

深圳证监局会计监管 工作通讯

2023年第4期（总第56期）

深圳证监局

2023年10月16日

【本期导读】

本期监管工作通讯对近期我局监管动态、市场发展动态及行业法律法规、行业心声等进行整理。新发布法律法规主要包括：证监会《监管规则适用指引——审计类第2号》、财政部《企业数据资源相关会计处理暂行规定》等，请辖区各有关公司与审计机构严格遵照执行。

【 监管动态 】

为贯彻落实中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步加强财会监督工作的意见》，推进监管转型，提升监管效能，推动新时代财会监督工作各项任务在深圳资本市场领域落地见效，深圳证监局于2023年9月分别与财政部深圳监管局、深圳市财政局签署《深圳从事证券服务业务会计师事务所与资产评估机构监管协作备忘录》。各方将发挥各自优势，强化财会监督协作支持，顺畅主体监督与执业质量监督的高效衔接，重点加强在信息共享、联合检查、线索移交、联合惩戒、培训交流等方面合作。此举是深圳证监局与财政部深圳监管局、深圳市财政局加强财会监督工作的重要举措，旨在推动辖区构建全方位、多层次、立体化的监管合作体系，进一步督促审计评估中介机构勤勉尽责从事证券服务业务。

【 警钟长鸣 】

截至2023年9月30日，深圳辖区共422家上市公司，均须执行《企业会计准则》，其中上海证券交易所挂牌的主板公司23家、科创板公司47家，深圳证券交易所挂牌的主板公司186家、创业板公司157家，北京证券交易所挂牌的上市公司9家。截至目前，我局已累计开展上市公司现场检查26家次、审计机构现场检查19家次。根据检查发现问题和线索，已对26家上市公司、38个相关责任人员采取了行政监管措施，对8家次审计机构和15名注册会计师采取了行政监管措施。其

中，9家上市公司因执行《企业会计准则》存在问题被采取行政监管措施，1家上市公司被行政处罚。

【行业动态】

为深入贯彻落实党的二十大精神和习近平总书记视察广东、深圳系列重要讲话、重要指示精神，全面落实财政部《关于支持深圳探索创新财政政策体系与管理机制的实施意见》和广东省、深圳市关于高质量发展有关部署，牢牢把握“双区”驱动、“双区”叠加和实施综合改革试点重大历史机遇，切实提升我市注册会计师行业和资产评估行业发展能级和竞争力，构建与我市经济社会发展相适应的现代服务业新格局，深圳市财政局于2023年8月11日印发《加快我市注册会计师和资产评估行业高质量发展行动计划（2023-2025年）》（以下简称《行动计划》），自发布之日起试行，有效期至2025年12月31日。《行动计划》从发展目标、主要措施和统筹保障三大方向，提出七个方面二十四条主要措施，对标高质量发展，释放行业发展潜力，通过给予50万至1,000万元不同等级奖励方式，在鼓励深圳市会计师事务所和资产评估机构服务资本市场、做精做专、规范专业服务等方面发力，提升会计师事务所和资产评估机构服务能级。

【法规动态】

◆ 中国证监会发布《监管规则适用指引——审计类第2号》

为进一步完善资本市场监管规则体系，指导开展证券业

务的注册会计师在收入审计中更好地保持职业怀疑,识别和应对财务报表重大错报风险特别是舞弊风险,2023年8月23日,中国证监会发布《监管规则适用指引——审计类第2号》(以下简称《审计类第2号》)。

一、起草背景

职业怀疑贯穿审计执业全过程,是注册会计师执行审计业务时必须保持的职业态度。近年来,公众公司基于融资、市值和业绩操纵、避免退市等目的,实施财务造假情况时有发生。其中收入造假最为常见和典型,成为会计审计风险高发领域,对注册会计师保持职业怀疑提出了更高要求。

监管发现,部分注册会计师在收入审计中,未识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险,未对与收入相关的舞弊动机、控制偏差、行业差异、矛盾证据、不符事项和显著变动等异常情形保持职业怀疑。为解决上述收入审计中的突出问题,结合证券审计业务特点及资本市场监管需求,制定了《审计类第2号》,对注册会计师在收入审计中如何更好地保持职业怀疑进行规范。

二、功能定位与主要特点

《审计类第2号》并非对审计准则体系的解释,而是旨在推进审计准则体系在资本市场的有效执行,提升资本市场审计执业质量和公众公司财务信息披露质量。《审计类第2号》突出以下特点:一是目标问题导向。坚持服务资本市场改革发展,围绕全面注册制改革、提高上市公司质量等目标,

通过指导注册会计师采取系统性、针对性的审计措施，进一步优化审计执业生态，为审计有效应对公众公司财务造假的突出问题增加制度供给。二是全面系统规范。按照风险导向审计全流程，对注册会计师在风险评估、控制测试和实质性程序中保持职业怀疑进行规范指导，并进一步对函证、分析程序、存货审计、检查、期后事项、延伸检查这6个实质性程序的关键环节进行细化规定。三是聚焦实务操作。结合近年来资本市场收入造假和审计失败的典型案例，剖析总结收入舞弊风险迹象和造假手段，系统性梳理提出注册会计师在收入审计中未能保持职业怀疑的各种异常情形和常见问题，并针对性提出收入审计实务操作中的具体执业要求，提供更为明细的操作指引。

注册会计师应严格按照审计准则和《审计类第2号》要求，勤勉尽责履行收入审计职责。下一步，将密切关注《审计类第2号》的执行情况和效果，并根据资本市场审计监管实践中的新问题，适时研究调整《审计类第2号》的内容，及时向市场传递审计监管政策与理念。

◆ 财政部印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》

2023年8月1日，财政部发布了《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（财会〔2023〕11号，以下简称《暂行规定》），自2024年1月1日起开始实施。

《暂行规定》主要包括四部分内容：一是适用范围。明确《暂行规定》适用于符合企业会计准则规定、可确认为相

关资产的数据资源，以及不满足资产确认条件而未予确认的数据资源的相关会计处理。后续随着未来数据资源相关理论和实务的发展，可及时跟进调整。二是数据资源会计处理适用的准则。按照会计上的经济利益实现方式，根据企业使用、对外提供服务、日常持有以备出售等不同业务模式，明确相关会计处理适用的具体准则，同时，对实务反映的一些重点问题，结合数据资源业务等实际情况予以细化。三是列示和披露要求。要求企业应当根据重要性原则并结合实际情况增设报表子项目，通过表格方式细化披露，并规定企业可根据实际情况自愿披露数据资源（含未作为无形资产或存货确认的数据资源）的应用场景或业务模式、原始数据类型来源、加工维护和安全保护情况、涉及的重大交易事项、相关权利失效和受限等相关信息，引导企业主动加强数据资源相关信息披露。四是附则。《暂行规定》将自2024年1月1日起施行，企业应当采用未来适用法应用本规定。

《暂行规定》的颁布对规范企业数据资源相关会计处理和加强相关会计信息披露具有重要意义，旨在落实党中央、国务院有关数字经济发展的决策部署，为数字经济健康发展和数字经济治理体系建设提供制度性支持，对相关企业的引导和有效实施将有力推动数字经济的持续健康发展。

◆ 中国证监会发布《关于注册制下提高中介机构债券业务执业质量的指导意见》

2023年6月20日,证监会发布《关于注册制下提高中介机

构债券业务执业质量的指导意见》（证监会公告〔2023〕47号），深入贯彻党的二十大和中央经济工作会议精神，落实党中央、国务院关于机构改革的决策部署，深化债券注册制改革。其中，明确提出提升证券服务机构执业质量，明确提高会计师事务所、律师事务所、信用评级、资产评估等执业质量监管要求，实现中介机构债券业务全覆盖。

【行业声音】

本栏目面向辖区从事证券服务业务的会计师事务所和资产评估机构征稿或转载行业主要刊物的专业文章，用于交流行业发展想法和分享经验等。仅供行业交流探讨，不代表我局监管意见。

◆ 资本市场的质量与注册会计师诚信建设

2023年7月，立信会计师事务所在《财务与会计（2023年第14期）》发表了“资本市场的质量与注册会计师诚信建设”的文章，对资本市场审计的重要性、资本市场审计质量提高的迫切要求以及注册会计师行业诚信建设的重要性进行了分析介绍。正文如下：

资本市场能够有效配置资源、推动企业创新、促进经济发展，在市场经济中具有重要地位。使用上市公司的财务信息，就是在以某种方式直接或间接获益于注册会计师提供的审计服务。不可靠的财务报表可能导致错误的投资决策，掩盖了上市公司管理层应当面对的问责责任，损害了股东及其他利益相关者的利益，并且可能进而损害广大投资者对资本

市场的信心，对资本市场的长远健康发展产生不利影响。因此，上市公司提供经审计的可靠财务信息，既是资本市场生存发展的需要，也是市场经济正常运转的必要条件。

一、充分认识资本市场审计的重要性

在资本市场上，注册会计师提供审计服务的直接依据包括法律法规的要求，如《注册会计师法》《公司法》《证券法》；职业准则要求，如中国注册会计师审计准则、会计师事务所质量管理准则、中国注册会计师职业道德守则；监管要求，如《会计监管风险提示》《监管规则适用指引》，以及证券交易所出台的相关规定等。

监管部门、投资者和社会公众对注册会计师的工作存在较高的期望，他们希望注册会计师强化职业怀疑态度，注重检查经济业务的实质而非形式，通过审计发现上市公司的所有重大舞弊行为，并提高审计报告的信息含量、针对性和时效性，以及对上市公司前景进行前瞻性的评价（如能否持续经营），对上市公司履行社会责任和环境责任的信息提供鉴证等。注册会计师行业应当充分重视上述期望，并通过采取有效措施改进审计理念、审计准则、审计方法，尽可能缩小可能存在的期望差距和信息差距。

整体来看，一方面，注册会计师能够利用其技术专长，通过出具财务报表审计报告为历史财务信息提供合理保证，为财务信息增信，向使用者提供具有更高可信度的决策信息；通过内部控制审计、鉴证业务，协助企业提升公司治理和内

部控制水平；通过对其他影响财务报表的合规事项的鉴证（例如税务、募集资金使用、关联方资金占用等），提高资本市场主体的合规程度；通过对具体事项（财务报表范畴内）的进一步核查和问询回复，提高特定领域（通常是投资者和监管机构更关注的领域）的透明度和财务信息质量。注册会计师可以通过更好发挥上述这些作用，服务高质量资本市场建设。

但另一方面，对于一些超出其技术专长的领域的事项，注册会计师可能并不具备满足相关要求的相应胜任能力，例如：要求对企业经营战略决策的问题、法律问题等发表明确意见；要求对预测性财务信息的结果能否实现提供保证（盈利预测、现金流预测）；要求对事项未来的发展趋势作出预测（例如企业某类业务是否能保持持续增长、企业流动性风险会如何演变）等。因此，对于超出注册会计师专业范畴的事项，注册会计师可能无法发表明确意见，否则不但不能提高相关信息的可信度，反而可能误导了信息使用者，这也是值得各方关注的。

从近些年的情况看，注册会计师目前面临的主要挑战还是审计质量问题，特别是少数上市公司存在财务造假、大股东违规占用资金和违规担保，而注册会计师因为种种原因在审计中没有发现，因而导致的行政责任、民事责任和刑事责任。根据证监会公布的信息，证监会2021年全年对中介机构立案调查39起，较上年同期增长一倍以上。涉及会计师事务

所28起，涵盖首次公开发行、年报审计、并购重组、债券发行等业务环节，年报审计仍为案发集中领域，共有16家会计师事务所所在20余家公司的年报审计中涉嫌未勤勉尽责。

从我国的情况看，投资者针对注册会计师的诉讼和大额索赔近期呈现爆发趋势。注册会计师行业要对此有清醒的认识，只有彻底转变观念，坚决把好上市公司客户入口关，辞掉不讲诚信的上市公司，始终保持职业怀疑，恪守职业道德守则，提高专业胜任能力，提供高质量的审计服务，将审计失败的风险降到最低，才能在当前的监管环境和司法环境中生存下去，才能真正实现长远健康发展。

二、审计质量是资本市场的迫切要求

对于如何准确定义审计质量，监管机构、准则制定部门、投资者、其他利益相关者以及会计师事务所之间一直存在着不同的看法。国际审计与鉴证准则理事会2014年2月发布的《审计质量框架：营造审计质量环境的关键因素》指出，审计质量由项目组通过下列行为来实现：一是展现恰当的职业价值，职业道德和职业态度。二是具有足够的知识、技能和经验，并分配给充分的时间完成审计工作。三是运用严格的审计程序和质量控制，并且符合法律、法规和适用的准则要求。四是提供有用和及时的审计报告。五是与相关利益者进行恰当的互动。上述行为的实现通常涉及项目组层面、会计师事务所层面和国家层面，通过准则、制度、行动、监督来完成。

资本市场对审计质量的要求，要比其他市场主体高得多。从职业准则看，相比针对其他主体的服务，审计准则、事务所质量管理准则及注册会计师职业道德守则均包含对上市实体、公众利益实体审计和鉴证业务进行区别对待的条款，涉及的要求往往更多和更高，例如：关键审计事项的适用范围、治理层沟通的内容、披露项目合伙人信息的要求、项目质量控制复核要求等；职业道德守则更是对公众利益实体审计和鉴证业务制定了更严格的独立性和轮换规定。除上述职业准则的要求外，资本市场监管机构还基于资本市场主体的特点提出了诸多具体监管规则和要求，对原则导向的审计准则作出了必要补充。

从法律法规和政策要求看，以2020年3月1日起施行的新《证券法》为标志，配套的法律法规相继出台，行政处罚、民事赔偿、刑事追责构建的多层次惩戒体系已经形成。中央办公厅、国务院办公厅印发《关于依法从严打击证券违法活动的意见》，要求加强对中介机构的监管，对存在证券违法行为的，依法严肃追究机构及其从业人员责任，对参与、协助财务造假等违法行为依法从重处罚。国务院办公厅印发《关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》，要求依法整治财务审计秩序，依法加强从事证券业务会计师事务所监管，突出检查重点，提高检查频次，严肃查处违法违规行为并曝光典型案例。

通过检索和分析最近五年各家会计师事务所及注册会

计师受到行政处罚的情况，可以发现以下四个影响资本市场审计质量的重要问题：一是职业操守和独立性缺失。有的项目合伙人为承揽业务向他人支付居间费，对客户承诺不出具否定意见或无法表示意见的审计报告，并约定或有费用，要求客户承诺对其签字导致的行政处罚给予赔偿等。二是未保持合理职业怀疑。未对审计中已经注意到的异常情况实施进一步审计程序，未能发现重大错报。三是缺乏专业胜任能力。不熟悉会计审计准则的要求，没有关注复杂的业务涉及的重大会计审计问题。四是严重背离审计准则的要求。没有按照审计准则的要求评估重大错报风险、执行必要审计工作、出具恰当审计报告。

三、诚信是审计质量的保证

人无信不立，国无信不兴。我国古代先贤注重倡导“诚信”二字。从本质上讲，诚信乃道德之根基、人格之底蕴、立世之根本。注册会计师行业是以诚信为生存之本的行业，构成市场经济和信用经济的基础。如果注册会计师不讲诚信，做不到独立、客观、公正，审计质量就无从谈起；如果监管机构、投资者、社会公众都不敢信任和依赖注册会计师出具的审计报告，行业生存与发展的基础都将不复存在。

关于注册会计师行业诚信建设，在国家层面，需要制定行业职业道德守则，并持续监督注册会计师执业行为，对违反职业道德守则的行为予以惩戒，确保职业道德守则的要求得到一贯运用。在会计师事务所层面，需要建立符合职业道

德要求的高层基调和贯彻一体化管理要求的治理结构，强化诚信执业、质量至上的执业理念，在进行重大决策时不以牺牲审计质量为代价，通过完善客户承接和保持决策系统，突出诚信因素在客户入口关的重要性，制定能够持续支持审计质量保持与提升的质量监督、评价和奖惩制度，强调提高审计质量和职业发展机会的关联性，提供高质量的技术支持，建立和落实对疑难问题通过咨询解决的机制等。在项目组层面，向项目组所有成员强调维护公众利益和遵守职业道德的重要性，保持客观、独立、公正，恪守诚信原则，遵守执业准则，保持职业怀疑，并对这些要求的落实情况进行持续监督等。

会计师事务所诚信建设是一个系统工程，离不开以诚信和质量为导向的企业文化建设，需要形成全体合伙人共同遵守的诚信理念和高标准质量管理规则，并通过持之以恒的推动落实，实现诚信素养和质量水平的不断提升。无论是哪个会计师事务所，无论规模多大，无论历史上各方认可度多高，质量管理一旦出现松懈，肯定会出事，在这个客观规律面前，没有任何一家会计师事务所可以例外。注册会计师行业，在欧美发达国家历史较长，发展相对成熟，而在我国发展历史仍相对较短，但中外注册会计师行业的发展历程都反复证明，注册会计师行业是一个竞争激烈、大浪淘沙的行业，要想立于不败之地，实现事务所长远健康发展，只有坚守诚信，持续提供高质量专业服务，赢得各方信任，才是根本。