

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——证监会发布《2019 年度证券审计市场分析报告》

【2020 年第 27 期（总第 357 期）- 2020 年 8 月 21 日】

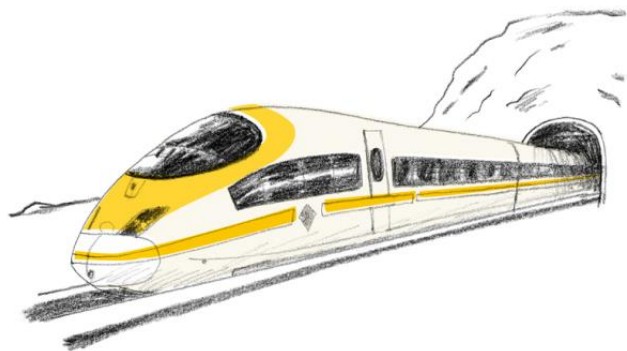




证监会发布《2019 年度证券审计市场分析报告》

2020 年 8 月 20 日，证监会会计部发布了《2019 年度证券审计市场分析报告》。报告内容主要包括从事证券服务业务会计师事务所基本情况，上市公司年报审计市场状况、审计机构变更、审计意见、关键审计事项，以及会计师事务所执业问题等。

其中“六、上市公司 2019 年年报审计有关问题分析”部分着重对证监会在审阅上市公司 2019 年年报中发现的审计问题进行了介绍和分析。**主要问题包括：**非标报告未对错报的广泛性做出恰当判断、未对错报的重大性



做出恰当判断、将与持续经营相关的重大不确定性事项列示于强调事项段；前后任注册会计师沟通流于形式；关联方资金占用审计中，未充分关注大额预付款项商业实质，未充分关注“存贷双高”、财务公司存款受限等异常迹象；未充分关注金融工具分类和计量错报，未充分关注预期信用损失模型是否得到恰当运用；未恰当识别期后事项相关错报，未恰当识别收入可能存在的重大错报风险，未恰当识别企业合并、股权处置相关重大错报风险；未恰当选取关键审计事项，关键审计事项披露存在瑕疵。

相关概要如下：

一、非标报告相关问题

1、未对错报的广泛性做出恰当判断

根据审计准则及相关规定，注册会计师无法获取充分、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对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，应当发表无法表示意见。

年报审阅发现，个别上市公司本年对商誉、固定资产、存货共计提减值 30.67 亿元，并将 0.6 亿元的有关摊销费用计入营业成本，注册会计师无法就资产减值合理性、有关摊销费用合理性获取充分、适当的审计证据，发表了保留意见。减值和摊销事项对公司 2019 年度净利润的影响高达 31.27 亿元，占当年净利润的 102%，且涉及商誉、固定资产、存货、营业成本、资产减值损失等多个报表项目，对财务报表的影响重大且广泛，注册会计师未对减值和摊销事项相关错报的广泛性做出恰当判断，



保留意见的恰当性存疑。

年报审阅发现，个别上市公司对 10.36 亿元对外担保、承诺事项相关的诉讼仲裁仅计提预计负债 1.02 亿元，同时存在董事、公司先后被立案，子公司审计范围受限等情况，注册会计师无法就上述事项获取充分、适当的审计证据，发表了保留意见。上述事项涉及预计负债、其他应收款、长期股权投资等多个报表项目，并且诉讼仲裁金额远高于公司 2019 年末资产总额，对财务报表产生的影响重大且广泛，注册会计师发表保留意见的恰当性存疑。

2、未对错报的重大性做出恰当判断

根据审计准则及相关规定，如果注册会计师无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见。另，当管理层运用持续经营假设适合具体情况，但存在重大不确定性时，如果财务报表对重大不确定性未作出充分披露，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。

年报审阅发现，个别上市公司存在对外违规担保 2.17 亿元，已被提起诉讼，但未计提预计负债。注册会计师指出上述案件尚未判决，无法准确判断违规担保事项是否对公司造成经济损失，认为违规担保事项具有不确定性且金额较大，出具带强调事项段的无保留意见。上述违规担保事项已达到净资产的 16%，注册会计师在无法准确判断对财务报表影响的情况下出具无保留意见，存在以强调事项代替非无保留意见的嫌疑。

年报审阅发现，个别上市公司运用持续经营假设编制财务报表，财务报表附注仅披露了导致持续经营存在重大疑虑的事项，未对持续经营相关的重大不确定性进行披露。注册会计师仅在持续经营重大不确定性事项段揭示了对公司持续经营能力的重大疑虑，未按照准则要求对持续经营发表非无保留意见，存在以持续经营重大不确定性段代替非无保留意见的问题。

3、非标报告存在的其他问题

根据审计准则及相关规定，如果因无法获取充分、适当的审计证据而导致发表非无保留意见，注册会计师应说明无法获取审计证据的原因。另，如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性已作出充分披露，注册会计师应当发表无保留意见，并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分。

年报审阅发现，个别注册会计师存在以下问题：仅在形成保留意见中提及未能获取充分、适当的审计证据，但未说明无法获取审计证据的原因；将与持续经营相关的重大不确定性事项列示于强调事项段。



二、审计机构变更相关问题

1、对新加入团队的整合力度不足

根据相关规定，从事证券服务业务的会计师事务所应确保内部管理制度、质量控制制度健全并有效执行，执业质量和职业道德良好，在人事、财务、业务、技术标准和信息管理等方面做到实质性的统一。

监管发现，部分吸收新团队的中小规模事务所缺乏整合管理思维，疏于对新加入团队人事、财务、业务等一体化管理，“承包制”、“挂靠制”仍然存在。部分由新加入团队带来的审计项目，其项目合伙人、签字注册会计师、质量控制复核人、现场审计负责人等关键角色均未变更，执业质量基本仍由原审计团队掌控，存在较大质量隐患。

2、风险意识淡薄，专业胜任能力存疑

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当获取和保持专业胜任能力、保持应有的关注、勤勉尽责，认真、全面、及时地完成工作。注册会计师应当根据具体情况设计和实施适当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

监管发现，部分后任审计机构未充分重视期初余额、内部控制审计，未对特殊行业审计追加有针对性的审计程序，专业胜任能力存疑；个别审计机构大量承接高风险业务，认为发表非标意见便可简化审计程序，未按照相关执业要求获取充分适当审计证据，未能充分揭示已识别的重大风险；个别审计机构在上市公司年报审计期间突击承接业务，且出具的审计意见较上年有所减轻，存在被购买审计意见的嫌疑。

3、前后任注册会计师沟通流于形式

根据审计准则及相关规定，后任注册会计师在接受委托前，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。在征得被审计单位书面同意后，前任注册会计师应当根据所了解的事实，对后任注册会计师的合理询问及时作出充分答复。接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的审计工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意，并与前任注册会计师进行沟通。

监管发现，前任注册会计师普遍存在未能及时答复、选择性答复、简单判断式答复等问题，未能根据了解的事实准确答复后任注册会计师的合理询问；部分后任注册会计师在接受委托前未与前任注册会计师进行沟通、未结合前任注册会计师的答复恰当评价项目风险、在承接业务后未能有效设计和执行审计程序应对相关重大错报风险。此外，涉及前期会计差错审计时，后任注册会计师难以获取前任注册会计师的工作底稿，存在对前期会计差错相关信息获取不充分的问题。



4、未报备换所真实原因，机构信息披露不准确

根据相关规定，从事证券服务业务的会计师事务所应当配合监管，在规定的期限内提供、报送或披露相关资料、信息，保证其提供、报送或披露的资料、信息真实、准确、完整，不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏。

监管发现，部分事务所对业务信息报送重视不够，未能如实报送换所原因，有的直接填列上市公司披露的换所信息，未考虑信息的真实性和准确性；部分后任审计机构未能对上市公司用于对外披露的审计机构变更相关信息进行把关，存在一家审计机构在多家上市公司公告中披露的机构信息不一致、诚信记录过于简略、缺少对投资者保护能力和专业胜任能力的说明等问题。

三、关联方资金占用审计问题

1、未充分关注大额预付款项商业实质

根据审计准则及相关规定，注册会计师在针对上市公司控股股东资金占用执行审计程序时，应当结合上市公司及其环境、内部控制情况，恰当识别和评估资金占用方面的重大错报风险，设计和执行恰当的应对措施。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：预付款项余额达到 1.2 亿元，同比去年显著增加并超过本年营业成本，预付款项合理性存疑；在业务大幅缩水、存在大量债务逾期的情况下，仍有预付款项 34 亿元，其中 24 亿元账龄已超一年，披露原因为签订补充协议、暂不发货。注册会计师未充分关注该大额预付款项与采购、销售规模并不相符等异常情况，未对预付款项商业合理性保持职业怀疑，未充分识别与应对可能存在的资金占用相关重大错报风险。

2、未充分关注“存贷双高”、财务公司存款受限等异常迹象

根据审计准则及相关规定，注册会计师在实施货币资金审计过程中，应当合理运用分析性程序，对被审计单位存在大额自有资金的同时向银行高额举债、货币资金规模明显超过业务周转所需资金等异常事项或情形保持高度警觉。注册会计师还应关注被审计单位是否在财务报表附注中对存款及其受限情况给予充分披露。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：期末持有货币资金及理财产品约 20.3 亿元，同时持有短期借款 8.8 亿元，借款利率高于理财产品年化收益率，存在“存贷双高”、资金成本较高等异常迹象；个别上市公司受集团资金困难影响，其在集团财务公司的 29 亿元存款支取受限，可收回性存在重大不确定性。注册会计师未对上述异常保持应有的职业怀疑，未能充分识别被审计单位可能存在的大额资金占用，未能采取有效措施应对货币资金相关重大错报风险。



四、金融工具相关审计问题

1、未充分关注金融工具分类和计量错报

根据审计准则及相关规定，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使用的财务报告编制基础的规定，对与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异作出必要调整。

年报审阅发现，部分上市公司存在以下情形：在新金融工具准则实施日，未对分类为以公允价值计量的权益工具按公允价值计量；将非同一控制下企业合并确认的应收业绩补偿款错误地分类为以摊余成本计量的金融资产，将不满足权益工具定义的投资指定为其他权益工具等。注册会计师未充分关注金融工具分类及计量的准确性，未能识别金融工具转换相关调整分录存在的错报。

2、未充分关注预期信用损失模型是否得到恰当运用

根据审计准则及相关规定，注册会计师在应对评估的与会计估计相关的重大错报风险时，应当考虑管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据的完整性、相关性和准确性，并考虑实施进一步实质性程序以应对特别风险。

年报审阅发现，部分上市公司存在以下情形：在金融工具转换日，未考虑前瞻性因素对应收账款、应收票据等金融资产的减值准备进行调整；未运用预期信用损失模型对应收关联方票据和款项、大额财务担保合同等计提减值损失。注册会计师未充分关注计算预期信用损失所用数据的相关性和准确性，未恰当识别及应对金融资产减值相关重大错报风险。

五、重要交易与事项审计问题

1、未恰当识别期后事项相关错报

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别，并已经得到恰当反映。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：考虑新冠肺炎疫情影响后，将客户已验收、期后未按期付款的相关收入作为期后调整事项，冲减 2019 年软件开发收入；所在行业受到新冠肺炎疫情严重影响，但管理层未在年报中披露疫情相关期后事项。注册会计师未充分关注上述事项，未能恰当识别期后事项相关重大错报风险，未能充分关注新冠肺炎疫情及其影响等期后事项披露存在的瑕疵。



2、未恰当识别收入可能存在的重大错报风险

根据审计准则及相关规定，注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。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，是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：主要从事房地产开发、钢材等大宗商品贸易，营业收入超过 10 亿，员工不足 60 名，本年贸易收入超过 1 亿元，前五大贸易客户销售占比超过 90%，前五大供应商采购占比超过 70%；主要从事商业保理和信息服务，毛利率分别达到 73.4%、93.5%，远高于行业平均水平，人均业务利润分别超过 700 万元/年、480 万元/年，人均薪酬却远低于行业平均水平。注册会计师未对收入、利润规模与员工数量不匹配，对主要客户及供应商的依赖程度高、毛利率远高于行业平均水平等异常保持应有关注，未能恰当识别收入可能存在的重大错报风险。

3、未恰当识别企业合并、股权处置相关重大错报风险

根据审计准则及相关规定，对于企业合并及长期股权投资等会计处理复杂、涉及较多判断的重大交易，注册会计师应考虑记录交易的账户可能存在不恰当的会计分录或调整，并对合并过程设计和实施进一步审计程序，以应对合并过程导致的重大错报风险。

年报审阅发现，个别上市公司存在以下情形：本年新收购一家公司，将收购款与被购买方净资产账面价值的差额确认为特许经营权；本年处置同一控制下企业合并取得的子公司，将企业合并时确认的资本公积转至当期损益。对于上述事项，注册会计师未能恰当识别企业合并、股权处置相关会计处理存在的错误，未能有效应对企业合并、股权处置相关的重大错报风险。

六、关键审计事项相关问题

1、未恰当选取关键审计事项

根据审计准则及相关规定，关键审计事项是注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。注册会计师确定关键审计事项，旨在从与治理层沟通过的事项中，筛选出仅限于对本期财务报表审计最为重要的事项。

年报审阅发现，个别上市公司本年未计提商誉减值准备，商誉科目余额为 0.5 亿元，注册会计师将商誉减值作为关键审计事项，而公司本年丧失子公司控制权确认处置损益 1.1 亿元，是本期财务报表审计的重要事项，注册会计师却未将其作为关键审



计事项，存在未能恰当选取关键审计事项的问题。

2、关键审计事项披露存在瑕疵

根据审计准则及相关规定，在逐项描述关键审计事项时，注册会计师应当分别索引至财务报表的相关披露，并说明该事项被确定为关键审计事项的原因、该事项在审计中是如何应对的。

年报审阅发现，个别注册会计师仍存在未将关键审计事项索引至财务报表相关披露，未披露选取关键审计事项的具体原因等问题。

上述问题反映出部分会计师事务所疏于内部管理和质量控制，未能按照统一标准复核审计工作；部分注册会计师缺乏职业怀疑态度及专业胜任能力，未能有效识别和应对重大错报风险。下一步，证监会将通过加强会计师事务所的备案监管，强化年报审计监管和现场检查，加强与行业的专业联系等，切实督促从事证券服务业务的会计师事务所及注册会计师勤勉尽责、规范执业。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：《2019 年度证券审计市场分析报告》

附件 2：《2019 年度证券资产评估市场分析报告》