

财政部重点会计科研课题系列丛书 (2006)

课题管理单位：中国会计学会

RESEARCH ON ASSURANCE  
MECHANISM FOR AUDIT QUALITY OF  
ACCOUNTING FIRM IN CHINA

# 会计师事务所审计 质量保证机制研究

课题主持人：王华 姜虹

FE 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press

F233.2  
26

2007

■ 财政部重点会计科研课题系列丛书 (2006)

课题管理单位：中国会计学会

RESEARCH ON ASSURANCE  
MECHANISM FOR AUDIT QUALITY OF  
ACCOUNTING FIRM IN CHINA



会计师事务所审计  
质量保证机制研究

■ 课题主持人：王华 姜虹

FE 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 王 华 姜 虹 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

会计师事务所审计质量保证机制研究 / 王华, 姜虹主持.  
—大连: 东北财经大学出版社, 2007. 5  
(财政部重点会计科研课题系列丛书 · 2006)  
ISBN 978 - 7 - 81122 - 025 - 4

I. 会… II. ①王… ②姜… III. 审计 - 质量控制 -  
研究 IV. F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 045400 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 230mm 字数: 190 千字 印张: 10 1/2 插页: 1  
2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 方红星 吴 茜 周 晗 责任校对: 毛 杰  
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 025 - 4

定价: 24.00 元

课题编号：2003KJA036

# 会计师事务所审计质量保证机制研究

课题主持人：王 华 姜 虹

课题组成员：刘国常 胡玉明 石本仁

纪 武 庄学敏



# 财政部重点会计科研课题结项鉴定评审委员会

## 主 任

刘玉廷

## 副主任

李玉环 周守华

## 委 员

(以汉语拼音为序)

|     |     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|-----|
| 戴德明 | 樊行健 | 盖 地 | 黄世忠 | 李玉环 |
| 刘明辉 | 刘永泽 | 刘玉廷 | 陆建桥 | 陆正飞 |
| 骆家驹 | 秦荣生 | 曲晓辉 | 宋献中 | 汤谷良 |
| 唐国平 | 田志心 | 王 斌 | 王化成 | 王 乔 |
| 王善平 | 王世定 | 魏明海 | 伍中信 | 夏冬林 |
| 谢建宏 | 谢志华 | 杨世忠 | 杨雄胜 | 杨有红 |
| 喻 灵 | 张龙平 | 张美霞 | 张 鸣 | 张 蕊 |
| 赵德武 | 周守华 |     |     |     |

## 出版说明

为落实中国会计学会第六届理事会科研规划，繁荣中国的会计理论研究，中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题（2003）的研究。本次重点会计科研课题是针对我国会计改革与理论研究中出现的亟待解决的难点问题予以立项的，共有 16 个课题项目、75 个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近三年的认真研究，绝大部分课题组都较好地完成了课题预期的研究任务。自 2005 年 8 月开始，中国会计学会先后在广东、江西、北京、湖南等地召开七次课题结项鉴定会，与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定，同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果，有 71 个课题研究报告通过评审，其中 12 个获得“优秀奖”。

为及时推广本批课题的理论研究成果，更好地为我国会计改革与发展服务，中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告，作为“财政部重点会计科研课题系列丛书（2006）”予以出版。

会计是经济工作的重要基础。适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系的实施，将为会计理论研究提供丰富的研究课题。中国会计学会将继续团结全国广大的会计工作者，联系会计改革实际，开展会计理论研究，为更好地发挥会计的作用、促进经济社会健康协调可持续发展，作出更大贡献。

中国会计学会  
2007 年 3 月

# 目 录

|                                         |     |
|-----------------------------------------|-----|
| 第1章 绪论 .....                            | 1   |
| 1.1 问题的提出 .....                         | 1   |
| 1.2 本课题的理论框架与研究思路 .....                 | 2   |
| 1.3 本课题主要研究内容与研究报告的框架结构 .....           | 4   |
| 1.4 本课题的研究方法 .....                      | 7   |
| 第2章 我国会计师事务所审计质量控制的现状分析与制度分析 .....      | 9   |
| 2.1 不同主体对于独立审计质量控制的影响分析 .....           | 10  |
| 2.2 我国会计师事务所审计质量的现状分析 .....             | 14  |
| 2.3 审计质量现状的制度分析 .....                   | 20  |
| 第3章 政府主体定位与审计质量保证机制 .....               | 40  |
| 3.1 政府权责与会计师事务所审计质量的保证 .....            | 40  |
| 3.2 政府权责对注册会计师行业影响的现状分析 .....           | 46  |
| 3.3 健全法律制度、完善执业规范：政府监管的基本定位 .....       | 50  |
| 3.4 完善监管制度、加强监管措施：政府监管的有效切入点 .....      | 57  |
| 第4章 行业协会主体定位与审计质量保证机制 .....             | 63  |
| 4.1 行业协会在市场经济建设中的定位与作用 .....            | 63  |
| 4.2 注册会计师协会发展的历史和背景 .....               | 66  |
| 4.3 我国注册会计师协会在审计质量控制中的作用和影响 .....       | 73  |
| 4.4 我国注册会计师协会在建设中的问题 .....              | 77  |
| 4.5 相关建议 .....                          | 81  |
| 第5章 会计师事务所主体定位与审计质量保证机制 .....           | 86  |
| 5.1 会计师事务所：职业特征和职业利益 .....              | 86  |
| 5.2 会计师事务所审计质量体现的阶段分析 .....             | 93  |
| 5.3 会计师事务所内部审计质量保证体系的要求 .....           | 97  |
| 5.4 会计师事务所在审计质量监管体系中的定位 .....           | 101 |
| 第6章 IFAC 的新监管政策对建立我国独立审计质量控制机制的启示 ..... | 111 |
| 6.1 行业监管新举措：由行业自律到独立监管 .....            | 111 |
| 6.2 PCAOB 运作：由审慎有限到检查风暴 .....           | 112 |
| 6.3 IFAC 的改革和 PIOB 的成立 .....            | 114 |
| 6.4 变革为 PCAOB 和 PIOB 独立监管机构的制度分析 .....  | 117 |
| 6.5 制衡或管制：中国注册会计师行业监管路在何方 .....         | 120 |

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| 第7章 建立我国会计师事务所审计质量保证机制的政策建议 ..... | 122 |
| 7.1 提升公司对高质量审计的有效需求 .....         | 123 |
| 7.2 提升会计师事务所对高质量审计的有效供给 .....     | 125 |
| 7.3 完善注册会计师行业监管体制 .....           | 144 |
| 外文参考文献 .....                      | 148 |
| 中文参考文献 .....                      | 149 |
| 参考的网络资源 .....                     | 155 |
| 附件一：座谈会会议纪要 .....                 | 156 |
| 附件二：会计师事务所审计质量保证机制调查问卷及统计结果 ..... | 157 |

# 第 1 章

## 绪 论

本章从总体上描述本课题研究的主要问题、理论框架、研究思路、研究内容与研究方法。

### 1.1 问题的提出

国内外的经验证据表明，在当今社会，会计信息已经不是单纯枯燥的数字，其背后隐含着各种经济利益关系。会计信息已经成为整个社会财富转移或利益分配的基础。在我国，随着证券市场和现代企业制度的建立和发展，企业发行新股、增资配股、分配股利，以及兼并重组等经营活动都离不开会计信息，所以，社会公众（包括投资者）对会计信息的需求越来越强烈。政府在实施宏观经济调控与监管过程中也越来越依赖于会计信息。因此，会计信息对我国国民经济的正常运行发挥着越来越重要的作用。

然而，与会计信息的重要性日益提高形成鲜明对照的是连续不断的“会计丑闻”。由此，会计信息质量成为社会各界关注的热门话题。

从理论上说，会计信息生产过程决定了会计信息质量。这就涉及会计信息生产（提供）者的责任问题。一般认为，企业是会计信息的生产（提供）者。其实，对企业披露的会计信息进行独立鉴证的会计师事务所也是会计信息的提供者，对会计信息质量同样要承担必要的责任。我们可以设想，如果企业会计信息质量存在问题，会计师事务所能够恪守其应有的独立审计准则，那么，会计信息的质量还是可以得到保证的。与此相反，如果企业提供的会计信息存在质量问题，而会计师事务所没有恪守其应有的独立审计准则，低质量的会计信息就会产生，并且会遍布整个社会。因此，企业是保证会计信息质量的“第一道防线”，而会计师事务所是保证会计信息质量的“最后一道防线”。如果会计师事务所能够守住保证会计信息质量的“最后一道防线”，会计信息质量就可以得到保证。

从我国证券市场的发展来看，会计师事务所及其独立审计是证券市场发展的基石，也是确保我国上市公司会计信息质量的制度安排。尽管新中国注册会计师行业伴随着改革开放已走过了二十几年的历程，目前已初步建立了以市场为导向的注册会计师行业运行体制，但是，由于利益驱动和注册会计师行业本身的问题，审计质量存在较为严重的问题。

国内外会计信息造假案件不断出现,造假手段愈加隐蔽,造假程度不断升级。从琼民源、银广夏,到安然、世通等等这一系列“会计丑闻”的出现,被誉为证券市场“信息质量守护神”的会计师事务所成为社会公众关注的焦点,注册会计师行业出现诚信危机。注册会计师行业整体的社会形象和自我形象出现较大的差距。从会计师事务所的情况来看,我国目前存在多种组织形式的会计师事务所,会计师事务所规模差异较大,审计质量良莠不齐。由此,如何提高会计师事务所的审计质量,一时成为我国学术界与实务界共同关注的热点问题。

当然,审计质量问题也是一个全球关注的问题。2001年年初,23个国际会计师公司在英国伦敦召开会议,谋求为跨国审计业务制定适合于全球的审计质量准则,以便确保全球持续的、高质量的审计执业,维护跨国投资者以及其他决策者的商业利益。国际会计师联合会(IFAC)对这次会议给予了极大关注,并提供了资助。国际审计实务委员会(IAPC)在2001年10月召开的第71次全体会议上,已开始考虑制定会计报表审计的质量准则,最终目标是制定适用于国际审计准则所涵盖的所有业务的质量保证准则。中国注册会计师协会作为国际会计师联合会、国际会计准则委员会的成员也积极参与了该准则的研究和制定工作。随着国际经济一体化的发展,尤其是中国加入世界贸易组织以来,享有全球共同职业文化的注册会计师行业必然面临着如何提高审计质量这个共同关注的话题。

有鉴于此,本课题组认为,会计信息质量是证券市场,乃至整个国民经济正常运行的基础。会计师事务所是保证会计信息质量的“最后一道防线”。没有注册会计师行业的健康发展,证券市场,乃至整个国民经济都难以健康发展。注册会计师行业充分发挥作用的核心在于提高审计质量,而保证审计质量的关键在于构建一个有效的会计师事务所审计质量保证机制。这是我国市场经济健康发展过程中亟须解决的重要问题,也是本课题研究的选题动因。

## 1.2 本课题的理论框架与研究思路

今天,公司治理已经成为一个“时髦用语”。一般认为,现代企业具有经营权与所有权“两权分离”的特征。该特征促进了现代经济与社会的发展,适应了社会化大生产的客观要求,其社会效果和经济效果自然不言而喻,但是,正是由于经营权与所有权的“两权分离”,导致公司治理的组织缺陷——代理问题以及由此而产生的内部人控制现象。这可谓得上是国际难题。那么,如何解决这个问题呢?确保会计信息高质量是其中的重要途径之一。现代企业是一系列契约的联结点,而现代证券市场的发展使得这种契约关系社会化和模糊化。任何契约的背后都是利益的协调与争端。“契约的实质就是信息”,从而“会计信息成为社会财富转移或利益分配的基础”。现代企业正是通过披露或提供高质量会计信息解除企业与社会各界的“受托责任”,缓解“信息不对称”现象,“摆平”利益

相关者的各种利益关系,引导社会资源的有效配置。因此,在现代企业制度下,高质量会计信息的披露至关重要。高质量会计信息的披露离不开会计师事务所审计。本课题研究的理论框架就是构筑在完善的公司治理,政府、行业协会以及会计师事务所三者共生互动基础上的控制机制。

会计师事务所审计之所以能够在高质量会计信息披露过程中发挥如此重要的作用,关键在于其“独立性”。“独立性”是会计师事务所审计的“灵魂”。从理论上说,会计师事务所审计的“独立性”包括形式独立与实质独立两个层面的含义。形式独立强调外表上的独立,一般很容易识别,而实质独立则强调精神上、心理上的独立,它就不那么简单明了了。更重要的是,要是会计师事务所审计没有实质独立,形式独立就是“没有实质的形式”了。相反,如果会计师事务所审计能够真正做到实质独立,又何必在乎其形式独立呢?!从这个意义上说,我国曾经对会计师事务所实施“脱钩”、“改制”,只是解决了会计师事务所审计的形式独立问题,远没有解决其实质独立问题。既然独立性尤其是实质独立对会计师事务所审计如此重要,会计师事务所审计如何恪守独立呢?这就需要从理论与实践的视角分别研究会计师事务所审计质量保证机制,从而,从内在机制上保障审计质量,提高会计信息质量。

企业内部与外部利益相关者(甚至社会公众)之间存在信息不对称,人们试图从制度上安排会计师事务所审计来解决这个问题,然而,“解决问题的同时,又产生新的问题”。客观地看,引入了会计师事务所审计之后,原先企业与社会公众之间的“两点”关系,转变为“企业—会计师事务所—社会公众”之间的“三角”关系。这三个不同主体的利益既统一又对立。企业是“购买”会计师事务所审计服务的主体,会计师事务所是提供审计服务的主体,社会公众则是使用会计师事务所审计服务的主体。如果会计师事务所审计服务得不到企业的认可,就会失去顾客基础,难以生存,然而,如果会计师事务所审计质量不能得到社会公众的认可,那么,会计师事务所就没有生存的必要了。因此,本课题的研究思路是以会计师事务所审计质量为核心,立足于政府(代表证券市场和社会公众)、注册会计师协会(连接政府与会计师事务所的桥梁)和会计师事务所之间的联动关系,从社会系统论的视角,“多管齐下”,研究如何构建一种全方位、多角度、高效率的“自律与他律”相结合、内外部监管相融合、“内外兼修”的会计师事务所审计质量保证机制。

审计质量保证机制体系可用图1—1表示。

审计质量是会计师事务所生存和发展的基础。从图1—1可以看出,公共(政府和行业协会)监管与行业(会计师事务所)自律在审计质量保证机制体系中,各自定位(分工)与协调,既不“越位”,也不“缺位”,而是“到位”,通过这种“自律与他律”相结合、内部监管与外部监管相融合、“内外兼修”的审计质量保证机制,使会计师事务所以“审计质量”为核心,“以质量求生存,

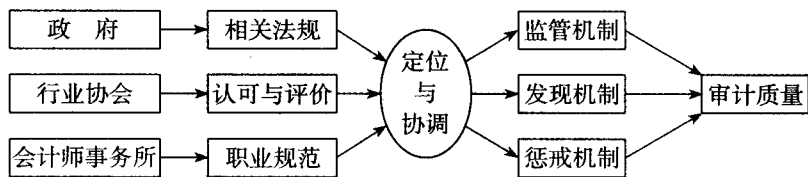


图 1—1 审计质量保证机制体系

以信誉求发展”，从而既保证了会计师事务所的可持续发展，又有利于我国证券市场和现代企业制度的健康发展。

### 1.3 本课题主要研究内容与研究报告的框架结构

基于上述研究思路，本课题的研究目标在于针对当前我国会计师事务所审计质量存在的问题，以社会系统论为研究出发点，以提高审计质量为最终目的，建立由公众监管、行业自律和内部治理相结合的审计质量保证机制，在此基础上，立足我国国情，提出在经济、法律、政治和技术可操作性等方面切实可行的政策建议。

根据上述研究目标，本课题着重研究以下几方面的问题：

#### 1.3.1 审计质量的评价标准研究：强调过程真实还是强调结果真实

建立审计质量评价标准是构建审计质量保证机制的前提。在实践中，客观上存在着会计师事务所审计过于强调过程真实，即只要审计流程按照行业标准（例如《中华人民共和国注册会计师法》（以下简称《注册会计师法》）、《中国注册会计师独立审计准则》（以下简称《独立审计准则》）等等）实施，就完全可以推定审计工作是高质量的，然而，在某些情况下，审计质量却出现了严重的偏差，导致审计总体上的失败，这就使得过程真实与结果真实出现了背离。从这个意义上说，类似以《中国注册会计师质量控制基本准则》等行业内部的职业规范为依据所建立的审计质量评判标准，虽然从审计工作角度来看，比较容易接受并可将其作为实施审计质量控制的准绳，但是，从社会公众以及政府使用审计服务的角度来看，这个准绳的逻辑、内容和适用性却难以把握。这是作为一种制度形式确立审计质量判断标准时难以逾越的障碍。本课题的研究充分借鉴了国外经验，认为从社会公众的视角建立评判审计质量的标准尤为重要。在具体研究过程中，本课题组以美国的“红旗”标志舞弊财务报告预测系统为蓝本，根据中国证券市场的制度背景做了适应性调整，试图建立适合我国证券市场的舞弊财务报告预测指标体系。本课题组认为，应该主要通过机构投资者和高素质的个人投资者的分析和判断，来评判会计师事务所对舞弊财务报告的揭示能力，同时进一步完善《中国注册会计师质量控制基本准则》，使审计的过程真实与结果真实最

终得以统一。

### 1.3.2 构建会计师事务所外部监管体系

会计师事务所审计质量外部监管的主体包括市场、政府和注册会计师协会三个方面。市场对会计师事务所审计质量的监督，主要通过投资者对会计师事务所的评价和市场声誉机制完成。借鉴国外会计师事务所行业管理经验，本课题组认为应该建立公共监管委员会，监督会计师事务所审计质量，即通过专业人士对会计师事务所的审计质量加以评价。评价的标准可采用上述舞弊财务报告预测指标体系。评价结果可以提交给注册会计师协会，作为行业协会管理的依据并向社会公众公布评价结果。这种监管方案的建立有助于将会计师事务所外部监管与注册会计师协会的行业管理有机结合起来，形成一套可操作的合理监管机制。

政府监管的着眼点在于保证审计市场有效运行。因此，政府主要从建立和完善相关的法律法规体系入手，对会计师事务所审计质量实施外部监管。目前，迫切需要解决的问题包括：第一，《注册会计师法》的修订与发布。现行《注册会计师法》是1993年10月31日由全国人大常委会审议通过的。在此后的十几年间，国内外经济发展的总体形势和特点、会计师事务所审计的执业环境、注册会计师队伍和体制等各个方面都发生了巨大变化，原有的《注册会计师法》已明显不适应注册会计师行业的发展，新《注册会计师法》的出台成为迫切需要。第二，《独立审计准则》的法律地位急需明确，否则，会计师事务所审计的法律责任等重要问题将难以界定。第三，中介组织的清理整顿。目前，行业内执业资格过多、人员庞杂，导致会计师事务所的执业环境恶化，出现了低价揽取业务、出售审计意见，以及混业经营等一系列问题。执业环境的改善有赖于政府部门对中介组织的综合管理和规划。只有在规范的监管环境下，才能真正提高审计质量。

在规范和高效的运作机制下，作为行业自律的组织，注册会计师协会应具备中介性、民间性、自主性、服务性、非营利性和行业性等特点，其职能应当是沟通信息、双向服务、参政议政和协调监管，其身份则应当是会计师事务所的代言人。行业协会组织在确立审计执业标准、树立审计人员职业道德规范等方面，具有其他两种外部监管方式所不可及的优势，在政府的行政监管和市场的公众监督之间起到桥梁和纽带的作用。但是，我国注册会计师协会本身存在的一些缺陷，使得其外部监管作用还远未充分发挥出来。我国注册会计师协会目前存在的主要问题是身份、职能及地位不清，与真正意义上的行业协会存在较大的差距。现行的注册会计师协会，对内作为财政部门的一个事业单位，行使法律规定的行政职权；对外则作为社会团体，履行法律赋予的一部分自律管理权限。这个“半官方半自律”的组织扮演了“二政府”的角色，而并不是一个真正意义上的行业自律组织，尤其是随着企业经济业务复杂程度的增加、会计师事务所数量的

增加、执业环境的变化,以及上市公司违规案件的大量出现,现行的注册会计师管理体制已难以适应行业发展的需要。尽管近期我国已经对财政部门与注册会计师协会的权限作了调整,但在实际工作中依然存在管理权限难以界定的问题。因此,本课题着重研究了如何改革现行的注册会计师管理体制使之成为真正意义上的行业协会组织,如何通过行业惩戒等自律行为提高审计质量等问题。

### 1.3.3 构建会计师事务所内部质量控制体系

会计师事务所作为市场经济运行的积极参与者,加强其自身运行机制建设对提高审计质量至关重要。特别是自1998年开始的会计师事务所合并以及1999年的“脱钩”、“改制”之后,会计师事务所未能形成一套行之有效的内部治理机制。这方面的问题包括缺乏激励约束机制,审计风险和质量控制机制薄弱,人才培训和组织分工体系不合理,缺乏严格的管理制度等。这方面的研究在我国尚属一个较新的内容,但它是整个审计质量保证机制的核心。只有会计师事务所本身关注审计质量,提高会计信息质量才具备坚实的基础。这也是本课题着力研究的重要问题。

### 1.3.4 内部质量控制体系、外部监管体系的定位及两者的和谐统一

审计质量保证机制是指在审计质量控制系统中,外部与内部监控的各种因素,在运行过程中相互关联、相互制约的作用过程,以及由此决定的审计质量控制所采取的调节方法、手段和实现途径的行为的总称。审计质量控制贯穿于审计活动的全过程。

市场对会计师事务所审计质量的监督,与政府监管、行业自律和会计师事务所的内部治理分别构成了审计质量保证机制的子系统。这些子系统之间由于目的和利益不同又存在共谋与博弈,它们相互作用、相互联系又衍生出审计质量保证机制的新内容,如审计质量的监控机制、审计质量的揭发机制、审计质量的惩戒机制和会计师事务所的优胜劣汰机制等等。如何揭示它们相互作用的本质,并在此基础上围绕提高审计质量确定各个子系统的功能定位和相互协调又成为本课题需要研究的重要内容。

根据本课题研究的主要内容,本课题研究报告的框架结构包括7章。

第1章从总体上描述本课题研究的主要问题、理论框架、研究思路、研究内容与研究方法。

第2章基于问卷调查和典型案例,以审计质量为核心,在描述会计师事务所审计质量控制现状的基础上,从制度层面系统地分析我国会计师事务所的审计质量问题及背后的原因。

第3章以政府的权责定位为基础,立足于政府监管的有效切入,比较系统地研究会计师事务所审计质量保证机制的外部监管体系。

第4章立足于行业协会的角色定位,分析行业协会存在的问题,从行业协会与审计质量保证机制的关系出发,围绕审计质量这个中心议题,提出加强行业协会建设的意见。

第5章立足于会计师事务所,从职业特征与职业利益的视角,围绕审计质量(在一定程度上体现了社会各阶层的利益)与职业利益的对立统一关系,从审计全过程研究会计师事务所内部审计质量保证机制。

第6章立足我国注册会计师行业发展状况,借鉴国际经验,在描述公众公司会计监管委员会(PCAOB)和公众利益监管委员会(PIOB)的成立背景及运行机制的基础上,从制度层面分析注册会计师行业国际监管变革的原因,指出我国注册会计师行业监管制度的合理选择问题。

第7章在前面各章的基础上,围绕建立审计质量保证机制的悖论原则,从提升我国审计质量的有效供给与有效需求的角度,对完善我国注册会计师行业监管体制提出相应的政策建议。

#### 1.4 本课题的研究方法

本课题的研究注重规范性研究与实证性研究相结合。从总体上看,本课题的整个研究过程建立在调查研究的基础上,在会计师事务所访谈、问卷调查和案例搜集等各个研究阶段都精心设计了研究方法和程序。本课题的具体研究步骤如下:

第一,相关文献检索。通过文献检索,搜集审计质量的相关文献,梳理中外审计质量的控制措施,尤其是“安然事件”之后美国公布的监管法案等最新研究成果,从总体上把握本课题研究的基本立足点。

第二,深入到会计师事务所访谈。在相关文献检索的基础上,课题组深入到广东、北京、上海、河南等省、市和香港特别行政区的会计师事务所,与有关人员进行访谈,获得第一手资料。

第三,发放问卷,搜集案例,实施进一步的重点调查。为了弥补实地访谈的不足,课题组针对本课题的主要研究内容,对深圳、四川等地区的典型案例进行重点资料搜集和案例分析。

第四,召开小型座谈会。在完成上述工作的基础上,本课题组邀请广州市政府监管机构、注册会计师协会、会计师事务所等单位相关人员参加座谈会,积极听取相关人员对本课题研究的意见和建议。

第五,撰写研究报告。在文献检索、实地访谈、问卷调查、案例分析和听取相关人员意见的基础上,课题组成员分工合作撰写本课题的研究报告。

第六,研究结论的实地测试。在完成本课题研究报告初稿的基础上,本课题组抽取不同地区的会计师事务所测试初步的研究结论,并根据测试结果进一步修

改本课题的研究报告。

第七，本课题组在充分讨论的基础上，提出提高我国会计师事务所审计质量的政策建议，最终完成本课题的研究报告。

总的来说，本课题的研究过程遵循了“理论—实践—理论”的范式。

## 第2章

# 我国会计师事务所审计质量控制的现状分析与制度分析

独立审计质量指的是注册会计师审计“产品”能够满足“顾客”需要而应具备的特性。注册会计师审计“产品”作为注册会计师审计过程的产出，其载体是审计报告；“顾客”是指深受审计报告影响的人（包括投资者在内的各利益相关方）；对独立审计的需要则在于其能增强财务报表的可信性，使作为“顾客”的各利益相关方能够根据经过鉴证的财务报表作出正确决策。因此，从“顾客”的眼光看，审计报告满足“顾客”要求并使“顾客”满意的能力越高<sup>①</sup>，独立审计质量越好，较少的缺陷就是较好的质量。

虽然“高”与“低”在程度上有区别，但为了便于说明问题，在此借用郝振萍等（2001）的简单二分法，将管理者编报的财务报表分为真实的财务报表和虚假的财务报表两类，将注册会计师出具的审计报告分为提供真实审计意见的审计报告和提供虚假审计意见的审计报告两类，由此可形成四种审计结果状态和两种相应的审计质量状态（如图2—1所示）。

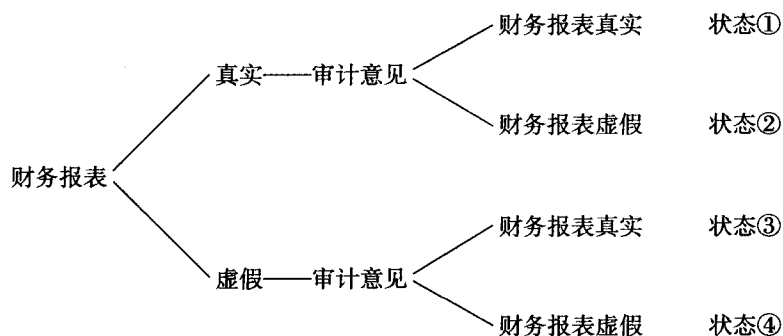


图2—1 四种审计结果状态

根据该图，高质量审计指的是状态①和④，这是一种完美和理想的审计结果及质量状态。社会或市场对审计的期望正是如此。这意味着注册会计师审计报告

<sup>①</sup> 这里所谓的“满足顾客要求”指的是顾客正当、合理的要求。因为顾客的要求有时可能不尽合理甚至可能是违法的。如果注册会计师为追求自身暂时的经济利益来满足顾客的不合理甚至是违法的要求，必然会造成虚假审计报告的盛行，最终影响审计质量。