

前言

近年来，资本市场出现大量虚假和欺诈。大量的审计失败案例显示，被审计单位的财务造假，财务舞弊是审计失败的最重要的原因。审计失败的问题也引起了越来越多的关注。这一系列审计失败事件把注册会计师审计推到了舆论的风口浪尖，社会公众开始质疑注册会计师审计是否能够很好地履行自身的职责。这一信任危机的产生不仅对那些依赖于注册会计师出具的审计报告的投资者产生巨大的影响，如果任其发展下去甚至可能影响到事务所和注册会计师的生死存亡。在这种严峻的局势下，如何让政府和社会公众重新恢复对事务所和注册会计师的信心，已经刻不容缓。本文根据中国的审计失败的具体案例，逐步分析审计的失败原因来发现审计弊端，并追溯弊端根源来寻找规避方法。从而来大大降低审计失败的发生率，使我国市场经济得到健康发展。

一、审计失败的概念

（一）审计失败的定义

审计失败就是指审计人员在审计业务过程中未能发现和纠正财务报表等会计信息的错误和不实，未能按照正确的方法和程序对企业的经营管理活动进行分析和评价，并出具

了一些不恰当准确的审计意见。

（二） 审计失败的影响

1. 损害了投资者和社会公众的利益

在资本市场上，投资者获得的信息通常在完整性和对称性上是欠缺的。因而投资者在投资过程当中，会很重视注册会计师对被投资公司所出具的审计报告。如果注册会计师出具的不实审计报告，使投资者和社会公众不能够真实的了解到被审计单位的经营成果和财务状况，将误导投资者的投资决策，使投资者投入的资金不但不能实现盈利，还有可能“血本无归”给投资者造成经济上严重的损失。

2. 损害了注册会计师的信誉

审计本身就是一种产品，一个产品最重要的就是质量和声誉，信誉对一个会计事务所来说是一笔无形的财富，它跟事务所现阶段和未来的生存与发展息息相关，甚至可以称之为事务所的生存根本。信誉对于注册会计师的重要性也不言而喻，一旦因为审计失败造成客户的经济损失，就很有可能给客户留下不好的印象，而且会使其失去潜在市场，从而给自己的职业生涯亮起红灯。

3. 危及资本市场可持续发展

首先是决策失误。由于审计失败，审计人员提供的信息

也就起不到应有的作用。在这种情况下，市场参与者就只能做出相对“盲目”的投资决策，从而加大了投资的风险。其次是市场失效。社会经济利益的分配应该是公正的、有效的，但审计失败在一定程度上破坏了这种分配模式，进而扰乱市场经济的有序发展。最后是诚信危机。审计造假使得人人自危，必然会让市场经济陷入一个互相猜忌，企业与企业之间，人与人之间无法精诚合作的境地，加大了我国社会主义市场经济道德和法制建设的难度。

二、审计失败案例回顾

（一）德勤科龙案分析

审计失败是审计执业中最严重的问题，并且审计失败案例层出不穷，尽管“安然事件”、“银广夏事件”“蓝田事件”、“德勤科龙案”已离我们远去，但审计失败造成的影响值得深思。下面主要分析“德勤科龙案”。

1. 科龙公司简介

科龙公司创立于1984年，总部设立于中国广东顺德。是中国最早生产冰箱的企业之一。1996年和1999年公司股票分别在香港和深圳上市。2001年被《财富》杂志评选为中国上市公司百强企业。2001年10月顾维军开始收购科龙，2002年4月收购完成，并担任董事长。主审会计师更变为德勤。

2. 德勤会计师事务所简介

1845 年德勤在伦敦巴辛豪尔街破产法庭对面成立自己的会计师事务所。1917 年德勤在上海开设首家办事处。2005 年与中国两大会计师事务所合并。然而 2006 年的德勤却陷入科龙电器财务欺诈案。

3. 德勤科龙案分析

2005 年 10 月 26 日，根据中国证监会的调查显示，2002 年顾维军在科龙采取虚增收入利润，少计费用，少提坏账准备，其次现金流量表 导致该公司披露的财务报告严重不符。顾维军三年期间挪用侵占科龙财产高达 34.85 亿多元。德勤三年期间收取的审计费用分别为 350 万港币、420 万港币、550 万港币。只 2002 年和 2004 年出具了保留意见。但是其出具的事项均与科龙的现金流无关。2003 年的无保留意见的出具等于公允了科龙公司的种种行为。

科龙电器出现的问题，其审计会计师的失职是很明显的。如果审计会计师能够严格按照相关制度尽职尽责工作，本着谨慎会计原则作出判断，那么，所谓科龙神话就不会持续这么久，科龙传奇就不可能迷惑这么多的人达这么长的时间，甚至成为中央电视台年度经济人物，影响和误导了許多人。所以，无论从主观方面还是客观实际作用来看，科龙事件走到如今这个地步，相关会计师没有尽职尽责，是不容置疑的。

顾维军资金腾挪的伎俩，巨额资金的流向与来源，在现代技术条件下，在会计报表上不可能不留下痕迹。银行间存贷款情况，相关账务往来，会计师不可能不知情。很明显，德勤的会计师们是看出了科龙的问题。由于收取的审计费用较高，他们尽管在2004年出具了有保留意见的审计报告，但德勤还是知情而不据实发表如实信息和预警信息。德勤不仅失职，还有渎职嫌疑，极大地损害了投资者的利益，也损害了企业和国家的长远利益。对于科龙电器近几年年报中出现的某些不同寻常的问题和低级失误，如果还将责任全部归咎于科龙显然是有失偏颇的。

（二）通过对德勤科龙案分析，清楚地了解现在审计的状况

导致上市公司审计失败的因素很多，如美国证券交易委员会就曾总结过其中最重要的十大因素。但根据审计学权威阿伦斯的定义，审计失败主要包含两大条件：一是审计结果是错误或者不恰当的。二是会计师在审计过程中没有遵循独立审计的原则，或者审计过程中存在着明显的过错甚至欺诈行为。科龙目前所反映出来的情况似乎只是冰山的一角，但我们可以从中看出会计师事务所出现的问题。

会计师身陷问题公司，上市公司能够左右会计师事务所的饭碗。如果你坚持了原则，那么上市公司完全能够找到不讲原则的会计师事务所。由此可见，整个会计师、审计行业，仍然没有达到全行业公认的标准化和职业化要求。也表明了

中国现行的相关法制环境还相当不尽人意。并且企业造假，会计师做假账的成本太低，因而在利益的诱惑和驱使下，拜倒在金钱的脚下，无视法律的威严和权威而敢于铤而走险。

三、审计失败的原因剖析

（一）审计失败的内部原因

1. 会计师事务所自身条件的影响

（1）专业胜任能力不够

由于目前我国注册会计师行业发展时间还不是很长等方面的原因，我国注册会计师的专业水平也相差很大。参与审计工作的人员缺乏行业经验，专业经验不丰富，承担审计业务的负责人的执业水平不高，对交易事项缺乏应有的专业怀疑，所收集的审计证据不充分，审计程序不合理，或者对被审计单位舞弊的研究不够重视。

（2）对客户业务经营状况了解不深

对客户的经营现状，经济状况，客户所处的经营环境没有充分的了解和掌握，对其所处产业情况认识不够：对客户的产品、制造过程及制造设备了解不够：这些都不利于注册会计师对客户所面临的风险提高警觉或评估客户财务报表有无出现重大错误或舞弊的可能性。对客户高级管理层过去的背景了解不够，对高级管理阶层的诚信及作风

不能给予正确的评价，导致对管理层过分的信赖，对客户或供应商的某些报告未加以研究或重视。进而影响到财务报表的真实可靠性。

(3) 事务所内部管理不力

质量管理是事务所管理的核心，会计事务所的内部管理不力，致使会计事务所的品质不高，造成审计失败。比如，总会计师或项目负责人没有投入足够的时间精力于所承办的工作，将重要的工作交给那些职称较低或经验不足的下属；或执行审计过程对助理人员没有给予有效的指导和监督或品质管制。审计团队之间的沟通不足；事务所给审计人员如期提出审计报告的压力太大，审计时间太少等等。

2. 缺乏应有的独立性

(1) 公司管理结构的不合理是根本原因

在对我国上市公司中的审计过程中，部分公司的管理层扮演着委托人和被审计人的双面角色，虽然法律规定注册会计师的聘请决定权在股东大会手中，但实际情况是上市公司往往因为共同利益导致公司的管理权和决策权都集中在管理当局身上。一些事务所为了招揽这些客户，在执行审计后出具的报告中多半掺杂了上市公司的意愿。

(2) 中国注册会计师协会监管不具备足够的独立性。

中注协作为民间监管部门，一方面对会计师事务所进行管理，履行政府赋予其的行政管理职能；另一方面把各个会计师事务所纳为会员，为会员提供服务并收取一定的会员费来作为自己的经费。中注协集两项职能于一身，在监管的过程中必然会受到影响。比如中注协会对缴纳会费多的事务所“手下留情”，不能严格地按照规定的程序来实行监管。

（3）“关系哲学”是社会性因素。

注册会计师与公司长期合作后，彼此形成了一种稳定的关系。这种关系对双方的合作和发展都是有利的。所以在审计过程中，如果发现可能破坏这种稳定关系的因素，注册会计师往往会选择睁一只眼闭一只眼，只为了维系彼此之间互惠互利的稳定关系。大多数上市公司也更倾向于选择经常合作的事务所，很大程度上也是因为上述所说的情况。

（4）民事赔偿机制的缺失。

我国现行的法规条文对注册会计师的违规行为的法律处罚主要集中在行政及刑事方面，民事方面的处罚则相对较少。民事赔偿机制不健全，就无法有效地保护投资者的权益，也无法有效地约束注册会计师的违规行为。在巨大的利益面前，部分注册会计师选择铤而走险，而民事赔偿机制的缺失，无疑为他们提供了一定的便利。

3. 注册会计师缺乏足够职业精神和风险意识

（1）缺乏职业精神

在执业的过程中，为了节约时间和成本，审计员往往选择简化审计程序。“审计人员在审计过程中，没有对被审计企业进行详细的调查，而是直接通过企业的账本来对企业的账目、业务进行抽查和检测，最后草草出具报告。”（杨洪波，《审计监督》）

（2）风险意识单薄

在实际审计过程中，不少审计人员只停留在会计报表等表面资料上，没有去系统地了解被审计单位的行业情况及日常经营管理活动，因而无法察觉出财务报表中存在的错报漏报风险。

（二）审计失败的外部原因

1. 会计报表表述不实

会计报表表述不实主要有两种：错误和舞弊。从我国证监会的处罚公告中可以看出，绝大部分审计失败都存在上市公司蓄意财务舞弊。我国上市公司质量大多不高，为了达到上市的要求，以及上市后为了能够配股、增发新股，财务舞弊成了达到目的的捷径。

2. 法律法规的不完善

我国现行法律对追究注册会计师的刑事责任的规定相

事责任追究机制没有建立起来，我国现行的有关法律法规注重对注册会计师的行政处罚和刑事处罚，但忽视了民事赔偿的责任。我国的监管法律制度的不完善，给不遵守职业道德的注册会计师有了可乘之机，因为造假者无须付出沉重的经济代价。这在一定程度上就助长了注册会计师的侥幸心理，自然就增加了虚假报告的产生。导致监管部门很难完全发挥作用，民事责任注重的是受害人的损失要给予赔偿。然而刑事责任处罚的不经常性或者程度较轻，使得会计师事务所和注册会计师有可能逃避法律责任，导致造假收益大于造假成本。大大助长了造假的行为。

虽然我国的独立审计准则和质量控制准则已经建立并在逐步完善，但一些事务所内部控制体系依然松散，缺乏科学、严密的内控制度，如一些大型的事务所子事务所的管理不力；为了准时出具需要的审计报告，给审计人员施加压力；为了扩大业务量赚取利润而将重要审计工作分派给一些审计经验不足的注册会计师；在审计过程中没有做好对审计人员的监管和督促工作。

4. 会计师事务所聘用制度的不完善

注册会计师只要严格遵守独立审计准则的要求，保持职业上

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/748047020005006047>