

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741

**兰州财经大学**

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

**硕士学位论文**

(专业学位)

论文题目 基于CPA职业怀疑视角的生物资产审计  
失败问题研究——以辉山乳业为例

研究生姓名: 理彬彬

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 李宗义 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2021年5月30日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 理彬彬 签字日期： 2021.6.6

导师签名： 张金峰 签字日期： 2021.6.8

导师(校外)签名： 李宇 签字日期： 2021.6.10

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

- 1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
- 2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 理彬彬 签字日期： 2021.6.6

导师签名： 张金峰 签字日期： 2021.6.8

导师(校外)签名： 李宇 签字日期： 2021.6.10

**Biological assets audit based on CPA  
occupational skepticism perspective  
Research on failure problem -- Take  
Huishan Dairy as an example**

**Candidate : Li Binbin**

**Supervisor: Zhang Jinhui   Li Zongyi**

## 摘 要

随着我国市场经济的不断开放，截至 2020 年底，我国境内上市公司的市值已经超过了 60 万亿元。上市公司对我国经济的影响越来越大，越来越重要。但是近年来随着一些因为恶性财务造假事件导致上市公司审计失败的案例逐渐增多，不仅使得广大投资者和债权人在经济上遭受了损失，更是让公众和投资者丧失了对注册会计师“经济警察”身份的信任，也开始质疑注册会计师的能力。在众多的审计失败的案例中往往伴随着财务舞弊的出现，特别是对于有着大量生物资产的农业类上市公司来说，他们更容易在生物资产方面进行财务舞弊，增加审计失败的可能性。近年来上市公司在生物资产方面进行财务舞弊的案件不断浮出水面，比如：万福生科、獐子岛、康美药业等。通过研究农业类上市公司审计失败的案例可以发现其与其他行业相比的特殊性，可以提高审计人员在审计过程中的职业怀疑态度，有效降低审计失败的发生。

本文通过案例研究方法和文献研究方法对辉山乳业的生物资产审计失败进行研究。首先对本文是在什么样的背景下进行研究、研究审计失败的意义是什么做一个简单的概括，并且对与文章相关的文献在阅读的基础上加以整理。其次，对研究本文所需要用到的相关概念和理论基础进行界定，然后对本文的案例企业——辉山乳业进行简单的介绍，对辉山乳业审计失败的过程进行一个简单的回顾，对案例企业如何利用生物资产进行财务舞弊进行分析，并分析注册会计师在审计过程中缺乏职业怀疑的表现形式，针对辉山乳业的审计失败问题从被审单位以及注册会计师在审计过程中缺乏职业怀疑的成因进行深入分析。最后针对如何提高注册会计师在生物资产审计过程中的职业怀疑态度提出相关的建议。提高注册会计师在审计过程中的职业怀疑态度不仅可以帮助注册会计师快速、准确的找到被审单位的高风险点、获得充分、适当的审计证据，还能有效降低审计失败的发生，促进我国经济健康发展。

**关键词：**CPA 职业怀疑 生物资产财务舞弊 审计失败 辉山乳业

## Abstract

With the continuous opening of my country's market economy policy, by the end of 2020, The market capitalization of China's corporations has surpassed 60 trillion yuan. The soft power of global companies is rising and becoming increasingly significant in my country. However, as the number of failed audits of public firms has increased in recent years, companies due to vicious financial fraud incidents has gradually increased, not only have investors and borrowers lost money, but the public and investors have also lost access to certified accountants' "economic police." Many audit failures are followed by the appearance of financial fraud, especially in the case of assets. Listed agricultural company is likely to engage in financial fraud in biological assets, which increases the possibility of audit failure. Recently, more and more listed companies began to conduct financial fraud through biological assets, such as Wanfu Shengke, Zhangzidao, Kangmei Pharmaceutical, etc. By studying the audit failure cases of agricultural listed companies, we can discover its particularity compared with other industries, can improve the professional skepticism of auditors in the audit process, and effectively reduce the occurrence of audit failures.

This article uses case research methods and literature research methods to study Huishan Dairy's biological assets audit failure through case study and literature research. First of all, this article is in what kind of

background research, research audit failure meaning is a simple summary, and related to the article on the basis of reading the literature to be sorted out. Secondly, then the case in this paper, huishan dairy industry to carry on the simple introduction, of huishan dairy audit failure process of a simple review, for example enterprise how to analyze the use of biological assets for financial fraud, and analysis in the process of auditing professional certified public accountants doubt lack of form, to the audit failure problems of the huishan dairy from the audited units in the process of the certified public accountant in-depth analysis. Finally, make relevant suggestions skepticism of certified public accountants in the process of biological asset auditing. Improving the professional skepticism of CPAs in the audit process can not only help CPAs to quickly and accurately find the high-risk points of the audited unit, obtain sufficient and appropriate audit evidence but also effectively reduce the occurrence of audit failures and promote the healthy development of my country's economy.

**Keywords :** CPA Occupational Suspicion; Biological assets financial fraud; audit failure; Huishan dairy

# 目 录

<b>1 引言</b> .....	1
1.1 研究背景、目的及意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究目的及意义.....	1
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 关于职业怀疑与审计失败的研究.....	3
1.2.2 关于审计人员独立性与审计失败的研究.....	4
1.2.3 关于生物资产与审计失败的研究.....	5
1.2.4 文献评述.....	7
1.3 研究内容和研究方法.....	7
1.3.1 研究内容.....	7
1.3.2 研究方法.....	8
<b>2 相关概念和理论基础</b> .....	9
2.1 相关概念.....	9
2.1.1 注册会计师职业怀疑.....	9
2.1.2 生物资产审计.....	9
2.1.3 审计失败.....	10
2.2 理论基础.....	11
2.2.1 委托代理理论.....	11
2.2.2 信息不对称理论.....	12
2.2.3 舞弊三角理论.....	12
<b>3 辉山乳业审计失败案例介绍</b> .....	14
3.1 辉山乳业简介及审计失败事件回顾.....	14
3.2 辉山乳业生物资产审计风险较高的客观表现.....	15
3.2.1 利用生物资产虚增利润.....	15
3.2.2 虚假现金流报表.....	20
3.2.3 未披露关联方交易.....	22
3.3 注册会计师在审计过程中缺乏职业怀疑的表现.....	23

<b>4 辉山乳业审计失败案例成因分析</b> .....	25
4.1 审计失败中辉山乳业客观因素分析.....	25
4.1.1 公司内部存在管理漏洞.....	25
4.1.2 被审单位存在粉饰经营业绩的客观条件.....	26
4.2 注册会计师缺乏职业怀疑成因分析.....	27
4.2.1 缺乏应有的独立性与质疑性思维.....	27
4.2.2 未严格遵循审计程序.....	28
4.2.3 过分依赖以往审计结果.....	30
4.2.4 未重视生物资产存货监盘的特殊性、审计监盘流于形式.....	31
4.2.5 注册会计师对生物资产审计专业性知识储备不足.....	31
<b>5 辉山乳业审计失败对提高 CPA 职业怀疑的启示</b> .....	33
5.1 增强注册会计师的独立性.....	33
5.2 针对生物资产盘点制定恰当的审计程序.....	33
5.3 加强对被审单位的审前调查.....	34
5.4 强化利用乳业专家和动植物专家的工作成果.....	35
5.5 增强注册会计师知识储备和职业道德建设.....	36
5.6 重视分析程序在审计过程中的应用.....	38
<b>6 研究结论与研究不足</b> .....	39
<b>参考文献</b> .....	40
<b>后记</b> .....	45

# 1 引言

## 1.1 研究背景、目的及意义

### 1.1.1 研究背景

自从有了审计业务以来,就不可避免的存在着审计失败。审计失败的发生在这个经济快速发展的时代影响越来越大,审计失败产生的后果也越来越严重。审计失败并不是单方面的原因导致的结果,被审单位与注册会计师都应当对审计失败的后果承担责任。审计失败发生后将会对舞弊企业进行处罚,不利于企业今后的发展,同时审计失败也会影响事务所的声誉,投资者也会因为审计失败的发生而遭受严重的损失,审计失败频繁的发生不仅会让注册会计师以及上市公司遭受信任危机,也会阻碍我国经济有序发展。

近年来,农业类上市公司接连被曝出审计失败。例如,康美药业、獐子岛都是比较典型的农业类上市公司审计失败案例,这些审计失败都存在注册会计师在审计过程中缺乏应有的职业怀疑这一共性。与其他行业相比,农业类上市公司生物资产具有生命周期长并且产量受气候影响较大的特点。相比其他行业的上市公司,农业类上市公司融资难度较大,为了迎合投资者的期望,以及在生物资产的“掩护”下,大大增加了财务舞弊的动机。由于生物资产自身的特殊性,不仅增强了被审单位的舞弊动机,也对注册会计师提出了挑战。在对生物资产进行审计时,注册会计师的职业怀疑并不能得到很好地保持,而且在一定程度上丧失了独立性,增大了审计失败的可能性。由于农业类上市公司资产构成的复杂性以及农产品对消费者的特殊性,越来越多的消费者开始关注农业市场经济的发展,也有越来越多的投资者开始投资农业类上市公司,整个社会对审计报告的质量也提出了更高的要求。因此,在这样的背景下选择研究注册会计师在审计过程中面对生物资产审计时如何提高职业怀疑、降低审计失败是非常重要的。

### 1.1.2 研究目的及意义

#### (1) 研究目的

在我国市场经济逐渐转好的情况下，有越来越多的企业寻求上市，上市公司对我国经济的影响越来越重要。但是由于利益的驱使和诚信的缺失，越来越多的上市公司出现了财务舞弊，最终导致审计失败。这种现象在农业类上市公司中的表现最为突出，由于生物资产自身的特性，财务舞弊人员通常会利用生物资产进行财务舞弊。大量上市公司审计失败案例的出现对我国的广大投资者特别是中小股东的影响范围越来越广。众多农业类上市公司审计失败是因为在被审单位通过生物资产进行财务舞弊的前提下，注册会计师并未保持应有的职业怀疑，而出具了虚假的审计报告。因此，本文选择辉山乳业审计失败这一案例，深入分析被审单位如何利用生物资产进行财务舞弊以及对审计过程中注册会计师未保持职业怀疑的表现以及原因进行分析，从增强注册会计师职业怀疑角度提出防止生物资产审计失败的建议。在较高的职业怀疑态度下进行审计，可以发现被审单位存在的高风险点，并采取相应的措施来降低这种风险，防止审计失败的再次发生。通过研究如何防止农业类上市公司审计失败可以提高注册会计师的职业怀疑、降低审计失败发生的概率、提高投资者的信心、促进农业类上市公司更好的发展。

## （2）研究意义

从理论上来说，审计失败往往伴随着财务舞弊的发生而发生。在被审单位财务舞弊被曝光之前，并没有人去质疑审计报告的真实性。此时，错误的审计意见报告对投资者已经或者正在造成难以估计的损失。与事实不相符的审计意见在一定程度上意味着注册会计师在审计过程中有一定的失位现象，可能是没有很好地遵照审计准则实施审计程序，也有可能与被审单位联合起来进行财务舞弊，不管哪种情况都说明注册会计师在审计过程中存在着失职行为。在已有的参考文献中大多都是从被审单位的财务舞弊来谈审计失败，这种从被审计单位财务舞弊角度出发的往往忽视了注册会计师在审计过程中的作用。因此，笔者从注册会计师的职业怀疑角度来分析辉山乳业的审计失败。并且提出相关的措施来提高注册会计师在对农业类上市公司审计时的职业怀疑。对于研究并分析农业类上市公司的审计失败，一方面可以提高注册会计师在对生物资产审计时的职业怀疑态度，另一方面也可以有效的避免农业类上市公司的审计失败。研究注册会计师在审计过程中的职业怀疑可以从生物资产审计失败的案例中吸取教训，有效降低同行业审计失败的再次发生。同时，从注册会计师的职业怀疑角度出发还可以丰富案例论文的研究视角，丰富对审计失败的研究角度。

在现实生活中最近几年的上市公司审计失败的案例越来越多,涉及的金额越来越大,严重影响了正常的经济发展秩序,引起了社会对注册会计师的信任危机,阻碍了市场经济前进的脚步。如何有效的防止审计失败成为了当前必须解决的问题。我们国家是一个农业大国,农业是我们国家的基础,农业的发展是我们国家经济发展的基石。随着生活水平的提升,越来越多的消费者开始关注农产品的质量,在经济发展越来越景气的情况下,国家对农业的支持也逐渐加大投入,越来越多的投资者开始关注农业类上市公司的股市信息。不恰当的审计意见不仅给投资者带来损失,也会打消他们的投资积极性,不利于我国农业类市场经济的发展。因此,本文通过在注册会计师职业怀疑的视角下研究辉山乳业的审计失败问题,深刻分析研究如何防止农业类上市公司审计失败。不仅能提升注册会计师在审计过程中的职业怀疑态度,提升整个社会对注册会计师的信任程度、维护中小股东在投资过程中的利益,还能促进我国农业经济健康发展。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 关于职业怀疑与审计失败的研究

对于注册会计师而言,具有较高职业怀疑水平的注册会计师在审计过程中更容易识别出被审计单位的财务舞弊、更容易获得与财务舞弊相关的审计证据,在此基础上可以帮助审计人员做出正确的职业判断,同时也可以增强审计报告的可靠性(Popova, 2008)。在事务所方面,如果事务所当中的合伙人本人在日常就注重在事务所内部培养员工的职业怀疑态度,就会给内部员工带来积极的影响,促使审计人员在审计过程中更加快速、准确的发现被审单位存在的重大错报风险,更容易识别财务舞弊(屈小兰, 2012)。美国学者 M. S. Beasley, J. V. Carcello, D. R. Hermanson 三人通过研究,提出了导致审计失败的十大因素。其中一个因素就是注册会计师在审计过程中没有保持适度的职业怀疑,并且这一因素在这十年当中导致审计失败的占比较大。

国外一些学者在对职业怀疑与审计失败的研究中将职业怀疑划分为五种不同的特征因素,分别从这五种不同的职业怀疑态度的特征因素研究对审计失败的影响。这五种不同的特征因素主要包括:审计知识、道德素质、怀疑性格、人际信任和悬搁判断。审计知识匮乏的审计人员并不能很好地发现被审计单位的重大

财务舞弊风险，而审计知识丰富并且能跟上时代发展的审计人员能在审计过程中快速、准确的识别出被审计单位存在的重大错报风险，并能采取相对应的措施来降低这种风险，审计风险的降低可以有效地减少审计失败发生的频率（Johnson 等，1991）。同时，在拥有丰富审计知识的基础上对审计程序进行合理、有效的运用可以更加准确的识别出被审单位的重大错报风险点，并且可以设计合理的审计计划，获得有效的审计证据来支撑审计结果（Hammersley, 2006）。由此，我们可以推断出，充分发挥出审计知识的作用可以有效地帮助审计人员提高职业怀疑水平，降低审计失败的发生。与此同时，高水平的道德素质更能够识别出被审单位内部可能存在的风险。通过调查显示，道德素质的高低也可以反映出审计人员职业怀疑水平的高低，道德素质越高越容易增强职业怀疑（Ponemon, 1992）。怀疑性格是职业怀疑态度的第三个特征因素，职业怀疑水平明显影响着审计人员的行为，怀疑性格太高或者太低都会影响审计人员的职业怀疑水平，怀疑性格适度的人员可以有效地保持职业怀疑水平（Hurrt 等，2008）。对于人际信任，随着事务所和审计人员与被审单位之间的业务往来不断加深，就会引起审计人员对被审单位的信任不断提高，并且较高的信任可以减少相应的工作量，提高审计工作的效率，但是如果审计人员对被审单位存在过高的信任则会影响注册会计师在开展工作时独立性。因此，如何把握注册会计师对被审单位的信任程度一直是事务所需要注意的地方。悬搁判断是影响职业怀疑态度的最后一个因素，是怀疑探究的构成要素之一（Bailey 等，2006）。在职业怀疑与审计失败的研究中可以看出职业怀疑态度的保持取决于注册会计师的主观思想，在审计过程中坚守诚信的价值观念，有自己的道德底线，始终坚持职业怀疑的理念，可以降低审计失败的发生。

### 1.2.2 关于审计人员独立性与审计失败的研究

审计人员本身的素质对于开展审计工作来说非常重要，判断一个人是否能胜任审计工作的一个重要因素就是该职员是否有足够的职业判断能力，以及在面对较强的工作压力时是否拥有较强的心理素质（De Angelo, 1981），同时他还指出：如果审计人员在审计过程中保持较高的独立性时，即使外界存在压力，他也会向公众披露在审计过程中发现的错误和舞弊。

如果审计人员在收集审计证据的过程中不能保持独立性原则，则收集到的审

计证据就不会产生任何的效力，审计人员的独立第三方的作用也发挥不出来，审计人员应当在审计工作中保持独立性，这种独立性不管是实质上的还是形式上的（Timothy, 2000）。同时，独立性与审计结果和审计质量也存在着正相关（Abolt, Parker and Peters, 2003）。在对被审计单位对审计失败的影响进行研究时发现被审计单位内部存在着“一股独大”现象，这种现象在农业类上市公司的表现更为明显，并且这种现象也会影响审计人员的独立性（章卫东，2003）。

在对多起审计失败案例进行研究时发现：审计人员的诚信缺失是导致审计失败的根本原因。当审计人员缺失诚信时并不能保持应有的独立性，也会导致审计失败的产生（谢国珍，2004）。众多审计失败的案例都在指向注册会计师未保持应有的独立性（黄世忠，2008）。从注册会计师独立性角度出发研究审计失败时，应当增强独立性建议的可行性，不应当从理论出发，还要多联系实际（姚瑞、张嘉航，2010）。在对审计收费与独立性进行研究时，发现对于一些大客户，特别是审计收费占事务所总体收费比较高的被审单位，他们的压力也会对注册会计师的独立性产生影响，从侧面也会加大审计失败的概率（毕小卓，2016）。职业判断和谨慎怀疑的职业素养虽然也是影响审计失败的一个因素，但根本原因还是注册会计师的独立性在审计过程中受到了影响（刘贝贝，2017）。在对注册会计师职业环境与审计质量的研究中发现：近年来频发的审计失败案件不断增加的主要原因是事务所与注册会计师在与被审单位审计关系形成的过程中逐渐丧失了独立性，根本原因是因为注册会计师行业的发展还存在很大的不足（王小宝，2020）。不论是保持形式上的独立性还是实质上的独立性都会对防止审计失败产生一定的意义。

### 1.2.3 关于生物资产与审计失败的研究

存货审计在整个审计过程中具有重要的作用，对审计报告的结论也具有重要的影响。注册会计师在对存货进行审计时需要制定科学合理的审计计划，特别是对于生物资产存货来说，更应该制定严谨的审计程序，在对生物资产存货审计时注册会计师需要承担更高的审计风险（Allen, 1993）。在对生物资产进行审计时，生物资产审计的高风险点主要是如何对生物资产类型存货进行计价、折旧，客观、准确的判断生物资产的价值会增加审计报告的可信度（JieLiu, 2012），而且生物资产审计相比其他存货审计的审计风险更高，更容易导致审计失败。因

此注册会计师在审计过程中应当特别关注与存货项目相关的审计（Mary Mindak, 2011）。而且外部审计人员相比于内审人员来说，缺乏对被审单位的了解，在对生物资产相关的存货进行减值测试时，外部审计人员所获得的审计证据更加倾向于依赖内部审计人员的工作结果，这种依赖被审单位的审计工作也会增加审计失败的风险（Richard G. Brody, 2014）。

我国学者在研究存货审计时指出：注册会计师在审计过程中对存货的监盘、计价并没有重视，没有考虑到存货审计的特殊性将会大大的增加审计风险（熊守春 2006）。在对被审单位进行分析时发现被审单位的存货风险主要表现在：内控是否规范、盘点结果是否有效（赵晓洁，2016）。同样农业企业审计失败频发的主要原因也是注册会计师对被审单位的行业了解不够深入，在对被审单位进行审计之前缺乏相应的调查，对被审单位的生物资产缺乏相应的审计知识。为了防止农业企业审计失败，注册会计师应当加强对被审单位行业知识的关注，并且还要增强对被审单位生物资产的知识储备（王彩荣，2014）。还有学者认为农业类上市公司审计失败的原因是因为注册会计师在审计过程中忽视了风险评估程序、不重视对被审单位的存货监盘以及在对生物资产进行审计时没有利用相关专家的工作，得出的审计结果可能就会与实际情况偏离（李克亮，2015）。由于农业企业自身的特性、生物资产生长的习性以及生物资产受自然环境的影响较大，在对存货进行监盘时存在一定的障碍，但是科技的进步为审计人员提供了更加多样的审计方法，因此审计人员应当将高科技手段运用到被审单位的监盘之中，例如：遥感、无人机等（魏文扬，2016）。

农业行业与制造业在审计过程中有着很大的区别，农业行业中的生物资产与其他资产相比具有更多的不确定因素，需要审计人员在审计过程中对生物资产的价值进行判断，而审计人员的主观判断又会受生物资产自然环境、生物资产质量、市场价值波动的影响，因此审计人员在对生物资产进行监盘时受到很大主观程度的影响，往往导致审计结果的不准确（陈琪、武琼，2015），同样生物资产的这些特性也大大增加了审计的难度，更容易增加审计风险。因此，审计人员在审计工作开始之前应当首先做到了解农业类上市公司的生物资产的特殊性，并且与同行业的龙头企业进行比对，在审计过程中要重视被审单位的内控，并且合理运用实质性审计程序和分析性审计程序，在面对自己不熟悉的领域时要注重利用专家的工作，增强审计证据的效力，有效降低审计风险，有助于防止审计失败的再次

发生（赵淼、朱娟，2018）。

在对生物资产存货进行审计时，应当客观公正的去设计并执行有效的审计计划，应当对被审单位的内控进行充分的了解，防止由于依赖被审计单位内控，而不能保证所收集审计证据的真实与可靠，在超出自己认知范畴的时候要合理利用相关专家的工作，这样可以有效的降低生物资产对审计失败的影响程度。

#### 1.2.4 文献评述

在对审计失败进行研究时，国外的研究相对起步较早，经过长时间的积累，已经形成了一套完整的理论知识。虽然我国学者研究起步较晚，但也形成了自己的理论知识体系。从研究内容来看，虽然都是在对审计失败进行研究，但是由于国情并不一样，所以在研究内容上来看国内外的研究侧重点并不相同，通过阅读大量文献发现：国内在针对农业类上市公司在生物资产方面进行财务舞弊导致的审计失败研究并不多，并且大多没有结合具体的审计失败的案例去进行剖析。因此本文从注册会计师职业怀疑角度出发，讨论农业类上市公司生物资产舞弊的特征和成因。从注册会计师职业怀疑角度出发，分析缺乏职业怀疑在审计过程中是如何导致审计失败的，通过分析辉山乳业审计失败的根本原因来找出农业类上市公司通过生物资产进行财务舞弊的手段，为注册会计师在进行同类客户审计时如何提高职业怀疑提供相关的建议，改善审计报告的质量。

### 1.3 研究内容和研究方法

#### 1.3.1 研究内容

本文一共分为六个部分，主要研究内容如下：

第一部分：引言。对本文的研究背景进行简单介绍，描述研究本文的意义，在对文献阅读、梳理的前提下提出本文的研究视角。

第二部分：相关概念和理论基础。介绍本文是在何种理论基础的支撑下进行的研究，并对生物资产审计、注册会计师职业怀疑、审计失败等相关概念作出阐述，为下文应用相关的概念和理论基础做好铺垫。

第三部分：辉山乳业审计失败的案例介绍。对辉山乳业的发展历程以及辉山

乳业审计失败事件进行简单的介绍，从两个方面来讲述为什么会出现审计失败，一方面是审计单位的客观表现，另一方面是注册会计师在审计过程中缺乏相应的职业怀疑。

第四部分：在前文研究的基础上从被审计单位与注册会计师在审计过程中职业怀疑的保持两个方面来分析辉山乳业审计失败的成因。

第五部分：针对如何提高注册会计师在生物资产审计过程中的职业怀疑提出相关的建议，希望通过提高注册会计师在审计过程中的职业怀疑来降低农业类上市公司审计失败的发生。

第六部分：结论与不足。对前述研究结果作出总结，并指出本文存在的一些研究不足，对未来的研究作出展望。

### 1.3.2 研究方法

(1) 文献研究法。在图书馆资源和网络平台的帮助下对相关理论和概念进行查找，并且下载大量与论文相关的参考文献并筛选合适的文献进行阅读，总结；其次，通过整理辉山乳业历年的年报、招股说明书、浑水发布的做空报告等，找出与论文内容相关的数据资料；最后对与文章相关的文字性的和数据性的资料进行整合和梳理，提出本文的研究重点。

(2) 案例分析法。本文在阅读相关文献的基础上选取辉山乳业为本文的案例企业，从注册会计师的职业怀疑角度分析辉山乳业生物资产审计失败的原因，并从注册会计师职业怀疑角度提出如何在审计过程中防止生物资产审计失败的相关建议。

## 2. 相关概念和理论基础

### 2.1 相关概念

#### 2.1.1 注册会计师职业怀疑

在 1997 年美国在 SAS（美国舞弊审计准则）NO. 82 中对职业怀疑这一概念做出了解释，指出职业怀疑是一种态度，包括了质疑的思维和对证据的批判性评估。在 2002 年公布的审计准则第 99 号也做出了同样的解释，并指出：注册会计师的这种职业怀疑应当在收集和评价审计证据的过程中更应该被突出。这种观点与国际审计与鉴证业务准则中对职业怀疑的解释一致。

我国在审计准则中直接使用了“职业怀疑”一词，并且对于职业怀疑的定义与国际审计与鉴证业务准则和美国舞弊审计准则中对职业怀疑的定义并没有太大的区别，这在一定程度上也显示出职业怀疑这一概念已经发展到一定的水平。我国对职业怀疑的定义是指：审计师执行审计业务的一种态度。并且明确说明在审计业务中需要保持这种态度的三个环节：1. 风险评估阶段，对被审单位所处环境以及行业进行相关的调查，通过自己了解的程度来识别和评估被审单位可能存在的重大错报风险；2. 实质性程序阶段，在对被审单位的风险进行识别和评估之后设计能应对这些风险的审计程序并且有效的去执行，可以获得充分、适当的审计证据，有效降低审计风险，出具合理的审计报告；3. 复核阶段，在该阶段需要整理审计证据，判断审计报告的真实性，如果在复核阶段发现了以前未发现的重大错报风险还需要重新设计审计程序，将未发现的审计风险通过新的审计程序来降低至一定的低水平。复核阶段的作用就是为财务报表做最后的把关，增强审计报告的可信程度。

#### 2.1.2 生物资产审计

目前，我国将生物资产审计统归于存货审计下的一个子目，我国审计准则中将生物资产划分为消耗性、生产性和公益性生物资产。消耗性生物资产列示时放在存货项，生产性和公益性生物资产在生物资产项下。我国对生物资产审计并没

有明确的定义，不过根据存货审计概念可以得出生物资产审计的定义：是对生物资产在生产过程中的增减变动、以及期末生物资产的结存情况的真实性、合法性和正确性进行的审计。虽然生物资产审计的概念与存货审计的概念差别不大，但是与存货审计不同的是生物资产审计有其自身的特点。首先，生物资产受自然环境影响较大，生物资产的质量并不能做到完全的统一，并且在各种因素的影响下生物资产的价值存在较高的不确定性，在对生物资产进行估值时存在困难。其次，由于生物资产特殊的生长环境以及较高的流动性，在对生物资产进行监盘时在考虑成本效益的情况下不能做到全面盘点，只能进行抽查。抽查的结果存在很大的或然性，并且由于某些生物资产生长在了特殊地理位置，例如深海区域或者陡峭的山区，增加了审计监盘的难度，为实际监盘工作的开展带来了很大的限制，也增加了审计风险。最后，由于生物资产复杂多变，因此也对审计人员提出了较高的要求，不仅需要有较高的知识储备、专业胜任能力，也要保持足够的职业怀疑，并且对所审计的生物资产要有一定的了解，在需要的情况下考虑利用专家的工作。

由于生物资产审计的特殊性，更应该引起注册会计师在审计过程中的警觉，对引起怀疑的事情都要去小心求证，并且可以有效地来运用分析程序获得审计证据。

### 2.1.3 审计失败

在对审计失败的定义进行界定时，学术界有两种观点，他们按照结果观和过程观分别对审计失败进行定义。在这样的情况下审计失败的概念就有了广义和狭义之分。审计失败是因为被审单位存在财务舞弊，而注册会计师经过审计并没有发现这种舞弊，这种观点认为不管注册会计师是否在审计过程中尽职尽责地完成审计工作，只要出具了与被审单位实际情况不同的审计报告，均应当认为是审计失败，这种观点只注重结果，不注重过程，是一种广义的审计失败观。而另一种狭义的审计失败观则更加注重过程，这种观点认为：在被审单位存在财务舞弊的前提下，审计失败是因为注册会计师没有遵守审计准则，这是属于狭义的审计失败观。这种观点更注重注册会计师在审计过程中的主观能动性，更看重注册会计师在审计过程中是否遵守了审计准则的要求。本文研究的审计失败正是基于这样的观点，重点去分析注册会计师在审计过程中的表现，不去太看重审计结果。之

所以选择狭义的审计失败观是因为注册会计师不是万能的，不能发现被审单位全部的财务舞弊，因为有些精心设计的财务舞弊按照审计准则的要求去实施审计程序也并不能发现这种舞弊。而且，如果选择广义的审计失败观，那么审计准则的制定将会毫无意义，我们应该将重点放在注册会计师在审计过程中的表现，关注审计的过程，而不应该只关心结果。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 委托代理理论

委托代理理论最早由美国经济学家米恩斯和伯利提出，他们认为公司在不断扩张和发展过程中，规模越来越大，公司的生产经营越来越复杂，治理结构也逐渐复杂。公司当前的所有者由于各种因素的限制，并不能很好的对公司进行经营和管理，在这种情况下就催生出了职业经理人，他们通过寻找合适的管理者来推荐给所有人，让有能力的管理者去经营公司，以此来提高公司运行的效率和效果。当所有权与经营权分离的时候就产生了委托代理理论。在这种理论下公司的所有者享有公司的所有权，而管理者只负责经营公司。在这一理论下由于公司的管理者只局限于眼前的利益，为了自我利益最大化会采用各种手段来粉饰公司的财务报表。由于经营者与管理者在公司经营活动中掌握的信息不同，存在着信息不对称，管理者所掌握的关于公司的信息比所有者所掌握的要多，所有者并不能很清楚的了解公司的运营及发展状况，这时就会引入独立的第三方机构——会计师事务所。会计师事务所、所有者、经营管理者就构成了委托代理的三方关系。事务所的审计人员为了达到委托人的诉求，就会对企业经营管理者的企业经营状况进行审计。事务所能否达到委托人的利益诉求主要在于审计人员在审计过程中是否客观公正的出具审计报告。委托人通过这一途径来监督受托人的经营管理情况。

本文依据委托代理理论，通过独立的第三方来鉴定财务报表的可靠性并且出具真实、可靠的审计报告，让广大投资者监督所投资公司的经营状况。但是由于企业经营管理者出于自身利益的考量，往往会出具对自身利益有利的财务报表，注册会计师由于各种因素的影响并没有发现管理者出具了错误的财务报表。通过该理论可以探讨注册会计师在审计过程中如何表现才能维护委托方的权利。委托代理理论如下图 2.1 所示：

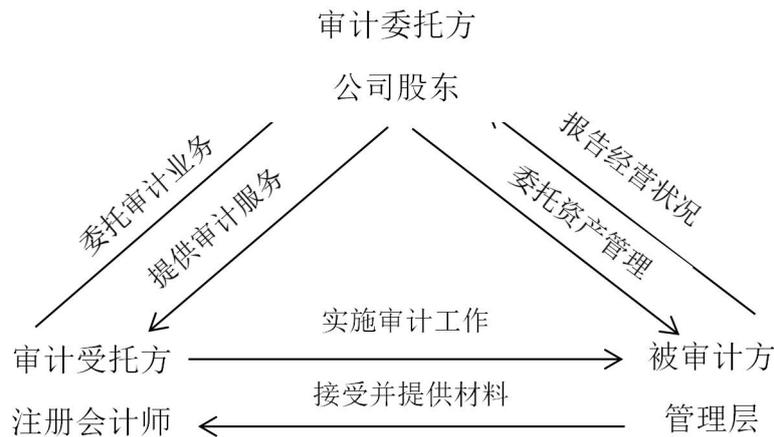


图 2.1 委托代理理论

### 2.2.2 信息不对称理论

信息不对称理论指的是市场各类人员对信息的掌握程度不同，特别是在这个信息化发展快速的时代，拥有充足信息的人往往处于有力的位置。该理论认为：公司的所有者与管理者可以掌握的信息也是具有差异的，两者之间存在信息不对称性，日益分散的利益相关者处于弱势地位，导致审计活动的出现。审计工作加强了公司内外部治理，可以加强信息披露，减少不对称程度，防范道德风险问题<sup>①</sup>和逆向选择<sup>②</sup>问题的发生，促进市场有序发展。信息不对称现象推动了审计的出现，而审计活动可以提高公示信息的真实性，减轻信息不对称问题。

在信息不对称理论的支撑下，注册会计师应当客观、公正的编制审计报告，减少企业所有者与管理者之间掌握信息的差距。同时，被审单位也应做到向社会公众尽职尽责的对外披露相关的财务与非财务信息。

### 2.2.3 舞弊三角理论

舞弊三角理论是由美国会计师委员会主席 W. Steve Albrecht 为代表在 1995 年提出的。他认为，企业产生财务舞弊有三个因素，分别是压力、机会和自我合

<sup>①</sup> 道德风险是在信息不对称条件下，不确定或不完全合同使得负有责任的经济行为主体不承担其行动的全部后果，在最大化自身效用的同时，做出不利于他人行动的现象。

<sup>②</sup> 逆向选择，是信息不对称带来的另一个问题，是指市场的某一方面如果能够利用多于另一方的信息使自己受益而使另一方受损，倾向于与对方签订协议进行交易。

理化。

压力可能来源于所有者对财务指标的高期望、满足舆论或者媒体的“预期”以及管理者为了满足自身的利益，压力是企业舞弊者的行为动机。机会是管理者进行舞弊的一种契机。在面对一定压力的情况下，舞弊者需要找到一个实施舞弊的机会，例如当监管环境不严、企业所属行业具有一定的特殊性、注册会计师在以往的审计中并未发现某一风险点，而当管理者发现后也可能会利用这一漏洞进行舞弊，以上都是舞弊者实施舞弊的机会。机会是舞弊的前提，为舞弊提供了可能。借口是财务舞弊人员为使自己的某种行为合理化而说服自己的理由，是说服自己对某种不恰当行为的认可。在舞弊三角理论中因素与因素之间都是相互联系、相互影响的，不是单独存在的。舞弊三角理论如图 2.2 所示如下：

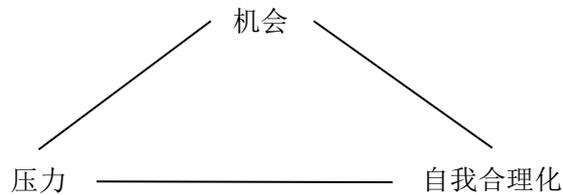


图 2.2 舞弊三角理论

### 3 辉山乳业审计失败案例介绍

#### 3.1 辉山乳业简介及审计失败事件回顾

辉山乳业的历史最早可以追溯到 1951 年，当时辉山乳业还是由沈阳农垦总公司控股的国有企业，随着国有企业的一系列改革以及其他资本的运作，辉山乳业最终由杨凯控股。辉山乳业是中国领先及垂直整合度最高的公司，是我国乳制品行业打造垂直一体化生产方式的代表，在上游种植牲畜所需的苜蓿草和饲料，中游产业养殖奶牛和肉牛，下游企业扩展销售，打造了乳制品行业的全产业链生产运作模式，在乳制品行业逐渐成为了一个重要的角色。

辉山乳业于 2013 年在香港证券交易所上市，在上市初始，辉山乳业的股价一路飙升。在当时，辉山乳业在东北地区一直占有绝对的市场份额。由于市场前景大好，加上本身的一体化生产模式，拥有自营的苜蓿草场并且基本可以达到自给自足，有效的降低了生产成本。然而被外界看好的辉山乳业却在 2017 年 3 月 24 日股价出现暴跌，最大跌幅达到 91.43%（如图 3.1 所示），随后该股票紧急停牌，截至停牌时，股价仍跌 85%，市值蒸发 300 亿港元。



图 3.1 辉山乳业股价暴跌

资料来源：香港交易所

在辉山乳业股价暴跌之后，港交所认为辉山乳业已经不符合《上市规则》的要求，紧接着就对辉山乳业进行除牌程序，在 2019 年 12 月，由于在除牌程序阶

段过后辉山乳业仍然达不到上市规则的要求，香港联合交易所有限公司宣布，辉山乳业的上市地位将被取消。在辉山乳业经历了三年多的动荡之后，终于在 2020 年 9 月，辉山乳业的债权人通过了越秀风行食品集团的重组方案。

毕马威成立于 1897 年，是全球四大会计师事务所之一，主要从事审计、税务和相关服务等业务。在全球设立了许多分公司，在辉山乳业审计失败这一案例中，毕马威在 2014—2016 年间均为辉山乳业出具了无保留意见的审计报告，但是辉山乳业在出现严重的财务造假的情况下毕马威并没有发现问题，这才导致了后续的审计失败的发生。

本文选择辉山乳业作为案例研究的对象，因为该公司拥有较多的生物资产，生物资产的价值难以衡量并且很难对生物资产等存货计提减值准备，许多农业类上市公司的审计失败也是因为通过生物资产进行财务舞弊，而注册会计师并未保持应有的职业怀疑。

## 3.2 辉山乳业生物资产审计风险较高的客观表现

### 3.2.1 利用生物资产虚增利润

辉山乳业财务舞弊的主要方式就是利用生物资产虚增利润，在辉山乳业的资产构成中生物资产构成复杂，被审单位很容易利用生物资产自身的特殊性对财务报表中生物资产的账面价值进行改动，而这种改动是比较隐秘的，注册会计师很难发现财务报表中生物资产的账面价值与实际价值存在差异。辉山乳业 2014—2016 年的生物资产主要情况如表 3.1 所示：

表 3.1 2014-2016 年辉山乳业生物资产情况表 单位：万元

	泌乳牛	育成牛	犊牛	苜蓿草	合计
2014 年	230918	177742	20480	625	429765
2015 年	288470	214074	32805	528	535877
2016 年	377867	183996	38869	528	601260

资料来源：辉山乳业年报整理

由表 3.1 可知，辉山乳业的生物资产每年都有大幅的增加，但是在 2016 年

的审计报告中发现辉山乳业的苜蓿草的价值与 2015 年相同，并且没有做出相关的说明，由于生物资产的价值受自然环境和市场等综合因素的影响，很少会出现两年生物资产价值相等的情况，这种情况应该引起注册会计师的怀疑。并且，辉山乳业的生物资产在总资产中的占比超过了 20%，属于非常重要的资产，因此，在审计过程中注册会计师应当对生物资产有足够的重视，甚至在生物资产监盘时不应太看重审计成本。

苜蓿草被称为“牧草之王”其粗蛋白含量和赖氨酸含量均高于其他牧草，对于奶牛的健康以及产奶质量均有很大的意义，这也是其他牧草以及精饲料不能代替苜蓿草的原因。根据调查显示，苜蓿草在奶牛的养殖成本中占到了总成本的 60%-70%，是奶牛养殖成本的重要组成部分。但是我国适宜种植紫花苜蓿的产地较少不足以供应我国奶牛的饲养，并且国内紫花苜蓿的质量并不如美国，所以国内许多的奶制品生产厂商都会选择进口苜蓿。在考虑各种因素的影响后，进口的苜蓿草一路不断加价，到国内时其价格已经远远超过国内苜蓿草的价格。辉山乳业由于自己种植苜蓿草，在苜蓿草的质量和价格方面与同行业相比具有较大的优势，每年在苜蓿草的成本上能够节省 0.83 亿-1 亿元，大幅度的提高了辉山乳业的利润。但是根据调查发现事实并非如此。

根据辉山乳业的财务报表显示，辉山乳业的苜蓿草种植地区主要位于辽宁省的昌图县，而且根据之前的法院判决辉山乳业土地租赁判决书也同样可知，辽宁省的昌图县是辉山乳业苜蓿种植的主要地点，该地区“十年九涝”。根据中国天气网查询可知 2014 年—2016 年 5—8 月份辽宁省昌图县每月降水天数，如图 3.2 所示：

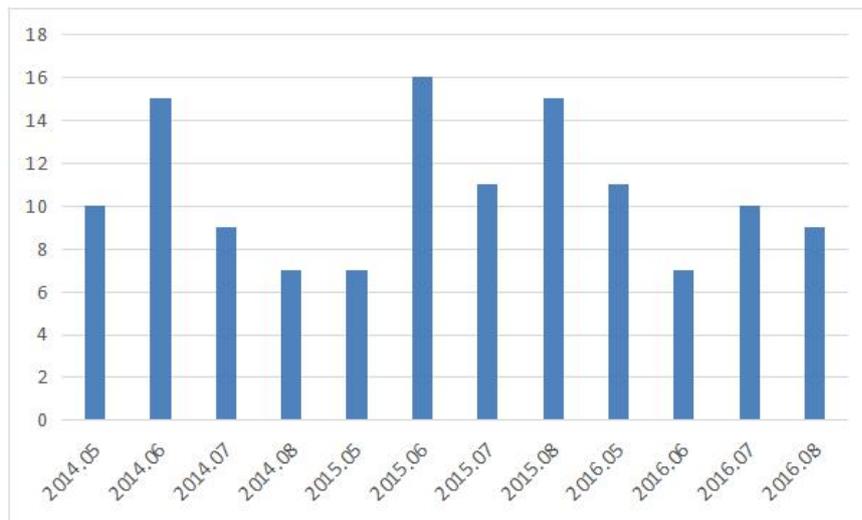


图 3.2 辽宁省昌图县 2014—2016 年 5—8 月份每月降水天数

资料来源：中国天气网

如图可知，辽宁省昌图县 5—8 月份有三分之一的天数都在降水，结合苜蓿草的生长条件可知，这种天气是不利于苜蓿草的生长。并且根据辉山乳业的年报可知，苜蓿草的主要种植地就在辽河的两边，每逢天气异常导致降水量增加或者辽河水位上涨时，苜蓿草就会受到很大的损失，审计人员还需要根据以上因素的影响考虑生物资产在审计时怎样计提减值。在对生物资产的价值进行评估时会受到自然环境以及市场需求的影响，评估价值会与实际价值产生较大的差距，从而使得账面价值与公允价值产生差异，会导致审计风险的增加。如果农业企业进行财务舞弊时会首先考虑在生物资产上进行虚增利润，增加财务舞弊的隐蔽性。

在对被审单位的相关数据进行分析时，可以与同行业相关的公司去进行比较，最好与同行业中的龙头企业进行比较。在对辉山乳业的盈利能力进行分析时，可以与伊利、蒙牛、光明等知名企业进行比较。由于辉山乳业在香港上市，对生物资产的计量与大陆不同，在此用生物资产公平值调整前的毛利率<sup>③</sup>可以方便同行业之间的比较，并且将辉山乳业与同行业龙头企业作对比是比较有说服力的，各企业 2013—2016 年的主营业务毛利率对比如表 3.2 所示：

<sup>③</sup> 《香港会计准则第 41 号—农业 HKAS41》规定生物资产须以公平值减出售成本计量，除非公平值无法可靠计量。我国大陆会计准则并无此规定，在此剔除生物资产公平值的调整，是为了方便同行业间的对比。

表 3.2 2013—2016 年乳制品行业多公司主营业务毛利率对比图

	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年
伊利股份	28.78%	32.86%	36.69%	38.33%
蒙牛乳业	27.00%	30.80%	31.40%	32.79%
光明乳业	42.88%	42.58%	38.87%	42.48%
辉山乳业	54.00%	28.50%	29.60%	29.30%

资料来源：综合整理以上四家企业 2013—2016 年年报

如表 3.2 所示，伊利和蒙牛的主营业务毛利率在 2013—2016 年每年都保持着稳步上涨的状态，虽然光明乳业在 2013—2015 年略有下降，但在 2016 年主营业务毛利率得到了大幅的提升，并且自 2013 年以后，光明乳业的主营业务毛利率是行业内的第一。反观辉山乳业的主营业务毛利率，虽然在 2013 年明显高于同行业，这是因为受上市的影响才会有这样的数据，但在上市之后的几年内主营业务毛利率却下降的比较厉害，与我国其他三家乳制品企业相比还存在一定的差距，通过对比可以发现其实在日常的经营活动中辉山乳业的主营业务能力并不高，但在奶牛养殖业务上的毛利率却在业内排第一。通过对辉山乳业 2014—2016 年原奶产量与苜蓿收割量进行对比、分析可以发现辉山乳业在奶牛养殖业务上的高毛利率并不真实。如表 3.3 所示。

表 3.3 2014—2016 年辉山乳业原奶产量与苜蓿收割量对比表 单位：万吨

	2014 年	2015 年	2016 年
原奶产量	50.17	60.16	74.3
苜蓿收割量	14	13.4	8.5

资料来源：辉山乳业 2014—2016 年年报

通过表 3.3 可知，辉山乳业的原奶产量在 2014—2016 年之间虽然是稳步上涨的，但是反观苜蓿草的收割量却一年不如一年，特别是在 2016 年，苜蓿草的收割量与上年相比下降了 36%，这明显是不合常理的。这种不正常的配比关系通过图 3.2 可以更直观的看出。

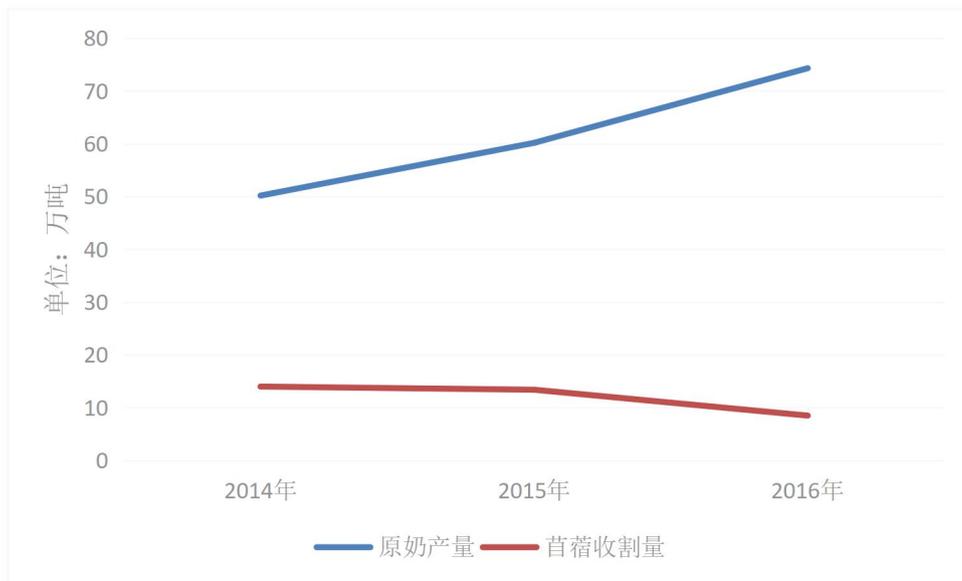


图 3.3 2014—2016 年辉山乳业原奶产量与苜蓿收割量对比图

资料来源：辉山乳业 2014—2016 年年报整理

根据图 3.3 可以明显的看出来，在原奶产量上涨的情况下苜蓿草的收割量反而下降了，而且两者之间的差距越来越明显，呈现出一种明显的反比趋势。奶牛产奶一定要有足够的苜蓿草，因为苜蓿草中含有较高的营养物质，是其他饲料不能代替的，但这种明显的异常关系说明：在辉山乳业苜蓿草自给自足的情况下不可能会有这么高的原奶产量。根据辉山乳业披露的 2014—2016 年的泌乳牛头数与苜蓿草的收割量也可以看出辉山乳业的苜蓿草收割量与泌乳牛头数之间存在异常的不配比关系。在 2014 年辉山乳业的泌乳牛数量跟苜蓿草的配比量为 2.28 吨苜蓿草/头，到 2016 年就下降到了 0.82 吨苜蓿草/头，可用配比量在三年内下降了 2.6 倍。不管从原奶产量与苜蓿草的收割量来看还是从泌乳牛头数与苜蓿草的收割量的配比关系来看，辉山乳业宣称苜蓿草自给自足都是不现实的。而且从浑水的做空报告中也可以知道辉山每年都需要从第三方进口大量的苜蓿草。根据浑水的做空报告显示，辉山乳业常年从国外一家名为安德森的公司中进口苜蓿，根据该代理提供的数据显示，辉山从 2013 年就开始进口苜蓿草，一直持续到至今。辉山进口苜蓿草的价格约合 345 美元/吨，比其自产苜蓿平均成本高了 70% 左右。并且通过询问相关人员发现辉山乳业在国内也有苜蓿草的常年供应商。



图 3.4 浑水机构人员拍摄辉山乳业进口安德森苜蓿草证据

资料来源：浑水做空辉山乳业报告

综上所述，辉山乳业通过虚构原材料供应来源，利用生物资产自身的特殊性来虚增利润，美化财务报表。此时，注册会计师应当对辉山乳业的生物资产的真实性和完整性保持足够的职业怀疑。由于生物资产占被审单位资产的比重较大，注册会计师更应该重视对生物资产进行监盘，获得更多的审计证据，审计人员不应太看重审计成本。审计人员在面对生物资产众多的被审单位时，应当充分考虑到重大错报存在的可能性。

### 3.2.2 虚假现金流报表

对于任何财务舞弊的企业来说，如果企业进行虚增利润，那么虚增利润的行为一定会反映在资金上，利润造假与资金造假是同时发生的。资金造假主要有对现金结余进行造假以及夸大资本支出，但是对于现金结余造假具有一定的难度，而且成本较高，所以许多企业会选择夸大资本支出的方式来进行财务舞弊。因为通过这种方式进行财务舞弊的成本比较低，并且操作起来比较简单。例如，可以将虚增的利润通过夸大存货、在建工程等方式来进行，将虚增的利润列在存货或者在建工程项目，这样就可以在以后对存货或者在建工程进行计提跌价损失和折旧等方式将虚增的利润进行补平，而且这种方法还具有一定的隐蔽性。辉山乳业正是通过增加资本支出来达到对现金流报表造假的目的。

辉山乳业为了掩饰其利用生物资产虚增利润就采取了虚增资本支出的方式，这种方式的本质是将虚增的利润通过费用化支出的方式来消耗掉，并且这些支出虽然计入了存货或者在建工程的成本中，但是并不影响利润表中其他的盈利指标。从辉山乳业历年年报中发现，辉山乳业自从上市以来其资本化支出的金额与

上市当年有着明显的差异,表 3.4 列示了辉山乳业自上市以来新增固定资产和生物资产与当年资本支出之间的差异情况。

**表 3.4 新增固定资产和生物资产与资本支出差异表 单位: 万元**

	2013	2014	2015	2016
新增固定资产	79722	68041	203850	145757
新增生物资产	96399	105578	106112	64856
资本支出	76160	466050	430850	169730

资料来源: 辉山乳业 2013—2016 年报整理

从表 3.4 可以看出,辉山乳业的资本支出在 2014 年和 2015 年尤为明显,特别是在 2014 年,其资本支出与上年相比增长了 6 倍多,存在明显的夸大资本支出的嫌疑,而且辉山乳业在 2014 年并没有披露高额资本支出的去向,本来应该引起注册会计师的职业怀疑,但显然注册会计师并没有注意到与上年相比增加了这么多的资本支出。辉山乳业为了使财务报表的数据存在勾稽关系,为了掩盖虚增的利润,便将这些利润计入到资本支出当中,通过夸大资本支出,并且在以后年度将夸大的资本支出通过计提折旧的方式来转出,这样就形成了一条完美的财务舞弊路线,也具有很强的隐蔽性。同样,虚增资本化支出不仅可以掩盖现金流的不足,由于政策的引导,还能获得较高的政府补贴。

辉山乳业的现金流量不足不仅可以从夸大资本支出可以看出,还能从流动负债率来进行分析。

**表 3.5 辉山乳业的流动负债率情况**

	2014/3/31	2015/3/31	2016/3/31
流动负债(亿元)	29.19	52.54	110.17
总负债(亿元)	78.25	106.49	170.87
流动负债比率	37.3%	49.34%	64.68%

资料来源: 辉山乳业 2013—2016 年报整理

从表 3.5 中可以看出,在 2014 年到 2016 年之间,辉山乳业的流动负债比率

是在不断上升的，而且辉山乳业的短期负债比率也是在不断上升的，大多都是快要到期的债务，金额巨大。而且通过辉山乳业的短期负债率和流动资产负债率可以看出辉山乳业的偿债能力偏低，现金流不足。

通过对辉山乳业的财务报表进行分析可以发现：在 2016 年上半年，辉山乳业经营现金流为 31 亿元，杠杆式自由现金流为 27 亿元，并不需要进行借款或者融资。但是正是在这样的现金流下，辉山乳业却以远高于对外投资的利率实行借款融资。辉山乳业在本年度投入了 8.46 亿元于理财产品，其利率最高为 3.8%。而借款融资的利率却达到了 6.3%，计划获得 10 亿元的融资。站在一个理性经济人的角度来看，自己手里的资金用来投资的利率却低于自己借款的利率，这显然是不经济的，辉山乳业的这一操作并不符合常规。辉山乳业的借款融资这一操作显然是因为现实中的现金流并不是像财务报表中披露的那样，辉山乳业通过现金流进行财务造假。

### 3.2.3 未披露关联方交易

农业类上市公司由于其特殊的行业背景与交易方式，存在众多的关联方。在实际的生产经营活动当中势必会涉及到频繁的关联方交易，这种交易方式由于隐蔽性极高，很难在审计时发现。并且在与关联方进行交易时其交易价格很可能会低于市场的公允价格，这也增加了审计风险。不论是企业会计准则还是审计准则都要求企业和注册会计师应当对关联方关系以及关联方交易进行披露。农业企业很可能利用关联方之间的交易对生物资产进行转移，进行资金体外循环来虚增收入，对财务报表进行财务造假。

在本案例中，辉山乳业向其关联方累计购买了将近 700 万元的种子，已经远超了按照规定需要对外披露的金额，但是辉山乳业向其关联方购买的金额远远超过了规定的额度，在辉山乳业的财务报表中并未及时披露该项交易。杨凯和其妻子通过王兵这一代理人从辉山乳业至少收购了四个牧场。王兵通过成立辽宁富翰畜牧有限公司来收购辉山乳业仅建立了 8 个月的沈阳富裕牧业有限公司，而且在这八个月当中，富裕牧业至少完成了四个牧场的建立，杨凯和其妻子通过这一操作将辉山的牧场转移到了自己控股的牧合家，这一操作至少从辉山乳业转移了 1.5 亿元的资产到自己的旗下。如果转让过程中还包括牛群的转让，那么转移的资产将会更高。辉山乳业的这一转移也并未在财务报表中进行披露，注册会计师

在审计过程中也并未关注到这一异常现象。

农业企业由于更为复杂的关联方交易，更应该引起注册会计师的怀疑，防止被审单位利用关联方交易转移资产或者虚增利润。

### 3.3 注册会计师在审计过程中缺乏职业怀疑的表现

审计风险较高并不能必然表明会导致审计失败，审计失败的发生一定是双方互相影响的结果。在辉山乳业审计失败的案例中被审单位的财务舞弊是审计失败的前提，而注册会计师缺乏了相应的职业怀疑是导致审计失败的诱因。在该案例中注册会计师缺乏职业怀疑的表现主要是：

(1) 审计监盘是在对农业类上市公司进行审计时获得审计证据的重要手段。辉山乳业的生物资产构成复杂，不仅有苜蓿草还有不同种类的奶牛，在辉山乳业审计过程中对生物资产监盘时，注册会计师应当聘请农作物方面的专家和畜牧业方面的专家共同实施存货的监盘，但在实际过程中审计人员仅仅聘请了农作物方面的专家对牧草进行了测算而忽略了对奶牛真实情况的调查。并且只是计算了奶牛的折旧额，并没有对奶牛的所有权进行确认，这样的做法会增大审计风险，会更容易导致审计失败。

(2) 区别于制造业在审计过程中采用的审计方法，由于奶牛与机器之间存在差别，制造业在某一时间段具有固定的产出量，而奶牛作为一种生物资产，其产奶量受自然环境和其自身特性影响其产奶量并不固定，具有一定的季节性。在对生物资产进行审计时要关注到这种更容易增加审计风险的细节，但在对辉山乳业进行审计时注册会计师并未对这部分不同保持职业怀疑。

(3) 由于辉山乳业的主营业务是奶制品的销售，所以在辉山乳业的生物资产中奶牛的数量相比其他种类的牛要多，奶牛在产奶的同时也会产出牛犊，由于科技的发展以及人工授精技术的成熟，辉山乳业生物资产中的公牛犊保有量比较低，只留下健康、适合繁殖的公牛犊，而对于那些质量不好的则会选择出售或者宰杀，加工成肉制品。出售的公牛犊已经不再属于生产性生物资产，而是应当将这部分资产划分到消耗性生物资产，但辉山乳业也将出售的公牛犊计入到了生产性生物资产的价值当中，而注册会计师对这部分资产也没有监盘，对这部分计量差错的生物资产也没有进行追究。对奶牛的实际属性价值没有做到分类计量，导致生产性生物资产与消耗性生物资产之间出现了计量差错。

(4) 在函证的寄发与回收上审计人员也让被审单位参与，审计人员对回函也缺乏必要的分析。由于被审单位存在许多现金交易，而且交易地比较分散、交易次数多、金额小，很难对辉山乳业的现金流进行函证，注册会计师需要实施替代程序来获取审计证据，但在替代程序过程中审计人员仅凭借企业内部人员提供的证据便认定被审单位现金流不存在问题，审计人员这种盲目相信被审单位提供的审计证据有违审计准则的要求，审计准则规定审计人员应当对被审单位提供的审计证据保持一定的职业怀疑，要去实施相应的审计程序来验证被审单位提供的审计证据是否真实、可靠，不能直接将被审单位提供的审计证据作为出具审计报告的依据。

综合以上证据表明，审计人员在审计过程中并未保持适当的职业怀疑，在被审单位风险较高的前提下才导致了这次的审计失败。

## 4 辉山乳业审计失败案例成因分析

### 4.1 审计失败中辉山乳业客观因素分析

#### 4.1.1 公司内部存在管理漏洞

辉山乳业 73.71%的股权都由杨凯持有（如图 4.1 所示），杨凯实际控制了整个公司，即使还有其他的领导和监督管理机构，但发挥不了任何作用，个人持股比例过高会导致个人利益置于企业利益之上。由于一股独大、关联公司的复杂性以及生物资产的特殊性，给审计工作设置了不少障碍，最终使审计风险发生的几率增大。

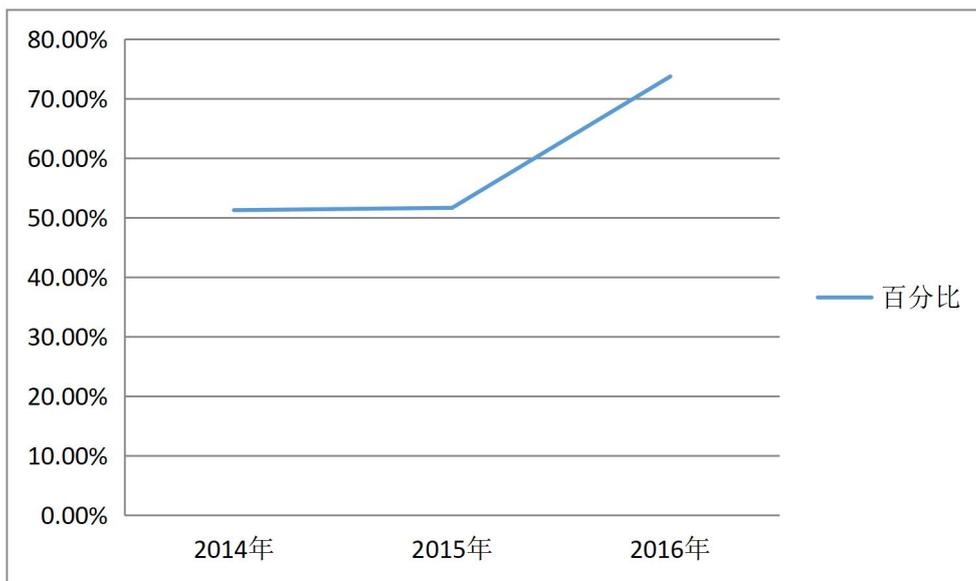


图 4.1 杨凯先生 2014—2016 年股本占已发行股本的百分比

资料来源：辉山乳业年报整理

杨凯担任辉山乳业首席执行官和董事局主席，根据上市公司规则，董事会主席和 CEO 不能由同一人兼任，而且根据图 4.1 可知杨凯在 2016 年对公司的持股比例突然增加，大股东持股比例过高可能会凌驾于企业内控之上，无法对企业的活动进行有效的控制，持股比例过高也会危害其他股东的利益。辉山乳业作为典型的农业类上市公司，其关联企业众多，根据浑水的做空报告显示，控股股东杨

凯将辉山乳业的全资子公司富裕牧场的股权全部转移给了富翰畜牧，转移金额至少为 1.5 亿元，但是该笔交易并未在辉山乳业的财务报表中进行披露。

在辉山乳业的年报中发现辉山乳业在公司结构中虽然设立了审核委员会但是辉山乳业的审核委员会并未按照要求来披露评价内部控制审计的有效性的报告，其审核委员会并没有起到应有的作用。并且根据《公司法》的要求，有限责任公司必须设立监事会，进行会计监督和业务监督，但是辉山乳业并没有设置监事会，独立董事相当于监事会的作用，这样的做法并不能保障公司及股东的合法权益，增加了审计工作中的审计风险，影响了企业风险管理效能的提升。

#### 4.1.2 被审单位存在粉饰经营业绩的客观条件

根据舞弊三角理论，对于一个企业来说，造成其进行舞弊行为的原因主要有三个，分别是压力、机会以及借口，这三个原因也是判断企业是否存在舞弊的主要依据。

1. 压力。在公司成功上市后为维持公司的正常经营活动，需要向社会进行融资，而“好看”的财务报表则会吸引更多的投资者，而且在融资过后还存在经营压力，如果公司在以后年度的经营状况不好还有可能面临退市的风险，然而管理层为了维护自身的利益，会尽可能的去美化财务报表。在辉山乳业财务舞弊案件中的财务舞弊的主要压力是来自于经济压力，根据以上的分析可以得出，辉山乳业的财务杠杆率过高，短期负债数量巨大且即将到期，长期负债大约有 160 亿元，这些高额负债对于农业类上市公司来说存在着较高的债务风险。公司的管理层利用生物资产虚增利润，其虚增的资产需要利用财务造假来掩饰，以上的这些条件都是辉山乳业进行财务舞弊的动机。

2. 机会。当存在经济压力时管理者就会找准一个机会去实施舞弊。农业类上市公司因为拥有大量的生物资产，这些生物资产在监盘时存在很多的障碍，例如：在监盘过程中生物资产具有流动性，生物资产的种类、数量和产地都会对监盘产生不利影响，被审单位利用这一点很容易就选择通过生物资产进行财务舞弊，生物资产本身的特性就为辉山乳业进行财务舞弊提供了机会。而且辉山乳业的上游大多是零散的农户，分布比较广泛，单笔交易的金额较小，大多采用现金交易的形式，这种交易形式往往没有相关发票的支撑，很难对这些资产的真实性和真实性进行追

踪。并且辉山乳业的董事局主席持股比例过高，很多决策都是由杨凯一个人做出。个人持股比例过高往往导致内控失效。以上的种种证据都表明辉山乳业存在财务造假的机会。

3. 借口。如果一个舞弊者在压力面前找到了机会，那么他就缺一个说服自己的理由去实施舞弊。对于农业类上市公司来说，频发的自然灾害就会是被审单位资产转移的合理借口，并且这个借口屡试不爽。例如，獐子岛以自然灾害来宣称扇贝的离奇死亡，辉山乳业也可以以自然灾害为由来宣称苜蓿草的大面积死亡、奶牛染上重大传染病造成奶牛大量死亡等，这些理由由于不可控，不仅使财务舞弊者摆脱了责任，还可以使账面亏损合理化。

## 4.2 注册会计师缺乏职业怀疑成因分析

### 4.2.1 缺乏应有的独立性与质疑性思维

在辉山乳业审计失败案例中所涉及到的毕马威会计师事务所，连续四年都在为辉山乳业的审计提供服务。并且根据辉山乳业披露的年报得知：在辉山乳业的高级管理人员当中有四名高管都曾在毕马威任职过，任职时间都不短。辉山乳业的财务总监苏永海先生在毕马威任职了将近20年，并且曾经在毕马威沈阳办公室担任高级合伙人。这些有着毕马威常年工作经验的人担任辉山乳业的高管，在一定程度上都会对审计人员的独立性产生不利影响。《中国注册会计师职业道德守则》规定：无论曾经在事务所担任过合伙人或者审计员后来又在被审单位担任高管职务还是在被审单位曾经担任过高管后又来到事务所成为项目审计人员的，不管出现哪一种情况，如果与曾经任职的单位存在密切联系都会对审计人员的独立性产生不利影响。

独立性是审计的灵魂。在收集审计证据的过程中要客观公正的去评价审计证据。对审计证据的审慎评价是批判性思维基于客观事实的理性反思。审计人员应当对有疑问的审计证据采取怀疑的态度和质疑性思维，采取相应的审计程序去判断审计证据的可靠性，不用经验去判断。良好的职业怀疑态度需要审计人员具有丰富的审计知识、拥有判断对错的头脑并且还需要拥有看穿事物本质的独特眼光。

根据辉山乳业的年报显示，2013—2016 年的营业收入分别为：25.52 亿元、35.3 亿元、39.23 亿元、45.27 亿元，其中 14 年的营业收入与同期相比增长比率最高，15、16 年的营业收入增长率也都在 10% 以上，在营收增长率最高的 2014 年，行业的龙头企业蒙牛和伊利的营收增长率为 15.4% 和 12.94%。与行业龙头企业相比，辉山乳业的营业收入值得引起注册会计师的怀疑，判断营业收入的真实与否主要从销售单价和销售量两个因素入手。在销售单价方面，辉山乳业的销售单价在 14 和 15 年都在增加，在销售量方面，辉山乳业的原奶产量与同行业平均水平相比也得到了提升，我么可以通过调查辉山乳业在网上的销售情况来看辉山乳业的营业收入是否真实。

辉山乳业在 2016 年的年报中声称在这一年企业通过线上销售的方式创造了销售奇迹，我们可以通过登录相关数据平台对辉山乳业的网络销售进行调查，通过电商销售平台的数据进行分析发现：辉山乳业虽然通过降价和打折的方式提升了业绩，但是销量并不明显，这样的情况下营业收入也并不会像宣称的那样有了极大的增长。同样也可以从辉山乳业线上销售平台缴纳的增值税也可以发现辉山乳业存在夸大营业收入的事实。

综上所述，注册会计师在审计过程中并没有做到应有的独立性，也没有保持相应的职业怀疑，在被审单位进行财务舞弊的前提下，由于注册会计师的主观错误才导致了本次的审计失败。

#### 4.2.2 未严格遵循审计程序

《中国注册会计师审计准则》中明确提出：注册会计师应当按照审计工作的基本要求来实施审计程序并且应当在风险评估阶段、实质性阶段以及复核阶段始终保持应有的职业怀疑，如果在审计过程中没有保持应有的职业怀疑或者降低了职业怀疑的态度都会在一定程度上导致审计失败的产生。职业怀疑要求注册会计师的审计意见必须具有客观的事实，充分的证据才能形成，用严谨，慎重的态度去分析审计证据。

毕马威会计师事务所的审计人员在辉山乳业审计的过程中并未严格遵循审计准则要求的审计程序，没有保持足够的职业怀疑。根据审计准则的要求，在风险评估阶段，注册会计师需要了解该单位的经营状况，并且将这种经营状况与

大环境的整体趋势比较,如果当整体环境显示不利于该行业的发展时或者同类型的企业经营状况都处于下滑阶段而被审单位还能保持良好的盈利状态,此时就需要引起注册会计师的怀疑,有理由去怀疑被审单位是否存在财务舞弊、是否利用关联方的关系营造了虚假的财务报表,风险评估阶段是进行审计的第一步,在该阶段可以大概对被审单位进行了解,对被审单位存在的风险设定一个合理的风险水平,为以后的审计工作指明重点领域。对于乳制品行业来说,利润率维持在45%左右最为合理,然而根据辉山乳业的年报披露,在上市后的第一年辉山乳业的利润率高达62.4%,相比于国内的蒙牛、伊利等龙头乳制品行业,辉山乳业的利润率明显高与另外两家乳制品行业,这显然在正常情况下是不合理的,应该引起注册会计师的警觉。并且辉山乳业的生物资产数量巨大,特别是苜蓿草的种植受种植地气候的影响,紫花苜蓿适宜温暖和半湿润到干旱的气候,辉山乳业的紫花苜蓿种植地区主要分布在昌图县的辽河附近,该地区经常遭受洪涝灾害的影响。同时辉山乳业的日常活动会与零散奶牛养殖户之间具有经济往来,这些与辉山乳业进行交易的对象极其分散并且他们之间所用资金大都是现金形式,没有发票和收据,这些交易难以留下交易凭证,很难对被审计单位的资金进行详细的追踪,这些因素在风险评估阶段都应当被注册会计师考虑在内,引起注册会计师的职业怀疑,这些都是会在一定程度上增加被审计单位的审计风险。

在实质性程序阶段,注册会计师应当运用相应的审计方法来降低在风险评估阶段注册会计师对被审单位评估的审计风险,防止审计失败的发生。例如对辉山乳业的生物资产进行盘点时,如果审计人员对辉山乳业的生物资产缺乏了解时,不能盲目自信,应当聘请相关的专家对牧场和苜蓿种植地区进行实地考察。通过借助专家的工作即可发现辉山乳业苜蓿的实际种植能力是非常有限,根据调查,辉山乳业的牧草长期以来都是从美国一家名为安德森的企业进口,与年报当中宣称的牧草自给自足并不相符。因为存在从第三方进口苜蓿草,注册会计师应当从相关发票、采购合同等文件来检查被审单位是否存在应付账款未入账的现象,调查是否存在未入账负债。

审计人员对于奶牛场的实际环境应当实地进行调查,通过实地调查可以发现辉山乳业的牧场环境并不像其宣称的那样干净、整洁,而是设备简陋、缺乏管理和维护,奶牛在这样的生长环境下其健康和产奶量自然得不到保障,其财务报表

中披露的高产奶量也不真实。注册会计师应当要求被审单位对这种情况做出合理的解释，如果不能做出合理的解释，审计人员应当追加审计程序、采取适当的审计方法，调查原因，降低审计风险，防止审计失败。著名做空机构浑水公司虽然没有直接接触辉山乳业的原始单据，但是却凭借最简单的审计方法，例如实地调查、询问、运用无人机观察等手段得出辉山乳业存在财务舞弊。可见在实质性阶段不能因为任何因素而减少审计程序的执行，并且不能因为其他因素的影响而降低对被审计单位的职业怀疑。

在整体复核阶段，保持应有的职业怀疑可以防止重大错报的遗漏，增强审计报告的可信程度。审计人员在对审计报告进行整体复核时需要之前所做的审计程序进行重新梳理，以期发现以往未发现的审计风险点，如果存在较大的审计风险，应当重新考虑评估的风险是否恰当，计划的审计程序是否充分，是否有必要进一步追加更为严格的审计程序。通过最后的整体复核阶段可以有效的降低审计风险，降低审计失败发生的可能性，确保审计报告的真实、完整与可信。

#### 4.2.3 过分依赖以往审计结果

注册会计师职业准则中，有很多内容是依靠经验去判断，在审计过程中注册会计师具有很大的主观能动性。如果对一家企业进行连续审计，在出具审计报告时可以将往年的审计结果作为本年的参考，但并不能依据上年的判断结果就得出今年的审计结论。在辉山乳业审计失败案例中注册会计师也存在着依赖以往审计结果的侥幸心理，在毕马威为辉山乳业提供审计服务的几年当中均出具的是无保留审计意见，让审计人员在很大程度上相信辉山乳业的财务报表并不存在重大错报，导致注册会计师并未严格依照审计程序去收集审计证据，在审计过程中审计人员存在着很大的主观性。依赖以往的审计结果给出审计意见的方式完全不合理。审计人员根据以往的审计结果、被审单位的规模和社会地位以及出于审计成本的综合考量，使他们有理由相信被审单位所提供的材料是真实、可靠的，但是审计人员并不能过分的依赖以往的审计结果，更不能直接把以往的审计结论作为今年审计意见的主要参考，审计人员不应主观上认为被审单位这一年是诚信的，财务报表是没有舞弊的，审计人员主观上的想法并不能去减少应当实施的审计程序。

#### 4.2.4 未重视生物资产存货监盘的特殊性、审计监盘流于形式

存货监盘是审计流程中重要的审计方法,特别是对于有着大量生物资产的农业企业来说存货监盘是获得审计证据的必要程序。如果在审计过程中注册会计师不能对生物资产存货做到严格的监盘,那么在审计过程中并不能获得相应的审计证据,很容易影响审计质量,令审计结果发生偏移。特别是对于农业企业的存货而言,受市场影响较大,其价值会随着时间、环境的不断改变而波动。在辉山乳业审计失败这一案例中,辉山乳业不仅种植着大量的苜蓿草和其他饲料,同时还有着大量的奶牛、泌乳牛等,生物资产构成比较复杂,并且生物资产在辉山乳业中的存货占比较大对辉山乳业整体来说有着重要的影响,更应该重视生物资产的特殊性,引起审计人员的警觉。但是在审计过程中,注册会计师并没有意识到存货监盘的复杂性和特殊性,在生物资产存货监盘过程中流于形式,盲目相信被审计单位提供的数据,但是被审计单位提供的数据很可能是经过“加工”过后的数据,审计人员并没有深入的去分析生物资产当中存在的风险。普通的审计监盘程序并不能很好地满足生物资产存货监盘的需求,容易导致审计风险的增加,被审计单位更容易在这些构成复杂的生物资产存货上去做手脚,更容易导致财务舞弊的出现。

辉山乳业的生物资产由于金额过高,占总资产的比重过大,属于非常重要的资产,审计人员在审计过程中应当对这部分资产特别重视,而且生物资产相比于其他类型的资产具有较高的审计风险,在对这部分资产进行抽样审计过程中应当选择较高的抽样比。注册会计师还应当在监盘时对苜蓿草的生长情况、生长环境、规格参数进行仔细的测量。但是在辉山乳业审计过程中审计人员并没有对这些特殊的生物资产执行应有的审计程序,审计过程也流于形式,没有表现出生物资产监盘应有的特殊性。

#### 4.2.5 注册会计师对生物资产审计专业性知识储备不足

在审计过程中需要审计人员对被审计单位的情况有一定的了解,如果被审计单位有特殊资产还需要审计人员掌握相关的知识。在对农业类上市公司进行审计时需要审计人员增强对被审计单位的生物资产专业知识的储备,这样更有利于审计人员

判断审计中存在的风险点，并据此确定审计中的重点和难点。

在对生物资产进行审计时，往往需要运用更加专业的知识，比如了解该生物资产的生长习性和生长规律、对比同行业同类型生物资产的质量、产量等。注册会计师在审计过程中通常运用的都是关于财务方面的专业知识，和生活中的基本常识。在对辉山乳业进行审计过程中，由于辉山乳业有着大量的生物资产，注册会计师在对存货进行监盘的过程中缺乏相应的专业知识，限于职业怀疑态度和审计成本的原因，注册会计师并不会追加多余的审计程序对存货进行更近一步的分析。被审计单位也是借助于生物资产的特殊性、复杂性以及数量上的巨大，往往会在账本上对生物资产进行造假。而注册会计师在存货监盘过程中并没有真实掌握生物资产的存在、真实性、完整性，并不会对账本上生物资产的价值产生怀疑。

## 5 辉山乳业审计失败对提高CPA职业怀疑的启示

### 5.1 增强注册会计师的独立性

注册会计师作为独立的第三方，在审计工作中应当保持应有的独立性，而且独立性是审计的灵魂，如果独立性缺失，那么注册会计师所做的工作将会毫无意义，事务所也没有存在的必要。保持应有的独立性不仅可以提高注册会计师的职业怀疑，还能提高审计质量，预防审计失败。

通过提高注册会计师的职业道德可以增强注册会计师在实质上的独立性，注册会计师应当自觉提高自身的道德素质，增强自身的社会责任感，保持一种为社会服务的心态，让自己觉得自己做的工作是有价值的，是对社会有利的。做到诚实守信，不自欺欺人，以诚实守信为自己的道德底线。增强注册会计师的职业道德和社会责任感可以提高注册会计师在精神层面上的独立性。做一个有责任感的第三方，增强自身的责任感与使命感。并且注册会计师在每年的继续教育中都应当抽出一部分时间去认真学习，不只是将电脑打开去刷学时。注册会计师不能将独立性挂在嘴边，不能每年签署一个独立性的书面确认函就能保证独立性，甚至有些事务所的注册会计师还存在独立性书面确认函让同事进行代签的情况。

在审计过程中，注册会计师应当严格遵照注册会计师职业准则中对独立性的要求，按照审计准则规定的审计流程实施审计程序，不对客户提供违反独立性的任何服务，提供客观、公正的审计报告，并且在审计过程中注册会计师不能收受被审单位提供的任何赠品和款待。不可以为了经济利益而屈服于外界压力。做一个有正义感的人。

### 5.2 针对生物资产盘点制定恰当的审计程序

农业类上市公司与其他行业相比生物资产众多且构成复杂，许多农业类上市公司的审计失败都是在存货这一类资产中进行财务舞弊，存货所对应的审计风险相比其他资产要高的多，更容易引起审计失败。例如：康美药业、康得新、辉山乳业等，在审计过程中存货这类资产的审计应当引起注册会计师的重视。

在对农业类上市公司进行审计时，在风险评估阶段，注册会计师应当对被审

单位的生物资产存货有一定的了解,因为一般的农业类上市公司的审计失败都是通过生物资产来对财务报表进行调节。并且需要判断生物资产存货的风险是一般风险还是特别风险,如果是特别风险还需要设计进一步的审计程序来应对特别风险。农业类上市公司的存货相比于制造业上市公司的存货更加复杂。注册会计师在审计开始之前的风险评估阶段更应该严格遵循审计准则的要求。

在风险应对阶段,如果是连续审计,考虑到生物资产的特殊性,需要每年都对生物资产存货进行控制测试。在审计过程中需要重点关注生物资产在生产中如何管理的情况和生物资产的采购情况。根据了解到的情况对生物资产存货实施控制测试,查看关于被审单位的内部控制的运行是否有效。由于各个行业的不同,审计人员应当根据实际情况来选择在哪些方面进行控制测试。

在实质性程序阶段,由于存货在企业中的流动资产占比较大,并且农业类上市公司的存货具有品种多样、数量大、质量比较难把握、收支频繁等特点,在审计过程中为了提高审计的效率和节约审计成本,无法对被审单位的存货全部实施细节测试,而且全部实施细节测试也不现实。审计人员在对被审单位有了充分的了解之后可以通过评价和测试来确定需要实施的细节测试,来保证存货审计的有效性。在细节测试阶段,注册会计师需要对存货进行实地监盘以测试存货的真实性和完整性。由于生物资产存货监盘的特殊性,注册会计师需要利用专家的帮助,还可以利用遥感、无人机、红外线等现代化手段对存货进行监盘。由于生物资产类存货具有极强的流动性,虽然不能做到对生物资产的全部监盘,但还是需要选取足够的样本量,当样本量选择的越多,审计监盘结果真实性越接近整体水平,获得的审计证据越真实。在对存货进行盘点时还可以询问运送产品的司机、门卫、附近的居民,确认存货是否是本单位自有的存货,确保存货的所有权。并且注册会计师还需要重视对分析性程序的运用,这样可以事半功倍的完成审计工作。

### 5.3 加强对被审单位的审前调查

审前调查对审计工作的开展具有非常重要的意义,在审计工作开展之前进行审前调查不仅可以有效的了解被审单位的基本状况,还可以为以后的审计工作打好基础,在审前调查后可以根据调查的内容和重点进行总结分析,发现被审单位的薄弱环节,这些环节在以后的审计过程中就是需要注册会计师提高职业怀疑的

地方。

审前调查活动是通过各种方法来收集各种信息，加深对被审单位的了解程度，在这个过程中可以通过收集的资料来判断被审单位存在的高风险点，以及以后在审计工作开展的过程中注册会计师需要提高职业怀疑的地方。通过审前调查可以发现被审单位的在生产过程以及管理过程中的薄弱环节，针对问题线索确定审计重点关注事项，为后续现场审计提供方向。审前调查根据不同的行业也有不同的针对性，所以在开展审前调查之前审计人员需要对该审计项目的特性具有针对性的了解，这样在以后的审计过程中才能做到对症下药。例如：相比于制造业而言，农业类上市公司在审计过程中存在着较大的审计风险。

因为农业类上市公司有着大量的生物资产，这些生物资产是被审单位容易进行财务舞弊的资产，审计人员在开展审前调查时就应当对这些生物资产有一定的了解，例如了解被审单位生物资产的生长习性、生长周期、地理位置、市场价格等。在信息化审计时代，审计人员应当充分利用信息化系统开展审前调查，通过物资采购系统、电子商务系统、天眼查，以及中国裁判文书网等内外部系统开展审前调查。还可以通过 python 在网上收集同行业、同类型生物资产相关数据，将被审单位生物资产与同行业进行比较、分析，查看是否存在数据异常的地方，在数据异常的地方就是以后注册会计师需要增强职业怀疑的地方。由于农业类上市公司存在着较高的审计风险。因此，更应该加强对被审单位的审前调查，这样可以对被审单位有一个全面的掌握，确定以后审计工作的重点。在对这类特殊行业进行审前调查时，可以提前对被审单位有一个大概的了解。

## 5.4 强化利用乳业专家和动植物专家的工作成果

“人不是万能的”，我们不能精通所有的事情。当生物资产存货的监盘超出注册会计师的知识范围时，应当考虑利用专家的工作。让专业的人去做专业的事不仅可以提高效率，还能提升获得审计证据的准确性。针对辉山乳业的生物资产存货监盘，审计人员应当利用乳业专家和动植物专家的工作，在对辉山乳业的苜蓿草进行监盘时可以利用动植物专家的工作，具体的去分析苜蓿草的产量、质量、当地的气候环境等，在对辉山乳业的牛群数量和乳制品数量进行监盘时，可以运用畜牧业专家、乳制品专家的工作成果，正确核算牛群数量和乳制品数量的价值，

这些往往是注册会计师所不具备的专业知识。注册会计师需要做的是如何利用专家的工作。

首先,注册会计师应与专家确定好生物资产监盘程序的性质、在什么时间对何种范围内的生物资产进行监盘,在这方面应该达成一致意见。其次,注册会计师在利用专家工作的时候要提前确认专家是否能够胜任该项任务,是否站在第三方的角度客观、公正。在判断专家是否有这方面的能力时可以查看该专家是否具有相应的资格或者执业许可,注册会计师可以通过登录相关的网站进行查询。同时还要判断专家的经验和社会上的声望,在判断专家的经验和社会声望时可以查看专家之前出具的工作报告或者询问业内同行业的其他专家,确保所选专家具有较强的专业胜任能力,最后还要评价专家工作的恰当性,看看专家收集到的证据是否可以支撑自己做出判断,能否实现该环节的审计目标。

在利用专家工作成果的同时还应就相关问题达成一致意见,例如:工作的性质、范围和目标、遵守保密规定的要求等达成一致协议,这样双方才能在以后的工作中更好的完成各自的任务,促进审计过程更有效率的完成。

在遇到生物资产存货监盘时,审计人员应当根据存货的重大错报风险程度考虑是否利用专家的工作。当需要利用专家工作的时候应当积极主动寻求专家的帮助,当注册会计师在恰当的时间更加合理的运用相关专家的工作成果时,获得的审计证据将会更加的真实、准确,可以大大降低审计风险、提高审计报告的质量、避免审计失败、减少注册会计师的工作量。

## 5.5 增强注册会计师知识储备和职业道德建设

增强注册会计师的知识储备量和职业道德建设对注册会计师的职业怀疑的提高有着重要的作用。审计人员的知识储备是开展审计的前提,职业道德是每一个审计人员均应当具备的基本素质。较高的知识储备量不仅可以增强注册会计师的理论知识,还能提高对异常数据和事物的怀疑精神,在审计过程中始终保持应有的职业怀疑。事务所应当关注审计人员个人的知识储备情况,审计人员的知识储备量越高,越容易增强职业怀疑能力。在日常的工作中事务所可以举办一些与增强审计人员的职业怀疑能力的知识竞赛,并且可以拿出一部分的资金作为奖励,增强大家学习审计知识的热情,还可以定期邀请专家来事务所进行讲座等。

由于经济的快速发展，越来越多的企业想通过上市来筹融资，由于我国对上市公司的要求不断提高，某些企业并不能达到上市的门槛，在这样的情况下就会对财务报表进行造假以此来达到上市的目的，舞弊的手段也越来越高。国家为了防止企业进行财务舞弊，也会经常更新《企业会计准则》和《审计准则》，舞弊手段的不断变化以及准则的不断更新也对注册会计师提出了更高的要求，注册会计师应当实时学习和关注一些准则的变化以及最新的财务舞弊案例，分析各种财务舞弊的手段是什么，并且自己加以总结，当有新的准则出台时，事务所可以聘请相关的专家来事务所对相关准则进行解读，加强注册会计师对准则的理解与应用。

在对被审单位进行审计前，事务所和注册会计师应当对被审单位的情况有一个大概的了解，如果在对农业类上市公司进行审计前，项目组的审计人员应当对被审单位的生物资产有一定的了解，增加对相关生物资产的知识储备量，例如：了解生物资产的生长习性、生长周期、市场环境、整个行业的平均发展水平等，只有对被审单位生物资产有了充分的了解才能在审计过程中更好的保持职业怀疑。在有了一定知识储备的前提下还要在审计过程中丰富自己的实践经验。在审计过程中应该由入行时间久、经验丰富的老员工带领刚入职的新员工对应该保持职业怀疑的地方进行指导和分析，培养刚入职审计人员职业判断的建立。

事务所和注册会计师应该秉承客观、公正的态度为社会提供服务，在审计过程中应该以大众利益为基础，树立良好的服务理念。审计工作开展的前提需要注册会计师诚信并且遵守职业道德，不应从自身或者被审单位的利益出发，需要严格遵守《注册会计师职业道德基本准则》。关于职业道德的增强可以采用奖惩两种方式。事务所可以为每个审计人员建立专门的诚信档案，并根据该审计人员在日常工作中的行为表现以及所出具审计报告的质量来对审计人员的诚信度进行打分。在打分的过程中应该坚持公开、透明的原则，让该项制度真正的落到实处，这些分数可以与该审计人员的工资水平和职业晋升挂钩，并且政府还可以通过监管立法来约束审计人员的职业道德。审计人员本人也应当重视职业道德的培养与建设。

以上的这些要求需要会计师事务所在日常就进行有计划的在职培训，在日常就注重知识的积累与运用，强化审计人员对职业怀疑的理解，让审计人员熟练掌握职业道德的内涵，虽然这些措施看起来是一个漫长的过程，但是从长远来看，

这些措施对事务所、审计人员都是有益的。

## 5.6 重视分析程序在审计过程中的应用

与其他行业相比，农业行业比较复杂，也比较特殊。在获取审计证据时注册会计师应加强对分析性程序的运用，特别是在获取与生物资产相关的证据时，可以有效的降低审计风险。分析性程序的理论基础在于：企业并不是在整个经济环境中孤立存在的，必然是与周围的环境发生动态联系的，存在着某种不可分割、不可改变的经济规律的。在企业进行财务造假时可能会操控一小部分的财务或非财务信息，但是不可能操控整个经济环境，企业进行财务造假必然会在经济环境中留下证据。因此，审计人员在审计过程中要合理运用分析性程序，在保证审计质量的前提下节约时间。

在对生物资产进行分析性程序时所选用的指标要能反映出该行业的特定风险。在实施分析性程序时需要建立独立的期望值，设定重要性尺度，如果出现与同行业平均数据偏差较大的异常数据，应当引起审计人员的重视，找出异常数据背后的根本原因。但是审计人员不能为了达到某个期望值而去凑数，这样并不能获得有效的审计证据。由于农业行业区别于制造业，可以分析该风险是否是被审计单位操纵的还是因为生物资产本身的特殊性导致的，当财务比率异常时，通过分析，找出异常的原因，有效防止被审单位进行财务舞弊。而且，随着信息技术的发展，也让全样本数据审计或分析成为可能，降低注册会计师在对生物资产监盘时的审计风险，注册会计师应当利用数据审计，这样不仅能快速获得准确的审计证据，还能节约审计时间，提高审计效率。最后，对主要的数值和比率进行分析，并与同行业具有代表性的企业进行对比，查看这些数据是否存在异常。

分析性程序在生物资产审计过程中不仅有利于通过对相关数据和相关信息分析找出可能存在矛盾的审计证据，提高审计效率。但是分析性程序要达到一定的效果离不开高素质审计人员的参与，事务所应该加强对高素质人员的培养与招聘，用内部与外部相结合的方式吸引高素质人才，并提高高素质人才的待遇，防止人员流失。在事务所招聘的过程中招聘一些精通计算机的人员，这样也可以提高分析程序在审计过程中的运用。通过提升事务所的实力，还能增强事务所的竞争力。

## 6 研究结论与研究不足

### 6.1 研究结论

通过对辉山乳业的审计失败进行剖析，找出导致审计失败的原因，并提出相关的建议。农业类上市公司主要通过生物资产进行财务舞弊，与其他行业的存货相比生物资产具有更高的审计风险，需要注册会计师时时保持职业怀疑，注册会计师如果在对生物资产进行审计时放松了职业怀疑，就会很容易导致审计失败。通过从注册会计师的职业怀疑角度来研究农业类上市公司的审计失败，可以得出以下结论：

(1) 生物资产是财务舞弊的高发地带，在审计过程中注册会计师更应该关注这部分资产的真实性与合法性。

(2) 会计师事务所和注册会计师应当在对被审单位有了充分的了解之后再承接业务，事务所与被审单位接触的过程中应该保持独立性，审计人员在审计过程中也应当如此，并且需要根据对被审单位的了解制定具有针对性的审计计划，重视分析性程序并考虑是否设计更进一步的审计程序。

(3) 在审计过程中注册会计师应当重视生物资产存货的特殊性，加强对被审单位的审前调查。并且还需要提升自身的知识储备，提高在审计过程中的职业怀疑，在必要时考虑利用专家的工作，获得充分、适当的审计证据。

在对生物资产进行审计时，注册会计师保持应有的职业怀疑态度，可以有效的降低农业类上市公司审计失败的发生，提升审计报告的质量，促进我国市场经济健康发展。

### 6.2 研究不足

由于学术能力和水平有限，在对生物资产审计失败的研究过程中可能会存在对农业行业缺乏深入的了解、对农业类上市公司的财务舞弊考虑难免有顾及不到之处、提出的相关建议可能并不完善。在对审计失败的研究上我们还有很远的路要走，对如何防止农业类上市公司审计失败的问题本人也将会继续进行研究。

## 参考文献

- [1] Abbolt,L.J.,Parker,G,Raghunandan,K.,The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees[J].Auditing A Journal of Practice and Theory , 2003 (9) : 22
- [2] Bailey C,Daily C,Philips T.A study of Kruglanskis need for closure construct and its implications for judgment and decision making in accounting and auditing.Working Paper,2006
- [3] Carcello.J.Palmose . Auditor Litigation and modified reporting on the bankrupt clients[J]. Journal of Accounting Research,1994:1-30
- [4] De Angelo.Auditor Size and Audity Quality[J].Journal of Accounting and Economics,1981 (3) : 183-199.
- [5] Hammersley J S.Pattern identification and industry-specialist auditors[J].The Accounting Review,2006(81):309-336
- [6] Hurr R K.Eining M,Plumlee D.An Examination of Professional SkepticismWorking Paper[J].University of Isconsinmadison,2008
- [7] Johnson P E,Jamal K,Berryman R G.Effect of framing on auditor decisions[J]. Organizational Behavior and Human Decision Processes,1991(50):75-106
- [8] Jie Liu.The Enterprise Risk Management and the Risk Oriented Internal Audit [J].Business,2012(03):20-25.
- [9] Popova V .Integration of Fraud Risk in the Risk of Material[J]. Misstatement and the effect on Auditors Planning Decisions, 2008
- [10] Ponemon L ,Auditor under-reporting of time and moral reasoning:An experimental lab accounting study[J].Contemporary Accounting Research,1992(9):171-189
- [11] [8] Timothy,B.,Bell and Joseph,V.,Carcello,A Decision Aid for Assessing the Likelihood of Fraudulent Financial Reporting[J]. A Journal of Practice &Theory Spring 2000,19(1):169-184
- [12] 毕小卓,注册会计师审计失败问题研究[J]. 经贸实践, 2016 (14) : 98-99
- [13] 方明慧. 基于缺乏职业怀疑视角审计失败案例分析——以瑞华对华泽镍钴

- 审计失败为例[J]. 中国乡镇企业会计, 2019 (06) :206-207
- [14] 侯海燕. CPA 审计失败的原因分析及对策研究[J]. 财会通讯, 2001 (11) : 41-42
- [15] 黄世忠, 黄京符. 财务报表舞弊行为特征及预警信号综述[J]. 财会通讯, 2004 (12) : 25-28
- [16] 黄世忠, 张胜芳, 叶丰洼. 会计舞弊之反思——世界通信公司治理、会计舞弊和审计失败剖析[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2004: 1-2, 177-200
- [17] 黄靖豪. 生物资产审计及风险应对研究——以獐子岛为例[D]. 蚌埠: 安徽财经大学, 2019
- [18] 刘峰, 林斌. 会计师事务所脱钩与政府选择[J]. 会计研究, 2000(02): 35-39
- [19] 刘峰. 制度安排与会计信息质量——红光实业的案例分析[J]. 会计研究, 2001 (07) : 45-47
- [20] 刘峰, 许菲. 风险导向型审计、法律风险、审计质量[J]. 会计研究, 2002 (2) : 21-27
- [21] 林钟高, 叶德刚等. 论审计失败[J]. 中国注册会计师, 2002 (7) : 37-39
- [22] 龙小海等. 基于注册会计师关联关系的会计监管体系博弈分析[J]. 会计研究, 2004 (10) : 41-96
- [23] 李爽, 吴溪. 审计失败与证券审计市场监管——基于中国证监会 2008-2010 年行政处罚案的研究[J]. 审计研究 2013 (2) : 90-98
- [24] 刘晓波, 王玥. 云南绿大地公司财务舞弊案例研究[J]. 会计之友, 2013 (2): 62-65
- [25] 李晓慧, 周羽杰. 对注册会计师职业怀疑缺失的问题分析及建议[J]. 注册会计师, 2015 (11) : 35-41
- [26] 刘贝贝. 注册会计师审计失败的原因及对策分析[J]. 中国集体经济, 2017 (03) : 135-136
- [27] 李阳蓝. 上市公司盈余管理手段与审计识别——以辉山乳业为例[J]. 审计广角, 2017(06): 42-45.
- [28] 刘宁诗. 生物资产审计风险研究——以“獐子岛”为例[D]. 广州: 广东外语外贸大学, 2018

- [29] 李娜. 辉山乳业审计失败成因及对策研究[D]. 大连: 东北财经大学, 2018
- [30] 刘琨, 许建伟, 郑榕. 审计职业怀疑的制度变迁与发展路径探析[J]. 会计之友, 2019 (13): 8-12
- [31] 马兰, 王延明. 经营失败、审计失败与审计风险——来自暂停上市公司历年审计报告的经验分析[J]. 中国注册会计师, 2003 (3): 23-25
- [32] 秦荣生. 注册会计师审计失败的成因及规避[J]. 注册会计师通讯, 1999(4): 25-29
- [33] 屈小兰、张继勋. 审计职业怀疑研究综述[J]. 审计研究, 2012 (03): 69-75
- [34] 茹家团. 注册会计师行业监管主体、现状、问题与制度修改建议[J]. 会计之友 2012 (4): 89-95
- [35] 孙晓梅, 田文静. 我国注册会计师审计失败与独立性缺失分析——基于证监会处罚报告的思考[J]. 经济问题探索, 2009 (7): 58-64
- [36] 盛娟. 中毅达公司生物资产审计案分析[D]. 长春: 吉林财经大学, 2019
- [37] 田原. 职业怀疑、分析程序与审计失败——基于新大地
- [38] 吴溪. 我国证券审计市场的集中度与注册会计师独立性[J]. 中国注册会计师, 2001 (06): 14-16
- [39] 吴溪. 监管处罚中的“重师轻所”及其后果: 经验证据[J]. 会计研究, 2007 (8): 23-94
- [40] 王若冰. 港股做空危机分析——以辉山乳业暴跌事件为例[J]. 财务管理与资本运营, 2017 (12): 44—45
- [41] 吴丹丹. 审计失败原因与对策探讨[D]. 北京: 北京交通大学, 2019
- [42] 魏文扬. 万福生科财务造假事件案例分析[D]. 辽宁: 辽宁大学, 016
- [43] 王彩荣. 注册会计师审计失败问题研究[D]. 太原: 山西财经大学, 2014 (5)
- [44] 王小宝. 注册会计师执业环境与审计质量[J]. 会计之友, 2020 (04): 33-36
- [45] 徐永定, 张宇燕, 郑乘文. 西方经济学[M]. 北京: 经济科技出版社, 1999: 89-103.
- [46] 谢朝武. 股份公司会计舞弊及其制度防范[J]. 会计研究, 2000(04): 31-33.
- [47] 谢志华. 审计职业判断、审计风险与审计责任[J]. 审计研究, 2000 (6): 42-47

- [48] 夏延茹. 注册会计师审计失败问题研究——基于绿大地审计失败案例[D]. 郑州: 河南大学, 2014
- [49] 徐瑞. 华泽镍钴审计失败案例研究——基于注册会计师勤勉尽责的角度[D]. 济南: 山东大学, 2019
- [50] 谢国珍, 上市公司 CPA 审计失败的根源及建立诚信机制的探讨[J]. 浙江工程学院学报, 2001 (21): 41-42
- [51] 姚瑞, 张嘉航. 审计独立性、会计信息与市场反应[J]. 浙江工程学院学报, 2001 (1): 7-21
- [52] 阎达五, 王建英. 上市公司利润操纵行为的财务指标特征研究[J]. 财务与会计, 2001 (10): 21-25.
- [53] 袁清波, 高明华, . 注册会计师审计失败的成因与对策研究[J]. 财会研究, 2005 (3): 50-51
- [54] 叶琼燕, 于忠泊. 审计师个人特指与审计质量[J]. 山西财经大学学报, 2011 (33): 117-124
- [55] 尹释霖. 上市公司审计失败问题研究——以南纺股份为例[D]. 北京: 北京交通大学, 2016
- [56] 郑朝晖. 上市公司十大管理舞弊案分析及侦查研究 [J]. 审计研究, 2001 (06): 22-24
- [57] 章卫东. 审计失败上市公司之舞弊特征分析[J]. 上海立信会计学院学报, 2003 (5): 32-40
- [58] 张丽群. 审计职业判断研究[J]. 审计月刊, 2009 (07): 48-49
- [56] 郑艳茹. 经验法则与保持审计职业怀疑[J]. 财会月刊, 2012 (03): 64-66
- [60] 赵树丽. 基于大数据背景下会计信息造假的防范——以辉山乳业为例[J]. 观点, 2017 (12): 93-94.
- [61] 钟文赫. 企业扩张期的融资策略探究——基于辉山乳业公司[J]. 财务与管理, 2017 (04): 24-25.
- [62] 赵淼, 朱娟. 生物资产审计存在的问题与对策[J]. 金融经济, 2018 (07): 181-183
- [63] 周萍, 项军. 上市公司审计失败现状、成因及规避措施——基于 2008—2018

年证监会处罚决定的统计分析[J]. 会计之友, 2020 (02) :141-147

## 后记

转眼间，三年已过，深深记得第一次来到学校时就被它安静的环境所吸引，在研究生期间，学校浓厚的学习氛围和积极向上的精神始终影响着我，使我深切地感受到了求学治学和做人做事的全新境界。

首先我真诚地感谢我的导师。在论文的架构和专业知识上导师都对我进行了耐心的指导和帮助。导师严谨的治学态度、渊博的知识和高尚宽厚的师德，使我在论文写作过程中受益匪浅，同时在做事、做人上受益终身。其次向会计学院的所有师生表示感谢，在此学习生活的三年里，从他们身上学到的知识将使我受用终生。最后，感谢父母对我的支持和理解，谢谢他们对我的教导和付出。同时感谢这三年里舍友的陪伴，在这段时间里我们共同成长、共同进步，一起完成从学校到社会的过渡。

要感谢的人太多，我无法全部列出来，未来还长，我会带着感恩的心迈向前方。