

对香榭丽舞弊案中 审计人员失职的思考

温胜精 吕丽娟

所有的舞弊行为都是利益诱导的,而取得非法利益的实现,都是通过直接或间接地“改变”企业价值来实现的,因此,舞弊行为往往与企业价值变化相联系,即舞弊行为都是通过不合理的操作改变了企业价值。广州日报传媒股份有限公司(以下称粤传媒)收购上海香榭丽广告传媒有限公司(以下称香榭丽)即是一个例子。香榭丽虚构事实、隐瞒真相,骗取粤传媒现金、股份等并购对价共计4.95亿元(购价4.5亿元,增资额4500万元),收购完成不到2年,香榭丽就将粤传媒拖入了亏损泥潭,最后粤传媒“壮士断腕”出售香榭丽,而出售的价格更是惊人——只有1元钱,总投资血本无归。事后核实香榭丽2011年年报、2012年年报、2013年半年报和2013年年报的净利润分别虚增了4083万元、10294万元、5977万元和16212万元,虚增金额分别占香榭丽当期经审计净利润的112%、279%、536%和346%。

香榭丽在签订购买资产协议及盈利预测补偿协议后,不是通过发展业务增加业绩和利润,而是继续通过签订和制作大量虚假合同、走账冲抵应收账款等方式虚增业绩和利润,使公司的价值表现脱离其真实价值。

令人扼腕的是,经办此起并购项

目审计业务的会计师事务所,在对香榭丽2011年年报、2012年年报、2013年半年报审计过程中,已经察觉香榭丽因面临业绩压力、存在收入高估的舞弊风险以及香榭丽未成立内部审计部门、管理层凌驾于内部控制之上等诸多风险信号,但未勤勉尽责,未保持应有的职业谨慎和职业怀疑,出具了存在虚假记载的审计报告。2018年12月,证监会决定:没收经办会计师事务所业务收入66万元,并处以198万元罚款;对2名经办的注册会计师给予警告,并分别处以5万元的罚款。

一、判断事务所未保持应有职业谨慎和职业怀疑的理由

经办粤传媒收购香榭丽项目审计业务的会计师事务所,在审计过程中未勤勉尽责,存在未保持应有的职业谨慎和职业怀疑,具体表现有:

1. 经办会计师事务所在对香榭丽营业收入和应收账款执行函证审计程序时,未针对函证过程中出现的异常情况追加必要的审计程序。具体来说,经办会计师事务所在函证过程中出现了发函地址与查询地址不一致、发出询证函未加盖香榭丽公章仍收到回函、有回函快递单但未发函记录等异常。但是经办会计师事务所没有保持应有的职业怀疑,未针对上述异常

情形追加必要的审计程序,以获取进一步审计证据,导致未发现营业收入和应收账款的虚假。

2. 经办会计师事务所未对利用其他审计机构以前获取的审计证据执行恰当的审计程序,审计证据的可靠性存在缺陷。主要表现在:经办注册会计师通过查看香榭丽的收入合同、订单、汇款凭证、播出证明,以及通过重要客户询证、访谈的方式核查,确认香榭丽收入真实性,未发现虚增收入的情形。而事实上,经办注册会计师并未对香榭丽重要客户执行访谈程序,使用的是年报审计即其他会计师事务所的函证作为替代,其他会计师事务所获取的上述访谈资料的可靠性存在缺陷。简言之,经办会计师事务所从香榭丽获取其他会计师事务所的访谈资料等证据,并不是自己审计取得的,执行缺乏独立性,以这种方式获得的证据并作出判断,只能得出错误的结果。

3. 经办会计师事务所针对舞弊风险执行的程序不恰当,获取的审计证据可靠性不足,不足以将审计风险降低至可接受的水平。经办会计师事务所在针对香榭丽营业收入和应收账款执行的检查中,均依赖于香榭丽提供的可靠性较低的文件资料。而香榭丽存在财务业绩压力并缺乏内部审计监

督,存在舞弊风险的压力、动机和机会。注册会计师在丧失独立性与职业怀疑的情况下所制作出来的审计底稿自然难以识别舞弊风险。

4. 经办会计师事务所提供的审计底稿存在部分缺失。如对香榭丽一些应收账款审计时,回函快递单存在缺失情况,对香榭丽2013年年报审计时,控制测试抽取的样本中存在合同和用印审批缺失情况。上述底稿缺失现象,导致无法判断相关审计程序是否真实执行。

二、教训与启示

香榭丽舞弊案暴露后,证监会向经办会计师事务所告知了作出行政处罚的事实、理由、依据,但经办会计师事务所未申请陈述申辩,也未要求听证,实际上是默认了证监会认定所列出的事实。这个审计失败案例带给我们一些教训与启示:

1. 为什么不能识别舞弊风险?从现有资料来看,粤传媒收购香榭丽项目只要实施了相应的审计程序,保持必要的审计职业谨慎,管理层舞弊是不难识别的,因为现代会计作为反映企业价值运动的信息系统,舞弊行为对企业价值的影响必定会通过这一系统表现出来。香榭丽舞弊案也是这样,公司没有那么多价值,运用舞弊手法把公司价值泡沫“吹大”,必然在会计信息系统中留下造假的蛛丝马迹。事实上,经办会计师事务所在审计中也发现了诸多问题,举例示之:一是承接的广告业务单数量、金额占比高,且业务特征与正常业务单存在明显异常,主要是单个合同金额大,均为100万元以上的合同,而正常业务单个合同金额较小,通常是几万或几十万元,难以理解的是,经办注册会计师未对如此异常的现象保持职业怀疑;二是在2013年半年报审计中,

对合同进行穿行测试,发现所抽取的两份合同订单均存在缺少销售总监、区域销售总监、首席营销官签名的情形,经办注册会计师未对上述原因进行调查;三是在函证过程中发现发函地址与查询地址不一致、发出询证函未加盖香榭丽公章仍收到回函、有回函快递单但无发函记录等异常情况,经办注册会计师没有保持应有的职业怀疑,没有据此作出审计工作调整,跟踪到底,等等。还有很多异常情况在会计信息系统中留下痕迹,有的经办注册会计师在审计中也发现了瑕疵,但是没有引起警觉及追加必要的审计程序,其根源就在证监会所指出的:未勤勉尽责,未保持应有的职业谨慎和职业怀疑。注册会计师丢失了谨慎这个职业灵魂,还有什么失误不能发生?

2. 是否使用了适当的审计技术方法?现有审计技术方法主要有账项基础审计、制度基础审计(包括传统的风险导向审计)、现代风险导向审计,这些审计技术方法按此排列顺序识别舞弊的能力呈现提升趋势,当然使用成本也是依次提高。经办粤传媒收购香榭丽项目审计业务的会计师事务所,在审计过程中千方百计减少审计资源投入,比如:已经发现香榭丽未成立内审部门,却没有启动公司治理评估程序;未对函证过程中出现的异常情形追加必要的程序以消除疑虑;在应收账款审计中利用了其他会计事务所的审计资料作为替代,而不是自己实施审计;发现了两份合同存在瑕疵没有启动追踪,仍然给出“控制有效并得到执行”的审计结论,等等,也就是减少审计程序以降低审计成本,而审计目标是否得到有效保证则放在其次。针对上述做法,我们有理由问几个问题:一是是否使用先进的审计技术方法,以保证审计能够评价会计报

表的合法性、公允性与识别舞弊?二是明知香榭丽内部控制机制不健全,很难在内控层面上保证会计处理的合法、合规性,为什么还要节省内控测试和实质性测试等审计程序?三是事务所执业人员的整体素质是否满足了现代风险导向审计的内在要求,如果执业人员素质达到要求,为什么还出现低层次的审计失误?

3. 现有审计准则是否赋予审计人员应有的责任?目前审计准则没有将识别舞弊作为审计目标,致使审计人员在审计工作中缺乏动力与压力。《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考虑》相关责任中这样表述:“防止或发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任。”而对于审计人员的责任,《中国内部审计准则》规定:内部审计机构和人员应当保持应有的职业谨慎,关注组织内部可能发生的舞弊行为。可见,舞弊审计只不过是一个附带的目标,如果简单地将揭露舞弊视为审计人员当然的审计目标,必然会导致审计人员责任的不合理扩大,给审计行业带来极大的执业压力。不过,如果无视审计人员揭露企业舞弊行为的职责,无疑会使审计人员揭露舞弊就成为一句空话。此起经办收购项目审计业务的会计师事务所没有“尽心尽力”,但对其又无可奈何就是最好的注脚。但审计准则不能为了降低审计人员的责任风险而将揭露舞弊的目标排除在外,而应在确立这一目标的前提下,如何合理地认定审计人员的责任,既能够使审计资源有效配置于舞弊审计领域,又能避免审计人员承担过多的责任。□

(作者单位:中国航天科工集团柳州长虹航天技术有限公司 国网新疆电力公司财务资产部)

责任编辑 陈利花