

分类号 \_\_\_\_\_  
UDC \_\_\_\_\_

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 职业怀疑视角下的审计失败问题研究——  
以抚顺特钢审计为例

研究生姓名: 王翊彤

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 欧昌献 中级会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 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： 王翊彤 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 张金辉 签字日期： 2023.6.11

导师(校外)签名： 张金辉 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內容。

学位论文作者签名： 王翊彤 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 张金辉 签字日期： 2023.6.11

导师(校外)签名： 张金辉 签字日期： 2023.6.13

**Research on audit failure from the  
perspective of professional suspicion ——  
Take the audit of Fushun Special Steel as an  
example**

**Candidate : Wang Yitong**

**Supervisor: Zhang Jinhui   Ou Changxian**

## 摘 要

随着我国资本市场的发展,以及新修订的证券法颁布,上市公司财务报表和数据质量已经成为全社会共同关注的重要话题。上市公司财务信息质量既影响到投资者能否有效判断上市公司价值,也关系到资本市场能否健康稳定发展。因此,如何提高上市公司财务信息质量是注册会计师在审计报告中的重要责任。但是近年来,各行各业的上市公司都遭遇了审计失败的问题。例如:辉山奶制品,蓝山公司,康美药业,山东胜通公司等等。根据中国证券监督管理委员会公布的信息来看,最大的问题就是注册会计师没有保持适当的职业怀疑。而排在前三位的两大主要因素(如不规范的审计流程、忽视异常指标等),又与注册会计师缺乏职业怀疑有关,导致公众投资者对注册会计师的质疑,使一度被认为是“经济警察”的注册会计师逐步丧失了对其的信赖。在此背景下,我国上市公司的上市公司治理结构和上市公司治理结构都受到了严重的制约。

本论文采用了理论探讨和实证分析的方式,从职业怀疑的角度出发,对抚顺特钢股份有限公司的审计失败问题进行了探讨。本文通过对国内外相关资料的收集和整理,以假定怀疑理论、信息不对称理论和舞弊三角形理论为理论依据,通过对中准会计师事务所相关审计师对抚顺特钢公司的审计,并对其进行了详细的分析,对其在审计过程中出现的各种不适当的行为和可能造成的不良影响进行了深入的剖析,从而归纳出这次审计失败的成因。经过 12 年的审计失败案件调查,证监会对涉案事务所的处罚情况已经得到了全面的统计分析。对职业怀疑与审计失败之间的关系进行了深入的探讨,并得出了一个结论,即:由于注册会计师缺乏合理的职业怀疑,导致了审计失败。接着,则从风险评估、实质性程序、复核三个阶段,对造成审计人员无法维持其职业怀疑之因素进行剖析。并在此基础上,从职业怀疑的角度,提出了相应的预防和应对措施,从而达到尽量避免审计失败的目的。

**关键词:** 职业怀疑 财务舞弊 审计失败

## Abstract

The Securities Law, recently revised, has caused China's capital market to expand and the quality of financial information for listed companies has become the object of scrutiny from all backgrounds. The worth of listed companies is not only judged by investors, but also the health and stability of the capital market are affected by the quality of their financial information. Consequently, Certified public accountants have a significant obligation to enhance the financial data of listed companies in their audit reports. However, in recent years, a large number of audit problems have emerged in listed companies in various industries. For example: Kangmei Pharmaceutical, Huishan Dairy Products, Lanshan Company, Shandong Shengtong Company, etc. The China Securities Regulatory Commission has revealed, through their release of information, that there are grave audit issues in the listed Chinese companies. The biggest problem is that they do not maintain proper professional suspicion. Certified public accountants, formerly seen as "economic police", have lost the trust of public investors due to a lack of professional suspicion, which is further compounded by two primary factors in the top three: nonstandard audit process and disregard of abnormal indicators. The governance structure of China's listed companies has been drastically limited due to this backdrop.

From a professional perspective, this paper examines the audit failure of Fushun Special Steel Co., Ltd. by utilizing theoretical discussion and empirical analysis. By utilizing the hypothesis doubt theory, information asymmetry theory and fraud triangle theory, pertinent data from both domestic and foreign sources were gathered and collated. This paper analyzes the audit of Fushun Special Steel Company by the relevant auditors of Zhongzhun Certified Public Accountants Co., Ltd. in detail, and analyzes the various inappropriate behaviors and possible adverse effects in the audit process. So we can conclude the cause of the audit failure. After that, a thorough analysis of the CSRC's 12 year-long punishment of accounting firms for audit failure revealed a strong correlation between professional suspicion and the failure to audit. It was concluded that certified public accountants' inability to maintain their professional suspicion was a major contributor to the audit failure. Then, from the risk assessment stage, substantive procedure stage and review stage, the factors that cause auditors to be unable to maintain their professional doubts are analyzed. On this basis, from the perspective of professional suspicion, the corresponding prevention and response measures are put forward, so as to avoid audit failure as much as possible.

**Key words:** Professional doubt; Financial fraud; Audit failed.

# 目 录

<b>1 绪 论</b> .....	<b>1</b>
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.....	4
1.2.1 国外研究现状.....	4
1.2.2 国内研究现状.....	8
1.2.3 文献评述.....	11
1.3 研究内容和方法.....	12
1.3.1 研究内容.....	12
1.3.2 研究方法.....	12
<b>2 概念界定及理论基础</b> .....	<b>13</b>
2.1 概念界定.....	13
2.1.1 职业怀疑.....	13
2.1.2 审计失败.....	13
2.2 理论基础.....	14
2.2.1 假定怀疑观理论.....	14
2.2.2 信息不对称理论.....	15
2.2.3 舞弊三角理论.....	15
<b>3 抚顺特钢审计失败案例介绍</b> .....	<b>17</b>
3.1 基本情况介绍.....	17
3.2 中准会计师事务所简介.....	17
3.3 事件回顾.....	18
3.4 中准所缺乏职业怀疑的具体表现.....	20
<b>4 基于职业怀疑视角的抚顺特钢审计失败成因分析</b> .....	<b>21</b>

4.1 风险评估阶段缺乏职业怀疑分析.....	21
4.1.1 对被审计单位内部控制评估缺乏职业怀疑.....	21
4.1.2 对行业状况缺乏职业怀疑.....	23
4.2 实质性程序阶段缺乏职业怀疑分析.....	25
4.2.1 实质性分析程序不到位.....	26
4.2.2 细节测试缺乏职业怀疑.....	27
4.3 复核阶段缺乏职业怀疑.....	34
<b>5 基于职业怀疑视角下审计失败的防范措施.....</b>	<b>35</b>
5.1 会计师事务所层面.....	35
5.1.1 用制度保障注册会计师实质地执行审计程序.....	35
5.1.2 加强注册会计师对职业怀疑实质的理解.....	35
5.1.3 建立重视质量的机制.....	36
5.1.4 严格审计底稿的编制与复核.....	37
5.1.5 利用外部专家工作.....	37
5.2 审计人员层面.....	38
5.2.1 提升专业胜任能力.....	38
5.2.2 保持独立性.....	38
5.2.3 加强对被审单位的审前调查.....	39
5.2.4 在审计方法上合理运用三角互证法.....	40
5.3 社会环境层面.....	41
5.3.1 加强对审计行业低价恶性竞争的监管.....	41
5.3.2 完善审计轮换制度.....	41
<b>6 研究结论与展望.....</b>	<b>43</b>
6.1 研究结论.....	43
6.2 研究展望.....	43
<b>参考文献.....</b>	<b>44</b>
<b>后记.....</b>	<b>50</b>

# 1 绪 论

## 1.1 研究背景、目的及意义

### 1.1.1 研究背景

伴随着我国对市场经济的开放，到 2021 年末为止，中国境内上市企业数量已经超过了 4600 家，它们的市值已经达到了 96 万亿元。显然，上市公司对于促进我国经济的高质量发展起着至关重要的作用。近年来，由于一些上市公司存在大量的会计欺诈行为，导致审计结果不符合标准。审计失败不能仅由一方造成，应由被审单位和注册会计师共同负责。在出现了审计失败之后，将会对舞弊的公司展开惩罚，这对公司未来的发展不利。与此同时，审计失败还会对公司的信誉造成一定的损害，经常出现的审计失败不但会给注册会计师和上市公司带来信心危机，还会对我们国家的经济健康发展造成不利影响。

很长一段时间，国内外关于审计失败的成因及治理策略的探讨都没有停止过，通过 SEC 对审计失败的惩罚案例可以看出，在 SEC 对审计失败进行惩罚的三个最重要的因素中，缺少职业怀疑是其中的一个，另外两个则是与职业怀疑关系十分紧密。比如，如果没有维持足够的职业怀疑，那么注册会计师就有可能低估被审计单位的风险，从而导致在审计过程中获得审计证据的充分性和适当性不充分，也就是证据收集不充分。在中国证券监督管理委员会对因违反审计准则而造成审计失败的会计师事务所的处罚中，发现很多处罚决定书都提及了注册会计师没有保持合适的职业怀疑，没有按照审计准则的要求来设计并实施合适的审计程序，没有对一些报表项目给予足够的重视。经过深入的研究，我们发现，由于缺乏职业怀疑，上市公司的审计可能会受到多种因素的影响，包括：分析程序的欠缺、风险评估的不准确、审计程序的设计和实施的疏漏、审计质量的低劣，最终导致审计的失败。由此可以看出，在我国的审计实践中，缺乏职业怀疑精神也是造成审计结果不尽如人意的一个重要因素。所以，在这一背景下，从职业怀疑的角度

来分析审计失败具有十分重要的现实意义。审计师应当保持高度的职业谨慎,以便及时发现可能存在的舞弊和重大错报,并获得足够的、准确的审计证据,进而提高审计质量,减少审计失败的几率。

《环保条例》的颁布,对钢铁业也产生了一定的冲击,促进了钢铁行业的可持续发展和环境保护,进一步提高了我国钢铁工业的生产规模和排放标准。与此同时,由于央行的金融政策较为严格,商业银行也不愿意贷款给钢铁企业,不少中小钢企由于资产负债过高而面临着严重的生存危机。钢铁企业在经历了数年的调整和对自身进行的大范围的技术改造后,其降低消耗、压缩空间的空间也变得日益狭小。哪怕是在技术、人才和资金上,都有很大的差距。在以上两个方面共同作用下,部分产能水平偏低的钢厂将会出现流动资金不足的问题,资金压力会进一步加大。相对于传统的制造行业,钢铁企业的资产比例通常较高。由于它的类型比较多,而且价格比较高,因此,一般人很难对一项资产进行评估,而且它的公允价值也很难确定,因此,无论是库存跌价准备还是资产减值准备,都有很大的人为操纵的余地。钢铁制品虽然品种繁多,但其实际形状却大同小异,这给企业带来了很大的便利。由于钢铁工业的特殊性,使得被审计企业在审计过程中产生了更多的舞弊行为,同时也给注册会计师带来了更大的风险。在对钢铁企业的审计过程中,由于其自身的特殊性,导致了其自身的独立性的下降,从而增加了其失败的概率。另外,我国的钢铁行业中,资产负债比率偏高,资金压力偏大。抚顺特钢公司的审计失败,是一个很有代表性的例子,也是一个很好的例子。因此,在这种情况下,本文就如何提高审计人员的职业怀疑,减少审计失败进行了深入的研究。

### 1.1.2 研究目的及意义

#### (1) 研究目的

随着中国不断推进市场经济的发展,截至2021年底,中国境内上市公司的总市值已突破96万亿元。毫无疑问,上市公司对于我国的经济的发展至关重要。但是,在经济蓬勃发展的同时,也带来了越来越多的金融腐败,机会与风险并存,

在利益的驱动下，再加上诚信缺失等因素，上市公司出现了大量的财务舞弊，从而造成了审计失败。我国上市公司在上市后，面临着上市公司的声誉问题。经过深入分析、探讨，我们发现审计失败的根源，并且指出了存在的问题。为此，我们提出了一系列有效的措施来规避和预防审计失败，这不仅有助于维护我国资本市场的健康发展，也能够重塑审计行业及注册会计师的声誉，减少国家和社会对投资者的损失。所以，本文选取了抚顺特钢的审计失败为例，对被审单位是怎样使用财务舞弊的，对注册会计师在审计过程中没有保持职业怀疑的行为和原因进行了剖析，并从提高注册会计师的职业怀疑的角度，为预防钢铁行业的审计失败提供了一些建议。在对被审单位保持高度的职业怀疑的情况下，通过对被审单位的高风险点的分析，能够找到被审单位的高风险点，从而制定出相应的对策，减少这些风险，提高审计质量，避免再次出现审计失败。因此，对钢铁行业的审计风险防范问题进行深入的探讨，对于降低我国钢铁行业的审计风险，加强对投资者的信任，推动钢铁行业的长期稳定增长，具有十分重要的现实意义。

## (2) 研究意义

近年来，审计失败案例的数量不断增加，但是大多数文献仍然停留在被审单位财务造假的层面，而忽略了注册会计师在审计过程中的重要作用。因此，为了保证审计报告的准确、可靠，必须对其抱有合理的怀疑态度。从中国证券监督管理委员会的调查结果来看，我国上市公司的审计结果以不能维持适当的职业怀疑而居于其次。排在前三位的理由——审计过程中的不当或缺失，没有注意到异常指标，也与注册会计师没有维持职业怀疑有很大的关系。本项目将从注册会计师的职业怀疑角度出发，将财务舞弊和注册会计师的职业怀疑结合在一起，以拓展个案研究的思路。

近年来，我国上市公司出现了大量的审计失败事件，其所涉金额也在不断增加，这对我国的审计工作造成了很大的冲击，也对我国的社会经济、财务学的健康发展造成了很大的冲击。因此，如何对企业内部控制进行有效的防范，就成了一个亟待解决的问题。钢铁行业作为国家经济的支柱行业，其金融危机对整个国家经济的健康发展产生了很大的影响。由于全行业的供应侧改革，许多钢铁公司

正面临着巨大的压力，包括产能过剩和高额债务。这就导致了一些企业试图通过不正当手段来掩盖财务状况，从而使审计人员面临更大的挑战，也增加了审计风险。所以，从职业怀疑的视角出发，对我国钢铁企业的审计失败问题展开深度探讨，期望通过审计工作为我国钢铁企业提供有益的建议和指导。同时，它也有助于提升审计师对专业的质疑程度，在实践中改善审计师的工作品质，减少审计师的失败风险。这对于维护投资者权益，提高注册会计师行业的整体形象，推动国家经济的增，具备一定的指导性。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 国外研究现状

#### (1) 审计失败相关研究

国外学者对审计失败这一问题有两种看法，一种是审计过程失败论，Mauts (1990) 等人认为，只要审计人员在审计的过程中遵循了审计标准，即使最终出具的审计报告出现了错误，也不能将其认定为审计失败。A. A. Arens, J. K. Loebbecke (1991) 等学者也认同这一看法，他们提出的主要问题是审计师未能严格遵循审核标准，导致审核结果不准确。另外一种观点属于审计结果失败论，根据 H Kabir (2016) 的研究，我们发现，审计的成功并非仅仅取决于审计过程，更重要的是要看审计报告和企业财务数据之间的一致性。因此，我们需要综合考虑审计目标的实施情况、审计报告的可靠性、审计准则的可操作性，才能够准确地识别和评估审计的成功。

在对其界定的基础上，对其进行了深入的探讨，并从多个角度对其进行了分析。首先，在审计主体方面，De Angelo (1981) 首次提出了审计失败与注册会计师的独立性之间的关系，“缺乏独立性”被认为是造成审计失败的一个重要原因，其影响力不容忽视，可能会造成严重的后果，由此开启了对审计失败成因的研究。Sunday C. Okaro 等 (2013) 也认为，由于注册会计师与被审计单位进行了长期的合作，其独立性受到了严重的挑战，而且，在同客户进行非鉴证服务时会产生审

计失败的可能性。在审计工作中，由于审计师的不规范或不规范（Nana Yamfo Amoah,2018），以及对被审企业经营环境、内部治理结构和经营状况的不全面（Oliver Lukason,2019），均有可能造成审计失败。同时，由于缺乏有效的内部控制，对审计失败也有一定的影响（Filex Pomeranz,1990）。

其次是审计目标，Humayun Kabir 和 Li Suand Asheq Rahman（2016）指出，被审计企业的管理当局实施的财务舞弊行为给审计工作增加了困难，从而导致了审计的失败。在此基础上，随着公司治理结构的变化，公司的内部控制结构的改变，公司的财务舞弊行为也会随之加剧，进而加大了公司的审计风险，进而对公司的审计结果产生一定的影响。YS Hung 和 YC Cheng（2018）指出，由于企业管理层和注册会计师之间的信息不对称，再加上被审计单位的财务状况的复杂性，这些因素都可能降低会计信息的透明度，从而增加审计风险，甚至可能导致注册会计师的审计失败。

最后是外部环境，Haslam（2015）等发现，审计失败与行业监管之间存在着一种联系，随着监管机构的监管力度的加强，审计失败的风险也会随之降低，从而使审计意见更加可靠。Gabriel（2014）、Nora（2019）等人对重大审计失败的案例进行了归纳，以及对审计执业环境的定量分析，发现审计执业环境对上市公司财务舞弊的发生有着直接的影响，这一发现为我们提供了一个重要的参考依据，以便更好地控制和预防审计失败的发生。

## （2）职业怀疑相关研究

学界对职业怀疑的概念还没有形成共识。国外学者对职业怀疑的界定也各有侧重。例如，有些学者将“怀疑”与“独立”视为同一概念（Kadous，2003年）；而另一些学者则将职业怀疑视为一种与信任背道而驰的思想（Cushing，2000；Shaub and Lawrence，1999年）。但也有一些学者认为，信任仅仅是职业怀疑的一种表现形式。Hurt et al，2010；Rose，2007）。其中，以中立论和假定怀疑论为主要的两种观点。

中立观要求审计师在做出公正的评价时，不能以过分的猜疑和盲目的信赖来做出公正的判断，更不能以绝对的诚实来认定。他们必须在审核过程中获得的证

据的基础上，修订他们以前的看法（Bamber et al, 1997）。搜集到的证据以及对审核的证据进行评估时，应当做到客观公正。此外，审计人员对于管理者的陈述也没有偏见（Nelson,2009）。这一视角需要审核员在作出审计结论时，不应过于相信或过于怀疑（Cushing,2000）。

与中立论不同，假设怀疑论将审计怀疑定义为：注册会计师在进行审计时，提前假设了管理人员有不诚实或舞弊，之后，再通过获得审计证据来检验这种提前假设。Bell 等（2005）提出，在管理层有压力的情况下，审计人员应首先假定管理层诚信存在一定的问题，并对其进行验证。

从美国、国际审计标准对职业怀疑的界定可以看出，职业怀疑已由“中立”向“假设”过渡。相对于中性观点，职业怀疑的假设质疑视角对审计人员的质疑判断与决策有更大的影响（Luc Quadackers et al.,2014）。

### （3）职业怀疑与审计失败

Beasley（2001）在对 SEC 对审计失败进行惩罚的案例进行分析的基础上，得出了在 SEC 对审计失败进行惩罚的三个重要因素中，其中最重要的一个是没有得到充分的证据，其次是与职业怀疑紧密相关的两个因素。国内外学者从多个角度对其进行了研究。

首先，就知识与经验而言，Nelson（2009）指出，当审计师拥有更多的知识时，审计师的职业怀疑会减少，同时，当审计师与合作伙伴在审核过程中出现新的证据时，他们更容易对自己的结论作出正确的解读（Solomon et al,1999）。但也有一些学者认为，在审计师工作中，对其职业怀疑程度的提高是有帮助的（Shelton, 1999; Syamsuri Rahim et al, 2019; Dessy Larimbi et al, 2018）。越是丰富的审计知识，就越容易让审计师检测出在审计过程中可能存在的重大错报风险。基于这一点，经过仔细的审计程序，有效地识别审计过程中可能出现的重大错误，以确保审计结果的准确性和可靠性。（Hammersley,2006），并在必要的时候，通过采取有效的措施，尽可能地减少这一风险。因此，我们认为，在审计师的职业生涯中，最大限度地利用审计师的专业知识，能够有效地改善审计师的职业怀疑，减少审计师的失败。

而在道德品质方面,大部分的审核人员的能力水平都是以道德品质为基础来进行的,具有良好道德品质表现的审核人员往往他拥有卓越的职业思考能力,(Shaub et al,1996),可以识别和采取措施来应对不良行为的出现(Ponemon,1992),从而减少审计风险。

第三种是怀疑性人格,根据 Rima Novi Kartikasari et al. (2017) 的观点,怀疑性人格可以由一个特质,一个经验层面和一个状态构成。但 Hurtt et al. (2008) 指出,质疑人格是审计师内在的特质,并非其对具体审计情境的一种响应;此外,他还发现,审计师的质疑人格会对其执业行为产生影响,从而对审计质量产生影响。

就人与人之间的信任度而言,这是一个审计师必须要特别关注的因素。已有学者通过实证分析发现,当顾客对顾客的过往经历满意时,无论顾客是否信任顾客,其对顾客是否具有诚信信任,都会维持其职业怀疑(William A. Kerler et al,2009)。但也有人提出,信任水平对最终结果有很大的影响(Quadackers,2009)。一方面,随着双方的合作程度的加深,双方的业务交流也在逐步增多,双方的信任程度将得到增强,这将有助于提升审计工作的效率;另一方面,过分的信任又会对审计质量产生负面影响(Rennie et al,2010),最终导致审计失败。

后一个是悬置判断,这或许是一个较为生僻的词汇,审计人员的认知封闭性对于其对管理层的声明的反应至关重要(Kurtz,1992),这种封闭性使得审计人员在面对管理层的声明时,可能会出现迟缓的决策,从而导致其怀疑的程度增加。(Bailey et al,2006),这样可以更好地降低审计风险,减少审计失败。

大多数的学者都是从以上的角度来分析审计失败,但是也有学者提出了其他的可以通过强化职业怀疑来提升审计质量,从而减少审计失败的风险的因素。比如:审计人员的职业怀疑能够有效地加强其职业怀疑(Hurtt 等, 2013)。Westerman (2014) 在他的论文中也得出了这样的结论:如果政府监管严格,那么审计人员就有可能被强迫去关注自己的职业怀疑。SorensenKate 等(2021)的研究显示,与顾客交往越多的审计人员越容易产生职业怀疑,同时,审计人员的责任意识越强的审计人员,其怀疑感也越强。另一些学者则发现,独立与合作伙伴的风格对

审计人员的职业怀疑具有积极的作用。(Dhaniar Waghmi Pratami et al, 2019; Yasa Ida Bagus Anom et al, 2021)。

## 1.2.2 国内研究现状

### (1) 审计失败相关研究

刘明辉和史德刚(2011)界定了审计失败,将其界定为审计师没有按照有关的标准执行,导致了审计结果的不准确。秦荣生(2019)对审计不合格认定的研究表明,当被审计单位的财务报告和其他财务信息有明显错误时,会计师事务所的审计报告与公司的真实财务状况并不相符。我国学者也从审计主体、审计客体和审计外部环境三个角度对审计失败进行了分析。

在审计主体方面,第一个问题就是会计师事务所,叶陈刚等人(2020)认为,中国证券监督管理委员会对会计师事务所的处罚结果中,该机构在制定审计计划时有一定的不足之处,且没有及时发现和改进,严重影响了审计质量和效率。并且,由于监管机构缺乏有效的监督,使得会计师事务所的审计结果无法达到规定的标准,从而导致了不合格的情况。翁业莹等(2019)认为,由于内部控制制度的不健全,在某种程度上也会导致审计失败。从行政处罚公告中可以看出,在审计失败的会计师事务所中,“审计底稿记载不完整”和“审计证据搜集不充分”这两个问题都是常见的,所以,在某种程度上,会计师事务所的质量控制能力较差,也会造成审计失败(胡明霞,2021)。其次,就是对注册会计师的处罚,在对其进行了调查之后,我们得出了一个结论,那就是没有维持他们的职业道德,没有对他们的工作抱有疑虑(胡明霞,2021),这也是导致他们无法完成审计的重要因素。王曙光(2020)也对康美药业的这次事故进行了分析,得出结论:审计师没有尽职尽责,没有按照标准进行严谨、标准的审计,没有获得足够的审计证据,就提出了不恰当的审计意见,这才造成了这次审计的失败。此外,审计师为吸引顾客而接下力所不及的任务,因为时间紧张,审计师常常过度依靠管理层的声明和解释,甚至是听从顾客的意见,因此,审计师失去了应有的独立,也是造成审计失败的重要原因。

在审计目标方面，刘晓勤（2015）提出了被审计单位存在的内部质量控制缺陷是造成审计失败的原因。之后，李寿喜和何逸冰（2017）通过对一个特定的审计失败案例进行了分析，得出了被审计单位的内部控制漏洞越多，其财务造假的可能性就越大，审计失败的风险也将随之增加。而且，上市公司的管理层治理结构和产权结构的不合理也会对审计结果产生影响。

杜淑芳（2011）认为，越是严格的政府规制，越是容易导致“利益至上”的注册会计师勾结。而张栋（2011）则认为，为了消除审计壁垒，应该由政府主导。韦玮（2020）认为，中国证券监督管理委员会对于违反规定的公司和会计师事务所的处罚并不严厉。违法获利的利润远远超过其承担的风险，使公司及会计师事务所不惜冒险。周萍（2021）等研究表明，在审计失败发生后，证券监督管理委员会对事务所和注册会计师的行政处罚决定由于行政处罚具有一定的滞后，2010年以后的案件很有可能还处于审理阶段，因此，近几年来，审计不作为的发生率将进一步升高（叶陈刚，2020）。李寿喜（2017）以产业背景为切入点，通过对优秀会计师事务所对优秀企业进行审计失败的案例进行分析，认为其产生的主要原因是业务竞争激烈，审计失败成本较低。

## （2）职业怀疑相关研究

2006年2月，中国注册会计师颁布的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第一次以概念的方式出现了“职业怀疑”。从那时起，各种会计准则都把职业怀疑作为一种基本的职业道德要求。尽管该概念得到了普遍的认同，但在理论上，对其含义的理解并未取得一致意见，主要有两种观点：中立主义和假定怀疑主义。

中立观主张，要对管理层的言论和行动不抱有任何成见，不对管理层的诚信或其他质量行为做出任何相信或怀疑的假设，在进行审计时，要保持一种客观公平的心态，慎重处理所获得的审计证据和其他信息，不提前提出疑问。审计师利用现有信息，在合理范围内进行推理（刘明辉，2007），并利用现有信息，对其进行合理的怀疑（汪静静，2016）。

假设怀疑主义认为，注册会计师在进行审计前，必须假设管理当局有欺诈的动机和事实，并认为公司所提供的财务报告不具有可信性（张连起，2004）在被

审计机构拒绝认可的情况下,对其进行修正,并持续收集和收集相关的审计证据,直到获得适当的审计结果(杜静然,2021)。

在审计工作环境与资本市场不断发展与变迁的背景下,对其产生了“中立”与“怀疑”两种观点。初期的审计环境、审计项目等都比较单纯,因此大部分的学者都提倡对注册会计师持中性的怀疑观点。这种看法是从维持审计独立性的角度出发提出的,即审计师是独立的鉴证人,在进行审计时应当采取“中立”的态度,才能保证审计结果的正确性。但是,众多的审计失败案例告诉我们,在现实生活中,审计师很难保持绝对的中立。这就意味着,基于“中立”的“怀疑”视角,会导致“怀疑”的程度下降,从而对审计质量产生负面影响(曲小兰&张继勋,2012)。而在“疑心”视角下,坚持“全程疑心”有助于审计师识别舞弊、降低审计风险,是以“吴泽福 et al.,2012”为核心的“以风险为导向的审计战略”。为此,学者们提出了一种新的审计实践方法,即从中立的职业怀疑观点转向假设的观点。

### (3) 职业怀疑与审计失败

从康得新的审计失败可以看到,瑞华公司尽管宣称已经履行了全部的审计义务,但其对高风险的项目却没有给予应有的重视,对审计证据的收集也没有充分,对关联交易也没有足够的警惕。在会计信息不对称与审计师缺乏职业怀疑的综合作用下,导致了审计失败(韦玮 et al.,2020)。中国证券监督管理委员会2001-2020年的处罚结果也显示,没有足够的职业信心和谨慎态度,是导致审计失败的关键因素。(张文荣,2021)。孙岩(2017)认为,在现实的审计实践中,审核员对自己的职业怀疑往往不够充分,从而造成了审计的失败。因此,尽管缺乏职业怀疑并不能成为审计失败的充分理由,但它仍然是审计失败的重要因素之一。

注册会计师保持合理的职业怀疑,不仅可以帮助其减少或避免可能发生的问题与风险(李视友,2020),也可以帮助审计师及时发现可能存在的差错与舞弊,进而提升其工作水平(施建章,2018;张菊朋,2019)。目前,我国上市公司造假的手段越来越多,也越来越隐蔽,因此,对于应对财务舞弊的审计失败,注册会计师应当更加谨慎(刘泉军,2021)。审计师必须对从被审单位那里得到的资料抱有一种专业的怀疑态度。由于审计师的专业水平较高,对证据的可信度较高,

对自身的怀疑倾向也较高，从而影响到怀疑判断的形成（廖飞，2015）。施建璋（2018）和张菊朋（2019）都认为，审计师应对被审单位和所提供的信息不能盲目地相信，应具有专业的敏感度。这表明，维持一个高水平的职业怀疑能够促进审计人员对舞弊和重大错误的识别，并尽量获得足够的、恰当的审计证据，进而保证审计质量，减少审计失败的风险。

### 1.2.3 文献评述

通过对国内外的文献资料进行梳理，我们可以发现，在审计领域中，审计失败一直都是一个令人担忧的话题，它的影响力持续存在，值得深入探讨。许多专家学者都对审计失败以及它的原因进行了比较完善的、系统的研究，而且可以看到，在国外，学者们早已开始研究审计失败的问题。在国内，人们也在探索审计失败的原因，且多以审计主体为切入点，而对审计对象、审计外部环境等方面的探讨却很少。尽管我国学者在审计失败研究方面起步较晚，但他们正在不断努力，以更加准确和全面的方式来界定审计失败。在对审计失败的成因进行分析的研究中，有一些学者将部分责任归结于被审计单位实施了财务造假，以及监管机构对其的监督不力。然而，根据审计失败的定义以及实践中出现的审计失败的案例，可以看出，这仅仅是造成这种情况的一个因素，而更多的是由于会计师事务所和在执业过程中，注册会计师经常会遇到重大问题造成的，比如，注册会计师缺少独立性，或者是没有职业怀疑，在审计程序的设计和审计证据的获得上有严重的错误等。

在查阅了大量的文献之后，我们发现，国内关于钢铁行业上市公司的审计失败的研究还略显空白，因此本文立足于注册会计师的职业怀疑视角，深入探究钢铁行业上市公司财务造假的特征及其成因，并从审计失败的角度分析抚顺特钢审计失败的根源，以期揭示钢铁行业上市公司财务造假的真正原因，并提出了相应的意见，以帮助注册会计师在面对类似的客户时，更好地提升自己的职业怀疑。本论文旨在弥补以往文献中的缺陷，并为以后的相关研究提供一定的参考。

## 1.3 研究内容和方法

### 1.3.1 研究内容

第一章：绪论。本部分介绍研究背景，研究目的及意义，研究思路、研究方法等，对国内外相关文献进行评述，提出本文的研究视角。

第二章：概念界定和理论基础。本部分主要对假定怀疑观理论、信息不对称理论和舞弊三角理论作出相应的阐述，并对职业怀疑、审计失败等相关概念作出解释，为下文应用相关的概念和理论基础做好准备。

第三章：抚顺特钢审计失败案例介绍。本部分选取抚顺特钢公司作为案例，主要对抚顺特钢公司和中准会计师事务所基本情况介绍，以及对抚顺特钢审计失败的过程，中准所缺乏职业怀疑的具体表现进行介绍。

第四章：从风险评估阶段、实质性程序阶段以及复核阶段三个阶段对抚顺特钢审计失败成因进行分析。

第五章：针对抚顺特钢审计中存在的问题，提出基于职业怀疑视角下防范审计失败的对策。

第六章：结论与不足。本部分主要是对前述的研究结论进行总结，同时指出本文研究的不足，并提出对未来研究的展望。

### 1.3.2 研究方法

文献研究法。首先，本文参考了中国知网和万方资讯网的相关信息，并参考了与审计失败相关的文献；其次，在网络上登陆有关的网页，寻找与本研究有关的文献和数据；在此基础上，通过对相关文献的整理与整理，提出了本课题所要解决的基础问题以及本课题所要解决的基本思路。

案例分析法。本文以抚顺特钢股份有限公司的审计失败为实例，着重对抚顺特钢股份有限公司的财务造假行为进行了剖析，并对其产生的原因进行了剖析，然后对其进行了审计时应采取的防范措施进行了探讨。

## 2 概念界定及理论基础

### 2.1 概念界定

#### 2.1.1 职业怀疑

在 1997 年，美国在 SAS（美国财务报告审计标准）No.82 中，对“职业怀疑”一词进行了界定，认为“职业怀疑”是一种由疑问的思考和事实的批判评价组成的一种态度。在接下来的几年里，人们一直在关注着这一问题，并对这一问题进行了深入的探讨。2003 年，CICA 在其《会计准则》中提到了“职业怀疑”这一概念，并提出了注册会计师在其工作中应当坚持的基本理念。国际会计准则委员会于 2012 年发布的指导方针明确规定了“职业怀疑”这一概念。这两个标准的定义也被我们国家所参照。根据审计准则，“职业怀疑”是一种对审计工作抱有疑问的思考，对有可能因差错或欺诈而产生的错报现象保持警惕，并对所获得的审计证据予以谨慎评估。

职业怀疑，是指注册会计师在进行审计业务时所具有的一种态度，具体表现为：采用疑问的思维模式，对有可能预示着因差错或舞弊而造成的错报的情形保持警惕，并谨慎地评估审计证据。对此，注册会计师应从三个角度进行认识：1、从实质上讲，要坚持一种“质疑观”；2、职业怀疑要求对引起疑虑的情形保持警觉。3、职业怀疑需要对审计证据进行谨慎的评估。4、职业怀疑需要对管理阶层和治理阶层进行客观的评估。

#### 2.1.2 审计失败

目前，国内外学者主要从结果说和过程说两个方面对审计失败进行了研究。过程论是指在尚未满足相关标准时，得出与实际经营状况不符的审计意见。结果论是在官网等途径公示的审计意见和被审单位实际经营状态不符。本人借鉴前人研究基础上重点参照过程论。但是，对于审计准则的遵循程度，由于没有专门的

背景和没有获得的审计工作底稿，公众对此并不清楚。中国证券监督管理委员会突破了上述两个地位的限制，运用自己的职权，组织专家对会计师事务所的审计文件进行审核，并对其进行审核。若有违规行为，中国证券监督管理委员会将于处分公告中明确指出哪些审计标准被违反。在此基础上，笔者提出，当中国证券监督管理委员会对注册会计师或者其所在的会计师事务所作出行政处罚时，就有可能出现审计失败。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 假定怀疑观理论

基于假设的怀疑论主张，在没有确凿的证据的情况下，必须先假定它本身有问题。该理论得到了更多学者的赞同，并对其进行了“假定怀疑”的界定。例如，Nelson 将审计人员的行为视为一种职业怀疑者，由于“职业怀疑”的概念，审计师在做出决策时，必须考虑到可能存在的错误、有效的信息的质量，并且要进行更加严格的风险评估，而不能仅仅凭借一种偏见来做出判断。Shaub 和 Lawrence 也把职业怀疑看作是一种猜疑与不信任感的同义词。McMillan 和 White 将审计人员视为一种专业上的怀疑，因为他们在审查顾客的会计报告时，会减少错误报告的风险。Bell, Peecher, Solomom 等提出，在没有足够证据支持的情况下，审计师必须具备假设怀疑的思维，即假设管理层存在某种程度的不诚实。在有关欺诈的审计标准中，怀疑论也有很大的反映。

另外，一些学者提出了职业怀疑概念的含义也发生了变化，即由“中立观点”转向了“假定质疑论”。以上观点的一个共性特点就是，审计师的担忧不只体现在他们的思维模式，还表现在实际操作上，对某些审计事实持更大的疑虑态度，也就是说，假设管理当局不诚实，并具有对管理当局不利的疑虑倾向。这种认识，既反映了对审计风险的重视，又反映了对某些特殊审计形式的防范与控制的认识与趋势。

## 2.2.2 信息不对称理论

信息不对称理论的意思是，在资本市场的环境下，人们对同样的信息会有不同的理解角度和看法，他们对它的了解也会存在差异。就企业而言，管理者可以在最短的时间内掌握到真实、可靠、完整的各项数据信息，管理者可以依据这些实时信息，对公司的运营状况、盈利状况以及公司目标的实现情况等及时的进行了解，而股东等信息使用者则可以从管理层所提供的各种数据中去了解，从而获得与之有关的财务信息。而且，在此过程中，这些数据都会被管理层进行相应的处理和整合，其中一些数据还会被篡改、造假，在某种程度上，会影响到数据的真实性和完整性。这些信息的失真，极大地影响了投资者的投资决策，并造成了对公司未来发展的错误判断。

因此，为了确保信息使用者获得完整、可靠的会计数据，我们努力提供这些信息，使其不再处于弱势，信息使用者雇佣独立第三方对企业会计信息进行核实，以确认财务信息的可靠性，于是就有了审计行业。通过审计，我们加强了公司的内部和外部治理，并提高了信息披露水平，平衡了信息使用者和管理者的优劣势，推动了市场有序发展。信息不对称是导致审计产生的原因，而通过审计行为，可以改善公开信息的真实性，从而缓解信息不对称。

## 2.2.3 舞弊三角理论

1995年，美国会计师委员会主席首次提出了舞弊三角理论，指出企业发生财务舞弊的原因可能包括三个方面：外部压力、内部机会以及个人的自我满足感。

压力可以来自于股东对公司业绩的高期望值，受到“预期”和管理层的期望，企业有意利用这种机会进行欺骗行为，从而获取利益。然而，当面临巨大的压力时，企业只能抓住机会，利用虚假信息和谎言来谋取利益。例如，由于监管环境较为宽松，企业所处的行业具有独特性，而且注册会计师在过去的审计过程中未能及时发现或识别出潜在的风险，这些都可能导致问题的出现。而在管理者们意识到这一点之后，他们也可以利用这个漏洞来进行舞弊，这些都是舞弊者实施舞

弊的契机。机遇是欺诈的先决条件，并使欺诈成为可能。托辞是指那些从事金融欺诈活动的人为了让自己的某些行动变得合理，从而让自己相信了某些不适当的行为。在“三位一体”的框架下，“三位一体”的各个要素都是相互关联、相互影响的，并不是孤立的。

## 3 抚顺特钢审计失败案例介绍

### 3.1 基本情况介绍

“抚顺特钢”公司成立于 1937 年，曾隶属于东北特钢，2000 年在上海股票市场上市。作为一家国家级高新技术企业，22 项专利和 7 项实用新型发明专利，公司已经获得 300 多项国家和省部级的奖励。抚顺特钢在中国特殊钢铁行业中处于领先地位，其生产的原子弹、导弹、人造卫星和各种航天器的关键特种钢铁原料全部来自于抚顺特钢，抚顺特钢是国家军工和航空航天领域的重要原料供应基地，对国家国防工业和航空航天等高新技术的发展做出了突出的贡献，有“中国特种钢铁的摇篮”之称。

在国家的支持与鼓励下，沙钢股份有限公司在 2017 年实施了“混改”，并通过“混改”方式，获得了对抚顺特钢的绝对控股。2018 年初，东北特钢经历了一次彻底的破产重组，抚顺特钢又被爆出年报推迟披露，被审计机构出具不合格报告，并涉嫌违法违规披露，对此，中国证券监督管理委员会进行了深入调查。2019 年 5 月，中国证券监督管理委员会对抚顺特钢进行了核查，并对其作出了正式的处罚决定。

### 3.2 中准会计师事务所简介

中准会计师事务所（特殊普通合伙）原名中准会计师事务所有限公司，后经财政部核准成立，2013 年 10 月 11 日正式更名为“中准”，并在北京正式成立，为中国会计行业提供全面的服务。公司经营范围涉及电信、邮政、烟草、电力等行业。为大型国有企业和集团公司提供了大量的审计服务。另外，受其同行人数众多、行业内竞争加剧等因素的影响，中准并不具备很高的专业水准，也不具备业内的竞争优势。通过对该公司网站的查询，在全国范围内，中准的排名并不是很好，排在了第 38 位，与一些比较知名的事务所还是有很大距离的。

由于会计师事务所的规模较大，导致会计师事务所之间的过度竞争现象时有

发生。例如，为了维持与钢铁企业的长期合作，他们会降低自己的审计标准，以满足钢铁企业的要求，从而导致他们的审计质量下降，继而导致他们的审计报告偏离了客观性和公正性。特别是在企业经营情况和财务状况表现不佳的时候，钢企利用自己三方关系中的优势，对从业人员施加压力，从而对审计结论产生影响。

从 2010 年到 2017 年，除了 2016 年，7 年的审计结果均为标准无保留，而在 2017 年之前，中准还对 ST 抚钢进行了一次内部控制审计，以确保其财务状况的完整性和合规性。其费用见下表 3.1，总计为 683 万元。

表 3.1 事务所审计情况汇总表

年份	标准无保留意见	审计收费 (单位: 元)
2010 年	是	480000
2011 年	是	550000
2012 年	是	950000
2013 年	是	950000
2014 年	是	950000
2015 年	是	950000
2016 年	无保留意见加事项段	1000000
2017 年	是 (后改为了无法发表意见)	1000000

### 3.3 事件回顾

2016 年 3 月 28 日，抚顺特钢大股东东北特钢宣布，其“东特钢 CP001”到期债券已经到期 8.52 亿元，未能如期偿付，引起了轩然大波。此前，东北特钢是中国最大的一家钢铁公司，由于其强大的实力和根正苗红的国企性质，在债券市场上受到了投资人的青睐。而这次的债务危机，更是让东北特钢的市场信心受到了严重的打击。同时，东北特钢控股集团的主力、盈利大户抚顺特钢，其财务状况也

遭到了投资人的怀疑。

在 2017 年 7 月 10 日，因为不能偿还到期债权，同年 8 月，东北特钢申请破产重组，抚顺特钢也因此受到影响，暂停交易。锦程沙洲股权投资有限公司积极参与，经过多轮努力，以 38.2% 的股权间接控制了抚顺特钢。这标志着两个历史悠久的钢铁厂——东北特钢、抚顺特钢成功地实现了由国企向民企的转变。

因公司控股股东变更，抚顺特钢公司又出现了一次重要的人事调整，时任董事长董事、时任董事张洪坤、时任董事邵福群先后辞职。抚顺特钢于 2018 年元月三十一日“自爆家丑”，发表了一份内部审计的公告，表示公司库存的真实结余与前几年的会计报表中所列金额有很大的出入。这也使得抚顺特钢公司财务造假事件的冰山一角浮出水面。此后，中国证券监督管理委员会自 2018 年 3 月 21 日起，对抚顺特钢股份有限公司展开了全面的调查。抚顺特钢 2017 年的财务报表，由中准事务所作为抚顺特钢的独立审计单位，在 2018 年 6 月 22 日对其进行了“无法发表意见”。中国证券监督管理委员会于 2019 年 12 月 26 日对抚顺特钢作出《行政处罚决定书》和《市场禁入决定书》，揭开了该公司长达 8 年之久的“财务造假”丑闻。如图 3.1 所示：

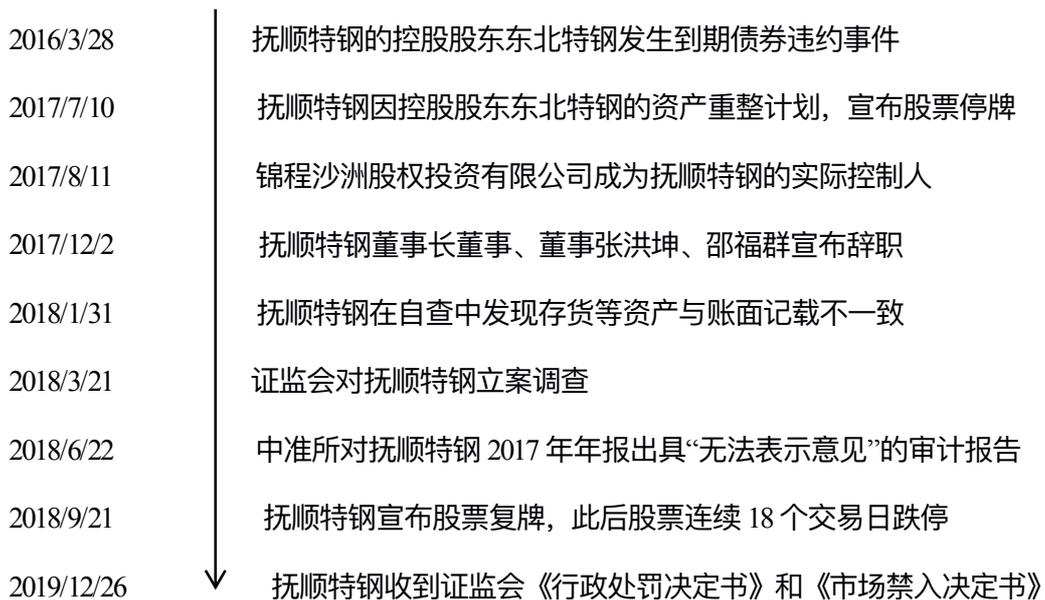


图 3.1 抚顺特钢公司事件发生时间点

### 3.4 中准所缺乏职业怀疑的具体表现

中准会计师事务所作为抚顺特钢公司的注册会计师,在对抚顺特钢公司的年度报告进行审计时,缺乏对抚顺特钢公司显然出现的不正常现象给予足够的重视,对所获得的证据的充分和恰当性也没有作出准确的评估,从而没有及时发现抚顺特钢公司表面上的实际情况,从而得出了不准确的审计结论。

审计人员缺乏职业怀疑的具体表现如下:

(1) 在中准所以对抚顺特钢 2010-2016 年年报的审计过程中,未充分履行库存监控程序,未充分注意期末库存,中准所的相关审计工作底稿表明,其对抚顺特钢 2010-2016 年年报的审计过程中,未充分、恰当地设计并实施库存监控程序,没有针对抚顺特钢的库存特点、盘存制度及库存内部控制的有效性,设计并实施特定的库存监控程序

(2) 中准所以对抚顺特钢 2010-2016 年报的审计工作底稿中,缺乏对库存内容、性质、每个库存项目的重要性和存储位置的记录、仓库清单或存储位置清单的记录、对长期库存的注意、对被审计单位的库存盘存系统和库存计划的了解等,以及对库存计划的审核和评估缺乏审计依据。

(3) 中准所以对抚顺特钢 2010-2016 年报的审计过程中,对原材料的分析过程和审核过程存在缺陷,没有对有关资料进行全面核实。

(4) 根据中准所出具的 2010-2016 年报,抚顺特钢在 2010-2016 年报中有部分原材料的期末余额过高,且经常发生大量的结转,但没有进行相关的分析和证明,因此,审计师没有注意到这一点,没有进行必要的审核。

从以上分析可以看出,中准所在对抚顺特钢进行审计却导致了审计失败,这其中,一方面是由于抚顺特钢公司的财务造假,但更多的原因则是由于对此项审计工作的审计师所造成的,因此,在文章的第四部分中,将以职业怀疑作为出发点,对此进行了剖析。

## 4 基于职业怀疑视角的抚顺特钢审计失败成因分析

### 4.1 风险评估阶段缺乏职业怀疑分析

在进行审计工作的过程中，风险评估至关重要。注册会计师应当采取有效的措施，从财务报表、认定等多个方面，仔细检查并识别出可能存在的重大失误。熟悉被审单位的经营状况是实施风险评估的必要条件，这一点在所有工作中都是不可或缺的。并且在这个过程中，要一直保持着一种专业的怀疑态度，坚持一种专业的怀疑的理念。注册会计师对被审计单位有外部、经营和财务环境三个角度的了解，其中包含行业发展等。在认识的过程中，要保持充分的职业怀疑态度，可以较为完整地对被审计单位的风险进行评估，并为制定和实施相关的应对措施做好准备。

在整个审计过程中，风险评价过程是最重要的一个环节，只有对其进行了正确的认识和评价，才能进行后续的审计而且，在对风险进行适当的评估时，必须对其持有合理的怀疑。所以，注册会计师在进行风险评估时，必须时刻保持一种职业怀疑。

#### 4.1.1 对被审计单位内部控制评估缺乏职业怀疑

抚顺特钢成立之时，是以抚顺特种钢铁有限公司为首的多个股东合资组建的，其中国有法人股 39672.45 万股，法人股 65.5100 股，属于国家控股企业，但其实际控制人为辽宁省国资委（辽宁省国资委），其股权结构和股权结构均为国家控股。2016 年，因公司的大股东东北特钢被大连市中院判决破产重整，但该公司在破产重组过程中一直处于被动地位。从宁波梅山保税港锦程沙洲股权投资有限公司（锦程沙）获得的资金支持，于 2018 年完成重组，变更为工商注册。此次交易结束后，锦程沙洲公司股份额达到 29.25%，一跃成为最大股东。沈文荣已经成为抚顺特钢集团有限公司和锦程沙洲有限公司的实际控制人，这两家公司的控制权已经从辽宁省国资委转移到了沈文荣手中，该公司亦从一家国有企业变成了一家

国内非国有企业企业。

“一股独大”指出，抚顺特钢的董事会存在着严重的独立性问题，这一问题的严重程度可以从下图 4.1 所示。从抚顺特钢的股份结构图来看，东北特钢集团占据了 29.25% 的股份，远远高于其他九位股东的持股份额总和。

抚顺特钢的第一大股东拥有大量的股份，这使得公司董事会成员的提名比例也很高。由于第一大股东的操纵，公司的股东大会和董事会很容易受到影响，并可能与第一大股东发生不独立或不合理的关联交易和债权债务，这可能会危害投资者权益。

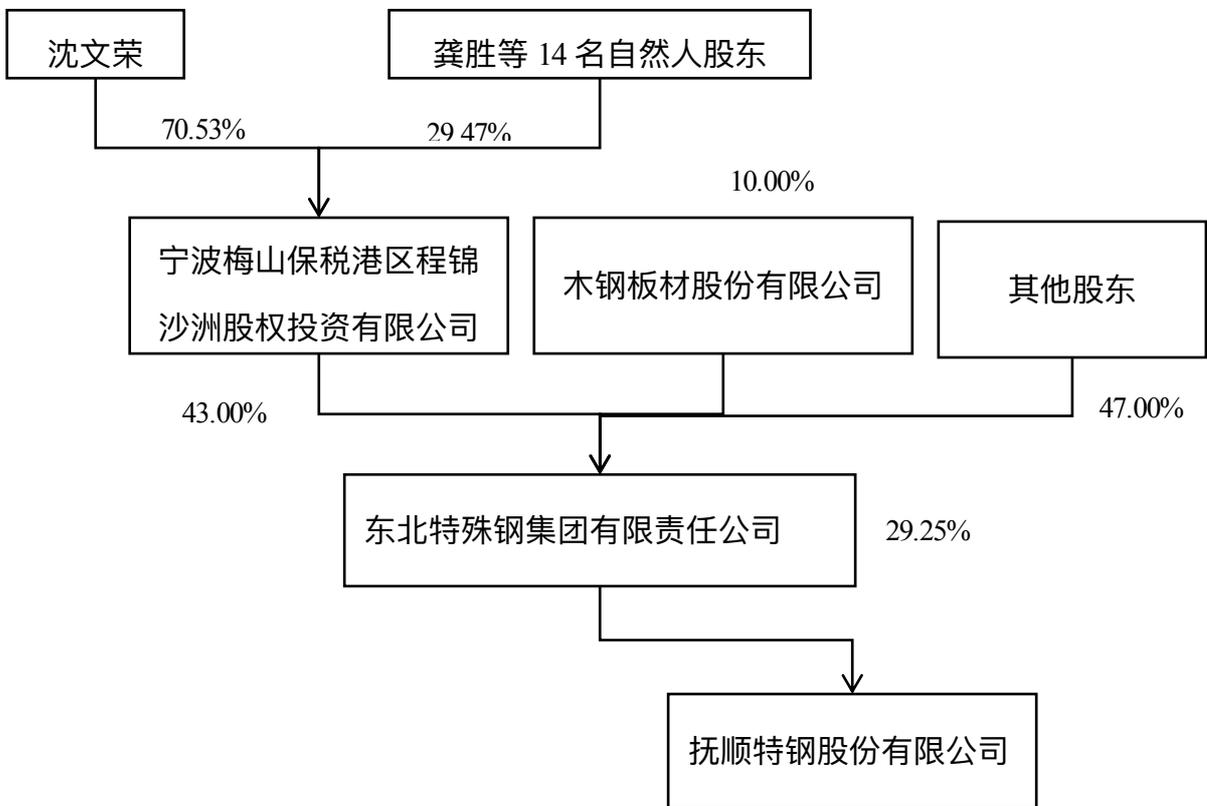


图 4.1 抚顺特钢的股份结构图

由此可见，抚顺特钢的内部控制并不完善，在调查阶段就应对该公司的内部控制保持合理的职业怀疑。

### 4.1.2 对行业状况缺乏职业怀疑

由于受到政策和行业特性的制约,钢铁行业的财务舞弊事件时有发生。根据CSMAR数据库和中国证券监督管理委员会等部门的信息披露,对34家钢铁企业展开了调查和总结,将单个钢企的安全事件和受到的惩罚排除在外,选出了2010-2019年过去十年中,有15家存在过违法行为,并受到了惩罚的企业。整理情况如下表4.1所示:

表 4.1 2010-2019 年钢铁企业违规情况汇总

公司 简介	违规年份	披露年份	主要违规原因
ST 安泰	2014,2016-2018	2017, 2019	利用关联方进行舞弊、虚增收入、虚增固定资产、内部控制存在重大缺陷
ST 沪科	2014-2016	2017	虚减成本、虚增固定资产
安阳钢铁	2017	2018	虚假披露公司利润
包钢股份	2015,2016	2018	虚假披露公司利润、虚增在建工程
河钢股份	2007-2010	2014,2015	在建工程、固定资产披露不成分、未按照会计准则规定计提坏账准备、虚增利润、公司治理存在重大缺陷
华菱钢铁	2006-2011	2017	虚减成本、伪造会计资料虚假入账、内部控制存在重大缺陷、未按照会计准则规定计提坏账准备
酒钢宏兴	2013	2017	违规披露利润、公司治理存在重大缺陷

续表 4.1 2010-2019 年钢铁企业违规情况汇总

公司 简介	违规年份	披露年份	主要违规原因
柳钢 股份	2013	2015	推迟披露重大关联方交易
马钢 股份	2013	2013	未采取有效污染防治措施
山东 钢铁	2011,2012	2015	公司治理结构、内部控制存在重大缺陷
太钢 不休	2015	2015	未采取有效污染防治措施
韶钢 松山	2011,2012	2012	未有效进行存货盘点、在建工程与固定资产未准确 计价
武钢 股份	2012,2013	2013	借助政府补助虚减营业成本
重庆 钢铁	2011,2012,2016	2016	未能合理预计应计提存货跌价准备、虚假披露营业 利润
南钢 股份	2016	2016	规定资产减值准备未准确计价、虚增存货
ST 抚 钢	2010-2017	2018,2019	虚增存货、固定资产、虚减成本、虚增利润、伪造会 计资料、公司内控存在重大缺陷

相对于传统的制造行业，钢铁企业的资产比例通常较高。由于它的类型比较多，而且定价比较高，所以一般人很难对一项资产进行评估，而且它的公允价值也很难确定，因此，库存跌价准备和资产减值准备都可能被人为操纵，从而影响企业的财务状况和经营成果。钢铁制品虽然品种繁多，但其实际形状却大同小异，这给企业带来了很大的便利。钢铁公司的舞弊主要表现在：伪造会计凭证，伪造

存货和固定资产，伪造收入和成本，篡改利润。另外，我们也可以看到，由于产业政策的原因，许多钢铁企业因为污染和公司治理的不健全而被罚款。总结来说，在钢铁企业中，财务欺诈是普遍存在的，如果在行业调查的过程中，注册会计师始终抱着一种理性的怀疑态度，并采取适当的措施，就不会给广大的投资者带来损害。

通过对被审计单位的财务状况和经营成果的综合评价，通过与同行的其他公司的平均水平进行对比，如果发现有明显区别的话，应当采取合理的职业怀疑措施，以便及时发现可能存在的重大错报风险。将抚顺特钢公司的各项利润指数与行业平均值进行比较，发现在 2011-2016 年期间，抚顺特钢公司各项利润指数都显著超过了行业平均值，而与行业平均值相比，抚顺特钢公司的利润指数却过高，如下图 4.2 所示，这是否会引发注册会计师事务所的职业怀疑呢？

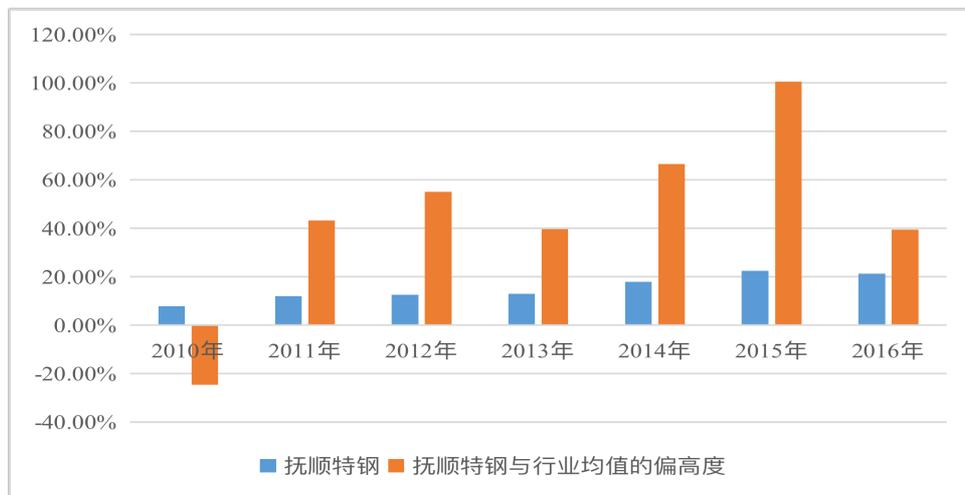


图4.2 抚顺特钢毛利率的行业对比

## 4.2 实质性程序阶段缺乏职业怀疑分析

“实质程序”是一项审计过程，旨在确保注册会计师能够准确地识别并处理重大错报风险。这项工作包括：检查账户余额、监控交易情况、公布信息并进行相关认证。其中，实体过程又可划分为解析过程和具体检验过程。在进行实质性程序的设计与执行的时候，注册会计师应该对其保持足够的职业怀疑，并进行有目

的设计与执行，这样就能节省审计的资源与时间，高效地分配资源，从而提高审计质量。

#### 4.2.1 实质性分析程序不到位

在目前的风险导向审计中，分析方法被广泛应用，它不仅用于风险评价，而且用于实质性程序，还可以用于复核。它不但具有广阔的应用前景，还具有非常重要的意义，可以利用某种分析方法，找出被审计单位可能存在的风险，为了更有效地进行后续审计工作，需要进行针对性的调整。要想成功地进行这项分析，首先必须具备一种专业的质疑精神，并且能够坚定地维护这种信念。如果他在审计的过程中，完全依靠被审计单位，通过仔细聆听被审计单位的说明，并结合其提供的证据，我们不仅能够按照审计标准的规定完成任务，而且能够更加深入地了解被审计单位，并且能够更好地进行分析。所以，对于审计人员来说，要始终抱有一颗专业的心，就必须要有着一颗专业的心去执行分析方法，这将在一定程度上决定着审计工作的质量。

注册会计师在实施实质性分析程序时，首先需要分析程序是否适用于所涉及的认定。注册会计师应该对资料的可靠性进行评估，并以专业的态度对资料进行质疑，因为资料的可靠性决定了分析过程的有效性。抚顺特钢公司的资料，只有从公司所提交的财务报告中才能得到，所以必须要确认报告的正确性，并对某些项目进行核查，对被稽查公司所提交的资料，要有一种职业上的猜疑。同时，还可以从数据库中获得产业数据以及类似的企业数据。

中准所在对抚顺特钢审计的过程中，实质性分析程序不到位，具体表现如下所示：

(1) 没有对产成品单位成本波动的合理性和原因进行分析，就直接对其进行了审计，并得出了“单位成本的波动是合理的”的结论；

(2) 《存货分析性复核》中仅列出了相关的基本数据，没有对其进行分析，也没有对其进行合理的界定，就将其认定为“未见异常”，且对近三年来的库存周转率出现了很大的变化，但对此，注册会计师没有进行深入的研究和阐述。

(3) 在对制造费用支出的分析中，只列出了每个月的分项支出，没有按照程序表中所说的“对比各月制造费用支出”的程序进行；

(4) 在审核过程中，没有对被审核单位提供的诸如《成本计算单》之类的审核证据进行核查和再核算，而是将它们写进了审核底稿中。

综上所述，中准所在对抚顺特钢 2010 年报的审计过程中，对其进行了大量的分析，并没有按照审计标准对其进行核实，也没有对其进行相应的补充。中准所的上述行为违反《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》（2007 年 1 月 1 日实施）第四条、第六条、第八条、第十三条、第二十四条和第三十二条，《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》（2007 年 1 月 1 日实施）第二十一条和第二十二条规定。

#### 4.2.2 细节测试缺乏职业怀疑

##### (1) 对存货的审计缺乏职业怀疑

抚顺特钢在 2010-2017 期间，通过虚构和篡改账目等方法，在 8 个报告中，共虚报了 19.89 亿元的库存。特别是在 2011 和 2012 年度的财务报告中，出现了两种情况，一种是 4.87，另一种是 5.59 亿元，这两种情况分别占了当期期末总资产余额的 6.22%和 5.56%，可以说是令人震惊。抚顺特钢公司各财务年度的虚增存货情况整理如表 4.2 所示：

表 4.2 抚顺特钢 2010 年至 2017 年虚增存货情况

年度	虚增存货 (元)	当期期末总资产余额 (元)	虚增存货当期期末总资产比例
2010	71,002,264	6,396,600,360	1.11%
2011	487,921,246	7,844,393,023	6.22%
2012	559,851,922	10,069,279,173	5.56%
2013	184,446,258	11,527,891,125	1.60%

续表 4.2 抚顺特钢 2010 年至 2017 年虚增存货情况

年度	虚增存货 (元)	当期期末总资产余额 (元)	虚增存货当期期末总资产比例
2014	185,060,636	11,639,033,711	1.59%
2015	163,090,290	12,943,673,810	1.26%
2016	186,675,886	12,362,641,457	1.51%
2017	151,291,544	12,607,628,667	1.20%

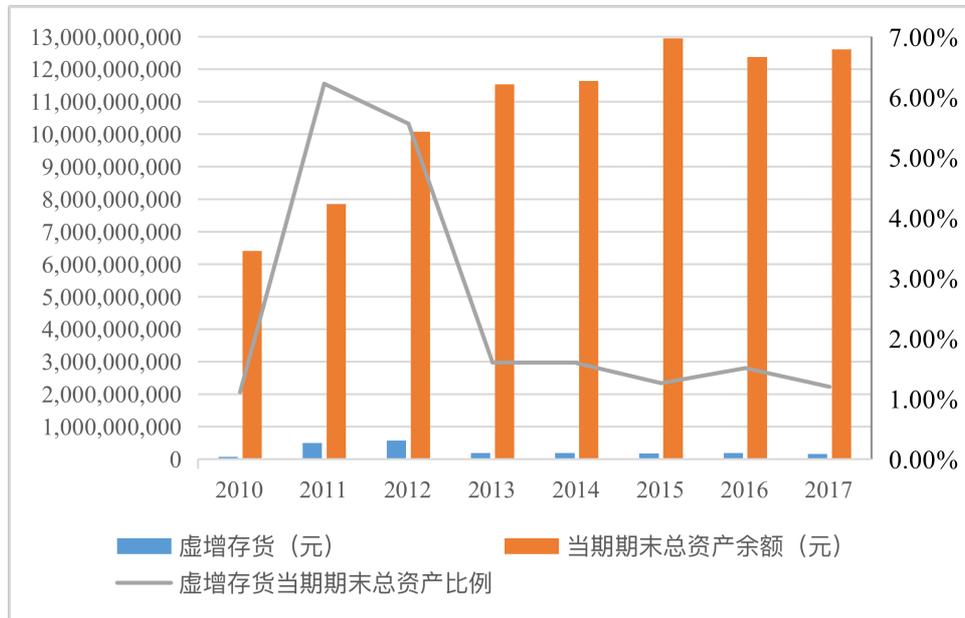


图4.3 抚顺特钢2010年至2017年虚增存货情况

中准所在对抚顺特钢 2010-2016 年报的审计过程中，发现其在对抚顺特钢 2010-2016 年报的审计过程中，没有充分、恰当地设计并实施库存监控，没有针对抚顺特钢的库存特点、盘存制度及库存的内控效果等，也没有充分、恰当地设计并实施库存监控。

此外，中准所在对抚顺特钢 2010-2012 年度报表的审计过程中还存在着一些问题，例如，在其对 2010-2012 年度报表的审计工作底稿中，缺乏对诸如抽盘表、监盘小结等监盘结论的审计记录，以及对盘点日期与财务报表日期之间的库存状况的审计记录；其对抚顺特钢 2010-2011 年报的审计工作底稿中，在对库存监控方面，缺乏“从库存清单中选择一项追溯到实际库存，并从实际库存清单中选择

一项追溯到实际库存”的佐证；其对抚顺特钢 2013-2014 年报的审计工作底稿中，发现未有相关人员签名的库存抽盘表，缺乏监盘总结和其他监盘结论；其对抚顺特钢 2016 年报审计工作底稿中，缺乏对实际监管单位和帐务计量单位之间相互转化的记载等问题。

## (2) 对在建工程、固定资产和固定资产折旧的审计缺乏职业怀疑

抚顺特钢公司为掩饰其库存增加，将其中的一部分转至在建工程账户。抚顺特钢 2013、2014 年两个财务年度，共发生了 11.39 亿元的虚假施工。抚顺特钢利用虚假会计凭证、虚假采购、虚假采购等方法，虚增了在建工程项目。如表 4.3 所示：

表 4.3 抚顺特钢 2013-2014 年虚增在建工程情况

年度	虚增在建工程 (元)	当期期末在建工程余额 (元)	虚增在建工程占当期期末 在建工程余额比例
2013	742,930,278	835,489,722	88.9%
2014	395,617,495	1,638,928,744	24.1%

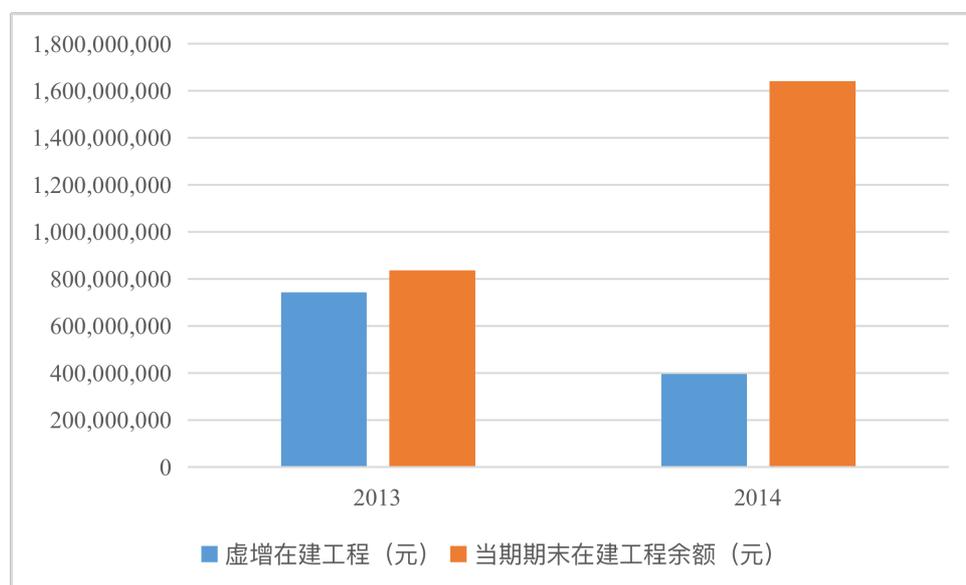


图4.4 抚顺特钢2013年至2014年虚增在建工程情况

抚顺特钢公司为掩饰往年的建设成本增加,将其中的一部分转至固定资产账户。在2013年、2015年的两个报告中,总共有8.42亿元的固定资产被虚增。抚顺特钢通过对原始会计凭证进行造假、篡改等方法,实现了对固定资产的高质量管理。如表4.4所示:

表 4.4 抚顺特钢 2013 年、2015 年虚增固定资产情况

年度	虚增固定资产 (元)	当期期末固定资产余额 (元)	虚增固定资产占当期期末 固定资产余额比例
2013	490,692,688	4,754,104,402	10.3%
2015	350,896,595	5,628,914,034	6.2%

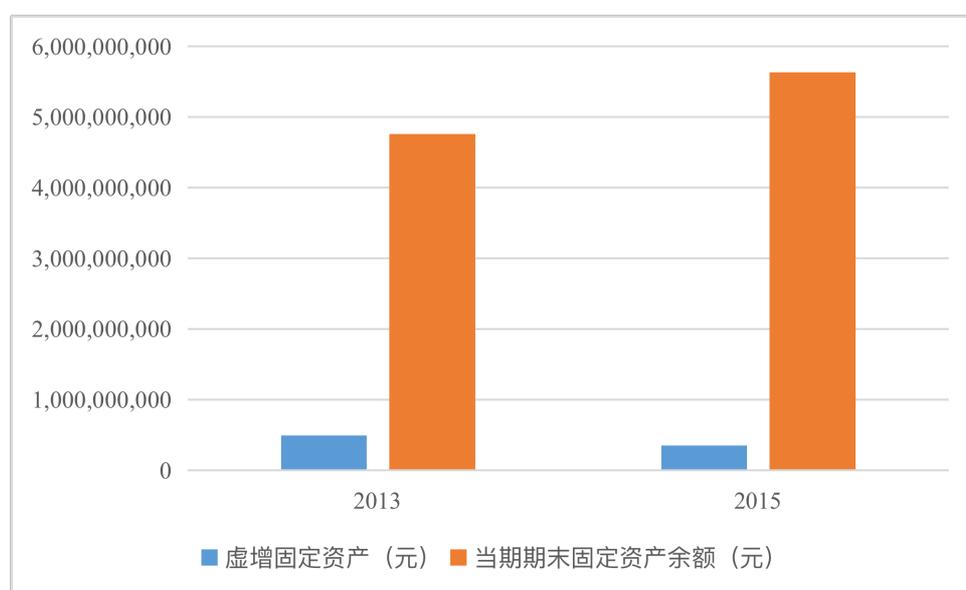


图4.5 抚顺特钢2013年、2015年虚增固定资产情况

抚顺特钢为掩饰历年固定资产的虚增,调整经营业绩,在此基础上对其进行了减值处理。从2014到2017年,连续4年发生了三次虚假的固定资产减值。如表4.5所示:

表 4.5 抚顺特钢 2014-2017 年虚构固定资产折旧情况

年度	虚构固定资产折旧 (元)	当期营业总成本 (元)	虚构固定资产折旧占当期营业总成本比例
2014	14,381,330	5,400,040,327	0.3%
2015	18,174,433	4,461,869,622	0.4%
2016	31,336,537	4,736,489,633	0.7%
2017	23,502,403	6,249,587,775	0.4%

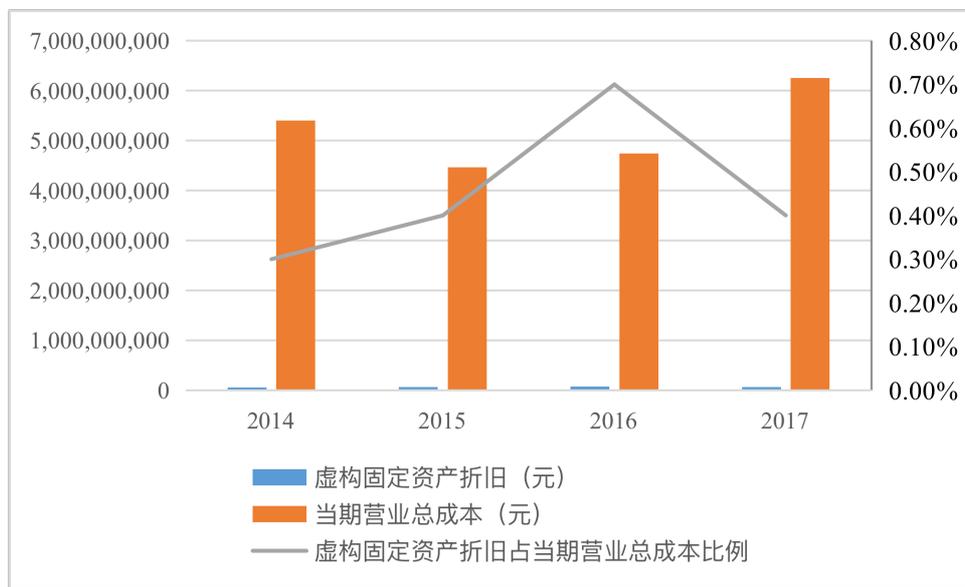


图4.6 抚顺特钢2014-2017年虚构固定资产折旧情况

中准所在对抚顺特钢 2013-2015 年报的审核过程中，没有始终坚持专业审慎的态度。抚顺特钢在对在建工程和固定资产的增加进行全面核实时，没有根据《审计标准》对其进行全面的检查，造成了在对其进行检查时，对其进行了抽样检查，并没有取得足够的证据，从而造成了对该项目的检查结果的分析。与此同时，经过 2014 年的审查发现，与底稿上的预算相比，实际执行的情况与预期的结果存在显著的偏差，因此，我们需要更加仔细地评估这些工程的合理性。但是，在对抚顺特钢公司 2014 年报进行审计时，没有按照规定进行对账、固定资产的审计。

### (3) 对主营业务成本的审计缺乏职业怀疑

抚顺特钢公司从 2010 到 2017 年，在 8 个报告中，为实现对利润的调控，利

用伪造会计凭证和修改财务系统等手段,使公司的主营业务费用减少 19.89 亿元。  
如表 4.6 所示:

表 4.6 抚顺特钢 2010 年至 2017 年虚减主营业务成本情况

年度	少结转成本 (元)	当期营业成本 (元)	少结转成本占当期营业成本比例
2010	71,002,264	4,875,086,075	1.5%
2011	487,921,246	4,776,230,529	10.2%
2012	559,851,922	4,300,400,283	13.0%
2013	184,446,258	4,752,843,857	3.9%
2014	185,060,636	4,482,211,678	4.1%
2015	163,090,290	3,539,734,705	4.6%
2016	186,675,886	3,843,740,884	4.9%
2017	151,291,544	4,287,975,763	3.5%

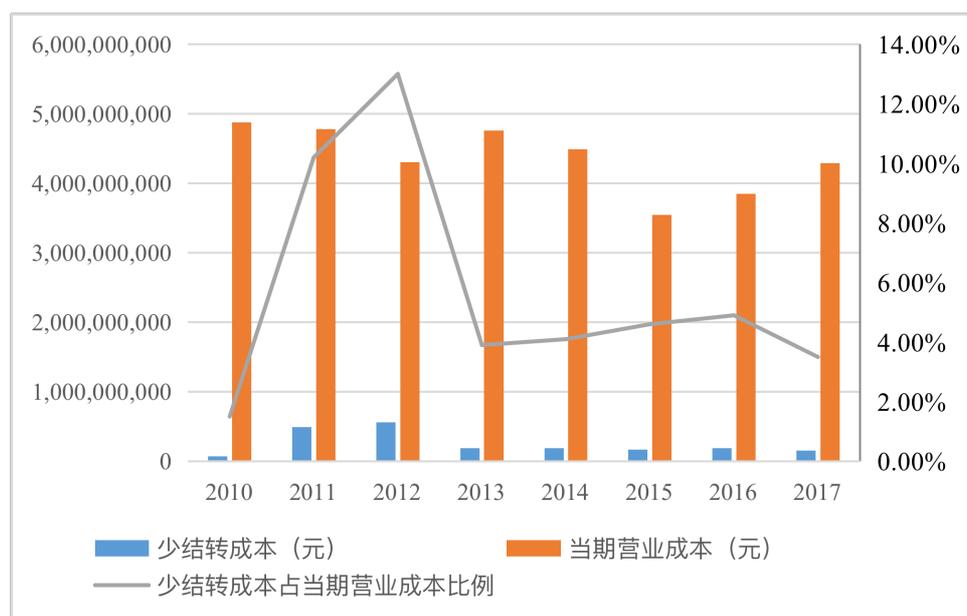


图4.7 抚顺特钢2010年至2017年虚减主营业务成本情况

对于抚顺特钢 2011、2013、2014、2015 年度报表的审计,中准所在对当年和往年的主要产品进行了单位成本对比之后,没有对其中的巨大差异进行深入的理

解；审计工作底稿中，抚顺特钢 2015 年报的主要业务月度毛利率分析表和主要业务月度毛利率分析表编制存在严重错误，严重影响了审计结果的准确性和可靠性。主要业务费用与其它几个月相比有明显的差异，没有进行后续的审计；在其对抚顺特钢 2016 年报进行审计时，在对比上年与上年同期的主要产品单产费用后，对该公司的重大差异进行了分析，但没有深入理解。

#### (4) 对利润的审计缺乏职业怀疑

从 2010 到 2017 年，一共有 8 个周期，抚顺特钢通过篡改会计凭证、更改成本核算方法、篡改财务系统的数据等方法，对每个周期内的库存、在建工程、固定资产、固定资产折旧、主要营业费用等进行了虚假，以此来对利润进行调整，使总的利润增加了 19.02 亿元。如表 4.7 所示：

表 4.7 抚顺特钢 2010 至 2017 年虚增利润情况

年度	未经修正的当期利润总额 (元)	当期实际利润总额 (元)	虚增利润总额 (元)
2010	40,372,016	-30,630,248	71,002,264
2011	36,884,373	-451,036,873	487,921,246
2012	31,194,562	-528,657,360	559,851,922
2013	30,887,243	-153,559,015	184,446,258
2014	69,602,522	-101,076,783	170,679,306
2015	213,299,759	68,383,903	144,915,856
2016	119,125,267	-36,214,081	155,339,348
2017	80,624,064	-47,165,077	127,789,141

在审计过程中，中准所没有对利润进行合理的职业怀疑，这主要体现在以下几个方面：一是，在对主营业务的月度毛利率分析表中出现的毛利率明显增加的反常情况下，没有进行更多的审计，也没有按照审计计划，与前一年相比，对同一种产品的销售费用及毛利率进行审计。此外，根据毛利分析表，3 和 12 月的主要成本比去年同期发生了显著的变化，这一趋势令人印象深刻所以没有进行更多的审核，就得到了“与前一段时间比较，毛利率没有太大变化”的结果。

### 4.3 复核阶段缺乏职业怀疑

在审计工作临近结束时，注册会计师应当对审计人员的工作进行复核，以确认审计后的财务报表的总体情况与对客户的总体理解之间是否有差别，如果有差别，那么差别是否具有合理性。若初始阶段未能及早发现可能存在的重大错报风险，而当审核过程中，注册会计师却发现了这一点那么他就必须再次思考，在前期的审计过程中，他对客户所识别出的风险是否恰当，以及针对这些风险所设计的流程的适用性如何，并确定是否有必要增加附加的审计流程。

在风险评估和执行过程中，在复核阶段，我们能够获得更为完整的信息，这是在其它阶段难以实现的。因而，注册会计师需要对这些信息保持高度的职业怀疑态度，使用分析方法，将被审计单位的财务信息和已知的非财务信息相结合，将整个行业的总体情况、竞争对手的业务情况与被审计单位的情况进行对比，我们应该对指标的不同、变化的趋势以及其他可能出现的差异抱有谨慎的观察和评估，以确定其真实性，并做出正确的判断。

如果发现审计数据与实际财务状况有较大出入，则说明该行业存在严重的欺诈行为，因此，注册会计师必须采取谨慎的措施，以确保审计结论的正确性和客观公正。但是，中准所的注册会计师却忽视了这个问题，他们在查看抚顺特钢的财务报表时，没有对其毛利率、成本等产生任何的疑问，也没有对其存在的控制环境和营业收入扭曲等问题产生任何的怀疑，只要中准所的复审员能保持自己的怀疑态度，就可以通过一些理性的分析，找出其中的疑点，从而防止审计的失败。

## 5 基于职业怀疑视角下审计失败的防范措施

### 5.1 会计师事务所层面

#### 5.1.1 用制度保障注册会计师实质地执行审计程序

虽然在审计标准和审计指导原则中对审计流程进行了详细的阐述,但是在实质地执行审计程序包括以下几个层次的含义:第一,必须实施公认的审计流程;二是对风险进行跟踪设计,并执行有目标的审核流程;三是执行过程不能走走过场,要视情况而定,要确定何时、何时、何时、如何执行,还要对所获得的证据进行评估与分析,确定其可信度,以佐证审计结论;四是将审计过程中的运行轨迹和专家的判断力记载于审计工作底稿。

为此,会计师事务所应该通过构建如下机制来确保注册会计师严格遵守审计流程,以确保公平、公正的审计结果:一是,我们定期更新事务所的执业标准、流程以及相关的文件,以确保其符合要求。二是安排专业的复审人员,对每个工程公司的背景资料、财务报表、审计工作底稿进行全面的立体分析,对有不符之处或遗漏之处,指派现场证据人员进行补充。三是不定时、不定时地对审计工作底稿进行检查,对于没有对风险进行深入追踪或记录不全、前后矛盾的,给予相应的惩罚。四是通过审核指示,提醒各审计项目的重大审计风险与需要注意的事项,并对特定项目的重大审计风险进行及时、合理的应对。

#### 5.1.2 加强注册会计师对职业怀疑实质的理解

以风险为导向的审计需要注册会计师对其进行职业怀疑,即便注册会计师相信公司的经营能力很强,但也不能因缺乏信任感而降低其标准,更不能因缺乏信任感而获得“合理确信”。注册会计师需要小心翼翼地思考,仔细检查可能导致错误的原因,并且要认真规划审计流程,确保所收集的证据完整、准确。这些要求并不能简单地用后续的训练来向他们灌输,而是要由他们的事务所来实施切实有

效的在职训练，这样才可以持续地指导并加强他们对于职业怀疑本质的认识，具体包括：每一位注册会计师每年都要查阅一批审计文件，以便发现过去的审计中存在的问题或者更好的实践经验。岗前训练（开展特定业务之前）要采用脑力激荡法，对被审核单位的基本状况和所处的环境进行全面的探讨，对风险进行足够的提示；提倡“干中学”，所有的会计师都能提炼出自己的工作经验，并在工作总结会上向大家分享、报告；将在实践中进行的咨询和讨论，总结和提炼出的问题，形成了问题提示，并发送到全体注册会计师的学习和讨论。上述各项程序如有申请人递交相关书面材料，则应纳入后续训练文件。

### 5.1.3 建立重视质量的机制

#### (1) 规范业务层面的质量控制

大部分的审核工作都是在年末进行，容易聚集，人员短缺，为了减少工作量，会有一些需要的审核过程被删除。尤其是对于已经有了一定信赖的老顾客，由于自己的主观想法和认识，很有可能会忽视掉某些必须的检验步骤。例如，中准所在过去几年里一直没有对抚顺特钢公司的内控进行过有效的检测，从而忽视了抚顺特钢公司的内控问题。为了避免这种现象的再度出现，公司应当制订出一套严格的规定来规范审计人员的行为，无论该公司的内部控制体系是否完善和有效，都应当对该公司的经营状况进行全面的检测，没有得到允许，不能删除检测的部分。在审核工作中，为了保证审核工作的品质，必须采用三级审核制，对项目经理，总监，分管合伙人都要有严格的要求。

#### (2) 重视审计人员的质量控制

除了要构建合适的招聘系统，并对其进行培训之外，还要强化审计人员的责任意识，构建一套内部监督系统，让他们清楚地知道自己应该承担的责任，以及所要面临的处罚。除此之外，事务所还应该以自己的实际状况为基础，对相应的奖励和激励制度进行健全，明确考核的范围，对员工的能力进行全面的考核，并以此为依据来对员工的薪酬待遇进行合理的界定，为其提供晋升的机会，从而提升其工作的积极性。而对低水平的员工，则会促使他们更努力地工作。

### 5.1.4 严格审计底稿的编制与复核

审计底稿是承载审计人员工作内容的一种载体,可以使审计人员的工作有迹可循。谨慎地编写审计底稿,并对项目进行认真地审核,这使得审计人员在进行审计时始终对其抱有一种职业的警惕心。各学科的侧重点是不一样的,所以要提前做好充分的准备工作。举例来说,在钢铁行业,一种作假的方法就是,公司经常会夸大库存的数额与价值,并以此为基础,在帐面上捏造库存的信息。另外,还可以通过调整资产减值准备的计提来实现。钢铁公司对大型生产装备或高价值库存的计提减值准备,从而对公司的盈利进行了调整。例如,钢铁企业以受行情影响为理由,进行了大笔的预提。然后,为了达到特定目标,管理层决定将此前计提的减值准备重新转回,以应对当前市场行情的变化,并确保企业资产不受影响。所以,注册会计师要特别注意钢铁企业中的库存的账户,选择一个重要的复核人,最终由总复核人进行复核。

### 5.1.5 利用外部专家工作

任何一个行业,尤其是钢铁行业,都需要大量的知识。在我国钢铁企业中,由于受到市场经济制度的制约,在进行钢铁企业审计时,必须要考虑到原料价格的变化对企业绩效的影响。有一点很清楚,那就是原料的价格每天都在随著市场状况的改变而改变。而各种钢材的品种,也会有不同的价格。再加上钢铁的生产,需要大量的技术和大量的工序,比如球墨铸铁,生铁,电焊钢,这些材料的种类极多,虽然看起来大同小异,但它们的价格却是天差地别,如果不是对钢铁有一定了解的人,光凭眼睛,根本无法分辨出这些材料是半成品,还是废弃的,或者是高价的库存。审计师在执行盘查过程中,往往要向专业人士求助。此外,在大数据时代,我们应合理利用资源,利用大数据和无人机等,对煤炭等存货进行监盘,将抽样监盘改变为全盘,大大降低审计失败的风险。

新技术、新方法、新技术的不断更新,对注册会计师的审计提出了新的挑战。想要得到更多的情报,只能请专业人士来鉴定。由于审计师缺乏对具体行业的知

识，一些具体的问题可能不会被识别出来。但是，在很多情况下，这样的细节将会对一份财务报告的准确性起到至关重要的作用。因此，在钢铁企业进行审计时，必须要有专业人士的协助，利用专业人士的工作，才能减少企业的非系统性审计风险。

## 5.2 审计人员层面

### 5.2.1 提升专业胜任能力

通过提升注册会计师的职业素养，可以更好增强职业怀疑，从而更好地完成审计工作。这种能力不仅仅体现在会计、审计等专业领域，更需要具备丰富的实践经验、熟练的职业技能，以及分析问题、准确识别证据等多方面的能力。审计人员的专业知识并非单靠参加培训就能掌握，而是需要多方面的积累和努力才能实现。还要在每天的空闲时间里，不断地为自己的工作做准备。而获取经验以及其它技能、能力的最好途径，就是“干中学”，通过实践来积累，并且多向有经验的人学习。在这些能力之中，分析能力属于审计人员不可获得的一种能力，审计工作中，分析能力的运用是不可或缺的，只有具备了足够的分析能力，审计人员才能够准确地识别出潜在的风险。搜集证据的能力也很关键，而且对于搜集到的作为审核证据的可能性，也要有专业的态度。

经过系统的培训、独立学习和实际操练，我们可以持续提高自身的专业技能。所以，应该构建出一套与之相适应的评价体系，对那些在自己的工作中有很大提高的审计人员，应该对他们进行一些奖励，比如：更多的项目机会、奖金等，以此来对其他的审计人员进行鼓励。在这种情况下，要保持较高的职业质疑度，就必须要有较强的信心。

### 5.2.2 保持独立性

作为一个独立的第三人，注册会计师在在审计过程中，应确保独立性，以确保公正和透明。并且，这种独立性是审计的灵魂，没有了独立性，他们的工作就

没有任何的价值，他们的事务所也就没有存在的必要了。因此，在我国上市公司中，对上市公司进行独立审查，既要加强对上市公司的质疑，又要加强上市公司的审计工作。

抚顺特钢连续十年聘用中准会计师事务所为其提供审计服务，对公司审计报告签字的负责人也是固定在五人之间轮换。这样做有一定的优点，有利于审计人员更全面深入的掌握被审计单位的经营状况，对审计人员的专业性也是一种提高，但是这样固定的模式带来的坏处却是审计人员与被审计单位串通合谋进行财务造假等舞弊行为的风险，审计人员自身也容易陷入固定的思维模式中，审计质量很容易发生降低。因此，更合适的一种制度就是签字注册会计师的轮换制度，不仅是小范围的轮换，而应定期整组进行轮换，来提高审计工作的独立性和自主性。

在审计中，作为一名注册会计师，我们应当坚持独立性原则，严格执行审计标准，确保审计过程符合相关法律法规。同时，我们也将保证审计结果的客观、公正，以及对所有参与者的权利和义务，绝对禁止任何形式的欺诈和贿赂。

### **5.2.3 加强对被审单位的审前调查**

审前调查是审计过程中不可或缺的一环，通过它，我们可以更加深入地了解被审单位的情况，为未来的审计工作奠定坚实的基础。通过审前调查，我们发现被审单位存在一些薄弱环节，并对其进行了深入分析。发现被审单位的缺陷，而在后续的审计中，则是要求注册会计师加强职业怀疑的方面。

审前调查是指利用多种方式，通过搜集各种信息，加深对被审单位的理解，在这个过程中，通过对被审单位的高风险因素的深入研究，注册会计师应当增强自身的专业性，以便更好地识别出可能存在的风险。此外，通过审前调查，可以及时发现企业的生产、管理等方面的漏洞，从而有效地指导后续的审计活动，以达到更好的效果。鉴于各类企业的需求和环境各异，审计人员应该根据其特定的情况，制定审前调查的目标，采取相应的措施，以确保审计结果的准确性和可靠性，从而为今后的审计活动提供可靠的依据。比如：与传统的制造业企业相比，钢铁企业上市公司的审计风险更大。

## 5.2.4 在审计方法上合理运用三角互证法

审计职业怀疑模式将职业怀疑分为四个因素：证据收入，怀疑判断，怀疑行为，怀疑投入。因此，本文认为，在职业怀疑中，证据是其中心，也是其出发点和归宿。美国学者尚德尔将证据的判定过程划分为两个阶段，第一阶段是对证据自身的真实性进行判定，第二阶段则是对证据在被查明事实中所起到的效果进行判定。这一点与审核过程中对证据的可靠性、关联性等方面的需求相一致。在审计证据的搜集与分析过程中，若能采用三角互证的方法，将会使证据的可靠性与关联性得到很大的改善，进而使职业怀疑的有效性得到加强。

三角互证法指的是用来对从不同的数据来源，或者用不同的方法收集到的证据进行验证，它的核心观点就是：在事实可靠的证据之间，可以相互印证。如果不能相互印证，那么就会有问题。而指向相同对象，但来源不同的证据，其说服力就会更强。可靠、相关的审计证据应当包括三个层面：企业经营状况信息、管理信息媒体和管理层经营声明。其中，企业经营状况主要是指企业自身的客观情况（比如经营理念、运营状况）以及所处的经济环境（比如宏观经济、行业特征与风险），这方面的证据是没有经过太多加工处理的原始信息，因此具有相对客观的特点。管理信息媒介主要指的是企业在生产经营活动中所产生的一些单据、文件，以及企业的内部控制制度，它们都是企业最终会计信息生成的基础。管理层的商业报告包含了会计报表、财务报告、以及管理层向外界公布的资料，当审计人员发现不正常的时候，应当严格遵守审计流程，并全面搜集相关证据，以确保审计的准确性和可靠性，才能消除他们的疑虑，此时，审计人员应该从以上三个角度收集资料，同时，要警惕那些极易被管理层操控的管理信息媒体，及管理层的商业报告，不能仅仅凭借着他们在之前的接触中表现出来的良好的信誉，而把大部分的内部消息都寄托在了他们的身上。

总而言之，在审计证据的时候，要保持自己的职业怀疑是非常重要的，利用三角互证法，可以获得多个方面的证据，对这些证据进行验证，甚至可以否定他们的怀疑，最后得出与事实相吻合的结论。

## 5.3 社会环境层面

### 5.3.1 加强对审计行业低价恶性竞争的监管

当前，审计行业中的恶性竞争、低价竞争，无底线的服务于审计客户，导致事务所持续降低审计投资，对审计师的职业怀疑造成了一定的伤害。为此，在外部监督方面，应从制度设计与监督入手，对市场中的不正当竞争予以惩罚，从而使市场竞争得到有效的规范。

一是要规范审计费用，使审计费用阳光化；制定一个相对统一、科学的审计收费标准。要将被审计单位所处的行业、规模、会计处理的复杂性、参加审计项目的人员数量、级别等因素都要加以考量，在原则上，以投资时间作为计算的依据，然后根据被审计单位的实际情况来调整审计收费。另外，在收费信息方面，无论是事务所还是被审计单位，都应该将工作时间、投入资源、单位收费标准等详细的信息公之于众，以便让社会大众能够更好地进行监督。对未能及时披露真实完整的收费信息的，监督机关应给予相应的惩罚。

### 5.3.2 完善审计轮换制度

随着“安然”事件的发生，“因审计师任职时间过长而造成的审计师独立性不足”已成为国际社会普遍关注的焦点。美国于 2002 年通过的《塞班斯法》，要求注册会计师在美国的任职期限不得超过 5 年；英国会计师事务所在实施了多年强制性的轮岗制度之后，于 2003 年开始实施 5 年的会计师事务所任职期限，而不再是 7 年；同时，国家还在同一年发布了规定，其中对被审计机构为公益组织的重要合伙人，其任期最多不能超过 5 年。当前，国际上的同行主要有两种审计轮换制度，一种是审计合伙人轮换制度，另一种是会计师事务所轮换制度，而我国法律对此进行了规定。当然，在审计行业中，也有很多以会计师事务所轮换方式来减少对其独立性的负面影响。但是，无论采取何种方式，都必须遵守连续审计年限的限制性要求。

针对这个审计轮换制度在提高审计质量方面的作用,国内外学者展开了相关研究,很多研究得出的结论显示,审计轮换制度能够有效地确保审计的独立性,从而提高审计质量。例如, Bates 和 Reckes 在调查中发现,由于他们与被审计单位有了长期的密切的工作关系,所以他们更有可能会对被审计单位有信任,从而对一些有嫌疑的鉴定的职业怀疑程度有所降低。朱松指出,在对相同的客户进行长时间的审核中,容易产生一种惯性,从而使其对审核人员的投资和对对自己的专业能力产生较大的质疑,从而使其对被审核机构所提供的审核资料产生较大的信任。

文章选取的抚顺特钢和中准所之间八年来的密切配合,就是利用了这种体制上的漏洞。这将使审计师的独立性受到极大的削弱,使其对被审计对象产生过分的信任,使其对自己的职业怀疑程度在不知不觉中降低,最终造成了审计的失败。。所以,我们国家应当对审计年限做出规定。此外,在实施审计强制轮换制度方面,应该强化监督,并对违反轮换制度的公司展开公开和惩罚。通过对 2009-2016 年 8 年 A 股上市公司的数据进行整理,我们发现,大约 38 家上市公司违反了审计人员连任不得多于五年的要求,4 家违反了两年冷却期的要求,而对这些要求并未设置对应的处罚制度,使得一些违规者可以钻法律的空子谋取私利。

## 6 研究结论与展望

### 6.1 研究结论

本文分析了抚顺特钢公司的审计失败，分析了造成这一结果的主要因素，并给出了相应的对策。钢铁上市公司以库存等为主要手段进行财务欺诈为主要手段，与其它传统制造业相比，它存在着较高的审计风险，这就要求注册会计师时刻保持着一种职业的怀疑，一旦他们在审计过程中放松了这种职业怀疑，那么他们就很可能出现一次失败的情况。

通过从注册会计师的职业怀疑角度来研究钢铁类上市公司的审计失败，可以得出以下结论：

(1) 在对行业进行分析的时候，简要地总结出了钢铁行业的特征，经过对近几年钢铁企业的违法行为的深入分析，我们发现，这些公司的资产结构并不合理，库存也很多，而且很难查清，此外，他们还有可能通过减值准备来调整利润。因此，在审计过程中，这些特征都是需要注意的。

(2) 在案例分析中，ST 抚钢的财务欺诈行为表现为：虚报资产、虚报资产减值、虚报主营业务成本、虚报利润。由于流动性不足、偿债压力加剧以及内部控制机制不健全、管理层变动频繁等原因，ST 抚钢的长期经营能力面临严重挑战。另外，中准公司的内部控制也有其自身的不足之处。例如，对于严谨的公司，没有进行内部控制的有效性的测试，没有保持适当的职业怀疑，审计师的任期太长，以及事务所没有进行好的质量控制。

### 6.2 研究展望

因为学识和水平的限制，对钢铁工业的了解还不够深入，因此，在考虑到影响因素的时候，也无可避免地会有一些未被考虑到的因素，建议中可能存在一些不足之处。在对审计失败的研究上我们还有很远的要走，对如何防止钢铁类上市公司审计失败的问题本人也将会继续进行研究。

## 参考文献

- [1]Bamber, E. M., R. J. Ramsay, and R. M. Tubbs. An examination of the descriptive validity of the belief-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing. *Accounting: organizations and society*, 1997, 22(3-4): 249~268.
- [2]Beasley M S, Carcello J V, Hermanson D R. Top 10 Audit Deficiencies[J]. *Journal of Accountancy*,2001(4):63-66.
- [3]Bell T.B., Peecher M.E., Solomon I.. *The 21st Century Public Company Audit:Conceptual Elements of Kpmg's Global Audit Methodology* [M] .KPMG International, 2005.
- [4]Cushing, B. E. Economic analysis of skepticism in an audit setting. Working paper, University of Utah, 2003.
- [5]De Angelo. Auditor Size and Auditor Quality [J] *Journal of Accounting and Economics*,1981(3):183-199
- [6]Dhanir Waghmi Pratami and I Ketut Budiarta. Pengaruh Independensi dan Gaya Kepemimpinan Pada Skepticism Professional Auditor[J]. *E-Jurnal Akuntansi*, 2019, : 722-747
- [7]Filex Pomeranz. *The Successful Audit*[M]. New York: Business One Irwin,1990.
- [8]Gabriel R.The Sales Recovery Audit: Learning to Walk The Talk [J] .*Industrial Marketing Management*,2014,(1):146-154.
- [9]Humayun Kabir,Li Su,Asheq Rahman. Audit failure of New Zealand finance companies – an exploratory investigation[J]. *Pacific Accounting Review*,2016,28(3).
- [10]Hurt R K , Brown-Liburd H , Earley C E, et al. Research on auditor professional Skepticism:Literature Synthesis and Opportunities for Future Research[J].*Auditing*,2013,32 (Supplement 1):45-97.
- [11]Hurt R K .Kining M,Plumlee D. An Experimental Examination of professional Skepticism, Working Paper, University of Wisconsin-Madison,2008

- [12]Hurt R. Kathy. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism[J]. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 2010, 29(1) : 149-171.
- [13]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.
- [14]Kurtz P. The new skepticism: inquiry and reliable knowledge.Buffalo, New York:Prometheus Books,1992
- [15]Luc Quadackers,Tom Groot,Arnold Wright. Auditors ' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt[J]. Contemporary Accounting Research,2014,31(3).
- [16]Mark W. Nelson. A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2009, 28(2):1~34.
- [17]Nana Yamfo Amoah et al. Accounting Irregularity, Improper Revenue Recognition and Auditor Litigation[J]. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2018, 22(3)Nana Yamfo Amoah et al. Accounting Irregularity, Improper Revenue Recognition and Auditor Litigation[J]. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2018, 22(3)
- [18]Nelson Mark W.. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing[J]. AUDITING: A Journal of Practice & Theory,2009,28(2).
- [19]Oliver Lukason.Firm Failure Processes and Components of Failure Risk: An Analysis of European Bankrupt Firms[J].Journal of Business Research,2019(98): 380-390.
- [20]Ponemon L. Auditor under reporting of time and moral reasoning : An experimental lab study. Contemporary Accounting Research,1992(9):171-189.
- [21]Quadackers L M. A Study of Auditor ' s skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions:[Master thesis]. VU

University Amsterdam,2009

- [22]R.Kathy Hurtt. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 2010, 29(1):149~171.
- [23]Rennie M, Kopp L, Lemon W M. Exploring trust and auditor-client relationship. *Auditing:A Journal of Practice and Theory*,2010(29):279-293
- [24]Rima Novi Kartikasari,Gugus Irianto,Yeney Widha Prihatiningtias.PENERAPAN SKEPTI- SME PROFESIONAL AUDITOR INTERNAL PEMERINTAH DALAM MENDETEKSI KECURANGAN DI SEKTOR PUBLIK (STUDI PADA AUDITOR DI BPKP PERWAKILAN PROVINSI JAWA TIMUR)[J]. *Jurnal Akuntansi Aktual*,2017,4(2).
- [25]Rose, J. M. Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstate- ment judgments:effects of experience and trust. *Behavioral research in accounting*, 2007, (19): 215~219.
- [26]Shaub M. K., Lawrence J. E. Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis[J].*Behavioral Research in Accounting*, 1996, 12(8):124-157.
- [27]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.
- [28]Shaub,M.K. J.E. Lawrence. Difference in auditors ' professional skepticism across career levels in the firm. *Advances in accounting behavioral research*,1999,(2): 61~83.
- [29]Shelton, S. W. 1999.The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment [J]. *The Accounting Review*, 74(2):217-224
- [30]Solomon I, Shields M D, Whittington O R. What do industry-specialist auditors know?Journal of Accounting Review,1993(37):191-208
- [31]Sorensen Kate,Ortegren Marc. The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism[J]. *Journal of Corporate*

- Accounting & Finance,2021,32(2).
- [32]Sunday C. Okaro and Gloria O. Okafor. Drivers of Audit Failure in Nigeria-Evidence from Cadbury (Nigeria) PLC.[J]. Research Journal of Finance and Accounting, 2013,
- [33]Syamsuri Rahim, Muslim Muslim, Asbi Amin. Red Flag And Auditor Experience Toward Criminal Detection Trough Professional Skepticism[J]. Jurnal Akuntansi,2019,23(1).
- [34]Westweman K , Cohen J R, Trompeter G. The Influence of Accountability on Professional Skepticism[J].SSRN Electronic Journal,2014
- [35]William A. Kerler and Larry N. Killough. The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud[J]. Journal of Business Ethics, 2009, 85(2) : 109-136.
- [36]Wu Y H ,Hsu H H,Haslam J.Audit Committees,Non-audit Services and Auditor Reporting Decisions Prior to Failure[J],British Accounting Review,2015,48(2):240-256
- [37]Yasa Ida Bagus Anom,Sukayasa I Ketut,Parnata I Ketut. The Role of Motivation Mediates the Effect of Partner Style and Team Identity Salience on Professional Skepticism[P]. International Conference on Applied Science and Technology on Social Science (ICAST-SS 2020),2021.
- [38]YSHung YCCheng.The impact of information complexity on audit failures fr-om corporate fraud: Individual auditor level analysis[J].Asia Pacific Management Review,2018.
- [39]杜静然,赛娜.注册会计师职业怀疑形成机制研究——基于演化经济学理论[J].财会通讯,2021(11):111-114+130.
- [40]高芮. 审计职业怀疑的影响因素研究[D].西华大学,2021.
- [41]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.
- [42]李视友.由“康得新”案谈注册会计师银行存款函证程序的运用[J].财会研究,2020(02):62-65.
- [43]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.
- [44]廖飞.审计师的职业怀疑:内涵界定与实践运用框架[J].会计之友,2015,(24):119-121
- [45]刘明辉,毕华书.论审计职业怀疑的合理边界[J].会计研究,2007(8):76-80.
- [46]刘泉军.康美药业审计失败反思[J].新会计,2021(10):38-40.
- [47]刘晓勤.2015.试析煤炭企业加强内部审计工作的有效策略[J].知识经济(11).
- [48]秦荣生.我国内部审计的新使命与发展新路径[J].会计之友,2019,(12):15-17
- [49]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
- [50]施建璋.如何避免审计失败[J].中国内部审计,2018(08):54-56.
- [51]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.
- [52]孙岩,贾万聪.基于价值观建构的审计师职业怀疑形成机制研究——对会计师  
事务所审计师的调查[J].兰州大学学报(社会科学版),2017,45(02):146-157.
- [53]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.
- [54]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.
- [55]王晓祥.论审计职业怀疑与审计风险防范[J].市场研究,2017(06):66-67.DOI:10.13999/j.cnki.2017.06.034.
- [56]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.
- [57]翁业莹,陈文清,陈洁.会计师事务所审计失败案例研究——以立信会计师  
事务所审计上海大智慧股份有限公司为例[J].绿色财会,2019年第5期:  
23-25.

- [58]吴泽福,朱丽华.审计怀疑度量框架构建的前沿探讨.审计研究,2012(04): 54-60
- [59]闫雯莹.注册会计师职业怀疑缺失问题的分析及对策[D].银川.宁夏大学,2021.
- [60]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.
- [61]张栋.我国注册会计师审计监管制度发展回顾及思考[J].财会月刊,2011(15):72-75.
- [62]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.
- [63]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
- [64]张文荣,张景瑜.审计何以失败——对 2001 至 2020 年度处罚会计师事务所及注册会计师的分析[J].中国注册会计师,2021(02):119-123.
- [65]周萍,项军.上市公司审计失败现状、成因及规避措施——基于 2008—2018 年证监会处罚决定的统计分析[J].会计之友, 2020 (02) .
- [66]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.

## 后 记

从炎热的夏季到寒冷的冬季，从温暖的春天到金黄的秋天，我的大学生活即将结束。回顾这三年的学习生涯，由于疫情的影响，我们的研究生生活既有在校的，也有在家的，因此，我非常感激学校组织的各种活动，让我们的校园生活更加丰富多彩。当我们即将离开学校时，我们感到非常不舍和感激。

桃李不言，下自成蹊。最值得感谢的是张金辉老师，他给了我们一个清晰的规划，让我们在未来的学习和生活中有了明确的方向，并且在这三年里，我们一直在努力奋斗，不断提升自己，让自己的未来更加美好。张老师一直关注我们的学习进度，定期组织专题研讨，为我的论文写作打下坚实的基础。在论文写作过程中，张老师不断提出宝贵的建议，帮助我更顺利地完成论文。一朝沐杏雨，一生念师恩，张老师的恩情永不忘。我们真诚地表达谢意，祝愿张老师和身体健康的工作顺利。

我对会计学院的所有老师都表示感谢。您们为我提供了一个展示才华的舞台，并通过实际案例来深入讨论理论知识。您们的耐心和热情将会让我更加珍惜我的母校。我对同学们、同门的兄弟姐妹和室友们表示感谢，我们一起在课堂上分享观点，一起参加运动会，一起在图书馆奋笔疾书，一起在宿舍里聊天，这些共同度过的青春时光让我深深地珍惜。

我对我的家人深表感激，因为他们一直以来都在尽最大的努力来帮助我，无论是在经济上、精神上，都给予了我极大的支持，使得我能够毫无担忧地完成学业。我会一直努力，以此来回馈他们的爱。

心中有梦，以梦为马，志存远方，不负韶华。感谢那个曾经奋斗、拼搏过的自己。