

The Influence of the Defects of the Letter of Evidence Procedure on the Audit of CPA — Based on the Audit Failure Cases of A-share Listed Companies from 2009 to 2019

Qian Li

Xiamen University Tan Kah Kee College, Zhangzhou, Fujian, 363105, China

Abstract

In the process of audit, certified public accountants can obtain reliable audit evidence by letter to the third party, and help certified public accountants to draw correct audit conclusions, which has been the consensus in the field of audit theory and practice. However, due to the change of economic environment and the defects of relevant legal system, the letter procedure has repeatedly appeared problems in the process of implementation in recent years, which leads to the failure of audit. Through the analysis of the audit failure cases in recent ten years, this paper puts forward some summary and Reflection on the problems existing in the audit practice.

Keywords

correspondence procedures; audit failure; audit evidence

函证程序缺陷对注册会计师审计的影响——基于 2009—2019 年 A 股上市公司审计失败案例

李倩

厦门大学嘉庚学院, 中国·福建 漳州 363105

摘要

在审计过程中,注册会计师通过向第三方函证,从而取得可信度较高的审计证据,帮助注册会计师得出正确的审计结论,这是审计理论与实务界一直以来的共识。然而,由于经济环境的变化、相关法律制度的缺陷,导致函证程序在近年的执行过程中屡次出现问题,进而导致审计的失败。通过分析近十年的审计失败案例,就其在审计实务中存在的函证问题提出了几点总结与反思。

关键词

函证程序; 审计失败; 审计证据

1 引言

函证准则的发展,可以追溯到 1938 年之前,当时函证程序在美国独立审计中只是一个可供选择的审计方式,直到美国麦克森·罗宾斯公司审计失败事件爆发,才暴露了当时审计程序的不足,即只重视账册凭证而轻视实物审核,只重视企业内部证据而忽视了外部审计证据的取得^[1]。1939 年,美国注册会计师协会对案件暴露出的两个不足之处做出了修改,明确要求“函证应收账款和实物盘查存货是公认的审计程序,除非审

计范围受限或其他特殊情况,否则注册会计师在期末必须对该项目进行函证。”同时,作为进一步的回应,美国证券交易委员会于 1941 年向民间审计界提出了“公认审计准则”的概念。之后,美国又公布了第十二号审计程序修正法案公告,审计人员被要求必须对被审计单位的未履行偿债义务情况进行披露,这使得函证程序成为审计中必须执行的程序。

1991 年,中国《审计准则公告 67 号——函证程序》颁布,提出了函证的两种形式^[2],即积极式函证和消极式函证,规范了函证的相关要求,同时对积极式函证未收到回函的问题提出了解决方法,注册会计师应当执行适当的替代程序以获得必要的审计证据,将审计风险降低至可接受的低水平。

【作者简介】李倩(1989-),女,中国山西大同人,讲师,从事审计、内部控制等研究。

随后,国际审计准则 505 号的颁布更强调了函证的重要性,指出通过函证程序获取的是直接从被审计单位第三方取得的审计证据,具有较强的可靠性,是审计人员获取审计证据的必要手段。

2 函证程序缺陷对注册会计师审计的影响

通过研究 2009—2019 年证监会开出的行政处罚公告,其中共有 25 篇涉及函证程序缺失的问题,涉及的会计师事务所共有 17 家,其中利安达被处罚的次数最多,高达 5 次,其次是深圳鹏城、中兴华所、瑞华所、立信所,被处罚次数均为 2 次,而其他的事务所则均被处罚了一次。

在大部分案例中,函证程序出现的问题主要有实施不到位,个别案例中涉及完全未执行函证程序或实地走访。通过统计研究发现以下几类问题:

第一,在函证程序中没有在考虑到以往回函率的情况下抽取足够的样本量进行函证。

第二,函证不全是由审计人员自行收发,存在经由被审计单位人员转交的情况^[3]。

第三,对于回函率过低的情况也不采取替代性测试程序或进行了替代性测试程序但实施不到位、获取不到充分适当的审计证据。

第四,在缺乏合理原因的情况下,未对部分银行账户实施函证。

根据统计,近年来中国证券监督委员会作出的涉及函证程序缺失问题的行政处罚的次数总体上呈上升趋势,2017 年为最高值,达到 5 件,其次是 2013 年和 2014 年,均发布了 3 件,其余各年发布的最少也有 1 件。与每年成千上万的审计业务数量相比,这个别的审计失败案件看起来微不足道。但中国证券监督委员会每年筛选出来进行调查的上市公司和会计师事务所也不过几十家,却每年都有或多或少的审计失败案件。而这些审计失败案件中涉及函证程序的更是高达 83% 左右,表明目前函证程序的实施缺陷还是较严重的。当然,这在一定程度上也体现了中国证券监督委员会正在逐步加大对事务所审计质量的监管力度。

3 函证程序实施过程中存在的问题

上述的 25 例审计失败案例中,造成函证程序缺失的具

体原因主要涵盖了以下几方面。

3.1 函证设计存在的问题

3.1.1 函证对象选择不当

一般情况下,注册会计师不需要对被审计单位所有的债权债务进行函证,但审计准则规定:“注册会计师采用抽样方式选取样本时,样本应该足以代表总体。”然而在实际的审计工作中,通常难以保证抽样函证的充分性和总体的代表性,难免有疏漏之处^[4]。

在某些情况下,审计人员可能并不会以风险为导向进行随机抽取,而是会接受被审计单位的引导,选择一些无关痛痒的项目进行函证,这将会在无形之中提高审计风险。例如,上述处罚公告中的深圳鹏城会计师事务所(以下简称深圳鹏城)审计云南绿大地生物科技股份有限公司(以下简称绿大地),深圳鹏城没有对重要客户实施审计程序且没有对全部银行账户进行函证,这就导致了其未发现绿大地编造的虚假资产、虚增收入。此种情况下,注册会计师需要根据自己的实际经验和专业能力作出判断,选择恰当的函证对象。

3.1.2 函证范围选择不当

注册会计师对函证范围的选择在审计实务中起着至关重要的作用,通常,注册会计师都会用以往的经验以及职业判断综合考虑各类情况。若选择的函证范围不当,则会直接影响到审计质量如应收账款重要性水平确定过高,导致一些余额较大的项目没有被函证,或审计人员对被审计单位新增异常的数据缺乏敏感度以及审计人员忽视了某些项目应收账款呆滞的情况等,这些问题都会对得到的审计证据的可靠性产生直接影响。

3.1.3 人员安排不当

由于年报审计时间大都集中在每年的 1—4 月,而各事务所承接的项目多、工作量大,一般情况下,会计师事务所都是安排审计助理负责函证的审计程序,而审计助理大多是初入职的新人或实习生,对于函证程序只有理论知识而没有实际经验,这就使得函证程序推进缓慢,并且往往会存在疏漏之处。2009—2019 年中国证券监督委员会开出的涉及函证程序缺失问题的 25 篇行政处罚公告中共有 9 例涉及未对银行存款、借款或保证金账户进行函证或函证不全面的问题。

3.2 函证实施存在的问题

3.2.1 函证过程控制不到位

函证程序是注册会计师直接从第三方获取书面答复作为审计证据的过程。之所以作为一种重要的审计程序是因为它从外部独立来源直接获取审计证据,实现了由审计人员直接发函、第三方直接回函的过程,整个过程由审计人员主导,以此获取的审计证据有较强的说服力和可靠性。

然而,在实际的审计工作中,由于审计工作量大,审计人员在整理出要发出的函证对象之后,可能会为了节省时间在函证实施过程中会把函证交给项目组之外的被审计单位帮忙收发,这将会增加被审计单位人员舞弊遮瞒的可能性,也在一定程度下影响了函证程序本身的独立性。

例如,2011年的中兴华所审计ST方源,注册会计师将银行存款函证直接交由被审计单位代执行,被审计单位趁机修改了数据,使得注册会计师并未发现方源尚未支付的应付账款。根据统计,2009—2019年证监会开出的涉及函证程序缺失问题的25篇行政处罚公告中共有13例涉及未对函证保持合理控制,占比高达52%。由此可见,会计师事务所应加大对函证程序的控制,将函证程序规范化。

3.2.2 函证程序流于形式

审计准则规定,在审计过程中,注册会计师应对规定的项目进行函证。但在实际的审计工作中,由于函证的影响因素较多,注册会计师通常难以做到全面函证的要求。审计人员为了防止不执行函证而遭受处罚,一般会按照准则规定的项目进行函证。但是函证对象的选取,需要考虑结合被审计单位实际情况如内部控制的强弱、重大错报风险水平的高低、是否有重大异常项目等,而不是仅根据准则规定进行函证,这样容易疏漏一些重大项目,导致审计失败。如上述处罚公告中的利安达审计九好集团,事务所虽然对银行存款实施了函证,但仍未能发现虚增3亿元银行存款及3亿元定期存单质押的情况,这说明注册会计师风险意识薄弱,机械化执行函证程序。

3.2.3 替代程序存在的问题

注册会计师审计准则中规定:对于积极式函证未回函和回函很可能不可靠的情况下,注册会计师需要实施替代程序;而对于有差异的回函,应对差异原因进行分析,并实施进一

步的替代程序。然而,在审计实务中,审计人员对替代程序的认识往往存在一定的误区,不了解该如何实施函证的替代程序,或者实施的替代程序不规范、不完整。

根据2009—2019年证监会处罚通告统计,在25例审计失败案例中,存在11例处罚公告中明确指出注册会计师对未回函的情况未执行有效的替代程序,占比高达44%。根据调查,实务工作中某些替代程序没有目标、没有章法,抽取量也很少,从形式上来看,是依照准则的规定实施了替代程序,实际上就是一般性的抽凭,而没有履行规范的抽凭测试程序,缺乏抽样的系统性、科学性,也缺乏必要的专业判断,这样的替代程序并不能称之为有效,也不能证明相关账户余额的真实性和完整性。

3.3 回函评价存在的问题

3.3.1 信赖过度

在审计实务中,注册会计师一般会接受回函信息,并予以信赖。然而,事实上我们难以确定收回的询证函是否真实可靠,其原因有三:一是如果被审计单位与被询证者存在关联方关系,那么被询证者可能不予以核实账务就签字盖章;二是被审计单位与被询证方虽然不存在关联方关系,但有可能存在较为密切的业务往来关系,被审计单位也许会与被询证方私下约定无论对方的函证信息是否相符都予以确认;三是因为虽然准则规定询证的内容、被询证者名单等不能被审计单位预见或事先了解,但询证函在发出之前都需要经过被审计单位盖章,那么被审计单位就有可能知道函证的计划,从而与被询证方进行串通而使函证无效。

据统计,在上述的25例处罚公告中,5例均涉及未对异常的回函情况保持关注或没有充分追查函证回函差异。事实上,审计人员若对回函信赖过度,不以应有的职业怀疑来判断和评价回函,不追加的其他审计程序而直接将其作为审计证据,将会大大增加审计失败的风险。

3.3.2 未执行有效的替代程序

根据注册会计师审计准则规定,在未回函或回函有差异的情况下,注册会计师应当实施替代程序以获取充分、可靠的审计证据。然而在实际的审计业务中,虽然经常出现未回函的情况,但一方面由于人力、时间和资金等的限制,另一方面由于注册会计师对替代程序的认识往往存在一些误解,

不了解如何实施替代程序,使得审计人员未执行替代测试或替代程序没有针对性,过于简单,依赖的核心问题存在重大缺陷。例如,2013年的中磊所审计万福生科,事务所在IPO审计阶段函证程序缺失,也未执行恰当的替代审计程序,最终导致了审计失败,中磊所也被撤销了证券服务业务许可。可见审计人员还应当提升专业能力,有效执行替代程序。

4 结语

注册会计师在进行报表审计时,如果没有按照相应的流程进行函证审计程序,可能就无法获得真实可靠的审计证据,导致无法发现被审计单位可能存在的违法行为或财务错报,从而导致审计失败,受到中国证券监督管理委员会的处罚。根据对2009—2019年中国证券监督管理委员会处罚公告的统计,函证程序缺失的问题,主要体现在函证的设计、函证的实施以及

回函评价三方面,根据历史发展,函证准则本身相对是完善的,但在实际执行过程中,却不尽如人意。注册会计师为了保证自身的执业质量,应该加强自身专业胜任能力的培养,注重职业怀疑精神,做到勤勉尽责,才能尽可能地减少审计失败。

参考文献

- [1] 沃巍勇,罗联玥.浅析函证不当导致审计失败的原因及其应对措施[J].中国注册会计师,2018(5):81-83.
- [2] 郭祎.会计师事务所实施函证程序存在的问题及其改进建议[D].北京:首都经济贸易大学,2016.
- [3] 王永玲.利安达会计师事务所对华锐风电审计失败的案例探讨[D].南昌:江西财经大学,2017.
- [4] 杨景倩,虞志强.CPA审计实务中的函证及其替代审计程序[J].审计月刊,2006(18):36-37.