

上海证券交易所 纪律处分决定书

〔2024〕180号

关于对普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）及有关责任人予以纪律处分的决定

当事人：

普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙），时任恒大地产集团有限公司年审会计师事务所；

汤振峰，时任恒大地产集团有限公司年审注册会计师；

朱立为，时任恒大地产集团有限公司年审注册会计师；

蔡秀娟，时任恒大地产集团有限公司年审注册会计师。

一、违规事实情况

根据中国证监会《行政处罚决定书（普华永道、汤振峰、朱立为、蔡秀娟）》（〔2024〕98号）查明的违规事实，恒大地产集团有限公司（以下简称发行人或恒大地产）时任年审会计师事务所普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称普华永道）及时任年审签字注册会计师汤振峰、朱立为、蔡秀娟在信息披露、职责履行方面，存在以下违规行为。

（一）普华永道出具的恒大地产 2019 年和 2020 年审计报告存在虚假记载

恒大地产于 2015 年至 2019 年期间发行了 15 恒大 03、19 恒大 01、19 恒大 02 等公司债券，上述债券均在上海证券交易所（以下简称本所）上市交易，期间披露了 2019 年、2020 年年报，普华永道出具了相关审计报告。

中国证监会另案查明，恒大地产披露的 2019 年、2020 年年度报告存在虚增收入、利润等行为，构成虚假记载违法。恒大地产通过提前确认收入的方式财务造假，其中 2019 年虚增收入 2,139.89 亿元，占当期营业收入的 50.14%，虚增利润 407.22 亿元，占当期利润总额的 63.31%；2020 年虚增收入 3,501.57 亿元，占当期营业收入的 78.54%，虚增利润 512.89 亿元，占当期利润

总额的 86.88%。2019 年 7 月 1 日、2020 年 7 月 20 日，普华永道与恒大地产签订《2019 年恒大地产年审合同》《2020 年恒大地产年审合同》，普华永道对恒大地产 2019 年、2020 年年报进行审计。经查，普华永道对恒大地产 2019 年、2020 年年报均出具了标准无保留意见审计报告，普华永道出具的上述审计报告存在虚假记载。

（二）普华永道在相关审计工作中未勤勉尽责

1.未保持应有的职业怀疑，未合理评估营业收入存在的舞弊风险

在 2019 年、2020 年收入风险评估审计程序中，普华永道主要依据当年确认收入占前两年预售金额比率较低，得出当年提前确认收入舞弊风险较低的审计结论，但未列示审计证据证明该比率与提前确认收入舞弊风险存在关联性；经查，普华永道在收入截止性测试中确定的提前确认收入舞弊风险较低的审计结论与实际不符，采用该评估方法明显不合理。中国证监会另案查明，2019 年、2020 年普华永道分别选取 60 个当年确认收入样本执行收入截止性测试程序，抽取的样本大量存在提前确认收入情形，至 2023 年中国证监会实地调查时，有 9 个样本项目实际仍未竣工交付。

2.未保持应有的职业怀疑，在恒大地产协商替换审计样本时，未识别、评估是否存在重大舞弊风险因素

2020 年，普华永道为实现核实恒大地产“拟于期末确认收

入的楼盘是否已经达到交楼条件”的审计目标，采用随机抽样的方式选定了当年现场观察的项目样本。恒大地产经排查发现有部分项目的建设、交楼情况不满足现场观察条件，与普华永道沟通替换掉部分项目，部分项目明确反馈“不让去”。普华永道未对恒大地产协商替换样本行为的动机保持合理的职业怀疑，未识别和评估存在的重大舞弊风险因素。

3.底稿记录与实际执行情况存在大量不一致情形，工作底稿可靠性存疑

2019年，审计工作底稿共记录由18名审计人员、分为7组，对分布在38个城市的65个地产项目进行了现场观察，形成65条记录。经查，65条地产项目观察记录中的观察日期、执行人员等信息，57条实际执行情况与审计工作底稿记录不一致，占记录总数的87.69%。

4.在审计范围严重受限情况下，未采取进一步应对措施消除影响

2020年，普华永道抽取执行现场观察程序的地产项目样本50个。恒大地产与普华永道沟通替换样本，最终替换掉37个，样本替换率74%。在审计范围严重受限的情况下，普华永道直接接受新样本执行现场观察程序，未采取相关措施消除限制，亦未对被替换掉的样本执行替代程序。中国证监会另案查明，被替换掉的37个项目存在虚假收入的项目32个，占比86.49%，虚假收入金额667.6亿元，占恒大地产当年收入的14.97%。

5.现场观察程序未获得充分适当的审计证据，审计程序执行明显不到位

2019年、2020年，普华永道对恒大地产项目执行现场观察程序，相关审计工作底稿中仅记录了未发现异常情况的结论，未记录观察过程，未见据以做出判断结论的审计证据。审计人员实际观察时发现存在尚未完工的楼盘，但审计工作底稿未如实记录实际观察结果。审计人员对无法有效观察的楼盘，执行中采用了外围观察、登高眺望等替代方法，但工作底稿未予记录，也未对替代方法的有效性进行评估。

6.现场观察项目大部分实际未竣工交付，现场观察程序失效

中国证监会另案查明，2019年，65个观察项目中有51个项目恒大地产当年实际未竣工交付，占观察项目数的78.46%，虚假收入金额513亿元，占65个项目确认收入总金额的50.33%，占恒大地产当年收入的12.04%。至2023年中国证监会实地调查时，上述65个观察项目中有11个项目实际仍未竣工交付。2020年，43个观察项目中有26个项目实际未竣工交付，占观察项目数的60.47%，虚假收入金额187亿元，占43个项目确认收入总金额的51.26%，占恒大地产当年收入的4.19%。至2023年中国证监会实地调查时，上述43个实际观察项目中有10个项目实际仍未竣工交付。

7.复核程序完全失效

2019年，现场观察程序复核工作流于形式，在开展审计底

稿复核工作中，未执行实质性复核程序。审计人员复核现场观察工作是否到位、判断是否准确缺乏有效的证据基础。审计复核人员基于对现场观察人员的信任出具复核结论，复核程序完全失效。

8.收入确认的文件检查程序执行失效

2019年、2020年，普华永道分别抽取390个已交楼样本，核验交楼清单中是否存在业主签字确认的交楼证明文件，检查销售收入的确认时点与交楼证明文件记录的交楼时点是否一致。经查，普华永道抽取的已交楼样本，其核验均无异常。实际上，2019年，业主签字确认的日期晚于资产负债表日的有121个样本，占当年抽取样本总数的31.03%。2020年，业主签字确认的日期晚于资产负债表日的有27个样本，占抽取样本总数的6.92%。

二、责任认定和处分决定

（一）责任认定

普华永道在执行恒大地产2019年、2020年年报审计工作中未勤勉尽责，未正确判断2019年、2020年度恒大地产总体收入确认的实际情况，未出具正确的审计结论，违反多项审计准则的规定，多项审计程序失效，未发现恒大地产大金额、高比例的财务造假，出具错误结论的审计意见，情节严重，不符合《中国注册会计师鉴证业务基本准则》（2006年修订）第二十八条、第二十九条、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年修订）第八条、第十条、第十一条，《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》(2019 年版)第十三条、第二十五条、第二十七条,《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》(2016 年修订)第十条、第十四条,《中国注册会计师审计准则第 1314 号——审计抽样》(2010 年版)第四条、第十七条、第十九条、第二十条、第二十四条,《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》(2019 年版)(以下简称《非标意见准则》)第七条、第十二条,《非标意见准则》应用指南第 8、9、12 条,《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》(2019 年修订)(以下简称《质量控制准则》)第四十七条,《质量控制准则》应用指南(2019 年修订)第 36 条等规定。上述行为违反了《证券法》第一百六十三条,《上海证券交易所公司债券上市规则(2018 年修订)》(以下简称《上市规则(2018 年修订)》)第 1.5 条、第 1.7 条,《上海证券交易所公司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》(以下简称《持续信息披露指引》)第 2.16 条、第 6.8 条等有关规定。

责任人方面,汤振峰、朱立为是 2019 年审计报告签字注册会计师,汤振峰、蔡秀娟是 2020 年审计报告签字注册会计师。汤振峰被授权代表普华永道,商洽、签署了涉案的 2019 年、2020 年年审相关项目文件,担任涉案审计项目的项目合伙人,负责涉案审计项目全面工作,同时是恒大地产 2019 年、2020 年审计报

告虚假文件上的签字注册会计师，是直接负责的主管人员。恒大地产 2019 年审计报告签字注册会计师朱立为、2020 年审计报告签字注册会计师蔡秀娟是其他直接责任人员。上述人员的行为违反了《上市规则（2018 年修订）》第 1.5 条、第 1.7 条，《持续信息披露指引》第 2.16 条等相关规定。

对于上述纪律处分事项，相关责任主体回复无异议。

（二）纪律处分决定

鉴于上述违规事实和情节，经本所纪律处分委员会审核通过，根据《上市规则（2018 年修订）》第 1.8 条、第 6.2 条、第 6.4 条，《上海证券交易所纪律处分和监管措施实施办法（2023 年 8 月修订）》等有关规定，本所作出以下纪律处分决定：

对时任恒大地产集团有限公司年审会计师事务所普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）予以公开谴责，并 6 个月内不接受其提交的证券业务和证券服务业务相关文件；对时任年审注册会计师汤振峰、朱立为、蔡秀娟予以公开谴责，并 36 个月内不接受汤振峰签字的证券业务和证券服务业务相关文件，12 个月内不接受朱立为、蔡秀娟签字的证券业务和证券服务业务相关文件。

对于上述纪律处分，本所将通报中国证监会和深圳市地方金融管理局，并记入诚信档案。公开谴责、暂不接受相关文件的当事人如对上述纪律处分决定不服，可于收到本所有关决定之日起 15 个交易日内向本所申请复核，复核期间不停止本决定的执行。

会计师事务所等证券服务机构及其从业人员应当引以为戒，在从事信息披露等活动时，严格遵守法律、法规、规章等规范性文件和本所业务规则，勤勉尽责，对出具专业意见所依据文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证，所制作、出具的文件不得有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏。

上海证券交易所
2024年9月27日