

案例十七：巨人零售公司审计案例

一、巨人零售公司的背景

第二次世界大战结束以后,在美国东北部的某些大城市里,涌现出了一种大型的零售折扣商店,并且很快地遍布到了全国。随后,一部分零售折扣商开始合并,由此组成了大型连锁折扣的集团公司。因为它们有能力购买大批量的商品,并且可以和制造商直接交易,所以这种集团公司的商店,能为顾客提供更大程度的折扣。由于执行了低制造费用成本结构,以及低折扣价格的战略,这种商店在近 20 年的时间内,得到迅速发展。然而,到了 70 年代初,零售折扣商们发现:由于许多顾客逐渐从营销的指导思想中清醒过来,开始选择起由百货公司所提供的、质量更高的产品和更好的顾客服务后,这种零售折扣商店的生意就渐渐清淡下来。

巨人零售公司就是这种零售折扣商店中的一家。70 年代初,它也开始遇到了财务问题。巨人公司于 1959 年建立,总部设立在马萨诸塞州的詹姆斯福特。在 60 年代中,巨人公司的销售增长速度,令人震惊。直至 1972 年,巨人已经拥有了 112 家零售批发商店。但就在那一年,巨人公司的管理部门面临着历史中第一次重大经营损失。为了掩盖这一真相,他们决定篡改公司的会计记录。行政管理当局把 1971 年发生的二百五十万美元的经营损失,篡改成了一百五十万元的收益,并且提高了与之有关的流动比率和周转率。案情暴露后,巨人公司的四名官员,被大陪审团以各种形式的舞弊起诉,经联邦法院审判后,被定为有罪。

二、巨人零售公司的会计问题

1. 不合常规的应付账款

巨人零售公司的管理部门为了能在财务报告上减少应付给供应商的金额,曾经故意歪曲公司的财务状况。表一概括了五种主要的舞弊方法,巨人零售公司的四个官员就是利用这几种方法,篡改了 1972 年 1 月 29 日结束的会计年度的应付账款余额。同时,表一还显示了,由于使用这些方法而涉及到的金额,以及巨人公司向罗斯会计师事务所所提供编造虚假调整分录的理由,这些调整分录就是用来改变应付账款余额的。

表 1: 巨人零售公司对应付账款的蓄意调整

卖方	应付账款减少金额	应付账款减少的理由
米尔布鲁克发行商	\$300,000	以前未入账的预付广告费用
罗兹盖尔公司	257,000	↓ 商品退回 ↓ 总购折扣 ↓ 折扣优惠
各个供应商	130,000	商品退回
健身器材公司	170,000	以前购足货物索价过高
	163,000	商品退回

2. 所谓的预付广告费用:

根据证券交易委员会的调查结果,巨人零售公司的总裁和财务主管,曾经在 1972 年 1 月 29 日结束的会计年度中,命令下属广告部门的经理,捏造了至少三十万美元的预付广告费用,而这些广告费用还未入账。广告部门吩咐,准备了一份十四页的备忘录,在该备忘录上虚构了大约 1,100 家的广告商名单,同时记载着巨人零售公司以前曾向他们预付过广告费用但并未入账。当罗斯会计师事务所询问:为何有那么多笔广告费均未入账时,巨人零售公司的官员答复为:公司的广告部门曾有几个月忘了收集记录并记账。

为了验证这些预付的广告费是否属实,罗斯会计师事务所向名单中的四个广告商发函询证,并且要求巨人零售公司为另外二十笔未入账和费用提供证明文件。证券委员会基于以下九点,认为罗斯会计师事务所使用的审计程序是不充分的。证券委员会首先指出:抽取二十四

个样品,不能提供足够的证据,来证明这预付的三十万元广告费事实上是准确的。其次,罗斯会计师事务所对四个广告商的回信缺乏足够的重视,因为信中指出那笔预付广告费是错误的。第三,证券交易委员会指出:罗斯会计师事务所的会计师依靠大的文件,来证实从详细名单上抽取的二十笔费用的正确性。考虑到这些费用的可疑之处和时间因素,证券交易委员会认为:罗斯会计师事务所所有责任获得足够多的精确且充分的证据,来证明客户所提供名单中重大事项的正确性。

三、巨人零售公司伪造对米尔布鲁克制造商的假退货

巨人零售公司的财务副总裁伪造了 28 个假的贷项通知单(红字发票),以此来抵减外发的应付给米尔布鲁克的账款。米尔布鲁克是一家大型的提供健康和美容帮助的制造商,巨人是它的客户。当会计师注意到这些贷项通知单并询问公司职员时,罗斯的二个助理审计师,得到了先后三个不同的解释。最初,助理审计师被告知,这些贷项通知书是因为商品退回所发出的。后来又解释说,米尔布鲁克给予巨人公司的二十五万七千元的总购货折扣,使得应付账款减少了相应的金额。最后,巨人公司的职员又说,这笔金额是米尔布鲁克给予巨人公司的折让优惠,以此使得巨人公司成为它的长期顾客。有一名助理审计师对最后一个解释提出了疑问。因为米尔布鲁克公司完全可以在双方交易中,给予巨人公司一定数量的折扣,使得二者保持长期合作关系。但即便如此,这笔可以抵减应付账款的折扣数量也实在太大了。

罗斯会计师事务所的会计师为了查明米尔布鲁克公司让出的二十五万七千元的折让优惠是否属实,要求向米尔布鲁克公司的一位高级行政人员求证此事。为了满足这个要求,巨人公司的财务副总裁当着会计师的面,打电话给一个听起来象是米尔布鲁克公司总裁的人。短暂交谈几句后,巨人公司副总裁把电话递给了一位会计师。这时,电话另一头的那个人,口头上证实了这笔折让优惠,并且同意递交罗斯会计师事务所一份书面证明。但几天后,巨人公司副总裁又告诉罗斯会计师事务所的会计师:米尔布鲁克公司的总裁改变了签发书面证明的主意。会计师对此非常生气,因为他并没有象所要求的那样,拿到证明文件。基于这些原因,被分配调查此事的二位助理审计师写了一份备忘录,附在工作底稿当中,对贷项通知单的真实性提出质疑。然而,负责巨人公司审计工作的事务所合伙人,后来却认为已经收集到充分的证据,可以证实贷项通知单的真实性,就不再深入追查此事。

四、巨人零售公司伪造对罗兹斯盖尔公司的假退货

巨人公司蓄意减少了十三万美元的应付给另一个供应商罗兹斯盖尔公司的账款,这是通过三十五份伪造贷项通知单的发出实现的。这些由于巨人公司所属各个零售批发商店又退回货物所发出贷项通知单,据说已被罗兹斯盖尔公司确认。然而,证券交易委员会后来的调查表明:许多发出通知的商店,根本就没有购进过罗兹斯盖尔公司的产品。另外,证券交易委员会还发现,罗兹斯盖尔公司的经济记录中,并无任何凭证或分录与已被巨人公司确认的贷项通知单有关。当事务所的一位助理审计师在审阅这些通知单的复印件时,他发现有特殊标志被隐藏在单据中。当把这些通知单高举在光线下观察时,他发现了单据中被掩藏起来的句子:“只有在收到货物时才可以记账。”表面看来,这行字告诉巨人公司的会计人员:除非被能货物所冲减的成本已经反映到罗兹斯盖尔公司的卖方账户上,巨人公司才可以抵减应付账款。

这样一来,如果巨人公司在货物上真正退回给罗兹斯盖尔并且已反映到应付账款科目之前,就把没有确认的已购入的商品退回,登记入账,是非常可疑的。

在审阅这些贷项通知单后,事务所的一位助理审计师,打电话给罗兹斯盖尔的一位会计人员,询问他有关这些商品退回的问题,回答是并无任何商品曾被巨人公司退回来过。因此,助理审计师这件事情报告给了事务所的合伙人。当合伙人提出此事后,巨人公司的副总回答道:罗斯会计师事务所的助理审计师与罗兹斯盖尔公司的会计联络过后不久,他又与罗兹公

司的总裁交谈过。据他说,助理审计师误解了自己与会计人员有关贷项通知单的谈话,并且断言的确是由于退回货物,才发出通知单的。但是,巨人的财务副总又坚持不要合伙人与罗兹斯盖尔公司联系。进一步讨论此事,因为二家公司之间即将发生法律诉讼。最终,合伙人由于收到了信件证实这批由巨人所提出,然后又退给罗兹的有争议的货物,从而接受了巨人公司对此批贷项通知单的解释。

五、米尔和莱瑟被索价过高

巨人公司的管理部门曾向下属两个最大部门的经理(米尔和莱瑟)施加压力,要求他们假造一份名单,虚构几百个曾被供应商们索价过高的赊购事项,这笔金额大约有十七万七千元。罗斯会计师事务所为调查这些问题,从巨人提供的名单中,随意抽取几个供应商,然后给他们打电话,求证索价过高是否真实。然而,在十五个电话求证过程中,会计师居然允许巨人公司先同供应商联系并通知此事,接着又打了个电话,再一次解释事务所要询问的事项。随后才把电话递给会计师,直至那时,罗斯会计师事务所的会计师才能与供应商通话。这种电话求证的结果以及其他一些有限的测试,似乎可以使罗斯会计师事务所接受因索价过高而抵减应付账款的理由。但是,在证券交易委员会后来的调查发现;在相同条件下,有三个供应商在巨人公司说服后,向罗斯会计师事务所提供了假证明。也许,在对索价过高一事是否属实的调查中,事务所被相同的手段所欺骗。

六、巨人零售公司伪造健美产品退回的虚假会计分录

最后,经过仔细计划,巨人公司假造了发给健美产品制造商的贷款通知单,用根本没被确认的十六万二千元的商品退回来减少应付账款。同样的,很明显这些产品的退回从来没有发生过。联系到巨人公司其他一些和应付账款有关的假分录,证券交易委员会指责罗斯会计师事务所没有能够充分调查到这些项目。

七、证券交易委员会对罗斯会计师事务所在 1972 年巨人公司审计工作的其他批评

证交易委员会特别指出:罗斯会计师事务所对巨人公司在应付账款五个不合常规的地方,没能进行彻底的调查。除此之外,证交委又对事务所在 1972 年审计中的某些行为,提出了批评。最能引起关注的是:事务所竟然允许巨人的管理部门向审计聘约小组的一些成员施加压力,审计工作是在受压的条件下进行的。比如,是由巨人公司向事务所提出要求,雇用某位审计聘约合伙人,威胁要把一位助理审计师赶出事务所,并且用污秽的言语辱骂一位助理审计师。基于这些理由,以及考虑到巨人公司管理部门所使用的种种威胁手段,和许多令人怀疑的大笔应付账款的年终调节,罗斯会计师事务所的一位助理审计师认为:当事人的官员一直忙于某些事情,试图掩盖会计上的舞弊行为。不幸的是,审计聘约的合伙人忽略了助理审计师的推测。

另外,证券交易委员会相信:事务所负责审计聘约的合伙人以及帮助结束审计业务的另一位合伙人,当与巨人公司就一些重要的技术性问题持有异议时,总是过度的向客户一方妥协。根据证券交易委员会的调查,某些审计判断,是通过一种条件交换和讨价还价的过程所得到的,这无助于审计人员做出正确的审计结论。1972 年 4 月,即审计任务完成前不久,每当罗斯会计师事务所的二位合伙人和巨人的管理部门召开会议时,这种讨价还价的商议就表现得非常明显。会议的目的是对从审计过程中发现的几个可疑问题,进行最后的裁决。据说在会议中,巨人公司的人不停地用微型计算器计算着每股收益。只要结果达到预期的目标时,巨人公司便停止了对这个问题的讨论。

八、巨人公司的崩溃

1972年4月28日,巨人公司在会计年度结束90天内,把经过审计的财务报告提交给了证券交易委员会。1972年8月,巨人公司把年度财务报表和无保留审计意见书,提交给了证券交易委员会。巨人公司利用这份意见书,出售了大约300万元的普通股,并获取了一千二百万的借款。但在1973年的新闻稿中,巨人公司总裁宣布:公司发现由于潜在的簿记错误,可能会影响公司前一年的报告收益。大约一个月后,事务所撤回了1972年签发的无保留审计意见书。73年8月,巨人公司向波士顿法院提交破产申请,二年后法庭宣布公司破产。

巨人公司的总裁和副总裁于1978年,由于蓄意向证券交易委员会提交虚假的财务报表被定罪。在这之前,巨人的前任董事长和财务主管因为相同的指控服罪。这四个人都被判罚款以及入狱六至十八个月。

1979年1月,经过对巨人公司舞弊案件的长期调查,证券交易委员会发布了最后公告。根据调查结果,证交委指责了罗斯会计师事务所。并且在联邦办此事前,禁止负责公司审计聘约的合伙人暂停执业五个月。证券交易委员会同时要求:由独立的专家中的一位陪审员,对罗斯会计师事务所的审计程序进行一次大规模的检查。表2就是证交委要求独立陪审员所做的,对事务所审计程序的检查。

表2:证券交易委员会要求陪审员检查的,罗斯会计师事务所的审计程序

1. 每个职员的受雇实践:(合伙人和事务所成员)
2. 每个职员的培训和持续教育.
3. 每个职员的提升和赔偿。
4. 接受聘约,保留客户。
5. 制定和收取审计费用。
6. 事务所的职能分工。
7. 提供专业人士。
8. 保持职业独立性的重要性。
9. 审计行为:
a. 专业人员的提供和职责分配。
b. 审计计划、工作底稿的准备和复核。
c. 有多人参加的审计聘约工作,应注意人员间的联系。
d. 审计过程中发现问题,解决问题。
e. 独立性
f. 审计聘约的审核。
g. 专业知识的获得与应用。
10. 设计并传达事务所准则,审计程序,职员守则。
11. 审计程序中要制定和实施控制。
12. 罗斯会计师事务所对于内部合并或者可选择实施方法以及必要实施方法的合并的分析,应遵守审计程序和标准。
13. 改正措施是否让人满意。

案例思考

1. 每年年末,为了证实有关当事人流动负债的正确性和重大性,审计人员通常会对未入账的负债进行查找. 简要查找未入账负债的原因,以及这种审计程序对于巨人公司为了篡改应付账款,对经济记录所做的防护措施,可能导致的结果?

2. 请找出事务所可以使用的统计抽样方法,去验证长达14页的,金额为30万元的广告

费的重大事项的正确性。

3. 讨论经由电话所收集的审计证据的正确性. 一般说来, 在什么条件下, 审计人员才可接受电话证明。

4. 书面应付账款证明程序与应收账款有何不同?对二者在技术上和审计目标上的差异进行评估。

5. 1972 年对巨人公司的审计中, 被分配参与审计工作的助理审计师和负责审计聘约的合伙人, 对于有关当从应付账款重大事项的正确性, 产生了不同的意见. 这种审计小组成员之间的不同意见应如何解决. 如果助理审计师在工作底稿中附上备忘录, 对应付账款提出质疑, 这样做合适吗?