

企业财务舞弊审计失败案例研究

——以中兴财审计蓝山科技为例

朱睿

南京审计大学, 江苏 南京 211815

摘 要 : 近年来, 市场迅猛发展之际, 上市公司中财务舞弊事件频发, 对企业的成长路径产生了深远影响。本文以中兴财光华会计师事务所(以下简称“中兴财”)对蓝山科技的审计失败案例为研究对象, 基于 GONE 理论对其舞弊动因进行了详细分析, 通过阐述审计过程中存在的问题, 如审计义务缺失、审计人员素质不足、审计程序缺陷和信息披露不透明等, 揭示了审计失败的多方面原因, 并提出了加强内部控制、提高审计质量、强化风险评估和加强外部监管等建议。旨在通过对这一典型案例的深入研究, 为审计行业提供借鉴和参考, 推动审计质量的提升和审计风险的防范。

关 键 词 : 审计失败; 蓝山科技; 中兴财所; GONE 理论

A Case Study of Failure in Auditing Corporate Financial Fraud — Take Zte Financial Audit Blue Mountain Technology as an example

Zhu Rui

Nanjing Audit University, Nanjing, Jiangsu 211815

Abstract : In recent years, with the rapid development of the market, financial fraud incidents occur frequently in listed companies, which have a profound impact on the growth path of enterprises. This paper takes the audit failure case of Zhongxing Caiguanghua Accounting Firm (hereinafter referred to as "Zhongxing Caihua") on Bluenshan Technology as the research object, and makes a detailed analysis of the causes of its fraud based on the GONE theory. By explaining the problems existing in the audit process, such as lack of audit obligations, insufficient quality of auditors, defects in audit procedures and opaque information disclosure, etc. This paper reveals many reasons for audit failure, and puts forward some suggestions on strengthening internal control, improving audit quality, strengthening risk assessment and strengthening external supervision. Through the in-depth study of this typical case, it aims to provide reference for the audit industry and promote the improvement of audit quality and the prevention of audit risks.

Keywords : audit failure; blue mountain technology; Zhongxing Financial Institute; GONE theory

一、引言

(一) 研究背景

在全球化经济背景下, 资本市场作为现代经济的核心, 其发展状况不仅影响着企业的融资和资源配置, 还关系到经济的整体稳定与繁荣。在中国, 随着资本市场的日益多元化与成熟, 众多企业倾向于利用上市途径筹集资金, 以期扩大业务规模并增强自身的市场竞争力。然而, 近年来, 全球范围内财务造假案件频发, 这一现象极大地侵蚀了资本市场的公正性与透明度, 对投资者的权益构成了严重威胁, 同时也阻碍了市场的稳健前行与发展步伐。这些舞弊事件不仅涉及金额巨大, 而且手段多样, 隐蔽性强, 给审计工作带来了极大的挑战, 也使得审计工作的重要性愈发凸显。因此, 深入研究中兴财对蓝山科技的审计失败案例, 探讨企业财务舞弊的手段、动因及审计失败的原因, 对维护资本市场的公平、公正和透明, 保护投资者合法权益, 促进资本市场健

康发展具有重要意义。

(二) 研究方法

1. 文献研究法

本文通过对审计失败和财务舞弊领域相关文献的广泛研读、系统性梳理与精确归纳, 搜集并审慎分析了多种企业因财务舞弊而审计失败的典型案例, 进而深入剖析了这些企业财务舞弊的具体状况。在此基础上, 选取中兴财审计蓝山科技公司作为典型案例, 进行了详尽的分析, 旨在为论文的撰写提供坚实的理论基础。

2. 案例分析法

本文以中兴财审计蓝山科技股份有限公司作为案例研究对象, 全面剖析了其采用的财务舞弊手段及动因。进一步地, 探讨了审计失败的原因, 并在此基础上, 针对性地提出了防治财务舞弊、减少审计失败的有效策略与建议。

二、文献综述

（一）国内外研究现状

1. 关于审计失败的研究

Abbott 等人（2003）^[1]的结果显示，审计人员的能力和被审单位是否独立都对审计质量有较大影响。当审计人员具有较强的独立性和专业胜任能力时，会减少其审计失败的风险。叶陈刚和王云汉（2020）^[2]通过案例分析得出审计失败的原因有注册会计师未履行应有的基本职业道德要求，未审核业务循环的必要控制点和未对询证函保持有效的控制等方面。马晨等（2023）^[3]从审计师个人特征、审计师客户特征和审计师搭档特征三个方面分析瑞华审计失败的原因，研究发现审计失败的审计师多为男性、老员工，业务量更大且客户风险程度更高，普遍处于审计团队的高位，拥有更多的话语权。刘利君（2024）^[4]认为风险识别与评估程序的缺陷，会导致注册会计师不能针对重大错报设计和实施恰当的审计程序，偏离风险导向审计的要求。

2. 关于财务舞弊的研究

（1）财务舞弊动因

在 Bertrand 等人（2014）^[5]的研究中，指出上市公司股权结构的特定形态可能导致财务舞弊行为，尤其是当主要持股股东利用盈余管理手段，有潜在掏空公司的风险。Putra W. M.（2022）^[6]认为，包括财务稳定压力、财务目标压力、外部财务压力等在内在的影响财务报表舞弊的因素是财务压力。牛羿恒（2020）^[7]深入探讨了公司高管因追求个人利益而成为舞弊行为的内在动因，强调管理层业绩考核机制的不当可能诱发其篡改财务信息，进而对公司利益构成侵害。章晓怡（2023）^[8]将财务舞弊的动因分为企业追求高额利润，外部审计机构缺乏独立性，财务人员缺乏职业道德教育和监管力度不够，法律法规不完善。

（2）财务舞弊手段

李维（2021）^[9]通过实际案例分析，揭示了企业通过伪造客户资料、制作虚假会计凭证及账簿等手段来实施舞弊的行为模式。叶钦华等人（2022）^[10]的研究进一步指出，我国企业采用的舞弊手段日益复杂且隐蔽，不仅跨越多个财务报表，还出现了联合操纵资产负债表与利润表以实现财务舞弊的高级策略。杨颖（2024）^[11]认为财务舞弊的主要手段可能有更换收入确认时间增加营业收入，收回虚构账款减少坏账计提金额，延缓应收账款坏账准备的计提时间和依靠确认时间不断违规占用资金等。

（二）文献述评

综合国内外学者在审计失败和财务舞弊领域的文献研究，不难发现，相较于国外已经形成的较为成熟且系统化的理论体系，我国在该领域的研究尚需进一步充实与完善。大多数学者的研究重点为审计失败的原因、财务舞弊的动因、手段和治理对策等，审计失败的原因主要有审计人员独立性和专业胜任能力不足，以及企业治理方面的缺陷，财务舞弊的动因主要为个人财务需求与外界财务压力，财务舞弊手段有虚增收入、虚构业务、伪造凭证账簿等。鉴于国外发达的资本市场与我国市场经济体制及经济环境之间存在着一定的差异性，我国学术界对于构建一套符合我国

市场特性的审计失败和财务舞弊研究框架的需求显得尤为迫切。近年来，国内已有学者根据我国国情，通过对具体案例的深入分析，归纳出了财务舞弊的核心动因。此外，还有学者借助大数据技术，对财务舞弊的防范与治理进行了积极探索，这些努力在一定程度上弥补了国内在该研究领域存在的空白，提升了研究的系统性和深度。

三、中兴财对蓝山科技审计失败案例介绍

（一）蓝山科技概况

蓝山科技前身为北京蓝山基业科技有限公司，由谭澍担任法定代表人及董事长职务。蓝山科技的财务审计工作由第三方独立审计机构中兴财光华会计师事务所负责。蓝山科技属于通信设备制造业，是一家以互联网技术为核心的高新技术企业，业务涉及电子商务、数字娱乐和在线教育等领域。近年来，随着科技行业的快速发展，蓝山科技的业务规模迅速扩大，但同时也面临着市场竞争加剧、技术更新换代快等挑战。在这样的背景下，蓝山科技对于财务数据的真实性和准确性要求更高，以确保公司的稳健发展。然而，蓝山科技却通过财务舞弊手段，虚构财务数据，试图掩盖其真实的财务状况。

（二）中兴财光华会计师事务所概况

中兴财光华会计师事务所始建于1983年，现设有35家分支机构，现有从业人员3000多名，注册会计师824名，致力于为客户提供高质量的审计、税务咨询、资产评估等全方位服务。目前，为60多家上市公司提供年报审计服务，审计新三板企业超过1000家，2023年审计业务收入11.03亿元。然而，在审计蓝山科技的过程中，中兴财也暴露出了一些问题。为此也采取了一系列措施，如加强内部培训、完善审计流程、提升审计人员的风险意识和服务质量等，以确保类似问题不再发生。

（三）案例回顾

2014年6月蓝山科技挂牌新三板，2020年2月申请股票挂牌精选层首发上市，4月29日报送挂牌新三板精选层材料，5月13日收到监管机构关于公司研发模式、研发支出资本化等问题的问询，9月22日主动提交终止精选层挂牌申请，11月27日因涉嫌信息披露违法被证监会立案调查，2021年4月14日蓝山科技停牌，11月12日证监会发布对蓝山科技的行政处罚决定书，11月15日证监会发布对中兴财所及相关会计师的行政处罚决定书。

（四）蓝山科技财务舞弊手段及 GONE 理论分析

1. 蓝山科技财务舞弊手段

蓝山科技通过虚增银行存款、虚构循环购销业务、虚增研发支出等手段进行财务造假。在2017年至2019年期间，年度报告存在虚假记载行为，涉及金额巨大，性质恶劣。

（1）虚增银行存款

蓝山科技采取了虚增银行存款的财务操纵手段，导致公司资产规模显著膨胀，2017年虚增银行存款金额8234.94万元，2018年4409.2万元，占当期总资产比例达到了92%，这一行为直接质疑了其财务报表所呈现的偿债能力的真实性与准确性。

（2）虚构循环购销业务

在2017至2019年间，蓝山科技及其全资子公司北京中经赛博科技有限公司通过构建虚假的采购与销售循环业务，使得虚增收入总额高达81092.26万元，虚增存货10610.68万元，虚增销售利润24588.96万元，虚增应收账款6303.33万元。根据公告披露，该公司从未与真实的利益相关方及其他单位（包括天越五洲科技集团、康居网络科技集团等）进行有实际物流支撑的虚假采购及销售循环业务。

（3）虚增研发支出

蓝山科技虚增研发支出的舞弊手段主要包括虚构研发项目和夸大研发成本。公司通过设立虚假的研发项目，编造研发活动，以此为基础记录不存在的研发支出，三年虚增研发支出总额达到了24858.8万元。这些虚假记录使得公司的财务报表中研发支出数额显著偏高，虚增研发支出占研发支出比重超50%，误导了投资者和公众对其研发实力和创新能力的判断，掩盖了公司真实的财务状况和经营成果。

2. 基于 GONE 理论的蓝山科技财务舞弊动因分析

GONE 理论是一种分析财务舞弊动因的理论框架，包括贪婪（Greed）、机会（Opportunity）、需要（Need）和暴露（Exposure）四个因素。

（1）贪婪因子分析

贪婪是企业财务舞弊的重要动因之一。在蓝山科技财务舞弊案例中，贪婪因子体现得尤为明显。

贪婪主要体现在管理层和员工对非法经济利益和权力的追求上。由于市场竞争的激烈和公司业绩的压力，部分管理层和员工可能产生了通过不正当手段获取更多利益的动机。部分管理层希望通过财务舞弊来提升自己的地位和影响力，从而在公司内部获得更大的话语权和控制权。

据调查，蓝山科技在2017年至2019年期间，通过虚构购销业务、研发业务等方式，累计虚增销售收入8亿余元，虚增利润总额近9000万元。这些虚增的数据直接导致了公司年度报告的虚假记载，严重误导了投资者。公司董事谭澍对于财务造假的严重性持有显著的认识偏差，他通过一系列非合规手段谋取不当利益，同时，他将财务造假视为一种普遍且被接受的商业操作模式，而非一种严重违反诚信原则与法律法规的不当行为，这种道德意识的缺失与扭曲，也揭示了公司治理结构中道德教育的不足及合规文化的缺失。

（2）机会因子分析

蓝山科技财务舞弊案例中，机会因子主要体现在公司治理结构的缺陷和内部控制制度的缺失上。

首要问题在于，公司治理架构存在不合理之处，具体表现为股权高度集中于董事长谭澍手中，其持股比例高达69.20%，这为大股东利用信息不对称的优势进行舞弊活动提供了可乘之机。其次，内部控制体系存在显著的缺陷，财务总监一职长期形同虚设，未能履行其应有的职责，反而由实际控制人越俎代庖，全面掌管包括财务管理在内的各项内部管理工作，导致会计核算存在严重账实不符，未依据原始凭证记账，未按规定装订会计档案等

问题。在研发支出的核算上，公司未能建立有效的审批流程和监督机制，导致虚假研发支出得以顺利通过审批。同时，在销售收入的确认上，公司也存在过于宽松的政策，使得虚假销售收入得以被计入财务报表。这些内部控制制度的缺失，为财务舞弊提供了可乘之机。此外，审计机构未能充分履行其审计职责，未能及时发现和揭露公司的财务舞弊行为，这也为管理层提供了进行舞弊的机会。

（3）需求因子分析

需要是企业财务舞弊的重要动因之一。在蓝山科技案例中，需要主要体现在公司面临的资金压力和筹资需求上。

首要动因在于企业为拓宽融资渠道而采取的不当手段。蓝山科技截至2019年12月31日的财务报表显示，短期借款高达1.94亿元，这一高额负债显著反映出蓝山科技所面临的短期债务压力与偿债风险。由于市场竞争的激烈和公司业绩的波动，为了维持公司的正常运营和扩张计划，管理层需要通过财务舞弊来粉饰业绩，以吸引更多的投资者和债权人。

此外，蓝山科技还面临着迫切的筹资需求。为了跻身新三板精选层，公司必须达到一系列严格的财务指标与条件。然而，由于公司业绩的波动和市场竞争的压力，公司难以通过正常途径达到这些条件，因此，管理层选择通过财务舞弊来提升公司业绩，以满足筹资需求。

（4）暴露因子分析

暴露是指企业财务舞弊行为被识破并公之于众的可能性及其随之产生的后果。在蓝山科技这一财务舞弊案例中，暴露因子的具体表现主要聚焦于舞弊行为被查处可能性及其所带来的后果，较低的暴露可能性成为了诱发财务舞弊发生的关键因素之一。首先，由于公司治理结构的缺陷和内部控制制度的缺失，公司内部监督作用未能得到有效发挥，使得舞弊行为难以被及时发现和揭露。其次，外部审计机构未能充分履行其审计职责，未能及时发现和揭露公司的财务舞弊行为。此外，监管机构对上市公司的监管力度也存在不足，使得部分上市公司有机会利用监管漏洞实施舞弊行为。这些因素的共同作用，使得蓝山科技的财务舞弊行为得以长期存在而未被揭露。谭澍与赵瑞梅两人共同掌控蓝山科技及其最大控股子公司——北京中经赛博科技有限公司，他们意图模糊母公司与子公司的资金界限，为控股股东挪用子公司资金创造了条件。

然而，虽然暴露的可能性较低可能导致财务舞弊的发生，但一旦舞弊行为被揭露，舞弊者将面临严重的法律后果和声誉损失。因此，对于企业财务舞弊的防范和治理，除了加强内部控制和外部审计外，还需要提高舞弊行为的发现概率和惩罚力度，以形成有效的威慑作用。

四、审计失败原因分析

除了蓝山科技自身的财务舞弊手段外，中兴财在审计过程中也存在诸多问题，导致审计失败。

（一）审计义务缺失

中兴财在审计过程中未能履行审计的基本职责，包括检查会计记录、抽样检验核算项目、审查内部控制制度等。这导致了对蓝山科技财务状况的准确把握不足，使得审计报告失去了可靠性和公信力。

（二）审计人员素质问题

审计人员的专业素质和道德品质对审计结果起着至关重要的作用。然而，中兴财在此次审计中的工作人员存在技术能力不足、专业精神不够及工作纪律不严等问题，导致审计工作质量差、疏漏百出。

（三）审计程序缺陷

审计程序是完成审计任务的操作步骤和方法。中兴财在审计过程中未能按照标准化的程序进行操作，如未对重要科目进行焦点审计、未向蓝山科技提供统一的审计意见等。这使得审计结果片面、不全面，无法发现潜在的风险和问题。

（四）信息披露不透明

蓝山科技在财务报告披露中存在虚假陈述和信息操纵行为，这直接对审计工作带来了困难和挑战。然而，中兴财未能及时发现和揭示这些问题，使得投资者无法获得真实的财务信息。

离，建立健全内部控制体系，加强内部监督和审计，确保内部控制的有效运转。这不仅可以为企业内部的经营管理提供可靠的数据支持，还可以为会计师事务所的审计工作提供准确的数据基础。

（二）提高审计质量

会计师事务所需具备诚信、独立性、客观公正、专业胜任能力、保密和良好职业行为等原则，勤勉尽责，提高审计机构的审计质量，增强审计的独立性，不可因贪图利益而出具不真实的审计报告，确保审计结果的准确和客观。

（三）强化风险评估

审计人员应提高风险意识，准确识别和评估企业面临的重大风险。对于存在较大财务风险和经营风险的企业，审计人员应进行深入的分析 and 研究，制定出有效的应对措施，以降低审计风险。

（四）加强外部监管

监管部门应加强对企业的监管力度，及时发现和查处舞弊行为，对严重舞弊行为采取刑事追责措施，形成有效的威慑力，维护资本市场的公平和秩序。对于存在违规行为的会计师事务所，监管部门应及时采取措施进行处理，以维护市场的公平、公正和透明。

五、防范审计失败的建议

（一）加强内部控制

完善公司治理结构，董事会和监事会需保持独立，监管分

参考文献

- [1]Abbott, Parker. Assessing Actual Audit Quality[J].Dissertation Abstracts International, 2003, (3): 65.
- [2]叶陈刚,王云汉.会计师事务所审计失败问题研究[J].会计之友,2020,(20):36-42.
- [3]马晨,衡亮,李娟.瑞华审计失败原因探究——基于个人审计师层面的分析[J].会计之友,2023,(22):11-19.
- [4]刘利君.研发投入审计失败的原因及对策探讨[J].财务与会计,2024,(12):60-63.
- [5]Bertrand M., Mehta T., Mullainathan M. Enjoying the Quiet Life? Corporate Governance and Managerial Preference[J]. Journal of Political Economy, 2014, 11(1): 1043-1075.
- [6]Putra W. M. The Effect of Corporate Financial Pressure on Financial Statement Fraud During the COVID-19 Pandemic[J]. International Conference on Sustainable Innovation Track Accounting and Management Sciences, 2022, 20(1): 18-19.
- [7]牛羿恒.上市公司财务舞弊动因与治理研究——基于舞弊风险因子理论与博弈论共同视角[J].财会通讯,2020,(12):99-103.
- [8]章晓怡.基于博弈论的企业财务舞弊动因及对策[J].中国农业会计,2023,33(24):81-83.
- [9]李维.财务舞弊事件:手段、原因与启示——以金亚科技为例[J].中国商论,2021,(05):151-153.
- [10]黄世忠,叶钦华,徐珊,等.2010~2019年中国上市公司财务舞弊分析[J].财会月刊,2020,(14):153-160.
- [11]杨颖.财务舞弊动因及审计策略研究[J].现代商业,2024,(07):189-192.