

论中小型会计师事务所审计质量改善

刘胜良

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文以四川省 60 家中小型会计师事务所作为样本,对中小型会计师事务所审计质量的现状进行了分析,指出中小型会计师事务所普遍存在审计意见不恰当、未按规定实施风险导向审计程序等问题,并在此基础上提出了改善中小型会计师事务所审计质量的对策。

【关键词】 中小型会计师事务所 审计质量 审计招标

一、中小型会计师事务所审计质量现状分析

审计质量既包括审计过程质量,又包括审计结果质量。前者要求审计活动的开展应当遵循《中国注册会计师执业准则》,要符合审计质量的标准;后者要求审计报告真实,要满足社会公众的需要。经初步统计,在笔者调查的四川省 60 家中小型会计师事务所中,存在审计报告不真实和审计意见不恰当问题的有 5 家,占 8.3%;未严格实施风险导向审计程序的有 36 家,占 60%;对重要项目未实施必要的实质性程序的有 43 家,占 71.7%;未严格实施逐级复核制度的有 20 家,占 33.3%;审计报告要素不符合规定的有 30 家,占 50%;未关注财务报表及附注完整披露的有 54 家,占 90%;审计工作底稿未及时归档的有 11 家,占 18.3%。中小型会计师事务所普遍存在以下问题:

1. 审计意见不恰当。审计意见不恰当既包括以无保留意见代替非无保留意见的情况,又包括以保留意见代替否定意见或无法表示意见的情况。有的注册会计师未按规定方法对长期股权投资进行核算,有的注册会计师未按规定合并子公司的财务报表,有的注册会计师未按规定实施审计程序等,从而发表了不恰当的审计意见。

2. 未按规定实施风险导向审计程序。中小型会计师事务所普遍未能按风险导向审计的要求实施审计程序,具体表现在:①未按规定对被审计单位及其环境(包括被审计单位所处行业的状况、法律环境与监管环境、被审计单位的性质、会计政策的选择和运用、经营目标、战略以及相关经营风险、财务业绩等)进行了解;②未按规定实施风险评估程序,从而未能准确识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报等认定层次的重大错报风险;③未根据风险评估结果设计进一步审计程序和确定进一步审计程序的性质、实施时间和范围,从而未能将审计风险降至可接受的低水平。

3. 对重要项目未实施必要的审计程序。主要表现为:①未按规定实施函证程序。注册会计师未对银行存款(包括零余额账户和在本期注销的账户)、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证,未对重要的应收账款实施函证或执行必

要的替代审计程序。②未实施监盘和计价测试程序。注册会计师未编制存货监盘计划,未到现场对被审计单位的存货进行盘点,未对已盘点的存货进行适当检查,也未实施计价测试程序。③未检查资产的权属和摊销情况。注册会计师未按规定检查固定资产的权属,未关注无形资产的权属和摊销情况。④未关注各项资产减值准备的计提。⑤未实施其他必要的审计程序,如未对收支项目实施必要的审计程序、首次接受委托时未对有关账户的期初余额实施必要的审计程序、未对纳入合并范围的子公司实施必要的审计程序、未充分关注财务报表附注的完整披露等。

4. 审计报告要素不符合规定。主要表现为:①审计报告标题不规范。有的采用“年检审计报告”等标题,这不符合《中国注册会计师执业准则》的要求。②有的审计报告中的引言段未提及财务报表附注,只提到了所审计财务报表的名称。③有的审计报告中的意见段未明确财务报表适用的会计准则和相关会计制度。④审计报告中的术语使用不规范,有的无保留意见的审计报告未使用“在所有重大方面”和“公允反映”等术语,有的保留意见的审计报告未使用“除……的影响”等术语,有的无保留意见的审计报告的强调事项段未指明“该段内容不影响已发表的审计意见”。⑤注册会计师未按规定在审计报告中签名并盖章,有的只加盖了单位公章和注册会计师印章而未签名。

二、改善我国中小型会计师事务所审计质量的对策

1. 改善审计外部执业环境,减小中小型会计师事务所的生存压力。针对企业会计信息失真、市场缺乏对高质量审计服务的需求、法律约束作用未充分发挥等情况,政府应成为改善和优化审计外部执业环境的主导力量,减小中小型会计师事务所的生存压力。①推进企业改革,优化公司治理结构。政府应指导和督促企业建立健全财务规范和内部控制制度,搞好公司治理,从源头上治理会计信息失真的问题。②转变政府职能,依法监管。政府应远离市场但不能放弃监管,对于典型的问题还要加大监管力度和惩治力度。③整顿会计市场,使会计市场由买方市场向均衡市场转变。④推动法规制度建设,改善

法律环境。尽快修订《注册会计师法》，使《会计法》、《公司法》、《证券法》、《企业破产法》、《民法通则》、《刑法》及其他法律法规之间相互协调。

2. 创新审计质量监管思路，推行行政监管新模式。笔者认为，在市场经济还不是很发达、审计人员整体素质不是很高的情况下，审计质量监管应以政府监管为主导、以行业自律为支撑、以其他部门积极参与为补充，形成监管合力。

(1) 加大行政监管力度，全面、动态地进行常态监管。这种监管主要从审计质量、会计师事务所的准入和退出机制、报备审查等方面入手。对于省级财政部门来讲，应行使对会计师事务所及其分所、办事处等的设立、合并、解散等审批事项的行政许可权，行使对会计师事务所审计质量及注册会计师遵守《中国注册会计师执业准则》情况的检查权和行政处罚权，行使对各类资格证书、许可证的审批权和发放权。此外，对注册会计师协会的管理，财政部门要减少行政干预，逐步减少经费和人事方面的管理工作。

(2) 强化注册会计师协会的服务职能。应正确确立注册会计师协会与政府之间的关系，把注册会计师协会真正办成“自我发展、自我服务”的自律性职业团体。注册会计师协会应尽快设立涉及惩戒、维权、执业责任鉴定、教育培训等方面的专业委员会，引入专家指导制度，并建立相应的协调机制，定期或不定期与政府有关部门及司法部门进行联系、沟通，就行业所涉及的专业技术界定等问题进行协调和磋商，以免造成误解，从而依法维护行业正当利益。同时，充分发挥其监管作用，建立健全各项业务监管制度，如同业互查制度、行业业务报备制度、注册会计师和会计师事务所诚信档案制度和信息反馈制度等，以形成行业自律。

(3) 建立行业监管联动机制。主要包括四个方面：①财政部门 and 省级以上注册会计师协会在行业监管过程中应与审计部门密切配合，对国有企业进行财务审计的会计师事务所进行严格的监督检查，同时也要特别关注为各类金融机构提供审计服务的会计师事务所的工作质量。②财政部门 and 证券监管部门联合起来，加强对具有执行证券期货相关业务资格的会计师事务所的监督管理。③财政部专员办在组织抽查工作时，应遵循“统一组织、分工负责、密切协作”的原则，和当地省级注册会计师协会一同对会计师事务所审计质量进行检查。④重申对注册会计师行业负有监督管理职责的是财政部门，其他相关部门在对注册会计师行业间接履行监管职能时，应尽可能与同级财政部门联手开展工作，如发现注册会计师或会计师事务所存在违法违规行为，应将其移交省级以上财政部门，由省级以上财政部门按规定的程序作出行政处罚决定。对于触犯《刑法》而应承担刑事责任的会计师事务所和注册会计师，应移交司法机关，依法追究其相应的责任。

3. 加强审计质量控制，严把中小型会计师事务所审计质量审核关。中小型会计师事务所在执行历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务及相关服务业务时，应严格按照《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》的规定，从主任会计师对业务质量承担领导责任、遵守职业道德规

范、客户关系的维持和具体业务的承接、人力资源的配备、业务的恰当开展、工作底稿、监控七个方面加强质量控制，坚决纠正不复核或复核流于形式的做法。

4. 提高中小型会计师事务所的注册会计师的综合素质。由于中小型会计师事务所的客户规模普遍较小，单个审计项目往往只有少数注册会计师参与并独自进行专业判断，这就要求中小型会计师事务所的注册会计师应该具有较高的综合素质。注册会计师应做好以下几点：①应遵守职业道德和具有职业操守。在执行鉴证业务时，注册会计师应当遵守独立、客观、公正的原则，应当保持实质上和形式上的独立，应当保持应有的职业谨慎，应当遵守《中国注册会计师执业准则》，应当做到勤勉尽责。②应不断提高专业胜任能力。《中国注册会计师胜任能力指南》规定，注册会计师应具备会计、审计、财务、税务、法律等方面的知识，掌握企业管理方面的知识和信息技术，不断提高专业胜任能力。③应遵守和全面实施《中国注册会计师执业准则》。这是注册会计师的执业标准，也是提高审计质量的保证，监管部门在这方面也要加大督促力度。

5. 改革中小型会计师事务所的组织形式，取消有限责任制的组织形式。目前，有限责任制会计师事务所的注册资本最低限额为人民币 30 万元，对于有限责任制的中小型会计师事务所而言，其承担民事责任的能力十分有限。为此，笔者建议中小型会计师事务所采取合伙制等组织形式，不再保留有限责任制的组织形式。这是因为有限责任制会计师事务所的法律责任锁定在一定的范围内，对其难以全面有效地实施质量控制，为了市场利益，很难从制度上防范道德风险。

我们要鼓励中小型会计师事务所扩大执业范围，使其努力提供精、专、优服务，在内部控制鉴证、企业估值、税务鉴证与咨询、司法会计鉴证、破产清算管理、财务咨询、管理咨询、战略筹划等方面有所突破。

6. 加强内部治理，规范中小型会计师事务所的执业行为。为了提高中小型会计师事务所风险管理和质量控制的能力、建立健全会计师事务所内部决策和管理机制，就必须加强会计师事务所的内部治理。在会计师事务所内部治理过程中，要以法律法规为依据、以“人合”为基础、以增进内部和谐为重点、以合伙文化为导向，努力维护公众利益，尊重注册会计师的智力劳动和专业价值，充分发挥专业知识在会计师事务所内部决策和管理中的主导作用，从而建立风险管理严格、质量控制有效、公开透明、相互制衡的治理结构和治理机制，建立以章程为核心、完善的内部决策和管理机制，营造尊重制度、执行制度的管理氛围。

7. 规范审计招标行为，支持中小型会计师事务所提高审计市场份额。近年来，指定审计或变相指定审计的情况不断出现。国家、省、市、县各级政府机构和其他具有一定审计业务来源的单位都以建立自己的中介机构备选库为名，设置不合理的条件和门槛，进行不规范的比选、审计招标，而中小型会计师事务所由于不具备形式上的招标条件而被排除在备选库之外。面对市场的激烈竞争，为了使自己能生存和顺利发展，中小型会计师事务所不得不想方设法参与审计投标，从而其迎

审计费用与审计质量关系研究

——基于我国证券市场的经验数据

张萍 张渠

(陕西师范大学国际商学院 西安 710062)

【摘要】 本文以 2006~2007 年沪深两市获得标准无保留审计意见的 A 股上市公司作为样本,使用经过调整的截面 Jones 模型估算公司操控性应计利润,并以其绝对值作为审计质量的衡量指标,考察审计费用和审计质量之间的关系。研究发现,在控制了公司规模、公司经营业绩、公司资产负债率和行业成长性 variables 以后,审计费用与审计质量呈倒 U 型关系。

【关键词】 审计费用 审计质量 盈余管理

审计费用能反映会计师事务所和上市公司之间最基本的经济利益关系。对审计费用和审计质量的关系进行实证研究,不仅可以反映我国审计市场的审计收费情况,而且能从一定程度上反映会计师事务所和上市公司之间的博弈结果。本文以 2006~2007 年沪深两市获得标准无保留审计意见的 A 股上市公司作为样本,对审计费用与审计质量的关系进行了实证研究,以期能为有关方面提供参考。

一、研究模型和变量说明

我们用盈余管理计量模型计算出操控性应计利润,并以其绝对值来衡量审计质量。国内外大量研究发现,操控性应计

利润与会计师事务所被起诉、出具非标准无保留审计意见的概率正相关,而与会计师事务所谨慎程度负相关。相对于其他替代指标而言,操控性应计利润能够很好地反映会计师事务所的审计质量。所以,我们构建如下模型来检验审计费用和审计质量的关系:

$$|DA_i| = \beta_0 + \beta_1 \text{LnFee}_i + \beta_2 \text{LnFeeSq}_i + \beta_3 \text{Size}_i + \beta_4 \text{Lev}_i + \beta_5 \text{ROA}_i + \beta_6 \text{Growth}_i + \varepsilon_i$$

其中: β_0 为截距项; $\beta_1 \sim \beta_6$ 为回归系数; ε_i 为残差项;因变量 $|DA_i|$ 是经过调整的公司 i 当年的操控性应计利润的绝对值,代表会计师事务所的审计质量。

合招标人的要求,降低审计收费,有的甚至虚构条件或采用不正当手段参与审计投标。

因此,笔者认为应严格执行《委托会计师事务所审计招标规范》,不断规范审计招标行为,避免将符合《注册会计师法》中设立条件的中小型会计师事务所排除在外,从而维护中小型会计师事务所的生存空间。

8. 增加中小型会计师事务所的违规成本,将民事责任作为审计责任追究的主要导向。审计责任包括行政责任、民事责任和刑事责任。对于中小型会计师事务所而言,笔者认为在取消有限责任制的组织形式后,应重点依法追究其民事责任,从经济利益的角度约束中小型会计师事务所的合伙人或出资人,这样就建立起符合市场规律的市场主体约束机制,同时也极大程度地维护了相关各方的权益。因此,我国应借鉴国际经验,进一步完善《民法通则》、《注册会计师法》、《公司法》、《证券法》、《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》等法律法规,依法追究包括中小型会计师事务所在内的会计师事务所的民事责任,营造一个公平的市场环境,提高审计质量。同时,应发挥行业自律的作用,并加大对违规行为的行政处罚力度,对于触犯刑律的,还要依法追究其刑事责任。

主要参考文献

1. 常勋,黄京菁.会计师事务所质量控制.大连:东北财经

大学出版社,2004

2. 徐政旦,谢荣.审计研究前沿.上海:上海财经大学出版社,2002

3. 郭道扬,吴联生.论注册会计师审计质量保持机制——兼论我国注册会计师审计质量保持机制的改进.审计研究,2003;5

4. 黄世忠.安然事件对注册会计师监管模式的影响.中国注册会计师,2002;2

5. 耿建新,房巧玲.我国会计师事务所规模研究.会计研究,2005;3

6. 黄世忠,杜兴强,张胜芳.市场、政府与会计监督.会计研究,2002;12

7. 原红旗,李海定.会计师事务所组织形式、规模与审计质量.会计研究,2003;1

8. 阚京华.CPA 审计质量低下的深层成因与对策研究.审计与经济研究,2002;3

9. 朱兰著.杨文士译.朱兰论质量策划.北京:清华大学出版社,1999

10. Deangelo L. E..Auditor Size and Audit Quality.Journal of Accounting and Economics,1981;3

11. David Hay,David Davis. The Voluntary Choice of an Audit of Any Level of Quality.The Accounting Review,2002;2