

分类号 _____
UDC _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 基于 PDCA 循环法的 X 事务所
审计质量控制优化研究

研究生姓名: 张淑悦

指导教师姓名、职称: 杨利华 教授 张建红 高级会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2022 年 6 月 1 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：张淑悦 签字日期：2022.6.5

导师签名：杨利华 签字日期：2022.6.5

导师(校外)签名：张建新 签字日期：6/6-2022

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内容。

学位论文作者签名：张淑悦 签字日期：2022.6.5

导师签名：杨利华 签字日期：2022.6.5

导师(校外)签名：张建新 签字日期：6/6-2022

Research on Optimization of Audit Quality Control of X Firm Based on PDCA Cycle Method

Candidate : Zhang Shuyue

Supervisor: Yang Lihua Zhang Jianhong

摘 要

近几年，众多企业被曝财务造假，资本市场财务信息质量水平堪忧，然而，当前低下的审计质量水平无法满足市场需求，这使得投资者及公众蒙受损失，多家会计师事务所也频频被罚，而在缺乏专业人才且市场竞争激烈的中小事务所中，审计质量问题更为严重。目前财政部等监管机构对审计质量也极为重视，多次发布相关准则及文件以规范事务所执业，同时加大了处罚力度。因此，中小事务所有必要对自身审计质量控制进行优化和提升。

文章对 X 事务所这一中小事务所进行案例研究，以发现—分析—解决问题的思路，深入挖掘 X 事务所存在的质量控制缺陷及原因，并针对该事务所内部问题提出了具体的优化方案。首先，文章在总结国内外文献的基础上，对声誉理论和团队生产理论等理论基础进行阐述，并对 PDCA 循环法进行了重点介绍。其次，依据财政部最新发布的 5101 号质量控制准则，结合 PDCA 循环法，将 X 事务所审计质量控制流程分为 P,D,C,A 四个阶段，应用实地考察法与问卷调查法，重点研究 X 事务所在审计业务质量控制每一阶段中存在的问题并剖析原因。最后，应用融合审计质量控制要素后的 PDCA 循环，针对事务所在 P,D,C,A 各阶段存在的质量控制问题提出了系统、具体的优化方案，并从思想观念、人力资源和技术资源三方面提出措施以保障优化方案的顺利落实。

关键词：PDCA 循环法 审计质量控制 会计师事务所

Abstract

Recently, many companies have been exposed to economic fraud, and the capital market is flooded with low-quality financial information. However, the current low level of audit quality cannot meet market demand, which causes investors and the public to suffer losses, and many accounting firms have been punished several times. In the small and medium-sized firms lacking professional talents and fierce market competition, the audit quality problem is more serious. At present, Industry regulators such as the Ministry of Finance are very concerned about audit quality, and have issued relevant standards and documents for many times to standardize the practice of firms, and at the same time have increased penalties. Therefore, it is necessary for small and medium-sized firms to optimize and improve their own audit quality control systems.

The article conducts a case study on the small and medium-sized firm X, along this line of discover-analyze-solve the problem, deeply excavating the quality control defects and reasons of the X firm, and proposes a specific optimization plan for the internal problems of the firm. First of all, on the basis of summarizing domestic and foreign literatures, the article expounds the theoretical foundations of reputation theory and team production theory, and focuses on PDCA cycle method. Secondly, according to the latest quality control standard No. 5101 issued by the

Ministry of Finance, combined with the PDCA cycle, the audit quality control process of the X firm is divided into four stages: P, D, C, and A. The field inspection method and the questionnaire survey method are applied. Study the problems existing in each stage of audit engagement quality control in X firm and analyze the reasons. Finally, applying the PDCA cycle after the integration of audit quality control elements, a systematic and specific optimization plan is put forward for the quality control problems existing in the P, D, C and A stages of the firm. Safeguards are subsequently introduced from the perspective of ideological concepts, human resources and technical resources, for ensuring the optimization plan can be implemented.

Keywords: PDCA Cycle; Audit Quality Control; Accounting Firm

目 录

1 绪 论	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究目的及意义.....	2
1.2.1 研究目的.....	2
1.2.2 研究意义.....	2
1.3 国内外研究现状.....	3
1.3.1 审计质量控制内涵的研究.....	3
1.3.2 审计质量控制的影响因素.....	4
1.3.3 审计质量控制的优化对策.....	8
1.3.4 文献述评.....	9
1.4 研究内容与研究方法.....	10
1.4.1 研究主要内容.....	10
1.4.2 研究方法.....	11
1.5 本文创新之处.....	12
2 相关概念及理论基础	13
2.1 相关概念.....	13
2.1.1 审计质量.....	13
2.1.2 审计质量控制.....	13
2.1.3 中小型会计师事务所.....	14
2.1.4 PDCA 循环法.....	14
2.2 理论基础.....	15
2.2.1 声誉理论.....	15
2.2.2 团队生产理论.....	16
3 X 事务所审计质量控制建设现状	18
3.1 X 事务所简介.....	18

3.1.1 基本情况	18
3.1.2 行业状况	18
3.1.3 组织架构	19
3.1.4 人员构成	20
3.1.5 收费标准	20
3.2 X 事务所审计质量控制建设情况	22
3.2.1 领导责任的控制	22
3.2.2 职业道德的控制	22
3.2.3 业务承接的控制	23
3.2.4 人力资源的控制	24
3.2.5 业务执行的控制	24
3.2.6 工作底稿的控制	25
3.2.7 监控过程的控制	26
4 X 事务所审计质量控制中存在的问题及原因分析	27
4.1 审计项目承接与计划阶段(P)	27
4.1.1 客户风险评估不严谨	28
4.1.2 对审计时间与资源不重视	29
4.2 审计项目实施与报告阶段(D)	29
4.2.1 审计程序执行不力	30
4.2.2 三级复核制度落实欠佳	31
4.3 审计质量检查与评价阶段(C)	31
4.3.1 周期性检查落实不足	33
4.3.2 缺乏对外沟通	33
4.4 审计成果跟踪与整改阶段(A)	34
4.4.1 审计底稿利用率不高	35
4.4.2 事后应急管理制度缺失	35
4.5 X 事务所审计质量控制问题的原因分析	36
4.5.1 质量导向文化未形成	36
4.5.2 事务所组织形式未转变	36

4.5.3 人力资源管理不合理	37
5 基于 PDCA 循环法的 X 事务所审计质量控制优化方案	39
5.1 审计项目承接与计划阶段的优化	39
5.1.1 重视项目承接的风险评估与审批	40
5.1.2 优化审计资源的配置	41
5.1.3 完善审计计划的制定	41
5.2 审计项目实施与报告阶段的优化	42
5.2.1 重视项目组的审前培训	42
5.2.2 加强项目负责人的督导	43
5.2.3 落实审计底稿与报告的复核	43
5.2.4 促进信息的内外沟通	44
5.3 审计质量检查与评价阶段的优化	45
5.3.1 增强监控惩戒力度	45
5.3.2 强化质量控制缺陷的识别	45
5.3.3 设立对以前缺陷整改情况的检查机制	46
5.4 审计成果跟踪与整改阶段的优化	46
5.4.1 提升审计档案的利用程度	47
5.4.2 完善审计人员的绩效考评	47
5.4.3 制定质量控制缺陷的应急处理办法	48
5.4.4 设立客户满意度的调研机制	48
5.5 优化保障措施	49
5.5.1 思想观念的保障	49
5.5.2 人力资源的保障	50
5.5.3 技术资源的保障	51
6 结论及展望	52
6.1 研究结论	52
6.2 研究展望	53
附录 X 事务所审计质量控制调查问卷	54

参考文献59

后 记64

1 绪 论

1.1 研究背景

会计师事务所作为独立的第三方机构，鉴定评价企业的真实状况，为企业间所有者与经营者以及企业与公众之间搭建了一个信息沟通的桥梁，而随着我国经济体制改革与深化进程的不断推进，资本市场对于信息质量的需求逐渐提升，注册会计师审计也显得愈发重要。加之供给侧改革以及“一带一路”经济带的推进，使得大批企业面临着转型升级等巨大变革，市场对审计的需求及其质量的要求也在同步上涨，这也给众多会计师事务所带来更大的发展机遇。

然而，目前审计行业整体服务质量仍然不容乐观，诸如康美药业、绿大地、万福生科等上市公司的财务造假案频繁出现，多家事务所也先后被罚，曾为中国业内四大之首的瑞华所因多次审计失败遭受证监会处罚，多家分所已被注销。审计质量的降低导致了市场上的低质量财务信息增加，可能误导投资者作出错误决策进而蒙受经济损失，这不仅扰乱了市场的正常经济秩序，还会影响投资者及公众对注册会计师能力及独立性的信任度，更会影响会计师事务所的声誉进而阻碍其发展。

目前，财政部与中国注册会计师协会对事务所审计质量问题也极为关注，加大了对事务所的监管惩处力度，同时提高了对事务所审计质量管理的要求，颁布了如《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》（以下简称 5101 号准则）等多个有关审计质量控制的规范性文件。除以上行业内机构出台的文件之外，国务院办公厅印发《关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30 号），以强化对社会审计的监管，抑制企业财务造假，促进审计鉴证职能的发挥。这些文件以及准则的出台都代表着我国监管当局对事务所审计质量的愈发重视。因此，会计师事务所有必要提升和优自身审计质量控制，这样才能顺应监管要求和市场需求，更好地在市场中生存和发展。

1.2 研究目的及意义

1.2.1 研究目的

本文的总体目标是通过探究中小事务所审计质量控制的优化路径，从而提升事务所审计质量，进而保障注册会计师与审计行业的声誉，以助审计行业平稳发展。本文对 X 会计师事务所进行案例分析，针对其现行审计质量控制问题进行原因剖析，并应用 PDCA 循环法结合最新质控准则，针对被发现的审计质量控制缺陷提出优化方案，以期为 X 事务所提供一套切实有效的审计质量控制流程，以达到对事务所审计质量管理能力以及审计风险防范能力的提升目的，并为类似的中小事务所的质量控制建设提供参考。

1.2.2 研究意义

本文的研究意义主要有以下两点：

（1）理论意义

丰富中小事务所审计质量控制理论。财政部、证监会等监管部门都出台了会计师事务所完善审计质量控制的指导性制度，但是由于各类型事务所具体问题不同，具体控制流程也不尽相同，因此无法使用统一的审计质量控制制度进行规范。此外，由于大型事务所存在更多的利益相关者，这提高了其信息公开水平，使得学界的研究视角重点集中在大型事务所，对中小所的研究相对较少。因此，本文以 X 事务所这一中小事务所作为案例研究对象，对其审计质量控制进行深入分析并提出优化方案，以丰富中小事务所审计质量控制方面的理论研究，为后续学者研究提供参考。

（2）实践意义

第一，推动新准则背景下会计师事务所审计质量控制建设。我国现行质量控制相关准则在 2020 年正式修订，由原来的质控“七要素”变为“八要素”，还增加了项目复核相关准则，并要求各事务所最晚 2024 年开始执行该准则。鉴于其整体内容变动较大，且推行时间较短，尚还缺乏在应用层面的具体指导，本文通过结合 PDCA 循环法与准则要素，并将其具体应用于 X 事务所优化方案，可以为

事务所在新准则下审计质量控制建设提供参考。

第二，促进 X 会计师事务所的发展与进步。X 事务所内部存在诸多质量控制问题，原因主要来源于思想观念、人员素质、业务流程以及环境应对等多个方面，这些问题将会使得事务所审计产品质量降低，进而影响事务所外在声誉，这会成为会计师事务所未来发展扩张的阻碍。本文将应用 PDCA 循环法，针对这些审计质量控制问题提出具体优化路径，进而提升 X 事务所审计质量，推进其未来发展，同时也对其他事务所在审计质量控制优化方面提供一定的借鉴与参考作用。

1.3 国内外研究现状

通过梳理国内外相关文献，事务所审计质量控制相关研究主要分为审计质量控制的内涵、影响因素以及优化对策等三方面。

1.3.1 审计质量控制内涵的研究

国外学者对审计质量内涵的研究较早，De Angelo（1981）最早定义审计质量，认为它是审计人员发现并报告财务错报的概率。之后学者们对审计质量的内涵研究从结果观逐渐趋向过程结果观，如 Titman 和 Trueman（1986）认为审计是产品，审计质量即为审计工作的效果，它受到企业财务信息准确程度的影响。之后，Sutton 和 Lampe（1991）将审计业务质量分为审计工作过程和审计工作结果两部分，国际注册会计师协会指出，审计质量控制应同时关注过程中的审计质量。

相比国外，我国对审计质量控制相关研究开始得较晚，研究成果相对较少。《中国审计大辞典》（1993）中认为审计质量包含审计目的达成程度和审计结果质量，之后学者大多赞同审计过程和审计结果两种观点，如冯均科（2002），彭桃英（2005）等认为审计质量包括工作过程质量和审计结果质量，前者是指审计工作情况的优劣，后者则是指报告的信息质量。李莉和高峰（2008）也指出审计质量控制也可以从以上两方面来进行，徐冉（2017）认为良好的审计质量控制还可以提升审计效率。但也有学者持不同观点，如冯剑（2010）认为应当结合审计目标达成情况、工作规范执行优劣以及信息使用者的意见等要素，对审计质量

进行综合评价。

1.3.2 审计质量控制的影响因素

对于审计质量内涵的研究比较抽象，且没有确切的衡量标准。因此，事务所在进行审计质量控制时，应当关注各个方面的影响因素，只有对其形成全方位控制，事务所才能达到审计质量控制目标。因此，本文对审计质量的影响因素研究情况进行了梳理。

(1) 事务所层面

① 事务所规模

对于事务所规模对审计质量的影响结果，国内外许多学者认为二者呈正相关关系。如 De Angelo (1981) 认为大型事务所的获利能力更强，因此为获利而作出虚假报告的能动性更低，从而表现为更高的审计质量。Watts 和 Zimmerman (1983) 认为事务所的规模大小就是其信誉和审计质量高低程度的代表，Clive (1999) 认为，审计失败被起诉时造成的事务所预计损失更多，大型会计师事务所基于“深口袋效应”，出具虚假报告的概率更低。温国山 (2009)，吴昊星等 (2015) 的研究也证实了大型事务所的高水平服务情况。

但是，国内研究中也有一部分学者持不同观点，如宋衍衡，肖星 (2012) 和孔亚平 (2020) 等学者研究发现，目前大型事务所存在对特定低风险客户的定向选择问题，刘笑霞，李明辉 (2011) 发现事务所审计质量会随其规模变化出现先升后降的情况，刘峰 (2009)，郭照蕊 (2011) 以及邱强,洪文杰 (2019) 等学者以事务所是否为四大作为划分标准，进行了二者的对比研究，也得出了相似的结论。这说明，不能仅仅凭借事务所规模就确定其审计质量水平的高低，还应考虑其他因素影响。

此外，还有学者在研究中发现，相较于大型和小型事务所，中型事务所的审计质量情况基于其规模特征更容易受到影响。Ernstberger 等 (2020) 研究发现合伙人的利润共享与高度可变薪酬政策会导致较低审计质量，这一影响在中型审计事务所中更为明显，学者们认为原因可能源于事务所规模对其内控环境的影响。

对于事务所规模对审计质量的影响程度，不同学者有不同的研究结果，这可能是由于不同研究所选变量等存在不同，但也说明了事务所规模对审计质量的影

响比较复杂，很难总结规律。

②事务所组织形式

对于事务所组织形式对审计质量的影响情况，学者们的观点较为统一，均认为事务所改制有利于事务所审计质量提升。逯颖（2008）指出，合伙制达成了同舟共济的效果，无限连带责任能够对合伙人形成有效制约，从而提高审计质量，这与刘行健，王开田（2014）和傅绍正等（2016）的观点一致。赵晗，刘效钢（2015）发现特殊普通合伙制还能通过业务规模、品牌以及独立性等因素间接提升审计质量。刘启亮等（2015）发现注册会计师身处特殊普通合伙制事务所时，更容易出具非标准审计意见。韩维芳（2016）在对不同规模事务所的研究中发现，组织形式的促进作用在小所中较为显著，而大所基于声誉理论已经保证了较好的审计质量。

综上，推行特殊普通合伙制能够加大合伙人的违规成本，促使事务所主观上提升职业谨慎，保持职业道德，以同舟共济的合伙文化提升整体审计质量。

③事务所的组织文化

学界对于事务所组织文化的影响研究相对较少，Holmes, Marsden（1996）和张立民，李洁雯（2005）等学者研究发现事务所组织文化的影响，会通过人员行为传递至业务层面，最终影响到审计质量。魏先锋（2005）与邹照菊，廖洪（2007）等学者认为事务所文化会对审计质量控制制度建设以及运行效果产生影响。因此，胡锦涛，彭桃英（2009）提倡质量导向文化的建立，并强调领导层的带头作用。

④审计收费

反欺诈财务报告委员会（1987）指出，市场竞争的激烈程度会影响事务所收费标准的设定，进而出现压缩审计成本的情况。持相同观点的还有雷光勇，刘丹（2006）以及茵怀涟，王诗仪（2013）等学者，刘名旭等（2018）发现这一现象在中小事务所中更为严重。李瑛，廖建明（2005）也从机会成本的角度证实了这一点，他们指出可通过限制收费标准来增加事务所机会成本。

根据以前学者的研究可以发现，正常审计收费可以提升审计质量，因为审计收费决定了审计资源，进而影响到独立性和审计质量。然而，有些学者发现审计收费对审计质量的影响方向以及程度可能受到其他因素的影响，申富平，丁含

(2011), 李万福等 (2020), 张颖慧, 周丽丽 (2021) 以及张涵卿, 孙文娟 (2021) 分别发现企业大股东持股比例、诉讼风险、环境不确定性和企业高管的学术经历等因素会影响异常审计收费对审计质量的作用效果。

⑤ 审计任期

对于审计任期的影响, 国内外大多都是整合经验数据以实证研究的方式进行研究, 大多学者认为审计任期过长有损注册会计师独立性, 如 Josep 等 (1991) 研究发现审计任期较长时, 注册会计师为避免诉讼风险会倾向于牺牲其独立性。张旺峰 (2018) 发现审计任期越长就更容易出具标准审计意见, 而在大型事务所中, 审计任期的延长可以提升审计效率, 节省审计资源。

为了在一定程度上保证审计质量, 我国实行强制轮换制度, 但学界存在不同的观点。张涛等 (2010) 研究发现, 在强制性定期变更与单期变更情况下, 注册会计师进行审计合谋的可能性更大, 而在自愿变更情况下, 注册会计师很可能被随时解聘, 这能在一定程度上制约审计合谋行为。

(2) 注册会计师层面

① 注册会计师行业专长

在经过大量对事务所层面的审计质量影响因素研究后, 学者们的研究视角逐渐深入, 聚焦到了注册会计师身上。国外学者大多认同行业专长有利于提升审计质量, 如 Dunn 和 Mayhew (2000) 研究发现, 对于具有行业专长的事务所, 其审计客户信息公开水平更高。Audrey 和 Dan (2001) 也发现, 行业专长有利于提升企业财务信息质量。

但在国内早期研究中得出了与国外相反的结果, 蔡春, 鲜文铎 (2007) 发现我国事务所行业专长降低了审计质量水平, 可能由于我国事务所行业专长不足, 且独立性易被客户依赖度影响。但是后期的研究结果逐渐与国外趋近, 陈翔 (2010) 认为审计师行业专长可以通过规模经济提高审计效率和审计质量, 闫焕民等 (2020) 从审计师团队视角出发, 发现团队行业专长明显有效, 还能抵消一部分其他缺陷带来的负面影响。

关于行业专长的影响情况, 国内早期的研究结论与国外差异较大, 主要因为当时国内外行业市场发展情况存在较大差异, 而随着我国经济发展, 国内研究结果也逐渐与国外趋同。

②注册会计师特征

刘小春（2014）的研究较为全面，他从微观视角入手，研究发现签字注册会计师的职位、经验以及证书等代表个人能力的特征会因为客户的增多而对审计质量产生 U 型的影响，而女性项目负责人因其领导风格、风险厌恶等特征可提升审计质量。但其他学者大多只研究审计人员的专业能力对审计质量的正面影响，如王晓珂等（2016），杜兴强（2019）等学者均发现审计师经验的丰富程度以及海外经历等专业能力特征能够对企业管理层的舞弊行为产生抑制作用，进而提升审计质量。此外，刘小春关于性别的研究结论在黄宏斌、尚文华（2019）的研究中得到了验证。

除个人因素外，注册会计师团队关系也会对审计质量产生影响，闫焕民等（2017）研究发现注册会计师之间的长期合作的关系能通过互补优势有效改善审计质量。但是，有些学者认为审计师存在社会关系时更易进行审计合谋，吴伟荣和李晶晶（2018）实证研究发现，同为校友的审计师更易合谋，但国际四大的高标准使得该影响不明显。

（3）外部环境层面

①市场环境

我国除了少数大型事务所，大多事务所受市场竞争影响，因其规模较小而对客户产生了较高的依赖度，这损害了审计师的独立性，从而影响了审计质量。刘桂良，牟谦（2008）研究发现审计行业壁垒能有效提升审计失败的成本，程文莉等（2019）研究发现，行政处罚的威慑作用及其对声誉的影响可以提高审计质量，还能抵消一部分行业竞争带来的负面影响。但上述影响效应可能会受事务所规模的影响，陆正飞等（2012）研究发现，制度环境的优劣对大所审计质量的影响更明显。

此外，对于客户依赖的影响情况，学者们大多持相同观点，认为这会降低审计质量。Aloke 等（2009）研究发现中型企业中，客户重要性使其盈余管理变化不明显，因为在审计大客户时担心声誉损失，而对小客户经济依赖程度低，二者使得审计师独立性得以保留。Jan Svanberg 等（2015）研究发现，注册会计师容易为了获得客户认同而与其进行合谋。刘骏，冯倩（2016）实证研究发现，大客户会影响国内普通事务所独立性，但国际四大需要以高质量服务维护声誉、发

展客户。

②外部监管

从监管制度上看，我国审计监管制度能够在一定程度上保障审计师独立性。刘桂良和张洒洒（2015）发现注册会计师轮换制度可以降低独立性的丧失；业务隔离制度可以降低其他业务费用对独立性的影响；约谈制度可以通过威慑维持注册会计师独立性。

相较于其他监督形式，媒体监督受众面更广且传播速度更快，能够有效提升负面事件的曝光速度与曝光率，这也能在一定程度上影响审计质量。基于声誉理论，一部分学者认为媒体关注可以提升审计质量，Bringselius（2014）研究发现，审计师会对存在负面报道的企业实施更多的审计程序，避免审计失败带来的声誉危机。尹美群等（2018）认为媒体曝光会增加事务所经济损失与声誉损失，社会舆论也可以降低合谋概率。史元等（2019）认为媒体曝光能让审计师感知到风险进而提升各审计质量，张琛等（2019）发现，当媒体关注度较高时，企业会有更好的信息披露行为。晏文隽、应益鹏（2021）发现做空机构有对政府监管的替代作用，可以抑制审计合谋。但是还有部分学者认为媒体曝光的主观与偏见可能会降低审计质量，持此观点的学者有刘笑霞等（2017），李小光等（2018）。

1.3.3 审计质量控制的优化对策

对于审计质量控制的优化研究，国外学者主要有以下几个观点。Baker 和 Hayes（2004）指出审计质量控制建设应立足事务所自身情况，如经营模式、审计流程以及人力资源等，同时应当保证合伙人承担业务质量最终责任。Svanberg 等（2016）认为，良好的事务所文化氛围能够降低其他因素对审计人员独立性的负面影响，而合理的奖惩制度也能提升审计质量。

国内学者研究视角更加多样化，部分学者对多个研究对象进行对比，如聂曼曼（2008）对比美国与国际审计质量控制准则，发现国际更重视控制层次，而我国与其趋同，但认为事务所应以要素为主，层次为辅，建议二者结合以实现审计质量控制。齐飞（2013）通过对比分析，认为总分所一体化更有利于审计质量控制，而体制、机制、文化与人员是健全相关制度的关键因素。

一些学者从具体的案例着手，对事务所质量控制现状进行分析，并提出优化

建议。吴忠羽（2016）以调研和寻访方式，深入分析 H 事务所的审计质量控制缺陷，并从审计业务执行、人力资源以及外部环境三个方面提出建议。宋鲁宁（2016）将视角投向小型事务所，以问题为导向进行案例研究，基于全面质量控制思想，对山东天和会计师事务所提出了增强全员意识、应用 PDCA 循环法达到全面控制目标的优化建议。吕光耀（2017）从审计风险防控角度入手，将 LX 事务所风控重点分为业务内外两部分，并针对审计各个流程分别提出改进建议。王文芳（2020）结合质量控制制度，从制度—承接—执行—复核—监控这一思路分析 ZT 会计师事务所深圳分所的质控缺陷，并对此提出优化建议，强调引入 PDCA 质量控制方法优化质量控制管理。

1.3.4 文献述评

在研究内容上，国内外学者对于审计质量控制内涵以及影响因素的研究较为详实，尤其对影响因素的研究比较全面，在这方面研究中也对审计质量控制对策做出了一定贡献，但这些对策仅针对某个具体的影响因素提出，未考虑与其他因素之间的联系与影响。在研究方法上，早期主要使用文献研究法、概念分析法等规范方法来进行审计质量控制内涵方面的研究，之后逐渐趋向于使用实证研究方法，以实际数据进行审计质量影响因素方面的研究，而近几年学者们开始使用案例研究法，深入具体案例中探究审计质量控制中的问题并提出优化对策，但是提出的对策较为宽泛，较少有学者会针对事务所实际情况提出更具体、更系统的优化方案。在研究视角上，目前国内学者对事务所的审计质量控制的研究大都集中在国内外的大型事务所方面，针对中小型会计师事务所的研究比较欠缺，而规模不同导致大所的经验无法同样适用在中小所的审计质量控制中，这使得目前许多中小所的审计质量控制存在老旧、落后以及与本所实际情况不匹配的问题。

由于学界在中小事务所以及案例优化对策方面的研究还略显缺乏，因此，本文以中小事务所为视角切入研究，期望通过对具体事务所的个案研究，为该事务所设置一个整体性兼具可操作性的优化方案，以丰富中小事务所的相关研究，进而为类似的中小事务所的审计质量控制优化提供经验借鉴。

1.4 研究内容与研究方法

1.4.1 研究主要内容

本文的主要从以下六个章节展开研究：

第一章是绪论，首先交代选题的背景及意义，总结国内外研究成果，借此引出本文创新点，同时介绍本文所采用的研究方法，并对文章内容进行简单介绍。

第二章主要是对相关概念和理论基础的介绍，其中包括审计质量、审计质量控制、中小型会计师事务所和 PDCA 循环的概念介绍，以及对声誉理论以及团队生产理论等理论基础的相关阐述，让其支持后面的实例分析。

第三章主要对 X 会计师事务所审计质量控制现状进行介绍，主要采用实地考察法获取相关信息，事务所概况包括组织架构、人员构成、审计收费等内部情况以及所处行业状况等，对质控现状的介绍主要围绕领导责任、职业道德、业务承接、人力资源、业务执行、工作底稿和监控等七方面展开。

第四章是对 X 事务所现行审计质量控制缺陷及原因进行分析，通过引入 PDCA 循环法，将事务所的质量控制流程分为 P,D,C,A 四个阶段，结合问卷调查结果以及实地考察中获得的相关信息，发现各阶段存在的问题，并分析这些审计质量控制问题产生的原因。

第五章是基于 PDCA 循环法对 X 事务所的具体优化方案。本章将新准则中的质控要素融入 PDCA 循环，针对上文中发现的 X 事务所质控缺陷，以要素定位各阶段的质控关键点，并提出相应的质量控制优化方案。之后从思想观念、人力资源以及技术资源等三方面提出保障措施，通过实施以上措施以达到提高 X 事务所审计质量的目的。

第六章为结论及展望，通过以上分析研究过程，最终得出研究结论，并对文章未来研究方向进行展望。

以下是本文的研究框架：

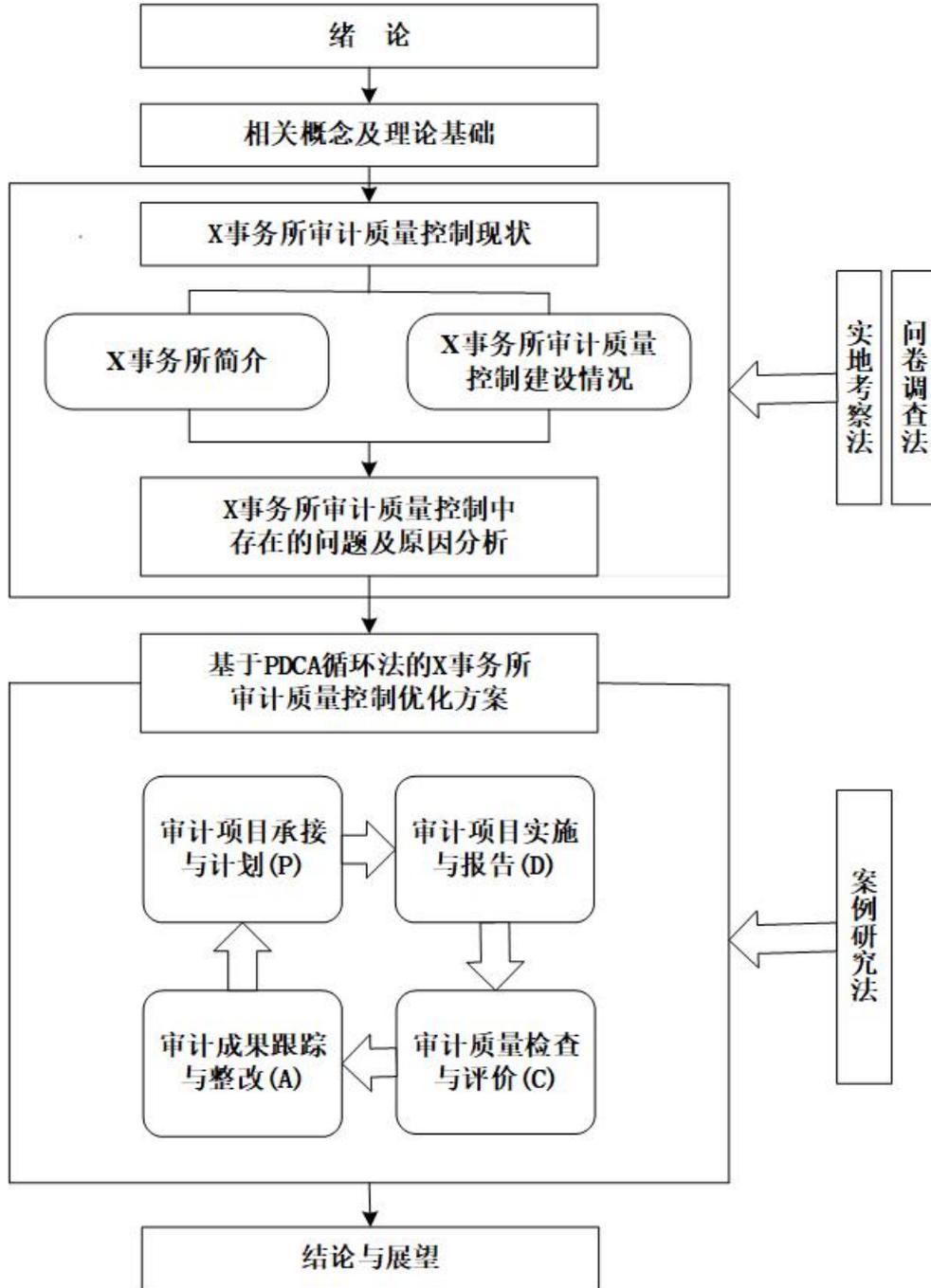


图 1.1 本文研究框架图

1.4.2 研究方法

本文主要采用实地考察法、问卷调查法和案例研究法。

(1) 实地考察法。通过到 X 事务所参与实习，实地收集事务所基本信息，

并在实际的审计过程中发现事务所的质量控制缺陷。

(2) 问卷调查法。通过对 X 事务所的初步了解,设计适当的问卷实施调查,结合调查结果以及与员工的交流情况,深入了解事务所当前审计质量控制现状。

(3) 案例研究法。基于实地考察和问卷调查所得结果,深入挖掘 X 事务所审计质量控制中存在的问题,并剖析其产生的原因,探索使用 PDCA 循环法对其进行优化的具体路径。

1.5 本文创新之处

本文的创新之处主要包括以下两点:

(1) 研究视角的创新。在审计质量控制研究方面,目前学界主要将目光集中在大型事务所,对中小所的相关研究较少,而本文选取了一个中小事务所作为案例分析对象,从新的视角切入,研究事务所内部的审计质量控制问题并提出优化方案,为提升中小会计师事务所的审计质量提供一定的参考价值。

(2) 解决方案的创新。本文区别于以往案例研究中提供笼统建议的方式,针对案例事务所的审计质量控制缺陷设计了切实的优化方案,结合 PDCA 循环法与最新颁布的审计质量控制准则要素,将质量控制体系从四个阶段进行优化,并从思想观念、组织形式、技术资源三方面提出了相应的保障措施,以确保优化方案的顺利实施。

2 相关概念及理论基础

本章主要介绍两部分内容，一是审计质量控制的相关概念，中小事务所的界定标准以及 PDCA 循环法的基本介绍，二是与下文中与案例分析相关的理论介绍，为之后的 X 事务所审计质量控制缺陷的原因分析及优化方案提供理论基础。

2.1 相关概念

2.1.1 审计质量

De Angelo 最早提出了审计质量概念，认为它是审计人员发现并披露错报的概率，这表明审计质量与审计人员发现错误的概率以及报告错误的概率存在正相关的关系，前者更关注审计过程，与审计师的专业能力相关，后者则是指审计的最终结果，被审计师的独立性所影响。

《中国审计大辞典》中则从审计工作和审计结果两方面对审计质量进行定义，前者注重审计工作过程的质量水平，后者注重最终审计结果对目标的实现。这一概念对审计质量的定义范围更广：狭义上审计质量即为具体的审计业务质量以及业务各环节达到审计目标的程度，这一概念与 De Angelo 基本契合；而广义上审计质量是包含全方位要素的，还包括审计主体的日常管理的质量水平，在会计师事务所中可表现为内部控制、人力资源管理以及外部环境的应对等方面。

综上所述，审计质量内涵可分为审计工作质量和审计结果质量两个组成部分。审计工作质量即为审计师发现错报的概率，而审计结果质量是指审计师发现错报后准确报告的概率。

2.1.2 审计质量控制

审计质量控制，是指审计主体对审计工作各环节设置的专门的控制措施，以保障审计目标的达成。审计质量控制范围依托于审计质量内涵的确定，也存在广义与狭义之分。广义来讲，它是一种更全面的控制，涵盖面更广、涉及因素更多，需要考虑事务所、客户、市场环境以及监管政策等层面的因素；而狭义来讲则更

为具体，主要聚焦于事务所这一层面，由事务所内部人员结合其自身情况，针对具体项目的审计流程中各个质量控制关键环节制定的控制制度，以保障业务目标的达成。

事务所审计质量控制的目标在 5101 号准则中有明确的规定，主要包括两点：一是保证审计主体在执业期间按照相关法规与职业守则的规定执行业务；二是确保审计主体对于所承接审计项目出具客观、适当的业务报告。该目标要求事务所不仅要设立全面合理的控制制度，还要保证执业期间审计人员对制度的准确执行，这需要对业务流程中涉及到的内部各组织与人员进行协调，明确各部门与人员的职责分配，以保证最终出具审计报告的客观公正。

2.1.3 中小型会计师事务所

我国尚未形成对中小事务所的统一界定标准，许多学者均持有不同的看法。有些学者认为可以用是否具有证券期货执业资格来判定会计师事务所规模，无该项资格的可被划分为中小会计师事务所。还有一些学者认为可以依据中注协对事务所的综合评价指标进行划分，使用包括收入、合伙人员工比例、专业人才数量以及近期评价等多项指标对事务所进行综合评分，最终分值较高的即为大型事务所，其余事务所均可划归为中小事务所。

由于中小会计师事务所也可被划归为中小企业，因此本文最终决定采用中小企业划分标准进行界定。我国的会计师事务所归属于租赁、商务服务行业，根据工信部联企业[2011]300 号文件内容，在该行业中，凡是从业人员小于 300 人或资产总额低于 12000 万元的企业即可被划分为中小企业。以此来看，本文中的 X 事务所属于中小型事务所。

2.1.4 PDCA 循环法

PDCA 循环由美国质量管理专家戴明最先提出，因此又被称为戴明环。PDCA 循环将质量管理活动分为计划(Plan)、执行(Do)、检查(Check)和处理(Action)四个阶段。质量管理过程中，前三个阶段应当按照计划—实施—检查的流程进行，在最后阶段吸纳成功经验，失败的移交下一循环。这是一个永远不会结束的循环，成功的经验会被总结吸纳，而问题会被及时整改，如有未解决的问题将会交给下

一个循环，最终产品质量将在持续地经验吸取以及问题解决中获得阶梯式提升，如下图 2.1 所示。

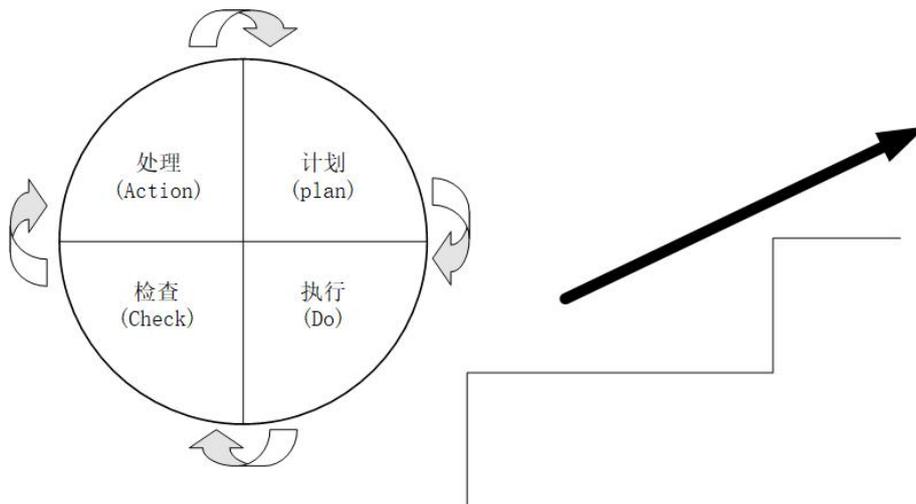


图 2.1 PDCA 循环质量提升示意图

将 PDCA 循环法运用在注册会计师审计行业，则可分为以下四个阶段：

Plan 阶段，依据客户需求与事务所标准，初步了解客户，确定契约的缔结，随后进一步了解并制定适当的审计计划。

Do 阶段：按上一阶段计划实施审计程序。

Check 阶段：依据相关质量标准，检查上一阶段的工作效果，完成记录并报告结果。

Action 阶段：对检查结果加以汇总，借鉴问题处理经验，将仍未解决的问题移交至下一循环中继续解决。

2.2 理论基础

2.2.1 声誉理论

声誉是对事务所审计质量水平的市场评价，它会影响老客户的稳定程度以及新客户的增长数量，进而影响事务所在行业内的未来市场占有率。因此，声誉是事务所优化审计质量控制的动机，本文选择声誉理论作为研究的理论基础。

经济学理论认为声誉是一种行为主体的长期重复博弈，它是行动主体每次博弈后的反馈，能够通过缩小信息差来影响各方博弈者的行为。审计师声誉是外界

各方对事务所审计质量和审计师水平的认可程度，它能够在事务所与外界各方的多次博弈中促使审计质量的提升。

审计的产生是为了缓解企业经营者与外界的信息不对称，但由于审计报告的内容有限，使得审计鉴证的有效性不能被外界信息使用者直接鉴别，这让审计主体与外界又产生了信息不对称的情况。但声誉却能以另一种方式来评价事务所的审计质量，进而使审计信息使用者能够对审计信息进行一定地甄别，声誉低的事务所会被市场逐渐驱逐，这可以驱使其提升审计质量。因此，会计师事务所要想获得高声誉，得到更多的市场发展机遇，则需要以长远、全局性的战略目光来保障自身的高质量服务。

2.2.2 团队生产理论

审计活动向来是一种团体性的社会活动，审计团队协作贯穿了整个审计业务活动，对审计质量控制有决定性影响。因此，团队活动是事务所优化审计质量控制的基础，本文选择团队生产理论作为研究的理论基础。

团队生产理论是由美国经济学家 Alchian 和 Demsetz 于 1972 年提出来的，他们指出企业的实质就是团队生产，当一个企业进行团队生产的收益大于成本，而且团队生产收益超过员工单独生产的收益时，该企业应当进行团队生产。

审计工作是一种团队合作活动，可以归属于团队生产。审计团队一般包括签字注册会计师以及其他审计人员，签字注册会计师一般在团队中专业能力最强，主导工作并承担主要质量责任。但在团队协作中，即使注册会计师个体的专业水平很高，审计质量依然受其他成员水平以及团体配合程度的影响。因此，事务所必须合理配置审计人员，明确各个成员的职责分配，并对该团队的工作情况进行有效监督，以保证审计项目组的团队协作效果，保障审计质量水平。

审计团队协作对审计质量有决定性作用，其影响超越了事务所机构以及审计人员个体等影响因素。面对同一审计项目，不同的团队配置所设置的审计计划以及执行程序也会存在差别，这会影响事务所在项目组工作中的具体审计质量控制活动。因此，基于团队生产理论，事务所在审计质量控制时必须重视人员的优化配置，注重人与部门的协调运作，这样才能让审计质量控制活动更平稳、有序地进行。

3 X 事务所审计质量控制建设现状

本章主要介绍 X 事务所当前发展情况、行业发展状况以及事务所内部的基本情况，还对其当前审计质量控制建设情况进行了介绍。X 事务所目前的质量控制制度于 2019 年修订并实施，因此本文也以该制度为基础，从七要素的控制角度对 X 事务所审计质量控制现状进行介绍。

3.1 X 事务所简介

3.1.1 基本情况

X 事务所为青海省本地化会计师事务所服务机构，创立于 1992 年，于 1999 年 12 月经青海省财政厅批复，脱钩改制为有限责任公司，并经青海省工商行政管理局批准依法注册成立，从事各类审计和管理咨询等业务。2000 年吸收合并 QS 会计师事务所，事务所规模得到扩张，现注册资本为 100 万元。

X 事务所业务范围较广，包括审计服务、资产评估、工程造价、涉税服务、咨询服务以及司法鉴定等，其中审计服务内容包括报表审查、清产核资、会计服务以及法律规定的其他审计业务等。

X 事务所客户范围涵盖了省内外企、事业单位及政府部门，从单纯的国网青海省电力公司及其下属企业服务扩展到全省水利、水电、金融、建筑、冶金、教育、农林等多个行业。自成立以来，组建了一个业务能力精通的专业团队，相关专业领域从业人员达 100 多人，其中有注册会计师、注册税务师等行业精英人才 41 人。

3.1.2 行业状况

如果以规模、事务所对业务承接的多少以及收入等进行分类，可以将事务所分为三大类别，第一类就是以国际四大为代表，以大型国企、上市公司作为客户群体，在业内比较权威，并具有良好的社会声誉及市场认可度的事务所，该类事务所市场占有率极高。第二类是指主要以大信、天健、立信等为代表的国内大型

事务所，在多年发展后积累了一定的业务体量，打破了四大垄断的局面。最后一类即为中小型事务所，该类事务所主要服务于普通中小企业，业务种类单一，但分布范围与密度大于前两类。由此可见，我国社会审计目前发展速度较快，行业竞争逐渐增强。

但是我国社会审计目前依然普遍缺乏风险意识，尤其中小事务所因规模较小导致其自律能力较差，仅追求业务收入的多少，以利益作为承接业务的标准；有的甚至出具虚假报告、出示假证明，在工作中无底线、无原则地迁就客户。此外，当前中国很多中小事务所的咨询服务开展较少，导致其经营服务领域过度集中，业务竞争的加剧提升了事务所承接高风险业务的概率。这些事务所的不规范审计，一方面直接造成了中国股票市场持续低迷，危害到我国经济发展，另一方面导致公众对事务所的审计业务形成怀疑，造成了行业的诚信危机与声誉危机。由此可见，我国社会审计的行业整体执业质量和道德有待进一步提高。

3.1.3 组织架构

X 事务所内部设置了合理的组织架构，以部门职责的不同，将内部组织分为四个业务部门及一个综合办公室。业务部门分为征信税务所、资产评估所、工程咨询公司和财务审计部，并分别承担了自己相应的部门服务；综合办公室主要负责对本所各部门工作进行统筹协调，同时进行事务所财务、行政以及人员管理。由于只有财务审计部涉及到审计业务，存在审计质量控制的需求，因此下文中将主要对 X 事务所财务审计部进行介绍。

财务审计部共设有五个部门，分为行政事务部、质量控制部和三个审计业务部门，行政事务部为所有机构都必须成立的部门，其职责内容和综合办公室基本相似，不过职责区域仅限于财务审计部；质量控制部主要承担本所审计质量控制制度的设计与执行工作，同时负责审计业务复核与审查,并定期开展业务质量考评；审计一、二部主要执行审计业务,如年报审计、清产核资等；审计三部主要从事咨询业务，包括企业战略、财务、审计与会计等咨询服务。具体可以参考下图 3.1:

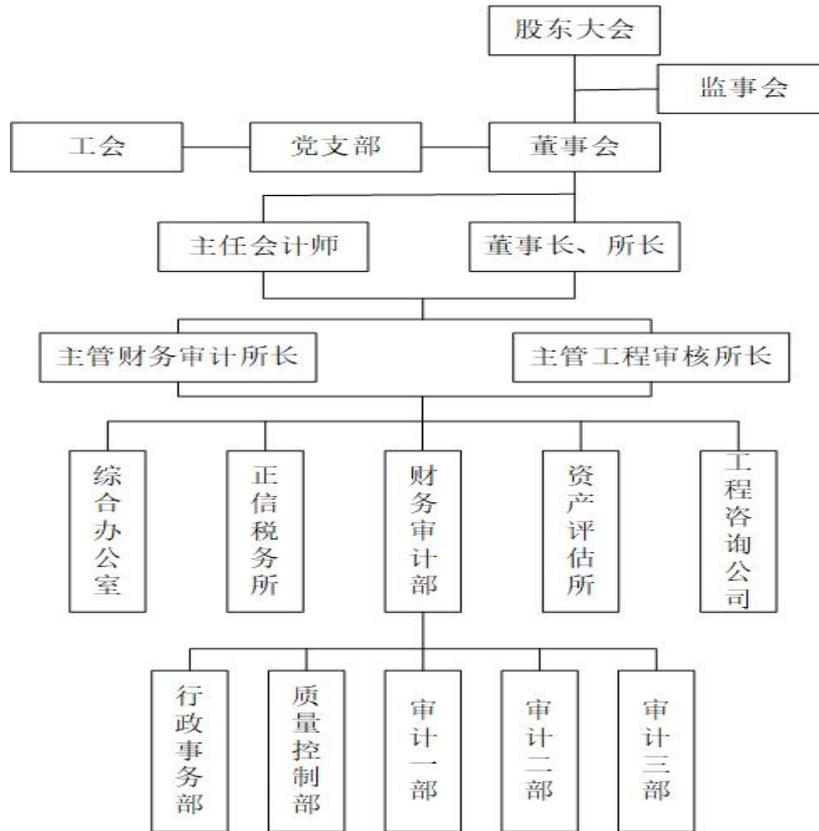


图 3.1 X 事务所组织架构图

3.1.4 人员构成

X 事务所各类在职员工约 110 余人，其中获得注册类专业资质的人才共 41 人。财务审计部现有在职从业人员 32 人，按专业资质划分，注册会计师 6 人，高级职称 4 人，中级职称 22 人，还包括注册税务师 7 人。按学历划分，本科 14 人，专科 18 人。按年龄划分，注册会计师各有 3 人处于 40-50 岁、50-60 岁区间；其他人员有 5 人处于 20-30 岁，7 人处于 30-40 岁，14 人超过 40 岁。综上所述，从该事务所注册会计师的从业时间来看，工作经验丰富，拥有较强的专业能力，而且平均从业经验有 10 年以上，但是由于人员平均年龄过高，尤其注册会计师的年龄问题更为突出，导致其平均学历较低，还出现了人员断层的现象。

3.1.5 收费标准

X 计师事务所的收费标准参照青发改（2011）99 号《青海省会计师事务所

审计类服务收费标准》，其收费标准以不同的业务类型根据其标的额及业务数量为依据执行，具体内容如下表 3.1 所示：

表 3.1 X 事务所审计类服务计件收费标准

项目	100 以下	100- 500	500- 1000	1000- 5000	5000- 10000	10000- 100000
1.企业报表、经济效益审计	2000	4000	7000	0.04%	0.03%	0.02%
2.医疗机构、大中专院校及非盈利组织报表	2000	4000	6000	0.03%	0.02%	0.01%
3.行政事业单位、社团年度报表	2000	3500	5000	0.03%	0.02%	0.01%
4.外汇收支业务	2000	4000	6000	0.03%	0.02%	0.01%
5.经济责任、离任审计	最低 3000 元，按年度财务报表收费标准 100%-150%计收					
6.企业清产核资、企业清算	按清理资产总额的 0.3%收费					
7.基建财务决算审核、审计	按项目投资总额的 0.35%收费					
8.基建、技改工程预结算审核	按工程造价 0.2%-0.4%收费					
9.发行股票、债券审计	发行股票按资产总额 0.35%收取					
10.可行性报告经济部分论证	按立项投资额的 0.5%收取					
11.税务咨询、代理纳税申报等	按涉水业务有关规定收取					

除计件收费制外，X 事务所还存在计时收费制，该标准按照承办人员的职称、资格分类收取，具体内容下表 3.2 所示：

表 3.2 X 事务所审计类服务计时收费标准

承办人员职称、资格	计费标准
1.注册会计师（担任主任会计师、副主任会计师、合伙人）	600 元/小时
2.注册会计师（担任部门经理或高级经理）	500 元/小时
3.注册会计师（高级会计师）	400 元/小时
4.中级职称	300 元/小时
5.助理人员（中、初级）及其他人员	200 元/小时

事务所内执业人员在完成项目后，根据其对业务的贡献程度可获得业务奖金，由项目负责人进行分配，对于出具报告的项目，签字注册会计师可获得项目收费的 13%，其他外勤人员可得到项目收费的 10%；对于出具报告的项目，所有人均可获得项目收费的 10%。

3.2 X 事务所审计质量控制建设情况

为了加强执业质量内部控制，提高执业水平质量，X 事务所立足于自身实际情况，从领导责任、职业道德规范、业务承接与保持、人力资源、审计业务执行、工作底稿、监控等七个方面来规范审计工作，以期保证审计报告的真实性与客观性。

3.2.1 领导责任的控制

X 事务所为使审计质量管理责任得以更加明确地落实，对其权责开展了不同的划分：审计质量控制相关事项由主任会计师以及质量控制部主任负责，最终责任人为主任会计师。负责审计业务的实际开展事务的是包含事务所所长、主管财务审计合伙人以及项目负责人等角色在内的各级领导层。这种分级管理制度可以让从业人员在相互监督制衡的情况下降低舞弊概率，提升审计质量。

各级负责人应当在审计业务执行过程中时刻提醒员工保持质量意识，保证其按照审计业内规定执行业务；为了保证审计质量控制制度的落实，各级管理层应当在审计业务完成时，对审计底稿及审计报告内容进行复核，并且由主任会计师签字确认。

3.2.2 职业道德的控制

X 事务所将独立、客观、公正的态度作为员工执业的道德准则，要求他们在执业期间时刻保持职业谨慎，确保自身的专业胜任能力，严格执行审计程序，始终遵守保密原则，非必要情况下不向外透露客户信息。

X 事务所质量控制制度规定，对于职业道德相关政策的变动，各级的管理层应当时刻关注，并将变动情况及时传达至全体人员，以达成及时、有效的调整。日常事务中如果存在违反独立性要求的情况，事务所人员应立即上报给相关人员，由其传达给事务所相关项目合伙人进行及时处理。

对有独立性要求的人员，事务所应每年向其获取书面确认函。为了降低密切关系对审计独立性造成的危害，需要执行严格的轮岗制度，若同一名合伙人或高级员工长期为同一对象提供服务时，应当 5 年轮换一次。

3.2.3 业务承接的控制

X 事务所在接到客户的委托申请后，首先要对新、老客户进行风险评估，按照评估结果确定是否继续业务的承接和保持，对二者的关注重点与流程存在不同。如果确定要承接或保持业务关系，需要先签订业务约定书，再确定双方的权责关系，在双方均认可的情况下再承接业务。具体流程如下图 3.2 所示：

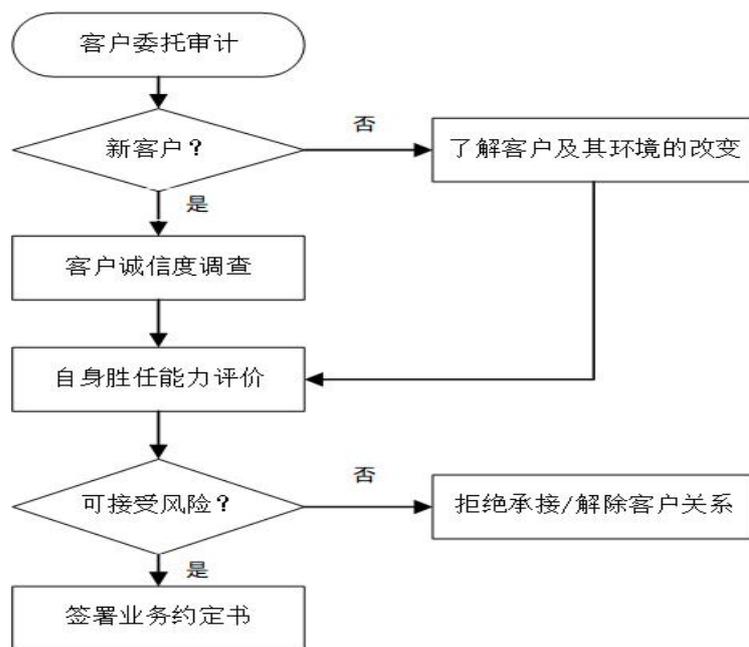


图 3.2 X 事务所审计业务承接流程

(1) 审计业务的承接

X 事务所首先应进行初步了解并编制业务承接评价表，以各种需要评价的项目为指标对客户进行打分，再决定是否要承接业务。

一方面，事务所需要调查客户诚信度。事务所需要对客户公司的工作环境进行实地了解，具体包括组织架构、内控实施情况、行业相关状况及经营风险、历年处罚情况等。此外，还可翻阅此客户以前年度审计底稿或财务报表等进行了解。客户诚信调查程序应当进行全程记录，并依据调查结果对客户诚信进行评分，划定其诚信层级。

另一方面，事务所需要对自身的专业胜任水平进行实时评估。在承接业务前，事务所应当确定当前空闲审计人员数量、专业胜任能力及职业道德是否符合本次

项目开展的要求，考虑该项目的风险能否被现有的人员化解。此外，事务所还应对其自身的质量控制水平进行评价，如项目质量复核人员是否足够，其专业能力以及独立性能否达到复核要求等。

(2) 客户关系保持

X 事务所在决定是否维持老客户的业务时，相关人员应当了解客户财务状况以及行业环境或经营性质等的近期变化状态，结合往年审计情况对客户进行评价，并填写业务评价表。与客户承接一样，在对客户完成评估后，也需要对自身胜任能力进行评价，确定事务所是否有承受客户风险的能力。

还有一种特殊情况，如果事务所在签署完业务约定书之后获知了某项信息，而该信息在事前得知可能使其拒绝承接。此时，事务所应重新评估客户风险及自身能力，如若超出自身所能承受范围，那么就应考虑与客户解除契约关系。

3.2.4 人力资源的控制

X 事务所审计部内部设立了综合办公室，其管理职责涵盖了人力资源管理各方面，包括人员的招聘、培训、晋升和薪酬管理等活动。该部门工作主要为判断所内执业人员业务素质是否达标、数量能否满足执业需求，并对人员进行考评，这些信息的汇总能使事务所高层及时得知相关情况并做出反应。

X 事务所制定了针对人员后续培训的相关制度，要求从业人员定期接受培训，培训内容涉及到业内的各方面内容，如最新的会计与审计准则、相关法规和职业道德培训等，以增强所内人员对政策变化的适应度与接受度，提升工作效率。但是，X 事务所并未设立针对新员工的岗前职业技能培训制度，通常仅安排一位老员工进行实时指导，员工只能在项目实践过程中积累专业经验。

3.2.5 业务执行的控制

为了严格贯彻执行业内规定的各项要求，X 事务所制定了审计业务执行制度，具体涉及到对业务的咨询、监督以及项目复核等内容。

(1) 业务监督

合伙人应在项目组执行审计业务时进行持续跟进，掌握并督促实时工作进度，确保审计业务如期完成。项目负责人应当以成员能力为基础进行任务分配，

并对各成员的工作进度及工作能力进行全程监督检查,保证组内成员严格按照准则及法规要求执业,若在监督过程中发现错误,应当及时给予指导、纠正。

(2) 项目组内部复核

项目质量复核包括三次复核,每一级复核重点不同,由不同的人员执行。

一级复核主要指审计过程中,由项目负责人现场审核成员工作底稿。若项目较复杂或工作量较大,可以上报事务所,由事务所调派符合相关要求的人员进行辅助。若项目组内存在经验较少的人员,如实习生、新员工时,通常先由经验丰富的老员工对其工作进行复核,再由项目负责人或调派的相关复核人员进行复核,一级复核通常在外勤工作结束前完成。

二级复核通常在审计底稿整理结束后完成,由质量控制部主任对一级复核情况、审计工作执行情况以及审计结论的适当性进行审核。

三级复核是由主任会计师对审计重点领域的处理情况进行最终复核,只有完成三级复核才能出具审计报告。

(3) 咨询

项目组在工作中如果遇到难以解决或有争议的问题,可以向事务所内部以及外部专家寻求咨询,以确保审计进度的顺利推进。项目组应当在工作中培养及时讨论交流的习惯,以便以后遇到类似情况时可以迅速进行处理。

若该问题在组内无法解决或存在分歧,应和所内领导层及时沟通,如沟通无果可以召开管理人会议协商,并且该会议中要确保质量控制负责人在场,会后应当对咨询的问题、解决方案以及方案落实情况形成书面记录,并由质量控制部复核会议记录,只有确认解决方案已被执行时,才能签署业务报告。

(4) 项目质量控制复核

X 事务所设有质量控制部门,该部门人员要对审计报告及其工作底稿进行复核,复核目标主要是确保项目组在审计过程中达成了符合要求的项目质量控制成果,包括审计业务底稿的准确性、审计程序的适当性、审计证据的充分性,重大事项处理的合理性以及相关记录的完整性等。复核完后,要对复核的全过程进行记录,要确保复核后要求整改的程序已经得到落实,并未出现其他异常情况,且应保证在报告日或报告日之前完成复核。

3.2.6 工作底稿的控制

项目组人员必须对审计项目工作中的底稿严格保密，不能泄露相关信息。X 事务所的质量控制制度中要求，出具业务报告后六十天内，应对业务工作底稿进行整理归档，项目组应当保证工作底稿的完整性，以方便后续的查阅工作。业务完成之后，审计档案由专人归档保管，严格保管的同时需保证工作底稿的保密性，未经授权不允许外借，如若有借阅需求时必须严格落实登记制度。

3.2.7 监控过程的控制

X 事务所制定了专门的业务质量监控制度，以检查审计人员是否按照准则要求执业，以及审计程序是否充分恰当。制度规定，监控程序主要由质量控制部和其他不相关合伙人共同负责，主要包括以下两种方式：一种是指检查审计程序、复核工作底稿为代表的非现场监控；另一种是监控人员对被评估为高风险的审计业务进行现场监督，实行全过程跟踪和监管。以三年作为检查周期，以所有项目合伙人的负责业务为范围，对于每个合伙人每次应至少检查一项已完成的业务。

对于监控过程中发现的缺陷，应当在降低缺陷影响程度的情况下解决问题，随后对相关违规人员进行惩处问责并纳入绩效考核。但是 X 事务所并未进行此类工作，所以也无法掌握改进措施的运行效果。

X 事务所要求监控人员对其程序以书面文字进行记录，若存在缺陷，应记录缺陷的识别过程与整改方案，确保事务所掌握各个质控要素的运行情况，这些工作记录应由专人存档保管以便日后查阅。事务所人员对质控制度的执行情况也可以通过这些工作记录来衡量，还能借此对质控制度的设立及运行程序进行改进。

4 X 事务所审计质量控制中存在的问题及原因分析

X 事务所依据自身发展规模和特点，基于 5101 号准则中的七大质控要素，设置了相应的审计质量控制制度，但在实地考察过程中，发现事务所质量控制效果并未达到预期。由于审计质量控制可分为业务层面以及业务外层面的质量控制，但二者的质控效果均会表现为业务质量水平，因此笔者结合最新的 5101 号准则和 PDCA 循环法设计了调查问卷，重点研究 X 事务所业务质量控制问题。问卷中将质控流程分为审计项目承接与计划(P)、审计项目实施与报告(D)、审计质量检查与评价(C)、审计成果跟踪与整改(A)等四个阶段，针对各阶段中的关键控制点设计相关问题开展调查，调查问卷详见附件。

鉴于 X 事务所存在财务审计、资产评估、税务服务和工程咨询等多个业务部门，而本文研究的审计质量控制问题主要与财务审计部相关，因此该问卷主要面向 X 事务所财务审计部执业人员。问卷共发放 32 份，回收的有效问卷 26 份，有效率 81.25%，后期对比人员访谈结果，确认问卷结果有效。最后，本文根据调查结果以及实地考察中发现的情况，从问卷设计的四个阶段进行分析挖掘，总结 X 事务所审计质量控制缺陷及其原因。

4.1 审计项目承接与计划阶段(P)

针对审计项目承接与计划阶段，问卷中共设计 6 个相关的问题，主要探究事务所在客户承接与保持过程中，对客户及自身所要考虑的主要因素，承接过程中的风险评估是否全面以及审计计划制定中所考虑的因素等是否符合质控规范。该阶段调查问卷结果如下表 4.1 所示：

表 4.1 审计项目承接与计划阶段问卷调查结果统计

调查内容	选项结果百分比					
	A	B	C	D	E	F
1.事务所面对新客户时，主要以哪些事项作为承接依据？【多选题】	88.46%	80.77%	76.92%	80.77%	61.54%	-
2.事务所以哪些事项确定业务关系的保持？【多选题】	69.23%	53.85%	84.62%	65.38%	50%	-

3.事务所主要从哪些渠道获取风险评估的基础信息?【多选题】	84.62%	50%	50%	53.85%	7.69%	-
4.事务所对承接流程是否设立复核制度?【多选题】	92.31%	84.62%	88.46%	73.08%	-	-
5.项目负责人主要以哪些问题为依据编制审计计划?【多选题】	57.69%	80.77%	34.62%	7.69%	-	-
6.事务所进行项目组人员配置时主要关注哪些方面?【多选题】	73.08%	96.15%	65.38%	65.38%	-	-

根据上述问卷调查结果,可以发现:X事务所在业务承接时更关注客户层面的因素,客户诚信度和持续经营能力的选择分别占88.46%和80.77%,对事务所自身因素考虑相对靠后,审计人员独立性,资源充足度以及预期利润各占80.77%,76.92%和61.54%,对于该业务的关联影响程度以及审计人员按期完成率的考虑只有53.85%和50%,而且在自身评价中对于项目质量复核能力考虑相对较少;在客户风险评估时,84.62%的人员更倾向从客户内部获取信息,网络渠道、前任注册会计师和第三方等外部渠道的选择率约为50%左右,还有7.69%的人选择仅凭印象中的信息进行风险评估,并表示未执行对风险评估的审批程序,这说明业务承接的审批流程未完全实现;在制定审计计划时,项目负责人更重视客户业务的复杂程度和内控情况,各占96.15%和73.08%,而客户的工作安排以及项目风险程度均只占65.38%,说明负责人对这两项的重视程度不够。

4.1.1 客户风险评估不严谨

对客户的风评估程序对事务所非常重要,这决定了事务所是否会承接这项业务,这项业务能为事务所带来多少利润,业务风险是否在事务所可承受范围内以及风险发生会给事务所带来多大的影响。但根据问卷调查结果发现,X事务所在客户承接时,对客户的风评估中更信任诚信度高的客户,轻视审计承接流程的复核,而且在信息获取中更依赖被审计单位提供的信息,与前任注册会计师的交流较少,表明X事务所在业务承接阶段的客户调查不够深入,风险评估不够严谨。

笔者查询资料并询问内部人员后发现,X事务所的新客户主要有客户自行商谈、事务所领导介绍以及资深审计人员开拓市场等三种来源。对于后两种来源的客户,审计部在对客户进行风险评估时默认该客户诚信,这可能使得事务所在风

险评估时对其他因素考虑较少，在相关审批过程中部分程序也会被省略，面对远距离客户，甚至仅以电话沟通就完成了信息收集，这些都会导致最终的风险评估结果不准确，从而给事务所带来风险。

4.1.2 对审计时间与资源不重视

问卷调查结果显示，X 事务所在客户承接和保持时容易忽视审计资源的充裕度以及能否按期完成项目，而这两个因素会在实际中相互影响，资源的充足程度会影响审计时间的长短，审计时间会影响资源的具体配置。审计计划则是要根据被审计单位的具体情况，对时间和资源进行合理分配。但 X 事务所在制定审计计划的过程中，对客户时间安排的考虑较少，这可能导致原定的计划在实际审计时不适用，在客户的时间限制下只能选择修改审计计划，而修改与再次执行的过程会消耗审计时间，最终导致两个结果：一是事务所无法按期完成，存在违约风险；二是事务所为了规避违约风险，项目组强行缩减审计程序，不规范执业，这可能导致审计人员因无法发现其中的错报而出具不恰当的审计意见，这也会影响事务所的审计质量。以上结果均会导致事务所声誉下降，依据声誉理论可知，事务所将会面临客户流失、市场缩减的风险，一旦因审计失败而受罚，那么声誉带来的负面影响程度将会扩大。

4.2 审计项目实施与报告阶段(D)

针对审计项目实施与报告阶段，问卷中共设计 8 个相关的问题，主要探究 X 事务所审计人员在业务执行中的质量意识，领导责任的履行情况，三级复核法的具体执行情况以及事务所内外的沟通情况是否达到质控要求。该阶段调查问卷结果如下表 4.2 所示：

表 4.2 审计项目实施与报告阶段问卷调查结果统计

调查内容	选项结果百分比					
	A	B	C	D	E	F
1.在项目开始前，项目负责人主要对成员开展哪些培训？【多选题】	65.38%	84.62%	76.92%	65.38%	-	11.54%
2.主任会计师对事务所审计质量	65.38%	92.31%	65.38%	53.85%	61.54%	-

控制应承担哪些责任? 【多选题】

3.当审计收费较低时,事务所如何选择? 【单选题】	-	73.08%	29.62%	-	-	-
4.项目组遇到重大问题怎么解决? 【单选题】	7.69%	19.23%	46.15%	26.92%	-	-
5.审计工作底稿是否符合实际情况? 【单选题】	34.62%	65.38%	-	-	-	-
6.事务所如何处理审计证据呢? 【单选题】	50%	46.15%	3.85%	-	-	-
7.事务所复核工作的目标有哪些? 【多选题】	73.08%	80.77%	76.92%	73.08%	69.23%	57.69%
8.事务所的复核程序是否为三级复核? 【多选题】	88.46%	92.31%	80.77%	-	-	-

根据上述问卷调查结果,可以发现: X 事务所在审前培训中更重视本次业务的审计重难点,占 84.62%,对于客户行业情况以及质量文化方面的培训只有 65.38%,还有 11.54%的人员表示无相关培训;在主任会计师所承担的领导责任中,三级复核以及审计报告的审核签发责任比重较大,占到 92.31%,对于其他方面重视程度不足,分别是审计底稿的审查、解答客户咨询情况、质量控制制度以及承担的最终责任,平均约占 60%;当收取的审计费用与成本不匹配时,有 73.08%的人选择调整审计所需的人员时间以及程序,以审计风险为导向进行审计,但同时也有 26.92%的人选择缩减审计资源与程序以减少审计成本;项目组遇到重大问题时更倾向于内部交流,只有 7.69%的人选择外聘专家进行讨论,这说明 X 事务所对专家的利用较少;在撰写审计底稿与搜集审计证据时,只有 34.62%的人员选择完全按要求撰写底稿,50%的人选择完全按照准则要求获取充分审计证据,在审计复核时,复核人员对审计证据的充分与适当性的关注度依然相对缺乏,分别为 69.23%和 57.69%;X 事务所对三级复核程序的执行相对到位,均在 80%以上,但是一、二级复核占比相对较多,分别为 88.46%和 92.31%,而主任会计师负责的三级复核相对较少,为 80.77%,三级复核制度未完全落实。

4.2.1 审计程序执行不力

X 事务所为中小型事务所,为扩大本地市场,倾向于扩大业务量。但在低收费与人员匮乏的限制下,X 事务所存在审计程序执行不力甚至被缩减的情况,项

目组有时会在未执行程序的情况下直接填写审计底稿。在实地考察时发现，X 事务所承接了多项收费极低的业务，而员工绩效只与项目数量及收费挂钩，导致员工没有动力高质量完成业务，许多审计程序被草率完成甚至省略，当委托人要求的审计时间较短时，甚至会暂时延后部分程序，先出报告再补程序底稿，当函证未被回复时，审计团队也并未进行替代测试或者进一步的审计程序。

4.2.2 三级复核制度落实欠佳

审计业务复核工作对于审计报告质量的具有极大的影响，X 事务所虽然客观上制定了复核制度，但在实际操作中，复核人员并未严格按照质量控制制度规定执行复核程序，同时，各级复核人员之间沟通不足，降低了业务复核过程中团队生产的能力，使得复核效果不尽人意。

一级复核时，现场负责人作为团队领导，由于参与了审计全过程而对报告较有信心，所以往往不会亲自复核，而是交予审计助理进行复核，以节省时间精力。但审计助理因经验与能力不足，通常无法发现报告中存在的问题，复核浮于表面，审计报告质量难以保证。

二级复核时，质量控制部主任可能同时复核多个项目，由于时间有限，通常只会选择被评估为高风险的审计项目进行高质量复核，而 X 事务所业务承接的风险评估程序并不严谨，风险评估结果也并不可靠，这使得被评估为较低风险的项目无法接受高质量复核，如果其中存在实际风险比较高的项目，可能会导致审计失败的发生。

三级复核时，复核主体的情况与一级复核截然相反，主任会计师因未参与项目过程而对客户不够了解，通常以项目组主要成员专业素养作为依据判断审计报告可靠性，这种经验主义行为无法应对外界偶然变化，使得复核结果无法达到预期效果。

4.3 审计质量检查与评价阶段(C)

针对审计质量检查与评价阶段，问卷中共设计 6 个相关的问题，主要了解 X 事务所在质量监控方面的整体情况，包括对以前年度业务的周期性检查和已识别缺陷的整改情况的检查，以及事务所对人力资源的整体管理情况。该阶段调查问

卷结果如下表 4.3 所示：

表 4.3 审计项目实施与报告阶段问卷调查结果统计

调查内容	选项结果百分比						
	A	B	C	D	E	F	G
1.审计人员执行周期性抽查制度时，考虑以下哪些因素？【多选题】	73.08%	61.54%	84.62%	42.31%	-	-	-
2.事务所是否会对监控中已识别缺陷的整改情况进行再度检查？【单选题】	65.38%	7.69%	26.92%	-	-	-	-
3.事务所人力资源管理重点有哪些？【多选题】	65.38%	76.92%	65.38%	69.23%	53.85%	-	-
4.事务所如何开展人员培训？【多选题】	30.77%	50%	38.46%	38.46%	53.85%	11.54%	-
5.事务所人员培训重点包括？【多选题】	69.23%	57.69%	53.85%	53.85%	53.85%	42.31%	11.54%
6.事务所是否每年向独立性要求人员获取书面确认函？【单选题】	80.77%	19.23%	-	-	-	-	-

根据上述问卷调查结果，可以发现：X 事务所在对已完成业务进行周期性检查时，主要考虑事务所近几年被罚情况和相关人员的回避情况，占到 84.62%和 73.08%，考虑最少的是事务所内持证注册会计师的人数，只有 42.31%；X 事务所对于以前年度已识别缺陷的整改执行力度不足，仅有 65.38%的人认为事务所会进行再度检查，其余人表示没有检查或不清楚；X 事务所进行人力资源管理时，对各方面均有考虑，不太重视人员薪酬问题，考虑程度只有 53.85%，这可能加重人员流失；X 事务所主要以自身为中心开展员工培训，以自身情况开展以及由所内有经验的部门经理开展的比重分别为 76.47%以及 82.53%，与所外交流相对较少，还有 11.76%的员工表示并未参加过相关培训，培训内容涵盖各方面，但更偏重行业最新准则及发展形势等信息，达到 88.24%，质量文化相关培训概率略次，而对审计相关知识及实操技能的培训只有 35.29%；X 事务所未完全落实

对人员独立性的书面确认制度，实际执行率只有 80.77%，还有 19.23% 的人员表示事务所未向他们获取确认函。

4.3.1 周期性检查落实不足

X 事务所设立了周期性检查制度，主要由质量控制部负责，该制度规定事务所应在固定周期内抽查已完成的审计业务报告，这属于事务所对审计质量的事后控制，也是对审计业务质量的最后一次审查。该程序能够在事后及时发现之前未识别出的缺陷，保证审计报告信息质量水平。

问卷调查结果显示，X 事务所内人员执行周期性检查程序时较为随意，以监查成本为标准执行程序，对于相同问题施以相同程序，但不同人员因其能力经验不同，所得结果也可能存在不同，导致监查程序无法达到预期效果。此外，每次监查过程中，都会发现许多相似的问题，但监查人员仅仅将对此问题告知相关责任人予以解决，并未上报给质量控制部主任，导致事务所内对该问题的重视程度不够，使得类似问题频频发生，影响审计报告质量水平。

4.3.2 缺乏对外沟通

信息与沟通是审计质量控制八要素之一，信息沟通贯穿质控全程，信息沟通滞涩会从每个层面影响到质控效果。内部沟通主要包括项目组内部的沟通，项目组与事务所领导层的沟通，以及质量控制部与各个部门的沟通等。外部沟通则包括项目组与客户的沟通，项目负责人与前任注册会计师的沟通，项目组与外部专家的沟通，事务所与行业内其他组织之间的沟通等。

由问卷结果可知，X 事务所在内部信息沟通方面做得较好，而对外沟通就相对较少。项目组成员在外出审计时，遇到重大问题无法解决，最多的解决方式就是询问所内的领导或前辈，但很少利用专家的工作。事务所在对人员开展培训时，最多的培训模式也是内部培训，专家讲座、社会统一培训以及多个事务所的交流会等都较少进行，与外界的交流不足可能导致事务所无法得知行业最新动态，这会影响到事务所对自身的定位与未来战略的选择；虽然审计团队内部沟通较好，但是审计团队人员无法学到最新的审计技术与方法，这使得团队生产效率会与其他事务所拉开差距，这也会影响事务所的市场声誉及未来的客户保持率。

4.4 审计成果跟踪与整改阶段(A)

针对审计质量跟踪与整改阶段,问卷中共设计 5 个相关的问题,主要了解 X 事务所在审计成果利用以及缺陷整改方面的整体情况,包括对已归档审计底稿的使用情况,已识别缺陷的整改情况,以及事务所在业务完成后与客户的交流情况。该阶段调查问卷结果如下表 4.4 所示:

表 4.4 审计成果跟踪与整改阶段问卷调查结果统计

调查内容	选项结果百分比					
	A	B	C	D	E	F
1.已归档的审计底稿在什么情况下会被再次翻看?【多选题】	73.08%	65.38%	73.08%	46.15%	-	-
2.对于周期性检查中发现的缺陷,如何处理?【多选题】	73.08%	46.15%	73.08%	23.08%	46.15%	-
3.事务所如何处理违规审计师?【多选题】	80.77%	61.54%	46.15%	-	-	-
4.事务所员工绩效考核是否主要由什么决定的?【多选题】	84.62%	65.38%	-	-	-	-
5.事务所在结束审计后主要与客户沟通哪方面内容?【多选题】	73.08%	73.08%	61.54%	3.85%	3.85%	-

根据上述问卷调查结果,可以发现: X 事务所主要在周期性检查以及以后年度遇到类似情况时会翻看已归档的审计底稿,占比均为 73.08%,事务所内组织定期研究审计案例的占比只有 46.15%;当抽查中发现审计底稿错误时,通常会通知项目负责人进行修改并联系客户及时获取审计证据,两种方式均占 73.08%,还存在人员选择征得相关负责人同意后自行修改或等待项目淡季集中解决,分别占 46.15%和 23.06%;当事务所发现质控缺陷进行问责时,处罚方式主要是警告与罚款,占到 80.77%,罚款且解雇的情况有 61.54%的选择率,最后才是报送相关部门处理,占到 46.15%;X 事务所的员工绩效考核时,只有 65.38%的人认为参考标准与审计项目的完成质量挂钩,X 事务所在执行人员考评时对质量标准相对轻视;在审计业务完成之后,X 事务所与客户的主要沟通内容为审计报告的质量以及审计人员在业务执行中的态度和能,均占 73.08%,审计费用的合理性占 61.54%,还有人补充会针对事务所在审计中发现的问题与客户沟通,帮助其

改进缺陷。此外，还有 3.85% 的人员表示不会进行事后沟通。

4.4.1 审计底稿利用率不高

X 事务所中已经完成归档的审计底稿，大多只有在周期性复核以及所内更换注册会计师再次审计该客户时才会用到，周期性复核是为了检查该业务底稿中是否存在错误或执行不当的地方，这一般为三到五年一次，频率不高。而事务所在延续合作关系期间更换注册会计师进行审计的情况也比较少，即使存在更换情况，限制于审计底稿严格的查询手续，大多注册会计师还是选择询问以前的项目组成员而非查阅底稿。出于同样的原因，当项目组遇到相同情况或问题时，由于底稿查阅手续较繁琐，且需要从底稿文字信息中进行总结提炼，这都会占用一定的时间与人力资源，也会拉低审计效率，所以项目组更倾向于询问有经验的前辈等。

由事务所领导层组织的定期研讨会，则可以提前派专人对资料进行归集整理，参会人员典型案例进行统一研讨，既能节省准备时间又能提高研讨效果。但 X 事务所并没有相关的制度规定，审计人员因没有事前学习的案例经验，遇事无法直接解决问题，只能寻求他人帮助，这也在一定程度上影响了审计效率的提升。

4.4.2 事后应急管理制度缺失

在周期性检查阶段，当 X 事务所监查人员发现问题时，不同人员采取的应急管理措施也各有不同，说明事务所内尚未制定统一的应急管理制度。问卷调查显示，不同监查人员对相同问题的关注不同，因此有必要对不同情况下所采取的应急管理措施进行统一规定。

此外，X 事务所并未将已识别缺陷的事后处理效果与相关责任人的绩效考评进行挂钩，这会影响到员工对该事项的重视程度与执行情况，使得员工只注重短期改正而非持续改进，这也表明其人员绩效考评制度还有待完善。

4.5 X 事务所审计质量控制问题的原因分析

在对问卷结果进行统计和分析后，发现 X 事务所在质量控制的四个阶段均存在相关的问题，本节主要是对这些问题产生的深层次原因进行剖析，发现造成这些问题出现的原因有以下几点。

4.5.1 质量导向文化未形成

X 事务所内存在多个合伙人，不同合伙人负责不同工作重点，分管不同部门，这导致各部门各为其政，未形成一个有机整体。即使每个部门都遵守相关规定执行业务，但因部门间分隔开来，未形成良好、统一的质量文化氛围。各合伙人在工作情况上也只对所长单独汇报，各部门之间的联合度较差，导致 X 事务所高层很难发现涉及面较广的审计质量问题，而这类问题造成的后果向来比较严重。

X 事务所虽然在每次培训以及会议上都有强调审计质量，但是并未对审计质量低下的相关责任人做出强有力的处罚，因此所内员工对质量制度也并不重视。有些负责人甚至秉持着完成报告就等于完成工作的理念，审计程序和审计底稿都只是草率完成，而这种理念也传导到了整个项目组中。质量控制部门的人员由于未实际参与审计项目，对其了解程度不足，无法根据项目特点进行针对性复核，以上这些情况导致 X 事务所发生了多次客户不满意审计质量而再次沟通解决的情况，只能再次委派其他空闲的项目团队返工，新团队又需要耗费时间再次了解客户以执行程序，这不仅影响到了事务所其他项目的正常运行，还会降低事务所声誉，进而影响到事务所的未来发展。

4.5.2 事务所组织形式未转变

目前我国会计师事务所组织形式主要包括普通合伙制、有限责任制和特殊普通合伙制三种，不同组织形式的合伙人，其债务承担责任也有所不同：事务所存在债务时，普通合伙制的全体合伙人均需承担无限连带责任；有限责任制的合伙人仅以其出资额承担有限责任；特殊普通合伙制则要求责任会计师承担无限责任，其他合伙人以其资产份额承担有限责任，这种责任划分方式相对更为合理。

目前，我国大多事务所均采用有限责任制，其合伙人在审计失败后所需要承

担的风险与成本很低。财政部发布财会〔2010〕12号文件，意在推动大中型会计师事务所转用特殊普通合伙制，但是转制标准较高，要求事务所存在25名以上达标的合伙人、50名以上注册会计师，以及人民币1000万元以上的资本，这导致许多类似X事务所的中小型事务所无法转型只能继续沿用有限责任制。由于事务所的合伙人只需以出资额承担有限责任，导致领导层责任意识低下，自上而下的影响使得所内审计质量文化氛围较差，事务所人员只重视业务数量，缺乏审计质量意识，从而影响到了X事务所审计质量控制效果。

4.5.3 人力资源管理不合理

(1) 人员培训不到位

在新人正式入职之前，事务所应当对其进行一定的培训，其中专业知识与技能的培训可以让新员工了解审计的实际操作流程以及审计软件的具体使用方法，而质量文化以及职业道德相关的培训是对其思想的培训，有助于让事务所的质量文化观念深入人心。X事务所在人员招聘时并未规定学历要求，只重视行业相关资格证数量，且大多只招收财务专业学生，使得所内人员平均学历水平较低，且缺乏复合型人才。在聘用后，新员工未经入职培训，部分业外人员或应届毕业生仅仅拥有理论知识，实践应用能力不足，而X事务所的客户范围涵盖了水利、水电、金融、建筑、冶金、教育、农林等多个行业，因此存在专业胜任能力差，职业道德素养不高、相关专业储备不足的审计人员参与项目审计，这增加了审计底稿或程序出错的风险，降低了审计质量。

此外，事务所还应当定期对所内的所有执业人员进行后续培训，传达最新的文件与信息，学习最新的审计技能，了解行业的最新动态，强调质量观念的重要性，这样才能随时跟进行业趋势，以最新的技术与理念执行审计计划与程序，达到更好的效果。但是X事务所在人员培训方面落实并不到位，事务所于前两年引进了鼎信诺审计系统，该系统在创建项目后就会将审计流程全部列示，而且底稿和询证函也可自动生成，代替了以前手工填制底稿和询证函的方式，能在很大程度上节省时间，提高审计效率，也降低了失误的风险。但是事务所对该软件相关的培训并不到位，笔者在实习期间发现还有很多老员工未充分利用软件功能甚至不会操作软件的问题，这些都影响了审计效率和效果。

（2）人员考评少与质量挂钩

X 事务所设立了人员考评制度，但该考评体系主要与员工出勤、职业能力、业绩与品德挂钩，出勤以每月出勤率以及全年平均出勤率为标准划分档次，职业能力主要以其获得的相关职称及专业证书为判断标准，业绩主要与其完成的项目数量以及项目收费挂钩，品德则主要由相关负责人进行评分，该项评分基本无差别。

由于员工绩效项目质量并未被明确划入考核范围，因此员工对于保持审计质量并无主动性，更关注该项目的收费是否足够，而 X 事务所的平均收费水平在逐渐下降，因此员工在项目执行过程中存在故意削减审计程序和底稿的情况，例如实质性程序中各科目抽凭时，存在未实际核验凭证就在底稿上确认各项业务符合相关目标的情况，而在主任会计师复核时也更关注审计底稿的数量是否足以彰显工作量，而非实际发现问题，质量控制制度均未完全落实。

5 基于 PDCA 循环法的 X 事务所审计质量控制优化方案

本章将 PDCA 循环引入审计质量控制，在审计项目承接与计划阶段、审计项目实施与报告阶段、审计质量检查与评价阶段以及审计成果跟踪与整改阶段等四个阶段中确定了每一阶段涉及的质控要素，融合后的审计质量控制流程如下图所示：

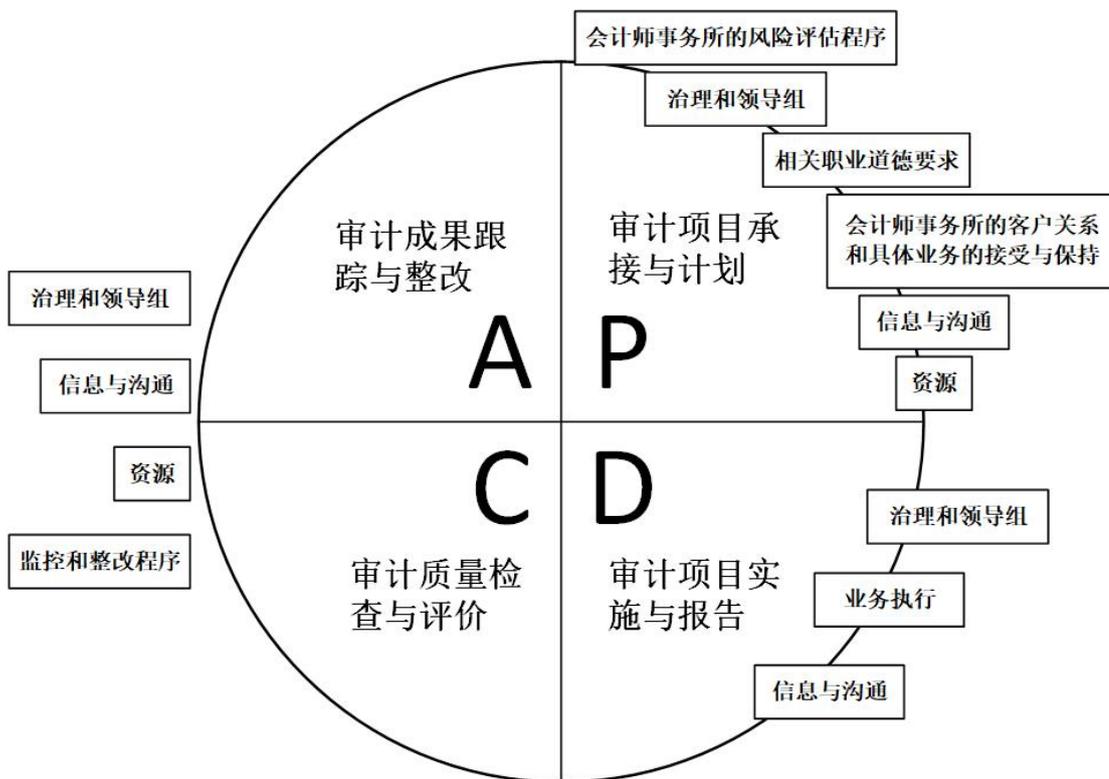


图 5.1 审计质量控制与 PDCA 循环法的融合

本章使用上图中新的审计质量控制流程，针对 X 事务所审计项目质量控制缺陷，凭借各个阶段涉及到的质控要素，定位各阶段质量控制关键点并提出了具体优化方案。为了保证优化方案的顺利实施，文章最后从思想观念、人力资源以及技术资源三个层面提出了保障措施。

5.1 审计项目承接与计划阶段的优化

审计项目承接与计划阶段主要与 PDCA 循环法中的计划(Plan)阶段相对应，

该阶段主要包括客户风险评估、业务承接审批、审计资源配置以及审计计划的制定，这一阶段是事务所业务质量控制的第一步，应当选择风险与利润匹配且在可控范围内的业务进行承接，同时还需优化资源配置并完善审计计划。

5.1.1 重视项目承接的风险评估与审批

由于目前审计市场竞争较激烈，X 事务所在项目承接阶段更注重预期收益，这种收益导向型思维使得事务所忽视了项目承接阶段的风险评估程序，在事前控制阶段就失去了应有的风险预防效果。因此，事务所应当在风险评估时综合考虑多方因素，尤其是客户诚信水平以及自身的专业胜任能力。

一方面，X 事务所可以充分利用互联网、大数据等技术，深入调查被审计单位的负面新闻史以及近期的重大变动，多方位综合评估客户风险。事务所还可以结合客户风险等级以及预期带来的利润水平两方面，对客户进行不同的定位划分，以确定是否维持客户关系。例如，对于风险低利润高的客户可以稳定保持合作关系，对于高风险低利润的客户可以适当放弃合作，对于低风险低利润的客户可以保持一定的关系，但需要注意维持利润与质量之间的平衡，对于高风险高利润的客户应当谨慎承接，需要评判自身资源与能力能否足以将该风险将至可接受水平，若不能胜任则应拒绝承揽。

另一方面，X 事务所还需考虑自身相关的问题：如审计业务时间、所需人员数量、对相关行业的审计经验以及对专家工作的需求程度等，以此综合评判是否承接。X 事务所也可以建立自身专业能力评估体系，统计事务所执业人员以及专业能力，以此确定业务执行前的人员配置，并建立专家数据库以便于项目组及时咨询，这些不仅有利于事务所在审计前对自身进行综合、客观地评估，还能在审计业务中最大限度优化资源配置。

在对客户风险以及自身能力进行评估后，若确认该业务风险在可控范围内，成本效益匹配，在确认承接业务时也应设立相应的审批程序并予以重视。对于项目承接的风险评估流程也可以设立三级复核制度，一级复核是由项目负责人审批风险评估的工作底稿，查看有关客户及自身胜任能力的信息等是否存在错误或遗漏，二级复核是由项目经理对整个项目的重大判断等进行复核，核查项目组在风险评估过程中在重大方面是否存在遗漏，三级复核是指由质量控制部主任对其

风险评估的准确性与合理性进行再次确认。对业务承接的风险评估进行三级复核审批,可以在一定程度上提升项目风险评估的准确性,进而降低事务所审计风险。

5.1.2 优化审计资源的配置

在完成对项目的风险评估后,应当根据评估结果及事务所现有资源进行合理的资源配置。基于团队生产理论,审计人员配置的合理性对审计质量有决定性影响,X 事务所应根据上一步对审计客户的风险评估结果,判断项目组所需人员数量与能力水平。同时对事务所内目前有时间的人员进行整体评估,选择符合条件的员工,以新老员工搭配优化人力资源配置,还应合理搭配不同员工的性格特点与工作优势,以达成高质量、高效率的审计工作效果。

除了审计人员之外,还应确保其他方面的资源的充裕度。由于审计大多为外勤活动,因此充足的外勤经费以及差旅补贴等可以改善人员工作环境,增强审计人员的积极性。此外,随着目前会计信息化的普及,审计工作的开展也需要利用笔记本电脑等信息设备,而财务报表、电子凭证等信息的数据量也较大,老旧的电脑可能会在大量数据的运算过程中出现运行缓慢或卡顿等情况,这会耗费审计时间,甚至打乱原定的审计计划安排。因此,事务所在人员正式进组前应检查成员电脑运行状态,定期维护,必要时协助成员更换电脑,保证审计人员电脑的数据运算速度足够支持审计项目的需求。

5.1.3 完善审计计划的制定

项目组在执行审计业务前通常会制定审计计划,一个合理的审计计划可以极大地提升时间利用率,X 事务所应当充分了解被审计单位的各个方面,制定出合理有效、切实可行的审计计划。

一方面,项目组应当了解被审计单位的账务处理体系是否符合标准,混乱的账目会延长审计时间。项目组还应提前确定被审计单位的结账日期,审计项目组通常在资产负债表日前进驻被审计单位了解情况并完成部分审计底稿,而其余审计程序需在年度结账之后完成,这段时间内的底稿会被预估完成,但企业结账时间若发生变化,意味着审计人员将无法按照预估情况进行审计,需要根据实际情况重新执行审计程序,这也会增长审计时间。

另一方面，项目组应当提前了解被审计单位的工作安排，这有助于明确审计程序的具体执行时间，如在执行固定资产、存货以及现金的监盘程序时，应当明确相关人员在岗并有时间配合盘点工作，当然前提要保证审计计划不被客户提前知晓，审计程序能及时得到配合可以极大地减少时间损耗，为其他程序以及应对意外变化预留更多的时间。

5.2 审计项目实施与报告阶段的优化

审计项目实施与报告阶段对应 PDCA 循环中的执行(Do)阶段，该阶段主要是审计业务的执行、复核与报告阶段，主要涉及对项目组的审前培训，审计过程中项目负责人督导责任的履行以及业务复核，信息沟通贯穿此过程。这是事务所对业务执行过程的质量控制，审计人员以良好的质量观念执行程序，同时负责人全程对其进行督导，最后经过三级业务复核，而顺畅合理的信息沟通则能让以上程序衔接更紧密，这一系列流程可以在“审计产品”的生产过程中提升审计质量，降低审计风险。

5.2.1 重视项目组的审前培训

在项目组组建完成后，项目负责人应在正式审计前对项目组成员进行一次培训，培训内容包括客户所在行业的特点、该项业务的审计风险点和重难点以及贯穿全程的审计质量观念，这有利于提升团队生产的效率与质量。

当该客户是新客户时，由于项目组成员的经验可能相对缺乏，可能对相关行业了解不足，需要负责人对其进行培训，帮助他们了解客户所在行业特点以及风险点。在了解行业特点后，审计人员可以理解被审计单位的业务流程以及报表编制思维，也能更好地把握审计的重难点、知晓审计计划的安排用意，就能有针对性地选择审计程序的执行方法。

除了审计项目具体内容与技能的培训之外，项目负责人有必要对成员传递贯穿全程的质量观念与职业道德的保持要求，还要让组内成员明确职业价值观、职业道德和职业态度的重要性，所有人员都需对其执行业务的质量承担责任，或对质量控制体系中执行活动的质量承担责任，强调发生质量问题后给事务所带来的影响，以及项目组和个人所要承担的后果。这样才能让成员意识到质量与自身的

关联，使其重视审计质量，拥有提高自身职业道德的主观能动性，认真严谨地完成审计业务。

5.2.2 加强项目负责人的督导

项目负责人作为全程参与现场审计的领导人员，需要对现场的审计活动进行协调，并为项目组成员的程序执行提供督导。项目负责人应时刻关注成员的工作情况，及时发现并处理出现的问题，降低问题影响程度。由于 X 事务所缺乏新人培训制度，项目组存在从业经验不足或者无相关经验的审计人员时，项目负责人尤其需要注意对该成员的工作情况进行指导和监督，以确保其合理执行审计程序，正确编制工作底稿，必要时在实际工作中对其审计实操进行指导，这样才能降低因人员经验缺乏而带来的审计质量风险。

项目负责人在督导过程中，也需要秉持质量至上的理念，并在实际指导中向成员随时传递该理念，在工作中身体力行地贯彻质量理念与职业道德，这样才能达到对成员的言传身教，让质量理念深入人心。

5.2.3 落实审计底稿与报告的复核

审计报告是审计业务的“产品”，是审计质量的最终体现，彰显了审计质量控制的最终结果。审计底稿记录了业务全程的质量控制情况，也是形成审计结论的依据。事务所需要重视审计底稿与审计报告的复核程序，也就是三级复核制度，虽然 X 事务所存在三级复核制度，却并未得到彻底执行，为了改变形式化的现状，落实三级复核制度，具体改进建议如下：

一级复核要求项目负责人对初始审计工作底稿进行复核，确保记录的信息真实、完整。项目负责人应关注具体审计计划的实施情况，审计结论是否有充分的审计证据支撑，已实施的审计程序是否足够，所有审计程序的改变、重大事项以及疑难事项是否都已在报告中记录。项目负责人在完成复核后，应总结记录重要事项并编制一级复核单。

二级复核要求质量控制主任对审计底稿进行高质量复核，确定项目组是否执行了适当、足够的审计程序，程序中获得审计证据是否能得出此结论。质量控制主任应确定所有审计底稿是否已进行详细复核，如果没有应退回给项目负责人

进行再次复核；还应确定审计项目均已按准则要求完成并已发表了适当的审计结论。质量控制主任需要重视在重视高风险项目的同时对低风险项目也给予一定关注，并在复核完成后编制二级复核单。

三级复核要求主任会计师关注审计重要领域，确保其结论均有工作底稿支撑，审计工作均已按规定完成，财务报表信息水平达到公允标准。如果存在如会计处理与会计估计变更等重要问题时，应当将相关底稿交予项目负责人，以原始资料进行再度复核。主任会计师应在复核完成后编制三级复核单。

此外，事务所也可联合其他事务所开展同业复核，由其他事务所的二、三级复核人员实施复核，这能保证复核的独立性与公正公平。同时，不同事务所的业务复核流程与方法也可能不同，不仅能借此发现业务中隐藏的错误或缺陷，提升审计业务质量，还能加强行业内各个团队间的交流与学习。

5.2.4 促进信息的内外沟通

良好的信息沟通有助于提升事务所获取和处理信息的能力，可以凭借事务所内外的信息及时发现问题、识别风险，为质量控制体系提供支持。

内部信息沟通包括项目组内部沟通，事务所向项目组传递信息以及项目组向事务所反馈或咨询信息。项目组内部的沟通主要是负责人对成员的指导、成员向负责人的咨询以及项目组在面对问题时的探讨交流。项目组需要随时向事务所反馈业务进程并咨询重大问题的解决方式，事务所则需要向项目组传递有关任务安排、咨询反馈结果以及质量文化等方面的信息。对内沟通上，事务所可以建立咨询制度并鼓励事务所员工积极咨询，这能让审计人员及时获得专业人士的帮助，优质高效地解决审计工作中遇到的问题。

外部信息沟通包括与客户及其前任注册会计师的沟通，对行业专家的咨询以及与业内其他组织或人员的交流等。了解被审计单位的程序中包括观察与询问，因此与被审计单位沟通有助于了解被审计单位的内部情况；与前任注册会计师的沟通有助于项目组更深入地了解被审计单位，明确定位审计风险点；遇到问题求助专家可以及时有效的解决问题；与业内其他组织的沟通则有助于事务所学习先进的审计与管理经验，提升自身审计质量管理水平。

此外，事务所还要重视审计人员沟通能力的培养，良好的沟通能力可以帮助

审计人员更清晰地表达自己所要传递的信息，减少信息传递过程中的失真情况，也能帮助审计人员从外界获取到更多的信息，还能让被审计单位更配合审计工作，甚至能获得客户满意度的提升。

5.3 审计质量检查与评价阶段的优化

审计质量检查与评价阶段对应 PDCA 循环中的检查(Check)阶段，该阶段主要是对前期质量控制效果的检查与监控，在这一阶段会由专门的监控人员对已完成的审计项目进行周期性检查，从监控过程中识别复核中未发现的问题与缺陷，还要对上一循环中发现问题的整改情况进行检查，以防止整改人员随意敷衍导致质量控制效果降低。这一阶段发现的问题与缺陷，会进入到下一循环进行整改。

5.3.1 增强监控惩戒力度

对于已完成项目的周期性检查制度为质量管理中的监控部分，监控程序有利于事务所及时发现和处理审计质量控制中存在的缺陷，降低缺陷对审计质量控制效果的影响程度。X 事务所应当强化对审计业务过程的监控，加大对违规事项的惩处力度，这样才能加大审计合谋成本，使项目负责人重视审计质量与过程的合规。

X 事务所应当加大周期性检查的项目数量，缩短检查周期，重点关注曾有低质量记录的项目负责人，并在随机抽查时增加对其主导项目的抽查量。对以前有非诚信记录的合伙人和项目负责人，应实施终身问责制，并限制其继续进行审计业务，以增加违规成本。此外，事务所还应加大诚信教育与质量意识教导，使二者深入人心，以舆论压力限制失信行为的发生。

5.3.2 强化质量控制缺陷的识别

能够进入监控阶段的项目均已完成三级复核，这种事后监控更要注意隐蔽、潜在的质量控制缺陷。因此，X 事务所有必要建立监控信息共享机制，以保证监控人员可以对审计项目进行全过程跟踪，使其能够及时发现并处理审计过程中出现的问题，降低问题影响范围。

X 事务所应设立不定期信息共享会议制度，由事务所管理层负责主持，与会人员包括项目负责人以及质量控制部人员，由项目负责人汇报自身负责项目进度及遇到的问题，大家探讨研究出解决方案，必要时可邀请项目组成员参与。同时，审计质量控制部的人员可以结合项目负责人汇报情况以及自身跟踪了解情况，指出该项目组在审计过程中存在的质量控制缺陷，并持续跟踪了解其整改情况，这一情况可在下一次会议中进行汇报。每次会议中的探讨内容、处理结果等均应形成完整的书面记录，方便后期监控人员进行核查，这也是绩效考评和问责的依据。

5.3.3 设立对以前缺陷整改情况的检查机制

在这一轮循环的监控过程中，不仅要对本轮质量控制进行监控，还要对上一轮的缺陷整改情况进行监控，保证审计质量控制在不断循环过程中可以达到层层递进的效果。X 事务所对缺陷的整改情况尚未形成制度性检查要求，因此整改不能得到效果反馈，导致相关人员可能只关注问题的发生，而对问题的解决持以敷衍的态度，使得监控制度也失去了原有的作用，达不到质量控制目标。

建议 X 事务所建立专门的缺陷整改监控制度，对于上一循环中发现的缺陷以及整改方式和结果进行整理总结形成缺陷清单，由这一循环中的监控人员对其进行再次检查，并在本期监控记录以及缺陷清单中对检查结果进行同步记录，检查时应遵循相关人员回避制度，涉及上一循环缺陷的责任人不应执行此项目的检查工作。若监控人员确认整改方式合理有效，能够达到质量标准，应当在记录中确认整改有效；若监控人员检查发现整改方式不合理或整改效果不理想，应当联系相关负责人进行再次整改，并对整改方式与结果进行记录，并将其计入本期质量缺陷清单，同时对相关责任人进行再次问责。

5.4 审计成果跟踪与整改阶段的优化

审计成果跟踪与整改阶段正好对应 PDCA 循环中的处理(Action)阶段，该阶段主要包括对审计档案的归档与利用，对质控缺陷的应急整改，以及对审计人员在这一循环的绩效考评，最后还要与客户建立事后沟通，获取客户满意度评价，总结之后作为下一循环客户承接的改进标准。

5.4.1 提升审计档案的利用程度

在一个 PDCA 循环中会形成许多信息资料，也就是审计档案，它反映了审计项目具体工作过程，也代表着事务所完成的业务成果，应当进行充分利用。

审计资料管理工作应由专人负责，借阅时应进行原因说明并登记，还应限制借阅期限，降低档案遗失损坏的风险。X 事务所还可以建立电子信息库，档案管理人员应当在归档时详细核对，确保纸质版与电子版资料的一致性，在归档后将电子资料上传至信息库中。这不仅方便了员工的借阅，同时也规避了纸质资料被借阅后遗漏损坏的风险。

此外，事务所还可以设立定期的审计案例研讨制度，每期选择一个经典案例或经典主题，选定一个或几个作为主讲人，主要是参与或负责该项目审计的人员，由他们提前准备相关资料，讲述该项目中存在的审计重难点以及解决方法，会议上可由大家学习和探究更多更好的解决方式，最后由主任会计师以及合伙人进行点评总结，会议内容总结整理后可上传至电子档案库供大家随时查看学习。该制度有利于拓展审计人员知识广度与专业高度，可以很大程度上减少审计人员在面临陌生行业或问题时经验缺乏的问题，也可以在面对相同情况时选择更妥善的解决方式。

5.4.2 完善审计人员的绩效考评

完善的绩效评估体系应当具备合理的指标体系，X 事务所以前主要以已完成项目的数量与审计收益作为关键考核指标，这使得人员质量意识不强，应当更改为质量与数量结合的指标。例如，X 事务所可以随机抽查员工工作质量以及客户满意程度，对于质控部门的员工还可以相应增加监控记录的完整性、监控中发现缺陷的数量以及重要性、对整改效果的关注程度等指标，这些新的评估指标可以提升员工质量意识，使其自发地提升自身工作质量水平，也能提升审计团队的整体专业能力水平。

在绩效激励的同时，还应加强人员问责的力度。对于监控中发现的缺陷与问题，应当实施问责机制，对经办人以及相应的负责人等一系列应承担质量责任的人员进行问责。通过记录每个人被查出的问题数量与严重程度，据此对其进行相

应的惩处，还应将问题的解决效率与效果也列入评价指标，若改进不到位也应进行问责，年终考评时应将以上情况都纳入考评范围，若最终表现没有达到每年的考核标准，可以选择警告或直接开除处理。问责制度属于事后补救措施，但这有助于及时找到责任人并对缺陷进行整改和补救，还能凭借强有力的惩戒措施达到威慑的效果。

5.4.3 制定质量控制缺陷的应急处理办法

若监控人员在监控过程中发现了审计底稿中存在的问题，应当及时联系相关人员进行整改，对于不同的错误情况需要采取不同的解决办法。X 事务所应当制定对于质控缺陷的应急处理办法，帮助监查人员在发现质控缺陷之后，能够及时判断情况并采取适当、合理的措施进行补救，也能避免因人员意见无法统一而影响工作效率，从而使得缺陷的影响范围扩大。

若审计底稿只是小错误，不影响审计结论，可由监控人员联系相关负责人进行更改，若项目负责人此时较忙，还可在获得负责人同意后自行修改，并将修改结果告知负责人进行核对，确认无误后进行装档。

若审计底稿存在审计证据缺失问题，应当尽快联系项目负责人补充审计证据。若证据的缺失程度使其无法支持审计结论，应在完成证据补充后再次复核，以保证审计证据的充分与适当性。

若审计底稿出现的错误性质较严重，影响到审计结论的正确性，应当在联系负责人的同时告知主任会计师，在获取审计证据后进行修正，并由项目经理和主任会计师等进行多级复核，确认无误后联系被审计单位进行确认，确认无误后进行装档。

不论监控中发现的缺陷性质是否严重，都应对问题的性质、最终解决方式和解决结果进行记录，记入专门的监控整改记录中，对于经办以及执行复核的内容应由相关人员进行签字确认，以便于后期追责以及下一循环的效果监控。

5.4.4 设立客户满意度的调研机制

在审计完成后，X 事务所应当与客户进行事后沟通，以便于保持客户关系并对审计服务进行改进，事务所很难对项目组外出时的工作情况进行随时监控，客

户评价也属于外部监督的一部分，事务所应当重视该阶段的沟通。

事务所应当了解客户对于审计报告公允性以及审计业务全过程质量情况的评价，正所谓审计质量是事务所的“生命线”，事务所在检查审计质量控制效果时，也应当了解客户对于质量的满意程度，审计质量才是维持客户的根本条件。

事务所应当了解客户对于审计项目组工作人员的整体评价，包括人员专业胜任能力和工作态度，毕竟审计属于专业服务领域，服务行业最看重的就是专业能力和服务态度。专业能力强的审计人员不仅能在审计中快速发现客户存在的问题，如内控制度及执行中的缺陷、会计工作中不恰当的会计估计或会计政策选择等，还可以帮助客户对这些缺陷进行改进，做到全过程的服务。审计人员的服务态度主要是他们对于审计工作的敬业程度以及与客户沟通时的态度，良好的沟通态度和沟通能力可以提升客户的好感度，在工作中获得更多的配合，也能得到更多的信息与资料，而敬业的态度可以降低审计错误的发生概率，二者配合能够极大地提升审计工作质量。

事务所在与客户沟通结束后，应针对调研结果对该项目组的整体工作进行评价并计入考评，在完成所有客户的满意度调研后，应将结果进行总结，并针对问题进行相应整改，加强事务所的质量文化营造，提升员工的质量意识，并对员工进行专业技能以及沟通技能方面的培训。客户满意度调研可以帮助事务所发现质量控制中的问题，在进行针对性整改后，不仅能增强事务所的服务能力，增加客户满意度，还能间接提升事务所的业内声誉水平，进而维持客户、开拓市场。

5.5 优化保障措施

5.5.1 思想观念的保障

现代审计主要以风险作为导向，这使得风险意识贯穿了审计全程，良好的风险意识可以促使审计人员主动保持质量观念，保证谨慎性与独立性。因此，X 事务所应当在业务培训以及日常管理中，重视人员风险意识。

此外，主任会计师、合伙人等事务所管理层的质量控制观念与风险意识，可以自上而下地影响事务所质量控制氛围，进而影响到事务所的质量控制效果与风险防范能力。现实中许多管理层只关注事务所的盈利能力，更倾向于扩张市场承

接业务，忽视了审计质量，这使得事务所质量文化氛围较差，审计质量水平不容乐观，也会增大其审计失败后的声誉损失风险和经济损失风险，结果反倒与其初始目标背离。

因此，需要加强事务所高层以及其他人员在思想观念上对质量的重视，这样才能加强他们对质量控制制度的遵守程度，这种自上而下的文化氛围也能在一定程度上抵消有限责任组织形式导致的管理层质量意识薄弱问题，有助于实现高质量的审计工作。

5.5.2 人力资源的保障

(1) 加大多元人才的招聘与培养

X 事务所在扩张时也拓宽了自身业务范围，这对所内人员的执业素质提出更高的要求，需要审计师在掌握审计专业知识的同时，对其他领域的基本情况也有一定的了解。因此，事务所招聘时应该选择具有多元知识背景的人才，这样能够提升事务所在各个行业内的专业胜任能力水平，既能提升审计质量，还能扩展事务所的业务范围，增大其市场份额。此外，招聘时应当将审计人员的沟通能力作为评估条件之一，只有良好的沟通技巧才能在审计过程中得到被审计单位的配合，也能巧妙使用谈话等方式获取更多的信息，这对审计质量的提升极为重要，事务所在后期培训时也应重视相关培训。

(2) 加强人员薪酬激励

X 事务所作为小型事务所，其业务量与审计收费都不太理想，导致所内如审计助理和审计师等低职称员工的薪资水平较低，这使得事务所的人才流失情况非常严重。据了解，当地新创办的多家会计师事务所的合伙人以前均为 X 事务所的员工，但在后期通过 CPA 考试之后大多辞职跳槽或自主创业开办事务所。因此，X 事务所应当加强人员的薪酬激励，尤其对于具有潜力的员工加以重视，根据其日常工作表现给予相应的薪酬提升。除此之外，也可以使用股权激励政策，面向所内工龄长、工作质量高的优秀职工发行一定的股票，使其能够参与事务所年终分红，这也能够增强其对事务所的归属感，保证人才的稳定程度。

5.5.3 技术资源的保障

(1) 提升与业内的交流频率

西宁市作为青海省的省会城市，部分国内大型事务所在此设立了分所。这些分所在日常工作、审计质量控制、人力资源管理以及审计方法与实操技能方面等有其经验与优势。X 事务所应该积极参与行业内交流会，与这些大型事务所进行交流，取长补短，学习先进的质量控制理念与审计方法。在保持交流的情况下，X 事务所可以及时得知行业内高端人才的动态，若这些分所的高管或高级人才离职，X 事务所便能及时引入所需人才，这能使其人力资源结构更多元，也能扩充注册会计师队伍，助其更快达到转为特殊普通合伙制的条件。

(2) 跟进信息化系统应用

当今社会，大多企业均采用计算机等电子信息系统进行账务处理，审计也必须发展信息化技术才能不与现实脱轨。目前许多计算机审计系统已被创建，该系统通过计算机程序建立审计流程，只要导入电子账套即可自动生成部分工作底稿，这大大减少了人力成本，也缩减了审计时间。

然而，当前 X 事务所对信息技术的使用还相当欠缺，员工们对审计系统的掌握程度尚有不足，许多审计程序与工作底稿依然由人工手动填写完成，导致审计效率低下且出错率高。因此，X 事务所应当加强对审计系统的培训与应用指导，必要时邀请相关公司人员前来培训，并对新员工进行岗前指导，还要跟进系统的升级与优化，保证事务所在审计技术方面的先进性，进一步提升审计效率。

6 结论及展望

6.1 研究结论

市场经济的发展加大了社会对审计服务的需求,然而审计行业质量水平却不容乐观,尤其中小事务所因其有限的市场占有率和低水平的审计收费,审计质量问题更为严重。本文采用案例研究法,以 X 事务所这一中小事务所为研究对象,探索事务所在新准则背景下审计质量控制的优化路径。通过本文研究得出以下结论:

(1) PDCA 循环法与审计质量控制存在流程与理念上的契合。二者都包含了计划、执行以及检查三个阶段,但是 PDCA 循环法相对更注重整改这一步骤,这让审计质量能够在一次次循环中以阶梯式不断提升,也正契合了 5101 号准则中审计质量控制动态提升的理念,事务所可以尝试利用 PDCA 循环法对自身审计质量控制流程进行优化或重建。

(2) 融合新准则要素与 PDCA 循环后的审计质量控制流程可以为其他事务所的质量控制建设提供应用参考。鉴于新准则修订时间不久,学界对该准则的应用研究尚且较少,而本文将 PDCA 循环与新准则的八大质控要素进行了融合,这一新流程不仅能优化事务所审计质量控制,也符合最新质量控制准则的要求,这能为其他事务所在新准则下的审计质量控制实践提供参考。

(3) 基于 PDCA 循环法的审计质量控制优化方案对其他中小事务所有借鉴作用。PDCA 循环的应用使得事务所审计质量控制活动可以根据其实际情况进行优化,优化重点可以有所调整,依旧能在不停止的循环中实现审计质量的动态提升。此外,中小事务所因其规模特点,普遍存在因薪资水平低导致人才流失严重、因有限责任制而缺乏质量控制意识、低价揽客并削减审计成本等情况,这些原因都导致其审计业务质量管理水平较低,因此本文提出的优化保障措施也可适用于其他事务所。

6.2 研究展望

本文针对 X 事务所的内部问题提出了优化方案，但同时发现还有外部因素导致了 X 事务所的审计质量控制缺陷。因此该文章未来可以从外部层面入手，如政府监管、媒体监督、做空机制以及市场调节等因素依然存在研究价值。这些研究能让 X 事务所的实际质量控制运行再添一层保障，也能为类似的中小型事务所提供一定的参考。

附录 X 事务所审计质量控制调查问卷

感谢您对本次问卷调查的支持,该调查的主要目标是深入了解事务所审计质量控制现状,以期从问卷结果中剖析事务所存在的质控缺陷,探究改善缺陷的优化方案。本人保证,调查数据仅作为毕业论文的撰写依据,不作其它用途,请放心填写。

一、审计项目承接与计划阶段:

1.事务所面对新客户时,主要以哪些事项作为承接依据?【多选题】

- 客户管理层的诚信度
- 客户的持续经营能力
- 事务所是否有足够人员保证项目按期完成
- 审计人员的独立性
- 项目带来的预期利润
- 其他(请注明)

2.事务所以哪些事项确定业务关系的保持?【多选题】

- 客户所处行业的法律环境变化情况
- 该业务是否与其他业务存在联系
- 本期或上期审计中发现的重大事项
- 客户的经营、财务状况是否存在较大变化
- 其他(请注明)

3.事务所主要从哪些渠道获取风险评估的基础信息?【多选题】

- 被审计单位管理层和职工探讨
- 与前任注册会计师交流
- 向第三方机构询问
- 使用互联网搜集客户信息
- 依靠对客户的印象信息

4.事务所对承接流程是否设立复核制度?【多选题】

- 由部门经理复核
- 由项目负责人复核
- 由审计助理进行复核
- 未设立相关制度

5. 项目负责人主要以哪些问题为依据编制审计计划？【多选题】

- 对审计客户内部控制制度的评价
- 客户业务的复杂程度
- 审计客户的工作安排
- 审计项目的风险级别
- 以上都有

6. 事务所进行项目组人员配置时主要关注哪些方面？【多选题】

- 具备业务所必须的相关行业工作经验
- 符合业务对独立性的要求
- 符合胜任能力要求
- 有完成业务所必需的工作时间

二、审计项目实施与报告阶段：

1. 在项目开始前，项目负责人主要对成员开展哪些培训？【多选题】

- 客户所在行业的基本情况
- 本次业务的审计重点及难点
- 贯穿全程的审计质量文化观念
- 其他
- 无该方面培训

2. 主任会计师对事务所审计质量控制应承担哪些责任？【多选题】

- 定期抽查审计工作底稿
- 完成三级复核以及报告的签署
- 解答客户的相关疑问
- 制定本所的内部质量控制制度
- 对事务所的质量控制制度承担最终责任

3. 当审计收费较低时，事务所如何选择？【单选题】

- 口不计成本，努力把业务做好
- 口以风险为导向，对人员与程序进行相应调整
- 口缩减人员与程序，降低成本

4. 项目组遇到重大问题怎么解决？【单选题】

- 口外聘专家讨论解决
- 口项目组自行讨论解决
- 口请教事务所领导解决
- 口向事务所有经验的前辈请教后自行解决

5. 审计工作底稿是否符合实际情况？【单选题】

- 口按照要求撰写，与实际情况相符
- 口仅对重要问题按照要求撰写，基本符合情况
- 口形式合规即可

6. 事务所如何处理审计证据呢？【单选题】

- 口按要求获取充分、适当的审计证据
- 口基本符合要求，数量不多
- 口不按照审计准则要求

7. 事务所复核工作的目标有哪些？【多选题】

- 口重大事项是否提前考虑并在执行中采取相应措施
- 口咨询情况是否完整记录并实施
- 口审计具体计划是否需要调整
- 口所执行的审计程序是否均已记录
- 口所得审计证据是否能够支持审计结论
- 口审计业务各环节的目标是否达成

8. 事务所的复核程序是否为三级复核？【多选题】

- 口一级复核：项目负责人外勤期间复核其他成员底稿
- 口二级复核：质量控制部主任对上一复核人的工作完成情况进行复核
- 口三级复核：主任会计师对重要领域进行复核

三、审计质量检查与评价阶段：

1. 审计人员执行周期性抽查制度时，考虑以下哪些因素？【多选题】

- 相关人员回避制度
 - 考虑抽查所需消耗的人力、物力
 - 事务所近年来出具审计报告被处罚的次数
 - 事务所持注册会计师证书的人数
2. 事务所是否会对监控中已识别缺陷的整改情况进行再度检查? 【单选题】
- 是
 - 否
 - 不清楚
3. 事务所人力资源管理重点有哪些? 【多选题】
- 职业发展
 - 晋升
 - 人员素质和专业能力
 - 招聘
 - 薪酬
4. 事务所如何开展人员培训? 【多选题】
- 行业专家讲座
 - 由事务所经验人士开展培训
 - 社会统一培训
 - 业内研讨会
 - 依据事务所自身情况开展培训
 - 没参加过不清楚
5. 事务所人员培训重点包括? 【多选题】
- 行业准则及形式发展变化动态
 - 审计专业知识或实操技能培训
 - 加强审计员工职业道德教育
 - 事务所组织文化的传达
 - 没参加过不清楚
6. 事务所是否每年向独立性要求人员获取书面确认函? 【单选题】
- 是

○否

四、审计成果跟踪与整改阶段：

1.已归档的审计底稿在什么情况下会被再次翻看？【多选题】

- 执行对已完成项目的复核程序时
- 以后年度再次审计该客户时
- 以后年度遇到类似审计情况或问题时
- 事务所内组织定期研究审计案例时

2.对于周期性检查中发现的缺陷，如何处理？【多选题】

- 通知相关审计负责人修改
- 征得相关审计负责人的同意后自行修改
- 联系被审计单位及时取得审计证据
- 等待淡季集中解决
- 寻求主任会计师的帮助

3.事务所如何处理违规审计师？【多选题】

- 警告及罚款
- 罚款且解雇该人员
- 报送相关部门处理

4.事务所员工绩效考核是否主要由什么决定的？【多选题】

- 审计项目数量
- 审计项目质量
- 其他（请注明）_____*

5.事务所在结束审计后主要与客户沟通哪方面内容？【多选题】

- 审计报告的质量
- 审计人员的态度及能力
- 审计费用的合理性
- 其他（请注明）_____*
- 不沟通

参考文献

- [1] Baker C R, Hayes R. Reflecting form over substance: the case of Enron Corp[J]. *Critical Perspectives on Accounting*, 2004, 15(6-7): 767-785.
- [2] Bringselius L. The dissemination of results from supreme audit institutions: independent partners with the media?[J]. *Financial Accountability & Management*, 2014, 30(1): 75-94.
- [3] Dunn K A, Mayhew B W. Audit firm industry specialization and client disclosure quality[J]. *Review of accounting studies*, 2004, 9(1): 35-58.
- [4] Ernstberger J, Koch C, Schreiber E M, et al. Are audit firms' compensation policies associated with audit quality?[J]. *Contemporary Accounting Research*, 2020, 37(1): 218-244.
- [5] Garcia-Blandon J, Argiles J M. Audit firm tenure and independence: A comprehensive investigation of audit qualifications in Spain[J]. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 2015, 24: 82-93.
- [6] Ghosh A A, Kallapur S, Moon D. Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence[J]. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2009, 28(5): 369-385.
- [7] Gramling A A, Stone D N. Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature[J]. *Journal of accounting literature*, 2001, 20: 1.
- [8] Holmes S, Marsden S. An exploration of the espoused organizational cultures of public accounting firms[J]. *Accounting Horizons*, 1996, 10(3): 26.
- [9] Linda Elizabeth DeAngelo, Auditor size and audit quality[J]. *Journal of accounting and economics*, 1981, 3(3): 183-199.
- [10] Sutton S G, Lampe J C. A framework for evaluating process quality for audit engagements[J]. *Accounting and Business Research*, 1991, 21(83): 275-288.
- [11] Svanberg J, Öhman P. Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality[J]. *The British accounting review*, 2015, 47(4): 395-408.
- [12] Titman S, Trueman B. Information quality and the valuation of new issues[J]. *Journal of*

- accounting and economics, 1986, 8(2): 159-172.
- [13]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):41-47+95.
- [14]陈翔.会计师事务所行业专门化探析[J].中国注册会计师,2010(04):70-73.
- [15]陈信元,夏立军.审计任期与审计质量:来自中国证券市场的经验证据[J].会计研究,2006(01):44-53+93-94.
- [16]程文莉,张银花,谢依梦.证监会行政处罚、审计市场竞争压力与审计质量[J].财会月刊,2019(22):96~104.
- [17]杜兴强,侯菲.审计师的海外经历与审计质量[J].管理科学,2019,32(06):133-148.
- [18]冯剑,罗韬.会计师事务所审计质量控制探讨[J].财政监督,2010(22):58-59.
- [19]冯均科.注册会计师审计质量控制理论研究[M].北京:中国财政经济出版社,2002.
- [20]傅绍正,毕晓方,张俊民.会计师事务所组织形式、盈余管理与 IPO 折价[J].财经理论与实践,2016,37(02):45-51.
- [21]郭照蕊.国际四大与高审计质量——来自中国证券市场的证据[J].审计研究,2011(01):98-107.
- [22]胡锦涛,彭桃英.论新审计准则体系下会计师事务所的执业质量控制[J].保险职业学院学报,2009,23(01):82-85.
- [23]韩维芳.会计师事务所特殊普通合伙转制的影响研究——合伙人层面的分析[J].审计研究,2016(02):90-97.
- [24]黄宏斌,尚文华.审计师性别、审计质量与股价崩盘风险[J].中央财经大学学报,2019(01):80-97.
- [25]黄洁莉.英、美、中三国会计师事务所组织形式演变研究[J].会计研究,2010(07):65-72+96.
- [26]江璇.关于审计市场竞争行为的研究[J].科技经济市场,2020(12):40-41+156.
- [27]孔亚平.审计意见对审计质量的衡量:非黑即白? [J].中国注册会计师,2020(08):35-42.
- [28]雷光勇,刘丹.独立审计质量影响因素分析[J].中国注册会计师,2006(08):58-61.
- [29]李莉,高峰.论会计师事务所审计质量控制模式[J].山东理工大学学报(社会科学版),2008(01):55-57.
- [30]李万福,田二霞,赵青扬,秦秀.诉讼风险如何影响事务所低价揽客经济后果?——来自公司盈余管理的经验证据[J].审计与经济研究,2020,35(06):29-40.

- [31]李小光,邱科科,周易辰.媒体关注、审计投入与审计质量:来自中国传媒上市公司的经验证据[J].会计与经济研究,2018(3):90-103.
- [32]李瑛,廖建明.基于激励约束机制提高 CPA 审计质量的研究[J].审计与经济研究,2005(03):25-27.
- [33]刘峰,谢斌,黄宇明.规模与审计质量:店大欺客与客大欺店?——基于香港市场大陆上市公司的经验数据[J].审计研究,2009(03):45-54.
- [34]刘桂良,牟谦.审计市场结构与审计质量:来自中国证券市场的经验证据[J].会计研究,2008(06):85-92+96.
- [35]刘桂良,张洒洒.我国审计市场的监管机制及其效应研究[J].求索,2015(9):92~96.
- [36]刘名旭,刘胜良,李思蕊.审计市场差异、审计成本与审计质量——基于中小会计师事务所审计报告的研究[J].中国注册会计师,2018(07):41-45.
- [37]刘启亮,郭俊秀,汤雨颜.会计师事务所组织形式、法律责任与审计质量——基于签字审计师个体层面的研究[J].会计研究,2015(04):86-94+96.
- [38]刘小春.签字注册会计师特征与独立审计质量[J].财会月刊,2014(10):91-95.
- [39]刘笑霞,李明辉.会计师事务所规模与审计质量——基于审计意见视角的经验研究[J].商业经济与管理,2011(06):74-82.
- [40]刘笑霞,李明辉,孙蕾.媒体负面报道、审计定价与审计延迟[J].会计研究,2017(4):88-94,96.
- [41]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(04):88-94+96.
- [42]逯颖.会计师事务所组织形式对审计质量的影响[J].审计与经济研究,2008,23(06):47-50.
- [43]陆正飞,王春飞,伍利娜.制度变迁、集团客户重要性与非标准审计意见[J].会计研究,2012(10):71~78.
- [44]吕光耀. LX 事务所审计风险防控研究[D].华东交通大学,2017.
- [45]聂曼曼.会计师事务所审计质量控制体系探析[J].当代财经,2008(11):125-128.
- [46]彭桃英. 审计质量与审计市场行为主体关系研究[D].中南大学,2005.
- [47]齐飞.会计师事务所质量控制模式研究[J].会计研究,2013(11):82-87+96.
- [48]邱强,洪文杰.事务所规模与审计质量关系的再检验——基于国际大所与国内大所的比较研究[J].会计之友,2019(18):140-146.

- [49]申富平,丁含.审计收费与审计质量的关系研究——基于第一大股东不同持股比例的视角[J].经济与管理,2011,25(01):20-23.
- [50]史元,朱晓琳,杨皓.媒体负面报道、审计师风险感知与审计质量[J].金融发展研究,2019(04):71-78.
- [51]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.
- [52]宋衍蘅,肖星.监管风险、事务所规模与审计质量[J].审计研究,2012(03):83-89.
- [53]王文芳.ZT会计师事务所深圳分所审计质量控制问题研究[D].江西财经大学,2020.
- [54]魏先锋.会计师事务所质量控制中的几个问题[J].中国注册会计师,2005(06):32-33.
- [55]温国山.会计师事务所规模、审计质量与市场反应——来自中国证券审计市场的证据[J].审计与经济研究,2009,24(06):34-45.
- [56]吴昊旻,吴春贤,杨兴全.惩戒风险、事务所规模与审计质量——来自中国审计市场的经验证据[J].审计研究,2015(01):75-83.
- [57]吴伟荣,李晶晶.校友关系影响审计质量研究——基于权利中心度和关系亲密度的证据[J].中国软科学,2018(08):105-116.
- [58]吴忠羽.H会计师事务所的审计质量控制研究[D].安徽大学,2016.
- [59]徐冉,程腊梅,杨悦.会计师事务所审计质量控制研究[J].黑龙江科学,2017,8(13):140-141.
- [60]闫焕民,李瑶瑶,王浩宇.审计师团队行业专长与审计质量——基于“师-团队-所”三维交互视角的分析[J].山西财经大学学报,2020,42(12):109-123.
- [61]闫焕民,严泽浩,刘宁.审计师搭档稳定性与审计质量——基于团队视角的研究[J].审计研究,2017(06):76-83.
- [62]晏文隽,应益鹏.做空机构参与对审计合谋的作用分析——基于演化博弈视角[J].会计之友,2021(09):40-47.
- [63]杨录强,崔琳.审计质量研究热点的演化路径与发展趋势——基于 Citespace 的知识图谱分析[J].商业会计,2021(17):46-50.
- [64]茵怀涟,王诗仪.审计收费与审计质量[J].财务与会计,2013,(12):55-56.
- [65]尹美群,李文博.网络媒体关注、审计质量与风险抑制:基于深圳主板 A 股上市公司的经验数据[J].审计与经济研究,2018(4):24-33.
- [66]赵晗,刘效钢.事务所组织形式、运营效率与审计质量[J].会计之友,2015(18):90-96.
- [67]张琛,陈彦彤,成飞.管理层讨论与分析中环境信息披露有效性研究:基于所有权性质

- 与媒体治理的视角[J].经济问题,2019(10):121-129.
- [68]张涵卿,孙文娟. 高管学术经历、异常审计费用与审计质量[J]. 绿色财会,2021,(12):38-45.
- [69]张立民,李洁雯.会计师事务所组织文化研究述要[J].审计研究,2005(01):16-21.
- [70]张涛,吴联生.审计师变更与审计质量:一个理论分析[J].审计研究,2010(02):39-46.
- [71]张旺峰.事务所规模、审计任期与审计质量[J].财会月刊,2018(02):135-142.
- [72]张颖慧,周丽丽.异常审计费用、环境不确定性与审计质量关系研究[J].西安石油大学学报(社会科学版),2021,30(04):43-51.
- [73]邹照菊,廖洪.组织文化:会计师事务所质量控制的新视角[J].财会通讯(学术版),2007(08):33-35.

后 记

仿佛只是一瞬，便已走完硕士求学的三年生涯，以毕业论文的完成为这段时光画上了一个句号。回想这几年，心中依然充满着对生活无常的感慨与对途中所遇之人的感激。

研一时的我，以微微激动的心情踏入了校园的大门，尤其是当我来到宿舍，看到复试时相遇交谈过的几位姑娘挨个踏入门内，即将成为未来朝夕相处三年的室友时，不得不感叹一句缘分的妙不可言。

随后到来的双选会中我遇到了我的导师，从此她成为了我读研生涯中最重要的一个人。她用勤奋严谨的工作科研态度来教导我们的学习，但同时又似邻家大姐姐一般温柔、耐心地关心着我们的生活。我们有问题，导师总会在百忙之中抽出时间及时解答回复，在她细心地指导下我完成了学位论文的开题、撰写与修改，也曾多次在她的关怀与指引中走出了人生的迷茫。衷心感谢我的导师！

但是新冠疫情的突发，剥夺了我们许多的校园时光，每天只能面对着电脑手机完成线上学习。也要感谢各位认真负责的专业老师，他们在疫情期间依然坚守在教学岗位上，为我们传道授业解惑，这才保证了我们居家学习的效率与效果，让我们不至于在家沉迷享乐，荒废学业。在此同时，还要感谢我的同学们，每个人都认真完成自身职责、友好分工，营造了和睦向上的团队协作氛围，我们也在这种氛围里愉快地完成了一个个小组作业。

此外，这三年必须感谢学院的研秘老师们，从我们入学到毕业，一直离不开他们的辛苦与奉献。老师们耐心帮助我们解决生活上的困难，关注我们生活、学习、安全、健康等方方面面的问题。尤其疫情的突袭更是极大地加重了各位老师的负担，使他们在日常事务管理之外还要关注疫情防控问题，感谢老师们的操劳！

最后一定要感谢我可爱的室友们，她们的友善与包容让集体生活变得分外有趣，她们是我失意时的树洞、难过时的开心果，也是寒夜里的小火把。我们在学习上互相帮助，生活上相互关心，原本枯燥的三年读研生活因她们变得乐趣横生、多姿多彩。

当初期待毕业，如今临近毕业，却有不舍之意。但毕业也代表了人生新的开始，惟愿诸位所求顺意，未来可期！