

# 索菱股份审计失败问题研究

## ——基于关键审计事项视角

洪浩洋

北方工业大学经济管理学院, 北京

收稿日期: 2023年10月25日; 录用日期: 2023年12月2日; 发布日期: 2023年12月14日

### 摘要

为了顺应审计报告改革的国际化趋势, 财政部发布了新审计准则, 要求在审计报告中沟通关键审计事项, 旨在提高审计工作的透明度, 满足报告使用者对信息有用性的需求。然而, 即便是在新审计报告模式下, 索菱股份有限公司(以下简称“索菱股份”)仍被爆出财务报表审计失败, 引人深思。本文首先将对有关审计失败和关键审计事项的优秀学术成果进行综述, 其次, 以具有代表性的索菱股份为案例公司, 从审计报告中所披露的关键审计事项视角切入, 探究其审计失败的表现以及成因, 最后, 为防范审计失败提供相关的建议, 以便更好发现企业潜在的舞弊行为, 并对于日后关键审计事项的发展和潜在可行的研究思路进行展望。

### 关键词

关键审计事项, 财务报表审计, 审计失败, 财务造假

# Research on Audit Failure of Soling Shares

## —Based on the Perspective of Key Audit Matters

Haoyang Hong

School of Economics and Management, North China University of Technology, Beijing

Received: Oct. 25<sup>th</sup>, 2023; accepted: Dec. 2<sup>nd</sup>, 2023; published: Dec. 14<sup>th</sup>, 2023

### Abstract

In order to comply with the international trend of audit report reform, the Ministry of Finance issued new audit standards, requiring the communication of key audit matters in audit reports to improve the transparency of audit and meet the needs of report users. However, even under the new audit report mode, Soling Co., Ltd. (hereinafter referred to as “Soling”) was found to have

failed in the audit of financial statements, which is thought-provoking. This paper will summarize the excellent academic achievements related to audit failure and key audit matters. Secondly, this study takes the representative Soling as a case company. Starting from the perspective of key audit matters disclosed in the audit report, it explores the manifestations and causes of its audit failure. Finally, it provides relevant suggestions to prevent audit failure, in order to better detect potential fraudulent activities in companies. It also looks forward to the development of key audit matters in the future and potential feasible research directions.

## Keywords

Key Audit Matters, Financial Statements Auditing, Audit Failure, Financial Fraud

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

为提高审计报告的相关性和信息决策的有用性，A + H 股上市公司要求于 2017 年 1 月 1 日起在实行新准则，上市公司的审计报告应当披露当期审计过程中确认的关键的有重大影响的审计事项。目前，沪深市场已有 4500 多家上市公司，总市值突破 90 万亿元。市场在繁荣发展的同时，也存在着不少上市公司为吸引资金注入而不择手段地粉饰报表，财务造假事件频频爆发。审计作为资本市场“守门人”这一重要角色，把守上市公司财报真实性的最后一道关口，需要增强财报信息使用者的信心，促使市场发展稳步向前。2021 年 9 月 6 日，中国证券监督管理委员会(简称证监会)下发对瑞华会计师事务所的行政处罚决定书，表明瑞华会计师事务所出具的索菱股份 2016~2018 年度审计报告存在虚假记载，未对索菱股份的业务管理系统实施相应审计程序、未获取充分适当的审计证据。这标志着索菱股份的审计失败，引发了注册会计师行业关注审计质量问题的浪潮。

## 2. 文献综述

### 2.1. 审计失败的原因

在外部原因的探究中，Hilleggeist 运用模型对监管因素与审计失败的关系分析后，推理出审计失败的一个重要原因为法律监管制度不严[1]。学者李平与王晓敏利用审计风险模型，得出会计舞弊与审计失败正相关的结论，且资产负债率、现金负债比率等是影响审计失败的主要因素[2]。丁红燕通过研究 2006~2010 年证监会处罚公告后，主要发现监管与惩治缺乏及时性是导致审计失败的重要源头之一[3]。Bhasin 在研究亚洲国家的审计案例的基础上，提出不佳的公司治理结构易滋生财务造假行为，进一步促使了审计失败的发生。在研究内部原因时，Carcello 认为审计失败的根本原因在于事务所独立性不足，产生审计失败的结果是事务所故意纵容而非审计师觉察不到舞弊的行为[4]。在研究内部原因时，马兰与王延明对审计失败与经营失败进行了概念辨析，并提出审计失败形成原因为审计人员的过失或欺诈，而企业经营失败往往仅是诱发审计失败的导火索[5]。Omair 认为审计人员因职业应有怀疑的缺失是导致审计失败的主要原因[6]。

### 2.2. 关键审计事项披露及影响

在披露的内容方面，庄飞鹏和连敏通过统计沪深两市披露的 3604 份 2018 年审计报告中，其中无法

表示意见的审计报告 41 份, 2280 份审计报告披露了 2 个关键审计事项, 占比 63.99%, 排列第一, 661 份审计报告中关键审计事项数量达到了 3 个, 占比 18.55%, 位列第二。经研究发现, 在 2018~2020 期间, 关键审计事项高度集中在资产减值和收入, 2020 年较 2019 年审计报告提供的持续增量信息有所下降, 但整体上有了明显的改善, 增强了审计报告的决策有用性[7]。在披露的完整性方面, 学者张清玉提出, 注册会计师可对关键审计事项披露的充分性进行职业判断, 同时还应以满足信息使用者需求为基础, 对他们最为关注的事项应在事项描述部分充分披露[8]。

在披露的影响方面, 从审计师角度来看, 李延喜等认为新审计报告模式提高了审计工作的透明度[9], 同时, 张金丹等提出相关监管机构可利用其对审计工作进行评判, 由此提高外部监督的有效性[10]。被审计客户角度来看, 薛刚表示投资者通过关键审计事项更加关注管理层判断, 让管理层在“聚光灯”下倍感压力[11]。

### 2.3. 关键审计事项与审计质量

Reid 等利用英国审计报告改革当年数据, 与欧美国家进行对比, 发现英国审计报告改革后, 财务报表质量得以显著提升[12]。Lennox 等使用事件研究法对英国审计报告改革进行研究, 发现关键审计事项披露带来的实际信息增量较少, 对审计质量的提升作用有限, 不会对审计费用产生显著影响[13]。王木之和李丹认为关键审计事项披露的数量和文本字数越多, 审计师确定关键审计事项的理由和应对程序也就越详细[14]。李奇凤, 路军伟发现总体而言, 披露的关键审计事项个数越多、篇幅越长, 越具有信息含量[15]。

尽管绝大部分学者赞同新审计报告模式有助于提高审计质量, 但付强与廖益兴表示, 在市场和法制环境变化不大的前提下, 单纯依靠披露方式的改变并不会对审计质量与结果造成较大影响, 在巨大压力下, 审计师与客户可能合谋糊弄管理当局, 而不是对潜在的财务舞弊保持应有的谨慎[16]。

### 2.4. 对研究成果的评述

新审计报告准则修订后, 通过对已有文献回顾可以发现许多学者对审计失败界定的理论展开了讨论, 也有学者从较宏观的内外部分析审计失败的原因, 还有部分学者运用实证分析证明了关键审计事项的披露能够增进审计质量等, 但学界对于关键审计事项视角探究审计失败问题的研究相对缺乏, 新审计报告模式应用时间较短, 通过从关键审计事项视角分析审计失败问题, 以期能推进审计行业的健全与完善为后续的研究提供一定的参考。综上, 在以往研究的基础上, 本文以审计失败结果论为导向, 以索菱股份财务舞弊案例为依据, 分析审计失败在关键审计事项的表现, 并探究其成因, 最后提出应对建议。

## 3. 相关概述与理论基础

### 3.1. 关键审计事项概述

根据 CSA1504 号定义, 关键审计事项是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。关键审计事项可能涉及注册会计师评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险、财务报表中涉及管理层重大判断(包括被认为具有高度不确定性的会计估计)的领域、当期重大交易或事项对审计的影响。其目的旨在提高审计报告中的透明度, 增强财务报表使用者的信心, 充分发挥沟通价值的功能。在审计报告中的关键审计事项部分中, 注册会计师应分别索引至财务报表的相关披露(如有), 并同时说明两个方面的内容, 一方面, 应说明被确定为关键审计事项的原因; 另一方面, 应分析事项在审计过程中是如何应对的, 可以包括审计应对措施或审计方法中, 与该事项最为相关或对评估的重大错报风险最有针对性的方面、对已实施审计程序的简要概述、指出实施审计程序的结果、对该事项作出的主要评论等。

## 3.2. 理论基础

### 3.2.1. 委托代理理论

委托代理关系一词最早是由 Ross 在 1973 年提出, 后来经济学家 Jensen 和 Meckling 通过对代理理论的深入研究提出契约关系是代理理论产生的根本原因。委托代理关系产生于企业的规模的不断扩张, 经营领域的拓宽, 凭借所有者的知识储备、行业经验等不足以确保企业的平稳运行, 故聘请外部人员, 使企业更好地发展, 形成了经营权与所有权的分离。当然, 这种契约关系也会带来一定的风险及劣势, 管理层可能过于注重短期的利益, 而忽视了企业长远发展能产生的价值, 造成目标不一致的现象, 造成委托代理问题。

### 3.2.2. 信息不对称理论

在市场经济活动中, 各类人员对有关信息的了解是有差异的; 掌握信息比较充分的人员, 往往处于比较有利的地位, 而信息贫乏的人员, 则处于比较不利的地位。信息不对称产生原因主要可分为两个方面, 从主观上来看, 是信息使用者获取信息的能力有差异; 从客观上分析, 成功获取信息的数量受到多种社会因素的影响。上市公司的一些信息遵从自愿披露原则, 这减少了投资者获取信息的数量, 只能通过外部渠道获取信息。在进行财务报表审计过程中, 审计人员可通过测试和评价内部控制系统、实施审计程序等方式了解企业信息, 但由于审计存在固有局限性, 所获信息仍然受到一定的限制。而内部管理层负责企业的内部运营管理与决策, 掌握了企业的绝大部分信息, 所获信息最丰富。

## 4. 索菱股份审计失败案例分析

### 4.1. 案例背景

#### 4.1.1. 深圳市索菱实业股份有限公司简介

深圳市索菱实业股份有限公司(以下简称“索菱股份”), 于 2010 年 10 月进行股份制改革, 正式成立深圳市实业股份有限公司, 至今已发展成一家集研发、生产、销售、服务为一体的高新电子信息科技企业, 主营汽车影音导航系统、智能信息系统、防盗系统、安全检测系统、智能轨迹倒车系统等产品, 提供移动车载信息服务平台, 并以此为基础向客户提供专业车联网硬件及软件服务和自动驾驶开发的国家级高新技术企业。

#### 4.1.2. 瑞华会计师事务所简介

瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)(以下简称“瑞华所”), 瑞华所以对索菱股份的审计自 2010 年至 2017 年, 长达 8 年时间, 但公开资料仅显示上市前三年的 IPO 审计信息以及上市后的年报审计, 根据相关信息笔者整理出 2012~2017 年的审计类型、审计意见、以及签字注册会计师的身份等, 见表 1 所示。

**Table 1.** Information on the audit report of Soling from 2012 to 2017

**表 1.** 2012~2017 年索菱股份审计报告相关信息

年份	审计类型	事务所	审计意见类型	签字审计师	备注
2012~2014	IPO 审计	瑞华所	标准的无保留意见	田景亮、陆贤锋	
2015~2016	年报审计	瑞华所	标准的无保留意见	殷建民、匡傲	
2017	年报审计	瑞华所	标准的无保留意见	殷建民、匡傲	执行新准则

### 4.2. 索菱股份财务舞弊案情回顾

2018 年三季度, 索菱股份首次出现上市以来单季度扣非净利润亏损, 经营活动产生的现金流净额三

季末为-3.72 亿，半年报时还是-1.79 亿，一个季度就减少了近 2 个亿，而三季度营收只有 3.41 亿元，遭到了诸多质疑。

2020 年 12 月 8 日，公司及相关当事人收到中国证券监督管理委员会下发的《行政处罚决定书》，认为索菱股份涉嫌存在以下违法事实：索菱股份 2016~2018 年年度报告存在虚假记载，其通过虚增营业收入、虚减管理费用、财务费用的方式，三年虚增利润总计 8.495 亿元，各期虚增利润分别占当期年报合并利润表披露利润总额或其绝对值的 344.78%、208.13%和 63.01%；2017 年，索菱股份未及时入账和披露 42500 万元借款，未及时披露担保 7500 万元、潜在付款义务 11715 万元；2018 年，索菱股份未及时入账和披露 23000 万元借款。同时，索菱股份还存在未披露实控人非经营性占用资金的情况，公司通过虚构采购业务、虚列其他应收款等名义向非供应商转出款项 8.7 亿元，大部分用于前述财务造假行为相关体外资金循环及偿还相关借款。

### 4.3. 关键审计事项审计失败的表现

关键审计事项是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计中最为重要的事项。注册会计师确定关键审计事项应将“与治理层沟通的事项”作为起点，确定在执行审计工作时重点关注过的事项，并从中确定对本期财务报表审计最为重要的事项，从而构成关键审计事项。CSA 1504 规定，关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师不对关键审计事项单独发表意见。因此，若发现关键审计事项存在重大错报，则审计报告意见类型必然为非无保留意见。

据行政处罚决定书显示，2017 年年度报告虚增营业收入近 3.4 亿，占当期合并利润表收入比重达 22.57%，但瑞华所在列示关键审计事项时并未考虑其中，值得进一步分析。本文将选取索菱股份 2017 年年度审计报告为例，从关键审计事项视角进行分析探讨瑞华所对索菱股份的审计工作开展情况，从存货跌价准备和商誉两个方面切入，探究索菱股份审计失败的成因。

据瑞华所对索菱股份出具的 2017 年年度审计报告显示，瑞华所把索菱股份中的“存货跌价准备”和“商誉减值”确认为关键审计事项。出于存货跌价准备金额涉及管理层重大判断，且其计算复杂，瑞华所将存货跌价准备划为关键审计事项；对于商誉减值的确认，是因为索菱股份截至 2017 年已收购了三家下属子公司，分别是上海三旗通信科技有限公司、武汉英卡科技有限公司和上海航盛实业有限公司，考虑到减值测试过程较为复杂，同时涉及管理层重大判断。

#### 4.3.1. 存货跌价准备问题

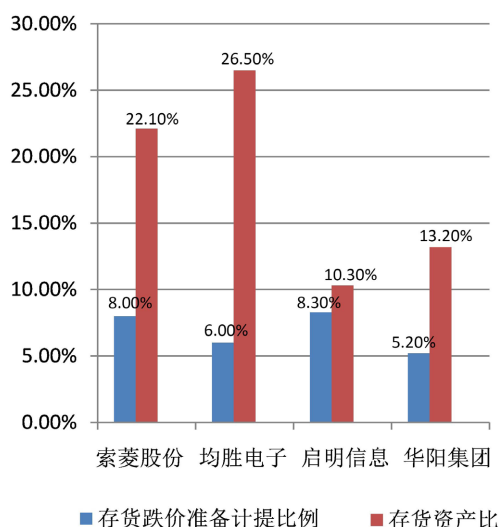
存货跌价准备的计提涉及管理层重大判断，属于高度不确定性的会计估计领域，故瑞华所将其确认为关键审计事项。但在存货跌价准备被确认后，审计人员却未予以充分重视。瑞华所在对索菱股份 2017 年年度审计报告中提出针对存货跌价准备提出了“分析核对公司存货周转率及存货跌价计提比例，与同行业进行横向对比分析，分析公司存货跌价是否明显偏离同行业平均水平”的审计应对程序。而在对存货周转率和存货资产比的分析中，得出存货跌价计提比例不合理，反映了瑞华会计师事务所审计程序的执行无效，审计人员在执行相应的审计程序时未能做到勤勉尽责。

计提比率的不恰当可从存货跌价准备计提比率与存货资产比两个角度进行分析。2017 年索菱股份的存货周转率仅 2.2，在同行业企业的流动性明显高于索菱股份的情况下，其他三家企业的跌价准备计提比例却与索菱股份相差不大，见表 2 所示。其中对于启明信息，其存货周转率达 11.5，但跌价准备计提比例也位于 8%行列；在存货资产比方面，如图 1 所示，2017 年同行业中索菱股份的存货资产比的数值较高，与图中第三名的华阳集团拉开了近 9%的差距，反映了索菱股份存货积压严重的现象，验证了索菱股份存货跌价准备计提异常的情况。

**Table 2.** Comparative analysis of the same industry data in 2017**表 2.** 2017 年同行业数据对比分析

单位：万元

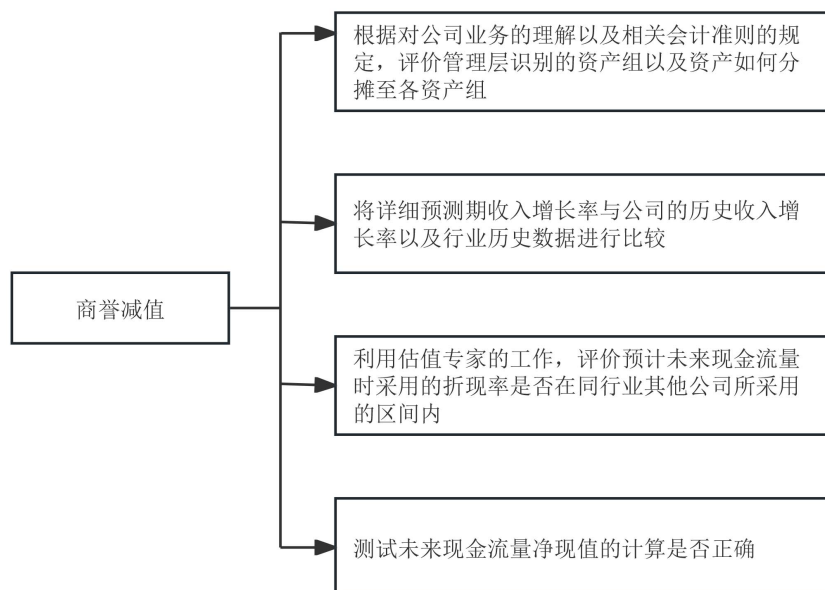
企业	索菱股份	均胜电子	启明信息	华阳集团
存货期末余额	46682.0	402819.4	14562.1	47640.1
存货期初余额	50495.5	316358.2	12809.6	53802.6
总资产	337673.8	3535504.4	182434.6	454690.06
流动资产	211484.6	1520352.9	140748.9	324186.57
存货周转率	2.2	6.6	11.5	6.6

**Figure 1.** The provision ratio for inventory impairment in the same industry in 2017**图 1.** 2017 年同行业存货跌价准备计提比率与存货资产比

#### 4.3.2. 商誉减值问题

索菱股份至 2017 年已收购了三家公司，注册会计师认为对商誉减值测试时涉及重大判断，出现了一定的不确定性，将其列为关键审计事项。瑞华所处理商誉减值的问题时，提出了一系列的审计应对程序，如图 2 所示。针对现金流量的审计程序是合理的，现金流是基于收付实现制，相比基于权责发生制的利润更难进行盈余操纵，但笔者认为关于现金流量审计程序执行的有效性不足，且整个审计应对的设计仍有待补充，仅分析过去和未来的收入增长率是不全面的，应加入其他会计要素进行检验和对比，调查被收购三家公司的盈利状况，如净利润的增长率。

在净利润的分布上，将依次探究重组前被收购的三家公司历史净利润增长率的变动情况和重组后净利润增长的时间分布情况。据索菱股份重组报告书的内容显示，索菱股份分别以收购作价 5.9 亿元、1.27 亿元与 1.43 亿元，于 2016 年收购三旗通信和英卡科技，2017 年收购航盛实业，并签订业绩对赌协议。公告称：三旗通信 2016 年及 2017 年经审计的扣除非经常性损益和股份支付影响后归属于母公司所有者的承诺净利润(以下简称“承诺净利润”)分别不低于 4000 万元和 5000 万元；英卡科技 2016 年及 2017 年承诺净利润分别不低于 1000 万元和 1200 万元；航盛实业 2017 年的承诺净利润不低于 1600 万元。



**Figure 2.** Audit procedures related to “goodwill impairment” for key audit matters  
**图 2.** 关键审计事项“商誉减值”相关事项的审计应对程序

三旗通信和英卡科技在被收购前三年内所实现的净利润，如表 3 所示，三旗通信在 2016 年前两个季度发生近 3500 万元的亏损，但对赌协议要求不仅扭亏为盈，且需实现 4000 万元承诺净利润，即后两个季度至少得实现 7484 万元的净利润；英卡科技上半年目标仅完成 32.8%。类似的状况又发生在航盛实业，如表 4 所示，收购当年前两个季度净利润仅达 488.5 万元。索菱股份后续发布的业绩承诺完成情况公告中，三家公司在当年都以擦边兑现承诺的结果告终，这不禁令人怀疑为何因时间差异会导致如此不同的净利润，这两家公司的主营业务均为车联网相关设备的研发生产，并不存在季节因素的影响。

**Table 3.** Profits of Sanqi Communications and Inka Technology before the acquisition  
**表 3.** 三旗通信与英卡科技被收购前的利润情况

单位：万元			
企业	2016 年 1~6 月	2015 年	2014 年
三旗通信	-3484.2	3684.8	2632.3
英卡科技	327.9	341.4	-6.3

**Table 4.** Profits of Hangsheng Industry before the acquisition  
**表 4.** 航盛实业被收购前的利润情况

单位：万元		
企业	2017 年 1~6 月	2016 年
航盛实业	488.5	1356.2

## 5. 关键审计事项审计失败的成因

### 5.1. 审计程序执行不规范

瑞华所在执行识别和评估重大错报风险程序时，未亲自查阅索菱股份的财务信息系统，疏漏了索菱

股份财务人员使用超级管理员账户权限制作虚假销售出库单的行为，虚假确认销售收入的情况没能被发现，在索菱股份审计工作底稿《舞弊风险因素调查表》中“会计系统和信息系统无效，包括内部控制存在值得关注的缺陷的情况”栏目填写为“不存在”，未对相关信息获取充分审计证据，这让虚构营业收入的造假方式有机可乘。在执行货币资金执行的实质性审计程序时，瑞华所仅利用索菱股份提供的对账单核对银行存款余额的存在性；面对实际回款单位与索菱股份账面记录回款单位不一致的情况，未执行充分的审计程序去获取审计证据，并在底稿中得出货币资金流程-应收账款确认内部控制活动是有效的结论，审计师应有的职业怀疑态度缺失。

## 5.2. 未保持应有的独立性

据查询相关资料可得，瑞华所承接索菱股份的审计业务可以追溯到上市前5年，上市后的2015~2017年审计业务也由瑞华所承办，合计共8年，与审计客户建立起的长期关联影响了独立性，无论是形式上或实质上。长期审计一般会使注册会计师与被审计单位或个人在外在形式上建立了一些特殊的利益关系，客观公正的评价和决策难以维持，而当注册会计师与被审计单位之间构成了特殊利益关系后，实质上的内心独立状态更难获得认可和证实。有关研究发现，审计的独立性与企业真实盈余管理呈显著负相关，即审计的独立性越低，企业的真实盈余管理程度越高。在索菱股份审计失败的案例中，索菱股份正是采用虚增收入，虚减费用的真实盈余管理方式，隐蔽企业的造假事实。这一行为也验证了瑞华所在审计过程中违背了最基本的独立性原则。

## 5.3. 经营风险分析不到位

索菱股份所处环境竞争激烈，并且企业正在业务转型期间，索菱股份出于后装市场进入门槛相对较低、竞争对手众多且趋于饱和的目的收购航盛实业。为避免卷入后装市场无底线的价格之战，索菱股份企图希望抢占前装设备市场的一定份额，初期投入了5000万元进行液晶仪表生产线建设。在市场需求变化使原有业务受到挤压的情况下，新业务的开拓也需要较长时间与较高成本，注册会计师应当对这一点高度关注，考虑计提存货跌价准备比例的合理性与适当性，但上述分析中，审计人员没能准确判断索菱股份经营环境存在的风险，这也是导致审计失败的原因之一。

## 6. 防范审计失败的建议

### 6.1. 强化内部风险意识，提高审计质量

会计师事务所应注意强化审计业务各个流程的风险意识，完善内部质量控制体系的建立。目前会计师事务所不断扩大规模基本上是通过合并或吸收业务团队实现，那么就极容易出现风险意识的文化认同观念不同。会计师事务所需要重点聚焦如何将风险意识有力地嵌入组织的文化中，实现体制上一体化。在审计质量控制和事务所一体化管理方面，可以从人员配备、专业判断分歧处理、审计业务约定书规范管理等方面有效进行风险监督。

### 6.2. 提升职业精神认同，深化职业价值认识

注册会计师只有深化其职业价值的认识，树立正确的职业价值观，才能更好地维护公众利益，回应好公众的托付和信任，承担好资本市场守门人的角色。对协助被审单位粉饰报表的举动，这不仅没有履行勤勉尽责的义务，更是对职业价值和职业精神的亵渎，挑战着职业道德底线。注册会计师应通过学习准则、工作实践、案例研究等方法，提升专业胜任能力。对于证据之间的矛盾进行深究，对于不合常理、背离行业的异常点保持高度怀疑。



### 6.3. 加强与治理层的沟通，高质量披露关键审计事项

关键审计事项是基于与被审计单位治理层和管理层进行沟通，深入了解被审计单位的基础上确认的，审计师需要主动与治理层和管理层沟通，体现出专业价值，从而提升关键审计事项的披露质量。此外，关键审计事项不应仅仅是审计报告形式上的变化，成为趋同的泛泛表达，更要注重被审单位所体现出来的差异性，以增加信息披露的透明度和可理解性。案例中的关键审计事项趋同地将数量只选择两个进行填列，却未考虑科学性地确认关键审计事项，这是后续值得改进的地方，避免关键审计事项的内容趋同化和描述一致化的行为，对于未来的注册会计师行业发展有着深远意义。

## 7. 结论与展望

### 7.1. 结论

在新审计准则的要求下，瑞华会计师事务所对索菱股份的审计增加了识别关键审计事项这一步骤，但却没有呈现出应有的效果，反映了审计服务提供方瑞华会计师事务所及其审计人员存在诸多问题，对关键审计事项的审计有许多值得检讨和改进的地方。通过探究发现，瑞华会计师事务所对索菱股份 2017 年度关键审计事项的审计失败，主要由以下三个原因构成：

一是审计人员执行审计程序不规范，缺乏一定的专业胜任能力，对待审计证据的获取未能保持勤勉尽责的职业操守，导致识别和评估营业收入存在的重大错报风险失败。二是会计师事务所独立性缺失，存在连续审计的弊端，忽视了子公司净利润的时间分布和被收购前的经营活动净现金流量、应收账款内部控制的重大缺陷、业务凭证的不对应和缺失等现象。三是审计人员经营风险评估不到位，对于索菱股份向前装业务转型战略没有给予充分关注，对新业务的开拓和现有存货的呆滞情况之间的了解程度不足，造成存货跌价准备计提比例存在一定失误。

为防范审计失败，笔者从会计师事务所、审计师和监管层面提出了以下建议：

从事务所的角度看，事务所对内应强化内部风险意识，完善内部控制体系，提高审计质量；对外应加强对被审单位经营风险评估，科学开展审计计划。从审计师的角度看，审计师自身应深化内心的职业精神认同感，提升专业胜任能力，切实履行勤勉尽责的义务，维护公众利益；同时审计师还应多与治理层和管理层进行沟通，披露出高质量的关键审计事项。从行业监管层面，可以由证监会担任上市公司委托人去选择审计机构，一定程度上避免了长期连续审计造成的独立性受损现象，防止了审计失败的发生。

### 7.2. 展望

索菱股份等一系列企业的严重会计造假事件和事务所的审计失败，引起了国务院办公厅的重视，2021 年 8 月发布了《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》，以遏制财务造假，有效发挥注册会计师审计鉴证作用。与此同时，2021 年 9 月财政部也相应发布修订后的《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1603 号——审计单一财务报表和财务报表特定要素的特殊考虑》、《中国注册会计师审计准则第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》等 3 项审计准则，其目的是贯彻新审计准则 1504 号关键审计事项的理念，提升审计信息含量和质量，相信通过国家监管层面的不断完善，注册会计师行业将稳步推进经济发展，维护市场经济秩序。

新审计准则第 1603 号对于单一财务报表审计和财务报表特定要素审计的关键审计事项的确认未作强制要求，在后续在研究生的学习中，可以进一步从这两种新型审计报告模式切入，探究关键审计事项的确认程度、被确认的关键审计事项的类型特点，以及关键审计事项逐步成熟后预防审计失败的效果等。

## 参考文献

- [1] Hillegeist, W.G. (2001) The Association between Auditor Litigation and Abnormal Accrual. *The Accounting Review*, **76**, 111-126. <https://doi.org/10.2308/accr.2001.76.1.111>
- [2] 李平, 王晓敏, 侯丽辉. 上市公司会计舞弊与审计失败的相关性分析[J]. 财会研究, 2011(8): 59-60.
- [3] 丁红燕. 审计失败及其后果——基于证监 2006-2010 年处罚公告的分析[J]. 中国海洋大学(社会科学版), 2013(1): 62-67.
- [4] Carcello, J.V. and Palmrose, Z.V. (1994) Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients. *Journal of Accounting Research*, **32**, 1-30. <https://doi.org/10.2307/2491436>
- [5] 马兰, 王延明. 经营失败、审计失败与审计风险——来自暂停上市公司历年审计报告的经验分析[J]. 中国注册会计师, 2003(3): 23-25+3.
- [6] Haroon, O., Ali, W. and Dar, A.A. (2020) What Went Wrong in the Audit of Tri-Pack Films Limited? *Asian Journal of Management Cases*, **17**, 36-51. <https://doi.org/10.1177/0972820119892719>
- [7] 庄飞鹏, 连敏. 新审计报告的关键审计事项披露情况分析——基于 2018-2020 年沪深两市上市公司的统计数据[J]. 会计之友, 2022(2): 136-143.
- [8] 张清玉. 审计师对公允价值信息的关注——基于关键审计事项披露视角[J]. 财会通讯, 2022(1): 133-138.
- [9] 李延喜, 赛赛, 孙文章. 在审计报告中沟通关键审计事项是否提高了盈余质量? [J]. 中国软科学, 2019(3): 120-135.
- [10] 张金丹, 路军, 李连华. 审计报告中披露关键审计事项信息有助于提高审计质量吗?——报表盈余和市场感知双维度的经验证据[J]. 会计研究, 2019(6): 85-91.
- [11] 薛刚, 王储, 赵西卜. 谁更关心关键审计事项: 管理层还是分析师[J]. 审计研究, 2020(2): 87-95.
- [12] Reid, L.C., Carcello, J.V., Chan, L., *et al.* (2015) Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors? Evidence from the United Kingdom. Ph.D. Thesis, University of Tennessee, Knoxville. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2637880>
- [13] Lennox, C.S., Schmidt, J. and Thompson, A. (2023) Why Are Expanded Audit Reports Informative to Investors? Evidence from the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, **28**, 497-532. <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09650-4>
- [14] 王木之, 李丹. 新审计报告和股价同步性[J]. 会计研究, 2019(1): 86-92.
- [15] 李奇凤, 路军伟. 关键审计事项段的特征具有信息含量吗?——来自中国 A 股上市公司 2017 年报审计的经验证据[J]. 审计与经济研究, 2021, 36(2): 30-40.
- [16] 付强, 廖益兴. 审计独立性对关键审计事项披露的影响——客户重要性视角[J]. 审计与经济研究, 2022, 37(1): 53-68.