

会计监管工作通讯

2014年第4期（总第12期）

深圳证监局

2014年3月24日

编者按：为加强深圳证监局与辖区上市公司、证券期货经营机构、辖区内执业的审计与评估机构的专业交流，优化服务机制，促进上市公司财务信息披露质量和审计与评估机构执业质量的提高，全面提升证券服务机构服务资本市场的能 力，自 2013 年起深圳证监局不定期编印《深圳证监局会计监管工作通讯》，视内容发至辖区上市公司、证券期货经营机构、辖区执业审计与评估机构，并在证监会网站深圳证监局栏目发布，通报深圳资本市场会计监管信息。欢迎各单位提出意见建议并积极投稿。

投稿邮箱：szkjc@csrc.gov.cn

[审计执业常见问题通报]

2013 年，深圳证监局对 13 个年报审计项目和 3 个会计师事务所深圳分所进行了检查。检查结束后，深圳证监局对

检查发现会计师事务所审计执业常见问题进行了总结分析，现通报如下：

一、业务承接环节存在的主要问题

在 2013 年涉及首次承接业务并变更签字注册会计师的项目中，部分项目业务承接环节缺少后任注册会计师与前任注册会计师的沟通记录；在业务约定书签署方面，部分业务约定书缺少签署时间，个别项目主任会计师批准承接的时间晚于业务约定书签订时间，部分项目审计业务开始时间早于业务约定书签订时间。

二、风险评估方面存在的主要问题

注册会计师在制定总体审计策略和具体审计计划时，未充分了解业务相关内部控制，未在风险评估环节充分识别公司的重大风险，关注会计估计的影响。如未将房地产公司与关联方、外部单位资金往来的内部控制和资金融资业务识别为重大错报风险领域；未关注非专利技术类无形资产摊销年限并评价会计估计的合理性等。

三、审计程序执行存在的主要问题

（一）资金审计方面存在的主要问题

部分注册会计师在针对资金往来的实质性测试中谨慎性不足，分析程序不到位，对所抽取样本的异常关注不够或未执行进一步审计程序。如注册会计师未对公司往来异常交易予以足够的关注，在对往来资金的分析过程中，直接依赖

公司提供的说明，缺少对关联方及关联交易的谨慎判断，未识别公司与关联方之间的资金往来；未对第三方代付大额应收账款现象予以足够关注，未对公司大额无经济业务实质的往来款项保持警惕并执行进一步审计程序。

（二）函证程序存在的主要问题

执行函证程序的主要问题包括：注册会计师未独立函证，未形成适当的记录；未关注询证函回函差异；未对银行全部账号实施函证或未在底稿中说明理由；未对函证实施替代测试或替代测试执行不到位；函证邮寄回执保存不善或未关注异常地址；未编制询证函索引、未编制银行函证控制表对询证函保持控制。

（三）存货监盘存在的主要问题

执行存货监盘程序的主要问题包括：存货抽盘比例较低，选取存货监盘的范围不完整，未实施双向抽盘，未对存货库龄执行分析性程序，未发现存货管理存在的内控缺陷，未发现公司存货的账实不符问题。存货盘点记录不完整，审计工作底稿未留存存货监盘计划。

（四）截止性测试程序存在的主要问题

执行截止性测试程序的主要问题包括：涉及海外出口收入时，注册会计师在未充分理解 FOB 收入确认标准的情况下执行截止性测试，测试结果未能正确反映企业出口收入的截止性情况。

（五）分析性复核程序存在的主要问题

执行分析性复核程序的主要问题包括：注册会计师对公司月度毛利率波动异常迹象未予以足够的审计关注，也没有实施审计程序查明原因，未发现公司收入、成本不配比的情况。

（六）商誉减值的审计程序存在的主要问题

执行商誉减值审计程序的主要问题包括：商誉减值测试的方法不正确，审计工作底稿中未留存商誉减值测试的工作底稿、目标公司未来发展规划和未来现金流量预测的相关书面审计证据。

（七）合并报表的审计程序存在的主要问题

执行合并报表审计程序的主要问题包括：注册会计师对公司合并报表中确认内部交易形成的收益未获取充分必要的审计证据，没有区分内部交易是否实现即进行合并抵消。

三、审计工作底稿编制和归档存在的主要问题

审计工作底稿的编制和归档仍存在不规范的情况。包括：某会计师事务所分所对注册会计师编制的审计底稿以电子文档形式进行归档，未实施进一步的技术处理确保电子底稿的固化；错误填写测试底稿或将测试底稿留为空白；部分重要审计程序的审计底稿未在审计工作底稿中留存；底稿填写与实际不符；底稿中大量复印的资料未编制索引，也未对其作用进行说明；出具的《审计报告》及其他专项报告缺少

被审计单位盖章及相关人员签字等。

四、独立性方面存在的主要问题

审计执业人员独立性问题仍然存在。如某注册会计师及其配偶在年报审计期间持有和买卖其所在会计师事务所审计客户股票，且该注册会计师作为项目经理未在《项目组成员关于独立性承诺》中签字。

[审计执业问题原因分析]

一、审计人员对行业缺乏了解，对财务舞弊的考虑不到位

近年来的审计失败案例要求注册会计师要以更加积极主动的方式、近乎怀疑一切的职业审慎，在财务报表审计中尽可能发现和揭露财务舞弊行为。审计与行业分析相结合已成为未来实施审计过程的必然程序，审计人员行业分析能力和对财务舞弊的识别能力要求也越来越高。但目前审计人员由于长年执行相对固定的项目，或受到会计师事务所提供行业信息专业支持的限制，在宏观分析、行业对比方面的能力参差不齐，往往容易陷于具体的审计程序中，习惯于具体数字、具体处理的微观判断。面对项目财务指标的异常波动或异常会计处理，审计人员容易接受客户对异常情况的解释，缺少对异常情况的深入分析，考虑财务舞弊的可能性。

二、项目负责人指导不力，审计过程缺少有效监控

在评估识别出重大风险领域后，注册会计师为降低审计

风险设计了如函证、监盘、截止性测试、合同审查等审计程序。检查发现，上述重要审计程序往往交由较低级别的审计员执行，过程中缺少指导与责任提醒。较低级别审计员由于执业经验不足，未能充分理解相关审计程序与公司业务实质风险之间的关系，导致出现诸如错误把握销售确认标准、选取不适当的样本、未充分关注函证回函差异、对重大监盘差异视而不见等问题。部分责任心不强的审计人员在执行程序时潦草应付，甚至出现审计程序“开飞机”现象，即并未真正抽查原始凭证，胡乱填写审计底稿。由于项目经理或注册会计师未对过程实施有效监控和复核，盲目信赖审计员执行的审计结果，误认为降低了审计风险，错过了本应发现问题的机会。

三、审计员追求完成程序，未真正理解执行审计程序的目的

在与注册会计师沟通过程中，发现部分审计人员习惯依赖会计师事务所底稿模版开展审计工作，只求完成模版中所固有的审计程序，未深入理解实施该审计程序的目的，未把握审计程序的关键点，对异常情况未能设计并实施进一步的审计程序。此举虽然满足了形式上对程序完整性的要求，但审计风险可能并未得到实质性降低。

四、业务质量控制复核责任推向后台

随着总所加强分所的执业质量管控，大部分证券资格会

计师事务所分所设置了专门的质量控制部门或由总所派驻的现场质量复核人员。检查发现，现场执行审计程序的一线审计人员及项目经理容易对质量控制部门的复核形成依赖，过分依靠后台部门，甚少对审计底稿进行详细复核，将项目质量控制压力转移到后台部门。由于后台复核人员不处于一线，接触的不是第一手的审计资料，对项目风险的了解程度不深，仅审阅审计底稿难以发现风险和异常。尤其在年报审计的繁忙期，后台复核人员人数少、工作量大，复核往往“抓大放小”，一旦出现疏忽，项目审计风险则失去了把控。如此，复核责任层层后推，审计风险层层积压，难以实现及时控制审计风险的目标。

五、对内幕交易认识不足，独立性监控不到位

年报审计期间保持执业独立性一直是证监会和深圳证监局多年强调的要求，每年均有会计师事务所人员因违反独立性和违规买卖股票受到处罚的案例，但仍有部分会计师事务所和项目执业人员对独立性未引起充分重视，对内幕交易的认识不足，抱有侥幸心理，甚至出现置职业道德于不顾，在年报审计期间以自己和配偶账户买卖会计师事务所承做年审项目客户股票的问题。另一方面，会计师事务所对独立性的监控力度有限，没有严格执行会计师事务所人员的诚信报备及抽查程序，对独立性风险没有引起足够的重视。

六、事务所未重视审计工作底稿的整理与归档，软硬件

支持投入不足

对于审计工作底稿编制不规范、未固化归档以及重要底稿未签字复核等审计工作底稿方面存在的问题，屡查屡犯，以下几方面的原因需引起关注：一是注册会计师不重视会计师事务所对审计工作底稿编制的要求，在年报审计期间无暇对审计工作底稿进行整理归档，各层级复核人员在有限时间内也未充分关注，导致审计工作底稿资料缺失、索引不全；二是由于辖区部分会计师事务所存在合并和改制等情况，档案管理制度未及时统一，原各执业团队对档案管理的执行标准不一；三是由于会计师事务所及其执业人员始终处在合并、分立、换所等不稳定状态，会计师事务所留存的信息系统建设资金不足，由此导致部分会计师事务所对必要的档案管理软件系统和硬件设备投入不足。