

**会计师事务所**

**上市公司审计业务监管案例集**

# 目 录

|                                     |    |
|-------------------------------------|----|
| 案例 1: A 会计师事务所执行 B 公司年报审计案例分析 ..... | 1  |
| 案例 2: C 会计师事务所执行 D 公司年报审计案例分析 ..... | 14 |
| 案例 3: E 会计师事务所执行 F 公司年报审计案例分析 ..... | 23 |
| 案例 4: G 会计师事务所执行 H 公司年报审计案例分析 ..... | 34 |
| 案例 5: I 会计师事务所执行 J 公司年报审计案例分析 ..... | 45 |
| 案例 6: K 会计师事务所执行 L 公司年报审计案例分析 ..... | 55 |
| 案例 7: M 会计师事务所执行 N 公司年报审计案例分析 ..... | 67 |

# 案例 1

## A 会计师事务所执行 B 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 A 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 A 所)执行的 B 科技工程发展股份有限公司(以下简称 B 公司)2018 年度年报审计项目进行了专项检查。检查发现 A 所存在未对应收账款回函可靠性存疑的情况进一步获取审计证据，未对存在减值迹象的长期股权投资做出恰当的职业判断，存货审计程序执行不到位，未对部分分析指标触及“报警比率”的情况采取进一步审计程序，实质性分析程序执行不到位，认定层次组合风险评估不到位，审计底稿记录与实际不符，未取得与关联方交易相关审计证据，货币资金审计程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 A 所采取出具警示函的行政监管措施。

#### 1.2 B 公司简介

B 公司成立于 2000 年 3 月，注册资金 3,200 万元，是一家提供通信信息技术和系统集成工程服务的高新技术企业。B 公司于 2015

年 7 月 1 日在新三板挂牌。目前，B 公司为新三板的基础层企业。B 公司作为软件和信息技术服务业的信息系统集成服务提供商，主要为用户提供动力环境集中监控、网络视频监控、数据智能采集、数据挖掘分析、可视化呈现和管理等服务。B 公司的主要产品有通信综合运维管理信息化平台、数据中心基础设施管理平台（DCIM）、物联网大数据智慧能源管理系统，以及物联网感知采集和节能服务系列产品等。2019 年 12 月 31 日，B 公司的资产总额为人民币 2,406.43 万元，与 2018 年年末相比，大幅减少 1,490.3 万元。2019 年实现营业收入人民币 1,661.38 万元，较 2018 年度减少 418.55 万元，2019 年度净亏损人民币 922.40 万元。此外，B 公司自 2017 年度以来，一直处于亏损状态。

### 1.3 审计情况介绍

B 公司原聘任 O 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。2018 年 1 月 23 日，B 公司发布公告，改聘请 A 所为公司 2017 年度审计机构，公告披露的更换事务所原因是根据公司业务发展需要，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，A 所一直担任 B 公司的年度财务报表审计机构。截至 2021 年 5 月 30 日，A 所已完成对 B 公司 2017 年度、2018 年度及 2019 年度的财务报表审计工作，审计费用分别为人民币 16 万元、16 万元及 13 万元。

2018 年 4 月 16 日，A 所对 B 公司 2017 年度财务报表出具了无保留意见的审计报告。

2019 年 4 月 26 日，B 公司发布了 2018 年年度报告，并披露了 A 所对公司 2018 年度财务报表出具了带与持续经营相关的重大不确定性段落的无保留意见的审计报告。同时，A 所出具了《关于 B 科

技工程发展股份有限公司 2018 年度财务报表无保留意见审计报告中与持续经营相关的重大不确定性段涉及事项的专项说明》。

2020 年 4 月 29 日，A 所对 B 公司 2019 年度财务报表出具了保留意见的审计报告，形成该保留意见的基础是截至 2019 年 12 月 31 日，B 公司母公司报表中列示对子公司 B1 公司长期股权投资 1,200 万元，但子公司 B1 公司连续三年亏损，且在 2019 年 12 月 31 日的净资产为-56.84 万元，A 所认为对该子公司的长期股权投资存在减值迹象。但 B 公司管理层未对该子公司的长期股权投资计提减值准备，也未提供足够的审计证据对该子公司的价值进行评估与确认以消除审计机构的疑虑。

截至 2021 年 5 月 31 日，B 公司 2020 年度审计工作因回函率未及预期而未能完成，以致 B 公司未能于 2021 年 4 月 30 日前披露 2020 年年度报告。因此，根据《全国中小企业股份转让系统业务规则（试行）》等相关规定，B 公司股票自 2021 年 5 月 6 日起被实施停牌。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 应收账款及营业收入审计程序执行不到位

B公司在2018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1,399万元，占总资产的35.90%（2017年末为人民币2,868万元，占总资产的42.05%），合并营业收入为人民币2,080万元（2017年度为人民币3,953万元）。A所对B公司2018年末的应收账款和2018年度的营业收入执行函证程序时，回函存在部分被函证企业使用非公章代替公章回函的情况，A所未对上述情况进一步获取审计证据。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》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”及第十八条“如果认为询证函回函不可靠，注册会计师应当评价其对评估的相关重大错报风险（包括舞弊风险），以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响”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，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寄出的发出地址、联系人等信息是否一致外，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。对于回函异常包括回函印鉴不符等情况，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，以确保函证程序所获得的审计证据的可靠性，避免可能存在舞弊风险而未被发现的情况。

## 2.2 长期股权投资审计程序执行不到位

B公司2018年12月31日母公司财务报表中，对子公司B1公司长期股权投资的账面余额为人民币1,200万元。B1公司成立于2011年4月15日，是B公司的全资子公司，业务范围包括节能技术开发服务；节能技术咨询、交流服务；网络技术的研究、开发；信息系统集成服务；环保技术开发服务；通用机械设备销售；电气机械设备销售；专用设备销售；能源管理服务；机电设备安装服务；专用设备安装（电梯、锅炉除外）。B1公司2018年度营业收入人民币55万元，净利润人民币-320万元。由于B1公司的数据中心液冷技术产品处于起步和推广阶段，B1公司出现连续亏损（2016至2018年各年亏损金额分别为人民币98万元、人民币120万元及人民币320万元），其账面净资产远低于股本。A所未对存在减值迹象的长期股权投资作出恰当的职业判断，底稿中审计说明所述的“合并抵消”等理由不构成不计提减值准备的合理性解释。

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》第二十二条“审计准则旨在规范和指导注册会计师对财务报表整体是否不存在重大错报获取

合理保证，要求注册会计师在整个审计过程中运用职业判断和保持职业怀疑。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”的规定。

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，A 所的审计团队应该在项目审计过程中始终保持应有的职业谨慎和专业判断，从合并财务报表及母公司财务报表出发，通过对评估的风险设计和制定相应的审计程序以获取充分、恰当的审计证据。特别是在审计过程中，A 所的审计项目组已经识别该子公司存在连续亏损的情况，已经表明子公司的投资可能存在减值准备的风险，更应该获取充分、恰当的审计证据，而不是以合并抵消作为理由，不执行相应的审计程序。



### 2.3 存货审计程序执行不到位

2018 年 12 月 31 日，B 公司合并财务报表存货余额为人民币 876 万元，占总资产的 22%（2017 年 12 月 31 日为人民币 534 万元，占总资产的 8%）。A 所执行 B 公司存货审计程序时，计划针对存货的计价与分摊认定执行相关程序获取审计证据，但实际未获取充分、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。

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，注册会计师未对存货进行计价测试，以确定存货实物数量和永续盘存记录中的数量是否经过正确地计价和汇总。通常来说，存货计价测试主要是针对存货单位成本进行，分层选取样本、确认计价方法、独立测试样本及分析调整差异。此外，注册会计师还应充分关注被审计单位存货可变现净值的确定及存货跌价准备的计提。因此，未执行的存货的计价与分摊测试可能导致注册会计师无法对该科目账面价值是否准确形成恰当的结论。

### 2.4 分析程序执行不到位

A 所未对部分分析指标触及设定的“报警比率”采取进一步审计程序；此外，其在执行 B 公司实质性分析程序时，未执行毛利率与同行业比较审计程序，未解释相关可比公司、同行业毛利率数据为

空的情况。

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“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：(1) 询问管理层，并针对管理层的答复获取适当的审计证据；(2) 根据具体情况在必要时实施其他审计程序”的规定。

《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》第二十三条规定，注册会计师应当评价在实施分析程序时识别出的异常或偏离预期的关系（包括与收入账户有关的关系），是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。A 所在执行 B 公司 2018 年年报审计过程中发现部分分析指标触及设定的“报警比率”，但项目团队并未执行进一步的程序，如询问公司管理层或相关部门人员了解情况，分析出现该类异常指标是否表明存在审计风险，因为财务报表不同项目之间存在关联性，分析性程序是一个帮助注册会计师识别风险点的重要手段。同时，也能协助注册会计师通过不同的维度去印证被审计单位的经营情况与财务数据之间是否一致。

当调查异常波动和关系时，注册会计师在询问管理层，获取管理层对部分分析指标触及设定的“报警比例”解释的基础上，可以采取下列措施：(1) 将管理层的答复与注册会计师对被审计单位的了解以及在审计过程中获取的其他审计证据进行比较，以印证管理层的答复；(2) 如果管理层不能提供解释或者解释不充分，考虑是否需要运用其他审计程序。

在实施分析程序时，注册会计师应当考虑将被审计单位的财务

信息与下列各项信息进行比较：(1) 以前期间的可比信息；(2) 被审计单位的预期结果或者注册会计师的预期数据；(3) 所处行业或同行业中规模相近的其他单位的可比信息。

此外，在实务过程中，存在部分经验不足的审计人员虽在分析程序中已经发现了异常的迹象，但未进一步调查，也未向更有经验的人士汇报，从而忽略了异常情况，没有执行进一步的审计程序以搜集充分、适当的审计证据。为了防止该情况的发生，会计师事务所应建立一套与预期情况不相符时的调查机制，包括通过预先沟通让项目组成员充分了解被审计单位的情况、所在行业的特征、经营的周期性等特点，确保项目组成员对其负责的审计科目有合理的预期。同时，定期沟通与汇报制度，确保项目合伙人和项目负责人充分了解项目的状况及最新的变化。此外，制订有针对性的审计程序，除询问被审计单位的管理层及业务人员外，也可以考虑执行进一步的检查程序，以确保获取充分的审计证据合理解释指标异常的原因。

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》第五条的相关要求执行分析性程序：“在设计 and 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

七条的要求作进步调查的差异额。”

## 2.5 认定层次组合风险评估不到位

A 所在 B 公司底稿的风险评估认定层次组合风险评估中，未评价重要资产和负债的计价准确性、权利与义务、列报与披露以及损益表重要科目发生、列报与披露的重大错报风险高低。

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“注册会计师应当实施风险评估程序，为识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险提供基础。但是，风险评估程序本身并不能为形成审计意见提供充分、适当的审计证据”的规定。

注册会计师评估的风险可能影响拟实施的审计程序的类型及其综合运用。例如，当评估的风险较高时，注册会计师除检查文件外，还可能决定向交易对方函证合同条款的完整性。此外，对于与某些认定相关的错报风险，实施某些审计程序可能比其他审计程序更恰当。例如，在测试收入时，对于与收入完整性认定相关的错报风险，控制测试可能最能有效应对；对于与收入发生认定相关的错报风险，实质性程序可能最能有效应对。在确定审计程序的性质时，注册会计师需要考虑形成风险评估结果的依据。另一方面，如果注册会计师预期存在与此类交易相关的内部控制的情况下发生错报的风险较低，且拟基于这一评估结果设计实质性程序和考虑实施控制测试，注册会计师应当通过询问管理层以及被审计单位内部其他人员、分析程序、观察和检查等程序，作出对认定层次的重大错报风险评估，并充分记录在审计底稿中。

因此，对认定层次的重大错报风险评估，影响审计程序的性质、时间安排和范围。本案例中，A 所未对重要资产和负债的计价准确

性、权利与义务、列报与披露以及损益表重要科目发生、列报与披露的重大错报风险高低进行评估，可能对其实施审计程序的合理性与准确性产生重大影响。

## 2.6 关联方交易审计程序执行不到位

A 所执行 B2 公司其他应付款审计程序时，计划了解关联交易事项及应付款项的原因、检查相关合同等相关文件资料，但 A 所没有取得关联方相关合同资料，也未说明相关原因。

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。A 所的审计项目组虽然设计了关联交易相关的审计程序，但该程序却未被有效执行，且工作底稿也未记录相应的原因。

在审计过程中，注册会计师可以通过项目组内部的讨论，关注关联方的名称和特征、与关联方关系及其交易相关的控制等方式了解关联关系及其交易。同时，注册会计师也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：除向银行和律师获取的询证函回函外，注册会计师自其他第三方取得的询证函回函；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。

## 2.7 货币资金审计程序执行不到位

A 所在执行 B2 公司货币资金审计程序时，计划监盘库存现金，编制库存现金盘点表，将盘点金额与现金日记账余额进行核对。但审计项目组没有取得库存现金日记账、库存现金盘点表和制作库存现金监盘表。

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。

货币资金是企业日常经营活动的起点和终点，其增减变动与被审计单位的日常经营活动密切相关。较多舞弊案件都涉及被审计单位的货币资金，或能从货币资金检查中发现线索。当被审计单位的现金交易比例较高，并且与其所在行业的常用结算模式不同或库存现金规模明显超过业务周转所需资金时，注册会计师应保持警觉，了解和评估现金交易比例较高的合理性，是否与其业务性质相匹配，是否采取了适当措施保证现金收支完整、准确、安全。在必要时，注册会计师可以选取现金结算量较大的交易对方进行实地观察或询问，关注交易对方经营业务的性质、规模与收付款项的性质、规模是否一致，关注使用现金结算的合理性。对库存现金实施突击监盘程序，对被审计单位库存现金存放在两处或两处以上的，应同时实施监盘；在账面库存现金为零的情况下，仍然需要检查保险柜，查看是否有白条、员工的工资卡及其他异常文件等。

## **2.8 其他审计程序执行不到位**

A 所在 B 公司底稿的营业收入明细表中记录的审计说明与 B 公司营业收入的实际情况不符。B 公司营业收入函证程序控制措施表中错误记录执行人和复核人姓名。A 所在执行 B 公司孙公司 B2 公司其他应付款审计程序时，记录的审计调整事项与实际情况不符。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 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：(1) 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；(2) 实施审计程序的结果和获取的审计证据；(3) 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。审计工作底稿通常包括：总体审计策略；具体审计计划；分析表；问题备忘录；重大事项概要；询证函回函和声明；核对表；有关重大事项的往来函件（包括电子邮件）等。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。只有确保工作底稿的记录是完整准确的，审计复核人员才能在复核过程中发现问题并及时采取有校的措施进行应对。

## 案例 2

# C 会计师事务所执行 D 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《上市公司现场检查办法》(证监会公告〔2010〕12号)、《财政部、证监会关于会计师事务所从事证券、期货相关业务有关问题的通知》(财会〔2012〕2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 D 医疗设备股份有限公司(以下简称 D 公司)进行了现场检查,并对 C 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 C 所)执行的 D 公司年报审计项目进行了延伸检查。检查发现,C 所存在收入审计程序执行不到位,应收账款审计程序执行不到位,存货审计程序执行不到位,固定资产审计程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 C 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 D 公司简介

D 公司成立于 1996 年 4 月 1 日,2011 年 10 月在深交所创业板上市,是国家高新技术企业。D 公司总部设在中国珠海,业务分布在全国 24 个省、市、自治区。



D 公司自创立以来，以县级医院为主体的基层医疗机构建设为主业，通过自主研发与创新，从单一的设备供应商发展成为以智慧医院建设、康复医疗服务、互联网+医疗、医疗金融、医疗供应链和后勤管理服务为五大核心业务的医疗资源与服务平台型公司。D 公司打通了从医院投资、医院整体建设、医院运营服务，医疗供应链到医院后勤管理服务的全业务链的布局。目前，D 公司资产总额超过 70 亿元，已为近万家医疗机构提供了服务。D 公司 2015-2018 年各年度主要财务指标如下（数据摘自公司年报）：

|            | 2015 年 | 2016 年 | 2017 年 | 2018 年 |
|------------|--------|--------|--------|--------|
| 总资产利润率（%）  | 2.89   | 2.10   | 1.74   | 1.85   |
| 营业利润率（%）   | 12.04  | 11.05  | 10.61  | 12.90  |
| 销售净利率（%）   | 13.61  | 10.46  | 8.71   | 9.08   |
| 投资收益率（%）   | 0.61   | -0.51  | 0.26   | 1.71   |
| 主营收入增长率（%） | -14.93 | 16.20  | 20.95  | 7.57   |
| 净利润增长率（%）  | -52.29 | -10.70 | 0.80   | 12.10  |
| 总资产增长率（%）  | 55.72  | 22.53  | 21.83  | 5.57   |
| 应收账款周转率（次） | 1.47   | 1.42   | 1.34   | 1.20   |
| 总资产周转率（次）  | 0.26   | 0.22   | 0.22   | 0.21   |
| 资产负债率（%）   | 35.48  | 45.88  | 54.30  | 55.05  |

### 1.3 审计情况介绍

2016 年，C 所首次承接 D 公司年度财务报表的审计工作。经审计，C 所对 D 公司 2016 年度、2017 年度和 2018 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 收入审计程序执行不到位

C 所在执行 D 公司 2018 年度营业收入审计程序时，未按照审计计划中“计算本期产品的毛利率，与上期进行比较，分析各期之间是否存在重大波动，并查明原因”的审计程序执行，在个别月份明显出现毛利率重大变化的情况下，未对毛利率发生波动的原因进行核实，也未获取相关证据。

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“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”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。

D 公司 2018 年度各季度营业收入和毛利率如下：(单位：万元)

|      | 本期营业收入     | 本期营业成本    | 本期毛利率 | 上年同期营业收入   | 上年同期营业成本  | 上年同期毛利率 |
|------|------------|-----------|-------|------------|-----------|---------|
| 1 季度 | 24,309.00  | 9,359.76  | 61%   | 22,056.45  | 9,359.76  | 58%     |
| 2 季度 | 27,329.85  | 14,045.97 | 49%   | 18,959.99  | 10,137.95 | 47%     |
| 3 季度 | 25,784.89  | 11,712.45 | 55%   | 28,355.03  | 14,443.65 | 49%     |
| 4 季度 | 42,177.87  | 22,930.35 | 46%   | 41,809.72  | 17,832.45 | 57%     |
| 全年   | 119,601.61 | 58,048.53 | 51%   | 111,181.19 | 51,773.81 | 53%     |

注：上表中 2 季度数据根据半年报数据和 1 季报数据推算得出，4 季度数据根据年报数据和 3 季报数据推算得出。

从上表可知，D 公司在 1 季度、2 季度和 3 季度销售毛利率均高于上年同期，尤其是 3 季度毛利率明显高于上年同期，而 4 季度毛利率则大幅低于上年同期。由于前三个季度的数据均未经审计，4 季度的波动可能会受审计调整的影响，但是 1-3 季度毛利率确实存在异常波动（尤其是 3 季度与上年同期相比变动明显），而全年毛利率与则与上年大体相同。

根据警示函，C 所的审计计划设定了要执行本期毛利率与上期比较的分析性程序，关注各期之间是否存在重大波动，并查明原因。但是审计项目组在个别季度明显出现毛利率重大变化的情况下，未对毛利率发生波动的原因进行核实，也未获取相关证据。

注册会计师在了解被审计单位及其环境，识别评估重大错报风险时，应关注到本年前 3 个季度销售毛利高于去年同期的情况，并保持职业怀疑的态度，针对异常情况追加分析性程序。

《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》应用指南第 20 条和第 21 条指出，在考虑对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他审计证据后，注册会计师可以通过评价管理层的答复，获取与答复相关的审计证据；如果管理层不能提供解释，或注册会计师结合与管理层答复相关的审计证据认为管理层的解释不充分，则可能需要实施其他审计程序。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》应用指南第 2 条指出，在形成审计意见的过程中，注册会计师的大部分工作是获取和评价审计证据。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、重新执行和分析程序。注册会计师通常将这些程序进行综合运用。尽管询问可以提供重要的审计证据，甚至可以提供某项错报的证据，但询问本身通常并不能为认定层次不存在重大错报和内

部控制运行的有效性提供充分的审计证据。

由此可见，对于分析程序发现的异常情况，不能满足于通过询问管理层获得解释，还需要执行进一步的程序验证管理层的解释，并测试相关的支持性证据。对于不能获取合理解释、无法取得佐证证据的差异，注册会计师应当将其视为推断误差，并与其他错报一并考虑。

## 2.2 应收账款审计程序执行不到位

C 所在 D 公司年报审计中的应收账款审计程序执行过程中存在下述三个问题：一是未关注到公司大额销售退回情况。C 所在对 D 公司营业收入和应收账款进行审计时，未关注到公司 2016 年至 2018 年均存在大额销售退回的情况，销售退回的金额分别为 9236.65 万元、3790.78 万元和 4570.22 万元，而是直接确认公司会计处理无异常也未执行进一步的审计程序，执行事务所制定的“检查资产负债表日后发生的大额销售退回，并查明其原因”审计程序不到位。二是 C 所在执行公司应收账款审计过程中未执行制定的“检查原始凭证（如，期后收款情况、销售发票、运输记录），测试账龄的适当性”审计程序，导致未发现公司因重开发票导致账龄划分错误，应收账款坏账准备计提不充分，其中，2017 年少计提坏账准备 146.31 万元，2018 年少计提坏帐准备 344.09 万元。三是未对单项重大的应收款项进行减值测试。C 所在对 D 公司进行审计时，关注到公司未对单项金额重大的应收款项进行单项减值测试，也关注到公司上述减值测试程序与其制定的会计政策不相符，但注册会计师未保持应有的职业怀疑，未执行进一步审计程序获取充分适当的审计证据，未判断公司财务报表列报是否符合企业会计准则的规定。

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1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》第二十四条“注册会计师应当实施审计程序，评价财务报表的总体列报（包括披露）是否符合适用的财务报告编制基础的规定。在作出这一评价时，注册会计师应当考虑财务报表中的列报方式是否能够：（一）对财务信息及其依据的交易、事项和状况进行恰当分类和描述；（二）使财务报表的列报、结构和内容恰当”《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”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。

D公司相关的主要财务指标如下（单位：万元）：

| 年度   | 营业收入    | 销售退回  | 销售退回占本年收入比重 | 应收账款余额  | 坏账准备余额 | 少计坏账准备 | 税前利润   | 少计坏账准备占税前利润比重 |
|------|---------|-------|-------------|---------|--------|--------|--------|---------------|
| 2016 | 91,920  | 9,237 | 10.0%       | 80,056  | 9,586  | --     | 12,790 | --            |
| 2017 | 111,181 | 3,791 | 3.4%        | 109,176 | 14,151 | 144    | 13,067 | 1.1%          |
| 2018 | 119,601 | 4,570 | 3.8%        | 124,360 | 20,415 | 346    | 15,726 | 2.2%          |

关于销售退回问题：从上述财务数据可以看出，各年度销售退回占当年销售收入的比重较大（2016年度尤为异常）。项目组应对

销售退回实施总体分析性复核，并对销售退回占销售收入比重较大的异常情况采取进一步审计程序。

关于账龄法计提坏账准备的问题：项目组应根据账面销售记录对应收账款账龄进行测试，并检查相关记录的原始凭证，针对某些销售收入发生的时间早于发票开出的时间（因对以前的销售收入重开发票）等异常情况采取进一步审计程序，正确划分账龄。

关于未对单项金额重大的应收款实施减值测试的问题：项目组应针对关注到的不符合公司的会计政策的情况，采取进一步的跟进措施。

上述问题，前两项是在现场审计时未能恰当地执行制定审计计划时已确定要执行的审计程序，因此未能发现问题；第三项是确已发现问题却没有适当跟进。这种比较明显的问题，主导审计的项目合伙人及签字注册会计师对审计人员应给予适当的指导、在审计过程中与审计人员及时沟通、审计工作完成后认真复核工作底稿，及时发现和解决相关问题。

### **2.3 存货审计程序执行不到位**

一是未对部分子公司存货进行监盘。C 所在对 D 公司 2018 年年报进行审计时虽然将存货列为重大账户，但未对 D1 公司等 4 家子公司执行存货监盘程序。二是存货截止性测试程序执行不到位。C 所制定的存货截止性测试程序为抽取截止日前 5 张出入库单进行截止测试。但对 D 公司进行 2018 年度审计时，C 所对部分 D 公司子公司存货未抽取截止日前 5 张出入库单进行截止测试，截止性测试程序执行不到位。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货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”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。

D 公司相关的主要财务数据如下：(单位：元)

| 项目              | 金额            |
|-----------------|---------------|
| 2018 年末存货账面价值   | 78,075,539.75 |
| 占 2018 年末总资产比重  | 1.3%          |
| 占 2018 年末流动资产比重 | 3%            |
| 占 2018 年末净资产比重  | 3%            |

从上述财务指标中可以看出，D 公司 2018 年末的存货余额占总资产、净资产、流动资产的比例都不大。但是根据《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条，只要存货对财务报表是重要的，就需要执行存货监盘程序。注册会计师应在底稿中明确说明不予监盘的理由(例如这些存货不存在重大错报风险)，或采取替代措施获取充分适当的审计证据。

另外，存货截止测试程序则不仅与存货期末余额有关，还与采购、销售的截止有关，因此即使期末存货余额不重大，也不一定意味着不执行存货截止测试程序是恰当的。项目合伙人及签字注册会计师的应加强对审计工作的督导及对工作底稿的复核，提高审计质

量。

## 2.4 固定资产审计程序执行不到位

D公司的厂房装修改造工程和子公司D1公司厂房、生产车间装修工程分别于2016年12月和2017年12月转入固定资产，C所在审计时未关注到厂房装修计提折旧年限错误，未按照厂房的剩余年限计提折旧，执行“复核本期折旧费用的计提是否正确，如果必要，选择部分固定资产，重新计算折旧额”的审计程序不到位。注册会计师未保持应有的职业怀疑，未执行进一步审计程序获取充分适当的审计证据，未判断公司财务报表列报是否符合企业会计准则的规定。

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。

《中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序》应用指南指出：通常，数据的可分解程度越高，预期值的准确性越高，注册会计师将相应获取较高的保证水平。新增固定资产的折旧，涉及初始确认时对剩余使用年限的判断、在建工程转固定资产时点的判断等问题，与原有固定资产相比错报风险相对较高，单独测试其折旧计提应该是更合理的做法，会计师在测算固定资产折旧时应对数据做合理的分类。



## 案例 3

# E 会计师事务所执行 F 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 总体情况

根据《上市公司现场检查办法》(证监会公告〔2010〕12号)、《财政部、证监会关于会计师事务所从事证券、期货相关业务有关问题的通知》(财会〔2012〕2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 F 国际投资股份有限公司(以下简称 F 公司)进行了现场检查,并对 E 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 E 所)执行的 F 公司 2017 年度、2018 年度财务报表审计工作进行了延伸检查。检查发现 E 所存在审计程序执行不到位等执业质量问题,广东证监局依法对 E 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 F 公司简介

F 公司成立于 1998 年 10 月,发起人为 a 集团公司。F 公司于 2009 年 10 月登陆深圳 A 股主板市场。2009 年 9 月 F 公司实施整体资产置换,主营业务由生产、销售冰箱压缩机变更为植物油加工和销售。

2014年F公司希望引进实力股东，通过发行股票进行重大资产重组，收购F1公司100%的股权，b集团持有F公司145,557,693份股票，因此成为F公司的第二大股东，占股19%。同时，F公司与十家发行对象签订《盈利预测补偿协议》，承诺F1公司2015年至2017年实现的净利润数额分别不低于人民币1,150万元、1,900万元和45,150万元。F1公司在2015年和2016年业绩都达到承诺要求，扣非净利润约为1,224.7万元和3,815.2万元。然而2017年并未达标，双方对此产生利益分歧，F公司对b集团提起诉讼，认为b集团无法履行2017年净利润4.5亿元的业绩承诺，应承担业绩补偿责任。而b集团拒绝承担该责任，认为是因为F公司放弃认购公司募集配套资金导致钾盐项目扩建计划不能如期完成。2017年7月14日，F公司公告称，相关诉讼将于9月5日在北京市高级人民法院开庭审理。同时，F公司还发布了业绩预告，报告期内净利润预计为-1800万元至-2300万元，下滑至少236.12%。业绩不如意加上股权矛盾，在市场整体低迷的背景下，该股一度跌停。

2019年度F公司主营业务已经转变为钾肥经营、谷物贸易。

### 1.3 审计情况介绍

2017年起，F公司选聘E所提供审计服务，E所此后连续3年为F公司提供审计服务。2018年4月28日，E所以对F公司2017年度财务报表出具了无法表示意见的审计报告。在对无法表示意见事项进行了重新评估和计量，并对F公司相关报表科目和附注进行追溯调整后，E所于2019年4月24日重新对F公司2017年度财务报表出具了无保留意见的审计报告。E所为F公司出具的2018年度和2019年度审计报告意见类型均为无保留意见。2020年度，F公司改聘P所提供审计服务。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 未发现公司无形资产摊销存在重大错报

2017 年度和 2018 年度，F 公司在无形资产（采矿权）摊销上存在以下重大错报：一是 F 公司在合并报表层面将同一无形资产（采矿权）划分成两部分用不同方法进行摊销；二是 F 公司实际执行的无形资产（采矿权）摊销方法与 2017、2018 年度财务报告披露的无形资产摊销方法不一致。E 所在 F 公司年度审计执业过程中未恰当运用职业判断并保持职业怀疑，导致未发现 F 公司无形资产摊销及其方法选用存在重大错报。

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。

E 所在对 F 公司调整后的 2017 年财务报表重新出具无保留意见的审计报告过程中，对无形资产（采矿权）执行的审计程序包括：（1）评价与无形资产采矿权减值测试相关内部控制的有效性；（2）评价由管理层聘请的外部评估机构的独立性、客观性、经验和资质；（3）评价管理层估计资产组可收回价值时采用的假设和方法；（4）评价编制折现现金流预测中采用的关键假设及判断的合理性；评价折现的现金流量预测中采用的折现率的合理性；（5）验证无形资产采矿权减值模型计算的准确性。事务所将无形资产（采矿权）作为关键审计事项并执行了相应的审计程序，但却忽视了对无形资产（采矿

权)的摊销方法进行有效的检查。

## 2.2 未对公司无形资产(采矿权)减值测试进行复核

经查阅 E 所审计工作底稿,未见 F 公司管理层对 2018 年期末无形资产(采矿权)执行减值测试的相关资料,也未见 E 所对 F 公司无形资产(采矿权)减值测试执行复核的审计证据。E 所在未执行必要的审计程序,也未获得充分、适当审计证据的情况下,对 F 公司无形资产(采矿权)在 2018 年底是否存在减值迹象进行判断并作出结论。

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。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、重新执行和分析程序。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”的规定。

由于在 2017 年度审计中,E 所在报告中披露无法判断无形资产(采矿权)估值报告中资产估值假设条件及财务预测的恰当性,亦无法实施相应的审计程序以获取充分、适当的审计证据,因而出具了无法表示意见的审计报告。虽然在 2018 年导致出具无法表示意见的 2017 年度无形资产(采矿权)相关事项的影响已经消除,但项目组仍应对 2018 年度的无形资产(采矿权)实施充分适当的审计程序获取审计证据以复核无形资产(采矿权)的减值测试。未复核无形资产(采矿权)的减值测试可能导致无法对该科目账面价值是否准确形成恰当的结论。

## 2.3 未对超过重要性金额的预收款执行相关审计程序

2018 年末，F 公司账面存在一笔子公司 F2 公司对 c 公司的 80 万美元（折合 549.06 万元人民币）预收账款，账龄为 1-2 年。在 2018 年度审计报告中合并报表项目注释里预收款项项目（2）账龄超过 1 年的重要预收款项中列明了该笔款项，同时注明未偿还原因是船务服务尚未完成。上述预收账款金额超过了 E 所在审计策略中确定的实际执行重要性金额（人民币 100 万元）的标准。但 E 所审计工作底稿中未提供与该业务相关的确认资料，直至广东证监局现场检查发现问题后，E 所才对该预收款项进行了补充函证。E 所在未执行必要的审计程序，也未获得充分、适当审计证据的情况下，对上述预收账款进行确认并发表审计意见。

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。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、重新执行和分析程序。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”的规定。

#### **2.4 识别确定重要组成部分程序执行不到位**

E 所在 F 公司 2018 年度审计工作中，将 F 公司母公司、F1 公司、F3 公司作为重要组成部分，但审计工作底稿中未见确定上述重要组成部分的具体判断标准及证据，识别确定重要组成部分程序执行不到位。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第十八条“重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：（一）单个组成部分对集团具有财务重大性；（二）由于单个组成部分的特定性质或情况，

可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险”、第三十一条“集团项目组应当对集团及其环境、集团组成部分及其环境获取充分的了解，以足以：(一)确认或修正最初识别的重要组成部分；(二)评估由于舞弊或错误导致集团财务报表发生重大错报的风险”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。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、重新执行和分析程序。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”的规定。

《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第十八条规定，重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：(一)单个组成部分对集团具有财务重大性；(二)由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。随着单个组成部分对集团具有的财务重大性的增加，集团财务报表的重大错报风险通常也会增加。集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比，以协助识别对集团具有财务重大性的单个组成部分。确定基准和应用于该基准的百分比属于职业判断。某些组成部分由于其特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，集团项目组可能将其识别为重要组成部分。

F 公司 2018 年年报显示，F 公司直接持有 F1 公司、F3 公司 100%的股份，且这两家公司对 F 公司的净利润影响达到 10%以上，其中 F1 公司总资产 371,480.96 万元，净资产 313,455.03 万元，营业收入 32,097.59 万元，营业利润 5,884.95 万元，净利润 2,849.54

万元；F3 公司总资产 3,193.73 万元，净资产-255.35 万元，营业收入 5,569.50 万元，营业利润 151.29 万元，净利润 157.84 万元。因此，上述两家公司对 F 公司财务状况具有重大影响，E 所将这些公司作为重要组成部分是合理的。根据《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条的规定，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，项目组应当实施审计程序获取充分适当的证据并在审计工作底稿中记录确定上述重要组成部分的具体判断标准及证据。

## **2.5 集团层面审计项目组对组成部分层面确定的重要性的审计程序执行不到位**

经查阅 E 所审计工作底稿，未发现 F 公司审计项目组对组成部分层面确定的重要性进行评价的资料。上述情形违反了《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第三十五条：“如果基于集团审计目的，由组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行审计工作，集团项目组应当评价在组成部分层面确定的实际执行的重要性的适当性”的规定。

重要性水平对审计工作具有重要意义。首先，重要性水平的确定有利于防范审计风险。在抽样审计下，审计人员对未审计部分要承担一定的风险，而风险的大小与重要性水平的设定、重要性的判断有关，重要性水平越高，审计风险越低。其次，重要性水平的确定有利于提高审计效率。由于社会经济环境的发展变化，企业组织结构日趋复杂，对审计工作提出了更高的要求，注册会计师在审计中使用抽样审计手段愈加普遍，而各类交易、账户余额及列报认定层次的重要性水平即可容忍错报，在审计抽样确定样本规模及评价抽样结果时显得异常重要。重要性原则的正确运用，可以适当减少

审计程序，缩小测试范围，使审计人员把审计重点放在可能影响财务报表使用者决策的重要方面。集团层面审计项目组对组成部分层面确定的重要性的审计程序执行不到位，可能对审计质量产生重要影响。

## 2.6 未在重新出具的审计报告中增加相关强调事项段或其他事项段

E 所经审计，于 2018 年 4 月 26 日对 F 公司 2017 年度财务报表出具了无法表示意见的审计报告。为消除无法表示意见审计报告的影响，F 公司重新聘请评估机构 Q 资产评估公司对无法表示意见所涉事项进行了重新评估和计量，并对 2017 年度相关报表科目和附注进行追溯调整，E 所于 2019 年 4 月 22 日对 F 公司调整后的 2017 年财务报表重新出具了无保留意见的审计报告。经查，E 所未按规定在重新出具的 F 公司 2017 年度审计报告中增加相关强调事项段或其他事项段。

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》第十五条“在有关法律法规或适用的财务报告编制基础未禁止的情况下，如果管理层对财务报表的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，被审计单位的董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，在这种情况下，注册会计师可以采用如下处理方法：出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改”、第十九条“注册会计师应当在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和注册会计师提供的原审计报告”和《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》第五条“本准则附录 1 和附录 2 列



示的其他审计准则，对在审计报告中增加强调事项段和其他事项段提出具体要求。在这些情况下，本准则对强调事项段或其他事项段格式的要求同样适用”的规定。

E 所在重新出具的 2017 年度审计报告中披露：“2017 年度，上市公司对子公司 F1 公司下属 F4 公司老挝 35 平方公里钾盐矿采矿权计提减值准备 259,262.52 万元人民币，系基于公司聘请评估机构对该矿产经营权的估值作出的判断，估值报告结果为‘矿业经营权指示价值’，同时，估值报告对估算时假定和受制条件提示‘并未对客户提供的扩产计划可行性进行分析研究，也未与 F1 公司现在的营运管理层就 F 公司提供的扩产计划及财务预测进行过任何讨论’。”E 所无法判断估值报告中资产估值假设条件及财务预测的恰当性，亦无法实施相应的审计程序以获取充分、适当的审计证据以判断上述无形资产采矿权减值计提的合理性。根据《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》第十条的规定，如果无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表无法表示意见。E 所据此对 F 公司 2017 年度财务报告出具了无法表示意见的审计报告。

此后，F 公司重新聘请了评估机构对上述无法表示意见事项进行了重新评估和计量，并对公司相关报表科目和附注进行追溯调整。E 所于 2019 年 4 月 22 日对 F 公司调整后的 2017 年财务报表重新出具了标准无保留意见的审计报告。《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第十五条规定，在有关法律法规或适用的财务报告编制基础未禁止的情况下，如果管理层对财务报表的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，被审计单位的董事会、管理

层或类似机构也仅对有关修改进行批准，在这种情况下，注册会计师可以采用如下处理方法：出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。第十九条同时规定，注册会计师应当在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和注册会计师提供的原审计报告。虽然 E 所在重新出具的报告中解释说明了该事项，但未按照审计准则的规定，增加强调事项段或其他事项段作进一步说明，提醒财务报表使用者关注。

## 2.7 未恰当确定 2018 年度审计报告关键审计事项

E 所在 F 公司 2017 年度审计工作中，将“无形资产——采矿权减值”确定为关键审计事项，确认依据主要为“无形资产(采矿权)金额较大、对财务报表的影响较为重大，减值测试过程较为复杂且管理层需要作出重大判断”。但在 2018 年末 F 公司无形资产(采矿权)占公司总资产的 65.72%，影响公司“无形资产——采矿权减值”作为关键审计事项的因素未发生明显变化的情况下，E 所未将“无形资产——采矿权减值”确认为 F 公司 2018 年度审计工作的关键审计事项。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》第九条“注册会计师应当从与治理层沟通通过的事项中确定在执行审计工作时重点关注过的事项。在确定时，注册会计师应当考虑下列方面：(一)按照《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》的规定，评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险；(二)与财务报表中涉及重大管理层判断(包括被认为具有高度估计不确定性的会计估计)的领域相关的重大审计判断；(三)本

期重大交易或事项对审计的影响”及第十条“注册会计师应当从根据本准则第九条的规定确定的事项中，确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，从而构成关键审计事项”的规定。

F 公司 2017 年末无形资产（采矿权）账面价值 278,288.88 万元，占总资产 65.71%，2018 年末无形资产（采矿权）账面价值 277,108.85 元，占总资产 65.72%，与 2017 年占比基本一致。同时，影响“无形资产——采矿权减值”作为关键审计事项的因素未发生明显变化，E 所在 2018 年审计报告中未将“无形资产——采矿权减值”作为关键审计事项进行披露的合理性存疑。

## 案例 4

# G 会计师事务所执行 H 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 G 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 G 所)执行的 H 电机股份有限公司(以下简称 H 公司)2018 年度年报审计项目进行了商誉审计专项检查。检查发现 G 所存在未针对商誉相关控制运行的有效性获取充分、适当的审计证据；未发现被审计对象的商誉减值测试程序不到位；评价管理层的专家的工作时，未获取充分、适当的审计证据；未合理评价 H 公司 2018 年财务报表中附注与商誉相关的信息披露是否充分、适当等问题。广东证监局于依法对 G 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 H 公司简介

H 公司成立于 2000 年 10 月 23 日，于 2008 年 6 月 19 日登陆深圳证券交易所中小板市场。H 公司属于电机制造行业，是广东省高新技术企业。经营范围为加工、制造、销售：微电机、家用电器、

运动及健身机械、电工器材、电动工具、机动车零配件、电子产品、控制电器；经营 H 公司自产产品及技术的出口业务；经营 H 公司生产所需的原辅材料、仪器仪表、机械设备、零配件及技术的进口业务；厂房、仓库出租；生产、检测设备的租赁；新能源汽车电池包产品（电池成组和电池管理系统）的设计研发、生产和销售；氢燃料电池及其系统控制设备、零部件的研发、生产、销售；氢能源技术及其系统控制技术、零部件的研发、咨询；新能源开发、技术转让、技术服务及技术咨询。2018 年度，H 公司前三大业务分别是空调用电机、起动机及发电机、新能源汽车动力总成系统，占营业收入比例分别为 38.5%、23.7%、16.3%；汽车租赁业务占比较低，仅有 2.3%。此外，中国境内销售收入占比为 65.1%、境外销售占比为 34.9%。2018 年度，H 公司集团财务报表合并范围内子公司共 72 家，其中对公司净利润影响达 10%以上的子公司有 H1 公司、H2 公司以及 H3 公司。

### 1.3 审计情况介绍

G 所为 H 公司 2008 年首次公开发行股票的审计机构，并在 H 公司上市后一直为其提供年度财务报表审计服务，历年出具的审计报告意见类型均为标准无保留意见。G 所于 2019 年 4 月 27 日对 H 公司 2018 年度财务报表出具了无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 H 公司商誉形成过程

自 2008 年上市以来，H 公司通过不断外延式并购，在车辆旋转电器领域、新能源汽车动力总成系统等领域完成了布局，2018 年末其商誉账面原值为 369,829 万元。

2011 年，H 公司收购 H3 公司的 57.5% 股权，确认商誉 4,918 万元，涉足车辆旋转电器业务，同年收购 H12 公司，其主营业务为磁性材料等的生产与销售，确认商誉 4,410 万元。随后，H 公司于 2013 年收购了 H4 公司，确认商誉 6,616 万元，于 2014 年收购了 H2 公司 77.8% 的股权，确认商誉 54,588 万元，继续布局车辆旋转电器业务，主要产品为传统汽车起动机、发电机等。

2016 年 1 月，H 公司完成对 H1 公司 100% 股权的收购，确认商誉 293,743 万元，布局新能源车动力总成系统业务，后来的主要产品为新能源汽车驱动电机、控制器等。同年，H 公司通过新能源汽车运营平台方面，大力整合并利用行业优势资源，先后并购了多家车辆运营企业（包括 H5 公司、H6 公司、H7 公司和 H8 公司）及一家保险代理公司（H9 公司），合计确认商誉 4,968 万元。

同时，H 公司开始涉足氢燃料电池行业。2016 年 7 月，H 公司参股 H10 公司 9.9% 股权，成为 H10 公司的最大单一股东。并于 2017 年年初与 H10 公司达成燃料电池模组组装授权协议，构建“电机+电控+电池”完整产业链。

经过上述一系列的收购，H 公司的归母净利润由 2008 年的 14,128 万元，增长到 2016 年的 50,935 万元。但 2016 年 H 公司因并购达到业绩顶峰后，就开始走起了下坡路。年报显示，2017 年 H

公司实现归母净利润 41,775 万元，同比增长 9.1%，而 2018 年由于大额计提商誉减值，导致 H 公司虽然当年实现营业收入 863,758 万元，同比增长 0.4%，但归母净利润却由盈利变为大幅亏损 237,565 万元，同比大降 668.7%。2018 年归母净利润的亏损额相当于 H 公司过去 8 年归母净利润的总和。

## 2.2 内部控制运行有效性审计程序执行不到位

截至 2018 年 12 月 31 日止，H 公司商誉账面原值为 369,829 万元。H 公司管理层于年度终了聘请第三方机构对涉及商誉的重要资产组或资产组组合进行了评估。基于评估结果，截至 2018 年 12 月 31 日止，H 公司商誉累计减值 257,534 万元，其中本年计提 241,925 万元，主要由以下四部分组成：收购 H2 公司（31,176 万元）、收购 H11 公司（210 万元）、收购 H1 公司（209,553 万元）、收购 H7 公司（99 万元），计提金额重大。根据企业会计准则的规定，管理层需要在每个资产负债表日对商誉进行减值测试。在根据资产组或资产组组合公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值的现值两者之间较高者确定长期资产的可收回金额时，需要管理层在合理和有依据的基础上综合考虑各种因素作出会计估计。鉴于商誉减值涉及管理层的重大判断，具有一定的复杂性，G 所在 H 公司 2018 年财务报表审计报告中将商誉的减值认定为关键审计事项。

G 所在识别和评估重大错报风险时，将商誉的计价和分摊认定的控制风险评估为低，且预期 H 公司关于商誉的内部控制运行是有效的，但未对 H 公司关于商誉的内部控制设计和实施控制测试。

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》第八条“当存在下列情形之

一时，注册会计师应当设计和实施控制测试，针对相关控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据：(一)在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的(即在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师拟信赖控制运行的有效性)；(二)仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据”的规定。

实务操作中，注册会计师对商誉减值风险进行评估和执行控制测试应注意以下要求：

《会计监管风险提示第8号——商誉减值》指出，在了解被审计单位及其环境以识别和评估重大错报风险时，会计师事务所应结合商誉减值事项的重要程度及不确定性程度，恰当认定其风险性质，以确定其是否为认定层次的重大错报风险。同时，会计师事务所应根据风险评估结果制定必要、可行、有针对性的进一步审计程序，且确保所制定的审计程序得以有效落实。若认为商誉减值事项存在特别风险，会计师事务所还应当了解被审计单位与该风险相关的控制(包括控制活动)。

同时，根据《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》第八条规定，当存在下列情形之一时，注册会计师应当设计和实施控制测试，针对相关控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据：(一)在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的(即在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师拟信赖控制运行的有效性)；(二)仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。

根据上述《会计监管风险提示第8号——商誉减值》以及《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》第八条的要求并结合 H 公司的实际情况，G 所应将 H 公司商誉计价和分摊认定的控制风险评估为高，因其将商誉计价和分摊认定为重点审计领域，而该项控制拟防止或发现的减值错报的性质和重要程度较高，且该项控制较复杂且涉及较多的判断。同时，由于 G 所预期 H 公司关于商誉的内部控制运行是有效的，需要对相关内部控制进行控制测试。

### 2.3 减值测试审计程序执行不到位

H 公司 2018 年年度报告披露，其子公司 H1 公司 2015 年度完成了业绩承诺，2016-2018 年未能完成业绩承诺，2016 年、2017 年的业绩完成率分别为 83%、67%，2018 年承诺实现扣非后净利润 27,700 万元，实际亏损 16,021 万元。H 公司根据 S 评估公司 2019 年 4 月 21 日出具的评估报告，本年对并购 H1 公司形成的商誉计提了减值准备 209,553 万元，累计计提商誉减值准备 220,359 万元。同时，H 公司根据 S 评估公司出具的评估报告，对并购子公司 H7 公司以及 H2 公司计提了减值 210,539 万元。

H 公司在以前年度合计对并购 H1 公司产生的商誉计提了 10,805 万元的商誉减值准备，对并购 H2 公司产生的商誉计提了 1,735 万元的商誉减值准备。综合来看，H 公司在以前年度对上述两家子公司合计计提的商誉减值准备仅为 12,504 万元，与此次的大额计提相差甚远。

广东证监局于 2020 年 1 月 15 日作出的警示函显示，广东证监局发现 H 公司 2017 年度计提商誉减值准备不准确。H1 公司自 2017 年开展汽车通用底盘、燃料电池等相关业务，该部分业务不属于 H 公司 2016 年收购 H1 公司所形成商誉的相关资产组。但 H 公司对收购 H1 公司所形成的商誉进行减值测试时未辨识并剔除该部分业务对应的资产组，导致 2017 年年度报告中商誉减值损失的计算过程存

在错误。

G 所没有关注到 H 公司未按照《企业会计准则》规定执行商誉减值测试程序。

上述行为不符合《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”的规定。

在实务操作中，注册会计师判断商誉减值测试程序是否执行到位应注意以下要求：

《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》第二十八条规定，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。

《会计监管风险提示第 8 号——商誉减值》指出，会计师事务所应对商誉减值事项执行充分、必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，并详细记录关键审计程序的实施过程，尤其是记录基于判断当时知悉的情况和事实，进行推理的过程及形成的相关审计结论。具体来看：(1) 应关注并复核公司对商誉减值迹象的判断是否合理；(2) 应关注并复核公司对商誉所在资产组或资产组组合的划分是否合理，是否将商誉账面价值在资产组或资产组组合之间恰当分摊；(3) 应关注并复核公司确定的减值测试方法与模型是否恰当；(4) 应关注并复核公司进行商誉减值测试所依据的基础数据是否准确、所选取的关键参数是否恰当，评价所采用的关键假设、所作出的重大估计和判断、所选取的价值类型是否合理，分析减值测试方法与价值类型是否匹配。若认为商誉减值事项存在特别风险，

还应考虑采用敏感性分析等方法评价管理层所作判断的合理性；(5) 应关注并复核公司对商誉减值损失的分摊是否合理，是否恰当考虑了归属于少数股东商誉的影响；(6) 若以前期间对商誉进行减值测试时，有关预测参数与期后实际情况存在重大偏差的，应充分关注并复核公司管理层在作出会计估计时的判断和决策，以识别是否存在管理层偏向的迹象；(7) 应充分关注期后事项对商誉减值测试结论的影响；(8) 对公司未按规定实施商誉减值测试的，应结合其重要性判断是否应提请公司管理层补充进行商誉减值测试，如果管理层拒绝，应考虑未做商誉减值测试对审计意见的影响。

根据《会计监管风险提示第8号——商誉减值》以及《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》要求，并结合H公司的实际情况，会计师应该在整个审计过程中保持职业怀疑，当出现减值迹象时，对于应确认的减值金额保持谨慎。同时应关注并复核公司对商誉所在资产组或资产组组合的划分是否合理，以便发现由于资产组划分不合理导致的商誉减值准备不准确。

#### **2.4 评价管理层专家工作的审计程序执行不到位**

广东证监局于2020年1月13日作出的相关警示函显示，S评估公司在对H公司委托其开展的评估基准日为2018年12月31日的资产评估项目中存在下列问题：(1) 未对部分资产评估专业人员进行独立性调查。部分资产评估专业人员没有在《项目组成员独立性声明签字》。(2) 对评估资料的核查验证程序不到位。在运用收益法对H公司子公司H1公司与商誉相关的资产组可回收价值的资产评估项目执行评估工作时，使用了H1公司提供的剔除2017年新增的氢能源等业务后的经营业绩预测表和成本、销售费用、管理费用、

财务费用、税金等科目的预测资料。对于 H1 公司收入预测趋势与历史走势不一致的情况，未能充分地核查分析。对于 H1 公司提供的成本、销售费用、管理费用、财务费用、税金等科目的预测资料，你们未能充分地核实验证。(3) 资产评估报告陈述的内容与实际情况不符。在对 H1 公司项目执行评估工作时以收购 H1 公司形成的商誉相关的资产组作为评估对象，但在出具的《H 公司拟对合并 H1 公司形成的商誉进行减值测试项目涉及的资产组可回收价值资产评估报告书》中将资产评估对象界定为 H1 公司的主营业务资产所形成的资产组，涉及的资产范围为委托人指定的 H1 公司 2018 年 12 月 31 日的资产负债表反映的全部主营业务经营性有形资产和可确认的无形资产组成的资产组，与实际情况不符。(4) 资产评估报告未包含必要信息。一是未在资产评估报告中披露在收益法中使用的特定风险收益率的测算、逻辑推理、形成过程和相关评估数据的获取来源；二是未在资产评估报告中披露价值类型与会计准则或者相关会计核算、披露要求的对应关系，只披露了价值类型的定义。

G 所在对 H 公司聘请的资产评估公司的工作进行评价时，未获取充分适当的审计证据，以致未发现资产评估公司存在评估程序执行不到位的情况。

上述行为不符合《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。

在实务操作中，注册会计师利用专家工作时，应注意以下要求：

根据《会计监管风险提示第 8 号——商誉减值》，在利用专家工作时，会计师事务所应与专家保持必要的沟通，充分关注专家的独立性和专业胜任能力，并对专家工作过程及其所作的重要职业判

断（尤其是数据引用、参数选取、假设认定等）进行复核，以判断专家工作的恰当性，不得直接将专家工作成果作为判断商誉是否减值的依据。当公司或会计师事务所聘请的资产评估机构未对商誉所在资产组或资产组组合的可收回金额发表专门意见时，会计师事务所应着重考虑专家工作对审计工作的支持程度，并对专家工作成果进行必要调整，以适应财务报表审计目的。

## 2.5 财务报表披露的审计程序执行不到位

广东证监局于 2020 年 1 月 15 日作出的警示函显示，H 公司在商誉的信息披露方面存在以下问题：H 公司 2018 年商誉发生重大资产减值损失，经查，公司 2018 年与商誉有关的资产组组成与前期相比发生了较大变化，但公司未在 2018 年财务报表附注中披露资产组变化的原因以及前期和当期资产组组成情况等信息。

G 所未对 H 公司 2018 年财务报表附注中与商誉相关的信息披露是否符合《企业会计准则》的规定进行合理评价。

上述行为不符合《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》第二十四条“注册会计师应当实施审计程序，评价财务报表的总体列报与相关披露是否符合适用的财务报告编制基础”的规定。

在实务操作中，注册会计师判断商誉披露是否符合会计准则应注意以下要求：

《会计监管风险提示第 8 号——商誉减值》指出，会计师事务所应恰当评价公司财务报告是否按《企业会计准则》和相关信息披露编报规则充分披露与商誉减值相关的所有重要信息。同时，会计师事务所还应阅读并考虑获取的其他信息（包括审计报告日前和审计报告日后取得的其他信息），充分关注其他信息中的商誉减值事项

披露是否与财务报表、已获取的审计证据存在重大不一致。

## 案例 5

# I 会计师事务所执行 J 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 总体情况

根据《上市公司现场检查办法》(证监会公告〔2010〕12号)、《财政部、证监会关于会计师事务所从事证券、期货相关业务有关问题的通知》(财会〔2012〕2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 I 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 I 所)执行的 J 股份有限公司(以下简称 J 公司)2018 年度财务报表审计项目进行专项检查。检查发现 I 所存在审计程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 I 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 J 公司简介

J 公司成立于 1997 年,2010 年 11 月在深交所上市。J 公司集文化产业投资、影视动漫、网络游戏、IP 衍生品开发等业务于一体,经营范围包括对高新科技项目、文化产业项目、文化休闲娱乐服务业的投资;工业产品设计,多媒体和动漫技术的研发,电子信息技术的应用和开发、游戏软件的技术开发;影视广告制作,代理、发

布、发行、摄制电影(单片);设计、制造和销售:模型、工艺品(不含金银饰品)、五金制品、塑胶制品;销售:用电器、服装、箱包、皮革制品等;文化娱乐经纪代理;投资兴办实业;受托资产管理、受托管理股权投资基金等。J公司旗下拥有19家子公司,分布在北京、上海、深圳、杭州、福州等多个城市。

### 1.3 审计情况介绍

J公司2018年度财务报表审计为I所首次承接J公司审计业务,I所于2019年4月23日为J公司出具了无保留意见的审计报告。



## 第 2 章 案例分析

### 2.1 未按要求与前任注册会计师进行沟通

检查发现 I 所接受 J 公司 2018 年度财务报表审计业务委托后，才向前任注册会计师邮寄了《与前任注册会计师的沟通函》，且至出具审计报告日未得到答复，也未对该沟通结果进行评价。

上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》第七条“在接受委托前，后任注册会计师应当与前任注册会计师进行必要沟通，并对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托”的规定。

根据审计准则要求，与前任注册会计师进行必要沟通是接受业务委托前的必要审计程序，I 所在承接业务后才向前任注册会计师发出沟通函，不符合准则相关规定。会计师事务所承接业务时，除了解被审计单位及其环境、被审计单位经营业务涉及领域及相关领域当前发展状况和盈利水平等信息外，还应通过与前任注册会计师的沟通，了解前任注册会计师是否发现被审计单位管理层存在诚信等方面的问题，前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧，在审计过程中是否发现存在重大错报或者舞弊的行为等情况，以全面判断被审计单位是否存在重大审计风险。会计师事务所只有在充分了解被审计单位相关情况基础上，才能对是否接受委托以及接受委托后正确设计和实施审计程序提供充分依据。

对于与前任注册会计师沟通工作，《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师和后任注册会计师的沟通》应用指南提出了具体的指导要求：在接受委托前，后任注册会计师需要与前任注册会计师进行必要沟通，并对沟通结果进行评价，以确定是否接

受委托。这是接受委托前沟通的核心要求，它包括以下三层含义（1）沟通的目的。在接受委托前，后任注册会计师与前任注册会计师进行沟通的目的是了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，以确定是否接受委托。后任注册会计师一般只有通过与前任注册会计师直接沟通，才有可能了解更换会计师事务所的真实原因；（2）接受委托前的沟通是必要的审计程序。与前任注册会计师进行沟通，是后任注册会计师在接受委托前实施的必要审计程序；（3）评价沟通结果。在进行必要沟通后，后任注册会计师需要对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。

## 2.2 制定的审计策略执行不到位

检查发现，I所制定的总体审计策略应对措施包括检查期后事项，以评价商誉减值准备计提的合理性，但I所未执行该审计程序。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”的规定。

2018年12月下旬，J公司发生控制权变更。同时，2018年，J公司大幅计提包括商誉减值在内的资产减值准备，共计提资产减值13.95亿。为此，深交所问询J公司是否通过计提资产减值准备对公司业绩进行“大洗澡”，相关资产减值准备的计提是否符合《企业会计准则》的规定。在回复深交所问询函时，J公司表示2018年净利润亏损主要受商誉减值等资产减值、毛利率下降、费用上升、投资收益减少等因素影响，以资产减值为例，2018年J公司计提商誉减值准备12.97亿元、可供出售金融资产减值准备6,969.11万元，若剔除上述资产减值的影响，J公司2018年归属于上市公司股东的净利润为8,968.82万元。由此可见，评价商誉减值合理性是对J公司相

关年度年报审计的审计关键事项。I 所在出具的 2018 年度审计报告中披露，将商誉减值准备计提作为关键审计事项，采取的应对措施主要包括：(1) 评估管理层运用减值测试方法的适当性；(2) 将减值测试所使用的数据与历史数据进行比较；将相关资产组的实际数据与以前年度相应的预测数据进行了比较，以评价管理层对现金流量的预测是否可靠；(3) 评价管理层委聘的外部估值专家的胜任能力；实施相关程序对其中关键假设进行评估，包括对重要的原始数据相关性、完整性和准确性进行检查；对未来现金流预测相关的关键指标，如收入预测数据、折现率等进行分析，并判断其合理性。

### 2.3 未对管理层的专家的工作进行充分了解和评价

R 公司为 J 公司聘请的资产评估专家，在相关资产评估项目中使用的评估方法为收益法和市场法，最后采用了收益法的评估结果作为资产的可回收价值。I 所在利用 R 公司的工作作为审计证据时，未对 R 公司使用收益法所涉及的相关假设和方法进行评价。

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：①评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性；②了解管理层的专家的工作；③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。

《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》第十三条规定，注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括：(一) 专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；(二) 如果专家的工作涉及使用重要的假设

和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；(三)如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。I所在利用R公司的工作作为审计证据时，未对R公司使用收益法所涉及的相关假设和方法进行评价，可能会导致由于管理层专家自身的胜任能力和专业素质不足提供错误的工作结论从而使事务所的判断出现偏差。此外，如果被审计单位对专家的工作实施各种控制或者专家受到技术标准、行业要求的约束等提供不恰当的工作结果，事务所就不能利用管理层的专家的工作。

#### 2.4 未关注到J公司财务报表中与商誉相关资产组的披露存在错误

J公司2018年确认的与商誉相关的资产组为J1公司、J2公司、J3公司的经营性资产和负债，与购买日及以前年度商誉减值测试时所确认的资产组不一致，但J公司在2018年度财务报表附注中披露的与商誉相关的资产组为J1公司、J2公司和J3公司的全部资产和负债，并指出与购买日及以前年度商誉减值测试时所确认的资产组一致。I所在审计过程中未关注到J公司财务报表附注中的上述披露错误。

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》第二十四条“注册会计师应当实施审计程序，评价财务报表的总体列报（包括披露）是否符合适用的财务报告编制基础的规定。在作出这一评价时，注册会计师应当考虑财务报表中的列报方式是否能够：(一)对财务信息及其依据的交易、事项和状况进行恰当分类和描述；(二)使财务报表的列报、结构和内容恰当”的规定。

J公司2018年年报披露，J公司将J1公司、J2公司和J3公司三家公司的全部资产与负债各自认定为一个资产组，对三个资产组

共计提 129,689.79 万元商誉减值准备，占商誉账面原值 71%（商誉账面原值 182,760.87 万元）。而且资产组的可收回金额参考 R 公司出具的报告，采用预计未来现金流量的现值估计资产组的可收回金额。虽然事务所将商誉列为关键审计事项，但在利用 R 公司的工作作为审计证据时，未对 R 公司使用收益法所涉及的相关假设和方法进行评价，也并未根据总体审计策略应对措施检查期后事项，未评价商誉减值准备计提的合理性，未关注到 J 公司财务报表与商誉相关资产组的附注存在披露错误。

## 2.5 未进一步获取审计证据消除询证函回函的疑虑因素

检查发现，I 所对 J 公司供应商预付账款科目实施函证程序时，3 家被函证对象的回函地址相同，其中两家被函证对象的回函快递的发件人为同一人，I 所未在底稿《与函证程序有关的舞弊风险迹象核对表》中记录，也未进一步获取审计证据消除疑虑。

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”的规定。

注册会计师以函证方式直接从被询证者处获取的审计证据，比被审计单位内部生成的审计证据更可靠。I 所对 J 公司供应商预付账款科目实施函证程序时，在收到的回函中，存在 3 家被函证对象的回函地址相同，其中两家被函证对象的回函快递的发件人为同一人的情况。注册会计师应当保持职业怀疑并关注这些回函是否并非来自函证对象。I 所没有按照审计准则相关规定在底稿中进行记录，也没有获取进一步审计证据消除疑虑，表明审计人员没有保持应有的职业怀疑，且对实施程序后所获取的审计证据查看分析不仔细。

此外，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（例如，直接在邮局投递）。如果注册会计师使用邮局以外的快递公司寄送询证函，快递人员必须可靠且独立于被审计单位管理层。因此，事务所在发出询证函时可以在核实被询证者的联系方式后自行独立寄发询证函，警惕被审计单位通过快递员拦截询证函，考虑在所发出的询证函上添加不易复制的特定标识，以便在收到回函时与注册会计师事先留存的复印件或扫描件比对以辨别真伪。

在收到回函后，《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证》指出，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。在认为必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者处进行核实等。如果被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函不能视为可靠的审计证据。

在这种情况下，注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。

## 2.6 未记录与管理层对重大事项的讨论

检查发现，I 所在审计过程中与 J 公司管理层就与商誉相关资产组的重大事项进行了多次沟通，但没有形成相关记录。

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》第十二条“注册会计师应当记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论，包括所讨论的重大事项的性质以及讨论的时间、地点和参加人员”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。I 所项目组就商誉相关资产组的重大事项与公司管理层进行了多次沟通，按照审计准则相关规定，本应做好相关记录，但其却未执行。审计工作底稿是编写审计报告的基础。审计工作底稿包括了用来说明审计程序、审计取证、审计分析、审计评价、审计结论的资料，如果没有做好相关记录，可能会使得审计人员在确定审计意见的时候忽略一些重要信息，不利于项目负责人通过审计底稿来了解审计项目完成情况。再者，审计工作底稿是考核审计人员的重要依据。因为审计工作底稿反映了审计项目中审计人员的工作情况，未做好充分记录，日后若发生复议或诉讼的情况，缺失与管理层对重大事项讨论的记录会对事务所造成不利的影响。

## 2.7 审计工作底稿的记录存在错漏

检查发现，I 所审计工作底稿的记录存在错漏，一是在审计工作底稿《利用专家工作——利用管理层的专家》中记录 R 公司采用市场法的评估结果作为资产的可回收价值，与实际情况不符；二是个

别被访谈人未在编制的《业务承接（首次承接）面谈记录》中签字确认；三是负责业务承接的行业核准合伙人未在 J 公司《业务承接核准单》《业务承接评价表》中确认承接意见。

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。

审计底稿的质量对审计报告起到非常重要的作用。事务所获取充分适当的审计证据及把审计现场获得的审计证据规范化记录下来是对鉴证信息提供合理保证的重要支撑。I 所项目组在底稿记录中出现了几处不应有的错漏，可能会影响审计意见决策的质量。同时，也反映出该项目的质量复核工作存在失误、遗漏。



## 案例 6

# K 会计师事务所执行 L 公司年报审计 案例分析

## 第 1 章 案例介绍

### 1.1 案例背景

根据《上市公司现场检查办法》(证监会公告〔2010〕12号)、《财政部、证监会关于会计师事务所从事证券、期货相关业务有关问题的通知》(财会〔2012〕2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 L 时尚集团股份有限公司(以下简称 L 公司)进行了现场检查,并对 K 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 K 所)执行的 L 公司 2018 年度财务报表审计项目进行了延伸检查,发现 K 所存在银行账户审计程序执行不到位、控制测试程序执行不到位、高风险科目审计程序执行不到位、毛利率分析程序执行不到位、存货跌价准备测试程序执行不到位等执业质量问题。广东证监局依法对 K 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 L 公司简介

L 公司是一家全球时尚品牌运营商,成立于 2002 年,总部位于

广州。集团以自主品牌、丰富的国际代理品牌和买手店资源为基础，依托 300 多家线下时尚品牌零售店、全渠道电商以及高效供应链，打造线上服务、线下体验的新零售模式。L 公司主营业务聚焦三大领域：服饰箱包、护肤美妆、珠宝配饰。集团业务运营七大渠道：L 公司电商平台、第三方电商平台、高端购物中心、高端精品买手店、港澳渠道、空港渠道、新媒体渠道。2012 年 2 月，L 公司登陆深交所中小板 A 股。

L 公司 2018 年年报显示，公司经营模式以门店（含直营店和加盟店）零售为主（约占营业收入的 2/3），电商零售和其他零售为辅（约占营业收入的 1/3），门店零售收入中自营品牌和代理品牌约各占一半。在报告期内，L 公司实现营业总收入 156,341.78 万元，较上年同期增长 69.70%。2018 年年度营业收入增长的主要原因是报告期自有品牌业务、代理品牌业务、线上业务收入、移动应用产品收入增加；实现营业利润 6,117.24 万元，较上年同期下降 51.41%；实现利润总额 6,236.71 万元，较上年同期下降 51.39%；实现归属于上市公司股东的净利润 7,573.08 万元，较上年同期下降 43.77%；归属于上市公司股东的扣除非经常性损益的净利润 7,573.08 万元，较上年同期增长 128.12%。2018 年度业绩变动的主要原因是：（1）公司经营规模扩大，收入、经营性净利润较上年同期增加；（2）子公司 L1 公司顺应海外移动互联网发展趋势，响应国家号召积极出海拓展业务，并实现流量变现，扩大了市场占有率，业绩贡献较上年同期增加。

### 1.3 审计情况介绍

L 公司 2012 年登陆深交所中小板后，2012 年至 2018 年共计 7 个年度均选聘 K 所提供审计服务，K 所对 L 公司 2012 年至 2018 年期间各年度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 银行账户审计程序不到位

一是未对 L 公司子公司 L2 公司在厦门国际银行拱北支行和澳门国际银行佛山支行的定期存单保持职业谨慎和怀疑态度，未能发现相关存款存在质押。二是未对 L2 公司相关已销户的银行账户实施函证程序，也未在底稿中说明未函证的理由。

上述情形不符合《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”、第三十条“职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉”以及《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”的规定。

L 公司 2018 年的财务数据如下：(单位：元)

| 项目   | 期末余额           | 期初余额           |
|------|----------------|----------------|
| 库存现金 | 5,124,099.31   | 1,744,266.95   |
| 银行存款 | 259,163,920.41 | 555,412,455.88 |

| 项目         | 期末余额           | 期初余额           |
|------------|----------------|----------------|
| 其他货币资金     | 38,924,573.71  | 78,481,010.69  |
| 货币资金合计     | 303,212,593.43 | 635,637,733.52 |
| 短期借款       | 230,000,000.00 | 260,000,000.00 |
| 1年内到期的长期借款 | 49,242,375.57  | 29,189,375.49  |
| 长期借款       | 244,621,187.79 | 313,784,063.44 |

根据广东证监局对 L 公司出具的行政监管措施警示函，2018 年 12 月 20 日，L 公司全资子公司 L2 公司作为保证人与澳门国际银行股份有限公司（以下简称澳门国际银行）签订存单质押合同，约定以 L2 公司存于澳门国际银行的 1.03 亿元定期存单为澳门国际银行向 d 公司（L 公司实际控制人控制的公司）授予的 1 亿元贷款授信提供有限责任担保。L 公司未披露该关联交易。上述定期存单，金额超过 1 亿元，占期末货币资金余额的 1/3 以上，金额重大。

根据《单位定期存单质押贷款管理规定》第三条，单位定期存单是指借款人为办理质押贷款而委托贷款人依据开户证实书向接受存款的金融机构申请开具的人民币定期存款权利凭证。单位定期存单只能以质押贷款为目的开立和使用，即单位定期存单是与质押借款相关的一种定期存款权利凭证。以定期存款质押的方式为关联方融资，以规避关联方资金占用的披露，是大股东违规占用上市公司资金经常采用的一种手段。对于持有定期存单的公司，注册会计师应保持职业怀疑态度，关注被审计单位定期存款质押的情况，结合询问、查验文件、函证等程序，判断控股股东是否以此方式进行资金占用。

针对被审计单位的定期存款，注册会计师应当对定期存款进行检查。分析评估定期存款的商业理由及合理性，并对定期存款凭据进行监盘；对未质押的定期存款，应检查开户证实书原件，核对存

款人、金额、期限等信息；对已质押的定期存款，应检查定期存单复印件，并与对应的质押合同核对；对质押事项逾期的，应重点关注相关质权是否已被行使。

## 2.2 控制测试程序执行不到位

一是对 L 公司有关采购付款的控制测试结果显示公司存在内控缺陷，但 K 所仍出具内部控制运行有效的结论。二是在对 L 公司大额资金支付进行检查时，未关注到公司向 e 公司预付相关工程款的时间早于内部审批时间。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》第八条“注册会计师应当根据已执行的审计工作，确定是否识别出内部控制缺陷”及《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第三十条“职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对相互矛盾的证据，以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉”的规定。

K 所出具的 L 公司《内部控制鉴证报告》中的结论为：“我们认为，贵公司按照《企业内部控制基本规范》以及其他控制标准于 2018 年 12 月 31 日在所有重大方面保持了与财务报表编制相关的有效的内部控制。”中注协《内部控制审核指导意见》第三十九条和第四十条指出，如果注册会计师认为被审核单位内部控制存在重大缺陷，则应在内部控制审核报告中发表保留意见或否定意见。对 L 公司有关采购付款的控制测试结果显示公司存在内控缺陷，K 所在没有准确识别和评价这些缺陷是否属于重大缺陷的情况下，仍出具了无保留意见的报告，审计人员在该事项上存在明显的疏漏。

注册会计师对大额资金支付情况执行检查程序时，除了关注与

测试目的直接相关的事项，如资金支付交易的真实性，还应关注存在异常情况的其他事项，如交易审批程序的执行情况等。由于相关异常情况往往是舞弊、隐藏关联交易或内控缺陷的迹象，审计人员应先对被测试的样本作总体判断，对发现的任何异常情况（无论是否与测试目的直接相关）都应本着职业怀疑的态度采取跟进措施。此外，如果审计人员在测试样本时不能发现并汇报（或者在工作底稿中记录）异常情况，项目合伙人或签字注册会计师仅仅通过复核底稿很难发现相关问题，因此审计人员也应强化职业敏感度和责任心，确保能够发现测试样本的异常并能在发现异常后及时向项目组负责人汇报。

### **2.3 高风险科目审计程序执行不到位**

K所在审计底稿中将公司与f公司、g公司、h公司、i公司之间的应收账款、预付账款、长期应收款识别为高风险科目，但未实施与之相适应的审计程序，存在未关注到相关合同金额与客户规模不符、新增客户无背景调查资料、合同履行未见物流单据、公司定制业务系统无留痕等情况。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则 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。拟实施进一步审计程序的总体方案包括实质性方案和综合性方案。实质性方案是指注册会计师实施的进一步审计程序以实质性程序为主；综合性方案是指注册会计师在实施进一步审计程序时，将控制测试与实

质性程序结合使用”的规定。

L 公司 2018 年相关财务数据如下：( 单位：元 )

| 项目          | 期末余额             | 期初余额           | 增长率   |
|-------------|------------------|----------------|-------|
| 应收账款余额      | 424,934,920.44   | 245,397,236.26 | 73%   |
| 减：坏账准备      | 70,482,994.75    | 46,083,941.53  | 53%   |
| 应收账款净额      | 354,451,925.69   | 199,313,294.73 | 78%   |
| 预付账款        | 131,556,808.43   | 79,805,673.32  | 65%   |
| 长期应收款 ( 注 ) | 73,000,000.00    | 3,000,000      | 2333% |
| 存货          | 447,350,697.51   | 383,340,806.02 | 17%   |
| 应付票据和应付账款   | 123,101,246.95   | 84,339,736.82  | 46%   |
| 营业收入        | 1,562,080,400.82 | 921,279,626.39 | 70%   |

注：期末余额中，7 千万元支付给合作方 i 公司 ( 一家服装制造厂 )

从上述财务数据可以看出，L 公司 2018 年度营业收入和应收账款增加 70% 以上，预付账款也增长 65%，存货却只增加 17%，应付账款只增加 46%。作为一家零售企业，这样的财务指标变动存在异常。

零售企业应收账款一般采用现金销售，应收账款应较少，同时多采取赊购方式而非预付方式进行采购，但需要保持较多库存以供消费者选购。因此其营业收入增长时，存货和应付账款应该增加比较多，而应收账款、预付账款增加较少，此案例中的情况正好相反。此外，L 公司还向其供应商支付 7000 万元的长期“合作款”，在处于买方市场的纺织服装行业也是反常的。

同时，f 公司、g 公司、h 公司均不属于服装行业的企业，L 公司对上述公司有较大额的应收账款、预付账款，也属于异常情况。

K 所关注到相关舞弊风险，将应收账款和预付款项列为了高风险项目。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》应用

指南指出，审计证据的充分性和适当性相互关联。充分性是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响（评估的重大错报风险越高，需要的审计证据可能越多），并受审计证据质量的影响（审计证据质量越高，需要的审计证据可能越少）。然而，注册会计师仅靠获取更多的审计证据可能无法弥补其质量上的缺陷。针对高风险项目应该取得更多、更可靠的审计证据才能将风险降低到可接受水平。

针对应收账款、预付款项，函证是常用的审计程序，但是如果存在串通舞弊的风险，仅靠函证不能取得充分的审计证据。《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》第三十条规定，针对舞弊风险需要在选择审计程序的性质、时间安排和范围时，增加审计程序的不可预见性。因此需要在常规的函证程序之外，增加其他非常规的审计程序，如对交易对手方进行背景调查（了解其是否隐藏的关联方、经营业务和经营规模是否与该交易匹配）、检查更多的外部证据（如检查物流单据和查询物流公司的记录）、检查交易的内部审批流程（虚假交易往往不通过正常的内部流程来执行）、对交易对手进行暗访等。事务所如仅执行常规审计程序（如函证、检查交易单据等），未执行额外审计程序或执行的额外审计程序不足够，则可能导致无法发现相关交易的异常情况。

#### **2.4 毛利率分析程序执行不到位**

K 所在对 L 公司及 L2 公司 2018 年相关业务月度毛利进行分析时，未对部分月份毛利率显著偏离综合毛利率的情况进行调查。

L 公司 2018 年相关的主要财务数据如下：（单位：元）



|      | 本期营业收入           | 本期营业成本         | 本期毛利率 | 上年同期营业收入       | 上年同期营业成本       | 上年同期毛利率 |
|------|------------------|----------------|-------|----------------|----------------|---------|
| 1 季度 | 329,235,670.26   | 147,625,302.72 | 55%   | 260,935,117.44 | 150,931,267.88 | 42%     |
| 2 季度 | 314,495,845.05   | 165,527,616.11 | 47%   | 198,110,217.68 | 65,835,719.35  | 67%     |
| 3 季度 | 403,923,102.44   | 265,737,321.74 | 34%   | 196,044,421.15 | 84,724,867.86  | 57%     |
| 4 季度 | 514,425,783.07   | 335,571,169.55 | 35%   | 266,189,870.12 | 116,332,005.82 | 56%     |
| 全年   | 1,562,080,400.82 | 914,461,410.12 | 41%   | 921,279,626.39 | 417,823,860.91 | 55%     |

注：上表中 2 季度数据根据半年报数据和 1 季报数据推算得出，4 季度数据根据年报数据和 3 季报数据推算得出。

从上表可知，L 公司 1 季度毛利率明显高于上年同期，2 季度、3 季度和 4 季度销售毛利率均明显低于上年同期，而全年毛利率也明显低于上年，且 2018 年度 L 公司的销售毛利率波动特点与上年度有明显差异。

K 所关注到 L 公司在不同月份间毛利率的变化，但未对相关情况进行调查。

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“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。

需要指出的是，《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》第七条规定，注册会计师应针对管理层的答复获取适当的审计证据，即审计人员就发现的异常情况在询问管理层并认为管理层的解释合理后，仍需实施进一步的审计程序。实务中往往存在以下

常见误区：审计人员认为经评估后认为管理层的答复合理，就等同于取得了足够的审计证据。《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》应用指南明确指出，尽管询问可以提供重要的审计证据，甚至可以提供某项错报的证据，但询问本身通常并不能为认定层次不存在重大错报和内部控制运行的有效性提供充分的审计证据。因此针对准则规定的“针对管理层的答复获取适当的审计证据”，不能仅仅通过询问来实现，而是必须实施进一步程序（如检查、观察等）予以验证。

## 2.5 存货跌价准备测试程序执行不到位

L 公司在对零售业务相关存货跌价准备进行测算时，未考虑服装行业产品更新快、当季新款与过季旧款价格差异巨大的情况，统一以当年 12 月份的平均销售单价测算可变现净值。K 所对这一问题未予以适当关注。

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。

L 公司 2018 年年报披露的存货情况如下：（单位：元）

| 项目     | 期末余额           | 期初余额           |
|--------|----------------|----------------|
| 原材料    | 17,962,862.05  | 13,687,147.68  |
| 库存商品   | 430,924,166.04 | 372,884,717.69 |
| 减：跌价准备 | 41,344,829.17  | 33,265,194.74  |
| 库存商品净额 | 389,579,336.87 | 339,619,522.95 |
| 发出商品   | 37,953,580.73  | 28,337,213.25  |
| 委托加工物资 | 1,854,917.86   | 1,696,922.14   |
| 合计     | 447,350,697.51 | 383,340,806.02 |

从以上财务数据可以看出：L 公司的存货以库存商品为主，而存货跌价准备则全部来自库存商品，占库存商品余额的比例达到 9% 左右，这个比例是比较高的，也符合时尚产品寿命周期短、降价快的特点。因此存货跌价准备对于 L 公司存货的核算来说是一个重要的会计估计。

审计存货跌价准备、坏账准备等会计估计的一个常见误区，是审计人员仅根据管理层的计算方法、假设和参数等，重新计算一次，如果与管理层的计算结果没有差异，则认为没有差错。《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》第十八条规定，注册会计师在测试管理层的会计估计时，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。

本案例中，L 公司在对零售业务相关存货跌价准备进行测算时，统一以当年 12 月份的平均销售单价测算可变现净值。由于根据会计准则，测算存货跌价准备时通过将存货余额与 12 月 31 日这个时点的存货可变现净值进行对比来估算的，这个做法有一个隐含的假设：12 月份的平均售价接近 12 月 31 日的市场价。注册会计师需要评价

管理层的这个假设是否合理，并且需要获取充分、适当的审计证据支持自己的结论。对于过季款式，与当期款式统一采取当年 12 月份的平均销售单价测算可变现净值合理性存疑。

## 案例 7

# M 会计师事务所执行 N 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《上市公司现场检查办法》(证监会公告〔2010〕12号)、《财政部、证监会关于会计师事务所从事证券、期货相关业务有关问题的通知》(财会〔2012〕2号)等规定,广东证监局派出检查组对 N 科技股份有限公司(以下简称 N 公司)进行了现场检查,并对 M 会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称 M 所)负责的 N 公司 2017 年度财务报表审计工作进行了延伸检查。经查, M 所在审计执业中存在未能识别公司商誉减值测试存在差错以及未能识别公司收入确认不准确等执业质量问题。广东证监局依法对 M 所采取出具警示函的行政监管措施。

### 1.2 N 公司简介

N 公司于 2002 年 05 月 22 日成立,注册资本 6.35 亿元,设立时主要从事电涌保护产品的研发、生产和销售,主要产品为避雷器及雷电防护装置、防雷插座、配电箱及防雷产品、防雷 LED 电源、大功率 LED 节能照明产品,模具及塑胶制品、电源插头及电线电缆。

2011年7月，公司在深圳证券交易所创业板挂牌上市。自2014年起，公司产业由传统制造业务向互联网营销业务跨行转型，通过多次外延合并改善公司的互联网产业结构。转型后，公司主营业务为互联网广告业务和搜索引擎营销。2014年12月，公司以4.09亿元收购N1公司100%的股权，开始布局移动数字营销的相关业务；2015年10月，以3.32亿元完成对N2公司88.64%剩余的股权的收购；2015年11月，以10.08亿元收购N3公司100%股权。2016年2月，公司的电涌保护产品业务完成剥离。2017年12月，j集团17.58亿收购N公司，N公司控制权转移至j集团。

目前，N公司的主要业务是互联网营销，主要为客户提供一站式集成营销解决方案，包括信息流广告营销、SEM、超级App品牌营销、应用程序分发等服务。旗下拥有多个营销品牌，与多个头部媒体建立了合作关系，为App开发者及品牌商提供营销策略制定、创意策划与素材制作、媒体资源整合、数据追踪分析、短视频定制、投放优化等一站式服务。

### 1.3 审计情况介绍

N公司2011至2016年期间均由O所提供审计服务，2017年首次选聘M所提供审计服务。M所于2018年3月28日为N公司2017年度财务报表出具了无保留意见的审计报告。

## 第 2 章 案例分析

### 2.1 商誉减值测试审计程序不到位

M 所出具的 N 公司 2017 年度审计报告披露，M 所将商誉减值事项作为关键审计事项，并执行了以下应对措施：评估了管理层测试包含商誉的资产组的可收回金额所引入的重要参数和假设，包括对互联网营销行业过去经营情况的了解及未来发展趋势的分析和判断，并将 N1 公司、N2 公司和 N3 公司的历史财务数据与管理层作出的业绩承诺、行业发展趋势进行了综合分析比较，检查相关假设和方法的合理性；利用了评估专家的工作。充分关注了评估专家的独立性及专业胜任能力。了解减值测试结果最为敏感的假设，并分析检查管理层采用的假设的恰当性及相关披露是否适当。

虽然 M 所已将商誉减值作为关键审计事项，并利用专家的工作并对专家工作进行了复核，但 M 所在对 N 公司 2017 年商誉减值测试进行复核的过程中，未能充分关注公司对减值测试关键参数选取的合理性和恰当性，在利用专家的工作时，未充分复核并评价专家工作的恰当性，未能识别出公司及评估机构因采用基础数据错误所造成的商誉减值测试结论错误，未发现 N 公司子公司 N2 公司所对应的商誉减值损失少计提 439.40 万元，N 公司 2017 年多计归属母公司股东净利润 439.40 万元。此外，M 所未严格按照规定开展商誉减值审计工作，未发现 N 公司对 N3 公司 2017 年商誉减值测试使用的账面价值错误；未发现 N 公司在测算可回收金额时，未根据 N3 公司历史真实坏账损失率调整预测数据以用于商誉减值测试。

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》第十三条“注册会计师应当评价专家的工作是否足以实

现审计目的，包括：(一)专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；(二)如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；(三)如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性”。《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“在设计和实施审计程序时，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”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，认识到可能导致财务报表发生重大错报的情形”及第二十九条“在计划和实施审计工作时，注册会计师应当运用职业判断等相关规定”的规定。

## 2.2 收入审计程序不到位

中国注册会计师协会于 2017 年 12 月 12 日下发《关于做好上市公司 2017 年年报审计工作的通知》提示关注风险较高互联网行业相关上市公司。这类公司大多业务模式新、结算方式多、业绩波动大、经营风险高。要关注收入确认的真实性和合理性，判断相关交易安排是否具有商业实质，关注收入确认政策能否反映其业务模式特点，是否符合企业会计准则相关规定，相关重要列报和披露是否



充分、适当；结合互联网业务高度依赖信息系统、涉及客户数量多且交易量大等特点，关注相关内部控制设计的合理性和执行的有效性，以及对财务报表可能产生的影响；要充分利用互联网技术专家的工作，关注信息系统的相关内部控制流程、数据集成的准确性以及数据备份的安全性，对信息系统生成数据的真实性和完整性进行验证，关注信息系统业务数据的逻辑性，以及与相关财务信息的匹配程度。

M 所出具的 N 公司 2017 年度审计报告披露，M 所将收入确认事项作为关键审计事项，理由为 N 公司及其子公司主营业务为移动营销广告业务，收入主要来源于子公司提供的移动互联网媒体广告、客户应用软件推广、网页广告业务和搜索引擎广告服务。公司确认收入具体方法为：(1) 根据与客户核对确认的实际消耗量为基础确认收入；(2) 根据与媒体平台确认的客户实际消耗量与返利比例计算应收取的返利确认为返利收入。M 所执行了以下应对措施：通过合理的抽样方法，选取了一定数量及其所代表的一定交易金额比例的客户进行了实地走访，了解了被访对象与 N 公司及其子公司之间于报告期的交易内容、交易金额和期末未结算金额，分析评估 N 公司及其子公司记录的营业收入的真实性。此外，通过抽样方式，还实施了以下审计程序：(1) 获取第三方媒体平台数据，核查期初结存数据、本期充值记录、本期消耗记录以及期末结存数据，结合 N 公司及其子公司的银行账户记录的充值金额、与客户及媒体对账确认的实际消耗金额，分析评估 N 公司及其子公司于报告期确认的收入和期末应收账款余额的真实性、准确性。(2) 检查与收入相关的支持性文件，包括与客户/媒体签订的合同、订单、双方对账确认函、销售发票等。(3) 针对资产负债表日前后确认的收入，

分析媒体后台数据，检查与客户/媒体的对账确认函，以评估营业收入是否存在跨期现象。(4) 针对营业收入、应收账款余额实施函证程序，函证内容包括应收账款期初余额、本期借贷发生额、应收账款期末余额以及本期不含税交易额等信息。

虽然 M 所已将收入确认作为关键审计事项，并执行了实地走访、函证、获取并分析第三方媒体平台数据、检查与收入相关的支持性文件、期后事项检查等审计程序，但仍未发现子公司 N2 公司未按照公司年报披露的互联网营销业务收入确认原则和方法以经媒体平台确认的客户实际消耗数为基础确认收入、结转成本，而是以客户的充值数进行对账并确认收入、结转成本，从而导致 2017 年度收入、成本计算不准确。以 2017 年占 N2 公司营业收入约 80% 的主要合作媒体的业务数据进行测算，2017 年的媒体广告收入少确认 1,333.2 万元，成本少计提 1,426.45 万元，多计营业利润 93.24 万元；且因 2017 年收入成本确认存在跨期问题，导致 2018 年少计营业利润 41.06 万元。

综上所述，M 所在对 N 公司 2017 年年度财务报告执行审计程序时，未结合被审计单位的收入确认政策设计审计程序以获取经媒体平台确认的客户实际消耗数，未发现 N 公司部分子公司 2017 年营业收入确认不符合会计政策要求，少确认营业收入 1,333.2 万元及营业成本 1,426.45 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”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。