

现代风险导向审计与 小型会计师事务所

..... 审计质量研究

胡晶玲 著



西北工业大学出版社

NORTHWESTERN POLYTECHNICAL UNIVERSITY PRESS

XIANDAI FENGXIANDAOXIANG SHENJI YU XIAOXING

现代风险导向审计与小型

KUAIJISHI SHIWUSUO SHENJI ZHILIANG YANJIU

会计师事务所审计质量研究

胡晶玲 著

西北工业大学出版社

西安

图书在版编目(CIP)数据

现代风险导向审计与小型会计师事务所审计质量研究/
胡晶玲著. —西安:西北工业大学出版社, 2018. 4

ISBN 978 - 7 - 5612 - 5964 - 1

I. ①现… II. ①胡… III. ①会计师事务所—审计质
量—研究—中国 IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 077346 号

策划编辑:付高明 李栋梁

责任编辑:杨丽云

出版发行:西北工业大学出版社

通信地址:西安市友谊西路 127 号 邮编:710072

电 话:(029)88493844 88491757

网 址:www.nwpup.com

印 刷 者:陕西金德佳印务有限公司

开 本:787 mm×1 092 mm 1/32

印 张:8

字 数:174 千字

版 次:2018 年 4 月第 1 版 2018 年 4 月第 1 次印刷

定 价:46.00 元

前 言



现代风险导向审计自 20 世纪 90 年代被提出以来,因其对审计效率以及审计效果都起到了促进作用,所以得到了社会的广泛运用,但其主要是集中在大型会计师事务所。而小型会计师事务所,在我国从数量上来说占有绝对优势,因此对小型会计师事务所的质量如何评价,如何将现代风险导向审计运用于小型会计师事务所以及进一步提高小型会计师事务所的审计质量,这些问题的研究对于提高我国民间审计的整体审计质量具有重要意义。

本著作由三峡大学科技学院的胡晶玲独立完成。本著作在编写过程中参考了大量的论文、专著和教材,同时也得到了有关专家学者、会计师事务所和出版社的大力支持,在此,向他们表示诚挚的感谢。本著作编写有一些不足之处:①本著作以小型会计师事务所为研究对象。其中,主要以湖北省宜昌市的会计师事务所的现状为例,

在本著作中的有些特点可能会具有地方性,而不能比较全面地反映总体水平。②本著作运用了层次分析法对小型会计师事务所的评价指标体系进行实证分析。由于层次分析法相关性的设定具有主观性,因此,不同学者可能会有不同的看法。

由于水平有限,书中难免存在疏漏和不足之处,敬请广大读者批评指正。

胡晶玲

2018年2月

目 录



第一章 审计质量研究的相关背景与意义	1
第一节 问题的提出	1
第二节 国内外研究综述	7
第二章 现代风险导向审计的演变	17
第一节 账表导向审计	17
第二节 系统导向审计	20
第三节 风险导向审计	25
第四节 现代风险导向审计的理论基础	40
第三章 审计风险的含义及应对	44
第一节 审计风险	44
第二节 风险评估的含义与程序	55
第三节 风险应对措施	69
第四节 控制测试	74
第五节 实质性程序	83
第四章 审计质量界定及其衡量标准	89
第一节 审计质量内涵及主要影响因素	89
第二节 注册会计师审计质量的衡量标准	98

第五章 注册会计师审计质量评价指标体系	140
第一节 注册会计师单项审计业务的质量评价指标体系	141
第二节 会计师事务所审计质量的评价指标体系 ...	143
第三节 A 会计师事务所审计质量评价	156
第六章 A 会计师事务所的审计案例分析	159
第一节 A 会计师事务所的审计流程	159
第二节 B 新能源有限公司审计流程	160
第三节 A 会计师事务所运用风险导向审计存在 的问题及原因分析	208
第七章 提高我国小型会计师事务所审计质量的对策 ...	211
第一节 我国注册会计师审计质量现状及原因分析 ...	211
第二节 会计师事务所形式的演进历程	213
第三节 提高注册会计师审计质量的对策	235
第八章 结语	245
参考文献	247

第一章 审计质量研究的相关背景与意义

第一节 问题的提出

一、准则修订的内涵

2006年2月,中国注册会计师协会制定了22项准则,并对26项准则进行了必要的修订和完善,自2007年1月1日起在所有会计师事务所施行。这次准则修订的最大特点是全面确认风险导向审计思想。与此同时,会计师事务所也纷纷加强了对审计风险的研究,并借鉴COSO发布的企业风险管理征求意见稿所提供的企业风险分析框架,在审计实务中强化审计风险评估与控制。

然而,2008年全球金融危机发生后,国际上对提高审计质量、提升审计报告信息含量的呼声日趋强烈,同时,我国面临着深刻的经济社会转型期,如何有效建立信息披露制度,提高公司财务信息可信度,有效防范审计风险成为完善社会主义市场经济环境的内在要求。

在风险导向审计确立其地位的第 10 年,2016 年 12 月,为了适应资本市场的改革与发展,满足政府部门、监管机构和投资者日益迫切的要求,财政部在广泛征求意见的基础上,借鉴国际审计经验和成果,印发了《在审计报告中沟通关键审计事项》等 12 项中国注册会计师审计准则(新审计报告准则)。新准则发布将会提高审计报告的信息含量,增强其决策相关性;提高审计报告的沟通价值,增强审计工作的透明度;强化注册会计师的责任,提高审计质量。

两次审计准则的大修订,2006 年是全面确认风险导向审计思想,2016 年是对审计质量提出了更高的要求,以此来说明了以下两个方面的问题,一是随着社会的进一步发展,对审计质量的要求越来越高,随之会计师事务所的审计风险也越来越大;二是经过实践检验,现代风险导向审计是适应经济发展要求的,但是需要不断地与时俱进。

二、日益加强的行业监管

根据来自证券时报 2017 年 4 月 1 日的报道,自 2015 年年底,我国国务院常务会议明确提出加强对会计师事务所等中介机构的监管以来,监管问责频次与力度持续明显增加,并逐渐形成对中介机构“常态化、重点化、随机化”的监管态势。

2017 年 1—4 月,审计中介机构更成为监管“重灾区”,多家中介收到监管“黄牌”,引发行业震动。尤以内资所“老大”的瑞华会计师事务所为代表,不到半年时间,其连遭监管 6 次“点名”,其中,2017 年 2 月,因在键桥通讯 2012 年、亚太实业 2013 年的两单年审业务中未勤勉尽责,被财政部、证监会责令自 2017 年 1 月 6 日起暂

停承接新的证券业务并限期整改。

同时,近年来证监会针对会计师事务所的处罚呈现了三大变化:处罚力度加强;监管检查更具针对性;处罚信息披露详细充分、清晰完整。

2016年,证监会针对会计师事务所作出了几次比较典型的处罚。2016年7月对北京兴华会计师事务所的处罚为没收业务收入322.44万元,并处967.32万元罚款;2016年7月对立信的处罚为没收业务收入70万元,并处210万元罚款;2016年8月对利安达的处罚为没收业务收入205万元,并处205万元罚款。除对利安达没收和罚款额度相等外,对北京兴华和立信会计师事务所的罚款额度,均达到了业务收入的三倍。

在这样的背景下,会计师事务所必须重视审计质量的提升,否则,将面临巨大的风险。

三、层出不穷的审计失败

注册会计师行业作为市场机制下的“经济警察”,肩负着对会计信息鉴证并发表审计意见的责任。但是,国内外证券市场若干事件的出现,以至该行业面临着一种尴尬境地。

(一)“欣泰电气”事件

2016年7月29日,证监会新闻发言人张晓军通报,证监会对4宗案件作出行政处罚和市场禁入,其中包括对欣泰电气(*欣泰,300372)欺诈发行一案所涉及中介机构兴业证券(601377)和兴华会计师事务所。证监会决定对签字注册会计师王全洲、杨轶辉采取5年证券市场禁入措施,对签字注册会计师王权生采取3年证

券市场禁入措施。

2016年7月初,证监会公布了欣泰电气欺诈发行和信息披露违法违规案行政处罚结果,对欣泰电气责令改正,给予警告,并处以832万元罚款;对欣泰电气董事长、实际控制人温德乙给予警告,并处以892万元罚款;对欣泰电气总会计师刘明胜给予警告,并处以60万元罚款;对其他15名责任人员分别处以3万元至20万元不等的罚款。同时对温德乙、刘明胜二人采取终身证券市场禁入措施。

张晓军指出,兴业证券作为保荐机构,在推荐欣泰电气申请首次公开发行股票并在创业板上市过程中,未按照《证券发行上市保荐业务管理办法》《保荐人尽职调查工作准则》要求,对欣泰电气应收账款和银行存款情况进行审慎核查,出具的发行保荐书和财务自查报告中存在虚假记载。兴业证券作为主承销商,在欣泰电气公开发行股票过程中,未审慎核查公开发行募集文件的真实性和准确性,未发现招股意向书和招股说明书中的有关财务数据存在虚假记载。兴业证券出具的保荐书等文件存在虚假记载的行为,违反了相关法律法规规定;兴业证券未审慎核查欣泰电气公开发行募集文件的真实性和准确性的行为,违反了《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)第31条的规定。

证监会指出,案发后兴业证券和相关人员能够配合调查,积极研究制定先行赔偿方案,将补偿投资者相应的投资损失。依据相关法律规定,证监会决定对兴业证券给予警告,没收保荐业务收入1200万元,并处以2400万元罚款,没收承销股票违法所得2078万元,并处以60万元罚款;对保荐代表人兰翔、伍文祥给予警告,

并分别处以 30 万元罚款,撤销证券从业资格。此外,证监会决定对保荐代表人兰翔、伍文祥采取 10 年证券市场禁入措施。

此外,证监会指出,兴华所作为审计机构,在对欣泰电气首次公开发行股票并在创业板上市期间财务报表及欣泰电气 2013 年、2014 年两年财务报表审计时,未按照《中国注册会计师审计准则》《中国注册会计师鉴证业务基本准则》要求,对欣泰电气财务报表中应收账款、应付账款、预付账款等科目明细账存在的大量大额异常红字冲销情况未予以关注,未对应收账款、预付账款等科目中部分客户未回函的询证函实施替代程序,未对银行账户的异常情况予以关注,未能发现欣泰电气 2011 年至 2014 年期间通过外部借款、使用自有资金或伪造银行单据的方式虚构应收款项的收回从而调整相应科目余额的财务造假行为。

证监会认为,兴华所作为欣泰电气上述会计期间财务报表的审计机构,未勤勉尽责,出具的相关财务报表审计报告存在虚假记载。兴华所上述行为违反了相关法律规定,因此,证监会决定对兴华所责令改正,没收业务收入 322.44 万元,并处以 967.32 万元罚款;对签字注册会计师王全洲、杨轶辉、王权生给予警告,并分别处以 10 万元罚款。

此外,证监会决定对签字注册会计师王全洲、杨轶辉采取 5 年证券市场禁入措施,对签字注册会计师王权生采取 3 年证券市场禁入措施。

(二)立信被罚

立信受处罚源自对上海大智慧股份有限公司(以下简称“大智慧”)2013 年的审计报告。

2016年7月20日,证监会作出的《行政处罚决定书》认定,立信作为大智慧2013年财务报表审计机构,出具了标准无保留意见的审计报告。但在审计过程中存在四项违法行为。

《行政处罚决定书》显示:立信未对销售与收款业务中已关注到的异常事项执行必要的审计程序;未对临近资产负债表的非标准价格销售情况执行有效的审计程序;未对抽样获取的异常电子银行回单实施进一步审计程序;对于大智慧2014年跨期计发2013年年年终奖的情况,未根据重要性按照权责发生制原则予以调整,未对大智慧全资子公司股权收购购买日的确定执行充分适当的审计程序。根据《证券法》第223条的规定,责令立信改正违法行为,没收业务收入70万元,并处以210万元罚款。对签字注册会计师姜维杰、葛勤给予警告,并分别处以10万元罚款。

立信对处罚决定表示不服,申请行政复议。2016年11月7日,证监会发布《行政复议决定书》,维持此前作出的处罚。

《行政复议决定书》又详细分析了部分违法事实。例如,2014年2月28日,大智慧披露了2013年年报,其中通过承诺“可全额退款”的销售方式提前确认收入、以“打新股”“理财”名义进行营销虚增收入、延后确认年终奖以少计当期成本费用、提前确认全资子公司股权收购购买日以虚增合并财务报表利润总额等方式,虚增利润约1.2亿元。立信在对大智慧2013年财务报表进行审计的过程中,在识别、评估销售与收款业务中的异常事项、年终奖跨期确认成本费用的会计处理、全资子公司股权收购购买日的确定等方面未执行充分的审计程序。

以上两个案例只是最近两年发生的关于会计师事务所因违法

而被罚的冰山一角,这些都暴露出会计师事务所本身存在的问题,这样的问题严重影响了公众对注册会计师行业的信任,因此,如何提高审计质量,重获公众信任,是具有重大意义的事情。

第二节 国内外研究综述

一、关于现代风险导向审计

(一)国外研究现状及趋势

1957年,《蒙哥马利审计学》第八版第一次将“风险”这一概念与审计程序的设计紧密联系起来,开始探索审计风险控制措施和审计方法的改进。至20世纪70年代,审计风险控制模型开始在审计实务中被陆续采用。审计风险模型的产生使审计技术又向前迈进了一大步。审计工作从此围绕着以风险评估为中心,整个审计工作就是把审计风险控制在可接受水平。这就是传统的“风险导向审计”。2001年,美国“安然事件”的发生,人们开始重视传统审计模式的弊端。Bell, Mazrs. Solomon于1997年发表了《战略系统下的审计组织》一书,强调审计风险与企业的战略风险和经营风险是不可分割的,威胁企业经营的风险也是影响审计风险的来源。这一理论也被称为“现代风险导向审计”。2002年6月11日至15日,国际审计实务委员会第70次会议在北京召开,会议的议题之一就是绘制出新的审计风险模型。2004年2月,国际会计师联合会下属的国际审计与鉴证准则委员会颁布了《国际审计准则240号——审计师在财务报表审计中对错误和舞弊考虑的责任》。

美国审计准则委员会于 2006 年发布了审计风险系列准则。

(二)国内研究现状及趋势

20 世纪 90 年代,我国不少学者介绍风险导向审计,如管锦康、胡春元等。管锦康将风险导向审计作为审计取证的人手方法来介绍。胡春元认为:“风险导向审计立足于对审计风险进行系统的分析和评价,并以此作为出发点,制定审计战略。”此外,我国不少学者发表了大量文章,从审计模式的演进过程,探讨传统审计模式和风险导向审计模式的得失和适用的环境,以期对风险导向审计模式有一个较全面和务实的认识。“银广夏事件”“东方电子事件”发生后,国内会计职业界在反思审计失败的同时,呼吁推行风险导向审计模式,以降低审计风险;而美国“安然事件”“世通事件”发生后,人们开始怀疑风险导向审计模式,认为风险导向审计导致审计偷工减料,从而增加审计风险。2004 年 2 月,陈毓圭在《会计研究》上发表《对风险导向审计方法的由来及认识》一文,拉开了国内理论界全面关注现代风险导向审计的序幕。根据大部分实证研究结论,现代风险导向审计准则的实施将有利于提升审计质量(吴青川,2015 年)。现代风险导向审计对审计投入或审计效率的影响研究较少。韩晓梅、郭威(2011 年)发现现代风险导向审计提高了会计师事务所的审计效率及其对高风险客户的关注程度;杨明增等(2014 年)发现,自现代风险导向审计准则实施以来,会计师事务所明显增加了审计投入,且企业经营风险越高,审计投入越大。

我国的审计准则从一开始就是借鉴国际惯例,并在国际审计准则的基础上制定的。国内关于现代风险导向审计的研究对象都是以具有证券资格的大型会计师事务所,在我国,中小型会计师事

务所的数量众多,在中小型事务所中运用现代风险导向审计更具有理论和现实意义。

二、关于审计质量内涵

(一)国外研究综述

根据 Deangelo(1980 年)的观点,现任会计师具有专属于某一客户的准租金(等于审计收费扣除可避免成本的差额),后任会计师如果要接任该公司审计须负担启动成本;在竞争激烈的市场中,因为准租金是专属于某一客户的,会计师可能会降低首次审计的收费以期获得准租金,他们也可能为了留住客户而丧失独立性或不披露已发现的重大错误与舞弊。事务所规模可能影响这种机会主义的行为,因为大规模的事务所有较多的审计客户,它们丧失声誉后的损失更大(具体表现为客户减少或营业收入减少),而且,失去某一客户对其事务所生存的威胁较小。因此,对于大规模的事务所来说,由于其客户众多,不可能为了某一客户铤而走险,相应地,出现有悖执业规范行为的概率就较低。

不过,经过与客户的长间接接触,会计师可能会变得对审计证据等较少表示异议,较少采用有创意的审计程序,或者不能保持应有的职业谨慎。也就是说,随着与客户业务关系维系时间的延长,审计质量可能会逐渐下降。

Watts 和 Zimmerman(1983 年)认为,事务所规模能够在一定程度上传递其审计质量信息,即大规模的会计师事务所能够保证其提供的审计服务是高质量的。Clive S. Lennox (1999 年)也认为,在“深口袋”理论下,大规模的会计师事务所所有动机提高其审计

质量,以避免由于审计失败而带来的巨大损失。Petroni 和 Beasley (1996 年)在研究中以被审单位的会计估计差错作为衡量审计质量的指标,经实证研究发现事务所规模与其并不存在显著关系,即事务所规模与其审计质量之间不存在直接关系。

Zoe - Vonna Palmrose(1988 年)把诉讼作为区分事务所质量的一个指标,并假定审计质量与诉讼存在反向的关系。如果会计师被起诉次数相对较少就可以将之视为高质量审计业务的提供者。在其研究过程中,Zoe - Vonna Palmrose 对会计师败诉并支付赔偿金、会计师与起诉方庭外和解并支付赔偿金、会计师没有给付赔偿金等多种情形进行了详细的分析,其研究结果表明,非“八大(Big Eight)”事务所作为一个群体其诉讼发生率比“八大”事务所要高。

Defond, Mark L(1992 年)对多位学者的研究成果加以归纳,并提出:审计质量本身难以量化,但是可以用以下指标来作为评价审计质量的间接标准。

(1)事务所规模。事务所规模的确定以接受其审计服务的客户销售收入合计数为基础。

(2)品牌声誉(Name - brand Reputation)。“八大”具有国际品牌,一般将“八大”作为品牌声誉的象征,它们也被认为是审计质量最高的事务所;稍次于它们的是全国性事务所,这些事务所在国内享有较高声誉;最后是执业范围局限在当地的小事务所。

(3)行业专长。行业专长(用某一事务所拥有的某行业的客户数量占该行业客户总数的比例来计量)可以用来评价事务所的可信度。具有行业专长的事务所在发现该行业财务报表的违规行为