

新《证券法》下上市公司财务报表审计对策研究

◆王宜晨

(中国人民大学法学院, 北京 100872)

【摘要】2020年3月,我国正式施行新《证券法》,其中最大的亮点就在于进一步强化了中介机构应承担的法律责任,同时,也对会计师事务所、注册会计师提出更高、更严格的职业要求。本文首先对新《证券法》注册会计师行业的新规定进行了简单分析,探讨新《证券法》下上市公司财务报表审计的影响,最后提出几点新《证券法》下上市公司财务报表审计对策,旨在为相关人士提供几点有价值的参考。

【关键词】新《证券法》;上市公司;财务报表;审计

通过对财务报表进行审计,能够切实将当前上市公司在经营过程中财务管理信息反映出来,同时,也能够体现出上市公司对于经营决策的执行力度。因此,开展上市公司财务报表审计,是一种对股东、投资者、职工、债权人负责的行为。一般情况下,上市公司财务报表审计由国家认可第三方具备审计资质的会计师事务所所执行,注册会计师在审查过程中分析上市公司存在的财务问题,以使其在第一时间采取措施进行处理,为企业经营发展创建健康有利的经营环境。本文基于新《证券法》,对上市公司财务报表审计对策进行探讨,具有一定现实研究意义。

一、新《证券法》对注册会计师行业的新规定

(一)业务资格总审批制改为备案制

就当前推行的新《证券法》来看,其中明确规定,对于除证券投资咨询服务工作的其他服务业务人员,应按照规定条款要求向国务院证券监管机构以及国务院相关主管部门做好备案工作。对于会计师事务所证券服务业资格,也逐渐由原本的审批制转为当前所颁布新《证券法》备案制,而这一改变,也是新《证券法》在贯彻落实“放管服”过程中,以此取消行政许可的一种表现方式。

(二)强化惩罚处分政策

相对于原《证券法》而言,对惩处部分的规定更为严格,并取消没有造成不良后果审计程序处罚部分的规定。从整体上来看新《证券法》,在原有基础上扩大针对会计师事务所没有做到勤勉尽责、文件虚假、重大遗漏等问题惩处力度,特别是针对上述问题的罚款力度进一步提升,相对于原来罚款金额整体上提高了1~10倍左右。与此同时,增加了无业务收入的情形处罚,罚款金额在50~500万元之间,对于责任人罚款由原本的3~10万元提高至当前的20~200万元;对于情节相对严重的,采取暂停或禁止从事证券服务业务的处罚。

二、新《证券法》下上市公司财务报表审计的影响

(一)业务竞争逐渐激烈

因新《证券法》的颁布和施行,在业务资格方面做出了很大改变,主要体现在由原本的审批制转为当前的备案制。也就是说,原本由财政部、证监会审批具有证券业务资格会计师事务所开展的上市公司财务报表审计,逐渐会开放由更多申请备案后的会计师事务所参与其中,由此使得行业竞争日益激烈。

(二)最大风险是选择客户

上文中明确指出,随着新《证券法》的施行,其中针对处罚方面的条例做出了很大的变化,而这就从侧面体现出会计师事务所、注册会计师,在针对发行人、上市公司、信息披露义务人等进行审计的过程中,如果存在欺诈性发行、违规信息披露,且注册会计师在工作期间存在违规性行为等情况,在这个过程没有确切证据能够证明自身处于非过错方这一情况下,需要接受当前所颁布的新《证券法》作出的行政处罚规定。针对发行人、上市公司、信息披露义务人如果没有存在被处罚性的信息披露行为,仅仅是在执行审计操作流程过程中出现偏差,抑或者所列举的审计证据不够充分、存在不合理等,不会对此进行行政处罚,但相关部门可通过行政监管、日常监管等方式进行相应处置。

(三)审计失败后果严重

相对于旧版《证券法》,新《证券法》针对现行审计工作提出一些新规定和要求。举例来讲,如果给他人造成损失,应与委托人共同承担连带赔偿责任;在此基础上增加了代表人诉讼制度这一相关规定条件,而这就进一步加大了注册会计师所需要承担的民事赔偿责任。通俗来讲,如果注册会计师在财务报告审计中出现失败,一方面要接受上文行政处罚、民事赔偿;另一方面还需要承担相应的刑事、信用等方面的责任。

(四)加强审计底稿的作用

对于审计底稿的作用,是将整个审计过程全部展现出来,并对审计结果作出相应的反应,明确指出注册会计师在进行上市公司财务报表审计工作时的思路、轨迹等。具体来讲,在进行财务报表审计过程中,需要经历的环节、在某个审计流程中进行何种测试、对于审计测试事项的具体面貌信息、注册会计师对于审计结果作出的意见等。针对会计师事务所审计工作中形成的底稿保存这部分规定,新《证券法》中明确要求,自审计业务委托结束之日进行计算,审计底稿保存期限至少为10年,且严禁相关审计人员泄露底稿中的信息,更不得出现底稿篡改、伪造、损毁等违法行为。如有上述行为一经查处,需要接受新《证券法》中规定的罚则,特别是对注册会计师提出的要求更为严格,充分体现出做好审计底稿管理工作的重要性。

三、新《证券法》下上市公司财务报表审计对策

(一)做好业务承接,增加风险管理

随着新《证券法》的颁布和施行,注册会计师也随之面临日益激烈化的行业竞争态势,同时,还要面临因审计失败而产生的严重后果。从注册会计师的角度来讲,其最为重要的事应是如何做好和保持业务惩戒,以此把控风险,对此可从以下几点进行分析。

其一,根据审计准则中规定落实基础性工作,作为注册会计师应遵循我国相关审计准则中所作出的各项规定要求,基于法律规定和允许的前提下进行业务承接工作,做好基础工作、维持工作。其二,加大对风险评估的重视力度,不论是会计师事务所,还是注册会计师,都要从思想上对上市公司财务报表审计业务给予高度重视,有序落实审计风险评估工作。举例来讲,就存在“炒鱿鱼、接下家”行为的上市公司而言,在进行审计过程中,应与上市公司、上一任注册会计师等进行交流,应用互联网搜寻该公司相关的信息等。在这个过程中了解上市公司为何变更事务所,尤其是针对近两年处于连续亏损状态、存在负面信息等上市公司,在进行财务报表审计过程中要加大谨慎力度;针对已进行多年财务报表审计的上市公司,应特别注重其在人事结构、组织架构、业务经营方面的变化和调整,分析上市公司所处外界经济发展环境、主营业务市场形势、税收和金融政策等方面的变化,从中分析对上市公司管理层、经营层可能带来的影响,提高业务评估的准确度和综合性。其三,针对上述财务报表审计进行风险评估过程中所发现的疑点,在很难判断其中的风险等级时,可与监管部门进行沟通和申请,对上市公司证券期货、市场诚信等进行调查,从中获取更为全面的审计信息,以使风险评估更为全面有效。

(二)持有职业怀疑态度,深化审计工作

针对近年我国证监会查处到的上市公司欺骗发行、违规信息披露等一些案件进行分析,出现财务造假的根本目的在

于提高经济效益和经营利润,对于其中所采取的手段主要有,通过关联交易进行造假、虚构企业经营收入、跨期确认和虚减成本费用等。基于以上,作为注册会计师,应形成职业怀疑性的工作态度,在此基础上做好审计风险的防范工作,具体可从以下几方面进行。

其一,严格开展风险评估,为后续审计工作顺利开展做好铺垫。就当前我国现行采用的新审计准则来看,其中明确指出,针对风险导向审计理念的贯彻要求,在审计工作中,应将风险评估作为其开展的基础性工作。因此,在进行上市公司财务报表审计工作中,审计首要工作应是明确被审计上市公司的经营环境,在此基础上制定相应的风险评估流程,该部分工作对注册会计师判别上市公司是否存在舞弊风险具有非常重要的意义。因此,这就要求注册会计师基于职业怀疑的工作态度,与被审计上市公司中的董事层、管理层、财务部门等加强沟通,在沟通过程中针对内部控制、经营管理、会计核算等方面内容进行询问。与此同时,还要对被审计单位中的生产、采购、销售等经营全过程进行观察分析,以此加深对被审计单位在运营方面的了解程度。结合企业内部职工所做出的各种描述以及对资料信息进行分析,以此提高判断被审计单位是否存在舞弊行为的概率,在此基础上掌握管理层运行现状,为后续进行财务报表审计工作提供参考和支持。

其二,强化控制测试力度,确定审计风险控制具体领域。一般来说,上市公司在运营中存在的内控问题,会成为舞弊者施行舞弊行为的重要机会。基于此,作为注册会计师,在上市公司财务报表开展审计工作过程中,应特别注重对其财务报告内控运行方面的审计工作,是否有董事层、经理层超出内部控制执行管理的行为,可通过询问企业内部人员、查看企业运营相关文件信息、对企业重要经营流程进行穿行测试等方式,以此审核与企业经营收入、应收账款、成本费用等一些和财务报告审计有关的内容。其中要特别注重不相容职责分离、审批程序执行不合理等问题的审核工作,针对上市公司财务报告信息系统,在运行中的应用原理、审批授权、操作程序、异常处理等进行审查,必要时下对此进行相应的测试,通过测试来查看系统在运行中是否存在人为因素在其中的干预和影响,切实保证财务报告审计的真实性和可靠性。如有需要,还可通过寻求技术层面的帮助,使注册会计师更好地落实审计工作。

其三,采取实质性风险分析程序,明确财务报告审计的重点内容。从整体上来看,上市公司财务报表审计,不仅仅需要在进行风险评估中采取分析性程序,还可在实质性审计程序中运用。因此,注册会计师在进行财务报表审计过程中,可将传统分析与非传统分析两种方法综合起来。例如,对被审计公司当前阶段的销售收入或销售数量、所投入



成本费用,与往年同期销售收入或销售数量、所投入成本费用进行对比分析。通过将上市公司当前阶段销售收入、成本投入费用增长率,与其所在领域中的上市公司经营所产生的数据信息、整个领域中的经营数据进行对比分析;再例如,对被审计公司的经营中的经济收入、生产成本投入两者之间的配比变动信息进行分析,针对相关媒体对上市公司提出的报道信息和一些质疑,以此分析上市公司在经营中形成的财务和非财务信息。特别是针对一些相对重要、具有特殊特征的领域(如大众消费品生产),还要对比上市公司披露后在市场经济下的占有率、销售数量与其在经营中所获得收益,在此基础上可还深入市场进行相应的调研,从中查询是否存在舞弊性行为。基于以上采取实质性的风险分析,在分析过程中查找被审计公司可能存在的异常性项目,对此采取合理的测试程序,做好审计风险的控制。

其四,重视对被审计公司中高风险项目的审计,强化实质性细节测试力度。作为注册会计师,在进行上市公司财务报告审计过程中,应特别注重被审计公司所经营业务中,境外业务在总经营业务中占比相对比较高、经营业绩波动幅度比较大,且处于持续性盈亏临界点的经营状态。同时,还要针对正处于业绩承诺阶段或股权激励考核阶段的被审计公司而言,应采取函证、询问、核对、审阅、监盘等多种财务报表审计方式,着重对被审计公司在运营期间所形成的应收款项、成本费用、货币资金、经营收入以及实物资产等进行全方位的审计审查。除此之外,对于上市公司经营有关的市场商誉、重大非常规性交易、金融工具等项目进行细节性的实质测试,最大化地将审计风险控制可控范围内。

(三)提高对审计底稿的管理

从本质上来看,上市公司财务报表底稿的审计工作,具有一定的极端性特征,且在整个审计工作中占据重要地位。因此,为保证审计底稿管理的科学规范,在使用过程中的安全方便,避免出现审计底稿伪造、毁损、篡改等行为,这就需要相关部门加大对审计底稿的管理,就此可从以下几方面进行:其一,作为注册会计师,应严格遵循当前我国现行颁发的《会计师事务所审计档案管理办法》《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》中条款要求,根据规定条款落实审计底稿基础性的管理工作。其二,在审计

底稿工作中,应执行管理人员责任制,通过以此促使会计师事务所中首席合伙人、审计档案和管理审计档案的相关责任人,从思想上意识到做好审计档案管理工作的重要性,能够在实际工作中,严格落实自身所处岗位的职责,进而提高审计管理工作水平。其三,加大对审计管理工作场所以及相关设备的管控力度,对于会计师事务所,应专门针对审计档案设置安全可靠的管理空间场所,并根据管理需求配置相应的设施,确保审计档案在管理过程中的安全性。其四,积极应用当前比较先进的信息技术,根据审计档案管理需求,采取电子数据管理的方式开展管理工作,电子审计底稿已经逐渐成为当前审计档案中的重要构成。因此,作为会计师事务所,应采取措施确保电子审计底稿在管理过程中的安全性和可靠性。

四、结束语

综上所述,通过开展上市公司财务报表审计,一方面能够为上市公司未来发展进行科学预测,为其在经营中的决策可靠性起到保障作用;另一方面能够促使市场经济稳定发展。基于新《证券法》的施行,对上市公司财务报表审计要求更为严格,作为注册会计师,应加大对业务承接工作的重视力度,以此提高对上市公司财务报表的审计质量。

参考文献:

- [1]陈晓刚.新证券法下上市公司财务报表审计对策研究[J].中国注册会计师,2020(11):93-95.
- [2]唐妍.上市公司财务报表审计中的问题及对策分析[J].商场现代化,2019(08):142-143.
- [3]刘妍.上市公司财务报表审计中的问题及对策研究[J].当代会计,2020(16):91-92.
- [4]郭亚琨.上市公司财务报表舞弊的审计策略研究[J].中国市场,2017(30):185-186.
- [5]原红丽.上市公司财务报表审计中的问题及对策[J].时代金融,2014(35):189-190.
- [6]董小红,闫江影.科创板上市公司财务报表审计应重点关注的问题[J].中国注册会计师,2020(01):74-77.

作者简介:

王宜晨(1987—),女,汉族,天津人,硕士,研究方向:民商法。