

分类号
U D C

密级
编号 10741



硕士学位论文
(专业学位)

论文题目 冲突理论视角下中天运对胜通集团
审计失败案例研究

研究生姓名: 张书萍

指导教师姓名、职称: 李长兵 教授

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

本人声明所提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： 张书萍 签字日期： 2024.5.31.

导师签名： 李长兵 签字日期： 2024.5.31.

导师(校外)签名： 张晓明 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內容。

学位论文作者签名： 张书萍 签字日期： 2024.5.31.

导师签名： 李长兵 签字日期： 2024.5.31.

导师(校外)签名： 张晓明 签字日期： 2024.5.31.

**A case study of Zhongtianyun's failure
to audit Shengtong Group from the
perspective of conflict theory**

Candidate: Zhang Shuping

Supervisor: Li Changbing Zhang Xiaoming

摘 要

当前,我国经济飞速发展,资本市场日趋完善,企业在迎来机遇的同时也会面临许多挑战。随着企业数量的不断增多,市场竞争也愈发激烈,为了能抢占更大的市场份额,获得更多的利润空间,一些企业不惜冒着被处罚的风险进行财务舞弊。与此同时,由于财务舞弊所导致的审计失败案件也日渐频发,审计失败的发生不仅损害了股东和投资者的利益,而且降低了审计行业的公信力,从而影响资本市场的良性发展。审计失败案件的频频发生引起了理论和实务界的广泛思考与研究,探究影响审计失败的根源性原因和相应规避方法已经成为当前业界高度关注的问题。

本文选取中天运会计师事务所对胜通集团的审计失败为案例研究对象,从审计冲突视角切入,采用文献研究法和案例分析法分析审计失败发生的原因。首先,搜集和整理了目前国内外学者关于审计失败和审计冲突的研究,在深入分析文献之后对审计失败和审计冲突理论的相关概念和理论进行了梳理。其次,根据审计不同阶段的冲突和目前我国资本市场审计失败现状,对传统“N&P”审计冲突模型进行了优化。再次,将优化后的审计冲突模型应用到胜通集团审计失败案例分析中,主要分析胜通集团向中天运施加压力的可能性因素、中天运事务所抵御胜通集团压力的力量,从而探究影响审计失败的关键因素。最后,基于审计冲突视角,从加强会计师事务所合规审计的力量、增加注册会计师抵抗压力的能力以及提高监管部门的监管力度三个方面来规避审计失败的发生。本文的研究能够深入探究审计失败的根本原因,希望能对其他会计师事务所防范审计失败提供一定的参考和借鉴意义。

关键词: 审计失败 审计冲突模型 注册会计师

Abstract

At present, China's economy is developing rapidly, the capital market is becoming more and more perfect, and enterprises will face many challenges while welcoming opportunities. With the increasing number of enterprises, market competition is becoming more and more fierce, in order to seize a larger market share, gain more profit space, some enterprises at the risk of being punished for financial fraud. At the same time, audit failures caused by financial fraud are becoming more frequent. The occurrence of audit failures not only damages the interests of shareholders and investors, but also reduces the credibility of the audit industry, thus affecting the benign development of the capital market. The frequent occurrence of audit failure cases has caused extensive thinking and research in the theoretical and practical circles. Exploring the root causes of audit failure and corresponding circumvention methods has become a highly concerned issue in the current industry.

This paper selects the audit failure of Zhongtianyuan Accounting Firm to Shengtong Group as the case study object, starting from the perspective of audit conflict, uses literature research method and case analysis method to analyze the causes of audit failure. First of all, this paper collects and sorts out the current researches of domestic and foreign scholars on audit failure and audit conflict, and sorts out the relevant concepts and theories

of audit failure and audit conflict theory after an in-depth analysis of the literature. Secondly, the traditional "N&P" audit conflict model is optimized according to the conflict in different stages of audit and the current audit failure in China's capital market. Thirdly, the optimized audit conflict model is applied to the analysis of audit failure cases of Shengtong Group, which mainly analyzes the possibility factors of Shengtong Group exerting pressure on Zhongtian Yun Group and the strength of Zhongtian Yun firm resisting the pressure of Shengtong Group, so as to explore the key factors affecting audit failure. Finally, based on the perspective of audit conflict, this paper tries to avoid audit failure from three aspects: strengthening the power of compliance audit of accounting firms, increasing the ability of CPAs to resist pressure and improving the supervision of regulatory departments. The research of this paper can deeply explore the root cause of audit failure, and hope to provide some reference and reference for other accounting firms to prevent audit failure.

Keywords: Audit failure; Audit conflict model ; Certified Public Accountant

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景与研究意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 文献综述.....	2
1.2.1 审计失败定义综述.....	2
1.2.2 审计失败成因综述.....	3
1.2.3 审计失败对策综述.....	4
1.2.4 冲突理论综述.....	6
1.2.5 文献述评.....	7
1.3 研究内容及方法.....	7
1.3.1 研究内容.....	7
1.3.2 研究方法.....	8
1.3.3 技术路线图.....	8
2 相关概念与理论基础	10
2.1 相关概念.....	10
2.1.1 审计失败的界定.....	10
2.1.2 审计责任的概念.....	10
2.2 理论基础.....	11
2.2.1 审计冲突理论.....	11
2.2.2 委托代理理论.....	13
2.3 基于审计失败现状优化审计冲突模型.....	14
2.3.1 审计失败的现状.....	14
2.3.2 审计双方在不同阶段的冲突分析.....	18
2.3.3 审计冲突模型的优化.....	20
3 胜通集团审计失败案例概述	25

3.1 胜通集团案例背景概况.....	25
3.1.1 胜通集团简介.....	25
3.1.2 中天运会计师事务所简介.....	25
3.2 中天运审计胜通集团事件概况.....	26
3.2.1 中天运会计师事务所审计失败案例回顾.....	26
3.2.2 证监会处罚结果.....	26
3.3 胜通集团财务舞弊手段.....	28
3.3.1 制作虚假财务账套.....	28
3.3.2 篡改审计后的财务报表.....	29
3.4 中天运事务所审计失败表现.....	30
3.4.1 识别、评估重大错报风险存在缺陷.....	30
3.4.2 函证程序执行不恰当.....	30
3.4.3 控制测试实施不当.....	31
3.4.4 未审慎评价审计证据.....	31
4 基于审计冲突模型的审计失败案例分析.....	32
4.1 胜通集团向中天运施加压力的可能性.....	32
4.1.1 审计收费的决定权.....	32
4.1.2 业绩下滑的压力.....	33
4.1.3 无保留审计意见的重要性.....	35
4.1.4 公司治理结构欠佳.....	36
4.1.5 管理层道德水平低.....	38
4.1.6 外部监管滞后，处罚力度轻.....	38
4.2 中天运抵御胜通集团压力的力量.....	39
4.2.1 注册会计师专业能力不足.....	39
4.2.2 重要审计程序实施存在缺陷.....	41
4.2.3 审计师职业道德水平低.....	43
4.2.4 质量管理体系存在缺陷.....	43
4.2.5 违法成本低.....	44
4.3 中天运与胜通集团各阶段冲突分析.....	44

4.3.1 审计业务约定阶段.....	44
4.3.2 审计业务执行阶段.....	45
4.3.3 审计业务完成阶段.....	47
4.4 审计双方博弈分析.....	48
5 冲突理论视角下审计失败防范建议.....	51
5.1 提升会计师事务所合规审计的力量.....	51
5.1.1 加强事务所内部质量控制.....	51
5.1.2 重视审计业务执行过程，提高审计质量.....	51
5.2 增加审计师抵抗压力的能力.....	52
5.2.1 加强职业道德建设，提高审计师独立性.....	52
5.2.2 提升审计师执业能力.....	52
5.2.3 严格执行审计程序.....	53
5.3 加强监管部门的监管力量.....	54
5.3.1 加大监管力度，提高违规成本.....	54
5.3.2 营造良性审计竞争市场.....	55
6 研究结论与展望.....	56
6.1 研究结论.....	56
6.2 研究不足与展望.....	57
参考文献.....	58
后 记.....	62

1 绪论

1.1 研究背景与研究意义

1.1.1 研究背景

世界经济的飞速发展，资本市场空前繁荣，但与此同时投资环境也变得更加复杂。在党的二十大的精神指导下，审计人员应当进一步增强审计责任意识，创新审计方法，把握新时代审计工作的目标和前进方向，依法履行审计监督职能，推动我国审计工作高质量发展。随着《证券法》的修改和完善，证监会已经加大对审计失败的处罚力度，但近些年审计失败案件仍然时有发生，这不仅让投资者对注册会计师出具的审计报告失去信任，同时也不利于资本市场的健康发展。

在审计失败案例中，不论是注册会计师主观上与被审计单位串通舞弊进行审计合谋导致审计失败，还是客观上由于专业胜任能力不强、职业怀疑能力不足导致审计失败，注册会计师都应对审计失败承担相应的责任。不同的审计主体在审计过程中都有自己的动机，因此各主体之间不可避免地存在不同程度的冲突。管理层需要对企业所有者负责，确保自身收益并获得持续经营的资格。而审计师受到社会大众的监督，需要向社会公众提供真实可靠的审计报告，因此审计师在审计工作中应确保自身相对独立性。审计师只有在审计工作中保持较高的独立性，才能客观、公允地对被审计单位财务报告发表审计意见，独立性是保证审计工作质量的关键。但现实情况是审计师与被审计单位管理层之间通常会存在利益冲突，审计师在面对管理层威逼利诱的情况下容易丧失其独立性，从而出现审计行为偏差，最终反映在不恰当的审计报告上面。有鉴于此，本文从审计冲突视角出发，运用审计冲突模型研究审计师与管理层在审计过程中的力量冲突，从审计冲突视角切入找出导致审计失败的原因，并提出相应的审计失败规避建议，以期可以提高审计质量。

1.1.2 研究意义

1.1.2.1 理论意义

到目前为止,学术界对审计失败已经有了较为全面和深入的研究,主要是从审计失败的概念界定、审计失败的原因分析以及审计失败的规避策略等方面进行研究,但相对较少从审计冲突视角研究审计失败问题。本文选择中天运会计师事务所对山东胜通集团股份有限公司审计失败的案例作为研究对象,将审计冲突模型运用到审计失败分析中,从而能客观地展示审计主体与审计客体的力量对比,进而进行审计双方的博弈分析,明确在审计过程中不同主体对审计结果的影响,以此得出更全面客观的审计失败原因,从而提出更有效的审计失败规避策略。在冲突视角下研究审计失败能够在一定程度上充实审计冲突理论和审计失败理论的研究。

1.1.2.2 实践意义

审计失败研究对会计师事务所、注册会计师、投资者以及审计行业的发展都具有实践意义。首先,有利于加强会计师事务所的风险防范意识,事务所能够审慎承接审计工作,制定严谨的审计程序,从而提高审计质量。对于注册会计师而言,有利于帮助其识别舞弊风险点,改善审计方法,提高专业胜任能力。其次,有助于投资者更清晰地了解被审计单位的真实的经营状况和财务状况,从而更加合理地进行投资决策,减少投资风险。最后,通过审计冲突模型分析审计失败原因,可以清晰地展示审计双方对审计失败应负的责任,监管部门可以明确监管的重点和难点,从而提升监管效力,促进审计行业健康有序地发展。

1.2 文献综述

1.2.1 审计失败定义综述

通过梳理国内外文献,学术界关于审计失败的概念界定主要分为两种观点。一部分学者支持审计失败结果论,他们认为只要审计师的审计结论不符合被审计单位实际经营情况,就被认定为审计失败。另一部分学者支持审计失败过程论,

他们认为审计失败的认定主要是看审计师在审计过程中是否严格按照审计准则的要求完成审计工作，其中审计失败过程论是被大多数学者所认同的主流观点。

在支持结果论的学者中，陈志强（2006）认为，审计失败的确认不能仅仅以审计师是否遵循审计准则为标准，更应该确认的是审计结果是否达到审计目标，同时审计意见是否反映被审计单位的真实情况。Kabir 和 Rahman（2016）也认为只要审计结果不能客观公允地反映被审计单位的实际财务状况，就不需要再看审计师在执业过程中准则的遵守情况。

与此同时，更多的国内外学者支持审计失败过程论。刘明辉（2011）认为由于被审计单位存在重大错报，但注册会计师在执行审计工作时没有严格遵守审计准则的要求，未准确识别和发现重大错报风险，最终出具了错误的审计结论，就被认定为审计失败。李杰和佐岩（2018）认为审计失败的判断标准应该为审计师在执行审计工作时是否表现出专业性和谨慎性，是否严格按照审计准则要求执行审计程序，他们认为审计过程比审计结果更加重要。Anthony（2015）也认为审计失败就是审计师没有按照审计准则的规定执行审计程序，从而发表了不恰当的审计意见。

1.2.2 审计失败成因综述

首先，从审计主体角度分析审计失败的原因。褚洪生（2019）指出审计失败的发生和事务所的管理密切相关，事务所忽视审计质量的控制，对审计人员的监督、约束力不够等问题容易出现审计失败。马兰等人（2003）和孙宗彬（2023）审计失败的原因包括审计师在审计过程中缺乏职业谨慎以及没有严格遵循审计准则的规定执行审计工作。曾丽颖（2023）认为当注册会计师专业能力不足、独立性较弱的情况下，会加大审计失败的风险。K. Kelli Saunders 和 Marsha B. Keune（2023）从另外一个角度研究了审计团队中缺乏经验的新手审计师，他们通过向多名审计实习生发放问卷调查发现，新手审计师从事超过其专业能力的审计工作以及事务所没有及时对新手审计师进行培训，最终会影响审计质量，直接导致审计失败。Osim 和 Umoffong（2020）认为注册会计师在审计过程中未勤勉尽责、

审计方法使用不当、对客户的高度依赖以及无视审计准则规定最终会引起审计失败。

其次，从审计客体角度分析引起审计失败的原因。苏亚莉等（2022）认为，企业在经营过程中受到外部环境的影响可能会带来经营风险，这种风险可能会导致管理层出现舞弊的动机，而企业舞弊行为增加了注册会计师审计工作的难度，更容易发生审计失败。与此同时，胡明霞和窦浩铖（2021）发现了企业“一股独大”的股权结构会容易造成内部治理结构混乱，从而导致董事会和监事会不能对企业管理层的舞弊行为进行约束和监管，增加审计风险。叶陈刚（2015）认为被审计单位治理结构不完备、管理层道德水平低是引起审计失败的重要原因，此外，管理层如果存在超越能力的对赌协议和业绩承诺也会进一步增加管理层经营压力，管理层更有可能进行财务舞弊。潘琰、朱灵子（2018）亦表示，公司经营策略不合理、内部治理失衡、管理层舞弊更容易引起审计失败。根据 Bhasin M L（2016）的研究结果，公司治理结构存在缺陷会增加审计失败的风险。Widmann（2021）研究认为，当被审计单位内部控制失效时，审计失败的风险会随之增加。

最后，从外部环境角度分析，国内外学者都认为目前我国外部监管存在监管处罚力度不足、监管滞后性严重等问题，从而增加了审计失败的风险。朱松，柯晓莉（2018）通过研究得出审计监管部门对审计失败的处罚力度仍然是不足的结论。郝玉贵和陈伊宁（2018）认为目前我国监管部门对审计失败的处罚方式较为单一，主要是以行政处罚为主，并且在衡量标准上很难判定刑事责任和民事责任，因此很难对违法者起到威慑作用。国外学者 Raymond（1994）的看法是审计质量与外部监管力度紧密相关，外部监管越严格，审计报告的质量就会越高，审计失败的可能性也很小，这是因为事务所要避免因低质量的审计报告受到监管机构的处罚。

1.2.3 审计失败对策综述

首先，从审计主体提出审计失败的规避策略。毛艳羚（2016）认为事务所要严格落实回避制度，同时加强对审计师的职业道德培训，保证审计师的独立性，

避免审计师的审计意见受到被审计单位管理层干扰。刘海英和王庆茹（2022）提出，审计师在执行审计工作时，对于同一个项目的审计风险评估不能一成不变，应按照实际情况进行风险评估，在审计过程中要时刻保持职业谨慎和职业怀疑。陈晓刚（2020）对审计师提出了一些规避审计失败的建议，审计人员应当做好风险评估和实质性分析程序，有效识别审计风险点，对高风险审计业务给予高度的关注，做好实质性测试以降低审计风险，从而有效避免审计失败。张文荣和张景瑜（2021）认为审计人员的专业能力直接影响审计工作质量，审计人员的执业能力在很大程度上能够决定审计质量，因此审计人员应不断学习和积累审计工作经验，提升和巩固专业能力。Fiona 等（2015）认为事务所应当根据审计风险的风险程度来实施不同的质量控制机制，根据审计业务的复杂程度设计不同的审计质量复核程序，从而避免审计失败的发生。

其次，从审计客体角度提出审计失败的规避策略。张英明和徐晨（2021）提出上市公司应该完善对高层管理人员的选聘制度，打造高素质高水平的专业化高管团队，并且加强对高层管理的监督工作，对高层管理的权力进行制约，防止其发生舞弊等违规行为。胡明霞（2021）认为从被审计单位角度防范审计失败，首先应建立良好的内控体系，完善公司内部治理机制；其次管理人员应树立诚信意识，如实向审计方提供被审计单位材料；最后应当进一步加强企业内部监督机制。Bhasin（2017）认为为了有效防止审计失败的发生，企业应当建立健全的内部治理机制，营造良好的工作环境，遏制财务舞弊的行为。

最后，从外部环境角度提出审计失败防范对策。国内学者肖蝶和张亚兰（2019）认为外部监管越严格，越能对审计主体和审计客体的行为起到规范和约束的作用。因此相关部门应该加大对审计失败的处罚力度，增加舞弊和审计失败的违法成本，有效遏制事务所和被审计单位的违规行为。吴勋、王彦（2021）指出，目前我国对审计工作的监管存在多头监管的现象，各部门之间相互推诿，监管效率低下。因此应该加快整合监管力量，形成监管合力，避免多头监管、相互推诿的情况出现，从而提高监管效率。Dennis(2016)认为扩大审计范围、提高监管部门监管力度可以有效减少企业舞弊的行为，从而降低审计失败的可能性。

1.2.4 冲突理论综述

Arieh Goldman 和 Benzion Barley (1974) 认为审计师和被审计单位管理层存在利益冲突, 管理层为了追求更大利益, 希望审计师出具无保留审计意见, 而审计师需要对审计报告负责, 要考虑投资者和社会公众的利益, 由此审计双方会产生利益冲突。审计冲突实质上是审计双方权力博弈的过程, 但在这个过程中管理层占据优势地位, 如果事务所或注册会计师没有良好的职业道德意识, 只追求利益最大化, 那么就很容易造成审计失败。Donald R. Nichols 和 Kenneth H. Price (1976) 指出审计冲突是审计师和管理层在审计过程中的力量博弈, 审计双方的行为选择会影响审计的独立性, 最终会造成审计行为偏差。毛育晖和于雳 (2014) 通过构建审计师与客户之间的博弈树模型发现, 审计师在职业道德缺失且外部监管环境薄弱的情况下, 很容易与被审计单位进行审计合谋。苏亚莉 (2022) 认为审计冲突存在于审计各个阶段。在初步业务活动阶段, 审计师与管理层会存在道德水平和审计收费的冲突。在审计业务执行阶段, 被审计单位如果存在舞弊动机, 就会向注册会计师施加压力, 审计师发表的审计意见可能会受到干扰。在审计报告阶段, 审计师可能会为了保持与被审计单位的合作关系而发表不真实的审计意见。国内学者胡继荣和张晴 (2005) 认为审计市场更像买方市场, 管理层拥有事务所的选聘权和审计收费决定权, 审计师在与管理层的力量博弈过程中, 一方面既要严格遵循审计准则的要求完成审计工作, 另一方面又想与客户保持长期合作关系, 以期获得更多的收入。施文娟 (2020) 认为, 当管理层对无保留审计意见需求较强烈时, 管理层可能会利用自身的权利向会计师事务所施加压力, 此时审计主体与审计客体就会存在审计冲突, 审计师会陷入两难境地, 严格审计可能会面临失去审计客户的风险, 而选择妥协则会产生审计失败的风险和后果, 不仅会受到监管部门的处罚, 事务所自身的声誉也会受到严重影响。石岩林 (2015) 则指出, 如果会计师事务所和管理层能够平衡好利益冲突, 则能够提高审计工作效率, 审计师也能保持较高的独立性, 避免审计失败的发生。

1.2.5 文献述评

通过梳理国内外关于审计失败的文献,发现国内外学者对于审计失败的研究已经形成了一个较为成熟的研究体系。首先是关于审计失败的界定问题,尽管目前许多学者对审计定义看法不一,但主流观点是审计失败过程论,认为判定审计失败的关键标准为审计师是否严格遵守了审计准则。其次,国内外学者在研究审计失败的成因和规避方法时,主要是从审计主体、审计客体以及外部监管角度进行分析。造成审计失败发生的原因主要有审计师专业能力不足、独立性缺失、事务所质量控制存在缺陷、被审计单位存在舞弊行为以及外部监管环境薄弱。规避审计失败的方法主要有事务所落实好回避制度、审计师自身提高专业能力和保持职业怀疑、被审计单位建立内部审计部门、完善内部治理机制、监管部门提高监管效力等。

虽然审计失败存在较多的共性,但是关于审计失败的建议大多还是较为广泛和空洞。最后,我国关于审计冲突的研究还处于起步阶段,因此还需要不断地深入探索。本文选取中天运会计师事务所对胜通集团的审计失败案例,引入审计冲突模型,利用审计冲突模型分析中天运事务所和胜通集团的行为动机和选择,寻求避免审计失败的根源性措施,从而减少审计失败的发生。

1.3 研究内容及方法

1.3.1 研究内容

本文主要由六个章节构成:

第一章为绪论,从审计失败的研究背景和意义入手,梳理了目前国内外关于审计失败和审计冲突理论的相关文献,之后介绍了本文的研究内容及方法。

第二章为相关概念与理论基础。首先界定了审计失败的概念,其次阐述了审计失败研究过程中所运用到的研究理论和方法,并根据当前资本市场审计失败现状对原有审计冲突模型进行了进一步优化。

第三章为案例介绍。主要介绍中天运会计师事务所对胜通集团审计失败的案

例背景、胜通集团舞弊的方式、中天运事务所审计失败表现以及证监会对审计双方的处罚结果。

第四章基于优化后的审计冲突模型对审计失败成因进行了分析，主要分析胜通集团向中天运施加压力的可能性因素、中天运事务所抵御胜通集团压力的力量，从而探究影响审计失败的关键因素。

第五章在冲突理论视角下提出审计失败防范建议。针对上一章节审计失败的具体原因，在冲突理论视角下从会计师事务所、注册会计师以及监管部门三个角度提出了相应的审计失败防范建议。

第六章为结论与展望。该部分对全文进行总结并得出研究结论，并提出研究过程中的不足之处以及对未来研究的展望。

1.3.2 研究方法

（一）文献研究法

利用知网、维普网等平台进行文献搜集和阅读，梳理出关于审计失败和审计冲突理论的相关研究，然后进行文献综述的撰写，从而为后续审计失败分析提供理论基础，同时将审计冲突模型运用到审计失败案例分析中。在会计师事务所和案例企业的数据资料获取方面，主要是通过中国证监会对外发布的行政处罚公告、东方财富网、新浪财经网等渠道来获取论文撰写中需要用到的数据和资料。

（二）案例分析法

本文选取中天运事务所对胜通集团的审计失败案例，根据目前我国资本市场注册会计师审计失败现状，对原 N&P 审计冲突模型进行了优化。利用优化后的模型分析了胜通集团和中天运事务所在审计过程中存在的博弈冲突，进一步挖掘审计失败发生的深层原因，最后提出相应的规避策略。

1.3.3 技术路线图

本文的研究框架图如下图 1.1 所示：

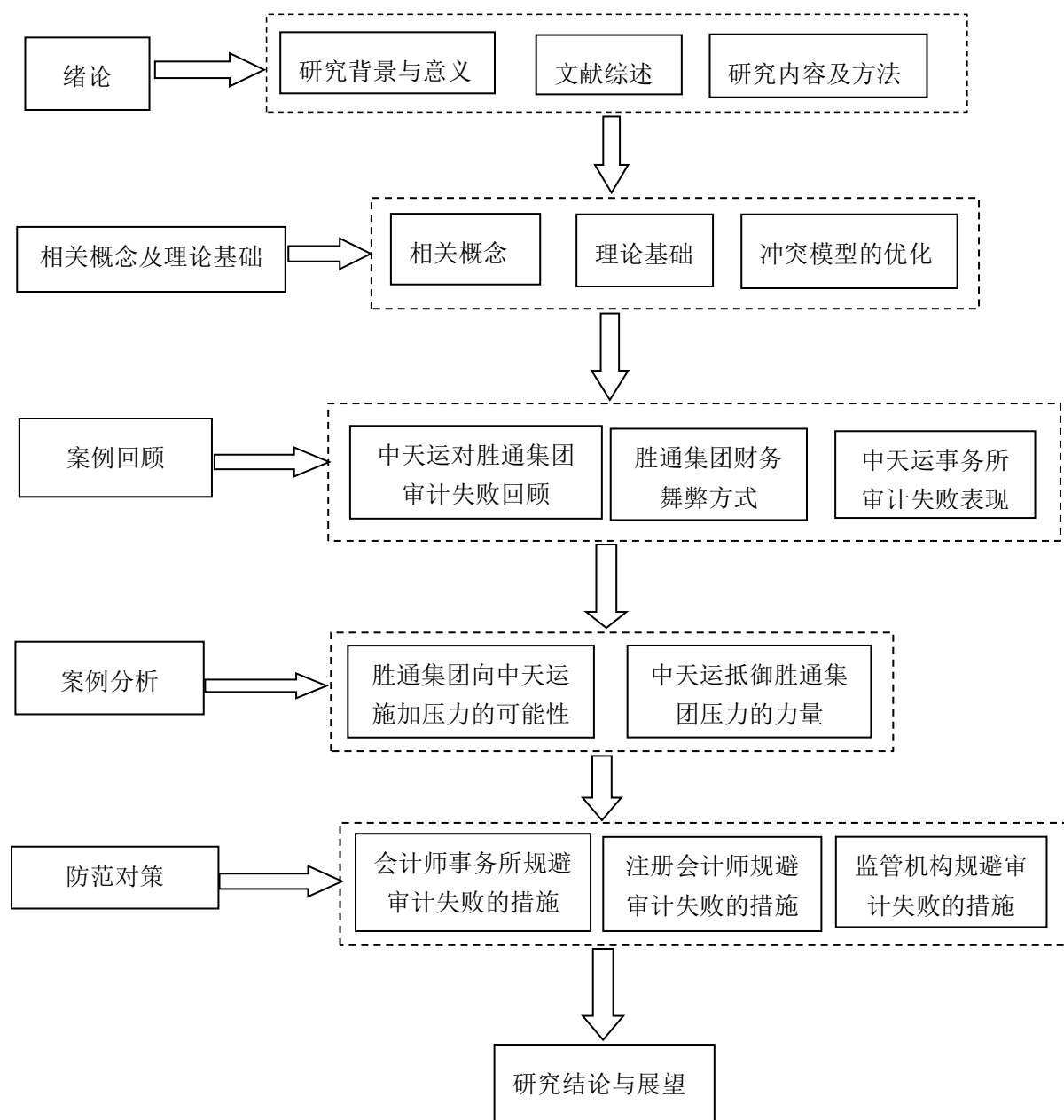


图 1.1 研究框架图

2 相关概念与理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 审计失败的界定

学术界关于审计失败的概念界定主要有两种观点，一种是审计失败结果论，另一种则是审计失败过程论。支持审计失败结果论的学者认为审计结果的准确性比审计过程的规范性更重要，他们认为只要审计师出具的审计意见不公允，即使审计师规范完成审计程序，仍然可以被认定为审计失败。支持审计失败过程论的学者则认为注册会计师只要在审计过程中遵循了审计准则的规定，对被审计单位异常情况进行了高度的关注，表现出了审计师的专业性和谨慎性，那么即使审计师出具的审计意见与企业的真实情况不符，也不能将此认定为审计失败。不管是支持审计失败过程论还是支持审计失败结果论的学者，他们都认为审计失败的最终表现在注册会计师发表了不恰当的审计意见。主要的争议点在于如果审计师严格遵守了职业准则和职业道德的情况下，是否还是只以审计结果为标准。

审计失败过程论能够较为清晰地划分审计主体与审计客体的责任，而且该理论强调审计师执业过程中会受到许多因素的影响，这与审计冲突理论分析框架一致。因此，本篇论文主要采用审计失败过程论分析胜通集团审计失败案例。

2.1.2 审计责任的概念

审计师的责任是指注册会计师在执行审计工作时应当根据审计准则的规定，出具真实、合法的审计报告。一般来说，审计责任包括法律责任和专业责任两部分，其中法律责任是指在审计过程中如果存在恶意隐瞒或欺诈时所应承担的责任，专业责任则是指审计人员在审计工作职责层面应负的责任。专业责任是法律责任确认的基础，当注册会计师在审计过程中违反了职业准则要求，导致其出具错误的审计报告，并且给投资者或者其他信息使用者带来了非常严重的经济损失时，才可能会承担相应的法律责任。审计责任主要是对被审计单位的财务数据的真实

性进行核查，审计责任的主体通常是会计师事务所的注册会计师，但如果会计师事务所是过错主要方，那么会计师事务所就应当为审计责任主体。

2.2 理论基础

2.2.1 审计冲突理论

审计冲突是冲突理论应用到审计领域从而提出的一种概念，企业股东、管理层和审计师在审计过程中存在着利益冲突，如果三者的冲突不能有效平衡，就容易出现审计失败。首先，企业股东与管理层之间存在着利益冲突。企业股东采取薪酬制雇佣企业管理者，管理当局为了提高股东的认可度，获得更高的薪酬，在企业经营状况不佳时很可能会粉饰财务数据，虚增营业收入和利润。其次，注册会计师与管理层之间也存在利益冲突，管理层为了追求利益最大化，会要求注册会计师发表无保留审计意见。事务所可以选择遵循执业准则，严格执行审计程序，披露企业财务报表中的问题，但可能会导致客户流失。但注册会计师如果和企业管理层达成一致，进行审计合谋，不仅会损害股东利益，而且自身也会受到监管部门的处罚。企业希望通过无保留意见的审计报告来吸引投资者、进行股票交易或者是为了尽快上市等。事务所希望在遵循审计准则的前提下获得更多的客户以此提高经济利润。在这种情况下，管理层需要在保持道德还是追求利益之间进行选择，事务所需要遵循审计准则和利益之间进行选择，审计冲突也因此出现。

基于审计冲突理论，Goldman 等人于 1974 年首次提出了审计冲突模型(G&B 模型)，如图 2.1 所示。该模型将引起审计人员行为偏差的原因归为以下四个方面：管理当局的力量、管理当局运用该力量倾向、审计人员的力量、管理人员的制约因素。

后来，Nichols 等人对 Goldman 等提出的 G&B 审计冲突模型进行了优化和改进，优化后的 N&P 审计冲突模型如图 2.2 所示。N&P 冲突模型主要对管理层的制约因素、管理层利用该力量的倾向进行了优化，同时将管理人员的制约因素中的某些要素重新归类到审计师的制约因素。优化后的审计冲突模型更加突出了

被审计单位管理层在与审计师的博弈过程中占有优势地位。审计主体和审计客体由于关系上的不对等，所以审计师在审计过程中很难保持独立性，容易出现审计行为偏差，最终导致审计失败。

原始的 G&B 模型和经过修正后的 N&P 模型都表明，“管理层当局施加压力的可能性”和“审计师抵御压力的能力”的力量博弈最终会影响到审计结果。对于管理层来说，其力量基础主要包括聘请和解雇审计师的权利和审计费用的决定权。管理层拥有解聘权从而使得其可以主动选择会计师事务所，不会对审计机构产生依赖性。当管理层对无保留审计意见的需求较为强烈，而在公司本身经营状况欠佳、审计师的更换成本较低的情况下，管理当局向审计师施加压力的可能性也就越大。对于审计师来说，其力量基础主要来源于审计师对自身的高要求。如果服务的性质特殊、对客户的依赖较低、职业道德水准高、在职业界的地位高，那么审计师抵御被审计单位管理层压力的能力就越强。

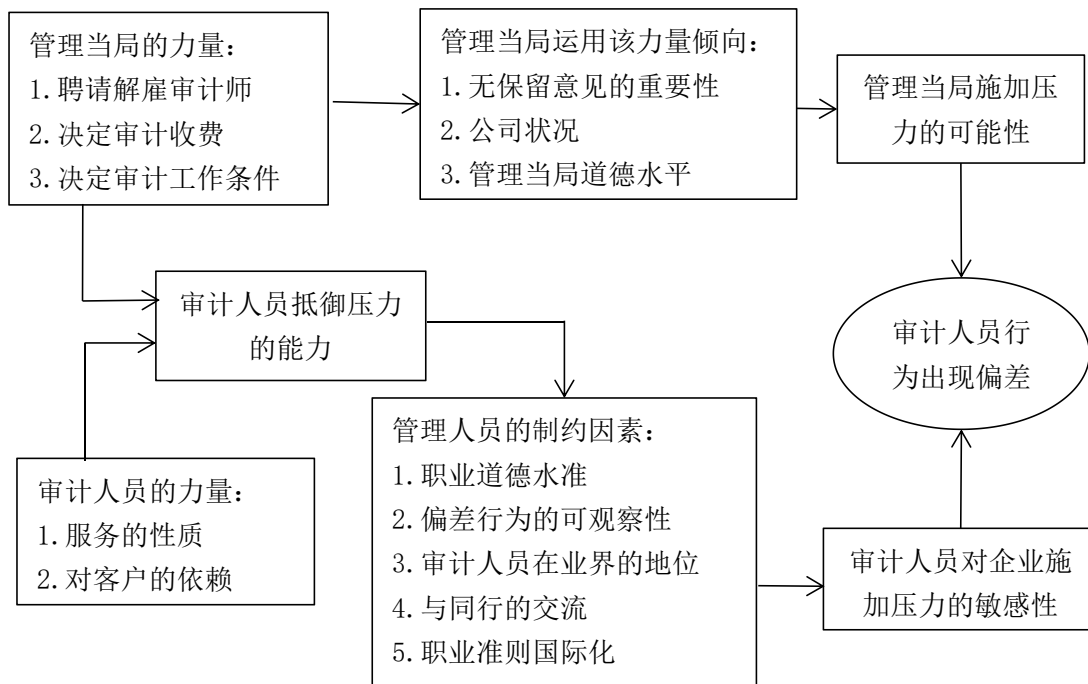


图 2.1 G&B 审计冲突模型

2.2.2 委托代理理论

委托代理理论是 Jensen 和 Meckling 1976 年在公司治理中管理权与经营权分离的背景下提出来的。该理论指出，企业在实行现代治理体系时，由于管理权与经营权的分离，就会出现委托代理关系。公司规模扩大和股东人数的增加，使得公司股东无法专业地对公司进行管理，于是就委托职业经理人来经营和管理公司。公司所有者享有公司的实际控制权，同时赋予职业经理人管理公司的职权。在这种模式下，公司所有者与职业经理人信息存在严重的不对称，由于所有者不

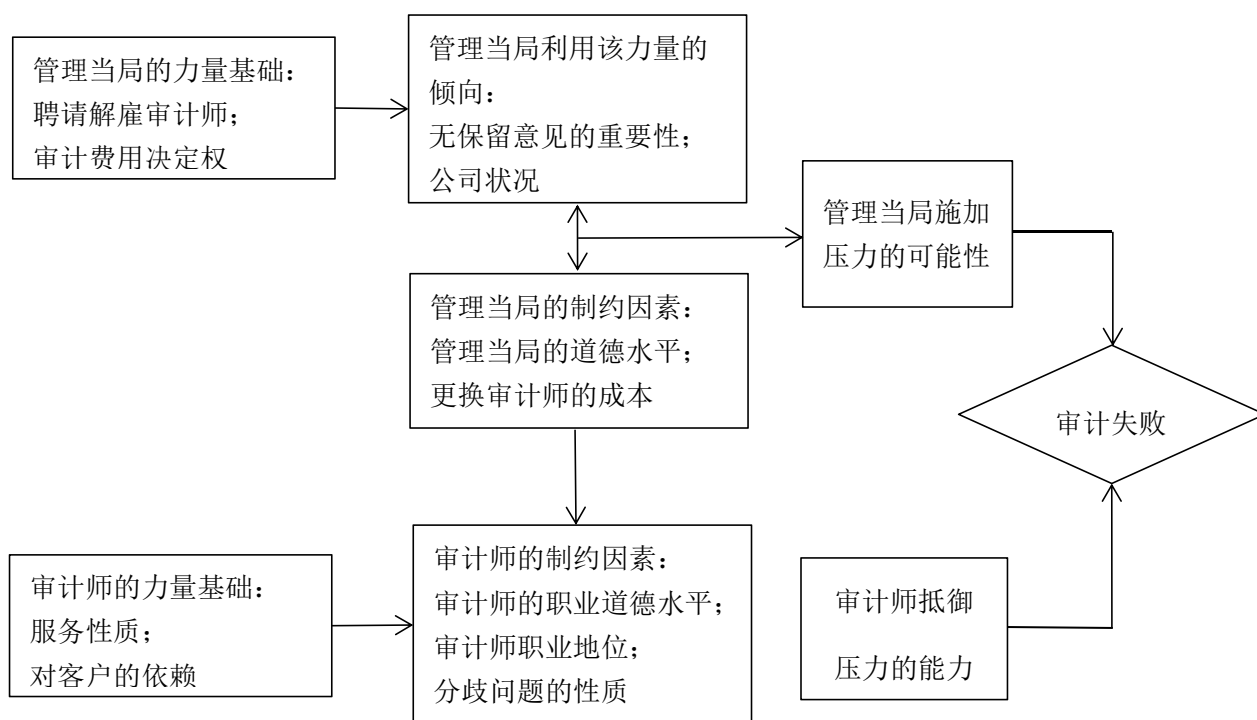


图 2.2 修正后的审计冲突模型 (N&P 模型)

参与公司的日常经营管理工作，因而不了解公司真实的经营状况，职业经理人为追求更大利益从而引发道德风险。于是所有者就委托第三方监督职业经理人受托责任的履行情况，事务所接受所有者委托的同时，企业和事务所之间也会形成一种新的委托关系。

这种双重委托关系能够在一定程度上约束和监督管理层责任的履行情况。因为审计方受托于企业股东，为企业股东负责，所以应保证注册会计师的独立性，减少对管理层的依赖，从而提高审计质量，降低审计失败发生的可能性。当然，

公司管理层如果拥有的权力过大，可能会用手中的权力向注册会计师施加压力，注册会计师就可能与管理层进行审计合谋，使得委托关系异常发展，偏离初衷，注册会计师的监管职能就不能得到有效发挥。

2.3 基于审计失败现状优化审计冲突模型

2.3.1 审计失败的现状

由于证监会发布的行政处罚决定书判罚依据充分，并且资料获取较容易，因此本章节统计了近五年（2019—2023年）证监会对会计师事务所及注册会计师审计失败的处罚情况，从审计失败的数量、审计失败的原因、审计失败的处罚情况进行描述和分析，充分考虑到目前审计失败现状和特点，从而能够在优化审计冲突模型时保证模型的实用性。

2.3.1.1 审计失败的数量

通过查找中国证监会对外发布的处罚公告，整理了2019—2023年证监会发布的审计失败案例情况，具体情况见下图2.3所示：

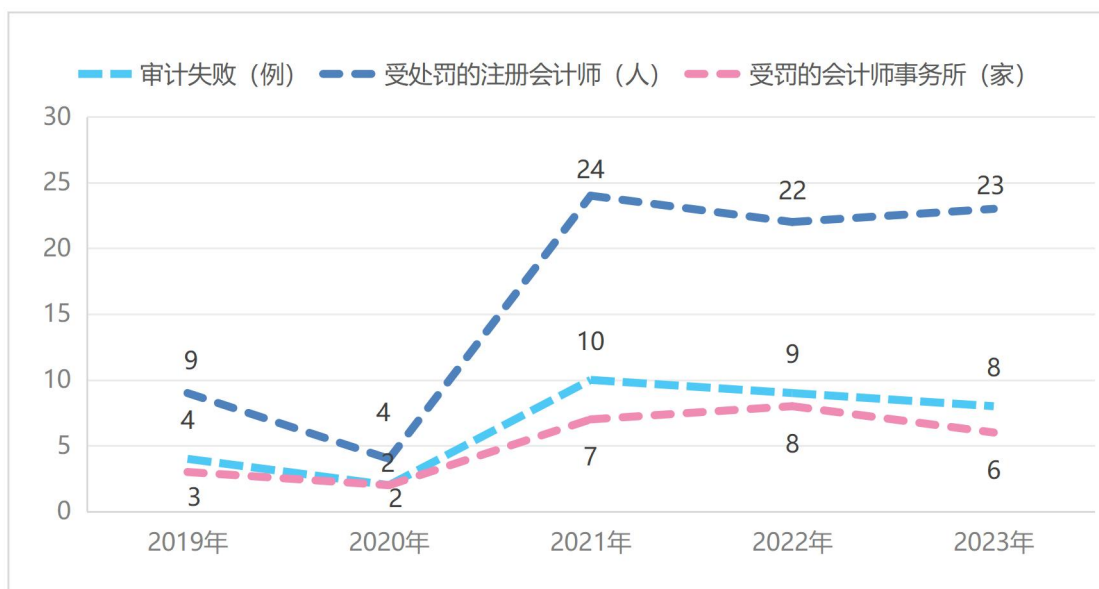


图 2.3 2019—2023 年审计失败具体情况

数据来源：中国证监会官网

虽然 2020 年新《证券法》的出台加大了对会计师事务所和注册会计师审计失败的处罚力度，但近年来审计失败仍然频频发生，不过由于监管机构监管存在滞后性，因此审计失败的处罚时间远远晚于注册会计师审计违规的发生时间。从上图 2.3 可以发现，2019—2023 年审计失败案例数量呈现增长的趋势，近五年来发生审计失败的数量总计为 33 例。其中，中兴财光华会计师事务所、大华会计师事务所、瑞华会计师事务所等多次受到证监会处罚，这也可能是由于其会计师事务所规模较大，承接的客户更多的原因。此外，注册会计师由于未勤勉责任而受到证监会处罚的人数也呈现大幅上升的趋势，在 2023 年达到了峰值，在这一年间有 23 名注册会计师受到了证监会的处罚。

2.3.1.2 审计失败的原因

基于证监会的处罚公告对近五年来审计失败案例的影响因素进行了统计和分类，导致审计失败发生的主要原因包括审计程序不当、审计证据不充分、审计师职业怀疑能力缺失、事务所质量控制存在缺陷、审计师与前任审计师的沟通不充分、审计底稿不当。其中审计程序不当出现频次最多，其次是职业怀疑能力缺失和审计证据不充分、不适当。

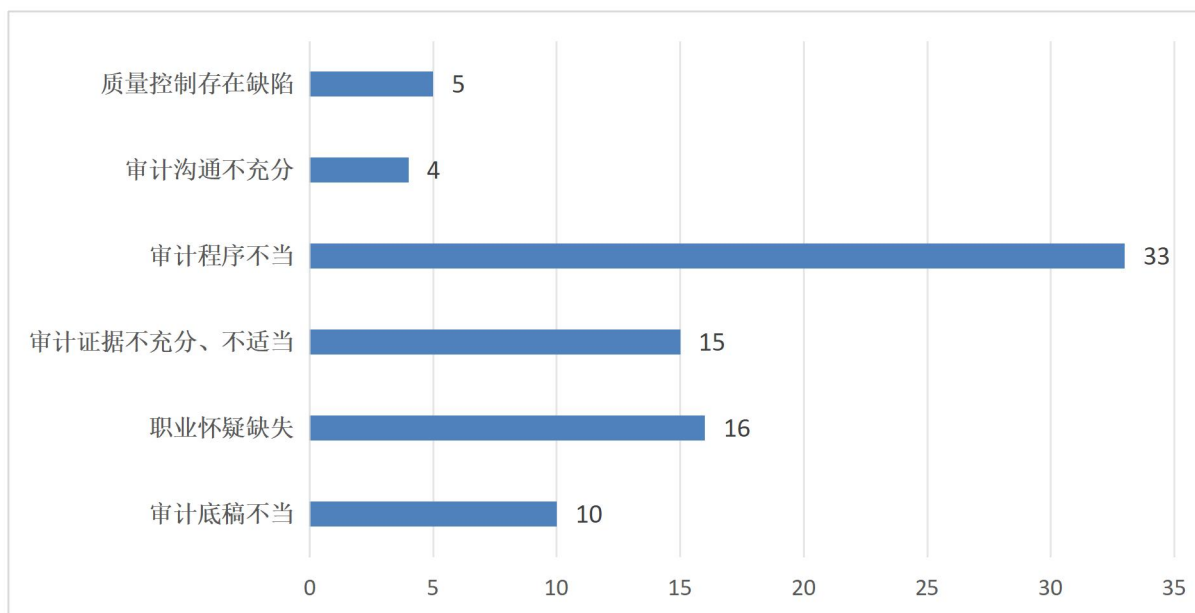


图 2.4 审计失败的因素

首先，在统计和整理证监会 2019—2023 年发布的行政处罚决定书后发现，几乎每个审计失败案例中均有审计程序不当的表现，因此审计程序不当是审计失败的重要原因。通过数据分析和整理，审计程序不当的表现方式又包括以下几种类型，如图 2.5 所示。其中未执行充分、必要的审计程序是导致审计程序不当的主要原因。此外，函证程序也是容易发生问题的环节，比如在函证过程中没有对异常情况保持关注、在回函准确性不能保证时没有实施替代程序，以及在函证过程中没有保持对询证函的全程控制等。

再次，审计证据不充分、不适当和审计底稿不当这两类因素出现频次也较多。审计证据的充分性和适当性能够保证审计结果的准确性，审计师通常需要在风险评估程序完成之后决定获取审计证据的数量，在审计证据的获取过程中也能体现出审计师的专业能力。而在统计的部分审计失败案例中，审计师没有获取充足的审计证据，无法支持审计结论。此外，在审计证据可靠性不足的情况下，审计师也没有执行进一步审计程序获得更多的审计证据。因此，审计证据获取不当也能从侧面反映出审计师的专业能力欠缺。审计底稿是审计人员开展审计活动的依据。根据证监会的处罚公告可以发现，审计底稿不当主要表现为审计工作底稿不完整或存在虚假编制。

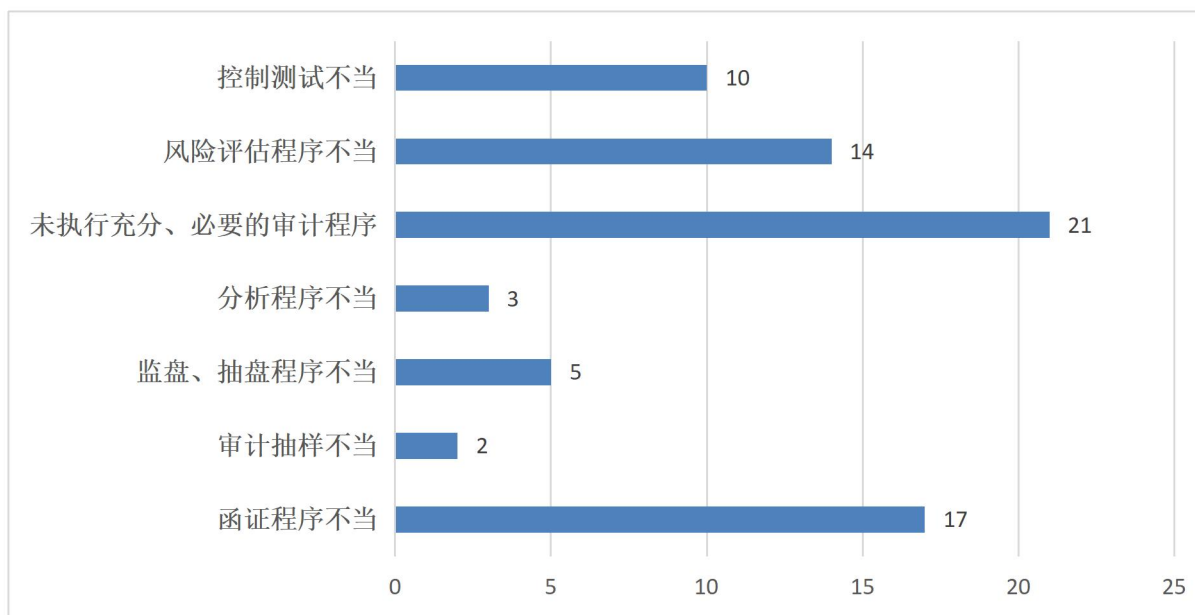


图 2.5 审计程序不当的原因统计

最后，分析近年来的审计失败案例，可以发现会计师事务所的质量控制存在缺陷也会影响审计质量。前面分析的审计底稿不当这一因素也能反映出事务所内部质量控制体系不健全，事务所质量控制存在缺陷主要体现在复核人员流于形式，复核程序执行不到位、未建立健全的审计底稿三级复核机制等。

通过以上的分析，可以发现证监会处罚的会计师事务所主要是因为审计程序不当、职业怀疑能力不足、审计证据获取不充分且不适当、审计底稿不当、事务所质量控制存在缺陷等原因导致审计失败。而职业怀疑能力不足和审计证据获取的不充分且不适当是审计师的专业能力不足引起的，审计底稿编制是否准确完整也是由事务所的质量控制体系所决定的。因此注册会计师的专业能力、审计程序的完整性和事务所的质量管理体系是审计失败的重要影响因素，所以将它们纳入审计冲突模型中。

2.3.1.3 审计失败处罚情况

表 2.1 2019—2023 年会计师事务所被处罚方式统计

处罚类型	处罚次数	最高额度（万元）
罚款	33	4275
责令改正	32	—
没收业务收入	33	1425
没收违法所得	1	12
暂停从事证券服务业	1	—

数据来源：中国证监会官网

根据我国目前的相关法律法规规定，监管部门和其他有关部门对于审计失败的注册会计师和其所在的会计师事务所通常处以行政责任，比如警告、罚款、责令改正、没收违规收入、吊销执业资格等处罚。通过梳理证监会对涉案会计师事务所和注册会计师发布的行政处罚公告，可以发现对会计师事务所最常见的处罚方式包括罚款、责令改正和没收业务收入三种，对注册会计师的处罚主要采取罚款和警告两种形式，如表 2.1 和表 2.2 统计了近五年来证监会对会计师事务所和

注册会计师的处罚情况。整体来说,监管部门对审计失败违规案件处罚力度较轻,难以对会计师事务所和注册会计师起到威慑作用,监管部门对民事责任追责力度不足,无法有效地约束注册会计师合规审计。

表 2.2 2019—2023 年注册会计师被处罚方式统计

处罚类型	处罚次数	最高额度(万元)
罚款	33	100
警告	33	—

数据来源:中国证监会官网

2.3.2 审计双方在不同阶段的冲突分析

2.3.2.1 审计约定阶段的冲突分析

在签订审计业务约定书之前,企业对会计师事务所的选择权往往是掌握在所有者手上的,管理层只需要提供相应的会计资料来配合注册会计师审计,企业与事务所之间不会存在博弈与冲突。但现实情况是,许多企业的经营权和所有权并没有完全分离,事务所的选择与审计费用的支付通常是由企业管理层决定的,管理层既是审计的委托方又是被审计方。在这种情况下,管理层在审计业务约定环节的角色定位直接影响了其向会计师事务所施加压力能力的大小。

事务所在承接审计业务时,通常会面临初审和复审两种情况。如果事务所初次接受审计委托,那么事务所需要投入大量的时间和人力成本去了解被审计单位及其环境。如果事务所已经连续多年为企业提供审计服务,事务所就可以通过以往年度的审计工作经验来评估被审计单位的经营状况,当审计师发现被审计单位经营环境变化,企业财务报表存在重大错报风险的可能性增加时,事务所可能基于职业道德结束合作关系,也可能与被审计单位管理层商议增加审计费用保持合作关系。在审计业务约定环节,被审计单位管理层依靠道德水平来选择其作为审计委托方还是被审计方,审计师根据审计费用的高低来选择是否连续审计。因此,管理层和审计师之间产生了道德水平和审计收费的冲突,约定阶段审计双方的冲

突博弈如图 2.4 所示。

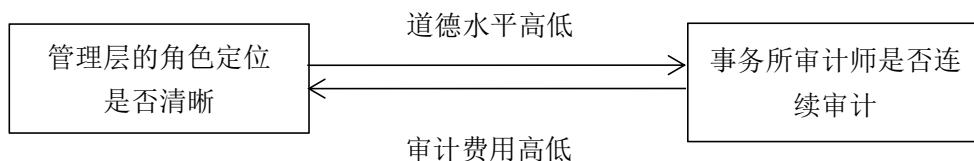


图 2.4 约定阶段审计双方的冲突博弈

2.3.2.2 业务执行阶段的冲突分析

在审计业务执行阶段，被审计单位管理层对审计师工作的配合程度直接影响到审计师审计工作的进行。管理层提供的财务资料越详尽，审计师获得的审计证据就越充分，出具的审计报告质量就越高。相反，管理层如果存在舞弊行为，可能会向审计师提供虚假的财务资料，或者是不配合审计师拒绝提供资料，那么此时审计师审计范围受限，审计难度增加，发表错误审计意见的可能性也随之增加。

审计师在执行审计业务前还需要对被审计单位内部控制有效性进行检查。如果被审计单位建立了良好的内部控制体系，则可以简化审计程序，仅执行内部控制测试。但如果被审计单位内部控制存在缺陷，不足以被审计师信赖，此时审计师需要运用详查法，执行更多的审计程序，以获取相应的审计证据。在该阶段，管理层是否舞弊决定了审计范围是否受限，而审计师根据检查的详略程度决定审计程序执行的多少，管理层和审计师在审计范围和审计程序上就会产生一定的冲突，执行业务阶段双方的冲突博弈如图 2.5 所示。

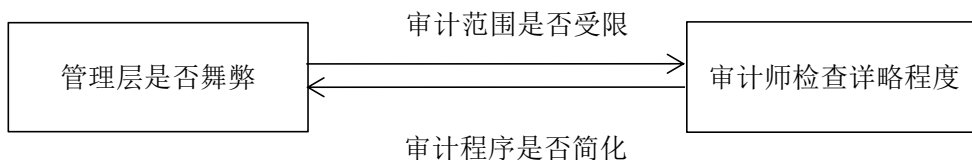


图 2.5 执行业务阶段双方的冲突博弈

2.3.2.3 审计报告阶段的冲突分析

审计报告是审计师完成审计工作后向委托者提交的最终产品，它客观地反映了被审计单位的真实财务状况和经营状况，是投资者是否进行投资决策的重要参考，也是企业所有者委托权的验证。当企业管理层追求良好审计报告意见的意愿强烈，但其实际经营情况不佳，无法获取标准无保留意见时，可能会为取得良好的审计报告意见而向审计师施加压力，双方的博弈也出现了。如果审计师有较高的职业道德水平和专业能力，可以有效识别企业舞弊手段，抵御管理层施加的压力。反之，如果审计师职业道德水平不高、专业能力不足，审计意见就会受到管理层的干扰，审计失败的风险也会随之增高。

在审计报告阶段，企业管理层如果追求标准无保留审计意见的意愿很强，那么其向审计师施加压力的可能性就越大。同时，审计师职业道德水平越高，越能合规完成审计工作。审计师和管理层在该阶段就产生了审计评价和职业道德水平的冲突，报告阶段审计双方的冲突博弈如图 2.6 所示。

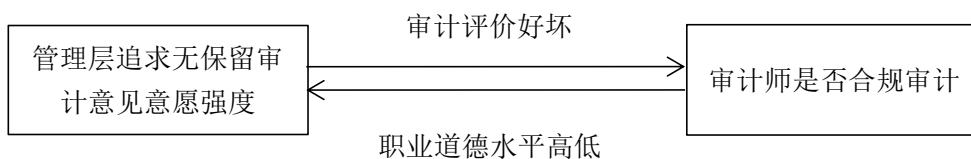


图 2.6 报告阶段审计双方的冲突博弈

2.3.3 审计冲突模型的优化

虽然传统的 N&P 审计冲突模型仍然有较高的实用价值，但是由于市场环境和公司日常经营和管理方式的不断变化，管理当局施加压力的因素也有所增加，会计师事务所抵御管理层压力的力量因素也有所不同，因此审计冲突模型需要不断更新。本文结合目前资本市场审计失败现状对审计冲突模型进行了优化，保留和创新一些冲突要素，以期可以更好地分析现代审计失败案例。

2.3.3.1 企业管理层舞弊的驱动因素

(1) 审计费用的决定权

在业务约定阶段, 审计双方为了争取更大的利益会对审计费用进行博弈。但由于会计师事务所前期对企业了解不足, 而被审计单位管理层基于对企业自身财务状况以及风险点的了解, 在审计收费上有更大的决定权。如果管理层刻意压低审计费用, 审计人员在审计过程中不得不简化审计程序, 从而导致审计风险增高。如果被审计单位经营状况不佳, 为了掩盖公司连续亏损的事实, 向事务所出具高昂的审计费用, 审计人员若没有强烈的职业道德, 就极容易与被审计单位进行审计合谋, 发表不恰当的审计意见。

(2) 业绩下滑的压力

随着经济全球化的发展, 大批国外企业涌入国内资本市场, 企业面临着更大的竞争压力。如果企业不能根据环境和政策变化及时调整发展策略, 那么企业很可能陷入发展困境, 从而使得企业的经营压力增加。同时, 企业经营状况不佳、盈利能力下降会使得企业融资变得更为困难。企业管理层在此时会面临着业绩考核的压力, 为了取得投资者和企业所有者的信赖, 管理层可能会粉饰财务报表, 进行财务造假行为。

(3) 无保留意见的重要性

企业对无保留审计意见的需求程度会影响企业管理层向会计师事务所施压的可能性。当企业管理层为了提高股东、投资者等对审计报告的满意度时, 对标准无保留审计意见的追求会非常强烈, 企业此时施压的力量也会增强。此外, 无保留审计意见也有利于企业营造良好的企业形象, 从而可以通过发行股票、债券等方式进行企业融资。

2.3.3.2 企业管理层舞弊的制约因素

(1) 企业治理结构

企业治理结构越完整, 内部控制越有效, 从而能更好地监督企业管理层的日常经营活动, 降低舞弊的可能性。当企业内部控制越有效, 审计委员会可以更好地监督企业内部审计的制度和实施, 内部审计职能就能更好地发挥作用, 外部审计师可以更加信任被审计单位提供的企业财务数据或资料, 从而提高审计效率, 降低审计成本。

(2) 管理层道德水平

企业管理层作为直接参与被审计单位经营管理的当事人,掌握了企业的财务数据和经营状况,而管理层能否如实地向注册会计师提供财务报告及有关资料取决于管理层的道德水平。如果被审计单位管理层具有较高的职业道德水平,那么审计工作的进行会更加顺利,受外界干扰较小,审计师能做出准确的职业判断。反之,如果管理层的道德水平较低,财务报表存在重大错报的可能性就越大,审计风险增加,审计失败的可能性就越高。

(3) 外部监管力度

与企业管理层自身道德约束相比,相关监管部门和法律法规对于企业的处罚更能有效约束被审计单位进行舞弊行为。特别是新证券法的实施,较以前相比大幅度提高了处罚金额,这在一定程度上能对被审计单位起到威慑作用。但目前,我国监管制度不完善,证监会对会计师事务所和企业的处罚存在滞后性,监管效率较差。因此,相关部门应该尽快完善相关监管制度和政策,保障市场的有效运行。

2.3.3.3 审计师正常审计的力量因素

(1) 审计师专业胜任能力

审计师专业胜任能力是决定审计工作有效执行的重要因素之一。在经济迅速发展、市场不断变化的情况下,会计准则也在不断修订,这就要求注册会计师与时代同步发展,及时更新专业知识。审计师的专业胜任能力强,将保证审计实施过程的效率和质量,及时发现被审计单位的重大错报与漏报,减少审计风险。审计师应对企业经营高风险点保持应有关注,实施更多的审计程序,获取更多的审计证据,保证审计质量。

(2) 审计师职业道德水平

审计师的职业道德水平会在一定程度上影响审计质量。审计师在审计实施过程中如果无法保持应有的职业道德,因利益驱使与被审计单位管理层进行审计合谋,那么很容易使得审计师独立性受损,最终造成审计失败。所以,审计师保持较高的职业道德,不被外界因素所影响,对所发现的违规行为能够发表真实的审计意见,保证审计师的独立性,能够有效避免审计失败的发生。

(3) 审计程序的完整性

审计师在开展审计工作之前，首先要制定完整严谨的审计程序，此后根据审计准则的要求严格规范地执行审计程序。恰当的审计程序能够帮助审计师识别和规避被审计单位存在的重大错报和舞弊风险，减少发表不恰当审计意见的可能性。而审计程序的设计或实施不当会增加审计失败的风险，降低审计质量。

2.3.3.4 审计师正常审计的制约因素

(1) 事务所质量管理体系

健全的质量管理体系有助于事务所更好地进行审计工作，减少审计失误，保证审计质量。事务所如果质量管理体系存在缺陷，比如审计复核工作不到位或者忽视审计质量控制，都会影响审计师进行合规审计，从而增加审计失败的风险。

(2) 违法后果

证监会、财政部等监管部门主要对审计工作的合规性进行监督。目前我国监管机构对会计师事务所和注册会计师审计失败的处罚力度较小，主要包括警告、责令改正、罚款等措施，而且罚款金额也相对较小，难以对注册会计师起到威慑作用。此外，在实际监管过程中，监管部门也只能对部分事务所进行抽查，不能对全部事务所进行检查。因此很多事务所会抱有侥幸心理，认为被查出违规的风险较低，从而铤而走险做出违反审计准则规定的行为。

综上所述，优化后的审计冲突模型如图 2.7 所示：

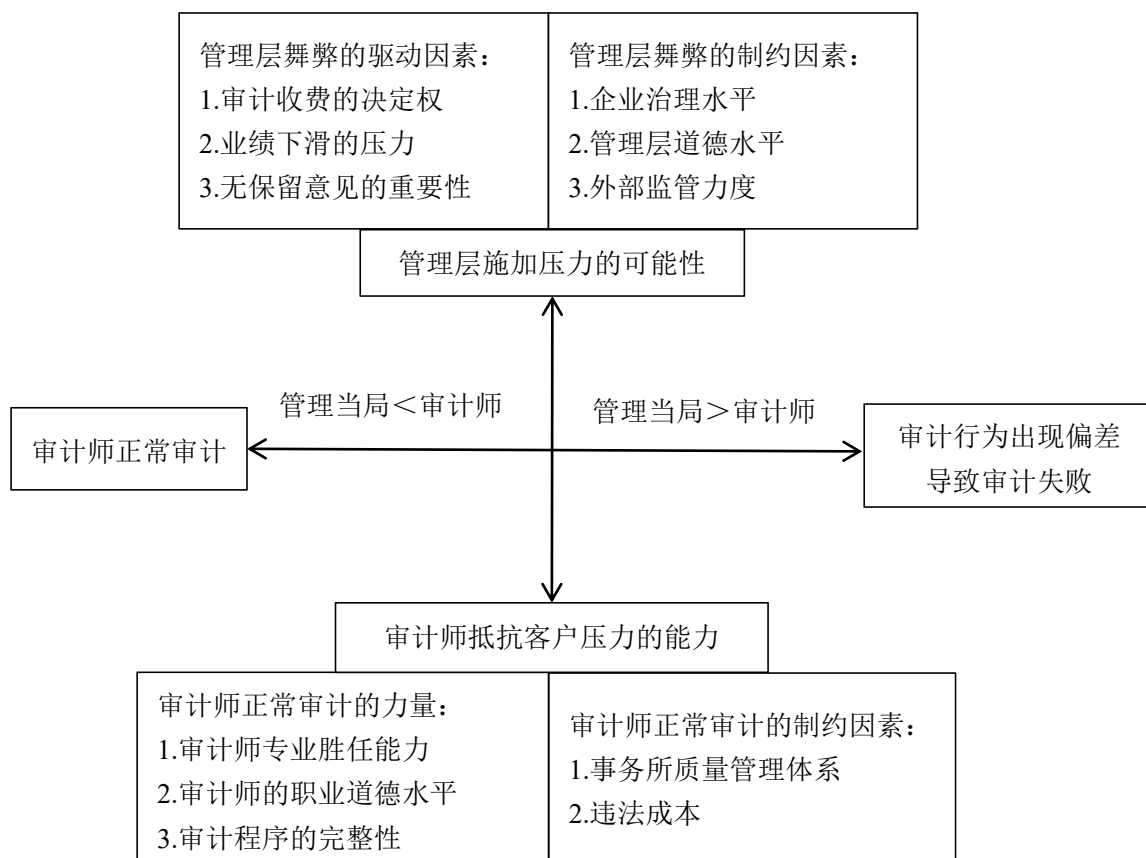


图 2.7 优化后的审计冲突模型

3 胜通集团审计失败案例概述

3.1 胜通集团案例背景概况

3.1.1 胜通集团简介

山东胜通集团股份有限公司（以下简称胜通集团）成立于1987年，是山东省知名民营企业，中国企业500强，王秀生为法定代表人。公司经营范围包括钢帘线、金属加工机械制品、玻璃钢制品、化工产品等加工及销售。胜通集团下设多个子公司，集团资产共计130亿元，现有员工人数高达5000人，占地总面积约300万平方米。胜通集团自创立以来凭借着先进的研发技术，一直位居行业前列。但2018年胜通集团及其下属公司出现了多起债务违约，偿债能力持续恶化，胜通集团财务造假、经营状况不佳等问题也持续曝光，公司于2019年3月向法院提出了破产申请。

3.1.2 中天运会计师事务所简介

中天运会计师事务所有限公司于1994年3月成立。2004年6月，中天会计师事务所与岳华天运联合会计师事务所进行了合并，这标志着中天运事务所有限公司正式成立。2013年12月，中天运事务所完成了从有限公司到特殊普通合伙企业的转制。在2013年至2014年期间，中天运事务所合并了山东天恒信会计师事务所、山东志诚会计师事务所等多个会计师事务所，中天运所的综合实力也在此时得到了显著增强。

中天运会计师事务所总部设在北京，同时在香港、浙江、天津、深圳、四川等地区设立了分支机构。中天运事务所拥有高素质的年轻审计人才队伍，本科及以上学历占职工总人数的80%，其中具有注册会计师证书的员工人数占员工总数的30%左右。中天运事务所提供审计、造价咨询、税务服务、管理咨询等服务，通过与国际机构合作成功将业务拓展到了国际，客户遍及工业、房地产、金融、制造等多个领域。

3.2 中天运审计胜通集团事件概况

3.2.1 中天运会计师事务所审计失败案例回顾

2018年10月，胜通集团开始出现资金链危机，其发行的多笔公司债券到期无法偿还，偿债能力持续恶化。2019年3月，胜通集团向山东省东营市中级人民法院申请破产重整，引发了市场广泛的关注。2020年12月，证监会根据收集到的线索，对胜通集团开展调查，通过走访和调取相关财务资料后发现，胜通集团从2013年到2017年进行了长达五年的财务舞弊。2021年7月，证监会通过调查认定胜通集团存在虚增销售收入和利润、篡改审计后的财务报表、违规披露信息等违法事实。中天运会计师事务所2013年至2017年一直给胜通集团提供审计服务，五年间发表的审计意见类型均为标准无保留审计意见。2021年11月，证监会在调查取证了中天运的违规行为后，发布了对中天运的行政处罚公告，该处罚公告指出中天运事务所在审计胜通集团2013至2017年的财务报表时未能勤勉尽责，违反了审计准则的规定，出具的胜通集团2013—2017年年度审计报告存在虚假记载。

3.2.2 证监会处罚结果

3.2.2.1 对胜通集团的处罚结果

胜通集团财务造假行为被曝光后，胜通集团董事长以及其他相关人员均受到了证监会的处罚。2021年7月27日，中国证监会发布了对胜通集团财务造假行为的行政处罚决定书，董事长王秀生为此次财务造假的直接负责人，在此次财务造假中起到了关键作用。证监会对山东胜通集团股份有限公司作出警告，并处以90万元罚款，对法定代表人王秀生提出警告，罚款90万元，并且终身禁入证券市场。此外，胜通集团的其他参与财务造假的高层管理人员也受到了证监会的处罚，受罚的具体情况见下表3.1所示。证监会对胜通集团副董事长王忠民和副总经理董本杰提出警告，分别罚款20万元。对任职胜通集团财务部主任、融资科负责人李国贸和任职胜通钢帘线刘安林提出警告，分别罚款10万元。

表 3.1 证监会对胜通造假案中相关负责人处罚情况

姓名	职位	处罚结果
王秀生	胜通集团董事长	终身市场禁入、警告、罚款 90 万元
王忠民	胜通集团副董事长、总经理	警告、罚款 20 万元
董本杰	胜通集团董事兼总经理	警告、罚款 20 万元
李国贸	胜通集团财务部主任、融资科负责人	警告、罚款 10 万元
刘安林	胜通集团董事、胜通钢帘线董事长	警告、罚款 10 万元

数据来源：中国证监会官网披露信息

3.2.2.2 对中天运事务所的处罚结果

经证监会查明，中天运事务所在 2013 至 2017 年对胜通集团财务报表审计的过程中未勤勉尽责，对企业风险评估不到位、实质性审计程序不到位从而导致其没有发现胜通集团制作虚假财务报告、利用子公司虚假销售的舞弊事实。2021 年 11 月，中国证监会对中天运会计师事务所作出行政处罚，证监会责令中天运事务所进行改正，没收中天运收取的 2013—2017 年胜通集团的审计费用，另外再处以事务所 1150 万元罚款。对于在审计报告上签字的杨锡钢和张有富注册会计师，分别提出警告并处以 10 万元罚款、5 年禁入证券市场的行政处罚。

表 3.2 中天运事务所相关负责人处罚情况

姓名	担任职务	处罚结果
杨锡刚	胜通集团审计报告的签字注册会计师	5 年市场禁入、警告、罚款 10 万元
张有富	胜通集团审计报告的签字注册会计师	5 年市场禁入、警告、罚款 10 万元

数据来源：中国证监会官网披露信息

3.3 胜通集团财务舞弊手段

3.3.1 制作虚假财务账套

经证监会调查，胜通集团在 2013 至 2017 年间，由于资金状况不佳，需要通过融资来缓解企业资金压力。于是胜通集团就进行了财务造假，以子公司胜通钢帘线、胜通化工和胜通光科为造假实体，先复制公司真实财务账套然后再增加伪造的记账凭证，从而制作出虚假财务账套，以此来虚增销售和采购的业务。胜通集团 2013 年至 2017 年向审计机构提供的都是虚假的财务账套数据，累计虚增主营业务收入高达 615.4 亿元，胜通集团 2013-2017 年度虚增收入金额逐年递增，金额巨大，各年度主营业务收入的虚增具体金额如图 3.1 所示。此外，虚增收入占对外披露收入的比例较高，只有 2013 年虚增收入占对外披露的收入比例小于 60%，2015 年和 2016 年虚增收入占当年实际披露收入比例已经超过了 70%，剩余年份虚增收入占当年对外披露收入比例为 60%—70% 之间。

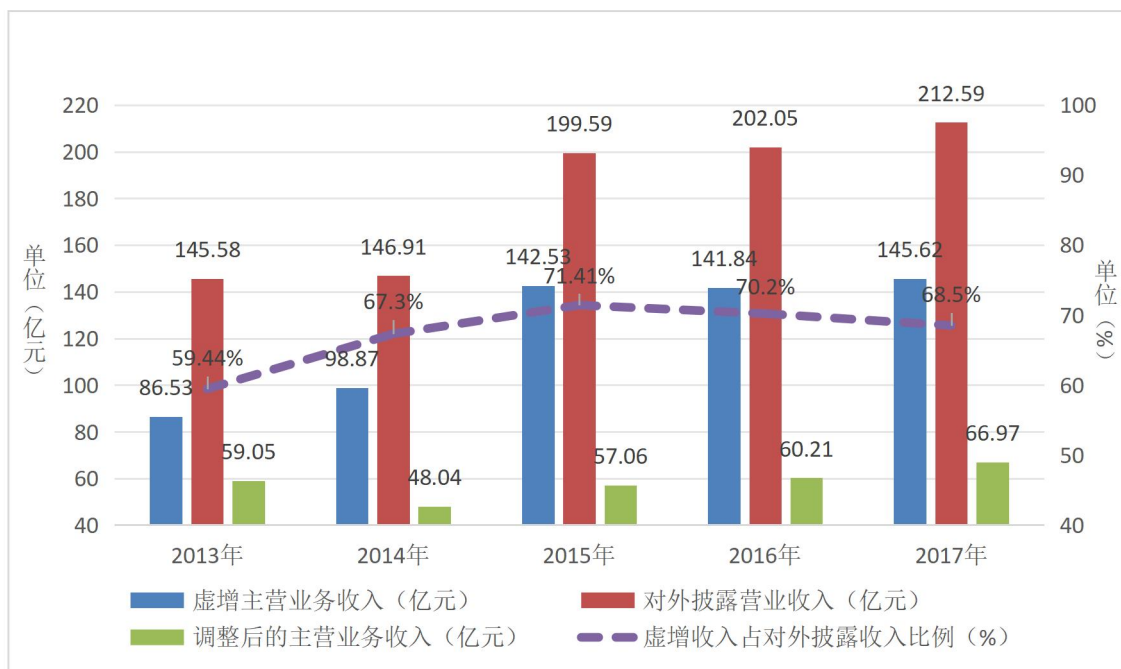


图 3.1 胜通集团 2013-2017 虚增营业收入情况

数据来源：中国证监会官网披露信息

胜通集团通过虚增收入的方式来达到利润虚高的假象，虚增利润情况如下图 3.2 所示，2013 年—2017 年胜通集团虚增利润共计 113 亿元，各年度虚增利润分别为 16.54 亿元、20.24 亿元、20.67 亿元、23.06 亿元、32.49 亿元。每年虚增的利润已经超过了当年实际对外披露的利润，扣除企业虚增的利润后发现胜通集团 2013—2017 年实际利润总额均为负数，而且亏损金额逐年增加，在 2017 年亏损金额已经达到 12.27 亿元。

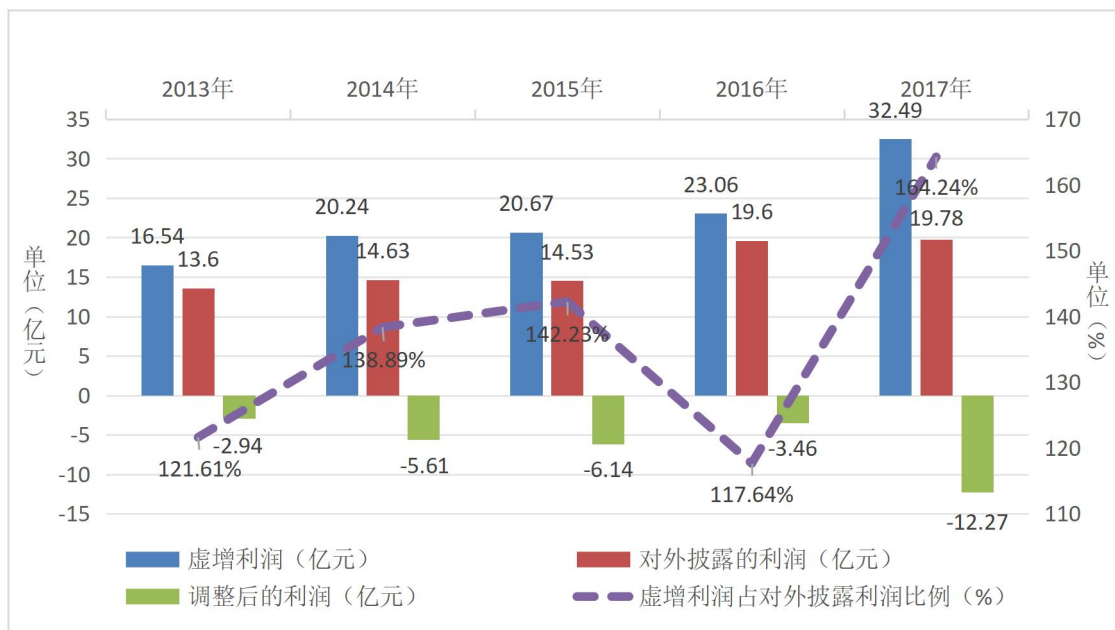


图 3.2 胜通集团 2013—2017 年虚增利润情况

数据来源：中国证监会官网披露信息

3.3.2 篡改审计后的财务报表

胜通集团除了向审计机构提供虚假的财务数据外，还直接篡改审计后的财务报告。为了美化公司的财务数据，吸引投资者投资，胜通集团竟然直接篡改审计后的合并会计报表，并且加盖虚假中天运事务所印章对外披露。胜通集团造假方式明目张胆，但是中天运事务所并没有识别出其舞弊手段。通过该造假方式，胜通集团 2016 年度虚减成本 4.41 亿元，2017 年虚减费用总额 1.7 亿元，两个年度

共虚增利润 6.11 亿元。

3.4 中天运事务所审计失败表现

中天运事务所在对胜通集团 2013 年至 2017 年的审计报告中, 审计报告的意见类型均标准无保留审计意见。但是在证监会的调查和取证下发现, 胜通集团存在财务造假的舞弊事实, 这说明中天运会计师事务所在对胜通集团财务报表的审计过程中没有勤勉尽责, 中天运在 2013 至 2017 年对胜通集团审计过程中存在以下过失: 识别、评估重大错报风险存在缺陷、函证程序实施不到位、控制测试实施不当、未审慎评价审计证据。

3.4.1 识别、评估重大错报风险存在缺陷

中天运事务所在对胜通集团的审计过程中, 对被审计单位重大错报风险没有及时识别并评估。胜通化工为胜通集团子公司, 是胜通集团合并报表的重要组成部分, 但中天运事务所未对胜通化工进行实地考察, 没有发现其早已经停止生产, 进而胜通化工虚假采购和销售的情况也未被审计人员发现。此外, 胜通钢帘线 2013 年度至 2017 年度的前五大供应商与胜通化工的供应商存在高度重合, 但中天运并没有对这些公司进行充分了解并获取有关信息, 中天运事务所未能合理识别和评估胜通集团可能存在的重大错报风险, 最终增加了审计风险。

3.4.2 函证程序执行不恰当

中天运事务所在对胜通集团子公司 2013 至 2017 年度应收账款、应付账款实施审计程序时, 没有对函证保持全过程控制, 应收账款、应付账款询证函也是由胜通集团工作人员代发。会计师在发函过程中没有核对发函地址是否正确无误, 在函证发出过程中没有通过电话或其他形式询问或者催收过函证程序缺乏有效监督, 这也使得胜通集团有机会安排虚假回函给中天运事务所。由于回函的真实性无法确认, 事务所也未对收回的函证进行评价。

3.4.3 控制测试实施不当

通过证监会对中天运事务所发布的行政处罚公告,可以发现中天运所在实际审计中对胜通集团 ERP 系统实施的审计程序存在缺陷,具体表现在:一是仅在胜通集团层面进行测试,没有在胜通集团子公司层面进行控制测试。并且在执行控制测试的过程中没有获取胜通钢帘线、胜通光科的 ERP 数据。其实只要获取了胜通集团子公司的 ERP 数据,就可以发现胜通集团利用子公司虚假采购和销售的事实。由于审计人员控制测试实施不当从而导致其未能发现胜通集团的财务舞弊行为。二是中天运所在没有对重大业务进行内控控制测试的情况下,对胜通集团内部控制的有效性保持高度信赖,缺乏审计师应抱有的职业怀疑。审计师在控制测试环节结论为“控制有效,可适当简化实质性测试”,但该结论缺乏可靠的审计证据支持。

3.4.4 未审慎评价审计证据

注册会计师在执行审计工作时应当对被审计单位提供的审计证据保持谨慎的态度。中天运审计师在对胜通集团财务报表审计的过程中对审计证据过于信赖,没有审慎评价审计证据。比如审计师取得的胜通钢帘线增值税的纳税申报表的税务机关接收日期为周末、增值税申报表中接收日期和机关印章都未在指定位置指定位置、所得税申报表相关金额栏目中只有审核数没有申报数。胜通化工审计底稿中客户印章存在错字,“菏泽塞托生物科技有限公司”实为“菏泽赛托生物科技有限公司”。此外,中天运在审计过程中,抽取了胜通钢帘线对好友轮胎有限公司开具的增值税发票共计 19 张,但发票上的金额与实际销售收入差距较大。同时销售发票地址也存错误,将“河南省焦作市”误写成“河北省焦作市”。综上,中天运事务所在审计过程中未合理评估审计证据的真实性,对异常情况没有保持职业怀疑并执行进一步审计程序,在凭证附件检查过程中流于形式,没有对增值税发票的真实性进行核实,从而导致其未能发现胜通钢帘线和胜通化工虚构业务的事实。

4 基于审计冲突模型的审计失败案例分析

4.1 胜通集团向中天运施加压力的可能性

4.1.1 审计收费的决定权

由于目前我国在审计收费的确定方面没有统一的标准,所以被审计单位通常掌握着审计收费的决定权。审计活动实际上是一项服务,胜通集团作为买方,为了减少支出会希望以更低的价格来购买审计服务。胜通集团的管理层和实际控制人的利益是紧密相连的,因此管理层就有更大的权力决定审计费用。由下表 4.1 可知,中天运是胜通集团 2013—2017 年的审计机构,每年审计费用固定为 115 万元,五年合计金额 575 万元。

表 4.1 中天运所 2013—2017 年审计费用

年份(年)	审计机构	审计收费(万元)
2013	中天运	115
2014	中天运	115
2015	中天运	115
2016	中天运	115
2017	中天运	115

数据来源:胜通集团历年年报

如下图 4.1 所示,胜通集团 2013—2017 年主营业务收入金额较高,与审计主体的营业收入相比,每年 115 万元的审计费用偏低。在审计费用不足的情况下,中天运事务所在审计过程中难免会简化审计程序,降低审计成本。通过证监会对中天运的行政处罚决定书可知,中天运在执行内部控制审计程序时,仅仅在胜通集团层面进行控制测试,没有获取胜通集团子公司的 ERP 数据。在对应收账款、应付账款实施函证时,都没有对函证全过程保持控制。上述行为都说明中天运在审计胜通集团时简化了审计程序,未有效实施进一步审计程序。

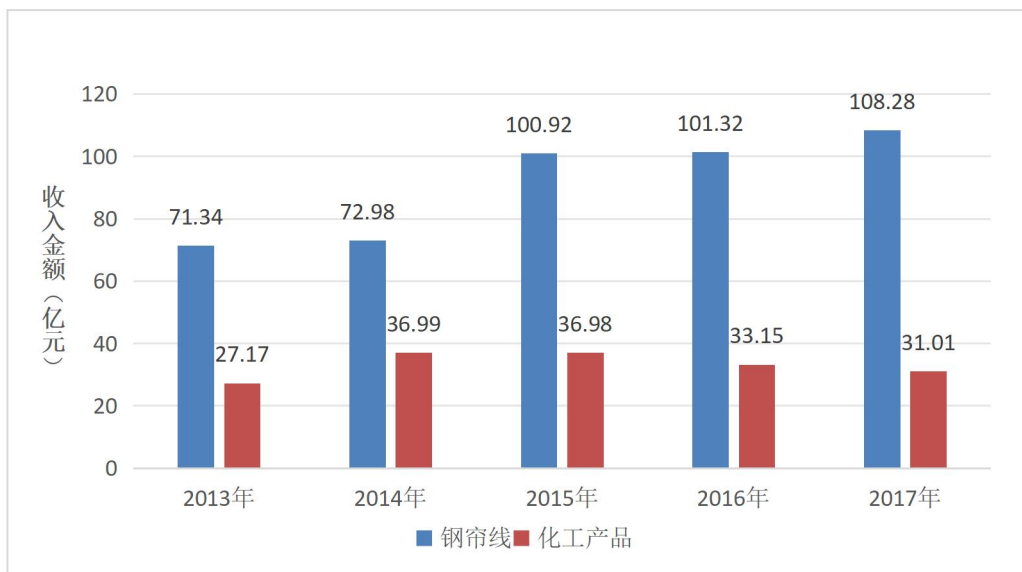


图 4.1 胜通集团 2013—2017 年主营业务收入

数据来源：胜通集团历年年报

4.1.2 业绩下滑的压力

随着能源价格的不断上涨，企业生产成本不断增加，成本比较优势正在逐步减弱。2014 年，国际油价呈现大幅下降趋势，加之燃油税费管理趋严，东营当地“地炼”企业利润被压缩。为了融资的便利，胜通集团与东营当地的“地炼”企业形成了互为担保的担保圈。由于经营环境的变化，当地许多“地炼”企业陷入资金链断裂的危机，而被胜通集团担保的东辰控股就是其中之一。胜通集团不仅要维持自身的正常经营，还要为担保企业承担债务。胜通集团 2013—2017 年多次对外担保，且担保金额巨大，被担保企业多为东营市当地民营企业，胜通集团 2013—2017 年对外担保具体金额见表 4.2 所示。胜通集团盲目对外担保的行为给自身经营发展带来了较高的潜在风险。

胜通集团主营业务较为单一，主营业务收入主要来源于钢帘线收入，但在 2013—2017 年胜通集团实际营业利润均为负数。董事长王秀生为了弥补亏损，选择开拓新型业务来扭转企业经营状况。于是胜通集团开始涉猎其他领域，包括房地产、国际贸易、建筑工程、金属制造等多个领域。但是这种盲目扩张行为，

并没有给企业带来经济效益,反而增加了企业的资金压力。从胜通集团角度出发,胜通集团为了弥补亏损,降低业绩下滑的经营压力,有动机和压力进行财务舞弊。

表 4.2 2013—2017 年胜通集团对外担保情况

年份	2013	2014	2015	2016	2017
对外担保金额(亿元)	47.85	49.60	45.09	42.34	40.18

数据来源:胜通集团 2013—2017 年年报

通过资产负债率、流动比率、速动比率、利息保障倍数等偿债指标来分析胜通集团的偿债能力。资产负债率能在一定程度上反映企业的偿债能力,如果其比率高于一定数值很可能会带来财务风险,影响企业正常经营,从而增加经营压力。从下表 4.3 可知,胜通集团 2013—2017 年资产负债率虽然在逐年下降,但是该比率处于 0.6-0.7 之间,仍然属于高负债经营,说明胜通集团偿债压力和经营风险较大。虽然胜通集团的流动比率和速动比率呈现上升的趋势,但是其流动比率较低,说明胜通集团的短期偿债能力较弱。最后分析其利息保障倍数,胜通集团的利息保障倍数在 2017 年出现了大幅下降,表明企业的偿债能力与前几年相比有所下降。

表 4.3 2013—2017 年胜通集团偿债能力主要指标

年份	2013	2014	2015	2016	2017
资产负债率	0.70	0.67	0.65	0.62	0.60
流动比率	1.01	1.11	1.23	1.52	1.62
速动比率	0.82	0.73	0.88	1.18	1.22
利息保障倍数	2.95	1.97	2.46	2.56	1.67

数据来源:胜通集团 2013—2017 年年报

通过净资产收益率、主营业务收入以及利润总额、来分析胜通集团的盈利能

力。净资产收益率能够衡量企业所拥有的资本转化为收益的能力，净资产收益率越高，企业自有资本利用效率就越高，盈利能力就越强。由表 4.4 可知，胜通集团从 2013 年至 2017 年净资产收益率不稳定，整体呈现下降的趋势，特别是在 2015 年和 2017 年，下降的幅度较大。主营业务收入和利润总额是评价盈利能力的重要指标，如果企业主营业务收入和利润总额能够实现稳步增长，那么企业的发展状况一般都比较良好。胜通集团主营业务收入在 2014 年出现大幅下降，之后营业收入也不高，远低于企业财务造假之前的收入。在营业利润方面，胜通集团连续五年经营均为亏损，且亏损金额越来越大，2017 年亏损金额高达 12.27 亿元。通过以上盈利指标分析可知，胜通集团 2013 到 2017 年盈利能力整体呈现下降趋势。

表 4.4 胜通集团 2013—2017 年胜通集团盈利能力主要指标

年份	2013	2014	2015	2016	2017
净资产收益率%	18.48	15.52	13.23	16.18	13.64
扣除虚增后营业收入(亿元)	59.05	48.04	57.06	60.21	66.97
扣除虚增后利润总额(亿元)	-2.94	-5.61	-6.14	-3.46	-12.27

数据来源：中国证监会公开披露信息

4.1.3 无保留审计意见的重要性

标准无保留意见的审计报告能够增加股东对企业财务报表的信赖程度，同时也可以向市场传递企业财务质量良好的信号，吸引更多的潜在投资者。胜通集团在发展转型的过程中急需资金的支持，但是其在 2013—2017 年主营业务收入持续减少，亏损金额越来越大，金融机构和社会投资者在投资过程中往往倾向于投资财务状况良好、发展前景广阔的企业。胜通集团如果披露真实的财务信息，则会失去潜在投资者，融资压力增加，企业发展会更加艰难。胜通集团为了保持公司良好形象、及时获取更多的融资，因此对无保留审计意见有着强烈的需求。胜

通集团在 2013—2017 年财务造假期间多次对外公开发行债券且发行金额较高，其中部分发行的债券出现了到期无力偿还的情况，胜通集团部分债券发行情况见下表 5.4 所示。胜通集团管理层对无保留审计意见的需求强烈，因此管理层向中天运事务所施加压力的可能性非常大，希望其能出具无保留审计意见，中天运审计人员如果没有较强的职业道德水平，就很可能做出妥协和让步。胜通集团在经营状况持续恶化的情况下，通过制作虚假财务账套、虚构销售业务的方式进行财务造假，从而“美化”企业财务报表数据，以此获得审计师的无保留审计意见。

表 4.5 胜通集团部分债券发行情况

债券简称	发行日期	发行金额(单位:亿元)	票面利率(%)	债券期限(年)
16 胜通 01	2016-05-30	11.7	6.2000	5
16 胜通 03	2016-09-08	9.60	5.1800	5
17 胜通 01	2017-08-28	8.70	7.0000	5

数据来源：胜通集团债券发行结果公告

4.1.4 公司治理结构欠佳

虽然胜通集团建立了较为完善的组织机构，主要包括董事长、监事会和董事会下设的各个专项委员会，具体如图 4.2 所示。并且对各个部门制定了相应的规章制度，明晰了各自的职责范围和要求。但是胜通集团股权结构分配极不合理，王秀生的股份高达 22.82%，其余股东的占股比例小于 10%，见表 4.6 所示。此外，胜通集团董事王秀刚与董事长王秀生名字相似，两人可能存在亲戚关系。综上，胜通集团股权分配的不合理导致董事长王秀生有凌驾内部控制的风险，降低了内部控制的有效性。胜通集团股权结构存在“一股独大”的情况，企业经营决策权掌握在大股东手中，小股东对公司日常经营管理的参与度较低，这种股权过于集中的现象使得胜通集团公司内部控制失效，无法对胜通集团形成制约效果。

表 4.6 胜通集团 2016 年转让后股权结构

序号	股东名称	股东性质	占股比例
1	王秀生	自然人	22.82%
2	刘安林	自然人	8.67%
3	王忠民	自然人	8.63%
4	王银河	自然人	6.68%
5	董本杰	自然人	6.67%
6	王秀刚	自然人	6.20%
7	陈勇	自然人	6.18%
8	王增永	自然人	6.17%

数据来源：胜通集团 2017 年年报

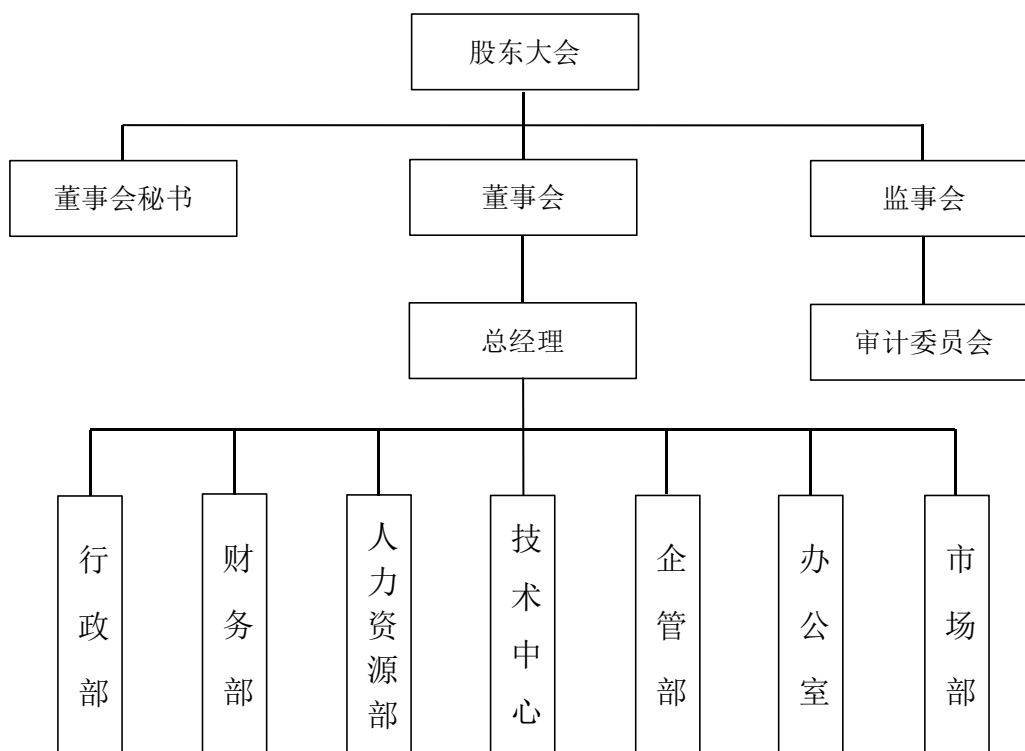


图 4.2 胜通集团组织结构图

4.1.5 管理层道德水平低

管理层如果具备良好的职业道德，能够对其主观行为形成自我约束，那么管理层舞弊的可能性很低，注册会计师也能更好地开展审计工作。经证监会查明，胜通集团在 2013—2017 年度间，通过虚增账套、修改审计后的财务报告等方式进行财务造假，而组织这场影响巨大的造假是胜通集团的实际控制人兼董事长王秀生。胜通集团的股权过于集中，王秀生作为最大股东有很大的话语权和决策权，他为了掩盖公司连年亏损这一事实，不惜损害集团声誉进行财务造假。胜通集团实际控制人王秀生在企业盈利状况不佳、资金压力沉重的情况下没能坚守诚信经营的原则、通过财务造假的方式来欺骗公司股东和社会公众，最终造成了恶劣的影响，严重损害了集团的声誉。

4.1.6 外部监管滞后，处罚力度轻

我国外部监管制度不完善，证监会的处罚也存在一定的滞后性，并且处罚力度不足，难以对企业产生威慑作用。监管部门对注册会计师行为的监督主要是事后监督，几乎没有进行事前和事中监督，这也就导致企业在曝出财务造假较长一段时间后，监管部门才对其进行处罚。胜通集团进行财务造假的时间段为 2013—2017 年，但是证监会 2020 年 12 月才开始介入调查，立案调查的时间就已经晚了财务造假时间 3—7 年，处罚时间就更是滞后于企业财务造假时间。另一方面，新《证券法》出台之前，监管部门的处罚力度较轻，就本案对胜通集团财务舞弊事件的处罚，证监会就仅仅对胜通集团处以警告和罚款 60 万元。与胜通集团财务造假的金额相比，处罚金额显然过低没有起到相关的警示作用。因此，企业在面临较大的竞争压力和经营压力时，在权衡利弊之后，仍有可能铤而走险进行财务造假。由于监管滞后、处罚力度轻，从而使得监管效果不佳，不利于发现胜通集团的舞弊行为，制约胜通集团舞弊的力量减弱。

4.2 中天运抵御胜通集团压力的力量

4.2.1 注册会计师专业能力不足

审计师专业水平的高低会直接影响审计工作质量，审计师拥有的专业能力越强，就能够准确判断所承接业务的重大风险程度，从而降低审计风险。中天运在对胜通集团 2013—2017 年的审计工作中，中天运所的注册会计师没有表现出专业胜任能力。具体表现在：

第一，中天运审计师在审计过程中对企业经营风险评估不到位，忽视了胜通集团的行业环境和政策变化。受到国际原油价格下降的影响，炼化企业收入普遍减少。胜通集团主营业务以钢帘线、化工产品生产为核心，由表 4.7 可知，胜通集团主导产业钢帘线业务收入位居第一，占总收入的 50%左右，化工产品占总收入比例在 14%~26%之间，由此可见钢帘线和化工产品业务对总收入的贡献很高。但审计人员在执行审计程序中没有对胜通钢帘、胜通化工这两家子公司的经营情况予以重点关注，没有按照审计程序的要求实地查看被审计单位的主要经营场所。此外，审计师也没有对其行业政策变化进行充分了解。相关部门对制造业企业中的高耗能、高污染产业提出了更高的环保要求，胜通化工面临较大的环保压力，审计师在审计过程中没有对胜通集团所属行业的环保政策变化进行充分了解，因而忽略了胜通化工停产的风险。

第二，中天运审计师在审计过程中缺乏相应的职业怀疑能力。胜通集团子公司胜通钢帘线、胜通化工的前五大供应商存在高度重合，同时包括东营市汇通国际贸易有限公司（简称汇通贸易）、上海翌丰商贸有限公司（简称上海翌丰）、青岛邦瑞奇商贸有限公司（简称青岛邦瑞奇）。此外，汇通贸易和上海翌丰同时也为胜通钢帘线的客户，在 2015 至 2017 年，汇通贸易向胜通钢帘购买商品金额达到 20.46 亿元，上海翌丰向胜通钢帘购买商品金额达到 21.96 亿元。但是中天运所在供应商集中且交易金额规模巨大的情况下，没有获取汇通贸易、上海翌丰和青岛邦瑞奇的工商信息，从而就没有发现这三家公司实际均为胜通集团子公司。如图 4.3 所示，汇通贸易的法定代表人胡某泉为胜通钢帘线会计人员，青岛邦瑞

奇的法定代表人周某阳为胜通光科的前总经理，上海翌丰的法定代表人王某芝担任胜通集团办公室主任职位。注册会计师对于供应商集中且同时为客户的异常关系没有保持职业怀疑并执行进一步审计程序，最终导致审计师没有发现胜通钢帘线与汇通贸易、上海翌丰和青岛邦瑞奇之间的采购交易和销售交易均为虚构。此外，中天运在执行营业收入实质性程序时，没有对取得的纳税申报异常情况保持职业怀疑，中天运取得的胜通钢帘线的增值税纳税申报表的税务机关接收日期为周末，并且纳税申报表的接收接收人员没有在指定位置指定位置签字和盖章。中天运取得的所得税纳税申报表相关金额只有审核数没有申报数，而且申报表中没有接收人员填写的信息，但却有税务机关的盖章。中天运所在抽查增值税销售发票时没有对销售地址错误的异常情况进行进一步审计程序，从而未能发现胜通钢帘线虚假销售的事实。中天运事务所没有查询上市公司客户三角轮胎股份有限公司对外披露的采购数据，也没有查询可比公司的销售价格，最终没能发现胜通钢帘线的销售价格远超过同行业排名第一的江苏兴达钢帘线股份有限公司。

表 4.7 胜通集团 2014—2017 年主营业务构成情况 单位：亿元、%

科目	2017 年度		2016 年度		2015 年度		2014 年度	
	收入	占比	收入	占比	收入	占比	收入	占比
钢帘线	108.28	50.93	101.32	50.15	100.92	50.56	72.93	49.64
化工产品	31.01	14.59	33.15	16.41	36.98	18.53	36.98	25.18
光学膜	26.88	12.70	24.15	11.98	17.65	8.84	0.56	0.38
建筑房产	9.67	4.57	12.28	6.08	14.92	7.47	10.65	7.25
其他	36.71	17.35	31.09	15.39	29.12	14.59	27.14	17.55
合计	211.61	100	202.05	100	199.59	100	146.91	100

数据来源：胜通集团年度报表

综上，中天运事务所对胜通集团 2013 年度—2017 年度审计时，审计师未对企业经营风险进行合理评估，没有对审计过程中的异常情况保持合理的职业怀疑。由于未进行进一步审计程序，从而导致审计证据不足，最终使得审计师发表了不

恰当的审计意见。

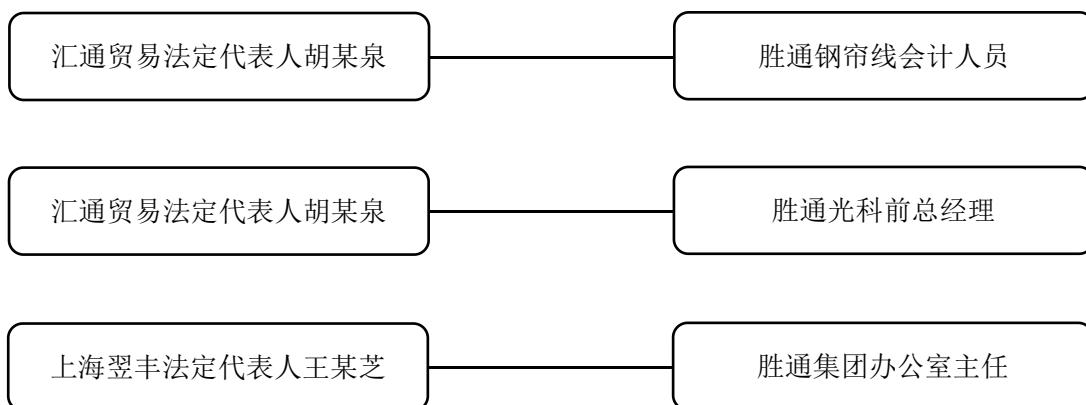


图 4.3 胜通集团子公司与供应商的关联关系

4.2.2 重要审计程序实施存在缺陷

4.2.2.1 函证程序实施存在缺陷

函证是审计师在审计工作中经常使用的方法,通过与相关方进行书面确认从而来核实账款的存在和准确性,从而有效识别和降低舞弊风险。中天运在对胜通集团子公司的应收账款和应付账款函证过程中,无论是函证设计还是函证执行中都存在缺陷,最终导致审计师没有发现胜通集团利用子公司虚假采购销售的舞弊事实。

中天运所对胜通集团子公司应收账款、应付账款实施的函证程序中存在以下缺陷:首先,函证在设计上存在缺陷。中天运制定的审计计划是对应收账款的当期销售额和期末余额都进行函证,但在实际函证执行过程中仅对当期余额进行了函证,没有按照之前计划的审计程序进行函证。这也体现了中天运审计程序执行不严格,审计质量控制不到位。其次,函证实施过程中控制不到位。中天运审计人员没有亲自向供应商和销售客户发放询证函,而是由被审计单位胜通集团的工作人员代发,并且在询证函的发出的过程中,审计人员没有履行相应的监督职能,没有通过电话或其他方式向被询证者询问或者催收回函,这也使得胜通集团有机可乘将虚假的回函发给中天运事务所。最后,没有对收回的函证进行评价。根据

审计准则的要求，回函应当由被询证单位直接发放给会计师事务所。但是中天运收回的函证中有一部分是来自胜通集团，因此无法保证回函结果的准确性，回函是否来自被询证者也不得而知。此外，中天运所的审计人员缺乏职业谨慎，没有发现回函中的客户印章存在异常。由于中天运在应收账款、应付账款的函证过程中，没有实际参与发函工作，最终导致审计师未能发现应收账款与客户账面余额不符、应付账款余额与供应商账面不符的情况，进而未能发现胜通集团利用子公司虚假销售和采购的事实。

4.2.2.2 控制测试实施不当

控制测试的目的是评估企业内部控制运行的有效性和可靠性。中天运所对胜通集团内部控制测试实施不当，主要体现在以下方面：第一，中天运审计师仅在胜通集团层面进行了控制测试，没有对胜通集团的各个子公司进行控制测试。审计师也没有获取子公司胜通钢帘线、胜通光科的 ERP 系统数据，没有对 ERP 系统实施内部控制审计程序，从而导致了审计证据的不足。第二，中天运所在对胜通集团内部控制测试时，没有保持相应的职业怀疑，对其内部控制有效性高度信赖，在控制测试环节的结论为“控制有效，可适当简化实质性审计测试”，该结论缺乏可靠的审计证据支持。胜通集团的 ERP 系统数据真实记录了胜通钢帘线、胜通光科的业务情况，只要审计师在内部控制审计程序中获取到 ERP 数据，就能够发现胜通集团利用子公司虚假采购销售事实。中天运未审慎评估胜通集团的内控控制风险，在股权结构不合理的情况下，仍然选择信任其内部控制的有效性，这也为中天运后续审计工作埋下了隐患，增加了审计失败的可能性。

4.2.2.3 分析程序存在缺陷

分析性程序是通过比较和分析被审计单位的不同财务数据之间以及财务数据和非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价。中天运审计师在执行营业收入实质性程序中，分析性审计程序存在缺陷，不仅没有获取胜通钢帘线和胜通光科的产能相关资料，也没有将产能利用率和产成品入库当期增加进行对比分析。实际上，胜通钢帘线在 2013—2017 年间的产能利用率均超过了 100%，但是同期排名第一的江苏兴达钢帘线股份有限公司的产能率在 80%—90%之间，由此可见胜通钢帘线的产能利用率超过其实际最大产能。中天运由于没有执行恰当的

产能分析程序，导致其未发现胜通集团子公司产能利用率过高的异常情况，从而增加了审计风险。

4.2.3 审计师职业道德水平低

除了审计师的专业能力会影响审计结果，审计师的职业道德也会对审计结果产生重要影响。注册会计师在审计过程中应保持自身的独立性，获取充分可靠的审计证据，在面对异常情况时应保持职业怀疑。中天运对胜通集团提供了2013-2017五年的审计服务，发表的审计意见均是标准无保留审计意见。中天运事务所规模较大，综合实力较强，在全国会计师事务所排名里也位居前列，并且其拥有的注册会计师数量以及专业人才数量都很多，中天运事务所的审计师应具备较高的专业胜任能力。胜通集团财务造假方式简单粗暴，该行为应当能被具有较强专业能力的审计师识别出来。胜通集团审计失败也让我们不得不思考胜通集团的某些行为是否被中天运事务所默许，中天运审计师的职业道德也应被质疑。

4.2.4 质量管理体系存在缺陷

健全的质量管理体系能增强会计师事务所抵抗管理层压力的能力。为了提高审计质量，降低审计失败发生的概率，会计师事务所应当建立完善的质量管理复核机制。审计人员在审计过程中应当对所取得的审计证据和实施的审计程序再次复核，以确保审计结果的准确性。中天运事务所的审计复核制度不合理，复核人员质量参差不齐，且其往往进行的是事后审核，只对注册会计师发表的审计意见进行复核。中天运在对胜通集团的审计过程中，未对审计底稿中存在的异常进行复核工作。比如在进行营业收入实质性程序时，审计底稿客户印章存在明显异常，销售发票地址出现错误等异常情况，审计人员未对上述情况进行质疑和复核。另一方面，中天运对分所的管理有限，没有实现一体化管理。中天运是由多个事务所合并而来的，这些被合并的事务所综合实力较强，在当地有着一定的影响力，虽然形式上进行了合并，但是经营理念和企业文化并没有完全统一。虽然总所有一套完整的质量控制体系，但对其他分所并不能产生有效的控制。综上所述，中

天运事务所质量管理存在缺陷，从而使得制约中天运不合规的力量减弱。

4.2.5 违法成本低

我国对审计失败的处罚力度不足，对会计师事务所还是企业的处罚大多都是行政处罚和罚款，难以起到威慑作用。证监会审计检查工作范围也受限，主要是以抽查的形式检查会计师事务所的审计工作，因而事务所会计师在面对利益的时候，可能会抱有一定的侥幸心理，铤而走险与被审计单位进行审计合谋。更为重要的一方面，证监会对企业以及事务所的罚款金额远远小于企业舞弊的利得，违法成本过低，并不能对事务所和企业的违规行为起到遏制作用。就本文的案例企业审计失败后，证监会仅对在胜通集团审计报告上签字的注册会计师杨锡钢和张友富罚款 10 万元并警告的处罚。由于我国外部监管环境宽松，事务所和注册会计师很可能基于利益的诱惑做出违反审计准则的行为。

4.3 中天运与胜通集团各阶段冲突分析

通过前文的分析，可知在中天运对胜通集团审计失败案中，胜通集团由于经营状况不佳、资金压力沉重、对无保留审计意见的需要铤而走险进行了财务舞弊。中天运会计师与胜通集团管理层在不同审计阶段都存在审计冲突，但由于中天运会计师专业能力不足、审计程序执行不规范、职业道德水平低、事务所管理体系存在缺陷等因素使得中天运抵御胜通集团管理层压力的能力很小。中天运和胜通集团在审计过程中双方力量不均衡，最终出现了引发了审计失败。

4.3.1 审计业务约定阶段

在审计业务约定阶段，胜通集团股权过于集中，其他小股东股权较为分散。胜通集团股权结构的不合理导致小股东参与公司日常事务管理的积极性低，大股东通过手中的权力对公司的日常运作进行控制，很可能基于个人的利益滥用公司职权，甚至不惜损害公司名誉进行财务舞弊。从证监会的处罚结果来看，胜通集团主要负责人王秀生应该对胜通集团财务造假负有责任。由于股权结构的不合理

让管理层拥有更多的权利，事务所的选聘权很有可能由企业管理层决定。这样一来，被审计单位管理层既是委托方又是被审计方，管理层利用审计费用权和解聘权向事务所施压的可能性较大，审计师的独立性也会降低。胜通集团股权结构失衡、内部控制薄弱为其舞弊行为提供了机会，而中天运的审计费用由胜通集团决定，并且根据上文的分析，胜通集团主营业务收入较高，2013—2017年业务收入均超过了100亿元，与胜通集团主营业务收入相比，胜通集团向中天运事务所支付的115万元的审计费用偏低，为了节约审计成本，审计人员在执行审计程序时可能会缩减必要的审计程序，审计人员很可能会简化必要的审计程序，从而导致中天运所抵抗胜通集团管理层压力的力量较弱。如图4.4清晰地展示了审计业务约定阶段中天运与胜通集团的冲突分析。

4.3.2 审计业务执行阶段

被审计单位在审计过程中，应当积极配合审计机构，向其提供真实正确的财务信息，如果刻意隐瞒或者向审计师提供虚假财务报告，无疑会增加审计难度和风险，从而增加审计师发表不恰当审计意见的可能性。在胜通集团审计失败案中，胜通集团通过制作虚假财务账套等方式虚增营业收入和利润，这说明胜通集团管理层没有提供真实的财务信息，审计师在客观上执行审计程序受到了一定程度的限制，审计证据的获取也将更加困难。从中天运会计师事务所角度来说，中天运未勤勉尽责，重要审计程序执行不到位，对纳税申报资料、销售发票中的明显异常情况没有保持职业怀疑，没有执行进一步审计程序。此外，在风险评估方面也有很多不足之处。中天运未实地考察胜通集团主要经营场所从而没能发现早已停工的经营风险、未进行重大业务内部控制测试从而导致没能识别内部控制风险。

因此，在审计业务执行阶段，胜通集团向中天运提供的虚假财务信息使得审计条件受限，而中天运审计函证程序、分析性审计程序以及内部控制审计程序均存在缺陷，同时审计师对审计执行过程中的异常情况未保持职业怀疑，导致审计双方力量差异较大，中天运抵御胜通集团舞弊压力的能力较弱。如图 4.5 清晰地展示了审计业务执行阶段中天运与胜通集团的冲突分析。

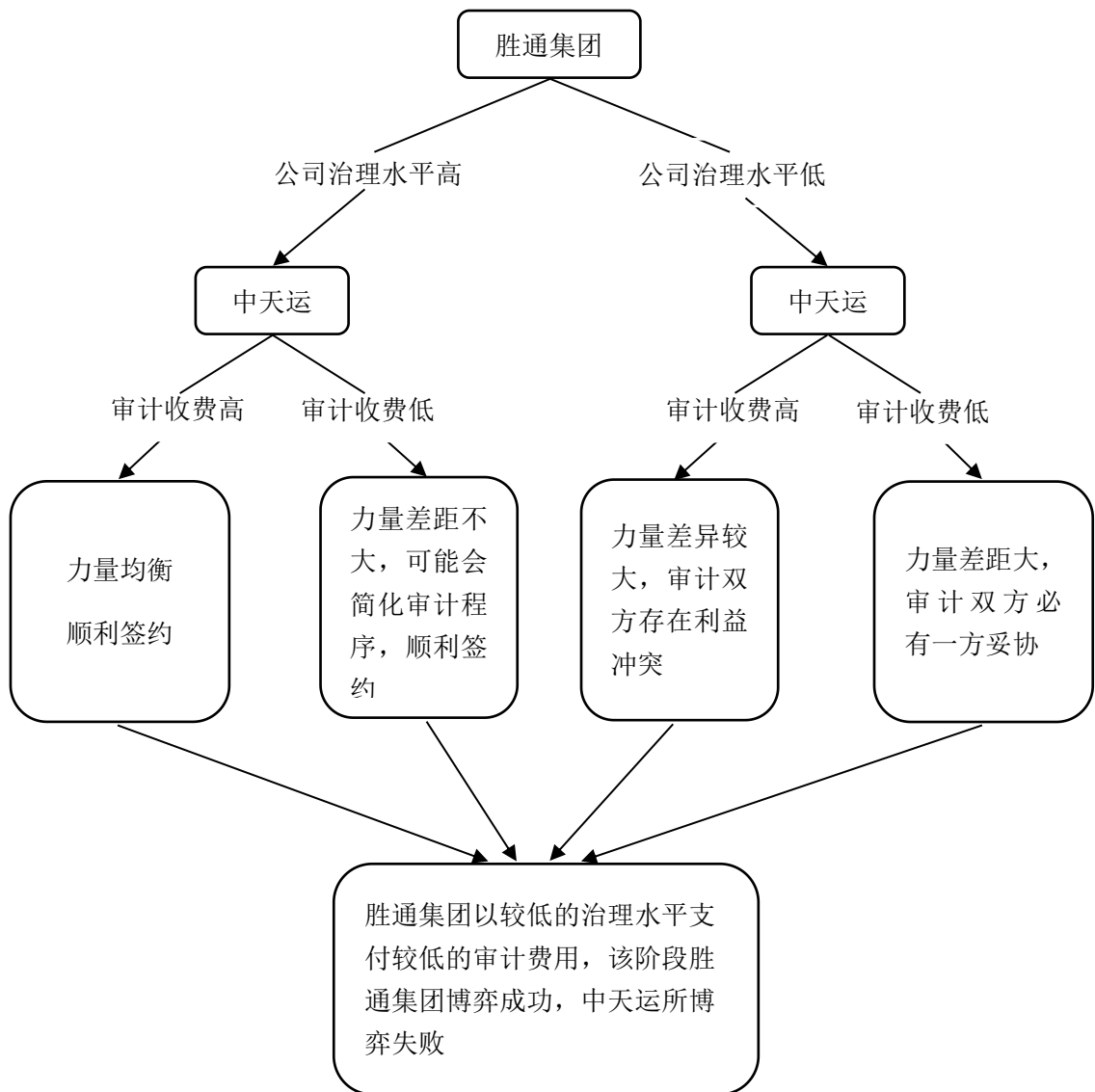


图 4.4 审计业务约定阶段中天运与胜通集团的冲突分析

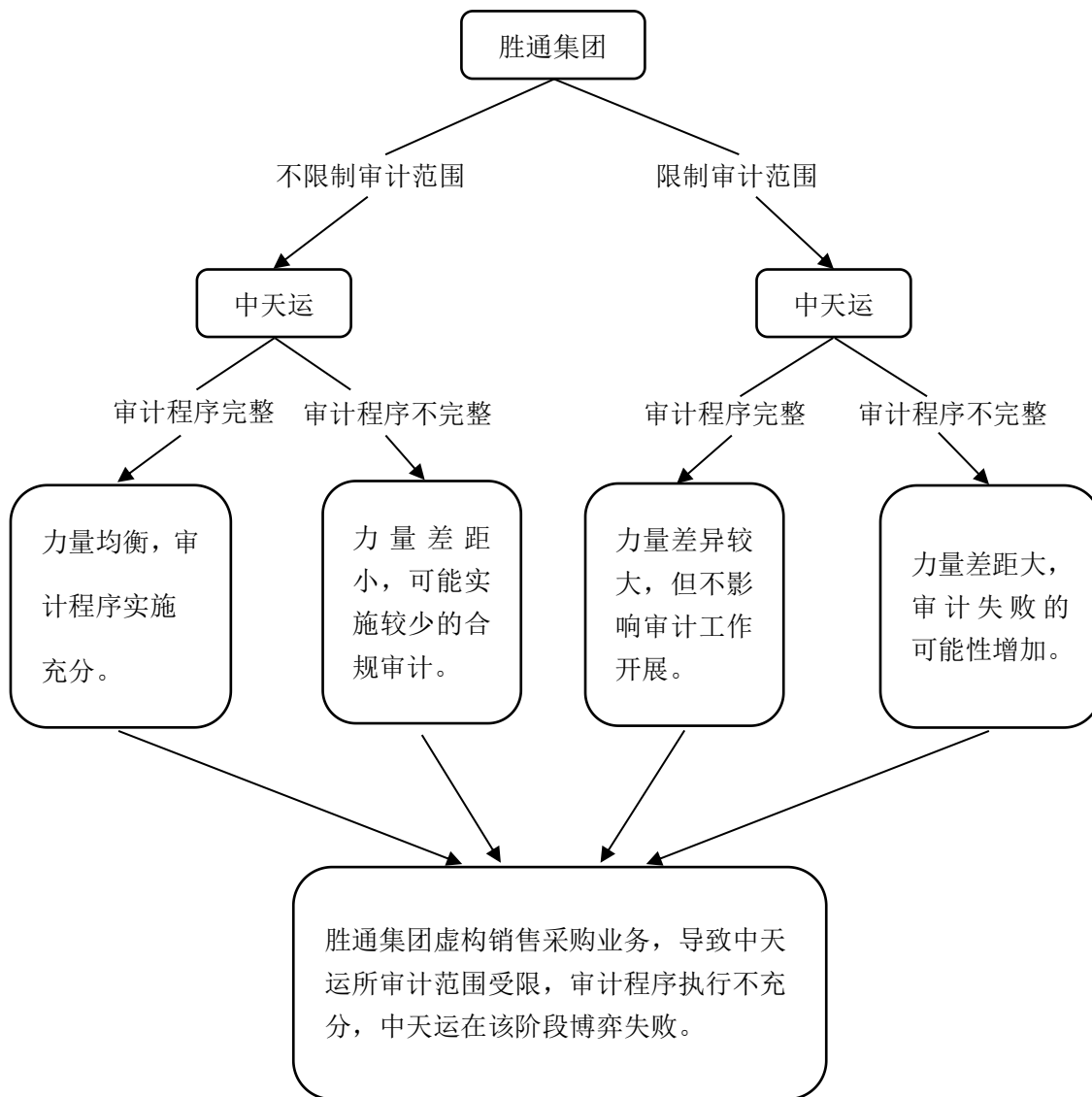


图 4.5 审计业务执行阶段中天运与胜通集团的冲突分析

4.3.3 审计业务完成阶段

在审计完成阶段，胜通集团追求良好的审计报告意见来实现融资。2013—2017 年胜通集团经营状况不佳，实际利润为负，如果不进行财务舞弊，胜通集团则会面临较为严峻的融资压力。另一方面，审计市场竞争激烈，中天运为了能与胜通集团建立长期合作关系，很有可能基于对经济利益的追求，与胜通集团进行审计合谋，最终出具了不恰当的审计意见。在业务完成阶段，胜通集团有对标

准无保留审计意见的需求，而中天运审计师职业道德水平不高，抵抗管理层施加压力的能力较小，审计双方力量差距较大，最终导致中天运博弈失败。如图 4.6 清晰地展示了审计业务完成阶段中天运与胜通集团的冲突分析。

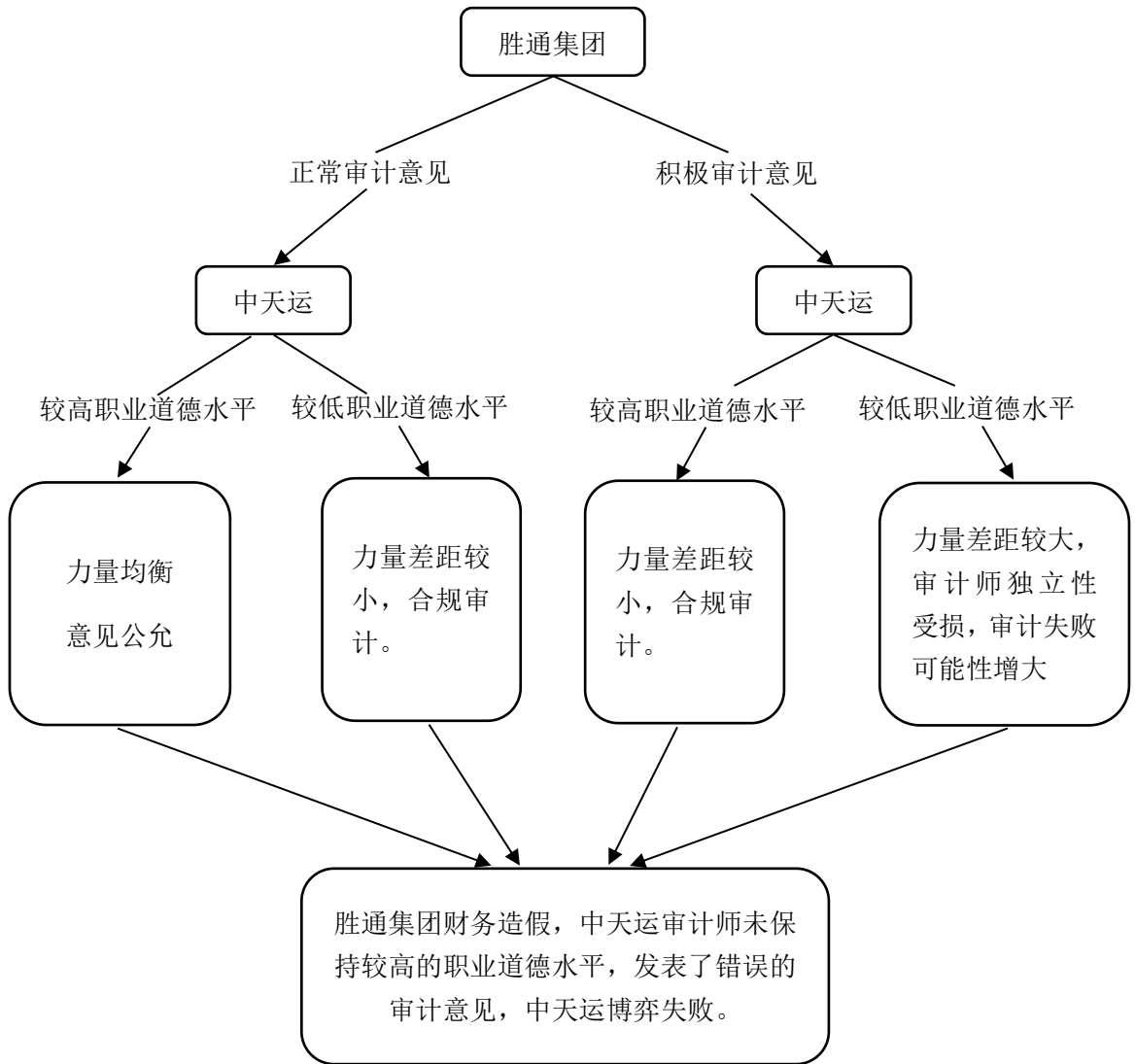


图 4.6 审计业务完成阶段中天运与胜通集团的冲突分析

4.4 审计双方博弈分析

如图 4.7 清晰地展示了胜通集团与中天运博弈的结果，直观地显示了此次审计失败的原因。在胜通集团财务造假案中，公司管理层为了美化财务报表和粉饰

业绩，通过编制虚假财务账套、篡改审计后的财务报告等方式，累计虚增收入超 600 亿，虚增利润超 100 亿元。而中天运作为审计方，未能勤勉尽责，在审计各阶段都出现了严重的缺陷，此次的审计失败双方都有不可推卸的责任。无论是胜通集团还是中天运会计师事务所，在审计过程中都做出了不利于审计工作正常开展的行为选择，最终造成了审计失败，并向市场传递了错误的信息。

通过前文的分析可知，首先，胜通集团管理层拥有审计收费权、同时主营业务收入持续减少导致管理层面临着业绩下滑的压力，由于融资的需要企业对无保留审计意见的需求程度较高，综上企业实施舞弊的驱动力量很强。在分析制约胜通集团舞弊的因素方面，胜通集团股份分配不合理导致董事长王秀生有凌驾于内部控制之上的风险。胜通集团董事长为了弥补亏损，吸引更多的投资者投资，从而进行了财务造假，这也说明胜通集团管理层的道德水平较低。同时目前我国外部监管薄弱，监管效率较差，这些因素也都为胜通集团进行舞弊提供了有利的条件。由此可见，胜通集团对中天运的审计工作施加的压力的可能性是极大的。

作为博弈另一方的中天运会计师事务所，其进行正常审计的力量对于胜通集团实施舞弊的力量相对薄弱。具体表现在，中天运所在此次对胜通集团的审计的过程中缺乏专业胜任能力和职业谨慎性、审计师在执行审计程序时简化了必要的审计程序、中天运事务所的质量管理体系存在缺陷以及外部监管的滞后性，使得其极有可能选择与胜通集团进行审计合谋。这些都可以说明，中天运在胜通集团的压力下没有足够的对抗实力，虽然中天运所排名位居我国前列，事务所规模较大，但在这次审计博弈中，仍然处于弱势地位，最终导致审计失败。

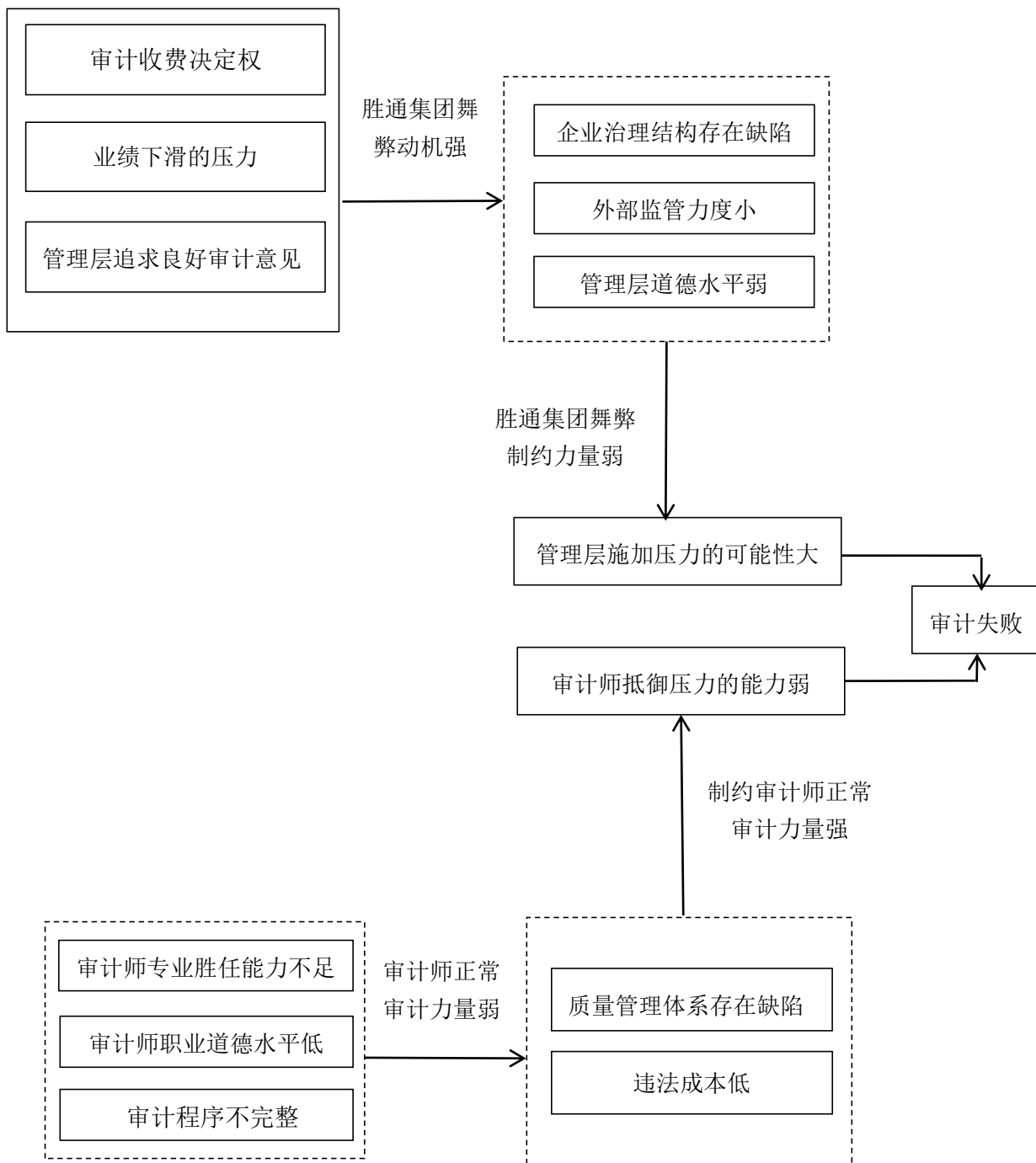


图 4.7 中天运与胜通集团的博弈结果

5 冲突理论视角下审计失败防范建议

根据前文的分析,由于胜通集团舞弊的驱动因素强,中天运正常审计力量弱,使得胜通集团向中天运施加压力的可能性大于中天运抵抗胜通集团的能力,最终造成了审计失败。因此,本章基于优化后的审计冲突模型,从提升会计师事务所合规审计力量、增加审计师抵抗压力的能力和加强监管部门的监管力量三方面提出审计失败的规避策略。

5.1 提升会计师事务所合规审计的力量

5.1.1 加强事务所内部控制

为了降低审计风险,减少审计失败的可能性,会计师事务所应当加强事务所内部控制,从而提升审计质量。

第一,完善审计复核机制,要将审计复核工作贯穿审计工作全过程。审计复核不能只在注册会计师发表审计意见后进行,而是应当从事务所承接审计业务时到完成业务整个阶段都进行审计复核工作。因此,事务所需要充实审计复核人才队伍,配置协调审计人员,确保每个阶段都可以满足复核需求。此外,审计复核工作要抓住核心,确保审计工作底稿和审计报告可以反映被审计单位的真实财务状况。

第二,建立统一的质量控制机制,加强总所以对分所的控制和管理。中天运事务所可以重新构建质量控制机制,总所设立风险管理部门、审计部门、技术部门等直接形成自上而下的管理模式。对于重要的业务部门不接受所在分所的直接领导,而是受总所的直接领导。此外,要明确各级质量控制人员的责任,在执行业务过程中要保证不相容职务相分离的原则。

5.1.2 重视审计业务执行过程,提高审计质量

为了提高审计质量,降低审计失败发生的可能性,会计师事务所必须重视审计业务的执行过程,对审计程序的执行进行指导和监督。首先,在执行审计程序

之前,会计师事务所应当综合考量审计项目的难度和工作量,合理配置审计人员,并且在审计业务的执行过程中要对关键审计流程进行引导和监督。如果实际执行的审计程序与原本审计计划存在差异,审计人员可以根据具体的实际情况适当调整审计计划,从而保证审计程序执行有效。其次,在审计执行过程中,定期召开项目会议,审计人员可以向项目经理汇报审计过程中的疑难点,寻求指导和帮助。最后,会计师事务所应当安排专人对各个层级审计人员审计工作的完成情况进行监督,如果发现审计程序存在缺陷,监督人员应及时反馈给审计工作人员,并且将该情况进行书面记录,方便日后参考。

5.2 增加审计师抵抗压力的能力

5.2.1 加强职业道德建设, 提高审计师独立性

在胜通集团审计失败案中,企业管理层财务造假手段粗暴简单,竟然还直接修改审计后会计报表并加盖虚假中天运事务所的印章,这较为明显的舞弊手段没有被注册会计师识别,难免引起了公众的质疑,中天运事务所是否已经发现其舞弊的事实但处于默许状态。由此可以推测,中天运与胜通集团可能在某些方面达成了利益共识,从而进行了审计合谋,审计师的独立性受损,发表了错误的审计意见。为了有效规避审计失败,应提升审计师的自身独立性,独立性是保证审计工作顺利进行的前提条件。审计师的独立性既包括实质上的独立性,又包括形式上的独立性。只有当审计师具有较高的职业道德水平,审计工作的独立性才能得到保证。因此,审计师要加强自身职业道德建设,严格遵守审计准则的要求,勤勉尽责地完成审计工作。此外,相关部门可以建立注册会计师职业道德诚信档案,每年对注册会计师的审计工作完成情况进行记录和评价,从而激励注册会计师尽职尽责地完成审计工作。

5.2.2 提升审计师执业能力

审计师在执行审计工作的过程中所表现出来的专业胜任能力会直接影响审

计报告的质量。在胜通集团审计失败案中，可以发现中天运事务所的审计师专业能力是有所欠缺的，具体表现在审计师对胜通集团行业特点以及政策环境变化了解不足、对企业风险评估不到位、职业怀疑不足，导致最终发表了不恰当的审计意见。

因此，为了降低审计失败发生的可能性，注册会计师应当不断提升自身专业能力，只有具备了相应的专业胜任能力，才能更好地识别被审计单位的舞弊行为，出具正确的审计报告。首先，审计师在进行审计工作前，应当深入了解被审计单位所处的行业的特点和审计风险点，从而能有针对性地进行审计程序。注册会计师还可以通过分析行业报告和统计数据，获得行业的定量和定性信息，从而能更好评估被审计单位的经营风险。其次，注册会计师要与时俱进，学习和掌握现代审计方法，从而提高审计效率。注册会计师同时要关注和学习新颁布的相关政策文件，及时更新和扩充专业知识，从而应对目前越来越复杂的审计工作。最后，审计人员应保持职业怀疑能力。对于被审计单位交易的异常情况，审计人员要保持职业谨慎并在必要情况实施进一步审计程序。此外，审计师在审计过程中要尽可能多地获取审计证据，从而保证审计结果的准确性。

5.2.3 严格执行审计程序

实施完整恰当的审计程序，可以帮助注册会计师获取更多的审计证据，从而保证审计结果的准确性。审计人员在审计过程中应按照审计流程的要求执行相应的审计程序，从而为客户提供真实、可靠的审计意见。在胜通集团的审计失败案例中，中天运审计人员在审计过程中简化了必要的审计程序，对函证程序控制不到位，控制测试实施不当，最终导致审计师发表了不恰当的审计意见，受到了证监会的行政处罚。因此，审计师在审计过程中要严格执行审计程序，从而保证审计工作质量，避免审计失败的发生。

首先，审计师在执行审计工作中，对于企业的异常情况要予以重点关注并执行进一步审计程序，获得更多的审计证据支持。企业如果经营状况不佳，但为追求无保留审计意见进行财务数据造假，那么肯定会在很多方面存在异常。审计师

要及时关注企业存在的异常情况,并对存在的异常情况立即实施进一步审计程序,降低审计过程中的检查风险。其次,严格执行控制测试。审计师应当对被审计单位内部控制的有效性进行评估和测试,执行内部控制测试有助于审计师发现被审计单位存在的认定层次的重大错报。审计师不仅要在整体层面实施控制测试,而且要对重大业务进行内部控制测试,确保控制测试的结论有充分、适当的审计证据支持。最后,审计师在函证实施过程要保持全程控制,从发放询证函到收回询证函,审计师要全过程参与并保持监督,确保函证对象无遗漏、函证内容正确。审计师在收到回函时,要及时对回函给予评价,核对回函的地址是否正确,回函对象是否来自被询证者。如果没有及时收取到回函或者是回函内容与被审计单位交易情况不符,审计师应保持高度谨慎,可以采取其他的审计替代程序。

5.3 加强监管部门的监管力量

5.3.1 加大监管力度,提高违规成本

我国会计师事务所众多,水平参差不齐,监管部门监管范围受限,主要是采用抽查的方式对会计师事务所的执业质量进行检查。这种方式存在以下弊端:一是检查范围较窄,会计师事务所可能抱有侥幸心理,不能对事务所真正起到威慑作用。二是会使监管存在滞后性,不能及时处罚会计师事务所,从而增加投资者的损失。因此,需要加大监管力度,扩大对事务所的监管范围。由于监管部门监管范围有限,所以可以建立同行业互相监督的监管模式。会计师事务所彼此之间属于竞争关系,采用互相监督模式可以促进事务所规范执行审计程序,对事务所执业态度会产生正向积极作用,提升审计工作质量,减少审计失败的发生。

另一方面,监管部门要提高会计师事务所的违规成本。首先,应增加违规会计师事务所的罚款金额,让处罚金额远远大于违规收入,增加监管机构的处罚威慑作用。此外,对于严重违反审计准则要求的注册会计师,中注协可以吊销其会计师证书,从而对其他从业人员起到警示作用。其次,对事务所建立信誉评级机制。外部监管部门可以对事务所进行综合评价,对事务所风险识别情况、审计程

序执行情况、审计结果的准确性进行综合考量。根据考核结果将事务所的信誉划分为等级，并将其结果公开在相关网站上。最后，建立举报投诉受理机制。让公众和其他相关利益者对会计师事务所的执业情况进行动态监督，对公众的举报要及时处理并给予反馈意见，让事务所处于动态监管之中。

5.3.2 营造良性审计竞争市场

目前，我国会计师事务所众多，事务所的质量参差不齐，一些小型会计师事务所由于缺少专业的注册会计师，甚至通过挂靠其他注册会计师的职业资格证书来承接审计工作，这种行为不仅破坏了审计行业的秩序，而且出具的审计报告质量较低。此外，由于审计市场竞争激烈，事务所为了承接更多的客户，就会存在故意压低审计收费的恶性竞争现象，不利于审计行业的健康发展。因此，监管机构应当对审计执业的外部环境进行优化，营造良好的审计执业环境。

第一，监管部门可以提高会计师事务所的准入门槛。我国相关法律对成立会计师事务所的门槛较低，从而导致会计师事务所竞争激烈。因此，行业监管部门可以将审计业务种类进行细分，根据不同的业务类型制定准入门槛，从而提高会计师事务所的审计质量。第二，监管部门可以介入审计收费管理，规范审计费用。监管部门可以联合其他有关部门建立关于审计收费的监督平台，公开企业与事务所的审计收费情况，通过平台来分析和监督审计收费是否合理，对于审计收费过高或过低的事务所，监管部门可以进行后续审计质量考察，从而规范审计收费，有效遏制事务所之间的恶性竞争行为。

6 研究结论与展望

6.1 研究结论

审计失败的发生不仅让审计行业的公信力降低,而且不利于资本市场稳定运行。随着新《证券法》的出台,监管机构已经加大了对审计失败责任双方的处罚力度。审计失败的背后存在着审计冲突,在审计业务开展的各个阶段审计双方都会进行力量博弈,当被审计单位舞弊力量较强,审计主体抵抗压力的力量很弱时,审计失败的可能性就会很高。本文选取中天运对胜通集团审计失败案例,对原审计冲突模型进行优化,基于优化后的冲突模型分析胜通集团审计失败原因,最后从会计师事务所角度、注册会计师角度以及监管机构三个角度提出相应的审计失败规避对策。

基于优化后的冲突模型分析胜通集团审计失败原因,可以发现胜通集团舞弊的力量基础和动机都很强,胜通集团管理层拥有事务所的选聘权和审计收费权,中天运事务所处在此较为被动的状态。此外,由于内外部环境变化,胜通集团经营状况不佳,盈利能力下降,2013-2017连续五年亏损。公司在转型过程中困难较大,由于盲目扩张导致资金压力沉重,急需通过发行债券和信贷融资的方式获取公司现金流,所以对标准无保留意见的意愿也较强烈。因此,胜通集团管理层向会计师事务所施加压力的力量非常大。从中天运事务所角度来说,由于事务所质量管理体系存在缺陷导致审计底稿复核等工作存在问题,审计师在审计过程中盲目轻信被审计单位的审计证据,对公司经营风险、内部控制风险没有进行有效的识别和应对,同时存在对重要审计程序不到位,函证控制不到位等问题。因此,中天运事务所抵抗胜通集团管理层施加压力的力量很弱。综上,在审计双方博弈过程中,中天运处于劣势状态,最终导致了审计失败。

利用优化后的审计冲突模型,从提升会计师事务所合规审计力量、增加审计师抵抗压力的能力和加强监管部门的监管力量三个方面分别提出审计失败的规避策略。从会计师事务所角度防范审计失败,事务所应加强内部质量控制、重视审计业务过程。从注册会计师角度防范审计失败,审计师应提升自身专业能力和

独立性、树立质量为导向的执业理念，严格执行审计程序。从监管机构角度防范审计失败，监管部门应该加大监管力度，提高违规成本、营造良性审计竞争市场。

通过运用审计冲突模型分析审计失败问题，能够清晰地展示审计双方的力量对比，并且能突出审计失败中审计各方所负的责任，从而较为全面地分析审计失败的问题。希望通过本文的研究，可以让事务所和审计师更加重视和了解审计冲突，增加抵抗被审计单位压力的能力，提高审计质量，降低审计失败的可能性。

6.2 研究不足与展望

本文在研究审计失败时选取了中天运对胜通集团的审计失败案例研究，但是个案的研究毕竟不能代表整个审计行业存在的问题，因此提出的审计失败规避建议可能缺乏普适性。另外，由于自身专业水平受限，胜通集团某些年份的数据资料不完整，所以在分析企业财务数据时可能存在不足之处。未来希望能找到更多审计冲突造成审计失败的因素的共性，从而可以更全面、更深入地分析审计失败的共同点。

参考文献

- [1] Anthony P., Earnings quality under financial crisis:A global empirical investigation[J]. Journal of Multinational Financial Management, 2015(29): 29-30.
- [2] Arie G., Ben Zion B., The Audit-Firm Conflict of Interests: Its Implication for Independence[J]. Accounting Review,1974.
- [3] Bhasin M. L., A study of an asian country[J]. International Journal of Management Sciences and Business Research, 2016, 3(1): 31-52.
- [4] Bhasin M. L., Integrating Corporate Governance and Forensic Accounting: A Study of an Asian Country.[J] International Journal of Management Sciences and Business Research. 2017, 01: Vol.6.
- [5] Dowling C., Knechel W. R., Moroney R., Public Oversight of Audit Firms The Slippery Slope of Enforcing Regulation[J]. A Journal of Accounting Finance and Business Studies, 2018(1): 1-28.
- [6] Dennis C., Saurav K., Dutta, Managing the risk of misleading financial metrics in annual reports:A first step towards providing assurance over management' s discussion[J]. Journal of Accounting Literature, 2016, 36.
- [7] Donald R., Nichols, Kenneth H., The Auditor-Firm Conflict:An Analysis Using Concepts of Exchange Theory[J]. Accounting Review, 1976(April): 335-346.
- [8] Etim E., Nsima J. U., Drivers of Audit Failures: A Comparative Discourse[J]. International Journal of Innovative Science and Research Technology, 2022, 7(5): 133-138.
- [9] Fiona B., Jonathan T., Peter W., Is audit quality impacted by audit or relationships[J]. Journal of Contemporary Accounting & Economics, 2015, 11(2).
- [10] Humayun K., Li Su, Asheq Rahman, Audit failure of New Zealand finance companies-an exploratory investigation[J]. Pacific Accounting Review, 2017(4):35-37.
- [11] Kabir, Rahman. Audit Failure of New Zealand Finance Companies An exploratory Investigation[J]. Pacific Accounting Review, 2016(03): 279-305.

- [12] K. Kelli, Marsha B., Erin M., More than Making Copies: Survey Evidence on the Work of Novice Auditors[J]. *A Journal of Practice & Theory*, 2023: 1-26.
- [13] Widmann M., Follert, F. & W., What is it going to cost? Empirical evidence from a systematic literature review of audit fee determinants[J]. *Manag Rev Q*, 2021:455 – 489.
- [14] Patrick K., Paul P., Henning Z., Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market[J]. *Journal of Business Economics*, 2015, 85: 45-85.
- [15] Rusmin R., Evans J., Audit quality and audit report lag:case of Indonesian listed companies[J]. *Asian Review of Accounting*, 2017, 25(2): 191-210.
- [16] Ronald R., King and Rachel S., The Effect of Large Audit Firm Mergers on Audit Pricing in the UK[J]. *Accounting and Business Research*,1994, 37(4): 301-319.
- [17] 陈志强. 质疑审计失败主流观点[J]. *审计月刊*, 2006(13): 9-10.
- [18] 陈珩. 会计师事务所的审计风险及规避研究[J]. *财会学习*, 2017(03): 11-13.
- [19] 陈晓刚. 新证券法下上市公司财务报表审计对策研究[J]. *中国注册会计师*, 2020(11): 93-95.
- [20] 程绚丽. 基于角色冲突的内部审计有效性研究[J]. *现代经济信息*, 2018(10): 260.
- [21] 褚洪生. 会计师事务所审计失败原因及预防措施分析[J]. *会计师*, 2019(16): 45-46.
- [22] 戴秋秋. 基于企业价值增值的内部审计独立性问题研究[D]. 重庆理工大学, 2015.
- [23] 付亮. 借壳上市的审计失败案例分析——以康华农业借壳步森股份为例[J]. *财会通讯*, 2019(19): 100-104.
- [24] 侯海燕. CPA 审计失败的原因分析及对策研究——一份调查报告的启[J]. *财会通讯*, 2001(11): 41-42.
- [25] 郝玉贵, 陈伊宁. 会计师事务所连续受罚与审计监管分析——以 L 会计师事务所为例[J]. *财会月刊*, 2018(07): 151-155.
- [26] 苏亚莉, 黄琳, 丁立琪. 审计冲突理论视角下的审计失败问题研究[J]. *商业会计*, 2022(09): 64-68.
- [27] 胡明霞. 基于财会监督视角防治财务舞弊——以瑞幸咖啡为例[J]. *财务与会计*, 2021(18): 44-47.
- [28] 贾智勇. 冲突理论视角下审计失败研究[D]. 北京交通大学, 2019.

- [29] 李鑫娜. 基于审计冲突模型的审计失败案例研究[D]. 华东交通大学, 2019.
- [30] 罗洁. 基于审计冲突理论的审计失败案例研究[D]. 湖南工业大学, 2020.
- [31] 李杰, 佐岩. 审计失败的反思与应对——以天丰节能公司审计失败案为例[J]. 财会通讯, 2018(01): 85-88.
- [32] 刘明辉, 汪玉兰. 中国审计市场的管制、监管与发展[J]. 财经问题研究, 2015(02): 86-94.
- [33] 刘海英, 王庆茹. 会计师事务所审计失败原因分析[J]. 会计师, 2022(12): 85-87.
- [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]. 财务与会计, 2019, 08(05): 95-97.
- [35] 李治堂, 史玉凤, 田丰畅. 上市公司审计失败原因及对策分析——以正中珠江审计康美药业为例[J]. 财务管理研究, 2021(01): 18-22.
- [36] 李笑雪, 郑石桥. 政府审计独立性、审计体制和审计权能配置[J]. 会计之友, 2015(20): 120-130.
- [37] 马兰, 王延明. 经营失败、审计失败与审计风险——来自暂停上市公司历年审计报告的经验分析[J]. 中国注册会计师, 2003(03): 23-25+3.
- [38] 毛艳羚. 基于注册会计师的审计失败原因与对策分析——以莲花味精案为例[J]. 财会通讯, 2016(16): 80-82.
- [39] 毛育晖, 于雳. 连续审计、重复博弈与审计失败[J]. 中国注册会计师, 08: 89-91
- [40] 孙宗彬. 未有效识别关联方导致审计失败[J]. 财政监督, 2023(01): 65-68.
- [41] 苏斌, 钟莉. 瑞幸财务舞弊事件给审计带来的启示[J]. 会计之友, 2021(04): 135-140.
- [42] 王曙光, 董洁. 康美药业财务舞弊案例分析——基于审计失败的视角[J]. 财会通讯, 2020(23): 116-120.
- [43] 王佳悦. 注册会计师人力资本特征对审计质量的影响研究[D]. 东北农业大学, 2017.
- [44] 武帅帅. 会计师事务所审计质量的评价与影响因素分析[J]. 中国管理信息化, 2019, 22(19): 28-30.
- [45] 吴勋, 王彦. 证券市场审计失败与审计监管——基于证监会 2001-2016 年处罚公告的分析[J]. 中国注册会计师, 2017(07): 86-91.
- [46] 肖蝶, 张亚兰. 会计师事务所审计失败问题及对策研究[J]. 纳税, 2019, 13(17): 48-50.

- [47] 叶陈刚, 武剑锋, 谈兆迪. 公司治理结构、审计费用与审计质量——基于中国上市公司的经验数据分析[J]. 当代经济管理, 2015, 37(05): 18-25.
- [48] 余芳芳. 注册会计师审计失败的原因及对策研究[J]. 商讯, 2020(34): 77-78
- [49] 张英明, 徐晨. 高管团队特征、社会责任意识与财务舞弊风险——基于 A 股上市公司的门槛效应检验[J]. 会计之友, 2021(22): 58-65.
- [50] 朱松, 柯晓莉. 审计行业监管有效性研究——基于证监会处罚公告后事务所策略选择的经验证据[J]. 财经研究, 2018, 44(03): 56-67.
- [51] 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): 141-145.
- [52] 曾丽颖. 我国上市公司关联方交易审计失败的原因及建议[J]. 现代商贸工业, 2023, 44(01): 144-147.
- [53] 张文荣, 张景瑜. 审计何以失败——对 2001 至 2020 年度处罚会计师事务所及注册会计师的分析[J]. 中国注册会计师, 2021(02): 119-123.

后 记

时光荏苒，三年研究生生活也即将画上句号，心中有许多不舍和感慨。在兰州求学的三年时光，我遇到了很多优秀的老师和同学，在老师们的谆谆教诲和同学们的帮助关心下，我在异地求学的时光里收获到了更多的知识，也提升了自己的综合能力。在毕业论文即将完成之际，我谨向所有关心、帮助我的老师、同学、家人表示感谢。

首先，我要诚挚地谢谢我的导师，非常幸运能够成为您的学生。李老师不仅治学严谨，而且待人亲切，平时很关心我们的生活和学习。在论文撰写过程中，老师也给予了我很大的帮助，从论文的选题到论文撰写和修改，都离不开老师的悉心指导。然后感谢在研究生学习生活中教会我理论和实践的各位授课老师，正是因为你们的教导才可以让我对专业领域有了更深入地了解。同时也要感谢三年求学时光里和我一起学习和生活的同学和朋友们。正因为有你们的陪伴，才让枯燥的学习生活变得更加有趣，和大家一起学习的这段时光也变得更加难以忘怀。

最后感谢我的家人们。父母是最坚实的后盾，他们让我能有机会接受更好的教育，并且一直在身后支持我鼓励我。将来我会继续努力，坚定地向着人生目标前进。