

分类号 F239/174
U D C _____

密级 公开
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 基于职业怀疑视角的审计失败问题研究
——以 LY 公司为例

研究生姓名: 吴国铨

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: 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：吴国铨 签字日期：2022.6.2

导师签名：张合辉 签字日期：2022.6.6

导师(校外)签名：李松 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：吴国铨 签字日期：2022.6.2

导师签名：张合辉 签字日期：2022.6.6

导师(校外)签名：李松 签字日期：2022.6.6

**Research on audit failure from the
perspective of professional skepticism --
Taking LY Company as an example**

Candidate : Wu Guoquan

Supervisor:Zhang Jinhui Lin Jun

摘 要

会计师事务所作为独立的社会中介,对于上市公司每年披露的年报起着非常重要的监督、评价和鉴证作用,对被审计单位历史财务信息发表的审计意见,便于利益相关者了解被审计单位真实的财务状况,有助于相关利益者借此做出经济决策。但近年不断涌现出的审计失败案件,诸多利益相关者在经济上遭受重大损失,同时也让社会各界开始质疑注册会计师的专业胜任能力。审计失败是多种因素共同作用的结果,可能与被审计单位自身舞弊有关,也可能与审计人员失职有关。

根据审计准则相关规定,审计人员要在执业过程中对可能导致错报的情况保持警觉,即保持应有的职业怀疑态度。但在现有审计准则中,对职业怀疑的表述仍然较为生涩,不利于在实务工作中指导审计人员。因此,有关方面针对准则中的相关表述出具了问题解答,以便对职业怀疑的内涵、保持怀疑的必要性等进行进一步解释说明。此外,尽管事务所和审计人员基于准则的要求,对职业怀疑的重视程度在逐步加深。但不可否认的是,在现有的诸多执业注册会计师中,还是普遍存在对职业怀疑的认识不够、理解不到位以及不能合理保持职业怀疑等问题。因此,本文基于职业怀疑视角分析导致审计失败的原因。

本文是以理论研究 with 具体案例分析相结合的方法,基于职业怀疑视角对 LY 公司审计失败案例进行研究。本文在搜集、整理国内外相关文献的基础上,以委托代理理论、信息不对称理论以及舞弊三角理论作为本文的理论基础,结合具体的案例公司,对立信会计师事务所相关审计人员审计 LY 公司的过程进行全面分析,剖析注册会计师在审计中职业怀疑不足的种种表现及其带来的严重后果,总结此次审计失败的原因。随后,在统计证监会 12 年间对审计失败涉案事务所处罚的基础上,进一步探究职业怀疑与审计失败的关联性,以此得出结论:注册会计师未能有效保持职业怀疑是导致审计失败的主要原因。后续是从审计人员及事务所角度分析导致审计师不能有效保持职业怀疑的原因。最后,从职业怀疑视角提出防范审计失败的相关对策,以此来尽可能规避审计失败。

关键词: 职业怀疑 审计失败 立信会计师事务所

Abstract

As an independent social intermediary, accounting firms play a very important role in supervising, evaluating and authenticating the annual reports disclosed by listed companies every year, and issue accurate audit opinions on the historical financial information of the audited unit, so as to facilitate stakeholders to understand the real financial situation of the audited unit, so as to facilitate stakeholders to make economic decisions. However, in recent years, the continuous emergence of audit failure cases, many stakeholders have suffered great economic losses, and at the same time, all sectors of society began to question the professional competence of certified public accountants. Audit failure is the result of the joint action of many factors, which is related to the fraud of the audited unit. As the audit subject, certified public accountants are also an important factor inducing audit failure.

According to the relevant provisions of the audit standards, auditors should be alert to the situation that may lead to misstatement in the process of practice, that is, maintain due professional skepticism. In the existing auditing standards, the expression of professional doubt is still relatively vague, which is not conducive to guiding auditors in practical work. Therefore, the relevant parties have issued questions and answers to the relevant statements in the guidelines in order to further explain the connotation of professional doubt and the necessity of maintaining doubt. In addition, although firms and auditors pay more attention to professional suspicion based on the requirements of the standards. However, it is undeniable that among many existing certified public accountants, there are still some problems, such as insufficient understanding of professional doubt, inadequate understanding and unable to reasonably maintain professional doubt. Therefore, this paper analyzes the causes of audit failure from the perspective of professional skepticism.

Based on the combination of theoretical research and specific case analysis, this paper studies the audit failure case of LY Company from the perspective of professional skepticism. Based on the collection, collation and analysis of a large number of relevant literature at home and abroad, this paper takes the principal-agent

theory, information asymmetry theory and fraud triangle theory as the theoretical basis of this paper, and makes a comprehensive analysis of the audit process of LY Company by the relevant auditors of Lixin accounting firm in combination with the specific case company, This paper analyzes the various manifestations of CPA's lack of professional doubt in audit and its serious consequences, and summarizes the reasons for the failure of this audit. Then, based on the statistics of the penalties imposed by the CSRC on the firms involved in audit failure in recent 12 years, this paper further explores the relationship between professional doubt and audit failure, and comes to the conclusion that the failure of certified public accountants to effectively maintain professional doubt is the main reason for audit failure. The follow-up is to analyze the reasons why auditors can not effectively maintain professional doubt from the perspective of auditors and firms. Finally, from the perspective of professional doubt, this paper puts forward relevant countermeasures to prevent audit failure, so as to avoid audit failure as much as possible.

Keywords: Professional suspicion; Audit failure; Lixin Certified Public Accountants

目 录

1 引 言	1
1.1 研究背景、目的及意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究目的及意义.....	2
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 关于审计职业怀疑的研究.....	3
1.2.2 关于审计失败的研究.....	5
1.2.3 关于职业怀疑与审计失败的研究.....	7
1.2.4 关于防范审计失败的研究.....	8
1.2.5 文献评述.....	9
1.3 研究内容和研究方法.....	10
1.3.1 研究内容.....	10
1.3.2 研究方法.....	11
2 相关概念和理论基础	12
2.1 相关概念.....	12
2.1.1 注册会计师职业怀疑.....	12
2.1.2 审计失败.....	12
2.2 理论基础.....	13
2.2.1 委托代理理论.....	13
2.2.2 信息不对称理论.....	14
2.2.3 舞弊三角理论.....	14
3 LY 公司审计失败案例介绍	16
3.1 LY 公司简介.....	16
3.2 立信会计师事务所简介.....	16
3.3 LY 公司审计失败事件回顾.....	17
3.4 LY 公司财务舞弊的主要情况介绍.....	18
3.5 立信所缺乏执业怀疑的具体表现.....	19

3.6 中国证监会对审计失败的处罚结果.....	21
4 基于职业怀疑视角的审计失败成因分析.....	22
4.1 风险评估程序中审计职业怀疑的缺失.....	22
4.1.1 外部环境.....	22
4.1.2 经营环境.....	24
4.1.3 财务环境.....	32
4.2 风险应对过程中审计职业怀疑的缺失.....	33
4.2.1 重新执行流于形式，控制测试无效.....	34
4.2.2 实质性程序执行不到位.....	35
4.3 审计证据证明力不足，难以支持审计结论.....	40
4.4 注册会计师职业怀疑与审计失败关联性分析.....	40
4.4.1 证监会处罚案例统计分析.....	40
4.4.2 职业怀疑不足是导致审计失败的主要原因.....	44
4.5 审计人员缺乏职业怀疑的原因分析.....	45
4.5.1 审计人员方面.....	45
4.5.2 事务所方面.....	46
5 基于职业怀疑视角的防范审计失败措施.....	48
5.1 注册会计师方面.....	48
5.1.1 提高职业怀疑的意识.....	48
5.1.2 强化自身专业胜任能力.....	48
5.2 会计师事务所方面.....	49
5.2.1 增强注册会计师的独立性.....	49
5.2.2 拓展复核制度，增加对职业怀疑的相关复核.....	50
6 研究结论与研究不足.....	52
6.1 研究结论.....	52
6.2 研究不足.....	52
参考文献.....	54
后 记.....	59

1 引言

1.1 研究背景、目的及意义

1.1.1 研究背景

资本市场的快速发展及新修订证券法的颁布,说明我国对上市公司的准入门槛要求越来越高,包括社会公众在内的各方利益相关者对上市公司会计信息的需求日益增加、对会计信息质量的要求也是逐渐从严。会计师事务所作为独立的第三方,起着非常重要的监督、评价和鉴证作用,要对被审计单位历史财务信息发表准确无误的审计意见,便于利益相关者了解被审计单位真实的财务状况,以便于相关利益者借此做出经济决策。注册会计师具备的专业胜任能力以及良好的职业道德,使其能够在执行审计业务过程中保持独立、秉持客观公正的职业态度,深受公众和投资者的信任和尊重。

随着我国对市场经济开放,我国境内上市公司的数量及其总市值逐年稳步上升。上市公司对于我国经济又好又快发展的重要性不言而喻。但近年不断涌现出的审计失败案件,诸多利益相关者在经济上遭受重大损失的同时,社会各界对注册会计师专业胜任能力的质疑声也是此起彼伏。研究近年来审计失败的案例不难发现,大多数审计失败都是与被审计单位策划的财务舞弊有关,如:康美药业、万福生科、獐子岛等。证监会在对涉事企业进行处罚的同时,也会处罚因未勤勉尽责的涉事审计人员。

随着时间的推移,诸多审计失败的案例逐渐显露真容。审计失败案例的发生,可能与被审计单位自身存在的舞弊关联密切。同样,也可能与审计人员自身失职有关。对存在舞弊行为的被审计单位审计时,因审计师未能有效发现审计客体客观存在的各类潜在重大错报而出具错误的意见类型,导致相关利益人群在经济上受到损失。审计失败是多种因素共同作用的结果。其中,被审计公司的蓄意舞弊、注册会计师丧失独立性等,均有可能造成审计失败。因此,笔者认为有必要研究审计主体的职业怀疑态度是否对审计结果有直接影响。LY 公司作为在深交所中小板上市的公司,立信对其连续提供五年的财务报表审计服务。立信作为专业的

社会中介，却未能发现 LY 公司在 2017 年度以前的财务舞弊。立信所相关审计人员对 LY 公司审计时是否保持应有的职业怀疑值得我们分析。因此，选择研究立信对 LY 公司的审计失败案例正是本文的选题依据所在。

1.1.2 研究目的及意义

1. 研究目的

上市公司是稳固我国市场经济健康发展的重要一环。但在现实环境中，部分上市公司管理层，由于受到利益的驱使以及缺乏诚信等原因，致使其所在的公司出现了由于财务舞弊而导致的审计失败。事务所对上市公司的审计失败，特别是对包括中小股东及散户在内的与之相关的利益群体的切身利益影响重大，更是给他们本身造成了巨大的经济损失。所以，针对上市公司审计失败的原因分析以及对策研究，对于保护与上市公司相关利益群体的切身利益，甚至是对资本市场的健康发展保护意义深远。本文以 LY 公司为例，对立信对该公司审计失败进行分析研究，总结立信对其审计失败原因。根据其中存在的问题，希望为其他注册会计师提供审计思路和切实可行的应对策略，提醒其他审计师关注并保持职业怀疑，以此来挖掘、剖析被审计公司中潜在的高风险点。审计师要努力提升审计质量，尽力避免审计失败。以此来增加公众对社会审计行业的信任；同时，督促事务所和审计人员要以“专业、客观”的社会中介形象，为资本市场的发展贡献自身力量。

2. 研究意义

就理论而言，审计失败和被审计单位策划的财务舞弊紧密联系。由于审计失败而出具的错误的审计意见报告对相关利益人群造成的损失难以估量。被审计单位精心策划的财务舞弊是导致后续审计失败的前提条件，为了让注册会计师出具符合管理层意愿的报告类型，涉事企业无所不用其极，对财务和非财务数据进行各种粉饰甚至篡改。在已有的参考文献中，大多都是从被审计单位财务舞弊来角度出发研究审计失败，而忽视了作为审计主体的注册会计师在其中发挥的作用以及对结果的影响。面对审计失败的后果，注册会计师同样难以推卸自身责任。保持职业怀疑对保证审计质量尤为重要，便于审计师对职业判断的运用，同样为设计及执行审计程序提供帮助，以此降低检查风险。因此，笔者试图从注册会计师

的职业怀疑角度来审视注册会计师在审计失败过程中是否做到勤勉尽责。

从现有的审计失败的案件来看，企业舞弊方式有很大的相似性。因此，研究并分析企业舞弊手段、总结审计经验，对防范审计失败异常重要。其次，在审计过程中，职业怀疑态度也是保证审计效率、效果及质量不可或缺的因素。研究审计主体的职业怀疑态度，有助于减少审计失败的发生。本文的关注点在于，职业怀疑视角下审计客体筹谋舞弊对审计失败的影响，结合审计师的职业怀疑素质与管理层舞弊对于审计失败的共同影响展开讨论。为此结合实际案例公司，建立相关研究框架，丰富案例论文的研究视角。

时至今日，我国市场经济稳健发展，股民数量逐年增加，针对上市公司的审计报告需求越来越多，使用范围越来越广，对相关利益方凭此做出经济决策的影响越来越大。近年来，针对上市公司的审计失败案例逐年增加，被审计单位财务舞弊涉及的金额越来越大，涉及利益人群范围也越来越广。针对公众对社会审计的质疑，妥善解决信任危机迫在眉睫。因此，如何有效预防审计失败成为了当前必须要面临和解决的问题，从不同角度对审计失败的研究分析势在必行。

分析 LY 公司审计失败案例不难发现，LY 公司的财务舞弊是导致审计失败的直接诱因。但注册会计师同样难以推卸自身责任。立信所相关审计人员自身的职业怀疑水平高低，以及是否发现了审计客体的舞弊行为，都与后续的审计失败紧密关联。审计失败是受多种因素共同影响和决定的，为了防止后续审计失败的发生，要重申社会审计的独立性、提请审计师在审计中保持必要的职业怀疑思维。基于此，审计人员才有可能防范、规避审计失败的发生。这种思维对其他注册会计师在审计过程中也具有一定的借鉴意义，对防止审计失败提出相关建议。增加社会公众对社会审计行业的信任、提高投资者的信心、促进上市公司更好的发展。

1.2 文献综述

1.2.1 关于审计职业怀疑的研究

审计人员提供服务应具备的重要素质之一，就是保持合理的职业怀疑态度。通过梳理相关文献发现，国外学者对职业怀疑的理解仍然持有不同观点，对职业怀疑定义的界定尚存在分歧：Kadous 等（2003）认为，职业怀疑的实质就是审

计的灵魂——独立性。Payne 和 Ransay (2005) 则认为, 职业怀疑与信任两者间相互矛盾。Hurttt 等 (2010) 曾指出, 信任只是职业怀疑特征之一。

目前, 国外对职业怀疑内涵的理解尚未统一。西方学者各自分别支持中立观及推定怀疑观这两种观点。

中立观的含义是审计师面对服务对象管理层的声明不发表任何意见, 既不认为其声明可靠, 也不认为其不可靠。审计人员要以中立、客观的态度执行程序、搜集证据。Bamber 等 (1997) 认为, 审计人员要以中立的态度, 根据不断获取的、新的审计证据去刷新他们对审计客体的认知。Cushing (2003) 同样认为, 审计人员应以一种中立、客观的态度做出判断, 对被审计公司不能太信任, 也不能完全不信任。

但学术界普遍推崇的是推定怀疑观。其内涵则是审计师得到证据以前, 首先假设其服务对象管理层的声明不可靠。Shaub (1996) 研究后认为, 验证被审计公司的信息是否合法、准确和真实, 是审计师保持怀疑的本质。Bell 等 (2005) 也赞同上述观点, 即得到有效证据前, 审计师要假定被审计公司内部存在不同程度的不诚信行为。Quadackers (2009) 则认为, 职业怀疑态度是以批判性思维评价客户材料的真实性。

Popova (2008) 研究后强调, 审计师自身怀疑水平的高低, 与其做出对被审计单位相关判断的质量直接正相关。此外, Popova (2013) 通过实验发现, 审计经验在一定程度上对职业怀疑有着积极影响。尤其当审计人员职业怀疑不足, 审计经验能帮助其生成更多、更有效的职业怀疑, 从而提高审计质量。Carpenter & Reamers (2009) 研究发现, 合伙人对职业怀疑的关注程度, 直接影响着审计师对潜在舞弊的警醒程度。

对比国外研究, 我国学者研究职业怀疑相对滞后。检索国内现有文献可以看出, 研究职业怀疑的文献依旧不充分。

陈毓圭 (2021) 认为, 审计的本质就是挖掘被审计单位的潜在问题, 如果没有质疑的态度, 忽视、甚至放任不管被审计单位不合逻辑的可疑现象, 就会更加难以发现其中潜在的错报, 因而完全背离了审计的初衷。张连起、丁勇 (2004) 则是认为, 审计师首先就是要假定被审计公司财务报表失真, 以怀疑态度执行审计程序后, CPA 才能验证对报表的质疑是否恰当。他们的观点与上文的推定怀疑

观一致。陈孝（2006）则更是认为，在为客户提供非审计服务时，审计人员也该保持怀疑的理念；并强调要在被审计单位具体场景中将其做到具体运用。但是，刘明辉、毕华书（2007）同时强调，职业怀疑并不是怀疑被审计公司的一切，应把握好尺度。王利红（2009）等人认为，职业怀疑的底线即是为了获取“合理保证”。屈小兰，张继勋（2012）在梳理西方学者关于审计职业怀疑的研究时认为，中立观的本质实际上不利于职业怀疑，由此致使审计失败的可能性增大。

1.2.2 关于审计失败的研究

国外学者最早起步对审计失败的研究。Mauts 等（1990）指出，审计师是否以审计准则为准绳进行执业，是判断是否审计失败的关键。若审计师严格依据准则开展业务，即便审计意见与审计客体实际情况有出入，也不能认为是审计失败。Arens（2017）等人强调，若 CPA 未能发现服务客户违反相关会计准则的行为，并为其出具了与事实有差异的、不恰当的审计意见，就是审计失败。

国外学者对审计失败成因的研究，主要从审计主体、被审计对象及外部环境三个层面展开。

De Angelo（1981）通过研究指出，若审计人员的专业水平、整体素质尚有不足，在不了解客户实际经营状况的情况下开展审计，致使其利用自身的判断而选择执行的审计程序有误，最终的结果就是导致审计失败。Filex（1990）研究指出，审计失败与 CPA 所在会计师事务所管控体系是否完善存在重要关联。Timothy（2000）则是强调了独立性对于审计的意义——若审计师不能保持相对独立，就会增大审计失败发生概率。Tackett（2004）总结审计失败原因时认为，人为过错、审计师舞弊、不正当的客户关系以及经济利益造成的不良影响这四个方面，相互交织、共同影响审计失败。

Palmrose（1987）指出，审计失败受被审计公司客观存在的财务压力的影响，这种压力导致审计风险骤升。Carcello（1994）指出，导致后续审计失败结果的重要前提是审计客体以粉饰手段进行舞弊。

Wilson，Francis（2005）研究发现，当事务所处于法律监管严格、较高诉讼成本的大环境时，会向审计客户索取较高的审计费用，以此来规避自身的诉讼风险。与之关联的，就是事务所对于规避审计失败的考虑。Hillegeist（2012）

研究指出，法律制度的严格程度与审计失败的发生频率直接负相关。

而我国学者尚未对审计失败的内涵达成共识。在目前现有研究中，我国学者对审计失败的普遍观点，可分为以下两种：

一种为“过程论”。“过程论”认为，基于审计人员执业中会面临客观存在的局限，CPA 无法详查被审计公司所有财务信息，只能尽力提供合理保证。故而以审计结果与被审计公司实际情况有出入，即定义成审计失败过于绝对。范文红（2005）研究后强调，不能仅以审计结果与被审计公司实际情况有出入就定义审计失败，在此基础上还需了解 CPA 在审计中对审计准则的遵守情况。叶陈云（2016）所持观点与上述观点一致，因审计师违反准则规定，且提出错误的审计意见才能被定义为审计失败。

另一种为“结果论”。陈志强（2006）则认为，上述观点完全偏离了审计目标论。因而对于审计失败的界定完全不同于上文所述观点，即审计师出具的审计意见与被审计公司实际情况有差异，因提供错误信息误导了投资者，严重扰乱市场秩序，无论其在审计中是否勤勉尽责，都应被定义成审计失败。林钟高、叶德刚（2002）认为，CPA 出具的审计结论与被审计公司实际情况不完全一致，就是审计失败。毕小卓（2016）研究指出，被审计公司刻意隐瞒自身错误、CPA 违反准则规定执业是造成审计失败后果的直接成因；因审计主、客体导致的审计失败，都让利益相关者深受其害。因此无论责任在谁，只要审计结论与服务对象的实际情况不同，就可认定为审计失败。“结果论”强调的是审计结论与被审计公司实际情况两者之间的差异。

国内学者也是从审计主体、被审计对象及外部监管三个层面展开分析研究审计失败的成因。

刘冬梅（2015）研究后指出，审计失败受被审计单位舞弊等外部因素影响的同时，也受 CPA 专业能力不足、丧失独立性等内部因素的作用。王玉（2010）认可并提出了与上述相似的观点，审计失败最根本的原因，就是审计师丧失了独立性。李平（2011）研究部分上市公司审计失败案例后发现，与客户建立较长时间服务关系的事务所，其自身独立性多少会受到影响。王静静（2016）分析华锐风电审计失败案例时指出，导致该案例审计失败的原因之一，就是 CPA 未能保持合理的职业谨慎。李莫愁（2017）研究审计失败与准则之间关系时提出，审计失败

的主要原因就是 CPA 违反审计准则执业。赵润华、赵静（2013）指出，CPA 丧失独立性，是导致后续审计失败的罪魁祸首。薄澜和姚海鑫（2013）发现，审计师稽查舞弊能力的欠缺、敬业程度不足，都易于造成审计失败的后果。杜珊（2017）则认为，宽松的监管环境为审计人员刻意迎合客户不合理的需求，甚至是为追求自身利益而出卖“审计意见”提功了便利，使其彻底丧失了应有的社会责任。

石春蕾、于静霞（2017）分析绿大地审计失败案例时提出，审计客体内部治理结构混乱，不利于审计人员规避审计失败。王小宝（2020）则是认为，上市公司自身舞弊，为后续审计失败埋下伏笔。秦荣生（1999）则认为，审计失败是企业舞弊以及审计人员无意失误或刻意联合企业舞弊共同作用的结果。李寿喜、何逸冰（2017）研究发现，国内部分企业多少存在内部控制方面的问题，其中也包含了部分高管违规、财务造假等问题的大型上市公司。但正是因为违规成本低，以至于部分事务所为追求非法利益而与被审计公司串通，对其出具了错误的审计结论，造成了后续投资者的损失，因而制约了资本市场的有序发展。

李爽、吴溪（2001）分析研究了证监会对审计失败所涉及的公司及事务所的处罚后指出，监管方面客观存在的一些问题也影响着审计质量的高低。赵润华、赵静（2013）分析事务所外部环境时重申，处罚力度不够容易导致审计失败案件频发。孙晓立（2014）研究认为，对涉事公司、事务所的罚金过低，是监管方面存在的重大缺陷。两者的违规成本较低，注定了审计失败案例只增不减。付晶（2018）分析研究证监会处罚公告时提出，提高审计质量、杜绝审计失败的法门之一，就是改善现有监管制度。

1.2.3 关于职业怀疑与审计失败的研究

外国学者 Hoffman, Morgan 和 Patton（1996）分析发现，正是因为 CPA 未能有效保持合理的职业怀疑，导致其实施的风险评估程序存在重大纰漏，未能及时、有效地发现审计客户本身的舞弊行为，导致了后续的审计失败。M. S. Beasley 等（1997）选取、分析并统计了美国自 1987——1996 年间的审计失败案例，提取了可能导致这一结果的主要因素，其中，审计人员未保持怀疑态度无疑上榜。Beasley（2001）统计 SEC 对相关案例的处罚后指出，证据不足、关注不够以及缺乏怀疑，最容易造成审计失败。此外，缺乏怀疑也易于造成获取证据不足、对

异常事项关注不够的后果。PCAOB 同样认为审计人员的职业怀疑匮乏，易于产生审计失败。

我国学者洪雪茹（2014）研究证实，审计师的职业怀疑素质与出具审计报告的质量直接正相关。朱志红等（2018）观点与上述一致，即怀疑水平越高，审计质量越优良，避免审计失败的可能性越大。

肖蝶、张亚兰（2019）统计了自 2010 年起这 9 年间受到处罚的 31 家事务所，归纳审计失败的体现中包含了审计人员职业怀疑态度的丧失。张菊朋（2019）分析、研究立信对武汉国药审计失败案例后指出，审计失败与职业怀疑的缺失有着密切的关系。并且他认为，当审计师采用推定怀疑观，评估的重大错报风险肯定比另一种观点下的评估结果要高。正因为审计风险既定，这也对降低可接受的检查风险提出了更高的要求，这对审计人员进行风险应对的工作提出了更高的要求，这样也就更能降低审计失败发生概率。韦玮（2020）研究康得新审计失败后指出，正是因为瑞华所相关人员未能保持必要的职业怀疑，造成了此次的审计失败。陈毓圭（2021）研究相关案例后强调，近乎从所有的审计失败事件中，都能发现审计人员缺乏职业谨慎、丧失职业怀疑的影子。沈景景，刘俊萍（2021）统计了 2009 年——2019 年间被证监会决定实施处罚的 36 家涉及财务造假的公司，其中涉及相关事务所共计 32 家。据相关处罚公告披露，其中有 25 家事务所均未保持必要的职业怀疑。因此我们得出结论，审计师职业怀疑态度的丧失，是致使审计失败的主要原因。

1.2.4 关于防范审计失败的研究

国外学者 L De Angelo（1981）研究强调，独立性不受影响的审计师，更易于发觉报表中的舞弊现象，并能够对其发表出更为专业的审计意见。O Keefe（1994）和 Krishan（2006）都曾经提出，CPA 对服务客户行业状况的了解程度，直接关乎着审计质量的高低。Hatherly 及 Flint 等（2008）表示，审计师首先要考虑被审计公司战略层面的风险，以及评价财务信息的真实性。以此来提升审计的效率，并进一步强化、验证审计师出具的最终结果。Casterella J.R. Kechel K L（2009）实证研究发现，同业之间互相监督与核查，会明显积极影响审计质量。

而我国学者刘启云（2015）研究后指出，审计失败是受到审计主客体所处监管环境、事务所低价竞争、审计客体自身问题、独立性、事务所疏于对员工的管理及审计主体自身素质这六方面因素共同作用的结果。秦荣生（1999）研究发现，为有效规避审计失败，事务所要对所内员工不断强调保持职业怀疑的必要性。闫华红、张明（2010）以萨蒂扬审计失败案件为例，在关于防范审计失败的措施中，涉及到了加强企业自身治理、提高审计师执业能力等领域。张瑞凤（2012）重申，为有效规避审计失败，就必须以审计准则为基准开展工作，加强对 CPA 的职业道德建设，强化风险意识等。李晓慧和周羽杰（2015）研究后解释，SEC 将审计师自身职业怀疑的缺失定性为导致审计失败的永久性原因之一。为此，事务所要加强对员工的相关培训，提升 CPA 们对职业怀疑的认知，并能有效提升在这方面的意识；此外，相关监管机构也要频繁检查。李平、王晓敏（2011）研究后提出，在逐步完善相关法律法规及制度的基础上，设计、建立并有效实施定期审计轮换制度，对于提高审计质量有明显积极影响，从而可以有效达到避免审计失败的目的。陈燕坤（2017）指出，为有效预防及避免审计失败，事务所激励本所员工提高自身专业技能、风险意识的措施必不可少。吴勋、王彦（2017）指出，为有效防止审计失败，政府监管部门要加大对被审计公司蓄意舞弊的惩处力度。刘礼（2019）强调，要逐步严格完善上市制度、推进注册制健康有序发展以及提高审计主体自身的素质，以此才能有效规避审计失败。

1.2.5 文献评述

对比上述国内外相关文献研究可知，西方学者最早起步对审计失败的研究。尽管国内学者研究起步晚，但在吸收、学习及借鉴西方先进理论、同时更加紧密贴合我国国情的基础上，研究成果同样丰硕。

在研究内容上，西方学者多以审计主体视角分析审计失败的原因，并提出对应建议。他们对审计失败的研究则很少涉及外部环境等领域。反观国内学者对审计失败的研究，涉及领域较为广泛。涉及领域包括审计主体自身能力、审计中的内外部环境以及审计程序等等。同样，对现有制度的研究、分析，对预防审计失败同样重要，我国学者对此也足够重视。

在研究方法上，西方学者更多以实证研究为主，对单个或多个因素进行测量

研究，以此来分析对审计失败的影响，最后得出结论。但审计失败是多种因素共同作用结果，运用实证研究较为险隘、片面，难以对其进行全面分析。反观国内学者，他们则是以规范研究为主来研究审计失败问题。

另外，西方学者对职业怀疑的研究，包含了规范及实证研究。研究内容涉及之广，也为我国学者提供诸多思路。研究内容涉及职业怀疑的度量模型、内涵、特征因素及相关行为等等。由此可见西方学者对职业怀疑研究的成果之丰硕。相比较而言，国内学者对该领域的研究较为匮乏。国外对职业怀疑的研究，为我国学者解决审计问题、改善审计环境提供了理论基础和借鉴方案。

审计失败是各类因素混杂、作用的最终结果。对审计失败问题的相关研究，国内学者的分析仍然不是足够的全面、系统。大部分的相关研究，仍然以证监会处罚为基准，而缺少了对涉事 CPA 具体执业过程的深入分析，未详细阐明审计师在执行哪些具体审计程序时没有保持必要的职业怀疑，以及因职业怀疑不足而未执行哪些审计程序，最终造成了审计失败的结果。本文在分析立信对 LY 公司审计失败的基础上，根据证监会对该案例公司的处罚结果，简要分析 LY 公司的舞弊手段及 CPA 执业过程中存在的过失，归纳审计失败成因。在此基础上基于职业怀疑视角，提出防范审计失败的措施。希望借助该案例中的被审计公司及相关事务所，从职业怀疑视角补充对审计失败的研究领域，希望本文能够为后续相关研究带来积极影响。

1.3 研究内容和研究方法

1.3.1 研究内容

本文共分为六个部分，各部分具体研究内容如下：

第一章：引言。本部分主要是对本文研究的背景、目的、意义、思路及方法等进行简要介绍，以及整理、评述国内外相关文献，以此来提出本文的研究视角。

第二章：相关概念和理论基础。本部分主要介绍舞弊三角理论、委托代理理论、信息不对称理论，并对注册会计师职业怀疑、审计失败等相关概念作出解释，为后文具体运用相关概念和理论基础做好铺垫。

第三章：LY 公司审计失败案例介绍。本部分选取 LY 公司作为案例，主要介

绍 LY 公司的基本情况、立信会计师事务所基本情况以及对 LY 公司审计失败的结果及后续进行介绍。

第四章：基于职业怀疑视角的审计失败成因分析。本部分从立信所以对 LY 公司执行风险评估程序、进行风险应对过程中缺乏职业怀疑的行为进行分析；随后根据证监会近十二年以来对会计师事务所的行政处罚统计，得出职业怀疑不足是导致审计失败的主要原因；最后从审计主体与事务所两个层面分析了审计人员缺乏职业怀疑的原因。

第五章：基于职业怀疑视角的防范审计失败的措施。从注册会计师方面、会计师事务所方面以及社会方面分别提出预防审计失败的相关措施。

第六章：结论与不足。本部分在总结、概括前文所述研究结论的基础上，总结出本文研究的结论与不足。

1.3.2 研究方法

1. 文献研究法。首先借助知网、万方等数据平台，查阅与审计失败、审计职业怀疑相关的各类文献资料；其次，依据证监会及本文案例公司官网等网络平台，查找本文所需的各类资料、数据；最后，在梳理、整合相关文献内容的基础上，提出本文案例研究需要解决的基本问题和基本设想。

2. 案例分析法。本文在阅读相关文献的基础上，选取 LY 公司审计失败事件作为实际案例，分析 LY 公司舞弊手段及注册会计师在审计中的不当行为，总结审计失败的原因。并基于职业怀疑视角提出防止审计失败的相关建议。

3. 定量分析法。本文以 2010——2021 年间证监会对审计失败涉事会计师事务所的行政处罚公告为基础，探寻注册会计师职业怀疑与审计失败的关联性。

2 相关概念和理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 注册会计师职业怀疑

职业怀疑，应当是审计人员自身具备的一种素质。审计准则要求保持职业怀疑，就是指审计师要对审计客体中的各类事项保持警惕，警惕服务对象自身的各类错报情况，甚至对其产生必要的质疑。CPA 要对被审计公司日常经营中与财务相关的异常情况保持警觉，并对其要予以持续关注直至获取相关证据验证或消除异常事项。

正如上文涉及的对审计职业怀疑的研究中，国内外学者都倾向、推崇推定怀疑观。推定怀疑观强调审计人员要自始至终持怀疑态度。要求审计师在审计中保持职业怀疑，不能简单理解为只是为了合乎审计准则的规定，而是应该在实践中充分运用职业怀疑，使其得到具体体现。根据推定怀疑观的内涵，注册会计师不能基于过往与客户的审计关系而轻易相信其管理层及其提供的各类信息。职业怀疑的内涵，就是要让审计师放弃以往审计中形成的惯性思维，假定被审计单位并不完全诚信，直至有充足证据验证其可信程度。

该理论强调了注册会计师执业中要保持持续怀疑的精神，并通过实施相关程序去获取对应证据，基于此来评判被审计公司是否存在重大错报。这种观点虽然明显将被审计单位置于不利地位，但它体现的是审计主体有意规避审计风险的强烈意愿。

2.1.2 审计失败

迄今为止，不同专家学者对审计失败的概念界定仍有不同见解。但由于不同主体对审计的期望有所不同，因此从不同利益主体角度出发，可将审计失败概念的界定大致归纳成两类：一、狭义的过程失败论；二、广义的结果失败论。

过程失败论看重的是审计师执行审计业务的全过程。主要体现在执行审计业务阶段，审计师对被审计单位的评价和判断错误。造成此类审计失败的原因包括

但不限于：审计人员违反相应法律法规、执业过程中丧失自身独立性、未按照准则要求执行相应程序以及未保持职业怀疑等。“过程论”注重审计过程，以及审计人员是否严格要求并约束自身行为。

结果失败论则是以审计结果作为理论依据。该理论并不注重审计过程、并不将审计人员是否遵守准则要求执行程序以及有无约束自身行为放在首位。而是关注审计结果是否与实际情况完全一致。“结果论”的本质是只要最终审计结果与实际不符，即认定为审计失败。

本文更加倾向并支持过程失败论。众所周知，审计中客观存在的固有限制，使得实际中仍然存在审计师按照准则要求计划并执行了相应程序，但仍未发现服务对象中存在重大错报的情况。

2.2 理论基础

2.2.1 委托代理理论

委托代理理论是由伯利等经济学家在 20 世纪初期提出的。他们提倡一种公司所有权与经营权相分离的经营模式，以此来消除因“两权重叠”而带来不利于公司长远发展的弊端。委托人将公司一定的经营权限授予代理人，双方进而形成委托代理关系。这样做的根本目的是为了公司长远、健康地发展。代理人凭借自身专业能力服务公司、服务所有者。所有者因享受代理人提供的专业服务，而为他们提供双方约定的报酬。资本市场发展到今天，大部分上市公司的管理层及其所有者均是委托代理关系，日常公司治理中无不浓缩着委托代理理论。

尽管两权分离解决了原来的弊端，但同时也为学术界、实务界带来了新的研究问题——委托代理问题。如果委托人与代理人双方之间产生矛盾，原因无外乎利益问题。在这种情况下，代理人为谋求自身利益最大化而损害委托人利益可能性非常大。此时，为了帮助委托人验证这种可能性是否存在以及为后续有效监督管理层，会计师事务所作为独立的中介机构，要对管理层的工作成果进行审计，并出具审计报告。

2.2.2 信息不对称理论

1973 年，迈克·斯彭斯、乔治·阿克洛夫等人在研究中首次提出了信息不对称理论。其内涵则是：在市场中，由于各方所处地位不同、各自扮演角色不同，因此各自所拥有的信息数量及质量有所差距。拥有信息量较少的人在拥有信息量较多人面前毫无优势可言。这种各自获取信息不对称的问题，直接影响市场运行效率，甚至破坏市场机制。

资本市场中充斥着信息不对称问题。首先是在企业内部经营过程中，经营者与所有者之间存在着信息不对称，这也是两权分离发展的必然结果。经营者代替所有者管理企业，对于信息掌握程度，所有者必然处于不利地位。其次，信息不对称问题体现在审计主体与客体之间。以往研究无不表明，两者之间掌握信息的程度差距越大，越容易发生审计失败。审计人员的审计对象，就是以管理层的工作成果为主。在这种情况下，被审计公司所提供信息的数量、质量都将影响到审计人员的工作效率和效果，此时，审计主体必然处于不利地位。被审计公司若的确存在舞弊行为，则面对这些经粉饰的数据，审计师的工作量和工作难度急剧增加。伴随而来的，就是审计风险和审计成本的成倍增长。在这种情况下，审计师不可避免地因考虑成本效益因素而减少审计程序，审计质量不可避免地受到影响。最后，审计人员与其工作成果的使用者之间同样充斥着信息不对称问题。报告使用者只能获取到审计人员最终出具意见的类型。在证监会处罚事务所及 CPA 之前，报告使用者无法获取审计人员的具体审计情况、无法得知审计师是否严格遵照审计准则进行审计以及审计中是否勤勉尽责的有关情况。面对审计主体，信息使用者必然处于劣势地位。

2.2.3 舞弊三角理论

1951 年，劳伦斯·索耶提出，公司的舞弊行为不仅仅由“机会”和“合乎情理”共同造就，在此基础上还需要考虑“异常需要”这个条件。四十多年后，W. Steve Albrecht 提出了舞弊三角理论。该理论认为，一家公司的违规舞弊举措，是受“压力”、“机会”及“借口”这三个因素影响后形成的结果。这三个因素共同组成了稳定的舞弊三角关系。在该理论下，压力因素排在第一的位置。相

关研究调查发现，只有当公司的管理层或普通员工面临自身难以承受的压力时，他们才会联想到借助舞弊行为来彻底消除或暂时性躲避压力。这种自身难以应对的压力包括但不限于管理层面对的财务指标压力、普通员工承受工作业绩压力等。机会因素排名第二。这里的机会可以理解为企业内部环境中客观存在的漏洞，如此一来才能给管理者创造了不易被发现的舞弊条件，如公司内部没有内控制度或者内控流于形式而未能产生应有的效力、公司治理结构不完善等，这些因素都给舞弊者提供了可乘之机。最后才是借口因素。借口则是指公司管理人员或普通员工实施舞弊行为后，为寻求自身安慰以及将来可能为辩解自己的舞弊行为而寻找的理由。

3 LY 公司审计失败案例介绍

3.1 LY 公司简介

LY 生物科技有限公司（以下简称 LY 公司）成立于 2001 年 6 月，程少博身兼该公司法人、董事长及总经理等多重重要职务。2011 年 7 月 28 日，LY 公司成功在深交所中小板上市。该公司的主营业务是以玉米为原材料生产淀粉、功能糖等产品。在此基础上，该公司充分回收玉米芯废渣进行再生产，相关产品包括乙醇燃料、木质素等。

自 2015 年以来，该公司主营项目盈利水平持续低迷。故在 2016 年，LY 公司通过董事会决议，正式重组、并购快芸科技及兆镭联合两家公司，在数字营销及发行领域开展相关业务。

截止 2016 年底，LY 公司主营业务可大致分为两类：（1）健康大产业：在原有主营业务的基础上，利用玉米芯废渣生产燃料乙醇等新能源产品。（2）互联网产业则包括两大部分。其中，数字营销就是追踪受众的消费行为；凭借 DMP+SSP 平台，为客户提供数字推广和营销服务。数字发行则是专注对内容的发行，产品线内容包含动漫、手游等。

3.2 立信会计师事务所简介

立信会计师事务所在 1927 年成立于上海。该所成立至今，经历了近 100 年的长远发展，已具备多种业务从业资格。在业务规模、执业质量等诸多方面，立信均是国内翘楚。

立信于 2009 年加入 BDO 国际会计网络，借助与境外相关成员所交流的宝贵契机，进一步积累了从事跨境业务的经验。

截止 2020 年底，立信所员工人数超过万人大关，其中包括 2000 余名执业 CPA。该所下设八大专业委员会及十余个与业务相关的部门。现有客户中，不乏诸多上市公司及外商投资企业。同时，该所还为国内大型央企及包括银行在内的诸多金融公司提供审计及相关业务。

对 LY 公司执行财务报表审计业务的立信广东分所成立于 2011 年 3 月，是由

原立信羊城事务所以及原立信大华事务所广州分所部分人员组成。截至 2013 年底从业人员 400 余人，其中执业注册会计师 100 余人。

自 2018 年 1 月 1 日起，至 2020 年 12 月 31 日止，中国证监会及部分省、市监管局对立信会计师事务所及其所属员工进行行政处罚、执行行政监管措施等处罚共计 37 起。

3.3 LY 公司审计失败事件回顾

自 2012 年开始，立信连续五年为 LY 公司提供财务报表审计服务。立信为该公司连续五个年度的财务报告出具的审计意见类型，如下表 3.1 所示。

表 3.1 LY 公司历年的审计情况

年份	2012 年	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年
会计师事务所	立信会计师事务所				
审计意见类型	标准无保留意见				
注册会计师	吴学武	裘小燕	裘小燕	王翼初	张锦坤
	康跃华	关立全	关立全	何军	何军
审计费用	60 万	60 万	85 万	85 万	85 万

资料来源：整理 LY 公司 2012-2016 年报所得

2017 年底，LY 公司有 4 亿元的信托贷款没有按时清偿，资金链出现问题。经 LY 公司初步自查发现，该公司下有 12 个账户已被冻结，申请冻结金额高达 22.83 亿元。2018 年元旦前后，深交所 3 次发函询问 LY 公司的债务违约问题。

根据 LY 公司的年报，其净利润从 2016 年开始翻倍增长，由 2015 年的 4931 万元增长至 2016 年的 1.17 亿元，2017 年三季度达到 1.16 亿元。与此同时，LY 公司的长期借款从 2015 年的 4000 万元，突然增加至 2016 年的 5.99 亿元，2017 年第三季度达到 7.42 亿元。这意味着，利润增加的同时，LY 公司不断信托融资，还出现了债务违约。

此后，亚太事务所和立信事务所分别审计了该公司 2017 年报及 2018 年报，两所均对其出具了无法表示意见。

2018 年 1 月，LY 公司正式被证监会立案调查。

2019 年 5 月 22 日起，该公司股票终止上市。

由此我们可以推断，LY 公司在 2016 年及以前年度披露的财务报告与该公司各对应期间的财务状况严重不符。但立信对 LY 公司 2016 年及以前年度出具的审计报告都是标准无保留意见。从之前连续五年的标准无保留意见快速过渡到无法表示意见，审计意见在短期内发生较大变化也足以说明立信对该公司提供的年报审计服务本身就存在问题。

3.4 LY 公司财务舞弊的主要情况介绍

经证监会审查认定，LY 公司存在以下违法事实：

1. 该公司在 2015 年度报告、2016 半年度及年度报告中，虚假记载银行存款
2015 至 2016 两年间，LY 公司借助删除、伪造、篡改凭证、单据等手段，在 2015 年年报、2016 半年报及年报中，各期间对应虚增银行存款及占其各期披露总资产比例如下表 3.2 所示。

	2015 年年度	2016 年半年度	2016 年年度
虚增银行存款金额（万元）	49893.18	12099.35	12663.86
对外披露资产总额（万元）	269686.04	343713.06	422644.93
百分比	18.5%	3.52%	3.0%

资料来源：证监会对 LY 公司行政处罚决定书

与此同时，该公司为虚减负债而进行了虚减银行存款的违规操作。2015 年，LY 公司对外披露 32 个银行账户。但据调查发现，该公司实际开设 99 个银行账户。

2016 年，该公司对外披露其银行存款涉及 39 个银行账户。但该公司内部账套中实际开设银行账户数量与 2015 年一致。

2. 该公司在 2015 年度报告、2016 半年度及年度报告中，虚假记载对外借款
LY 公司借助删除与借款相关记账凭证的拙劣手段，致 2015 年度、2016 半年

度及年度报告中相关会计科目记载情况与事实严重不符。基于此，LY 公司在对应期间，分别虚减负债情况如表 3.3 所示。

表 3.3 虚减负债明细表

单位：万元

	2015 年度	2016 半年度	2016 年度
虚减负债金额（万元）	171930	238980	282354
对外披露资产总额（万元）	269686.04	343713.06	422644.93
百分比	63.75%	69.53%	66.81%

资料来源：证监会对 LY 公司行政处罚决定书

此外，LY 公司借助删除记账凭证的手段，致使对应期间年报中相关会计科目的记录与实际严重不符。基于此，LY 公司在对应期间分别虚减财务、管理等费用 13942.77 万元、8631.39 万元、24677.11 万元，对应在各期分别虚增相应金额利润。在上述各期间，LY 公司虚增利润所占各期比例如下表 3.4 所示。

表 3.4 虚减费用明细表

单位：万元

	2015 年年度	2016 年半年度	2016 年年度
虚减费用（万元）	13942.77	8631.39	24677.11
对外披露利润总额（万元）	6411.42	5323.26	14086.98
百分比	217.47%	162.14%	175.18%

资料来源：证监会对 LY 公司行政处罚决定书

3. 该公司隐瞒重要关联方关系，利用以此交易，虚增销售收入

2016 年间，该公司更是多次与其重要关联方龙力欧洲进行违规交易，以虚增售价方式，使该公司当年销售收入累计虚增高达 2086.28 万元，并与之相应虚增当年利润。

3.5 立信所缺乏执业怀疑的具体表现

综上所述，LY 公司财务造假的手段也比较传统，以虚假记载报表项目及其

相关科目、虚增销售收入为主。虽然该案例涉及金额重大但造假手段单一，若审计师在执业过程中，对异常事项保持怀疑、质疑态度，充分执行相关审计程序、收集审计证据，理应不难发现数据之间的异常。

但正是由于立信负责 LY 公司年报审计的 CPA 在审计中，缺失了应有的职业怀疑态度，对 LY 公司明显存在异常情况未给予充分关注、对获取的审计证据是否充分、适当未做出正确的评价，导致未能发现 LY 公司虚假繁荣背后真实的财务状况，形成最终错误的审计意见类型。

审计人员缺乏职业怀疑的具体表现如下：

1. 程少博作为 LY 公司的创始人及最大股东，在 2012—2016 年间频繁质押自身股权，且质押比例接近 100%。相关研究调查显示，股东质押股权比例过高的举措，可能由此引发企业违规披露财务信息的行为，由此很可能引发 LY 公司财务报表层次的重大错报风险。

2. LY 公司 9 名董事会成员中，有 3 名是程少博“老部下”；5 名监事会成员中，有 4 名是进入公司十年以上的老员工。由此理应带来对 LY 公司内部控制设计及执行是否有效的怀疑。

3. LY 公司原主营业务和产品类别单一，后涉及数字营销和发行领域。在过渡期间，企业必然内面临较高的经营风险，总体承受的经营风险较大。为避免被强制退市，LY 公司存在业绩压力，有进行财务舞弊的动机。

4. LY 公司在 2014 年——2016 年间，持续大规模举债经营。该公司经营一旦出现问题，资金链如果断裂，则会大幅增加 LY 公司持续经营风险。因此，LY 公司在客观上存在财务舞弊的动机。

5. LY 公司历年年报显示，该公司账面资金充足，足以清偿贷款。但近年来，该公司持续举借新债，这种“存贷双高”的异常情况，并未引起审计人员的重视。

基于上文所述，立信所对于该项鉴证业务的审计失败，不仅仅是因为 LY 公司财务造假，更是与审计人员的失职有关。本文第四部分将基于职业怀疑视角分析审计师在该项审计中存在的问题。

3.6 中国证监会对审计失败的处罚结果

根据《证券法》（2005 年）相关要求，证监会立案审查了 LY 公司的违法行为。现本案已审查终结。基于涉案公司及人员的违法事实，证监会对 LY 公司的具体处罚如下表 3.5 所示：

表 3.5 证监会对 LY 公司处罚决定

处罚对象	具体处罚内容
LY 公司	警告、责令改正、罚款 60 万元；
程少博（时任该公司法人、董事长）	警告、罚款 150 万元；
高卫先（时任该公司副总经理、董事）	警告、罚款 28 万元；
高立娟（时任该公司董事会秘书）	警告、罚款 20 万元；
刘维秀（时任该公司财务总监）	警告、罚款 10 万元；
孔令军（时任该公司副总经理、董事）	警告、罚款 8 万元；
尹吉增（时任该公司董事）	警告、罚款 8 万元；
聂伟才、倪浩嫣、杜雅正（时任该公司独立董事）	警告、分别罚款 8 万元；
刘博哲、王奎旗（时任该公司董事）	警告、分别罚款 5 万元；
王燕、荣辉、刘立存（时任该公司监事）	警告、分别罚款 3 万元；
阎金龙、刘国磊（时任该公司职工代表监事）	警告、分别罚款 3 万元；
肖林（时任该公司副总经理）	警告、罚款 3 万元。

资料来源：证监会对 LY 公司行政处罚决定书

4 基于职业怀疑视角的审计失败成因分析

本文中的案例公司自身的舞弊行为，为此次审计失败埋下了伏笔。但在此次审计失败中，作为审计主体的 CPA 同样难辞其咎。从证监会对 LY 公司处罚结果中可以窥探，正是因为审计师未遵循审计准则而对部分审计程序没有执行或执行不到位，以至于后续未能有效发现 LY 公司实际财务状况与报表严重不符的事实。在该部分，本文基于审计人员职业怀疑视角对 LY 公司审计失败进行分析。分析因立信所相关审计人员自身过失导致审计失败的同时，也提请其他实务工作人员严格遵循审计准则，并对其要做到认真贯彻执行，保持应有的职业敏感和怀疑。

4.1 风险评估程序中审计职业怀疑的缺失

在整个审计过程中，CPA 要不断地识别、评估被审计公司自身存在的重大错报风险。在审计期初，识别、评估被审计公司重大错报风险，有助于提高审计师的工作效率，帮助其更好、更有效地设计、实施后续程序。在对关联方交易的审计中，识别、评估重大错报风险则是指审计师要以质疑的态度“透过现象看本质”，去挖掘、分析被审计单位可能隐瞒的重要的关联方、与其关联方交易是否有商业实质。

审计中，审计师必须贯彻执行风险评估程序，并时刻保持职业怀疑。对于被审单位的内外部环境、对可能导致其风险的各类情况，审计师要具备相当程度的职业敏感。并且在此基础上，还要求审计师对可能发生错报的情况进行分析，识别和评估相关风险情况。各类情况包括但不限于股东持股情况、内部控制是否完善等。

然而，立信所相关审计人员在对 LY 公司的年报审计时，未能及时、有效地识别和评估 LY 公司重大错报风险，最终导致了后续的审计失败。

4.1.1 外部环境

任何企业与其所处的宏观环境是分不开的，并深受其影响。基于此，审计师必须了解外部环境，有助于识别及评估该公司潜在风险。审计师需要了解并关注的内容包括但不限于：国家政策、监管环境、行业发展态势等。其中，了解被审

计公司所处行业的发展态势，重点是要关注该行业下的市场需求、行业内其他企业生产经营状况等方面，以此来剖析、识别行业中的潜在风险。

1. 国家有关政策、该行业现状及其未来发展趋势的预测

2016 年，我国逐步调整产业结构并出台相关政策以刺激内需、促进经济稳定增长。这无疑为涉及到相关产业的有关公司加快项目建设、优化产业结构提供了重大的历史机遇。市场环境中，燃料乙醇的出现及投产为解决大气污染问题提供了切实可行的思路；国内保健食品市场的蓬勃发展，推动了功能糖产业的良好发展态势；而我国智能制造的崛起，更是推动了包括木质素在内的多种新材料的研发与量产。

综上，国家出台的相关政策及国家发展战略，对于 LY 公司自身的发展起支持性作用。由于 LY 公司自身发展目标顺应国家发展战略、跟随时代潮流，因此我们可以预测，LY 公司未来的发展应该充满光明。

2. 预测原材料及产品的价格波动风险

玉米作为该公司生产用基础原材料，其价格受产量、需求等因素的影响而波动。因此，生产用原材料的价格波动，对 LY 公司盈利能力产生的影响不容小觑。该公司相关产品包括木糖醇、木质素、低聚木糖醇、淀粉糖及燃料乙醇等。

同时，LY 公司产品的价格波动性同样较大。市场需求、国内外大环境、相似产品及季节等因素，都会对 LY 公司的产品定价产生或利或弊的影响。

综上，无论是 LY 公司生产用原材料的价格，还是该公司生产出来的产品销售价格，都受到外部多种因素的共同影响。因此，该公司所面临的经营风险较大。面对审计客体面临的经营风险，CPA 还要对 LY 公司在本行业内的竞争力如何以及是否具备长期经营的能力进行了解和考虑。

3. 乙醇行业高度依赖政府补贴

LY 公司在 2016 年以前的主营业务是健康大产业。自 2015 年以来，LY 公司主营业务盈利水平持续走低。2016 年，LY 公司为从根本上改变经营现状而实现了精准转型，降低企业自身经营风险的同时，意欲减轻企业日常经营中对政府补助的依赖。在以往年度，LY 公司对政府补贴依赖度高，在 2013 年—2016 年间获得政府补助情况如表 4.1 所示：

表 4.1 2013 年-2016 年 LY 公司获得政府补助情况

单位：万元

年份	2013	2014	2015	2016
政府补助	8712	7863	7000	6024

资料来源：整理 LY 公司历年年报所得

从表 4.1 中可以看出，尽管从 2013—2016 年，LY 公司收到政府补贴金额逐年下降，但该项政府补贴占其各年净利润比重仍然重大。因此，如果来自政府的相关补贴急剧减少，则会严重影响该公司当年的净利润。就在 2016 年，政府对 LY 公司的补贴幅度下降明显，也证实了笔者上述假设。

另外，依据国家对燃料乙醇行业的相关政策及规划，补贴单价逐年持续下降，甚至存在若干年后取消该类补贴的可能性，这对 LY 公司而言无疑是重大打击，甚至会对该公司的持续经营能力产生严重不利影响。

结合上述分析则不难看出，外部环境对本文案例公司的长远发展仍然有一定程度的消极影响。该公司面临的财务报表层次重大错报风险较大。

4.1.2 经营环境

1. LY 公司的性质

(1) 所有权结构

自 LY 公司在 2011 年上市以来，公司股权结构没有发生过大幅度的变动，程少博身为 LY 公司法人，同时也是最大股东。截至 2016 年年底，程少博身为最大股东，持股占比在 18% 以上。作为 LY 公司第二大股东的山东高新投，持股占比 11.06% 以上。其余股东的持股比例均低于 5%，且大部分为境内自然人。

程少博同时兼任 LY 公司创始人、法人、最大股东、董事长、总经理等多重重要职位。在这样的经营环境下，公司所有权高度集中。

截止 2016 年底，LY 公司股东各自具体持股情况，如表 4.2 所示。

表 4.2 2016 年底 LY 公司前十名股东持股情况

股东名称	股东性质	持股比例	报告期末持股数量	报告期内增减变动情况	持有有限售条件的股份数量	持有	质押或冻结情况	
						无限售条件的股份数量	股	数量
程少博	境内自然人	18.27%	109533935	19577794	109533935	0	质	10952
							押	7619
山东高新投	国有法人	11.06%	66316224	2334024	0	66316224		
黄小榕	境内自然人	2.95%	17709923	17709923	17709923	0		
杨锋	境内自然人	1.97%	11806615	11806615	11806615	0		
北信瑞丰基金	其他	1.91%	11428571	11428571	11428571	0		
张冬	境内自然人	1.54%	9223918	9223918	9223918	0		
盛勇	境内自然人	1.54%	9223918	9223918	9223918	0		
中银基金	其他	1.00%	5999971	5999971	0	5999971		
申万菱信基金	其他	0.95%	5714285	5714285	5714285			
张立云	境外自然人	0.73%	4378380	4378380	0	4378380		

资料来源：LY 公司 2016 年年报

作为该公司最大股东的程少博，同时身兼多重身份。此时，审计人员要充分关注该公司的内部控制。对于管理层或者程少博个人凌驾内控的关注要进行充分查验。

另外值得关注的一点是，程少博作为最大股东，长期质押自身股权，且质押比例高居不下。

2012年3月21日，LY公司首次对外有关股东质押股权的相关公告。该份公告显示，程少博质押股份比例高达40.49%，但对具体用途、质押截止日等情况没有进行任何说明。

此后，程少博因个人理财需要频繁质押解押自身股权。2012年至2015年间，程少博质押解押自身股权具体情况如下表4.3所示。

表 4.3 程少博在 2012—2015 年间对所持股权质押操作具体情况说明

质押股数	质权人	质押开始日期	解押日	质押人	总质押股	用途
				持公司	份占公司	
				股份比	总股本比	
				例	例	
1700 万股	长安国际信托	2012. 3. 15	未提供	22. 52%	9. 12%	未提供
1600 万股	华鑫国际信托	2013. 5. 6	未提供	22. 55%	8. 58%	个人理财
1600 万股	中信证券	2014. 4. 18	2015. 4. 16	22. 55%	15. 19%	个人理财
1696 万股	中信证券	2014. 11. 6	2016. 5. 6	17. 85%	11. 99%	个人理财
		2014. 11. 12	2016. 5. 12			
1584 万股	中信证券	2015. 2. 10	2015. 5. 9	17. 85%	17. 01%	未提供
2080 万股	中信证券	2015. 4. 17	2016. 5. 17	17. 85%	17. 01%	未提供
1374 万股	中信证券	2015. 5. 12	2015. 12. 30	17. 85%	16. 35%	未提供
260 万股	中信证券	2015. 7. 7	2015. 12. 30	17. 85%	17. 28%	未提供

资料来源：根据深交所官网 LY 公司历年股东股份质押公告整理所得

自 2016 年开始，该公司在深交所官网发布的有关股东股权质押公告中，增加了对质押用途、质押到期日的具体情况说明。截止 2016 年 12 月 31 日，程少

博具体操作股权质押情况如下表 4.4 所示:

表 4.4 截止 2016 年 12 月 31 日程少博对所持股权质押操作具体情况说明

股东名称	质权人	质押开始日	质押到期日	质押股数	本次质押占其年末所持股份比例	用途
程少博	鲁滇基金	2016.1.25	2017.1.25	1440 万股	13.15%	个人融资
程少博	中信证券	2016.5.9	2017.5.9	822 万股	7.50%	个人融资
程少博	中信证券	2016.5.9	2017.5.9	912 万股	8.33%	个人融资
程少博	中信证券	2016.5.13	2017.5.13	2130 万股	19.45%	个人融资
程少博	中信证券	2016.5.18	2017.5.18	3328 万股	30.38%	个人融资
程少博	中粮信托	2016.7.12	2018.7.15	416 万股	3.80%	担保
程少博	山东国际信托	2016.9.5	2019.12.29	1905 万股	17.39%	个人融资
合计				109527619 股	99.99%	

资料来源:深交所官网 LY 公司股东股份质押公告

依据上表 4.4,程少博频繁质押解押自身所持股权,合计质押股数接近其所持有的全部股数。股东质押股权比例过高的举措,可能由此引发企业违规披露财务信息的行为。因此,对该公司财务报表层次重大错报风险的评估结果为较高。

(2) 治理与组织结构

公司治理结构的好坏,决定了对外披露信息的质量的高低。公司治理结构优良,对外披露信息的真实性和可信度会更高。但在大股东过于强势干预、公司控制权集中度高、董事会成员兼任管理层职位等情况下,公司的治理结构很难发挥其应有的作用,结果就是披露信息的质量难以保证。

在上市公司愈发重视公司治理结构的今天,中小企业对设立、完善企业董事会的重视度仍然不足,所以经常可以在中小企业身上发现治理结构不完善的问题。

题。但不能忽视的是，公司治理层的参与度对企业内部控制环境好坏的影响十分明显。所以，审计人员还是要对中小企业治理层的设置保持必要关注，以便于识别和评估相关风险。LY 公司董事会组成情况如表 4.5 所示：

表 4.5 LY 公司董事会成员

姓名	董事身份	备注
程少博	董事长	公司总经理
刘伯哲	董事	来自山东高新投
孔令军	董事	公司常务副总经理
高卫先	董事	公司副总经理
尹吉增	董事	公司副总工程师
王奎旗	董事	来自山东高新投
杜雅正	独立董事	
倪浩嫣	独立董事	
聂伟才	独立董事	

资料来源：LY 公司 2016 年年报

根究上表 4.5，高卫先和尹吉增都是在 LY 公司成立之初就加入公司。这三位与该公司最大股东程少博的长期同事关系，也必为程少博所用。而刘伯哲、王奎旗二人均来自山东高新投。从董事会的构成来看，程少博在 LY 公司董事会中的话语权接近一半。

此外，同样不能忽视监事会在一个公司组织架构中地位及其发挥的作用。设置监事会对于监督和管理公司，保障公司平稳发展、防止公司经营出现偏差以及保护所有者对公司的权利功不可没。

LY 公司监事会组成情况如表 4.6 所示：

表 4.6 LY 公司监事会成员

姓名	监事身份	备注
王燕	监事会主席	2001 年进入本公司
荣辉	监事	时任鲁信创业投资集团风险部副部长
阎金龙	监事	2001 年进入本公司
刘国磊	监事	2005 年进入本公司
刘立存	监事	2002 年进入本公司

资料来源：LY 公司 2016 年年报

由上表 4.6 可知，LY 公司监事会中共有五名监事。据调查发现，其中四名监事是入职 LY 公司十年以上的员工，由此不难想象程少博对于监事会的这种“影响力”。

LY 公司的组织结构如图 4.1 所示：

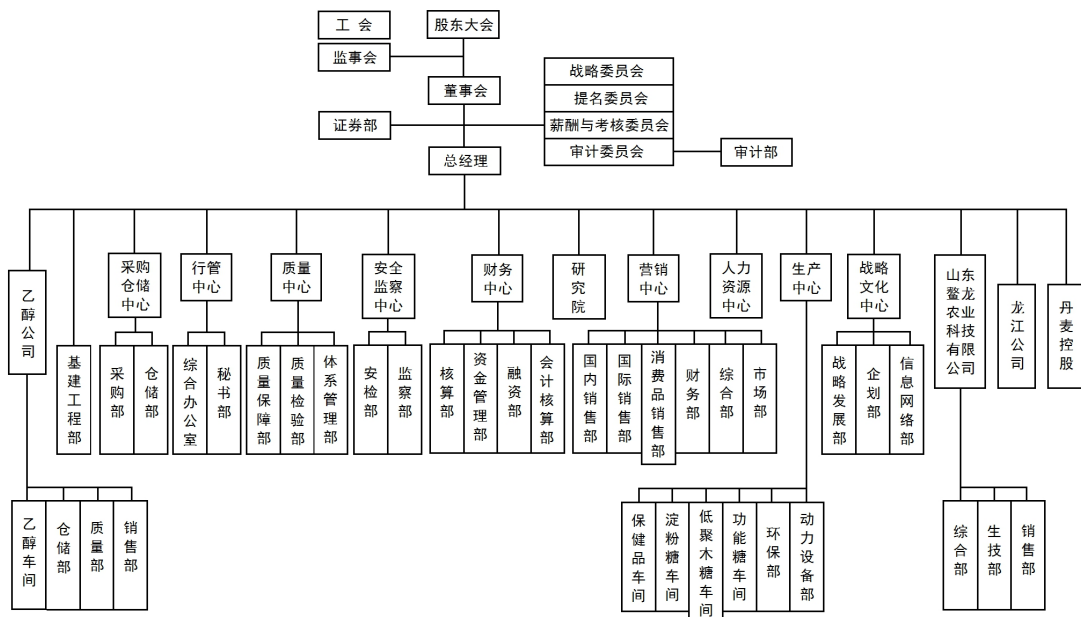


图 4.1 LY 公司组织结构框架图

本案例中，程少博身兼 LY 公司多重重要职务，也说明了本人对于该公司日常经营的参与度极高，甚至存在本人独揽专权的可能。公司控制权的异常集中，在很大程度上可能影响、甚至是干扰着董事会、监事会职能的充分发挥。面对“两

权合一”的程少博，基于上文对其频繁质押股权操作的分析，也间接说明了程少博操控该公司会计信息的概率极高。

2. 内部控制环境薄弱

企业的内部控制环境，对审计人员对重大错报风险的评估影响深远。在初步业务活动阶段，CPA 就要初步了解、评价服务客户的内控环境；在具体执行业务阶段，审计师更要深入了解该公司与财务相关的内部控制，必要时重新执行来测试运行的有效性。有效的内控环境，对于防止或发现并纠正企业日常经营中员工的舞弊行为异常重要。

因此，经过以上分析基本可以认定：正是因为程少博在该公司经营中有着绝对的话语权，甚至存在当事人凌驾内控之上的情况，所以导致该公司的内部治理机制无法发挥应有效力，查阅 LY 公司多年的年报也可以印证该公司监事会未发挥相应职能以至于基本失效。

后经事实证明，上述认定无误。LY 公司在 2018 年初第一次公布 2017 年报。在这份年报中，预计 2017 年度净利润盈利 1.17 亿元至 1.76 亿元。

然而，就在该公司 2018 年初第一次发布公告后不久，再次发布了相关公告。这次公告中宣称，预计 2017 年度产生亏损 34.83 亿元。更正前后数额差距之大，也间接证明了 LY 公司的监事会形同虚设。

3. 原业务模式单一，经营风险高

LY 公司在多年的生产经营中，由于其原有主营业务及生产产品类别过于单一，导致该公司整体经营状况持续低迷。不确定性因素多、市场风险大，使该公司在经营上面临严重危机。LY 公司在 2015 年——2016 年间的具體经营状况，如下表 4.7 所示：

表 4.7 2015 年-2016 年 LY 公司营业务收入与主营成本情况 单位：万元

	2015 年		2016 年	
	收入	成本	收入	成本
主营业务	77630	56510	87956	40533
其他业务	67	53	211	272
合计	77697	56563	88167	40805

资料来源：LY 公司 2016 年年报

从表 4.7 中, LY 公司在 2016 年除主营业务收入及成本外, 基本上再无其他收入来源和成本支出。

2015 年—2016 年龙力生物各种业务收入情况如表 4.8 所示:

表 4.8 2015 年-2016 年龙力生物各种业务收入情况

	2015 年		2016 年	
	营业收入 (万元)	占比 (%)	营业收入 (万元)	占比 (%)
功能糖	49238	63.43	50981	57.96
淀粉及淀粉糖	14013	18.05	1919	2.18
乙醇	12291	15.83	9461	10.76
其他产品	2088	2.69	2489	2.83
数字营销	--	--	12010	13.65
数字发行	--	--	11096	12.62
合计	77630	100	87956	100

资料来源: LY 公司 2016 年年报

根据表 4.8, 2016 年 LY 公司超过半数以上的营业收入, 来源于收入呈上升趋势的新研发的数字营销, 以及收入逐年呈下降趋势的功能糖这一原有产品, 这两种产品带来的营业收入分别占总收入的比例为 57.96%、13.65%。相反, 该公司其他类型传统业务, 如淀粉和淀粉糖业务的营业收入呈下降趋势, 2016 年两项业务的营业收入仅占总收入的 2.18%。

如果由于某种原因导致行业发生巨大变化, 公司没有提前预警且及时做出调整, 公司面临的经营风险成倍增加。

基于此, LY 公司作为一家中小型的上市公司, 在同年做出战略调整, 为防范业务单一的经营风险, 决定以“双主业”的经营模式实现公司长远发展。公司以资产重组、并购新行业的发展战略手段来扩张业务至互联网高科技的市场。高科技行业对技术要求高, 而且随着市场的不断变化, 其严重依赖于客户资源及信息技术。与传统企业不同, 该行业在主营业务、运营模式、管理手段及行业特点等方面存在极大的风险和挑战。面对新行业的高风险, 公司应采取相应的应对措施, 采用新的发展战略来解决原业务板块利润下降的问题, 同时提升在新业务领

域和未知业务领域的风险意识，抓住机遇。

可以看出，LY 公司的主要营业收入严重依赖少数几项原有业务，公司原业务种类也较为单一，但新业务的转型会存在较大的风险，转型升级短期内会对 LY 公司的持续经营能力产生一定程度上的不良影响。

4.1.3 财务环境

了解企业资本结构对评估企业内部财务环境的风险具有重要作用，注册会计师应考虑内部财务业绩衡量的结果，并且要对公司管理层是否存在舞弊的动机和压力进行关注，并对其保持职业怀疑。

近年来，LY 公司为拓展经营业务而进入数字营销及发行领域，为此大规模举债用于经营。在这样的状况下，该公司的资本结构风险急剧增加。

中小企业通常以短期借款、长期借款作为主要融资渠道，用以满足企业自身日常经营和投资所需的资金。长期借款对中小企业的正常运转和经营而言十分重要。

由于中小企业受到自身经营能力不强、披露信息透明度不够等因素的制约，致使其融资困难。此外，即便从外部得到融资，一旦企业经营出现问题，资金链断裂以至无法清偿债务，企业要想再从外部获得融资就会难上加难。

LY 公司在 2014 年——2016 年间，持续大规模举债经营。在各年末具体借款情况如下表 4.9 所示。尤其是在 2016 年 LY 公司融资金额大规模增长，长期借款接近 6 亿元的同时，因此产生的利息费用同样不容小觑。如果公司经营一旦出现问题，导致资金链断裂，增加其持续经营风险。

表 4.9 2014 年-2016 年 LY 公司短期借款情况

单位：万元

年份	2014	2015	2016
短期借款	28490	21490	21560
长期借款	5000	4000	59961
货币资金	125635	73208	97636
总资产	271693	269686	422645

资料来源：整理 LY 公司历年年报所得

与之相矛盾的是，LY 公司历年年报显示，该公司账面资金充足，足以清偿贷款。但近年来，该公司仍然持续举借新债。审计师应对这种“存贷双高”的异常现象保持足够重视。

综上所述，LY 公司的资本结构存在较大问题，以至于该公司在与之相关认定层面的风险较大。

总结上文可知，立信所以对 LY 公司连续年报审计业务已经长达 5 年时间。两者之间的稳定的长期合作关系，也对执行 LY 公司 2016 年报审计业务的注册会计师张锦坤、何军二人的独立性产生了严重的影响，进而导致审计主体在对该公司进行风险评估程序时毫无戒备之心。

此外，审计师职业怀疑的缺失，也让其对该公司进行的风险识别和评估有所缺失。审计人员在该阶段既没有合理地识别、评估 LY 公司当年内、外部存在的诸多风险；也没能充分察觉到 LY 公司财务造假的可行性。因为 CPA 缺失了职业怀疑，对于财务报表层次及认定层次可能存在重大错报风险的领域没有保持应有的关注，以至于得出了错误的风险评估结论。

4.2 风险应对过程中审计职业怀疑的缺失

注册会计师自接受业务委托至完成审计工作，全程都应该保持怀疑态度。在进一步审计程序的设定和执行阶段，审计人员同样要对从被审计单位获取的审计证据持有必要的怀疑态度，并且要警惕任何可能存在重大错报风险的迹象。

反之，如果在风险应对阶段对获得的证据没有产生任何程度的怀疑，可能恰恰落入被审计单位管理层设计的圈套，不能有效发现其中可能存在的舞弊。在这种情况下，审计师对检查风险无计可施，无法将其降低至可接受的范围，而这就为后续审计失败埋下伏笔。

在上文中，已从外部、经营及财务环境三方面分析和评估了 LY 公司所面临的各种风险。基于上述分析，可以对该公司进行以下评价：该公司存在的重大错报风险极高。况且，企业经营压力较大以及一股独大等种种因素无一表明，管理层有充分的动机和理由实施舞弊。

然而，正是因为 CPA 未能够保持恰当的职业怀疑，没有充分意识到 LY 公司管理层有舞弊的动机，造成了后续审计程序的缺失。

4.2.1 重新执行流于形式，控制测试无效

经上文分析，本文案例中 LY 公司内部控制的设计和执行的已然值得怀疑，并预期很可能无效，则没有必要再实行控制测试，而应该设计和执行更多的实质性程序。然而在该案例中，立信所基于连续多年审计的信任对此并未做较多的关注，在 LY 公司明显存在较高重大错报风险的情况下，依然选择轻信了被审计单位的内部控制。这个决定本身就说明了立信所相关审计人员在风险评估、风险应对阶段没有保持合理的职业怀疑。

此外，审计人员甚至没有对该公司的内部控制进行充分有效的实质性测试，流于形式的重新执行程序，导致了信赖过度风险，造成获取的审计证据缺乏可靠性。

反之，如果立信能够严格遵循审计准则，执行相应审计程序，对 LY 公司的内部控制保持足够的怀疑，选择不信赖该公司内部控制，而是选择实施更多的实质性分析程序，能够有效降低审计风险。此外，即使立信所选择信任 LY 公司内部控制，在遵守按照审计准则的基础上，重新执行该公司的内控，也能够轻易发现其内部控制的缺陷。

LY 公司审计失败事件的后续发展，也验证了笔者在此处的假设。

2017 年 3 月 29 日，该公司发布了《截止资产负债表日内部控制自我评价报告》。在这份公告中，LY 公司管理层自认为截止资产负债表日的内部控制，在完整性、合理性及有效性方面不存在重大缺陷。

并且在同一天，为 LY 公司提供年报审计服务的 CPA，为该公司出具了内部控制鉴证报告。根据该报告，截止资产负债表日，LY 公司在所有重大方面有效地保持了与财务报表相关的内部控制。

然而，事实并非 LY 公司陈述的那样。在 2017、2018 年两年的时间里，LY 公司内部控制鉴证报告分别被亚太所和立信所出具了否定意见。

时间仅向后延续了一年，LY 公司的内部控制，就被社会中介机构从认定有效变为认定无效。出现如此之大转折，实在令人匪夷所思。尤其是在这一年的时间里，LY 公司没有发布任何与该公司内部控制变化有关的对外公告，且笔者查阅 LY 公司 2016、2017 年报等相关资料，发现 LY 公司组织架构、各股东持股比例并无明显异常，且在这一年中并无任何高管出现离职等情况。因此我们可以断

定，LY 公司截止 2016 年 12 月 31 日的内部控制已经失效。

审计人员过度信赖被审计单位的内部控制，便草率地对该公司内部控制的可靠性下了结论。这一举措，无疑增加了后续审计程序得到审计证据可靠性不足的风险；同时也为后续的审计失败埋下了伏笔。

因此我们可以证实，立信对该公司出具的内控鉴证报告不足以支持 LY 公司截止 2016 年 12 月 31 日的实际情况。基于此，我们很难认为立信所相关审计人员在年报审计执行的控制测试，保持了应有的职业怀疑态度。

4.2.2 实质性程序执行不到位

然而，正如上文所述，正是因为审计人员过度信赖了 LY 公司原本失效的内部控制，并且在执行重新执行程序后认为内控有效，造成审计人员对实施实质性程序而获得的审计证据的可靠性没有产生任何职业怀疑。由此得到的低质量审计证据，也使得审计人员最终出具了与事实完全不符的审计结论。

1. 检查程序执行不到位，未能有效识别关联方

审计师在执行实质性程序时，要重点关注、查验该公司与其大客户的往来交易，对其中是否存在隐藏关联方交易进行充分查验。LY 公司与前五大客户的销售额、销售占比详见下表 4.10：

表 4.10 2016 年度 LY 公司前 5 大客户资料

单位：万元

序号	客户名称	销售额	占年度销售总额比例
1	中石化山东分公司	9378.39	10.66%
2	Wrigley Poland Sp. z o. o. 波兰箭牌	8178.42	9.30%
3	箭牌糖类（上海）	6477.66	7.36%
4	上海浦发银行信用卡中心	4555.34	5.18%
5	龙力食品	3405.24	3.87%
合计	—	31995.05	36.38%

资料来源：LY 公司 2016 年年报

LY 公司的下属子公司龙力欧洲，在 2016 年 9 月 27 日入股龙力食品，获得

龙力食品 18.75% 股权。但在 LY 公司 2016 年的年报中，并没有提及相关关联方的存在。

检查 LY 公司与其客户之间的交易是否具有商业实质，关键是要检查 LY 公司与其客户间的销售合同。对于 LY 公司与龙力欧洲食品有限责任公司以虚增合同销售单价的方式来虚增当年利润，审计人员在执行检查程序时是否检查到相应合同中销售单价的异常，这一点存在疑问。假设审计人员在执行检查程序时确实检查到 LY 公司与龙力欧洲食品有限责任公司购销合同中销售单价的异常，结合其他审计程序，可以对该点的异常进行充分查验。

但根据证监会对 LY 公司的处罚结果以及立信对 LY 公司 2016 年财务报告出具的标准无保留审计意见，我们可以看出，审计师并未发现 LY 公司的子公司入股龙力食品的事实、并未清楚地意识到二者之间存在的关联方关系以及双方合同之间的明显异常。审计人员在执行实质性程序中并未检查到相关记录和文件，检查程序的执行效果可想而知。

检查程序执行效力不足，究其本质，仍然是双方间的长期的合作关系，也让审计人员彻底丧失了职业怀疑思维，面对各种潜在风险放松警惕，甚至是忽视了管理层实施舞弊的动机和手段。

2. 函证程序流于形式

函证程序是审计人员进行财务报表审计所使用的最为核心的手段之一。但在实务中，经常存在执行函证程序后获取审计证据证明力不足、甚至是没有证明力的情况。分析其中原因，无外乎就是函证无效。究其原因，无非是被函证方不配合或配合不及时、函证过程质量控制无效、被审计单位参与该过程以及审计人员全程没有保持合理的职业怀疑等等。

其中，是否保持应有的职业怀疑是决定函证质量的最关键因素。在函证中若保持了职业怀疑，那么函证无效、无法及时获取第三方回函以及函证过程质量控制无效等严重影响函证质量的因素统统可以解决。但若未能保持职业怀疑，没有对函证无效、无法及时获取第三方回函以及函证过程质量控制无效等严重影响函证质量的因素保持关注，放任甚至忽视函证质量控制，则对通过函证收集到的审计证据的可靠性，要打上大大的问号。

正是因为通过函证获取的证据来自于除关联方以外的独立第三方，所以这类

证据的证明力最强。也正因为如此，审计人员在进行函证后容易放松警惕、对函证获取的审计证据过度信赖而不加以适当的职业怀疑，过于依赖这类证据，从而可能会对审计质量造成不利影响。

（1）银行函证

审计师向银行函证，验证企业资产是否真实存在同时，还可以了解企业实际债务情况是否与年报记载一致。

2017 年 12 月初，LY 公司与中海信托签订贷款合同。合同中贷款分成两期，第一期自 2016 年 12 月 7 日开始，期限一年；第二期自 2017 年 2 月 10 日开始，期限同样为一年。第一期贷款截止期限是 2017 年 12 月 7 日，应记入 2016 年报中短期借款项目并进行相关披露。但经查阅 LY 公司 2016 年年报，没有查询到与这笔贷款有关的任何信息。

此外，根据证监会后续审查，LY 公司在 2015 及 2016 年度借助篡改、删除及伪造凭证、单据等手段虚增银行存款；同时，该公司为虚减负债而进行虚减银行存款的违规行为。此外，该公司删除与借款相关的记账凭证，虚减 2015 及 2016 年年度负债金额。

2016 年，该公司对外披露其银行存款涉及 39 个银行账户。但该公司内部账套中实际开设银行账户 99 个。

由此我们可以得出这样的结论，立信所相关审计人员在对 LY 公司 2016 年年报审计过程中，确实专注到了相关科目，也执行了审计准则规定的函证程序，但函证程序的执行过程漏洞频出，审计师没有得到函证程序应有的证明效力、获得的审计证据必然无效。

一般而言，货币资金是财务造假过程中被重点操作的方向。对于本案例中立信会计师事务所及其审计人员，面对 LY 公司面临的内、外部风险及舞弊动机，选择轻易相信被审计单位对外披露银行存款科目下的 39 个账户，并未对被审计单位提供的银行账户的完整性保持怀疑。也正因此疏漏，使得审计人员未能及时、有效地发现 LY 公司在该科目中的造假问题。

（2）应收账款函证

如果上市公司在日常经营中面临困境，且该种困境无法在短期内消除，操纵会计信息以遮掩当前困境，无疑是上市公司有效隐藏事实的方式之一。其中，对

收入进行人为操作，是企业舞弊最常见的手段之一。应收票据、应收账款等科目是企业通过关联方购销方式虚增利润、粉饰业绩的必经科目。

检查程序执行不到位，审计人员未能及时、有效地发现与该公司有关的关联方和关联方交易。LY 公司 2016 年年报中披露，与该公司存在关联方关系的龙力欧洲赫然在列，具体情况如下表 4.11 所示：

表 4.11 按欠款方归集的期末余额前五名的应收账款情况 单位：元

欠款方	应收账款期末余额	占期末余额的比例
箭牌糖类（上海）	34530724.82	24.46%
龙力食品	26710226.19	18.92%
Wrigley Poland Sp. z o.	7443754.79	5.27%
箭牌糖果（中国）	7329535.12	5.19%
青岛东方永德贸易	5344978.25	3.79%
合计	81359219.17	57.63%

资料来源：LY 公司 2016 年年报

根据表 4.11，上述五家公司欠款对该公司财务报表影响重大。因此，审计人员必须要对上述五家公司执行函证程序，以此来验证应收账款的真实、完整和准确。

作者查询对比 LY 公司 2011—2016 年年报发现箭牌糖类（上海）有限公司自 2011—2016 年，连续六年一直位居 LY 公司期末应收账款前五名；中石化山东石油分公司连续四年位居 LY 公司期末应收账款前五名；龙力欧洲食品有限责任公司连续两年位居 LY 公司期末应收账款前五名。此外，LY 公司在 2011—2014 年年报中披露主要客户欠款情况时，也会主动说明欠款前五名公司是否与本公司存在关联方关系。自 2015 年年报开始，便取消了这一说明。

LY 公司与上述几家公司的长期稳定合作关系，理应使得审计人员在对上述几家公司进行函证时保持充分的职业怀疑，对于上述几家公司的回函不能轻易相信，还应对其进行充分查验。然而，立信相关审计人员基于与 LY 公司建立的多年服务关系，也让其丧失了对管理层的怀疑。

审计人员在收到回函后，轻易相信外部证据的证明力，对外部证据并没有实施必要的程序进行核验，导致所获取的审计证据并不具备充分的可靠性。由于缺乏怀疑导致函证程序未做到位。因而未能通过函证程序发现 LY 公司在货币资金以及营业收入方面的舞弊行为。

3. 分析程序执行不力

LY 公司在 2014 年-2016 年间，持续大规模举债经营。截止 2016 年年末，该公司所欠长期借款更是接近 6 亿元。具体借款情况如下表 4.12 所示：

表 4.12 2014 年-2016 年 LY 公司借款情况

单位：万元

年份	2014	2015	2016
短期借款	28490	21490	21560
长期借款	5000	4000	59961
货币资金	125635	73208	97636
总资产	271693	269686	422645

资料来源：整理 LY 公司历年年报所得

如果 LY 公司实际经营状况与该公司年报描述一致，坐拥如此之多的货币资金，按道理来讲公司根本不会面临来自资金方面的压力。但该公司留着账面大笔的现金不用，反而依然热衷于“贷”，这一行为本身就不符合常理。

这种“存贷双高”背后不合逻辑的举措，也在很大程度上说明 LY 公司账面上的流动资金存在重大问题。由此理应引起审计师的关注、警惕，并执行相应程序以应对其中风险。

然而，该公司这一不合逻辑的举措，还是没能引起注册会计师的怀疑和关注。如果审计人员对该公司存贷双高的现象进行了分析，对于该点的异常结合函证程序进行进一步验证，理应不难打消或验证审计人员的疑虑。但事实是，正因为审计人员没有对此处的异常情况进行分析，没有意识到 LY 公司的货币资金可能存在重大错报风险，进而在函证过程中轻易相信被审计单位提供的银行账户，对该公司银行账户的完整性没有保持疑虑，通过函证获取的证据的证明力，不足以支持审计人员对该项目的实际调查结果。

4.3 审计证据证明力不足，难以支持审计结论

结合上文，立信所相关审计人员对 LY 公司提供财务报表审计服务时，面对 LY 公司部分异常的指标以及明显不符合正常商业运作的举动，因 CPA 缺失职业怀疑，对该公司存在的明显异常情况未能保持警觉，以及未遵照审计准则的要求对异常情况进行进一步查验证实。实质性程序执行不到位带来的后果，就是审计师得到的审计证据证明力不强。因此，没有收集到充分、适当的审计证据以有效识别 LY 公司管理层精心策划的舞弊；仅凭借证明力不足甚至无效的审计证据，就得出了该公司财务状况与其实际情况有大幅差异的审计结论，出具了错误的审计报告，从而造成了此次审计失败。所以针对该案例公司，我们可以得出结论：相关审计师的职业怀疑不足，是导致此次审计失败的主要原因。

4.4 注册会计师职业怀疑与审计失败关联性分析

立信对 LY 公司的审计失败，说明审计师自身职业怀疑水平同样影响审计报告的质量。但在宏观层面上，注册会计师对我国境内上市公司的年度报表审计中，这两者之间究竟有何关联？审计师的职业怀疑不足对后续审计失败的影响程度如何？我们仅依据立信审计 LY 公司这一个案，不足以充分验证。

2010 年，证监会对审计失败涉事事务所的行政处罚公告中开始涉及“职业怀疑”相关内容。下文以证监会从 2010 年—2021 年对审计失败案件中各涉事事务所处罚为例，探究职业怀疑与审计失败这两者之间的关联性。

4.4.1 证监会处罚案例统计分析

本文在证监会对审计失败涉事事务所发布的行政处罚公告的基础上，整理了 2010 年至 2021 年间审计失败案例，共计 48 起。在此基础上具体案例具体分析，分析每起案例审计失败的具体原因。其中所涉及到的公司、事务所及审计失败的具体原因，详见下表 4.13：

表 4.13 2010-2021 年审计失败涉及案例公司、会计师事务所及原因分析汇总表

序号	文号	公司简称	会计师事务所简称	行政处罚决定书中是否明确提及“未保持职业怀疑”字眼	行政处罚决定书中是否提及与“未保持职业怀疑”相似字眼	详情说明
1	[2010] 9 号	聚友网络	鹏城所	否	否	——
2	[2010] 11 号	南京中北	永华所	否	是	“对部分利息测试差异明显异常的结果未予以充分关注”等。
3	[2010] 47 号	华夏建通	光华所	否	否	——
4	[2011] 20 号	银河科技	华寅所	否	是	“对明显有悖常理的情况，审计师对此可能发生的舞弊没有实施任何相应审计程序的记载”。
5	[2011] 37 号	ST 方源	中兴华	否	否	——
6	[2012] 17 号	亚星化学	正源和信所	否	否	——
7	[2012] 35 号	华阳科技	利安达	是	——	——
8	[2013] 27 号	绿大地 IPO	深圳鹏城	否	否	——
9	[2013] 26 号	绿大地 IPO	深圳鹏城	否	否	——
10	[2013] 49 号	万福生科 IPO	中磊所	否	是	“在识别出存在重大错报风险的情况下，未实施进一步审计程序加以验证”。
11	[2013] 45 号	天能科技 IPO	大信所	否	是	“面审计证据矛盾的情形，未保持警觉”。
12	[2013] 52 号	万福生科 IPO	中磊所	否	是	“未实施进一步审计程序来应对重大错报风险”。
13	[2013] 54 号	新大地 IPO	大华所	否	是	“毛利率异常波动，审计人员未对做出具体分析”。
14	[2014] 21 号	天丰节能 IPO	利安达	否	是	“未对明显异常的银行对账单保持警觉、未追加审计程序”等。
15	[2014] 52 号	莲花味精	亚太所	否	否	——

续表 4.13

序号	文号	公司简称	会计师事务所简称	行政处罚决定书中是否明确提及“未保持职业怀疑”字眼	行政处罚决定书中是否提及与“未保持职业怀疑”相似字眼	详情说明
16	[2014] 70号	宝硕股份	华安所	否	是	“未实施进一步审计程序验证该公司巨额异常交易”。
17	[2014] 96号	北生药业	深圳鹏城	否	是	“时任北生药业董事长、法人的何玉良，同时兼任腾盛建筑法人。审计人员未对两公司间存在的重大交易保持必要的关注、未实施必要审计程序”。
18	[2015] 67号	华锐风电	利安达	否	是	“未关注、分析合同执行情况异常及无回款的项目，未追加审计程序”等。
19	[2016] 20号	赛迪传媒	利安达	否	是	“利安达审计该公司 2012 年度财务报表时，未考虑该公司当年实际情况，就确认对商誉不计提减值准备”。
20	[2016] 89号	大智慧	立信所	是	——	——
21	[2016] 92号	欣泰电气 IPO	兴华所	是	——	——
22	[2016] 105号	连城兰花	利安达	否	是	“利安达访谈经销商的记录，是该公司原审计机构访谈底稿的复印件”。
23	[2017] 1号	亚太实业	瑞华所	是	——	——
24	[2017] 22号	振隆特产 IPO	瑞华所	是	——	——
25	[2017] 55号	步森股份与康华农业重大资产重组	立信所	否	是	“该公司提供的函证收件地址与立信查询地址不一致，且审计人员未实际走访”。
26	[2017] 84号	博元投资	中兴华所	是	——	——
27	[2017] 85号	九好集团	利安达	否	是	“未能对该公司函证回函疑点保持警觉”等。
28	[2017] 101号	登云股份 IPO	信永中和	否	是	“信永中和对相关公司存在异常关联未予以充分关注”。

续表 4.13

序号	文号	公司简称	会计师事务所简称	行政处罚决定书中是否明确提及“未保持职业怀疑”字眼	行政处罚决定书中是否提及与“未保持职业怀疑”相似字眼	详情说明
29	[2018] 70号	佳电股份	大华所	否	是	“被审计单位 2015 年销售费用同比大幅增加，审计师对其未进行有效查验”。
30	[2018] 78号	金亚科技	立信所	是	——	——
31	[2018] 115号	粤传媒收购香榭丽	中天运所	是	——	——
32	[2018] 119号	*ST 国药	立信所	是	——	——
33	[2018] 126号	华泽钴镍	瑞华所	是	——	——
34	[2019] 6号	五洋建设	大信所	否	是	“在获取的证据不足以验证该公司的实际业务情况下，便认可了该公司相关账务处理”。
35	[2019] 37号	雅百特	众华所	是	——	——
36	[2019] 110号	圣莱达	众华所	是	——	——
37	[2019] 135号	新绿股份	兴华所	是	——	——
38	[2020] 20号	新绿股份	中兴财光华	是	——	——
39	[2020] 85号	林州重机	兴华所	否	是	“设备盘点清单上没有盘点人与审计人员的签字”等。
40	[2021] 11号	康美药业	正中珠江	是	——	——
41	[2021] 21号	千山药机	瑞华所	是	——	——
42	[2021] 52号	斯太尔	中兴财光华	是	——	——
43	[2021] 69号	索菱股份	瑞华所	是	——	——

续表 4.13

序号	文号	公司简称	会计师事务所简称	行政处罚决定书中是否明确提及“未保持职业怀疑”字眼	行政处罚决定书中是否提及与“未保持职业怀疑”相似字眼	详情说明
44	[2021] 74号	抚顺特钢	中准所	否	是	“未分析产成品单位成本波动合理性及原因，无分析过程及确定的期望值即得出‘单位成本的波动是合理的’的审计结论”等。
45	[2021] 80号	某控股公司	兴华所	否	否	——
46	[2021] 91号	胜通集团	中天运所	是	——	——
47	[2021] 99号	蓝山科技	中兴财所	是	——	——
48	[2021] 118号	科融环境	亚太所	是	——	——

数据来源：证监会官网

根据上表统计，2010年——2021年年间，证监会对48起审计失败案件涉及到的会计师事务所进行了相应程度的处罚。在这48份处罚公告中，明确提及“未保持职业怀疑”的有21份。另外还有19份处罚公告中，对涉案注册会计师部分行为的描述，与未保持职业怀疑的内涵相一致。因此，在证监会公布的48份与审计失败相关的公告中，涉及CPA未保持职业怀疑本质的共计40次，占审计失败案件总数的83.3%。

4.4.2 职业怀疑不足是导致审计失败的主要原因

因此，通过分析上述48起审计失败案件可以发现，造成审计失败的主要原因是会计师在审计中职业怀疑不足，对被审计公司异常事项关注度不够，没有执行相关程序对异常加以查验或执行程序无效，难以揭开异常事项背后的真实情况，因而造成后续审计失败。

基于现有审计失败案例及证监会相关处罚公告可知，如果审计师遵循审计准则，在审计中保持职业怀疑，对于被审计公司中存在的异常保持关注，并实施充

分的审计程序加以应对，则产生审计失败后果的可能性接近于零。因此，本文认为 CPA 未能有效保持职业怀疑，是导致审计失败案件频发的主要原因。

4.5 审计人员缺乏职业怀疑的原因分析

4.5.1 审计人员方面

1. 部分审计人员专业能力欠缺

对上市公司的财务报表审计是社会审计起源及发展的根本，每年年底到次年 4 月末，是所有事务所为出具审计报告而对各类公司进行审计的高峰期。因执业 CPA 数量依然不足，以至于现有执业 CPA 每年会对多家企业提供年报审计服务。在这段期间，审计人员必然面对精神和身体上的双重考验。由此可能造成注册会计师在主观认知上，对不同审计客体的重大错报风险领域以及关键审计事项容易忽视，甚至是彼此之间产生混乱。正如本文提及的立信会计师事务所审计人员，忽视了 LY 公司“存贷双高”、大股东股权质押等涉及风险较高的领域。

针对上市公司每年的财务报表审计，面对审计任务重、时间紧的困境，事务所在这段期间招聘实习生参与审计，无意是解决这种困境的有效途径之一。但对经过短暂培训、甚至是没有接受完整培训的实习生立即安排工作，对于保证审计质量也存在弊端。由于实习生没有实际工作经验，对于被审计单位存在的异常关注不够且易于受到被审计单位的误导，由此获得的审计证据证明力不够，由此加大了 CPA 复核工作的同时，还可能造成审计质量低下。

对压根没有实务经验或执业经验相对欠缺的审计师而言，面对不同服务对象所处环境不同，很难做到自如地运用职业怀疑。此外，部分审计人员工作能力有限，独自难以招架强度高、压力大的审计业务，则更不必要求此类审计人员能够保持职业怀疑。

2. 长期业务往来导致认知偏差

分析现有审计失败案件不难发现，审计失败中经常存在审计师面对被审计公司中的异常事项关注度不够的情况。进一步思考这种情况出现的原因，就是因为事务所与被审计公司之间建立的长期合作关系，影响到了审计师的独立判断能力。

审计人员为被审计公司提供审计服务，必然要与公司管理层经常沟通联络。长此以往，尤其是双方之间建立的长期合作关系，会进一步加深双方之间的密切联系，由此易于产生对管理层的信任。此外，相关研究还表明事务所与被审计公司的长期合作关系，也会使审计师面对被审计单位环境时过于自信，轻视对被审计单位的具体情况。在这两种因素的共同影响下，审计人员对于被审计公司容易产生一定程度的认知偏向。在这种认知偏向的影响下，面对部分异常事项，审计人员容易轻信被审单位管理层的解释，由此可能不再执行或简化执行对该部分异常事项加以验证的审计程序。

4.5.2 事务所方面

1. 审计人员超负荷工作

在建党 90 周年报告大会上，财务部原副部长王军强调：CPA 常年面临审计任务重，工作量大的问题。在市场经济发展的大环境下，会计服务的业务量和业务复杂程度不断增加，业务质量的要求也越来越高。根据财政部发布的相关公告，截止 2021 年下半年，我国执业注册会计师突破 11 万人大关。而要想满足我国现阶段市场需求，保守估计大概需要 20 万执业 CPA。这就不难想象目前执业注册会计师工作量之大。根据现行相关要求，上市公司、央企、国企需要披露年报的时间集中在每年的 1—4 月，所以事务所在每年的 12 月至下一年度的 4 月一直忙于年报审计工作。在此期间，审计人员要根据审计对象制定工作计划，开展审计工作并对其出具审计报告。

按照行业发展现状，现有审计力量不足匹配审计工作量的持续增加。审计人员严重不足，在开展审计工作期间一般均保持全勤状态，且加班强度大。根据调研结果可以看出，注册会计师平均每年至少审计完成三家以上的上市公司年报审计服务。

根据中注协在 2017 年 5 月 25 日公布的审计情况快报，2017 年 1—4 月，立信为 504 家上市公司提供财务报表审计服务，承接数量在行业中首屈一指。

此外，立信还在该期间内，承接了 1565 家上市公司中 220 家的内部控制审计业务，承接数量也是同行业之最。

因此，在出具审计报告的既定期限内，长时间的外勤审计再加上巨额工作量，

让审计人员必然难以全程保持注意力的高度集中。此外，在这种极具高压的环境下，工作量如此之大，也必然带来审计人员补充精力时间较短的问题。长期以往，也必然使 CPA 在审计中难以全程保持怀疑思维。

2. 大量聘用实习人员

由于多种原因共同影响，会计师事务所的人员流动频繁。执业经验丰富、专业能力较强的审计人员是各个事务所宝贵的人才资源。因此，事务所内部普遍存在这种情况：将复杂、庞大的审计工作安排给经验丰富的审计师，将琐碎的、简单的事项交由经验不足的新人，以此达到“人尽其才”的目的。

每年末的年报审计，是事务所及其员工最忙的阶段。事务所常年在此期间会大量招人、用人，安排实习生配合审计人员完成审计工作。这样既减少了事务所的经营成本，又减轻了经验丰富的审计人员的工作量。这也就解释了每年末及次年初各个事务所大量招聘实习生的现象。当然，事务所如此行事必然也会带来弊端。存在的弊端往往就是实习生对审计的思维和视野过于狭隘，难以吃透职业怀疑的精髓，以至于对被审计公司的异常事项关注度不高，可能给 CPA 带来审计复核工作量增大和审计质量不高的后果。

5 基于职业怀疑视角的防范审计失败措施

5.1 注册会计师方面

5.1.1 提高职业怀疑的意识

作为经济秩序的维护者、参谋者和监督者，同时为了扮演好“经济警察”的角色，审计人员注定要必须持续不断地补充专业知识。同时还要充分发挥自身主观能动性，主动理解职业怀疑核心要义、提高职业怀疑对审计而言重要性的意识，以此强化审计师自身的“内力”修为、提高自身专业能力。

基于现有审计失败案例，审计人员理应足够意识到保持职业怀疑对于有效规避审计失败的重要性。保持职业怀疑态度，对 CPA 提高审计程序设计的针对性、执行的有效性功不可没，对于降低审计风险、保证审计质量举足轻重。而审计师一旦缺失怀疑态度，则极有可能导致无法窥探审计风险全貌，而后导致审计失败。因此，审计人员要主动提高对职业怀疑的认知，并在后续执业中争取得到一贯保持。

5.1.2 强化自身专业胜任能力

同样，注册会计师的专业能力也是审计工作能顺利展开的关键。经济的长远发展，财务活动愈发复杂，围绕着账表事项审查，已无法满足现有审计工作。同时，随着被审计单位组织结构愈发复杂、舞弊方法不断变化等审计环境，审计人员必须综合考虑被审计单位内外的环境因素，不断更新知识储备、积累执业经验。

现代风险导向审计下，引入了重大错报的相关概念。同时还着重强调了对风险的评估及应对，这就要求从事审计工作的 CPA 要具有更多的专业知识、更强的专业能力，同时还要不断提升审计能力、思维辩证能力、开拓创新能力，从而提升综合分析能力以控制审计风险。影响职业判断的因素有很多，包括但不限于 CPA 的知识储备、执业经验等。因此，注册会计师需要紧跟行业前沿，学习新观点、新方法，及时发现问题，分析问题，解决问题，提升审计工作水平，积累执业经验。学习审计案例、相关论文、IT 等先进知识与技术，以此不断更新自己

的知识库。

此外，审计人员要对与开展审计业务相关的规定和要求做到充分执行。对于高风险审计项目要有敏感的职业怀疑，在不违背审计准则的硬性要求下，通过分析评估企业的实际情况，判断出该公司风险较高的业务板块，设计合适的审计方案，以规避审计失败。审计人员在制作审计底稿时，不要以以往的审计底稿为依据，对于高风险以及可能存在风险的业务板块要通过抽查、复核等方式执行进一步审计程序，从而提升审计质量。

5.2 会计师事务所方面

5.2.1 增强注册会计师的独立性

自 2001 年以来，立信签发国内上市公司审计报告的数量在行业内首屈一指。对于内资所中排名第一的立信的专业程度，以及该所 CPA 的专业能力，我们没有理由对其产生任何质疑。因此，对 LY 公司 2017 年以前年度的财务报表审计工作中，关于审计人员独立性的疑问值得我们考虑。

审计人员的独立与否，深刻影响着自身职业怀疑的保持与运用程度。但注册会计师独立性的强弱与否，取决于所处会计师事务所对独立性的重视及强调程度。但不可避免的是，会计师事务所为被审计公司提供的各类审计服务，究其本质仍然是双方建立了雇佣关系。事务所出于大到自身长远发展，小到维持与现有客户的业务往来等目的的考虑，就已经对自身的独立性产生了一定程度的影响。这种影响程度，取决于事务所的规模大小：事务所越大，这种程度的影响越小；事务所越小，这种程度的影响越大。

社会审计行业的发展瓶颈、甚至是未来发展的根本弊端仍然是有关独立性的问题。既要为被审计方提供服务获取报酬，又要如实反映被审计方的财务状况。在雇佣关系的基础上研究审计独立性，这本身就存在问题。

本文中立信所已经为 LY 公司提供鉴证服务长达 5 年时间，双方间的雇佣关系异常稳定，CPA 的独立性势必受到影响。也正因此，才造成 CPA 轻易相信 LY 公司，丧失了职业怀疑。

基于以上分析，对此建议在现有社会审计制度的基础上，引入第三方机构作

为事务所和被审计公司之间的“桥梁”，彻底打破事务所和被审计公司之间的雇佣关系。从以往事务所和被审计公司直接签订审计业务，换作由第三方机构与被审计单位签订审计业务。考虑被审计公司的规模、业务量大小等因素后，第三方机构寻找适合此次审计的会计师事务所，双方之间进行合作。会计师事务所受第三方机构委托，以自身专业能力为被审计公司提供审计服务。

如此一来，第三方机构对被审计公司财务报表是否不存在重大错报负责；会计师事务所则对此次审计过程的合规性、真实性为第三方机构负责。在这种情况下，由于事务所与被审计公司之间不再有直接利益往来，因此，会计师事务所与审计人员的独立性能够得到绝对保障。

5.2.2 拓展复核制度，增加对职业怀疑的相关复核

立信多年为 LY 公司提供审计服务，长时间的合作关系也容易让审计师形成思维惯性。由于与管理层较为熟悉，且基于以往审计经验，审计人员自认为熟悉该公司的审计环境，而对该公司部分异常情况未保持足够的关注，以至于 LY 公司内部隐藏的问题未能被及时发现，造成这次审计失败。

现有审计制度下，复核制度是事务所把控审计报告质量的最后一关。因此，本文建议在审计复核制度中增加对职业怀疑的相关复核。事务所可以考虑从以下两个方面增加对职业怀疑的相关复核：

首先，事务所内建立专职的复核部门。要求该部门中所有组成人员不能参与任何审计业务、且执业经验相对而言要更加丰富。只有这样，才更能保证复核的独立性、权威性，以此保证审计复核工作的质量。

其次，完善审计复核制度，对应完善惩罚机制。要在复核制度中明确规定，审计师在工作底稿中保留职业怀疑及后续消除怀疑的相关记录；同时要求执行复核工作的事务所员工，独立于审计项目团队获取被审计单位各类信息，并以自身以往执业经验对企业经行风险评估，以怀疑思维去关注企业中的异常。同时，在审计项目团队初步完成风险评估后与其进行开会谈论。沟通内容包括：一、询问审计小组关注到的风险点及后续计划执行的审计程序；二、对于复核部门关注到而审计小组未关注到的风险点，要求审计小组负责人进行解释说明。因审计小组未能充分解释说明复核部门关注到的风险点，对该小组由于未保持合理的职业怀

疑进行与风险程度对应的处罚。

6 研究结论与研究不足

6.1 研究结论

本文结合立信对 LY 公司 2016 年度财务报表审计失败案例，以注册会计师的职业怀疑作为研究视角，对该审计过程进行了深入的研究与分析。同时，在探究职业怀疑与审计失败关联性的基础上，得出以下结论：

1. 注册会计师未能有效保持职业怀疑，是导致审计失败案件频发的主要原因。而注册会计师不能有效保持职业怀疑原因，又可以分为主观原因和客观原因。在主观上，由于审计人员自身专业能力不足、对服务对象存在认知偏差，故而导致审计师对被审计公司的异常情况不能全程有效地保持职业怀疑。客观上，审计人员常年面临审计任务重、工作量大的问题。长期以往的高负荷工作，也确实让注册会计师难以持续保持职业怀疑。同时，审计团队中难免有事务所招聘的实习生，由于专业能力不足、实务经验匮乏，也会让其难以保持职业怀疑。

2. 基于职业怀疑视角防范审计失败，还是要从注册会计师、事务所两个方面出发。其中，在注册会计师方面，审计人员要学习理解职业怀疑的本质、体会其中精髓，以此来提高职业怀疑意识，以便在后续审计中自如运用；同时，审计人员仍要不断学习，学习最新准则、了解行业前沿。在事务所层面，要保持并强调社会审计的独立性、增加对项目团队执业中与职业怀疑相关的复核。只有这两个方面之间相互补充、配合，才能尽可能避免因审计师的职业怀疑不足导致后续审计失败。

6.2 研究不足

本论文主要数据搜集来源于证监会官网、深交所官网、巨潮资讯网及相关媒体报道，并未获取到来自 LY 公司及立信会计事务所内部的全部资料。

此外，受本人理论认知不深刻、研究能力不足的影响，本文仅从职业怀疑这一个角度分析关于该案例的审计失败原因，整体上仍然不够系统、全面以及严谨，对审计失败的原因探索还不够深入。同时，受限于本人缺乏相应实务经验，对于本文中基于职业怀疑视角提出的防范审计失败措施，可能在实操中存在一定的局

限，未经实践加以验证措施的实用性。

参考文献

- [1]Arens,A.Elder.R,Beasley,M.Auditing and assurance services:An integrated approach(15th ed).Pearson Publication.Upper Saddle River,NJ:Prentice Hall.2017.
- [2]Bamber E M,Ramsay R J,Tubbs R M.An examination of the descriptive validity of the belief-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing.Accounting, Organizations and Society,1997(22):249~268.
- [3]Beasley M S,Carcello J V,Hermanson D R.Top 10 Audit Deficiencies[J].Journal of Accountancy,2001(4):63-66.
- [4]Beasley M.An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud[J].The Accounting Review.1996(4):443-465.
- [5]Bell T B,Peecher M E,Thomas H.The 21st century public company audit.New York, NY:KPMG LLP,2005.
- [6]Carcello J.Auditor Litigation and modified reporting on the bankrupt client[J].Journal of Accounting Review.1994.
- [7]Casterella J R,Knechel K L,Is Self Managed Peer Review Effective At Signalingly Audit Quality?[J].The Accounting Review,2009(3):713-735.
- [8]Cushing B E.Economic analysis of skepticism in an audit setting.Working Paper,University of Utah,2003.
- [9]DeAngelo.Auditor independence low balling and disclosure regulation[J].Journal of Accounting and Economics,1981(2):0-127.
- [10]Filex Pomeranz.The Successful Audit, New York:Richard D.Irwin,1990.
- [11]Flint,Fraser,Hatherly.Business Risk Auditing:A regressive evolution?—A research note Accounting Forum.2008(32):143-147.
- [12]Francis Wilson.Audit risk in a brave new world[J].Commercial Accounting,2005.
- [13]Hoffman,Morgan,Patton.A primer for brainstorming fraud risks[J].Journal of Accountancy,1996(4).
- [14]James Tackett,Fran Wolf,Gregory Claypool.Sarbanes-Oxley and audit failure:A critical examination[J].Managerial Auditing Journal.2004.

- [15]Kadous,K.S.J.Kenedy,and M.E.Peecher.The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods.The Accounting Review,2003,78(3):759~778.
- [16]Krishan.G V.Does.Big 6 Auditor industry expertise constrain earnings management [J].Accounting Hrizons(supplement).2006(17):56-63.
- [17]L De Angelo.Auditor size and audit quality[J].Journal of Accounting Economic.1981(3):183-199.
- [18]Mauts,R.K, Sharaf,H.A.文硕等译.审计理论结构[M].中国商业出版社,1990.
- [19]O Keefe T B, King,K Gaver.Audit Fees,Industry Specialization and Compliance with GAAS Reporting Standards[J].Auditing:A Journal of Practice and Theory.1994(2):43-56.
- [20]Palmrose Z.Litigation and independent auditors:the role of business failures and management fraud[J].Auditing:A Journal of Practice&Theory.1987 (2):90—103.
- [21]Payne,E.A.,R.J.Ramsay.Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. Managerial Auditing Journal,2005,20(3):321~330.
- [22]Popova V.Integration of Fraud Risk in the Risk of Material Misstatement and the Effect on Auditors' Planning Decisions[J].2008.
- [23]Popova,Velina.Exploration of skepticism,client specific experiences,and audit judgments[J].Managerial Auditing Journal.2013,28(2):140-160.
- [24]Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB)(2003).Consideration of fraud in financial statement audits.Auditing Standard No.2401Washington,D.C:PCAOB.
- [25]Quadackers,L,T.Groot and A.Wright.Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions.Working paper,Vrije University,Amsterdam. 2009.
- [26]R.Kathy Hurtt.Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory,2010,29(1):149~171.
- [27]Reimers J L, Carpenter T D.The effect of a partner's emphasis on professional skepticism on auditors' fraud judgments.Working Paper,2009.
- [28]Shaub M K.Trust and Suspicion:The effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients.Behavioral Research in Accounting,1996(8):154~174.

- [29]Stephen Hillegeist.Financial reporting and auditing under alternative damage apportionment rules[J].The Accounting Review.2012.
- [30]Timothy.Planned audit quality[J].Journal of Accounting and Public Policy.2000(3).
- [31]包诗奇.瑞华会计师事务所对振隆特产IPO审计风险案例研究[D].沈阳:辽宁大学,2019.
- [32]毕华书.论职业怀疑在审计中的应用[D].大连:东北财经大学,2006.
- [33]薄澜,姚海鑫.上市公司财务舞弊与外部审计的博弈分析——基于不完全信息动态博弈模型[J].审计与经济研究,2013,28(03):43-49.
- [34]毕小卓.注册会计师审计独立性研究[J].中国商论,2016(31):157-158.
- [35]陈冰瑶.登云股份财务舞弊案例中的审计职业判断研究[D].南昌:江西财经大学,2019.
- [36]陈孝.审计师提供非审计服务的相关问题探讨[J].财会通讯,2006(08):69-71.
- [37]陈燕坤.注册会计师审计失败的原因与改进[J].知识经济,2017(24):129+131.
- [38]陈怡煊.职业怀疑在关联方交易审计中的应用[D].武汉:中南财经政法大学,2019.
- [39]陈志强.质疑审计失败主流观点[J].审计月刊,2006(13):9-10.
- [40]杜珊.上市公司审计失败的破窗效应分析——以辉山乳业事件为例[J].中国注册会计师,2017(12):87-90+2.
- [41]范文红.审计失败的成因及对策[J].郑州航空工业管理学院学报(社会科学版),2005(05):112-114.
- [42]付晶.审计失败与证券审计市场监管——基于中国证监会处罚公告的研究[J].全国流通经济,2018(02):67-68.
- [43]洪雪茹.审计职业怀疑对审计质量的影响研究[D].泉州:华侨大学,2014.
- [44]黄世忠.安达信对世界通信公司审计失败原因剖析[J].中国注册会计师,2002(06):45-47.
- [45]李博.会计师事务所审计失败成因及对策研究[D].成都:四川师范大学,2020.
- [46]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,2017,32(02):56-65.
- [47]李娜.辉山乳业审计失败成因及对策研究[D].大连:东北财经大学,2018.
- [48]李平,王晓敏.上市公司审计失败的现状和防范措施[J].经营与管理,2011(09):8-9.

- [49]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.
- [50]李爽,吴溪. 审计师变更及其监管[N]. 中国财经报,2001-08-30(007).
- [51]李晓慧,周羽杰.对注册会计师职业怀疑缺失的问题分析及建议——以利安达对天丰节能IPO审计失败为例[J].中国注册会计师,2015(11):35-41+3.
- [52]林钟高,叶德刚,刘先兵.论审计失败[J].中国注册会计师,2002(07):37-39.
- [53]刘冬梅.审计失败的原因分析及防范措施[J].财会学习,2015(17):127+129.
- [54]刘礼.上市公司财务舞弊与审计失败研究——基于康美药业案例研究[J].安徽商贸职业技术学院学报(社会科学版),2019,18(03):29-32.
- [55]刘明辉,毕华书.论审计职业怀疑的合理边界[J].会计研究,2007(08):76-80+96.
- [56]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.
- [57]秦荣生.谈会计年报的重要风险——审计失败[J].财会月报(上).1999:40-41.
- [58]秦荣生.注册会计师审计失败的成因及规避[J].江西财经大学学报,1999(02):41-45+80.
- [59]屈小兰、张继勋.审计职业怀疑研究综述[J].审计研究,2012(03):69-75.
- [60]沈景景,刘俊萍.对康得新案背后审计职业怀疑缺失的反思[J].中国管理信息化,2021,24(05):47-48.
- [61]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.
- [62]宋芷琦.我国中小板上市公司审计风险研究[D].北京:北京交通大学,2020.
- [63]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.
- [64]滕娟.陈毓圭:切实提高上市公司审计质量[N].财会信报,2021-05-03(A05).
- [65]田原.职业怀疑、分析程序与审计失败[D].呼和浩特:内蒙古大学,2016.
- [66]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.
- [67]王利红,蒋品洪.注册会计师审计中职业怀疑的解释[J].商业会计,2009(03):37-38.
- [68]王小宝.注册会计师执业环境与审计质量[J].会计之友.2020(04):33-36.
- [69]王玉.我国审计失败的成因与对策探讨[J].财政监督,2010(14):63-64.
- [70]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.

[71]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.

[72]武宇晴. 关联方资金占用审计失败案例研究[D]. 沈阳: 辽宁大学, 2020.

[73]吴泽福,朱丽华. 审计怀疑度量框架构建的前沿探讨[J]. 审计研究, 2012(04):54-60.

[74]肖蝶,张亚兰. 会计师事务所审计失败问题及对策研究[J]. 纳税, 2019, 13(17):48-50.

[75]徐智科. 信永中和会计师事务所审计失败案例研究[D]. 兰州: 兰州大学, 2019.

[76]闫华红,张明. 萨蒂扬审计失败案例分析[J]. 财务与会计, 2010(10):29-31.

[77]杨子. 职业怀疑不足与审计失败研究[D]. 贵阳: 贵州财经大学, 2021.

[78]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.

[79]朱丽华. 审计职业怀疑影响因素实证研究[D]. 泉州: 华侨大学, 2013.

[80]张凤娟. 基于风险导向的佳电股份审计失败案例研究[D]. 广州: 广东工业大学, 2020.

[81]张连起,丁勇. 现代审计风险模型分析探讨[J]. 中国注册会计师, 2004(10):29-33+2.

[82]张龙平,王泽霞. 美国舞弊审计准则的制度变迁及其启示[J]. 会计研究, 2003(04):61-64.

[83]张瑞凤. 浅析注册会计师审计失败的原因及其治理[J]. 前沿, 2012(21):100-102.

[84]张天鸽. 基于信永中和对登云股份审计案例的审计失败研究[D]. 天津: 天津财经大学, 2019.

[85]赵润华,赵静. 浅议注册会计师审计失败的成因与防范措施[J]. 中国集体经济, 2013(04):145-146.

[86]郑艳茹. 经验法则与保持审计职业怀疑[J]. 财会月刊, 2012(03):64-66.

[87]朱志红,鲁城,戴晓晓. 审计职业怀疑的现状分析与提升策略[J]. 时代金融, 2018(12):298.

后 记

曾经不止一次想象过自己会以什么样的心情写下接下来的这段话。

曾经脑海中不止一次地浮现过在即将毕业时和导师、同门兄弟姐妹们、舍友们以及同学们开怀畅饮的场面，也不止一次地对毕业后未知旅途充满焦虑。

时间过得很快，快到距离我们毕业已经进入倒计时。

2019 年秋，我们在兰财相遇、相识；2022 年夏，我们也在段家滩启航、各自奔天涯。回想这三年的点滴生活，内心思绪万千，一时竟不知如何下笔。面对这个见证了无数学子青春的校园和各位献身于教育事业的老师，心怀感激，同时也万般不舍。

三年的求学生涯，最要感谢我的导师张金辉教授。有幸加入师门，承蒙导师耐心教诲，是学生一辈子的荣耀。本人自身知识体系的完整构建、本篇论文从无到有以及后续修改，都得益于导师三年以来的细心指导和帮助。无论学习生活，导师都给予了我足够的关爱，这些关爱让我充满力量。在此，请允许我对导师表示最衷心的感谢。

其次，要感谢会计学院其他老师。亦师亦友、可爱可敬的老师们，你们辛苦了！两年的授课与培养，各位老师传授的专业知识，是我在未来职场必备之技能，对我来说无比珍贵。脑海中依稀记得自己上台讲话时的窘境、记得老师提问时同学们急促不安的样子，更是记得熬夜做课程 PPT 时的困意。恰恰是这些经历给了我步入社会、面对困难时的勇气。在今后的工作和生活中，定不忘母校校训“博修商道”的激励，撸起袖子加油干。

此外，要感谢家人对我的爱护。是家人的无条件信任，才让我敢放手一搏，辞职考研；让我没有后顾之忧，安心求学。父母生育之恩、兄长关爱之恩，难报万一。唯有继续努力，方能不负家人期望。

最后，要感谢在校三年认识的所有兄弟姐妹。因为你们，让我的研究生生涯精彩万分。有关你们的记忆，不止研讨学习，更有人间烟火乃至山川河流。期待未来，祝各位前程似锦，也祝我们旗鼓相当。

感谢命运，感谢所有相遇。

各位，我们“江湖”再见！