

深圳证监局会计监管 工作通讯

2025年第1期（总第61期）

深圳证监局

2025年4月8日

【本期导读】

为深入贯彻落实党的二十届三中全会精神和《中共中央办公厅 国务院办公厅印发<关于进一步加强财会监督工作的意见>的通知》《财政部 国务院国资委 金融监管总局 中国证监会关于严格执行企业会计准则 切实做好企业2024年年报工作的通知》等有关要求，督促辖区从事证券期货相关业务的会计师事务所提高2024年年报审计工作质量，推动提升资本市场财务信息披露质量，深圳证监局归纳整理了近年来审计机构执业项目检查中发现的典型问题，现予以通报。辖区各会计师事务所及执业人员在年报审计期间应警惕企业业务造假触发财务造假、滥用会计政策和会计估计造假、利益相关方配合造假等风险，聚焦虚构收入、会计操纵、财务洗澡、资金占用、退市风险、海外业务等重点领域，加大

审计投入，保持应有的职业怀疑，作出恰当的职业判断。

一、业务保持评价表对公司的描述与实际情况不一致

某公司向前两大供应商的采购占比和前两大客户的销售占比均超过80%，毛利率同比下降19%，但注册会计师在业务承接阶段的风险评估因素列表中对“客户是否依赖主要客户或主要供应商”和“最近几年销售、毛利率或收入是否存在恶化的趋势”评价为“否”。某公司归母净利润同比下降335%，注册会计师在业务保持审批表对“客户经营状况是否发生重大变动以及对其财务状况产生不利影响”的评价结果为“否”。

二、风险识别和评估不到位

（一）了解内部控制执行不到位

一是了解集团组成部分及其环境的审计程序执行不到位。注册会计师在了解某上市公司欧洲子公司及其环境时，未设计并实施程序了解子公司银行账户资金支付管控相关内部控制，未发现子公司总经理长期直接掌握公司资金账户的网银密钥和操作密码的风险，未能审慎评估相关控制环境存在重大缺陷，未能恰当认定管理层凌驾于内部控制之上的风险。

二是未了解公司主要业务类型收入相关内部控制。某公司收入主要由四部分组成，其中技术及维保服务与其他业务收入确认方法不同，注册会计师未了解与该类业务收入确认相关的内部控制。

三是未充分了解与财务报告相关的信息系统。某公司财务系统中超级用户Demo和已离职员工账号集中在月末录入销售订单、销售出库单、会计凭证，且相关金额较大。注册会计师仅记录被审计单位信息技术系统名称，未对该信息系统进行了解，后期也未执行控制测试，未发现上述异常情况。

四是穿行测试执行不到位。某公司主要从事贸易业务，注册会计师仍按照制造业企业情况设计采购与付款循环内部控制调查问卷。某公司发货流程包括“客户签收联由物流公司返还公司存档”，注册会计师在未获取货物签收联的情况下，仍得出“控制设计有效并得到执行”的结论。

（二）重大错报风险评估不充分

一是认定层次的重大错报风险评估与财务报表层次重大错报风险评估不匹配。注册会计师将管理层凌驾于控制之上、公司业绩及财务状况可能存在舞弊风险识别为财务报表层次重大错报风险，但未将与业绩相关的成本和占资产比重大的存货识别为重大错报风险。

二是认定层次重大错报风险识别不充分。某公司其他非流动资产主要为长期未结转的大额预付设备款，大额银行存款的收付均发生在境外，注册会计师未将货币资金、其他非流动资产评估为重大错报风险，也未说明原因。

（三）特别风险评估和应对不到位

一是对舞弊因素导致的重大错报风险和特别风险识别不到位。注册会计师在审计过程中了解到某公司子公司存在

舞弊动机且毛利率大幅波动，将该子公司销售业务的真实性和销售费用识别为重大错报风险和特别风险，但未将与毛利率相关的营业成本识别为重大错报风险和特别风险。相关人员在复核中提出“应将营业成本完整性补充计入特别风险”，注册会计师仍未调整营业成本相关风险评估及审计应对。

二是特别风险识别不到位。某公司以投入法确定的履约进度确认收入，成本是收入核算的基础，且涉及重大会计估计，注册会计师仅将收入舞弊评估为特别风险，未将成本评估为特别风险，也未说明原因。注册会计师基于收入风险评估情况将某公司应收账款评估为特别风险，该公司收入对应科目包括应收账款和合同资产，注册会计师未说明未将合同资产相关认定评估为特别风险的原因。

三、控制测试执行流于形式

（一）控制测试执行不到位

注册会计师拟信赖某公司控制运行有效性，但对于收入、存货、固定资产和货币资金等重要循环仅抽取少数样本执行穿行测试，未执行控制测试，难以判断内部控制运行的有效性。注册会计师在某公司采购与付款循环中未对签订采购订单及合同、验收入库等关键控制点进行控制测试；在销售与收款循环中未对合同签订、对账等关键控制点进行测试，就得出内部控制“设计合理并得到执行”的结论。

（二）未基于销售订单总体特征选取测试样本

某公司同一境外客户的销售订单存在两种编号格式，且

在订单金额、发生频率、客户签章、内部审核流程等方面存在明显差异。注册会计师在选取销售订单执行控制测试时，仅抽取一种编号格式订单进行测试。

（三）对控制测试的偏差未实施进一步审计程序

注册会计师在控制测试时发现某公司货币资金记账凭证的制单和出纳为同一人、部分采购订单的审批流程不符合公司规定等控制偏差，未实施进一步审计程序。

四、货币资金审计程序执行不到位

某公司销售回款主要通过境外子公司回款。注册会计师对该境外子公司货币资金实质性程序所依据的审计证据均由被审计单位提供，对公司提供的银行对账单和《客户入账通知书》均无银行印章等情况未保持职业怀疑，且未发现相关银行单据所附二维码均无法识别等异常情况。

五、收入审计程序执行不到位

（一）关键审计程序缺失

某公司2019年对客户中国移动的销售金额同比增长近5倍，其中12月销售金额占全年收入的35%。审计底稿记录“审计员亲自从中国移动对账系统上导出全年销售对账单，并与账面各月确认收入的金额核对，无重大差异”“中国移动等客户有供应商系统，对账单导出过程审计人员在旁边监控，且亲自尝试操作系统，未见重大异常”。实际执行时，注册会计师未亲自获取中国移动2019年11-12月的供应商对账信息，而是由被审计单位提供。

（二）未关注公司外销收入确认时点与披露不一致

注册会计师未充分了解某公司收入确认政策的执行情况，未发现公司以报关单申请日期作为收入确认时点，与年报披露的“订单货物已经报关离岸时确认销售收入”不一致。

（三）对异常线索未保持职业怀疑

注册会计师在收入细节测试中未关注到部分销售订单的客户名称与销售合同及其印章中的客户名称存在明显差异；实际执行的送货安排与合同约定不一致；同一客户的签收单签章不统一；货物出库时间早于订单签署时间或签收时间早于出库时间；送货通知单关键信息空白及送货地址约定不明；同一运送司机在同一时间段配送我国南、北方不同省份等异常情况，也未执行进一步审计程序。

（四）截止性测试执行不到位

注册会计师未执行双向截止性测试，仅从明细账到出库单或仅从出库单到明细账抽取样本检查。某公司以客户验收为收入确认时点，注册会计师在截止性测试中仅检查了出库单，未检查验收日期，无法验证控制权转移及收入确认时点的准确性。

六、应收账款审计程序执行不到位

（一）未关注应收账款预期信用损失计提的合理性

某公司自2019年实施新金融工具准则以来，一直采用账龄法计算预期信用损失，同时会使用平均迁徙率与账龄法计算的金额进行比较。公司IPO期间及2020年年报计算平均迁

徙率均采用3年平均迁徙率；2021年年报采用4年平均迁徙率，且平均迁徙率与账龄法计算的预期信用损失之间的差额超过注册会计师设定的应收账款实际执行的重要性水平。注册会计师将应收账款的收回性及信用减值损失识别为认定层次的重大错报风险，未关注公司2021年采用账龄法计算应收账款坏账准备的合理性，也未关注公司2021年采用不同于以前年度的平均迁徙率的合理性。

（二）信用减值损失计提的复核程序执行不到位

某公司工程项目的合同资产回收存在重大不确定性，根据《银行贷款损失准备计提指引》对照可疑类贷款准备计提比例50%单项计提该合同资产的预期信用损失，注册会计师未对该计提比例的合理性进行分析。某公司对部分客户相关应收账款已全额或大额计提坏账准备，该部分客户在审计当年已胜诉或强制执行，注册会计师未结合最新情况审慎分析上述应收账款的可回收性。

（三）应收账款细节测试执行不到位

注册会计师未对某公司应收账款抽样总体进行完整性测试；底稿记录“对大额应收账款贷方进行检查”，但未对“大额”进行具体定义，抽样标准不明确。

七、函证审计程序执行不到位

（一）未对函证程序保持控制

注册会计师通过电子邮件方式对部分境外客户进行函证，底稿未记录对相关客户电子邮箱真实性的核查情况；对

于某公司提供的部分境外客户应收账款询证函收件地址在境内、不同客户或供应商函证联系人相同或不同联系人联系方式相同、不同公司回函寄件人相同、回函地址与发函地址不一致、发函签收时间晚于回函寄出时间等异常情况未保持应有的职业怀疑，未发现相关询证函可靠性存疑；对发函地址与工商注册地址不一致的情况，底稿简单解释称距离较近。

（二）未对回函不符事项执行充分审计程序

某公司部分银行询证函回函显示存在保证金存款未识别等不符事项，注册会计师未就银行回函是否相符进行核对，也未对回函不符情况进行调查。某公司部分客户回函不符，注册会计师仅获取了合同与销售出库单等原始凭证，未编制回函差异调节表调查回函不符原因。底稿将个别回函不符的函证记录为相符，未对回函不符原因获取相关审计证据。

（三）替代测试执行不充分

注册会计师对某公司应付账款执行了函证程序，对于部分未回函的供应商，未执行替代测试。对某公司未回函客户实施替代测试时，仅核查了应收账款借方发生额，未针对应收账款贷方发生额检查相关的回款原始凭证。替代测试检查的金额占当期发生额的比例较低。

八、存货审计程序执行不到位

（一）存货减值测试审计程序执行不到位

一是对会计估计变更的合理性复核不到位。某房地产企业计算存货跌价准备时，2021年是按照未扣除企业所得税的整体测算，且按照销售收入的一定比例估算预计销售费用和管理费用；2022年调整为扣除企业所得税按照业态单项测算，且根据以前年度实际发生的费用测算预计销售费用和管理费用。注册会计师未对会计估计较以前年度不一致的合理性获取充分适当的审计证据。

二是对存货可变现净值的复核不到位。注册会计师审计复核时未发现某公司仍需加工的存货可变现净值未考虑至完工时估计将要发生的成本。某公司根据库龄的不同，按照原材料原值的一定比例计提跌价准备，其中4-6个月计提5%、7-12个月计提50%、12个月以上计提100%，注册会计师未对原材料跌价准备计提比例的合理性进行复核。某公司对滞销产品或研发不成功后续不再生产使用的原材料全额计提跌价准备。注册会计师基于公司提供的产品情况说明就直接认可管理层相关估计假设，未进一步评估滞销产品、研发不成功产品对应原材料能否再利用或直接出售的可能性。

（二）未关注长期发出商品的合理性

某公司部分货物当年1月和3月已发货但客户期末尚未验收，注册会计师未对发出商品时间较长的合理性进行分析。

（三）存货监盘程序执行不到位

注册会计师获取了某公司资产负债表日与盘点日之间

的存货出入库记录，但未执行进一步审计程序予以核实。

九、研发费用审计程序执行不到位

某公司将客户退回的不合格产品损失确认为研发费用，注册会计师未恰当判断该会计处理是否符合准则规定。注册会计师未对某公司提供的研发人员名单中的人员是否实际从事研发工作进行核实，未发现公司将大量客服部、人事部、车间、销售部人员相关薪酬计入研发费用的情形。某公司将部分生产线中的固定资产直接划为研发设备，注册会计师未结合相关设备的实际用途判断相关折旧全部计入研发费用是否恰当。

十、商誉减值审计程序执行不到位

注册会计师对某公司子公司商誉减值测试时，未考虑该子公司董事长、总经理及3名核心管理人员被免职可能对后续业绩产生的影响；也未结合期后1-2月收入同比大幅下降的情况，审慎判断公司收入增长的预测依据是否不充分。某公司子公司主要从事机动车检测服务，注册会计师对该子公司商誉减值测试时，针对机动车检测新政对公司收入的影响，底稿记录公司将采取一系列措施补偿检车数量下降的影响，以保证收入增长。注册会计师复核时未对此获取充分、适当的审计证据。

抄送：中国证监会会计司，财政部深圳监管局，深圳市财政局，深圳市注册会计师协会，深圳市资产评估协会，深圳市上市公司协会，深圳各有关会计师事务所与资产评估机构，深圳各上市公司，深圳各新三板挂牌公司。

分送：会计处。

深圳证监局办公室

2025 年 4 月 8 日印发

打字：丘洁莹

校对：王 颖

共印 6 份