

北京注册会计师协会

2022 年执业质量检查惩戒案例分析

北京注册会计师协会惩戒委员会

2023 年 12 月

审核：戴其林、董秦川、刘立宇

执笔：刘立宇、马燕梅、冯万奇

李成林、陈昭勇

校对：史 君

前言

为贯彻国办发 30 号文件精神，深入开展警示教育，提升执业质量，推进行业诚信建设，北京注册会计师协会惩戒委员会以 2022 年度受到惩戒的 8 家事务所及其所涉及的 114 个具体项目为总体样本量，对存在问题较为集中的业务承接与保持、风险评估及应对、审计工作底稿、审计证据、书面声明等五个方面进行了统计，分析其存在的主要问题，提出整改建议。

由于笔者能力有限，本案例分析难免有疏漏之处，恳请行业同仁及读者指正。

目 录

第一章 业务承接与保持	1
一、背景概述	2
二、检查存在问题及分析	3
三、整改建议	6
第二章 风险评估及应对	14
一、背景概述	15
二、检查存在问题及分析	18
三、整改建议	24
第三章 审计工作底稿	33
一、背景概述	33
二、检查存在问题及分析	40
三、整改建议	44
第四章 审计证据	48
一、背景概述	48
二、检查存在问题及分析	50
三、整改建议	58
第五章 书面声明书	63
一、背景概述	63
二、检查存在问题及分析	65
三、整改建议	69

第一章 业务承接与保持

业务承接与保持是质量管理体系的关键流程。对应的客户关系和具体业务的接受与保持是会计师事务所(以下简称“事务所”)质量管理体系八要素之一,为了确保事务所就能否承接或保持某个客户关系或具体业务所作出的判断是适当的,规避信誉不良的潜在客户承接或现有客户保持以及可能使事务所陷入纠纷,民事诉讼或导致行政主管部门,监管机构的调查,事务所应根据《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》的相关规定,设计、执行适合本事务所统一的业务接受与保持决策程序及相关规定,事务所应以持续高质量执行业务服务公众利益为宗旨。高质量执行业务是以高质量客户为基础,事务所与诚信、优质和可持续发展的客户建立和保持关系,并接受与保持其具体业务。业务承接与保持应执行一体化质量管理,充分考虑做好以下方面:

1. 针对客户关系和具体业务的接受与保持,事务所应当做到知己知彼原则,即(1)针对业务的性质和具体情况以及客户(包括客户的管理层和治理层)的诚信和道德价值观获取了足以支持上述判断的充分信息;(2)客观、实事求是地评价事务所是否具备按照适用的法律法规和职业准则的规定执行业务的能力。

2. 事务所应遵循质量至上原则,在财务和运营方面对优先事

项的安排，并不会导致对是否接受或保持客户关系或具体业务作出不恰当的判断。

3. 事务所应树立风险意识，确保项目风险评估真实、到位。对于在客户关系和具体业务的接受与保持方面具有较高风险的客户，事务所应当设计和实施专门的质量管理程序，如加强与前任注册会计师的沟通，与相关监管机构沟通，访谈拟承接客户以了解有关情况，加强内部质量复核等。

4. 首次承接或承接一项新业务的前期工作，应做好客户诚信调查、尽职调查、独立性调查、胜任能力评估、与前任注册会计师的沟通。

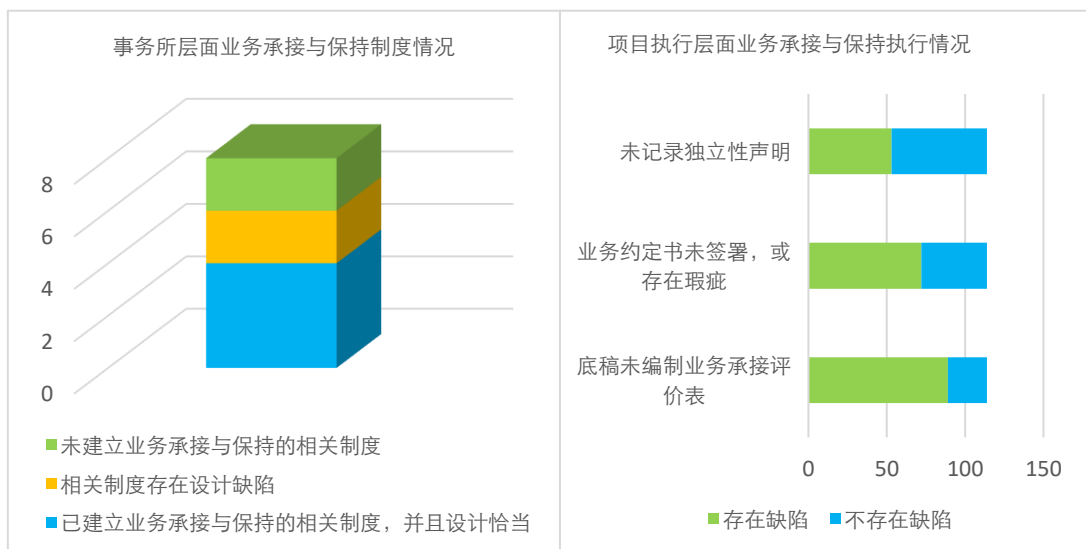
5. 风险评估是承接或保持业务的一项重要工作。对承接或保持不同分类业务进行集中风险评估时，应当考虑：

- (1) 上年度审计相关情况；
- (2) 被审计单位基本情况；
- (3) 被审计单位特殊或异常事项、情形；
- (4) 媒体负面报道及监管关注；
- (5) 保持业务以前年度审计的重大发现；
- (6) 被审计单位重大会计审计事项；
- (7) 审计项目组专业胜任能力；
- (8) 事务所可为执行业务提供的相关资源。

一、背景概述

8家被惩戒的事务所中，就业务承接与保持，其中2家未建立业务承接与保持的相关制度。已建立业务承接与保持相关制度的6家事务所中，有2家设计存在缺陷，主要表现为没有规定审批机制来决定客户关系和具体业务的接受与保持，以及相关制度仅仅是原则性规定，并未形成可执行的制度和规范。

在进一步检查8家事务所共114个具体项目的工作底稿中发现，89个项目未编制业务承接评价表，72个项目业务约定书存在瑕疵（包括业务约定书无客户盖章、无双方授权代表签字、无签署日期等），以及53个项目未记录事务所和项目组的独立性声明。



二、检查存在问题及分析

8家被惩戒的事务所在业务承接与保持阶段存在的主要问题如下：

（一）事务所层面未建立客户关系和具体业务承接与保持相

关的制度，或者制度条款的制定与事务所实际情况不相符

部分事务所未建立客户关系和具体业务承接与保持相关的管理制度，或者建立了《质量控制制度》《收费管理制度》等制度，但未对业务承接与保持的评价记录、业务分类审批、分歧处理等方面进行具体规范，其中部分事务所虽然建立了客户关系和具体业务承接与保持相关的管理制度，但制度条款相对简单，只做原则性规定，未见明确的业务承接与保持评价记录及审批机制等方面的内容，或者部分制度条款的制定与事务所的实际情况不符。

上述情形不符合《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》第四十一条规定：“会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序，以合理保证只有在下列情况下，才能接受或保持客户关系和具体业务（一）能够胜任该项业务，并具有执行该项业务必要的素质、时间和资源；（二）能够遵守相关职业道德要求；（三）已考虑客户的诚信，没有信息表明客户缺乏诚信。”

（二）项目执行层面未执行业务承接与保持相关的程序，未编制业务承接与保持评价表

8 家被惩戒的事务所整体规模较小，员工人数范围在 2-22 人左右，大多数的事务所设置 2-3 个职能部门，主要包括审计部（业务部）、办公室、财务部等，多数未设置质控部等类似的质控复核部门或者设立质控复核岗位，导致业务承接人和质控负责人不能

完全做到职责分离。

经对事务所具体项目的底稿检查，我们发现在具体项目执行层面来说，相关业务承接与保持程序执行不到位，经检查的大部分项目未编制业务承接/保持评价表，或编制流于形式，未获取对被审计单位基本情况、诚信、经营风险、财务状况的充分信息，或未对客户风险水平、执业人员的独立性、专业胜任能力等进行客观判断评价，或业务承接/保持结论缺乏支持信息和判断过程的记录。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》第二十六条规定：“项目合伙人应当确信，有关客户关系和审计业务的接受与保持的质量控制程序已得到遵守，并确定得出的有关结论是恰当的。”

（三）项目执行层面业务约定书存在缺陷

经对事务所具体项目的底稿检查，我们发现部分项目无业务约定书，或部分项目有业务约定书，但无双方的盖章、双方授权代表签字，或签署日期不完整，从而导致业务约定书存在缺陷。

上述情形不符合《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》第五条中规定：“注册会计师的目标是，只有通过实施下列工作就执行审计工作的基础达成一致意见后，才承接或保持审计业务：（一）确定审计的前提条件存在；（二）确认注册会计师和管理层已就审计业务约定条款达成一致意见。”在审计业务开始前，与被审计单位就审计业务约定条款

达成一致意见，签订或修改审计业务约定书，以避免双方对审计业务的理解产生分歧。

（四）事务所层面未在业务承接与保持环节执行独立性调查

经对事务所具体项目的底稿检查，我们发现部分项目未编制或未签署事务所独立性声明及项目组独立性声明。

上述情形不符合《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》第十五条规定：“会计师事务所在承接审计和审阅业务、其他鉴证业务时，应当从会计师事务所整体层面和具体业务层面采取措施，以保持会计师事务所和项目团队的独立性。”的相关规定。

三、整改建议

（一）制定和完善业务承接与保持的程序及相关规定

事务所应根据《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》和事务所及其业务在性质和具体情况方面的实际情况，制定明确的业务承接与保持程序及相关规定，包括总则（质量目标、遵循原则、鉴证业务分级分类等）业务承接与保持的立项（事务所对不同类别的业务，在业务承接或保持环节执行不同的立项程序、高风险业务审批）、风险评估、业务承接的前期工作（客户调查、独立性调查、尽职调查、与前任注册会计师的沟通、胜任能力评估）、承接现有客户新业务和保持业务、立项审核流程业务约

定书、后知悉信息对承接与保持业务的影响。对于每一个环节，事务所均需要制定详细的操作指南和规范，确保设计合规执行过程有章可依。

(二) 明确不同鉴证分类业务的承接与保持审批程序

事务所根据客户性质和业务特征，对鉴证业务进行分级分类管理，将鉴证业务按照风险类别分为 A 类、B 类两类（A 类为业务风险类别较高的业务、B 类为业务风险类别较低的业务），采用不同的应对措施，不同鉴证分类在业务承接与保持、人员委派、项目复核及报告签发流程不同。针对鉴证分类业务的设计明确不同的业务承接与保持审批规定，在全所范围内统一执行。针对 A 类业务可以设置委员会集体讨论的形式审议和决定，对首次承接 A 类业务或者保持 A 类业务进行委员会评审和决策，参与讨论的人员可以包括事务所的所有合伙人及质量管理主管合伙人（或类似职位人员）和 1 位业务合伙人（或类似业务骨干），现场会议讨论、评估和决定是否承接该业务；并且制定相应的回避政策和机制，确保业务承接的合伙人和最终业务审批合伙人职责分离，以确保立项审核流程的客观公正，不流于形式。针对 B 类业务，业务承接与保持，由质量管理主管合伙人审批，如果质量管理主管合伙人不是专职合伙人，质量管理主管合伙人是拟承接项目合伙人，由首席合伙人或主任注册会计师审批。

(三) 对首次承接客户或业务执行尽职调查

拟承接合伙人及其团队对客户进行充分的尽职调查等业务承

接的前期工作，了解客户的实际情况，包括业务基本信息（客户所属行业、业务性质与主要业务、鉴证业务分类、初步商谈的业务收费、与前任注册会计师沟通）、对客户的评价（客户的诚信情况、经营状况、财务状况、来源于客户方面的业务承接与保持风险评价结果）、项目组的独立性及胜任能力、业务评价结论及审批流程。对客户的评价需说明信息来源，可查询公司公告信息（如适用）、公司官网、企查查等公开信息。

按照评估的风险等级进行分类和评价，对于评价高风险的首次承接A类业务和保持A类业务，立项资料包括业务承接评价表、尽职调查报告等立项资料，由委员会现场会议审核。B类业务可以以拟承接合伙人项目说明代替尽职调查报告，应当经质量管理主管合伙人审批，慎重考虑是否接受高风险业务。

（四）建立和完善风险评估程序

事务所应当在每年签订业务约定书之前，对现有客户及其变化产生的影响进行持续评估。根据具体业务情况，法律法规或监管要求以及事务所资源，事务所在进行事务所的层面风险评估时，应当识别业务分类可能存在的质量风险，并采取应对措施。在确定是否保持业务时，应当考虑在以前或当前业务执行过程中发现的重大事项及客户内外部环境变化对保持业务可能造成的影响，至少应当包括：

1. 以前年度非无保留意见审计报告涉及的事项及管理建议书建议事项、与管理层沟通事项；

2. 以前年度执行审计工作中对选用的会计政策或会计估计有疑问、存在异常的关联方交易或其他难以确认的事项；

3. 以前年度在所有者（投资人）、管理层成员之间存在的争议或分歧；

4. 与财务报表相关的媒体负面报道是否会给事务所带来诉讼风险或负面影响事务所声誉；

5. 被监管机构立案调查（包括对控股股东、实际控制人立案调查）；

6. 所处经济环境发生的重大变化；

7. 业务范围发生变化，且该变化可能提高审计风险；

8. 所有者（投资人）、董事会、管理层、组织机构等方面的重大变化；

9. 监管机构的处罚、法院判决等导致对管理层正直和诚信、治理层监督产生的怀疑；

10. 董事会、高级管理人员中关键成员离职；

11. 是否已足额支付前期审计费用；

12. 风险评估结果。

根据事务所的实际情况，结合事务所业务承接与保持的相关制度和流程，以及职能机构的设置，需要在事务所层面建立和完

善业务承接与保持的评估体系，充分考虑客户的实际情况、业务风险、执业人员的专业胜任能力、资源以及职业道德的规范等因素，设计风险评估指标，每年10月对A类、B类业务集中风险评估，全面分析和评估业务的风险，并制定相应的应对措施。例如委派胜任能力更强的人员，增加项目外复核人员，经委员会审核后签发高风险项目等，确保高风险业务质量和风险可控在可接受的水平。

（五）业务约定书及归档

当业务的承接与保持程序完成后，获得审核批准的业务，应与客户正式签订业务约定书后开始审计工作。签订业务约定书前，应当确认已按本规定完成承接或保持业务的立项审核、审批程序，相关人员签批“业务约定书控制表”，业务约定书由项目合伙人代表事务所签署。约定书应当遵循事务所给定的范本，必备条款不得擅自进行任何修改、增删。如业务约定书相关条款的修改或补充对事务所的实体权利产生重大影响或违反相关法律、法规，例如对甲、乙方责任的修改或补充、明示或暗示审计意见类型、限制审计范围、要求事务所退费或赔偿等，应当在签订业务约定书前，经质量管理主管合伙人审核，必要时向律师咨询。签订业务约定书时，不得以直接或间接形式约定或有收费，不得约定或承诺审计报告意见类型。如需与委托人或被审计单位签订保密协议，应当遵循事务所职业道德规范相关规定。

业务约定书是由被审计单位与事务所签订，用以记录和确认

审计业务的委托与受托关系、审计目标和范围、双方的责任、报告编制基础以及报告的预期形式和内容等事项的书面协议，即为注册会计师与管理层就管理层认可并理解其责任达成一致意见的书面文件。除明确上述约定范围外，需要明确业务约定书需要双方授权人签字和加盖公章，并按照实际签署日期填写签署日期栏。经客户与事务所双方签章的正式业务约定书扫描件需要在事务所业务系统（或其他形式）中归档留存，原件在工作底稿中留存。

业务承接评价表、尽职调查报告、拟承接合伙人项目说明、委员立项审核会议记录和质量管理主管合伙人审核记录都应在审计底稿、业务约定书控制表、集中风险评估资料及审批都作为审计工作底稿存档。

（六）建立职业道德相关要求（包括独立性），并在审计过程中持续评估

事务所参考使用《会计师事务所质量管理相关准则讲解与操作》的应对措施（示例）建立事务所职业道德相关要求，并在审计过程中持续评估、监督执行情况。

1. 制定事务所的职业道德行为规范，要求合伙人及员工恪守客观、公正的原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密等。该规范为事务所对合伙人和员工所期望的行为提供了参照标准，并配以其他更具体的政策作为补充，例如，独立性政策、信息安全政策等。

2. 事务所要求合伙人和员工书面确认知晓并遵守职业道德规范职(包括独立性要求),对其在执行业务中遵守职业道德的行为承担责任。

3. 签署职业道德承诺函的内容经过事务所职业道德主管合伙人或者同等职位的人员审核和批准,保证需承诺内容的完整性。

4. 承诺函的发放范围需要覆盖所有参与鉴证业务的合伙人和员工。事务所可以采用信息系统进行管理,确保相关人员在阅读完毕所有内容后才能够签署承诺函并提交。

5. 事务所需要安排专人监督承诺函的签署情况,跟进未及时签署的情形,并审阅已签署承诺函中反馈的内容。如果在反馈的内容中发现异常情况,例如,存在违反独立性要求的问题,需要安排专人跟进,评价违反独立性要求问题的严重程度,并及时采取应对措施。

6. 向新入职员工提供行为准则的培训,针对在职员工,通过电子邮件提醒、开机提示等不同方式持续提醒员工遵循行为准则,并每年提供相关的年度课程培训。

7. 要求合伙人及员工必须完成相应的独立性培训课程(例如,年度培训、新入职人员培训、新晋升经理培训、新晋升合伙人培训)。

8. 有关独立性的新政策或重要指南的发布以邮件提示或相

关培训等形式通知所有员工。

9. 所有的独立性政策、指南、提示、模板、监控 / 查询 / 咨询系统反映在内部独立性网站上，方便员工随时查询。

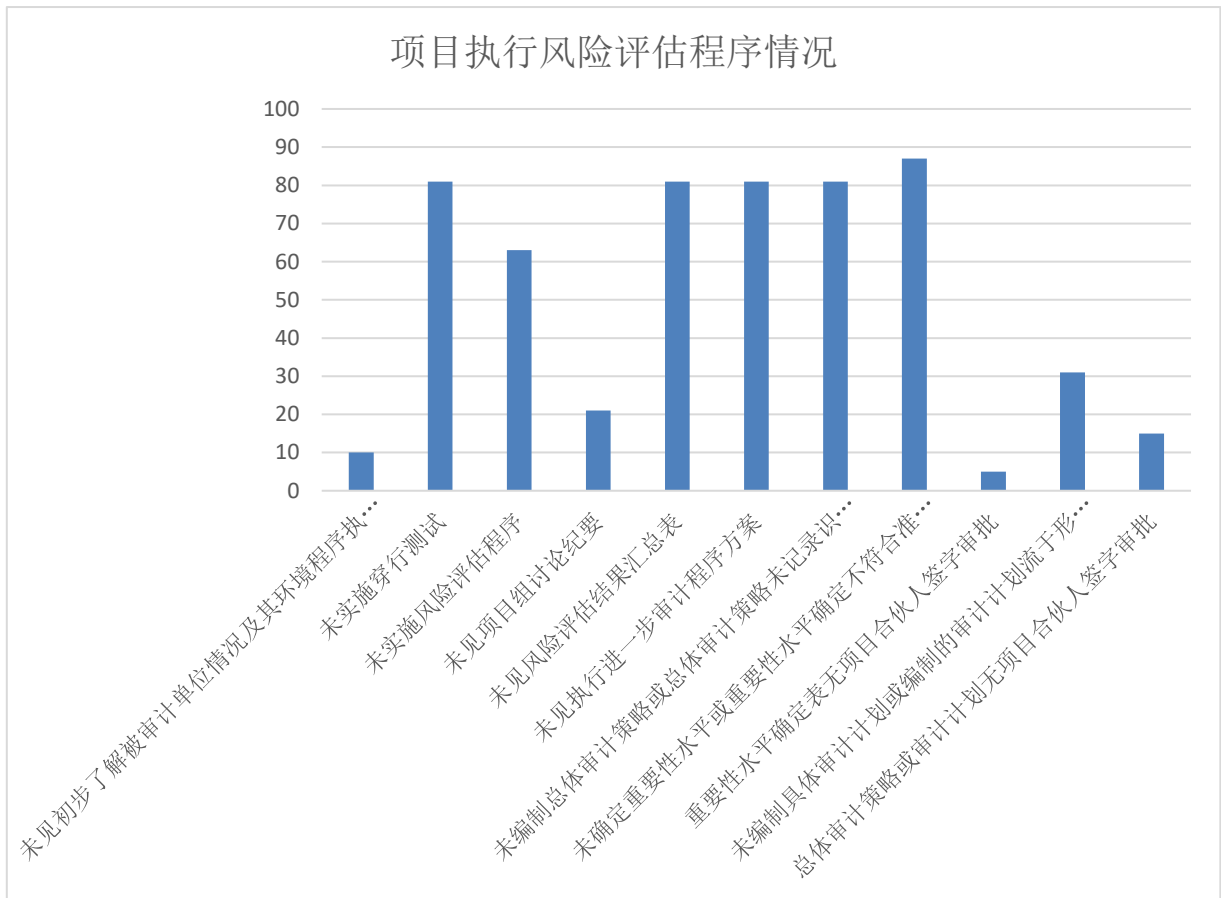
随着监管环境的变化和事务所及其业务在性质和具体情况方面的变化，事务所应当对业务承接与保持的设计、实施和运行进行动态调整。

综上，业务承接与保持是关键质量管理流程。根据《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》以及非从事证券业务服务的会计师事务所在 2024 年 1 月 1 日应当建成质量管理体系并开始运行《质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》中第六节客户关系和具体业务的接受与保持的相关规定，并结合事务所及其业务在性质和具体情况设计、执行业务承接与保持程序及相关规定对“严把入口关”至关重要，高质量执行业务是以高质量客户为基础的，事务所应与诚信、优质和可持续发展的客户建立和保持关系，并接受与保持其具体业务，对鉴证业务执行分级分类管理，做好业务承接前的尽职调查前期工作和集中风险评估，有助于恰当识别高风险项目，集中事务所优质资源合理人员委派，严格执行高风险项目管理办法，以有效应对审计风险。

第二章 风险评估及应对

在风险导向审计模式下，重大错报风险的识别、评估和应对是注册会计师审计的工作主线。根据《中国注册会计师审计准则 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》，注册会计师通过实施风险评估程序识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额和披露认定层次的重大错报风险。根据《中国注册会计师审计准则 1231 号—针对评估的重大错报风险采取的应对措施》，注册会计师设计和实施进一步审计程序以应对重大错报风险，将审计风险控制在可接受的低水平，根据审计结果出具恰当的审计报告。

从 2022 年 8 家被惩戒的事务所涉及的 114 个具体项目中发现：其中 63 个项目未实施风险评估程序；81 个项目未见穿行测试及风险评估结果汇总表及进一步审计程序方案；87 个项目未确定重要性水平或重要性水平确定不符合准则规定；81 个项目未编制总体审计策略或总体审计策略未记录识别重点审计领域及重要报表项目及拟采取的应对措施；31 个项目未编制具体审计计划或编制的审计计划流于形式、与实际不符；21 个项目未见项目组讨论纪要。



注：按照风险评估和计划阶段执行程序通常顺序图示检查发现问题

现围绕执业质量检查中发现的问题，以被审计单位 A 公司为例，就审计项目业务执行中风险评估及应对程序展开案例分析。

一、背景概述

（一）公司概况

A 公司成立于 2016 年 08 月 10 日，注册资本伍佰万元，领取了河北**市场监督管理局核发的营业执照，公司属于医疗器械销售行业。

（二）2022 年度财务报表主要数据

单位：万元

项目	年末/本年数	年初/上年数	变动率
货币资金	364.57	385.40	-5.40%
预付账款	200.12	10.37	1829.80%
存货	700.98	600.28	16.78%
资产总计	5,546.06	4,820.29	15.06%
负债合计	794.67	904.03	-12.10%
所有者权益合计	4751.39	3916.26	21.32%
营业收入	6,673.37	5,821.23	14.64%
营业成本	951.88	1,201.87	-20.80%
销售费用	4,021.59	3,561.57	12.92%
研发费用	306.49	191.01	60.46%
利润总额	334.25	215.63	55.01%
毛利率	86%	79%	8.04%
净利润	291.50	196.27	48.52%

（三）2022 年公司主要经营情况

1. 受医疗体制改革的“带量采购”政策影响，A 公司主要医疗器械的医院招标价格大幅下降，公司主要医疗器械的销售价格同比下降。

2. 2022 年董事会确定销售收入增长的目标为增长 20%，公司管理层实行年薪制。

3. 销售费用构成主要为市场推广费和职工薪酬，市场推广费主要包括：学术推广会议、教育培训费、终端客户服务费。市场推广活动主要由推广服务机构进行，提供推广服务业务占比较高的 18 家中，2022 年有 6 家已注销，且多数推广服务机构为个体工商户等小微企业。

4. 公司于 2022 年 12 月 31 日对存货进行盘点。其中：存放在公司的存货全部盘点；存放在各个医院的检测设备试用品，销售人员对设备的条形码使用水印相机拍照并留存照片，试用设备金额 280 万元，占存货的 40%。

5. 公司于 2022 年 2 月向 MY 贸易公司供应商预付 189.75 万元，截至 2022 年底未收到相关货物。

（四）财务报表审计情况

XYZ 事务所对 A 公司 2022 年度财务报表进行审计，出具了标准无保留意见的审计报告。

（五）注册会计师已实施的主要审计程序

1. 编制业务承接评价表；
2. 在重大错报风险汇总表中将营业收入确认识别为认定层次重大错报风险；
3. 编制总体审计策略；
4. 注册会计师确定财务报表整体的重要性水平 55.46 万元（按照资产总额的 1%）；
5. 编制各报表科目的审计工作底稿；

6. 取得管理当局声明书。

二、检查存在问题及分析

（一）初步业务活动风险评价流于形式

业务活动风险评价表底稿中“主要业务（主要产品或服务）是否连续两年收入下降，或毛利减少”情形评价为“是”，与公司营业收入、毛利率、净利润同比增长的实际情况不一致。

上述检查问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》第二十六条规定：“项目合伙人应当确信，有关客户关系和审计业务的接受与保持的质量控制程序已得到遵守，并确定得出的有关结论是恰当的。”

（二）了解被审计单位及其环境流于形式

对被审计单位基本情况客户的诚信、经营风险、财务风险、专业胜任能力等对应表格一栏打钩，评价内容无文字描述评价过程，直接在风险评价结论栏确定为“低风险”。

上述检查问题不符合《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》第十四条规定：“注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：（一）相关行业状况、法律环境和监管环境及其他外部因素，包括适用的财务报告编制基础；（二）被审计单位的性质，包括经营活动、所有权和治理结构、正在实施和计划实施的投资（包括对特殊目的实体的投资）的类型、组织结构和筹资方式。了解被

审计单位的性质，可以使注册会计师了解预期在财务报表中反映的各类交易、账户余额和披露；（三）被审计单位对会计政策的选择和运用，包括变更会计政策的原因。注册会计师应当根据被审计单位的经营活动，评价会计政策是否适当，并与适用的财务报告编制基础、相关行业使用的会计政策保持一致；（四）被审计单位的目标、战略以及可能导致重大错报风险的相关经营风险；（五）对被审计单位财务业绩的衡量和评价；（六）被审计单位的内部控制。”

（三）风险识别程序执行不到位

1. 预付账款同比增长 20 倍，供应商为贸易公司，未结合贸易业务实质将预付账款识别为重大错报风险领域且未说明理由。

2. 存货中的检测设备试用品为第三方保管，分布于全国各地医院，监盘底稿为公司的提供使用水印相机拍摄的带有条形码的试用设备照片，未评估识别存货的重大错报风险，且未说明理由。

3. A 公司治理层确定 20%的年销售增长率，且管理层的薪酬与销售增长挂钩，可能存在业绩压力，未识别营业收入的舞弊风险且未说明原因。

4. 销售费用占营业收入比重 2022 年和 2021 年分别为 65%，61%。未充分结合医药行业将销售费用识别为重大错报风险领域且未说明原因。

上述检查问题不符合《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

二十九条规定：“在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当实施下列审计程序：（一）在了解被审计单位及其环境（包括与风险相关的控制）的整个过程中，结合对财务报表中各类交易、账户余额和披露（包括定量披露和定性披露）的考虑，识别风险；（二）评估识别出的风险，并评价其是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定；（三）结合对拟测试的相关控制的考虑，将识别出的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；（四）考虑发生错报的可能性（包括发生多项错报的可能性），以及潜在错报是否足以导致重大错报。”

（四）未识别重大错报风险和特别风险

未基于收入确认存在舞弊的风险假定，识别相关收入、收入交易或认定是否存在特别风险，未识别认定层次的重大错报风险，也未说明原因。

“风险评估结果汇总表”未将“管理层凌驾控制之上”识别为特别风险，但在“舞弊风险的识别和应对措施”等底稿中将“管理层凌驾控制之上”识别为特别风险，风险评估与识别、应对底稿不一致。

上述问题不符合《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》第三十四条规定：“在判断哪些风险是特别风险时，注册会计师应当至少考虑下列方面：（一）风险是否属于舞弊风险；（二）风险是否与近期经济环境、会计处理方法或其他方面的重大变化相关，因而

需要特别关注；（三）交易的复杂程度；（四）风险是否涉及重大的关联方交易；（五）财务信息计量的主观程度，特别是计量结果是否具有高度不确定性；（六）风险是否涉及异常或超出正常经营过程的重大交易。”

（五）重要性设定不恰当

公司为以营利为目的的实体，重要性水平的计算基准为资产总额，未以经常性业务的税前利润作为基准。未确定实际执行的重要性水平，也未设定“明显微小”错报水平。

上述问题不符合《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的重要性》第十条规定：“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。根据被审计单位的特定情况，如果存在一个或多个特定类别的交易、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但合理预期可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，注册会计师还应当确定适用于这些交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平。”第十一条规定：“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。”

（六）总体审计策略无实质内容

未设计和实施与风险评估相关的分析程序。如未对 A 公司的未审会计报表进行趋势分析；未对本期毛利率的变动进行比较分析；未对年度之间的费用变动进行分析判断；未对重大资产负债

的期初期末余额进行比较分析；对于重大会计审计问题及应对措施无内容。

上述问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》（2010 年修订）第七条规定：“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。”

（七）未了解业务管理系统

公司销售业务流程基于 YW 业务系统开展，从发起销售订单，并经过一系列流程，最终通过系统配送货物，注册会计师未了解 YW 业务系统。

上述问题不符合《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》第二十一条规定：“注册会计师应当从下列方面了解与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程）。”

（八）了解内部控制与企业情况不符

公司 2022 年 87%的营业收入来源于医疗器械销售业务，但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。如在验收入库环节，注册会计师对“验收部门是否对重要的采购选取样本送往实验室检验”的询问记录为“是”，结论为“未发现重大控制缺陷”，但 A 公司的验收环节根本不存在上述控

制活动。

上述问题不符合《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》第十四条规定：“了解被审计单位的内部控制。”

（九）重大错报风险应对，未履行必要的实质性分析和细节测试审计程序，审计证据获取不充分。

1. 货币资金审计计划包含“获取银行流水，并与账面数进行核对”。实际执行中，对本期银行存款发生额较大的部分银行账户使用 A 公司提供的银行流水与银行日记账双向核对，但底稿中的留存银行对账单均无银行印章，部分银行账户使用网上银行流水记录与银行日记账进行双向核对，但未采取全程有效监督下获取 A 公司银行账户的网上银行流水记录。

2. 部分银行存款、借款、往来科目无询证函；回函不相符，但未对不符事项追加审计程序；未回函款项，未有效执行替代测试；函证发出或收回缺乏有效控制痕迹（发函清单、发函地址信息、无收发函控制记录等）。

3. 第三方保管的存货没有执行函证或者检查等审计程序。

4. 多计研发费用，少计营业成本：2022 年 12 月部分研发项目大量领用原材料，导致研发费用同比增长 60.46%，营业成本同比下降 20.80%。未结合研发项目对原材料的实际需求、领用原材料计入研发费用的合理性等执行进一步审计程序。

5. 部分损益科目（如收入、成本、销售费用等）未进行截止

性测试。

6. 未对部分医疗器械“带量采购”政策影响销售单价下降，收入增长的异常变化的合理性予以关注。未分析核查营业收入波动的实际原因。

7. 三级复核流于形式，没有复核问题记录及修改反馈回复。

上述问题不符合《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》第五条规定“注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险，设计和实施总体应对措施。”第六条规定“注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。”

三、整改建议

（一）了解被审计单位及其环境是事务所及注册会计师评估重大错报风险的关键环节

注册会计师应当了解被审计单位相关行业状况和监管环境、被审计单位的业务模式和经营风险、内部控制、信息系统等情况，以便更好地评估被审计单位的业务风险，还应重点关注行业发展趋势、竞争程度和特有风险（如政策风险等）。

如 A 公司所在的医药销售行业 2022 年疫情防控逐渐常态化，医改政策频出，带量采购常态化推进，药品降价趋势明显。而公司营业收入大幅增加，特别是毛利率高达 80%，同比增长。注册会

计师未与同行业对比分析，公司销售费用占营业收入比重超过50%，存在商业贿赂风险的法律风险。但注册会计师初步业务活动风险评价、了解被审计单位及其环境底稿均流于形式，无法更好地识别和评估被审计单位的风险。

（二）识别和评估财务报表层次重大错报风险

财务报表层次的重大错报风险是指与财务报表整体存在广泛联系并潜在影响多项认定的风险。注册会计师识别财务报表层次重大错报风险，以确定风险是否对财务报表具有广泛的影响，进而针对评估的重大错报风险采取应对措施。

财务报表层次的重大错报风险一般与公司内外部环境，公司的经营目标密切相关，如管理层凌驾于内部控制之上。

财务报表层次的风险可能与注册会计师考虑由于舞弊导致的重大错报风险尤其相关，如未关注以下异常变动：

1. 预付账款同比增长 20 倍，相关预付款项支付不符合一般的商业惯例。

2. 存货中的检测设备试用品分布于全国各地医院，公司仅提供带有条形码的设备照片，未充分关注条形码生成修改的内部控制；存货存在性、权属以及发出商品期后状态，期末存货的数量、质量及状态，是否存在毁损、陈旧、残次情形。

3. A 公司治理层确定 20%的年销售增长率，且管理层的薪酬与销售增长挂钩，所以可能存在业绩压力的舞弊风险，属于报表层次舞弊风险。

4. A 公司销售费用占营业收入比重高达 60%以上。

综上所述，项目组未关注上述收入、银行存款、销售费用、研发费用、存货、预付账款发生错报的固有风险较高，但注册会计师未保持职业谨慎与职业怀疑，未获取充分适当的审计证据，以至于未能将审计风险降低到可接受的低水平。

（三）合理确定重要性水平

重要性水平对注册会计师执行审计工作有重要意义，合理确定重要性水平不仅是审计准则的要求，也是降低审计风险、提高审计效率的重要手段。注册会计师应当根据项目的具体情况设定适当的重要性水平、实际执行的重要性水平，并在实施审计程序和评估及处理错报时予以正确适用。

如 A 公司按资产总额的 1%确定财务报表整体的重要性水平 55.46 万元，但依据准则指南“对以营利为目的的行业实体，注册会计师可能认为经常性业务的税前利润的 5%是适当的”，按照利润总额*5%确定财务报表整体的重要性水平 16.71 万元，远低于注册会计师的重要性水平。

注册会计师未确定实际执行的重要性水平，也未设定“明显微小”错报水平。但依据准则指南，单项非重大错报的汇总数可能导致财务报表出现重大错报，更不用说还没有考虑可能存在的未发现错报，因此需要确定财务报表整体的实际执行的重要性（根据定义可能是一个或多个金额），旨在将财务报表中未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的

低水平。

（四）识别和评估认定层次重大错报风险

在分析、评估风险时应先从审计环境入手，全面分析、评估审计环境中引起重大错报风险的因素后，再深入到报表层次，最后将识别出的重大错报风险分解到财务报表层次和认定层次。

1. 2022 年预付账款年末余额 200.12 万元，同比增长 18 倍，波动较大。MY 贸易公司为本年新增贸易供应商，采购内容为玻璃瓶等包装物，采购量远超以前年度的耗用量，截至 2022 年底未收到相关包装物。预付账款的权利、存在、列报与披露评价为认定层次的重大错报风险。

2. 存货中的检测设备试用品 280 万元，占存货的 40%，存放于全国各地医院。存货的权利、存在、计价、截止性评价为认定层次的重大错报风险。

3. 受医疗体制改革的“带量采购”政策影响，A 公司主要医疗器械的医院招标价格大幅下降，销售价格同比下降，但本年收入大幅增长，存在虚增收入风险，将收入的发生、准确性、列报与披露认定识别为重大错报风险。

4. 2022 年、2021 年公司销售费用分别为 4,021.59 万元、3,561.57 万元，占收入比例分别为 60%、61%，占营业收入比重较高。2022 年主要推广服务机构大量注销，推广服务费的真实性合理性存疑，销售费用确认完整性、准确性、截止性评价为认定层次重大错报风险。

5. 2022 年底部分研发项目突击大量领用原材料、导致多计研发费用、少计营业成本。研发费用发生、分类和营业成本完整性、分类评价为认定层次的重大错报风险。

(五) 重大错报风险应对措施

注册会计师的目标是针对评估的重大错报风险，通过设计和实施恰当的应对措施，获取充分、适当的审计证据。注册会计师应当针对评估的财务报表层次重大错报风险，设计和实施总体应对措施。注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。

1. 货币资金重大错报风险应对措施

(1) 了解和测试与货币资金收支、管理相关内部控制的设计和运行，评价内部控制的有效性。

(2) 获取《已开立银行结算账户清单》，并与 A 公司账面银行账户信息进行核对，检查银行账户的完整性。

(3) 对 A 公司所有银行账户函证并取得回函，函证内容包括银行存款余额、账户受限情况等。

(4) 获取《企业信用报告》并通过函证，核实货币资金是否存在抵押、质押或冻结等情况。

(5) 获取银行存单原件，检查是否与账面记录金额一致；核对存款人、账号、期间、截止日、计息等是否与客户记录相符。

(6) 获取银行对账单（亲自去银行打印、网上银行下载），核

对银行对账单与账面记录的是否一致，并执行双向测试。

(7) 获取银行存款余额调节表，检查未达账项。

(8) 实施分析性程序，结合财务费用利息收入测试表，测试利息收入的合理性，判断是否存在体外资金循环或虚增存款的情形。

2. 大额预付账款的重大错报风险应对措施

(1) 了解 A 公司的采购及生产业务内部控制设计及执行。

(2) 检查与预付账款相关的购货合同、付款审批单、银行回单等，分析与付款相关的内部资料是否齐全。

(3) 函证预付账款。

(4) 查询 MY 供应商的工商登记信息。

(5) 到 MY 供应商生产或办公地点现场访谈及核查。

3. 对于由第三方保管存货重大错报风险应对措施

一是有效实施监盘程序。如充分关注期末存货的数量、质量及状态，观察是否存在毁损、陈旧、残次情形；明确存货权属，获取完整的存货存放地点清单，对特定地点存货的监盘增加不可预见性；核对存货盘点数量与财务账面或存货管理系统数量，恰当测试盘点日与资产负债表日之间存货变动情况；当由第三方保管的存货现场监盘受限时，应考虑执行函证或者检查等其他适合具体情况的审计程序。

二是有效实施存货计价、截止测试等审计程序。如核查由第三方保管存货以及存在大额存货调整或销售退回的原因，结合存货管理或仓储流程分析存货计价合理性、成本核算规范性，复核

存货收发存的勾稽关系、库龄以及确定可变现净值的方法等。

4. 收入的重大错报风险应对措施

(1) 了解及评价与收入确认相关的内部控制设计及执行,如应对 A 公司虚增收入的风险,检查所有生成的销售单均有对应的客户订单为依据;观察发运时保安人员的放行检查;检查出库单是否连续编号;检查收货单上客户的签名;对于例外授权批准的销售单,检查是否经过适当批准。

(2) 结合产品类型对收入及毛利情况执行分析,并与同行业数据进行比较,判断本期收入是否出现异常;如 A 公司毛利高达 80% 以上,分析比较医疗器械的市场价格是否异常。

(3) 针对销售收入进行抽样测试,核对至相关销售合同中涉及控制权转移条款,检查证明履约义务完成的支持性文件;包括销售合同、订单、销售发票、产品运输单、报关单、客户签收支持文件等,并考虑对重大销售业务执行交易及往来函证程序;

(4) 针对资产负债表日前后确认的销售收入核对至客户验收确认的依据,以评估销售收入是否在恰当的期间确认。

5. 业务推广费重大错报风险应对措施

(1) 访谈销售部门负责人,了解的销售模式、与推广服务商的合作模式及合作内容。

(2) 分析销售费用、业务推广费的构成及占营业收入比重,并与同行业可比公司比较。

(3) 获取推广服务商管理的内部控制制度,了解对推广服务商

的选择和管控、推广费的结算和支付等内部控制设计是否有效并测试相关内部控制的运行有效性。

(4)对主要推广服务商进行访谈和函证,确认其与业务往来的真实性以及费用金额的准确性。

(5)根据推广费台账分析推广活动的组织情况,包括活动内容、频次、人次、费用报销支出情况,抽样获取与推广服务商签订的合同,对合同条款进行核实,抽查大额业务推广费,检查学术推广、市场调研及信息收集、渠道建设等费用资料及发票与合同约定是否相符,相关结算资料审批程序是否恰当,检查会计处理是否符合《企业会计准则》的规定。

(6)查阅各期前五大推广服务商的备案资料,包括《市场推广服务商信息审批表》、推广服务商营业执照、开户许可证等。

(7)通过企查查对推广服务商股东进行核查,核查推广服务商与是否存在关联关系。

(8)对前 20 大推广服务商进行网络核查,通过中国裁判文书网、信用中国等网站查询相关推广服务商是否存在商业贿赂情形;对前 20 大推广服务商通过中国裁判文书网、企查查等网站查询是否存在虚开增值税发票情形。

6. 研发费用重大错报风险应对措施

(1)核查研发费用明细,对主要研发项目变动情况进行分析性复核。

(2)对研发部门负责人进行了访谈,了解研发项目的研发过程

及目的，了解研发成果及其技术先进性情况。

(3) 核查重要研发项目的立项、结项、合作研发合同等相关文件资料。

(4) 检查研发费用审批程序，研发费用中人员薪酬、物料消耗和其他费用开支是否据实列支，是否存在将与研发无关的费用在研发支出中核算的情形。

综上，部分中小事务所的审计方式仍然在极大程度上依赖于实质性测试，风险导向审计仍然流于形式，审计证据不充分的问题仍然相当严重。2022 年度惩戒委员会对被惩戒事务所发现的问题，也是目前部分中小事务所普遍存在的质量控制问题，克服中小事务所自身的短板，形成符合准则规定和自身实际情况的质量控制体系，防范风险、提高专业胜任能力，是部分中小事务所发展过程中必须解决的问题。

第三章 审计工作底稿

审计工作底稿是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做出的记录。审计工作底稿是审计证据的载体，形成于审计过程，反映整个审计过程，是形成审计报告的基础。审计工作底稿也用于项目质量复核、监督事务所对审计准则的遵循情况以及第三方的检查等。在事务所因执业质量而涉及诉讼或有关监管机构进行执业质量检查时，审计工作底稿作为证据证明事务所是否按照审计准则执行审计工作。事务所应当根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》规范审计工作底稿的格式、内容和范围以及审计工作底稿的归档。通常，审计工作底稿包括标题、审计过程的记录、审计结论、审计标识及说明、索引号及编号、编制者姓名及编制日期、复核者姓名及复核日期、其他应说明事项等要素。

一、背景概述

（一）案例统计总体分析

本部分对本次给予惩戒的八家事务所的总体检查结果进行汇总如下：

表 1

序号	执行机构名称	审计工作底稿--总体情况	审计工作底稿--重点项目情况	检查项目个数
1	A事务所	较差	较差，2份样本未编制审定表、明细表等审计工作底稿	9
2	B事务所	严重违反审计准则：2份未见有底稿，仅归档一份审计报告原件	严重违反审计准则：抽查的13份审计报告未见任何审计工作底稿	15
3	C事务所	较差	较差：重要项目未见重要程序底稿	15
4	D事务所	违反审计准则，其中检查的15份审计报告对应的底稿中未编制审计工作程序表	违反审计准则，抽查了15份审计报告，底稿中只编制了审定表及明细表	15
5	E事务所	较差	较差：重要项目未见重要程序底稿	15

序号	执行机构名称	审计工作底稿—总体情况	审计工作底稿—重点项目情况	检查项目个数
6	F事务所	较差	较差，4份样本未编制审定表、明细表等审计工作底稿	15
7	G事务所	较差	较差：重要项目未见重要程序底稿	15
8	H事务所	较差	较差：重要项目未见重要程序底稿	15

(二) 案例统计—收费情况分析

本部分对本次给予惩戒的八家事务所的总体收费情况进行汇总如下：

表 2

序号	执行机构名称	2022年1-6月事务所收入总额	2022年1-6月审计项目平均收费	2022年1-6月事务所签发报告情况
1	A事务所	业务收入为94.13万元，其中：年度审计业务4.96万元，其他咨询业务89.17万元。	审计报告平均每份收入0.83万元。	出具报告6份，其中：审计报告6份。其他业务收入89万元。传统审计业务收费较低。
2	B事务所	业务收入为164.33万元，其中：年度报表审计业务61.8万元、专项审计业务61.53万元、其他业务41万元。	2万元	出具报告44份，其中：审计报告31份、专项审计报告6份、咨询业务报告7份。
3	C事务所	业务收入为12.66万元，其中：年度审计业务10.79万元、验资业务1.19万元、其他业务0.68万元。	0.44万元	出具报告26份，其中：审计报告25份、验资报告1份。传统审计业务收费很低。
4	D事务所	业务收入45.03万元，其中：年	0.17万元	出具报告200份，

序号	执行机构名称	2022年1-6月事务所收入总额	2022年1-6月审计项目平均收费	2022年1-6月事务所签发报告情况
		年度审计业务26.53万元、其他业务18.5万元。		其中：审计报告160份、司法会计鉴定报告1份、其他业务报告39份。传统审计业务收费很低。
5	E事务所	业务收入178.98万元，其中：年度审计业务163.43万元、其他鉴证类业务5.65万元。其他业务9.9万元。	1.24万元	出具报告163份，其中：审计报告132份、出具专项审计报告14份，其他业务报告17份。
6	F事务所	业务收入为人民币46.74万元，其中：年度审计业务收入14.71万元，验资业务收入0.20万元，其他鉴证类业务收入4.95万元，其	0.25万元	出具报告66份，其中：财务报表审计报告61份、验资报告2份、其他鉴证类报告3份。传统审计业务收费很低。

序号	执行机构名称	2022年1-6月事务所收入总额	2022年1-6月审计项目平均收费	2022年1-6月事务所签发报告情况
		他服务类业务收入26.88万元（主要是代理记账和咨询管理业务）。		
7	G事务所	事务所审计收入71.5万元，其中：年度审计业务6.42万元，其他业务65.08万元。	0.59万元	出具报告12份，其中：审计报告11份、其他业务报告1份。传统审计业务收费较低。
8	H事务所	业务收入为人民币87.90万元，其中：年度审计业务9.43万元、其他鉴证类业务78.47万元。	0.27万元	共出具报告107份，其中：审计报告35份、经济责任审计报告4份、其他业务报告68份。传统审计业务收费很低。

（三）案例统计—人员情况分析

本部分对本次给予惩戒的八家事务所的人员情况进行汇总如下：

表 3

序号	执行机构名称	合伙人数量	员工数量	注册资本 (万元)
1	A事务所	2	8	50
2	B事务所	5	22	210
3	C事务所	2	2	30
4	D事务所	2	6	30
5	E事务所	2	13	30
6	F事务所	2	4	120
7	G事务所	2	11	200
8	H事务所	2	12	10

(四) 案例统计--信息化应用情况分析

本部分对本次给予惩戒的八家事务所的信息化应用情况进行汇总如下：

表 4

序号	执行机构名称	是否使用了 相关软件	审计软件 名称	备注
1	A事务所	无	无	

序号	执行机构名称	是否使用了 相关软件	审计软件 名称	备注
2	B事务所	无	无	
3	C事务所	无	无	
4	D事务所	有	鼎信诺, 金蝶	
5	E事务所	有	鼎信诺, 金蝶	
6	F事务所	有	使用鼎信诺、中普审计软件	委托代理记账公司进行记账和报税。
7	G事务所	无	无	财务使用单机版亿企赢软件
8	H事务所	无	无	

二、检查存在问题及分析

(一) 上述执业机构在审计工作底稿方面存在的主要问题

1. 审计工作底稿缺失

(1) 审计业务约定书工作底稿普遍存在无日期、无被审计单位盖章、无法人签字，甚至无审计业务约定书等情况。

(2) 被审计单位的风险评估、重要性水平计算、损益类科目的分析性复核、截止性测试、与被审计单位管理层的沟通类、取得的被审计单位盖章财务报表类、出具报告过程中的内部质量控制复核类审计工作底稿普遍缺失或者执行不到位或流于形式。

(3) 部分执业机构少部分项目甚至出现了无全套审计工作底稿的极端情况。

2. 函证、监盘等基础审计程序存在重大缺陷

(1) 银行存款科目、往来科目的函证类审计工作底稿编制普遍不到位，或者无执行函证程序类工作底稿，或者虽有函证程序执行，但缺失样本的选取，函证过程控制、函证差异核对等重要工作底稿。

(2) 对财务报表重要组成部分存货、固定资产、在建工程、应收票据等未实施监盘或监盘程序执行不到位。

3. 审计底稿记录不完整，没有审计过程记录和结论

部分审计工作底稿只有导引表、明细表。案例中部分审计人员只简单复制粘贴被审计单位的会计账簿，没有分析核对数据的来源。简单勾画程序表格而未实质性执行程序，缺少测算表、分析表、调查表等等记录审计过程的审计工作底稿。没有记录判断过程、程序执行情况及得出结论的审计说明。

(二) 上述执业机构在审计工作底稿方面存在较严重问题的

原因分析

通过上文中附表 1-4 的案例统计数据进行分析，上述执行机构在审计工作底稿方面存在较严重问题的原因主要如下：

1. 事务所层面未投入足够的人力资源、知识资源、技术资源，无法保证执业质量

(1) 执业机构的人员规模较小，八家样本机构中员工人数最多的机构人员数量为 22 人，其他七家机构普遍不到 15 人，员工数量最少的机构仅有 2 名员工。机构人员的不足难以从组织上保障编制充分、合格、高质量的审计工作底稿。

(2) 执业机构的业务规模较小，八家样本机构中业务收入规模最大的 2022 年 1-6 月收入未超过 200 万元，业务收入最少的机构的业务收入仅为 12.66 万元，业务收入不足导致难以从成本支出上保障编制充分、合格、高质量的审计工作底稿。

(3) 执业机构使用审计软件执行业务的能力普遍较弱，八家样本机构中有五家在执行过程中未使用任何审计软件，仅有的三家机构也仅使用了鼎信诺、金蝶等传统审计软件，无经济能力购买复杂审计软件，员工不具备使用复杂审计软件的专业能力，不利于提高工作效率，不利于节省业务成本，难以从信息技术方面保障编制充分、合格、高质量的审计工作底稿。

2. 项目质量复核严重缺失

从相关案例看，有关事务所普遍存在审计工作底稿编制质量总体不高的情况，特别是重大审计风险评估、内控穿行测试、重

要性水平计算、货币资金函证、往来函证、收入成本分析、实物盘点等事项的审计工作底稿问题尤其突出，但未见项目质量复核人员对相关问题实施复核的记录。

上述检查发现问题不符合《会计师事务所质量控制准则第5101号—会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》第七节业务执行第五十条至第五十五条关于项目质量控制复核人员的规定。

3. 业务执行层面合伙人、项目负责经理缺乏对项目的指导、监督和复核，导致程序执行不到位、审计工作底稿记录不完整
事务所股东和合伙人对审计工作底稿的重要性认识仍然不足，甚至出现了少部分执业机构的少部分业务项目根本无任何审计工作底稿的极端情况。

上述检查发现问题不符合《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理》（2020年11月19日修订）第四十三条规定：“项目合伙人应当确定，审计项目组成员在审计项目执行过程中，将职业准则以及事务所的政策和程序从实质上执行到位，避免审计项目组成员仅简单勾画程序表格而未实质性执行程序、程序与目标不一致、程序执行不到位、审计工作底稿记录不完整等问题，确保审计项目组成员恰当记录判断过程、程序执行情况及得出的结论。”的规定。

4. 收费过低可能对勤勉尽责产生不利影响

执业机构的单项业务收费标准普遍较低，八家样本机构中在

传统的财务报表审计业务中单项业务收费标准最高的也未超过 2 万元，单项业务收费标准最低的一单业务收费仅为 0.17 万元。单项业务收费标准过低，一方面有故意降价恶性竞争的嫌疑，另一方面也难以从成本支出上保障编制充分、合格、高质量的审计工作底稿。

上述检查发现问题不符合《中国注册会计师职业道德守则第 3 号——提供专业服务的具体要求》（2020 年 12 月 17 日修订）第四十三条规定：“会计师事务所在确定收费水平时应当主要考虑下列因素：（一）专业服务所需的知识和技能；（二）所需专业人员的水平和经验；（三）各级别专业人员提供服务所需的时间；（四）提供专业服务所需承担的责任。在专业服务得到良好的计划、监督及管理的前提下，收费通常以每一专业人员适当的小时收费标准或日收费标准为基础计算”的规定。

三、整改建议

（一）事务所层面借助执业经验与专业胜任能力的优势明确定位于专精特新的细分专业市场

1. 建议执业机构增加和吸引业务能力较强的专业人才，走专精特新的细分专业市场的发展之路，如为客户专门提供高新技术企业资格认定的专业服务、为客户专门提供税务服务的专业服务、为客户专门提供清算服务的专业服务、为客户提供财务服务外包的专业服务等等。如上文附表 2 可以看出，部分执业机构虽然规

模较小，传统的财务报表审计业务除了收费低以外并无太大竞争优势，但该部分执业机构开发的咨询、专项等非传统业务取得了较高的业务收入，取得了不错的经济效益。

2. 建议部分机构走加盟、联合的发展之路，通过成为大机构的分支机构、一个事业部或者一个业务部门就可以借助大机构的资质、业务、质控、管理、信息化等一系列资源和优势发展自己，降低业务成本，提高业务收费标准，进而实现高起点的快速发展之路。

（二）事务所层面引入风险导向理念，形成一种质量至上的文化

惩戒案例中部分事务所风险控制方面普遍存在重大缺陷，存在重大的检查风险，影响注册会计师整体行业形象。建议对执业机构建立分级管理的制度体系，对于检查结果为严重违反审计准则的执行机构可以给予警告，限期整改，要求其在一定期限内达到要求。对于经过整改仍然达不到要求的注销执业资质，以保障公平竞争的市场秩序。对于因其自身条件有限，主动申请要求整合的执业机构，建议北京注册会计师协会可以通过牵线搭桥协助对其整合。

（三）建立健全事务所的执业标准和技术支持文件，提高信息化水平，实现底稿规范化

规范底稿格式、明确底稿需要记录的内容；建立底稿管理制度，明确底稿的保存和管理流程。鉴于小规模执业机构在人员、

经济方面不具备开发、购买审计软件的能力，建议北京注册会计师协会统一采购或者开发适用于小规模执业机构使用的审计软件执行业务，各执行机构通过缴纳合理的软件使用费使用审计软件，一方面合理分摊了软件开发和升级的成本，另一方面有利于各机构提高工作效率，节省业务成本，从信息技术方面保障编制充分、合格、高质量的审计工作底稿。

（四）认真贯彻落实“四项”专项整治工作，坚决杜绝事务所存在“超能力”、“挂名执业”、“网络售卖”、“无证经营”的情况

中小事务所应珍惜、维护注册会计师行业声誉，提高风险意识，坚守执业底线。认真贯彻落实“四项”专项整治工作，坚决杜绝事务所存在“超能力”、“挂名执业”、“网络售卖”、“无证经营”的情况，不予承接收费很低的年度审计业务。

（五）加强对函证、监盘等基础审计程序的系列培训，并及时按照新的法规政策更新执业标准和工作底稿，不断提升专业胜任能力

对于中小事务所，首先应结合检查案例分析，加强对函证、监盘等基础审计程序的系列培训，严格培训考核，以提高全体审计人员的执业水平，并及时学习最新的法规及规范性文件，并按照审计准则和会计准则的修订而更新实际业务中使用的报告格式、底稿格式。

针对中小事务所的困境，建议北京注册会计师协会建立市场

化的审计资源共享平台，严禁低价购买审计报告的违规行为。小规模执业机构可以通过向其他实力较强的执业机构支付费用获取培训资源、信息化审计资源等，提升自身的业务能力，丰富自身的审计手段。

第四章 审计证据

注册会计师获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础，是注册会计师审计工作的基本要求。因此，只有保证审计证据质量，才能保证审计质量，降低审计风险。在审计活动中，获取真实的审计证据，对确保审计工作质量，圆满完成审计任务，实现审计目标具有重要意义。审计证据是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息，审计证据包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信息和从其他来源获取的信息。在审计过程中，注册会计师根据需要单独或综合运用检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析等审计程序获取审计证据，并且始终保持职业怀疑态度，运用职业判断，评价审计证据的充分性和适当性。审计证据的充分性是对审计证据数量的衡量，主要与注册会计师确定的样本量有关，审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量。通常情况下，外部独立来源获取的审计证据比其他来源的审计证据更可靠，内部控制有效时生成的审计证据比内部控制薄弱时生成的审计证据更可靠，直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠，以文件、记录形式存在的审计证据比口头形成的审计证据更可靠。

一、背景概述

在北京注协惩戒委员会 2022 年度惩戒案例中，审计证据收

集、留存，和根据审计证据得出合理审计结论，并发表审计意见等方面出现了诸多问题，通过问题的归纳统计发现未获取充分适当审计证据的情况尤为突出。具体问题如表 5 所示：

表 5: 审计证据充分、适当性不足情况统计表

序号	主要问题	应获取未获取的审计证据	涉及的事务所数量	涉及的项目数量
1	未执行函证	获取第三方回函的审计证据	8	106
2	未执行监盘	观察并记录被审计单位人员执行的库存现金盘点、固定资产盘点、存货盘点或控制活动，形成监盘记录等审计证据	8	71
3	未执行期初余额测试	获取与前任注册会计师的沟通回函；获取并查阅前任注册会计师的工作底稿；获取期初及上期各科目审计证据	5	23
4	未执行减值测试	管理层关于各科目减值会计估计的政策、减值明细表、可变现净值的审计证据；针对长期股权投资，获取相关	6	48

序号	主要问题	应获取未获取的审计证据	涉及的事务所数量	涉及的项目数量
		的股东决议或董事会决议，以及出资协议、被投资单位的公司章程、财务报表或审计报告等审计证据。		
5	未执行持续经营测试	获取控股股东财务支持、盈利预测；股东、治理层及相关委员会会议有关财务困境的会议纪要等审计证据	4	17

二、检查存在问题及分析

（一）未获取第三方回函审计证据

A 事务所（以下简称“A 所”）于 2021 年成立，事务所员工 8 人，注册会计师 2 人。A 所 2022 年出具了 A 审字（2022）第 005 号无保留意见审计报告，被审计单位货币资金期末余额 355.18 万元，占资产总额 4.82%；应收账款期末余额 683.90 万元，占资产总额 9.28%。注册会计师未对上述银行存款账户、大额应收账款明细客户实施函证，也未在底稿中说明未实施函证的理由；故未能获取第三方回函的审计证据。

在对 A 所另外的 8 个项目进行检查时，7 个项目未对银行存

款实施函证程序，4 个项目未对应收账款实施函证程序，另有多个项目其他重要往来账户未实施函证程序且未在底稿中说明不实施函证的理由，未实施检查合同、发票、期后收款等替代测试程序。

上述检查问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第三条规定：“通常情况下，注册会计师以函证方式直接从被询证者获取的审计证据，比被审计单位内部生成的审计证据更可靠。通过函证等方式从独立来源获取的相互印证的信息，可以提高注册会计师从会计记录或管理层书面声明中获取的审计证据的保证水平。”

不符合《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十一条规定：“注册会计师应当确定是否有必要实施函证程序以获取认定层次的相关、可靠的审计证据。在作出决策时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险，以及通过实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平。”第十二条规定：“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。”和第十三条规定：“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。”

（二）未实施监盘程序形成监盘记录

B 事务所（以下简称“B 所”）2016 年成立，员工两人，均为注册会计师。对 B 所 10 个项目进行检查，其中 7 个项目对库存现金未执行监盘程序，4 个项目未在必要时对固定资产执行监盘程序，1 个项目对存货未执行监盘程序和未在必要时对在建工程执行现场察看程序，未能观察并记录被审计单位人员执行的库存现金盘点、固定资产盘点、存货盘点或控制活动导致未能形成监盘记录等审计证据。

以下为对 B 所监盘程序缺失的典型案列：

1. 2022 年 B 所出具了 B 字[2022]0009 号无保留意见审计报告，报告期内，该被审计单位库存现金余额为 23.97 万元，注册会计师未对库存现金实施监盘程序。

2. 2022 年 B 所出具了 B 审字[2022]0013 号无保留意见审计报告，被审计单位存货期末余额 114.93 万元，占资产总额的 33.92%，注册会计师仅编制了审定表的程序，未实施存货计价测试、存货减值测试及存货出入库截止测试、检查购销合同、执行存货监盘等必要的审计程序。

3. 2022 年 B 所出具了 B 审字[2022]0024 号无保留意见审计

报告，被审计单位固定资产期末原值 2600.79 万元，累计折旧 401.55 万元，期末账面价值 2199.24 万元，占期末资产总额的 29.82%。2021 年固定资产增加 2113.20 万元，其中房屋建筑物增加 1838.38 万元，固定资产减少 254.70 万元，注册会计师未对固定资产实施监盘程序。另外，该被审计单位在建工程期末余额 130.31 万元，占资产总额 1.77%。期初余额 1963.99 万元，本期增加 4.70 万元，本期减少 1838.38 万元，注册会计师未实施在建工程实地现场检查程序。

在执行程序方面，B 所只获取被审计单位的盘点表，作为资产余额存在的证据之一，但被审计单位提供的盘点表为内部证据，而注册会计师亲自执行的监盘程序所获取的证据更可靠。

根据《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十三条规定：“在使用被审计单位生成的信息时，注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠。”一般来说，外部证据比内部证据更可靠，因此监盘是必要的程序。对于存货的监盘，应根据《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条规定：“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：（1）在存货盘点现场实施监盘（除非不可行）；（2）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：（1）

评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序；（2）观察管理层制订的盘点程序的执行情况；（3）检查存货；（4）执行抽盘。”

（三）期初余额审计证据不充分

1. B 所 2022 年出具了 B 审字[2022]0024 号审计报告，为首次审计业务。在审计过程中，注册会计师未对在建工程的期初余额 1,963.99 万元实施审计程序。在取得了被审单位 2020 年度由其他事务所提供的审计报告后，未对该项目的期初余额按《中国注册会计师审计准则第 1153 号-与前任注册会计师与后任注册会计师的沟通》实施必要的审计程序。

2. C 事务所（以下简称“C 所”）共有员工 6 人，其中注册会计师 2 人。在对 C 所的检查中，C 所承接的 2 个首次审计项目均未对期初余额实施审计程序。

上述案例期初余额审计证据不充分，主要体现在未与前任注册会计师进行沟通，获取前任注册会计师的回函；未获取并查阅前任注册会计师的工作底稿。期初货币资金余额审计，未获取上期末对账单与货币资金科目余额账户核对。期初应收账款余额审计，未获取上期期末的应收账款账龄并进行复核；未获取前期坏账计提方法；未能评价计提坏账准备的方法是否与前期一致。期初存货余额审计，未通过监盘当前的存货数量并调节至期初存货数量；未对毛利和存货截止实施审计程序；未获取上期年末的存货收发记录与账面记录进行比对。期初不动产和设备余额审计，

未从增加的不动产和设备中选定项目进行测试；未获取适当的文件（包括发票、收货单、以及付款单据或董事会授权记录）核对；未获取被审计单位有关资本化、折旧方法和使用年限、支出授权和资产控制的政策。期初损益表余额审计，未获取上期销售日记账、采购订单、装运单据和付款单据等支持性文件进行核对进行期初截止性测试。

此次检查中，对于首次审计业务，事务所在获取期初余额相关的审计证据执行的程序上缺失较为严重。对于期初余额，注册会计师应当实施审计程序，确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已做出重新表述，确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用，并考虑以下两点：

1. 如果注册会计师发现期初余额对本期会计报表可能存在重大影响，但无法对其获取充分、适当的审计证据，注册会计师可出具保留意见或无法表示意见的审计报告

2. 如果期初余额存在影响本期会计报表的重大错报，且被审计单位拒绝接受注册会计师提出的调整或披露建议，注册会计师可出具保留意见或否定意见的审计报告。

上述问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次审计业务涉及的期初余额》第八条规定“注册会计师应当通过采取下列措施，获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额是否包含对本期财务报表产生重大影响的错报：（1）确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述；

(2) 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用；(3) 实施一项或多项审计程序。

注册会计师实施的一项或多项审计程序包括：(1) 如果上期财务报表已经审计，查阅前任注册会计师的审计工作底稿，以获取有关期初余额的审计证据；(2) 评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据；(3) 实施其他专门的审计程序，以获取有关期初余额的审计证据。”

(四) 减值测试相关审计证据不充分

D 事务所（以下简称“D 所”）共有员工 13 人，注册会计师 4 人。2022 年 D 所出具了 D 字[2022]第 3095 号无保留意见审计报告，该项目存货期末余额 1,039.69 万元，占资产总额 6.18%。长期股权投资期末余额 3,997.67 万元，占资产总额的 23.76%，其中被投资企业甲科技有限公司的投资为 800 万元，全部为本期新增投资款项。注册会计师确定的财务报表整体的重要性水平为 25,206.56 万元，实际执行的重要性水平为 25,206.56 万元。针对存货，注册会计师未实施检查购销合同、存货计价测试、减值测试及存货出入库截止测试等必要的审计程序，未获取管理层关于存货减值会计估计的政策、存货减值明细表、可变现净值的审计证据，存货减值测试获取的审计证据不充分。针对长期股权投资，未获取相关的股东决议或董事会决议，以及出资协议、被投资单位的公司章程、财务报表或审计报告；未获取该投资采用的

核算方法(成本法或权益法);未获取长期股权投资减值测试过程。对本期增加的长期股权投资,未获取原始凭证及相关的文件或决议及被投资单位验资报告或财务资料等审计证据。

上述问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》关于审计证据的充分性和适当性的规定。第十条规定:“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。”、第六条规定:“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,并受审计证据质量的影响;”第七条规定:“审计证据的适当性,是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。”

(五) 持续经营相关的审计证据不足

E 事务所(以下简称“E 所”)共有员工 10 人,注册会计师 8 人,2022 年 E 所出具了[2022]E 审字第 1-003 号无保留意见审计报告。2021 年被审计单位营业收入、成本均为 0 元,注册会计师编制的业务承接评价表将“是否对持续经营能力产生怀疑”识别为高风险领域,但未编制持续经营底稿,也未获取控股股东财务支持、盈利预测、获取股东、治理层及相关委员会会议有关财务困境的会议纪要等审计证据,持续经营证据不充分。

上述问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》第十七条规定:“注册会计师应当根据获取的审计证据,

运用职业判断，就单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。”《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》第六条规定：“注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，包括审计程序的性质、时间安排和范围。”

三、整改建议

（一）识别审计风险领域，有效获取审计证据

风险导向理论要求通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险，评估重大错报风险越高，需要的审计证据很可能越多，同时受审计证据质量的影响，即审计的适当性影响审计的充分性。审计证据的质量越高，需要的审计证据可能越少。充分了解被审计单位及其所处的环境，保持职业怀疑，通过与被审计单位董事、监事、高级管理人员、财务人员、相关生产、销售、库房管理等其他人员，对被审计单位及其环境、内部控制、会计核算政策、相关经营管理活动流程等进行询问交流；通过观察和检查被审计单位生产流程、销售流程、采购流程等重要生产经营过程，尽可能多地了解被审计单位及其所处的环境、内部控制及其执行情况，并针对不同人员对相关事项和流程的描述，结合观察和检查中获取的相关资料，执行分析程序，识别高风险领域，评价所实施的程序是否提供了相关且可靠的审计证据；通过实施

审计程序所获取的审计证据是否将检查风险降至可接受的水平，或是需要进一步获取审计证据。

在本次检查中，未获取充分适当的审计证据主要源自于审计程序的缺失，尤其是在执行函证、监盘、持续经营、管理层声明等审计程序存在重大缺失。

针对审计程序缺失的问题，建议加强审计人员的规范培训，使其了解审计的基本原理和规程，掌握审计程序要求。培训内容可以包括审计实践经验、审计准则、会计准则、相关法律法规、专题研究等。

(二)勤勉尽责，实施必要的审计程序，保证审计证据充分、适当

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》《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》的有关规定，注册会计师应当通过实施(1)风险评估程序；(2)进一步审计程序，包括控制测试（审计准则要求时和注册会计师决定测试时）和实质性程序（包括细节测试和实质性分析程序），获取审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。比如：收入确认的审计证据应当包括获取并检查已执行的合同；对存货监盘的审计证据应当包括观察并记录被审计单位人员执行的存货盘点或控制活动；对账户余额和交易的认定应当包括向第三方函证获取回函的审计证据等。

1. 审计证据的充分性所必需的样本规模取决于抽样方法。通常在执行细节测试时，对超过重要性水平的和性质特殊的关键项目全部进行测试后，对剩余样本采用样本计算器选取测试项目，对抽样总体、样本规模、选取测试项目方法等进行确定和说明，针对测试发现的偏差推断总体差异，以评价抽取的样本规模和调整重大错报后是否足以将审计风险降至可接受的低风险。审计证据的适当性是对审计证据质量的衡量，其核心内容包括审计证据的相关性和可靠性。审计证据必须与审计目标相关，例如针对收入完整性执行的审计程序为选取大额收入凭证与销售台账相核对，无法实现收入完整性测试目的，需从发货单（适用发货确认收入）中选取样本，追查与每张发货单相应的销售台账和记账凭证，以确定是否每张发货单均已确认收入，才能实现收入确认完整性的审计目标。

2. 审计证据的可靠性是指证据的可信程度。如审计人员亲自监盘存货所获得的证据，就比被审计单位直接提供的存货数据更可靠。不同来源获得的审计证据存在矛盾或不一致，注册会计师保持应有的执业谨慎，采取进一步审计程序。例如前五大客户询证函回函地址与其发函地址、工商注册地址不一致，应当核实回函的审计证据的可靠性，可实施实地走访前五大客户及延伸检查终端客户的进一步审计程序。

3. 加强项目合伙人对项目的指导、监督和复核以及质量控制人员的复核工作，有助于提高审计证据的质量。在审计报告日或

审计报告日之前，应当通过质量控制复核审计工作底稿以及与审计项目组讨论，确保已获取充分、适当的审计证据，以支持得出的结论和拟出具的审计报告。

（三）提高审计证据辨识与分析能力，靠“证据说话”

风险导向理论提示审计应秉持职业怀疑态度，即以质疑态度对所获审计证据的真实性进行批判性评价，并对相互矛盾的审计证据以及导致对文件或管理当局声明的可靠性产生怀疑的审计证据保持警惕。通过实施合理的程序，获取审计证据，并根据审计目标不断对取得的证据进行综合分析，评价和鉴定审计证据的充分性、适当性，将审计风险降至可接受的低水平，最终实现审计目标。审计证据的来源和性质以及获取审计证据的具体环境影响审计证据的可靠性，通常情形：直接获取比间接获取或推论得出的审计证据更可靠；亲自获取比被审计单位提供的审计证据更可靠；从外部独立的来源获取比其他来源获取的审计证据更可靠；内部控制有效比内部控制薄弱时生成的审计证据更可靠；文件、记录（纸质/电子或其他介质）比口头形式的审计证据更可靠；原件比传真件或复印件审计证据更可靠。审计程序是获取审计证据的途径和方法，注册会计师始终保持应有的职业怀疑，对得到的审计证据需要进行整理分析和筛查辨识，靠充分、适当的证据说话，以支持发表的审计意见。

综上，审计证据是形成审计结论和审计意见的前提，是审计质量的重要保证。审计证据的选择对审计工作质量起着举足轻重

的作用，而审计质量又是审计工作水平的综合反映和集中体现。审计人员形成任何审计结论和意见，应具有充分性、相关性和可靠性的审计证据为基础，而且审计证据与审计目标相关联，能够还原交易事实和经济业务本质，如实反映业务的性质和具体情况，高质量的审计证据是审计质量的保证。

第五章 书面声明书

根据《中国注册会计师审计准则第1341号—书面声明》准则及应用指南（以下简称“1341号准则”），书面声明是指管理层向注册会计师提供的书面陈述，用以确认某些事项或支持其他审计证据。书面声明不包括财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

书面声明是审计证据的重要来源，如果未从管理层获取其确认已履行第1341号准则第九条和第十条提及的责任，注册会计师在审计过程中获取的有关管理层已履行这些责任的其他审计证据是不充分的。

一、背景概述

书面声明属于内部证据，根据审计准则第1341号第四条“尽管书面声明提供必要的审计证据，但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据。”，管理层已提供可靠书面声明的事实，并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。但是，书面声明又是审计证据的重要来源，根据审计准则第1341号第八条“注册会计师应当要求对财务报表承担相应责任并了解相关事项的管理层提供书面声明。”的规定，因此，向被审单位管理层获取书面声明是注册

会计师执行鉴证业务的必要审计程序，应当予以执行。但在实务中对于获取书面声明程序却存在未执行或执行不到位的情况，并且较普遍的存在，现结合惩戒案例对书面声明存在的问题及原因展开分析，具体情况如下：

（一）案例统计总体分析

根据《北京市财政局关于开展 2022 年会计师事务所资产评估机构联合检查工作的通知》（京财监督〔2022〕1837 号），北京市财政局和北京注册会计师协会对北京地区 150 家事务所非证券类业务进行联合检查，检查内部包括事务所质量控制体系的建立情况、执行情况和运行有效性，职业道德守则遵循情况，以及审计业务执业质量情况（项目检查），检查范围依据 2021 年 1 月至 2022 年 6 月出具的审计报告，主要为年度财务报表审计报告。最终经检查有 8 家存在问题严重的事务所，被北京注册会计师协会惩戒委员会实施了行业惩戒及自律监管措施。

经检查发现，审计工作底稿中关于书面声明存在的主要问题归类为：注册会计师未获取书面声明，获取的书面声明未签署日期或签署日期不正确，获取的书面声明未按新修订（2019 年 3 月）的格式和内容及时更新以及书面声明未经管理层签名盖章等。

以 2022 年度被实施了行业惩戒及自律监管措施的 8 家事务所的检查结果统计数据为例，共计涉及检查的 114 份审计工作底稿。通过检查底稿问题统计，关于书面声明存在的问题类型及数量如下：

1. 注册会计师未获取书面声明的有 37 份，占检查总份数的 32.46%。

2. 获取的书面声明未签署日期的有 28 份，占检查总份数的 24.56%。

3. 书面声明签署的日期不正确，远早于或晚于审计报告日期的有 6 份，占检查总份数的 5.26%。

4. 获取的书面声明未按新修订（2019 年 3 月）的格式和内容及时更新的有 25 份，占检查总份数的 21.93%。

5. 书面声明未经管理层签名盖章的有 32 份，占检查总份数的 28.07%。

以上 5 种类型共计 128 份，占检查总份数的 112.28%。

某份审计工作底稿会同时存在格式未更新，未经管理层签章及未签署日期或日期不正确，则各类问题均统计 1 次。需要说明的是，上述被检查审计底稿大部分是被检查事务所自行上报的，大概率经过整理完善，正常情况下可推断书面声明实际存在问题的比例将高于上述。

二、检查存在问题及分析

《中国注册会计师审计准则第 1341 号—书面声明》以及应用指南明确了书面声明作为必要的审计证据，在出具审计报告前注册会计师应当获取。但从历年历次检查处罚的案例来看，没有将未获取书面声明等作为主要处罚依据的先例，因此普遍存在未

引起足够重视、复核不严等情况。

（一）在审计程序实施、审计证据的获取方面存在严重缺陷

书面声明是必要的审计证据，在管理层签署书面声明之前，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告。

检查发现，审计工作底稿中存在较普遍的注册会计师未获取书面声明的情况，结合被检查 114 份审计工作底稿，存在获取书面声明有 37 份，占检查总份数的 28.91%。经分析存在此类问题的审计底稿基本同时存在其他重要审计程序不执行，甚至未见任何形式工作底稿的情况，即此类问题能反映注册会计师及至整个事务所的质量控制体系存在的重大缺陷。在统计被检查的工作底稿中，存在 2 家事务所共 30 份检查底稿未获取书面声明达 20 份的情况，其中 1 家事务所的全部被检查审计底稿仅有留档审计报告和被审计单位的财务资料，即未编制任何审计底稿，未执行任何实质性的审计程序，甚至审定表和明细表都没有，书面声明等更没有。检查发现该事务所完全没有实施审计的理念，也没有具备胜任审计工作的人力资源，全部审计报告由两位高龄注册会计师（主任会计师 86 岁，另 1 签字注册会计师 78 岁）不参与审计工作，实际工作由几名助理负责收集财务报表数据即可出具审计报告，且均是无保留意见的标准类型审计报告，他们认为被审计单位的财务资料就是审计底稿，属于典型非注册会计师控制事务所，无任何底稿出具报告的严重违反审计准则的事务所。另 1 家事务所全

部被检查审计底稿有也仅有审定表和明细表，没有任何实质性的审计程序和审计证据。

上述问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1341 号——书面声明》第八条规定：“注册会计师应当要求对财务报表承担相应责任并了解相关事项的管理层提供。”第十七条规定：

“如果认为书面声明不可靠，注册会计师应当采取适当措施，包括本准则第十九条所提及的按照《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》的规定，确定其对审计意见可能产生的影响。”以及第十八条规定：“如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明，注册会计师应当：
1. 与管理层讨论该事项；2. 重新评价管理层的诚信，并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响；3. 采取适当措施，包括本准则第十九条提及的按照《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》的规定，确定该事项对审计意见可能产生的影响”。

（二）事务所质量审核把关不严、业务标准和程序的制定、修改和传达不到位

经统计，检查中发现存在获取的书面声明未签署日期的有 28 份，占检查总份数的 24.56%，涉及书面声明签署的日期不正确，远早于或晚于审计报告日期的有 6 份，占检查总份数的 5.26%；两项日期有问题的共计 34 份。另外，获取的书面声明未按新修订（2019 年 3 月）的格式和内容及时更新的有 25 份，占

检查总份数的 21.93%；书面声明未经管理层签名盖章的有 32 份，占检查总份数的 28.07%。

经分析存在书面声明未签署日期以及未按新修订的格式和内容及时更新的原因主要是事务所质量审核不严，各级复核基本流于形式，甚至未执行复核程序，因此出现较低级的缺失或错误。经检查发现，部分事务所内部管理混乱，主任会计师或合伙人不参与日常经营管理，也未尽职履行项目内复核等控制，未贯彻落实对业务质量承担的最终领导责任。各业务分部或不同团队执行程序标准不同、底稿格式各异，同一所里能出现不同格式的书面声明及其他底稿，标准化执行较差。实际操作中由于书面声明日期在未出具审计报告前存在不确定，会出现获取的书面声明先将日期留空，待审计报告日期确定后及时补上的问题，因此复核（尤其最后一级）稍微负责认真即可发现并很容易更正，即可杜绝此类问题。同理，及时更新格式和内容，统一标准也不是难以执行的事情。另外，书面声明未经管理层签名盖章的有 65 份，实际等同于未获得管理层确认其声明内容。

上述问题不符合《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》第四十七条规定：“会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证按照职业准则和适用的法律法规的规定执行业务，使会计师事务所和项目合伙人能够出具适合具体情况的报告。”

这些政策和程序应当包括：1. 与保持业务执行质量一致性相关的事项；2. 监督责任；3. 复核责任。

上述问题不符合《中国注册会计师审计准则第 1341 号—书面声明》第十五条规定：“如果对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存在疑虑，或者对管理层在这些方面的承诺或贯彻执行存在疑虑，注册会计师应当确定这些疑虑对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。”和第十三条规定：“书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后。书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。”书面声明的日期应当尽量接近出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后，书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

三、整改建议

（一）加强培训，提高从业人员执业水平及风险意识

检查发现，事务所的执业质量水平很大程度上取决于一线执行业务的审计助理人员，尤其在缺乏有效监控复核的情况下。建议加大对从业人员的审计准则培训和职业道德培训，提高执业质量水平，增强审计风险认知，以降低整体审计风险。同时，需要加强被处罚或警示事务所相关人员的强制培训，发挥监管惩戒警示作用，切实提高责任人风险意识，也能够杜绝类似书面声明未签署日期、内容未及时更新等初级错误。

（二）重视质控体系建设，强化执行项目质量复核控制

检查发现，相当部分被处罚的事务所未重视质量控制体系建设或质控体系形同虚设，未执行基本复核程序，这体现了事务所片面注重业务收入，无业务质量理念。如书面声明签署日期不正确、未经被审计单位管理层签章等，反映出事务所质量复核未严格执行，从业人员对相关审计准则理解不透，复核也未起到把关作用。建议全行业务必强化内部管理，建立行之有效的质量控制体系并严格执行，切实防范审计风险。

（三）充分认识书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的必要信息，是审计证据的重要来源

通常情况，注册会计师需要修订一份适合被审计单位业务情况的详细的声明书。针对财务报表的编制，注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认其根据审计业务约定条款，履行了按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映

（如适用）的责任。针对提供的信息和交易的完整性，注册会计师应当要求管理层就下列事项提供书面声明：（一）按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他相关人员。（二）所有交易均已记录并反映在财务报表中。如实务中根据年度财务报表审计，IPO审计、整合审计、发债业务等业务分类修订书面声明的适用财务报表期间、编制基础等。除管理层声明书之外，如果注册会计师认为有必要获取一项或多项

声明，例如要求企业管理层就某项收入确认标准作出声明，项目组应将其包括在本声明书中，或要求管理层单独提供专项书面声明。

（四）确认管理层声明书的内容是否完整

声明书应当由管理层中对企业及其财务负主要责任的人员签署，通常是企业法定代表人以及主管会计工作的负责人（与已审计财务报表的签署人相同）签署，并加盖企业公章。

书面声明书的签署日期通常应与审计报告日一致，不得晚于审计报告日。

在声明书中附上未更正错报汇总表。

（五）如果书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师应当实施审计程序以设法解决这些问题

书面声明本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据，而且管理层已提供可靠书面声明的事实，并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。如被审计单位涉及民间借贷事项违法违规，已公告公司及子公司涉及借款纠纷被提起诉讼的情况下，注册会计师获取董事会出具的书面声明等内部证据，还应当保持合理职业怀疑对涉及的民间借贷事项进行充分核查和验证，包括获取相关借款合同、起诉状、法院相关法律文书等外部客观证据，执行向法院及案件代理律师等第三方进行核查的工作程序，通过法院庭审公开网等公开渠道检索有关案件信息等。