

**会 计 师 事 务 所**

**执 业 质 量 检 查 案 例 集**

# 目 录

## 一、质量控制体系存在问题案例

案例（一）A 会计师事务所质量控制体系检查案例 .....	1
案例（二）B 会计师事务所质量控制体系检查案例 .....	4
案例（三）C 会计师事务所质量控制体系检查案例 .....	6

## 二、出具不实审计报告问题案例

案例（四）某科技公司 2018 年度审计项目 .....	7
案例（五）某机械公司 2017 年度审计项目 .....	9
案例（六）某医药公司高新专项审计项目 .....	11
案例（七）某网络信息科技公司高新专项审计项目 .....	13
案例（八）某服务有限公司高新专项审计项目 .....	15
案例（九）某贸易公司验资项目 .....	17
案例（十）某科技公司等 5 项验资项目 .....	19
案例（十一）某集团有限公司验资项目 .....	21
案例（十二）某投资管理有限公司验资项目 .....	22
案例（十三）某环保科技有限公司 2015 年度审计项目、2016 年度 审计项目 .....	23

## 三、出具存在披露信息差错或意见类型不恰当审计报告问题案例

案例（十四）某科技公司高新专项审计项目 .....	26
案例（十五）某教育科技有限公司高新专项审计项目 .....	27
案例（十六）某新材料科技公司财政专项资金审计项目 .....	29
案例（十七）某能源有限公司验资项目 .....	30

案例 ( 十八 ) 某网络科技有限公司 2016 年度审计项目 .....	32
案例 ( 十九 ) 某酒店有限公司 2017 年度审计项目 .....	35
案例 ( 二十 ) 某置业有限公司 2016 年度审计项目 .....	37

#### 四、审计程序缺失问题案例

案例 ( 二十一 ) 某广告公司高新专项审计项目 .....	39
案例 ( 二十二 ) 某物业管理有限公司专项审计项目 .....	40
案例 ( 二十三 ) 某资产管理有限公司 2017 年度审计项目 .....	42
案例 ( 二十四 ) 某外国企业驻广州代表处等 9 个代表处审计项目 .....	45
案例 ( 二十五 ) 某汽车塑料冲压有限公司验资项目 .....	46
案例 ( 二十六 ) 某股权交易中心有限公司 2017 年度审计项目 ..	48

## 一、质量控制体系存在问题案例





## 案例（一）

### A 会计师事务所质量控制体系检查案例

#### 一、基本情况

A 会计师事务所（以下简称 A 所）于 2004 年 10 月成立，现有股东 5 名，员工 42 人，其中注册会计师 11 人。2018 年出具报告 1364 份，业务收入为 768.42 万元。2019 年 1-6 月出具报告 855 份，业务收入 297.92 万元。检查发现 A 所质量控制体系及职业道德等方面存在以下突出问题：

#### （1）存在与多个咨询服务方合作并支付大量咨询服务费问题

2018 年度和 2019 年 1-6 月，A 所共有 26 个提供咨询服务的合作对象，检查发现 A 所业务执行中存在大量使用外部劳务的情况，且支付的咨询费、服务费等均高于事务所员工工资，其中，2018 年度支付咨询、服务费 320.46 万元，占业务收入的 41.70%，2019 年 1-6 月支付咨询、服务费 49.05 万元，占当期业务收入 16.46%，A 所实际执行业务的人员多为外部劳务人员，分布较广且管理松散，实质上是“多套人马、多个牌子”经营。此外，A 所人员组织结构复杂且人员流动性大，截至 2019 年 6 月 30 日，A 所共有员工 42 人，但 2018 年和 2019 年 1-6 月期间离职的员工多达 44 人，员工队伍不稳定。

#### （2）存在大量报告未经主任会计师或主任会计师授权的副主任会计师签署问题

2018 年度和 2019 年 1-6 月，A 所出具的 2219 份业务报告中有

1,431 份未经主任会计师或经主任会计师授权的副主任会计师签名，占报告总份数的 45.70%，主任会计师未能对事务所的所有业务质量承担最终领导责任。

### **(3) 存在部分业务项目无业务约定书问题**

检查组抽查了 A 所 74 个项目，其中 20 个项目的业务约定书 A 所未能提供，占抽查样本的 27.03%；另有部分业务约定书未填写收费金额。

### **(4) 存在部分业务项目无工作底稿问题**

检查组抽查了 A 所 238 个项目的底稿，其中 5 个项目的底稿 A 所未能提供。此外，A 所未能按照准则规定将全部业务底稿及时归档，提供的底稿中大部分存档报告未盖事务所公章，且无注册会计师签名，部分项目无留存报告，部分项目底稿零乱，未经整理或未按科目顺序归集。

### **(5) 存在冒用 A 所某注册会计师名义签署报告问题**

在核实有关问题过程中，A 所某注册会计师反映 2015-2017 年期间，A 所用其名义出具的 1997 份报告中仅有 147 份是其本人签署，其对非由其本人签署的报告不知情，为他人冒用其名义签署。

## **二、案例剖析**

A 所未建立以质量为导向的事务所文化，重业务数量，轻业务质量，业务开展严重依赖合作方，并通过支付大量咨询服务费形成利益关联，对事务所独立性产生不利影响。股东的质量管理和风险防范意识薄弱，人员、业务和财务管理混乱，形成“多套人马、多个牌子”的经营模式，无法对业务质量进行有效管理。检查发现，A 所在审计过程中重要审计程序未执行或执行不到位，业务项目质量不符合执业准则的要求，甚至出现冒用注册会计师出具虚假报告的恶劣行为。检查结



果表明，A 所建立的质量控制体系在设计以及执行方面存在重大缺陷，导致事务所及其人员的执业行为在很多重大方面不符合质量控制相关规定、职业道德守则和业务准则的要求。

省注协给予 A 所及主任会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（二）

### B 会计师事务所质量控制体系检查案例

#### 一、基本情况

B 会计师事务所（以下简称 B 所）于 2009 年 2 月成立，现有股东 5 名，员工 21 人，其中注册会计师 14 人。2017 年出具报告 3876 份，业务收入为 3,607.56 万元。2018 年 1-5 月出具报告 1872 份，业务收入 956.54 万元。检查发现 B 所质量控制体系及职业道德等方面存在以下突出问题：

#### （1）存在人均出具报告数量过多问题

根据 B 所提供的资料，事务所 14 名注册会计师 2017 年度出具报告 3876 份，2018 年 1-5 月出具报告 1872 份，对应年度人均出具报告数量分别为 277 份、134 份，数量过多已超出正常工作负荷且未能保证业务质量，存在专业胜任能力不足情况，不利于业务质量控制。

#### （2）存在允许其他单位以本所名义承办业务问题

B 所与有关税务师事务所签订合同，约定由税务师事务所编制审计工作底稿，B 所不与被审计单位直接联系，业务收益大部分由税务师事务所享有，B 所实际未参与审计工作。经检查，B 所 2017 年度和 2018 年 1-5 月由税务师事务所实际执行的业务数量分别为 1712 份和 824 份，分别占 2017 年审计报告份数的 63.22%和 2018 年审计报告份数的 42.39%。B 所 2017 年度支付业务合作费用 1,065 万元，占当年财务报表收入 1328.03 万元的 80.13%，其中支付有关税务师事务所 800.14

万元。

## 二、案例剖析

B 所经营理念以市场为导向，重业务数量，轻业务质量，股东风险防范意识薄弱，大量业务由其他机构完成，存在较大业务风险。检查发现，B 所在审计过程中重要审计程序未执行或执行不到位，业务项目质量不符合执业准则的要求。检查结果表明，B 所建立的质量控制体系在设计以及执行方面存在重大缺陷，导致事务所及其人员的执业行为在很多重大方面不符合质量控制相关规定、职业道德守则和业务准则的要求。

B 所允许其他单位以本所名义承办业务的行为违反了《中华人民共和国注册会计师法》第二十二条“注册会计师不得有下列行为：(四)允许他人以本人名义执行业务”的规定。省注协除对 B 所存在的严重执业质量问题进行行业惩戒外，还已将 B 所上述违法行为及执业中存在的其他违法违规行为一并移交行政部门处理。

省注协给予了 B 所及主任会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（三）

### C 会计师事务所质量控制体系检查案例

#### 一、基本情况

C 会计师事务所 2017 年共有 2 名合伙人，2017 年执业质量检查发现，C 会计师事务所 2 名合伙人分别带领各自团队在不同地点经营，事务所刻有 2 个公章，2 名合伙人各掌握和使用一个公章。

#### 二、案例剖析

C 会计师事务所 2 名合伙人各自承接和执行自己开发的业务，合伙人之间无交叉复核，内部互不承担责任，毫无合伙意识、合伙文化。导致事务所质量控制体系在设计及执行方面存在重大缺陷，事务所及其人员的执业行为在很多重大方面不符合质量控制相关规定、职业道德守则和业务准则的要求，执业质量存在严重问题。

此外，C 会计师事务所还存在相关业务项目审计程序不足，审计证据不充分问题等其他严重违规执业问题。

省注协给予 C 所及主任会计师公开谴责的行业惩戒。



## 二、出具不实审计报告问题案例

## 案例（四）

# 某科技公司 2018 年度审计项目

### 一、基本情况

D 会计师事务所承接某科技公司 2018 年度财务报表审计项目，出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

被审单位经 D 所审计的 2018 年度财务报表中披露的主营业务成本为 3,205.11 万元，管理费用为 1,581.26 万元，与 D 所编制的主营业务成本审定表、管理费用审定表、利润表项目分析程序表、试算平衡表中的主营业务成本、管理费用本期未审数一致。但底稿中所附的被审单位 2018 年度未审财务报表列示的主营业务成本为 3,395.07 万元、管理费用为 1,391.29 万元，上述审定表等底稿中的主营业务成本、管理费用本期未审数与被审单位实际的未审数差异分别为-189.97 万元、189.97 万元。即 D 所通过虚假编制审定表等底稿，在其中篡改被审单位主营业务成本、管理费用未审数，并按未审数直接确认被审单位主营业务成本为 3,205.11 万元，管理费用为 1,581.26 万元，实现增大管理费用，进而增加研发费用（研发费用未审数为 162.49 万元，无依据增加至 334.26 万元）的结果，为被审单位出具虚假审计报告。

此外，该项目还存在重要科目审计程序实施不到位，审计证据不充分等严重问题。

### 二、案例剖析

D 所在执行某科技公司 2018 年度财务报表审计项目过程中，虚假编制 2018 年度主营业务成本审定表、管理费用审定表、利润表项目分析

程序表、试算平衡表，通过篡改被审单位主营业务成本、管理费用未审数据，以达到虚增研发费用的目的。

D 所为迎合被审单位需要，不仅出具与事实不符的无保留意见的审计报告，还虚假编造审计底稿，已完全丧失法律意识、底线意识和职业道德，严重违反了《会计师事务所执业许可和监督管理办法》（财政部令第 97 号）第六十条“会计师事务所和注册会计师必须按照执业准则、规则的要求，在实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见，出具审计报告，不得有下列行为：（一）在未履行必要的审计程序，未获取充分适当的审计证据的情况下出具审计报告；……（四）为被审计单位编造或者伪造事由，出具虚假或者不实的审计报告”的规定。

省注协给予了 D 所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。



## 案例（五）

### 某机械公司 2017 年度审计项目

#### 一、基本情况

E 会计师事务所承接某机械公司 2017 年度审计项目，出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

被审单位货币资金期末余额 984.50 万元，占资产总额的 274.68%，其中现金 918.32 万元，银行存款 66.18 万元。E 所未对银行存款实施函证，未对现金、银行存款实施截止性测试，未抽查大额现金、银行存款的原始凭证。现金监盘表列示现金盘点日现金余额为 32.26 万元，报表日至监盘日现金收入 562.51 万元，现金付出 1,448.57 万元，倒轧出审计截止日现金余额为 918.32 万元。经延伸取证，被审单位提供的现金日记账显示，被审单位 2017 年 12 月 31 日期末现金余额为 6.74 万元，与审计报告披露的 2017 年度期末现金余额 918.32 万元差异 911.58 万元，E 所出具了与事实不符的审计报告。

此外，该项目还存在重要科目审计程序实施不到位，审计证据不充分等严重问题。

#### 二、案例剖析

E 所在执行某机械公司 2017 年度审计项目过程中，未保持应有的职业谨慎，未关注被审单位期末现金余额 918.32 万元的异常情况，在未对现金盘点日至审计截止日期间的大额现金收付实施任何审计程序情况下，仅通过简单倒轧计算出审计截止日的现金余额，导致现金余额与实际情况存在重大差异。E 所在审计程序严重不到位，审计证据

严重缺失情况下出具了与实际情况不符的审计报告。

E 所违反了《注册会计师法》第二十一条“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：(一)明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；(二)明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；(三)明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；(四)明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”的规定。

省注协给予了 E 所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（六）

### 某医药公司高新专项审计项目

#### 一、基本情况

F会计师事务所承接某医药公司高新技术企业认定专项审计项目，出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

研发费用专项审计报告披露被审单位三年人员人工费用合计1,029.16万元，占研发费用总额的90.82%。F所仅选取其中11笔与工资凭证进行了会计处理等方面的检查，未进一步核实是否属于研发人员人工费用，且底稿中未付抽查凭证的复印件。F所编制的底稿《主要情况表》中列示被审单位职工总人数158人，其中研发人员151人，研发人员占比为95.57%；编制的底稿《研究开发部人员清册及项目分工表》中列示151名研发人员全部为系统分析师、架构师等。

经向被审单位延伸取证，核实F所存在虚假编造被审单位研发人员人数和人工费用情况：一是被审单位提供的研发人员名单仅23人，远低于F所底稿中列示的人数；二是被审单位提供的工资表显示企业多数员工的岗位为行政、财务、采购、销售、客服等，相关人员并非研发人员。按照被审单位实际的研发人员人数，其人员人工费用将无法达到审计报告认定的三年人员人工费用总额。

#### 二、案例剖析

F所在执行某医药公司高新技术企业认定专项审计项目过程中，通过虚假编造被审单位研发人员人数和人工费用，以达到虚增研发费用的目的，同时，F所未关注高新收入与相关知识产权关联性，在审

计程序严重不到位，审计证据严重缺失情况下出具了与实际情况不符的审计报告。

F 所为迎合被审单位需要，不仅出具与事实不符的无保留意见的审计报告，还主动虚假编造审计底稿，已完全丧失法律意识、底线意识和职业道德，严重违反了《注册会计师法》第二十一条“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列：一、明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；二、明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；三、明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；四、明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。对委托人有前款所列，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”的规定。

省注协给予了 F 所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（七）

### 某网络信息科技公司高新专项审计项目

#### 一、基本情况

G 会计师事务所承接某网络信息科技公司高新技术企业认定专项审计项目，出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

G 所审计确认的被审单位高新收入为高效智能化 POS 机终端服务收入 105.32 万元及高防密性电子支付系统 91.26 万元 2 项，高新收入合计 196.58 万元。但被审单位实际收入项目是为中国邮政集团公司佛山分公司提供的 POS 机机具维护收入，根据双方签订的机具维护协议书，提供服务的内容为：每月为商户送纸，取回刷卡小票，实地检查机具，商户收银员的受卡操作技能培训等技术含量不高的工作，与上述高新收入无关联，且送纸、检查机具和操作技能培训等 POS 机机具维护收入也不属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的具有核心支撑技术的收入类别，不应确认为高新收入。

此外，该项目还存在重要审计程序实施不到位，审计证据不充分等严重问题。

#### 二、案例剖析

G 所在执行某网络信息科技公司高新技术企业认定专项审计项目过程中，未保持应有的职业谨慎，未关注被审单位申报的高新收入和研发费用的真实性、合规性和相关性（审计获取的相关协议、中标文件等资料均显示被审单位服务项目为机具日常维护业务，技术含量极

低，明显不属于高新收入）。G 所在审计程序严重不到位，审计证据严重缺失情况下出具了与实际情况不符的审计报告。

G 所在明知高新收入与研发项目明显不相关的情况下，仍出具了无保留意见的审计报告，违反了《注册会计师法》第二十一条“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列：一、明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；二、明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；三、明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；四、明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。对委托人有前款所列，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”的规定。

省注协给予了 G 所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（八）

### 某服务有限公司高新专项审计项目

#### 一、基本情况

H 会计师事务所承接某服务有限公司高新技术企业认定专项审计项目，出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

1.被审单位提供的研发材料出库明细表显示，研发费用-直接投入为 12.33 万元教师工资（无人员明细，通过会计科目“主营业务成本-教师工资”核算，直接按 2019 年 3-12 月教师工资账面数 211.43 万元的 5.83%计算后，分摊计入 5 个研发项目）。H 所在被审单位将 12.33 万元教师工资作为材料费错误计入研发费用台账的情况下，仍对被审单位的直接投入费用进行了全部确认。在剔除上述不属于研发费用-直接投入的教师工资 12.33 万元后，被审单位 2019 年度研发费用占当年总收入的比值将降为 4.42%，将不符合《高新技术企业认定管理办法》相关认定条件。

2.被审单位提供的 2019 年人员人工台账显示，列支了田某、李某、梁某、张某、叶某、孟某、罗某等 7 人工资社保，但台账中无叶某、孟某、罗某 3 人 2019 年 1-6 月工资社保等信息。H 所在未关注相关人员实际累计工作时间是否达到 183 天以上的情况下，直接对被审单位计入研发费用-人员人工的 65.62 万元员工工资进行了全部确认。

3.根据被审单位提供的 2019 年折旧及摊销显示，研发费用-折旧费用与长期待摊费用 1.43 万元，为按年折旧额 33.86 万元的 5%计算。H 所未编制固定资产审计程序表和审定表；未实施固定资产监盘或抽

盘；获取的固定资产清单（主要为办公家具、空调等）未记录购置时间和用途。H 所在未执行必要的审计程序情况下直接对被审单位按年折旧额 5%计算的 1.43 万元折旧费用与长期待摊费用进行了全部确认。

此外，该项目还存在重要审计程序实施不到位，审计证据不充分等严重问题。

## 二、案例剖析

H 所在执行某服务有限公司高新技术企业认定专项审计项目过程中，未保持应有的职业谨慎，把明显不属于研发投入材料的教师工资确认为直接投入费用；将不符合研发人员条件的相关人员费用全部确认为研发人员人工费用；未指明将被审单位按固定资产折旧及摊销总额一定比例计算的折旧与摊销费用的错误会计处理。H 所在审计程序严重不到位，审计证据严重缺失情况下出具了与实际情况不符的审计报告。

H 所违反了《注册会计师法》第二十一条“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列：一、明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；二、明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；三、明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；四、明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。对委托人有前款所列，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”的规定。

省注协给予了 H 所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。



## 案例（九）

### 某贸易公司验资项目

#### 一、基本情况

I 会计师事务所（普通合伙）承接某贸易公司验资项目，验资金额为 4,500 万元。检查发现存在以下突出问题：

I 所未获取银行对账单，未实施银行函证程序，审验程序严重不足。经向被审验单位验资账户开户银行广州黄埔惠民村镇银行股份有限公司新溪支行延伸取证，被审验单位的投入资金均在投入当天就已经全部转出至股东个人账户：被审验单位李某、张某 2 名股东于 2019 年 5 月 21 日共分 5 笔投入资金，其中张某有 2 笔投入资金在当天即按投入金额转出至张某本人账户，有 1 笔投入资金在当天即按投入金额转出至李某账户；李某 2 笔投入资金在当天即按投入金额转出至张某账户。至 2019 年 5 月 21 日验资截止日当天，验资账户的余额为 0。

#### 二、案例剖析

I 所在执行某贸易公司验资项目过程中，未保持应有的职业谨慎。在未实施银行函证程序，未关注验资截止日前股东投资款转出情况及被审验单位验资账户余额情况下，出具了验资报告。I 所未执行必要的审验程序，未能发现在验资截止日当天投资款已全部转回股东账户的重大问题，导致出具不实结论的验资报告。

I 所违反了《注册会计师法》第二十一条“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师

执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：(一)明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；(二)明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；(三)明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；(四)明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”的规定。

省注协给予了I所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（十）

### 某科技公司等 5 项验资项目

#### 一、基本情况

J 会计师事务所承接 5 个科技公司的验资项目，验资金额分别为 2000 万元、250 万元、350 万元、2000 万元、2000 万元。检查发现存在以下突出问题：

上述 5 份验资项目均未实施银行函证程序，审验程序严重不足。5 家被审验单位验资银行账户开户银行均为广州黄埔惠民村镇银行股份有限公司某支行开设，经向该开户银行延伸取证，5 家被审验单位的投入资金均在投入当天就已经全部转出至股东个人账户，验资账户的余额在验资当天均为 0。

#### 二、案例剖析

J 所在执行某科技公司等 5 项验资项目过程中，未保持应有的职业谨慎，未实施银行函证程序，未关注多个验资项目在同一家银行开设验资账户，且个别验资公司与该银行距离较远，仍在该银行开设验资账户的异常现象，在审验程序严重不到位，审验证据严重缺失情况下出具了验资报告。J 所未执行必要的审验程序，未能发现在验资当天投资款已全部转回股东账户的重大问题，导致出具不实结论的验资报告。

J 所违反了《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》第十四条“对于出资者投入的资本及其相关的资产、负债，注册会计师应当

分别采用下列方法进行审验：以货币出资的，应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行询证函回函等的基础上，审验出资者的实际出资金额和货币出资比例是否符合规定”及第二十一条“注册会计师应当评价根据审验证据得出的结论，以作为形成审验意见和出具验资报告的基础”及《注册会计师法》第二十一条“注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：(一)明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；(二)明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益，而予以隐瞒或者作不实的报告；(三)明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；(四)明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定”的规定。

省注协给予了J所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（十一）

### 某集团有限公司验资项目

#### 一、基本情况

某集团有限公司验资项目由 K 所承接，验资业务类型为变更验资，验资金额为 500,000 万元。检查发现存在以下问题：

截止验资时点 2017 年 12 月 13 日，已获取被审验单位验资银行账户银行对账单，显示银行存款余额为 50.00 万元，所验证资本已转出，事务所及注册会计师未关注出资款项转入公司验资账户后又转出的情况。

#### 二、案例剖析

K 所在明知被审验单位验资银行账户中的验证资本已转出，账户余额与验资金额不符的情况下，仍为被审验单位出具验资报告，毫无法治意识、底线意识及职业道德，严重违反了《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》第十四条“对于出资者投入的资本及其相关的资产、负债，注册会计师应当分别采用下列方法进行审验：（一）以货币出资的，应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行询证函回函等的基础上，审验出资者的实际出资金额和货币出资比例是否符合规定”及《会计师事务所执业许可和监督管理办法》第六十条“会计师事务所和注册会计师必须按照执业准则、规则的要求，在实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见，出具审计报告，不得有下列行为：（一）在未履行必要的审计程序，未获取充分适当的审计证据的情况下出具审计报告”的规定。

省注协给予了 K 所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。

## 案例（十二）

### 某投资管理有限公司验资项目

#### 一、基本情况

L 会计师事务所对某投资管理有限公司新增注册资本的实收情况进行了审验，依据招商银行股份有限公司某支行 2016 年 7 月 28 日盖章的银行询证函，在 2016 年 7 月 28 日出具了验资报告，验资金额 54,000.00 万元。经招商银行股份有限公司某支行确认，L 会计师事务所出具验资报告依据的银行询证函非该支行盖章出具，且某投资管理有限公司也未在该支行开设银行询证函上所列的验资账号。该银行询证函为虚假询证函，L 会计师事务所出具虚假验资报告。

#### 二、案例剖析

L 会计师事务所对某资产管理有限公司新增注册资本的实收情况进行了审验，并依据中国农业银行股份有限公司某支行 2016 年 10 月 30 日盖章的银行询证函，在 2016 年 12 月 30 日出具了验资报告，验资金额 103,010.00 万元。经中国农业银行股份有限公司某支行确认，L 会计师事务所出具验资报告依据的银行询证函非该支行盖章出具，且某资产管理有限公司也未在该支行营业部开设银行询证函上所列的验资账号。该银行询证函为虚假询证函，L 会计师事务所出具虚假验资报告。

L 会计师事务所还存在其他严重违规执业问题。

省注协给予 L 会计师事务所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。省财政厅对 L 会计师事务所处以没收违法所得 116,274 元并予以撤销执业许可的行政处罚；对 L 会计师事务所相关注册会计师处以吊销注册会计师证书的行政处罚。

## 案例（十三）

# 某环保科技有限公司 2015 年度审计项目、2016 年度审计项目

### 一、基本情况

某环保科技有限公司 2015 年度审计项目、2016 年度审计项目均由 A 所承接，注册会计师出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下严重问题：

#### **（1）某环保科技有限公司 2015 年度审计报告附表数据与底稿数据严重不符，A 所存在虚假编造被审计单位利润的问题**

某环保科技有限公司经审计的 2015 年度财务报表中营业成本为 16.00 万元，与底稿中该公司 2015 年度明细账的主营业务成本 16.38 万元不一致，差异-0.38 万元；经审计的 2015 年度财务报表中利润总额和净利润为 0.38 万元，均与底稿中该公司 2015 年度明细账的利润总额和净利润 0 元不一致。A 所虚假编制 2015 年主营业务成本审定表和未分配利润审定表以及试算平衡表，虚减 2015 年度主营业务成本 0.38 万元，虚增 2015 年度利润总额 0.38 万元，虚假编造某环保科技有限公司 2015 年度盈利 0.38 万元。

#### **（2）在获取的某环保科技有限公司未审资料中存在诸多疑点的情况下，A 所未实施充分的审计程序，未获取必要的审计证据，出具与事实不符的无保留意见的审计报告**

某环保科技有限公司于 2015 年 12 月 29 日成立，成立日至报表日只

有 3 天，被审单位经营期仅 3 天，注册会计师未关注被审单位主营业务收入 19.99 万元的真实性，未检查 2015 年 10-12 月增值税纳税申报表中本期主营业务收入 19.99 万元为免税销售收入的合法性。未关注存货本期减少 17.04 万元，与主营业务成本本期发生额 16.00 万元差异 1.04 万元的情况。

2016 年度主营业务收入为 320.01 万元，较 2015 年度 19.99 万元增加 300.02 万元，主营业务收入增幅较大，注册会计师未予以关注；也未关注 2016 年 10-12 月增值税纳税申报表本年累计应纳税额 9.6 万元与应交税金审定数 0 元不一致；存货本期减少 295.44 万元，与主营业务成本本期发生额 283.37 万元差异 12.07 万元（2016 年利润数），注册会计师未予以关注，也未实施进一步审计程序。

### **（3）A 所出具的 2015、2016 年度审计报告部分处理存在明显矛盾**

A 所同时出具某环保科技有限公司 2015、2016 年度的审计报告，2016 年度审计报告以前年度损益调整全额冲减 2015 年度净利润 0.38 万元，但注册会计师未根据 2016 年度审计报告以前年度调整事项调整 2015 年度财务报表。

### **（4）在未发生审计调整情况下，某环保科技有限公司 2015、2016 年度审计报告审定数均与该公司的实际报表严重不符**

某主管部门开展的相关专项审计调查项目中涉及某环保科技有限公司的财务资料显示：某环保科技有限公司 2016 年总账和明细账的所有科目期初余额均为 0 元，营业收入 2016 年发生额 0 元。某环保科技有限公司经审计的 2015 年度、2016 年度财务报表均无审计调整事项，但某环保科技有限公司 2015 年、2016 年账载资料与经 A 所审计的 2015 年营业收入 19.99 万元，营业成本 16.00 万元，底稿中的 2015 年度明细账的主营业务成本 16.38 万元、2016 年营业收入 320.01 万元均不一致。



## 二、案例剖析

A 所为迎合被审单位谋取不法利益需要，不仅出具与事实不符的无保留意见的审计报告，还主动为被审单位虚假编造利润，已完全丧失法律意识、底线意识和职业道德，严重违反了《会计师事务所执业许可和监督管理办法》( 财政部令第 97 号 ) 第六十条：“会计师事务所和注册会计师必须按照执业准则、规则的要求，在实施必要的审计程序后，以经过核实的审计证据为依据，形成审计意见，出具审计报告，不得有下列行为：( 四 ) 为被审计单位编造或者伪造事由，出具虚假或者不实的审计报告”的规定。

省注协给予了 A 所及相关注册会计师公开谴责的行业惩戒。

据悉，A 所及有关注册会计师涉嫌犯罪已被公安机关立案侦查。



### 三、出具存在披露信息差错或意见类型不恰当 审计报告问题案例

## 案例（十四）

### 某科技公司高新专项审计项目

#### 一、基本情况

N 所承接某科技公司高新技术企业认定专项审计项目，出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

被审单位 4 项实用新型知识产权均为个人所有，但审计报告后附《高新技术产品(服务)收入明细表编制说明》披露：“高新技术产品(服务)中，拥有在技术上发挥核心支持作用的知识产权的所有权对应的主要产品(服务)收入总额为 348.60 万元……主要产品(服务)收入总额占 2015 年高新技术产品(服务)收入比 100.00%”，所披露被审单位对相关产品拥有知识产权，与事实不符。N 所未予指明，在审计报告中发表了无保留意见。

此外，N 所除编制高新技术产品收入审定表、明细表外，未对高新收入实施其他任何审计程序。

#### 二、案例剖析

N 所在执行某科技公司高新技术企业认定专项审计项目过程中，未保持应有的职业谨慎，忽略知识产权权属情况，明知企业将他人所有的知识产权认定为企业所有而未指明。N 所在审计程序严重不到位，审计证据严重缺失情况下出具了意见类型不恰当的审计报告。

N 所违反了《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。

省注协给予 N 所公开谴责及相关注册会计师通报批评的行业惩戒。

## 案例（十五）

### 某教育科技有限公司高新专项审计项目

#### 一、基本情况

○ 会计师事务所承接某教育科技有限公司高新技术企业认定专项审计项目出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

1.未对被审单位 2017、2018 年度研发费用（分别为 110.64 万元、289.78 万元）与其 2017、2018 年度审计报告附注中研发费用（分别为 122.88 万元、573.26 万元）金额不一致的情况进行审计和说明差异原因。未关注相关研发项目在项目研发登记表中登记的截止时间晚于计算机软件著作权登记证书登记的开发完成时间，导致 2017 年多确认研发费用 29.79 万元（占 2017 年研发费用的 26.92%）。

2.未核实《2019 年度软件产品服务收入明细表》中摘要为“软件技术维护费”、“服务费”收入的核心支撑技术是否属于《国家重点支持的高新技术领域》；2019 年高新收入全部为关联方收入，未实施相应的审计程序以核实关联交易的数量是否属实及价格是否公允。

#### 二、案例剖析

○ 所在执行某教育科技有限公司高新技术企业认定专项审计项目过程中，未保持应有的职业谨慎，未关注研发费用的发生期间与研发项目开发时间不一致的异常情况，未实施进一步审计程序，导致报告中披露的研发费用数据出现错误。○ 所在审计程序不到位，审计证据缺失情况下出具存在披露信息差错的审计报告。

○ 所违反了《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。

省注协给予 O 所通报批评及相关注册会计师通报批评的行业惩戒。

## 案例（十六）

### 某新材料科技公司财政专项资金审计项目

#### 一、基本情况

P 会计师事务所承接某新材料科技公司 2018 年度财政专项资金审计项目，该项目为对被审计单位承担的“超支化低粘度光固化新材料的应用与产业化”项目的财务收支情况进行审计，注册会计师出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

审计报告确认项目执行期间发生应分摊的期间费用合计为 757.51 万元，其中销售费用 280.97 万元、管理费用 415.74 万元、财务费用 60.80 万元。未说明分摊的标准和依据，也未见相关费用分摊记录。

检查发现，P 所按项目实现销售收入占营业收入比例（83.87%）进行分摊计算，其中项目管理费用仅按利润表中的“研发费用”计算，未计算利润表中“管理费用”（235.68 万元）分摊数，少计算分摊项目管理费 197.66 万元（ $235.68 \text{ 万元} \times 83.87\%$ ），导致多计项目净利润和项目利税总额 197.66 万元，审计结论存在重大差错。

#### 二、案例剖析

P 所在执行某新材料科技公司财政专项资金审计项目过程中，未保持应有的职业谨慎，出现少计漏计项目管理费 197.66 万元的不应有的低级审计错误，导致虚增项目净利润和项目利税总额 197.66 万元，审计结论可能对财政专项资金项目验收结果产生重大影响。P 所在审计程序不到位，审计证据缺失情况下出具结论存在重大差错的审计报告。

省注协给予 P 所公开谴责及相关注册会计师通报批评行业惩戒。

## 案例（十七）

### 某能源有限公司验资项目

#### 一、基本情况

Q 所承接某能源有限公司验资项目，验资金额为人民币 160,000.00 万元。检查发现存在以下突出问题：

1. 获取的验资事项声明书未加盖出资者公章。

2. 未保持应有的执业谨慎，审验程序严重不足。获取的银行对账单显示，被审验单位共收到分 16 笔转入，每笔 10,000.00 万元，合计 160,000.00 万元的投资款。但每笔投资款在转入后当天内即以“货款”名义全部转出。该操作反复进行 16 次，其中 2019 年 1 月 7 日 15 次、2019 年 1 月 11 日 1 次。截至 2019 年 1 月 11 日银行对账单余额仅为 0.46 万元。

3. 验资报告表述不严谨，验资报告出现 2019 年 1 月 11 日和 2019 年 3 月 1 日两个不同的截止日。

#### 二、案例剖析

Q 所执行的某能源有限公司验资项目验资金额巨大，且明显存在抽逃出资、循环出资的迹象，Q 所未保持职业怀疑，未实施进一步审验程序予以核实确认，具有重大审计风险。Q 所在执行该项目过程中，未保持应有的职业谨慎，在审计程序不到位，审计证据缺失情况下出具了验资报告。

Q 所违反了《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”及《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》第二十一条“注册会计师应当评价根据审验证据得出的结论，以作为形成审验意见和出具验资报告的基础”的规定。

省注协给予了 Q 公开谴责及相关注册会计师公开谴责、通报批评的行业惩戒。

## 案例（十八）

### 某网络科技有限公司 2016 年度审计项目

#### 一、基本情况

某网络科技有限公司 2016 年度审计项目由 R 会计师事务所（以下简称 R 所）承接，该公司 2016 年度经审计的资产总额为 122.15 万元，负债总额为 43.89 万元，所有者权益为 78.26 万元，主营业务收入为 72.44 万元，净利润为 13.32 万元。注册会计师出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下问题：

1. 审计策略未确定重点审计领域。未实施风险导向审计程序。
2. 重要审计程序未执行或执行不到位。

（1）货币资金期末余额 31.83 万元，占资产总额的 26.06%。审计人员编制的银行存款明细表中银行存款（只有一个开户行）金额为 14.53 万元，银行存款对账单余额为 14.43 万元，相差 0.1 万元，未编制银行存款未达账调整表，未对差异作说明；未实施货币资金收支截止测试程序；未实施银行存款函证程序，亦未说明不询证的理由。货币资金检查表中抽查了 8 份会计凭证，只有 1 份是 2016 年，其余 7 份均为 2015 年，货币资金检查表中抽查的会计凭证记录与后所附的单据只有一份相符。

（2）预付账款的期末余额为 8.36 万元，占资产总额的 6.84%；其他应收款期末余额为 81.93 万元，占资产总额的 67.07%；预收账款期末余额为 48.98 万元，占负债总额的 111.60%。除了编制审定表及明细表外，未实施其他审计程序。如未对预付账款实施函证程序，亦

未实施有效的替代程序。1年至2年的预付账款金额为5.90万元，占预付账款的70.57%，未对长期挂账情况作分析说明。

(3)其他应付款期末余额2.31万元，占负债总额的5.26%。未实施函证程序，亦未实施替代审计程序。

(4)主营业务收入本年发生额72.44万元。本期与上期对比变动率为304.07%，未实施分析性复核及截止性测试程序。

(5)主营业务成本本年发生额9.53万元。主营业务成本审定表明细数为2.58万元，合计数为9.53万元，明细数与合计数不符。本期数与上期对比的变动率为667.83%，未实施分析性复核程序。

(6)管理费用本年发生额49.69万元。本期与上期对比管理费用变动率为94.88%，但对变动率未实施分析性复核程序，未实施截止测试。

3.该项目审计报告后附会计报表与企业会计报表中的大部分项目金额不符，27个科目(期初、期末各算一个)中有19个科目余额存在差异，占全部科目的70.37%。未见审计调整事项，亦未说明差异的原因。

## 二、案例剖析

R所未执行充分必要的审计程序出具了该项目的审计报告，报告缺乏审计证据的支撑，且报告后附会计报表与企业会计报表存在重大差异，事务所未对审计调整事项或差异原因进行说明和记录，存在重大业务风险。

R所违反了《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的重要性》第十条“在制定总体审计策略时，注册会计师应当确定财务报表整体的重要性”、第十一条“注册会计师应当确定实际执行的重要性，以评估重大错报风险并确定进一步审计程序的性质、时

间安排和范围”，第十五条“注册会计师应当了解与审计相关的内部控制”，第十六条“在了解与审计相关的控制时，注册会计师应当综合运用询问被审计单位内部人员和其他程序，以评价这些控制的设计，并确定其是否得到执行”；《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”，第十三条“注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由”；《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》第六条“在临近审计结束时，注册会计师应当设计和实施分析程序，帮助其对财务报表形成总体结论，以确定财务报表是否与其对被审计单位的了解一致”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。

省注协给予了 R 及相关注册会计师通报批评的行业惩戒。

## 案例（十九）

### 某酒店有限公司 2017 年度审计项目

#### 一、基本情况

某酒店有限公司 2017 年度审计项目由 S 会计师事务所（以下简称 S 所）承接，该公司 2017 年度经审计的资产总额为 1,766.13 万元，负债总额为 3,129.12 万元，所有者权益为-1,362.99 万元，主营业务收入为 734.56 万元，净利润为-28.10 万元。注册会计师出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下问题：

被审单位期末现金余额 990.94 万元，占资产总额的 56.11%。B 所未实施库存现金监盘程序，无法确定现金余额是否于财务报表正确反映，仅在底稿中说明“由于被审计单位无法安排现场盘点，我们仅根据被审单位提供的监盘表进行审计，被审计单位承诺本表数同其实际一致”。

#### 二、案例剖析

该项目出具无保留意见的审计报告，报告意见类型不恰当。

S 所因审计范围受到限制，未能对被审单位 990.94 万元现金实施恰当的审计程序，无法获取充分、适当的审计证据。该余额的金额巨大，会对财务报表产生非常重大的影响，如无法认定该余额是否真实、公允，将导致审计报告缺乏形成审计意见的基础，根据准则有关规定应出具无法表示意见的审计报告。

S 所违反了《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“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”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。

省注协给予了 S 及相关注册会计师责令书面检讨的行业惩戒。

## 案例（二十）

# 某置业有限公司 2016 年度审计项目

### 一、基本情况

某置业有限公司 2016 年度审计项目由 T 所承接，该公司 2016 年度经审计的资产总额为 142,407.26 万元，负债总额为 122,184.17 万元，所有者权益为 20,223.09 万元，主营业务收入为 0 元，净利润为 -1,776.81 万元。注册会计师出具了保留意见的审计报告，保留意见内容为“2016 年账载的期初数据与 2015 年审计报告数据不一致，无法核实确认；往来款项未函证确认”。检查发现存在以下问题：

被审计单位提供的 2016 年度会计报表期初数与 2015 年度审计报告（同为 T 所出具）期末数存在差异，涉及会计科目有货币资金、存货、应收应付款项、未分配利润等科目，且金额巨大（最小差异 290 余万元，最大差异 3800 余万元）。T 所未对差异情况实施进一步审计程序查找原因并提出调整建议。

### 二、案例剖析

T 所出具该项目审计报告过程中，在未执行相关实质性程序，也未说明审计范围受限情况下，以“2016 年账载的期初数据与 2015 年审计报告数据不一致，无法核实确认”为审计结论并发表保留意见，存在重大业务风险。

T 所未对被审单位 2016 年度会计报表有关科目期初数与上年期末数存在重大差异的情况实施恰当的审计程序，无法查明差异原因并进行必要调整。差异科目的金额巨大，不仅会对被审单位 2016 年度的财

务报表产生非常重大的影响，导致审计报告缺乏形成审计意见的基础，且对本所上年出具的该公司 2015 年度审计报告的真实性和准确性形成挑战。

T 所违反了《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。

省注协给予了 T 及相关注册会计师责令书面检讨的行业惩戒。





## 四、审计程序缺失问题案例

## 案例（二十一）

### 某广告公司高新专项审计项目

#### 一、基本情况

U 所承接某广告公司高新技术企业认定专项审计项目出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下突出问题：

1. 被审单位三年人员人工费用合计 276.1 万元，占研发费用的 98.4%，除获取人员名单、劳动合同和抽查 3 笔凭证外，未实施其他审计程序。

2. 除编制高新技术产品收入审定表、明细表外，未实施其他任何审计程序。

#### 二、案例剖析

被审单位研发人员人工费用占研发费用比例极高，U 所除获取部分资料外，未实施任何的审计程序，无法核实研发费用的真实性。U 所在对被审单位研发费用和高新收入均未实施必要审计程序情况下，即出具了无保留意见的高新技术企业认定专项审计报告，无法防范审计风险，执业质量也无法保证。

U 所违反了《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。

省注协给予 U 所公开谴责及相关注册会计师通报批评的行业惩戒。

## 案例（二十二）

### 某物业管理有限公司专项审计项目

#### 一、基本情况

V 会计师事务所承接某物业管理有限公司专项审计项目，对某物业管理有限公司的物业经营情况和物业费调价方案进行审计，并出具了某物业管理有限公司专项审计报告。在收到有关投诉后，省财政厅开展了相关调查工作。调查发现 V 所存在以下问题：

1.V 所在出具审计报告过程中，未严格按照执业准则、规则要求执业，对被审计单位费用类会计科目的异常调整现象未予充分关注，对被审计单位虚增 2017 年度成本支出 15.3 万元的报表数据未予以调整，影响了被审计单 2017 年度盈亏结果，发表不恰当的审计意见。

2.V 所工作底稿中未见大额异常凭证抽查情况，未见调价建议结论的计算测算过程，未见周边小区物业管理市场行情的调查记录，未见对被审单位提供的关键资料（物业收费台账）进行分析性复核程序的审计轨迹记录等。

#### 二、案例剖析

该项目被审单位为某小型住宅区的物业管理公司，被审单位 2017 年 12 月发生水费 15.30 万元，发票的开具日期为 2017 年 12 月，但凭证摘要和发票开票内容均显示该笔水费为以前年度费用（2014 年 11 月至 12 月）。该笔支出虽为“实际发生的成本费用”，但依据“权责发生制”原则，不能列入 2017 年度支出。审计报告的用途为小区物业管理费价格调整提供依据，将该笔费用按“权责发生制”进行调整后，被审

单位 2017 年度的利润将由亏转盈。V 所在执行该审计项目过程中，存在部分审计程序未留痕，造成无法判断是否执行了必要的审计程序。V 所由于关键审计证据缺失，披露信息不严谨，被认定为发表不恰当的审计意见。

V 所违反了《注册会计师法》第二十一条和《会计师事务所执业许可和监督管理办法》第六十条等相关规定，受到了省财政厅警告和没收违法所得的行政处罚。

该案中，V 所缺乏必要的执业谨慎，且审计程序不到位，导致审计结论出现重要偏差。在严监管形势下，财政部门加大了行政监管力度，按照《注册会计师法》和《会计师事务所执业许可和监督管理办法》有关规定依法给予了警告、没收违法所得的行政处罚，向行业传递了严监管的信号，各会计师事务所及全体人员应引起重视。

## 案例（二十三）

### 某资产管理有限公司 2017 年度审计项目

#### 一、基本情况

某资产管理有限公司 2017 年度审计项目由 A 所承接，注册会计师出具了无保留意见的审计报告。该项目为 2017 年度合并报表审计项目，合并范围包括：某资产管理有限公司本部及其 7 家子公司。其中公司本部和子公司 a 2017 年财务报表经 A 所审计( 公司本部没有单独出具审计报告，子公司 a 出具无保留意见审计报告 )，子公司 b 由深圳某会计师事务所出具保留意见审计报告，子公司 c 由海南某会计师事务所出具无保留意见审计报告。子公司 d、子公司 e、子公司 f 由于 2017 年财务状况与上年度变动不大，企业只提供了 2016 年审计报告及 2017 年财务报表，其中 2016 年审计报告均为保留意见报告。子公司 g 没有提供审计报告，只提供了 2017 年 e、f、g 三家子公司的合并财务报表。A 所对公司本部和子公司 a 进行了审计，子公司 c 的合并报表数据来源于海南某会计师事务所的审计报告，其他子公司的相关数据来源于 2017 年财务报表。

检查发现存在以下突出问题：

#### **(1) 未检查合并财务报表的范围是否完整，合并基础是否正确**

该项目为合并报表审计，A 所获取了 a、b、c 三家子公司 2017 年度审计报告，d、e、f 三家子公司 2016 年度审计报告，获取了 e、f、g 三家子公司 2017 年度合并财务报表，编制了长期股权投资情况表、合并试算平衡表。未检查合并财务报表的范围是否完整和合并基础是否正

确。附注披露持股比例 44.76%的子公司 c，投资人已于 2017 年 11 月 22 日发生变更，原股东及持股比例为某资产管理有限公司 87.23%，某不动产管理有限公司 12.76%；变更后股东及持股比例为某资产管理有限公司 44.75%，某不动产管理有限公司 6.55%，某投资合伙企业(有限合伙)48.69%，未关注合并范围是否正确。少数股东损益按 55.24%计算，未考虑股东变更前，被审计单位的持股比例为 87.23%，变更后被审计单位的持股比例为 44.75%，未分段计算少数股东损益，未关注其正确性。

## **(2) 未关注和说明子公司审计报告中保留的存在问题对该项目报告意见类型的影响程度**

A 所已获取的三家子公司 2016 年审计报告和一家子公司 2017 年审计报告，均为保留意见审计报告。其中子公司 d 的 2016 年审计报告保留意见内容为“贵公司 2016 年 12 月 31 日资产负债表中的存货列示金额为 89,615,998.50 元，管理层根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，未计提资产减值损失，这不符合企业会计准则的规定”；子公司 e 的 2016 年审计报告保留意见内容为“贵公司 2016 年 12 月 31 日资产负债表中的存货列示金额为 42,031,524.56 元，管理层根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，未计提资产减值损失，这不符合企业会计准则的规定”；子公司 f 的 2016 年审计报告保留意见内容为“贵公司 2016 年 12 月 31 日资产负债表中的存货列示金额为 837,771,178.89 元，管理层根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，未计提资产减值损失，这不符合企业会计准则的规定”。子公司 b 的 2017 年审计报告的保留意见内容为“b 公司 2017 年 12 月 31 日资产负债表中的存货列式金额为

3,135,999.17 元，管理层根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，这不符合企业会计准则的规定。如果管理层以成本与可变现净值孰低的原则来计量存货，存货列式金额将减少 3,135,999.17 元，相应地资产减值损失将增加 3,135,999.17 元，净利润和股东权益将分别减少 3,135,999.17 元”。A 所该项目出具的是无保留意见的审计报告，未在底稿中说明其他事务所审计报告保留的存在问题对该项目报告意见类型的影响程度。

### **(3) 重要审计程序实施不到位，审计证据不充分**

具体科目的审计中，A 所基本未执行有效的审计程序，如未实施银行存款、借款函证，未实施截止性测试、分析性复核等程序。个别子公司利用了其他事务所注册会计师的工作，但未实施相关审计程序，无法确定其他事务所注册会计师的工作是否满足本次合并报表审计的需要。

## **二、案例剖析**

该业务为合并报表审计项目，子公司的审计报告结论可能会对合并报表审计的结论产生重大影响，注册会计师应当予以关注并进行必要的说明。审计过程中如以经其他事务所审计的子公司报表数据直接进行合并，主审事务所注册会计师应当实施必要的审计程序以确定其他事务所注册会计师的工作是否满足本次合并报表审计的需要。其他事务所注册会计师的审计并不能免除主审事务所注册会计师的责任。此外，注册会计师还应注意检查合并财务报表的范围是否完整，合并基础是否正确。

该项目合并范围大，金额高，A 所在未执行充分必要的审计程序出具了该项目的审计报告，报告缺乏审计证据的支撑，存在重大业务风险。

省注协给予 A 所公开谴责及相关注册会计师公开谴责、通报批评的行业惩戒。



## 案例（二十四）

# 某外国企业驻广州代表处等 9 个代表处 审计项目

### 一、基本情况

某外国企业驻广州代表处等 9 个代表处审计项目均由 X 会计师事务所（以下简称 X 所）承接，审计内容为被审代表处的经费收支明细表。检查发现存在以下问题：

1.9 个代表处审计项目注册会计师均未获取管理层声明书。

2.9 个代表处审计项目的未审经费收支明细表和审定后经费收支明细表均未经被审计单位盖章确认。

### 二、案例剖析

要求被审单位提供书面声明，有利于区分被审单位的会计责任和注册会计师的审计责任。此外，书面声明是审计证据的重要来源。如果管理层不提供注册会计师要求的书面声明，可能使注册会计师警觉存在重大问题的可能性。而且，在很多情况下，要求管理层提供书面声明而非口头声明，可以促使管理层更加认真地考虑所涉及的事项，从而提供声明的质量。

按照企业会计准则的规定编制财务报表是被审单位管理层的责任，被审单位在其编制的未审报表和已审报表上盖章是对该责任的确认和明示。此外，被审单位在报表上的盖章是注册会计师审计资料来源合法性的保证。在多个投诉举报案例中，投诉人以审计资料不是由被审

单位提供( 审计资料上无被审单位盖章或无相关人员签名 ), 审计资料不完整、来源不合法为由, 主张注册会计师出具的业务报告不实, 并在投诉举报过程中向主管部门提供了不一致但经被审单位盖章或相关人员签名确认的财务资料, 注册会计师因此陷入非常被动的局面。

省注协给予 X 所责令书面检讨及相关注册会计师责令书面检讨的行业惩戒。

## 案例（二十五）

### 某汽车塑料冲压有限公司验资项目

#### 一、基本情况

某汽车塑料冲压有限公司验资项目由 X 所承接，验资业务类型为变更验资，验资金额为 1000 万元。检查发现存在以下问题：

1. 签订业务约定书前未评估验资风险。
2. 未向被审验单位获取注册资本变更情况明细表。
3. 未对新增实收资本金额进行函证。
4. 未向被审验单位和出资者获取与变更验资有关的重大事项声明书。

#### 二、案例剖析

X 所未实施必要的函证程序，仅以开户银行的收款回单及银行对账单复印件作为实收资本的证据，审验程序严重不足。该项目验资金额大，X 所承担了重大的业务风险。如他人通过伪造、编造银行单据，循环出资或代出资等手段虚假出资，注册会计师因未履行必要的程序，未获取充分适当的证据，将无法免除自身责任，需承担民事，甚至刑事责任。

省注协给予 X 所责令书面检讨及相关注册会计师责令书面检讨的行业惩戒。

## 案例（二十六）

# 某股权交易中心有限公司 2017 年度 审计项目

### 一、基本情况

某股权交易中心有限公司 2017 年度审计项目由 Z 会计师事务所（以下简称 Z 所）承接，该公司 2017 年度经审计的资产总额为 23,933.30 万元，负债总额为 12,581.74 万元，所有者权益为 11,351.56 万元，主营业务收入为 2,554.54 万元，净利润为-20.54 万元。注册会计师出具了无保留意见的审计报告。检查发现存在以下问题：

1. 风险导向底稿不完整，初步业务活动和风险评估检查为格式化的表格，了解被审计单位及其环境调查、内部控制调查仅为简单的打√；业务承接/评价表为程序化的表格，未见具体记录；未执行穿行测试；审计计划未确定重要审计领域、未确定重要性水平等。

2. 货币资金期末余额为 11,032.39 万元，占资产总额的 45.89%。现金监盘表无相关人员签名，且监盘表余额 1.92 万元，与报表余额 1.85 万元不一致，未见相关说明或倒轧；已获取母公司的银行对账单复印件，但是未对银行存款实施函证程序，且未说明理由；已复印少量凭证，未对凭证抽查形成检查记录；未对货币资金实施截止性测试程序。

3. 交易性金融资产期末余额为 3,755.46 万元，占资产总额的 15.62%，除了编制交易性金融资产审定表、复印少量凭证复印件外，未实施其他审计程序。例如未编制交易性金融资产明细表；未获取被

审计单位管理层将投资划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的书面声明；未实施函证，且未说明不函证理由；未见交易性金融资产计价方法正确性的检查记录；未检查有无变现存在重大限制的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产检查记录。

4.持有至到期投资期末余额 4,150.29 万元，占资产总额的 17.26%，除编制长期投资审定表，未执行其他有效的审计程序。

5.长期应收款期末余额 3,000.00 万元，占资产总额的 12.48%，除编制审定表，未执行其他有效的审计程序。

6.应付税费期末余额 123.35 万元，占负债总额 0.97%。除编制母公司应交税费明细，获取了母公司相关税务申报表复印件，未实施其他审计程序。包括未实施企业相关税务申报表审核记录，如母公司增值税申报表应税收入为 2,530.24 万，报表营业收入为 2,881.48 万元，未对差异进行分析及说明；无印花税、个税申报审核记录；无检查税收减免或返还时的会计处理及依据；无应纳税所得额纳税调整审核记录。

7.递延收益期末余额 1,181.27 万元，占负债总额的 9.83%，除了编制递延收益审定表、获取部分记账凭证复印件外，未实施其他审计程序。例如未获取相关补助文件及审批资料，无对递延收益的确认期间是否正确进行审核的记录。

8.代理买卖证券款期末余额 10,512.97 万元，未实施函证程序，也未实施替代审计程序；上年末审定报表中受托管理资金余额为 3,367.91 万元，本年受托管理资金审定年初数 3,420.61 万元，未见对相关数据的审核及差异原因分析。

9.已审定合并利润表主营业务收入为 2,949.23 万元，母公司利润表为 2,881.48 万元，底稿营业收入审定数为 2,881.48 万元；未编制各月收入明细表；本年主营业务收入较上年减少 57%，未实施分析性

复核；未对收入实施截止性测试；已获取少量记账凭证复印件，未见凭证检查记录，未抽取一定数量合同核对收入确认是否正确。

10.已审定合并业务及管理费为 3,691.30 万元，母公司业务及管理费为 3,683.86 万元，底稿中业务及管理费审定数为 3,683.86 万元；未编制各月业务及管理费明细表；本年业务及管理费较上年减少 23.47%，未实施分析性复核；已获取部分记账凭证复印件，未形成凭证检查记录。

11.本项目审计范围包括 2017 年度该公司母公司报表及合并报表，被合并子公司为 h 公司，持股比例为 100%。事务所仅编制了母公司审计底稿，未获取子公司 h 公司的财务报表及编制对应的审计底稿，也未编制报表合并审核底稿。

12.未编制现金流量表审计底稿。

13.审计底稿的复核流于形式，底稿中未见复核意见和复核轨迹，复核人仅在复核表上签名，未真正起到复核的作用。该项目 2018 年 1 月 29 日报备出具的报告，底稿的复核时间在 4 月 20 日。

## 二、案例剖析

该项目被审单位为金融行业企业，属于高风险业务。根据 Z 所提供的资料，Z 所共有员工 14 人，其中注册会计师 4 名（60 岁以上及 70 岁以上注册会计师各 1 人），事务所人员规模小，相关领域专业人才储备少，承接此类业务可能超出该所专业胜任能力。该项目中，Z 所未执行充分必要的审计程序，未获取适当的审计证据，存在重大业务风险。

Z 所违反了《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》第三十五条“注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿（一）根据本准则第十三条的规定，

项目组进行的讨论以及得出的重要结论；(二)根据本准则第十四条的规定，对被审计单位及其环境各个方面的了解要点、根据本准则第十七条至第二十七条的规定对内部控制各项要素的了解要点，获取上述了解的信息来源，以及实施的风险评估程序；(三)根据本准则第二十八条的规定，在财务报表层次和认定层次识别和评估的重大错报风险；(四)根据本准则第三十条至第三十三条的规定，识别出的风险和了解的相关控制”，以上不符合《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”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。

省注协给予 Z 所责令书面检讨的行业惩戒。