

LIXIN ACCOUNTING

主编 邵瑞庆

中国上市公司 审计失败研究

章立军·著



LIXIN ACCOUNTING
ACADEMIC MONOGRAPH



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

立信会计

LIXIN ACCOUNTING

学术专著

总主编 邵瑞庆

中国上市公司 审计失败研究

章立军·著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

中国上市公司审计失败研究 / 章立军著. —上海:
立信会计出版社, 2012. 3
(立信会计学术专著 / 邵瑞庆总主编)
ISBN 978 - 7 - 5429 - 3242 - 6

I. ①中… II. ①章… III. ①上市公司—审计—研究—中国 IV. ①F239. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 037552 号

责任编辑 黄成良
封面设计 周崇文

中国上市公司审计失败研究

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	14.5	插 页	1
字 数	229 千字		
版 次	2012 年 3 月第 1 版		
印 次	2012 年 3 月第 1 次		
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 3242 - 6/F		
定 价	32.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

本专著获得以下项目的出版资助:

上海市教育委员会重点学科建设项目(J51701)

上海市教育委员会科研(创新)项目(09YS433)

上海立信会计学院会计研究院项目(1138108KJYJ01)

会计是一门与社会经济环境密切相关的学科。回眸会计的发展史,会计学科始终随着社会经济的发展而发展,不断地实现理论的突破和实践的创新。当今的经济全球化、资本市场国际化以及会计的国际趋同,为会计理论的发展和实务的创新提供了契机,并形成了会计研究的累累硕果。

“中国现代会计之父”潘序伦博士开创的立信会计事业,以诚信会计思想而享誉海内外。进入新世纪后,上海立信会计学院会计学科进入了一个新的发展时期。“立信会计学术专著”系列展示的是上海立信会计学院会计学科的学术研究成果,选题涉及会计、财务管理和审计的主要前沿领域,内容着重引介和评价这些领域的理论发展和方法创新,并试图对这些领域的理论发展与方法创新有所贡献,从中也体现了上海立信会计学院会计学科正在形成的理论研究与应用研究并重、突出应用,直接服务于国家与上海地方经济的研究特色。

学术研究的魅力在于发展与创新,“立信会计学术专著”系列所追求的是能够对会计理论有所发展,对会计方法有所创新,哪怕所进行的发展与创新是十分微小的。如果列入“立信会计学术专著”系列出版的每本专著都能对会计理论的发展与方法的创新有所贡献,能够得到同行的一点认同,也算达到了我们编辑出版“立信会计学术专著”系列的目的了。



20 世纪 90 年代以来,国内外爆发了一系列重大的财务报告舞弊案,无论是中国的琼民源、红光实业、郑百文、银广夏等案件,还是美国的安然、世通、施乐、阳光等财务报告舞弊案,无不牵涉注册会计师审计失败问题,国际著名的安达信会计师事务所、我国的中天勤会计师事务所和湖北立华会计师事务所都因此不复存在。

现代独立审计制度是为了防止财务报告舞弊或财务欺诈而出现的制度安排,审计失败除了审计师自身的问题外,主要是财务报告舞弊所致,因此,审计失败与财务报告舞弊密切联系在一起,并因为财务报告舞弊而造成更为巨大的危害。审计失败不仅危及资本市场的正常运作与资源优化配置,更为严重的是影响了投资者对会计信息、注册会计师行业的公信力乃至整个社会信用体系的信心和信任,侵蚀了市场经济投资秩序基础。特别是在转型经济的中国,证券市场具有“新兴+转型”的特点,财务报告舞弊和审计失败产生的原因、形成机制和表现具有一定的特殊性,研究这些问题有利于构建转型经济下审计失败的理论分析框架,把握审计失败的规律,这对于促进注册会计师行业发展,提高公司治理和证券市场监管都具有重要的理论和实践意义。

本书系统研究中国上市公司审计失败的实质、审计失败原因及形成机制、审计失败的主要特征、审计失败的表现和审计失败的识别及审计失败的治理六个互相联系的问题。具体地讲,首先,运用舞弊三角形理论分析上市公司财务报告舞弊和会计师事务所违规

的动机、机会和自我合理化,进而分析发生财务报告舞弊和会计师事务所违规耦合或聚焦的条件。其次,对1993年到2006年3月底近10多年来受到证监会处罚的审计失败案件进行了全面的分析,详细描述舞弊公司和违规会计师事务所的特征和表现及其因审计失败所受的处罚,刻画了我国上市公司审计失败的全貌。再次,从上市公司经营、战略特征来识别审计失败,为现代风险导向审计和舞弊审计准则提供了实证证据。还从会计师事务所特征和审计意见角度识别审计失败,寻找会计师事务所审计失败的原因和迹象。最后,在总结理论和实证结论的基础上,提出治理审计失败的措施。

本书运用博弈论和生物共生理论分析认为,审计失败是上市公司管理层财务报告舞弊和会计师事务所违规共生的均衡结果,当现实条件使得管理当局财务报告舞弊的净收益和审计师违规的净收益同时大于零时,影响财务报告舞弊的因素和影响会计师事务所违规的因素会发生耦合或聚焦,审计失败就会发生。

我国上市公司财务报告舞弊的主要动机包括经济利益和国有上市公司管理层特有的职务升迁。财务报告舞弊的条件主要有公司内部治理机制的缺陷和外部监督的漏洞。管理层集体舞弊的侥幸心理和法不责众的心态,还有对控股股东保护的依赖都使得财务报告舞弊自我合理化。会计师事务所违规的压力主要来自审计市场较高分散性造成的过度无序竞争和审计市场的地区分割造成的会计师事务所普遍受到上市公司和控股股东制约。会计师事务所内部管理存在问题、注册会计师审计技术落后、职业道德水平不高,我国的法律制度、会计准则和审计准则存在不足等内外因素是会计师事务所违规的条件。会计师事务所心理上存在着对挂靠单位和控股股东的保护和依赖,会计师事务所与客户相互依赖的紧密关系以及“法不责众”的侥幸心理都是会计师事务所违规的心理因素。

发生财务报告舞弊的上市公司的主要特征和表现包括财务特征、所处行业、舞弊时间、舞弊手段与金额、舞弊的动机、舞弊涉及的人员和公司治理机制等。研究主要发现：舞弊最主要的动机是为了上市，其次是为了避免亏损，其他还有为了再融资等。舞弊的方式主要有虚增收入、不计或少计费用成本、同时使用虚增收入和少计成本费用方式、股本舞弊、资本公积舞弊和其他共6种类型，其中虚增收入为最主要的舞弊手段。舞弊涉及的人员和机构众多，主要包括董事长、总经理、副董事长、财务负责人、其他董事、监事会人员等高级管理人员，还涉及多家中介机构、控股股东和子公司等。舞弊公司存在股权集中、股权制衡度差、内部控制薄弱、高级管理人员激励不足、错位和约束不到位等公司治理机制的严重缺陷。

审计失败的会计师事务所的主要特征和表现包括事务所类型、审计意见、会计师事务所变更和违规业务种类等。研究发现，非十大会计师事务所的小所、与上市公司在同一地区的会计师事务所容易发生审计失败；因未履行核查义务，未尽勤勉责任是第一大原因，从审计意见看，会计师事务所并不是都出具标准无保留意见，也出具非标准意见，但是出具审计意见的严厉程度不够。同时，超过70%的上市公司在舞弊前后和处罚后没有变更会计师事务所。

本研究从上市公司经营、战略特征与会计师事务所特征及表现两个方面来识别审计失败。通过实证研究发现，关联交易、兼并重组发生金额越大，越容易发生审计失败；从交易次数看，发现关联交易的次数少，交易金额大是舞弊的迹象；成本领先、业务多元化和业务均衡性等战略特征与审计失败存在显著的相关性。另外，还发现会计师事务所客户越少，越有可能发生审计失败。

在研究结论的基础上，从上市公司、会计师事务所及监管层三个方面提出了政策建议。从监管层的角度，提出改善外部条件，改进监

管方法,突出监管重点和提高监管效率以降低上市公司财务报告舞弊和会计师事务所审计失败耦合的可能性。从上市公司的角度,主要从改善内部公司治理机制以遏制上市公司舞弊的动机、减少舞弊的可能和改变舞弊自我合理化的心理。从会计师事务所的角度,主要是引入现代风险导向审计提高审计技术,加强会计师事务所内部质量控制,提高注册会计师职业道德等方面来降低审计失败。

关 键 词

审计失败 财务报告舞弊 共生 耦合 公司治理

目 录

第 1 章 导 言	1
1 研究背景、研究问题及研究意义	1
2 研究的思路、内容及框架	17
3 研究方法与技术路线	21
4 研究创新	22
第 2 章 文献回顾	24
1 审计失败的原因分析文献	24
2 审计失败的表现及特征文献	37
3 治理审计失败的文献	44
4 审计失败的后果	48
5 本章小结	50
第 3 章 制度背景	52
1 国企改革、公司治理与上市公司审计需求特征	52
2 政府监管对审计需求的影响	56
3 中国审计市场的供给特点	59
4 本章小结	67
第 4 章 审计失败的形成机理	69
1 上市公司财务报告舞弊分析	71
2 会计师事务所违规分析	75
3 财务报告舞弊与会计师事务所违规共生的理论基础	80
4 本章小结	92

第5章 审计失败的特征和表现	94
1 财务报告舞弊的上市公司特征和表现	94
2 审计失败会计师事务所的特征和表现	117
3 审计失败的处罚	131
4 本章小结	135
第6章 审计失败的识别研究	138
1 样本选择、变量设计及模型构建	138
2 上市公司特殊经济业务、战略特征与审计失败识别研究	149
3 会计师事务所特征及审计意见与审计失败相关性研究	166
4 本章小结	180
第7章 审计失败的治理	182
1 从会计师事务所角度治理审计失败	182
2 改善公司治理机制,降低上市公司财务报告舞弊	190
3 改善外部环境,改进监管方法,突出监管重点	193
4 本章小结	196
第8章 研究结论、局限及未来研究方向	198
1 研究结论	198
2 研究局限和未来研究方向	206
参考文献	209

1 研究背景、研究问题及研究意义

1.1 研究背景

1.1.1 财务报告舞弊成为资本市场的焦点

随着各国证券市场的兴起和高速发展,全球资本市场一体化的加速,会计信息的作用日益增强,财务报告舞弊的现象也越来越引起各方的关注。安然、世通、施乐、默克药厂等一系列造假丑闻震动了美国朝野,美国会计行业陷入“信用沼泽”,遭受“诉讼风暴”,其结果是2002年7月30日美国总统签署了《2002年公众公司会计改革与投资者保护法案》(*Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002*)即著名的《2002年萨班斯—奥克斯利法案》。华尔街进行了自1933—1934年以来最大力度的系统改革,开创了美国后安然时代的资本市场监管新体制。

中国注册会计师行业于1980年恢复重建,随着国有企业改革的深入、民营经济的崛起和外资的大量涌入,注册会计师行业成为中国市场经济监督体制中不可缺少的机制之一。特别是在20世纪90年代初,中国资本市场的出现为注册会计师行业的发展提供了广阔的空间,资本市场的发展促进了注册会计师行业的快速发展。上市公司涉及的经济利益主体最多,是注册会计师最能发挥作用、最负责任的领域。截至2004年年底,全国5308家会计师事务所共有65208名CPA,不到2%的有证券、期货有关业务许可证的66家会计师事务所共拥有13.1%(8541名)CPA^①。因此可以看出,有证券、期货有

^① 中国证监会首席会计师办公室,《2004年证券期货相关审计市场分析》。

关业务许可证的会计师事务所是注册会计师行业的中坚力量。在注册会计师行业蓬勃发展的同时,行业发展中存在的问题通过审计报告质量低下等反映出来。在 1992—1993 年发生的“老三案”,即“深圳原野案”、“北京长城机电案”和“海南中水国际案”,暴露出了审计质量的低下,引起了全社会的关注。中国注册会计师行业的发展一波三折,旧伤未愈新伤又起。在 1997—1998 年,接踵发生了“新三案”,即“琼民源案”、“红光案”、“东锅案”。进入 21 世纪,又接二连三地发生了银广夏、蓝田股份、麦科特等审计失败案件,中国注册会计师行业面临前所未有的“诚信危机”,原国务院总理朱镕基专门对注册会计师行业提出“不做假账”的希望。

1.1.1.1 国外上市公司财务报告舞弊现象的回顾

从国际背景看,财务报告舞弊是一个全球性的问题,世界各国都有不同程度的财务报告舞弊。21 世纪以来,财务报告舞弊成为全球资本市场关注的焦点,其影响之广、对全球经济的冲击之深,已达到登峰造极的地步(李若山,等 2002)。从个案而言,以美国为例,山登、阳光电器、朗讯科技等公司的会计舞弊案件先后出现,特别是 2001 年,美国能源航母“安然”公司以迅雷不及掩耳之势轰然倒下;安然事件余波未平,2002 年之后又相继爆发了环球电讯、施乐、泰科国际、奎斯特电信、莱德艾德、凯马特、世通、美国在线时代华纳、默克制药等一系列公司发生极具震撼力的财务报告舞弊,形成“多米诺骨牌效应”。其中,安然(Enron)公司在 1997—2000 年利用特殊目的实体(SPE)高估利润 4.99 亿美元,低估数十亿美元负债;利用出售回购和股权转让操纵利润 5.78 亿美元;设计不具有经济实质的对冲交易,掩盖其投资损失 5.44 亿美元;虚构应收账款,虚增资产 10 亿美元。世通(WorldCom)公司滥用准备金科目,如递延税收、坏账准备、预提费用,夸大对外利润至少达 16.35 亿美元;经营费用资本化,虚增利润达 38.52 亿美元。施乐(Xerox)公司使用隐蔽会计手段,迎合华尔街的盈利预测,至少 1997—2000 年间,提前确认收入 30 亿美元,税前收益提高近 15 亿美元;操纵准备金和其他收益项目,虚构经营业绩 5 亿美元;夸大设备残值,虚构收益 4 300 万美元。从整体情况看,2002 年美国审计总署(GAO)的一份名为《财务报告重编:趋势、市场影响、监管回应和面临挑战》研究报告显示^①,1997—2002 年上半年的 5 年多,挂牌交易的 8 498 家上市公司

^① 该研究报告编号为 GAO-03-18,资料来源:美国国家审计署网站 www.gao.gov。

中,因会计舞弊或其他不规范会计问题而重编财务报告的公司竟然达 845 家,约占全部上市公司的 10%。2002 年 Weise 评级公司在调查了 7 000 家公司后发布报告称,有多达 1/3 的美国上市公司可能存在捏造盈利报告的问题,信用危机正震撼华尔街(李明辉,2003)。在美国频繁爆发一系列财务报告舞弊丑闻之后,在欧洲也频频发生了会计舞弊丑闻,如被誉为比利时新经济时代“楷模”的 L&H 公司、法国传媒及公用事业巨头威文迪环球公司、被称为欧洲版安然事件的意大利帕玛拉特事件等频频发生,案件涉及的金额之大、持续时间之长都令人震惊。

纵观国外众多财务报告舞弊案件,发现具有以下几个特点:第一,舞弊金额特别巨大,少则千万美元,多达几十亿美元;第二,财务报告舞弊手法比较隐蔽,如世通将经营性支出确认为资本性支出,施乐违法公认会计原则和相关会计准则提前确认收入,违规调节利润,安然业务的创新推动会计方法的“创新”。第三,根据美国 Treadway 委员会对财务报告舞弊所作的研究^①发现 SEC 调查的公开上市公司财务报告舞弊案件中有 66% 的案件涉及上市公司管理层。第四,财务报告舞弊的后果严重,投资者遭受重大损失,舞弊公司发生破产、所有权重大变更,甚至退市。管理层会遭到集体诉讼以及证监会处罚,还会承担经济赔偿和罚款。

1.1.1.2 国内上市公司财务报告舞弊现象的回顾

在我国这个新兴加转型的市场经济国家,资本市场起步晚,法律制度不完备,监管体制不健全、监管方式不完善的情况下,上市公司财务报告舞弊事件也层出不穷。到了 21 世纪,随着监管力度的加强,越来越多的财务报告舞弊被揭露出来。2000 年的郑百文、黎明股份案件的余震尚未消失,2001 年又爆出麦科特、大庆联谊、蓝田股份和银广夏。2002 年又有锦州港、宇通客车发生财务报告舞弊,2003 年大玩数字游戏的“ST 国嘉”自食其果,只能退市。2004 年 ST 达尔曼、新疆德隆的舞弊见诸报端。类似的案件不胜枚举,可谓“野火烧不尽,春风吹又生”。其中,东方锅炉伪造历史遗留问题,欺骗上市;对 1992—1994 年利润进行调整,虚增利润 1 500 万元,编造虚假财务报告。红光实业 1996 年虚假利润 1.57 亿元,骗取上市资格,少报亏损 1.03 亿元,欺骗投资者;隐瞒重大事项、未履行重大事项的披露义务。琼民源虚构利润 5.4 亿

^① 林炳成,《如何避免审计失败》,华泰文化事业股份有限公司,1998。

元,虚增资本公积 6.57 亿元。郑百文通过虚增利润、股本金不实和上市公司书重大遗漏等进行虚假上市;上市后 1996—1998 年共计虚增利润 1.439 亿元、配股资金实际使用情况与信息披露不符,隐瞒大额投资及投资收益,编制虚假财务报告。银广夏通过伪造购销合同、伪造出口报关单、虚开增值税专用发票、伪造免税文件和伪造金融票据等手段,虚构主营收入,虚构巨额利润 7.45 亿元。麦科特通过伪造进口设备融资租赁合同,虚构固定资产 9 074 万港元,虚构收入 30 118 万港元,虚构成本 20 798 万港元,虚构利润 9 320 万港元,并将虚构利润转为实收资本,“倒”制会计凭证和会计报告、隐匿或故意销毁应当保存的会计凭证。蓝田股份通过伪造政府主管部门的文件及相关法律文书,虚增无形资产 1 100 万元,伪造银行对账单,虚增银行存款 2 770 万元;隐瞒缩股的重大事项。从整体看,国家审计署 2001 年组织力量对 1 290 家国有控股企业的资产负债损益情况进行审计,发现会计报表严重不实的企业占 68%(王淑萍,2003)。娄权(2003)研究发现,自我国证券市场成立到 2003 年 5 月 31 日,共有 45 家上市公司因财务报告舞弊行为受到处罚,约占上市公司总数的 4%,其中涉及的资产、虚构利润等金额均达到惊人的程度。

总结中国众多财务报告舞弊案件,发现具有以下几个特点:首先是舞弊金额巨大,少则千万,多达几个亿;第二,绝大多数都不是在公认会计原则允许的范围内进行的会计政策选择,而是直接违反会计准则;第三,舞弊都是上市公司管理层授意或直接参与的故意行为;第四,对投资者造成重大误导,特别“琼民源”、“红光实业”、“东方锅炉”和“郑百文”等使得广大中小投资者遭受了重大损失。

1.1.2 财务报告舞弊与审计失败的关系

近年来,国内外爆发了一系列重大的财务报告舞弊案,无论是中国的琼民源、红光实业、郑百文、银广夏等案件,还是美国的安然、世通、施乐等财务报告舞弊案,无不牵涉到注册会计师的审计失败问题,湖北立华事务所、中天勤事务所和国际著名的安达信事务所都因此不复存在。

1.1.2.1 国外财务报告舞弊与审计失败的关系

由于资料的限制,对于国外财务报告舞弊和审计失败的关系,主要通过美国财务报告舞弊与审计失败的关系来做一介绍。在美国典型的财务报告舞弊的案例有安然(Enron)公司、世通(WorldCom)公司和施乐(Xerox)公司等。这些公司的审计师在公司舞弊时,其表现如何呢?安然(Enron)公司的审计师安

达信会计师事务所,在安然公司财务报告舞弊的1997—2000年期间的审计意见均为无保留意见,其中1999—2000年为无保留+解释说明段;安达信会计师事务所直接参与了特殊目的实体(SPE)交易的设计,并为SPE的会计处理提供咨询,在1997—2000年就此获得570万美元的咨询费。其实,安达信会计师事务所从1985年以来,一直是安然的审计师。2000年安然支付5200万美元费用,其中2700万为咨询费,安然是当年安达信的第二大客户。从1989年开始的10多年来,安达信一直为世通公司提供审计和咨询服务。1999—2001年,安达信出具无保留审计意见,2001年收取的总费用为1680万美元,其中760万美元为咨询费。安达信在过去10多年来一直既为世通提供审计服务,也同时为其提供咨询服务。到2000年为止,毕马威会计师事务所已经审计施乐公司长达40年,在公司舞弊的1997—2000年公司支付审计费用2600万美元,咨询费用5600万美元。主审合伙人发现舞弊后,仍默许其违规会计操作,掩盖实际收入与对外公布收入30亿美元的差距,出具无保留意见。从整体看,根据美国COSO组织在2000年针对1987—1997年间上市公司发生舞弊200多家公司的分析,发现在美国证监会发布的195个有关舞弊的“会计及审计处罚公告”中,有56个(29%)的舞弊案件与签证审计师有关,其中30个案件审计师参与舞弊,26个案件为执行审计发生疏忽。从审计意见看,公司舞弊期间的审计意见包括各种类型,其中55%为无保留意见,45%为非标准意见;总体上,还是以出具无保留意见为多。从会计师事务所的规模看,56%的舞弊公司由“八大”审计(后来合并为“五大”),44%的公司由非“八大”审计。另外,台湾会计师林炳成(1998)认为“在美国有一半控告签证会计师的法律案件属于受查公司涉及舞弊,而管理阶层舞弊又占绝大多数。”

1.1.2.2 中国财务报告舞弊与审计失败的关系

在中国,典型的财务报告舞弊的案例有前面提到的东方锅炉、红光实业、琼民源、郑百文、银广夏、麦科特和蓝田股份。这些公司的审计师在公司舞弊时,其表现如何呢?

四川会计师事务所和四川君和会计师事务所在对东方锅炉的上市审计和年报审计中,出具的均为无保留意见。成都蜀都会计师事务所对红光实业上市时出具无保留意见,上市后的年报审计给出了保留意见。郑百文的审计事务所为郑州会计师事务所,在舞弊的1996—1997年出具为标准无保留意见,在案发的1998年出具的为拒绝表示意见。深圳中华会计师事务所和中天勤

会计师事务所在 1994—2000 年对银广夏公司的审计中,除 1995 年出具保留意见,在银广夏公司舞弊高峰的 1998—2000 年均为标准无保留意见,2001 年的案发年也为无保留意见。琼民源在 1994 年和 1995 年舞弊时的审计事务所分别为北海会计师事务所和中华会计师事务所,出具的均为标准无保留。深圳华鹏会计师事务所和深圳鹏城会计师事务所对麦科特提供审计服务,舞弊的 2000 年出具标准无保留,2001 年为案发当年出具拒绝保留意见。沈阳会计师事务所对蓝田股份在舞弊年审计时,未发现虚增 1995 年巨额银行存款问题,出具无保留意见。通过这些典型的审计失败案例分析我们发现:首先,中国上市公司财务报告舞弊手段直接和比较低级,如伪造合同、出口报关单、法律文件和政府文件等,也有相对高级的操纵手法如提前确认收入,推迟计入费用、改变会计程序和会计方法等,但跟美国公司的舞弊手段比仍比较初级。其次,会计师事务所在舞弊当年通常出具标准无保留,案发后往往发表非标准意见,也有甚者仍出具标准意见。

另外,从更多的样本来看,李爽和吴溪(2002)通过研究 1994—2001 年 37 个审计失败处罚案例。发现 31 例同时涉及了对会计师事务所和注册会计师个人的处罚,6 例系单纯针对涉案注册会计师名义作出。从构成来看,融资环节(主要是发行上市过程)发生虚假会计信息和虚假证明的比重较高,并高于定期报告及其审计(主要是年度审计)过程中的违反法规行为。在各种业务类型中,审计业务发生舞弊的情况最为普遍,验资业务和盈利预测审核业务的问题相对缓和。上市公司舞弊方式集中于虚增利润、虚构交易、虚构重要原始凭证、隐瞒重大违反法规行为(披露不充分)等,而注册会计师对于这些问题均未做到勤勉尽责,未能在审计报告中恰当地发表审计意见,报告有关事实。另外,据国家审计署对 16 家具有上市公司年度会计报告审计资格的会计师事务所 2001 年完成的审计业务的审计质量检查。在检查中发现有 14 家会计师事务所出具的 23 份严重失实的审计意见,而直接对上市公司会计信息披露中的虚假问题隐瞒未在审计报告中披露就有 7 家并出具了 10 份审计意见,其中资产不实为 5.91 亿元,负债不实为 2.56 亿元,损益不实为 4.66 亿元,其他信息不实为 18.98 亿元。

1.1.3 财务报告舞弊引起的审计失败经济后果严重

现代独立审计制度是为了防止财务报告舞弊或财务欺诈而出现的制度安排,导致审计失败的原因除审计师自身的问题外,主要是由财务报告的舞弊所致。因此,审计失败必然与财务报告舞弊联系在一起。审计失败因为财务报