

深圳证监局会计监管 工作通讯

2019年第1期（总第41期）

深圳证监局

2019年3月15日

本期导读

深圳证监局在2018年对多项审计执业项目开展了检查，针对部分检查项目发现的问题，采取了相应的监管措施。现将检查的基本情况、发现会计师的主要执业问题进行归纳整理发布，并对2018年年报审计提出监管要求，以助于提高辖区年报审计机构的执业质量。

一、 检查基本情况

2018年，深圳证监局根据中国证监会会计部的统一部署以及日常监管、年报审计监管掌握的情况，开展了对辖区1家证券资格会计师事务所深圳分所的全面检查、10个审计执业项目的专项检查、28个审计执业项目的函证基础审计程序的专项检查。根据检查情况，深圳证监局对2家会计师事务所

所及相关签字注册会计师下发了 3 份行政监管措施。

二、 检查发现的主要问题

（一）对重大异常交易的审计应对不足

近年来证监会高度关注上市公司通过将常规性交易非常规化的运作和处理突击调节利润以及利用缺乏商业实质的资产变卖、处置等交易操纵利润的行为，同时也要求会计师事务所重点关注并实施有针对性的审计程序。在日常监管中，深圳证监局发现部分注册会计师在审计过程中发现公司存在不符合商业逻辑的重大交易事项，但未实施充分适当的审计程序以消除疑虑，或者未在审计意见中考虑该事项的影响。

1. 某上市公司自 2014 年起频繁进行并购活动，至 2017 年底已累计收购 14 家企业，且几乎每一家被收购企业均完成业绩承诺，有些企业精准达标，存在年底异常交易，如第四季度集中确认超高毛利（90%以上）的广告收入。会计师审计过程中发现公司有个别客户部分广告成本为零，公司解释是供应商赠送，会计师未采取进一步审计程序，即认可了公司的解释，也未在审计底稿中记录。在对该部分广告收入审计时，未对抽取到的部分广告监播照片无拍摄时间或未附拍摄当日报纸、照片拍摄日期与收入确认期间不一致、部分大牌广告无刊挂记录等不符合相关工作标准和合同约定的异常情形予以充分关注，并考虑是否追加审计程序。

2. 某上市公司在报告期内以高于账面原值的价格处理

了一批以前年度已全额计提存货跌价准备的呆滞料，并形成大额利润，商业逻辑存疑。会计师在审计底稿中仅列示了呆滞品处置清单以及进行了期后回款检查，未见其对客户与公司之间是否存在关联关系进行审计的工作记录及相关材料；未关注此笔交易的合理性以及作价的公允性。

3. 某上市公司 IPO 申报期每期期末存在多笔大额的应收账款回款，下一期初多笔大额应收账款冲回且多数涉及第三方回款的情形。会计师在实施细节测试时抽取了包含应收账款红字冲回的凭证，但会计师在工作底稿中仅记录检查了正常的应收账款回收分录，对红字冲回的分录视而不见。

（二）对公司盈利预测的审计程序不充分

在审计过程中，很多领域均涉及到对被审计单位盈利预测的审计，如商誉减值、递延所得税资产的确认、无形资产和固定资产减值、长期股权投资减值等。在日常监管中，深圳证监局发现部分注册会计师在审计过程中对公司盈利预测的审计程序不充分，过于依赖公司提供的数据或者评估师的评估结果。

1. 商誉减值测试

近年来，部分上市公司针对商誉减值聘请了评估师专门对商誉进行评估，检查发现部分会计师直接采纳了评估师的评估结果，未对评估所使用的盈利预测等数据进行复核，未对关键评估适用的假设、重要参数等的合理性进行评价。

2. 递延所得税资产的确认

近年来，部分公司认为未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以弥补以前年度产生的亏损，确认了相应的递延所得税资产。企业会计准则对确认递延所得税资产规定的比较明确：一是确认递延所得税资产要有明确的证据（如经企业管理层批准的最近财务预测数据等），二是未来期间能够取得足够的应纳税所得额是很可能发生的。监管中发现有部分公司确认递延所得税资产较随意，而会计师对公司的处理并未实施充足的审计程序，即认可公司的处理。

（1）某上市公司确认递延所得税资产、实施固定资产减值测试时使用同一时期的盈利预测，会计师在实施审计程序时完全认可公司提供的预测数据，没有关注到公司不同期间预测数据的产量、销售价格和毛利贡献金额存在显著波动，未发现资产减值准备计提所依据的盈利预测数据和确认递延所得税资产所依据的盈利预测存在数据不一致的情形。

（2）某上市公司部分子公司在确认递延所得税资产时并未编制盈利预测，部分子公司递延所得税资产转回缺乏依据，会计师未实施审计程序即认可公司的会计处理。

（3）某上市公司部分子公司经营情况不佳或已关停业务，前期已计提的递延所得税资产未转回，会计师没有根据实际情况调整。

3. 长期资产减值

会计师在对某上市公司收购的金矿进行资产减值测试

时，获取了公司提供的预测数据，会计师对此未做复核，直接采信公司提供的数据，未发现生产规模和选矿回收率与国土资源厅颁布的许可证及实际选矿回收率存在较大差异，而得出无需计提减值的结论。

4. ABS 专项计划预测性财务信息审核

会计师执行某科技园 ABS 专项计划预测性财务信息审核项目，于 2015 年 12 月出具了审核报告。管理层在计算基础资产涉及的租赁合同违约率和提前退租率时，采用 2014 年（当时仅一小部分基础资产在运营）的历史数据，测算出租金回收率为 100%，提前退租率为 0%，并以此作为 2015 年至 2020 年现金流预测的依据。两项重要基础资产（现金流预测超过 85%）在 2015 年出具审核报告前已运行半年，但会计师未获取充分、适当的证据，未考虑 2015 年基础资产的实际经营情况，未关注该科技园承租人的实际偿债能力，直接认可了管理层对基础资产未来现金流入的预测。

（三）专业胜任能力不足/职业谨慎性不足

近年来，监管中发现会计师全面接受公司提供的资料说明或者单方面的解释，而未能判断出上市公司会计处理不符合企业会计准则规定的情况日益增多，会计师存在专业胜任能力不足或执业中未保持必要的职业谨慎的问题。

1. 辞退福利

根据《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》的相关规定，公司需在不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议

所提供的辞退福利时计提辞退福利。某公司 2015 年初公司董事会战略委员会审核通过经济裁员调整方案，不能单方面撤回辞退福利时应为 2015 年初，而公司将应发生在 2015 年的 2,630 万元辞退福利费用提前在 2014 年确认，影响 2015 年净利润比例约 40%。会计师对该事项获取的审计证据为 2015 年 1 月 12 日的董事会战略委员会决议和该经济裁员方案的提案、裁员计划预算清单、以及 10 人的劳动合同解除协议书(解除时间均在 2015 年 1-2 月期间)，底稿中说明“公司本期进行了经济性裁员，已取得相关董事会决议及被裁减人员名单，确认本期辞退福利金额”，认可了公司将辞退福利费用确认在 2014 年的会计处理。

2. 同一控制下企业合并产生的或有对价

在 2017 年财务报告中，某上市公司将控股股东需支付的业绩承诺补偿款 22,023.4 万元计入营业外收入，2018 年 6 月，公司发布《关于会计差错更正的公告》，对前述会计差错进行更正，将业绩承诺补偿款由营业外收入调整至资本公积。会计师未保持应有的职业谨慎，判断公司对业绩补偿款的会计处理是否符合《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》及应用指南中关于同一控制下企业合并中或有对价的规定。此外，该事务所的风险管理部也未关注到该业绩补偿为同一控制下企业合并产生的，未发现项目组的重大错误判断。

3. 专利使用权

某上市公司于2013年底购买了一项专利,协议约定2014年1月1日起至专利有效期止(约10年),卖方将其拥有专利授权给上市公司有偿使用,上市公司无论是否生产该专利产品,均应每年支付授权使用费1400万元。公司每年将该专利的授权使用费费用化,未确认为一项长期资产。会计师未对公司该会计处理取得充分、适当的审计证据,即认可公司的会计处理。

4. 在建工程/预付账款转固

某上市公司的在建工程已达到可使用状态但尚未完成结算程序,仍留在在建工程或预付账款中结算,转固时间延后。公司解释原因是与设备供应商、建筑施工方在结算时对项目的金额存在异议、结算资料不完整等原因尚未完成结算程序。会计师未取得充分、适当的审计证据,单方面接受公司的解释,即认可公司的处理。

5. 利息资本化

某上市公司购买了磷矿的探矿权,款项分为四期支付。公司在2015、2016年将购买探矿权款项所发生的银行借款利息计入期间财务费用处理,在2017年将其资本化计入探矿权的成本。前任注册会计师在利息费用是否资本化的问题上与上市公司存在分歧,后任审计机构的注册会计师在2017年审计中仅测算了资本化的利息费用,获取了公司提供的关于资本化问题的说明,未取得充分、适当的审计证据,即认可公司的会计处理。

（四）前后任注册会计师的沟通工作不到位

在会计师事务所发生变更时，前后任的会计师对于重大问题要做好必要的沟通工作，如被审计单位管理层是否存在诚信方面的问题、更换会计师事务所的原因、前任会计师与管理层是否存在重大会计和审计方面的意见分歧等，但监管中发现很多前后任会计师并未进行有效的沟通，导致后任会计师不了解前任会计师与公司存在争议的问题。

即使同一事务所签字会计师的轮换，事务所内部也应做好沟通交接工作，特别是审计项目的一些重大事项。如上述同一控制下企业合并产生的或有对价会计处理问题，其产生原因是会计师在审计过程中，由于商誉的存在（商誉是控股股东子公司于2014年6月收购标的公司时形成的）以及签字注册会计师的轮换，轮换的签字注册会计师未关注到该事项为同一控制下的企业合并，认可了公司将业绩补偿计入营业外收入的会计处理。

对于函证基础审计程序专项检查发现的相关问题，已在《深圳证监局会计监管工作通讯（2018年第4期，总第39期）》作出通报，请参考。

2018年年报审计监管期间，深圳证监局将继续坚持监管与服务并重，重点关注上市公司商誉减值、违规占用资金和对外担保、并购重组标的公司业绩真实性及业绩承诺履行情况、新会计准则和新审计准则的执行情况等。会计师事务所

应严格遵循《中国注册会计师执业准则》、《中国注册会计师职业道德守则》的规定，结合中国证监会发布的《会计监管风险提示》有关内容，严格贯彻风险导向审计理念，将职业怀疑态度贯穿于审计过程始终，对上市公司重大非常规交易、高风险事项，以及会计政策、会计估计变更等予以重点关注，考虑上市公司是否按照有关规定进行了恰当的会计处理和披露，在审计过程中应全面尽责履职，保持独立性，设计有针对性的审计程序，获取充分、适当的审计证据，发表恰当的审计意见。