



独立审计质量保证论

孙摇坤摇著

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

大 连

定价：¥198.00元

作者简介

摇摇孙坤，女，辽宁省庄河市人，管理学博士（东北财经大学会计学专业）。1992年曾受财政部派遣赴澳大利亚 墨尔本大学留学，1994年和 1995年曾分别到美国和英国接受培训和进行考察。现为东北财经大学会计学院教授，兼任辽宁省审计学会副秘书长、辽宁省财政厅注册会计师行业行政处罚听证委员会主持人、上市公司独立董事等职。主要研究领域是财务会计和审计。主编东北财经大学系列教材《审计》和《会计英语》等，参与编写《高级财务会计》、《审计学概论》、《审计学》及财经专业工具书 10多部，在《审计研究》、《财经问题研究》、《中国注册会计师》等刊物上发表论文 100多篇。



出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，步入“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自1992年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出



版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社



三友会计论丛编审委员会

撮

三友会计论丛编审委员会

顾问：

谷摇祺摇东北财经大学会计学院教授，博士生导师

欧阳清摇东北财经大学会计学院教授

冯淑萍摇全国人大预算工作委员会副主任，财政部会计准则委员会秘书长，教授，博士生导师

李志文摇美国杜兰大学商学院讲座教授，副院长，清华大学经管学院教授，博士生导师

委员（以姓氏笔划为序）：

马君梅摇台湾东吴大学商学院院长，教授

王立彦摇北京大学光华管理学院会计系教授，博士，博士生导师

王光远摇福建省审计厅副厅长，厦门大学会计系教授，博士，博士生导师

王化成摇中国人民大学商学院副院长，会计系教授，博士，博士生导师

刘永泽摇东北财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师

刘志远摇南开大学国际商学院副院长，会计系主任，教授，博士，博士生导师

刘明辉摇大连出版社社长，东北财经大学会计学院教授，博士，博士生导师



- 刘摇峰摇中山大学管理学院会计系教授，博士，博士生导师
- 孙摇铮摇上海财经大学副校长，会计学院教授，博士，博士生导师
- 宋献中摇暨南大学管理学院会计系主任，教授，博士，博士生导师
- 李摇爽摇中国注册会计师协会顾问，中央财经大学教授，博士生导师
- 张为国摇中国证监会首席会计师，上海财经大学教授，博士，博士生导师
- 张龙平摇中南财经政法大学会计学院副院长，教授，博士，博士生导师
- 张先治摇东北财经大学会计学院副院长，教授，博士，博士生导师
- 张俊瑞摇西安交通大学管理学院副院长，会计系教授，博士，博士生导师
- 何顺文摇香港中文大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师
- 杨雄胜摇南京大学国际商学院会计系主任，教授，博士，博士生导师
- 陆正飞摇北京大学光华管理学院会计系主任，教授，博士，博士生导师
- 陈毓圭摇中国注册会计师协会秘书长，财政部财科所研究员，博士，博士生导师
- 陈国辉摇东北财经大学津桥商学院院长，教授，博士，博士生导师
- 陈建明摇天健会计师事务所首席合伙人，博士，高级会计师
- 陈信元摇上海财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师
- 陈摇敏摇国家会计学院教授，博士，博士生导师
- 周守华摇中国会计学会副秘书长，北京交通大学教授，博士，



博士生导师

罗摇飞摇中南财经政法大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师

郑振兴摇美国休斯敦大学教授，博士

赵德武摇西南财经大学副校长，会计学院教授，博士，博士生导师

夏冬林摇清华大学经济管理学院会计系教授，博士，博士生导师

秦荣生摇国家会计学院副院长，教授，博士，博士生导师

徐林倩丽摇香港理工大学工商管理学院院长，会计学系讲座教授，博士

黄世忠摇厦门国家会计学院副院长，厦门大学会计系教授，博士，博士生导师

谢志华摇北京工商大学副校长，教授，博士

蔡摇春摇西南财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师

薛云奎摇长江商学院副院长，上海财经大学教授，博士，博士生导师

魏明海摇中山大学管理学院会计系教授，博士，博士生导师

戴德明摇中国人民大学会计系主任，教授，博士，博士生导师



序

《独立审计质量保证论》是东北财经大学会计学院孙坤教授在其博士学位论文的基础上补充修改完成的一部专著，对如何保证注册会计师的审计质量问题进行专门的研究。在我国的市场经济体制不断完善、经济发展日趋融入国际竞争、资本市场的发展对信息质量的要求越来越高，而作为信息质量监督主体之一的注册会计师的形象又频频遭到社会质疑的形势之下，本书的研究无疑是很有价值的。

注册会计师职业既是市场经济发展的必然产物，又是市场经济赖以有序发展的必要保障。自1980年恢复注册会计师审计制度以来，我国注册会计师事业的发展已经历了30多年的历程，取得了令人瞩目的发展。注册会计师审计作为市场经济结构中的一个重要的组成部分，在维护市场经济秩序、促进市场控制机制效率的提高、保证经济体制改革的进一步深入、提高社会资源分配的合理性等方面，都发挥了不可替代的作用，其重要性为越来越多的人所认识。正因为如此，社会公众对注册会计师职业的期望越来越高，注册会计师的职业责任也越来越大。同时，社会经济的发展增加了审计对象的复杂性和不确定性，加大了审计的难度，对审计职业的生存和发展提出了更高的要求，加之国际、国内一系列涉及注册会计师的财务丑闻的相继发生，使注册会计师的社会公信力受到了严重的挑战，审计质量就不可避免地成为人们关注的焦点。作为中介机构的会计师事务所，虽然不生产物质产品，但是生产服务产品，注册会计师执业的过程就是生产产品的过程，审计报告就是审计产品



的外在表现形式。审计服务产品与企业的实体产品一样，其质量如何，事关会计师事务所和注册会计师事业的生存和发展。执业质量是注册会计师的生命线，没有高质量的服务，注册会计师职业就不会有长久的生命力。因此，以质量求信誉、以信誉求发展，应当是注册会计师、会计师事务所乃至整个注册会计师行业必须遵循的原则。

对于中国的注册会计师职业来说，还要面对加入 宰鞣以后的更加激烈的行业竞争和不断增大的审计职业风险。注册会计师行业如何迎接挑战，在竞争中发展壮大，执业质量是一个不能绕开的问题，也是我们审计理论和实务工作者应当深入探讨的问题。因此，探求如何保证和提高审计质量，不仅在理论上是必要的，而且在实践上也具有较强的现实意义。

近几年来，我国的学者在审计质量方面做了不少的研究，其中张龙平教授所著的《注册会计师审计控制系统研究》和冯均科教授所著的《注册会计师审计质量控制理论研究》均各自独成体系，比较全面，但更多的研究是从审计质量的某一方面着手，如职业道德（诚信）问题、审计的独立性问题、审计的行业管理模式问题、会计师事务所的规模问题、审计收费问题、非审计服务问题、审计风险问题等。质量是综合性最强的一个指标，审计质量问题已经成为一个综合的问题。一个国家的人民的生活质量集中体现了这个国家的政治、经济、法律、教育等的发展水平，一个企业产品的质量综合反映了这个企业的理念、管理、技术、设备和人力资源的先进与落后。审计质量也是制约审计质量的内部和外部因素的集中体现，是国家层面的管理水平、行业层面的管理水平和事务所内部管理水平以及注册会计师个体素质的综合反映。国家的政治、经济、法律、教育等方面的情况是不断发展变化的，同样，影响审计质量的内、外部因素也将随着国家大环境的变化而不断地改变。所以，虽然质量问题是一个老话题，但也是一个常说常新的话题，在每一个特定的时期，质量都有其不同的含义，社会对质量都有不同的要求，影响质量的因素也将有不同的表现形式。



基于这种考虑，本书作者从整个社会这一宏观角度出发来审视注册会计师的审计质量，比较深刻地剖析了制约审计质量的各种因素，构建起由政府、注册会计师职业组织、会计师事务所和注册会计师群体四个层面构成的审计质量保证体系，并对每个层面在这个质量保证体系中的地位、角色及如何发挥作用进行了全面的分析。本书的主题明确，内容完整，结构合理，逻辑性强，语言流畅，在审计信息和审计质量的界定、审计质量的评价标准、政府的责任、行业管理模式和会计师事务所模式的选择、审计方法的改善等问题上都有自己独到的见解。我相信，本书对审计理论和实务工作者来说都具有很高的参考价值。

当然，审计质量是一个非常庞大和复杂的问题，一本专著不可能解决所有的问题。因此，在此我也恳切地希望作者在这个领域继续探索，力求在教学和研究中取得更多的成果。

谷摇祺

圆园园年 岁月



前言

审计因市场经济发展的需要而产生，必须不断适应经济发展所带来的变化，满足社会对其提出的新的要求，扮演好自己的社会角色。在这个过程中，审计质量始终是注册会计师行业赖以生存和发展的生命线，正所谓“质量是一个永恒的话题”。中国已经加入宰轺，注册会计师职业面临着更加激烈的竞争。如何保证和提高审计质量，促进我国注册会计师职业的发展壮大，促进市场经济的健康发展，非常值得研究。加之近几年来涉及注册会计师的财务丑闻相继出现，使得注册会计师审计的社会公信力受到了严重的质疑，审计执业质量问题变得更加引人注目。

同工业企业的产品质量一样，审计质量也是多种因素综合影响的结果，对审计质量的研究也可以从不同的角度来进行。本书将审计质量放置到整个社会的大环境下加以审视，运用系统论的思想，在论述了审计功能的不可或缺性、审计质量对实现审计功能的重要性以及审计质量的含义、审计质量的特征、评价审计质量的标准等理论问题的基础上，从行业外部到行业内部、从宏观到微观对制约独立审计质量的各种因素进行剖析，确定各种因素的责任主体。从而建立起一个以政府、注册会计师职业组织、会计师事务所和注册会计师群体为要素的独立审计质量保证体系。

本书由苑章构成，遵循的写作思路是：首先论证独立审计的社会价值，然后分析审计质量对于审计实现其社会价值的重要性，进而剖析影响审计质量的各种内、外部因素及其责任归属，建立起注册会计师审计质量的保证体系，在此基础上分别阐述审计质量保证



体系中各要素与审计质量的关系。

第 1 章指出审计质量是审计功能实现的保证。本章首先说明在市场经济结构中，审计是不可缺少的一项功能。通过审计的产生和发展过程论证审计功能与市场经济的发展息息相关，中国实施的是社会主义市场经济，同样需要审计功能。在论述了审计功能的不可或缺性的基础上，说明审计功能的实现与审计质量的关系，得出审计功能的充分发挥需要以令人满意的审计质量为基础的结论。审计是通过向信息使用者提供审计信息来实现其功能的，功能实现的程度取决于审计信息的质量，也就是取决于审计的质量。

第 2 章主要讨论了两个问题，一是影响审计质量的主要因素。按各种因素与审计主体的关系，可以将影响审计质量的主要因素分为外部因素和内部因素。外部因素主要包括政治的、经济的、法律的和科教文化的因素，其中经济因素和法律因素对民间审计的影响是最强烈的；内部因素包括职业组织的自律性质量管理、事务所质量控制、审计人员素质、审计标准和审计方法等。二是审计质量保证体系的构成。构成审计质量保证体系的主体可以说都是审计质量的责任者。笔者将审计质量保证体系构建为四个主体，即政府部门、职业组织、会计师事务所和注册会计师群体。这两部分内容之间有一种内在的联系，即每一种审计质量的制约因素都可以归属到一个或几个责任者身上，也就是说，可以归结到审计质量保证体系的一个或两个层面上。例如，能够改变或控制影响审计质量的外部因素的主体就是政府；能够影响审计质量控制这一因素的主要是会计师事务所；注册会计师群体对审计质量的贡献主要体现在加强自身职业道德的修养和提高专业胜任能力，具体表现在具有完整的知识结构和比较丰富的执业经验，能够熟练地运用各种审计方法并不断地有所创新，在实施审计的过程中能够恰当地进行专业判断。有的因素受到审计质量控制体系中多个成分的影响，如行业监管问题，既与政府有关，也与行业组织有关；审计职业标准的建设、实施和完善则要依靠政府、职业组织、会计师事务所和全体注册会计师的共同努力。



本书从第 猿章开始探讨审计质量的保证问题，内容安排采用因素与保证体系相结合的形式。第 猿章讨论政府对审计质量的保证作用，其职责和作用主要表现在两个方面：一是改善审计外部环境，如推动国有企业改革，完善公司治理结构，改变审计关系失衡局面；治理虚假会计信息；推动法治建设、改善法律环境等。二是强化政府对注册会计师行业的管理和监督。改善审计外部环境可间接地提高审计质量，强化政府监管可直接提升审计质量。第 源章论述职业组织对审计质量的保证作用。职业组织是审计质量保证体系中的第二个层次，行业自律性管理对审计质量有着广泛的和直接的影响。关于行业监管模式问题还是有必要讨论的。当世界范围内出现了一系列与注册会计师有关的财务造假事件之后，美国等国家对注册会计师行业监管模式进行了改革，我国也做了调整，政府收回了原委托给职业组织的行政管理权，所以目前实行的是一种以政府管制为主、行业自律为辅的行业管理模式。这种模式也许符合一定时期的情况，但它是否是一种长期的、最有效的模式还值得探讨。本章还论述了职业组织的管理职责和管理内容，提出了改进行业管理的建议。第 缘章论述会计师事务所对审计质量的保证作用。在审计质量保证体系中，会计师事务所可以说是处于一个核心的地位，像产品加工厂一样，会计师事务所是审计产品的加工厂，是审计质量控制的主体，会计师事务所审计质量控制的有效程度，直接影响审计工作的质量。审计质量控制分两个层次，即全面质量控制和项目质量控制。另外，会计师事务所选择什么样的体制和组织结构，都将对审计质量发生影响。第 远章讨论注册会计师对审计质量的保证作用。注册会计师是审计产品的直接生产者，其在审计质量保证体系中的作用不言而喻。注册会计师对审计质量的贡献可以通过两个方面来实现。第一，加强自身的职业道德修养。许多审计失败都可以归因于道德因素，而不是能力问题。第二，令人满意的专业胜任能力，包括完备的知识、足够的经验和较强的专业判断能力等。注册会计师的专业胜任能力还具体地表现为对审计方法的灵活运用和创新。审计方法就好比产品加工方法或工艺，对审计质量有直接的



影响，好的方法可以既快又好地实现审计目标，保质保量地完成审计任务。改进、创造审计方法的责任自然地落在了注册会计师的肩上。当然，极高的职业道德修养、完整的知识结构和成熟的审计方法，都不能完全取代注册会计师的专业判断能力，审计质量取决于注册会计师的决策水平，决策水平则取决于专业判断能力。第 7 章讨论审计职业标准对审计质量的保证作用。审计职业标准是影响审计质量的一个基本的和直接的因素，没有职业标准就没有追求审计质量的目标和依据。按照我国现行体制，颁布审计职业标准的权力在政府，标准的制定工作由注册会计师协会负责，会计师事务所要落实审计职业标准的实施工作，注册会计师要按照审计职业标准从事审计业务。总之，审计职业标准的建立、完善和有效实施要依靠政府、职业组织、会计师事务所和全体注册会计师的共同努力。正是基于这种考虑，笔者将这一部分内容作为本书的最后一章。

由于个人的学识和能力有限，书中可能存在缺陷、疏漏甚至错误，欢迎读者批评指正。

孙摇坤

圆园年 圆月



目录

审计质量是审计功能实现的保证	员
审计的动因——从审计的产生看审计功能的不可或缺性	员
市场经济的发展是审计成长的根本推动力	员
社会主义市场经济需要审计功能	员
审计功能实现的形式——审计信息供给	员
审计功能实现的依托——令人满意的审计质量	员
审计质量的评价标准	源
对审计供求现实的评价	源
审计质量制约因素与质量保证体系	缘
审计质量制约因素	缘
审计质量保证体系	苑
政府对审计质量的保证作用	苑
中国注册会计师所面对的外部执业环境	苑
谁应对审计外部执业环境负责	愿
政府应该做什么	苑



源瑶职业组织对审计质量的保证作用	苑苑
瑶源瑶职业组织是审计质量保证体系中的重要一环	苑苑
瑶源瑶注册会计师行业管理模式的选择	苑园
瑶源瑶现行管理模式下协会管理的目标、职责与内容	苑苑
瑶源瑶关于改进行业管理的思考	苑怨
缘瑶事务所对审计质量的保证作用	苑远
瑶缘瑶事务所质量控制的原则	苑远
瑶缘瑶会计师事务所的体制和组织结构	苑员
瑶缘瑶事务所人力资源管理	苑愿
瑶缘瑶事务所全面质量控制体系的建立	苑怨
瑶缘瑶审计项目的质量控制	苑远
远瑶注册会计师对审计质量的保证作用	苑愿
瑶远瑶职业道德	苑愿
瑶远瑶专业胜任能力	苑园
苑瑶审计职业标准对审计质量的保证作用	园源
瑶苑瑶审计职业标准概述	园源
瑶苑瑶审计技术标准：独立审计准则	园园
瑶苑瑶审计职业道德标准：职业道德准则	园怨
瑶苑瑶审计质量控制标准：审计质量控制准则	园园
瑶苑瑶职业后续教育标准：审计职业后续教育准则	园猿
主要参考文献	园远
后记	园员