

注册会计师审计失败原因及对策研究

廖育承

西京学院

DOI:10.12238/ej.v7i4.1520

[摘要] 本文简要地介绍了学术界对审计失败定义两种观点,并以审计过程观为基础,回顾了业界大智慧公司审计失败案件,分析其审计过程、出具审计报告中存在的问题,以及审计人员的执业缺陷等。最后由小见大,提出有针对性的规避审计失败的整改策略。

[关键词] 审计失败;注册会计师;启示建议

中图分类号: D922.27 文献标识码: A

Research on the Reasons and Countermeasures for the Failure of Certified Public Accountant Auditing

Yucheng Liao

Xijing University

[Abstract] This article briefly introduces two views in the academic community on the definition of audit failure, and based on the audit process view, reviews the audit failure cases of DaZhiHui companies in the industry, analyzes the audit process, the problems in issuing audit reports, and the professional defects of auditors. Finally, from small to large, propose targeted rectification strategies to avoid audit failures.

[Key words] Audit failure; Certified Public Accountant; Inspiration suggestions

引言

近些年来,相关部门陆续公布了多起对上市公司及会计师事务所的行政处罚决定,相关注册会计师在其审计过程中未能发现或瞒报上市公司的风险行为,出具了不公允的审计报告。本来应该起到监督作用的注册会计师和会计师事务所,没有发现或瞒报该公司存在的重大错报等问题,并对财务报表发表了不适当的审计意见。造成的诚信缺失使得投资者对上市公司不信任,严重妨碍了证券市场的发展,也严重冲击了尚未成熟的证券市场,导致严重的社会资源浪费,极端情况下甚至会诱发社会不稳定的局面。

1 审计失败的定义及影响

经过查阅文献,可以作出总结,学术界目前针对审计失败的概念大致分为两种观点。二者分别是审计过程观和审计结果观。前者是指,在审计过程中,注册会计师并没有严格地遵守审计准则的相关要求与规定,以至于没有发现财务报表中所存在的重大错报,进而发表了不恰当的审计意见。后者则是在明确了审计失败的定义之基础上,着重强调审计报告严重脱离经济事项的事实。两种观点虽有共同之处,但也有着本质上的差别。审计过程观强调了审计过程中存在的客观失误与主观错误,审计结果观强调审计结果的失败。

众所周知,审计失败会造成多个方面的不利影响。具体地讲:

一是对注册会计师和会计事务所造成恶劣影响,一旦出现审计失败,首当其冲的是注册会计师的能力受到质疑,进而导致其所在的会计师事务所的声誉受损;二是审计失败很可能会使投资者损失大量经济利益。一般情况下,注册会计师审计的结果会直接影响投资者的大量预决策行为。一旦审计失败,投资者很大可能会在该错误信息的误导下进行不恰当的决策,这些错误决策将很大程度束缚企业的发展壮大,在市场与资金的对接中失去先机;三是审计失败可能会影响到整个资本市场的健康可持续发展,资源配置将会脱离客观状况,造成资本市场的剧烈动荡,进一步严重影响社会运行秩序的稳定。

2 立信所对上海大智慧公司审计案例回顾及原因分析

本文采用审计过程观的判定标准,即着重考虑注册会计师在审计中是否勤勉尽责,是否严格遵循审计准则设计和执行审计程序对案例进行回顾分析。

大智慧股份有限公司(以下简称“大智慧公司”)于公元2000年12月14日于中国上海市成立,主要经营计算机软件服务与产品销售。毫不夸张地讲,大智慧公司在当时已经称霸我国互联网金融信息服务业,拥有着发展的领头羊地位。经过多年来的发展,大智慧公司于2011年成功实现上市,其股票代码为601519。然而好景不长,其上市后盲目的大肆扩张行为严重影响了正常发展

所需要的现金流。在2012年至2016年的五年时间内,大智慧公司经营现金净流量均为负值。

一般而言,一家公司日常经营的现金流一旦中断,往往会伴随着财务舞弊行为的发生。果不其然,2016年7月20日,大智慧公司收到了证监会的处罚通知书,这也标志着有关部门正式向资本市场揭开了大智慧公司财务数据造假的黑幕。作为其长期聘任的会计事务所,立信所自然难辞其咎,马上成为业内口诛笔伐的对象。

据披露,该公司在相关财务数据指标上出现极其重大的可疑异常情况,但审计师却选择了忽视这些似是而非的“细节”。最终可想而知,审计质量无法得到保障,得到的是审计失败的结局。

2.1 审计程序执行不到位

据了解,证监会及其他相关部门对大智慧审计失败案进行了详细的调查,调查结果证实:2013年12月,大智慧公司在出售部分软件产品的销售收入并不符合会计准则中收入确认条件的情况下,依然提前确认收入,已查证的金额高达8744万元。并且,针对大智慧公司资产负债表日前与日后突然增加软件等主营产品销售收入,后续又出现大量退货的情况,负责的注册会计师仅仅对销售发票等企业内部凭证进行简单的查阅,并没有按照审计准则的要求采取进一步的措施。对于最为关键的软件等产品的退货原因没有进行细致分析与核实。尤为重要的是,这笔12月确认的收入占全年的比重高达37.74%。

尽管如此,立信所负责此业务的注册会计师依然只满足于简单的审计程序,选择默认这些财务数据是真实的。整个审计过程只是简单的停留在对电话录音等的核查,直接放弃对大额异常项目的深挖。在审计工作的后期,也只是单纯地对全体工作人员进行程序化、套路化的询问。立信所的上述行为,很明显违背了审计准则中对审计证据等方面的有关要求,未按照相关规定实施进一步审计程序,审计程序非常不健全,难以保证较高的审计质量。

2.2 未对异常事项保持足够的职业怀疑态度

大智慧公司2013年的财务报表状况对其未来的经营预期有着很大的影响。据了解,在其日常的会计记录中,有着种种舞弊迹象,其中最为显著的是存在期后大量退货的情况。而注册会计师在已经发现这类异常的情况下,并没有采取扩大审计范围等措施,默认其真实有效。认为说服力不足的审计证据是充分有效的,也没有对其财务风险状况进行评估,采取更有针对性的审计程序。这一切足以证明立信所的有关审计师缺乏必备的职业敏感。众所周知,财务造假极具隐蔽性,审计人员在审计过程中倘若缺乏应有的职业谨慎,被审计单位恶意造假等会计舞弊行为将很难被发现,审计失败的概率将会大大增加。

经查,在审计工作底稿中,审计人员留存了部分软件产品销售收款电子银行回单的复印件。在这些复印件中,摘要栏里备注的“理财投资资金”等备注存在很明显的异常。但注册会计师以发现的错报金额不高于重要性水平为理由,坚持认为该情

况不存在异常,并没有进行更大范围的抽样。

2.3 审计周期过长,独立性缺失

立信所长期服务于大智慧公司,自身独立性受到社会广泛质疑。直至2021年12月10日,大智慧公司才正式变更了其所聘用的会计师事务所,期间长达12年。当前,被审计单位的管理层对于聘用哪所会计师事务所的问题几乎不受外界影响。从工作内容上讲,企业具有双重身份,不但选择会计师事务所执行审计工作,还向相关的审计团队支付相应的费用。因此,很多时候被审计单位将会以金钱等诱惑驱使审计师违背本心。因此,会计师事务所及注册会计师要保持高度的独立性面临着重重诱惑。社会公众怀疑两家公司之间存在内部交易绝不是捕风捉影。立信会计师事务所曾受聘于大智慧公司十余年。尽管2015年大智慧公司因舞弊案遭受调查,但该公司仍然没有更换会计师事务所,当年还向立信会计师事务所支出了90万元的审计费用。这是立信所审计行为缺失独立性的铁证。

3 启示建议

3.1 注册会计师应该规范执行审计程序

会计师事务所对审计质量的把控应该以审计程序为抓手。审计结论离不开审计程序与审计证据的支撑。严格审计程序才能不断提升审计工作质量,才能真正实现审计的科学、独立及廉洁。

在本案中,大量忽略必要的审计程序,直接导致了审计人员无法及时发现大智慧公司的串通、舞弊行为。在日常执业中,如果审计项目组成员不规范执行审计程序,不仅违反了审计准则,甚至还触碰法律底线。一方面审计质量无法得到保证,另一方面可能给自己带来牢狱之灾。严格规范审计流程,依法依规执行审计程序是最大程度地降低审计风险,提高审计工作的效率和效果的必由之路。同时不能忽视的一点是,保障审计程序的科学合理性,为了实现其科学性必要时可以引入专家的工作。更具体地说,无论是风险评估阶段还是风险应对阶段,必要且合理的审计程序必须得到有效的执行。比如在真实的审计过程中,必须执行实质性程序,而不能因为评估的内部控制良好而省略这一步。并且所设计的审计程序要有所针对,准确的对标审计目标。唯有做到这两点,才能同时保证效率和效果。

同时,注册会计师在执行审计程序时要主动接受监督。会计师事务所也应该强化督导流程,将职业发展、业绩效益等多要素与督导结论相结合,促进注册会计师认真有效地执行审计程序。将审计流程暴露在阳光之下,将审计效果紧靠于个人利益,倒逼注册会计师自觉规范并执行审计程序。

3.2 保持高度怀疑的职业态度

没有怀疑,就没有审计的必要。“查漏”与“质疑”并非“刁难”。审计工作的基本要求之一便是保持职业怀疑。保持职业怀疑有助于审计师识别异常,增强对舞弊等的敏感度,进而提高自身执业水平。

保持职业怀疑应该贯穿于审计工作的整个始终。在了解被审计单位阶段,要对企业经营状况、外部竞争环境尤为关注。在

计划审计工作时,要在具体审计计划的制定中增强对潜在风险的预见性。在进行具体的审计程序流程时,要坚持宏观与微观相结合,及时识别异常状况。需要特别强调的是,针对被审计单位财务报表中的具体细节,审计师要扩大了解的范围,要从多个角度,多个层次获取不同的审计证据,保障审计质量。审计人员需要不断地提高自身执业水平,以增强职业怀疑能力。因此,在审计人员的聘任与继续教育方面,会计师事务所应该有所作为。可以通过完善人力资源聘任制度、增加审计执业人员职业培训经费等方式,组建高水平的审计团队。养成职业质疑习惯,培养审计质疑思维。

在审计过程中,注册会计师应该摒弃“存在即合理”的思维态度。尤其是不能自身人为地认定被审计单位管理层是诚信的。除了对被审计单位的具体业务保持质疑,对自己的审计结论是否公允恰当也不能掉以轻心。当然,此处所强调的质疑思维并不是求全责备,而是有证据、有条理的合理怀疑,是根据舞弊等的蛛丝马迹以及相关异常情况的合理深究。

3. 3保障审计人员的独立性

对于注册会计师而言,倘若独立性丧失,审计结果的质量必然无法保证,审计失败的风险将可能完全不可控。要有效地应对这种状况,审计人员应该将自身利益与社会责任相结合,要自觉地承担起对社会和股票投资者的责任,主动提高自身职业道德。会计师事务所的领导层也可以积极地采取诸如培训等方式提高审计人员专业水准及道德水平。

审计报告的真实性和可靠性对于投资者以及相关报表使用者而言,是极其重要的一个影响因素。注册会计师在接受业务委托前,必须依照规定独立客观且真实地执行风险评估等程序,最大程度地了解被审计单位的各种情况。如果无法达到可接受的低水平审计风险,则应该果断拒绝该项业务。并且,不可屈从于外部压力,与委托方合谋、串通,必须“出淤泥而不染”,保持自身独立性,出具恰当意见的审计报告。

会计师事务所发展壮大之后一般会减小对部分客户的依赖程度,因此有人认为审计报告出现错报的概率也会减小,这种

想法是不正确的。因为注册会计师为了谋取私利而丧失独立性的概率可能变大了。而上市公司要缩短审计任期,首先即是要严格制定并执行会计师事务所轮换制度;其次可以采用公开招标的形式,引入更多的会计师事务所进行竞争,择优选取;最后便是主动接受有关部门以及社会公众的监督,公开上市公司的需求,公开会计师事务所的业务承诺等。

4 结束语

审计在经济发展中起着“经济警察”的角色作用,注册会计师作为审计人员,肩负着保障经济数据真实、推动经济健康发展的光荣使命。在审计过程中,注册会计师只有坚持职业道德底线、保持独立性、勤勉尽职,才是对自身使命的最好诠释,方能无愧于自己,无愧于时代。

[参考文献]

[1]孙乃中.审计失败与若干相关概念关系探讨[J].商业会计,2017,(14):98-99.

[2]翁坚克.非公允关联交易审计失败反思[J].财会通讯,2019,(01):91-95.

[3]郝玉贵.会计师事务所连续受罚与审计监管分析——以L会计师事务所为例[J].财会月刊,2018,(07):151-155.

[4]傅金平.审计合谋的推定与治理分析[J].财会通讯,2020,(05):125-128.

[5]谢获宝,刘芬芬.能力不足还是独立性缺失——基于污点审计师审计质量的实证检验[J].审计研究,2018,(3):71-79.

[6]李莫愁.审计准则与审计失败——基于中国证监会历年行政处罚公告的分析[J].审计与经济研究,2017,032(02):56-65.

[7]徐瑾琦,白亚丽.审计失败中注册会计师违规动机及治理分析——以万福生科案为例[J].财会学习,2017,(06):225+232.

[8]杜珊.上市公司审计失败的破窗效应分析——以辉山乳业事件为例[J].2017,(12):100-120

作者简介:

廖育承(2000--),男,汉族,江西赣州人,西京学院硕士研究生,研究方向:社会审计。