

论独立审计质量控制体系的新思路

湘潭机电集团有限公司 李爱群* 湖南大学会计学院 唐松莲** 朱惠***

摘要：本文结合现实的需要和审计质量控制的目标，论证了建立审计质量控制体系的必要性和紧迫性。结合目前理论界对其研究的成果，本文从审计质量控制体系中控制主体的权力如何分配与制衡的角度，探求建立独立审计质量控制体系的新思路，使它们的权利、责任和义务达成统一，从而实现审计社会价值的最大化。我们把审计质量控制主体分为：政府、行业协会和会计师事务所。

关键词：独立审计；审计质量控制；社会价值最大化

一、建立独立审计质量控制体系的必要性

任何职业组织管理的总目标是：在为社会提供服务、满足社会需要的同时，谋求自身的生存和发展。独立审计组织的管理目标可以分为两个：第一是实现独立审计的目标，为社会公众提供服务；第二是提高经济效益，求得自身的生存和发展。我们认为第一个管理目标是第一位的，如果一个审计组织不能为社会公众提供服务并满足社会的需要，那就失去了生存和发展的社会基础，就会被社会所淘汰。第二个管理目标是第二位的，但同样也是必要的，如果一个审计组织不能提高自身的经济效益，那么也就失去生存和发展的经济基础，就会在职业竞争中消失。

实现独立审计的目标，就必须保证审计服务的质量；提高独立审计组织的经济效益，就必须提高审计工作的效率。这样独立审计组织的管理目标就演变为保证审计工作的质量和提高审计工作的效率，这也必将成为审计职业发展的两个基本而且永恒的主题。它们既是对立的，又是统一的。审计职业发展的过程就是这两者矛盾不断发展的过程，从对立——统一——对立，统一是相对的，而对立是绝对的，它们会在一个较长的时间内保持相对的统一，但是对立又是同时存在的。当对立达到一定程度的时候，独立审计的发展就会产生一个质的飞跃。如表 1，我们可以将人们对审计质量控制目标和控制方法或手段的认识过程做简要说明。

表 1 审计质量控制目标的历史演变

审计发展阶段	审计质量控制目标	审计质量控制方法或手段	备注
详细审计	充分保证审计目标实现	采用全面详细审查账目的方法	不关注审计效率
资产负债表审计	合理保证审计目标实现	采用抽查法 采用内部控制测试法	关注审计效率
会计报表审计	合理保证审计目标实现 避免法律责任	同上 建立风险审计模式 建立审计质量控制体系	关注审计质量和审计效率的协调

也就是说，随着审计环境的进一步改变，审计责任的进一步加强，尤其是法律责任的加强¹，人们对审

* 李爱群（1971-），男，湘潭机电集团有限公司资产管理部部长、审计部副部长，兼任湖南省注册内部审计协会理事；主要从事会计和审计理论实务研究。

** 唐松莲（1981-），湖南大学会计学院研究生，主要从事审计理论研究，在国内核心刊物发表论文数篇；通讯地址：湖南大学北校区研究生楼277号，邮编：410079；电话：13786193286；E-mail: songsong1010@tom.com, songsong1010@163.net.

*** 朱惠（1981-），湖南大学会计学院研究生，主要从事审计理论研究。

计质量也越来越关注,应进一步重新认识审计质量控制目标和加强审计质量控制手段。从表 1 中可以看出,在现代审计质量控制的方法和手段中加入了通过建立审计质量控制规范体系来加强审计质量控制。

二、独立审计质量控制的内涵

理论界关于审计质量控制的定义有不少,刘俊果(2003)认为审计质量控制体系是指在审计质量方面指挥和控制审计组织,按照审计准则和规范建立审计质量方针和目标并实现这些目标的管理系统。它需要对审计过程进行全面控制,使审计质量方针和目标得到完善和改进,达到不断提高审计质量的目的;同时它要求审计组织规定相关过程,并使其持续受控,以实现良好的工作业绩。王金会(2000)认为审计质量控制体系是指审计组织及其人员为实现审计质量目标,按照规定的审计质量标准进行审计质量管理的有机整体活动,使审计质量处于牵制状态。它包括实现审计质量目标的组织结构及其物质手段、各机构的职责、工作标准和程序。

目前在理论界尚没有独立审计质量控制的统一定义,曾有人研究过审计质量控制,但是单独对独立审计质量控制提出定义的人不多。一般人都参照了质量控制基本准则中的定义:独立审计质量控制是指会计师事务所为了确保审计质量符合独立审计准则的要求而建立和实施的控制政策和程序的总称。它把独立审计的审计质量控制分为事务所全面质量控制和审计项目的质量控制。有别于质量控制准则中对审计质量控制的主体、质量控制的客体、质量控制的依据、质量控制的程序和方法。

笔者认同刘桂良的观点,把质量控制体系看成是一个完整、系统的有机整体。质量控制的主体是指审计质量控制的决策者、执行者、监督者的总和。即以注册会计师质量控制为基础,以会计师事务所控制为核心,以行业协会和政府组成的审计质量控制体系。质量控制的客体是指质量控制的对象、内容,即审计过程以及结果,审计质量控制主体不同则各自的控制内容也会不同。本文主要从审计制度安排的角度,即从权力的来源来认识审计质量控制主体与客体之间的对应关系,研究质量控制体系的权力如何在三个不同的质量控制主体之间进行分配,从而构建独立审计质量控制体系的新思路。

三、独立审计质量控制体系的新思路

(一) 权力划分的理论基础

权力如何在三个审计质量控制主体——政府、行业协会和事务所之间进行划分呢?它包括政府与行业协会之间、政府与事务所之间、事务所与行业协会之间的权力划分,其中最关键的是行业协会与政府之间控制权力的划分。审计质量控制权力在政府和协会之间的分配取决于该国注册会计师行业的管理体制,它是一种制度的安排。制度的功能可以分为两种:降低交易成本和降低风险(道格拉斯·诺斯,1992)。所以我们需要建立使我们交易成本较低的管理体制。2004年7月1日,全国人大常委会通过了《行政许可法》。根据此法精神:公共行政不等于政府行政,它包括政府公共行政和社会公共行政。社会公共行政的权威来自于社会认同和支持,其本质是社会性的,其权利主体应该以社会公共组织为主导。政府不宜过多地直接管理注册会计师行业的具体事务,应将注册会计师行业的规章制度制定权、市场进入权、监督管理权等由协会来行使。

吴朕生(2003)认为审计制度安排是一个利益相关者利益协调的过程,它因利益相关者的利益关系变化而变化。而政府是合作广度最大的集体,这一特征决定只有政府才能代表所有社会公众在内的利益相关

¹ 这一点,我们可以从近年来世界各国发生的审计失败案例中得到充分说明,特别是安然事件带来的影响,它标志着一个新的监管体制的到来。

者对经营者进行监督。但是政府受有限规模的限制，经济有效的选择是将部分监督权委托给注册会计师，通过监督注册会计师的审计质量达到监督经营者的目的。政府若要想对企业经营者行为进行有效的监督，它必须能够使注册会计师执行高质量高效率的审计工作，即要建立一个审计质量控制体系，而这种权力应该由政府享有。郭道扬、吴联生（2003）认为最优的审计质量保持机制是：对审计质量具有决定作用的管理权力由政府享有，而辅助性和补充性的管理权力则由行业协会享有。他所说的审计质量保持机制我们可以理解为审计质量控制体系。而政府如何来监督审计质量呢？作为审计服务产品的审计结论，则是一种特征难以界定的无形产品（雷光勇，2001）。政府要对它的质量进行评价，同样难度大、成本高。而行业协会在这一点上具有明显的信息优势，所以行业协会当然可以对注册会计师审计质量进行控制。但是这种管理必须服从于政府的管理，因为其目的是使本行业注册会计师的审计质量能够获得政府更好的认可，能使政府继续将对企业经营者的监督权委托给注册会计师，从而使注册会计师行业获得生存与发展的机会。

由于我国目前的国情和独立审计职业界与行业协会的发展历史，人们个人自律意识不够强烈，缺乏高效的法制系统配合，经济转轨时社会环境、文化的影响以及注册会计师缺乏风险意识等因素决定了注册会计师行业实行政府监管是一种难以动摇的体制。笔者认为：完全的政府监管和完全的行业自律都是不现实的，也不是最优的，最优的审计质量控制体系应该是政府监管和行业自律并存。这与《注册会计师法》规定不谋而合，《注册会计师法》规定：目前我国注册会计师行业实行的管理模式是“法律规范、政府监督、行业自律”。那么在这种管理模式下审计质量控制的权力如何进行划分呢？

（二）建立质量控制体系的新思路

1. 新的质量控制体系权力的内容

按照质量控制发生的时间，可以把质量控制体系分为事前控制、事中控制和事后控制。政府和协会执行的一般是事前和事后控制，包括注册会计师职业资格的认定、审计执业规范体系制定、审计责任约束和审计质量的检查。事务所一般执行事中控制，每个事务所都会建立一套自己的内部质量控制制度，它一般包括对审计计划阶段的控制、审计实施阶段的控制、审计报告阶段的控制。在这里主要论述政府和协会执行的一般是事前和事后控制。

注册会计师职业资格的认定就是对从业人员是否具备该职业所要求的能力进行认定，它是高质量审计服务的重要基础。这种资格的认定是由于注册会计师队伍不断扩大的同时滥竽充数者不断增加而产生的。在簿记技术还很简单时，能够充当会计师的人数很多，由于缺少行业“准入”以及权威评价标准，一些非专业人士也可能做审计工作（迈克尔·查特菲尔德著、文硕等译，1989）。从世界各国的规定来看，注册会计师的资格认定一般包括四个方面的内容：（1）基本教育要求，一般是学历要求，特别是基本专业教育要求；（2）资格考试；（3）后续教育；（4）执业资格注册和定期检查。这四个方缺一不可，基本教育要求和资格考试是对注册会计师职业能力的最低要求，从底线上保证了从业者的职业能力。而知识是因职业环境变迁的一个变量，所以注册会计师的职业能力的获得和保持是一个连续的过程，后续教育是保持这种能力的机制。执业资格注册是对从事该职业的注册会计师资格进行一种有别于非职业人员的认定，而定期检查是对这种资格所要求具备的能力定期确认。

审计是一个复杂的专业性工作，注册会计师的职业能力并不能代表高质量的审计服务，况且，审计服务的质量也可能因注册会计师的不同而不同。注册会计师审计制度要为整个社会所信赖，就必须建立公认审计标准，旨在提高财务报表审计的质量。目前，制定注册会计师审计标准已是世界各国发展注册会计师审计制度的重要途径。所以，审计执业规范体系制定成为质量控制体系的重要内容。

从成本效益的角度来看，如果不需要付出努力就能获得同样的收益，显然，注册会计师不会选择付出努力，必然存在不严格执行审计标准，不保持应有的职业谨慎的经济动机。所以，必须对注册会计师的行为运用责任方式予以约束，这种约束包括职业道德约束和法律责任约束。职业道德约束是指对注册会计师

职业道德、职业纪律、专业胜任能力及职业责任等方面进行的具体约束（陈建明，1999）。其目的是通过提高注册会计师的职业道德，使注册会计师能够更好地执行审计标准和履行应有的职业谨慎，从而提高审计质量，规避审计责任。而法律责任约束则是对注册会计师没有严格遵循审计标准，没有履行应有的职业谨慎所做出的处罚，其目的是通过处罚来提高注册会计师的审计质量。

审计质量的检查是对注册会计师审计质量在事后进行检查。可以作为政府进行法律约束的一个重要渠道，提高法律责任约束的有效性。从这个角度来看，政府应该对注册会计师审计质量进行检查。但是，由于政府有限规模的限制以及对注册会计师审计检查的高成本性，决定了政府只能抽查其中的一部分。当然，行业协会为了本行业的发展，也会对注册会计师的审计质量进行“同业互查”。

2. 质量控制体系的权力如何分配与制衡

权力如何分配与制衡取决于怎样的安排使整个社会的交易主体之间的交易总成本最低，即实现社会价值的最大化。政府监管的特征就是在当前的约束条件下使注册会计师审计的社会价值达到最大化，但是政府不可能真正完全代表利益相关者的利益²。因此，政府监管下的注册会计师审计的社会价值并不是注册会计师审计所能够达到的最大值。行业监管由于代表的是注册会计师行业的利益，而这种利益又分为长期利益和短期利益。从短期利益来看，注册会计师行为是使自己获得最大的收益；而从长期利益来看，注册会计师行业若要获得政府的委托而使自己长期地生存下去，它必须使审计的社会价值达到最大化。况且，行业协会还具有政府监管所不具有的信息优势，如注册会计师审计中出现的问题及其如何提高审计质量等。总之，行业协会为了能够获得政府的委托，它会为社会创造一个政府监管所不能创造的社会价值。所以说，它虽然可能会损害政府监管下审计所能达到的基本价值，但是，它同时也会给社会带来新的增加值。那么我们只有在分配质量控制体系的权力时，通过制度进行有效的安排，才可以真正实现社会价值的最大化。

那么，政府在注册会计师审计质量控制体系中的权力与责任包括：规定基本教育要求、注册会计师考试、后续教育以及注册会计师执业资格的注册和定期检查的规定、保留注册会计师的执业资格注册与定期检查的权力、规定审计标准立项和审计标准制定程序、负责审计标准的颁布、对注册会计师进行法律责任约束以及对注册会计师审计质量进行抽查。而基本教育要求、注册会计师考试、后续教育以及注册会计师执业资格的注册和定期检查，应由行业协会具体执行。审计标准制定的具体安排和具体操作由行业协会组织和履行，职业道德约束、审计质量控制以及同业互查的权力也由行业协会享有。

总之，我国独立审计质量控制体系的发展与完善任重而道远，它依赖于社会整个经济环境的市场化和公平程度及其审计组织和审计人员对质量控制意识的加强。我们不可以照搬任何国家的现存模式，只有立足于国情，结合实践和其他国家的成功经验，逐步地进行。

参考文献：

1. 李洪斌：关于审计质量控制的几点认识，审计研究，1999（3）
2. 刘俊果：浅论审计质量控制体系，中国审计信息与方法，2003（9）
3. 王金会：风险导向审计，北京：中国审计出版社，2000：65-69
4. 刘桂良：论独立审计质量控制体系，广西审计，1999（2）
5. 道格拉斯·诺斯：经济史上的结构和变革，北京：商务印书馆，1992：54-67
6. 吴联生：利益协调与审计制度安排，审计研究，2003（2）
7. 郭道扬、吴联生：论注册会计师审计质量保持机制，审计研究，2003（5）
8. 雷光勇：注册会计师资格确认与保持的经济学逻辑，中国注册会计师，2001（2）
9. 迈克尔·查特菲尔德著、文硕等译：会计思想史，北京：中国商业出版社，1989：65-66
10. 陈建明：独立审计规范论，大连：东北财经大学出版社，1999：54-55

² 政府本身就是作为利益相关者的社会全体成员的利益冲突与协调的结果，应该说，政府并没有自己的目标和利益，而是随着社会全体成员的利益冲突与协调的变化而变化。

A New Thinking on the Quality Control System of Independent Auditing

*Aiqun Li Electric & Mechanical Joint-stock Limited Company in Xiangtan City
Songlian Tang Hui Zhu Accounting College of Hunan University*

Abstract: Combining with the realistic need and goal of auditing quality control, this paper proves the necessity and urgency of establishing the system of auditing quality control. Based on the achievement of recent research, we seek a new method to establish the quality control system of independent auditing. From the new thinking of quality control system of independent auditing, we can know how to assign. Using this new method, the right, responsibility and obligation unify in free, thus realize the maximization of social value of auditing. We divide auditing quality control's subject into three parts: the government, employer's organization and accounting firm.

Key words: independent auditing; audit quality control; maximization of social value

(责任编辑：吴秉松、何剑锋、兰蓉)