

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 堂堂会计师事务所审计 ST 类公司的审计
质量评价研究

研究生姓名: 朱敏

指导教师姓名、职称: 孟志华 副教授 李积庆 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2023年6月19日

独创性声明

本人声明所提交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 朱敏 签字日期： 2023年6月15日

导师签名： 李积庆 签字日期： 2023年6月15日

导师(校外)签名： 李积庆 签字日期： 2023年6月12日

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 朱敏 签字日期： 2023年6月15日

导师签名： 李积庆 签字日期： 2023年6月15日

导师(校外)签名： 李积庆 签字日期： 2023年6月12日

Audit quality evaluation of "ST" company audited by T accounting firm

Candidate: Zhu Min

Supervisor: Meng Zhihua Li Jiqing

摘 要

证券市场的快速发展,促使了市场内制度的不断更替。新退市制度的出台使具有退市风险的上市公司形势更加严峻,同时证券法的“备案制”改革也对中小会计师事务所的发展产生了影响,不少中小型会计师事务所通过备案制进入证券服务业市场。在退市制度更加严格的背景下,不少上市公司为继续留在证券市场,不惜采取一切方法对财务报表进行粉饰,进而导致审计环境变差,增加了上市公司的审计风险,影响了会计师事务所的审计质量。因此在退市制度更新与证券法“备案制”改革的大背景下,对会计师事务所审计质量进行评价研究是必要的。

选取深圳堂堂会计师事务所对具有退市风险的 X 公司审计失败的案例分析,对该事务所审计 X 公司的具体项目进行审计质量评价研究。堂堂事务所成立于 2004 年,在 2020 年证券法改革的背景下进入证券服务业首次承接审计业务,该事务所与退市风险较大的 X 公司签订了审计合同,备受行业关注,并因此成为当时审计 ST 类公司的专业户。X 公司因财务造假、常年亏空等不良的经济情况造成连续多年被实施退市风险警示。堂堂会计师事务所对 X 公司进行审计工作中,与 X 公司签订“抽屉合同”,为其出具不符合实际情况的审计意见及各种违法违规行为的操作,导致该审计案件受到证监会的立案调查及行政处罚。

在此次审计失败的案件中,由于 X 公司的经营环境较差、审计风险较高,堂堂会计师事务所的审计质量也难以保证。因此结合被审计单位的特殊性因素,利用层次分析法选取 5 个一级指标,23 个二级指标构成堂堂会计师事务所的审计质量评价体系,其次利用模糊综合评价法对堂堂会计师事务所审计 X 公司的具体审计项目进行评价打分。评价结果显示该项目的审计质量处于较差的水平,事务所存在综合能力不足、独立性缺失、审计程序执行不当和事务所质量控制存在缺陷等问题。对此提出会计师事务所审计 ST 类公司时应提高事务所执业能力、确保会计师勤勉尽责、完善事务所质量控制体系等具体建议,以期促进会计师事务所行业的健康发展。

关键词: 审计质量 审计失败 审计质量评价

Abstract

The rapid development of the securities market has prompted the continuous updating of the system within the market. The introduction of the new delisting system has made the situation of listed companies with delisting risks more severe. At the same time, the reform of the "filing system" of the securities law has also had an impact on the development market of small and medium-sized accounting firms. Many small and medium-sized accounting firms have entered the securities service industry market through the filing system. In the context of a stricter delisting system, many listed companies have taken all measures to whitewash their financial statements in order to continue to remain in the securities market, resulting in a deteriorating audit environment, increasing the audit risk of listed companies, and affecting the audit quality of accounting firms. Therefore, in the context of the renewal of the delisting system and the reform of the "filing system" of the securities law, it is necessary to conduct evaluation research on the audit quality of accounting firms.

This article selects Shenzhen Tangtang Certified Public Accountants to conduct a case study on the audit failure of Company X with delisting risk, and conducts an audit quality evaluation study on the specific projects audited by the accounting firm. Tang Tang Law Firm was established in 2004, and entered the securities service industry for the first time to undertake audit business in the context of the reform of the securities law in 2020. The firm signed an audit contract with Company X, which has a high risk of delisting, attracting industry attention and becoming a professional auditor of ST companies at that time. Company X has been warned of delisting risks for many consecutive years due to poor economic conditions such as financial fraud and perennial deficits.

During the audit of Company X, Tang Tang Office signed a "drawer contract" with Company X to provide audit opinions that did not conform to the actual situation and various illegal and illegal actions, resulting in the filing investigation and administrative punishment of the audit case by the CSRC.

In this failed audit case, due to the poor operating environment and high audit risk of Company X, it is difficult to ensure the audit quality of the Tang Tang accounting firm. Therefore, this article combines the specific factors of the audited unit, selects 5 first level indicators and 23 second level indicators using the analytic hierarchy process to form the audit quality evaluation system of Tang Tang Firm, and then uses the fuzzy comprehensive evaluation method to evaluate and score the specific audit projects audited by Tang Tang Firm for Company X. The evaluation results show that the audit quality of the project is at a poor level, and the firm has problems such as insufficient comprehensive ability, lack of independence, improper implementation of audit procedures, and defects in the firm's quality control. To this end, it is proposed that accounting firms should improve their professional ability, ensure that accountants are diligent and responsible, and improve the quality control system of accounting firms when auditing ST companies, in order to promote the healthy development of the accounting firm industry.

Keywords: Audit quality ;Audit failure;Audit quality evaluation

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景与研究意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 国内外研究现状分析.....	3
1.2.1 国外研究现状.....	3
1.2.2 国内研究现状.....	4
1.2.3 文献述评.....	7
1.3 研究内容与研究方法.....	8
1.3.1 研究内容.....	8
1.3.2 研究框架图.....	9
1.3.3 研究方法.....	11
2 相关概念及理论基础	12
2.1 相关概念.....	12
2.1.1 审计质量.....	12
2.1.2 审计质量评价.....	12
2.2 理论基础.....	13
2.2.1 委托代理理论与审计代理关系.....	13
2.2.2 信号传递理论与审计财务报告.....	13
2.2.3 声誉理论与事务所质量控制.....	14
3 堂堂会计师事务所对 X 公司审计质量失败案例介绍	15
3.1 堂堂会计师事务所概况介绍.....	15
3.1.1 堂堂会计师事务所基本情况.....	15
3.1.2 堂堂会计师事务所发展历程.....	16
3.1.3 堂堂会计师事务所人员概况.....	16

3.1.4 堂堂会计师事务所业务概况	17
3.1.5 堂堂会计师事务所接受外部监管概况	17
3.2 堂堂会计师事务所对 X 公司审计失败的事实与后果	18
3.2.1 堂堂会计师事务所审计失败事实	18
3.2.2 堂堂会计师事务所审计失败的后果及代价	19
4 堂堂会计师事务所审计质量评价体系构建	21
4.1 审计 ST 类公司的审计质量评价体系构建思路与特殊考虑	21
4.2 审计 ST 类公司的审计质量评价体系的维度设置	21
4.2.1 审计质量的环境建设	22
4.2.2 审计程序执行的合理性与有效性	22
4.2.3 外界评价	23
4.3 审计质量评价体系指标的选取	23
4.3.1 指标选取的原则	23
4.3.2 指标的分析与调整	24
4.3.3 指标的确定	26
4.4 基于层次分析法下审计质量评价指标权重的确定	27
4.4.1 指标权重的赋予方法	27
4.4.2 指标权重结果的确定	27
5 堂堂会计师事务所审计质量评价体系应用	34
5.1 数据选取及结果分析	34
5.1.1 模糊综合评价法	34
5.1.2 模糊综合评价法的评价结果	36
5.2 堂堂事务所对 ST 类公司审计质量存在的问题及原因分析	38
5.2.1 事务所综合能力不强	39
5.2.2 审计客户质量差	39
5.2.3 审计程序执行不当	40
5.2.4 审计独立性缺失	41
5.2.5 质量控制存在缺陷	41
5.3 提升堂堂会计师事务所对 ST 类公司审计质量的对策建议	42

5.3.1 提高事务所执业能力	42
5.3.2 谨慎选择审计客户	43
5.3.3 确保审计程序的科学有效	44
5.3.4 确保审计独立性	44
5.3.5 完善会计师事务所质量控制体系	45
6 结论与展望	47
6.1 研究结论	47
6.2 研究不足与展望	48
6.2.1 研究不足	48
6.2.2 研究展望	49
参考文献	50
附录一	54
附录二	57
后记	59

1 绪论

1.1 研究背景与研究意义

1.1.1 研究背景

证券市场的不断发展为资本市场注入新活力,《中华人民共和国证券法》、《亏损公司暂停上市和终止上市实施办法》(以下称其为退市制度)、《中国注册会计师质量控制基本准则》等相关法律制度不断更新,对上市公司的退市要求、会计师事务所的工作质量及注册会计师的业务能力等都提出了更加严格的要求。

我国证券市场于 1998 年首次提出了 ST 制度,上市公司财务状况异常的情况下公司股票冠以“ST”,以此来警示投资者谨慎投资;2001 年上海证券交易所和深圳证券交易所正式出台了退市制度,是我国证券市场健康发展和走向成熟的标志;2012 年 6 月沪深交易所颁布了完善上市公司退市程序的新退市制度,使我国证券业的退市效果得到显著提升;2020 年 12 月底沪深证券交易所均发布了最新证券业上市交易制度,新颁布的退市制度中规定了退市流程要有两个步骤:强制终止上市风险警示和终止上市,并规范了退市流程。随着退市制度要求越来越严格,在不断增大的退市压力影响下,上市公司为能够继续留在证券市场,从各方面对公司的经营状况进行改进,甚至不惜一切代价粉饰公司财务报表的数据造成经营状况良好的假象,以此保持上市资格。上市公司对此进行的一系列操作,对于注册会计师来说审计环境变差,增加了审计该公司时存在的风险,进而审计质量也受到一定程度的影响。因此注册会计师需要在审计工作中提升工作质量,确保被审计公司的审计结果是准确无误的,以此配合退市制度的严格要求,提高证券市场上上市公司水平。

我国自 2020 年开始实施《中华人民共和国证券法》的最新规定,规定内容为:对除证券投资咨询服务业务之外的其他证券服务业务,实施报备国务院证券监督管理机构和国务院有关主管部门备案机制,这项改革意味着会计师事务所在证券市场的从业资格由审批制变成了备案制,在证券市场上增加了会计师事务所进入的机会,同时也促进了证券业的发展。上市公司为从一定程度上保障上市公

公司的财务数据可靠性,聘请会计师事务所为其财务年报进行审计。审计报告影响着报告预期使用者及投资者的投资决策,因此审计质量的高低与上市公司及审计报告预期使用者的利益息息相关。总结近年频发的审计失败案件,大多失败原因在于会计师事务所的审计质量没有保证,进而造成审计的失败。随着会计师事务所进入证券市场的要求降低,证券市场上涌进大量没有证券服务业工作经验的会计师事务所,使得市场内事务所的工作能力存在良莠不齐的现象,应在此现状下加强对事务所审计质量的重视程度。

退市制度新规影响下,其中不可避免存在具有退市压力的上市公司为取得继续上市资格而胁迫注册会计师降低审计质量出具不符实际的审计意见报告的情况,在这种审计环境较差的情况下存在较高的审计风险,应当加强对退市压力下上市公司所聘请的会计师事务所的审计质量评价研究。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

通过阅读国内外与会计师事务所审计质量评价研究相关的文献,部分审计质量评价体系的相关概念和理论已了解掌握,基于此对退市压力下上市公司的会计师事务所审计质量进行分析研究,进一步详细分析审计质量评价体系的构建及评价具体审计项目案例的审计质量,得到审计 ST 类公司的堂堂会计师事务所审计质量的评价结果及存在的问题,进而提出相应建议,丰富会计师事务所审计质量评价相关的研究内容,推动会计师事务所行业的良性发展。

(2) 实际意义

目前会计师事务所在激烈竞争的证券市场中占有一席之地,上市公司的审计报告影响着投资者的决策,对有退市压力的上市公司来说,会计师事务所的审计报告关乎着公司发展,因此会计师事务所的审计质量高低也应得到重视。本文选取在备案制下进入证券市场的堂堂会计师事务所,因其首次进行审计业务,应当对其进行审计质量分析,构建审计质量评价体系,结合分析结果指出该会计师事务所在审计工作中存在的具体问题,并提出针对性的建议,这一研究对提高会计师事务所审计 ST 类上市公司的审计质量具有较强的实际指导意义。

1.2 国内外研究现状分析

1.2.1 国外研究现状

(1) 退市制度实施效果

由于国外资本市场发展史较长,因此相较于国内来说国外退市制度更加完善。Martinez、Serve(2017)研究发现在成熟的资本市场,上市公司使用主动退市机制进行退市是普遍现象。我国学者彭博、陶仲羚(2016)提出我国退市制度与美国退市制度关注点有所不同,我国在退市上更加强调财务类指标,而美国更关注交易类指标。

(2) 审计质量定义

不同学者对审计质量的定义有不同的看法,DeAngelo(1981)是第一位对审计质量进行研究的学者,同时对审计质量进行了定义,他认为审计质量的定义可以是审计师发觉客户系统内有违法违规的情况并报告提示这些情况的联合概率。审计师发现问题的概率取决于自身的专业执行能力,而审计师对所发现的问题进行报告的概率取决于审计工作的独立性程度。Palmrose(1988)认为审计质量与审计师提供的保证程度相关。Titman、Trueman(1993)认为审计质量是审计师能为投资者提供财务信息的正确程度。DeFond、Zhang(2014)认为审计师提供的“对财务报表如实反映了企业基本经济情况”的更高保证就代表高水平的审计质量。从以上来看,学术界运用多种表达形式对审计质量进行定义,但各种审计质量定义并不存在实质性的分歧。

(3) 审计质量影响因素

从会计师事务所规模角度来看,DeAngelo(1981)首先提出会计师事务所的规模对于其审计质量有着显著影响。随后 Richald.B.Carter(1998)提出会计师事务所在证券市场和相关行业中的声誉良好与否可以衡量审计质量的好坏。Douglas,Srinivasan(2010)认为会计师事务所的声誉与规模会反映出审计质量的高低。

从注册会计师角度来看,审计人员的专业能力与执业经验都影响审计质量。Almutairi(2009)认为会计师事务所人员审计专长突出的行业中,其审计质量更高。Mellare(2010)通过实证研究发现审计人员的行业经验与审计质量呈正向相关关

系。Christensen(2016)提出注册会计师应当是最能够解决审计质量的因素。

从审计费用角度来看, 审计质量的高低受审计质量收费的影响, Patrick Krauss(2015)采用实证的方式验证了过高的审计费用意味着会计师事务所与客户之间可能存在不正当关系。Abdulaziz Alzeban(2016)认为审计费用的高低会影响审计质量, 审计工作中签订较少的审计费用合约会削弱审计人员的积极性, 从而影响审计质量。

国外学者基于多方面影响因素来研究审计质量, 部分学者认为审计质量受会计师事务所本身情况好坏的影响, 另外审计人员的专业胜任能力与行业经验、审计收费情况等也对审计质量造成一定程度的影响。

(4) 审计质量评价

Mohamed(2018)认为官方机构做出的审计质量评定框架是由英国财报监察委员会发布的审计工作的质量评定框架, 同时提出这个框架也将指导会计师事务所今后审计质量监察工作的运用。Amin Keval(2020)指出 PCAOB 从审计供给角度将审计质量评价指标分为投入、过程、产出三个方面, 共筛选出 28 个具体指标。同时认为 PCAOB 相较于 FRC 的指标选择更多考虑了审计单位的内部因素, 且更偏向于定量指标。

1.2.2 国内研究现状

(1) 退市制度实施效果

退市制度不断更新, 其内容对我国上市公司的要求愈发严格, 上市公司不断提升公司的内部环境及治理情况以满足退市制度的要求。刘硕(2016)从定性与定量两方面对我国 A 股市场的退市制度与纽约证券交易所的退市制度对比, 得出我国退市制度尚未完善的结论。马玉娜(2017)提出新退市制度全面地完善了强制退市制度, 退市指标多元化下退市程序也变得更加严格。吴虹雁、朱璇(2021)认为资本市场的 ST 制度与退市制度相结合可以更好的对资本市场中的上市公司进行管理。

(2) 退市制度对审计的影响

退市制度要求不断严格, 上市公司的内部治理水平得到提升, 优化了审计环境降低了审计风险从而提升了审计质量。李留闯、李彬(2015)认为严格的退市

制度的执行,使被审计单位尤其是被 ST 的企业实施盈余管理减少管理层的行为,进而降低审计风险及审计难度,审计质量得到一定程度的提高。姚瑶(2020)提出 ST 公司面临退市压力,在信息披露时可能采取选择性的进行披露。由于被戴帽企业的内部控制质量不高,影响审计师对该企业的审计程序判断,从而影响审计质量。

(3) 审计质量的定义

相较于国外来说国内对审计质量的研究起步较晚,我国学者从不同的角度对其进行定义,徐政旦(2004)提出审计质量并不可以用数据来说明,而是体现在审计目的是否完成。郑斌恒(2019)从狭义和广义的角度对审计质量进行定义。审计质量狭义角度定义为审计师出具的审计报告是否符合企业真实状况,广义角度下还包括审计结论是否满足外部使用者的需求。冯银波、李刚、叶陈刚(2021)认为审计质量是一个连续的概念,提出审计质量的定义为审计意见的质量,不是意见本身。审计质量是不相同的,审计意见质量的高低代表了被审计单位的财务报表是否如实反映了企业的真实情况,高质量的审计意见如实反映了企业的情况。赵晶(2021)分别从财务报表使用者角度和注册会计师角度提出审计质量的定义。审计质量分别体现在事务所出具的审计报告是否真实准确体现了被审计单位的财务状况与审计过程中是否按相关准则执行了审计工作。

(4) 审计质量的影响因素

从会计师事务所角度来看,事务所的规模、声誉及审计收费影响审计质量。王少飞、唐松、李增泉、姜蕾(2010)从会计师角度对审计质量的影响因素进行实证研究,发现会计师事务所会直接影响被审计单位的盈余管理,要想确保审计质量就要在制度上加强对会计师事务所的委托管理。王梦姣(2021)提出审计质量受会计师事务所、注册会计师、审计收费、上市公司、法律环境这几个方面的影响。

从注册会计师角度来看,在审计实务中审计人员的专业胜任能力和执业经验直接影响了审计质量,因此,审计人员的专业胜任能力和执业经验对注册会计师进行合理决策具有重要作用,进而对审计质量也有所影响。刘笑霞、李明辉(2012)在研究中表明工作经验丰富的注册会计师和完善的审计人员继续教育培训能提高审计工作能力及审计质量,而注册会计师丰富的工作经验更加明显的影响审计

质量的高低。洪金明（2022）认为被审计单位的客户集中度越高，该单位的经营风险越大，进而导致事务所对其审计质量越差。学者认为“四大”事务所对此类企业进行审计和具有行业专长的审计师能够缓解客户集中度对审计质量的负面影响。

从被审计单位角度来看，雷光勇、刘丹（2006）认为客户的财务报告被审计后所披露的内容公允性和准确性越高，审计质量就越高。王庆春（2020）认为在一定程度上，被审计单位的审计质量提升会受到被审计单位的内部控制制度的建立健全与有效实施程度影响，被审计单位对外提供真实完整的财务数据可以有效降低审计风险提高审计质量。

从外部监管环境角度来看，张春花（2019）通过对我国会计师事务所的调研发现，行业准入制度能够在很大程度上保证事务所的审计质量。当行业准入制度健全严谨并且被有效执行时，成功进入行业内的注册会计师便具备了符合要求的专业胜任能力和职业道德素养，一定程度上保证了审计质量。李家俊（2021）提出基于审计流程来说，以监管部门和会计师事务所作为两个不同的独立个体，对其行为进行观察，分析它们之间的相互作用对会计师事务所审计质量产生的影响。会计师事务所的审计工作质量被外部监管的监管力度、监管环境影响。

（5）审计质量的评价

① 审计质量的度量方法

谭楚月、段宏（2014）对审计质量进行研究时，用不同的变量得出的结论不同，甚至同一替代变量不同的研究者得出的结论也不同。对审计质量的研究不局限于统计分析方法，还可以采用案例研究法对审计质量进行多方位的探索。赵彦兵、张龙平（2017）提出审计质量是无形的，很难直接观察和衡量，如何衡量审计质量是研究中一个具有挑战性的问题。冯银波、李刚、叶陈刚（2022）认为被企业固有特征和财务报告系统所约束审计质量度量指标有很多，如重大错报、审计师沟通、财务报告质量特征、市场感知基础的度量等指标。

② 审计质量的替代指标

审计质量是一种抽象性概念无法对其进行具体计算，因此需设置可计量的替代指标进行相关研究。张宏亮、文挺（2016）提出审计师是否为国内“十大”会计师事务所和基于 Jones 模型计算的可操纵性应计利润最能代表审计质量，会计

师事务所是否为“四大”也在一定程度上代替审计质量。陈波、唐薇（2017）认为定性与定量评价指标的权衡与选择是当前审计质量评价需要解决的问题。薛文艳（2020）通过对事务所规模或声誉、企业盈余质量、非标审计意见、财务报告重述四种代理指标进行实证检验。结论表明可操纵性应计利润是最适合作为审计质量替代变量的。

③ 审计质量评价体系

研究审计质量评价体系时，李俊、夏斌（2010）提出了从会计师事务所自身财务状况、会计师事务所审计人员的个人素质等几个方面对审计质量进行评价的多角度研究。黄胜华（2011）提出应以定性评价为基础，以定量评价为手段，采用定量定性相结合的方法对会计师事务所审计质量评价体系进行构建。卢祎颖（2016）选取事务所基本情况、人员素质、注协奖惩等七个一级指标并下设 15 个二级指标构建了一套审计质量评价指标体系。

1.2.3 文献述评

通过上述文献回顾可知，国内外退市制度的实施效果大不相同，相较而言国外的实施效果优于我国。国内外学者基于不同角度对审计质量进行了定义，多数学者认为审计质量是与审计报告是否准确体现公司的实际情况有关，还有部分学者认为审计质量与审计目的是否实现、审计意见的类型相关。当前已有文献中多数研究认为会计师事务所、注册会计师专业胜任能力、审计收费等因素会对审计质量产生影响，除此之外我国学者认为我国当前审计制度并不完整，审计质量也受到审计的外部监管制度的影响。目前我国对审计质量的影响因素分析已经比较全面系统，基本涵盖了与审计质量相关的全部因素。因审计质量为不确切数字，审计质量替代指标的研究也有所涉及。总结学者的研究结果，认为审计质量替代指标大多为可操控性应计利润、事务所是否“四大”、财务报告重述及审计意见类型四项。除此之外当下研究也涉及构建审计质量的评价体系，多数研究中体系构建采用了定量与定性相结合的方法，设立指标后运用方法对其进行打分以此评价会计师事务所的审计质量。

基于以上文献，本文认为审计质量并不是可以简单量化的数字，而是对整个审计工作的评价，因此仅用单一指标对其进行替代不能完整的描述审计质量，应

结合审计程序中能对审计质量产生影响的因素汇总,形成审计质量评价体系,对其进行多维度考核。当下我国已对会计师事务所审计质量有所研究,但未有对审计 ST 类上市公司事务所审计质量的相关研究,因此本文以现有文献的研究为基础,对堂堂会计师事务所审计 ST 类公司的审计质量建立评价体系并结合审计项目进行研究,以层次分析法为基础建立审计质量的评价体系,结合所读文献中的审计质量替代指标进行评价体系指标的选取,并参考实际审计工作经验赋予指标权重,对堂堂会计师事务所的审计质量进行合理评价研究,以此丰富会计师事务所审计质量的研究领域。

1.3 研究内容与研究方法

1.3.1 研究内容

本文首先分析证券市场退市制度的发展过程,通过退市制度的改革对上市公司的内部治理环境产生影响,进而改善了注册会计师的审计环境,也就影响了审计质量。证券法的改革使会计师事务所从事证券服务业的资格由审批制变为备案制,大批未进行过审计业务的事务所进入证券市场。本文所选案例为首批备案制会计师事务所,承接的第一个审计项目便是具有退市压力的上市公司,通过分析该事务所对此公司的审计项目,结合 AHP 法的利用构建了会计师事务所审计质量评价体系;其次通过综合模糊评价法对具体审计项目结果分析,进一步总结出审计具有退市压力的上市公司时存在的问题,并对该事务所的审计质量提升提出有效的参考建议。

论文研究内容主要分为以下几个方面:

第一部分:绪论。阐述与本篇论文相关的研究基础内容,继而介绍了与本文研究的文献基础及相关文献论述,及本篇论文的主要研究思路与研究方法并制作研究框架图。

第二部分:相关概念及理论基础的应用。介绍了本文研究中涉及的主要核心概念与理论基础及其在文中所涉及的应用,为下文会计师事务所审计质量评价研究做好基础铺垫。

第三部分:案例介绍。对选取的会计师事务所的发展概况、从业人员及业务

情况进行介绍，介绍该事务所审计失败的案例及产生的经济后果进行分析。

第四部分：审计质量评价体系构建。通过前述文献的阅读，首先介绍审计质量评价体系的构建思路，本篇论文中体系指标的选取；其次利用层次分析法对指标权重进行赋值及确定审计质量评价标准。

第五部分：审计质量评价体系的应用分析。运用模糊综合评价法对案例事务所的具体审计项目进行评分，进一步发现该事务所在此次审计工作中的缺陷与不足，针对研究发现的不足提出相对应的建议。

第六部分：结论与展望。总结全文内容并对会计师事务所审计质量的未来发展进行展望。

1.3.2 研究框架图

本文的内容框架图如图 1.1 所示：

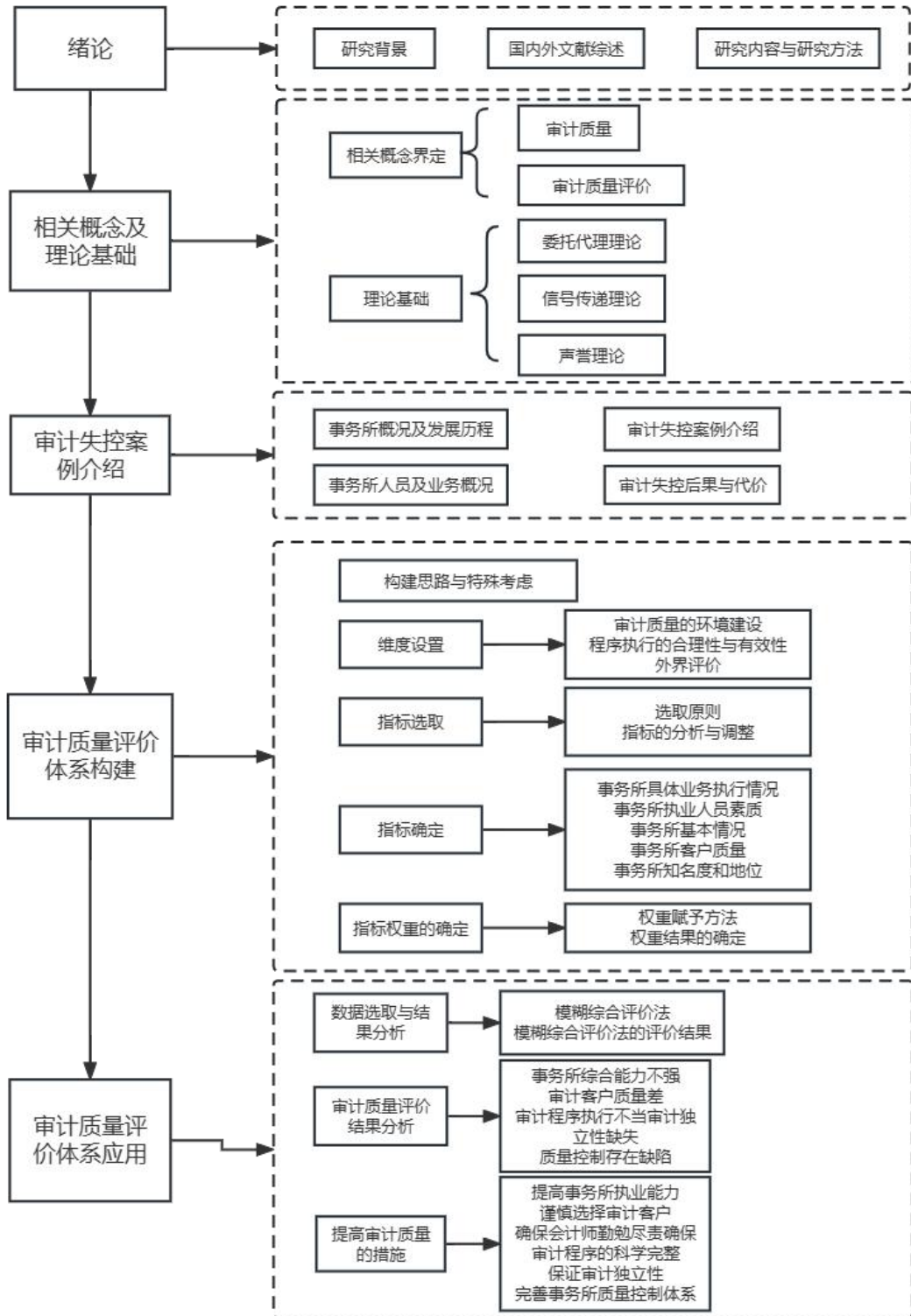


图 1.1 内容框架图

1.3.3 研究方法

论文拟采用的研究方法主要包括：

(1) 文献研究法。阅读国内外相关文献，对审计质量定义、影响因素、替代指标、审计质量评价体系的研究进行总结分析，确定本文研究所需解决的问题及设想，以此来为本论文的研究做有利的基础文献支持。

(2) 案例研究法。本篇论文的研究对象选取为堂堂会计师事务所，利用层次分析法选取相应指标并赋予权重，对该事务所建立相应的审计质量评价体系，并对该事务所的具体审计案例进行分析，评价其审计质量，进而发现该事务所在审计过程中影响审计质量的不当操作，对其提出提高审计质量的建议，以此为行业发展提供参考。

(3) 问卷调查法。向具有审计工作经验的人员、高校师生及行业专家发放问卷，对审计质量评价体系中的“赋予权重”和“项目质量评价”两部分打分，并进行评价指标重要性排序及各项指标权重赋予，并对堂堂会计师事务所具体审计项目打分。

2 相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 审计质量

DeAngelo (1981) 最早提出具有代表性的审计质量定义, 他认为审计质量是审计师察觉客户系统内有违法违规的情况并报告提示这些情况的联合概率; 中华人民共和国审计署将审计质量定义为“审计工作过程及结果的优劣程度”, 其核心是在何种程度上遵循了《审计法》和《国家审计准则》等法律法规的要求。结合古今中外对审计质量定义的概述, 本研究将审计质量的组成部分概括为: 审计师对审计的财务报表信息的准确性及所披露信息的真实性。但是在审计业务开展过程中, 每一个审计步骤都会对审计结果及审计质量产生一定程度的影响, 因此在梳理了相关权威性的审计质量定义后, 本文将审计质量概括为审计工作环节的审计程序执行程度及审计人员出具审计报告是否真实反应被审计单位的实际情况。

2.1.2 审计质量评价

审计是当前各行各业公司发展必不可少的程序, 审计水平的高低也标志着会计行业的发展前景与经济利润, 这从一定程度上促进了会计师事务所的发展扩大。当前会计师事务所的经营规模不断扩大, 随着委托者逐步提高对审计工作的要求, 事务所在审计中存在的不足与欠缺逐渐显露, 因此审计质量成为当前事务所在审计工作中要着重关注的问题。

审计质量评价是基于审计质量概念, 通过审计主体、客体等不同角度对审计行为进行量化评价并赋值得出具体的结论。国外审计质量评价框架多数参照于 FRC、PCAOB、IAASB 分别制定的有关审计质量评价的框架标准, 国内会计师事务所普遍参照中国注册会计师协会颁布的《会计师事务所综合评价方法》。本文在国内外的审计质量评价框架标准的基础上, 结合了全面性与重要性的原则, 运用 AHP 方法对审计质量进行定性与定量分析, 构建更客观、更准确的会计师事

务所审计质量评价体系，提升行业审计质量及执业水平。

2.2 理论基础

2.2.1 委托代理理论与审计代理关系

上世纪 30 年代，美国经济学家伯利和米恩斯首次提出了委托代理理论。该理论建议将公司的所有权和经营权分离。随着企业规模的不断扩大，企业生产成本不断降低，而规模效益和劳动生产率并没有同步增长，因此代理人的努力程度与委托人目标之间出现偏离现象。随着社会的发展，一大批具有专业知识的代理人随着专业化的分工产生，他们具有更高的能力和精力经营公司，因此在公司所有者与经营者之间产生了委托代理关系。

在审计业务过程中，基于所有者与经营者的经营代理关系又产生了新的委托代理关系，会计师事务所作为独立第三方与所有者之间形成审计代理关系。由于公司所有者与经营者的信息不对称，所有者希望公司剩余财富最大化，而经营者则希望自己所得利益最大化，所以会计师事务所作为第三方代替所有者对经营者的经营成果进行审计监督和检查，而会计师事务所的审计质量高低在一定程度上保障了审计代理关系的成立。

2.2.2 信号传递理论与审计财务报告

信息不对称是信号传递理论存在的必要条件，公司的所有者、经营者与会计师事务所各方所收到的消息具有不对称性，因此利润宣告、股利宣告和融资宣告是信号传递理论向社会公众传递公司的内部消息的三种信号形式，财务报告则是传递信号的实质媒介。企业的经营者通过财务报告向所有者展示企业的发展现状及经营业绩，对于企业的所有者来说需要对经营者呈现的财务报告的真实性进行辨析，因此第三方独立机构——会计师事务所，作为受托方对经营者出具的财务报告真实性进行审计并发表审计意见。

本文基于会计师事务所受公司所有者的需要而存在，对保证经营者传递出的信号真实性起到了重要作用，会计师事务所审计了上市公司的财务报表，有效的解决了信息不对称问题，提高了公司财务报告的真实性和可靠性。

2.2.3 声誉理论与事务所质量控制

21 世纪以来，声誉机制在资本市场内运用的十分广泛，行业内经历了价格、质量和服务竞争后，开辟了声誉竞争的新阶段。互联网时代的快速发展，使得信息传播速度迅猛增长，原来可以控制在一定范围内的“隐秘”事件在当下互联网面前无所遁形，使信息不对称带来的影响不断减弱。

会计师事务所行业的不断发展，使得事务所的声誉也逐渐重要起来，国际“四大”、国内“八大”等等这些名声是会计师事务所凭借自己的专业胜任能力及工作经验被选取的。在声誉理论中，声誉是一家事务所的软实力，是以往客户对该所的认可，因此当公司所有者选择会计师事务所时，声誉可以做为其参考标准之一，声誉越高的事务所也代表着该事务所工作能强，更容易得到被审计单位的信任。事务所必须要提高自己的审计质量及工作能力，以此提高自己的声誉来获得更多的审计客户，使事务所等到更好的发展。

3 堂堂会计师事务所对 X 公司审计质量失败案例介绍

3.1 堂堂会计师事务所概况介绍

3.1.1 堂堂会计师事务所基本情况

2004 年 12 月 31 日堂堂会计师事务所正式成立，该事务所组织类型为普通合伙企业。堂堂会计师事务所截止 2019 年末有 12 位在职人员，12 人中包括 2 名合伙人，3 名有过证券服务业经验的注册会计师，在 2020 年堂堂会计师事务所进入证券服务业之前并无相关证券服务业务经验。

新《证券法》的颁布，使会计师事务所进行证券市场的门槛得到了改革，事务所的服务资格由从前的“事前审批制”转变为如今的“双备案制”，更多会计师事务所通过这一制度改革将进入市场对上市公司进行审计工作。2020 年 11 月 2 日财政部、证监会发布了《从事证券服务业务会计师事务所备案名单》，在发布的第一批由备案制进入证券服务业的事务所名单中堂堂会计师事务所赫然在列。表 3.1 为堂堂事务所 2019-2021 三年度的审计业务收入总额及在职的注册会计师人数。

表 3.1 堂堂会计师事务所基本情况表

基本信息	2019 年度	2020 年度	2021 年度
审计业务收入（万元）	35.77	497.61	609.99
注册会计师（人）	3	11	13

数据来源：堂堂会计师事务所官网

由上表 3.1 可以看出，2019 年是堂堂会计师事务所承接证券服务业务第一年当年审计业务收入不足 50 万元，注册会计师也仅有 3 人。2020 年、2021 年注册会计师人数与审计业务收入在不断增长，但对行业内的其他事务所来说仍相差甚远。

3.1.2 堂堂会计师事务所发展历程

新《证券法》的落地实施，使证券服务业内对会计师事务所的监管方式得到了改变，会计师事务所的从业门槛取消，为更多原来不具有证券资格的事务所提供了进入证券市场的机会，同时对上市公司来说提供了更多可选择的会计师事务所，也能更好的解决上市公司提出的要求。

堂堂会计师事务所是一家于 2004 年 12 月 31 日在深圳正式成立的中小型事务所，自成立后未承接任何证券服务业相关业务，证券服务经验为零且事务所的执业能力及工作人员的专业能力较弱。新证券法的改革使得堂堂会计师事务所进入证券市场，拥有对上市公司进行审计工作的资格，但由于该事务所规模不大、工作经验不足、审计制度不完善等各方面的不足，在众多会计师事务所的资本“深海”市场里，堂堂会计师事务所显得微不足道。除此之外，堂堂事务所仅拥有的 3 名具有审计经验的注册会计师也无法与中注协颁布的 100 强事务所名单中任意一家进行抗衡，显而易见堂堂会计师事务所是一家名副其实的中小型会计师事务所。下表 3.2 中的信息为堂堂会计师事务所自成立以来的发展历程。

表 3.2 堂堂会计师事务所发展历程

2004 年 12 月 31 日	深圳市财政局批准成立，取得《会计师事务所执业证书》
2005 年 1 月 11 日	深圳市工商局核准注册，取得《营业执照》
2020 年 8 月 26 日	出具中小会计师事务所第一份 A 股上市公司审计报告
2020 年 11 月 2 日	成为财政部、证监会首批备案证券服务业务会计师事务所
2021 年 7 月 22 日	取得中国银行市场交易商协会会员资格

资料来源：堂堂会计师事务所官网

3.1.3 堂堂会计师事务所人员概况

截止 2022 年 9 月，根据堂堂会计师事务所官网公布的信息来看，该所共有 50 多名具有不同专业背景和行业经验的员工，其中包括超过 13 名 CPA（中国注册会计师），2 名 CPV（中国资产评估师），2 名 TA（中国税务师），2 名 ACCA（国际注册会计师）。堂堂会计师事务所共拥有国内外注册会计师 14 名，其中有 9 位注册会计师是在 2020 年入职，2 位注册会计师在 21 年入职。

3.1.4 堂堂会计师事务所业务概况

《中华人民共和国证券法》（2019）实施后，堂堂会计师事务所进入证券市场服务业，开始承接上市公司的年审工作，由堂堂会计师事务所审计的上市公司如表 3.3 所示：

表 3.3 被审计上市公司情况表

公司简称	股票代码	审计年度	项目合伙人	签字注册会计师
*ST 新亿	600145	2019、2020	吴育堂、谭玉次	万寿昌、张伟
ST 斯派力	833441	2020	万寿昌	张伟
博元 3	400065	2018、2019、2020	吴育堂	张伟
*ST 斯太	000760	2020	吴育堂	谭玉次
ST 爱特安	872375	2020	万寿昌	张伟
日辉达	838099	2020	万寿昌	张伟

资料来源：巨潮资讯网

由上表可以明显看出，堂堂会计师事务所的客户群体多为具有退市风险的上市公司。2021 年初堂堂会计师事务所与*ST 金洲、*ST 赫美、ST 伯朗特及 ST 网力等上市公司签订审计意向书，由于堂堂事务所后续被行政调查，以上公司先后与其解聘。

3.1.5 堂堂会计师事务所接受外部监管概况

自 2004 年成立以来，堂堂事务所没有受过任何处罚，但堂堂会计师事务所与 X 上市公司的审计合作关系一经公告，便引起行业内的关注。当堂堂事务所结束了对 X 公司的审计工作并出具审计报告后，证监会及行业内各人士均对堂堂会计师事务所审计工作的合规性产生怀疑。证监会对事务所出具的审计报告及审计现场进行立案调查，后发现堂堂会计师事务所在对 X 公司审计期间存在多种不合规行为，经决策在 2022 年 1 月公布了对堂堂会计师事务所的处罚公告，对该事务所实施“没一罚六”的行政处罚，该处罚一经公告便在业内引起轩然大波。如图 3.4 为堂堂事务所在此次案件中受到的行政处罚。

表 3.4 堂堂会计师事务所的行政处罚

1、	对堂堂会计师事务所责令改正, 没收业务收入 1,979,297.01 元, 处以 11,821,782.06 元罚款, 并暂停从事证券服务业务 1 年。
2、	对吴育堂给予警告, 并处以 100 万元的罚款
3、	对刘润斌给予警告, 并处于 50 万元的罚款
4、	对刘耀辉给予警告, 并处于 30 万元的罚款
5、	2022 年 2 月 25 日中国证监会对吴育堂、刘润斌、刘耀辉发布禁入市场决定书。

资料来源: 中国证券监督管理委员会官网

3.2 堂堂会计师事务所对 X 公司审计失败的事实与后果

3.2.1 堂堂会计师事务所审计失败事实

堂堂会计师事务所服务的第一个客户, 就是一家被冠以“ST”的上市公司, 该公司于 2020 年 3 月发布了一则《关于聘任堂堂会计师事务所的公告》, 公告中表明 X 公司将与堂堂会计师事务所建立审计合作关系, 堂堂事务所将为 X 公司进行 2019 年财务报表的审计工作。此公告一经发布, 便引起了资本市场的热议, 不仅对从未从事过证券业务的堂堂会计师事务所能否按照审计准则进行审计工作持有怀疑态度, 同时还对 X 公司 2018、2019 连续两年公司财务造假、虚增收入的事情更加关注。

自 2013 年起 X 公司聘请为其审计的会计师事务所不断变更, 2013 年至 2018 年财报均被出具非标审计意见。自 2015 年开始, X 公司发展便进入了低谷时期, 甚至在当年, 因为涉嫌信息披露不实, 公司还陷入了破产重组的危机之中, 更存在暂停上市的风险。随着公司治理混乱, 违法违规事件频频发生, X 公司主营业务空壳化越来越严重, 2018 年聘请的会计师事务所经审计后对 X 公司出具无法表示意见, 同时以审计费用未完全支付为由辞任该公司审计工作, 一时之间 X 公司难以聘任到会计师事务所为其进行审计工作, 无法按时公布 2019 年年报。此时随着新证券法中备案制会计师事务所的颁布, 第一批备案制的会计师事务所成功进入市场, 堂堂会计师事务所在众目睽睽之下接下了 X 公司这块“烫手山芋”

并成功出具了审计报告，成为国内证券市场上首家成功为 A 股上市公司提供审计业务并出具审计报告的中小规模事务所。

由于堂堂会计师事务所是新证券法颁布后以备案制进入市场内承接上市公司审计年报的首家会计师事务所，资本市场对其进行了高度关注。上交所在堂堂会计师事务所出具审计报告前共发布了三封问询函，就在 X 公司宣布聘请堂堂会计师事务所为其审计当天，上交所就要求堂堂会计师事务所说明承接 X 公司的风险控制。2020 年 2 月份，经介绍堂堂会计师事务所与 X 公司进行联系，堂堂会计师事务所在明知其他会计师事务所“拒接”X 公司年报审计业务，仍坚持与其建立合作关系。双方私自签订了“抽屉合同”，堂堂会计师事务所承诺不在 X 公司的审计报告中出具“无法表示意见”或“否定意见”，同时约定如果在审计过程中出现了被监管机构处罚的情况，X 公司应当对此进行补偿。2020 年 7 月底，原拟注册会计师在拒绝变更审计意见后，递交了辞呈。在 2020 年 8 月堂堂会计师事务所迅速更换了在 X 公司审计报上签字的会计师，并向签字会计师承诺将赔偿一切可能出现的行政罚款以及经济赔偿，而在更换的签字会计师上任 3 天内就签署了“保留意见”的审计报告。

审计了 X 公司的 2019 年报后，堂堂会计师事务所出具了一份“保留意见”的审计报告，被众人关注的审计报告一经公开，上交所就对堂堂事务所针对此份审计报告发布了“四连问”。继而在 2020 年下半年，证监会调查了堂堂会计师事务所对 X 公司的审计工作现场，通过调查发现了事务所在审计执业过程中存在诸多不合理行为，甚至违法违规行为。根据调查情况，证监会以堂堂会计师事务所与 X 公司在审计交易中涉嫌违法违规操作为由，对堂堂会计师事务所进行立案调查。

3.2.2 堂堂会计师事务所审计失败的后果及代价

在堂堂会计师事务所出具了此份审计报告后，中国证券监督管理委员会开始对堂堂会计师事务所在审计过程中存在的违法违规行为展开调查，并对案件进行调查审理。按照法律规定，向堂堂事务所告知了对其行政处罚的事实、理由和依据。根据法律规定尊重堂堂会计师事务所享有的权利与要求，于 2021 年底举办了听证会。

2022年2月25日发布了对于堂堂会计师事务所的行政处罚决定书和对相关注册会计师的市场禁入决定书。行政处罚决定书中表明堂堂会计师事务所在审计X公司中存在独立性缺失的行为,主要包括以下几方面:1.进行审计业务之前,就已经做出了不出具否定或无法表示意见审计报告的承诺,并且事务所与被审计单位达成或有费用的约定协议;2.X公司对事务所承诺因审计报告中签字导致的对注册会计师及事务所产生的行政处罚给予赔偿;3.堂堂会计师事务所执业人员违规修改审计报告内容及审计工作底稿,导致审计报告存在虚假记载和重大遗漏;4.X公司承诺将支付居间费用。除此之外堂堂会计师事务所出具的审计底稿也存在着不够完整与真实的问题,已知被审计单位收入存在舞弊或重大错报风险,仍未执行充分的审计程序及核实其真实性,并为掩盖审计中发现的问题而修改审计底稿,导致审计报告虚假记载。证监会对于堂堂会计师事务所采取了“没一罚六”、此审计工作中涉及到的注册会计师长期市场禁入的行政处罚,此次案件的处罚是有史以来证券服务业中最严厉的。在承接X公司的审计业务后,堂堂会计师事务所在行业内的生意水涨船起,多家“ST”公司与其签订审计业务约定书,一时间堂堂事务所被称为“ST审计专业户”。时隔不久堂堂事务所被证监会立案调查后,原本计划与事务所进行审计合作的公司却纷纷打起“退堂鼓”与堂堂事务所解除了合约,堂堂会计师事务所接二连三的丢掉百万元大单。

此次堂堂事务所审计失败案件的发生,增强了证券市场对会计师事务所从事资格备案制改革的重视,更表明了备案制改革不是对证券市场的进入门槛有所降低。2022年2月19日,证监会提出会计师事务所在进入资本市场进行证券服务业执业前,要全面了解资本市场的法律、监管、市场主体等各方面情况,并且对于公司专业性强、审计风险大的上市公司审计业务要充分评估自身的专业胜任能力和风险方法能力。

4 堂堂会计师事务所审计质量评价体系构建

4.1 审计 ST 类公司的审计质量评价体系构建思路与特殊考虑

当前,我国证券市场及学术界对审计质量进行评价的依据依然是中国注册会计师协会发布的《会计师事务所综合评价和排名方法》,参照《中国注册会计师审计准则》和《会计师事务所质量控制准则》,对会计师事务所的审计质量进行评价并构成评价体系。通过对相关法规及文献的阅读,本文将影响审计质量的主要相关因素制定为评价依据,结合定性与定量指标,通过单一或者多个变量建立会计师事务所审计质量的评价体系。

总结前文梳理的审计质量概念及影响因素,本文将会计师事务所的审计质量定义为审计人员出具的审计报告是否真实反应被审计单位的实际情况。以本研究中审计质量的定义为基础,在构建堂堂会计师事务所审计质量评价体系时,将事务所的基本情况纳入评价指标的考虑因素中。该事务所从事证券服务业时间短暂,且主要客户为 ST 类上市公司,因此审计质量评价体系建立结合其审计业务特点,将事务所的客户质量也作为评价体系的一项指标;其次审计工作主要由审计人员进行,审计质量的高低被事务所的执业人员综合素质影响;除此之外事务所的声誉情况也会对审计项目的审计质量产生相应的影响,事务所的知名度越高代表其在行业内的认可度越高,也就意味着审计质量越高。

综上本文选取的一级指标为以下五个:事务所基本情况、事务所客户质量、事务所执业人员素质、事务所具体业务执行情况和事务所知名度与地位。选取详细二级指标形成完整的评价体系后,给行业专家、从事审计工作的专业人员及高校老师学生发放问卷对该体系打分,将打分情况结合 AHP 方法对各项指标赋予权重,以此尽可能详细真实的对堂堂会计师事务所的审计质量进行评价,从而也进一步为 ST 类公司今后选取会计师事务所进行审计业务时提供参考价值,并促进堂堂会计师事务所在证券服务业的良好发展。

4.2 审计 ST 类公司的审计质量评价体系的维度设置

当前我国将审计质量的影响因素做为审计质量评价体系的主要依据,对多个

因素变量进行整合，建立了审计质量评价体系。因此本文在以中注协发布的《会计师事务所综合评价和排名办法》的基础上，考虑到 ST 类公司的特殊性，从审计质量的环境建设视角、审计程序视角及外界评价视角三个方面出发，进行研究，将审计 ST 类公司的审计质量评价体系的维度设置为以下三个评价维度，在三个评价维度的基础上进行一级指标的选取，三个维度作为具体指标分析确定的依据。

4.2.1 审计质量的环境建设

所有事物都存在其一定的环境之中，不同的环境变化均会影响其存在内容的变化。审计客户的质量情况及审计环境都对审计质量产生影响，对于不同行业的被审计单位，注册会计师要根据工作经验判断不同的审计重点，因此审计客户的公司状况也会对审计质量产生影响。此外被审计客户对注册会计师的配合度也很重要，客户如果积极配合审计师在审计过程中所需要的公司资料，提供真实有效的财务信息，则会使该审计师顺利进行审计工作，也会使得审计质量有所保证。相反如果被审计单位在审计过程中提出不合理要求，如粉饰财报、提供虚假财务信息等，甚至具有退市压力的上市公司为获得重新上市资格而胁迫审计人员出具不合理的审计报告，这些客户方面所存在的隐患都会对审计质量产生影响，因此被审计客户的质量也是影响审计质量的重要指标之一。总结前述内容，被审计客户质量也就是注册会计师在审计中的审计环境，因此将审计质量的环境建设确立为评价体系指标选择的维度之一，在此维度下包括了事务所基本情况、事务所客户质量、事务所执业人员素质三个一级指标。

4.2.2 审计程序执行的合理性与有效性

在事务所中，事务所的规模、声誉、制定的各种制度准则及审计执业人员的素质、创造的职业道德环境都会对审计质量产生影响，完善的规章制度及奖惩能够良好的管理审计工作程序，从根本上对审计人员的行为规范进行管制。审计项目合法合规准确的进行，离不开事务所内部规章制度的建立及有效的执行。对于审计项目的审计质量来说，制度建立的合理性与制度建立的有效性是非常重要的，制度的设立不仅要能够促使审计业务流程的有效完成，同时制度的内容还要符合国家法制的标准及内容的合理性。因为审计程序每一流程都按照事务所制定的各

项制度去完成，所以制度的合理性就代表着审计程序的合理性。如果审计人员在执行审计程序时的每一部分都严格按照制度规范的要求去做，按要求填写审计工作底稿，出具准确的、真实的审计报告，那么就代表该事务所的制度存在是合理的并且有效的，也就标志着该事务所的审计质量是有保障的。因此审计程序执行的有效性与合理性是评价体系指标选择的重要维度，同时也是重要的一级指标。

4.2.3 外界评价

中国注册会计师协会每年都会依据综合评价方法对我国行业内的会计师事务所进行评价，并颁布各年度的百家排名信息。从事务所审计质量评价角度来看，官方评价的行业内排名及事务所的知名度也是影响因素之一。位于行业排名前列的事务所，意味着审计工作得到官方认可且其工作质量是可靠的。被审计单位选择会计师事务所进行审计工作委托时，因不了解被选择的会计师事务所的具体情况，所以事务所的排名及知名度也就是会计师事务所的外界标签，以此来向客户展示自己的工作能力。排名越靠前的事务所越能吸引较大的审计客户。基于声誉理论来说，任何公司的声誉形象是无法购买的，一个公司的声誉良好可以代表该公司的能力强，工作质量高，对事务所来说同样道理。因此事务所的知名度也可以从一定角度反映出该事务所的审计工作做的良好与否及审计质量的高低。综上，事务所在行业内的外界评价结果可以作为对事务所审计工作的认可程度，因此对于事务所审计质量评价时，参考此维度将事务所的知名度与地位列入审计质量评价体系的一级指标中。

4.3 审计质量评价体系指标的选取

4.3.1 指标选取的原则

审计质量影响因素较多，且在审计过程中产生影响的方面较多，因此应遵循全面性和重要性结合、定量指标与定性指标相结合及科学性与可操作性相结合的原则，选取最恰当准确的审计质量评价指标。

(1) 全面性与重要性相结合

在会计师事务所审计质量指标评价体系构建过程中，首先要明确体系构建的

全过程,对评价指标的选取要科学合理,才能使评价体系拥有存在的价值与意义。审计质量评价指标的选择在满足应有的基础要求外还应尽可能全面地包括对审计质量产生影响的各个因素,完整的评价会计师事务所的审计工作。在审计繁琐的工作程序中,不经意的因素即可对审计工作产生影响,但在构建审计质量评价指标体系时选取全部的影响因素是不必要的,在所能产生影响的因素中要结合重要性因素的选择,对影响审计质量的全面性因素进行筛选,选出更能对审计质量产生实质性影响的指标因素。

(2) 定量指标与定性指标相结合

审计质量的众多影响因素中既存在量化因素也存在定性因素,两者相较而言量化因素能够更加直观的体现审计质量的高低,而定性因素虽然没有量化因素直观但其包含的范围会更加广泛,使评价结果存在合理性。构建审计质量评价体系时应结合定量指标与定性指标,能够较准确的选取指标进而评价结果更加真实合理。

(3) 科学性和可操作性相结合

当前我国普遍构建的审计质量评价体系是以中注协颁布的综合评价方法为依据,而该方法是为管理会计师事务所这一行业的发展而颁布的条例,其针对性不强。因此在选择审计质量替代指标时要科学的选择,不能盲目地参考大众的评价指标,结合实际情况选取有效反映事务所存在问题的指标。除此之外还要考虑所选指标的可操作性,不能忽视审计工作中相关数据的获取及保密性,将科学性与可操作性相结合,才能选取合理的评价指标。

4.3.2 指标的分析与调整

中注协的评价指标分为三个方面:处罚和惩戒指标、业务收入指标、综合评价其他指标。中注协发布的审计质量的指标具有笼统性,是针对整个会计师事务所行业而形成的审计质量评价。因审计质量本身是难以量化的,若对其不进行全面的合理的指标选择,得出的审计质量评价结果便不存在公允性,从而对会计师事务所的发展产生影响。影响审计质量的因素贯穿于审计项目的始终,因此本文基于中注协的评价指标,在前述所提及评价体系的特殊考虑及维度设置的基础上,构建了会计师事务所审计质量评价体系。

本文选取了 5 个一级指标，分别是：事务所基本情况、事务所执业人员素质、事务所具体业务执行情况、事务所客户质量、事务所知名度和地位。相较于其他审计质量评价体系，本文所选取的指标中增加了事务所知名度和地位，从声誉角度对审计质量进行评价，其次也对审计客户的质量进行关注。

(1) 事务所的基本情况：在此一级指标下细分为事务所主营业务收入、成立时间、执业资质、行业专长、从业人员数量和组织形式 6 个二级指标。所选取的 6 个二级指标包括定性与定量指标，主营业务收入、事务所成立的时间、从业人员数量是从定量角度，采用直观的数字评价事务所的基本情况。以上所选取的二级指标可以反映事务所自身的工作能力及基本情况。

(2) 事务所执业人员素质：执业人员素质主要通过执业人员学历、从业时长、注册会计师比重和后续教育与培训四个指标来替代反映。审计执业人员是审计的主体，由审计人员进行审计工作的操作，因此执业人员的素质对审计质量的影响是较大的。从业时间长的审计人员具有的工作经验也就丰富，进行审计业务时能够更好的对发生的任何情况做出决定、及时处理。因此一个事务所的审计质量高低与事务所执业人员的素质不能分离。

(3) 事务所具体业务执行情况：从审计计划阶段、审计实施阶段、审计后续阶段三个阶段将审计业务执行情况的二级指标选择为审计内容计划合理性、审计人员配备合理性、审计程序执行程度、审计证据的充分适当性、审计结论的恰当性和审计工作符合规则程度。在审计工作中，不同的审计项目有不同的审计程序所以无法对其进行一个定量的标准进行评级，因此所选二级标准均为定性指标，根据审计工作的灵活性来对其审计业务执行情况进行评价。

(4) 审计客户质量：审计客户的质量从客户规模实力、客户知名度和地位、客户配合度、客户稳定率和客户的数量以上五个指标来进行替代，审计业务中审计客户是审计的客体，因此审计客户在被审计过程中是否配合审计人员的需求、是否向审计人员提供所需的真实数据及资料等都将影响会计师事务所的审计质量。其次审计客户的稳定率和审计客户的数量也代表着会计师事务所的审计工作是否达到审计客户的满意，如果客户稳定率很低则说明事务所的工作能力不强，未使审计客户满意，也就意味着审计质量有可能不高。

(5) 事务所知名度和地位：基于声誉理论发现事务所的品牌知名度和地位

对事务所长远发展影响至深,并且事务所的实力可以通过声誉得到一定程度的体现。声誉良好的事务所,客户增多进而收入也会更加可观,事务所则要确保自己的审计质量来维持自己的知名度和地位。因此将事务所的地位和知名度做为审计质量评价体系的指标之一是有必要。

4.3.3 指标的确定

鉴于上述审计质量指标的分析与调整,本文共确定选取 5 个一级指标,23 个二级指标,以此构成本文的审计质量评价体系,对会计师事务所审计工作进行评价得到精准科学的审计质量评价结果。本文构建的审计质量评价指标体系如下表 4.1 所示:

表 4.1 堂堂会计师事务所审计质量评价指标体系

一级指标	二级指标	指标性质
事务所具体业务执行情况 (B ₁)	审计程序执行程度 (B ₁₁)	定性
	审计证据的充分适当性 (B ₁₂)	定性
	审计结论的恰当性 (B ₁₃)	定性
	审计工作符合规则程度 (B ₁₄)	定性
	审计内容计划的合理性 (B ₁₅)	定性
	审计人员配备计划的合理性 (B ₁₆)	定性
事务所执业人员素质 (B ₂)	从业时长 (B ₂₁)	定量
	从业人员学历 (B ₂₂)	定量
	注册会计师比重 (B ₂₃)	定量
	后续教育与培训 (B ₂₄)	定性
事务所基本情况 (B ₃)	成立时间 (B ₃₁)	定量
	执业资质 (B ₃₂)	定性
	主营业务收入 (B ₃₃)	定量
	从业人员数量 (B ₃₄)	定量
	行业专长 (B ₃₅)	定性
	组织形式 (B ₃₆)	定性

	客户配合度 (B ₄₁)	定性
	客户知名度与地位 (B ₄₂)	定性
事务所客户质量 (B ₄)	客户稳定率 (B ₄₃)	定量
	客户规模实力 (B ₄₄)	定量
	客户数量 (B ₄₅)	定量
事务所知名度和地位 (B ₅)	行业地位 (B ₅₁)	定量
	事务所知名度 (B ₅₂)	定性

4.4 基于层次分析法下审计质量评价指标权重的确定

4.4.1 指标权重的赋予方法

通过对审计质量评价体系构建文献的阅读,总结我国在研究中常用德尔菲法、熵值法、层次分析法、模糊评价法等方法进行指标权重的确定。在以上的方法中,层次分析法与模糊评价法是将定性与定量的方法结合起来的多层次分析方法,既能对多因素问题进行分析得出精确的数值结果,也能解决复杂模糊的多方案综合评价。因此,通过综合考虑方法的实用度与精确性,本文选择采用层次分析法对指标进行权重赋予。

4.4.2 指标权重结果的确定

层次分析法通过建立层次模型将复杂的问题分解到不同的层次进行解决,根据每个因素对审计质量的影响程度进行重要性的排序,并对各项指标进行权重确定,后对结果进行一致性检验。

(1) 确定层次结构模型

本文利用层次分析法绘制会计师事务所审计质量评价体系模型,目标层为最顶层,是本次研究的主要目的:会计师事务所审计质量评价体系;中间层为影响最顶层的相关因素,设立层级不限,一般情况下会拥有两个层级的指标,本文设为一级指标与二级指标,如图 4.1 所示。

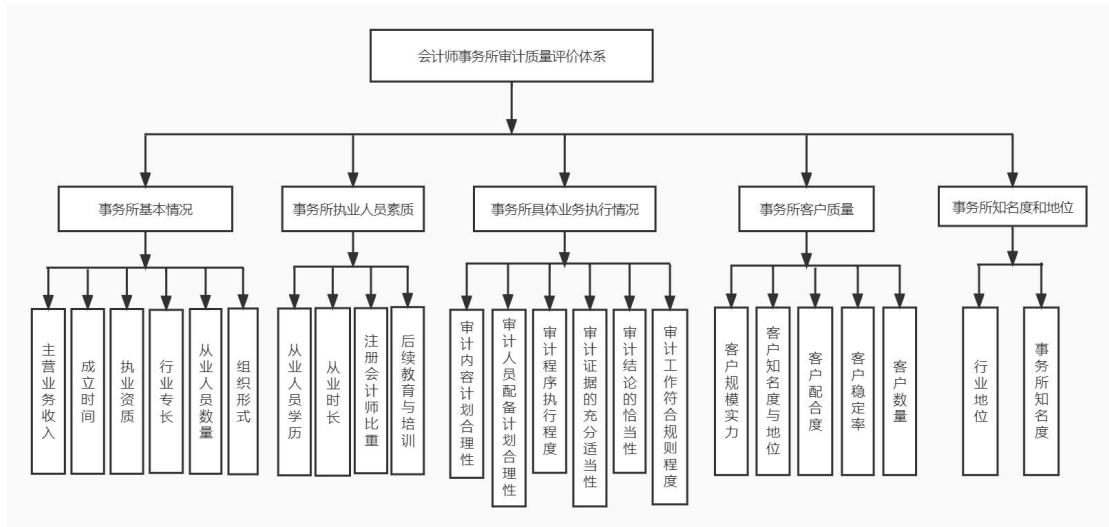


图 4.1 会计师事务所审计质量评价体系层次结构模型

(2) 调查问卷

在对指标判断矩阵调查中采取了调查问卷（见附录 1）的方法，向行业专家、审计工作人员及高校师生发放了调查问卷，问卷内容主要为他们对于评价指标重要性排序的观点。发出的 70 份调查问卷中共收回 56 份有效调查问卷。汇总调查问卷中的结果，对指标进行重要性排序形成评级指标的判断矩阵，进一步计算。

(3) 重要性判断及排序

设置指标分层后，本文设置了重要性比较，对指标间两两进行比较，以此清楚表示同层指标间重要性。重要性程度比较如下表 4.2 所示。

表 4.2 重要性程度比较表

标度	重要性程度比较含义
1	前者与后者同样重要
3	前者比后者稍微重要
5	前者比后者比较重要
7	前者比后者非常重要
9	前者比后者绝对重要
2、4、6、8	上述重要性的中间值
倒数	因素 i 与因素 j 比较的判断为 A_{ij} ，反之为 $1/A_{ij}$

通过调查问卷的设计及发放,邀请审计行业的专家对本文中所选一级指标之间的相对性进行判断,得出各层级指标的判断矩阵,结果如下表 4.3-4.8 所示。

表 4.3 会计师事务所审计质量评价体系的重要性比较

审计质量	具体业务执行情况	执业人员素质	基本情况	客户质量	知名度和地位
具体业务执行情况	1	2	3	5	7
执业人员素质	1/2	1	3	4	6
基本情况	1/3	1/3	1	3	5
客户质量	1/5	1/4	1/3	1	5
知名度和地位	1/7	1/6	1/5	1/5	1

数据来源:调查问卷整理

事务所具体业务执行情况的重要性比较如表 4.4 所示。

表 4.4 事务所具体业务执行情况的重要性比较

要素	B ₁₁	B ₁₂	B ₁₃	B ₁₄	B ₁₅	B ₁₆
B ₁₁	1	3	4	5	6	7
B ₁₂	1/3	1	2	3	3	6
B ₁₃	1/4	1/2	1	3	4	5
B ₁₄	1/5	1/3	1/3	1	3	5
B ₁₅	1/6	1/3	1/4	1/3	1	3
B ₁₆	1/7	1/6	1/5	1/5	1/3	1

数据来源:调查问卷整理

事务所执业人员素质的重要性比较如表 4.5 所示。

表 4.5 事务所执业人员素质的重要性比较

要素	B ₂₁	B ₂₂	B ₂₃	B ₂₄
B ₂₁	1	3	4	6

B ₂₂	1/3	1	3	5
B ₂₃	1/4	1/3	1	3
B ₂₄	1/7	1/5	1/3	1

数据来源：调查问卷整理

事务所基本情况的重要性比较如表 4.6 所示。

表 4.6 事务所基本情况的重要性比较

要素	B ₃₁	B ₃₂	B ₃₃	B ₃₄	B ₃₅	B ₃₆
B ₃₁	1	2	3	4	4	5
B ₃₂	1/2	1	2	3	3	4
B ₃₃	1/3	1/2	1	3	4	4
B ₃₄	1/4	1/3	1/3	1	3	3
B ₃₅	1/4	1/3	1/4	1/3	1	3
B ₃₆	1/5	1/4	1/4	1/3	1/3	1

数据来源：调查问卷整理

事务所客户质量的重要性比较如表 4.7 所示。

表 4.7 事务所客户质量的重要性比较

要素	B ₄₁	B ₄₂	B ₄₃	B ₄₄	B ₄₅
B ₄₁	1	3	3	4	6
B ₄₂	1/3	1	3	3	5
B ₄₃	1/3	1/3	1	3	3
B ₄₄	1/4	1/3	1/3	1	3
B ₄₅	1/6	1/5	1/3	1/3	1

数据来源：调查问卷整理

事务所知名度与地位的重要性比较如表 4.8 所示。

表 4.8 事务所知名度与地位的重要性比较

要素	B ₅₁	B ₅₂
B ₅₁	1	3
B ₅₂	1/3	1

数据来源：调查问卷整理

(4) 计算权重向量

通过上述列表对各指标的重要性进行排序后, 需要进一步对其进行权重计算。

具体计算公式如下:

1) 对判断矩阵中每行数值相乘, 计算行乘积 M_i ,

$$M_i = \prod_{j=1}^n u_{ij} \quad (i, j = 1, 2, \dots, n) \quad (4-1)$$

2) 计算出 M_i 的 n 次方根,

$$M_i = \sqrt[n]{M_i} \quad (4-2)$$

3) 对向量 $\hat{W} = [\hat{W}_1, \hat{W}_2, \dots, \hat{W}_n]^T$ 进行正规化处理, 处理公式如下:

$$\hat{W}_i = \frac{\hat{W}_i}{\left(\sum_{i=1}^n \hat{W}_i\right)} \quad (4-3)$$

4) 计算最大特征根 λ_{\max} ,

$$\lambda_{\max} = \sum_{i=1}^n \frac{(PW)_i}{w_i} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \frac{(PW)_i}{w_i} \quad (4-4)$$

上式中 $(PW)_i$ 表示向量 PW 的第 i 各元素

$$PW = \begin{bmatrix} (PW)_1 \\ \dots \\ (PW)_n \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} U_{11} & \dots & U_{1n} \\ \dots & \dots & \dots \\ U_{n1} & \dots & U_{nn} \end{bmatrix} \quad (4-5)$$

(5) 一致性检验

通过上述公式得出来的结果即为指标权重, 将结果进一步对其进行一致性检验。当 $CR < 0.1$ 时, 则表示通过检验。检验公式如下:

$$CR = CI / RI \quad (4-6)$$

公式中, CI 表示为一般一致性指标, RI 表示为平均随机一般性指标, 分别

对应于判断矩阵的阶数。

$$CI = (\lambda_{\max} - n) / (n - 1) \quad (4-7)$$

通过计算，会计师事务所审计质量评价体系中的各要素一致性检验结果如下表 4.9 所示。

表 4.9 一致性检验结果汇总

最大特征根	CI 值	RI 值	CR 值	一致性检验结果
5.328	0.082	1.120	0.073	通过

数据来源：SPSSAU 软件层次分析法结果

CR 的值表示着矩阵的一致性，值越小说明矩阵一致性越好。当 CR 值 < 0.1 的情况下，则判断矩阵通过了一致性检验；如果 CR 值 > 0.1，则说明构成的判断矩阵不具有 consistency，在重新进行分析之前，应该适当调整判断矩阵。本次针对会计师事务所审计质量评价体系的判断矩阵，对其进行计算得到 CI 值为 0.082，RI 值为 1.120，根据上述公式（4-6）计算得到 CR 值为 0.073 < 0.1，这表明本次研究判断矩阵满足一致性检验，并且计算所得权重具有一致性。

（6）得出权重结果

计算权重使用 SPSSAU 软件，输入前述选择的各级指标内容，运用软件中层次分析法得出指标权重，并形成指标权重表，如表 4.10 所示。

表 4.10 会计师事务所审计质量评价指标及对应权重

一级指标	权重	二级指标	权重	综合权重	排序
事务所具体业务执行情况 (B ₁)	41.231%	审计程序执行程度(B ₁₁)	42.643%	17.582%	1
		审计证据的充分适当性(B ₁₂)	20.640%	8.510%	3
		审计结论的恰当性(B ₁₃)	16.617%	6.851%	5
		审计工作符合规则程度(B ₁₄)	10.649%	4.391%	7
		审计内容计划的合理性(B ₁₅)	6.161%	2.540%	13
		审计人员配备计划的合理性(B ₁₆)	3.291%	1.357%	18

事务所执业人员 素质 (B ₂)	28.954%	从业时长 (B ₂₁)	52.830%	15.296%	2
		从业人员学历(B ₂₂)	27.610%	7.994%	4
		注册会计师比重(B ₂₃)	13.410%	3.883%	9
		后续教育与培训(B ₂₄)	6.151%	1.781%	15
事务所基本情况 (B ₃)	16.208%	成立时间(B ₃₁)	37.819%	6.130%	6
		执业资质(B ₃₂)	21.182%	3.433%	10
		主营业务收入(B ₃₃)	18.292%	2.965%	11
		从业人员数量(B ₃₄)	10.789%	1.749%	16
		行业专长(B ₃₅)	7.459%	1.209%	19
		组织形式(B ₃₆)	4.459%	0.723%	22
事务所客户质量 (B ₄)	9.738%	客户配合度(B ₄₁)	43.480%	4.234%	8
		客户知名度与地位(B ₄₂)	25.985%	2.530%	14
		客户稳定率(B ₄₃)	15.806%	1.539%	17
		客户规模实力(B ₄₄)	9.737%	0.948%	21
		客户数量(B ₄₅)	4.991%	0.486%	23
事务所知名度和 地位 (B ₅)	3.869%	行业地位(B ₅₁)	75.000%	2.902%	12
		事务所知名度(B ₅₂)	25.000%	0.967%	20

数据来源：SPSSAU 软件层次分析法结果

通过上表的数据可以看出，在评价体系所选的 23 个二级指标中，所占权重最大的为“审计程序执行程度”指标，说明审计程序的执行对审计项目的审计质量影响较强；客户数量的权重占比最低，说明客户数量对事务所的审计质量影响不高。从一级指标看，事务所的具体业务执行情况权重占比最大，事务所的知名度与地位占比较小，因此推断事务所的审计质量主要影响因素为具体业务的执行，结合二级指标分析，审计程序的执行程度对审计质量影响最大。

5 堂堂会计师事务所审计质量评价体系应用

5.1 数据选取及结果分析

5.1.1 模糊综合评价法

前文已构建了会计师事务所审计质量评价体系，并对指标赋予了权重，基于以上研究本文将运用模糊综合评价法对堂堂会计师事务所的具体审计项目进行评价，以期找出堂堂会计师事务所在审计 ST 类公司时存在的不足，进而提出改进建议促进事务所更好的发展。模糊综合评价法对原本定性的评估采用模糊数学的方式，将其转变为定量的评估，使原本混乱难以准确评价的问题系统量化的解决。

(1) 建立综合模糊评价集

基于中国证券监督管理委员会发布的堂堂会计师事务所存在的审计过程中违法事实、相关专家评分和事务所审计人员发放问卷打分的结果，应用模糊综合评价法建立模型。本文将评价结果分为 5 个等级，每个等级对应不同的评判值，指标的综合评价集为：

$$V=\{V_1,V_2,V_3,V_4,V_5\}=\{\text{差, 较差, 一般, 好, 较好}\}$$

评价集合对应的分数集合表示为：

$$U=\{U_1,U_2,U_3,U_4,U_5\}=\{50, 60, 70, 80, 90\}$$

根据上述层次分析法计算出的指标权重，可建立如下评价子集：

$$B_1=\{B_{11},B_{12},B_{13},B_{14},B_{15},B_{16}\};$$

$$B_2=\{B_{21},B_{22},B_{23},B_{24}\};$$

$$B_3=\{B_{31},B_{32},B_{33},B_{34},B_{35},B_{36}\};$$

$$B_4=\{B_{41},B_{42},B_{43},B_{44},B_{45}\};$$

$$B_5=\{B_{51},B_{52}\}$$

(2) 建立评价指标权重

对应层次分析法下准则层的 5 个一级指标和相对应的二级指标，由表 4.10 可知一级指标的权重系数为：

$$W=\{0.4123, 0.2895, 0.1621, 0.0974, 0.0387\}$$

二级指标层权重系数分别为:

$$W_1=\{0.4264, 0.2064, 0.1662, 0.1065, 0.0616, 0.0329\}$$

$$W_2=\{0.5283, 0.2761, 0.1341, 0.0615\}$$

$$W_3=\{0.3782, 0.2118, 0.1829, 0.1079, 0.0746, 0.0446\}$$

$$W_4=\{0.4348, 0.2598, 0.1581, 0.0974, 0.0499\}$$

$$W_5=\{0.75, 0.25\}$$

(3) 进行指标隶属度确定

通过前述调查问卷的发放收集信息,各位专家及审计行业相关人员对各项指标进行打分后,确定各指标的隶属度等级,每个指标的隶属度=某指标的评价频数/打分人数,按照此种计算方法进行归一化处理,最终得到堂堂会计师事务所对 X 公司的审计质量评价体系的各个指标打分如表 5.1 所示:

表 5.1 评价指标打分统计

一级指标	二级指标	评价				
		差	较差	一般	好	较好
事务所具体业务执行情况 (B ₁)	审计程序执行程度(B ₁₁)	0.3	0.4	0.2	0.2	0
	审计证据的充分适当性(B ₁₂)	0.1	0.5	0.3	0.1	0
	审计结论的恰当性(B ₁₃)	0.5	0.3	0.2	0	0
	审计工作符合规则程度(B ₁₄)	0.6	0.2	0.2	0	0
	审计内容计划的合理性(B ₁₅)	0.3	0.3	0.2	0.1	0.1
	审计人员配备计划的合理性(B ₁₆)	0.2	0.3	0.2	0.1	0.1
事务所执业人员素质 (B ₂)	从业时长 (B ₂₁)	0	0.1	0.5	0.3	0.1
	从业人员学历(B ₂₂)	0	0.2	0.4	0.3	0.1
	注册会计师比重(B ₂₃)	0.2	0.2	0.3	0.2	0.1
	后续教育与培训(B ₂₄)	0.2	0.3	0.3	0.2	0
事务所基本情况 (B ₃)	成立时间(B ₃₁)	0.2	0.2	0.5	0.1	0
	执业资质(B ₃₂)	0.3	0.3	0.3	0	0
	主营业务收入(B ₃₃)	0.2	0.2	0.3	0.1	0.2
	从业人员数量(B ₃₄)	0.3	0.3	0.3	0.1	0

	行业专长(B ₃₅)	0.2	0.1	0.6	0.1	0
	组织形式(B ₃₆)	0.1	0.1	0.6	0.2	0
事务所客户质 量 (B ₄)	客户配合度(B ₄₁)	0.2	0.2	0.3	0.3	0
	客户知名度与地位(B ₄₂)	0.3	0.2	0.2	0.2	0.1
	客户稳定率(B ₄₃)	0.4	0.3	0.2	0.1	0
	客户规模实力(B ₄₄)	0.5	0.3	0.2	0	0
	客户数量(B ₄₅)	0.4	0.3	0.2	0.1	0
事务所知名度 和地位 (B ₅)	行业地位(B ₅₁)	0.5	0.4	0.1	0	0
	事务所知名度(B ₅₂)	0.2	0.3	0.3	0.1	0.1

数据来源：调查结果计算的比重

利用 SPSSAU 软件中的模糊综合评价法对上述二级指标进行计算，得出的隶属度结果如下表 5.2 所示：

表 5.2 评价指标隶属度计算统计

	差	较差	一般	较好	好
隶属度	0.222	0.266	0.311	0.160	0.041

数据来源：SPSSAU 软件模糊层次分析法计算结果

5.1.2 模糊综合评价法的评价结果

以前文确认的每个指标权重及专家打分法确认的隶属度为基础，通过计算堂堂会计师事务所的审计质量综合得分来实现对该事务所的审计质量评价。

(1) 构建事务所具体业务执行情况的评分矩阵如下：

$$B_1 = W_1 * R_1 =$$

$$[0.4264 \ 0.2064 \ 0.1662 \ 0.1662 \ 0.1065 \ 0.0329] \begin{bmatrix} 0.3 & 0.4 & 0.2 & 0.2 & 0 \\ 0.1 & 0.5 & 0.3 & 0.1 & 0 \\ 0.5 & 0.3 & 0.2 & 0 & 0 \\ 0.6 & 0.2 & 0.2 & 0 & 0 \\ 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0.1 & 0.1 \\ 0.2 & 0.3 & 0.2 & 0.1 & 0.1 \end{bmatrix}$$

$$=[0.3296 \ 0.3733 \ 0.2206 \ 0.1154 \ 0.0095]$$

(2) 构建事务所执业人员素质的评分矩阵如下:

$$B_2=W_2*R_2=[0.5283 \ 0.2761 \ 0.1341 \ 0.0615] \begin{bmatrix} 0 & 0.1 & 0.5 & 0.3 & 0.1 \\ 0 & 0.2 & 0.4 & 0.3 & 0.1 \\ 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.2 & 0.1 \\ 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0.2 & 0 \end{bmatrix}$$

$$=[0.0391 \ 0.1533 \ 0.4333 \ 0.2804 \ 0.0939]$$

(3) 构建事务所基本情况的评分矩阵如下:

$$B_3=W_3*R_3=$$

$$[0.3782 \ 0.2118 \ 0.1829 \ 0.1079 \ 0.0746 \ 0.0446] \begin{bmatrix} 0.2 & 0.2 & 0.5 & 0.1 & 0 \\ 0.3 & 0.3 & 0.3 & 0 & 0 \\ 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.1 & 0.2 \\ 0.3 & 0.3 & 0.3 & 0.1 & 0 \\ 0.2 & 0.1 & 0.6 & 0.1 & 0 \\ 0.1 & 0.1 & 0.6 & 0.2 & 0 \end{bmatrix}$$

$$=[0.2275 \ 0.2201 \ 0.4114 \ 0.0833 \ 0.0366]$$

(4) 事务所客户质量的评分矩阵如下:

$$B_4=W_4*R_4=[0.4348 \ 0.2598 \ 0.1581 \ 0.0974 \ 0.0499] \begin{bmatrix} 0.2 & 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0 \\ 0.3 & 0.2 & 0.2 & 0.2 & 0.1 \\ 0.4 & 0.3 & 0.2 & 0.1 & 0 \\ 0.5 & 0.3 & 0.2 & 0 & 0 \\ 0.4 & 0.3 & 0.2 & 0.1 & 0 \end{bmatrix}$$

$$=[0.2968 \ 0.2305 \ 0.2435 \ 0.2032 \ 0.0260]$$

(5) 事务所知名度和地位的评分矩阵如下:

$$B_5=W_5*R_5=[0.75 \ 0.25] \begin{bmatrix} 0.5 & 0.4 & 0.1 & 0 & 0 \\ 0.2 & 0.3 & 0.3 & 0.1 & 0.1 \end{bmatrix}$$

$$=[0.4250 \ 0.3750 \ 0.1500 \ 0.0250 \ 0.0250]$$

(6) 得到堂堂会计师事务所对 X 公司审计质量评价得分矩阵为:

$$B= \begin{bmatrix} 0.3206 & 0.3733 & 0.2206 & 0.1154 & 0.0095 \\ 0.0391 & 0.1533 & 0.4333 & 0.2804 & 0.0939 \\ 0.2275 & 0.2201 & 0.4114 & 0.0833 & 0.0366 \\ 0.2968 & 0.2305 & 0.2435 & 0.2032 & 0.0260 \\ 0.4250 & 0.3750 & 0.1500 & 0.0250 & 0.0250 \end{bmatrix}$$

将一级权重向量 W 与得分矩阵 B 相乘，最终得到堂堂会计师事务所审计质量体系的模糊综合评价向量为：

$$\begin{aligned}
 X &= W * B = \\
 & [0.412 \quad 0.289 \quad 0.162 \quad 0.097 \quad 0.038] \begin{bmatrix} 0.3206 & 0.3733 & 0.2206 & 0.1154 & 0.0095 \\ 0.0391 & 0.1533 & 0.4333 & 0.2804 & 0.0939 \\ 0.2275 & 0.2201 & 0.4114 & 0.0833 & 0.0366 \\ 0.2968 & 0.2305 & 0.2435 & 0.2032 & 0.0260 \\ 0.4250 & 0.3750 & 0.1500 & 0.0250 & 0.0250 \end{bmatrix} \\
 & = [0.2258 \quad 0.2709 \quad 0.3126 \quad 0.1630 \quad 0.0405]
 \end{aligned}$$

按照前文所述的模糊综合评价指标所对应的评分集 $U = \{U_1, U_2, U_3, U_4, U_5\} = \{50, 60, 70, 80, 90\}$ ，将最终综合评价结果 X 与 U 相乘得出堂堂会计师事务所对 X 公司审计质量的具体评分结果。

$$X * U = [0.2258 \quad 0.2709 \quad 0.3126 \quad 0.1630 \quad 0.0405] \begin{bmatrix} 50 \\ 60 \\ 70 \\ 80 \\ 90 \end{bmatrix} = 66.1110$$

本文基于模糊综合评价方法的原理同时结合文献积累，将模糊综合评价等级设定为 $V = \{V_1, V_2, V_3, V_4, V_5\} = \{\text{差, 较差, 一般, 好, 较好}\}$ 5 个等级，并对等级给予了 $U = \{U_1, U_2, U_3, U_4, U_5\} = \{50, 60, 70, 80, 90\}$ 5 种评分，经过专家打分结果求出了评价指标体系的隶属度矩阵，将该隶属度矩阵与前文层次分析法所计算出的一级指标权重值进行和积运算，求出堂堂会计师事务所对 X 公司审计质量的最终评价结果为 66.1110 分，将最终评价结果与等级评分进行对比计算，该审计项目的评分处在“较差”的水平。

5.2 堂堂事务所对 ST 类公司审计质量存在的问题及原因分析

观察堂堂会计师事务所审计质量的评价结果，得出事务所知名度和地位与审计客户质量是对堂堂会计师事务所审计质量得分影响最大的指标。结合评价结果及过程分析，发现该事务所存在自身能力不强、对审计客户了解不完全、审计程序执行不当及审计人员在审计过程中循法舞弊的问题，最终导致该事务所审计质量较差、审计案件失败的结果。因此本文结合证监会对堂堂会计师事务所发布的处罚公告

及事务所官网公布的情况等方面对事务所审计质量存在的问题进行原因分析。

5.2.1 事务所综合能力不强

评价结果中,堂堂事务所的知名度和地位指标评分最低,分数值仅为 0.0405。事务所的行业地位中二级指标打分结果分布在差、较差和一般这三个选项,事务所知名度这一二级指标的评价得分也并不高。由于堂堂会计师事务所于 2020 年首次进入证券服务业,在此之前并未承接任何上市公司审计业务,X 公司为堂堂事务所承接的首次审计业务,所以堂堂事务所的综合能力并不强,该事务所的专业胜任能力、人员配备、审计工作经验等都较差。相比起其他会计师事务所的工作能力来说,堂堂事务所的审计上市公司经验较少,并且在职的注册会计师人数也较低,对于退市压力下的上市公司所需重点审计的内容无法进行划分。依据《会计师事务所综合评价方法》中事务所评价指标对堂堂事务所的综合能力进行评价,并结合上述模糊综合评价法对该事务所审计项目打分情况来看,堂堂事务所的综合业务能力不强,这正是造成对 X 公司审计失败的首要原因。

5.2.2 审计客户质量差

堂堂事务所的客户质量评分为 0.1630,仅次于事务所知名度指标,评分结果明显指出堂堂事务所的审计客户质量较差。客户稳定率与客户知名度这两个二级指标在评分中均分布在较差的档次,正说明了 X 公司的公司情况不佳,因此堂堂事务所的审计质量受到很大影响。2015 年开始,X 公司就陷入破产重整的危机中,被退市风险警示多年,X 公司采取各种方法逃避退市。2020 年退市新规出台后,X 公司若不在一年之内“摘帽”则会被强制退市,因此 X 公司运用各种手段整治公司的账面信息及财务报告造假等以避免退市。然而在多年退市压力下,该公司的运营情况及公司内部结构早已支离破碎,存在重大经营问题。被审计单位自身综合能力不强,经营状况差导致经营风险高。会计师事务所在对其审计时若不选择合适的重要性水平及公司的重大错报风险不能合理评估,则对该公司的审计就存在较大的风险。对于堂堂事务所来说,首次进行审计业务就是一项挑战,而首次审计的公司是 X 公司更是难上加难。X 公司深陷财务危机已有多年,经过多次盈余管理等手段对公司进行拯救仍未成功摆脱退市风险,足以说明该公司的

财务状况非常差，该公司能够提供的审计环境也是很差的。从前任会计师事务所离任的原因来看，该公司与事务所之间的合作是不愉快的，代表着 X 公司有可能在审计工作中不配合审计人员进行审计。因此该审计客户经营风险高、审计风险大、审计环境差、被审计公司的质量较差，进而审计质量也难以保证，造成审计失败案件的发生。

5.2.3 审计程序执行不当

事务所具体业务执行情况评分为 0.2258，在五项指标评价中处于中间位置，在该一级指标下的二级指标中主要是审计结论的恰当性与审计工作的合规性评价结果较差。由于审计项目中的审计程序是对审计质量影响较大的因素之一，所以审计程序的操作是否恰当直接对审计质量产生影响。堂堂会计师事务所进行审计时，对 X 公司的收入部分的数据并未充分实施审计程序，确认其收入的真实性。贸易收入、物业费收入、保理收入等收入费用的审计证据并不足以证明其资金往来是真实的，而审计人员在审计中均未采取充分的审计程序进行核实，签字会计师在出具报告时忽略该问题，在工作底稿中进行修改，导致底稿中记录的内容无法核对。该公司本身存在的检查风险较高，在各项资金往来中，审计人员应当保持高度的执业怀疑态度对其真实性进行合理怀疑，在堂堂事务所实际的审计工作中，对于该公司的审计证据均草草略过，并未严格按照审计准则的要求进行审计程序的操作。

同时该审计项目的函证程序也存在缺陷，应收账款、应付账款、其他应收款及营业外收入的函证程序均存在不当之处。审计人员应主动去搜集调查与被审计公司具有合作关系公司的信息及联系地址等资料。而堂堂事务所的工作人员在审计工作中，直接与被审计单位的人员进行联系询问其公司合作伙伴的信息，并对被审计公司提供的合作单位信息、函证对象及联系地址等审计人员未进行进一步确认，也未对回函的真实性保持怀疑甚至采用邮箱函证的方式代替函证。X 公司给出的函证信息，公司往来资金的合作单位等信息，审计人员并未对其真实性进行调查，仅仅对其进行形式上的函证询问，对于联系不到的地址及未回复的邮件，审计人员并未有进一步的调查也从未怀疑该公司所提供信息的真实性。以上种种不合规的操作均会对审计质量产生影响，而堂堂会计师事务所在审计过程中并不

关注审计程序的是否合理合规的操作与执行，仅仅在于完成流程上的操作，由此来看堂堂会计师事务所在此次审计工作中审计程序的不合规操作也为此次审计失败埋下隐患。

5.2.4 审计独立性缺失

事务所执业人员素质评分为 0.2709，相较于评价体系中其他指标的得分结果，该项指标的评分结果从高到低排名靠前。但在堂堂事务所的实际工作中，事务所与注册会计师的审计独立性均缺失，堂堂事务所与 X 公司未进行审计工作就在签订的审计意向书中对审计报告的意见类型进行了相关承诺，并约定了 X 公司对事务所可能受到的经济处罚负责。事务所的审计工作人员在审计过程中没有坚持审计独立性违规修改了审计报告的内容，出具了存在虚假记载和重大遗漏的审计报告，审计工作底稿也被违规修改，审计人员与被审计单位进行“财务勾结”，脱离审计准则进行审计工作出具了不真实的审计报告。

堂堂会计师事务所的行为不仅违反了审计准则对审计人员的工作要求同时也违反了会计师职业道德，注册会计师在该审计项目中失去了审计独立性，会计师事务所没有客观、公正的对被审计单位进行审计程序的执行，同时出具的审计报告也不具有真实性与权威性。事务所与被审计单位之间有“不当合作”，严重影响了审计的独立性，进而导致该事务所的审计质量受到影响。

5.2.5 质量控制存在缺陷

会计师事务所完善有效的质量控制体系能够良好的对事务所的审计质量进行控制，同时也能更好的管理事务所的人员工作及促进事务所发展。堂堂会计师事务所负责 X 公司的审计项目原质量控制复核人在复核该项目时拒绝签字而后辞职。而事务所继而安排该项目签字注册会计师同时担任质量控制复核人，新上任的项目质量复核人未完全审阅审计底稿，也未完整复核所得审计证据，便在审计报告上签字。因签字注册会计师与项目质量控制复核为同一人，无法起到对审计报告的复核作用，所执行复核工作仅仅流于形式。根据以上不合规的行为，说明堂堂会计师事务所的质量控制制度并不完善，不仅对项目的审计质量产生影响，同时也违反了注册会计师审计准则。

5.3 提升堂堂会计师事务所对 ST 类公司审计质量的对策建议

堂堂会计师事务所在审计 X 公司过程中存在多处违规违法行为，在被审计公司本身质量较差的基础上，注册会计师未严格保持审计独立性，也未严格保持执业谨慎性，注册会计师在审计工作中未勤勉尽责，审计程序也未充分实施，该审计业务的审计质量受到严重影响。根据《财政部关于印发中国注册会计师执业准则的通知》中对审计质量管理目标的合理保证，从主观与客观的角度定义为：审计证据是否充分、适当的获取与审计风险是否降至可接受的低水平。本文将基于主观和客观角度，以堂堂会计师事务所审计 X 公司的案例为分析基础，提高会计师事务所对 ST 类公司的审计质量，增强事务所的执业道德与能力，促进该行业良好发展，提出适当的对策与建议。

5.3.1 提高事务所执业能力

会计师事务所是审计的主体，审计人员的专业胜任能力及对审计工作的执行合规程度都将直接对审计业务产生影响，因此事务所的执业能力与审计执业人员的道德素质十分重要。在审计 ST 类公司时，首先要针对 ST 类公司与其他上市公司的不同点进行分析，根据被审计单位被出具的各项风险警示及公司各项经营活动存在的审计风险进行分析，审计人员根据工作经验设定可接受的审计重要性水平进行重大错报风险评估，并采取相应的审计程序对被审计单位进行合理审计。

这一系列操作需要提高事业所内审计人员对上市公司情况的分析能力尤其应加强对 ST 类审计风险的识别能力。《中国注册会计师执业准则》中明确规定，事务所应当通过定期培训、外部专业人员指导和内部工作经验积累等途径加强对注册会计师职业道德方面的培养，提高注册会计师职业道德素养和能力，保持应有职业怀疑态度等的心理习惯和行为模式。堂堂事务所应提高事务所在职人员的工作能力，对所内工作人员采取相应的学习奖励机制以促进人员自主学习专业知识，同时应进行工作后续教育及培训，定期组织审计人员对行业内案件进行学习总结，丰富工作经验；其次提高招聘从业人员的标准，事务所应扩大事务所的从业人员规模，在招聘过程中提高招聘要求，对招聘的人员设定行业内从业年限要求，丰富该事务所的从业人员的工作经验，同时制定较行业水平更高的福利待遇

遇等条件来吸引专业人才；顺应时代发展招聘复合型人才，不仅要具有财务类专业知识还要具有其他行业如计算机类的专业知识，复合型人才能够更好的促进审计质量的提升；注册会计师应自主学习，提高自己专业胜任能力，并且对行业内的案例进行研究，丰富工作经验；事务所还应定期开展所内会议，总结一段时间的工作内容，同时审计人员进行工作交流与经验分享，使事务所的工作人员能够共同学习发展，提高事务所内工作人员的执业能力以此来促进事务所的综合能力，使会计师事务所在今后审计工作中审计质量能够有所保证，在行业内能够积极发展。

5.3.2 谨慎选择审计客户

审计客户的质量在一定程度上影响审计工作及审计质量，堂堂会计师事务所在选择审计客户时，应对客户进行全面的调查，多方面了解被审计单位的实际情况，谨慎选择审计客户。

目前堂堂事务所的主要客户为 ST 类公司，审计客户质量本身较差，但 ST 类公司在被冠以“ST”后会积极整改公司的经营状况，争取早日摆脱退市风险。因此堂堂事务所与客户建立合作关系之前要对客户进行详细的资质调查，全面的分析审计客户真实的经营状况，对被审计单位的经营风险、检查风险、重大错报风险及审计中可能存在的审计风险进行合理的评估后再与其商谈审计合作，不要一味的只关注审计收费为赚钱而承接审计风险较高的客户，进而事务所的审计质量也难以得到保证，审计失败或出现问题后事务所的声誉会受到相应的影响。要客观详细的了解审计客户在所处行业的地位及影响力，同时采取各种有效合法的手段了解被审计单位的真实情况。与前任注册会计师及时进行沟通，了解前任会计师事务所与被审计单位解聘的真实原因及在曾经的审计过程中出现过的问题或应注意的方向，掌握审计客户的真实情况谨慎选择审计客户。

堂堂事务所对于退市风险极强的 ST 类客户应谨慎合作，真实充分评估该类客户的审计风险及客户在所处行业中的情况，了解客户与前任事务所解约的真正原因，做好真实的企业信息调查后，再与审计客户签订审计意向书。除此外堂堂事务所也应扩大审计客户范围，承接经营情况良好的审计客户，选择高质量的审计客户也就相当于优化了审计环境，进而降低审计风险，对事务所的审计质量提

供了一定程度的保证，提高堂堂事务所在行业内的声誉发展。

5.3.3 确保审计程序的科学有效

审计程序是审计工作的主要内容也是影响审计质量的重要因素，审计程序是否充分恰当的执行对审计质量产生着举足轻重的影响。了解被审计环境、审计证据的充分收集、函证程序的恰当落实、对收到的审计证据及回函保持合理的怀疑等都是在进行审计程序中不可缺少的一部分。注册会计师在审计工作中必须遵守专业规范，应严格遵守职业准则，始终保持着严谨的职业怀疑态度。ST 类公司与普通上市公司不同，被冠以“ST”也就意味着该公司的经营状况不佳，存在较高的经营风险及重大错报风险，进而影响审计过程中的审计风险。

首先对 ST 类公司进行审计时，注册会计师应严格按照审计准则的要求，实施审计程序，根据被审计单位的具体情况，选择合理的重要性水平并获取充分充足、适当的审计证据，在审计工作中保证勤勉尽责，完整科学的执行审计程序。ST 类公司财务报表存在经营风险导致的重大错报经营风险，进而审计环境较差存在较大审计风险，堂堂会计师事务所进行审计工作时应保证审计程序的科学完整，确保审计工作有效完成，降低审计风险。在审计工作时，审计人员应认真梳理审计业务流程，始终保持专业的审计职业怀疑态度与谨慎性，高度警惕并合理怀疑被审计单位高层人员及内部工作者提供的各种信息，充分执行每项审计程序，谨慎防范审计风险的发生，提出完善的审计计划，继而运用恰当的审计方法执行审计计划，确保获得真实有效的审计证据，才能对审计质量有所保证。ST 类公司的审计重点与普通上市公司有所不同，堂堂事务所应吸取 X 公司审计失败案件的原因及经验，对 ST 公司的审计程序进行改进与总结，以保证今后审计此类公司时能够合理规避审计风险，保证审计质量。

5.3.4 确保审计独立性

审计的本质与灵魂就是审计的独立性，而审计的独立性是审计的客观性、公正性、权威性和有效性的前提，只有确保审计存在独立性，审计的工作才有意义。注册会计师在进行审计项目时首先要确保在审计全过程中维持相对的审计独立性。ST 类公司急于摆脱退市风险警示的“帽子”，为获得继续上市资格，在进

行审计时会对注册会计师或事务所进行审计意见购买或与事务所产生暗地交易，以使会计师事务所出具不符合实际情况的审计报告，这种情况下审计人员就应更加坚定自己的审计独立性，不被金钱迷惑也不被势力压迫，以此保证审计质量。

堂堂事务所在 X 公司的审计失败案件中，注册会计师失去审计独立性是一项重要影响因素，在事务所今后的发展中，应加强对注册会计师审计独立性的关注，建立人员负责机制，因失去审计独立性而导致事务所受到的处罚，由会计师个人买单；除行业内惩罚外，事务所内部也建立处罚机制，对违规人员进行资金处罚。除此外，堂堂事务所的负责人合伙人应主动保持审计独立性，对下属工作人员起到带头作用，保证该事务所审计工作审计独立性。

注册会计师在审计过程中保持审计独立性是第一要素，除此外还应保持基本的职业怀疑，具有灵敏的警惕意识，对审计内容保持专业的职业关注，识别潜在的审计风险，合理评估被审计单位的经营风险和重大错报风险，在以此确保对审计质量提供有效的保证。

5.3.5 完善会计师事务所质量控制体系

在当下企业发展中，会计师事务所只有不断提升审计质量才能满足各行业公司的需要。堂堂会计师事务所应根据前一次审计失败的原因进行经验总结，结合自身的规模及业务方向建立健全的质量控制体系，建立相互制约监督的审计质量评价体系，有效落实事务所质量控制制度的实施并提高审计工作人员对质量控制的意识，保证事务所的审计质量能够被有效控制。除此之外事务所应加强对质量控制的管理，结合国家和行业对审计质量监管发布的法律要求，调整事务所内的审计质量管理手段，对审计工作中存在的违规行为进行合理规避，进而满足审计质量控制工作的运行要求。

堂堂事务所应准确掌控每个审计阶段的质量控制，首先建立质量控制体系，在今后发展中，根据工作经验及需要不断更正完善事务所审计质量控制制度。事务所内部质量控制体系的建立能够有效的对审计风险进行防范，在审计项目中建立项目质量全流程的控制机制，在每个阶段都进行适当的质量监督控制，使审计程序能够合规合理有效进行，减少审计失败案件的发生同时也保障了事务所的审计质量。尤其事务所针对 ST 类客户的审计工作，应更加严格的执行质量控制体

系，事务所的审计工作能够有效进行，同时也使审计项目的质量控制复核人发挥应有的作用对审计报告进行必要的复核；除此之外堂堂事务所也应改变当前人员分配模式，大量“招兵买马”吸引经验丰富的注册会计师，避免因人手不够而出现签字注册会计师与质量控制复核人为一人的情形，增加事务所从业人员使项目负责人、签字会计师、质量控制复核人各司其职，真正保证审计程序的有效执行，落实事务所建立的质量控制机制，保证事务所质量控制机制的实施效果，提高每个项目的审计质量。

6 结论与展望

本文通过梳理相关文献及理论基础,在当前已有的审计质量评价体系的基础上,针对堂堂事务所审计客户的特殊性构建了一套会计师事务所审计质量评价体系,基于层次分析法对指标进行权重赋予,又运用模糊综合评价法对堂堂会计师事务所审计 X 公司的具体案例进行评价,通过评价结果及对堂堂会计师事务所审计失败的原因分析,提出了增强事务所审计 ST 类公司审计质量的建议,希望能够促进堂堂会计师事务所在会计师事务所行业的良好发展。

6.1 研究结论

本文的研究对象为会计师事务所的审计质量评价体系,通过阅读相关文献并进行内容总结,利用指标权重赋予方法构建了一套针对堂堂会计师事务所的审计质量评价体系,采用合适的评价方法对该事务所的具体审计项目进行审计质量评价,本文的审计质量评价体系构建以中注协发布的评价方法为基础,参考了所选取案例事务所的从业方向。因该事务所主要审计 ST 类公司,针对这一类上市公司的特点,在审计质量评价体系中增加了“审计客户”的影响做为一级指标分析。所选案例事务所是证券法改革以来首次进入证券服务业市场的会计师事务所,因此也将“事务所的知名度与地位”这一指标增加到审计质量评价体系的影响因素中进行分析。通过本文事务所审计 ST 类公司失败案例分析、会计师事务所审计质量评价体系构建,对堂堂事务所的具体审计项目审计质量评价等一系列研究,得到以下结论:

(1) 对堂堂会计师事务所建立审计质量评价体系并进行审计项目评价是必要的,该事务所是首家出具上市公司审计报告的中小型会计师事务所,且该事务所的审计业务大多为 ST 类公司,同时是证券服务业将事务所由审批制转为备案制后首批进入市场工作的事务所,该所的审计质量及审计工作承接情况都备受关注也代表着证券法对事务所从业资格改革的影响。堂堂会计师事务所对 X 公司的审计结束不仅代表着会计师事务所行业的有所改变,同时对上市公司尤其 ST 类公司今后的审计业务选择产生影响,因此对堂堂会计师事务所的审计质量进行评价是必然的。

(2) 全文通过层次分析法、模糊综合评价法、问卷调查法及德尔菲法等多种方法的应用,构建了堂堂会计师事务所审计质量评价体系,对堂堂会计师事务所审计 X 公司的特定审计项目的审计质量进行评价。通过评价打分及调查研究发现,堂堂会计师事务所在此次审计项目中存在多种不合规行为,如审计独立性缺失、审计程序执行不当、审计人员的专业胜任能力不强,未保持应有的职业谨慎性、事务所的质量控制存在缺陷及出具的审计内容存在重大虚假及遗漏等行为,造成了审计失败案件。此次审计案件的失败主要由事务所和被审计单位两个因素造成,事务所的不合规行为及 X 公司为保全上市资格的各种违规操作,都促使了审计失败的发生。

(3) 通过对堂堂会计师事务所进行审计质量评价及结果分析认为:该所的审计业务工作需要较大改进。堂堂事务所存在众多问题如:事务所内没有完善的质量控制体制,审计人员在审计过程中并未严格保持审计独立,未认证执行审计程序,在审计中未保持职业谨慎性,同时会计师未勤勉尽责,导致堂堂会计师事务所对承接第一家审计业务的公司出具了不适当的审计报告,并在审计过程中存在一些违法违规和不正当行为,导致会计师事务所及注册会计师均受到了严重处罚。以上证明堂堂会计师事务所当前的审计工作是不合理的,事务所应在接下来的发展中,制定合理完善的工作计划,规范审计工作程序,在对以下审计项目执行中,避免再次产生违法行为导致审计失败案件的发生。

6.2 研究不足与展望

6.2.1 研究不足

本文通过问卷调查及层次分析法选定了构建评价体系的指标,在指标选取时遵循了全面性、客观性等原则,但是构建的体系仍存在一定的局限性,本文中指标的选取仅仅针对于堂堂会计师事务所的情况。且堂堂会计师事务所属于中小型事务所,本文所构建的审计质量评价体系无法直接普遍运用到各个会计师事务所的审计质量评价中。其次运用层次分析法进行权重的确定,通过分发调查问卷对各指标的重要性进行打分,但不同的人有不同的判断方式,并且问卷的数量也限制了调查范围,因此该评价体系中的权重结果并不是绝对的客观,仅仅保持了相

对客观性；对于堂堂会计师事务所具体审计项目的评价也是通过问卷打分取得，没保持绝对的客观性，并且没有全面发现该事务所在审计中存在的问题，提出的对策建议仅针对堂堂事务所对 X 公司审计这一个项目的缺陷提出，未结合其他事务所审计 ST 类公司的工作内容，因此本研究所涉及的相关问题及对策建议具有一定的局限性。

6.2.2 研究展望

随着审计行业的发展和研究的不断加深，对审计质量产生影响的因素也会不断进行改变。在今后的研究中，需要发掘更多的审计质量评价指标，对不同类型的审计项目针对其所需的审计程序，进行不同的审计质量评价体系构建，同时指标的选取及权重赋予也要更加全面客观，使构建的评价体系结果更加准确贴合实际。还应从其他角度考虑对事务所审计质量的评价，是否可以选择除评价体系之外的其他方式对审计质量进行评价，这一角度也应做为今后研究的方向之一。

参考文献

- [1]Abdulaziz Alzeban,Nedal Sawan. The relationship between adherence of internal audit with standards and audit fees[J].Journal of Financial Reporting and Accounting,2016,14(1):72-85
- [2]Almutairi,A.R.Auditing Tenure,Auditor Specialization,and Information Asymmetry[J].Managerial Auditing Journal,2009.600-623.
- [3]Amin Keval and Eshleman John Daniel and Guo Peng.Investor Sentiment,Misstatements,and Auditor Behavior[J].Contemporary Accounting Research,2020,38(1):483-517.
- [4]Christensen. How does auditors'work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market[J].China Journal of Accounting Research, 2016,9(4):305-319.
- [5]DeAngelo L E.Auditor size and audit quality[J].Journal of accounting and economics,1981,3(3):183-199
- [6]Douglas,J.Srinivasan.Evidence from Japan,Chicago Booth School of Business Research Paper Series[J].Audit Quality and Audit Reputation.2010.10-15
- [7]DeFond M,Zhang J.A review of archival auditing research[J].Journal of Accounting & Economics,2014,58(2-3):275-326
- [8]Mellare C D. IPO's:The Impact of Venture Capital Links?[M].Social Science Electronic Publishing, 2010,(3):1.
- [9]Mohamed Khaled Eldaly and Magdy Abdel-Kader. How to regain public trust in audit firms? The case of the Financial Reporting Council[J].Accounting Research Journal,2018,31(3):343-359.
- [10]Martinez I, Serve S. Reasons for Delisting and Consequences: A Literature Review and Research Agenda[J].Journal of Economic Surveys.2017,31(3):733-770.
- [11]Patrick Krauss.Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market[J].Journal of Business Economics,2015,85(1):45-84
- [12]Richal d.B.Carter.The Relation Between Audit Quality and Auditor-fees[J].The

Accounting Review.1998.34-37

[13]Sheridan Titman, Brett Trueman.Information quality and the valuation of new issues[J].Journal of Accounting Review,1993(2):346-366

[14]Zoe-Vonna Palmrose.Competitive Manuscript Co-Winner: An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality[J].The Accounting Review,1988,63(1).

[15]陈波, 唐薇. 审计质量的定量化评价指标体系研究——以 PCAOB 的 AQI 项目为例[J]. 中国注册会计师, 2017(08):70-75.

[16]陈波, 李鹏飞. 审计质量框架制定的国际实务进展及启示[J]. 中国注册会计师, 2014(08):83-88.

[17]丁红燕, 李冰玉. 业界与学界对审计质量的衡量一致吗? ——来自监管层的准实验证据[J]. 中国注册会计师, 2021(11):30-37+3.

[18]冯银波, 李刚, 叶陈刚. 审计质量度量研究文献综述[J]. 西安财经大学学报, 2021(05):39-51.

[19]方重, 康杰, 简思达. 上市公司退市制度思考[J]. 中国金融, 2016(12):46-48.

[20]高卫. 审计工作质量控制问题与提升策略[J]. 中国中小企业. 2021(09):108-110.

[21]黄胜华. 会计师事务所质量控制评价指标体系研究[J]. 会计之友, 2011(25):100-101.

[22]洪金明. 审计师特征、客户集中度与审计质量[J]. 湖南科技大学学报(社会科学版), 2021(04):101-110.

[23]靳璐瑜. 我国退市制度实施效果的分析[D]. 杭州:浙江大学, 2018.

[24]芦祎颖. 河南省 JC 会计师事务所审计质量评价体系研究[D]. 北京:中国地质大学(北京), 2016.

[25]李俊, 夏斌. 层次分析法、模糊综合评价法联用的会计师事务所综合评价[J]. 财会月刊, 2010(33):80-82.

[26]李家俊. 会计师事务所审计质量影响因素及改善建议分析[J]. 财经界, 2021(04):173-174.

[27]李留闯, 李彬. 真实活动盈余管理影响审计师的风险决策吗?[J]. 审计与经济研究, 2015(05):44-54.

- [28]刘艳. 退市压力、盈余管理与审计质量的探讨[J]. 商业会计, 2013(11):57-59.
- [29]刘乙融. 会计师事务所审计质量影响因素研究[D]. 吉林:东北电力大学, 2021.
- [30]刘硕. 我国主板市场退市制度的缺陷与对策[D]. 成都:西南财经大学, 2016.
- [31]刘笑霞, 李明辉. 会计师事务所人力资本特征与审计质量——来自中国资本市场的经验证据[J]. 审计研究, 2012(02):82-89.
- [32]骆徐姗. 瑞华所对 ST 公司财报审计项目质量管理研究[D]. 贵阳:贵州财经大学, 2021.
- [33]雷光勇, 刘丹. 独立审计质量影响因素分析[J]. 中国注册会计师, 2006(08):58-61.
- [34]彭淼淼. 兴华会计师事务所审计质量控制问题的探讨[D]. 南昌:江西财经大学, 2021.
- [35]宋瑶. 新退市制度与审计谨慎性[J]. 商业会计, 2019(09):34-37.
- [36]邵娟娟. 会计师事务所审计质量的评价指标分析[J]. 现代商贸工业, 2018(24):111-112.
- [37]孙谦, 墙伟. 我国上市公司审计质量报告[J]. 会计研究, 2011(08):76-83.
- [38]谭楚月, 段宏. 审计质量只能替代吗?——来自实证研究的结论分析[J]. 会计研究, 2014(07):89-95+97.
- [39]王少飞, 唐松, 李增泉, 姜蕾. 盈余管理、事务所客户资源控制权的归属与审计质量——来自中国证券市场的经验证据[J]. 审计研究, 2010(01):55-64.
- [40]王庆春. 探讨会计师事务所审计质量的影响因素[J]. 全国流通经济, 2020(09):187-188.
- [41]吴虹雁, 朱璇. 盈余管理方式对 ST 类上市公司“摘星摘帽”的影响——基于退市制度变更的分析视角[J]. 会计之友, 2021(12):125-132.
- [42]万盈. 会计师事务所审计质量评价体系的构建及应用研究[D]. 南昌:江西财经大学, 2018.
- [43]徐政旦. 审计理论框架结构研究[J]. 上海市经济管理干部学院学报, 2004(1):53-58.

- [44] 薛文艳. 审计质量代理变量的适当性与应用策略[J]. 中国注册会计师, 2020(06): 69-73.
- [45] 于鹏, 宋瑶, 樊益中. 退市制度与审计延迟[J]. 审计研究, 2019(06): 96-104.
- [46] 姚瑶. 内控信息有效性、盈亏状态与 ST 企业审计质量[J]. 财会通讯, 2020(19): 57-60.
- [47] 杨芳. 基于熵权模糊综合评价的固定资产投资审计质量评价[J]. 中国内部审计, 2018(09): 46-49.
- [48] 袁野. 会计师事务所审计质量评价及建议[J]. 辽宁经济, 2020(03): 72-73.
- [49] 袁晓华. 会计师事务所审计质量的影响因素[J]. 山西农经, 2021(03): 109-110.
- [50] 郑斌恒. 对会计师事务所审计质量控制的分析[J]. 财经界, 2019(25): 228.
- [51] 赵艳秉, 张龙平. 审计质量度量方法的比较与选择——基于我国 A 股市场的实证检验[J]. 经济管理, 2017(05): 146-157.
- [52] 张宏亮, 文挺. 审计质量替代指标有效性检验与筛选[J]. 审计研究, 2016(04): 67-75.
- [53] 张凤起. 审计质量、会计信息透明度与非效率投资[D]. 济南: 山东大学, 2021.
- [54] 张春花. 审计质量影响因素浅析[J]. 广西质量监督导报, 2019(10): 174.

附录一

关于会计师事务所审计质量评价指标重要性的问卷调查

尊敬的先生/女士：

您好，我是兰州财经大学一名即将毕业的研究生，因论文写作需要，将对会计师事务所审计质量评价指标的重要性进行调查，旨在调查影响审计质量评价的因素做为评价指标的重要性。我们会对您所填写的信息进行保密，并保证仅用于学术研究，请您如实作答，衷心感谢您的支持与帮助！请根据您的理论知识与职业经验评价会计师事务所审计质量评价体系的构成与重要性程度。

一、情况说明

请您选择可以作为审计质量评价指标的项目进行作答，并对一级指标的重要性进行两两比较，并按标度值进行选择，标度值共有 9 档，其中 1 表示两者同样重要，3 表示前者稍微重要，5 表示前者比较重要，7 表示前置非常重要，9 表示前者绝对重要，2、4、6、8 表示两个标度的中间值。

您的身份：

A：监管部门审计人员 B：事务所审计人员 C：高校师生 D：企业代表

二、主要内容

1. 一级指标权重

表 附录 1-1 一级指标重要性比较

审计质量指标	事务所基本情况	事务所执业人员素质	事务所具体业务执行情况	事务所客户质量	事务所知名度和地位
事务所基本情况					
事务所执业人员素质					
事务所具体业务执行情况					
事务所客户质量					
事务所知名度和地位					

注：请在表格中填入认同的标度数

2.二级指标赋权重

(1) 事务所基本情况

表 附录 1-2 事务所基本情况赋权重

事务所基本情 况	主营业 务收入	成立时间	执业资质	行业专长	从业人员 数量	组织形式
主营业务收入						
成立时间						
执业资质						
行业专长						
从业人员数量						
组织形式						

(2) 事务所执业人员素质

表 附录 1-3 事务所执业人员素质赋权重

事务所执业人员素质	从业人员学历	从业时长	注册会计师比重	后续教育与培训
从业人员学历				
从业时长				
注册会计师比重				
后续教育与培训				

(3) 事务所具体业务执行情况

表 附录 1-4 事务所具体业务执行情况赋权重

事务所具体 业务执行情 况	审计内容 计划合理 性	审计人员 配备合理 性	审计程序 执行程度	审计证据的 充分适当性	审计结论 的恰当性	审计工作符 合规则程度
审计内容计 划合理性						

审计人员配

备合理性

审计程序执

行程度

审计证据的

充分适当性

审计结论的

恰当性

审计工作符

合规则程度

(4) 审计客户质量

表 附录 1-5 审计客户质量的赋权重

审计客户质量	客户规模 实力	客户知名度和地位	客户配合度	客户稳定率	客户数量
客户规模实力					
客户知名度和地位					
客户配合度					
客户稳定率					
客户数量					

(5) 事务所知名度和地位

表 附录 1-6 事务所知名度和地位赋权重

事务所知名度和地位	行业地位	事务所知名度
行业地位		
事务所知名度		

附录二

模糊综合评价法专家打分调查问卷

尊敬的专家学者，您好！

此调查问卷是基于模糊综合评价方法，对堂堂会计师事务所对 X 公司的审计质量进行打分，本问卷将评价结果分为 5 个等级，每个等级对应的分数分别是：差-50；较差-60；一般-70，较好-80；好-90。请您根据对该项目的实际表现进行打分，谢谢您的支持和配合！

表 附录 2-1 审计质量打分

评测人			
评测对象		堂堂会计师事务所	
评测标准		差、较差、一般、较好、好	
评价指标		评分	备注
事务所具体 业务执行情 况	审计程序执行程度		
	审计证据的充分适当性		
	审计结论的恰当性		
	审计工作符合规则程度		
	审计内容计划的合理性		
	审计人员配备计划的合理性		
事务所执业 人员素质	从业时长		
	从业人员学历		
	注册会计师比重		
	后续教育与培训		
事务所基本 情况	成立时间		
	执业资质		
	主营业务收入		
	从业人员数量		
	行业专长		

	组织形式		
事务所客户 质量	客户配合度		
	客户知名度与地位		
	客户稳定率		
	客户规模实力		
	客户数量		
事务所知名 度和地位	行业地位		
	事务所知名度		

注：请在评分列打分

后记

行文至此，落笔为终。三年千日，聚散有时。

2020年初秋，怀揣着对硕士生活的向往与期待，对兰州生活的憧憬，踏入了兰州财经大学的校门。还记得初入校园的我对陌生环境的紧张与小心翼翼，转眼间三年过去，不大的校园里承载了我难忘的最后学生生涯，在这里很高兴与大家相识相知。疫情期间，同学们的陪伴、导师的关心使得无聊又乏闷的宿舍生活变得积极阳光有趣。此时脑海里闪过一幕幕在校的场景，每一帧都想细细描绘，奈何文笔有限，就将其留在回忆里在今后慢慢遗忘。

过去的三年里，非常感谢导师对我的帮助，不仅在学业上带领我们研究，在日常生活上也给予我们很多，非常感激老师无私的奉献，带给了我像家人一样的温暖；同时感谢我的同学们，在校期间一直陪伴在我身边，带给我快乐丰富了我的大学生活；最后感谢我的父母，对我精神与金钱的支持，让我可以无忧无虑的生活。相逢皆是缘，这三年时间在我的生命里刻下浓墨重彩的一笔，我将难以忘怀。