

审计准则与审计失败

——基于中国证监会历年行政处罚公告的分析

李莫愁

(东华大学 旭日工商管理学院,上海 200051)

[摘要]以2000—2014年间我国证监会对会计师事务所和注册会计师的处罚公告为样本,首次考察了各项具体审计准则与审计失败之间的关系。研究发现,在所有的审计失败案例中,“审计证据”和“函证”两个具体审计准则被触犯的频次最多,“关联方及其交易”、“业务质量控制”、“分析程序”、“关联方”、“会计报表审计”、“针对评估的重大错报风险实施的程序”、“财务报表审计中对舞弊的考虑”、“审计报告”和“审计工作底稿”等审计准则被触犯的频次也相对较多。并且,在2006年新审计准则体系实施前后以及不同规模的会计师事务所中均是如此。

[关键词]审计准则;审计失败;审计证据;审计质量;审计模式;审计监管;审计独立性

[中图分类号]F239.43 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2017)02-0056-10

一、引言

审计准则一方面为规范审计工作提供技术指导,影响注册会计师在审计过程中的职业判断;另一方面也是衡量注册会计师审计工作质量的权威性标准。因此,审计准则可能天然地与审计质量或审计失败相关。

我国的审计准则制定机构一直致力于制定适应经济发展的准则体系。经财政部批准同意,我国注册会计师协会从1994年5月开始起草独立审计准则,到2003年,先后制定了6批审计准则,包括1个准则序言、1个独立审计基本准则、28个独立审计具体准则和10个独立审计实务公告、5个执业规范指南以及职业道德基本准则、质量控制基本准则和后续教育基本准则等,共48个项目。此后,为了提高准则质量,注册会计师协会修订完善了部分独立审计准则。2006年2月15日,财政部出台了风险导向的新审计准则体系,全面引入了现代风险导向审计模式,并于2010年做出了进一步修订。

以往研究已经从上市公司、注册会计师以及审计监管角度探讨了审计质量或审计失败的成因^[1-5]。关于审计准则与审计质量的关系,DeFond等研究发现,中国1995年颁布的首批独立审计准则提高了注册会计师的审计独立性^[6]。然而,截至目前,关于各项具体审计准则与审计失败的关系还没有引起足够的重视。例如,哪些审计准则更容易发生审计失败?被触犯的具体审计准则是否呈现一定的规律性?审计失败是因为事务所的独立性和专业胜任能力出了问题,还是因为审计准则本身的固有缺陷引起?如何改进审计准则以防范审计风险并减少审计失败?这类问题尚没有得到回答。

相比以往文献,本文首次研究具体审计准则与审计失败之间的关系,对于理解和防范审计失败具有新的启发。具体而言,本文系统地梳理了2000—2014年间我国证监会对会计师事务所和注册会计师的处罚公告,这些处罚公告对应了51个审计失败案例。根据这些处罚公告原文,我们梳理出这些审计失败案例中被触犯的具体审计准则,从具体审计准则角度分析历年来证券市场审计失败的原因,

[收稿日期]2016-09-20

[基金项目]国家自然科学基金项目(71402023);东华大学“中央高校基本科研业务费专项资金”资助项目(14D210805、14D110806)

[作者简介]李莫愁(1982—),女,辽宁抚顺人,东华大学旭日工商管理学院讲师,从事会计与审计研究。

从而为改进审计准则和审计市场监管提供借鉴。

二、审计准则与审计失败关系的理论性分析

作为审计执业的技术标准以及审计质量的判断依据,审计准则本身可能对审计行为产生重要影响。甚至可以说,离开审计准则,也就无从谈审计质量。一方面,准则本身为审计工作提供了技术指导,这种技术指导的有效性可能决定了注册会计师能否有效地识别和防范审计风险;另一方面,准则本身具有法律效力,准则对注册会计师提出的要求也是衡量注册会计师是否勤勉尽责或者是否应当受到处罚的依据。因此,准则内容的详细程度、清晰性、规范性和可执行性显得尤为重要。遗憾的是,各项具体审计准则都在不同程度上凸显了准则内容不够详细、抽象性高、模糊性强、可执行性低的缺陷。有些准则比如“函证”(应收、应付账款对应营业收入、存货等影响利润的项目)、“错误与舞弊”等直接与公司利润项目有关,也容易被触犯。同时,有些准则比如“审计证据”、“审计报告”、“审计工作底稿”等牵涉面比较广。有些准则比如“函证”、“利用其他注册会计师的工作”涉及从第三方获取证据,这些准则可能也容易被触犯。

表1以2006年之前的旧准则为例,列出了各具体准则在准则详细程度(字数)、是否直接涉及利润项目、是否涉及第三方、准则牵涉面的广度几个方面的大概情况。从准则的详细程度而言,以2006

表1 旧准则特征描述

	字数	是否直接涉及利润	是否涉及第三方	准则牵涉面
独立审计业务约定书	1243	否	否	小
管理当局声明	1415	否	否	小
期初余额	1416	否	否	小
计算机信息系统环境下的审计	1426	否	否	小
考虑内部审计工作	1526	否	否	小
前后任注册会计师的沟通	1576	否	是	小
分析性复核	1588	否	否	大
了解被审计单位情况	1618	否	否	小
与已审计会计报表一同披露的其他信息	1736	否	否	小
利用专家的工作	1773	否	否	小
与管理当局的沟通	1780	否	否	小
审计重要性	1844	否	否	大
审计证据	1849	是	否	大
错误与舞弊	1851	是	否	大
期后事项	1856	否	否	小
会计报表审计	1914	是	否	大
审计计划	1944	否	否	大
利用其他注册会计师的工作	2009	否	是	小
会计估计	2027	是	否	大
审计工作底稿	2134	是	否	大
持续经营	2334	是	否	大
关联方及其交易	2371	是	否	大
审计抽样	2376	否	否	大
违反法规行为	2391	是	否	大
函证	2566	是	否	大
存货监盘	2857	是	否	大
内部控制与审计风险	3773	否	否	大
审计报告	4174	是	否	大

年之前的旧准则为例,我们发现,准则字数最少者为“独立审计业务约定书”(1243字),字数最多者为“审计报告”(4174字)。准则内容的长短在一定程度上代表了准则的详细程度,而越详细的准则对于注册会计师理解和执行准则越有帮助,同时也越具有约束力。因此,我们预期那些内容字数较少的准则可能更容易被触犯。

从准则的模糊性而言,《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第八条规定,“如果认为函证很可能无效,注册会计师应当实施替代审计程序,获取充分、适当的审计证据。”那么,在什么情况下可以认为函证很可能无效?多大程度上无效?可以实施怎样的替代审计程序?在多大范围内和何种程度上必须实施替代审计程序?替代审计程序的审计证据充分性和适当性如何判断?这些问题准则中并没有涉及。又如,《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十条规定,“注册会计师采用审计抽样或其他选取测试项目的方法选择函证样本时,样本应当足以代表总体,并包括:(一)金额较大的项目;(二)账龄较长的项目;(三)交易频繁但期末余额较小的项目;(四)重大关联方交易;(五)重大或异常的交易;(六)可能存在争议以及产生重大舞弊或错误的交易。”那么,多少样本足以代表总体?代表总体程度如何?如何根据样本结果来推断总体情况?什么是“较大”、“较小”、“频繁”、“可能”?这些问题准则中都没有详细规定。《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十六条规定,“注册会计师可采用积极的或消极的函证方式实施函证,也可将两种方式结合使用。”那么,什么情况下可以或者必须使用积极方式实施函证?什么情况下可以使用消极方式实施函证?如果两种方式结合使用,每种方式使用程度如何?如何评价两种方式下获取的审计证据适当性和充分性?这些问题在准则中亦未涉及。此外,审计证据准则在审计证据的收集方法、审计证据的充分性等方面也存在较大的模糊性。

再比如,《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第七条规定,“注册会计师应当复核由治理层和管理层提供的所有已知关联方名称的信息。”那么,如何开展这项复核工作?复核哪些信息?重点复核哪些信息?如果复核过程中发现不一致之处,如何开展下一步审计工作?如果复核中没有发现不一致之处,是否代表已知全部关联方的信息均得以恰当反映?是否需要开展补充性复核工作?这些问题在准则中并没有规定。《中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序》第十四条规定,“如果针对特别风险仅实施实质性程序,注册会计师应当使用细节测试,或将细节测试和实质性分析程序结合使用,以获取充分、适当的审计证据。”那么,何为“特别风险”?不同的“特别风险”是否需要实施不同的实质性程序?如何开展针对“特别风险”的细节性测试?何种情况下需要将细节测试和实质性分析程序相结合?在多大程度上结合?实质性分析程序采用简单的分析程序还是高级统计技术的复杂分析?这些问题在准则中亦没有规定。原则导向的准则只是概括性地给出执业方向,准则本身的抽象性、模糊性可能使得注册会计师难以进行专业判断,也可能使得注册会计师存在侥幸心理。而这种抽象性和模糊性又恰恰存在于诸多准则中,可能带来审计失败的隐患。

此外,从我国的商业现实来看,提高现有审计准则内容的清晰度和可执行性显得尤为重要。在我国,企业对于函证本身的认识和支持存在不足。在审计活动中,注册会计师发出函证之后的回函率往往较低,这使得注册会计师常常被迫执行不那么有效的替代性程序,加大了发生审计失败的概率。同时,较低的回函率又可能降低注册会计师在审计往来账目时对函证的重视。更进一步,从公司层面上看,我国上市公司盈余管理动机强烈。公司如果申请首次公开发行股票、增发新股、配股,以及避免被特别处理和退市,需要满足法律法规中有关财务指标的条款。这些财务指标的要求容易引发上市公司的利润操纵行为^[7-9],而利润操纵的手段隐蔽性强,进而使得“财务报表审计中对舞弊的考虑”等审计准则屡屡被触犯。接下来我们梳理历年来已经发生的审计失败案例,揭示具体审计准则与审计失败之间的内在联系。

三、样本选取和年度分布

从监管实践来看,中国证券监督管理委员会(以下简称证监会)主要负责监督具备证券从业资格的会计师事务所提供的审计服务,并对发生审计失败的会计师事务所和注册会计师进行处罚。通过对中国证监会官方网站首页进行“行政处罚公告书”关键字搜索,在有关会计师事务所和注册会计师行政处罚方面,我们获取了2000年1月1日—2014年12月31日期间公开披露的行政处罚公告书54份,其中不重复的审计失败案例涉及的处罚公告书共计52份^①。

一份完整的行政处罚公告书包括编号、当事人、依据法规、违法行为、处罚决定、复议和诉讼事项说明。通过阅读分析行政处罚公告书,我们发现,证监会对会计师事务所和注册会计师的处罚方式和内容不尽相同。总体上,处罚对象分为对会计师事务所处罚、对注册会计师处罚、对会计师事务所和注册会计师一并处罚三种情况,处罚方式包括警告、罚款、责令改正、没收违法所得、联合财政部撤销证券服务业务许可等。不论哪一种处罚对象,也不论哪一种处罚方式,我们均认为行政处罚公告书所述事件为发生了审计失败。需要说明的是,其中一例处罚公告书并没有明确指出该例审计失败发生的时间,故本文将其剔除。由此,我们认定样本中一共包括51次审计失败案例。表2给出这51份行政处罚公告书的年度分布情况。

表2 2000—2014 历年来行政处罚公告书份数

年份	份数	比例	年份	份数	比例
2000	0	0.00%	2008	6	11.76%
2001	6	11.76%	2009	5	9.80%
2002	3	5.88%	2010	2	3.92%
2003	5	9.80%	2011	2	3.92%
2004	4	7.84%	2012	2	3.92%
2005	3	5.88%	2013	4	7.84%
2006	2	3.92%	2014	3	5.88%
2007	4	7.84%	总计	51	100.00%

注:表格中数据根据中国证券监督管理委员会行政处罚公告书内容整理而来,其中涉及同一审计失败案例的处罚公告书以首次处罚时间为统计时间。

从表2可以看出,2000年没有会计师事务所受到行政处罚,占比0%;2001年和2008年各有6家会计师事务所受到处罚,均占比11.76%;2003年和2009年各有5家会计师事务所受到处罚,占比9.80%;2004年、2007年和2013年各有4家会计师事务所受到处罚,占比7.84%;2002年、2005年和2014年各有3家会计师事务所受到处罚,占比5.88%;2006年、2010年、2011年和2012年各有2家会计师事务所受到处罚,占比3.92%。总体而言,随着时间的推移,每年受处罚的会计师事务所数量呈波浪式分布,不存在异常波峰和波谷。但是,从2001年开始,每年均有两家以上的会计师事务所被中国证监会实施行政处罚。这表明,在过去十多年中,我国证券市场的审计失败事件频频发生。

我们对行政处罚公告书原文内容进行进一步分析后发现,一份行政处罚公告书对应的审计失败

^①《中国证监会行政处罚公告书[2013]26号》和《中国证监会行政处罚公告书[2013]27号》的处罚对象均为深圳市鹏城会计师事务所,处罚事由均是深圳鹏城在绿大地欺诈发行上市时未勤勉尽责,未发现绿大地为发行上市所编制的财务报表存在编造虚假资产、虚假业务收入等问题,并出具无保留意见的审计报告,发表不恰当的审计意见。另外,《中国证监会行政处罚公告书[2013]49号》和《中国证监会行政处罚公告书[2013]52号》的处罚对象均为中磊会计师事务所,处罚事由均是该事务所及其注册会计师在审计万福生科IPO财务报表过程中,未能勤勉尽责,出具的审计报告存在虚假记载。由此,我们对这两家会计师事务所各认定发生1次审计失败。

可能会涉及一个或多个年份,同时涉及一个或多个具体审计准则。在考察审计准则被触犯情况时,我们将一个年度的每一个被触犯的审计准则作为一个样本观测,这样[2009]11号处罚公告书中包括四个年度(2002年、2003年、2004年、2005年)和三个具体准则(包括一个执业规范指南),因此可以分解成为12个样本观测。按照此方法,51份处罚公告书可以分解成为206个样本观测^①。表3给出了样本观测的年度分布情况,这也是本文接下来重点分析的对象。

表3 样本的年度分布情况

年份	次数	比例	年度	次数	比例
1993	1	0.49%	2003	24	11.65%
1994	1	0.49%	2004	24	11.65%
1995	1	0.49%	2005	9	4.37%
1996	5	2.43%	2006	20	9.71%
1997	6	2.91%	2007	9	4.37%
1998	6	2.91%	2008	12	5.83%
1999	10	4.85%	2009	12	5.83%
2000	12	5.83%	2010	12	5.83%
2001	8	3.88%	2011	12	5.83%
2002	17	8.25%	2012	5	2.43%

注:表格中数据根据中国证券监督管理委员会行政处罚公告书内容整理而来。

从表3可以看出,1993年至2000年间,每年审计失败事件数量逐年提高,2001年小幅下降之后又大幅提高,直到2003年达到峰值24例,并在接下来的2004年维持最高值,2005年下降为9例。需要说明的是,我国于2006年2月颁布了现代风险导向审计准则体系,2007年1月1日开始实施。2006年财务报告由注册会计师按照新的审计准则实施审计,该年审计失败事件数量为20例,新审计准则的颁布实施并没有显著减少审计失败事件的发生,除了2007年为9例之外,2008年至2012年均均为12例,直至2013年下降至5例。

四、哪些具体审计准则常被触犯?

审计失败事件中,注册会计师或者没有保持应有的职业谨慎,或者没有恪守职业道德,或者两者兼而有之。在对不同客户提供审计服务时,审计环境特征、客户及其所在行业经营特征、审计人员独立性和专业技术性、会计师事务所对客户的依赖程度等因素均会影响审计资源的分配方式和审计工作的开展模式,并使得审计失败最终触犯的审计准则不尽相同。

如果一份行政处罚公告书中明确给出会计师事务所和注册会计师在审计失败中违反了哪些具体审计准则,我们将其直接认定为被触犯的具体审计准则。如果一份行政处罚公告书中没有明确给出会计师事务所和注册会计师在审计失败中违反了哪些具体审计准则,但是给出了违法事实,那么我们根据专业判断,推断哪些具体审计准则被触犯。表4给出了具体审计准则被触犯的频率情况。

从表4可以看出,“审计证据”被触犯的次数最多,为64次;“函证”被触犯次数次之,为46次;“审计工作底稿”、“审计报告”、“财务报表审计中对舞弊的考虑”、“针对评估的重大错报风险实施的程序”被触犯次数分别为11次、10次、8次和7次;“分析程序”、“关联方”、“会计报表审计”被触犯次数均为6次;“关联方及其交易”、“业务质量控制”被触犯次数均为5次;“存货监盘”、“错误与舞弊”、“分析性复核”、“基本准则”、“内部控制与审计风险”被触犯次数为3次;“财务报表审计的目标

^①鉴于《中国注册会计师执业规范指南第1号——年度会计报表审计》是《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》的具体解释,我们认为该例处罚中两个具体审计准则被触犯,即《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》和《独立审计具体准则第5号——审计证据》。

和一般原则”“职业道德”被触犯次数为2次;“非标准审计报告”、“计划审计工作”、“鉴证业务基本准则”、“了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险”、“利用其他注册会计师的工作”、“利用专家的工作”、“期后事项”、“审计程序”、“审计计划”、“首次接受委托时对期初余额的审计”、“违反法规行为”、“重要性”和“资产负债表日后事项”被触犯次数为1次。从以上结果可以看出,准则牵涉面的广度、是否涉及第三方、是否直接涉及利润项目以及准则的详细程度等特征因素可能对准则被触犯的概率产生影响。

表4 具体审计准则被触犯频率分析

准则名称	次数	比例	准则名称	次数	比例
非标准审计报告	1	0.49%	错误与舞弊	3	1.46%
计划审计工作	1	0.49%	分析性复核	3	1.46%
鉴证业务基本准则	1	0.49%	基本准则	3	1.46%
了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险	1	0.49%	内部控制与审计风险	3	1.46%
利用其他注册会计师的工作	1	0.49%	关联方及其交易	5	2.43%
利用专家的工作	1	0.49%	业务质量控制	5	2.43%
期后事项	1	0.49%	分析程序	6	2.91%
审计程序	1	0.49%	关联方	6	2.91%
审计计划	1	0.49%	会计报表审计	6	2.91%
首次接受委托时对期初余额的审计	1	0.49%	针对评估的重大错报风险实施的程序	7	3.40%
违反法规行为	1	0.49%	财务报表审计中对舞弊的考虑	8	3.88%
重要性	1	0.49%	审计报告	10	4.85%
资产负债表日后事项	1	0.49%	审计工作底稿	11	5.34%
财务报表审计的目标和一般原则	2	0.97%	函证	46	22.33%
职业道德	2	0.97%	审计证据	64	31.07%
存货监盘	3	1.46%	合计	206	100.00%

注:表格中数据根据中国证券监督管理委员会行政处罚公告书内容整理而来。

为了观察会计师事务所和注册会计师个人在违反具体审计准则方面的差异性,我们按照受处罚对象不同,将样本分为仅事务所受处罚、仅注册会计师个人受处罚、事务所和注册会计师同时受处罚三种类型。如果仅事务所受处罚,我们认为仅仅是事务所触犯审计准则;如果仅注册会计师个人受处罚,我们认为仅仅是注册会计师触犯审计准则;如果事务所和注册会计师同时受处罚,我们认为在审计失败事件中,事务所和注册会计师个人同时触犯审计准则。表5列示了具体审计准则被触犯的频次。我们可以看出,仅仅是事务所触犯具体审计准则频次为2次,占样本总量0.97%;仅仅是注册会计师个人触犯具体审计准则频次为16次,占样本总量7.77%;事务所和注册会计师个人同时触犯具体审计准则频次为188次,占样本总量的91.26%。进一步研究发现,仅事务所触犯2次的具体审计准则均为“审计证据”准则;仅注册会计师个人触犯16次的具体审计准则包括1次“关联方及其交易”、1次“利用专家的工作”、1次“审计报告”、1次“审计计划”、4次“函证”和8次“审计证据”。其余188次被触犯具体审计准则均为事务所和注册会计师个人同时触犯。可见,具体审计准则无论在数量上还是内容上绝大多数都是由会计师事务所和注册会计师个人同时触犯。以下分析中我们不再按照受罚对象划分具体审计准则被触犯情况。

表5 会计师事务所和注册会计师个人触犯具体审计准则频次

仅事务所受处罚	仅注册会计师个人受处罚	事务所和注册会计师个人同时受罚	合计
2	16	188	206
0.97%	7.77%	91.26%	100.00%

注:表格中数据根据中国证券监督管理委员会行政处罚公告书内容整理而来。

五、新旧准则体系下具体审计准则被触犯频率有何不同?

上文我们给出了1993—2012年事发年度期间具体审计准则被触犯情况。在此期间,中国注册会计师协会从1994年5月开始起草独立审计准则,截至2003年,已经先后制定了6批审计准则,这些审计准则采用了内部控制制度导向审计模式。2006年2月,为了顺应审计准则国际化趋势,财政部又发布了48项《中国注册会计师执业准则》^①(下文简称“新审计准则”),自2007年1月1日起在境内会计师事务所施行。

新审计准则一方面为注册会计师识别、评估和应对审计风险提供了技术指导,另一方面也明确要求注册会计师在审计工作中应该全程关注审计风险,增强审计风险敏感性,提高审计质量,降低审计失败发生的概率^[10]。在新旧审计准则阶段,事务所和注册会计师采用不同审计模式从事审计工作,那么具体审计准则被触犯的情况是否存在差异?哪些审计准则更容易被触犯?审计准则被触犯情况是否出现新变化?四个审计风险准则被触犯情况如何?这些问题值得我们研究。

从表6可以看出,在旧审计准则体系下,“审计证据”被触犯次数最多,为49次;“函证”次之,为23次;“审

计报告”被触犯10次;“会计报表审计”被触犯6次;“审计工作底稿”和“关联方及其交易”均被触犯5次;“业务质量控制”、“内部控制与审计风险”、“基本准则”、“分析性复核”、“错误与舞弊”、“存货监盘”均被触犯3次;“职业道德”被触犯2次;“资产负债表日后事项”、“违反法规行为”、“审计计

表6 新旧审计准则体系下具体审计准则被触犯频率分析

准则名称	旧准则	比例(%)	新准则	比例(%)
财务报表审计的目标和一般原则	0	0.00	2	2.44
财务报表审计中对舞弊的考虑	0	0.00	8	9.76
存货监盘	3	2.42	0	0.00
错误与舞弊	3	2.42	0	0.00
非标准审计报告	0	0.00	1	1.22
分析程序+分析性复核	3	2.42	6	7.32
关联方+关联方及其交易	5	4.03	6	7.32
函证	23	18.55	23	28.05
会计报表审计	6	4.84	0	0.00
基本准则	3	2.42	0	0.00
计划审计工作	0	0.00	1	1.22
鉴证业务基本准则	0	0.00	1	1.22
利用其他注册会计师的工作	1	0.81	0	0.00
利用专家的工作	1	0.81	0	0.00
了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险	0	0.00	1	1.22
内部控制与审计风险	3	2.42	0	0.00
期后事项	0	0.00	1	1.22
审计报告	10	8.06	0	0.00
审计程序	1	0.81	0	0.00
审计工作底稿	5	4.03	6	7.32
审计计划	1	0.81	0	0.00
审计证据	49	39.52	15	18.29
首次接受委托时对期初余额的审计	0	0.00	1	1.22
违反法规行为	1	0.81	0	0.00
业务质量控制	3	2.42	2	2.44
针对评估的重大错报风险实施的程序	0	0.00	7	8.54
职业道德	2	1.61	0	0.00
重要性	0	0.00	1	1.22
资产负债表日后事项	1	0.81	0	0.00
合计	124	100.00	82	100.00

注:表格中数据根据中国证券监督管理委员会行政处罚公告书内容整理而来。

① 2006年颁布的《中国注册会计师执业准则》包括1项《中国注册会计师鉴证业务基本准则》,41项具体审计准则,1项审阅准则,2项其他鉴证业务准则,2项相关服务准则和1项会计师事务所质量控制准则。2010年11月1日,修订后的38项中国注册会计师执业准则由财政部发布,自2012年1月1日起施行。2006年颁布的中国注册会计师执业准则首次全面引入了现代风险导向审计理念,这一批准则相对以往的审计准则发生了重大变化,而2010年修订的准则变化相对较少。2006年颁布的中国注册会计师执业准则在下文中简称“新审计准则”。

划”、“审计程序”、“利用专家的工作”、“利用其他注册会计师的工作”均被触犯1次。在新审计准则体系下,“函证”被触犯次数最多,为23次;“审计证据”作为四个审计风险准则之一,被触犯次数次之,为15次;“财务报表审计中对舞弊的考虑”被触犯8次;“针对评估的重大错报风险实施的程序”作为四个审计风险准则之一,被触犯7次;“审计工作底稿”、“关联方”、“分析程序”被触犯6次;“业务质量控制”和“财务报表审计的目标和一般原则”均被触犯2次,其中“财务报表审计的目标和一般原则”是四个审计风险之一;“重要性”、“首次接受委托时对未来余额的审计”、“期后事项”、“了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险”、“鉴证业务基本准则”、“计划审计工作”、“计划审计工作”均被触犯1次,其中“了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险”是四个审计风险准则之一。

可见,无论在新审计准则体系还是在旧审计准则体系下,“审计证据”和“函证”被触犯频率都最高,“审计工作底稿”、“关联方(及其交易)”、“业务质量控制”、“分析程序(分析性复核)”、“错误与舞弊(财务报表审计中对舞弊的考虑)”被触犯频率相对较高。

六、不同规模会计师事务所触犯具体审计准则频率是否不同?

国内外已有大量研究发现,审计质量受会计师事务所类型和规模影响。DeAngelo认为事务所规模越大,审计质量越高,她指出,大规模会计师事务所拥有大量的准租,某个特定客户的审计收入占总收入比重较低,大规模事务所在与客户谈判中更不容易屈服,审计工作中发生机会主义行为的概率更低。而小规模会计师事务所情况恰恰相反,更容易发生审计失败^[11]。Dye从保险理论出发,认为会计师事务所审计失败引发的诉讼会使大规模会计师事务所遭受更大的损失,为了避免由诉讼带来的损失,大规模会计师事务所更有动机保持审计独立性^[12]。国内在事务所规模如何影响审计质量这一问题上没有得出一致结论。林永坚和王志强研究发现,与本土事务所相比,由国际“四大”审计的公司操控性应计利润显著更小,国际“四大”在国内市场能够提供更高的审计质量^[13]。宋衍蘅和肖星研究发现,大规模事务所在审计风险较高的客户时,审计质量更高,在面临的监管环境改善后,大规模事务所才对全部客户提供高质量审计^[14]。然而,刘峰、谢斌和黄宇明研究发现,相对于小规模会计师事务所,大规模会计师事务所并没有提供明显高质量的审计服务,但审计收费却相对较高^[15]。曹建新和颜利胜研究发现,国际“四大所”、国内“大所”与其他会计师事务所的审计质量并无明显差别,说明事务所高声誉并不意味着高审计质量^[16]。

我们采用事发年度会计师事务所排名信息,将样本中的会计师事务所按照规模大小进行排名。需要说明的是,通常情况下,在不存在事务所合并和客户大量流失的情况下,会计师事务所的排名在短期内相对稳定,我们在确定样本涉及的早期年度如2000年、2001年和2002年事务所排名时,采用其在2003年度的事务所排名。如果事务所在排名中位于第1名—第10名(包括第10名),则将其归为大所,否则归为小所。我们整理出大小所发生审计失败的频率,见表7。

从表7可以看出,样本区间里大所和小所审计失败发生次数分别为38次和168次。对大所而言,2006年审计失败发生次数最多,高达12次,占比31.58%,2002年、2003年和2009年、2010年审计失败发生次数较多,分别为7次、6次、4次和4

表7 不同规模会计师事务所审计失败年度分布

审计失败年度	大所频次	比例(%)	小所频次	比例(%)
1993	0	—	1	0.60
1994	0	—	1	0.60
1995	0	—	1	0.60
1996	0	—	5	2.98
1997	0	—	6	3.57
1998	0	—	6	3.57
1999	0	—	10	5.95
2000	3	7.89	9	5.36
2001	1	2.63	7	4.17
2002	7	18.42	10	5.95
2003	6	15.79	18	10.71
2004	0	0.00	24	14.29
2005	0	0.00	9	5.36
2006	12	31.58	8	4.76
2007	0	0.00	9	5.36
2008	0	0.00	12	7.14
2009	4	10.53	8	4.76
2010	4	10.53	8	4.76
2011	1	2.63	11	6.55
2012	0	0.00	5	2.98
总计	38	100.00	168	100.00

注:表格中数据根据中国证券监督管理委员会行政处罚公告书内容整理而来。

次。对小所而言,2004年审计失败发生次数最多,高达24次,占比14.29%,2003年、2008年和2011年审计失败发生次数较多,分别为18次、12次和11次。在这些审计失败事件中,不同规模的会计师事务所触犯了哪些具体审计准则,表8给出了统计情况。

从表8可以看出,样本区间里,大所触犯“审计证据”和“函证”的次数最多,分别为26次和7次,“关联方+关联方及其交易”次之,为4次。小所触犯“函证”和“审计证据”的次数最多,为39次和38次,“审计报告”和“审计工作底稿”次之,均为9次。不论大所还是小所,“函证”和“审计证据”准则被触犯次数均为最多,且明显多于其他具体审计准则被触犯的次数。

七、研究结论与启示

本文以2000—2014年中国证监会对会计师事务所和注册会计师的

处罚公告为样本,对我国证券审计市场1993—2012年间发生的审计失败与具体审计准则的关系进行了描述性研究。我们发现,不论在现代风险导向审计准则实施之前还是实施之后,不论是大规模还是小规模会计师事务所,“审计证据”和“函证”两个审计准则被触犯的次数均远远多于其他审计准则,关联方及其交易、业务质量控制、分析程序、关联方、会计报表审计、针对评估的重大错报风险实施的程序、财务报表审计中对舞弊的考虑、审计报告和审计工作底稿被触犯的次数也相对较多。

这些频繁被触犯的审计准则往往具有准则牵涉面较广、直接涉及利润项目、涉及从第三方获取证据或准则内容详细程度较低等特点。这些在审计工作中容易触犯的“高危”具体审计准则需要引起

表8 不同规模会计师事务所触犯具体审计准则情况分析

准则名称	大所频次	比例(%)	小所频次	比例(%)
财务报表审计的目标和一般原则	1	2.63%	1	0.60%
财务报表审计中对舞弊的考虑	3	7.89%	5	2.98%
存货监盘	2	5.26%	1	0.60%
错误与舞弊	0	0.00%	3	1.79%
非标准审计报告	1	2.63%	0	0.00%
分析程序+分析性复核	1	2.63%	8	4.76%
关联方+关联方及其交易	4	10.53%	7	4.17%
函证	7	18.42%	39	23.21%
会计报表审计	0	0.00%	6	3.57%
基本准则	0	0.00%	3	1.79%
计划审计工作	1	2.63%	0	0.00%
鉴证业务基本准则	1	2.63%	0	0.00%
利用其他注册会计师的工作	0	0.00%	1	0.60%
利用专家的工作	0	0.00%	1	0.60%
了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险	1	2.63%	0	0.00%
内部控制与审计风险	0	0.00%	3	1.79%
期后事项	0	0.00%	1	0.60%
审计报告	1	2.63%	9	5.36%
审计程序	0	0.00%	1	0.60%
审计工作底稿	2	5.26%	9	5.36%
审计计划	1	2.63%	0	0.00%
审计证据	26	68.42%	38	22.62%
首次接受委托时对期初余额的审计	1	2.63%	0	0.00%
违反法规行为	0	0.00%	1	0.60%
业务质量控制	3	7.89%	2	1.19%
针对评估的重大错报风险实施的程序	0	0.00%	7	4.17%
职业道德	2	5.26%	0	0.00%
重要性	1	2.63%	0	0.00%
资产负债表日后事项	0	0.00%	1	0.60%
合计	38	100.00%	168	100.00%

注:表格中数据根据中国证券监督管理委员会行政处罚公告书内容整理而来。

准则制定机构、市场监管机构以及会计师事务所的关注。对于准则制定机构而言,可能需要降低“高危”审计准则的模糊性,提高其清晰性、可操作性,加强对准则实施的具体指导;对于市场监管机构而言,可能需要关注“高危”审计准则涉及的业务事项以及上市公司和会计师事务所在这些业务上的动机和行为,提高监管的针对性;对会计师事务所而言,可能需要在开展具体审计工作和出具审计报告等环节加强有针对性的质量控制,防范审计失败风险。

参考文献:

- [1]毛艳玲.基于注册会计师的审计失败原因与对策分析——以莲花味精案为例[J].财会通讯,2016(16):80-82.
- [2]王杏云.南纺股份审计失败案例分析及启示[J].经济研究导刊,2015(18):183-184.
- [3]刘启云.注册会计师审计失败原因与应对策略[J].财会通讯,2015(34):117-118.
- [4]Wang Q,Wong T J,Xia L.State ownership,the institutional environment,and auditor choice:Evidence from China [J]. Journal of Accounting and Economics,2008,46(1):112-134.
- [5]DeFond M,Zhang J.A review of archival auditing research [J]. Journal of Accounting and Economics,2014,58(2-3):275-326.
- [6]DeFond M,Wong T J,S Li.The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China [J]. Journal of Accounting and Economics,1999 28(3):269-305.
- [7]戴捷敏,孔玉生.配股公司盈余管理行为分析——来自2001年—2005年沪深两市的经验证据[J].审计与经济研究,2008(1):71-75.
- [8]章卫东.定向增发新股与盈余管理——来自中国证券市场的经验证据[J].管理世界,2010(1):54-63.
- [9]李增福,郑友环,连玉君.股权再融资、盈余管理与上市公司业绩滑坡——基于应计项目操控与真实活动操控方式下的研究[J].中国管理科学,2011(2):49-56.
- [10]李莫愁,周红.审计准则、审计风险与客户组合[J].中国注册会计师,2013(6):88-93.
- [11]DeAngelo L E. Auditor size and audit quality [J]. Journal of Accounting & Economics,1981,3(3):183-199.
- [12]Dye R A. Auditing standards, legal liability, and auditor wealth [J]. Journal of Political Economy,1993,101(5):887-914.
- [13]林永坚,王志强.国际“四大”的审计质量更高吗?——来自中国上市公司的经验证据[J].财经研究,2013(6):73-83.
- [14]宋衍蘅,肖星.监管风险、事务所规模与审计质量[J].审计研究,2012(3):83-89.
- [15]刘峰,谢斌,黄宇明.规模与审计质量:店大欺客与客大欺店?——基于香港市场大陆上市公司的经验数据[J].审计研究,2009(3):45-54.
- [16]曹建新,颜利胜.高声誉意味着高审计质量吗?——来自中国证券市场的经验证据[J].财会月刊,2012(32):64-67.

[责任编辑:刘 茜]

Audit Standards and Audit Failure: An Analysis from CSRC Sanctions

LI Mochou

(Glorious Sun School of Business and Management, Donghua University, Shanghai 200051, China)

Abstract: Previous literature on audit failure focuses mostly on audit clients, auditors and regulations, ignoring the relation between audit standards and audit failure. Using the sample of CSRC sanctions against individual auditors and audit firms over the period 2000 to 2014, this paper investigates the relation between specific audit standards and audit failure. I find that, among all of the audit failure cases, *Audit Evidence and External Confirmations* are the two standards most frequently violated, and other standards following the two are *Related Parties and Transactions*, *Quality Control for Audits*, *Analytical Procedures*, *Related Parties*, *Financial Statement Audit*, *Audit Procedures on Assessed Risk of Material Misstatements*, *Considerations of Fraud during Financial Statement Audit*, *Audit Reports*, and *Audit Documentation*. The above findings hold both before and after the new audit standards system issued in 2006, and the same is true for both large and small audit firms. These highly vulnerable audit standards I disclosed should be taken seriously by the standard setting and regulation agencies concerned.

Key Words: audit standards; audit failure; audit evidence; audit quality; audit mode; audit supervision; audit independence