

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文
(专业学位)

论文题目 会计师事务所审计失败原因及对策研究
——以正中珠江审计广东榕泰为例

研究生姓名: 杜玉瑞

指导教师姓名、职称: 史正保 教授 张有全 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: 2023年6月19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： 杜玉瑞 签字日期： 2023.6.10

导师签名： 史卫华 签字日期： 2023.6.12

导师（校外）签名： 张育全 签字日期： 2023.6.13

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： 杜玉瑞 签字日期： 2023.6.10

导师签名： 史卫华 签字日期： 2023.6.12

导师（校外）签名： 张育全 签字日期： 2023.6.13

**Research on Audit Failure Causes and
Countermeasures of accounting firms -- Taking
Guangdong Rongtai Audited by Guangdong
Zhengzhong Zhujiang as an example**

Candidate : Du Yurui

Supervisor: Shi Zhengbao

摘 要

随着我国经济的快速发展,资本市场逐渐完善,审计在市场监管体系中的作用越来越重要。审计是独立于被审计单位与监管机构的第三方机构,能够对上市公司的财务报告做出高水平保证并出具含有合理审计意见的审计报告,对维护资本市场平稳健康发展具有非常重要的作用。然而,受到多种复杂因素的影响,市场上出现了许多审计失败案例,这不仅使得投资者的利益受到侵犯,也使得经济市场的规则和秩序遭到损害。对于审计主体而言,审计失败的发生引起市场参与者及社会公众对注册会计师专业胜任能力甚至审计功能的质疑,还损害了整个审计行业的声誉,这对事务所未来的发展产生不利影响。审计失败案件的频繁发生引起行业内外对此类案件的关注。因此,审计失败的原因分析及其规避方法已经成为当前研究的热点问题。

本文主要在绪论、相关概念与理论基础两部分运用了文献研究法,绪论中的文献综述部分对国内外学者在审计失败领域的研究成果进行梳理;相关概念与理论基础部分选取委托代理理论、信息不对称理论和现代风险导向审计理论为本文研究的理论基础,然后界定了审计失败和审计风险的概念并对两者之间的关系进行说明。在正中珠江对广东榕泰审计失败原因分析的部分运用案例分析法,然后对正中珠江会计师事务所审计失败的原因进行分析。在上述理论基础上,通过分析发现正中珠江对广东榕泰审计失败的原因有注册会计师、会计师事务所和外部环境三方面的原因。注册会计师方面的原因包括风险评估程序执行不到位、未执行进一步审计程序、未实施追加审计程序、内部控制测试流于形式以及函证程序存在重大缺陷;会计师事务所方面的原因包括缺乏审计独立性、审计质量管理程序流于形式及审计质量管理机制不完善;外部环境方面的原因主要包括审计违规行为处罚力度不足、审计行业存在恶性竞争、审计监管环境宽松。

通过对审计失败原因的分析,本文分别从上述三个方面提出有针对性地审计失败防范对策。注册会计师方面,严格执行审计风险评估程序、严格执行审计风险应对程序、保持合理的职业怀疑态度以及提高专业胜任能力;会计师事务所方面,完善事务所审计轮换制度、健全事务所审计质量管理机制、健全事务所审计质量管理体系;外部环境方面,加强审计违规行为处罚力度、规范审计行业竞争行为、加强审计监管环境的建设。本文通过案例分析的方式对会计师事务所审计失败进行研究,希望对提高注册会计师审

计质量有所帮助，对其他会计师事务所有所借鉴和启发。

关键词：注册会计师 会计师事务所 审计失败 审计质量

Abstract

With the rapid development of China's economy and the gradual improvement of the capital market, auditing plays an increasingly important role in the market supervision system. As an independent third party, audit provides reasonable guarantee for the financial statements of listed companies and issues corresponding audit reports, which is one of the important means to maintain the healthy and orderly development of the capital market. However, due to the influence of a variety of complex factors, there have been many audit failures in the market. This not only infringes the interests of investors, but also damages the rules and order of the economic market. For audit subjects, the occurrence of audit failures causes market participants and the public to question the professional competence and even audit function of certified public accountants, and also damages the reputation of the entire audit industry, which has an adverse impact on the future development of firms. The frequent occurrence of audit failure cases has aroused the attention of both inside and outside the industry. Therefore, the reason analysis of audit failure and its circumvention methods have become a hot issue in current research.

This paper mainly uses the literature research method in the introduction, related concepts and theoretical basis. The literature review part of the introduction summarizes the research achievements of domestic and foreign scholars in the field of audit failure. Based on the theory of principal-agent theory, information asymmetry theory and modern risk-oriented audit theory,

this paper defines the concepts of audit failure and audit risk. Then, taking Zhongzhu River and Rongtai as the research object, this paper analyzes the causes and countermeasures of audit failure of accounting firms by using case analysis method. Through the analysis, it is found that there are three reasons for the failure of the audit of ZhengZhujiang against Rongtai Guangdong: certified public accountants, accounting firms and external environment. The reasons for CPA include the implementation of risk assessment procedures is not in place, the implementation of further audit procedures, the implementation of additional audit procedures, internal control testing is mere formality and there are major defects in verification procedures; The reasons of accounting firms include the lack of audit independence, the formality of audit quality management procedures and the imperfection of audit quality management mechanism; The reasons of external environment mainly include insufficient punishment for audit violations, vicious competition in the audit industry and loose audit supervision environment.

Through the analysis of the causes of audit failure, this paper puts forward the countermeasures of audit failure prevention from three aspects: certified public accountants, accounting firms and external environment. As for certified public accountants, they should strictly implement audit risk assessment procedures, strictly implement audit risk coping procedures, maintain reasonable professional skepticism and enhance professional competence. Accounting firms, improve the audit rotation system, improve the audit quality management mechanism, improve the audit quality management system; In terms of external

environment, we should strengthen the punishment of audit violations, standardize competition in the audit industry and strengthen the construction of audit supervision environment. This paper studies the audit failure of accounting firms through case analysis, hoping to help improve the audit quality of certified public accountants and provide some reference and inspiration for other accounting firms.

Keywords:CPA;Accounting firm;Audit failure;Audit quality

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究目的与意义.....	2
1.2.1 研究目的.....	2
1.2.2 研究意义.....	2
1.3 国内外文献综述.....	3
1.3.1 国外文献综述.....	3
1.3.2 国内文献综述.....	5
1.3.3 文献评述.....	8
1.4 研究内容与方法.....	9
1.4.1 研究内容.....	9
1.4.2 研究方法.....	10
2 审计失败相关概念与理论基础	12
2.1 相关概念.....	12
2.1.1 审计失败.....	12
2.1.2 审计风险.....	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 现代风险导向审计理论.....	15
3 正中珠江对广东榕泰审计失败的案例介绍	16
3.1 背景介绍.....	16
3.1.1 正中珠江会计师事务所简介.....	16
3.1.2 广东榕泰实业股份有限公司简介.....	17
3.1.3 案件回顾.....	17

3.2 广东榕泰财务舞弊主要情况	19
3.2.1 未披露日常经营性关联交易	19
3.2.2 虚构销售回款	20
3.2.3 虚构保理业务	21
3.3 证监会处罚结果	22
3.3.1 对正中珠江及注册会计师的处罚	22
3.3.2 对广东榕泰及相关负责人的处罚	23
4 正中珠江对广东榕泰审计失败的原因分析	24
4.1 注册会计师方面的原因	24
4.1.1 风险评估程序执行不到位	24
4.1.2 未执行进一步审计程序	26
4.1.3 未实施追加审计程序	27
4.1.4 内部控制测试流于形式	27
4.1.5 函证程序存在重大缺陷	28
4.2 会计师事务所方面的原因	28
4.2.1 缺乏审计独立性	28
4.2.2 审计质量管理程序流于形式	29
4.2.3 审计质量管理机制不完善	30
4.3 外部环境方面的原因	30
4.3.1 审计违规行为处罚力度不足	30
4.3.2 审计行业存在恶性竞争	31
4.3.3 审计监管环境宽松	31
5 会计师事务所审计失败防范对策	33
5.1 注册会计师方面	33
5.1.1 严格执行审计风险评估程序	33
5.1.2 严格执行审计风险应对程序	33
5.1.3 保持合理的职业怀疑态度	35
5.1.4 提高专业胜任能力	35
5.2 会计师事务所方面	36

5.2.1 完善事务所审计轮换制度	36
5.2.2 健全会计师事务所审计质量管理机制	37
5.2.3 健全会计师事务所审计质量管理体系	37
5.3 外部环境方面	38
5.3.1 加强审计违规行为处罚力度	38
5.3.2 规范审计行业竞争行为	38
5.3.3 加强审计监管环境建设	39
6 研究结论和不足	40
6.1 研究结论	40
6.2 研究不足	40
参考文献	42
后 记	46

1 绪论

1.1 研究背景

我国经济的高速繁荣发展带动了资本市场的发展,近几年我国资本市场规模逐渐扩张。目前,我国已经建立了多样化的市场交易方式,包含主板、中小板、创业板、科创板和新三板,而且还建立了多个交易市场,如证券交易所、大宗商品交易所、期货交易所和金银贸易所等,以促进经济的发展。证券市场的繁荣发展加剧了市场主体之间的竞争,加之资本的逐利性,对上市公司财务报表的真实可靠性提出了挑战。会计师事务所是公司财务报表审计的重要参与者,他们负责管理监督、评价和鉴定企业的财务数据,并向投资者提供正确的审计意见,以帮助投资者做出明智的经济决策。会计师事务所的审计工作对于保证上市公司财务报表的合理性至关重要。2020年3月我国证监会新修订的《证券法》开始实施,会计师事务所作为独立第三方,也是资本市场上的主要监管力量之一,能够在一定程度上提升注册会计师审计质量。2021年国务院政府办公室发布《关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》,强调要加强对会计师事务所的监督管理,充分发挥注册会计师审计鉴证的作用,严厉打击上市公司财务舞弊,保证财务审计的公平、合规、有序进行。

然而,根据证监会公开披露显示,2018年至2022年共发现并查处26家会计师事务所审计违法违规案件,其中财务舞弊案件连年增加,年报审计成为案件高发点。近年来会计师事务所审计失败情况较为频繁,如蓝田股份、康得新、雅百特、康美药业等。由于大量审计失败案例的发生,投资人的利益遭到了严重的损失,市场的运行也遭到了严重影响,市场参与者对审计行业的信任也遭到了极大的挑战,这种情况严重危害了审计行业的发展。审计失败案件的发生对各个市场主体产生很大的影响,也引起各行各业的关注,在理论界关于审计失败的研究较多,研究认为审计失败案件的发生能够在一定程度上对会计师事务所起到警示作用,从而避免发生审计失败。本文通过分析正中珠江审计广东榕泰的案例,归纳出会计师事务所审计失败的主要原因,然后提出相应的防范对策,这对于规避审计失败具有一定的参考价值。

1.2 研究目的与意义

1.2.1 研究目的

本文从证监会对会计师事务所和上市公司的处罚决定开始，研究正中珠江会计师事务所对广东榕泰的审计失败案例。在对此案例进行分析之后，希望能够找到导致审计失败的主要原因，并为解决这一问题提出有效的审计对策。希望通过上述研究目的，能够提高会计师事务所审计质量，为同行业审计主体的生存和发展及我国注册会计师实施审计鉴证业务时提供借鉴和参考。

1.2.2 研究意义

（1）理论意义

第一，本研究旨在为审计失败案例提供理论参考。通过对广东榕泰审计失败的案例分析，了解审计失败过程论的观点；详细阐述其财务舞弊的手段，以及审计过程中出现的问题，并结合证监会对会计师事务所和上市公司的处罚结果，提出有效的规避措施，以期达到预防审计失败的目的。通过这一分析过程，我们期望能够为审计失败问题提供有价值的理论指导。

第二，丰富审计理论研究。我国近几年在审计学术研究上取得了很大的进步，研究队伍不断壮大，对审计领域的研究方法也在不断创新，取得了显著成果。尽管我国审计理论研究工作在国内外一流专业刊物发布的文章受限，但是我们仍然应该努力加强理论研究工作，以提高审计的质量。为此，我们应该将理论与实践结合起来，从实践出发，深入探索审计的本质，以期获得更多的认识 and 了解。本文通过对广东榕泰的全面数据分析，结合审计理论，深入探讨了该案例，为审计理论研究提供了新的视角和深度。

（2）实践意义

第一，提升注册会计师审计水平。通过研究分析审计失败相关案例，发现审计失败的主要原因，警告注册会计师，使其能够提高专业胜任能力，从而有效减少审计失败的发生，进而促进会计师事务所的发展。经过对广东榕泰审计失败案例的深入研究，认为注册会计师应该不断提升自身的专业技能，在审计过程中拥有审慎的职业怀疑态度，并且积极尽责；会计师事务所应当创新审计方法，以提升发现舞弊行为的能力，减少审计风险，提升审计质量，从而提升会计师事务所的社会声誉。

第二,提高上市公司信息披露质量。外部监管机构通过提高上市公司信息披露质量,可以对上市公司财务信息的准确性和有效性起到有效的保障作用,并且能够对保障投资人权益起到非常重要的作用。我们必须对会计管理工作进行严格的规范,以保障信息的准确、真实和完善,以便有效地反应公司当期的财务管理和经营成果,并且有助于进一步提高信息的透明化,进而保障市场的稳定运行。

1.3 国内外文献综述

1.3.1 国外文献综述

(1) 关于审计失败概念界定的研究

二十世纪末,审计失败的概念首次被提出,国外学者对此的界定也有不同的看法,其中有一种认为审计失败应该是一种结果的错误,另一种则认为应该是过程的错误。

第一,审计失败结果论。二十世纪九十年代初,A. Ares 和 J. K Leo (1990)在《当代审计学》一书中首次将“审计失败”一词引入,他们认为,审计失败源自审计人员没有按照规定的标准进行操作,导致最终的审计报告存在偏差,进一步削弱了审计的有效性与可靠性。

第二,审计失败过程论。Numata (2010)指出,审计失败的界定标准为企业实际财务状况与发表的审计意见是否一致,如果两者不符,则发生审计失败。

(2) 关于审计失败原因的研究

第一,注册会计师方面的原因。国外学者研究发现,如果审计人员缺乏应有的独立性、相应的专业技能或者职业道德水平低下时,都会使得注册会计师有审计失败发生的可能。一是注册会计师缺乏独立性。Pott 等人(2009)指出,当注册会计师与上市公司建立长期合作关系时,会导致双方之间的关系变得亲密,进而减弱审计师的自主性,最终可能会导致审计结果的错误。二是注册会计师缺乏专业胜任能力。Beasley 等(2001)的研究表明,审计师缺乏相应的技术和职业操守是导致审计失败的主要原因。DeAngelo (1981)研究指出,审计师专业技术知识不足、缺少职业道德操守和独立性缺乏等都是审计失败的主要原因。三是审计人员自身职业道德素养较低。学者 Angelo (1977)认为注册会计师的职业道德素养对审计质量产生很大的影响,故而存在审计失败发生的可能性。

第二,会计师事务所方面的原因。许多国外学者认为会计师事务所不遵循审计准则

的要求、会计师事务所规模过大或过小以及会计师事务所质量管理薄弱等都有可能致审计失败。一是会计师事务所为维持客户而未能恪守审计准则导致审计失败。Muczyk等（1986）研究认为注册会计师为了保持与客户的合作关系，可能会做出一系列不合理的审计行为，例如在相关准则上作出妥协、降低审计成本费用、采取不合规的抽样程序等。二是会计师事务所规模的大小。Pomeranz（1990）研究认为会计师事务所的规模可能会显著地影响审计的质量。当事务所规模较大时，注册会计师人数会增加，内部质量管理体系也会更加完善，但是如果规模过小，审计质量可能会受到影响，甚至可能会出现审计失败的情况。三是会计师事务所质量管理的有效性。Pomeranz（1990）还认为会计师事务所应该建立完善的质量管理体系，其对审计结果起着很大的决定性作用。如果会计师事务所未能构建完善的审计质量管理体系，则会使其有审计失败发的潜在可能性。

第三，外部环境方面的原因。研究表明外部环境因素，如审计行业存在恶性竞争，监管环境宽松，法律法规缺失等问题是审计失败的重要原因。国外学者研究发现审计行业恶性竞争、监管环境宽松以及法律法规的缺失都是导致审计失败的原因。一是审计行业恶性竞争。Francis（2009）的研究表明，“无故减少审计报酬”的不良竞争使得会计师事务所与委托人之间出现不正当的利益关系，这种情况严重影响了审计行业的发展。二是监管环境的宽松。Dye（1993）提出从审计环境的角度来说，会计师事务所面临的法律惩罚，也就是其承担的审计失败成本，影响注册会计师在审计过程中的表现。Adam et al（2020）认为审计失败是经济、文化以及监管环境共同作用的结果，正是由于上述因素为审计失败的发生提供了可能性。三是法律法规的缺失。Hillegeist（1998）研究发现，法律法规对审计质量的影响是巨大的，审计结果错误的概率与法律法规的严密程序成正比。

（3）关于审计失败防范对策的研究

国外学者的研究重点在于如何通过注册会计师、会计师事务所以及外部环境等因素来有效地防止审计失败。

第一，注册会计师方面。在注册会计师方面，审计人员应该提高自身专业胜任能力、增强在审计过程中的独立性、提升审计人员职业道德素养以规避审计失败。一是提高注册会计师专业胜任能力。Chambers等（2014）提出如果持续学习专业知识，从而提升专业胜任能力，能够在一定程度上减少审计失败的发生。二是使注册会计师具有较强的独立性。Christensen等（2016）研究发现注册会计师能否在审计全过程保持独立性对审计质量的高低产生影响。三是提升注册会计师职业道德水平。Bhasin（2017）认为随着

注册会计师职业道德的提升, 审计失败的风险也会大大降低。

第二, 会计师事务所方面。国外学者关于会计师事务所审计失败的防范对策主要从以下三点进行综述分析。一是更换会计师事务所。国外学者 Joseph V. Carcello 和 Albert L. Nagy (2004) 研究表明, 通过强制更换会计师事务所, 可以显著提升审计工作的独立性, 有效防止财务舞弊行为的发生。二是改善会计师事务所模式。Francis J R (2008) 提出应该改革会计师事务所的模式, 建立会计师事务所合伙人审计责任追究制度, 也就是说注册会计师不仅要接受监管机构的处罚, 还应对会计师事务所带来的损害进行赔偿。三是提高会计师事务所审计收费。Jense (2005) 研究发现提高会计师事务所的审计报酬可以显著提升审计效率, 并大大降低审计错误的风险。Francis 和 Michael (2009) 的研究发现, 大型审计机构的审计费用更高, 但审计质量也更有保障。

第三, 外部环境方面。国外学者研究认为同业核查、法律法规的建立及加大处罚力度等能够防范审计失败。一是同业核查可以减少审计失败。经过 Chad M (2017) 等人的研究, 他们汇集了多家会计师事务所的相关数据, 并使用模型加以研究, 发现当同业之间的审计要求越严格时, 审计质量也会更高。二是通过建立法律法规减少审计失败。Dyck (2010) 提出官方监管机构应该联合民间力量执法, 建立相关法律法规, 明确双方责任义务。通过加强对审计工作的监督力度来降低审计失败。Kenne1 (2016) 认为制定相关监管的法律法规能够降低审计失败的发生可能性。三是加大处罚力度。Elitzur 和 Falk (1996) 研究发现如果加大对注册会计师事务处罚力度, 就能够使其工作态度更加严谨, 从而提高审计质量。

1.3.2 国内文献综述

(1) 关于审计失败概念界定的研究

我国许多专家学者对审计失败的概念提出了不同的观点, 主要研究成果包括审计失败过程论、审计失败结果论以及将上述两种观点综合起来判断审计失败。

第一, 审计失败结果论。郑朝晖 (2001) 学者们指出, 如果会计师在进行审计工作时, 由于主观原因致使审核要求无法满足, 从而出具了虚假的审计报告, 那么就可以说是审核失灵。陈志强 (2006) 指出, 审计的成败取决于审计效果能否到达预定要求, 以及审计人员能否发表了适当的审计建议。刘万丽 (2013) 等学者们指出, 审计失败是由于会计师在主体上出现问题, 致使他们得出不当的审计结论。从上述综述可知审计失败结果论主要通过审计失败结果的恰当性来判断审计失败。

第二，审计失败过程论。审计失败过程论认为可以通过仔细检查审计准则的遵循情况来判断审计失败，应该重点对注册会计师审计的全过程进行监督，并观察审计师在审计工作中是否遵守职业操守和职业道德。我国学者秦荣生（1999）指出，如果审计师没有严格遵守审计原则的规定，就会造成审计结果的错误。李杰和佐岩（2018）也认为，如果审计师没有按照规定提出准确的审计意见，就会造成审计失败。

第三，审计失败的判定应该综合考虑审计过程和审计结论。如果审计过程中没有严格遵守审计原则，审计结果可能会受到影响，从而导致审计结果发生错误。马兰（2003）指出，审计失败的发生是由于审计师并未严格遵守审计原则，从而出具了错误的审计意见，导致的结果和过程的不一致性。因此，应当综合考虑这些审计过程和审计结果，以便准确地判断审计失败的发生。李莫愁（2017）也认为判断审计失败应该将审计过程和审计结果综合起来考虑。

（2）关于审计失败原因的研究

第一，注册会计师的原因。从注册会计师角度分析审计失败的原因有审计师缺乏专业技能、审计程序不合理以及道德素养不高。一是审计师缺乏专业胜任能力。朱小平和叶友（2003）指出，当审计师缺乏专业技能时，很难察觉公司的财务欺诈行为，从而造成审计失败。宋玮和张译丹（2014）研究表明，财务舞弊审计失败的主要原因包括审计程序的不合理性、审计证据的缺乏以及审计师未能尽职尽责等。胡明霞和窦浩铖（2021）认为审计失败发生的影响因素与注册会计师是否拥有很高的专业胜任能力以及是否有良好的职业怀疑态度有关。二是注册会计师缺乏独立性。何云（2018）研究认为，客户公司施加给审计师的压力或许会导致审计结果错误，因为这些压力或许会削弱审计师的独立性。田玉东（2022）的研究表明，审计失败的产生或许与审计过程中缺乏独立性或者审核程序不当有关。三是审计师职业道德素养的高低。刘启云（2015）、王彦杰（2021）等学者研究发现如果注册会计师的职业道德水平低下会导致审计失败的发生。

第二，会计师事务所方面的原因。学者研究发现在会计师事务所方面实际失败的原因有审计质量管理薄弱、规模的过大或过小或者对被审计单位审计收费的高低等原因都会影响审计质量。一是会计师事务所质量控制。吉慧慧（2013）研究认为，会计师事务所内部质量管理不力是造成审计失败的重要原因之一，而褚洪生（2019）、胡明霞和窦浩铖（2021）等人也研究发现这种情况可能会对审计质量形成不利，从而导致审计失败。沈雁音和郑柱（2022）认为审计失败的主体原因是会计师事务所质量控制和风险管理不到位。二是会计师事务所规模。雷虹（2019）认为经常发生审计失败的一个原因是会计

师事务所的规模快速扩张导致总所和各分所很难统一管理，难以保证审计质量。三是会计师事务所审计收费。宋健(2013)研究发现影响审计质量的一个重要因素是会计师事务所审计费用。根据刘珏玠(2020)的研究，审计收费的高低会对我们发表的审计意见和作出的报告产生重大影响。

第三，外部环境方面的原因。国内学者研究发现行业恶性竞争、监管机构职责不明或处罚力度不足以及过于宽松的法律环境是导致审计失败的外部因素。一是会计师事务所竞争行为导致审计失败。研究表明，不正当竞争是造成审计失败的一个重要原因。周兵和周阳(2004)在研究中发现，当审计市场上出现客户少于服务机构的情况时，第三方服务机构，也就是会计师事务所之间会加剧竞争，抢占客户资源，迫使注册会计师很难遵守审计程序，从而造成审计失败。二是监管环境的宽松会导致审计失败。周超和魏开华(2013)研究发现当监管机构的职能比较分散且很难形成合力或监管机构处罚力度弱时，可能会对审计质量产生影响。罗勇(2017)研究认为应该加强对公司造假行为的处罚力度，加大对注册会计师的监管力度，这样会减少审计失败的风险。三是我国宽松的法律环境导致审计失败。金荣(2014)的研究表明，由于我国法律环境宽松，审计失败发生后，监管部门很少会对那些导致审计失败的机构和审计人员采取刑事处罚措施。吴勋和王彦(2017)研究发现我国证监会处罚存在严重的滞后性，而这种滞后性对我国审计行业产生了很多负面影响。当政府监管部门加大对审计处罚力度时，郝玉贵和陈伊宁(2018)认为，这将有助于会计师事务所和审计人员建立更加严格的质量管理体系，并且更加谨慎地执行审计工作。

(3) 关于审计失败防范对策的研究

第一，注册会计师方面。注册会计师可以通过提高自身专业技能、提高自身审计过程中的职业道德素养、严格执行审计程序来减少审计失败的发生。一是提高注册会计师专业胜任能力。武凤(2016)强调，审计师在实践工作过程中应当严格遵守相关规定，坚守职业道德操守，并且持续提高自己的专业知识，以保证我们的高质量和高效率。刘珏玠(2020)研究发现，注册会计师拥有高水平职业能力，能够胜任更多的审计工作，能够减少审计失败的发生。二是执行恰当的审计程序。陈晓刚(2020)认为注册会计师严格执行审计过程中的审计程序能够极大程度上减少审计失败。三是提高注册会计师职业道德素养。孙敬东(2011)强调，注册会计师应当坚守职业道德准则，并且具备良好的职业操守和道德修养。李西青(2019)提出在审计过程中，注册会计师不仅要严格遵守审计准则，还要提高自身的职业道德素养，以有效规避审计失败。

第二，会计师事务所方面。会计师事务所应该通过加强对审计人员的培训、保持事务所的独立性、强化审计质量控制等来防范审计失败。一是加强审计人员的培训。王建新等（2020）研究发现注册会计师后续教育对审计质量产生重大影响，会计师事务所可以理论、业务、实践几方面来来对审计人员进行培训，从而提高专业胜任能力，能够解决审计过程中的难点问题。二是强化事务所质量控制。傅金平（2020）提出，通过加强审计师业务质量控制和完善会计师事务所声誉制度，可以有效地防止注册会计师出具虚假证明，进而减少审计合谋的发生，并有效减少审计失败。苏亚莉等（2022）认为应该降低审计失败发生率，可以通过强化会计师事务所审计质量管理来达到目的。三是事务所保持独立性。高明华和袁清波（2005）强调，在审计报酬之外，应当确保事务所与委托人之间没有任何利益关联，以确保事务所的独立性和完整性。万学章（2020）提出会计师事务所应该保持自身独立性，不受被审计单位的影响，并且对审计费用严格定价，不受被审计单位的控制，通过上述措施减少审计失败的发生。

第三，外部环境方面。国内学者认为严格制定法律法规、加强监管力量和规范行业竞争也可以防范审计失败。一是严格制定法律法规。李寿喜和何逸冰（2017）提出，为了减少审计失败的发生，应当加大对中介机构的监督力度，完善法律监督机制，并制定相应的法律条款。刘瑞华和翁晓梅（2020）研究了多个审计失败处罚案例，发现金融监管机构应根据市场情况及不同公司所处的阶段，采取不同的处罚措施或者适当的罚款，以有效降低审计失败的可能性。二是加强外部监管力度。郝玉贵和陈伊宁（2018）、朱松和柯晓丽（2018）等人研究认为通过加大处罚力度，比如提高处罚金额或处罚频率，可以显著提升审计行业的质量。叶陈刚和王云汉（2020）指出，要想有效降低审计失败，监管机构应该制定严格的处罚措施，对会计师事务所和被审计单位实施更严厉的处罚。三是规范行业竞争。王曙光和董洁（2020）认为应该严格规范审计市场竞争，制定相关法律法规，对违反竞争的设计机构予以处罚。

1.3.3 文献评述

研究表明，国外学者早期就开始研究审计失败，而中国研究者则大多借用了外国的成果，并根据中国的实际情况展开了深入的探究。从文献综述中可以看出，国外学者主要是通过分析资本市场上发生的审计失败案例来探究失败的原因，而我国学者则更多地是通过归纳总结的方式来提出自己的观点。近几年国内有很多学者也从实际案例入手，分析会计师事务所审计失败的具体缘由。随着近几年研究的不断深入，我国学者在该领

域的研究已经取得了很大的进步。国内外学者主要从注册会计师、会计师事务所和外部监管工作环境这三主要方面来深入探讨审计失败的成因。

第一，关于审计失败概念的研究。外国学者在审计失败概念的研究上，主要集中在过程论和结果论，而国内学者则更加关注审计失败的本质，将这两种理论结合起来，以更准确地评估审计是否失败。目前关于审计失败的这两种观点，是评判审计失败是否发生的主流观点。

第二，关于审计失败原因的研究。研究会计师事务所审计失败的原因一直是国内外学者关注的焦点，他们主要从注册会计师、会计师事务所内部以及外部监管环境等多方面加以剖析，以探究审计失败的原因。首先，注册会计师方面，缺乏审计独立性、专业技能不足、缺乏职业怀疑态度等都是导致审计失败的主要因素；其次，会计师事务所选择的审计项目不当、审计周期过长、审核工作质量管理不力等也会导致审计失败的发生；最后，外部环境方面的审计行业监管力度不足、处罚不及时加上审计行业内部的恶性竞争，导致审计失败的概率大大增加。

第三，关于审计失败防范对策的研究。为了有效防止审计失败，国内专家从注册会计师、会计师事务所以及环境三方面研究出了一系列具体的对策，以期望减少审计失败的发生。首先，注册会计师方面，可以提高注册会计师专业胜任能力、培训审计人员保持职业怀疑态度、严格执行审计程序等减少审计失败；其次，会计师事务所方面，应当合理选择审计项目、完善内部控制制度、加强业务质量管理等，以确保审计过程的效率和准确性；最后，外部监管方面，加强审计行业监管力度、加大处罚力度、完善审计行业定期轮换制度等。本文主要从以上三点对审计失败提出规避对策，期望能够降低审计行业会计师事务所审计失败发生的概率。

综上，国内外学者对审计失败原因的分析已经较为全面，笔者将通过借鉴国内外学者的研究范式，并将正中珠江对广东榕泰审计失败作为研究案例，从注册会计师、会计师事务所和外部环境三方面分析审计失败的具体缘由，并对此提出具有实际参考意义的措施，期望能够为审计市场提供一些参考价值。

1.4 研究内容与方法

1.4.1 研究内容

本文主要通过以下六个部分展开写作：

第一部分，绪论。本部分主要阐述本文的研究背景、研究目的和意义，然后对国内和国外学者的研究文献加以系统整理并进行评述，最后阐述本文的具体研究内容和相应的研究方法。

第二部分，审计失败相关概念与理论基础。本部分了解并熟悉审计失败与审计风险的概念，以及相互之间的关联，然后介绍与审计失败研究相关的理论基础，即委托代理理论、信息不对称理论和现代风险导向审计理论，为下文进行案例分析提供相应的理论支撑。

第三部分，正中珠江对广东榕泰审计失败的案例介绍。本章将深入探讨正中珠江审计广东榕泰案例，分析其财务舞弊手段，即未披露日常经营性关联交易、虚构销售回款、虚构保理业务等；从正中珠江审计的历史情况和证监会调查过程中，对审计失败案例进行分析；最后，整理并分析证监会对正中珠江和广东榕泰的处罚结果。

第四部分，正中珠江对广东榕泰审计失败的原因分析。本部分将对正中珠江会计师事务所审计失败的主要原因从注册会计师、会计师事务所、外部环境三个方面来探讨这一问题。注册会计师的审计失败原因包括风险评估程序执行不到位、未执行进一步审计程序、未实施追加审计程序、内部控制测试流于形式及函证程序存在重大缺陷；会计师事务所的主要原因是缺乏审计独立性、审计质量管理机制不完善和审计质量管理程序流域形式；外部环境的主要原因包括审计违规行为行为处罚力度不足、审计行业存在恶性竞争、审计监管环境宽松。

第五部分，会计师事务所审计失败防范对策。本部分主要从注册会计师、会计师事务所以及外部环境三方面，来提出审计失败的规避措施。在注册会计师方面，严格执行审计风险评估程序、严格执行审计风险应对审计程序、保持合理的职业怀疑态度、提高专业胜任能力；在会计师事务所方面，提高审计独立性、完善会计师事务所质量管理制度、完善事务所审计轮换制度；在外部环境方面，加强审计违规行为处罚力度、规范审计行业竞争行为、加强审计监管环境建设。

第六部分，研究结论和不足。本部分在前述研究的基础上，总结得出相应的研究结论，并对该论文存在的不足之处进行说明。

1.4.2 研究方法

(1) 文献研究法

本文主要搜索并阅读大量关于审计失败的研究文献和资料，包括从中国知网和其他

相关论文平台，对审计失败进行研究。本文还通过巨潮资讯网、东方财富网和中国证监会官网查询了广东榕泰股份有限公司和正中珠江会计师事务所的相关信息。最后，通过综合分析相关参考文献和数据资料，了解了我国会计师事务所审计失败的研究现状，形成了该论文的研究思路和研究框架。

（2）案例分析法

在本文中使用单一案例的研究方法。选取广东榕泰审计失败的案例，在文中第三部分和第四部分主要运用案例分析的方法。第三部分分析了广东榕泰财务舞弊情况和证监会处罚公告，然后从注册会计师、会计师事务所和外部环境三个方面分析审计失败发生的主要原因，最后在第五部分提出具有针对性的审计失败规避对策。

2 审计失败相关概念与理论基础

本章节从审计失败相关概念及涉及的理论出发，为后文分析正中珠江审计失败广东榕泰案例奠定理论基础。

2.1 相关概念

2.1.1 审计失败

通过前文的文献梳理发现，从不同利益主体角度出发，审计失败的观点主要有两种：一种是审计过程论，即审计师没有依照审计过程标准的要求执行审计流程，因而造成审计过程错误；一种是审计结果论，即审计结论错误。一是站在审计人员的角度来说，审计失败的发生主要是由于审计师在审计过程中没有依照审计准则的规定实施审计工作，以及缺少必要的专业技能，致使审计结果不够准确，因而出现了审计失败的情况。二是站在审计报告使用者的角度，本文认为只要注册会计师最后没有发表合理的审计结论，对财务报表使用者造成一定程度上的损失或误导就属于发生了审计失败，判定标准是审计结果是否合理。在审计过程中，无论审计师是否遵循了相应的准则，只要发现财务报表存有重大错报或漏报，并且审计意见不合理，导致审计师出具的审计报告有误，就可以认定为审计失败。

本文中对于审计失败的界定站在审计失败过程论的一方，主要关注审计人员在审计过程中的行为。通过分析审计人员在审计过程中是否按照审计准则实施审计行为、能否保持自身的高度独立性、是否执行恰当的审计程序等判断审计失败是否发生。本文主要通过中国证监会官网披露的处罚公告的细节来判断是否发生审计失败。

2.1.2 审计风险

2022年，我国注册会计师协会修订准则《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》，该准则认为审计风险是财务报表项目存在重大审计错报或漏报时，审计人员对财务报告发表不恰当审计意见的潜在可能性。现代风险导向审计是我国现行的主要审计模式，在此模型中，审计风险的大小主要与财务报表的重大错报风险和检查风险有关。具体来说，重大错报风险是指审计客体自身的

潜在风险，包含由于产业不景气、经营复杂性、会计估计偏差等原因引起的固有风险；以及由于内部控制力不足、股权集中等原因引起的控制风险。而检查风险则是指审计师在执行审计程序后发现的问题，旨在将审计风险降至可接受的水平，以确保审计结果的准确度和可信度。

综上，审计风险和审计失败之间存在着密不可分的联系，前者是风险发生的可能性，只要进行评估，就会存在风险；而后者则是已经发生的事实，需要经过有关部门的认定和通报，以确保评估的准确性和可信度。审计风险可以通过采取有效的审计程序来降低，但是审计失败却是不可避免的，一旦发生，就无法改变。因此，审计风险和审计失败存在着密切的联系。但最关键的问题在于，审计师是否发表了不恰当的审计意见。当审计风险超出注册会计师设定的可接受的范围时，就会导致审计失败的发生。故此，为了有效控制审计风险，应当严格遵守审计准则，以确保审计结果的准确性和可信度。

2.2 理论基础

2.2.1 委托代理理论

基于非对称信息博弈论分析假设，委托代理理论是现代契约理论的主要组成部分，它将企业的所有权分离出来，企业可以保持对公司价值的盈余主张，而外部经营者则可以独立运营，从而实现企业的可持续发展。随着委托代理制度的发展，注册会计师受企业所有者委托对公司财务和非财务信息进行审计。深入研究委托代理理论可以帮助我们更好地理解审计的本质，以及它为谁提供服务。这对于探究审计失败的原因也具有重要的意义。

随着现代公司制的出现，原本简单的企业所有权被分为所有权和运营权力，企业所有者将企业委托给经营者管理运营，但这种做法也带来了利益冲突。身为资产所有者的主要持股人，期望管理人员可以更好地发挥其作用，同样也期望管理人员愿意以诚实可靠的态度履行职责，不侵犯或牺牲主要持股人的权益。在实际运营活动中，管理人员身为中小企业的第一责任人，与主要持股人相比，存在消息不对称的问题。因此，中小企业股东需要采取措施来维护自己的利益，包括建立内部控制机制和独立的第三方监督。企业所有者委托注册会计师对公司财务和非财务信息进行审计，以确保股东、债权人等多方利益相关者的合法权益得到充分保障，同样也为企业经营者提供了一个可信的依据，以确保其行为符合法律法规的要求。外部独立第三方审核机构的出现不仅仅是由于

外部因素，而是现代社会经济发展的必然趋势，它是企业所有者和经营者共同努力的结果，也是企业发展的必然要求。

2.2.2 信息不对称理论

信息不对称概念指的是，在市场经济活动中，由于各方对信息来源、数量等多个方面的理解存在明显差异，从而导致他们对同一事物的认知也存在差异，从而产生市场信息的不对称性。一般来说，处于主体地位或卖方的一方，获取信息的效率更高，信息量也更多；而处于客体地位或买方的一方，获取信息的效率较低，信息量也较少。也就是说市场中掌握更多信息和资源的人比掌握较少的人处在更加优势的地位信息资源优势的市场主体往往会获得高额利润，这些利润来自于侵犯劣势方权益的行为。在审计过程中，不对称是一个普遍存在的问题，它可能会影响审计主体、审计客体以及审计主体之间的关系。

信息不对称现象存在于注册会计师审计的整个全过程。第一，审计主体和审计客体之间存在的信息不对称。审计主体包括承接审计业务的会计师事务所和进行审计工作的注册会计师，审计客体指会计师事务所和注册会计师进行审计的公司，即被审计单位。审计主体通过实施严谨的审计流程，获取充分、准确的审计证据，以消除与被单位相互之间的问题，并将风险降至可接受的最低水平，最终提出客观、合理的审计报告。然而，被单位可能会有意隐瞒或美化企业的实际经营情况，甚至限制审计人员获取不利于自身的信息。这种情况会导致审计人员难以获得被审计单位真实、可靠、完整的财务或非财务信息，为审计人员执行审计工作带来很大的挑战。第二，预期报表使用者与审计客体之间的信息不对称。由于信息不对称，预期报表使用者与审计客体相互之间面临着明显的矛盾。一方面，被审计机构的投资者可能会对审计结论持有异议，另一方面，审计客体的管理者也可能对此保持反对态度。管理层直接负责公司的经营，相较于投资者，其对公司的经营信息和财务信息掌握的更加清楚。管理层为了自身利益，很大可能会对财务报表使用者隐瞒一些真实但不利己的信息，以求得自己获取利益。财务报表使用者希望通过聘请专业的注册会计师团队来获取公司经营的准确信息，但是由于信息不对称，这些信息往往无法被准确地反映出来。第三，预期报表使用者与审计主体之间的信息不对称。审计是财务报表预期使用者委托审计主体对企业财务状况进行的。可以说，审计工作本身也是一种委托工作。审计过程中注册会计师通过实施各种审计程序了解企业的真实经营状况，但是预期报表使用者以中小投资者居多，他们仅能看到公开的审计

报告，而对审计工作执行时的细节无法看到或接触到相关资料。因此，也可以说审计人员掌握的信息比预期报表使用者要多得多，注册会计师就可以利用自己所掌握的信息，进行遮掩来欺骗资本市场中的投资者。这就形成了报表使用者和审计主体之间的矛盾。

2.2.3 现代风险导向审计理论

现代风险导向审计旨在深入分析被审计单位所处的市场经济环境，以发现企业的战略管理经营情况，然后评价其可能存在的重大错报风险性。随着现代审计理论的发展，它已经成为当今审计领域的主流模式，但是它也存在一定的局限性，比如在审计时间、审计范围和审计方式等方面很难全面的考虑到，只能抽取部分进行分析。因此，深入研究现代风险导向审计理论，及其它的运行原理和优劣，对于更好地分析审计失败具有重要的意义。

现代风险导向审计的核心思想是：通过认识、判断和处理重大错报风险，以及对审计风险的控制，来实现审计风险的有效管理。因此，现代风险导向审计的关注点在于认识、判断和处理重大错报风险，以及控制检查风险。随着公司规模快速发展，再将全盘审计作为主流审计以无法开展工作。特别是全球化以后，很多公司走出国门，全盘审计面临更大的挑战。而再现代风险导向审计中，注册会计师仅需要根据自己的经验和被审计单位环境判断重要性水平和明确重点审计项目，审计流程较为简单，开展起来也比较容易。现代风险导向审计模型要求审计人员从上市公司进行财务舞弊的动因开始分析，并将其作为审计工作的重点，然后结合被审计单位内外部环境综合评估其风险。会计师事务所将现代风险导向审计用于实践时，应着重关注两点：一是签字注册会计师应分析被审计单位面临的经营风险，从多方面多角度对目标企业的情况进行综合查验、评估，坚决做到按照一个合理完整的财务事前风险计划组织实施与操作，得到全面较为科学客观合理的整体审计实施结果报告；二是会计师事务所要加强对老中青三代注册会计师专业素质的系统培养，提高注册会计师在工作中的专业胜任能力。在现代风险导向审计中，会计师需要充分理解被单位的内外部环境以及其内部控制环境，以便准确识别出可能存在的战略经营风险，并采取有效措施，以确保被单位能够有效地控制和管理其经营风险。通过对审计风险的深入分析和准确判断，我们可以得到风险评估结论，并依据该结果确认检查风险，以便采取必要的措施，尽可能降低检查风险，以达到可接受的最低水平。注册会计师应当采取有效措施加强对审计风险的控制，以确保审计过程的公正性和透明度，并且应当持续保持谨慎的执业态度。

3 正中珠江对广东榕泰审计失败的案例介绍

第三部分以广东榕泰审计失败的个案为例，对案件中涉及到的审计主体和审计客体进行介绍，并依据中国证监会对正中珠江和广东榕泰的处罚结果，得出正中珠江对广东榕泰审计失败的结论。

3.1 背景介绍

通过对正中珠江会计师事务所和广东榕泰股份有限公司进行简要概述，明确审计失败的主体和客体及审计失败过程，为后文案例分析奠定基础。

3.1.1 正中珠江会计师事务所简介

广东正中珠江会计师事务所（特殊普通合伙），也被简称“正中珠江”，是一个大型会计师事务所，总部位于广东省。2000年8月22日，该事务所经广东省财政厅批复后挂牌成立，由原有的广州市正中会计师事务所与广州市珠江事业所联合设立而成，具有股票现货有关服务执业资质和金融机构有关审计业务资质。通过二十余年的不懈努力，广州市正中珠江会计师事务所已经形成广东省较大的审计专业公司，在全国范围内享有盛誉。该事业所的客户忠诚度极高，大多数客户都是广东省本地企业，并且与其长期合作。正中珠江会计师事务所是一所专门的咨询服务公司，为多家上市公司、大型国企和央企提供审计或咨询服务。多年来，该所规模不断扩张，同时吸引了大量优秀的审计人才，在我国注册会计师行业享有盛誉。

然而，自2019年康美药业事件以来，正中珠江受到证监会的严重惩罚，导致其内部合伙人相继离开，审计队伍也随之瓦解。2020年，正中珠江的业务收入大幅减少，其在全国的综合排名也从27跌落至53。由于正中珠江自2019年以来频繁受到行政处罚，其口碑受到严重损害，不但没有获得新客户的订单，老客户也相继解约，这使得审计人员根本无法维持正常的工作，审计队伍也逐渐解散，正中珠江会计师事务所在注册会计师行业内处于无法立足的地位。2022年7月8日，正中珠江向广东省财政厅提交了注销开业许可证的相关审批资料，并于当月21日取消了开业资格，从此不再以会计师事务所的身份从事任何服务，也不再从事任何法定审计活动。

3.1.2 广东榕泰实业股份有限公司简介

1997年12月25日,广东省榕泰实业股份公司由广东省榕泰高级瓷具股份公司和揭阳市兴盛化工原材料有限公司共同发起设立,并于2001年在上海证券交易所上市,其股份名称简称为广东榕泰(600589.SH),在国内金融市场上拥有良好的信誉。在2005年11月,在广东省证监会的大力支持下,实现了股权分置改革,并取得了显著成效。2006年底,广东省榕泰公司ML复合新材料的综合配套生产能力达到2.3万吨,“榕泰”商标被认证为国家驰名商标,这标志着广东省榕泰成为国内复合材料生产规模最大、技术含量最高的企业之一。广东省榕泰企业致力于提供多种服务,包括制造ML复合材料、建立互联网数据中心和云计算服务。此外,企业还制造仿瓷餐具,这些产品为企业的规模扩张和利润增长带来了重要支持。由于仿瓷餐具的不断普及,它们的耐用性和环保性也得到了提升,使得广东省榕泰在陶瓷餐具交易市场上占有了一定的份额。然而,由于公司规模扩大,环境也发生了巨大的变化,仅凭化工主业已经无法满足榕泰的发展需求,企业也因此面临着持续经营的风险。

2015年8月,为了实现公司的长远发展,广东省榕泰公司跨行收购了北京市森华公司,并在2016年完成收购,进入互联网行业,开展了多元化的经营战略,将化工和互联网作为其主要业务,以满足市场的需求,实现公司的可持续发展。2017年,广东省榕泰以自有资金创立了“金财通”,以满足其业务需求。然而,在收购北京市森华时,由于签订了业绩对赌协议,2016年至2018年广东省榕泰面临着巨大的融资和盈利压力。2018年,广东省榕泰为了达到业绩承诺,董事长杨宝生组织并联合公司内部人员实施了财务欺诈行为。然而,由于广东榕泰在2019年财务报表未能及时披露,引起了证监会的关注,并对其进行了立案调查,最终对公司及其相关人员进行了严厉的行政处罚。

3.1.3 案件回顾

(1) 广东榕泰年报审计情况

本文对2001年至2021年会计师事务所对广东榕泰的审计意见类型进行整理,如表3.1。从下表可知,自2001年广东榕泰上市起至2018年,正中珠江会计师事务所连续19年为广东榕泰提供审计鉴证服务,并且在此期间发表了标准无保留的审计意见。在2019年,广东榕泰对审计机构进行变更,由大华会计师事务所对其2019年财务报表进行审计并出具报告。由于大华会计师事务所对当期财务报告出具了保留意见,使得被审

计单位、审计机构以及评估机构意见不一致，致使广东榕泰未能按时披露财务报表。

表 3.1 广东榕泰历年年报审计情况

年度报表	审计机构	签字会计师	审计意见类型
2021	大华所	姜纯友、吴少华	保留意见
2020	大华所	姜纯友、吴少华	保留意见
2019	大华所	张晓辉、熊玲	保留意见
2018	正中珠江	陈昭、马云山	标准无保留意见
2017	正中珠江	陈昭、林恒新	标准无保留意见
2016	正中珠江	陈昭、林恒新	标准无保留意见
2015	正中珠江	冯琨琮、林恒新	标准无保留意见
2014	正中珠江	冯琨琮、林恒新	标准无保留意见
2013	正中珠江	冯琨琮、林恒新	标准无保留意见
2012	正中珠江	冯琨琮、陈昭	标准无保留意见
2011	正中珠江	冯琨琮、陈昭	标准无保留意见
2010	正中珠江	蒋洪峰、陈昭	标准无保留意见
2009	正中珠江	蒋洪峰、陈昭	标准无保留意见
2008	正中珠江	蒋洪峰、陈昭	标准无保留意见
2007	正中珠江	蒋洪峰、王韶华	标准无保留意见
2006	正中珠江	蒋洪峰、王韶华	标准无保留意见
2005	正中珠江	王韶华、陈昭	标准无保留意见
2004	正中珠江	王韶华、陈昭	标准无保留意见
2003	正中珠江	蒋洪峰、陈昭	标准无保留意见
2002	正中珠江	蒋洪峰、陈昭	标准无保留意见
2001	正中珠江	蒋洪峰、陈昭	标准无保留意见

数据来源：广东榕泰年报整理

(2) 广东榕泰事件发展过程

由于广东榕泰未能按时披露 2019 年的财务报告，这一行为引起证监会的关注。2020 年 5 月份广东榕泰收到中国证监会的调查通知书，证监会决定对广东榕泰进行立案调查，经过一年多的调查，中国证监会确认广东榕泰财务舞弊行为属实。在 2018 年和 2019 年，广东榕泰的财务报表中有明显的舞弊行为，而大华会计师事务所在 2019 年的审计结果也证实了这一点。因此，从整个事件发展过程来看，正中珠江会计师事务所在 2018 年的审计过程中未能发现广东榕泰的财务舞弊情况，并且根据证监会处罚结果可以看出，正中珠江会计师事务所在审计过程中未能按照审计准则实施审计程序或缺乏专业胜任能力，从而出具了不合理的审计意见，形成了错误的审计报告，进而导致了审计失败。

表 3.2 广东榕泰事件发展过程

时间	事件
2020年4月30日	广东榕泰因无法按期披露上年年报及当年第一季报，根据有关规定，对该股票进行停牌，不对外交易。
2020年5月21日	该公司收到《调查通知书》，然后证监会对该公司开始立案调查。
2020年6月22日	广东榕泰改聘的审计机构大华会计师事务所对2019年财报出具了保留意见，并对内控审计报告出具了否定意见。
2021年3月12日	广东榕泰收到《行政处罚及市场禁入事先告知书》，调查结果表明广东榕泰存在舞弊行为。
2021年4月30日	广东榕泰根据相关公告更正了2018年和2019年的财务报表数据。
2021年5月13日	广东榕泰收到《行政处罚决定书》，中国证监会广东监管局对广东榕泰及其主要责任人给予警告并处以相应罚款。

资料来源：证监会处罚公告整理

3.2 广东榕泰财务舞弊主要情况

2021年5月，广东榕泰接到证监会《行政处罚决定书》，经审查发现，该企业存有多项舞弊情况，包括未按规定公开关联方关系和日常经营性关联交易、虚构销售回款以及虚拟担保交易以增加利润等。

3.2.1 未披露日常经营性关联交易

2019年，广东榕泰的年度报告显示，存在一笔设备采购款9000万元，这一金额引起了注册会计师的怀疑，他们怀疑“国华机电”与广东榕泰之间是否存在关联方关系。此外，审计师发现，广东榕泰与一些供应商之间存在明显超出正常采购货物范围的资金往来，这使得审计师无法准确判断这些资金往来是否存在经济性质问题，以及本公司与这些供应商之间是否存在合作关系。在审计报告日之前，注册会计师没有收集到足够充分和适当的证据来确定与这些重大资金关联企业的企业性质和广东榕泰账户与该部分供应商业务是否存在直接关联关系。因此，注册会计师对广东榕泰2019年年度报告持保留意见。

经过记者调查发现，和通塑胶、永佳农资、中粤农资、国华机械四家企业的登记注册地址极为相似，他们的商务联系专用邮箱也是一致的，而且他们的工商联系服务电话也是一致的，而且这几家企业之间的人员关系也存在着明显的交叉。经过证券交易所的详细调查，杨宝生在2008年6月至2019年4月期间，分别为中粤农资、和通塑胶、永佳农资和国华机械登记注册了企业，并且安排广东榕泰四名员工担任企业的股东，同时

还负责保管企业的公章、账簿等资料。杨宝生担任上述四家企业的实际控制人，这使得它们与广东榕泰之间形成了一种关联关系，为企业提供了虚构经济业务和进行关联交易的机会。

为了满足广东榕泰的物资采购需要，和通塑胶、永佳农资、中粤农资三家关联方采用“先付款后发货”的交易方式，即先将大宗物资购买的货款支付给关联方，然后再将剩余款项全部支付给外部原材料供应商，以此来实现物资采购的有效性和经济效益。广东榕泰公司通过掩盖与供应商的关系，大量占用了关联方的资金。在证监会调查过程中，广东榕泰回复并说明了其与上述三家供应商采购大宗货物之间的关联方账户资金往来（见表 3.3）。经过证监会的调查，发现广东榕泰在 2018 年和 2019 年大量购买和通塑胶、永佳农资、中粤农资三家关联方的原材料，但是这些关联方之间的关联关系及日常经营性交易情况却未被披露。

表 3.3 2019 年采购货物资金往来情况

单位：万元

交易对方	交易背景	付款金额	采购交易金额	收款金额	账龄
和通塑胶	购买纸浆等原材料	103,623.25	21,090.12	81,641.86	1 年以内
永佳农资	购买尿素、木浆等原材料	61,487.07	10,109.47	52,652.05	1 年以内
中粤农资	购买尿素等原材料	84,234.04	13,617.58	71,772.43	1 年以内

数据来源：2019 年年度报告问询函的回复公告

3.2.2 虚构销售回款

2018 年和 2019 年，广东榕泰公司利用虚构的商品销售回款来虚增公司利润，但是 2018 年年末，广东榕泰在核查应收账款时发现，“金铎贸易”等三家客户公司已经无法收回，这给企业带来了巨大的损失。为了防止对三家企业的应收账款全额计提减值准备，广东榕泰公司实际控制人杨宝生组织非法活动，运用广东榕泰公司的内部资金，在关联方公司和通塑胶、中粤农资及第三方公司的金融机构之间进行循环交易，并且安排员工制定虚假的代付款合同，以此来虚拟三笔应收账款，从而影响企业 2018 年的利润。通过收取 1224.69 万元的货款，广东榕泰成功地将金铎贸易等三家用户的应收账款余额降

至零,从而有效地避免了对这三家客户公司去计提坏账准备。上述虚构销售回款的行为,导致广东榕泰 2018 年虚增利润 1224.69 万元。

2019 年 11 月末,广东榕泰对“百事佳”等十家客户的应收账款余额总计 3124.23 万元,但是在 2019 年年底,广东榕泰公司发现这十家客户均已注销,而且除了“百事佳”外,其余九家客户均无法联系,百事佳也因面临财务困难无法向其收回应收账款,这给广东榕泰带来了巨大的挑战。为了减少应收账款对公司 2019 年利润的影响,杨宝生采取了与 2018 年相同的手段,运用广东榕泰公司的内部资金,在关联方公司和通塑胶、中粤农资及第三方公司的金融机构之间进行循环交易,并且安排员工制定虚假的代付款合同,虚构了广东榕泰的销售回款 3124.23 万元,然后将相关客户的应收账款余额全部冲减至零,以此来减少应收账款计提减值准备,从而使得公司的利润得到了虚增。

表 3.4 广东榕泰年度报告造假数据

单位:万元

项目	2018 年度	2019 年度
虚增营业收入金额	1224.69	3124.23
虚增利润总额	1224.69	3124.23

数据来源:广东榕泰 2018、2019 年年度报告

3.2.3 虚构保理业务

在应收账款的基础上,保理业务才能顺利开展,且保理业务法律关系成立的前提之一一是应收账款的合法存在。当交易双方进行虚假交易、应收账款存在某些特定条件限制以及交易合同存在纠纷或瑕疵时,都会对应收账款的债权产生不利影响,从而使得应收账款产生质量风险,进而影响保理业务的顺利开展。

广东榕泰通过虚构保理业务虚增公司利润 1177.99 万元,公司保理业务应收账款风险的原因是贸易背景作假。2019 年 4 月初,广东榕泰公司实际控制人通过对其全资子公司金财通和三家关联方公司的控制关系,组织公司内部人员虚构了金财通和三家关联公司的保理业务协议。协议条款中约定了金财通公司应先将应收账款的债权作为生效条件,然后再分别向和通塑胶、永佳农资、中粤农资三家关联方公司继续提供贷款融资担保并据此分别对外收取相关利息收入,以间接增加本公司截止 2019 年末的利润。在公司制作虚假商业保理协议文件的时候,上述三家关联公司没有一笔可以自由转让流通的

合法应收账款，公司实际控制人便安排相关人员将三家公司的应收往来账款信息进行了模糊化登记处理，并且故意不在公司保理的协议合同中直接列示上述应收账款合同的所有具体内容。在完成虚假交易保理服务协议文本的初步制作流程后，郑创佳财务总监将负责妥善保管该协议，并严格按照协议规定的兑付时间，及时向三家关联公司发出提醒，要求他们全额归还保理款本金及相应的利息。根据表 3.5 的数据，从 2019 年 11 月至 12 月，广东榕泰从三家关联方收回保理款，并在当年 6 月至 12 月收取保理款利息，但将其作为其他业务收入，导致营业性收入大幅增加，从而使得广东榕泰 2019 年年度报告利润出现了显著的增长。

表 3.5 2019 年广东榕泰虚构保理业务情况

单位：万元

项目	和通塑胶	永佳农资	中粤农资
提供融资金额	9000	9000	8000
收回保理款金额	26000	26000	26000
收到保理款利息		1213.33	
虚增营业收入		1177.99（不含增值税）	
虚增利润总额		1177.99	

数据来源：证监会处罚公告整理

3.3 证监会处罚结果

根据证监会调查结果，对广东榕泰公司及相关人员适用新《证券法》进行行政处罚。证监会也对负责审计的正中珠江会计师事务所采取了严厉的措施，以维护合法权益。

3.3.1 对正中珠江及注册会计师的处罚

根据《证券法》（2005 年）规定，证监会对会计师事务所及其相关审计人员的违法行为进行了严格的调查。根据调查结果，广东证监局对正中珠江及注册会计师予以相应的行政处罚，如表 3.6 所示。

表 3.6 正中珠江及注册会计师处罚结果

人员	行政处罚
正中珠江会计师事务所	责令改正，没收业务收入 130 万元，并处以 130 万元罚款
注册会计师陈某、马某山	给予警告，并分别处以 3 万元罚款

数据来源：中国证监会《行政处罚决定书》

3.3.2 对广东榕泰及相关负责人的处罚

根据《证券法》（2020 年）相关规定，广东证监局立案调查了广东榕泰公司的违法行为。根据调查结果，确定了广东榕泰及相关人员的违法事实，证监会的具体行政处罚如下表 3.7 所示。

表 3.7 广东榕泰及相关人员处罚结果

人员	行政处罚
广东榕泰	对公司责令改正，并对其给予警告，且处以 300 万元罚款
公司实际控制人杨宝生	对其给予警告，并处以 330 万元罚款
直接负责主管人员郑创佳	给予警告，并处以 160 万元罚款
朱少鹏、林伟雄、高大鹏等多名 相关人员	给与警告，并处以 20-80 万元罚款

数据来源：中国证监会《行政处罚决定书》

4 正中珠江对广东榕泰审计失败的原因分析

4.1 注册会计师方面的原因

根据证监会对正中珠江的行政处罚公告，审计人员在审计广东榕泰时存在严重违反审计准则的行为，如表 4.1 所示。由于审计程序执行不力，审计人员缺少职业操守，导致审计结果不符合预期，因此本文认为该案件属于审计失败。

表 4.1 广东榕泰案件中注册会计师违反审计准则情况

违反审计准则	次数
第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求	2
第 1301 号——审计证据	2
第 1312 号——函证	2
第 1323 号——关联方	1
第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施	1

数据来源：证监会处罚公告

4.1.1 风险评估程序执行不到位

(1) 未能有效识别和评估广东榕泰舞弊风险

第一，正中珠江没有充分考虑广东榕泰与北京森华签订的业绩对赌协议。在广东榕泰与北京森华签订对赌协议的前两年，即 2016 和 2017 年，北京森华的绩效许诺达到了预期，但是在 2018 年，该对赌协议并未达到预期，总之，三年的绩效许诺达成率仅为 99.22%，如表 4.2 所示。由于业绩承诺未达标，2018 年广东榕泰不得不计提商誉减值 1044.58 万元。在北京森华有限公司业绩承诺期满的第一年业绩不佳的情况下，广东榕泰计提巨额商誉减额 73987.89 万元，致使企业损失 53764.88 万元，这是企业面临的巨大财务困境的根源。

表 4.2 北京森华业绩承诺完成情况

单位：万元

项目	2016	2017	2018	累计
实现净利润	9187.71	12115.29	14520.60	35823.60
承诺净利润	8840.00	12023.00	15244.00	36107.00

续表 4.2 北京森华业绩承诺完成情况

单位：万元

差额	347.71	92.29	-723.40	-283.40
完成率	103.93%	100.77%	92.25%	99.22%

数据来源：广东榕泰公告整理

第二，注册会计师未评估广东榕泰内部控制。榕泰瓷具和兴盛化工是广东榕泰的主要股东，各自拥有企业 19.56%和 11.38%的股权。杨启昭和林素娟夫妻总共拥有企业 30.94%的股权，而杨宝生直接拥有企业 0.92%的股权。这些主要股东在中小企业日常管理运营和决策中具有一定的主导能力，但也或许会出现管理人员凌驾于内部控制之上的经营风险。在公司业务流程层面，采购业务作为公司非常重要的一项业务流程，注册会计师应了解其内部控制有效性，但是注册会计师在将关联方交易事项列为特别风险的情况下，却没有对采购业务的内部控制进行评估。并且在调查过程中没有发现注册会计师对相关预付款定期进行追踪核查，分析各项预付款的合理性。

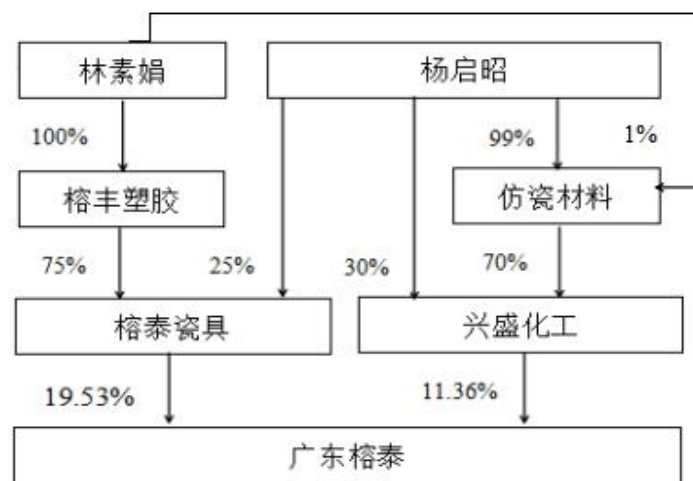


图 4.1 广东榕泰产权及控制关系图

广东榕泰业绩对赌协议与其股权结构在年度报告中均是公开披露的信息，而正中珠江会计师事务所未能将这些信息进行综合考虑，去识别和评估广东榕泰公司可能存在的舞弊风险，对 2018 年年度报告出具了标准无保留意见的审计报告，给投资者和资本市场造成了很大的不利影响。

(2) 未能有效识别关联方关系及交易

注册会计师在对广东榕泰开展审计工作时，未能及时准确地识别出关联方关系及交

易情况，对后续审计过程产生了较大影响。杨宝生利用自己的私人关系，注册了中粤农资、和通塑胶、永佳农资和国华机电四家公司，并且让员工担任挂名股东，从而使得广东榕泰与这些公司形成了关联关系，并利用这种关联关系来美化公司的财务报表，以及调节公司的利润。在审计过程中，由于这些关联方并不符合会计政策规定的范围，审计人员未能准确识别出广东榕泰与其他关联方之间的关系。同时，在风险识别与评估阶段，正中珠江将关联方关系、资金占用及违规担保列为财务报表层次的重大错报风险，且列为特别风险，并制定了相应的审计方案。在审计过程中，正中珠江发现了可能暗示关联方关系及交易的一些信息，而这些信息之前从未向投资者透露，因此，注册会计师无法确定这些消息是否能够证明关联方或关联交易的存在。

4.1.2 未执行进一步审计程序

在应对重大错报风险时，注册会计师仍应首先识别超出业务正常或经营控制范围的重大可疑交易，设计和实施进一步的审计程序，以继续获取充分、适当的相关审计证据。广东榕泰公司与供应商在交易进行过程中，往来款项金额显著超过正常采购商品的金额，存在显著超出生产计划和经营计划的异常重大购销交易。据调查，2018年广东榕泰对和通塑胶、中粤农资、永佳农资三家供应商的付款金额高达在审计底稿所记录采购金额的5.8倍；在公司没有销售业务的情况下，广东榕泰2018年向三家供应商付款金额高达采购金额的3.51倍。广东榕泰对上述异常资金往来构成的供应商占用资金计提了利息收入，增加了公司利润。正中珠江在审计过程中发现了这些异常情况，但是没有对这些异常情况保持合理的职业怀疑态度，并且去执行审计程序以获取能够证明异常情况的审计证据。

此外，正中珠江在审计底稿中对第一项付款金额的异常情况仅仅做出了定性解释，而未能执行进一步的审计程序，以确定具体的金额，以便获取充足、适当的审计证据，从而证明付款原因的真实性。针对第二项付款金额的异常情况，正中珠江未予以应有的关注，未实施审计程序对上述收款的性质和原因进行核实；针对三家供应商对广东榕泰构成大额资金占用的异常情况，正中珠江仅确认资金占用利息的金额，而未能提供充分、合理的审计证据来证明大额资金占用的性质和合理性。

4.1.3 未实施追加审计程序

当原来的审计程序不能大东审计总体目标时，审计人员应该考虑重新执行原有设计程序或者更换审计程序，以便实现期望的总体审计目标。这样，就能够在原审计程序的基础上进行更有效的审计。在正中珠江审计广东榕泰的过程中，“丰华化工”和“捷高鞋业”两家公司被授权代为偿还金铎贸易等三家已注销客户的应收账款，以此来确保客户的财务状况得到有效的维护。正中珠江在对两家代付方公司，即丰华化工和捷高鞋业，调查走访过程中，注册会计师获取了有关代付人与被代付人之间的关系互相不一致的审计证据，有证据显示二者“实属同一家公司”或为“关联企业”，也有证据显示二者是“生意上的朋友关系”。针对上述审计证据不一致的情况，注册会计师应该执行追加程序，以准确判断代付方与被代付方的关系。然而，注册会计师并未对这种异常情况持有合理的执业怀疑态度，也没有采取必要的审计措施来收集充分、适当的证据，以确定代付方和被代付方之间的真实关系、代付款的具体缘由以及双方代付义务的成立时间等商业实质。

4.1.4 内部控制测试流于形式

在广东榕泰采购与付款环节内部控制存在明显异常，而注册会计师未对内控严格测试发现其异常。根据广东榕泰采购业务中“请购、采购合同、入库、发票、入账记录、付款”的内部控制活动，注册会计师进行控制测试时，执行审计抽样，总共抽取了41个样本，其中和通塑胶、永佳农资、中粤农资三家供应商的样本20个，有18个样本证据明确显示采购付款金额显著大于采购合同和发票金额，付款日期早于采购合同签订日期的明显异常情况。注册会计师未对样本存在的异常情况保持职业怀疑，进一步获取审计证据以消除疑虑。此外，广东榕泰在实际采购业务中“针对预付款项实施定金制度、比例付款管理，建立预付账款台账管理制度，对大额或长期预付款项，定期进行追踪核查，分析占款合理性”等内部控制管理活动并未有效运行，注册会计师却未对这一内部控制活动执行控制测试就得出上述内部控制活动得到执行并有效运行的审计结论。可见，注册会计师对于采购与付款环节的内部控制测试是流于形式的。

4.1.5 函证程序存在重大缺陷

正中珠江会计师事务所在对广东榕泰的审计过程中，函证程序的执行存在重大缺陷。在实施应收账款审计风险应对程序时，正中珠江直接在现场将函证交给了海威塑胶和万利亨两家公司，代付方公司捷高鞋业也是使用现场发函方式，然后由这三家公司对正中珠江的函证进行回复。这三家公司的回函，本应该从其办公地点寄出，而实际上回函却是从广东榕泰的财务总监处获得。上述过程违反了函证程序的规则，函证的发出和收回都应该直接经过注册会计师，不能经过第三方，以免存在回函不准确。在实施关联方事项审计风险应对程序时，函证程序明显失控。注册会计师在进行关联方交易审计时，函证程序必不可少，与企业内部提供的信息相比，外部获取的函证更为可靠。在注册会计师已经识别出被审计单位可能存在隐瞒关联方的情况下，更应该注意对函证全过程保持控制。正中珠江将函证直接送到和通塑胶、永佳农资、中粤农资等三家供应商的办公地点，之后收到三家公司的邮寄回函。但正中珠江的回函由广东榕泰财务总监从其办公地址寄出，并且三家公司的回函快递单号完全一致。在函证程序完全失控的情况下，审计人员未对上述明显异常情况保持必要的职业怀疑态度，也没有对关联公司的完全相同的回函地址、相同的回函人身份及相同的回函快递路径进行仔细查验并核对。上述函证程序存在重大缺陷，完全失控的函证程序在很大程度上导致了审计失败的发生。

4.2 会计师事务所方面的原因

4.2.1 缺乏审计独立性

会计师事务所是对公司财务信息及非财务信息进行鉴定、发表意见并出具鉴定报告的盈利性组织，在接受客户委托或者承接客户公司业务时往往会将组织利益放在首位，只有以盈利为目的才能使会计师事务所存活下去，促进其长远发展。然而，如果会计师事务所与被审计单位形成了长期的合作关联，并且审计费用显著超出预期，那么审计的独立性就会受到严重的挑战。

2003年，财政部门发布了《关于证券期货审计业务签字注册会计师定期轮换的规定》，明确了签约备案人员每年末必须完成同一公司年度报告审计工作，但是没有对会计师事务所持续几年接受同一上市公司年报审核的次数和年限作出明确的限制。正中珠江为广东榕泰提供了18年的连续审计服务工作，连续且长时间的审计服务使签字注册

会计师与被审计机构管理人员逐渐熟悉。这种情况往往容易使注册会计师产生过度信赖风险，从而在执行某些审计程序时仅仅走一遍流程，而不会仔细分析及复核相关审计程序的合理性。同时，会计师事务所为了追求成本效益，也没有对审计人员的知识、职业道德、项目审计经历等进行有效评估，因而导致审计质量不一，严重影响了审核的准确度和可信度。此外，在研究分析本案例过程中，发现会计师事务所的其中一位注册会计师陈昭总共对广东榕泰提供了 13 次年报审计服务，并且在 2016 年至 2017 年作为广东榕泰年度报表审计项目的签字注册会计师，注册会计师陈昭很可能没有在审计过程中做到勤勉尽责，对广东榕泰 2018 年年度报表的审计失败负有较大的直接相关责任，但该项目组没有仔细核查陈昭的项目审计经历，使其长时间在广东榕泰审计项目组。同时，由于长时间且连续的审计服务，正中珠江会计师事务所需要向广东榕泰获取劳务报酬，这种情况使得注册会计师很难保持独立性，无法对被审计单位进行有效监督，甚至导致项目审计人员与被审计单位管理人员合谋，从而对审计质量产生影响。由此可见，正中珠江未能对审计项目组内人员进行轮换，使得相关机制失去效力，也使得会计师事务所缺乏独立性。

4.2.2 审计质量管理程序流于形式

正中珠江会计师事务所审计质量管理程序流于形式。为严格保证审计质量，会计师事务所在承接客户公司的业务时，需要全面充分地评估考察客户的商业诚信度。但正中珠江在承接 2018 年对广东榕泰的财务报表审计业务时，没有对被审计单位外部环境和公司内部控制发生的重大变化进行充分了解，也没有对该公司管理层的商业诚信进行评估考察。此外，在本案例中，正中珠江会计师事务所的三级复核程序也流于形式，未能严格执行，而三级复核制度对于注册会计师的审计质量具有较高的保证。在对广东榕泰审计过程中，内部控制测试程序和函证程序明显没有严格执行，审计人员也没有对获取的相互不一致的审计证据继续执行进一步程序，使得审计证据的有效性不强。在上述审计程序存在明显重大漏洞的情况下，该项目的审计结果却依然通过了项目经理、部门经理、合伙人的三重复核，这表明会计师事务所在执行复核程序时存在形式主义的倾向。通过证监会这几年的处罚公告，发现正中珠江会计师事务所在 2016 年至 2019 年期间，经常出现审计失败的案例，而这些案例的发生是否也是由于审计质量管理程序流于形式，这是让人不得不怀疑的。

4.2.3 审计质量管理机制不完善

审计质量管理是会计师事务所为了保证每个审计项目都能按照国家制定的审计准则的要求进行，而制定的一系列审计管理活动的程序或政策。会计师事务所拥有良好且稳健的内部运行机制以及完善的内部质量管理体系，可以切实保障其对被审计单位审计风险的有效控制。通过会计师事务所官网查询到正中珠江的组织结构，发现正中珠江事务所内部质量管理机制不完善。通过对比正中珠江和天健所的组织架构，可以发现正中珠江在审计质量管理机制的设计方面存在一些缺陷和不足。正中珠江的审计质量管理机制相对单一，因为它只有五个专门委员会，而天健所设有八个专业委员会，这表明它的组织架构相对不完善。此外，正中珠江在风险及质量控制方面也没有设立具体的部门，这也说明它的审计质量管理机制存在缺陷。正中珠江审计质量管理仅限于合伙人层面的监督和审查，而且缺乏明确的责任部门，这使得一旦出现审计质量问题，很难得到有效的发现，从而导致审计失败。

表 4.3 会计师事务所组织架构对照表

事务所名称	专业委员会	质量管理的部门
正中珠江会计师事务所	战略发展委员会、风险及质量控制委员会、财务预算委员会、薪酬考核委员会、信息化管理委员会	-
天健会计师事务所	专家咨询委员会、发展与战略委员会、风险管理和质量控制委员会、执业技术委员会、薪酬与考核委员会、信息化建设委员会、企业文化建设委员会、保密委员会	技术总部

数据来源：会计师事务所官方网站

4.3 外部环境方面的原因

4.3.1 审计违规行为处罚力度不足

根据我国的相关法律法规，对于审计违规的情况通常只会受到行政处罚，并且由于其罚款数量有限，因此很难给予严厉的制裁。因此，审计工作者需要更多地关注和谨慎地进行审计，以确保审计工作质量。我国证监会对违规会计师事务所的处罚主要是没收其业务收入并按照其业务收入的较低倍数进行罚款，可以看出监管部门对于会计师事务所的处罚力度非常有限，往往很难对会计师事务所造成实际影响。对签字注册会计师的处

罚额度主要集中在 5 万至 10 万的范围内，这个处罚额度与注册会计师的收入水平相比，只是其收入非常小的一部分，也不会对其造成实际影响。

正中珠江为广东榕泰连续提供十八年审计鉴证服务，并为其出具标准无保留意见的审计报告，正中珠江作为广东规模最大的会计师事务所，如果被证监会查出涉及违法违规行为必定会对其进行处罚。若正中珠江会计师事务所经过评估发现审计失败被发现所遭受的损失与审计合谋相比带来的收益要小得多，那么基于资本市场上理性经济人的假设，会计师事务所很可能会选择与广东榕泰合谋以获取高额收益。因此，可以看出资本市场上审计主体的违法成本过低，很难对会计师事务所或注册会计师形成震慑。

4.3.2 审计行业存在恶性竞争

近年来，审计市场上出现越来越多的审计服务机构，随即也导致审计市场竞争愈发激烈，许多难以承接到业务的中小所通过降低服务价格的手段抢占客户资源。2020 年 3 月，我国实施新《证券法》，其中有一条法律规定：“从事其他证券服务业务，应当报国务院证券监督管理机构和国务院有关主管部门备案。”这一法律条文的出台说明事务所进入证券市场的门槛降低，未来能够审计上市公司的会计师事务所将会呈现趋势。

在我国民间审计中，主要依靠为 IPO 企业或上市公司提供审计服务来获取利润。除上述两类业务外，其余的一般有限责任公司规模较小，审计费用也相应的较低，会计师事务所很难营利。我国大型会计师事务所的主要客户是 IPO 企业或上市公司，然而由于我国目前会计师事务所数量较多，审计市场上竞争压力大。在审计市场过度饱和的状态下，就有许多事务所通过压低审计费用或扩展业务量等来抢夺客户或者承接业务。而审计费用得降低，在一定程度上就会影响注册会计师的执行力，甚至为了获取更多的利益注册会计师会减少审计程序，帮助客户蒙蔽监管机构。在这种外部执业环境下，注册会计师的职业道德也会受到很大影响，从而导致其专业胜任能力不足，进而影响审计质量。

4.3.3 审计监管环境宽松

我国的监管环境与国外相比尚未完善，还需要进一步加强对注册会计师监管环境的建设。胡明霞（2021）总结分析审计失败发生时证监会出具行政处罚公告的日期和财务报表公布日期的间隔时间，发现证监会进行行政处罚的时间与会计师事务所进行审计发生审计失败的时间间隔较长。所以证监会存在较长的执法间隔期，而间隔期较长很难对

会计师事务所审计失败起到良好的惩罚作用，也没有对上市公司实施的违规行为起到震慑作用。

广东榕泰财务舞弊行为在 2018 年就已经发生，由于外部监管的不够及时，让已经出现财务问题的广东榕泰在 2019 年依旧活跃在资本市场上且虚增大量利润，误导投资者，甚至出现股价的上涨趋势，对资本市场环境造成极其恶劣的影响。直到 2020 年 5 月才发现广东榕泰异常情况并对其进行立案调查，从审计失败发生时间到证监会立案调查时间，有较长的间隔期，这个时间显示了监管部门在监督效力上的不足以及监管环境的宽松。

5 会计师事务所审计失败防范对策

通过第四部分对正中珠江审计失败的原因进行分析,第五部分主要从注册会计师、会计师事务所以及外部监管环境三方面对审计失败提出相应的防范对策。

5.1 注册会计师方面

5.1.1 严格执行审计风险评估程序

注册会计师应严格执行审计风险评估程序,做好风险评估工作,为后续审计打好基础。新审计准则全面贯彻风险导向审计理念,将风险评估作为整个审计工作的前提和基础。我们认识到,对于一家企业来说,深入研究其内部控制机构及其周围的市场情况,并对其可能存在的风险做出有效的评估,这才是我们实施审计的第一步,也是进行审计风险评估的基础。在财务报表层次,审核风险模型为:审计风险=重大错报风险×检查风险。在认定层次,重大错报风险包括固有风险和控制风险。

在对审计风险水平的高低进行评估时,首先,审计人员应当具有并保持合理的职业怀疑态度,多与被审计单位的管理人员、财务人员、采购或者销售人员等进行交流并向其询问具体情况,然后尽可能的充分了解被审计单位以及被审计单位的环境、内部控制设计和执行情况、会计核算政策的变动情况、相关经营管理活动的流程。其次,通过仔细观察和检查被审计单位在生产、销售、采购等环节的生产经营过程,尽可能多地了解被审计单位和被审计单位在行业所处的环境,然后,注册会计师根据不同部门人员所描述的相关事项和流程的情况,并且结合注册会计师自身在被审计单位中观察和检查中所收集到的资料,执行相应的分析程序。最后,注册会计师需要判断被审计单位是否会发生财务舞弊,并根据注册会计师所得资料进一步分析管理层可能面临哪些压力,从而判断管理层会实施何种舞弊手段,进而为设计和实施进一步审计程序提供基础。

5.1.2 严格执行审计风险应对程序

实施审计程序不仅仅是为了收集审计证据,更是为了保证审计结论的准确度和可信度。因此,审计人员必须认真负责地完成审计任务,并且保证收集到的证据能够为他们的审计意见提供有力的依据。通过严格的审计流程,我们可以收集到有效的证据,这些证据既可能来自审计的资料,也可能来自专家评估团队。因此,注册会计师的主要职责就是,

通过全面、合理的审计工作,为客户提供真实的、可靠的、有价值的财务报表。在广东榕泰的审计失败案例中,审计主体的审计人员未能充分执行审计风险应对程序。根据证监会的处罚公告,在应收账款和关联方事项风险应对程序中,审计人员未对异常情况执行进一步审计程序、未能有效控制函证过程,未能实施追加审计程序,未能严格执行内控测试,从而导致审计结果不准确,最终受到了证监会的处罚。因此,注册会计师的审计工作存在缺陷,应严格执行审计程序从而保证审计结果的准确性。

第一,实施进一步审计程序应对异常情况。注册会计师在进行审计时,应对发现的异常情况实施进一步审计程序。公司为了美化财务报表进行的财务舞弊,会在很多方面表示出异常情况。注册会计师应该对广东榕泰与客户的财务往来进行审核,以确定是不是出现重大交易过程,并评估这些交易过程的性质和合理性。当在审计过程中发现异常情况时,注册会计师需要迅速采取措施,搜集证据来解决问题。这样,我们才能尽量减小审计风险,使其控制在合理的范围内。在审计工作中,数据分析方法的应用是必不可少的,它能够帮助会计师更好地识别和评估具体情况,并从审计全过程中获得有效证据。随着审计客体财务舞弊手段日益隐蔽,执行常规的审计程序可能无法发现问题,但审计师能够通过数据分析前后取得的审计证据,更加准确地发现舞弊行为,比如,对于广东榕泰未披露的关联方及交易过程,会计师能够通过分析程序更加准确地发现舞弊行为,从而更有效地防止财务舞弊。如果审核人员能够仔细探究交易双方的背景信息,并结合他们的个人经历,进行综合研究,就能够更有效地发现问题所在。

第二,追加必要的审计程序。追加审计程序能够增加审计结论的可靠度。对于保证审计结论的可靠度,审计师必须对各个源头取得的资料加以审核。当发现有关审计的数据与预期的有出入时,为了提高审计的精确性,审计人员应该采取额外的措施,以便收集到更多的有效信息,从而做出正确的决策。针对广东榕泰审计过程中存在的相互不一致的审计证据,注册会计师应对第三方代付应收账款的异常情况,即代付人与被代付人之间的真实关系、代付款的原因、代付义务的成立时点等商业实质方面追加必要的审计程序。通过追加审计程序,获取可靠的审计证据,使得审计结论更加合理准确。

第三,严格执行函证审计程序。注册会计师在执行审计函证程序的过程中,要注意函证的对象无遗漏,对函证的全过程保持控制,在发函时确保被函证的信息准确无误,现场函证则需要到现场取得回函并对其回函过程保持全程控制。收到回函后,审计项目组应当仔细核对函证的原件、发函地址、取得的回函地址以及是否是本人的回函,以确保信息的准确性和及时性。为此,审计项目组可以派出经验丰富的审计人员进行跟踪,

以便及时发现问题并采取有效措施。如果未收到回复或者收到的回复与预期不符，应该保持高度警惕，可以考虑采用替代程序或者重新发函，以确保获得充足、合理的审计证据。

第四，严格执行控制测试。注册会计师必须严格执行内部控制测试程序，对被审计单位内部控制的执行效果进行科学评估，通过内部控制测试来检测是否能发现被审计单位的重大错报。控制测试不是必须执行的一项审计程序，但是在发现仅有实质性程序不能应对的特殊风险时，必须进行控制测试。在对关联方交易实施控制测试时，因为关联方交易隐蔽性、复杂性、多样性的特点，更应注重采取的控制测试是否能有效实现其既定目标。如注册会计师针对广东榕泰严格执行控制测试，就能发现公司内部控制存在的漏洞。

5.1.3 保持合理的职业怀疑态度

注册会计师在执行审计业务时应该保持合理的职业怀疑态度。在审计过程中，注册会计师应当时刻保持警惕，以防止可能存在的财务舞弊行为，并对相关证据资料进行审慎评估，以便客观地评估管理层和治理层的表现。

在开始审计工作之前，会计师应该对被审计单位持谨慎态度，仔细研究其行业数据和历史记录，并对其管理层和治理层的诚信情况进行审核，以确认其有无出现财务欺诈行为或重大错报的经营风险。会计师应该对能够出现的舞弊经营风险和重大错报经营风险具有高度的职业质疑和审慎性，在审计过程中，应该尽可能全面地查找，做到事无巨细，以防止未来可能会存在的风险变成事实；对于银行业务回函、贸易单据等对当期经营极为重要的依据，应该加强审核，保证其真实感和准确度，并拒绝“经验主义”，以保证审计结果的可靠性和可信度。不能仅凭过去的经验来断定未经证实的事情，无论是首次参与还是多次参与，都应该采取质疑的态度，时刻保持警惕，以规避可能性带来的经营风险。

5.1.4 提高专业胜任能力

注册会计师的专业能力是衡量其执业水平的重要标准之一，具备良好的专业知识和技能，可以确保审计业务的高质量完成，并有效避免审计失败的发生。因此，注册会计师应当努力提升自身专业技能，从而提高对承接项目的审计质量。注册会计师拥有超强

的专业技能，有助于制定出针对被审计单位情况的审计方案，并且能够精细化各个审计流程，确保审计质量达到最高标准。我国学者李雪等人（2006）构建了注册会计师专业胜任能力框架的评价指标体系，主要从道德素质、基础条件和工作业绩三方面进行体系构建，然后再对其进行细化。审计人员应具有良好的职业道德素质，包括独立性、职业谨慎和保密工作能力；应具有较好的学历、相应的资格证书、实践经验和后续教育背景；注册会计师的工作业绩应以工作质量、数量和科研成果为基准进行评估。为了进一步提高内部员工的专业能力，会计师事务所应该定时举办学术论坛或案例讲解，以帮助注册会计师进一步提高审计专业知识和相应的能力。上述措施能够防止在注册会计师审计过程中缺少职业怀疑，从而防止审计失败的发生。

5.2 会计事务所方面

5.2.1 完善事务所审计轮换制度

2003年，证监会颁布了有关会计师事务所轮换制度的规定，表示审计项目责任人和签字注册会计师不得连续为一个单位服务五年，以此来确保审计质量，同时也保护会计师事务所的合法权益。尽管换人不换所可能会改善会计师事务所之间的关系，但是这种改变无法彻底消除长久的合作关系，所以主张在轮换制度上加强对会计师事务所的制约。

在正中珠江对广东榕泰 18 年的审计业务中，为了避免连续审计期限的限制，采取了将几位人员排列组合的方式，但是这种做法却使得会计师事务所独立性有严重缺失的现象，从而导致了财务报表审计的失败。为了确保审计质量和发挥审计效果，本文建议会计师事务所建立一套完善的人员轮换机制，以确保审计项目的有效实施。具体而言，应当明确规定，在会计师事务所内执业人数充足的前提下，签字注册会计师必须在持续审计期满后至少间隔 5 年才能持续担任原被单位的审计职务。鉴于会计师事务所内部人员总量不足，为了确保审计质量，应当加强三级复核程序，并且要求签字注册会计师至少隔离 3 年以上才能持续对原单位进行审计工作。如果会计师事务所内部人员总量不足，无法保证轮换间隔期，应采取有效措施，比如提高人员的比例，或者减少审计鉴证业务量，以确保较高的审计质量，从而使得会计师事务所拥有良好的声誉。

5.2.2 健全会计师事务所审计质量管理机制

审计质量管理机制不健全或许会造成审计结果的错误，因而必须加强审计质量的管理，以保证审计结论的准确度和可靠性，避免审计人员出具错误的审计意见。在会计师事务所组织结构中，应全面设置相应的专业委员会和直接与审计质量相关的管理部门。增加会计师事务所专业委员会的数量，对审计实施各个环节进行有效监控。建立会计师事务所审计质量管理部门，完善风险管理制度。通过相关制度约束注册会计师在实际工作中的行为，以免审计人员执行不恰当地审计程序，从而使得审计风险不能被发现或使审计风险增大。在审计工作结束阶段，审计质量管理部门应该对审计过程中未解决的问题严格把关，通过督促审计人员对审计风险点进行有效识别，并紧密监督审计项目组的成员对审计风险提出有效的应对措施，避免审计工作的失误。

5.2.3 健全会计师事务所审计质量管理体系

2020年11月，财政部发布了《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》，这是中国会计师事务所审计质量管理制度的重点，它不仅有助于进一步提高审计服务质量，而且有助于防范会计师事务所运营过程中产生风险，为中国会计师事务所的稳步向前发展提供了有力保障。

审计执业环境的日益复杂使得审计师面对的各种挑战也愈来愈大，因此，会计师事务所必须重视审计质量管理工作，建立完备的质量管理体系制度，以保证审计结果的准确度和可信度，并能够根据实际状况提供准确可靠的审计报告。在广东榕泰的审计失败案例中，正中珠江的审计质量管理制度未能起到应有的效果，因此，本文提出建立健全会计师事务所审计质量管理的建议。首先，会计师事务所合伙人应当充分发挥带头作用，严格遵守质量管理制度，构建以审核服务质量为主要设计导向的事务所审计文化，增强员工质量意识；其次，审慎承揽审计业务，评价自身服务能力，对新客户的诚信水平予以综合评价，以保证审计服务质量达到最高标准，为榕泰的审计失败案例提供有效的解决方案。为了保证审计工作的顺利进行，我们应当与前任审计单位保持良好的沟通，时刻关注客户公司的内外部环境发生变化，并对潜在危害公司治理层和管理人员信用的情形作出评价，采取有效措施避免风险，或者终止业务关系。此外，我们还应当建立并执行事务所内部三次或四级复核制度，以保证审计项目组作出的重要决策和组成结果是正确的，并且在审计过程中确定的特别风险和措施是适当的。经过仔细审查审计底稿中规

定的审计程序，并对报告的公正性予以全面检查，以保证其真实性。

5.3 外部环境方面

5.3.1 加强审计违规行为处罚力度

2020年《证券法》的出台，显著提高了对违法行为的处罚力度，不仅将惩罚数额提升到一定的上、下限，而且对于编制、提供的资料有虚伪记录、错误描述甚至严重错误的，没收营业收入，并处以营业总收入一倍之上十倍之下的罚金的严格惩罚，而对于直属责任的董事，处以二十万元之上二百万元之下的罚金并予以警示。2020年《证券法》的处罚力度比以往大幅度提升，这种严格的惩罚措施必将让造假者承担沉重的代价。

随着投资人数量的不断增加，《证券法》提出投资者相关诉讼制度，会计师事务所有责任保护投资者的利益，以防止财务舞弊的发生。如果能够将集体诉讼制度与连带赔偿责任有效结合，那么投资人将能够获得有效的赔偿金，从而弥补因审计失败而造成的损失。此外，这种制度的实施将有助于提高会计师事务所的违规成本，减少他们的不负责任行为，从而减少投资人的损失。为了有效地防止职业怀疑在审计过程中带来的法律责任风险，应当增加对会计师事务所及有关人员行为的惩罚力量，并给与外部监督施压，以便让他们更加清楚地认识到职业怀疑的重要性，从而更好地保持职业谨慎，最终减少审计失败的发生。

5.3.2 规范审计行业竞争行为

当前审计市场上存在会计师事务所供大于求的现象，会计师事务所为了获得生存和发展的空间，就需要保持一定得市场份额，不得不向被审计单位妥协，形成行业恶性竞争局面。作为资本市场的监管机构，证监会应该对审计执业环境进行优化，不能使得注册会计师向被审计单位妥协，从而违背审计准则，造成恶性竞争的局面，影响审计行业的发展。

针对审计市场存在的恶性竞争行为，监管部门应该制定政策以规范行业竞争。为了更好地监督管理会计师事务所的执业过程，应当将外部监督应该形成一个完备的体系，以确保其遵守相关的监督标准。例如，2020年6月10日，财政部门公布了《会计师事务所素质水平评价和分级分类方法（征集意见稿）》，将会计师事务所划分为A+、A、B、

C、D 五大类型，并明确了每一类型会计师事务所可以承担的业务，同时，还要对其进行打分，以确保其审计服务质量符合相关要求。在会计师事务所评级机制的基础上，为了更好地评价会计师的职业道德能力，我们可以采取分级分类打分制，以此来衡量业务复杂程度与审计师的能力，以便有效减小审计失败的概率。为了进一步提高审计质量，我们应该采取一系列互相监督的政策，以促进行业内部的公平竞争。这样，审计师就能够做到职业谨慎，并且能够更好地应对审计过程中存在的风险。

5.3.3 加强审计监管环境建设

在我国法制化背景下，可以通过完善审计相关法律法规加强审计监管环境的建设。一是通过法律约束审计行为。相关部门需要明确审计行为，尽可能减少对审计行为的模糊性表述，并将需要运用职业胜任能力进行职业判断的审计行为范围减至最小，从而使注册会计师审计行为有法可依；二是明确外部监管的职能范围。厘清各监管部门对上市公司和会计师事务所监管的职能范围。在审计失败事件中主要涉及到的主体有注册会计师、会计师事务所以及被审计单位，而对于各主体的监管部门有中注协、财政部、及审计署、证监会、工商管理以及税务等多个职能部门。外部监管部门过多容易导致各个部门之间职责不清，若发生违规行为时，各部门互相推卸责任从而导致不良监管行为的发生。

2020 年，财政部门、银保监会、部门国资委联合颁布《关于加强会计师事务所执业管理，切实提高审计质量的实施意见》，以此为契机，财政部门、银保监会、部门国资委等部门的监督职能得到进一步强化，以期有效地解决因审计法律法规缺失以及监督部门之间的权利义务冲突而导致的监督难题；此外，财政部门也进一步增强了对会计师事务所的监督，以保障审计服务的公正性、合理性、有效性。根据规定，如果会计师事务所提供的审计报表显示出明显的疏忽，那么它将被取消资格，不再从事审计服务业务。此外，这家会计师事务所的工作人员也将被取消其注册会计师执业资格。上述一系列改革措施，可以在很大程度上提高各个部门审计监督工作的效率，从而有效降低审计失败发生的可能性。

6 研究结论和不足

6.1 研究结论

通过对广东榕泰审计失败案例的研究分析，本文中发现会计师事务所审计失败的原因主要归咎于注册会计师、会计师事务所以及外部环境三个方面。在注册会计师方面，审计主体在审计过程中出现不当行为，例如风险评估程序执行不到位、未能执行进一步审计程序、未能实施追加审计程序、内部控制测试流于形式、函证程序出现重大缺陷等；会计师事务所缺乏审计独立性、审计质量管理程序流于形式、审计质量管理机制不完善等问题也是造成审计失败的原因。此外，外部环境方面，存在审计违规行为处罚力度较弱、审计行业存在恶性竞争和审计监管环境宽松等问题。

根据对正中珠江审计广东榕泰过程中审计失败原因的分析，提出规避审计失败发生的对策：从注册会计师角度，要严格执行审计风险评估程序，识别和评估被审计单位舞弊风险；严格执行审计风险应对程序，获取有利于发表正确审计结论的审计证据；必须保持合理的职业怀疑态度，客观看待管理层和治理层，保持中立审查会计信息；要提高注册会计师专业胜任能力，将注册会计师能力与审计项目的复杂程度合理匹配。从会计师事务所的角度，完善会计师事务所审计轮换制度、提高审计独立性、完善会计师事务所质量管理制度；从外部环境角度，加强审计违规行为处罚力度、规范审计行业竞争行为、加强审计监管环境的建设。通过上述审计失败规避措施，期望能够有效减少审计失败的发生，为注册会计师提高审计质量提供借鉴和参考。

6.2 研究不足

本文的研究不足主要有以下两个方面：

第一，由于我国对于上市公司信息披露存在一定的规范，对披露范围进行了一定的限制。因此，本文选取的广东榕泰审计失败案例主要依据的分析资料是中国证监会官网发布的处罚公告，以及一些回复公告和其他数据资料，目前所能获取的资料均是公开发布的资料，上市公司的很多内部资料无法获得。所以，公开资料与公司内部资料之间的差异是不可避免的，因而，本文只能对公开资料进行分析研究。

第二，由于新版证券法的实施，本文提到的案例中正中珠江会计师事务所和广东榕泰公司的处罚依据存在显著差异，会计师事务所的处罚依据 2005 年版本的证券法，而

广东榕泰公司则采用 2019 年新版本的证券法。这种差异可能对后续的研究产生或多或少的影响。

由于审计行业的复杂性和资本市场的多变性使得本文仅仅依靠理论研究和个案的研究来提出规避审计失败的对策显得过于表面，但是笔者仍然可以继续相关研究，并尝试进行多案例分析，以更广阔的视角分析审计失败的原因并提出相应的对策，以期获得更好的结果。如果将来进入审计行业，参与到资本市场中，笔者将不断研究和探讨审计失败的原因，并为审计行业的健康发展提出可行的对策建议。

参考文献

- [1]Ahrens Rock.and Loebbecke, J.当代审计学[M].北京: 中国商业出版社, 1990:61.
- [2]Angelo,L.E. Auditor Size and Audit Quality[J].Journal of Accounting and Economics, 1977,(3):3-7.
- [3]Beasley M S,Carcello J V, Her man son D R.Top 10 audit Deficiencies[J].Journal of accountancy,2001(4):55-57.
- [4]Bhasin, Madan Lai,Integrating Corporate Governance and Forensic Accounting:A Study of an Asian Country[J].International Journal of Management Sciences and Business Research. 2017,01:VOL.6,Issue 1.
- [5]Chambers,Shu Feng Wang.Design and Application Research of Audit Risk Control Program[J]. Applied Mechanics and Materials,2014(02):34-36.
- [6]Christensen B E,Glover S M,Omer T C,et al.Understanding audit Quality:Insights From audit Professionals and Investors[J].Contemporary accounting Research,2016.33(4):1648-1684.
- [7]Chad M.Stefaniak,Richard W. Houston,Duane M.Brandon. Investigating Inspection risk:an analysis of PcaOb Inspections and Internal Quality Reviews. auditing:a journal of Practice&THEORY,2017.
- [8]Dyck A,Zingales L.Who Blows the Whistle on Corporate Fraud?[J].Journal of Finance,2010,65(6):2213-2253.
- [9]DeAngelo L. E. Auditor Size and Audit Quality[J].Journal of Accounting and Economics,1981, 3(3):183-199.
- [10]Dye,R.A. Auditing standards,legal liability,and auditor wealth [J].Journal of Political Economy.2011, (101):887-914.
- [11]Filex Pomeranz.The Successful Audit,Newyork:Richard[D].Irwin,1990.
- [12]Francis JR, Yu MD.Big 4 Office Size and Audit Quality[J].Accounting Review, 2009,84(5):1521-1552.
- [13]Hillegeist. Financial reporting and auditing under alternative legal regimes[M]. Berkeley:University of California ,1998.
- [14]Muczyk Jan P.,Smith Ephraim P.,Davis George.Holding accountants accountable: Why

- audits fail, how they can succeed[J]. *Business Horizons*,1986,29(6):22-28.
- [15]Numata S.,2010,Stock market reactions to audit failure in Japan: The case of Kanebo and ChuoAoyama[J].*The Internation Journal of Accounting*,45(02):175-199.
- [16]Pott, Mock TJ, Watrin. Review of Empirical Research on Rotation and Audit Services:Auditor Independence in Fact vs. Appearance[J].*Management Review Quarterly*, 2009,58(4):209-299.
- [17]陈志强. 质疑审计失败主流观点[J]. *审计月刊*, 2006(13):9-10.
- [18]褚洪生. 会计师事务所审计失败原因及预防措施分析[J]. *会计师*, 2019(16):45-46.
- [19]陈晓刚. 新证券法下上市公司财务报表审计对策研究[J]. *中国注册会计师*, 2020(11):93-95.
- [20]傅金平. 审计合谋的推定与治理分析[J]. *财会通讯*, 2020(05):125-128.
- [21]高明华, 袁清波. 注册会计师审计失败的成因与对策研究[J]. *财会研究*, 2005(03):50-51.
- [22]胡明霞, 窦浩铖. 我国会计师事务所审计失败成因及治理[J]. *财会月刊*, 2021(15):101-106.
- [23]郝玉贵, 陈伊宁. 会计师事务所连续受罚与审计监管分析——以 L 会计师事务所为例[J]. *财会月刊*, 2018(07):151-155.
- [24]黄坤兰. 宜华生活财务舞弊案例研究[D]. 华东师范大学, 2022.
- [25]金荣. 注册会计师审计失败法律责任浅探[J]. *财会通讯*, 2014(25):90-91.
- [26]吉慧慧. 注册会计师审计失败问题研究[D]. 山西:山西财经大学, 2013.
- [27]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. *会计之友*, 2017(05):127-130.
- [28]李雪, 邵丽. 注册会计师专业胜任能力评价指标体系的构建[J]. *中国注册会计师*, 2006(02):63-66.
- [29]李慧芳. 新《证券法》下证监会对上市公司财务舞弊的惩戒效应研究[D]. 郑州航空工业管理学院, 2022.
- [30]刘万丽. 会计舞弊: 审计失败分析[J]. *财会通讯*, 2013(16):20-23.
- [31]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(01):85-88.
- [32]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(2): 56-65.
- [33] 雷虹. 瑞华会计师事务所被罚带来的思考[J]. 会计之友, 2019(03): 127-130.
- [34] 刘启云. 注册会计师审计失败原因与应对策略[J]. 财会通讯, 2015(34): 117-118.
- [35] 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] 刘珏玠. 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.
- [37] 刘瑞华, 翁晓梅. 审计失败成因及规避的研究[J]. 商业经济, 2020(12): 135-137.
- [37] 李西青. 借壳上市方式引发的审计风险及应对措施探析[J]. 财务与会计, 2019(15): 50-52.
- [38] 李视友. 风险导向审计模式下的内部控制[J]. 财会月刊, 2010(11): 65-66.
- [39] 马兰. 审计失败与审计风险[J]. 中国注册会计师, 2003(01): 52-57.
- [40] 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.
- [41] 秦荣生. 注册会计师审计失败的成因及规避[J]. 注册会计师通讯, 1999(04): 25-29.
- [42] 邱娟. 正中珠江对宜华生活审计失败案例分析[D]. 江西财经大学, 2022.
- [43] 权熙元. 关联方交易审计风险研究[D]. 河北大学, 2022.
- [44] 宋玮, 张译丹. 审计失败原因分析及防范措施——基于证监会2007-2013年对于会计师事务所和注册会计师的处罚[J]. 商业会计, 2014(17): 24-27.
- [45] 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.
- [46] 石露露. 会计师事务所审计失败的原因分析——以广东正中珠江会计师事务所审计广东榕泰为例[J]. 投资与合作, 2023(02): 136-138.
- [47] 宋夏云, 谭博文. 正中珠江会计师事务所对康美药业审计失败的案例研究[J]. 商业会计, 2019(22): 4-8.
- [48] 孙敬东. 我国资本市场审计失败案例研究——基于注册会计师诚信视角[J]. 河南财政税务高等专科学校学报, 2011, 25(04): 14-16.
- [49] 孙毓苹. 会计师事务所审计失败原因与防范对策研究[D]. 西南政法大学, 2019.
- [50] 苏亚莉, 黄琳, 丁立琪. 审计冲突理论视角下的审计失败问题研究[J]. 商业会计, 2022(09): 64-68.

- [51] 田玉东. 康美药业审计失败原因与对策分析[J]. 国际商务财会, 2022(15):67-70.
- [52] 沈雁音, 郑柱. 会计师事务所审计失败防范研究——以瑞华会计师事务所为例[J]. 湖北科技学院学报, 2022, 42(04):47-54.
- [53] 王彦杰, 孙晓曦, 江岭, 舒钰珊. 上市公司重大审计失败的多重并发因素分析——基于 22 个案例的清晰集定性比较[J]. 财会通讯, 2021(13):118-122.
- [54] 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.
- [55] 于芳芳. 立信会计师事务所财务报表审计失败案例研究[D]. 吉林财经大学, 2021.
- [56] 吴育丞. 会计师事务所审计失败案例探析——以正中珠江审计康美药业为例[J]. 财政监督, 2021(22):85-91.
- [57] 王彦杰, 孙晓曦, 江岭, 舒钰珊. 上市公司重大审计失败的多重并发因素分析——基于 22 个案例的清晰集定性比较[J]. 财会通讯, 2021(13):118-122.
- [58] 王建新, 李中伟, 李建林. 上市公司跨境业务审计问题研究——以雅百特审计失败案为例[J]. 会计之友, 2020(24):8-12.
- [59] 万学章. 影响 CPA 职业道德的常见不利因素分析[J]. 会计师, 2020(06):56-57.
- [60] 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.
- [61] 姚铭潇. 广东裕泰财务舞弊分析——基于保理业务视角[D]. 广州大学, 2022.
- [62] 叶陈刚, 王云汉. 会计师事务所审计失败问题研究[J]. 会计之友, 2020(20):36-42.
- [63] 张三峰. 会计师事务所审计失败问题研究[D]. 云南财经大学, 2022.
- [64] 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(3):56-67.
- [65] 郑朝晖. 谈独立审计失败[J]. 湖北审计, 2001(02):24-25.
- [66] 朱小平, 叶友. “审计风险”概念体系的比较与辨析[J]. 审计与经济研究, 2003(05):11-15.
- [67] 周兵, 周阳上. 试论审计失败[J]. 经济体制改革, 2004(05):163-165.
- [68] 周超, 魏开华. 上市公司财务舞弊审计失败的原因与对策思考——基于万福生科造假的案例分析[J]. 西部财会, 2013(07):67-70.

后 记

行文至此，意味着三年研究生生涯即将结束，也不由百感交集。三年前，满怀憧憬地来到了兰州财经大学，开启了我的求学旅程。读研期间，无论是在学习上还是生活上，都有很多值得珍藏地宝贵经历。借此机会，想要对我的多位老师、我的父母以及我的们致以深深的感谢。

首先，非常感谢教导我的老师们。在此要感谢我的两位老师，一位是我的研究生导师史老师，另一位老师是我的高中班主任樊老师。研一初见史老师的场景仍然历历在目，一转眼便已到了毕业的日子。作为老师名下一名非常普通的学生，自知在学术上未取得很大进步，但是在老师三年的教导下，“做人做事做学问”的道理我将铭记一生，让自己未来的人生道路更加开阔。我很庆幸在研究生时期遇到我的导师，千言万语汇成一句：谢谢您，我的老师！2012年，我的班主任樊老师是一名刚毕业的大学生，陪伴着我们走过了人生最艰难的一个阶段。那些为高考奋斗的日日夜夜，谢谢你的鼓励，让我从一个与大学无缘的人走到今天。知识学了很多，生活也经历了很多，但师恩永生难忘。感谢您，樊老师！

其次，感谢在生活上给予我很大帮助的父母和同学。感谢父母给予我巨大的财务支持，让我能够顺利完成硕士学业，不为学习费用所困扰；同时父母也给予我很大的精神支持，让我在读研究生期间，能够将烦心事向他们倾诉。感谢我的师门同学，师门同学熬夜看论文、一整天研讨案例的日子历历在目，合作写课题的日子里也逐渐相互熟悉，成为了很好的合作伙伴。我们认真核对文章，完成任务，那种满足和喜悦是我终身难忘的回忆。

最后，感谢自己。一路走来，辛苦了。那些奋斗过的日子让人难以忘怀，那些没有努力的日子也有在好好生活。即将告别美好的学生生涯，步入社会，有不舍，也有期待。不舍的是学业生涯中与老师、同学相处交流的快乐时光和为每一个学习目标奋斗的自己；期待的是步入社会之后的生活，那些无法预知的未来总是让人充满希望。