

会计
文库

注册会计师审计质量评价与控制研究

王英姿 著

上海财经大学出版社

· 会计文库 ·

注册会计师审计质量评价 与控制研究

王英姿 著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师审计质量评价与控制研究/王英姿著. —上海:上海财经大学出版社, 2002. 12

(会计文库)

ISBN 7-81049-811-8/F·694

I. 注… II. 王… III. 财务审计-质量控制 IV. F239.41

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 074507 号

ZHUCEKUAIJISHENZHILIANGPINGJIA YU KONGZHICYANJIU
注册会计师审计质量评价与控制研究

王英姿 著

责任编辑 张小忠 封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)
网 址: <http://www.sufep.com>
电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销
上海印刷十厂印刷

2002 年 12 月第 1 版 2002 年 12 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 4.875 印张 117 千字
印数: 0 001—2 500 定价: 13.00 元

目 录

第一章 绪 论	(1)
第二章 会计师事务所审计质量评价	(8)
第一节 问题的提出	(8)
第二节 事务所审计质量评价体系的理论框架	(9)
第三节 基于上市公司 2000 年年报的实证分析	(16)
第三章 审计业务质量评价	(27)
第一节 单个审计业务的质量评价标准	(27)
第二节 上市公司年报审计业务质量评价	(30)
第四章 审计质量差异分析	(58)
第一节 审计质量差异理论分析	(58)
第二节 我国注册会计师审计质量的理论分析	(66)
第五章 审计质量控制机制概述	(80)
第一节 审计质量控制机制的基本模式	(80)
第二节 美国注册会计师业务检查制度的演进历程	(82)
第三节 美国注册会计师审计质量控制准则的演进过程	(91)

第一章 绪 论

一、研究背景

2001 年前后,由于证券市场若干事件的出现,注册会计师行业面临着一种尴尬境地:

一方面,公司股票发行机制在此期间发生了重大变革——由原来的行政审批制转变为核准制,核准制的突出特点是减少行政干预,更加注重信息披露的质量(包括会计信息披露的质量)。由于企业申请上市前的 3 个年度的年报以及上市后的年报均须经过注册会计师审计,我们可以得出这样的推论:由于核准制下信息披露对投资者的决策有用性会有所提高,注册会计师高质量审计对投资者的理性决策的重要性也相应提高。

另一方面,随着社交媒体对黎明股份、银广夏、麦科特等公司会计信息造假的深入报道以及上市公司监管部门对这些公司的会计信息虚假形成定论,相关会计师事务所再次受到投资者、监管机构的口诛笔伐,注册会计师行业的审计质量也再次受到严重的质疑,国内会计师行业面临空前的信任危机。

注册会计师行业暴露出的质量低劣的个案与核准制对注册会计师行业审计质量的倚重有些不甚协调,如何改进注册会计师审计质量以满足我国证券市场乃至市场经济发展的需要是注册会计师行业目前面临的一个严峻的问题。

回顾注册会计师行业发展壮大的历程,我们不难发现,注册

会计师事务所审计在社会经济运行体系中的重要性在逐步提高。这种重要性不仅表现为注册会计师审计业务内容从年报审计、验资拓展到内部控制评价审核、前次募集资金使用情况审核、盈利预测审核,或者报表审计的服务对象由原来的上市公司、外资企业逐步扩展到国有企业、金融企业;这种重要性还表现为注册会计师审计意见重要性也在不断提高,如果注册会计师对上市公司的会计报表出具了非标准审计意见的审计报告,那么该公司的上市、利润分配、恢复上市(对于暂停上市公司来说)就会受到影响,而且非标准审计意见也为公司监管机构(如财政部、证监会)提供了加强监管的线索。近几年来,与审计意见有关的规范如表 1—1 所示。

表 1—1 近几年颁布的与审计意见有关的规章制度

发文机构	文件名称	内 容
证监会	中国证券监督管理委员会关于 1996 年上市公司年度报告编制工作中若干问题的通知 证监上字[1997]1 号	1996 年内,注册会计师对 1995 年公司年度报告中的财务报告出具了保留意见的,公司董事会应当在 1996 年度报告第(八)节中专门说明是否采取了相应的措施,或者表明董事会的意见。
证监会	上市公司新股发行管理办法(2001)	第十六条 上市公司最近 3 年财务会计报告均由注册会计师出具了标准无保留意见审计报告的,公司应当在申请文件中提供最近 3 年经审计的财务会计报告;发行申请于下半年提出的,还应当提供申请当年公司公告的中期财务会计报告。 如最近 3 年财务会计报表被注册会计师出具非标准无保留意见审计报告的,则所涉及的事项应当对公司无重大影响或影响已经消除,违反合法性、公允性和一贯性的事项应当已经纠正;公司应当在申请文件中提供最近 3 年经审计的财务会计报告及公司申请时由注册会计师就非标准无保留意见审计报告涉及的事项是否已消除或纠正所出具的补充意见。

续表

发文机构	文件名称	内 容
证监会	关于做好上市公司新股发行工作的通知(2001)	如果注册会计师出具的审计报告为标准无保留意见,则公司增发或配股无须受中期、年度会计报告期的影响而中断;如为非标准无保留意见的审计报告,则所涉及的事项应当对公司无重大影响,或影响已经消除,或已经纠正,会计师应当就上述事项出具补充意见,相关公司还应当补充中期或年度审计报告。
证监会	公开发行证券的公司信息披露编报规则第14号—非标准无保留审计意见及其涉及事项的处理 证监发[2001]157号	第七条 如上市公司拒绝就明显违反会计准则、制度及相关信息披露规范规定的事项作出调整,或者调整后注册会计师认为其仍然明显违反会计准则、制度及相关信息披露规范规定,进而出具了非标准无保留审计意见的,证券交易所应当在上市公司定期报告披露后,立即对其股票实行停牌处理,并要求上市公司限期纠正。 第十条 如保留意见或否定意见涉及事项对上市公司利润产生影响,注册会计师估计了该事项对利润影响数的,上市公司应当在制定利润分配方案时扣除上述审计意见的影响数,待该审计意见涉及事项及其对利润的影响消除后再行分配;如果注册会计师出具了无法表示意见的审计报告,上市公司当年不得进行利润分配。
财政部	关于国有企业年度会计报表注册会计师审计有关问题的补充通知,财企[2001]707号	会计师事务所对审计报告出具保留意见的,企业应当对审计报告相关内容提出财务处理或账务调整的意见。 会计师事务所对审计报告出具拒绝表示意见或否定意见的,企业应当陈述有关年度会计报表编制的有关情况和意见。主管财政机关可视企业的不同情况,根据国家有关规定对企业进行资产清查,或者进行会计信息质量抽查,并依据《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》等法律、行政法规的规定进行处罚。

续表

发文机构	文件名称	内 容
证监会	亏损上市公司暂停上市和终止上市实施办法证监发[2001]147号	公司股票暂停上市后,符合下列条件的,可以在第一个半年度报告披露后的五个工作日内向证券交易所提出恢复上市申请:(一)在法定期限内披露暂停上市后的第一个半年度报告;(二)半年度财务报告显示公司已经盈利。如果公司半年度财务报告被注册会计师出具带解释性说明的无保留意见、保留意见、否定意见或拒绝表示意见的审计报告,证券交易所可以对公司财务报告盈利的真实性进行调查核实。

为了避免或者减少审计失败的出现,注册会计师行业监管部门也出台了一系列的规章制度,督促会计师事务所及注册会计师恪守执业准则和道德规范。近几年内公布的监管规范如表 1—2 所示:

表 1—2 近几年公布的注册会计师行业监管规范

项 目	发文机构	文件名称	基本 内容
境外上市公司双重审计	财政部、国家体改委、国务院证券委	关于国内注册会计师执行国内企业境外上市有关业务若干规定的通知 财会协字 [1994]18 号	凡经批准到境外上市的国内企业,在委托会计师事务所进行有关业务项目时,应考虑中、外会计师事务所的合作。凡涉及到股份制改组的业务,必须由中国会计师事务所、中国注册会计师承担;涉及境外上市的有关业务,可选择能够与中方会计师事务所友好合作的境外会计师事务所与中国会计师事务所合作承办或由中外合作会计师事务所承办。
业务检查机制	注册会计师协会	会计师(审计)事务所业务检查制度(试行)(1997)	事务所业务检查是指注册会计师协会对事务所内部质量控制情况和执业质量情况等内容所进行的检查。注册会计师协会每年度均应组织开展事务所业务检查工作。

续表

项 目	发文机构	文件名称	基本内容
金融企业 双重审计	财政部、证监会	境外会计师事务所执行金融类上市公司审计业务临时许可证管理办法(2001)	银行、证券、保险行业上市公司应同时聘请中外各一家会计师事务所分别提供会计报表审计服务。由两家事务所对同一公司同一年度的会计信息进行审计。
具有证券 期货许可 证的事务 所年检机 制	财政部、证监会	《注册会计师、会计师事务所证券期货相关业务许可证年检办法》(2001)	因职业道德或者严重执业质量问题受到行政处罚,或执业中未遵守执业准则、规则的注册会计师将无法通过年检。
会计师事 务所年检	注册会计师协会	会计师事务所年检暂行办法(2001)	事务所年检是指注册会计师协会对事务所设立条件和运行情况进行年度检验。具体内容为:注册资本或者营运资金;出资人或者合伙人的资格和数量;注册会计师和专职从业人员的数量;当年受行政处罚和刑事处罚的情况;事务所设立分所的情况;会费缴纳情况;提取职业风险基金和办理职业责任保险情况;应当进行年检的其他内容。
补充审计	证监会	公开发行证券的公司信息披露编报规则第16号—A股公司实行补充审计的暂行规定 证监发[2001]161号	第二条 公司在首次公开发行股票并上市,或上市后在证券市场再筹资时,应聘请具有执行证券期货相关业务资格的国内会计师事务所,按中国独立审计准则对其依据中国会计准则、会计制度和信息披露规范编制的法定财务报告进行审计。此外,应聘请获中国证券监督管理委员会和财政部特别许可的国际会计师事务所,按国际通行的审计准则,对其按国际通行的会计和信息披露准则编制的补充财务报告进行审计。
披露公司 支付给会 计师事务 所的报酬	证监会	《公开发行证券的公司信息披露内容格式准则第2号—年度报告的内容与格式(2001年修订稿)》	第四十八条 公司应披露聘任、解聘会计师事务所情况,并披露报告年度支付给聘任会计师事务所的报酬情况。

续表

项 目	发文机构	文件名称	基 本 内 容
	证监会	《公开发行证券的公司信息披露规范问答第6号—支付会计师事务所报酬及其披露》证监会字[2001]67号	对于支付给会计师事务所的报酬,上市公司应当分别按照财务审计费用和财务审计以外的其他费用进行披露。 上市公司披露支付给会计事务所的报酬,应当以表格或其他适当的方式披露报告年度和前会计年度的比较数字。
谈话提醒	注册会计师协会	注册会计师、资产评估行业谈话提醒制度(试行)	日常监管工作中发现事务所、机构及其从业人员在执业过程中有下列情形之一的,中国注册会计师协会、各地方注册会计师协会及资产评估协会应当约请事务所、机构的负责人和相关注册会计师、注册资产评估师进行谈话提醒:(一)涉嫌违反法律、法规;(二)涉嫌违反《中国注册会计师独立审计准则》、《中国注册会计师质量控制基本准则》、《中国注册会计师职业道德基本准则》和《中国注册资产评估师职业道德规范》等规定;(三)其他有必要谈话的情形。

提高注册会计师审计质量的途径有很多,除了加强行业监管以外,改善执业环境、建立并完善民事赔偿机制等也是行之有效的措施。如何改进注册会计师执业过程中存在的问题将是本书的一个研究内容。

二、研究主题

本书的研究主题主要包括:

(一)审计质量评价体系

审计质量评价分为事务所总体审计质量评价和单个审计业务质量评价两个层次。通过审计质量评价,可以将质量高的事务所与质量低的事务所加以区分,有利于被审计单位选择恰当的事务所,也有助于信息使用者理性分析公司的会计数据并进

行相关决策。本书将讨论事务所总体审计质量评价体系和单个审计业务质量评价体系的理论框架。

(二) 审计质量差异分析

不同事务所或者同一事务所的不同会计师审计的业务都可能存在差异,如果不同会计师对完全相同的事项作出了不同的审计结论,或者出具了不同类型的审计意见,就可能会破坏审计意见的可比性和真实性。本书希望通过对审计质量存在差异的原因和改进审计质量途径的分析,提出改进审计质量、缩小审计差异的措施。

(三) 审计质量控制机制

审计质量控制机制有三种基本模式:政府管制、行业自律、事务所内部质量控制。本书希望通过对美国审计质量监督机制的沿革和我国审计质量监督机制现状的分析,发现两国审计质量监督机制存在的差异以及我国审计质量监督机制存在的缺陷。

三、研究方法

本书主要采用规范研究的方法,在国内外相关文献综述基础上提出关于审计质量评价与控制的理论体系。同时,本书将采用描述性统计的方法,对 1999 年度至 2000 年度上市公司年报审计质量进行评价。

第二章 会计师事务所审计质量评价

第一节 问题的提出

通常,人们认为审计质量是注册会计师行业生存和发展的基本要素。注册会计师行业作为财务报告体系中的一个环节,只有提供高质量的审计服务,对会计报表的合法性、公允性和会计处理方法的一致性发表恰当的审计意见,才能降低资产所有者与经营者之间的信息不对称和代理成本,这也是注册会计师行业赖以生存的必要条件。

关于审计质量的概念,学术界有很多不同的观点。DeAngelo 是讨论审计质量概念的第一位学者,她将审计质量定义为会计师发现客户的会计系统存在违规现象并且报告这些违规现象的联合概率(DeAngelo, 1981),^[1]并提出会计师发现客户会计系统存在违规的可能性取决于会计师的技术能力,而报告违规现象的可能性则取决于其独立性。

张龙平(1994)提出审计质量具体表现为审计人员的质量和审计过程的质量,最终体现为审计报告的质量(符合性和可靠性)。其核心是审计工作在多大程度上增加了会计报表的可信性。^[2]

上述两个概念从两个不同角度定义了审计质量,但是在具体评价某一家事务所的审计质量或某一项审计业务的质量时,

上述概念就显得比较抽象,只有将之细化,才具有可操作性。

在我国的现阶段,出于规范市场、加强监管等原因,有必要对事务所的执业质量进行客观评价。可以预见,进行审计质量评价不仅会促进会计市场的优胜劣汰,而且有助于会计报表使用者理性分析报表数据的真实可靠性并进而防范投资风险。

第二节 事务所审计质量评价体系的理论框架

一、相关文献综述

事务所整体审计质量的评价的难度较高,要对不同规模、不同组织形式事务所的总体审计质量进行客观、公正的评价,需要综合考虑很多因素。关于这一问题,国外的学者以及国内的相关行业监管部门都有不同的观点或做法。根据相关文献,事务所审计质量评价的标准主要包括以下几个方面:

(一) 诉讼

Zoe-Vonna Palmrose (1988)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”事务所作为一个群体其诉讼发生率比“八大”事务所要高。^[3]

(二) 品牌声誉

Defond, Mark L.(1992)提出品牌声誉(name-brand reputation)可以作为衡量事务所审计质量的一个间接标准。“八大(Big Eight)”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。^[4]

(三)行业专长

Defond, Mark L.(1992)还提出可以用行业专长(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)来评价事务所的可信度,其理由是: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方面具有更强的鉴证能力,相应地,其审计质量也较高。

(四)独立性

通常认为,事务所愿意报告客户存在违规行为的最强烈信号是预期的会计师独立性。其理由是对某一客户的收费占事务所营业收入总额的比例越高,事务所就越不愿意披露该客户的违规行为。有鉴于此,Defond, Mark L.(1992)将独立性也作为衡量审计质量的一个指标。

(五)事务所规模

DeAnglo(1981)断言事务所规模是审计质量的一个有效的替代物,因为它代表事务所拥有的客户准租金的大小(所谓准租金是指审计收费超过提供审计服务的可避免成本部分的金额)。Defond, Mark L.(1992)则将事务所规模这一指标量化,并提出可以根据接受某一事务所审计服务的客户销售收入合计数来衡量事务所规模。

我国注册会计师行业相关监管部门在判定事务所是否具备承担难度较大的审计业务(如上市公司、大型国有企业、金融相关业务审计)的能力时,通常将事务所成立时间长短、注册会计师人数、从业人员数量和营业收入等指标作为评价事务所是否具有某种执业资格的标准。例如:

财政部在1998年发布的《国有企业年度会计报表注册会计

师审计暂行办法》(财经字[1998]114号)规定,承办企业年度会计报表审计业务的会计师事务所应当依法设立并执业两年以上;承办大型企业年度会计报表审计业务的会计师事务所,其注册会计师应在20名以上,专业助理人员在40名以上,在最近3年按规定提取职业风险基金和事业发展基金,并且在近3年内没有违法执业行为。

财政部、中国证监会在《关于印发〈注册会计师执行证券期货相关业务许可证管理规定〉的通知》(财协字[2000]56号)中第六条规定,会计师事务所申请证券许可证,应当符合以下条件:依法成立3年以上,内部质量控制制度和其他管理制度健全并有效执行,执业质量和职业道德良好,在以往3年执业活动中没有违法违规行为;具有20名以上符合相关条件^[5]的注册会计师;60周岁以下注册会计师不少于40人;上年度业务收入不低于800万元;有限责任会计师事务所的实收资本不低于200万元,合伙会计师事务所净资产不低于100万元。

中国人民银行和财政部联合制定的《会计师事务所从事金融相关审计业务暂行办法》(银发[2000]228号)规定:从事政策性银行、国有独资商业银行、国有资产管理公司、股份制商业银行、外资银行以及中国人民银行总行直接监管的信托投资公司、企业集团财务公司、金融租赁公司金融相关业务的会计师事务所应具备的条件包括:在我国境内依法成立3年以上,内部机构及管理制度健全;注册会计师不少于60人,上年度业务收入不低于1500万元;至少有20名熟悉金融相关审计业务的注册会计师。

从上述规定中不难看出,我国注册会计师行业监管部门在判定事务所是否具备承担难度较大的审计业务(如上市公司、大型国有企业、金融相关业务审计)的能力时,采用的指标大都与事务所规模有关。这与我国的事务所在过去一段时间内规模普

遍偏小有一定的关系,而且这些指标比较容易度量,不易操纵。但是,仅仅根据事务所规模来评价事务所的执业能力显然是不全面的。要公正、客观地评价事务所的执业能力和执业质量,需要建立一套成熟的质量评价体系,使中小规模的事务所也可以得到公正的评价,并能在会计市场中与规模大的事务所公平竞争。

二、会计师事务所总体质量评价的初步设想

结合我国注册会计师行业的实际情况,笔者认为,对会计师事务所总体审计质量的评价需要综合考虑以下几个因素:

1. 事务所合伙人或主任会计师的经营理念。事务所的合伙人或主任会计师在客户选择、质量控制制度建立、执行等方面都起到决定性的作用。不同事务所的合伙人或主任会计师客观存在的经营理念差异(如稳健型、激进型),会对事务所的审计质量水平产生重大影响。

2. 事务所拥有的客户质量和稳定性。客户质量可以用其资产规模、盈利水平等来衡量。某事务所拥有的客户质量反映了事务所在选择客户方面的风险控制水平。通常,注重审计质量的事务所在选择客户时会对其审计风险进行评价,尽量规避那些规模小、会计核算不规范或陷入财务困境的客户,并最终选择审计风险较低的客户;另一方面,拥有稳定的客户群对审计质量的稳定有促进作用,^[6]所以客户群稳定可以视为审计质量的正面的参考指标。

3. 事务所规模。这包括事务所业务收入、事务所拥有的客户数量及其具体构成(如事务所客户中的上市公司数量、大型国有企业数量)、客户规模(用客户主营业务收入合计或资产合计指标来衡量)、事务所从业人员的数量。如前所述,注册会计师行业监管部门在遴选具有上市公司、大型国有企业、金融相关业