

分类号 F239/86
U D C _____

密级 公开
编号 10741



硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 基于冲突理论下的审计失败问题研究
——以圣莱达审计失败为例

研究生姓名: 韩嘉欣

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 林俊 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： 韩嘉欣 签字日期： 2021.6.2
 导师签名： 张金峰 签字日期： 2021.6.8
 导师(校外)签名： 付俊 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： 韩嘉欣 签字日期： 2021.6.2
 导师签名： 张金峰 签字日期： 2021.6.8
 导师(校外)签名： 付俊 签字日期： 2021.6.10

Study on the Failure of Audit in the Perspective of Conflict Theory——Taking Ningbo Sunlight Case as an Example

Candidate: Han Jiabin

Supervisor: Zhang Jinhui Lin Jun

摘 要

审计在经济的健康增长中起着至关重要的作用,是投资者与企业之间的信息纽带,审计的结果也对第三方使用者做出决策起着重要的导向作用。因此国家相关部门也在不断加大对企业和审计师的监管力度。尽管如此,近几年证监会依然披露了许多审计失败的案件。审计失败无论是对于审计师还是涉及到的企业来说,都有非常消极的影响。因此,本文希望通过对审计失败问题的研究,探讨审计失败出现的真正原因,以期能够规避审计失败。

审计失败的结果是管理层和审计师共同作用的结果,对于两者之间关系的探讨是十分重要的。因此引入审计冲突理论和审计冲突模型,希望能从二者的行为选择的深层次的原因出发去分析审计失败的根本原因。本文梳理了有关审计失败的原因和避免审计失败措施的国内外文献,并对“审计失败”一词进行了界定:明确以审计师在审计过程中是否勤勉尽责为审计失败的判断标准。同时以委托代理理论、“理性经济人”假设理论和 GONE 理论为基础,从近五年证监会披露的审计失败的案件出发,对其中审计师和企业分别具有的突出特征进行归纳,以此对原审计冲突理论进行优化。并以该模型为基础,对审计师与管理层之间的行为选择原因进行分析,得出具体导致审计失败的真正原因。

以优化后的模型对圣莱达审计失败进行研究后可以发现,审计失败的主要原因是审计师和管理层双方的力量不均衡导致的。被审计单位的管理层有很强的力量去舞弊和向审计师施加压力,同时审计师却没有足够匹配的力量去抵御来自管理层的压力。因此,增强审计师的力量和制约管理层的力量,是能够避免审计失败的关键因素。最后,本文从这两个方面出发,为之后审计失败的规避提出建议。

关键词: 审计失败 审计冲突理论 圣莱达 审计冲突模型

Abstract

Auditing is crucial to the economy's long-term success. It acts as a medium for information between investors and companies. Third-party users use the audit results as a guide when making decisions. As a result, relevant state agencies are constantly beefing up their oversight of businesses and auditors. Despite this, the Securities Regulatory Commission has disclosed many cases of audit failures in recent years. Audit failures have a very negative impact on both auditors and enterprises involved. Therefore, this article hopes to explore the real causes of audit failure through the study of audit failure, so as to avoid audit failure.

The result of audit failure is the product of management and auditors working together, and it is critical to investigate the interaction between the two. As a result, the audit conflict hypothesis and audit conflict model were introduced in the hopes of analyzing the root causes of auditor errors from the deep explanations for their action choices. This article organizes and defines the word "audit failure," as well as domestic and foreign literature on the causes of audit failure and preventive measures: The audit failure judgement criterion is whether the auditor is vigilant and diligent during the audit process. Using the principal-agent principle, the "rational economic man hypothesis" theory, and the GONE theory, the outstanding characteristics of the auditor and the company are summarized from the beginning of the audit loss cases revealed by the Securities Regulatory Commission in the last five years, in order to simplify the original audit conflict theory. On the basis of this model, the reasons for the behavioral selection between auditors and management are analyzed, and the real reasons for audit failure are obtained.

After using the optimized model to analyze the audit failure of Ningbo Sunlight Case, it was discovered that the key cause of the audit failure is a power disparity between the auditor and the management. The audited unit's management has significant capacity to lie and exert pressure on the auditor, whilst the auditor lacks sufficient power to withstand the management's pressure. As a result, increasing the power of auditors while limiting the power of management are important factors in

avoiding audit failures. Finally, this review based on these two points and offers recommendations for avoiding future audit errors.

Keywords: Audit failure; Conflict theory; Ningbo Sunlight; Behavioral model

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究意义.....	2
1.3 文献综述.....	2
1.3.1 审计失败的成因研究.....	2
1.3.2 审计失败的对策研究.....	6
1.3.3 文献评述	8
1.4 研究方法与内容.....	9
1.4.1 研究方法	9
1.4.2 研究内容	9
2 相关概念与理论	11
2.1 相关概念.....	11
2.1.1 审计冲突理论及审计冲突模型	11
2.1.2 审计失败	14
2.2 相关理论.....	15
2.2.1 委托代理理论	15
2.2.2 “理性经济人”假设理论	16
2.2.3 GONE 理论	16
3 我国近年审计失败特征及冲突模型优化	18
3.1 我国近年审计失败特征	18
3.1.1 审计失败案例选取以及整体情况	18
3.1.2 审计失败的审计师特征	20
3.1.3 审计失败的被审计单位特征.....	22
3.2 原审计冲突模型的优化	24
3.2.1 原审计冲突模型	24
3.2.2 优化审计冲突模型	25
4 圣莱达审计失败案例介绍	29
4.1 圣莱达电器简介.....	29

4.2 众华会计师事务所简介	30
4.3 圣莱达电器舞弊手段	31
4.3.1 虚构诉讼收入	31
4.3.2 控股股东以政府补助注入资金	33
4.4 审计师在审计中存在的问题	33
4.4.1 注册会计师未勤勉尽责	33
4.4.2 注册会计师未执行恰当的审计程序	34
4.5 证监会处罚情况	35
5 基于冲突理论的审计失败原因分析	37
5.1 圣莱达管理层对众华所施加压力的力量	37
5.1.1 选择审计师的权力	37
5.1.2 决定审计费用	37
5.1.3 决定审计条件	38
5.1.4 公司经营情况	39
5.1.5 舞弊机会	39
5.1.6 监管约束	40
5.1.7 道德约束	41
5.2 众华所抵御圣莱达压力的力量	42
5.2.1 专业胜任能力	42
5.2.2 审计报告使用者	43
5.2.3 审计成本	44
5.2.4 连续审计	45
5.2.5 监管约束	45
5.2.6 道德和声誉约束	46
5.3 圣莱达审计失败评价	47
6 基于冲突理论下避免审计失败的对策	49
6.1 制约管理层施加压力的力量	49
6.1.1 健全审计师聘任制度	49
6.1.2 健全内部控制制度	50

6.1.3 定期轮换会计师事务所	50
6.1.4 增加企业违法成本	51
6.2 增强审计师抵御压力的力量	52
6.2.1 审慎承接业务	52
6.2.2 规范审计收费	52
6.2.3 完善审计质量控制体系	53
6.2.4 提升审计师专业胜任能力	54
6.2.5 加强对审计师和事务所的监管力度	55
7 研究结论与不足	57
7.1 研究结论	57
7.2 研究不足	58
参考文献	59
致 谢	63

1 绪论

1.1 研究背景

近年来,随着我国市场经济的不断深入和发展,对于市场的监管日益严格和完善,监管部门也在积极改善对注册会计师的技术技能和职业道德的指导,对于事务所的处罚也在逐年上升。遗憾的是,根据证监会的披露显示,上市公司数据造假行为还是层出不穷,审计失败在不断出现。社会审计利用审计师中立的第三方身份,搭建财务报表提供者与使用者之间的桥梁,合理保证所审计报表的真实和公允。但是由于信息的不对称,审计师无法完全保证所出具意见的准确性,公众又对审计师抱有很大的期望,因此审计失败的不断出现会给这个信任的“桥梁”带来负面影响。不仅会使信任该结果的报表使用者做出不正确的决定,也会影响到企业的整体计划与发展前景。同时公众也会对注册会计师产生不信任感,使审计原本作为客观、独立的第三方机构的公信力受到大幅度的影响。长此以往,可能会使得公众对于整个审计行业的发展抱有消极想法,这对于我国起步时间并不长的审计行业来说影响是巨大的,甚至会进一步影响我国市场经济的健康和平稳运行。

Arieh Goldman 和 Benzion Barlev 在 1974 年在杂志《会计评论》提出了审计师-被审计单位之间的审计冲突理论。该理论是在分析审计师独立性的基础上,着眼于审计师与被审计单位管理层之间的行为力量对比,分析可能会出现的管理层为获取有利的审计意见向审计师施加压力,或者审计师在面对这种压力的行为表现。具体展现了审计人员进行正常审计的推动力量和制约力量、被审计单位管理层进行舞弊的力量以及制约因素。虽然时隔多年,但是直到现在该理论仍具有很强的现实意义。审计主体在审计过程中都有各自的动机,各自不同的动机又会产生不一样地选择。审计行为其实就是审计师和被审计单位的管理层行为选择的一种冲突,二者的最终行为就取决于该冲突能否达成一致。这一理论能够明确审计作为第三方的独立性和双方各自行为对审计失败的影响,因此希望基于该理论对审计失败进行分析,进一步为避免审计失败的出现提出的建议。

1.2 研究意义

证券市场能够不断发展的前提是我们必须保证证券市场的公平，只有公平公开的投资信息和投资渠道，才能给予投资者信心，才能使我国的市场经济真正迸发出活力。但是审计失败的出现，是对公平公开的市场经济建设的巨大打击。因此对企业的审计失败的及时总结和分析具有非常重要的意义。

（1）理论意义

学术界对于审计失败的研究一直在进行中，并且取得了很多丰富的成果。本文选取实际发生的审计失败的案例——众华会计师事务所（以下简称“众华所”）对宁波圣莱达电器股份有限公司（以下简称“圣莱达”）的审计失败，用冲突理论对该审计失败的案例进行分析。本文是在对现有的文献和相关资料进行充分阅读的基础上分析和总结，根据我国近五年发生的案例来对原冲突理论进行优化。在审计失败发生时，会计师事务所和被审计单位管理层实际上都有各自的行为动机和制约因素，这不仅仅取决于被审计单位是否进行了财务舞弊。通过对这些行为原因与动机的分析，基于冲突理论得出双方在审计失败中各自扮演的角色，最后能够对以上分析的内容提出相应的防范措施，减少审计失败的发生，这能够充实冲突理论和审计失败的相关理论研究。并且由于圣莱达舞弊设计主体的特殊性，也能丰富识别舞弊手法的理论。

（2）现实意义

通过对圣莱达审计失败的分析，能够对审计的具体实践内容进行补充。圣莱达在舞弊时涉及到了地方政府和法院两个特殊主体来虚增收入，对于审计失败来说比较有针对性和代表性。同时该事件也直接导致了众华所后来的停接业务，对众华所的影响较为重大，因此本案例具有一些现实意义。对于企业而言，可以从中得出企业的治理缺陷，增加舞弊的制约因素，以此来减少舞弊行为；对于注册会计师而言，能够及时了解创新的舞弊手段，提高本身的审计敏感度，最大限度上对可能出现的审计风险进行避免。

1.3 文献综述

1.3.1 审计失败的成因研究

国内外学者对于审计失败的成因的研究，主要是从注册会计师和事务所、被审计单位和监管三个方面来进行分析的。

(1) 注册会计师和事务所对审计失败的影响

关于注册会计师、会计师事务所对审计失败的影响，首先是集中在对注册会计师的独立性、所要完成审计工作的复杂程度、是否保持了职业谨慎和应有的职业怀疑等方面。国外学者主要是从注册会计师独立性出发进行研究的。其次对于会计师事务所与审计失败的研究，主要是从治理结构、审计收费、独立性等方面进行研究的。

对于会计师事务所而言，L. D. Angelo (1981) 认为事务所作为第三方，其审计失败的原因可以从事务所的规模出发来看：事务所的规模越大，就拥有更多的收费议价权利，也会对会计师事务所的中立性产生影响。Filex Pomeranz (1990) 认为部分事务所会存在所承接业务的数目与自身能够完成的审计项目数目之间的不对等的情况。孙炜玥、周丽丽、陆丽倩 (2019) 通过分析大智慧审计失败的案例，发现会计师事务所随着规模的扩大，会存在总所和分所在内部治理上存在的 inconsistent 的情况。具体表现在人员、业务或者质量控制等方面，都会对审计结果造成影响。Michas 与 Francis (2012) 认为事务所的内部治理结构也会在很大程度上影响审计质量。事务所要能够及时对其治理不完善之处进行修正，如果一个事务所在短期内面对多起诉讼案件，那么他的内部治理就是值得怀疑的。

一些学者从注册会计师角度切入分析，认为审计师在审计时缺少职业谨慎是审计失败的重要原因。乔鹏程 (2020) 认为注册会计师谨慎性的提高可以避免审计失败的出现。而审计谨慎性主要是取决于会计师事务所的内部治理机制，只有注册会计师和会计师事务所的负责人之间能够发挥主观能动性来严格控制审计质量，才能从根本上减少审计失败的发生。付亮 (2019) 认为如果注册会计师在开展业务时没有专业审慎地正确了解被审计单位的整体环境，或者审计过程中未执行适当有效的审计程序，则审计很可能失败。

同时，也有学者提出审计师缺少必要的职业怀疑也是导致审计失败的重要因素。L. D. Angelo (1981) 认为，审计人员通过其专业的审计能力来进行应有的审计程序，是能够及时发现被审计单位财务报表中存在的问题的，但这个前提是注册会计师必须具有良好的专业胜任能力和职业道德素养。张菊朋 (2019) 通过立

信所对 ST 国药的审计失败的分析之后得出结论：审计师在审计过程中缺少应该的审慎态度会直接导致其出具错误的意见。尤其是针对特殊行业的企业进行审计时，职业怀疑显得更加重要。李洪（2019）认为对于审计失败的控制，内因应该是对注册会计师自身的“职业化”建设，通过引导注册会计师对其职业道德的正确认识，进一步推动注册会计师“守住”其面对诱惑时的道德底线，强调了审计的独立性。

另外，随着企业舞弊手段的不断推陈出新，一些学者认为注册会计师的胜任能力也是审计失败的重要原因。李克亮（2018）通过对立信会计师事务所和证监会听证会的旁听，认为注册会计师在审计时不仅应该关注报表上的内容，也应该更多对企业的经营形势和环境等做出分析、评估风险。同时，有效减少审计失败也表现在注册会计师能够结合审计实际去创新审计方法。朱丹、高晓露、李立群（2020）则认为注册会计师是否是对被审计单位的首次审计业务以及审计工作的复杂程度都会影响审计结果。在对客户的首次审计时，注册会计师往往会更注重对于被审计单位整体情况的了解，注意对审计风险的控制，出现审计失败的可能性较小；同时被审计单位的情况越复杂，也越不利于注册会计师及时识别和控制风险。王小宝（2020）认为审计失败的根本原因是注册会计师行业的发展滞后，现阶段公众与审计之间存在着期望差。会计师事务所自身的议价能力弱，使注册会计师能够得到的薪酬低，与其责任不匹配；同时国内会计师事务所的实力整体不高，在舞弊行为不断变化的今天，容易出现审计失败。

（2）被审计单位对审计失败的影响

关于被审计单位对审计失败的影响的研究，国内学者和国外学者的研究思路有所区别：国外的学者是基于对审计诉讼的研究来总结审计失败所具有的共性规律，认为被审计单位的财务状况恶化是造成审计失败的重要原因。而国内的学者则主要是以实证研究为主，认为被审计单位的内部治理、企业舞弊、管理层对舞弊的态度都会对审计失败造成影响。

国外不少研究者试图通过对于审计诉讼的案件分析来解释审计失败。Palmrose（1988）发现企业财务状况的恶化经常会带来审计诉讼的增加，因此审计失败的关键因素是源于被审计单位的财务状况的恶化。Bon-neretal（1999）则认为，审计诉讼的主体一般是那些正在快速扩张的企业，因为这些企业的制度

结构很可能跟不上其不断成长的规模，引来更多的审计诉讼。相应地，带来审计失败。

一些学者则从审计单位的内部治理出发来分析被审计单位对审计失败的影响。黄世忠（2019）则是希望从企业行为选择方面去解释审计失败，认为企业的权利分配、权力等级、权力平衡、利益协调是影响公司财务是否财务造假的重要原因。如果这四个方面的治理机制出现问题，那么该公司出现财务造假的可能性就会相对应的增加。李寿喜、何逸冰（2017）基于实际的案例分析，也得出了相似的观点：认为审计失败的出现与公司内部治理结构是息息相关的。Bhasin（2017）对亚洲国家的审计失败进行研究发现，被审计单位的自身内部控制环境会影响公司管理层对是否进行舞弊的选择。

同时，也有不少学者认为企业舞弊是造成审计失败的主要原因。Carcello 与 Palmrose（1994）认为企业自身在经营中所出现的问题是最后出现审计失败的根本原因。正是由于企业提供不真实的财务报表的手段逐渐隐蔽，才使得审计师会出具错误的审计结论。孙晓立（2014）、刘冬梅（2015）在对审计失败进行研究时得出同样结论，更多的审计失败主要是由于被审计单位财务造假而引起的。付亮（2019）在对审计失败的原因进行研究时发现，审计失败主要原因是企业提供与事实不相符的财务报告。

另外，也有学者是从被审计单位的管理层舞弊动机来解释审计失败的。陈秀东、郭爱宏（2016）认为审计失败的案例里，被审计单位的管理层虽然是财务欺诈的主要责任人，但是实际控制人对于舞弊行为的默许也是审计失败的主要原因。吴勋、王彦（2017）则认为企业在经营业绩不佳时，为了避免股价的波动和利润的连续亏损，企业的管理层会有更大的动机去舞弊。此时审计工作难度较大，导致审计师对于该项目的审计失败可能性较大，这也是造成审计失败的重要原因。

（3）监管环境对审计失败的影响

关于监管环境对审计失败的影响的研究，国内外学者的研究方向是一致的：认为法律的健全程度、监管单位的处罚力度以及处罚形式都会影响审计失败。

国内外学者均认为审计失败与相关的法律是否健全有紧密的联系。Song He Lee（2014）研究发现，如果法律能够对违法者严惩，那么法律会对潜在的违法者起到警示和威慑作用，从而减少审计失败。刘启云（2015）认为审计失败的现

象之所以越来越频繁，一个重要因素就是由于我国没有建立完备的制度，例如审计准则与诉讼制度。肖淑琴、滕剑仑（2020）也通过实证分析对审计人员和上市公司双方实施审计活动的动态演变得出了相似的结论，审计双方在审计失败中的行为往往取决于社会的外部监管环境未对其形成有效的制约措施。在此情况之下，上市公司会因为业绩等因素选择舞弊，而审计人员则为减少审计程序和审计成本从而导致审计失败的出现。

不少学者从我国对于审计失败的处罚力度来说明审计失败。樊永超（2018）通过对审计失败的案例分析，认为审计失败的重要原因也是来自于我国对于财务舞弊和审计失败的处罚力度不够大。方焱冬、罗文兵（2018）认为虽然证监会最近几年对于审计失败的罚金有较为明显地提升。仍然存在事务所存在即使被连续被行政处罚，但是仍未吊销证券业务许可。严重的违规行为却没有带来相应的惩罚也是造成审计失败的重要原因。

也有学者从审计监管机制和处罚形式来解释审计失败的诱因。张筱、高培亮（2014）指出现代的审计的监督和管理机制是不够完善的，不符合我国目前的经济环境，因此审计失败现象会不断出现。吴勋、王彦（2017）则认为我国监管环境也是重要因素之一。证监会在处罚的时候处罚类型单一，同时对于审计失败的处罚存在明显的滞后性，监管效率有待进一步提升。李莫愁（2017）通过实证研究也得出了类似的结论：行政处罚并不能使得审计质量有明显提升，因此我们的准则还需要进一步地完善以适应各个业务领域。

1.3.2 审计失败的对策研究

国内外学者大都认为避免审计失败应该从三个方面切入：注册会计师和事务所、被审计单位和监管环境三个方面。但是学者对此研究侧重点有所不同，大部分学者都是对这三方面的某一个方面进行比较详细地论述来提出自己的建议，也有部分学者则是在三个方面都提出了自己的观点。

一些学者认为审计失败的不断发生，对注册会计师的能力提出了更高的要求，因此要通过提高注册会计师胜任能力来减少审计失败。毛艳玲（2016）通过莲花味精案得出结论：认为审计师在审计时应该通过坚持职业准则，提高胜任能力的方式来降低审计失败的概率。认为应该重视对于审计师职业技能和道德素养的双

重培养,尤其应该注意审计师应该随着新环境的变化而不断学习与提升自己的能力,以提升审计质量。丁红霞、丁红燕(2012)通过对证监会处罚公告的研究,也强调注册会计师应该遵循审计执业准则,强调要在对客户所有的风险进行全面地了解和评估之后再制定审计计划,同时注重审计计划对于企业的特殊与相关,以此来减少审计失败。陈蓁(2019)则强调注册会计师在审计时必须注重函证过程的准确性,函证不当是导致审计失败的重要原因之一,审计师重视对于审计风险的识别与控制能够有效提高审计质量。翁坚克(2019)认为能够识别关联方交易舞弊是解决审计失败的重要措施,同时也是审计师在进行审计工作时的重点和难点,为此审计师必须在审计过程中注意专项审计方法对关联方交易类型的具体运用。

另外学者普遍认为对会计师事务所的质量控制也是避免审计失败的重要途径。管静、蔡菁(2019)以登云股份为例,提出审计失败最基础的防范措施应该是会计师事务所的质量控制体系的完善与优化,另外也应该对审计收费制度进行改善。刘婧、刘衍、许金玲等(2019)认为减少审计失败的重要途径就是对事务所的内部治理结构进行完善,通过组织形式的变革、员工聘用制度来降低事务所的审计风险。

也有学者认为,就企业而言健全内部治理结构,重视对审计师的选择是避免审计失败的重要措施。Mohammed B.Hemraj(2002)认为审计师的独立性是减少审计失败的根本方法,为增强审计师的独立性,应该赋予股东选择审计师的权利,同时也应该建立审计师轮换制度来提高审计质量。

也有学者认为良好监管环境的建立能够减少审计失败的发生。国外学者Ling Lei Lisica、Sabatino Silverib、Yanheng Songe等(2015)通过对中国审计失败的研究,认为政府监管能够对审计失败起到重要作用,认为减少审计失败的发生应该从政府监管与法律制裁方面进行。陈汉文(2003)则提出避免审计失败应该从多角度建立监督体系,从事务所、公司治理以及行业监管多方面来采取措施。

同时,很多学者认为在三个层面都应该进行完善以期减少审计失败。李文静(2019)是从审计师提高自身能力、事务所治理改良以及相关部门的管理落实三个层面来对分别对审计失败的对策进行了论述,认为审计师应该加强职业素养,

会计师事务所应该健全内部治理制度，同时应该完善相关的法律法规、提高审计师的从业标准。平伟丽（2015）提出减少审计失败应该从市场机制、审计人员的胜任能力和事务所的内部结构方面来切入。

1.3.3 文献评述

通过阅读有关审计失败的文献梳理后发现，国内外学者都对审计失败进行了比较全面的研究，审计失败已经有一个比较成熟的研究体系。首先，对于审计失败成因的研究，大多数学者都是从注册会计师和事务所、企业以及监管环境三方面来进行研究的。国内的学者大多是从注册会计师本身的能力、事务所与企业的治理情况以及监管情况来说明，国外的学者则是从独立性和审计诉讼的情况分析来解释审计失败。其次，对于审计失败的对策研究，国内外的学者基本是基于注册会计师与事务所、企业和监管三个角度来切入。国内外学者大多认为提高注册会计师的胜任能力、对事务所的内部治理改善、建立良好的监管环境等措施可以有效减少审计失败。

总体而言，国内外学者对于审计失败的研究已经比较完善。但是也存在一些不足之处：一是对于审计失败成因的分析，大多是单独从注册会计师和事务所、企业以及监管环境进行分析，缺少主体之间行为关系的探讨，也未对主体之间行为与审计失败之间关系进行深入研究。二是对于审计失败对策的研究，主要还是停留在较为广泛和表面的建议，比如说完善证券市场的监管环境，但是没有深入分析如何完善监管环境。

基于这种情况，本文引入审计冲突理论，引入冲突理论对审计主体与审计客体之间的行为冲突与平衡的分析来解释两者在审计过程中扮演的角色，以及二者各自的行为动机和行为制约因素来分析审计失败。同时，从实际案例——众华所以对圣莱达电器的审计失败出发，结合我国的实际情况，对原审计冲突模型的要素进行优化，例如在“管理层的力量”里加入“舞弊机会”要素。再根据优化后的审计冲突理论，即通过审计师承受压力的程度与被审计单位对审计师施加压力的分析。通过二者之间的行为动机分析双方之间的行为选择，寻求避免审计失败的根源性的措施，提高审计质量，避免审计失败。

1.4 研究方法与内容

1.4.1 研究方法

第一，文献研究法。通过查阅相关网站与书籍的方式获取有关审计失败、审计冲突理论的相关文献资料，并对其进行梳理总结。在网络公开披露平台，查找论文写作中所需要的关于我国近年审计失败的案例以及案例公司圣莱达电器的相关数据。以此为基础对原审计冲突模型进行优化，并引入到圣莱达电器审计失败的案例分析中。

第二，模型分析与案例分析相结合。根据优化后的审计冲突模型来分析圣莱达审计失败的真正原因。将冲突模型引入圣莱达审计失败案例中，分析管理当局和事务所之间的行为冲突，深入研究圣莱达审计失败的原因及后果，多角度地对避免审计失败提出建议。

1.4.2 研究内容

第一部分：绪论。主要阐述了本文的选题背景与研究意义，回顾了国内外对于审计失败的相关研究成果，并且针对文献进行论述，明确研究方法。

第二部分：相关概念与理论。介绍审计冲突理论与冲突模型、审计失败的概念以及委托代理理论、“理性经济人”假设和 GONE 理论，为后文的写作打下理论基础。

第三部分：我国近年审计失败特征及冲突模型优化。基于近五年我国审计失败的实际情况，对原冲突模型进行优化，再基于优化后的审计冲突模型来进行审计失败原因及后果分析。

第四部分：圣莱达审计失败案例介绍。首先对圣莱达公司及众华会计师事务所进行介绍，再分别对圣莱达和会计师在审计时的问题进行回顾，最后介绍证监会对两者的处罚情况。

第五部分：基于冲突理论的审计失败原因及后果分析。这是本文的核心，是通过审计冲突理论对审计失败的原因进行分析，从事务所与管理层的行为中寻找审计失败的真正原因。

第六部分：基于冲突理论下避免审计失败的对策。通过第五部分的分析，从制约管理层的力量和提高审计师的力量两个方面来提高审计质量，避免审计失败的发生。

第七部分：研究结论与不足。从前面几部分的分析中得出结论，以及指出论文中存在的不足之处。

2 相关概念与理论

2.1 相关概念

2.1.1 审计冲突理论及审计冲突模型

(1) 审计冲突理论

1974年Arieh Goldman和Benzion Barlev在美国杂志《会计评论》上发表文章《审计员-公司的利益冲突：对独立性的影响》，认为审计师在履行专业职责时的行为自主权是其能够准确出具意见的基础，也就是审计师的“独立性”。审计冲突理论聚焦在由于审计师所处的环境对审计师独立性的威胁。该理论后被称为“审计冲突理论”。

通常认为的审计冲突主要是聚焦在两权分离下的管理层与实际控制人之间的冲突。但是Arieh Goldman和Benzion Barlev认为，企业实际控制人很大可能会在不参考财务报告的情况下获取真实的企业经营状况。在此之下，审计师出具的审计报告使用者应该是不直接参与运营的中小股东以及债权人，因此审计师可能会涉及到与被审计单位管理层的利益冲突。这种冲突主要体现在以下两个方面：

第一，管理层可能会对审计师施加压力。首先，审计师的真实审计报告，可能会使潜在的投资者不投资该公司，或者使债权人认定不再对其发放贷款的评估。对此，公司的股东和管理层都会希望报告能够尽可能地给第三方留下较好的印象来获取更多的利益。其次，管理层希望中小股东有信心去继续持有公司股票或者继续投资，但是由于中小股东并不直接参与管理，没有渠道获取有关公司财务状况的实际情况，因此管理层更希望审计师能够出具对其更有利的审计结论。出于这些原因，管理层会倾向于向审计师施加压力来获得更好的审计结果。

第二，审计师抵御这种压力的能力。首先，和其他行业相同的是，审计师可能会处在这种环境里：既可能会从违反行业准则中获取经济利益，也有可能因为拒绝违反行业标准而失去该有的利益甚至于失业，这是审计师的自我利益与职业操守之间的冲突。其次，审计师能够抵御这种压力的能力，这不仅取决于他的职业操守，也决定于被审计单位管理层的相对权力。对于这些相对权力来源的评

估，能够适当的反应审计结果的公允程度。

Arieh Goldman 和 Benzion Barlev 认为，被审计单位权力的来源于：审计是一个市场化的买卖行为，被审计单位通过对审计师的审计过程付费来自由地选择审计师，管理层作为买方可以自行确定并且更换审计师，这就会使审计师出现是保有客户还是坚持职业操守的选择冲突。同时，管理层对于审计师的重视程度也是重要原因。审计报告的使用者一般是除审计师与被审计单位管理层之外的第三方，可以说被审计单位支付了由第三方主要使用的审计费用来进行审计。这就可能会出现被审计单位管理层对审计不重视。认为审计师的权力来源则主要是审计道德标准和职业准则，当标准和准则更加健全清晰的时候，审计师的权力就会增加。在管理机制更完善的时候，审计师和被审计单位管理层在心里都会对违反规则所导致的消极后果应该有更加清晰地认知，因此也会增加审计师的权力。同时，审计师与被审计单位的管理层之间可能存在的分歧的性质，审计报告主要的使用者，以及审计师的知名度，都会影响审计师的相对权力去抵抗来自被审计单位管理层的压力。其次，如果审计师该项目的收益对整个会计师事务所的收益来讲是不重要的，也会对增加审计师的相对权力。

因此，审计冲突理论认为，这种权力的不对称可能更加有利于企业，由于第三方审计报告的主要使用者对于被审计单位管理层来讲至关重要，所以管理层有很强的动力来对审计师施加压力，以获取更加有利其自身的审计结论，从而导致审计失败。

（2）审计冲突模型

Arieh Goldman 和 Benzion Barlev 认为，审计师和管理层在审计过程中代表了不同的利益行为者，作为完全理性的主体，双方也就会在审计过程中存在不同的行为选择，双方对于彼此行为的具体表现直接影响了审计结果。认为对管理层和审计师力量的平衡能够提高审计质量，因此在前面审计冲突理论的基础上提出了审计冲突模型，认为对审计师和管理层在审计过程中的各自行为深层次分析能够了解审计失败的真实原因。

因此 Arieh Goldman 和 Benzion Barlev 分别对自变量（审计师与被审计单位各自的力量）、中介变量（审计师与公司各自的力量对比）以及因变量（二者对职业道德标准的偏离程度）进行论述，通过被审计单位管理层以及审计师的相

对权力的分析，来确定审计师对被审计单位施加压力的抵御能力进行分析，最后得到二者表现出的与职业道德标准的差距。如下图 2.1 所示：

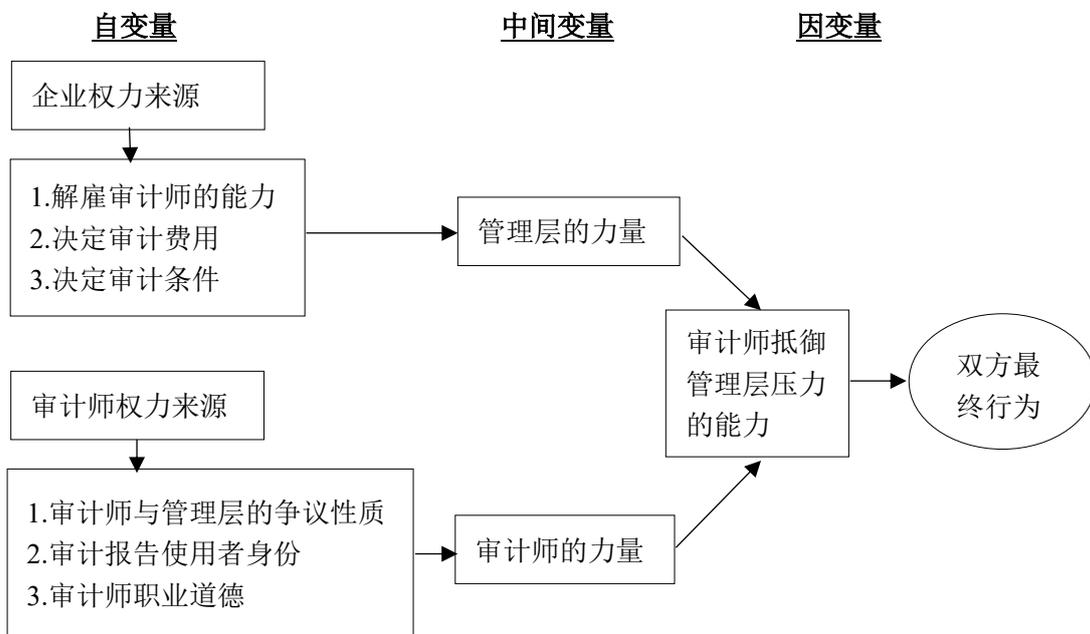


图 2.1 审计冲突模型

审计冲突理论认为审计失败的发生不仅仅与审计师自身的利益冲突有关，更关注审计师与被审计单位管理层的行为之间的冲突，强调这一冲突对审计独立性产生的潜在威胁，以及应该从构建公司与审计师之间的权力平衡的角度来减少审计失败的产生。尽管审计冲突理论是在 1974 年提出的，但是从现在来看，它依然具有很强的适用性，审计冲突理论强调审计师与被审计单位之间可能存在的利益冲突，还有两权分离制所带来的公司股东与管理层之间的分歧给审计师带来的压力。虽然相关部门出台了很多政策来对这些问题进行约束，但是这些还是审计过程中存在的实质性的难题。所以在利用审计冲突理论来分析圣莱达审计失败时，还是可以利用审计冲突理论及审计冲突模型来进行原因分析。但需要注意的是，在经济发展过程中，为了避免审计失败，相关部门也在不断地出台规定来避免双方的力量相差过于悬殊。审计师的相对权力也在不断地增加，所以在进行审计师的制约因素分析的时候，应该做出相应的改动来适应案例的需要。

2.1.2 审计失败

审计失败是指审计师在审计后最终出具了错误的审计意见，是一种审计结果。目前学术界关于审计失败的定义有以下不同的观点：

第一种是“审计结果论”，这种观点强调审计师的审计结果，也就是说只要审计师出具了不够公允和准确的审计报告，那么就是审计失败。这种观点单纯强调审计结论的“不符合实际性”，只从审计师最后所出具的不正确的审计意见出发来认定审计失败。不对审计师在审计过程中所作的努力进行关注，不关注审计师在审计过程中的勤勉程度；不关注审计师对于审计准则的遵守程度；以及是否存在与被审计单位暗自串通的情况，只对审计结果是否能够全面准确地反映被审计单位的财务报表是否合法和公允进行关注。这种观点强调了维护审计报告持有人需求的重要性。如果所有者或借款人由于审计师的不当审计意见而做出错误的决定，则审计师应当对此负责。

另外一种“审计过程论”，该观点是目前比较主流的观点。该观点认为在对审计结果进行评价时，应充分关注审计师在审计过程中所做的努力，强调审计师只需要在审计过程中保持警惕，执行了相关的审计过程，收集足够的会计信息以发表意见。在面对被审计单位的异常状况时表现出足够的专业审慎性，符合审计准则的要求，那么即使审计师给出的审计意见与实际情况有所不同，审计师也不应该为此负责，不认为这是审计失败。该观点更重视审计师的利益，认为审计师当前被公众赋予了过度期望，审计师只能为此做出合理保证而非绝对。认为由于舞弊行为的隐匿性与复杂性，只要审计师能够遵循审计准则的规定和职业道德的要求，那么审计师和事务所就不需要为此承担全部的经济责任。

无论是审计失败的“结果论”还是审计失败的“过程论”，双方都认为，审计失败的最终表现是审计师发表了不当的审计意见。同时也都认为，被审计单位提供的审计资料可能带来的审计风险是客观存在的。二者的主要分歧点是在于审计师的职业道德和职业素质。

综上所述，本文更支持审计“过程论”的主要观点，主要原因有以下几个方面：首先，审计师在审计中所用到的信息资料都是由被审计单位所提交的，所需要的会计信息都属于被审计单位的内部资料。所以被审计单位管理层的配合程度和重视程度都会给审计师获取审计证据带来一定程度地影响，很多时候会存在公

司为了美化公司财务数据而进行造假的情况。这些会计资料的真实与否，又会直接影响审计师能否正确的出具审计意见，从而影响审计结果。其次，由于外部审计本身所存在的内在缺陷，审计师与被审计公司之间的信息交流不可能是完全透明的。因此审计师的审计服务无法做出绝对保证，审计师所提供的审计意见只能是参考。审计风险是无法避免的，因此只要审计师能够遵循审计准则的规定和职业道德的要求，那么审计师和事务所就不需要为此承担全部的经济责任。最后，审计过程中的审计费用、审计成本以及审计师自身的胜任能力都会影响审计结果，可能会是客观因素所决定的审计失败。所以将审计失败“过程论”作为审计失败的认定标准是比较科学的。

2.2 相关理论

2.2.1 委托代理理论

委托代理理论产生于现代公司治理中公司的所有权和管理权分离：在现代治理体系的公司内部，通常会有很多的股东，股东无法全部参与公司的管理工作。此时股东通过聘请职业经理人的方式间接对公司的日常工作进行管理，同时给予他们一定的报酬以激励他们全心全意为公司服务，这时职业经理人就会被赋予一定的权力来处理公司日常的大小事务。这种制度会使管理者与股东产生信息不对称问题，股东由于不参与实际管理，所以对于公司的实际管理情况，股东也需要通过财务报表来了解情况。为降低自身所存在的的信息风险，股东会同时参考审计报告来佐证管理层所出具的会计报告。此时股东对职业经理人的经济激励也是取决于公司财务报表所反映的情况，这时对第三方的审计需求就应运而生。

审计质量的高低也相应地决定于审计师在管理层与股东之间的关系，审计师中立于管理层与股东之间，通过所了解的会计信息出具审计意见。如果控股股东与管理层之间存在较大的信息差异，股东会赋予审计师更多的权利去审计；如果控股股东能够通过不通过报表去了解单位的实际状况，那么控股股东很可能不会给予审计师更多的空间去进行审计。根据审计冲突理论，如果控股股东为实现自己利益去合谋公司管理层来出具虚假的财务报表，这时的委托代理理论与第三方审计所体现的平衡就会被打破，带来可能的审计失败。

2.2.2 “理性经济人”假设理论

“理性经济人”假设是由经济学家亚当·斯密所提出的，关于人或者组织在行为选择时依据的基本假设。他认为，每个人或组织的行为选择都是以自己能够获取更多的利益为最大目标的，也就是说每个人或者组织所做出选择的时候都是十分“理性”的和自私的。

实际上，会计师事务所和公司作为独立的经济主体，都是以自身营利为目的进行的经济活动。所以在展开审计时，双方都会选择对自己有利的行为去进行选择。公司是否选择进行舞弊来粉饰报表，或者是否选择对审计师施加压力来获得更有利的审计结论。这时，公司会从违规与遵守准则中进行抉择，如果违规成本小于违规带来的收入，公司可能会更倾向于违规粉饰报表。而对于会计师事务所来说，就是对审计成本与能够获得的收益之间的衡量，接着做出“理性”的决策。因为对会计师事务所来说，较多的审计成本意味着更多的资源倾斜、更多的人力资本以及更多的审计时间。在收益一定的情况下，这就意味着更少的收益。“理性经济人”假设能够在对审计师和管理层双方的力量进行分析时充分考虑双方的行为动机，以正确分析审计失败的真正原因。

根据审计冲突理论，此时如果被审计单位管理层对其施加压力，那么审计师可能会面临着保有客户或者是坚持职业操守之间的冲突。根据“理性经济人”理论，如果审计师的违规成本小于违规带来的收益的时候，审计师也会有可能选择去违反审计准则与公司管理层联合来粉饰报表。因此，对于公司和审计师来说，如果违规的成本小于违规所带来的收益，那么很可能双方都会选择去违规来获取自身利益的最大化，这种行为选择的结果就会带来审计失败。

2.2.3 GONE 理论

GONE 理论是有关舞弊动因的重要理论，认为公司进行舞弊的前提有四个因素，分别为由“G”“O”“N”“E”四个字母代表的贪婪因子、机会因子、需要因子、暴露因子来共同作用而形成的。贪婪因子是基于对于利益的强烈追求，逐利的本性使得管理层授意财务人员进行财务舞弊。机会因子则是进行财务舞弊必不可少的舞弊条件，管理层具有一定的权限和能力去授意财务人员进行舞弊，管理

层的权力又得不到很好的制约的情况下，会催生舞弊的产生。需要因子则是财务造假行为产生的根本原因，也是造假者对自己内心的安慰，觉得公司时下是要求自己这么做的，这么做也是为了整个公司和投资者好，从而抹平自己道德上的不适感。强烈的造假动机和道德底线的突破结合，更容易滋生舞弊行为。最后，暴露因子有两个方面的含义：一是认为自己的行为不会被发现或者发现的概率比较低，二是对于被发现以后的违法成本的合理预估后认为是可以承受的。当法律的震慑力不足以威胁试图造假的人时，就会出现舞弊行为。

审计失败产生的前提，就是被审计单位进行的舞弊行为。基于审计冲突理论与“GONE”理论，被审计单位如果存在这四个方面的舞弊动机时，也更多的存在向审计师施加压力的可能性。因此在对圣莱达审计失败的原因进行分析时，运用该理论，可以结合本公司情况来了解圣莱达进行财务造假的动机，也能对圣莱达管理层所能够对审计师施加压力的力量来进行分析，使得对审计失败原因的分析能更加全面，提出对策时也能更具有针对性。

3 我国近年审计失败特征及冲突模型优化

3.1 我国近年审计失败特征

3.1.1 审计失败案例选取以及整体情况

本部分以中国证监会的官方网站为主要数据的来源，以前面所述的“审计过程论”来判断审计失败的发生。以证监会在其官网上对于会计师事务所进行的处罚为依据判断，选择证监会在 2015—2020 年进行处罚的时间为期筛选数据。从中得出我国审计失败的主要情况，反映监管的变化以及审计失败会计师事务所与被审计单位分别的情况，并对证监会对此做出的行政处罚来看目前我国的监管处罚情况。从以上数据中归纳出审计师与被审计单位各自所存在的特征，依据得到的具体特征对原审计冲突模型进行优化。

经统计，2015—2020 年共处罚了会计师事务所 22 次，涉及到的会计师事务所 10 家。按年份来看，近 5 年来证监会对会计师事务所的处罚数量正在呈现一个递增的规律，说明了我们国家正在逐渐加大对于证券市场的监管力度。同时可以看出，IPO 以及资产重组的审计失败的出现，也在说明相关部门正在不断地加大对于特殊项目的审计监管力度以保证投资者的权益。另外，对于在一年内出现两次审计失败的会计师事务所，证监会会责令其进行整改，并且整改期间不能再去承接新业务，这也是证监会为提高审计质量的政策。同时在对涉及公司出具的违规财务报表时间整理时也不难发现，证监会在监管处罚方面是存在一定的滞后性的，相隔时间往往会在 3 年以上，而且所有案例在最后所出具的审计意见都是错误的出具了标准无保留意见。这种结果对于我们国家广大投资者无疑是非常不公平的，投资者很可能已经在错误的财务报表的误导之下进行了相应的投资，承受了很大的财务风险，也可能因此蒙受损失。具体所涉及公司与出具意见如表 3.1 所示。

表 3.1 2015-2020 审计失败事务所出具意见表

证监会处罚决定 书文号	会计师事务所	被审计单位 (违规报表出具时间)	出具意见
(2015) 67 号	利安达会计师事务所	华锐风电 (2011)	标准无保留
(2016) 20 号	利安达会计师事务所	赛迪传媒 (2012)	标准无保留
(2016) 89 号	立信会计师事务所	大智慧 (2013)	标准无保留
(2016) 92 号	北京兴华会计师事务所	欣泰电气 (IPO; 2013、2014)	标准无保留
(2016) 105 号	利安达会计师事务所	福建金森 (重组; 2012-2014)	标准无保留
(2017) 1 号	瑞华会计师事务所	亚太实业 (2013)	标准无保留
(2017) 22 号	瑞华会计师事务所	振隆特产 (IPO; 2012-2014)	标准无保留
(2017) 55 号	立信会计师事务所	康华农业 (重组; 2011-2014)	标准无保留
(2017) 84 号	中兴华会计师事务所	博元投资 (2012-2013)	标准无保留
(2017) 85 号	利安达会计师事务所	九好集团 (2013-2015)	标准无保留
(2017) 101 号	信永中和会计师事务所	登云股份 (IPO; 2013-2104)	标准无保留
(2018) 70 号	大华会计师事务所	佳电股份 (2013-2015)	标准无保留
(2018) 78 号	立信会计师事务所	金亚科技 (2014)	标准无保留
(2018) 115 号	中天运会计师事务所	香榭丽 (重组; 2011-2013)	标准无保留
(2018) 119 号	立信会计师事务所	*ST 国药 (2012-2013)	标准无保留
(2018) 126 号	瑞华会计师事务所	华泽钴镍 (2013-2014)	标准无保留
(2019) 6 号	大信会计师事务所	五洋建设 (2012-2014)	标准无保留
(2019) 37 号	众华会计师事务所	雅百特 (2015)	标准无保留
(2019) 110 号	众华会计师事务所	圣莱达 (2015)	标准无保留
(2019) 135 号	北京兴华会计师事务所	新绿股份 (2015 新三板挂牌申 报财务报表)	标准无保留
(2020) 20 号	中兴财光华会计师事务 所	新绿股份 (2015)	标准无保留
(2020) 85 号	北京兴华会计师事务所	林州重机 (2017)	标准无保留

资料来源：中国证监会官网

3.1.2 审计失败的审计师特征

(1) 审计师所违反的审计准则

表 3.2 受罚事务所违背审计准则

审计准则	次数
第 1301 号——审计证据	16
第 1312 号——函证	13
第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求	12
第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任	8
第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险	6
第 1131 号——审计工作底稿	3
第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑	2
第 1332 号——期后事项	2
第 1323 号——关联方	2
第 1313 号——分析程序	2
第 1314 号——审计抽样	2
第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制	1
第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施	1
第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露	1
第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告	1
第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报	1
第 1421 号——利用专家的工作	1

数据来源：中国证监会官网

如表 3.2 所示，为了得到审计师在面对被审计单位管理层压力时的权力情况，试图对近五年审计师在审计过程中所违反的审计准则来进行总结，以得出审计师在审计失败中存在的问题。通过表中所示对受罚审计师所违反的审计准则进行统计可以得到：审计师在审计过程中违反的审计准则次数排名在前五位的分别

是第 1301 号审计证据、第 1312 号函证、第 1101 号注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求、第 1141 号财务报表审计中与舞弊的相关责任以及第 1211 号通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险。

(2) 审计师的特征

基于上面的统计情况，发现近五年会计师事务所被处罚的有 10 家。不少审计师在审计过程中所违反的准则表现出了不少的共性，基于此，可以归纳出审计失败中审计师的共性特征：

首先，审计师缺少必要的职业谨慎。在以上实际审计失败的案例中我们可以发现，绝大部分审计失败是由于审计师未勤勉尽责。审计师缺少必要的职业谨慎的原因可能有两个：第一是审计师的胜任能力不够。审计质量最主要的影响因素就是审计师的胜任能力，审计师的经验和敏感度对其能否准确地做出审计判断和风险评估十分重要。审计师只有在足够的胜任能力的前提下，才能对被审计单位关键事项保持足够的职业谨慎。第二是审计成本的限制。审计成本与审计质量之间有明显的正比相关关系，审计师如果被给予更多的时间和精力去审计，就会有更多的机会去发现被审计单位的舞弊行为。

其次，审计师在审计中审计程序缺失。从表 3.2 中不难发现，审计师在审计失败中所违反审计准则最多的是审计证据。根据证监会的处罚决定，审计师所违背的审计准则有很多是关于审计程序的，在审计的全部过程中，审计师都必须注意对于审计程序是否与所应该获取审计证据具有相关性，这是审计准则的明确规定，但是很多审计师在审计中会不可避免地出现审计程序缺失的情况。根据证监会的披露，立信所正是由于没有注意审计证据的充分获取，在函证存在问题时没有进一步实施审计程序，因此在对金亚科技进行审计时出现审计失败。

最后，审计失败经常出现在连续审计情况下。目前我国对此的规定是上市公司五年内必须进行审计师的更换，但是对于会计师事务所并没有硬性规定。如果被审计单位总是选择同一个会计师事务所进行审计，那么长时间下去会对审计师的独立性和应该保持的职业怀疑都会产生影响。一方面，连续审计会使得审计师与被审计单位之间的关系更为亲密，这种亲密关系会推动审计师做出有利于被审计单位的选择，为保持这种合作关系所带来的盈利而忽视被审计单位的舞弊行为。另一方面，长时间的合作会使被审计单位熟悉审计师的审计流程，从而舞弊行为

将更难被发现。而这种互相了解也可能会降低审计师的警惕程度，使得审计师无法及时发现被审计单位的舞弊行为。

3.1.3 审计失败的被审计单位特征

(1) 被审计单位违规类型统计

表 3.3 被审计单位违规类型统计

违规单位	违规时间	违规类型
华锐风电	2011	虚构利润
赛迪传媒	2012	虚假记载（误导性陈述）
大智慧	2013	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
欣泰电气	2013-2104	虚假记载（误导性陈述）
福建金森	2012-2014	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
亚太实业	2013	虚构利润；虚假记载
振隆特产	2012-2014	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
康华农业	2011-2014	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
博元投资	2012-2013	虚增资产；虚假记载（误导性陈述）
九好集团	2013-2015	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
登云股份	2013-2104	虚假记载（误导性陈述）；虚假记载、重大遗漏
佳电股份	2013-2015	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
金亚科技	2014	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
香榭丽	2011-2013	虚构利润；虚假记载（误导性陈述）
*ST 国药	2012-2013	虚构利润；虚假记载
华泽钴镍	2013-2014	虚假记载（误导性陈述）；重大遗漏
雅百特	2015	虚构利润；虚假记载
圣莱达	2015	虚构利润；虚假记载
新绿股份	2015	虚构利润；虚假记载
林州重机	2017	虚构利润；虚假记载

数据来源：中国证监会官网

从表 3.3 中可以看出，审计失败的重要前提是被审计单位存在舞弊的行为，通过虚构利润或者资产的方式来维持一个比较好看的财务报表。绝大部分被审计单位用虚构收入来虚构利润，通过虚假交易的入账来粉饰报表。例如大智慧、福建金森等；同时也有一部分企业通过虚构资产的方式来造假，比如说九好集团。也有被审计单位是通过隐瞒对可能影响投资者选择的重大事项，来误导投资者。值得一提的是，企业主要试图以这种行为来避免被特别处理或者维持业绩。

（2）被审计单位的特征

通过对被审计单位的违规类型和违规情况进行了解后，可以归纳出审计失败客户的主要特征：

首先，被审计单位出现舞弊行为。被审计单位的舞弊一般是由高层管理者精心设计和包装过的，很难被发现。被审计单位的舞弊方式也随着监管越加严格而变得更加多样化，审计环境也就随之越加复杂。许多企业在虚构收入时，会利用非关联方企业来进行，导致审计师在审计时很难发现踪迹。同时绝大部分审计失败是由于被审计单位通过虚增收入的手段来抬高利润。

其次，被审计单位内部治理结构混乱。部分企业本身所存在的内部治理混乱会使内部控制有效性受损，会对审计结果产生重大影响。但是由于被审计单位可能存在的不配合现象，使得很多审计师在审计过程中进行穿行测试的时候，没有准确地对被审计单位的内部控制有效性做出评价，使得在审计中简单认为被审计单位的内控是可以被信任的，并影响了最终的审计结果。

再次，被审计单位的关联方利益输送。审计失败的最常见原因之一是被审计单位的关联方交易。为了提高销售额，被审计单位使用关联方转让来虚构交易合同。关联方交易也逐渐呈现出隐秘性的特点，甚至会出现利用一个非关联方来进行交易，完成关联方之间的循环支付的情况。被审计单位利用关联方进行的虚假交易变得越来越隐蔽和复杂，对于审计师来说，识别这样的舞弊手段，需要派出比较有经验的审计师并给予足够的时间，也就需要更多的审计成本。

最后，被审计单位自身的经营状况不佳。大多数被审计单位在舞弊的那一年，都面临着很大的经营压力。如果不能在当期完成利润的上涨，公司就会面临被证券交易所特别处理的风险。这是管理层舞弊的动机，同时也是完成自己舞弊合理化的借口——认为自己的舞弊行为只是为了公司的正常经营。如果在这种情况下，

审计师依旧保持以往的成本和程序来将进行审计，那么审计失败的概率也会将进一步增加。

3.2 原审计冲突模型的优化

3.2.1 原审计冲突模型

审计冲突理论是 Arie Goldman 和 Ben Zion Barlev 于 1974 年在美国杂志《会计评论》上发表的，是在审计冲突理论的基础上提出的审计冲突模型，强调了审计师与被审计单位之间的基于自己的利益进行的行为选择，以及由此带来的冲突。主要认为公司管理层的权利主要是基于其身为客户的权利，即选择事务所和决定审计收费的权利，认为审计师的权力来源主要是基于其职业道德的选择和两者分歧性质。具体如图 3.4 所示。

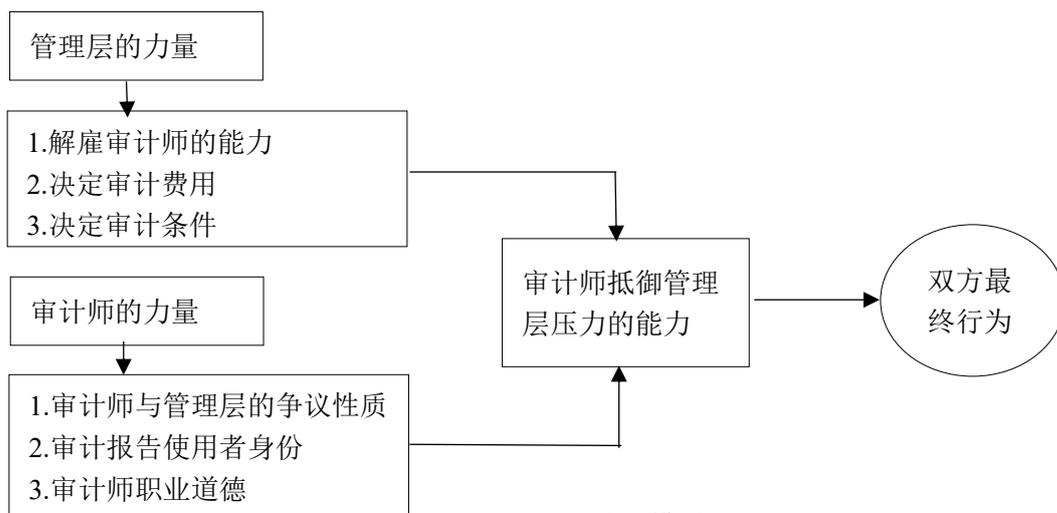


图 3.1 原冲突模型

由于两权分离制的延续，该模型反映的审计师与管理层直接的行为选择之间的冲突在今天也是存在的。但是随着经济制度的逐渐完善，随之而来的动机与行为选择也出现了一些新的变化。因此在基于冲突理论对圣莱达审计失败的原因进行分析时，该模型需要加入环境的变化带来的要素的变化。因此在我国近五年审计失败的统计情况进行汇总的基础上，加入相关的新要素。进一步强调管理层在审计过程中拥有的对审计师施加压力的力量，同时加入管理层利用该力量的倾向与制约因素；在对审计师力量进行分析时，也应该分别对其可能的妥协和制约因

素进行分析。另外，重点也应该集中在审计师的权力的增加，并且对于管理层的权力也进行了相应的约束。因此在新模型中，会分别加入使公司管理层和审计师权力增加和权力减少的要素。

3.2.2 优化审计冲突模型

(1) 管理层的力量

原模型中管理层的力量强调管理层对审计师、审计费用以及审计条件的决定，这几个要素可以继续加入新模型中的增强管理层力量来源。首先对于审计师的选择，由于企业的大部分日常事务是由管理层来决定的，所以对于大多数企业而言，审计师的选择也是基于管理层的主动选择，因此继续将此要素加入新模型。其次，在审计费用的决定上，我国采取的是政府定价的模式，但是不同的地方由于其物价等差异，因此没有一个统一的收费标准来对审计费用进行确定，企业在选择时可以选择异地的审计师和事务所来降低审计费用。因此管理层实际上还是拥有决定审计费用的权力，因此继续加入审计费用的要素。最后，对于审计条件的决定权，并没有发生很大的变化，公司管理层能通过授意公司人员的配合程度决定审计师在审计中能否比较容易地获取审计证据，也会直接对审计师在审计过程中获取审计证据的准确程度产生影响，因此继续加入这一要素。

加入被审计单位的经营状况要素。在对近五年审计失败客户进行了解时，可以发现，在审计失败时，被审计单位的公司营业状况普遍是不理想的，不少企业在前一年出现了利润为负数的情况。这时企业管理层面临的外部业绩压力和内部业绩压力都是处在一个高点。基于“理性经济人假设”，管理层会更倾向于去选择自己获利较大的方案去选择行为方向，因此这是企业管理层舞弊的动机，也是管理层想要对审计师施加压力的重要原因之一。

加入被审计单位舞弊机会要素。根据 GONE 舞弊动因理论，舞弊行为的产生必须要有舞弊机会才可以继续。在对以上案例进行分析时不难看出，不少企业是采取关联方交易的行为来虚假陈述其营业收入，关联方的配合为其提供了舞弊机会。股东利用其控股的其他公司与本公司签订虚假合同，以此来达到虚构收入的效果。企业实际控制人的授意，会增加管理层的舞弊机会，二者合作来欺骗第三方的报表使用者。例如，在圣莱达审计失败案例中，我们可以看到，圣莱达管理

层可以确定自己可以赢得该诉讼以获得违约金，利用与华视友邦的转让合同与星美系关联方公司进行交易形成循环支付。

加入监管约束和道德约束要素。在管理层进行舞弊行为时，法律法规与职业道德的制约能够减少管理层的力量。对于管理层来说，财务报表作假一旦东窗事发，会给自己带来罚款，也可能被禁入证券市场，严重时甚至会被追究刑事责任，因此法律法规的约束会一定程度地减少管理层的施加压力的能力。尤其是在新证券法实施后，罚款的大幅度提高也能够警示相关管理者。造假实情被披露也会面对更多的舆论及道德谴责，也会在一定程度上制约管理层的行为。其次，一旦被揭穿会对公司产生重大影响，使得投资者不再将该公司作为投资选择。因此考虑将这两个要素作为减少管理层的力量的新要素。

（2）审计师的力量

在原审计冲突模型中，对于审计师的力量，强调审计师与管理层产生分歧的性质、审计报告使用者的身份以及审计师的职业道德。审计师在审计过程中出现的与管理层的分歧性质界定的标准，实际上是由审计师在审计时认为的重大风险的界定相关，这是由审计师的审计经验和审计能力所决定的。因此考虑将原审计冲突模型中的审计师与管理层的分歧性质替换为审计师的胜任能力。现代审计中，审计报告的使用者基本上是第三方使用者，第三方使用者受制于其身份，无法直接判断财务报表的真实性，因此会依赖于审计报告来进行判断。这时被审计单位的管理层和股东是事实上的利益共同体，因此会降低审计师抵御压力的力量。因此考虑将审计师的专业胜任能力、报告使用者和职业道德加入。

加入审计成本为审计师的力量新要素。对于审计师来说，审计质量的高低直接取决于审计师在该项目上面所花的时间和精力，也就是审计成本的高低。会计师事务所如果愿意花更多的审计成本、分配给该项目足够的人员和时间，审计师也能够有更多的时间去对进行相应的审计程序以获得充分适当的审计证据。

加入连续审计作为制约审计师力量的新要素。在对近几年审计失败案例进行分析时，可以看出，连续审计很大程度上会增加审计失败的概率。在我国，针对连续审计可能带来的独立性的缺失，规定是五年内必须更换审计师，对于更换会计师事务所则没有硬性要求。会计师事务所长时间为同一家公司进行审计，可能会使二者的关系变得亲密，同时将两者之间的利益捆绑在一起，形成事实上的商

业伙伴关系。如果审计师与被审计单位由于合作过久形成亲密关系，这会对审计师在进行审计时的客观程度产生影响，使其更有可能对被审计单位产生主动或者是被动的偏向性。

加入审计师的专业胜任能力为增加审计师力量的新要素。审计师的能力在审计过程中的有效发挥是审计师能够给出准确审计意见的前提，能够直接决定本次审计的结果。因此中注协在对会计师事务所进行考量时，也会加入在该事务所工作的注册会计师数量来对其规模进行评价。专业胜任能力来源于该审计师的审计经验和学习能力，良好的专业胜任能力代表审计师能够最大程度的避免审计失败。

同时审计师的声誉、相关部门监管的要求都会对其行为进行制约。审计失败的出现，意味着审计师和事务所都会面临相关的行政责任和可能的民事诉讼，这会直接影响审计师在审计过程中的行为选择。另外，无论是对审计师还是会计师事务所来说，如果出现了审计失败，都会对其以后承接业务带来影响，影响之后的职业生涯和经济利益。

(3) 优化后的审计冲突模型

基于以上的原因，以原审计冲突模型为基础、综合我国近五年审计失败的相关情况，增加了前面提到的相关的要素，优化为以下模型。如图 3.2 所示：

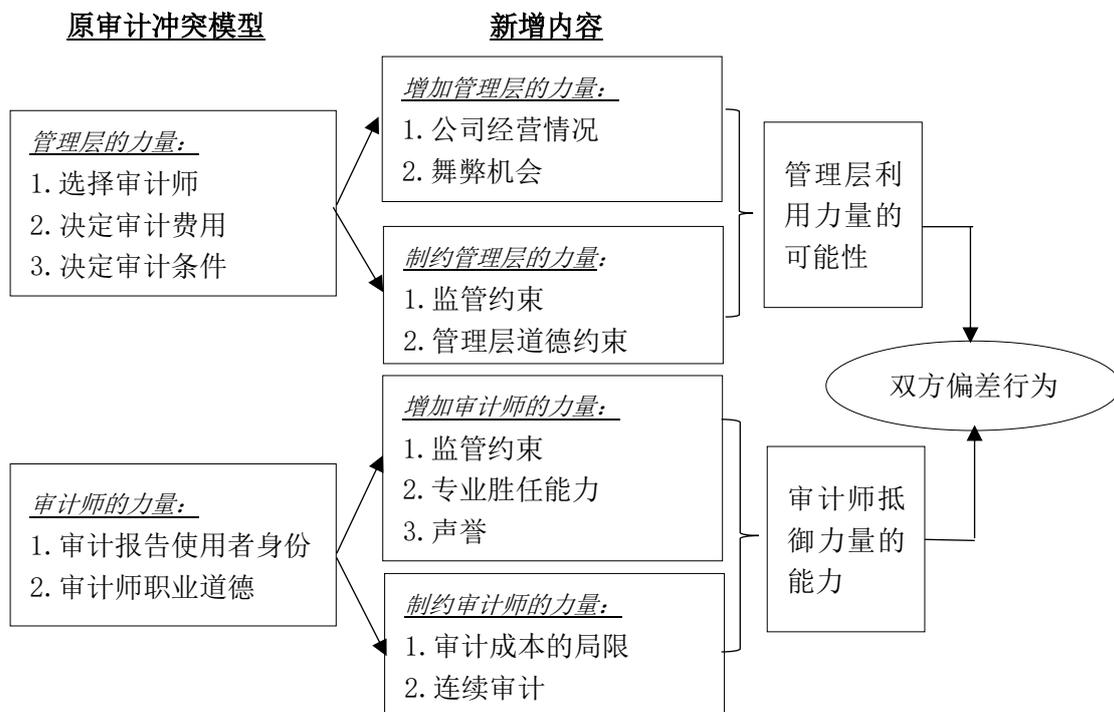


图 3.2 优化后的冲突模型

在实际审计过程中，由于不同的审计师、不同的管理层会有不同的表现，模型中的这些新要素也会在不同的案例中有不同的力量增加或者减少，具体表现为在不同的案例下，可能同一要素带给该主体的力量增减是不一致的。因此在进行分析时应该通过具体案例的情况进行具体分析。在审计整个过程中，审计师和管理层都有不同的利益要求，也会有不同的行为选择和冲突，这些行为都会对审计结果产生影响。审计失败的出现实际意味着双方都存在相应的责任，也意味着在该审计过程中二者的行为选择中，管理层拥有了更多的话语权，这一点在模型中也可以看出。本文选取的圣莱达审计失败的案例，通过证监会的相关披露可以知道，是通过虚构营业外收入的方式来增加利润的，同时该公司上一年的净利润为负，是比较典型的管理层和审计师之间有行为选择冲突的案例。因此，圣莱达审计失败的案例能够运用于该案例来寻找审计失败的真实原因。

4 圣莱达审计失败案例介绍

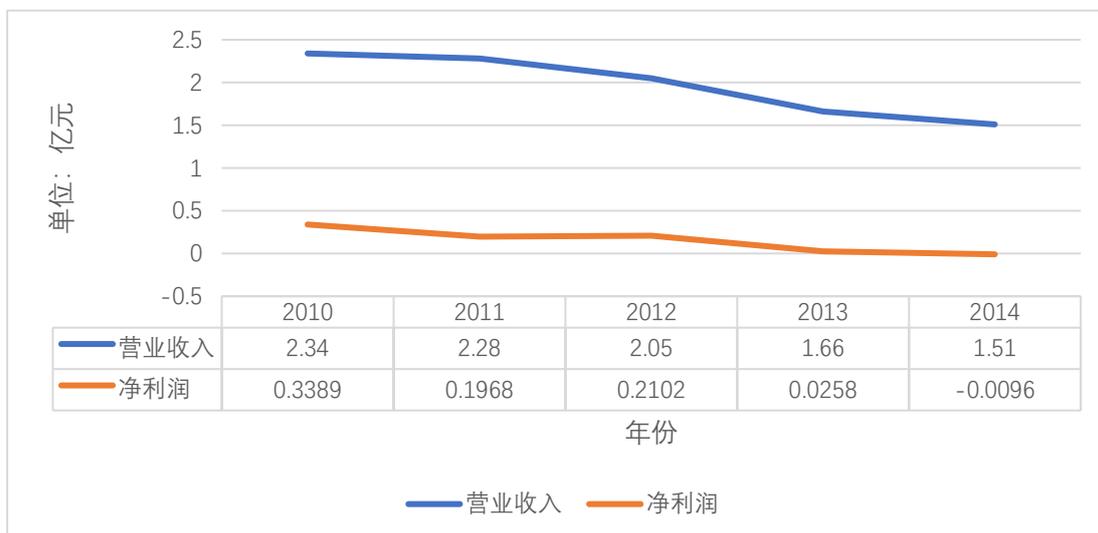
4.1 圣莱达电器简介

宁波圣莱达电器有限公司位于宁波市，法定代表人为杨宁恩（现为宋骥），企业主要从事温控器供应和高端电热水壶出口。创始人杨宁恩原是国企技术员工，本身就具有很强的创新能力。辞职后于 2004 年成立圣莱达，凭借对温控器不断地研究，创立了国内的第一个背插式温控器，打破了西方国家的专利垄断。之后进一步利用温控器的相关技术支持，以电热水壶等低端价值商品开辟市场，并以极速咖啡机和极速开水机等价值较高的商品获取大量利润。圣莱达公司于 2009 年 3 月改制，改名为宁波圣莱达电器股份有限公司。并于一年后在深交所成功上市，杨宁恩与其女为该公司的实际控制人。但好景不长，随着国内温控器市场的逐渐饱和，传统电器行业不再风头正盛，与之而来的是公司业绩的不断下滑，2013 年圣莱达公司的业绩很不理想，因此试图通过并购云南祥云飞龙来扭转业绩。2013 年 10 月，圣莱达提请证监会，想要购买祥云飞龙 100% 的股权。圣莱达拟通过该行为来改变其经济业务，变为金属资源回收利用企业。但是在并购过程中，由于祥云飞龙不符合 IPO 标准，被证监会不予通过。公司业绩不佳的情况在 2014 年并没有好转，因此 2015 年创始人杨宁恩开始出售股票。

2015 年 8 月圣莱达公司的实际控制人从杨氏父女变为覃辉。覃辉凭借自己“星美系”公司在影视投资领域的多年发展，从院线投资、影视投资等方面多方位一体地进行发展。以金阳光公司收购了圣莱达公司，变为其实际控制人，此举动也是为了其星美集团的整体上市计划，扩展企业版图。随后选举胡宜东任新董事长，同期选举了多名新任高管。事实上，他们无一例外地曾在“星美系”的公司里担任重要职位，彼此之间的合作并不是首次。覃辉有着丰富的影视方面的资源，因此为了扭转圣莱达的业绩状况，覃辉以自己擅长的影视文化领域入手来拯救圣莱达衰败的业绩，成立了文化投资公司以期改善窘境，但是没有成功。

下表 4.1 是圣莱达在 2010~2014 年的营业状况，从表中可以看出，圣莱达 2010 年上市时，当年的营业收入相比于 2009 年增长了近 50%；主要销售产品为温控器和电热水壶，还完成了国外的电热水壶的销售增长，收入增加了 34%。2011 年由于原材料价格上涨和国外市场缩小的影响，圣莱达营业收入有小幅度降低。

2012 年圣莱达营业收入持续下降，净利润增长了 6.82%。2013 年圣莱达营业收入与净利润开始大幅度降低，值得一提的是，同年 10 月圣莱达开始启动并购祥云飞龙的资产重组计划。2014 年圣莱达营业收入为 1.51 亿元，较上年降低了 9.13%；净利润为-96.16 万元，较上年降低了 471.50%；公司管理层对于 2014 年利润为负的解释是由于企业正在转型期的大量成本投入，企业研发投资的增加以及市场的下滑态势。2015 年 4 月 23 日对祥云飞龙的并购不被通过。2016 年 3 月 22 日，圣莱达发布公告称 2015 年营业收入为 1.05 亿元；净利润为 43.14 万元，这之后被证明虚增了净利润 1500 万元，实际上当年的净利润仍为亏损。圣莱达 2010-2014 年具体情况如图 4.1 所示。



数据来源：巨潮资讯网圣莱达 2010~2014 年度财务报表

图 4.1 圣莱达 2010~2014 经营状况

4.2 众华会计师事务所简介

众华会计师事务所（以下简称“众华所”）是国内五十强会计师事务所，在中注协 2019 年新发布的会计师事务所排名里面是第 29 名。目前有员工近千名，注册会计师人数为 343 人。众华所具有完备的审计相关资格，能够从事相关的金融审计业务、期货审计业务、国有企业的审计业务等，同时具备为美国上市公司审计的资格。

众华所承接了从圣莱达上市到 2017 年期间每年的年报审计工作。在 2010 年

8月20日圣莱达上市前夕披露的关于圣莱达之前三年的财务报表的审计报告中显示,众华会计师事务所为圣莱达进行了相应的审计服务的签字注册会计师为孙勇、朱依君。同时2011年(戴光宏、朱依君)、2012年(戴光宏、孙勇)、2013年(戴光宏、孙勇)、2014年(朱依君、孙勇)、2015年(戴光宏、孙勇)、2016年(朱依君、沈景宵)连续10年对圣莱达进行审计。值得注意的是,2017年是众华所最后一年为圣莱达电器提供年报审计服务,并且众华所在进行审计后出具了无法表示意见。

4.3 圣莱达电器舞弊手段

4.3.1 虚构诉讼收入

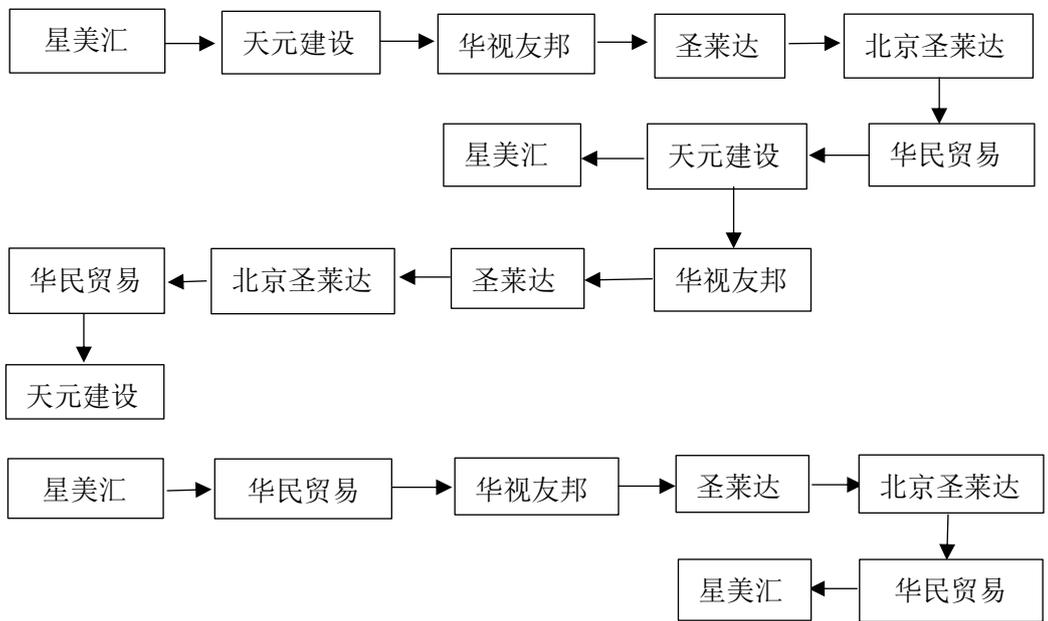
在对圣莱达2011-2014年的业绩的了解中不难发现,圣莱达的业绩频频出现颓势,在2014年的时候,甚至出现了净利润为负数这样的情况。因此在2015年圣莱达的业绩没有明显的转好的趋势下,如果2015年业绩继续保持负数,就会面对被深交所“ST”的风险。本次对于收入的虚构主要是通过圣莱达与华视友邦的互相配合来完成的,双方于2015年11月12日签订了协议,协议申明圣莱达以三千万的价格来购买该影片的所有版权,同时约定了违约金一千万元,如果对方公司不能在次月获取公映的许可证就需要支付违约金。圣莱达按约定于当月付清三千万的版权款项。但是在次月21日,圣莱达就提起民事诉讼,认为华视友邦应该向其支付一千万的违约金,同时返还之前支付的版权款项。由于被证明华视友邦确无依约取得《饕餮刑警》影片的公映许可证,因此在法院提出调解后,双方达成协议,华视友邦同意圣莱达的要求向其支付违约金与本金四千万元。在这次协议中获得的一千万的违约金,就被计入了营业外收入。

在整个交易的过程中,圣莱达利用一个非关联方公司华视友邦来混淆视听,但是在实际进行资金往来时,所涉及到的公司却都是圣莱达的关联公司。主要是在覃辉所实际控制的“星美系”公司的帮助下进行的本次交易。具体途径如下:

首先是圣莱达给华视友邦支付的影片版权费,于11月份支付给华视友邦。证监会在对于两者的转账流水信息进行调查后发现,华视友邦在圣莱达转账的当天就将款项转给了北京双建信息技术有限公司(简称“双建信息”),后发现这笔

钱被用为对公司的装修款项。

其次是华视友邦违约后所支付的本金与违约金四千万，后被发现最终流向了“星美系”公司。四千万元的支付分为三笔汇款完成：第一次，华视友邦首先支付给了圣莱达其中的一千五百万元，而证监会在对此进行调查时发现，这些钱实际上是由北京星美汇餐饮公司所出的。当年一月份，华视友邦所支付给圣莱达的一千五百万元，实际出资人是星美汇餐饮，经由圣莱达最终分别流向天元建设和星美汇餐饮。第二次，华视友邦支付一千万元。在调查后发现，天元建设将自己在第一笔汇款时留下的一千万元转给了华视友邦来让其支付款项。最终被证明，再经由几家关联公司的支付下，款项最终又再次流向了天元建设。第三次，华视友邦支付剩余一千五百万元的款项。该笔款项最初也是由星美汇支付给华民贸易，再由华民贸易转给华视友邦。进而华视友邦完成其协议约定的全部款项，圣莱达则还是转给北京圣莱达，最后被证明资金流回星美汇餐饮。下图 4.2 是这三次支付所具体涉及到的主体与大致流程。不难看出，在这次资金支付的整个过程中，都是相关的公司在其中作为中介来完成资金的往复，涉及到的相关公司，除华视友邦外，都是圣莱达的关联方公司。



数据来源：证监会行政处罚〔2018〕33号

图 4.2 圣莱达与华视友邦循环支付流程

同时，证监会取证后得到，该协议的实际生效日期是当年的 12 月 28 日，但

是双方在协议中规定的获取公映许可证的时间却是在这之前。也就是说，双方是在确定这次交易无法完成的前提下签订的本次协议。而且，证监会在调查众华所的审计底稿时发现了两个相差一个月的名义签约日期。种种迹象，都不符合一般的转让交易原则，因此认为双方存在舞弊行为。

4.3.2 控股股东以政府补助注入资金

另外，圣莱达在 12 月 31 日还计入了由政府补助所带来的营业外收入一千万，这部分营业外收入对于当时业绩迟迟不见好转的圣莱达来说是十分重要的。这笔钱名义上是由宁波市慈城镇经济发展局和财政局联合给予圣莱达的研发项目补贴，但证监会进行查证后发现，这笔钱实际上是属于圣莱达大股东金阳光公司 2015 年提交税款后在 2016 年可以收到的税收返还。由于当时已经是年底，金阳光计划以这笔钱来解决圣莱达业绩的燃眉之急，因此请求慈城镇政府的帮助，利用慈城镇政府作为政府层面的中间人去增强该行为的可靠程度，实际上最后圣莱达拿到的政府补助收入，是其最大控股公司金阳光公司在当年表面上以税收保证金支付给政府的。而且这笔钱先由金阳光转给政府，再由政府转给圣莱达，前后不过三天，显而易见，这是通过政府补助来混淆视听，其目的就是增加当年的营业外收入。

4.4 审计师在审计中存在的问题

4.4.1 注册会计师未勤勉尽责

证监会通过众华所审计师在审计该项目时取得的审计底稿时发现，众华所在对圣莱达获得影视版权转让违约金进行审计时取得了关于该影视项目的两份协议。同时证监会在经过对底稿内两份协议的对比后发现，两者所记载的内容是完全一致的，但是关于签订日期却有不同的记载。一份是在对圣莱达影视子公司收入进行审计时取得，所记载的日期为 2015 年 10 月 10 日；另一份是在对圣莱达重大事项进行复核时取得，该协议所记载的日期是 2015 年 11 月 10 日。这个协议作为涉及到 1000 万营业外收入的关键证据，同时基于对签约日期将近年尾的特殊时期的谨慎考虑，众华所审计师应该对其重点关注并获取支持证据。但是在

审计师对其审计中，已经出现了日期不一样的关键信息，但是审计时却没有给予充分的关注，直接造成了没有及时发现舞弊行为的结果。

同时，众华所审计师在对政府补助收入进行审计时，也未保持应有的职业怀疑。圣莱达的补助是由慈城镇政府发放的，但是圣莱达公司的注册地与慈城镇政府并无直接的隶属关联，因此由慈城镇政府直接向圣莱达发放政府补助是不符合补助发放的一般条件的。并且时间也是在距离出具财务报表的短期内——2015年12月30日由慈城镇政府发放给圣莱达，作为直接会给当年利润带来重大影响的事项，众华所审计师应该保持职业怀疑，实施更多的审计程序来对其审计。对财政补助的对应关系进行深入了解，对财政补助的相关政策合理分析来得出结论。但是众华所并未采取更多的程序，导致在审计中并未及时发现这一虚构营业外收入的情况。表4.1是证监会披露的关于众华所审计师在以上审计过程中所违反的审计准则。

表 4.1 众华所以上行为违反的审计准则

违反审计准则条例

《中国注册会计师审计准则第 1301 号—审计证据》第十与第十一条

《审计准则第 1121 号—对财务报表审计实施的质量控制》第三十一条和第三十四条

《中国注册会计师职业道德守则第 1 号—职业道德基本原则》第十七条

《审计准则第 1101 号—注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条

《审计准则第 1141 号—财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十四条、第二十四条和

第二十五条

数据来源：证监会行政处罚（2019）110 号

4.4.2 注册会计师未执行恰当的审计程序

众华所在对圣莱达和华视友邦的影视版权转让事件进行审计时，没有仔细对该影视项目进行充分地了解，只是在圣莱达内部资料上对其初步了解。对于影视转让协议来说，电影在广电总局的电影备案信息尤为重要，双方在签订协议时就应该对此进行了解。但是在此网站中，《饕餮刑警》的备案者却不是华视友邦。但审计师审计时却未对此公开信息进行关注，未发现其中存在的异常。审计师在

对其进行审计时应该对公开信息和协议中的关于权利拥有方进行比对,尤其是对于可能涉及到的大额款项应该保持合理的职业怀疑,并且应该在所有重大方面实施应该的实质性程序来支持审计意见的发表。下表 4.2 是证监会披露的关于众华所审计师在以上审计过程中所违反的审计准则。

表 4.2 众华所以上行为违反的审计准则

违反审计准则条例

《审计准则第 1101 号—注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条

《审计准则第 1141 号—财务报表审计中与舞弊相关的责任》第十三条

《审计准则第 1301 号—审计证据》第十条

数据来源:证监会行政处罚(2019)110号

4.5 证监会处罚情况

证监会在对圣莱达审计失败的案件进行调查后发现,圣莱达公司在其出具的关于 2015 年的年度财务报表中,存在着虚假会计信息披露的现象。圣莱达管理层分别利用对政府补助与诉讼收入的虚构来迷惑投资者,以将其自身的利润由负转正,避免了被证监会特别处理。之后,证监会也对众华所在本次案件中的表现进行了调查,并出具了意见书。允许众华所在之后进行自我陈述并举证来证明其审计行为的合规性。但是在听取其申诉意见之后,证监会依然认定众华所审计师在本次审计行为中未勤勉尽责。因此,证监会分别在 2018 年和 2019 年对圣莱达和众华所分别进行了行政处罚。

最终于 2018 年对圣莱达的违法披露进行了相应的行政处罚,决定对其给予了 60 万元人民币的罚款,同时下达警告书并责令其进行改正。另外,证监会也在 2019 年对众华所在这次审计中存在的违反审计准则的行为进行了处罚,责令改正并没收本次审计项目的全部收入 35 万元。对于在本次审计失败中所涉及到的相关责任人员,包括圣莱达公司和众华所的责任人都给予了不同程度的处罚,具体如下表 4.3 所示。

表 4.3 圣莱达审计失败相关责任人处罚表

责任人	当时职责	处罚
胡宜东	董事长	警告，罚款 30 万元；10 年证券市场禁入
覃辉	实际控制人	警告，罚款 60 万元；5 年证券市场禁入
康璐	财务总监	警告，罚款 20 万元；5 年证券市场禁入
郝彬	董事	警告，罚款 5 万元
胡如国	总经理	警告，罚款 5 万元
宋武华	财务副经理	警告，罚款 5 万元
刘锦源	监事	警告，罚款 5 万元
王晓媛、秦博	董事	警告，罚款 3 万元
徐虹、赵晓光、欧秋生	独立董事	警告，罚款 3 万元
崔天旨、张坤泉	监事	警告，罚款 3 万元
孙勇、戴光宏	签字注册会计师	警告，罚款 10 万元

数据来源：证监会行政处罚〔2018〕89 号、〔2019〕110 号

5 基于冲突理论的审计失败原因分析

5.1 圣莱达管理层对众华所施加压力的力量

5.1.1 选择审计师的权力

我国公司法规定,公司管理层在选择会计师事务所进行服务或者终止与该事务所的合作,都需要公司董事会或者股东大会进行表决。在覃辉通过金阳光公司取得圣莱达电器的实际控制权之后,紧接着公司股东大会就选举了胡宜东作为董事长。胡宜东作为覃辉的“老下属”,曾在很多覃辉的相关公司里担任重要职务,二者之间的利益关系很密切。在这样一个情况下,圣莱达的管理层和实际控制人所代表的利益是一致的,这意味着圣莱达管理层在选择会计师事务所上有更多的话语权。

另外了解到,圣莱达在与众华会计师事务所的服务到期后,曾在2017年5月与中喜会计师事务所签订协议,约定由中喜所来对圣莱达2017年的财务报表进行审计。但是还未等到真正开始2017年的年报审计工作,圣莱达就在2018年年初公告,通过临时股东大会的决议,由于与中喜所产生了未有效沟通事宜而解约,同时与亚太会计师事务所签订新的协议对圣莱达提供年度审计服务。虽然根据圣莱达内部控制制度的要求,在更换负责年审业务的事务所时,首先需要征得股东大会的同意。但是分析后发现,圣莱达的管理层和实际控制者的利益实际是联合在一起的。在这种管理层和实际控制人的利益是一致的情况下,圣莱达公司的管理层在对会计师事务所的选择权上是有实际的决定权的。这时管理层更有力量向审计师施加压力来达到自己的利益要求。

5.1.2 决定审计费用

我国目前的审计收费制度是采用全部或部分款项在审计全部完成后进行支付。同时定价模式是政府定价,采用“固定价格+浮动比例”、各省财政部门联合物价部门制定的形式来定价的形式。但是在实际执行的过程中,因为全国没有一个比较统一的标准,所以在审计费用的确定方面,还是由被审计单位占据主动

权的。

审计活动作为一种商业行为，圣莱达作为买方，拥有天然的优势去决定费用。基于“理性经济人”假设，圣莱达希望以更低的价格来获取审计服务。在 2018 年圣莱达就称因审计收费无法确定而将中喜更换为亚太会计师事务所，这从侧面说明圣莱达在对审计费用的确定方面拥有主导权。更是由于圣莱达的管理层和实际控制者的利益实际是联合在一起的，圣莱达的管理层也就更有权力去决定公司给予审计师的审计费用。这时，圣莱达对于审计费用的确定权使其更有力量去向众华所施加压力。

5.1.3 决定审计条件

对于会计师事务所而言，被审计单位管理层所提供的审计条件能直接决定审计质量。具体的审计条件包括企业内部人员的配合程度以及企业本身内部控制制度的执行力度。对于众华所来说，圣莱达良好的内部控制制度能够提高审计师的效率，也有助于其出具更准确的审计结果。但是内部控制的执行有效性、内部人员的配合程度实际上都是由圣莱达公司的管理层来决定的。

首先，圣莱达的内部控制制度的有效性是值得怀疑的。2019 年亚太所对圣莱达当年内控审计报告中出具了否定意见，亚太所在审计后认为，圣莱达在内部控制制度的实际实施过程中，无法有效防范公司内部可能出现的运行风险。虽然在这之前，并没有会计师事务所在审计后出具相同的意见，但是这至少能说明圣莱达 2019 年内部人员对于公司的内控制度遵守情况是不容乐观的，无疑是从侧面说明了公司在此之前的制度执行有效程度也是值得怀疑的。在之前的说明中可以看见，圣莱达在关于虚构影视协议并进行转账时，曾经分别两次向北京圣莱达进行了大额数目的转账。这也说明圣莱达在关联方公司的支付时没有实施很好的监督管理机制。这实际上也进一步说明了管理层对于内部控制的重视程度是不够的，圣莱达的审计风险是非常大的。因此这是圣莱达管理层有更多的力量去向众华所施加压力。

其次，圣莱达管理层拥有实权来决定员工的配合程度。在会计师事务所的审计过程中，良好的配合会提高审计效率与审计效果，反之则会增加审计师的审计难度。圣莱达股东与管理层之间联系紧密，董事长胡宜东和覃辉二者之间的利益

关系很密切。因此在对于审计师的配合程度上，公司管理层有更多的能力去要求相关的公司人员对审计师的配合程度。

5.1.4 公司经营情况

根据 GONE 理论，对于上市公司而言，如果铤而走险选择以舞弊的方式去美化报表，那就说明如果不进行舞弊就会给公司的持续经营带来很大风险。在我国，上市公司的利润盈亏是非常重要的，企业需要对每个选择投资该企业的投资者负责。

首先，圣莱达业绩在 2014 年为负且 2015 年前三季度并无明显业绩改善：具体的营业收入为 1.51 亿元；净利润为只有-96.16 万元。并且 2015 年前三季度圣莱达的净利润分别为-29.97 万元、-49.82 万元、-61.40 万元，公司之前所说的进行主营业务转型也并未实现。在预计第四季度并不会出现经营状况的好转的情况下，为避免被深交所特别处理，胡宜东会有更大的动机去进行舞弊行为。串通圣莱达的其他管理人员，用这种虚增营业外收入的方法来使圣莱达转亏为盈。根据 GONE 理论，圣莱达管理层在此时更有可能进行舞弊。

其次，保住圣莱达 2015 年的业绩对于圣莱达来说至关重要。因为圣莱达面临经营困境，如果不能及时改善业绩，就会面临被证监会特别处理的窘境，甚至最后被终止上市。但是对于覃辉来讲，将资金注入圣莱达的目的就是为了将星美的部分业务给予圣莱达，通过利用圣莱达公司的上市公司身份，以期能够整合“星美系”的影视产业链，进而完成集团的整体上市。因此覃辉也成立了圣莱达文化公司来进行影视业务的拓展。因此对于董事长胡宜东来说，保住圣莱达的上市公司的地位，避免圣莱达被特别处理是 2015 年的主要任务。这时圣莱达管理层出于业绩需求，更有可能对众华所施加压力。

5.1.5 舞弊机会

根据 GONE 理论，公司舞弊的必要条件就是舞弊机会的存在。在圣莱达利用与华视友邦的转让版权收入的交易中，双方支付的款项来源都是相关的关联方公司，最终的流向也是关联方公司。因此，这笔营业外收入，实际上是圣莱达利用非关联方华视友邦进行的虚假营业外收入。圣莱达与华视友邦串通签订协议，并

利用法院给予的调解书来佐证真实性。在实际进行支付时，圣莱达用于购买版权的款项流入关联方企业双建信息；华视友邦支付给圣莱达的本金和违约金，则是由星美汇餐饮转给华视友邦之后再给圣莱达的。这些所有的行为，都是为了虚增营业外收入，以扭转圣莱达业绩颓势。关联方企业的配合和华视友邦的配合无疑给予了圣莱达以舞弊的机会来进行循环支付而完成虚增利润。

圣莱达同时利用法院对其与华视友邦关于该转让协议的调解书来佐证该营业外收入的正当性。实际上却是：在合同签订时就已经过了所谓的最后获得发行许可证的时间。对方的配合使得圣莱达管理层能够确信自己一定会赢得该诉讼以获取 1000 万元的违约金收入。同时以法院的判决来背书自己的行为，迷惑投资者和审计师其该笔收入的可靠性。在这种情况下，众华所审计师要想发现该舞弊行为就需要花费大量的审计成本来进行审计，无形之中也增加了管理层施加压力的力量。

5.1.6 监管约束

上市公司如果进行舞弊，对公司以及管理层最直接后果就是会受到证监会的处罚。基于“理性经济人”的假设，个体在做出选择时都会对风险与收益有一个衡量的心理过程。如果违法成本比较高的时候，往往会降低违法的概率；反之则会增加违法概率。

对于圣莱达来说，保住上市公司地位的重要程度不言而喻。圣莱达在本次舞弊中，虚增净利润高达 1500 万元，相比之下证监会所处以的罚款却只有 60 万元，不到其虚增利润的百分之五，违法成本比较低。另外圣莱达由于虚增利润所导致在 2015 年多交了 250 万元的企业所得税税款，因此在受到处罚之后，圣莱达向辖区的税务局申请退税，并在之后收到了所退的 250 万元的税款。最终圣莱达被罚款 60 万元，却收回了 250 万元的税款。其次证监会对于相关的责任人的处罚，相对其从舞弊中获取的利润而言都是比较轻的。对于这些管理层来说，从 2015 年舞弊避免了被特别处理，到 2019 年东窗事发，期间内由于公司业绩的转危为安，错误引导了投资者的投资行为，直接导致了公司市盈率高达 105 倍。实际上，由于其中存在的杠杆效应，管理层从投资者手里赚到的钱远远大于其受到的惩罚。因此对于圣莱达管理层来说，舞弊的违法成本并不高，却拥有百倍收益，

同时也抱着不被证监会发现的侥幸心理。因此监管约束实际上没有办法有效对管理层可能的舞弊行为或者其可能对审计师施加的压力。

5.1.7 道德约束

道德约束不同于法律监管的约束，它是不成文的，也没有强制性实施的措施，道德约束更多的是我们对投资者的敬畏与尊重，也是企业为了长期健康发展所应该遵守的底线。根据 GONE 理论，道德虽然不直接与我们的审计失败有联系，但是在以往审计失败中我们可以看到，管理层对于诚信与法律的态度也是重要的影响因素，自我道德约束更高的管理者，在管理公司时就会更注重真实会计信息的披露，这不仅仅是对于投资者的负责任的态度，也是公司长久立足的根本原则。当管理者唯利益至上时，就会更容易出现审计失败。

胡宜东身为一个在上市公司有着丰富经验的管理者，应该会更明白资本市场的运作规律，也更懂得怎么来获得公司的长期发展。但是胡宜东明知舞弊的严重性，依然选择财务造假。在胡宜东受到证监会处罚后，曾接受野马财经的专访称并未虚构政府补贴事项，认为政府补助的 1000 万元的营业外收入是属于对圣莱达控股股东金阳光的税收返还，只是因为税收返还的流程太久，想要提前获得这部分收入。因此就找政府说明利用政府补助来获得，放弃税收返还，认为这个行为不属于作假，只是时间上的提前收入。其次对于虚构影视版权违约收入 1000 万元，胡宜东认为圣莱达只是和华视友邦做了一个合作，相当于圣莱达只是向华视友邦借用这笔钱。在拿到龙标后就利用星美的院线资源来置换。同时胡宜东认为这 2000 万的营业外收入是实实在在收到的收入，是在公司账面上实际存在的，因此自己并不算是造假。但是同时他也承认自己确实有为了今后的重组保业绩的动机，但没有违法。胡宜东这些说辞，更像是舞弊时对自己的合理化借口。胡宜东身为圣莱达的董事长，有责任和义务对圣莱达的股民负责，有义务向他们披露真实客观的财务报表，但是胡宜东为了保住财务报表的“好看”，就选择了进行舞弊。没有从实际出发对圣莱达今后的业务进行总体规划，只是想通过短期的造假来获取利润。

另外，此次舞弊的计划多次与“星美系”公司合作，可以合理推测，胡宜东这次的计划也是获得了实际控制人覃辉的默许的。覃辉身为圣莱达的实际控制人，

应该对圣莱达的未来发展起导向作用,也应该对相关财务信息的真实性起到相应的监督作用,及时对董事长采取造假行为喊停。但是覃辉作为直接与“星美系”公司产生关系的控制人,却许可了这样一个舞弊行为。因此在此次案例中,无论是董事长胡宜东还是覃辉,在接受采访的时候都没有表现出对舞弊行为本身的后悔,只是认为自己被罚得太重。基于此,认为道德监管对圣莱达的管理层并没有达到有效约束。

5.2 众华所抵御圣莱达压力的力量

5.2.1 专业胜任能力

审计师作为审计质量控制的关键,其专业胜任能力将会直接左右审计结果的准确程度。审计师应该在审计时具有不偏不倚的责任感和准确的认识自己能力的意识,如果在发现审计难度较大之后,应该申请更换审计师,终止对该项目的审计。而众华所审计师在对圣莱达进行审计的过程中,所表现出的专业胜任能力是不够出色的。在前文第四部分案例介绍中审计师在审计中存在的问题中有较详细地论述。

首先,在对圣莱达营业外收入进行审计时,对于审计环境的了解不够谨慎,没有注意对审计风险的控制。圣莱达在前一年净利润为负,并且在2015年也没有明显的收入好转,这时审计风险是极高的。众华所审计师没有准确识别风险,也没有给予该项目更多的收费来提高审计成本来保证审计质量。在对圣莱达和华视友邦转让版权所获得的违约收入进行审计时,审计底稿中存在两份内容一样但是日期不一样的协议,审计师没有对该协议的可靠性产生怀疑。这是非常不应该的,因为圣莱达在前三个季度的净利润为负的情况下,第四个季度的数额较大的非常规性收入应该要引起审计师的充分关注。在签订《饕餮刑警》这个项目的协议时,双方是默认华视友邦是完全拥有该影片的相关权益的,但是实际上,关于该影片的权益的归属是有争议的,审计师没有了解全部信息就选择了相信该协议。在对圣莱达政府补助收入进行审计时,审计师没有注意到圣莱达的公司注册地和政府补助的慈城镇并没有直接隶属关系。圣莱达称于12月31日收到政府补助。审计师应该对特殊日期保持敏感性,这是该年度会计报告的最后一天,对该项收

入进行特别关注。其次，在对圣莱达进行审计时，审计师没有执行有效的审计程序来证实政府补助和违约收入的真实性。未充分验证协议书和政府补助收入的真实性，没有及时对网上公开信息对《饕餮刑警》的版权所有进行了解，也未对政府补助的隶属对应关系和补助流程进行分析。

另外，根据中注协 2020 年所披露的数据，2019 年众华所的已有的注册会计师的数量为 343，其中 189 个有着丰富的审计经验（以执业 5 年、年龄 60 岁为界）。这个数据在 2015 年的时候应该会更少，因此众华所实际上拥有的有经验能力突出的注册会计师是不多的，众华所实际上的职业能力不够突出。

因此，在众华所对圣莱达审计失败中，审计师胜任能力并未增强审计师抵御管理层压力的力量。

5.2.2 审计报告使用者

现代公司制度产生于两权分离制度，审计师受雇于董事会对管理层出具的财务报表进行审计。当审计报告使用者是公司的股东时，这时股东的利益出发点是基于自身获得真实的财务报表时，会增加审计师的力量。根据审计冲突理论的内容，企业的实际控制者可能会在不参考审计师意见的情况下获取到真实的会计信息，这时管理层与实际控制股东的利益是一致的——通过误导投资者来获取利益，这时会减少审计师的力量。

圣莱达审计失败就是属于后者。在圣莱达审计失败的案例中，对于管理层进行了解后发现，圣莱达的实际管理者胡宜东和实际控制人覃辉之间的利益联系十分密切。胡宜东在覃辉实际控制的多家公司担任过高管。同时通过对覃辉对圣莱达的发展规划可以看出，覃辉对于圣莱达的要求是希望通过其上市的身份来完成自己星美集团的整体上市。因此不管是覃辉或者胡宜东都迫切的希望找到收入点来避免圣莱达被特别处理，这时股东和管理层的利益达成一致，这对于审计师来说是非常不利的。实际控制人覃辉曾在接受采访时称，收购完成之后才得知圣莱达实际情况的糟糕程度。因此覃辉即使不借助圣莱达财务报表，也是对圣莱达的基本情况有过了解的，能够得知真实的财务信息。这种情况实际上减少了审计师抵御管理层力量的能力。

5.2.3 审计成本

审计成本与审计质量之间成正比关系，基于“理性经济人”假设，如果事务所给予更高的审计成本，就意味着有更多经验丰富的审计师，审计时也能花费更多的时间和精力在这个项目上，能够获取更多的审计证据来支持审计意见。但是相应的，如果审计师在该审计项目上投入了更多的审计精力来保证结果的准确性，并且审计师在该项目上并没有表现出更强的议价能力，那么可能的结果就是该项目的收益会相应的降低，对于审计师来说，就缺少了保持审慎态度去审计的倾向。又会反过来降低审计结果的准确性。

表 5.1 圣莱达 2015-2019 审计费用及意见

年份	事务所	审计费用（万元）	被出具的审计意见类型
2015	众华所	35	标准无保留意见
2016	众华所	40.2	无法表示意见
2017	亚太所	80	保留意见
2018	亚太所	65	标准无保留意见
2019	亚太所	80	带强调事项段的无保留意见

数据来源：巨潮资讯网圣莱达年度财务报表

上表 5.1 是圣莱达近年年报审计费用的情况。通过比较会发现，圣莱达审计失败这个案例里，众华所收取的审计费用比较低。那么相应的，审计师的审计成本也会比较低。具体来说，2015 年众华所以对圣莱达提供审计服务只收取了 35 万元的费用，当年出具了标准无保留意见。只在短短两年后亚太所在对其进行审计时，收取的审计费用就达到了 80 万元，是之前众华所收费的两倍以上。相比之下，该公司在 2015 年的审计费用是相对来说比较低的，因此众华所在审计成本的安排时，成本应该会比较低的。较低的审计成本直接会导致审计师在审计时没有足够的审计预算或是精力去获取足够数量和质量的审计证据支持结论，也会对审计师的职业判断造成影响。审计成本的降低无疑是减少了审计师抵御管理层压力的能力。

同时与亚太所相比之下，众华所为其提供审计服务时收费只有一半，过低的审计费用不排除是由于众华所未通过正常渠道获得业务的可能性。审计费用过低可能存在众华所以低价来获取客户的情况。这对事务所的独立性会造成影响，因此会进一步降低审计师抵御压力的能力。

5.2.4 连续审计

在对近五年审计失败的案件进行分析时，不难发现，审计失败的发生大多是基于事务所对同一客户进行审计服务之下发生的。连续审计会在一定程度上影响审计师对于被审计单位的判断。

在圣莱达审计失败的案件中，众华所从 2010 年圣莱达上市开始就对其提供审计服务，一直到 2016 年结束，连续七年为圣莱达提供财务报表的审计服务。长期的审计服务可能会使二者存在一种较为紧密的利益关系，众华所很可能将圣莱达视为稳定的收入来源，因此基于维系客户的情况下去对审计报告做出某些让步。同时，长期由众华所向圣莱达提供审计服务，也会使圣莱达内部熟悉众华所审计师的审计风格和流程，这种了解会使其管理层在进行舞弊时更好的防范审计师的审计。对审计师本人而言，也就意味着给更大的审计风险。长期对圣莱达进行审计，众华所的审计师的审计过程也难免更流程化，同时也会对被审计单位的内部控制制度和报表更加信任，难以发现圣莱达出现的新的审计风险。因此也会降低众华所审计师在抵御圣莱达管理层的压力的能力。

5.2.5 监管约束

证监会于 2019 年 10 月对于众华所违反审计准则的行为进行了行政处罚，当时实施的是旧《证券法》，规定会计师事务所出具虚假记载的行为，处罚为责令改正同时没收业务收入，同时处以业务收入的一倍以上五倍以下的罚款，对直接负责人员处以三万元到十万元的罚款。

证监会对于众华所在这次审计失败中的违法行为给予了相应的处罚，不仅没收了众华所在本次业务中所收取的全部审计费用，并且处以 105 万元的罚款。对于两位负责的注册会计师，也分别进行了处罚。相比于圣莱达来说，众华所的违法成本是比较高的，罚款是该项业务收入的三倍。但是也会发现，目前对于审计

师的处罚只集中在两个签字注册会计师上，不够对其他人员形成警示作用，因此事务所的违法成本还是比较低的。总体来说，监管能在一定程度上约束审计师的行为，提高其抵御压力的能力。

5.2.6 道德和声誉约束

对于会计师事务所而言，良好的事务所形象的重要程度不言而喻。更好的形象对事务所意味着更高质量的客户，也意味着事务所能够在与公司进行议价时有更多话语权，因此事务所往往会出于对未来持续发展的需求而尽量保护自己的对外形象。通过了解众华所 2018 年与 2019 年事务所排名的变化（见下表），可以得知审计失败对众华所的排名是有一定影响的。值得一提的是，2018 年的排名仅仅是基于对年收入的排名，没有加入例如近三年的处罚等负面因素，因此 2018 年时众华所的实际排名应该会更靠前。在 2019 年排名标准加入负面因素之后，虽然年收入的变化不多，但是排名有了明显的变化。因此出于对整个事务所声誉的考虑，应该会增加审计师抵御压力的能力。表 5.2 为众华所在 2018 年到 2019 年的中注协排名变化。

表 5.2 审计失败后众华所排名变化

年份	年收入（万元）	CPA 数量	排名
2018	45611.64	307	23
2019	45723.40	343	29

数据来源：中国注册会计师协会网站

注册会计师职业的特殊性，就要求其在进行审计时，要首先从维护公众的利益入手去进行审计工作，并且应该持续提高其职业素养。注册会计师在面临可能出现的各种利益冲突时，应该保持自己的正直和诚实，维护行业和公众的利益。2019 年众华所的已有的注册会计师的数量为 343 人，作为一个合格的注册会计师，应该都有很强的职业道德素养。因此认为注册会计师的职业道德素养能够有效约束审计师的行为选择。

5.3 圣莱达审计失败评价

基于以上的分析，我们可以看到，圣莱达有很强的力量去实施舞弊并以此向众华所的审计师施加压力：管理层在选择事务所或者是决定审计收费都有很高的话语权；圣莱达管理层也极有可能给审计人员在审计时给予困难，以及提供错误的凭证来误导审计师，同时圣莱达内部也存在着内部控制制度有效性比较弱的情况；圣莱达面对可能被 ST 的风险，并且经营状况在短期内无法得到改善，管理层有很大的动机去舞弊，增加了审计风险；圣莱达通过华视友邦进行关联方的循环支付，舞弊具有很强的隐蔽性；圣莱达虚构利润 1500 万元，但是处罚却不到舞弊数额的百分之五，违法成本较低；在证监会对圣莱达的处罚后，对胡宜东的专访也能看出其管理层法律意识和财务道德意识的缺失。可以发现，圣莱达管理层有很大的可能性去利用其身份优势对众华所的审计师施压。应该对圣莱达管理层施加压力的力量进行约束的两个方面：道德约束和法律监管都无法对其形成有效限制。整体上来说，圣莱达管理层有很强的动机和力量去向众华所的审计师施加压力。

同时对于众华会计师事务所来说，其抵御圣莱达施加压力的能力并不强：众华所在这次审计时并没有勤勉尽责，在审计风险评估和审计程序的设置上都没有表现出其突出的专业胜任能力；由于管理者与实际控制人之间利益牵扯颇深，因此审计报告使用者并不是圣莱达实际控制人；并且众华所在对圣莱达进行审计时，审计收费较低，存在可能的审计成本较低或者低价竞争的情况；众华所从圣莱达上市起就为之提供审计服务，连续提供审计服务可能会造成的独立性减弱。同时出于审计师和事务所的职业道德素养约束和声誉，能够在一定程度上约束审计师的行为；对于事务所和签字注册会计师的法律监管也能对其行为进行约束，但是仍存在责任划分不够明确的情况。这几个方面能够增强其抵御圣莱达管理层压力的能力。但整体看，众华所抵御圣莱达管理层的力量是比较薄弱的。具体见下图 5.1。

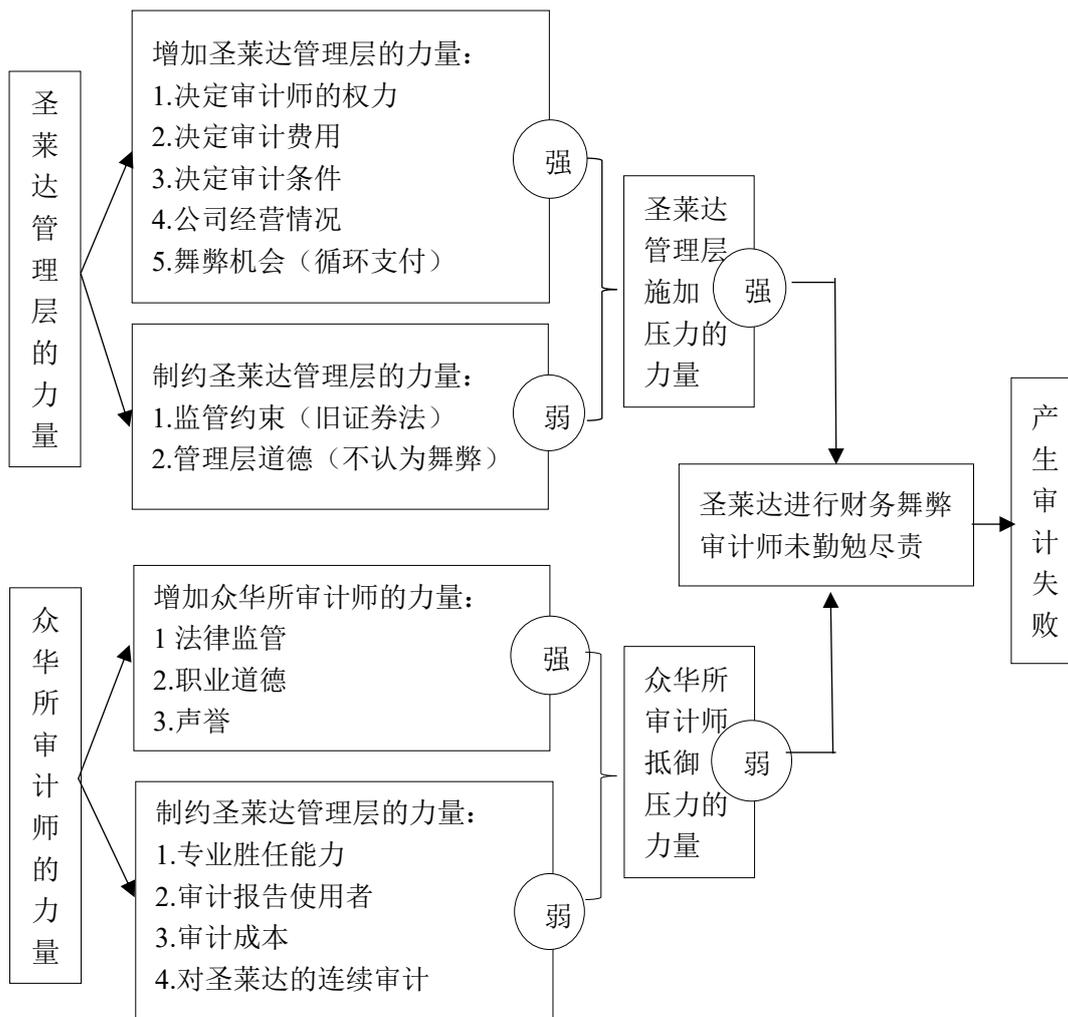


图 5.1 圣莱达审计失败冲突模型

通过上面的模型可以看出，圣莱达的管理层在本次审计失败中，具有很强的动机选择舞弊行为，也有很大的可能性去向审计师施加压力。相比之下众华所在与圣莱达管理层的冲突之中，没有足够的力量去抵御这种压力，众华所在二者力量对比之中是不占任何优势的。虽然法律、道德以及对自己声誉的考虑都能够在一定程度上增加众华所的力量，但是即使这样，当时我们事务所的违法成本依然是比较低的，没有办法起到绝对性的制止作用。双方在行为选择时力量对比的过于悬殊，审计失败也是理所当然的。通过对双方独立行为的力量分析，对双方行为的动机进行判断，有助于得出适合的防范机制来增加审计师的力量，削弱管理层的力量。

6 基于冲突理论下避免审计失败的对策

经过以上案例分析可以看出，审计失败的产生并不是单一作用的结果，审计师和企业都在其中扮演着重要角色。而且对于不同的会计师事务所和企业来说，也会有不同的要素表现，圣莱达审计失败就是其中一个较为典型的例子。整体来说可以确定的是，审计失败产生于审计师与企业管理层之间的力量不均衡。如果企业管理层有更强的力量去舞弊，但是却没有相关的因素对其制约，就会使其有更大的力量去向审计师施加压力。如果审计师没有被赋予更多的权力去抵御管理层的力量，也会造成审计失败概率的增加。因此，基于冲突理论来避免审计失败的对策，主要是从两个方面展开的，一是制约管理层施加压力的力量，二是增强审计师抵御压力的力量。

6.1 制约管理层施加压力的力量

6.1.1 健全审计师聘任制度

首先，应该完善企业的受托与委托制度。根据委托代理理论，明确企业的产权关系，对管理层的权力进行限制。对于审计师的选择权和决定审计费用的权力，应该真正的掌握在股东手里。即股东与审计师直接达成委托意向，并直接向股东负责，将审计师的选择权和审计收费的支付权真正回归到股东的控制之中。更重要的是，股东由于可能存在的非专业性，因此应该设立专业和独立的审计委员会，为股东在作决定时提出自己的想法，以更好的保证审计师的独立程度。股东应该真正成为审计报告的使用者，才能对管理层进行有效约束，也能一定程度上增强审计师的力量。

其次，企业应该改变现在自由选择会计师事务所的现状，进行公开招标。目前的自由聘任制度还不够公开和透明，可能会引发一些无序竞争的产生，比如可能出现的低价竞争策略。对于企业来说，只有立足于企业经营本身去发展才能获得长久的发展，而不是在审计报告或者财务报表上动手脚。因此应该选择更有能力的会计师事务所来提供审计服务，公开招标能够提升信息透明度，也会使得报表使用者对企业的财务报表更加信任。

6.1.2 健全内部控制制度

对于一个上市公司来说，健全的内部控制制度，不仅仅是为了其财务报表的真实和准确，也是为了其长久健康的发展。通过圣莱达审计失败我们可以看到，企业内部控制制度对于防止企业舞弊的重要性。事实上，上市公司作为发展良好的企业，内部控制制度设置有效一定是必要条件。但是对于内部控制制度的执行有效性，可能就会有差别。

首先，及时完善监督机制。构建企业“全监督”机制，充分实现企业内部资源的监督。建议企业由上至下设立纪检监督部门，并直接对股东负责；设立工会对员工的相关问题进行解答和关注，完善监督奖惩机制。增强内部审计部门的独立性，内审部门应该直接向股东负责，与管理层形成制约关系。促使专职监督和兼职监督相结合的监督形式对企业管理层进行监督，有效避免因管理层权力过大而出现的串通舞弊行为。

其次，完善独立董事制度。独立董事作为防止大股东与管理层串通的有效机制，应该得到上市公司的重视。应该对独立董事的提名与薪酬都给予充分的关注，独立董事的提名权一般都集中在企业的大股东和管理层手里。建议规定企业在提名时应该重视对于独立董事的背景调查，同时应该加入对其的社会关系和债权债务关系的调查，可以通过聘请证监会所认可的一些中介机构进行。建议在之后证监会可以设立专门的提名委员会来进行这项工作，由证监会对被提名者进行管理。“独立”二字应该始终是独立董事制度的核心，也有助于独立董事真正发挥其作用。

6.1.3 定期轮换会计师事务所

鼓励企业定期轮换会计师事务所。企业可以制定一个合理的期限，定期轮换会计师事务所。仅仅更换审计师是起不到应有的作用的，因为相同的会计师事务所的审计流程和审计质量控制体系是相同的。连续审计无疑会使得被审计单位更了解该会计师事务所在审计时的审计流程，从而对此进行有意识地防范，增加审计师在审计时的风险，因此定期对事务所进行更换是必要的。但是也需要注意，频繁更换事务所也是企业可能出现舞弊的信号之一，因此对于轮换的时间界定是

十分重要的。

证监会对审计业务中签字注册会计师的轮换提出了明确的规定：签字注册会计师连续为某一相关机构提供审计服务，不得超过五年。在关于事务所的更换方面：财政部、国资委分别对国有金融企业和中央企业财务审计聘用会计师事务所的期限进行了规定，最长期限是 8 年。2019 年自查情况显示，有超过 20 个省市的企业有超过 8 年聘用同一个会计师事务所的现象，也存在超期聘用现象。建议可以将此办法进一步推广至全部上市公司的企业来强制实施。同时在通过对国外相关国家的轮换制度进行了解后发现，意大利与奥地利都实施强制会计师事务所的轮换制度，规定时间为 9 年。因此，建议证监会强制上市公司 8 到 9 年内必须对负责自己公司年报审计业务的事务所进行轮换，并在 5 年内轮换负责审计的签字注册会计师。以此增强审计师抵御管理层压力的能力，防范审计失败的出现。

6.1.4 增加企业违法成本

在前面的案例分析中看到，在圣莱达审计失败之后，对于圣莱达的处罚是警告和 60 万元的罚款，并且因为其虚构收入还收到了退税 250 万元。违法成本过低无法对相关的管理者形成威慑力，因此管理层舞弊层出不穷，大大增加了审计失败的风险。因此对于监管部门来说，严格的惩罚机制是十分重要的。

首先，严格执行《新证券法》及《公司法》的对涉事公司的处罚机制。我国已于 2020 年 3 月起开始实施修订后的《中华人民共和国证券法》。新证券法规定，上市公司如果存在信息违规披露的行为最高刑罚从 60 万元提高到 1000 万元。违规成本的大幅上涨将对公司产生有效的威慑作用。证监会及相关的法律部门要确保《新证券法》的严格执行，以减少舞弊行为。在之后，建议证监会也可以联合税务部门，出台相应的政策，对于企业有意识的财务舞弊行为所造成的税款多缴，税务部门有权拒绝为其退税，可以将税款直接纳入国库进行基础设施建设。对于企业来说，舞弊行为是其主观行为，而且是极其恶劣的破坏市场秩序的行为，值得严惩。

其次，强化负责人问责机制。监督新法规的落实，《新证券法》规定，对于企业的实际控制人、股东等授意虚假陈述行为或隐瞒事实导致虚假陈述，最高可以处罚 1000 万元，以及禁入证券市场和警告的行政责任，同时也完善了相关的

民事赔偿责任。对以上政策，也应该严格监督其落实情况。也要进一步增加负责人的违法成本，证监会也可以联合中国人民银行、银保监会建立相关责任人的失信体系，将造假者纳入失信人执行名单。事实上，对企业财务报表造假也是失信行为的一种表现，因此可以联合各个部门对其在出行、消费、投资等各个方面进行相应的限制。

最后，完善投资者索赔制度。审计失败的出现，最后的损失承受者就是投资者。小型投资者没有大型股东的权利去参与公司的日常运营，信息的来源只能是通过财务报表和审计报告，审计失败对他们的投资是一种很大的打击。因此应该建立相关的赔偿法律制度，能够获得舞弊的公司的赔偿。建议在上市公司内部增设投资者基金，规定相应的利润的比例用以赔偿，增加舞弊者的违法成本。

6.2 增强审计师抵御压力的力量

6.2.1 审慎承接业务

对审计师来说，在承接业务之前，首先应该对企业所处的行业背景进行了解，预估其违规操作的可能性。其次应该对企业的基本情况进行了解，包括公司管理、公司业绩、内部控制等进行了解，尤其应该对企业的管理层的道德品格做出正确评价，初步评估其审计风险的高低。最后确定自己的能力与审计风险的匹配程度，是否有足够的胜任能力对其进行审计。

如果审计师已经不是初次承接该公司的审计业务，更应该审慎决定是否继续承接业务。审计师应该在承接业务前及时对客户当年所处行业的重大技术变化、市场变化进行了解，同时对当年企业本身的管理层、股东的以及业务变化等及时进行了解，并判断其是否会在本年存在可能的舞弊行为。例如本案例中，众华所应该首先对本年圣莱达所处的这个温控器、咖啡机的市场进行了解，以及圣莱达本年所发生的管理层及控股股东的变化进行评估，审慎考虑是否继续对其提供审计业务。

6.2.2 规范审计收费

审计收费不仅与审计成本相关，也与会计师事务所未来的发展是紧密联系的。

规范的审计收费机制，不仅能够避免审计失败，也有助于促进整个审计行业的良性发展。如果对某一客户的审计收费占事务所中收入的部分较大，意味着审计师可能会为了收费而丧失客观的审计态度；而审计费用过于低下又会直接导致审计师无法按正常的审计成本来进行审计程序，也可能造成审计行业内部的无序竞争，影响审计质量。因此，监管机构应该及时出台政策来规范审计收费，加强监管，事务所也应该积极响应政策。

首先，制定统一的审计收费标准。我国目前的审计收费分别是由各个省份根据自己实际的物价情况和审计整体情况来确定的，具体来说规定一个固定的额度然后有一定的浮动比例来确定审计收费，缺少一个全国性统一的标准。建议可以规定统一的收费标准，例如采用审计收费小时制的方法，以工作量的大小来确定审计收费。同时也可以在小时收费的基础上加入对该客户的经营情况、规模大小等因素的考量，以期得到相对公平的审计收费。

其次，健全审计收费披露制度。审计收费作为审计过程中的重要一环，在某种意义上能够决定审计师的独立性，因此建议会计师事务所能够形成向公众的审计费用披露制度。审计费用作为客户为该次审计服务所支付的对价，应该是属于审计信息之一，应该及时通过官方网站进行披露。也能形成全社会对于会计师事务所的监督机制，更多的人能够了解该事务所对其客户的审计收费情况，能够了解到有关该事务所收费的纵向比较。如果所有事务所都能建立这样的平台披露，那也有助于不同事务所之间收费的横向比较，有效遏制因此发生的恶性竞争，让整个审计行业良性发展。

最后，会计师事务所内部应该建立审计成本评估制度。事务所内部应该在审计前对可能的审计风险进行评估，然后拟定相应的人员与时间；同时在审计中，也应该强化成本追加计划，不能因为成本的限制而选择降低审计质量；在审计完成后，也应该及时对审计过程中发生的成本进行回顾。

6.2.3 完善审计质量控制体系

对于审计师而言，严谨的会计师事务所内部的审计质量控制体系的执行能够对审计师的整个审计过程进行把控，确保审计师在审计过程中足够严谨和审慎。这也是事务所能够做大做强的必要保证。因此，事务所应该重视关于质量控制体

系的建立与执行。

首先，要加强在审计中的关键点的控制。尤其注意事前的审计计划的编制，审计计划是进行项目的前提，要注意控制审计计划的相关性、重要性和执行性。有些审计师为了节省审计成本可能会在编制审计计划时沿用“模板”，没有根据项目的变化去确定审计计划，会计师事务所要严格杜绝这类现象的产生，注意计划的相关性；同时注意审计复核制度的有效实施。审计复核是保证审计结论准确的重要措施，对复核制度的有效执行能够为审计失败建立起事务所内部的“屏障”。目前会计师事务所执行的复核制度是三级复核制，但是在实际运行中，会存在一些复核制度没有被认真落实的情况，因此带来很大的审计风险。

其次，要严格落实质量控制体系。会计师事务所取得长久发展的前提，就是能够提高其审计质量，因此不仅仅要建立质量控制体系，更要确保有效实施。对于会计师事务所来说，应该投入更多的资金和人员在质量控制体系的执行上。应该建立相应的监督和奖惩体系，以将绩效考评与审计质量相结合的办法来确保质量控制体系的实施。对于会计师事务所来讲，审计质量的提高是其立身之本，也是其健康发展的不二法门，因此建立合适的质量控制体系是增强审计师力量的重要途径，也能够避免审计失败。

6.2.4 提升审计师专业胜任能力

随着经济的不断发展，企业舞弊形式的复杂化，给予了审计师更多的挑战，要求审计师必须不断提高自己的专业能力，及时适应经济现状的发展，更新自己的知识储备。唯有如此，才能够在审计过程中识别可能出现的审计风险，出具正确的审计意见，避免审计失败。为此，我认为可以从以下四个方面综合提升审计师的专业胜任能力。

首先，保持应有的职业谨慎并实施恰当的审计程序。在整个过程中，合格的审计师应一直遵循这一准则，但是在对审计失败的案例进行了解可以看到，绝大多数审计师审计失败的重要原因就是没有保持应有的谨慎和怀疑。企业一般进行舞弊时，都会选择虚增利润。因此，审计师在审计过程中，应该对收入的真实性和完整性保持格外的关注。重视企业关于收入的内部控制制度的执行情况。同时注意对收入等重大关注的高风险领域执行应该的审计程序。比如注意函证程序的

运用，审计师在执行函证程序时，要注意对函证地址与注册地址的比对，同时注意在重要函证对象没有回函时及时采用替代性程序获取相关的审计证据。

其次，考虑利用专家知识。现代审计环境逐渐变得复杂多样，这对审计师所拥有的知识结构面提出了更高的要求。审计师如果在审计过程中遇到了需要专业知识的项目，例如，众华所在对圣莱达审计时遇到的关于版权转让的法律相关项目，如果审计师不够了解，可以选择利用向法律专家咨询相关的专业知识。有助于审计师提升审计证据的可靠性。

最后，加强执业学习和职业道德培养。从圣莱达审计失败可以看出，企业舞弊行为日趋隐蔽和复杂，甚至会利用政府和法院的诉讼来虚构收入，这无疑要求审计师必须努力提高自己的执业水平。会计师事务所可以通过发放学习补贴、定期组织新案例学习的活动来提高审计师的职业能力；审计师本人也应该努力提升自己的职业能力，以应对越来越复杂的经济形势要求。同样也应该加强审计师对职业道德的建设。审计师应该从心里认同和尊重社会公众的利益，并通过自己的审计来保证公众的利益不被侵犯。

6.2.5 加强对审计师和事务所的监管力度

监管机构的监管能够在很大程度上增强审计师的力量，给予审计师力量去抵御管理层可能施加的压力，约束审计师可能出现的违规行为。从我国目前的监管情况来看，也出台了《新证券法》来对违法行为进行纠正。但还是没有真正落实到“责任到人”，同时公众的问责制度还不够深入。因此，应该从以下三个方面加强监管。

首先，应该严格监管《新证券法》的实施。2020年3月1日实施的《新证券法》规定，将对证券服务机构未勤勉尽责，制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的违法成本大幅度提高。将对事务所的罚款上限提高为业务收入的十倍以下；将对直接负责的主管人员处罚提高至二十万元以上两百万元以下。建议相关部门严格实施和对违法行为进行监督，同时对违反条款的主体及时进行披露，给予更多审计师与事务所警示，使其在审计过程中对重大风险领域更加重视，以出具正确的审计意见。

其次，明确个人责任。通过对证监会对于会计师事务所的行政处罚进行了解，

可以看到，目前对于违反审计准则以致审计失败的责任追究，一般是追责到该项目的两位签字注册会计师。对于其他涉及到的项目组成员，没有进行问责机制，因此违法成本还是比较低的。因此，证监会可以视审计失败的严重程度来对相关的全部责任人员进行处罚，将审计失败的责任进一步明确到个人，增加审计师的违法成本。

最后，健全公众对于审计师的问责制度。深化审计的“保险责任”，即对于公众来说，不仅希望审计师能够对企业的财务报表出具审计意见，也希望通过审计委托将风险转移到审计师身上。如果审计师因为自身未勤勉尽责而导致审计失败，影响到了公众的利益，那么公众有权利向会计师事务所和审计师要求其赔偿。通过审计师和投资者的风险共担的制度，来增加审计师的违法成本，也能够保障公众的权力。

7 研究结论与不足

7.1 研究结论

由于审计师和管理层所代表着不同利益主体，因此审计的过程，实际上也是审计师与被审计单位管理层之间的行为选择的冲突与平衡。本文针对审计失败的原因和审计失败的对策进行文献综述，以委托代理理论、“理性经济人假设”和 GONE 理论为理论支撑，在此基础上通过审计冲突理论来分析在审计过程中管理层向审计师施加压力的力量，以及相应的审计师抵御这种压力的力量。通过近五年审计失败案例进行汇总，分别归纳我国审计失败中审计师和被审计单位的特点，用以对原审计冲突模型进行我国特点的优化。最后以圣莱达审计失败为案例，以审计师与管理层之间的力量冲突对比来分析具体审计失败的原因，并从该原因着手提出相应的避免审计失败的对策。

在本文研究的圣莱达审计失败的案例中，通过分析管理层对审计师施加压力的力量进行分析，可以得出结论：管理层在选择审计师、决定审计收费和审计条件、自身公司经营情况的了解、违法成本和道德约束几个方面都有很强的力量去向审计师施加压力。但是审计师在面对这种压力时，只有道德和监管的约束可以增强其的抵御力量，在专业胜任能力、审计成本以及对圣莱达的连续审计等方面都在降低审计师的话语权。通过对于两者之间行为原因的分析可以看出，作为被审计单位的管理层对审计师有很强的掌控力，但是事务所却有很多的约束因素。双方的力量相差过于悬殊，直接导致了最后的审计失败。

在运用优化后审计冲突模型对圣莱达审计失败进行研究时可以发现，该模型具有适用性，在对于审计失败分析时，可以清晰地反映出管理层与审计师之间的利益冲突。因此在分析原因的基础上，从制约管理层施加压力的力量和增强审计师抵御压力的力量两个方面来避免审计失败，并分别提出详细的对策。希望能够通过上述的论述，对企业管理层进行制约，也能相对应的增强审计师的力量来抵御管理层可能的压力，进而避免审计失败的发生。

7.2 研究不足

本文利用审计冲突理论对圣莱达审计失败的案例进行研究,由于只选取了一个审计失败的案例进行研究,因此本案例的典型性和代表性可能不够突出;其次,由于我国目前审计失败的案例比较少,可能对于近五年审计失败审计师和被审计单位的特点的总结不够准确和全面;另外,由于本文的数据全部来源于证监会、巨潮资讯网等信息公开平台,没有获得全部的内部资料和数据,因此在研究中,可能不够深入和准确。

参考文献

- [1] Arie Goldman, Ben Zion Barlev. The Auditor-firm Conflict of interests: Its Implications for Independence[J]. *The Accounting Review*, 1974(10):707-718.
- [2] Baber, W.R., K.R. Kumer and T. Verghese. Client Security Price Reactions to the Leventhal and Horwath Bankruptcy[J]. *Journal of Accounting Research*, 1995(33):385-395.
- [3] Bhasin and Madan Lal, Integrating Corporate Governance and Forensic Accounting: A study of an Asian Country[J]. *International Journal of Management Sciences and Business Research*. 2017, 6(1):76-83.
- [4] Bon-neretal, Product Differentiation and Economic Equilibrium, Auditing[J]. *A Journal of Practice and Theory*, 1999(01): 56-78.
- [5] Carello and Palmrose. Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients[J]. *Journal of Accounting Research*. 1994(32):1-30.
- [6] Dechow, P., R. Sloan and A. Sweeney. Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC[J]. *Contemporary Accounting Research*, 1996(13): 1-36.
- [7] Filex Pomeranz. *The Successful Audit*[M]. New York: Business One Irwin. 1990.
- [8] Frankel, Johnson and Nelson. The Relation between Auditors' Fees for Non-audit Services and Earnings Management. *Accounting Review*, 2012(10):71-105.
- [9] Fuerherm and Elizabeth. Three essays on factors impacting audit quality[J]. *University of Kansas. Business*, 2014(03):42-57.
- [10] L.D. Angelo. Auditor size and Economics, *Journal of Accounting and Economics*, 1981(3):183-199.
- [11] Ling Lei Lisica、Sabatino Silverib、Yanheng Songc and Kun Wanged. Accounting fraud, auditing, and the role of government sanctions in China[J]. *Journal of Business Research*, 2015(6):1186-1195.
- [12] Menon, K. and D.D. Williams. The Insurance Hypothesis and Market Price[J]. *The Accounting Review*. 1994(2):327-342.
- [13] Mohammed B. Hemraj. The utility of independence in preventing audit

- failure[J].Journal of Money Laundering Control,2002(6):88-93.
- [14] Palmrose Z. Analysis of auditor litigation and audit service quality[J].The Accounting Review, 1988 (01): 55-71.
- [15] Song He, Lee.The Effects of the Audit Risk by Financial Audit Hour and Audit Fee[J].Study on Accounting, Taxation & Auditing,2014 (06):135 -168.
- [16] William.The Association with Auditor Litigation and Abnormal Accrual, working paper, 1982(5):116-119.
- [17]陈汉文. 安然事件、审计独立性与程序公平[J]. 审计与理财, 2003(10):14.
- [18]陈秀东, 郭爱宏. IPO 公司舞弊问题研究——基于天丰节能的案例分析[J]. 现代商贸工业, 2016(09):105-106.
- [19]陈蓁. 基于审计失败案例的注册会计师函证问题研究[J]. 商业会计, 2019(03):6-28.
- [20]丁红燕. 审计失败及其后果——基于证监会 2006—2010 年处罚公告的分析[J]. 中国海洋大学学报(社会科学报), 2013(01):62-67.
- [21]方焱冬, 罗文兵. 审计失败案例:形式、成因与治理[J]. 郑州航空工业管理学院学报, 2018(04):94-102.
- [22]樊永超. TF 公司财务舞弊审计失败原因分析[J]. 当代会计, 2018(05):65-66.
- [23]付亮. 借壳上市的审计失败案例分析——以康华农业借壳步森股份为例[J]. 财会通讯, 2019(19):100-104.
- [24]管静, 蔡菁. 登云股份 IPO 审计失败原因及对策分析[J]. 科技经济市场, 2019(12):22-23.
- [25]黄世忠. 上市公司财务造假的八因八策[J]. 财务与会计, 2019(16):4-11.
- [26]孔宁宁, 李雪. 制度环境、事务所转制、审计质量[J]. 审计与经济研究, 2016(02):1-9.
- [27]李洪. 审计失败和注册会计师职业化思考[J]. 中国注册会计师, 2019(11):77-78.
- [28]李克亮. 审计“大智慧” 勿耍“小聪明” ——立信与证监会听证会辩论解析[J]. 会计之友, 2018(02):132-135.
- [29]李莫愁. 审计准则与审计失败——基于中国证监会历年行政处罚公告的分析

- [J]. 审计与经济研究, 2017(02):56-65.
- [30]李寿喜, 何逸冰. 上市公司为何多年出现审计失败——基于航天通信的案例
分析[J]. 会计之友, 2017(05):127-130.
- [31]李文静. 上市公司审计失败的原因及对策探究——以长生生物为例[J]. 财政
监督, 2019(06):105-109.
- [32]刘婧、刘衍、许金玲等. 基于审计风险的会计师事务所内部治理研究[J]. 中
国注册会计师, 2019(04):43-47+3.
- [33]刘开崧. 审计的二重价值: 鉴证价值和保险价值. 财会通讯, 2008(06):64-
64+129.
- [34]刘启云. 注册会计师审计失败原因与应对策略[J]. 财会通讯, 2015(34):117-
118.
- [35]刘笑霞. 审计师惩戒与审计定价——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.
- [36]毛艳玲. 基于注册会计师的审计失败原因与对策分析——以莲花味精案为例
[J]. 财会通讯, 2016(16):80-82.
- [37]平伟丽. 审计失败的原因及防范措施分析[J]. 现代商业, 2015(15):200-201.
- [38]乔鹏程. 瑞华受罚事件与注册会计师职业谨慎性反思[J]. 财会月
刊, 2020(01):99-104.
- [39]秦荣生. 审计失败的成因及规避[J]. 审计研究, 2002(01):11-16.
- [40]孙炜玥, 周丽丽, 陆丽倩. 会计师事务所总分所管理体制的思考——以立信会
计师事务所上海分所对大智慧审计失败为例[J]. 商业会计, 2019(23):87-89.
- [41]孙晓立. 注册会计师审计失败对策研究[J]. 合作经济与科技, 2014(21):132-
133.
- [42]涂建明, 王昕祎, 李晓玉等. 审计师声誉损失与审计保险价值[J]. 中国注册会
计师, 2015(08):86-93+3.
- [43]王小宝. 注册会计师职业环境和审计质量[J]. 会计之友, 2020(04):33-36.
- [44]翁坚克. 非公允关联交易审计失败反思[J]. 财会通讯, 2019(01):91-95.
- [45]吴溪, 张俊生. 上市公司立案公告的市场翻译以其含义[J]. 会计研
究, 2004(04):10-18+95.

- [46] 吴勋, 王彦. 证券市场审计失败与审计监管——基于证监会 2001-2016 年处罚公告的分析[J]. 中国注册会计师, 2017(07):86-91.
- [47] 肖淑琴, 滕剑仑. 基于不完全契约的上市公司审计失败演化研究[J]. 西南石油大学学报, 2020(02):43-50.
- [48] 薛祖云, 陈靖, 陈汉文. 审计需求: 传统解释与保险假说. 审计研究, 2004(05):20-25+19.
- [49] 叶凡. 审计师规模与审计质量: 声誉视角[J]. 会计研究, 2017(03):75-81.
- [50] 张菊朋. 从*ST 国药审计失败看审计职业怀疑的缺失[J]. 现代经济信息, 2019(22):125-126.
- [51] 张筱, 高培亮. 我国上市公司审计失败监管——对证监会处罚公告研究的文献综述[J]. 中国内部审计, 2014(09):93-96.
- [52] 郑石桥. 行为审计处理处罚程序公正及其后果: 理论框架和例证分析[J]. 会计之友, 2016(05):118-122.
- [53] 周萍, 项军. 上市公司审计失败现状、成因及规避措施[J]. 会计之友, 2020(02):141-145.
- [54] 朱丹, 高晓露, 李立群. 为什么审计师没有说“不”? ——基于 2007—2016 年财务违规主板上市公司的分析[J]. 商业会计, 2020(03):21-25.
- [55] 朱红军, 夏立军, 陈信元. 转型经济中审计市场的需求特征研究[J]. 审计研究, 2004(05):53-62.

致 谢

三载转眼已过，昨日种种仍在心间。直到现在还能回想当时收到录取通知时激动的心情，也能记起初见同学的拘谨，到现在，好像什么都没有变，但是又好像都已经不一样了。提笔之时，一场雪打破了三月的寂静，屋外是银装素裹和匆匆的行人，屋里是在写论文的舍友。我的心情从未像今天一样平静过，这是我研究生生活的句号，但不会是学习生涯的结束。

学其成者念吾师，感谢导师在三年里对我的帮助。还记得在入校双选时，我向导师投递的那一封自荐信，也记得导师给我的回复说谢谢我的信任。之后的研讨过程中，导师更是毫不吝啬地给我们展示他在审计实践中的经验来帮助我们更了解审计这个行业。而且在整个论文的完成过程中，从论文的选题，到后来的不断修改，导师都给我提出了具有针对性的建议与帮助，在很多我困惑的地方给予了帮助。导师对生活的热爱，在面对艰难困苦时不轻言放弃，始终充满正能量的心态，也会在未来一直鼓舞着我。

感谢仙女舍友三年的陪伴。孤身行走时这个城市很大，但是她们的到来使这个冰冷的城市拥有了温暖：我们在一起去这个城市“为数不多”的景点打卡；我们也为了吃一个有名的烤肉而走街串巷；我们的目标是打卡这个城市的每一个海底捞；这个城市的电影院都遍布了我们的足迹；我们一起走出这个城市旅游。在三年里，是她们陪我度过了无数个日日夜夜。相识于此，希望以后的你们都能够得偿所愿，前程似锦，以后的日子无论远近，但愿心有彼此。

最应该感谢的是我的父母，正是在他们的不断支持下我才能成功走到现在，是他们从我牙牙学语一直教导我至长大成人，他们是我受伤时可以依偎的臂膀，也是我迷茫时可以停留的港湾。他们在生活中处处关心和照顾我，在许多细节之处看见他们对我真挚的感情，虽未曾时时表露，但一直在那里。自己越长越大之后，所能陪伴他们的时间就越来越少，以后的日子里，希望能更多地陪伴在他们身边。

行文至此，万般感慨。屋外的雪停了，但屋里的论文写作还在继续。愿未来能加油奋进，不负期望。