

分类号_____

密级_____

U D C _____

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 会计师事务所审计质量管理研究
——以正中珠江审计康美药业为例

研究生姓名: 张亚

指导教师姓名、职称: 李希富 教授 靳彦斌 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: 2023年6月19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： 张五 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 李昌 签字日期： 2023.6.13

导师(校外)签名： 靳彦斌 签字日期： 2023.6.14

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： 张五 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 李昌 签字日期： 2023.6.13

导师(校外)签名： 靳彦斌 签字日期： 2023.6.14

**Research on Audit Quality
Management of Accounting Firms——
Take Zhengzhong Zhujiang Auditing
Kangmei Pharmaceutical as an example**

Candidate: Zhang Ya

Supervisor: Li Xifu Jin Yanbin

摘 要

1978 年改革开放政策的施行和 1992 年我国开始由计划经济转变为市场经济体制，我国审计行业开始得到了快速的发展，为了规范会计师事务所和注册会计师的执业行为，提高审计质量，由中注协拟定并报财政部审核并发布相关审计质量管理准则。1996 年财政部发布了第一部准则即《中国注册会计师质量控制基本准则》，此后将近 20 年的时间，中注协对准则有进行过 4 次修订，最近一次时间为 2020 年。质量管理准则的拟定和不断修订，是为了在执业中对事务所和注册会计师给予指导并约束行为，最终目的是为了保障审计质量，但是诸如康美药业、新绿股份、獐子岛等审计失败案件时常发生，每年证监会都有对相关事务所和注册会计师违法违规进行处罚，审计质量的提高亟待解决。

本文选择了中国证监会发布的 2021 年证监稽查二十大典型案例之一，正中珠江审计康美药业，以具体财务报表审计过程中的事务所的审计质量管理为研究对象，分析事务所在具体财务报表审计中质量管理存在的问题，针对其存在的问题提出改善建议，以期为相同规模事务所在提高审计质量管理方面提供参考。基于阅读大量文献和相关其它资料的基础上，从六个部分撰写完成本文。第一部分先从研究背景和研究意义出发，接着对审计质量、审计质量管理、审计质量影响因素的国内外文献进行了梳理，最后介绍了研究方法和研究内容。第二部分界定了审计质量和审计质量管理的概念和撰写本文的理论基础。第三部分对正中珠江和康美药业基本情况及证监会对相关单位和责任人员的处罚进行了介绍，并对案例进行了回顾。第四部分运用重要的质量管理理论 PDCA 循环理论将事务所财务报表审计业务流程划分为计划、执行、检查、处置四个阶段，并运用财政部发布的第 5101 号、第 5102 号、第 1121 号等审计质量管理准则来分析每个阶段正中珠江审计康美药业财务报表过程中存在的问题。第五部分针对其存在的问题按照 PDCA 循环理论的四个阶段，对正中珠江事务所的审计质量管理提出改善建议。第六部分介绍了本文的研究结论和不足。

关键词：会计师事务所 财务报表审计 审计质量管理

Abstract

With the implementation of reform and opening up policy in 1978 and the transformation from planned economy to market economy in 1992, China's audit industry began to get rapid development. In order to standardize the professional behavior of accounting firms and certified public accountants and improve the audit quality, China Annotations Association formulated and submitted to the Ministry of Finance for review and issued relevant audit quality management standards. In 1996, the Ministry of Finance issued the first set of standards, namely the Basic Standards for Quality Control of Certified Public Accountants in China. In nearly 20 years since then, CICPA has revised the standards four times, the latest time being 2020. The formulation and constant revision of the quality management standards are intended to guide and restrain the behavior of firms and certified public accountants in their practice, and the ultimate purpose is to guarantee the audit quality. However, failed audit cases such as Kangmei Pharmaceutical, Xinlv Stock, Zhangzidao, etc. happen frequently. Every year, the CSRC has punished relevant firms and certified public accountants for violating laws and regulations. The improvement of audit quality needs to be addressed urgently.

This paper selects one of the top 20 typical cases of securities regulatory inspection in 2021 issued by China Securities Regulatory Commission (CSRC), which is right in the middle of Pearl River Audit

Kangmei Pharmaceutical Company. Taking the audit quality management of firms in the audit process of specific financial statements as the research object, this paper analyzes the problems existing in the audit quality management of firms in the audit process of specific financial statements, and proposes suggestions for improvement. In order to provide reference for the same scale of firms to improve the audit quality management. On the basis of reading a lot of literature and other relevant materials, this paper is completed from six parts. The first part starts from the research background and significance, and then reviews the domestic and foreign literatures on audit quality, audit quality management and influencing factors of audit quality, and finally introduces the research methods and contents. The second part defines the concept of audit quality and audit quality management and the theoretical basis of this paper. The third part introduces the basic situation of Zhengzhong Zhujiang and Kangmei Pharmaceutical and the punishment of relevant units and responsible personnel by CSRC, and reviews the case. The fourth part uses PDCA cycle theory, an important quality management theory, to divide the audit process of financial statements into four stages: P planning, D execution, C inspection and A summary. And the use of the Ministry of Finance issued No. 5101, No. 5102, No. 1121 and other audit quality management standards to analyze each stage of the Pearl River audit Kangmei Pharmaceutical financial statements in the process of

existing problems. In the fifth part, according to the four stages of PDCA cycle theory, the audit quality management of Zhongzheng Zhujiang Firm is improved. The sixth part introduces the research conclusions and shortcomings of this paper.

Keywords: Audit quality management; Accounting firm; Audit of financial statement

目 录

1 绪论	1
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	4
1.3.3 文献述评	8
1.4 研究方法及内容框架	9
1.4.1 研究方法	9
1.4.2 研究内容	9
1.4.3 研究框架	10
2 相关概念与理论基础	11
2.1 相关概念	11
2.1.1 审计质量	11
2.1.2 审计质量管理	11
2.2 理论基础	12
2.2.1 委托代理理论	12
2.2.2 现代风险导向审计理论	13
2.2.3 PDCA 循环理论	14
3 案例介绍	16
3.1 正中珠江和康美药业概况	16
3.1.1 广东正中珠江会计师事务所基本情况	16
3.1.2 康美药业股份有限公司基本情况	16
3.2 正中珠江审计康美药业案例回顾	17

3.3 证监会对康美药业和正中珠江的处罚情况	19
3.3.1 证监会对康美药业及相关人员的处罚情况	19
3.3.2 证监会对正中珠江及相关人员的处罚情况	20
4 正中珠江审计康美药业质量管理问题分析	22
4.1 计划阶段	22
4.1.1 审计独立性缺失	22
4.1.2 注册会计师缺乏专业胜任能力	23
4.2 执行阶段	27
4.2.1 未保持职业怀疑	27
4.2.2 审计程序执行不到位	28
4.3 检查阶段	33
4.4 处置阶段	33
5 正中珠江审计质量管理改进建议	35
5.1 计划阶段	35
5.1.1 提高审计独立性	35
5.1.2 增强项目组成员专业胜任能力	36
5.2 执行阶段	37
5.2.1 增强注册会计师职业怀疑	37
5.2.2 严格执行审计程序	37
5.3 检查阶段	38
5.4 处置阶段	39
6 研究结论和不足	40
6.1 研究结论	40
6.2 研究不足	40
参考文献	42
后记	46

1 绪论

1.1 研究背景

1978 年改革开放的春风影响着各行各业，审计行业在此影响下开始逐步得到发展。接着 1992 年党的十四大的胜利召开，更是进一步促进了我国审计行业的快速发展，因为这次大会改变了我国经济体制，由过去的计划经济转变为社会主义市场经济。我国在改革开放和市场经济的推动下，我国由过去的经济衰落、世界垫底的国家，目前发展成世界第二大经济体的经济强国，与此同时，我国审计行业也取得了空前的蓬勃发展。

为了对快速发展的审计行业进行必要的监督和管理，财政部在 1996 年发布了第一部有关注册会计师的质量管理准则，此后将近 20 年的时间，中注协对准则有进行过 4 次修订，最近一次时间为 2020 年。质量管理准则的拟定和不断修订，是为了在执业中对事务所和注册会计师给予指导并约束行为，最终目的是为了保障审计质量。

尽管为了提高会计师事务所审计质量，相关审计质量管理准则一直在修订、优化，但随着上市公司的数量增加、事务所承接业务增多、审计客体涉及各行各业等因素，诸如康美药业、新绿股份、獐子岛等审计失败案件时常发生，每都有事务所和注册会计师被证监会处罚。更让人震惊和遗憾的是曾经内资所综合排名第一的瑞华会计师事务所因康得新财务造假审计失败被查出后最终面临多家分所被注销，无上市公司可审的惨境。本文案例中的正中珠江会计师事务所曾经是国内事务所百强，广东省综合排名第一的大所，因康美药业审计失败案例面临注销执业许可，无上市公司可审的境地。

会计师事务所作为第三方独立的审计机构，本应该通过对企业财务报表进行审计，发现被审计单位存在的错报，最终出具真实、客观的审计报告供信息使用者使用，却因为审计质量管理存在缺陷而导致被审计单位财务造假未被发现，这种结果既不符合公众期望也对会计师事务所本身的声誉造成严重的影响。基于此背景了，本文选择 2021 证监稽查二十起典型违法案例之一，正中珠江审计康美药业，以具体财务报表审计过程中的事务所质量管理为研究对象，通过

发现审计质量管理存在的缺陷并提出改善缺陷的有效性建议，以期为相同规模的事务所在财务报表审计质量管理方面提供参考。

1.2 研究意义

1.2.1 理论意义

丰富新准则在应用层面的理论研究。2006年2月15日，财政部印发第1121号、第5101号质量管理准则，这是最早有关事务所和具体财务报表审计业务层面的质量管理准则。但随着我国社会主义市场经济的快速发展，已有准则已不能充分满足质量管理要求，中国注册会计师协会于2010年、2019年、2020年对相关准则进行了重新制定和修订，2020年新修订的有关事务所层面和审计业务层面质量管理准则，虽鼓励事务所可提前执行，但原则上要求2023年1月1日起开始执行，所以新准则推行时间较短，缺乏相应的实践指导。

丰富我国现有会计师事务所审计质量管理的相关文献。我国注册会计师行业真正开始兴起是从我国改革开放之后，相关审计质量管理研究滞后于国外，并且对于我国现有的相关文献，多数是从会计师事务所行业层面或是对整所进行分析研究，只有少数学者以财务报表审计业务层面为研究对象，因此相关文献还需要进一步丰富。

1.2.2 实践意义

更新会计师事务所审计质量管理制度。本文以正中珠江审计康美药业为例，结合相关审计理论、审计准则，从具体的财务报表审计业务层面出发，分析注册会计师在整个业务审计过程中，出现的审计质量管理缺陷，并针对存在的缺陷提出相对应的改善措施，以期为会计师事务所的审计质量管理制度增添新的内容。

为相同规模会计师事务所质量管理提供参考。本文选取2021年证监稽查二十大典型案例之一，正中珠江审计康业药业，原因在于正中珠江曾作为国内百强、广东省排名第一事务所，因对康美药业财务报表审计失败，沦落无上市公司可审境地，最终注销事务所执业许可。此案例具有代表性，存在的审计质量

管理缺陷其他会计师事务所很大可能同样存在，因此分析此案例，并提出审计质量管理措施，能够为相同规模的会计师事务所在提高审计质量管理方面提供参考。

1.3 国内外研究文献综述

1.3.1 国外文献综述

(1) 关于审计质量的研究

有关审计质量的研究，De Angelo L.E (1981) 是从审计人员通过执行审计业务，发现错报并真实完整地披露在审计报告中的可能性来看待，是从审计结果看待审计质量。Titman 和 Trueman (1986) 也是从审计结果出发，认为审计报告提供给信息使用者的信息越真实、可靠，说明审计质量越高。Sutton, Lampe (1991) 在此基础上做了补充，认为审计结果更多的依赖审计过程，审计过程严格按照审计准则进行，自然就会产出高质量的审计报告。

(2) 关于审计质量影响因素的研究

关于审计人员对审计质量的影响。H Krishna (2003) 通过对市场份额占比比较大的几家会计师事务所进行研究，发现审计人员的个人素质越高，包括职业道德和执业能力，出具的审计报告越能满足公众需求，审计质量越高。Gul, Ferdinand A (2009) 等学者通过研究认为注册会计师的专业胜任能力越强，审计质量越高。Arumega et al. (2016) 认为影响审计质量的主要是审计人员的主观层面，比如专业胜任能力、职业怀疑、遵守职业道德的可能性等。Ardies (2020) 通过研究认为独立性是影响审计质量的重大因素，事务所在承接审计业务和分配项目组成员时，要充分考量独立性。

关于审计收费对审计质量的影响。Patrick et al. (2015) 认为审计收费和审计质量呈现相反关系即审计收费越高，审计质量越低。JuanMao, Michael Ettredge 等 (2020) 认为事务所在收取的审计费用中被注册会计师提取的比例越高，审计质量越不能得到保障。Copley (2004) 认为审计质量与事务所审计收费存在密切联系，审计收费高时，事务所投入审计项目中的资源也就越多，具体体现为增加项目组的人员数量、聘请专家、执行更多的审计程序

获取审计证据等。Abdulaziz Alzeban, Nedat Sawan (2016) 的观点与 Copley 基本一致, 认为审计收费是事务所的营业收入, 当事务所资金充裕时才能更好的投入审计资源, 甚至建设事务所内部控制。

关于审计任期对审计质量的影响。Myers, Thomas C. Omer (2013) 认为会计师事务所与被审计单位业务保持越久, 注册会计师连续审计同一单位次数越多, 审计质量越得不到保障, 即任期长短与审计质量成反比关系。Josep Garcia (2020) 提出相反观点, 通过研究认为相比较短任期来说, 审计任期较长说明注册会计师对被审计单位比较了解, 可以充分把控风险, 一定程度上提高审计质量。

关于客户(被审计单位)对审计质量的影响。Rollins 和 Bremser (2015) 发现被审计单位实施舞弊行为越隐秘, 注册会计师发现的难度越大, 审计风险越高, 审计质量得不到保证。

关于政府监管对审计质量的影响。Wang et al. (2016) 通过对政府监管和审计质量之间的关系进行研究, 发现政府部门对上市公司和事务所严格监管, 既可以减少上市公司财务舞弊发生, 同时也有利用事务所注册会计师执行审计业务, 发表高质量的审计报告。

(3) 关于会计师事务所审计质量管理的研究

Richard Baker 和 Rick Hayes (2005) 认为不仅需要在全所范围内制定审计质量管理体系, 也需要特别对审计人员执业行为进行规范。Rick Hayes, Rog Dassen 和 Arnold Schilder (2005) 认为不同层级的员工对审计质量的影响是不同的, 比如审计助理、审计经理、合伙人等, 负责的业务不同, 影响的审计质量方面不同, 需要在全所范围内针对不同级别的员工实施不同的管理方案。Svanberg Jetal (2016) 认为加强审计人员的职业道德对审计质量管理很重要, 职业道德感越强, 越有利于保持独立性, 客观公正地执行审计程序, 相应地审计质量就会越高。

1.3.2 国内文献综述

(1) 关于审计质量的研究

关于审计质量, 尽管国内学者进行了大量的研究, 但都没有对其定义做出

统一的规定，原因就是站在不同的思考角度，对审计质量的理解不同。如果从信息使用者的角度，审计质量就是指审计报告是否对被审计单位客观、公允地进行了鉴证和评价。如果从审计主体会计师事务所的角度来看，审计质量是指审计人员在具体工作中，遵守职业准则，勤勉尽责，工作中不存在失误，在面临质疑时，能够自证完全符合执业要求。

根据不同的思考角度，国内学者对审计质量的研究可以分为以下三种。

第一种是审计过程的质量。吴茂林（2000）认为审计质量是审计人员在执行审计工作时遵守相关职业道德、审计准则、管理制度的程度。冯剑和罗韬（2012）认为可以通过把控审计工作的内容来降低审计风险，达到控制审计质量的目的。

第二种是审计报告的质量。刘力云（1999）认为审计报告能够把真实的财务信息告知公众，说明审计质量就高。叶少琴（2002）与刘力云观点一致，通过研究得出结论，注册会计师通过执行审计工作，产出的审计“产品”即审计报告，能够满足财务报告使用者需求，说明审计质量高。

第三种是审计过程和审计报告的质量。张龙平（1994）认为对审计质量进行衡量有内在标准和外在标准，内在的标准指审计项目组成员的执业能力以及在具体执行审计工作中的质量，外在标准指的是最终出具审计报告的质量。叶少琴（2004）认为只有审计人员具备专业的胜任能力，审计过程中保持应有的职业关注，才能出具更有价值的审计报告，满足财务报表信息使用者需求。

（2）关于审计质量影响因素的研究

通过阅读我国学者研究的相关文献，大致可以将审计质量影响因素划分为事务所内部因素和事务所外部因素。

事务所内部因素主要体现在审计人员、审计收费、审计任期、事务所文化等几个方面。

审计人员方面。冯剑，罗韬（2010）一方面认为对审计质量具有重大影响的是专业胜任能力，专业胜任能力既包括审计、会计、税务、投资等相关知识，还包括执业经验、技能等；另一方面他们还认为审计人员有较高的职业道德素质，表现为能够抵制各种诱惑，做事认真负责、不偏不倚，对提升审计质量都有较大的影响。姚明轩（2019）同样认为，审计人员的执业能力是事务所承接

审计业务，管理审计质量好坏的关键因素。唐嘉尉、尹长萍、蒋水全（2021）认为审计工作的效率和效果取决于审计人员的执业能力，同时审计项目组被选派的人员以及合理的分工合作，也是保证审计质量的前提条件。

审计收费方面。贾楠（2015）认为审计质量受审计独立性的影响，而审计独立性受审计费用的影响，会计师事务所会在高额的审计费用上依赖客户，存在丧失独立性的可能，审计质量无法得到保证。韩丽荣等（2015）认为事务所在委派项目组成员、执行审计程序、借助专家工作等执行业务过程中都需要花费大量金钱，如果审计收费过低，事务所就很难保证投入更多的资源到审计业务中，审计质量也就无法得到保障。申成锐，邱霞（2019）基本和韩丽荣等的观点一致，他们认为审计收费较低，出于成本效益原则，便无法投入更多的资源进入被审计单位，获取审计证据有限，审计质量自然很难保障。

审计任期方面。关于审计任期，姚树中，宋瑶坤（2015）认为会计师事务所对同一被审计单位较长的审计任期相对于初次接受委托来说，能够更容易发现错报，降低审计风险，出具高质量审计报告。陈武朝等（2020）也认为审计任期越长，审计效果越好。然而，有的学者却提出了相反的观点，张旺峰（2018）认为事务所保持业务委托较长或者注册会计师连续审计一家被审计单位时间较长，审计独立性就很难存在了，事务所出具标准无保留意见的审计报告的可能性就会很高。刘立宇（2021）和张旺峰的观点一致，审计任期越长独立性越很难保持，实际工作当中存在换所不换人的现象，因此注册会计师强制轮换制度是保障独立性的重要举措，同时要做好监管。

事务所文化方面。杨洁（2019）选择在事务所规模、市场份额占比、建立时间等相似的三家具有代表性的事务所进行分析，发现管理层的经营理念、价值观、道德素质对事务所的组织文化有很大的影响，管理层影响员工，员工通过工作不断反馈并修正，使事务所整体呈现一种积极向上、客观公正的工作氛围，这对建设内部控制，完善事务所审计质量管理具有积极的作用。

对审计质量影响的事务所外部因素，主要体现在监管环境和被审计单位层面。

监管环境层面。刘笑霞和李明辉（2013）通过对证监会处罚过的会计师事务所的审计质量进行研究，发现事务所在被监管机构处罚过，其审计质量得到

明显的提升。马慧和陈胜蓝（2016）认为审计质量的高低与事务所外部监管环境存在着很大的关系，严格的监管环境和高代价的惩罚力度将会使事务所重视审计质量管理，出具高质量的审计报告。李莫愁等人（2017）选取 2001-2013 年受中国证监会处罚的会计师事务所，通过构建模型进行分析，得出在行政监管方面处罚较轻，无法对会计师事务所违规行为起到约束作用。葛锐等（2020）认为监管机构对事务所违规行为处罚力度越大，对事务所起到警示作用越强，对提高审计质量越有用。

被审计单位层面。王乃平（2011）认为管理层认真履行责任，营造良好的公司治理环境，在这种环境下所有者和管理者关系融洽，审计的独立性很大程度上得到了保障，审计工作能够顺利开展。谢晓燕，张雅琦（2012）也认为公司治理环境好，能够为审计人员提供较好的审计环境和真实的财务信息，使审计人员专业能力得到发挥，更容易发现公司财务报表存在的错报，出具高质量的审计报告。武帅帅（2019）通过对审计质量影响因素进行了分析，发现被审计单位治理环境、经营风险、财务压力对审计工作产生较大影响，被审计单位存在舞弊风险，审计人员执行审计程序可能很难发现。

（3）关于会计师事务所审计质量管理的研究

关于会计师事务所审计质量管理，我国学者主要从两个方面，分别是事务所层面和具体审计项目层面。

从事务所层面，刘明辉和乔贵涛（2014）从企业内部治理角度出发，认为事务所应强化内部管理制度建设，这对事务所质量管理来说很重要。黄琳琳和张立民（2016）肯定刘明辉和乔贵涛的观点，事务所内部治理对质量管理有很大帮助，同时也强调了内部治理制度有效落实是提高质量管理的重要基础。狄民权（2019）认为提高事务所质量管理可以像国外一样将全面质量管理理论应用于事务所，这对发表正确的审计意见有很大作用，能够发挥会计师事务所的职能作用。范曾（2021）从会计师事务所分所的全组织、全员和全流程层面进行研究，分析分所存在的质量管理缺陷，并提出优化建议。

从审计项目层面，周福萍（2018）认为审计质量管理是审计业务流程全过程的质量管理，包含业务部门、审计项目组、审计人员、复核人员在内的，从审计计划、执行审计程序、工作底稿的检查、复核全过程责任明晰、符合审计

工作要求的全面质量管理。王晓楠（2021）认为审计质量管理覆盖业务全过程，包含所有要素、所有层次的控制，只有做到这样，审计质量才能得到保障。

1.3.3 文献述评

在阅读了大量的国内外有关文献后，对它们进行了比较和分析，发现国外对审计质量、审计质量影响因素、审计质量管理相关的研究，无论从研究方法还是从研究角度都相较于国内比较丰富、成熟，国内的研究主要是引进国外的相关理论、模型、方法进行改良、套用，究其原因，就是国外审计研究相对于国内起步较早，我国从实施改革开放政策之后，审计行业才得到蓬勃发展，审计相关研究才逐步进行。另外，通过阅读大量文献并进行整理分析，发现目前的研究还存在着有待进一步完善的地方。

关于审计质量的研究，首先要明确审计质量是什么，但学者在对审计质量定义时，存在很多争议，并没有形成观点一致的意见。

关于审计质量影响因素的研究，国内外学者一直作为研究的核心内容，且采用了较为相似的确定影响因素的方法，即通过向权威学者和一线资深审计人员问卷调查，确定审计质量的影响因素，这种方法丰富了审计方面研究，但在确定影响因素时容易受到主观因素的影响。

关于审计质量管理的研究，我国由于审计行业起步较晚，前中期研究主要是引进国外的成熟的理论，缺少切合实际的改良方案，且我国学者的研究主要还围着在公司治理结构的框架下展开的，与事务所的组织结构不相符，即便近些年我国学者引入了新的理论应用于事务所的审计质量管理研究，但主要是从事务所管理的整体层面给出管理建议，缺乏从具体审计项目层面提出建设性的意见。

因此，本文从具体的审计业务层面作为研究出发点，选取正中珠江审计康美药业财务报表为案例，运用财政部最新颁布的第 5101 号^①、第 5102 号^②、第 1121 号^③等质量管理准则分析案例存在的质量管理问题，并提出改进建议。

^① 《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》

^② 《会计师事务所质量管理准则第 5102 号——项目质量复核》

^③ 《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》

1.4 研究方法及内容框架

1.4.1 研究方法

文献研究法。通过整理国内外关于会计师事务所审计质量管理方面的研究成果并进行分析，发现适合自己研究的领域，同时确定自己的研究思路，进而再进一步确定支撑本文研究结论的相关理论依据。

案例研究法。本文选取由中国证监会认定的 2021 年二十起最为典型的违法案例之一，正中珠江审计康美药业作为研究案例，运用 2020 年财政部新发布的第 5101 号、第 5102 号、第 1121 号等审计质量管理准则分析案例中审计存在的问题，针对其存在的问题提出改善措施，以期能够对其他会计师事务所审计质量管理提供借鉴。

1.4.2 研究内容

本文选择了中国证监会发布的 2021 年证监稽查二十起典型案例之一，正中珠江审计康美药业，以具体财务报表审计过程中的事务所的审计质量管理为研究对象，分析事务所在具体财务报表审计中质量管理存在的问题，针对其存在的问题提出改善建议，以期为相同规模事务所在提高审计质量管理方面提供参考。本文共分为六个部分，包含六个章节的内容，具体如下：

第一章：绪论。通过对研究背景的阐述，引出研究成果可能在理论和实践方面的意义，同时对国内外相关文献在审计质量、审计质量影响因素、审计质量管理进行梳理，紧接着介绍了本文的研究方法和研究内容。

第二章：相关概念和理论基础。本章为论文研究提供了有力的理论支持，相关概念界定包含审计质量、审计质量管理，为全文提供理论依据的是委托代理理论、现代风险导向审计理论、PDCA 循环理论。

第三章：案例介绍。本章主要介绍了正中珠江和康美药业的基本情况，并对案例进行了回顾，最后介绍了证监会对相关单位和责任人的处罚。

第四章：正中珠江审计康美药业质量管理问题分析。本章主要按照 PDCA 循环理论，将审计业务流程进行划分，根据相关审计质量管理准则对正中珠江审

计康美药业各个阶段中存在的问题进行说明并分析其原因。

第五章：正中珠江审计质量管理改进建议。本章在第四章的基础上，以PDCA 循环理论为框架结构，对正中珠江执行康美药业审计业务过程中存在的质量管理问题进行改进，以期能够提高审计质量。

第六章：研究结论和不足。通过对正中珠江审计康美药业案例研究，得出有关审计质量管理的相关结论，同时对论文的研究不足进行说明。

1.4.3 研究框架

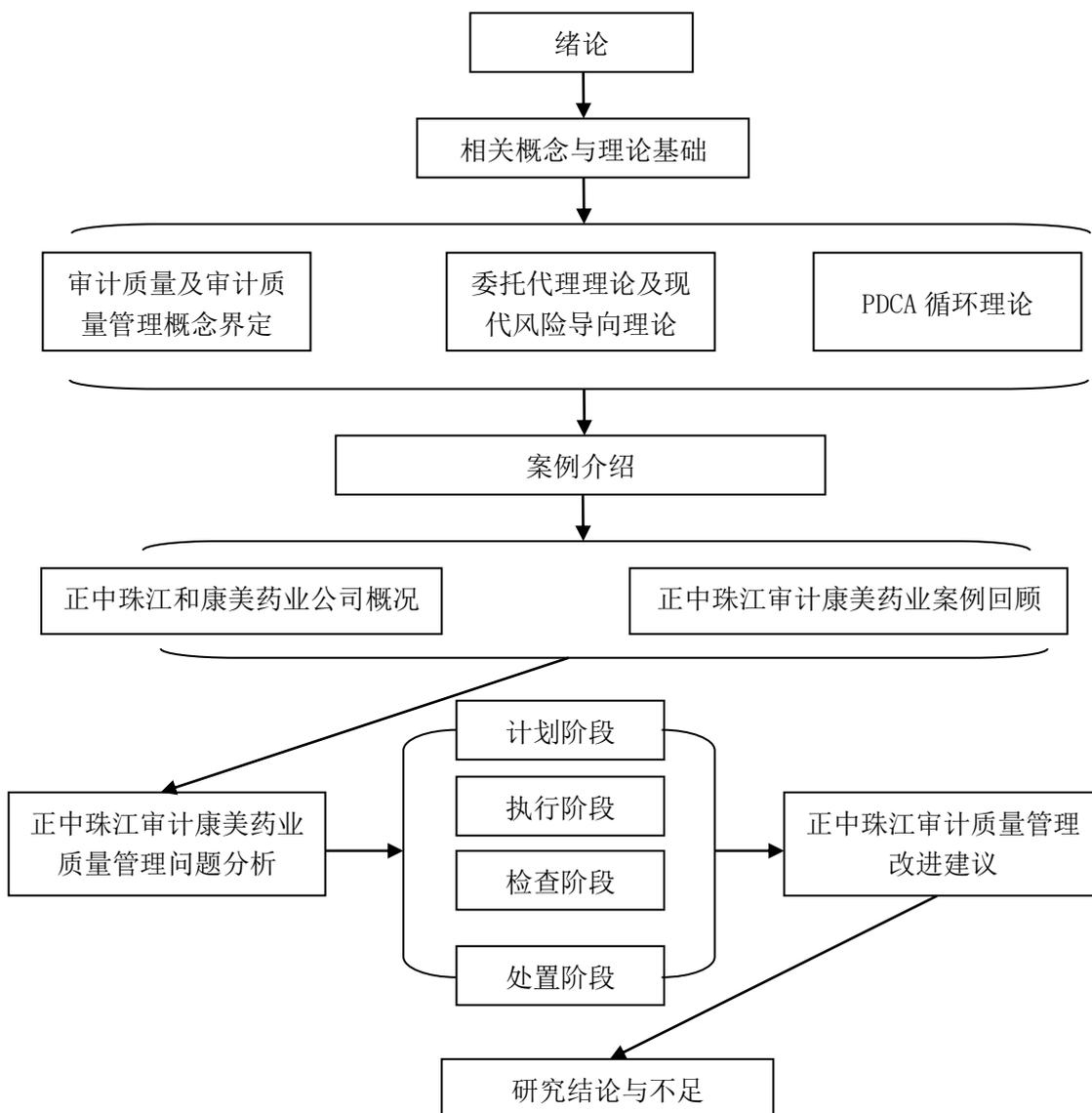


图 1.1 本文的研究框架

2 相关概念与理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 审计质量

在我国，注册会计师审计是一种重要的经济监督方式。伴随着社会经济的快速向前发展，审计的重要性越来越突出，对促进企业会计信息的提高、维护社会经济秩序、优化资源配置具有重要的意义。而审计质量是衡量会计师事务所实力的重要的因素之一，关于审计质量的定义，一直是审计学者讨论的热点，不同的学者对其理解不尽相同，但学者对其定义主要形成了以下三种观点。

一是审计过程的质量，即会计师事务所接收被审计单位审计业务委托后，委派项目组执行被审计单位审计业务的全过程工作中，严格遵循职业准则、相关法律法规对被审计单位进行审计。

二是审计结果的质量，即审计报告的质量，注册会计师出具的审计报告是否符合真实性、合法性、公允性原则，是否满足财务报告预期使用者的需求，反映了审计质量的高低。

三是审计过程和审计结果的质量。审计报告的出具能够达到较高程度的合理保证，给注册会计师执行具体的审计工作是分不开的，审计过程质量得到保障，随之带来的便是符合公众期望的较高质量的审计报告。

关于审计质量的定义，本论文更倾向于第三种看法。事务所审慎承接业务并合理配置审计项目组资源，注册会计师按照相关制度认真开展工作，最终出具的审计报告自然是高质量的，能够满足公众对信息使用的需求。审计报告是审计过程严格控制的结果，是审计过程的体现，只有控制好审计过程，审计报告才有意义。

2.1.2 审计质量管理

审计质量管理按照其实施的主体不同，可分为两类：一类是由会计师事务所内部设计、运行的相关审计管理制度，目的是为了约束会计师事务所和注册

会计师遵守有关法律法规、职业准则的规定，来履行自己的职责，最终输出恰当的审计报告；另一类是将审计质量管理的实施主体进行了扩充，如政府监管机构、行业自律组织等外部监管机构，外部监管机构通过例行检查、抽查发现审计管理存在的问题，制定相关审计质量管理体系，进而管控审计质量。

本文的研究是基于第一个层面即从会计师事务所的角度来制定、实施、运行相关审计制度，管控审计质量。

2.2 理论基础

2.2.1 委托代理理论

委托代理理论是为公司治理而最先提出来的，最早是在上个世纪 30 年代，由美国著名的经济学家米尔顿·伯利和加德纳·米恩斯提出的，是指企业所有者不参与企业的经营管理，另外聘用管理者管理自己的公司，支付给管理者一定报酬。

委托代理理论下，企业所有者是委托方，管理者是受托方。所有者虽然是企业的投资人，但由于经营管理权转移给了管理者，不能够直接了解到企业的经营管理情况，只能由管理者定期向其提供与企业状况和经营成果相关的信息。委托代理理论下，所有者为了能够让管理者尽心竭力服务于企业，实现利润最大化，支付给管理者的报酬往往与企业经营业绩挂钩，为避免管理者虚增企业利润，提供虚假信息给所有者，所有者需要对管理者提供的财务信息真实性进行进一步鉴定。

会计师事务所作为所有者和管理者之外的第三方，通过对管理者提供的企业财务报表进行鉴证，检查管理者是否对财务报表存在错报、漏报，将其结果形成审计报告提供给包括所有者在内的信息使用者。

本文委托代理理论存在两层委托关系。首先由企业所有者委托管理层对企业进行经营管理，管理层受托履行相应的责任，所有者是委托方，管理层是被委托方，构成第一层委托关系；其次，由于信息不对称，企业所有者需要对管理层的经营管理情况进行监督和控制，需要委托独立的外部审计机构（会计师事务所）对其进行鉴证和评价，企业所有者是委托方，事务所是受托方，构成

第二层委托关系。

2.2.2 现代风险导向审计理论

随着审计行业的发展，注册会计师的执业环境同时也在发生着变化，注册会计师为了在变化的环境中仍能满足委托人的需求，提供高质量的审计报告，不断对审计方法进行变革，审计方法经历了从账项基础审计到制度基础审计最后到风险导向审计。

现代风险导向审计是指以审计风险模型^①为基础，注册会计师通过了解被审计单位及其环境，识别和评估财务报表层次和认定层次重大错报风险，针对识别和评估的重大错报风险采取相应的应对措施，将审计风险将至可接受的低水平，最终出具恰当的审计意见，具体风险导向审计流程，如图 2.1 所示。

在现代风险导向审计下，通过先对被审计单位风险的识别和评估，注册会计师在执行具体审计业务时，可以将更优质的资源、更多的时间和精力分配到审计风险较高的领域，降低检查风险，而对于风险较低的领域，可以减少实施审计程序，节约时间和成本。所以，现代风险导向审计下，对于提高审计工作的效率和效果，降低审计风险，提高审计质量，具有重要作用。

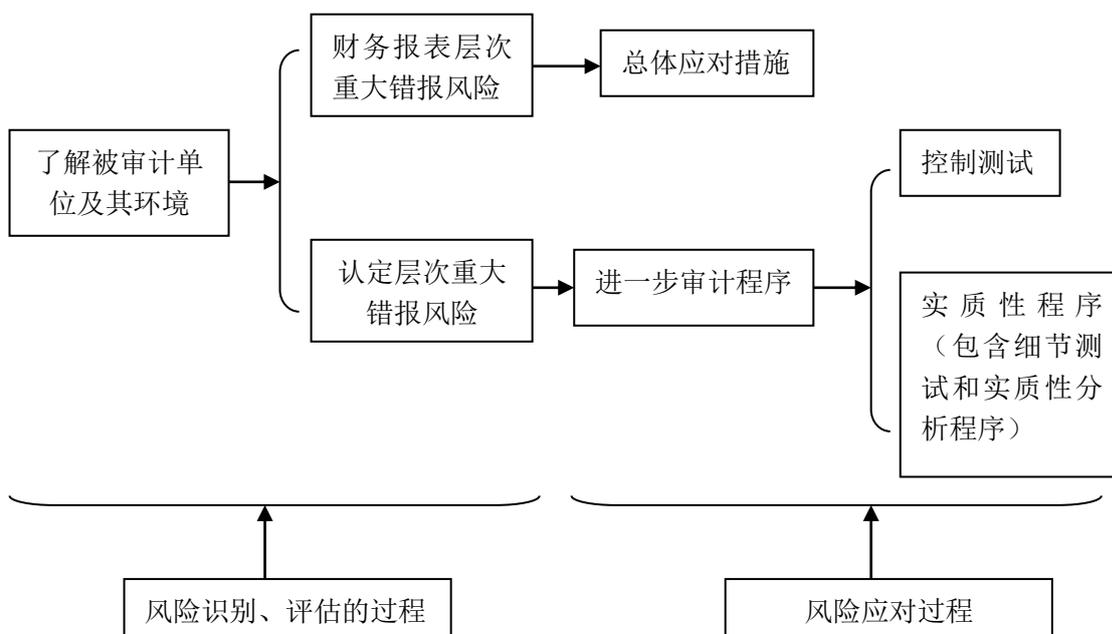


图 2.1 风险导向审计流程

^① 审计风险模型：审计风险=重大错报风险×检查风险。

2.2.3 PDCA 循环理论

PDCA 循环理论是一个重要的质量管理理论，最先是由美国质量管理专家戴明（W. Edwards. Deming）博士提出的，故又称戴明环理论，其中 PDCA 是由英文单词 Plan（计划）、Do（执行）、Check（检查）、Action（处置）的首字母构成，四个英文单词代表了 PDCA 循环理论的四个阶段，每个阶段又分成若干小步骤，如图 2.2 所示。

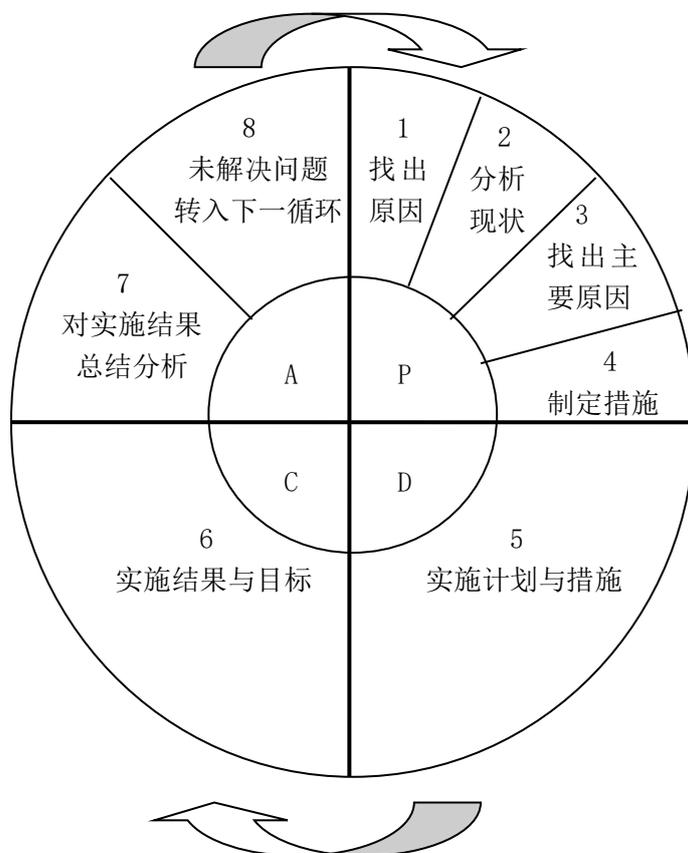


图 2.2 PDCA 循环四阶段、八步骤

PDCA 循环理论最典型的特点就是循环往复和阶梯上升。循环往复体现在业务流程上，对业务流程涵盖的 4 个阶段要不断地进行循环，阶梯上升体现在提高管理质量上，通过每一次的循环，解决掉一批问题，收获一些经验，未解决的问题转入下一循环力求解决。

PDCA 循环理论中最关键同时也是最重要的是 A（处置）阶段，在这个阶段通过对实施的结果总结分析，可以做到对成绩的肯定，对错误的改正，对教训

的吸取，对没有得到很好解决的问题整理归纳转入下一次循环力求解决，这是提高质量管理的关键一步。如果缺乏这个阶段，只有前三个阶段，没有将成功和失败的经验教训进行总结，并及时根据总结更新相关质量管理制度，那么就不能很好地做到坚持已有成绩、改正错误，避免类似问题再次出现。因此，PDCA 循环理论中，一定要利用好 A（处置）阶段。

PDCA 循环理论将质量管理过程划分为简单而易于理解的四个阶段，这种划分方式使得 PDCA 理论具有很强的兼容性，能够广泛应用于各类客体的管理上，比如各类企事业单位、一个车间、一条生产线等。

会计师事务所的财务报表审计业务，可以看成一条独立的“生产线”，这条生产线的一般流程如图 2.3 所示：接受或保持业务委托、计划审计工作、识别评估和应对重大错报风险、完成审计工作、项目质量复核、出具审计报告。

会计师事务所财务报表审计业务流程和 PDCA 循环理论注重逻辑思路，兼容性强的特点符合，为了更好地提高会计师事务所财务报表审计业务管理质量，在这里将审计业务流程和 PDCA 循环理论进行结合，如图 2.3 所示，将初步业务活动归类到 P（计划）阶段，将计划审计工作和风险识别、评估和应对作为 D（执行）阶段，将项目质量复核作为 C（检查）阶段。

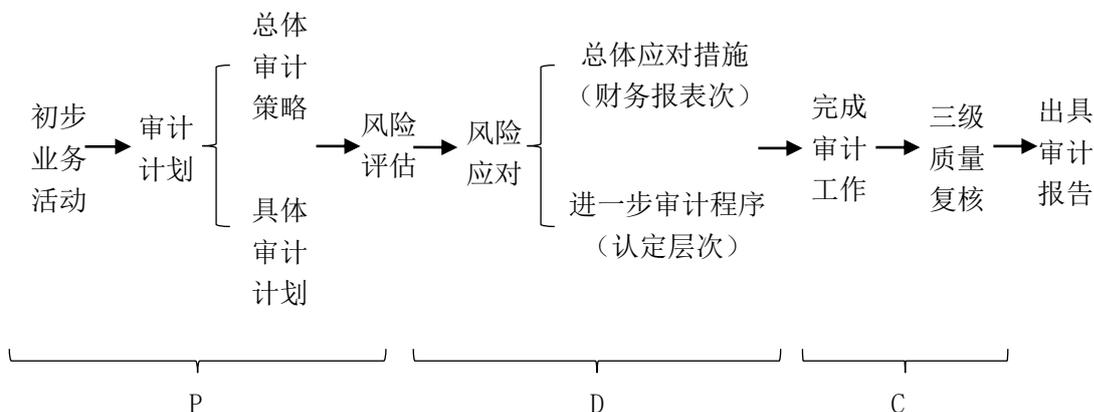


图 2.3 审计流程和 PDCA 循环理论结合

通过将审计业务流程和 PDCA 循环理论进行结合发现，整个审计流程欠缺 A（处置）阶段，但 PDCA 循环理论关键在 A（处置）阶段，这对优化会计师事务所财务报表审计业务质量管理，提高审计的效率和效果至关重要，因此为提高事务所审计质量管理，本文将 A（处置）阶段，纳入到审计质量管理的制度中。

3 案例介绍

3.1 正中珠江和康美药业概况

3.1.1 广东正中珠江会计师事务所基本情况

广东正中珠江会计师事务所（以下简称正中珠江）源自于 1981 年由广东省财政厅成立的广州会计师事务所和广州市审计局成立的广州市珠江会计师事务所，两所在 2000 年合并为广东正中珠江会计师事务所有限公司。2013 年 12 月正中珠江并入广州健明^①、中山中信^②、韶关中一^③、广州德信^④，五所合并后改为广东正中珠江会计师事务所（特殊普通合伙）。

2017 年应该是正中珠江发展鼎盛的时期，根据中注协发布的全国会计师事务所百家排名，正中珠江排名第 22 位。在 2017 年度正中珠江虽然只有 3 家分所，但从业人员业务数量 864 名（其中注册会计师 239 名），收入总额全年达到了近 5 亿元，综合业务收入在广东省排名第一。

2018 年、2019 年正中珠江保持着较为稳定的发展。由于 2018 年年底证监会日常监管发现康美药业存在财务造假，2020 年 5 月中国证监会对康美药业和相关责任人员做出行政处罚和证券市场禁入决定，作为审计康美药业财务报表的事务所，受此影响 2020 年度事务所业务收入仅为 2017 年的三分之一，2021 年正中珠江沦落到无上市公司可审的地步。2022 年 7 月份，正中珠江注销执业许可，至此有着 41 年历史，广东省综合排名第一、全国排名第 22 名的正中珠江会计师事务所永远退出了历史舞台。

3.1.2 康美药业股份有限公司基本情况

康美药业股份有限公司（以下简称康美药业）创建于 1997 年 6 月 9 日，总部位于中国广东省普宁市，注册资本为 5280 万元。经过近 4 年的发展，康美药

^① 广州健明指广州健明会计师事务所有限公司。

^② 中山中信指中山中信会计师事务所有限公司

^③ 韶关中一指韶关中一会计师事务所有限公司。

^④ 广州德信指广州市德信会计师事务所有限公司。

业在 2001 年 2 月在上海证券交易所上市，股票代码为 600518，发行股票 7080 万股。公司主要生产和经营产品为中药饮片、医药、保健食品、中成药及医疗器械等，其中中药饮品为其核心业务。

由于康美药业较好的经营情况，康美药业快速发展为集研发、生产、销售为一体的医药公司，成为广东省纳税百强企业和中国 500 强企业，市值由上市时的 21 亿元，在 2018 年达到峰值 1390 亿元，是一支名副其实的“白马股”。

2018 年 12 月 18 日，中国证监会在日常对上市公司检查中，发现康美药业财务报告存在造假嫌疑，此事件引起了证监会的重视，决定对康美药业进行立案调查。2019 年 5 月 17 日，证监会特意对康美药业财务造假事件召开新闻发布会，明确肯定了康美药业在 2016 年-2018 年财务造假行为的事实，并且查明了有关财务造假的事项，决定对康美药业和相关人员进行处罚。2019 年 8 月，证监会向康美药业和相关责任人员送达处罚决定及市场禁入告知书。2020 年 5 月，中国证监会在官网公布对康美药业和相关责任人员做出的行政处罚和市场禁入决定书。中国证监会处罚公告一出，其骇人听闻的财务造假事件公布于众，投资者对公司失去信心，公司业绩每况愈下，根据公司官网发布的 2022 年年度业绩预亏公告，2022 年康美药业亏损约 20 亿元人民币。

3.2 正中珠江审计康美药业案例回顾

康美药业自 2001 年公司上市，一直持续到 2018 年，公司审计业务都是委托正中珠江担任，如表 3.1、表 3.2 所示，是康美药业自上市之后，正中珠江为其提供财务报表审计业务的签字注册会计师、审计意见和审计收费情况。

表 3.1 正中珠江对康美药业 2001 年—2018 年财务报表审计签字会计师

年度	审计单位	签字注册会计师	审计意见
2001 年	正中珠江会计师事务所	何国铨，杨文蔚	无保留意见
2002 年	正中珠江会计师事务所	何国铨，杨文蔚	无保留意见
2003 年	正中珠江会计师事务所	何国铨，杨文蔚	无保留意见
2004 年	正中珠江会计师事务所	何国桂，吉争雄	无保留意见
2005 年	正中珠江会计师事务所	何国桂，吉争雄	无保留意见
2006 年	正中珠江会计师事务所	何国桂，吉争雄	无保留意见
2007 年	正中珠江会计师事务所	杨文蔚，何国铨	无保留意见

续表 3.1 正中珠江对康美药业 2001 年—2018 年财务报表审计签字会计师

年度	审计单位	签字注册会计师	审计意见
2008 年	正中珠江会计师事务所	杨文蔚, 吉争雄	无保留意见
2009 年	正中珠江会计师事务所	杨文蔚, 熊永忠	无保留意见
2010 年	正中珠江会计师事务所	何国铨, 杨文蔚	无保留意见
2011 年	正中珠江会计师事务所	何国铨, 杨文蔚	无保留意见
2012 年	正中珠江会计师事务所	何国铨, 吉争雄	无保留意见
2013 年	正中珠江会计师事务所	张静璃, 何国铨	无保留意见
2014 年	正中珠江会计师事务所	张静璃, 何国铨	无保留意见
2015 年	正中珠江会计师事务所	杨文蔚, 张静璃	无保留意见
2016 年	正中珠江会计师事务所	杨文蔚, 张静璃	无保留意见
2017 年	正中珠江会计师事务所	杨文蔚, 张静璃	无保留意见
2018 年	正中珠江会计师事务所	杨文蔚, 刘清	保留意见

数据来源：根据康美药业年度审计报告整理所得

表 3.2 正中珠江对康美药业 2001 年—2018 年审计收费情况

	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年	2009 年
审计费	100	25	30	30	30	30	40	50	80
	万元	万元	万元	万元	万元	万元	万元	万元	万元
	2010 年	2011 年	2012 年	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年
审计费	120	180	230	370	440	500	550	635	640
	万元	万元	万元	万元	万元	万元	万元	万元	万元
合计	4080 万元								

数据来源：wind 数据库

正中珠江对康美药业从 2001 年到 2017 年的财务报表审计，一直出具的是无保留意见的审计报告，一定程度上说明，康美药业财务状况和经营成果一直保持正常稳健的态势。但是，2018 年 12 月 18 日在证监会日常对上市公司的监督管理中，发现康美药业发布的财务报告存在虚假记载，涉嫌财务造假，2018 年 12 月 28 日，康美药业收到中国证监会下达的《调查通知书》，中国证监会决定对康美药业进行立案调查。迫于中国证监会对其立案调查的压力，管理层对康美药业全面进行了核查，核查结果确实财务报告存在虚假记载，康美药业

在 2018 年财务报告中披露了前期会计差错更正，其更正金额令人吃惊，涉及货币资金多计 299.44 亿元，营业收入多计约 88.98 亿元，营业成本多计 76.62 亿元，其他应收款多计 57.14 亿元等情况，此种情况下以往财务报表真实性及审计意见令公众质疑。

最终经过中国证监会的认真核查，康美药业在 2016 年、2017 年、2018 年财务报告存在不同程度的虚假记载，财务造假行为分别为利用虚假银行单据虚增货币资金、伪造业务凭证虚增营业收入、未按照规定披露关联方非经营性占用资金、虚增有形资产（固定资产、在建工程、投资性房地产）等财务造假行为。2020 年 5 月 13 日，中国证监会官网发布对康美药业和有关责任人员进行处罚情况。

康美药业财务造假行为被揭露，承担其审计业务的正中珠江难逃干系。中国证监会在 2019 年 5 月份对正中珠江立案调查，经证监会查明，正中珠江承担康美药业 2016 年、2017 年、2018 年审计业务，对其出具不符合公司实际情况的审计报告。2021 年 2 月 20 日，中国证监会官网发布了对正中珠江及相关责任人员处罚情况。

3.3 证监会对康美药业和正中珠江的处罚情况

3.3.1 证监会对康美药业及相关人员的处罚情况

从 2018 年年底中国证监会开始对康美药业立案调查，历经 18 个月的时间，中国证监会查明了康美药业 2016 年-2018 年财务造假事实情况，于 2020 年 5 月 13 日通过中国证监会官网将违法事实和处罚情况公布于众。

中国证监会对违规单位康美药业给予警告、责令限期改正并处于 60 万元人民币罚款，同时对 21 名相关责任人员做出处罚，如表 3.3 所示。

表 3.3 中国证监会对康美药业财务造假相关人员处罚情况

序号	姓名	公司职位	处分情况	罚款金额	市场禁入
1	马兴田	董事长、总经理	警告	90 万元	终身
2	许冬瑾	副董事长、副总经理	警告	90 万元	终身
3	邱锡伟	董事、副总经理	警告	30 万元	终身

续表 3.3 中国证监会对康美药业财务造假相关人员处罚情况

序号	姓名	公司职位	处分情况	罚款金额	市场禁入
4	庄义清	财务总监	警告	25 万元	10 年
5	温少生	总经理助理、副总经理	警告	25 万元	10 年
6	马焕洲	监事	警告	25 万元	10 年
7	马汉耀	董事	警告	20 万元	
8	林大浩	董事	警告	20 万元	
9	李石	董事	警告	20 万元	
10	江镇平	独立董事	警告	20 万元	
11	李定安	独立董事	警告	20 万元	
12	罗家谦	监事会主席	警告	20 万元	
13	林国雄	副总经理	警告	20 万元	
14	张弘	独立董事	警告	15 万元	
15	郭崇慧	独立董事	警告	15 万元	
16	张平	独立董事	警告	15 万元	
17	李建华	副总经理	警告	15 万元	
18	韩中伟	副总经理	警告	15 万元	
19	王敏	总经理助理、副总经理	警告	15 万元	
20	唐煦	总经理助理	警告	10 万元	
21	陈磊	总经理助理	警告	10 万元	

资料来源：中国证监会官网

3.3.2 证监会对正中珠江及相关人员的处罚情况

2021 年 2 月 20 日，中国证监会官网发布处罚公告，对正中珠江事务所和相关审计人员做出了处罚。对正中珠江事务所责令改正，没收业务收入 1425 万元，同时再处以业务收入三倍的罚款。对参与审计康美药业审计业务的杨文蔚、张静璃、刘清、苏创升三名注册会计师做出处罚，如表 3.4 所示。

表 3.4 中国证监会对审计康美药业的注册会计师处罚情况

姓名	职务	处分情况	罚款	证券市场禁入
杨文蔚	2016 年—2018 年年度财务报表审计报告签字注册会计师	警告	10 万元	5 年

续表 3.4 中国证监会对审计康美药业的注册会计师处罚情况

姓名	职务	处分情况	罚款	证券市场禁入
张静璃	2016 年和 2017 年年度财务报表审计报告签字注册会计师	警告	10 万元	5 年
刘清	2018 年年度财务报表审计报告签字注册会计师	警告	3 万元	—
苏创升	2016 年和 2017 年年度审计的项目经理	警告	10 万元	10 年

数据来源：中国证监会官网

4 正中珠江审计康美药业质量管理问题分析

4.1 计划阶段

PDCA 循环理论中的计划阶段，对应的是财务报表审计业务流程中的初步业务活动阶段，如图 2.3 所示。在初步业务活动阶段，注册会计师主要任务之一是评价遵守相关职业道德要求情况，并以此为重要依据决定是否接受或保持被审计单位的业务委托。在计划阶段，本案例会计师事务所和注册会计师在保持对正中珠江审计业务中，未充分考虑遵守相关职业道德要求，具体体现在审计独立性和接受业务具备的执业能力没有充分考量，存在较大的审计风险，结果自然很难逃脱审计失败。

4.1.1 审计独立性缺失

独立性是指在工作中严格依照相关规则做事，不受其他任何力量的支配、控制、影响。审计中的独立性，是指注册会计师不受任何压力或者任何利害关系影响，能够遵从内心，坚持原则，遵守相关职业准则并运用职业判断，保持应有的职业怀疑去客观公正的执行审计业务。

会计师事务所应当从事务所整体层面和具体审计项目层面充分考量审计独立性，审慎承接新的业务或继续保持原有审计业务，避免在执行审计业务时，独立性受到损害，导致发表错误的审计意见，影响事务所的声誉。

正中珠江对康美药业财务报表审计，其独立性受到影响主要有以下三点：

首先，被审计单位康美药业自公开发行股票成功上市后，财务报表审计业务一直被正中珠江在承接，两者之间近 20 年的业务关系，早已达成了比较亲密的合作伙伴。较好的合作关系，使得事务所在继续保持业务时存在碍于情面的可能，即不好意思拒绝继续担任财务报表审计的重托，即便事务所自身存在独立性缺失的情况。

其次，随着社会经济的发展，正中珠江审计收费一直上涨如表 3.2 所示，从 2001 年的 100 万元到 2018 年的 640 万元，高额的审计费用为事务所带来的丰厚的营业收入，为了企业利益最大化，导致会计师事务所依赖被审计单位带

来的收益，从而损害审计独立性，造成缺乏判断事务所自身执业能力、应有的职业判断和职业怀疑等情况，最终发表错误的审计意见。

最后，有担任 2016 年-2018 年度的签字注册会计师杨文蔚和张静璃，如表 3.1 所示，自康美药业上市以来，已经分别承担了 12 年和 5 年之长的康美药业年度审计注册会计师，可以说与康美药业公司管理者达到了非常熟识的程度。较长的业务审计时间，难免与公司管理层建立比较好的关系，独立性很大可能受到损害，造成影响职业判断，过度信任管理层提供的审计证据，而这些审计证据很可能是被审计单位故意为之，存在伪造、变造的可能。

根据中国证监会调查，承担康美药业 2016 年和 2017 年审计业务的项目经理，独立性完全被损害。在实际审计业务时，对于银行存款和应收账款函证的处理不合理，作为资深注册会计师，存在未对函证保持全程控制，竟然将询证函交由被审计单位发函、和被审计单位人员串通一起拦截询证函、协助康美药业伪造询证函回函等行为。

审计独立性缺失无法保证注册会计师在执行审计业务时，以客观事实为依据执行审计程序，更多地会加入个人主观因素，甚至与被审计单位串通一起伪造、变造审计证据，其结果不但不是降低审计风险，反而是增大了审计风险。

4.1.2 注册会计师缺乏专业胜任能力

简单的说，通过自己所学的专业技能，能够胜任其从事工作的能力，就是所谓的专业胜任能力。本案例中注册会计师的专业胜任能力是指在审计业务中能够利用所学专业知识和专业技能、工作经验等，合理运用职业判断，保持职业怀疑，客观公正执行审计工作，使审计风险将至可接受的低水平，形成的审计报告满足大多数信息需求者。

根据本案例正中珠江审计康美药业的情况来看，注册会计师专业胜任能力有待提升，具体表现在下面两个方面：

(1) 面对“存贷双高”、“盈利现金比率较低”，未能引起重视

根据中国证监会立案调查，在风险识别和评估阶段，注册会计师在审计工作底稿中记载 2016 年、2017 年度重大错报风险领域不包括货币资金，2016 年、2017 年、2018 年重大错报风险领域不包括营业收入。

康美药业在 2016 年度和 2017 年度，货币资金和有息负债期末余额均维持在较高的水平，具体如表 4.1 所示，是典型的“存贷双高”，表明企业现有资金使用效率低，说明货币资金管理出现问题，很可能存在重大错报。

表 4.1 康美药业 2016 年—2018H1^①货币资金及有息负债情况一览表

年份	货币资金	有息负债
2016	273 亿元	206 亿元
2017	342 亿元	247 亿元
2018H1	399 亿元	347 亿元

资料来源：整理康美药业 2016 年、2017 年、2018H1 财务报告所得

反映企业盈利能力的强弱，会用到盈利现金比率^②，对于正常经营公司来说，该比率的值应该大于 1，当该比率的值小于 1 时，甚至出现负数时，说明本期实现的净利润中还存在没有收回的现金。企业存在盈利现金比率小于 1 的情况，尽管本期实现了净利润，但由于净现金流入较少，可能会导致资金不够周转，严重时会使企业面临经营危机，甚至导致破产。

通过分析康美药业 2016 年-2018 年盈利现金比率情况，如表 4.2 所示可以发现在这 3 年盈利现金比率均小于 1，偏离正常值。但如表 4.3 所示康美药业 2016 年-2018 年利润表中营业收入情况，可以发现营业收入存在较大数额。出现这样的情况，存在两种原因，一种是康美药业确实实现了营业收入，但是收入多是挂在账面上的应收账款，这种情况存出现坏账的可能性很大，导致营业收入实现却存在无法收回的可能，另一种原因是康美药业可能存在财务造假行为，通过虚构交易，虚增营业收入来粉饰报表，营造良好经营情况，欺骗公众。

表 4.2 康美药业 2016 年-2018 年盈利现金比率

年份	经营活动现金流量净额	净利润 (A2)	盈利现金比率
	(A1)		(A1/A2)
2016 年	16.03 亿元	33.37 亿元	48.05%

^① H 是英文单词 Half 的第一个首写字母，中文意思这里意为半年，H1 表示上半年。

^② 盈利现金比率反映本期经营活动现金流量净额与净利润的关系，公式：盈利现金比率=经营现金净流量/净利润。

续表 4.2 康美药业 2016 年-2018 年盈利现金比率

年份	经营活动现金流量净额 (A1)	净利润 (A2)	盈利现金比率 (A1/A2)
2017 年	18.43 亿元	40.84 亿元	45.12%
2018 年	-31.92 亿元	11.23 亿元	-284.30%

数据来源：2016 年、2017 年、2018 年康美药业财务报告

表 4.3 康美药业 2016 年-2018 年营业收入

	2016 年	2017 年	2016 年
营业收入	216.42 亿元	264.77 亿元	193.56 亿元

数据来源：2016 年、2017 年、2018 年康美药业财务报告

企业在盈现金比率小于 1，营业收入和货币资金却出现较高金额情况下，说明被审计单位很可能存在舞弊导致的重大错报，应该引起注册会计师的重视，将货币资金和营业收入认定为重大错报风险领域，并特别关注实施相应审计程序，降低审计风险。

注册会计师在被审计单位存在存贷双高，盈利现金比率较低的情况下，却没能通过专业能力判断可能存在关联方非经营性占用资金的情况，去执行相应的审计程序去进行验证，可见其专业能力实属一般。

(2) 针对关联方占用资金，却未能获取充分适当审计证据

2018 年康美药业迫于中国证监会对其立案调查的压力下，在财务报告中对前期会计差错进行了披露，关于其他应收款前期会计差错更正情况如表 4.4 所示，更正后的其他应收款金额，竟然增加了近 57 亿元人民币。

如表 4.5 所示，2016 年和 2017 年因关联方占用资金分类为其他应收款，并单独计提坏账的一栏均为零，在 2018 年突然计提了近 88 亿元，通过康美药业发布的 2018 年财务报告，在财务报告中披露近 88 亿元分别包含了账龄为 3 年和 1 年的普宁康都药业和普宁康淳药业，经查这两个公司是康美药业的关联方。关联方占用企业资金，被审计单位在 2016 年和 2017 年均未按照会计准则进行披露。

表 4.4 2018 年前期会计差错更正

年度	2017 年 12 月 31 日 更正前金额（账面价值）	增加金额 （账面价值）	2017 年 12 月 31 日更正后金额 （账面价值）
其他应收款	1.80 亿元	57.14 亿元	58.94 亿元

数据来源：康美药业 2018 年财务报告

表 4.5 2016 年—2018 年康美药业其他应收款期末账面价值

其他应 收款分类	2016 年 期末账面价值	2017 年 期末账面价值	2018 年 期末账面价值
单项金额重大并 单独计提坏账准 备的其他应收款			88.79 亿元 （普宁康都药业： 56.29 亿元； 普宁康淳药业： 32.50 亿元）
按信用风险特征 组合计提坏账准 备的其他应收款	1.40 亿元	1.80 亿元	3.49 亿元
合计	1.40 亿元	1.80 亿元	92.28 亿元

数据来源：2018 年康美药业财务报告

依据企业会计准则相关规定，企业如果与关联方发生交易，应当在财务报告中进项披露，康美药业在 2016 年、2017 年已有大额资金被偷偷转移给关联方，构成了关联方非经营性占用资金，康美药业没有在财务报表中其他应收款体现占用资金情况也没有在财务报告中披露，审计单位正中珠江注册会计师在执行审计业务中，并没有发现此项错报，也没有将其列为重大错报风险领域，自然没有采取措施降低审计风险，最终导致发表错误的审计意见。另外，迫于证监会立案调查的压力，康美药业在 2018 年更正了前期会计差错，表明关联方占用了资金，但正中珠江作为承担多年康美药业审计业务的会计师事务所，草率将其他应收款列为保留意见一栏，注册会计师对此回应是无法对其他应收款的具体情况获取充分有效证据，其说辞，难以令人信服。

自康美药业公司上市以来，其审计业务一直委托正中珠江承担，可以说对康美药业的财务状况、经营情况、公司内部控制环境等情况非常熟悉，其他应收款属于重大错报风险领域，却不能获取证据去证实重大错报情况，列为保留意见一栏，可见注册会计师专业胜任能力需要提高。

4.2 执行阶段

4.2.1 未保持职业怀疑

根据中国证监会立案调查，正中珠江注册会计师在对被审计单位康美药业执行营业收入内部控制测试审计程序时，对销售出库单、随货同行单、销售合同等单据抽取了一定样本数量并进行了检查，检查情况如表 4.6 所示。

表 4.6 正中珠江 2016 年、2017 年内部控制测试中单据检查情况

检查凭证	年度	抽取样本数	样本问题
销售出库单	2016 年	49 个	5 个样本记录的内容与实际会计记账凭证内容不符
	2017 年	49 个	5 个样本记录的内容与实际会计记账凭证内容不符
随货同行单	2016 年	50 个	仅 4 个样本包含有随货同行单
	2017 年	30 个	仅 4 个样本包含有随货同行单
销售合同	2016 年	58 个样本	有 35 个样本的合同不存在编号且主要合同条款均为空白
	2017 年	12 个	有 10 个样本的合同不存在编号且主要合同条款均为空白

数据来源：中国证监会官网

正中珠江注册会计师对抽样中发现的样本记录 and 实际做账情况不符、缺乏应有的单据、销售合同存在异常等问题时，缺乏质疑的态度，去采取措施分析

出现差异或者异常情况的原因，在现有获取到的审计证据上确认营业收入内控有效，如此草率评价，让人质疑。

除此之外，正中珠江在对银行存款执行函证程序，具体是向银行发送询证函，确认被审计单位康美药业银行存款账户余额是否真实、正确，但收到的银行回函寄件人竟然是康美药业公司财务人员，并且寄回的银行对账单竟然存在有的没有加盖银行印章情况。正中珠江注册会计师面对获取的银行回函异常的审计证据，缺乏质疑的态度，未采取其他审计程序来相互印证获取的审计证据是否真实、有效。

4.2.2 审计程序执行不到位

(1) 未有效利用分析程序

如表 4.1 所示，被审计单位康美药业 2017 年度货币资金期末余额是 342 亿元，有息负债期末余额是 247 亿元，存在存贷双高现象。本文假定存款利率以银行平均活期存款年利率 0.3%，贷款利率以银行平均贷款年利率 4%，由此计算被审计单位康美药业存款利息一年约为 1 亿元，因有息负债而产生的贷款利息约 10 亿元，存款利息仅仅达到贷款利息的十分之一，正中珠江放着大额现金不用，却大额举债增加企业费用，这不符合一个正常经营企业的状况。然而，面对货币资金可能存在的重大错报风险，注册会计师仅仅对货币资金实施一般的函证程序，可见注册会计师在执行审计业务时，并未有效利用分析程序或者说没有进行分析程序。

一般情况而言，正常经营的企业盈利现金比率要大于 1，但是康美药业 2016 年-2018 年盈利现金比率均小于 1，且呈现逐渐下降的趋势，甚至 2018 年出现了负数，如表 4.2 所示。盈利现金比率大于 1，说明企业经营业绩良好，当逐渐走低到小于零的时候，企业实现的净利润的可靠性就值得公众质疑了。令人感到疑惑的是，注册会计师对此情况却没有产生怀疑，可见注册会计师在执行审计程序时没有利用好分析程序。

(2) 未有效实施银行存款函证程序

注册会计师在对银行存款执行实质性审计程序时，通常情况下应当实施函证程序。但要特别注意的是，注册会计师应当在撰写询证函、发出和收回的全

过程保持对函证的独立性，即由注册会计师亲自向银行发函确认相关事项，要求银行回函按照注册会计师指定的地址回函，不允许回函至康美药业，同时保证寄出和收回询证函不经过被审计单位之手。银行函证程序并不复杂，从可信度很高的银行获取的审计证据，真实性可靠性都值得信任，即便被审计单位通过各种方式伪造、变造相关银行对账单、银行流水、银行余额表等单据，只要注册会计师保持职业怀疑，勤勉尽责，采取二次发函或者去银行现场执行函证程序，其造假手段便会很容易识破。

根据中国证监会立案调查，正中珠江注册会计师在对银行存款执行函证程序时，存在如下问题：1. 审计证据银行对账单本应该是直接现场函证从银行取得或者是银行回函时寄回注册会计师手中，但是正中珠江注册会计师取得的银行对账单来自康美药业人员手中。2. 正中珠江注册会计师针对康美药业 2016 年度货币资金期末余额账实存在差异的情况，选择直接去银行现场函证，但与之同行的还有被审计单位人员，正中珠江注册会计师和康美药业人员串通欺骗银行，用正中珠江对康美药业的内部审计询证函获得银行回函，将银行回函盖有公章的一页撕下作为现场函证得到银行确认的回函。3. 正中珠江注册会计师针对康美药业 2017 年度货币资金期末账户余额账实存在差异的情况，实施邮寄函证程序，并且收到了银行的回函，但令人意外的是，询证函寄件人竟然是康美药业内部人员，对此情况，注册会计师未实施其它审计程序用来验证回函的真实性。

正中珠江注册会计师执行银行函证程序时未对函证保持全程控制，和被审计单位人员串通一起伪造询证函回函，针对回函异常未实施进一步审计程序或执行替代程序来验证回函的真实性，因此银行函证程序未有效实施，银行函证程序失败。

（3）未有效实施应收账款函证程序

应收账款函证程序是指注册会计师根据被审计单位应收账款期末余额情况，有选择性地向债务人发函，根据债务人的回函情况，确认被审计单位应收账款期末余额是否记录正确的一种核查方法。在执行应收账款函证程序时，注册会计师应做到严格控制函证过程的每一个步骤。

询证函准备好邮寄之前，应由注册会计师严格保管，不允许被审计单位人

员接触函件，不告知有关询证函内容的任何信息；邮寄询证函时，由注册会计师亲自选择快递公司，亲自寄出，对被审计单位人员推荐的快递公司保持质疑，对被审计单位人员主动提出的协助邮寄函证，应予以拒绝；注册会计师应在函件中说明，严禁回函寄回被审计单位，直接寄回注册会计师指定地址。对于收到的回函，注册会计师认真核查回函，将回函情况与被审计单位内部账务情况进行比较，存在差异的，务必确认差异产生的原因，可以向被审计单位电话询问或者亲自前往咨询债务人，回函结果及差异原因在审计工作底稿中详细记录。对于没有收到回函的客户，注册会计师可以选择二次向债务人发函确认或者采用其他审计程序来进一步获得审计证据，验证应收账款是否存在。

根据证监会立案调查结果显示，正中珠江注册会计师在对应收账款执行函证程序时，存在如下问题：1. 审计项目经理和其他项目组成员将准备寄出的询证函不是直接亲自寄出，而是放在了被审计单位康美药业公司前台，让前台人员联系快递员上门取件，在快递员来公司取件过程中，审计项目经理通知康美药业相关内部人员，让其早于快递员到达之前，将信封上的快递单撕下贴到另外提前准备好的询证函信封上，交给快递员。2. 注册会计师收到的函证回函，存在不同公司回函却是同一寄件人的情况，对此却未存在疑虑进一步采取措施验证回函的真实性。3. 对于应收账款未回函的情况，正中珠江注册会计师在审计工作底稿中记载计划采取替代审计程序，实际上却没有执行。

综上，注册会计师在执行函证程序过程中，违反审计准则对独立性的要求，未对函证全过程保持有效控制，未对存在疑问的回函执行采取应对措施，针对未回函的情况未有效应对，导致应收账款函证程序审计失败。

（4）未严格执行存货监盘程序

存货监盘简单的说就是由被审计单位人员对企业存在的存货现场进行核查，审计单位人员在现场监督被审计单位人员进行盘点。审计人员在现场监督是为了核实存货是否真实存在且属于被审计单位所拥有，毁损、过时的存货有无恰当记录。另外特别需要注意的是，如果监盘日在资产负债表日之前，注册会计师还需要进一步确定监盘日至资产负债表日这段期间存货的变动情况。

正中珠江对康美药业 2018 年度财务报表发表了保留意见，形成保留意见的基础中包括固定资产、在建工程、投资性房地产等有形资产。反观有形资产中

的存货，在正中珠江出具的审计报告中将金额重大的存货认定为关键审计事项，但获取的审计证据是否充分有效仍需进一步讨论。

针对正中珠江审计康美药业后出具的 2018 年度审计报告，公众普遍存在质疑，为反应公众对审计报告真实性的质疑，上海证券交易所于 2019 年 5 月 31 日向正中珠江发了一封《关于对康美药业股份有限公司 2018 年年度报告的事后审核问询函》，正中珠江以专项说明书的方式对此进行了回复。正中珠江在回复中有提到被审计单位康美药业存货管控措施执行力不够，内部控制存在重大缺陷，说明被审计单位存货存在重大错报风险。

根据 2018 年康美药业发布的财务报告中，可以看到康美药业期末存货约为 340 亿元，存货总额占到企业总资产的比重达到了近 50%，如表 4.7 所示，但是令人不解的是，康美药业仅对其计提了约 5000 万元的存货跌价准备。另外，如表 4.8 所示，存货中占比相对比较大的是库存商品和消耗性生物资产，分别占比约 80%和 10%，其中占比较大的库存商品本期比上期期末数增加较大。根据存货占总资产比重较大、存货跌价准备计提异常、库存商品突然巨额增加等情况，审计单位正中珠江应当认定存货存在重大错报的可能。

表 4.7 康美药业 2018 年 12 月 31 日存货情况

年份	存货 (A1)	总资产 (A2)	存货占总资产比重 (A1/A2)	计提存货跌价准备
2018 年	342.10 亿元	746.28 亿元	46%	0.51 亿元

数据来源：康美药业 2018 年年度报告

表 4.8 康美药业 2018 年 12 月 31 日存货项目构成及其账面价值

存货项目	主要构成	账面价值
原材料	中药原材料	2.42 亿元
	药品原材料	
	其他	

续表 4.8 康美药业 2018 年 12 月 31 日存货项目构成及其账面价值

存货项目	主要构成	账面价值
在产品	中药在产品	1.24 亿元
	药品在产品	
	其他	
库存商品	中药饮片	266.05 亿元
	中药材	
	药品	
	医疗器械	
	其他	
自制半成品	中药半成品	0.01 亿元
	药品半成品	
	其他	
周转材料	包装物及辅料	0.26 亿元
消耗性生物资产	林下参	37.91 亿元
	园参	
	中药材	
开发成本	在建房地产项目	11.87 亿元
开发产品	完工房地产项目	22.32 亿元
合计		342.10 亿元

数据来源：康美药业 2018 年年度报告

针对存货存在的重大错报可能情况，审计单位人员在对占比较大的库存商品实施监盘时，并未保持谨慎性，仅仅是从被审计单位账面上看实际存货是否存在，针对现场存货实物看账面上是否有准确记录，并未对存货的现存情况、所有权归属、有无毁损等情况认真的检查。在存货监盘过程中，为了验证存货跌价准备计提的准确性，应对陈旧、毁损的存货进行记录，实际上审计工作底稿中未发现注册会计师记录情况。

从正中珠江回复证券交易所的问询中可以了解，对于存货中占比 10%的消耗性生物资产林下参，因其特殊的生长原因，在资产负债表比无法对林下参进行盘点，只能选择每年的 7 月前后林下参结籽期间，结籽颜色为红色，最容易对其辨认，才能对林下参进行盘点。正中珠江注册会计师选择 7 月份前后，前

往驻地对林下参现场监盘，但是正中珠江并没有对 7 月份-12 月份这个期间林下参的变化情况进行说明。此外，为了对林下参进行监督盘点，正中珠江聘请了外部专家协助注册会计师，外部专家的意见对于注册会计师确认存货情况至关重要，因此事务所在选聘外部专家时，一定要保证专家的资历符合要求，但审计报告中并未对专家的资历情况、如何抽样、如何确认存货数量和价值进行披露。

4.3 检查阶段

PDCA 循环理论中的 C 检查阶段，如图 2.3 所示，对应的是审计流程中的三级质量复核阶段。通过对案例分析发现，正中珠江在对康美药业财务报表审计中，三级质量复核管理制度仅是表面文章，并未真正执行。

三级质量复核是指审计人员在审计工作中形成的审计工作底稿，有项目经理、部门经理和事务所主任会计师逐级进行再次确认的一种质量管理制度。三级复核制度可以对项目组在具体执行审计业务过程中出现的缺陷及时进行发现并更正，避免因依据错误的或不足的审计证据做出的判断影响最终的审计质量，使得最终发布的审计报告满足委托人及其他信息使用者的需求。

根据中国证监会立案调查结果，正中珠江在对康美药业执行 2016 年、2017 年、2018 年连续三年的财务报表审计业务过程中，问题重重，概括表现为：审计独立性缺失、未有效利用分析程序、未有效实施货币资金和应收账款函证程序、存货监盘程序存在漏洞、对获取的明显异常或相互矛盾的审计证据置之不理等情况。可以说从风险识别和评估到控制测试和实质性程序阶段，漏洞百出，这些情况，只要质量复核人员认真查看，便可发现，但是却在获取的明显不充分审计证据的基础上，发表了无保留审计意见，说明了正中珠江的财务报表审计业务三级复核制度只是流于形式，并未实际真正执行。

4.4 处置阶段

一项审计业务完成之后，除了按照法律法规和审计准则的相关规定，对审计档案进行整理和归档工作，更重要的是要对这次审计业务进行复盘，复盘的目的就是发现问题、纠正错误、总结经验，使得在下次审计业务中能够规避易

犯的错误，充分利用已经形成的良好的经验提高审计工作的效率，实现成本最小化的同时出具高质量的审计报告。

正中珠江对康美药业连续审计近 20 年之久，应该来说更需要每次审计业务结束后，由项目负责人负责，将项目组成员和承担事务所质量管理的主要负责人聚在一起，进行业务复盘，提高审计业务的质量管理。项目组主要从业务层面进行分析、总结，承担事务所质量管理的负责人要根据项目组的论述，从制度层面给予审计业务质量管理的保障和防范。

如图 2.3 所示，按照 PDCA 循环理论对审计业务流程进行划分，缺乏 A（处置）阶段，处置即整改优化，实际上正中珠江在审计康美药业过程中没有利用好这个环节。根据中国证监会立案调查结果，正中珠江在连续执行康美药业 2016 年、2017 年、2018 年审计工作，有存在相同的审计质量管理问题，比如对于货币资金和应收账款执行函证程序未全程保持控制、项目经理苏创升协助康美药业人员伪造虚假审计证据、面对“存贷双高”现象重大错报风险领域不包括货币资金项目，如果正中珠江在每次审计业务结束后，都能够做到复盘，进行业务总结，整改优化，就能避免相同问题再次出现，也就不会出现连续三年审计康美药业失败。

5 正中珠江审计质量管理改进建议

5.1 计划阶段

5.1.1 提高审计独立性

审计独立性属于注册会计师职业道德要求基本原则之一，是执行审计业务的前提和基础，丧失独立性，意味着无法对被审计单位客观公正地进行鉴证和评价，执行的审计程序，获得的审计证据都是存在缺陷的。我国审计准则针对注册会计师审计同一上市公司连续服务年限有明确规定，注册会计师连续审计同一家上市公司不得超过五年，特殊情况下，可以累计达到五年，但是达到五年后需要五年的冷却期，即在五年不得再次参与审计同一上市公司。

针对正中珠江审计康美药业存在的独立性缺失问题，本文从以下两方面进行应对：

(1) 定期轮换注册会计师

针对注册会计师连续审计一家被审计单位情况，为了防止注册会计师独立性遭到损害，可以采取定期轮换注册会计师的方式来保障审计的独立性。另外，多年业务合作关系，也容易造成注册会计师盲目自信或形成思维定式，体现在多年的业务关系过度自信对被审计单位及其环境非常了解，认为可以将审计风险控制可在可接受的程度，容易忽略被审计单位的业务变化和管理层存在舞弊的可能，导致获取的审计证据，不足以发现重大错报和降低审计风险，基于此种情况考虑，对于定期轮换注册会计师也很有必要。

因此，对于会计师事务所连续承接同一家被审计单位审计业务，严格制定管理制度，做到定期轮换注册会计师，如果事务所条件允许，可以在做好前后任注册会计师很好的沟通和交接下，做到 2 年或者 3 年一轮换，已经担任过签字注册会计师的在连续审计业务中，尽量不再参与已审计单位审计工作。

(2) 会计师事务所审慎保持业务委托

对于连续审计同一家被审计单位，会计师事务所对审计客体情况比较熟悉，在人员委派、专家协作、设计执行审计程序等方面都能够实现成本最小化，在

审计费用不断增加的情况下，自然事务所利润是最大化。但是连续多年保持业务委托，存在非常大的弊端，比如注册会计师的独立性容易受到损害、注册会计师在熟悉审计业务上思想容易麻痹大意、事务所依赖被审计单位带来的收入不断谦让违背原则等，这些弊端的存在最终很大可能导致审计失败。事务所只有提供给信息使用者高质量的审计报告，保持好的声誉，才能源源不断的有被审计单位可审，因此事务所在保持业务委托时，要对被审计单位和业务关系进行审慎评价，存在违背职业准则的，应果断拒绝接受业务委托。

5.1.2 增强项目组成员专业胜任能力

通过分析正中珠江注册会计师在执行审计业务中的表现，可见项目组成员的专业胜任有待提升。另外，社会不断向前发展，随着互联网技术的广泛应用，大数据、云计算、人工智能等开始应用于企业的管理经营，与之带来的企业的财务造假手段越来越高明，注册会计师在具体执行审计业务中，面临着越来越大的风险和挑战。会计师事务所在承接或保持审计业务时，应根据对被审计单位的情况了解，结合事务所的实际情况，来决定是否接受或保持业务委托。确定接受或保持业务委托后，会计师事务所应根据被审计单位的情况合理配备项目组成员，因为具备业务胜任能力的审计人员，才能在具体执行审计业务时运用自己专业能力、技术、执业经验，发现错报、漏报或被审计单位存在舞弊的情况，采取恰当的应对措施降低审计风险。

会计师事务所在确定承接被审计单位审计业务后，委派项目组成员时可以按照下列程序：首先，事务所合伙人根据被审计单位的规模、主营业务、注册会计师的独立性等情况，合理选派项目合伙人，项目合伙人应该是专业能力和工作经验方面，足以胜任此次审计工作。其次，项目合伙人根据执业经验并利用职业判断，基于业务的复杂性、可能面临的审计风险、可能需要的特殊专业人才等情况考虑和事务所合伙人确定其他项目组成员。最后，在具体执行审计工作时，事务所应该是项目组的坚实后盾，项目组根据对被审计单位的逐步了解，在执行审计程序需要专家或其他人员协助时，事务所应及时对人员进行协调、委派，最大程度支持项目组的工作。

5.2 执行阶段

5.2.1 增强注册会计师职业怀疑

审计的本质就是对信息进行鉴证和评价，只有审计人员时刻保持质疑的思维，特别是对存在异常或者矛盾的情况，才容易发现被审计单位提供的信息是否存在错误。增强注册会计师保持职业怀疑态度，除了自身执业经验的增加和意识培养，会计师事务所作为注册会计师工作的单位，也负有责任加强其职业怀疑的培养。因此，增强注册会计师的职业怀疑，会计师事务所要做到以下几点：

(1) 保障注册会计师的审计独立性不被破坏。保持独立性不被破坏，是注册会计师是执行审计业务的前提和基础，如果注册会计师存在外界压力或者与被审计单位存在利益关系，就无法客观公正开展审计工作，职业怀疑更无从谈起。会计师事务所在接受被审计单位业务委托和分配项目组成员时，要充分考量独立性，对注册会计师独立性造成影响的被审计单位，不允许参与审计业务。

(2) 从注册会计师的思想层面出发，告诫保持职业怀疑的重要性。会计师事务所负责质量管理的人员，定期对注册会计师进行业务培训，最好能用因未保持职业怀疑造成审计失败，最终受到严重处罚的典型案列，来告诫注册会计师具有职业怀疑的重要性，加强思想层面的教育。

(3) 加强事务所内部文化建设。文化熏陶对注册会计师保持良好的职业习惯至关重要，全所范围内应营造一种良好氛围。加强文化建设，事务所可以在内部显眼地方粘贴相关警示标语，在业务淡季期举办职业怀疑相关理论和实务知识竞赛，由执业经验丰富的注册会计师向执业时间比较短的注册会计师传授审计工作中哪些重要时间点或哪些环节需要特别保持职业怀疑，由项目组以外资深注册会计师对审计工作底稿不定期抽查，发现缺乏职业怀疑及时进行警示。

5.2.2 严格执行审计程序

在进行审计业务的时候，注册会计师必须要严格遵循审计准则，对审计程序进行设计和实施，这样才可以获得足够、有效的审计证据。分析程序简单来

说就是对被审计单位的现实情况取相关数据，利用相关理论、公式、模型等进行分析，并于正常值进行比较，发现财务信息是否存在不合理的地方。当注册会计师利用分析程序得到的结果偏离预期值或者存在异常时，应保持警惕。目前上市公司一般是采用财务系统软件和其他相关信息系统对企业财务信息和其他企业经营信息进行存储、处理，注册会计师执行分析程序需要用到系统内数据，但对系统软件尚不熟悉时，可以借助专家的力量。对于银行存款和应收账款函证，要想获得真实、有效的回函信息，特别注意的也是最重要的就是保证函证的独立性，无论是采取现场跟函方式还是邮寄询证函方式，注册会计师要自始至终对函证保持控制，绝不允许被审计单位人员参与函证过程中。对于存货监盘，注册会计师在监盘之前，要充分了解被审计单位存货的情况，提前定制好存货监盘计划，包括但不限于是否需要专家协作、抽盘项目、抽盘比例等情况，监盘过程中针对存货监盘情况做好记录，最终形成审计工作底稿。

5.3 检查阶段

严格实施三级复核制度并建立必要的监控。三级复核制度是在审计报告日或报告日之前完成的，是保证发表恰当审计意见的重要质量管理制度，但三级复核制度绝非简单的重复监督，在检查范围和侧重点上都存在不同。为了保证三级复核制度的严格执行，会计师事务所要求实施质量复核的人员对自己复核的内容形成审计工作底稿，包括复核的范围、发现的问题、得出的结论、改正措施等，并签上复核人的姓名和日期。为了保证三级复核制度能够严格落实到位，事务所要建立必要的监控制度，监督三级复核制度是否严格执行而不是流于形式，实施监控的人员可以由事务所委派外部人员担任，也可以由事务所负责审计质量管理的负责人担任，但必须能够保持独立、客观、公正且属于执业经验丰富的注册会计师。此外，事务所还可以建立严格的质控体系，实现人员的独立、业务的分离，在可能对独立性和执业质量有较大风险的项目中，可以增加复核的流程、扩大复核的范围，在对某些事项有质疑时，可以要求项目组补充审计程序，或者和项目组一起进行现场复核。

5.4 处置阶段

审计项目结束后，由项目负责人组织并全程记录，项目组成员全员参与，邀请承担事务所审计业务质量管理负责人旁听，对整个审计业务进行总结，整改优化。首先由项目组成员逐个对其负责的业务板块进行论述，包括遇到的困难及如何得到解决，做的好的及需要改进的方面，有哪些还未解决的问题。其次，由项目负责人根据对审计工作底稿的复核和项目组成员的工作表现，对项目组成员业务表现情况进行评价，指出其优势和不足。最后，由事务所审计质量负责人对项目组工作整体情况进行评价，并与项目组沟通，完善相关审计质量管理制度。

通过大家的总结，肯定项目组的业绩，纠正错误，对失败和成功的经验进行总结，未解决的问题转入下次审计业务，在下次审计业务中力求解决。下次审计业务可以是连续审计的同一被审计单位也可以是其他被审计单位，只要是存在相同的审计问题，发现其共性，都可以想方设法去解决。

通过 A（处置）阶段，使 PDCA 循环过程完成一次闭环，然后开始新的循环，新的循环意味着重新开始的审计业务，同样将审计业务划分为 P（计划）、D（执行）、C（检查）、D（处置）四个阶段，将经过总结的好的经验方法用于重新开始的审计业务，上次业务未解决的问题力求在这次得到解决。

6 研究结论和不足

6.1 研究结论

本文选择正中珠江审计康美药业案例作为研究对象，运用质量管理理论 PDCA 循环理论将审计业务流程划分为 P（计划）阶段、D（执行）阶段、C（检查）阶段、A（处置）阶段，然后从四个阶段分析案例存在问题，针对案例存在的问题并结合 PDCA 理论提出改善建议，以期能够为其他会计师事务所审计质量管理提供借鉴。通过对案例的研究，得出以下结论：

（1）注册会计师独立性缺失和会计师事务所三级复核制度失灵是审计质量管理出现问题的根本原因。注册会计师独立性缺失使得整个审计业务过程显得苍白无力，从承接业务到出具审计报告，不能完全做到遵守职业准则。三级复核制度是降低审计风险的最后一道防线，一定程度上可以防止发表错误审计意见。

（2）注册会计师没有严格执行审计程序是审计质量管理出现问题的原因。执行审计程序是为了获取充分有效的审计证据，审计证据的缺失或者虚假，无法识别被审计单位存在的错报，自然就会导致发表错误的审计意见。

（3）注册会计师未保持职业怀疑与专业胜任能力欠缺存在一定的联系。注册会计师审计就是对被审计单位提供的信息进行鉴证和评价，具备较强的专业胜任能力能够对获取的信息较为敏感，采取质疑的思维去看待，更容易发现存在的错报，进而降低审计风险。

6.2 研究不足

本文的不足主要有以下三点：第一，尽管本文选取的案例具有代表性，并在基于阅读大量的文献和相关的资料下完成，但案例存在的问题不能包含事务所审计质量管理存在的所有问题，案例资料获取也存在一定程度局限性，所以提出的质量管理改进建议不够全面。第二，本文以正中珠江审计康美药业为案例进行研究分析，提出审计质量管理改进建议，受事务所规模、审计客体所处行业、事务所内部质量管理制度等影响因素，是否通用于其他会计师事务所审

计质量管理，有待商榷。第三，本文仅是从理论层面进行分析，提出审计质量管理改进建议，并未在会计师事务所进行实施，实际执行时是否有效，需要进一步的考证。

参考文献

- [1]Angus Duff. Measuring audit quality in an era of change [J]. *Managerial Auditing Journal*, 2009,24(5).
- [2]Ahire, Jovan Filipović. Energy management system implementation in Serbian manufacturing Plan-Do-Check-Act cycle approach [J]. *Journal of Cleaner Production*, 2015,162.
- [3]Antle Rick. The auditor as an economic agent [J]. *Journal of Accounting Research*, 1982,20(2):503-527.
- [4]Bedard J C, Deis D R, Curtis M B, et al. Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis [J]. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 2008,27(1):187-218.
- [5]DeAngelo Linda Elizabeth. Auditor size and audit quality [J]. *Journal of Accounting and Economic*, 1981,3(3):183-199.
- [6]Erkki k. Laitinen, Teija Laitinen. A probability tree model of audit quality. 2015,243(2):655-677.
- [7]Hardies. Auditor independence impairment: bonding between clients and individual engagement partners. 2020,49(4):427-451.
- [8]Lee C, Gu Z Y. Low balling, legal liability and auditor independence [J]. *The Accounting Review*, 1998,73(4):533-555.
- [9]Lam S, Chang S. Auditor service quality and auditor size: evidence from initial public offering in Singapore [J]. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 2018,3:103-114.
- [10]June Mao, Michael Ettredge, Mary Stone. Group audit: Are audit quality and price associated with the Lead auditor's decision to accept responsibility. 2020,39(2).
- [11]Knechel W R. Audit Quality and Regulation [J]. *International Journal of Auditing*, 2016,20(3):215-223.
- [12]Mock,T.J.and Samet,M.(1982), “A multi-attribute model for audit evaluation”, *Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium*, May 20-

- 21, University of Kansas, Kansas, KS.
- [13] Patrick Kraub, Paul Pronobis, Henning Zulch. Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market. 2015, 85(1):45-84.
- [14] Raymond Jeffords, Greg M Thibadoux. TQM and CPA firms [J]. Journal of Accountancy, 2013(176):59-63.
- [15] Rahman Yakubu, Tracey Williama. A theoretical approach to audit independence and audit quality. 2020, 17(2).
- [16] Sutton, Steve G. and Lampe, James C. A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements [J]. Accounting and Business Research, 1991, 21(83):275-288.
- [17] Titman Sheridan, Trueman Brett. Information quality and the valuation of new issues [J]. Journal of Accounting & Economics, 1986, 8(2):159-172.
- [18] Watts, R., J. Zimmerman. Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence [J]. Journal of Law and Economics, 1983(26):613-633.
- [19] 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.
- [20] 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.
- [21] 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.
- [22] 冯剑, 罗韬. 会计师事务所审计质量控制探讨 [J]. 财政监督, 2012, 18(11):17-19.
- [23] 冯均科. 注册会计师审计质量控制理论研究 [M]. 北京: 国财经出版社, 2002.
- [24] 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.
- [25] 范曾. 会计师事务所审计质量控制研究 [D]. 兰州财经大学, 2021.
- [26] 高明波. 浅谈 PDCA 循环法在审计质量管理中的应用 [J]. 审计理论与实践, 1999(09):12-13.
- [27] 胡晓丹. 会计师事务所的审计质量控制研究 [J]. 品牌, 2014(09):69-70.
- [28] 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.
- [29] 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.
- [30] 聂曼曼. 论审计质量概念的重新界定——关于过程质量与结果质量的思考[J]. 中南财经政法大学学报, 2009(06):55-59.
- [31] 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.
- [32] 刘力云. 审计风险控制[M]. 北京:中国审计出版社, 1999.
- [33] 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.
- [34] 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.
- [35] 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.
- [36] 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.
- [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] 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.
- [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] 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.
- [42] 孙铮, 曹宇. 股权结构与审计需求[J]. 审计研究, 2004(003):7-14.
- [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]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.
- [45]王文博. 审计质量及其控制概念[J]. 审计研究, 1992(02):35-38.
- [46]王芸, 胡莹, 肖锟. 会计师事务所审计质量与规模化探讨[J]. 财会通讯, 2009(25):29-30.
- [47]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.
- [48]王哲. 基于 PDCA 理论的 Z 测井公司经济效益审计优化研究[D]. 西安邮电大学, 2019.
- [49]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.
- [50]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.
- [51]杨鸿运. 内部审计全面质量管理模式应用研究——基于 PDCA 循环理论[J]. 中国内部审计, 2012(10):44-47
- [52]叶少琴. 中国上市公司注册会计师审计质量研究[D]. 厦门大学, 2002.
- [53]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.
- [54]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.
- [55]张龙平. 注册会计师审计控制系统研究[J]. 中南财经大学学报, 1994(06):75-80.
- [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]张焯. 基于 PDCA 循环法的 A 会计师事务所审计质量控制研究[D]. 江苏大学, 2019.
- [58]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.

后记

行文至此，意味着我的学生生涯即将结束。三年时光转瞬即逝，令我感叹万千。2020年9月3日，我从河南郑州来到甘肃兰州，4号入校报道，老师、学长学姐，热情迎接我们2020级新生加入兰财，回首那时情景，仍历历在目，但已是三年前的事情了。转眼我已经送走了两届师兄师姐毕业离开学校，马上我也要被师弟师妹送走于江湖，虽不情愿，但身不由己。即将告别学生身份，成为社会人，回顾求学二十余载，有喜有忧，有笑有泪，但更多是感恩。

首先，我要感谢生我养我的父母。父母之恩，重如山、大如天、深如海。求学20余载，可以说没有父母的大力支持，就没有我的求学之路，出身农村家庭，更没有机会攻读硕士研究生。感谢父母高瞻远瞩，相信唯知识可改变命运，摒弃旁人说辞，坚持供我读书；感谢父母对我成长过程中的叛逆表现，一直以来的包容；感谢父母数十年如一日的辛勤付出、任劳任怨，让我安心读书，不为求学费用发愁。

其次，我要感谢我的导师李希富教授。经师易得，人师难求；得遇良师，三生有幸。感谢导师在研究生三年期间，对我的生活、学习、工作方面的指导和帮助；感谢导师在毕业论文方面，从论文开题到论文撰写完成、顺利通过答辩，整个过程耐心地指导；感谢导师在就业方面，给我很多人生建议。

再次，我要感谢研究生三年期间各科任课老师对我知识的传授，老师们知识渊博，有着精深的专业知识，同时谦虚、严谨的治学态度，精益求精、一丝不苟的工作精神，是我终身学习的榜样。同时我要感谢分管会计学院研究生工作的涂纪良老师、周德良老师、张云飞老师、任丹泽老师，是您们默默的付出，对我们学生的关心和帮助，我们才得以顺利毕业。

最后，我要感谢研究生三年期间相互支持、共同陪伴的同学，感谢你们的支持和帮助，身处异地他乡，我却从未感到孤独。我还要特别感谢我的两位师兄闫坤、关俊棒，感谢你们在校期间对我各个方面的指导和帮助，让我成长很多，并且少走了很多弯路。

每年的6月，都是毕业季，但今年不同的是我成了毕业生。马上就要告别学生生涯走向工作岗位，在此之际，我祝我的老师、父母工作顺利、身体健康，祝各位同学万事顺意、前程似锦！我们江湖再会！