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。

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。但无论怎样，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。

护，从而形成了美国历史上的最大破产案；由于安达信公司自1985年以来一直为安然公司提供审计服务，安达信公司现在也成为众矢之的；问题是，安达信会计公司为安然公司2000年度的年报出具了无保留意见加解释性说明段（对会计政策变更作出说明）的审计报告，显然没有揭发安然公司的会计舞弊问题，其必然负有审计失误的责任；更为严重的是，美国司法部副部长汤普森在2002年3月14日宣布了安然破产调查中司法部提出的第一项指控——对安达信会计公司“妨碍司法”的犯罪指控，原因是，安达信会计公司故意销毁了大量有关安然公司的文件，起诉书称，安达信公司职员在公司合伙人与公司管理层的授意下，销毁了“成吨”的文件，甚至为此加班加点，公司的一个碎纸机几乎就没有停过；安达信会计公司已意识到了这项指控的严重性，因为一日遭到司法调查，公司等于被判死刑，这促成了公司请求免于起诉、愿意改进公司纪律的种种努力，但遭到司法部的拒绝；依据美国有关法律规定，如果司法部所指的这项罪名成立，安达信会计公司将面临5年整顿期和50万美元的罚款。在各方面压力作用下，安达信的首席执行官约瑟夫·贝拉迪诺于2002年3月26日宣布辞职，被认为是作了安然事件中的又一个牺牲者。当然，会计职业界比较一致的看法是：“安然事件不都是审计的错”[①]，然而，无论怎样，安达信会计公司面对灭顶之灾，将难逃干系。

在会计职业界，有一句十分流行的谚语：“公众是会计师唯一

① 葛家澍、黄世忠教授在《会计研究》2002年第2期上发表的文章《安然事件的反思》中认为，“不应将上市公司因舞弊倒闭的全部责任归咎于注册会计师”；担任ACCA（英国特许公认会计师公会）行政总裁近十年时间的罗施雅女士也持相同看法，具体内容可参阅2002年3月11日出版的《经济观察报》中由记者曹盛洁采写的文章：《罗施雅：“安然事件”不都是审计的错》。

的委托人”[①]。注册会计师一向标榜“独立”立场而获得了社会公众的认同，“诚信”成为注册会计师的一个重要品牌，他们对公众这个唯一委托人的诚信程度，最终形成了社会对注册会计师职业社会评价的基础；“公信度”可以反映出注册会计师职业声望的高低。据调查，我国社会公众对注册会计师的信任度由 1996 年的 45%上升到了 1998 年的 81%[②]。当然，这主要是 1997 年 8 月开始的全国注册会计师行业清理整顿的功劳。在这场声势浩大的清理整顿活动中，共查处了 220 份虚假报告，撤销了不符合法定设立条件或违反职业道德和执业规范、不顾执业质量争揽业务，违法违规执业，严重扰乱市场秩序的事务所 344 家，因联合、兼并、停业等原因注销事务所 220 家，对 1509 家问题较多的事务所分别给予了暂停执业和罚款、没收违法所得、限期整改以及警告等处理，撤销分支机构 1441 家；同时还清理超龄、兼职人员 5111 人，吊销了 352 名执业质量、职业道德问题严重的注册会计师的资格，对 2396 名注册会计师分别给予了警告、暂停执业和吊销有关执业许可证等处理[③]。但是，清理整顿的效果仍是十分有限；据 1999 年 12 月 23 日财政部发布的《中华人民共和国财政部会计信息质量抽查公告》（第三号）披露，由财政部驻各地财政监察专员办事处对 82 家社会审计机构所审计的 100 户国有企业的会计报表抽审结果显示，大部分社会审计机构不同程度地存在基础工作不规范的问题，如，有的事务所没有按照独立审计准则要求签定审计业务约定书和编制审计计划；33 家事务所存在未严格履行必要的审计程序，审计范围偏小，

① Walter B Meigs 等，冯拙人译：《审计学原理》（第 7 版），71 页，台湾，大中国图书公司，1983。

② 朱晓彦：《清理整顿成果不菲， CPA 信任度几近翻番》，载《中国财经报》，1998—8—22①。

③ 梁克宪：《荡尽浊泥有新篇》，载《中国财经报》， 1998—10—3①。

审计方法不当等问题；28 家事务所审计工作底稿不规范、底稿摘记杂乱无章，格式、标识前后不一，勾稽关系不明；另外，还有一些事务所存在严重违规执业问题。2000 年 5 月 10 日，财政部发布《中华人民共和国财政部会计信息质量抽查公告》（第四号），对在第三号《公告》中点名的单位进行了行政处罚，其中，对 8 家社会审计机构及其 16 名相关注册会计师分别作出了暂停执业、没收违法所得、罚款和警告等处分。在此后，财政部还多次对违规的社会审计机构及其注册会计师进行了处理处罚，对于强化会计职业监管发挥了积极作用；但是，注册会计师的公信度仍然难以得到好评。《中国资产新闻报》2000 年 5 月 10 日第五版一篇《社会审计靠不住？》的报道，介绍了山东省财政厅抽查 7 家社会审计机构，违规操作竟达百分之百，这一报道被许多报刊转载，社会反响极大。尽管“社会审计靠不住”的结论有失偏颇①，然而，会计职业界必须清楚地认识到，审计质量不高，正在以各种形式损伤着注册会计师的社会公信度；解决审计质量不高的问题，是职业界所面临的一个极为重要的课题。

注册会计师审计质量问题，已受到世界上许多业内人士的关注，2001 年年初，23 个国际会计公司曾在英国伦敦召开会议，谋求为跨国审计业务制定适合用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）对这一会议给予关注，并

①可参阅《中国财经报》2000 年 6 月 1 日第 1 版上记者陈清清的报道稿件：《我们的公众形象怎么啦——业界人士谈注册会计师的公众形象》。文中介绍，业界人士普遍认为：“社会审计靠不住”这个结论是不成立的。《中国财经报》1999 年 3 月 18 日第 3 版转载台湾《会计研究月刊》上林婵娟教授的文章中认为：“过去，会计师在各行业之职业声望调查中的排名并不佳，远落在医师、律师之后，一般大众对会计师的（负面）刻板印象主要是：良莠不辨、虚伪作假、唯利是图等。研究亦发现，会计师的社会形象与会计师的自我形象有很大差距。”

提供了资助。另外，国际审计实务委员会（IAPC）于 2001 年 10 月 1 日到 5 日在巴西里约热内卢召开的第 71 次全体会议上，已开始考虑制定有关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①。当然，世界各国的注册会计师同行期望这些准则早日出台，以给跨国审计业务甚至国内审计业务提供一个权威性指南。

质量是生存之本；低质量的审计服务换回的可能是会计师事务所消亡的惨重代价；从长远看，高质量的审计服务才可能最终赢得市场（如国际五大会计公司占有更多的市场份额）。为了生存，更为了发展，注册会计师应当充分重视审计质量，研究审计质量的种种现实问题。

① 详细内容可参阅《中国注册会计师》2002 年 1 月号上陈箭深、常志安撰写的“国际审计实务委员会里约热内卢会议综述”。

第一章
导　论

到目前为止，我们还没有看到对注册会计师审计质量问题进行系统研究的成果问世，甚至也很少看到关于“审计质量”的权威解释，这一状况促使我们有必要对审计质量的一些基础性问题作出必要的探讨。

第一节　审计质量概念的重新界定

在我国，令实务界困惑的是，“执业质量”、“审计质量”和“审计质量控制”这些词语耳熟能详，但对“质量”一词的含义尤其是“审计质量”的准确含义，却未必有科学的解释。因此，应当从“质量”一词入手，进一步讨论什么是“审计质量”。

质量概念的几种阐释

以下是我们选辑的几个从不同视角对“质

量”一词所作出的说明：

在《现代汉语词典》中，对“质量”有两种解释[①]，其一是从物理意义上所作的定义，指“量度物体惯性大小的物理量”，或者“物体中所含物质的量”，另一个是从人的主观价值评价角度所作的定义，指“产品或工作的优劣程度”，显然，我们定义“审计质量”的时候，应选用后一种解释。

中国质量管理协会编写的《全面质量管理基本知识》（修订本）一书，对“质量”一词也给出了权威性的说明：“质量有狭义和广义的两种含义：狭义的质量，就是产品质量；广义的质量，则除了产品质量之外，还包括工作质量。”对产品质量，世界著名的质量管理专家朱兰博士，从用户使用要求出发，把产品质量的定义概括为产品的适用性，并以此来衡量产品在使用过程中成功地满足用户要求的程度。而“工作质量也就是与产品质量有关的工作对于产品质量的保证。”同时还认为：“产品质量和工作质量是两个不同的概念，但两者又有密切的关系。”产品质量取决于各方面的工作质量，工作质量是产品质量的保证；质量管理的重点，应当从产品质量转到工作质量上来[②]。

由陈伯林、阎达寅主编的《现代工业企业管理词典》中，“产品质量是工业产品适合一定用途、能满足国民经济一定需要的特性，一般表现为产品的机械、物理和化学性质，以及产品的尺寸、形状、重量和光洁度等。”[③] 在这本书中，没有关于“服务质量”的内容，显然，对质量的理解是比较片面的。

① 中国社会科学院语言研究所词典编辑室：《现代汉语词典》（修订本），1623 页，北京，商务印书馆，1997。

② 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。

③ 陈伯林等：《现代工业企业管理词典》，109 页，北京，北京大学出版社，1983。

在一般的经济学辞书、会计学辞书和成本管理辞书中，尽管都或多或少地包括了与“质量”一词有关的辞条，如质量指标、质量管理、质量标准和质量成本等，但却很少见到对诸如“质量”、“产品质量”和“服务质量”等名词的正面解释。因而，要找到与审计质量相关视角的其它对“质量”的定义，是比较困难的。

从上述对“质量”的几种定义来看，第二种定义比较科学和专业，它对我们讨论审计质量问题有重要参考价值：

(1) 审计质量同样可以从产品（报告）质量与工作质量两方面理解；

(2) 应当从客户使用要求出发，考虑审计产品（报告）的质量；不应当将注册会计师行业的准则作为唯一的判断审计质量的标准；

(3) 审计工作质量的控制，要以审计产品（报告）质量控制为重要目标，审计执业过程形式上的完美——例如达到某种预设的质量标准，但未必可以保证审计产品（报告）质量，因为，这种完美对于审计产品（报告）的质量控制可能是无关的、多余的或者不恰当的。

二、审计质量内涵的阐释

1. 较早的阐释。

我国较早对“审计质量”一词作出定义的辞书，可能是 1985 年 12 月出版的《审计工作手册》，该书认为，审计质量是指“审计工作水平的优劣程度”[①]。这种定义，虽然认识到了审计质量的评价涉及到“优劣”的价值判断，但未指明依据什么去判断“优劣”，

① 张魁峰等：《审计工作手册》，89—90 页，北京，中国展望出版社，1985。

实为一个缺憾；另外，只考虑“审计工作”，不考虑还应包括“审计产品”（报告），使审计质量的内涵受到局限。

2. 两种视角下的两种审计质量概念。

或许有人认为，审计工作质量包含了审计产品（报告）质量，这实际上是一误解。因为经常会出现这样的情况：审计工作是按照行业标准（如《注册会计师法》、独立审计准则等）实施的，显然，根据职业立场完全可以认为审计工作是高质量的；但审计产品（报告）却出现了严重偏差，审计总体上出现了失败。1938 年发生在美国的“麦克森·罗宾斯事件”是一个经典案例，麦克森·罗宾斯公司虚构应收账款 900 万美元和虚构存货 1000 万美元是“通过巧妙地伪造会计记录”实现的，执行审计业务的“普赖斯·沃特豪斯会计师事务所忠实地依据了会计师协会 1936 年声明中论述的审计程序”，但却没有发现并报告上述舞弊；美国证券交易委员会认为，“现存的审计标准不适当”，这促成了 1939 年美国注册会计师协会的审计程序特别委员会的建立以及“审计程序的扩展”报告书的发布，使“实际观察存货数量和直接询证应收账项数作为正规的审计技术”[①]。依据会计职业界的观点，如果审计工作严格执行审计准则等规范，审计质量就必然得到保证；美国审计程序委员会在 1947 年所发表的《审计标准草案——其公认的意义和范围》专题报告的序言中认为，“审计标准就是测量这些应执行的审计行为的质量的尺度，就是在进行审计程序时应达到的目标。”[②] 在我国，《中国注册会计师独立审计准则序言》中强调，制定独立审计准则的目标包括“建立执行独立审计业务的权威性标准”、“提高审计质

① 迈克尔·查特菲尔德，文硕等译：《会计思想史》，203—206 页，北京，中国商业出版社，1989。

② 同上，207 页。

量，提高业务素质和执业水平”等方面。因而，有理由认为，会计职业界认为审计准则（标准）是审计工作质量的评价标准；然而，审计产品（报告）质量的高低却不能仅仅以审计准则为依据来判断，它应当以社会公众尤其是审计产品（报告）使用者的标准来判断，即，社会公众认定的结果才是最权威的。从这种意义上讲，审计工作的成败与审计产品（报告）的成败在现实中适用着两个不同的判断标准，审计工作质量与审计产品（报告）质量是两个不同的问题。事实上，审计工作概念偏重“过程”，审计产品（报告）偏重“结果”，注册会计师向委托人提供审计产品（报告）时，审计工作与审计产品（报告）发生分离，最多也只是部分地物化在后者实体上，但两者明显地成为两个不同的概念。因此，笔者主张审计工作质量与审计产品（报告）质量是并列概念。

3. 审计质量概念的界定。

在相当多的审计教材、专著中，都不同程度地提到“审计质量”、“审计质量控制”、“审计质量管理”等名词，遗憾的是却很少有人对“审计质量”一词给出定义。在刘力云博士的著作《审计风险与控制》中，有一部分专门探讨审计质量的涵义，并将其归纳为两种观点：“第一种观点认为审计质量最终反映在审计报告的质量上，因而审计质量就是审计报告的质量”，“第二种观点认为，审计是包括了审计计划、取证、判断和报告的一个系统过程，因而审计质量是整个审计活动过程的优劣程度。”① 事实上，无论一个人是否对“审计质量”一词给出明确的定义，但都可能按上述两种观点或者综合这两种观点讨论审计质量的相关问题；因为，在许多人看来，定义的说明已不重要。这明显是一种误区。会计职业界大多数

①刘力云：《审计风险与控制》，50页，北京，中国审计出版社，1999。

人都是从“审计工作质量”角度讨论审计质量[①]，绝少考虑社会公众对审计产品（报告）的质量要求，以为审计执业的高质量必然给审计产品（报告）的高质量提供保障，这种将审计工作质量等同于或包含着审计产品质量的观点，是不准确的。

在我国 1997 年 1 月 1 日开始实施、由中国注册会计师协会颁布的《中国注册会计师质量控制基本准则》第二条规定：“本准则所称质量控制，是指会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而制定和运用的控制政策与程序。”但该准则中并未对“审计质量”作出定义。如果从该准则第一条所提出的“保证执业质量”作为制定准则目的意义上看，中注协对审计质量的理解是从审计工作质量（包含审计报告质量）角度考虑的；纵览准则全文，这一推断也可以得出证实。那么，是否可以说，审计质量即等价于审计工作质量？显然不能。《中国注册会计师质量控制基本准则》作为行业内部的专业规范，它可以比较容易地从审计工作角度讨论审计质量控制问题，如果要求从审计产品（报告）用户的适用性角度讨论审计质量控制问题，可能无从把握。这也许是作为一种制度形式讨论审计质量控制问题的难以超越的局限。

4．一种新的解释。

笔者认为，审计质量是指依据专业性的和社会性的标准所确定的审计工作以及其产品（报告）的优劣程度。有以下几点应予说明：

（1）专业性的标准主要指独立审计准则，广义上应包括注册会计师法以及政府监管部门所颁布的有关注册会计师执业方面的行政法规。

①这种结论，可以从大量的审计论文、教材及专著中对审计质量的讨论以及其视角上分析得来。

（2）社会性的标准主要指社会公众尤其是审计报告使用者对审计报告提出的一般要求。

（3）审计工作指审计执业以及相应的管理工作。

（4）审计产品主要是指审计报告，广义上也可以将产生于审计执业过程的文档（如审计工作底稿等）列入。

（5）优劣程度是一个价值判断的主观结果，它可以用数量化形式表示。

关于审计质量内涵的解释可以直观表示如下：

种　类	适用对象	评价标准	评价重点
审计工作质量	针对审计行为	按行业标准评判	重执业过程的形式
审计产品质量	针对审计报告	按社会公众标准评判	重执业结果的内容

需要进一步说明的是，审计工作质量的评价需要借助审计的各种信息资料（书面的或电子形式的资料）来进行。审计行为随着审计项目的结束而消逝，审计信息资料形成了审计行为的轨迹，可以间接表现审计行为的情况。因此，在审计所包括的“行为流”与“信息流”中，评价审计工作质量在很大程度上必须依赖对广义审计产品的评价来进行。审计产品质量综合反映了审计工作质量，从审计活动的目的性看，审计产品质量比审计工作质量更重要，但从审计产品形成过程的角度看，控制审计工作质量比控制审计产品质量更重要。

三、审计质量主要特性的分析

与一般意义上的“产品质量”相比，审计质量有以下几点特殊属性应予关注：

1. 隐蔽性。

审计质量的优劣很难通过审计产品（报告）的外表观察与识别，也不能在用户使用过程中及时评判，这可能促成了一些审计质量缺陷被长期潜藏下来。某份可能对投资者发生误导的审计报告，由于出自被审单位与注册会计师的合谋，使处在信息极不对称位置上的外部投资者等方面很难发现审计舞弊等问题，除非因被审单位发生破产或出现内讧等情况，审计质量缺陷很难被揭发。正是基于一种复杂的利益关系，审计失误缺乏应有的“发现机制”，审计质量问题被长期埋藏下来。尽管会计职业界也经常采取抽查以及同业互查制度，政府的监管部门也对注册会计师执业质量进行监督，但由于时间较短、范围较小、视角局限等原因，使不少审计项目的质量问题仍然缺少发现的机会。基于审计质量的隐蔽性，部分注册会计师可能存在侥幸心理，追求“效益”、忽略“质量”的现象难以避免。

2. 主观性。

对一般商品的质量，可以使用技术测定的方法，很容易断定商品物理性能、化学成分、使用寿命以及安全性等方面是否达到规定的质量标准，质量评价是具有刚性的。但对于审计产品（报告）而言，质量评价是一件艰难的事情。因为，审计报告的使用者没有投诉审计质量问题，并非事实上没有审计质量问题，另一方面，发生投诉审计质量问题也绝非肯定存在审计质量问题。引起审计质量评价歧意的原因是多方面的：

（1）注册会计师认为，他们严格遵守了审计准则，勤勉地工作，审计报告不会存在质量问题，但审计报告的使用者认为，只要经审计的财务报告被用于决策过程，并因其存在某些误导引起了决策失误和相关经济损失，就表明审计报告质量存在缺陷；由于依据双重标准作出了两种判断，争议成为不可避免。

（2）审计责任与会计责任的划分仍不明确，审计准则中关于这

两种责任的划分，既不能得到企事业单位会计人员的普遍认同，也难以得到司法界的支持，这时，关于审计质量的争议也会发生。

（3）在大多数情况下，依据审计准则进行的审计，如果能够达到形式上的完美，内容上的瑕疵可能不为政府的监管部门所关注，因为这些瑕疵被审计具体方法与程序的灵活性所掩盖，注册会计师更容易寻找有利于自己的证据，关于审计质量的孰是孰非难以决断。正是由于审计质量评价所固有的主观性，可能存在两种不正常的结果：一是注册会计师简化审计测试程序以及缩小检查内容，“偷工减料”，但却能够提供形式上完美的审计报告；二是将会计准则、审计准则等方面存在缺陷所引致的审计失败，全部归咎于注册会计师承担。解决这些问题的首选方法，仍然是通过立法的公共契约形式，细化、刚性化审计质量标准，以减少审计产品供需方以及政府监管当局等方面对审计质量标准的分歧。

3. 多义性。

从经济学意义上看，产品质量与工作质量是相对分开的。对社会公众而言，他们只关心产品质量而毋需考虑生产企业的工作质量；对企业而言，他们以产品质量建立工作质量的服务保障体系，产品质量比工作质量有更高的地位。然而，注册会计师行业中，人们更注重工作质量，很少将工作质量与产品（报告）质量结合起来予以考虑；注册会计师的工作质量与产品（报告）质量的分离是产生这种情况的根本原因：审计产品（报告）质量有时不能完全反映出工作质量；某些具有舞弊性质的审计报告（如只出报告，不查账）一直未被揭露，而具有了与高质量审计报告相同的用途，审计报告的使用者并未对审计报告实质性质量发生怀疑，在这时，审计报告形式上的高质量与审计工作上的低质量在同一审计项目中并存。这表明，审计质量中的审计产品（报告）质量与审计工作质量并不具有严密的对等关系，应当从两种意义上理解审计质量的含