

博士



中国会计师事务所 审计质量评价研究 ——行业监管的视角

(第二版)

*Zhongguo Kuaijishi Shiwusuo
Shenji Zhiliang Pingjia Yanjiu*

—— Hangye Jianguan de Shijiao

郭 颖 ■ 著



西南财经大学出版社

SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

文庫

博士



中国会计师事务所 审计质量评价研究 ——行业监管的视角

(第二版)

*Zhongguo Kuaijishi Shiweisuo
Shenji Zhiliang Pingjia Yanjiu*

—— Hangye Jianguan de Shijiao

郭 颖 著

文庫



西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

图书在版编目(CIP)数据

中国会计师事务所审计质量评价研究:行业监管的视角/郭颖著. —2版.

—成都:西南财经大学出版社, 2015. 3

ISBN 978-7-5504-1823-3

I. ①中… II. ①郭… III. ①会计师事务所—审计—质量评价—研究—中国 IV. ①F239.22

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第045421号

中国会计师事务所审计质量评价研究:行业监管的视角(第二版)

郭颖 著

责任编辑:张明星

助理编辑:涂洪波

封面设计:大涛 张姗姗

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
印 刷	北京业和印务有限公司
成品尺寸	170mm×240mm
印 张	12
字 数	205千字
版 次	2015年4月第2版
印 次	2015年4月第1次印刷
印 数	1—3000册
书 号	ISBN 978-7-5504-1823-3
定 价	36.00元

1. 版权所有,翻印必究。

2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

序 言

会计师事务所是一种特殊的企业组织形态,其审计质量也因其“产品”的特殊而存在着特殊性。国内这几年几乎没有人对会计师事务所审计质量的评价进行过系统的研究,因此该著作在理论与实务的双重需求下,以行业监管的视角研究会计师事务所审计质量的评价尤为可喜。这部著作是作者在博士学位论文的基础上反复斟酌修改而成的,整合了多学科相关理论与方法,恰当地拓展了其研究范围,深化了其研究内容,是一部具有较高学术价值并对实践改革具有重要启示和指导意义的专著。其研究成果既有利于我国注册会计师行业的发展,又有助于拓展现代审计的研究视野、推进现代审计理论与实务的发展,并充分展示出现代审计学所具有的理论价值与实际意义。

国外对会计师事务所审计质量的衡量和评价的研究始于20世纪80年代的De Angelo,国内学者关注这一问题的研究始于21世纪初。从国外文献看,大多使用单个指标或简单的几个指标相结合来评价审计质量,并没有形成一个评价体系。与国外文献相比,国内学者更进了一步,强调建立一个指标体系来评价审计质量,并从两个方面做了一些尝试:一方面,定性地构建指标体系,部分学者还根据经验赋予指标相应权重,但是学者们并没有检验评价指标体系的适用性;另一方面,分别从社会公众或政府监管的角度,阐述审计质量评价,但是缺乏行业自律的角度。本书与以往学者的著作不同的是:首先,选择了行业自律的视角构建审计质量评价体系;其次,不仅致力于构建一个更为科学的审计质量评价指标体系,而且还对其有效性进行了

检验;同时,借鉴对工程质量的评价与信息系统的的评价中的模糊综合评价方法,站在行业自律的角度来研究会计师事务所的审计质量评价问题。

这部著作在对其他学者的研究进行总结和综述的基础上,首先从理论上构建了会计师事务所审计质量评价模型,并用 40 家样本会计师事务所的相关数据对评价模型进行了实证研究,最后本着评价的目的在于提高的出发点对评价模型进行了应用扩展研究。该书是经济学、管理学、应用数学、统计学和计算机技术等学科交叉结合研究的成果。本书主要的创新成果表现在以下几个方面:

第一,结合我国目前的实际情况以及现有会计师事务所审计质量评价方法的不足,构建了会计师事务所审计质量评价模型;

第二,利用雅可比数学方法、AHP(层次分析法)及 Matlab 软件、SPSS 软件建立了会计师事务所审计质量评价指标体系;

第三,为了在保证评价方法科学、客观的同时减少实际操作中的工作量,本书依照相关方法的原理编写了 Matlab 软件程序作为评价方法的智能支持;

第四,进行了评价模型的应用拓展研究,运用 DEA 的经济相对有效性判定解决了对会计师事务所的审计质量投入产出效率的评价和分级问题,运用 DEA 的投影原理分析会计师事务所投入产出效率不高的主要原因,并有针对性地提出了改进建议。

综观该书,研究体系逻辑关系清晰,论述层次分明,理论表述严谨,论据充分可靠,说理透彻,观点正确,且语言流畅、用词确切,理论与实际结合紧密,创新点明显。该书的研究是作者在对中外文献进行大量检索与精心研读的基础之上完成的,资料翔实,见解精辟,研究结论有很强的说服力与感染力,具有一定研究深度。但是,会计师事务所审计质量的评价研究还有一定的深度需挖掘,建议作者做进一步的深入研究,这对充分发挥审计学在社会主义市场经济中的作用、推进审计理论研究都将大有裨益。郭颖多年来一直从事会计领域的教学和研究工作,在学术上有一定造诣。作为郭颖博士的导师,在指导过程中教学相长,本人也得到不少启示。看到她耗时几年的著作得以出版,深感欣慰,以此作序,并希望业内专家能中肯地提出宝贵意见,以进一步繁荣学术。

郭颖

摘 要

近年来,我国注册会计师审计市场得到了迅速的发展,注册会计师审计已成为经济生活中不可缺少的重要组成部分。但是,目前我国尚缺乏一套科学可行的会计师事务所审计质量评价体系,而且针对这方面内容的相关研究较少,因此,探讨我国会计师事务所审计质量的评价问题,具有其理论和现实意义。本书在对其他学者的研究进行总结和综述的基础上,首先从理论上构建了会计师事务所审计质量评价模型,并用 40 家样本会计师事务所的相关数据对评价模型进行了实证研究,最后本着评价的目的在于提高的出发点对评价模型进行了应用扩展研究。本书主要的创新点如下:

(1)构建了会计师事务所审计质量评价模型。本书结合我国目前的实际情况以及现有会计师事务所审计质量评价方法的不足,构建了会计师事务所审计质量评价模型。评价模型主要站在行业监管者的角度,充分考虑审计报告使用者的需求,从注册会计师的独立性、注册会计师的专业素质和执业过程中对专业准则的遵守程度三个方面对会计师事务所的审计质量进行评价,更多地保护社会公众利益,从而有利于我国资本市场的健康发展。

(2)建立了会计师事务所审计质量评价指标体系。评价指标体系的建立分为三步:首先,在进行理论分析的基础上建立基本评价指标框架。然后,对基本评价指标框架中的指标进行量化再筛选。本书在筛选指标时利用雅可比数学原理及 Matlab 软件程序完成,并使用 SPSS 软件的聚类分析方

法对筛选结果进行检验,可以在实现指标体系有效降维的同时,使信息的丢失控制在需求范围内,检验结果表明指标筛选结果是科学的。最后,对筛选后的各项评价指标进行赋权,求修正后的评价指标体系中各项指标所占的权重时,AHP(层次分析法)的使用使权重的赋予更具科学性。

(3)评价方法的智能支持。书中对会计师事务所审计质量的评价采用了模糊数学、灰色白化函数、定性与定量集成相结合的方法。为了在保证评价方法科学、客观的同时减少实际操作中的工作量,本书依照相关方法的原理编写了 Matlab 软件程序。Matlab 软件程序的使用使会计师事务所审计质量的评价方法更科学、操作更便捷。

(4)评价模型的应用拓展。书中运用 DEA 的经济相对有效性判定解决了对会计师事务所的审计质量投入产出效率的评价和分级问题,运用 DEA 的投影原理分析会计师事务所投入产出效率不高的主要原因,并有针对性地提出改进建议。这是会计师事务所审计质量评价模型应用的拓展,对会计师事务所审计质量的提高和长远发展有着重要的现实意义。

注:本著作获得河北经贸大学学术著作出版基金资助,同时获得河北省重点学科会计学学科建设基金资助。

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景与问题的提出	2
1.1.1 研究背景	2
1.1.2 问题的提出	6
1.2 概念界定、研究范围与基本假设	7
1.2.1 概念界定	7
1.2.2 研究范围	12
1.2.3 基本假设	13
1.3 理论工具与分析方法	13
1.3.1 理论工具	13
1.3.2 分析方法	13
1.4 内容安排与框架结构	14
1.4.1 内容安排	14
1.4.2 框架结构	16
1.5 研究目标与研究意义	16
1.5.1 研究目标	16

1.5.2 研究意义 18

2 文献综述 21

2.1 国外审计质量的文献回顾 22

2.1.1 审计质量的定义和相关概念 22

2.1.2 审计质量的评价 23

2.2 国内审计质量的文献综述 30

2.2.1 审计质量的定义和相关概念 30

2.2.2 审计质量的评价 31

2.3 文献的简要述评 37

3 审计质量评价的理论基础研究 39

3.1 注册会计师行业监管和质量评价的必要性分析 40

3.1.1 审计质量的基本理论借鉴 40

3.1.2 注册会计师行业监管和质量评价的必要性分析 45

3.2 审计质量的涵义与属性特征 48

3.2.1 审计质量的涵义 48

3.2.2 审计质量的属性特征 50

3.2.3 审计质量的涵义与属性特征给予的启示 54

3.3 审计质量的形成机理分析 55

3.3.1 审计主体 55

3.3.2 审计客体 59

3.3.3 审计报告的形成过程 59

3.3.4 审计质量的内部控制管理 61

3.4 本章小结 62

4 会计师事务所审计质量评价模型的构建 65

4.1 审计质量评价模型的构建思路与构成要素 66

4.1.1 构建思路 66

4.1.2 构成要素 66

4.2	审计质量评价模型的构建	69
4.2.1	审计质量评价模型的总体构建	69
4.2.2	评价指标体系的构建	71
4.2.3	评价方法	78
4.3	审计质量评价模型的特点及可行性分析	82
4.3.1	模型的特点	82
4.3.2	可行性分析	83
4.4	本章小结	85
5	会计师事务所审计质量评价模型的实证研究	87
5.1	评价指标体系的实证研究	88
5.1.1	原始指标的筛选	88
5.1.2	指标体系各指标的赋权	104
5.2	评价方法的实证研究	111
5.2.1	评价方法的实现步骤	111
5.2.2	评价方法的应用实例效果检验 ——以河北省会计师事务所为例	114
5.3	本章小结	117
6	会计师事务所审计质量评价模型的应用拓展	119
6.1	运用 DEA 进行分级监管及提高审计质量的思路介绍	120
6.2	DEA 运用于提高审计质量的工作机理分析	121
6.2.1	线性规划的一般模型分析	121
6.2.2	数据包络分析	122
6.2.3	构建投入和产出指标绩效评价的最优化数学模型	123
6.2.4	审计质量评价的 DEA 有效性的判定	125
6.2.5	决策单元生产可能集	126
6.2.6	DEA 有效性的经济涵义	127
6.2.7	DEA 在相对有效平面上的投影	128
6.2.8	决策单元的技术有效与规模有效分析	128
6.3	案例分析检验的工作流程及实现步骤	130

- 6.3.1 DEA 模型基本信息的确定 130
- 6.3.2 投入产出效率的分级 132
- 6.3.3 投影及改进 136
- 6.4 本章小结 144

7 结论 145

- 7.1 研究结论 146
- 7.2 研究创新 147
 - 7.2.1 构建了会计师事务所审计质量评价模型 147
 - 7.2.2 建立了会计师事务所审计质量评价指标体系 147
 - 7.2.3 评价方法的智能支持 147
 - 7.2.4 评价模型的应用拓展 147
- 7.3 研究的局限性及后续研究方向 148
 - 7.3.1 研究内容的局限 148
 - 7.3.2 研究方法的局限 148

附录 149

参考文献 167

后记 180

1 绪论

1.1 研究背景与问题的提出

1.1.1 研究背景

随着证券市场的不断发展,注册会计师行业作为市场经济中的一个重要中介行业得到了充分发展。在经济大国美国,会计师事务所年产值总和已接近千亿美元;在人口大国中国,截至 2007 年年底,全国会计师事务所达到 6 988 家。注册会计师作为资本市场中投资者与经营管理者信息沟通的中介,对资本市场的繁荣与社会经济的发展所做出的贡献是有目共睹的。随着我国经济的快速发展和资本市场规模的不断扩大,独立审计和注册会计师的重要性还将进一步突出。但近几年来,无论是在美国还是在中国,随着一系列审计失败事件的发生,使社会公众对注册会计师审计质量产生了极大的质疑,这给以质量求生存、以信誉求发展的注册会计师审计行业带来了重大的信任危机^[1]。注册会计师行业的生存和发展受到了严重的挑战,资本市场功能的运行也受到了很大阻碍。因此,注册会计师审计质量成为当前政府监管部门和业内外人士十分关注的焦点问题。

1.1.1.1 国内外审计质量现状分析

我国注册会计师行业得以恢复后,从 1981 年到 1990 年,中国 CPA 行业可谓“风平浪静”,客户几乎没有就审计业务同审计职业界发生过法律纠纷。但这并不意味着此时的审计质量就高,而是因为这期间的股份公司数量较少,股票是一种稀缺资源,投资者很少考虑企业的财务状况、盈利能力和审计报告的质量,信息披露违规现象并未引起人们的注意^[2]。1992—1995 年,深圳原野公司事件和北京长城公司事件的发生,引起人们对深圳特区会计师事务所和北京中诚会计师事务所执业质量的关注,从而拉开了我国对独立审计质量认识的序幕。1996 年以后,几乎每年都有会计师事务所受到中国证券监督管理委员会的查处。其中,最引人注目的是 1997—1998 年的琼民源案、红光实业案和东方锅炉案,2000 年的郑百文丑闻,2001 年的银广夏风暴等。

2002 年,我国有关监督机构对 16 家会计师事务所 2001 年出具的 32 份审计报告进行抽查,结果发现有 14 家会计师事务所出具的 23 份有关上市公

司的审计报告失实,涉及虚假会计信息金额达 71.43 亿元,违规注册会计师 41 人。由于监管机构人力和财力的有限,只对少量的审计报告进行抽查,其真实性主要靠行业的自我规范和同业监督,绝大多数的审计违规案件都是在大公司突然破产后才牵扯出来。

2004 年,中国注册会计师协会投入 718 万元检查经费,组织了 760 人,对全行业 824 家会计师事务所进行了检查,占有会计师事务所的 18%;采取各种自律性惩戒手段处理会计师事务所 268 家,占被检查会计师事务所的 33%;采取不同类型手段处理注册会计师 280 人。

2005 年,中国注册会计师协会检查会计师事务所 1 457 家,占全国会计师事务所总数的 26.18%,对问题突出的 103 家会计师事务所和 138 名注册会计师分别给予社会公开谴责或行业通报批评;此外,将 73 家不符合设立条件的会计师事务所移交有关部门建议予以撤销。检查结果显示,约有 1/8 的会计师事务所存在较为严重的执业质量问题。

2006 年,全国共检查会计师事务所 1 248 家,占年初全国会计师事务所总数的 24%。全国共对 338 家会计师事务所实施了惩戒,占被检查会计师事务所总数的 27.08%;对 463 名注册会计师实施了惩戒,占被检查会计师事务所注册会计师总数的 4.05%。

2007 年,中国注册会计师协会和全国各地注册会计师协会共对全国 1 361 家会计师事务所进行了执业质量检查。其中,对 52 家会计师事务所和 113 名注册会计师给予了公开谴责,对 107 家会计师事务所和 175 名注册会计师进行了行业内通报批评,审计质量问题依然突出。

国际“四大”会计师事务所也同样因为审计质量问题诉讼纠纷不断:2003 年,毕马威涉嫌在国内上市公司锦州港虚假陈述案中负有连带责任,招致起诉。2005 年 7 月 28 日,财政部例行的会计信息质量检查公告显示,普华永道会计师事务所因为在黄山旅游和京东方两家上市公司的审计上出现了问题,被财政部要求责令整改。2006 年,来自全国近 30 个律师事务所的 40 名律师组成“维权团”为在“科龙事件”中受损的投资者和中小流通股股东提供法律服务,对德勤提出行政诉讼。另外,德勤还曾被揪出在古井贡的 5 910 万元的漏税事件、创维集团香港上市财务作假、中芯国际案件中因涉嫌套汇被上海外汇局处罚。

1.1.1.2 审计质量缺失的危害

审计质量的缺失无论对于企业、利益相关者、证券市场,还是对于会计师事务所自身、审计行业,甚至是整个社会发展都将带来巨大危害。具体表

现如下:

(1) 审计质量的缺失削弱了企业生存与发展的基础

财务报告所提供的信息,是对管理者过去的经营业绩的总结,是企业真实财务状况的反映。审计质量的缺失致使错误的财务信息假冒正确信息公之于众,必将对投资者及其他相关利益人产生误导甚至是对企业公布的财务报告的不信任。这种误导和不信任产生的直接后果可能会是企业不可能再从资本市场上轻易地成功融资,也可能是企业不可能再从银行等金融机构成功贷款,也可能是给股份公司发行新股或增资扩股带来很大的困难。从长期来看,必将削弱企业生存与发展的基础,在一定程度上对我国建立现代企业制度带来了消极影响。

(2) 审计质量的缺失造成了利益相关者的决策失误

经注册会计师审计的财务报告是企业相关利益者进行决策最直接的依据和指南,已存在和潜在的投资者必须据此决定股票的买卖;债权人必须据此认定企业的还款能力,以决定还款期限;贷款人必须据此决定是否放贷以及放贷条件;雇员据此规划自己的事业前途、个人发展、抱负实现以及薪资报酬等问题;政府部门将以此掌握国民经济发展状况、制定政策、指导经济工作。如果这些决策都是依据一个舞弊的财务报告,必将使得以上相关利益人决策失误并导致其遭受巨大损失。

(3) 审计质量的缺失导致了证券市场上严重的逆向选择

证券市场在现代市场经济中占据重要一席,是企业筹集资金的重要场所,证券市场对于调节资金流向,促进社会资源的最优配置起着举足轻重的作用。承载着会计信息的财务报告是连接广大投资者和企业的桥梁,投资者通过经注册会计师审计的财务报告了解和认识企业,从而决定自己的资金投向。由于会计信息舞弊的事件屡屡发生,关于保护中小投资者的呼声越来越高。低质量的审计报告和舞弊的财务报告,严重误导了广大投资者的投资行为,破坏了市场经济的规则,导致了证券市场严重的逆向选择,发生了“劣币驱逐良币”的效应,其结果必将导致证券市场崩溃。

(4) 审计质量的缺失威胁到会计师事务所自身的生存

会计师事务所历来是以质量求生存、以信誉求发展的。在审计质量缺失的经济环境中,会计师事务所提供的服务产品即审计报告如果因为质量的缺失而成为没有任何价值和意义的一纸空文,那么会计师事务所的那些原有的产品需求者——企业的利益相关者们就会因为会计师事务所提供的服务产品不具有价值而不再是会计师事务所的产品需求者,会计师事务所

失去了产品需求者,其存在自然也就受到了威胁。

(5) 审计质量的缺失带来了审计行业的不正之风

诚信是审计行业职业道德的起码要求,是审计行业的生命与灵魂。企业通过舞弊达到各种目的,而审计人员不管是否自己真实意志的表达,但终归与会计舞弊也难脱干系。无论是国内还是国外,一次次注册会计师的失信于人,已然让公众对审计行业不再信任,中国注册会计师审计行业面临着前所未有的诚信危机。审计人员的职业操守如不重点整治,审计质量的缺失如继续,必将带来审计行业的自取灭亡。

(6) 审计质量的缺失阻碍了社会的健康发展

审计质量的缺失必然导致舞弊的财务报告大量出现,相关政府部门依据舞弊的财务报告进行税收、资源配置等社会行为,必将造成国有资产流失、有限的经济资源配置低效等结果,这又将直接影响到国家的宏观调控,进而影响正常的社会经济秩序,最终导致社会的经济危机。同时,“诚信”是审计工作的灵魂和生命,审计质量的缺失涉及社会的方方面面,长此以往,必然滋生腐败土壤,恶化社会风气,导致社会的道德危机。社会经济危机与道德危机将严重阻碍社会的健康发展。

1.1.1.3 行业监管现状

审计质量出现的严重问题使会计师事务所的监管问题成为国内外会计理论界、实务界最为关注的话题之一。监管的重心和关键是会计师事务所的执业质量,要提高监管成效,首先要确立会计师事务所执业质量的监管标准。也就是说,要实现监管首先要对监管对象即会计师事务所的审计质量进行评价,通过评价进行行业监管、进而通过评价帮助会计师事务所提高审计质量。

会计师事务所执业质量的监管标准,是监管主体衡量会计师事务所执业质量的一种判定依据,也是执行监管工作的必备条件。目前,我国各省、自治区、直辖市的行业监管者对会计师事务所的审计质量进行评价时并没有统一的标准,只有河北省、上海市等少数地区各有一套自己的业务质量评价办法和指标体系,但是大多数评价指标是定性化的,可以量化的指标很少,即便是少量量化的指标也难以实现科学的定量化,各指标所占比重的确定基本上仅凭经验判断,缺乏科学性和系统性。因此,目前各省、自治区、直辖市正在使用的会计师事务所的审计质量评价指标体系存在的主要问题有以下三个:一是各省、自治区、直辖市很少有制定并执行自己的标准,且各地制定的标准不统一,不利于我国会计师事务所做大做强的战略计划的实

施;二是科学的定量化指标数量太少,以定性化指标为主的质量评价指标体系的执行结果主要依赖监管人员的专业判断和自身素质,加上审计质量本身具有模糊性的特点,评价结果很难保证准确、客观;三是评价指标体系庞大。如果只有一位监管人员为被检查的会计师事务所的审计质量打分,打分结果有失公允的可能性比较大;如果有多位监管人员同时为被检查的会计师事务所的审计质量打分,其计算和汇总的工作量又较大,缺少与其相配套的智能支持系统。

1.1.2 问题的提出

由上文可知,审计质量缺失的危害性已经不容忽视,然而目前我国审计质量缺失的现象不仅没有停止,还有愈演愈烈之趋势。面对如此严峻的形势和不可估量的巨大危害,亟待解决的问题就是如何提高会计师事务所的审计质量。然而,解决我国会计师事务所审计质量问题的前提是必须有一个评价标准来对会计师事务所的审计质量进行界定。注册会计师审计质量本身具有不可直接观测性,因此评价标准应该尽可能数量化才能使评价结果接近客观。而目前我国对于如何正确、客观地评价审计质量尚缺乏系统和深入的研究,在审计职业界内部对于审计质量评价指标体系的认识也并不完全一致,导致我国缺乏一套完善的会计师事务所审计质量评价系统,既不利于各监管部门对会计师事务所进行审计质量的监管,也不利于会计师事务所之间的同业互查。因此,加强审计质量评价,制定一套科学、合理的审计质量评价指标体系很有必要,建立并完善适合我国现实情况的会计师事务所审计质量评价体系对于规范我国审计市场、提高审计质量、引导投资者防范投资风险等都具有重要的现实意义。

审计质量缺失问题是现实中存在的一种具有重大经济后果性,并可能严重误导财务报告使用者的会计问题,但它又不完全是一个会计问题^[3]。它是由众多因素(包括经济因素、管理因素、行为因素等)共同导致的一种表现为披露、公布虚假审计报告的行为,所以本书拟站在经济学、社会学和行为科学的角度审视审计质量缺失的影响因素,并最终找到能够合理评价和治理中国会计师事务所审计质量缺失的现实办法。

本书拟在对影响会计师事务所审计质量的诸多因素进行分析和研究的基础上,采用规范研究的方法从会计师事务所的基本执业能力、执业队伍素质、会计师事务所客户的财务状况、内部质量控制管理、具体审计业务实施过程等方面着手,构建出一套对会计师事务所审计质量进行衡量的标准评