

独立审计 经营战略

Duli Shenji
Jingying Zhuanlue

王广明 刘桂良 著

西南财经大学出版社

湖南

资助课题

独立审计 经营战略

Duli Shenji
Jingying Zhuanlue

王广明 刘桂良 著

西南财经大学出版社

独立审计经营战略

王广明 刘桂良 著

责任编辑:李一菡

封面设计:大涛视觉传播设计事务所

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.com/
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮 编:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	西南财经大学印刷厂
开 本:	850mm×1168mm/32
印 张:	9.625
字 数:	222 千字
版 次:	2002 年 5 月第 1 版
印 次:	2002 年 5 月第 1 次印刷
书 号:	ISBN 7-81055-946-X/F·787
定 价:	26.00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷,装订等差错,可向本社发行部调换。

湖南大学会计学院学术专著系列

编委会

主编 伍中信

策划 王善平 邓康霖

编委 (按姓氏笔画为序)

王广明	王善平	邓小洋	刘贵生	刘正光	刘建明
伍中信	朱顺泉	张双照	陈纪瑜	陈永宏	苏武俊
姜灵敏	郭平	谢诗芬	彭江平	熊哲玲	樊行健

会湘楚才俊 计天下财富

(代总序)

在风光旖旎的湘江之畔，钟灵毓秀的岳麓山旁，坐落着一所素有“千年学府”之称的全国重点综合性大学——湖南大学。湖南大学的历史最早可追溯至公元 976 年岳麓书院的创建，千余年来，这里学脉绵延，弦歌不绝。

公元 2000 年 4 月，原湖南大学与原湖南财经学院合并，成立了新湖南大学。2000 年 7 月，原湖南财经学院财政会计系与信息统计系信息管理教研室、原湖南大学国际商学院会计教研室合并，组建成新湖南大学会计学院。这是我国综合性重点大学中的第一个会计学院，也是我国第一个涵盖专业最多、学科跨度最大的会计学院，下辖会计学系、财政税务学系、信息管理学系和财务管理学系。

湖南大学会计学院最早可追溯到 1960 年，经过几代人的不懈努力，会计学院走过了一段光辉而又不平凡的历程。20 世纪 90 年代前，会计学专业独成一体，在全国独树一帜。《财务研究》成为我国财会界的一道亮丽的风景线，如今财务研究之风席卷祖国的财会大地；“湘财证券”、“天职孜信”、“三门软件”从这里悄然起航，如今已成为我国财经界的佼佼者；众多的会计学子从这里起飞，如今已成为全国各大院所和企事业单位的顶梁之才。20 世纪 90 年代中期，财政学与会计学联手，走上了一条宏观管理与微观管理融合发展的道路，“大财政”与“大会计”相对接，从而碰撞出了兼有两大学科优势的

财务管理学。财务管理学至今仍保持着它的优势和特色。千禧年来临之际，天赐良缘，代表古老“数字世界”的财会专业与代表新“数字经济”的信息管理学合拢，可谓强强联合，如虎添翼。

目前乃至未来，摆在我们目前的首要任务是，如何把“大融合”这篇大文章写好，为此，我们提出了“走进数字世界，共创会计学院”的行动纲领，号召会计学院全体教师紧紧围绕“学术研究”与“学科建设”两大主题，狠抓学科融合性的研究与教学工作，力争在较短时间里初见成效。摆在读者面前的，便是在新世纪里我院学科融合的第一份“见面礼”。

全套学术丛书共十部，作者大多为我院中青年骨干教师，学科覆盖全院各专业，选题大多为博士学位论文、国家社科基金和博士后出站报告，具有创新性、融合性和致用性等特点。

学术贵在创新。知识的生命在于创新，理论创新是本套丛书的首要标准。经济学研究的一般规律是，制度创新的前提是理论创新，理论创新的意义远远超过对制度本身的创新或变迁。本套丛书在进行政策、制度与方案设计的研究中，始终贯穿着理论创新的主线，“在现实中阐释，在阐释中创新”。本套丛书的主题，不仅来自各该学科本身尚未解决的问题，更来自于“信息经济”、“金融工具创新”等社会经济环境变迁及其对该学科的重大撞击。

学术贵在兼容。知识之间具有互补性，两项知识加在一起的价值可以大于这两项知识各自价值之和。每个人都知道一些别人不知道的知识，没有人知道所有人知道的知识。在知识社会里，没有不同资源所有者的合作，只有不同知识者的合作。本套丛书正体现了这一思想，它有文、理、工的融合，有财务、会计、审计与财政税收的融合，有信息管理、信息系统、

网络经济与财会审计、财税的融合。正是这一特色，才使得这一丛书做到了既可以相互区别，又可以相互补充。

学术贵在致用。经济学与管理学均为致用之学，丛书的著作都立足于现代化建设的实际，以服务改革开放实践，适应教书育人需要为宗旨。既可为财经院校教书育人提供丰富的理论材料，也能给全社会财经领域的研究者和实践者提供有益的理论参考。

本套丛书在创作过程中，得到了上海财经大学、财政部财政科学研究所、中南大学、西南财经大学、中南财经政法大学等博士点和博士后流动站导师的关怀和指导，也参考了国内外大量的优秀文献；在组稿过程中，我们得到了湖南天职孜信会计师事务所及其董事长陈永宏高级会计师的大力支持，得到了立信会计出版社沈敖大先生的热情帮助，在此一并致以谢忱。由于受作者水平和时间的限制，加之知识经济时代的信息处于不断的变化和更新之中，书中定有不少遗漏和错讹，有悖我们的初衷，恳望识者指正！

伍中信

2001年春节于长沙岳麓山下

序 言

自 1981 年我国恢复独立审计制度以来，独立审计行业的发展已走过了 20 年的历程。在这一过程中，为适应市场经济的发展，特别是证券市场的建立和完善的要求，独立审计行业得到了快速、持续的发展，初步确立了其在社会经济权责结构中的地位。但也勿庸讳言，我国独立审计行业整体上还是比较幼稚的，与国际“五大”相比，无论是审计方法的运用、审计质量的控制，还是品牌效应、发展战略等方面都存在短时期内无法弥合的差距，以至于在 2001 年末中国证监会发布了《公开发行证券公司信息披露编报规则第 16 号——A 股公司实行补充审计的暂行规定》。中国独立审计遭遇了一次耻辱的滑铁卢！

中国独立审计行业应该如何确保自身的地位，加快自身的发展？本书的写作正是试图为此提供一个系统的解决方案。

全书分为上、下两篇共四个专题来阐述独立审计的经营战略问题。上篇为“内部管理篇”，包括“供给导向的风险基础审计”和“审计质量控制”两个专题；下篇为“市场发展篇”，包括“品牌经营战略”和“会计师事务所发展战略”两个专题。上篇的两个专题主要是从审计方法采用和内部质量控制的角度来解决会计师事务所的质量和效益协调问题；既要保证良好的审计质量，又要最大限度地获取经营效益。下篇的两个专题则着眼于整个会计市场，给中国独立审计行业的发展和壮大

提供解决思路。

第一专题“供给导向的风险基础审计”包括本书的第一至第三章。

审计方法或者说审计模式的运用是一个基础性的问题。众所周知，审计模式的发展先后经历了账项基础审计、制度基础审计和风险基础审计三个阶段。作为一种代表着先进的审计程序和理念的审计模式，风险基础审计已被普遍应用于国际“五大”，而我国独立审计行业整体上还停留在制度基础审计阶段，为数不少的会计师事务所甚至还在沿用账项基础审计模式。应该说，审计模式选用上的巨大落差是造成我国独立审计水平与国际先进水平差距的关键性原因。为什么先进的风险基础审计模式不能在国内独立审计行业得到普遍的运用？原因之一在于国际“五大”“敝帚自珍”，他们对自己开发的风险基础审计模式秘而不宣，甚至申请专利，使得国内同行偷师无门。原因之二则在于国内理论界对风险基础审计模式的研究流于形式，远未达到实用的要求。

风险基础审计模式下，国内现行的主要以满足社会需求为目标导向的审计理论，以社会需求（恰当的审计意见）与审计风险概念（发表不恰当审计意见的可能性）直接挂钩。现行的审计风险模型实质上是“审计行为结束后会计报表仍然存在审计人员未能察觉的重要错报或漏报的可能性”等价于“发表不恰当审计意见的可能性”，再等价于审计风险。这样做对于满足社会需求具有积极意义，但存在一个致命的缺陷：有违审计主体的风险认同。人皆是理性自利的，审计主体的风险认同应该是“损失”的可能性，即“不利己”的可能性。而审计主体“发表不恰当审计意见的可能性”与“损失的可能性”的等价程度在不同的审计环境、针对不同的审计对象会有很大的区

别，在特定的情况下两者可能完全不等价。由于这一致命缺陷的存在，国内现行的需求导向型的风险基础审计模式，对于审计实务的实用价值（有助于审计主体“自利”）难以令人满意，从而阻碍了其在审计实务中的全面贯彻实施。

我们提出的供给导向的风险基础审计模式是以满足审计主体的“自利”需求为导向性目标的风险基础审计模式。我们在承认审计主体“利己”动机合理性的前提下，从审计主体“自利”的行为动机角度探讨了审计风险的内涵，构建了一个符合审计主体风险感受的风险模型，从而使得风险基础审计模式能真正成为审计主体追求自身利益最大化的工具。同时，我们也研究了注册会计师的机会主义行为，提出了达到激励相容的政策性建议。

第二专题“审计质量控制”包括本书的第四至第六章。

审计质量是注册会计师行业赖以生存的生命线，在会计市场国际化趋势日益明显的今天，如何有效地进行审计质量控制，已成为业内人士关注的焦点之一。

1997年1月1日，《中国注册会计师质量控制基本准则》开始实施，标志着我国注册会计师行业有了一个质量控制的指导性规范，但它只是一个理论框架，在具体如何进行审计质量控制方面不够深入，而质量控制具体准则又尚未出台。这导致我国注册会计师行业进行审计质量控制没有一个可操作性强的理论指导，大部分会计师事务所对审计质量控制的理论理解仅停留在三级复核制度这一层面上。也有学者尝试将全面质量管理理论引入审计质量管理，但基本上局限于会计师事务所的审计作业控制、人员管理等方面，缺乏深入系统的研究。有鉴于此，我们在全面质量管理理论的基础上，借鉴系统论和控制论的有关原理，构建了一个符合中国注册会计师行业特点、可操作性

强的审计质量控制模型。

我们将审计质量控制系统的控制主体分为宏观、中观、微观三个层次，从而将审计环境等对会计师事务所来说可控性不强的因素也纳入了审计质量控制系统范畴，使之不再局限于一般意义上的作业控制。同时，由于微观控制主体会计师事务所是审计质量控制的主体，因此，我们仍将重点放在微观控制上。

第三专题“品牌经营战略”包括本书的第七至第九章。

首次将企业品牌经营的一般原理成功地应用于独立审计行业，是我们所作的一个大胆的尝试。国内外的大量事实证明，企业品牌的价值是无法估量的，卓越的品牌不仅是企业巨大的无形资产、开拓市场的金字招牌，可以增加企业的可信度和美誉度，也是企业发展先进生产力、拓展市场、打开竞争局面的秘密武器。可以说，谁有品牌，谁就能获得市场；谁拥有市场，谁就能发展壮大。会计师事务所是一个独立核算、自负盈亏的经营实体，同样需要自己的品牌。品牌是良好形象的体现，品牌是责任风险的承受主体，品牌代表着质量，品牌意味着客户和市场。国际“五大”能在全球纵横捭阖，所向披靡，无疑获益于其经久不衰的品牌。树立品牌并非朝夕之功，而是一项长期的系统工程。国内独立审计行业囿于从恢复到现在仅20年的短暂历程，还不存在优秀的品牌，这使得国内独立审计行业在与国际同行的竞争中处于非常不利的地位。积极培育、发展独立审计的民族品牌是一项迫切的战略任务。然而，独立审计行业有其自身的特点，会计师事务所也不同于一般的企业，什么是会计师事务所的品牌？国内独立审计行业应该如何进行品牌经营？这就是本专题着力解决的问题。

美国“安然事件”导致安达信在全球声名狼藉，国内独立

审计行业正值“山重水复疑无路，柳暗花明又一村”之际，我们希望本专题能于有志同仁大有裨益。

第四专题“会计师事务所发展战略”包括本书第十至第十二章。

本专题以我国会计师事务所为蓝本，以理论分析为侧重点，探讨了会计师事务所发展战略的几个方面。事物的发展决定于其内在的动力机制，而会计师事务所组织形式的选择正是为了构建良好的动力机制。因此，我们对会计师事务所发展战略的基础——组织形式的选择进行了探讨。我们认为，理想的组织形式应能够最大限度地保证审计独立职能的发展，而降低会计信息风险并承担剩余风险则是独立审计职能的两个不可分割的组成部分。通过对不同组织形式下会计师事务所降低风险的激励和承担剩余风险的能力的比较分析，并结合我国特定历史条件下的现实思考，我们阐述了自己的看法并提出了相应的建议。

规模化战略是会计师事务所发展战略的重要组成部分。规模经济的存在是会计师事务所规模化的内在动力，而社会公众对独立审计服务质量的期望以及会计师事务所规模、审计质量和组织形式之间的相互作用构成了事务所规模化的外在动力。尽管关于会计师事务所规模化这一目标，会计理论界和职业界已有较多的共识，但关于规模化的途径却难以有“放之四海而皆准”的真理。回顾国际“五大”的发展历程，结合我国注册会计师行业的现状，我们对会计师事务所的规模化途径作了一些尝试性的探讨。

会计师事务所多元化战略和国际化战略是相互影响、相辅相成的，它们是会计师事务所发展战略不可分割的组成部分。目前，我国会计师事务所以提供会计报表审计服务为主要业

务，而国际“五大”提供的非审计服务比重却在逐年上升，市场呼唤会计师事务所为企业提供更多的服务；此外，经济全球化的加快，同样要求我国会计师事务所面向全世界。我国大多数会计师事务所虽然也在考虑多元化经营和国际化发展的道路，但到底如何实施这些战略，对他们来说却是一个比较头痛的问题，本专题力求为其提供较为满意的答案。

值得一提的是，不同于一般的理论著述，本书的突出特点是其务实性。在本书写作过程中，我们力求站在会计师事务所的立场，为其提供一些实用的工具。我们不追求面面俱到，不追求“宁肯大概地对，不可精确地错”。我们大胆地写出我们想写的，并诚恳地期待同仁们的指正。

作者
2002年4月

目 录

上篇：内部管理篇

第一章 供给导向的风险基础审计·····	(3)
第一节 供给导向的审计理论·····	(3)
第二节 供给导向的风险基础审计模式·····	(6)
第三节 供给导向的审计风险概念的重构·····	(8)
第二章 供给导向的风险基础审计模型及其运用 ·····	(17)
第一节 供给导向的审计风险模型 ·····	(17)
第二节 供给导向的风险基础审计在实务中的 运用程序 ·····	(19)
第三节 会计师事务所期望审计风险的制定 ·····	(21)
第四节 法律责任风险分析 ·····	(25)
第五节 遴选客户阶段的审计风险分析 ·····	(49)
第六节 审计风险模型诸概念之间的逻辑关系 ·····	(53)

第三章 注册会计师及事务所机会主义行为的遏制	(57)
第一节 可能的机会主义行为	(57)
第二节 机会主义行为的遏制	(58)
第四章 审计质量概念	(66)
第一节 审计质量的涵义	(66)
第二节 审计质量的特点	(72)
第三节 审计质量、审计风险和审计责任	(75)
第四节 审计质量的影响因素	(77)
第五章 审计质量控制	(83)
第一节 审计质量控制概念	(83)
第二节 审计质量控制的方法	(93)
第三节 审计质量控制的成本—收益分析	(108)
第四节 审计质量最佳决策分析	(113)
第六章 审计质量控制系统论	(118)
第一节 审计质量控制系统概论	(118)
第二节 我国审计质量控制体制	(129)
第三节 多层次审计质量控制系统的构建	(134)
第四节 审计质量控制系统的控制内容分析	(137)
第五节 审计质量控制系统的控制过程分析	(153)

下篇：市场发展篇

第七章 注册会计师行业品牌经营概论	(167)
第一节 品牌是会计师事务所良好形象的体现.....	(168)
第二节 品牌是对责任、风险的承受效用.....	(170)
第三节 品牌与质量的对称性.....	(177)
第四节 品牌与客户的互动性.....	(179)
第八章 注册会计师行业品牌的创建策略	(182)
第一节 品牌策划步骤.....	(182)
第二节 品牌策划的前提：调查研究.....	(186)
第三节 品牌创建与会计市场的欲求.....	(189)
第四节 品牌创建与自身的发展能力和目标.....	(194)
第五节 品牌定位.....	(196)
第九章 注册会计师品牌经营策略	(202)
第一节 品牌经营决策过程.....	(202)
第二节 品牌竞争策略.....	(204)
第三节 品牌维护与扩张策略.....	(206)
第十章 会计师事务所发展战略之一：组织形式的选择	(208)
第一节 会计师事务所组织形式概述.....	(208)

第二节 会计师事务所组织形式的选择·····	(212)
第三节 我国会计师事务所组织形式选择的现实 思考·····	(224)
第十一章 会计师事务所发展战略之二：规模化 战略·····	(233)
第一节 如何衡量会计师事务所的规模·····	(233)
第二节 会计师事务所的规模经济·····	(238)
第三节 会计师事务所的规模、审计质量及相关利益 主体的选择·····	(242)
第四节 会计师事务所规模化的途径·····	(250)
第十二章 会计师事务所发展战略之三：多元化和 国际化发展战略·····	(258)
第一节 会计师事务所多元化经营战略·····	(258)
第二节 会计师事务所国际化发展战略·····	(273)
参考文献·····	(287)
后记·····	(291)