

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741



# 硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 X会计师事务所审计项目全过程  
质量管理优化研究

研究生姓名: 郭雅洁

指导教师姓名、职称: 李长兵 教授 李志刚 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 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： 郭雅洁 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 李长兵 签字日期： 2023.6.12

导师(校外)签名：  签字日期： 2023.6.13

## 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： 郭雅洁 签字日期： 2023.6.11

导师签名： 李长兵 签字日期： 2023.6.12

导师(校外)签名：  签字日期： 2023.6.13

# **Research on the optimization of quality management in the whole process of X accounting firm's audit project**

**Candidate :Guo Yajie**

**Supervisor:Li Changbing Li Zhigang**

## 摘 要

经济市场对审计行业的需求越来越大,会计师事务所队伍也在不断壮大,作为独立的第三方机构,其承担着合理保证资本市场财务信息质量的责任,基于对社会各界报表使用者负责的态度,审计结论要做到真实可靠。但从中国注册会计师协会近几年对证券资格会计师事务所执业质量的抽查情况来看,每年都有众多事务所存在审计质量管理问题,例如:注册会计师未勤勉尽责、审计程序未执行、总分所一体化管理不佳等。审计质量成为公众关注的热点。

在众多被点名的会计师事务所中,X会计师事务所被采取9次行政监管措施,以2017年高达7次,2022年又被证监会处罚,此次涉及的被审计单位影响较大,出具的虚假的财务报告,给社会投资者、债权人等造成了重大损失。因此,本文选取X会计师事务所,分析其审计过程中存在的问题,并深入探析其出现问题的原因,结合最新的《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》准则,提出优化审计质量管理的建议,从而达到提高审计质量的目的,从而增强市场各方对审计行业的信心,促进审计行业的发展。

本文以案例分析为研究方法,首先介绍了委托代理理论、全面质量管理理论,为接下来的分析奠定基础。通过对X会计师事务所审计质量管理体系的介绍,引入主题,发现该案例公司审计项目各阶段都或多或少存在问题,例如:在业务承接阶段,风险评估缺乏深入性、注册会计师未保持应有的独立性;在审计计划阶段,审计计划编制不合理、人员委派较随意;在审计执行阶段,审计程序执行不当、审计证据不充分;在审计报告阶段,业务复核机制流于形式、监控执行差。通过深刻剖析以上问题出现的原因,对四大阶段以及其他有关方面分别提出改进建议。同时,提醒会计师事务所应注重审计质量管理体系的建设,与时俱进,以达到审计项目全过程质量管理优化的作用。

**关键词:** 审计质量 审计质量管理 审计项目全过程

## Abstract

The demand of the economic market for the audit industry is increasing, and the team of accounting firms is also growing. As an independent third party institution, it undertakes the responsibility of reasonably ensuring the quality of financial information in the capital market. Based on its responsible attitude towards users of statements from all walks of life, the audit conclusions should be true and reliable. However, according to the spot check of the practicing quality of securities certified public accountants firms conducted by the China Association of Certified Public Accountants in recent years, many firms have audit quality management problems every year, such as: the certified public accountants are not diligent and responsible, the audit procedures are not implemented, and the integrated management of the head office and branch office is poor. Audit quality has become the focus of public attention.

Among the numerous accounting firms named, X accounting firm was taken 9 administrative supervision measures, up to 7 in 2017, and was punished by the CSRC in 2022. This time, the audited entities involved had a large impact, and the false financial reports issued by X accounting firm caused significant losses to social investors and creditors. Therefore, this paper selects X Certified Public Accountants to analyze the problems in its audit process, and analyzes the causes of the problems

in depth. In combination with the latest "Accounting Firm Quality Management Standards No. 5101 - Business Quality Management" standard, this paper puts forward suggestions to optimize the audit quality management, so as to achieve the purpose of improving the audit quality, thus enhancing the confidence of all parties in the market in the audit industry, and promoting the development of the audit industry.

This paper takes case analysis as the research method. First, it introduces the principal-agent theory and total quality management theory, laying the foundation for the next analysis. Through the introduction of the audit quality management system of X accounting firm and the introduction of the theme, it is found that there are more or less problems in each stage of the audit project of the case company. For example, in the business undertaking stage, the risk assessment is lack of depth, and the certified public accountants do not maintain their due independence; In the audit plan stage, the audit plan is not reasonable and the personnel are assigned randomly; In the audit execution stage, the audit procedure was improperly executed and the audit evidence was insufficient; In the audit report stage, the business review mechanism is formalistic and the monitoring is poor. Through in-depth analysis of the causes of the above problems, suggestions for improvement are put forward for the four stages and other relevant aspects. At the same time, the accounting firm should pay attention to the construction of the audit quality management

system and keep pace with the times to achieve the role of quality management optimization in the whole process of the audit project.

**Keywords:** audit quality; Audit quality management; Audit the whole process of the project;

# 目 录

<b>1 绪论</b>	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	1
1.2 国内外研究现状	2
1.2.1 国外研究现状	2
1.2.2 国内文献研究	4
1.2.3 文献评述	7
1.3 研究内容与研究方法	8
1.3.1 研究的主要内容	8
1.3.2 研究方法	10
<b>2 概念介绍与理论基础</b>	11
2.1 概念介绍	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 全面质量管理理论	13
<b>3 X会计师事务所介绍</b>	14
3.1 X会计师事务所概况	14
3.1.1 X会计师事务所简介	14
3.1.2 X会计师事务所发展状况	15
3.1.3 组织结构	16
3.2 X会计师事务所具体审计项目执行过程	18
3.3 审计质量管理体系	19
3.3.1 业务承接阶段	19

3.3.2 审计计划阶段 .....	19
3.3.3 审计实施阶段 .....	20
3.3.4 审计报告阶段 .....	20
3.3.5 人力资源 .....	21
3.3.6 职业道德要求 .....	21
3.4 X 会计师事务所审计失败的后果 .....	22
<b>4 X 会计师事务所审计项目质量管理存在的问题及原因分析 .....</b>	<b>23</b>
4.1 审计项目质量管理存在的问题 .....	23
4.1.1 业务承接阶段 .....	23
4.1.2 审计计划阶段 .....	24
4.1.3 审计执行阶段 .....	26
4.1.4 审计报告阶段 .....	28
4.2 X 会计师事务所审计项目质量管理存在问题的原因 .....	30
4.2.1 业务承接阶段 .....	30
4.2.2 审计计划阶段 .....	32
4.2.3 审计执行阶段 .....	32
4.2.4 审计报告阶段 .....	33
4.2.5 其他方面 .....	33
<b>5 X 会计师事务所加强审计质量管理优化建议 .....</b>	<b>38</b>
5.1 加强业务承接阶段管理 .....	38
5.1.1 重视审计人员素质教育, 强化风险导向审计理念 .....	38
5.1.2 做好承接业务前的调查工作 .....	39
5.2 规范审计计划阶段管理 .....	40
5.2.1 合理编制审计计划, 重点关注高风险项目 .....	40
5.2.2 提高人员委派计划性, 合理配置审计人员 .....	40
5.3 优化审计执行阶段管理 .....	41
5.3.1 强化审计质量管理意识, 严格实施审计程序 .....	41
5.3.2 保持合理的职业怀疑, 获取充分适当的审计证据 .....	42
5.4 完善审计报告阶段管理 .....	42

5.4.1 明确各个层级的审计质量责任，落实复核制度 .....	42
5.4.2 完善监督管理 .....	43
5.5 健全审计质量管理体系 .....	44
5.5.1 灵活制定审计质量管理体系 .....	44
5.5.2 及时更新审计质量管理制度 .....	44
5.6 加强外部监管 .....	45
5.6.1 行业自律 .....	45
5.6.2 政府监管 .....	45
<b>6 结论与展望 .....</b>	<b>47</b>
6.1 研究结论 .....	47
6.2 研究不足与展望 .....	48
6.2.1 研究不足 .....	48
6.2.2 研究展望 .....	48
<b>参考文献 .....</b>	<b>49</b>
<b>致 谢 .....</b>	<b>53</b>

# 1 绪论

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

近年来,随着市场经济体制改革的深入推进,经济改革成效在我国十分显著。2021 年底,中国境内 A 股上市公司数量达到 4697 家。此时,也为审计市场带来了发展红利,社会各界更加意识到审计的重要性,对其关注度和需求度也不断增加。会计师事务所想要赢得更大的市场份额,不但要重视承接数量,由于担任独立履行审计业务的第三方鉴证机构,承担重要的经济检查责任,更要重视审计质量。大多数会计师事务所按照行业监管规定,主动构建审计质量管理体系,强化对审计过程的管理,提高审计效率效果。然而,现代经济市场内,财务舞弊和审计失败现象仍普遍存在,会计师事务所发表虚假审计意见、出具虚假审计报告,严重消耗了利益相关者对其的信任度。虽然在资本市场上需要进行审计的企业大幅增涨,但会计师事务所进行的审计质量却没有明显改善,该现象表明,在实践中我国部分会计师事务所贯彻落实审计质量控制制度不到位,对审计质量的重视程度亟需加强。伴随着《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》准则的颁布,审计质量管理替代了审计质量控制这一说法,对审计质量管理的深入研究很有必要。因此,会计师事务所必须根据当前的实际情况,加强审计质量管理,建立健全审计质量管理体系,发挥监督检查的作用,为公众提供消费投资保障,提高社会信任度。

### 1.1.2 研究意义

当前,经济环境的良好态势促使审计市场的繁荣。但是,随着审计市场的不断发展,审计质量问题也渐渐显现。在我国,审计失败案件频发,证监会多次发布《行政处罚决定书》对违反规定的会计师事务所进行处罚、警示,这表明我国审计质量控制问题亟待解决。审计质量差严重影响审计市场环境。况且,客户选择会计师事务所时看中注册会计师的专业胜任能力,且更倾向于选择公信力高的

事务所。但审计失败在声誉方面对注册会计师个人及事务所都有不利影响。因此，不论从大环境上或是个体层面，会计师事务所都应在提高审计质量管理方面做出更多努力。

### 1. 理论意义

事务所审计质量管理方面的理论研究起步较早，目前已相对成熟。本文通过对国内外相关文献的梳理，阐明了与事务所审计质量有关的概念与理论，对影响审计质量的各个因素进行分析总结。依据审计质量管理的准则规范，针对审计质量管理有关要素分析归纳。基于审计业务各阶段具体层面，对我国现阶段审计质量管理进行优化研究，有助于丰富相关理论研究成果。

### 2. 现实意义

本文选择以 X 会计师事务所为例进行审计质量管理问题研究，一是由于该事务所处于我国排名前八的水平，剪表性强。在审计过程中存在的问题是审计行业中普遍存在的问题，基于以上情况得出的结论及给出的建议对于优化我国会计师事务所审计质量管理具有借鉴意义。二是此前有许多对审计质量控制的案例分析，5101 号新准则的颁布，将审计质量控制这一说法变更为审计质量管理，并扩大其范围。通过此案例的分析，以及对审计质量管理准则的运用，对完善注册会计师审计质量管理具有一定实践价值。

## 1.2 国内外研究现状

### 1.2.1 国外研究现状

#### 1. 审计质量及其影响因素研究

审计质量定义研究。第一次审计质量的概念是由 De Angelo(1981)提出，认为通过市场评估，由审计师发现被审计单位存在会计系统缺陷和报告缺陷的联合概率即为审计质量。随后，Titman 和 Trueman(1986)提出，审计作为一种产品，信息精准与否决定审计质量，被审计单位提供的财务报告和事务所出具的审计报告对审计质量影响重大。

审计质量影响因素。众多文献将影响审计质量的因素分为事务所规模、任期和行业专长、地域、审计收费等。

第一，事务所规模对审计质量的影响：国外市场研究较成熟，经过理论分析和实证研究，学者们达成一致：大型会计师事务所审计结果的可靠性更大，原因在于其有高的审计质量和品牌地位。众多研究将国际四大作为标杆，认为获得四大审计服务，则可以享受高的审计服务质量。Krishnan(2016)发现，从应计利润方面看，四大的应计利润低于非国际四大会计师事务所，两者存在相关性，其审计质量更高。Behn et al(2008)证实，规模较大的会计师事务所能力降低分析师预测盈余的不同，提高准确度。Francis et al(2009)通过研究指出，事务所规模越大，越可能客观的审查，并出具非标准审计意见报告，从而达到对公司的盈余管理程度有所降低。综上，国外学者认为事务所规模大小与审计质量的高低存在正相关关系。

第二，任期和行业专长对审计质量的影响：Gul, Ferdinand A(2009)等人的研究发现，会计师事务所对被审计单位的了解不足可以通过对一个行业的深层次了解来弥补，从而确保审计质量。Knechel W R(2016)认为，审计组工作人员的专业性和独立性，在一定程度上影响审计质量。专业程度越高，审计质量越高，独立性越强，审计质量越好，两者正相关。长期对同一客户进行审计，容易使审计双方的关系变得密切，进而影响审计独立性，造成审计质量的下降（Jan Svanberg、Peter Ohman, 2014）。Muhammad faisal 等(2019)研究发现，会计师事务所的任期增长，从三年改为五年，对审计质量的影响十分微弱。但注册会计师的任期长短会影响到审计质量，任期越长产生的影响越消极。

第三，地域对审计质量的影响：Chan et al (2006)调查发现，地域对审计质量的影响极大。比如：本地事务所审计本地企业，出于人情考虑，或者共谋获利行为，更易影响事务所的独立性，从而降低审计质量；经过实证研究分析，事务所审计本地政府控股企业，趋于某种压力，更容易出具标准的审计意见报告。

第四，审计收费对审计质量的影响：Patrick Kraub, Paul Proobis 和 Henning Zulch(2015)通过实证研究得出，高昂的审计报酬会直接影响到审计人员的独立性，这背后存在的经济利益关系很可能是不正当的，容易左右审计人员的判断，使审计工作失去原有的价值，无法获得预期效果。

## 2. 审计质量管理研究

一方面，对于审计质量管理的实施主体方面的研究。Rick Hayes(2005)认为

事务所质量管理的主体涉及会计师事务所本身和事务所工作人员,对于两者都应有序管理。其中,事务所方要对于承接客户、维系客户、权责清晰等方面制定监管措施,使其达到规范;审计工作者要保持良好的职业道德和专业胜任能力。另一方面,对于审计质量管理程序方面的研究。J. Gregory Jenkins, Donald R. Deis, Jean C. Bedard 等(2008)认为应加强审计质量监管,并做到全过程管理。实现审计事前、审计事中、审计事后的质量监管。Monika Causholli 和 W. Robert Knechel(2012)认为,经济学研究方法对于严格控制审计质量十分有效果。为达到审计质量管理工作的目标,可以从审计的投入、行为、成果等方面进行监督控制。

### 3. 改进审计质量管理的途径研究

Moore G, Scott W R(1989)认为改进审计质量管理应从四个方面出发,效果会更好。包括:人力资源管理、审计经验与审计方法、全面审计策略、复核与审查。Moore G. Scott W R(1989)指出职业素养对审计人员十分重要。审计素养越高,审计质量越好。因此,可以通过提升审计职业素养来提高审计质量。Bright Asante Appiah(2020)认为有效管理预期审计风险的途径之一是扩大审计工作。有关制度方面,Rick Hayes Roger Dassen(2006)认为制度的完善一定程度上会提高审计质量,其中制度包括:业务流程制度及合伙人管理制度。Myers J, N Myers L. A(2013)指出审计质量的提高得益于以下四个方面:客户类型、审计人员素质、事务所管理形式以及复核制度。同时,Patricia Mui-Siang Tan(2007)不拘泥于传统,提出了一种新方法——客户回访。完成审计工作不代表就此止步,为了更好地完成后续审计工作,对客户进行回访很有必要。通过主动沟通,调查满意度,了解客户需求及经营风险,助力审计质量的提高。

## 1.2.2 国内文献研究

### 1. 审计质量及其影响因素研究

审计质量定义研究。冯剑和罗韬(2010)指出审计质量不仅是程序执行方面要规范,也要在工作的各个阶段保持操作规范。审计质量的实质在于控制与规范程度,这种程度贯穿于审计全过程。谭楚月和段宏(2014)从新的视角出发,把审计看做由多元化因素整合而成的框架,从审计主体来解释审计过程,不考虑结果或

过程角度，把审计质量概括为及时发现问题、报告问题的能力。胡晓丹（2014）从广义和狭义的角度阐述审计质量。广义方面，用审计工作结果的好坏来评议审计质量，受众群体越满意，审计质量效果越好；狭义方面：依据审计目标，审计工作具体的完成程度，依据审计规章，审计工作的具体遵守程度。

审计质量的影响因素研究。第一，事务所规模对审计质量的影响：王豫（2021）指出，在激烈的市场竞争中，小型事务所更具有业绩压力，对客户的依赖程度更高，在审计工作中往往会使独立性受到影响，审计结论有失公允的可能性更高。相比之下，大规模的事务所在考虑长远发展目标下，会对事务所的声誉十分重视，因此会逐步规范审计工作，使事务所得得到良性发展。而杨轲涵、周程程（2017）认为审计质量的好坏取决于被审计单位，与会计师事务所自身的规模并无相关性，被审计单位的财务状况及模式决定了审计质量的好坏。

第二，任期和行业专长对审计质量的影响：李思飞、刘恋和王化成（2014）研究发现，审计质量受注册会计师任期影响较大。在注册会计师任职的初期，其行业专长可以发挥良好的作用，在任期时限增长后，受到经济利益、人情往来影响，行业专长较少发挥作用，审计质量不升反而下降。齐芬霞和宋璐（2014）认为同等的教育水平、专业水平下，审计工作人员的年龄越小，审计质量越高。也就是说，团队越年轻审计质量越有保障。韩维芳（2017）认为受执业时间影响，注册会计师执业时间越长，审计经验越丰富，审计结果越可靠。荣莉、冯少勒（2018）通过实证研究发现，定期轮换制度有利于审计质量的提高，但是因为某些原因的轮换，会使审计质量有所下降。喻凯、周洲（2020）认为职业经验丰富与否影响到审计工作中压力的转化。执业时间越长，注册会计师就拥有丰富的审计经验，从而在面对时间压力、取证压力时，更容易转化为动力，汲取新的经验；而经验少的注册会计师可能由于难以把握时间，使审计取证时间缩短或过长，进而影响审计结果。

第三，地域对审计质量的影响。王艺霖和王桂莲（2014）研究发现，地域差异影响审计质量，并且呈正相关关系。会计师事务所与被审计单位的地址越接近，审计质量越高，与被审计单位的地址越偏离，审计质量越低。阚京华和王辉（2016）也认为在人文地理方面，处于同一行政区域的事务所与被审计单位，审计质量较好。

第四, 审计收费对审计质量的影响。王涛(2016)、韩丽荣、胡玮佳(2015)等众多学者表示, 为了在激烈的市场中获得更多的市场份额, 事务所通常会降低审计收费, 达到吸引公司前来审计的目的, 但审计收费降低, 不足以支撑审计工作的完成, 或者不足以获得审计利润, 注册会计师通常会削减审计程序, 压缩成本来获得经济利润, 从而对审计质量产生不利影响。余玉苗、范亚欣、周楷唐(2020)研究认为, 审计费用在审计前约定会对注册会计师独立性、审计程序的实施产生不利影响, 进而导致审计质量变差。廖祝琴(2021)指出, 审计收费存在异常情况, 主要分为异常高的审计收费和异常低的审计收费。异常高的审计收费可能it存在与被审计单位串通舞弊的行为。异常低的审计收费可能会影响审计程序实行, 从而降低审计质量。总体而言, 两者都应避免存在。

## 2. 审计质量管理研究

目前大多学者是从质量管理体系或审计过程来研究审计质量管理。从质量管理体系的角度, 刘爱东、邓诚(2007)分析了事务所内外部审计质量的影响因素, 对于加强审计质量管理提出了四方面做法。包括: 优化事务所整体组织架构、提升注册会计师职业道德素质、对审计业务全过程进行管理以及获取优质的人力资源。戴立波(2012)基于 PDCA 循环理论, 将质量控制体系分为管理职责、产品测量分析、资源的管理以及产品的改进等四个部分。蔡宝宗(2021)通过计划、执行、检查及处理四阶段来为会计师事务所审计质量控制助力, 具体问题具体分析, 并提出具体对策, 从而实现审计质量的提升。齐飞(2015)基于审计全过程研究审计质量控制体系。主要研究方面包括: 业务的承接与委派、业务执行的监督与复核、技术支持与咨询、监控等。雷光勇(2016)将审计质量控制分为事前、事中、事后, 实施全过程控制。

## 3. 改进审计项目质量管理的途径研究

雒文彦(2014)站在宏观立场, 提出了建立审计项目质量评价负责制、采用定量加定性评价方式、建立审计项目质量评价与管理的工作体系、健全审计项目质量评价体系以及利用信息化网络平台完善审计项目质量评价与管理, 以此来改进审计项目质量评价与质量管理。马宁(2014)基于行业自律, 分析审计全过程质量控制, 并从审计准备阶段、审计实施阶段以及审计报告阶段三方面提供建议。宁翠荣(2006)阐述了审计过程各环节, 包括计划、准备、实施、报告等各阶段

质量控制重点,确保审计质量控制体系的科学合理性,从而实现审计质量优化。

国内对于提升审计质量管理的研究多从事务所、注册会计师、外部监督等角度展开。

第一,从事务所的角度,齐飞(2013)指出规范合理的审计质量管理体系和良好的企业文化氛围,是提升审计质量管理的关键。刘贵蓉(2011)、王兆林(2016)等人研究发现,与审计质量具有相关性不仅包括审计执业过程,还包括企业文化和内部治理方式。越注重企业文化建设以及内部治理有效,越有利于事务所审计质量控制。戚秀霞(2013)、张永杰、罗忠莲(2015)等人研究发现,善于运用绩效评价制度和员工激励制度的事务所,其员工的审计工作过程越积极,审计质量越高。马晓红(2018)指出,企业文化方面遵循质量至上,企业制度方面遵守质量控制制度,能够有效应对风险,从而提高审计质量。刘玉波(2016)指出现如今仅规范审计工作实施过程并不足够,审计效率和成果的运用有助于实现质量控制目标。

第二,从注册会计师的角度,韩维芳(2017)研究证明注册会计师执业经验越丰富,在出任审计工作时,就越能确保审计有序进行,审计质量有所保障。裴春燕(2020)认为,“互联网+”、大数据等技术方式运用在审计方面,可以提高审计效率,实现云审计,以此应对审计风险。

第三,从外部监管的角度,陈运森、邓祎璐、李哲(2018)认为非行政处罚性监管能改进审计质量。陈合翹(2018)提出全方位提高审计质量管理水平,不仅要重视审计主体,更要重视审计客体和监管。黄世忠(2021)认为,抓好制度源头,可以在一定程度上解决审计质量问题。被审计单位直接聘任会计师事务所,其中存在着影响审计质量的不利因素,可由协会派任等,减少其对审计质量的影响。范庆春(2021)认为从源头入手提升审计质量管理,加强对准则的创新,进而提升会计师事务所的质量管理水平,才能符合社会公众的利益。李钰(2022)认为为避免监管权权责不明问题,应统筹规划各个协会与监督机构之间的职能范围。监督程序要公开透明,不仅保证机构之间监督透明,也要保证大众监督透明。

### 1.2.3 文献评述

综上文献,在对审计质量的相关定义、影响因素以及审计质量管理方面的相关研究成果进行梳理后发现,首先,就审计质量而言,在对其定义上还未形成统

一意见，原因在于所站角度不同。对于会计师事务所而言，审计质量是完成审计工作的质量；对于报告使用者来说，审计质量是签发的审计报告的准确性；对于公众利益相关者来看，审计质量侧重关注工作和结果。其次，对审计质量的影响因素研究，在事务所角度考虑，包括事务所规模、审计收费、任期、行业专长以及地域因素等影响。再次，在审计质量管理方面，众多研究均集中于制度研究和执业过程研究；最后，学者们为提高审计质量管理，从多个角度提出对策，如事务所完善质量管理体系，注册会计师要提高专业胜任能力，监管方要加强监管力度等。

但是，随着审计失败案例频发，会计师事务所审计质量管理体系不健全、更新不及时、执行不到位等问题凸显，严重影响审计质量，如何改变这一现状的相关文献研究并不充实。基于此，本文截取审计业务执行过程对审计质量管理体系进行研究，旨在为会计师事务所提供一定的借鉴，并充实相关研究。

由此，基于审计业务执行的全过程，研究如何优化审计质量管理，从而提高审计质量。本文以事务所的审计质量管理为研究对象，结合《会计师事务所质量管理准则第 5010 号——业务质量管理》新准则对审计质量管理体系进行深入了解，从全面质量管理视角，梳理 X 会计师事务所的审计质量管理现状，全面分析审计质量未得到保障的原因，基于审计执业过程提出审计质量管理的相关优化建议，为提高审计质量提供可行性方案。

## 1.3 研究内容与研究方法

### 1.3.1 研究的主要内容

本文首先经过查阅文献、梳理相关理论，然后分析会计师事务所行业的执业质量，在此基础上以 X 会计师事务所为例梳理该事务所的审计管理现状，发现其存在的问题，最后提出针对性建议。具体可以分为以下七个部分：

第一部分，绪论。概括当前企业审计质量管理的具体背景、研究现状，并说明研究该论题的意义，研读并运用国内外相关文献引入主题。

第二部分，概念介绍与理论基础。这一部分，主要阐述审计质量、审计质量管理的概念。通过查阅资料，用委托代理理论来阐明审计人员的重要性，用全面

质量管理理论对审计执业过程管理状况进行研究。

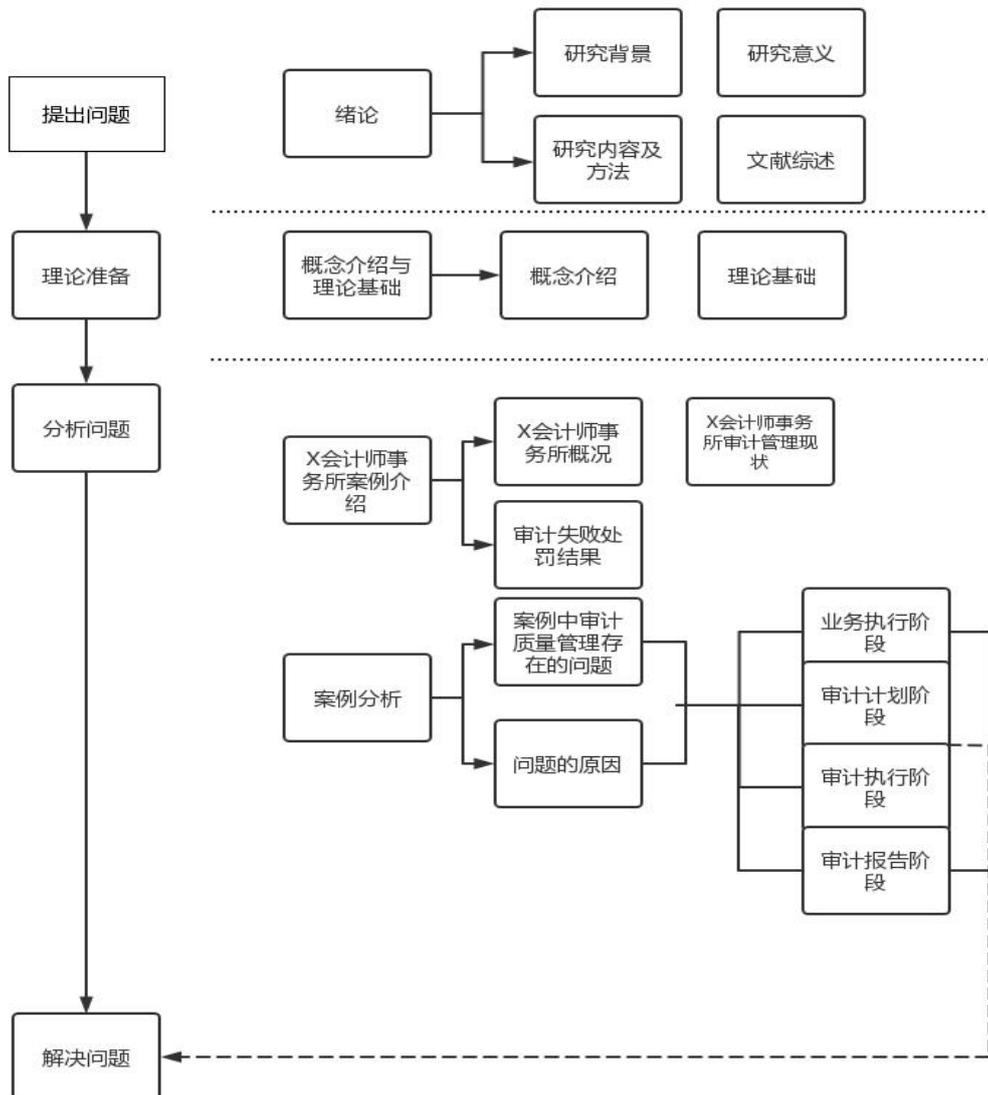
第三部分，X会计师事务所案例介绍。选取X会计师事务所这个案例，介绍该所情况、审计质量管理体系以及该所近些年审计失败的处罚情况。

第四部分，X会计师事务所审计质量管理存在的问题及原因分析。从审计执业过程展开分析，找出该事务所审计质量管理存在的问题，并分析出现这些问题的原因。

第五部分，X会计师事务所加强审计质量管理优化建议。根据案例分析结果，总结研究结论，并在此基础上，提出优化会计师事务所审计质量管理的具体建议。

第六部分，结论与展望。这一部分将对全文进行总结并提出最后的启示。

以下是本文的研究框架图：



### 1.3.2 研究方法

#### 1. 文献研读法

本文通过互联网平台，查阅了中国知网、万方数据库等网站的相关论文和期刊，研读了国内外与审计质量相关的文献以及最新的审计质量管理准则，学习委托代理理论与全面质量管理理论，为之后的案例分析奠定了基础。

#### 2. 案例分析法

本文通过引入 X 会计师事务所的案例，从执业过程角度分析审计质量管理失效的原因，提出相应的优化审计质量管理体系的建议。希望通过此研究，能对类似审计质量管理失效案例提供相应的改进建议。

## 2 概念介绍与理论基础

### 2.1 概念介绍

#### 2.1.1 审计质量

审计质量是指审计结果反映审计目的的程度,被视为评估事务所审计项目执行情况的依据。审计质量定义有广义和狭义之分。广义上,审计质量是指审计工作的总体质量,包括管理工作与业务工作;其中,制度、人员等的管理是管理工作的核心,制度建立要合理、合法、合规,人员要有独立性、专业能力、并具备职业道德等;狭义上,审计质量是指审计项目的质量,仅包括业务工作,即项目的承接、计划、执行、报告并存档等各环节的实施情况和是否完成审计目标等。

查询资料发现,审计质量有两种常见理论被大多专家认可,其一,过程论。强调审计过程中要严格遵守会计准则、审计准则,制定审计计划,执行审计工作,审计质量就能够得到保证。其二,结果论。强调最后的审计结果的质量对审计质量起到决定性作用,审计报告的准确可靠是审计质量好的体现。

#### 2.1.2 审计质量管理

我国审计质量管理准则经历了多次变革,伴随着变革,审计质量管理的内容也日益丰富。首先,1996年我国注册会计师协会拟定《中国注册会计师质量控制基本准则》,并由财政部批准颁布。其中,对于审计质量管理的定义主要侧重单一工作过程的质量控制,强调审计工作要与审计准则要求相匹配。其次,2006年对审计准则重新修订,真正进入了审计质量管理时代,对于审计质量管理更重视审计结果的质量。具体体现为审计报告的合法、恰当。最后,2020年面对审计环境的变迁,为尽快与国际惯例接轨,我国注册会计师修订由财政部批准颁布了《会计师事务所质量管理准则第5010号——业务质量管理》。其对审计质量管理的定义为:会计师事务所及其人员在执业及履责方面要遵守职业准则和法律法规,事务所和项目合伙人需出具适合具体情况的报告。其要素包括:会计师事务所的风险评估程序、治理和领导层、相关职业道德要求、客户关系和具体业务

的接受与保持、业务执行、资源、信息与沟通、监控和整改程序共八项。至此，审计质量管理的内容更加全面、规范。

国际注册会计师协会关于审计质量管理的定义为：在审计过程中，审计人员保持应有的独立性且认真落实各项审计工作，各个环节均得到有效控制，这是审计质量管理的必要性条件。基于以上方面对所审计项目进行审查，使审计过程得到有效控制，审计结果得到有效反馈。为此审计事务所值得思考的问题如下：如何管理项目、如何提高审计质量、如何建立内部控制制度、审计人员队伍的专业性如何保证。因此，审计工作质量控制体系的建立显得尤为必要。基于该体系规范，审计人员要做好：预先建立审计目标、规划审计工作并认真实施、获得有效的审计结论。在此过程中，公司负责人需时刻参与，做好监督管理。事务所要做好：为保证审计工作不出现重大偏差，事务所应根据不同的审计对象制定不同的审计方案，从审计计划的合理制定以及人员的合理分配、到具体执行阶段、再到审计结论产出阶段，都需要专业人员的介入和把控，认真做好每一项管理工作。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 委托代理理论

在上个世纪三十年代，委托代理理论由美国经济学家 Burley 和 Means 提出。为实现企业利润最大化，由所有者出资，邀请专人管理。为保证专人尽力帮助企业盈利，将经营权分离出去，给予代理人最大权限。而企业所有者只保留企业所有权，分得企业剩余利益。但是，由于双方目标不一致，时常引发冲突。企业所有者即委托人追求企业价值增值，而代理人追求高额收入和充裕时间享受生活。由此，引入了第三方机构——会计师事务所进行企业审查，获得公允结论。

委托代理关系存在于三方当事人中，并且具有双重性质。第一重代理关系存在于企业所有者与企业管理者之间，一方作为委托人，另一方作为代理人，委托人给予代理人高额报酬作为佣金，并要求代理人为企业创造财富价值。第二重代理关系存在于企业管理者、所有者与会计师事务所之间。由会计师事务所对管理者企业经营状况进行审查评价，所有者通过事务所评价结果来判断管理者的能力和企业经营情况与管理者所诉是否存在偏差。在企业经营过程中，代理人很有可

能为了继续获得高额报酬，而隐瞒实际情况。因此，不可忽视这种双重委托代理关系对审计质量产生的影响。会计师事务所在制定审计质量管理制度时，应予以充分考量。具体做法包括：充分了解被审计单位，对管理层是否存在舞弊行为作出评估；建立标准有效的会计师事务所审计质量管理机制，防范注册会计师因经济利益而降低审计标准，造成审计风险，影响审计质量的行为的出现。

### 2.2.2 全面质量管理理论

全面质量管理理论，顾名思义强调的是以质量为核心，设定一些管理办法，形成系统的管理，被称之为质量管理体系。具有全面性的特点。质量计划制定、质量管理应用、改进方案，是质量管理的三个重要方面。构成全面质量管理的基本框架有：主体参与、信息与测量、培训教育等。重点强调各方参与，通过各方参与获得收益，企业获得长远发展。

第一次将全面质量管理引入会计师事务所，以此达到改善审计质量的目标的学者是 Raymond Jeffords 和 Gerg M. Thibadoux。他们认为审计程序对审计质量有重大影响，在建立审计质量控制制度时，因充分考量。例如：根据客户的不同，制定不同的审计方案，实施相应的审计程序，对于不合理的审计程序应及时发现并改进。全面质量管理是审计工作的全过程管理，能够做到事前管理、事中控制、事后监督，及时反馈问题，完善审计工作，进而不断提升会计师事务所审计质量。因此，会计师事务所参照全面质量管理理论，提出要对事务所采取质量管理。包括两个方面：一个是横向质量管理，即注重管理对象的全面性和管理范围广阔性，涉及事务所的所有人员以及审计各个方面，例如：管理人员、组织形式、审计方法、管理机制等；第二个是纵向质量管理，即审计工作的每一环节都要进行管理，也称之为全过程管理。本文就主要运用了全过程管理的思路，对审计工作中各环节分析进而给出质量管理改进意见。

### 3 X 会计师事务所介绍

#### 3.1 X 会计师事务所概况

##### 3.1.1 X 会计师事务所简介

X 会计师事务所注册于香港，执行总部设于北京，存续期长，发展历史悠久，曾与大型国际公司合作，服务多样且专业性强。经过长期发展，各分所与总所已实现一体化、集团式管理，拥有国际合作背景，国际化发展迅速，海内外品牌影响力大。该事务所服务范围涉及审计鉴证、管理咨询、税务服务、工程管理四大方面，设有 88 个办公室分别位于我国大陆及 17 个国家和地区，事务所合伙人多达四百八十多位，员工人数超一万人。

2012 年至 2021 年，中注协发布的国内会计师事务所年度综合排名，如表 3.1 所示，X 会计师事务所连续多年稳居前 10，仅 2018 年降至 11 名。

表 3.1 国内事务所年度综合排名

年份	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
排名	8	9	9	8	8	10	11	7	7	10

数据来源：中注协官网

从图 3.1 来看，X 事务所业务收入在 2016 年达到 15 亿以上，2017 年有所下降，此后业务收入逐年递增，直至 2021 年达到近 28 亿。说明 X 会计师事务所市场竞争中存在优势，市场发展状态良好。



图 3.1 2015 年-2021 年 X 会计师事务所业务收入情况

数据来源：中注协官网

### 3.1.2 X 会计师事务所发展状况

X 会计师事务所的历史发展悠久，其前身是原中信会计师事务所(中信所)，于 1981 年成立，在我国具有很高地位。该事务所成立时间早、事务所规模大且极具影响力。中信所客户遍布各地，其工作人员经验丰富、专业性强，很少发生审计失败或审计质量不高的问题，因此信誉良好，很受国内外审计市场欢迎。分别于 2002 年和 2009 年，吸收合并了中友会计师事务所和四川君和会计师事务所，规模不断壮大，分所达到 27 家，也逐渐形成了现如今的事务所。

萌芽于中国的 X 会计师事务所，始终坚持自身品牌的发展，打造国际化发展战略目标。在 2015 年，成为全球第 19 大会计师事务所，IAB 颁发“国际网络新星”奖给该事务所。

从 2015 年至今，X 事务所逐步领先于其他国内事务所，其业务规模扩大、执业质量高和社会形象良好。如图 3.2 所示，X 会计师事务所签发国内上市公司审计报告数量逐年递增，2021 年已经达到 358 份。据中注协官网统计，该所在全国事务所出具上市公司审计质量报告的数量上始终居于前五的水平。



图 3.2 2015 年-2021 年签发国内上市公司审计数量

数据来源：中注协官网

### 3.1.3 组织结构

X 事务所运用一体化管理制度管理总所以及分所，其具体制度涉及方方面面，包括：对人的管理、对工作过程的管理、对风险的管理以及信息技术的运用管理等。其拥有较健全的内部治理机制。其一体化管理如图 3.3 所示：

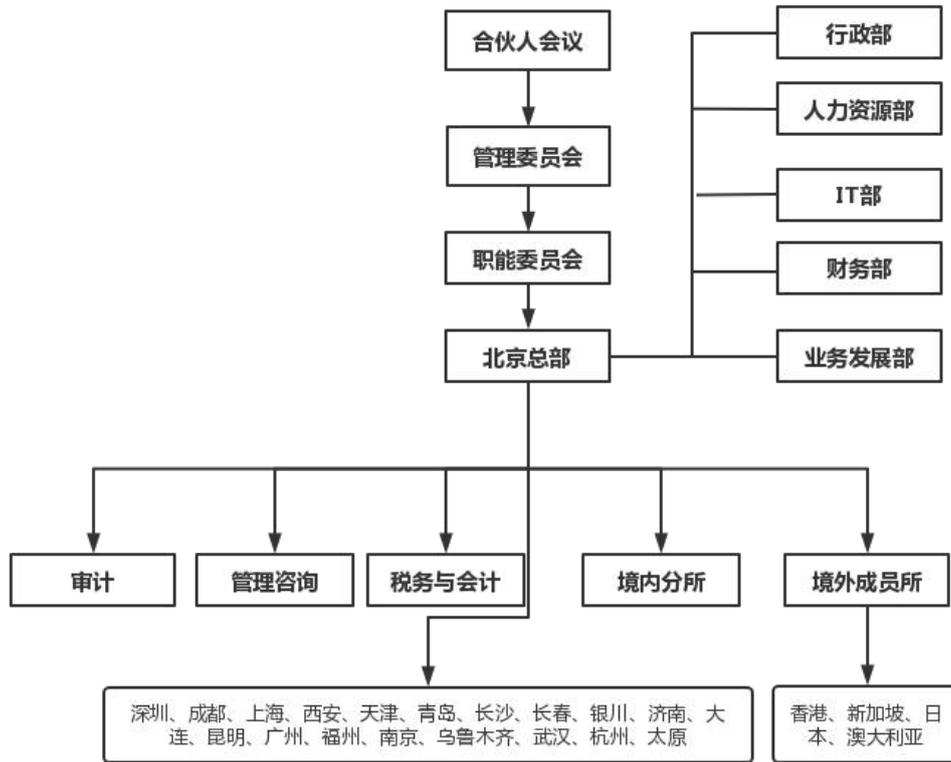


图 3.3 X 会计师事务所矩阵式一体化管理模式图

X 事务所组织结构图如图 3.4 所示：

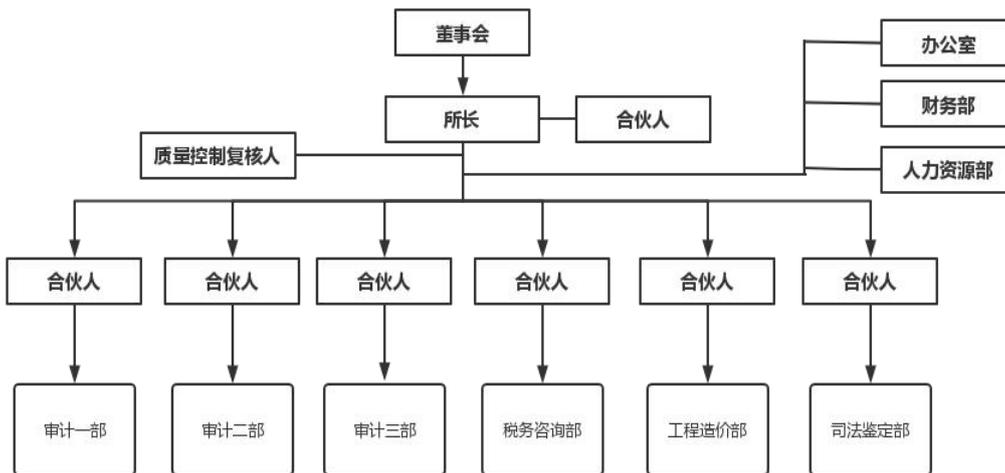


图 3.4 X 会计师事务所组织结构图

### 3.2 X 会计师事务所具体审计项目执行过程

X 事务所实行总分所一体化管理，简单来讲，就是在全所范围内运用统一的综合管理体系，对审计项目实行事前管理、事中控制以及事后监督。X 事务所采用风险导向审计，规范审计工作流程，依据相关规定执行审计业务。其审计工作流程如图 3.5 所示：

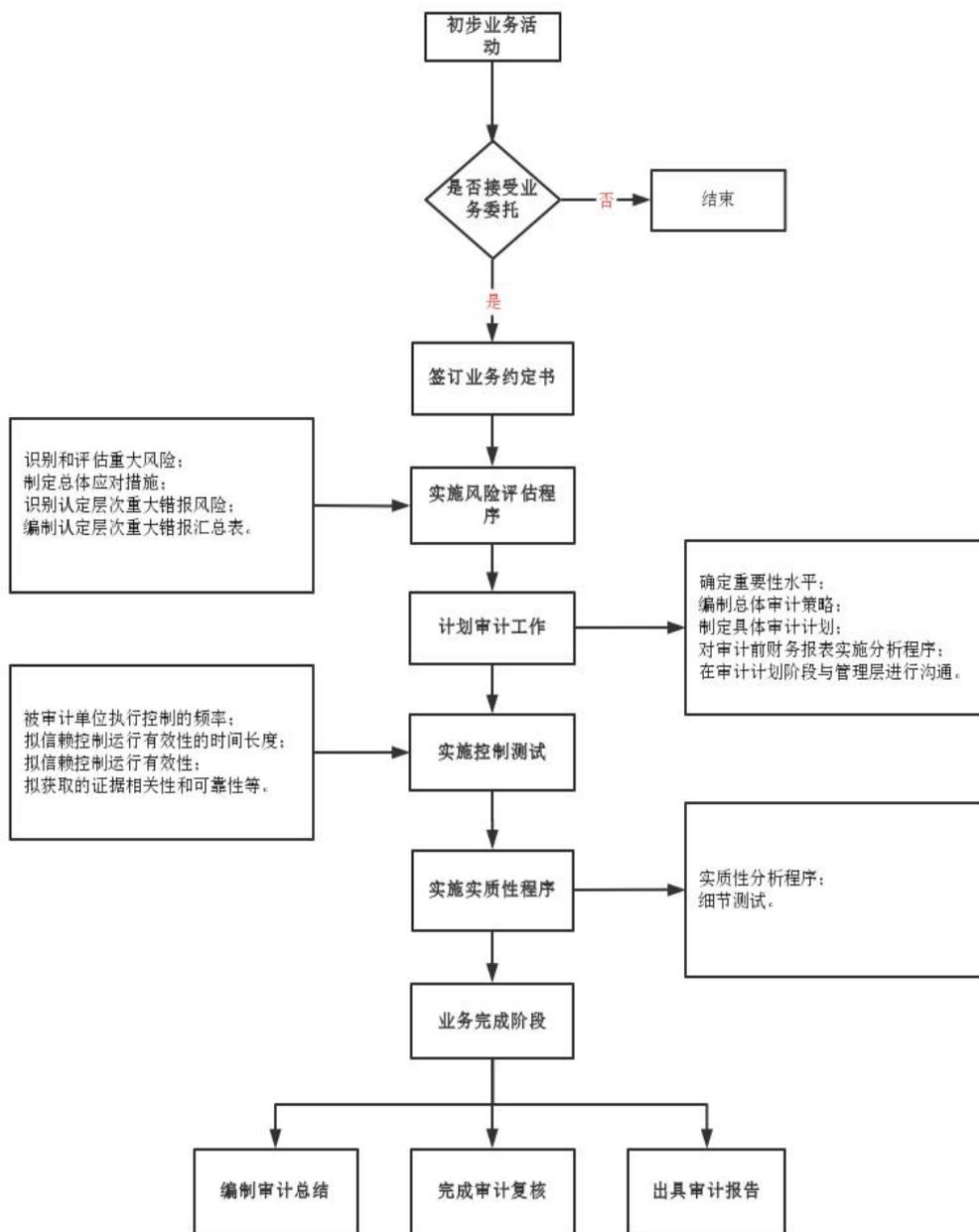


图 3.5 审计工作流程图

### 3.3 审计质量管理体系

X会计师事务所的内部管理制度十分健全。涵盖范围广，包括人员管理、事务所财务管理、审计流程管理、风险控制等。各职能部门各司其职、分工合作使其制度落实到位。其能够积极立足长远发展，注重事务所基础建设。在此，我们仅介绍在审计项目过程及人力资源的管理制度。

#### 3.3.1 业务承接阶段

X会计师事务所为将审计风险控制在可接受范围内，在业务承接阶段，制定了《业务承接办法》、《项目立项审批制度》，将风险管控前移，从而有效降低业务承接所带来的风险。在承接业务前，首先，要先判断是否为首次接受委托。如果是，则需要了解被审计单位及其环境，评价审计风险等。主要包括：委托目的、所处行业状况、内部组织结构、客户状况、人力资源、业务类型等。其次，评估项目组的专业胜任能力。待初步情况得到了解后，决定是否承接业务，如果决定承接，但又担心被审计单位存在固有的审计风险，可与前任注册会计师沟通，了解被审计单位风险情况。然后签订业务约定书。对于初次承接的客户，需在系统中建立客户信息，逐级提交，享有审批权限的人员依次审批，待到通过后，业务承接阶段完成。如果是多次委托客户，则通过风险导向，对客户进行调查评价，主要调查变化大的事项，存在高风险项目的，及时提醒并解约。

#### 3.3.2 审计计划阶段

业务承接完成，随之而来进入了审计计划阶段。这一阶段，项目负责人通过职业判断和分析选择合适的工作底稿，进行审计计划的制定、审计项目组人员选定以及工作任务的分配。X会计师事务所认为项目组成员对审计工作有重大影响，对此，事务所制定了个人承办项目限额制度和注册会计师定期轮换制度：即超过2亿的项目，需要经理级别的人员进行承接；注册会计师3年一轮换等。安排结束后，项目负责人按照模板填写《审计计划表》，只需根据被审计单位的实际情况填写。完成后，由项目负责人签字，部门经理二级复核，主任会计师三级复核。

为提高审计人员的专业素养，X会计师事务所还制定了培训制度。一方面，

要求合伙人在项目实施前,组织成员了解被审计单位所处行业以及需要特别关注的领域。另一方面,实现注册会计师的后续教育常态化制度,树立终生学习的理念。

### 3.3.3 审计实施阶段

审计实施阶段是审计项目全过程中最重要的部分,需要审计人员与被审计单位相互沟通、彼此协调、相互配合,从而更好的实施审计计划。审计实施阶段需要评价被审计单位内控系统,通过内部控制的效果,决定审计程序实施的多少,审计的整个过程都需要通过工作底稿进行记录。

首先,沟通是审计实施阶段的重要一环。沟通的对象有项目组成员之间、管理层、上一任审计该单位的注册会计师。X会计师事务所规定,与管理层沟通的内容包括:责任界定即划分好各自应承担职责、审计完成时间、审计涉及的范围、内部控制存在的缺陷等;项目组内部通过建立沟通机制对审计过程发现的问题及时反馈,并由项目组负责人给予指导。项目负责人写重大事项沟通函,与部门经理、分所质量控制部门、分管合伙人沟通项目中遇到的难以解决的重大事项。与前任事务所沟通值得关注的内部控制缺陷等。

其次,针对不同的项目要执行必要的审计程序,对于财务报表整体的重要性水平设定以及实际执行的重要性水平的设定,要精准适当,不可为减少审计成本而制定过高,要确保审查结果的准确。要明确事务所审计的可接受差异额、可容忍错报。重点关注单个项目金额较低但汇总起来超过重要性水平的项目。

最后,项目组负责不同板块的人员完善各自工作底稿,汇总数据,依据样本中的错报,推断财务报表整体错报,综合评价,确定审计范围是否需要扩大,进而发表审计意见。

### 3.3.4 审计报告阶段

草拟的审计报告由各级人员对审计工作底稿复核。X会计师事务所严格按照准则要求制定了组内复核制度,包括三个级别:项目主要负责人、项目经理及合伙人。外勤项目负责人实施一级复核,复核十分细致,包括所有的工作底稿;第二层级的复核由项目经理实施,复核内容涉及范围相对广泛,包括:重要的审计

程序执行程度、对被审计单位进行整改提出的建议等，最后一关由项目合伙人把控，这就是第三级的复核。此时复核的内容，主要涉及的是重大事项，比如：重大调整事项、重要工作底稿等。复核时发现的问题，要及时反馈给项目主要负责人，督促其改正。在复核完成后，方可出具审计报告。报告形式要规范、报告结论要准确。X事务所同时规定，在年审项目结束后，各分所按期归档，总所会外派人员进行抽查，从而确定所执行的审计程序是否被完整记录，是否有漏记多记等现象，并将检查结果告知各分所负责人，督促他们改正存在的问题，并将改正结果上报总所。

关于审计工作底稿的管理，事务所规章中规定，审计业务各项档案都需整理保存，其中包括：制定审计计划时的工作底稿、审计程序执行过程中的各项记录等。工作底稿归档后，储存按照不同类别，分别存储相应的年限。借阅审计工作底稿时，需经审计机构负责人审批。对于纸质或电子档案，要同时存档，并按规定保存。

### 3.3.5 人力资源

X会计师事务所采用国际通用合伙人模式，奉行“平等协商、共同参与、严格自律、风险共担、以及利益共享”的准则。将人看作事务所发展的基础，促进智力投入。因而注重合伙人的自律和专业人员的相关技术培训。对于合伙人自律，包括两大方面，专业上自律以及职业道德自律。风险控制需要合伙人最后把关。因而加强合伙人自律，才能有效控制和防范风险。对于相关技术培训，借鉴国际会计师公司的培训经验，采取分级培训，针对不同级别制定不同方案，在业务淡季的时候执行。不断更新专业知识、提高专业水平，从而更高标准的完成业务服务。

### 3.3.6 职业道德要求

X会计师事务所制定了规则制度规范审计人员的行为。第一，领导层方面，领导是企业的带头人，可以为员工做好表率。因此要以身作则，遵守规章制度并运用媒介宣传引导员工，使其拥有责任意识、制度意识；第二，教育培训方面，要定期组织员工学习培训；第三，做好质量监控，实时监督审计工作的进展，防

止出现违反职业道德的行为；第四，建立惩处制度，针对违反职业道德行为，严肃处理。

综上，X会计师事务所的审计质量管理体系严格按照我国准则制定，相对来说已经形成比较完备的一套管理体系。但是，该所近几年多次被处罚，审计失败频发。究其原因是审计质量管理体系未能有效运行，质量管理制度流于形式，制度所形成的约束力不够。

### 3.4 X会计师事务所审计失败的后果

(1) 2016年——2020年X会计师事务所受证监会处罚10次，处罚类型包括行政处罚和行政监管措施，其中2017年处罚次数最多，都未对执业造成影响。本文主要以2017年的一次处罚、2022年的一次处罚为例，进行展开分析，这两次案例极具典型性，具体处罚情况如表3.2所示：

在对DY公司年度财务报表审计时，未发现三包索赔费用为2422328.73元，未发现其少确认贴现费用为2929311.2元；

在对LS公司年度财务报表审计时，X事务所未发现其中两年连续虚增利润总额38295.18万元、43276.33万元。

表 3.2 近两次案例处罚情况

时间	客户名称	涉及内容	审计收费	审计报告意见类型	处罚情况
2017年	DY	2013年、2014年度财务报表审计	320000元	均出具了无保留意见的审计报告。	责令改正，没收业务收入32万，没收违法所得188万元，并处以220万元罚款；对签字注册会计师分别处以5万元罚款。
2022年	LS	2015年、2016年度财务报表审计	1509434元	无保留意见的审计报告；带强调事项无保留意见的审计报告。	责令改正，没收业务收入1509434元，并处以3018868元罚款；对签字注册会计师分别处以5万元罚款。

数据来源：证监会官网

## 4 X会计师事务所审计项目质量管理存在的问题及原因分析

### 4.1 审计项目质量管理存在的问题

#### 4.1.1 业务承接阶段

在该阶段，判断以下三点是必要的：第一，事务所专业胜任能力；第二，被审计单位管理层是否会虚假隐瞒相关问题，即诚信与否；第三，双方的审计业务约定，是否都表示认同。X会计师事务所的审计质量管理体系也严格要求对此做出判断，再决定是否承接业务。但在执行过程中，存在以下问题：

##### 1. 风险评估缺乏深入性

审计业务承接前，需要X会计师事务所对被审计单位的进行审计风险评估。

承接DY审计业务，首先，X会计师事务所未对DY公司的具体情况进行详细的调查了解。例如：关联方调查不充分，未发现舞弊动机。其次，对被审计单位所处的整个行业不了解。从DY的经营范围来看，汽油机气门及周边产品利润低于柴油机气门，整体行业增速缓慢；从之前的审计报告来看，DY公司经营利润下滑，两者共同作用，该公司却坚持上市，这仍未引起注册会计师充分关注，且其认为行业刚性需求能够维持行业稳定发展。最后，对被审计单位的内部控制情况调查不深入。证监会对DY公司连续多年对外违规借款进行处罚，罚款数额巨大，说明该公司资金控制未得到有效执行，内部控制存在缺陷。显然，注册会计师未关注到这一点，导致审计风险增加。基于此，对被审计单位经营环境、财务状况进行了解并评估风险，是审计业务开始前的必要程序，对其风险评估的恰当性会影响审计项目过程质量管理情况。X事务所内部实行项目合伙人负责制，项目合伙人对风险评估工作负有很大责任，评估不当就会对审计结果产生重大影响。

##### 2. 未保持应有的独立性

在审计过程中，注册会计师保持独立是必要的。其表现在两个方面：一是外在的独立，通常来讲是指注册会计师与被审计单位没有任何关联关系，包括投资关系及近亲关系等。二是内在的独立，是一种精神独立，指执行审计工作时，不受外界影响、约束，能做到不偏不倚、客观公正。

对DY业务的承接，如表4.1所示，X会计师事务所已为其提供多年的审计服

务，一方面，稳定的合作关系使得事务所忽视了对被审计单位的审前调查，带来了因过度信赖被审计单位所产生的潜在风险。从 X 事务所对 DY 公司出具的审计报告来看，连续多年的公司概况表述一致，均为“公司建立了并完善了一系列公司治理制度，加强内部控制，为未来发展奠定良好基础”。但证监会对 DY 公司的处罚提到上市前 DY 公司就未建立完整的、合理的内部控制制度。说明审前调查的充分性值得怀疑。另一方面，为维护客户关系，保持稳定客源，稳定行业地位，注册会计师与管理层的沟通已经失效，对管理层是否诚信的调查流于形式。甚至审计报告的结果都会受到被审计单位管理层意愿的影响，从而失去公允性。

表 4.1 连续审计出具的意见类型

年份	审计机构名称	签字注册会计师	出具的审计意见类型
2009 年	X 会计师事务所	夏某某、郭某某	标准无保留意见
2010 年	X 会计师事务所	夏某某、郭某某	标准无保留意见
2011 年	X 会计师事务所	夏某某、郭某某	标准无保留意见
2012 年	X 会计师事务所	夏某某、郭某某	标准无保留意见
2013 年	X 会计师事务所	夏某某、郭某某	标准无保留意见
2014 年	X 会计师事务所	夏某某、郭某某	标准无保留意见
2015 年	X 会计师事务所	王某某、张某某	保留意见

数据来源：新浪财经网

#### 4.1.2 审计计划阶段

初步了解被审计单位情况后，在该阶段，要明确不同阶段的工作时间安排，包括开展业务的具体时间、提交审计报告的时间期限、与管理层治理层沟通的计划日期等。事务所需要编制合理的总体审计目标和具体审计计划，明确哪些事项应重点关注，并实施相应的审计程序，确保审计结果的准确性、真实性。

##### 1. 审计计划编制不合理

审计计划是会计师事务所开展审计工作的主要依据。对于业务执行时间、审

计重点领域、审计人员配备等，已在总体计划工作中做好安排。但是，X会计师事务所不论是在编制总体审计计划还是具体审计计划时，都有所欠缺。比如：在制定总体审计计划时，未重点关注被审计单位风险点，未明确重点审计领域；在制定具体审计计划时，未考虑到审计人员配备问题，针对不同行业，应配备经验丰富、对行业了解深的审计人员，方便审计工作的执行。但X会计师事务所由于审计人员紧缺，任用经验不足的人员进行具体审计计划的编制，遗漏在所难免。不仅如此，对于总体审计计划，由于已存在一套流程，因此编制计划人员更趋于程序化操作，很难保证严谨性；对于具体审计计划，在编制完成后，更改随意，不遵循计划进行、临场发挥现象严重，有的甚至重新编写新的计划。就比如：在对DY公司审计计划的编制中，经过前期调查，已经发现与该公司存在异常关联的W公司，未保持应有的职业谨慎，未制定进一步调查计划，且从被审计单位管理层获取的关于公司行动人是否存在对外投资的承诺书，并未核查真实性、准确性，将其作为较为充分的审计证据进行记录，在编制审计计划时未对其进行重点关注。

## 2. 人员委派较随意

国内事务所普遍现象是大所业务量很大，人手一直短缺，常年招聘审计人员，虽然每个所都制定了不同的招聘流程，但是具体执行还是浮于表面、不规范。招聘的审计人员专业知识技能差、价格低廉、职业道德更是有待考究。在这种情况下，也造成了一定的审计风险。

在LS公司审计阶段，如表4.2所示，X会计师事务所委派的两名签字注册会计师，从事审计工作时间较长、业务熟练度相对较高，但是经中注协行业管理信息系统查询，发现两人学历较低，其中一个虽为大学本科，但是没有获取学位证书。这说明两人的专业知识或者职业素养教育有所欠缺，且所内并无具体职务，缺失风险管理意识。其中一名签字会计师，早在2021年12月就被中注协通过行业训诫处罚，已经存在不良执业记录，因此人员委派不合理，构成了一定的审计风险。

表 4.2 审计 LS 公司签字注册会计师情况

签字注册会计师	取得注册会计师证书年度	是否是党员	所内职务	学历	学位	处罚情况
1 号	1997 年	是	合伙人	大专	无	2021 年 12 月：行业训诫；2022 年 4 月：警告、罚款。
2 号	2005 年	否	无	本科	无	2022 年 4 月：警告、罚款。

数据来源：中注协官网

### 4.1.3 审计执行阶段

在这一阶段，需要注册会计师严格执行审计程序，例如询问、检查、函证等，以此确保审计结果的真实准确。对于审计证据获取不足的，需要进一步加大审计范围、实施替代程序等，从而获得充分适当的审计证据。对于无法获取充分审计证据的，要在审计工作底稿中标明审计范围受到限制。

#### 1. 必要的审计程序未执行

在 DY 公司审计的过程中，一些必要的审计程序未执行。一方面，函证程序没有按规定执行。根据规定，注册会计师实施函证程序时，要对询证函的填写、邮寄、收回等进行全面控制。要考虑回函的可靠性，回函不符应进一步判断是否存在错报。遇到不回函的要实施替代程序。X 会计师事务所对 DY 公司的三包索赔费用客户函证时，一些客户回函盖章不符，一些客户存在回函差异，在未收到另一些客户的回函时，没有实施相应的替代程序等情况出现，X 会计师事务所并没有作出合理解释。另一方面，关联方核查程序没有得到执行。关联方交易存在特殊风险，被审计单位隐瞒关联方关系和交易的情况时有发生，更应该高度关注。但在该案例中，X 会计师事务所已经发现其关联方异常情况，比如：发现一公司与本公司的装箱单的签字人、联系方式和地址完全相同。却未进一步实施必要的审计程序进行核查，导致审计人员未能及时发现 DY 公司隐瞒的关联方。

在对 LS 公司审计的过程中,在进行 IT 审计测试时,注册会计师对其广告业务系统进行访谈了解。由于广告业务需要人为控制,特要求获取客户提供证明广告投放的相关数据,但未获得相应证明。在这种情况下,本应该进行穿行测试,依据穿行测试结果,得出审计结论。但是,审计工作底稿中并未记录穿行测试程序,却表明未发现审计异常。

## 2. 已获取的审计证据不适当充分

注册会计师获取充分适当的审计证据,才能使得审计结论真实可靠。但是由于以下几个原因,可能会使审计证据难以充分适当。第一,被审计单位不配合,从而获取的数据资料较少;第二,事务所为了节约成本,简化了一些审计程序;第三,事务所本身并不重视某项证据的获取等。

销售收入是审计的重点内容,而函证是实施审计程序的重要手段,两者对于审计结论有重大影响。在 DY 公司审计案例中,获取审计证据不充分适当体现在以下几个方面:第一,销售收入抽凭范围异常,难以得到准确的审计结论;第二,函证回函异常,回函结果的有效性难以保证。具体情况如表 4.3 所示:

表 4.3 销售收入抽凭范围

销售收入 抽凭范围	原始凭证				记账凭证			
	提货单	装箱单	装运单	发票	时间	内容	金额	两类凭证的一致性
事务所抽查项目		√		√				

资料来源:中注协官网

由表 4.4 可知,审计人员仅对 6 月份部分天数的主营业务收入进行抽查,范围仅涉及是否制作装箱单、是否提供发票,抽凭范围不足,难以获得真实准确的销售收入情况。

表 4.4 函证程序

函证客户	A 公司	B、C 公司	D 公司
函证问题	回函盖章不符	回函存在差异事项	未收到回函

资料来源：中注协官网

如表所示，A、B、C、D 公司皆是 DY 公司的三包索赔费用客户，其函证程序皆存在问题，对此，DY 公司并未给出合理解释。X 会计师事务所却未对回函异常进行进一步核查，也没有实施相应的审计替代程序，而是放任不理，致使函证审计程序失效。审计证据获取数量少，难以得出审计结论。

在 LS 公司审计案例中，针对广告业务，已经发现其可能存在舞弊风险。如表 4.5 所示，2015 年广告业务收入占当期营业收入 20.23%，比 2014 年的广告业务收入增长了 67.53%，增长速度过快，广告业务收入项目存在重大错报风险。X 会计师事务所却未设计具有针对性的审计程序，仅通过现期与基期对比，对于波动较大的产品予以关注；通过收入金额与合同金额对比，查询金额是否一致。违反了《中国注册会计师准则第 1301 号—审计证据》的第十条规定，获取的审计证据不充分适当。

表 4.5 广告业收入占比情况

项目	广告业务收入（万元）	营业收入（万元）	广告业务收入占营业收入比重	广告业务收入同比增速	营业收入同比增速
2014 年	157,206.18	681,893.86	23.05%	87.38%	188.79%
2015 年	263,367.78	1,301,672.51	20.23%	67.53%	90.89%

数据来源：中国证监会官网

#### 4.1.4 审计报告阶段

这个阶段也是审计的最后一个阶段，需要项目组归集审计工作底稿，编制审计报告，并将两者依次交由项目负责人、项目经理以及合伙人分别审核签字，在完成复核后，对存在差错项及时更正，在保证审计意见真实、准确的前提下，出

具报告。并将相应的审计证据、工作底稿归档管理。

### 1. 业务复核机制流于形式

三级复核制度是审计工作必要的程序,通过三级复核制度可以有效保障审计质量。但我国事务所普遍存在审计人手不够、审计人员对某些行业了解不足等现象、为节约时间,审计人员常常凭经验进行复核,从而影响到审计质量,出现了众多审计失败的案例。

X 事务所对 DY 公司的审计复核,签字注册会计师复核不全面,通过抽样复核的方式对重要部分予以关注,而三包索赔费用、关联方交易问题、变动异常的贴现费用则被忽视。并且,一些职位较高的经理人利益至上,为维护客户,迎合客户需求,忽略重点问题,使得审计复核流于形式,未产生实际作用。

X 事务所对 LS 公司审计的复核,签字前也并未落实审核。在有些审计项目执行中,三级复核仅仅做了,但三级层次没有遵守。本该由项目负责人执行组内一级复核,却交由组内其他成员负责。这是由于项目负责人承担的项目过多,很多在同时进行,为节省时间、迅速结项,就交由他人复核。本该由项目经理执行的二级复核,则成为了项目负责人的任务,本该由合伙人负责的三级复核,落在了项目经理身上。由于复核人员与复核程序的错位,复核的相关人员可能存在能力不足而无法查明风险,三级复核制度无法真实发挥作用。

### 2. 监控程序执行力不足

循环监控在新颁布的《会计师事务所质量管理第 5101 号准则》中被特别强调。通过对审计项目进行事前、事中、事后控制,从而促使审计质量管理体系高效运行。准则还要求在循环监控过程中,要及时发现管理制度缺陷,及时修正。要具有环境适应性,定期追踪反馈。但是,X 会计师事务所书面监控记录中没有反馈监控效果,是否有效循环监控值得质疑。其中,最典型的例子就是函证。函证程序是获取审计证据的重要手段,为保证函证的真实性和有效性,对函证程序实施全过程监控是很必要的。尤其是同城函证,必须有第三方审计人员在场,全程盯函。但是 X 事务所对函证全过程的记录缺失,并且经过证监会调查,函证程序存在不合规现象。具体情况如表 4.6:

表 4.6 处罚决定书

时间	处罚机构	处罚原因	处罚决定
2015 年	中国银行间市场交易 协会	在 XH 公司审计工作 中虚假函证	处分、罚款
2017 年	广东证监局	虚假确认 CH 销售收 入	处分、罚款
2018 年	中国证监会	审计 DY 公司时, 未充 分追查函证回函差 异, 替代程序不充分, 函证失败	处分、罚款
2022 年	中国证监会	审计 LS 公司时, 未执 行函证替代程序	处分罚款

数据来源：中国证监会

## 4.2 X 会计师事务所审计项目质量管理存在问题的原因

### 4.2.1 业务承接阶段

业务承接竞争激烈。在审计行业中, 近几年, X 会计师事务所的审计业务承接数量年均排在国内前八名, 但随着近些年会计师事务所数量快速增长, 行业竞争越来越激烈, 上市公司也在逐年递增。为维持事务所利润, 多采用“薄利多销”的方式经营。一方面, 为保持业务比例, 树立行业形象, X 会计师事务所招聘流程简化、招聘更多的实习人员参与审计项目, 经验不足、行业不了解等多重因素造成审计风险; 缩短审计时间方便承接更多的审计项目, 致使审计人员要在短期内完成多个审计项目, 从而利用简化审计程序来达到快速审计的效果。另一方面, 通过大量招聘实习人员、缩减审计程序来达到降低成本的目的, 从而获得更多的经济效益。如表 4.7、图 4.1 所示, 2013 年—2018 年, X 会计师事务所承接的业务量呈小幅波动上升趋势, 2014 年业务量占比最低为 5.77%, 2020 年业务量占比最高达到 8.05%, 但反观单位平均业务收入, 呈小幅波动下降趋势, 2014 年单

位平均业务收入大于 2020 年。恰好符合“薄利多销”的特点。X 会计师事务所也通过这个经营模式，在竞争激烈的审计行业占据了一席之地。努力维护客户，听取客户要求，减少审计收费，降低审计质量，一步步增加了审计风险。

表 4.7 2013 年—2021 年 X 会计师事务所业务年收入情况

	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
上市公司数量 (家)	1377	2667	2842	3136	2298	3604	3810	4299	4805
X 事务所承接 业务数量(家)	96	154	173	189	152	227	298	346	358
X 事务所业务 收入金额(万 元)	104,1 03.00	117,5 17.18	128,2 88.93	156,0 75.17	134,8 31.36	153,2 39.00	204,1 12.95	237,4 51.8	279,5 74.70
								5	

数据来源：中注协官网

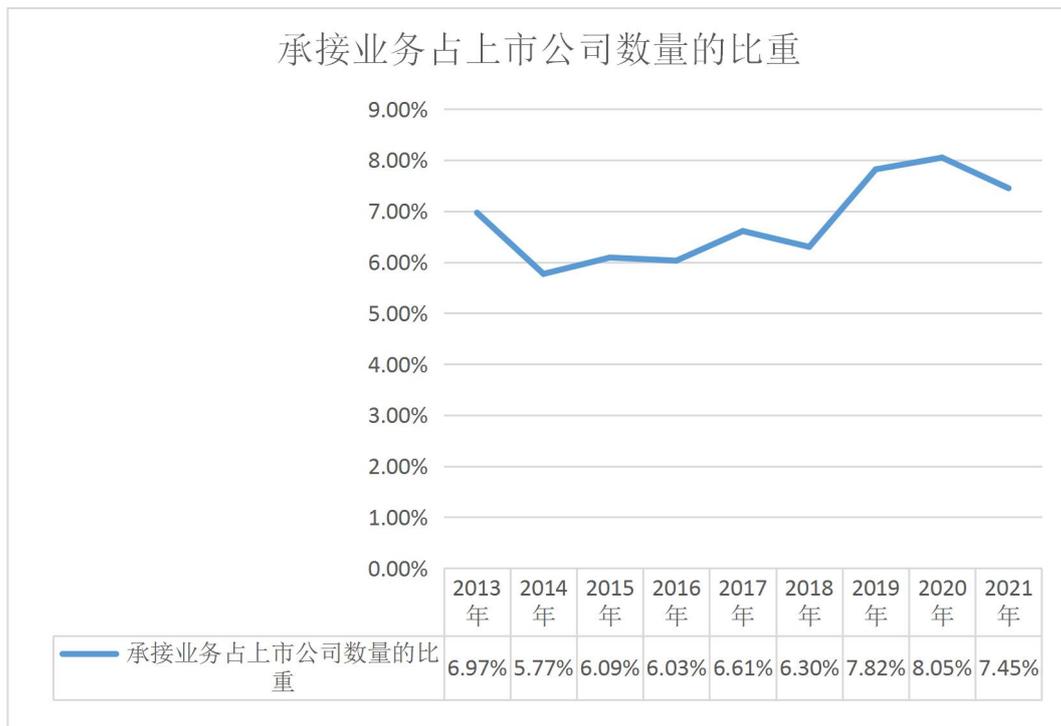


图 4.1 2013 年-2021 年 X 会计师事务所承接业务占上市公司数量的比重

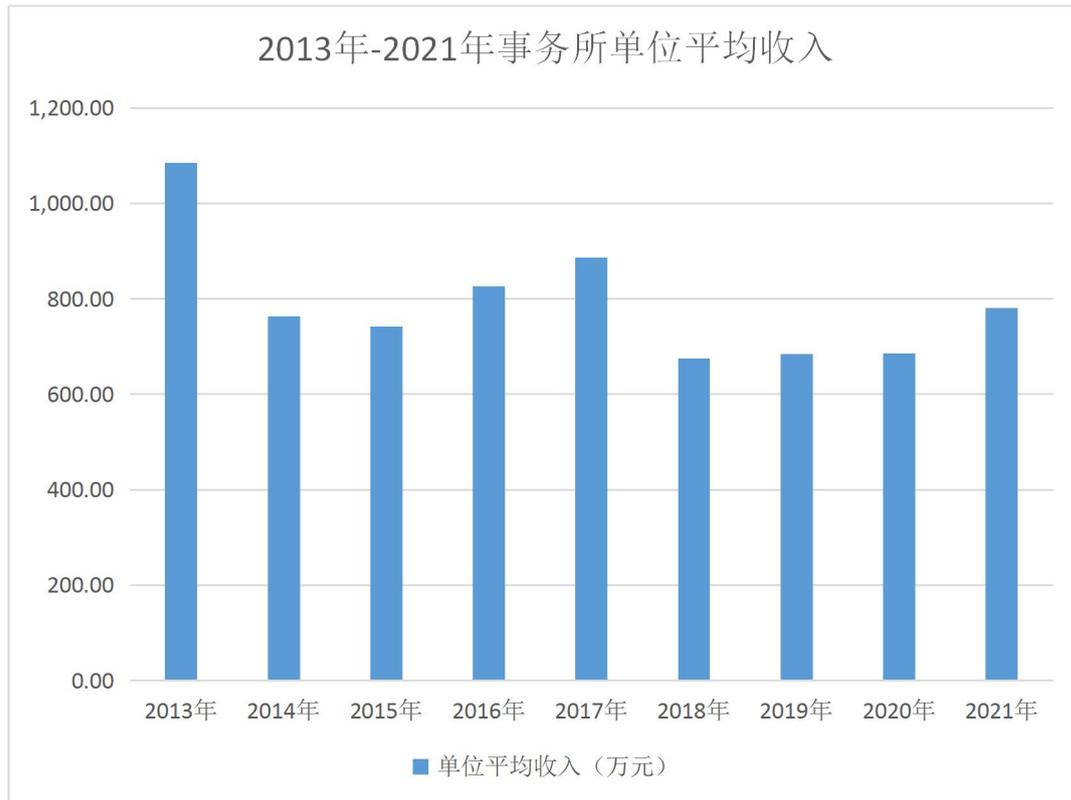


图 4.2 2013 年-2021 年 X 会计师事务所单位平均收入

#### 4.2.2 审计计划阶段

审计计划制定不科学。审计计划需要依据被审计单位具体情况，通过对审计时间、审计人员、审计重点领域以及资源的分配，达到高效、低成本、高质量的目标。但基于业务承接和保持阶段审前调查的不充分，X 事务所在制定审计计划时，对于资源分配、人员安排都仅按照一贯风格进行安排，并且准则规定审计计划贯穿于整个审计过程，可以适时调整。这也使得 X 事务所并不重视审计计划的制定，经验和主观臆断导致原定的计划在实际审计时并不适用，但在审计时间的限制下，很多必要的审计程序来不及执行，只能修改审计计划，而修改与再执行过程中消耗了审计时间，导致有些审计程序的实施草草结束，不满足所获取的审计证据充分适当的要求，从而影响事务所审计质量。

#### 4.2.3 审计执行阶段

对审计准则的理解偏差。注册会计师开展审计业务已具体的审计准则为指导，比如：审计证据获取，根据《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》

执行,对获取审计证据的数量、内容和质量都做了相关规定,要求审计证据要充分适当。在对 DY 公司进行审计时,X 事务所未按照主营业务收入的抽凭范围进行核查,仅就其中两项内容查验,且已发现违反常规的海运周期,却未对销售收入严格核查。相关规定表示,审计证据的数量与错报风险存在正相关关系,即错报风险越大,则越需要获取足够多的审计证据。而 X 会计师事务所并未获取充分的审计证据,却仍然以累计错报低,未达到重要性水平为理由,推脱责任。证监会不予采纳其意见,并指出,注册会计师的责任在于能否按照审计准则执行审计工作,而不是对被审计单位的财务状况、经营状况等提供绝对保证。诸如此类情况很多,在此也不一一列举。这也说明,X 事务所可能对审计准则的评判标准存在认识偏差,也有可能是刻意辩解,这都不会是审计程序实施不到位的理由,也不会影响证监会的判断。

#### 4.2.4 审计报告阶段

审计师缺乏敬业精神。审计师作为审计过程的执行者,是保证审计报告准确性的关键一环。只有认真按照准则办事、核实审计证据、复核审计底稿,才能确保审计结论真实可信,才算是真正完成了执业过程。X 会计师事务所虽然制定了三级复核制度,但是在操作方面流于形式,各级复核人松散的工作态度,导致未经复核随意签字、代签等现象频发。且 X 事务所的人员考评制度,主要以员工出勤、业绩、获得相关资格证书为标准,其中业绩为最重要标准,即按照完成项目数量和收费多少进行评级。而缺少对审计质量的考核,且审计失败的惩罚远低于审计过程的获利,使得审计人员更注重效率、不顾审计质量。因此,就出现了急于结项,复核质量差的问题。

#### 4.2.5 其他方面

##### 1. 审计队伍水平有待提高

人才是一个企业的核心要素,企业想要不断发展成长,必须依靠人才。会计师事务所也是一样,需要持续建设审计队伍。据统计,截止 2022 年 10 月,X 会计师事务所从业人员有 5133 人,注册会计师人数有 1469 人,合伙人股东有 256 人,我们以总所为例,与四大会计师事务所进行比较,如下表所示,得出了以下

结论:

第一, 人员专业胜任能力不足。

从注册会计师 (CPA) 数量占从业人员的比例来看, X 事务所毫不逊色, 比例靠前, 说明事务所人才选择比较注重是否取得注册会计师专业资格证书。但在注册会计师年龄结构方面, 与四大相比有所差异。四大注册会计师人员趋向年轻化, 四十岁及以下的人员都基本达到 80% 及以上, 而 X 事务所却不到 50%。像德勤和毕马威事务所, 没有大于六十岁的注册会计师。由于审计行业的特殊性, 工作强度大、学习要求高、对信息技术掌握等, 人员年轻化有利于审计工作的开展。在注册会计师学历结构方面, 四大会计师事务所的本科及以上学历占比接近 100%, 大专学历的注册会计师仅有 1—3 人, 接受大学及以上教育学习更多的专业知识, 使得注册会计师的专业性更强。且很多大学开设了职业道德教育相关课程, 对学生的职业素养起到了潜移默化的作用。X 事务所注册会计师大专及以上学历的人数较多, 而大专相对会缺失专业、职业道德等方面的教育。这些问题也造成了人员专业水平的差异。

表 4.8 X 总所与四大人才结构比较

	从业人 数 (人)	CPA 人数 (人)	CPA 占从 业人数 比例	总所 CPA 年龄结构人数 (人)			总所 CPA 学历结构人数 (人)		
	总所人 数 (人)	总所人 数 (人)	总所 CPA 占从业 人员比 例	小于 等于 40 岁	小于等 于 60 岁 且大于 40 岁	大 于 60 岁	大专及 以下人 数	本科 人数	研究生 人数
X 事 务所	1411	328	23.25%	151	165	12	69	202	57
普华 永道	3141	581	18.50%	513	67	1	2	359	220

德勤	1498	372	24.83%	311	61	0	3	239	128
毕马威	1387	326	23.50%	261	65	0	1	155	170
安永	2086	425	20.37%	352	71	2	2	227	194

数据来源：中注协官网

## 第二，人员培训机制不全。

从前文看，事务所制定了一系列人员培训制度，但在培训过程中，浮于表面，有关质量文化和职业道德相关的培训并未作为重点，不利于审计质量管理建设。由上表可知，X事务所在招聘人员方面，没有将学历做为硬性要求，更重视财务相关专业资格证，以及重点强调要适应高强度工作，造成了缺乏复合型人才且事务所人员平均学历偏低的结果。在聘用后，由于项目过多急需人手，将刚聘用人员分配在各个审计项目中，缺失培训入职这一流程，使得其实践能力不足，甚至有的新职员还要独立承担编制工作底稿的工作，加之X事务所的业务范围比较广泛，包含金融、建筑、农林、教育等多个行业，底稿的编制更多是搬运数据，无法发现其中的风险点，审计人员专业胜任能力差、职业素养有待提高、知识储备不足等问题凸显，增加了审计风险，影响了审计质量。在后续培训方面，对一些新型引入的审计系统，培训员工使用软件不到位，由于一些员工的年龄偏大，计算机系统的学习能力相对弱，无法充分利用软件，加上固有审计思维的限制，审计效率受到影响。

## 2. 审计质量管理体系不健全

截止2021年，X会计师事务所所有27家分所，超过众多事务所分所数量，排名靠前。由于群里庞大，各分所是否按照总所要求进行业务承接、执行以及复核难以核实，总所管理负担重，审计质量管理难度大。审计质量体系要涉及总分所的方方面面，因此，难免存在不完善的地方或存在针对性不强等问题。

第一，总所对分所的管理缺失。

X 会计师事务所拥有 5133 名职员，分布在全国各分所，既要对本所人员管理，又要管理分所人员，因此，建设更完备的审计质量管理体系，让每位职员严格遵守审计质量管理要求，并意识到审计质量的重要性，将保证审计质量奉为审计行为标准十分必要。然而，X 会计师事务所每一分所实行的考核、奖惩标准都不一样，聘用人员也是由各分所自行开展测试，总所缺乏对各分所人力资源的统一管理方案，不利于审计质量的维护。

第二，审计质量管理体系未能与时俱进。

2020 年 11 月，财政部对审计质量管理准则做出了新的规定，发布了《会计师事务所质量管理准则第 5010 号——业务质量管理》，为我国审计质量管理体系建设打下了基础。新版的准则与旧版的准则对比，存在以下变化：

表 4.9 新旧准则变化对比

修订后的业务质量管理准则	修订前的业务质量控制准则
风险评估程序	——
治理层和领导层	对业务质量承担的领导责任
相关职业道德要求	职业道德规范
资源	人力资源
信息与沟通	——
监控及整改程序	监控
业务执行	业务执行
客户关系和具体业务的接受与保持	客户关系和具体业务的接受与保持

新增两项全面质量管理要素包括：事务所风险评估程序、信息与沟通。强调实行风险导向事务所质量管理体系，X 事务所还未根据现行制度规章进行及时修订。准则强调事务所可以自行调整不适合自身特点的质量管理内容，但不可超过准则的许可范围，给予了事务所自主修改的空间。并特别强调质量复核的重要性，这些都是 X 事务所所欠缺的内容，还未得到重视。

### 3. 外部监管不利

对会计师事务所的监督主要来自两方面，第一是行业自律监管，没有强制力，每年的抽查处罚措施仅包括公开批评、通报、警告等，对事务所的威慑力不强，监管效力弱；第二是政府监管，具有强制力，但是由于市场发展迅速，会计师事

务所数量、上市公司逐年递增，想要全面检查，难度很大。因此，财政部和证监会等部门每年抽取部分会计师事务所进行检查，监管范围不全面，监管力度不足，致使很多为存在问题的事务所，不被发现或者时隔很久才会被发现，但其出具的审计报告已经对投资者作出投资决策产生影响。比如：X 会计师事务所在对 LS 公司的审计报告出具年份为 2015 年、2016 年，但是被审查发现虚假记载的时间在 2022 年 4 月份，从出现问题到被发现处罚，存在滞后时间，这也使得被审计单位有了操纵的时间和机会，或弥补以前的虚假记载或转移资产，从而在被发现后也不至于“损失惨重”。X 会计师事务所也获得了审计收入，营造了良好的形象，获得更多的客户资源。即使后来被查出，证监会也仅仅采用罚款方式进行处罚。不会对事务所后续经营产生重大影响，处罚力度不足。

## 5 X会计师事务所加强审计质量管理优化建议

### 5.1 加强业务承接阶段管理

#### 5.1.1 重视审计人员素质教育，强化风险导向审计理念

首先，审计人员素质教育的提升对于事务所的后续发展很有必要。由上文可知，X会计师事务所招聘的审计人员质量较差，职业素养教育不足，在后续参与审计过程中表现不佳。因此，新员工入职后，应当积极参与企业素质教育及专业技能培训。事务所可以区别应届生和参加过工作拥有工作经验的人员，在参加过工作的人中，再细分为参加企业财务工作和参加会计师事务所审计工作，有针对性的安排业务培训和职业素养培训，定期对相关人员进行培训，防止资源闲置，提高利用率，提高培训效果。对于新颁布或者新调整的会计、审计准则，采用研讨会或者培训形式组织审计人员及时学习。针对难以理解的政策，可以请专家帮助解读，讲授实务案例，帮助审计人员理解，使其在后续工作中更好的运用。另外，可以每年设定一些有关于职业道德的网络课时，通过后台记录并反馈员工的听课情况。

其次，在承接业务时，要充分考虑事务所的胜任能力，包括：审计组成员人数、审计人员的专业性以及时间安排与其他项目是否冲突等信息。其中，专业能力指审计准则的把握程度、对被审计单位所处的行业的了解程度，是否需要外聘专业人士做相应测试程序，事务所是否具备业务执行所需的资源等，专业素质是指能否有效遵守职业道德准则、事务所及项目组人员是否能够保持应有的独立性等，通过这些来判断事务所是否承接此项业务，在项目开始前就将审计风险降低，以保证审计质量。

最后，树立风险导向审计理念对于事务所承接或保持业务十分重要。这里所述的强化风险导向审计理念，包括项目经理、项目负责人等高级领导，也包括组内审计人员，只有提倡全员风险导向意识，才能真正体现审计人员的职业谨慎，以确保后续审计有重点，从而节省成本、提高效率。以风险导向为基础，通过建立风险敏感性，深入了解风险，评估风险，建立应对风险的各项保障机制。对于初次承接业务，风险评估程序要更全面、涉及范围更广，包括客户的经营风险、

相关政策的理解和运用是否到位，管理层是否配合、是否诚信等；对于连续审计业务，虽不需要像初次审计一样复杂，但是仍需进行风险评估，比如经营范围、经营环境是否变化等，要保持合理的职业怀疑。

### 5.1.2 做好承接业务前的调查工作

第一，要与前任注册会计师进行沟通。通过了解前任事务所主动解聘的具体原因，检测是否与被审计单位所诉一致。如果一致，则一定程度也能证明管理层的诚信度。如果不一致，则要重点考虑两者是否有重大意见分歧，被审计单位是否有购买审计意见的目的等。即使前任注册会计师审计可能获得的资源不会共享，但可以从其积极或消极情绪、语言等方面，也能发现一些可能存在的问题。因此，X事务所项目组成员应当积极与前任注册会计师沟通。事务所可以将其设定为审前调查的必要程序，并设置一些强制条款来规范该程序的实施。对于一些风险较高的客户，应当设计专门的审计程序予以调查。就像X事务所审计LS公司的案例，LS公司正处于上市阶段，主要经营业务范围并未发生大的变化，且前任事务所也符合审计上市公司的要求，却更换了会计师事务所，这一行为本身就值得注意，由此，与前任注册会计师沟通十分重要。当企业处在不同阶段时，可能存在风险性。还有其他情况，比如频繁变更会计师事务所或者多次被证监会处罚的公司等，在承接其业务时都应特别注意，可以通过与管理层沟通对处罚事项是否作出整改，内部控制是否有效，形成书面记录。

第二，合理运用事务所建立的客户信息数据库，虽然事务所按照新老客户进行了分类，但是对于常年审计的老客户却过于放松，很少定期更新信息，通过“信任”进行审计。这也是使得其审计失败的原因之一。因此，对待老客户，要及时更新相关信息，使掌握的信息有充分的时效性；对待新客户，不能仅考量审计收费或者客户群关系，还要更重视财务状况、经营情况和行业情况，将其记录在客户信息数据库中，以备后续审计使用。还应该加上一类目标客户，收集有业务合作意愿的客户信息，将其作为事务所拓展业务的对象，为承接此类业务做好准备。

## 5.2 规范审计计划阶段管理

### 5.2.1 合理编制审计计划，重点关注高风险项目

编制合理的审计计划能够有效提高审计效率并保证审计质量。编制的审计计划包括：项目审计时间、人员安排、重点关注的风险项目等。

首先，X会计师事务所接收业务后，通过对客户所处行业以及经营范围等的了解，匹配相应的审计工作者，组建审计项目组。制定具体计划时，要深入了解客户的经营管理的具体情况，评估审计风险、确定审计范围及审计重点，使计划更具针对性。同时，要积极与客户沟通，了解客户审计需求，尽力完成审计任务。

其次，要十分重视重要性水平的确定。重要性水平的确定直接影响审计的工作量。重要性水平越低，可容忍错误差越小，抽样规模就越大，需要获取的审计证据就越多。X会计师事务所在前期制定重要性水平时，没有很好贯彻执行，造成审计证据不足。因此，要根据与前任会计师事务所的交流、对被审计单位的询问与观察等前期调查，严格制定合理的重要性水平，重点关注高风险项目及证据。

最后，审计组成员要分工明确，及时共享信息，互通有无，高效配合，从而使得审计项目更具有针对性，减少无效或返工的工作，提高审计效率，降低审计成本。

### 5.2.2 提高人员委派计划性，合理配置审计人员

首先，针对不同的审计项目，X事务所在委派人员时，要有计划性，根据不同的行业、不同的需求以及重点应对的风险项目等，匹配擅长且经验丰富的项目负责人，带领组内专业知识相对丰富审计人员共同执行审计任务，只有这样才能达到较好的审计效果。为做到“知人善任”，可以深入了解审计人员的学历水平、专业特长、资格证书获取情况等，比如通过进行填写问卷、与其谈心谈话、考试摸底等。如果需要审计的项目涉及全新领域、新行业，可以聘请外部专家参与审计项目，以此确保审计质量。

其次，注册会计师长期审计同一位客户，容易对其独立性造成影响，也为事务所带来审计风险。因此，通过严格这行审计人员定期轮换制度，来避免此风险

发生。定期轮换制度要求：项目合伙人、质量复核人和其他关键审计合伙人连续负责统一审计业务不超过五年。处于冷静期的审计人员，不可担任项目组成员并提供管理咨询服务，不得与企业高层频繁走动、不对审计结果产生影响。如果存在以上禁止情况，则应立即采取防范措施。

最后，要给予新成员接触不同项目的机会，刚入职的新成员的学习动力强，年纪普遍偏低，学习能力强。在不同项目负责人的带领下，让其学习到不同类型审计的审计方案、程序实施等。调动新员工工作积极性，培养企业文化认同感，让其更高效的投入工作、更快的接受实操，作为事务所未来的新生力量，从而更好地为事务所服务。

## 5.3 优化审计执行阶段管理

### 5.3.1 强化审计质量管理意识，严格实施审计程序

在企业文化建设中，重视提高审计人员的审计质量管理意识，将审计质量作为衡量审计工作水平高低的标准。从管理层到事务所员工，让任何层级的审计人员都意识到审计质量管理的重要性，并在审计工作中按照统一标准执行。重点改变管理层的经营理念，业绩固然重要，但为了事务所的长远发展，应在不降低审计质量的前提下，获得经济利润。也只有提供高质量的审计服务，才能获得长远收益。

在审计的各个环节中，都要做好质量管理。在业务承接阶段，就要时刻保持风险意识，认真衡量审计业务是否可以承接；在审计执行过程中，严格执行审计程序，不能为了降低审计成本而减少必要的审计程序，出现的审计失误要及时纠正；项目负责人对审计人员的跟踪管理过程中，要及时发现并制止违规行为的出现，未对审计质量造成实质伤害的行为，项目负责人可进行劝诫、引导，使审计人员改正，对审计质量产生重大影响的行为，项目负责人要及时上报管理层处理，不可包庇或者伙同。

在绩效考评方面，事务所可以加强审计质量这一项，设立奖惩机制。一方面，建立激励保障机制，通过物质激励使审计人员主动提高审计质量管理意识，在审计工作中能时刻保持审计质量第一理念。另一方面，建立问责机制，对违反审计

质量相关规定的人员或行为，予以问责到人，降低因为利益等外界因素对审计质量的影响。两种机制共同作用，能有效提高审计业务的质量。

### 5.3.2 保持合理的职业怀疑，获取充分适当的审计证据

审计人员在执行审计程序时，应当保持职业谨慎，严格实施内部控制测试，测试结果不好，则说明被审计单位可能存在风险点，需要实施更多的审计程序、获得更多的审计证据。

一方面，控制测试的完整性要做好保证。控制测试的执行过程需 X 事务所项目负责人监督指导，保证必要的的审计程序能得到有效执行。如果在执行过程中，发现审计人员操作不符合规定，应及时督促改正，如果行为严重，则应进行处罚并使其退出审计项目组。同时，项目负责人要多与工作组成员沟通，及时了解审计进展情况，安排进度，复核实质性程序结果。

另一方面，函证程序是事务所在执行审计程序时的必要手段。原因在于，函证是一种外部证据，来源于第三方，可靠性强。但与此同时，函证过程很难保证。目前函证程序运用最多的依旧是纸质函证，需经由会计师事务所填写并发出、被审计单位盖章、被问询单位接收并回复，这其中还有快递人员的参与，无法保证函证程序不被人为破坏。且由于被审计单位的经济业务复杂、规模逐步扩大，函证程序执行频繁，独立性受到影响。为此，建议 X 会计师事务所可利用互联网平台，定期检测平台安全，保证函证业务的独立性，提高函证效率，从而增加对函证的信任度，促进审计质量的有效提升。

## 5.4 完善审计报告阶段管理

### 5.4.1 明确各个层级的审计质量责任，落实复核制度

近些年，由于市场细分、行业发展，被审计单位的行业特征、财务状况都十分复杂，审计失败的案例也层出不穷。从证监会处罚公告看，众多类型不同的案例都出现了相同的问题：责任不明确、复核不到位。因此，在审计工作中，要明确各个层级审计人员的责任，确保审计质量的严格落实。

在审计人员职责方面，事务所需要划分清楚各审计人员职责，各自以身作则、

认真仔细的完成自身的任务，避免权责不清带来互相推诿、审计效率低等问题。减少审计组成员对最后签字注册会计师复核的依赖。真正达到审计人员的工作责任贯穿于审计工作过程的始终，直至审计工作结束。同时，专人要负责审计质量管理体系更新与完善，使其紧跟政策变化，突出重点，从而努力取得好的审计结果。

在实施复核制度时，要改变质量复核趋于形式化的现状，真正把质量复核落到实处。首先，要保证复核人员公正客观，具有独立性，不会受到被审计单位的利益诱惑或者受到相关人员的蒙蔽。只有复核人员做到不偏不倚，复核结果才能更准确、真实；其次，要严格遵循复核的相关规章制度，比如：严格遵守复核的时间，复核的流程真正做到三级复核，甚至五级复核，对应的层级要符合要求。对于审计工作中存在的错漏，及时纠正。最后，由于审计业务众多，涉及的领域也方方面面，依据不同特点制定不同的复核模式，调整工作重心，从而更好地执行审计工作，降低审计风险，提高审计质量。

#### 5.4.2 完善监督管理

在监督管理方面，一方面，要通过设立监督岗位，匹配有才能、公正独立的人担任，对审计过程进行全面监督；另一方面，要对已完成的审计工作，后续进行抽检。

X事务所在安排审计监控人员进行监督审计，不能是随便抽取或者各个业务部选取代表组成。监控人员必须业务能力过硬同时有较强的沟通能力，首先，要业务能力过硬，审计过程中出现任何问题都能够及时以恰当的方式应对；其次，要善于传递信息，对于需要被审计单位整改的方面，可以表达清晰整改的原因及修改的具体建议。最后，X事务所每年都应对当年的审计业务工作底稿进行抽样检查，以确保审计人员能够按照审计准则的开展审计工作。对审计质量进行抽样检测时，要重点关注审计计划的制定与实施、审计程序执行的适当性、审计人员的独立性有没有受到影响等，对于检查发现的违规行为要严格处罚。

## 5.5 健全审计质量管理体系

### 5.5.1 灵活制定审计质量管理体系

针对总分所，虽然已经制定统一的审计质量管理体系，但由于各个分所所处地区、环境、资源等不同，有的条款难以实行。由此，可以以统一审计管理体制为标准，灵活运用于各分所。

对于其中未约定条款可以使分所自行决定；对于执行过程中不适应分所环境的，积极向总所提出，总所应重视并考虑整改。这样既有利于 X 事务所进行统一的审计质量管理，又便于对比各分所管理的好坏。总所对于未设定的空白区域，要有专人管理补充，总所要对审计项目全过程质量管理实施严格把控。

事务所结合被审计单位的行业属性、发展阶段等特点，有针对性地分别制定审计工作所必须的流程，各分所统一遵守并严格执行，总所可以随机抽查，严厉打击不按照规定管理审计质量的分所，从而更好地预防审计风险。

### 5.5.2 及时更新审计质量管理制度

审计市场变化快速，我国的相关审计政策准则也在不断变化。为此，事务所应时刻关注。例如：依据新修订的审计质量管理准则，结合事务所的经营状况、业务性质，及时发现漏洞，制定新方案，完善审计质量管理体系建设。

一方面，事务所应实行专人专职，对于审计质量管理体系，要设立相应的管理职位，由专人负责。此外，管理人员要时刻关注政策变化。比如：新准则规定，将事务所的风险评估程序纳入质量管理体系中。而事务所也应该作出相应改变，设计恰当的风险评估程序，把它放入质量管理体系中，系统性运行，应对风险，以实现审计质量目标。

另一方面，提高运用互联网技术的能力，通过大数据将事务所资源共享，使其在审计质量管理中得到运用，实现质量管理目标。并且，会计师事务所要建立沟通渠道，对生成获取的相关信息，及时与内外部各方共享。对于已经发现的与质量管理相关的问题，建立整改程序，全面整改。

## 5.6 加强外部监管

### 5.6.1 行业自律

一方面,《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》等几项准则颁布后,会计师事务所需自行建立或完善适合本单位的审计质量管理体系,起始时间为 2023 年 1 月 1 日,试运行一年,然后作出系统性评价。由于新准则的颁布,很多事务所在解读和运用方面,需要中国注册会计师协会进行指导,帮助其建立与新准则相适应的审计质量管理体系。

另一方面,中注协对于会计师职业道德准则的修订,仍要持续进行。对于严重违反准则规定的从业者,要予以警告、处罚,甚至禁止其从事该行业,以此净化审计环境。为了减少此类现象发生,中注协应从源头治理,加强宣传教育,引导从业者树立良好的职业道德;积极倡导会计师事务所重视职业道德建设,不要紧盯业绩、证书,把职业道德也作为一种考核标准,对于职业道德差但工作业绩高的员工,要客观评价,指出问题,引导改正。对于职业道德素质高的员工,要给予正向激励,形成示范效应,激励事务所所有员工保持良好的职业道德。同时,中注协也可以依托互联网平台,加强继续教育工作,使从业者系统学习,并更好的运用于工作中。

### 5.6.2 政府监管

首先,为加强对审计市场的管理,在立法层面,我国不断建立健全与审计有关的法律法规,实现了有法可依;在执行力度方面,财政部严格执行对执业质量的检查,强化措施,加强监督管理,对于严重违反审计准则的事务所及个人加大处罚力度,提高违法成本,做好警示教育。对于各地财政厅而言,检查力度要加大,实地检查力度要加强,增加检查频次并提高检查的不可预见性,检查方式和手段要多样化。例如在抽样时可以采用随机抽样或者分层抽样等方法。对于证监会等组织而言,要约束其成员行为,加强教育引导。

其次,可以发现,我国政府监督主体多样,表面上可以从实现全方位监管,使违反审计规定的行为无处遁形,但实际上,各监管主体之间权责不明,降低了

工作效率，不能及时约束或修正违规行为，使其有可乘之机，甚至造成更大的祸端。待到承担相应责任时，又互相推诿扯皮，不加改正。对此，明确权责是监管主体实施监管行为的首要要求，只有各部门之间权责清晰，监督范围明确，监管才能有效执行。并且，要建立问责机制，减少不作为、胡作为的行为。另外，拓宽违法信息的获取渠道，建立线上线下举报渠道，鼓励知情者对于违法行为及时向有关部门反映，采取匿名方式，维护举报者的人身信息安全。

最后，一些会计师事务所收取低于正常市场价格的审计费用，以达到增加客户的目的。为避免此类恶性竞争，对于不同业务，政府可以分别出具指导价以及最低限价标准，制定详细收费细则，限制会计师事务所随意收费行为。

## 6 结论与展望

### 6.1 研究结论

大型会计师事务所涉及的服务范围十分广泛,但其中做主要的业务就是审计业务,保证良好的审计质量在一定程度上有利于会计师事务所的长远发展。因此,为扩大事务所在审计市场中的影响力,拥有更多的审计项目,事务所必须重视审计质量的管理,降低审计风险,提高审计质量。从我国整个审计市场来看,影响审计质量的因素众多。例如:审计质量管理体系设计与运行是否恰当、审计程序执行是否充分适当、注册会计师的专业性和独立性是否受到干扰等,只有有效解决这些问题,净化我国审计市场环境,才能使事务所健康发展。为此,引入监管十分重要。包括外部监管机构要监督市场环境,事务所内部要不断监督自身行为,建立健全审计质量管理体系并贯彻实施,从而达到优化审计质量的目标。

本文采用案例研究方法,以X会计师事务所为例,介绍其审计执业过程中审计质量管理的现状,截取近几年X会计师事务所被公开处罚的审计项目,从业务承接阶段、审计计划阶段、审计实施阶段、审计报告阶段与其他方面分析审计质量管理存在的具体问题及原因,得出了以下结论:

首先,X会计师事务所审计质量管理存在的问题涉及审计业务的四大阶段,包括:业务承接调查不充分;审计计划编制不合理;审计实施程序不到位;审计报告复核制度未落实等;其次,导致X会计师事务所审计质量管理出现问题的原因有:审计市场竞争激烈、审计队伍水平差、审计计划制定不受重视、审计准则理解偏差、审计质量管理体系不健全以及外部监管失力等;再次,通过对上述问题、原因的分析,对提升X会计师事务所审计质管理水平提出针对性措施,主要包括:重视审计人员素质教育,强化风险导向审计理念;做好承接业务前的调查工作;合理编制审计计划,重点关注高风险项目;提高人员委派计划性,合理配置审计人员;强化审计质量管理意识,严格实施审计程序;保持合理的职业怀疑,获取充分适当的审计证据;明确各个层级的审计质量责任,落实复核制度;健全审计质量管理体系以及通过行业自律和政府监管。最后,X会计师事务所针对审计质量管理的问题,普遍存在于众多会计师事务所中,本文希望通过对该事务所的分析,可以以小见大,使各方重视审计质量管理体系的建设,并不断优化,提高审

计质量，净化审计市场环境。

## 6.2 研究不足与展望

### 6.2.1 研究不足

本文存在一些不足之处，一是本文研究采用的数据及资料主要来源于 X 会计师事务所官网、中注协网站、证监会网站以及新浪财经网站等，获取的数据可能没有内部数据那么详实，导致文章不够深入；二是对审计实务了解有限，多通过询问参加工作的朋友，因此对问题的理解也存在一定局限性。

### 6.2.2 研究展望

本文的研究案例具有典型性，是通过大部分公开资料而得出的，但受限于单个案例，研究有限。X 会计师事务所在不断受到证监会警示、监管谈话以及处罚后是否会进行审计质量管理体系和程序的改善，加强对人员招聘以及审计工作的要求，本人将继续保持关注，希望以后有机会弥补数据资料方面的不足，继续深入探讨。希望本文提出的建议能够为事务所发展贡献一份力量，能够为相关准则的完善提供一定借鉴。

## 参考文献

- [1]BEHN B K, CHO I J, KAN G T.Audit quality and properties of analyst earnings forecasts[J].The Accounting Review,2008,83(2):327-349.
- [2]Bright Asante-Appiah.Does the severity of a client's negative environmental,social and governance reputation affect audit effort and audit quality?2020,39(3).
- [3]C.Richard Baker,Rick Hayes.The Enron fallout Was Enron an accounting failure?2005,31(9):5-28.
- [4]De Angelo L.E.Audit Size and Audit Quality[J].Journal of Accounting and Economics,1981(3):183-199.
- [5]Ettredge Michael L.and Li Chan and Sun Lili.The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era[J].AUDITING:A Journal of Practice & Theory,2006,25(2):1-23.
- [6]FRANCIS J R,YU M D.Big4 office size and audit quality[J].The Accounting Review,2009,84(5)1521-1552.
- [7]Gul,Ferdinand A.&Fung,Simon Yu Kit&Jaggi Bikki,2009."Earning squality:Some evidence on the role of auditor tenure and auditor's industry expertise," Journal of Accounting and Economics,Elsevier,vol.47(3),pages 265-287,June.
- [8]Jan svanberg,Peter Ohman.Auditors'identification clients:effectson audit quality[J].The British Accounting Review,2014(8):92-99.
- [9]J.Gregory Jenkins,Donald R.Deis,Jean C.Bedard,Mary B.Curtis.Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis.Behavioral Research in Accounting,2008.
- [10]Knechel W R,Audit Quality and Regulation[J].International Journal of Auditing,2016,20(3):215-223.
- [11]KRISHNAN G V.Audit quality and the pricing of discretionary accruals[J].Auditing:A Journal of Practice and Theory,2003,22(1):109-126.
- [12]Muhammad Faisal, Muthia Prima Nirmala,Fitriany,Sylvia Veronica,Ratna Wardhani.Analysis of the Implementation of Indonesian Government Regulation

- umber 20 Year 2015 Related to Tenure and Rotation of Accounting Firms and Public Accountants to Audit Quality.in ICBMR 2018(eds)Proceedings of the 12th International Conference on Business and Management Research[C]. Atlantis Press,2019:49-54.
- [13]Monika Causholli,W.Robert Knechel.An Examination of the Credence Attributes of an Audit 2012,26(4):631-656.
- [14]Moore G,Scott W R.Auditors'legal liability,collusion with management,and Investors'loss[J].Contemporary Accounting Research,1989,5.
- [15]Myers J,N Myers.Exploring the term of the auditor and client relationship and the quality of earnings:a case for mandatory auditor rotation[J].The Accounting Review,2010(9):15-23.
- [16]Patrick Kraub,Paul Pronobis,Henning Zulch.Abnormal audit fees and audit Quality:initial evidence from the German audit market[J]Journal of Business Economics,2015(85):45-84.
- [17]Rick Hayes,Roger Dassen,Arnold Schilder,Principles of Auditing:An Introduction to International Standards on Auditing,2006,255-257.
- [18]Soo Young Kwon,Chee Yeow Lim,Patricia MuiSiang Tan.Legal Systems and Earnings Quality:The Role of Auditor Industry Specialization[J].Auditing,2007,26(2).
- [19]S.Titman and B.Trueman.Information Quality and the Valuation of New Issues[J].Journal Accounting and Economics,1986.
- [20]蔡宗宝.基于 PDCA 的会计师事务所审计质量控制研究[J].商业会计,2021(23):66-68.
- [21]陈合翹.会计师事务所的审计质量控制研究[J].现代经济信息,2018(06):169-170.
- [22]陈维维.中兴财光华会计师事务所审计质量管理研究[D].中南财经政法大学,2021.
- [23]陈运森,邓祎璐,李哲.非行政处罚性监管能改进审计质量吗?——基于财务报告问询函的证据[J].审计研究,2018(05):82-88.

- [24]戴立波.我国会计师事务所的审计质量控制研究[J].中国管理信息化,2012,15(08)30-31.
- [25]范庆春.关于我国注册会计师审计质量管理准则演进的几点思考[J].审计观察,2021(08):20-24.
- [26]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.
- [27]韩丽荣,高瑜彬,胡玮佳.异常审计费用对审计质量的影响研究[J].当代经济研究,2015(01):74-80.
- [28]韩维芳.审计风险、审计师个人的经验与审计质量[J].审计与经济研究,2017,32(03):35-45.
- [29]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.
- [30]黄世忠.审计期望差距的成因与弥合[J].中国注册会计师,2021(05):66-73.
- [31]阚京华,王辉.会计师事务所地缘关系对审计质量的影响研究[J].南京审计学院学报,2016,13(02):74-84.
- [32]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,2016(8)58-61.
- [33]李思飞,刘恋,王化成.审计师行业专长、经济依赖性与审计质量——基于审计任期的视角[J].山西财经大学学报,2014,36(05):112-124.
- [34]李钰.浅析会计师事务所审计质量的影响因素及改进措施[J].产业创新研究,2022(01):84-86.
- [35]廖祝琴.会计师事务所审计质量影响因素及提升策略研究[J].科技创新与生产力,2021(12):111-113.
- [36]刘爱东,邓诚.会计师事务所审计质量控制体系研究[J].会计师,2007(08)26-32.
- [37]刘贵蓉.我国会计师事务所审计质量控制研究[D].西南财经大学,2011.
- [38]刘玉波.审计全覆盖背景下提升审计质量的思考[J].经济研究导刊,2016(05):186-187.
- [39]雒文彦.审计项目质量评价与质量管理的有效途径[J].新经济,2014(02):82-83.
- [40]马宁.会计师事务所审计质量的全过程分析[J].会计之友,2012(05):93-94.
- [41]马骁尧.全面质量管理视角下 RH 会计师事务所审计质量控制研究[D].东南大学,2020.
- [42]马晓红.从瑞华会计师事务所被处罚浅谈会计师事务所的质量控制[J].财会学

- 习,2018.
- [43]宁翠荣.项目审计的全过程质量管理[J].理论学习,2006(04):40+36.
- [44]欧友英.T 会计师事务所审计质量管理优化研究[D].广东工业大学,2021.
- [45]裴春燕.大数据背景下会计师事务所审计风险防范措施[J].中国注册会计师,2020(04):79-81.
- [46]戚秀霞.浅议我国会计师事务所审计质量控制[J].中国集体经济,2013(14):63-65.
- [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]齐飞.我国会计师事务所业务质量复核问题研究[J].审计研究,2015(02)106-112.
- [49]齐芬霞,宋璐.审计人员素质对审计质量影响的实证研究[J].经济问题,2014(02):121-124.
- [50]荣莉,冯少勤.签字注册会计师轮换管理会影响审计质量吗[J].当代财经,2018(09):124-133.
- [51]谭楚月,段宏.审计质量只能替代吗?——来自实证研究的结论分析[J].会计研究,2014(07):89-95.
- [52]王涛.审计质量影响因素的国际框架及启示[J].会计之友,2016(09):90-95.
- [53]王艺霖,王桂莲.地理因素对会计师事务所审计质量影响的研究[J].中国注册会计师,2014(10):80-84.
- [54]王豫.当前我国会计师事务所审计质量影响因素分析[J].当代会计,2021(17):106-108.
- [55]王兆林.浅析会计师事务所治理与审计质量控制[J].中国商论,2016(08):77-79.
- [56]王政辉.会计师事务所全过程审计质量管理研究[D].中南林业科技大学,2021.
- [57]杨轲涵,周程程.会计师事务所规模与审计质量[J].时代金融,2017(23):229-232.
- [58]余玉苗,范亚欣,周楷唐.审计费用的事前确定、异常审计费用与审计质量[J].审计研究,2020(02):67-75.
- [59]喻凯,周洲.时间压力、审计师执业经验与审计质量[J].财会通讯,2020.
- [60]张永杰,罗忠莲.审计部门绩效评价:内涵、框架与应用[J].会计与经济研究,2015,29(06):69-80.

## 致 谢

写到这里，我才真正感觉自己要离开这曾经承载了我梦想的地方。当初，我怀着憧憬踏入这片陌生的城市，渴望在学校获得丰富的知识、交到可心的朋友、感受这座历史悠久的城市的文化气息，现如今，所有一切都已实现。但我却对学校有了更加割舍不掉的情感。

还记得三年前，为了实现读研的梦想，我拼尽全力，考上了这所大学。正值特殊时期，我也可以暂缓就业压力。来到学校，认识了众多乐于助人、亲切友好的同学，并且也和室友相处融洽，经常聚在一起谈心、外出逛街吃喝。那时的自己感觉特别幸运，幸运有此益友，因此时间过得也非常快。

在学校期间，学习上我认识了很多专业老师，他们的理论经验十分丰富，并且结合实际给我们授课，让不远万里求学的我感到不虚此行。另外，误打误撞选择的导师，却为我们付出了许多。他经常请我们吃饭，与我们谈心，解决学习生活各种问题。在我论文开题时，帮我疏导情绪、缓解压力，给予专业性指导，在他的帮助下，我才能在一次次顺利度过难关。真希望他一切都好，越来越好。

在此，感恩父母这么多年的辛苦付出，让我没有后顾之忧。未来，请相信我，也可以解决你们的后顾之忧。

最后，希望我能够带着你们的期待，永远保持积极向上的热情，努力追寻下一个梦想。