# 会计师事务所审计质量评价指标体系研究

郭 颖(博士) 李永华

(河北经贸大学 石家庄 050061)

【摘要】本文在理论分析的基础上,从会计师事务所基本执业能力、执业队伍素质、客户财务状况、业务质量控制管理情况和具体业务执行状况等五个方面入手构建会计师事务所审计质量评价指标体系,并结合运用层次分析法和 Matlab 软件分配了各指标的权重。

【关键词】会计师事务所 审计质量 评价 指标体系

近年来,国内外一系列会计舞弊案和审计失败案例的教训使独立审计的质量受到广泛关注。提高会计师事务所审计质量的前提是必须有一个评价标准对审计质量进行界定。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,缺乏一套完善的审计质量评价系统,这既不利于监管部门进行审计质量监管,也不利于同业互查。因此,建立并完善适合我国现实情况的审计质量评价指标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无疑具有重要的现实意义。

本文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,构建对会计师事务所审计质量进行衡量的评价指标体系。

## 一、会计师事务所审计质量评价指标体系研究的相关文献概览

以前谈到对会计师事务所审计质量的评价时,学术界大多倾向于使用单一指标,最近几年才开始探讨用指标体系来对审计质量进行评价。王善平(2001)提出要准确评价会计师事务所的执业质量,单一指标是不够的,需要一个合理的综合体系。徐建新(2001)也认为审计质量衡量标准应该是一个体系,其各个组成因子及其关系如下:法规制度是审计质量的最低衡量标准,职业标准是审计质量的现实衡量标准,审计目标作为审计质量的理论衡量标准,而社会期望则是审计质量的最高衡量标准。陈晓芳(2005)在其博士论文中也认同这个观点,同时其还探讨了建立审计质量评价体系的必要性,并构建了一套会计师事务所总体审计质量评价的指标体系和量化评分方法,由于单项审计业务质量是影响总体审计质量的重要因素,因此利用层次分析模型对单个审计项目的审计质量进行了模糊评价,意在客观、公正地评价会计师事务所总体审计质量。

王英姿(2002)从会计师事务所和单项审计业务两个层面建立了审计质量评价标准,结合我国注册会计师行业的实际情况,设计了五个一级评价指标,然后将其细化为二十个二级指标,并为每个一级指标设定一个权数,将某一级指标之下的二级指标分值合计数乘以该一级指标的权数之后,再将各指标的计算结果累加即可得到会计师事务所的总体审计质量评分。冯均科(2003)运用替代法和评分法,立足于政府监管者的角度,从审计报告的可靠性、审计程序的适当性、审计档案的完整性和管理制度的健全性四个方面,运用定性和定量相结合的方法,构建了我国民间审计质量的评价指标体系。刘晓光和刘国成(2005)认为应该从正面标准、负面标准和附加考虑因素三方面评价会计师事务所的审计质量。熊守春(2005)通过对影响审计质量的因素进行分析,建立了一个由五个一级指标和十三个二级指标所构成的审计业务质量评价体系。根据各指标对审计业务质量的影响程度分别赋予其不同的分值,满分为 100 分。对每项指标分别对照标准进行打分,再将每项指标的得分相加,所得到的分数可作为评价审计业务质量的依据。

从上述文献可以看出,目前学者们提出的评价指标体系尚存在一定的局限性,比如有些指标短时间内很难衡量、有些指标量化难度较大从而导致主观性太强等。尤其是指标权重是人为确定的,主观随意性大。因此,我们可利用层次分析法对其进行改进,以尽可能地减少主观判断造成的偏差,使评价结果更加真实、准确。

## 二、会计师事务所审计质量综合评价指标体系的构建

### (一)审计质量的影响因素分析

会计师事务所审计质量评价指标体系的构建必须建立在深刻认识审计质量影响因素的基础之上。影响审计质量的因素有很多,限于本文的研究点,我们仅从会计师事务所和注册会计师的角度进行分析。

由于本文的研究目的是制定出一套相对科学的针对会计师事务所审计质量的评价指标体系,因此本部分在对审计质量的影响因素进行分析时直接进行成因的变量分析,以为后文评价指标体系的建立做理论铺垫。

**1.** 审计主体。由于民间审计组织属于典型的人合公司性质,会计师事务所和审计人员各方面的综合能力和素质状况对审计质量存在至关重要的影响。因此,作为审计主体的审计

机构和审计人员的独立性是影响其执业质量的基本要素。审计过程的超然独立是审计质量的重要保障，若审计人员不能坚持独立、客观、公正的立场，在审计中带有主观偏见，则其审计意见将毫无价值可言。但由于独立性的不可直接观测性，本文在对审计主体的独立性做相关分析时会采取分析与之密切相关的其他因素作为替代。

（1）会计师事务所。作为承办审计业务的机构主体，会计师事务所的基本执业能力对审计质量有很大的影响。可以反映会计师事务所的基本执业能力的变量主要有会计师事务所的成立时间、从业人员数量、上年业务收入、行业专长以及作为负面变量的收费降低幅度和会计师事务所的违规情况。

审计质量与会计师事务所的规模有很大关系。规模大的会计师事务所拥有专业能力、资源及动力来限制财务报告中各种盈余管理行为以提高利润的可靠性，规模大可以带来审计人员知识结构的专业化。财会、金融、法律、工程、计算机等各类人才通过相互吸引、相互补充，可加快知识的传播速度，同时也使大规模会计师事务所有能力涉足专业研究领域和新产品的开发。这就是规模经济所产生的学习效应和范围经济效应，将对人力资源质量提高的深度、广度和速度带来极大的促进作用。

审计收费是审计活动正常开展的资金保障。如果会计师事务所审计收费降低幅度过大，为了保证一定的利润空间，审计人员势必减少审计程序以降低成本，最终使审计质量得不到保障。因此，审计收费降低幅度和会计师事务所的违规情况都是会计师事务所审计质量的负面成因变量。

（2）审计人员。会计师事务所以其智力资本的集中为特色，审计人员的素质、经验和业务水平直接影响审计质量。如果审计人员业务素质差，使用不恰当的审计程序，对审计中应当关注的问题没有充分关注，结果只能是审计质量低下。一般认为，审计人员要提供高质量的专业服务，必须具有较强的专业能力，并且要不断地接受后续教育，精通审计、会计、税务、法律等领域的知识，还应具备高水平的职业判断能力。审计人员的素质与会计师事务所的审计质量呈正相关关系，而审计人员的学历层次、从业时间、平均年龄、接受继续教育情况以及注册会计师在审计人员中所占的比重都可以反映审计人员的总体素质。

**2.** 审计客体。审计客体是指审计的对象。审计客体包括被审计单位及被审计的具体内容，它是通过审计环境来制约审计质量的。会计师事务所的总体执业质量并不完全取决于其从业人员的主观努力，还深受委托客户的信用、内部控制情况等客观因素的影响。会计师事务所的客户构成反映了会计师事务所在选择客户方面的风险控制水平。通常，注重执业质量的会计师事务所在选择客户时会对其执业风险进行评价，并尽量规避那些管理混乱、会计核算不规范或陷入财务困境的客户。一般情况下，客户质量主要反映在其财务状况方面，而客户资产负债率和客户净资产收益率是反映客户财务状况的两个主要指标。

**3.** 审计报告的形成过程。审计工作过程是审计报告这一“产品”的生产环节，其中每一个环节的质量都将直接影响审计报告的质量。审计工作过程质量就是指会计师事务所或注册会计师承办某项审计业务过程中所做各项工作质量的优劣程度，具体地说，就是注册会计师执业过程符合执业规范的程度。

审计报告的形成过程一般包括业务承接阶段、审计计划阶段、风险评估程序、控制测试、实质性测试、形成报告阶段和归档等几个主要环节。对以上各环节的工作质量进行考察时应主要关注以下四个方面，即审计程序的执行程度，审计工作底稿的合规性，审计证据的充分、适当性和审计结论的恰当性。

**4.** 会计师事务所的内部控制。会计师事务所的内部控制制度是否规范健全是影响审计质量的主要因素之一。良好的内部控制制度可以在一定程度上弥补审计人员素质与经验的不足，降低外勤审计人员执业的随意性，可以及时发现审计人员的错误和疏漏，保证审计工作的质量。

### （二）审计质量综合评价指标体系的构建

根据上述相关理论分析，笔者以委托代理理论和公共物品理论为依托，以定性的方法分别从五个方面入手构建了一套对会计师事务所审计质量进行衡量的基本评价指标体系。笔者按照基本评价指标体系中的指标搜集了 100 家会计师事务所的相关数据，利用所搜集的样本数据、使用 Matlab 软件和雅可比法对基本评价指标体系中的指标进行量化再筛选，由此形成对原定性方法下的基本评价指标体系进行修正的相对科学的评价指标体系（见下页表），表中介绍了各指标的取值方法。

## 三、会计师事务所审计质量综合评价指标的权重分配

我国现有的评价指标体系中指标设计得相对全面，但是大多数评价指标是定性化的，可以定量化的指标很少。即便是存在少量定量化的指标，各部分指标所占比重的确定也基本上依靠经验判断，缺乏科学性和系统性。因此，本文在对评价指标赋予权重时采用了科学的层次分析法。层次分析法的核心是将决策者的经验判断予以量化，从而为决策者提供定量形式的决策依据，在目标结构复杂且缺乏必要数据的情况下较为适用。

根据层次分析法的赋权原理，本文设计了专家调查问卷，以期了解专家对指标体系中各指标权重的意见。本次调查对象界定为审计质量研究方面的专家，既有理论研究学者，也有审计实务人员。我们选取中国人民大学、西安交通大学、河北经贸大学、河北省注册会计师协会及各地会计师事务所相关专家与学者进行了问卷调查。调查中发放专家调查问卷 100 份，回收 83 份，其中内容填写不全的有 10 份，根据层次分析法的赋权原理没有通过一致性检验的有 8 份，最后的有效问卷是 65 份。

根据层次分析法的赋权原理，本文利用 Matlab 软件编制程序完成审计质量评价指标体系中各指标的赋权工作。结果列示见下页表。

**会计师事务所审计质量评价指标体系**

| 一级指标 | 权重1 | 二级指标 | 权重2 | 三级指标 | 权重3 | 权重4 | 取值方法 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 会计师事务所基本执业能力 | 4.87% | 成立时间 | 12.90% | | | 0.63% | 成立的实际年数 |
| | | 从业人员数量 | 6.64% | | | 0.31% | 当年全体从业人员数量 |
| | | 上年业务收入 | 4.49% | | | 0.22% | 上年审计业务收入 |
| | | 行业专长① | 31.54% | | | 1.54% | 取客户数最多的行业计算同一行业客户数占客户总数的比重 |
| | | 收费降低幅度 | 12.90% | | | 0.63% | 实际收费比有关规定降低的百分比 |
| | | 违规情况 | 31.53% | | | 1.54% | 上一年限期责令整改次数 |
| 会计师事务所执业队伍素质 | 14.68% | 学历层次② | 5.51% | | | 0.82% | Σ(不同学历层次人数×各自权数)/总人数 |
| | | 注册会计师比重 | 12.90% | | | 1.89% | 注册会计师人数/总人数 |
| | | 从业时间 | 34.34% | | | 5.04% | 从业人员平均从业年限 |
| | | 平均年龄 | 12.90% | | | 1.89% | 从业人员平均年龄 |
| | | 接受继续教育情况 | 34.35% | 接受注册会计师协会举办的继续教育人数比重 | 75% | 3.78% | 参加培训人次占总人次比例 |
| | | | | 会计师事务所自身举办培训的次数 | 25% | 1.26% | 实际培训次数 |
| 会计师事务所客户财务状况 | 3% | 客户资产负债率 | 25% | | | 0.75% | 负债总额/资产总额×100% |
| | | 客户净资产收益率 | 75% | | | 2.25% | 净利润/平均净资产×100% |
| 会计师事务所业务质量控制管理情况 | 26.47% | 质量控制机构的设置和运行状况 | 50% | | | 13.23% | 未设立取0；设立根据底稿情况评分 |
| | | 质量控制制度状况 | 50% | 制度建立的完善程度 | 6.58% | 0.87% | 设立内容占应设内容③的百分比 |
| | | | | 制度设计的适当性④ | 14.88% | 1.97% | 行业监管人员根据情况打分 |
| | | | | 制度执行的有效程度 | 78.54% | 10.40% | 行业监管人员根据审计工作底稿情况打分⑤ |
| 会计师事务所具体业务执行状况 | 50.98% | 审计程序的执行程度 | 11.17% | 业务承接阶段 | 4.11% | 0.22% | 同上 |
| | | | | 审计计划阶段 | 9.62% | 0.55% | 同上 |
| | | | | 风险评估程序 | 24.18% | 1.38% | 同上 |
| | | | | 控制测试 | 24.18% | 1.38% | 同上 |
| | | | | 实质性测试 | 24.18% | 1.38% | 同上 |
| | | | | 形成报告阶段 | 9.62% | 0.55% | 同上 |
| | | | | 归档 | 4.11% | 0.23% | 同上 |
| | | 审计工作底稿的合规性 | 4.40% | 要素齐全程度 | 33.33% | 0.7 5% | 同上 |
| | | | | 内容全面程度 | 33.33% | 0.7 5% | 同上 |
| | | | | 附件完整程度 | 33.34% | 0.7 5% | 同上 |
| | | 审计证据的充分、适当性 | 12.71% | 审计证据的充分性 | 50% | 3.24% | 同上 |
| | | | | 审计证据的适当性 | 50% | 3.24% | 同上 |
| | | 审计结论的恰当性 | 71.72% | | | 36.56% | 同上 |

注：①行业划分采用我国上市公司行业分类标准。②学历层次权数：博士5；硕士4；大学本科3；大学专科2；专科以下1。③应设内容参考中国注册会计师协会规定，包括对业务质量承担的领导责任、职业道德规范、客户关系和具体业务的保持、人力资源、业务执行、业务工作底稿、监控等七项内容。④打分时参照以下三条标准：能否合理保证从业人员遵守法律法规和相关准则规定；能否保证注册会计师根据具体情况出具恰当的报告；是否考虑自身规模和业务特征等因素。⑤凡表格中注明取值方法为行业监管人员打分的项目，打分标准为：差，60分以下；较差，60~70分；一般，70~80分；良好，80~90分；优秀，90~100分。

权重1是一级指标相对于会计师事务所审计质量的权重；权重2是二级指标相对于其所属的一级指标的权重；权重3是三级指标相对于其所属的二级指标的权重；权重4是所有需要赋权重的指标相对于会计师事务所审计质量的权重。

## 四、结束语

本文所构建的会计师事务所审计质量评价指标体系，指标的构建建立在充分的理论分析基础之上，指标权重的赋予采用了科学的层次分析法，调查问卷的发放对象都是审计质量研究方面的专家，这些有利条件使本文的指标体系的科学性得到了一定程度的保障。尽管本审计质量评价指标体系是以量化指标的形式来反映会计师事务所的审计质量的，但在某些方面仍存在一定的主观判断，这也会在一定程度上影响审计质量的评价结果。

【注】本文系河北省科技厅课题（项目编号：09457280D）的阶段性成果。

### 主要参考文献

**1.** Deturck D.M..The approach to consistency in the Analytic hie－rarchy process. modelling，1987；9

**2.** 王善平. 中国独立审计的现实问题思考.审计研究，2001；2

**3.** 徐建新. 论审计质量衡量标准体系的构建. 审计与经济研究，2001；1

**4.** 冯均科. 建立民间审计质量评价指标的设想.现代审计，2003；5

**5.** 中国注册会计师协会课题组.会计师事务所规模化经营研究.中国注册会计师，2001；3

**6.** 冯均科. 注册会计师审计质量控制理论研究.北京：中国财政经济出版社，2002

**7.** 刘桂春，胡立新，彭海雄.审计收费与审计质量的关系研究.审计与理财，2008；1