

冯树恒 马光耀 著



审计质量控制概论

中国审计出版社

审计质量控制概论

冯树恒 马光耀 著



中国审计出版社



C

374522

图书在版编目(CIP)数据

审计质量控制概论/冯树恒,马光耀著—北京:中国
审计出版社,1996.1

ISBN 7-80064-411-1

I.审… II.①冯… ②马… III.审计-质量控制-技术
IV.F239.1

中国版本图书馆CIP数据核字(95)第19208号

审计质量控制概论

冯树恒 马光耀 著

中国审计出版社出版发行
(北京市海淀区白石桥路甲4号)
山东枣庄新华印刷厂印刷

850×1168毫米 32开 14.25印张 356千字

1996年1月第1版 1996年1月第1次印刷

印数: 1—6800册 定价: 18.00元

ISBN 7-80064-411-1/F·276

序

审计质量是审计工作得以存在和发展的重要条件,也是发挥审计职能作用的基本前提。如果所完成的审计工作的质量达不到审计质量标准要求,审计的作用则难以充分发挥。随着我国社会主义市场经济体制的确立和发展,随着我国法律环境的改善,审计工作在经济生活中的地位越来越重要,审计质量问题也愈益突出。人们认识到,要全面发挥审计的职能作用,使审计工作更好地为经济建设服务,则必须加强审计质量控制,努力提高审计质量。因此,研究和探讨审计质量控制问题也就成为审计人员亟需解决的重要课题。基于这一需要,冯树恒、马光耀同志通过对我国审计环境的分析,借鉴国外已有的研究成果,结合现代科学理论,通过深入的分析和论证,对审计质量及控制问题进行了系统的探讨和研究,撰写了《审计质量控制概论》一书。

《审计质量控制概论》将控制论、信息论等现代科学理论与审计理论和实践相结合,系统地研究了审计质量运行的基本形式和规律。注意了审计证据、审计依据、审计假设、审计风险和审计责任等基本理论在审计质量控制中的作用及应用,建立了较为合理的审计质量控制模式,探讨和提出了较为科学的控制机制和方法体系既有基本理论方面的研究,也有应用理论、审计实务方面的探讨。使审计人员对审计质量不仅能够进行定性分析,也能进行量化控制。同时,本书提出了一些新的概念,如审计管理质量、审计作业质量、审计质量控制、审计质量控制机制等。这些观点的提出,对于促进审计质量控制理论研究和指导审计实践的深入都将起到一定的积极作用。通篇看来,本书观点明确、体系

完整，论证有力，具有较强的逻辑性，形成了较为系统的审计质量控制思想和理论体系。

近几年来，国内关于审计质量控制方面的文章已有不少，但是专门论述的著作还很少。就已经翻译的审计书籍来看，也较少见到这方面的专著。因此，本书的出版，为填补这方面研究的空白作出了有益的探索，当然书中所提出的审计质量控制理论以及控制模式和方法还有待于在审计实践中进一步验证和充实。希望本书的出版，对于推动我国审计质量控制的研究和审计质量的提高能够发挥一定的作用。

张建民

一九九五年十一月六日

导 言

一、研究的缘起与目的

审计质量的优劣决定着审计作用发挥的程度。审计工作符合既定的审计质量要求,才能发挥应有的作用。从世界范围来看,各国审计界都对审计质量问题给予了极大关注,在审计法规及审计准则中都明确地提出了审计质量要求。早在本世纪初,美国审计学者蒙哥马利便在其出版的专著《蒙哥马利审计学》中提出了审计质量控制概念,并对审计战略、审计风险、审计人员的职业道德等有关审计质量控制的诸概念进行了细致的总结和研究。其后,各国审计学者也各在其专著或论文中对审计质量及控制问题进行了不同程度的探讨和研究,如澳大利亚审计署撰写的《最高审计机关的质量保证和绩效改善机制》的论文,提出了审计管理质量和审计作业质量概念,并分别提出了初步的控制程序。最高审计机关第十二届国际会议针对审计机关的审计质量问题发布了《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》,将审计质量控制问题提到了审计工作的议事日程,要求各国政府审计机构应重视审计质量问题并采取相应的措施加强质量控制。毫无疑问,上述研究对于强化审计质量意识,促进审计质量控制的发展发挥了积极作用。但是,我们还应该认识到,就现有的研究资料来看,这些审计质量控制观念及思想仍然只是散见于各种审计法规、书刊及文献中,还未形成一个完整的体系,还未形成一个比较具体的可供参考的操作模式和程序。要把这些观念和思想付诸行动,还必须根据各自不同的审计环境及作业特点进行

深入、细致和具体的研究。只有这样,才能有效地指导我们的理论与实践,才有希望收到预期的效果。

随着我国社会主义市场经济体制的确立和发展,审计所发挥的作用越来越重要,对于审计质量的要求也越来越高,这无疑对我们研究审计质量提出了客观要求。在我国自1983年建立审计制度以来,由于广大审计人员的辛勤努力和积极探索,我国的审计工作已经初具规模。特别是《审计法》的颁布与施行标志着我国的审计工作已经进入了一个新的发展阶段。从社会环境来看,各项法规已陆续颁布,法律环境正日趋改善,人们的法制观念在不断增强。这一切为我们开展审计质量控制研究,努力提高审计质量提供了客观条件。因此,加强审计质量控制研究,强化审计质量控制,提高审计质量已成为广大审计人员亟需解决的重要课题,为此,我们不揣简陋,撰写了《审计质量控制概论》,旨在为加强和完善我国的审计质量控制机制,促进我国审计质量的提高,奉献一点菲薄之力。

本书作为山东省审计厅下达的重点科研课题,曾于1990年度被评为山东省审计科研优秀成果一等奖,同年又被评为山东省社会科学成果三等奖。1994年,我们又在原有研究的基础上,对该项课题进行了更为全面、系统的深化研究,形成了约四十万字的研究成果,再次被评为山东省审计科研优秀成果一等奖。

二、研究的思路与方法

我们撰写《审计质量控制概论》,旨在从理论和实践两个方面对我国的审计质量及其控制问题进行系统的研究和探讨。

本书试图通过对我国基本国情及审计环境状况的分析和对我国审计质量的表现形态及运行规律的观察和把握,从而建立合理的控制模式和机制,寻求科学的控制方式和方法,以实现对审计质量的有效控制。

在研究目的上,我们认为任何一项研究都不可能达到完善的

程度,但是它必须尽其最大努力向着这个目标靠近,使所建立的理论体系尽量合理和科学。同时要实现所确立的研究目标,还必须首先明了所研究的课题在其所处领域中所处的位置和状态及已有的研究所达到的程度,只有这样,才能正确地对所研究的问题进行定位分析,才能寻求和确立正确的研究方式。

审计质量控制研究是一项新课题,它没有现成的模式可供遵循。对其进行系统的研究,它既包括基本理论方面的探讨,又包括具体应用方面的研究;既要着力构造新的理论框架,又要注意吸收已有的研究成果;既要立足于我国的现实,又要注意借鉴和吸收西方国家的合理成份;既要审计质量控制的主体进行研究,又要对审计质量控制的客体进行研究。正是以此为指导思想,在本书撰写过程中,我们主要突出了如下几个方面:

1、立足现实,合理吸收,大胆创新。研究过程中,注意从我国的经济环境、法律环境以及我国的审计体制、工作特点等客观现实出发,并用发展的观点进行分析和观察。客观上讲,我国的审计工作虽已初具规模,但是要进行科学全面的质量控制,无论内部条件还是外部条件现在尚不具备,如尚未建立完备的审计准则、质量标准,审计人员的业务素质、责任意识的不适应等。因此,科学地进行研究必须超越这一现实。同时在吸收、运用我国现有研究成果的基础上,注意吸收西方国家的先进经验和控制方法,如审计假设理论和审计风险控制理论等。当然这种借鉴和吸收不是被动的、消极的,而是主动的和积极的,它必须与我国的审计工作特点与质量控制要求相结合。正是在这些基础之上,大胆假设,细心论证,提出了适合我国国情的控制模式和方法体系。

2、建立了审计质量控制的基础理论。进行有效的审计质量控制,必须首先建立科学的基础理论。当然,这些基础理论既是审计学的基础理论,也是审计质量控制不可或缺的重要基础。它们既是进行审计质量控制的依据和条件,也是进行审计质量控制

的重要内容,如审计证据理论、审计依据理论、审计假设理论、审计风险理论和审计责任理论等。这些基础理论在已出版的审计书籍中尚未形成完备的体系,有些还没有给予足够的重视如审计假设、审计风险、审计责任等。而这些恰是研究审计质量控制不可或缺的,审计证据是支持审计结论和进行审计处理的证明材料,审计依据是开展审计工作和搜集审计证据的根据,审计假设是开展审计工作和进行审计质量控制的前提,审计风险和审计责任是审计质量控制的核心内容。

3、拟构了审计质量控制的标准体系。没有标准,就不能进行控制。因此,寻求和建立科学的标准体系是进行审计质量控制的前提。对审计质量进行控制必须首先建立审计准则,它是约束和评判审计行为的规范;其次,应建立审计质量标准,它是评价审计质量优劣和进行控制的准绳;最后,还应建立科学实用的审计质量指标体系,它是审计质量标准的具体化,能够比较具体地反映审计工作的质量状态,只有建立了审计质量指标之后,才能在对审计质量进行定性分析的基础上,对其进行量化控制。

4、注意将现代科学理论与审计实践相结合,构建了审计质量控制模式和方法体系。本书灵活地运用信息论、系统论、控制论原理建立了审计质量控制模式,为审计质量控制提供了理论框架。将各种现代科学管理、分析和控制方法运用到审计质量控制中,形成了较为完整的审计质量控制方法体系。如系统图法、座标图法,主次因素排列图法、ABC分析控制法的运用等。同时,根据需要提出了许多新的先进可行的控制方法,如评价方法等。

5、明确了审计质量控制概念,指出了审计质量控制主客体的一致性。审计质量归根结蒂是审计人员行为的质量。从不同的角度观察,审计质量控制的主体,同时又是审计质量控制的客体,这种主客体一致性,是审计质量控制的重要特征。正确认识这一特征,是进行科学控制不可忽视的重要方面。

6、将审计质量划分为管理质量和作业质量，并对其控制问题进行了专门具体的研究和阐述。

三、全书的结构和体系

全书共分六章

第一章 绪论。重点分析了我国的审计环境、审计质量现状及其控制的迫切性和必要性。探讨和研究了审计质量控制的概念、特点、基本要素及其特性、功能以及审计质量控制所必须的机制等内容。

第二章 审计质量控制基础。重点对审计质量控制的基础理论进行了阐述，建立了审计质量控制的基础理论。其内容主要包括审计证据、审计依据、审计假设、审计风险和审计责任在审计质量控制中的地位、作用及其基本内容，并研究和探讨了审计风险及审计质量的责任控制模式。

第三章 审计质量控制的标准体系。重点研究了审计准则、审计质量标准和审计质量指标三项内容。阐述了审计准则、审计质量标准和审计质量指标在审计质量控制中的重要作用。

第四章 审计质量控制的模式和方法。审计质量控制的模式是审计质量控制的基本构思和基本框架，它决定着审计质量控制系统的运行轨迹和状态，关系着审计质量控制各要素的合理分布和工作方法。其内容主要分为三个层次，即系统质量控制模式、总体质量控制模式和项目质量控制模式。审计质量控制方法主要包括审计质量控制的一般方法、审计质量控制的技术方法和审计质量控制的评价方法。

第五章 审计管理质量控制。重点论证了审计管理质量控制的概念、目的和作用，对审计人员质量、审计计划质量、审计统计质量、审计保密质量、审计档案质量、审计培训质量等项控制内容进行了具体的研究和探讨。

第六章 审计作业质量控制。研究了审计作业质量的概念，论证了审计重要性、审计程序等与审计作业质量控制的关系，分析了影响审计作业质量的主要因素，提出了审计作业质量控制的具体模式。重点对审计检查质量、审计定性和处理质量、审计报告质量以及审计程序质量、审计工作底稿质量、审计意见书和审计决定质量等项控制内容进行了具体细致的研究和探讨。

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 审计质量控制概述	(1)
第二节 审计质量控制的 概念、特点和分类	(16)
第三节 审计质量控制的基本要素及其特性和功能	(28)
第四节 审计质量控制的机制和程序	(35)
第二章 审计质量控制基础	(42)
第一节 审计证据	(42)
第二节 审计依据	(64)
第三节 审计假设	(71)
第四节 审计风险	(95)
第五节 审计责任	(118)
第三章 审计质量控制的标准体系	(151)
第一节 审计准则	(151)
第二节 审计质量标准	(175)
第三节 审计质量指标体系	(181)
第四章 审计质量控制的模式和方法	(192)
第一节 审计质量控制模式	(192)
第二节 审计质量控制的一般方法	(212)
第三节 审计质量控制的技术方法	(225)
第四节 审计质量控制的评价方法	(239)

第五章 审计管理质量控制.....	(261)
第一节 审计人员质量控制.....	(262)
第二节 国家审计机关的职权范围及其控制.....	(282)
第三节 审计计划质量控制.....	(289)
第四节 审计统计质量控制.....	(301)
第五节 审计保密质量控制.....	(313)
第六节 审计档案质量控制.....	(318)
第七节 审计培训质量控制.....	(322)
第六章 审计作业质量控制.....	(327)
第一节 审计作业质量控制概述.....	(327)
第二节 审计检查质量控制.....	(341)
第三节 审计定性和处理质量控制.....	(386)
第四节 审计报告质量控制.....	(409)
第五节 其它审计作业质量控制.....	(426)

第一章 绪 论

第一节 审计质量控制概述

一、西方国家审计质量控制的发展

西方国家对于审计责任和审计质量的认识，也并不是一开始就很清楚的。西方国家自审计产生以来，在较长的时期内，对于审计的质量问题，虽然有着独立性、周密性、严肃性和客观公正性等方面的客观要求，却没有形成鲜明的质量及质量控制意识。然而，随着社会经济的发展，审计业务量的增大，审计内容的复杂程度相应增强和审计程序、方法的科学化，以及被审计人和审计报告使用人对于审计的要求也相应逐步提高，加之社会性的法律意识、责任意识的相应增强，审计的质量问题也愈来愈益明显。这就把审计的质量问题、审计的质量控制问题提到了议事日程，从而引起了社会的普遍重视。

特别是1878年以来，发生的一系列频繁的审计诉讼纠纷以及法院的判决，对于审计质量的提高和强化审计质量控制起到了决定性的促进作用。为了比较明确地说明这一问题，现择其主要列述如下：

案件之一：1878年，利兹地产建筑投资公司案。英国利兹地产建筑投资公司的章程规定，经理和董事有资格根据分红后的余利，领取一定的奖金。为多拿奖金，他们高估资产价值以扩大虚假利润额，而审计人员未经深入检查，就对经理提供的财务报表

的正确性签署了证明,从而导致了该公司经理非法领取奖金的事实。后来,该公司倒闭,审计人员和该公司董事均被控诉。法院在对这一案件判决时指出:一、审计人员应对编制财务报表以前的会计记录进行检查;二、只有对公司资产的存在和正确价值认为满意时,才能签发证明。①

案件之二:1891年发生的雷克斯对凯尔桑特案。英国皇家邮船公司将在第一次世界大战中获得的价值约为200万英镑的财产作为纳税储备金使用,而到19世纪20年代,又将这部分储备金记入损益帐户的贷方,从而使经营损失变为表面上的利润。审计人员在审计过程中没有表示异议,因而被有关人员告发犯有同谋罪。②

案件之三:1895年,伦敦大众银行案。该银行若干年来大部分资金贷放给四家建筑公司,但公司贷款的担保不够充分。对此,审计人员已提醒董事们注意,并在1891年度审计报告初稿中提出银行不应再发放股金红利的意见。但董事们说服审计人员在审计报告中删除了该项意见,仍旧发放股金红利。这实际上是由资本中抽出奖金发放红利。案发后,股东大会控诉该审计人滥用职权。法院宣称审计人员不是资产负债权的承保人,但其在表示意见时,必须诚实、慎重,发现存在虚假事情时,不能签发证明。在发表意见之前,必须行使应有的职业关注和技巧。③

案件之四:1925年,克雷格对安莱事件。巴罗韦德和格里思里会计师事务所职员安莱会计师在1913年到1917年间,对克雷格的贝奇公司的会计帐簿进行了审查。但是,没有发现该公司在5年多的时间里,有一名职工已盗窃公司财产达100多万美元。后经法庭审判,认为执行该项审计任务的会计师犯有过失罪,应将其审计费用3000美元作赔偿金退还公司。④

案件之五:1938年,美国麦克森·罗宾斯公司破产案。麦克森·罗宾斯公司破产前十余年的财务报表是由当时第一流的普赖·沃特豪斯会计师事务所执行审计的,该事务所一直对该公司的

财务状况和经营成果发表了“正确、适当”的审计意见。而实际上在该公司破产时发现，该公司在1937年12月31日合并资产负债表的总资产8700万美元中，有1907.5万美元是虚构资产，其中，存货1000万美元、销售收入900万美元、银行存款7.5万美元。这一破产案件的披露，给民间审计带来了很大震动，同时也给内部审计和国家审计带来了很大震动。对于审计质量方面的影响，则是事件发生后不久，美国会计师协会于1947年10月发表了《审计准则草案一公认的意见和范围》，后改名为《公认审计准则一其意义和范围》。^①

案件之六：1962年，大陆自动售货机公司案件。大陆自动售货机公司董事长哈罗德·罗斯握有公司25%的股票。他本人又借款创办了一个附属企业溪谷商务公司。大陆公司贷款给溪谷附属企业。溪谷到期不能还款，罗斯便通知大陆公司的审计人，把他本人所有的证券移作为溪谷欠款350万美元的担保品，而有关审计人员没对其帐目进行检查，就在大陆销售公司的负债表上签属了担保意见。事实上，未检查担保品有80%是属于大陆公司自己的证券，价值290万美元。不久，大陆自动售货机公司提出了破产的申请。对此，美国联邦政府指控审计人员与董事长同谋，提供虚假财务报表进行欺骗。后来，经审判有一名会计公司经理和二名合伙人被判有罪，并课以罚款。^②

正是基于上述案件的频繁发生，1930年美国会计师职业团体提出了“审计准则”这一名词，认识到进行财务报表审计的各项工作程序应该规范化，但是未形成条文。1938年美国的麦克森·罗宾斯破产案不久，美国成立了“审计程序特别委员会”，并于

①②④⑤项俊波、文硕、曹大宽、王雄编著《审计史》，中国审计出版社1990年版，第414、427、430页。

③⑥黄肇兴《现代审计的起源和发展》，载辽宁财经学院图书馆中心资料室编辑《审计学文汇》①，第297页、300页。

1939年5月9日提出了《审计程序的扩展》，对审计程序进行了规范。接着美国注册会计师协会通过审计程序委员会发表了一系列公告，就一些特殊的审计问题，表明了审计程序委员会的看法。1947年10月，美国注册会计师协会发表了《审计准则草案——公认的意见和范围》，这是世界上最早的审计准则。到1954年对部分内容加以修订，改名为《公认审计准则——其意义和范围》，详细阐述了10项公认审计准则。自此，民间审计有了一套统一的公认的准则可资遵循。而美国的内部审计师协会也制订了相应的内部审计准则。美国审计总署也制订了审计准则，对政府审计工作作了明确的规定。接着世界上的其它一些国家也纷纷仿效美国的办法制订了自己的审计准则。如日本参照美国审计准则，由大藏省企业会计审计会于1956年12月25日制订了日本的审计准则，1976年7月经过修改形成了日本的《审计准则、审计实施准则及审计报告准则》。加拿大、澳大利亚、新西兰、菲律宾、英国等也先后制订了政府审计准则、民间审计准则和内部审计准则。同时，国际最高审计组织在1977年的利马审计会议上发布了《利马宣言——审计准则指南》，国际会计师协会发布了《国际审计准则》，国际内部审计师协会也发表了《内部审计准则》等。这些审计准则的制订和颁布，对于约束审计人员的责任，保证审计作业质量，无疑发挥着重要作用。

同时，审计质量控制及其相关的理论也得到了较快地发展。如审计的技术方法、审计证据理论、审计假设理论、审计风险理论、审计责任理论、审计程序理论及审计报告体系的完善诸方面都得到了空前的发展。所有这些，为我国审计质量控制工作的开展和研究，提供了可资利用的条件和依据。

通过以上阐述，我们可以看出，对于审计质量的认识是随着审计业务的不断深入而逐步深化的，审计的程序和方法也是为适应审计工作的客观需要而逐步科学化和规范化的，审计的准则和