25 万元和 17,643.11 万元人民币。2019 年 7 月 22 日经 L 证券公司保荐在科创板上市，由于新建产能释放以及获得政府补助，公司当期实现营

业收入 144,604.97 万元、净利润 32,972.48 万元，同比增长 25.38%、86.89%；2020 年，报告期内 B2 公司营业收入和净利润同比分别减少 16.86%、43.45%至 120,217.89 万元、18,647.22 万元；2021 年，随着锂电铜箔行业供需两旺，总营收和净利润相比前两年呈高速增长趋势，同比增长 133.26%、195.26%至 280,417.95 万元、55,056.94 万元；2022 年，年报期内公司营收同比增加 65.50%至 464,084.54 万元，净利润同比减少 5.55%至 52,002.95 万元。

### 1.3 审计情况介绍

B2 公司自 2019 年科创板上市后一直聘任 A2 所为公司年度审计机构，对公司财务会计报告和内部控制进行审计。自此，A2 所一直担任 B2 公司的年度财务报表审计机构。截至 2023 年 4 月 15 日，A2 所已完成对 B2 公司 2019 年度、2020 年度、2021 年度和 2022 年度的财务报表审计工作。2019 年、2020 年、2021 年以及 2022 年 A2 所对 B2 公司的财务报表均出具了无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 对募集资金使用相关核查不到位

A2 所仅就 B2 公司提供的募集资金支出台账进行流水检查及相关合同检查，未对募集资金实际使用情况作进一步核查。如对于公司可转债募投项目新型高强极薄锂电铜箔研发及其他关键技术研发项目，A2 所募集资金存放使用底稿记录铜材、大型设备等均符合研发用途，但实际上公司仓库管理并未将生产与研发所使用铜材进行区分，所购废水处理设备生产、研发混用。另一方面，根据 A2 所有关公司其他非

流动金融资产函证回函记录表，A2 所发函至 M 企业，回函地址为深圳 HJ 金融中心第 XX 层 XX 室-XX 室，此地址为 B2 公司可转债募投项目深圳 KC 中心的地址，与 M 企业登记的工商地址不一致，未见 A2 所底稿记载回函地址异常的审计说明，A2 所未根据此异常情况对公司募集资金的使用情况作进一步核查。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十五条“如果存在下列情形之一，注册会计师应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响：（一）从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致；（二）注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑”、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十四条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函”、第十七条“如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑”及《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条“注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务，获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。注册会计师应当及时对制定的计划、实施的程序、获取的相关证据以及得出的结论作出记录”的规定。

通过设计和实施审计程序以获取充分、适当的审计证据，是注册会计师在执行审计工作过程中的重要责任之一。审计工作的有效性与

客观性取决于审计证据的充分性和适当性。当注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑时，应当考虑修改或追加审计程序予以解决。

在本案例中，对于上述审计底稿记录铜材、大型设备是否符合研发用途，注册会计师应当考虑实施更加有效且恰当的方法进一步获取审计证据，以得出合理的结论。例如，注册会计师可以对仓库管理人员进行询问，了解铜材是否根据不同的用途分别存放，并且获取出入库登记资料，检查是否按照不同的用途填写登记；对废水设备管理人员进行询问，了解该设备是否专用于研发部门或专用于生产部门，并且考虑现场观察研发部门或生产部门在日常经营活动过程中对废水设备的使用情况。

函证是指注册会计师为了获取影响财务报表或相关披露认定的项目的信息，通过直接来自第三方对有关信息和现存状况的声明，获取和评价审计证据的过程，例如对应收账款余额或银行存款的函证。函证是注册会计师获取审计证据的重要审计程序，多用于执行审计和验资业务。通过函证获取的证据可靠性较高，因此，函证是受到高度重视并经常被使用的一种重要程序。当进行函证程序时，注册会计师需要保持对询证函的有效控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）规划询证函内容，包含确保被询证对象的名称与位置信息，同时被询证者在有回函需求时回函填列的地址；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函。

在本案例中，注册会计师在收到回函之后，应当对回函结果保持职业怀疑态度，确保其对询证函全程保持控制，并对回函可靠性予以评价。注册会计师可以从以下几个方面来评价回函的可靠性：（1）检

查回函与之前发出的函证是否一致，是否为同一份文件；（2）确认回函中被询证方的信息与注册会计师发出函证时填列的信息是一致的，具体包括被询证方的单位名称、地址、联系方式等；（3）如发现存在不一致的情况，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除疑虑，如直接联系被询证方确认是否由对方寄出回函。

## 2.2 对研发费用相关核查不到位

A2 所仅针对 B2 公司研发费用执行了相关实质性程序，抽取了相关凭证进行检查，但未见关于公司研发费用的穿行测试及控制测试，未对公司研发相关内控制度是否健全且有效执行进行核查，未见相关研发人员访谈记录，对公司研发投入内控不足及研发费用核算等问题核查不到位。此外，A2 所未向 B2 公司研发环节人员访谈和了解研发废料的处置情况，未对研发领域涉及的整个研发活动流程、样品生产具体过程、报废流程执行控制测试，未关注到公司研发废料处置相关的会计处理不恰当。

上述情形不符合《企业内部控制审计指引》第十四条“注册会计师应当测试内部控制设计与运行的有效性。如果某项控制由拥有必要授权和专业胜任能力的人员按照规定的程序与要求执行，能够实现控制目标，表明该项控制的设计是有效的”、第十五条“注册会计师应当根据与内部控制相关的风险，确定拟实施审计程序的性质、时间安排和范围，获取充分、适当的证据。与内部控制相关的风险越高，注册会计师需要获取的证据应越多”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

研发费用是指企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销金额。注册会计师在核查

上市公司研发费用时，应关注以下程序的实施情况，包括：对研发人员进行访谈，识别在访谈过程中发现的异常情况，并确保异常情况均获得充分解释及解决；了解研发的项目预算、立项、结项等管理流程，核查研发费用归集、分配等关键内部控制的有效性；分析研发费用的归集是否准确完整、研发费用是否与成本混淆，研发费用规模是否与发行人当期研发行为及工艺进展匹配等。

在本案例中，针对被审计单位整个研发活动流程相关的内部控制活动，注册会计师应当对其进行充分了解，例如对相关人员进行访谈、获取相关的内部控制制度、了解内部控制活动流程等。研发活动流程通常包括项目立项、研发准备、产品研究开发、技术转移、注册申报等主要环节，注册会计师在测试被审计单位的内部控制设计与运行的有效性时，应当综合运用询问、观察、检查、穿行测试和重新执行等方法，对上述涉及的环节进行核查。针对研发费用核算及研发废料处置相关的会计处理，注册会计师也应当基于对研发环节内部控制活动了解的基础上，设计恰当的实质性程序以应对识别出的重大错报风险。

### 2.3 内控了解与测试审计程序执行不充分

A2 所对 B2 公司大额采购供应商选择与管理进行控制测试时，在获取公司有关控制如何运行、是否一贯运行等确保相关控制有效的证据方面不够完备。执行的内控测试关键控制点没有关注供应商的准入门槛，没有设置了解供应商注册资本、规模等关键控制点。其次，针对 B2 公司资金支付审批内控，A2 所虽然执行了穿行测试和控制测试，但测试过程中未选中 C 公司相关业务的凭证作为样本，却在实质性程序中检查了该公司业务相关凭证。再次，A2 所未关注到 B2 公司与 C 公司的水处理系统采购合同存在付款所依据的原始单据不齐全、未按照合同约定的条件及时间支付款项等情况，未就上述情况进一步评价

相关控制运行的有效性，也未有针对性地查询了解这些偏差及其潜在后果。

上述情形不符合《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对应措施》第十条“在设计和实施控制测试时，注册会计师应当：（一）将询问与其他审计程序结合使用，以获取有关控制运行有效性的审计证据；（二）确定拟测试的控制是否依赖其他控制（间接控制）。如果依赖其他控制，确定是否有必要获取支持这些间接控制有效运行的审计证据。注册会计师获取的有关控制运行有效性的审计证据应当包括：（一）控制在所审计期间的相关时点是如何运行的；（二）控制是否得到一贯执行；（三）控制由谁或以何种方式执行”、第十六条“在评价相关控制运行的有效性时，注册会计师应当评价通过实质性程序发现的错报是否表明控制未得到有效运行。但通过实质性程序未发现错报，并不能证明与所测试认定相关的控制是有效的”及第十七条“如果发现拟信赖的控制出现偏差，注册会计师应当进行专门询问以了解这些偏差及其潜在后果，并确定：（一）已实施的控制测试是否为信赖这些控制提供了适当的基础；（二）是否有必要实施追加的控制测试；（三）是否需要针对潜在的错报风险实施实质性程序”的规定。

本案例中，注册会计师在设计内部控制测试的相关程序时，应当充分考虑被审计单位业务活动中面临的风险类型，并以此为依据来设置执行的内控测试的关键控制点。针对上述核查问题中涉及的企业运营风险中的采购风险，注册会计师应当关注被审计单位是否制定供应商评估和准入管理制度、是否设置供应商资信审查审批环节等。针对资金支付审批环节内控测试中识别出的偏差，注册会计师应当就该偏差进行进一步调查，如询问被审计单位并获取相关的支持性文件予以



证明该偏差是合理的；如果经过进一步调查后发现该偏差确系控制偏差，注册会计师应当考虑其是否会引起财务报表的重大错报风险，并追加适当的审计程序予以风险应对。

#### 2.4 对销售收入、存货、应付账款等相关系统执行审计程序不充分

A2 所关注到 B2 公司的主要客户建立供应商协同系统，但底稿中未见其对系统执行相关审计程序的记录。在 A2 所了解 B2 公司使用金蝶 K3WISE 系统、管家婆软件和东汇港 RDSERP 系统时，未执行审计程序了解三个系统之间数据的勾稽关系，仅从金蝶 K3WISE 系统获取应付账款的审计证据，没有追溯至管家婆软件和东汇港 RDSERP 的供应链数据，获取的审计证据不具有充分性和适当性。另外，A2 未发现 B2 公司对采购原材料入库重复记账，涉及金额 238.4 万元。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

注册会计师在确定信息技术审计策略时，需要结合被审计单位业务流程复杂度、信息系统复杂度、系统生成的交易数量和业务对系统的依赖程度、信息和复杂计算的数量、信息技术环境规模和复杂程度五个方面，对信息技术审计范围进行适当考虑。在本案例中，供应商协同系统作为与 B2 公司主要客户数据相关的业务系统，应当考虑纳入审计范围。其次，注册会计师如果计划依赖自动化信息处理控制、自动化会计程序或依赖系统生成信息的控制，就需要对相关的信息技术一般控制（包括系统自动化控制）进行测试，通常需要关注系统接口控制、系统配置和科目映射、系统自动生成报告和系统访问权限等方面是否存在内控失效风险。在本案例中，注册会计师拟使用 B2 公司使用的业务和财务系统生成的信息数据作为审计证据，应当交叉验证相

关数据的完整性和准确性，以降低财务报表相关科目的重大错报风险。

## 2.5 函证程序执行不到位

A2 所对 B2 公司发出商品函证时，D 公司、E 公司、F 公司及 G 公司均回函不相符，但未见回函差异调节表，A2 所仅在纸质底稿上粘贴便签纸解释差异原因为“B2 公司发出商品为已发货尚未签收，已做发出商品期后查验，详见底稿 ZI6-2”。期后查验仅能核实交易的真实性，但无法核实成本结转时点是否正确。此外，A2 所对未回函客户如 H 公司进行函证替代测试时，仅就其全年收入凭证 100 万元以上的部分进行收入测试（占全年发生额的 39.59%），并未对全年发生额进行核查确认。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则 1312 号——函证》第十九条“在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据”、第二十一条“注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报”及第二十三条“注册会计师应当评价实施函证程序的结果是否提供了相关、可靠的审计证据，或是否有必要进一步获取审计证据”的规定。

对于回函不符的情况，注册会计师应当调查不符事项，检查差异是被询证者的记录错误还是需要被审计单位调整的错误，并对可能显示舞弊的迹象保持职业怀疑。询证函回函中指出的不符事项可能显示财务报表存在错报或潜在错报。当识别出错报时，注册会计师需要评价该错报是否表明存在舞弊。不符事项可以为注册会计师判断来自类似的被询证者回函的质量及类似账户的回函质量提供参考；不符事项还可能显示被审计单位与财务报告相关的内部控制存在缺陷。

在本案例中，注册会计师应要求被审计单位提供回函不符调节表，列示导致回函差异的明细事项；对于款项收付的时间性造成的差异，

应检查期后收款凭证，以确定该款项是否确已收到；对回函差异事项进行核查，检查相关合同、收付款凭证、出库单、发票、运单等相关依据，并与被询证者进行沟通，确认回函差异事项的真实性，对不符合企业会计准则的差异事项提请被审计单位更正。同时，在实施替代测试时，注册会计师应对所有未回函的样本项目实施替代程序。如果以抽样方式实施函证，对样本中识别出的错报，注册会计师应当调查错报的原因，并根据样本错报推断总体中存在的错报。注册会计师同时应当考虑针对函证测试未覆盖的剩余部分中可能存在的错报单独或连同其他错报是否可能导致财务报表整体存在重大错报。

## 2.6 存货出入库截止测试未按审计计划执行

A2 所在公司“存货出入库截止测试”审计底稿中记录的审计计划为“在进行截止测试时，应考虑从明细账查至入库单的逆查和从入库单查至明细账的顺查，同时关注验收手续是否完整；根据存货所有权转移的主要条款而定，可能是入库单、购货发票、运输单据或其他表明所有权转移的单据，应根据实际情况修订”。但 A2 所实际执行“入库截至测试”时，未按照该审计计划进行双向抽查，未获取 B2 公司有关货物运输单据确认所有权转移的情况，也未在底稿中修改审计计划并说明理由。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》第十一条“注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：（一）总体审计策略；（二）具体审计计划；（三）在审计过程中对总体审计策略或具体审计计划作出的任何重大修改及其理由，包括对项目组成员实施指导、监督和复核的计划作出的重大修改及其理由”的规定。

存货截止测试就是检查截止到审计截止日，购入并已包括在审计

截止日的存货盘点范围内的存货。存货作为企业的流动资产，在截止日的数量和金额，会对企业的资产总额产生影响，甚至影响到关键财务指标的计算，从而对财务报表使用者产生误导。因此在审计实务中对存货进行截止测试是十分重要的。

总体审计策略的工作底稿是对注册会计师在项目层面管理业务质量时作出的关键决策的记录，也是与项目组沟通重大事项的一种方式。具体审计计划是对计划实施的风险评估程序的性质、时间安排和范围，以及为应对评估的风险计划在认定层次实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围的记录。注册会计师可以使用标准的审计程序表或审计工作完成核对表，并根据需要进行调整以反映业务的特定情况。对总体审计策略和具体审计计划作出的重大修改及对原计划审计程序的性质、时间安排和范围的修改，应当在底稿中记录注册会计师作出这些重大修改的理由和审计工作最终采用的总体审计策略和具体审计计划，以及注册会计师对审计过程中遇到的重大变化作出的恰当回应。

## 2.7 收入测试底稿记录存在错漏

A2 所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。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

审计工作底稿，是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论作出的记录。编制审计工作底稿的目的在于：提供充分、适当的记录，作为出具审计报告的基础；提供证据，证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

在本案例中，注册会计师应当在细节测试底稿中记录已获取的全部审计证据信息，对于审计证据之间出现逻辑不合理的情形，应当进一步调查其原因，并一并记录在底稿中，以得出恰当的审计结论。

## 案例 3:

# A3 会计师事务所执行 B3 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A3 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A3 所）执行的 B3 公司 2021 年度年报审计项目进行了专项检查。检查发现 A3 所存在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、对存货减值复核程序不到位、对在建工程审计程序执行不充分、商誉减值测试审计程序执行不到位、内控了解与测试审计程序执行不充分、函证程序执行不到位、未识别控股股东的关联方资金占用等执业质量问题。广东证监局依法对 A3 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B3 公司简介

B3 公司成立于 2006 年 12 月，注册资金超 3 亿元，是一家专业从事中高端数控机床、机器人、新能源汽车核心功能部件等的研发设计、生产制造、销售与维修服务的国家高新技术企业，于 2016 年 3 月在创业板上市。2021 年 12 月 31 日，B3 公司的资产总额为人民币 259,375.39 万元，与 2020 年年末相比，同比增加 26.75%。2021 年实现营业收入

人民币 114,028.80 万元，较 2020 年度同比增加 30.41%。

### 1.3 审计情况介绍

自 2016 年 B3 公司上市起，A3 所一直担任公司的年度财务报表审计机构。截至 2022 年 12 月 31 日，A3 所已完成对 B3 公司 2016–2022 年度的财务报表审计工作。

2020 年 4 月 30 日，A3 所对 B3 公司 2019 年度财务报表出具了标准的无保留意见审计报告。2021 年 4 月 29 日，A3 所对 B3 公司 2020 年度财务报表出具了标准的无保留意见审计报告。2022 年 4 月 20 日，A3 所对 B3 公司 2021 年度财务报表出具了带强调事项段的无保留意见审计报告，强调事项为“B3 公司于 2021 年 9 月 30 日收到中国证券监督管理委员会的《立案告知书》，B3 公司实际控制人 K 因涉嫌操纵证券市场被立案。截止审计报告日，中国证券监督管理委员会尚未就立案调查事项出具最终结论。本段内容不影响已发表的审计意见”。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 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

A3 所在对 B3 公司应 L 公司、C 公司的贷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。此外，A3 所未关注 D 公司应收账款逾期时间较长、E 公司已解散的情况下，公司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，未对相关应收账款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。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十二条“如果用作审计证据的信息在编制时利用了管理层的专家的工作，注册会计师应当考虑管理层的专家的工作对实现注册会计师目的的重要性，并在必要的范围内实施下列程序：（一）评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性；（二）了解管理层的专家的工作；（三）评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性”的规定。

审计证据对于支持审计意见和审计报告是必要的。审计证据在性质上具有累积性，主要是在审计过程中通过实施审计程序获取的，也可能包括从其他来源获取的信息。除从被审计单位内部和外部其他来源获取的信息外，会计记录也是重要的审计证据来源。可以用作审计证据的信息也可能在编制过程中利用了管理层的专家的工作。审计证据既包括支持和佐证管理层认定的信息，也包括与这些认定相矛盾的信息。在某些情况下，信息的缺乏本身也构成审计证据，可以被注册会计师利用。在利用外部评估专家的工作时，注册会计师需要考虑的因素可能包括：（1）该专家的发现和结论的相关性和合理性，与其他审计证据的一致性，以及是否在财务报表中适当反映；（2）如果该专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法的相关性和合理性；（3）如果该专家的工作涉及使用重要的原始数据，该原始数据



的相关性、完整性和准确性。

在本案例中，应收账款的可收回金额判断涉及折现率等主观判断，A3 所未对专家的结果报告加以审核，未获取充分、适当的审计证据。A3 所应在评估应收账款的可收回金额时，除了评估外部评估机构的独立性、客观性和胜任能力（当外部评估机构是管理层聘任的情况时尤其重要），还应对评估师在评估报告中所使用的基础数据（包括折现率、还款计划等）进行相应的复核（比如重点关注逾期时间较长的应收账款的减值计提情况是否合理）或者执行相应的测试以确保该类基础数据的准确性及恰当性（比如对应收账款的对象进行公开信息查询是否已存在破产清算的情形从而影响减值计提情况）。注册会计师获取充分、适当的审计证据是降低审计风险至可接受的水平合理保证。注册会计师是否已获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平，并由此能够得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础，是一项职业判断。注册会计师在审计会计估计的过程中，应将相关取证与专家的工作结果进行比对，进一步分析专家工作结果的合理性，不能完全依赖专家的工作结果，在利用专家工作的同时，仍应保持充分的职业怀疑，对管理层形成的有关预测的合理性进行评价。

## 2.2 存货减值复核程序不到位

A3 所在 B3 公司各类存货存在减值迹象的前提下，未对公司发出商品执行减值测试的判断，未对发出商品进行减值测试。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十三条“在使用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠，包括根据具体情况在必要时实施下列程序：（一）获取有关信

息准确性和完整性的审计证据；（二）评价信息对实现审计目的是否足够准确和详细”及《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》第十八条“当按照《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》的规定应对评估的重大错报风险时，注册会计师应当考虑会计估计的性质，并实施下列一项或多项程序：（一）确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据；（二）测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据。在进行测试时，注册会计师应当评价采用的计量方法在具体情况下是否恰当，以及根据适用的财务报告编制基础确定的计量目标，管理层使用的假设是否合理；（三）测试与管理层如何作出会计估计相关的控制的运行有效性，并实施恰当的实质性程序；（四）作出注册会计师的点估计或区间估计，以评价管理层的点估计。在执行本条第一款第（四）项的规定时，注册会计师应当针对下列两种情况分别予以处理：（一）如果使用有别于管理层的假设或方法，注册会计师应当充分了解管理层的假设或方法，以确定注册会计师在作出点估计或区间估计时已考虑了相关变量，并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异；（二）如果认为使用区间估计是恰当的，注册会计师应当基于可获得的审计证据来缩小区间估计，直至该区间估计范围内的所有结果均可被视为合理”的规定。

在此案例中，A3 所未对存货减值的程序进行复核，而存货是制造业企业尤为重要的科目。注册会计师应对公司存货跌价准备相关的内部控制的设计与执行和执行有效性进行了解和评估；对公司存货实施监盘，检查存货的数量、状况及产品有效期等；取得公司存货的年末库龄清单，结合产品的有效期，对库龄较长的存货进行分析性复核，

分析存货跌价准备是否合理；获取公司产品跌价准备计算表，执行存货减值测试，检查是否按公司相关会计政策执行，检查以前年度计提的存货跌价本期的变化等情况，检查存货跌价准备计提是否充分，同时考虑是否需要以前年度计提的存货跌价准备进行追溯调整。注册会计师除了应关注库存商品的减值以外，对发出商品的减值也应给予充分关注。

### 2.3 在建工程审计程序执行不充分

A3 所已对 B3 公司在建工程实施监盘，但未识别公司部分在建工程如生产管理系统（MES 系统）部分功能已投入使用未及时结转无形资产，部分在建工程长期挂账而未验收，部分在建工程项目款预付时间较长、涉及诉讼，包括 MES 系统、向 F 公司采购的 1 台成形磨齿机、向 D 公司采购的 18 台磨床等，未对相关资产存在的减值迹象执行进一步审计程序。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

在建工程转固定资产或无形资产，是对达到预定可用状态的在建工程进行资本化处理，将在建工程结转到固定资产或无形资产。在建工程转固定资产或无形资产是根据在建工程完工程度来判断，因此，当被审计单位工程基本完成到预定可使用状态时，应将在建工程转入固定资产或无形资产并按照规定提取固定资产的折旧或对无形资产进行摊销。注册会计师应了解和评价管理层与在建工程转固定资产或无

形资产相关的关键内部控制的设计和运行有效性；获取在建工程清单检查其竣工验收报告和使用情况，核对在建工程转固定资产或无形资产的时点是否符合企业会计准则的要求。

在本案例中，注册会计师有必要在整个审计过程中保持职业怀疑，对长期挂账、预付时间较长或涉及诉讼的在建工程进行关注，评估相关资产是否存在减值迹象而应执行进一步审计程序，同时关注是否存在控股股东非经营性资金占用的风险，以及是否存在自有资金体外循环的风险，并应在审计工作底稿中进行充分的记录，以获取充分、适当的审计证据。

#### 2.4 商誉减值测试审计程序执行不到位

A3 所在 B3 公司 2021 年度商誉减值测试事项审计中，利用了外部评估专家的工作，编制了利用专家工作底稿，但底稿中仅记录复核结果，未见对评估标的税前折现率、盈利预测收入增长率和毛利率等相关评估关键假设参数进行复核和合理性判断的过程。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十二条“如果用作审计证据的信息在编制时利用了管理层的专家的工作，注册会计师应当考虑管理层的专家的工作对实现注册会计师目的的重要性，并在必要的范围内实施下列程序：（一）评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性；（二）了解管理层的专家的工作；（三）评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性”的规定。

在本案例中，商誉的减值作为 B3 公司 2021 年度的关键审计事项，但注册会计师未充分恰当地记录对关键假设参数的复核和合理性判断的过程，仅记录了复核结果，无法视同已获取充分、适当的审计证据。

在评价将管理层的专家工作用作相关认定的审计证据的适当性时，注册会计师需要考虑的因素可能包括：（1）该专家的发现和结论的相关性和合理性，与其他审计证据的一致性，以及是否在财务报表中适当反映；（2）如果该专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法的相关性和合理性；（3）如果该专家的工作涉及使用相当程度的原始数据，该原始数据的相关性、完整性和准确性。注册会计师应在审计底稿中对以上考虑因素的评估进行充分地记录，对评估师在评估报告中所使用的基础数据进行相应的复核或者执行相应的测试以确保该类基础数据的准确性及恰当性，考虑专家工作对于实现审计目的的重要性、相关性和可靠性，并评价专家是否具有相应的专业能力和专业素质。

## 2.5 内控了解与测试审计程序执行不充分

A3 所未了解和执行研究与开发内控测试，未关注和分析 B3 公司 2021 年收到 G 公司退货 471.95 万元后一次性研发领用的合理性和合规性。其次，A3 所未执行会计分录测试，未关注到 B3 公司已背书或贴现但未终止确认的应收商业票据未按会计政策计提减值准备，未分析公司与 L 公司、H 公司进行债务重组后对剩余应收账款以公允价值计量并列示为其他非流动金融资产的合理性和准确性。此外，A3 所在销售与收款循环控制测试中，未关注 B3 公司以对账单确认收入与年报披露的会计政策不完全一致，未分析经客户签字的送货单与客户对账单跨一个月或更长时间的原因和合理性。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》第二十八条“注册会计师应当在下列两个层次识别和评估重大错报风险，为设计和实施进一步审计程序提供基础：（一）财务报表层次；（二）各类交易、

账户余额和披露的认定层次”、第二十九条“在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当实施下列审计程序：（一）在了解被审计单位及其环境（包括与风险相关的控制）的整个过程中，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露（包括定量披露和定性披露）的考虑，识别风险；（二）评估识别出的风险，并评价其是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定；（三）结合对拟测试的相关控制的考虑，将识别出的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；（四）考虑发生错报的可能性（包括发生多项错报的可能性），以及潜在错报是否足以导致重大错报”及《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》第五条“注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险，设计和实施总体应对措施”、第七条“在设计拟实施的进一步审计程序时，注册会计师应当：（一）考虑形成某类交易、账户余额和披露的认定层次重大错报风险评估结果的依据；（二）评估的风险越高，需要获取越有说服力的审计证据。形成某类交易、账户余额和披露的认定层次重大错报风险评估结果的依据包括：（一）因相关类别的交易、账户余额或披露的具体特征而导致重大错报的可能性（即固有风险）；（二）风险评估是否考虑了相关控制（即控制风险），从而要求注册会计师获取审计证据以确定控制是否有效运行（即注册会计师在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时，拟信赖控制运行的有效性）”的规定。

注册会计师无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，都应当设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。会计分录测试能应对财务报表层次重大错报风险，该风险是与财务报表整体

广泛相关，并潜在地影响多项认定的风险。这种性质的风险不一定限定于某类交易、账户余额或披露层次的特定认定的风险，而在一定程度上代表了可能增加认定层次重大错报风险的情况，财务报表层次的风险可能与注册会计师考虑由于舞弊导致的重大错报风险尤其相关。注册会计师需要考虑各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险，因为这些考虑直接有助于确定用于获取充分、适当的审计证据而在认定层次实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围。在识别和评估认定层次重大错报风险时，注册会计师可能认为识别出的风险与财务报表整体广泛相关，进而潜在地影响多项认定。注册会计师在设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当时，应当：（1）向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；（2）选择在报告期末作出的会计分录和其他调整；（3）考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。在会计分录测试中，注册会计师应特别关注账户的性质和复杂程度，比如减值计提、债务重组相关的账务处理等。

在本案例中，公司出现了研发领用合理合规性的问题、实操上收入确认的政策与会计政策不完全一致的情况以及对账单与送货单时间不合理的情况，在财务报表审计中，注册会计师需要确定识别出的内部控制缺陷单独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷，并以书面形式及时向治理层通报值得关注的内部控制缺陷，考虑是否追加进一步的审计程序或修改审计策略。

## 2.6 函证程序执行不到位

A3 所在函证过程中未能关注到部分函证从被审计单位寄回，但回函核查底稿记录为无异常、回函记录为直接寄回函证中心，而未实施

进一步的审计程序。同时，在应收账款函证抽样时对公司大额应收账款全部函证，但未对 L 公司和 H 公司应收账款项实施函证，而是将其标记为已破产、无法函证，与实际情况不符。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十三条“注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由”、第十四条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函”、第二十三条“注册会计师应当评价实施函证程序的结果是否提供了相关、可靠的审计证据，或是否有必要进一步获取审计证据”的规定。

在本案例中，当实施函证程序时，注册会计师应特别关注部分函证从被审计单位寄回的情形，应当全程对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函。当在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师可以再次发出询证函。例如，在重新核实原地址的准确性后，注册会计师再次发出询证函并予以跟进。在评价某项函证程序的结果时，注册会计师可以将结果分为以下几类：（1）询证函由适当的被询证者回复，回函同意询证函中包含的信息或提供了不存



在不符事项的信息；（2）回函被认为不可靠；（3）未回函；（4）回函显示存在不符事项。当结合其他审计程序时，注册会计师的评价可以有助于判断是否获取了《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》要求的充分、适当的审计证据或是否有必要进一步获取审计证据。注册会计师可以采用审计抽样或其他选取测试项目的方法选择函证样本。为保证样本代表总体，样本通常包括：（1）金额较大的项目；（2）账龄较长的项目；（3）交易频繁但期末余额较小的项目；（4）重大关联方交易；（5）重大或异常的交易；（6）可能存在争议、舞弊或错误的交易。

本案例中，A3 会计师事务所未对 L 公司和 H 公司应收账款项实施函证，原因是将其标记为已破产、无法函证，与实际情况不符。会计师事务所应落实项目质量复核，记录已复核的审计工作、复核人员和复核日期。项目组成员及时编制充分、适当的审计工作底稿，有助于提高审计质量，便于在完成审计报告前，对获取的审计证据和得出的结论进行有效复核和评价。

## 2.7 未识别控股股东的关联方资金占用

A3 所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 B3 公司子公司 I 公司向 J 公司预付大额款项后又解除协议并退款的异常情形执行进一步的审计程序，未发现 J 公司为 B3 公司控股股东 K 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。A3 所出具的《2021 年度非经营性资金占用及其他关联资金往来情况的汇总表的专项审核报告》未如实披露上述关联方资金往来。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程

序，以获取充分、适当的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第十六条“某些安排或其他信息可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，在审计过程中检查记录或文件时，注册会计师应当对这些安排或其他信息保持警觉。注册会计师应当检查下列记录或文件，以确定是否存在管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易：（一）注册会计师实施审计程序时获取的银行和律师的询证函回函；（二）股东会和治理层会议的纪要；（三）注册会计师认为必要的其他记录或文件”、第十七条“在实施本准则第十六条规定的审计程序或其他审计程序时，如果识别出被审计单位超出正常经营过程的重大交易，注册会计师应当向管理层询问这些交易的性质以及是否涉及关联方”的规定。

注册会计师就超出正常经营过程的重大交易获取的进一步信息，使其能够评价是否存在舞弊风险因素，并能够在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下识别重大错报风险。超出正常经营过程的交易的例子可能包括：（1）复杂的股权交易，如公司重组或收购；（2）与处于公司法制不健全的国家或地区的境外实体之间的交易；（3）对外提供厂房租赁或管理服务，而没有收取对价；（4）具有异常大额折扣或退货的销售业务；（5）循环交易，如售后回购交易；（6）在合同期限届满之前变更条款的交易。注册会计师针对超出正常经营过程的重大交易的性质所进行的询问，涉及了解交易的商业理由、交易的条款和条件。关联方参与超出正常经营过程的重大交易，可以通过成为交易的一方直接影响该交易，或是通过中间机构间接影响该交易。这些影响可能表明存在舞弊风险因素。注册会计师应在执行货币资金审计程序上，结合资金流水核查，穿透资金流向，重点关注大额异常

资金流出，了解被审计单位实控人或关联方的财务状况，识别异常的大额交易，评价交易实质。如发现异常无法核实或异常的交易，如存在频繁的票据贴现、实际控制人（或控股股东）频繁进行股权质押（冻结）且累计被质押（冻结）的股权占其持有被审计单位总股本的比例较高等异常情形，应进一步追加实施其他审计程序获取审计证据，必要时实施延伸检查程序。如果审计证据不充分或审计范围受限，应评估资金占用的风险并考虑其对审计意见的影响。

## 案例 4：

# A4 会计师事务所执行 B4 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《上市公司现场检查办法》（证监会公告〔2010〕12号）等规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A4 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A4 所）执行的 B4 公司 2018 年度年报审计项目、2019 年度年报审计项目进行了延伸检查。检查发现 A4 所存在未能识别公司内部控制缺陷问题、未能识别公司收入确认跨期问题、收入的细节测试实施不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 A4 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B4 公司简介

B4 公司成立于 1998 年 12 月，注册资本超过 1 亿元，是一家提供特殊应用电子和特殊应用材料的制造业企业。公司于 2017 年 3 月在深圳交易所创业板上市。作为航空航天高端领域的特殊应用材料制造商和提供特殊应用射频微波发射及接收链路的服务商，主要为用户提供技术开发、技术咨询、技术交流、技术转让、技术推广、技术进出口等服务。2019 年公司实现营业收入 19,420.04 万元，较 2018 年度减少 700 万元，2019 年度净亏损人民币 2577.44 万元，相较于 2018 年净利

润下降 434.47%。

### 1.3 审计情况介绍

B4 公司原聘任 A4 会计师事务所为公司 2017 年度审计机构，对公司财务会计报告和内部控制进行审计。2020 年 12 月 19 日，公司发布公告，改聘请 C 会计师事务所（特殊普通合伙）为公司 2020 年度审计机构，公告披露的更换事务所原因是为了适应公司业务发展的需要，为更好的推进审计工作的开展，经综合评估，决定变更会计师事务所。自此，C 会计师事务所一直担任 B4 公司的年度财务报表审计机构。截至 2020 年 4 月 20 日，A4 所已完成对 B4 公司 2017 年度、2018 年度及 2019 年度的财务报表审计工作。A4 所对 B4 公司 2017 年度、2018 年度、2019 年度财务报表均出具了无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 未能识别公司内部控制缺陷问题

B4 公司没有建立对应的内部控制制度来强化与客户的对账。日常经营中由销售经理和客户对账，一般只限于电话、面对面等形式，未对对账记录保留痕迹，但 A4 所未认定其为内部控制缺陷。此外，A4 所虽然取得了 B4 提供的《代理合作协议》和销售合同，但在审计过程中未保持应有的职业怀疑，未执行进一步审计程序，导致未发现 B4 公司与 D 公司未就每笔销售签署具备双方真实签章的销售合同，A4 所并未指出其为内控缺陷，相关内控缺陷导致 B4 公司对 D 公司的销售缺乏可信赖的确认收入依据。

上述情形不符合《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号—

—历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》第十三条“在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，以识别可能导致鉴证对象信息发生重大错报的情况”、第三十四条“注册会计师应当获取充分、适当的证据，据此形成鉴证结论。证据的充分性是对证据数量的衡量。证据的适当性是对证据质量的衡量，即证据的相关性和可靠性”及第三十七条“其他鉴证业务通常不涉及鉴定文件记录的真伪，注册会计师也不是鉴定文件记录真伪的专家，但应当考虑用作证据的信息的可靠性，包括考虑与信息生成和维护相关的控制的有效性。如果在执行业务过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动，注册会计师应当作进一步调查，包括直接向第三方询证，或考虑利用专家的工作，以评价文件记录的真伪”的规定。

需要运用职业判断并保持职业怀疑的重要审计环节主要包括：（1）通过了解被审计单位及其环境，识别和评估由于舞弊或错误导致的重大错报风险；（2）通过对评估的风险设计和实施恰当的应对措施，针对是否存在重大错报获取充分、适当的审计证据；（3）根据从获取的审计证据中得出的结论，对财务报表形成审计意见。

职业判断对于适当地执行审计工作是必不可少的。如果没有将相关的知识和经验运用于具体的事实和情况，就不可能理解相关职业道德要求和审计准则的规定，并在整个审计过程中作出有依据的决策。职业判断对于作出下列决策尤为必要：（1）确定重要性和评估审计风险；（2）为满足审计准则的要求和收集审计证据的需要，确定所需实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（3）为实现审计准则规定的目标和注册会计师的总体目标，评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；（4）评价管理层在应用适用的财务

报告编制基础时作出的判断；（5）根据已获取的审计证据得出结论，如评估管理层在编制财务报表时作出的估计的合理性。

在本案例中，对于公司没有建立起对应的内控制度强化与客户的对账，缺少为实现控制目标的必需控制，注册会计师应当认定其为设计缺陷。对于公司提供的《代理合作协议》和销售合同，注册会计师应当对合同协议的真实性合理存疑，对合同涉及到的交易是否真实存在、销售合同签章是否真实有效、交易对象是否为企业的关联公司，注册会计师需要保持合理的职业怀疑，执行进一步审计程序，获取充分适当的审计证据，避免可能存在舞弊风险而没有发现的情况。

## 2.2 未能识别公司收入确认跨期问题

B4公司2018年财务报告显示，公司营业总收入21,128.44万元，2019年财报显示公司营业总收入19,360.89万元。D公司作为公司的重大客户之一，是B4公司在印度市场的第一大客户，但由于B4公司在与D公司签订销售合同时，公司在未经过双方确认的情况下，按照取得出口报关单和出口装运单进行收入确认，A4所注册会计师未就上述财务跨期行为保持应有的职业怀疑，未进行进一步审计程序，以至未发现公司2018年、2019年收入确认存在差错，导致2018年、2019年收入存在错报，其中2018年多计营业收入654.25万元，2019年少计营业收入459万元，相关财务信息披露不准确。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、第二十九条“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当运用职业判断”及《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和

实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十三条“在使用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠，包括根据具体情况在必要时实施下列程序：（一）获取有关信息准确性和完整性的审计证据；（二）评价信息对实现审计目的是否足够准确和详细”的规定。

在本案例中，由于 A4 所审计团队未保持应有的职业谨慎，没有对 B4 公司和 D 公司的销售合同收入确认时点是否合理获取充分、适当的审计证据，导致 A4 所注册会计师在未获取充分、适当的审计证据的情况下，未识别出 B4 公司财务报表上出现重大收入跨期问题，出具标准无保留意见的审计报告。

### 2.3 收入的细节测试实施不到位

A4 所在对 B4 公司 2019 年的审计报告中，披露针对关键审计事项中收入确认方面实施的相关程序包括检查与单卖模式收入确认相关的支持性文件。A4 所对 B4 公司 2019 年营业收入进行细节测试时，未对销售发票、产品运输单、客户签收单进行检查，对已检查的单据，存在细节测试比例较低以及未与其他单据上记载内容进行比对的情形。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

注册会计师为获取审计证据而实施的审计程序包括询问、检查、观察、函证、重新计算和分析程序。注册会计师通常将这些程序进行组合运用。当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。在本案例中，注册会计师未对销售发票、产品运输单、客户签收单进行检查。通常来说，当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商



品控制权时确认收入：（一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；（二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务相关的权利和义务；（三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；（四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；（五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。注册会计师在以上销售收入确认环节都需要进行控制测试和细节测试，以获取充分适当的审计证据证明企业的销售是真实合理的。

## 案例 5:

# A5 会计师事务所执行 B5 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A5 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A5 所）执行的 B5 公司 2021 年度年报审计项目进行了延伸检查。检查发现 A5 所存在存货减值测试依据不充分、固定资产审计程序执行不到位、执行函证审计程序存在瑕疵等执业质量问题。广东证监局依法对 A5 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B5 公司简介

B5 公司创立于 2002 年 4 月 22 日，注册资金 16,000 万元，是一家集高分子新材料及其制品研发、生产、销售和技术服务于一体的国家级高新技术企业。B5 公司于 2017 年 11 月 9 日在深圳证券交易所创业板挂牌上市。公司主要产品为 EVA/TPR 环保材料及其制品、改性工程塑料、RB 橡塑材料及其制品、飞织制品及成品鞋、智能电子产品和新能源汽车新材料。2021 年 12 月 31 日，B5 公司的资产总额为人民币 168,337.98 万元，与 2020 年年末相比，大幅减少 40,448.95 万元。2021 年实现营业收入人民币 1,661.38 万元，较 2020 年度减少 2,501.41 万元。

自 2017 年以来，B5 公司的归属净利润一直处于下降趋势，2020 年与 2021 年跌至亏损状态，净亏损分别为人民币 37,365.44 万元、27,249.42 万元，一直到 2022 年才实现扭亏为盈。

### 1.3 审计情况介绍

B5 公司原聘任 C 会计师事务所（特殊普通合伙）为公司 2021 年度审计机构，对公司财务会计报告和内部控制进行审计。2021 年 12 月 11 日，B5 公司发布公告，改聘请 A5 所为公司 2021 年度审计机构，公告披露的更换事务所原因是考虑公司业务发展情况和未来审计的需要，经综合评估，决定变更会计师事务所。自此，A5 所一直担任 B5 公司的年度财务报表审计机构。截至 2023 年 4 月 30 日，A5 所已完成对 B5 公司 2021 年度及 2022 年度的财务报表审计工作，且均出具了标准无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 存货减值测试依据不充分

A5 所对 B5 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。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事

项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

存货作为重要的资产项目之一，存在被盗、毁损、变质、贬值等风险，尤其对于 B5 公司这种以研发能力为核心竞争力的高新技术企业，产品的更新换代很容易导致旧版本的存货贬值，存货减值测试能为存货的准确性、计价和分摊的认定提供依据。存货减值测试是指企业财务会计人员根据企业外部信息与内部信息，判断企业存货是否存在减值迹象，有确切证据表明存货确实存在减值迹象时，则需要合理估计该项存货的可收回金额，这样有利于提高资产的效益，降低潜在的风险，提高企业的风险防范能力。通常来说，判断存货减值的依据包含：（1）市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；（2）企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格；（3）产品更新换代，原有库存不适应新产品需要，而其市场价格低于账面成本；（4）提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变，市场需求变化，市场价格下跌；（5）其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。注册会计师在审计存货时应该向被审计单位获取公司存货可变现价值所需相关资料，由此来判断当期末存货账面价值与可变现净值的大小。

在本案例中，A5 所的审计团队在执行存货科目的审计程序时，仅获取了存货的成本明细表，而忽视了获取存货可变现价值的证据。特别是在审计过程中，A5 所的审计项目组已经发现存货的期末余额存在负数，但对于这种非正常现象却没有保持应有的职业谨慎与专业判断，没有制定和实施进一步有针对性的审计程序，也没有在审计底稿中做

出解释说明。在未查明存货余额负数原因及性质的前提下，注册会计师无法对该存货是否进行减值形成恰当的结论。

## 2.2 固定资产审计程序执行不到位

A5 所对 B5 公司固定资产科目执行审计程序时，固定资产抽盘程序执行不到位，审计工作底稿未见监盘抽查表。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

固定资产清查盘点是规范资产管理的一项重要基础工作，定期清查盘点是企业维护资产安全完整，解决资产账实不符问题的有效措施。监盘前，注册会计师应该撰写监盘计划；监盘中需要做好六项工作：数量监盘、质量观察、所有权确定、观察内控、准确记录、适当拍照；监盘后，整理现场与账面情况，由实物保管人，盘点人、监盘人等在盘点抽查表上进行签字，最后由审计人员倒轧、撰写监盘小结、计算差异、决定是否重新监盘或扩大抽盘范围。在整个监盘过程中取得的审计证据和形成的审计报告都应记录在工作底稿中。审计工作底稿是审计人员对被审计单位会计数据资料及外部信息资料的收集、整理和加工，得到便于使用的资料的记录底稿，是在审计过程中形成的与审计事项有关的工作记录和资料，是审计证据的载体。它形成于整个审

计过程，也反映了审计工作的全过程，是评价审计人员工作质量的重要标准。

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第八条规定，注册会计师的目标是，编制审计工作底稿以便：（一）提供充分、适当的记录，作为出具审计报告的基础；（二）提供证据，证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。A5 所在对 B5 公司固定资产科目执行审计程序时，未将盘点抽查表编入审计工作底稿，缺少关键性的审计证据，无法证明审计项目组已经在实地进行了抽盘，从而无法证明 B5 公司固定资产的真实性、完整性及准确性。若盘点抽查表遗漏或损坏，审计团队应重新执行抽盘程序，以获取充分、适当的审计证据。

### 2.3 执行函证审计程序存在瑕疵

A5 所 2021 年对 B5 公司银行存款、应收账款、应付账款进行函证时，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 B5 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。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十四条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函”、第十七条“如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑”及第二十一条“注册会计师应当调查不

符事项，以确定是否表明存在错报”的规定。

函证为注册会计师验证被审计单位货币资金及负债存在性、完整性、所有权及使用是否受限的重要审计程序。从填写函证到发函再到函证收回，应当保持全程控制，若某一环节由企业经手则很可能导致函证无效。当实施函证程序时，注册会计师应注意：发函前，应选择适当的被询证者，并正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等；发函时，不得使用被审单位本身的快递合作单位，应在审计机构办公地/函证中心寄发函证，并扫描收集发函快递单；若为跟函控制，需要关注跟函地址是否与被询者官网公示一致，跟函过程中确保函证不离开自己的视线，观察被询者是否有查询并核实函证所载明信息的过程并及时填写跟函记录。对于对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应实施适当的审计程序予以证实或消除疑虑，必要时执行替代程序。

在本案例中，A5 所的审计团队未对函证程序保持必要的控制，也未编制函证收发过程控制底稿，未在发函前从多方进行验证，无法确认函证寄向的正确性和保证回函的可靠性。对于收回的函证，注册会计师除核对函证发出时预留的收件地址、联系人等信息与回函的相关信息是否一致外，还应检查回函确认盖章是否真实，是否属于被询证单位的公司印鉴。特别是对于函证不符事项，应予以充分的关注，并采取进一步的措施对该异常情况进行分析、检查等，以确定其是否构成错报。此外，A5 所的审计人员未能保持独立性，在发出的询证函中夹带 B5 公司子公司要求对方在回函之前先与其对账的声明，这表明函证程序不独立。

## 案例 6:

# A6 会计师事务所执行 B6 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对广东 A6 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A6 所）执行的 B6 公司 2021 年度审计项目进行了专项检查。检查发现 A6 所存在未对异常事项保持职业怀疑、坏账准备核查程序不到位、函证程序执行不到位、未执行必要审计程序、审计抽样样本选取不合理、审计工作底稿存在错漏等执业质量问题。广东证监局依法对 A6 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B6 公司简介

B6 公司创建于 1997 年，注册资本超过 7 亿元，是一家集研发、制造、销售和服务于一体的新材料装备生产企业，产品应用领域涉及多个行业：新能源材料行业、光电材料行业、功能纸材料行业、功能性包装材料行业，工厂生产信息化管理行业等。B6 公司于 2011 年在深圳证券交易所创业板上市。

2021 年，B6 公司资产总额为 478,892.54 万元，同比增长 32.98%，归属于上市公司股东的净利润为-32,323.16 万元，同比下降 2888.74%。此



外，B6 公司自 2018 年以来，除 2020 年微利外，基本处于亏损状态。

### 1.3 审计情况介绍

B6 公司于 2019 年 12 月 19 日发布公告，将 2019 年度审计机构更换为 X 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称“X 所”），原因是为保持公司审计工作的客观性和公允性，更好地适应公司未来业务发展需要。一年之后，公司于 2020 年 10 月 29 日发布公告更换审计机构，由 X 所变更为 Y 所，原因是 B6 公司注册地及子公司 C 公司主要生产场所均已搬迁到佛山，综合考虑公司业务发展和未来审计的需要。

2021 年 12 月 30 日，B6 公司发布公告，改聘请 A6 所为公司 2021 年度审计机构，公告披露的更换事务所原因是公司 2021 年合并报表范围扩大、业务量增加，经双方友好协商，决定不再续聘 Y 会计师事务所为公司 2021 年度审计机构。自此，A6 所一直担任 B6 公司的年度财务报表审计机构。截止 2023 年 4 月 22 日，A6 所已完成对 B6 公司 2021 年度、2022 年度的财务报表审计工作。A6 所对 B6 公司 2021 年度、2022 年度财务报表出具了无保留意见的审计报告。

B6 公司在 2019 年至 2021 年 3 年间更换了 3 次审计机构，更换理由大多为“考虑公司战略发展和整体审计的需要”，或是会计师事务所自身的原因。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 未对异常事项保持职业怀疑

在执业过程中，A6 所未对异常事项保持职业怀疑，具体表现为：第一，未对重大错报风险予以充分关注。B6 公司子公司 C 公司向

D公司采购设备5000万元，C公司向E公司销售同款设备6800万元，A6所调查发现上述业务并无真实货物流转。针对此事项，A6所在执业过程中存在以下问题：一是未对异常商业行为予以充分关注。A6所在发现上述异常商业行为后，要求公司全额冲销相应收入成本，但未执行进一步审计程序判断此事项是否对审计其他方面产生影响。二是未对异常询证函予以关注。A6所共对D公司寄送两封函证，第一封函证的内容包括采购情况，第二封函证中删除了采购情况。D公司对两封函证均回函相符，A6所未执行进一步审计程序关注上述回函异常的原因。

第二，未对异常交易形成的大额预付款项予以充分关注。B6公司共有3笔供应商收到预付款项后长期未发货、也未退还相关款项的业务，涉及金额7,145.85万元。A6所查阅相关合同、工商信息等程序后，认定其不涉及资金占用，未执行进一步审计程序获取更有说服力的审计证据。

第三，未对异常债务重组协议予以充分关注。2017年，F公司向C公司采购设备，合同金额1.02亿元。2020年，C公司与F公司、G公司、H公司签订债务重组协议，约定由G公司、H公司受让1.02亿元债权对应的设备，并将对应货款直接支付给C公司以抵偿F公司欠款。根据债务重组协议，H公司在收到设备后24个月内付清款项；G公司在收到设备后即应支付款项。对于同一债务重组协议下，不同债务人付款账期不一致，A6所未执行程序予以关注。

第四，未对异常诉讼行为予以关注。公司子公司I公司与J公司的诉讼纠纷存在异常情况，I公司在诉讼中两次申请变更诉请金额，首次诉请金额为14,131.19万元，第一次申请变更诉请金额为10,364.88万元，第二次申请变更诉请金额为1万元。法院认为，I公司第二次变更

诉请金额为 1 万元，有违诚信诉讼原则，未予准许。同时还提出撤销对 J 公司起诉的申请。A6 所未对上述异常诉讼行为予以关注，未执行进一步审计程序进行核查。

第五，未对会计估计变更予以充分关注。2021 年，公司子公司 K 公司对数据运维机柜等固定资产的折旧年限进行了变更。A6 所在核查时，未结合同业机器设备折旧期限判断公司上述会计估计变更是否合理。

第六，未关注合同异常。B6 公司与 L 公司签订的设备购销合同中，L 公司签章处加盖的是 M 公司的公章，但 A6 所未予关注。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第六条“在按照审计准则的规定执行审计工作时，注册会计师有责任对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证”、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十七条“注册会计师应当对应收账款实施函证，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效”及《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》第十二条的规定“注册会计师的目标是，获取充分、适当的审计证据以确定：（一）根据适用的财务报告编制基础，财务报表中确认或披露的会计估计（包括公允价值会计估计）是否合理；（二）根据适用的财务报

告编制基础，财务报表中的相关披露是否充分”的规定。

职业怀疑是一名优秀的注册会计师必备的素质，也是决定审计成败的关键因素。在识别和评估重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师涉及恰当的风险评估程序，有针对性地了解被审计单位及其环境；有助于使注册会计师对引起疑虑的情形保持警觉，充分考虑错报发生的可能性和重大程度，有效识别和评估重大错报风险。在设计 and 实施进一步审计程序应对重大错报风险时，保持职业怀疑有助于注册会计师针对评估出的重大错报风险，恰当设计进一步审计程序的性质、时间安排和范围，降低选取不适当的审计程序的风险；有助于注册会计师对已获取的审计证据表明可能存在未识别的重大错报风险的情形保持警觉，并作出进一步调查。在评价审计证据时，保持职业怀疑有助于注册会计师评价是否已获取充分、适当的审计证据以及是否还需执行更多的工作；有助于注册会计师审慎评价审计证据，纠正仅获取最容易获取的审计证据，忽视存在相互矛盾的审计证据的偏向。保持职业怀疑对于注册会计师发现舞弊、防止审计失败至关重要，有助于使注册会计师认识到存在由于舞弊导致的重大错报的可能性，不会受到以前对管理层、治理层正直和诚信形成的判断的影响，使注册会计师对获取的信息和审计证据是否表明可能存在由于舞弊导致的重大错报风险始终保持警惕，使注册会计师在怀疑文件可能是伪造的或文件中的某些条款发生变动时，作出进一步调查。

## 2.2 坏账准备核查程序不到位

I 公司与 J 公司签订关于 N 公司的股权转让协议，取得 N 公司 30.61% 股权，支付对价为 15,000 万元，分 11 期支付，在 2021 年，I 公司对 J 公司其他应收款余额 8,000 万元，按 40% 的比例计坏账准备，但当年 9 月 30 日，J 公司货币资金余额中约有 76.52% 为受限资金，金

额为 88,000 万元，对外担保金额为 111,600 万元，涉及诉讼 71 项。A6 所未执行进一步审计程序进行核查，即认可了公司管理层确定的坏账计提比例。通过 L 公司、M 公司（以下合称 O 公司）与 C 公司的交易发现 O 公司无存款，由于案件没有判决，A6 所认可了 O 公司减值准备计提比例为 50%，但未获取法律意见书等更有说服力的审计证据。对于 C 公司的采购情况，A6 所了解到其一采购方 P 公司存在财务困难，但公司并未计提坏账准备，A6 所认可了公司未对该笔款项计提坏账准备的账务处理，未针对 P 公司存在财务困难情况执行进一步审计程序，也未考虑其对坏账准备计提比例的影响。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及第十三条“在使用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠，包括根据具体情况在必要时实施下列程序：（一）获取有关信息准确性和完整性的审计证据；（二）评价信息对实现审计目的是否足够准确和详细”的规定。

注册会计师为获取审计证据而实施的审计程序包括询问、检查、观察、函证、重新计算和分析程序。注册会计师通常将这些程序进行组合运用。当注册会计师获取充分、适当的审计证据将审计风险降至可接受的低水平时，就获取了合理保证。在本案例中，在已经存在客观证据表明某项应收账款已经发生信用减值且公司对该应收账款单项计提坏账准备并确认信用损失的情况下，可能表明信用减值损失存在重大错报风险，注册会计师应获取充分适当的审计证据，如了解管理层的减值判断依据，应收账款客户的经营情况、诉讼情况等，以评价管理层的减值判断是否合理，信用减值损失的计提是否充分。

### 2.3 函证程序执行不到位

A6 所未对公司注销的银行账户进行函证，并且对银行询证函收件联系人为个人和联系电话为手机号的情况，未执行进一步的核查程序。A6 所寄给工商银行的银行询证函回函中有不符事项记录原因为“系统数据留存原因无法核实”。对此注册会计师在审计工作底稿中记录的审计结论为该回函结果对审计披露没有影响，未对此事项执行进一步审计程序。A6 所对公司子公司的客户发出函证的回函并非供应商直接寄到 A6 所而是由公司子公司寄出，但是 A6 所未对此事项执行其他程序确保对函证全流程的控制，即采信了该询证函的内容。A6 所对于未回函的询证函并未执行替代测试。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十二条“注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由”、第十四条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函”、第十七条“如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑”及第十九条“在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据”的规定。

函证作为一项基础审计程序，可以为注册会计师直接从第三方获

取外部证据，证明力与可靠性更强，并可为多个账户及交易的多项认定提供审计证据，对评价审计项目执业质量和审计机构执业水平具有重要意义。当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：确定需要确认或填列的信息；选择适当的被询证者；设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函，对于再次发出的函证应客观反映情况。对于询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应实施适当的审计程序予以证实或消除疑虑。

在本案例中，A6 所的审计项目组已经识别该子公司存在无真实货物流转的异常交易，不应只是要求公司全额冲销相应收入成本，应进一步关注该异常交易是否具备商业实质，是否为关联交易，是否涉及管理层舞弊等情况；对于函证，两封不同的函证内容均回函相符的情况下，函证的可靠性存疑，应考虑实施替代等进一步审计程序。针对异常事项，注册会计师应当时刻保持职业怀疑，多方面调查事项的来龙去脉，多方检验其真实性、准确性，必要时增加针对性的进一步审计程序判断此事项对财务报表或其他方面的影响。

## 2.4 未执行必要审计程序

一是公司无形资产包含一项土地使用权，账面净值 5,476.71 万元，未计提减值准备。该土地的主管单位曾明确表示拟收回该土地使用权。针对此事项，A6 所未执行土地减值风险测试程序，也未编制相应底稿。二是 2022 年 3 月，A6 所对 Q 公司存放于供应商的机器设备和存放于新村、中堂、高埗等地的固定资产进行实地监盘，但未对资产负债表日至盘点日期间的固定资产变动情况执行进一步审计程序。三是测算预期信用损失时，A6 所未考虑前瞻性损失。四是 A6 所未执行会计分

录测试程序。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

会计分录测试，是指注册会计师针对被审计单位日常会计核算过程中作出的会计分录，以及编制财务报表过程中作出的其他调整执行的测试。在实务中，管理层操纵财务报表采用的主要手段包括作出不恰当的会计分录或未经授权的会计分录。这种操纵行为可能发生在整个会计期间或期末，或由管理层对财务报表金额作出调整，而该调整未在会计分录中反映（如合并调整和重分类调整）。因此，注册会计师通过执行会计分录测试，能够有效地应对管理层凌驾于内部控制之上的风险。

本案例中，审计人员在主管单位 CH 新区管委会明确表示拟收回该土地使用权的情况下，未关注无形资产是否存在减值损失，未执行会计分录测试程序，可能导致财务报表错报未被发现。

## 2.5 审计抽样样本选取不合理

一是在对与资金收支相关的控制活动进行检查时，A6 所制定的样本选取标准为“随机抽查 5 笔 100 万元以上的收付款业务”。实际执行过程中，A6 所抽查的 5 个样本金额均低于 100 万元，且全部集中在 2021 年下半年。二是资产负债表日至盘点日，公司仓库账总出库数量为 359,213 个，总入库数量为 419,794 个，涉及存货种类 796 个。A6 所制定的抽盘样本选取标准为资产负债表日至盘点日 4 种变动较大的物料，但实际选取的 4 个样本合计出库数量 850 个（占总出库数量的 0.2%，金额占比 33%），合计入库数量 1,525 个（占总入库数量的 0.04%，金额占比 24%）。



上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》第十六条“注册会计师应当确定足够的样本规模，以将抽样风险降至可接受的低水平”及第十七条“注册会计师在选取样本项目时，应当使总体中的每个抽样单元都有被选取的机会”的规定。

A6 所制定的样本选取标准不满足“所有抽样单元都有被选取的机会、对某类交易或账户余额中低于百分之百的项目实施审计程序”的基本特征，审计抽样样本选取不合理，且抽样比例偏低。

## 2.6 审计工作底稿存在错漏

一是 A6 所向 Q 公司的客户 R 公司寄发的询证函中，发函收件人和收件地址与回函寄件人、寄件地址不符。对于上述事项，A6 所在审计工作底稿中误记为“回函地址与发函地址相符”“回函可靠”，且未在底稿中记录针对上述事项执行的核查程序。二是在 Q 公司与 R 公司的交易中，存在多笔发货至验收周期超过 600 天的业务，远超公司平均发货至验收周期，A6 所未在底稿中说明原因。三是公司收到的一项 150 万元的政府补助，无拨款文件。A6 所对与该笔政府补助相关的发展专项资金申请表、发展专项资金使用承诺函、银行回单等资料进行了核查，但未保存在底稿中。四是 A6 所在对公司新增子公司 T 公司的合并时点进行复核时，未在底稿中保存能够判断合并时点是否准确的关键审计证据《T 公司〔2021〕4 月第 1 期经营班子会会议纪要》。五是 A6 所寄给 U 银行营业部的银行询证函，银行回函显示该账户 2020 年 12 月 31 日存在 2,000 万元受限资金，与前任会计师取得的回函信息不一致。A6 所核查后未在底稿中留存前任会计师针对上述事项的函证。六是 A6 所其他收益科目底稿中，各张表格无论是否涉及审计调整事项，审计结论均记录为“经审计调整后，发生额可以确认”。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工

作底稿》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

在本案例中，A6 所的底稿存在多项记录与执行的审计程序和获得的审计证据不一致情形，且部分关键审计证据没有及时准确地记录在工作底稿中，存在虚假记载或重大遗漏的可能。

审计工作底稿为注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作提供了证据。注册会计师及时编制充分、适当的审计工作底稿，有助于提高审计质量，便于在完成审计报告前，对获取的审计证据和得出的结论进行有效复核和评价。审计工作底稿可以以纸质、电子或其他介质形式存在。注册会计师通过复核审计工作底稿复核已执行的审计工作，注册会计师需要记录已复核的审计工作、复核人员和复核日期。在审计过程中，审计项目团队应确保审计工作底稿已经按照相关要求将其所执行的审计程序清楚并充分地记录。

## 案例 7:

# A7 会计师事务所执行 B7 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A7 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A7 所）执行的 B7 公司 2020 年和 2021 年度审计项目进行了专项检查。检查发现 A7 所存在内部控制审计程序执行不到位、主营业务成本审计程序不到位、函证程序执行不到位、固定资产审计程序执行不到位、应收账款审计程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 A7 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B7 公司简介

B7 公司成立于 2013 年 1 月，注册资本超过 4000 万元，主要从事预拌干混砂浆的研发、生产及销售，主要服务于建筑工程业，客户以房地产类型为主。B7 公司于 2017 年 8 月在新三板挂牌，A7 所审计期间 B7 公司为新三板的创新层企业，2022 年 2 月 B7 公司与财通证券签订了上市辅导协议，随后于 2 月 28 日向广东证监局提交了北交所上市辅导备案申请材料并于 3 月 7 日获受理，2022 年 11 月 B7 公司与辅导机构财通证券签署终止在北交所上市辅导协议，11 月 9 日，向广东证

监局提交终止辅导备案材料。2021年12月31日，B7公司的资产总额为17,635.72万元，比2020年年末增加5,706.87万元，2021年实现营业收入19,517.08万元，较2020年度增加5,134.24万元。2021年度归属于上市公司股东的净利润2,889.71万元，2020年度归属于上市公司股东的净利润1,478.99万元。

### 1.3 审计情况介绍

B7公司于2021年2月26日发布公告改聘请A7所为B7公司2020年度审计机构，公告披露的更换事务所原因是实际控制人、股东或董事提议或自身发展需要，经双方友好协商，决定不再续聘D会计师事务所（特殊普通合伙）为B7公司2020年度审计机构。A7所对B7公司2020年度、2021年度财务报表出具了标准无保留意见的审计报告。

## 第2章 案例分析

### 2.1 内部控制审计程序执行不到位

在该项目执业过程中，A7所内部控制审计程序执行不到位，具体表现为：一是2020年A7所直接将其他项目内部控制底稿装订入B7公司审计工作底稿，未作修改。风险评估程序未见了解B7公司内部控制、执行穿行测试等关键性底稿。二是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。A7所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。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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》第六条“注册会计师对控制环境的了解影响其对财务报表层次重大错报风险的评估。有效的控制环境可以使注册会计师增强对内部控制和被审计单位内部产生的证据的信赖程度。如果控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改时应当考虑：（一）在期末而非期中实施更多的审计程序；（二）主要依赖实质性程序获取审计证据；（三）修改审计程序的性质，获取更具说服力的审计证据；（四）扩大审计程序的范围”的规定。

注册会计师需要了解与财务报表审计相关的内部控制，并评价其控制设计是否有效以及控制程序是否得到有效执行。注册会计师应当重点考虑被审计单位某项控制，是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报存在的重大错报。在具体执行时，可以将内部控制分为整体和业务流程两个层面进行。对于整体流程层面的控制包括了解和评价整体层面内部控制，包括内部环境、风险评估、对内部控制体系的监督和信息技术一般控制，同时也包括管理层凌驾于内部控制之上、集中处理、期末财务报告流程、针对关键经营风险的政策。对于业务流程层面的控制则主要是对工薪、销售和采购等交易的控制，包括控制活动、信息系统与沟通、信息处理控制三个方面。了解和评价业务流程层面的内部控制主要有以下几个步骤：（1）确定被审计单位的重要业务流程和相关交易类别；（2）了解相关交易流程、

并记录获得的了解；（3）确定可能发生错报的环节；（4）执行穿行测试，正式对交易流程和相关控制的了解；（5）初步评价和风险评估。注册会计师在评估重大错报风险时，应当考虑相关控制的影响。当重大错报风险较高时，应该执行更多的实质性程序降低检查风险。

按照审计准则的要求，风险评估程序需要了解被审计单位对与财务报表编制相关的内部控制体系，按照标准抽样选择样本来测试运行有效性的控制，评价控制的设计是否有效，评价这些控制能否应对认定层次重大错报风险或为其他控制的运行提供审计证据支持，进而得出恰当的审计结论。

审计工作底稿为注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作提供了证据。审计凭证据“说话”。收集和评价审计证据是注册会计师得出审计结论、支撑审计意见的基础，而实施审计程序的主要目标在于获取审计证据。在本案例中，对于内部控制审计，注册会计师不应直接将其他项目内部控制底稿装订入本项目审计工作底稿，更需要针对本项目的风险评估情况有针对性地实施内部控制审计底稿，抽样时需要将重要样本纳入范围，对重要循环的相关关键控制点进行测试，以确定获取该循环相关控制运行有效性充分、适当的审计证据从而支撑该循环控制运行有效性的审计结论，避免为做审计底稿而做审计底稿。

## 2.2 主营业务成本审计程序不到位

B7公司2020年新增湿拌砂浆业务，2020年和2021年湿拌砂浆收入分别为3,720.34万元和4,195.93万元，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B7公司并无水费缴纳单据。A7所在对B7公司进行2020年和2021年年报审计时，均未关注到B7公司主营业务成本中无水费的情

况，对湿拌业务用水来源未设计有针对性的审计程序，未能获得充分、适当的审计证据证明湿拌业务收入的真实性。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”的规定。

注册会计师在对被审计单位及其环境的了解阶段就应当了解被审计单位的生产工艺流程（包括成本主要构成）和成本核算方法，检查成本核算方法与生产工艺流程是否匹配，前后期是否一致并作出记录：对于生产过程直接材料、直接人工、制造费用的明细构成在风险评估阶段执行询问、观察等程序的基础上检查其在成本核算中的体现，在实质性程序阶段结合风险评估来获取审计证据执行审计程序。审计工作底稿为注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作提供了证据。注册会计师及时编制充分、适当的审计工作底稿，有助于提高审计质量，便于在完成审计报告前，对获取的审计证据和得出的结论进行有效复核和评价。

在本案例中，注册会计师对于 B7 公司的主营产品的构成没有去检查对应的资料，主营业务湿拌砂浆生产过程需消耗大量水，没有关注到 B7 公司并无水费缴纳单据，没有关注到 B7 公司主营业务成本中无水费的情况，停留在以账审账的审计实操阶段，与现在的中国注册会计师执业准则要求相差甚远。注册会计师对于制造业的水电气使用情况、对于客户的生产成本构成需要了解是一个基本的审计程序，对成本构成中与其生产经营密切相关的材料在成本核算的体现需要保持必

要的职业怀疑，本案例中对湿拌业务用水来源未设计有针对性的审计程序，未能获得充分、适当的审计证据证明湿拌业务收入的真实性，难以支撑审计结论与审计准则“为了获取合理保证，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平，使其能够得出合理的结论，作为形成审计意见的基础”的要求相差甚远。

### 2.3 函证程序执行不到位

一是 A7 所在 2021 年对 C 公司等公司的预付账款进行函证时，存在被审计单位提供地址与审计人员核对记录不一致的情况，但底稿并未对不一致的原因进行说明。二是 A7 所在对 B7 公司 2020 年和 2021 年广东蕉岭农村商业银行银行存款账户、广东平远农村商业银行银行存款账户进行函证时，银行回函中显示上述两个银行账号存在冻结、担保或其他使用限制。但 A7 未对银行将其划分为使用受限资金的原因作出进一步核查，直接将其认定为不受限资金。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第二十一条“如果采用积极的函证方式实施函证而未能收到回函，注册会计师应当考虑与被询证者联系。如果未能得到被询证者的回应，注册会计师应当实施替代审计程序。替代审计程序应当能够提供实施函证所能够提供的同样效果的审计证据”、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”的规定。

同时按照《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十四



条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函”、第十七条“如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑”及第十九条“在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据”的规定，注册会计师在底稿中被审计单位提供地址与审计人员核对记录不一致的情况需要在底稿对不一致的原因进行说明并获取相关审计证据支持，确定发函是正确的函证地址；同时对于回函中已经显示如银行账号存在冻结、担保或其他使用限制等需要引起职业怀疑的情形，更需要引起充分关注，根据这些情况进一步设计和实施恰当的审计程序来开展进一步核查的工作，避免出现审计失败的情形。

#### 2.4 固定资产审计程序执行不到位

B7公司2020年在建工程转固1,082.01万元，主要内容为湿拌砂浆生产线一线。经查验相关合同，生产线主要内容包含配料微机系统1套320万元、钢结构沙石料斗3只150万元、输送带40米120万元等其他资产合计1030万元，合同个别资产价格与市场价格存在明显差异。但在A7的2020年审计工作底稿中未见对新增固定资产的合同检查，未对当期重要科目获取充分、适当的审计证据。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

在本案例中，B7公司2020年新增固定资产主要就是湿拌砂浆生

产线一线，在对生产线进行观察时其生产线较为简单，直观感受就是资产实际价格与账面采购价格存在较大；而注册会计师在固定资产审计程序未执行对于外购固定资产，通过核对采购合同、发票、保险单、发运凭证等资料，抽查测试其入账价值是否正确，授权批准手续是否齐备，会计处理是否正确等程序，在存在怀疑情况还需要执行进一步的审计程序如对其交易对手的关联方关系、经营情况等进行了了解等。

## 2.5 应收账款审计程序执行不到位

B7 公司 2021 年应收账款同比增长 4,164.47 万元，欠款单位主要为房地产企业。A7 所的 2021 年审计底稿未见可收回性检查，针对 2021 年房地产行业整体下行的经济环境，未能保持合理的职业怀疑，未能设计有针对性的审计程序；2020 年和 2021 年应收账款坏账准备使用预计信用损失率计算出的坏账计提比例均为 18.99%，但 A7 所直接使用固定计提比例 1 年以内 5%、1-2 年 10% 计算当期坏账准备，底稿未见使用固定计提比例计算坏账的原因说明。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”的规定。

2021 年房地产行业整体下行趋势特别明显，频频爆发的百强规模房企接连出现的债务违约问题及全国各地存在各楼盘延期交房等问题，房地产公司自身面临较为严重的债务问题，房地产行业的客户已经是值得警醒了，且家居建材类上市公司普遍因房地产客户而计提更多的减值准备。对于在本案例中，在此背景下，B7 公司的应收账款增

长较大且债务人主要为房地产企业，注册会计师应当保持职业怀疑此项可能存在导致财务报表发生重大错报的情形，对于应收账款的可收回性进行具体分析来考虑减值准备的计提。金融工具准则要求对应收账款采用预期信用损失法计提减值准备，B7 公司没有按照会计准则进行执行，尤其在房地产行业出现大问题的背景下，在审计过程中注册会计师更应保持职业怀疑来有针对性实施进一步审计程序，按照预计信用损失法来测算 B7 公司坏账准备金额，且将这一测算金额与账面计提金额进行对比，以确定该会计差错的性质，是否达到重要性水平，是否需要审计调整或者考虑发表的审计意见等。

## 案例 8：

# A8 会计师事务所执行 B8 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A8 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A8 所）执行的 B8 公司的 2019 年年年报审计工作进行了延伸检查。检查发现 A8 所存在对其他非流动资产核查程序执行不到位、对预付款项核查程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 A8 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B8 公司介绍

B8 公司成立于 2008 年，注册资金超过 2 亿元，是一家进行环保再生纸张的研发、生产及销售的高新技术企业。B8 公司于 2019 年 6 月 21 日在上海交易所主板上市。B8 公司作为一家集废纸回收、环保造纸及涂布成型于一体，形成资源再生利用价值链的造纸企业，目前拥有年产 16 万吨的再生环保纸生产线以及年产 18 万吨的高强瓦楞原纸生产线，主要产品是中高档、高性能、绿色环保的包装纸及各种功能用纸。2019 年 12 月 31 日，B8 公司资产总额为 131,074.42 万元，与 2018 年年末相比增加 45,659.75 万元。2019 年，B8 公司实现营业收入

58,334.13 万元，比上年同期减少 1,782.75 万元。2019 年度归属于上市公司股东的净利润人民币 8,914.51 万元，2019 年度归属于上市公司股东的净利润 9,490.81 万元。

### 1.3 审计情况介绍

B8 公司原聘请 F 会计师事务所（特殊普通合伙）为 B8 公司 2016 年度审计机构，对 B8 公司财务会计报告进行审计。2017 年 2 月 10 日，B8 公司发布公告，改聘请 A8 所 2016 年度审计机构。自此，A8 所连续四年担任 B8 公司的年度财务报表审计机构，完成对 B8 公司 2016 年度、2017 年度、2018 年度及 2019 年度的财务报表审计工作，2016 年度至 2019 年度的财务报表均出具标准无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 对其他非流动资产核查程序执行不到位

截至 2019 年底，B8 公司其他非流动资产账面价值为 3.04 亿元，占资产总额的 23.22%，A8 所将其识别为关键审计事项，重点执行了了解和评价其他非流动资产管理相关的关键内部控制、查验相关采购合同及银行流水、检查设备期后到货情况、对大额预付设备款供货方进行走访等若干审计程序，但对 B8 公司如下问题未执行进一步审计程序：一是 15 家虚构的设备供应商中的 G 公司等 6 家供应商使用同一个手机号、邮箱注册工商资料，C 公司等 6 家供应商均为 2019 年 10 月新设立公司，规模尚小，却立即成为 B8 公司重要设备供应商，上述供应商企业背景、人员规模、经营状况等相关情况明显存疑。二是 B8 公司为了形式上合规，与 C 公司等 15 家设备供应商签订了虚构的设备采

购合同，相关合同资金支付基本按照采购合同规定的进度支付，但也有部分没有完全按照合同执行，相关供应商款项支付与合同约定匹配性存疑。三是因相关虚构的设备一直未能交付给 B8 公司，C 公司等 15 家设备供应商中的部分供应商表示，约定交付设备的地点在上海市而不是 B8 公司且不负责安装，但相关设备采购合同约定为交付给 B8 公司且负责安装，此外，部分供应商走访获得的名片地址与其工商注册地址不一致。A8 所未充分关注和针对上述异常情况设计和实施恰当的进一步审计程序，在未能获取充分审计证据情况下评价认定 B8 公司与财务报告相关的内部控制运行有效，未充分关注获取的审计证据之间存在不一致，并针对审计证据可靠性存在疑虑的事项实施进一步审计程序。

上述情形不符合《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》第七条“注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施，对拟实施进一步审计程序的总体方案具有重大影响”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十一条“在设计 and 实施审计程序时，注册会计师应当考虑用作审计证据的信息的相关性和可靠性”及第十五条“如果注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响”的规定。

其他非流动资产主要为大额设备预付款且长期挂账。对于大额预付账款挂账构成的其他非流动资产，属于认定层次的重大错报风险，应当针对相关认定可能存在的重大错报风险实施进一步审计程序。通常来说，注册会计师评估的重大错报风险越高，实施进一步审计程序

的范围应越大。同时，在设计进一步审计程序的时候，需要根据重大错报风险有针对性地选择相应的程序。进一步审计程序的类型包括检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行和分析程序。预付账款是企业因购货和接受劳务，按照合同规定预付给供应单位的款项，包括预付货款和预付工程款。通常来讲，预付账款一般划分为流动资产，如果预付账款超过一年期，则划分为其他非流动资产。预付账款的错报风险主要集中在以下几个方面：（1）资金占用/转移资产；（2）套取资金作为虚构采购交易。针对可能出现的重大错报风险，需要进一步关注其前几大供应商的资质、最终实际控制人等情况，通过检查和分析程序查出疑点，再通过其他实质性程序找到相关、可靠的审计证据。

在本案例中，B8公司其他非流动资产账面价值占资产比重较大，且增长幅度大，该报表项目的重大错报风险较高，应该执行范围更广的实质性程序。A8仅仅了解了其内部控制、查验相关采购合同和银行流水、检查设备期后到货情况、以及对供货方进行走访等审计程序。然而，对于设备供应商中的相关注册信息、供应商的经营状况、企业规模等明显存疑信息，以及不合理的合同支付进度情况，A8没有进一步了解、核查合理性，虽然已经检查设备期后到货情况，但对于一些供应商约定的交货地点以及交货程序等明显不合理情况并没有给予充分关注，也没有执行进一步审计程序。作为注册会计师，对于极有可能存在重大错报风险的重点科目的异常情况，应该予以充分关注采购交易的背景，采购货物的合理性，交易条款是否存在异常，对供应商进行背景调查。对于缺乏商业合理性的交易，如果发现可疑或不合乎常理，应设计并实施进一步审计程序以获取充分适当的审计证据。当注册会计师认为审计范围受限或者交易存在明显不合理的情形时，应

考虑对审计意见的影响。

## 2.2 对预付款项核查程序执行不到位

B8公司于2019年向D公司预付货款1.85亿元，其中1.53亿元预付货款无真实采购合同、发票等相关依据的情形下，最终流入B8公司实控人实际控制的E商行，显示B8公司与资金活动相关的内部控制存在重大缺陷。B8公司向正生源实际采购材料的货款与预付货款存在明显差异，相关预付货款频繁转回上市公司。A8所未针对上述大额、可疑预付款项进行充分核查，未能充分考虑相关内部控制缺陷对财务报告重大错报风险的影响，未充分关注获取的审计证据之间存在不一致，并针对审计证据可靠性存在疑虑的事项实施进一步审计程序。

上述情形不符合《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》第七条“注册会计师评估的财务报表层次重大错报风险以及采取的总体应对措施，对拟实施进一步审计程序的总体方案具有重大影响”及《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十一条“在设计 and 实施审计程序时，注册会计师应当考虑用作审计证据的信息的相关性和可靠性”、第十五条“如果注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响”的规定。

注册会计师需要了解与财务报表审计相关的内部控制，并评价其控制设计是否有效以及控制程序是否得到有效执行。注册会计师应当重点考虑被审计单位某项控制是否能够以及如何防止或发现并纠正各类交易、账户余额、列报存在的重大错报。在具体执行时，可以将内部控制分为整体和业务流程两个层面进行。对于整体流程层面的控制



包括了解和评价整体层面内部控制，包括内部环境、风险评估、对内部控制体系的监督 and 信息技术一般控制，同时也包括管理层凌驾于内部控制之上、集中处理、期末财务报告流程、针对关键经营风险的政策。对于业务流程层面的控制则主要是对货币资金、销售、采购、存货等交易的控制，包括控制活动、信息系统与沟通、信息处理控制三个方面。了解和评价业务流程层面的内部控制主要有以下几个步骤：

（1）确定被审计单位的重要业务流程和相关交易类别；（2）了解相关交易流程、并记录获得的了解；（3）确定可能发生错报的环节；（4）执行穿行测试，正式对交易流程和相关控制的了解；（5）初步评价和风险评估。注册会计师在评估重大错报风险时，应当考虑相关控制的影响。当重大错报风险较高时，应该执行更多的实质性程序降低检查风险。

本案例中，在了解被审计单位交易时，应了解采购交易的背景，采购货物的合理性，交易条款是否存在异常，对供应商进行背景调查，对于缺乏商业合理性的交易应予以重点关注。在执行内控控制了解和测试时，注册会计师发现 B8 公司与 D 公司预付货款无真实采购合同、发票等相关情形，这表明 B8 公司的货币资金内控控制已失效，注册会计师应了解交易形成过程，异常交易及资金的审批流程，评估内部控制缺陷对重大错报风险的影响；在执行实质性程序时，注册会计师应重点关注交易资金流向及其用途，对于异常的资金流水穿透核查至供应商，直至形成交易闭环，对于相互冲突的审计证据，关注可疑的相关情况，执行进一步审计程序，获取更充分的审计证据，并及时与管理层和治理层进行沟通，与其沟通发现的问题，并要求其采取必要的措施解决问题。当注册会计师认为审计范围受限或者交易存在明显不合理的情形时，应考虑对审计意见的影响。

## 案例 9：

# A9 会计师事务所执行 B9 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A9 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A9 所）执行的 B9 公司 2018 年度年报审计项目执业中未勤勉尽责行为进行了立案调查、审理。调查发现 A9 所出具的 B9 公司 2018 年年度审计报告存在虚假记载，应收账款科目风险及关联方事项风险应对程序存在缺陷等执业质量问题。广东证监局依法对 A9 所作出行政处罚。

### 1.2 B9 公司简介

B9 公司成立于 1997 年，注册资金超过 7 亿元，是国内领先的 ML 氨基复合材料供应商、国家重点高新技术企业。于 2001 年 6 月在上海证券交易所上市。2019 年 12 月 31 日，B9 公司的资产总额为人民币 435,370.12 万元，与 2018 年年末相比，大幅减少 105,122.03 万元。2019 年实现营业收入人民币 144,944.55 万元，较 2018 年度减少 25,066.09 万元，2019 年度净亏损人民币 53,763.88 万元。

### 1.3 审计情况介绍

A9 所在 2019 年之前长期担任 B9 公司的年度财务报表审计机构，并对其审计的各年度财务报表均出具了标准的无保留意见的审计报告。2019 年度，B9 公司将会计师事务所更换为 G 会计师事务所，更换会计师事务所后当年被出具保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 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，A9 所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，B9 公司获知 H 公司等三家已注销客户的应收账款将分别由 C 公司、D 公司等两家公司代为偿付。A9 所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，未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，未获取充分、适当的审计证据。

第二，未对函证实施过程保持控制。A9 所选择以现场发函方式对 E 公司、F 公司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 D 公司，之后直接从 B9 公司财务总监处取得回函。

上述情形不符合《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“在计划和实施

审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十五条“如果存在下列情形之一，注册会计师应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响：（一）从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致；（二）注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑”及《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第五条“注册会计师应当确定是否有必要实施函证以获取认定层次的充分、适当的审计证据。在作出决策时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险，以及通过实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平”、第十四条“注册会计师应当根据特定审计目标设计询证函”的规定。

对于应收账款的具体审计目标应该是：首先要进行确定应收账款是否真实存在；确定应收账款真实存在后还应确定应收账款是否属于被审计单位；确定应收账款增加或减少的记录是否完整；确定应收账款是否能够收回是否会形成坏账，如形成坏账，坏账准备是否适当；其次确定年末应收账款余额是否正确；最后还要确定应收账款是否在财务报表中正确披露。注册会计师应客观评价应收账款的审计风险，制定针对性的审计计划，首先需要对应收账款的账面余额进行全面的检查，核对总账余额和明细账的余额，确保账实相符。其次实施应收账款函证，审计人员在确认结果无差异后可选择一些金额较大或者时期较长的项目，如果确认结果存在差异，审计人员应该估算出累计误差风险是多少，是否构成重大错报。

在本案例中，A9 所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，对第三方代付应收账款的异常情况应该保持职业怀疑，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、适当的审计证据以提高审计质量。其次，A9 所对函证实施过程应该采取有效控制措施，按照审计准则的要求进行发函和回函，对于回函异常应予以充分的关注。

## 2.2 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，A9 所将关联方关系、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，A9 所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，B9 公司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。B9 公司 2018 年对和 X、Y、Z 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，B9 公司 2018 年对三家供应商收款金额高达采购金额的 3.51 倍；B9 公司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。A9 所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，A9 所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，A9 所未予以应有关注，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 B9 公司构成大额资金占用的异常情况，A9 所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。A9 所对和 X、Y、Z 等三家供应商分别现场走访并发函，其后收到邮寄回函。但 A9 所未从被函证单位处直接取得回函，回函寄件人为 B9 公司财务总监，寄件地址为 B9 公司办公地址。A9 所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 B9 公司采购业务中“请购、采购合同、入库、发票、入库记账、付款”等内部控制活动，A9 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 X、Y、Z 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。A9 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，B9 公司采购业务中“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，A9 所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。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”，《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》第八条“由于存在未披露关联方关系及其交易的可能性，

注册会计师按照《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》的规定，在计划和实施与关联方关系及其交易有关的审计工作时，保持职业怀疑尤为重要”、第十六条“某些安排或其他信息可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，在审计过程中检查记录或文件时，注册会计师应当对这些安排或其他信息保持警觉。注册会计师应当检查下列记录或文件，以确定是否存在管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易：（一）注册会计师实施审计程序时获取的银行和律师的询证函回函；（二）股东会和治理层会议的纪要；（三）注册会计师认为必要的其他记录或文件”、第十七条“在实施本准则第十六条规定的审计程序或其他审计程序时，如果识别出被审计单位超出正常经营过程的重大交易，注册会计师应当向管理层询问这些交易的性质以及是否涉及关联方”、第二十二条“如果识别出可能表明存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，注册会计师应当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”，《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第五条“注册会计师应当确定是否有必要实施函证以获取认定层次的充分、适当的审计证据。在作出决策时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险，以及通过实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平”、第十四条“注册会计师应当根据特定审计目标设计询证函”，《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“注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间和范围。进一步审计程序是指注册会计师针对评估的各类交易、账户余额、列报（包

括披露，下同）认定层次重大错报风险实施的审计程序，包括控制测试和实质性程序。注册会计师应当根据本章的规定考虑进一步审计程序的性质、时间和范围；根据本准则第四章的规定设计和实施控制测试；根据本准则第五章的规定设计和实施实质性程序；根据本准则第六章的规定评价列报的适当性”、第十条“在设计进一步审计程序时，注册会计师应当考虑下列因素：（一）风险的重要性；（二）重大错报发生的可能性；（三）涉及的各类交易、账户余额、列报的特征；（四）被审计单位采用的特定控制的性质；（五）注册会计师是否拟获取审计证据，以确定内部控制在防止或发现并纠正重大错报方面的有效性”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十五条“如果存在下列情形之一，注册会计师应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响：（一）从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致；（二）注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑”的规定。

关联方及其交易形式多样，比较复杂，并且管理层舞弊刻意隐瞒，单从一点进行核查很难发现舞弊情况，用联系、发展的眼光去看问题，多维度、多层次的分析很重要。注册会计师可以从内控、业务、资金三个层面多维度核查，分析公司架构、业务合理性、财务数据合理性，核实管理层是否存在舞弊的情形。在关联方审计中，多延伸一步核查，很多时候如果局限在上市公司本身范畴内，在管理层的精密安排下较难发现问题，但把组织结构、业务流程、资金的去向和来源或者相关的再延伸一步核查，往往能发现异常。由于关联方审计存在舞弊风险，被审计单位往往提供的信息是不充分、不可靠的，企图掩盖关联方交



易，混淆注册会计师的视线。在内部控制薄弱甚至可能失效的情况下，注册会计师需要搜集更充分、更可靠的审计证据来降低审计风险。注册会计师不能只是形式上执行审计程序，因为被审计单位会形式上尽量做到合规来掩饰关联方及其交易，而应搜集来源外部的证据，能多重印证的证据，检查原始合同、单据，对被审计单位自行提供的复印件、打印件等需保持职业审慎，需与原件或与第三方进行核对。

在本案例中，A9 所在审计过程中发现了 B9 公司与供应商交易金额和内控测试的异常情况，就应该保持职业怀疑，实施更多的审计程序，搜集更充分可靠的审计证据来降低审计风险，注册会计师可以检查某些可能提供有关关联方关系及其交易信息的记录或文件，例如：被审计单位的所得税纳税申报表；被审计单位提供给监管机构的信息；被审计单位的股东登记名册（用以识别主要股东）；管理层和治理层的利益冲突声明；与关键管理层或治理层成员签订的合同和协议；超出被审计单位正常经营过程的重要合同和协议；被审计单位与专业顾问的往来函件和发票；被审计单位购买的人寿保险单；被审计单位在报告期内重新商定的重要合同等。

## 案例 10：

# A10 会计师事务所执行 B10 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A10 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A10 所）执行的 B10 公司 2021 年度年报审计项目进行了专项检查。检查发现 A10 所存在收入审计程序执行不到位、内控程序存在缺陷、存货审计程序存在缺陷、相关科目替代程序执行不到位与审计抽样程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 A10 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B10 公司简介

B10 公司成立于 2006 年，于 2016 年在深圳证券交易所创业板挂牌上市。B10 公司是一家致力于工业打印核心技术研发和多技术（机电系统 MEMS、大功率激光、精密制作及智能控制）融合的高新技术企业。2021 年 12 月 31 日，B10 公司资产总额为 60,107.35 万元，与 2020 年末相比，仅增加 138.83 万元。同时，2021 年实现营业收入 15,339.97 万元，比 2020 年相比增加 1,696.07 万元。2020 年出现较大亏损，亏损金额达到 1,214.64 万元。

### 1.3 审计情况介绍

B10 公司从 2013 年以来一直聘用 A10 所为公司的年报审计机构，对 B10 公司的财务会计报告和内部控制进行审计。2016 年到 2020 年度，A10 所均对 B10 公司出具了标准无保留意见的报告。2022 年 4 月，B10 公司发布了 2021 年的年度报告，披露了 A10 所对 B10 公司出具了把应收账款的可收回性以及收入相关作为关键审计事项段落的无保留意见审计报告。2023 年 4 月 26 日，A10 所对 B10 公司 2022 年的财务报告出具了无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 内控程序存在缺陷

一是 A10 所底稿记录的检查证据为“对外采购合同和印章审批单进行检查”，但审计底稿未见审批表。二是 A10 所底稿记录的检查证据为“抽取 C 公司的一笔预付账款借方记账凭证”，但审计底稿中票据的被背书人为 D 公司，二者不一致。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

在本案例中，为了避免出现以上问题，审计人员应该确保审计底稿的完整性和准确性，获取充分的审计证据并保存，在内控测试过程中仔细核对相关资料，检查是否存在单据缺失、账面信息与实际单据不一致等异常情况，避免内控测试流于形式。

## 2.2 收入审计程序执行不到位

一是 A10 所在 2020 年及 2021 年营业收入审计过程中，未对不同经销商之间的毛利率差异较大、毛利率异常等情况保持应有关注并执行进一步审计程序。二是未对个别客户收入增长较快的原因进行分析。三是客户背景核查程序存在缺失，底稿中也未见解释原因。四是未对 B10 公司每年 12 月份收入增幅明显的情况保持合理的职业怀疑并在审计中关注。五是未关注到 B10 公司设备销售合同中存在的重大融资成分，也未执行充分的核查程序。六是未关注到 B10 公司 2020 年度未按照新收入准则要求对构成单项履约义务的质量保证单独确认收入的情况，也未执行充分的核查程序。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论

时作出的重大职业判断”的规定。

在注册会计师编制审计底稿时，首先要遵守审计准则和指南，确保底稿符合审计程序的要求。其次，审计底稿应明确记录每个工作步骤的目标和目的，确保每个底稿都有对应的审计程序，并能支持审计人员的判断和结论。第三，底稿应该以清晰、详细的方式记录所有重要的审计事项和执行的审计程序，包括提供足够的信息和支持文件。确保底稿的完整性和准确性，包括正确记录所用数据、计算过程、所得结论以及相关的工作底稿编号和索引。此外，每个底稿应有编制人员的签字和日期，以便追踪和核查工作的执行者和时间。保持底稿的机密性和保密性也是非常重要的，同时需要注重审计风险，并建立适当的管理和监督机制。遵循这些要点，可以在审计底稿的编制过程中确保质量和一致性，从而提高审计工作的效果和效率。

### 2.3 存货审计程序执行不到位

一是 B10 公司年末有 81 万元的原料采购，已由供应商直接送至委托加工商，但 B10 公司账面未记录。A10 所编制存货调整分录时将其调整至原材料，未将其分类至委托加工物资，存在会计科目错误。二是 A10 所两次向委托加工商函证委托加工物资数量，存在函证数据有误、底稿与实际情况不符等问题。

上述情形不符合《中国注册会计师职业道德基本准则》第十一条“注册会计师应当保持和提高专业胜任能力，遵守独立审计准则等职业规范，合理运用会计准则及国家其他相关技术规范”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取

的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

本案例中 A10 所编制存货调整分录时将其调整至原材料，未将其分类至委托加工物资，存在会计科目错误，以及函证数据有误等问题。A10 所应该纠正在审计中存在的问题，需要采取一系列的改正措施。首先，应校正存货调整分录，将原材料的调整分录更正为委托加工物资，以真实反映实际情况并消除会计科目错误。其次，应对函证数据和底稿数据的一致性进行复核，避免出现函证数据错误的情况。

## 2.4 相关科目替代程序执行不到位

一是 A10 所应收账款函证替代程序中，存在合同检查和流水核查底稿无法覆盖替代测试所抽取的样本，部分样本未实际检查的情形。二是 A10 所对 B10 公司杭州分公司的应付账款余额执行替代测试时，未验证应付供应商余额。三是 A10 收入审计底稿替代测试中，存在部分客户的验收时间早于发货时间的情况，且审计底稿未见相关原因解释。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论

时作出的重大职业判断”的规定。

本案例中 A10 所应加强函证替代程序，确保合同检查和流水核查底稿能够覆盖替代测试所抽取的样本，并对应付账款余额进行验证。另外，在收入审计底稿中，他们发现了一些客户验收时间早于发货时间的情况，对于审计证据之间出现逻辑不合理的情形，应当进一步调查其原因，并一并记录在底稿中，以得出恰当的审计结论。

## 2.5 审计抽样程序执行不到位

一是 A10 所管理费用、销售费用和研发费用相关的审计工作底稿没有记录具体的抽样过程。二是 A10 所对相关成本费用的风险评估结论为“少计成本费用以达到虚增利润的风险较高”，但 A10 所采用应对科目的高估风险货币单元抽样方法对费用进行细节测试，通过该抽样方法难以获取充分适当的审计证据。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

本案例中，A10 所首先需要记录管理费用、销售费用和研发费用具体的抽样过程，并形成审计工作底稿，以确保审计工作的可追溯性和透明性。其次，A10 所对相关成本费用的风险评估得出了“少计成本费用以达到虚增利润的风险较高”的结论，应根据识别的风险设计恰当的审计抽样方法，以获取充分适当的审计证据。

## 案例 11：

# A11 会计师事务所执行 B11 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A11 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A11 所）执行的 B11 公司 2021 年度审计项目进行了专项检查。检查发现 A11 所存在未对商誉减值测试执行穿行测试和控制测试、存货盘点程序执行不到位、未对重要性水平运用恰当的职业判断等执业质量问题。广东证监局依法对 A11 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B11 公司简介

B11 公司成立于 2007 年，是一家以从事家具制造业为主的企业，于 2015 年在 A 股主板上市。2021 年 12 月 31 日，B11 公司资产总额为人民币 546,307.36 万元，较 2020 年年末增加了 29,767.89 万元。2021 年实现营业收入人民币 337,096.05 万元，较 2020 年增加 118,765.89 万元，同时 2021 年营业成本 296,948.62 万元，较 2020 年的 190,746.71 万元增加了 106,201.91 万元，在 2021 年营业利润出现了亏损情况。



## 第 2 章 案例分析

### 2.1 商誉减值测试程序不到位

A11 所将商誉减值测试确定为关键审计事项，商誉的计价与分摊识别为高风险，应对总体方案选择为综合性方案，但 A11 所未对商誉减值测试执行穿行测试和控制测试。且 A11 所与 B11 公司、H 公司、L 公司共同协商确定了包含商誉的相关资产组，但相关商誉资产组包含了递延所得税资产 5,127.27 万元，导致商誉减值金额不准确。最后未充分复核利用 C 评估专家工作：司农所未对 C 评估出具的商誉减值测试表中各期“折旧摊销产生的现金流入”“净经营长期资本增加等资本支出”“经营营运资本增加”“期初运营资金”等关键预测数据确定方法及对结果进行分析性复核。A11 询问 C 评估师如何考虑 D 集团债务风险对预测现金流的影响，评估师回复“对于后期债务风险，是通过经营现金流增加的方式予以考虑”。但 A11 所未关注评估机构如何通过经营现金流增加的方式予以考虑。

上述情况不符合《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》第十五条“注册会计师应当了解与审计相关的内部控制。虽然大部分与审计相关的控制可能与财务报告相关，但并非所有与财务报告相关的控制都与审计相关。确定一项控制单独或连同其他控制是否与审计相关，需要注册会计师作出职业判断”、《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“注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间和范围”、《中国注册会计师职业道德基本准则》第十一条“针对守则第十条所述的情形，如果注册会计师按照职业准

则的规定出具了恰当的业务报告，则不被视为违反该条的规定”、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《会计监管风险提示第 8 号——商誉减值》“在利用专家的工作时，未恰当评价专家的胜任能力、专业素质和客观性，未就专家工作的内容达成一致意见，未充分复核并评价专家工作的恰当性及其对审计工作的支持程度，便直接依赖专家的工作成果”的规定。

在本案例中，首先，对企业的内部控制，根据中国注册会计师审计准则的要求，注册会计师必须了解企业的内部控制，无论是否选择信任企业的内部控制。而了解企业的内部控制最常用的方法就是穿行测试，A11 所未对企业内部控制执行穿行测试程序，无疑是对审计准则的无视。随后，只有在通过穿行测试后，并且得出内部控制按照既定程序运行，且设计有效的结论后，方可进行控制测试，既综合性方案。其次，对于利用专家的工作，注册会计师应当先确定能否利用专家的工作，并且对专家的胜任能力、专业素质和客观性进行评价，以确定专家是否能够实现审计目的。假设注册会计师通过上述评价已经确定利用专家工作可足以实现审计目的，还需要在最后评价专家工作的恰当性。如在案例中，A11 所需要对评估报告关键数据与预测方法进行评价。如关键数据的来源是否可靠与完整，预测方法是否合理，是否符合市场惯例等。

## 2.2 存货盘点程序及减值测试程序执行不到位

一是存货盘点程序执行不到位。（1）A11 所计划对 E 公司 49 个发出商品项目样本实施现场盘点程序，实际盘点 22 个项目，27 个项目未实施现场盘点。A11 对未能盘点的项目样本执行替代程序，但相关替代程序未能确认发出商品数量等关键数据。（2）在审计报告日后超

过5个月未归档存货盘点相关取证照片或定位截图。二是存货减值测试程序执行不到位。(1) A11 所将 E 公司存货评估为财务报表层次重大错报风险,应对总体方案选择为综合性方案,但未对存货减值测试执行穿行测试和控制测试。(2) A11 所未将生产定制化产品的生产成本纳入存货减值测试的范围,未对 D 集团等高风险房地产客户相关的生产成本计提存货跌价准备。(3) 发出商品减值测试底稿中,部分蓝光系项目的客户名称匹配错误。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条“如果存货对财务报表是重要的,注册会计师应当实施下列审计程序,对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据:(一)在存货盘点现场实施监盘(除非不可行);(二)对期末存货记录实施审计程序,以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。在存货盘点现场实施监盘时,注册会计师应当实施下列审计程序:(一)评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序;(二)观察管理层制订的盘点程序的执行情况;(三)检查存货;(四)执行抽盘”、第七条“如果在存货盘点现场实施存货监盘不可行,注册会计师应当实施替代审计程序,以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据”、第八条“如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的,注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序,以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据:(一)向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况;(二)实施检查或其他适合具体情况的审计程序”的规定。

在大部分行业,存货是企业资产负债表里的重中之重,也是对财务报表层次影响重大的科目之一。审计准则对存货的盘点与计价有明

确的规定。存货对财务报表影响重大的，注册会计师必须进行盘点，否则将影响审计意见。由于对方仍没有验收发出的商品，根据企业会计准则的要求，销售方仍无法确认收入，这就意味着企业的存货里仍然包含该部分商品。而发出商品不在自身仓库，而在第三方仓库。一般来说，可以对第三方仓库实施函证。如果对方不予回复的情况，可以实施其他审计程序以获取充分适当的审计证据，如物流单据，采购方的电子平台等。另外，对于跌价准备的计提，根据企业会计准则，通过可变现净值进行计算。大多数企业通常采用库龄法计提减值准备，但这种方法忽视了市场变化的影响，如本案例中客户 D 集团近几年违约不断，因此企业与 D 集团的交易可能构成亏损合同。市场已经发生变化，企业不能够简单按照惯例（库龄法）计提减值准备，而应该使用可变现净值进行计价。

### 2.3 未恰当分析性复核存货相关数据

A11 所未对“采购单价波动超 20%”等异常情况执行进一步审计程序。此外，A11 所未对 E 公司各年度之间以及当年各月之间的存货发生额波动及料工费占比异常情况进行分析性复核。最后，合同履行成本中的安装成本、物流成本以及制造费用中的物流费、职工薪酬、水电费等能源消耗支出均系与销售规模、销售收入存在正相关的成本支出项目，但未见 A11 所对比分析上述变动成本和销售收入波动情况是否匹配及合理，以分析相关合同履行成本的完整性以及销售收入的真实性、合理性。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”及《中国注册会计师审计准则第 1313 号

——分析程序》第七条“如果按照本准则的规定实施分析程序，识别出与其他相关信息不一致的波动或关系，或与预期值差异重大的波动或关系，注册会计师应当采取下列措施调查这些差异：（一）询问管理层，并针对管理层的答复获取适当的审计证据；（二）根据具体情况在必要时实施其他审计程序”的规定。

在本案例中，A11 所应当对于异常的采购单价波动采取进一步的其他审计程序，例如对成本执行实质性分析程序，检查本期内各月间及前期同一产品的单位成本是否存在的异常波动，是否存在调节成本的现象，抽取若干份的成本结转明细清单，结合生产成本的审计，检查销售成本结转数额的正确性，比较计入业务成本的商品品种、规格、数量与计入业务收入的口径是否一致，是否符合配比原则。

## 2.4 审计执业存在的采购相关问题

（1）B11 公司应付账款周转率从 2020 年的 3.31 增长为 4.62，但未见 A11 所对 B11 公司应付账款周转率变化较大的异常情况进行分析性复核。（2）A11 所获取了供应商工商资料，但未记录对供应商工商信息分析判断的过程即得出“经核查，未见异常”的核查结论。（3）A11 所有 22 份供应商访谈记录未签字或盖章。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》第七条“按照准则的规定实施分析程序，识别出与其他相关信息不一致的波动或关系，或与预期值差异重大的波动或关系，注册会计师应当采取下列措施调查这些差异：（一）询问管理层，并针对管理层的答复获取适当的审计证据；（二）根据具体情况在必要时实施其他审计程序”的规定。

## 2.5 收入风险评估相关问题

A11 所计划对 B11 公司以下的控制措施执行穿行测试：（1）营销中心根据发展战略和年度生产经营计划，结合企业实际情况，制订年度销售计划，在此基础上结合客户订单情况，制订月度销售计划，并按规定的权限和程序审批后下达执行。（2）定期对各种产品(商品)区域销售额、进销差价、销售计划与实际销售情况等进行分析，结合生产状况，及时调整销售计划，调整后的销售计划需履行相应的审批程序。但穿行测试底稿中，未见 A11 所执行与此相关的测试。A11 所在对“客户开发与信用管理”进行评估时，获取并编制了应收账款客户信用政策检查表，但未对可用资金余额等关键字段进行解释，检查表部分数据存在无法勾稽一致等异常，如：可用资金余额均为负数；客户授信金额减期末余额不等于可用资金余额；“截止至 2022/3/4 的 21 年能用的授信金额”大于“协议授信金额”。A11 所在内控测试底稿中记录“人力资源执行内部控制测试的结果表明本循环与相关交易和账户余额及其认定相关的控制予以信赖，无须进一步识别出其他风险”，但在风险评估阶段和内控测试阶段均未见 A11 所对人力资源业务循环中的会计控制进行了解和测试。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》第十五条“注册会计师应当了解与审计相关的内部控制。虽然大部分与审计相关的控制可能与财务报告相关，但并非所有与财务报告相关的控制都与审计相关。确定一项控制单独或连同其他控制是否与审计相关，需要注册会计师作出职业判断”的规定。

## 2.6 审计执业存在部分底稿编制错误

B11 公司《应付账款检查样本量选取情况表》中确定的财务报表整体重要性水平、认定层次重要性水平与风险评估阶段确定的重要性

水平不一致；《WP-11-GP-01-应付账款检查样本量选取情况表》中合并范围内关联方发生数与《WP-05-应付账款关联方明细表》中数据不一致，且《WP-05-应付账款关联方明细表》存在各关联方应付账款明细的期初数、本期发生数、期末数据无法勾稽的情况。B11 公司对 F 公司的合同资产及应收账款坏账计提的比例不一致。其中，对合同资产余额按照单项以 50% 计提坏账，对应收账款余额按照账龄组合以 20% 计提坏账。A11 所未对该情况进行说明。B11 公司合同资产科目工作底稿中显示，B11 公司前十大客户合同资产原值、对应坏账准备金额合计分别为 1,799,813.66 元、109,003.54 元，而该科目审定表合同资产期末审定数 1,799,813.66 元，坏账准备金额为 362,532.66 元，两者存在差异。合同资产单项计提底稿显示：“B11 公司对 G 公司的合同资产余额为 42,250.80 元，单项计提坏账金额为 302,824.42 元，计提比例为 50%”。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

## 案例 12：

# A12 会计师事务所执行 B12 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》的有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）对 A12 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A12 所）执行的 B12 公司 2020 年年报审计工作进行了延伸检查。检查发现 A12 存在未能识别 B12 公司收入确认不准确问题、未能识别 B12 公司内部控制缺陷等执业质量问题。广东证监局依法对 A12 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B12 公司简介

B12 公司创建于 1997 年，注册资本超过 7 亿元，主要从事凹版印刷机及其成套设备的研发、生产及销售。B12 公司于 2011 年在深圳证券交易所上市，2020 年 12 月 31 日，B12 公司的资产总额为 360,130.45 万元，比 2019 年年末增加 211,878.98 万元；2020 年实现营业收入 73,951.77 万元，比 2019 年年度增加 46,497.61 万元；2020 年度归属于上市公司股东的净利润人民币 1,159.06 万元，2019 年度归属于上市公司股东的净亏损 14,839.82 万元。

### 1.3 审计情况介绍



B12 公司原聘任 H 会计师事务所（特殊普通合伙）为公司 2019 年度审计机构，对公司财务会计报告和内部控制进行审计。2020 年 10 月 29 日，B12 公司发布公告决定变更会计师事务所，公告披露的变更事务所的原因是公司注册地变动，综合考虑公司业务发展和未来审计的需要，为保证审计工作的顺利进行，决定变更会计师事务所，由 A12 所负责 2020 年年度财务报告和内部控制审计。2021 年 4 月 13 日，A12 所对 B12 公司 2020 年度财务报告出具了标准无保留意见的审计报告；2021 年 4 月 14 日 A12 所对 B12 公司出具标准无保留意见的内部控制鉴证报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 未能识别收入确认不准确问题

一是 B12 公司全资子公司 L 公司与 C 公司、D 公司贸易业务存在上下游为母子公司关系，D 公司向 L 公司支付货款的银行承兑汇票由 C 公司背书；L 公司与 E 公司、F 公司贸易业务存在上下游为关联方，F 公司向 L 公司支付货款的银行承兑汇票部分由 C 公司背书，针对以上异常情况，A12 所在审计过程中未保持应有的职业怀疑，未关注和针对上述异常情况设计和实施进一步审计程序，并针对审计证据可靠性存在疑虑的事项进行充分核查，导致未发现上述贸易业务收入不具有商业实质。二是在对 B12 公司 2020 年收入确认政策执行审计程序时，虽然 A12 所取得了 L 公司提供的与贸易业务采购方签订的《设备采购合同》等材料，以及与客户签订的《采购合同》等材料，但 A12 所未保持应有的职业怀疑，未执行进一步审计程序，从而未发现 L 公司没有实质参与相关设备验收等关键环节，未对相关设备拥有实际控制权，

以致未发现 B12 公司 2020 年对贸易业务采用总额法确认收入存在差错。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、第二十九条“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当运用职业判断”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”、第十三条“在使用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠，包括根据具体情况在必要时实施下列程序：（一）获取有关信息准确性和完整性的审计证据；（二）评价信息对实现审计目的是否足够准确和详细”的规定。

根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（2019 年修订）》第七条，满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：（1）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同；（2）使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。监管部门关注的关联方交易中一般存在两种情形，一种具备商业实质，只是二者的关联方关系被隐瞒，一般可能存在交易对价不公允的情况。另一种是不具备商业实质。在本案例中，B12 公司的全资子公司 L 公司与 C 公司、D 公司、E 公司、F 公司的交易存在上下游为关联方并相互提供银行承兑票据背书的情况，不具备商业实质，不能确认收入。对于收入的审计程序，一般来说，应该对收入项目实施风险评估程序，充分了解被审计单位及其所处的环境，评估与收入

相关的内部控制；在风险评估程序的基础上，实施控制测试和实质性分析程序，这一阶段，注册会计师应该充分利用分析性程序，保持合理的职业怀疑，通过获取的资料及数据变动的分析，识别审计风险点，并执行进一步审计程序。

在本案例中，B12公司2020年的营业收入较上一年度有大幅度提升，注册会计师在执行分析性复核程序时，应关注2020年收入增长的原因，对于缺乏真实业务背景的收入增长而且是贸易背景的情形下，总额法与净额法的收入确认应予以重点关注，包括但不限于贸易的背景、商业合理性、货权转移，交易双方的关联方关系等，以应对通过上下游关系或者货物空转虚增收入。通过分析性复核关注到收入确认的相关风险后，注册会计师应根据收入的会计准则逐项判断按照总额法还是净额法确认收入。新收入准则规定：以主体在向客户转让商品前是否拥有对该商品的“控制权”，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人，如果企业是主要责任人，则以总额法进行收入确认，如果企业仅为代理人，则按净额法进行收入确认。在企业向客户销售商品涉及其他方参与时，企业应当评估特定商品在转让给客户之前是否控制该商品，控制该商品的，其身份为主要责任人，反之则为代理人。而对于控制权的评估，新收入准则规定，取得相关商品控制权，指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。通常通过三个迹象来判断企业向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，分别是：（1）企业承担向客户转让商品的主要责任；（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；（3）企业有权自主决定所交易商品的价格。其中，对商品“控制权”的判断才是区分主要责任人和代理人的决定因素。在本案例中，L公司并没有实质参与相关设备的验收，也没有相关设备的实质控制权，采用总额法确认

收入存在差错。根据收入会计准则中关于企业是否为主要责任人的判断，注册会计师应复核商业模式、合同中关于商品价格的制定、款项回收风险的承担等条款，分析公司在整个交易链条中所承担的风险和责任，结合上下游的合同条款内容是否雷同，资金结算、货物流转与其他交易的差异，与同类型产品及同行业毛利率差异分析等综合判断相关的贸易交易应以总额法还是净额法确认收入。

## 2.2 未能识别 B12 公司内部控制缺陷

A12 所对 B12 公司 2020 年与财务报表相关的内部控制的有效性发表了鉴证意见，并出具了合理保证的《内部控制鉴证报告》。经查，A12 所对 B12 公司销售业务及采购业务内部控制存在未执行适当审计程序的问题：B12 子公司 L 公司相关购销业务、设备验收和出入库流程规定在业务实际开展中未严格实施；L 公司仓库管理人员在贸易业务中未实际清查向外采购和对外销售设备的情况下，仅以业务部门出具的经相关人员签署的送货单、购销合同等材料作为办理相关设备已经入库和出库的依据；L 公司财务与采购销售业务部门监督制约机制未有效建立，财务人员对贸易业务的交易实质未准确判断。上述情形表明 B12 公司内部控制存在缺陷。A12 在未能获取充分、适当审计证据的情况下，评价认定 B12 公司采购与销售的内部控制运行有效，未将 B12 公司认定为内部控制存在缺陷，且未能充分关注和考虑相关内部控制缺陷对财务报告重大错报风险的影响。

上述情形不符合《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》第十三条“在计划和执行其他鉴证业务时，注册会计师应当保持职业怀疑态度，以识别可能导致鉴证对象信息发生重大错报的情况”及第三十四条“注册会计师应当获取充分、适当的证据，据此形成鉴证结论。证据的充分性是

对证据数量的衡量。证据的适当性是对证据质量的衡量，即证据的相关性和可靠性”及《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 1211 号——重大错报风险的识别与评估》第二十七条“注册会计师为了解被审计单位与财务报表编制相关的风险评估工作，应当实施以下风险评估程序：（一）了解被审计单位的下列工作 1.识别与财务报告目标相关的经营风险；2.评估上述风险的重要程度和发生的可能性；3.应对上述风险。（二）根据被审计单位的性质和复杂程度，评价其风险评估工作是否适合其具体情况”、第三十一条“注册会计师为了解控制活动应当实施以下风险评估程序：（一）识别用于应对认定层次重大错报风险的控制，包括：1.应对特别风险的控制；2.与会计分录相关的控制，这些会计分录包括用以记录非经常性的、异常的交易，以及用于调整的非标准会计分录；3.注册会计师拟测试运行有效性的控制，包括用于应对仅实施实质性程序不能提供充分、适当审计证据的风险的控制；4.注册会计师根据职业判断认为适当的、能够有助于其实现本准则第十八条中与认定层次重大错报风险有关目标的其他控制”的规定。

在本案例中，A12 所在未能获取充分、适当审计证据的情况下，未能有效执行审计程序发现 B12 子公司 L 公司存在明显内部控制缺陷，比如：相关购销业务、设备验收和出入库流程规定在业务实际开展中未严格实施；L 公司仓库管理人员在贸易业务中未实际清查向外采购和对外销售设备的情况下，仅以业务部门出具的经相关人员签署的送货单、购销合同等材料作为办理相关设备已经入库和出库的依据；L 公司财务与采购销售业务部门监督制约机制未有效建立，财务人员对贸易业务的交易实质未准确判断等问题。B12 公司作为一家从事凹版印刷机及其成套设备的研发、生产及销售企业，注册会计师在了解被审计单位的内控控制时，应对不同的商业模式对应的内部控制分别予

以识别。对于常规的研发、生产及销售业务流程不应与贸易模式的业务流程予以混同并按照生产制造的流程执行内控控制测试。对于 B12 公司的贸易业务，注册会计师应视同新的业务执行内控控制了解及测试，识别相应的关键控制点，比如：贸易类交易采购中供应商的选择、采购人员的职责分离，采购价格的制定、采购货物的验收、采购的付款周期等控制点的了解与测试、贸易类存货关于贸易类存货的入库、贸易类存货的出库等控制点的了解与测试，贸易类交易销售中客户选择、销售人员的职责分离，下手价格的制定、销售货物的出库及验收、销售的收款周期等控制点的了解与测试，财务部门应结合采购、仓储、销售等各个业务流程综合把控及分析贸易类交易的商业实质、收入确认、货款结算等，包括但不限于与订单的来源，合同条款类型及对收入确认的影响、货款结算是否存在回收风险，收入确认时点，收入确认金额等考虑对财务报表的影响。在执行上述贸易类交易内控控制了解和测试过程中，注册会计师如果发现内部控制设计缺陷或者在执行内部控制测试过程中未有效执行的情形下，注册会计师应考虑增加内部控制测试样本验证内部控制测试的有效性，如果在进一步增加样本后仍未能做出内部控制测试执行有效的判断，应考虑未执行有效的内部控制对内部控制鉴证报告的影响，同时针对存在缺陷的内部控制缺陷情况，制定相应的实质性程序以降低对财务报表的审计风险。如果在执行实质性审计程序后仍未能降低财务报表的审计风险，注册会计师应考虑该内部控制缺陷对审计意见的影响。根据审计准则的规定，注册会计师可以书面形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷，并充分考虑由于内部控制的缺陷导致财务报表出现重大错报的可能性及影响，发表恰当意见的内部控制鉴定报告及审计报告。

## 案例 13:

# A13 会计师事务所执行 B13 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

根据《公司债券发行与交易管理办法》（证监会令第 180 号）等规定，中国证券监督管理委员会广东监管局（以下简称广东证监局）派出检查组对 B13 公司进行了现场检查，并对 A13 会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称 A13 所）负责的 B13 公司 2021 年年报审计工作进行了延伸检查。检查发现 A13 所存在函证程序执行不到位、存货审计程序不到位、或有负债审计程序不到位、非流动资产审计程序不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 A13 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B13 公司简介

B13 公司成立于 2000 年，实收资本为 28,000 万元，为自然人控制人控制的民营企业，合并范围内包括其持股上市子公司 D 公司，主要经营 PVC 板块、纯碱、烧碱等氯碱化工产品生产与销售。B13 公司作为上市公司 D 公司的控股股东，一直利用境内债券市场发行债券进行债务融资，2020 年 12 月“20D 公司 SCP001”违约拉开了 B13 公司债务危机的序幕，自此 B13 公司开始面临债券违约和金融机构借款逾期

的问题，公司融资渠道严重受阻，流动性风险极大。2021年12月31日B13公司的资产总额为3,876,241.61万元，比2020年年末资产总额3,595,738.02万元增加7.80%；2021年实现营业收入1,011,479.90万元，比2020年度的营业收入1,094,182.41万元下降7.56%；2021年度归属于普通股东的净利润67,505.49万元，比2020年度的归属于上市股东的净利润71,791.55万元下降5.97%。

### 1.3 审计情况介绍

B13公司聘请证券资质会计师事务所审计主要是为发行债券所需要。2018年3月12日公告与原聘任的E会计师事务所（特殊普通合伙）的服务合同已到期，根据公司经营管理及业务发展需要，经公司股东会决定，聘请A13所担任B13公司财务报告审计工作。A13所对B13公司出具了2021年度财务报表出具了标准无保留意见的审计报告。

B13公司持有上市公司D公司股票均处于质押过程中，因无力偿还债务大部分股票已经被质押权人通过司法判决取得。因B13公司资不抵债无力偿还债务，2023年1月广东省广州市中级人民法院已裁定受理B13公司的破产清算申请，目前B13公司债权人会议已委托破产清算管理人正在破产清算B13公司过程中。

## 第2章 案例分析

### 2.1 函证程序执行不到位

一是A13所在对B13公司2021年银行存款、银行借款、应收账款、应付账款进行函证时，未编制函证收发控制底稿；二是A13所未



收到全部的银行存款函证回函、银行借款函证回函、抵押、查封等事项回函；对未收到应收账款、应付账款回函的客户和供应商，未采取执行程序了解未回函原因，也未实施替代审计程序。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十三条“注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由”、第十四条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函”、第十九条“在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

在本案例中，注册会计师应当编制函证收发控制底稿来评价实施函证程序的结果是否提供了相关、可靠的审计证据，或是否有必要进一步获取审计证据；注册会计师应当收到全部的银行存款函证回函、银行借款函证回函、抵押、查封等事项回函，获取审计证据判断对财务报表的影响，同时应发出询证函并予以跟进必要时再次向被询证者寄发询证函，在未回函的情况下，应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据，否则应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，确定其对审计工作和

审计意见的影响。

按照针对评估的重大错报风险采取的应对措施的规定，评估的风险越高，需要获取越有说服力的审计证据。为此，注册会计师可以增加审计证据的数量或者获取更相关、更可靠的审计证据，或将两种方式结合使用。例如，注册会计师更加重视直接从第三方获取审计证据，或从不同的独立来源获取相互印证的审计证据。实施函证程序，可以帮助注册会计师获取可靠性高的审计证据，以应对由于舞弊或错误导致的特别风险。在本案例中，积极式函证要求被询证者在所有情况下都必须回函，确认所列示的信息是否正确或填列询证函要求的信息。通常认为，对积极式询证函的回函能够提供可靠的审计证据。但存在被询证者对所列示的信息不验证是否正确就予以回函确认的风险。为了降低这种风险，注册会计师可以采用另外一种形式的询证函，即在询证函中不列明账户余额(或其他信息)，而是要求被询证者填列有关信息或进一步提供信息。但是，采用这种空白式询证函要求被询证者作出更多工作，可能导致回函率降低。应确认询证函寄发的姓名、单位名称和地址是否正确，包括在寄发前检查部分或全部姓名、单位名称和地址的真实性。当在合理的时间内没有收到询证函回函时，注册会计师可以再次发出询证函。例如，在重新核实原地址的准确性后，注册会计师再次发出询证函并予以跟进。注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。

如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。

## 2.2 存货审计程序不到位

一是 A13 所对 B13 子公司 C 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存货数量的工作记录；未见存货盘点情况的总结。二是在 C 公司存货工业盐连续两年销售价格低于其成本、销售费用及相应税费之和的情况下，A13 所未对存货执行减值测试等进一步审计程序。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条“如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列审计程序，对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据：（一）在存货盘点现场实施监盘（除非不可行）；（二）对期末存货记录实施审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：（一）评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序；（二）观察管理层制订的盘点程序的执行情况；（三）检查存货；（四）执行抽盘”、第五条“如果存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行，注册会计师除实施本准则第四条规定的审计程序外，还应当实施其他审计程序，以获取审计证据，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录”的规定。

在本案例中，注册会计师应当在存货盘点现场实施监盘时将包括盘点人员、监盘人员签名、盘点时间、地点等记录于存货盘点表上作为审计底稿，并在存货盘点在财务报表日以外的其他日期进行时需要

结合盘点日至资产负债表日期间出入库情况将盘点数倒轧得出资产负债表存货数量的工作记录，这样才能确定资产负债表日的存货数量。

在存货监盘注册会计师应实施的审计程序：（1）检查存货以确定其是否存在，评价存货状况，并对存货盘点结果进行测试；（2）观察管理层指令的遵守情况，以及用于记录和控制存货盘点结果的程序的实施情况；（3）获取有关管理层存货盘点程序可靠性的审计证据。这些程序既可以用作控制测试也可以用作实质性程序，取决于注册会计师的风险评估结果、审计方案和实施的特定程序。在存货监盘过程中检查存货，虽然不一定能确定存货的所有权，但有助于确定存货的存在，以及识别过时、毁损或陈旧的存货。在对存货盘点结果进行测试时，注册会计师可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取有关盘点记录完整性和准确性的审计证据。除记录注册会计师对存货盘点结果进行的测试情况外，获取管理层完成的存货盘点记录的复印件也有助于注册会计师日后实施审计程序，以确定被审计单位无论管理层通过年度实地盘点还是采用永续盘存制确定存货数量，由于实际原因，存货的实地盘点均有可能在财务报表日以外的某一天或某几天进行。无论哪种情况，针对存货变动的控制的设计、执行和维护的有效性，决定了在财务报表日以外的某一天或某几天执行的盘点程序是否符合审计目的。

《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》对在期中实施实质性程序作出了规定。如果被审计单位采用永续盘存制，管理层可能执行实地盘点或其他测试方法，确定永续盘存记录中的存货数量信息的可靠性。在某些情况下，管理层或注册会计师可能识别出永续盘存记录和现有实际存货数量之间的差异，这可能表明对存货变动的控制没有有效运行。当设计审计程序以

获取关于盘点日的存货总量与期末存货记录之间的变动是否已被适当记录的审计证据时，注册会计师考虑的相关事项包括：（1）对永续盘存记录的调整是否适当；（2）被审计单位永续盘存记录的可靠性；（3）从盘点获取的数据与永续盘存记录存在重大差异的原因。

### 2.3 或有负债审计程序不到位

B13 公司存在大量未决诉讼、金融债务违约事项，但 A13 所在对其进行审计时仅对各类诉讼文书进行整理，未见对期后事项、或有负债执行进一步审计程序。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第十条“如果评估识别出的诉讼或索赔事项存在重大错报风险，或者实施的审计程序表明可能存在其他重大诉讼或索赔事项，注册会计师除实施其他审计准则规定的审计程序外，还应当寻求与被审计单位外部法律顾问进行直接沟通。注册会计师应当通过亲自寄发由管理层编制的询证函，要求外部法律顾问直接与注册会计师沟通。如果法律法规禁止被审计单位外部法律顾问与注册会计师进行直接沟通，注册会计师应当实施替代审计程序”的规定。

在本案例中，注册会计师至少应执行如下的审计程序以获取重复跟适当的审计证据：（1）向公司管理层询问在确定、评价与控制或有事项方面的有关政策和措施；（2）审阅截至审计工作完成日止股东（大）会、董事会纪要及其他重要文件（如合同、借款及担保协议、与银行往来函件、租赁契约、税务机关或其他政府机构的相关文件等），确定是否存在：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、承诺、亏损合同、重组义务、环境污染整治等或有事项；（3）向被审计单位查询、了解为其他单位的银行借款或其他债务提供

的担保事项（性质、金额、时间）以及存在或有损失的可能性；（4）查询公司的完整版信用报告，将担保事项与账面进行核对，是否存在被审计单位未披露的对外担保事项；（5）向被审计单位的法律顾问或律师了解对资产负债日就已存在的以及之后发生的重大法律诉讼，索取与法律的往来信函及有关发票，估计可能发生的损失，必要时，应要求管理层向法律顾问或律师寄发律师询证函，对有关问题予以确认；（6）检查管理层估计或有事项的可能结果（包括致使经济利益流出企业的可能性，以及最可能的金额）和影响时所依据的假设；（7）检查或有事项期后不确定性事项的最终结果，专业判断是否需要进行调整；（8）或有事项相关义务预计负债（估计入账）的确定记录的预计负债是否满足会计准则的确认条件，估计金额的是否合理，会计处理是否恰当，是否符合会计准则有关规定等。

与被审计单位外部法律顾问直接沟通，有助于注册会计师获取充分、适当的审计证据，以证实法律顾问是否知悉潜在的重大诉讼和索赔事项，以及管理层对其财务影响（包括费用）的估计是否合理。在某些情况下，注册会计师可以采用通用询问函的形式与被审计单位外部法律顾问进行直接沟通。通用询问函要求被审计单位外部法律顾问将下列事项告知注册会计师：（1）知悉的所有诉讼和索赔事项及对诉讼和索赔事项结果的评估；（2）对财务影响（包括费用）的估计。如果认为外部法律顾问不可能对通用询问函作出适当的回复（如法律法规可能禁止回复这样的通用询问函），注册会计师可以通过特定询问函进行直接沟通。特定询问函的内容包括：（1）诉讼和索赔事项清单；（2）管理层对每项识别出的诉讼和索赔事项结果的评估以及对财务影响（包括费用）的估计（如有）；（3）要求外部法律顾问确认管理层评估的合理性，如果外部法律顾问认为清单不完整或不准确，需要为

注册会计师提供进一步的信息。

在某些情况下，注册会计师也可能认为有必要与外部法律顾问面谈诉讼和索赔事项的可能结果。这些情况的例子包括：（1）注册会计师认为这些事项存在特别风险；（2）这些事项较为复杂；（3）被审计单位管理层和外部法律顾问意见不一致。通常，这种面谈需要征得管理层的同意并有一名管理层代表参加。

同时按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定，注册会计师签署审计报告的日期，不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。注册会计师可以通过询问负责该事项的管理层（包括内部法律顾问），获取有关截至审计报告日诉讼和索赔事项状况的审计证据。在某些情况下，注册会计师可能需要从外部法律顾问获取最新信息。

## 2.4 非流动资产审计程序不到位

一是 A13 所在审计时未关注到 B13 公司将同一个权证编号的采矿权两次记账，导致该项无形资产存在多计 0.78 亿元的情况，也未针对该事项执行进一步审计程序。二是审计底稿未见对 C 公司固定资产、在建工程盘点的记录，未见对其在建工程进度情况检查记录。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”的规定。

在本案例中，注册会计师应当检查无形资产的权属证书原件、合

同协议等，检查无形资产的性质、构成内容、计价依据（入账价值）、使用状况和受益期限，确定无形资产是否存在，并由被审计单位拥有或控制，确认其计价和会计处理是否正确；同时应当实地盘点重要固定资产、在建工程以确定其是否存在，并对在建工程进行观察获取包含工程建设方、监理方确认的资产负债表日的工程进度资料且与账面记账情况进行核对确保在建工程和应付工程款及时准确入账。



## 案例 14:

# A14 会计师事务所执行 B14 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局(以下简称广东证监局)对 A14 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 A14 所)执行的 B14 公司 2021 年审计项目进行了专项检查。检查发现 A14 所存在穿行测试程序存在缺陷，重要性水平确定存在缺陷，细节测试程序执行不到位，分析程序执行不到位，函证程序执行不到位，盘点程序底稿保存存在缺陷等执业质量问题。广东证监局依法对 A14 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B14 公司简介

B14 公司成立于 2010 年，于 2019 年 07 月 22 日登陆中国资本市场，企业注册资本 8,021.05 万元。企业的主要经营范围有：计算机零部件制造，电子元件及组件制造，印制电路板制造，电子工业专用设备制造，电镀设备及装置制造，电线、电缆制造，试验机制造，电磁屏蔽器材的研究、开发、设计，材料技术推广服务，电磁屏蔽器材的销售，货物进出口（专营专控商品除外），技术进出口，商品批发贸易（许可审批类商品除外），金属表面处理及热处理加工。B14 公

司 2020 年营业利润为 14,241.21 万元，2021 年营业利润为 4,606.08 万元，下降了 9,635.13 万元，2022 年营业利润为-6,533.91 万元，下降了 11,139.99 万元，进入亏损阶段。

### 1.3 审计情况介绍

2020 年 B14 公司聘任 A14 所为 B14 公司 2020 年度财务审计与内部控制审计机构。之后连续三年 A14 所均为 B14 公司的审计机构。A14 所对 B14 公司三年财务报表均出具了标准无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 穿行测试程序存在缺陷

A14 所在执行采购付款相关穿行测试时，以合同为开始时点，未取得供应商的选择、合同审批等合同签订之前的穿行测试资料，穿行测试环节不完整。

上述情形不符合《企业内部控制审计指引》第四条“注册会计师执行内部控制审计工作，应当获取充分、适当的证据，为发表内部控制审计意见提供合理保证。注册会计师应当对财务报告内部控制的有效性发表审计意见，并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加‘非财务报告内部控制重大缺陷描述段’予以披露”的规定。

穿行测试可以通过检查一段时间内执行过的某些重点流程各个控制点所留下的文件存档和信息流等，使流程得到再现，从而验证和确认控制是否真实存在并实际运行，现有的控制是否能够防范相应的风险，最终得出控制设计及运行是否有效的结论。不完整的穿行测试无

法反映出一个完整的交易过程，可能导致一些舞弊行为无法被发现。

## 2.2 重要性水平确定存在缺陷

A14 所审计工作中采用 B14 公司经营性业务税前利润为计算基础，选取 10% 确定公司财务报表的重要性水平，高于以营利为目的的制造业企业的通常标准，且高于上年度选取 5% 的标准，但未在底稿中说明调高重要性水平的理由及合理性。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》第九条“注册会计师的目标是，在计划和执行审计工作时恰当地运用重要性概念”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

重要性水平的确定来自专业判断，与会计报表使用者能够容忍的会计报表中最大差错额相关，在特定环境会影响会计报表使用者依据会计报表进行判断或决策。本案例中，A14 所对于其与往年重要性水平参考标准的变化及不同于通常标准的重要性水平应给出恰当的依据和说明，例如企业所处的环境，基准的选择方法及原因等。

## 2.3 细节测试程序执行不到位

A14 所在执行研发费用审计程序过程中，未保持应有的职业谨慎，未获取充分适当的审计证据，未发现 B14 公司 2021 年研发费用归集核算过程中存在对研发人员界定、研发耗用材料费用计算、其他研发费

用核算不准确导致多计研发费用等问题。在执行在建工程、固定资产审计程序过程中，未保持应有的职业谨慎，未获取充分适当的审计证据，未发现 B14 子公司 C 公司建设铜箔项目在建工程存在延迟转入固定资产核算的问题。根据 B14 公司 2022 年 1 月至 2 月的铜箔产品实际生产销售情况，产品毛利率出现了较大幅度的下降，存货出现减值迹象，A14 在执行存货审计程序过程中未保持合理的职业怀疑，未对上述存货减值迹象予以关注，未发现 B14 公司存货跌价计提不充分问题。A14 所在执行收入截止测试审计程序过程中，仅抽取资产负债表日前后各 3 笔凭证进行检查，样本量过小，未发现 B14 公司存在收入跨期问题。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”的规定。

职业怀疑要求对相关情形保持警觉：（1）存在相互矛盾的审计证据；（2）引起对作为审计证据的文件记录和对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息；（3）表明可能存在舞弊的情况；（4）表明需要实施除审计准则规定外的其他审计程序的情形。注册会计师有必要在整个审计过程中保持职业怀疑，以降低下列风险：（1）忽视异常的情形；（2）当从审计观察中得出审计结论时过度推而广之；（3）在确定审计程序的性质、时间安排和范围以及评价审计结果时使用不恰当的假设。职业怀疑对于审慎评价审计证据是必要的。审慎评价审计证据包括质疑相互矛盾的审计证据、文件记录和对询问的答复以及从管理层

和治理层获得的其他信息的可靠性。同时包括考虑已获取的审计证据在具体情形下（例如，存在舞弊风险因素的情况下，易于发生舞弊的某一文件，是支持某一财务报表重大金额的唯一证据）的充分性和适当性。

注册会计师对于固定资产、在建工程等可以：检查在建工程项目是否经过授权批准；审查在建工程物资是否与账面记录一致，其验收、保管、领用是否有严格的手续；审查工程预付款的支付是否合规、正确，手续是否健全；检查计入在建工程成本的借款利息是否真实正确；审查在建工程试运行期间的损益是否按规定增加或减少在建工程成本；检查已完工项目以及其他转出数的原始凭证是否齐全，会计处理是否正确；检查是否存在已交付使用但未及时办理竣工决算手续或未及时进行会计处理的项目；核对在建工程总账明细账余额是否相符，并确定在建工程是否已在资产负债表上恰当披露等。

## 2.4 分析程序执行不到位

A14 所在对 B14 公司营业收入执行分析程序的过程中，未对客户维度收入和毛利率进行分析。在对生产成本执行分析程序的过程中，未对单位产品成本各月变动及两期对比进行分析，未见对制造费用大额异常变动相关说明。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”的规定。

分析程序是指注册会计师通过分析不同财务数据之间以及财务数

据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价。分析程序还包括在必要时对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期值差异重大的波动或关系进行调查。在本案例中，A14 所可以：选取同行业的相近公司进行比较，对营业收入的构成及变化进行分析，例如分析收入的变化是由价格的因素还是由数量的因素引起，从而帮助会计师判断错报可能存在的领域以及具体细节，帮助会计师把握审计重点方向。此外，注册会计师还应该按照《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》第五条“在设计和实施实质性分析程序时，无论单独使用或与细节测试结合使用，注册会计师都应当：（一）考虑针对所涉及认定评估的重大错报风险和实施的细节测试（如有），确定特定实质性分析程序对这些认定的适用性；（二）考虑可获得信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制，评价在对已记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性；（三）对已记录的金额或比率作出预期，并评价预期值是否足够精确地识别重大错报（包括单项重大的错报和单项虽不重大但连同其他错报可能导致财务报表产生重大错报的错报）；（四）确定已记录金额与预期值之间可接受的，且无需按本准则第七条的要求作进一步调查的差异额”的规定执行分析性程序。

## 2.5 函证程序执行不到位

B14 子公司 D 公司银行询证函的盖章日期为 2022 年 1 月 4 日，但快递发出日期为 1 月 2 日，A14 所未执行审计程序核实相关矛盾情况，也未在底稿中说明原因；此外，A14 所审计底稿还存在个别银行询证函未见发函快递信息、轨迹查询等记录的情形。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第二十三条“注册会计师应当评价实施函证程序的结果是否提供了相

关、可靠的审计证据，或是否有必要进一步获取审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”的规定。

函证作为一项重要审计程序，可以为注册会计师直接从第三方获取外部证据，证明力与可靠性更强，并可为多个账户及交易的多项认定提供审计证据，对评价审计项目执业质量和审计机构执业水平具有重要意义。当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：确定需要确认或填列的信息；选择适当的被询证者；设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》规定，当注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑时，应当确是否需要修改或追加审计程序以消除疑虑。注册会计师可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。例如，当被询证者通过电子邮件回函时，注册会计师可以通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函。如果回函间接寄送给注册会计师（例如，被询证者错将回函寄给了被审计单位而非注册会计师），注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。

## 2.6 盘点程序底稿保存存在缺陷

A14 所在《B14 公司 2021 固定资产盘点总结》列示的固定资产盘点比例为 80%，但《2021 年 B14 公司固定资产年末盘点表》中显示盘点留痕未达到该比例；《应收票据盘点表》只有签字，盘点工作未留痕。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

注册会计师在执行审计工作和评价审计结果时运用职业判断的程度，是决定记录重大事项的审计工作底稿的格式、内容和范围的一项重要因素。在审计工作底稿中对重大职业判断进行记录，能够解释注册会计师得出的结论并提高职业判断的质量。这些记录对审计工作底稿的复核人员非常有帮助，同样也有助于执行以后期间审计的人员查阅具有持续重要性的事项（如对以前作出的会计估计进行复核）。审计人员应当真实、完整地记录实施审计的过程、得出的结论和与审计项目有关的重要管理事项，以实现下列目标：（一）支持审计人员编制审计实施方案和审计报告；（二）证明审计人员遵循相关法律法规和本准则；（三）便于对审计人员的工作实施指导、监督和检查。



## 案例 15:

# A15 会计师事务所执行 B15 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 背景介绍

依据《中华人民共和国证券法》有关规定，中国证券监督管理委员会广东监管局(以下简称广东证监局)对 A15 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 A15 所)执行的星辉互动娱乐股份有限 B15 公司 2020 年度审计项目进行检查，检查发现 A15 所存在风险评估程序不到位、控制测试程序执行不到位、未对异常事项予以充分关注、函证程序执行不到位、截止测试程序执行不到位、审计抽样样本选取不合理、未对玩具业务电商收入设计单独的审计程序等执业质量问题。广东证监局依法对 A15 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 B15 公司简介

B15 公司成立于 2000 年，是一家以从事游戏业务为主的企业，是粤东首家创业板上市公司，于 2010 年 1 月登陆中国资本市场。企业注册资本 124,419.84 万元。企业的主要经营范围为设计、制作、发布、代理国内外各类广告，设计、开发网络游戏，制造、加工、销售汽车模型等产品，销售塑胶原料、五金交电、服装、鞋帽、箱包、文具、日用品，货物进出口、技术进出口。2021 年，B15 公司的货币资金为

8,361.75 万元，相较于 2020 年的 37,476.24 万元下降了 29,114.49 万元。2020 年营业收入 174,285.4 万元，相较于 2019 年的 259,442 万元下降了 85,156.6 万元，2021 年营业收入 140,689.11 万元，相较于 2020 年下降了 33,596.29 万元；自 2021 年开始，B15 公司就处于亏损状态。

### 1.3 审计情况介绍

B15 公司原聘任 H 所为公司 2020 年度审计机构，对公司财务会计报告和内部控制进行审计。2021 年 1 月 22 日，B15 公司发布公告，改聘请 A15 所为公司 2020 年度审计机构，公告披露的更换事务所原因是公司尚未与 A 所实质性开展年报审计工作，原为公司提供审计服务的审计团队离开 A 所加入 A15 所，为保持审计工作的一致性和连续性，决定变更会计师事务所。自此，A15 所担任 B15 公司的年度财务报表审计机构。截至 2023 年 4 月 22 日，A15 所已完成对 B15 公司 2020 年度、2021 年度及 2022 年度的财务报表审计工作。三年均出具标准无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 风险评估程序执行不到位

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》（国新出发〔2021〕14 号），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。A15 所未设计并执行程序，关注 B15 公司游戏用户年龄，及 B15 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，未按风险评估程序制定的审计计划执行审计程序。

A15 所未按总体审计策略及具体审计计划工作底稿中确定的 IT 审计方案，对不同游戏用户 IP 地址是否存在重复的情形执行审计程序。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》第十四条“注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：相关行业状况、法律环境和监管环境及其他外部因素，包括适用的财务报告编制基础”及《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》第十一条“注册会计师应当就具体审计计划形成审计底稿”的规定。

相关法律和监管因素包括法律环境和监管环境。法律环境和监管环境包括适用的财务报告编制基础、法律和政治环境等。注册会计师可能需要考虑的事项举例如下：（1）会计原则和行业特定惯例，（2）受管制行业的法规框架，包括披露要求；（3）对被审计单位经营活动产生重大影响的法律法规，包括直接的监管活动；（4）税收政策（关于企业所得税和其他税种的政策）；（5）目前对被审计单位开展经营活动产生影响的政府政策，如货币政策（包括外汇管制）、财政政策、财政刺激措施（如政府援助项目）、关税或贸易限制政策等；（6）影响行业和被审计单位经营活动的环保要求。具体审计计划是对计划实施的风险评估程序的性质、时间安排和范围，以及为应对评估的风险计划在认定层次实施的进一步审计程序的性质、时间安排和范围的记录。该记录还可用于证明已经恰当计划了审计程序，该计划在执行前需要得到复核和批准。注册会计师可以使用标准的审计程序表或审计工作完成核对表，并根据需要进行调整以反映业务的特定情况。

在本案例中，对于国家新颁布的相关重要法律法规，B15 公司应当给予相应的关注，检查公司内部是否存在与新发布的法律相悖的经营或管理；同时询问法律顾问，有助于注册会计师了解有关信息，并

设计相关的审计程序；对于按风险评估程序制定的具体审计计划，注册会计师应当严格执行，避免存在违反法律或出现重大错报而没被发现的情况。

## 2.2 控制测试程序执行不到位

B15 公司 2021 年游戏业务推广费 2.21 亿元，但对与 B15 公司游戏业务推广费相关的询价、比价环节关键控制点，A15 所未执行控制测试；根据不同销售模式，B15 公司玩具业务分别按送货单签收时间、铁路拖运单时间、装船提单时间确认收入。但 A15 所在执行销售业务内部控制重新执行程序时，未对送货单、铁路拖运单、装船提单进行检查，在对 B15 公司玩具业务执行控制测试时，A15 所仅抽取了母公司的业务单据，未对其他相关子公司的业务单据进行检查。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间和范围”的规定。

注册会计师的目标是通过恰当的方式设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以得出合理的结论，作为形成审计意见的基础是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息。审计证据包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信息和从其他来源获取的信息；对于 B15 公司的高额推广费，注册会计师可以获取例如合同、推广过程中形成的广告图纸、图片视频等更充分的审计证据。

## 2.3 未对异常事项予以充分关注

2021年2月，B15公司分别以190万元和110万元将L公司19%和11%的股权转让给L公司原股东X、Y，该股权交易产生资产处置损失443.38万元。A15所未分析B15公司折价将该股权转让给原股东的合理性。2021年4月，B15公司以1元的名义价格将C公司28.44%的股权转让给外部企业D公司。该股权账面原值1,697.4万元，处置前净值1,431.72万元。D公司受让C公司股权后，又于2021年7月以1元的名义价格将C公司股权转让给E公司。对于上述业务，A15所仅查询了相关工商信息，未执行其他程序。2021年，B15公司共有5个游戏项目停止开发，共涉及研发投入3,505.17万元，A15所未获取相关资料确认停止开发原因，也未执行进一步的程序进行关注。

上述情形不符合《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、第二十九条“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当运用职业判断”、第三十条“为了获取合理保证，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平，使其能够得出合理的结论，作为形成审计意见的基础”及《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”的规定。

亏损交易是企业为获取自己或目标公司税收上的累计未弥补亏损优势而进行的税收安排。交易主体以合法的并购形式掩饰其利用税收法律的漏洞交易税收优势的实质。这种交易不具有正当的并购商业目的，破坏市场公平竞争环境，违反税收公平原则，是一种脱法避税行为。对于B15公司以亏损金额来交易股权，A15所不应仅仅检查其查

询相关工商信息，还应当对此转让行为可能存在舞弊或存在利用此交易来进行避税的情况保持相应的职业怀疑，且有必要在整个审计过程中保持职业怀疑，以降低忽视异常情形的风险。

## 2.4 函证程序执行不到位

在对 B15 子公司 F 公司执行函证程序时，A15 所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 B15 公司工作人员 Z 的工作邮箱，再由 Z 转发给 A15 所。对于兴业银行东风支行、招商银行云城支行、招商银行深圳源兴支行、中国银行汕头分行、中国银行诏安支行等 5 家银行地址，A15 所通过电子地图查询到的地址与 B15 公司提供的地址不一致，但 A15 所未执行进一步程序予以关注。B15 公司客户 G 公司的回函中，G 公司在数据无误处盖章，并在数据有误处打钩，且 G 公司回函后附附件数据与函证数据不一致。但 A15 所在函证控制表中将该回函记录为“回函无误”。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十四条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函”、第十七条“如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑”、第二十一条“注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条“注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、

时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断”的规定。

函证作为一项基础审计程序，对评价审计项目执业质量和审计机构执业水平具有重要意义。当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：确定需要确认或填列的信息；选择适当的被询证者；设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函。对于对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应实施适当的审计程序予以证实或消除疑虑。

在本案例中，在回函过程中，邮件回函通过了 B15 公司的员工这一特殊过程，可能存在回函被修改或不真实的风险，而 A15 所对于此回函的可靠性风险并没有采取进一步的措施，同样，对于查询的地址与 B15 公司提供的地址不一致，A15 所也没有采取其他措施来验证。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》规定，当注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑时，应当确定是否需要修改或追加审计程序以消除疑虑。注册会计师可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。

## 2.5 截止测试程序执行不到位

对 B15 公司游戏业务收入执行截止测试时，A15 所未对相关业务 2022 年 1 月的收入确认是否存在跨期进行测试；对 B15 公司玩具业务收入执行截止测试时，A15 所仅从销售明细账出发进行了顺查，未从销售发票出发进行逆查，且未对报表日后相关样本的送货单、拖运单、装船提单等单据进行检查。B15 公司未充分关注会员季票延期补偿政策对收入确认的影响，导致其 2020 年提前确认会员收入 205.79 万元、

多确认净利润 154.34 万元，2021 年少确认收入 205.79 万元、少确认净利润 154.34 万元。A15 所对该事项执行审计程序时，未保持应有的职业怀疑，未恰当运用职业判断，未对西班牙人会员季票收入获取充分适当的审计证据，导致未发现 B15 公司跨期确认收入的情况。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据”及《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形”、第二十九条“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当运用职业判断”的规定。

截止测试是实质性测试中常用的一种具体审计技术，注册会计师运用截止测试来确定业务会计记录归属期是否正确，防止跨期事项。截止测试一般应将下年报告期的期初时间点也纳入测试，因为期初节点如出现跨期，也会导致报告期首年数据出现错报。本案中注册会计师仅选取了报告期的期末时间点检查，未对下一年的期初时间点进行相应的审计程序，未能发现收入跨期的情形。

## 2.6 未合理利用专家工作

受疫情影响，在对西班牙人库存现金、存货、固定资产进行监盘时，A15 所均选择了远程视频监盘的方式。上述资产净值合计 6,824.95 万欧元，折合人民币 49,274.1 万元。A15 所项目组内无精通西班牙语的成员，监盘时依赖 B15 公司工作人员进行翻译，未聘请专业翻译人员参加监盘工作。在对西班牙人进行审计时，A15 所获取了大量西班牙语合同复印件，对于合同复印件与原件是否一致，A15 所未执行相关审计程序进行验证。同时，对于相关西班牙语合同，A15 所主要依



赖网络翻译软件进行核查，A15 所底稿中保存的部分翻译记录存在语意不明的情况，但 A15 所未聘请专业翻译人员进行核对。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》第八条“如果在会计或审计以外的某一领域的专长对获取充分、适当的审计证据是必要的，注册会计师应当确定是否利用专家的工作”的规定。

如果编制财务报表需要利用会计以外某一领域的专长，重大错报风险可能增加，因为这可能意味着编制财务报表具有复杂性，或管理层可能不具备这一领域的专长。项目合伙人需要确定项目组和不属于项目组的专家整体上具备适当的胜任能力和专业素质，包括充足的时间，以执行审计业务。并且，注册会计师需要确定完成审计项目所需资源的性质、时间安排和范围。注册会计师需要确定是否利用专家的工作，如果需要利用，确定何时利用以及在多大程度上利用，以满足上述要求。

## 2.7 审计期后事项程序不到位

截至审计报告日（2021 年 4 月 26 日），西班牙人晋级西甲联赛的可能性较高，B15 公司大概率需向球员及教练组支付 890 万欧元的升级奖金。上述事项构成资产负债表日后非调整事项，B15 公司未及时在年报中披露该事项。A15 所未恰当设计和实施审计程序，未获取充分适当的审计证据，未识别出 B15 公司 2020 年年报资产负债表日后非调整事项披露不充分的情况。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第九条“如果知悉对财务报表有重大影响的期后事项，注册会计师应当考虑这些事项在财务报表中是否得到恰当的会计处理并予以充分披露”、第十条“在审计报告日后，注册会计师没有责任针对财务

报表实施审计程序或进行专门查询。在审计报告日至财务报表报出日期间，管理层有责任告知注册会计师可能影响财务报表的事实”及第十一条“在审计报告日后至财务报表报出日前，如果知悉可能对财务报表产生重大影响的事实，注册会计师应当考虑是否需要修改财务报表，并与管理层讨论，同时根据具体情况采取适当措施”的规定。

注册会计师应当尽量在接近审计报告日时，实施旨在识别需要在财务报表中调整或披露事项的审计程序。这些程序包括：（一）复核被审计单位管理层建立的用于确保识别期后事项的程序；（二）查阅股东会、董事会及其专门委员会在资产负债表日后举行的会议的纪要，并在不能获取会议纪要时询问会议讨论的事项；（三）查阅最近的中期财务报表；如认为必要和适当，还应当查阅预算、现金流量预测及其他相关管理报告；（四）向被审计单位律师或法律顾问询问有关诉讼和索赔事项；（五）向管理层询问是否发生可能影响财务报表的期后事项。

## 2.8 审计抽样样本选取不合理

在对 B15 公司玩具业务存货执行计价测试时，B15 公司产成品本期贷方发生额 22,842 万元，涉及 1,153 个品种。A15 所抽取了其中 2 个品种，合计金额 430 万元的样本进行计价测试。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》第十五条“在设计审计样本时，注册会计师应当考虑审计程序的目的和抽样总体的特征”、第十六条“在设计审计样本时，注册会计师应当考虑审计程序的目的和抽样总体的特征”、第十七条“注册会计师在选取样本项目时，应当使总体中的每个抽样单元都有被选取的机会”及第二十一条“注册会计师应当调查识别出的所有偏差或错报的性质和原因，并评价其对审计程序的目的和审计的其他方面可能产

生的影响”的规定。

注册会计师根据对被审计单位的了解、评估的重大错报风险和所测试总体的特征等，决定从总体中选取特定的大额或关键项目。注册会计师可能决定在总体中选取特定项目，因为其金额重大或者显示某些其他特征，例如，可疑的、异常的、尤其容易有风险的或者曾经出错的项目。

## 案例 16:

# A16 会计师事务所执行 B16 公司年报审计 案例分析

### 1.案例背景情况

2022 年财政部广东监管局检查了 A16 会计师事务所(以下简称 A16 所)的上市公司 B16 公司 2021 年年度报表审计项目,发现 B16 公司存在操纵利润情形,涉及金额远高于重要性水平,但 A16 所未能识别,仍出具标准无保留意见的审计报告。

2021 年 6 月, B16 公司与 C 公司签订协议,以 13,920 万元的价格出售子公司 D 公司(主要资产包括 4 栋物业及其附属设施)100%股权。根据 B16 公司公告披露该股权交易实质为“以股权转让的方式,对公司所持有的惠州房产予以转让出售”。当月, B16 公司的子公司 E 公司又租回已出售的原 D 公司 4 栋物业及其附属设施,租赁期限为 4 年,应付租金总额为 3,000 万元。

B16 公司在 2021 年合并财务报表中将上述的股权转让和物业租回作为两个独立的交易分别进行会计核算,并对上述股权转让确认投资收益 5,800 万元,对上述物业租回确认使用权资产 2,255 万元。

### 2.案例违规情况

B16 公司出售子公司股权,又租回子公司物业及其附属设施等全部资产,应按售后租回交易处理,转让资产转化为使用权资产,不应确认投资收益。但是 B16 公司通过股权交易掩盖售后租回实质,多确

认投资收益。

A16 所未能识别 B16 公司上述错报金额远大于重要性水平，仍出具标准无保留意见的审计报告，审计意见类型不恰当。

### 3. 案例检查情况

财政部广东监管局认为 B16 公司违反《企业会计准则第 21 号——租赁》第五十条、第五十一条、第五十二条、第五十四条和第五十五条规定；A16 所违反《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》第二十八条和《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》第二十六条规定。

A16 所承认情况属实，认同检查意见。财政部广东监管局依据《会计师事务所执业许可和监督管理办法》第六十三条第二款“违法情节轻微，没有造成危害后果的，省级以上财政部门可以采取责令限期整改、下达监管关注函、出具管理建议书、约谈、通报等方式”、第六十七条第二款“会计师事务所违反本办法第六十条第五项至第七项规定，情节轻微，没有造成危害后果的，按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理；情节严重的，由省级以上财政部门给予警告，没收违法所得”及第七十条第二款“注册会计师违反本办法第六十条第五项至第七项规定的，情节轻微，没有造成危害后果的，按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理；情节严重的，由省级以上财政部门给予警告”的规定对 A16 所进行处理。

### 4. 案例处理处罚结果

按照财政部集中审理意见，财政部广东监管局 2023 年 2 月 14 日向 A16 所印发整改通知，责令其对上述问题进行整改，对其首席合伙

人、执行合伙人、质量控制部门负责人及其他相关人员进行约谈。

### 5.案例启示

由于我国《企业会计准则第 21 号——租赁》及应用指南并未列举股权交易后资产租回事例，案例中上市公司钻准则的空子，多确认收益，提升业绩。

可借鉴的是，国际会计准则委员会( IASB )在 2020 年发过《Tentative Agenda Decision and comment letters: Sale and Leaseback of Asset in a Single-Asset Entity (IFRS 10 and IFRS 16)》工作计划，认定上述情形属于售后租回。

## 案例 17:

# A17 会计师事务所执行 B17 公司年报审计 案例分析

### 1. 案例背景情况

2022 年财政部广东监管局检查了 A17 会计师事务所(以下简称 A17 所)的上市公司 B17 公司 2021 年年度报表审计项目,发现 B17 公司存在通过坏账准备调节利润的舞弊风险,但 A17 事务所未识别,仍出具标准无保留意见的审计报告。

第一, B17 公司 2016 年向 H 公司销售设备形成应收账款 1,322.26 万元,在 2018 年至 2021 年间来回计提又转回坏账准备,存在舞弊风险。一是 2018 年首次全额计提: B17 公司估计上述应收账款可回收性较小,全额计提了坏账准备。二是 2019 年大额转回: H 公司于 2019 年 11 月已注销了工商登记(注销前曾授权其总经理张某明全权代表 H 公司处理未完结的债权债务事宜)。2020 年 4 月 12 日(2019 年年报披露前),张某明利用已失效的委托授权与 B17 公司、无关联第三方 I 公司签订了三方合同,共同约定转由 I 公司代偿上述应收账款 1,139.76 万元;次日, I 公司依约向 B17 公司开具了 1,139.76 万元的商业承兑汇票,票据到期日 2021 年 4 月 13 日。据此, B17 公司调整转回了 2019 年末已计提的坏账准备 1,139.76 万元,并将原应收账款中的 1,139.76 万元转入应收票据。三是 2020 年低估计提: 2021 年 1 月(2020 年年报披露前), I 公司因涉及其他诉讼,经法院一审调解后的偿债义务未

能如期履行，并进一步强制执行未果已被立案。B17公司无视上述事实及商业承兑汇票无法兑付的风险，对上述应收票据未予单项计提坏账准备。此外，2020年年报披露日2021年4月13日，恰与上述I公司向B17公司开具商业承兑汇票的到期日为同一天。2020年报披露后次日，该商业承兑汇票逾期未兑付，B17公司据此将上述应收票据1,139.76万元于2021年再次转入应收账款。四是2021年再次全额计提：因I公司已被法院列为失信被执行人，B17公司对上述应收账款在2021年末再次全额计提坏账准备。

第二，B17公司对3家客户在2020年末存在的重大经营异常未关注，仍按一般原则计提坏账准备。

B17公司对J公司因销售设备形成的应收账款余额为774.52万元。2021年4月6日（2020年年报披露前），J公司因涉及其他诉讼，经法院判决败诉后的偿债义务未能如期履行，并进一步强制执行未果后已被立案。B17公司无视上述事实及应收账款无法收回的风险，对上述应收账款在2020年末按账龄组合计提了38.73万元坏账准备，计提比例5%，未予单项计提。2021年末，因J公司已被法院列为失信被执行人，B17公司对上述应收账款按单项计提了774.52万元坏账准备，计提比例100%，较年初多计提坏账准备735.79万元，存在显著差异。

B17公司对K公司因销售设备形成的应收账款余额为267.52万元。2020年10月起至2020年末，K公司因买卖合同纠纷陆续被多家公司起诉，涉诉案件达20余起，同时被2家银行多次申请财产保全。B17公司无视上述事实及应收账款无法收回的风险，对上述应收账款在2020年末按账龄组合计提了13.38万元坏账准备，计提比例5%，未予单项计提。2021年末，因K公司已被其他公司申请破产重整，B17公司对上述应收账款按单项计提了267.52万元坏账准备，计提比例



100%，较年初多计提坏账准备 254.14 万元，存在显著差异。

B17 公司对 L 公司因销售设备形成的应收账款余额为 2,100 万元。2020 年 6 月 29 日，L 公司向 B17 公司开具的商业承兑汇票 630 万元逾期未兑付。B17 公司无视上述事实及应收账款无法收回的风险，对上述应收账款在 2020 年末按账龄组合计提了 210 万元坏账准备，计提比例 10%。2021 年末，因 L 公司已与 B17 公司达成“以货抵债”协议，确认了 968 万元坏账损失，坏账损失比例 46.10%，较年初多确认坏账损失 758 万元，存在显著差异。

## 2.案例违规情况

B17 公司通过对应收账款及应收票据来回计提又转回或少提坏账准备调节利润（经测算最多多计净利润 2,425.47 万元），导致其 2020 年报净利润额由亏转盈。

A17 所在对 B17 公司 2021 年度财务报表执行审计工作时，确认的集团重要性水平为 438 万元，实际执行的重要性水平为 219 万元。2021 年年报期初余额审计中，A17 所对上述客户的经营异常、对其计提坏账准备的显著差异以及 B17 公司调节利润的舞弊风险，未予必要关注，未保持应有的职业怀疑，未执行必要的分析复核程序，审计意见类型不恰当。

## 3.案例检查情况

财政部广东监管局认为 B17 公司违反《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第四十八条、第五十三条规定；A17 事务所违反《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十五条、《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》第八条、第九条和第十三条规定。

A17 所承认情况属实，认同检查意见。财政部广东监管局依据《会计师事务所执业许可和监督管理办法》（财政部令第 97 号）第六十三条第二款“违法情节轻微，没有造成危害后果的，省级以上财政部门可以采取责令限期整改、下达监管关注函、出具管理建议书、约谈、通报等方式”、第六十七条第二款“会计师事务所违反本办法第六十条第五项至第七项规定，情节轻微，没有造成危害后果的，按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理；情节严重的，由省级以上财政部门给予警告，没收违法所得”及第七十条第二款“注册会计师违反本办法第六十条第五项至第七项规定的，情节轻微，没有造成危害后果的，按照本办法第六十三条第二款的规定进行处理；情节严重的，由省级以上财政部门给予警告”的规定对 A17 所进行处理。

#### 4.案例处理处罚结果

按照财政部集中审理意见，财政部广东监管局向 A17 所印发整改通知，责令其对上述问题进行整改，对其首席合伙人、执行合伙人、质量控制部门负责人及其他相关人员进行约谈。

#### 5.案例启示

一方面，上市公司比一般公司更有业绩压力与其他风险警示和退市担忧，通过调整往来款信用减值损失来调节利润是常见手段。

另一方面，案例中上市公司 B17 公司近 4 年每年都更换年审会计师事务所，不利于新承接年审的会计师事务所掌握以前年度的情况，从而隐藏问题。

## ◆ 启示篇

## 启示 1:

### 持续推进注册会计师职业道德建设

《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》第二条、第七条规定：注册会计师应当遵守中国注册会计师职业道德守则，履行相应的社会责任，维护公众利益。为了维护公众利益，注册会计师应当持续提高职业素养。注册会计师应当遵循的职业道德基本原则包括：诚信；客观公正；独立性；专业胜任能力和勤勉尽责；保密；良好职业行为。

对于注册会计师执业来说，始终要求做到廉洁自律、恪尽职守。基于此，注册会计师的职业道德基本原则要求注册会计师在执业过程中要时刻保持诚信和独立性，做到客观、公正，具备专业胜任能力与保持应有的关注，并履行保密义务。

关于诚信，注册会计师需要在所有执业与商业关系中做到诚实与正直。独立性在审计中的地位一直很高，作为注册会计师立业之本，其也是执行审计业务的基础；客观和公正则强调注册会计师在执业过程中不得与客户存在利益牵扯，要处事公正，实事求是；专业胜任能力和保持应有的关注要求注册会计师持续强化专业知识，不断提升技能与积累经验；对于保密原则，除非存在特殊情况，否则注册会计师不得泄露职业活动中获知的涉密信息。

但是，在现代经济社会快速发展的背景下，注册会计师对独立性的遵守远低于社会预期。由于社会审计不同于国家审计与内部审计，会计师事务所与被审单位之间实际可称为“甲方”与“乙方”，被审单位需要向事务所支付审计费用，由此，会计师事务所从商业本质上便成了审计意见的“出售一方”，被审单位通过报酬支付从经济利益

上控制了注册会计师。此种情况下，基于利益考量便会对独立性造成不利影响。此外，事务所与被审单位之间会基于鉴证与非鉴证业务建立长久的合作关系，无例外情况下，被审单位不会频繁变更事务所，因此长期合作中建立的密切关系也会使注册会计师在执业过程中难以做出客观公正的表达。

回顾本案例集相关监管案例，风险评估与应对、分析性程序、职业怀疑、基础审计程序、重点审计领域、利用专家工作、审计工作底稿等方面的问题，深究最终都与专业胜任能力、勤勉尽责、独立性等问题相关，这些都需要通过加强注册会计师职业道德建设解决。

职业道德建设须持续推进，事务所和注册会计师应当从以上案例中吸取经验教训，提升会计师职业道德，提高审计质量。

近年来，会计师事务所审计失败的案例依然时有发生，存在企业财务会计信息失真和上市公司财务造假等现象，引发社会公众对注册会计师的执业能力特别是诚信操守的质疑。对于曝出的许多审计失败丑闻，有些时候并不是注册会计师专业能力不足，而是在职业道德遵守方面有较大缺失。职业道德很大程度上取决于审计人员的思想品德与自觉程度，因此需重视对审计人员的职业道德教育，并贯穿其职业生涯始终。会计师事务所应当组织在职审计人员进行定期职业道德学习并进行考核，可通过案例汇报、专家讲座等方式对注册会计师进行培训，按季度组织审计人员进行职业道德知识考试，配合业务复查与工作督导来查找存在的职业道德问题。

此外，会计师事务所可通过为不同级别人员设计的强制性诚信培训课程，包括网上学习课程和课堂培训，定期通过项目小组讨论、问卷调查等方式了解员工的反馈意见，开展诚信主题活动等形式使得员工深刻认识到失职、欺瞒、弄虚作假等行为对于社会公众、会计师事务所以及个人的危害性。

## 启示 2:

### 规范执行函证审计程序

审计程序是完成审计工作所需的详细步骤，亦是审计证据在工作底稿中的依托。如果没有审计程序，那么审计人员在审计工作中就丢失了“指南针”，这可能会误导审计人员的方向，致使其核查时间长，甚至核查错误，浪费时间和成本。

注册会计师在执业过程中围绕审计总目标，针对管理当局的认定，选择检查、分析程序、函证、观察、询问、重新执行、重新计算七种审计程序。

其中，函证作为一项基础审计程序，可以为注册会计师直接从第三方获取外部证据，证明力与可靠性更强，并可为多个账户及交易的多项认定提供审计证据，对评价审计项目执业质量和会计师事务所执业水平具有重要意义。对于公司内部提供的资料，如销售合同等，验证其交易是否真实发生，函证是非常有效方式。

然而，函证程序在执行过程中容易存在不规范问题，具体表现在以下几个方面：一是函证过程未保持必要控制，如未留存必要的询证函收发记录、未充分核对收发函地址等，个别询证函甚至由被审计单位代为寄出与收回。二是存在部分审计人员未勤勉尽责，函证程序遗漏个别银行账户和重要往来款账户，包括零余额账户、第三方支付账户、金额重大的往来款项及应收账款抵押等情况，且未记录不予函证的理由，缺乏替代审计程序。三是存在部分审计人员未保持谨慎性原则和必要的职业怀疑，在未收到回函、回函信息不相符或回函存在异常情形时，未采取措施获取进一步审计证据，或执行的审计程序不恰

当、不充分。

根据《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》注册会计师通过邮寄发出询证函时，应采取如下控制措施：为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，注册会计师可以在核实由被审计单位提供的被询证者的联系方式后，不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函。通过邮寄方式发出询证函并收到回函后，注册会计师可以验证以下信息：（1）被询证者确认的询证函是否是原件，是否与注册会计师发出的询证函是同一份，注册会计师发放询证函时可以考虑在询证函上加入特定标志，以便回函时辨别真伪；（2）回函是否由被询证者直接寄给注册会计师；（3）寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致；（4）回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致，是否存在多封回函同时或自同一地址发出的情况；（5）被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致，加盖的印章以及签名是否清晰可辨认。

由于函证程序是能够从外部获取审计证据的有效审计程序，其间接性、可靠性和客观性为审计质量提供了一定的保障，注册会计师应当对审计涉及到的重大金额和业务量多的部分实行函证程序，同时也应该注意在实施函证程序过程中的有效性，从源头把握风险，提高审计质量。

## 启示 3:

### 加强应收账款保理等“金融化”业务审计

应收账款一直是分析盈余管理、财务舞弊时需要关注的重点科目。随着近年来交易造假类舞弊的增多，与应收账款相关的舞弊手法也在发生变化，例如利用保理业务将应收账款移出表外，可以分别协助出让方和受让方实施财务舞弊，从而对应收账款舞弊的识别和应对提出新挑战。

应收账款保理指的是企业将应收账款按一定折扣卖给第三方保理机构，获得相应的融资款，能够取得相应的现金。对规模较小的公司来说，难以满足银行贷款条件且资金流动性差，一般来说，保理业务的成本会明显低于短期银行贷款的利息成本，当企业的自有资金无法满足需求时，可以考虑通过保理业务进行融资，第三方保理机构预付资金满足企业的发展需要。企业把应收账款转让给第三方保理机构并由保理机构运用专业知识和技能对应收账款进行专门管理，公司可以节约在应收账款管理上的投入，委托保理机构管理应收账款，可以专门进行客户管理、资信调查、收款政策，能够有效提高公司的收款能力和资金回流的及时性。对客户实力较强、有良好信誉而收款期限较长的企业作用尤为明显。

注册会计师如果发现当年度新增应收账款项保理或者是大额应收账款项融资业务，特别是融资业务来源是应收账款非应收票据时，要重点施行以下特殊反舞弊程序：

#### 一、检查业务模式本身的商业合理性

理论上讲，按应收账款债务人可否偿还债务，保理机构是否有权



向供应商追索来分类，保理可以分为有追索权保理（非买断型）和无追索权保理（买断型），若以不附追索权出售应收账款，企业可以在财务报表中核销应收账款，同时避免计提坏账准备。因为在财务报表中不会给出保理业务的相关信息，企业可以虚构销售合同，虚列应收账款，通过应收账款保理实现资产潜亏表外化，虚增利润。因此在审计过程中要注意识别保理业务类型，判断该项业务的恰当性与合理性，确认权利义务是否真实转移。

## 二、检查作为“业务载体”的应收账款对应业务实质

确认是否具有真实的交易背景，是否存在可转让的应收账款，避免企业从业务源头开始造假。关联方交易中的保理业务是基于真实交易中应收账款的基础上产生的，因此审计人员需要合理判断关联方交易的真实性和合理性，特别是关联方保理业务的恰当性和合理性。通过核查相关原始凭证，确认签订的交易合同是否真实合法，货物是否发生真实流转等方式检查应收账款是否是基于真实合法的交易。

## 三、核实新增业务交易对象是否是关联方

在识别关联方应收账款保理业务之前，审计人员需要了解和识别关联方关系及与保理机构的关系，特别关注保理机构的相关情况，保持审计人员的谨慎。审计人员要具体检查被审计单位或被审计单位关联的债务人、采购商是否与保理机构之间存在值得关注的约定或交易，与被审计单位沟通，获取相关资料如股东大会等重要会议记录，同时关注被审计单位内部控制设计和实行的有效性，识别利用关联方的舞弊风险。

## 启示 4:

### 防范商誉减值审计风险

在应对财务报表层次的商誉减值重大错报风险时，注册会计师首先应当分析被审计单位的外部环境，包括政策变动以及行业发展趋势等，外部环境发展情况会直接影响到财务报表层次重大错报风险。当出现政策变动和行业竞争加剧等不利变化时，企业可能会面临盈利能力受到很大影响，甚至可能出现经营管理困难，最终使得企业未来整体发展受困，连带出现商誉减值风险提升，审计风险也会随之提升。

其次是内部控制的影响，有效的企业内部控制对于企业会计信息的可靠性有着十分重要的影响。在企业内部控制有效运行的情况下企业管理层很难有机会进行操纵企业利润的行为。如果企业内部控制出现重大缺陷可能会出现管理层把控决策权的情况，在盈余动机下影响商誉确认和后续进一步的减值，可能会提高审计风险。审计人员对企业内部控制的有效性做出专业的判断，检查股权结构是否出现失衡的现象，检查企业与商誉确认和减值相关的责任文件，并对其中会计假设、减值金额等进行更为详细的检查，识别被审计单位以前年度商誉减值迹象，再实行后续的对相关的审计风险进行评估。

在识别财务报表层次的商誉减值重大错报风险时，注册会计师还应当高度重视业绩承诺履行情况。因为业绩承诺可能会出现约定利润额过高的现象，因此业绩承诺期内企业可能会存在粉饰公司业绩情况，审计人员需要利用专业知识和审计工具研究公司经营状况的真实性，深入了解业绩补偿内容，识别评估财务报表层次重大错报风险水平。

最后是审计人员要对商誉减值中的主观判断和会计估计保持职业

怀疑的态度，获取更为恰当、充分的审计证据；同时审计人员自身也要有相应的专业知识和经验，例如管理层的相关假设是否符合实际情况，未来现金流的折现是否准确等。因此更有经验、更有能力的审计人员能够有效识别商誉减值中可能会出现的相关风险。

## 启示 5:

### 重视审计抽样工作

《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》作为对《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》的补充，规范了注册会计师在设计和选择审计样本以实施控制测试和细节测试，以及评价样本结果时对统计抽样和非统计抽样的使用。审计抽样是注册会计师对某类交易或账户余额中低于百分之百的项目实施审计程序，使所有抽样单元都有被选取的机会。

审计抽样应具备的三个特征：

- 1.对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序；
- 2.所有抽样单元都有被选取的机会(但不一定机会均等)；
- 3.可以根据样本项目的测试结果推断出有关抽样总体的结论。抽样审计是从审计对象总体根据统计原理选取部分样本进行审计，并根据样本推断总体并发表审计意见。

在注册会计师执行审计业务过程中，这些年各事务所在审计抽样方面特别是抽样方法上有较大改进。但从监管机构检查情况来看，注册会计师在执行审计抽样过程中容易存在不规范问题，这表明会计师事务所和执业人员对审计抽样仍然重视不够。

在相关行政监管措施文件中，注册会计师执业过程中审计抽样执行不到位主要存在以下问题：

- 1.没有对抽样总体、样本规模、抽样标准（选取测试项目方法）等进行记录和说明，也没有评价抽取的样本规模足以将抽样风险降至

可接受的低风险的相关记录和证据。

2.控制测试样本量选取时，未按照计划分配的样本量实施控制测试，或者未包含重要组成部分，抽样样本量低于《企业内部控制审计指引实施意见》中要求的最小样本量。

3.会计科目细节测试样本规模与选择不恰当，审计抽样样本选取不合理。在计算会计科目测试样本规模时，确定部分业务风险级别与风险评估结果不一致，导致实际确定的样本规模小于应抽样本量。审计抽样程序方面，明细会计科目细节测试样本规模不足，无法将抽样风险降至可接受的低水平。如盘点日，某公司仓库账总出库数量为 359,213 个，总入库数量为 419,794 个，涉及存货种类 796 个。注册会计师制定的抽盘样本选取标准为资产负债表日至盘点日 4 种变动较大的物料，但实际选取的 4 个样本合计出库数量 850 个（占总出库数量的 0.2%，金额占比 33%），合计入库数量 1,525 个（占总入库数量的 0.04%，金额占比 24%）。

4.抽样方法与审计目标不匹配，或者抽样方法在审计过程中未得到有效执行。如采取总体随机抽样方式选取控制测试样本，未对不同类别的审批流程分组取样，未对发生频繁的某些审批进行控制测试；控制测试采用随机抽样选取测试样本，但未说明随机抽取的方法；多个科目细节测试未充分记录抽样标准及过程，抽样执行不规范，如往来款函证程序中选样方法为大额样本，但未说明大额的选取标准；对相关成本费用的风险评估结论为“少计成本费用以达到虚增利润的风险”较高，但采用应对科目的高估风险货币单元抽样方法对费用进行细节测试，通过该抽样方法难以获取充分适当的审计证据；通过抽样选取样本执行细节测试时，采用了随意抽样的方式，没有对抽样风险进行计量、估计或评价，没有采取相关措施保证样本规模足够将抽样

风险降至可接受的低水平，没有采取相关措施保证总体中每个抽样单元都有被选取的机会等。

5.检查程序样本选取不当，如时间不合理等。如多个科目进行截止测试时，仅检查了资产负债表日之前的样本，未检查资产负债表日之后的样本；控制测试在所抽取样本的业务发生时间基本集中于上半年，未抽取接近资产负债表日的样本；

6.其他实际执行过程各类不符合审计准则的事项，如选取样本与审计程序不匹配、抽样情况与底稿描述不一致的情形，如在对与资金收支相关的控制活动进行检查时，注册会计师制定的样本选取标准为“随机抽查5笔100万元以上的收付款业务”，但实际执行过程中抽查的5个样本金额均低于100万元，且全部集中在下半年；在执行业务内部控制关键点检查测试抽样的样本未取得完全支持单据等。

我们不能将审计抽样简单等同于抽查。抽查作为一种技术，可以用于审前调查、确定审计重点、取得审计证据，在使用中无严格要求。而审计抽样作为一种审计方法，需运用统计原理，并严格按照规定的程序和抽样方法的要求实施。抽样审计和抽查是不同的，审计抽样不会缩小审计范围。审计抽样是通过科学的方法从大量的总体单元中抽取特定数量的样本检测，然后发现样本的特征，由此得出总体特性。而抽查是从审计对象总体中抽取个体组合，对其测试和评价以得出个体组合特征的一种方法。他们的主要区别是评价对象的不同：抽样评审计对象总体而抽查评价抽取的个体组合。根据样本属性推断总体属性是审计抽样必须的步骤，为了缩小审计范围。

我们将审计抽样分为统计和非统计抽样。统计抽样运用了概率论和数理统计的理论，结合数理统计方法来实施审计工作，采用数理统计方法来确定样本及样本量，随机选择样本，然后对样本的结果进行

统计评价。而非统计抽样是注册会计师运用专业经验来选取样本的一种抽样方法。但通过非统计抽样选取的并非是随便样本。通过统计抽样或非统计抽样选取的样本都要求以代表总体的方式来选取。两者的区别在于：统计抽样用概率论的方法评价抽样风险，而非统计抽样用注册会计师的职业判断来评价抽样风险。因此，使用非统计抽样会导致样本量过大时浪费时间；样本量过小时风险增大，从而更可能得出错误的审计结论。统计抽样则会使审计工作质量更高，有更高的效率，结论更加客观和可信。

抽样风险来自于没有详细检查所有项目，因此样本是否足够代表总体的特征是很重要的，这会直接影响到审计结果。所以在选择样本的时候要避免有意识地选取特定项目，去掉异常项目以及样本规模的适当。抽样风险可以分为两类，一种是信赖不足风险，注册会计师对被审计单位的内部控制信赖不足，以至于拒绝了实际没有错报的项目，致使实施了更多的程序，降低了审计效率；二种是信赖过度风险，注册会计师对被审计单位的内部控制过度信赖，以至于接受了实际存在错报的项目，致使得出错误的结论，这种影响更严重，可能可出错误的审计结论。因此，要重视信赖过度的这种情况，时刻保持职业怀疑，对被审计单位的内部控制更多地了解。

在审计过程中，审计风险难以全部避免，但是却可以通过一些有效措施，将风险程度降至最低。首先，在开展审计工作前，审计人员应当充分深入了解被审计单位整体环境，了解越详细越全面，就越有可能将审计抽样风险降低到可接受的低水平，还能够提高审计过程中职业判断的准确性。其次，通过运用合理的方法确定适合的样本规模，并选择合适的审计抽样方法，最后选出用于推断总体的样本。审计抽样风险大小，会直接受到样本规模大小的影响，二者呈反比关系。所

选取的样本规模越大，审计抽样风险就会越小，反之，所选取的样本规模越小，审计抽样风险就会越大。因此审计人员需要运用合理的方法确定样本规模，保证既不会因为样本太小，难以推断总体特征，增加审计风险，也不会因为样本太大，导致工作量太大，降低审计效率。然后，用某种审计抽样方法选取样本。最后，抽取样本后，要对抽样的结果进行评价控制。审计人员要通过执行审计程序，获取审计证据，对审计结果进行评价，来确定样本的误差，包括误差的性质、原因及其对其他审计工作的影响等，再根据样本误差来推断总体误差，并作出相应的审计结论。

审计抽样需要运用合理的方法，结合被审计单位的具体情况，确定合适的样本规模，在提高效率同时降低工作量。审计抽样的存在必然导致审计抽样风险的存在，注册会计师必须采取措施来控制审计抽样过程以降低审计抽样风险



## 启示 6:

### 应确保审计证据的证明力

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条规定，注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。审计证据应当具有适当性和充分性。适当性是对审计证据质量的衡量，它包括相关性和可靠性，其中，相关性是指审计证据与审计事项及其具体审计目标之间具有实质性联系；可靠性是指审计证据真实、可信。充分性是对审计证据数量的衡量，即审计人员在评估存在重要问题的可能性和审计证据质量的基础上，决定应当获取审计证据的数量。

在开展审计工作时，审计人员需要针对审计项目的特点和既定的审计目标，综合考虑各种因素，灵活运用各种审计方法获取审计证据。审计人员还必须认识到，审计证据虽然与发表的审计意见息息相关，但审计证据本身是说服性的，因此，与具体审计事项相关的审计证据并不是越多越好，需要将收集到的各类信息资料进行系统地分析整理，合理取舍，保留有足够证明力的审计证据。

首先，在对审计证据整理与分析过程中应以被整理评价审计证据的重要程度为取舍标准。审计证据的重要程度由两方面因素决定：其一是金额大小；其二是问题的性质。对于那些金额较大、性质较为严重的审计证据显然颇具代表性，而那些金额虽然不大但性质较严重的审计证据仍然可以作为重要审计证据处理。

其次，审计证据必须与所反映的问题具备高度的关联，能够形成闭合的证据链，有效支撑审计文书所反映的事实表述和评价；审计证

据应与审计结论之间保持紧密的逻辑关系，审计证据之间的内在联系也应环环紧扣、完整明确，使人能够完全理解审计人员通过证据表达出的思维轨迹。

再次，应对审计证据证明效力有清晰的鉴定和判别，在实际操作过程中可按以下规律把握：从被审计单位外部获取的审计证据比从内部获取的审计证据更可靠；内部控制健全有效情况下形成的审计证据比内部控制缺失或者无效情况下形成的审计证据更可靠；直接获取的审计证据比间接获取的审计证据更可靠；从被审计单位财务会计资料中直接采集的审计证据比经被审计单位加工处理后提交的审计证据更可靠；原件形式的审计证据比复制件更可靠。

此外，审计人员还需保持高度的职业谨慎，在不同来源和不同形式的审计证据存在不一致或者不能相互印证时，应当追加必要的审计措施，确定审计证据的可靠性。

## 启示 7:

### 规范编制审计工作底稿

根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第五条“审计工作底稿，是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据，以及得出的审计结论作出的记录”及《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第八条“注册会计师的目标是，编制审计工作底稿以便：（一）提供充分、适当的记录，作为出具审计报告的基础；（二）提供证据，证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作”的规定，审计工作底稿是审计报告的基础，是整体审计工作的基础证据，是注册会计师已按审计准则及相关法规履行审计责任的重要依据。审计底稿是否符合审计准则的相关法规规定，直接关系到注册会计师审计质量，更是应对监管机构检查的重要证据。

审计工作底稿是审计项目实施阶段的重要文件之一，是支持审计结论的重要依据，它不仅是审计证据的载体，也是审计人员业务素质和知识水平的体现，同时也是审计人员按照审计准则的要求，完成审计工作、履行应尽职责的依据。从审计实践看，审计人员由于审计力量薄弱、任务繁重以及审计人员素质参差不齐，导致审计人员在编制审计工作底稿时存在一些需要改正的问题，为进一步提升审计质量水平，应从以下几个方面加以规范：

#### 一、审计底稿编制的及时性

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第九条

规定，注册会计师应当及时编制审计工作底稿。在执行审计的过程中，很多审计证据在获取的过程通过问询，函证、监盘等审计程序获取，往往容易忽略的是在执行相应的审计程序后，审计人员未能及时将审计过程获取的底稿及时记录，导致相关的审计证据缺失，对审计认定确认相关审计依据；另外，审计人员在未能一次性获取全部审计证据的情形时，往往未能及时记录尚未获取的重要的审计证据，导致重要的审计证据在归档时仍未能获取；另外，在审计忙季的时候不同项目之间存在人员交接，由于审计底稿未能及时编制，承接的审计人员仅通过口头沟通可能不了解被审计单位的情况，导致实施重复审计程序，浪费审计资源。综上所述，及时编制审计底稿有效反应审计的工作成果，注册会计师能及时复核审计人员的工作底稿，及时发现审计过程中存在的问题并制定相应的进一步审计程序予以应对，降低审计风险。

## 二、审计底稿编制的质量

《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条规定：注册会计师编制的审计工作底稿，应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解：（一）按照审计准则和相关法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围；（二）实施审计程序的结果和获取的审计证据；（三）审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断，第十一条规定：在记录已实施审计程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师应当记录：（一）测试的具体项目或事项的识别特征；（二）审计工作的执行人员及完成审计工作的日期；（三）审计工作的复核人员及复核的日期和范围。审计准则规定审计底稿需要达到未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士能够通过审计底稿了解注册会计师执行审计程序的性质、时间、范围及其结论，即通过审计底稿可以了解被审计单

位的整体情况。

实际工作中，注册会计师审计工作的重点就是搜集及评价审计证据。审计工作底稿是审计证据的载体，审计证据是审计工作底稿的主要内容，两者是形式与内容的关系，离开了审计工作底稿，审计证据就无法清晰地呈现，注册会计师就无法对审计证据进行分析，作出专业判断，从而无法形成正确的审计意见。总之，正确的审计意见应当建立在充分适当的审计证据和准确的专业判断基础之上，而充分适当的审计证据和专业判断都应当完整地记录在审计工作底稿中。因此，审计证据一般应作为审计工作底稿的附件，如根据审计查出问题整理出的审计工作底稿应当附有相关的审计证据，主要有：与被审计单位业务流程的记录、分析、识别、相关流程的测试、会计报表等资料；与被审计事项有关的法律文书、合同、协议、会议记录、往来函证、法律意见或者评估资料等；其他与审计事项有关的审计证据。

注册会计师在整个审计过程应完整记录审计实施过程和查证结果。审计工作底稿不仅是形成审计结论的基础，而且是控制审计质量，防范审计风险的根本要求，因此，对于审计工作底稿的编制，审计人员必须予以认真对待。审计中，不能只强调对查出问题的记录而忽视对没有发现问题的审计事项记录，不能只强调对审计结果的记录而忽视反映审计过程的记录，审计实施方案确定的每个审计事项都应编制对应的审计工作底稿，审计人员应对实施审计过程中运用的主要步骤和方法、获取的审计证据、认定的事实摘要以及形成的审计结论全过程加以书面记录。

在编写审计工作底稿过程中，审计工作底稿作为审计人员在整个审计过程中形成的审计工作记录资料，在编制上应满足以下两个方面的要求：在内容上应做到资料翔实、结论明确；在形式上应做到要素

齐全、格式规范，具体包括：（一）资料翔实，即记录在审计工作底稿上的各类资料来源要真实可靠，内容完整；（二）结论明确，即按审计程序对审计项目实施审计后，审计人员应在审计工作底稿中对该审计项目明确表达其最终的专业判断意见；（三）要素齐全，即构成审计工作底稿的基本内容应全部包括在内；（四）格式规范，即审计工作底稿所采用的格式应按照相关规范文书格式执行。

## 启示 8:

### 保持职业怀疑，关注异常事项

根据《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“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当保持职业怀疑，认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。回顾前述案例，注册会计师应当进一步对矛盾的审计证据、异常事项保持职业怀疑，并规范审计底稿记录，体现对职业怀疑的保持”及《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十五条“如果存在下列情形之一，注册会计师应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响：（一）从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致；（二）注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑”的规定，充分、适当的审计证据是审计结论的支撑基础，审计证据之间存在矛盾将严重影响审计证据的效力。注册会计师在执行具体审计程序的过程，应始终持职业怀疑，如仅机械执行审计程序则可能无法关注细节记录的矛盾，无法识别可能存在的错报。

《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》将职业怀疑定义为注册会计师执行审计业务的一种态度，包括采取质疑的思维方式，对可能表明由于错误或舞弊导致错报的迹象保持警觉，以及对审计证据进行审慎评价。由此可见，职业怀疑是注册会计师在审计过程中一种谨慎的态度，使注册会计师始终从质疑的思维方式审视被审计单位的业务和财务数据，从审慎的角度发表审计意见。

在前述案例中，我们看到了注册会计师在执行审计过程中，对于

异常交易事项、互相矛盾的审计证据、会计估计变更等事项没有采取职业怀疑的视角审视被审计单位业务而受到行政监管措施。

## 一、异常的交易事项

《中国注册会计师审计准则问题解答第5号——重大非常规交易》提到，重大非常规交易，特别是临近会计期末发生的、在作出“实质重于形式”判断方面存在困难的重大非常规交易，为被审计单位编制虚假财务报告提供了机会。被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假陈述或掩盖侵占资产的行为。中国注册会计师审计准则要求注册会计师在识别、评估和应对财务报表重大错报风险时，对重大非常规交易给予特别关注。

注册会计师在整个审计过程应始终保持职业怀疑，对于异常的交易事项保持高度关注，包括但不限于复杂的交易、超出经营范围、不合理的交易、长期未收回的预付款或其他应收款等，通过询问、分析程序、考虑舞弊因素、了解与会计分录相关的控制等审计程序识别异常交易事项。在识别了异常交易事项后，注册会计师应评估财务报表层次重大错报风险设计和实施总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围，实施评价重大会计政策的选择与运用、检查会计分录和相关调整、评价交易的商业理由、实施函证程序及在临近审计结束时实施分析程序等应对程序。

## 二、相互矛盾的审计证据

《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十五条规定：如果存在下列情形之一，注册会计师应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决，并考虑存在的情形对审计其他方面的影响（一）



从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致；（二）注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑。

注册会计师在整个审计过程应始终关注审计证据的一致性和可靠性，一旦发现获取的审计证据相互矛盾或指向不一致的审计结论时，注册会计师应追加审计程序予以应对。如函证回函与公开披露的资料不一致，两份回函结论不一致，函证的盖章与业务合同的盖章不一致等。当识别出矛盾的审计证据时，注册会计师应保持职业怀疑，加强对异常迹象的调查，并获取充分、适当的审计证据。对于上述异常注册会计师应了解审计证据相互矛盾的原因，要求管理层提供与解释相关的支持性文件并进一步核实相关文件是否合理，不应仅口头询问，应通过实地访谈、增加函证比例、对客户进行背景调查等程序，来加强对异常信息的分析，深挖矛盾信息的成因。

### 三、不合理的会计估计

在识别和评估会计估计重大错报风险时，根据《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》第十二条“当按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定识别和评估与会计估计和相关披露有关的认定层次重大错报风险（包括分别评估固有风险和控制风险）时，注册会计师应当考虑下列方面，以识别重大错报风险和评估固有风险：（一）估计不确定性的程度。（二）复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：1.管理层在作出会计估计时对方法、假设和数据的选择和运用；2.管理层对财务报表中的点估计的选择以及作出的相关披露”的规定，当注册会计师了解到被审计单位存在重大会计估计时，应按照审计准则识别和评估其是否存在重大错报风险，特别对于涉及管理层重大估计假设事项，如存货跌价，应收账款减值，商誉减值等事项，

应了解其业务的复杂性及管理层对会计估计的方法、假设和如何选用合理的数据做出合理的会计估计。

在应对会计估计重大错报风险时，根据《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》第十四条“按照《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》的规定，注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，在考虑形成风险评估结果的依据的基础上，设计和实施进一步审计程序。注册会计师应当实施下列一项或多项审计程序：（一）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；（二）测试管理层如何作出会计估计；（三）作出注册会计师的点估计或区间估计”的规定，评估的重大错报风险越高，在设计和实施进一步审计程序时，注册会计师需要获取越有说服力的审计证据。注册会计师不应当偏向于获取佐证性的审计证据，也不应当排斥相矛盾的审计证据。注册会计师应重点关注管理层对会计估计的方法是否合理，如考虑股份支付公允价值时选用测算公允价值对应的方法（包括模型），方法对应的假设是否合理（包括增长率、折现率等）及选择数据是否与被审计单位的财务数据预期变动趋势保持在合理的范围。

## 启示 9：

### 应高度关注敏感事项

#### 一、收入审计

收入确认是公司财务舞弊最常采用的操纵伎俩，也是注册会计师执业面临的主要审计风险之一。前述案例中通过选择不恰当的会计政策来确认收入以操纵利润。收入舞弊往往都经过管理层的精心策划，尤其近些年来，收入舞弊的手法更趋多样、灵活，造假链条复杂且隐蔽，是造成注册会计师审计失败的主要原因。尽管如此，虚假的业务或者违规的操作往往都有迹可循，不能以此作为注册会计师规避责任的借口。

《中国注册会计师审计准则问题解答第4号——收入确认》强调了收入作为利润的来源对企业的财务状况和经营成果的直接影响。在一些情况下，企业可能采用虚增、隐瞒、提前或推迟确认收入等手段来粉饰财务报表。在财务报表舞弊案件中，收入确认相关的舞弊占有很大比例，因此收入确认已成为注册会计师审计中的高风险领域。根据《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第二十七条的规定，注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错误风险时，应基于收入确认存在舞弊风险的假设，并评估哪些类型的收入、收入交易或认定可能导致舞弊风险。因此，收入在注册会计师执行审计程序时被默认为高风险领域，除非有明确证据证明在特定业务情况下收入确认风险并不适用，并形成相应的工作底稿。这些准则和规定的目的是确保注册会计师在审计过程中能够充分认识

到收入确认的风险，并采取适当的审计程序来发现潜在的舞弊行为。对于审计人员来说，理解和遵循这些准则对于准确评估和报告企业财务状况的重要性是至关重要的。

根据前述案例分析发现，常规的收入审计流程存在一些执行不到位的情况，例如对收入的控制测试和截止日期测试不到位，未有效识别被审计单位的收入确认政策等。除了执行常规的收入审计流程外，注册会计师在进行收入审计程序时还应关注被审计单位业务中的异常迹象，包括但不限于以下情况：大额新增客户的合理性、毛利率异常波动、明显偏离行业变动的业绩表现、收入规模大幅增长的合理性以及疑似关联方交易的非关联化等。一旦发现异常事项，注册会计师应执行进一步的审计程序，并获取充分、适当的审计证据以消除对异常事项的疑虑。如果注册会计师发现被审计单位的收入确认存在重大异常情况，并且无法通过常规审计程序获取充分、适当的审计证据，就需要考虑实施延伸检查程序。《中国注册会计师审计准则问题解答第4号——收入确认》列举了四项延伸检查审计程序，其中包括利用企业信息查询工具来查询主要供应商和客户的股东，以了解它们的最终控制人，以此来判断相关供应商和客户是否与被审计单位存在关联方关系。通过执行这些延伸检查审计程序，注册会计师可以获取充分、适当的审计证据来支持审计结论。

会计师事务所可以采取多种措施来确保收入审计的执行到位。首先，应该通过识别风险和设定审计策略，对被审计单位的业务进行评估，并根据评估结果确定审计的重点。其次，建立有效的内部控制评价程序，评估被审计单位的内部控制结构，特别关注与收入相关的控制。然后，制定详细的审计程序，包括审查收入确认政策和过程、抽查样本进行测试、核实合同和销售记录等。此外，确保分配到足够的

专业人员和资源，进行必要的沟通和协调，并实施审计文件的复核和质量控制。最后，鼓励审计人员进行持续的专业发展和培训，以保持对收入审计领域的更新和提升。通过综合应用这些措施，会计师事务所可以确保收入审计的有效执行，并提供可靠的审计结论和意见。

## 二、存货审计

存货在制造业、贸易业等被审计单位中通常是资产的重要组成部分，对财务状况产生重要影响，因此存货的真实性对于存货报表项目的准确认定至关重要，相关的审计程序主要包括存货监盘。《中国注册会计师审计准则第 1311 号对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条规定：如果存货对于财务报表具有重要性，注册会计师应当执行以下审计程序，以获得充分、适当的审计证据来确保存货的存在和状况：（一）在存货盘点现场进行监盘（除非不可行）；（二）对期末存货记录进行审计程序，以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。存货监盘是存货审计程序中必须执行的一项重要程序。在实际执行存货监盘程序时，注册会计师需要关注一些常见的实务问题，其中包括被审计单位在财务报表日以外的其他日期进行存货盘点、特殊类型的存货监盘以及在盘点过程中无法停止存货移动的情况下的审计程序选择等。

对于被审计单位不在资产负债表的存货盘点情况，《中国注册会计师审计准则问题解答第 3 号——存货监盘》指出，注册会计师可以对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售进行双向检查。在充分了解和测试被审计单位存货的内部控制有效性的基础上，注册会计师可以选择样本抽查存货采购和销售的相关单据，并将其与财务数据的变动进行核对，以确保资产负债表日的存货数量准确无误。这样的审计程序能够提供对被审计单位在盘点日之后至财务报表日之间存

货流动的合理保证，以保障存货的真实性和准确性。

对于一些超出注册会计师专业胜任能力的特殊类型存货监盘，例如矿山、煤炭、有色金属等存货，注册会计师可以要求被审计单位聘请外部的专业机构来协助进行存货盘点。在利用外部专业机构的工作时，根据《中国注册会计师审计准则问题解答第3号——存货监盘》，注册会计师需要对外部机构的胜任能力、专业素质和客观性进行评估。此外，注册会计师还需要审查外部机构提供的监盘计划和监盘报告，并在监盘过程中关注被审计单位和外部机构所采用的仪器设备的精确度、测量方法的适当性，以及体积和密度计算方法的合理性等因素。通过这些措施，可以确保超出注册会计师专业胜任能力的特殊类型存货监盘工作的可靠性和准确性。

在面对无法停止移动的存货监盘情况时，注册会计师需要了解被审计单位的具体情况，并考虑无法停止存货移动的原因和合理性。如果被审计单位在盘点过程中确实无法停止生产，根据《中国注册会计师审计准则问题解答第3号——存货监盘》，注册会计师在实施存货监盘程序时应观察被审计单位对存货移动的控制程序是否得到执行。同时，注册会计师可以向管理层索取盘点期间存货移动相关的书面记录以及出入库资料，作为执行截止测试的资料，以为监盘结束后续工作提供证据。这些记录和资料可以帮助注册会计师评估存货流动的合理性和准确性，以保证存货监盘的有效性和真实性。