

瑞华会计师事务所审计失败研究及启示

张人天

北方工业大学经济管理学院, 北京

收稿日期: 2024年3月14日; 录用日期: 2024年4月23日; 发布日期: 2024年4月30日

摘要

近年来, 会计师事务所频繁受到证券监督管理委员会的处罚, 部分注册会计师和会计师事务所由于审计工作不认真负责, 提出不恰当的审计报告, 导致的审计失败不仅损害了会计事务所的信誉, 而且对资本市场造成了巨大的负面影响, 使社会公众利益蒙受损害。瑞华会计事务所从小所多次合并成为现在的规模, 成为“国内8大所”之一, 发展正盛时被证券监督管理委员会立案调查、处罚, 瑞华会计事务所的审计失败事件层出不穷, 在受到中国证券监督管理委员会严厉处罚的同时失去了信誉, 使瑞华事务所陷入了危机。本文通过瑞华所近年代表性审计失败案例, 多次研究审计失败的原因, 提出相应的对策, 补充目前审计失败的研究, 从而丰富中国会计师事务所审计失败及其预防对策的研究成果。

关键词

审计失败, 瑞华, 审计质量控制, 审计风险, 会计事务所

Research and Implications of Audit Failures in Ruihua Accounting Firm

Rentian Zhang

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

Received: Mar. 14th, 2024; accepted: Apr. 23rd, 2024; published: Apr. 30th, 2024

Abstract

In recent years, the Accounting networks and associations has frequently been punished by the Securities Regulatory Commission, and some Certified Public Accountant and Accounting networks and associations have issued improper audit opinions due to their irresponsible auditing work, the audit failure not only damages the credit of the accounting firm, but also has a huge negative impact on the capital market, damages the public interest and disturbs the order of the market economy. Ruihua's Accounting networks and associations has been merged many times

since it was a child to become its current size, becoming one of the “Eight largest in the country”. It was investigated and punished by the Securities Regulatory Commission when it was in its heyday, accounting Networks and associations’ audit failures, which were severely punished by the China Securities Regulatory Commission while losing credibility, have plunged the firm into crisis. Through the representative cases of audit failure of Ruihua Institute in recent years, this paper studies the reasons of audit failure many times and puts forward corresponding counter-measures to supplement the current research on audit failure, this research will enrich the research results of Accounting networks and associations audit failure and its preventive measures.

Keywords

Audit Failure, Ruihua, Audit Quality Control, Audit Risk, Accounting Firms

Copyright © 2024 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

随着社会环境的不断发展，各种社会关系也越来越复杂，企业的各种经营活动面临着巨大的挑战性[1]。然而，企业为了能够更好地生存和发展，使所有权和管理权分离，这就促使各种委托代理关系的发生，企业对审计的需求也有所增加[2]。从近几年审计失败数据来看，国内外发生审计失败的事件有所增长，国内每年都会有一些会计事务所收到证监会的行政处分，其中有不少是公认的会计事务所，对我国社会经济发展造成了不利影响。

2. 基础理论概述

2.1. 审计风险与审计失败

审计风险是指财务报表存在重大误报时，注册会计师发表不当审计意见的可能性[3]。在进行审计风险的判定时，必须确保审计人员的工作独立，并根据相关的审计程序对报告进行监查。报告本身存在重大问题，但审计人员在过程中未发现问题，发表不当的审计意见时，其风险被称为审计风险[4]。在接受审计业务、形成审计工作的过程或报告时，如果出现因存在审计风险而导致的误报或对审计报告和审计结论不适当的意见，则称为审计失败。

2.2. 现代风险导向审计理论

当审计人员通过经验对审计工作进行风险判断，评价被审计单位的审计风险水平，根据这些结果估计剩余风险的情况，并根据实际情况增加适当的审计流程，使风险水平降低到可接受的程度，这样的方法即现代风险导向审计[5]。审计人员不仅要获得财务信息，还要把当前的经济形势了解、将被审计部门的行业现状清晰，对财务舞弊可能发生的重点分析，将公司内部风险最大程度地识别，评估风险水平。重心在于企业经营战略，不仅要分析了解财报上的项目，还关注企业在行业持续发展上的风险。考虑角度更多方面，思维权衡时内外结合，而不仅仅从公司内部出发[6]。在业务开展过程中，把风险评估程序增加了很多。包含选择企业战略、经营模式的执行、内容还有系统的评价。在一系列评价结束后，将固有风险和控制风险进行整合，进行综合分析，完善评价结果。通过一步一步的程序降低风险，防止审计失败。

2.3. 理性经济人理论

具有理性特征的是进行经济决定的主体，而制定经济决定的主要目标是最大化利益，这就是理性经济人假说理论[7]。会计事务所在业界承担着特定的责任，但其根本上依然按利益为目标，寻求利益。因此在进行审计工作的进程中，要根据成本效益的原理，寻找使得本身利益变成最大的审计方法。如果想要最大化自己的利益，主要可以从两种方法中选择。一种是使审计成本降低，另一种是获得的审计客户变多。

而审计过程中投入的各种成本最终构成审计的成本。复杂的项目，人力资源就必须投入更多，同时也增加了时间成本，也增加了审计投入，导致增多了审计成本[8]。会计师事务所大多数会使审计时间减少，从而使审计工作完成更多，审计成本使之最小的目标就可以达成。然而审计人员进行审计流程、充分收集审计证据的基础就是审计时间。缺少审计时间的情况下，审计程序浮于表面，无法充分进行，很难找到严重误报。

3. 瑞华会计师事务所审计失败案例回顾

3.1. 瑞华会计师事务所简介

瑞华会计师事务所(特殊普通合伙人) (以下简称瑞华)在 2013 年成立，由中瑞岳华和国富浩华等事务所合并成立。总部设在北京，全国设有 40 多个分所。成立初期，注册会计师有 1951 名在瑞华会计师事务所内，合伙人约 360 名，2015 年收入总额突破 30 亿，审计收入居全国第三位。瑞华事务所组织机构的设置如图 1 所示：

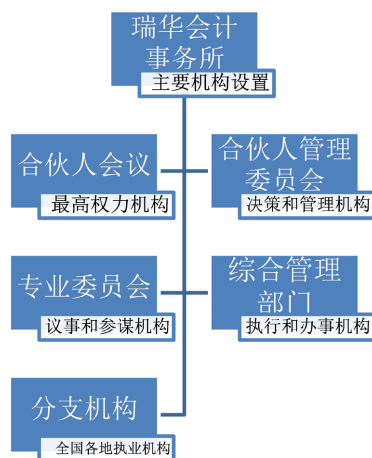


Figure 1. Main organizational structure of Ruihua Accounting Firm

图 1. 瑞华会计师事务所主要机构设置

3.2. 瑞华事务所审计失败案例分析

从 2016 年至今，由于审计失败多家审计监察机构的处罚通告被送到瑞华会计师事务所。具体如表 1。

这些通告惩处使瑞华会计师事务所的声誉受到了极大的影响。瑞华会计师事务所的收入、业界内排名也从开始持续下滑，“百强会计师事务所”的名单在 2019 年后也没有了瑞华的踪迹。很多老客户纷纷放弃该所，与其他会计师事务所签订了合同。瑞华会计师事务所地方支所的合作伙伴也渐渐离开了瑞华，其他会计师事务所也持续合并地方分所，如今由当时的 40 多家分所，只剩下 10 余家。

Table 1. Companies involved and penalties**表 1.** 涉案公司及处罚情况

审计对象	处罚时间	处罚部门
亚太实业	2016 年 1 月	证监会
振隆特产	2016 年 9 月	证监会
键桥通讯	2016 年 12 月	深圳监管局
勤上光电	2017 年 2 月	广东监管局
华泽钴镍	2018 年 1 月	证监会
零七股份	2019 年 8 月	证监会
康得新	2019 年 8 月	证监会

如上所述, 从 2013 年设立到 2020 年, 瑞华会计事务所 7 次审计项目以失败告终, 通告并受到处罚。由于审计失败的原因有相似之处, 因此这里选择康得新案例、振隆特产案例、华泽钴镍案例、勤上光电案例进行具体分析。

3.2.1. 康得新审计失败案例

作为康得集团的子公司, 康得新从 2018 年 10 月开始下调等级, 接受证券交易所的提问、证券监督会的立案调查, 中国证券监督会确认存在重大的财务舞弊情况, 怀疑在 2015 年到 2018 年之间, 累计增加了 119 亿元的利润。实际上, 从 2015 年初到 2018 年底, 康得新利用架空销售业务的方法增加了业务收入, 通过架空购买、生产、研究开发费用等方式增加了营业成本、研究开发支出和销售业务费用。通过以上方法, 2018 年的虚增利润总额为 24 亿 7700 万元。另外, 在年度报告中, 股东没有透露非经营性资金占用的相关业务情况, 2014 年康得新和西单的北京银行支行协商了现金池业务。这个业务进行时, 现金收入出现在康得新银行账户的话, 母公司康得新集团的账户上就会自动出现这笔钱。现金支出发生在康得新时, 银行将钱从母公司集团的账户汇入子公司账户, 对外支付时用康得新的名头。康得新与母公司集团发生的相关往来数额在 2018 年为 159.31 亿元, 这样使其账户余额始终为零, 利用技术处理, 银行可以使银行对账单上不会出现子公司之间的联动业务。

3.2.2. 振隆特产审计失败案例

辽宁振隆特产有限公司是振隆特产的全名, 在 2000 年成立, 主要业务是对南瓜种子等产品加工和销售等一连串工程, 南瓜种子仁等各种仁类烘焙产品和杂粮等是其主要产品。2012~2014 年, 振隆特产虚增了出口销售收入, 通过增加库存减少销售成本来增加利润。2014 年发生 5792.96 万元的虚增收入, 少结转成本 2790.56 万元, 虚增库存 2689.58 万元。审计人员在审计进程中没有对进口项目的不正常情况采用应有的对策措施, 且有关销售数额的函证没有让审计员亲自发放, 导致可靠性存疑; 在审计库存相关项目中, 没有严密遵照计划的要求进行抽样流程, 提交了无保留意见审计报告, 最终审计失败。

4. 瑞华会计师事务所多次审计失败原因分析

4.1. 瑞华事务所未严格控制审计质量

瑞华事务所制定的质量控制流程如图 2。

通常的审查制度需要 3 级程序, 1 级检查时部门经理对于项目组的审计流程没有发现错误的情况下会移交给下一个程序。二级审查会复核报告作者提供的成果, 验证数据是否真实存在、是否具有时效, 检查没有问题后递交下一程序。3 级审查需要项目合作伙伴完成, 全面审查审计工作的成果, 查看是否

有遗漏的项目，以及评价项目负责人的工作。但瑞华目前的质量控制体系在实际操作中并没有严格实施，实际实施落实情况较差[9]。大多数复核检查工作流程只是表面工作，简便审查情况较多，甚至出现报表编制人登录项目负责人和风险管理人的账户自行检查，严重违背审查原则，审计成果质量得不到保障，这导致了审计质量下降。

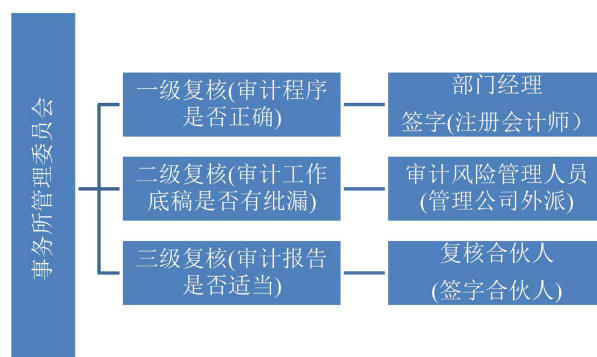


Figure 2. Review system process of Ruihua Firm

图 2. 瑞华事务所复核制度流程

4.2. 通过关联方交易的舞弊手段更隐蔽

振隆特产没有上市，关联方的违规没有出现在键桥通讯、亚太实业的项目中，不进行讨论。违反以上规定的企业内部报告表明，都有着良好的内部控制情况，较大的内部控制缺陷并不存在。如表 2 可见 7 个审计失败项目中的 4 个都与关联方的违规相关。由此，关联方的交易舞弊行为较为隐蔽，难以发现，审计人员的审计程序没有起到该有的用处，导致了审计失败。

Table 2. Fraud situation in related party transactions of failed audit projects by Ruihua Certified Public Accountants

表 2. 瑞华事务所审计失败项目关联方交易舞弊情况

被审计单位	违规事项
华泽钴镍	未披露关联方非经营性占用资金
勤上光电	关联方大股东非法侵占公司利益
零七股份	关联关系及关联交易未依法披露
康得新	未披露未控股股东提供关联担保的情况

5. 防范会计事务所审计失败的对策

5.1. 针对事务所内部的对策

5.1.1. 健全事务所质量复核制度

综上所述，由于无法保证瑞华事务所的审计质量，因此需要采用相应的措施来保证复审流程的执行。通过制定制度方法，使其复核质量和员工晋升、工资相关，由项目合作伙伴对监查院进行审查、评价，并将结果包括在年度评价中[10]。要强调复审人员与项目组之间的交流，了解问题并及时处理。对复核人员和工作小组的意见差异，要及时沟通和协商。同时，事务所应派遣专家来控制复核程序。协商之后的行为不符合复核制度方法的，在流向下一程序时应先禁止。这样在工作量大的情况下，可以防止程序浮于形式。使得会计师事务所内部审计复核制度在审计程序上进一步落实，审计质量便得到保障。

5.1.2. 审计师始终保持职业怀疑态度

审计人员应充分发挥自己的主观能动性在审计工作中，审计准则和职业道德应时刻严格遵守，不断学习，职业怀疑和谨慎性的教育也要加强。继续加强风险审计方法的应用学习，每年定期归纳事务所的工作，总结具体的方法，然后培训员工。另外，在平时的工作中，也要确保员工的学习，才能使审计人员的职业怀疑和谨慎性提高，使审计失败的概率减小，避免潜在的审计风险。

5.2. 针对事务所外部的对策

5.2.1. 增加检查次数和加强事中管理

通过增加审查次数，可以使监督管理的滞后得以改善。目前的监察频率和效果较差，案件处罚的时间滞后，监查机构要对各公司和各会计事务所的审计项目进行定期和不定期的审查，增加监督审查的数次，及时报告和控制新发现的差错，在审计项目结束前也要加以控制。

5.2.2. 压缩立案调查和行政处罚的时间

应对经济活动不正常的公司和会计事务所给予重视，更加关注高风险的舞弊范围，审查时就可以更有效针对这类项目。另外，要提高对有更高可能舞弊企业的审查数次，使国内监督组织的监查管理行为更积极，使处罚提升时效性，审计人员应始终做到警惕，来预防审计失败。

参考文献

- [1] 李立明. 中小型会计师事务所审计质量控制机制存在的问题及完善措施探析[J]. 企业改革与管理, 2021(24): 164-165.
- [2] 龚瑾. 审计失败成因及防范措施探究[J]. 投资与创业, 2021, 32(21): 139-141.
- [3] 段姝, 苏言. 实现高质量的审计[J]. 中国注册会计师, 2021(10): 25-28.
- [4] 肖洁, 蒋尧明. 会计师事务所合伙人民事责任与审计质量——基于威慑效应视角[J]. 会计之友, 2021(18): 124-131.
- [5] 张付金. 中小会计师事务所审计质量控制及对策[J]. 财会学习, 2020(10): 178-179.
- [6] 赵小松. 新时期会计师事务所审计质量控制问题探讨[J]. 市场研究, 2020(4): 38-39.
- [7] 韩兴国, 许鑫. 企业的内部审计质量控制问题及对策研究[J]. 价值工程, 2020, 39(19): 70-72.
- [8] 孙宏伟. 浅析审计质量问题的相关分析[J]. 财经界, 2020(6): 223-224.
- [9] 李慧慧. 加强会计师事务所审计质量控制策略探析[J]. 中国市场, 2020(14): 163-164.
- [10] 高丽霞, 李红梅, 陈宇菲. 会计师事务所审计质量控制问题研究——以 RH 会计师事务所为例[J]. 现代审计与会计, 2020(12): 34-35.