

比赛主题：财务舞弊及应对措施

（一）案例背景资料

甲公司系于 1997 年在深圳证券交易挂牌的国有控股上市公司，主营业务为建筑材料生产与销售。2014 年，甲公司实施重大资产重组，置出全部经营性资产，同时以非同一控制方式置入民营科技企业乙公司所持有丙公司 100% 股权，丙公司主营业务为军事通信及配套业务资产，包括智能自组网数据通信台站、小型数据链终端、无线数据中心站、无线数据转发站等，重组于 2015 年 5 月完成，甲公司从 2015 年 6 月 1 日起将丙公司纳入合并范围，形成商誉 14 亿元。重组后，甲公司控股股东及实际控制人分别变更为乙公司、王某，丙公司成为甲公司的全资子公司。重组过程中，乙公司、王某与甲公司签订了业绩补偿协议，承诺置入资产 2015 年、2016 年、2017 年净利润分别不低于 1.6 亿元、1.9 亿元、2.2 亿元（置入资产丙公司 2013 年、2014 年收入分别为 0.56 亿元、4.8 亿元，实现净利润分别为 0.2 亿元、0.9 亿元），若低于承诺数，则按照证监会关于并购重组业绩补偿相关规定以现金方式进行补偿。

2016 年，会计师事务所在对甲上市公司 2015 年度财务报表审计过程中，发现下列事项：

1. 置入资产在置入后产品结构和客户较置入前发生了较大变化，如表所示。

重组完成前置入资产（丙公司）产品及主要客户

客户	产品名称	销量 (台)	实现收入 (万元)	占比	成本	毛利率
2014 年度						
A 公司（军工单位）	智能自组网数据通信台站系统	1500	30,602.99	63%	1,5122.46	50.58%
A 公司（军工单位）	TM55 小型数据链终端系统	310	5,205.88	11%	4,685.29	10%
B 公司（军工配套单位）	3 路无线数据中心站系统	120	6,158.77	13%	5,419.72	12%
B 公司（军工配套单位）	3 路无线数据转发站系统	160	6,707.42	14%	5,902.53	12%
2015 年 1-5 月						
A 公司（军工单位）	智能自组网数据通信台站系统	770	11,070.00	43%	9,082.00	17.96%
A 公司（军工单位）	TM55 小型数据链终端系统	500	7,188.00	28%	6,418.80	10.70%

B 公司（军工配套单位）	**无线局域网设备管理系统软件（嵌入式）	1270	7,653.00	30%		100.00%
--------------	----------------------	------	----------	-----	--	---------

重组完成后（2015 年 6-12 月）置入资产（丙公司）产品及主要客户和毛利率情况

客户	产品名称	销量(台)	实现收入(万元)	占比	成本	毛利率
D 公司、E 研究所	HP 电脑及服务器（含嵌入式软件）	103415	52,702.00	64%	44,796.70	其中：电脑 16%，服务器 13%
F 公司	AirMAX 网络传输站 AXG-M655	500	4,807.00	6%	4,162.00	13.42%
A 公司	TM35 小型数据链终端系统	500	6,327.00	8%	5,643.00	10.81%
F 公司、G 公司	TM55 小型数据链终端系统	900	10,112.00	12%	9,429.00	6.75%
H 公司	***支持专享服务的即时通信系统		3,315.00	4%		100.00%
D 公司	自组网网络安全系统		2,598.70	3%		100.00%
G 公司	自组网网络安全系统		2,150.00	3%		100.00%
E 研究所	软件		418.00	1%		100.00%

甲公司解释，2015 年 5 月以后，主要客户 A 由于受军队改革的影响，内部管理层出现的变故，原来长期合作的关系出现了暂时中止的现象，公司积极开发新的客户，因此增加了 D 公司、E 研究所等非军工业务产品客户。甲公司收入主要来源于子公司丙，丙公司收入主要集中在第四季度，占比 70%。

2.丙公司向硬件设备供应商南京**贸易有限公司、南京**网络科技有限公司采购 HP 电脑及服务器产品后，将自产软件（与销售给 A、B 公司的软件类似）嵌入到电脑及服务器集成后，销售给客户 D 公司、E 研究所（销售给 D 公司收入 3.5 亿元），自产软件未取得著作权证书。重组申报财务资料显示，丙公司销售的系统集成之软硬件有明确的 1:1 匹配关系，重组后产品销售明细表显示，有的老产品保持了 1:1 匹配关系，有的是 2:1 关系。

丙公司没有专门的仓库和组装厂房。供应商南京**贸易有限公司系 2014 年新成立公司，注册资本 1000 万元，实缴资本为 0，南京**网络科技有限公司除与丙公司发生交易外，未开展其他业务。

D 公司系某国有控股上市公司的重要子公司，根据《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》规定，上市公司需要披

露主要控股及参股公司的财务信息，包括主要业务、资产总额、营业收入、利润总额等。公开信息显示，D公司2015年度收入1亿元。审计人员指出丙公司确认收入与公开信息存在较大差异，D公司业务人员（非财务人员）立即向甲公司出具了一份加盖公章的说明，系采购丙公司的货物尚未入账金额2.5亿元。

3.军品业务中，丙公司本身不从事生产过程，主要向上海**科技有限公司采购通信设备，将自有软件嵌入后销售给A等军品单位，生产及实物流转不在甲公司及其子公司进行。截至2015年12月31日，预付账款-上海**科技有限公司账面余额3.11亿元（2014年12月31日余额为1.5亿元），占资产总额的10%，合同约定的采购交货周期为180-360天。丙公司预付上海**科技有限公司呈增长态势，且长期保持较大余额。

4.2015年，丙公司与B公司签订了3.27亿销售合同，取得3.27亿商业承兑汇票，期限为1年。销售合同文本显示执行期间为325天。自2015年6月、7月、8月签订起，但一直未执行。经了解，丙公司取得商票的目的主要为获取短期借款而质押。

5.2015年，控股股东乙公司为丙公司代收货款8400万，代付货款2.43亿。该等关联资金往来未经过相关决策审批程序亦未公告。

6.截至2015年末，甲公司未审合并报表资产总额30亿元，其中商誉14亿元，实现收入10亿元，净利润5700万元。其中，置入资产丙公司2015年度未经审计的财务报表实现净利润1.62亿元（含重组完成前的1-5月实现的净利润0.8亿元）。

7.截至2015年12月31日，控股股东、实际控制人所持甲上市公司股份质押比率为100%。

8.审计项目组在风险评估阶段，确定了24项重大错报风险领域及舞弊领域，不包含收入。控制测试时，项目组选取了2个样本，测试了某些重要环节的控制，经测试后，得出的结论为控制有效。实质性测试时，项目组获取了全部客户签字盖章的货物验收单和软件检测报告，没有观察产品生产过程，没有收集物流单据。项目组对应收账款和销售收入实施函证程序，函证制作好后，为提高回函率，审计人员将函证交给客户发出，出具审计报告前回函率100%。此外，项目组还对

所有客户和供应商进行了走访并取得了经签署的书面记录，现场拍了照片。经审计，项目组确认了甲公司合并报表数据。

9.项目合伙人（签字合伙人）蔡某，因工作比较忙，审计期间没有到过现场，未对项目组审计情况提出问题。第二签字注册会计师杨某，未实际参与项目审计工作，实际项目现场负责人刘某不在审计报告上签字。此外，上市公司重组审计时的项目负责人，于2015年6月到甲公司控股股东乙公司担任财务负责人。

（二）可从以下角度提出方案，但不局限于这些角度：

1.如何识别甲公司的舞弊迹象？针对识别出的舞弊迹象，审计人员应采取哪些审计应对措施？

2.案例中，项目组审计工作存在哪些问题？

3.结合该案例，谈谈你对注册会计师开展高质量审计工作有哪些启示？