

“十五”国家重点图书出版规划项目

 中国注册会计师  实务丛书

会计师事务所质量控制

The Quality Control in CPA Firms

常 勋 黄京菁 著



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



常 勋 黄京菁 著

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

大 连

© 常勋 黄京菁 2004

图书在版编目 (CIP) 数据

会计师事务所质量控制 / 常勋, 黄京菁著. — 大连 :
东北财经大学出版社, 2004.4

(中国注册会计师实务丛书)

“十五”国家重点图书出版规划项目

ISBN 7-81084-362-1

I. 会… II. ①常… ②黄… III. 会计师事务所 -
工作 - 质量控制 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 124457 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) 4710523

营销部: (0411) 4710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm 字数: 169 千字 印张: 6 1/8

印数: 1—5 000 册

2004 年 4 月第 1 版

2004 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 陈 薇 责任校对: 那 欣

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

定价: 14.00 元

“中国注册会计师实务丛书”编审委员会

顾 问

李 勇

主任委员

崔建民 李 爽 冯淑萍

委 员 (以姓氏笔画为序)

丁平准	于延琦	方红星	王 军	王光远
孙宝厚	孙 铮	朱祺珩	刘玉廷	刘明辉
何新川	李若山	汤云为	张为国	张龙平
张立民	陈建明	陈毓圭	杨雄胜	周守华
胡少先	秦荣生	常 勋	梁再添	黄世忠
萧伟强	董大胜			

总 序

作为经济鉴证类社会中介组织，注册会计师行业在提高市场经济运行的有序性、促进专业技术服务的社会化以及提高政府宏观调控与企业微观管理水平等方面均发挥着不可替代的作用。我国注册会计师制度自 1980 年恢复与重建以来，专业队伍日趋壮大，人员素质日益提升；业务范围不断拓展，执业质量快速提高；职业规范逐步完善，对外交流成果显著。经过 20 多年的改革与发展，中国注册会计师行业已经成为市场体系中一支不可或缺的中坚力量。

同时，我们也应该清醒地认识到：注册会计师的素质问题仍然是制约行业发展的“瓶颈”，各会计师事务所“内强素质、外塑形象”的目标亟须落到实处，这就必须大力加强注册会计师后续教育。正如美国著名未来学家约翰·奈斯比特所讲：要把办公室与教室连在一起。对于智力密集型企业而言，人才素质是关键，“培训先于工作”，而后续教育是提升注册会计师素质的有力措施，也是国际上通行的做法。

有鉴于此，我们组织了会计理论界、会计师职业界及行业组织中的一批学者、专家，精心编写了这套“中国注册会计师实务丛书”。令人欣慰的是，本套丛书自 1998 年年底出版了第一辑（8 种）以来，得到了业内人士的极大鼓励，曾荣获 1999 年度辽宁省优秀图书一等奖，并树立了良好的品牌形象。本套丛书以后各辑的出版将继续秉承“源于实践、高于实践并用于指导实践”的宗旨，紧扣我国注册会计师职业准则的要求，针对我国注册会计师业务中的重点和难点，结合注册会计师实务中的新领域、新课题、新技术，进行系统、全面、透彻、深入的阐述和讲解，使之具有较高的权威性和实战性，成为广大注册会计师的良师益友。

本套丛书既可以作为培训教材，也可以作为执业人员的业务手册，还可以作为高校相关专业教学参考书。

由于我们业务水平和专业阅历所限，本套丛书缺憾和不足之处在所难免，敬请广大读者不吝批评指正。

“中国注册会计师实务丛书”

编审委员会

作者简介

常勋，男，1924年出生于江苏，1948年1月毕业于圣约翰大学。现任厦门大学教授，天健会计师事务所（集团）高级顾问。曾兼任中国独立审计准则中方专家咨询组组长、成员，福建省注册会计师协会副会长、顾问，厦门大学会计师事务所主任会计师，国际会计准则中文译本专家审核组成员，中国成本研究会常务理事、顾问，国家会计学院兼职教授，民办华夏学院院长等职。著有《会计师事务所经营管理问题》、《国际会计》、《外商投资企业会计》、《高级财务会计》、《财务会计四大难题》、《会计专业英语》等书，其中有八部次获国家图书奖，省、部级社会科学研究成果和优秀教材奖。为我国首次出席国际会计教育会议（第六次）的五专家之一。

黄京菁，女，1969年出生于新疆，1994年毕业于厦门大学，2000年获博士学位。现任厦门大学副教授，曾兼任厦门大学会计师事务所注册会计师。著有《独立审计目标及其实现机制研究》一书，并参与《审计学》（任副主编）、《会计师事务所经营管理问题》等书的编著及国家、省、部级研究课题多项。

序

xii

注册会计师制度作为市场经济的基石，在实施宏观经济调控、促进资源优化配置以及保护社会公众利益等方面起着基础性的作用，是市场经济不可或缺的重要组成部分。加强注册会计师行业建设，提高行业整体素质，是我国社会主义市场经济发展的必然要求，也是我们今后很长时期内行业建设的主要任务。在这项艰巨的任务中，加强会计师事务所的质量控制是极为关键的一环。诚如作者在书中指出的，保证审计质量是每一家会计师事务所“履行其社会职责”和“创声誉、求生存、谋发展”的大事，是“立所之本”，更是行业立足之本。

当前，我国注册会计师提供的审计和相关服务已经遍布经济领域的各个层面，涉及政府部门、投资者和社会公众的利益。社会各界对注册会计师行业期望很高，而我国注册会计师行业是一个年轻的行业，与西方发达国家相比，尚有许多差距。这种差距的形成原因既有历史的、外部的因素，也有行业内部的因素。为了缩小差距，我们需要从主观上努力提高对自身的要求，提高会计师事务所建设、执业人员的专业素质和职业道德水平。本书的出版，必将为实现上述目标起到积极的宣传和推动作用。

过去出版的有关审计质量控制的书籍，偏重于技术层面，而从经营管理的视角全面论述会计师事务所质量控制的很少。从这个意义上说，该书堪称一本创新的著作。本书的特色还在于理论与实务的紧密联系，既借鉴国际经验又立足于我国的现实情况，既广征博引，又提出了作者的独到见解。诸如：将质量控制与风险防范紧密联系，运用风险管理学的理论来阐述风险管理方法与质量控制的关系；从审计模式的演变过程恰如其分地评价风险导向审计模式；从理论高度来评论和介绍我国的《质量控制基本准则》，并就该基本

准则的体系分章作更深入的阐述。其中，在“职业道德要求”一章对独立性的探讨，既充分体现了“中注协”最新发布的《职业道德规范指导意见》的要求，又对独立性问题的国际争论进行了比较分析，特别是结合会计师事务所作为经营实体的营销组合设计，讨论了不能背离独立性的有关刚性规定，而后提出了保障事务所整体独立性和审计项目独立性的举措，这至少在国内是处于最前沿的崭新内容。此外，如从人力资源管理的高度来论述专业胜任能力与工作委派问题，突出了以审计计划指导实践中应关注和运用的现代审计技术，阐述了从业务承接开始和在以后的业务监控中对审计风险点的捕捉等等，都是一般书籍中较少见的。最后一章，还分析了会计师事务所的规模和组织结构以及成本效益原则对审计质量控制政策的影响，使全书形成一个相当全面和完整的体系。

本书第一作者常勋教授是我国知名会计学家，从教已逾 55 年。他为人谦恭，治学严谨，桃李满园，是深受学界敬仰的学术前辈。同时，常教授也具有极其丰富的实践经验。从 20 世纪 80 年代中期开始，他长期主持厦门大学会计师事务所的工作，直至 20 世纪末。他还为我国独立审计准则的发展作出了很大贡献，从第一批准则至今一直参与审计准则的制定工作，奉献了大量宝贵的时间和精力。本书是常教授深厚学识与实践的结晶。我本无资格为常教授的著作写序。承蒙常教授厚爱，他虚怀若谷，亲自写信嘱我，加之专著精彩，恭敬不如从命，遂写上以上这些话，向会计师事务所和注册会计师同行介绍这本著作，相信本书不仅会受到会计及相关专业师生们的欢迎，更会受到注册会计师同行的欢迎。

陈毓圭

2004 年 1 月 15 日



审计质量控制是关系到会计师事务所能否履行其社会职责，能否创声誉、求生存、谋发展的大事。从反面来看，如果会计师事务所不惜放松审计质量，来追求短期经济利益，甘冒导致审计失败的风险，必将受到政府监管部门和行业自律部门的严厉制裁和社会公众的同声谴责，在经济上难免承担巨额的赔偿损失，在业务上丧失社会公信力，甚至永远退出会计市场。在这方面，国际和国内的重大案件展示的惨痛教训，是非常深刻而令人震撼的。正是在这样的背景下，引发了作者应邀撰写本书的动机。

本书从质量控制与风险防范的视角切入，参照国际会计师联合会和主要国家及地区对质量控制的准则规范，依据我国关于审计质量控制的基本准则及相关规章的要求，对会计师事务所层面上的全面质量控制政策（程序），按照职业道德要求、专业胜任能力、工作委派、督导、咨询、业务承接和监控等七个方面，作了紧密联系实际的理论探讨，并特别关注最新的动态信息；最后，则论述了会计师事务所制定质量控制政策（程序）时应予考虑的因素。希望本书能对业内外相关人士和财经院校，特别是会计及相关专业的师生在学习和研究审计质量控制问题时有所助益。

本书共分六章，第一、二、五、六章初稿由黄京菁副教授（博士）撰写，第三、四章初稿由我撰写，在交互审订补充后，再由我进行总纂定稿。书中的缺陷和不当之处，请读者们不吝指正。

常 勋

2003年10月于厦门大学



第一章	会计师事务所质量控制概述	1
	第一节 质量控制与风险防范	2
	第二节 现代审计模式与质量控制	17
	第三节 会计师事务所质量控制的两个层面	26
第二章	职业道德要求	31
	第一节 独立、客观和公正	32
	第二节 有关独立性的争论	38
	第三节 会计师事务所保障独立性的措施与对策	46
第三章	专业胜任能力与工作委派	59
	第一节 人才选聘是保证专业胜任能力的首要环节	60
	第二节 后续教育是提高专业胜任能力的有效手段	63
	第三节 工作委派是提高人力资源使用效率的关键	70
第四章	督导与咨询	76
	第一节 督导与咨询在审计质量控制中的作用	76
	第二节 以审计计划指导审计实施	78
	第三节 认真贯彻三级复核制度	93
	第四节 工作底稿应反映审计全过程的轨迹	96
	第五节 分析性测试在督导环节的运用	100
	第六节 怎样开展咨询	104
第五章	业务承接与监控	106
	第一节 控制业务承接是防范风险的第一道防线	106
	第二节 如何判定审计风险点	117
	第三节 监控的方式	126

第六章	制定质量控制政策应考虑的因素	131
	第一节 事务所规模与组织结构对质量控制政策的影响	131
	第二节 成本效益原则对质量控制政策的影响	139
	第三节 保持质量控制制度的活力	145
案 例	深圳天健信德会计师事务所业务风险控制规程	148
参考文献		179



会计师事务所质量控制概述

学者们普遍认为：审计起源于资财的所有权与经营管理权相分离，在资财所有者与经管者之间形成了委托与受托关系，所有者要求独立的第三者对经管者履行其受托责任情况进行审查的自动要求。而现代审计之所以成为社会经济活动的一个重要组成部分，则是与股份公司的兴起及资本市场的形成和发展分不开的。广大的社会公众进入股市成为上市公司的中小股东（所有者），基于信息的不对称，他们只能依靠上市公司发布的对外财务报告提供的信息进行投资决策。因此，独立的注册会计师（CPA）对鉴证上市公司财务信息的可信性方面承担着重大的社会责任，被社会公众普遍认为是降低信息风险的最经济和有效的方式。这是注册会计师行业得以存在和发展的根基所在，也是会计师事务所和 CPA 之所以必须贯彻“以质量创声誉，凭声誉求发展”的经营理念的根本原因；反之，如果会计师事务所和 CPA 不勤勉尽责，放松质量控制，导致审计失败，使投资者误用不可信的虚假信息而遭致投资损失，则不仅要追究经管者的责任，也要追究作为鉴证中介的会计师事务所和 CPA 的责任，两者都应对投资人赔偿相应的损失。注册会计师行业一方面享有资本市场的“守门神”的美誉，另一方面又会因审计失败陷入索赔诉讼。在世界范围内，呈现着诉讼越来越多的趋势，会计师事务所为此付出的赔偿金额也越来越大，使注册会计师成为一种高风险的职业，成为一个对职业道德和执业能力要求最为严格的职业之一。会计师事务所和注册会计师要塑造为社会公众所信赖的形象，就必须关注审计质量，建立必要的质量控制和风险防范体制。

第一节 质量控制与风险防范

一、审计质量及其主要特性

在现代社会中，讲求质量已经成为人们耳熟能详的词语，但究竟什么是质量，仍需要有一个定义。中国质量管理协会对质量一词定义为：质量有狭义和广义的两种含义，狭义的质量，是产品质量；广义的质量，则除了产品质量之外，还包括工作质量。^①工作质量和产品质量是密不可分的，产品质量取决于与产品生产加工过程有关的各个方面的工作质量，只要工作质量达到既定的标准，产品质量也就得到了保证。

在审计活动中，审计质量同样也包含两方面的含义，一是产品的质量，即审计报告的质量；二是工作的质量，即审计工作过程的质量。由于审计活动本身具有的特点，使我们有必要对两种质量作出进一步的说明。

（一）审计产品质量和审计工作质量的评价标准不同

在通常的产品交易活动中，质量是交易合同必须约定的内容之一，交易双方对产品质量达成一致意见，并将其明确在交易合同中。但是在审计服务交易中，迄今为止，审计服务供需双方仍然没有能就审计质量的评价标准达成一致。提到审计质量，与审计活动有关的各利益方的理解是不同的。

对于审计服务的提供者（注册会计师）而言，审计质量更多的是指审计工作质量，其运用的评价标准就是行业规则。我国的注册会计师质量控制准则也支持了这种理解。它提出，所谓质量控制就是指会计师事务所为了保证审计工作质量符合审计准则而制定和运用的一系列控制政策和程序。^②换言之，只要注册会计师（审计人员）的工作符合审计准

^① 中国质量管理协会：《全面质量管理基本知识》，修订本，37~41页，北京，科学普及出版社，1987。

^② 中国注册会计师协会：《中国注册会计师质量控制基本准则》，第二条。

则的要求，即可称其工作是高质量的。

审计服务的消费者主要是指中小股东、债权人等外部信息使用者。^①对他们来说，审计质量更多的是指审计产品质量，即审计报告的质量。然而，他们不可能像去餐厅消费那样，可以直接通过服务员的行为或饭菜口味来感知服务质量的好坏。一来，他们无法观察到注册会计师的服务行为过程，二来由于审计活动本身具有的专业技术性，使社会公众难以理解审计本身的质量。因此最直观的评判标准，就是审计报告是否增加了会计信息的可信程度。如果审计后的会计信息被认为是可信的，即客观地描述了被审计企业的财务状况和经营成果，则审计被认为是高质量的；反之，如果审计后的会计信息被证明不能客观反映被审计单位财务状况和经营成果，审计服务就被认为一定存在质量问题。

虽然在大多数情况下，审计产品质量和审计工作质量是可以划等号的，但由于审计服务的供需双方对审计质量的评价标尺不一致，因此，在现实中的确会发生双方就审计服务质量而产生的争执，即出现一方认为审计质量不佳，而另一方则认为审计质量符合要求的情况，这往往是导致诉讼纠纷的重要原因。从意见偏差的角度看，可能存在着两种方向不同的偏差：一是事实证明审计后会计信息被认为是不可信的，但审计人员的工作却是符合行业标准的；二是行业检查认定审计人员的工作违反了行业标准，但无法证实其审计后的信息不足以相信。前者引起的争执往往较大，后者因未损害到审计服务需求者的利益而较少被关注。我们认为，引发前一种争执的主要原因是行业标准本身的科学性，以及审计活动自身的复杂性问题。目前，这个问题依然是注册会计师行业争论的热点，本书只想说明，会计师事务所作为服务于社会的经济组织，要扩大市场，维持企业的生存与发展，就必须满足需求者的要求，因此评价审计工作质量在很大程度上必须依据使用者的观点。如果行业标准本身具有科学性、时代性，则高品质的审计工作质量足以产生高品质的审计产品，在这种情况下审计产品质量出现问题，则必然存在着审计工作

^① 从原理上说，被审计单位管理当局也是审计服务的消费者，而且是审计费用的直接支付者，但是从信息占有的角度而言，却是公司财务信息的提供者，而不是公司财务信息的使用者（消费者），审计服务的责任则是去鉴证公司财务信息的可信性，这种复杂的三角关系对审计质量的影响，且待以后论证，这里先撇开不谈，而把审计服务的消费者界定为信息的外部使用者。

质量的低下。

(二) 审计产品质量具有隐蔽性，审计工作质量具有直观性

在判定审计质量过程中，审计服务供需双方存在着信息的不对称。注册会计师可以根据行业准则及自身的工作过程，判断出自身的工作质量，进而对产品质量水准作出判断。而审计服务的需求方则不可能通过观察审计产品（审计报告）的外观来判断其质量高低，也难以通过自身使用情况而感知审计产品的质量。只有当某一审计后的会计信息不可信的事项被暴露后，作为审计服务需求方的中小股东、债权人或其他外部信息使用者才能知晓审计产品质量出现问题。这样就产生了两个问题：一是负责该项审计的注册会计师以外的人员在暴露信息不可信这一特定事项发生之前，评判审计质量只能依靠审计工作质量的判断标准，即使在暴露之后，对审计责任的鉴定也只能依据审计工作质量的判断标准；二是由于审计产品质量具有隐蔽性，即使某些审计产品质量低下，但如果没有特定事项的发生，外界仍难以发现注册会计师工作质量存在的问题，这又易于引发注册会计师降低审计质量从而降低审计成本的侥幸心理。

(三) 结论：控制审计产品质量必须控制审计工作质量

从前面的论述，我们认为：审计产品质量是一个最终的概念，它综合地反映了审计工作质量。从外部信息使用者的目的性看，审计产品的质量比审计工作质量更为重要，但从提供审计服务的质量控制的角度来看，要保证审计产品的质量，就必须控制审计工作质量。

二、审计风险及其危害

(一) 对审计风险概念的认识

时代的发展，会计师事务所和注册会计师提供的服务种类越来越多，范围越来越广，但财务报表审计和鉴证活动依然是其最基本的服务。审计和鉴证活动的基本模式是：会计师事务所和注册会计师接受委托，搜集充分适当的审计证据，对某一特定审计单位的财务报表进行客观公正的评价和判断，提出相应的审计意见报告。这种报告的提出虽然是基于对被审计单位客观经济活动（审计客体）的认识，但审计报告毕竟是建立在注册会计师职业判断基础上的一种主观结论，它有可能偏离客观事实，甚至与客观事实完全相反，也就是说存在着出现审计质量问

题的可能性。审计报告可能存在质量问题的这种不确定性就构成了审计风险。简言之，审计风险可以理解为注册会计师的审计鉴证报告与被审计单位真实财务状况和经营成果之间的不相符合（或者说偏离）的可能性，通俗地讲，也就是审计人员发表不恰当审计或鉴证意见的可能性。

既然审计意见是一种主观判断，无论审计人员如何努力，主观结论与客观事实发生偏离的可能性总是存在的，且偏离程度越大，则意味着审计风险越大，反之则越小。从逻辑上看，存在着两个不同方向的偏离，一是客观事实是正确的，而主观判断却认为其是错误的；另一种是客观事实是错误的，而主观判断却认为其是正确的。在审计学中，前者被称为误拒险（ α 风险），即被审计的财务报表总体上已经公允地反映了被审计单位的财务状况和经营成果，而审计人员却以为没有公允地反映，而发表了无保留意见之外的其他类型意见的报告；后者被称为误受险（ β 风险），即被审计的财务报表没有公允地反映被审计单位的财务状况和经营成果，而审计人员却认为报表已经公允地反映，发表了无保留审计意见报告。

这两种风险在现实中所引发的后果是不同的。存在误拒险时，审计人员将面临支出更多审计或鉴证成本，因为被审计单位管理当局不会接受审计人员的非无保留审计意见报告，因此，审计人员需要花费额外的成本来证实被审计单位报表是公允的。此外，由于审计意见报告不当，可能引发被审计单位对审计人员的不满，从而可能失去该客户。存在误受险时，被审计单位管理当局自然乐意接受美化其财务状况和经营成果的审计报告，审计人员也无须追加审计成本，但是这样的审计报告公布后，可能引起报告使用者的决策失误与损失。根据现代法律体制，这些外部信息使用者可以追究审计人员的法律责任，即审计人员将面临的是可能支出巨额的赔偿、处罚损失，这种损失往往是误拒险下追加成本的几倍，甚至几十、几百、几千倍。因此，在注册会计师行业中，谈到审计风险，更多的是指误受险，即财务报表没有公允地反映、而审计人员认为已公允反映的风险（可能性）。如果事实证明，的确存在审计人员将没有公允反映的报表认可为已公允反映的报表，也就是审计产品质量问题被发现时，我们称之为审计失败。