

分类号 F239/256  
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 注册会计师勤勉尽责研究--以广东榕泰审  
计失败为例

研究生姓名: 仇露露

指导教师姓名、职称: 李长兵 教授 刘立善 总会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2024年6月1日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名：仇露露 签字日期：2024.5.31.

导师签名：李长巨 签字日期：2024.5.31.

导师(校外)签名：刘之善 签字日期：2024.5.31.

## 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：仇露露 签字日期：2024.5.31.

导师签名：李长巨 签字日期：2024.5.31.

导师(校外)签名：刘之善 签字日期：2024.5.31.

# **Research on the Diligence of Certified Public Accountants -- Taking Guangdong Rongtai Audit Failure as an Example**

**Candidate: Qiu Lulu**

**Supervisor: Li Changbing    Liu Lishan**

## 摘要

最近几年,我国上市公司的会计欺诈案件不断出现,不断地挑战着人们对会计信息的认识。而在众多的上市公司中,大部分的注册会计师都有不可推卸的责任。造成这种现象的主要因素是:执业会计师缺乏应有的职业操守和对工作的认真态度,没有对其进行有效的审计监管,对上市公司的会计欺诈行为进行了放任。在被审计企业没有爆出财务欺诈的情况下,一直都是在出具着标准的无保留意见的报告,从而造成了审计的失败。由于不能将被审计企业的财务状况如实反映给广大投资人及社会大众,这不仅对投资人的决策与利益产生了很大的冲击,而且还会对证券市场的正常运行造成一定的危害。

注册会计师是证券市场的“经济警察”,必须恪守勤勉尽责义务,履行好“看门人”的职责,在保护企业及投资人的合法权益。但是最近几年,我国证监会多次对注册会计师进行了行政处罚,对其进行调查和分析发现,有多次提到了注册会计师的未勤勉尽责,这已经成为审计失败案例中不容忽视的因素。有鉴于此,在我国不断规范上市公司审计质量的大背景下,结合案例研究注册会计师如何更好的履行勤勉尽责义务,这将会不断提升我国审计质量,对我国上市公司的发展也会起到积极的推动作用,对防范审计失败无论在理论上还是在实践中都是十分必要的。

本项目拟以正中珠江事务所审计广东榕泰为案例,在梳理了前人的研究成果上,总结了关于审计失败和注册会计师勤勉尽责的一些基础概念及理论依据。其次,通过介绍正中珠江审计广东榕泰案例,结合证监会处罚结果,剖析正中珠江注册会计师在审计广东榕泰过程中未勤勉尽责的具体表现。再次,通过问卷调查和数据分析,对正中珠江注册会计师未勤勉尽责的影响因素进行分析。最后,提出针对注册会计师勤勉尽责义务,有效防范审计失败的对策和建议,可以从外部监管、会计师事务所、注册会计师等不同方面进行考虑。

**关键词:** 审计失败 勤勉尽责 注册会计师

## Abstract

In recent years, accounting fraud cases of listed companies in China have appeared constantly, which constantly challenges people's understanding of accounting information. In many listed companies, most of the certified public accountants have unshirkable responsibilities. The main reasons for this phenomenon are: certified public accountants lack proper professional ethics and serious attitude towards their work, fail to carry out effective audit supervision and indulge accounting fraud of listed companies. In the absence of financial fraud, the audited enterprise has been issuing standard unqualified reports, which has caused the failure of the audit. Because the financial status of the audited enterprise cannot be truthfully reflected to the investors and the public, it not only has a great impact on the decision-making and interests of investors, but also does some harm to the normal operation of the securities market.

As the "economic police" in the securities market, certified public accountants must abide by the obligation of diligence and fulfill their duties as "gatekeepers" to protect the legitimate rights and interests of enterprises and investors. However, in recent years, The CSRC has repeatedly imposed administrative penalties on certified public accountants. Through investigation and analysis, it is found that the lack of diligence of certified public accountants has been mentioned many times, which has become a factor that cannot be ignored in audit failure

cases. In view of this, under the background of constantly standardizing the audit quality of listed companies in China, it is necessary to study how certified public accountants can better perform their due diligence obligations with cases, which will improve the audit quality of China, play a good role in elevating the development of listed companies in China, and prevent audit failure both in theory and in practice.

This project intends to take the audit of Guangdong Rongtai by Zhengzhong Zhujiang Office as a case, and summarize some basic concepts and theoretical basis about audit failure and diligence of certified public accountants on the basis of combing the previous research results. Secondly, by introducing the case of Zhengzhong Zhujiang auditing Guangdong Rongtai, combined with the punishment results of the CSRC, this paper analyzes the specific performance of Zhengzhong Zhujiang CPA in the process of auditing Guangdong Rongtai. Thirdly, through questionnaire survey and data analysis, this paper analyzes the influencing factors of the lack of diligence of certified public accountants in the accounting firm. Finally, it puts forward some countermeasures and suggestions to effectively prevent audit failure in view of CPA's due diligence obligation, which can be considered from different aspects such as external supervision, accounting firms and accountants in this book.

**Keywords:** Audit failure; Diligent and conscientious; Certified Public Accountant

# 目录

<b>1 绪论</b>	<b>1</b>
1.1 研究背景	1
1.2 研究目的与研究意义	2
1.2.1 研究目的	2
1.2.2 研究意义	3
1.3 国内外研究现状	3
1.3.1 国外研究现状	3
1.3.2 国内研究现状	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	11
<b>2 相关概念和理论基础</b>	<b>13</b>
2.1 相关概念界定	13
2.1.1 审计失败	13
2.1.2 勤勉尽责	14
2.1.3 审计失败与勤勉尽责的关系	15
2.2 理论基础	16
2.2.1 信息不对称理论	16
2.2.2 风险管理理论	16
2.2.3 经济人假设理论	17
<b>3 广东榕泰审计失败案例介绍</b>	<b>18</b>
3.1 审计主客体概况	18
3.1.1 广东榕泰简介	18
3.1.2 正中珠江会计师事务所简介	20
3.2 广东榕泰财务造假手段	22
3.3 注册会计师未勤勉尽责表现	22

3.3.1 函证程序存在重大缺陷 .....	22
3.3.2 关联方风险应对程序存在缺陷 .....	23
3.3.3 审计证据有效性不足 .....	23
3.4 审计失败后果 .....	24
<b>4 注册会计师勤勉尽责的影响因素分析 .....</b>	<b>26</b>
4.1 调查问卷的设计 .....	26
4.2 调查问卷的基本情况 .....	26
4.2.1 调查问卷样本 .....	26
4.2.2 被调查者基本情况 .....	27
4.3 注册会计师勤勉尽责能力的调查 .....	29
4.4 正中珠江注册会计师未勤勉尽责的影响因素分析 .....	33
4.4.1 注册会计师层面 .....	33
4.4.2 会计师事务所层面 .....	36
4.4.3 外部监管层面 .....	38
<b>5 加强勤勉尽责防范审计失败的建议 .....</b>	<b>40</b>
5.1 外部监管方面 .....	40
5.1.1 加大未勤勉尽责行为的监督和处罚力度 .....	40
5.1.2 完善审计准则 .....	41
5.1.3 加强行业自律 .....	42
5.2 会计师事务所方面 .....	42
5.2.1 深化质量控制体系建设 .....	43
5.2.2 建立有效地奖惩机制 .....	43
5.2.3 完善审计治理控制体系 .....	44
5.3 注册会计师方面 .....	45
5.3.1 提高审计人员职业道德 .....	45
5.3.2 保持应有的职业谨慎 .....	46
5.3.3 强化审计人员的继续教育 .....	46
<b>6 研究结论与不足 .....</b>	<b>48</b>

6.1 研究结论 .....	48
6.2 研究不足 .....	48
<b>参考文献 .....</b>	<b>50</b>
<b>附录 .....</b>	<b>55</b>
<b>致谢 .....</b>	<b>58</b>

# 1 绪论

## 1.1 研究背景

随着当前我国经济发展速度放缓，经济发展面临新的问题与挑战，企业经营环境也发生显著变化，部分上市公司发生了业绩下滑的现象。为了给投资者营造一个公司发展前景良好的假象，很多公司就走向了财务造假的歧路。而在证监会发布的众多公司造假案例的通报中，注册会计师“未勤勉尽责”一词则频繁出现。注册会计师职业道德缺失，没有遵循审计法律法规的要求完成审计任务，在造假事件暴露之前注册会计师为被审计单位出具的通常都为标准的无保留意见，不仅给投资者造成了巨大的经济损失，而且也给会计师事务所的声誉造成了严重影响。由于广大投资者在投资的过程中往往会关注审计报告，因而审计报告的真实性合法性就影响重大，审计报告的质量越高，传递给投资者的信息就会更真实可靠。

但是财务舞弊事件的频繁发生则表明注册会计师在审计过程中存在诸多问题，审计报告没有真实公允地反映企业的财务经营状况，这也表明，注册会计师在审计工作中没有尽到应有的责任，这是造成审计失败的一个主要原因。根据近年来证监会公布的公司处罚数据分析，在 2015 年-2022 年度间，证监会共处罚会计师事务所 34 次，对注册会计师的处罚高达 83 人，证监会在行政处罚决定书中多次提及“注册会计师未勤勉尽责”。

表 1.1 2015-2022 年证监会处罚统计

年份	注册会计师（人数）	会计师事务所（家）	未勤勉尽责（次数）
2022 年	17	7	5
2021 年	18	5	7
2020 年	4	2	1
2019 年	8	4	2
2018 年	12	5	5
2017 年	13	6	5
2016 年	9	4	2

续表 1.1 2015-2022 年证监会处罚统计

2015 年	2	1	0
总数	83	34	27

数据来源：中国证监会

根据表 1.1 可以看出，注册会计师的审计失败事件频发，注册会计师如何履行勤勉尽责义务、做好资本市场守门人的形象至关重要。本文所研究的对象是广东榕泰，广东榕泰在 2018 年起就存在虚构利润、未按规定如实披露关联关系，披露的文件存在虚假记载，通过财务造假来美化企业的财务数据，以此来吸引投资者。正中珠江作为广东榕泰 2015-2018 年度间的审计机构，对广东榕泰一直出具的是标准无保留意见的审计报告，在 2019 年广东榕泰将审计机构更换为大华会计师事务所，大华会计师事务所对广东榕泰 2019 年的审计报告出具了保留意见加强调事项段的审计意见。广东榕泰于 2020 年被立案调查，最终于 2021 年受到广东证监会的行政处罚，2022 年广东证监会出具了对正中珠江的行政处罚决定书，决定书中载明正中珠江在广东榕泰审计中“未勤勉尽责”。因此，为了保证资本市场的良好健康运行，本文以注册会计师勤勉尽责为视角，对正中珠江在广东榕泰的审计中的失利进行了剖析。通过调查问卷获取数据，从注册会计师勤勉尽责的影响因素展开分析，进而探讨加强注册会计师勤勉尽责防范审计失败的对策和建议。

## 1.2 研究目的与研究意义

### 1.2.1 研究目的

本文通过探讨上市公司审计中注册会计师勤勉尽责的内涵和实现路径，明确注册会计师应具备的职业道德和职业素养，以正中珠江审计广东榕泰的审计报告和财务报表为分析样本，从中找寻注册会计师未勤勉尽责的具体表现，分析影响注册会计师勤勉尽责的因素，包括行业特点、公司治理结构、审计费用等，探寻如何提高注册会计师的勤勉尽责义务。在此基础上，提出完善注册会计师勤勉尽

责义务的针对性建议和措施，以完善上市公司审计制度，增强注册会计师的职业责任感和职业道德，以此使审计报告的质量有所提升。

## 1.2.2 研究意义

### （1）理论意义

本文通过对国内外有关审计失败、注册审计师勤勉尽责的相关文献的梳理与研究，着重对审计失误的原因、应对措施以及注册会计师勤勉尽责的相关文献进行了综述。在国内，针对审计失败的研究很多，涉及到不同的视角，而从注册会计师勤勉尽责的角度来研究关于审计失败的问题还较少。同时，从注册会计师勤勉尽责义务的角度，对注册会计师的不勤勉行为进行了详细的考察，并对其进行了问卷调查，对影响因素进行了剖析，从而在一定程度上丰富了审计失败这一视角的研究。

### （2）实践意义

本文以广东榕泰审计失败案例作为研究对象，主要从注册会计师未勤勉尽责的专业视角发起探讨。通过分析证监会近些年来针对会计师事务所及注册会计师的行政处罚公告，研究正中珠江注册会计师在广东榕泰审计中未完全勤勉尽责的具体表现。透过具体案例问题的梳理，有助于深入全面分析注册会计师在执业中未尽职的根本原因，并提出一系列切实可行的解决方案，使注册会计师认识到恪守勤勉尽责义务在审计过程中的重要性，从而有效提升财务审计业务的质量，降低审计失败的风险，增强公众对注册会计师的信任。此外，这也有利于保护审计报告的使用者权益，最大程度地维护投资者等利益相关者的合法权益，推动我国市场的健康发展。

## 1.3 国内外研究现状

### 1.3.1 国外研究现状

#### （1）关于注册会计师审计失败的原因分析

从审计主体来看，DeAngelo（1981）从缺乏适当的职业素质和审计技能这两个方面对审计失败产生的原因进行了剖析，得出结论：审计人员对被审单位的

业务与运营状况缺乏足够的认识，其职业素养较低；在对其进行评价的过程中，由于其自身的整体素养较低以及在审计过程中对审计程序的选择等方面存在着较大的问题是失败的主要原因。JenniKallunki 等（2015）学者基于瑞典地区的相关调查资料，分析了注册会计师的个人识别能力对提高审计质量、提升顾客价值的作用。研究发现，虽然在不同的监管方式下，审计业务已逐渐走向规范化，但审计过程是一个团队合作的过程，其参与主体的识别能力仍是提高审计服务水平的关键。

从被审计对象来看，Carcello（1994）认为，被审计对象采用了“美化”的方式来进行舞弊，这是造成后续审计失败的一个主要原因。XianjieHe 等（2017）认为，当审计人员与审计委员会成员具有一定的社会联系时，其对审计质量的影响可能是负面的，并且这种负面影响的大小与公司治理水平有关。另外，社交关系也会使审计成本上升。

从外部环境来看，根据 AruadaandBenito（2004）的观点，若过分依赖于司法制裁，那么就会导致审计人员采用易于查证的审计证据来证明其审计结论。这不仅会使审计目的发生偏差，而且会对改善审计质量产生不利影响。

### （2）关于注册会计师审计失败的对策研究

根据学者 MarkDeFond(2014)的研究，他强调了审计人员在识别明显虚假信息的能力、通过审慎执行审计检验程序识别潜在或隐蔽错误信息的专业领域胜任能力的重要性。他认为审计结果质量与会计师事务所的履行能力存在正相关关系。Jaakko 等(2017)通过对多家上市公司的数据进行分析，研究了所有权结构对内部审计自愿使用的影响，并利用逻辑回归模型进行了深入探讨。研究结果显示，改善公司的管理程序，增强股权分散度，有利于提升企业采纳内审的积极性，从而有效地防范了企业审计失败的发生。

### （3）关于注册会计师勤勉尽责方面的研究

根据美国学者 Joel Seligman（1993）的观点，美国 1993 年《证券法》第 11 条中关于“勤勉尽责”抗辩实际上等同于普通法中的注意义务。现今，许多国家普遍采用职业谨慎标准来评估会计师是否履行勤勉尽责的职责，并进一步判断是否存在主观过失。PaulLee（2006）支持监管机构的干预，认为私营部门的自律准则无论怎样周到合理，但都无法与监管机构的合理设计相比。美国巴克里斯案

对注册会计师和法律顾问的责任进行了详尽的剖析,通过对中介公司的活动进行细致的研究,明确并定义了应尽的义务:(1)“合理调查”的辩护,也就是哪些能够通过正当的调查找到,而哪些是即便竭尽全力也无法查明的东西。(2)“信任专家”辩护,即如果有不实的情况下,第三方公司不会对此负责。

### 1.3.2 国内研究现状

#### (1) 关于注册会计师审计失败的原因分析

从审计主体来看,谢获宝、刘芬芬、惠丽丽(2018)对2001年-2016年被证监会处罚的注册会计师进行了调查,并分析了被处罚前与处罚后出具的审计报告的质量差异,通过对比分析发现,审计失败主要是因为注册会计师的独立性不足造成的。刘海英(2022)通过对近年来会计师事务所审计失败的分析,认为会计师事务所与被审单位的关联关系、注册会计师的工作责任意识、审计程序的不完善与外部处罚力度不足等四个方面找到了审计失败的原因。胡明霞、窦浩铖(2021)对证监会87件行政处罚决定书进行了梳理,结果表明,每个被处罚的注册会计师都有一次以上的未保持职业怀疑的情形,反映出注册会计师的执业水平尚需进一步提高。

从被审计对象来看,秦荣生(1999)认为造成注册会计师审计失败的重要因素有:企业的过失或舞弊、注册会计师自身的执业过失。李寿喜和何逸冰(2017)对我国部分企业的内部控制进行了实证分析,发现我国部分企业尤其是规模较大的上市公司,存在着部分高管违规和财务造假等问题。但因其违法成本较低,部分会计师事务所为了获取不正当的利润,与被审计单位相互勾结,出具虚假的审计报告,这给后来的投资人带来了巨大的亏损,也给证券市场的健康发展带来了很大的障碍。

从外部环境来看,李爽、吴溪(2002)通过对中国证监会公布的违规行为进行实证研究,分析了外部监管与审计失败之间的关系,证明了外部监管政策对审计失败具有重要影响。李莫愁(2017)通过对2000-2014年证监会对上市公司及注册会计师的处罚决定进行实证研究,认为特定的审计标准是造成上市公司审计失败的主要因素。另外,在“审计证据”、“函证”等程序出现问题的频率较高,从而引发了审计失败问题的产生。吴治国(2020)指出,行业监管是有效防止审计

失败的重要手段。一个好的监管环境不但可以给审计人员及时的指引与支持，同时也能有效的预防审计失败。反之，如果外部监管落后或执法不力，则会丧失一种预防审计失败的有效手段。

## (2) 关于注册会计师审计失败的对策研究

从注册会计师来看，张旺峰(2018)表示，一般情况下，工作任期与审计报告的质量呈负相关关系，工作时间越长，独立性越容易丧失，因此法规要求注册会计师不得对同一家公司进行长期审计。李西青(2019)认为最重要的因素是审计工作中缺乏责任心。在审计工作中，除了要根据标准要求，认真执行审核流程外，更要注意培养自己的专业素质。孙敬东(2019)认为，从注册会计师的诚信而言，就是要始终坚持自己的职业操守，并且要借助事务所这个大背景来保护自己不受外界的影响。刘珏玠(2020)通过在瑞华所的实践与审核工作中总结出，认为注册会计师要加强自己的思想道德修养。而在实际操作过程中，也要注重对审计证据的搜集和审计工作的标准化，在进行审计之前，先要做好前期准备工作，这样才能更好的防止审计失败。

从会计师事务所来看，聂帆飞和许冰昕(2014)就如何防止审计失败，给出了以下几点对策：要注意把握好顾客的整体情况，不要一味地接受委托。把与关联企业的交易看作是重大错报风险的范畴，非常注重被审计单位的经营特征，推行审计流程标准化，提高审计质量。杨洁(2019)通过对中国会计师事务所的组织文化进行研究，得出了一个结论，即一个公司的企业文化的好坏直接影响到了其总体的业务水平。而那些把审计质量放在第一位的会计师事务所，其出错的可能性就会大大降低。王建新等(2021)认为，对于内部审计师而言，应从“理论-业务-实务”三个层面上来强化内部审计师的再培训，以提升其职业素质，这样才能处理各种复杂变化的审计局面。

从外部环境来看，李平和王晓敏(2011)认为通过对有关法律、法规和制度的不断改进，设计和建立并有效地执行周期审计轮班制，这将会对改善审计质量产生显著的促进作用，进而有效地防止审计失败。乔鹏程(2020)指出，只有通过对所有注册会计师进行监管，并通过对所有注册会计师的积极性进行激励，再加上事务所的主要负责人对审计工作的品质进行严格的控制，两者结合在一起，产生了一种凝聚力，这样的话，就可以在最基本的层次上起到一定的作用。胡明

霞（2021）根据“环境-对象-主体”的逻辑对其特点进行了统计分析，提出了监管部门应当对审计行为进行明确定义，减少模棱两可的表达方式，明确各个机构和部门对上市公司和会计师事务所监督的职责边界，并提出要从制度层面着手，在“管好项目”的同时也要“管好人员”，强化对注册会计师职业操守的培养，加强对职业伦理的评价与考核。

### （3）关于注册会计师勤勉尽责的研究

吴溪（2007）指出，当前，证监会对注册会计师的惩罚主要集中在审计失败上，对于审计人员的社会责任认定却很少见，在处罚决定中往往使用“不勤勉尽责”等概念，而且其适用基础也比较宽泛。卢芷暘（2020）认为，注册会计师因其独立性不足，难以判断其是否存在欺诈或过错，界定的难度造成了审计失败。同时她也提出，对于认定是否存在故意“疏忽”的问题对于判定注册会计师是否勤勉尽责的重要依据，证监会在处理未勤勉尽责行为时，应当将其主观上的“疏忽”因素纳入考量。董明怀（2019）根据中国证监会 2018 年度的行政处罚数据，总结出作为一名注册会计师，要想做到勤勉尽责，就需要熟练地利用自身的职业技能，按照有关的法律、规定和职业准则，实施完善、合理的审计流程。周淳（2021）认为，目前的法律对中介机构的责任认定还较为宽松，违法成本过低，容易导致中介机构未勤勉尽责行为。在认定中介机构的过错时，要从客观责任为起点、信息获取和甄别能力等几个方面来综合评估中介机构是否履行了勤勉尽责的职责，并综合评估中介机构是否具备合理的职业怀疑。会计师事务所作为一个出具审计报告的中介机构，勤勉尽责的最基本要求应当是能够在审计过程中对被审计单位提供的资料数据保持合理的职业判断和职业怀疑，并能采取积极的措施，合理的收集所需的审计证据，并作出恰当的判断。

高榴（2018）通过对 2013-2017 年度相关案例的分析，认为注册会计师能否满足“勤勉尽责”标准的判定，可以从主观和客观两个方面进行考察，其中，客观方面主要看其对审计规范的遵守程度。主观方面，则是在发表审计报告前，是否运用其职业判断，履行了合理的审计流程，并获取了充分适当的审计证据。未勤勉尽责具体体现为不恰当地评估财务报表的重大错报风险，主动造假歪曲事实，违规操作等。而认定注册会计师未勤勉尽责的定论，不能单纯地用后果倒推的方法来对其进行问责。刘笑霞（2016）提出，应当通过对注册会计师执业中出现的

未勤勉尽责行为进行法律处罚，以起到一定的惩罚与警告功能，而不能简单地以“未勤勉尽责”等主观性表达来认定会计师事务所应承担的行政责任，这对注册会计师职业健康发展会产生不利影响。成冲（2018）认为，注册会计师的勤勉尽责程度取决于其遵守准则的程度，并将其与主观和重大性标准相结合，主观标准主要是指注册会计师在进行审计时，是不是总是采用“重大性”或“实质大于形式”，并充分发挥了职业判断。概括起来就是，全面遵循审计标准并不能构成免除义务的充分条件，但严重违反审计标准却是未勤勉尽责认定的必要条件。褚茂康、左天燕、王帆（2020）认为，被审计单位作为会计师事务所的长期客户，会计师事务所预期认为对抗审计失败所需要动用的社会资本支持不在其可承受的成本支付范围能力内，如果会计师事务所勤勉尽责，可能会面临丢失该客户的风险，所以会计师事务所通常选择未勤勉尽责。

### 1.3.3 文献评述

通过对有关注册会计师勤勉尽责与审计失败的文献的梳理与分析，本文认为，注册会计师的勤勉行为对审计质量有着直接的影响。因为缺乏专业素质，所以注册会计师丧失了自己的独立性，在进行审计的时候，缺乏对信息的专业判断和职业怀疑，这就是为什么他们在进行审计的过程中没有按照审计准则来做的原因。在审计程序的实施、收集审计证据的过程等方面出现未勤勉尽责的几率较大，这也是导致审计失败的重要原因。为此，应从以上几个方面来预防因未勤勉尽责造成的审计失败，此外，加强内审的质量管理，也是促进注册会计师勤勉尽责的有效方法。

站在被审计主体的立场上，由于被审计单位自身的不完善和内部控制的缺陷，使得高管超越了企业的内控范畴，而缺少诚实信用和社会责任心也是其失效的主要因素。因此，高管们有可能对审计人员进行外在的施压，也有可能通过其它途径对审计人员施加影响，从而造成审计人员在履行审计职责时不够勤勉尽责，最后导致了这次的审计失败。

在外部环境方面，大部分文献均认定证监会对注册会计师的惩罚力度偏小，并且主要以行政手段为主，这使得注册会计师的违规成本很小，从而造成了审计失败。由于“勤勉尽责”这一概念本身就带有一定的主观性，难以给出准确的定

义，但是注册会计师也应当对不当行为承担相应的法律责任，起到惩罚和警告的效果，新修订的《证券法》也大幅增加了对于审计人员未勤勉尽责的处罚力度，从这一点可以看到，目前学术界对于注册会计师有没有尽到勤勉尽责义务的重视，这必然会推动证券产业的竞争标准化，并加强对外部监管的作用。

伴随着中国经济的发展，国内关于审计失败的研究也在不断地深入，逐步出现了一些新的研究思路和方法，但是在研究的深度和广度上还有待提高。当前对审计失败的研究，其研究的范围和方向都非常宽泛，在已有的研究中，从证券市场的具体交易视角出发的研究结果已经非常成熟和丰富。但是，从注册会计师勤勉尽责行为这一视角出发的研究并不多。最近几年，中国证监会就大量的会计师事务所和注册会计师违法行为作出了多份处罚文书，其中都提到了注册会计师未勤勉尽责，从这一点可以看出，注册会计师的不勤勉行为使审计失败的几率大大提高，因而从注册会计师勤勉义务的角度来研究审计失败的问题具有重要意义。

## 1.4 研究内容与方法

### 1.4.1 研究内容

本文主要分为六个章节。

第一章：引言。首先对论文的研究背景、研究目的及研究意义进行了说明，接着对目前已有的有关审计失败与勤勉尽责方面的研究进行了梳理，为下文的研究奠定了一定的理论依据，接着是对研究内容及研究方法的简单说明。

第二章：关于审计失败和勤勉尽责义务的基本界定和理论依据。首先是对审计失败概念的梳理，接着本文从《审计准则》、《证券法》等方面对勤勉尽责进行界定，其次是对审计失败与勤勉尽责的关系进行了简要的说明，最后是理论基础。

第三部分：针对正中珠江对广东榕泰审计的具体案例介绍。首先是正中珠江和广东榕泰的主客体介绍，其次是分析广东榕泰的具体造假手段，并分析正中珠江注册会计师在审计广东榕泰过程中未勤勉尽责的具体表现，最后是正中珠江注册会计师的申辩意见与证监会的回应，分析审计失败的后果，主要是证监会的处罚结果。

第四部分：注册会计师勤勉尽责的影响因素分析。首先是设计问卷调查，其次是调查问卷的基本情况，主要阐述问卷的问题及涵盖范围，接着是基于调查问卷注册会计师勤勉尽责能力的分析，最后是将问卷调查应用到案例分析中，对正中珠江注册会计师未勤勉尽责的影响因素进行分析。

第五部分：加强注册会计师勤勉尽责防范审计失败的建议。首先是外部监管层面的建议，包括增加处罚力度、完善审计准则和加强行业自律等方面完善监管制度。其次是会计师事务所层面的建议，包括通过深化质量控制体系建设、建立有效地奖惩机制和完善审计治理控制体系等方面加强会计师事务所的建设。最后是注册会计师层面的建议，包括通过提高审计人员职业道德、保持应有的职业谨慎和强化审计人员的后续教育等方面加强注册会计师个人职业道德建设。

第六部分：研究结论和不足。主要阐述案例分析得出的研究结论和研究的不足，以及未来的展望。

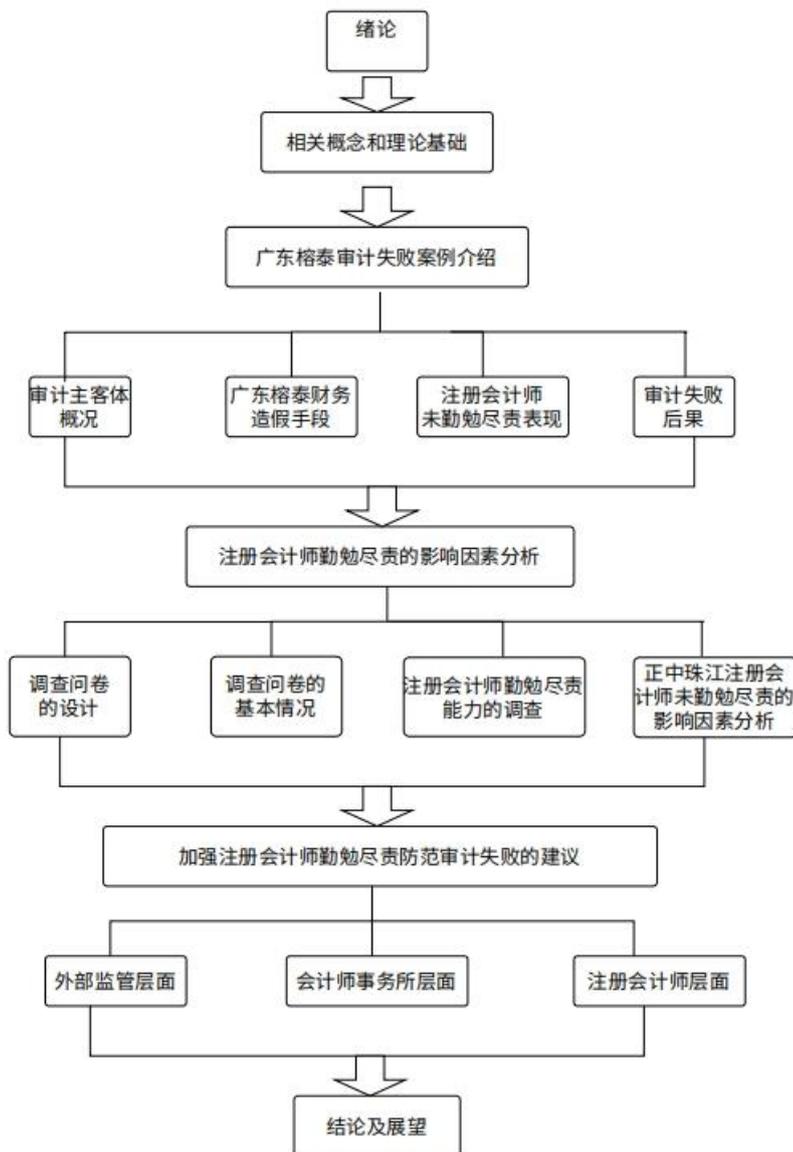


图 1.1 研究框架

### 1.4.2 研究方法

(1) 文献研究法。本文拟在广泛阅读国内外有关图书及有关文献的基础上，结合中国知网、万方数据、维普中文科技杂志等数据库，对其进行整理、归纳，以期为本文的进一步创新研究提供更有利、更可靠的数据信息，为后续的创新研究工作提供一定的思路支撑和基础性的理论研究支持。

(2) 案例分析法。本文在文献研究法的基础上，以正中珠江会计师事务所对广东榕泰进行的审计为案例进行具体分析。通过对广东榕泰的舞弊手段等进行

分析，并结合证监会的处罚公告，具体分析了注册会计师未勤勉尽责的表现及原因，并据此案例提出一个相应可行的整改建议。从而促使外部监管、会计师事务所及注册会计师加强勤勉尽责，提高整体审计质量。

（3）问卷调查法。本文根据审计实务中会影响注册会计师勤勉尽责的各种因素拟定了调查问卷，由会计师事务所内部人员和企业财务人员参与问卷调查，并通过调查问卷的结果，对注册会计师勤勉尽责的影响因素作出了具体分析。

## 2 相关概念和理论基础

### 2.1 相关概念界定

#### 2.1.1 审计失败

当前国内外专家学者对于审计失败的概念还未有一个一致的界定。在目前的注册会计师考试教材中，明确给出的审计失败的定义是：“审计失败是指注册会计师在审计的过程中，从业人员没有按照相应的规章制度和相应的标准工作，最终给出了错误的审计意见”。但根据目前对审计失败的研究现状来看，可以大致分为两种，一种是过程失败论，另一种是结果失败论。审计过程失败论着重分析了审计人员在审计时的表现，将其视为是因为注册会计师在进行审计时存在的道德问题或能力问题，在进行审计时没有遵循相关标准或没有勤勉尽责，为了谋取自身利益或者没有落实自身的责任感，进而导致操作不当，最后出具的审计报告并不符合被审计单位的实际运营状况。审计结果失败论指的是不管审计人员在审计时有没有遵循相关的标准及勤勉尽责，只要最终出具的结果是不恰当的，那么都算是审计失败。两种理论均认为审计失败是由于被审计单位存在重大错报情况，而注册会计师最终发表了不当的审计意见。这两者之间还存在着明显的差异，它主要指的是，注册会计师在审计过程中是否勤勉尽责，是否能够做到恪尽职守，并且能够根据标准对其进行审计。如果注册会计师在进行审计时能够勤勉尽责，并且能够根据标准进行审计，即便最后出具了虚假的审计意见，也并不构成审计失败，过程论更强调的是注册会计师在审计过程中的行为。审计结果失败论则强调审计报告的最终审计意见，认为只要出具的结果与事实不符，就认为是审计失败。

本文采用的是通过审计过程失败论来阐述审计失败。主要原因有以下几点：

首先，审计本身存在固有局限性。审计人员在审计过程中依赖的是被审计单位提供的财务信息，如果被审计单位出现虚假陈述或者其他违法行为，都可能导致审计报告存在风险和误差。加之注册会计师的精力、时间和专业能力有限，也不可避免的存在财务报表的某些重大错报可能未被发现的风险，因而审计报告只

能提供合理保证而非绝对保证。

其次是审计过程设计的严谨性。如果注册会计师在审计过程中始终能够勤勉尽责,遵守审计准则的规定,那么就能尽可能的发现被审计单位存在的更多问题,极大程度上避免了发表不恰当意见的可能性。因此,强调审计过程失败论更加全面,既包括了审计过程中的失败,也包含了审计结果的失败。

## 2.1.2 勤勉尽责

### (1) 《证券法》中勤勉尽责的界定

《证券法》第一百六十条提出:“会计师事务所等有关中介机构,应当勤勉尽责,按照有关法律、法规为证券的买卖和有关活动提供服务”。第一百六十三条也对勤勉尽责的含义进行了明确的界定:“会计师事务所在其提供的审计报告等资料中,应勤勉尽责,检查并核实其所依赖的文件真实性、准确性、完整性。如果审计报告存在不实、误导性陈述或重大遗漏,致使另一方遭受损失,除能证明其无过失外,应与委托人共同承担连带赔偿责任”。

此外,也提到了证券服务机构如未勤勉尽责的一系列处罚措施,但从以上几个条例来看,对勤勉尽责的界定较为笼统,可能导致在实际操作中难以准确判断注册会计师是否达到了勤勉尽责的要求。

### (2) 《审计准则》中勤勉尽责的界定

《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》第12条指出:“注册会计师就其审计财务报告所作出的较高但不是绝对的担保”。第二十条:“注册会计师应当按照审计准则的规定,对财务报表整体是否不存在由于舞弊或者错误导致的重大错报获取合理保证。”第二十二条还规定:“注册会计师需要在整个审计工作中运用职业判断与职业怀疑。”第三十条要求“注册会计师应当取得充分、适当的审计证据”,这一系列规定都明确要求注册会计师在审计过程中应当勤勉尽责。

相比于《证券法》来说,审计准则对勤勉尽责的界定更为清晰一些,审计准则通常会详细规定注册会计师在执行审计工作时需要遵循的程序、方法和标准,从而为其提供更具体的指导。这些具体的要求有助于注册会计师更好地理解 and 把握勤勉尽责的内涵,同时也为监管机构和社会公众评价注册会计师的工作提供了

更为明确的依据。

### （3）勤勉尽责的界定

从《证券法》和《中国注册会计师审计准则》中有关审计工作的规定中可以看出，注册会计师勤勉尽责是指注册会计师在履行职责时，应当以高度的责任感和专业精神，严格遵守会计准则和法律法规，确保所提供的财务信息真实、准确、完整、及时。注册会计师应当保持独立性，不受任何利益干扰，以客观、公正、诚信的态度为客户提供专业服务。但由于审计的固有局限性，审计人员出具的审计报告是高水平的合理保证，而不是绝对保证，如果注册会计师提供的是合理保证，就可以认定为注册会计师尽到了勤勉尽责的义务，注册会计师勤勉尽责是维护公共利益和保护客户利益的基本要求。

结合证监会的处罚公告来看，决定书中一般表述都为事务所在年度审计报告中未勤勉尽责，出具的审计报告与实际经营不符，因此可以看出更关注的是注册会计师的行为。综合各个规定中的表述，关于勤勉尽责的界定首先要排除“故意”行为，所以对勤勉尽责的定义可以概述为能够遵守职业准则和相关法律法规的规定，具备应有的职业胜任能力，在执行审计业务过程中保持应有的职业怀疑和职业判断，全面的完成审计工作。

## 2.1.3 审计失败与勤勉尽责的关系

勤勉尽责是避免审计失败的重要保障，而审计失败则可能是勤勉尽责不足的结果。

当注册会计师在审计过程中没有尽到勤勉尽责的义务时，可能会导致审计失败。例如，没有充分执行审计程序、未能发现重大错报或舞弊、忽视重要线索等。这些都可能导致审计报告失去可靠性，给投资者和其他利益相关者带来损失。相反，如果注册会计师能够勤勉尽责地进行审计工作，严格遵循审计准则和职业道德规范，充分了解被审计单位的情况，运用适当的审计方法和程序，就能够提高审计质量，降低审计失败的风险。然而，即使注册会计师已经勤勉尽责，也不能完全避免审计失败的发生。审计工作本身存在一定的局限性和不确定性，受到多种因素的影响，如被审计单位的内部控制缺陷、管理层舞弊等。

因此，要减少审计失败的风险，除了注册会计师自身的勤勉尽责外，还需要

建立健全审计质量控制体系、加强行业监管、提高被审计单位的内部管理水平等。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 信息不对称理论

信息不对称性理论认为，市场主体之间存在着不同程度的信息认知。拥有更多资料的人，其优势就会更大，而那些资料不足的人，就会处于劣势。这一理论指出，在一个市场中，卖家对货物的所有信息都比买家知道得多。拥有较多资讯的一方能从市场上获利，因为它可以将可靠的资讯传送给资讯较少的一方。买方和卖方中掌握信息越少的，就越想从对方那里得到更多的信息。

信息不对称的广泛存在就给公司治理与经营方面带来了一系列问题，在公司当中，掌握信息较充分的一方就是公司的大股东，而信息较贫乏的一方则是中小投资者，大股东能通过自身优势来实现对公司的管理经营，可能会侵害中小投资者的利益。这时就需要独立的第三方也就是审计机构对公司的经营情况及财务报表的真实性、合法性进行审计，从而消除信息不对称给中小投资者带来的影响。如果审计机构未能如实出具恰当的审计意见，中小投资者无法获取正确的财务信息，可能会加大信息不对称带来的影响。

### 2.2.2 风险管理理论

风险管理理论旨在帮助组织和个人有效地识别、评估和应对潜在的风险，它强调通过系统分析风险的可能性和影响，来制定有效策略。它基于这样的认识：风险是不可避免的，但可以通过适当的管理策略来降低其不利影响。

该理论强调了以下几个关键步骤，首先是风险识别，通过系统地分析内外部环境，确定可能影响目标实现的各种风险。接下来是风险评估，这涉及到衡量风险发生的可能性和潜在影响，以确定其优先级。然后是风险应对，根据风险的特性和可接受性，选择合适的策略，如避免、减轻、转移或接受风险。此外，风险管理还包括持续的风险监控，以及在必要时对风险管理策略进行调整。

风险管理理论的核心目标是在追求利益的同时，更好地理解和管理风险，将风险控制可在可接受的范围内，它强调了主动识别和应对风险的重要性，而不是仅

仅对风险做出被动反应。它不仅适用于企业和金融领域，也适用于个人生活中的决策。通过合理运用风险管理理论，组织和个人可以更好地应对不确定性，保护自己的利益，并提高实现目标的机会。

### 2.2.3 经济人假设理论

“理性经济人”一词最早出现于英国经济学学报当中，是当时的经济学家亚当·斯密定义西方经济学范畴时所提出的一个抽象概念，是对目前的经济社会中从事经济活动的所有人的基本的特征。后来学者又将他称为“合乎理性人”。指出了其目的和意义，为了实现自身的利益最大化，从事各种类型的经济活动，并且所需要的成本代价是最低的。体现出了西方经济学的根本实现经济效益的最大化。“理性经济人”的特征是完整性、有理性的选择、自利原则和传递性。他对自己所要获得的利润或者是自己的目标有明确的认识，不会做与自己的目标相违背的任何活动，而且能够做出独立而又偏向获得最大利润的选择，与目前的注册会计师的本能所符合。注册会计师的职责是帮助企业梳理财务报告，帮助他们制定正确的经济决策，但是他们的目的也是为了获得最大利润，在考虑审计单位时，都会衡量收入与付出之后，才会选择是否对企业作出审计报告并且他们会综合考虑被审计企业的现状，是否存在经济问题，发展前景是否良好，衡量本次审计失败的风险，优先选择失败率低的企业，这样不仅能够为会计事务所带来好的声誉，同时通过企业达到宣传的效果，拓宽自己的营业范围，增加客户量，提高营业额。

### 3 广东榕泰审计失败案例介绍

#### 3.1 审计主客体概况

##### 3.1.1 广东榕泰简介

###### (1) 公司简介

广东榕泰实业股份有限公司（以下简称“广东榕泰”）于一九九七年成立，由广东榕泰高级瓷具有限公司、揭阳市兴盛化工原料有限公司于 2001 在上海证券交易所挂牌。公司以化学原料及互联网为主业，以制造 ML 胺基复合材料及其他化学原料为主，并为网络数据中心、云计算等提供劳务服务。广东榕泰基本情况如下表 3.1 所示：

表 3.1 广东榕泰简介

公司名称	广东榕泰实业股份有限公司
成立时间	1997 年 12 月 25 日
创始人	杨宝生
注册资本	70403.328 万
经营范围	互联网数据服务和相关服务
上市时间	2001 年 6 月
股票上市地	上海证券交易所
股票代码	600589

数据来源：广东榕泰官网

广东榕泰的利润来源一开始是因为仿瓷餐具的发展扩大，仿瓷餐具不易破碎等特点受到了广大消费者的喜爱，使广东榕泰在市场上占据一定地位。随着经济形势的不断变化，单一的仿瓷餐具已不具备较大的竞争力，且国家对环保的日益重视，使得企业的成本增加，公司面临严重的经营风险，公司处在急需转型的阶段，此后公司收购了北京森华，开始向互联网行业迈进。

2020 年 5 月，广东榕泰迟迟没有公布年度报告并在信息披露方面存在违规行为，

被证监会下发了《调查通知书》，于 2021 年 5 月广东榕泰也被中国证券监督管理委员会下发了《行政处罚决定书》。该公司多年来的年报由正中珠江进行审计，并且 2018 年以前的年报都出具了“标准”的审计意见。直至 2019 年，该公司更换了一家新的事务所，才被出具了无法表示的审计意见。在 2022 年对正中珠江发布的行政处罚决定书中表明正中珠江及相关人员为广东榕泰 2018 年财务报表提供审计服务中未勤勉尽责。

## (2) 经营能力分析

表 3.2 偿债能力分析

	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
资产总计(万元)	505,488.98	576,154.41	540,492.15	425,847.93	364,142.12
负债总计(万元)	216,976.75	289,354.49	229,376.15	172,448.07	232,255.45
资产负债率	40.99%	47.61%	41.02%	40.50%	63.78%
流动比率	2.05	1.30	1.67	1.86	1.43

数据来源：广东榕泰年报

由表 3.2 可以看出，广东榕泰的资产负债率逐年增加，意味着企业的偿债能力有所下降，债务违约风险增加，企业经营风险增加，不利于企业的健康发展。

表 3.3 盈利能力分析

	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
营业收入(万元)	143,727.14	164,337.36	170,010.63	142,774.32	106,553.72
毛利率	24.45%	24.45%	26.76%	23.20%	8.88%
净资产收益率	3.53%	4.44%	4.91%	-18.53%	-63.18%
每股收益	0.14	0.19	0.22	-0.89	-1.73

数据来源：广东榕泰年报

企业的成本不断上升，导致毛利率逐年降低，企业的利润空间不断变小，净资产收益率到 2019 年时变为负数，意味着企业经营时，不仅没有获得收益，反

而造成了损失，由此可以看出，广东榕泰经营能力差、财务结构不合理。

表 3.4 营运能力分析

	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
经营活动产生的现金流量净额（万元）	5,596.25	39,517.23	41,499.19	6,993.73	-32,537.57
总资产周转率	0.31	0.30	0.30	0.30	0.26
存货周转率	2.02	2.07	2.09	2.01	2.82
应收账款周转率	2.85	3.10	2.92	2.25	1.87

数据来源：广东榕泰年报

广东榕泰总资产周转率及存货周转率总体波动较小，但应收账款周转率总体而言有所下降，现金回笼不及时，不利于企业的发展投资。

表 3.5 发展能力分析

	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
总资产增长率	23.73%	16.12%	-7.92%	-21.21%	-9.62%
营业收入增长率	44.60%	14.34%	3.45%	-14.74%	-25.14%
净利润增长率	385%	33.05%	14.51%	-506%	-96.38%

数据来源：广东榕泰年报

由表 3.5 可以看出，广东榕泰总资产周转率、营业收入增长率及净利润增长率大幅下降，甚至在 2019 年时均为负数，严重表明企业经营出现重大问题。

### 3.1.2 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）是由原广东正中会计师事务所与原广州市珠江会计师事务所的注册会计师发起设立的，总部位于广州，自成立以来，正中珠江迅速发展壮大，在 2018 年广东省会计师事务所综合评价排名中位列第一，A 股客户数量一度匹敌普华永道等四大外资会计师事务所。在 2018

年度全国会计师事务所业务收入排名中，正中珠江排名 22 位，业务收入总额约为 4.75 亿元。

正中珠江是一家致力于为中小型私人企业 IPO 审计和上市公司进行审计，拥有多年的业务积累和雄厚的力量。一直以来，公司的主要工作就是 IPO 审计和上市公司审计。但由于正中珠江连续的审计失败，造成大量客户流失，尤其是对康美药业的审计失败。自 2019 年以来，审计业务量迅速下滑，据统计，正中珠江在 2017 和 2018 年分别为 252 家、214 家上市公司（包括 IPO 和已上市公司）提供审计服务，2019 年这一数字降至 101 家，到了 2020 年，其业务量再次巨减至 14 家。

2017 年到 2020 年短短四年时间，正中珠江业务量减少了 94.4%。根据 Wind 的审计机构业务排行榜，其业务量排名从 2017 年的第 18 名跌至 2020 年的第 42 名。

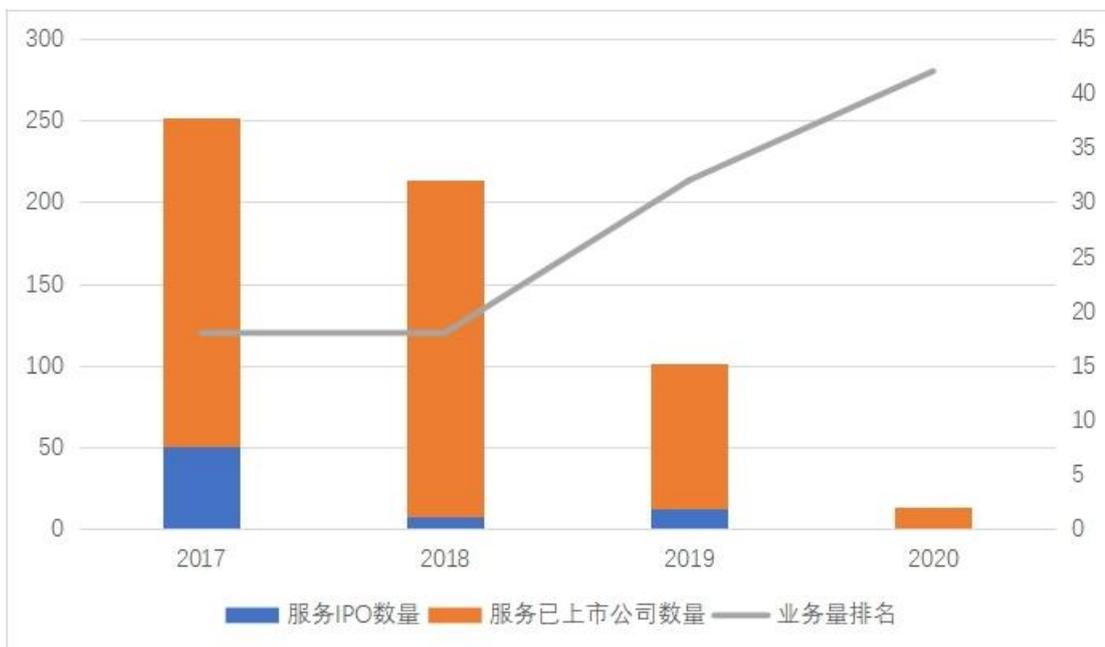


图 3.6 正中珠江 2017-2020 年服务上市公司数量

数据来源：时代财经

2022 年 7 月，全体合伙人报送了注销执业许可备案材料，于 7 月 21 日注销，自即日起，不得开展业务及从事法定审计工作，自此，正中珠江会计师事务所正式终止。

## 3.2 广东榕泰财务造假手段

### (1) 虚构销售回款

在 2018 年年末，财务人员在回收应收账款时发现有几家无法取得联系了，并且其中有三家公司已经注销，这就意味着企业会出现大量的坏账，如果全部计提坏账准备的话，就会导致本年度的利润大幅减少，应收账款的大幅减少，也会导致企业的营运资金减少，不利于企业的健康发展。广东榕泰为了避免这种现象的发生，就与自己的关联公司虚构代付款协议，但实际上用的还是公司自己的资金，关联方代替已经注销的这几家公司向广东榕泰付款，以此将无法收回的应收账款冲减至 0，直到 2019 年，广东榕泰通过此种手段收回 3124.23 万元，达到了虚增利润的目的。此外，广东榕泰还通过虚构保理业务来虚增利润，虚构保理业务明面上广东榕泰对子公司进行的是融资活动，将公司的资金转到子公司，这样也更有利资金的流转，由于虚构保理业务与真实的业务交易各流程一样，因此手段更隐蔽，广东榕泰通过虚构保理业务公收取融资利息 1213.33 万元。

### (2) 隐瞒关联方关系

在 2019 年审计报告中大华会计师事务所发现广东榕泰关联方关系存在异常情况，但注册会计师未获取到充分的证据表明存在直接的关联关系且广东榕泰坚持他们之间没有关联关系，经证监会调查发现，广东榕泰与这四家公司为关联方关系，且这四家公司均由杨宝生控制，公司股东大多为广东榕泰的员工，这就使得他们之间的关联交易提供了更方便的机会，在后续披露的关联方交易中可以看出，往来交易存在大量异常情况，广东榕泰与其交易资金不足 6 亿元，却向其支付了 27 亿元，与这四家公司的交易额占到了公司 60% 的货款。

## 3.3 注册会计师未勤勉尽责表现

### 3.3.1 函证程序存在重大缺陷

在审计过程中，注册会计师需要对函证全程实施控制，但是正中珠江对两家已经注销的客户进行函证用的是现场发函，但却未实际联系公司，而是将其交给代付方公司，此外回函程序也不正当，收回的函证内容存在多处相互不一致的审

计证据，并且回函是从广东榕泰的财务总监处取得，很明显函证程序已经失效，回函已经不可信。其次，正中珠江对广东榕泰占比资金较大的供应商也是通过现场发函的方式，但同样的是仍没直接取得回函，而是从被审计单位获取的，且回函内容也存在较大的问题，三家回函的快递单号为同一个，回函地址及回函人身份也没有进行仔细核对。

虽然需要发函的单位已经注销，但并不代表整个函证过程就不需要保持全程控制，仍应和正常函证的流程是一致的。综上所述可以看出，正中珠江在整个函证程序过程中存在较大的问题，没有对出现的异常情况保持合理的职业怀疑，未能对异常情况实施进一步审计程序获取充分适当的审计证据。

### 3.3.2 关联方风险应对程序存在缺陷

广东榕泰公司与其供应商之间的资金流动明显大于其购买总额，且存在着业务流程之外的经营活动。在 2018 年，广东榕泰向三个供应商包括和通塑料、中粤农资、永佳农资支付了比实际购买金额多出 5.8 倍的货款，在没有任何业务往来的情况下，广东榕泰公司在 2018 年度向三个供应商的收款金额比采购金额高 3.51 倍。正中珠江于审计时已注意到以上不寻常之处，但仍不能维持其应有的职业怀疑，采取进一步的审计程序获取充分适当的审计证据。对于这类反常的款项，正中珠江只在审计底稿中提供了一份关于预付款项和供应商融资的性质说明，并没有进行其他的审计程序，如对以上原因造成的数额进行核算和审核，取得充分和适当的审计证据，以证明前述支付理由的真实和合理。对于这类不正常的款项，正中珠江没有给予足够的重视，没有按照审计流程来核查前述款项的性质及原因。由于三个供货商与广东榕泰发生了大量的资金占用，正中珠江只确认了款项的数额，没有进行后续的审计工作，无法取得足够充分的审计依据来证明上述款项的存在和合理性。

### 3.3.3 审计证据有效性不足

注册会计师针对广东榕泰采购过程中的内控进行了抽样测试，一共抽取了 41 个样本，包括三个主要供应商的样本共 20 个，但结果表明由 18 个样本存在

异常情况，主要是“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”等原因，针对多种异常情况，正中珠江并未执行进一步审计程序，仅仅在审计底稿中做了解释说明，并没有针对付款的原因保持职业怀疑，并进一步获取审计证据以消除疑虑。

由于正中珠江对广东榕泰的审计年度较长，广东榕泰的内控审计也委托给了正中珠江，这就导致注册会计师自认为对公司的情况了如指掌，过度信赖公司的内控，在一些必要程序上仅仅采用了询问管理层的方法便得出了结论，在一些程序上也做了简化，收集到的矛盾的证据也没有实施进一步审计程序，也没有保持应有的关注，此种做法得到的审计证据显然是不充分适当的，这种未勤勉尽责的行为也为审计的失败埋下了隐患。

### 3.4 审计失败后果

广东榕泰的这起财务造假事件是在公司实际控制人的带领下，与公司中的几名高级管理人员共谋实施的，而杨宝生作为公司的实际控制人，则是这起事件的直接组织、策划和领导人员，而这些管理层联合舞弊的违规行为通常更为隐秘，不易被发现，再加上缺乏内部控制和监督机制等方面的监督体系，使得广东榕泰的造假行为有机可乘。中国证监会对广东榕泰等有关人员处以共计 1450 万元的罚款，广东榕泰也是新法施行以来第一家超过 60 万元罚款的企业。

表 3.7 广东榕泰及相关人员处罚结果

对象	类型	金额（万元）
广东榕泰	警告且罚款	300
董事长兼总经理杨宝生	警告、罚款、三年证券市场进入	330
财务总监监董事郑创佳	警告、罚款	160
朱少鹏、林雄伟、杨光等多名 相关人员	警告、罚款	20-80

来源：证监会行政处罚决定书

2022 年 5 月 19 日，证监会对正中珠江会计师事务所下发了行政处罚决定书，

决定书中提到“正中珠江在广东榕泰 2018 年年度审计时未勤勉尽责”，同时表明了正中珠江在审计过程中针对具体风险应对程序存在的缺陷行为，并分别对事务所及涉案的注册会计师进行了处罚，具体处罚为下：

表 3.8 证监会对会计师事务所处罚内容

对象	类型	金额（万元）
注册会计师	警告且罚款	3
正中珠江会计师事务所	没收业务收入	130
	罚款	130

数据来源：证监会行政处罚决定书

## 4 注册会计师勤勉尽责的影响因素分析

### 4.1 调查问卷的设计

为了解注册会计师勤勉尽责的现状,本文根据注册会计师勤勉尽责的相关法规和职业准则,了解了勤勉尽责的要求和定义,将其转化为具体的问题,综合编制了《注册会计师勤勉尽责影响因素问卷调查》,并对其进行了详细的分析。以不记名方式进行的问卷调查,在查阅文献的基础上,结合实际工作中的案例,征求注册会计师、审计师协会和其他实务专家的意见和建议,获取他们的看法,以此为基础设计问题。并确保涵盖可能影响勤勉尽责的各种因素,根据调查目的和研究重点,有针对性的选择相关因素进行深入调查,采用多种问题类型,设置层次性问题,逐步深入探讨影响因素。此外,在发放正式问卷前,进行小规模的前测试,收集反馈意见,对问卷进行修订和完善,提高问卷的质量和有效性。

### 4.2 调查问卷的基本情况

#### 4.2.1 调查问卷样本

本次调查共发放了 200 份,收集了 154 份有效问卷。在制定问卷发放计划时,我们充分考虑了目标受众的特征和行为习惯。通过市场调研和数据分析,我们确定了最适合的发放渠道和时间,以提高问卷的回收率和质量。

为了鼓励被调查者积极参与,我们提供了多种调查激励措施。除了设置有奖抽奖活动和提供小礼品外,我们还承诺将调查结果反馈给参与者,并在可能的情况下分享一些有价值的行业洞察或实用建议。此外,我们还对参与调查的人员表示诚挚的感谢,并在后续的沟通中提供个性化的服务或关注。

样本特征方面,我们确保了多样性和代表性。被调查者包括会计师事务所、注册会计师、企业高管和实务专家等从事财务工作的人员,从而获取更广泛的视角和经验。年龄层次跨越了各个年龄段,从刚进入行业人员到多年从业人员均有涵盖,以全面了解不同年龄群体的观点和需求。性别比例也尽量保持平衡,避免了单一性别的偏差。教育水平的分布广泛,涵盖了专科、大学本科、研究生以及

博士等不同教育层次，以充分反映不同知识背景下的看法和意见。

## 4.2.2 被调查者基本情况

### (1) 学历情况

表 4.1 被调查者学历情况

学历	频数	频率
专科及以下	12	7.79%
本科	75	48.70%
研究生	62	40.26%
博士及以上	5	3.25%
合计	154	100.00%

数据来源：问卷调查表

在此次调查中，专科以下和博士以上的从业人员和其他学历相比来说，数量是比较少，分别只占了总人数的 7.79%和 3.25%，而绝大多数的学历都为大学本科或者研究生，分别占到的比重为总人数的 48.70%和 40.26%。

### (2) 年龄情况

表 4.2 被调查者年龄情况

年龄	频数	频率
25 岁以下	13	8.44%
26-35 岁	98	63.64%
36-45 岁	37	24.02%
46 岁以上	6	3.90%
合计	154	100.00%

数据来源：问卷调查表

调查显示，26-35 岁年龄段的人数最多，有 98 名，为 63.64%；其次为年龄

在 36 至 45 周岁之间，有 37 名，占到了 24.02%；而年龄在 25 岁以下及 46 岁以上的会计师人数则比较低，只有 13 个和 6 个，各占 8.44%和 3.90%。

### (3) 教育背景

表 4.3 被调查者教育背景

专业	人数	比例
财务管理、会计、审计	108	70.13%
管理学	13	8.44%
经济学	8	5.19%
其他	25	16.24%
合计	154	100.00%

数据来源：问卷调查表

调查发现，在会计从业人员中，有 70.13%拥有相关的专业背景，具备良好的专业基础，另外，13.63%拥有管理、经济等方面的专业背景，与其在会计行业所需的相关领域存在一定的重叠。

### (4) 任职单位

表 4.4 被调查者任职单位

任职单位	人数	比例
会计师事务所	61	39.61%
企业	78	50.65%
行政事业单位	15	9.74%
合计	154	100.00%

数据来源：问卷调查表

调查数据表明，39.61%的被访会计师在会计师事务所就职，隶属于公众会计，而在企业任职的会计师占 50.65%，在机关事业单位任职的占 9.74%，为私有会计。私有会计在注册会计师中占有相当大的比例，是一个不容忽视的组成部分。

## (5) 持有注册会计师证书情况

表 4.5 被调查者持有注册会计师证书情况

是否有注册会计师证书	频数	频率
是	63	40.91%
否	91	59.09%
合计	154	100.00%

数据来源：问卷调查表

在本次参与调查的审计从业人员中有 63 人具有注册会计师证书，占比 40.91%；其余 91 人未获得注册会计师证书，占比为 59.09%。

### 4.3 注册会计师勤勉尽责能力的调查

影响注册会计师勤勉尽责的因素有很多，本文根据相关文献主要总结为以下几点，并对相关能力进行重要程度划分，分别为不重要、有点重要、很重要、极其重要。如表 4.6 所示：

表 4.6 注册会计师勤勉尽责影响因素

影响因素	极其重要	频率	很重要	频率	有点重要	频率	不重要	频率
学历背景	69	44.81%	41	26.62%	39	25.32%	5	3.25%
职业判断与职业怀疑	92	59.74%	34	22.08%	28	18.18%	0	0.00%
独立性	97	62.99%	36	23.38%	21	13.64%	0	0.00%
工作年限	55	35.71%	60	38.96%	36	23.38%	6	3.90%
职业道德意识	87	56.49%	54	35.06%	12	7.79%	1	0.65%
人际交流能力	72	46.75%	55	35.71%	22	14.29%	5	3.25%
信息技术	70	45.45%	44	28.57%	32	20.78%	8	5.19%
年龄	58	37.66%	63	40.91%	25	16.23%	8	5.19%
对被审计单位了解程度	94	61.04%	47	30.52%	13	8.44%	0	1.30%
审计项目时间	74	48.05%	42	27.27%	35	22.73%	3	1.95%
被审计单位公司性质	57	37.01%	54	35.07%	39	25.32%	4	2.60%

续表 4.6 注册会计师勤勉尽责影响因素

影响因素	极其重要	频率	很重要	频率	有点重要	频率	不重要	频率
被审计单位有无内部审计机构	78	50.65%	44	28.57%	25	16.23%	7	4.55%
被审计单位提供信息完整程度	123	79.87%	28	18.18%	3	1.95%	0	0.00%
被审计单位行业状况	58	37.66%	54	35.06%	32	20.78%	10	6.49%
外部监管	93	60.39%	53	34.42%	12	7.79%	0	0.00%
审计准则和法律法规	65	42.21%	45	29.22%	38	24.68%	6	3.90%
审计项目组成员	76	49.35%	55	35.71%	25	16.23%	0	0.00%
事务所奖惩机制	64	41.56%	56	36.36%	30	19.48%	4	2.60%
事务所组织形式	52	33.77%	63	40.91%	38	24.68%	2	1.30%
外部声誉	56	36.36%	65	42.21%	30	19.48%	3	1.95%
审计收费	69	44.81%	52	33.77%	32	20.78%	1	0.65%
质量控制	72	46.76%	54	35.06%	28	18.18%	0	0.00%

数据来源：问卷调查表

结合上表调查结果，本文分别从审计人员、被审计单位、会计师事务所、外部监管环境四个层面对注册会计师审计过程中勤勉尽责的影响因素展开分析：

### （1）审计人员自身因素

首先，被调查者认为独立性的影响程度最大，极其重要的人数占到 97 人，占据总数的 62.99%，这也说明了在审计过程中独立性对注册会计师勤勉尽责影响的重要程度，这就要求注册会计师既要保持实质上的独立，又要保持形式上的独立，如果注册会计师缺乏独立性不仅会导致审计失败，还会扰乱市场经济秩序、破坏市场信用机制、导致造假舞弊事件频发等，因此可以看出注册会计师保持独立性有助于维护勤勉尽责义务。同时认为职业判断与职业怀疑、职业道德意识极其重要的占比也较高，分别为 59.74%和 56.49%，职业判断是注册会计师在审计过程中的各个事项运用专业知识进行审查和判断的一种职业能力，是注册会计师专业胜任能力的核心，是影响注册会计师勤勉尽责的重要因素之一；“职业怀疑”是注册会计师在从事其工作过程中所持有的一种心态，即采用质疑的思考方法，警惕那些有可能显示出因差错或欺诈而产生的虚假报告的情形，并谨慎地评估审计证据，如果注册会计师缺乏职业怀疑，那么通常就会对被审计单位过于信

任,往往会导致审计结果缺乏真实性、准确性,也就是说注册会计师在审计过程中没有做到勤勉尽责;职业道德意识包括在职业品德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面所应达到的行为标准,如果注册会计师缺乏职业道德意识,可能无法实施相对应的审计程序,相应的注册会计师就没有做到勤勉尽责,就会使注册会计师对审计结果的真实性、准确性产生质疑,很可能导致审计失败;这也反映了职业判断与职业怀疑和职业道德意识的重要性,也会对审计人员的勤勉尽责有着直接影响作用。

其次,审计人员对被审计单位的了解程度也对勤勉尽责有着很大的影响,认为极其重要的人数为94人,占比高达61.04%,表明注册会计师只有了解被审计单位,才能进一步根据了解到的信息评估重大风险。从审计风险模型来看,审计风险=重大错报风险×检查风险,在既定的可接受检查风险下,审计风险取决于重大错报风险,为了确定合理的重要性水平,必须深入了解被审计单位,否则难以实施有效地审计程序,审计人员就无法做到勤勉尽责。此外,审计项目时间也会直接影响着注册会计师是否勤勉尽责,约一半的人认为审计项目时间极其重要,占比为48.05%,审计项目时间影响着审计人员对审计程序的确定,如果审计时间充足,那么审计人员就可以实施充足的审计程序来获取充足、适当的审计证据,审计结果也会更准确,反之,如果时间很紧张,审计人员很可能会省略掉一些审计程序,可能就无法出具更准确的审计报告,注册会计师就没有做到勤勉尽责义务。

最后,认为学历背景、人际交流能力和信息技术极其重要的占比也达到了44.81%、46.75%和45.45%。相对来说,被调查者认为工作年限和年龄及其重要的比例相对较小,占比为35.71%和37.66%,但被调查者认为很重要的比例仍然很高,达到了38.96%和40.91%。工作年限和年龄关系着被调查者知识能力的积累程度,工作年限和年龄越大的,相应的接触过的项目就越多,积累的经验就越广,能更有效地执行审计程序,可以及时的发现问题并得到更好的解决,这说明工作年限和年龄对勤勉尽责的影响程度依然是重大的。

## (2) 被审计单位因素

从调查数据分析,被调查者认为被审计单位提供信息的完整程度极其重要的人数最多,为123人,占比高达79.87%,18.18%的人认为非常重要,1.95%的人

认为有点重要，没有人认为不重要。在审计工作过程中，如果被审计单位提供的信息越完整，越有利于注册会计师做出职业判断，注册会计师能更好的做到勤勉尽责。有 56.49% 的被调查者认为被审计单位财务人员水平极其重要，33.77% 的被调查者认为很重要，没有人认为不重要。被审计单位财务人员的水平越高，企业的财务信息则会越完整、准确，审计人员则能更好的执行审计程序，在一定程度上节约了审计人员的时间，才能把时间、精力放在更复杂的项目上，注册会计师能更好的做到勤勉尽责。有 46.75% 的被调查者认为被审计单位的配合程度极其重要，35.06% 的认为很重要。在审计过程中，如果被审计单位对审计人员的工作进行积极配合，主动地与审计人员进行交流，都能够使审计工作顺利的进行，相反被审计单位加以阻拦的话，审计工作就会难以进行，忽视被审计单位的错误与舞弊，很难做出正确的决策，极容易导致注册会计师未勤勉尽责。半数被调查者认为被审计单有无内部审计机构极其重要，如果被审计单位内部有内审，一般情况下公司内部控制设计的合理性和运行的有效性能得到良好的保障，公司出现风险的可能性就会降低，导致审计失败的可能性也会减少，注册会计师出现未勤勉尽责的概率也会降低。针对被审计单位公司性质、被审计单位公司结构、被审计单位行业状况的调查，被调查者的回答情况基本上一致，都有接近 37% 认为极其重要，约有 35% 认为很重要。公司性质和行业状况等都对注册会计师的知识储备有一定要求，假如审计人员对该行业十分了解，越能设计出合理的审计程序，越有利于注册会计师勤勉尽责。

### (3) 会计师事务所因素

针对会计师事务所而言，有 49.35% 的被调查者认为审计项目组成员对注册会计师勤勉尽责的影响极其重要，有 35.71% 认为很重要。如果审计项目组成员的经验丰富，具有良好的知识储备，就能更好的组织审计人员的工作，合理分配资源，那么就能作出更正确的判断，减少注册会计师出现未勤勉尽责的行为。同时，有 41.56% 的被调查者认为事务所奖惩机制对注册会计师勤勉尽责有着极其重要的影响，事务所通过升职加薪对良好表现的注册会计师进行激励，那么审计人员在审计过程中则会更加勤勉尽责。此外，关于审计收费对注册会计师勤勉尽责影响，有 44.81% 的人认为极其重要，33.77% 的人认为很重要。如果一家企业的收费占该事务所收入的比重较高或为事务所的重要客户，为了继续合作，很

可能会与公司出现合伙舞弊的情况,则会导致注册会计师未勤勉尽责的行为。最后,事务所组织形式和外部声誉对注册会计师勤勉尽责影响极其重要的比例分别为 33.77%和 36.36%,认为很重要的分别为 40.91%和 42.21%。

#### (4) 外部监管环境因素

针对外部监管环境因素,有 60.39%的被调查者认为外部监管对注册会计师勤勉尽责的影响极其重要,34.42%认为很重要,7.79%认为有点重要,没有人认为不重要。外部监管的严格程度对注册会计师是否勤勉尽责有着重大影响,当外部监管较为严格时,注册会计师未勤勉尽责被发现的概率将会增加,面临的处罚将会变严重,而外部监管宽松时,审计准则和法律法规也得不到很好的执行,注册会计师未勤勉尽责被发现的可能会减少,甚至不被发现,在此情况下,注册会计师可能会获得高收益,很可能不会严格遵守勤勉尽责义务。同时,有 42.21%的人认为审计准则和法律法规对注册会计师勤勉尽责的影响极其重要,审计准则和法律法规的完善程度对注册会计师的影响也较为直接。如果法律法规较为完善,那么审计人员可钻的漏洞就会较少,对审计人员未勤勉尽责的界定也更清晰,相应的针对不同行为未勤勉尽责的处罚条例也更为完善,在此情况下,注册会计师就会主动履行勤勉尽责义务。

### 4.4 正中珠江注册会计师未勤勉尽责的影响因素分析

结合上述调查问卷结果,对正中珠江对广东榕泰审计中未勤勉尽责的表现进行分析,造成注册会计师未勤勉尽责的影响因素是多方面的,本文主要从注册会计师、会计师事务所、外部监管三个层面展开分析。

#### 4.4.1 注册会计师层面

##### (1) 注册会计师缺乏独立性

注册会计师的独立性是指注册会计师在执行审计业务时独立于被审计单位,独立于预期财务报表使用者。审计最基本的特性是独立性。注册会计师的诚信水平主要体现在其发表的审计报告中体现出来的独立,而注册会计师的独立既包括实体的独立,也包括形式的独立。在审计工作中,要求注册会计师与被审计单位之间无利害关系,必须做到不偏不倚。

正中珠江与广东榕泰长时间保持合作关系，直到 2019 年，正中珠江连续为广东榕泰进行了 7 年的年度审计服务，如表 4.7 所示：

表 4.7 广东榕泰 2012-2018 年的审计报告签字注册会计师

时间	签字注册会计师
2018 年	陈昭 马云山
2017 年	陈昭 林恒新
2016 年	陈昭 林恒新
2015 年	冯琨琮 林恒新
2014 年	冯琨琮 林恒新
2013 年	冯琨琮 林恒新
2012 年	陈昭 冯琨琮

数据来源：广东榕泰审计报告

由上表可以看出，为广东榕泰提供审计服务的过程中，签字注册会计师长期由该四人组成，对广东榕泰进行审计的注册会计师都具有丰富的审计经验，这表明注册会计师执业能力的缺失并不是主要原因，其主要原因在于未能保持独立性，以及执业过程中的审慎程度不够，有些显而易见的舞弊现象被忽视，在审计时也未尽到应有的勤勉尽责义务，因而出具了对被审计单位有利的审计报告。此外，正中珠江会计师事务所不但为广东榕泰进行年度审计服务，还为其内部控制、对外收购等提供审计服务。常年合作伙伴的紧密关系，使正中珠江对广东榕泰极为信任，使正中珠江在进行审计时的独立性受到了影响，因而审核流程不可避免的更加流程化，不能从根本上保证审计从业者的客观公正，进而会影响其职业判断水平。

## （2）注册会计师未保持职业判断与职业怀疑

广东榕泰内部控制机制十分健全，但由于公司内部成员没有很好地遵守，导致公司内控机制没有得到很好的运行，内控存在严重问题。由公司股权结构可以看出，公司的日常经营决策存在较大问题。

表 4.8 2018 年广东榕泰股东持股情况

股东名称	持股比例 (%)	持股数量 (股)
广东榕泰高级瓷具有限公司	19.53	137,717,274
揭阳市兴盛化工原料有限公司	11.36	80,140,000
高大鹏	8.08	56,966,707
肖建	6.61	46,609,124
杨宝生	0.92	6,475,713

数据来源：广东榕泰年度报告

广东榕泰高级瓷具有限公司和揭阳市兴盛化工都为广东榕泰的关联公司，实际控制人均为杨宝生，由此看一看，杨宝生一人持有公司 31.81% 的股份，对公司形成了较高的控制权，容易产生一股独大的现象。此外，杨宝生担任公司的董事长及总经理，对公司的经营管理权起到较高的决策地位，虽然公司的董事会、监事会较为完善，但大多数董事、监事同时在多家公司担任职位，难以有效起到监督作用。这种一股独大的现象，完全表现出了管理层凌驾于内控之上，但正中珠江完全没有对内控风险实施进一步审计程序，导致注册会计师面临的审计风险明显增加。

在 2016 年广东榕泰由于多元化经营的需要对北京森华进行了并购，但对北京森华的估值明显偏高。之后广东榕泰与北京森华签订了对赌协议，协议中对北京森华未来三年的净利润作出了要求，业绩承诺协议是为了保护收购方的利益，确保他们的投资能够获得预期的回报，同时对于被承诺方来说，也是一种激励手段，可以促使他们完成业绩目标，但如果最后未能达到约定的目标，会进行一定得赔偿或其他后果，因而他们通常会采用盈余管理等手段以此来虚增利润，使得完成目标。但这种手段通常是短期行为，往往在业绩承诺期结束之后就会暴露，企业盈利能力大幅下降。并购完成后，2016 年北京森华净利润飞速增长，2017 年开始就出现了下滑，但依旧完成了目标，2018 年净利润继续下滑，导致未完成业绩承诺，2018 年计提商誉减值 1044.58 万元，2019 年开始北京森华业绩大幅下降，导致当年亏损 53764.88 万元，这也给企业的经营带来了较大的风险。而注册会计师对于明显存在重大错报的领域，未给予充分关注，保持合理的职业

怀疑严格执行审计程序。

表 4.9 北京森华业绩承诺完成情况

	2016	2017	2018	2019
实现净利润（万元）	9187.71	12115.29	14520.60	35823.60
承诺净利润（万元）	8840.00	12023.00	15244.00	36107.00
差额（万元）	347.71	82.29	-723.40	-283.40
完成率（%）	103.93%	100.77%	95.25%	99.22%

数据来源：广东榕泰年报

#### 4.4.2 会计师事务所层面

##### (1) 审计质量控制制度流于形式

所谓审计质量控制制度，是指审计组织及其审计人员为加强审计质量控制，达到预期的质量标准而建立的相互关联或相互作用的一组要素。要想真正有效地提高审计质量，达到审计目的，必须建立健全审计质量管理体系。

正中珠江的审计质量控制制度流于形式，正中珠江在审计时已察觉到有异常之处，却没有继续保持职业怀疑，以取得足够的充分及适当的审计证据。对于这类反常的款项，正中珠江只在审计底稿中提供了一份关于预付款项和供应商融资的解释说明，并没有进行其他的进一步审计程序，如对以上原因造成的数额进行核算和审核，取得充分和适当的审计依据，以证明前述支付理由的真实和合理。对于这类不正常的款项，正中珠江没有给予足够的重视，并没有按照审计流程来核查前述款项的性质及原因。针对三个供货商与广东榕泰发生了巨额的资金占用，正中珠江只确认了款项的数额，没有进行后续的审计工作，未能取得充分、适当的审计依据来证明巨额款项的合理性。

正中珠江也具备较为完善的三级复核形式，首先审计人员将汇总整理好的审计底稿交给项目经理复核，项目经理重点对审计底稿的完整性、是否执行了适当的审计程序、对重大错报风险的评估是否合理等，项目经理予以通过后交给部门经理复核，部门经理符合的主要内容是整体审计策略、重要性水平、被审计单位存在高风险的领域进行关注，经部门经理批准后，交给合伙人进行最后复核，在

整体层面进行把控，但由于合伙人未实际参与被审计单位的审计工作，通常了解不够，难以提出有效的意见在实际工作中往往流于形式，没有发挥其作用。在明显存在重大风险的情况下，该审计结果仍获得了项目经理、部门经理、合伙人的三重复核，这说明正中珠江的质量控制体系存在明显的形式主义。结合证监会处罚公告，正中珠江在近年来多次被立案调查，发生审计失败的案例，其中如康美药业等存在重大失败的情况，这在一定程度上也表明正中珠江事务所内部存在问题。

## (2) 未营造良好的勤勉尽责氛围

通过总结正中珠江收到的处罚中可以看出，多次受到行政处罚和行政监管，但事务所仍没有改正，没有为注册会计师提供一个良好的勤勉尽责的环境。

表 4.10 正中珠江 2019-2022 受到的处罚

处罚时间	处罚类型	处罚次数	对应的被审计单位
2019	行政监管	5	
2020	行政监管	4	
2021	行政处罚	1	康美药业
	行政监管	4	
2022	行政处罚	1	广东榕泰
	行政监管	2	

数据来源：广东证监会

正中珠江曾排名广东第一，是广州最大也很老牌的会计师事务所，但截至 2019 年末，正中珠江注册会计师人数仅有 243 人，服务的 IPO 和上市公司数量有 101 家，平均每个项目只能分到 2-3 个人。由此可以看出，事务所的盲目扩大，但相对的员工数量和质量未有明显的提升，人员分配明显不足，在审计忙季的时候，事务所的通常做法就是寻找实习生，但是由于实践经验不足，往往审计质量也会较低，长此以往，事务所提供的审计报告质量会有所下降，审计失败的风险则会有所增加。而由于人员短缺，一个注册会计师可能要同时负责多家公司的审计工作，审计人员面临的工作压力过大，影响工作满意度和忠诚度，这就导致了

注册会计师出现未勤勉尽责行为的几率会大大提高。

#### 4.4.3 外部监管层面

##### (1) 行政处罚力度低

证监会对会计师事务所和注册会计师违规行为的主要处罚是警告、罚款、没收执业收入等，并处以收入 1-3 倍的罚款，但这对于会计师事务所的收入来说不值一提。部分会计师事务所收入见表 4.11。

表 4.11 2022 年部分会计师事务所本身业务收入

会计师事务所名称	2022 年业务收入（万元）
瑞华会计师事务所	277592.64
立信会计师事务所	250911.05
天健会计师事务所	134145.63
大华会计师事务所	123787.93
信永中和会计师事务所	117517.18

数据来源：中注协官网

如表 4.11 所示，事务所每年的收入都很高，其中瑞华事务所的年收入为 27.75 亿元，而信永中和则为 11.75 亿元。与其几十亿元的收入比起来，证监会对其违反规定的处罚是很少的。由于违法成本过低，惩罚力度不够，无法对其起到一定的警示效果。

正中珠江作为广东最大的会计师事务所，在 2018 年度报告中，正中珠江对 92 家企业进行了审计，总计达到了 1.21 亿元的审计收益。该公司收取的审计费用总金额排名所有审计 A 股上市公司年报会计师事务所第 18 位，平均每家公司收费 131 万元。而由于广东榕泰审计失败罚款的 130 万元相比，继续为其提供审计服务所带来的收益更高，那么会计师事务所极有可能选择高收益。因此，审计主体的违法成本低，很难形成有效地约束力。

##### (2) 外部监管环境不严密

广东榕泰于 2018 年就已经发生了财务舞弊，直到 2020 年才收到证监会的立

案调查，在 2021 年才对广东榕泰出具了行政处罚决定书，在此期间，广东榕泰仍虚增了大量利润，给众多投资者造成了经济损失。广东榕泰曾多次收到中国证监会、广东证监局的处罚，但仍有多次违规行为出现。对于审计失败的会计师事务所处罚最严重的是吊销执业许可和吊销注册会计师证书，但受到此处罚的相对较少，绝大多数情况还是警告、罚款没收营业收入等。

此外，由于我国上市企业众多，而监管机构受人力、物力制约等，每年不可能对每个公司进行检查，普遍采用的还是抽查的方式，抽查的大多数是已经被质疑或被爆出存在问题的公司。在这种情况下，如果会计师事务所与公司合谋或者注册会计师未勤勉尽责，则公司存在的问题很可能就会被隐藏，而难以被监管机构发现，就算最后被发现，也已经与开始造假时有一定的间隔，在这中间公司依旧是正常经营吸引投资，这就会造成广大投资者的经济损失。

## 5 加强勤勉尽责防范审计失败的建议

广东榕泰此次财务造假事件的暴露，反映出现存的体制仍存在众多问题，包括外部监管机构、会计师事务所及注册会计师，外部监管机构的失效就会冲击资本市场的发展，而会计师事务所未能很好发挥经济警察的作用，就会导致越来越多的财务造假事件，通过完善注册会计师勤勉尽责义务来减少审计失败，结合广东榕泰进行财务造假的行为来分析，对此事件进行思考，以此可以得出如下启示。

### 5.1 外部监管方面

广东榕泰的财务造假事件中外部监管部门的未勤勉尽责有着不可推脱的责任。我国资本市场日益庞大，但重大问题仍连续发生，最为关键的就是财务舞弊问题。公司的财务质量一直是各方关注的问题，但具体到某一家公司，由于利益等各方面的牵扯，极小部分的人就变成了舞弊的帮凶。因此，督促外部监管机构勤勉尽责就起到了至关重要的作用，外部监管部门可以从以下几个方面来进行防范：

#### 5.1.1 加大未勤勉尽责行为的监督和处罚力度

当前，中国证券监督管理委员会不可能对所有的审计报告都进行审核，只能对其中的一些进行周期性的检查。由于监管制度不健全，注册会计师更倾向于碰运气。中国证券监督管理委员会的处罚行为以罚金与警示为主，对于注册会计师来说，既没有严重到无法承受的地步，也没有造成严重的后果，因此难以得到注册会计师的足够关注，从而使注册会计师违规行为的成本有所下降。与对广东榕泰继续审计获得的收益来看，行为被暴露而可能遭受的处罚来说，继续审计收益更大。近五年来，也有同一事务所多次被证监会发布处罚决定，说明证监会对其未来业务的影响力度并不大。

因此我们可以通过以下几种途径加强监督和处罚，首先我们可以强化监督机制和明确责任追究制度，建立更加完善的监督体系，包括加强内部监督、行业监督和社会监督。内部监督可以通过加强公司治理、内部审计等方式进行；行业

监督可以通过行业协会或专业机构的监督来实现；社会监督可以借助媒体、公众举报等渠道；明确各级人员在未勤勉尽责行为中的责任，并建立相应的追究机制。对于未履行勤勉尽责义务的个人或机构，要依法依规进行严肃处理，包括行政处罚、经济赔偿、行业惩戒等。

其次可以提高处罚力度及建立信用体系，具体通过增加罚款金额，提高对未勤勉尽责行为的罚款金额，使处罚更具威慑力。罚款金额可以与违法行为的严重程度和造成的损失挂钩；对于严重的未勤勉尽责行为，可以暂扣或吊销相关人员的执业资格，限制其从事相关业务；还可以通过公开曝光的手段，将未勤勉尽责的个人或机构公开曝光，通过舆论压力促使其改正行为，并对其他市场参与者起到警示作用；然后可以建立连带责任制度，对于未勤勉尽责行为，不仅要处罚直接责任人，还可以追究相关领导和管理人员的连带责任。之后建立个人和机构的信用体系，将未勤勉尽责行为纳入信用记录，对失信者进行惩戒，提高市场参与者的自律意识。

最后需要加强信息披露，要进一步完善对上市公司信息披露监管的相关规定，加强对上市公司信息披露的监督管理，要以《证券法》为基础，以《公司法》为指导，制定一系列与信息披露监管相配套的法规。监管部门要切实履行监管职责，对违规行为予以及时处理。上市公司、中介机构和监管部门要增强风险意识和责任意识，不断强化内部管理制度，建立健全风险预警机制。与此同时，在加强外部监督方面要注重发挥社会舆论的监督作用，形成强大的监督压力。

通过以上措施的综合实施，可以加大对未勤勉尽责行为的监督和处罚力度，促使各方更加勤勉尽责，维护市场的正常秩序和公平竞争环境。

### 5.1.2 完善审计准则

审计准则中应对勤勉尽责进行明确的定义，包括其含义、范围和要求。同时，应制定具体的标准，以指导注册会计师在审计过程中如何履行勤勉尽责的义务。其次勤勉尽责要求注册会计师在审计过程中保持职业怀疑态度，对财务报表中的信息进行审慎评估。审计准则应进一步强调职业怀疑态度的重要性，并提供具体的指导。审计准则还应建立有效的监督和惩戒机制，对未履行勤勉尽责义务的注册会计师进行处罚。这将有助于提高注册会计师的责任意识和职业道德水平。

此外,我国审计准则与国际审计准则相比对勤勉尽责的规定还不够完善,我国审计准则可以参考国际准则,结合我国实际情况,进一步完善相关规定。审计准则应定期评估和更新,以适应不断变化的业务环境和审计实践。在评估和更新过程中,应充分考虑勤勉尽责的要求,确保准则的有效性和适用性。尽管目前的法律法规中对舞弊行为作出了具体的惩罚,但对舞弊的责任主体的定义却比较含糊,并且各个规定的惩罚力度也不尽一致。健全有关的法律规定,在很大程度上为监督机关的工作提供了保证,增强它的震慑效果,可从以下几个方面做起:第一、加大执法力度,坚决执行法律法规要求,从根源上杜绝公司的投机心理;第二、填补空缺的法律法规,完善更改不恰当的法律法规。

### 5.1.3 加强行业自律

从国际会计监管的发展趋势看,注册会计师行业的自律管理具有举足轻重的作用,对整个行业的健康发展具有不可替代的重要作用。注册会计师行业自律管理是一种动态管理,需要根据注册会计师行业的发展和变化情况,不断调整和完善。在整个监管体系中,监管部门是公共利益的代表者,而注册会计师行业自律组织是利益相关者利益的代表者,只有当二者的利益一致时才能实现有效的监管和服务。

健全完善行业自律组织,明确注册会计师行业协会的职责,实现行业管理与行业服务的有机结合,做到真正意义上的行业自律管理。明确注册会计师行业协会的职责,包括制定和监督执行注册会计师执业准则和相关政策;对注册会计师进行执业质量检查,对注册会计师违反执业准则和相关政策规定的行为进行调查、处理;对注册会计师遵守法律法规的情况进行监督检查,受理注册会计师的投诉,调解注册会计师与被审计单位之间的纠纷等。通过明确注册会计师协会的职责,从而实现注册会计师行业管理的规范化、制度化、程序化和科学化,提高注册会计师行业协会对会员服务和自我约束的能力。

## 5.2 会计师事务所方面

广东榕泰此次财务造假事件与会计师事务所的疏忽也是密不可分的,事务所发布的审计报告会产生重要的影响,因此,要加强会计师事务所遵守勤勉尽责义

务的意识，主要从以下几个方面展开：

### 5.2.1 深化质量控制体系建设

若会计师事务所的质量控制体系存在缺陷，发生审计失败的概率将会大大提升。因此，为降低注册会计师对审计风险的可接受水平，会计师事务所应加强内部对职业道德基本原则的遵守，并采取切实有效的措施。正中珠江虽然建立了三级复核体系，但是在实际操作上却不尽人意。为此，我们应当认真研究怎样才能提高审计质量控制体系，并以此来规范我国的审计工作。

在审计期间，若发现项目组成员的工作存在问题，应互相提醒，督促项目负责人适时进行审核，经验丰富的审计人员应当对经验不足成员的工作结果进行复查，以免由于缺乏经验而导致在审计工作中发生问题，确保他们在勤勉尽责的前提下不至出现差错的情况。同时，要督促主管会计师进行最后审核，指导注册会计师在执业过程中加强对审计成果的质量控制，确保其符合执业标准。

建立科学的质量控制体系，提升会计师事务所的风险意识，科学的质量控制体系是保证审计质量、防范风险的有效手段。会计师事务所应制定严格的质量控制制度，并在实际工作中严格执行，这是会计师事务所保证审计质量、防范风险的最重要环节。此外，在制定质量控制制度时，应充分考虑事务所的规模、业务性质和复杂程度等因素，制订合理的业务承接政策，避免由于业务承接过多而造成审计力量不足。在制定质量控制制度时，还应考虑到注册会计师对所审计项目风险的认识和评估，从而正确地确定审计项目的范围和重点。

### 5.2.2 建立有效地奖惩机制

为了避免在审计过程中出现职业倦怠，会计师事务所必须重视职业伦理基本准则的重要性。因此，管理层需要不时地制定出一套行之有效的战略来促使注册会计师更好地履行其专业职责。在完善事务所质量控制制度的前提下，实施相应的奖罚措施，是提高执业会计师勤勉尽责的关键。

首先，事务所需要明确其发展目标和核心价值观，并确保全体员工对此有清晰的认识。这样，员工们才能明白自己的工作如何与事务所的整体目标相契合。接下来，为每个岗位和工作职责制定明确、具体、可衡量的绩效标准。这些标准

应与事务所的目标相一致，能够准确评估员工的工作表现。定期进行绩效评估，及时给予员工反馈。这有助于他们了解自己的工作成果，明确需要改进的方向，同时也让他们感受到自己的工作表现得到了关注和重视。

对于在审计过程中勤勉尽责的注册会计师应给予多样化的奖励，包括物质奖励（如奖金、福利）和非物质奖励（如表扬、晋升、培训机会），这样可以激发员工的工作积极性和创新精神。对于在审计过程中未勤勉尽责的审计人员，出现违规行为或工作表现不佳的情况，要有相应的惩罚措施，如警告、降职、解雇等，这有助于维护事务所的纪律和正常工作秩序。

在实施奖惩机制时，公平公正的关键原则。所有员工都应在相同的标准下接受评估和奖励，避免偏见和优待。同时，保持沟通透明，及时向员工传达奖惩机制的细节和执行结果，让他们了解其中的原因和依据。此外，奖惩机制不是一成不变的，需要定期评估和调整。随着事务所的发展和变化，原有的机制可能不再适用，因此要根据实际情况进行优化和改进。

通过建立有效的奖惩机制，会计师事务所能够激发员工的潜能，使注册会计师在审计过程中能够更好的履行勤勉尽责的义务，提高工作质量和效率，增强团队合作精神，从而在激烈的市场竞争中脱颖而出，实现可持续发展。

### 5.2.3 完善审计治理控制体系

会计师事务所完善审计治理控制体系，是提升审计质量的重要途径。首先，要强化风险管理，建立科学的风险评估机制，及时识别和应对各种风险，降低审计风险。其次，制定严格的质量标准和流程，加强审计项目的监督和复核，确保审计质量。同时，注重人才培养，吸引和培养高素质的审计人员，提供专业培训和职业发展机会，提高团队整体水平。然后是需要建立良好的沟通机制，与客户、监管部门和其他相关方保持密切沟通，及时了解需求和反馈，提升服务质量。另外，建立有效的内部监督机制，设立独立的内部监督机构，对审计工作进行定期检查和评估，及时发现问题并整改，定期对审计治理控制体系进行评估，总结经验教训，不断完善和优化相关制度和流程。还需要建立良好的公司文化，打造诚信、专业、严谨的企业文化，引导员工树立正确的价值观和职业道德，培养勤勉尽责意识。最后，利用信息技术提升效率和质量，借助先进的信息系统提高工作

效率和管理水平，加强数据分析和风险预警，加强信息化建设，实现审计过程的数字化管理。

通过以上措施的综合实施，可以使会计师事务所的审计治理控制体系更加完善，提高审计人员的勤勉尽责意识，提升审计的质量和公信力，为社会提供更加优质的审计服务。

### 5.3 注册会计师方面

除了注册会计师自身专业能力不过关的因素外，提高注册会计师的勤勉尽责意识可以有效的减少因注册会计师未勤勉尽责导致的审计失败，因此我们可以从以下三个方面展开：

#### 5.3.1 提高审计人员职业道德

注册会计师应该按照勤勉尽责的过程因素和结论因素来开展自己的审计工作，将自己对勤勉尽责的认识尽可能地接近于监督部门，同时也要明白，审计工作的失败和注册会计师的勤勉义务之间的关系，而勤勉尽责并非只是一个纸上的程序，它所承载的是审计报告的目标客户的信赖与期待。

为了保护投资者的合法权益，应建立完善的民事责任制度，强化注册会计师的民事责任。在经济生活中，虚假会计信息损害了投资者的合法权益，也损害了注册会计师行业的信誉。我国在注册会计师责任制度方面还存在许多缺陷：首先，我国对注册会计师的民事责任采取无过错责任原则。当注册会计师因故意或重大过失导致财务报告出现虚假时，承担赔偿责任的主体一般是上市公司。而我国目前上市公司中的部分管理者为了自身利益，对于审计报告造假采取放任态度。因此，我们需要改变这种现状，在保证会计师事务所承担民事责任的同时，要鼓励其承担更多的社会责任。

正中珠江可以通过下列几个方面来强化员工的道德素质，第一，在企业的各个地方设立展板，突出职业道德的重要性，同时，还可以让员工自己制作海报，增强员工的参与度。因此让他们对职业操守的要求也越来越高。二是要进行一次专业伦理的自我评价和他人的评价，对那些在工作中表现得很好的员工，进行休假、奖金等诱人的激励，而不遵守职业操守的员工，则要受到惩罚。可以让员工

定期进行自我反省，并将其转化为对业绩优秀的员工进行激励，通过对员工进行激励，让员工认识到了职业道德的重要意义，并向事务所员工表达公司对职业道德的重视。三是把职业操守纳入岗位晋升的评价范围，把职业操守和职务晋升联系起来，让员工在进行审核的时候，始终牢记遵守职业伦理的重要意义。与此同时，公司的管理人员应当不定时地监控行动的成效，对影响执行不显著的行动可以撤销，并且可以随时增加更为有效的行动。

### 5.3.2 保持应有的职业谨慎

对注册会计师的职业怀疑可以帮助其更好地进行专业判断，并对可能出现的不正常现象产生警觉。被审计单位经常采取隐藏关联方、不披露关联方、将关联方转换为非关联方等方法来转移公司的财产，这些方法都很隐蔽，因此，注册会计师必须要有足够的职业怀疑，才能制定并执行一套有效的审计流程，防止审计工作的失败。

在进行风险识别和评估的过程中，要始终抱着一种怀疑的态度，深入了解被审核单位的内部管理、股权结构以及企业的经营环境，同时要对感觉到疑虑的地方提高警觉，同时还要对企业的管理层和治理层的信用情况进行评价。在风险应对阶段，具备与之对应的专业怀疑态度，有助于审计人员对发现的重大错报进行重新规划和执行，并在搜集到的审计资料的基础上，判断出上市公司中存在着哪些关联企业，是否存在与所搜集到的审计资料不一致的关联欺诈。此外如果企业利用关联方关系开展了多层次的交易，这就让与关联方交易变得更加复杂和隐蔽，而且有时即使是有了一些关联企业，也没有将其公开，当有欺诈发生时再进行交易也没有被公布，这给审计人员带来了大量的工作负担。因此，在开展关联业务审计的过程中，应当加大对关联企业和相关业务的审计力度，借鉴已有的研究成果，并加强各项目团队的相互交流和交流，拓展了解关联企业欺诈的新途径，归纳出一种能有效防范跨产业关联交易欺诈的一整套审计方法。

### 5.3.3 强化审计人员的继续教育

注册会计师是一个需要不断学习和提高的职业。首先，注册会计师需要不断学习新的会计法规和标准，以及最新的财务和税务知识。可以通过参加培训课程、

研讨会和会计师协会的活动来不断更新自己的知识。除了基本的会计知识外，注册会计师还可以进修一些专业知识，如财务分析、税务筹划、内部控制等。这些专业知识可以帮助注册会计师更好地理解和应用会计原理。其次，参与实践项目可以帮助注册会计师将理论知识应用到实际工作中，可以选择参与一些复杂的财务报表编制、审计或税务筹划项目，以提高自己的实践能力。注册会计师需要与客户、同事和管理层进行有效的沟通，可以通过参加演讲培训、写作课程和团队合作项目来提高自己的沟通技巧。注册会计师也应该密切关注行业的最新动态和发展趋势，可以通过阅读行业报告、参加行业会议和加入专业协会来了解行业的最新动态并建立良好的职业网络，这样可以获得更多的机会和资源，同时也可以从其他人的经验中学习。最后，注册会计师应该不断反思自己的工作表现，找出自己的不足之处，并制定改进计划，可以通过与同事和上级进行定期的反馈和评估来帮助自己不断提高。

## 6 研究结论与不足

### 6.1 研究结论

作为证券市场的“看门人”，注册会计师必须严格遵守有关的法律、规定和专职业准则，切不可走形式，在审计过程中，应充分、准确地搜集审计资料，并作出客观公正的评价。要树立“以质量为导向”的发展理念，从一个收入大所转向一个品质强所，建立健全审计市场，对低级的恶性竞争进行有效的管控，创造一个更健康的行业氛围，从长期来看，为审计信息使用者守护好审计净土。

本文基于注册会计师勤勉尽责的角度对正中珠江会计师事务所审计失败这一案例进行了案例分析，结论如下：

一是注册会计师由于未勤勉尽责导致审计失败既有内在因素，也有外在因素。

注册会计师除了要坚守独立性以外，还要保持足够的客观、公正，不能由于审计年度长期，就过度信赖被审计单位，为保持应有的职业谨慎，如果给予注册会计师过多的工作，或者是由于质量控制制度没有对其进行有效的监管，都会导致注册会计师低估勤勉尽责的影响，从而让其抱着碰运气的心态。外部监管的缺失也是注册会计师未勤勉尽责的重要影响因素，两个层面共同作用导致了注册会计师敢于在审计过程中不坚持勤勉尽责，最终导致审计失败的后果。

二是应该从外部监管、会计师事务所和注册会计师三个层面来督促注册会计师勤勉尽责，进而防范审计失败。对于外部监管，要增加处罚力度和完善审计准则，对于会计师事务所，要深化质量控制体系，使得事务所有一个良好的运行机制，制定有效地奖惩机制激励注册会计师勤勉尽责，同时要完善审计治理体系，对于注册会计师，要提高审计人员的职业道德，保持应有的职业谨慎，加强注册会计师的后续教育，提高知识水平，从而提高审计质量。

### 6.2 研究不足

注册会计师的勤勉尽责对于保证财务信息的质量和可靠性至关重要。然而，目前对于注册会计师勤勉尽责的研究可能存在一些不足之处。以下是一些可能的研究不足：

首先研究注册会计师的勤勉尽责需要深入了解他们的行为和动机。然而，这些因素可能受到多种因素的影响，如个人道德观念、职业压力、利益冲突等，使得研究变得复杂。其次确定注册会计师是否勤勉尽责可能需要详细的审计工作底稿、内部控制评估等信息。然而，这些数据可能受到保密和隐私限制，获取和分析可能具有挑战性。同时勤勉尽责的影响可能在长期内显现，但研究往往受到时间和资源的限制，难以评估长期效果。

为了克服这些研究不足，学者和行业专家可以进一步改进研究方法，加强数据收集和分析，以及与行业合作以更好地理解注册会计师的勤勉尽责。我将在以后的研究和工作中，继续丰富自己的学识，并持续地累积审计实务的经验。另外，在对广东榕泰进行审计的过程中，作者认为研究结果并不一定具有普适性。期望本课题能够从审计人员“勤勉尽责”的视角出发，为我国的审计实践提供有益的启示，并进一步完善我国关于审计失败的研究。

## 参考文献

- [1]Aruada, Benito. Audit Failure and the Crisis of Auditing[J]. European Business Organization Law Review, 2004, 5 (4) : 635-643.
- [2]Bowlin K.Risk-based Auditing,Strategic Prompts and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud[J].Socia Science Electronic Publishing2011(04):1231-1253.
- [3]Carcello J.Auditor Litigation and modified reporting on the bankrupt client[J].Journal of Accounting Review.1994.
- [4]Deangelo L E. Auditor independence, 'low balling',and disclosure regulation[J]. Journal of Accounting and Economics,1981,3(2):0-127.
- [5]Deangelo L E.Auditor size and audit quality[J]. Journal of Accounting & Economics, 2006,3(3):183-199.
- [6]Dennis Caplan, Saurav’K.Dutta.Managing the risk of misleading financial metrics inannual reports: A fist step towards providing assurance over managements discussion[J].Journal of Accounting Literature,2016,36.
- [7]Jaakko R oukk o,Mikko Paananen,Jarmo Vakkuri.Exploring the determinants of internal audit:evidence from ownership structure[J].International Journal of Auditing2017(1):25-39.
- [8]Jenni Kallunki,Juha-Pekka Kallunki,Lasse Niemi,Henrik Nilsson.IQ and Audit Quality:Do Smarter Auditors Deliver Better Audits?[J].Social Science Electronic Publishing2015(5):1191-3846.
- [9]Joel Seligman.The History Need for a Mandatory Disclosure System[J].1993.
- [10]Kilgore A,Radich R,Harrison G.The Relative Importance of Audit Quality Attributes[J].Australian Accounting Review,2011,21(3):253-265.
- [11]Mark L.De Fond,Clive S.Lennox,,Jieying ZhangThe Primacy of Fair Presentation: Evidence from Regulators and the Courts[J].AccountingHorizons,2018,32(3): 231-255.
- [12]Paul Lee, The USA Patriot Act and Due Diligence Requirements for Foreign

- Correspondent and Private Banking Accounts: Part I, Journal of Payment Systems Law, vol.2 no.2, March/April 2006, p.87-128.
- [13]Rodriguez.D, Building the section 11 due diligence defense for outside directors.Business Law Today, Vol.7 2012, p.1-4.
- [14]柏峻杰. 关联方交易审计中注册会计师勤勉尽责问题研究[D]. 浙江: 浙江工商大学, 2021.
- [15]陈佳声. 上市公司、审计师与监管机构的财务舞弊博弈研究[J]. 北京: 审计研究, 2014 (04): 89-96.
- [16]陈思喆. 上市公司关联交易舞弊手段与审计识别[J]. 湖北: 财会通讯, 2015 (10): 85-86.
- [17]成冲. 注册会计师“未勤勉尽责”具体表现[J]. 浙江: 经贸实践, 2018 (17): 116.
- [18]褚茂康, 左天燕, 王帆. 注册会计师勤勉尽责影响因素研究[J]. 北京: 中国注册会计师, 2020 (10): 39-44.
- [19]董明怀. 论注册会计师的勤勉尽责[J]. 北京中国总会计师, 2019(03): 96-97.
- [20]高榴. 证券资格会计师事务所勤勉尽责之实务分析——基于 2013-2017 年行政处罚案例的思考[J]. 北京: 中国注册会计师, 2018 (18): 75-79.
- [21]高文芳. 会计师事务所审计失败原因及防范策略研究[J]. 重庆: 知识经济, 2018 (14): 60-61.
- [22]郭凯. 注册会计师勤勉尽责研究——基于湖南千山药机审计失败案例[D]. 内蒙古: 内蒙古财经大学, 2022.
- [23]郝玉贵, 陈伊宁. 会计师事务所连续处罚与审计监管分析——以 L 会计师事务所为例[J]. 武汉: 财会月刊, 2018 (07): 151-155.
- [24]胡明霞, 窦浩铖. 我国会计师事务所审计失败成因及治理[J]. 武汉: 财会月刊, 2021 (15): 101-106.
- [25]胡明霞. 注册会计师法律责任认定如何适用新《证券法》第 56 条的思考[J].

- 北京：中国注册会计师，2021（03）。
- [26]黄辉. 上市公司关联交易审计风险的成因与防范[J]. 湖北：财会通讯，2009（27）：149-161.
- [27]黄世忠. 上市公司财务造假的八因八策[J]. 北京：财务与会计，2019（16）：4-11.
- [28]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[J]. 江苏：审计与经济研究，2017（02）：56-65.
- [29]李平, 王晓敏. 上市公司审计失败的现状和防范措施[J]. 天津：经营与管理，2011(09):8-9.
- [30]李青. 我国上市公司财务舞弊的动因及治理研究[J]. 北京：商场现代化，2017（07）：213-214.
- [31]李若山, 周莉珠. 论注册会计师的“勤勉尽责”[J]. 北京：中国注册会计师，2000（12）：12-14.
- [32]李寿喜, 何逸冰. 上市公司为何多年出现审计失败——基于航天通信的案例 分析[J]. 山西：会计之友，2017(05):127-130.
- [33]李爽, 吴溪. 审计意见变通及其监管：经验依据[J]. 北京：中国会计与财务 研究，2002(4):1-57.
- [34]李西青. 借壳上市方式引发的审计风险及应对措施探析[J]. 北京：财务与会 计，2019（15）：50-52.
- [35]李晓慧, 周羽杰. 对注册会计师职业怀疑缺失的问题分析与建议——以利安 达对天丰节能 IPO 审计失败为例[J]. 北京：中国注册会计师，2015（11）： 35-41+3.
- [36]李兆华, 罗梦迪. 会计师事务所审计失败的成因及对策分析——以瑞华审查 康得新为例[J]. 哈尔滨：现代审计与会计，2020（03）：4-6+9.
- [37]刘海英, 王庆茹. 会计师事务所审计失败原因分析[J]. 上海：内控与审计， 2022（06）：85-87.
- [38]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]. 北京：财会

- 学习, 2020(34):133-134.
- [39]刘明辉, 毕华书. 论审计职业怀疑的合理边界[J]. 北京: 会计研究, 2007(08): 76-80+96.
- [40]刘启云. 注册会计师审计失败原因与应对策略[J]. 湖北: 财会通讯, 2015(34): 117-118.
- [41]刘笑霞, 李明辉. 会计师事务所人力资本特征对审计延迟的影响[J]. 北京: 经济管理, 2016(1): 116-126.
- [42]卢芷昀. “勤勉尽责”庇护下的故意“疏忽”——以立信所审计金亚科技为例[J]. 甘肃: 财会研究, 2020(09): 55-60+80.
- [43]马文杰. ZH 会计师事务所对新绿股份审计失败案例研究——基于注册会计师勤勉尽责的角度[D]. 辽宁: 辽宁大学, 2022.
- [44]聂帆飞, 许冰昕. “三峡新材”财务造假审计失败的原因及对策思考[J]. 黑龙江: 绿色财会, 2014(09): 29-34.
- [45]彭恺. 注册会计师年报审计勤勉尽责案例研究——基于保留意见的视角[D]. 上海: 华东政法大学, 2021.
- [46]乔鹏程. 瑞华受罚事件与注册会计师职业谨慎性反思[J]. 武汉: 财会月刊, 2020(01): 99-104.
- [47]秦荣生. 审计失败的成因及规避[J]. 北京: 审计研究, 2012(01): 11-16.
- [48]权熙元. 关联方交易审计风险研究——以正中珠江审计广东榕泰为例[D]. 河北: 河北大学, 2022.
- [49]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: 河南财政税务高等专科学校学报, 2019, 25(4): 14-16.
- [50]汤健, 匡露. 基于注册会计师勤勉尽责视角的审计失败反思[J]. 北京: 中国市场, 2022(12): 166-168.
- [51]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.

- [52]王思懿. 新《证券法》下上市公司财务造假零容忍监管研究——以广东榕泰为例[J]. 湖北: 现代商贸工业, 2023 (06): 127-130.
- [53]沃巍勇, 罗联玥. 浅析函证不当导致审计失败的原因及其应对措施[J]. 北京: 中国注册会计师, 2018 (05): 81-83.
- [54]吴溪. 审计失败中的审计责任认定与监管倾向: 经验分析[J]. 北京: 会计研究, 2007 (07): 53-61+96.
- [55]吴治国. 企业审计失败的原因与对策分析[J]. 北京: 财会学习, 2020(18):186-187.
- [56]谢获宝, 刘芬芬, 惠丽丽. 能力不足还是独立性缺失——基于污点审计师审计质量的实证检验[J]. 北京: 审计研究, 2018 (03): 71-79.
- [57]徐瑞. 华泽镍钴审计失败案例研究——基于注册会计师勤勉尽责的角度[D]. 山东: 山东大学, 2019.
- [58]杨洁. 会计师事务所组织文化对审计质量的影响探析[J]. 湖北: 财会通讯, 2019, 816(16):105-109.
- [59]叶陈刚, 王云汉. 会计师事务所审计失败问题研究[J]. 山西: 会计之友, 2020 (20): 36-42.
- [60]叶凡, 叶钦华, 黄世忠. 应收账款舞弊的识别与应对——基于广东榕泰的案例分析报告[J]. 北京: 财务与会计, 2021 (21): 25-29.
- [61]张旺峰. 事务所规模、审计任期与审计质量[J]. 武汉: 财会月刊, 2018(02):135-142.
- [62]郑朝晖. 会计师虚假陈述与勤勉尽责的认定[J]. 江苏: 审计与经济研究, 2001 (04): 44-47.
- [63]周淳. 证券发行虚假陈述: 中介机构过错责任认定与反思[J]. 深圳: 证券市场导报, 2021 (7):70-79.
- [64]左聪慧. 康得新财务舞弊: 外部审计是否勤勉尽责[D]. 天津: 天津商业大学, 2020.

## 附录

### 问卷调查表

尊敬的先生/女士：

您好！本问卷旨在了解注册会计师勤勉尽责的影响因素。您的回答将对我们的研究提供宝贵的参考。请根据您的实际情况和经验，回答以下问题。本问卷采用匿名方式，所收集的信息将仅用于学术研究，不会泄露给任何第三方。

#### 一、 基本信息

1. 您的性别 ( )

A. 男 B. 女

2. 您的年龄 ( )

A. 25 岁以下 B. 26-35 岁 C. 36-45 岁 D. 46 岁以上

3. 您的教育程度 ( )

A. 大专及以下 B. 本科 C. 硕士 D. 博士及以上

4. 您的履职单位 ( )

A. 会计师事务所 B. 企业 C. 行政事业单位

5. 您是否具有注册会计师证书 ( )

A. 是 B. 否

6. 您的专业 ( )

A. 会计/审计/财务管理 B. 管理学 C. 经济学 D. 其他

#### 二、 对注册会计师行业的了解

1. 您是否了解注册会计师的职责和义务？ ( )

A. 非常了解 B. 比较了解 C. 不太了解 D. 完全不了解

2. 您认为注册会计师的勤勉尽责对行业的重要性如何？ ( )

A. 非常重要 B. 比较重要 C. 一般 D. 不太重要 E. 完全不重要

#### 三、 注册会计师勤勉尽责的影响因素

该部分主要在于了解在整个审计实务过程中，影响因素对注册会计师勤勉尽责所产生的影响的大小，请您在以下四个表格中选择您所认为的选项并打“√”。

影响因素	极其重要	很重要	有点重要	不重要
------	------	-----	------	-----

学历背景				
职业判断与职业怀疑				
独立性				
工作年限				
职业道德意识				
人际交流能力				
信息技术				
年龄				
对被审计单位了解程度				
审计项目时间				
被审计单位公司性质				
被审计单位财务人员水平				
被审计单位配合程度				
被审计单位公司结构				
被审计单位有无内部审计机构				
被审计单位提供信息完整程度				
被审计单位行业状况				
外部监管				
审计准则和法律法规				
审计项目组成员				
事务所奖惩机制				
事务所组织形式				
外部声誉				
审计收费				
质量控制				

#### 四、其他相关问题

1. 您认为当前注册会计师行业存在的主要问题是什么？（可多选）（ ）
  - A. 道德水准不高
  - B. 专业能力不足
  - C. 行业竞争激烈
  - D. 监管不力
  - E. 其他（请注明）
  
2. 您对提高注册会计师勤勉尽责水平有什么建议？（可多选）（ ）
  - A. 加强职业道德教育
  - B. 提高专业能力和知识水平
  - C. 改善工作环境和减轻工作压力
  - D. 加强行业监管和处罚力度
  - E. 建立健全的公司治理和内部控制制度
  - F. 其他（请注明）

非常感谢您抽出时间参与我们的调查。您的意见和建议对我们非常重要，将有助于改进注册会计师行业的发展。如果您有其他任何想法或建议，欢迎在下方空白处填写。

再次感谢您的参与和支持！

## 致谢

行文至此，落笔之处，我的学生生涯即将画上句号。在此，谨对各位给予我的大力支持与协助的各位同学老师致以诚挚的谢意。

首先，我要感谢我的导师。感谢您在我研究生阶段的悉心指导和耐心解答，让我在学术道路上越走越稳。在我刚开始研究这个课题时，我对很多概念和方法都不太理解，是您不厌其烦地给我解释和指导，让我逐渐掌握了研究的要领。您还经常鼓励我参加学术会议和交流活动，拓宽了我的视野和思路。没有您的指导和支持，我不可能完成这篇论文。

其次，我要感谢全体教师和工作人员。感谢你们在我学习期间给予我的关心和支持，让我能够在良好的学习环境中不断成长。特别是在我遇到困难和挫折时，你们总是第一时间为我提供帮助和鼓励，让我感受到了大家庭的温暖。

我还要感谢我的家人和朋友们，你们一直以来对我的支持和鼓励，让我有信心和动力完成这篇论文。在我遇到困难和挫折时，你们总是在我身边给我安慰和支持，让我相信自己能够克服一切困难。再次感谢父母无私的付出与支持。

最后，我要向所有帮助过我的人表示感谢。感谢你们在我研究过程中给予我的帮助和支持，让我能够顺利完成这篇论文。你们的支持和鼓励是我前进的动力，让我相信自己能够做得更好。

谨向所有支持和帮助过我的人们表示最诚挚的感谢！祝所有老师身体健康，工作顺利，感谢所有老师默默无闻的付出！