

会计师事务所从事证券服务业务
合规手册
(2023 年)

中国证监会会计部组织编写

前 言

审计制度是资本市场最基础、最重要的制度安排之一。长期以来，会计师事务所作为资本市场“看门人”，为上市公司等市场主体提供鉴证服务，对其财务信息履行核查把关职责，为提高资本市场财务信息披露质量、保护投资者合法权益、发挥资本市场优化资源配置功能等提供了重要的基础性保障。

2020年3月，新《证券法》正式实施，会计师事务所从事证券服务业务由资格审批调整为备案管理。实行备案管理以来，证券审计市场活力得到进一步激发，市场声誉和责任约束机制逐步健全，“有进有出”“优胜劣汰”的良性市场生态初步形成。同时，资本市场利益格局复杂，业务模式多变，执业风险相对较高，对会计师事务所的专业胜任能力、规范运作意识、投资者保护能力等均有更高的要求。为引导进入证券审计市场的会计师事务所勤勉尽责执业，证监会会计部于2021年组织相关单位共同编写了《会计师事务所从事证券服务业务合规手册》（以下简称《合规手册》），阐明了会计师事务所从事证券服务业务的各项基本要求，为会计师事务所执业提供了有益指导。

2023年2月17日，证监会发布全面实行股票发行注册制相关制度规则，自公布之日起施行。相关制度规则涵盖了发行

条件、注册程序、保荐承销、重大资产重组、监管执法、投资者保护等各方面，也涉及会计师事务所从事证券服务业务的相关履职要求。全面实行股票发行注册制是资本市场的重大改革，对会计师事务所等中介机构的核查把关责任提出了新的更高的要求。为进一步引导会计师事务所增强合规意识，规范执业行为，证监会会计部组织吉林证监局、上海证券交易所、深圳证券交易所、全国中小企业股份转让系统有限责任公司（北京证券交易所）等单位共同启动了《合规手册》修订工作，结合全面注册制下最新制度规则，更新了会计师事务所从事证券服务业务的有关规定及典型案例等，形成了《会计师事务所从事证券服务业务合规手册》（2023年）。

希望修订后的手册可以为会计师事务所高质量从事证券服务业务提供更多的指导和借鉴，也希望会计师事务所进一步恪守职业道德，树立质量为先、规范运作的发展理念，勤勉尽责执业，为中国特色现代资本市场建设贡献力量。

二〇二三年八月

目 录

| | |
|-----------------------|----|
| 1.总体原则 | 1 |
| 2.监管框架 | 2 |
| 2.1 证券审计市场行政监管 | 3 |
| 2.1.1 监管体系 | 3 |
| 2.1.2 监管流程 | 4 |
| 2.1.3 近三年处理处罚情况 | 4 |
| 2.2 证券审计市场自律监管 | 5 |
| 2.2.1 监管体系 | 5 |
| 2.2.2 近三年监管情况 | 6 |
| 3.从事证券服务业务的特别规定 | 6 |
| 3.1 全面注册制改革基本情况 | 6 |
| 3.2 通用性规定 | 9 |
| 3.2.1 组织形式 | 9 |
| 3.2.2 备案要求 | 9 |
| 3.2.3 勤勉尽责 | 10 |
| 3.2.4 报告义务 | 11 |
| 3.2.5 配合监管 | 12 |
| 3.2.6 文件保管 | 13 |
| 3.2.7 保守秘密 | 14 |

| | |
|--------------------------------|-----|
| 3.2.8 禁止性规定 | 14 |
| 3.3 各类证券服务业务的特殊规定 | 16 |
| 3.3.1 公众公司（上市公司、非上市公众公司）年报审计 | 16 |
| 3.3.2 公开发行股票并上市的公司审计 | 32 |
| 3.3.3 非上市公众公司挂牌审计 | 60 |
| 3.3.4 并购重组审计 | 67 |
| 3.3.5 再融资审计 | 72 |
| 3.3.6 发行公司（企业）债券审计 | 78 |
| 4.从事证券服务业务对质量管理体系建设的特殊要求 | 81 |
| 4.1 总体要求 | 81 |
| 4.2 具体规定 | 82 |
| 4.2.1 质量管理体系建设 | 82 |
| 4.2.2 项目质量复核 | 87 |
| 4.2.3 审计项目复核的特殊要求 | 89 |
| 4.2.4 职业道德有关要求 | 91 |
| 5.法律责任与重要案例介绍 | 98 |
| 5.1 行政处罚类 | 98 |
| 5.1.1 行政处罚规定 | 98 |
| 5.1.2 行政处罚重要案例介绍 | 101 |
| 5.2 民事赔偿类 | 102 |

| | |
|----------------------------|-----|
| 5.2.1 民事赔偿责任规定 | 102 |
| 5.2.2 民事赔偿重要案例介绍 | 103 |
| 5.3 刑事处罚类 | 103 |
| 5.3.1 刑事责任规定 | 103 |
| 5.3.2 刑事处罚重要案例介绍 | 104 |
| 附录 1 相关案例介绍 | 105 |
| 案例 1.*ST 新亿 | 105 |
| 案例 2.蓝山科技 | 145 |
| 案例 3.新绿股份 | 158 |
| 案例 4.欢瑞世纪 | 183 |
| 案例 5.胜通集团 | 189 |
| 案例 6.中介机构从业人员违法买卖股票 | 205 |
| 案例 7.五洋建设年审会计师证券市场禁入 | 212 |
| 案例 8.五洋建设普通代表人诉讼 | 216 |
| 案例 9.康美药业特别代表人诉讼 | 230 |
| 案例 10.上海绿新收购德美公司 | 239 |
| 案例 11.中恒通私募债 | 243 |
| 附录 2 法规制度一览表 | 247 |

1. 总体原则

证券市场是充分竞争、信息高度公开透明的市场。证券市场各参与方必须严格遵守法律法规，严格遵循证券市场的基本原则。会计师事务所是证券市场众多证券服务机构之一，承担着对上市公司等市场主体财务信息的核查把关职能，是证券市场的“看门人”。会计师事务所从事证券服务业务应当遵循证券市场的基本原则，接受证券监督管理机构等相关部门的监督管理。

原则 1：公开、公平、公正

根据《证券法》的规定，证券的发行、交易活动，必须遵循公开、公平、公正的原则。

来源：《证券法》第三条

原则 2：自愿、有偿、诚实信用

证券市场各方具有平等的法律地位，市场各方遵循自愿、有偿、诚实信用的原则。会计师事务所以信用为生命线，更应遵循此项基本原则。

来源：《证券法》第四条

原则 3：禁止欺诈、内幕交易和操纵证券市场的行为

市场各方必须严格遵守法律、行政法规，禁止欺诈、内幕交易和操纵证券市场的行为。

来源：《证券法》第五条

原则 4：勤勉尽责、恪尽职守

会计师事务所、律师事务所以及从事证券投资咨询、资产评估、资信评级、财务顾问、信息技术系统服务的机构均属于证券服务机构。证券服务机构从事证券服务业务，应当勤勉尽责、恪尽职守，按照相关业务规则为证券的发行、上市、挂牌、交易及其他相关活动提供服务。

来源：《证券法》第一百六十条

2. 监管框架

会计师事务所从事证券服务业务由证监会、财政部实施监督管理，证券交易场所、中国注册会计师协会等自律组织根据各自职责实施相应的自律管理。

行政监管部门（证监会、财政部）依据《证券法》、《注册会计师法》等对会计师事务所的机构、人员、业务活动进行监督管理，对违法违规案件实施查处。自律组织（证券交易场所、中国注册会计师协会）依据法律法规、自律组织章程、业务规则、细则等对其会员单位、市场参与主体、执业人员及其业务活动实施自律管理；证券交易场所和中国注册会计师协会分别在证监会和财政部的监督和指导下，对会计师事务所及其执业行为实施自律监管。

2.1 证券审计市场行政监管

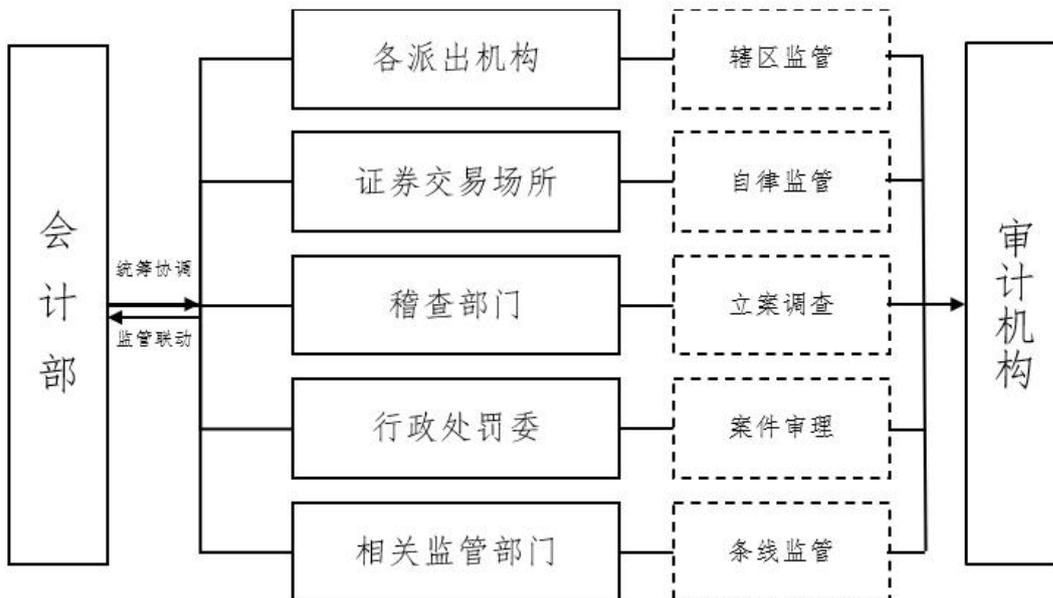
2.1.1 监管体系

证监会依照法律法规和国务院授权，对会计师事务所从事证券服务业务实行监督管理。证监会会计部、各派出机构、会内相关部门等共同构建了包括备案管理、日常监管、年报审计监管、监督检查、稽查执法等在内的会计师事务所从事证券服务业务全链条监管体系。其中，**证监会会计部**作为证券市场审计监管的主管部门，负责统筹规划、组织协调、督促指导全系统审计监管工作，制定并解释相关监管制度与规则，组织开展备案监管、年报审计监管、监督检查等工作，依法对会计师事务所采取处理处罚措施，建立完善监管信息系统，开展审计监管国内外合作等；**各派出机构**受证监会垂直领导，负责辖区一线审计监管工作，对辖区内从事证券服务业务的会计师事务所进行监督管理，根据实际情况和有关安排开展对会计师事务所的备案管理、年报审计监管、监督检查、执法调查等工作，依法对会计师事务所采取处理处罚措施；**会内相关部门**包括发行部、公众公司部、上市部、机构部、债券部、稽查局、稽查总队、行政处罚委等部门，各部门根据各自监管职责，开展涉及相应业务条线的审计监管工作，其中稽查局负责统筹审计违法违规行为的立案和调查，行政处罚委负责统筹审理调查完毕的

案件，拟定行政处罚意见。

2.1.2 监管流程

在综合监管体系下，证监会各部门、各派出机构各司其职，分工协作，确保对会计师事务所的日常监管、线索发现、检查调查、审理处罚等监管顺畅高效。如下图所示：



2.1.3 近三年处理处罚情况

近年来，证监会坚持“建制度、不干预、零容忍”的方针，不断加大监督检查和稽查执法力度，从严打击审计违法违规行为，净化证券审计市场生态。2020年，证监会共对6家会计师事务所及其注册会计师进行了6家次、12人次的行政处罚，对34家会计师事务所及其注册会计师采取了114家次、

510 人次的行政监管措施；2021 年度，证监会共对 10 家会计师事务所及其注册会计师进行了 15 家次、33 人次的行政处罚，对 33 家会计师事务所及其注册会计师采取了 83 家次、198 人次的行政监管措施；2022 年度，证监会共对 16 家会计师事务所及其注册会计师进行了 21 家次、51 人次的行政处罚，对 37 家会计师事务所及其注册会计师采取了 95 家次、260 人次的行政监管措施。

2.2 证券审计市场自律监管

2.2.1 监管体系

证券交易场所包括上海证券交易所（简称上交所）、深圳证券交易所（简称深交所）、北京证券交易所（简称北交所）、全国中小企业股份转让系统有限责任公司（简称股转公司），受证监会监督和管理，以《证券法》等法律法规为核心，以证监会发布的规章制度为框架，通过不断完善基本自律规则，并辅之以各种指引、通知等形式，对会计师事务所为证券发行、上市、挂牌、交易等提供服务的行为进行自律监管。

证券交易场所已初步形成包含发行上市（挂牌）、持续监管、退市监管在内的会计监管体系。由公司监管部门和会计监管部门分工协作，以年报问询函、风险提示函、约谈、现场检查等方式开展会计监管；对于涉及监管措施和纪律处分的重大

事项，提交纪律处分委员会表决，并据结果实施自律监管措施和纪律处分。

2.2.2 近三年监管情况

根据证券交易所自律规则、业务细则等相关规定，证券交易场所对会计师事务所及注册会计师实施的纪律处分主要包括：通报批评、公开谴责、暂不接受证券服务机构提交的文件、暂不接受证券服务机构相关人员签字的文件等；自律监管措施主要包括：口头警示、书面警示、监管谈话、要求限期改正等。2020年至2022年，上交所对会计师事务所及注册会计师采取纪律处分和自律监管措施总计20次，包括公开谴责1次、通报批评5次、监管警示14次；深交所对会计师事务所及注册会计师采取纪律处分和自律监管措施43次，包括通报批评13次，监管函30次；北交所对注册会计师采取自律监管措施1次，为口头警示；股转公司对会计师事务所及注册会计师采取纪律处分和自律监管措施28次，包括口头警示2次、要求提交书面承诺1次、出具警示函23次、公开谴责2次。

3. 从事证券服务业务的特别规定

3.1 全面注册制改革基本情况

2023年2月17日，中国证监会发布全面实行股票发行注册制相关制度规则，自公布之日起施行。证券交易所、股转公司、中国结算、中证金融、证券业协会配套制度规则同步发布

实施。

全面实行注册制是涉及资本市场全局的重大改革。2018年11月5日，习近平总书记亲自宣布在上交所设立科创板并试点注册制，拉开了注册制改革的序幕。2019年上交所科创板先行试点注册制，2020年深交所创业板改革并试点注册制，2021年北交所成立并同步试点注册制。在各方共同努力下，科创板、创业板和北交所试点注册制总体上是成功的，主要制度规则经受住了市场检验，改革成效得到了市场认可。这次全面实行注册制制度规则的发布实施，标志着注册制的制度安排基本定型，标志着注册制推广到全市场和各类公开发行股票行为，在中国资本市场改革发展进程中具有里程碑意义。

此次发布的制度规则共165部，其中证监会发布的制度规则57部，证券交易所、股转公司、中国结算等发布的配套制度规则108部。内容涵盖发行条件、注册程序、保荐承销、重大资产重组、监管执法、投资者保护等各个方面。主要内容包括：一是精简优化发行上市条件。坚持以信息披露为核心，将核准制下的发行条件尽可能转化为信息披露要求。各市场板块设置多元包容的上市条件。二是完善审核注册程序。坚持证券交易所审核和证监会注册各有侧重、相互衔接的基本架构，进一步明晰证券交易所和证监会的职责分工，提高审核注册效率和可预期性。证券交易所审核过程中发现重大敏感事项、重大

无先例情况、重大舆情、重大违法线索的，及时向证监会请示报告。证监会同步关注发行人是否符合国家产业政策和板块定位。同时，取消证监会发行审核委员会和上市公司并购重组审核委员会。三是优化发行承销制度。对新股发行价格、规模等不设任何行政性限制，完善以机构投资者为参与主体的询价、定价、配售等机制。四是完善上市公司重大资产重组制度。各市场板块上市公司发行股份购买资产统一实行注册制，完善重组认定标准和定价机制，强化对重组活动的事中事后监管。五是强化监管执法和投资者保护。依法从严打击证券发行、保荐承销等过程中的违法行为，细化责令回购制度安排。此外，股转公司注册制有关安排与证券交易所总体一致，并基于中小企业特点作出差异化安排。

注册制改革的本质是把选择权交给市场，强化市场约束和法治约束，提高投融资的便利性。与核准制相比，实行注册制不仅涉及审核主体的变化，更重要的变化体现在四个方面：一是理念的变化，坚持以信息披露为核心，监管部门不对企业的投资价值作判断。二是把关方式的变化，主要通过问询把好信息披露质量关，压实发行人信息披露第一责任、中介机构“看门人”责任。三是透明度的变化，开门搞审核，审核注册的标准、程序、问询内容、过程、结果全部公开，监督制衡更加严格，让公权力在阳光下运行。四是监管执法的变化，对欺诈发

行、财务造假等各类违法违规行为“零容忍”，露头就打，实行行政、民事、刑事立体处罚，形成强有力的震慑。实践表明，注册制改革是一场触及监管底层逻辑的变革、刀刃向内的变革、牵动资本市场全局的变革，影响深远。

2023年4月10日，沪深交易所主板注册制首批企业上市仪式在北京、上海、深圳三地连线举行。沪深交易所主板注册制首批企业上市，标志着股票发行注册制改革全面落地，这是中国资本市场改革发展进程中的又一个里程碑。

3.2 通用性规定

3.2.1 组织形式

会计师事务所从事证券服务业务，应当采用普通合伙或者特殊普通合伙形式。

来源：

《会计师事务所执业许可和监督管理办法》。

3.2.2 备案要求

会计师事务所从事证券服务业务，应当向国务院证券监督管理机构（证监会）和国务院有关主管部门（财政部）备案，并保证备案信息的真实、准确、完整、及时。会计师事务所从事证券服务业务备案通过证监会会计师事务所和资产评估机构备案系统或财政会计行业管理系统填报备案信息，并应进行首

次从事证券服务业务备案、重大事项备案、年度备案等。证监会和财政部通过网站等方式公告备案会计师事务所名单及相关信息，为会计师事务所从事证券服务业务备案，不代表对其从事证券服务业务执业能力的认可。

来源：

《证券法》第一百六十条；

《证券服务机构从事证券服务业务备案管理规定》；

《会计师事务所从事证券服务业务备案管理办法》。

3.2.3 勤勉尽责

会计师事务所及注册会计师必须严格遵守法律法规、监管规则、业务规则和行业公认的业务标准和道德规范，诚实守信，勤勉尽责，恪尽职守，保护投资者合法权益，审慎履行职责，作出专业判断与认定，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证，对招股说明书或其他信息披露文件中与其专业职责有关的内容及其所出具文件的真实性、准确性、完整性负责，对与本专业相关的业务事项履行特别注意义务，对其他业务事项履行普通注意义务，并承担相应法律责任。

来源：

《证券法》第十九条、第一百六十条、第一百六十三条；

《证券发行与承销管理办法》；
《首次公开发行股票注册管理办法》；
《上市公司证券发行注册管理办法》；
《北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票注册
管理办法》；
《北京证券交易所上市公司证券发行注册管理办法》；
《上市公司信息披露管理办法》；
《上市公司重大资产重组管理办法》；
《上市公司收购管理办法》；
《公司债券发行与交易管理办法》；
《非上市公众公司监督管理办法》；
《非上市公众公司重大资产重组管理办法》；
《非上市公众公司信息披露管理办法》。

3.2.4 报告义务

会计师事务所及注册会计师对证券交易中发现的禁止的交易行为，应当及时向证券监督管理机构报告。

会计师事务所及注册会计师在为信息披露出具专项文件时，发现上市公司、挂牌公司及其他信息披露义务人提供的材料有虚假记载、误导性陈述、重大遗漏或者其他重大违法行为的，应当要求其补充、纠正。信息披露义务人不予补充、纠正

的，应当及时向公司注册地证监局和证券交易场所报告。

来源：

《证券法》第六十一条；

《上市公司信息披露管理办法》；

《非上市公众公司信息披露管理办法》。

3.2.5 配合监管

中国证监会依法对会计师事务所进行监督检查或者调查，被检查、调查的单位和个人应当配合，如实提供有关文件和资料，不得拒绝、阻碍和隐瞒。

中国证监会对会计师事务所出具的文件的真实性、准确性、完整性有疑义的，可以要求会计师事务所作出解释、补充，并调阅其工作底稿。

会计师事务所及其执业人员应当配合中国证监会的监督管理，在规定的期限内提供、报送或披露相关资料、信息，并保证其提供、报送或披露的资料、信息真实、准确、完整，不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏。

来源：

《证券法》第一百七十三条；

《首次公开发行股票注册管理办法》；

《上市公司证券发行注册管理办法》；

《上市公司信息披露管理办法》；

《非上市公众公司监督管理办法》；

《非上市公众公司信息披露管理办法》；

《北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票注册管理办法》；

《北京证券交易所上市公司证券发行注册管理办法》；

《公司债券发行与交易管理办法》。

3.2.6 文件保管

会计师事务所应当妥善保存客户委托文件、核查和验证资料、工作底稿以及与质量管理、内部管理、业务经营有关的信息和资料，任何人不得泄露、隐匿、伪造、篡改或者毁损。

来源：

《证券法》第一百六十二条；

《首次公开发行股票注册管理办法》；

《上市公司证券发行注册管理办法》；

《北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票注册管理办法》；

《北京证券交易所上市公司证券发行注册管理办法》；

《上市公司信息披露管理办法》；

《公司债券发行与交易管理办法》。

3.2.7 保守秘密

会计师事务所及其工作人员从事证券服务业务，涉及保密事项的，应与委托方签署保密协议；依法为投资者的信息保密，不得非法买卖、提供或者公开投资者的信息，不得泄露所知悉的商业秘密；在发行证券的信息依法公开前，不得公开或者泄露该信息；对所知悉的重大资产重组信息在依法披露前负有保密义务，禁止利用该信息进行内幕交易。

来源：

《证券法》第二十三条、四十一条；

《上市公司重大资产重组管理办法》；

《非上市公众公司重大资产重组管理办法》。

3.2.8 禁止性规定

3.2.8.1 内幕交易及利用未公开信息交易

禁止证券交易内幕信息的知情人和非法获取内幕信息的人利用内幕信息从事证券交易活动。证券交易内幕信息的知情人和非法获取内幕信息的人，在内幕信息公开前，不得买卖该公司的证券，或者泄露该信息，或者建议他人买卖该证券。

禁止会计师事务所及其工作人员，利用因职务便利获取的内幕信息以外的其他未公开的信息，违反规定，从事与该信息

相关的证券交易活动，或者明示、暗示他人从事相关交易活动。

为证券发行出具审计报告的会计师事务所及其工作人员，在该证券承销期内和期满后六个月内，不得买卖该证券。为发行人及其控股股东、实际控制人，或者收购人、重大资产交易方出具审计报告的会计师事务所及其工作人员，自接受委托之日与实际开展工作之日孰早之日起至上述文件公开后五日内，不得买卖该证券。

法律、行政法规规定禁止参与股票交易的人员，在任期或者法定限期内，不得直接或者以化名、借他人名义持有、买卖股票或者其他具有股权性质的证券，也不得收受他人赠送的股票或者其他具有股权性质的证券。在成为上述人员时，其原已持有的股票或者其他具有股权性质的证券，必须依法转让。

来源：

《证券法》第四十条、第四十二条、第五十条、第五十三条、第五十四条。

3.2.8.2 操纵、扰乱证券市场

禁止任何人以单独或者通过合谋集中资金优势、持股优势或者利用信息优势联合或者连续买卖，与他人串通以事先约定的时间、价格和方式相互进行证券交易等手段操纵证券市场，

影响或者意图影响证券交易价格或者证券交易量。禁止任何单位和个人编造、传播虚假信息或者误导性信息，扰乱证券市场。禁止会计师事务所及其从业人员，在证券交易活动中作出虚假陈述或者信息误导。

来源：

《证券法》第五十五条、第五十六条

3.3 各类证券服务业务的特殊规定

3.3.1 公众公司（上市公司、非上市公众公司）年报审计

3.3.1.1 报告时点

上市公司、非上市公众公司应当在每一会计年度结束之日起四个月内报送并公告年度报告，年度财务报告应当经会计师事务所审计，审计报告应当由该会计师事务所至少两名注册会计师签字。

来源：

《证券法》第七十九条；

《上市公司信息披露管理办法》；

《非上市公众公司信息披露管理办法》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 53 号——北京证券交易所上市公司年度报告》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 9 号——创新层挂牌公司年度报告》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 10 号——基础层挂牌公司年度报告》。

3.3.1.2 报告类型

(1) 审计报告；

(2) 年度非经营性资金占用及其他关联资金往来的专项说明（如有）；

(3) 非经营性资金占用及清偿情况表专项审核意见（如有）；

(4) 内部控制审计报告（如有）；

(5) 年度募集资金存放与使用情况的鉴证报告（如有）；

(6) 非标意见涉及事项专项说明（如有）；

(7) 注册会计师对上市公司作出业绩预告或者修正其业绩预告的依据及过程是否适当和审慎的意见（如有）；

(8) 关于盈利预测与实际情况存在重大差异的专项说明（如有）；

(9) 营业收入扣除情况的专项说明（如有）；

(10) 对非经常性损益披露的真实性、准确性、完整性出具的专项核查意见（如营业收入低于1亿元但净利润为正值）；

(11) 业绩承诺实现情况专项审核报告（如有）；

(12) 补偿期限届满对购买资产减值测试的专项审核意见（如有）；

(13) 财务公司关联交易的存款、贷款等金融业务汇总表的专项说明（如有）；

(14) 会计政策变更专项意见（如有）；

(15) 会计差错更正专项鉴证报告（如有）。

来源：

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》；

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第14号——非标准审计意见及其涉及事项的处理》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第53号——北京证券交易所上市公司年度报告》；

《上市公司监管指引第2号——上市公司募集资金管理和使用的监管要求》；

《上市公司监管指引第 8 号——上市公司资金往来、对外担保的监管要求》；

《监管规则适用指引——审计类第 1 号》；

《上海证券交易所股票上市规则》；

《深圳证券交易所股票上市规则》；

《北京证券交易所股票上市规则（试行）》；

《深圳证券交易所创业板股票上市规则》；

《上海证券交易所科创板股票上市规则》；

《上海证券交易所上市公司自律监管指引第 1 号——规范运作》

《上海证券交易所科创板上市公司自律监管指引第 1 号——规范运作》；

《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第 1 号——主板上市公司规范运作》；

《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第 2 号——创业板上市公司规范运作》；

《上海证券交易所上市公司自律监管指南第 2 号——业务办理：第六号——定期报告》；

《科创板上市公司自律监管指南第 7 号——年度报告相关事项》；

《深圳证券交易所上市公司自律监管指南第 1 号——业务办理》；

《深圳证券交易所创业板上市公司自律监管指南第 1 号——业务办理》；

《关于 2012 年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知》；

《关于深交所主板与中小板合并后原中小板上市公司实施企业内部控制规范体系的通知》；

《上海证券交易所上市公司自律监管指南第 2 号——业务办理——第七号 财务类退市指标：营业收入扣除》；

《科创板上市公司自律监管指南第 9 号——财务类退市指标：营业收入扣除》；

《深圳证券交易所上市公司自律监管指南第 1 号——业务办理——营业收入扣除相关事项》；

《深圳证券交易所创业板上市公司自律监管指南第 1 号——业务办理——营业收入扣除相关事项》；

《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露规则》；

《关于规范上市公司与企业集团财务公司业务往来的通知》；

《上海证券交易所上市公司自律监管指引第 5 号——交易与关联交易》；

《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第 7 号——交易与关联交易》。

3.3.1.3 编报要求

上市公司、非上市公众公司应当披露审计报告正文和经审计的财务报表，财务报表包括公司近两年的比较式资产负债表、比较式利润表和比较式现金流量表，以及比较式所有者权益（股东权益）变动表和财务报表附注。编制合并财务报表的公司，除提供合并财务报表外，还应当提供母公司财务报表。上市公司财务报表附注应按照《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》的相关规定编制，非上市公众公司参照执行。

上市公司对已经公布的年度财务报表进行更正时，需要由会计师事务所对更正后的财务报表进行全面审计或对相关更正事项进行专项鉴证。

来源：

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号——年度报告的内容与格式》；

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》；

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 14 号——非标准审计意见及其涉及事项的处理》；

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 19 号——财务信息的更正及相关披露》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 53 号——北京证券交易所上市公司年度报告》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 9 号——创新层挂牌公司年度报告》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 10 号——基础层挂牌公司年度报告》。

3.3.1.4 执业要求

为提升审计执业质量，证监会结合证券审计业务特点及资本市场监管需求，制定了《监管规则适用指引——审计类第 1 号》和《监管规则适用指引——审计类第 2 号》，就注册会计师对上市公司财务报表发表非标准审计意见以及注册会计师在收入审计中保持职业怀疑作出规范。

(1) 非标准审计意见

① 错报与受限

当存在下列情形时，注册会计师应对财务报表发表非无保留意见：一是根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论（以下简称“错报”）；二是无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论（以下简称“受限”）。注册会计师如发现财务报表整体存在重大错报，应发表恰当的“错报”类型审计意见，不得以“受限”为由进行替代；注册会计师应准确认定是否真正“受限”，如确认存在“受限”应当就此事项与治理层沟通；当注册会计师发表无法表示意见时，仍需要对审计范围没有受到限制的方面按照审计准则的规定执行并完成审计工作。

②重大性

注册会计师应当从定量和定性两个方面考虑已发现未更正和因“受限”未发现的错报对财务报表产生的影响是否重大。注册会计师应当运用重要性水平评价错报是否重大。对于已发现的错报，如错报金额超过财务报表整体重要性水平，表明错报具有重大性，除非基于特定情况认为不重大（例如某些重分类错报）；如错报金额低于财务报表整体重要性水平，需要考虑错报的性质以及错报发生的特定环境。对于因“受限”未发现的错报，注册会计师也应合理估计相

关事项可能存在的错报，判断是否影响财务报表使用者的经济决策。

③广泛性

广泛性包括三种情形：一是不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；二是虽然仅对财务报表的特定要素、账户或者项目产生影响，但这些要素、账户或者项目是或可能是财务报表的主要组成部分；三是当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。注册会计师应当审慎评价相关事项对财务报表的影响是否具有广泛性，如无明显相反证据，以下情形表明相关事项对财务报表的影响具有广泛性：存在多个无法获取充分、适当审计证据的重大事项；单个事项对财务报表的主要组成部分形成较大影响；可能影响退市指标、风险警示指标、盈亏性质变化、持续经营等。注册会计师若在获取充分、适当的审计证据后，认为错报对财务报表的影响重大且具有广泛性，应当发表否定意见。若无法获取充分、适当的审计证据，但认为未发现的错报对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，应当发表无法表示意见。

④持续经营存在重大不确定性

注册会计师在评估上市公司持续经营假设时应考虑两种情形：一是持续经营假设是否恰当；二是是否存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的相关事项。当公司持续经营存在重大不确定性，注册会计师应对以下事项形成恰当的审计结论：一是管理层是否已对上市公司持续经营能力作出初步评估；二是管理层编制财务报表时运用持续经营假设是否适当；三是财务报表是否对持续经营能力存在重大不确定性作出充分披露；四是评估持续经营不确定性事项的性质和对财务报表的影响程度。

⑤信息披露

如果注册会计师对财务报表发表非无保留意见，应在审计报告中对导致发表非无保留意见的事项进行描述。注册会计师应严格执行审计准则和 14 号编报规则，并对“错报”、“受限”、重要性水平、广泛性及上期非标事项在本期的情况按照要求进行信息披露。

(2) 收入审计

①风险评估

注册会计师应当恰当识别和评估收入相关重大错报风险。如了解被审计单位及其环境的复杂程度，特别是关注信息系统有关情况；识别收入舞弊风险因素或异常迹象，分析异常或偶发

交易的商业实质及重要会计政策变更；了解重要客户、供应商的资信状况，是否具备承接相关业务的资本实力、经验和履约能力，是否面临重大诉讼、仲裁或存在重大失信记录；对涉及存在未披露关联方及其交易的迹象，按照《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》的要求，设计恰当的应对措施等。

注册会计师应当恰当评价内部控制设计的有效性。如关注管理层、治理层的诚信状况，了解治理层的独立性以及治理结构的监督与制衡情况，评价内部控制设计是否有效等。

注册会计师应当具有执行境外业务的胜任能力。如承接的客户存在境外业务时，应由本所人员出境执业，或恰当利用境外网络所、境外组成部分注册会计师的工作，上述会计师事务所及执业人员必须能够胜任境外业务，并且具有执行境外业务必要的素质、时间和资源；关注境外业务的交易动因、特征、环境等因素，对重要或复杂的业务开展境外现场审计等。

②控制测试

注册会计师应当恰当评价控制运行的有效性。如结合公司业务模式分析控制活动与控制目标的匹配性，根据控制类型、控制风险及控制频率选择恰当的抽样方法和样本数量，检查访问控制、职责分离、审批与授权等控制运行的有效性，测试重

要组成部分、主要产品、关键流程的内部控制是否得以一贯执行。

注册会计师应当充分关注识别的控制偏差,并采取针对性应对措施。如分析控制偏差的性质、原因及其潜在后果,有效识别内部控制缺陷,若发现控制偏差是系统性偏差或人为有意造成的偏差,应当考虑舞弊风险以及对总体审计策略及进一步审计程序的影响。

③函证

注册会计师应当充分关注函证信息的准确性、完整性。如有效核对被询证单位名称、地址、金额等信息;明确函证抽样的依据及比例;如无合理理由,应当将本期已注销、长期无交易或不活跃、发生额大但余额较小、在无常设机构或无经营业务地开立的银行账户、重要往来款项以及有关集团资金管理协议、存单质押、对外担保、由第三方保管且现场监盘受限的存货等其他重要信息纳入函证范围。

注册会计师应当对函证过程实施有效控制。如独立收发询证函,跟函时观察实地场所以及函证核对过程,确认处理函证的人员身份和权限,防范询证函被拦截、篡改或发生串通舞弊;核实邮箱地址、收件人真实性;评估第三方函证平台服务的可靠性,了解资质认证或有关控制设计及运行的有效性;考虑制作询

证函防伪标识等。

注册会计师应当充分核查回函的可靠性。如核实快递物流信息、比对回函印章和签字,确认回函联系人及回函地址的真实性;分析核实未回函、回函不符及回函率较低的原因,必要时实施再次发函、现场走访等程序,获取账面记录与外部证据矛盾的审计证据;即使回函情况较好时,也应结合风险评估情况及各类风险迹象,考虑串通舞弊、伪造交易的可能性等。

④分析程序

注册会计师应当充分关注重要财务报表项目异常情形。如分析月度、季度、年度的收入、毛利率、销售返利等异常波动原因,比对出口退税与境外销售规模的匹配性,复核应收账款坏账准备计提、大额核销以及回款异常的合理性,关注重大非常规交易的商业背景,关注与财务类退市标准、退市风险警示标准相关的财务指标情况等。

注册会计师应当多维度分析收入相关财务报表项目之间以及与非财务信息的内在关系。如结合公司上下游行业景气度、收入确认政策、生产技术条件、信用政策等,充分关注收入变动与财务报表其他项目变动的匹配性,分析收入数据与相关非财务信息能否相互印证,复核利用第三方软件分析结论的可靠性;若收入确认高度依赖复杂的信息系统,应结合信息系统审

计、数据分析等工作,针对性开展业务数据分析、财务数据与业务数据相结合的分析工作等。

注册会计师应当对公司收入与外部渠道信息不符事项保持警觉。如充分关注公司经营特征、关键财务指标与行业平均水平、财务趋势比率存在明显差异的原因;结合公司行业地位、竞争优劣势、产品和服务特征以及(疑似)关联交易等情况,分析收入数据与客户、供应商信息或税务、海关信息等不符的原因,并恰当设计和执行应对措施。

⑤ 存货审计

注册会计师应当有效实施监盘程序。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;针对特殊类型存货设计针对性监盘程序,必要时利用专家工作协助监盘;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;由第三方保管的存货现场监盘受限时,实施向第三方函证、现场走访、获取期后流转记录等替代程序;利用专家工作时,应恰当评价其胜任能力、专业素质和客观性。

注册会计师应当有效实施存货计价、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。

⑥检查

注册会计师应当充分关注单据流异常情形。如查看重要合同条款,关注质量标准、交货与付款条件、退货、撤销、技术指导等特定条款的合理性,是否存在抽屉协议等;检查临近资产负债表日签订的大额销售合同和开具的发票是否异常,分析合同、发票、物流等单据编号异常以及日期前后矛盾的原因,关注不同证据之间是否相互印证以及律师对合同的专业意见等。

注册会计师应当充分关注实物流异常情形。如核查无实物流转的交易实质,分析收入确认与合同实际履行进度的匹配性,现场观察存货收发及第三方仓库情况,必要时对主要物流服务机构实施函证、走访等程序。

注册会计师应当充分关注资金流异常情形。如必要时重新向银行获取对账单,有效实施货币资金发生额审计程序,分析大额资金或票据往来的商业实质,关注境外业务的结算方式,评价第三方回款的必要性和商业合理性,核查是否存在资金使用受限、虚构回款或体外资金循环等情况。

⑦期后事项

注册会计师应当充分关注资产负债表日前后异常交易及资金往来情形。如结合期后合同的履行、变更以及资金收付情况,调查异常交易的商业实质;复核临近资产负债表日及期后有关调整分录;关注重要事项、合同以及未决诉讼进展;必要时扩大截止测试抽查范围等。

注册会计师应当对期后未披露事项保持警觉。如了解重大事项决策程序,查阅相关公告、董事会决议、会议纪要等,充分识别财务报表日至审计报告日之间发生的事项,评价未披露事项对审计意见的影响等。

⑧延伸检查

注册会计师应当充分了解延伸检查对象的真实性。如核查重要客户、供应商或复杂交易对手方的背景信息,实地走访或现场访谈时核实被访谈人员身份信息、观察对方生产经营情况,并形成工作记录。

注册会计师应当对延伸检查中识别的可疑迹象保持警觉。如追踪产品或服务的终端销售情况,调查所涉资金的来源及去向,核实交易的真实背景和目的;核查理财产品、资管计划等金融产品的资金投向,走访主要负责人、经办人等。

注册会计师在延伸检查中应当恰当实施访谈程序。如保持访谈程序独立,杜绝由被审计单位代为实施访谈;根据风险特征

设计针对性的访谈计划和访谈提纲,执行访谈人员具备应有的胜任能力,对访谈中的可疑迹象和相矛盾信息保持警觉并采取恰当的应对措施,必要时访谈不同人员进行相互印证等。

来源:

《监管规则适用指引——审计类第 1 号》;

《监管规则适用指引——审计类第 2 号》。

3.3.1.5 其他规定

注册会计师应当在对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告中注明项目合伙人,并在审计报告中沟通关键审计事项,将其他信息作为单独的部分在审计报告中列示。

来源:

《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》;

《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》;

《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息责任》。

3.3.2 公开发行股票并上市的公司审计

3.3.2.1 审计期间

对于申请首次公开发行股票并上市的公司，会计师事务所应对发行人三年一期财务报表出具审计报告，财务报表应当以年度末、半年度末或者季度末为截止日。招股说明书中引用经审计的财务报表在其最近一期截止日后6个月内有效，特殊情况下发行人可以适当延长，但至多不超过3个月。提交中国证监会注册的招股说明书，发行人应当充分披露审计报告截止日后的财务信息及主要经营情况。发行人财务报表审计截止日至招股说明书签署日之间超过4个月的，应补充经会计师事务所审阅1个季度的财务报表，超过7个月的，应补充经会计师事务所审阅2个季度的财务报表。4月30日之后向中国证监会提交注册以及正在履行注册程序的，应当包括上一年度经审计的财务报表。

对于向不特定合格投资者公开发行股票并在北交所上市的公司，如最近三年及一期财务报告在前期公开披露挂牌公司定期报告时已经审计，其审计报告在本次申报时可直接引用；如前期财务报告存在会计差错，会计师事务所需出具关于会计差错更正的专项鉴证报告；会计师事务所无需重新出具审计报告。

来源：

《首次公开发行股票注册管理办法》；

《北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票注册管理办法》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 57 号——招股说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 58 号——首次公开发行股票并上市申请文件》；

《关于首次公开发行股票并上市公司招股说明书财务报告审计截止日后主要财务信息及经营状况信息披露指引》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 46 号——北京证券交易所公司招股说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 47 号——向不特定合格投资者公开发行股票并在北京证券交易所上市申请文件》。

3.3.2.2 报告类型

会计师事务所对于首次公开发行股票并上市的公司，主要出具以下报告：

- (1) 申报财务报表的审计报告
- (2) 内部控制鉴证报告
- (3) 非经常性损益的专项说明
- (4) 补充期间财务报表的审阅报告（如有）

(5) 盈利预测审核报告（如有）

(6) 对主要税种纳税情况出具意见

(7) 对原始财务报表与申报财务报表差异情况出具意见

会计师事务所对于向不特定合格投资者公开发行股票并在北交所上市的公司，主要出具以下报告：

(1) 申报财务报表的审计报告

(2) 内部控制鉴证报告

(3) 盈利预测报告及审核报告（如有）

(4) 经鉴证的非经常性损益明细表

(5) 前次募集资金使用情况的报告（如有）

(6) 发行人审计报告基准日至招股说明书签署日之间的相关财务报表及审阅报告（如有）

(7) 关于会计差错更正的专项鉴证报告（如有）

来源：

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 57 号——招股说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 58 号——首次公开发行股票并上市申请文件》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 46 号——北京证券交易所公司招股说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 47 号——向不特定合格投资者公开发行股票并在北京证券交易所上市申请文件》；

《北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票并上市业务规则适用指引第 1 号》。

3.3.2.3 执业要求

会计师事务所及签字注册会计师在执业中须勤勉尽责，严格按照执业标准出具审计报告、审核报告或其他鉴证报告；会计师事务所须完善质量管理体系，加强内部管理，有效实施项目质量控制复核程序，保持独立性，不得代替发行人从事具体的会计处理业务或财务报告编制工作。

《会计监管风险提示第 4 号——首次公开发行股票公司审计》提出了首次公开发行股票相关审计业务中会计师事务所的履职要求，对执行监管中关注到的相关审计风险进行了充分提示和指引，包括：强化公开发行并上市审计项目质量管理、了解内部控制并进行内控测试、财务信息披露和非财务信息披露的相互印证、发行人申报期内的盈利增长和异常交易、关联方认定及其交易、收入确认和成本核算、主要客户和供应商核查、资产盘点和资产权属、货币资金、财务异常信息的审计等。

为适应全面注册制下市场对高质量信息披露的需求，证监会结合注册制改革以来的实践经验，聚焦首发企业共性的财务会计问题，制定了证券期货法律适用意见第 17 号、发行类监管规则适用指引等，在申请豁免披露、期权激励计划、股份支付、应收款项减值、涉税事项、无形资产的判断、财务内控规范性、现金交易、第三方回款、经销商模式、信息系统核查、资金流水核查等方面对会计师事务所归位尽责提出要求。

（1）对赌协议

投资机构在投资发行人时约定对赌协议等类似安排的，注册会计师应当重点就以下事项核查并发表明确核查意见：
①发行人是否为对赌协议当事人；②对赌协议是否存在可能导致公司控制权变化的约定；③对赌协议是否与市值挂钩；④对赌协议是否存在严重影响发行人持续经营能力或者其他严重影响投资者权益的情形。存在上述情形的，应当审慎论证是否符合股权清晰稳定、会计处理规范等方面的要求，不符合相关要求的对赌协议原则上应在申报前清理。

（2）增资或转让股份形成的股份支付

注册会计师应对发行人的股份变动是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》进行核查，并对以下问题发表明确意见：①股份支付相关安排是否具有商业合理性；②股份

支付相关权益工具公允价值的计量方法及结果是否合理，与同期可比公司估值是否存在重大差异；③与股权所有权或收益权等相关的限制性条件是否真实、可行，相关约定是否实质上构成隐含的可行权条件，等待期的判断是否准确，等待期各年/期确认的职工服务成本或费用是否准确；④发行人股份支付相关会计处理是否符合规定。

（3）应收款项减值

注册会计师应对发行人应收款项包括但不限于以下事项进行核查并发表明确意见：①根据预期信用损失模型，发行人可依据包括客户类型、商业模式、付款方式、回款周期、历史逾期、违约风险、时间损失、账龄结构等因素形成的显著差异，对应收款项划分不同组合分别进行减值测试；②发行人评估预期信用损失，应考虑所有合理且有依据的信息，包括前瞻性信息，并说明预期信用损失的确定方法和相关参数的确定依据；③如果对某些单项或某些组合应收款项不计提坏账准备，发行人应充分说明并详细论证未计提的依据和原因，是否存在确凿证据，是否存在信用风险，账龄结构是否与收款周期一致，是否考虑前瞻性信息，不应仅以欠款方为关联方客户、优质客户、政府工程客户或历史上未发生实际损失等理由而不计提坏账准备；④发行人重要客户以现金、银

行转账以外方式回款的，应清晰披露回款方式；⑤发行人应清晰说明应收账款账龄的起算时点，分析披露的账龄情况与实际是否相符，应收账款初始确认后又转为商业承兑汇票结算的或应收票据初始确认后又转为应收账款结算的，发行人应连续计算账龄并评估预期信用损失，应收账款保理业务，如为有追索权债权转让，发行人应根据原有账龄评估预期信用损失；⑥发行人应参考同行业上市公司确定合理的应收账款坏账准备计提政策，计提比例与同行业上市公司存在显著差异的，应在招股说明书中披露具体原因。

（4）客户资源或客户关系及企业合并涉及无形资产的判断

注册会计师应对发行人客户资源或客户关系涉及下述事项发表明确意见：①发行人已将客户资源或客户关系确认为无形资产的，应详细说明确认的依据，是否符合无形资产的确认条件。发行人应在资产负债表日判断是否存在可能发生减值的迹象，如考虑上述无形资产对应合同的实际履行情况与确认时设定的相关参数是否存在明显差异等；②在企业合并确认无形资产的过程中，发行人应保持专业谨慎，充分论证是否存在确凿证据以及可计量、可确认的条件，评估师应按照公认可靠的评估方法确认其公允价值。注册会计师应保

持应有的职业谨慎，详细核查发行人确认的无形资产是否符合会计准则规定的确认条件和计量要求，是否存在虚构无形资产情形，是否存在估值风险和减值风险。

（5）研发支出资本化

注册会计师应从研究开发项目的立项与验收、研究阶段及开发阶段划分、资本化条件确定、费用归集及会计核算和相关信息披露等方面，关注发行人研究开发活动和财务报告流程相关内部控制是否健全有效并一贯执行，对发行人研发支出资本化相关会计处理的合规性、谨慎性和一贯性发表核查意见：①研发支出成本费用归集范围是否恰当，研发支出是否真实、准确，是否与相关研发活动相关；②研究阶段和开发阶段划分是否合理，是否与研发流程相联系，是否遵循正常研发活动的周期及行业惯例并一贯运用，是否完整、准确披露研究阶段与开发阶段划分依据；③研发支出资本化条件是否均已满足，是否具有内外部证据支持。应重点从技术可行性，预期产生经济利益方式，技术、财务资源和其他资源支持等方面进行关注；④是否为申请高新技术企业认定及企业所得税费用加计扣除等目的虚增研发支出；⑤研发支出资本化的会计处理与同行业可比公司是否存在重大差异及差异的合理性。

(6) 科研项目相关政府补助

注册会计师应核查发行人下述事项，并对发行人政府补助相关会计处理和非经常性损益列报的合规性发表意见：①发行人应结合科研项目获取政府经济资源的主要目的和科研成果所有权归属，判断从政府取得的经济资源适用的具体准则；应结合补助条件、形式、与公司日常活动的相关性等，说明相关会计处理是否符合会计准则规定；②企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产应确认为政府补助。企业应根据《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益》判断政府补助是否应列入非经常性损益。

(7) 有关涉税事项

注册会计师应对照税收优惠的相关条件和履行程序的相关规定，对发行人税收优惠政策到期后是否能够继续享受优惠发表明确意见：①如果很可能获得相关税收优惠批复，按优惠税率预提预缴经税务部门同意，可暂按优惠税率预提，并说明如果未来被追缴税款，是否有大股东承诺补偿；同时，发行人应在招股说明书中披露税收优惠不确定性风险；②如果获得相关税收优惠批复的可能性较小，需按照谨慎性

原则按正常税率预提，未来根据实际的税收优惠批复情况相应调整。

（8）持续经营能力

发行人存在以下情形的，应重点关注是否影响发行人持续经营能力：①发行人因宏观环境因素影响存在重大不利变化风险，如法律法规、汇率税收、国际贸易条件、不可抗力事件等；②发行人因行业因素影响存在重大不利变化风险，如：发行人所处行业被列为行业监管政策中的限制类、淘汰类范围，或行业监管政策发生重大变化，导致发行人不满足监管要求；发行人所处行业出现周期性衰退、产能过剩、市场容量骤减、增长停滞等情况；发行人所处行业准入门槛低、竞争激烈，导致市场占有率下滑；发行人所处行业上下游供求关系发生重大变化，导致原材料采购价格或产品售价出现重大不利变化；③发行人因自身因素影响存在重大不利变化风险，如：发行人重要客户或供应商发生重大不利变化，进而对发行人业务稳定性和持续性产生重大不利影响；发行人由于工艺过时、产品落后、技术更迭、研发失败等原因导致市场占有率持续下降，主要资产价值大幅下跌、主要业务大幅萎缩；发行人多项业务数据和财务指标呈现恶化趋势，由盈利转为重大亏损，且短期内没有好转迹象；发行人

营运资金不能覆盖持续经营期间，或营运资金不能够满足日常经营、偿还借款等需要；对发行人业务经营或收入实现有重大影响的商标、专利、专有技术以及特许经营权等重要资产或技术存在重大纠纷或诉讼，已经或者将对发行人财务状况或经营成果产生重大不利影响；④其他明显影响发行人持续经营能力的情形。注册会计师应详细分析和评估上述因素的具体情形、影响程度和预期结果，综合判断上述因素是否对发行人持续经营能力构成重大不利影响，审慎发表明确意见，并督促发行人充分披露可能影响持续经营的风险因素。

（9）财务内控不规范情形

发行人申请上市成为公众公司，需要建立、完善并严格实施相关财务内部控制制度，保护中小投资者合法权益，在财务内控方面存在不规范情形的，应通过中介机构上市辅导完成整改(如收回资金、结束不当行为等措施)和建立健全相关内控制度，从内控制度上禁止相关不规范情形的持续发生。

部分发行人在提交申报材料的审计截止日前存在财务内控不规范情形，如：①无真实业务支持情况下，通过供应商等取得银行贷款或为客户提供银行贷款资金走账通道(简称“转贷”行为)；②向关联方或供应商开具无真实交易背景的

商业票据,通过票据贴现获取银行融资;③与关联方或第三方直接进行资金拆借;④频繁通过关联方或第三方收付款项,金额较大且缺乏商业合理性;⑤利用个人账户对外收付款项;⑥出借公司账户为他人收付款项;⑦违反内部资金管理规定对外支付大额款项、大额现金收支、挪用资金;⑧被关联方以借款、代偿债务、代垫款项或者其他方式占用资金;⑨存在账外账;⑩在销售、采购、研发、存货管理等重要业务循环中存在内控重大缺陷。发行人确有特殊客观原因,认为不属于财务内控不规范情形的,需提供充分合理性证据,如外销业务因外汇管制等原因确有必要通过关联方或第三方代收货款,且不存在审计范围受到限制的情形;连续12个月内银行贷款受托支付累计金额与相关采购或销售(同一交易对手或同一业务)累计金额基本一致或匹配等;与参股公司(非受实际控制人控制)的其他股东同比例提供资金。

注册会计师应根据有关情形发生的原因及性质、时间及频率、金额及比例等因素,综合判断是否对内控制度有效性构成重大不利影响。注册会计师应对发行人有关行为违反法律法规、规章制度情况进行认定,判断是否属于舞弊行为,是否构成重大违法违规,是否存在被处罚情形或风险,是否满足相关发行条件;应对发行人有关行为进行完整核查,验

证相关资金来源或去向，充分关注相关会计核算是否真实、准确，与相关方资金往来的实际流向和使用情况，判断是否通过体外资金循环粉饰业绩或虚构业绩；应关注发行人是否已通过收回资金、纠正不当行为、改进制度、加强内控等方式积极整改，是否已针对性建立内控制度并有效执行，且未发生新的不合规行为，有关行为是否存在后续影响，是否存在重大风险隐患；发行人已完成整改的，注册会计师应结合对此前不规范情形的轻重或影响程度的判断，全面核查、测试，说明测试样本量是否足够支撑其意见，并确认发行人整改后的内控制度是否已合理、正常运行并持续有效，不存在影响发行条件的情形；应关注发行人的财务内控是否持续符合规范要求，能够合理保证公司运行效率、合法合规和财务报告的可靠性，不影响发行条件及信息披露质量。

首次申报审计截止日后，发行人原则上不能存在内控不规范和不能有效执行的情形。

（10）会计政策、会计估计变更和差错更正

发行人在申报前进行审计调整的，申报会计师应按要求对发行人编制的申报财务报表与原始财务报表的差异比较表出具鉴证报告并说明审计调整原因。

报告期内发行人会计政策和会计估计应保持一致，不得随意变更，如变更应符合会计准则的规定，并履行必要的审批程序。应关注发行人变更会计政策或会计估计是否有充分、合理的理由及依据。无充分、合理的证据证明会计政策或会计估计变更的合理性，或者未经批准擅自变更会计政策或会计估计的，或者连续、反复自行变更会计政策或会计估计的，视为滥用会计政策或会计估计。

发行人申报后存在会计政策、会计估计变更事项的，相关变更事项应符合专业审慎原则，与同行业上市公司不存在重大差异，不存在影响发行人会计基础工作规范性及内控有效性情形。在此基础上，发行人应提交更新后的财务报告。注册会计师应重点核查以下方面并发表明确意见：①变更事项的时间、内容和范围，对发行人的影响；②变更事项的性质、内容、原因及依据，是否合规，是否符合审慎原则，变更后发行人会计政策、会计估计与同行业上市公司是否存在重大差异；③发行人是否滥用会计政策或者会计估计；④变更事项是否反映发行人会计基础工作薄弱或内控缺失；⑤变更事项是否已准确、充分披露。

发行人申报后出现会计差错更正事项的，应重点核查以下方面并发表明确意见：①差错更正事项的时间、内容和范

围，对发行人的影响；②差错更正事项的性质、原因及依据，是否合规，是否符合审慎原则；③差错更正事项是否因会计基础薄弱、内控重大缺陷、盈余操纵、未及时进行审计调整的重大会计核算疏漏、滥用会计政策或者会计估计以及恶意隐瞒或舞弊行为，是否反映发行人会计基础工作薄弱或内控缺失；④差错更正事项是否已准确、充分披露。

（11）现金交易核查

发行人报告期存在现金交易或以大额现金支付薪酬、报销费用、垫付各类款项的，注册会计师通常应关注并核查以下方面：①现金交易或大额现金支付的必要性与合理性，是否符合发行人业务情况或行业惯例，现金交易比例及其变动情况是否处于合理范围；②现金交易的客户或供应商情况，是否涉及发行人关联方；③相关收入确认及成本核算的原则与依据，是否涉及体外循环或虚构业务；④现金管理制度是否与业务模式、内部管理制度匹配，与现金交易、现金支付相关的内部控制制度是否完备、合理并执行有效；⑤现金交易流水的发生与相关业务发生是否真实一致，是否存在异常分布；⑥实际控制人及发行人董事、监事、高管等关联方以及大额现金支付对象是否与客户或供应商及其关联方存在资金往来；⑦发行人为减少现金交易采取的改进措施及进展情况

况；⑧现金交易占比达到重要性水平的，相关风险是否充分披露。

注册会计师应详细说明对发行人现金交易、大额现金支付的核查方法、过程与证据，对发行人报告期现金交易、大额现金支付的真实性、合理性和必要性及相关内控有效性发表明确意见。

(12) 第三方回款核查

第三方回款通常指发行人销售回款的支付方(如银行汇款的汇款方、银行承兑汇票或商业承兑汇票的出票方或背书转让方)与签订经济合同的往来客户(或实际交易对手)不一致。

发行人报告期存在第三方回款的，注册会计师通常应重点核查以下方面：①第三方回款的真实性，是否虚构交易或调节账龄，抽样选取不一致业务的明细样本和银行对账单回款记录，追查至相关业务合同、业务执行记录及资金流水凭证，获取相关客户代付款确认依据，以核实委托付款的真实性、代付金额的准确性及付款方和委托方之间的关系，说明合同签约方和付款方不一致的合理原因及第三方回款统计明细记录的完整性，并对第三方回款所对应营业收入的真实性发表明确意见；②第三方回款有关收入占营业收入的比例，相关金额及比例是否处于合理范围；③第三方回款的原因、必

要性及商业合理性，是否与经营模式相关、符合行业经营特点，是否能够区分不同类别的第三方回款。与经营模式相关、符合行业经营特点的第三方回款情况包括但不限于：客户为个体工商户或自然人，通过家庭约定由直系亲属代为支付货款；客户为自然人控制的企业，该企业的法定代表人、实际控制人代为支付货款；客户所属集团通过集团财务公司或指定相关公司代客户统一对外付款；政府采购项目指定财政部门或专门部门统一付款；通过应收账款保理、供应链物流等合规方式或渠道完成付款；境外客户指定付款；④发行人及其实际控制人、董事、监事、高管或其他关联方与第三方回款的支付方是否存在关联关系或其他利益安排；⑤境外销售涉及境外第三方回款的，第三方代付的商业合理性或合规性；⑥是否因第三方回款导致货款归属纠纷；⑦合同明确约定第三方付款的，该交易安排是否合理；⑧资金流、实物流与合同约定及商业实质是否一致，第三方回款是否具有可验证性，是否影响销售循环内部控制有效性的认定。

（13）经销模式

注册会计师应按风险导向和重要性原则，对于报告期任意一期经销收入或毛利占比超过 30%的发行人，原则上应做好相关工作并出具专项说明，未达到该标准的，可参照执

行。注册会计师应对以下方面进行核查：①关于经销商模式商业合理性；②关于经销商模式内控制度合理性及运行有效性；③关于经销收入确认、计量原则；④关于经销商构成及稳定性；⑤关于经销商与发行人关联关系及其他业务合作；六是关于经销商模式经营情况分析。

注册会计师应实施充分适当的核查程序，获取经销商收入相关的可靠证据，以验证经销商收入的真实性，包括以下方面：①制定核查计划。详细记录核查计划制定的过程(过程如有调整,详细记录调整过程、原因及审批流程)；②选取核查样本。可参考《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样和其他选取测试项目的方法》，采用统计抽样、非统计抽样等方法选取样本,详细记录样本选取标准和选取过程,严禁人为随意调整样本选取。样本选取应考虑因素包括但不限于:经销商类别、层级、数量、规模、区域分布、典型特征、异常变动(如新增或变化较大)等具体特点。核查的样本量应能为得出核查结论提供合理基础；③实施有效核查。注册会计师应按核查计划，综合采用多种核查方法，对选取样本实施有效核查，如实记录核查情况，形成工作底稿。具体核查方法包括但不限于：内部控制测试：了解、测试并评价与经销商相关内控制度的合理性和执行有效性。实地走访：实地

走访所选取经销商及其终端客户，察看其主要经营场所，发行人产品在经营场所的库存状态，了解进销存情况。了解经销商实际控制人和关键经办人相关信息、向发行人采购的商业理由，了解经销商经营情况、财务核算基础、信息管理系统等。核查经销商财务报表了解经销商资金实力。分析性复核：核查发行人、经销商相关合同、台账、销售发票、发货单、验收单/报关单/代销清单、回款记录等，核查发行人经销收入与经销商采购成本的匹配性，销货量与物流成本的匹配性，相互印证销售实现过程及结果真实性；核查发行人与经销商相关的信息管理系统可靠性，经销商信息管理系统进销存情况，与发行人其他业务管理系统、财务系统、资金流水等数据是否匹配。函证：函证发行人主要经销商，函证内容包括各期销售给经销商的产品数量、金额、期末库存和对应应收款等。抽查监盘：对经销商的期末库存进行抽查监盘，核实经销商期末库存真实性。资金流水核查：核查发行人及其控股股东、实际控制人、董事、监事、高管、关键岗位人员及其他关联方与经销商之间的资金往来。发现异常情况应扩大资金流水核查范围。

由于行业特征、经销商结构和数量等原因导致部分核查程序无法有效实施的，注册会计师应充分说明原因，并使用

恰当的替代程序，确保能合理地对经销商最终销售的真实性发表明确意见。

注册会计师应按照以上要求进行逐一核查，说明核查程序、核查方法、核查比例、核查证据并得出核查结论，对经销商模式下收入真实性发表明确意见。

(14) 通过互联网开展业务相关信息系统核查

部分发行人，如电商、互联网信息服务、互联网营销企业等，其业务主要通过互联网开展。其报告期任意一期通过互联网取得的营业收入占比或毛利占比超过 30%，原则上，注册会计师应对该类企业通过互联网开展业务的信息系统可靠性分别进行专项核查并发表明确核查意见。发行人应向注册会计师完整提供报告期应用的信息系统情况，包括系统名称、开发人、基本架构、主要功能、应用方式、各层级数据浏览或修改权限等；应向核查信息系统数据开放足够权限，为其核查信息系统提供充分条件。

对于直接向用户收取费用的此类企业，如互联网线上销售、互联网信息服务、互联网游戏等，注册会计师核查应包括但不限于以下方面：①经营数据的完整性和准确性，是否存在被篡改的风险，与财务数据是否一致；②用户真实性与变动合理性，包括新增用户的地域分布与数量、留存用户的

数量、活跃用户数量、月活用户数量、单次访问时长与访问时间段等，系统数据与第三方统计平台数据是否一致；③用户行为核查，包括但不限于登录 IP 或 MAC 地址信息、充值与消费的情况、重点产品消费或销售情况、僵尸用户情况等，用户充值、消耗或消费的时间分布是否合理，重点用户充值或消费是否合理；④系统收款或交易金额与第三方支付渠道交易金额是否一致，是否存在自充值或刷单情况；⑤平均用户收入、平均付费用户收入等数值的变动趋势是否合理；⑥业务系统记录与计算虚拟钱包(如有)的充值、消费数据是否准确；⑦互联网数据中心(IDC)或带宽费用的核查情况，与访问量是否匹配；⑧获客成本、获客渠道是否合理，变动是否存在异常。

对用户消费占整体收入比较低，主要通过展示或用户点击转化收入的此类企业，如用户点击广告后向广告主或广告代理商收取费用的企业，核查应包括但不限于以下方面：①经营数据的完整性和准确性，是否存在被篡改的风险，与财务数据是否一致；②不同平台用户占比是否符合商业逻辑与产品定位；③推广投入效果情况，获客成本是否合理；④用户行为真实性核查，应用程序的下载或激活的用户数量、新增和活跃的用户是否真实，是否存在购买虚假用户流量或虚构

流量情况；⑤广告投放的真实性，是否存在与广告商串通进行虚假交易；⑥用户的广告浏览行为是否存在明显异常。

如因核查范围受限、历史数据丢失、信息系统缺陷、涉及商业秘密等原因，导致无法获取全部或部分运营数据，无法进行充分核查的，注册会计师应考虑该等情况是否存在异常并就信息系统可靠性审慎发表核查意见，同时，对该等事项是否构成本次发行上市的实质性障碍发表核查意见。

此外，发行人主要经营活动并非直接通过互联网开展，但其客户主要通过互联网销售发行人产品或服务，如发行人该类业务营业收入占比或毛利占比超过 30%，应核查该类客户向发行人传输交易信息、相关数据的方式、内容，并以可靠方式从发行人获取该等数据，核查该等数据与发行人销售、物流等数据是否存在差异，互联网终端客户情况(如消费者数量、集中度、地域分布、消费频率、单次消费金额分布等)是否存在异常。对无法取得客户相关交易数据的，应充分核查原因并谨慎评估该情况对发表核查意见的影响。

(15) 信息系统专项核查

发行人日常经营活动高度依赖信息系统的，如业务运营、终端销售环节通过信息系统线上管理，相关业务运营数据由信息系统记录并存储，且发行人相关业务营业收入或成

本占比、毛利占比或相关费用占期间费用的比例超过 30% 的，原则上，注册会计师应对开展相关业务的信息系统可靠性进行专项核查并发表明确核查意见。注册会计师应结合发行人的业务运营特点、信息系统支撑业务开展程度、用户数量及交易量级等进行判断。

如结合对发行人业务运营、信息系统以及数据体量的了解，认为存在覆盖范围等方面局限的，注册会计师应考虑引入信息系统专项核查工作。核查包括以下内容：①IT 系统控制；②基础数据质量探查；③业务财务数据一致性核查；④多指标分析性复核；⑤反舞弊场景分析；⑥疑似异常数据跟进。

信息系统专项核查报告应清晰描述核查工作的整个过程，准确描述和定义核查范围、比例，清晰描述发行人业务模式、经营活动，充分揭示所有风险点，准确叙述每一个风险点涉及的核查方法、核查经过、核查结果、异常情况和跟进测试情况。注册会计师应结合信息系统专项核查结果，分别就发行人的信息系统是否真实、准确、完整地记录发行人的经营活动，业务数据与财务数据是否一致发表明确意见。存在明显异常事项的，应明确披露该等事项及问题性质，并就该事项的实质性影响发表明确意见。因核查范围受限、历史数

据丢失、信息系统缺陷、涉及商业秘密等原因,无法获取全部运营数据,无法进行充分核查的,应就信息系统可靠性审慎发表核查意见,并对该等事项是否构成本次发行上市的实质性障碍发表核查意见。

(16) 资金流水核查

注册会计师应当充分评估发行人所处经营环境、行业类型、业务流程、规范运作水平、主要财务数据水平及变动趋势等因素,确定发行人相关资金流水核查的具体程序和异常标准,以合理保证发行人财务报表不存在重大错报风险。发行人及其控股股东、实际控制人、董事、监事、高管等相关人员应按照诚实信用原则,提供完整的银行账户信息,以配合核查资金流水。注册会计师应勤勉尽责,采用可靠手段获取核查资料,在确定核查范围、实施核查程序方面保持应有的职业谨慎。在符合银行账户查询相关法律法规的前提下,资金流水核查范围除发行人银行账户资金流水以外,结合发行人实际情况,还可能包括控股股东、实际控制人、发行人主要关联方、董事、监事、高管、关键岗位人员等开立或控制的银行账户资金流水,以及与上述银行账户发生异常往来的发行人关联方及员工开立或控制的银行账户资金流水。

注册会计师在资金流水核查中，应结合重要性原则和支持核查结论需要，重点核查报告期内发生的以下事项：①发行人资金管理相关内部控制制度是否存在较大缺陷；②是否存在银行账户不受发行人控制或未在发行人财务核算中全面反映的情况，是否存在发行人银行开户数量等与业务需要不符的情况；③发行人大额资金往来是否存在重大异常，是否与公司经营活动、资产购置、对外投资等不相匹配；④发行人与控股股东、实际控制人、董事、监事、高管、关键岗位人员等是否存在异常大额资金往来；⑤发行人是否存在大额或，是否存在金额、日期相近的异常大额资金进出的情形，是否无合理解释；⑥发行人是否存在大额购买无实物形态资产或服务(如商标、专利技术、咨询服务等)的情形，如存在，相关交易的商业合理性是否存在疑问；⑦发行人实际控制人个人账户大额资金往来较多且无合理解释，或者频繁出现大额存现、取现情形；⑧控股股东、实际控制人、董事、监事、高管、关键岗位人员是否从发行人获得大额现金分红款、薪酬或资产转让款，转让发行人股权获得大额股权转让款，主要资金流向或用途存在重大异常；⑨控股股东、实际控制人、董事、监事、高管、关键岗位人员与发行人关联方、客

户、供应商是否存在异常大额资金往来；⑩是否存在关联方代发行人收取客户款项或支付供应商款项的情形。

发行人在报告期内存在以下情形的，注册会计师应考虑是否需要扩大资金流水核查范围：①发行人备用金、对外付款等资金管理存在重大不规范情形；②发行人毛利率、期间费用率、销售净利率等指标各期存在较大异常变化，或者与同行业公司存在重大不一致；③发行人经销模式占比较高或大幅高于同行业公司，且经销毛利率存在较大异常；④发行人将部分生产环节委托其他方进行加工的，且委托加工费用大幅变动，或者单位成本、毛利率大幅异于同行业；⑤发行人采购总额中进口占比较高或者销售总额中出口占比较高，且对应的采购单价、销售单价、境外供应商或客户资质存在较大异常；⑥发行人重大购销交易、对外投资或大额收付款，在商业合理性方面存在疑问；⑦董事、监事、高管、关键岗位人员薪酬水平发生重大变化；⑧其他异常情况。

注册会计师应将上述资金流水的核查范围、资金流水核查重要性水平确定方法和依据，异常标准及确定依据、核查程序、核查证据编制形成工作底稿，在核查中受到的限制及所采取的替代措施应一并书面记录。还应结合上述资金流水核查情况，就发行人内部控制是否健全有效、是否存在体外

资金循环形成销售回款、承担成本费用的情形发表明确核查意见。

(17) 尚未盈利或最近一期存在累计未弥补亏损

发行人尚未盈利或最近一期存在累计未弥补亏损的，应充分核查尚未盈利或最近一期存在累计未弥补亏损的原因，并就其是否影响发行人持续经营能力发表意见。

(18) 投资收益占比

针对发行人来自合并报表范围以外的投资收益占当期合并净利润比例较高的情形，应重点关注发行人来自合并财务报表范围以外的投资收益对盈利贡献程度，发行人纳入合并报表范围以内主体状况，发行人合并财务报表范围以外投资对象业务内容，以及招股说明书相关信息披露等情况。

发行人来自合并报表范围以外的投资收益占当期合并净利润的比例较高，注册会计师通常应关注以下方面：①发行人如减除合并财务报表范围以外的对外投资及投资收益，剩余业务是否具有持续经营能力；②被投资企业主营业务与发行人主营业务是否具有高度相关性，如同一行业、类似技术产品、上下游关联产业等，是否存在大规模非主业投资情况；③是否充分披露相关投资的基本情况及对发行人的影响。

来源：

《关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见》；

《会计监管风险提示第 2 号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》；

《会计监管风险提示第 4 号——首次公开发行股票公司审计》；

《〈首次公开发行股票注册管理办法〉第十二条、第十三条、第三十一条、第四十四条、第四十五条和〈公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 57 号——招股说明书〉第七条有关规定的适用意见——证券期货法律适用意见第 17 号》；

《监管规则适用指引——发行类第 4 号》；

《监管规则适用指引——发行类第 5 号》；

《北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票并上市业务规则适用指引第 1 号》。

3.3.3 非上市公众公司挂牌审计

3.3.3.1 审计期间

对于申请股票在全国中小企业股份转让系统公开转让的公司，持续经营时间少于两个完整会计年度但不少于一个完整会

计年度的，会计师事务所应对申请人一年及一期财务报表出具审计报告；持续经营时间两个会计年度以上的，会计师事务所应对申请人两年及一期的财务报表出具审计报告。会计师事务所出具的审计报告，应当由总所出具。财务报表在其最近一期截止日后6个月内有效。特殊情况下申请挂牌公司可申请延长，但延长期至多不超过3个月。

来源：

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第1号——公开转让说明书》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第2号——公开转让股票申请文件》；

《全国中小企业股份转让系统股票公开转让并挂牌业务指南第1号——申报与审核》。

3.3.3.2 报告类型

会计师事务所对于申请挂牌的公司，主要出具以下报告：

- (1) 申报财务报表的审计报告
- (2) 发行人审计报告基准日至公开转让说明书签署日之间的相关财务报表及审阅报告
- (3) 对原始财务报表与申报财务报表差异情况出具意见（如有）

来源：

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 1 号——公开转让说明书》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 2 号——公开转让股票申请文件》；

《全国中小企业股份转让系统股票公开转让并挂牌业务指南第 1 号——申报与审核》；

《全国中小企业股份转让系统股票挂牌规则》。

3.3.3.3 执业要求

会计师事务所执行新三板挂牌公司审计业务，应严格遵照相关法律法规和《中国注册会计师执业准则》的要求开展工作，按照《会计监管风险提示第 6 号——新三板挂牌公司审计》的要求，建立健全与新三板挂牌公司审计业务相关的质量控制制度，确保审计执业质量，包括：审计项目质量管理、通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险、持续经营、收入确认、关联方认定及其交易、货币资金、费用确认和计量、内部控制有效性问题、财务报表披露等领域。同时，参照《全国中小企业股份转让系统股票挂牌审核业务规则适用指引第 1 号》的有关要求做好核查工作。

(1) 重大诉讼或仲裁的核查

注册会计师应当核查相关诉讼或仲裁事项的具体情况，并分析评估公司可能承担的责任或损失、对公司经营的具体影响、公司内控或合规管理是否健全、是否构成挂牌障碍以及公司应对措施的有效性。

（2）个人账户收付款事项的核查

申请挂牌公司报告期内存在利用个人账户收付款的，注册会计师应当核查以下事项：①公司利用个人账户收付款及其整改情况相关信息披露的充分性及完整性；②个人账户银行流水是否与业务相关、是否与个人资金混淆、是否存在通过个人账户挪用公司资金或虚增销售及采购的情形、是否存在利用个人账户隐瞒收入或偷逃税款等情形；③报告期内个人账户规范情况、期后是否新发生不规范行为、是否存在其他应当规范的个人账户、整改后的内控制度是否合理并有效运行；④报告期内公司与个人账户收付款相关的收入或采购的真实性、准确性、完整性。应当核查申请挂牌公司利用个人账户收付款是否被处罚或存在被处罚的风险、是否构成重大违法违规，并发表明确意见。

（3）持续经营能力

申请挂牌公司存在以下情形的，注册会计师应重点关注其对公司持续经营能力的影响：①所处行业受国家政策限制或国

际贸易条件影响存在重大不利变化风险；②所处行业出现周期性衰退、市场容量骤减等情况；③所处行业上下游供求关系发生重大变化，导致原材料采购价格或产品售价出现重大不利变化；④因业务转型的负面影响导致营业收入、毛利率、成本费用及盈利水平出现重大不利变化；⑤重要客户本身发生重大不利变化，进而对公司业务的稳定性和持续性产生重大不利影响；⑥由于工艺过时、产品落后、技术更迭、研发失败等原因导致市场占有率持续下降、重要资产或主要生产线出现重大减值风险、主要业务停滞或萎缩；⑦对公司业务经营或收入实现有重大影响的商标、专利、专有技术以及特许经营权等重要资产或技术存在重大纠纷或诉讼，已经或者未来将对公司财务状况或经营成果产生重大影响；⑧其他明显影响或丧失持续经营能力的情形。申请挂牌公司存在上述情形的，应详细分析和评估上述情形的具体表现、影响程度和预期结果，综合判断是否对公司持续经营能力构成重大不利影响，并督促公司充分披露可能存在的持续经营风险。

（4）委托加工事项的核查

注册会计师应当重点关注委托加工的必要性、定价公允性、会计处理准确性、申请挂牌公司对受托加工方是否存在依赖等。

（5）经销商模式的核查

注册会计师应当合理利用电话访谈、合同调查、实地走访、发询证函、检查与公司的交易记录及银行流水记录、检查经销商存货进销存情况、经销商退换货情况、同行业比较等多种核查方法综合判断，并重点核查以下方面：①经销商模式下收入确认原则是否符合《企业会计准则》的规定，销售产品是否实现终端客户销售，经销商回款是否存在大量现金和第三方回款；②主要经销商的主体资格及资信能力，与公司是否存在实质和潜在关联方关系，对经销商的信用政策是否合理，对经销商是否存在依赖等；经销商是否存在大量个人等非法人实体；经销商为公司员工或前员工的，重点关注是否具有商业合理性；报告期内经销商是否存在较多新增与退出情况；③公司对经销商的内控制度是否健全并有效执行。

（6）境外销售事项的核查

注册会计师应当重点关注境外销售收入的真实性、准确性、完整性，收入确认是否符合《企业会计准则》规定；报告期内境外销售收入与海关报关数据是否存在较大差异，与出口退税、运费及保险费是否匹配，出现差异的原因及真实合理性；境外销售业务发展趋势是否对公司持续经营能力构成重大不利影响。

（7）研发投入事项的核查

注册会计师应当核查申请挂牌公司的研发投入归集是否准确、相关数据来源及计算是否合规、与公司的技术创新及产品储备是否匹配，并从技术上的可行性，预期产生经济利益的方式，技术、财务资源和其他资源的支持等方面核查研发支出资本化以及结转无形资产的依据是否充分，是否符合《企业会计准则》规定，并对公司研发相关内控制度是否健全且被有效执行进行核查。

（8）关联方及关联交易的核查

针对申请挂牌公司关联方及关联交易事项，注册会计师应当重点关注以下事项：①关联方及关联交易信息披露的完整性，关联交易相关制度的建立健全及执行情况；②报告期内关联方注销及转让的情况，转让后公司与上述原关联方的后续交易情况，是否存在关联方非关联化的情形；③关联交易产生的收入、利润总额合理性，关联交易是否影响公司的业务独立性，是否构成对控股股东或实际控制人的依赖；④结合可比市场公允价格、第三方交易价格、关联方与其他交易方的价格等，或对比关联交易毛利率与第三方之间毛利率的差异等情况，核查关联交易定价是否公允、是否存在对公司或关联方的利益输送；⑤关联交易是否可能对公司持续经营能力产生重大

不利影响，公司未来减少和规范关联交易的具体措施是否切实可行。

(9) 不予披露相关信息事项的核查

注册会计师应当对申请挂牌公司审计范围是否受到限制、审计证据的充分性、未披露相关信息是否影响投资者决策判断出具核查报告。

来源：

《会计监管风险提示第6号——新三板挂牌公司审计》；

《全国中小企业股份转让系统股票挂牌审查业务规则适用指引第1号》。

3.3.4 并购重组审计

3.3.4.1 审计期间

• 上市公司

上市公司应当聘请会计师事务所就重大资产重组出具意见。上市公司应当提供重大资产重组所涉及的拟购买及拟出售资产的财务报告和审计报告，报告期为最近两年及一期，如初步估算为重组上市的情形，报告期为最近三年及一期。经审计的最近一期财务资料在财务报告截止日后六个月内有效，特别情况下可申请适当延长，但延长时间至多不超过一个月。

• 非上市公众公司

非上市公众公司应当聘请会计师事务所就重大资产重组出具意见。非上市公众公司应当提供重大资产重组所涉及的拟购买及拟出售资产的财务会计报表（财务数据）和审计报告，报告期为最近两年及一期，如交易标的为完整经营性资产的，应当提供最近两年财务报表及审计报告，交易标的不构成完整经营性资产的，提供最近两年的财务数据及审计报告。

经审计的最近一期财务资料在财务会计报表截止日后六个月内有效，特别情况下可申请适当延长，但延长时间至多不超过一个月。对于发行股份购买资产且发行后股东人数超过 200 人的重组，经审计的最近一期财务资料的剩余有效期应当不少于一个月。

来源：

《上市公司重大资产重组管理办法》；

《科创板上市公司重大资产重组特别规定》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 26 号——上市公司重大资产重组》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 56 号——北京证券交易所上市公司重大资产重组》；

《监管规则适用指引——上市类第 1 号》；

《非上市公众公司重大资产重组管理办法》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 6 号——重大资产重组报告书》；

《全国中小企业股份转让系统并购重组业务规则适用指引第 1 号——重大资产重组》；

《上海证券交易所上市公司重大资产重组审核规则》；

《上海证券交易所上市公司自律监管指引第 6 号——重大资产重组（2023 年修订）》；

《深圳证券交易所上市公司重大资产重组审核规则》；

《深圳证券交易所上市公司自律监管指引第 8 号——重大资产重组（2023 年修订）》；

《北京证券交易所上市公司重大资产重组审核规则》；

《北京证券交易所上市公司持续监管办法（试行）》；

《上海证券交易所发行上市审核业务指南第 4 号——常见问题的信息披露和核查要求自查表》第五号：上市公司重大资产重组；

《深圳证券交易所股票发行上市审核业务指南第 7 号——上市公司重大资产重组审核关注要点》。

3.3.4.2 报告类型

• 上市公司

(1) 拟购买或拟出售资产最近两年及一期审计报告（非

重组上市适用) 或标的资产最近三年及一期审计报告 (重组上市) ;

(2) 根据重大资产重组完成后的架构编制的上市公司最近一年及一期的备考财务报告及其审阅报告 (非重组上市适用) 或其审计报告 (重组上市适用)

(3) 关于上市公司最近一年及一期的非无保留意见审计报告的补充意见 (如有)

(4) 盈利预测审核报告 (如有)

(5) 交易对方最近一年的审计报告 (如有)

(6) 对交易标的业绩真实性的专项核查意见

(7) 内部控制鉴证报告 (重组上市)

(8) 标的资产最近三年及一期非经常性损益明细表的专项说明 (重组上市)

(9) 对标的资产原始财务报表与申报财务报表差异情况出具意见 (重组上市)

(10) 上市公司重组前业绩异常或拟置出资产情形之专项核查报告 (如有)

(11) 重大资产重组盈利预测实现情况的专项审核报告 (如有)

• 非上市公众公司

- (1) 拟购买或拟出售资产报告期审计报告
- (2) 交易对方最近 1 年的财务报告和审计报告（如有）
- (3) 拟购买资产盈利预测报告（如有）

来源：

《上市公司重大资产重组管理办法》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 26 号——上市公司重大资产重组》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 56 号——北京证券交易所上市公司重大资产重组》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 6 号——重大资产重组报告书》。

3.3.4.3 其他规定

重大资产重组实施完毕后，凡因不属于上市公司管理层事前无法获知且事后无法控制的原因，上市公司所购买资产实现的利润未达到资产评估报告或者估值报告预测金额的 80%，或者实际运营情况与重大资产重组报告中管理层讨论与分析部分存在较大差距的，对此承担相应责任的会计师事务所及其从业人员应当在上市公司披露年度报告的同时，在同一报刊上作出解释，并向投资者公开道歉；实现利润未达到预测金额 50% 的，中国证监会可以对相关机构及其责任人员采取监管措施。

来源：

《上市公司重大资产重组管理办法》。

3.3.5 再融资审计

3.3.5.1 审计期间

• 上市公司

发行人需提供最近三年（向不特定对象发行证券适用）或最近一年（向特定对象发行证券适用）的审计报告，本次发行涉及资产收购的，出具本次拟收购资产相关的最近一年及一期或最近一年（发行优先股适用）财务报表的审计报告。

• 非上市公司

定向发行的公众公司需提供最近两年的财务报告和审计报告及最近一期（如有）的财务报告。财务报表在其最近一期截止日后六个月内有效，特殊情况下可以申请延长，但延长期至多不超过三个月。

来源：

《上市公司证券发行注册管理办法》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 59 号——上市公司发行证券申请文件》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 60 号——上市公司向不特定对象发行证券募集说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 61 号——上市公司向特定对象发行证券募集说明书和发行情况报告书》；

《北京证券交易所上市公司证券发行注册管理办法》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 48 号——北京证券交易所上市公司向不特定合格投资者公开发行股票募集说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 49 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行股票募集说明书和发行情况报告书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 50 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行可转换公司债券募集说明书和发行情况报告书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 51 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行优先股募集说明书和发行情况报告书》；

《非上市公众公司监督管理办法》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 3 号——定向发行说明书和发行情况报告书》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 4 号——定向发行申请文件》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 18 号——定向发行可转换公司债券说明书和发行情况报告书》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 19 号——定向发行可转换公司债券申请文件》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 7 号——定向发行优先股说明书和发行情况报告书》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 8 号——定向发行优先股申请文件》；

《全国中小企业股份转让系统股票定向发行规则》；

《全国中小企业股份转让系统可转换公司债券定向发行与转让业务细则》；

《全国中小企业股份转让系统优先股业务细则》；

《监管规则适用指引——发行类第 6 号》。

3.3.5.2 报告类型

• 上市公司

1. 发行证券（优先股除外）

（1）发行人最近三个年度（向不特定对象发行证券适用）或最近一个年度（向特定对象发行证券适用）的审计报告

(2) 拟收购资产最近一年一期的审计报告

(3) 关于最近一年保留意见审计报告的补充意见（向特定对象发行证券适用）

(4) 关于前次募集资金使用情况的专项报告

(5) 盈利预测审核报告（如有）

(6) 内部控制鉴证报告或内部控制审计报告

(7) 非经常性损益的专项说明

2. 发行优先股

(1) 发行人最近三年的审计报告，如最近三年发生重大资产重组的，还应当提供重组时编制的重组前模拟财务报告的审计报告；或发行人最近两年审计报告（适用于北交所上市公司向特定对象发行优先股）

(2) 发行人最近一年末内部控制的审计报告或鉴证报告

(3) 关于报告期内非标审计报告涉及事项对公司是否有重大不利影响或重大不利影响是否已经消除的说明；

(4) 盈利预测审核报告

(5) 拟收购资产最近一年审计报告；或一年及一期审计报告（适用于北交所上市公司向特定对象发行优先股）

(6) 关于本次优先股相关会计处理事项的专项意见

• 非上市公众公司

定向发行股票

(1) 最近两年的财务报告和审计报告及最近一期（如有）的财务报告；

(2) 本次定向发行收购资产相关的最近一年及一期（如有）的财务报告及其审计报告；

(3) 关于非标准无保留意见审计报告的专项说明（如有）。

来源：

《上市公司证券发行注册管理办法》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 59 号——上市公司发行证券申请文件》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 60 号——上市公司向不特定对象发行证券募集说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 61 号——上市公司向特定对象发行证券募集说明书和发行情况报告书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 32 号——发行优先股申请文件》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 34 号——发行优先股募集说明书》；

《北京证券交易所上市公司证券发行注册管理办法》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 48 号——北京证券交易所上市公司向不特定合格投资者公开发行股票募集说明书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 49 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行股票募集说明书和发行情况报告书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 50 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行可转换公司债券募集说明书和发行情况报告书》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 51 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行优先股募集说明书和发行情况报告书》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 4 号——定向发行申请文件》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 19 号——定向发行可转换公司债券申请文件》；

《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 8 号——定向发行优先股申请文件》；

《监管规则适用指引——发行类第 7 号》。

3.3.6 发行公司（企业）债券审计

3.3.6.1 审计期间

• 公司债券

发行公司债券的债券募集说明书及其他信息披露文件所引用的审计报告，应当由符合《证券法》规定的证券服务机构出具。公开发行人应提供最近三年财务报表的审计报告；非公开发行人应提供最近两年财务报表的审计报告。

• 企业债券

企业申请发行企业债券，应报送经会计师事务所审计的企业近三年的财务报告。

来源：

《公司债券发行与交易管理办法》；

《公司信用类债券信息披露管理办法》；

《企业债券管理条例》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 24 号——公开发行公司债券申请文件》；

《上海证券交易所公司债券发行上市审核规则适用指引第 1 号——申请文件及编制》；

《深圳证券交易所公司债券发行上市审核业务指引第5号——非公开发行公司债券挂牌条件确认程序》；

《企业债券受理工作规则》。

3.3.6.2 报告类型

• 公司债券

(1) 发行人最近两年（如为非公开发行公司债券）或三年（如为公开发行公司债券）财务报表的审计报告；

(2) 最近三年内发生重大资产重组的发行人，注册会计师应当出具重组前一年备考财务报表的审计或审阅报告和重组进入公司的资产的审计报告；

(3) 上市公司发行人发生重大资产重组且使用模拟报表或报告申报公开发行公司债券并计算发行条件的，注册会计师应对此进行核查并发表核查意见；

(4) 发行人报告期内发生会计政策/会计估计变更且对财务状况或经营成果产生重大影响的，注册会计师应当对此进行核查并发表核查意见；

(5) 发行人报告期内更换会计师事务所的，注册会计师应当对上述事项进行核查，并发表核查意见；

(6) 发行人为高速公路、地铁线路等相关资产折旧政策较为特殊的政府还贷公路企业和轨道交通企业的，注册会计师应当对折旧政策进行专项核查，并发表核查意见；

(7) 发行人存在“存贷双高”情形的，注册会计师应采取对发行人资产负债表日前后一段时期内的货币资金余额及其变动情况进行延伸核查等各类必要方式进行针对性核查，并发表明确意见；

(8) 发行人发行的为可续期公司债券，注册会计师应对可续期公司债券的相关会计处理情况出具专项意见；

(9) 审计报告为非标准意见的，注册会计师应对所涉事项发表补充意见；

(10) 更正已披露经审计财务信息的，应聘请会计师事务所对更正事项出具专业意见并及时披露。

• 企业债券

(1) 发行人最近三年财务报表的审计报告；

(2) 由注册会计师出具的发行人最近一年资产清单和专项说明（如有）。

来源：

《公司债券发行与交易管理办法》；

《公司信用类债券信息披露管理办法》；

《企业债券管理条例》；

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 24 号——公开发行公司债券申请文件》；

《上海证券交易所公司债券发行上市审核规则适用指引第 1 号——申请文件及编制》；

《上海证券交易所公司债券发行上市审核规则适用指引第 2 号——特定品种公司债券》；

《深圳证券交易所公司债券发行上市审核业务指引第 1 号——审核重点关注事项》；

《深圳证券交易所公司债券发行上市审核业务指引第 2 号——申请文件及其编制要求》；

《深圳证券交易所公司债券发行上市审核业务指引第 5 号——非公开发行公司债券挂牌条件确认程序》；

《企业债券受理工作规则》。

4. 从事证券服务业务对质量管理体系建设的特殊要求

4.1 总体要求

会计师事务所应当建立并保持有效的质量控制体系、独立性管理和投资者保护机制，在执业中有效实施项目质量复核程序，保持独立性，秉承风险导向审计理念，遵守法律、行政法

规、中国证监会的规定，严格执行注册会计师执业准则、职业道德守则及相关规定，完善鉴证程序，科学选用鉴证方法和技术，充分了解被鉴证单位及其环境，审慎关注重大错报风险，获取充分、适当的证据，合理发表鉴证结论。

会计师事务所应当建立健全合伙人、签字注册会计师和其他从业人员在执业质量控制中的权责体系。首席合伙人对会计师事务所的执业质量负主体责任。审计业务主管合伙人、质量控制主管合伙人对会计师事务所的审计业务质量负直接主管责任。审计业务项目合伙人对组织承办的具体业务项目的审计质量负直接责任。

来源：

《会计师事务所执业许可和监督管理办法》；

《首次公开发行股票注册管理办法》；

《上市公司信息披露管理办法》。

4.2 具体规定

4.2.1 质量管理体系建设

会计师事务所应采用风险导向的质量管理新方法，运用内部控制理论，设计、实施和运行在全所范围内（包括分所或分部，下同）统一的质量管理体系，建立并严格执行一体化管理机制，实现人事、财务、业务、技术标准和信息管理五方面的

统一管理，对于合并的分所（或分部）也不应当例外。为上市实体执行财务报表审计业务的会计师事务所，相对于只执行验资业务或代编财务信息业务的会计师事务所来说，需要更加复杂和规范的质量管理体系和支持性工作记录。会计师事务所质量管理体系包括下列八个组成要素：

（1）风险评估程序：会计师事务所应当设计和实施风险评估程序，以设定质量目标，识别和评估质量风险，并设计和采取应对措施以应对质量风险。

（2）治理和领导层：会计师事务所应建立能够满足质量管理体系设计、实施和运行需要的组织结构，并对相关人员的角色、职责、权限进行恰当分配，资源的取得和分配应能够保障会计师事务所履行其对质量的承诺。

（3）相关职业道德要求：会计师事务所应确保其人员以及受职业道德要求约束的其他组织或人员，充分了解规范会计师事务所及其业务的职业道德要求，并严格按照这些职业道德要求履行职责。

（4）客户关系和具体业务的接受与保持：会计师事务所对客户关系和具体业务的接受与保持，应在全所范围内统一决策，对于高风险业务，应当经质量管理主管合伙人（或类似职位的人员）或其授权的人员审批，针对业务的性质和具体情况

以及客户的诚信和道德价值观应获取足以支持接受或保持判断的充分信息，并恰当判断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。

(5) 业务执行：会计师事务所应当在全所范围内统一委派具有足够专业胜任能力、时间，并且无严重不良执业诚信记录的项目合伙人执行业务，基于项目的性质和具体情况、向项目组分配恰当的资源，制定与内部复核、技术咨询、意见分歧解决、业务报告出具相关的政策和程序，加强对业务报告签发过程的控制，接收、调查、解决由于未能按照适用的法律法规、职业准则的要求执行业务，或由于未能遵守会计师事务所制定的政策和程序，而引发的投诉和指控。

(6) 资源：会计师事务所应招聘、培养和留住具备胜任能力的人员，通过及时的业绩评价、薪酬调整、晋升和其他奖惩措施对这些人员进行问责或认可，为每项业务分派具有适当胜任能力的项目合伙人和其他项目组成员，并保证其有充足的时间持续高质量地执行业务，分派具有适当胜任能力的人员执行质量管理体系内的各项活动，并保证其有充足的时间执行这些活动，获取、开发、维护、利用适当的技术资源和知识资源，以为质量管理体系的运行和高质量业务的持续执行提供支持。

(7) 信息与沟通：会计师事务所的信息系统应当能够识别、获取、处理和维护来自内部或外部的相关、可靠的信息，为质量管理体系提供支持。会计师事务所内部以及各项目组之间应能够交换相关、可靠的信息，包括会计师事务所向相关人员和项目组传递信息以使其理解和履行与执行业务或质量管理体系各项活动相关的责任，项目组在执行业务或质量管理体系各项活动的过程中向会计师事务所传递信息。会计师事务所向外部各方传递相关、可靠的信息，以帮助外部各方了解质量管理体系。会计师事务所在执行上市实体财务报表审计业务时，应当与治理层沟通质量管理体系是如何为持续高质量地执行业务提供支撑。

(8) 监控和整改程序：会计师事务所应当建立在全所范围内统一的监控和整改程序，并开展定期和持续的监控活动，及时评价发现的情况，以识别缺陷，调查所识别出的缺陷的根本原因，评价这些识别出的缺陷单独或累积起来对质量管理体系的影响，设计和采取整改措施，以应对识别出的缺陷。会计师事务所应当就监控的实施情况，发现的缺陷，评价、补救和改进措施、问责等形成监控报告，针对监控中发现的缺陷的性质和影响，对相关人员进行问责，并及时修订完善质量管理体系。定期监控活动包括周期性地选取已完成的项目进行检查，

在每个周期内，对每个项目合伙人，至少选择一项已完成的项目进行检查，对承接上市实体审计业务的每个项目合伙人，检查周期最长不得超过三年。

对质量管理体系承担最终责任的人员应当以某一时点为基准，代表会计师事务所对质量管理体系进行评价，评价质量管理体系的设计、实施和运行是否不存在严重的缺陷，质量管理体系是否能够向会计师事务所合理保证该体系的目标得以实现。该评价应当至少每年一次。如果质量管理体系经评价存在严重的缺陷或者不能向会计师事务所合理保证该体系的目标得以实现，会计师事务所应迅速采取适当行动，与各项目组以及在质量管理体系中承担相关责任的其他人员就与其责任相关的事项进行沟通，并按照既定政策和程序与外部各方沟通。会计师事务所应当定期对质量管理体系承担最终责任、运行责任以及特定方面承担运行责任的人员进行业绩评价，业绩评价时应当考虑对质量管理体系的评价结果。

来源：

《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》；

《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》；

《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》。

4.2.2 项目质量复核

会计师事务所应当对上市实体财务报表审计业务实施项目质量复核，并在全所范围内（包括分所或分部）统一委派符合相关资质要求的项目质量复核人员，委派时应当尽量避免在同一年度内需要实施项目质量复核的两个项目之间交叉实施项目质量复核。项目质量复核属于会计师事务所设计和实施业务质量管理的一项风险应对措施。项目质量复核由项目质量复核人员在项目层面代表会计师事务所实施，项目质量复核人员不是项目组成员。项目质量复核人员应当是合伙人或类似职位的人员，且在面对来自项目合伙人或会计师事务所内部其他人员的压力时能够坚持原则。项目质量复核人员对实施项目质量复核承担总体责任。

项目质量复核是对项目组作出的重大判断和据此得出的结论作出的客观评价。项目质量复核并不改变项目合伙人对项目实施质量管理以高质量执行业务的责任，以及对项目组成员进行指导和监督并复核其工作的责任。禁止项目合伙人在收到项目质量复核人员就已完成项目质量复核发出的通知前签署报告。

项目质量复核人员有责任在项目的适当时点实施复核程序，及时阅读并了解相关信息，与项目合伙人讨论重大事项，以及在项目计划、实施和报告时作出的重大判断，选取部分与项目组作出的重大判断相关的业务工作底稿进行复核，评价作出这些重大判断的依据、业务工作底稿能否支持得出的结论、得出的结论是否恰当、是否已就疑难问题或争议事项、涉及意见分歧的事项进行适当咨询以及咨询得出的结论，评价项目合伙人对整个审计过程的参与程度是否充分、适当，项目合伙人作出的重大判断和得出的结论是否适合项目的性质和具体情况，复核被审计财务报表和审计报告，以及审计报告中对关键审计事项的描述。

项目质量复核人员应当确定对项目质量复核形成的工作底稿足以使未曾接触该项目的、有经验的执业人员了解项目质量复核人员所执行程序的性质、时间安排和范围，以及在实施复核的过程中得出的结论。

来源：

《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》；

《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》；

《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》。

4.2.3 审计项目复核的特殊要求

会计师事务所应当结合自身组织架构特点和质量管理体系建设需要，强化分所在内的统一质量管理，制定包括复核在内的质量管理政策和程序，明确现场负责人、项目合伙人及项目质量复核人员等各级复核人员的复核重点、范围及复核责任，并对各级人员复核记录提出明确要求，建立复核责任追究机制。

(1) 项目组内部复核

现场负责人在现场工作的时间充分足够，通过对助理人员工作底稿的逐张复核，确认既定的审计程序是否已全部执行，收集的审计证据是否充分、适当，审计结论与审计证据是否一致，现场负责人提出的修改意见是否执行完毕等。外勤工作临近结束，通过对重要会计账项的审计、重要审计程序的执行以及建议被审计单位调整事项等进行复核，确认重要审计程序的执行情况是否达到预期目的，建议被审计单位调整事项的证据是否充分、调整事项的会计处理是否恰当等。审计意见形成阶段主要通过对审计中的重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要审计工作底稿进行复核，确认对财务报表重要项目认定

的审计判断是否恰当，重大审计调整事项是否适当，重要审计工作底稿是否完整齐备等。项目合伙人应当及时复核重大事项及重大判断相关的审计工作底稿，包括与在审计中遇到的困难或有争议事项相关的判断，以及得出的结论，复核财务报表、审计报告以及对关键审计事项的描述。项目合伙人应当提前复核与管理层、治理层或相关监管机构正式书面沟通的文件。

（2）项目质量复核

会计师事务所应委派具有专业胜任能力的人员从事复核工作，确保复核人员具备相关行业经验和专业知识，排除项目合伙人对项目质量复核人的影响，确保其独立性。项目质量复核人员应充分关注审计意见的恰当性、财务报表的合规性和公允性、重大问题审计证据的充分性和适当性。各级复核人员对复核工作应有明晰的复核记录，对复核工作开展情况、复核发现的问题、解决情况等进行必要记录。会计师事务所应采取措施检查复核工作执行情况，将检查结果与相关人员考核晋升挂钩，加大对复核不到位人员的责任追究。

来源：

《会计监管风险提示第3号——审计项目复核》；

《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》。

4.2.4 职业道德有关要求

维护公众利益是注册会计师行业的宗旨。注册会计师应当遵守中国注册会计师职业道德守则（以下简称职业道德守则），履行相应的社会责任，维护公众利益，持续提高职业素养。在履行社会责任的过程中，注册会计师可能面临不同组织或人员相互之间的利益冲突。在解决这些冲突时，注册会计师应当正直诚实行事，并始终牢记维护公众利益的宗旨。

会计师事务所应当识别、评价和应对执行证券服务业务过程中对遵守职业道德要求的不利影响，识别、沟通、评价和报告任何违反相关职业道德要求的情况，并针对这些情况的原因和后果及时采取防范措施消除不利影响或将其降低至可接受的水平，至少每年一次向所有需要按照相关职业道德要求保持独立性的人员获取其已遵守独立性要求的书面确认；注册会计师应当遵循下列职业道德基本原则：诚信、客观公正、独立性、专业胜任能力和勤勉尽责、保密及良好职业行为。

独立性是鉴证业务的灵魂，在执行审计和审阅业务、其他鉴证业务时，注册会计师应当遵循独立性原则，从实质上和形式上保持独立性，不得因任何利害关系影响其客观公正。对于上市实体财务报表审计，注册会计师应就已遵守与独立性相关的职业道德要求向治理层提供声明，并与治理层沟通可能被合

理认为影响注册会计师独立性的所有关系和其他事项，包括会计师事务所和网络事务所在财务报表涵盖期间为被审计单位和受被审计单位控制的组成部分提供审计、非审计服务的收费总额，为消除对独立性的不利影响或将其降至可接受的水平，已经采取的相关防范措施。

（1）收费

会计师事务所在向审计客户提供非鉴证服务时，不得采用下列或有收费安排：非鉴证服务的或有收费由对财务报表发表审计意见的会计师事务所取得，并且对其影响重大；网络事务所参与大部分审计工作，非鉴证服务的或有收费由该网络事务所取得，并且对其影响重大；非鉴证服务的结果以及由此收取的费用金额，取决于与财务报表重大金额审计相关的判断。

（2）薪酬和业绩评价

关键审计合伙人的薪酬或业绩评价不得与其向审计客户推销的非鉴证服务直接挂钩。本条并不禁止会计师事务所合伙人之间正常的利润分享安排。

（3）礼品和款待

会计师事务所或审计项目团队成员不得接受审计客户的礼品。

（4）经济利益

会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属、与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人以及为审计客户提供非审计服务的其他合伙人和管理人员不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属不得在对审计客户拥有控制性权益的实体中拥有直接经济利益或重大间接经济利益。会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得与审计客户共同在某一实体拥有经济利益。

(5) 贷款和担保

会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，或由此类审计客户提供贷款担保。会计师事务所、审计项目团队成员或其主要近亲属不得向审计客户提供贷款或担保。

(6) 商业关系

会计师事务所、审计项目团队成员不得与审计客户或其高级管理人员建立密切的商业关系。因商务关系或共同的经济利益而产生的密切的商业关系可能包括与客户或其控股股东、董事、高级管理人员或其他为该客户执行高级管理活动的人员共同开办企业；按照协议，将会计师事务所的产品或服务与客户的产品或服务结合在一起，并以双方名义捆绑销售，按照协

议，会计师事务所销售或推广客户的产品或服务，或者客户销售或推广会计师事务所的产品或服务。

（7）家庭和私人关系

如果审计项目团队成员的主要近亲属是审计客户的董事、高级管理人员，或担任能够对会计师事务所将发表意见的财务报表或会计记录的编制施加重大影响的职位的员工，或者在业务期间或财务报表涵盖的期间曾担任上述职务，则违反职业道德守则。

（8）在客户任职

在审计报告涵盖的期间，审计项目团队成员不得担任审计客户的董事、高级管理人员或特定员工，会计师事务所的合伙人或员工不得兼任审计客户的董事或高级管理人员。

（9）关键合伙人轮换

项目合伙人、项目质量复核人员及其他关键审计合伙人担任上述职务的累计时间不得超过五年。如果由于事先无法预见的原因导致无法实施轮换（如拟接任的项目合伙人突患重病），关键审计合伙人最多可以额外在审计项目组中继续担任相关职务一年。项目合伙人不得在轮换后二年内担任该审计业务的项目质量复核人员。

如果在审计客户成为公众利益实体之前，该合伙人作为关键审计合伙人已为该客户服务的时间不超过三年，则该人员还可以为该客户继续提供服务的年限为五年减去已经服务的年限；如果已服务了四年或更长的时间，该合伙人最多还可以继续服务二年。如果审计客户是首次公开发行证券的公司，关键审计合伙人在该公司上市后连续执行审计业务的期限，不得超过二个完整会计年度。

如果某人员担任项目合伙人或其他签字注册会计师累计达到五年，冷却期应当为连续五年；如果某人员担任项目质量复核人员累计达到五年，冷却期应当为连续三年；如果某人员担任其他关键审计合伙人累计达到五年，冷却期应当为连续二年。

担任多项关键审计合伙人职责，冷却期应当按照以下规定：①担任项目合伙人累计达到三年或以上，冷却期应当为连续五年；②担任项目质量复核人员累计达到三年或以上，冷却期应为连续三年；③担任项目合伙人和项目质量复核人员累计达到三年或以上，但累计担任项目合伙人未达到三年，冷却期应当为连续三年。

（10）非鉴证服务

会计师事务所不得承担审计客户的管理层职责。

会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将发表意见的财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息，不得计算当期所得税或递延所得税，以用于编制对财务报表具有重大影响的会计分录。如果评估结果单独或累积起来对会计师事务所将发表审计意见的财务报表具有重大影响，会计师事务所不得向审计客户提供评估服务。

在审计客户属于公众利益实体的情况下，会计师事务所不得提供与下列方面有关的内部审计服务：财务报告内部控制的组成部分；财务会计系统；单独或累积起来对会计师事务所将发表意见的财务报表具有重大影响的金额或披露。

如果存在下列情形之一时，会计师事务所不得向属于公众利益实体的审计客户提供与设计或实施信息技术系统相关的服务：信息技术系统构成财务报告内部控制的重要组成部分；信息技术系统生成的信息对会计记录或会计师事务所将发表意见的财务报表影响重大。

会计师事务所不得为审计客户在公开审理或仲裁的税务纠纷中担任辩护人，会计师事务所的合伙人或员工不得担任审计客户的首席法律顾问。会计师事务所不得提供涉及推荐、交易或承销审计客户股票的公司财务服务。

如果税务建议的有效性取决于某项特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情况，会计师事务所不得为审计客户提供税务筹划及其他税务咨询服务：审计项目团队对于相关会计处理或财务报表列报的适当性存有疑问；税务建议的结果或执行后果将对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

如果财务建议的有效性取决于某项特定会计处理或财务报表列报，并且同时存在下列情形，会计师事务所不得向审计客户提供此类财务建议：根据相关财务报告编制基础，审计项目团队对相关会计处理或列报的适当性存有疑问；公司财务建议的结果将对会计师事务所将发表意见的财务报表产生重大影响。

来源：

《中国注册会计师职业道德守则》；

《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》；

《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》；

《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》；

《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》。

5. 法律责任与重要案例介绍

5.1 行政处罚类

5.1.1 行政处罚规定

5.1.1.1 未按规定备案

会计师事务所从事证券服务业务未报备案的，证监会依法予以责令改正，可以处相应罚款；相关违法情况纳入证券市场诚信档案。

来源：

《证券法》第二百一十三条、第二百一十五条

5.1.1.2 未勤勉尽责、出具不实文件

会计师事务所未勤勉尽责，所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的，证监会依法予以责令改正、没收业务收入，并处相应罚款；情节严重的，并处暂停或者禁止从事证券服务业务；对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，并处相应罚款；情节严重的，可以对有关责任人员采取证券市场禁入的措施；相关违法情况纳入证券市场诚信档案。

来源：

《证券法》第一百六十三条、第二百一十三条、第二百一十五条

5.1.1.3 内幕交易及利用未公开信息交易

会计师事务所及相关内幕信息知情人、非法获取内幕信息的人，从事内幕交易、泄露内幕信息、买卖或者建议他人买卖相关上市公司证券，或利用因职务便利获取的内幕信息以外的其他未公开的信息、从事与该信息相关的证券交易活动或明示、暗示他人从事相关交易活动，证监会责令依法处理非法持有的证券，没收违法所得，并处相应罚款；情节严重的，可以对有关责任人员采取证券市场禁入的措施；相关违法情况纳入证券市场诚信档案。

来源：

《证券法》第五十三条、第五十四条、第一百九十一条、第二百一十五条、第二百二十一条

5.1.1.4 操纵证券市场

会计师事务所及相关人员操纵证券市场，影响或意图影响证券交易价格或者证券交易量的，证监会责令依法处理非法持有的证券，没收违法所得，并处相应罚款；情节严重的，可以

对有关责任人员采取证券市场禁入的措施；相关违法情况纳入证券市场诚信档案。

来源：

《证券法》第五十五条、第一百九十二条、第二百一十五条、第二百二十一条

5.1.1.5 编造、传播虚假信息或误导性信息

会计师事务所及相关人员编造、传播虚假信息或者误导性信息，扰乱证券市场的，证监会没收违法所得，并处相应罚款；情节严重的，可以对有关责任人员采取证券市场禁入的措施；相关违法情况纳入证券市场诚信档案。

来源：

《证券法》第五十六条、第一百九十三条、第二百一十五条、第二百二十一条

5.1.1.6 未按规定保存文件资料

会计师事务所及有关责任人员未按照规定保存有关文件和资料的，泄露、隐匿、伪造、篡改或者毁损有关文件的，证监会依法予以责令改正、警告，并处相应罚款；情节严重的，并处暂停或者禁止从事证券服务业务，可以对有关责任人员采取证券市场禁入的措施；相关违法情况纳入证券市场诚信档案。

来源：

《证券法》第二百一十四条、第二百一十五条

5.1.1.7 不配合监管工作

会计师事务所及有关责任人员拒接、阻碍证监会及其工作人员依法行使监督检查、调查职权，证监会依法予以责令改正，处以相应罚款，并由公安机关依法给予治安管理处罚；情节严重的，可以对有关责任人员采取证券市场禁入的措施；相关违法情况纳入证券市场诚信档案。

来源：

《证券法》第二百一十八条、第二百一十五条、第二百一十一条

5.1.2 行政处罚重要案例介绍

5.1.2.1 未勤勉尽责相关案例

(1) *ST 新亿（上市公司年报审计）

详见附录 1-1

(2) 蓝山科技（公开发行审计）

详见附录 1-2

(3) 新绿股份（非上市公众公司挂牌审计、年报审计）

详见附录 1-3

(4) 欢瑞世纪（重大资产重组审计）

详见附录 1-4

(5) 胜通集团（发行公司债券审计）

详见附录 1-5

5.1.2.2 违法买卖股票相关案例

中介机构从业人员违法买卖股票

详见附录 1-6

5.1.2.3 证券市场禁入相关案例

五洋建设年审会计师证券市场禁入

详见附录 1-7

5.2 民事赔偿类

5.2.1 民事赔偿责任规定

会计师事务所为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告及其他鉴证报告等文件，应当勤勉尽责，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，给他人造成损失的，应当与委托人承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外。

来源：

《证券法》第一百六十三条；

《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》；

《最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定》。

5.2.2 民事赔偿重要案例介绍

(1) 五洋建设普通代表人诉讼（大信会计师事务所民事赔偿案例）

详见附录 1-8

(2) 康美药业特别代表人诉讼（正中珠江会计师事务所民事赔偿案例）

详见附录 1-9

5.3 刑事处罚类

5.3.1 刑事责任规定

会计师事务所及相关责任人员违反《证券法》规定，如故意提供虚假证明文件；内幕交易、泄露内幕信息、利用未公开信息交易；操纵证券市场；情节严重构成犯罪的，依法追究刑事责任。

承担验资、会计、审计等职责的中介组织的人员严重不负

责任，出具的证明文件有重大失实，造成严重后果的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处罚金。承担验资、会计、审计等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件，情节严重的，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；提供与证券发行相关或与重大资产交易相关的虚假的会计、审计等证明文件，情节特别严重的，处五年以上十年以下有期徒刑，并处罚金。

来源：

《证券法》第二百一十九条；

《中华人民共和国刑法修正案（十一）》第二十五条。

5.3.2 刑事处罚重要案例介绍

（1）上海绿新收购德美公司（立信会计师事务所刑事处罚案例）

详见附录 1-10

（2）中恒通私募债（利安达会计师事务所刑事处罚案例）

详见附录 1-11

附录 1 相关案例介绍

行政处罚相关案例

案例 1. *ST新亿

中国证监会行政处罚决定书（2022）6号

当事人：深圳堂堂会计师事务所（以下简称堂堂所），住所：广东省深圳市福田区。

吴育堂，系堂堂所执行合伙人，新疆亿路万源实业投资控股股份有限公司（以下简称*ST新亿）相关审计报告签字注册会计师和项目合伙人。

刘润斌，系*ST新亿相关审计报告签字注册会计师。

刘耀辉，时为某会计师事务所注册会计师。

依据《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）的有关规定，我会对堂堂所在对*ST新亿审计执业中未勤勉尽责的违法违规行为进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。应当事人的要求，我会于2021年12月21日举行了听证会，听取了当事人及其代理人的陈述和申辩。本案现已审理终结。

经查明，堂堂所存在以下违法事实：

一、堂堂所出具的文件存在虚假记载和重大遗漏

经我会另案查明，*ST新亿 2018 年和 2019 年年度报告存在虚假记载和重大遗漏。堂堂所于 2020 年 3 月 26 日与*ST新亿签订业务约定书，承接*ST新亿 2019 年度财务报表审计业务。2020 年 8 月 3 日，*ST新亿召开股东大会，通过了聘请堂堂所为公司年审机构并予以公告，2020 年 7 月 25 日至 8 月 31 日因疫情原因，堂堂所审计团队被隔离在喀什，2020 年 9 月堂堂所与*ST新亿重新签订 2018 年《审计业务约定书》（2020-证字 001 号）、2019 年《审计业务约定书》（2020-证字 002 号）、2019 年《审计业务约定书》（2020-证字 003 号）、2019 年《审计业务约定书》（2020-证字 004 号），负责对*ST新亿 2018 年、2019 年年度财务报表以及喀什韩真源投资有限责任公司（*ST新亿子公司，以下简称韩真源）2018 年净资产、2019 年年度财务报表进行审计。2020 年 8 月 25 日，堂堂所对*ST新亿 2018 年和 2019 年年度财务报表出具了带保留意见的审计报告，对韩真源 2018 年净资产审计报告和 2019 年财务报表出具了标准意见审计报告，截至 2021 年 4 月 22 日，堂堂所已向*ST新亿开具了发票并收到*ST新亿支付的审计费 199 万元（含税，税率 1%）。

二、审计独立性缺失

（一）承诺对*ST新亿 2019 年度财务报表不出具否定或无法表示意见的审计报告并约定或有费用

2020年2月初，刘耀辉向吴育堂推荐*ST新亿2019年年审业务，2月24日刘耀辉通过微信将*ST新亿年审业务《年报无法表示意见问题及处理思路》和《600145ST新亿2019-05-09审计报告》等相关资料发给吴育堂，同时称“2019年年报不能出具无法表示意见及否定意见报告，可以使（是）保留意见”，吴育堂回复“知道，我这边商量一下”。吴育堂初步了解后，有了承接*ST新亿2019年年审业务的意愿。3月10日吴育堂决定通过堂堂所承接*ST新亿2019年年审业务，草拟了业务约定书草稿发送给刘耀辉，随后吴育堂和刘耀辉就业务约定书的条款进行了讨论、修改。同日，*ST新亿时任董事长黄某和刘耀辉要求吴育堂出具“承诺函”（即《审计业务约定书补充协议》），承诺不对*ST新亿2019年度财务报表出具否定或无法表示意见的审计报告，吴育堂也反过来提出要求若堂堂所受到处罚，*ST新亿需对堂堂所进行补偿。3月17日刘耀辉将业务约定书补充协议发给吴育堂，吴育堂在《审计业务约定书补充协议》补充了要求*ST新亿继续聘请堂堂所为2020年年报审计机构以及*ST新亿要对堂堂所可能面临的处罚进行赔偿相关内容，并将修改后的《审计业务约定书补充协议》发给了刘耀辉。3月26日，吴育堂打印了*ST新亿2019年《业务约定书》和《审计业务补充约定书》，加盖了堂堂所公章并交给黄某，黄某当天加盖了*ST新亿公司印章，并将双方用印的版本

返还给吴育堂。双方签署《审计业务补充约定书》主要内容如下：“一、乙方（堂堂所）知晓甲方（*ST新亿）2018年会计师事务所审计意见中所述问题的原因，并与甲方一起协调讨论确定了后附的《2018年报无法表示意见问题及处理思路》；二、甲方按照后附的《2018年报无法表示意见问题及处理思路》提供审计所需要的资料 and 文件，全力配合乙方完成审计工作；三、在甲方满足上述第二条的情况下，乙方承诺不会出具否定或无法表示意见的审计报告；四、如果因为甲方原因，导致出具了否定或无法表示意见的审计报告，甲方应按审计业务约定书的条款正常支付相应的审计费；五、如果在甲方满足上述第二条的情况下，乙方还是出具了否定或无法表示意见的审计报告，甲方有权不支付相关的审计费，并可要求乙方进行赔偿等额的审计费。六、如果在甲方满足上述第二条的情况下，乙方出具了非否定或无法表示意见的审计报告，甲方承诺继续聘请乙方作为2020年度年报审计机构，乙方和甲方一起持续、健康、稳定、向上共同成长。七、如乙方因出具非否定或无法表示意见的审计报告导致乙方及签字注册会计师受到监管部门处罚的，则甲方应赔偿乙方及签字注册会计师因处罚的损失，包括罚金及名誉损失费50万元，以及法律诉讼损失。”*ST新亿与堂堂所于2020年3月26日签订《审计业务补充约定书》，

堂堂所承诺对*ST新亿 2019 年度财务报表不出具否定或无法表示意见的审计报告。

（二）承诺对因签字导致的行政处罚给予赔偿

刘润斌于 2020 年 8 月 5 日与堂堂所签订劳动合同，2020 年 8 月 23 日申请将注册会计师执业关系转到堂堂所，在原拟签字注册会计师拒绝签署*ST新亿相关审计报告后，吴育堂与刘润斌沟通签署*ST新亿相关年审报告事宜，要求刘润斌签署*ST新亿相关审计报告，刘润斌担心签署*ST新亿相关审计报告会被行政处罚，要求堂堂所出具承诺书，对可能导致的行政处罚给予其补偿。2020 年 8 月 25 日，吴育堂将加盖堂堂所公章的承诺书扫描版通过微信发给刘润斌，承诺书主要条款如下“感谢你作为新疆亿路万源实业控股股份有限公司 2018 年度、2019 年度审计报告签字注册会计师所做的大量工作，对此事务所承诺：1、如此审计报告给你带来行政处罚的罚款，由事务所承担所有罚款。2、如果此审计报告给你带来严重的行政处罚（行业禁入），事务所会给您人民币 30 万元经济补偿...4、审计报告签字费收到审计费后会按规定时间支付给你，没有收到审计费本年也一定支付。项目组绩效工资在此审计报告接受证监局质量检查结束支付。”

（三）承诺支付居间费

堂堂所通过刘耀辉承接*ST新亿年审业务。2020年8月27日，刘耀辉方拟定了书面居间协议，协议对居间业务的相关费用进行了进一步明确。协议主要包容包括“一、委托事项1、乙方（深圳市何山创贸易有限公司）接受甲方（堂堂所）委托，居间引荐甲方和新疆亿路万源实业投资控股股份有限公司洽谈，并最终促成甲方与新疆亿路万源实业投资控股股份有限公司签订审计业务约定书。2、‘居间成功’是指甲方与新疆亿路万源实业投资控股股份有限公司签订书面的审计业务约定，并完成委托事项”“四、居间报酬的计算方法、支付时间和支付方式：1.本项目居间报酬为甲方与新疆亿路万源实业投资控股股份有限公司所签业务约定书总额的20%，截至2020年8月27日，所签业务约定书的总额为2,750,000.00元（贰佰柒拾伍万圆整），产生居间报酬为550,000.00元（伍拾伍万圆整）”。该协议因吴育堂团队在审计期间被隔离在新疆未能签署，吴育堂团队回深圳后，堂堂所该项目被监管部门检查，刘耀辉未与吴育堂补签书面协议，截至2021年4月30日，堂堂所尚未收到全部审计费用，居间费用也未支付。

（四）违规修改审计报告内容导致出具的审计报告存在虚假记载和重大遗漏

1. 堂堂所更改韩真源2018年净资产审计报告的审计意见类型。2020年7月下旬，*ST新亿年审原拟签字注册会计师、

项目经理在完成韩真源 2018 年审计工作后，拟对韩真源 2018 年净资产审计报告出具保留意见的审计报告，刘耀辉和黄某明确表示不能接受堂堂所以对韩真源 2018 年净资产审计报告出具保留意见。在刘耀辉、黄某施压下，吴育堂要求该会计师更改审计报告意见。最终该会计师辞职，堂堂所更换签字会计师，在未执行进一步审计程序以消除保留意见产生基础的情况下，最终更改韩真源 2018 年净资产审计报告审计意见类型。

2. 堂堂所根据相关方要求删除审计报告中重要内容。2020 年 5 月 24 日，韩真源与喀什市自然资源局签署《喀什市开源市场用地规划调整开发协议》（以下简称开发协议），约定对韩真源开源市场进行规划调整并重新开发。根据开发协议，如果韩真源公司 2020 年 8 月 24 日前未拆除完毕，视为韩真源公司放弃开发，喀什市自然资源局收回土地使用权，如韩真源公司原产权证书办理了抵押手续，也应该在 2020 年 7 月 20 日内办理解抵押手续。堂堂所在审计报告资产负债表日后事项中提及“韩真源公司于 2020 年 6 月开始拆迁，终止房屋出租、场地使用权出租业务，拆迁重建阶段开源市场，预期开发期间经营活动产生的现金流为负数。拟取得投资方相关安排尚未形成明确协议，导致其结果具有不确定性”。但未就开发协议中关于 8 月 24 日前未拆除完毕，视为韩真源放弃开发，自然资源局收回土地使用权和强制性要求解除抵押的事项予

以披露。经查，堂堂所在审计报告初稿中，拟对开发协议进行完整披露，但在黄某、刘耀辉的要求下，删除了关于“8月24日前未拆除完毕，视为韩真源放弃开发，自然资源局收回土地使用权”部分内容。

3. 堂堂所关于*ST新亿2018年和2019年审计报告复核工作实际上依赖刘耀辉团队完成。刘耀辉团队深度参与*ST新亿2018年和2019年审计报告的复核工作，并直接修订审计报告相关内容。刘耀辉团队、堂堂所团队和黄某建有关于*ST新亿2018年和2019年年报报告复核的微信群，群成员包括堂堂所吴育堂、刘润斌等人，刘耀辉及其团队成员以及*ST新亿黄某，由刘耀辉团队在群内提出修改意见或直接修改，堂堂所团队根据意见修改审计报告。

堂堂所上述行为不符合《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》第十条、第十一条、第十三条，《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》（2019）第二十条、第二十五条、第二十六条、第二十七条，《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》（2016）第五条、第九条，《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》第三十条、第三十三条，《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要

求》第一百五十九条，《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》第九条、第十条和第十一条，《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》第三十三条、第三十四条、第三十五条和第四十条的规定。

三、收入审计存在严重缺陷

（一）协助修改租金抵账协议，审计程序存在严重缺陷

新疆宏晟置业有限公司（以下简称宏晟置业）、韩真源、*ST新亿三方签署《租金抵账协议》，其中约定*ST新亿子公司韩真源将开源市场的房产出租给宏晟置业，以抵偿*ST新亿欠宏晟置业的款项。2019 年 12 月 31 日，韩真源根据发票，确认租赁收入 130 万元。经查，该《租金抵账协议》于 2020 年年报审计期间倒签，协议未约定租赁的具体房产，宏晟置业既未实际租赁开源市场房产，也未对相关房产进行管理转租或收到转租租金，协议未实际履行，相关债务未抵销。根据相关审计工作底稿，堂堂所审计人员在第一次现场审计中，发现公司该笔租金收入只有发票，公司无法提供合同并拒绝配合实施现场走访程序，存在重大异常，并进行了调减，同时记录在底稿中并经吴育堂复核，吴育堂也发现了公司针对该笔收入仅存在发票未提供相关合同异常情形。在第二次现场审计中，吴育堂协助*ST新亿修改租金抵账协议，要求韩真源和相关方尽快盖

章，并据此在审计报告中确认了韩真源该笔 2019 年租金收入 130 万元。

（二）未实施充分审计程序核实贸易收入真实性

*ST新亿子公司亿源汇金系*ST新亿 2018 年和 2019 年贸易收入主体。2018 年 5 月，亿源汇金分别与吐鲁番思北投资有限公司（以下简称思北投资）、鄯善阿信商贸有限公司（以下简称阿信商贸）签署铁精粉采购与销售合同。亿源汇金根据上述采购与销售合同，分别确认 2018 年、2019 年营业收入 1,338.54 万元、212.66 万元。

堂堂所审计人员在第一次现场审计中发现*ST新亿贸易收入存在重大异常，存在贸易收入对应的采购方与销售方的工商注册地址一致；在账上看到有相应的存货，但在实物盘点时却没有盘点到相应的存货等异常情况，且公司财务人员离职、变动较大，提供给项目组的收入确认资料不齐全，建议调减该收入。第二次现场审计时，在风险评估中对收入已识别存在重大错误风险和特别风险情况下，未实施特别审计程序，获取比第一次现场审计更有效证据，原拟签字注册会计师明确提出调减*ST新亿 2018 年和 2019 年贸易收入的意见。后续实施了函证程序，但仍然存在重大缺陷（详见下文关于函证程序部分）。签字注册会计师更换为刘润斌后，刘润斌称其在签署报告前复核底稿未发现相关问题，签署报告后整理底稿时发现关于亿源

汇金铁精粉销售收入仅获取了发票，但是没有合同、发货单、结算单，并要求公司补充提供合同、发货单、结算单，但公司只提供了合同和 2019 年的结算单，发货单和 2018 年的结算单直至 2021 年 4 月 30 日仍未获得，因审计报告已经出具，刘润斌修改了底稿。签字注册会计师吴育堂签署报告前对于审计底稿中记录的事项未认真复核，对原拟签字注册会计师提出的意见未予以采纳。堂堂所在相关收入存在舞弊风险情况下未进一步实施审计程序以核实其真实性，确认了*ST新亿 2018 年和 2019 年有关亿源汇金的贸易收入。

（三）未实施必要审计程序核实物业费收入真实性

经另案调查，喀什鼎盛源物业服务有限公司（以下简称鼎盛源）2019 年物业费收入合同安排明显不合理，不符合收入确认条件。一是 2019 年 1 月 1 日至 2019 年 8 月 29 日期间，鼎盛源不是会计核算的主体。鼎盛源于 2019 年 8 月 30 日设立，根据《企业会计准则——基本准则》，设立的企业才能成为会计核算的主体，才能进行会计确认、计量、记录和报告。二是根据韩真源与鼎盛源签订《物业管理委托合同》，2019 年 11 月 18 日开始，韩真源才将开源市场委托鼎盛源管理，2019 年 1 月 1 日至 2019 年 11 月 17 日期间，鼎盛源无权委托喀什宏腾达物业服务有限公司（韩真源原股东实际控制，以下简称宏腾达）代管开源市场；三是 2019 年 12 月 31 日倒签协议约定

2019 年委托经营管理不具有合理性。针对上述情况，原拟签字注册会计师明确提出鼎盛源 2019 年物业费收入属于合同安排、财务造假，不同意确认该收入，如果*ST新亿坚持确认该笔收入，要在审计报告中将该事项列为保留事项，该会计师的意见吴育堂知悉并进行了讨论；刘润斌未关注合同签署时间，但关注该收入无对应的成本，也对该收入提出过质疑，并要求宏腾达补充出具了说明，说明由宏腾达承担物业管理成本、发票由宏腾达向商户开具。至本案调查时，宏腾达尚未将物业费款项支付给鼎盛源。

最终，堂堂所仅在宏腾达补充出具由宏腾达承担物业管理成本的情况说明后，认可*ST新亿确认相关收入，没有实施必要的审计程序以及发表恰当的审计意见。

（四）未实施充分审计程序核实保理业务收入

2019 年 12 月，*ST新亿子公司深圳市阳云科技有限公司（以下简称阳云科技）受*ST新亿委托，与深圳德福商业保理有限公司（以下简称德福保理）签订保理合同，约定将*ST新亿享有的 2.38 亿元债权作价 2.66 亿元转让给德福保理。*ST新亿在收到 7,590 万元应收债权转让款后，又通过孙公司新疆恒泊今盛科技发展有限公司（以下简称恒泊今盛）以产品采购款和对外借款的形式转出上市公司。

堂堂所在第二次现场审计中发现*ST新亿 2019 年 7,590 万元保理资金在收到后以预付账款和其他应收款的形式转出，并将预付账款调整至其他应收款，堂堂所仅获取了保理合同、委托付款协议、与所转让债权相关的民事判决书、收款单据，对资金来源和去向以及交易的商业实质存疑，认为存在与债务人串通舞弊风险并明确提出了需进一步执行向债务人核实的程序。但是堂堂所在函证程序存在瑕疵的情况下（详见下文关于函证程序部分）未保持职业怀疑，最终并未进一步执行审计程序核实相关营业外收入的真实性，未发现*ST新亿虚增营业外收入。

（五）修改、删除审计底稿

针对*ST新亿贸易收入问题，负责收入科目审计的项目组成员在第一次现场审计时，对*ST新亿子公司亿源汇金 2019 年的贸易收入存疑，认为未获取充分适当的审计证据，不认可其收入确认，并记录于底稿中。签字会计师刘润斌出报告前没有关注，在整理底稿时才发现，为掩盖审计中发现的问题，修改了底稿，并要求公司补充提供合同和结算单（2018 年的结算单未提供）。审计底稿中存在多处审计说明和审计结论相互矛盾，如 2019 年应付账款替代测试表底稿中记录审计说明：“已检查合同、发票、结算单，未发现异常；对期初余额进行检查未发现异常，详见 2018-FD2-5-1”，审计结论：“由于未

获取充分适当的审计证据，无法证实应付账款的真实、准确”；2018年应付账款替代测试表底稿中记录审计说明：“已检查合同、发票、结算单，未发现异常；对期初余额进行检查未发现异常，详见2018-FD3-1-2”，审计结论：“由于未获取充分适当的审计证据，无法证实应付账款的真实、准确”。上述问题表明堂堂所在期后整理底稿时，修改部分底稿，未来得及全面删改底稿。

综上，堂堂所明知*ST新亿收入存在舞弊或重大错报风险，未执行充分的审计程序以核实其真实性，即在审计中予以认可，并在审计报告日后补充审计程序，为掩盖审计中发现的问题修改审计底稿，导致审计报告虚假记载。堂堂所上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条和第三十条，《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》（2016年）第十五条，《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中对舞弊的相关责任》（2010年修订）第二十四条和第三十三条，《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》第二十八条、第二十九条和第三十条，《中国注册会计师审计准则1301号——审计证据》第十条，《中国注册会计师审计准则1323号——关联方》第十六条和第十七条，《中国

注册会计师审计准则 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第十二条的规定。

四、函证程序存在缺陷

（一）未对应收账款、应付账款函证保持控制

堂堂所审计底稿记录，亿源汇金因向阿信商贸销售铁精粉形成应收账款，2019 年 12 月 31 日和 2018 年 12 月 31 日余额分别为 6,043,893.50 元、3,577,016.70 元。亿源汇金底稿“应收账款函证结果汇总表”记录被审计单位因疫情原因未能盖章询证，函证程序无法实施，通过电子邮件函证的形式替代，并附有邮箱地址为“‘阿信’ 53××××486@qq.com”的肯定性回函（邮件回复时间 2020 年 7 月 30 日晚上 9:45）以及询证函的扫描件，底稿中未记录发出邮箱的信息，也未记录核实“‘阿信’ 53××××486@qq.com”邮箱地址为阿信商贸所有的过程。

堂堂所审计底稿记录，亿源汇金因向思北投资采购铁精粉形成应付账款，2019 年 12 月 31 日和 2018 年 12 月 31 日余额分别为 4,566,968.92 元（含调整前运费金额为 4,797,847.92 元）、2,0793,50.96 元。亿源汇金底稿“应付账款函证结果汇总表”记录被审计单位因疫情原因未能盖章询证，函证程序无法实施，已实施替代程序，并附有邮箱地址为“‘思北’ 53××××11@qq.com”的肯定性回函（邮件回复时间 2020 年 7 月

30日晚上8:53)以及询证函的扫描件,底稿中未记录发出邮箱的信息,也未记录核实“‘思北’53××××11@qq.com”邮箱地址为思北投资所有的过程。

堂堂所通过邮箱函证替代函证,但是函证前并未向公司获取邮箱地址并核实其真实性,而是将吴育堂的邮箱给了*ST新亿,收到邮箱回复函证情况后,也未核实回复函证邮箱的真实归属,未关注到询证函金额存在错误且对方予以确认的情况。在出具审计报告后,补充实施函证程序时,仍然通过*ST新亿将函证给到思北投资和阿信商贸,未对函证过程实施有效控制。

(二)其他应收款函证程序执行不恰当

堂堂所其他应收款审计底稿记录,截至2019年12月31日,其应收天津中宇乾坤国家贸易有限公司(以下简称天津中宇)1.6亿元、日照紫峰货物代理有限公司(以下简称日照紫峰)9000万元、天津市启运塑料制品有限公司(以下简称天津启运)5000万元、深圳市中盛亚科技有限公司(以下简称中盛亚科技)3000万元。时任*ST新亿监事、亿源汇金法定代表人李某安排非*ST新亿人员黄某1与堂堂所审计人员吴某校对接,黄某1安排林某杰与吴某校对接具体事宜,黄某1和林某杰未在*ST新亿及其下属公司任职,办公地址在福田区通业大厦南塔11楼某投资公司,自称以前与*ST新亿有合作,并代管

阳云科技和深圳市艾美达易科技有限公司（*ST新亿子公司，以下简称艾美达易）、恒泊今盛公章、账务资料、税务登记系统账号密码、网银等资料。林某杰向吴某校提供了天津中宇等四家公司的联系方式和联系地址，堂堂所审计人员根据林某杰提供的联系地址发出了快递。2020年7月29日吴某校收到了林某杰从广东省深圳市福田区华强北路4002号中洲圣廷苑酒店发来的快递，内容为中盛亚科技的回函。吴某校2020年7月29日18:04通过微信向林某杰进行了确认并进一步要求林某杰帮忙提供其余三家未回函的联系方式，后来吴某校收到了天津中宇、日照紫峰的询证函回函，快递单显示都是2020年8月11日上午寄出的，未收到天津启运的询证函回函。吴某校未与天津中宇这四家公司的函证联系人联系过。

堂堂所发现提供函证联系人、联系方式及联系地址的黄某1、林某杰非*ST新亿员工的异常情况，未保持职业怀疑；发现黄某1、林某杰代管阳云科技和艾美达易、恒泊今盛公章、账务资料、税务登记系统账号密码、网银等资料的异常情况，未保持职业怀疑；从林某杰处获取四家拟函证公司的联系人、联系方式及联系地址，未核实函证联系人的真实身份；发出函证后，从林某杰处收到中盛亚科技回函并与林某杰进行了确认，林某杰确认由其寄出而非函证对象寄出，未对回函的真实性保持怀疑，也未将上述异常情形予以记录。

（三）营业外收入函证程序执行不恰当

堂堂所营业外收入审计底稿记录，2019年*ST新亿将享有的2.38亿元债权作价2.66亿元转让给德福保理，并在收到7,590万元应收债权转让款后，确认为营业外收入。堂堂所以对德福保理和深圳市百盛易威科技有限公司（以下简称百盛易威）实施函证程序。

堂堂所根据林某杰提供的德福保理和百盛易威联系人、联系方式及联系地址进行函证，关注到林某杰提供的百盛易威与德福保理的函证地址一致的异常情形未保持职业怀疑，发现百盛易威的函证地址和其注册地址深圳市福田区福田街道彩田南路星河世纪大厦B栋1708号不一致的异常情形，仅向林某杰确认，未向函证对象确认其身份，也未将函证中发现的异常情况记录在底稿中。

综上，堂堂所在对*ST新亿审计的函证工作中，对亿源汇金应收账款、应付账款函证失去控制，执行*ST新亿其他应收款和营业外收入的函证程序时，对存在的多处异常情况未予以应有的关注，未执行进一步审计程序消除异常情况，也未将异常情况在底稿中记录，导致审计报告存在虚假记载。堂堂所上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十四条、第十七条、第十八条、第十九条、第二十一条、第二十三条的规定。

五、投资性房地产审计存在缺陷

*ST新亿聘请深圳中洲资产评估有限公司（以下简称中洲评估）对韩真源 2018 年 12 月 31 日和 2019 年 12 月 31 日全部股东权益价值进行了评估，2020 年 8 月 26 日，中洲评估出具了相关资产评估报告。2020 年 8 月，*ST新亿召开董事会，决定自 2019 年 1 月 1 日起对投资性房地产的后续计量模式由成本计量模式变更为公允价值计量模式。同月，*ST新亿在披露 2019 年年报的同时对 2018 年报表数据进行了差错更正，将原计入固定资产及无形资产的韩真源房屋建筑物及土地使用权，调整确认为投资性房地产。并根据 2019 年底基准日的评估报告，确认 2019 年度投资性房地产公允价值变动收益 2,231.13 万元。根据另案调查，中洲评估相关资产评估报告涉嫌按照预设值倒轧，重要参数存在明显问题。

堂堂所在利用中洲评估的工作时，未考虑中洲评估出具的相关报告使用的重要假设的合理性，未对评估报告中参数设置进行有效复核。堂堂所抽查了部分物业进行租金价格比对，但选取的物业信息数量较少且与开源市场不具有可比性，未关注到评估机构设定单位租金价格显著高于实际，空置率参数设置显著低于实际。堂堂所依赖评估机构中洲评估出具的评估报告，未对*ST新亿投资性房地产的核算获取充分、适当的审计证据即对相关会计处理予以认可，导致未能发表恰当的审计意

见。堂堂所的上述行为，不符合《中国注册会计师审计准则 1421 号——利用专家的工作》第九条、第十三条和第十四条的规定。

六、未能准确获取与识别*ST新亿关联方关系

*ST新亿 2019 年财务报告中披露的其他应付款——关联方往来期初数为 8,659,733.12 元，期末数为 20,785,425.40 元，*ST新亿底稿其他应付款底稿中，非合并范围内关联方（底稿 FJ1）期初审定数为 8,600,628.91 元，期末审定数是 8,813,212.91 元。关于*ST新亿 2019 年财务报告其他应付款关联方往来期末数与*ST新亿底稿中其他应付款期末审定数差异较大的原因，堂堂所方解释是因为编制底稿时未将宏晟置业等主体列示为关联方，在编制合并报表时又将宏晟置业等主体错误作为关联方披露，导致 2019 年年报中其他应付款关联方交易信息期初数和期末数包含的关联方不一致，吴育堂对上述情况表示“我不清楚具体情况”。上述情况表明，堂堂所未能准确获取与识别*ST新亿关联方关系，导致 2019 年审计报告中期初与期末关联方认定口径前后不一致，进而导致*ST新亿 2019 年年报中其他应付款关联方交易信息披露错误。堂堂所的上述行为不符合《中国注册会计师审计准则 1323 号——关联方》第十一条和第二十九条的规定。

七、质量控制存在缺陷

堂堂所*ST新亿年审项目原质量控制复核人在复核*ST新亿年审项目后拒绝签字，由项目签字注册会计师吴育堂同时担任质量控制复核人。签署审计报告前，吴育堂未审阅完底稿，没有发现审计报告存在的问题；刘润斌仅复核了审计报告和实质性底稿的电子版，没有完整复核所取得审计证据。堂堂所复核工作流于形式，对于发现的异常，没有保持职业怀疑，未执行进一步审计程序以核实相关业务真实性，最终在相关审计人员拒绝签字、审计团队被隔离期间未完成审计程序的情况下，出具了*ST新亿相关审计报告。

综上，堂堂所未按规定执行复核程序，审计报告签发前注册会计师未按规定履行复核职责，也未经独立项目质量控制复核人员复核等行为不符合《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》第三十条、第三十一条、第三十三条、第三十四条、第三十五条、第四十条和《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条的规定。

以上事实，有上市公司公告、相关合同、审计报告、审计底稿、相关人员笔录、微信聊天记录、银行账户资料、相关方提供材料等证据证明，足以认定。

我会认为，堂堂所在对*ST新亿 2018 年、2019 年年度财务报表审计过程中未勤勉尽责，未能实施充分必要的审计程序并

获取充分、适当的审计证据以对财务报表形成恰当审计意见，出具的审计报告存在虚假记载和重大遗漏，情节严重。堂堂所的行为违反了《证券法》第一百六十三条的规定，构成《证券法》第二百一十三条第三款的情形。

吴育堂为*ST新亿 2018 年和 2019 年审计项目的项目合伙人、签字注册会计师，刘润斌为该项目签字注册会计师，二人是堂堂所出具相关审计报告存在虚假记载和重大遗漏的直接负责的主管人员。刘耀辉作为注册会计师，向堂堂所推介审计业务，并约定居间费用，影响堂堂所发表审计意见，直接参与并组织人员参与*ST新亿相关审计报告复核工作，协助堂堂所出具相关审计报告，是上述行为的其他直接责任人员。

当事人及其代理人在听证会上和申辩材料中提出如下申辩意见：

堂堂所及吴育堂申辩称，堂堂所出具的*ST新亿 2018 年、2019 年年度审计报告不存在虚假记载和重大遗漏，堂堂所及项目签字注册会计师克服新冠疫情带来的困难，严格执行审计准则，按照独立性要求严格认真实施了审计程序，保持了必要的职业怀疑，出具的相关审计报告意见类型恰当，不存在虚假记载和重大遗漏：

1. 堂堂所及项目签字注册会计师不存在审计独立性缺失情况，一是并未承诺无条件不出具否定或无法表示意见的审计报

告并约定或有费用；二是基于监管高要求和业务风险考量，约定赔偿条款合情合理合法，符合行业通行做法；三是未实际签署《居间协议》，与刘耀辉不存在居间法律关系；四是未违规修改审计报告内容，根据相关方要求作出的修改符合企业实际情况，有合理理由，并不存在重大遗漏，未误导投资者，也未造成投资者损失；五是相关审计报告复核工作并未依赖刘耀辉团队完成，刘耀辉仅作为外部专家提供咨询意见建议。

2. 收入审计不存在严重缺陷，一是《租金抵账协议》倒签不影响其合法有效，确认租金抵账收入符合准则规定；二是已经实施充分必要的审计程序核实贸易收入真实性，确认贸易收入符合准则规定；三是已经实施必要的审计程序核实物业费收入真实性，确认物业费收入符合准则规定；四是已经实施充分审计程序核实法院判决赔偿收入，相关会计处理认定符合准则规定；五是修改、删除审计底稿属于正常的底稿归档整理程序，并非掩盖审计中发现的问题。

3. 关于函证程序，因受到新疆严重疫情的影响，对亿源汇金应收账款和应付账款函证程序存在部分缺陷是情有可原的，对其他应收款和营业外收入的函证实施了有效控制，对一些异常未作底稿记录，虽存在部分缺陷，但已在审计底稿和审计报告中对其他应收款发表了保留意见，审计报告不存在虚假记载。

4. 投资性房地产审计已经实施了必要的审计程序，在利用评估机构的工作时，实施了必要的审计程序，充分考虑了评估假设、参数设置的合理性，充分尊重资产评估师的专业意见，获取了比较充分、适当的审计证据，支持发表恰当的审计意见。

5. 审计报告附注对《喀什市开源市场用地规划调整开发协议》的披露，符合疫情爆发不可抗力情形下，行政机关不可能收回土地使用权的实际情况，有合理理由，不构成重大遗漏。

6. 不存在未能准确获取与识别*ST新亿关联方关系情况，2019年年度报告中披露的“关联方及关联交易”中关联方应付款项其他应付款信息期初数和期末数包含的关联方是一致的，披露信息准确，关联方及关联交易以审计报告此部分的披露信息为准，相关信息的披露符合准则规定。

7. 堂堂所在部分原拟签字注册会计师和质量控制复核人拒绝签字的情况下更换相关人员，质量控制虽然存在部分缺陷，但已经完成了必要的审计程序，取得了充分、恰当的审计证据，出具的审计意见是恰当的。

8. 2019年堂堂所在审计过程中，针对韩真源已经出具的2018年度审计报告和资产评估报告所涉无法表示意见事项消除情况进行复核，对2018年数据差错进行更正调整，并出具保留意见的审计报告，报告不存在虚假陈述和重大遗漏。

9. 中国证监会对堂堂所及项目签字注册会计师拟作出的行政处罚及市场禁入事实不清、定性不准确、处罚特别严重、严重不当、不公平、不公正，远高于对其他会计师事务所的处罚幅度，过罚不相当，是对当事人的打压迫害、打击报复。

10. 中国证监会认定上市公司虚假收入缺乏证据，应当由财政部、中国注册会计师协会组织专业人员对相关问题进行共同认定，做出正确的专业判断。

综上，堂堂所、吴育堂认为其行为在一定程度上存在过失，但不具备主观违法故意，情节显著轻微，请求免于处罚。

我会认为，《证券法》第七条规定，国务院证券管理机构依法对全国证券市场实行集中统一监督管理。《证券法》“第十二章”专门对国务院证券管理机构依法对证券市场实行监督管理履行的职责和有权采取的措施作了具体列举，在现行法律没有特别规定行政机关必须对执法中的专业性问题委托专业机构进行认定和处理的情况下，中国证监会作为国家设置的专司证券市场监管的专业性机构，对涉嫌证券违法行为的事实（包括对涉及财务会计文件是否存在虚假记载等涉及专业性方面的问题）进行调查、认定并在调查基础上作出相应的处理，属于法律规定的中国证监会职责权限范围。关于堂堂所和吴育堂提出陈述申辩意见，其中所涉上市公司信息披露违法相关事项，我

会已在他案中作出认定和处理，对于其他申辩意见我会不予采纳，理由如下：

1. 关于堂堂所缺乏审计独立性问题。其一，堂堂所方主张其约定出具特定类型的审计意见系以上市公司配合提供审计所需资料 and 文件为先决条件，但该条件是审计工作正常开展和出具合适意见审计报告的必要条件，不是出具标准或保留意见审计报告的充分条件，审计机构应从实质上和形式上保持独立性，在任何条件下不应事先约定出具审计意见的类型。堂堂所在《审计业务补充约定书》中承诺不出具否定或无法表示意见的审计报告，并基于该承诺约定或有收费，严重丧失独立性；其二，注册会计师应当勤勉尽责并为自己的执业行为负责，堂堂所向刘润斌出具承诺函，将注册会计师因未勤勉尽责可能承担的法律后果转移到堂堂所，并通过签订《审计业务补充约定书》的形式进一步转移到*ST新亿，违反了独立性要求；其三，根据当事人笔录、微信聊天记录及附件，*ST新亿相关审计业务系刘耀辉向吴育堂介绍，双方约定了居间费用并草拟了居间合同，吴育堂要求刘耀辉提供审计业务约定书时，刘耀辉要求吴育堂先对居间合同签字盖章，刘耀辉在双方沟通中也存在“我帮你揽业务”“我中间人”等类似表述，双方合意明确。刘耀辉本人在陈述申辩中也多次强调自己的居间人身份。虽因各种原因双方最终未签署合同和发生费用，不影响对刘耀

辉所起居间作用的认定；其四，吴育堂主张其撰写的《重大审计问题的处理意见》是更改审计意见的理由，但是《重大审计问题的处理意见》未按照相关会议提出的解决方案执行审计程序。且《重大审计问题的处理意见》中关于投资性房地产--房屋建筑物的成本计量的问题，堂堂所申辩称其以前任审计机构四川华信会计师事务所（以下简称四川华信）相关审计结果为依据进行了调账，但是根据堂堂所审计底稿中所附与前任会计师沟通记录，未见堂堂所审阅四川华信的审计底稿，而且前任会计师在上一年度审计报告中明确将“未能就贵公司（*ST新亿）确认的对韩真源投资有限责任公司（以下简称“韩真源”）股权的入账价值和债务重组收益，以及债务入账资产价值的真实性、准确性获取充分、适当的审计证据”列为发表无法表示意见的原因之一。堂堂所方在外部人员施压下，更换拟签字注册会计师，并在未充分执行审计程序、未获取充分适当的审计证据的情况下，将拟出具的2018年韩真源净资产审计报告的审计意见由保留意见改为标准无保留意见，明显违规，出具的报告存在虚假记载；其五，开发协议涉及的喀什开源市场资产总额为80,358.00万元，占上市公司最近一期经审计总资产的72.36%，属于应当披露的重大事项，协议中关于“8月24日前未拆除完毕，视为韩真源放弃开发，喀什市自然资源局收回土地使用权”等风险事项关系合同目的能否实现，应当予

以完整披露，堂堂所方主张所谓相关行政机关“不可能收回”“无权收回”并非不予披露相关信息的免责理由。此外，吴育堂在接受询问时明确表示相关内容是“刘耀辉在审核时删除了，他觉得没必要”，而非基于堂堂所的审计意见。堂堂所在审计报告资产负债表日后事项中未提及相关内容构成重大遗漏，影响投资者判断；其六，吴育堂在接受询问时明确表示，在项目原质量复核人员认为风险太高不愿意签字的情况下，刘耀辉及其下属“在为我们做独立质量复核”，双方“在微信群里分享了所有的报告初稿”，刘耀辉方“审阅了报告并提出了修改建议”，相关电子文件存在刘耀辉方大量修改记录。根据在案证据，刘耀辉深度介入了此次审计项目（详见下文），并非仅作为所谓外部专家提供咨询意见。

2. 关于收入审计程序问题。其一，《租金抵账协议》系在审计发现相关租金收入只有发票、公司无法提供合同并拒绝配合实施现场走访程序等存在重大异常情况下，公司于2020年审计期间倒签，吴育堂在获取协议未签章版本初稿后协助公司方对协议相关表述进行了修改，严重违反审计程序要求，且初稿所记载租赁期限（2019年12月1日-2020年11月30日）与最终签章版内容（2019年1月1日-2019年12月31日）明显不一致，吴育堂方在发回公司方的文档中将含租赁期限在内的变更内容进行突出显示，该审计证据存在严重瑕疵；其二，

审计人员在第一次现场审计中发现*ST新亿 2019 年贸易收入存在重大异常，原拟签字注册会计师了解了第一次现场审计情况后提出“新亿的贸易收入很难确认，我不想签这个业务”，针对第二次现场审计情况，明确提出调减该笔收入的意见。最终堂堂所在未取得比第一次现场审计中更多有效证据情况下，确认了*ST新亿 2018 年和 2019 年贸易收入，且吴育堂签署报告前对于审计底稿中记录的事项未认真复核，对原拟签字注册会计师提出的意见未予以采纳，也未实施进一步审计程序以获取充分的审计证据。刘润斌在签署报告前，复核底稿未发现相关问题，签署报告后发现问题，删改底稿。相关收入审计程序存在严重缺陷；其三，针对物业费收入，堂堂所审计人员初步意见是不予确认，并说明*ST新亿不会因为未确认该笔收入导致连续两年收入低于 1000 万（触发公司暂停上市条件），吴育堂认为公司 2019 年收入过低；原拟签字注册会计师明确提出鼎盛源 2019 年物业费收入属于合同安排、财务造假，不同意确认该收入，如果公司坚持确认该笔收入，要在审计报告中将该事项列为保留事项，相关意见吴育堂知悉并进行了讨论。对于审计人员提出的不确认物业费收入的意见，吴育堂一开始并没有提出反对意见，刘润斌也对该笔收入提出过质疑。在此情况下，堂堂所仅在宏腾达补充出具由宏腾达承担物业管理成本的情况说明后，即认可*ST新亿确认这笔收入，相关收入审计

程序存在严重缺陷；其四，关于保理业务收入，堂堂所审计团队在审计中关注到了公司收到营业外收入 7,590 万元款项后马上以预付款 2,590 万元和借款 5,000 万元形式支付出去异常情况，对资金来源和去向以及交易的商业实质存疑，存在与债务人串通舞弊风险并明确提出了需进一步执行向债务人核实的程序，但最终并未进一步妥善执行审计程序核实相关该笔营业外收入的真实性，相关收入审计程序存在严重缺陷；其五，堂堂所在审计过程中未执行充分的审计程序，并在审计报告日后补充审计程序，为掩盖审计中发现的问题对审计底稿进行实质性修改，并非所谓正常的底稿归档整理程序。

3. 堂堂所在开展审计工作中，未对应收账款、应付账款函证过程实施有效控制；未对其他应收款函证程序中函证联系人身份存疑、回函真实性存疑等明显异常情况保持合理怀疑，也未将异常情形予以记录；未对营业外收入函证程序中函证地址存在的明显异常情况保持合理怀疑，未进一步确认函证对象身份，也未将异常情形予以记录。堂堂所以对存在的异常情况未予以应有的关注，未执行进一步审计程序消除异常情况，也未将异常情况在底稿中记录，函证程序存在严重缺陷，并非仅存在部分问题。

4. 关于投资性房地产审计事项，堂堂所以对租金合理性复核流于形式，依赖评估机构中洲评估出具的评估报告，未实施必

要的审计程序获取充分、适当的审计证据即对相关会计处理予以认可。

5. 关于识别*ST新亿关联方关系问题，吴育堂提出堂堂所审计报告第73页2019年审计报告中“八、关联方及关联交易2、关联方应付款项其他应付款期初数8,659,698.04元（合计数），期末数8,342,165.32元（合计数）”是准确的。但是，2019年审计报告第59页中“附注五、（十二）其他应付款3、其他应付款项（1）按款项性质分类关联往来款”期初数为8,659,733.12元，期末数为20,785,425.40元，审计底稿其他应付款底稿中，非合并范围内关联方（底稿FJ1）期初审定数为8,600,628.91元，期末审定数是8,813,212.91元，三处数据勾稽不平。

6. 堂堂所列举的案件并非适用现行《证券法》予以处罚，不具备可比性。现行《证券法》虽取消了会计师事务所从事证券业务行政许可准入规定，但同时大幅提升了违法违规的法律责任，降低门槛绝不是放任部分不良上市公司和投机分子扰乱证券市场秩序。堂堂所和吴育堂明知公司2018年度财务报告被出具无法表示意见的审计意见，2019年年度报告延迟披露，且相关财务指标可能触发暂停上市标准，公司股票面临被暂停上市风险，其不仅未充分评估风险，审慎开展审计业务，而且承诺不发表特定类型审计意见，配合公司调整审计证据，在考

虑是否确认部分业务收入时，将会否导致公司股票被暂停上市作为考量因素，在受到外部压力影响、未充分执行审计程序获取充分适当的审计证据的情况下，针对相关收入问题发表了不恰当的审计意见，出具的相关报告存在虚假记载和重大遗漏。堂堂所和吴育堂明知被审计单位等相关方对重要事项的财务会计处理存在问题，仍旧配合相关方从事违法行为，在相关方示意下作不实报告，其主观故意明显，行为性质恶劣，违法情节严重。我会根据在案证据，充分考虑当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，对其作出处理，是严格依法履职的行为。

刘润斌辩称：其本人于2020年8月21日参与项目，因新疆疫情无法前往现场参与审计，而通过线上底稿复核及电话沟通主要审计事项，8月25日前往深圳进行签字，在8月21日前因没有参与项目，未参与堂堂所及吴育堂和黄某、刘耀辉有关审计项目的讨论、解决方案以及影响会计师独立性的补充协议和居间协议。针对此次审计也仅获取项目收费3%的签字费用及3%的业务提成，未额外收取任何费用。此次审计出现各种问题，系因新疆疫情特殊原因未去现场实地了解项目情况，确实有未勤勉尽责的情形，但是参照既往行政处罚案例，考虑过罚相当原则以及其本人积极配合调查的情形，且本案未导致投

资人重大损失及较大社会影响，相较涉案金额远大于本案的案件，此次处罚过重。刘润斌请求酌情减轻处罚。

我会认为，其一，刘润斌明知原拟签字注册会计师、复核人员因项目风险过高拒绝签字；其二，刘润斌知悉项目团队以吴育堂及其亲属为主，且认为该团队不具备专业胜任能力；其三，刘润斌明知部分审计程序存在缺陷，且在整理审计底稿时发现相关问题；其四，刘润斌对可能被行政处罚存在一定预期，并要求事务所承诺给予补偿。刘润斌作为注册会计师，本应勤勉尽责，严格遵守审计准则、注册会计师执业准则、职业道德守则相关要求开展审计工作，反而在明知项目存在诸多问题的情况下未严格执行审计程序，未对审计证据中明显的异常保持应有的关注和职业怀疑，违反业务规则签署审计报告出具审计意见。我会已经充分考虑其违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，且其并不符合法定的从轻、减轻情形，因此我会对刘润斌的陈述申辩意见不予采纳。

刘耀辉申辩称：1. 其不属于《证券法》第一百六十三条、第二百一十三条第三款规定的处罚对象，并非本案适格的被处罚主体，不应被认定为责任人员，对其处罚缺乏法律依据，且其没有主观故意，情节轻微，也不应被采取证券市场禁入措施。2. 其不存在胁迫、影响堂堂所及其注册会计师违背审计准则或职业操守违规出具审计报告的情形。其主观上没有配合

*ST新亿影响堂堂所出具审计意见的动机，客观上只是作为居间人（最终未实际签署协议和收取费用）协调双方沟通，转达公司方的意见，也多次表示让堂堂所合规开展审计工作，自己作出决定，其本人没有任何立场向堂堂所施加影响、提出要求。吴育堂所受到的真正的外部压力来自于*ST新亿黄某，吴育堂之所以动摇并要求原拟签字注册会计师更改审计报告意见，是因为担心公司因此解约或拒不支付审计服务费用。堂堂所及其注册会计师依法应保有审计机构、注册会计师的独立性，对由其盖章、签字出具的审计报告独立承担审计责任。3. 堂堂所关于*ST新亿2018年和2019年审计报告复核工作并非依赖刘耀辉团队完成。堂堂所自始至终都是由其内部会计师负责项目质控及复核工作，尤其是吴育堂本人给自己的定位是负责项目全面复核。堂堂所从未提出过要求刘耀辉团队承担整个项目的质控复核工作，未曾向刘耀辉团队提供过审计底稿资料，仅是提供报告初稿给刘耀辉“帮把下关”，最终审计报告的定稿权及签字权是由堂堂所自主掌控的。刘耀辉团队也从未作出过要为堂堂所提供审计报告复核服务的意思表示，仅是出于善意，基于专业角度，向堂堂所提供了一些客观的修改建议，主要集中在报告的形式审查层面，未更改堂堂所原有审计报告意见类型。综上，刘耀辉请求对其不予行政处罚。

我会认为，其一，刘耀辉在微信中与吴育堂就签订补充业务约定书的实质内容进行了商讨，具体情形为：刘耀辉于 2020 年 3 月 17 日向吴育堂发送了监管处罚的相关文件“监管信息整理”，吴育堂回复“谢谢！这个会对事务所和注师罚款吗？”，3 月 19 日双方对会计师事务所受到罚款后赔偿金额进行讨价还价，吴育堂初稿中原对会计师事务所受到罚款赔偿金额是 100 万元，刘耀辉还价“还是 50 吧”，吴育堂回复“没考虑民事诉讼损失”“好”，刘耀辉回复吴育堂“这个不可能发生”“因为非标意见”，吴育堂继续问“股民告呢”，刘耀辉继续回复“这个不可能发生”“门槛很高”，吴育堂最终要求在业务约定书补充协议中加上“以及法律诉讼损失”，刘耀辉回复“ok”；其二，在审计期间，堂堂所原拟签字会计师准备对韩真源 2018 年净资产出具保留意见的审计报告，刘耀辉知悉后明确表示“喀什韩真源投资有限责任公司报告意见就这样？你直接跟黄某说吧”“再三强调过韩真源报告保留意见不能接受，现在还是这样，咋回事呢！？”，后吴育堂将更改为标准意见但是增加了强调事项段的韩真源 2018 年净资产审计报告发送给了刘耀辉，刘耀辉明确表示“如此报告意见，我没有办法给黄某总交差。既然你们坚持己见，我说的意见根本不考虑。以后你们的事也不要找我了”；其三，堂堂所原拟签字会计师拒绝签署更改审计意见后的韩真源净资产审计报告并进

一步拒绝签署*ST新亿的所有报告提出离职，吴育堂要求其与刘耀辉沟通，具体情况为：该会计师向刘耀辉发送“刘总，您好。我不想签新亿的报告，可以以我被隔离，无法执行审计程序换一下注师？谢谢刘总”消息，刘耀辉回复“不要这样，请再考虑。现在开会。晚点电话”，该会计师继续说“刘总，感谢您对工作的支持与指导。我考虑很清楚。以大局为重，换注师是最好的。因为之前也有项目因为疫情的原因更换。而且从时间上来讲，可能也不能满足公司的要求，至少我是做不到的。刘总，希望你能谅解我的想法”，刘耀辉表示“说的这个理由很难成立。再说，已经折腾这么久了，公司和事务所都再经不起折腾了”。其后，吴育堂在刘耀辉的建议下同意该会计师辞职，刘耀辉明确表示对其离职“要同意。这样才好更换签字会计师”“要同意”；其四，刘耀辉团队、堂堂所团队和黄某建有关于*ST新亿2018年和2019年年度报告复核的微信群，由刘耀辉团队在群内提出修改意见或直接修改，堂堂所团队根据意见修改审计报告。刘耀辉团队除直接对审计报告部分重要实质性内容进行修改外，还对*ST新亿年度报告提出了明确修改意见，决定了重大及复杂的会计问题处理方法，甚至对审计程序提出了明确要求。吴育堂、刘润斌及堂堂所此次项目组成员均在询问中明确表示该项目主要由刘耀辉团队进行复核把关，刘耀辉也表示“当时*ST新亿公司要求出报告比较急，

时间超过了约定期限（具体的期限我不记得了），后来堂堂所出的审计报告初稿的质量很差，很多基本勾稽关系有问题，格式也很乱。*ST新亿的黄某请我帮忙看一下。……主要是在线上审核，吴育堂团队成员把*ST新亿 2018 年和 2019 年审计报告初稿发到群里，我们一起看有什么错误需要修改。我们主要是把问题提出来，建议堂堂所他们自己改，有些明显错误的地方，我们也会用修订模式帮他们改。”

综上，刘耀辉作为注册会计师，理应熟悉审计准则、注册会计师执业准则、职业道德守则等要求，在注册会计师职业道德守则禁止会计师事务所为承揽业务支付业务介绍费的情况下，刘耀辉还与堂堂所拟定居间合同，要求堂堂所支付居间费用。在审计期间深度介入堂堂所审计工作，明知约定出具审计意见类型属于严重违规行为依旧向堂堂所方表达相关要求，并持续施加压力，催促堂堂所尽快出具相关报告，对报告内容进行实质复核并提出修改意见或直接修改。刘耀辉对其行为后果有足够认知，其行为与堂堂所违法行为高度相关，认定其为堂堂所违法行为的其他直接责任人员事实清楚，证据确凿，并无不当。我会对刘耀辉的陈述申辩意见不予采纳。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据《证券法》第二百一十三条第三款的规定，我会决定：

一、对深圳堂堂会计师事务所责令改正，没收深圳堂堂会计师事务所业务收入 1,970,297.01 元，处以 11,821,782.06 元的罚款，并暂停从事证券服务业务 1 年；

二、对吴育堂给予警告，并处以 100 万元的罚款；

三、对刘润斌给予警告，并处以 50 万元的罚款；

四、对刘耀辉给予警告，并处以 30 万元的罚款。

【案例拓展】根据证券交易所股票上市规则，上市公司出现财务状况异常情况或者其他异常情况，导致其股票存在被强制终止上市的风险，证券交易所会对该公司股票实施退市风险警示，在其股票简称前冠以*ST字样。强制退市分为交易类强制退市、财务类强制退市、规范类强制退市和重大违法类强制退市等四类情形。为规避退市，*ST公司通常有较强的动机操纵财务报表，利用各种手段虚增收入、调节利润、增厚净资产等。因此，*ST公司审计项目具有较高的执业风险，注册会计师在执业过程中需保持充分的职业怀疑，有效做好风险应对，重点做好以下 5 方面工作：

1. 保持独立性。*ST公司在被实施风险警示后首个会计年度的财务报表审计意见类型对*ST公司是否被强制退市影响重大，公司有较强的动机实施舞弊、购买审计意见等，注册会计师应提高风险防控意识，守好原则底线，保持审计独立性，防

止出现利益冲突等可能影响审计独立性的情形，客观公正发表审计意见，坚决杜绝购买审计意见的行为。

2. 加强内部控制审计。*ST公司出现财务状况或其他情况异常，一定程度上表明上市公司内部控制存在薄弱环节。注册会计师应加强内部控制审计，充分了解*ST公司内外部环境变化，做好风险评估，严格执行内部控制测试，对内部控制设计和运行有效性作出恰当评价，对控制测试中发现的所有异常情况或控制偏差进行分析，确定是否存在相应的内部控制缺陷并评价其影响，同时保持职业审慎，关注管理层凌驾于控制之上的风险。

3. 强化收入审计。营业收入是财务类退市情形的重要指标之一，也是常见财务舞弊易发高发领域之一。注册会计师应当结合*ST公司历史经营情况及新增业务模式等因素，充分关注收入确认的真实性、合规性，对新增贸易收入、关联交易、期末突击确认收入等异常情形提高警惕，严格执行核查程序，对公司营业收入扣除事项是否合规及扣除后的营业收入金额谨慎发表专项核查意见。

4. 审慎认定经常性损益。财务类退市指标中的净利润以扣除非经常性损益前后孰低为准。注册会计师应当高度关注*ST公司非经常性损益的认定情况，如核查发现公司从事的相关业务不具备可持续的经营和盈利模式，无法体现正常的经营业绩

和盈利能力，应当对照《公开发行证券的公司信息披露规范问答第1号—非经常性损益》的相关规定，审慎考虑将相关损益计入经常性损益。

5. 核实前期非标事项本期进展。注册会计师应当详细核实前期非标准审计意见涉及事项在本期是否取得重要进展，恰当判断相关事项对本期财务报表的影响，对于公司认定前期非标事项影响已消除的，注册会计师应保持高度职业怀疑，充分执行核查程序，审慎发表意见。

案例 2. 蓝山科技

中国证券监督管理委员会行政处罚决定书〔2021〕99号

当事人：中兴财光华会计师事务所（特殊普通合伙，以下简称中兴财所），住所：北京市西城区阜成门外大街2号22层A24。

刘永，时任中兴财所合伙人，涉案项目签字会计师。

李铁庆，时任中兴财所部门经理，涉案项目签字会计师。

赵海宾，时任中兴财所合伙人，涉案项目签字会计师。

依据《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）的有关规定，我会对中兴财所关于北京蓝山科技股份有限公司（以下简称蓝山科技）信息披露相关业务未勤勉尽责一案进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。当事人未提出陈述、申辩意见，也未要求听证。本案现已审理终结。

经查明，当事人存在以下违法事实：

蓝山科技通过虚增银行存款、虚构销售业务、虚构研发支出、虚列运费支出方式，虚增收入、资产和利润，导致其公告的2017年至2019年年度报告披露的财务数据存在虚假记载。同时，2020年4月29日，蓝山科技向全国中小企业股份转让系统有限责任公司（以下简称全国股转公司）提交了《向不特定合格投资者公开发行股票说明书（申报稿）》（以下简称

《公开发行说明书》) 并进行了公告, 蓝山科技公告的《公开发行说明书》中包括蓝山科技 2017 年度至 2019 年度三年的财务数据, 其公告的证券发行文件在财务会计信息、业务与技术、公司治理与独立性等方面编造重大虚假内容。9 月 22 日, 蓝山科技向全国股转公司提交了《关于终止股票向不特定合格投资者公开发行并在精选层挂牌的申请》, 申请撤回申请文件。9 月 25 日, 全国股转公司决定终止蓝山科技精选层挂牌申请文件的审查。

中兴财所是蓝山科技 2017 年至 2019 年年度财务报表和 2020 年公开发行股票事项审计机构, 为蓝山科技出具了 2017 年度至 2019 年度标准无保留意见的审计报告, 用于蓝山科技在创新层的定期报告信息披露, 签字注册会计师涉及刘永、李铁庆和赵海宾。2020 年 4 月 29 日, 蓝山科技精选层申报时又单独披露了 2017 年度至 2019 年度审计报告。另外, 在蓝山科技 2020 年 4 月 29 日公开披露的《公开发行说明书》中, 披露了中兴财所对《公开发行说明书》中引用的审计报告等内容无异议, 并对其真实性、准确性、完整性承担相应法律责任的声明, 刘永、李铁庆、赵海宾在该声明中签字确认。

中兴财所、刘永、李铁庆、赵海宾在蓝山科技 2017 年至 2019 年年度财务报表和 2020 年公开发行股票事项审计中, 未勤勉尽责:

一、未对银行对账单和银行函证保持职业怀疑，未对获取过程保持控制

（一）未对 2017 年度和 2018 年度银行对账单异常情况保持职业怀疑，未对 2019 年度银行对账单的获取过程保持控制

1. 未能识别虚假银行对账单的明显异常之处

对蓝山科技及下属子公司北京中经赛博科技有限公司（以下简称中经赛博）、北京蓝山量子科技有限公司（以下简称蓝山量子）2017 年度至 2019 年度的审计工作底稿中，中国工商银行北京大屯路支行银行对账单系蓝山科技伪造，且内容与真实对账单不符。中兴财所未对虚假银行对账单明显异常保持职业怀疑，导致其未能发现蓝山科技账实不符。

2. 获取银行对账单过程失控

在 2019 年度审计过程中，李铁庆与蓝山科技出纳一同前往银行打印银行对账单，因李铁庆在银行门外等候，导致其未能发现对账单虚假。

3. 本案项目组回复复核意见时称银行对账单系亲自下载或打印，与实际情况不符

中兴财所审计工作底稿显示，中兴财所内部复核人员询问蓝山科技审计项目组银行对账单来源时，项目组人员回复称系由项目组人员亲自在网上打印或者亲自到银行打印，但实际上

并未亲自上网下载打印，也未亲自进入到银行打印对账单，相关银行对账单均由蓝山科技提供。

由于未对获取银行对账单的整个过程保持控制，导致中兴财所最终从蓝山科技工作人员处获取了虚假银行对账单，从而未能发现蓝山科技银行存款账实不符。中兴财所上述行为违反《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十四条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条的规定。

(二) 未对 2017 年度和 2018 年度银行询证函内容异常情况保持职业怀疑，未对银行函证过程保持控制

1. 未对询证函的异常情况保持职业怀疑

对蓝山科技及下属子公司中经赛博、蓝山量子 2017 年度和 2018 年度的审计工作底稿中，中国工商银行北京大屯路支行银行询证函系蓝山科技伪造，并非银行回函，虚假询证函的余额与真实情况不符，并存在明显异常情况，中兴财所均未关注，未能保持职业怀疑。

2. 未能对银行函证过程保持控制

经查阅中国工商银行北京大屯路支行留底的中兴财所询证函，询证函中要求该支行回函至中兴财所，但 2017 年度和

2018 年度询证函所列的回函地址均为蓝山科技关联公司地址，所列联系人为蓝山科技工作人员。对蓝山科技及下属子公司 2017 年度审计工作底稿中未见中国工商银行北京大屯路支行发函及回函快递单，也未见跟函记录。

对蓝山科技及下属子公司 2018 年度审计工作底稿中未见中国工商银行北京大屯路支行发函及回函快递单，也未见跟函记录。函证结果汇总表中回函方式一栏空白，未记录是邮寄还是跟函。中兴财所补充说明该银行函证为跟函方式。经查明，跟函记录并非中国工商银行北京大屯路支行的跟函记录。

中兴财所未对银行函证过程保持控制，未能做到独立发函询证，且未对函证异常情况保持职业怀疑，导致银行函证失效，获取了虚假银行询证函，进而未能发现蓝山科技虚增银行存款。上述行为违反《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条，《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十四条、第十七条的规定。

二、对蓝山科技的客户和供应商函证与访谈程序存在缺陷

（一）客户和供应商函证程序存在缺陷

调查人员向询证函所涉部分客户和供应商创新技术有限公司（以下简称创新科）、北京裕源大通科技股份有限公司

（以下简称裕源大通）、华宇金信（北京）软件有限公司（以下简称华宇金信）、东华软件股份公司（以下简称东华软件）及其下属公司东华博育云有限公司（以下简称东华博育云）、苏州东华软件科技有限公司（以下简称苏州东华）、广州东华软件有限公司等走访调查后，确认中兴财所审计工作底稿中的部分询证函非被询证单位出具，部分询证函的印章与被询证单位的公司实际使用印章不符，部分询证函中所载财务数据与实际情况不符。中兴财所在收入、应收账款、预收账款、发出商品、研发支出审计等函证程序中存在缺陷，导致其未能发现上述问题，具体如下。

1. 未有效设计询证函，对被询证单位的地址和联系人等影响函证真实性的重要信息未能有效控制和关注

蓝山科技、中经赛博 2017 年度至 2019 年度应收账款等科目《函证程序控制措施表》中关于“一、询证函发出前的控制措施……4. 是否已将询证者的名称、地址与被审计单位有关记录进行核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。可以执行的程序包括但不限于：通过拨打公共查询电话核实被询证者的名称和地址；通过被询证者的网站或其他公开网站核对被询证者的名称和地址；将被询证者的名称和地址信息与被审计单位持有的相关合同等文件核对；对于供应商或客户，可以将被询证者的名称、地址与被审计单位收到或开具的

增值税专用发票中的对方单位名称、地址进行核对。”中兴财所均记录为“是”，但实际未按照《函证程序控制措施表》所述对被询证单位的地址和电话进行有效核验。

2. 未亲自发函并对询证函予以有效跟进

蓝山科技、中经赛博 2017 年度至 2019 年度应收账款等科目《函证程序控制措施表》中关于“二、发出询证函时的控制措施 1. 通过邮寄方式发出询证函时，是否不使用被审计单位本身的邮寄设施，而是独立寄发询证函（例如，直接在邮局投递）”，中兴财所均记录为“是”，但中兴财所未按照函证控制措施执行函证程序。

3. 未对取得的回函有效评价，无法保证回函的可靠性

蓝山科技、中经赛博 2017 年度至 2019 年度应收账款等科目《函证程序控制措施表》中关于“三、收到回函后，验证回函可靠性的控制措施：（一）通过邮寄方式收到的回函，是否验证以下信息：……3. 寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致”，中兴财所均记录为“是”，但其未按照《函证程序控制措施表》要求予以执行。中兴财所 2018 年度和 2019 年度函证程序中未关注北京天越五洲科技有限公司（以下简称天越五洲）、北京康居网络科技有限公司（以下简称康居

网络）、北京拓普星际科技有限公司（以下简称拓普星际）回函快递信息中发件地址与被询证单位地址不符等异常情况。

中兴财所未能有效设计询证函，未能对函证过程保持控制，未按照函证规定实施函证程序，导致函证程序失效，进而未能发现蓝山科技财务虚假，上述行为违反《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条，《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十四条、第十七条、第十八条、第十九条、第二十三条的规定。

（二）客户和供应商访谈程序存在缺陷

蓝山科技的客户东华软件、华宇金信、创新科、裕源大通均证实未提供访谈内容和回答，所有回答内容均由蓝山科技制作。中兴财所在执行应收账款、主营业务收入、固定资产处置、研发支出等各项审计活动而对客户或供应商进行访谈时存在重大缺陷。一是未对带答案的访谈记录保持职业怀疑，并进一步核实是否由客户或者供应商提供；二是未有效核实确认函相关财务数据；三是访谈流于形式，未有效核实被访谈人员身份和访谈地址；四是中兴财所执行出售固定资产审计过程中，未对访谈记录的真实性保持职业怀疑。

中兴财所上述行为违反《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条的规定。

三、未有效执行审计程序，未审慎获取审计证据，且未对已经获取的审计证据有效查验

（一）未对销售业务验收、物流环节、研发支出审计获取充分的审计证据，未对异常情况保持职业怀疑

蓝山科技制作了一系列虚假合同和相关业务单据，包括货物签收单、业务结算单、进场验收单、服务结算单等。由于客户仅在合同和相关单据上加盖印章，未签署姓名，蓝山科技后又根据中介机构要求补签姓名时，直接将合同与相关验收单据姓名写为同一人。中兴财所销售与收款内部控制执行不到位，未根据蓝山科技收入确认政策并结合公司具体销售业务对产品验收重大业务流程进行了解和测试，也未关注到验收和发运单据的异常情况。一是未对作为收入确认条件的产品验收情况获取充分审计证据，未对合同和验收单据签名异常等情况保持职业怀疑；二是未对物流环节产品实际发运和运输费付款真实性获取充分的审计证据，未对货物运单没有实际承运单位等异常情况保持职业怀疑；三是未对研发支出立项、验收真实性获取充分适当的审计证据。

中兴财所上述行为导致其未能识别出蓝山科技与销售有关的业务活动中，内部控制设计和执行存在重大缺陷和重要单据造假事实，违反了《中国注册会计师审计准则 1231 号——针对评估的重大错报风险错报的应对措施》第八条，《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十四条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条的规定。

（二）未审慎查验获取的审计证据，未能识别客户、合作研发方与蓝山科技之间的关联关系

中兴财所审计工作底稿中存在天越五洲、康居网络、拓普星际与蓝山科技的电话号码号段相邻、地址相近等明显异常。中兴财所未关注上述异常情况，导致未识别上述公司与蓝山科技的关联关系，进而未能发现双方销售、研发业务虚假，违反了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条的规定。

（三）在出售固定资产审计程序中未能审慎核查租赁合同履行情况

中兴财所在知悉蓝山科技出售的生产设备所有权归民生金融租赁股份有限公司（以下简称民生租赁）的情况下，未进一步前往民生租赁开展核查，导致中兴财所未能发现资产处置并未经民生租赁同意，从而未能采取进一步审计程序核实该资产处置业务的真实性，违反了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条的规定。

另外，中兴财所执行风险评估审计程序时，未对蓝山科技财务总监赵某虹进行访谈，未对赵某虹长年不履职是否存在由于舞弊导致的重大错报风险进行评估，违反了《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十九条的规定。

综上，中兴财所在为蓝山科技 2017 年至 2019 年年度财务报表和 2020 年公开发行股票事项提供审计服务的过程中，执行与营业收入相关的风险评估、内部控制、银行存款、应收账款、主营业务收入、研发支出等实质性审计程序时，存在重大缺陷，未获取充分、适当的审计证据，未保持职业怀疑，导致其未能发现蓝山科技严重财务造假行为，进而导致其最终出具的 2017 年度至 2019 年度审计报告、《公开发行说明书》中披露的审计机构关于 2017 年度至 2019 年度审计声明文件均存在虚假记载。

上述违法事实，有蓝山科技相关定期报告和公开发行人文件、财务资料、银行账户资料、研发材料、相关客户和供应商提供的资料、情况说明、询问笔录等证据证明，足以认定。

中兴财所上述行为违反了《非上市公众公司监督管理办法》（证监会令第161号）第六条、第七十五条、第七十六条，以及《证券法》第十九条第二款、第一百六十条第一款、第一百六十三条的规定，构成了《非上市公众公司监督管理办法》第八十七条、《证券法》第二百一十三条第三款所述情形，应根据《国务院关于全国中小企业股份转让系统有关问题的决定》第五条、《证券法》第二百一十三条第三款处罚。

刘永作为项目合伙人，全面负责蓝山科技2019年度的审计。李铁庆作为蓝山科技2018年度和2019年度审计现场负责人，全面负责审计工作。赵海宾作为项目合伙人，全面负责蓝山科技2018年度的审计。其中，李铁庆、赵海宾为2018年度审计报告的签字会计师，刘永、李铁庆为2019年度审计报告的签字会计师，刘永、李铁庆、赵海宾还在《公开发行说明书》上签字。以上三人是本案直接负责的主管人员。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据《国务院关于全国中小企业股份转让系统有关问题的决定》第五条、《证券法》第二百一十三条第三款的规定，我会决定：

一、责令中兴财光华会计师事务所改正，没收业务收入 55 万元，并处以 110 万元罚款；

二、对刘永、李铁庆给予警告，并分别处以 30 万元罚款；

三、对赵海宾给予警告，并处以 20 万元罚款。

案例 3. 新绿股份

中国证监会行政处罚决定书〔2019〕135号

当事人：北京兴华会计师事务所（特殊普通合伙，以下简称北京兴华），住所：北京市西城区裕民路。

宜军民，男，1971年11月出生，时任北京兴华签字项目合伙人，住址：天津市武清区东浦洼街。

刘丹，女，1976年10月出生，时任北京兴华项目经理，住址：北京市天通北苑三区。

依据《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）的有关规定，我会对北京兴华审计山东新绿食品股份有限公司（以下简称新绿股份）违法违规行为进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。应当事人要求，我会于2019年10月14日举行了听证会，听取了当事人及其代理人的陈述和申辩。本案现已审理终结。

经查明，当事人存在以下违法事实：

一、新绿股份挂牌转让披露文件存在虚假记载

2015年8月至11月，新绿股份向全国中小企业股份转让系统提交申请股票公开转让申报文件并公开披露。披露文件包括：2015年8月31日，公开披露《山东新绿食品股份有限公司公开转让说明书（申报稿）》；2015年8月31日，公开披

露《泗水新绿食品有限公司审计报告及财务报表(2013年1月1日-2015年4月30日)》；2015年11月26日，公开披露《山东新绿食品股份有限公司公开转让说明书（反馈稿）》，并再次披露申报会计期财务报告。

经查，公司通过虚构与收入相关的经济利益流入的方式虚增申报报告期主营业务收入72,507.43万元，以及虚增2015年4月30日银行存款余额5,380.91万元。

二、北京兴华对新绿股份新三板挂牌审计总体情况

新绿股份于2015年5月4日与北京兴华签订审计业务约定书，双方约定北京兴华对新绿股份新三板挂牌申报财务报表进行审计，并出具相关审计报告。审计范围包括对新绿股份按照企业会计准则编制的股份制改制和申请新三板挂牌的合并及母公司资产负债表，股份制改制期间和申请新三板挂牌申报期间的合并及母公司利润表、合并及母公司股东权益变动表和合并及母公司现金流量表以及合并财务报表附注。北京兴华于2015年6月15日出具了无保留意见的审计报告。北京兴华审计收费30万元。该项目的签字注册会计师为宜军民和刘丹。宜军民和刘丹分别为新绿股份新三板挂牌审计项目合伙人和项目经理。

三、北京兴华审计过程中存在的问题

（一）银行存款审计程序不到位，导致未能发现虚增公司业绩和银行存款余额的事实

第一，银行存款审计程序执行不到位。经查，注册会计师在执行银行对账单检查程序时，获取的工商银行山东莒南支行银行存款账户（银行账号 1610XXXX0978，以下简称造假账户）对账单未加盖银行印章。注册会计师对此未保持应有的职业怀疑，识别上述情况并实施进一步的审计程序，以获取充分的审计证据证明银行存款及相关账户金额的真实性和准确性。上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十三条和第十四条、《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条、《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》第十七条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条和第十一条的规定。

第二，银行存款函证审计程序执行不到位。经查，注册会计师曾两次派人和新绿股份人员到工商银行莒南支行对造假账户 2014 年 12 月 31 日银行存款余额和 2013 年至 2015 年 4 月 30 日银行存款余额实施函证，但两次均不是直接当场从银行获取函证回函，函证结果均系银行后续邮寄给北京兴华。注册会计师获取的两次造假账户银行回函印章和经办人签字存在明显差异，第一次 2014 年 12 月 31 日余额询证函加盖工商银行莒

南支行公章，与其他银行加盖业务章的做法不一致，且经办人为手写的“吴某”签名；而第二次2015年4月30日余额回函加盖的是工商银行莒南支行业务专用章，经办人处是加盖的“鲁某”章，两次签名或盖章存在明显不一致，注册会计师未对上述银行函证保持合理控制，且未对影响回函可靠性的因素予以考虑。上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十四条和第十七条规定。

（二）风险评估程序不到位，导致未能识别和评估财务报表重大错报风险

第一，财务报表层次舞弊风险评估程序不到位。经查，注册会计师在编制舞弊风险评价底稿时，在“管理层为满足第三方要求或预期而承受过度的压力”所列各项中均填写“不存在”。但该审计项目的备查底稿显示，2013年8月上海诚鼎二期股权投资基金合伙企业（有限合伙）与新绿股份实际控制人陈某1、董事长陈某2，上海馨兰聚君投资合伙企业（有限合伙），广发信德投资管理有限公司，上海联新投资中心（有限合伙）签订了关于《增资协议》之补充协议，约定2013年度至2015年度泗水新绿食品有限公司扣除非经常性损益前和扣除非经常性损益后按照税后净利润孰低原则，分别是不低于5750万元、7475万元、9775万元。而新绿股份2012年度的实际利润才3721万元，承受了过度的压力。注册会计师执行的

财务报表层次风险评估程序不充分、不适当，未能充分识别出新绿股份存在的舞弊风险。

第二，账户余额认定层次的风险评估程序不到位。经查，注册会计师在执行应收账款和预付账款函证程序时，未对重要客户和供应商函证回函为复印件的情况予以考虑。如对2014年度销售客户杭州农宇科贸有限公司（函证期间交易金额2022.85万元，期末余额590.82万元）实施了函证程序并予以审计确认，但函证回函为复印件；对供应商三井物产（中国）有限公司（2013年末预付余额626.45万元，2015年末预付余额156.10万元）实施函证，但函证回函为复印件。注册会计师在执行存货采购合同检查程序时，未对抽查的供应商李某1、马某、李某2、刘某合与新绿股份签订的收购合同时间晚于收购发票开具时间的情况予以考虑。注册会计师未能在账户余额认定层次充分识别和评估重大错报风险，无法为设计和实施进一步审计程序提供合理基础。

上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十七条、《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条和第十一条、《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》第十七条、《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》第九条、第十四条、第二十八条和第二十九的相关规定。

上述行为导致会计师低估了公司重大错报风险，未将审计风险降到合理水平，出具了不恰当的审计意见。

上述违法事实，有审计工作底稿、询问笔录、银行对账单、发票等证据证明，足以认定。

我会认为，北京兴华上述行为违反了《证券法》第一百七十三条的规定，构成《证券法》第二百二十三条所述的违法行为。

对北京兴华审计新绿股份未勤勉尽责的行为，宜军民和刘丹为新绿股份项目签字注册会计师，是对北京兴华的违法行为直接负责的主管人员。

在听证过程中，北京兴华、宜军民、刘丹提出如下申辩意见：其一，新绿股份挂牌披露的文件及财务报表是由新绿股份编制和披露的，存在虚假记载是由于新绿股份管理层和多方串通舞弊造成的，属于会计责任，不能认定为审计责任；其二，北京兴华及签字会计师已经按照《中国注册会计师审计准则》规定实施了必要的审计程序，履行了勤勉尽责义务。北京兴华审计失败，是基于审计程序性质的固有限制，获取审计证据的能力受到实务和法律上的限制，应予以免责。其三，根据《中国注册会计师审计准则》中有关规定，审计报告日期是对财务

报表形成审计意见的日期，不是出具审计报告日期。其四，北京兴华对银行存款账户实施了必要的审计程序，针对银行存款账户对账单保持了应有的执业怀疑，实施了余额函证、抽比例双向核对交易流水与银行回单等进一步审计程序，未发现异常。对银行函证保持了合理的控制，符合《中国注册会计师审计准则》及财协字〔1999〕1号、财会〔2016〕第13号文的规定。但银行函证回函如何盖章、是谁经办是银行自身的内部控制，会计师无法甄别印鉴、辨别人员，《中国注册会计师审计准则》也未要求会计师就银行函证印鉴及签章履行进一步审计程序。其五，在进行风险评估时，基于当时的审计环境，已将营业收入的真实性认定评估为可能存在重大错报风险的特别风险，并执行了相应的交易检查、函证、分析性复核等应对措施。2015年4月-7月，新绿股份实际控制人已经因公司未完成对赌协议约定，对其他股东进行了大额补偿，且承诺不再签订其他任何形式的对赌，相关事项已经进行了阐述。据此对赌事项的影响已经不存在。注册会计师在编制舞弊风险评估底稿时，已经了解到上述对赌协议的实际情况。其六，北京兴华收到了销售客户杭州农宇科贸有限公司、供应商三井物产（中国）有限公司函证回函。项目组在整理底稿时未向行政人员索取原件替代复印件。供应商李某1、马某、李某2、刘某合均为个人供应商，对签订合同及开具发票细节不太重视，存在时

间差，但在执行检查程序时入库单、发票、过磅单等单据未发现异常，不存在跨期。风险评估程序属于初步业务活动，是审计计划的内容，是基于当时的审计环境和情况作出的初步判断，不应以事后的结果来要求事前审计计划的准确无误。其七，希望能够考虑到案发前新三板差异化监管标准，按照法不溯及既往的原则看待新三板发展中存在的问题。北京兴华在证监会、财政部对新三板的监管标准改变后及时按照新标准履行审计，从严要求，缩减不合格客户。其八，北京兴华在发现新绿股份财务指标异常且得不到合理解释情况下与新绿股份解除业务合同，并配合证监会查明事实真相。

综上，北京兴华、宜军民、刘丹请求免于处罚。

经复核，我会认为：第一，我会对北京兴华及相关人员实施行政处罚，并非由于在审计阶段未发现新绿股份违法违规行为，审计机构的勤勉尽责义务为过程性要求而非以结果论，北京兴华作为专业审计机构，调查手段固然有限，但依法应对审计证据中明显的异常保持应有的关注和职业怀疑；对审计过程中的异常性和风险点，应勤勉尽责，依法履行审计职责，不应以手段有限而塞责。第二，根据在案证据，审计报告的落款时间为2015年6月15日，我会将此认定为审计报告出具日期并无不妥。第三，北京兴华所在执行新绿股份银行存款的检查程序时，获取的对账单没有加盖银行印章，对此未保持应有的职

业怀疑，未能识别上述情况。第四，注册会计师曾两次派人和新绿股份人员到工商银行莒南支行对造假账户 2014 年 12 月 31 日银行存款余额和 2013 年至 2015 年 4 月 30 日银行存款余额实施函证，函证结果均系银行后续邮寄给北京兴华，北京兴华及签字会计师对于两次函证结果存在盖章不同、经办人员不同等异常点没有关注重视，也未采取任何进一步审计措施。第五，注册会计师未在风险评估工作底稿中记录 2013 至 2015 年存在的业绩对赌事项以及实施的相应审计程序，签字注册会计师承认未对业绩对赌事项予以特别考虑。第六，注册会计师在实施应收账款和预付账款函证程序时对于重要客户和供应商函证回函为复印件的情况未予以关注，且没有提供证据证明其已收到回函原件。第七，对于新绿股份与供应商签订的合同、开具的发票细节未予以重视，未发现收购合同时间晚于收购发票开具时间等异常点。第八，审计准则未规定对新三板企业实施差异化审计标准，不能以新三板监管标准较低为由申请免于处罚，而当事人作为被调查对象，积极配合证监会履行调查职责是法律规定的义务。

综上，我会对于当事人提出的申辩意见部分予以吸收采纳，但本案整体上认定事实清楚，证据确凿，上述申辩意见不足以免除当事人行政处罚。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据《证券法》第二百二十三条的规定，我会决定：

一、对北京兴华责令改正，没收业务收入 30 万元，并处以 60 万元罚款；

二、对直接负责的签字注册会计师宜军民、刘丹给予警告，并分别处以 5 万元的罚款。

中国证监会行政处罚决定书（2020）20 号

当事人：中兴财光华会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称中兴财光华），住所：北京市西城区。

孙国伟，男，1976 年 3 月出生，中兴财光华审计山东新绿食品股份有限公司（以下简称新绿股份）签字项目合伙人，住址：上海市闸北区。

许洪磊，男，1980 年 1 月出生，中兴财光华审计新绿股份项目经理、签字会计师，住址：上海市浦东区。

依据 2005 年修订的《中华人民共和国证券法》（以下简称 2005 年《证券法》）的有关规定，我会对中兴财光华、孙国伟、许洪磊的违法违规行为进行了立案调查、审理，依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利，并应当事人要求举行了听证会，听取了中兴财光华、孙国伟、许洪磊及其代理人的陈述和申辩。本案现已审理终结。

查、审理终结。

经查明，中兴财光华存在以下违法事实：

一、中兴财光华为新绿股份出具的 2015 年审计报告存在虚假记载

2016 年 6 月 29 日，新绿股份公告了 2015 年年度报告。经查，该报告文件存在虚假记载如下：

（一）虚增主营业务收入 36,907.29 万元

2015 年，新绿股份使用莒南县工商银行支行 1610xxxx0978 账户（以下简称莒南县工行账户）伪造银行收款 1054 笔，虚构银行收款 54,664.38 万元。根据新绿股份披露的应收账款账龄，按照应收账款期初余额优先收回的原则进行会计分期测算，上述虚构的银行收款中归属 2015 年度的银行收款为 41,705.24 万元，按照 13% 的增值税税率计算，新绿股份虚增主营业务收入 36,907.29 万元。虚增部分占当期公开披露主营业务收入的 48.21%；按披露的毛利率测算，对 2015 年利润总额的影响为 5,497.46 万元，占当期公开披露利润总额的 86.67%。

（二）隐瞒关联方资金往来发生额 28,494.37 万元

经查，2015 年新绿股份使用莒南县工行账户、工商银行泗水支行 1080xxxx2549 账户及农业银行泗水支行 1547xxxx2085 账户与莒南鸿润食品有限公司（以下简称莒南鸿润）、山东绿

润食品有限公司（以下简称山东绿润）、北京绿润食品有限公司（以下简称北京绿润）、山东绿色乐园食品有限公司（以下简称绿色乐园）四家关联方和实际控制人陈某累计发生关联方资金往来 40,615.37 万元，而在新绿股份 2015 年年度报告中，仅披露莒南鸿润、山东绿润、北京绿润三家关联方，合计占用新绿股份资金 10,521 万元，归还 1,600 万元，实际发生额较当期公开披露发生额高出 28,494.37 万元。

中兴财光华作为新绿股份的 2015 年年度报告审计机构，于 2016 年 6 月 20 日对新绿股份 2015 年年度报告出具了标准无保留意见的审计报告。

二、中兴财光华对银行存款实施的审计程序存在缺陷

（一）未按审计准则规定对银行存款实施充分函证程序

新绿股份有银行账户 44 个，包含正常账户 30 个和已销账户 14 个，其中 9 个为 2015 年和 2016 年销户。审计过程中，中兴财光华仅对 34 个银行账户实施了函证程序，未对应当实施函证程序的其余 5 个银行账户进行函证，未函证的账户包含莒南县工行账户，违反了《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十二条规定。

（二）未对银行存款账户存在的不符事项执行恰当的审计程序

中兴财光华向上海市浦东发展银行济宁分行发函询证，在

回函中显示 2015 年 4 月 5 日新绿股份银行账户（账号:1621xxxx4271）已注销。上述账户未包含在中兴财光华检查的 34 个银行账户当中，中兴财光华未对其保持应有关注，也未实施进一步的审计程序核实，违反了《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第二十一条规定。

三、中兴财光华对应收账款和预付账款的审计程序不当

（一）对应收账款实施的审计程序不当

中兴财光华抽查了 4 家客户的期后销售回款情况，后附的银行回单均系新绿股份自己打印的莒南县工商银行回款凭证，审计底稿中未见中兴财光华核对相关网银数据和银行对账单的记录；另外，存在 2 张银行电子回单号码相同但凭证内容不一样的情况。中兴财光华未对上述情况保持应有的关注，并实施进一步的审计程序核实。

中兴财光华上述行为违反了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条和第十三条的规定。

（二）对预付账款的审计程序不当

一是未对预付账款函证保持控制。中兴财光华对新绿股份 20 个客户发询证函，合计收到回函 15 个，其中 5 个是新绿股份直接找被询证单位盖章扫描发回的复印件，合计金额占 2015 年期末预付账款余额的 26.86%，违反了《中国注册会计师审计

准则第 1312 号——函证》第十四条规定。

二是对预付账款细节测试未获取充分适当的审计证据。中兴财光华在预付账款明细表中抽取 30 笔记账凭证进行测试，仅抽查了部分划款凭证，且是新绿股份自己打印的网银电子回单，中兴财光华未实施充分的审计程序保证新绿股份预付购货款的真实存在，包括未对上述款项核对网银记录或银行对账单，违反了《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条和第十三条规定。

四、中兴财光华对存货的审计程序执行不到位

在没有实施控制测试的情况下，中兴财光华仅对新绿股份 8 个存货品种和 2 个牧场进行了抽盘检查，占全部存货品种的比例仅为 1.6%，对 60%的牧场未实施抽盘检查，存货抽盘比率较低，违反了《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条规定。

五、中兴财光华对其他应收款的审计程序执行不当

一是未关注其他应收款对应交易的合理性、公允性及期后情况。在其他应收款审计工作底稿中，中兴财光华在核查 2015 年对莒南鸿润其他应收款时，未对相关协议和由新绿股份财务总监通过邮件所发送莒南鸿润支付养牛户的划款凭证扫描件保持应有关注，未将扫描件与原件核对，导致未发现新绿股份与莒南鸿润签订的委托养牛协议系虚假合同、莒南鸿润提供的养

牛协议系其与新绿股份员工签订的虚假合同、划款凭证系新绿股份粘贴复制伪造。

二是未对其他应收账款记账凭证与原始单据不符的情况保持应有关注。在其他应收款明细户检查表中，中兴财光华抽查了新绿股份与山东绿安进出口有限公司（以下简称山东绿安）之间的大额资金往来，后附抽查的原始凭证显示新绿股份将500万元款项划给了山东绿润，而记账凭证却计入山东绿安。中兴财光华未对上述记账凭证与原始单据不符情况予以关注并采取进一步的审计程序核实。

中兴财光华上述行为违反了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条、《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条、第十一条、第十三条规定。

六、中兴财光华未执行前后任注册会计师的沟通程序

2016年6月，新绿股份与北京兴华会计师事务所（特殊普通合伙）解除合作关系，改聘中兴财光华为2015年报的审计机构。中兴财光华关于与前任审计师沟通情况记录及评价的工作底稿中显示其已和前任会计师进行了电话沟通，但未见记录相应沟通情况，所附书面沟通函也无盖章、签字及相应的邮寄单据，中兴财光华无法提供实施前后任注册会计师沟通程序的有效证据，违反了《中国注册会计师审计准则第1153号——前任注册会计师与后任注册会计师的沟通》第七条和第十八条

规定。

上述违法事实，有中兴财光华审计工作底稿、审计报告、询证函、会计凭证、对账单、情况说明等证据证明，足以认定。

中兴财光华未勤勉尽责，出具的新绿股份 2015 年年度审计报告存在虚假记载，违反了《非上市公众公司监督管理办法》（证监会令第 96 号）第六条和 2005 年《证券法》第一百七十三条的规定。根据《国务院关于全国中小企业股份转让系统有关问题的决定》第五条和《非上市公众公司监督管理办法》第五十九条的规定，中兴财光华上述行为构成 2005 年《证券法》第二百二十三条规定的行为。签字注册会计师孙国伟和许洪磊是上述行为直接负责的主管人员。

在听证过程中，中兴财光华、孙国伟和许洪磊提出如下申辩意见：

其一，事实认定不清。一是《行政处罚事先告知书》（以下简称《告知书》）认定的第一项违法事实中，“虚增主营业务收入 36,907.29 万元”结论不正确，应修改为“通过伪造银行收款凭单，虚构银行收款”。针对上述修改后的事实，相关论证表明当事人没有未勤勉尽责；《告知书》认定“隐瞒关联方资金往来发生额 28,494.37 万元”结论不成立。

二是针对《告知书》认定的第二项违法事实，当事人已按

审计准则规定对银行存款实施充分函证程序；未对银行存款账户存在的不符事项执行恰当的审计程序与事实不符，该账户注销时间属于新绿股份挂牌申报期事项，业经前任会计师申报审计报告确定，故未做重点关注；仅从未归档未全面整理的底稿中发现相邻两张单据不相符，就直接得出当事人违反相关规定是错误的。

三是针对《告知书》认定的第三项违法事实，对应收账款和预付账款当事人已经实施了充分、适当的审计程序。网银出现故障无法查阅，且当事人在前期风险评估中并未认为新绿股份存在舞弊风险，在未知客户舞弊的前提下一般不重点关注银行单据编号。预付账款审计程序中，对回函是复印件的情况补充了替代程序。新绿股份与对方单位串通回函，即使收到的回函为原件也无法发现其造假行为。

四是针对《告知书》认定的第四项违法事实，当事人对存货执行了监盘程序，存货抽盘比率较低与事实不符，按抽盘金额计算，当事人抽盘比例达到 26.55%，且产成品大部分存放在冷库，盘点条件比较恶劣，导致相应产成品抽盘比例略低。当事人对新绿股份的存货变动情况执行了相应的审计程序。

五是针对《告知书》认定的第五项违法事实，针对其他应收款当事人已经实施了充分、适当的审计程序。当事人已取得相应协议及付款凭证，并进行核对，上述材料由新绿股份提供

且交易双方签字盖章，提供真实资料是新绿股份的责任，当事人未接受文书鉴定培训，无法辨别相关证据真伪。仅针对莒南鸿润 2,640.67 万元的审计程序就认定未能核实 2015 年新绿股份与莒南鸿润实际发生关联资金往来数额并无相关事实依据。虽然抽查的新绿股份与山东绿安之间确认大额资金往来中，记账凭证对应山东绿安，后附原始凭证对应山东绿润，但山东绿润也是新绿股份关联方，这种记账凭证与原始单据不符的情况对关联交易的发生额总额没有影响。两家公司名称非常相近，新绿股份记账凭证上因系统设置所限只显示出名称的前三位，导致检查时未发现这一差错。同时当事人对山东绿润和山东绿安都实施了函证程序，并获取了对方的回函确认，故未发现这一差错。当事人已核实山东绿安非关联方，但由于疏忽未对前期已填列的底稿进行核对修改。当事人已经对在审计过程识别出的关联方及关联交易进行了充分披露，仅是没有识别出绿色乐园为新绿股份的关联方，根据绿色乐园较少的发生额及余额来推断当事人对实际关联方资金往来较披露数额高出 28,494.37 万元负有责任是不合理的。

六是针对《告知书》认定的第六项违法事实，在进行经营风险评价的审计程序中，当事人已关注到了业绩对赌条款的失效情况，未作为重大错报风险因素单独列示；在进行行业指标分析的审计程序中，选择的可比公司适当；审计工作底稿未有

编制人和复核人签署日期仅属于工作底稿未到归档期尚未整理填列所致，与未发现新绿股份造假无关等；当事人在审计底稿中通过与公司管理层的沟通已做记录，无需单独设计调查问卷。当事人已就新绿股份的具体收入确认方法进行了识别并取得充分适当的证据。关于当事人仅与人力部经理和财务经理沟通，且未形成访谈记录与事实不符。

七是针对《告知书》认定的第七项违法事实，当事人在进行销售与收款、采购与付款控制测试时已充分关注相关测试内容，并取得充分适当的审计证据，采购与付款循环控制测试未违反执业准则要求，程序执行到位。项目组在审计过程中向新绿股份了解相关合同的收款方与采购合同供货商名称不一致的情况，因双方系夫妻或亲戚关系，因提交的底稿尚未归档整理，故未进行记录；关于采购合同采购量与过磅单量的差异与事实不符。

八是针对《告知书》认定的第八项违法事实，认为当事人将重要性水平按照会计报表层次重要性水平的75%来确定而导致后续实施的实质性审计程序不充分，没有获取充分、适当的审计证据没有事实依据。

九是针对《告知书》认定的第九项违法事实，当事人承接前已发函沟通，前任会计师未回函并不表示当事人未勤勉尽责。根据审计准则规定，前任注册会计师未回函时，在不存在

专业方面的原因，后任注册会计师仍可以接受委托。当事人对新绿股份进行了细致的业务承接评价，认为不存在专业方面的原因拒绝接受委托。

十是针对《告知书》认定的第十项违法事实，审计工作底稿的签署和填列存在缺陷是由于工作底稿未归档即被调走所致，审计工作底稿归档期限为审计报告日后六十天内，故当事人无法在归档过程中将底稿相关内容补充完整。该事项与当事人审计新绿股份是否勤勉尽责无直接关联，与新绿股份财务造假无直接关联。

十一是针对《告知书》认定的第十一项违法事实，当事人已执行了所内必要的质量控制程序，仅是签字时间先后的问题。该事项与当事人审计新绿股份是否勤勉尽责无直接关联，与新绿股份财务造假无直接关联。

其二，案件事实的认定依据不完整，处理程序不合规。

其三，行政处罚有失公允。

综上，中兴财光华、孙国伟和许洪磊均请求免于处罚。

我会认为，对于当事人上述的申辩意见，合理部分依法采纳，但对下列申辩意见不予采纳。

第一，关于“案件事实的认定依据不完整，处理程序不合规”的申辩意见，我会已取得了由中兴财光华提供并签字盖章的新绿股份审计底稿。在处理新绿股份相关案件过程中，我会

严格遵守《证券法》《行政处罚法》等相关法律规定，对于非经依法调查取得的证据不会采用，程序上并无不当，卷宗的装订符合相关规定要求。

第二，关于“行政处罚有失公允”的申辩意见，对于危害证券市场正常秩序的违法违规行为，我会依法查处，公平执法。新绿股份的会计责任和中兴财光华的审计责任是相互独立的。我会严格按照《证券法》等法律法规及中国注册会计师执业准则等相关规定认定会计师事务所及签字注册会计师的违法责任，并区分公司会计责任和注册会计师的审计责任。

第三，关于《告知书》认定的第一项违法事实的申辩意见，关于新绿股份 2015 年年度报告虚增主营业务收入及隐瞒关联方资金往来发生额的相关事实，是我会根据调取证据作出的客观描述，事实清楚，证据充分。

第四，关于《告知书》认定的第二项违法事实的申辩意见，根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》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。”莒南县工行账户

系新绿股份伪造银行收款的主要账户，中兴财光华未在审计底稿中提供不实施函证程序的充分理由，违反了审计准则的相关规定。此外，注册会计师应当就被审计事项独立作出判断，不能因涉案账户业经前任会计师申报审计报告确定即疏于关注该账户的相关情况。

第五，关于《告知书》认定的第三项违法事实的申辩意见，1. 中兴财光华无论是在核查应收账款的期后回款还是预付账款细节性测试中，均未对新绿股份提供自己打印的网银电子回单保持职业怀疑态度，以质疑的思维评价所获取证据的有效性，不符合《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条和第十三条的要求。2. 注册会计师应当时刻保持职业怀疑，对银行电子回单号码相同但凭证内容不同的情况保持应有关注，勤勉尽责，获取充分适当的审计证据识别与评估由于舞弊导致的重大错报风险。不能仅以新绿股份不存在造假舞弊的初步评估，固化对审计证据的可靠性判断，保持职业怀疑的态度执行审计程序，获取充分、适当的审计证据，应当是对注册会计师勤勉尽责的基本要求。3. 我会对中兴财光华实施行政处罚，并非由于其未在审计阶段发现新绿股份违法违规行为，审计机构的勤勉尽责义务系过程性要求而非以结果论，故被审计单位串通回函不能作为中兴财光华的免责事由。4. 根据《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证

据》第三条，对于新绿股份直接找被询证单位盖章扫描发回的5份回函复印件，会计师应具备职业敏感性，将其作为影响回函可靠性的因素并产生相应的疑虑，从而要求获取原件或者执行进一步的审计程序以消除这些疑虑。中兴财光华上述行为违反了《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十四条关于“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制”的规定，且未做到《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十七条要求的“如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑”。

第六，关于《告知书》认定的第四项违法事实的申辩意见，中兴财光华在没有实施控制测试的情况下仅对新绿股份8个存货品种和2个牧场进行了抽盘检查，占全部存货品种的比例仅为1.6%，对60%的牧场未实施抽盘检查，抽盘比例较低。对于盘点条件恶劣的情况，应当采取其他替代性程序判断存货情况。

第七，关于《告知书》认定的第五项违法事实的申辩意见，对于中兴财光华未将新绿股份财务总监邮件发送的莒南鸿润支付养牛户的划款凭证扫描件与原件核对的问题，我会并未从文书鉴定方面对中兴财光华的行为提出异议，将扫描件与原件核对是对一名合格注册会计师的合理要求，新绿股份提供并

由双方签字盖章、注册会计师未接受文件真伪鉴定的培训等，均不能构成对其未勤勉尽责行为的免责事由。

中国注册会计师执业准则对注册会计师应当对审计证据保持关注警觉作出了明确规定。记账凭证对应山东绿安而后附原始凭证对应山东绿润的差错对关联交易发生额无影响、系统只显示前三位、山东绿润及山东绿安都予以确认均不能构成中兴财光华免责事由，如此显而易见的差错恰恰证明中兴财光华在审计新绿股份过程中未尽到勤勉尽责义务。

第八，关于《告知书》认定的第九项违法事实的申辩意见，《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师与后任注册会计师的沟通》第七条规定了后任注册会计师在接受委托前应当与前任注册会计师进行必要的沟通，第九条要求沟通内容应当合理、具体，并明确了至少需要沟通的内容，但中兴财光华在工作底稿中只记录了有电话沟通，未予以记录电话沟通的内容，也未记录向前任发函及相关有效证据，违反了《中国注册会计师审计准则第 1153 号——前任注册会计师与后任注册会计师的沟通》第七条、第十八条的规定。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据 2005 年《证券法》第二百二十三条的规定，我会决定：

一、对中兴财光华会计师事务所（特殊普通合伙）责令改

正，没收审计业务收入 25 万元，并处以 25 万元罚款；

二、对注册会计师孙国伟和许洪磊给予警告，并分别处以 5 万元罚款。

案例 4. 欢瑞世纪

中国证监会重庆监管局行政处罚决定书〔2021〕2号

当事人：北京兴华会计师事务所（特殊普通合伙，以下简称兴华所），2013年11月成立，住所：北京市西城区。2016年欢瑞世纪联合股份有限公司（原名星美联合股份有限公司，以下简称欢瑞世纪）重大资产重组的审计服务机构。

邹志文，男，1967年3月出生，住址：北京市海淀区。财务报表审计报告签字注册会计师。

贾俊伟，男，1967年4月出生，住址：山西省太原市。财务报表审计报告签字注册会计师。

依据2005年修订的《中华人民共和国证券法》（以下简称2005年《证券法》）的有关规定，我局对兴华所违反证券法律法规一案进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。当事人提出陈述和申辩意见，并要求听证。据此，我局举行听证会，听取了其陈述、申辩。本案现已审理终结。

经查明，当事人存在以下违法事实：

一、审计项目基本情况

2016年，欢瑞世纪以非公开发行股份购买欢瑞世纪（东阳）影视传媒有限公司（原名欢瑞世纪影视传媒股份有限公司，以下简称欢瑞影视）股东所持有的欢瑞影视100%股权，并

募集配套资金。兴华所为此次重大资产重组的审计服务机构，先后出具的《欢瑞世纪影视传媒股份有限公司 2012 年 1 月 1 日—2015 年 9 月 30 日财务报表审计报告》《欢瑞世纪影视传媒股份有限公司 2013—2015 年度财务报表审计报告》《欢瑞世纪影视传媒股份有限公司 2013—2016 年 6 月 30 日财务报表审计报告》均为标准无保留意见。兴华所本次项目合计收费 258 万元（扣除 2012 年度审计费用 49.17 万元后为 208.83 万元），签字注册会计师为邹志文和贾俊伟。

二、未勤勉尽责，导致出具的审计报告存在虚假记载

（一）未执行有效的销售收入审计程序

欢瑞影视 2013 年因提前确认收入虚增营业收入 69,396,226.42 元，2014 年因提前确认收入虚增营业收入 27,894,339.63 元。兴华所在将收入识别为重大错报风险和可能存在提前确认收入风险的情况下，未保持应有的职业怀疑，继而未设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据，导致未能发现欢瑞影视 2013 年、2014 年提前确认销售收入的事实。兴华所的上述行为不符合《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条、第三十条、第三十一条，《中国注册会计师审计准则第 1101 号—注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十二条、第二十八条、第三十条，《中国注册会计师审计准则第 1141 号—财务报表审计中与舞

弊相关的责任》第六条、第九条、第十二条、第三十一条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号—审计证据》第九条、第十条、第十三条，《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十条、第十四条，《中国注册会计师审计准则第 1131 号—审计工作底稿》第十条的规定。

（二）财务报表批准报出事项存在虚假记载

兴华所在未获取充分、适当的审计证据证明财务报表业经欢瑞影视董事会批准报出的情况下，在出具的《欢瑞世纪影视传媒股份有限公司 2012 年 1 月 1 日—2015 年 9 月 30 日财务报表审计报告》中记载“本财务报表业经公司董事会于 2015 年 11 月 30 日批准报出”，《欢瑞世纪影视传媒股份有限公司 2013—2015 年度财务报表审计报告》中记载“本财务报表业经公司董事会于 2016 年 4 月 25 日批准报出”，《欢瑞世纪影视传媒股份有限公司 2013—2016 年 6 月 30 日财务报表审计报告》中记载“本财务报表业经公司董事会于 2016 年 8 月 3 日批准报出”，存在虚假记载。兴华所的上述行为不符合《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号—审计证据》第九条、第十条，《中国注册会计师审计准则第 1131 号—审计工作底稿》第十条，《中国注册会计师审计准则第 1501 号—对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第四十条的规定。

以上事实，有相关审计报告、审计工作底稿、情况说明、《业务约定书》及《补充协议》、相关人员询问笔录等证据证明，足以认定。

兴华所的上述行为违反了 2005 年《证券法》第二十条第二款和第一百七十三条的规定，构成 2005 年《证券法》第二百二十三条所述违法行为，签字注册会计师邹志文和贾俊伟为直接负责的主管人员。

当事人及其代理人提出如下陈述申辩意见：第一，审计存在固有限制，兴华所在实际执行审计的过程中获取了相应合同，也关注了合同生效时间，只是基于合理职业判断，合同生效时间并非是确认销售收入时间的关键依据，并实施了函证及访谈程序。因此，兴华所保持了职业怀疑，已勤勉尽责。第二，欢瑞影视财务报表批准报出事项不属于兴华所法定职责范围内的事项，且财务报表批准报出事项不具有重大性，即便审计报告所记载有误，兴华所也不需要为此负责，不构成虚假陈述。第三，没收业务收入的金额需要调整。第四，派出机构仅对辖区内的违法行为进行调查和行政处罚。欢瑞影视注册地为浙江，兴华所注册地为北京，均不属于重庆证监局管辖范围。重庆证监局对兴华所调查及处罚没有法定依据。综上，当事人请求免予处罚。

经复核，我局认为，本案事实清楚，证据确实充分，法律

适用适当，对当事人的申辩意见不予采纳。第一，兴华所在执行审计工作过程中，虽然在风险评估时将收入评估为“识别的重大错报风险”，将“收入可能存在提前确认”作为特别风险，但在确认销售收入审计过程中，在收集的相关销售合同存在明显问题的情况下，未保持合理的职业判断和职业怀疑，未设计和实施恰当的审计程序来核实收入确认的时点是否准确。兴华所进行的审计工作未能提供审计准则所要求的合理保证，未勤勉尽责，导致出具的审计报告有虚假记载。第二，兴华所以对财务报表批准报出事项做虚假记载，不符合《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第四十条等规定。第三，审计准则要求注册会计师对财务报表整体发表审计意见。本次重组审计业务收入为 258 万元。考虑到 2012 年不在欢瑞影视最终实施重组事项时的报告期内，将 2012 年度审计业务收入 49.17 万元扣除。第四，本案的违法行为发生在重庆，属于重庆证监局管辖范围。兴华所与欢瑞影视签订的《补充协议》及相关人员讯问笔录等证据显示，兴华所及项目签字注册会计师均明确知晓其为欢瑞影视提供审计服务是为了欢瑞影视重组重庆辖区上市公司欢瑞世纪。且兴华所出具的审计报告是通过重庆辖区的上市公司欢瑞世纪对外披露。此外，欢瑞世纪同时公告的《星美联合股份有限公司发行股份购买资产并募集配套资金暨关联交易报告书（草

案)》也披露了欢瑞影视相应期间的主要财务数据。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据 2005 年《证券法》第二百二十三条的规定，我局决定：

一、责令兴华所改正，没收审计业务收入 208.83 万元，并处以 626.49 万元罚款；

二、对邹志文和贾俊伟给予警告，并分别处以 10 万元罚款。

案例 5. 胜通集团

中国证监会行政处罚决定书（2021）91 号

当事人：中天运会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称中天运），山东胜通集团股份有限公司（以下简称胜通集团）2013 年至 2017 年年度财务报表审计机构，住所：北京市西城区车公庄大街 9 号院 1 号楼 1 门 701-704。

杨锡刚，系胜通集团 2013 年至 2017 年年度财务报表审计报告签字注册会计师。

张友富，系胜通集团 2013 年至 2017 年年度财务报表审计报告签字注册会计师。

依据 2005 年修订的《中华人民共和国证券法》（以下简称 2005 年《证券法》）的有关规定，我会对中天运违法违规行为进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利，应当事人中天运、杨锡刚、张友富的要求，于 2021 年 9 月 14 日举行了听证会，听取了中天运、杨锡刚、张友富及其代理人的陈述和申辩。本案现已审理终结。

经查明，中天运存在以下违法事实：

一、中天运出具的胜通集团 2013 年至 2017 年年度审计报告存在虚假记载

经我会另案查明，2013 年度至 2017 年度，胜通集团以山

东胜通钢帘线有限公司（以下简称胜通钢帘线）、山东胜通化工有限公司（以下简称胜通化工）、山东胜通光学材料科技有限公司（以下简称胜通光科）三家子公司为造假实体，通过复制真实账套后增加虚假记账凭证生成虚假账套、虚构购销业务等方式实施财务造假，虚增主营业务收入金额共计 615.40 亿元；由虚增主营业务收入扣除虚增主营业务成本、税金及附加，胜通集团虚增利润总额为 113.00 亿元。胜通集团将虚假账套数据提供给审计机构。

此外，胜通集团在审计机构中天运出具 2016 年度、2017 年度的审计报告后，直接修改经审计后的胜通集团合并会计报表，在修改后的财务报表上加盖虚假的中天运印章后将报表对外披露。通过该方式，胜通集团 2016 年度虚增利润总额 4.41 亿元，2017 年度虚增利润总额 1.70 亿元。

通过上述方式，胜通集团 2013 年度至 2017 年度累计虚增主营业务收入 615.40 亿元，累计虚增利润总额 119.11 亿元。扣除虚增利润后，胜通集团各年利润状况为亏损。上述行为导致胜通集团案涉年度报告存在虚假记载。

中天运作为胜通集团 2013 年度至 2017 年度财务报表的审计机构，均出具了标准无保留意见的审计报告，每年收费 115 万元，合计收费 575 万元，签字注册会计师为杨锡刚、张友富。

二、中天运在对胜通集团 2013 年至 2017 年年度财务报表审计时未勤勉尽责

（一）识别、评估重大错报风险因素方面存在缺陷

1. 胜通化工为胜通集团重要组成部分，中天运未按照审计程序实地察看被审计单位主要生产经营场所，未发现胜通化工实际已处于停产状态。

胜通化工构成胜通集团合并报表重要组成部分。在 2013 年度至 2017 年度审计期间，中天运未执行“实地察看被审计单位主要生产经营场所”的审计程序，未能发现胜通化工处于停产状态，进而未发现胜通化工虚构销售和采购的事实。中天运上述行为无法实现风险评估的审计目的，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》第九条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条的规定。

2. 未对前五大供应商集中且同时为客户的异常情况保持职业怀疑并有效实施进一步审计程序

胜通钢帘线 2013 年度至 2017 年度前五大供应商集中且与胜通化工前五大供应商存在重合，均有东营市汇通国际贸易有限公司（以下简称汇通贸易）、上海翌丰商贸有限公司（以下简称上海翌丰）、青岛邦瑞奇商贸有限公司（以下简称青岛邦瑞奇）。并且供应商中汇通贸易、上海翌丰在 2015 年度至

2017 年度同时为胜通钢帘线的客户且发生额较大，三个年度以汇通贸易为客户共发生主营业务收入 20.46 亿元、以上海翌丰为客户共发生主营业务收入 21.96 亿元。

依据上述三家公司与胜通钢帘线、胜通化工的业务往来规模，审计过程中中天运应当获取上述三家公司的工商信息却未获取，并将有关函证交由被审计对象发送，其实施的审计程序不足以对三家公司与胜通集团之间的交易不存在重大错报风险予以合理保证。

作为胜通集团的全资子公司，汇通贸易、上海翌丰、青岛邦瑞奇均存在工商异常情况。汇通贸易的法定代表人为胜通钢帘线会计人员胡某泉，青岛邦瑞奇法定代表人在 2018 年 4 月以前为胜通光科总经理周某阳，上海翌丰法定代表人为胜通集团办公室主任王某芝。鉴于胡某泉是胜通钢帘线的会计人员，项目组在审计时与胡某泉接触较多且相互认识，中天运应当对汇通贸易的法定代表人为胡某泉的事项保持职业怀疑并实施进一步审计程序。综上，中天运未对汇通贸易等三家公司存在重大错报风险保持职业怀疑，并有效实施进一步审计程序，未能发现汇通贸易为胜通集团子公司以及胜通集团利用上述三家公司虚构销售和采购的事实。

中天运上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十

八条、《审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第二十三条的规定。

（二）内部控制审计程序存在缺陷

中天运对胜通集团 2013 年度至 2017 年度审计时，只在胜通集团层面进行控制测试，没有在胜通集团各子公司实施控制测试，未在了解被审计单位及其环境、内部控制审计程序中获取胜通钢帘线、胜通光科的ERP系统数据，没有对ERP系统实施内部控制审计程序，未获取充分适当的审计证据。

胜通钢帘线、胜通光科的ERP系统数据均可反映两家公司的实际业务情况。通过获取胜通钢帘线、胜通光科的ERP系统数据，可以发现胜通钢帘线、胜通光科存在虚假采购、销售的事实。

中天运审计过程中未了解与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程），未进行重大业务内部控制测试，在控制测试环节的结论为“控制有效，可适当简化实质性测试”，选择了对控制有效性的高度信赖，该评价没有充分、适当的审计证据支持，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、《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》第八条、第九条的规定。

（三）实质性审计程序存在缺陷

1. 应收账款审计程序存在缺陷

中天运在对胜通钢帘线、胜通化工、胜通光科应收账款进行审计时，对销售客户期末应收账款余额进行了函证。中天运在2013至2017年度应收账款函证程序的设计和实施中存在以下缺陷：

第一、函证设计存在缺陷。仅函证当期余额，未按照计划实施的审计程序选择主要客户函证当期销售额。

第二、未对函证实施过程保持控制。审计底稿中寄发的应收账款询证函均交由胜通集团的工作人员代为发出，审计人员除在填写现场函证工作记录中向企业获取个别被询证单位地址外，在其他审计过程中都没有取得被函证单位的地址，没有形成过函证地址或核对函证地址的审计底稿，没有填写过发函快递单。审计人员将询证函交给下属子公司的会计人员后至函证发出整个过程，都没有参与和监督胜通集团人员发函的过程，也没有向被函证单位以电话或其他形式问询或催收过函证（胜通集团后安排将虚假回函给中天运）。审计底稿中涉及的现场函证均不属实。中天运将应收账款函证交由胜通集团代为发出的行为，导致其未能发现应收账款期末余额与客户账面余额不符的异常情况，进而未能发现胜通集团利用下属三家子公司虚构销售的事实。

第三、未对取得的回函进行评价，无法保证回函的可靠

性。审计底稿中部分回函由胜通集团人员提供，部分回函附有邮寄至中天运的快递单，但由于审计人员未直接发出函证，无法保证回函来源于被询证者或经其授权，同时未关注到询证函回函客户印章存在明显异常。

中天运在应收账款实质性程序中，未对函证保持控制，未对回函异常情况保持职业怀疑，实施函证程序的结果无法对应收账款和营业收入提供可靠的审计证据，违反《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十四条、第二十三条的规定。

2. 营业收入实质性程序未保持职业怀疑

(1) 未对纳税申报资料异常情况保持职业怀疑

中天运取得的 2013 年度至 2015 年度胜通钢帘线的增值税纳税申报表、所得税纳税申报表为胜通集团伪造的纳税申报表。

2013 年度，中天运取得的胜通钢帘线相关增值税纳税申报表中存在以下异常：第一、会计师取得 2013 年 2 月、4 月、6 月、9 月的增值税纳税申报表的税务机关接收日期分别为 2013 年 3 月 17 日、2013 年 5 月 12 日、2013 年 7 月 14 日、2013 年 10 月 13 日，上述日期皆为周日，2013 年 11 月的增值税纳税

申报表接收日期为 2013 年 12 月 14 日，该日期为周六；第二、相关纳税申报表的接收人员签字、接收日期、税务机关的盖章都未在指定位置。针对胜通钢帘线 2013 年度的所得税审计中，未见中天运取得税务部门出具的汇算清缴报告或者税务代理机构出具的纳税鉴证报告。并且中天运取得的年度所得税纳税申报表存在以下异常：第一、企业所得税年度纳税申报表（A类）相关金额只有审核数没有申报数，相关签名盖章部分没有“主管税务机关受理专用章”、“受理人”、“受理日期”相关栏目；第二、企业所得税申报表中无主管税务机关接收的相关填写内容，税务机关却有盖章。

2014 年度，中天运取得相关增值税纳税申报表中存在以下异常：第一、增值税纳税申报表的主管税务机关接收人、接收日期均未签字或者签章；第二、胜通钢帘线提供的 2014 年 6-12 月的增值税纳税申报表的接收机关的印章与之前的印章有明显的区别，未见会计师就该变化对企业进行询问。针对胜通钢帘线 2014 年度的所得税审计中，未见中天运取得税务部门出具的汇算清缴报告或者税务代理机构出具的纳税鉴证报告。并且中天运取得的年度所得税纳税申报表存在以下异常：第一、企业所得税年度纳税申报表（A类）相关金额只有审核数没有申报数，相关签名盖章部分没有“主管税务机关受理专用章”“受理人”“受理日期”相关栏目；第二、企业所得税申报表

中无主管税务机关接收的相关栏目，却有税务机关盖章签字。

2015 年开始企业采用网上申报，但是中天运取得胜通钢帘线相关增值税纳税申报表中存在“档次”一行被人为压缩的情况，另外在网上申报的情况下，未见会计师将企业提供的资料与企业报税系统数据进行比对的审计过程。在网上申报的情况下，中天运取得胜通钢帘线、胜通化工 2015 年度所得税纳税申报表，未见会计师将企业提供的资料与企业报税系统数据进行比对的审计过程，未见会计师取得企业的纳税申报鉴证报告。

中天运在获取相关资料时未能保持应有的职业怀疑，未能发现企业向其提供的纳税申报表存在异常情况，违反了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条、《审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十四条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条的规定。

（2）未获取产能资料并执行产能分析程序

中天运在 2013 年度至 2017 年度审计过程中均未获取胜通钢帘线及胜通光科的产能相关资料，也未对产能利用率与产成品入库当期增加进行分析，导致未能发现两家公司产能利用率大幅超过其实际最大产能的异常情况。

中天运未保持应有的职业怀疑，违反了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条的规定。

(3) 未对合同异常情况保持职业怀疑

胜通化工账套中客户名称、胜通化工 2014 年度和 2015 年度主营业务收入实质性测试审计底稿中山东赛托生物科技股份有限公司（以下简称赛托生物）合同中印章均为“菏泽塞托生物技术有限公司”，经查系“塞”字存在错误，名称应为“菏泽赛托生物技术有限公司”。

2010 年 1 月 19 日至 2014 年 10 月 16 日，赛托生物曾用名“菏泽赛托生物技术有限公司”，后更名为“山东赛托生物科技股份有限公司”，推定公司印章同步进行更换。审计底稿中客户印章存在明显异常。

中天运在审计过程中未能发现上述异常，未保持应有的职业怀疑，违反了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条、《审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十四条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条的规定。

(4) 未对发票异常情况保持职业怀疑

胜通钢帘线 2013 年度审计工作底稿中，中天运抽取了胜通钢帘线对好友轮胎有限公司开具的增值税专用发票共计 19 张，合计金额为 16,581 万元，远大于 2013 年度胜通钢帘线对好友轮胎有限公司的真实销售收入 632.85 万元，且存在将销售发票的收票人地址“河南省焦作市”写成“河北省焦作市”的情况。经核实，上述发票及对应业务皆为虚构。

中天运在审计过程中对凭证附件的检查流于形式，未关注相关销售发票中的异常情况并保持职业怀疑，违反了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条、《审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十四条、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十条、第十一条的规定。

(5) 未对上市公司客户、可比公司的公开资料进行查询并未对异常情况保持职业怀疑

三角轮胎股份有限公司为胜通钢帘线 2012 年至 2015 年前五大客户，其公开披露的 2013 年度、2014 年度向胜通钢帘线采购数据与胜通钢帘线提供的对三角轮胎股份有限公司销售收入存在巨大差异。同时中天运未对钢帘线销售均价远超过同行业排名第一的江苏兴达钢帘线股份有限公司的异常保持职业怀疑，未能实施进一步的审计程序。

中天运未保持应有的职业怀疑，违反了《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条的规定。

3. 应付账款审计程序存在缺陷

中天运在对胜通钢帘线应付账款进行审计时，对供应商期末应付账款余额进行的函证程序存在以下缺陷：第一、未对函证实施过程保持控制，将供应商汇通贸易、上海翌丰、青岛邦瑞奇、山东圣丰物资有限公司、潍坊特钢集团有限公司询证函交由胜通集团的工作人员发出，具体过程与应收账款询证函代为发出情况一致（胜通集团后安排将虚假回函给中天运）。第二、未对取得的回函进行评价，无法保证回函的可靠性。审计底稿中部分回函由胜通集团人员提供，部分回函附有邮寄至中天运的快递单，但由于审计人员未直接发出函证，无法保证回函来源于被询证者或经其授权。中天运将应付账款函证交由胜通集团代为发出的行为，导致其未能发现应付账款期末余额与供应商账面余额不符的异常情况，进而未能发现胜通集团利用胜通钢帘线、胜通化工虚构采购的事实。

中天运在应付账款实质性程序中，未对函证保持控制，实施函证程序的结果无法对应付账款提供可靠的审计证据，违反《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条、《中国注册会计师

审计准则第 1301 号——《审计证据》第十条、中国注册会计师审计准则第 1312 号——《函证》第十四条、第二十三条。

上述违法事实，有相关审计报告、收费凭证及发票、相关审计底稿、财务报告、情况说明、当事人和相关人员询问笔录等证据证明。

我会认为，中天运的上述行为违反了 2005 年《证券法》第一百七十三条的规定，构成 2005 年《证券法》第二百二十三条所述的“证券服务机构未勤勉尽责，所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏”的行为。

签字注册会计师杨锡刚、张友富是中天运出具 2013 年度至 2017 年度虚假财务报表审计报告的直接负责的主管人员。

听证过程中，中天运、杨锡刚、张友富提出以下申辩意见，并请求减轻处罚：

第一，中天运为胜通集团提供的是年度财务报表审计业务，从未出具“两年一期”或“三年一期”的审计报告，告知书认定的 2013-2016 年度财务报表审计已经超过法定追溯时效，不应当予以行政处罚。

第二，本案中，胜通集团属于有组织、有策划、有分工的系统财务造假，导致审计失败的主要原因是整个审计基础的虚假，申辩人对于胜通集团财务造假行为并未参与。

第三，胜通集团发行中期票据、小公募债券、私募债券和

后续信息披露均擅自修改了中天运的审计报告，对证券市场造成的负面影响很大程度上是由胜通集团造成的。

第四，中天运及两位签字注册会计师在本案中一直积极配合证监会的调查工作，通过提供底稿等基础资料、梳理并提交大量情况说明及核查说明等文件，协助证监会快速查清胜通集团造假情况以及本案相关事实，具有法定的从轻或减轻处罚的情节。

第五，针对申辩人在胜通集团审计执业中涉嫌违规行为，申辩人已开展一系列整改工作，以进一步规范审计执业工作，避免未来再发生审计风险。

经复核，我会认为，第一，中天运连续5年出具含有虚假内容的审计报告，其违法行为主体及行为性质未发生变化，违法行为处于连续状态，应将其视为一个整体进行处罚。其中就2013年度与其他年度出具审计报告的主体不同问题，虽然胜通集团2013年度审计报告作出主体是中天运会计师事务所有限公司，非中天运，但后者是由前者转制而来。根据《财政部、证监会、国资委关于证券资格会计师事务所转制为特殊普通合伙会计师事务所有关业务延续问题的通知》（财会〔2012〕17号）第一条以及《关于推动有限责任会计师事务所转制为合伙制会计师事务所的暂行规定》（财会〔2018〕5号）第三条的规定，中天运会计师事务所有限公司因执业质量可能引发的行

政责任由转制后的中天运承担。因此，中天运会计师事务所有限公司未勤勉尽责导致出具的 2013 年度审计报告虚假记载的行政违法责任，由中天运承担。综上，追究其 2013 年至 2017 年违法行为的责任并不违反《中华人民共和国行政处罚法》关于追责时效的规定。我会对第一项申辩意见不予采纳。

第二，我会严格按照《证券法》等法律法规及中国注册会计师执业准则、规则等相关规定认定会计师事务所及其签字注册会计师的违法责任，并区分公司的会计责任与注册会计师的审计责任。胜通集团财务造假的会计责任与注册会计师的审计责任是相互独立的，我会追究注册会计师行政责任的依据并非是公司的财务造假行为，而是注册会计师自身在执业过程中未勤勉尽责，出具的文件存在虚假记载的行为。且中天运出具的审计报告存在虚假记载影响了投资者的判断，对资本市场健康发展产生了不利影响。我会对第二、第三项申辩意见不予采纳。

第三，关于量罚幅度，我会在量罚时已充分考虑当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，量罚适当。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据 2005 年《证券法》第二百二十三条，我会决定：

一、对中天运会计师事务所（特殊普通合伙）责令改正，没收业务收入 575 万元，并处以 1,150 万元罚款；

二、对杨锡刚、张友富给予警告，并分别处以 10 万元罚款。

案例 6. 中介机构从业人员违法买卖股票

中国证券监督管理委员会上海监管局行政处罚决定书 沪（2022）22 号

当事人：秦某乔，男，197X年 11 月出生，住址：上海市静安区。邹某，女，198X年 2 月出生，住址：上海市静安区。龚某中，女，195X年 5 月出生，住址：上海市静安区。

依据《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）的有关规定，我局对秦某乔泄露内幕信息及邹某、龚某中共同内幕交易上海柴油机股份有限公司（以下简称上柴股份公司，现已更名为上海新动力汽车科技股份有限公司）股票的行为进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利，应当事人秦某乔、邹某、龚某中的要求，我局于 2022 年 8 月 30 日举行了听证会，听取了上述三位当事人及其代理人的陈述和申辩意见。本案现已审理终结。

经查明，秦某乔、邹某、龚某中存在以下违法事实：

一、内幕信息形成与公开过程

2020 年 8 月 17 日上午，上柴股份财务总监顾某辉与德勤华永会计师事务所（以下简称德勤）合伙人胡某媛、审计经理罗某鸣在上海汽车集团股份有限公司（以下简称上汽集团）召开会议，咨询上柴股份拟资产重组标的公司上汽依维柯商用车

投资有限公司（以下简称上依投）、上汽依维柯红岩商用车有限公司（以下简称上依红）、上汽菲亚特红岩动力总成有限公司（以下简称上菲红）的审计范围和审计报价等，并签署了相关保密协议。

当天下午胡某媛让罗某鸣、德勤项目经办人员秦某乔提供有关上柴股份及资产重组标的公司上依投、上依红、上菲红相关审计费用的初步报价，上柴股份与德勤约定将在周三（8月19日）开会讨论此次资产重组可能导致的税务问题，内容为上依投将所持有的上依红和上菲红股权转让给上柴股份所产生投资收益的相关税费，并让秦某乔参加。

2020年8月19日，顾某辉、秦某乔等人在上柴股份召开会议，讨论此次资产重组标的公司上菲红分红、分拆等所涉及的税费问题。

2020年9月8日，胡某媛收到顾某辉通知，内容为上柴股份资产重组相关标的资产的审计项目暂时中止，当日胡某媛将项目中止的情况告知秦某乔。

2020年12月18日，上汽集团副总裁蓝某松电话告知顾某辉，上汽集团要求上柴股份于2020年12月21日起停牌。

2020年12月21日晚间，上柴股份发布《关于筹划重大资产重组的停牌公告》，公告称公司拟通过发行股份及支付现金的方式购买上依投50%股权、上依红100%股权及上菲红10%股

权。

上述公告中上柴股份重大资产重组事项，属于《证券法》第八十条第二款第二项规定的“公司在一年内购买、出售重大资产超过公司资产总额百分之三十”的重大事件，在公开前属于《证券法》第五十二条规定的内幕信息。该内幕信息形成时间不晚于2020年8月17日，公开时间为2020年12月21日。

秦某乔是参与上述重大资产重组项目的德勤项目经办人员，因履行工作职责不晚于2020年8月19日知悉了上述内幕信息，属于《证券法》第五十一条第六项规定的内幕信息知情人。

二、秦某乔泄露内幕信息情况

在内幕信息形成后至公开前，秦某乔在上柴股份资产重组项目的关键时间节点，通过微信聊天等方式向其配偶邹某泄露了有关上柴股份资产重组事项的内幕信息。

三、邹某、龚某中内幕交易“上柴股份”的情况

（一）邹某、龚某中与秦某乔的关系及内幕信息公开前的联络接触情况

龚某中与邹某系母女关系，其与秦某乔、邹某夫妇居所较近且关系密切，日常联络接触较多。在内幕信息形成后至公开前，邹某与龚某中持续通过微信进行联络，内容涉及内幕信息

及交易“上柴股份”相关情况。

（二）邹某、龚某中利用“龚某中”证券账户共同交易“上柴股份”情况

在内幕信息形成后至公开前，邹某、龚某中共同控制“龚某中”证券账户交易“上柴股份”。2020年8月20日起，“龚某中”账户开始买入“上柴股份”，截至2020年9月7日累计买入“上柴股份”30000股，成交金额282,594元；自2020年9月8日开始卖出“上柴股份”，截至2020年9月9日累计卖出“上柴股份”29900股，成交金额305,493元；自2020年10月23日重新买入“上柴股份”，截至12月21日公告前累计买入119900股，金额1,155,640元。截至计算日尚有余股14800股，账户交易盈利金额为6,211.89元。上述相关交易资金由邹某、龚某中共同提供，证券账户下单设备分别显示为邹某或龚某中手机号码。

（三）“龚某中”账户交易“上柴股份”明显异常，与相关微信聊天记录和内幕信息高度吻合且不能作出合理解释

“龚某中”账户于2007年6月7日开户，于2020年8月20日首次买入“上柴股份”，且内幕信息形成后至公开前，该账户累计买入“上柴股份”14.99万股，成交金额1,438,234元，均为该账户开户以来至内幕信息公开前买入成交占比最高的股票，交易意愿强烈且明显异常。同时，该账户交易“上柴

股份”的时间节点和买卖方向，与秦某乔与邹某、邹某与龚某中之间联络沟通的时间节点和相关内容高度吻合，与内幕信息进展高度吻合，且不能作出合理解释。

以上事实，有相关人员的询问笔录、通讯聊天记录、相关证券账户资料、相关银行账户资料、相关公司的公告、情况说明等相关资料、证券交易所提供的盈利情况表等证据证明，足以认定。

我局认为，秦某乔的上述行为，违反了《证券法》第五十三条第一款的规定，构成《证券法》第一百九十一条第一款所述的违法行为；邹某、龚某中的上述行为，违反了《证券法》第五十条、第五十三条第一款的规定，构成了《证券法》第一百九十一条第一款所述的违法行为。

三位当事人及其代理人在听证会和陈述、申辩材料中提出如下意见：第一，直至2020年12月，案涉资产重组事项始终处于酝酿阶段，具有高度不确定性，且在案证据不能证明上汽集团、上柴股份对案涉重组事项形成过决策性文件，故2020年8月17日并非内幕信息形成时间。第二，在案证据不足以证明秦某乔不晚于2020年8月19日知悉内幕信息。第三，本案不存在秦某乔泄露内幕信息与邹某、龚某中内幕交易两个违法行为，应认定秦某乔与邹某、龚某中构成共同内幕交易。综上，当事人请求撤销《行政处罚事先告知书》，或者变更行政

处罚，或者从轻、减轻或不予行政处罚。

经复核，我局认为，第一，法律法规未对内幕信息的确定性作出明确要求，内幕信息所涉事项在推进过程中，会受到多方因素的影响，可能完成，也可能未完成，可能完全按照当初的计划或方案完成，也可能经调整后完成，但并不影响内幕信息形成时其内容的确定性。同时，根据《最高人民法院、最高人民检察院关于办理内幕交易、泄露内幕信息刑事案件具体应用法律若干问题的解释》第五条第三款的规定，影响内幕信息形成的动议、筹划、决策或者执行人员，其动议、筹划、决策或者执行初始时间，应当认定为内幕信息的形成之时，据此，内幕信息的形成不要求相关方已经形成相关决策性文件。根据在案证据，2020年8月17日上柴股份财务总监向审计机构咨询案涉重组相关审计范围和审计报价，并签署了相关保密协议。此时，案涉重组事项所涉标的公司已初步确定并开始开展重组事项的相关工作，可以认定内幕信息不晚于2020年8月17日已经形成。

第二，根据相互印证的在案证据，足以证明秦某乔不晚于2020年8月19日已经知悉内幕信息。

第三，根据相互印证的在案证据，足以证明秦某乔向邹某泄露了内幕信息。同时，当事人关于秦某乔与邹某、龚某中构成共同内幕交易的申辩意见与在案证据存在矛盾，缺乏事实依

据，我局不予采信。

综上，我局对三位当事人及其代理人提出的陈述、申辩意见不予采纳。

根据秦某乔、邹某、龚某中违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据《证券法》第一百九十一条第一款的规定，我局决定：

一、对秦某乔泄露内幕信息的行为，处以 50 万元罚款。

二、对邹某、龚某中共同内幕交易的行为，责令邹某、龚某中依法处理非法持有的证券，没收违法所得 6,211.89 元，对邹某、龚某中合计处以 50 万元罚款。

案例 7. 五洋建设年审会计师证券市场禁入

中国证监会市场禁入决定书（2019）1 号

当事人：钟永和，男，1977 年 9 月出生，注册会计师，住址：上海市浦东新区。

孙建伟，男，1985 年 1 月出生，注册会计师，住址：河南省沈丘县。

依据《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）的有关规定，我会对大信会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称大信事务所）未勤勉尽责的行为进行了调查、审理，并依法向当事人告知了作出市场禁入的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。当事人钟永和、孙建伟进行了陈述和申辩，未要求听证。本案现已审理终结。

经查明，当事人存在以下违法事实：

大信事务所为五洋建设集团股份有限公司（以下简称五洋建设）用于公开发行公司债券的 2012 年至 2014 年年度财务报表出具了审计报告。五洋建设在编制 2012 年至 2014 年年度财务报表时，违反会计准则，通过将所承接工程项目应收账款和应付账款“对抵”的方式，同时虚减企业应收账款和应付账款，导致 2012 年至 2014 年年度虚增净利润分别不少于 3,052.27 万元、6,492.71 万元和 15,505.47 万元。五洋建设应收账款与应付账款“对抵”的处理对其财务报表相关科目的

影响金额远远超出了大信事务所 2013 年及 2014 年财务报表整体层面实际执行的重要性水平，而大信事务所在未获取充分、适当的审计证据加以验证的前提下，即认可了五洋建设关于应收账款和应付账款“对抵”的账务处理。

此外，大信事务所在得知审计报告用于五洋建设发债目的时，未按照其制定的《审计业务项目分类管理暂行办法》（2013 年）的规定将该项目风险级别从 C 类调整为风险程度更高的 B 类并追加相应的审计程序。

大信事务所在审计时未获取充分、适当的审计证据，为五洋建设出具了标准无保留意见的审计报告，出具的审计报告存在虚假记载。该审计报告作为五洋建设发行公司债的申报材料，并被其募集说明书引用。该审计报告的签字注册会计师为钟永和、孙建伟。

上述事实，有审计报告、审计工作底稿、会计师事务所声明页、当事人询问笔录、大信事务所提供的其他业务资料、收费凭证等证据证明。

综上，大信事务所的上述行为违反了《中国注册会计师鉴证业务基本准则》（2006 年）第二十八条第一款、《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》（2010 年修订）第十条、《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》（2010 年修订）第三条的规定，在审计

过程中未能勤勉尽责，导致出具的审计报告存在虚假记载，违反了《证券法》第一百七十三条的规定。签字注册会计师钟永和、孙建伟在审计五洋建设应收账款等重点领域时，未保持应有的职业怀疑态度，未获取充分、适当的审计证据，违法行为情节严重，是上述行为直接负责的主管人员。

当事人在其申辩材料中提出：其一，大信事务所未调整五洋建设审计项目风险级别为事务所层面的内部管理问题，且非本次立案调查的对象，不应认定为违法事实；其二，鉴于签字注册会计师未有任何协助企业财务造假的主观故意，且积极配合监管部门调查，请求免于证券市场禁入措施。

经复核，我会认为：其一，大信事务所未按其内部管理要求调整五洋建设审计项目的风险级别并追加相应的审计程序，是大信事务所在五洋建设具体审计项目中未勤勉尽责的一种体现，不符合《中国注册会计师执业准则》中有关“建立和保持质量控制制度”的要求；其二，我会对签字注册会计师的市场禁入是根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度作出的，量罚适当。

综上，我会对当事人的上述陈述申辩意见，不予采纳。鉴于钟永和、孙建伟违法行为情节严重，依据《证券法》第二百三十三条和《证券市场禁入规定》（证监会令第115号）第三条第七项、第五条的规定，我会决定：

对钟永和、孙建伟分别采取五年的证券市场禁入措施。自我会宣布决定之日起，五年内不得从事证券业务或者担任上市公司、非上市公众公司董事、监事、高级管理人员职务。

民事赔偿相关案例

案例 8. 五洋建设普通代表人诉讼

浙江省杭州市中级人民法院于 2020 年 3 月 13 日向社会公开征集适格自然人投资者，于 2020 年 6 月 30 日投票推选确定诉讼代表人，于 2020 年 7 月 13 日受理五洋建设集团股份有限公司（以下简称五洋建设）证券虚假陈述责任纠纷代表人诉讼案，并于 2020 年 8 月 4 日公开开庭进行了审理，做出民事判决书《浙江省杭州市中级人民法院民事判决书》（（2020）浙 01 民初 1691 号）。该案原告王放等 487 人，被告为五洋建设、陈志樟、德邦证券股份有限公司（以下简称德邦证券）、大信会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称大信会计）、上海市锦天城律师事务所（特殊普通合伙）（以下简称锦天城律所）、大公国际资信评估有限公司（以下简称大公国际）等六位。

浙江省杭州市中级人民法院查明事实与理由：原告系债券投资者，购买了五洋建设发行在外的公司债券“15 五洋债”与/或“15 五洋 02”，陈志樟系五洋建设董事长、控股股东，德邦证券系上述债券的承销商与受托管理人，大信会计、锦天城律所、大公国际系上述债券发行的第三方专业机构。

因五洋建设存在债券欺诈发行、违反信息披露义务作出虚假陈述等违规行为，原告购买的案涉债券受到投资损失。鉴于

本案被告多已受到中国证券监督管理委员会（以下简称中国证监会）针对其证券上市欺诈发行与信息披露违规行为而作出的行政处罚，原告现起诉请求五洋建设对原告损失承担赔偿责任，陈志樟作为五洋建设违规行为的直接负责人、德邦证券作为债券承销商、大信会计等作为中介机构未勤勉尽责义务应承担连带赔偿责任。根据中国证监会对案涉欺诈发行、虚假陈述行为作出的行政处罚决定，本案虚假陈述实施日应确定为案涉债券上市日即 2015 年 9 月 10 日与 2015 年 11 月 2 日，虚假陈述揭露日应确定为中国证监会立案调查公告日即 2017 年 8 月 11 日。依据相关法律规定，原告主张的投资损失包括债券本金、利息、逾期利息、实现债权的合理费用、律师费在内。

诉讼代表人共同代表原告提出诉讼请求：一、判令六被告承担共同连带责任，共同返还原告债券本息及逾期利息（其中王放 366013.1 元、孔令严 649022.58 元、叶春芳 76913359.14 元、陈正威 5641896.38 元，逾期利息按票面利率三倍标准计至被告清偿全部债券本息、逾期利息等之日止，暂计至 2020 年 9 月 3 日）；二、判令六被告共同承担因追索债务引起的律师费支出（其中王放支出 2500 元、孔令严支出 4167 元、叶春芳支出 30 万元、陈正威支出 1 万元）；三、判令六被告共同承担因追索债务引起的差旅费支出（其中叶春芳支出 2840.5 元）；四、判令六被告共同承担本案的诉讼费用。

其中大信会计辩称：

一、请求人民法院依法审查原告主体资格问题，若原告对五洋建设没有诉权，其主张其他被告承担连带赔偿责任缺乏法律依据。

二、《中华人民共和国证券法》第 163 条规定的连带责任并非所有中介机构承担债券虚假陈述责任的当然形式。针对大信会计的行为，应根据最高人民法院《关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》予以审核认定。

（一）本案中大信会计的行为应被认定为存在过失。中国证监会行政处罚认定大信会计“在审计时未获取充分、适当的审计证据，为发行人出具了标准无保留意见的审计报告，出具的审计报告存在虚假记载”。根据《关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》第六条规定，大信会计上述行为应被认定为存在过失。

（二）本案中大信会计的过失应为轻微过失。1. 发行人的经营模式为承包经营，应收账款和相应应付账款责任主体均为承包人，该施工行业实际施工人突破合同相对性原则与发包方等自行结算的做法已为司法解释及司法实践所认可。2. 大信会计按照《中国注册会计师审计准则》的要求对发行人年度财务报表执行审计工作。针对应收账款审计，大信会计实施了检

查、函证等审计程序。在实施对应收账款发函程序时，以抵销后的金额列示，对方回函予以确认。3. 应收账款和应付账款“对抵”属于会计专业判断问题。大信会计从其经营模式及交易实质判断，认为发行人会计处理符合企业会计准则的规定，故对其予以确认。4. 大信会计在 2013 年和 2014 年承接发行人审计业务时，业务约定书约定委托目的为年度财务报表审计，审计收费共计 60 万元。双方未约定该审计报告用于债券发行。2015 年 8 月，发行人申请公开发行债券，大信会计未与其单独签订发债审计业务约定书，也未另行出具以发债为目的审计报告。

三、大信会计的行为与发行人无法偿付债券本息之间不具有直接因果关系，应减轻或免除民事赔偿责任。

（一）虽然大信会计的行为构成过失，但其行为不足以影响投资人对发行人偿债能力的判断。影响企业偿债能力的因素主要是资产、负债结构及流动性，大信会计过失行为不影响五洋建设经营现金流量，“对抵”导致的虚增利润亦不影响偿债能力。（二）发行人未能如期兑付到期债券主要由与发行人欺诈发行、虚假陈述无关的其他因素造成的，与大信会计的过失行为更无直接关联。

四、五洋建设 2015 年度报告披露后投资者购买债券产生的损失，大信会计不应当承担赔偿责任。大信会计审计期间为

2012-2014 年度，其后辞任五洋建设审计机构。五洋建设于 2016 年 4 月 28 日公开披露了 2015 年度报告，其财务报表由北京兴华会计师事务所（特殊普通合伙）审计。对于投资者 2016 年 4 月 28 日后买入的债券发生的损失，大信会计不应当承担赔偿责任。

五、根据《关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》第十条规定，大信会计仅应承担补充赔偿责任。对大信会计责任范围之认定应充分考量相关主体的权责相当，应基于大信会计过失大小、对投资人投资误判的影响、因果关系及原因力大小等因素综合考量作出。

六、恳请在认定大信会计责任范围时，酌情考虑大信会计的赔偿能力和后续发展。综上，原告的诉讼请求没有事实和法律依据，应分情况驳回其诉讼请求，或驳回原告起诉。

浙江省杭州市中级人民法院组织各方当事人进行了证据交换和质证。根据有效证据及当事人在庭审中的陈述，认定事实如下：

一、债券募集发行情况

2015 年 8 月 10 日，五洋建设发布《公开发行 2015 年公司债券（第一期）募集说明书（面向合格投资者）》。募集说明书载明：本次债券信用等级为 AA 级；截至 2015 年 3 月 31 日，五洋建设净资产为 37.12 亿元（合并报表中股东权益合计），

最近三个会计年度实现的年均可分配利润分别为 1.45 亿元、1.87 亿元和 1.99 亿元，三年平均为 1.77 亿元，预计不少于本次债券一年的利息；本次公司债券发行募集总额未超过发行人最近一期净资产的 40%，符合发行公司债的相关法律规定。起息日为 2015 年 8 月 14 日，付息日为 2016 至 2018 年每年的 8 月 14 日。发行人承诺按照本期债券募集说明书约定的还本付息安排向债券持有人支付本期债券利息及兑付本期债券本金，若发行人不能按时支付本期债券利息或本期债券到期不能兑付本金，对于逾期未付的利息或本金，发行人将根据逾期天数按债券票面利率向债券持有人支付逾期利息。募集资金用于偿还银行贷款以及补充营运资金。

募集说明书“发行人、中介机构及相关人员声明”中，德邦证券声明：“本公司已对募集说明书及其摘要进行了核查，确认不存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏，并对其真实性、准确性和完整性承担相应的法律责任。”大信会计、锦天城律所、大公国际均声明：已阅读募集说明书及其摘要，确认募集说明书及其摘要与其出具的报告、意见书不存在矛盾，对发行人在募集说明书及其摘要中引用的报告、意见书的内容无异议，确认募集说明书不致因所引用内容而出现虚假记载、误导性陈述或重大遗漏，并对其真实性、准确性和完整性承担相应的法律责任。

随后，五洋建设发布《公开发行 2015 年公司债券（第二期）募集说明书（面向合格投资者）》，载明德邦证券为主承销商/债券受托管理人。除第二期发行总额、利率、起付息日等内容和第一期不一致外，其余内容基本一致。

2015 年 8 月 17 日和 9 月 14 日，五洋建设、德邦证券公布债券发行结果，五洋建设获准向合格投资者公开发行面值不超过 13.6 亿元的公司债券。第一期债券证券简称“15 五洋债”，实际发行规模为 8 亿元，最终票面利率为 7.48%；第二期债券证券简称“15 五洋 02”，实际发行规模为 5.6 亿元，最终票面利率为 7.8%；以上两期债券发行价格均为每张 100 元。

二、债券违约及行政处罚情况

2016 年 4 月 27 日，上海证券交易所对五洋建设作出纪律处分决定书【2016】23 号，对五洋建设予以通报批评；2016 年 7 月 6 日，浙江证监局因五洋建设公司债券募集资金实际使用情况与募集说明书不一致，对受托管理人德邦证券出具警示函。

2017 年 8 月 11 日，五洋建设发布《关于收到中国证券监督管理委员会调查通知书的公告》，称“因公司涉嫌违反证券法律法规，中国证监会决定进行立案调查”，“15 五洋债”、“15 五洋 02”债券于当日停牌至今。

2018年1月19日，五洋建设发布公告称，其于2018年1月17日收到中国证监会《行政处罚事先告知书》[处罚字（2018）3号]，告知五洋建设涉嫌主要违法事实如下：一、以虚假申报文件骗取公开发行公司债券核准。2012-2014年度的财务报表，违反会计准则，通过虚减企业应收账款和应付账款，少计提坏账准备、多计利润。2015年7月，五洋建设在自身最近三年平均利润不足以支付公司债券一年的利息，不具备发行条件的情况下，骗取公司债券公开发行许可，并最终于2015年8月和2015年9月分别公开发行公司债券8亿元和5.6亿元，共计13.6亿元。二、非公开发行公司债券披露的文件存在虚假记载。三……

2018年7月6日，中国证监会（2018）54号行政处罚决定书对五洋建设、陈志樟作出处罚。

2018年9月7日，德邦证券发布《关于收到中国证券监督管理委员会浙江监管局调查通知书的公告》，主要内容为在五洋建设债券承销过程中涉嫌违反证券法律法规。

2019年1月22日，中国证监会（2019）6号行政处罚决定书对大信会计作出处罚，认定当事人存在以下违法事实：五洋建设应收账款与应付账款“对抵”的处理对其财务报表相关科目的影响金额远远超出了大信会计2013年及2014年财务报表整体层面实际执行的重要性水平，而大信会计在未获取充

分、适当的审计证据加以验证的前提下，即认可了五洋建设关于应收账款和应付账款“对抵”的账务处理。此外，大信会计在得知审计报告用于五洋建设发债目的时，未按照其制定的《审计业务项目分类管理暂行办法》（2013年）的规定将该项目风险级别从C类调整为风险程度更高的B类并追加相应的审计程序。大信会计在审计时未获取充分、适当的审计证据，为五洋建设出具了标准无保留意见的审计报告，出具的审计报告存在虚假记载。

三、会计师事务所履职情况

大信会计对五洋建设财务报表进行审计，大信会计于2015年4月27日分别出具大信审字[2015]第4-00214号和大信审字[2015]第4-00220号审计报告。审计报告载明：五洋建设财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了2014年12月31日、2013年12月31日、2012年12月31日的账务状况及该三年度的经营成果和现金流。

四、原告持有债券及维权情况

各原告自2015年9月10日始分别陆续买卖、持有“15五洋债”、“15五洋02”债券。

浙江省绍兴市中级人民法院于2018年12月3日立案受理五洋建设的破产重整案并指定了管理人，后该案指定上虞区人民法院审理。原告叶春芳、陈正威等354人向五洋建设的破

产管理人申报了债权并得到确认。

另查明：原告王放、孔令严等 96 人在本案中为实现债权支出了律师代理费，其中诉讼代表人王放支出 2500 元，孔令严支出 4167 元，叶春芳支出 300000 元，陈正威支出 10000 元。

浙江省杭州市中级人民法院认为，发行人、发行人的实际控制人以及债券承销机构、会计师事务所、律师事务所、信用评级机构等中介机构违反证券法律规定，在证券发行或者交易过程中，对重大事件作出违背事实真相的虚假记载、误导性陈述，或者在披露信息时发生重大遗漏、不正当披露信息，导致投资者产生损失的，应当对投资者的损失承担相应赔偿责任。本案中，原告是“15 五洋债”、“15 五洋 02”债券的投资者，向各被告主张证券虚假陈述赔偿责任，其中对关于大信会计的民事责任问题诉辩双方意见是否成立论述如下：

大信会计为用于“15 五洋债”、“15 五洋 02”债券公开发行的五洋建设 2012 至 2014 年年度财务报表出具审计报告。《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》第五条规定：“注册会计师在审计业务活动中存在下列情形之一，出具不实报告并给利害关系人造成损失的，应当认定会计师事务所与被审计单位承担连带赔偿责任。……（二）明知被审计单位对重要事项的财

务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明。”第六条第二款第（七）项规定：“注册会计师未根据审计的要求采用必要的调查方法获取充分的审计证据，应当认定会计师事务所存在过失。”大信会计在未获取充分、适当的审计证据加以验证的前提下，认可五洋建设关于应收账款和应付账款“对抵”的账务处理，为五洋建设2012年至2014年年度财务报表出具了标准无保留意见的审计报告；在得知审计报告用于五洋建设发债目的时，未按照其已有工作方案，将该项目的风险级别从C类调整为风险程度更高的B类并追加相应的审计程序。以上行为均表明，大信会计作为审计机构出具存在虚假记载的审计报告，未勤勉尽职，对“15五洋债”、“15五洋02”债券得以发行、交易存在重大过错。根据《中华人民共和国证券法（2014修正）》第一百七十三条“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件，应当勤勉尽责，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，给他人造成损失的，应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外”之规定，应当与五洋建设承担连带赔偿责任。

《浙江省杭州市中级人民法院民事判决书》（（2020）浙

01 民初 1691 号) 认为, 本案中, 发行人财务造假骗取债券发行资格, 承销商与中介机构不勤勉尽责履职不当, 严重损害市场信用, 扰乱市场秩序, 侵犯了广大投资者的合法权益。信息披露不实者、怠于勤勉履职者均应付出违法违规的成本, 对投资者的损失予以赔偿。

综上, 浙江省杭州市中级人民法院对原告合理部分的诉讼请求予以支持, 对原告不合理部分的诉讼请求不予支持。根据《中华人民共和国证券法(2014 修正)》第二十条、第三十一条、第六十三条、第六十九条、第一百七十三条, 《中华人民共和国破产法》第四十六条, 《中华人民共和国会计法》第四条、第十三条第三款、第二十六条, 《最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》第十七条、第十八条、第二十条, 《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》第五条第一款第(二)项、第六条第二款第(七)项, 《中华人民共和国民事诉讼法》第五十三条、第五十四条、第六十四条、第一百一十九条第一款, 《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释》第一百二十二条, 《中华人民共和国证券法(2019 修订)》第九十五条第一款、第二款, 《最高人民法院关于证券纠纷代表人诉讼若干问题的规定》第五条之规定, 判决如下:

一、驳回叶春芳、陈正威等原告对五洋建设集团股份有限公司的起诉；

二、确认王放、孔令严等原告对五洋建设集团股份有限公司享有总计 246870287.25 元债权。王放等原告于本判决生效之日起十日内向五洋建设集团股份有限公司交回债券，五洋建设集团股份有限公司可依据生效法律文书申请债券登记结算机构注销王放等原告所持有的债券。

三、陈志樟、德邦证券股份有限公司、大信会计师事务所（特殊普通合伙）就五洋建设集团股份有限公司对叶春芳、陈正威等原告的总计 494303965.14 元债务本息承担连带赔偿责任；对五洋建设集团股份有限公司的上述第二项债务承担连带赔偿责任；

四、上海市锦天城律师事务所（特殊普通合伙）就五洋建设集团股份有限公司对叶春芳、陈正威等原告的总计 494303965.14 元债务本息在 5%范围内承担连带赔偿责任；对五洋建设集团股份有限公司的上述第二项债务在 5%范围内承担连带赔偿责任；

五、大公国际资信评估有限公司就五洋建设集团股份有限公司对叶春芳、陈正威等原告的总计 494303965.14 元债务本息在 10%范围内承担连带赔偿责任；对五洋建设集团股份有限公司的上述第二项债务在 10%范围内承担连带赔偿责任；

上述第三、四、五项各被告应承担的连带赔偿责任于本判决生效之日起十日内履行；

六、陈志樟、德邦证券股份有限公司、大信会计师事务所（特殊普通合伙）于本判决生效之日起十日内支付叶春芳、陈正威等原告支出的律师费 110000 元，上海市锦天城律师事务所（特殊普通合伙）在 5%范围内连带负担，大公国际资信评估有限公司在 10%范围内连带负担；

七、驳回原告的其他诉讼请求。

案例 9. 康美药业特别代表人诉讼

2021 年 11 月 12 日，广东省广州市中级人民法院（以下简称广州中院）对康美药业虚假陈述民事赔偿案件作出一审判决（《民事判决书》（2020）粤 01 民初 2171 号），中证中小投资者服务中心有限责任公司（以下简称投服中心）代表的 52,037 名投资者共获赔约 24.59 亿元。本案为证券虚假陈述责任纠纷，投资者保护机构投服中心在权利登记公告期间受五十名以上权利人的特别授权，作为代表人参加诉讼。根据《中华人民共和国证券法》第九十五条第三款和《最高人民法院关于证券纠纷代表人诉讼若干问题的规定》第三十二条第一款的规定，本案为特别代表人诉讼案件。康美药业证券纠纷案是我国首单特别代表人诉讼案件，也是迄今为止法院审理的原告人数最多、赔偿金额最高的上市公司虚假陈述民事赔偿案件。

2020 年 12 月 31 日，康美药业收到广州中院发来的《应诉通知书》，原告顾某某、刘某某等十一名自然人就公司证券虚假陈述责任纠纷一案，向广州中院提起诉讼。2021 年 4 月 8 日，投服中心称接受了黄梅香等 56 名权利人的特别授权，向广州中院申请作为代表人参加诉讼。2021 年 4 月 16 日，经最高人民法院指定管辖，广州中院适用特别代表人诉讼程序审理本案。2021 年 7 月 27 日，公司证券虚假陈述特别代表人诉讼案在广州中院一审开庭。

广州中院认定事实：相关违法事实详见案例 1。

本案争议焦点主要涉及以下三方面：

一、案涉虚假陈述行为的认定

《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》第十七条第一款规定：“证券市场虚假陈述，是指信息披露义务人违反证券法律规定，在证券发行或者交易过程中，对重大事件作出违背事实真相的虚假记载、误导性陈述，或者在披露信息时发生重大遗漏、不正当披露信息的行为。”

中国证监会作出的《行政处罚决定书》（〔2020〕24号）查明，康美药业披露的《2016年年度报告》、《2017年年度报告》及《2018年半年度报告》中，存在虚增营业收入、利息收入及营业利润，虚增货币资金和未按规定披露控股股东及其关联方非经营性占用资金的关联交易情况，属于对重大事件作出违背事实真相的虚假记载和披露信息时发生重大遗漏的行为；《行政处罚决定书》（〔2021〕11号）查明，正中珠江出具的康美药业2016年、2017年财务报表审计报告存在虚假记载。康美药业、正中珠江等被告对上述《行政处罚决定书》查明的事实未予否认，且未提交相反证据，故广州中院对康美药业披露的《2016年年度报告》、《2017年年度报告》及《2018年半年度报告》以及正中珠江出具的康美药业2016

年、2017年财务报表审计报告存在虚假记载和重大遗漏的事实予以确认，并认定本案存在证券虚假陈述行为。

关于案涉虚假陈述行为的实施日问题。2017年4月20日，康美药业披露存在虚假记载和重大遗漏的《2016年年度报告》，此日期被认定为虚假陈述行为的实施日。

关于案涉虚假陈述行为的揭露日问题。虚假陈述的揭露和更正，是指虚假陈述被市场知悉、了解，不要求达到全面、完整、准确的程度，只要交易市场对揭露文章存在明显的反应，即可认定市场知悉虚假陈述行为。广州中院认为，应以自媒体质疑康美药业财务造假的2018年10月16日为案涉虚假陈述行为的揭露日。

关于基准日和基准价问题。根据《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》第三十三条关于“投资差额损失计算的基准日，是指虚假陈述揭露或者更正后，为将投资人应获赔偿限定在虚假陈述所造成的损失范围内，确定损失计算的合理期间而规定的截止日期。本案投资差额损失计算的基准日为康美药业上市可流通股股票换手率达到100%的2018年12月4日，基准价为12.7元。

二、原告投资损失与案涉虚假陈述行为之间有无因果关系

因果关系包括原告的交易行为与案涉虚假陈述行为之间是否存在因果关系及原告的投资损失与案涉虚假陈述行为之间是

否存在因果关系，即交易因果关系与损失因果关系。

（一）交易因果关系

《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》第十八条规定：“投资人具有以下情形的，人民法院应当认定虚假陈述与损害结果之间存在因果关系：（一）投资人所投资的是与虚假陈述直接关联的证券；（二）投资人在虚假陈述实施日及以后，至揭露日或者更正日之前买入该证券；（三）投资人在虚假陈述揭露日或者更正日及以后，因卖出该证券发生亏损，或者因持续持有该证券而产生亏损。”按照该司法解释之规定，符合条件的投资者的交易行为与被告虚假陈述行为之间应被推定认为存在交易因果关系。

广州中院调取相关投资者数据时已限定为以公开竞价方式买入的投资者的数据，实质上已将通过大宗交易等非竞价交易方式买入的投资者排除。广州中院认为，本案原告的交易行为均与被告虚假陈述行为之间存在交易因果关系。

（二）损失因果关系

关于原告的损失与被告虚假陈述行为是否具有损失因果关系。首先，原告投资损失金额的认定问题。使用移动加权平均法计算时，针对投资者每次买入股票测算一次买入成本，卖出股票的成本以前一次的买入均价为计价依据，即买入均价等于

本次购入的股票金额加上本次购入前的持股成本的和，除以本次购入股票的数量加上本次购入前股票的数量和。这个方法实际上考虑了从实施日到揭露日整个期间，投资者每次买入股票的价格和数量，同时也剔除了因为卖出证券导致的盈亏。因此，该方法更为符合实际情况，对从实施日到揭露日期间多次进行交易的投资者的成本认定更合理，故广州中院对投保基金采用的移动加权平均法表示认可。

其次，关于本案系统风险扣除的问题。《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》第十九条规定：“被告举证证明原告具有以下情形的，人民法院应当认定虚假陈述与损害结果之间不存在因果关系：（一）在虚假陈述揭露日或者更正日之前已经卖出证券；（二）在虚假陈述揭露日或者更正日及以后进行的投资；（三）明知虚假陈述存在而进行的投资；（四）损失或者部分损失是由证券市场系统风险等其他因素所导致；（五）属于恶意投资、操纵证券价格的。”本案中，案涉虚假陈述行为从实施日到揭露日时间较长，在此期间，证券市场走势波动亦较大。投资者的损失中，部分损失系证券市场系统因素造成，该部分损失应予剔除。测算时，投保基金采用“个体相对比例法”测算投资者证券市场系统风险扣除比例，即从投资者第一笔有效买入开始，假设投资者买卖案涉股票时，同时买入卖出相同数量的医药生

物（申万）指数，每一笔交易均同步对应指数的买入卖出，并将每个投资者持股期间的指数加权平均跌幅与个股加权平均跌幅进行对比，扣除证券市场系统风险的影响。广州中院认为该测算方法可以更合理计算不同时期买入康美药业股票的各投资者因市场系统风险受到的损失。根据测算情况，除去损失金额在扣除系统风险后为 0 或者负数的 3289 名投资者后，共计 52,037 名投资者有损失。

最后，关于是否应当扣除非系统风险所导致的投资者损失问题。本案缺乏扣除非系统风险的依据，广州中院对于部分被告扣除非系统风险的主张不予支持。

综上，经投保基金测算，案涉虚假陈述行为所导致的 52,037 名投资者损失为 2,458,928,544 元，广州中院对投资者的该部分赔偿主张予以支持。52,037 名投资者所主张的超出上述金额之外的损失，以及损失金额在扣除系统风险后为 0 或者负数的 3,289 名投资者所主张的损失，与案涉虚假陈述行为之间不具有因果关系，广州中院对该赔偿请求不予支持。

三、各被告赔偿责任的认定

（一）康美药业及其实际控制人、董事、监事、高级管理人员的赔偿责任

康美药业作为上市公司，披露的《2016 年年度报告》《2017 年年度报告》《2018 年半年度报告》中存在虚假记

载，虚增营业收入、利息收入及营业利润，虚增货币资金；披露的《2016年年度报告》《2017年年度报告》中存在重大遗漏，未按规定披露控股股东及其关联方非经营性占用资金的关联交易情况。

根据《中华人民共和国证券法》（2014年修正）第六十九条规定：“发行人、上市公司公告的招股说明书、公司债券募集办法、财务会计报告、上市报告文件、年度报告、中期报告、临时报告以及其他信息披露资料，有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，致使投资者在证券交易中遭受损失的，发行人、上市公司应当承担赔偿责任；发行人、上市公司的董事、监事、高级管理人员和其他直接责任人员以及保荐人、承销的证券公司，应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外；发行人、上市公司的控股股东、实际控制人有过错的，应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任”，康美药业股份有限公司，向原告顾某某等52,037名投资者赔偿投资损失2,458,928,544元；判决马兴田等6人承担连带清偿责任；时任公司董监高的13名个人按过错程度分别承担20%、10%、5%的连带清偿责任。

（二）正中珠江及其工作人员的赔偿责任

根据中国证监会《行政处罚决定书》（〔2021〕11号）认定的事实（具体详情参见案例1）。正中珠江严重违反《中国

注册会计师审计准则》和《中国注册会计师职业道德守则》等规定，导致康美药业严重财务造假未被审计发现，影响极其恶劣，故广州中院认为正中珠江应当承担连带赔偿责任。

杨文蔚作为正中珠江合伙人和 2016 年、2017 年康美药业审计项目的签字注册会计师，在执业活动中因重大过失造成正中珠江需承担赔偿责任。根据《中华人民共和国合伙企业法》第五十七条第一款关于“一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的，应当承担无限责任或者无限连带责任，其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任”之规定，杨文蔚应当在正中珠江承责范围内承担连带赔偿责任。

刘清并非康美药业 2016 年、2017 年审计项目的签字注册会计师，不是案涉虚假陈述行为人，故不应对投资者损失承担赔偿责任。虽然张静璃作为案涉审计报告签字注册会计师，苏创升作为审计项目经理，均存在过错，但规定中介机构直接责任人承担赔偿责任的《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》第二十四条所依据的《中华人民共和国证券法》（1999 年施行）第一百六十一条已经被修正，而行为发生时施行的《中华人民共和国证券法》（2014 年修正）第一百七十三条已无中介机构直接责任人承担赔偿责任的规定。根据新法优于旧法的法律适用原则，张静

璃、苏创升作为正中珠江的员工，不应因其职务行为直接对投资者承担赔偿责任。

综上，根据《中华人民共和国证券法》（2014年修正）第一百七十三条规定：“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件，应当勤勉尽责，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，给他人造成损失的，应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外”，广东中院判决，康美药业时任审计机构正中与康美药业承担连带赔偿责任；年报审计项目的签字会计师杨文蔚在正中珠江承责范围内承担连带赔偿责任；唐照、陈磊、张静璃、刘清、苏创升在本案中不承担民事赔偿责任。

刑事处罚相关案例

案例 10. 上海绿新收购德美公司

2021 年 6 月 8 日，上海市黄浦区人民检察院以沪黄检刑诉〔2021〕421 号起诉书指控被告人唐涛犯提供虚假证明文件罪，向上海市黄浦区人民法院提起公诉。

上海市黄浦区人民法院公开审理查明：被告人唐涛，原系立信会计师事务所（特殊普通合伙）合伙人、国际业务五部负责人。2012 年底 2013 年初，上海绿新包装材料科技股份有限公司（以下简称上海绿新，现已更名为“上海顺灏新材料科技股份有限公司”）与浙江德美彩印有限公司（以下简称德美公司）达成并购意向，上海绿新为收购方，德美公司为目标公司；之后，上海绿新开展对德美公司的尽职调查，上海绿新为全面了解德美公司的资产、经营状况，决定委托会计机构对德美公司进行审计。2013 年 1 月，上海绿新、德美公司与立信会计师事务所签订了“审计业务约定书”，由立信会计师事务所对德美公司、浙江德兴纸塑包装有限公司（以下简称浙江德兴公司）及湖州德美纸制品有限公司（以下简称湖州德美公司）2012 年度的财务报表进行审计，并出具审计报告。时任立信会计师事务所权益合伙人的唐涛系该审计项目的负责人。

2013 年 1 月至 6 月，被告人唐涛在全面负责德美公司审计项目，并作为“签字合伙人”审核财务数据、出具审计报告的

过程中，接受德美公司经营人王某 1 等人的请托，明知德美公司财务凭证不齐全，违背审计准则，未按规定执行审计程序，在未获取充分、适当的审计证据的情况下，多次调整审计数据，虚增德美公司净利润、净资产（所有权权益）等数值，出具“信会师报字[2013]第 150881 号”虚假审计报告，其中，在“加总资产负债表”中“所有权权益”合计为 96,996,009.49 元，在“加总利润表”中“净利润”为 16,574,785.08 元。

2013 年 6 月，上海绿新根据上述审计报告以及资产评估有限公司出具的“德美公司股东全部权益价值评估报告”决定收购事项并确定收购价格，以 7380 万元的转让价款收购了德美公司 60%的股权。

2016 年 4 月，中国证券监督管理委员会上海监管局在对立信会计师事务所出具的上述 150881 号审计报告进行检查中，发现报告格式不符合审计准则的规定，对立信会计师事务所、注册会计师唐涛、朱鑫炎采取出具警示函的监管措施。

2017 年 1 月，上海绿新法定代表人至上海市公安局报案称：德美公司王某 1 等人与唐涛等人隐瞒德美公司真实的经营状况，出具虚假审计报告，骗取上海绿新收购款 7000 余万元，要求追究王某 1、唐涛等人的责任。同年 1 月 26 日，上海市公安局决定对唐涛等人提供虚假证明文件立案侦查。2020 年

8月17日上午，唐涛在其住所被民警传唤至公安机关。唐涛到案后未如实供述事实经过，在侦查阶段后期才供认了相应的事实。

案发后，上海公安局委托大华会计师事务所上海分所对上海绿新收购德美公司所涉及的上述立信出具的审计报告进行审查。大华会计师事务所依据原有的账册、立信归档的纸制工作底稿、审计报告、申威的评估报告以及公安机关提供的相关人员的笔录内容，作出了审查、鉴定意见。大华会计师事务所经审查认为，立信出具的审计报告在德美公司的两套账之间的差异、存货盘盈、货币资金、存货盘点程序、关联方交易等多方面（列出了20个问题）未按照审计准则执行审计程序；同时，大华会计师事务所对于立信审计报告中的12项财务数据进行了调整，出具了相关的鉴定意见，其中，上海绿新、浙江德兴公司、湖州德美公司3家汇总，净资产为-17,046,910.86元，净利润为-30,621,070.65元；相较于大华出具的数据，根据立信的审计数据，将导致收购时实际净资产虚增1.14亿余元，虚增比例为117.57%，虚增净利润4,719万余元，虚增比例为284.74%。

上海市黄浦区人民法院认为：被告人唐涛作为承担会计、审计职责的中介组织人员，故意提供虚假证明文件，情节严重，其行为构成提供虚假证明文件罪。公诉机关指控的事实清

楚、罪名成立。被告人唐涛到案后能如实供述犯罪事实，并表示认罪，依法予以从轻处罚。辩护人要求对被告人从轻处罚的意见，予以采纳。

综上，依照 1997 年修订的《中华人民共和国刑法》第二百二十九条第一款、《中华人民共和国刑法》第十二条第一款、第六十七条第三款、第五十二条、第五十三条之规定，一审案件刑事判决书（(2021)沪 0101 刑初 424 号）判决如下：被告人唐涛犯提供虚假证明文件罪，判处有期徒刑二年，并处罚金人民币五万元。上海市第二中级人民法院二审判决书（(2021)沪 02 刑终 1104 号），依照《中华人民共和国刑事诉讼法》第二百三十六条第一款第（一）项之规定裁定：驳回上诉，维持原判。

案例 11. 中恒通私募债

2017 年 8 月 21 日，上海市人民检察院第一分院以沪检一分诉刑诉[2017]79 号起诉书指控被告单位利安达会计师事务所有限责任公司浙江分所、被告人杨安杰、陈俊明、王科宇、徐丹出具证明文件重大失实罪，向上海市第一中级法院提起公诉。

上海市第一中级法院于同年 9 月 21 日进行公开审理查明：2013 年下半年，利安达会计师事务所有限责任公司浙江分所（以下简称利安达）接受了中恒通（福建）机械制造有限公司（以下简称中恒通公司）的委托，因其发行中小企业私募债对该公司 2011 年度和 2012 年度财务状况进行审计。利安达浙江分所为利安达会计师事务所有限责任公司分公司，无注册资本，负责人为黄锦辉。被告人杨安杰、陈俊明、王科宇、徐丹在涉案期间均是利安达浙江分所的注册会计师。

2013 年 8 月，中恒通公司董事长卢汉某为解决公司资金困难，计划发行私募债融资，但其实际财务情况尚未达到债券发行要求。被告人杨安杰以利安达公司名义承接了中恒通审计项目，并指派被告人陈俊明作为中恒通审计项目负责人。涉案人卢汉某、卢华某等人向被告人杨安杰、陈俊明提出两项要求：一为将巨额账外收入记入营业收入；二为将中恒通公司股东卢汉某捐赠转成资本公积金以降低负债率。杨安杰、陈俊明在明

知中恒通公司账外收入缺少相关合同、询证函、缴税材料，及未核实虚假的股东捐赠决议的情况下，违反中国注册会计师审计准则的相关规定，对中恒公司营业收入、净利润、资本公积进行审计调整。并由陈俊明起草了中恒通审计报告初稿，但拒绝以项目负责人名义签名。杨安杰安排被告人王科宇、徐丹，在未按照审计准则的要求对中恒通公司审计报告及底稿进行审计及复核的情况下，对审计报告进行签名。2013年12月，利安达对中恒通公司2011、2012年度财务报表均出具了标准无保留意见审计报告（利安达审字[2013]1289号），使得中恒通公司发行中小企业私募债成功。该份报告中，杨安杰、陈俊明等人违反中国注册会计师审计准则的要求，按照中恒通公司授意，在未核实财务凭证的情况下对中恒通公司营业收入、净利润进行重大调整，中恒通公司虚增了营业收入人民币3.4亿余元、净利润人民币6,357万余元、资本公积金人民币6,556万余元。2016年7月债券到期后，中恒通公司无力支付1亿元债券本息，造成投资人重大经济损失。

2016年9月，被告人杨安杰在得知公安机关正在侦查中恒通公司涉嫌欺诈发行债券案后，多次组织高某、陈俊明、徐丹、周某等人进行商议，并由周某调取了中恒通审计报告底稿档案进行自查。期间，杨安杰等人重新整理了询证函统计表等程序性材料，更换了《签发单》、《报告书流程控制表》、

《追加复核申请表》等内部审核表，还就审计过程等内容进行了串供。

上海市第一中级人民法院认为：被告人杨安杰指派陈俊明、周某等人进行现场审计，与被告人陈俊明商议如何落实中恒通公司两项要求等行为，在陈俊明拒绝签名后安排高某代替陈俊明签名，最终安排被告人王科宇、徐丹作为签字注册会计师签名。侦查过程中，被告人杨安杰又组织陈俊明、徐丹、高某等人进行复查、调换和串供等。被告人陈俊明是中恒通审计项目的现场负责人和审计报告初稿的起草者，在未按照中国注册会计师审计准则要求对中恒通公司账外收入和股东捐赠等进行审计的情况下，直接进行审计调整。被告人王科宇作为授权的签字注册会计师及报告签发人，未对审计报告的真实性和完整性进行复核，也未对重要审计调整事项进行核实。被告人徐丹作为注册会计师，在未实际参与中恒通项目现场审计的情况下，应杨安杰要求在中恒通审计报告上署名，最终对2011年和2012年财务报表出具无保留审计意见的审计报告，该审计报告重大失实，给投资者造成严重后果，公诉机关认为被告单位及四位被告人构成出具证明文件重大失实罪。

为维护社会主义市场经济秩序，保障公私财产不受侵犯依照《中华人民共和国刑法》第二百二十九条第三款、第二百三十一条、第六十四条、第六十七条第一款、第七十二条、第七

十三条之规定，判决如下：以出具证明文件重大失实罪分别判处被告人杨安杰有期徒刑二年，缓刑三年，并处罚金人民币十万元；判处被告人陈俊明有期徒刑一年六个月，缓刑二年，并处罚金人民币五万元；判处被告人王科宇拘役六个月，缓刑六个月，并处罚金人民币五万元；判处被告人徐丹有期徒刑六个月，缓刑一年，并处罚金人民币五万元。

附录 2 法规制度一览表

| 序号 | 名称 | 法律位阶 | 发文机构 | 施行日期 |
|----|--|-------|-----------------|------------|
| 1 | 中华人民共和国证券法（2019 修订） | 法律 | 全国人民代表大会常务委员会 | 2020/3/1 |
| 2 | 中华人民共和国刑法修正案（十一） | 法律 | 中华人民共和国全国人民代表大会 | 2021/3/1 |
| 3 | 最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定 | 法律解释 | 最高人民法院 | 2007/6/15 |
| 4 | 最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定 | 法律解释 | 最高人民法院 | 2022/1/22 |
| 5 | 企业债券管理条例 | 行政法规 | 国务院 | 2011/1/8 |
| 6 | 证券发行与承销管理办法（2023 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 7 | 首次公开发行股票注册管理办法 | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 8 | 证券发行上市保荐业务管理办法（2023 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 9 | 上市公司证券发行注册管理办法 | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 10 | 上市公司收购管理办法（2020 年修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/3/20 |
| 11 | 上市公司信息披露管理办法（2021 年修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/5/1 |
| 12 | 上市公司重大资产重组管理办法（2023 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 13 | 北京证券交易所上市公司证券发行注册管理办法（2023 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 14 | 北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票注册管理办法（2023 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 15 | 非上市公众公司监督管理办法（2023 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 16 | 非上市公众公司收购管理办法（2020 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/3/20 |
| 17 | 非上市公众公司信息披露管理办法（2021 第二次修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/11/15 |
| 18 | 非上市公众公司重大资产重组管理办法（2023 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 19 | 公司债券发行与交易管理办法（2021 年修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/2/26 |
| 20 | 证券期货市场诚信监督管理办法（2020 修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/3/20 |
| 21 | 证券市场禁入规定（2021 年修订） | 部门规章 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/7/19 |
| 22 | 会计师事务所执业许可和监督管理办法（2019 修订） | 部门规章 | 财政部 | 2019/1/2 |
| 23 | 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 | 规范性文件 | 财政部 | 2023/1/1 |

| | | | | |
|----|--|--------|-------------------------------|------------|
| | 年11月19日修订) | | | |
| 24 | 中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通(2022年1月5日修订) | 规范性文件 | 财政部 | 2022/1/5 |
| 25 | 中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告(2022年1月5日修订) | 规范性文件 | 财政部 | 2022/1/5 |
| 26 | 会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理(2020年11月19日修订) | 规范性文件 | 财政部 | 2023/1/1 |
| 27 | 会计师事务所质量管理准则第5102号——项目质量复核 | 规范性文件 | 财政部 | 2023/1/1 |
| 28 | 证券服务机构从事证券服务业务备案管理规定 | 规范性文件 | 司法部、工业和信息化部、财政部、中国证券监督管理委员会 | 2020/8/24 |
| 29 | 会计师事务所从事证券服务业务备案管理办法 | 规范性文件 | 财政部、中国证券监督管理委员会 | 2020/8/24 |
| 30 | 公开发行证券的公司信息披露编报规则第14号——非标准审计意见及其涉及事项的处理(2020修订) | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/3/20 |
| 31 | 公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2014/12/25 |
| 32 | 公开发行证券的公司信息披露编报规则第19号——财务信息的更正及相关披露(2020修订) | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/3/20 |
| 33 | 关于首次公开发行股票并上市公司招股说明书财务报告审计截止日后主要财务信息及经营状况信息披露指引(2020年修订) | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/7/10 |
| 34 | 关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2012/5/23 |
| 35 | 上市公司监管指引第2号——上市公司募集资金管理和使用的监管要求(2022年修订) | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2022/1/5 |
| 36 | 上市公司监管指引第5号——上市公司内幕信息知情人登记管理制度 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2022/1/5 |
| 37 | 上市公司监管指引第8号——上市公司资金往来、对外担保的监管要求 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2022/1/28 |
| 38 | 关于2012年主板上市公司分类分批实施企业内部控制规范体系的通知 | 部门工作文件 | 财政部、中国证券监督管理委员会 | 2012/8/14 |
| 39 | 关于深交所主板与中小板合并后原中小板上市公司实施企业内部控制规范体系的通知 | 规范性文件 | 财政部、中国证券监督管理委员会 | 2021/3/19 |
| 40 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式(2021年修订) | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/6/28 |
| 41 | 公司信用类债券信息披露管理办法 | 规范性文件 | 中国人民银行、国家发展和改革委员会、中国证券监督管理委员会 | 2021/5/1 |

| | | | | |
|----|---|-------|-------------|------------|
| 42 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 24 号——公开发行公司债券申请文件（2021 年修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/12/23 |
| 43 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 26 号——上市公司重大资产重组（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 44 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 32 号——发行优先股申请文件 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 45 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 34 号——发行优先股募集说明书 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 46 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 40 号——试点红筹企业公开发行存托凭证并上市申请文件 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 47 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 46 号——北京证券交易所公司招股说明书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 48 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 47 号——向不特定合格投资者公开发行股票并在北京证券交易所上市申请文件（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 49 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 48 号——北京证券交易所上市公司向不特定合格投资者公开发行股票募集说明书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 50 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 49 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行股票募集说明书和发行情况报告书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 51 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 50 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行可转换公司债券募集说明书和发行情况报告书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 52 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 51 号——北京证券交易所上市公司向特定对象发行优先股募集说明书和发行情况报告书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 53 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 53 号——北京证券交易所上市公司年度报告 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/11/15 |
| 54 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 56 号——北京证券交易所上市公司重大资产重组（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 55 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 57 号——招股说明书 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 56 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 58 号——首次公开发行股票并上市申请文件 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 57 | 公布公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 59 号——上市公司发行证券申请文件 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 58 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 60 号——上市公司向不特定对象发行证券募集说明书 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |

| | | | | |
|----|---|--------|---------------------------|------------|
| 59 | <首次公开发行股票注册管理办法>第十二条、第十三条、第三十一条、第四十四条、第四十五条和<公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 57 号——招股说明书>第七条有关规定的适用意见——证券期货法律适用意见第 17 号 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 60 | 公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 61 号——上市公司向特定对象发行证券募集说明书和发行情况报告书 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 61 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 1 号——公开转让说明书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 62 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 2 号——公开转让股票申请文件（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 63 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 3 号——定向发行说明书和发行情况报告书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 64 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 4 号——定向发行申请文件（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 65 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 6 号——重大资产重组报告书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 66 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 7 号——定向发行优先股说明书和发行情况报告书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 67 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 8 号——定向发行优先股申请文件（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 68 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 9 号——创新层挂牌公司年度报告 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/1/13 |
| 69 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 10 号——基础层挂牌公司年度报告 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/1/13 |
| 70 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 18 号——定向发行可转换公司债券说明书和发行情况报告书（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 71 | 非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 19 号——定向发行可转换公司债券申请文件（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 72 | 非上市公众公司监管指引第 2 号——申请文件（2023 修订） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 73 | 关于规范上市公司与企业集团财务公司业务往来的通知 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会、中国银行保险监督管理委员会 | 2022/5/30 |
| 74 | 科创板上市公司重大资产重组特别规定 | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2019/8/23 |
| 75 | 北京证券交易所上市公司持续监管办法（试行） | 规范性文件 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/11/15 |
| 76 | 中国证监会、国家发展改革委关于企业债券发行审核职责划转过渡期工作安排的公告 | 部门工作文件 | 中国证券监督管理委员会、国家发展和改革委员会 | 2023/4/18 |
| 77 | 监管规则适用指引——上市类第 1 号 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2020/7/31 |

| | | | | |
|-----|---|------|-------------|------------|
| 78 | 监管规则适用指引——审计类第1号 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2021/3/23 |
| 79 | 监管规则适用指引——审计类第2号 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/8/23 |
| 80 | 会计监管风险提示第1号—政府补助 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2012/3/13 |
| 81 | 会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2012/3/13 |
| 82 | 会计监管风险提示第3号——审计项目复核 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2012/3/13 |
| 83 | 会计监管风险提示第4号——首次公开发行股票公司审计 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2012/10/18 |
| 84 | 会计监管风险提示第6号——新三板挂牌公司审计 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2017/6/5 |
| 85 | 会计监管风险提示第8号——商誉减值 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2018/11/16 |
| 86 | 会计监管风险提示第9号——上市公司控股股东资金占用及审计 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2019/12/23 |
| 87 | 监管规则适用指引——发行类第4号 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 88 | 监管规则适用指引——发行类第5号 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 89 | 监管规则适用指引——发行类第6号 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 90 | 监管规则适用指引——发行类第7号 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 91 | 监管规则适用指引——发行类第8号：股票发行上市注册工作规程 | 监管规则 | 中国证券监督管理委员会 | 2023/2/17 |
| 92 | 上海证券交易所股票上市规则（2023年2月修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 93 | 上海证券交易所股票发行上市审核规则 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 94 | 上海证券交易所科创板股票上市规则（2023年8月修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/9/4 |
| 95 | 上海证券交易所发行上市审核规则适用指引第3号——现场督导 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 96 | 上海证券交易所发行上市审核业务指南第4号——常见问题的信息披露和核查要求自查表——第五号：上市公司重大资产重组 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 97 | 上海证券交易所发行上市审核规则适用指引第1号——申请文件受理 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 98 | 上海证券交易所上市审核委员会和并购重组审核委员会管理办法 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2022/12/23 |
| 99 | 上海证券交易所上市公司证券发行上市审核规则 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 100 | 上海证券交易所上市公司重大资产重组审核规则 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 101 | 上海证券交易所上市公司自律监管指引第1号——规范运作（2023年8月修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/9/4 |
| 102 | 上海证券交易所上市公司自律监管指引第4号——停复牌 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2022/1/7 |
| 103 | 上海证券交易所上市公司自律监管指引第7号——回购股份 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2022/1/7 |

| | | | | |
|-----|--|------|---------|------------|
| 104 | 上海证券交易所上市公司自律监管指引第5号——交易与关联交易（2023年1月修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/1/13 |
| 105 | 上海证券交易所上市公司自律监管指引第6号——重大资产重组（2023年修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 106 | 上海证券交易所上市公司自律监管指引第10号——纪律处分实施标准 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2022/1/7 |
| 107 | 上海证券交易所证券发行与承销规则适用指引第1号——证券上市公告书内容与格式 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/17 |
| 108 | 上海证券交易所上市公司自律监管指南第2号——业务办理：第六号——定期报告 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/24 |
| 109 | 上海证券交易所上市公司自律监管指南第2号——业务办理：第七号——财务类退市指标：营业收入扣除 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/24 |
| 110 | 上海证券交易所科创板上市公司自律监管规则指引第1号——规范运作（2023年8月修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/9/4 |
| 111 | 科创板上市公司自律监管指南第9号——财务类退市指标：营业收入扣除 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/24 |
| 112 | 关于上海证券交易所公开发行公司债券实施注册制相关业务安排的通知 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2020/3/1 |
| 113 | 上海证券交易所公司债券发行上市审核规则适用指引第1号——申请文件及编制（2021年修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2021/5/1 |
| 114 | 上海证券交易所公司债券发行上市审核规则适用指引第2号——特定品种公司债券（2023年修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/3/24 |
| 115 | 上海证券交易所公司债券发行上市审核规则适用指引第3号——审核重点关注事项 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2022/4/29 |
| 116 | 上海证券交易所债券自律监管规则适用指引第1号——公司债券持续信息披露（2023年修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/5/5 |
| 117 | 上海证券交易所纪律处分和监管措施实施办法（2022年修订） | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2022/8/12 |
| 118 | 科创板上市公司自律监管指南第7号——年度报告相关事项 | 业务规则 | 上海证券交易所 | 2023/2/24 |
| 119 | 深圳证券交易所股票上市规则（2023年修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 120 | 深圳证券交易所创业板股票上市规则（2023修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 121 | 深圳证券交易所创业板股票发行上市审核规则 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 122 | 深圳证券交易所上市公司证券发行上市审核规则 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 123 | 深圳证券交易所上市公司重大资产重组审核规则 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 124 | 深圳证券交易所上市审核委员会和并购重组审核委员会管理办法 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2022/12/23 |

| | | | | |
|-----|--|------|---------|------------|
| 125 | 深圳证券交易所股票发行上市审核业务指引第1号——申请文件受理 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 126 | 深圳证券交易所股票发行上市审核业务指引第4号——保荐业务现场督导 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 127 | 深圳证券交易所股票发行上市审核业务指南第7号——上市公司重大资产重组审核关注要点 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023//3/18 |
| 128 | 深圳证券交易所关于公开发行公司债券实施注册制相关业务安排的通知 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2020/3/1 |
| 129 | 深圳证券交易所发行与承销业务指引第1号——股票上市公告书内容与格式 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 130 | 深圳证券交易所关于北京证券交易所上市公司向创业板转板上市办法（试行） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2022/3/4 |
| 131 | 深圳证券交易所上市公司自律监管指引第2号——创业板上市公司规范运作 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2022/1/7 |
| 132 | 关于退市新规下营业收入扣除事项的通知 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2021/4/7 |
| 133 | 深圳证券交易所退市公司重新上市实施办法（2020年修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2020/12/31 |
| 134 | 深圳证券交易所自律监管措施和纪律处分实施办法（2022年修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2022/2/18 |
| 135 | 深圳证券交易所上市公司业务办理指南第12号——营业收入扣除相关事项 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2021/11/19 |
| 136 | 深圳证券交易所创业板上市公司业务办理指南第13号——营业收入扣除相关事项 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2021/11/19 |
| 137 | 深圳证券交易所上市公司自律监管指引第1号——主板上市公司规范运作（2023年修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/9/4 |
| 138 | 深圳证券交易所上市公司自律监管指引第2号——创业板上市公司规范运作（2023年修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/9/4 |
| 139 | 深圳证券交易所上市公司自律监管指南第1号——业务办理——营业收入扣除相关事项（2023年2月修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/24 |
| 140 | 深圳证券交易所上市公司自律监管指引第7号——交易与关联交易（2023年修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/1/13 |
| 141 | 深圳证券交易所上市公司自律监管指引第8号——重大资产重组（2023年修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/17 |
| 142 | 深圳证券交易所创业板上市公司自律监管指南第1号——业务办理——营业收入扣除相关事项（2023年2月修订） | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2023/2/24 |
| 143 | 深圳证券交易所公司债券发行上市审核业务指引第1号——审核重点关注事项 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2022/4/29 |
| 144 | 深圳证券交易所公司债券发行上市审核业务指引第2号——申请文件及其编制要求 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2022/4/29 |
| 145 | 深圳证券交易所公司债券发行上市审核业务指引第5号——非公开发行公司债券挂牌条件确认程序 | 业务规则 | 深圳证券交易所 | 2022/7/15 |

| | | | | |
|-----|---|-------|--------------------|------------|
| 146 | 北京证券交易所股票上市规则（试行） | 业务规则 | 北京证券交易所 | 2021/11/15 |
| 147 | 北京证券交易所向不特定合格投资者公开发行股票并上市业务规则适用指引第1号（2023年修订） | 业务规则 | 北京证券交易所 | 2023/2/17 |
| 148 | 北京证券交易所上市公司重大资产重组审核规则 | 业务规则 | 北京证券交易所 | 2023/2/17 |
| 149 | 全国中小企业股份转让系统股票挂牌规则 | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2023/2/17 |
| 150 | 全国中小企业股份转让系统股票定向发行规则（2023年修订） | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2023/2/17 |
| 151 | 全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露规则 | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2021/11/15 |
| 152 | 全国中小企业股份转让系统优先股业务细则（2023修订） | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2023/2/17 |
| 153 | 全国中小企业股份转让系统股票挂牌审核业务规则适用指引第1号（2023修订） | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2023/2/17 |
| 154 | 全国中小企业股份转让系统并购重组业务规则适用指引第1号——重大资产重组（2023年修订） | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2023/2/17 |
| 155 | 全国中小企业股份转让系统可转换公司债券定向发行与转让业务细则 | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2023/2/17 |
| 156 | 全国中小企业股份转让系统股票公开转让并挂牌业务指南第1号——申报与审核 | 业务规则 | 全国中小企业股份转让系统有限责任公司 | 2023/2/17 |
| 157 | 企业债券受理工作规则 | 业务规则 | 中央国债登记结算有限公司 | 2020/7/17 |
| 158 | 中国注册会计师职业道德守则 | 规范性文件 | 中国注册会计师协会 | 2021/7/1 |