

管理层舞弊造成审计失灵带来的启示

——以某集团为例

马瑞杰

中国远洋海运集团有限公司, 中国·上海 200127

【摘要】近些年来国内外市场各种舞弊案件层出不穷,已经严重影响了资本市场的健康发展,审计行业也面临着信任危机。本文借助某集团管理层舞弊案例,分析审计失灵原因,探索提升反舞弊审计能力的途径,以期为提高审计质量,保证证券市场持续良性发展,增强审计行业公信力作出一定的理论贡献。

【关键词】管理层舞弊; 审计失灵; 某集团

The Inspiration of Audit Failure Caused by Management Fraud

——Taking a certain group as an example

Ruijie Ma

China Ocean Shipping Group Co., Ltd., Shanghai 200127

[Abstract] In recent years, various fraudulent cases have emerged in both domestic and international markets, seriously affecting the healthy development of the capital market. The auditing industry is also facing a crisis of trust. This article uses a case of management fraud in a certain group to analyze the reasons for audit failure, explore ways to improve anti fraud audit capabilities, and make certain theoretical contributions to improving audit quality, ensuring the sustainable and healthy development of the securities market, and enhancing the credibility of the audit industry.

[Keywords] Management fraud; Audit failure; A certain group

引言

高质量审计监督工作对于促进我国企业现代化、维护正常市场秩序、提高资金使用效率,乃至保证我国经济可持续发展来说都至关重要。但是,近些年来,由于经济凋敝、消费低迷、监管机制不完善等多种因素,市场上企业管理层舞弊、财务造假、审计失灵现象频发。一直以来,会计报表中的财务信息被视为年度报告的核心,投资者几乎完全依赖会计报表了解企业资产与盈利状况,但管理层编制的财务报表造成会计信息失真,管理层舞弊降低了会计报表的完整性与可靠性,导致投资决策失误以及社会资源无效配置,交易费用越来越高,已经影响到了证券市场正常运转,甚至是投资者对会计信息、审计公信力的信心。

由此可见,舞弊不仅导致审计行业可信度降低、还影响到了正常的市场金融活动。在上述现实背景下,本文将通过案例资料,分析论证审计失灵产生的原因以及相应的建议,为我国规范资本市场提供一定的理论意义与实践价值。

1 案例分析

1.1 舞弊三角模型分析

舞弊是指基于获取一定的利益为目的,有意识地通过欺骗、信任和计谋等手段给受害者造成损失,根据不同对象可以分为侵占资产以及虚假财务报告两类。关于舞弊,学术界提出了舞弊三角模型、冰山理论、GONE理论、舞弊风险因子理论等众多模型,其中舞弊三角模型自1995出现,已然成为迄今为止对公司舞弊研究最具有代表性的理论。本文以舞弊三角为模型,结合某管理层作假案例,深刻分析舞弊成因及应对措施。

1.1.1 压力

压力是舞弊的决定因素,对利益的追求是舞弊产生的最大根源。由于经营管理不善,加上国家出台限制高消费政策,海鲜奢侈品消费需求日益减少等多方面因素,该集团2014、2015连续两年亏损,面临着严重的财务危机。根据经济法规定,若上市公司连续三年亏损则要面临退市的后果,因而该集团管理层铤而走险,管理层指使财务人员财

务造假，虚增利润，后续两年又将虚增的利润通过生物资产减值折损进行抵销。

1.1.2 动机

媒体报道称，2008年前后，该集团已逐渐将公司业务拓展至房地产开发、节能减排等领域，需要资金输送，资金链紧张。除此之外，证券法律法规滞后，证监会对公司进行顶格处罚，对个人也要罚款，终身禁止入市，这些代价与违法获取的利益、股市套现相比是不值一提的，这就造成违法成本极低，钻法律制度漏洞的企业层出不穷。

1.1.3 机会

机会是舞弊实现的前提条件，机会要素的存在使得舞弊动机的实现成为可能。主要出在内控制度的薄弱环节，包括无效控制、控制薄弱、超越控制、控制存在缺陷等等，许多舞弊都是在控制名存实亡的环境下发生的。

1.1.3.1 内控缺陷

有效的内控可以在企业内部形成有力的制度体系与道德氛围，预防和识别财务舞弊风险，但该集团内控漏洞重重。①整体内控风险薄弱。董事长凌驾于内控之上，权力极大；任人唯亲现象普遍，集团贪污腐败现象严重，12年便爆发出贿赂丑闻。董事长弟弟担任采购等一职；外甥担任分公司总经理。根据2022年年报数据，企业员工中，有半数以上受教育程度在高中及以下，且大多数人是老乡。这样的布局造成了任人唯亲、内部贪污腐败风气盛行，缺乏科学有效的内控管理措施。②日常内控活动未贯彻执行。缺乏对海产品日常生长检测，极易受到自然灾害、气候环境变化、疾病等影响。

总之，集团缺乏职业经理人以及现代化管理模式，用人唯亲造成了极大的内控缺陷，给了董事长极大的权力与可乘之机。

1.1.3.2 董事会权力集中

集团在早期变革时，集体企业未进行规范的股份制改造，产权规划不清晰，没有所有者意识。大股东缺位，股权结构不合理。同时，董事会与股东大会是高度绑定的利益集团，董事同时也是股东，利益相关股东持股比例占约50%，董事会具有极大的权力，董事长本人也推崇高度集权的模式。诸多原因最终导致经营者话语权过大，可以决定财务报表信息内容，缺乏有效监督机制制约，为公司造假提供了可乘之机。

1.2 审计失灵分析

1.2.1 生物资产审计困难

消耗性生物资产本身审计存在困难，存货监盘难。由于海上养殖种类繁多、形式多样、专业性强等特点，对盘点提出高要求。同时由于扇贝等农副产品具有极强的专业性，专业审计人员鲜缺乏该方面的专业知识，无法判断扇

贝生长阶段特征，因而也相应地高度依赖被审计单位聘请的第三方养殖专家，这进一步限制了注册会计师在监盘过程中发挥专业素养与主观能动性。如某事务所仅仅用了三天时间对千分之三的海域进行了抽检，导致监盘效果不佳，在2014年至2016年均未发现潜在问题风险，连续三年出具标准无保留意见审计报告。

1.2.2 相关监管信息披露机制不健全

国内针对不同的行业披露政策仍然处于探索阶段，会计准则并没有完善相应的披露标准。未细化到关键环节生物资产阶段特征、生长状态等，缺少对生物性资产的全程监控，无法及时发现问题并纠正。

1.2.3 审计流程

审计流于形式，更像是在走过场。审计业务委托关系确定之后，注册会计师接手待审计的会计报表，附带着书面声明。但接下来，绝大多数时间都花费在了寻找审计证据，包括合计、转账的检查，获取支持或反对管理层声明的各种作证信息，很少时间放在发现舞弊关键问题上。

1.2.4 内控未发挥作用

公众对于审计有着过高的不合理的期待，认为内控和第三方审计可以防止舞弊的发生。注册会计师在审计时，往往先错误地假定内审发挥了作用，形成的会计数据时可信赖的，但这也导致难以发现管理层舞弊。独立第三方审计应当认识到内控很可能无效，管理层舞弊是无法完全控制的。因为，自始至终，内控从未凌驾于管理层之上，反而实际上是受到管理层支配，处于“拥有和控制”的状态，管理层逾越内控的情况屡见不鲜。目前国内很多内控实质上是无效的，甚至可以被管理层随意变更或废除。所以，会计师事务所应当保持独立性，合理评价内审工作，减少对内审机构所提供工作证据信息的依赖。同时，应当加强顶层设计，增加内控的地位与独立性，发挥内控的积极作用。

2 启示

2.1 进一步加强风险导向型

应当加强对被审计单位内控了解，以及对水产养殖等特殊业日常内控管理的审计监督。例如，某集团毫无预兆地爆出扇贝等渔类产品绝收，存货计提减值，但审计师应当了解其日常应对风险采取的预防性措施以及弥补损失采取的措施，不能仅仅局限于财务报表，还应当关注会计期间日常经营活动中的实际内控执行情况。

2.2 关注外部环境风险

注册会计师审计时应当密切关注企业所处外部环境潜在的风险。由于农业面临的外部市场环境相较于其他行业环境更加复杂，更容易受到气候、洋流、地质甚至人为因素的影响。例如生物资产容易受到海域水温、洋流，以及日

本排放核废水等影响。关注经营风险，加强风险导向，能够更进一步地帮助审计从业者灵敏察觉外部风险要素，更具有预见性，因地制宜针对性地实施审计措施。

2.3 聘请独立的外部专家

由于行业性质，审计机构仅作为会计审计领域的专家，缺乏专业领域的知识储备，需要借助外部第三方独立专家的帮助。因而，在聘请外部独立第三方时，需要考察专家的独立性、专业水平等等，确保能为注册会计师的独立判断提供正确有价值的参考。

2.4 执行有效的审计程序

2.4.1 创新审计方法及技术

对于生物性资产，目前会计事务所大多数进行小抽样方法。但随着行业发展、技术进步，已经不能完全满足审计需求了。在综合考虑审计成本与收益的情况下，应当采用新的综合性审计抽样方法，这样才能使得出具的审计报告更具有公信力。借助大数据、卫星定位等手段，可以大大扩充传统数据软件工作能力范围，发现数据之间的勾稽关系，识别出利用内控漏洞、虚增交易收入、漏记交易事项、修改支持文件等等舞弊手段，使得减少管理层舞弊动机与空间。例如，证监会为了查办该事件，委托水产研究所等专业机构，借助北斗导航定位系统，通过对渔船定位数据，还原真实航行轨迹，复原采捕范围，最终发现定位数据及采捕面积为捏造。因而，审计中可以借助专业第三方机构，有效识别操纵报表、盈余管理的手段。

2.4.2 规范存货监盘程序

由于存货的独特性质，无法对海底底部的扇贝进行抽样盘点库存的审计程序，监盘形式化，无法进行实质性审计程序，因而需要设计执行其他有效程序，用来弥补无法实地考察的漏洞。例如，可以相应调整抽盘范围与监盘程序，委派更具有相关经验的注册会计师进行审计，事先对审计团队进行培训指导等等，进行更加规范严格的替代性审计程序。

2.5 会计师事务所内部细化

针对不同行业领域的审计，审计的重点也是不同的。事务所可以相应地引入培训综合背景的注册会计师，根据各自的专长特点、教育背景、专业领域、审计经验，针对性地组成审计团队。这样可以在一定程度上提高对特殊领域被审计单位的审计能力，通过专业化集中来提高审计工作的专业素养与独立性，降低审计风险，出具更可靠有说服力的审计报告。

2.6 开展舞弊审计

舞弊审计是在财务审计基础上延伸出来的，但更强调审计人员的职业敏感性与判断力，更侧重包括错误遗漏在内的例外、特殊、违法违规事件，而且是发现性而非论断性

的，更具有风险性和复杂性。审计师通过查找存在问题的痕迹或征兆、被审计单位内控薄弱环境，提出审计建议，修补漏洞，提高被审计单位管理水平，且更容易发现舞弊造假。

3 总结

总之，某集团舞弊事件，给审计行业再一次敲响了警钟。随着各行业发展尤其是农林牧副渔养殖业的发展，未来企业一定还是会在生物资产上大做文章，经历此次教训，为了合理控制此类审计风险，会计师事务所应当与时俱进、加强制度设计、改善审计流程，识别舞弊，提高审计行业的公信力。

参考文献：

- [1] 黄世忠, 叶钦华, 徐珊等. 2010~2019年中国上市公司财务舞弊分析[J]. 财会月刊, 2020, (14): 153-160.
- [2] 吴芑, 卢珊, 杨楠. 财务舞弊视角下媒体关注的公司治理角色研究[J]. 中央财经大学学报, 2019, (03): 51-69.
- [3] 陈仕清. IPO财务舞弊常见手段及典型案例剖析[J]. 财会通讯, 2018, (16): 99-102.
- [4] 卢馨, 李慧敏, 陈烁辉. 高管背景特征与财务舞弊行为的研究——基于中国上市公司的经验数据[J]. 审计与经济研究, 2015, 30(06): 58-68.
- [5] 刘元, 林爱梅, 单雅迪. 我国上市公司财务报告舞弊的特征和手段——基于2008~2013年证监会处罚公告[J]. 财会月刊, 2015, (28): 16-19.
- [6] 钱苹, 罗玫. 中国上市公司财务造假预测模型[J]. 会计研究, 2015, (07): 18-25+96.
- [7] 洪荭, 胡华夏, 郭春飞. 基于GONE理论的上市公司财务报告舞弊识别研究[J]. 会计研究, 2012, (08): 84-90+97.
- [8] 郝玉贵, 刘李晓. 关联方交易舞弊风险内部控制与审计——基于紫鑫药业案例的研究[J]. 审计与经济研究, 2012, 27(04): 26-35.
- [9] 周继军, 张旺峰. 内部控制、公司治理与管理者舞弊研究——来自中国上市公司的经验证据[J]. 中国软科学, 2011, (08): 141-154.
- [10] 韦琳, 徐立文, 刘佳. 上市公司财务报告舞弊的识别——基于三角形理论的实证研究[J]. 审计研究, 2011, (02): 98-106.
- [11] 刘文军, 米莉, 傅惊轩. 审计师行业专长与审计质量——来自财务舞弊公司的经验证据[J]. 审计研究, 2010, (01): 47-54.

作者简介：

马瑞杰(1987-), 男, 汉族, 河南, 经济师、注册会计师, 硕士研究生, 主要研究方向为企业内部控制审计、大数据审计、资源环境审计等。