

# Case Analysis of Audit Failure of Accounting Firms

—Taking the Audit of Bobaolon by Zhongxingcai Guanghua as an Example

*Ting Li, Tian Xiao*

Sichuan Normal University, Chengdu, Sichuan, 610000, China

## Abstract

In recent years, the supervision of the China Securities Regulatory Commission has been continuously strengthened, and the phenomenon of financial fraud of listed companies is still common, which makes it difficult for the public to trust the audit report issued by certified public accountants. This paper analyzes the reasons for the failure of Zhongxingcai Guanghua's audit of Bobaolon from the three levels of audit subject, audit object and external supervision, and puts forward suggestions to prevent audit failure. At the level of audit subject, the lack of quality control function, the out of control of correspondence procedure and the lack of vigilance are the main factors causing audit failure. At the level of audit object, the imperfect internal governance structure of the enterprise itself brings higher audit risk, which further increases the possibility of audit failure. At the external regulatory level, factors such as insufficient regulatory coverage, lagging supervision, and low penalties have led to a fluke mentality between enterprises and accounting firms, and the risk of audit failure has increased. Based on this, accounting firms should carry out integrated management, improve and strictly implement quality management procedures, and improve their practice ability. Listed companies must improve their corporate governance structure. External regulators need to set a good listing threshold, use new technologies to improve regulatory agility, and increase the cost of illegal violations, in order to reduce audit failure events.

**Keywords:** Zhongxingcai Guanghua; Bobaolon; Audit Failure

## 会计师事务所审计失败案例分析 ——以中兴财所审计柏堡龙为例

李婷，肖添

四川师范大学，四川成都 610000

**摘要：**近年来中国证监会监管力度不断加强，上市公司财务造假现象仍旧数见不鲜，使得社会公众难以信任注册会计师出具的审计报告。本文从审计主体、审计客体、外部监管三个层面分析中兴财所审计柏堡龙失败的原因，并提出防范审计失败的建议。审计主体层面，中兴财所质量控制职能缺失、函证程序失控、警惕性不足是造成审计失败的主要因素。审计客体层面，企业本身内部治理结构不完善带来更高的审计风险，进一步加大了审计失败的可能性。外部监管层面，监管覆盖面不足、监管滞后、处罚力度低等因素让企业与会计师事务所存在侥幸心理，审计失败风险由此升高。基于此，会计师事务所应进行一体化管理、完善并严格执行质量管理程序、提升执业能力，上市公司须完善公司治理结构，外部监管机构需把好上市门槛、利用新技术提高监管敏捷性、加重违法违规成本，以期减少审计失败事件。

**关键词：**中兴财所；柏堡龙；审计失败

## 引言

近年来审计失败事件频发，对资本市场造成恶劣影响，并引发了公众对于审计质量的质疑。柏堡龙作

为我国“服装设计第一股”，“快时尚”运营模式使其深受市场追捧，经过多年深耕，柏堡龙已成为国内服装设计企业中的翘楚。柏堡龙财务造假事件一经曝光，在服装设计行业迅速引起震荡，也激起投资者对于会计师事务所审计失败的指责声。本文以中兴财所审计柏堡龙失败为例，通过剖析中兴财所审计业务承接、内部沟通、审计、业务质量复核等问题，提出防范类似业务审计失败的对策，提高公众对于注册会计师审计的信任度。

## 1 柏堡龙审计失败案例概况

### 1.1 中兴财所概况

中兴财光华会计师事务所雏形始于 1983 年，最初以北京为中心，开展证券期货相关业务。2013 年 11 月注册成立中兴财光华会计师事务所（以下简称中兴财所），中兴财所业务范围涉及金融、电信、石化、文化教育、房地产等行业，其审计服务涉及 60 多家上市公司及 1000 多家新三板企业，综合实力较强。

### 1.2 柏堡龙概况

广东柏堡龙股份有限公司（以下简称柏堡龙）于 2006 年创立，总部地处广东省普宁市，占地 35.5 亩。在陈氏家族的带领下，柏堡龙成功转型升级后，于 2015 年在深交所中小板上市，主营业务为纺织及服装。柏堡龙控股股东陈伟雄、陈娜娜夫妇减持前累计持股接近 50%，由陈娜娜的哥哥陈亚生担任公司董事长与总经理。柏堡龙因在 2020 年度业绩预告中净利润大幅下降，预计将亏损 7.3—9.4 亿元，收到证监会关注函。经过证监会一年的持续调查，于 2022 年 4 月 2 日对柏堡龙相关责任人下达处罚决定书。

### 1.3 柏堡龙财务造假概况

#### 1.3.1 虚假记载银行存款

2012 年至 2019 年，柏堡龙通过伪造入账单、资金进出不入账等方式虚假记载银行存款明细。柏堡龙虚构银行存款金额占当年披露的银行存款的比重如表 1 所示，虚构金额占比变动呈现先降低后升高的走势，8 年来虚构金额接近 29.4 亿元，导致柏堡龙首次发行股票招股书、上市公告书、年度审计报告存在虚假记载。

表 1 柏堡龙 2012 年-2019 年虚假记载银行存款明细表（单位：万元）

年份	虚构银行存款金额	占当年披露银行存款的比重
2012 年	7417.74	74.42%
2013 年	10526.91	56.10%
2014 年	22871.33	94.23%
2015 年	26197.53	37.63%
2016 年	43415.01	29.47%
2017 年	——	——
2018 年	73797.54	50.18%
2019 年	109755.50	78.15%

#### 1.3.2 虚增营业收入和利润总额

2013 年至 2018 年，柏堡龙与客户及其关联方恶意串通，通过虚构服装设计与生产业务来虚增营业收入和利润总额，虚增金额总额累计高达 12.76 亿元和 4.1 亿元，详情如表 2 所示。

表 2 柏堡龙 2013 年-2018 年虚增营业收入和利润总额明细表

(单位: 万元)

年份	虚增营业收入金额	占当年披露营业收入的比重	虚增利润总额金额	占当年披露利润总额的比重
2013 年	14591.73	28.27%	4785.09	40.47%
2014 年	21437.77	38.98%	6328.52	50.83%
2015 年	29407.14	48.47%	9616.41	68.25%
2016 年	23715.87	36.22%	7733.82	56.86%
2017 年	24319.05	28.90%	7184.78	48.48%
2018 年	14164.03	13.49%	5379.17	24.67%

### 1.3.3 未如实披露“其他非流动资产”报表项目的情况

柏堡龙公司的在建工程累计预付款达 3.3 亿元, 2017 年-2019 年, 三年间该项在建工程均列报在“其他非流动资产”科目。柏堡龙运用资金体外循环将该项目中的 2.835 亿元转回柏堡龙银行账户, 未如实披露“其他非流动资产”科目的真实情况。

### 1.3.4 违规使用募集资金

2020 年, 柏堡龙将 1.29 亿元 IPO 募集资金用来补充流动资金, 超出审批限额 0.29 亿元。柏堡龙未经董事会审批将 1.32 亿元非公开发行股份募集资金用来补充流动资金, 并且未及时对外履行披露义务。

### 1.3.5 违规对外提供担保和财务资助

2018 年-2020 年, 柏堡龙以定期存单为第三方提供多笔质押担保, 担保金额达到 11 亿元, 由于被担保方无力偿还贷款, 柏堡龙质押担保的理财产品被强制划扣 1.2 亿元, 柏堡龙未对担保事宜履行披露义务。三年间, 柏堡龙对普宁市 4 家服饰公司提供财务资助共计 25.43 亿元, 并且未及时履行信息披露义务。

## 2 中兴财所审计过程中存在的问题

柏堡龙由立信会计师事务所(下称立信所)担任 IPO 审计机构, 2015 年-2017 年由立信所担任年报审计机构, 审计意见均为标准无保留意见。柏堡龙 2018 年改聘中兴财所担任其年报审计和内部控制审计机构, 中兴财深圳分所因无法获取充分适当的审计证据而退出该项目, 后由中兴财北京总部继续承接审计项目。由证监会发布的处罚公告及相关资料分析, 中兴财所在年度报告审计与内部控制审计过程中存在较大漏洞及不足, 主要体现在以下三个方面:

### 2.1 风险管理与质量控制委员会职能缺失

从证监会发布的处罚公告来看, 中兴财所风险管理与质量控制委员会项目质量控制职能严重缺失, 在业务承接、风险评估、审计项目人员委派、资源分配、审计证据取证、业务质量复核等过程缺乏风险防范意识, 未严格按照审计准则执行应有的审计程序。柏堡龙项目审计风险在中兴财所 2018 年承接业务时就初现端倪, 中兴财深圳分所承接该项目后, 对多个审计事项执行了充分适当的审计程序后无法获得充分适当的审计证据, 向首席合伙人汇报审计发现的问题和情况说明后退出柏堡龙项目。中兴财所风险管理与质量控制委员会未能客观评价已发现的异常现象, 执行质量控制制度以消除不利影响, 而是将柏堡龙项目交由北京总部继续承做。中兴财所风险管理与质量控制委员会对首次承接审计项目未保持应有的警觉, 对已经识别到的异常风险进行进一步的审计程序, 甚至在无法有效应对过高的审计风险时, 仍然将柏堡龙项目移交北京总部, 审计质量控制职能严重缺失。

### 2.2 未对函证程序实施有效控制

函证程序能够提供可靠性高的审计证据, 通过函证程序可以获得相互印证的信息, 帮助注册会计师识别和应对舞弊风险。中兴财所深圳分所未取得基本户真实的询证函, 北京总部亦未按照审计计划严格实施

函证程序，基于虚假的询证函直接得出货币资金审计结论。中兴财所未有效控制函证的过程，收到回函后未对银行存款回函的真实性进行查验，违反了注册会计师协会函证相关的审计准则要求。

### 2.3 未对异常的审计证据保持警惕

中兴财所年报审计过程中，对于柏堡龙财务人员不配合打印银行对账单的异常情况，并未采取措施消除审计风险，导致其未发现银行存款基本户连续舞弊行为。在营业收入与销售收款循环审计过程中，中兴财所未对出库单和销售发票日期问题相同、出库量与发票数量不一致、合同数量与出库量不一致等异常情况保持警惕。在对其他非流动资产审计过程中，中兴财所未对柏堡龙衣全球项目承包方银广厦与第三方供应商合同与工程款付款异常保持警惕，未核实项目预付款的真实性。在内部控制审计中，中兴财所对出纳兼任稽核工作这样的职责不分离现象未保持警惕，以至于未能发现内控缺陷。

## 3 中兴财所审计失败的原因分析

中兴财所在审计柏堡龙项目时未能遵守审计准则，导致审计失败。除了中兴财所执业过程中本身的不足与缺陷外，柏堡龙的内部控制与管理层诚信问题、外部监管的滞后性也使得审计风险升高，下文将从审计主体层面、审计客体层面、外部监管层面来分析审计失败的原因。

### 3.1 审计主体层面

中兴财所并未按照财政部印发的会计师事务所质量管理准则规定，合理制定审计质量控制政策和审计程序，建立分级督导制度对上下层次人员的工作进行监督、指导和复核，导致审计工作质量不高。事务所的质量控制程序并未覆盖业务接受过程、资源分配、项目执行、项目质量复核等过程，在审计过程中未严格执行质量控制程序，导致每个环节都存在风险爆发点<sup>[1]</sup>。

中兴财所内部一体化管理程度不足，深圳分所与北京总部在柏堡龙项目中的体现的审计质量有较大差别，深圳分所的审计质量反而优于北京总部。深圳分所对于审计过程中的异常现象保持高度的职业怀疑与关注，并强调北京总部需重新执行所有审计程序，而北京总部直接沿用深圳分所已做的审计程序，未意识到审计受限带来的审计风险且未实施替代程序导致审计失败，总分所之间的审计品质存在着逆向差异。

中兴财所在审计的过程中遇到重重阻碍以及审计证据异常，柏堡龙财务造假手段并非毫无破绽，但注册会计师未尽勤勉义务，执行应有的审计程序降低审计风险，职业道德感有所缺失。注册会计师在执业过程中未保持应有的职业怀疑，审计程序执行不到位导致其未能发现财务报表舞弊行为。

### 3.2 审计客体层面

柏堡龙公司治理结构不完善，股权高度集中，陈氏家族凌驾于内部控制之上。柏堡龙管理层在 2018 年至 2021 年多次减持股票，套现金额超过十亿元。陈氏夫妇未经董事会审议为多家供应商进行违规担保和财务援助，严重侵害了中小股东的利益。董事未尽勤勉义务，未经核实随意进行董事签字，内部监督机制失灵让违法行为有机可乘。

### 3.3 外部监管层面

尽管证监会加严了 IPO 审查制度，但依然无法阻止部分财务造假公司进入资本市场，证监会无法完全遏制公司 IPO 造假行为。证监会对于上市公司违法违规行为的监管具有滞后性，执法时间间隔较长，监管的及时性不足<sup>[2]</sup>。证监会监管资源不足难以覆盖所有上市公司，加之违法成本与违法收益失衡，上市公司与会计师事务所难免产生侥幸心理。

## 4 防范审计失败的对策

### 4.1 事务所层面

#### 4.1.1 总分所一体化管理

事务所总分所质量控制程序不一致以及沟通机制不健全会导致各自为政的情况，总分所之间的审计质量无法协同。要想解决这个问题，事务所需要完善内部治理机制，进行一体化管理，加强内部资源整合。总分所进行一体化管理能够使审计质量控制机制发挥其真正的作用，减少总分所之间的审计质量差异<sup>[3]</sup>。遇到高风险项目或是特殊情况，一体化管理能够帮助会计师事务所进行总分所联合审计来降低审计风险。

#### 4.1.2 完善和执行质量控制程序

事务所在承接继任审计业务时，由于不熟悉被审计单位的业务与具体情况，也面临着信息不对称的风险，因此在签订业务约定书之前评估业务风险，可以避免承接风险过高的项目。后任会计师事务所很多时候需要与前任会计师进行沟通，结合项目公司的行为和需求来挖掘真实的变更动因，以降低继任审计业务风险<sup>[4]</sup>。在接受审计业务委托前，事务所应针对承接的年报审计或内部控制审计业务实施相应的质量控制程序，全面了解项目公司的各种信息，识别和评估特别风险，降低审计失败的可能性。

#### 4.1.3 提高注册会计师的执业能力

审计准则指导审计工作的方针，衡量审计质量的权威标准，注册会计师执业过程中应严格执行审计准则，保持职业怀疑与合理运用职业判断。注册会计师可以通过业务学习来拓展知识面和专业技能，提高职业敏感度。审计人员应多进行审计经验交流，通过所内案例教学、准则解读、经验分享等手段来吸取执业经验与教训。

### 4.2 公司治理层面

公司本身的内部控制机制与管理层诚信和审计风险息息相关，合理运用股东、董事、监事三方进行公司治理，能够遏制大股东掏空公司、违规担保、财务舞弊等违法行为。通过完善公司治理结构，控制公司的生产经营活动，有效监督和约束管理层的行为，降低重大错报风险，减少审计失败的可能性<sup>[5]</sup>。

### 4.3 外部监管层面

证监会应对 IPO 资质进行严格审查，把控 IPO 入关口，限制业绩不佳、信誉度低、内部控制制度不完善等不符合上市条件的公司进入资本市场。监管机构要利用好大数据技术、人工智能、云计算等科技手段对上市公司进行监管，及时发现和关注高风险领域，迅速处置违法违规行为。通过加大监管力度和处罚力度，提高违法违规成本，降低审计失败的风险。

## 参考文献

- [1] 张玮.风险监管下的审计质量控制问题及对策[J].航空财会,2023,5(04):28-30.
- [2] 姚振飞,王艳.基于证监会处罚数据的审计失败原因分析及改进对策[J].现代审计与经济,2023,(S1):30-33.
- [3] 孙之越.总分所一体化管理与审计质量提升[J].经营管理者,2023,(04):74-75.
- [4] 郭丹,郑洁.后任注册会计师审计业务承接风险研究[J].合作经济与科技,2021, (17): 150-151.
- [5] 韦玮,洪范,朱大鹏.上市公司财务造假、审计师职业怀疑与审计失败——以康得新为例[J].财会研究,2020,(07):64-67.