

分类号: F239
学号: 20232116155

密级: 请注明密级及保密期限
单位代码: 10759

石河子大学 硕士学位论文



基于多案例研究视角的 整合审计下审计意见错配研究

学位申请人	王倩
指导教师	刘嫦教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计
研究领域	社会审计
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子
2026年06月

**Research on Audit Opinion Mismatch under Integrated Audit: A
Multiple-Case Study Perspective**

A Dissertation Submitted to

Shihezi University

In Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of

Master of Audit

By

Wang Qian

(Social Audit)


Dissertation Supervisor: Prof. Liu Chang

June, 2026

石河子大学学位论文独创性声明及使用授权声明

学位论文独创性声明


本人所呈交的学位论文是在我导师的指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含其他个人已经发表或撰写过的研究成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中作了明确的说明并表示谢意。

研究生签名： 

时间： 2026 年 5 月 26 日

使用授权声明

本人完全了解石河子大学有关保留、使用学位论文的规定，学校有权保留学位论文并向国家主管部门或指定机构送交论文的电子版和纸质版。有权将学位论文在学校图书馆保存并允许被查阅。有权自行或许可他人将学位论文编入有关数据库提供检索服务。有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

研究生签名： 

时间： 2026 年 5 月 26 日

导师签名： 

时间： 2026 年 5 月 26 日

摘要

随着我国资本市场监管趋严，整合审计模式在上市公司中全面推行，财务报表审计与内部控制审计的协同效应逐步显现，但两类审计意见错配现象也日益突出。这种错配不仅反映企业内控与财务核算的脱节，还关联审计质量、企业治理及资本市场信息披露有效性，成为各方关注的重要议题。现有研究多聚焦单案例剖析或宏观实证检验，缺乏不同错配类型、行业场景的横向对比与类型化归纳，且存在“错配即失败”的认知偏差，未能充分挖掘其深层成因与预警、治理价值，研究视角较单一，难以全面揭示错配本质与多元影响。

本文选取分属不同行业、涵盖两类核心错配类型，以整合审计体系为背景，以审计意见错配为核心话题，运用文献研究法、统计分析法、问卷调查法和多案例研究法进行分析；对错配行为的表现特征、产生机理、经济后果和治理对策，以发生错配的上市公司为样本进行系统探讨，挖掘其预警价值，为相关主体提供实战参考。研究发现：（1）整合审计下审计意见错配具有类型化、关联性特征，核心是企业内控有效性与财务报表真实性脱节，错配程度与企业行业属性、经营风险、内控整改力度及审计质量高度相关。（2）错配是企业、审计机构、外部监管三方协同作用的结果：企业内控不完善、财务核算不规范、管理层风险意识薄弱是核心根源；审计机构专业能力不足、独立性欠缺、资源投入不够是重要中介；整合审计准则不细化、监管不均衡、政策落地偏差是外部诱因。

（3）错配具有双重经济后果，并非单纯负面事件，短期传递风险信号、影响投资者决策、加剧融资约束，长期倒逼企业规范管理、推动审计机构提升质量、为监管提供靶向依据，且具有显著预警价值，可提前识别企业内控失效、财务舞弊等风险。基于此，本文从三方协同发力提出治理对策：企业需聚焦内部整改，完善内控体系、规范财务核算、强化风险管控；审计机构需坚守执业准则，提升专业能力、强化独立性、加大资源投入；监管部门需完善监管体系，细化准则要求、加大监管力度、优化政策落地，引导各方发挥错配预警价值。

本文创新点体现在于，突破单案例局限，通过多案例横向对比揭示错配共性与异质性，丰富研究视角；打破“错配即负面”认知，构建“二元价值”框架，挖掘其预警与治理功能；构建多主体分析框架，提出全链条协同治理对策，提升实践针对性。研究结论丰富了相关领域研究，为后续研究提供借鉴，也为上市公司、审计机构、监管部门提供可落地参考，对提升资本市场信息披露质量、促进市场健康发展具有重要价值。

关键词：整合审计；审计意见错配；多案例研究；预警价值

Abstract

With the increasingly stringent regulation of China's capital market and the comprehensive implementation of the integrated audit model in listed companies, the synergistic effect between financial statement audits and internal control audits has gradually become apparent. However, the phenomenon of mismatch between the two types of audit opinions has also become increasingly prominent. Such mismatches not only reflect the disconnect between corporate internal control and financial accounting but are also associated with audit quality, corporate governance, and the effectiveness of information disclosure in the capital market, making them a significant concern for various stakeholders. Existing research has primarily focused on single-case analyses or macro-level empirical tests, lacking cross-sectional comparisons and typological summaries across different mismatch types and industry contexts. Furthermore, a cognitive bias equating "mismatch with failure" prevails, failing to adequately explore the underlying causes and the warning and governance value of such mismatches. The research perspective remains relatively singular, making it difficult to comprehensively reveal the essence and multifaceted impacts of audit opinion mismatches.

Against the backdrop of the integrated audit system and centered on the core issue of audit opinion mismatch, this thesis employs literature review, statistical analysis, questionnaire surveys, and multiple case study methods. It selects listed companies from different industries, covering two core types of mismatches (Type I: standard financial audit opinion + non-standard internal control audit opinion; Type II: modified non-standard financial audit opinion + standard internal control audit opinion), as samples. The study systematically explores the characteristics, generation mechanisms, economic consequences, and governance countermeasures of audit opinion mismatches, while excavating their warning value to provide practical references for relevant stakeholders. The findings indicate that: (1) Under the integrated audit framework, audit opinion mismatches exhibit typological and correlational characteristics. The core issue is the disconnect between the effectiveness of corporate internal control and the authenticity of financial statements. The degree of mismatch is highly correlated with corporate industry attributes, operational risks, the intensity of internal control remediation, and audit quality. (2) Audit opinion mismatches are the result of the synergistic interaction among enterprises, audit firms, and external regulators: Imperfect corporate internal control, non-standard financial accounting, and weak management risk awareness are the root causes; insufficient professional competence, lack of independence, and inadequate resource allocation by audit firms are important mediating factors; and non-detailed integrated audit standards, unbalanced regulation, and deviations in policy implementation are external triggers. (3) Mismatches have dual economic consequences and are not purely negative events. In the short term, they transmit risk signals,

affect investor decisions, and exacerbate financing constraints. In the long term, they compel enterprises to improve management, drive audit firms to enhance quality, and provide targeted evidence for regulators. They also possess significant warning value, enabling the early identification of risks such as internal control failures and financial fraud. Based on these findings, this thesis proposes governance countermeasures focusing on tripartite synergy: Enterprises should focus on internal remediation by improving internal control systems, standardizing financial accounting, and strengthening risk management; audit firms should adhere to professional standards, enhance professional competence, strengthen independence, and increase resource allocation; regulators should improve the regulatory system by refining standard requirements, intensifying regulatory efforts, optimizing policy implementation, and guiding all parties to leverage the warning value of mismatches.

The innovations of this thesis are reflected in: breaking through the limitations of single-case studies by revealing the commonalities and heterogeneity of mismatches through cross-case comparisons, thereby enriching the research perspective; challenging the cognition that "mismatch equals negative" by constructing a "dual-value" framework to excavate its warning and governance functions; and establishing a multi-agent analytical framework to propose full-chain collaborative governance countermeasures, enhancing practical relevance. The research conclusions enrich studies in related fields, provide references for future research, and offer actionable insights for listed companies, audit firms, and regulators, holding significant value for improving the quality of information disclosure in the capital market and promoting its healthy development.

Key words: Integrated Audit; Audit Opinion Mismatch; Multiple Case Study; Warning Value

目录

摘要	I
Abstract	II
目录	IV
第1章 绪论	1
1.1 研究背景与意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	2
1.2 文献综述	3
1.2.1 整合审计研究	3
1.2.2 内控审计意见和报表审计意见的相关研究	7
1.2.3 文献述评	9
1.3 研究内容与方法	9
1.3.1 研究内容	9
1.3.2 研究方法	11
1.4 研究创新点	12
第2章 概念界定及理论基础	14
2.1 概念界定	14
2.1.1 整合审计的界定	14
2.1.2 审计意见错配的界定	15
2.2 理论基础	15
2.2.1 规模协同效应	15
2.2.2 委托代理理论	15
2.2.3 信息不对称理论	16
2.2.4 信号传递理论	16
第3章 整合审计下审计意见错配的现状分析与研究设计	17
3.1 整合审计下审计意见错配的现状分析	17
3.1.1 上市公司整合审计实施现状	17
3.1.2 上市公司审计意见错配现状	17
3.1.3 整合审计模式与单独审计模式下审计意见错配的差异对比	18
3.2 多案例研究设计	19
3.2.1 案例选择标准与样本确定	19
3.2.2 案例数据来源与收集方法	21
第4章 整合审计下审计意见错配的多案例分析	23
4.1 I类错配案例组分析：标准财务审计意见+非标准内部控制审计意见	23
4.1.1 案例1：深圳天地集团股份	23
4.1.2 案例2：江苏南方卫材医药股份	27
4.1.3 I类错配案例组的共性特征与差异比较	33
4.2 II类错配案例组分析：带段非标准财务审计意见+标准内部控制审计意见	38

4.2.1 案例 3: 鸿达兴业股份	38
4.2.2 案例 4: 炼石航空科技股份	42
4.2.3 II 类错配案例组的共性特征与差异比较	44
4.3 跨案例分析: I 类与 II 类审计意见错配的共性规律	47
4.3.1 跨案例分析设计与维度设定	47
4.3.2 审计意见错配的共性规律	49
第 5 章 整合审计下审计意见错配的成因分析	53
5.1 问卷调查设计与实施	53
5.1.1 问卷结构设计	53
5.1.2 样本对象选择	53
5.1.3 问卷发放与收集	54
5.1.4 样本特征统计	54
5.1.5 数据统计分析	55
5.2 企业内部原因	57
5.2.1 股权结构失衡与公司治理机制缺失	57
5.2.2 财务管控与内控执行差异	59
5.2.3 企业利益诉求驱动	61
5.3 审计机构原因	62
5.3.1 审计团队协同不足	62
5.3.2 审计程序执行偏差	63
5.3.3 专业能力不足与判断主观性	65
5.4 外部监管机构原因	66
5.4.1 监管规则存在弹性	66
5.4.2 监管导向侧重披露	67
5.4.3 退市与监管约束差异化	68
第 6 章 整合审计下审计意见错配的治理对策与预警价值	70
6.1 企业内部治理优化	70
6.1.1 优化股权结构, 完善治理制衡机制	70
6.1.2 规范财务管控, 强化内控有效执行	70
6.1.3 引导合理利益诉求, 规范信息披露行为	71
6.2 审计机构执业规范	72
6.2.1 完善团队协同机制, 实现整合审计实质联动	72
6.2.2 规范审计程序执行, 提升审计证据质量	73
6.2.3 提升专业能力, 完善质量控制与复核机制	73
6.3 外部监管体系完善	74
6.3.1 完善监管规则, 压缩错配制度空间	74
6.3.2 强化监管导向, 提升监管问责力度	75
6.3.3 优化外部环境, 强化协同治理合力	76
6.4 审计意见错配的预警价值	76
6.4.1 基于案例的错配预警价值多维体现	76
6.4.2 错配区别于审计失败的独立信息价值	77
第 7 章 结论与展望	79
7.1 研究结论	79

7.2 研究不足	79
7.3 未来展望	80
参考文献	81
附录	85
致谢	91
作者简介	92

第1章 绪论

1.1 研究背景与意义

1.1.1 研究背景

当前我国资本市场正处于高质量发展转型的关键时期，审计作为保障信息披露质量、维护投资者权益的核心外部治理机制，其鉴证有效性直接决定市场资源配置效率。自《新证券法》实施以来，监管层持续强化上市公司信息披露规范：2022年财政部、证监会联合发文提升财务报告内部控制有效性；2023年证监会修订《财务报告的一般规定》细化披露要求；2024年“国九条”更是将审计监督纳入资本市场风险防控核心体系，同步要求创业板、北交所上市公司全面实施内部控制审计，推动整合审计在A股全覆盖。政策驱动下，财务报表审计与内部控制审计的协同执行成为常态，但两类审计意见的错配现象随之凸显，成为资本市场新型风险信号与学术研究盲区。

2024年作为A股内控审计全面扩围的首年。审计意见错配呈现规模化、常态化特征。据Wind与中国证券监督管理委员会发布的《上市公司2024年年度财务报告会计监管报告》数据显示，A股5413家上市公司中，财务报表非标192家（占比3.55%），内控非标155家（占比2.87%）；两类意见错配公司超120家，占非标总量约35%。更值得警惕的是，2024年A股退市新规将内部控制缺陷纳入退市警示指标，而错配公司中62%被实施ST或退市风险警示，31%在次年发生审计师变更，28%存在财务造假、资金占用等违规线索。这一数据充分表明，审计意见错配并非简单的审计意见分歧，而是内嵌公司治理缺陷、财务风险与审计质量瑕疵的复合信号，背后隐藏的风险隐患尚未得到充分重视。

现有文献与实务操作对审计意见错配的认知存在三重偏差，进一步凸显研究的紧迫性与必要性。其一，在实务层面，监管部门与资本市场参与者多将意见错配等同于“审计失败”或“企业违规”，忽视了其潜在的风险预警价值。吴溪等（2016）的研究证实，财报标准但内控否定的公司，未来发生财务舞弊的概率会提升47%，但投资者对此类错配信号的反应普遍不足，表明意见错配实际上是反映企业未来风险的“先行指标”，而非单纯的事后惩戒信号。其二，在理论层面，现有整合审计相关研究多聚焦于协同效应、成本效率等正向维度（方红星、陈娇娇，2016），极少有研究深入剖析两类审计意见分歧的形成机理与经济后果。方红星、陈作华（2015）曾围绕内部控制与审计风险的关联性展开研究，间接涉及审计意见分歧的潜在诱因，但未明确提出“审计意见错配”概念

及相关研究框架；国内仅少量文献对意见错配现象进行简单描述，缺乏基于多案例的深度剖析与成因解构，理论研究存在明显空白。其三，在制度执行层面，全面整合审计模式下，同一事务所、同一审计团队在同一时点对同一上市公司出具两类显著背离的审计意见，这一现象直接挑战了“审计一致性”与“内部控制-财务报表联动”的理论前提。据《证券时报》和《东方财富网》披露，2026年以来已有13家会计师事务所因审计质量问题收到监管函，其中6家存在“意见错位”的执业问题，这一现状既反映出整合审计执行机制存在系统性漏洞，也凸显出深入研究审计意见错配、规范审计执业行为的现实紧迫性。

在此背景下，审计意见错配的生成逻辑与预警价值已成为审计理论与资本市场实践中亟待解答的核心议题。本文选取ST深天、ST南卫、鸿达兴业、炼石航空四家典型错配公司作为研究对象，四家公司覆盖“财报干净+内控否定”“财报非标+内控标准”等主要错配类型，具有充分的代表性。本文采用多案例研究法，以统计分析为基础，系统揭示整合审计下审计意见错配的具体类型、特征与市场反应，从公司治理、内控缺陷、审计行为、制度环境四个维度解析错配的形成原因，挖掘意见错配隐含的风险预警信息，修正实务界对该现象的认知偏差，最终为优化整合审计机制、强化资本市场监管预警、保护投资者合法权益提供经验证据。相较于现有研究，本文突破了单一案例或纯统计研究的局限，以多案例深度剖析打开意见错配的“黑箱”，既弥补了整合审计意见分歧研究的理论短板，也为资本市场识别新型风险、完善审计监管体系提供了实践参考。

1.1.2 研究意义

1.1.2.1 理论意义

第一，现有关于整合审计与审计意见的研究，多聚焦于两类审计意见的一致性、影响因素及经济后果，普遍将意见错配视为异常现象甚至负面结果，一定程度上忽视了财务报表审计与内部控制审计在目标、对象、评价标准上的本质差异。本文以审计意见错配为研究对象，辩证剖析其形成逻辑与信号内涵，有助于丰富整合审计框架下意见判断与信息传导的理论认知，为理解两类审计意见的关系提供更为客观、全面的视角。

第二，本文打破审计意见错配就是审计失败的惯性思维，论证审计意见错配是高质量审计环境下具有预警价值的现象，有助于推动学术界重新认识审计意见的信息含量，为后续审计质量、内部控制有效性、信息披露质量等领域的研究提供新的切入点与经验支撑。

1.1.2.2 现实意义

第一，有助于识别整合审计实务中的执业痛点，提升审计执行质量。当前整合审计已在 A 股全面推行，但财务报表审计与内部控制审计在团队协同、程序衔接、判断标准上仍存在脱节，审计意见错配成为高频执业问题。本文通过多案例剖析错配的内部形成机理与外部驱动因素，明确审计协同缺陷、程序执行偏差、职业判断差异等关键诱因，可为会计师事务所优化整合审计流程、完善质量控制体系、强化审计团队专业能力提供可落地的实践参考，推动整合审计从“形式整合”走向“实质整合”。

第二，有助于揭示审计意见错配的风险信号价值，保护投资者利益。实务中投资者与监管层常将意见错配简单等同于审计失败或企业违规，忽视其风险预警功能。本文通过案例证实，错配可提前识别内控失效、治理缺陷、持续经营危机等隐蔽风险，是比单一审计意见更具信息量的预警信号。研究结论能帮助投资者、债权人更准确解读审计意见信息，降低信息不对称与投资决策风险，切实维护资本市场中小投资者合法权益。

第三，有助于规范上市公司治理与内控建设，强化资本市场风险防控。审计意见错配本质上反映了上市公司内控有效性与财务信息质量的脱节，背后多伴随公司治理失衡、管理层干预、内控缺陷整改不到位等问题。本文基于案例提炼错配的企业层面诱因与治理对策，可为上市公司完善内控体系、规范财务核算、健全治理制衡机制提供方向，同时为监管部门细化整合审计监管规则、加强分类监管、提升信息披露有效性提供经验依据，助力资本市场高质量发展与风险防范。

第四，有助于厘清错配的经济后果与治理边界，提升资本市场资源配置效率。意见错配不仅影响企业融资、市场估值，也会影响会计师事务所声誉与行业公信力，甚至扭曲市场资源配置。本文系统分析错配对企业、事务所、资本市场三方的经济后果，并构建多主体协同治理机制，能够引导各方理性看待错配现象、针对性开展整改与监管，减少错配带来的负面冲击，提升审计信息的决策有用性与资本市场整体运行效率。

1.2 文献综述

1.2.1 整合审计研究

1.2.1.1 整合审计的发展研究

整合审计的发展，离不开 2001 年两起震撼全球的财务丑闻。Enron 公司的财务造假与世通公司的违规操作，不仅重创了资本市场的公信力，也直接推动了 SOX 法案的落地。这部法案的核心初衷，是通过强化资本市场监管、规范上市公司财务行为，重新赢回民众对资本市场的信任。依据《萨班斯-奥克斯利法案》（SOX）相关规定，所有于美国境内上市的企业均需构建健全完备的内部控制体系，企业管理层应对内部控制的有

效性担负直接责任，同时需聘请独立会计师事务所针对其内部控制系统开展审计工作，并出具客观公允的有效性鉴证意见。上述制度要求为整合审计模式的后续发展提供了坚实的制度支撑。为保障 SOX 法案得以有效落地执行，美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）于 2007 年出台并实施了一系列配套措施。先是修订了 2004 年颁布的《AS2》，随后又正式批准《AS5》，这两项审计准则中，都对整合审计的概念做出了初步界定。而早在这之前，美国会计领域的研究者就已开始探索整合审计的可行性。Bahin（2004）通过相关研究得出结论，在政府层面借助审计准则推动财务报表审计与内部控制有效性审计相结合的方式，能够显著改善上市公司与会计师事务所之间因信息不对称所引发的各类问题。同年，Colleen Layther 在其研究成果中同样指出，审计准则制定过程中应当充分考虑财务报表审计与内部控制审计之间存在的内在联系，二者若被人为分割实施并不具备合理性，推动两类审计业务的有机融合，才与 SOX 法案的核心精神保持一致。

在整合审计的实践中，日本率先借鉴了美国的经验。2006 年，日本颁布《金融商品交易法》，明确要求上市企业必须委托同一家会计师事务所开展“一体化审计”——一旦事务所承接了企业的财报审计工作，就必须同时承担其内控评价职责，且两项审计的签字注册会计师需为同一人，形成了严格的一体化要求。我国则在吸收国内外先进实践经验的基础上，于 2010 年出台《企业内部控制审计指引》。这一指引的出台具有里程碑意义，明确允许上市公司委托同一家事务所同时开展年报审计与内控有效性审计，但并未作出硬性强制规定。这意味着，上市公司既可以选择同一家事务所完成两项审计，也可以分别委托不同事务所，分别负责财报审计与内控审计工作。梳理国内外相关文献不难发现，不同国家对整合审计主体的定义存在细微差异。日本对审计主体的要求最为严格，明确需为同一项目组；美国则相对宽松，仅要求为同一家审计机构即可；我国未作出硬性约束，若企业选择开展整合审计，仅要求审计主体为同一家事务所，这一点与美国的规定较为相近。

随着整合审计在全球范围内的持续推进，近年来学界的研究重心逐渐从“模式可行性”转向“实践效果与优化路径”，形成了逻辑连贯、维度多元的研究体系，与既有经典研究形成有效互补。在监管政策与审计模式的互动层面，田至立等（2025）以我国审计定价管制与放开的政策窗口为研究背景，通过实证分析发现，定价管制环境下企业更倾向选择整合审计模式，但这种选择会引发审计费用由财务报表审计向内控审计的转移，进而弱化了定价管制对异常财报审计费用的抑制作用，为理解整合审计在监管约束下的实施效果提供了全新的实证视角，也丰富了 SOX 法案以来制度层面的研究成果。在整合审计的成本效益权衡方面，涂建明与狄姝洁（2025）的研究进一步细化了整合审计的经济后果，其研究表明，整合审计对财务报表审计费用的降低作用显著强于对内控审计费用的影响，且客户资产规模、业务复杂度及风险水平等因素，会对两类审计费用的差异产生结构性影响，这一结论为整合审计的定价监管、效率优化提供了坚实的经验证据，

也回应了早期研究中关于“整合审计是否具备成本优势”的争议。在审计投入与审计质量的平衡问题上,刘馨茗等(2025)基于中国上市公司数据的研究给出了明确答案,其研究揭示,会计师在整合审计中对内控审计的过度投入,会以牺牲财务报表审计质量为代价,而客户重要性这一因素能够有效缓解这种负向影响,凸显了整合审计中资源配置的核心价值,完善了整合审计质量影响因素的研究框架。此外,宋婕与张俊民(2024)从客户集中风险这一独特视角展开延伸研究,探讨了该风险下上市公司的审计师选择逻辑,为整合审计模式下的审计风险管控、审计主体选择提供了补充参考,进一步拓宽了整合审计的研究边界。上述前沿研究层层递进,从监管、成本、质量、风险四个核心维度,勾勒出整合审计发展的最新图景,也为后续深入探讨整合审计相关问题奠定了坚实的文献基础。

1.2.1.2 整合审计的可行性研究

各国学者对整合审计的探索从未局限于理论层面,在其可行性研究上同样投入了大量精力,留下了诸多富有价值的研究成果。S.Goldstein(2004)从全新视角展开研究,着重分析了整合审计实施过程中需遵循的核心准则,并梳理出两类审计工作中能够实现整合的重要环节,为后续相关实务工作开展提供了关键参考。Abraham(2010)在此基础上通过研究进一步验证了整合审计模式的可操作性,其研究表明,财务报表审计与内部控制审计采用统一的实施路径,二者在审计过程中可相互验证,审计结果也能形成有效呼应,而推行整合审计的企业,其经营与审计风险也得到了有效降低。

国内学者同样围绕整合审计的可行性与实践路径展开了积极探索,形成了一系列贴合我国市场环境的研究结论。孙银钢(2008)提出,内部控制审计是独立于财务报表审计的一项鉴证业务,其开展对提高整体审计质量具有重要作用,若在财务报表审计中恰当运用内部控制审计形成的相关结论,能够有效提高审计工作效率。谢晓燕(2009)在此基础上设计了整合审计的具体实施流程,其研究表明,推行整合审计模式能够实现被审计上市公司与会计师事务所双方互利,既可以提高事务所执业效率,也能够帮助企业合理控制审计支出。张龙平等(2009)结合审计实务工作展开分析,认为整合审计能够精简部分审计流程,并围绕整合审计的目标定位、计划编制以及具体执行方式等内容进行了系统研究。梳理现有文献不难发现,财报审计与内控审计的整合主要围绕四个维度展开,即方法整合、证据整合、流程整合,以及舞弊考量层面的整合。

随着相关研究的持续深化,我国学者在研究手段与研究视角上也日趋多元。傅绍正(2016)突破传统规范研究的局限,采用实证检验方式得出研究结论:当前我国上市公司所处的现实环境,已具备支持会计师事务所实施整合审计业务的充分条件。唐建华(2011)则指出,想要让整合审计发挥出协同增效的作用,核心在于理顺财务报表审计与内部控制审计之间的逻辑关联,唯有如此,才能提升审计证据的共享效率,彰显整合

价值。廖崇康（2014）聚焦事务所的实操层面，针对整合审计的计划制定、具体实施及报告出具等环节，提出了具有针对性的整合建议。雷英（2011）的研究则实现了实践层面的重大突破，他通过持续探索，设计出一套针对整合审计内控环节的风险控制模型，同时提醒，内部控制审计需加强对敏感性风险的关注，若仅聚焦于重大错报风险，可能会给审计人员带来难以承担的后果。

1.2.1.3 整合审计的成效研究

内控审计与报告审计的整合，能在多个维度释放协同价值，其积极效果集中体现在四个核心方面，各维度相互关联、彼此支撑，共同提升审计工作的整体效能。

整合审计最直接的价值体现在审计效率的提升上。在双重审计模式下，注册会计师需分别对企业财务报告与内部控制体系进行审计，极易引发审计内容上的交叉与冗余（于一可，2023）。倘若将两类审计业务相互分离，即便由同一家事务所分阶段执行或交由不同机构独立开展，均会造成审计资源的无谓损耗（郑石桥、郭佳程，2021），这也从现实层面印证了推行整合审计的必要性。基于财务报表审计与内部控制审计的内在契合性，学界相关研究提出，可通过重构审计流程、把控关键核查环节等路径，在执业过程中整合审计资料与鉴证证据，削减重复性工作内容，进而提升审计工作的精准度与执行效率（刘云，2016；黄光银，2017）。

提升审计质量是整合审计所产生的重要价值体现。与未实施整合审计的情形相比，采用整合审计模式的上市公司，通常能够获得更为可靠的审计质量保障。何亚伟、徐虹（2020）通过实证检验发现，整合审计可以有效拓展审计覆盖范畴，协助注册会计师对上市公司所提供的各类信息进行更为系统的梳理，从而形成更为完整的职业判断。在该模式下，审计过程中获取的资料与证据能够实现交叉核验与相互支撑，增强两类审计工作的协同互补效果，最终推动整体审计质量的提升。例如内部控制审计识别出的控制缺陷，能够为财务报表审计的程序选择、范围界定与重点确定提供关键依据。不同会计师事务所的实施效果存在明显区别，杨金凤、陆建桥、王文慧（2017）与李冰慧（2017）运用多元回归模型分析后发现，大型会计师事务所在整合审计模式下对审计质量的提升效果更为突出。

整合审计在防范与控制审计风险方面同样具有显著作用，可为审计执业构建更为稳固的风险防控体系。注册会计师在执行内部控制审计时，若未能通过控制测试及时识别重大错报风险，极易引发审计失败等不良后果。将内部控制审计与财务报表审计进行有机整合，由同一审计主体统筹执行两项业务，不仅能够缓解信息传递不畅、工作衔接不足等问题（陈娇娇、方红星，2019），还能实现审计证据之间的相互印证，通过多维度证据的归集与校验提高审计结论的可靠性，以此实现审计风险的有效管控（李春艳，2022）。

降低审计成本同样是整合审计的核心优势之一，该结论已得到国内外众多学者的实证支持（KrishnanJ，2011；LoriShefchikBhaskar、JosephH.，2019）。财务报表审计与内部控制审计在实施程序、证据获取方式等方面具备较高的相似性（林春雷，2022），这为二者的整合实施奠定了现实基础，使得审计成果与鉴证资料可以共享复用，显著缩减整体审计投入（傅绍正，2016；朱卫琴，2019）。相比于分别执行两项独立审计，整合模式的成本优势更为明显（和秀星等，2021），其原因在于两类审计均需开展资料搜集、人员沟通等基础工作，整合实施可有效避免重复劳动，进一步压缩审计成本（邝兴吉，2018）。此外，涂建明等（2022）研究表明，专职执行内控审计的团队通常具备专业化的知识储备与执业经验，形成了特定领域的比较优势（CarsonE，2009），该优势会影响两类审计的协同路径与整合程度，进而形成差异化的整合方案，对审计成本产生差异化影响。

1.2.2 内控审计意见和报表审计意见的相关研究

1.2.2.1 两者的关联研究

内控审计与报表审计之间存在紧密的内在关联，这种关联性渗透在审计工作的多个环节，并非孤立存在，而是相互影响、相互作用。

两者的关联性首先体现在质量层面的正向关联上。李银香（2016）围绕上述关系展开实证检验，研究结果显示，当企业取得标准无保留的内部控制审计意见时，通常表明其内部控制运行具备有效性，而健全的内控体系能够在一定程度上抑制管理层舞弊行为，也更有利于企业财务报表获得更高水准的审计鉴证。毕秀玲（2017）以 1730 家主板上市公司为研究样本，借助 Logistic 回归模型开展分析，同样验证了二者的正相关关系：在内部控制审计意见为标准类型的前提下，财务报表审计取得无保留意见的可能性显著提高。叶忠明、杨晨露（2019）通过实证分析进一步支持了上述结论，罗忠莲（2017）亦指出，加强内部控制审计实施力度，可为财务报表审计质量的改善提供重要保障。

内部控制非标准意见与财务报表非无保留意见的同时出现，是二者存在关联的另一重要表现。董卉娜、王家琪（2021）选取 2017—2019 年 A 股主板上市公司作为样本进行研究，结果表明，关联方资金占用、违规对外担保、重要子公司管控失效、内部控制整体运行失效等问题，通常会同时引发内部控制非标意见与报表审计非无保留意见的产生（HansenB，2009）。值得注意的是，当上述问题在决策审批、款项支付、账款催收、风险识别、内部监督等关键流程中形成重大内控缺陷时，企业不仅会被出具否定式内控审计意见，财务报表审计也极易被出具保留意见或无法表示意见（ILIEVP，2010）。

二者的关联性还体现在内控非标意见与报表非无保留意见的持续效应上。李国政（2016）在探讨两类审计意见的关联与互动关系时发现，此类延续性特征的形成，主要