

KUAIJI XINSHIYE CONGSHU
会计新视野丛书
ACCOUNTING NEW VIEW SERIES

冯均科 著

注册会计师 审计质量控制 理论研究

ZHUCE KUAIJISHI
SHENJI ZHILIANG KONGZHI
LILUN YANJIU



中国财政经济出版社

会计新视野丛书

注册会计师审计质量 控制理论研究

冯均科 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师审计质量控制理论研究 / 冯均科著. — 北京: 中国财政经济出版社, 2002.9

(会计新视野丛书)

ISBN 7-5005-6035-4

I. 注… II. 冯… III. 会计师-财务审计-研究
IV. F239.41

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 063591 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

天津新华印刷一厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 6.875 印张 161 000 字

2002 年 9 月第 1 版 2002 年 9 月天津第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-6035-4/F·5284

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

总——序 |

当今社会，已经进入了以信息技术革命为代表的信息社会。信息技术革命正在改变着人们的生存环境，改变着人们的生产、生活方式，进而改变着人们的思维习惯。总之，这股巨大的革命浪潮，迫使人们不得不渐渐远离自己熟悉的种种，去迎接新时代带来的诸多变化。这种状况，大到国家的治理之术，小至料理个人的日常生活，均是如此，概莫能外。

会计作为一种既处理信息又利用信息的管理活动，也面临着信息技术革命的巨大冲击。首先，信息技术革命改变了传统会计处理和利用信息的技术手段，电子计算机和网络技术的普遍应用，不仅大大提高了处理和利用信息的速度、深度、广度和准确度，真正实现

了会计的实时控制、动态控制和过程控制，而且会计职能的实施已经摆脱了时、空条件的限制，可以完全做到长距离、无时限的有效管理，即所谓“集中于咫尺之内，监控于千里之外”。其次，信息技术革命为会计的发展提供了广阔的前景，会计正在由传统的核算型向管理型转变，会计的重要作用越来越为更多的人所认识，大批从事于手工作业的会计人员或者下岗、或者转向更深层次的会计管理工作。现在，会计已和世人的经济生活完全融合在一起，达到须臾不可分离的地步。在现实生活中，如果离开会计，人类社会就难以运转，更不用谈持续发展了。再次，传统的会计工作由于囿于大量的手工操作，会计人员面临许多想做而又无法做的事，会计工作中存在着需要解决而又难以解决的问题。比如会计信息的不准确、不及时和不相关问题，就是会计工作中长期存在而又难以克服的痼疾。信息技术革命为解决此类问题打开了方便之门，人们通过计算机和网络技术，充分利用“三量会计”（实物量、劳动量和价值量会计）对客观对象进行实时的、刚性的和广泛联系的核算与管理，从而达到提高客观行为的效率和效益的目的。最后，信息技术革命为会计理论的发展与创新创造了非常有利的条件，因为在信息技术革命的有力冲击下，以手工操作为主导、以处理和提供信息为己任、以保护资产安全为目标的传统会计理论有的已经失效、有的需要修正，而更多的是需要发展和创新。这里很难具体列示其内容，但在当今条件下，研究会计理论应当遵循的基本原则则是需要明确的。我认为，这些原则有：（1）要充

总 序

分体现信息技术革命对会计工作带来的深刻变化，研究新情况、探讨新问题；（2）要充分适应当代学科重新分化组合的现实情况，选择各门学科相互联结的接口处进行研究，走边缘学科和交叉学科之路；（3）要突破“就会计论会计”的传统研究视野，采取广为联系、多学科协同作战的方式，将会计学（含财务管理科学、审计学）与经济学、管理学、金融学、法学结合起来，从更广阔的视野和更高的层次上探讨会计问题；（4）要充分评估会计的未来发展，努力做到会计理论研究要理论与实际结合、长远与目前结合、经济与技术结合，在研究方法上要使规范研究与实证研究结合。

当前的中国正处于一个特殊的历史时期，这个时期既是一个转型时期，又是一个工业化和信息化并进的时期，同时还是由国家化经济迈向国际化经济的时期。因此，我们面临着许多特殊问题需要解决，当前的会计理论研究也需要十分重视这一历史背景，重视特殊历史时期给会计工作带来的特殊问题研究。

近年来，我国许多中青年会计、财务学者在会计理论的研究上，倾注了大量精力，他们在吸收国外先进理论成果的基础上，结合我国的国情，就如何构建一个既符合我国国情、又能与国际接轨的会计理论体系，会计和财务工作如何适应新的经济环境的挑战等问题进行了大量的研究，并取得了一定的成果。本着宣传我国学者在会计理论研究所取得的成果，促进学术交流，扶持中青年学者的目的，中国财政经济出版社策划出版了这套“会计新视野

丛书”。丛书收集了国内众多中青年会计、财务学者近年来最新的研究成果以及一些优秀的会计、财务学博士论文。丛书选题严格，理论导向明确，范围广泛，涉及到会计、财务、审计以及证券市场相关问题等各个方面，论证严密，立意新颖，为广大读者了解会计、财务领域最新的研究成果，前瞻会计未来的发展方向创造了很好的条件，对推动我国会计理论研究与实务发展必将起到积极的作用。

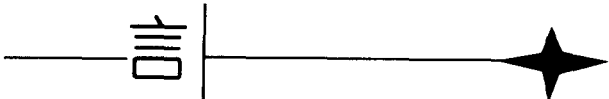
该丛书体现了以下几个特点：（1）在研究方法上，宏观与微观结合、理论分析与实证结合、国内外研究结合、定性与定量结合、典型案例与综合比较结合。（2）在研究对象上，有的以资本市场或证券市场为研究对象；有的以国有公司为研究对象；有的以大企业为研究对象，也有的以中小企业为研究对象。（3）在研究范围上，将不同学科融合，进行交叉研究。（4）既有继承性，又有发展、创新性，实现了理论、实践、创新三结合。（5）针对理论难点、实践难点或者关键问题研究。

斯是为序。



2002.4

前 言



“银广夏事件”与“安然事件”均发生在 2001 年中，这绝非偶然。中国与美国的注册会计师审计，各自都有自身的问题和相应原因；但是，无论怎样，经过会计职业界冷静反思后，恐怕没有什么时候比现在更重视审计质量问题。或许可以认为：审计质量是注册会计师审计执业中的一个永恒的话题。

1991 年时，我开始关注审计质量问题，曾写过一篇《关于审计工作质量控制的探讨》的论文，发表在《财苑》1991 年第 3 期（此文被中国人民大学报刊复印资料《财务与会计》转载），后来，又写过一篇《风险性与注册会计师执业质量》的短文，但总体上讲，还没有充分注意到审计质量问题的重要性。到 1998 年时，“琼民源事件”的出现，

促成了我对证券市场审计质量研究的决心，当时，我申请的《中国证券业注册会计师审计质量研究》课题，获得了中国人民银行人事教育司的批准；经过一年的研究，发表了数篇论文，写了一份研究报告，但内容不够系统，并且有粗浅之感。2001年3月，我又申报《注册会计师审计质量控制研究》课题，得到了陕西省财政厅的批准立项和陕西省注册会计师协会的经费支持，这时，给我进一步完善对注册会计师审计质量控制的研究带来了契机，使我萌发了写一部研究审计质量问题著作的想法。当然，正是在有关各方面的通力支持下，才使这种想法变为现实。

本书基于解决中国注册会计师审计质量问题的考虑，建立了这样的一种逻辑思路：首先通过重新界定审计质量内涵，在确定审计质量控制范围的基础上，分析了审计质量的市场效应，设立了审计质量目标与控制审计质量的标准，并对我国审计质量控制研究的现状作了概括考察，指出了进一步研究的方向；其次，对行业自律体制下审计质量控制的宏观模式进行了讨论，以给我国注册会计师行业的监管提供经验；第三，对政府监管体制下审计质量控制的宏观模式作出了探讨，以便为我国现行相关制度改革提供借鉴；第四，研究并设计出了用于三种不同机构的审计质量评价指标，以便考核审计质量的形成过程；第五，分析了可以采用的各种主要的审计质量控制形式，为恰当选定控制形式提供了理论依据；最后，研究了审计质量控制的内容，可以为会计师事务所正确制定审计质量控制政策

前 言

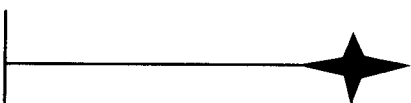
与程序提供重要参考。

不可否认，审计质量的复杂性导致了研究审计质量的复杂性。由于本人学识有限，难以使此项研究更加深入，肯定还有许多遗留问题需要进一步解决，我相信，审计界的同仁将会给出一个满意的答案。

冯均科

2002 年 9 月

目 录



引 言	(1)
第一章 导 论	(9)
第一节 审计质量概念的重新界定	(9)
第二节 审计质量对审计服务市场影响的分析	(18)
第三节 公众利益导向下审计质量目标的设定	(28)
第四节 审计质量标准整体构架	(36)
第五节 审计质量控制研究状况的述评	(45)
第二章 行业自律体制下审计质量控制模式的研究	(53)
第一节 行业自律体制产生的社会背景	(53)
第二节 行业自律体制下审计质量控制的组织构架	(65)

第三节	行业自律体制下审计质量控制的难题与对策·····	(71)
第四节	借鉴美国审计质量控制经验的思考·····	(78)
第三章	政府监管体制下审计质量控制模式的研究·····	(85)
第一节	我国政府监管体制形成基础的分析·····	(85)
第二节	我国政府监管体制下审计质量控制制度的基本构架·····	(95)
第三节	建立责任强制下审计质量保证体系的设想·····	(109)
第四节	政府监管体制下理想化审计质量控制模式的设计·····	(116)
第四章	建立审计质量评价指标的设想·····	(125)
第一节	审计质量评价主体的确定·····	(125)
第二节	审计质量评价指标的设计方案·····	(131)
第三节	政府监管部门应建立的审计质量评价指标·····	(134)
第四节	注册会计师协会应建立的审计质量评价指标·····	(141)
第五节	会计师事务所应建立的审计质量评价指标·····	(145)
第五章	多样化审计质量控制形式的分析·····	(151)
第一节	法规控制：创造预定秩序的权威工具·····	(151)
第二节	行政控制：干预执业主体的有力手段·····	(156)
第三节	技术控制：规范执业过程的重要基础·····	(162)
第四节	其它控制：约束审计过程的必要措施·····	(166)
第六章	关于审计质量控制内容设置的研究·····	(170)
第一节	执业主体控制·····	(170)
第二节	执业程序控制·····	(180)
第三节	审计报告控制·····	(186)
第四节	工作底稿控制·····	(194)

目 录

结 论·····	(200)
主要参考书目·····	(203)
后 记·····	(206)

引 言

注册会计师审计时时刻刻都面临着危机。在现代法制社会中，诉讼浪潮汹涌澎湃，在不经意间，注册会计师可能承担了法律责任。据统计，到1999年时，在我国境内“诉讼事务所和注册会计师要求赔偿的案件有近1000多起（其中个案的最大标的为1200多万元）。”因此，中国注册会计师协会断定：“中国注册会计师正面临着一个‘诉讼爆炸’的时代”^①。然而，诉讼的压力仍没有发生震撼执业者灵魂的效果，审计丑闻仍然频繁出现，注册会计师行业一次又一次出现信用危机，这使职业界不得不反思一个问题：怎样才能减少诉讼的纠缠？如果从审计执业的内部因素看，解决这一问题的最好办法无疑应当是提高审计工作质量。

中国注册会计师的审计恶梦不断，“东方锅炉事件”、“琼民源事件”的阴影还未散尽，“银广夏事件”、“湖北立华现象”接连出现。而“银

^① 中国注册会计师协会：《防范职业风险的有力保障》，载《中国财经报》，1999—7—17。

广夏事件”则是一个典型代表。2001年8月出版的《财经》杂志所发表的《银广夏陷阱》、《银广夏的诺言与真相》、《银广夏“前传”》、《反思银广夏“造假工程”》等系列文章^①，揭开了广夏（银川）实业股份有限公司（简称银广夏）造假的黑幕。然而，令人遗憾的是，本应由注册会计师揭发的“造假”是由记者们揭发，为银广夏2000年年报出具“无保留意见”的深圳中天勤会计师事务所充当了一个不光彩的角色。大量资料显示，证券业界、新闻媒体、产业同行以及技术专家们对银广夏的造假早已觉察，而执行审计业务的中天勤会计师事务所却未对造假事项做任何有价值的信息披露，其失职行为昭然若揭。财政部、证监会联合调查组查明，广夏（银川）实业股份有限公司通过伪造购销合同、伪造出口报关单、虚开增值税专用发票、伪造免税文件和伪造金融票据等手段，虚构主营业务收入、虚构巨额利润，其中，虚构虚增利润数达7.62亿元（其中2000年度达5.67亿元）。同时还查明，深圳中天勤会计师事务所及其签字注册会计师违反有关法律法规以及职业道德，为银广夏出具了严重失实的无保留意见的审计报告，对广大投资者的利益造成了严重损害。基于上述情况，财政部依据《注册会计师法》的规定，吊销签字注册会计师刘加荣、徐林文的注册会计师资格，吊销中天勤会计师事务所的执业资格，并会同证监会吊销其证券、期货相关业务许可证，同时，还追究中天勤会计师事务所负责人的责任。尽管我国证券市场造假成风，审计失误与舞弊不断，但中天勤在银广夏所制造的业绩神话中违规行为登峰造极，受到了社会各界的普遍关注，使注册会计师的“诚信”形象严重受损。这也是它之所以作为一个典型案例的重要原因。中天勤会计师事务所在

^① 可参阅《财经》杂志2001年8月号中凌华薇、王烁的《银广夏陷阱》、康伟平的《银广夏“前传”》、舒兰的《反思银广夏“造假工程”》等文章。

引 言

它取得骄人业绩的情况下倒下了，这一事件意味深长；据中国证券监督管理委员会首席会计师办公室统计，在2000年“发行审计”的139家公司中，中天勤承担了11家公司的审计，在发行审计市场上位居第一；在2000年“年报审计市场”上，审计客户数为62户，市场份额达到5.70%，远远超出位居第二的大华会计师事务所的46个客户和4.23%的市场份额^①；中天勤组织规模的扩张与市场份额的迅速上扬^②，对一个新合并的事务所来说，面临着管理与业务的磨合等现实问题，对注册会计师执业的失控是一种可以预见的疏忽。但无论如何，代表中国最高执业水平的拥有从事证券业务审计资格和拥有最大市场份额的会计师事务所“退出”审计市场了，给职业界带来了难以消逝的深思。

不仅仅在中国，而且在全世界，注册会计师审计的危机不断发生。“五大”国际会计公司所提供的审计专业服务，被会计职业界以及社会公众广泛认可，在美国大约95%的上市公司是“五大”的审计客户，甚至世界100强的巨型跨国公司基本上都是聘请“五大”实施审计^③。然而，最近几年，“五大”的麻烦不断^④。安永会

① 中国证监会首席会计师办公室：《谁审计中国证券市场》（2000），1—4页，北京，中国财政经济出版社，2001。

② 由于中天勤会计师事务所系深圳中天、天勤两所合并设立，依据中国证监会首席会计师办公室所编写的《谁审计中国证券市场》（1997—1999）一书提供的资料，我们统计出中天与天勤两所（在1997年改制前分别是深圳中华与蛇口中华会计师事务所）1999年的审计客户数为42户（即28和14户），市场份额为5.63%；1998年的审计客户数为42户（即26和16户），市场份额为4.94%；1999年的审计客户数为50户（即33和17户），市场份额为5.27%，相对于过去单个事务所在合并前的市场份额而言，新设事务所的市场份额迅速上升。

③ 可参阅《中国注册会计师》2001年第2期许岩编译的“2000年全球百强公司及其审计师”。

④ 可参阅《审计文摘》2002年第4期上的文章：“五大”会计师事务所卷入民事诉讼及被罚案件管窥。原文发表在《中国经济时报》2002—2—1②。

计公司在处理已经破产的零售商 Merry · GO · Round 企业时,因未披露可能已经造成冲突的两个商业关系,被迫支付了 1.85 亿美元了结了一场官司;安达信会计公司在审计已经破产的 Delorean 汽车公司账目时存在“工作疏忽”,该公司不得不按法庭外协议的要求支付给该汽车公司的破产受托人 2720 万美元的赔偿;2001 年 8 月,安永会计公司依照法院裁定,向 Cendant 公司的股东支付了 3.35 亿美元的赔款,尽管安永会计公司并不承认自己存在过错,但 Cendant 公司指控安永会计公司参与了 Cendant 公司的遗赠公司——CUC 国际公司的财务舞弊,并给投资者带来了数十亿美元的损失;另据报道,美国证券交易委员会在 1999 年底发表的一份调查报告披露,全球第一大会计公司普华永道的多数合伙人严重违反了会计公司人员不得向由他们进行审计的公司投资的规定,为此,公司的 5 位高级合伙人和一些职员被解雇;据调查,该公司担任高级领导职务的 43 位合伙人中有 31 位至少有过一次违规行为,11 位负责实施投资法规的合伙人中有 6 人有违规行为。该公司的合伙人和雇员犯下的违规行为累计已达 8064 次。……^①

最让人震惊的是,2001 年美国第 7 大公司、能源巨擘安然(Enron)公司破产案所引发的审计丑闻^②。令注册会计师的公信度一夜扫地:安然公司长期借助复杂的财务合伙形式,掩盖巨额债务并虚报盈余(安然公司在向美国证券交易委员会提交的文件中承认 1997 年以来通过非法手段虚报利润 5.86 亿美元),由于经营失败,这个曾被《财富》杂志评为全球 500 强企业前 10 名、拥有资产 498 亿美元的公司在 2001 年 12 月 2 日向纽约破产法院申请破产保

^① 参阅《审计文摘》2001 年第 2 期中的“全球最大会计公司违规曝光”一文,原文发表在《特区时报》2000 年 1 月 19 日第 5 版上。

^② 关于安然公司破产案中安达信审计丑闻的资料,主要来源于新华社所编发的系列性新闻报道。