

深圳证监局会计监管 工作通讯

2018年第4期（总第39期）

深圳证监局

2018年9月6日

本期导读：会计师事务所的执业水平直接关系到资本市场信息披露质量，其中基础审计程序的有效执行是影响审计质量的重要环节。为督促各证券资格会计师事务所进一步强化基础审计工作，提升审计执业质量，今年上半年，深圳证监局在证监会会计部的统一部署下，对深圳辖区部分年报审计项目的函证基础审计程序进行了专项检查。现将检查发现的相关问题进行归纳整理发布，以助于提高辖区年报审计会计师事务所执业质量。

2018年5-6月，深圳证监局对14家会计师事务所承做的深圳辖区28个审计项目开展了函证基础审计程序专项检查工作。28个审计项目涉及上市公司25家，新三板挂牌公司3家。检查注意到，会计师事务所对函证等基础审计程序重视

程度有所提高，不少会计师事务所设立了函证中心或配备专职人员从事务所层面加强对函证的控制。但是，此次专项检查发现，部分审计项目在函证基础程序执行方面仍然存在问题，现将有关情况通报如下。

一、银行函证存在的问题

（一）对部分银行账户或者借款未予函证

1. 未函证部分银行账户，也未在审计工作底稿中记录不函证的理由，或者记录的不函证的理由与实际不符。

2. 未函证部分当期注销的账户，审计工作底稿中未记录不函证的理由，也未实施查验销户证明等审计程序。

3. 未函证部分银行借款，检查发现有两个项目，分别对2065万元和4497万元的银行借款未进行函证。

（二）对于询证函的控制需进一步加强

部分项目存在对非零余额账户发函而银行未回函的情况，会计师仅以检查对账单作为替代程序，未分析未回函银行账户的性质，确定是否采取再次函证等跟进措施。

（三）未调查回函中的不符或者特别事项

1. 银行回函金额与发函金额不符，未采取进一步的审计程序调查不符事项。

2. 银行在回函不符事项中说明发函中存在遗漏账户（金额较小、零余额或当期注销账户），会计师未实施审计程序调查不符事项，或者仅采取了询问的审计程序，审

计程序不充分。

3. 未跟进银行回函中的特别事项说明。有的项目银行函证回函中说明有银行账户存在受限，但审计工作底稿中未对受限情况进行说明；有的项目银行回函中说明对于部分待核查账户不予函证，会计师对其中个别不予函证的账户未采取进一步的审计程序。

（四）未对回函存疑事项实施进一步的审计程序

个别项目银行询证函回函邮寄至被审计单位而不是会计师事务所，对此回函的可靠性存在疑虑的事项，会计师未实施进一步的审计程序。

二、往来款函证存在的问题

（一）未对函证过程保持必要的控制

1. 应收账款函证的发函人及联系方式均是被审计单位工作人员的相关信息。

2. 会计师通过电子邮件对海外客户发函，函证接收人的邮箱是域名为gmail、yahoo、qq等的个人邮箱，会计师未采取有效的审计程序核对上述个人邮箱是否确为被审计单位客户的邮箱。

（二）对部分未回函的往来款项未实施替代程序

对于部分未回函的往来款项（涉及的科目有应收账款、应付账款、其他应收款、预付账款等），会计师未实施替代程序，审计底稿也未说明原因。如某项目对供应商的应付账款有12份发出的询证函未收到回函，只对其中1

家执行了替代程序，对其余11家供应商的应付账款均未实施替代程序。

（三）实施的替代程序不恰当或不充分

1. 对于未回函的应收账款及应付账款，会计师仅列出了该客户或供应商当年的明细账，且以列出的应收账款和应付账款当年贷方发生额的明细账作为复核期后回款/付款的审计程序，审计程序不恰当。

2. 部分项目的应收账款替代测试只查看了出库单和发票等凭证，未检查期后收款的情况，也未在底稿中说明相关原因；或只检查了部分客户期后收款，未实施其他替代程序。

3. 个别项目应付账款替代测试中的付款数据错误，使用的是其他供应商的数据。

（四）未调查回函中的不符事项

1. 对于部分往来函证的回函金额与发函金额不符的情况，会计师未执行进一步的审计程序调查不符事项，审计底稿中也未说明原因。

2. 对于部分往来款项的回函不符事项，会计师调查不符事项所实施的审计程序不充分。如有的项目会计师仅查找了部分回函金额与发函金额的差异；有的项目回函明确表明公司与客户对在以前年度的发出货物存在争议，会计师未实施进一步的审计程序；有的项目对于某个客户应收账款回函金额与发函金额的大额差异，会计师仅在审计底

稿中解释原因为“口径不一致”，未有进一步的审计程序。

（五）未对回函存疑事项实施进一步的审计程序

对于回函的可靠性存在疑虑的事项，会计师未实施进一步的审计程序。具体的可靠性存疑事项列举如下：

1. 个别应收账款的回函由该客户直接带到被审计单位，再由被审计单位邮寄至会计师事务所。

2. 部分应收账款海外客户通过邮件回函，回函直接发送至被审计单位工作人员邮箱，再由被审计单位转发给审计项目组人员，会计师也未实施替代程序。

3. 往来函证的回函地址等存在异常，审计底稿中未说明原因，也未采取进一步的审计程序。如有的项目部分函证回函地址与发函地址不一致；有的项目个别应收账款客户的发函回函地址（海南省）相同，但与注册地址（江西省）不一致；有的项目个别供应商应付账款回函地址与发函地址不一致，且与另一供应商的回函寄件人、地址等信息相同；有的项目部分不同的客户或供应商回函地址相同。

4. 往来函证的回函寄件人存在异常，审计底稿中未说明原因或者取得的审计证据不能消除疑虑。如不同供应商的回函一并寄回，多家客户或供应商回函的寄件人为同一人，其他应收款回函寄件人显示为被审计单位的办事处。

5. 对海外客户以邮件发函，部分客户以纸质回函，会计师在审计中未获取该海外客户的地址，无法核实其纸质

回函是否直接来源于客户。

三、存货函证存在的问题

(一) 替代程序不恰当

对发出商品进行函证时，对于未收到回函的，会计师所执行的替代程序仅为列示出发出商品的发货明细表（即询证函中所附的发货明细表），并未实施其他的审计程序，替代程序不恰当。

(二) 未调查回函中的不符事项

对发出商品进行函证时，对于回函不符事项，会计师在底稿中未予记录，也未对不符事项实施审计程序。

(三) 未了解函证数量与盘点数量不一致的原因

对于供应商代管存货进行函证时，供应商回函对于发函的数量进行了确认，但确认的数量与会计师审计时的实际盘点数量不符。对此差异，会计师未实施进一步的审计程序了解差异的原因。

四、其他问题

(一) 与函证程序相关的审计工作底稿缺失

有的项目银行函证或往来函证回函丢失，底稿中未保存回函或者保存的是复印件等非原件；有的项目往来函证控制表记录已收到回函，但底稿中缺失，有的项目会在审计时补充实施替代程序，有的项目则未实施替代程序。

(二) 函证相关底稿记录不完整

有的项目银行存款明细表或函证控制表中未列出部

分正常发函和回函的银行账户；有的项目往来函证控制表中未记录对部分客户或者供应商发函和回函的情况。

（三）基础工作薄弱

有的项目对于获取的被审计单位银行开户清单，底稿中未记录核对情况；有的项目银行存款明细表列示的银行账户与函证控制表不一致；有的项目对部分未收到回函的往来询证函，审计工作底稿中未保留寄发函证的相关记录，如发出函证的复印件或寄出快递单号等，无法证明函证确已发出；有的项目函证时不保留发函或者回函的邮寄回执，或回函邮寄回执中无发件人、发件地址等信息，底稿中也未记录核实的情况；有的项目对于同时函证往来款项当期发生额（如收入、采购等）的回函，审计工作底稿中没有对回函确认的发生额进行核对的记录；有的项目函证控制表中的数据多处填写错误、勾稽关系混乱等。

针对检查发现的问题，深圳证监局均向相关会计师事务所进行了书面反馈，并结合项目检查发现的其他问题对个别会计师事务所采取下发警示函的行政监管措施，要求相关会计师事务所认真剖析在相关审计执业项目函证基础审计程序中存在问题的原因，并完善业务质量控制。

深圳证监局希望通过本次检查，进一步提高会计师事务所对函证等基础程序的重视度，加强对审计人员的基础审计程序培训工作，强化审计项目的复核，提升内部质量控制，提高审计项目的执业质量。