

# 上海证监局会计监管通讯

二〇一八年第一期

(总第7期)

2018年1月

**编者按：**为加强与辖区内从事证券期货相关业务的审计与评估机构的沟通交流，推动各机构进一步提高执业质量、提升服务资本市场能力，上海证监局不定期编发《会计监管通讯》，通报辖区会计监管有关信息。

本期为2017年年报审计专刊，主要内容如下：

- **【执业问题分析】** 2017年检查发现的共性问题
- **【审计监管案例】** 2017年检查关注的典型案例
- **【监管提示】** 2017年年报审计需重点关注事项
- **【监管文件参考】** 2017年以来中国证监会发布的监管要求

## 【执业问题分析】

2017年，上海证监局根据中国证监会会计部的统一部署以及日常监管中关注到的情况，对辖区1家证券资格会计师事务所内部治理、质量控制体系和独立性管理等情况进行了全面检查，对辖区2家事务所的存货监盘与函证两项关键审计程序以及信息报备情况进行了检查，对4家事务所执业的23个审计执业项目进行了专项检查（其中上市公司年报审计项目16个，新三板挂牌公司年报审计项目4个，IPO审计项目2个，发债审计项目1个）。根据检查情况，对4家会计师事务所和10名签字注册会计师执业的5个审计项目采取行政监管措施。检查过程中，我们关注到上述事务所在审计执业过程中存在以下七项主要问题：

1. 对自身执业问题认识不到位、整改力度不足。未对照法律法规和准则要求，客观审视和查摆自身存在的执业问题及成因，甚至存在为规避自身审计责任，无理抗辩检查事实的情况，如否认检查事实但未提供相关支持证据，补充提供的证据与申辩理由自相矛盾，违规增补或篡改已归档审计底稿等，有违注册会计师应当遵循的诚信、客观和公正等职业道德基本原则。由于对自身执业问题认识不深刻、整改不到位，导致部分事务所和执业人员以前年度被监管检查发现的执业问题重复出现、屡禁不止，严重影响审计质量。

2. 独立性问题突出。一是执业人员投资行为不当。个别执业人员及近亲属违反规定买卖所审上市公司股票，部分执业人员违反事务所规定买卖股票且未及时申报。二是业务收费不当。如，IPO审计业务约定书存在或有收费条款（如约定公司上市后事务所获取奖励，或约

定尾款在完成资金募集后收取导致实际收费取决于 IPO 最终结果), 审计项目收费较低导致审计资源投入明显不足。三是定期轮换不符合要求。如签字会计师为同一上市公司连续提供审计服务超过 5 年未轮换, 或满 5 年被轮换后未满 2 年又轮回。四是对审计与咨询服务的独立性冲突识别和处理不当。如, 审计项目组同时为上市公司提供财务、税务及内控等咨询服务, 未评价相关咨询服务对审计独立性的不利影响, 也未采取有效防范措施。

3. 关键质量控制和内部管理不完善。一是业务承接不规范。如个别事务所分所与非证券资格事务所违规签署证券业务合作协议; 审计业务约定书未签署日期或在现场审计开始后甚至审计报告日后签署。二是业务执行和复核程序不到位。部分注册会计师签署证券业务审计报告数量较多, 但审计工时特别是外勤工时记录极少, 其勤勉尽责存疑。部分复核过程记录未充分留痕。三是审计报告不规范。如非标准意见审计报告格式不符合审计准则要求, 强调事项相关内容未督促上市公司在财务报表中恰当披露, 非标意见对财务影响的量化或说明不足。四是审计底稿归档不及时。部分审计底稿未按审计准则要求在审计报告日后 60 天内归档。

4. 新三板审计执业质量较低。部分事务所存在过分降低审计收费标准、承接与审计资源不匹配的业务量、违规降低审计执业标准等情况, 导致未充分识别和评估新三板审计执业风险, 未有效执行关键审计程序, 审计结论存在明显偏差。具体至项目, 部分事务所未充分识别影响公司可持续经营能力的事项, 在公司经营能力存在重大不确定的情况下, 仍同意其根据持续经营假设编制财务报表; 新三板年审期

间重大错报应识别而未识别，直至新三板企业申请 IPO 期间大面积追溯调整以前挂牌年度经审计财务报表；未充分关注关联方大额资金占用情况，也未在专项审核报告中充分、恰当披露相关情况。

5. 对异常迹象未能保持应有的职业怀疑态度。如未对集中度较高上下游企业之间的潜在关联关系保持应有警觉；未充分关注贸易企业货权转移证明等关键审计证据的真实性；未充分关注部分会计凭证无原始凭证、收入确认时点与会计政策不符、政府补贴收入未获取经政府审批补贴文件等审计证据异常情况；未针对异常情况实施进一步的审计程序。

6. 关键审计程序执行不到位。一是商誉减值测试不到位。直接使用评估报告的结论，未评价评估结论恰当性，未分析评估假设、关键参数和预测数据的合理性。二是函证执行不到位。未对发生额较大但余额较小的银行存款和应付账款等科目执行函证；函证由被审计单位代为寄出，未关注发函地址与公开信息搜寻方式获取地址或与回函地址不符的情况，函证连续多年发出未收回未追查原因；未关注回函无原件、无回函信封、不同函证方共用一个回函信封、无亲函方身份证明等异常情况；对于异常回函和回函存在差异的情况简单依赖上市公司内部材料或管理层的解释，未执行进一步审计程序，未有效实施未回函替代程序等。三是存货监盘执行不到位。未合理评价管理层存货管理的有效性，未记录实物监盘单位与账面数量单位转换过程、以管理层账面记录代替监盘结果，未执行存货仓库账与财务账核对，未对监盘日至资产负债表日存货数量变动执行进一步审计程序，未记录、汇总、分析存货监盘差异等。

7. 内控审计流于形式。如未充分了解和测试重要内控流程，直接执行实质性测试；审计底稿中记录的内控流程与实际情况不符；关键控制点测试覆盖度不足，控制测试样本选取不合理；未关注审计底稿已反映的内控偏差并执行进一步审计程序；内控缺陷的整改测试针对性、样本量、有效运行时间不足，对于被审计单位重大内控缺陷，在未充分执行整改有效性测试的情况下即发表了无保留内控审计意见。

### 【审计监管案例】

**案例一：**A公司是主营有色金属贸易和风力发电的主板上市公司。2016年度审计执业存在如下问题：

(1) 对有色金属贸易业务真实性审计程序执行不到位。一是未充分识别和评估公司有色金属贸易业务上下游企业的关联关系及其集中大额交易的影响。审计底稿中记录的部分上下游企业实际控制人、注册地址和联系方式存在关联，部分上下游企业函证地址一致或极为接近，审计时未充分关注上述异常情况并分析判断相关交易商业实质。二是未充分了解有色金属贸易业务流程，未充分识别和评估购销合同、提货单和资金收付单据等审计证据的可靠性、有效性风险及其影响。

(2) 对风电电价补助收入确认时点准确性审计程序执行不到位。公司确认的风力发电收入中包含财政通过电力公司向公司预计拨付的可再生能源补助收入。截至审计报告日，该风电项目尚未获取国家财政补助审批文件，也未体现在财政部已公示的补助目录中，该补助收入尚未与电力公司实际结算或开票，电力公司在询证函中未对该补

助予以确认，审计底稿未见对该补助收入确认是否符合会计准则规定的判断依据。

**案例二：**B公司是主营机械零件生产和销售的中小板上市公司。2014年，B公司向H自然人夫妇收购了与其主营业务无直接相关的N公司100%股权，同时签订业绩承诺协议。2015年H自然人夫妇受让B公司原第一大股东股权成为B公司实际控制人。N公司2014年至2016年连续三年的业绩承诺完成度均为105%。L事务所2016年度首次承接该审计项目，2016年度审计执业存在如下问题：

(1) 商誉减值测试执行不到位。B公司2014年收购N公司时形成大额商誉，审计时对于该商誉的减值测试仅依赖B公司聘请的评估机构出具的评估报告，未评价评估专家的胜任能力、复核评估方法和参数设定的合理性，未关注N公司营业收入增长率、高新技术企业所得税率、折现率等设定不谨慎的情况。

(2) 未充分关注N公司销售毛利率增加的合理性，未对营业成本确认完整性获取充分的审计证据。

(3) 未充分关注N公司在营业收入未发生重大变化情况下，期末应收账款大幅增加以及代理销售回款较慢的原因，未充分考虑期末应收账款的逾期和减值风险。

(4) 未关注N公司收入确认证据的异常情况（如合同审批日晚于发货指令日或实际送货日，发货指令日晚于实际发货日，验收期间短且接近资产负债表日，实际送货日晚于约定验收日，竣工确认单无验收意见及签字等）并分析原因。

(5) 在首次承接B公司审计业务的情况下，期初余额函证发函

率较低，未分析期初余额函证回函率较低原因，也未有效实施替代审计程序。

**案例三：**C公司主营医药产品生产销售，2014年度新三板挂牌，2016年度申报IPO。L事务所执行C公司2014年度、2015年度财务报表审计和IPO三年一期财务报表审计，并在执行IPO审计时，对2014年度和2015年度经审计财务报表进行了重大差错更正。同时，C公司在申报IPO过程中，由于成本核算不规范、财务会计基础薄弱和留存危险废弃物不合规等问题被证监会采取行政监管措施。2014年度和2015年度审计执业存在如下问题：

(1) 未发现外销收入确认存在跨期问题。2014年和2015年审计底稿中存在收入跨期问题的样本金额占总样本金额的比例分别为10%和40%，审计时未关注上述样本的异常情况，也未提出审计调整。

(2) 未关注其他应付款明细中包含与个人大额收支往来记录，也未执行进一步审计程序。

(3) 未有效执行关键内部控制的穿行测试和控制测试。部分循环未选取同一样本执行穿行测试，关键控制点测试不充分，部分样本实际选取数与计划数不一致，未记录控制测试过程等。

(4) C公司的危险废弃物留存量较大，但未确认相关危险废弃物处置费用，也未作为或有事项在财务报表中披露。审计时未充分关注相关或有事项披露的充分性。

### **【监管提示】**

我们提示各证券资格会计师事务所在执行2017年上市公司年报

审计业务时，应重点关注下列事项：

1. 切实正视自身存在的问题，加大整改力度。高度重视历年检查发现的审计执业质量问题，不断查找自身存在的问题和原因，切实在下一年度执业过程中完成整改。我局将持续加大对以前年度严重执业质量问题整改情况的“回头看”检查，对于屡教不改、屡改屡犯的执业人员和执业行为将依法依规严肃处理处罚。

2. 严守职业道德底线，恪守独立性规范。执业人员禁止违规买卖股票以及进行违反独立性规定的其他投资行为。签字会计师和关键合伙人应严格执行轮换要求，不得通过互换签字项目等方式规避轮换要求。业务承接时禁止不公平竞争、或有收费、审计和咨询独立性冲突等不当行为。事务所应高度重视独立性管理，通过完善内部制度、加大内部检查力度、严肃内部责任追究等方式，确保相关措施落到实处。

3. 保持高度职业怀疑，从严把控项目风险。应充分认识到证券业务的高风险性质，持续优化项目风险分类机制，勇于拒绝承接超高风险业务。对于重大错报风险领域，加大资源投入，特别是项目合伙人应深入一线了解项目风险和执业情况，切实把关项目执业质量。对异常情况时刻保持职业怀疑，对于重大审计风险不应抱有侥幸心理，应勇于坚决抵制违法违规行为，守住防范风险的底线。

4. 强化质量控制管理，持续提升执业质量。一是始终将质量控制作为工作的重中之重。持续优化适应证券业务的质量控制体系，确保业务承接合规、业务执行充分、三级复核到位、复核记录完整、出具报告规范、档案归档及时。二是注重提升新三板挂牌公司的审计质量。新三板市场属于多层次资本市场体系的重要组成部分，新三板挂牌公



司审计与 IPO、上市公司审计应遵循相同的会计准则和审计准则要求。事务所应综合考虑审计要求、审计收费和审计资源等因素，恰当承接并执行审计业务。三是有效实施关键审计程序。函证、监盘等关键审计程序执行应提高针对性、独立性与不可预见性，避免流于形式，合理应对由于舞弊导致的重大错报风险；客观分析已识别错报，不简单依赖内部证据或管理层解释，确保执业项目事实清楚、证据可靠、结论可信、疑惑可释。

5. 做好新准则实施准备，恰当发表审计意见。2018 年，新审计报告准则将在资本市场全面实施，金融工具、收入等新会计准则则将分批分步实施。各事务所和执业人员应根据会计准则、审计准则和证监会监管要求，切实做好相关准则在资本市场的实施工作，进一步加强与公司管理层和治理层的沟通，合理运用职业判断，在审计报告中充分披露关键审计事项。对于关键审计事项的确定和描述，应结合被审计单位具体情况，进行个性化、差异化披露，杜绝标准化、模板化表述，切实提高审计报告的信息有用性和针对性。

6. 高度关注上市公司年末高风险交易或行为。审计中应严格贯彻风险导向审计理念，高度关注上市公司是否存在缺乏商业实质的交易，无恰当理由的会计政策、会计估计变更和前期差错更正，不规范关联方交易，年末突击性债务重组，资产减值应计未计或无依据转回，常规性交易非常规化（如上市公司在年末通过改变销售策略和常规合同条款、提前发货等实现突击性销售）等涉嫌年末利润调节的交易或行为。严格遵守《中国注册会计师审计准则》《中国注册会计师职业道德守则》的规定，结合中国证监会发布的监管要求、风险提示等有

关内容，勤勉尽责，设计具有针对性的审计程序，获取充分、适当的审计证据，谨慎考虑相关会计处理和披露的恰当性、充分性，合理发表审计意见，不得以带强调事项段的无保留意见或关键审计事项的披露代替保留意见或无法表示意见审计报告。

7. 切实做好会计信息采集系统的填报工作。2017年以来，证监会陆续发布了关于证券资格会计师事务所做好信息报备工作的通知，明确了信息报备的时间、内容和机制等要求。从实际报备情况来看，辖区大部分审计机构能按要求做好信息报备工作，但仍有部分机构存在填报不及时、不完整、不准确等问题，如重大事项发生日和实际报备日相隔数月，相同事项在不同填报表格中的填报口径存在明显差异，填报的信息与实际业务开展情况显著不符等。各证券资格审计机构应高度重视信息填报工作，建立健全报备信息的收集、审核和填报机制，指定专人负责，定时查看通知公告和待办事项，严格按照信息报备时间和内容要求，及时、完整、准确地报送各类信息。

### 【监管文件参考】

2017年以来，中国证监会结合会计监管工作中关注到的有关问题，通过证监会公告、证监会网站和证监会中央监管信息平台通知公告发布了系列信息披露、会计、审计、评估和信息报备等方面的监管要求，各证券资格会计师事务所应遵照执行。具体文件如下：

#### ➤ 信息披露格式要求

1. 《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式（2017年修订）》（证监会公告[2017]17号，2017

年 12 月 26 日发布，自公布之日起施行)；

➤ 新会计、审计准则实施要求

2. 《资本市场主体全面实施新审计报告相关准则有关事项的公告》(证监会公告[2017]19 号，2017 年 12 月 28 日发布)；

3. 《关于证券公司执行<企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量>等会计准则的通知》(会计部函[2017]524 号，2017 年 12 月 25 日发布)；

➤ 会计问题监管口径

4. 《会计监管工作通讯》2017 年第 1 期(财务信息披露板块，2017 年 3 月 10 日发布)；

5. 《会计监管工作通讯》2017 年第 2 期(年报分析专刊，2017 年 5 月 11 日发布)；

6. 《会计监管工作通讯》2017 年第 4 期(年报分析专刊，2017 年 5 月 11 日发布)；

7. 《会计监管工作通讯》2017 年第 5 期(年报分析专刊，2017 年 6 月 8 日发布)；

8. 《2016 年上市公司年报会计监管报告》(2017 年 7 月 17 日发布)；

9. 《会计监管工作通讯》2017 年第 8 期(会计部 2017 年会计监管协调会——具体会计问题监管口径，2017 年 12 月 28 日发布)；

➤ 审计评估执业具体要求

10. 《会计监管风险提示第 6 号——新三板挂牌公司审计》(2017 年 6 月 5 日发布)；

11. 《会计监管风险提示第7号——轻资产类公司收益法评估》  
(2017年6月5日发布);

12. 《2016年上市公司非标准意见审计报告情况分析》(2017年  
7月26日发布);

➤ 信息报备操作规范

13. 《关于证券资格会计师事务所做好信息报备工作的通知》  
(2017年3月2日发布);

14. 《关于做好2017年资本市场年报审计业务信息报备工作的通  
知》(2017年12月27日发布)。

联系人：上海证监局会计监管处 周碧琛

联系电话：021-50121104

电子邮箱：zhoubc@csrc.gov.cn