

注册会计师审计质量评价指标体系研究

武汉理工大学 陈晓芳(博士)

【摘要】 本文界定了审计质量的内涵,介绍了注册会计师审计质量评价指标体系的总体构架及会计师事务所总体执业质量的衡量标准,同时采用层次分析法对注册会计师单项审计业务质量的评价指标体系进行了探讨。

【关键词】 注册会计师 审计质量 评价指标

在资本市场发生了一系列重大的审计失败案例后,社会公众对审计质量产生了广泛的质疑和批评。资本市场公平基石、投资者信心和公司治理运行机制均遭到前所未有的冲击,由此,会计师事务所的生存与发展面临着严峻的挑战。注册会计师审计质量问题成为国内外审计理论界、实务界乃至全社会关注的焦点。审计质量是注册会计师及会计师事务所的生命。而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。审计质量的优劣不能根据有限的几个案例轻易得出结论,从注册会计师越来越敢于发表非标准无保留审计意见这一事实来看,审计质量近年来有了显著提高。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。

一、审计质量的内涵

审计质量是指社会公众尤其是审计报告使用者依据专业性的标准(独立审计准则和社会性的标准)所确定的审计工作及其产品即审计报告的优劣程度。而社会公众和审计职业界对审计报告质量的期望差可通过以下途径来逐渐缩小:理论界应加强对审计理论的研究,将规范性理论和实证理论有机结合起来,切实引导审计工作的开展和实施。审计准则制定机构应把握社会公众的需求,把社会公众合理期望转变为准则的内容并剔除过时的部分,以此作为审计职业界的专业标准。同时对社会公众来说,应分清审计责任(注册会计师应依据独立审计准则出具审计报告并对发表的意见负责)和会计责任(被审计单位应对其提供的注册会计师所需要的会计资料和其他有关资料的真实性、完整性、合法性负责)及审计责任和经管责任,以加强审计职业界和社会公众之间的沟通。

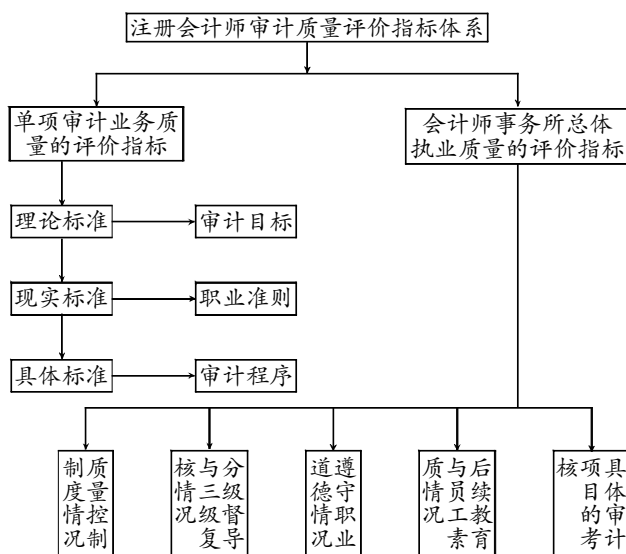
审计质量由两个因素决定:一是注册会计师收集审计证据的能力和所付出的努力;二是注册会计师报告事情真相的意愿即审计独立程度。这符合我国现阶段注册会计师审计以下两个审计目标,即对客户提供的财务报告是否真实、公允地反映了企业的财务状况和经营成果提出一个独立、公正的鉴定意见及揭露和报告对财务报告内容有直接影响的重大欺诈舞弊和违法行为。

二、注册会计师审计质量评价指标体系的总体构架

注册会计师审计质量是会计师事务所提供审计服务的

内在特性和外部特征的总和,以此构成增进会计报表可信性的能力。它包括报告质量和工作质量。注册会计师审计质量的基本特征在于注册会计师披露的审计信息的相关性和可靠性。审计主体、审计客体、审计过程和审计环境的状况制约着注册会计师的审计质量水平。审计质量涉及的因素很多,包括法制环境、决策和管理水平、审计技术方法、审计人员素质等。评价审计质量可分为两个层次:第一,对单项审计业务质量的评价,它具体体现为对特定审计人员和审计过程的质量评价,最终体现为对特定审计报告的质量评价;第二,对会计师事务所总体执业质量的评价,它体现为对特定会计师事务所一定时期内所有审计业务质量的评价。会计师事务所总体执业质量取决于其一定时期内单项审计业务的质量,总体执业质量较高的会计师事务所,预期其单项审计业务质量也较高。

注册会计师审计质量评价指标体系是一个综合性的评价体系,它的总体构架如下图所示:



三、会计师事务所总体执业质量的衡量标准

1.直接衡量指标。对会计师事务所总体执业质量进行直接衡量,即根据直观的审计行为后果加以判断。如果会计师事务所违反职业标准的程度通过其涉及法律诉讼的多少表

现出来,则可以运用审计诉讼指标对会计师事务所总体执业质量进行直接衡量。会计师事务所涉及的法律诉讼活动与其执业质量之间存在负相关关系,因而也可直接以会计师事务所合规性指标衡量其总体执业质量。

由于会计、审计职业判断以及经济活动的复杂性,有些会计师事务所涉及的违规事项可能要经过很长一段时间之后才会暴露出来,这就使得这种直接衡量方法会产生一定的时间偏差。第一,必须设计科学合理的合规性指标,既要考虑违规事项的发生频率,又要区分不同违规事项的性质、严重程度;第二,要建立起严密的审计质量监督体系和审计监管信息系统,以取得全面、可靠的有关会计师事务所违规情况的资料。

2.间接衡量指标。不同的利益相关者从各自角度出发,在选择衡量标准时通常具有不同的偏好,在衡量单项审计业务的质量时,可根据会计师事务所的一些与审计质量相关的特征,间接衡量会计师事务所总体执业质量。这些指标所需资料的取得相对容易,可操作性强,在实务中应用较为普遍。但是这些指标与审计质量之间的相关程度存在很大的不确定性,因此难以保证这种间接衡量结果的准确性。

(1)以会计师事务所的质量指示信号(如规模、声誉)的强弱来加以衡量。会计师事务所的规模越大,与每一特定客户相联系的准租占会计师事务所整个准租总和的比重越小,该会计师事务所以机会主义动机行事的可能性就越小,其可预期的审计质量就越高。具有较高声誉的会计师事务所的审计质量高于其他会计师事务所。具有较高声誉的会计师事务所一旦发生审计失败,所付出的代价(失去现有客户以及与之联系的准租、失去凭借声誉收取较高审计费用的能力)更大,从而更有动机保持较高的审计质量。

(2)会计师事务所从业人员的素质;会计师事务所拥有的行业专长水平;以行业专长、来自某一特定客户审计公费收入占该会计师事务所整个公费收入总和的比重。

(3)会计师事务所的业务培训和信息沟通情况;审计质量控制制度本身的完善程度和执行情况;会计师事务所拥有的客户的更换频繁程度;是否为国际会计公司(或合作所)的成员。

(4)以盈余反应系数(体现信息使用者对被审计单位盈余信息的信赖程度)、重要性原则、后续审计等来衡量会计师事务所执业质量的高低。审计的功能在于最大程度地降低被审计单位的信息不对称,而信息不对称程度既能够通过股票买卖价差反映出来,也能够通过股票买卖价差来评价审计质量的高低。

(5)审计资源的耗用指标(如审计时间长短、收取的审计费用高低)可以用来衡量审计质量的高低。通常,审计质量高的会计师事务所收取的审计费用高于审计质量低的会计师事务所。

(6)将审计意见类型与审计质量挂钩,虽然决定和影响审计质量的因素与决定审计意见类型的因素并不相同,但是非标准无保留审计意见的比例大小可以间接反映审计质量的高低。

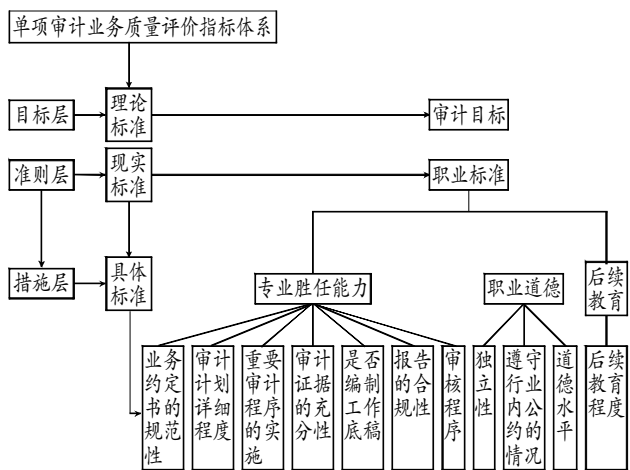
这些指标各有其合理性和缺陷,并且有不同的适用前

提。这些指标单独作为衡量审计质量的标准都不够理想,将这些指标结合起来则能够更好地衡量会计师事务所总体执业质量。

四、注册会计师单项审计业务质量的评价指标体系

审计质量评价标准,是指与审计活动有关的各利益团体,从其各自利益角度评价审计质量的一种判定依据。注册会计师单项审计业务质量评价是指会计师事务所接受委托从事某特定审计项目审计质量的评价活动。

利用层次分析法将注册会计师单项审计业务质量的评价指标体系分为3个层次,第一层次是目标层(审计质量的理论标准),第二层次是准则层(审计质量的现实标准),第三层次是措施层(审计质量的具体标准)。其各个层次关系如下图所示:



五、单项审计业务质量评价指标体系的层次分析

1.理论标准。衡量单项审计业务质量的理论标准是审计目标。根据我国独立审计准则,独立审计的总目标是对被审计单位会计报表的合法性、公允性以及会计处理方法的一贯性发表意见。这一规定恰当地强调了审计总目标是对会计报表表示意见。注册会计师收集证据的唯一目的,就在于使自己能够对会计报表的合法性、公允性和一贯性表示意见,并出具真实合法的审计报告。其中,合法性是指被审计单位会计报表的编报是否符合会计准则及国家其他财务会计法规的规定;公允性是指被审计单位会计报表在所有重大方面是否公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和资金变动情况;一贯性是指被审计单位的会计处理方法是否符合一致性原则。根据将审计总目标规定为对会计报表发表意见的要求,衡量单项审计业务的质量时可以将其发表的审计意见是否公正作为最终标准。

2.现实标准。衡量单项审计业务质量的现实标准是职业标准。职业标准是对审计目标的细化,是在综合考虑社会公众期望和审计职业界自身能力的基础上,结合特定历史条件,对审计工作提出的现实要求。我国注册会计师职业标准包括独立审计准则、职业道德准则、质量控制准则与职业后续教育准则。

独立审计准则是我国注册会计师职业规范体系的重要组成部分,是对注册会计师专业胜任能力的基本要求和执业行

为的具体规范,要求注册会计师应当具备丰富的专业知识与经验,经过适当专业训练,并具有足够的职业分析、判断能力。

同时,作为一名注册会计师,仅仅执行法律法规是不够的,还必须坚持遵守职业道德规范。职业道德规范对审计质量的影响至关重要,注册会计师如果没有良好的职业道德,就很难保证审计质量。所以,为使注册会计师切实担负起神圣的职责,为社会公众提供高质量的可以信赖的审计服务,在社会公众中树立起良好的职业形象和职业信誉,就必须大力加强审计职业道德教育,强化道德意识,提高职业道德水准。

质量控制准则是指为了确保会计师事务所的所有审计工作符合审计准则和其他规范的要求而建立和实施的政策和程序的总称。它主要是为会计师事务所全体审计人员遵循专业准则提供合理的保证,因此每个会计师事务所都必须根据行业协会颁布的质量控制准则建立和执行本所的质量控制准则。

职业后续教育准则要求注册会计师每年必须抽取一定的时间参加培训学习,不断充实、完善自己的专业知识,了解国家的有关法律法规。

影响单项审计业务质量高低的现实标准主要体现在以下三个方面:

(1)专业胜任能力。注册会计师行业是一个专业技能较强的行业,初入行者需要资深人士的言传身教、耳提面命,如此才能迅速培养作为一名注册会计师的执业素养和能力。反观我国,注册会计师主要通过考试取得执业资格,整体来说,受过系统审计训练的并不占多数,很难适应注册会计师行业的节奏快、强度大、需要持续不断的学习的要求,而在考试通过的注册会计师中,有相当部分是缺乏实践经验、擅长死记硬背的在校学生,在缺乏良好的在职培训的情况下,他们即使经过一定时间的从业实践,也很难真正掌握审计的精髓,培养起应有的职业判断能力。

(2)职业道德。如果执业的注册会计师缺乏应有的职业道德,那么即使其职业判断能力再强,也不可能得出真实、公允的结果。

①独立性。独立性是注册会计师的灵魂。没有独立性,注册会计师也就失去了立身之本。在上市公司治理结构不合理、经营权和所有权没有真正分离及出资者缺位的情况下,注册会计师的聘任虽然要经过股东大会的批准,但由于内部人控制现象的普遍存在,聘任注册会计师的权力实际还是掌握在管理层手中,因此注册会计师在执业时很难做到实质上的独立。

②遵守行业内公约的情况。注册会计师行业是一个竞争激烈的行业,同时也是一个需要同业间相互尊重、相互合作

的行业,以维护本行业在社会公众中的形象和信誉。每一个成员都必须遵守行业内公约,否则就会损害每一个正当执业的注册会计师的切身利益。这些公约包括:不得以不正当行为与同行争揽业务;不得以任何名义向帮助其取得委托业务的其他单位或个人支付佣金或回扣;不得以降低收费的方式招揽业务;不得允许其他单位和个人借用本人或本所的名义承接、执行业务等。

(3)后续教育。目前很多会计师事务所对注册会计师后续教育的紧迫性和重要性认识不足。虽然国内一些大的会计师事务所动用各方资源仿照国际会计公司的审计程序开发了自己的审计程序,却因为缺乏对员工的培训而使得员工在实际执行业务时只会机械地照抄照搬各个程序,不能真正地利用审计程序来发现风险和控制风险。更重要的是,由于对注册会计师职业道德和执业技能培训不足,使得审计证据的搜集效果不佳,并对建立在此基础上的专业判断构成了极大的威胁。

3.具体标准。审计质量的具体标准,是指注册会计师为了确保审计质量而在审计过程中必须遵循的审计程序。质量控制准则指出:独立审计准则是职业标准最重要的组成部分。落实到具体标准,则可采取7条质量评价标准检查对外出具的法定业务报告质量:①是否与客户签订了符合独立审计准则要求的业务约定书;②是否编制了相应的审计计划;③是否实施了重要的审计程序;④是否取得了充分、适当的审计证据支持审计意见;⑤是否编制了相应的工作底稿;⑥报告的内容和格式是否符合独立审计准则要求;⑦报告和工作底稿是否逐级复核并有复核人签名。

总的来看,目前对审计质量的衡量标准缺乏深入的讨论和深刻的认识,不同利益团体所采用的基于抽象衡量标准之上的现实衡量尺度差异很大,所得出的审计质量的结论自然相去甚远。这种状况不但无益于缩小审计期望差距,而且不利于审计工作的改进和审计质量的提高。本文提出的注册会计师审计质量评价指标体系侧重理论的指导,规范了审计质量评价的层次,构建了可操作性较强的评价指标体系,融合了定性分析(评价指标)和定量分析(评价标准),具有较高的理论价值。

主要参考文献

- ①王英姿.注册会计师审计质量评价与控制研究.上海:上海财经大学出版社,2002
- ②叶少琴.中国上市公司注册会计师审计质量研究.北京:中国财政经济出版社,2004
- ③李万军,周耀光.会计师事务所综合质量评价体系探讨.中国注册会计师,2002;11
- ④郭振山.引入系统工程观念实施全过程业务质量控制.中国注册会计师,2002;7