

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741



硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 冲突理论视角下的审计失败问题研究
——以康美药业审计为例

研究生姓名: 何丽雯

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 张国昀 正高级会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2022年6月1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: 何丽雯 签字日期: 2022.6.4

导师签名: 张金辉 签字日期: 2022.6.5

导师(校外)签名: 张西娟 签字日期: 2022.6.6

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: 何丽雯 签字日期: 2022.6.4

导师签名: 张金辉 签字日期: 2022.6.5

导师(校外)签名: 张西娟 签字日期: 2022.6.6

Study on Audit Failure from the Perspective of Conflict Theory——Taking the Audit of Kangmei Pharmaceutical as an example

Candidate:He Liwen

Supervisor:Zhang Jinhui Zhang Guoyun

摘 要

当前,我国经济高速发展、资本市场逐步完善,审计作为独立的第三方在监管体系中的作用越来越重要,发展空间也越来越广阔。然而,受到各种因素的影响,近年来审计失败案件频频发生,不但侵犯了广大投资人的利益,同时也损害了经济市场的规则与秩序。对于审计界来说,审计失败案件的大量发生导致了社会及社会公众对审计的功能与注册会计师的能力均产生了质疑,对审计行业的声望和公信力也形成了很大的负面影响。愈演愈烈的审计失败案件引起了社会各界人士的关注、讨论和思考。为此,审计失败的深层次原因与其规避方法已经成为当前迫切解决的热点。

本文首先以冲突理论为切入点,对现有文献深入研究,对审计失败相关概念和理论进行梳理,为文章的后续撰写奠定理论基础。然后以轰动一时的康美药业审计失败案件为例,通过对审计工作的四个阶段中被审计单位、会计师事务所及监管机构之间的冲突展开分析,进而考虑被审计单位施加压力的可能性、会计师事务所抵抗客户压力的可能性以及监管机构调查审计项目的可能性三方面,对原有冲突模型加入监管机构一方进行改进,为康美药业审计失败案例的分析提供支撑。通过在改进冲突模型的基础上,对康美药业审计失败案例的剖析可以看出,被审计单位内部财务舞弊力量的驱动、会计师事务所正常审计受到的制约以及监管机构正常监管受到的制约是导致审计失败的关键。所以,本文将从会计师事务所角度、被审计单位角度以及监管机构角度出发,通过制约被审计单位舞弊力量、增强会计师事务所审计的力量和监管机构监管的力量来规避审计失败。最后,本文希望通过对康美药业个案的分析,总结归纳审计失败的根本原因,从而为我国审计行业的良性发展提出一些规避性意见。

关键词: 冲突理论 审计失败 冲突模型 康美药业

Abstract

At present, with the rapid development of China's economy and the gradual improvement of the capital market, audit, as an independent third party, plays a more and more important role in the regulatory system and has a broader space for development. However, influenced by various factors, audit failure cases occur frequently in recent years, which not only infringes the interests of the majority of investors, but also damages the rules and order of economic market. For the audit circle, the occurrence of a large number of audit failure cases has led to the society and the public to audit function and the ability of certified public accountants have been questioned, the reputation and credibility of the audit industry has also formed a great negative impact. The increasing audit failure cases have aroused the attention, discussion and thinking of people from all walks of life. Therefore, the deep reason of audit failure and its evading method have become the hot spot to be solved urgently.

In this paper, conflict theory is taken as the starting point to conduct an in-depth study of existing literature and sort out the concepts and theories related to audit failure, laying a theoretical foundation for the subsequent writing of the paper. Then with a sensational sig pharmaceutical audit failure case as an example, through the four stages

of the audit work being audited, accounting firms, and analyzes the conflict between regulators, and consider the possibility of the auditees pressure, the possibility of accounting firm against the customer pressure and regulators to investigate three aspects of the possibility of the audit project. The original conflict model was improved by adding one side of the regulator, which provided support for the analysis of kangmei pharmaceutical's audit failure case. On the basis of improving the conflict model, the analysis of the audit failure case of Kangmei Pharmaceutical can be seen that the key factors leading to the audit failure are the drive of the internal financial fraud force of the audited unit, the restriction of the normal audit of the accounting firm and the restriction of the normal supervision of the regulatory agency. Therefore, from the perspective of accounting firms, auditees and regulators, this paper tries to avoid audit failure by restricting the fraud power of the auditees and strengthening the audit power of accounting firms and the supervision power of regulators. Finally, this paper hopes to summarize the root cause of audit failure through the analysis of kangmei Pharmaceutical case, so as to put forward some evasive suggestions for the benign development of China's audit industry.

Keywords : Conflict theory; Audit failure; Conflict model; Kangmei Pharmaceutical

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究意义.....	1
1.3 文献综述.....	2
1.3.1 冲突理论综述.....	2
1.3.2 审计失败综述.....	3
1.3.3 审计失败影响因素综述.....	4
1.3.4 审计失败防范对策综述.....	6
1.3.5 文献述评.....	7
1.4 研究方法与内容.....	8
1.4.1 研究方法.....	8
1.4.2 研究内容.....	8
2 相关概念及理论基础	10
2.1 相关概念.....	10
2.1.1 审计失败.....	10
2.1.2 审计冲突.....	10
2.2 理论基础.....	11
2.2.1 “理性经济人”理论.....	11
2.2.2 委托代理理论.....	12
2.2.3 信息不对称理论.....	13
3 案例介绍	15
3.1 被审计单位：康美药业.....	15
3.2 会计师事务所：正中珠江.....	18
3.3 证监会处罚情况.....	19
3.3.1 对康美药业的处罚.....	19

3.3.2 对正中珠江的处罚.....	20
4 冲突理论视角下审计各阶段冲突分析及冲突模型的改进.....	21
4.1 审计各阶段冲突分析.....	21
4.1.1 业务约定阶段——道德水平与审计费用的冲突.....	21
4.1.2 业务执行阶段——审计范围与审计程序的冲突.....	22
4.1.3 审计报告阶段——审计评价与道德水平的冲突.....	23
4.1.4 审计监管阶段——监管成本与监管收益的冲突.....	24
4.2 原冲突模型.....	25
4.3 冲突模型的改进.....	26
4.3.1 被审计单位施加压力的可能性因素.....	26
4.3.2 会计师事务所抵抗客户压力的可能性因素.....	28
4.3.3 监管机构调查审计项目的可能性因素.....	30
5 基于改进冲突模型下的康美药业审计失败原因分析.....	33
5.1 康美药业舞弊力量的驱动.....	33
5.1.1 避免退市的压力.....	33
5.1.2 投机行为的偏好.....	33
5.1.3 股权结构制约公司治理.....	34
5.1.4 违法成本低.....	35
5.1.5 决定审计费用的权力.....	35
5.1.6 决定聘请或解聘的权力.....	37
5.2 康美药业舞弊力量的制约因素.....	37
5.2.1 管理当局的道德水平.....	37
5.2.2 内部控制.....	37
5.2.3 外部监管的力度.....	38
5.3 正中珠江正常审计的力量驱动.....	39
5.3.1 专业胜任能力.....	39
5.3.2 职业道德水平.....	39
5.3.3 事务所规模.....	40

5.4 正中珠江正常审计力量的制约.....	40
5.4.1 对客户的依赖	40
5.4.2 违规成本低.....	40
5.4.3 对质量控制的不重视.....	41
5.5 证监会正常监管力量的驱动.....	41
5.5.1 监管力度.....	41
5.5.2 监管效率.....	42
5.5.3 监管能力.....	42
5.6 证监会正常监管力量的制约.....	43
5.6.1 职业道德.....	43
5.6.2 监管范围.....	43
5.6.3 监管成本.....	44
5.6.4 监管制度.....	44
5.7 冲突分析.....	44
6 冲突理论视角下规避审计失败的措施.....	47
6.1 会计师事务所规避审计失败的措施.....	47
6.1.1 会计师事务所加强整改, 优化审计环境.....	47
6.1.2 提高自身审计执业质量.....	49
6.2 被审计单位规避审计失败的措施.....	50
6.2.1 健全公司治理, 优化内部组织结构.....	50
6.2.2 转变观念, 充分发挥审计的作用.....	51
6.3 监管机构规避审计失败的措施.....	52
6.3.1 优化监管环境, 提高监管效率.....	52
6.3.2 加大处罚成本, 提高违规损失.....	52
6.3.3 规范审计聘任和审计收费标准.....	53
7 结论与不足.....	54
参考文献.....	56
致 谢.....	60

1 绪论

1.1 研究背景

伴随着全球化的大浪潮，我国经济高速发展，越来越多的企业通过上市参与到国际市场的竞争中，而上市则意味着严格的监管。审计在国家监督系统中具有相当重要的功能，而且存在着更加广阔的发展空间。出于顺应社会主义市场经济蓬勃发展的要求，党中央和国务院办公厅明确了“建机制、不干涉、零包容”的工作方向，坚决对证券市场的违法活动进行查办，而且不断对《中华人民共和国证券法》和《中华人民共和国审计法》进行修订，来保证资本市场的有效运行。

然而遗憾的是，据中国证监会公开披露显示，2019年至今，已发现并查处中介机构违法违规案例约八十起，共涉及二十四家会计师事务所，其中财务造假案例连年增长，年报审计是案件高发点。可以看出虽然从中央到各地方都采取了一系列的措施，但财务造假和审计失败案件仍然频频发生。这不仅损害了投资人的权益，而且对资本市场的正常运行也有着非常大的影响。对审计行业来说，无疑引起了社会和公众对审计的功能及注册会计师的实力的质疑，对审计行业的社会公信力也造成了严重的损害。因此，对审计失败问题的研究是非常必要的。

另外，当前市场经济愈加活跃、多方主体参与市场活动，冲突无处不在。冲突理论也逐渐被赋予新的角度和内涵，以解决新问题。而审计失败所涉及的主体主要包括被审计单位（股东和经营者）、会计师事务所、注册会计师以及监管机构等等，每个主体追求的目标不同，因此各主体之间都存在着不同程度的冲突。本文从冲突理论的视角出发，以原有冲突模型为基础加入监管机构一方对近年来影响较大的康美药业审计进行分析，从而进一步为避免审计失败的发生提出建议。

1.2 研究意义

审计失败案件频繁曝光，社会各界纷纷对其投入更多的目光。为了提高审计的公信力、保障证券市场的良性发展、促进社会主义市场经济的稳定运转，需要对审计失败背后的原因作出归纳和总结，以更好地防范其发生，这有着重大的理论和实践意义。

理论上,国内外专家学者对审计失败问题的研究已经非常丰富。但新时代冲突理论被赋予了新内涵,审计失败案件也是复杂且多样的。所以本文将以冲突理论为切入点,对富有典型性的康美药业审计失败案件进行研究,不仅有助于补充冲突理论和审计失败的相关理论,同时可以发现审计失败的根源,有针对性地提出防范审计失败的对策。实践方面,对于企业来说,能够有助于找到企业管理中的漏洞,从而提升企业管理、提高对舞弊的控制因素,从而降低舞弊的发生率;对注册会计师来说,可以及时增强自身的专业胜任力,在审计工作中保持相应的职业怀疑态度和勤勉尽责的职业精神;对会计师事务所来说,能够帮助提高识别舞弊的手段,从而减少审计风险、改善审计工作服务质量,进而提高会计师事务所的社会信誉;对于资本市场来说,有利于营造公平、公正的竞争环境,增强市场活力以及投资者的信心。

1.3 文献综述

1.3.1 冲突理论综述

冲突是社会存在的普遍现象,“冲突理论”这一术语最早在1956年由G.Simmel在《社会冲突的功能》一书中提出。他指出,冲突对社会的进程将产生正面作用和负面作用。而正面的作用主要表现在维护社会关系延续性、防止社会体制僵化、避免社会上的两极矛盾和推动社会人际关系的和谐发展等方面。在《工业社会中的阶级和阶级冲突》(1957)中,R.Dahrendorf认为,社会学不但需要和谐的社会模式,也需要一种冲突的社会模式。可以看出,冲突理论起源于社会学科,用来解释社会发展和变迁,后来逐渐渗透到其他学科。

审计冲突理论由冲突理论衍生而来,它是冲突理论应用到审计学科而产生的。1974年,Arieh Goldman和Benzion Barlev在《会计评论》首次论述了审计师和被审计单位之间的审计冲突。他认为二者之间的冲突结果是影响审计工作质量的关键,引入冲突理论分析审计工作,可以一定程度上改善审计质量。程绚丽(2018)认为审计冲突的存在推动了审计工作的实施,能够帮助审计人员提高执业能力,同时可以发现事务所内部存在的问题,从而针对问题提出防范机制,帮助事务所进行内部创新,重新激发审计工作活力。李鑫娜(2019)也认同此观点,并将冲

突理论与具体案例相结合，找出审计失败的深层原因，基于冲突理论给出了防范审计失败的对策。

1.3.2 审计失败综述

通过对国内外文献的梳理发现，审计失败的概念最早是在二十世纪末被提出。此后，各位专家学者又相继对审计失败的定义给出了各自的观点，并大致上可概括为三种，依次为审计失败过程论、审计失败结果论、审计失败过程论与结果论相结合。

(1) 审计失败过程论

审计失败过程论主张，只要注册会计师严格按照审计准则的要求，实施恰当的审计程序，那么即便提供不正确的审计报告，亦不被确定为审计失败。二十世纪九十年代初，A. Ares 和 J. K Leo 两位学者在《当代审计学》中提出“审计失败”一词，认为所谓审计失败就是审计工作人员因为没有严格地依照审计准则的规定进行审计工作，才提出了不正确的审计意见。刘明辉教授(2011)也认为，审计之所以会失败是由于注册会计师在审计时，面临重要的数据错误或遗漏时未能根据审计准则的规定而履行适当的审计程序，以致出具了错误的审计报告。李杰和佐岩(2018)指出判断审计是否失败的标准在于审计准则是否被严格遵守，审计的独立性和客观性是否被保持，重点是突出审计的整个业务执行过程。

(2) 审计失败结果论

审计失败结果论，是说即使注册会计师已经根据审计准则的规范，实施了适当的审计程序，但只要审计结论并不适合被审计单位的现实情况，就被看作是审计失败。郑朝晖(2001)在文章中写到审计失败是指审计师在进行审计工作时，由于自身错误而导致的审计目标无法完成，出具了错误的审计报告。陈志强(2006)则认为，是否确认为审计失败最关键的标准是，考虑审计结论是否达到了审计目标，以及注册会计师所提供的审计意见是否符合被审计单位的现实情况，而不是笼统地以是否遵循审计准则作为唯一标准。

(3) 审计失败过程论与结果论相结合

2000年以后，审计失败结果论与过程论相结合的观点开始盛行起来，即审计失败不仅是违反审计准则，而且是违背被审计单位实际状况共同造成的。也正

是因为审计师没有严格根据审计准则的规定履行审计程序而导致审计结论缺乏公允性和客观性。马兰(2003)也指出,审计失败并无法简单地以过程和结论来定义,而审计失败的出现必定是因为审计人员在实施审计工作的过程中发生过失,或者违背职业道德,导致出具错误的审计意见。

1.3.3 审计失败影响因素综述

由于市场环境的变化,影响审计失败的因素也愈来愈多,本文重点将从以下的四个方面来加以说明,即审计外部环境、被审计单位环境、会计师事务所环境以及注册会计师的自身素质。

(1) 审计外部环境

一是严格的法律体系。Hillegeist(1998)利用模型从损失分配、损失赔偿和责任分担三个方面对造成审计失败的法律原因加以研究和剖析,结果显示,完整的法律法规的欠缺,是造成审计失败的主要原因之一。舒惠好等(2021)也认为法律制度是中国市场经济运转的重要保证,但在当前市场体制下,有关审计行业的法规制度仍然面临着一定的问题,这也是制约审计质量,导致审计失败的主要原因。

二是审计监管环境。罗勇(2017)表示目前我国关于审计失败的监管力量较弱、惩罚较轻,尚未达到监督威慑的效能。朱松,柯晓莉(2018)则通过研究得出对于审计的监督中心仍然是证监会。不过事实上证监会对审计失败的惩戒力度还是相对欠缺的。陈卓,刘铭(2021)通过对证监会处罚公告的统计分析,认为我国对于违规的处罚成本过低,导致审计失败屡禁不止。

三是政府的干预。2015年 YunSun 在文章中提到,在大多数情形下,我国注册会计师对于审计的要求都是非自觉形成的,而且大多数都是行政强制命令式的。此时注册会计师的主观性比较欠缺,在审计时很容易形成消极懈怠等负面的心态。

(2) 被审计单位环境

一是被审计单位的组织结构。石春蕾,于静霞(2017)通过对绿大地财务造假案例的剖析,认为如果被审计单位内部管理架构出现问题,则会助长财务造假活动,进而导致审计失败的出现。杨新华(2021)也认为企业的组织结构会影响审计的独立性,进而对审计结果的公允性和客观性产生损害。

二是被审计单位的经营状况。Palm rose 于 1988 年通过对事务所二十多年的诉讼案件统计与分析中得出，一旦被审计单位的运营状况与管理水平发生恶化，那么事务所将会遇到较多的审计诉讼案例，从而造成审计失败的产生。马兰，王延明(2003)选取上市企业作为重点调研对象也说明，经营不善与审计失败并没有必然的因果关系，但在一般情况下，经营不善的企业发生审计失败的几率更大。

三是被审计单位的员工素质。李俊梅(2010)通过对我国会计师事务所为研究对象，具体分析被审计单位相关人员专业素质与审计失败的联系发现，被审计单位相关人员专业素质越低，审计失败发生的概率越高。

(3) 会计师事务所环境

一是事务所规模。Filex.Pomeranz (1990) 指出，事务所规模会对审计工作的结果有一定的影响。如果事务所人员有限，但业务量又很大时，有些事务所则会聘请临时性的、没有专门培训的、甚至没有专业知识的工作人员来从事审计工作，但这样就会加大审计失败的概率。Dye, R.A (2011) 也认为，事务所规模也会影响审计结果。在事务所规模较大时，因为人员充足、所内质量管理也良好，而规模相对较小的事务所则可能因为人手不足，质量管理机构也不健全，使得审计失败出现的可能性要超过规模较大的事务所。

二是事务所质量控制。Filex.Pomeranz (1990) 认为，事务所管理体系的健全与否直接决定审计报告的质量。如果事务所没有健全的管理体系，则审计失败就极有可能出现。M.S.Beasley (2000) 通过对美国证监会的处罚公告进行分析，指出审计失败主要的原因是对审计程序的执行未进行合理的规划。陈小兰(2021)指出审计质量会因为缺少健全的管理制度和控制制度而降低。

三是审计收费。宋健(2013)在调研中发现，会计师事务所对审计服务收取的费用、相关注册会计师的职业胜任力及其本身的职业道德等多种因素，共同决定了审计服务质量的好坏。刘珏玠(2020)指出，因为事务所内部的质量管理体系相对薄弱，违法成本也相对低廉，所以，即便注册会计师察觉到了被审计单位的错误或舞弊，也会由于高昂的审计费用而发表无保留意见的审计报告。

(4) 注册会计师自身素质

一是注册会计师的工作能力。2008 年，St.Pierre 等两位学者指出，审计失败最主要是因为审计师在执行审计程序时，缺乏了对审计规范的熟悉运用能力。王

兆林(2016)则认为,审计失败主要是由注册会计师缺乏独立性、专业胜任力、相应的职业怀疑、勤勉尽职的工作态度等原因所共同造成的,不能单单考虑其中一个因素的影响。

二是注册会计师的道德水平。Angelo(1999)认为审计失败的发生与注册会计师的道德水平和独立性的缺失有密切的关系。吴治国(2020)指出,审计规范中对审计人所必须履行的职业道德给出了具体的标准与要求,尽管目前中国审计人的道德水准在日益提升中,但还是有部分注册会计师因缺少相应的职业道德,受利益影响而提供了不适合被审计单位实际状况的报告。

1.3.4 审计失败防范对策综述

(1) 加强外部监管力度,促进市场环境的健康发展

刘峰(2012)等专家学者研究指出法律法规的严格制定与实施,可能对审计失败的发生产生威慑效应。监管机关通过明晰各自职责、强化监管程度和奖惩措施,终将大幅度减少审计失败。胡忠兰(2017)指出,想要减少审计失败就需要增加监管机关的处罚力量和违规成本,从根源上管控审计风险。查文卉(2017)则是运用了实验调研的方法,证实了我国监督管理机关的惩治严重程度和审计质量之间存在着正比的关系。在惩治最严重时期,审计师往往会自发改善审计质量,并完善审计程序。所以,为了审计行业健康发展、审计从业人员严格执行审计规范,就需要加强外部监督组织的监察与处罚力度,完善机制建设。

(2) 审慎承接业务,降低审计风险

会计师事务所在进行审计服务以前,应当先对被审计单位的基本状况深入掌握,确认其风险以及可审性。王曙光,董洁(2020)表示,会计师事务所需要制定具体的政策措施,对事务所业务的接受和维持情况进行定期评估,一旦需要进行新的委托或继续维护客户关系,则必须满足相应的先决条件,包括:会计师事务所所有能力接受和维护业务的条件,即人力、物资、财务能力和时间均相当充裕;通过前期调研,了解后没有发现被审计单位内部有不守信的情况;会计师事务所和被审计单位之间除正常经营以外,无其他利益关联等。

(3) 完善审计业务质量控制制度

郑婷(2016)认为,高质量的审计服务离不开合理有效的审计业务质量控制

制度，而完善的制度会使审计工作的每个阶段都能够做到准确无误。张健，魏春燕(2016)通过运用数据，对法律风险、审计质量和审计师能力等做出了量化和定性的指标解析，并利用实证分析法探究其内在关联，从而得到了会计师事务所能够通过改革制度促进审计师改善审计方法，以减少审计风险，从而提升其服务质量。

(4) 提高注册会计师专业胜任能力和综合素质

Summers SL, Sweeney JT(1998)认为，注册会计师增加专业胜任能力、具有较高的职业质疑精神可以有效控制审计失败的发生。邓芳(2015)根据目前计算机技术等新型产业的发展，指出审计师应当进一步加强学习能力、提升效果，对于新科学技术应积极理解，增加对计算机技术等领域的认知水平深度。叶凡(2017)则利用对绿大地的审计失败案例具体剖析，来证实审计师应保证充足审计时长提供鉴证服务，同时，要求事务所应当与时俱进，强化职业教育，提升事务所的基础建设管理水平，以减少人为因素影响的审计风险。

1.3.5 文献述评

经过对以上学者有关理论与文章的综合整理，可以看出，由于我国经济发展速度与国外相比较慢，国外学术界对审计失败的研究早于我国，带动了相关理论的发展。在最近的三十年间，由于中国经济社会发展速度相当之快，大环境的变化也使得我国对审计失败的深入研究形成了紧迫的需要，出现了不少专家学者对其展开研究，推动了我国审计失败理论与研究方法的进展，从而缩短了中国在理论研究水平上与国外的差距。

冲突理论在提出以后，迅速地被运用于社会学各分支学科的研究中，国外学者首先将其引入审计行业后，国内学者也开始从冲突理论视角下对审计相关问题进行研究，尤其对审计失败的研究最多，认为冲突可以推动审计工作的实施。在审计失败的概念界定方面，基本呈现三种观点，但就目前来说，审计失败过程论最受专家学者的推崇，可视为主流思想。在审计失败影响因素方面，国内外学者基本从内部和外部出发进行了阐述，内部是会计师事务所和注册会计师方面，外部来说主要是监管机构和被审计单位环境的影响。针对上述造成审计失败的原因，国内外专家学者也提出了具体的对策，涉及会计师事务所、注册会计师、被审计

单位以及监管机构层面。

综上，发现审计失败的研究已经是较为成熟的体系，而且也有学者从冲突理论视角入手分析审计失败。但传统的冲突理论分析审计失败问题都是从被审计单位和审计机构两方的力量和制约因素来写。实际上，审计是否失败与监管机构也有着重要的联系，因此文章以康美药业审计失败为例，引入监管机构一方对原有冲突模型加入现实因素进行改进，运用改进后的冲突模型，对被审计单位、会计师事务所以及监管机构三方的冲突进行分析，从而更深层次地、更有针对性地分析失败相关问题，以期减少审计失败的发生。

1.4 研究方法 with 内容

1.4.1 研究方法

(1) 文献研究法

首先，通过对中国知网、万方、维普等网站平台的查阅，了解国内外关于审计失败和冲突理论的文献资料。其次，通过数据统计平台、东方财富网以及中国证监会的通报处罚，查找写作需要的康美药业公司和正中珠江事务所的数据。最后，将所得到的文献与数据信息进行梳理与整合，得出结论。

(2) 案例分析法

本文选取了康美药业审计失败的案例，通过剖析康美药业、正中珠江与中国证监会之间的利益冲突，对康美药业审计失败背后的影响因素加以深度发掘，进而上升至整个上市公司的层面，为减少审计失败的产生，从被审计单位、会计师事务所以及监管机构的角度提供了意见。

1.4.2 研究内容

第一部分：绪论。介绍本文撰写的背景和意义，并对国内外与审计失败相关的文献进行总结与评论，从而提出本文研究的视角、方法和内容。

第二部分：相关概念及理论基础。对审计失败与审计冲突理论的概念作出了解释，并对理性经济人理论、委托代理理论以及信息不对称理论进行论述，为论文的后期撰写打下了基石。

第三部分：案例介绍。康美药业审计失败案件涉及三个主体，该部分对涉及的主体康美药业、正中珠江进行介绍，然后再根据中国证监会先后对二者的查处情况，确定康美药业审计失败的结果。

第四部分：冲突理论视角下审计各阶段冲突分析及冲突模型的改进。首先分阶段对审计各个阶段存在的冲突进行分析，其次总结出现实中冲突模型的具体要素，最后基于具体要素确定改进后的冲突模型。

第五部分：基于改进冲突模型下的康美药业审计失败原因分析。在第三、四部分的基础上，引入改进冲突模型对康美药业审计存在的冲突进行分析，主要包括康美药业舞弊力量及制约因素、正中珠江的正常审计的力量及制约因素、证监会正常监管力量及制约因素，最后总结康美药业审计失败的原因。

第六部分：冲突理论视角下规避审计失败的措施。通过对第五部分的分析，从冲突理论角度出发并有针对性地从会计师事务所、被审计单位和监管机构三者角度，给出了避免审计失败的意见与对策。

第七部分：对前面几部分的内容作出了总结和概括，进而得到了预期结果，并指出文章存在的不足之处。

2 相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 审计失败

从理论层面来看,关于审计失败的概念并没有统一的标准。如前文所述,目前呈现三种观点:审计失败过程论、审计失败结果论、审计失败过程论与结果论相结合。从实践层面来看,证监会依法对上市公司在证券市场中的活动进行监督管理。如果上市公司的财务舞弊被中国证监会揭露后,将会对其做出处罚,而其所公布的审计报告若是无保留意见的,那么为其进行审计的会计师事务所就未尽到应有的职责,也会受到相应的处罚。同时就注册会计师而言,证监会也会根据其在执业过程中的问题和错误给予相应的处罚。从这种角度分析,所谓审计失败则是由于注册会计师在审计过程中,并没有很严格地按照审计准则的规定进行审计,从而出具了无法反映被审计单位实际财务状况的、内容不真实的审计报告。

通过搜集并整理近年来证监会对注册会计师的处罚发现,未遵循应有的审计程序、未保持勤勉尽责的态度以及未遵循审计准则等具体的审计行为是其受到处罚的主要原因。鉴于本文对审计失败问题的研究是从案例出发,因此文章也是从实践层面对审计失败的概念进行界定,这也与证监会的监管思路相吻合。

2.1.2 审计冲突

审计冲突是冲突理论应用于审计领域从而提出的一种概念,它以审计关系中各个利益相关者之间存在的冲突为基础,认为在审计的三方关系中,公司股东、公司管理当局以及注册会计师彼此之间都存在着利益冲突,若三者的冲突得不到平衡,审计失败就会出现。然而如今,监管机构在审计关系中也是不可或缺的一方,不论是审计失败的过错方还是认定方,监管机构都担任着重要角色。此时,公司股东、公司管理当局、注册会计师以及监管机构之间都存在着一定的冲突,若四者彼此之间的冲突未达到平衡,就会导致审计失败的出现。

从本质原因考虑,公司管理当局与公司股东存在着利益冲突,管理当局作为

职业经理人，以薪酬制的方式受雇于股东，而公司股东以分红的方式获得收益。这样一来，管理当局为了取得股东的信任、获得更多报酬，就会粉饰财务报表，进行财务造假。而股东却要与管理当局的错误承担责任，使得自身利益受到损害。这种财务造假是审计失败的前提。其次，公司管理当局与注册会计师存在一定的利益冲突。管理当局为使企业的利润最优化，在注册会计师开展审计工作时，会着重注意其是否提供标准意见的报告，这不仅是对自身工作的评价，更与公司的未来发展有很大关联。此时，如果注册会计师根据国家审计准则的规定，按照被审计单位真实情况提供非标准意见的报告，那么公司管理当局很可能会遭到质疑甚至被解雇，其利益就会受到损害。相反，如果注册会计师与管理当局达成合谋，包庇公司和管理当局的错误和舞弊，就必然会导致审计失败的产生。

另外，监管机构与注册会计师、公司管理当局三方之间都存在着不同的利益冲突。在管理当局财务造假时，监管机构往往受制于成本效益原则，可能不会对其进行调查，或者调查并未发现其造假。而监管机构的内部管理人员作为利己主义者，可能会受到公司管理当局的利益诱惑，配合管理当局的财务造假，从而给审计失败埋下根源。审计也是一项市场经济监管活动，而监管机构可谓是维持经济秩序的最后一道防线。管理当局若给予注册会计师审计合谋的报酬高于审计合谋被发现带来的损失时，注册会计师可能会迫于利益或压力出具不恰当的审计报告，而监管活动本身具有一定的滞后性，因此二者就会产生一定的冲突，最终导致审计失败的产生。

2.2 理论基础

2.2.1 “理性经济人”理论

“理性经济人”理论由经济学的鼻祖亚当·斯密创立，他指出人在面对各种抉择时，总会做出对自己最有利的决定，使自身利益最大。该理论其实是一种假设，即假设每个人都会让自身达到利益最大化。此外，理性经济人假设与审计冲突理论也存在着密不可分的关联，在管理层、股东、会计师事务所和监管机构之间的冲突达到平衡点时，也正是各方利益均最大的时候，理性经济人理论也假设处于市场中的每一方均能做出对自身最有利的选择。

具体来说,管理当局作为代理人代替股东经营公司,股东们也不介入企业的日常经营,往往是看管理层能够为自身带来多少利益,以此来评价其工作的价值。如果管理当局未能达到股东分配利益的期望,那么就极有可能粉饰财务报表,进行财务造假,以此获得自身薪酬最大化。股东们想要评估职业经理人的职责、了解企业的营运情况,将会委托独立的第三方(会计师事务所)来进行审计,会计师事务所是盈利性企业,其最终目标是希望以最少的成本获得最多的报酬,希望自身声誉良好,获得更好发展。根据这个假定,在注册会计师实施审计时,最好的情况当然是针对被审计单位实际状况发表审计意见,但是如果被审计单位企图或者已经实施了财务舞弊,并给审计人的回报远高于审计违法成本或者名誉成本时,那么此时作为理性的经济人,会计师事务所将会更加偏向于审计合谋,进而造成审计失败。而即便这种审计失败最终被证监会调查乃至处罚,也具有一定的滞后性。而证监会的调查不仅需要人力、物力和财力,更需要一定的时间投入,以“理性经济人”假设为前提,证监会对上市公司的调查采取普遍的抽查法和重点关注的调查法,因此就会出现越来越多的审计失败。

2.2.2 委托代理理论

委托代理理论是 Jensen 和 Meckling 于 1976 在所有权和经营权相互脱离的大背景下提出来的。他们认为,正是由于生产力大发展、规模化大生产,以及股份制公司如火如荼的发展,使得公司规模日渐壮大,所处的环境也日趋复杂。当股东众多而公司所有者又无法专业地经营公司时,就会雇佣专门的职业经理人,来负责公司的经营与管理工作。此时,所有者主要享有公司利益的索取权与控制权。在这样的运营模式和管理架构下,经营者与所有者掌握的信息不对称,从而形成必然的冲突。职业经理人直接主管企业,非常了解并掌握企业的运营状况,而所有者由于尚未投入公司经营,也无法了解代理人的经营状况,这样就有可能造成职业经理人为谋求企业利润最大化而产生道德风险,从而导致公司所有者、股东和投资者利益受损,滋生不正当的委托代理关系。

在审计关系中,所有者为了维护自身利益会聘请独立的第三方会计师事务所对公司进行审计,二者之间达成协议、签订业务委托书,建立新的委托代理关系。审计因为独立性而存在,但审计服务是一种无法直接观察的服务,无法用可量化

的评价标准来衡量。而上市公司的股东作为审计报告最重要的使用主体之一，往往缺乏财务分析的能力，也无法衡量审计报告的质量，只能根据审计意见来判断公司的经营成果。这让注册会计师产生道德风险成为了可能，因为部分注册会计师很可能出于节省成本、留住客户等因素而减少了必要的审计程序，又或者和主管当局合谋，损害了企业所有者权益，从而产生了不公平的受托代理关系。

证监会由国务院批准，根据法律法规要求监管证券交易的秩序、维护证券交易的合法运营。中国证监会直接受国家领导，与国家形成委托代理关系。当前，证券市场环境不稳定、市场活动纷繁复杂，证监会受限于人力、物力、财力等原因，无法对每一个经济主体进行精细管理和深入调查，这就导致部分企业或者事务所钻监督的空子，对财务舞弊和审计不合规抱有侥幸心理，造成审计失败现象频频发生，同时这也是不正当委托代理关系的表现。

2.2.3 信息不对称理论

信息不对称理论指出，受主体、时间、地域等不同因素的共同影响，信息在传播过程中必然存在着获得的信息具有差异性的问题，即便是同一个市场中的人，对信息的掌握程度也是有差别的。而掌握信息最多而全面的一方，势必会比掌握信息少的一方获得天然的决策优势。前者通过信息的传递获得报酬，而后者就要为获得相应的信息资源付出报酬或者承受损失。

在审计关系中，这种信息不对称主要反映在管理层、所有者、会计师事务所以及证监会之间。在现代公司的管理制度中，股东作为公司所有人，在一般情形下无法直接介入公司的正常经营和管理工作，并不了解公司的真实情况。而职业经理人则可以直接参与公司的管理工作，更熟悉公司的运营状况和发展情况，占据着信息优势的一方。对注册会计师而言，由于审查流程中对企业情况的掌握与审查，相较之下了解的信息大于所有者而小于管理层，这就产生了信息不对称。证监会在信息的收集和获取方面，无论是与会计师事务所比较，又或是与被审计单位比较，都处于弱势地位。通常，国家证监会通过企业披露的财务报表或者会计师事务所作出的审计报告来评价企业财务情况。但在被审计单位蓄意隐瞒财务舞弊行为，而会计师事务所也没有给出非标意见的审计报告的情况下，国家证监会只有对企业进行了调研，才能“识得庐山真面目”。

所以，在信息发布与反馈的过程中，管理者很有可能出于利益，故意隐藏对企业不利的消息，或者运用信息技术优势谋取不正当收益。而注册会计师作为第三方，本来是受股东或社会公众的委派对企业实施监管活动，而作为掌握企业信息优势的一方，如果审计师为了贪图利润或是迫于社会压力，产生逆向选择甚至道德问题，那就很容易造成审计失败。

3 案例介绍

本文通过运用个案分析法对审计失败问题展开深入研究，以康美药业审计失败个案为例，对涉案的被审计单位、会计师事务所进行介绍，并通过中国证监会对二者的查处得出了正中珠江对康美药业审计失败的结论。

3.1 被审计单位：康美药业

康美药业股份有限公司（简称“康美药业”），是由企业家马兴田先生于1997年创办，汇集新型药物的开发、制造、营销为自身的大型中医药公司。该公司总部位于广东省，2001年在上交所成功挂牌为上市公司，为其更美好、更长远的发展奠定了基础。2000年以来，中医药成为我国医药行业发展的重点，国家提出了振兴中医药事业的战略指引，以此促进中医药产业的发展。康美药业正是乘着这股东风不断进步和发展，成为广东省乃至全国最具影响力的公司之一。

康美药业拥有非常完整的产业链，上至药材的种植、下至药品的销售，基本贯穿中医药产业的上、中、下游的整个产业链的各个关键环节，也比较有效地整合了各类资源。目前康美药业大数据与云服务的推动之下，为患者提供了非常便捷的一站式服务，被视为中医药行业的标杆企业。该公司建立了理论上比较完善的治理结构，如下图 3.1 所示：

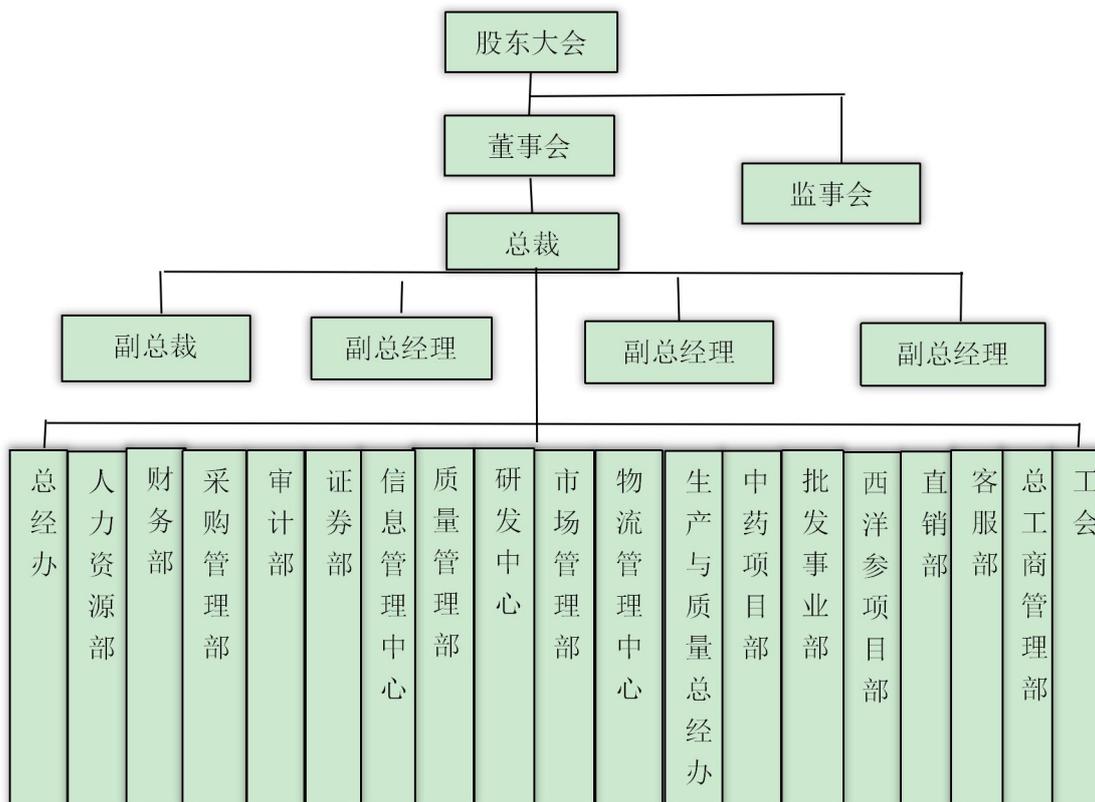


图 3.1 康美药业组织机构及职能部门

康美药业自 1997 年成立，四年时间成功上市，成为股票市场的“白马股”，发展速度之快称得上中医药企业的传奇。但在 2018 年 12 月 28 日，证监会的一纸《调查通知书》击碎了康美药业的“繁华”，其事件经过如下表 3.1 所示：

表 3.1 康美药业自被调查到处罚经过

时间	事件
2018 年 12 月 28 日	康美药业公司收到了中国证监会的《调查通知书》。
2019 年 4 月 30 日	康美药业发布通告,称 2018 年之前康美药业出现账实不符的情形,并对 2017 年财务报表数据作出调整。
2019 年 5 月 1 日	董事长马兴田先生签发致股东道歉信。
2019 年 5 月 13 日	中国证监会披露了对康美药业的处罚结果,确认其财务造假属实。
2019 年 5 月 21 日	康美药业主动戴帽为“ST 康美”。

资料来源：东方财富网

证监会曾这样评价过康美药业的财务造假：康美药业通过有预谋、有组织、长时间、系统开展的财务造假活动，非法骗取大量资金，社会危害极其恶劣，经济后果十分重大。中国证监会最终判决康美药业 2016 年-2018 年财务报表存在造假行为，具体来说有以下四点：

(1) 2016 年-2018 年年度报告中均存在虚假记载，具体如表 3.2 所示。

表 3.2 虚增营业收入、利息收入及营业利润金额 单位：亿元

项目	2016 年年度报告	2017 年年度报告	2018 年年度报告
虚增营业收入	89.99	100.32	16.13
虚增利息收入	1.51	2.28	2.21
虚增营业利润	6.56	12.51	1.65

数据来源：中国证券监督管理委员会行政处罚决定书（2020）24 号

(2) 2016 年和 2017 年年度报告、2018 年半年度报告中存在虚假记载，虚增货币资金，具体金额及比例如下表 3.3 所示：

表 3.3 虚增货币资金及其占比

项目	2016 年	2017 年	2018 年
虚增货币资金	225 亿元	300 亿元	361.9 亿元
占总资产比例	41.13%	43.57%	45.96%
占净资产比例	76.74%	93.18%	108.24%

数据来源：中国证券监督管理委员会行政处罚决定书（2020）24 号

(3) 康美药业 2018 年年报中出现了虚假描述，将前期尚未列入报告的亳州华佗国际中药城、普宁中药城、普宁中药城中医馆、亳州新世界、甘肃陇西中药城、玉林中药产业园等 6 个项目纳入表内，分别调增固定资产 11.89 亿元，

调增在建工程 4.01 亿元，调增投资性房地产 20.15 亿元，合计调增资产总额 36.05 亿元，具体比例如下图 3.2 所示：

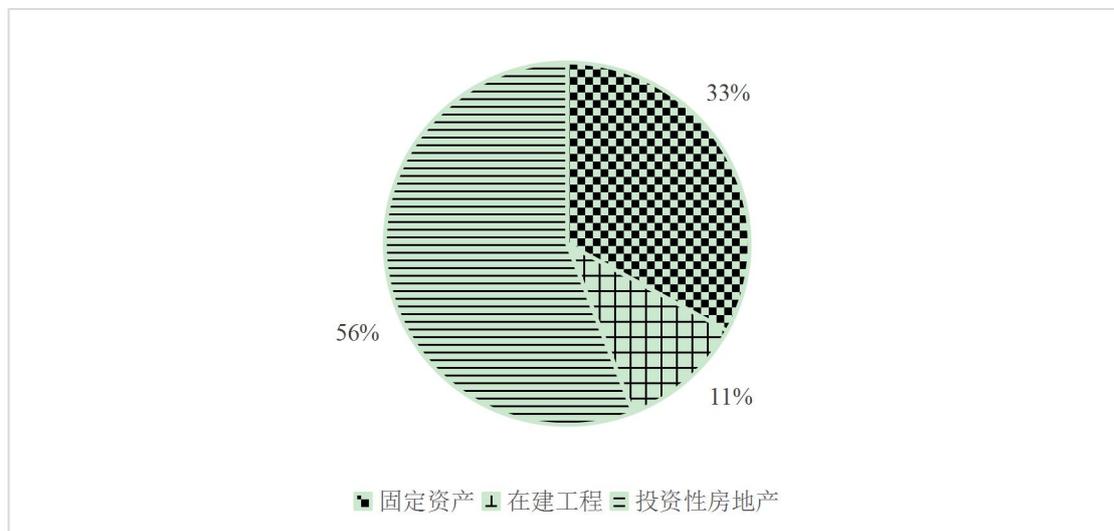


图 3.2 虚增固定资产、在建工程、投资性房地产占虚增资产份额

(4) 2016 年-2018 年年报中出现重大遗漏，主要表现为，在未通过公司决策审核和批准的情况下，累积向控股股东及关联方提供非经营性的流动资金 116 亿，被用于收购股权、替控股股东及关联方支付投资费用以及垫付解质押款项等。

3.2 会计师事务所：正中珠江

广东正中珠江会计师事务所，简称“正中珠江”，总部设在广东省。该事务所是为配合我国对于注册会计师行业的改革改制，2013 年由五家会计师事务所的注册会计师共同组建，其前身之一的广州会计师事务所于 1981 年成立。正中珠江也曾经是广东最有影响力的事务所之一，目前共有专职人员将近六百名，业务范畴主要包括审计业务、代理记账业务、资产评估业务，IPO 是其重点经营业务。

正中珠江和康美药业之间的合作关系从康美药业于 2001 年 IPO 时开始就正式启动，一直到了 2018 年的公司年报，中间没有更换过会计师事务所为其实施审计，并从 2013 年开始康美药业也聘请了正中珠江兼任公司内部审计。不过，

在康美药业接到证监会的通知书后，经过了大量的取证调查，2021年2月20日我国证监会公开发表了关于对正中珠江的判决书，内容指出正中珠江对康美药业2016年-2018年的审计报告中存在错误描述，且对康美药业的审计程序也存在问题，即认定正中珠江对康美药业的审计失败。

从康美药业遭中国证监会调查之后，正中珠江也遭遇了相当大的负面影响，公司信誉严重下滑、经营范围也大幅缩减，很多上市公司取消了和正中珠江的合作。据公开资料显示，截至2021年4月中旬，全国共计四百多家上市公司的年度财务报告审核机构发生变化，其中正中珠江会计师事务所的变更就有将近40家，占比近10%，而其年审客户只剩余2家。这可谓正中珠江的一次“大溃败”！

3.3 证监会处罚情况

3.3.1 对康美药业的处罚

康美药业的财务舞弊被披露后，中国证监会就有关信息和情形作出了全面披露并作出了处罚决议。证监会基于已经确认的实际造成的经济损失，同时根据其行为定性，对这一案例进行了如下表3.4所述判罚：

表 3.4 证监会对康美药业财务舞弊的处罚

处罚主体	处罚措施
康美药业股份有限公司（当事人）	予以警告，并处以罚款60万元；
马兴田（董事长、总经理）、许冬瑾（副董事长、副总经理）	予以警告，并处以罚款90万元；
邱锡伟（董事会秘书）	予以警告，并处以罚款30万；
庄义清（财务总监）、温少生、马焕洲	予以警告，并处以罚款25万；
马汉耀、林大浩、李石、江镇平、李定安、罗家谦、林国雄	予以警告，并分别处以罚款20万；
张弘、郭崇慧、张平、李建华、韩中伟、王敏	予以警告，并分别处以罚款15万；
唐煦、陈磊	予以警告，并分别处以罚款10万。

资料来源：中国证券监督管理委员会行政处罚决定书（2020）24号

3.3.2 对正中珠江的处罚

正中珠江担任康美药业 2016 年至 2018 年年度财务报表的审计机构期间，在履行审计职责过程中未能严格遵照《中国注册会计师审计准则》《中国注册会计师职业道德守则第 1 号——职业道德基本原则》等准则的有关规定，对康美药业 2016 年至 2018 年的财务报表未出具正确意见的审计报告，甚至在提交的报告中出现错误描述，这种做法严重触犯了《证券法》的有关条文，并造成其第 232 条约定的“证券服务机构未勤勉尽责，所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏”的行为。根据调查的正中珠江违法活动的主要事实、性质、情节以及对社会影响程度，作出以下表 3.5 所示处罚：

表 3.5 证监会对正中珠江的处罚

处罚主体	处罚措施
广东正中珠江会计师事务所	责令改正，没收营业收入 1425 万元，并处以罚款 4275 万元
杨文蔚、张静璃、苏创升	予以警告，并分别处以罚款 10 万元
刘清	予以警告，并处以罚款 3 万元

资料来源：中国证券监督管理委员会行政处罚决定书（2021）11 号

4 冲突理论视角下审计各阶段冲突分析及冲突模型的改进

冲突的存在具有普遍性,审计也正是在冲突的基础上才发展起来的。在冲突理论的视角下研究审计活动的利益冲突,包括:财务报告提供者与使用者之间的利益冲突、审计报告提供者与使用者之间的利益冲突、财务报表提供者与审计报告提供者之间的利害冲突以及监管机构与财务报告提供者、审计报告提供者之间的利害冲突。这种互相之间的存在的冲突,可能造成财务报告提供者提供不真实的财务报告、审计报告提供者提供不恰当的审计报告、财务报表和审计报告使用者以及监管方对提供的信息可靠性存疑,进而导致审计失败的出现。

审计活动始于业务约定阶段,以审计报告的出具为结束。但审计报告绝不是审计服务的终止,并不意味着审计责任的结束,审计人员和会计师事务所永久为审计活动的结果负责。通常来说,会计师事务所承揽业务后,管理当局为审计人员提供需要的资料和数据,审计人员根据这些资料和自身的专业能力,对其发表审计意见、出具审计报告,从而对被审计单位财务数据资料的真实性和可靠性作出合理保证,监管机构监管上市公司的信息披露的真实性和审计工作的公允性。

据此,审计服务通常可分为四个阶段:业务约定阶段、业务执行阶段、审计报告阶段和审计监管阶段。由于在整个审计服务活动中,当事人的利益各有不同,于是就会产生不同程度的利益冲突,而每个冲突的力量对审计结果的影响都是举足轻重的。所以,审计失败是否出现,都是利益冲突博弈的结果。

4.1 审计各阶段冲突分析

4.1.1 业务约定阶段——道德水平与审计费用的冲突

一般来讲,会计师事务所接受审计委托之前会与公司管理当局、公司股东签订业务约定书,即“三方协议”。虽是“三方协议”,但事实上很多公司管理当局占据优势地位,掌握着支付审计费用的权力,出现自己决定支付多少费用审查自己的现状,这种情况在上市公司中的表现非常突出。一旦管理当局蓄意隐瞒公司实际的财务状况,那么他们提供给审计人员的数据资料的真实性就有待斟酌。而如果审计人员职业道德水准不高,就有可能迫于压力和利益,与管理当局串通

进行审计合谋，从而影响审计报告的公允性和客观性。这不仅仅会使得审计独立性不足，而且会直接导致审计失败。

会计师事务所作为第三方审计组织，因为在最初进行业务委托时，对被审计单位的实际情况并不熟悉，往往必须先通过审计程序，并耗费相当大的审计成本来熟悉被审计单位。所以，通常情形下，在审计客体的经济环境尚未出现很大改变时，会计师事务所往往更希望通过较长时间的合作关系来分担这一初期损失，并持续审计。而且，对上市公司而言，变更会计师事务所往往需要公开具体、详尽的理由，而变更前后的审计团队也需要做好衔接与交流，如果公开的变更事务所的理由并不全面、不充分，就很容易受到公司的小股东、广大投资人、社会公众乃至市场监督组织等的质疑，所以高频率变更事务所往往对上市公司而言更为敏感。如果企业环境确实出现了严重变化，经营风险正在增加，那么审计人员与管理当局之间将会产生双方冲突力量的博弈。会计师事务所或基于道德水平考虑而拒绝继续合作，或基于利益而提高审计收费或者拒绝提供咨询服务，此时双方就审计费用的确定开始博弈。一旦各方再次签订协议并进一步合作，那么在审计费用与已确定条款的背后将又是一场崭新的博弈。于是，在审计业务的约定阶段，职业道德水平和审计收费就变成管理层和审计人双方进行博弈的关键因素。

4.1.2 业务执行阶段——审计范围与审计程序的冲突

企业的数据和资料是开展审计工作、执行审计程序的依据和前提，那么审计资料的范围和审计程序的执行就必然成为审计业务执行阶段管理层和审计人员博弈的要素。在接受委托之后，执行审计业务之前，审计人员与管理层需进行必要的沟通，且管理人员还需要作出以下声明：在审计过程中，管理层及公司员工积极协助审计工作者，已经向其提供了公司全部可提供的资源，并为所提供资源的准确性和完整性负责。此时，只要审计师严格按照审计规定，认真履行了相应的审查程序，就可以提供适合于被审计单位实际状况的审计意见。但如果被审查单位存在弄虚作假或徇私舞弊情况，那么管理层提供给审计人员的资料就极有可能造假，甚至隐匿资料拒不提供、不配合审计人员的工作。此时，收集审计资料的范围得到了局限，审计工作人员为了实施必要的审计处理程序并取得足够的审计证据就显得非常艰难。

另外，审计人员还必须根据被审计单位环境制定审计计划，并检查其内部控制的有效性，包括设计的有效性和运行的有效性。倘若审计人员确实依据被审计单位的具体情况选择使用详查法或者抽查法展开审计工作，通常情况下都能够获取充分的审计证据，出具正确的审计意见。但当被审计单位内部环境复杂，内部控制存在较严重的问题，也就是审计环境不足以被信赖时，审计人员就面临两种选择：一是增加人力、物力、财力的成本，尽可能运用详查法，尽量多地执行实质性测试程序，综合运用多种审计方法，甚至必要时聘请外部专家进行辅助，从而提高审计工作的效果；另一种选择就是忽略被审计单位环境要素的影响进行简要审计，很明显，这种审计方式节约了会计师事务所的成本，但审计工作的质量则难以保证。

4.1.3 审计报告阶段——审计评价与道德水平的冲突

财务报表是一个企业经营成果和发展状况的“晴雨表”，是投资者投资的依据、股东委托权的验证、证券市场的信号。报告是审计工作的“产品”，也是对被审计单位会计认定的再认定，是对被审计单位财务报告真实性与公允性的合理保证。不过，就整个上市公司所在区域的金融市场环境而言，由于大多数投资人本身并不具有分析财务报告的能力，而此时由审计人员所提供的审计报告，也成为了投资人所进行长期投资的重要决策依据。

当公司管理层不能通过正常的经营业绩来获得股东的认可、投资者的信任、自身利益的最大化以及较为积极的审计评价时，管理层可能就会使用一定的手段来拉拢注册会计师，以左右审计意见，以便继续获得相关利益主体的认可。如果注册会计师具备了完善的道德水准，管理当局也就不会对审计结论产生干扰，此时双方博弈结束。但假设一旦注册会计师处在劣势地位，则主管当局将可能利用亲密关系、外界压力、经济利益等不利因素，来诱导注册会计师进行利益合谋，降低其独立性，进而降低审计报告质量，甚至造成审计失败。

一般来讲，当被审计单位不存在财务舞弊行为或者审计人员无法识别出财务舞弊，此时都视为博弈结束。一旦审计人员发现被审计单位存在财务舞弊的信号，管理层与审计人员就出现了博弈。一方面，审计工作者要承受来自会计师事务所的压力，作为其中的一份子，势单力薄，其薪酬由会计师事务所支付，受到会计

师事务所的约束,在这种情况下审计工作者要么选择审计合谋,要么考虑退出审计项目;另一方面,出于对利益的贪图,审计工作者也可能在私下与被审计单位合谋、同流合污,为了营造“好看”的报表和报告,出具标准意见的审计报告,从而导致审计失败的发生。

4.1.4 审计监管阶段——监管成本与监管收益的冲突

会计师事务所及其管理下的注册会计师是审计的主体,以盈利为主要目标,在理性经济人假设的前提下,当职业道德水平与自身的利益相冲突,其是否选择坚守道德水平是未可知的,出具的审计报告是否与被审计单位的实际情况相符也是不确定的。因此,对审计活动的监管变得尤为重要。

证监会是市场监管最有代表性的机构,它作为国家领导的、由国务院授权的机构,依照国家法律法规统一监督和管理证券市场、保证其合法运行,在市场监管方面它可谓是最最后一道“底线”。原则上意义上说,上市公司是中国现代经济发展的活力和源泉,对我国现代经济的发展影响力非常大,因此证监会应当对其进行最大程度上的、全面的监管。但实质上,基于成本效益的原则,证监会对上市公司的监管并无法实现全方位、及时性甚至实时性的监管,就算财务舞弊、审计失败、审计合谋情况已经发生,也存在审查成功与失败的概率存在。

一方面是审查与否的问题,证监会并不是对每个上市公司都会例行审查,而是有选择性地进行审核。其调查范畴可能包括但不限于:在公布的审计报告中,出现非无保留意见的企业、连续营业损失的企业、利润异常波动的企业、利润明显高于同行以及被举报、被公众质疑的企业等等,若没有发现上述情况的存在,证监会大概率不会对其进行调查。如果上市公司无财务造假行为,就不存在博弈。但若确实存在财务造假但并未被立案调查,很可能就出现审计合谋的情况。此时会计师事务所与被审计单位是博弈的一方,而监管机构则是博弈的另一方。另一方面是审查成功与否的问题,上市公司一般规模较大,组织结构治理体系较完整,而且其内部审计机构也作为必设机构,因此若其发生财务造假,很可能不只是个人的舞弊,而是庞大的利益集团,有着比较缜密的舞弊计划和手段,这种财务舞弊隐蔽性比较强、不容易被发现。证监会如果对其展开调查,就意味着需要付出相当大的人力、物力和财务成本。鉴于这种情况,证监会对上市公司的调查一般

都耗时较长，成功率也比较高。否则，调查未果所发生的成本将成为沉没成本无法追回。证监会调查的过程也正是审计合谋方与证监会的博弈过程，而证监会的审查不仅是国家和市场的要求，也是出于成本与收益的考量。

综上所述，一项审计业务的成功进行，不仅需要注册会计师与主管当局之间的相互协作与配合，又需要证监会的制约与监督。其间，不免会产生利益的联系与权益上的冲突。但审计冲突并不单单局限于一个阶段，而是贯穿于整个审计服务的始末，一个阶段的冲突没有达到均衡点，就有可能引发审计失败。因此，文章将引起冲突的因素在冲突模型中具体化，从更全面的角度来剖析审计失败。

4.2 原冲突模型

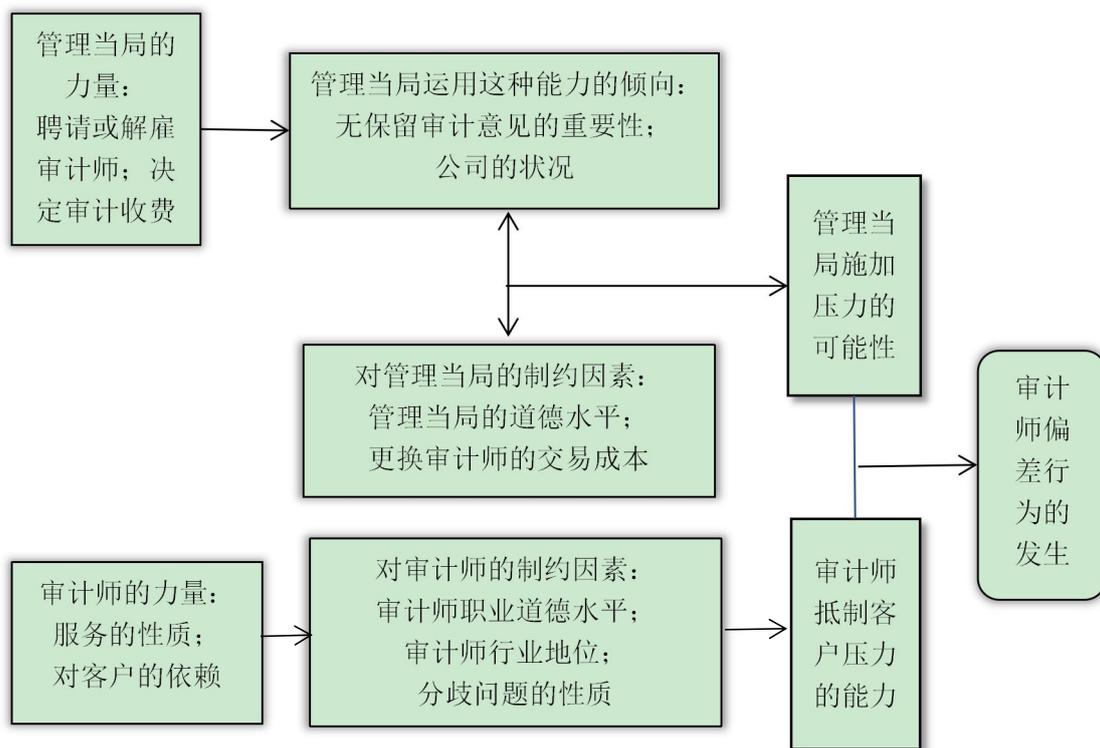


图 4.1 原审计冲突模型

在审计冲突理论被提出的两年后，也就是 1976 年，审计冲突模型正式建立。而上图 4.1 就是冲突模型中比较典型的一种，该模型主要是在分析了审计师独立性的基础上，着重关注了审计师与被审计单位之间的冲突，从被审计单位管理当

局施加压力的可能性和审计师抵抗客户的压力的能力两个方面,具体分析了审计师实施审计的主要驱动力量与制约因素、被审计单位的管理当局实施舞弊的主要力量、动因以及制约因素。直到今天,它依然有较强的适用性。

但时代在变化,当前公司组织结构与运营模式日渐复杂,审计冲突模型也需要与时俱进,既保持原有关键因素又融合创新因素。按照当前的资本市场信息数据表明,近年来新增的审计失败案例,大都是因为注册会计师自身能力和职业道德水平低直接造成,加之监管机关的监督不够严格,为审计失败的产生创造了空间。因此分析当前上市公司审计失败问题就需要将这些因素融入审计冲突模型当中,对原冲突模型进行改进,更加有针对性地规避审计失败。

4.3 冲突模型的改进

4.3.1 被审计单位施加压力的可能性因素

(1) 聘请或解雇审计师的权力

从实际的审计业务约定协议中可以看到,通常情形下被审计单位管理当局掌握着聘请或者解聘会计师事务所的权力,因此对会计师事务所所有更强的制约性。由上市公司管理当局自己决定聘请哪家事务所来监督、鉴证和评价自身的经营管理状况,这具有一定的主观性。这样的背景下会计师事务所在被动的一方,缺乏协议约定前的话语权,不具备与管理当局讨价还价的优势,很可能在某些有争议的条款上妥协。当管理当局有目的性地选择某家会计师事务所时,发生审计失败的可能性就会加大。

(2) 决定审计收费的权力

因为上市公司与会计师事务所均以盈利为主要目标,所以在其与会计师事务所签订业务约定书以前,审计收费是必须考虑的因素,同时也是双方博弈的主要因素。各方都以自身利益最大化为目标,管理当局希望支付最少的审计费用达到最好的审计效果,会计师事务所希望获得足够的审计费用,以提高自身的报酬。

然而,上市公司的管理当局作为公司的实际经营者,掌握更多的数据和信息,占据主动一方,这使得信息不对称加剧。假如主管当局有意压缩审计成本,根据理性经济人的假定,在会计师事务所受理业务后,审计师就很可能通过减少工作

量的方法来降低审计成本，这不但会极大破坏审计报告的准确性，同时也会大大降低审计工作的质量，从而提高了审计失败的几率。还有一种情况，上市公司存在财务舞弊行为，但为了得到较高的审计评价，会以提高审计费用的方式来购买审计意见，这种方法有一个前提，即管理层所支付的提高审计费用部分获得的无保留意见的审计报告带来的收益，远高于财务舞弊被发现、出具非无保留意见带来的损失。那么会计师事务所很有可能受高昂的审计费用的诱惑而做出有违职业道德水平的行为，这又是一个导致审计失败发生的因素。

（3）道德水平

在竞争压力日益加大的今天，越来越多的企业通过上市来筹措更多的资金以获得长足的发展，公司上市不仅仅意味着可以获得更多的资金，更意味着更严格的管理。但无论如何现代公司治理体系中，仍然是经营权和所有权相分离委托代理模式占据主导地位。管理当局作为实际参加企业经营管理工作当事人，其能否如实报告企业的经营业绩和进展情况，有赖于被审计单位的职业道德水准。注册会计师作为信息审查的被动者，假如被审计单位职业道德水准较高时，影响审计工作的风险也会明显降低，审计失败出现的概率也自然会降低；假如被审计单位道德水平较低，注册会计师的审计风险无形中加大，也会更容易出现审计失败。

（4）治理结构的完整性

一般情况下，被审计单位的治理结构越完整，内部控制就越能得到有效的发挥，越能起到监督作用，也越能减少内部发生舞弊的概率，内部审计的职能才能得到良好的体现。内审部门作为上市公司必不可少的职能部门，其职责实现得好与否，直接决定着外部审计工作量的多少。在内部控制合理的前提下，注册会计师们很可能会依靠被审计单位所提供的数据和资源，减少工作量，转而执行更有价值的审计程序。这不仅降低了审计人员的工作量和审计成本，而且有效地控制了企业的固有风险。

（5）经营业绩和市场竞争

当前经济格局瞬息万变、市场环境严峻复杂、行业竞争压力随之加剧，越来越多的上市公司出于经营压力选择财务舞弊，又为了隐瞒财务舞弊想方设法与审计机构达成审计合谋，加剧了审计失败发生的概率。这是因为，投资者一旦发现上市公司出现经营不善、业绩不良的信号就会转变原有的投资决策，公司就会丧

失部分潜在投资者、失去固有投资者的信任，消退公司员工的工作热情，严重之时甚至会被勒令退市。

（6）外部监管的力度

监管环境的宽松是被审计单位财务舞弊的机会因素。目前，虽然我国经济发展迅速，资本市场逐步完善，但市场监管的机制却还不能跟上市场经济发展的速度，且存在一定滞后性，存在着市场监管机制的不健全、监管机构重叠、监管范围小、监管效率低以及部分监管人员道德水平不高的问题。因此，对于被审计单位财务舞弊的监管比较宽松，给审计失败创造了条件。而且，通过调查研究发现，近年来对于财务舞弊惩罚力度不够大，使得被审计单位有空可钻，将舞弊作为获得高额利润的手段。

4.3.2 会计师事务所抵抗客户压力的可能性因素

（1）注册会计师的执业能力

注册会计师的执业能力是影响审计报告质量的关键因素，由专业胜任力、职业判断、职业怀疑、勤勉尽责的工作态度以及工作经验等共同决定。面临着国际化的经济趋势，各种国际会计、审计规范准则在不断地修改与完善，而企业的生存环境也在发生着日新月异的变化，注册会计师们面对着这种错综复杂的国际环境，就需要不断地学习、了解最新知识与新技术，提高自身的执业技术能力水平，以适应企业会计业务变化的需要。审计工作者的执业能力越强，就越能确保审计结论的正确性与合理性。若审计人员自身知识无法支撑理解审计信息时，要用正确的态度对待，积极寻求其他领域专家的指导，协助自己完成审计工作。

（2）注册会计师的道德水平

注册会计师作为审计的主体，不仅执业能力要与时俱进，道德水平也应该被重视。客观公正、诚实守信是审计工作者必不可少的素质，这既能够提升审计的信誉，又能够在较大程度上提高审计工作的服务质量，降低审计失败的产生。如果审计师的职业道德水平不够，在审计工作中无法达到诚信公允，或者违反法律规定与被审计单位进行利益输送，则审计工作的独立性下降，也就有可能出现与审计合谋利益的情形，而此时获得的审计证据、所提供的报告的客观准确性都是非常低的。长此以往，对审计师、会计师事务所乃至整个中国审计业界的公信力

都会降低。因此，注册会计师必须时刻提升和完善自我，提高道德水平，为审计工作尽心尽责。

（3）会计师事务所的规模

会计师事务所的规模也是其与被审计单位博弈的主要影响因素。事务所的规模越大，承担的审计服务也越多，越具备应对各种复杂情况的经验，也越能坚持自己的立场，拥有更多话语权和自主选择权。同时，由于规模越大的事务所更重视信誉，所以在开展审计工作时对标准的规定和审核程序会进行得比较规范，审计结果自然更公正合理。所以，事务所的规模越大时，在和被审计单位的利益博弈过程中抗压能力也越强，就越能控制审计失败发生的可能性。

（4）会计师事务所的质量控制

审计准则规定，会计师事务所必须建立质量复核监督机制，保证审计结果的客观性和公正性。由于近年来中国政府部门对审计业务的十分重视，导致审计行业发展得如火如荼，会计师事务所总量也迅速上升，但相互内部争斗却日益激烈，部分会计师事务所出于节约成本支出、谋求公司经济效益，而忽略审计质量控制的复核，因此极大影响了审计报告的质量水平。一般来说，规模较大的会计师事务所更加注重质量控制复核，但过多的业务、庞大的工作量会导致会计师事务所降低工作要求、质量控制复核不达标，最终加大审计失败的概率。

（5）对被审计单位的依赖程度

会计师事务所对不同被审计单位的重视程度是不同的。也就是说，虽然会计师事务所审计的客户数量远远超过一家，不过由于被审计单位的规模、环境以及其所提供审计费用的水平都不同，从而对不同的被审计单位，会计师事务所对其依赖性程度也是有明显区别的。但是一般来说，在不出现太大的问题或是无法调节的利益冲突的情况下，会计师事务所更期望与被审计单位保持长期的连续审计伙伴关系，但是由于持续审计所带来的亲密关系以及审计费用的收益，很可能会破坏审计的独立性。当某一被审计单位所提供的审计收费成为事务所收入的主要来源时，就说明事务所对这家被审计单位依赖程度非常高。这种情况在小型会计师事务所中比较多见，因为规模小，业务量相对较少，与审计客户长期的合作关系的保持对事务所的发展有着重要的影响，很可能为了达成合作，被审计客户购买意见，形成审计合谋，发生审计失败。

(6) 违法成本

会计师事务所与被审计单位进行审计合谋是法律不容许的,但当事务所作出这一选择时,可能基于两方面的考虑:一是审计合谋只要手段足够隐蔽、证据足够充分,就不会被发现;二是就算审计合谋被发现,被处罚的成本是远低于审计合谋带来的收益的。这样,一旦审计失败被曝光在公众视野,而对其惩罚力度过低时,将导致事务所违规成本低。部分会计师事务所为谋求整体利润的最大化,很可能选择审计合谋,此时审计失败出现的概率也会大幅度地提高。

4.3.3 监管机构调查审计项目的可能性因素

(1) 被审计单位经营成果的合理性

对上市公司而言,财务报告是体现运营业绩的晴雨表,按照我国关于上市公司的有关法规规定,上市公司应当定期发布年报或者季度报告。所以,公司、投资人、社会公众及监管部门都会利用上市公司发布的财务报告来评估企业的运营状况。通常情况下,被审计单位所处的国际国内大环境、政策、行业、地域都会对企业的经营成果产生影响。当被审计单位所处的大环境低迷、行业整体效益低时,但被审计单位的财务报告却显示其收入较高、利润颇丰,或者被审计单位连续两年持续亏损,第三年却突然扭亏为盈,此时被审计单位的财务报告就有可能不真实,会成为证监会怀疑和调查的对象。

(2) 被审计单位组织结构的变动性

一个良好和稳定的组织结构是上市公司存在和发展的保障。股东和管理当局是掌握公司经营状况和发展前景信息最多的人,一旦公司存在经营和发展上的问题,管理当局的离职率可能会很高且很频繁,而股东为了追求自身利益最大化也会纷纷抛售股票。所以,一旦中国证监会察觉某上市公司管理人员有很高且非常频繁的辞职比例,或者股东们开始抛售公司股票的迹象,而审计人员却提供无保留意见的报告,那么这家公司极有可能存在审计失败的情况。

(3) 会计师事务所的声誉

上市公司鉴于其规模之大、对审计要求之高,通常都会委托规模大且信誉良好的会计师事务所为其提供审计服务,以保证审计结果令外界信服。一旦这种类型的会计师事务所被发现做出经济利益输送、审计合谋等损害自身声誉的情况出

现，那么社会公众和证监会就有理由怀疑此事务所可能存在类似问题，从而对其出具的审计报告进行详查。

（4）监管成功的概率

证监会对上市公司及会计师事务所的监管首先是随机的，每年都会通过抽查的方式抽取一部分上市公司例行检查；其次证监会以问题为导向进行专项检查，包括上市公司年报延期披露、上市公司大量高管离职、审计机构辞任、上市公司年报披露的财务指标与同行业整体指标差距非常大等情况；此外还包括由会计部发起的，会计监管处开展的会计师事务所的审计项目进行的检查；最后就是被投诉举报的上市公司及会计师事务所。基于成本效益的原则，证监会往往从投诉举报的上市公司入手，从内部攻破进行调查。监管实践中发现，来自利益相关方的举报内容往往是可信的，沿着举报者的思路调查审计失败的成功率非常之高。

综上所述，审计失败由多方因素所导致，经分析，得出改进后的审计冲突模型，如下图 4.2 所示。在分析康美药业审计失败案例时套用该模型，将康美药业、正中珠江和证监会在博弈过程中的冲突进行深入分析和探讨，挖掘审计失败的根本原因，并基于此提出规避审计失败的意见。

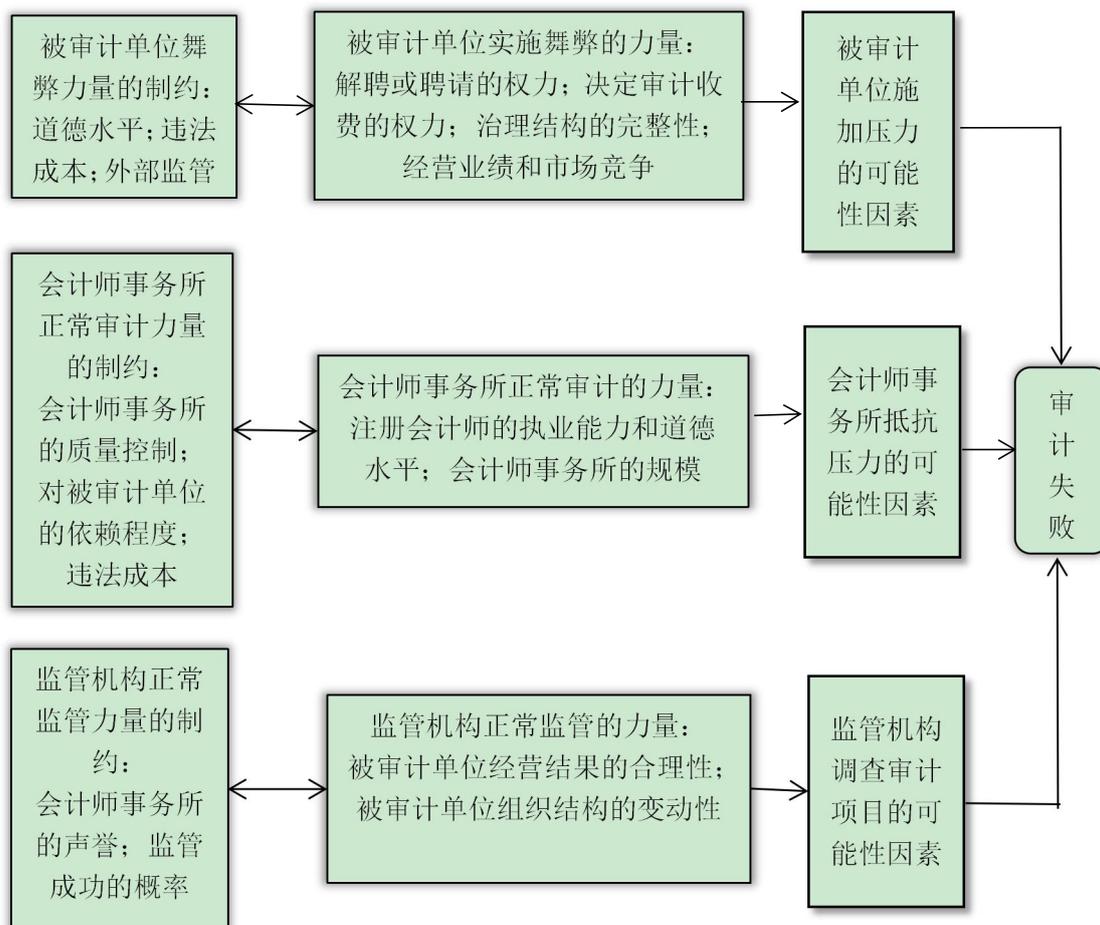


图 4.2 改进冲突模型

5 基于改进冲突模型下的康美药业审计失败原因分析

5.1 康美药业舞弊力量的驱动

5.1.1 避免退市的压力

资本市场的逐步发展、完善,为中国企业的发展壮大提供了前所未有的机会,越来越多的中国企业可以通过上市筹集资金,以此促进公司的发展。康美药业也不例外。但证监会明文规定,上市公司如果连续两年净利润亏损,营业收入低于一亿元,财务造假将被强制退市。在这三个条件当中,很显然能够看到的是,净利润、营业收入等的数据都时可以利用财务造假来实现的。因此,财务造假也就变成了一种手段,部分面临退市压力的上市公司以此手段来营造公司业绩良好的假象。

通过中国证监会对康美药业的调查研究后发现,其在2016至2018年三年内共虚增营业收入和营业利润超过两百亿,数额非常之巨大。而据康美药业所发布的年报显示,这三年其货币资金总额近四百亿,有息负债三百多亿。从账面上来看,这说明了康美药业的货币资金是很充裕的,现金流也完全足以维持公司正常生产和经营的需要。但同时也不能忽略的是,康美药业的有息贷款金额也是非常大的,与货币资金总额差别不大。这样,不但会形成巨额的利息费用,同时对于当前的货币资金来说又是一个浪费,很显然是不合乎常理的。因此,有理由推断,康美药业的财务状况非但没有财务报表所呈现的那么乐观,而且缺少足够的现金流来维持企业正常的生产经营,甚至大量举债,可能存在被强制退市的压力。因此,为了谋求更大的利益,康美药业需要利用财务造假的手段来保住上市公司的“壳”。

5.1.2 投机行为的偏好

投机行为是一种高风险的“投资”,一旦市场发生不可抗力的因素,那么投入的资金将会石沉大海。基于我国人口众多的国情,一直以来房地产业都是一个暴利的产业,自然也成为众多投机者的不二选择。

上市公司的实际控制人对公司的影响是潜移默化的，他在很大程度上影响着企业文化、企业决策、企业发展以及企业运作。而康美药业的实际控制人马兴田就是诸多投机者中的一位，同时也是投机行为的狂热爱好者。在中国楼市飙升的2012年，许冬瑾开始进入中国地产行业，当时主要以汇润地产为主力阵地，而汇润地产的实际控制人许冬瑾与马兴田为夫妻关系，该企业从创办至今在中国地产行业的发展势头可谓如日中天，赚取了巨大利润。不难推理，若康美医药与汇润地产均为夫妻分别控制的企业，则双方必然会有经济业务的来往，甚至在康美医药被中国证监会立案调查以前，也曾宣称在2019年将投资约一百多亿在地产经营业务。这笔资金数额巨大，但想要得到这笔资金就必须有看似“繁荣”的报表数据。因此，康美药业在投机行为爱好者马兴田的带领下，有着舞弊的强烈动机。

5.1.3 股权结构制约公司治理

康美药业是以马兴田先生为实际控制人的家族式企业，有着家族式企业普遍存在的弊端：公司内部人员存在亲属关系或亲密关系、管理层之间不能互相制衡、内部控制和监管职能部门形同虚设以及股权结构混乱造成一人独大的局面等等。尤其是在上市公司中，家族式企业存在的弊端尤为突出。资料显示，康美药业成立以来股权一直掌握在马兴田及其妻子手里，因此在很大程度上制约了公司治理模式。

如下表5.1所示，以2018年发布的资料为例，在2018年康美药业前十个股东中就有六个人都与康美药业存在着一定的关系，有的实际控制人是马兴田先生及其夫人，有的虽然并非直接控制，但也与二位存在着关联方关系。通过对股东数的统计加总，在康美制药前十大股东中，马兴田及其夫人直接和间接地掌控了超过百分之四十的股份，但其余的股东则均为较小公司甚至散户，掌握的股权都在百分之五以下，几乎对马兴田及其夫人没有制约作用。由此可得知，马兴田及其夫人在康美药业有着绝对的控制力与话语权，这也为康美药业的财务造假提供了方便通道。

表 5.1 康美药业 2018 年前 10 名股东持股比例

股东名称	持股比例 (%)	持股数量 (单位: 股)
康美实业有限公司	31.91	1, 637, 016, 058
五矿国际信托有限公司	4.66	231, 901, 482
华安未来资产	3.29	163, 612, 565
中国证券金融股份有限公司	2.99	148, 719, 122
常州燕泽永惠投资中心 (有限合伙)	2.69	133, 661, 039
天津市鲲鹏融创企业管理咨询有限公司	1.97	98, 167, 539
许冬瑾	1.97	97, 803, 700
普宁市金信典当行有限公司	1.87	93, 114, 716
普宁市国际信息咨询服务服务有限公司	1.87	93, 114, 700
陈树雄	1.59	78, 882, 329

资料来源：东方财富网

5.1.4 违法成本低

监管部门处罚力度过轻是企业财务舞弊时有力的强心剂,使得企业甘愿冒险谋取利益,所谓“高风险高收益”。回顾过去的登云股份、九好集团和振隆特产上市公司在发生舞弊事件后,监督机关对企业的处罚最多只有六十多万元。可以设想,在信息不对称的条件下,如果上市公司通过财务舞弊向市场传达正向的消息,不仅可以抬高股价创造更多收益、吸引更多投资者,而且就算财务舞弊被发现,处罚的成本也可以通过财务舞弊的收益来相抵,此时收益也是高于损失的。而对于遵守市场秩序、审计准则的企业来说反而获取不到正常的利润。处罚力度不足而又可以获取高额收益,这使得康美药业不顾法律约束、冒着违法的风险也要进行财务舞弊。康美药业有种种前车之鉴,必然会在违法成本与收益之间进行权衡,因此最终选择财务舞弊。

5.1.5 决定审计费用的权力

会计师事务所是以盈利为目的的鉴证组织,在接受委托、承接业务时势必会以成本效益原则为基础,最大程度上满足自身利益,以促进会计师事务所的长足

发展。但是，会计师事务所如果和某一被审计单位维持了常年的合作伙伴关系，并且审计费用明显异常，那么审计的独立性就很容易受到干扰。

自康美药业 2001 年上市起，正中珠江就为其进行审计，时间达 19 年，审计费用如下图 5.1 所示一直呈上升趋势，总计达 3235 万元。同时从 2013 年起，正中珠江还承揽了康美药业的内部审计服务，并当年就为其提供了 120 万元的内部审计费用，也就是说 2013 年审计服务费总计达 370 万元。而从图中也可发现，在 2018 年的审计收费甚至超过了五百万。审计费用如此之高，而正中珠江在审计过程中却并没有履行必要的审计程序，且曾在康美药业“存贷双高”如此明显的情况下，出具 18 年的标准意见的审计报告，只是在 2018 年在证监会发出调查通知的背景下才出具“姗姗来迟”的保留意见的审计报告。所以，如果康美制药公司和正中珠江之间并未签署某种特别合同，那么正中珠江就没有理由收取如此巨额的的服务费。最终康美药业审计失败案件的暴露，实质上是资本的力量对正常审计工作的制约，这也提高了审计失败发生的概率。

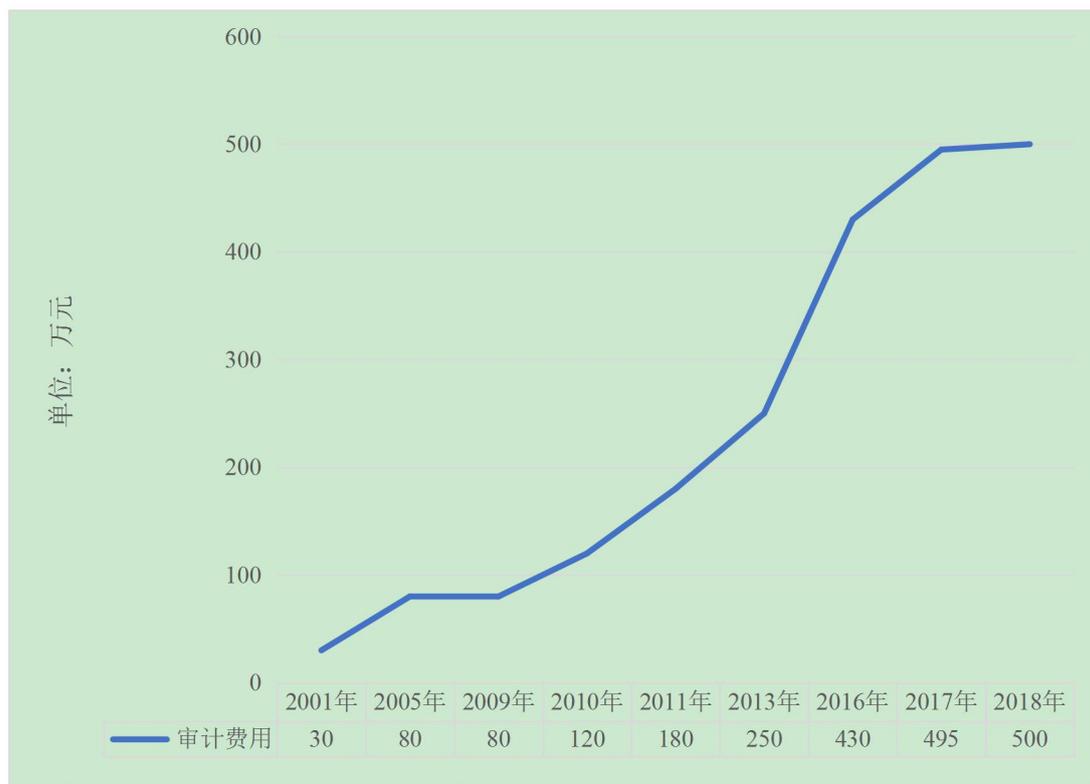


图 5.1 正中珠江 2001-2018 年审计费用

数据来源：康美药业年报

5.1.6 决定聘请或解聘的权力

被审计单位作为委托人，掌握聘请和解聘会计师事务所的权力，会计师事务所只能选择接受或者不接受委托，因此并没有占据主动权。此时，如果会计师事务所站在盈利的角度上考虑，那么势必会选择承接业务。如果会计师事务所在审计程序中发现对被审计单位不利的证据，事务所可以考虑以下三个选项：正常提交报告、与被审计单位达成合谋、被被审计单位解聘。因此，被审计单位在这个过程中掌握着主动地位，拥有绝对的话语权。

康美药业和正中珠江合作的十九年间，只有最后一年在遭到中国证监会调查的背景下才提交了保留意见的报告。可想而知，康美药业舞弊特征如此明显，正中珠江仍选择与康美药业保持“良好”的合作关系，这无非是康美药业占据主动权，决定着正中珠江的去留所导致的。

5.2 康美药业舞弊力量的制约因素

5.2.1 管理当局的道德水平

康美药业管理体制中“内部人控制”这一问题也相当严重。大股东利用自身掌握的公司权力，对公司资产实施不法侵占、关联方资产转让，给公司利润造成了极大损失，甚至导致公司持续经营发生困难。尤其当公司进一步扩大规模，做到一定程度后，家长式管理的公司如果家长决策发生问题，都会使得公司陷入重大经营风险，这种情形下公司通常会陷入财务危机。马兴田作为康美药业的实际控制人，不仅是投机行为的爱好者，而且与多地政府官员存在利益输送。1997年康美药业以中医为企业主推产品而打开了市场，2001年又通过西药在上海证券交易所挂牌，在上市之后又把主营业务范围由西医变为了中医药。实质上，马兴田看中的无非是中药行业的暴利而已，低价收购，等到市场行情上涨再高价卖出这是投机行为的又一体现，这就导致康美药业舞弊制约力量不足，从而产生舞弊行为。因此，被审计单位道德水平越高，其舞弊行为的产生越少。

5.2.2 内部控制

完善的内部管理制度，在一定程度上能够遏制财务舞弊情况的出现，有利于增强财务报表的真实性和公允性。对于康美药业来说，其发展速度之快不足以使得企业建立足够完整的内部控制体系。研究发现，康美药业的内控制度存在着严重的缺陷，甚至可以说是无效的。

由于经济发展进程的不同，我国对于内部控制的规范比较晚，2008年才发布《企业内部控制基本规范》，直到2009年7月才得以正式实行。由于康美药业2001年就在上交所完成了挂牌，而且上市以后发展速度也十分之快，以至于其并不能形成与之相配套的内部控制制度，加之管理层的不够关注，使得康美药业内部控制制度起到不了应有的功效，给财务造假打开了大门。同时，也正是由于内部管理的失败，康美药业公司内部环境中产生了很多问题：一是一个人同时身兼多职的现象非常严重，如其实际管理人马兴田先生，既是康美药业的董事长又是总经理，其夫人许冬瑾也同时身兼副董事长和副总经理，这不仅未实现任职的有效分离，而且使得董事会无法对管理层进行有效的监管；二是风险管理意识严重缺乏，康美药业作为上市公司应当具备合理的风险意识，但实质上多年来其一直大量依靠负债进行企业正常的生产与经营，面临如此巨大的财务风险，康美药业不但不采取任何措施，反而在借贷的道路上越走越远。三是康美药业的内审部门形同虚设，并没有起到其监督作用，这也为康美药业的财务造假提供了敞开的门窗。

5.2.3 外部监管的力度

财务舞弊是否被发现、暴露、调查、处罚是需要一定的条件的。首先，财务舞弊的公司通常都会采用粉饰财务报告，隐瞒或虚构单据等方法来蒙混过关，以企图财务舞弊而不被人发觉，因此若注册会计师查出企业财务舞弊，主管当局就会想方设法让注册会计师提供标准意见的审计报告，以此给企业财务报表披上合理的“外衣”，最后若被质疑举报，那么证监会介入调查，使得整个财务舞弊和审计合谋被暴露。

一直以来，康美药业都为自己财务舞弊的行为披上了合理的“外衣”。在对外披露的年报中，康美药业虚增大额营业收入、营业利润和货币资金等等，营造一种繁荣的景象。在正中珠江为其审计的过程中，为其支付高昂的审计费用，损

害审计的独立性，从而获得无保留审计意见的审计报告的加持，使其继续在市场上利用上市公司的“壳”谋取利益。直到 2018 年 12 月 28 日，中国证监会向康美药业发布了调查通知书，正中珠江才迫于压力为康美药业 2018 年的财务报表提供了保留意见的审计报告，而这也证明康美药业 2018 年的财务报表在整体上具有公允性，只是个别项目存在重大错误。而证监会作为市场监督的最后一道防线，对上市公司的监管无法做到全面排查，且审查具备一定的滞后性。这些原因都为康美制药公司的财务舞弊提供了可乘之机。

5.3 正中珠江审计力量的驱动

5.3.1 专业胜任能力

在整个的审计工作流程中，审计师是最关键的主体。而审计师的专业能力又直接影响到审计目标的实现。由于市场经济的发展，国内经济社会生活环境瞬息万变，在这种情形下，国家必将逐步修订相关的法律制度和标准，所以审计师们必须经常学习和完善自己，以适应我国审计实践活动的更高要求。从中国证监会对正中珠江的处罚通知书中可以看出，在康美审计失败案件中，正中珠江及其审计人员并没有表现出相应的专业胜任能力，这不仅体现在了风险评估阶段和应对阶段，同时也体现在，在审计过程中违反了诚实信用原则，不能够保持独立性和适当的职业怀疑，不执行适当的审计程序，致使在审计底稿中未获得充分、合理的审计证据，而且审计项目经理苏创升还帮助康美的员工拦截询证函、伪造审计证据。由此可见，在康美审计中，正中珠江审计人的专业胜任能力的不足，直接促成了审计失败的发生。

5.3.2 职业道德水平

审计师不但要能发现舞弊的执业能力，同时还需要具有揭发财务舞弊的职业水平。审计师是否保持独立性，以及是不是具有较强的职业道德素质将决定审计结果。在审计业务实施进程中，审计人员如果遵循了审计的规范，审计程序没有发生严重错误的情况下，一般都能够找到错报和问题，同时根据具体的审计错报状况，针对其广泛性和重要性提供合理意见。有了更高的道德标准，

才能够更好的保障审计活动的公正性。但很多时候审计人的确有能力查出错报问题，但并没有勇气和实力揭露错误，这就是其职业道德水平的体现。康美药业审计失败中，在如此之巨大的审查费用下，再加上过去十九年的长期合作，不免让人产生疑惑，正中珠江注册会计师的道德标准是否让人信任。

5.3.3 事务所规模

通常情况下，大规模会计师事务所的定价越高，审计服务的收益也就越高。由于大型事务所的审计人员比较多，审计的公司种类繁多，实际工作经历也十分丰富，而且进行审计的程序比较严谨规范，在出现问题的时候可以更有针对性更快捷的进行解决。同时，寻求与大事务所进行审计合作的公司自身也很有信心，审计期间也会很好的管控公司经营风险。再加之大事务所的薪酬与待遇前景不错，因此针对杰出人才有着更强魅力，工作优势也十分明显。因此，正中珠江在广东省内被誉为最有影响力的会计师事务所代表之一，这也算是在本案例中会计师事务所和被审计单位之间的利益博弈过程中，唯一一个优势的表现。

5.4 正中珠江审计力量的制约

5.4.1 对客户的依赖

事务所作为盈利性的服务机构，在进行审计工作时必然要考虑收益。如果其收益依赖于某一企业，那么独立性就会受到严重损害。在康美药业案例中，正中珠江持续十九年地为其提供了审计咨询服务，共取得审计收益 3235 万元，由此可见正中珠江对于康美药业这一大客户存在较强依赖性。多年合作正中珠江已非常了解康美药业的具体情况，此时正中珠江依然愿意冒着极大风险承接委托，也正是高额的审计收益作为两者合作的关键。

5.4.2 违规成本低

因为目前中国法律法规对审计失败有关人员的惩罚相对而言较轻，同时在实

际监督过程中，往往只是完成了部分审计报告的调查，并无法对全部审计报告作出全面检查，所以监督比较宽松，被查出的风险可能性也相对而言较小。而即便被发现一般都处以行政处罚，但并不包含民事和刑事的惩罚，由于罚款金额较小而且处罚力度也较轻，很容易让相关人员铤而走险。

正中珠江和康美制药合作十九年，并提供了十八年的标准意见的审计报告，与高昂的审计收费有非常直接的关系。但像正中珠江这样大规模的事务所又怎会不知，一旦东窗事发就一定会被处罚。但如果审计失败暴露以后的损失远低于审计合谋而带来的收益，那么基于理性经济人的假设，正中珠江可能会选择审计合谋。所以，违法成本过低，对正中珠江震慑性不够，也是造成审计失败的主要因素之一。

5.4.3 对质量控制的不重视

审计准则规定，会计师事务所应当设立质量管理复核机制，以尽可能地把控审计质量，减少审计失败的发生。作为事务所的审计人员，如果能在发表审计意见时对审计证据、审计程序等进行一定的复核，做到严格的监管，那么项目审计人员在审计过程中也必然会受到更多的制约。相应地，审计失败发生的概率就会大大降低。但对于大型事务所来说，审计业务量过大、审计人员在各项业务中投入的精力有限，也会导致审计风险。

正中珠江虽然建立了质量控制复核制度，但在实际实行中却大打折扣。在中国证监会对正中珠江的审计报告底稿调查中，发现正中珠江会计师事务所对所内人员并未实施过合理的监督，同时所制定的质量管理体系标准也并不能满足审计准则中对于质量控制的要求，因此合伙人也没有尽到监督和复核的责任。

5.5 证监会监管力量的驱动

5.5.1 监管力度

证监会作为监督市场秩序的最后一道防线，一定要有足够的威慑力，才能起到有效的监管作用。通过研究近年来对于审计失败案件的处罚方式，基本包括责令改正、没收营业收入、罚款、市场禁入等等，处罚方式都比较轻，并不

涉及民事或刑事处罚，不足以威慑审计失败的参与方。康美药业案例中，最终中国证监会对正中珠江的惩罚，主要分为责令整改、没收营业收入、处以罚款以及警告四类，特别是对注册会计师的惩罚力度较轻，最高十万元的罚款。而对于康美药业的重大财务舞弊案，除对有关负责人责令改正、处以罚款和市场禁入以外，对于实际控制人马兴田先生操纵证券市场案处以罚金 120 万，并判处了 12 年的有期徒刑。试想一下，马兴田先生与其控制的康美药业三年造假近九百亿，如果监管力度远高于造假收益和审计合谋收益，那么从一开始康美药业还会选择造假吗？正中珠江还会出具十八年的标准意见的审计报告吗？

5.5.2 监管效率

外部监督的有效性要是越高，则其对事务所和审计人员的震慑力就越强，控制效能也就越强。相关审计工作者和审计机构也将越来越自觉遵守职业道德，以尽量减少欺骗和失误，相应的有关审计失败的案例也就会受到了合理限制。而事实上，当前由于证监会对事务所进行的监督工作有很大的时间滞后性，不少审计失败案件调查所用时间较长，在事件发生时也不能及时发现，导致监管效率比较差。康美药业审计失败至少从 2016 年开始，但 2018 年 12 月 28 日被调查直至 2021 年 2 月 20 日才被正式定性为审计失败案件，足以证明证监会的监管效率是非常差的。

5.5.3 监管能力

证监会是由国务院领导的机构，拥有强大的人才储备、强硬的技术手段，并且有法律法规作为其执法依据，具有非常强大的权力和威慑力。因此，经审查的案件成功率比较高。康美药业多年来“存贷双高”、发展速度之快，都令人瞠目结舌。社会公众多次举报，最终证监会介入调查，发现了其财务舞弊及审计失败。

证监会对上市公司的监管工作可以分为日常监管和现场检查，每家上市公司会指派一名监管员，负责在日常工作中对接企业董秘、关注风险、跟踪公告、摸排舆情等。一般情况下，会有以下风险来源：首先是证监会监管员通过审核上市公司公告、联系董事会秘书等掌握的风险情况，其次是证券交易所向证监会提供的风险线索；最后是通过舆情系统发现的风险线索。若发现异常或风险，一般会

采取约谈董秘、财务总监、调取中介机构底稿、发起现场检查等监管手段。证监会监管员一般按行业分配责任公司，因此对行业比较熟悉，出现异常指标时很容易发现风险。

5.6 证监会监管力量的制约

5.6.1 职业道德

监管部门固然肩负重任，但归根到底，其内部的监督人往往也是理性经济人，具有追逐利润的本心，再加上当前监管部门的监督目标也大多是给投资人带来利益保护，所以此时，有些地方政府可能基于政绩和本区域经济社会利益的考量，对财务舞弊和明知审计失败的案件视若无睹，甚至同流合污。如果监管人员不能坚守自己的职业道德，那么监管的质量也无法保证。

康美创立后四年内即顺利上市，在上市第一年即拥有利乐公司和诺沙等多项国家新药，成了医药界的新星翘楚。对于制造业企业来说，成立四年就可以成功上市堪称神速。而且康美药业是一家医药制造业，药品的研发周期一般都比较长，少则五六年多则十年以上，可康美药业上市一年就研发出多个国家级新药，这种速度不得不令人怀疑。除了自身财务造假、审计机构不勤勉尽责以外，监管机构也为这场审计失败案提供了“便利”。据调查，康美药业自成立以来被爆出向不同机构行贿不同金额多次，其中不仅包括政府官员，还包括证监会的工作人员，他们都在康美药业的成立、上市以及发展过程中给予了过度的“帮助”。可以看出，康美药业的裙带关系非常严重，如此，相关监管部门的人员是否尽职监管，是值得怀疑的。

5.6.2 监管范围

审计失败一定伴随着财务舞弊，很多审计失败案件的暴露其实是从财务舞弊的公司作为开端的。康美药业审计失败的曝光，也是从调查康美药业着手，顺藤摸瓜发现了正中珠江对康美药业的审计是失败的。因此对于审计失败的监管不仅要关注审计工作本身，还要时刻关注被审计单位的情况。但我国的外部监管不管对于上市公司还是会计师事务所的审查主要以抽查为主，重点关注为辅，因此监

管的范围具有局限性。就康美药业审计失败案件来讲，康美药业“存贷双高”的现象一直存在，而且其净利润远高于同行业的净利润，而正中珠江却并未出具非标意见的审计报告，这并没有引起证监会的重视，也并未将康美药业和正中珠江纳入调查的范围。

5.6.3 监管成本

监管的成本是否与收益呈正比，也是监管部门考虑是否监管的重要因素。当前，我国的监管体系还不够完善，证监会的监管主要从四个方向展开，即“双随机”抽查、以风险问题为导向的专项检查、会计师事务所上市公司年报审计项目检查以及对监督举报公司的检查。可以看出，总体是以抽查为主、重点检查为辅的监管方式，这也是基于成本的考量。如果要做到全方位的监督和检查，虽然能够很大程度保证市场的公平性和稳定性，但需要花费巨大的人力、物力和财力，而且大多数企业还是遵守法律法规和道德底线的要求的，这种情况下的全面检查无疑是一种资源的浪费，也不符合我国的国情要求。因此，当证监会调查的成功概率高，且处罚收入高的情况下，其可能更愿意花费更多的成本去监管，从而降低审计失败发生的概率。在康美药业审计失败案例中，最终证监会康美药业的罚款收入为 595 万元，对正中珠江的罚款和没收收入为 5733 万元，总计 6328 万元。证监会对康美药业审计失败案件的调查长达一年两个月，花费巨大的人力、物力和财力。因此，审查成本的高低也是证监会考虑的因素。

5.6.4 监管制度

当前的外部监督工作由多部门同时进行，但各部门间却并不能形成合理的衔接与配合，而且有时候还会产生互相推诿的现象。再者，国家针对这一工作也没有形成完整而有效的监管机制和相关政策举措。对于这种相对松弛乏力的监督管理，公司和事务所势必会心存侥幸，由此不少公司就会运用相关政策漏洞，谋取不合理的利益，这对金融机构、社会公民乃至整个国家利益都会构成严重的损害。在康美药业审计失败案件的背后，很大一部分也是监管制度不完整所引起的。

5.7 冲突分析

下图 5.2 很好地阐释了康美药业审计失败中康美药业、正中珠江以及证监会之间的冲突。可以发现，康美药业舞弊动因力量强大，正中珠江正常审计力量弱、证监会正常监管力量弱，因此导致审计失败的发生。

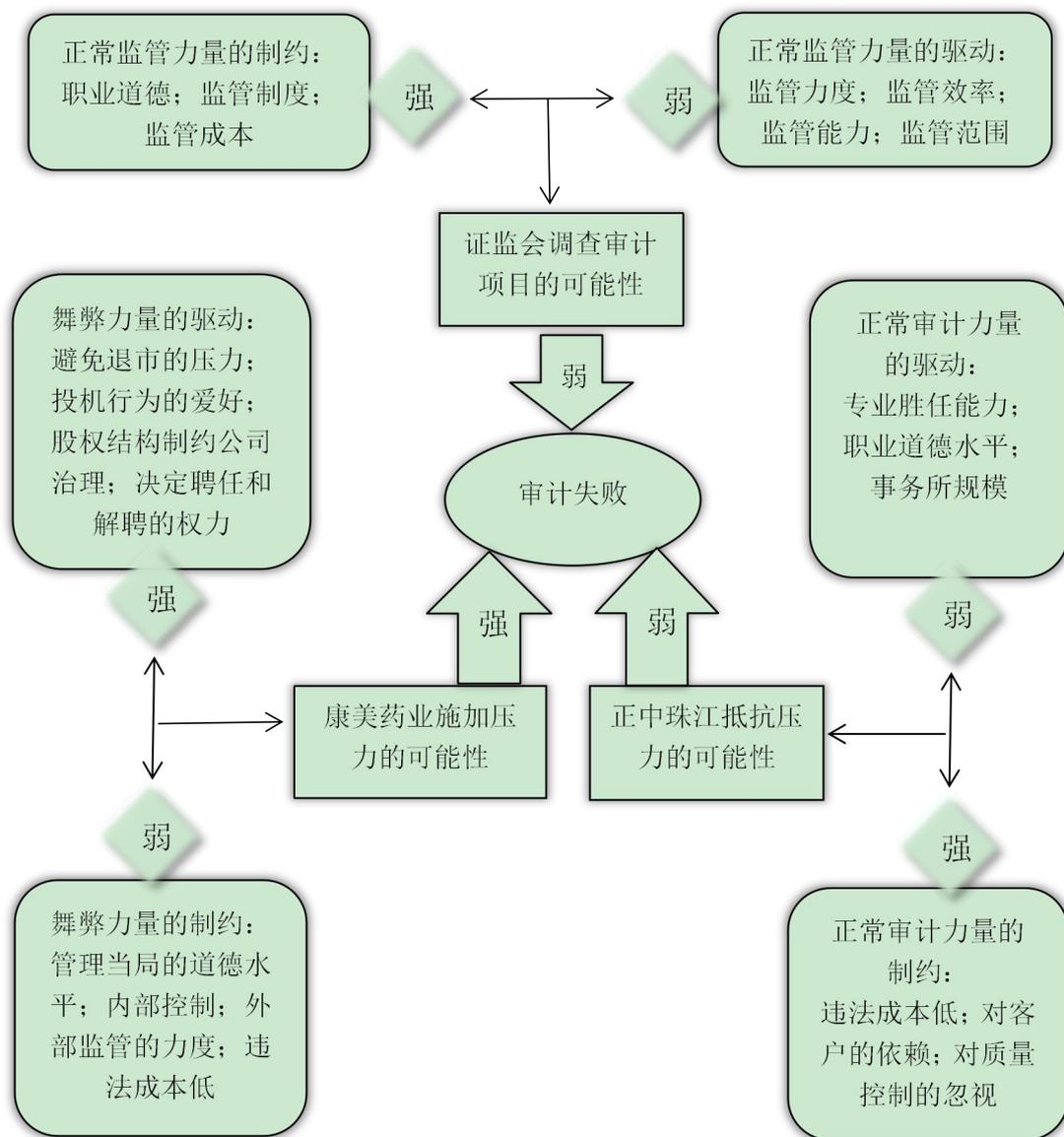


图 5.2 康美药业、正中珠江以及证监会之间的冲突分析

康美药业不管是在聘请和解聘会计师事务所还是审计收费方面都占据着主动权；而经营业绩不佳、持续经营困难、退市的极大压力导致康美药业进行财务舞弊；对康美药业内部环境进行分析，发现其作为家族企业，大股东马兴田道德水平不高，却掌握着绝对权力，企业内部组织结构混乱，给财务舞弊敞开了大门；

而我国目前对财务舞弊监管力度不够，导致康美药业舞弊力量强大，给予正中珠江正常审计工作带来极大的压力。

正中珠江对康美药业公司连续十九年的持续合作关系，使正中珠江对康美药业公司的信任很大、信赖程度也很高；其次，尽管正中珠江事务所的规模很大，但是由于高额的审计收费导致了审计师道德水准备受争议，所以事务所规模在这场博弈中的力量似乎是杯水车薪。而最后，在从中国证监会的通报中也能够看到，注册会计师的专业胜任能力并不高，对风险评价也不够精准，且应对不足。由此，正中珠江正常审计受到的制约因素比较大。

证监会是监管机构的代表性力量，本应当尽职尽责，成为市场守护的中坚力量。但在康美药业审计失败案件中，其受限于制度、成本、范围、能力、道德水平等因素，并未从源头上防止审计失败的发生，表现有三：一是监管体系不完善，制度不健全，导致监管效率低，具有极强的滞后性；二是审查成本与审查收入的考虑下，监管力度不够强、监管范围不够大；三是某些监管人员道德水平低下，过分追求利益导致监管不严，使康美药业和正中珠江有机可乘。综上，监管机构的正常监管也受到比较大的制约。

从以上分析不难看出，运用冲突理论可以很好地将被审计单位、审计机构和监管机构三方在审计失败中的力量和制约因素充分地阐释出来。可以说，审计失败是由被审计单位、审计机构和监管机构共同导致的结果。三者中的哪一方作出不恰当的选择，都会影响审计工作的质量。因此，通过改进的审计冲突模型对康美药业审计失败案件进行分析，判断三方力量的驱动与制约，以期能够防范审计失败的发生。

6 冲突理论视角下规避审计失败的措施

6.1 会计师事务所规避审计失败的措施

6.1.1 会计师事务所加强整改，优化审计环境

(1) 严格把控聘任标准

会计师事务所的聘任标准主要包括两个方面，分别是事务所与被审计单位的聘用标准和事务所与审计人员的聘用标准。

会计师事务所与被审计单位的聘任标准主要体现在会计师事务所在选择审计客户、承揽审计业务方面，需要占据主动性，提高审计独立性。首先，会计师事务所行业竞争非常激烈，各事务所之间可以相互学习，将事务所做大做强，把目标放长远，形成彼此之间的良性竞争。如果会计师事务所自身规模够大，社会公信力够强，在一方面与被审计单位签署业务约定合同时，被审计单位惧于会计师事务所的专业实力与优势，财务造假的力量可能会削弱；另一方面，会计师事务所规模大、影响力也大，出于对自身实力和声誉的考虑，违规的直接成本和间接成本较高，因此事务所可能轻易不会不勤勉尽责，甚至进行审计合谋。

会计师事务所聘请的人员是审计工作的主体力量，他们的综合素质在极大程度上决定了审计工作的整体服务质量。因此，会计师事务所一定要建立严格的人员聘任制度，严格把控人员质量，选拔专业胜任能力和职业道德双高的人员。首先，通过筛选简历选取具备职业资格的人才进行下一次的考试；其次，要采取笔试和面试结合的方式，笔试重视考查应聘者的知识，而面试重视考查应聘者的整体综合素养，包括交流沟通能力、表达能力以及职业道德等；最后，会计师事务所要明确自身招聘的人员比例，对不同层次的人员设置不同的标准，选择符合职位标准的人员，更加高效地选择与职位相匹配的人员。

通过从严把控会计师事务所与外部的被审计单位关系和内部人员招聘等标准，不但能够改善中国注册会计师行业审计环境，还能够推动被审计单位进一步优化自身内部结构，进而促进审计市场的良性竞争。

(2) 完善质量控制制度，加强监督与复核

设计和执行科学、合理的的审计质量管理体系，是优质的审计质量的关键保

障。会计师事务所要重视内部环境的建设和管理工作，首先就要从建立健全完善的审计质量控制制度入手，以降低审计风险，提高审计的服务质量，进而增强会计师事务所的整个社会声誉，以推进事务所的长远健康发展。

依法制定科学、合理的质量控制制度是保证审计质量的前提，包括管理制度和业务制度，即不仅要审计项目从编制计划到档案管理整个流程进行制度的约束，同时也要对审计方法、审计程序、审计证据等业务方面进行规定。在业务了解阶段，对于新老客户要制定不同的标准和机制，除了对新客户进行全面调查和评估以外，也要对老客户的情况进行重新调查和评估，以合理判断审计对象的环境变化。在执行审计工作时，对于审计项目组人员的配置要做到合理、专业，根据人员专长、经验、亲属关系的回避等因素，编制项目成员，必要时还需要聘请外部专家协助审计工作。在此基础上，还应当形成完善的复审机制，推进三级复审机制的实施，并逐步核实审计工作底稿中所反映的审计证据、审计程序以及得出的审计意见等等。必要时，还要从整体上把握审计项目的实施是否符合审计准则，审计意见的出具是否符合被审计单位实际情况。另外，还要求中国国内的所有会计师事务所必须全面加入同业复核计划，并针对同行复审工作提供具体的纪律、规则、结果报告和管理规范。一旦查到没有通过同业复核，将首先赋予其整改的机会并针对整改结果做出最后判断。而一旦出现了质量问题，需要从严打击，除处罚以外还应当通过曝光、吊销执照或停止执业等方式加强处罚力度。

(3) 实行审计轮换制，增加审计“第四方”

审计轮换制并非首次提出，其实在国际上早就有了惯例，再加上近年来因为长期合作关系而导致的审计失败案件的增加，我国也已经明确提出了实施审计轮换制，但对最低年限并没有进行硬性的明文规定，而是仅仅提到“会计师事务所应当按时轮换审计项目负责人和签字注册会计师”。因此实际效果并不理想，而且仍然出现了会计师事务所和被审查单位之间互相勾结、串通舞弊的现象，极大地破坏了审计工作的独立性。康美药业审计的失败，和为其审计了十九年之久的正中珠江不无关系，二者之间存在着利益的勾结，最终导致失败。虽然期间更换了注册会计师，但因其合作太久，正中珠江对康美药业过于信赖，因此并没有起到实质性的监督作用。

因此需要运用法律手段规定审计轮换制，会计师事务所也应当极力配合，达

到治本的效果。一方面，会计师事务所要从根本上落实审计轮换制。不但要定期变更审计项目负责人和签字注册会计师，同时也要对变更的审计项目负责人和签字注册会计师进行监督，使其保持相应的职业怀疑、专业的职务胜任力和相对较高的职业道德，以便重新了解、评估被审计单位的经营状况，并实施必要的审计程序，从而提供更客观、公允的报告。切忌过度依赖以前年度审计的结果，对被审计单位过度信赖，丧失独立性。另一方面，借鉴“新四方关系”，可以增加独立的“第四方”，以此加大监督力度。目前，委托人和管理层出现交叉重叠，导致审计工作的目标模糊。这种现象在康美药业中体现的淋漓尽致，马兴田既是实际控制人，又是董事长，其妻子担任副董事长，这种委托人和管理层混淆的现象是导致康美药业财务造假的重要动因。所以，会计师事务所若有意愿和被审计单位长期合作，可以寻找其他独立性人员充当代理方的主要角色，并请求被审计单位必须加入这一“第四方”，这个代理人的角色可以由监管机构人员担任，也可以由被审计单位的独立董事、审计委员会的人员来担任，甚至可以是类似保险公司这样的中介机构。

6.1.2 提高自身审计执业质量

(1) 加强职业道德建设

道德并不能完全以标准来评价，但对职业道德的建设却是不可或缺的。对审计行业而言，独立性是审计的基础和灵魂，它又分为形式上的独立和实质上的独立，形式上的独立通常是肉眼可见的，而实质上的独立却很难用一个系统的标准去衡量，这时就必须依靠审计师的职业道德来制约。由此，可以说，提高职业道德水平是维持独立性最核心的环节之一。因此，注册会计师要重视道德建设工作，以提升自我道德水准。

首先会计师事务所要加强职业道德的培训，强化思想政治教育，在事务所内部形成良好的企业文化，构建更好的职业道德建设的制度和平台。其次，注册会计师应当加强自身继续教育，定期或不定期地学习职业道德相关知识，强化风险意识，把风险导向审计的观念不仅记在心里，更要运用在实践当中。另外，事务所可举办道德方面的考试或竞赛，也可根据审计人每次参加审查项目的成绩对其道德有关方面的成绩进行评分，完善考核制度。这既能够通过公平竞争的方法提

高注册会计师的职业道德水准，也能够增强审计工作的独立性，更大程度上遵守审计准则的要求，更好的适应经济和社会的发展。

（2）不断汲取新知识、学习新方法，提升执业能力

注册会计师要在增强职业素养的同时，注意对执业能力的培育。在信息化、科技化如此发达的今天，新技术、新产业发展迅速，市场环境复杂多变，而审计的客户又涉及各行各业，作为鉴证的主体，注册会计师必须与时俱进，不断学习新技术和新方法，以此迎接审计行业的新挑战。

经济基础决定上层建筑。市场经济的变革，必然对应着准则和机制的变化。会计准则和审计准则的变化意味着审计人员必须更新自身的理论知识，以此适应经济的发展和审计行业的要求。而且，由于互联网和计算机的广泛应用，对审计师的执业服务能力也产生了新的需求。在执行审计工作的过程中，传统的“以经验审计”的方法已经不再适应现代审计的模式，审计人员要在保持应有的职业怀疑、勤勉尽责、独立性的基础上，不断学习新型的审计技术，提高专业胜任能力。

6.2 被审计单位规避审计失败的措施

6.2.1 健全公司治理，优化内部组织结构

被审计单位的财务舞弊是审计失败形成的必要条件。因此，防范审计失败最根源的解决方法就是从被审计单位入手，健全公司治理，优化内部组织结构，用内部制约的方式来降低财务舞弊发生的概率，从而提高审计质量，减少审计失败。基于本文康美药业的具体案例，对于健全公司治理，优化内部结构可以从三个方面入手。

第一，优化股权架构。科学合理的股权构成将有利于上市公司的健康、良性、蓬勃发展，但不管是股权集中度太高还是过低，均对其发展形成了不好的影响。股权集中度过高会造成企业实际控制人独掌权力，存在其“一人说了算”的问题，不利于权利的制约和制衡。过低的持股集中度又会导致企业凝聚力不足，决策效果慢，不利于公司的管理。康美制药为家族式公司，大股东马兴田通过妻子、亲密关系实际占有企业股份超过百分之四十以上，并掌握着绝对的话语权，这导致公司权力集中，财务舞弊便利性极大。因此，上市公司需要优化自身的股权结构，

维护中小股东的利益。

第二，完善内部组织结构。健全的组织结构和完善的内部管理是公司发展的基石，其治理结构如果存在问题，则会直接影响内部管理的效力。公司的内部组织结构，主要是指董事、监管层、股东代表大会，及其高层管理者相互之间的关系。良好的组织结构应该是他们之间相互制约，共同促进公司的发展。因此，被审计单位一定要平衡好公司内部关系，将董事长或者实际管理者的权力控制在一定的范围内，充分发挥监事会和独立董事的作用，做到权力的有效监督和制衡。另外企业还应当建立健全内部管控机制，并有效的实施与贯彻，防止使内控制度沦为摆设，为企业创造优良的内部管理环境，使内部管理真正发挥事前防范、事中管理、事后改进的功能。

第三，重视审计委员会的监察职责。上市公司一般均会成立审计委员会，但由于是公司内部的职能部门，对公司的内部运行进行监督。但是，大多数公司将其与外审混淆，对其并不重视。对于公司的内控是否合理，审计委员会有权利也有义务对其实施监管，这是公司自查的一种方式。为了充分发挥审计委员会的监察作用，必须保持其独立性，使得其决策权力不受管理层的影响和干预。根据对审计委员会发挥内部监督职能的规定，对会计师事务所的聘用和解雇也应该由审计委员会来决定，这不但能够对所委派的事务所进行内部监督，也同时可以使管理层与股东双方之间达成平衡。

6.2.2 转变观念，充分发挥审计的作用

审计失败的防范不仅需要监管机构的约束、会计师事务所的公允，更需要被审计单位的配合。审计作为独立的第三方，受股东委托监督管理层的代理行为，实质上是发现问题、解决问题、保护股东权益、促进公司长远发展的监督活动。但仍然有一些公司觉得审计是一个“找问题”的活动，从观念上部分公司包括其财务工作人员都对审计的本质理解存在着一定的偏离，这也使得审计工作人员在实际履行工作过程中，会遇到来自于被审计单位的障碍与各种压力，从而加大了审计工作发生的风险潜在可能性。因此，被审计单位一定要转变观念，正视审计在公司治理和发展过程中的作用，从而保证企业的长足发展。

6.3 监管机构规避审计失败的措施

6.3.1 优化监管环境，提高监管效率

监管机构是维护市场环境的最后一道防线，对整个资本市场起着举足轻重的作用。但目前监管制度不完整、监管机构分工不明确、监管人员道德水平参差不齐以及监管效率低下等问题影响着审计失败的发生概率。因此，监管机构首先要从优化自身内部监管环境，从而提高监管效率。

首先，要完善监管体系，建立健全相关法律法规。法律制度是国家经济运行的基石与保证。目前，中国有关审计的法规仍有不少，尽管在形式上法律与法规都相当丰富，但在实践中由于各种法规之间衔接率仍相当低，当审计失败案件出现、审计质量不合格时，并不能很具体的解决措施。所以，不管是会计师事务所或是上市公司都抱有侥幸心理，使得审计失败发生的概率加大。

其次，要明晰监管机构内部的分工，实现高效监督。目前中国的监管组织有证监会、注册会计师协会、审计署、审计局等，组织多而分工不清楚导致监督范围出现交叉，这样不但浪费了监督公共资源，反而会使监督效能降低。因此，监管机构要明确自身的监管责任，彼此之间相互协作、不推诿，这样既可以扩大监管范围，又可以提高监管机构的监管效率。

最后，监督机关必须强化自己的职业道德建设，提升监督能力，提高监督的权威和公信力。监管机构是发现审计失败的最后一道门槛，如果监管机构内部不能保持专业性和公正性，那么整个市场的秩序又如何维持？因此，监管机构要严控聘任标准，不断加强人员的职业道德建设和专业能力的提升，做好市场的“守门人”。

6.3.2 加大处罚成本，提高违规损失

成本与收益的考虑是每一个以盈利为目的的主体展开工作考虑的重要因素。所以，对直接导致审计失败的被审计单位和会计师事务所而言，防范审计失败就要从降低违规收益、加大违规成本的角度出发。

外部监管增加处罚成本可以从三个方面展开。首先是涉案的被审计单位。被

审计单位的财务舞弊是审计失败的源头,对于被审计单位的负责人使其情节严重程度实行一定年限的市场禁入,将其财务舞弊事件记入档案,通过互联网对其进行诚信方面的制约。接下来,监管机关要加强惩罚力度,财务造假与审计合谋无非是谋求利润,那就必须从提高处罚数额开始,使其违法收入低于违规损失,减少违法概率。再次,审计也是一项相当讲究诚信的活动,针对涉及的会计师事务所与人员在违法情节的严重与否,对其设置相应年限的业务禁入,或者取消执业资质,以此提高事务所和审计人员的风险意识。而唯有通过这些措施,才能够从司法监管角度进一步优化中国审计市场发展总体发展环境,从而有效控制审计失败的发生频次。

6.3.3 规范审计聘任和审计收费标准

审计机构与被审计单位的聘任和审计费用是双方博弈的重要力量,二者往往会因为利益作出妥协,因此需要独立的监管机构来规范审计聘任制度和审计收费的标准。

审计的聘任方面,当前证券市场上,上市公司自主选择事务所为其审计,占据着很大的主动权和优势,不利于审计的独立性和审计结果的公开性。因此,需要通过监管机构运用公开招标的方法,来实现在会计师事务所与上市公司之间的双选。该监管机构以平台的方式出现,在上市公司对审计报告和鉴证业务有需求时,将会通过在网络平台上公布招标信息并提出条件,而具备资格的会计师事务所将会进行投标,最后成功中标的事务所将通过该网络平台缴纳审计费用。该平台通常作为中介的方式出现,能够有效抑制不良竞争,使审计报告聘任过程透明化,从而营造了客观公正的竞争环境,而且有利于监管机构实时监控行业的动态。

审计收费方面,目前我国审计收费一般依据审计业务量和审计时长来确定审计收费,具有一定的模糊性和自主性。而会计师事务所与被审计单位都是以盈利为目的的主体,往往会因为利益作出某种妥协。因此,监管机构应当依据被审计单位的规模大小、风险程度以及会计师事务所的声誉、能力、规模等因素来对审计费用进行统一的标准,减少审计费用的可操作性。此外,针对所有的上市公司,监管机构还应当对审计费用的披露制度作出制度的规定,使其披露有据可循。通过以上措施,提高审计费用的公开性和透明度。

7 结论与不足

在审计活动中，被审计单位是审计的对象，会计师事务所是审计的主体，监管机关则是相对独立的第三方机构，对被审计单位和会计师事务所均起着监管的功能。因此，在冲突理论下对于审计失败问题的研究是通过三方的冲突来展开的。本文经分析发现，运用冲突理论可以较好地阐释不同审计阶段每一个主体的不同选择，在对原有冲突模型进行丰富和改进时，尽量保证对审计失败影响较大的影响因素都进入，提高冲突模型的普适性。尤其是在被审计单位、会计师事务所和监管机构都对审计失败的发生负有责任时，本模型还可以更全面、客观地剖析造成审计失败的根本原因，并提出防范措施，从而未来还可以运用这一模型分析更多审计失败案件，进一步提高民众对审计失败问题的理解与认知。

康美药业案例中，康美药业采取了连续复杂的财务舞弊，正中珠江进行审计时存在着明显的过失，而且证监会对二者的监督也有着很大的失职行为。因此，不管是康美药业、正中珠江还是证监会都应当对此次审计失败负责任。本文中运用改进后的冲突模型分析康美药业审计失败案例，发现康美药业舞弊力量非常强，但其舞弊制约力量并不足以对抗其舞弊；正中珠江正常审计的力量与制约力量有相当的差异，正常审计力量欠缺；证监会正常监管的力量又存在较多的制约因素，从而造成了审计风险的上升，发生了审计失败。因此运用改进后的冲突模型，从三方角度对影响深远的康美药业审计失败进行分析，分析结果不仅非常准确、客观、有针对性，而且还能够从根源上给出建议，防范审计失败的发生。

本文通过研究，得出了以下结论：对被审计单位实施舞弊的力量驱动，会计师事务所正常审计力量的制约因素以及监管机构正常监管力量的制约因素的有效控制，是彻底解决审计失败的重点和关键所在。要通过进一步的探索，减弱被审计单位舞弊力量，增强会计师事务所正常审计力量和监管机构正常监管的力量，减少审计失败的发生，维护审计行业的声誉和资本市场的秩序稳定。基于以上分析，本文对于规避审计失败从三个方面展开：第一，从会计师事务所角度，要加强整改，优化审计环境，提高自身审计执业质量。第二，从被审计单位角度，要健全公司治理，优化内部组织结构；转变观念，充分发挥审计的作用。第三，从监管机构的角度，要改善监管环境，提高监管效率；加大处罚成本，提高违规损失；规范审计聘任和审计收费标准。通过以上措施能够有效规避审计失败的发生。

然而，由于自身研究水平的限制、审计行业的复杂特性以及资本市场的多变性，单纯依靠理论和对个案的研究来规避审计失败可能过于表面化，而且普适性有待商榷。希望在今后，能够继续学习和研究，为审计行业的良性发展贡献出自己的微薄之力。

参考文献

- [1] Angelo,L.E. Auditor Size and Audit Quality[J].Journal of Accounting and Economics, 1977,(3):3-7.
- [2] Arie Goldman,Benzion Barlev.The Auditor-firm Conflict of interests:Its Implications for Independence[J]. The Accounting Review,1974(10):707-718.
- [3] Dye,R.A. Auditing standards,legal liability,and auditor wealth [J]. Journal of Political Economy.2011, (101): 887-914.
- [4] Filex Pomeranz. The Successful Audit[M]. New York:Business One Irwin.1990.
- [5] Hillegeist. Financial reporting and auditing under alternative legal regimes[M]. Berkeley:University of California ,1998.
- [6] M.S.Beasley, Carcello, D.R. Hermanson. Top 10 Audit Deficiencies [J].Journal of Accountancy,2001 (4) : 55-57
- [7] Palmrose Z. Analysis of auditor litigation and audit service quality[J].The Accounting Review, 1988 (01): 55-71.
- [8] Patrick Kraub, Paul Pronobis, Henning Zulch. Abnormal audit fees and audit quality:initial evidence from the German audit market [J]. Journal of Business Economics,2015, 85:45-85
- [9] Rose, R.L.Earnings Manipulation in Failing Firms.Contemporary Accounting Research20(2). 2010: 361-408.
- [10] St.Pierre & Anderson. The analysis of industry-specific auditor concentration : Towardsexplanatory model. The Accounting Review. 2008, (4): 479-492.
- [11] Summers SL, Sweeney JT. Fraud Lenin Miss cattlemen Financial Statements and Insider Trading:AnEm Empirical Analysis .Accounting Review , 1998 (1):31-46."
- [12] Yun Sun,Xiaosong Bi, Yanfen Huang .The Analysis on t he Causes of CPA Audit Failure[J]. Frontiers of International Accounting. 2015, 4,16-23

- [13] 查文卉. 内部控制如何有效防范“忽悠式”重组——基于鞍重股份重组失败的案例研究[J]. 市场论坛, 2017(05):41-43.
- [14] 陈小兰. 会计师事务所审计质量研究[J]. 当代会计, 2021, (18):22-24.
- [15] 陈志强. 质疑审计失败主流观点[J]. 审计月刊. 2006(13):9-10.
- [16] 陈卓, 刘铭. 上市公司财务舞弊问题分析及审计对策研究——基于2012-2017年证监会行政处罚公告[J]. 财会研究, 2021(02):39-43.
- [17] 程绚丽. 基于角色冲突的内部审计有效性研究[J]. 现代经济信息, 2018(10):260.
- [18] 邓芳. 信息化水平对审计收费的影响研究[J]. 审计研究. 2015, (1):58-60.
- [19] 董芳芳. GP会计师事务所对康美药业审计失败案例研究[D]. 沈阳: 辽宁大学, 2020.
- [20] 董晋. 从康美药业造假事件探析上市公司财务异常指标[J]. 航空财会, 2020, 2(06):56-60.
- [21] 顾凤双. 会计师事务所轮换制与审计独立性[J]. 金融经济, 2018(24):184-185.
- [22] 胡忠兰. 基于中介审计视角的“忽悠式重组”问题的探讨[J]. 财会学习, 2017(11):128-129.
- [23] 李丹. 会计师事务所对客户经济依赖会削弱审计质量吗? [J]. 审计研究, 2015, 5:102-112
- [24] 李杰, 佐岩. 审计失败的反思与应对——以天丰节能公司审计失败案为例[J]. 财会通讯. 2018, (1):85-88.
- [25] 李俊梅. 我国注册会计师行业专长现状及其特征的实证研究——来自中国证券市场的经验证据[J]. 商业时代, 2010(34):71-73.
- [26] 李视友, 王永秀. 审计分析程序的运用探讨——基于“康美药业”案例[J]. 国际商务财会, 2022(02):55-61.
- [27] 李鑫娜. 基于审计冲突模型的审计失败案例研究[D]. 南昌: 华东交通大学, 2019.
- [28] 李治堂, 史玉凤, 田丰畅. 上市公司审计失败原因及对策分析——以正中珠江审计康美药业为例[J]. 财务管理研究, 2021(01):18-22.

- [29] 李子嫣, 毛腊梅. 上市公司财务舞弊反思[J]. 合作经济与科技, 2021(03):154-156.
- [30] 刘彬鑫. 注册会计师审计失败问题探析——基于康美药业股份有限公司审计失败案例[J]. 财会研究, 2021(03):44-50.
- [31] 刘峰, 赵景文, 涂国前, 黄宇明. 审计师聘约权安排重要吗?——审计师声誉角度的检验[J]. 会计研究, 2010(12):49-56.
- [32] 刘珺玠. 简析我国注册会计师行业审计失败原因及防范措施[J]. 财会学习, 2020(34):133-134.
- [33] 刘明辉. 我国审计需求的异化及制度成因[J]. 审计与经济研究. 2011(4):3-12.
- [34] 罗洁. 基于审计冲突理论的审计失败案例研究[D]. 株洲: 湖南工业大学, 2020.
- [35] 罗勇. 我国注册会计师审计失败的原因及对策探讨[J]. 财会学习, 2017(07):120-121.
- [36] 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(03):23-25+3.
- [37] 石春蕾, 于静霞. 审计失败的原因及防范对策——以绿大地企业为例[J]. 中国商论, 2017(31):113-114.
- [38] 舒惠好, 殷德全. 优化审计执业环境 推动提升审计质量[J]. 中国注册会计师, 2021(02):20-24.
- [39] 宋健, 田海霞. 注册会计师审计质量影响因素分析[J]. 企业导报, 2013(07):155-156.
- [40] 王翠琳, 李文. 基于扎根理论的审计质量影响因素分析——以瑞华事务所为例[J]. 财会月刊, 2020(24):86-92.
- [41] 王静静. 从华锐风电审计失败案例看职业怀疑在审计中的运用[J]. 财务与会计, 2016(16):42-44.
- [42] 王曙光, 董洁. 康美药业财务舞弊案例分析——基于审计失败的视角[J]. 财会通讯, 2020(23):116-120.
- [43] 王兆林. 浅析会计师事务所治理与审计质量控制[J]. 中国商论,

- 2016(08):77-79.
- [44] 韦玮, 洪范, 朱大鹏. 上市公司财务造假、审计师职业怀疑与审计失败——以康得新为例[J]. 财会研究, 2020(07):64-67.
- [45] 翁健英. 资产重组、财务报表舞弊与审计失败——基于九好集团的案例分析[J]. 财会月刊, 2020(23):81-85.
- [46] 吴治国. 企业审计失败的原因与对策分析[J]. 财会学习, 2020(18):186-187.
- [47] 杨新华. 两职合一、财务舞弊和审计失败——以康美药业为例[J]. 全国流通经济, 2021(25):178-180.
- [48] 叶凡. 审计师规模与审计质量: 声誉视角[J]. 会计研究, 2017, 3: 75-81
- [49] 尹释霖. 上市公司审计失败问题研究[D]. 北京: 北京交通大学, 2016.
- [50] 游柏祥, 陈品如. 企业信息化水平对审计收费的影响研究[J]. 审计研究. 2017, (1): 78-87.
- [51] 翟文新. 博弈论视角下审计失败案例研究[D]. 石家庄: 河北地质大学, 2020.
- [52] 张健, 魏春燕. 法律风险、执业经验与审计质量[J]. 审计研究, 2016(01):85-93.
- [53] 张文荣, 张景瑜. 审计何以失败——对 2001 至 2020 年度处罚会计师事务所及注册会计师的分析[J]. 中国注册会计师, 2021(02):119-123.
- [54] 赵媛超, 潘慧婷. 审计质量影响因素及对策措施研究——以康美药业为例[J]. 现代商贸工业, 2022, 43(03):110-112.
- [55] 郑朝辉. 上市公司十大管理舞弊案分析与侦察研究[J]. 审计研究, 2001(6): 45-46
- [56] 郑婷, 张庆. 上市公司并购中的监管问题的探讨——基于金亚科技案例的分析[J]. 当代经济, 2016(17):16-17.
- [57] 朱松, 柯晓莉. 审计行业监管有效性研究——基于证监会处罚公告后事务所策略选择的经验证据[J]. 财经研究, 2018, 44(03):56-67.

致 谢

青春正在以肉眼可见的速度逝去，三年硕士求学时间，也将要画上句号。这三年，漫长又短暂，曾经因为期末考熬夜背书、因为线上学习无所适从，也因为论文的撰写焦头烂额，但更因为学习上的收获和人生道路的成长而感到满足。一幕幕往事浮现在眼前，才更能体会到走过的路有多珍贵。

我要诚挚地谢谢我的导师，非常幸运能够成为他的学生。他曾说过“每一个学生都像是家人，师门中的每一个人无论以后走多远，都要记得这个家”，我想，这大概是作为导师给我们最大的安全感吧！回想每一次师门的课题研讨，他都会毫无保留地分享自己在审计方面的丰富经验，也充分地给予每个人发挥的舞台，而研讨的时间好像总是不够用，好多次图书馆的保安叔叔都过来提醒我们“图书馆要关门啦”，大家才会意犹未尽地结束发言。在论文的撰写过程中，从刚开始的定方向、选案例，到一次次的修改、最终定稿，导师给了我很多建议，而且在资料的搜集上也给了我很多帮助。他严格的科研精神、精益求精的授课态度和丰富的实战经验，都深刻地影响着我，也会在未来一直激励着我。

有人陪伴着一起努力，似乎学业上的辛苦和生活里的不容易都显得微不足道。我要谢谢我的宝贝室友们，谢谢她们一路以来的相伴与包容。从研一伊始初见的拘谨，到现在的无话不谈，一起吃饭、一起逛街，一起抱怨现实的残酷、一起谈论对未来的憧憬，也曾一起为了彼此论文中碰到的困难绞尽脑汁，这些都是我珍贵的记忆。未来，愿我们都能成为想成为的样子。

感谢的人有很多，有过去教育我帮助我的师长们，一起学习成长的伙伴们、鼓励着我的朋友们，为我论文付出宝贵时间和辛勤评阅的专家学者们，当然还有兰州财经大学这个我学习生活七年的地方。最应该感谢的其实是我的父母，是因为有他们一路以来无私的付出和无言的支持，我才能像现在这样乐观和无畏，有底气地向前走！

毕业在即，但学海无涯。这一路上的滴滴感动与收获，我一定会好好珍藏，也将带着感激之心不断地向前。