

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741



# 硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 会计师事务所审计质量控制研究  
——以 X 深圳分所为例

研究生姓名: 范曾

指导教师姓名、职称: 李希富教授 韩旺注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2021年5月30日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名：范曾 签字日期：2021.6.2

导师签名：李希昂 签字日期：2021.6.7

导师(校外)签名：李希昂 签字日期：2021.6.12

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分內容。

学位论文作者签名：范曾 签字日期：2021.6.2

导师签名：李希昂 签字日期：2021.6.7

导师(校外)签名：李希昂 签字日期：2021.6.12

# **Research on Certified Public Accountants Quality Control——Take X Shenzhen Office as an example**

**Candidate: Fan Zeng**

**Supervisor: Li Xifu Han Wang**

## 摘 要

随着国内资本市场的逐步开放,公众对高质量财务信息的需求越来越大,注册会计师审计对资本市场中所披露信息的增信作用逐渐被重视,也变相提高了注册会计师的执业标准,保证自身良好的职业行为,为财务信息提供合理保证。然而在供给侧,“内资所”虽然在政策引导下规模不断扩大,但是在追求规模化的过程中,过于注重业务量的提升,盲目的选择合并方,忽视对审计质量的把控,导致“内资所”的审计质量普遍较低。尤其是国内几家大型的会计师事务所,由于过于频繁的合并扩张,普遍有分所管理松散、审计质量良莠不齐的问题,甚至有多起影响广泛的财务造假案件中担当了不光彩的角色,严重透支了投资者的信任,而民众的舆论压力为整个行业的平稳发展都带来了不良影响。

因此,本文选择了 X 会计师事务所中合并历程最复杂,质量问题最突出的深圳分所作为案例研究对象,从全组织、全员和全流程层面对 X 深圳分所的审计质量控制制度中存在的问题进行分析。文章首先对审计质量控制、审计质量影响因素和分所审计质量三个方面的文献进行了梳理,并引入全面质量管理理论、2020 年最新修订的事务所业务质量管理准则以及 PDCA 管理工具,并对三者对的关系进行了论证;其次,为了使案例的介绍足够客观,本文按照 2007 版的质量准则要素对该事务所的质量控制活动进行介绍,并对其发展历程进行简单的回顾;最后从全组织管理、全员参与、全流程监控三个层面对 X 深圳分所审计质量控制制度中存在问题进行分析,并提出了相应的优化措施,其中在全流程层面又按照 PDCA 质量管理工具的逻辑思路,提出了更加具体的建议。

本文旨在通过对 X 会计师事务所深圳分所质量问题的分析并提出相应的优化建议,展示全面质量管理理论在事务所审计质量控制体系中的适用性,同时希望为新颁布的质量准则提供一些应用思路。

**关键词:** 审计质量控制 全面质量管理理论 PDCA 分所管理

## Abstract

The demand for high-quality financial data is rising in parallel with the opening of the public capital market. The role of CPA audit in improving the creditworthiness of information disclosed in the capital market is becoming increasingly recognized, and it also helps to enhance CPA practice standards to some degree. This necessitates that certified public accountants maintain a high level of professionalism while offering fair assurance for financial data. However, on the supply side, despite the fact that the "Domestic Capital Institute" is continuously growing under policy's guidance, it places too much emphasis on increasing size and market volume, which leads to a blind selection of merging parties and is short of quality control, leading to the Institute's audit quality being generally poor. In particular, due to the frequent merger and expansion of many major domestic accounting firms, there are issues of loose branch management and uneven audit efficiency, and they have even played an ignominious role in a number of financial fraud cases, severely undermining investor confidence, and public opinion pressure has had negative effects on the industry's stable growth.

As a result, this paper focuses on the X accounting firm's Shenzhen branch, which has the most complicated procedure and pending issues. Then, from the viewpoint of the entire company, the entire staff, and the whole corporation, this paper investigates the quality control status of X Shenzhen branch. To begin, the literature on audit quality control, audit quality influencing factors, and audit quality of branch offices was commentaried in this paper. It then introduces the principle of complete quality management, the most recent updated accounting firm business quality management guidelines for 2020, and PDCA management tools, as well as demonstrating the connection among the three. Second, so as to allow the case introduction objective, this paper describes the firm's quality management practices using elements from the 2007 edition of the quality criteria. Finally, it discusses the quality management issues at the X Shenzhen branch from the three viewpoints described above, and then recommends steps to resolve them. Among them, put

forward more focused suggestions at the overall process stage, following the PDCA rationale.

This paper examines and proposes solutions to the quality issues faced by X accounting firm's Shenzhen branch, then demonstrates the applicability of TQM in the audit quality management framework, and finally aims to include some new ideas for the lately promulgated quality criteria.

**Keywords:** Audit Quality Control; TQM; PDCA; Branch office management

# 目 录

<b>1 引言</b>	<b>1</b>
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	2
1.2.1 理论意义	2
1.2.2 实践意义	2
1.3 国内外研究文献综述	3
1.3.1 国外文献综述	3
1.3.2 国内文献综述	6
1.3.3 文献述评	12
1.4 研究方法及内容框架	13
1.4.1 研究方法	13
1.4.2 研究内容	13
1.4.3 研究框架	14
<b>2 相关概念界定和理论概述</b>	<b>15</b>
2.1 相关概念界定	15
2.1.1 审计质量概念	15
2.1.2 审计质量控制概念	15
2.2 全面质量管理（TQM）理论	16
2.2.1 全面质量管理理念	16
2.2.2 PDCA 质量管理方法	19
<b>3 X 会计师事务所深圳分所审计质量控制现状</b>	<b>21</b>
3.1 X 会计师事务所深圳分所情况简介	21
3.1.1 X 会计师事务所情况简介	21
3.1.2 X 深圳分所情况简介	21
3.1.3 X 深圳分所发展历程	22
3.2 X 会计师事务所质量控制现状	27
3.2.1 业务质量的责任划分	27
3.2.2 职业道德约束	28

3.2.3 人力资源.....	28
3.2.4 业务的承接和保持.....	28
3.2.5 业务流程的控制和执行情况.....	30
3.2.6 主要的监控手段.....	32
3.3 X 深圳分所受处罚情况.....	32
<b>4 X 会计师事务所深圳分所质量控制问题分析.....</b>	<b>34</b>
4.1 全组织层面.....	34
4.1.1 未形成统一的以质量为导向的文化氛围.....	34
4.1.2 人力资源管理模式落后.....	36
4.1.3 技术支持缺乏统一标准.....	37
4.2 全员层面.....	37
4.2.1 职业道德约束流于形式.....	37
4.2.2 员工缺乏对审计质量管理活动的重视.....	38
4.3 全流程层面.....	39
4.3.1 P 计划阶段.....	39
4.3.2 D 执行阶段.....	40
4.3.3 C 检查评价阶段.....	40
4.3.4 A 整改优化阶段.....	41
<b>5 X 会计师事务所深圳分所质量控制优化方案.....</b>	<b>42</b>
5.1 全组织层面.....	42
5.1.1 建立项目导向制的质量复核小组.....	42
5.1.2 加强事务所的文化建设.....	43
5.1.3 打造质量为导向的人力资源管理政策.....	44
5.1.4 加速推进审计信息化建设.....	45
5.2 全员层面.....	46
5.2.1 重视全员质量培训.....	46
5.2.2 建立以审计质量为核心的绩效考核制度.....	47
5.3 全流程层面.....	48
5.3.1 P 计划阶段.....	48



5.3.2 D 执行阶段 .....	48
5.3.3 C 检查评价阶段 .....	49
5.3.4 A 整改优化阶段 .....	50
<b>6 研究结论和不足 .....</b>	<b>51</b>
6.1 研究结论 .....	51
6.2 研究不足 .....	51
<b>参考文献 .....</b>	<b>53</b>
<b>后记 .....</b>	<b>58</b>

# 1 引言

## 1.1 研究背景

随着资本市场的发展，投资人对高质量的信息需求愈发强烈，独立审计作为资本市场的“看门人”，其出具的审计报告自然成为了投资人确定上市公司披露信息是否可信的依据。但是近年来，在诸多影响广泛的财务造假事件中，注册会计师未能起到监督和警示的作用，并且承接这些业务的皆是业内的大型事务所，使得注册会计师行业的信誉遭受了重大打击。而在这些争议的背后是事务所令人堪忧的审计质量控制问题。

事务所行业近年的快速发展，并非完全是市场化的动机，其中政府在 2007 年发布的推动行业发展的意见也是行业发展的重要推手。在此之后，本土的大型事务所开始尝试以吸收合并中小型事务所，或者以“强强联合”的方式快速扩张，原事务所以分所的形式并入新的事务所中。在该阶段，大型事务所无论是规模还是市场份额方面，都得到了快速的提升。但是在快速扩张的背后，是缓慢的一体化制度建设。在质量控制方面，分所数量快速上升，总所缺少人员和手段对分所的审计质量进行控制，造成分所的质量水平良莠不齐，从而使事务所整体的品牌信誉受到影响。并且，在法律上总分所是一个法律主体，个别分所的低质量审计行为，其后果将由事务所整体承担，扩大了事务所整体的法律风险。

频繁的审计失败引发的对事务所审计质量的讨论，也引起了业界的重视，在中注协发布的 2020-2021 年的中注协课题研究中，有多项和事务所审计质量提升相关的课题，其重视程度可见一斑。而会计师事务所作为参与审计市场竞争的主体，完善自身的质量控制，尽可能地降低因审计质量低下带来的审计失败风险，而非在质量控制完善的问题上避重就轻。

而本文之所以选择 X 深圳分所进行研究，是由于其经历了多次合并，内部人员结构复杂，但是依托于和深交所同处一地的地理优势，该分所还是成为了优质的业务入口，并且 2017、2018 年创造的经营收入占 X 事务所整体收入的 10% 以上，同时其注册会计师数量达到 200 余名，是深圳市会计师事务所中注会数量最多的事务所。然而，与其规模相反的是其突出的审计质量问题，X 会计师事务所

成立至今的多项行政处罚，一半以上是由深圳分所承接的业务产生的，19 年导致 X 事务所业务停摆的“康得新”事件也出自该所。基于以上背景，笔者决定对 X 会计师事务所深圳分所的质量现状及质量控制运行问题进行分析，进而提出对审计质量控制的改进方案和保证其运行有效性的方案。

## 1.2 研究意义

### 1.2.1 理论意义

由于我国之前的会计师事务所审计质量控制准则为 2007 年修订的，而现行的准则是在 2020 年才正式使用的，相较上一版本变化较大，且由于推行时间较短，缺乏相应的实践指导。因此，本文将结合全面质量管理理论和全新的质量控制准则，分析 X 深圳分所存在的审计质量控制问题，提出相应的优化建议，完善其质量控制体系，同时能够丰富新质量准则在应用层面的理论研究。

### 1.2.2 实践意义

从 2019 年我国开始推行上市注册制，到 2020 年全面开放外资进入我国资本市场，我国资本市场进入改革深水区，而会计师事务所作为资本市场重要的“基础设施”，必须保证自身的审计服务质量，提高综合实力，防止在市场的变革中被淘汰。同时会计师事务所的证券从业资格的申请限制放宽，由审批制向备案制转型，“证券所”无法再依靠“资格”获得竞争优势，这意味着目前的市场竞争状况将被打破。因此，对于分所众多的大型事务所加强分所审计质量控制，缩小分所与总所间的审计质量差异，避免木桶效应，通过高水平审计服务质量的差异化竞争战略，扩大竞争优势是很有必要的。

并且在总分所模式下，事务所下辖的所有机构都属于一个法律主体，在这种组织结构下，任何一个分所造成的审计失败都会直接导致事务所整体蒙受损失，这会严重打击无过错合伙人提高审计质量的积极性，阻碍事务所的整体发展。而 X 深圳分所作为 X 事务所较大的分所，虽然为事务所整体贡献了更多的收入，但是其质量控制问题也给 X 事务所的声誉带来了严重的不利影响。因此，本文以 X 深圳分所作为研究对象，通过运用全面质量管理理论分析并解决其暴露的具体审

计质量控制问题，来阐明全面质量管理理念下事务所分所审计质量控制活动的开展思路，以及分所质量管理体系的优化路径。

## 1.3 国内外研究文献综述

### 1.3.1 国外文献综述

#### (1) 审计质量控制研究现状

PCAOB 于 2019 年发布的审计业务质量控制体系中，将质量控制体系分成了五个层面：（1）独立、正直、客观；（2）人力资源管理；（3）客户评估管理制度；（4）业务流程管控；（5）监督制度。并且这五个方面并非是孤立的，任何一个层次的活动都能为其他层次的制度或政策的运行有效性提供合理保证。

Jean C. Bedard (2008) 认为审计质量控制并不仅仅是一项单纯的控制活动，其同样需要评估审计业务中可能出现的风险点，即审计机构对审计标准、职业价值或公众利益可能受到侵害的风险进行评估和控制。并且该质量控制活动被分为前、中、后三个阶段，事前阶段主要包括客户关系评估管理和审计师独立性评估；事中阶段主要包括审计绩效检测系统、专门的业务辅助小组和检举制度；事后阶段则主要是内部和外部的检查和同业间的复核。

Jan Svanberg (2016) 通过问卷调查的方式，发现当会计师事务所具有较强的道德文化氛围时，审计师会在做出有自由裁量权的职业判断中保持更强的客观性，降低客户关系可能带来的负面影响，提高审计质量。而事务所应当通过适当的激励措施和管理人员的“模范”作用，加强道德文化对审计师客观性的正向影响，从而达到提高审计质量的目的。

#### (2) 审计质量影响因素研究现状

国外对审计质量影响因素的框架性研究起步较早，其中 FRC (2008) 就针对审计工作的特点，将审计质量的要素划分成了两个层面，即可控和不可控，并对可控要素具体细分为文化、人员能力、质量控制复核过程的有效性以及报告有用可靠四个方面。

Aloke Ghosh (2005) 以投资人对事务所审计的认可度作为评价审计质量的标准，结果发现投资人对审计师的任期是持正面态度的，市场对某一公司的收益

预测，会随着该公司的审计师的任期逐步提高。

Mark L. DeFond (2011) 分析了 2001-2008 年会计师事务所退出上市公司审计市场的情况后，认为在美国实行 SOX 法案后，更严格的审计标准、更大的审查力度和更严厉的处罚，虽然带来了遵循成本的大幅提升，但是也将大部分审计质量低下的中小型事务所筛选出局，从而促进了行业整体审计质量的提升。

Patrick Krauß (2015) 认为审计收费对审计质量存在混合效应，一方面审计收费能反应事务所对客户经济依赖程度，另一方面审计收费能够在一定程度上反映会计师事务所在审计业务上的投入程度。并进一步对德国 2005-2010 年的上市公司的样本进行验证后，发现在单一项目上的收费过高，会导致事务所对客户产生依赖，从而影响项目质量水平，但是这样的影响是存在一定阈值的，当审计费用低于该阈值，费用对质量的影响作用就变得微乎其微。

Timothy B. Bell (2015) 利用一家大型国际审计公司的内部质量审查人员对自身审计质量的评估结果，对审计任期和轮换制度对审计质量的影响进行再次验证，结果发现审计师更换的第一年反而会因为学习成本等原因造成审计质量水平的下降，但在后续的几年内持续攀升，并随着任期的继续加长开始逐步下降。这说明审计师任期的长短，并不能准确表示审计师在任期内所得到的知识积累对审计质量带来的影响。

Phillip T. Lamoreaux (2016) 以 PCAOB 对会计师事务所的检查制度为切入点，发现需要接受 PCAOB 检查的事务所相较于受政策保护而无须接受 PCAOB 监督的事务所，会更加关注自身的质量水平，在保持高质量审计方面有更强的倾向。总体来说 PCAOB 的检查制度对会计师事务所的检查威胁，能够明显提高会计师事务所的审计质量。

### (3) 分所层面审计质量研究现状

Wallman S (1996) 认为国际大型会计师事务所一般都是分散的组织机构，地方的分所都具有一定的“自治权”，地方分所能够与客户签订合同，管理审计业务，所发布审计报告可以皆以分所的名义进行，而这种具有较高自由裁量权的分所形式，使分所成为这类跨国大型事务所的主要决策单元，这为分所作为审计质量研究的重要分析单位提供了理论支撑。

J. Kenneth Reynolds (2000) 在研究声誉对审计质量的影响机制的同时，

也首次将审计客户的重要性引入到了分所层面,并通过发现客户的重要性对分所的审计质量同样具有混合效用,既可能出于对自身声誉的维护而对重要的客户加大审计投入,但是也可能因对特定客户的依赖性而影响审计工作的客观性。

Jere R. Francis (2013) 通过考察“四大”会计师事务所的分所人数规模与持续经营审计意见和客户盈余质量管理程度的关系,发现即使是推行一体化比较彻底的“四大”,其分所之间的审计质量也是良莠不齐的。

Jong-Hag Choi (2010) 选取了一家特定的会计师事务所进行考察,并采用了两种规模划分方式对该事务所的分所进行分类,结果发现无论使用哪种划分方式,该事务所的业务质量都会随着承做该业务的分所的规模不断提高。

#### (4) 全面质量管理研究现状

19 世纪 60 年代,全面质量管理理论问世,开创了一个质量管理的新流派,而该理论构想正是由费根堡姆建立起来的,其观点认为质量管理应当是系统性的,不应仅局限于产品制造这一单一的环节,还应当着眼于组织内部其他部门对产品质量提升的协同作用。这一观点的提出使质量管理迈入了全新的阶段,也让质量管理的适用对象不再局限在传统的制造业企业。各国学者纷纷在此基础上开始自己的研究,爱德华兹·戴明就在 PDS 循环的基础之上改良了其思路,进而研发出了 PDCA 循环,并在后续的研究中提出了著名的“Deming's 14 Points”。而约瑟夫·M·朱兰不仅将经济学中的“二八原则”拓展至质量管理领域,并且提出了计划、改进、维持的质量三部曲,这都是具有里程碑意义的理论成就。石川馨作为日本重要的质量管理专家,提出了 QC 小组这一重要的质量管理方法。

而进入 21 世纪,全面质量管理理论应用层面的研究开始大放异彩。比如 Nwabueze (2001) 通过对一家传统制造企业实施 TQM 失败的案例进行研究,说明了质量目标的实现并非是照搬 TQM 的所有原则就能达到的。Aidan Walsh (2002) 针对爱尔兰本土的企业,验证 TQM 理论在爱尔兰本土企业中的运行效果。Hale Kaynak (2003) 则是通过构建模型的方式,验证了企业实施 TQM 理论能够对企业绩效产生影响这一结论。在同一时期,由于 TQM 理论应用的广泛性,部分学者将研究视角放在了 TQM 理论和具体质量规范的关系的研究上,其中比较有代表性的是 Ahmet Beskese (2001) 通过问卷调查的方式对 TQM 和 ISO 9000 在土耳其本

土公司的实施效果进行了对比,并在此基础上总结出了两者在具体执行上需要关注的侧重点。

随着研究的推进,TQM 理论的应用开始向产品无法直接可见的服务业企业拓展,如 Faisal Talib (2011) 基于 ISM 模型构建了适用于服务业的实施全面质量管理计划的层次结构。更进一步的还有 Evangelos L Psomas (2016) 发现服务业中顾客导向、员工自控以及管理者决策这三个质量管理要素对企业财务、经营以及顾客满意度层面的绩效影响明显。

### 1.3.2 国内文献综述

#### (1) 审计质量控制研究现状

审计质量控制一直是我国审计学界的关注重点。在早期的研究中,由于国内审计行业发展尚不成熟,缺乏充足的研究样本,因此,当时对审计质量控制的研究以理论研究为主。如张龙平(1997)认为审计质量控制活动的开展思路应是从协调成本和审计期望差距的关系中入手的,而在具体的执行过程中会出现对审计流程的管控、审计结果对审计准则的遵循程度以及成本效益三个方面不同程度的侧重。

而随着 1998 年会计师事务所脱钩改制,审计质量控制理论也开始了新的发展,袁皓(2001)对比美国的质量控制制度,认为我国的行业自治并未发挥应有的监督作用,并站在行业的视角,提出政府应当推动事务所的同业复核制度,鼓励事务所互相监督,通过分层次、多主体的体系构建方式,进而约束从业者的行为。而事务所作为市场参与者,是审计质量控制活动的重要实施主体,也开始被学者重点研究,冯均科(2003)在强调事务所自身应重视审计质量控制的同时,将事务所内部的质量控制体系分为了控制主体、责任、对象、手段、制度五个层面。随后孙宝厚(2008)依然以事务所作为审计质量控制主体的角度,从具体业务执行的角度出发,将审计质量控制分为计划、实施、报告三个流程模块以及贯穿整个业务流程始终的资源模块,并探讨了审计机构针对四个不同模块应当如何进行审计质量控制。

步入 21 世纪 10 年代后,我国会计师事务所行业经过几十年的发展,沉淀了足够多的样本数据,使审计质量控制问题的研究能够进一步细化,戚少丽(2012)

就摘取了 21 世纪第一个十年中公开的事务所处罚公告中的内容作为研究数据，研究后发现事务所审计质量控制出现问题，不仅仅是事务所单方的原因，是存在诸多影响因素的，且影响机制是复杂的，其中市场对高质量审计的需求不强，甚至违规成本低于问题的解决成本都是造成事务所质量控制出现问题的原因。随后，齐飞（2013）则是将目前事务所的审计质量控制模式分为了三种：总所有限管控、总所主导以及高度一体化，并指出事务所的质量控制模式并非是依靠质量控制制度这一单一因素就可以形成的，而是由体制、机制、文化、人员等因素共同作用形成的。

而随后的审计质量控制的研究重点开始转向事务所内部，朱建弟（2013）认为高水平的审计质量和会计师事务所的内部治理是密不可分的，而优秀的内部治理机制也是促进业务质量控制制度执行有效性的重要保证。并且，通过对立信事务所的分析，认为将总所的质量控制体系合理的移植到分所，将是完善事务所整体层面质量控制体系、保证质量控制活动有效开展的重要举措。同时，部分学者针对不同规模的事务所应当如何开展审计质量控制工作进行了研究，沈大龙（2013）认为我国小型会计师事务所的人数较少，“人合”性质更加明显，且服务对象零星分散，业务相对单一，存在严重的低价竞争问题，并且对客户的依赖性更强。因此，小型事务所在依据 5101 号质量控制准则构建自身的业务质量控制体系时，应当更加注重客户关系和人力资源方面的控制制度建设。

到了近几年国内的审计质量控制研究，该领域的研究方法和角度都开始出现多样化。刘婕（2020）通过对具体事件的研究，对会计师事务所合并前后的审计质量控制制度整合问题进行分析，认为事务所质量控制制度的健全，只是完成了审计质量控制体系形式上的完整，事务所作为“人合”性质的企业，想要保证质量控制制度执行的有效性，还需要通过事务所领导人自身的标杆作用和审慎选择价值观相同的合伙人等手段，培养事务所统一的文化氛围，来增加事务所全体人员对组织质控文化的认同感，从而增强相关人员对质控制度的遵循意愿。或是通过引入新的模型对审计质量控制流程中的具体环节进行研究，刘薇（2020）认为事务所业务承接阶段缺乏对客户诚信状况的预估手段是内资所频繁出现审计质量问题的重要原因，因此，使用 Benford 定律构建了一套评价客户诚信状况的模型，并通过 H 会计师事务所这一具体案例说明模型的有效性。



## （2）审计质量影响因素研究现状

因为审计质量的模糊性，使其无法直接被观察，因此缺乏衡量的统一标准，理论界通常只能通过替代变量对其进行观测，而尽可能的探索审计质量的影响因素，对于确定审计质量的衡量标准具有重大意义。因此，该问题一直是学界的研究热点，在初期的研究中，温国山（2008）以经济学中供需理论为基础，从市场供求这一宏观角度探究可能影响审计质量的因素，并将审计质量分为真实的和形式上的，并根据两种不同的审计质量将审计质量的驱动因素分为了真实审计质量因素和形式上的审计质量因素。而赵保卿、朱婵飞（2009）认为审计质量水平是多个相关方博弈的产物，分别有注册会计师、政府监管机构、公司管理层和独立董事参与博弈，四方的不同偏向或策略互相作用将影响最终出具的审计报告质量水平。本文也将按照该思想，将审计质量影响因素的相关文献按照行业监管、客户特征、组织特征、个人特征四个方面进行概述。

第一，行业监管方面。因为政府的监管惩罚力度和执业准则的制定，会直接影响到事务所的行为，进而影响事务所的审计质量水平。刘文军，刘婷，李秀珠（2019）就提出行政处罚作为对审计师未能提供符合外部标准的服务而进行的惩罚，其目的是在于纠偏，也是为了对行业其他从业者起到威慑作用。并通过实证表明，行政处罚对审计质量的影响，并不仅仅局限于被罚事务所内部，同样会提高行业其他从业者对受罚可能性的敏感程度，进而有效抑制其发生机会主义行为的可能性，从而提高行业整体的审计质量。聂萍（2020）则是以关键审计事项这一准则变动为研究切入点，并从声誉机制的角度，认为事务所为了自身的品牌声誉，有动机投入更多成本提高自身审计报告的信息含量以保证对新审计准则的遵循程度，进而提高审计质量，但根据边际效益递减规律，这种提升效果会随着事务所本身审计质量的提高而逐渐降低。

第二，客户特征方面。由于中国的审计市场整体处于供过于求的状态，客户的选择空间较大，因此客户对社会审计的态度和配合程度，以及其内部控制水平等因素，都会影响到最终审计结果的质量。在客户股权特征方面的研究，孙铮（2004）就通过分析不同股权结构特征的上市公司对审计质量的需求倾向，发现股权结构中具有境外法人股或个人股的企业，有更强烈的高质量审计的需求。进一步针对客户董事会层面的研究，杜兴强（2016）认为董事会的意愿很大程度地

影响企业对会计师事务所的选择，并且董事会监督意向越强烈，其越可能聘请执业水平高的事务所来提供高质量的审计报告。周泽将（2019）将研究样本进一步缩小为上市的国有企业，认为董事会中有纪委参与将提高董事会的权威性，对管理层形成较大的威慑，减少逆向选择的风险，从而对审计质量起到正向作用。

第三，组织特征方面，事务所作为审计报告的提供者，其自身的诸多特征都会影响事务所最终出具的报告的质量水平。在该方面初期研究中只是简单的从事务所规模的维度进行研究，漆江娜等（2004）就在选取了 2002 年的上市公司为样本，并以事务所是否为“四大”这一简易标准作为判断事务所规模的变量，结果发现“四大”抑制被审计单位的盈余管理程度方面是强于本土的会计师事务所的。而在后续的相关研究中又增加了更多的特征变量，蔡春，鲜文铎（2007）就从行业专精是否会影响审计结果的角度出发，以事务所在某一特定行业有较高的市场份额作为行业专长的观测指标，并选取了 2001-2004 年上市公司为样本，结果发现可能由于事务所行业发展尚不完善、对行业的经济依赖程度高缺乏独立性，行业专长和审计质量呈现负相关关系。而吴敏（2017）以同样的变量选取方式，以 2008-2015 年的上市公司数据对事务所行业专长和审计质量的关系进行再次验证，结果发现结论与前者的研究正相反，两者变为了正向关系，这也从侧面印证了我国的事务所行业是在不断发展完善的。还有针对事务所转制前后的审计质量对比研究，刘行健（2014）在国际“四大”和本土部分的大型事务所转制为特殊普通合伙制后，通过 2008-2014 年的上市公司数据对事务所组织形式对审计质量的影响问题进行研究，结果发现审计质量并没有受到明显影响。并认为这是由于在转制之前，注册会计师因为感知到法律环境将要发生变化，而提前采取了提高审计质量等预防措施，从而使得审计质量在转制前后并没有明显提升。

第四，个人特征方面。由于审计业务通常都是由签字会计师的判断进行计划和执行的，因此注册会计师的个人特征通常是学者在研究审计质量时的重要变量之一。唐衍军，蒋煦涵（2019）认为执业经历实际是审计师隐性的执业知识的表现，审计师在不断进行的审计业务中积累的隐性知识可以促进审计质量的提升，并使用该审计师在当年所签报告数和所消耗的相对总时长作为度量隐性知识获取量的工具。在进一步的研究中发现，获取这类隐形知识的速度和审计师自身的学历有明显的正相关性，并且如果该审计师成为合伙人，积累速度也会加快。孟

庆斌（2019）则从注册会计师的性格出发，认为会计师的“轻信”的性格，会导致会计师的谨慎性下降从而对审计质量造成影响，因此，运用会计师所处的地区和其受高等教育的地区的社会信任程度作为衡量“轻信”性格的指标，并得出社会信任程度高的地区的会计师会对审计质量造成负面影响。但是，在对审计意见的研究中发现，这类性格的会计师会对发现问题的客户出具更严厉的意见。而闫焕民（2020）认为审计质量与审计师感知到的工作量压力存在负相关关系，当审计师在有限的时间内连续的高强度工作，会不可避免的出现职业倦怠，进而造成审计效率的降低从而影响审计质量。但是，事务所作为企业，可以通过组织的整合能力为其审计师的工作提供便利，而这种支持作用可以提高审计师的审计效率，从而提高执业质量，这种支持作用会随着事务所的综合能力的提升而提高。

### （3）分所层面审计质量研究现状

随着审计行业的发展，本土的事务所纷纷开始了规模化，随着 2007 年财政部发布“做大做强”意见后，这一进程明显加快。而在快速的规模化下暴露出的问题，也为理论界分析事务所审计质量问题提供了新的切入点。汪宁（2007）通过对北京地区的事务所调研发现，分所的设立虽然从根本原因上讲都是为了强化自身竞争力，但是在具体的原因上却不一而同，大致分为发展战略需要、政策引导和被动找“家”，而这些原因差异又会影响到最终的分所管理上，并且在分所的质量控制上，缺乏事前、事中的控制，仅依靠事后的监督，对已出具报告的质量问题是没有补救手段的。这样对国内分所现状的总括性介绍为学者们从分所层面研究审计质量提供了现实和理论依据。

王兵（2010）将规模特征对审计质量的影响引入分所层面，对 2005-2008 年的分所数据进行分析，结果并未发现分所规模会对分所审计质量产生影响。但是在进一步的对比研究中发现排名前十的事务所分所明显高于其他事务所。

余玉苗（2014）则通过研究，进一步的确定了分所层面分析审计质量问题的必要性。其认为会计师事务所规模的扩大，会导致事务所各分所间出现规模和从业人员能力的差异，从而带来分所间审计质量的差异的，而这些问题仅通过事务所整体层面的分析是无法很好的解释的，并且从分所层面分析审计质量差异原因，可以使事务所开展的质量复核与督导活动更具有针对性。

王春飞（2016）根据 2011-2012 年的行业报备数据，对事务所分所承接业务

的倾向进行研究，结果发现在总分所管理水平较低的事务所，其分所体现出了更高的风险偏好，具体表现为有更高的可能性承接被出具非标意见的客户，并且在后续出具的审计意见中，总分所管理水平较低的事务所，其分所也没有表现出出具更严厉审计报告的倾向。

周兰（2016）认为分所虽然是非法人主体，但是在事务所日常经营中仍然属于相对独立的决策单元，并且从分所角度出发，其承接业务所得大多归于分所，而因审计失败带来的诉讼成本的信誉损失则是事务所整体需要承担的，在这种情况下，分所为了保证自身的利润空间，是缺乏提升审计质量动机的，甚至会为了保住客户而选择主动降低审计质量。

曹强等（2019）将审计质量的研究视角切入到分所层面，并且引入群体的概念，认为事务所内部不同群体间会因为现实、文化、认同方面的威胁造成群体间的冲突，影响事务所整体的运营效率，加大整合质量控制活动的难度，进而对整体层面的审计质量带来不良影响。但是，积极的沟通可以有效的调和这种冲突带来的负面影响。

#### （4）全面质量管理研究现状

我国的质量管理研究，相较于国外从工业革命后就开始发展的质量管理学科来说起步晚且缺乏理论沉淀，因此在初期的研究中以理论本土化为主，其中代表性人物就是刘源张，其提出了更符合我国国情的“三全”理念，是我国现代质量管理理论重要的奠基人。

从 1989 年我国颁布《标准化法》再到 1993 年开始尝试质量标准与国际接轨，在该阶段主要的研究重点就在 TQM 理论和质量标准在具体实务中的定位，其中邓卫华（2002）认为 TQM 理论与 ISO 9000 这样的质量标准在最终要达到的目的上是相同的，但是在具体的工作中心以及工作切入点等方面存在差异，并且认为两者的结合将是未来质量管理的发展趋势。随着 TQM 理论在国内的本土化，国内学者开始将 TQM 理论应用于不同的行业或领域，其中常金玲（2006）就按照 PDCA 的循环逻辑构建了企业在建立信息系统时需要遵循的质量管理流程，而房海（2007）则是按照我国全面质量管理中的“三全”理念，对我国的高校的教学质量管理体系进行了重新构建。

而在针对强化审计质量方面的文献，以优化内部审计质量的为主。但是早在

21 世纪 00 年代黄德红、李武珍（2002）就提倡运用 TQM 理论改善事务所审计质量。近年来，夏旭锋（2015）基于 TQM 理论，从事务所整体和项目两个层面，构建了事务所的审计质量控制体系。宋鲁宁（2016）从全组织和全流程层面并运用 PDCA 循环对事务所质量管理活动进行优化。

### 1.3.3 文献述评

对国内外相关的理论进行研究对比后，可以发现国外对审计质量控制和审计质量相关影响因素的研究，无论从研究方法还是研究角度上都比我国更为丰富多样，而且国内相关研究的内容主要是引进国外的成熟理论，在国内进行本土化的改良和应用。究其原因，主要是国外审计行业相对我国起步更早，这使得其相关的审计研究有更多的理论沉淀，也能为学者们提供更多的研究样本。并且在对相关文献内容进行整理后，发现目前的研究还存在着部分问题。

首先，在审计质量控制方面我国的研究起步相对较晚，导致前中期的研究大多是对国外的成熟理论进行本土化改良，导致相关的研究结论大多是对事务所审计质量控制原则性的指导意见，缺少更为切实具体的改良方案。而且大多数学者在进行相关理论研究时也都在传统的公司治理理论框架下展开的，与国内事务所的组织结构契合度不高，虽然近年来也有学者开始引入新的理论基础对事务所相关的控制活动进行研究，但是引用新理论针对审计质量控制这一更具体的领域的文献相对稀少。

其次，在审计质量影响因素方面，国内外都采用了类似的研究方式，即通过选择审计质量的替代变量，并通过构建模型确定影响因素与审计质量的关系，这种采用大样本的研究方式对于丰富审计质量的理论框架有明显的促进作用，但是当具体到指导事务所如何通过这些因素建立自身的审计质量控制体系上时，反而没有较强的参考价值。

最后，随着信息技术的发展，可获得的信息逐步增加，分所层面审计质量研究这种更加微观的研究视角开始出现并逐步成为学者们的研究重点，国内学者曹强（2019）便在分所层面的审计质量研究的基础上，增加了一项分所内子群体的概念，为分所层面的审计质量研究提供了新的思路。但是，由于不同事务所的管理方式、总分所一体化程度各不相同，导致以分所为单位进行传统的实证研究会

出现针对同一影响因素进行研究却出现结论相互冲突的现象，而更为适合分所研究的案例分析法却很少被使用。

因此，本文将会计师事务所分所作为观测点，以全面质量管理理论（TQM）为分析框架，对 X 会计师事务所深圳分所质量控制制度所暴露的具体问题进行分析，并提出优化建议。

## 1.4 研究方法及内容框架

### 1.4.1 研究方法

文献研究法。本文在前两部分主要采用了文献研究法，对审计质量控制以及质量管理相关的文献进行梳理，同时在梳理的过程中发掘合适的研究领域，以确定本文的研究思路，进而再进一步敲定支撑本文研究结论的理论依据。

案例研究法。本文基于所收集的案例相关信息，对 X 深圳分所的质量控制现状进行介绍后，再对收集的数据和信息进一步地梳理，找出其中存在的问题，分析形成原因，提出相关优化建议。

### 1.4.2 研究内容

本文将内容分为了以下六个部分，每一部分都有对应的研究重点，但是在逻辑关系上又是环环相扣的。具体内容如下：

第一部分：通过对选题背景的阐述引出本文的研究目的以及研究成果可能在理论和实践层面的意义，然后就是对国内外文献从审计质量控制、审计质量影响因素、分所层面审计质量以及全面质量管理四个层面进行梳理，发现研究机会，最后介绍本文的研究方法和研究内容。

第二部分：首先对审计质量和审计质量控制的概念进行界定，然后对全面质量管理理论进行阐释，最后解释全面质量管理理论与现行的会计师事务所业务质量控制准则在实际工作中的关系。

第三部分：首先对 X 会计师事务所及深圳分所发展历程和经营现状进行简单介绍，然后对其审计质量控制现状进行梳理，最后对比 X 会计师事务所整体和深圳分所受到行政处罚的情况，以确定深圳分所现行的审计质量控制制度的运行效

果。

第四部分：本部分运用经过全面质量管理理论细化过的审计质量控制框架，对深圳分所组织、人员、业务流程三个层面暴露出的业务质量控制问题进行探讨。

第五部分：针对深圳分所不同层面暴露出的问题，提出针对性建议，并最终汇总成整体的优化方案。

第六部分：本部分将对全文研究内容的总括，并对论文成果进行介绍，同时对论文的不足和局限性进行说明。

### 1.4.3 研究框架

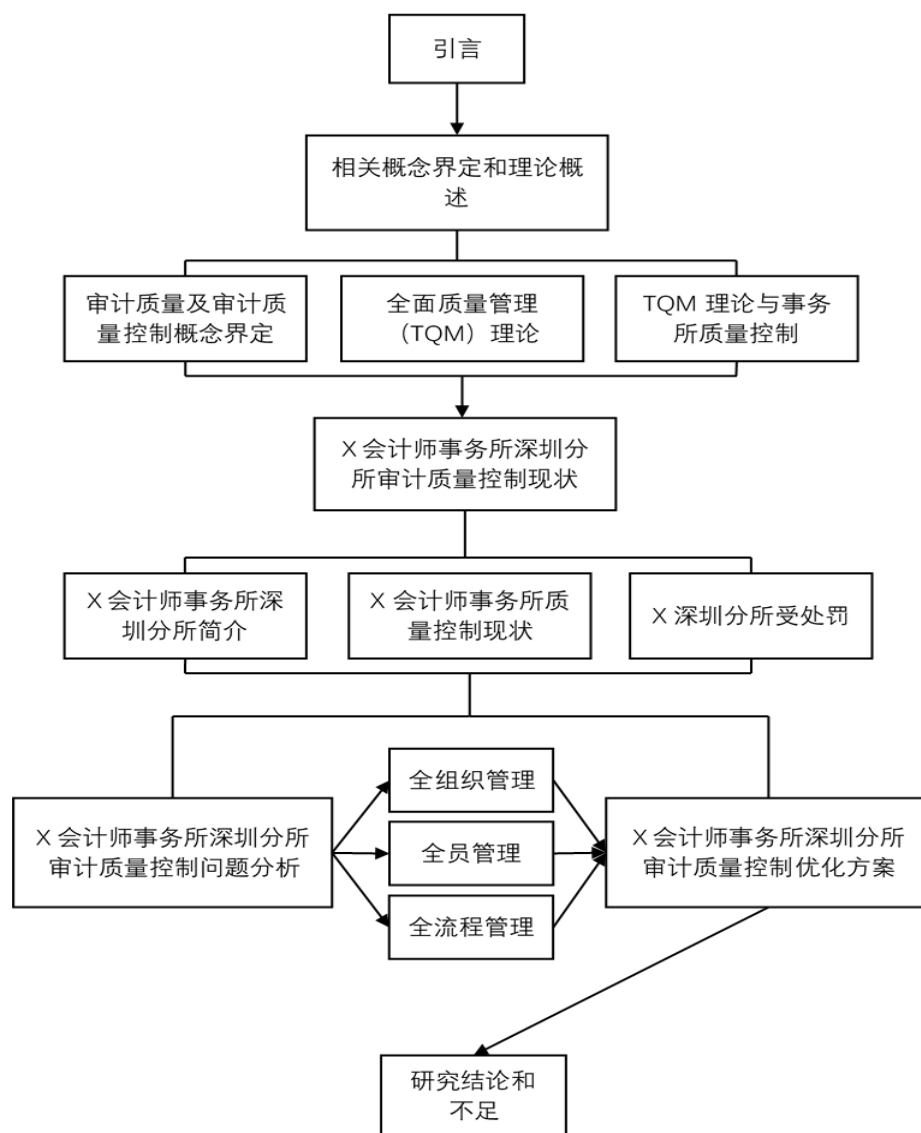


图 1.1 本文的研究框架

## 2 相关概念界定和理论概述

### 2.1 相关概念界定

#### 2.1.1 审计质量

审计质量的概念一直是审计学界讨论的热点，对审计质量的认知也不尽相同，目前主流的观点主要有两种，第一种主要是从审计工作的成果入手，认为审计质量就是审计成果的质量，即已审财务报表的准确程度，这是一种相对狭义的观点，但是因为在观测难度上较为简单，因此经常被应用于各类审计相关的实证研究中。而第二种观点相较于第一种观点扩充了审计质量的内涵，认为审计作为一项专业服务，其质量不应仅是审计“产品”的质量，还应当包含审计工作的质量，即审计过程的质量。

本文更认同广义的审计质量，因为随着我国的经济从野蛮增长阶段转向有质量的稳步提升阶段后，信息使用者对信息质量的需求不断提高，这实际上对审计工作的质量也提出了更高的要求。并且信息技术的发展，使人们能够借助各种设备处理更多的数据，这为更为深入地进行审计质量管理提供了技术支持。同时结合 2020 年中注协最新修订的质量管理相关准则中首次将“质量管理体系”这一名词正式纳入准则，质量控制活动开始向更为全面的方向发展，而审计质量的内涵也应当随质量控制涵盖范围的扩大进行相应的扩充。

因此，本文认为审计质量是审计成果、审计工作过程以及管理体系各自的固有特性能够满足执业准则要求、信息使用者和其他利益相关者的需求和期望的程度。而这三个方面并非是相互孤立的，高质量的审计工作流程是审计师向社会公众公布符合期望的审计成果的基础，而行之有效的管理体系为高质高效的审计工作流程提供了制度保证。

#### 2.1.2 审计质量控制

审计质量控制按照实施主体的不同，实际上可以分为两种，第一种是由事务所自身制定的，能够为实现既定审计质量目标提供合理保证的一系列质量控制政



策和切实可行的工作流程标准。第二种则是将审计质量控制的实施主体进行了扩充，如基于政府的监管机构、基于行业的自律组织等角度，制定管控审计质量的监管政策和措施。而本文的研究重点主要是第一个层面的审计质量控制，即以事务所为核心，事务所可控的质量影响因素为控制对象的审计质量控制。

根据 2020 年最新修订的业务质量控制准则的规定，会计师事务所质量管理体系主要包含以下八个方面：（1）会计师事务所的风险评估程序；（2）治理和领导层；（3）相关职业道德要求；（4）客户关系和具体业务的接受与保持；（5）业务执行；（6）资源；（7）信息与沟通；（8）监控和整改程序。

## 2.2 全面质量管理（TQM）理论

全面质量管理的概念最早是由费根堡姆提出的，即全面质量管理是为了能够在最经济的水平上，并考虑到充分满足用户要求的条件下进行市场研究、设计、生产和服务，把企业内各业务部门维持质量和提高质量的活动构成为一体的一种有效体系。而另一位学者石川馨，则是认为质量管理是在公司高层的领导下，所有部门和全部人员共同参与到质量管理工作中，从而生产出能够满足顾客需求的产品或提供相应的服务等。虽然不同学者对全面质量管理的理解上存在不同的侧重点，但是都未偏离全面质量的本质，即一个组织以质量为中心，以全员参与为基础，目的在于通过顾客满意和本组织所有成员及社会受益而达到长期成功的管理途径。

### 2.2.1 全面质量管理理念

全面质量管理的对象是广义上的质量，不单单强调的是所提供的最终产品或服务的性价比，还需要考虑产品或服务是否具备顾客所期望的固有特征。这不仅仅是要求企业对其生产的产品或提供的服务的质量进行管理，还要对工作流程的质量、组织管理体系的质量进行管理，无论是组织管理体系的完善还是工作流程的运行有效性都会直接或间接地体现在企业的产品或服务的质量上，可以理解为当前环节的需求是否得到满足，就是上一环节质量的体现。

而与之对比最明显的就是统计质量控制阶段，该阶段的质量管理理念在于信息的“可量化”，进而通过大样本分析的方式，对生产流程进行分析，发现生产

流程中的异常，及时调整生产工序，从而保证生产高效稳定的进行，进而不断挖掘生产环节的潜力。虽然该阶段的质量管理已经从被动改变转向了主动预防，但是随着诸多服务性质的行业开始引入质量管理，仅通过量化分析的方式控制生产流程，已经无法满足质量管理的需求，需要一个管理方法更加多样，适用于更多管理客体的质量管理方式，因此，全面质量管理理论应运而生。

而全面质量管理在引入我国后，在经过我国学者的本土化改良后，研究出了更适应我国国情的“三全”理念，即针对以下三个层次的质量管理理念。

(1) 全员质量管理，将企业的人员视为质量管理体系的一环，通过教育培训和制度约束等手段，使任何员工都有意愿且有效地参与到质量管理工作中，从而提高企业整体的质量管理水平。

(2) 全过程质量管理，是将所有可能影响产品质量的环节全部纳入质量管理范围，确定不同环节对产品质量的影响程度和影响方式，并对各个环节及影响质量的有关因素采取适当的控制方式。

(3) 全组织质量管理，可以从两个角度进行理解，从纵向的组织层级来看，不同层级的人员在质量管理体系中发挥着不同的作用，高层管理人员负责把握企业的质量目标，确定努力方向，中层管理人员类似“传动轴”，将质量目标转化为具体可行的方案，最后由基层监督人员和一线员工进行方案的执行和实现，层级间需要通力合作，才能使质量管理体系能够高效率的运行；从横向的部门间职能配合来看，质量管理的职能并不仅仅是由企业的质控部门全盘承担的，研发、生产、销售等部门实际上也承担着一定的质量职能，因此应当以实现既定质量目标为主线，将不同部门的所有活动打造成一个有效的整体。

全面质量管理作为一种综合性的管理思想，提倡全员参与、全组织配合以及全流程管控的“三全”质量管理理念，侧重于方法论的构建，强调的是人对管理理念的灵活运用，是可以广泛的适用于各种类型企业的质量管理当中的。因此，该理念同样可以用于指导会计师事务所业务质量管理体系的构建，而且会计师事务所通常都是以“人合”建立起来的组织，这无疑与提倡全员参与的“三全”理念契合度较高。

当然，提到会计师事务所业务质量管理必然会涉及事务所在业务执行中必须遵循的质量规范，即中注协修订的与事务所质量管理相关的 5101 号、5102 号以

及 1121 号准则(以下统称质量管理准则),其与全面质量管理理论存在诸多不同。从性质上看,质量管理准则是审计行业统一的外部标准,是能够约束事务所具体的质量控制行为的,并且在出现业务纠纷时,能够作为解决争端的准绳;从作用上看,质量管理准则能够指导事务所建立具体的业务质量控制体系,同时也方便外部人员通过准则涉及的要素评价事务所整体的质量控制水平;从追求的质量目标看,按照质量管理准则制定自身的质量管理体系,主要是为了实现“符合性”的质量目标,即提供符合法律法规要求的审计“产品”就是为目标达成。

虽然,全面质量管理理论和质量管理准则存在诸多差异,但是在将两者对比研究后发现,二者的差异并非相互替代的对立关系,而是能够相互补充,融合优化的,如图 2.2。

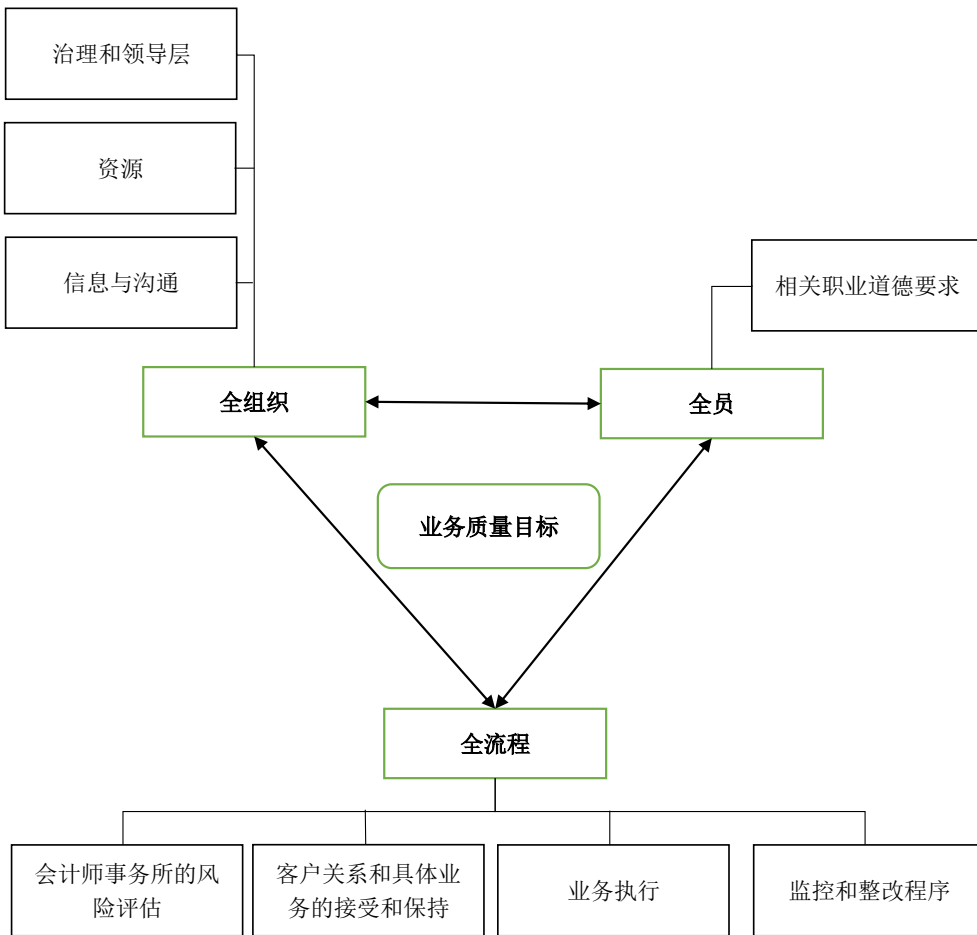


图 2.1 “三全”理念与业务质量准则关系图

## 2.2.2 PDCA 质量管理方法

PDCA 循环法是由现代质量管理的领军人物休哈特提出，并由戴明发展完善，因此也被称为“戴明环”。PDCA 循环法分为四个阶段：策划（Plan）、实施（Do）、检查（Check）、处置（Action），四个阶段缺一不可。由于简单而易于理解的流程划分方式，使 PDCA 循环法具备了很强的兼容性，能够被广泛的应用于各类客体的管理上，因此 PDCA 循环法在企业管理实践中可以应用于各个层面，一般都会体现出大环套小环的特点，即高层级循环是低层级循环的依据，而低层级循环又是高层级循环具体的执行方式，通过这种环环相扣的方式将各类活动紧密的结合在一起，继而推动企业的质量水平不断提升，如图 2.1。

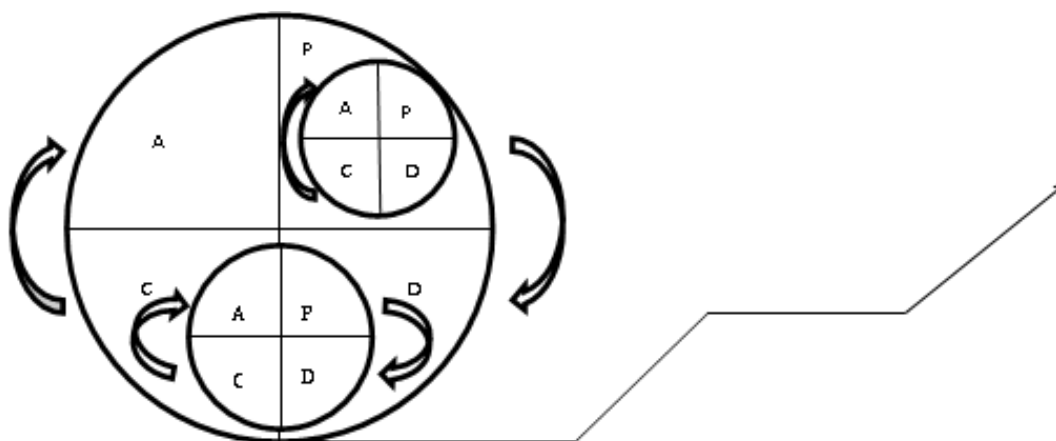


图 2.2 PDCA 循环效果展示图

(1) 策划阶段（Plan），根据组织的发展方向和客户的期望，建立可拆解的目标体系，确定达到既定目标的资源需求，识别目标实现过程中可能出现的风险点，提出各类解决方案，并从中确定最佳方案。

(2) 实施阶段（Do），执行既定的方案，并在执行过程中不断收集目标体系中各种精细化目标的完成情况。

(3) 检查阶段（Check），将方案的最终执行结果与既定的目标进行比对，确定目标的实现程度。

(4) 处置阶段（Action），对前三个阶段工作进行总结，并对发现的问题进行记录和处置，是整个循环中重要的纠偏阶段。其中记录的重点在于实际与预期结果的差异程度以及产生原因上，如果达到了既定结果，挑选出方案中卓有成效

的措施进行标准化，从而提高下一次循环的执行效果。如果未能达到预期结果，首先确认实施过程是否未严格执行方案，若不是，则需要回到策划阶段重新确定方案。

在实际的审计工作中，任何一项业务都可以称之为一条独立的“生产线”，而且不同客户的业务性质、所处行业、法律环境等因素都不尽相同，这就导致不同项目之间的工作环境、审计程序执行难度等方面的差异巨大，从而造成审计质量的管理难度较大，尤其是对于客户分布于各类行业的大型会计师事务所。

但是，所有的审计业务都有一条具有共性的逻辑主线，那就是客户承接、风险评估、项目立项、业务执行、项目复核再到最终报告的出具。而这种流程间逻辑关系明确但工作内容多样的业务形式，与 PDCA 质量管理方法的注重逻辑思路，兼容性强的特点完全契合。因此，本文按照 PDCA 质量管理方法的逻辑思路将审计质量全流程管理中所涉及的要素进行了重新划分，如图 2.3。

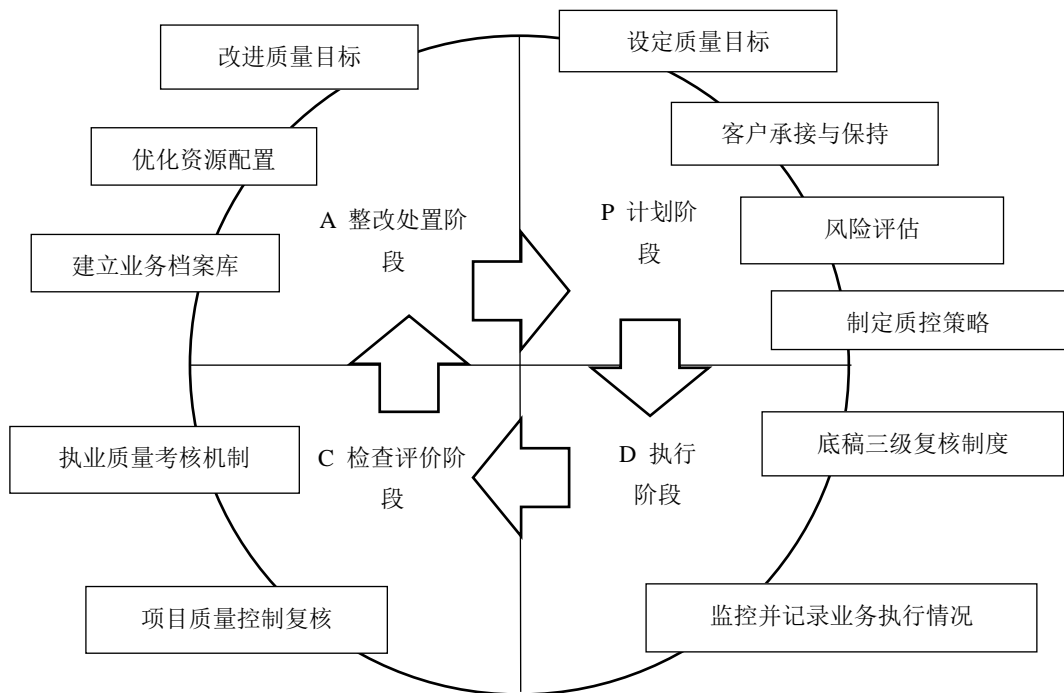


图 2.3 PDCA 循环与质量控制活动关系图

### 3 X 会计师事务所深圳分所审计质量控制现状

#### 3.1 X 会计师事务所深圳分所情况简介

##### 3.1.1 X 会计师事务所情况简介

X 会计师事务所对我国的审计行业具有特殊意义,它是最早打破国内前四的事务所被“四大”垄断的内资所,同时其发展历程,几乎包含了我国事务所行业在发展过程中的各种明显特征。该所是由 GFHH 事务所和 ZRYH 事务所于 2013 年合并而来,在此之前 ZRYH 事务所和 GFHH 事务所已经是国内的知名大所,其中 ZRYH 事务所更是在 2010 到 2011 年期间在内资所中排名第一。虽然这样的强强联合存在一定的政策导向,并非是自发性的市场行为,但是此次合并后所产生的规模效应,使 X 会计师事务所在短时间内收入规模快速增长,仅在合并之初就达到了全国事务所百强的第三名,在 2013 年至 2016 年期间综合排名一直是内资所首位,并且直接打破了国际“四大”在国内的长期垄断地位。而在事务所规模方面,其拥有 9000 多名员工,其中具有注册会计师执业资格的从业人员数量一直保持在 2000 名以上,是国内最庞大的会计师执业团队,分所数量更是一度达到 40 家。但是在 2016 年之后,频频曝出的审计质量问题使 X 会计师事务所的信誉受到严重打击,2016 年至 2019 年末 X 事务所就受到了 6 次行政处罚,更是在 2017 年被监管部门叫停证券业务 2 个月进行整改,这一连串打击使 X 会计师事务所的发展势头低迷,从 2016 到 2018 年无论是业务收入还是人员规模上都开始出现下降。而雪上加霜的是,2019 年 7 月的“康得新”事件让 X 事务所的证券服务业务再次陷入停滞,这直接导致了 X 事务所流失了大量人才和业务,仅 2019 年一年的时间,X 事务所注册会计师的数量直接锐减一半,近乎三分之二的合伙人选择离开,上市公司客户流失了九成以上仅余 31 家。

##### 3.1.2 X 深圳分所情况简介

2013 年 6 月,GFHH 与 ZRYH 的深圳分所合并后正式更名为“X 会计师事务所深圳分所”,接受 X 会计师事务所北京业务总部的一体化管理。借助此次合并所

产生的规模效应，X 深圳分所的业务收入、人员规模都得到了快速发展，在 2017 年深圳地区事务所收入排名中排第 2 位，仅次于德勤华永深圳分所。截止 2019 年发生“康得新”事件之前，X 深圳分所的收入规模占 X 会计师事务所整体收入的 13.85%，而且在 X 会计师事务所 300 多家上市公司年报审计客户中有 95 家都是由 X 深圳分所承做的，占比甚至高于北京业务总部（如图 3.1），是 X 会计师事务所中除北京业务总部之外规模最大的分所。

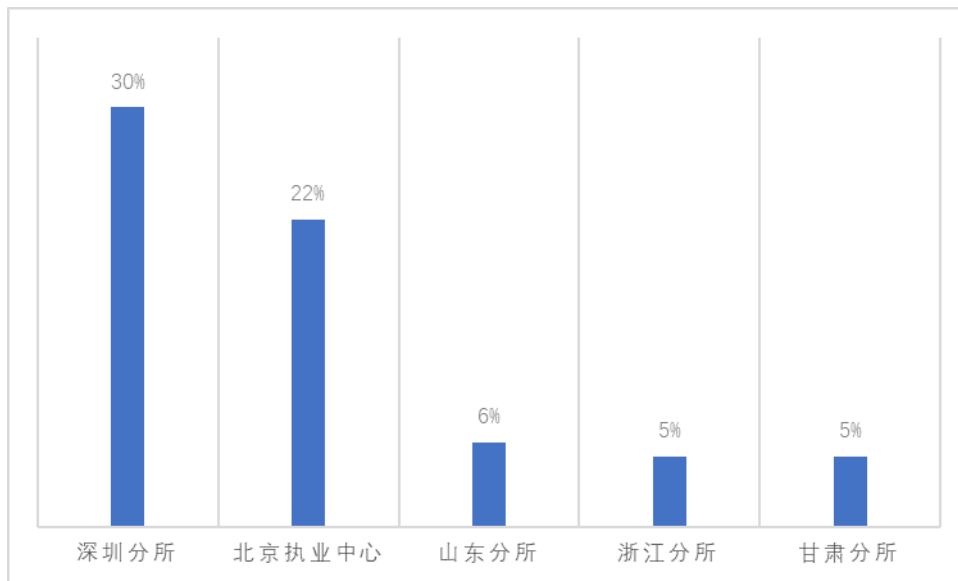


图 3.1 2018 年 X 事务所上市公司业务承做分所比例图

数据来源：内部资料整理

而从人力的角度来看，截止 2018 年度，X 事务所的从业人员共 1041 人，注册会计师人数为 262 人，证书的覆盖率达到了 26.17%，其中本科学历占分所从业人数的 75%，硕士学历以上在从业人员中的占比为 8%左右。而且近几年通过校招补充大量相关专业的高校应届毕业生，使分所内部整体比较年轻化，从业人员的平均年龄不足 40 岁。

### 3.1.3 X 深圳分所发展历程

X 深圳分所作为 X 会计师事务所除北京业务总部之外最大的分所，其发展历程是相当复杂的，因此本节将对 X 深圳分所的合并发展过程进行梳理（如图 3.2 所示）。

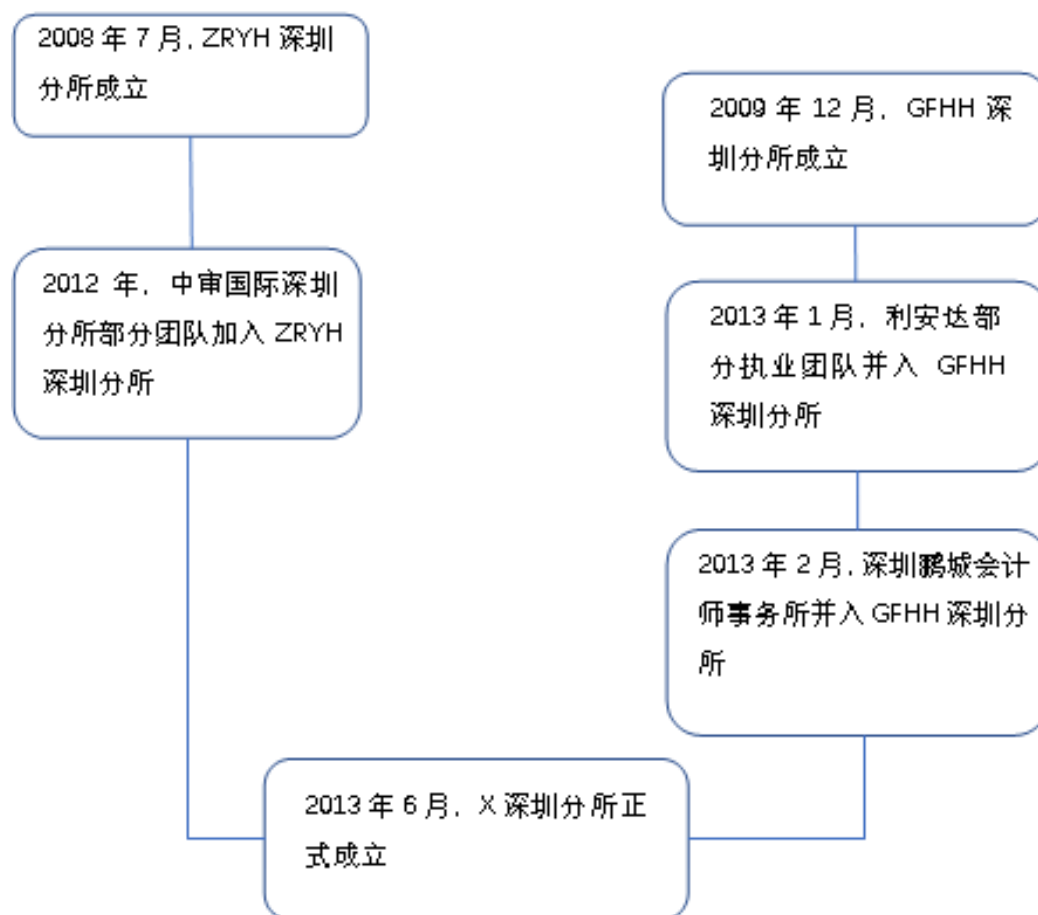


图 3.2 X 深圳分所合并历程图

2007 年以来, 国家开始重视注册会计师行业的发展, 提倡内资所通过合并的方式获取规模效应, 以提高自身的竞争力, 诸多事务所纷纷响应, 开始了自身的规模化之路。在此背景之下, X 深圳分所的快速成型之路就此开始, 从图 3.2 中可以看出, 在成立之前是在 ZRYH 和 GFHH 两家为双主体进行合并的, 而两家事务所也分别在深圳成立了各自的执业分所。并且在 2013 年 6 月, 经过 500 多天的谈判, GFHH 事务所和 ZRYH 事务所正式合并, 但是在该合并协议签订之前, 双方还发生了多项重大的合并事项。

2012 年中审国际深圳分所的执业团队因卷入胜景山河的 IPO 造假案件中, 整个分所的业务都受到了冲击, 而 ZRYH 事务所借此机会吸收了中审国际深圳分所的业务和人员, ZRYH 深圳分所也因此收益巨大, 尤其在分所的规模方面提升巨大, 执业注册会计师人数由 28 人增加到了 72 人, 收入规模也达到了合并前的 4 倍。而在 2013 年 2 月, 承做了绿大地 IPO 审计项目的鹏城事务所因在绿大地



欺诈上市时未能按准则发表适当的审计意见而被撤销了证券服务资格，GFHH 事务所同样采用吸收合并的方式吸纳了深圳鹏城大部分的业务和人员（如表 3.1）。

表 3.1 ZRYH 深圳分所和 GFHH 深圳分所合并前后规模对比图

		合并前	合并后	增速
ZRYH 深圳分所	业务收入（万元）	2301.61	10997.91	377.84%
	注册会计师人数	28	72	157.14%
	师均业务收入	80.20	152.75	85.83%
GFHH 深圳分所	业务收入（万元）	2270.62	12295.25	441.49%
	注册会计师人数	16	115	618.75%
	师均业务收入	141.91	106.92	-24.66%

数据来源：广东省、深圳市注协公布的事务所综合排名

在 2013 年的合并整合工作完成后，X 深圳分所的发展驶入快车道。从收入规模上看 2014 年到 2017 年业务收入从 1.76 亿元增长到 3.57 亿元，仅用 3 年时间就实现了 102.64% 的涨幅，如图 3.3 所示。

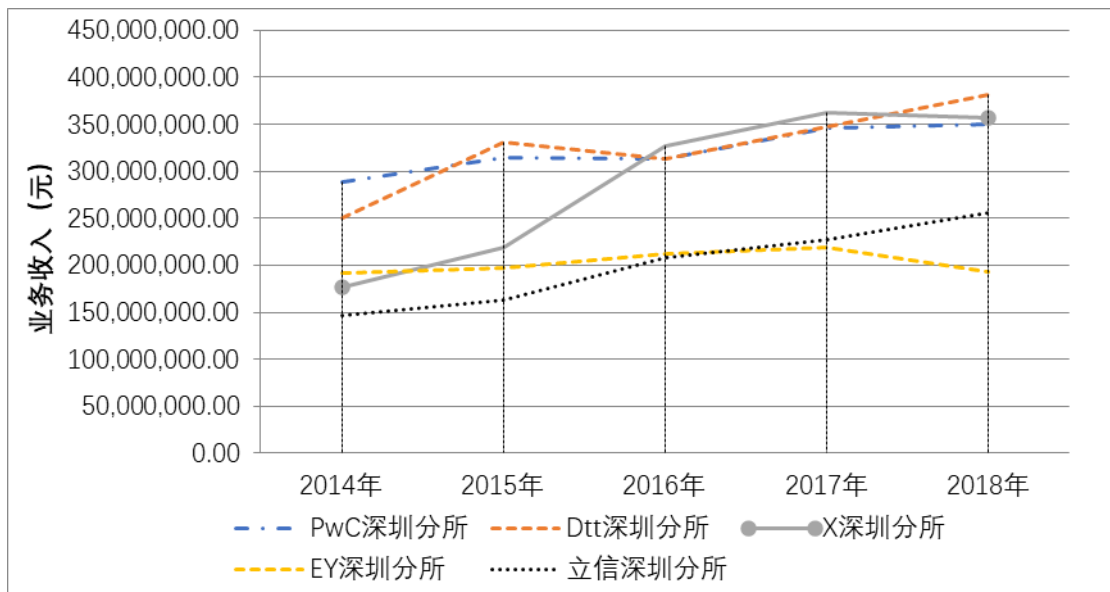


图 3.3 2014 年-2018 年深圳地区部分事务所收入趋势图

数据来源：广东省、深圳市注协公布的事务所综合排名

从图 3.3 中可以看出，在所选取的深圳地区综合排名相近的会计师事务所样本，业务收入分层明显，而 X 深圳分所借助合并后的规模效应收入增长明显，直接从业务收入的第二梯队增长到了第一梯队，更是在 2016 和 2017 年度取得了深圳地区收入排名第一的业绩，即使在 2018 年有所回落也依然保持着自身第一梯

队的地位。

从人力资源来看，由于 X 深圳分所主要是依靠不断的合并来实现快速规模化的，因此在 X 深圳分所成立初期，其拥有的执业注册会计师数量就在深圳地区是排名第一的，而且较高的基数并没有拖慢 X 深圳分所执业团队的扩充速度（如图 3.4）。而在 2014 年至 2018 年期间，作为国际“四大”中的 PwC 深圳分所的执业注册会计师数量在 2017 年出现了零增长的情况，Dtt 和 EY 深圳分所则是相继出现了负增长，只有 X 深圳分所和立信深圳分所始终保持着正增长，而且 X 深圳分所无论在执业注册会计师数量的增长绝对值还是增长率上都明显高于立信深圳分所（见图 3.5）。

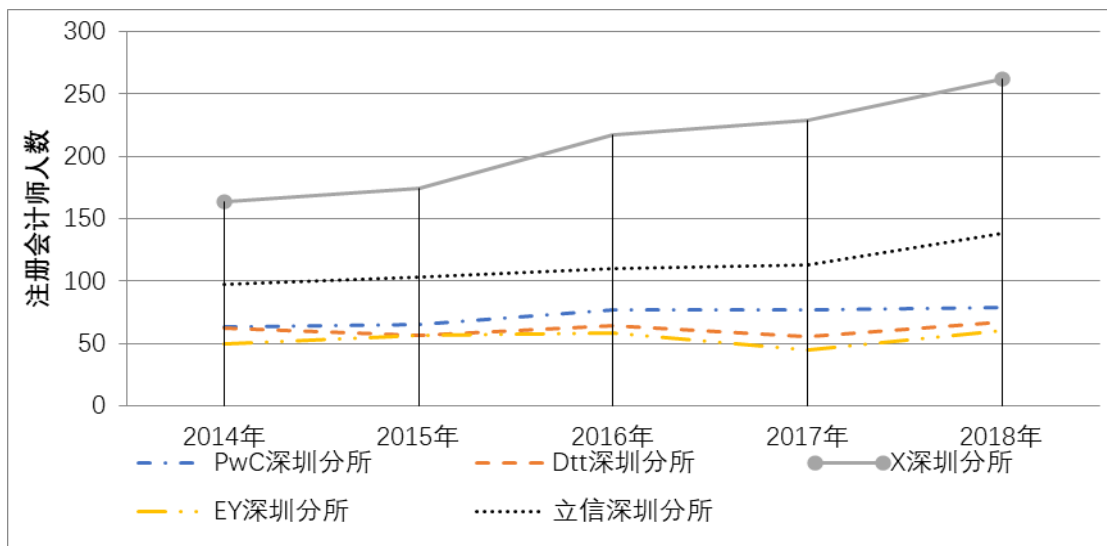


图 3.4 2014 年-2018 年深圳地区部分会计师事务所注册会计师人数趋势图  
数据来源：广东省、深圳市注协公布的事务所综合排名

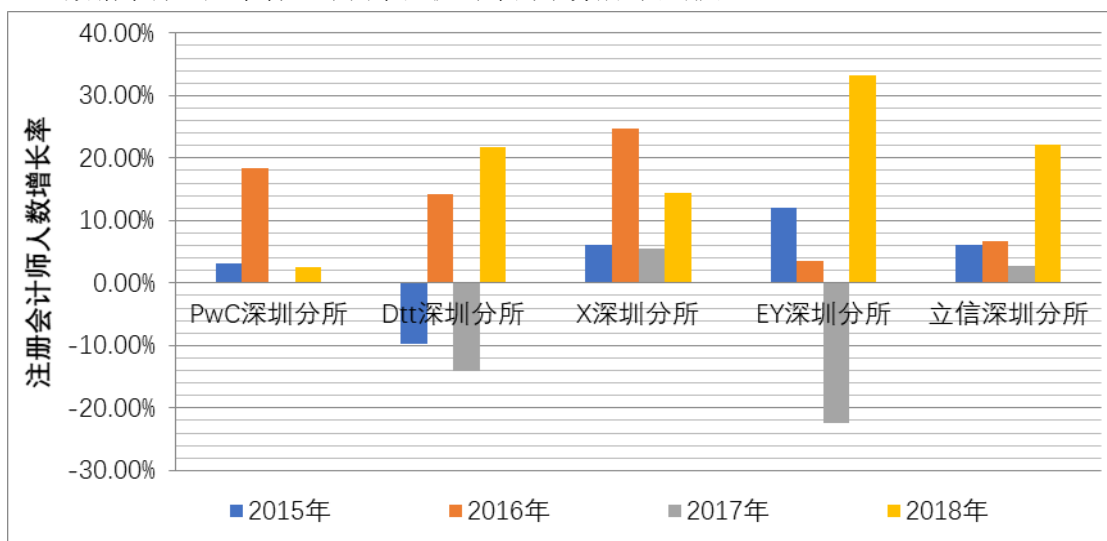


图 3.5 2015 年-2018 年深圳地区部分会计师事务所注册会计师人数增速图  
数据来源：广东省、深圳市注协公布的事务所综合排名

从师均业务收入这一指标看,该指标主要说明的是每位注册会计师平均能为事务所创造的收益。虽然 X 深圳分所在业务收入和人员规模方面都在稳步提升,但是在该指标上并未表现出与其规模相匹配的排名,在 5 个事务中所排名居于末位,甚至不及国际“四大”师均业务收入的一半(见图 3.6)。显然 X 深圳分所虽然通过多次合并吸纳了大量其他事务所的业务和人员使自身规模快速上升,但是规模的扩大并未能使 X 深圳分所获得高净值客户的认可。

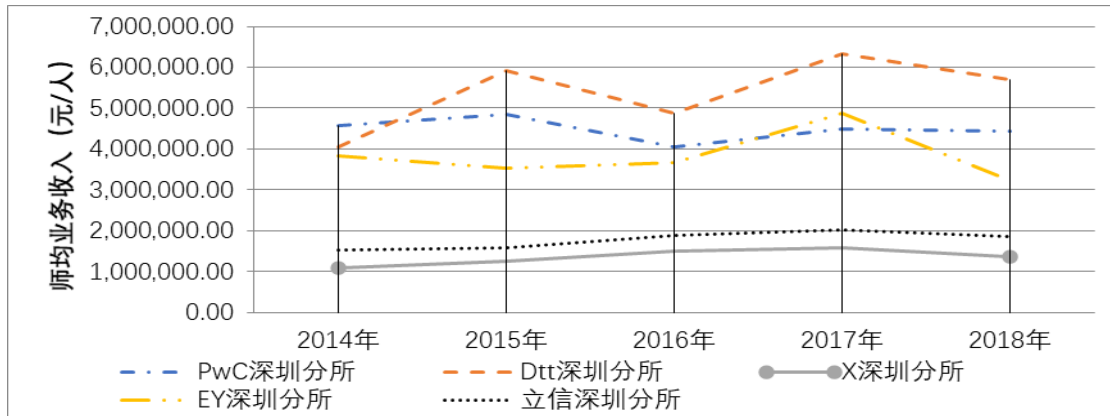


图 3.6 2014 年-2018 年深圳地区部分会计师事务所师均业务收入趋势图

数据来源:广东省、深圳市注协公布的事务所综合排名

综上所述, X 深圳分所在发展初期依托合并多家会计师事务所产生的规模优势,整体发展速度较快,在人员规模和业务收入方面提升巨大,甚至可以媲美国际“四大”,但是在师均业务收入上的提升并不明显,每位注册会计师所创造的收益与国际“四大”差距明显,而且目前审计市场低价竞争激烈,审计人员在面对工作强度与收益不成正比的情况下,会为了控制成本而压缩项目的审计程序或者选择承接高风险项目以获取高额收益,这实际上增加了事务所整体所面临的的审计风险。并且 X 深圳分所本身就是通过新设合并而来,频繁的人员扩充和“品牌”变更造成了内部人员对 X 事务所这一“品牌”认同感进一步降低,同时事务所的合并一般都会将会将合并方的业务一并纳入,这会在短时间内新增大量的业务,而事务所依靠合并而来的质控团队是很难对这些业务所涉及的客户信用、项目风险等进行全面且标准一致的监控的。因此,在合并之后, X 深圳分所并未实现预期中的一体化发展,反而由于合并了过多不同事务所,曾经来自不同事务所的执业团队各自为政,无法在企业文化、执业理念和标准等方面达成一致意见,从而使不同执业团队的业务审计质量参差不齐,最终加大了事务所整体的质量控

制活动的开展难度。

## 3.2 X 会计师事务所质量控制现状

X 会计师事务所的质量控制制度主要是以 2006 年开始实行的质量控制准则为框架，并根据自身的业务特点建立的。X 深圳分所虽然在业务层面有一部分的决策权限，但是依然需要按照 X 事务所统一的业务质量控制制度下进行业务的承接与执行。因此，本文将从以下六个模块对 X 事务所在不同模块下质量控制具体的运行情况进行介绍。

### 3.2.1 业务质量的责任划分

X 会计师事务所对于业务责任的承担方面，主要采取的是在首席合伙人承担事务所整体业务质量最终责任的前提下，将保证业务质量的职责逐级分解的责任分配模式。不同层级的管理层对应着不同的业务质量责任。合伙人管理委员会主要对所设计的业务质量控制制度的健全性、规范性负责。风险管理合伙人和复核合伙人都属于监督层，其中风险管理合伙人主要承担着监督事务所整体的质量控制运行情况的职责，而复核合伙人则主要对项目质量控制复核单一环节在事务所内部的运行情况负责。最后项目合伙人，作为具体业务的承揽、执行的负责人，对其所承做的业务负有直接责任（如图 3.7）。

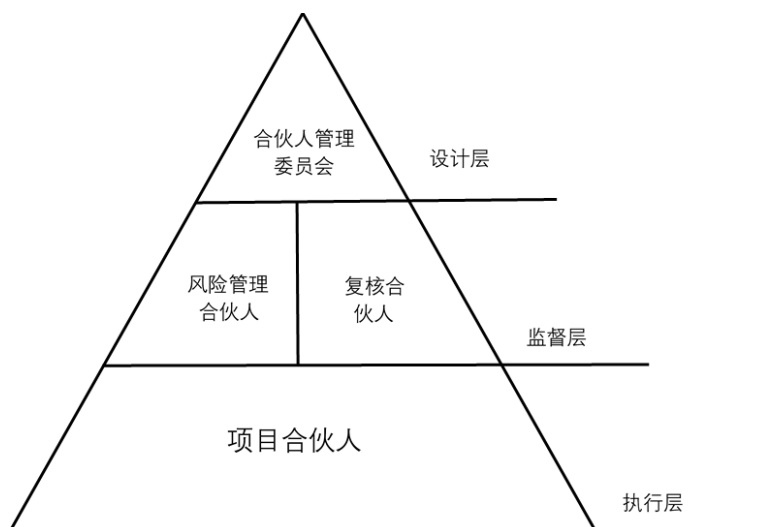


图 3.7 X 会计师事务所业务质量责任划分情况图示

### 3.2.2 职业道德约束

X 会计师事务所主要通过制定职业道德相关政策，以制度来约束执业人员在具体业务的执行上能够保持良好的职业行为，目前已经制定了一项职业道德的基本规范和三项针对具体业务和行为的配套规定。具体措施主要包括：（1）要求事务所内部所有受独立性要求约束的员工签署《独立性声明》；（2）不得买卖 X 事务所提供过专业服务的上市公司的股票，并定期向质控部门报备核实；（3）严格按照审计准则的要求，对达到服务年限的项目合伙人进行轮换。

### 3.2.3 人力资源

在人员招聘方面，X 会计师事务所主要采用的是“集中管理，适当放权”的模式，由总部对各个执业分所的人力资源总体状况进行评价，为分所确定自身的招聘需求提供参考性建议。在校招方面，分所可以向总部统一反馈招聘需求，再由组织统一安排岗位发布、简历筛选、线下面试；在社招方面，X 事务所则选择放权，分所可以通过合作的招聘平台，自行组织招聘活动。

在人员的培训方面，X 事务所设立有专门的培训部，并且建立了自有的人员培训网站。每年由培训部进行年度的培训课程设置和培训要求，并由各分所的人资部门自行安排人员的学习，并且要求执业人员的人均培训时长在 40 个小时以上。但是，在实习生的培训方面分所拥有着比较大的自主权，一般都是由各执业分所根据自身业务特点的不同，自行确定实习生的培训形式和培训内容，因此在这方面分所间差异较大。

### 3.2.4 业务的承接和保持

低质量的客户会提高业务执行的难度，增加事务所面临的风险，因此 X 会计师事务所在业务的承接和保持环节制定了多项管理办法。

在对业务进行日常的维护和管理方面，X 事务所设计了具体的业务分级管理办法。依据业务的性质和客户的资产规模，将业务分为了 A、B、C 三个级别，并按照业务级别的不同确定管理方式。其中对于 A 级的业务，项目承做人在承接阶段就需要向事务所内部的全体合伙人进行公示以确定是否存在异议，还会为长期

保持业务关系的 A 级业务客户建立专门的档案库，并且每年都会由风险管理合伙人组织所内的高级合伙人对档案库中的客户的经营状况、财务状况以及客户所处行业的发展状况进行综合性的风险评估，以确定客户是否还能满足事务所的业务承接标准。

而在具体的业务承接和客户关系保持环节上，主要六个重要的流程（如图 3.8）：

（1）承揽人对业务进行自评，由于 X 会计师事务所在项目合伙人的选择上，一般遵循的是“谁承揽，谁承做”的原则，因此承揽业务的合伙人在承揽业务时，就需要先自行对业务进行初步的风险评估；

（2）业务公示制度，该制度主要针对 A 类业务，在业务承揽后需要在内部管理系统中公示，以确定全体合伙人对其业务是否有异议。

（3）独立的评定小组进行风险评估，针对承接的 A 类业务设立独立的评定小组对所承接业务进行评审，并由质控部随机抽取 5 名评定小组成员确定其意见，只要三名及以上的组员是通过意见业务便可通过。并且承揽人所属的执业分所合伙人人数在 8 名以上，便自行组织评定小组进行评议活动。

（4）报业务总部审批，该阶段一般是形式审批，但是在业务存在值得关注的风险点时，业务管理部门还会对该类业务进行实质性的审查以确定是否通过。

（5）分歧解决机制，在业务承接流程中，出现业务承接意见分歧或业务性质特殊等情况，由内部专业小组参与解决过程，并由专业小组确定业务是否继续。

（6）签署业务约定书，在所承揽业务审批通过后，再由业务管理合伙人敲定承做合伙人的人选，不过鉴于对项目的了解程度和审计成本的考虑，通常都是选择业务承揽合伙人跟进项目的后续工作，之后由项目合伙人与企业签订业务约定书。

（7）建立业务档案库，将业务登记入业务管理系统以备进行后续的客户关系维护，和定期的存量业务风险评估。

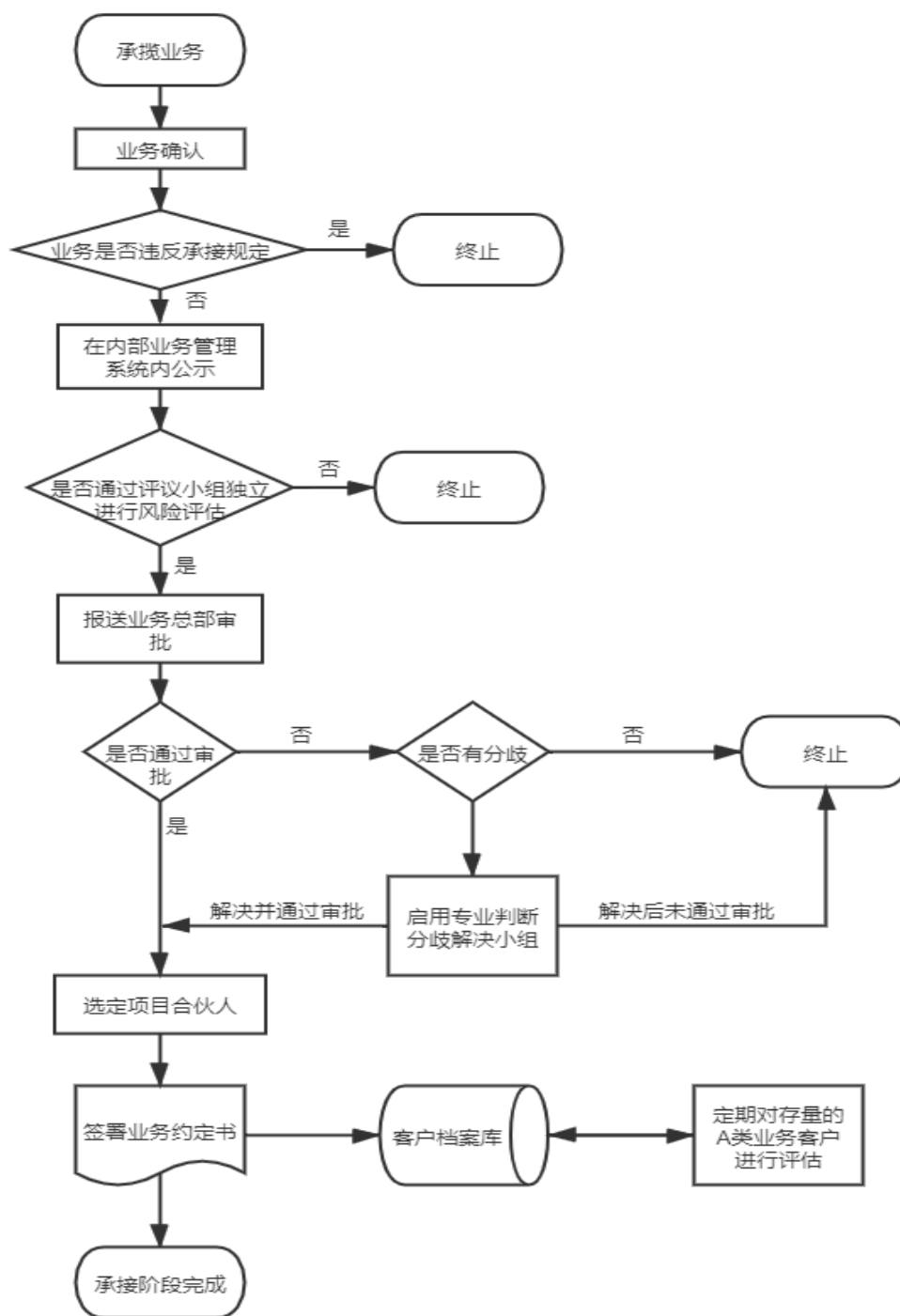


图 3.8 X 事务所业务承接流程图

### 3.2.5 业务流程的控制和执行情况

在业务流程的控制方面，X 会计师事务所建立统一的业务执行和技术标准，并且根据业务执行流程中的控制关键点建立了多项管理办法，可以概括为“三层

五级”的复核制度，如图 3.9。

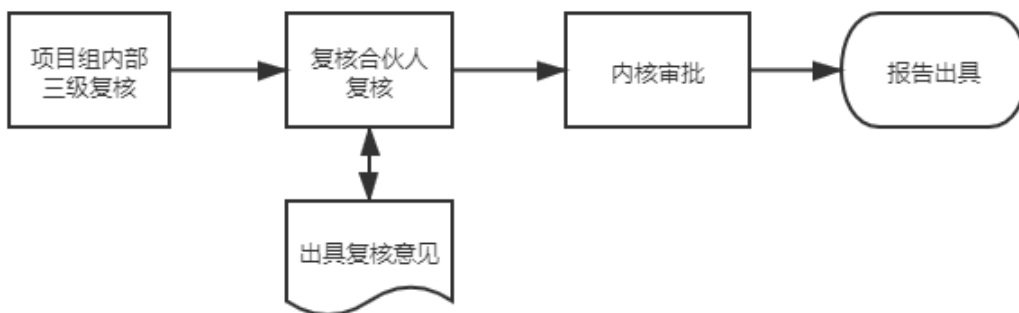


图 3.9 X 事务所复核流程示意图

(1) 项目组内三级复核制度，要求对于资产规模比较大的业务，要在执行业务的同时项目组内部三个层级的复核，分别是高级别审计人员复核、项目经理复核以及项目合伙人复核，并且如果所执行业务属于 A 类业务，项目合伙人进驻现场的时间必须达到 48 个小时及以上，具体的复核范围如图 3.10。

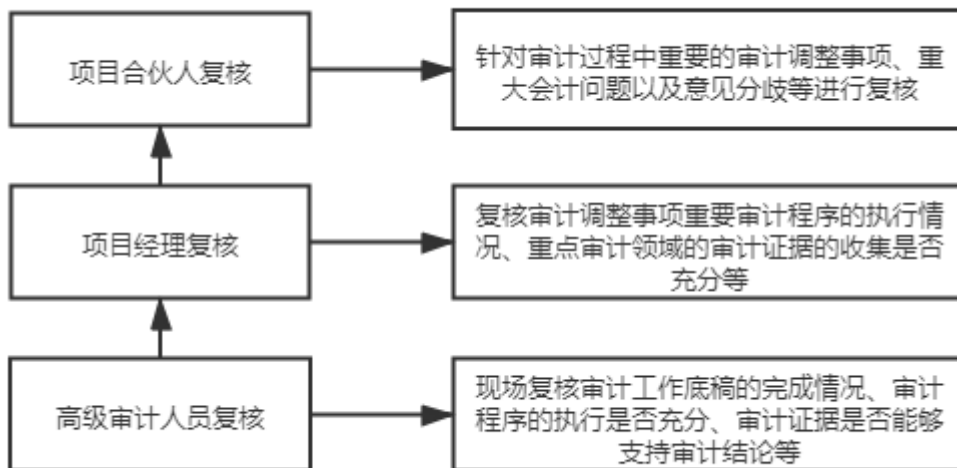


图 3.10 X 事务所三级复核流程示意图

(2) 复核合伙人独立复核，由该合伙人对项目组的工作独立发表审核意见并形成书面记录，复核方式上主要是针对审计过程中形成的工作底稿进行形式上的审查，很少采用进驻项目组的方式，进行实地复核。

(3) 重点业务内核制度，该内核程序是 X 事务所内部最高一级的复核程序，



主要是由技术委员会、风控委员会的合伙人组成至少 7 人的内核委员会，对重点业务进行内核，主要对整个业务流程中关于重大事项的审计底稿和审计意见的合理性进行审核。

### 3.2.6 主要的监控手段

监控手段方面，除了采用传统的复核程序，X 会计师事务所设立有专门的质量监管部门，对业务的执行情况和复核工作的落实情况进行监控，在监控方式上主要选择实质和形式相结合的方式进行。对于重点业务质量专员可以采用实地监控的方式，参与重点项目的审前沟通会，了解项目的具体审计方案，确定项目需要重点监控的高风险领域和监控手段；对于非重点业务，质量专员主要是以非实地监控为主，针对工作底稿的进行形式性检查。

### 3.3 X 深圳分所受处罚情况

本文搜集了 2016 年至 2019 年四年间证监会发布的公告，并从中截取出与 X 事务的处罚公告，并在此基础上，通过多个维度的分析对比对具体情况进行分析，见表 3.2。

表 3.2 X 会计师事务所 2016 年至今行政处罚汇总表

处罚文书编号	处罚时间	处罚机构	涉及客户	涉及执业分所	罚没金额
(2016) 8 号	2016-12-27	深圳证监局	键桥通讯	深圳分所	140 万元
(2017) 1 号	2017-01-06	证监会	亚太实业	甘肃分所	117 万元
(2017) 22 号	2017-03-13	证监会	振隆特产	深圳分所	390 万元
(2017) 3 号	2017-03-14	广东证监局	勤上光电	深圳分所	190 万元
(2018) 126 号	2018-12-29	证监会	华泽钴镍	陕西分所	520 万元
(2019) 4 号	2019-08-27	深圳证监局	零七股份	深圳分所	110 万元

数据来源：中国证监会、广东证监局及深圳证监局官网公告

从受处罚的频次上看，X 事务所仅 2016 年至 2019 年这 4 年的时间里就受到 6 次的行政处罚，除了键桥通讯是由于合并的“历史遗留问题”造成的，其余 5 起案件中因深圳分所造成的处罚案件就有 3 起，比例达到了 60%。而从罚没金

额上看,仅深圳分所造成的受罚金额合计 830 万元,直接占据了总罚没金额 1467 万中的 56.57%。并且在对 X 事务所及从业人员的 20 余次行政监管措施中,针对深圳分所从业人员的就有 3 次,如表 3.3。

**表 3.3 2016 年至今深圳分所受到证监会行政监管措施汇总表**

监管措施文书编号	处理时间	处理机构	涉及客户	惩戒方式
(2016) 60 号	2016-11-14	深圳证监局	海格物流	出具警示函
(2019) 196 号	2019-10-23	深圳证监局	全新好股份	出具警示函
(2020) 3 号	2020-01-22	广东证监局	智慧松德	出具警示函

数据来源:广东证监局、深圳证监局以及X事务所官网公告

通过上文的对比分析,可以看出 X 事务所的审计质量存在诸多问题,其中深圳分所的质量控制问题最为明显,目前悬而未决的“康得新”事件,就是由深圳分所长期承做的。

## 4 X 会计师事务所深圳分所质量控制问题分析

在开始具体的分析之前，需要对全面质量管理、PDCA 质量管理工具以及质量管理准则间的关系进行回顾。全面质量管理是一种质量控制的理论，其目标是对通过质量控制产生的信息反馈给内部质量决策者，进而维持控制。质量管理准则更多是质量保证的属性，即通过将组织的质量活动与质量准则的相符程度公布给需要了解该信息的相关人员，来帮助其确认组织相关活动始终保持了控制。而审计报告的特殊性，决定了事务所的质量控制活动的主要目标在于增强审计工作对审计准则的遵循程度，因此以质量管理准则的八要素作为控制对象，结合全面质量管理理念所建立的事务所内部质量管理体系与审计质量控制目标有更高的契合度（如图 2.2）。而在全面质量管理的框架下，实施高效的纠正措施是关键，只有通过纠正措施不断的对质量问题进行反馈和修正，才能保证事务所的质量管理是可持续的，所以在此引入了 PDCA 质量管理方法，以确定其质量管理活动是否可持续（如图 2.3）。因此本章将在此基础之上，对 X 深圳分所的质量控制问题进行分析。

### 4.1 全组织层面

根据上文中按照“三全”理念全新划分的事务所质量管理框架，在该层面下的三个要素主要是按照该要素是否为事务所整体所控制的相对静态的要素来划分的，也可以理解为以上三个要素实际上是组织运行的“基础设施”，因此其重要性不言而喻。但是 X 深圳分所由于经历了多次合并，曾经来自不同事务所的执业团队，在事务所内部形成了多个子群体，造成内部缺乏统一的以质量为导向的文化氛围，技术支持缺乏统一标准以及人力资源管理模式落后等问题，这些都会加剧事务所不同项目部之间执业水平、资源配置等方面的割裂，进而影响整体层面的审计质量水平。

#### 4.1.1 未形成统一的以质量为导向的文化氛围

由于审计本身就是一项强调专业性的服务，需要从业人员有充足的专业知识储备、技能和经验，但是这些都是与个人割裂不开的，只有通过沟通、传授等行

为在组织内部流动。因此，会计师事务所需要通过打造专属于自身的合伙文化，为人员建立隐性的关系纽带，通过文化认同感推动“人合”，进而通过文化这种隐形纽带影响人员的职业行为，进而为后续质量控制活动的开展提供软基础。

从前文对 X 深圳分所的发展历程分析来看，X 深圳分所虽然发展迅速，但是由于经历了多次合并，内部人员结构复杂，其中最大规模的两次合并分别是吸收合并了深圳鹏城会计师事务所和中审国际深圳分所，而且无论是深圳鹏城还是中审国际被合并的动因都是因业务质量问题造成的原有品牌信誉受损，不得不更换新的事务所以维持原有的客户关系，在这样的因素驱动下完成的合并，被合并的合伙人重心自然放到了对原有业务的维护，而不是建立和谐统一的合伙文化上。

同时，X 深圳分所的多次合并都是在多家会计师事务所的总所主导下完成的，而分所只是被动地吸纳合并而来的职业团队。而且从分所角度来看，这些合并实际上忽视了局部地区的可行性，本应作为合并主导的 GFHH 和 ZRYH 会计师事务所，在深圳地区反而成为了规模最小的两方（如图 4.1），而这种规模不对等的合并，不仅会打破事务所内部原有的文化氛围，而且还会造成 X 深圳分所内部不同项目组之间的执业理念差异巨大，甚至还会受到被合并事务所文化的反向同化。

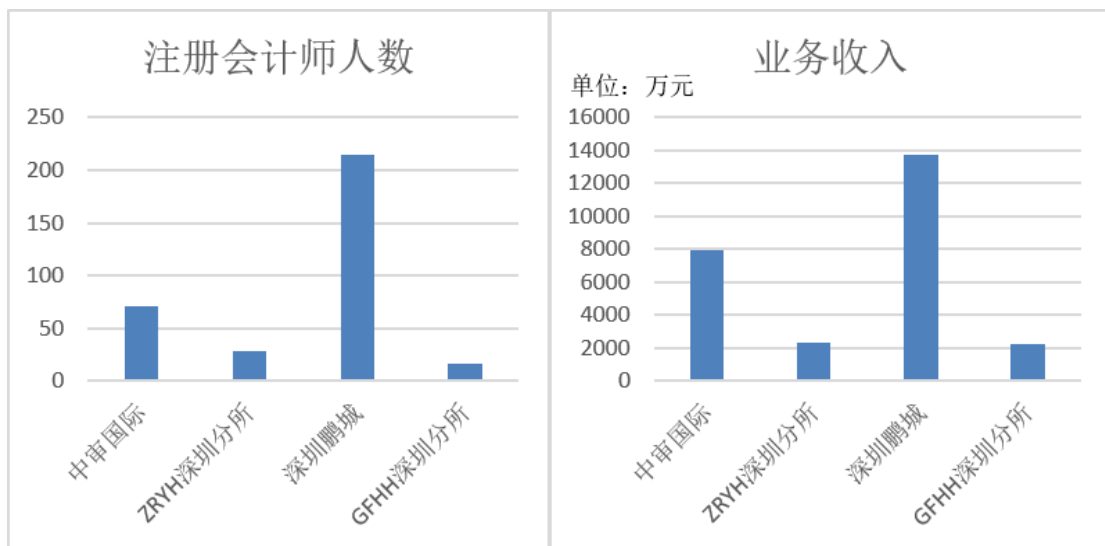


图 4.1 X 深圳分所合并前各事务所规模对比图

数据来源：广东省、深圳市注协公布的事务所综合排名

总体而言，X 深圳分所的整体规模在深圳地区是拔尖的，但是由于多次合并和事务所的变更，事务所并未能完成实质性的整合，合伙人之间缺乏价值认同感，

这直接导致由不同合伙人领导的执业部门中的员工对事务所整体的经营风格、执业理念以及对业务质量认识存在偏差，对事务所的品牌归属感不强，导致即使在分所内不同项目的审计质量水平也良莠不齐，进而给外界造成 X 深圳分所整体业务质量水平不高的认知。

#### 4.1.2 人力资源管理模式落后

审计行业是典型的人力资本密集型的行业，审计业务不同于传统生产企业，在目前的技术水平下，人力资本就是无可替代的资源。其所有的业务流程都需要执业人员根据自身的专业知识和技能做出判断和选择。只有通过有效的人员管理，保证自身人才梯队的连贯性，为事务所的业务执行提供充足的人员加持，才能为高水平的审计质量提供人员保证，提高事务所整体的品牌价值，进而提高事务所对高层次人才的品牌吸引力，达成事务所与人员共同发展的良性循环。但是，X 深圳分所在人力资源管理方面的制度僵化，并由此出现了诸多问题。

人员招聘方面，在高端审计人才稀缺的情况下，国内各大会计师事务所纷纷将人员招聘的重心放在吸引高素质的高校应届毕业生身上，自行打造适合自身发展需求的人才梯队，也因此投入了大量金钱和精力用于提高自身品牌在应届高校毕业生中的认可度。但是，X 深圳分所仍然采取传统的招聘宣发方式，仅通过在合作平台发布岗位信息的单一模式进行人员招聘，这种低宣传度的人员招聘形式，会直接影响求职者的数量和质量，从而造成后续的培养难度变大。

在人员晋升考核方面，人员所属部门的分管合伙人的评价，在人员晋升考核中的权重较高，并且 X 深圳分所的各执业部门几乎都是受分管合伙人垂直领导的，而部门人员也很少进行部门的调换，这就造成了部门人员会依据部门合伙人的执业理念来进行自己的工作。人力资源部门在人员晋升考核中的话语权较小，造成以质量为导向的统一考核标准无法推行，甚至会出现同期进入的员工，即使是同样的执业水平也会存在较大职级差距，这不仅会打击员工的积极性，也会影响考核制度对人员工作态度和执业质量的约束力，进而会影响事务所后续的质量控制活动的效果。

### 4.1.3 技术支持缺乏统一标准

随着信息数字化程度越来越高,审计软件在审计工作中扮演着越来越重要的地位,优秀的审计软件能够直线提高审计工作的效率和效果。而且俗语有云“工欲善其事,必先利其器”。随着国内会计信息系统的发展,事务所需要不断投入资金对审计软件等技术资源进行开发,提高自身的技术水平,统一内部的审计方法,进而提高整体的业务执行效率,并为后续的质量评价等考核行为提供最基本的条件。

而 X 深圳分所在技术应用上存在明显问题,目前 X 事务所虽然已经与国内的大型财务软件开发公司合作开发了专属的审计软件,但由于还属于早期版本,导致软件各项功能稳定性不高,导致软件并未得到内部的全覆盖。在这种缺乏约束的情况下, X 深圳分所的合伙人主要按照自己的执业偏好选择审计软件,甚至依然选择外购审计软件。

这种多种审计软件并行的情况,给 X 深圳分所的审计质量控制带来了诸多问题。首先,由于不同审计软件功能和兼容性上的差异,使得质控部门在进行项目跟踪监控时,无法采取统一的标准进行,增加了实时监控的难度;其次,不同审计软件对业务流程和审计程序的呈现方式是不同的,这就需要审计人员必须熟悉并掌握不同审计软件的操作,以防止因更换了不熟悉的审计软件工作效率降低的窘境,但是这不仅增加了事务所的培训成本,员工付出的额外的学习成本也会影响审计工作的执行效率。

## 4.2 全员层面

从全员层面来看,能从全体员工入手的质量管理手段,主要有通过外部标准的约束和通过引导员工追求良好职业行为而使其产生的自我约束两种方式,但是在该方面 X 深圳分所并未对准则规定的相应措施加以扩展,进而对人员在职业道德方面的约束措施缺乏力度,甚至间接导致了员工对审计质量缺乏重视的问题。

### 4.2.1 职业道德约束流于形式

在职业道德制度建设层面, X 深圳分所目前拥有一项职业道德基本规范,并

针对不同的业务提出了具体的独立性要求，但是，在制度具体执行层面，缺乏切实可行的约束措施，导致职业道德约束无法落到实处，使制度成为了“装饰品”。

究其原因，是由于领导层对于职业道德这种文化层面的建设不够重视，导致对职业道德的宣传教育不到位，部分新员工甚至都不知道事务所对职业道德的具体要求。其次，职业道德方面的考核与员工的绩效考核脱节，导致执业人员缺乏对职业道德要求的重视。同时，X 深圳分所目前针对员工职业道德约束措施仅有签署《独立性声明》和主动报备与客户是否存在利益关系这两项措施，这种几乎是“君子协定”的措施，对人员几乎没有约束力。

而这种领导不要求，员工不重视的氛围，会造成员工缺乏保持良好职业行为的动力，甚至会为自身利益违背职业道德，压缩审计程序，从而减少自身工作量。这些行为会严重审计质量水平，增加 X 深圳分所的审计风险。

#### 4.2.2 员工缺乏对审计质量管理活动的重视

审计意见的出具项目负责人基于大量的审计证据做出的职业判断，审计意见的恰当性与审计证据准确性直接挂钩，而审计证据的质量水平又与项目组成员的审计程序执行情况直接相关，任何一个环节的工作质量都会反映在最终的审计成果中。因此，事务所需要重视对各个层级员工质量意识的灌输，帮助员工明确其工作的质量要求。但是，X 深圳分所对人员质量意识培养方面的投入很少，造成业务人员为了追求工作效率，只在乎审计程序是否已经执行，而忽视了审计程序的执行情况时候达到了质量要求。这在近几年证监会对 X 深圳分所的处罚就可以看出端倪，如下表 4.1 所示：

表 4.1 X 深圳分所受行政处罚内容（节选）

处罚年度	涉案客户	违规行为（部分）
2016 年	键桥通讯	未按准则规定实施函证程序
2017 年	振隆特产	未对函证保持控制
2017 年	勤上光电	未按行业准则规定对银行账户实施函证程序
2019 年	零七股份	未对异常回函保持应有关注

数据来源：中国证监会、广东证监局及深圳证监局官网公告

从振隆特产业务中因未能对函证进行有效控制导致回函造假，到零七股份业务中未对异常回函保持警觉，几乎都涉及函证程序的违规操作。而函证程序是审计业务中最基本的审计程序，且通过回函所获取的审计证据可靠性也相对较强，是需要格外重视其执行效果的，但是，X 深圳分所的审计业务频频在该环节执行不到位，说明业务人员缺乏对业务执行质量应有的重视。

而且，在项目责任的划分问题上，X 深圳分所缺乏较为完善的追责机制，当某一具体项目出现了问题，往往只会追究到项目合伙人以及负责项目现场工作的项目经理一层，但是针对更为具体的业务执行层面的某一具体环节不仅追责机制覆盖不到，而且缺乏相应的追溯手段，这使得普通的业务人员缺乏危机感。同时，由于 X 深圳分所在薪酬制度上采取的项目绩效奖金年结制，这使得即使项目完成，审计人员也无法得到及时的正反馈，这进一步挫伤了审计人员追求执业质量的积极性。

### 4.3 全流程层面

本文在该层面的问题分析思路主要是将 PDCA 循环工具按照新增的 5102 号质量准则的思路整体嵌入到了全流程层面，并在此基础之上将审计质量管理活动的整个流程划分为了计划、执行、检查评价和整改优化四个阶段，进而从这四个阶段对全流程层面的问题进行分析。

#### 4.3.1 P 计划阶段

##### (1) 未设立切实可行的质量目标体系

X 深圳分所在对具体业务进行质量管理时，其重点主要集中在审计业务工作是否符合准则要求，并未根据项目性质和项目组整体的执业能力制定体系化的质量目标，这造成针对不同审计阶段的质量控制活动之间缺乏联系，降低审计质量控制活动的执行效率和效果。

##### (2) 客户承接阶段的风险评估工作评价标准模糊

在业务承接之前，进行严格的风险评估工作，能够将审计业务的风险关口前移，从而降低业务承接后的审计失败风险。但是，X 深圳分所在具体的承接标准上，仅仅只有准则规定的独立性和专业胜任能力这两项模糊标准，并没有针对 A、



B、C 类业务设置诸如：客户近期的经营状况、行业状况以及所面临的舆情风险等更加细化的标准，这会导致评议小组成员对业务承接风险做出过于主观化的判断，增加后续审计工作和质量管理的难度。

### 4.3.2 D 执行阶段

#### (1) 三级复核制度执行不力

三级复核是质量控制活动的基本措施，分别是高级审计员、项目经理和项目合伙人三级，但是部分合伙人在 1-4 月份之间承做了多项上市公司年报审计业务，很难保证其在单一业务上所能投入的时间和精力，这直接影响了三级复核的执行效果。而且由于三级复核只是项目组内部的核查工作，这导致了 X 深圳分所的部分项目组为了追求项目的执行效率，人为缩减三级复核的范围，使三级复核流于形式。

#### (2) 缺乏对业务实时监控的手段和人力

由于目前 X 深圳分所不同项目组之间所使用的审计软件并不统一，大多数都无法实现审计底稿在云端实时同步的功能，这导致质控人员想要对业务进行实时监控必须进驻项目现场。而且由于审计业务一般都集中在每年的 1-4 月份，因此，在该阶段 X 深圳分所的业务量甚至多于质控人员的人数，这就导致质控专员无法对所有的业务进行实时监控，影响监控的效果。

### 4.3.3 C 检查评价阶段

#### (1) 项目质量复核执行效果不佳

项目质量复核是由项目组以外的合伙人所进行的独立复核，但是从实际执行的效果看，项目质量控制复核的效果欠佳，这是由于 X 深圳分所的复核合伙人一般都是兼任的，其自身也有需要承做的项目，对独立复核所能投入的精力自然有限。而且大多数合伙人的行业专长各不相同，对于非专长行业的业务复核，往往并不能发现质量问题。

#### (2) 缺乏完善的质量考评体系

由于在项目质量控制活动的计划阶段，就未设立体系化的质量目标，导致在检查考评阶段，无法通过审计业务的执行效果和质量目标的相符程度来作为业务

质量的考核标准,同时也没有建立能够分解细化到具体审计环节执行效果的质量考核指标,从而造成事后考核对提高审计质量水平的效果不佳。

#### 4.3.4 A 整改优化阶段

作为专业服务公司,任何一次的业务执行都是会计师事务所的宝贵经验,通过对高风险领域审计程序的选择和业务执行中关键审计程序执行效果的记录,都是重要的质量信息,是质量管理人员做出决策的信息基础,并且为优化质量目标,开启下一次 PDCA 循环提供依据。但是,目前 X 深圳分所缺乏该方面信息技术的建设,导致目前对业务档案的使用仅局限于准则规定的底稿保存。并且,领导层对质量管理中发现的问题缺乏反馈,造成审计质量管理水平并未得到实质上的提升。

## 5 X 会计师事务所深圳分所质量控制优化方案

为了使本章的建议更有针对性，在制定具体的优化方案之前，笔者首先使用质量管理活动中常用的分析工具“鱼骨图”，对发现的问题作进一步的梳理（如图 5.1）。并在此基础之上，针对各类别的问题提出相应的建议，最终形成整体的优化方案。

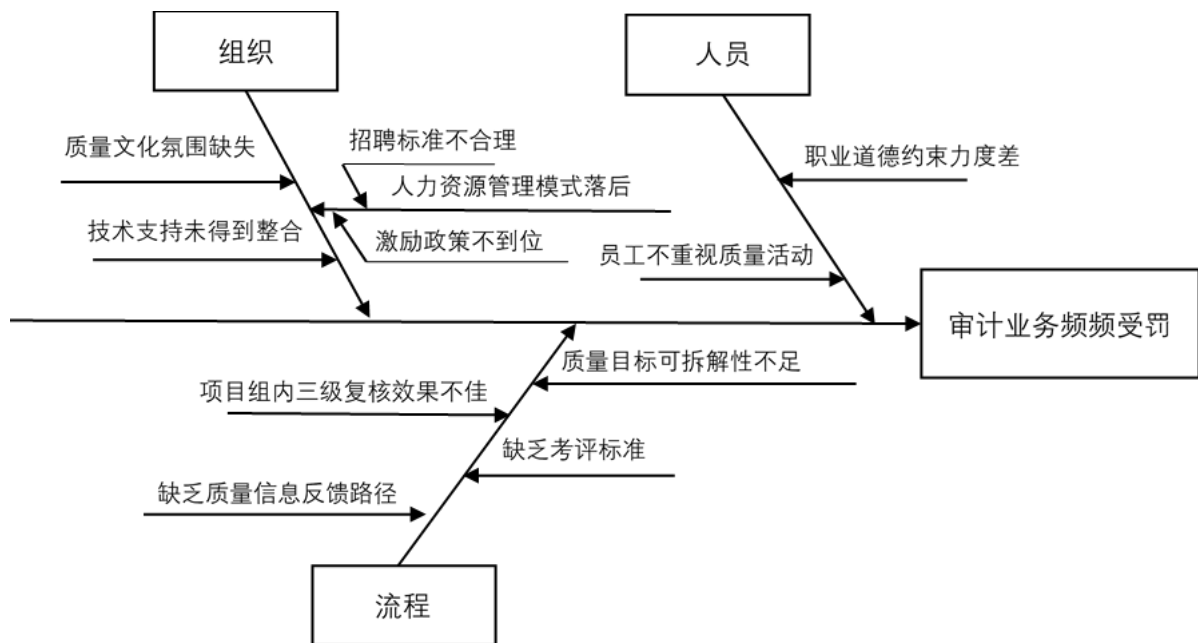


图 5.1 X 深圳分所审计质量问题汇总图

### 5.1 全组织层面

#### 5.1.1 建立项目导向制的质量复核小组

会计师事务所作为典型的专业服务公司，其组织结构具有明显的矩阵型组织结构特征，即人力、技术、财务等职能部门的资源是由各项目组共享的，而质控部门在 X 深圳分所同样处于职能部门的范畴，其内部有限的资源需要分配到 X 深圳分所 12 个业务部门当中，甚至部门负责人都是由仍承接着业务的合伙人兼任的，在这种情况下就会出现质控专员缺乏充足的人员保证质量控制活动的执行力度、无法保证自身客观性等问题，而且质控部门不同于人力这样的职能部门，其为事务所创造的价值往往很难被直接观察到。这很有可能导致质控部门的行为

异化, 由一个确保事务所业务质量的相对独立的部门转变成为一个仅为遵循准则规定而设置的附庸于各项目的部门。

因此, 质控部门应当摆脱纯粹的职能部门的定位, 在拥有能够完成日常形式审核的复核人员的基础上, 建立 2-3 个专职于重大项目全流程控制的质控小组, 并且在权限方面, 质控小组应当拥有和项目部相同的甚至高于项目部的权限, 以使质控小组执行质量控制活动的反馈回路保持通畅, 从而保证质量控制活动的效率和效果。并且, 项目导向制的质量控制活动, 能够通过向其他部门反馈相关的质量信息, 如向技术与标准部提供在全流程监控中可能存在的流程缺陷, 协助其改良内部执业规范等, 增加质量控制活动的作用, 进而降低行为异化的可能性。

### 5.1.2 加强事务所的文化建设

#### (1) 促进合并后不同子群体间的文化融合

X 深圳分所内部由于多次合并成分复杂, 即使经过多年的发展, 合并的痕迹依然明显, 曾经归属于不同事务所的各子群体间的文化差异较大, 而这些文化差异, 是会直接影响到群体内人员对质量的认识程度和具体工作的开展思路的。这很大程度上是由于审计工作一般是项目导向的工作方式造成的, 而且员工一旦确定进入某一合伙人下辖的部门, 往往意味着在可预见的期限内都要在该部门工作, 接受部门内文化的影响。这在传统科层制模式下是可以接受的, 因为各部门的职能是有差异的, 但是事务所不同, 其多个业务部门在职能上是直接重叠的, 部门间割裂的质量文化差异会增加后续的质量管理中不确定的因素, 造成质量控制活动开展困难。

因此需要通过适当的手段加快子群体间的文化融合, 尽量避免人员对部门的认同感高于对事务所品牌认同感的情况。在具体措施上, 可以通过建立统一的人才管理模式, 对业务所需的人员进行统一调配, 组建能力搭配更合理的项目组, 使得人尽其才。同时, 通过质量培训、标杆项目交流会等方式为全体人员提供适当的交流平台, 促进增加群体间的沟通机会, 加速子群体间的融合。

#### (2) 将文化融入制度之中

文化载体的类型是多样的, 而在企业文化的载体中, 企业的制度框架就是其中最重要的载体, 企业的制度框架不仅是事务所各项制度运行的保障, 其中也凝

结了事务所领导层自身的经营哲学。因此，在制度的设计上，应当将“人为本、德为根，专业能力为基础，踏实做事，注重质量”的文化精髓融入事务所的各项机制之中，在通过硬性要求规范员工行为的同时，还应当企业文化这样的“软约束”引导员工养成良好的职业行为。

具体而言，应当将质量导向的文化融入到具体的制度中，再通过制度的硬性要求指导员工的行为，进而反向烘托企业的文化氛围。而这就需要在进行制度设计时，针对各层级的员工制定更为具体的硬性目标，但需要注意的是也要为员工提供参与目标制定的机会，比如在设计相应的绩效指标时，除了基本的工时和参与项目数量等这样的基本指标之外，还可以要求员工设定考取与专业相关的证书的自我成长目标，进而使员工在文化氛围的影响下接受企业的制度，同时还能降低员工行为异化的风险。

### 5.1.3 打造质量为导向的人力资源管理政策

#### （1）扩大招聘范围，全面考量求职者的综合素质

X 事务所现有的招聘方法比较单一，且常常是在业务繁重的时段，因多项业务同步进行时对人员的巨大需求，而不得不放低标准大规模的招收实习生，这会直接拉低项目组整体的业务水平，并且会造成较高的人员流失率，造成额外的培训成本。

目前 X 事务所的招聘渠道主要分为校园、社会两个途径，而在具体招聘方式上与传统的方式无异。而在校园渠道方面，除了通过合作院校的人才输送，就是通过传统的网络发布平台统一进行招收，但是在人才的选拔上无疑都是青睐财经类的学生，但是这无疑使存在局限性的，的确财经类的学生对于财务信息的敏感度都是高于其他专业的学生的，但是，随着市场环境的日渐复杂，审计人员将要面临的企业也在日趋多样化，这需要很多项目组成员进行跨学科的学习，这就需要人力部门听取项目组对人员的诉求，在人才的选拔上更加注重多样化，增加执业团队在面临所处行业偏冷的企业的应对能力，而非招入在专业上都千篇一律的人员。

#### （2）优化内部激励政策

激励政策是所有企业吸引人才，保证高层次人力留存的关键要素，这对于事

务所也不例外。而在激励方式的选择上，主要由两种一种是薪酬上的激励，而另一种则是晋升的激励。从薪酬激励上来说，X 事务所目前主要是以固定加提成的方式确定薪酬，根据需求层次理论，固定的薪酬是保证员工生理和安全上的需求，但是目前在固定薪酬方面，初级从业人员的基本工资往往是低于其所在城市的平均薪资水平的，而缺失的部分是由其平时所参与项目所得的提成进行填补的，但是，根据 X 事务所目前的薪酬政策，其绩效计算和发放的周期是会按照年度为单位计算的，而在员工基本需求得不到满足的情况下，很容易产生消极怠工的问题，进而影响项目的质量水平。这就要求事务所在制定薪酬政策时，充分考虑不同职级的人员的重点需求，调整其不同类型工资的比例，以保证员工的工作的执行效率不会受到影响。

因为事务所的行业性质，工作压力和收益的比例并不突出，因此愿意留在事务所的高级审计人员和高水平人才通常是自我追求的需要。而针对这些人员，可以采用晋升这样的激励方式保证这些人员的留存，比如明确合伙人的晋升制度，通过选拔流程的公平性，来进一步刺激员工的积极性。同时可以通过建立额外的剩余收益分享机制，安抚短期内无法晋升的人才，避免出现目前普遍出现在审计行业中“不晋升就离职”的问题，激发高质量审计师的工作热情，也促进整体员工对于专业能力的追求，形成良好的循环。

#### 5.1.4 加速推进审计信息化建设

信息系统对于任何企业都是一项重要的“基础设施”，通过信息系统能够促进信息在企业内的流动，这对于在业务流程中需要不断基于信息做出职业判断的注册会计师是尤为重要的。同时，对于事务所的信息化建设是与传统企业的信息化是有明显区别的，那就是在生产环节的痛点，事务所提供的“产品”，即审计报告，并不是传统的工业品那样是流水线的产物，而是整个项目组工作的体现，对于客户种类多样的事务所，甚至一个项目就是一条独立的流水线，这就导致事务所“产品”模块的信息系统难以与其他模块相融，从而使相关的信息无法在企业内有效地流动。这就需要事务所在推进信息化进程时，注重“产品”模块信息系统的建设，把握所输入信息的个性化和标准化的平衡，进而保证这些信息对于信息使用部门的有用性。

并且，信息化的推进并非一蹴而就的，因此本文根据目前 X 深圳分所的信息化程度，将其优化措施分为两个阶段：形式整合阶段、实质融合阶段。

形式整合阶段，在该阶段事务所需要的是整合审计软件，完善自有审计软件的功能，保证所有审计工作硬件设施上的统一。审计软件作为重要的审计工具，软件的不同虽然对审计工作的开展思路影响不大，但是对审计效率有重要影响，甚至会影响到审计方法的具体展开方式。因此为了在业务执行中所产生的信息，如单一业务执行时间、具体科目抽样比例等，在后续质量评价或绩效考核时有更强的可比性，统一审计软件，减少信息中包含的变量是尤为重要的，并且能够减少审计人员为了掌握多种审计软件而付出的学习成本。

实质融合阶段，是在上一阶段的成果上对所产出的信息进一步优化，针对不同项目所处行业、资产特征、项目组的人员配置等设置不同的系数，以进一步增强不同项目所产生的信息的可比性，为更为精细化的全面质量管理提供基础。

## 5.2 全员层面

### 5.2.1 重视全员质量培训

事务所的工作特点，决定了其所有的环节都必须围绕着人展开，这与传统制造业通过自动化的设备，通过减少人在生产过程中的参与程度，以最大限度地减少人为因素可能造成的质量问题的质量控制方式是有本质区别的。这就导致事务所在制定自身的质量培训内容时与其他行业是全然不同的。但是，目前事务所在其日常的培训内容主要是审计工具的应用以及新政策或准则解读方面。而且所有人员都是面对同一套培训内容，这种过于笼统的培训方式，对员工能力上的提升是微乎其微的。

事务所需要对培训的内容进行改良，其中的重点之一就应当是帮助全员完成自我控制，而自我控制需要具备三个要素，如图 5.2 所示。当员工理解了这三个要素的内涵，并开始以此为思路开展工作时，就能在无形中完成质量控制中最基础的质量控制活动，即自我控制。并且自我控制，意味着所有的质量活动都是由一个人独立完成的，而无需建立复杂的回馈路径，这不仅对提高业务质量水平有着重要作用，而且能够避免许多额外的组织成本。因此事务所应当在根据不同层

级人员工作内容将原本一刀切的培训内容进行有针对性划分,比如针对初级审计人员,由于工作内容大多是基础性的,因此可以将培训的重点放在具体程序应当如何实施,实施效果应该是如何的。当然针对人员自我控制的效果如何,也是有具体的评价手段的,最直接的方法就是借助三级复核制度,在复核的同时对相关的自我控制信息进行记录和评价。

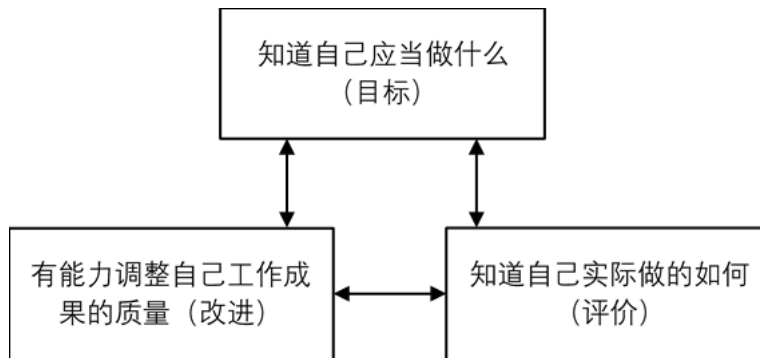


图 5.2 自我控制的概念图示

### 5.2.2 建立以审计质量为核心的绩效考核制度

人是具有逐利性的,因此可以建立以质量为核心的绩效考核制度,通过不断对高质量行为的正反馈来引导员工不断提高自身的执业质量,当然根据职位的不同需要可以额外设置不同的指标,比如基层审计人员,主要考察其所作的具体科目的底稿的填制规范性上,是否按照要求将审计程序执行到位。而针对项目经理以上的管理人员则需要侧重考察的是其在业务做出所有重大判断是否都是建立在充足的证据之上,以及由其管理的项目组单一项目的平均完成时间等。但是最基本的原则一定是以审计质量优劣为本。考核可以每月一次,年度汇总,也可以根据年度的业务总数、业务拓展数量以及审计质量等,设定不同的占比,针对人员所处的项目组不同设置不同的考核指标,最后的总体结果作为该人员的总体评价。

除了基本的正反馈激励之外,可以设置一些处罚机制,针对业务底稿中的错误,如审计说明的前后逻辑不自洽、具体科目的抽样方法不当、抽样覆盖率不够等,根据严重程度确定处罚力度,可以使员工为了避免处罚,会保持良好的职业行为,从而有效地降低执业人员为了更早的完成工作而有意识地压缩审计程序地可能性,进而提升审计质量。



## 5.3 全流程层面

### 5.3.1 P 计划阶段

#### (1) 细化业务承接的风险评估标准

虽然 X 深圳分所已经在建立了专门的评议小组对业务承接环节的风险进行评估,但是由于标准过于宽泛,造成执行效果不好,因此,应当对承接标准进行细化,针对业务进行全方位的评估审查,尽量将风险前移,避免在后续工作中因发生风险事件,而投入更多的成本。在具体的细化思路,首先应当从所承接客户的具体特征入手,比如其股权结构是否会导致出现“隧道挖掘”的风险过高,以及是否存在连续对审计机构进行更换,并且在具备进一步调查条件的情况下,对客户的董事会成员进行基础性的背景调查,确定业务是否具有承接的价值。同时,在敲定具体的业务条款时,评估客户提出的时间要求是否合理,以防止客户故意缩减审计工作时间以掩盖自身的部分问题。其次,则是从自身出发,在承做合伙人的遴选节点上进行把关,在充分利用职业道德框架判断承做人选是否符合准则要求的同时,还要评估其是否具备客户所处行业的能力专长,而非仅是形式上选拔。

#### (2) 设立可拆解的质量目标体系

质量目标体系的设立,在 PDCA 循环中起着承上启下的作用,它既是质控部门制定具体质量管理计划的逻辑起点,也是在检查评价阶段用于评价业务质量水平的“刻度尺”,还是整改优化阶段中优化资源配置的方向。因此,在质量目标体系的建立上,应当选取可拆解程度较高的指标,以便在后期改良阶段,能够具体追溯到某一审计程序执行情况的细化程度。

### 5.3.2 D 执行阶段

在该阶段所暴露出的质量管理问题,很大程度上是由于信息技术的落后,监控手段匮乏造成的,而在针对全组织层面中加速推进审计信息化建设的措施,会很大程度上缓解监控手段匮乏这一问题。

对于三级复核制度,要加强复核人员的业务培训,确保负责审计复核的员工

有专业胜任能力和相应的经验，并且强化对复核人员质量意识的培养，使之能够严格按照要求执行复核工作，防止复核制度沦为毫无意义的表面签章工作。而且，就复核制度的作用而言，其重点在于纠偏，而且就其所处的层级而言，属于最基础的质量控制活动，而且由于属于业务一线直接进行的自我控制，因此其拥有反馈回路短、处理速度快的巨大优势。因此更应当对三个层级具体的复核范围和内容进行规定。其中第一个层级，通常复核的都是初级员工的工作，其工作内容通常是简单且重复性强的工作，因此该层级的复核重点在于数据的准确性上。而中间层级属于一个承上启下的位置，被复核人员的工作通常已经开始涉及具体科目的职业判断，因此该层级的重点在于复核这些判断是否合理，是否有充足的证据支撑，填制的底稿逻辑是否自洽。而最后一层，也是项目组内部最高层级的复核，则主要是针对那些重大事项的判断基础是否合乎逻辑，对高风险领域的识别是否全面等。除此之外，还要注意确保各层级的复核人员拥有对不满足质量要求的工作进行干涉和改进的手段，同时保证内部反馈路径的畅通，从而使分歧可以跨层级报告并解决。

### 5.3.3 C 检查评价阶段

#### (1) 扩大专职复核合伙人队伍，明确专职复核合伙人的责任承担

由于高素质审计执业人员的稀缺性，导致 X 深圳分所的复核合伙人普遍是在承做其他业务的同时，兼任复核工作，而且由于在责任承担主体上依然还是以承做业务的项目合伙人为项目的责任主体，因此，兼任的复核合伙人往往对独立复核的工作不够重视。因此，X 深圳分所应当双管齐下，一方面，优化人员培养体系，自行培养高素质的审计执业人员以扩大专职复核合伙人的队伍，另一方面，明确复核合伙人与项目合伙人的责任划分，强化对复核合伙人行为的约束。

#### (2) 持续完善执业质量考核体系

虽然质量考核体系基本是通过实际审计执业质量和审计质量目标体系的相符程度演变而来，但是质量考核体系并不是一层不变的，任何指标都需要随着 PDCA 循环下持续优化的质量目标，进行不断改良，否则可能会出现因绩效指标不符合现实情况而造成员工行为异化的问题。

### 5.3.4 A 整改优化阶段

在 PDCA 循环下，事务所的审计质量水平的提高是通过业务驱动的，从每次业务执行中发现问题，并对问题涉及的相关部门进行优化，进而推动质量控制水平的提升。这就需要事务所建立良好的双向反馈机制，能够使质控部门将业务中发现的问题及时反馈到相关部门，在问题解决后由相关部门反馈给质控部门，质控部门在再根据业务流程的执行情况，评估问题的解决情况，最终促进审计质量水平的提高。

同时，随着信息技术的发展，X 深圳分所可以打造专属的业务档案库，对每一次的质量管理活动的执行效果进行记录，并通过业务档案库对质量控制活动的执行效果持续跟进，同时可以借助大数据分析技术，从中挑选出最优的业务执行流程，并通过技术与标准部门将其制定成内部统一标准，从而促使事务所的审计质量水平不断地提升。

## 6 研究结论和不足

### 6.1 研究结论

保持高水平的审计质量，能够提升会计师事务所品牌的信誉度，增加在业务中的议价能力，促进会计师事务所的稳定发展，而完善的审计质量管理体系为高水平的审计质量提供了制度保证。因此，本文选取了 X 深圳分所作为研究案例，全面质量管理理论和 2020 年最新颁布的业务质量管理准则作为理论基础，对 X 深圳分所的审计质量控制制度进行研究，并得出以下结论：

从全组织管理层面来看，X 深圳分所由于经历了多次合并，曾经来自不同事务所的执业团队，在事务所内部形成了多个子群体，造成内部缺乏统一的以质量为导向的文化氛围，技术支持缺乏统一标准以及人力资源管理模式落后等问题，并针对这些问题提出了促进子群体间文化交流，加强事务所内部文化建设，打造质量导向的人力资源管理政策以及加速推进审计信息化等建议。

在全员参与质量管理角度，发现对于引导员工保持良好职业行为的职业道德相关规定缺乏能够落地的约束措施，而且员工对参与质量管理缺乏积极性。因此提出了应当建立能够覆盖全员的质量培训制度，完善相关的培训内容，并建立以审计质量为核心的绩效考评制度来激发全员参与质量管理的积极性。

在全流程管控方面，本文按照 PDCA 循环工具将审计质量管理活动分为了计划、执行、检查评价和整改优化四个阶段，并在对四个阶段进行分析时发现 X 深圳分所在质量管理活动中未建立切实可行的质量目标体系，客户风险评估执行不到位，项目质量控制复核效果不佳，缺乏对业务质量问题的反馈机制等问题，并提出了依据事务所具体情况建立可拆解的质量目标体系，细化业务承接的风险评估标准，建立业务部门和业务辅助部门间的双向反馈机制等优化建议。

最后，通过本文的研究，希望能够为其他会计师事务所的质量控制提供一定的借鉴意义。

### 6.2 研究不足

尽管本文是在笔者翻阅了大量文献后完成的，但本文依旧不可避免地存在一

些不足。首先，X 深圳分所的业务是多样的，由于资料获取难度所限，本文仅以 X 深圳分所上市公司年报审计业务的相关资料为基础进行分析，同时本文是针对 X 深圳分所这一具体案例进行的，可能使相关的研究结论欠缺普适性。其次，事务所审计质量的最终水平通常是信息需求方、监管方、事务所等多方博弈后的结果，其影响因素是复杂的，本文仅从会计师事务所可控的因素出发，以事务所为主体进行体系构建，对于其他层面的审计质量影响因素并未考虑在内。最后，限于笔者对相关理论和资料的获取能力，对 X 深圳分所在质量评价体系方面的研究缺乏更为具体的量化指标，待自身的知识得到充实后，会对该课题进行深入研究。

## 参考文献

- [1] Aidan Walsh, Helen Hughes, Daniel P. Maddox. Total quality management continuous improvement: is the philosophy a reality? [J]. *Journal of European Industrial Training*,2002,26(6):299-307.
- [2] Ahmet Beskese, Ufuk Cebeci. Total quality management and ISO 9000 applications in Turkey[J]. *The TQM Magazine*,2001,13(1):69-74.
- [3] Aloke Ghosh, Doocheol Moon. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality[J]. *The Accounting Review*,2005,80(2): 585-612.
- [4] Evangelos L Psomas, Carmen Jaca. The impact of total quality management on service company performance: evidence from Spain[J]. *The International Journal of Quality & Reliability Management*,2016,33(3).
- [5] Faisal Talib, Zillur Rahman, M.N. Qureshi. An interpretive structural modelling approach for modelling the practices of total quality management in service sector[J]. *International Journal of Modelling in Operations Management*, 2011.
- [6] Hale Kaynak. The relationship between total quality management practices and their effects on firm performance[J]. *Journal of Operations Management*, 2003, 21(4).
- [7] Jan Svanberg, Peter Öhman. Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? [J]. *Accounting in Europe*,2016,13(1):65-79.
- [8] J.Kenneth Reynolds, Jere R Francis. Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions[J]. *Journal of Accounting and Economics*,2000,30(3):375-400.
- [9] Jean C. Bedard, Deis D R, Curtis M B, et al. Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis[J]. *Auditing*, 2008, 27(1):187-218.
- [10] Jere R. Francis, Paul N. Michas, Michael D. Yu. Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements[J]. *Contemporary Accounting Research*,2013,30(4).
- [11] Jong Hag Choi, Chansog (Francis) Kim,Jeong Bon Kim, Yoonseok Zang. Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing[J]. *AUDITING: A Journal of*

- Practice & Theory,2010,29(1).
- [12] Mark L, DeFond, Clive S., Lennox. The effect of SOX on small auditor exits and audit quality[J]. Journal of Accounting and Economics,2011,52(1):21-40.
- [13] Nwabueze, Uche. An industry betrayed: the case of total quality management in manufacturing[J]. Tqm Magazine, 2001, 13(6):400-409.
- [14] Patrick Krauß, Paul Pronobis, Henning Zülch. Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market[J]. Journal of Business Economics,2015,85(1):45-84
- [15] Phillip T. Lamoreaux. Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States[J]. Journal of Accounting and Economics,2016,61(2-3):313-337.
- [16] TIMOTHY B. BELL, MONIKA CAUSHOLLI, W. ROBERT KNECHEL. Audit Firm Tenure, Non - Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality[J]. Journal of Accounting Research,2015,53(3):461-509.
- [17] Wallman S. 'The Future of Accounting, Part III: Reliability and Auditor Independence'[J]. Accounting Horizons, 1996, 10(4):76-97.
- [18] 蔡春, 鲜文铎. 会计师事务所行业专长与审计质量相关性的检验——来自中国上市公司审计市场的经验证据[J]. 会计研究, 2007(06):43-49+97.
- [19] 陈波. 会计师事务所分所层次的资本市场审计实证研究述评[C]. 中国会计学会教育分会. 中国会计学会 2011 学术年会论文集. 中国会计学会教育分会: 中国会计学会, 2011:3039-3051.
- [20] 陈波. 经济依赖. 声誉效应与审计质量——以会计师事务所分所为分析单位的实证研究[J]. 审计与经济研究, 2013, 28(05):40-49.
- [21] 曹强, 胡南薇. 审计师子群体地位与审计质量[J]. 会计研究, 2019(08):88-94.
- [22] 常金玲. 基于 PDCA 的信息系统全面质量管理模型[J]. 情报科学, 2006(04):584-587.
- [23] 杜兴强, 谭雪. 董事会国际化与审计师选择: 来自中国资本市场的经验证据[J]. 审计研究, 2016(3):98-104.

- [24] 邓卫华. 质量体系认证与全面质量管理 (TQM) [J]. 冶金标准化与质量, 2002 (02): 31-33.
- [25] 房海. 高校本科教学全面质量管理体系的构建与实践 [J]. 中国高教研究, 2007 (05): 21-22.
- [26] 冯均科. 我国注册会计师审计质量控制模式探析 [J]. 财会月刊 (综合版), 2003 (006): 48-49.
- [27] 黄德红, 李武珍. TQM 走进会计师事务所 [J]. 湖北审计, 2002 (02): 14-15.
- [28] 刘行健, 王开田. 会计师事务所转制对审计质量有影响吗? [J]. 会计研究, 2014 (004): 88-94.
- [29] 刘婕. 浅析会计师事务所合并过程中的质控人合文化建设 [J]. 中国注册会计师, 2020 (04): 31-33.
- [30] 刘薇, 许池东. 基于 Benford 定律的会计师事务所业务承接研究 [J]. 中国注册会计师, 2020 (04): 61-66.
- [31] 刘文军, 刘婷, 李秀珠. 审计师处罚在行业内的溢出效应研究 [J]. 审计研究, 2019 (4): 83-91.
- [32] 龙小海, 张媛媛. 会计师事务所规模与审计质量——基于会计师事务所分所的实证研究 [J]. 南京审计大学学报, 2016 (005): 92-103.
- [33] 宋鲁宁. 山东天和会计师事务所审计质量控制的改进研究 [D]. 湖南大学, 2016.
- [34] 孟庆斌, 施佳宏, 鲁冰, 等. “轻信”的注册会计师影响了审计质量吗——基于中国综合社会调查 (CGSS) 的经验研究 [J]. 会计研究, 2019 (7): 12-20.
- [35] 聂萍, 李俊. 关键审计事项披露、事务所声誉与审计质量 [J]. 财会通讯, 2020, (01): 29-35.
- [36] 戚少丽. 会计师事务所审计质量控制问题与完善途径——基于中国证监会处罚公告的思考 [J]. 会计之友, 2012 (028): 115-118.
- [37] 漆江娜, 陈慧霖, 张阳. 事务所规模·品牌·价格与审计质量——国际“四大”中国审计市场收费与质量研究 [J]. 审计研究, 2004 (3): 59-65.
- [38] 齐飞. 会计师事务所质量控制模式研究 [J]. 会计研究, 2013 (011): 82-87.
- [39] 沈大龙, 张宏昌, 陈超. 小型会计师事务所的质量控制 [C]. 中国会计学会. 中



- 国会计学会 2013 年学术年会论文集. 中国会计学会: 中国会计学会, 2013: 672-691.
- [40] 孙宝厚. 关于全面审计质量控制若干关键问题的思考[J]. 审计研究, 2008 (002): 3-10.
- [41] 孙铮, 曹宇. 股权结构与审计需求[J]. 审计研究, 2004 (003): 7-14.
- [42] 唐衍军, 蒋煦涵. 审计师个人知识获取与审计质量[J]. 会计之友, 2019 (015): 148-153.
- [43] 唐衍军, 蒋煦涵. 会计师事务所合伙治理: 基于知识基础观视角[J]. 中国注册会计师, 2019 (01): 42-45.
- [44] 谈天, 钟鹤翔. 基于 PDCA 理论的公共信用信息系统全面数据质量管理模型研究[J]. 信息系统工程, 2017 (02): 103-106.
- [45] 汪宁, 廖建波, 刘尔奎, 曾晓红, 杨涛. 会计师事务所总分所管理相关问题研究[J]. 中国注册会计师, 2007 (08): 50-53.
- [46] 王兵, 辛清泉. 分所审计是否影响审计质量和审计收费?[J]. 审计研究, 2010 (02): 70-76.
- [47] 王春飞, 吴溪, 曾铁兵. 会计师事务所总分所治理与分所首次业务承接——基于中国注册会计师协会报备数据的分析[J]. 会计研究, 2016 (003): 87-94.
- [48] 王春飞, 吴溪. 会计师事务所分部间的审计客户调整——内部治理视角的解释[J]. 审计研究, 2019 (04): 57-65.
- [49] 温国山. 审计质量研究的一个综合分析[J]. 生产力研究, 2008 (012): 150-153.
- [50] 吴敏. 事务所规模、行业专长与审计质量[J]. 财会通讯, 2017, (24): 17-20.
- [51] 吴溪, 王春飞, 李勃. 公共会计服务市场的竞争秩序——来自中国证券审计市场新设分所的证据[J]. 会计研究, 2018 (12): 12-18.
- [52] 夏旭锋. 基于全面质量管理视角下 XXX 会计师事务所审计质量控制研究[D]. 重庆理工大学, 2015.
- [53] 闫焕民, 王子佳, 王浩宇, 严泽浩. 审计师工作量压力与盈余质量——基于门槛模型的研究[J]. 南京审计大学学报, 2020 (01): 13-24.
- [54] 余玉苗. 独立审计研究的微观化趋向: 文献评述与实践意涵[J]. 珞珈管理评论, 2014 (001): 55-62.

- [55] 袁皓. 美国注册会计师质量控制机制[J]. 审计与经济研究, 2001(1):28-31.
- [56] 张龙平, 张敦力. 试论审计质量特征与审计质量控制思想[J]. 审计研究, 1997(05):27-28.
- [57] 张金丹, 路军, 李连华. 审计报告中披露关键审计事项信息有助于提高审计质量吗?——报表盈余和市场感知双维度的经验证据[J]. 会计研究, 2019(06):85-91.
- [58] 赵保卿, 朱蝉飞. 注册会计师审计质量控制的博弈分析[J]. 会计研究, 2009(004):87-93.
- [59] 周兰, 张希妍. 行业监管、客户重要性与分所审计质量——基于《会计师事务所分所管理暂行办法》的经验证据[J]. 中国注册会计师, 2016(11):62-68.
- [60] 周泽将, 汪帅. 董事会权威性、内部控制和审计质量——新时代背景下国有企业的经验证据[J]. 审计研究, 2019(05):95-102.
- [61] 朱建弟. 会计师事务所内部治理机制研究——基于立信会计师事务所的治理实践[J]. 会计与经济研究, 2013(001):46-54.
- [62] 朱兰, 戈弗雷, 焦叔斌. 朱兰质量手册[M]. 中国人民大学出版社, 2014.
- [63] 中国质量协会. 全面质量管理(第四版)[M]. 中国科学技术出版社. 2018.

## 后 记

四年过后又三年，不知不觉离家求学的的生活已经不知不觉过去了七年，研究生生活也即将宣告结束转瞬。回顾这几年的历程，从懵懂少年渐渐变成现在成熟的自己，不得不感慨一句时间力量的强大。而在兰州财经大学攻读硕士学位的这段时间无疑是最难忘的经历，也正是老师的关怀、朋友的陪伴、父母的支持让我能够心无旁骛地渡过三年的求学时光，在此，让我郑重道一声“感谢”。

首先，我要在感谢我的导师。在我论文选题阶段多次与老师沟通，并且无论何时向老师请教，他都会抽出时间为我指导。而且在我后续的研究过程中思路走偏时，及时地指出我的问题并提出宝贵的建议，使我从课题的研究中受益良多。

然后，对无声支持我的父母说一声“感谢”，在我本该为你们分忧的年纪选择继续求学时，毫不犹豫地支持我。在我求学期间，从来不向我诉说家里的生活压力，却时刻关心着我在兰州的生活状况。正是在你们饱含思念的声声关切中，使我对生活充满了希望，向着更高的层次不断拼搏。

其次，感谢我的室友们，在撰写论文期间进行的一次次的交流，为我提供了诸多灵感。还记得为了备考注会，在 2019 年暑假与室友留校，共同奋斗，并最终修成正果的喜悦，都如同在昨日一般。正是三年嬉戏打闹又共同奋斗的日子，点亮了我的求学时光。

再次，感谢我的朋友门，即使在你们工作事务繁重的时候，也抽出时间回答我在实务方面的问题，并且提供了诸多研究资料。

最后，又是一年一度的毕业季，而这次主角是我，而我也要离开伴随我二十多年的学生身份。在此之际，我要向我的导师表达我最真诚的感谢。同时愿即将分别的同学和朋友们能够以梦为马，鹏程万里。我也将谨记母校的校训“博修商道”，砥砺前行。