

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 全面质量管理视角下 Z 会计师事务所
审计质量控制研究

研究生姓名: 赵文超

指导教师姓名、职称: 李长兵 教授

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2024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： 赵文超 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 李长兵 签字日期： 2024.5.31

导师(校外)签名： 李长兵 签字日期： 2024.5.31

关于论文使用授权的说明

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

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

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

学位论文作者签名： 赵文超 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 李长兵 签字日期： 2024.5.31

导师(校外)签名： 李长兵 签字日期： 2024.5.31

**Z Accounting firm from the perspective of
total quality management
Research on audit quality control**

Candidate :Zhao Wenchao

Supervisor:Li Changbing

摘 要

社会经济的持续健康发展离不开注册会计师审计的保驾护航,同时持续发展的社会经济也为注册会计师审计工作提出了更高的要求。在审计工作当中,注册会计师要时刻牢记不断提升审计质量,以应对经济社会提出的更高要求。但是近年来,随着内资所的数量逐年增加,市场竞争日趋激烈,一些会计师事务所盲目选择合并扩大规模,以提升自身的市场竞争力,而忽视对审计质量的把控。甚至有些事务所随意降低审计收费或者其他手段来达到吸引客户的目的,导致审计失败事件时有发生,比如康美药业、连城兰花、康得新等,让社会公众对会计师事务所审计质量产生质疑,使得人们对其出具的审计报告的信任程度不断降低,这不仅会对审计行业的良性发展产生不利影响,还会阻碍整个社会经济的健康发展。在这种情况下,会计师事务所要重新取得社会公众的信任,就需要进行审计质量控制来确保高水平的审计质量。

本文基于全面质量管理理论,以国内具有代表性的 Z 会计师事务所为研究对象,分析 Z 会计师事务所审计质量控制。首先,本文梳理了国内外有关审计质量、审计质量控制以及全面质量管理的有关研究成果,并且又阐释了审计质量等相关概念,同时对全面质量管理理论等相关理论进行了介绍,为下文的分析提供了理论基础,其次,对 Z 会计师事务所的基本情况、审计质量控制现状进行介绍,并从全组织、全员以及审计全过程三个层面指出其审计质量控制存在的问题。再次,运用层次分析法,通过建立层次分析模型,设计发放调查问卷,构建判断矩阵,进行一致性检验,进而对模型结果进行分析,对 Z 会计师事务所审计质量控制存在问题的原因进行重要性排序,最后基于上一部分对 Z 会计师事务所审计质量控制存在问题原因的分析,构建全面质量管理控制体系,并从全组织、全员以及审计全过程三个层面提出相应的对策,希望能对其他会计师事务所完善审计质量控制,提升审计质量提供借鉴,进而助力我国社会经济的持续健康发展。

关键词: 审计质量 审计质量控制 全面质量管理 层次分析法

Abstract

The sustainable and healthy development of social economy cannot be separated from the escort of CPA audit. Meanwhile, the continuous development of social economy also puts forward higher requirements for CPA audit work. In the audit work, certified public accountants should always keep in mind the continuous improvement of audit quality in order to cope with the higher requirements of the economy and society. However, in recent years, as the number of domestic firms increases year by year and the market competition becomes increasingly fierce, some accounting firms blindly choose to merge and expand their scale in order to improve their market competitiveness, while ignoring the control of audit quality. Some firms even arbitrarily reduce audit fees or other means to attract customers, resulting in audit failures from time to time, such as Kangmei Pharmaceutical, Liancheng Orchid, Kangdexin, etc., which makes the public question the audit quality of accounting firms and reduce people's trust in audit reports issued by them. This will not only have a negative impact on the healthy development of the audit industry, but also hinder the healthy development of the entire social economy. In this case, to regain the trust of the public, accounting firms need to conduct audit quality control to ensure a high level of audit quality.

Based on the theory of total quality management, this paper analyzes the audit quality control of Z accounting firm, which is a representative

accounting firm in China. First of all, this paper reviews the relevant research results on audit quality, audit quality control and total quality management at home and abroad, and explains the relevant concepts of audit quality, and introduces the theories of total quality management and other relevant theories, which provides a theoretical basis for the following analysis. This paper introduces the basic situation and audit quality control status of Z accounting firm, and points out the existing problems in audit quality control from three aspects: the whole organization, the whole staff and the whole audit process. Thirdly, the analytic hierarchy process is used to establish the analytic hierarchy process model, design and issue questionnaires, construct a judgment matrix, and conduct consistency test. Then the results of the model are analyzed, and the causes of problems in audit quality control of Z accounting firm are ranked in importance. Finally, based on the above part, the causes of problems in audit quality control of Z accounting firm are analyzed. To build a total quality management control system, and to put forward corresponding countermeasures from three aspects: whole organization, whole personnel and the whole audit process, we hope to provide reference for other accounting firms to improve audit quality control, improve audit quality and help the sustainable and healthy development of our social economy.

Keywords: Audit quality; Audit quality control; Comprehensive quality management; Level analysis method

目 录

1 绪论	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	2
1.2 国内外研究现状	3
1.2.1 国外研究现状	3
1.2.2 国内研究现状	6
1.2.3 文献评述	9
1.3 研究内容与方法	10
1.3.1 研究内容	10
1.3.2 研究方法	12
2 概念界定与相关理论分析	14
2.1 相关概念	14
2.1.1 审计质量	14
2.1.2 审计质量控制	15
2.2 理论基础	15
2.2.1 控制理论	15
2.2.2 风险管理理论	16
2.2.3 全面质量管理理论	17
3 案例介绍	18
3.1 Z 会计师事务所简介	18
3.2 Z 会计师事务所审计质量控制现状	20
3.2.1 业务承接方面	20
3.2.2 制定审计计划方面	21
3.2.3 执行审计程序方面	21
3.2.4 业务质量复核方面	22
3.3 Z 会计师事务所审计质量控制存在的问题	23

3.3.1 全组织层面	24
3.3.2 全员层面	26
3.3.3 全过程层面	28
4 Z 会计师事务所审计质量控制存在问题的原因分析	31
4.1 审计质量控制影响因素	31
4.1.1 全组织层面	31
4.1.2 全员层面	32
4.1.3 全过程层面	32
4.2 建立层次评价结构	33
4.3 构建判断矩阵与一致性检验	34
4.3.1 构建准则层判断矩阵与一致性检验	34
4.3.2 构建方案层判断矩阵与一致性检验	35
4.4 结果分析	38
5 全面质量管理视角下 Z 会计师事务所审计质量控制改进	40
5.1 构建全面质量管理控制体系	440
5.1.1 全面质量管理控制体系构建原则	40
5.1.2 全面质量管理控制体系的构建	40
5.2 加强全组织层面审计质量控制	41
5.2.1 营造质量至上的组织文化	41
5.2.2 加强事务所品牌建设, 提升审计质量责任意识	42
5.2.3 推进审计信息化建设	43
5.3 加强全员层面审计质量控制	44
5.3.1 完善人才招聘及后续培训机制	44
5.3.2 完善薪酬及晋升考核体系	45
5.3.3 实施定期轮岗制度	46
5.4 强化对审计全过程的质量控制	46
5.4.1 制定严格的质量考评体系	46
5.4.2 加强对业务执行的监控力度	47
5.4.3 进行审计后的总结工作	48

6 研究结论与展望	50
6.1 研究结论	50
6.2 研究不足与展望	51
参考文献	52
附 录	57
后 记	59

1 绪 论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

自 1978 年改革开放以来,我国经济发展水平取得了举世瞩目的伟大飞跃,其表现为不断扩大的资本市场的规模,不断增加的境内上市公司,这使得社会公众对审计的需求量不断提升,为会计师事务所的发展提供了发展机遇。在经济发展的过程中,会计师事务所秉持着客观独立的原则,运用专业知识以第三方的身份开展审计工作,对相关企业进行监督,确保其会计信息的质量,维护了投资者的利益,推动了经济社会的发展。

随着我国经济社会迈向高质量发展的新阶段,意味着我国经济社会的发展在追求发展速度的同时,还要兼顾经济社会发展的质量。而要保证经济社会的高质量发展,高质量的审计活动不可或缺。但是随着近些年来财务造假事件在资本市场中屡屡出现,致使多起审计失败案件不断发生,这不仅降低了会计师事务所在社会公众心中的信任度,使人们对会计师事务所审计活动的质量产生质疑,而且也在一定程度上阻碍了我国经济社会的高质量发展。因此,为了重塑会计师事务所在社会公众当中的形象,保障我国经济社会发展的高质量,必须规范审计行业的秩序,提升审计活动的质量。为此,财政部、中注协等部门高度重视,采取了多种举措,不仅加大对会计师事务所的惩罚力度,也对会计师事务所的审计质量控制提出了更高的要求,颁布了《国有企业、上市公司选聘会计师事务所管理办法》、《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》等多个有关审计质量控制的规范性文件,以加强对审计业务活动的监督。在此背景之下,会计师事务所自身也要响应相关要求,不断强化对审计质量的控制,以提升审计质量。

因此,本文在充分借鉴以往相关学者研究结果的基础上,选择了在国内比较有影响力的 Z 会计师事务所,并基于全面质量管理理论,从全组织、全员以及全过程三个层面指出 Z 会计师事务所在审计质量控制方面存在的问题,分析相关的

原因，并依据原因分析提出相对应的建议，从而助力 Z 会计师事务所对审计质量控制进行改善，这在一定程度上可以为其他会计师事务所提升审计质量，降低审计风险提供相应的借鉴，进而规范整个审计行业的秩序，推动我国经济社会的持续健康发展。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

首先，全面质量管理理论在众多领域都有了较为广泛的应用，并且也取得了很多成效，其结果已经可以证明其是一种科学有效的质量管理和控制方法，但是通过对有关审计质量控制的研究发现，从全面质量管理理论的视角对会计师事务所审计质量控制制度展开研究的成果不足，因此，本文基于全面质量管理理论研究会计师事务所审计质量控制情况，为运用全面质量管理理论研究会计师事务所审计质量控制制度提供理论上的参考。其次，国内学者有关审计质量的相关研究不少，其相关理论也较为丰富，但是多数都是基于整个会计师事务所行业来展开研究的，针对某一个会计师事务所来分析其审计质量控制存在的问题、原因，并提出具体对策的不多，因此，本文从具体案例出发，分析其审计质量控制情况，提出改进完善建议，为学者研究具体案例提供理论参考。

(2) 实践意义

首先，Z 会计师事务所历史悠久，在我国业界影响力比较强，同时其审计质量控制方面存在的问题是其他事务所普遍存在的问题，在同行业中具有较强的代表性，因此，本文以 Z 会计师事务所为案例研究对象，对其审计质量控制进行分析，帮助其他会计师事务所发现审计质量控制问题及相关原因，并提供具有可操作性的改进建议。其次，本文在案例研究过程中引入了全面质量管理理论，从全面质量管理理论的视角对案例的审计质量控制提出问题和完善对策，有助于其他会计师事务所在审计质量控制中运用全面质量管理理论，完善其审计质量控制体系，提升审计工作的质量。

1.2 国内外研究现状

1.2.1 国外研究现状

(1) 关于审计质量的相关研究

关于审计质量的内涵, Dang M. C, Fargher N & Lee G(2017) 将审计质量定义为被审计单位不按照相关规定开展财务工作, 审计人员能够发现这种违规行为的可能性。Jong Hag Choi, Chansog (Francis) Kim, Jeong Bon Kim, Yoonseok Zang (2010) 则指出对审计质量进行衡量应该依靠财务报表的准确性, 其准确性越高, 审计质量就越高。Krauß P, Pronobis P & Zülch H(2015) 同样也认为对审计质量的衡量应根据财务报告中是否存在重大错报漏报, 即财务报告的准确性。随着社会的不断发展, 原先的一些对审计质量的解读已经不能充分的满足时代发展的需要, 所以之后很多专家学者对审计质量的相关内涵又做了更深入的分析, 给出了一些新的见解, Svanberg J, Öhman P (2015) 指出应该从注册会计师是否按照审计法规等相关规定开展审计业务活动以及审计报告的结果两个方面来对审计质量进行衡量。Sutton G. S, Lampe CJ (2012) 通过相关研究支持了这一观点, 同时指出在信息反馈的过程中, 审计质量是重要体现。

关于审计质量的影响因素, 国外主要从会计师事务所层面、会计师事务所内部人员层面以及会计师事务所外部层面三个层面来研究审计质量的影响因素。其主要集中于事务所规模、审计业务收费、审计人员专业能力以及外部环境等方面。

从会计师事务所自身层面出发, Bedard, Johnstone (2004) 以及 Patrhdhicia (2012) 指出事务所的规模对审计质量有着不可忽视的影响。即 Bedard, Johnstone (2004) 认为中小型会计事务所, 由于在人力资源和社会影响力等方面不如大型的会计师事务所, 因此在市场竞争中为了争取到更多的审计业务, 往往会选择以较低的审计收费来吸引客户, 而这一选择又会使会计师事务所在开展审计业务时压低成本, 减少一些必要的审计程序, 尽可能的抵消低收费给事务所带来的损失, 从而在一定程度上影响了审计业务的质量。在 Patrhdhicia (2012) 的观点中指出, 大型的会计师事务所由于规模较大, 组织架构和审计质量控制体系较为完善, 在社会中的声望和影响力也较大, 其不需要为了争取审计业务来降低审计收费, 因此为被审计单位提供的审计服务更加专业, 审计质量更

高。从这个角度也可以看出审计收费对审计质量也有一定的作用，这一点与 Copley (2004)的观点相契合，即审计收费越高，事务所相应的收入也会提高，进而投入到审计业务活动中的人力资源、时间长度以及复核力度等就会越多，审计质量也会越高；但是 Patrick Kraub, Paul Pronobis (2015)则提出了与之相反的观点，他们认为审计收费与审计质量并不是正相关的关系，即审计收费过高会影响审计人员的独立性，而审计人员独立性地缺失在一定程度上会对审计质量造成不利影响。除了会计师事务所的规模和审计收费之外，Lindborg, Hank (2007)还认为会计师事务所的社会信誉也会影响审计质量，信誉的提升与审计质量有关，具体表现为审计质量低下会加大审计失败的概率，而审计失败会严重影响会计师事务所发展前景和经济效益，所以会计师事务所为了公司的信誉，会不断提高审计质量，从而减少审计失败的概率。

从会计师事务所的内部人员层面出发，Veridiana (2019)通过研究发现，审计质量与事务所领导层的职责有关，因为领导层会影响事务所的战略方向和企业文化，在一定程度上决定着公司的走向，对审计人员执行审计业务具有引导作用；此外，其他一些学者认为事务所内部的审计人员对审计质量有着更为直接的影响，其中 Patrhdicia (2012)和 Feng Z, LL, Wong H, et al (2022)认为在审计业务执行过程中，审计人员的专业胜任能力对于发现被审计单位的重大错报和违规行为起着决定性作用，专业素质高的审计人员会时刻保持着职业怀疑态度，认真地执行每一个审计程序，能够更容易地察觉问题，从而保证审计质量，除了审计人员的专业胜任能力外，Jatiningsih (2019)指出审计人员的个人经验、道德素质以及文化水平同样也会对审计质量产生影响。

从会计师事务所的外部层面出发，事务所之间的竞争在一定程度上会影响审计质量，Longenecker (2007)认为，伴随着经济的快速发展，会计师事务所数量也在不断的增加，这就难免会造成事务所之间为了获取审计业务展开激烈的竞争，有些事务所为了增加竞争优势，会选择降低审计收费等不当竞争手段，使得事务所执行审计业务的质量无法得到保证。除此之外，Raymond (1994)提出外部监管与审计质量存在一定的联系，通过研究发现，两者存在正相关的关系，即外部监管越严格，在执行审计业务工作时，会计师事务所就会越认真，审计质量就会越有保障。

（2）关于审计质量控制的相关研究

国外对审计质量控制的相关研究主要集中于审计质量控制对策方面。Rick Hayes et al, (2005) 认为应该从宏观层面和微观层面来进行审计质量控制, 其中宏观层面是指整个会计师事务所, 微观层面是指审计人员。在宏观层面上, A Thomas C. Wooten (2003) 指出完善审计质量控制体系需要建设完善的内部管理体系和扩大事务所的规模; Myersl (2003) 认为可以从建设企业文化、完善企业招聘制度以及重视事务所人员专业培训等方面来提升事务所审计质量控制水平; Inta Budi Setya Nusa (2020) 认为事务所应以当代信息技术为抓手, 充分利用信息技术, 完善企业信息系统, 提高对数据的处理效率, 并利用信息系统加以监督, 提高审计质量控制的能力; 在微观层面, Christensen (2015) 则提出提高对审计人员专业能力的培训力度对加强审计质量控制是十分有必要的; Jan Svanberg, Ohman Peter (2016) 也认为审计人员较高的职业素养能够保证审计人员顺利开展审计业务活动, 故会计师事务所应该时刻重视对审计人员专业素质的培养, 同时在对审计人员进行招聘时应适当的提高门槛, 从源头上保证审计人员拥有较高的职业素质; 除此之外, 一些学者还试图从不同的角度来提出提升审计质量控制水平的对策, 包括风险评估、外部监管等。Sharon Tay (2017) 指出, 会计师事务所在审计前, 即接受审计业务时就应该对被审计单位进行风险评估, 以此来确定是否接受审计业务, 并且风险评估程序应贯穿于整个审计流程; Fedor D. B, Ramsay R. J (2007) 认为外部监管是保证审计质量控制所必不可少的手段之一, 通过外部监管, 不仅可以提升注册会计师的独立性, 而且还能帮助审计人员及时发现审计实施过程中出现的不足和漏洞, 从而改善审计质量。

（3）关于全面质量管理的相关研究

V. Feigenbaum 博士在 1961 年首次提出全面质量管理 (TQM) 理论的概念, 他指出, 公司的全体职工都应该树立质量控制意识, 其核心理念是公司内部的各个部门制定相应的质量发展、保持以及改进计划, 用最节约成本的方式更好的为公司的发展服务。在此自后, 世界各国逐步开始对全面质量管理进行研究。爱德华兹·戴明运用 PDS 循环提出了 PDCA 循环法; 约瑟夫·M·朱兰提出质量管理包括计划、改进和维持三个方面, 此时大多数学者仅仅只是针对理论的研究, 较少的涉及全面质量管理的具体应用。20 世纪末 21 世纪初, 各国学者开始研究全

面质量管理的具体理论应用, Francis R. J, Michas N. P & Seavey E. S (2013) 认为可以将全面质量管理用于提升审计质量的工作中来, 会计师事务所根据被审计单位的需求设计审计程序, 并加以监督, 及时发现不符合要求的审计程序, 以此来提升审计质量; Antle R, Gelizabeth (2003) 同样也指出可以运用全面质量管理, 来完善审计程序, 及时发现漏洞, 从而完善审计质量控制体系; Jill (1999) 认为产品终端客户对产品的使用体验是对产品质量进行评价的重要指标, 所以产品生产企业应该做好产品的质量管理, 他还指出做好产品的质量管理可以在企业全员参与质量管理的条件下, 根据顾客要求, 持续的改进产品; 此外, 有部分学者认为可以将全面质量管理应用到客户满意度提升等方面。Charles (2003) 认为客户满意度对企业的持续发展有着重要作用, 而以顾客为中心正是全面质量管理的八大原则之一, 故企业可以运用全面质量管理提升企业的客户满意度, 从而为企业持续发展提供动力。

1.2.2 国内研究现状

(1) 关于审计质量的相关研究

关于审计质量的内涵, 虽然国内对审计质量的相关研究起步较晚, 但经过不断发展, 也形成了比较全面的、独特的体系。王弋捷 (2016) 指出审计质量是审计师实施审计程序的规范性程度。即审计师在实施审计活动时应以审计准则为标杆, 不能做出违反审计准则的行为, 规范的审计程序代表较高的审计质量。谭羽希 (2019) 将实施审计过程中的质量用来评判审计质量的高低。刘爱玲 (2021) 认为会计师事务所在社会声誉、规模以及组织形式等特征下提供的审计相关服务是审计质量的具体体现。何荟依, 贺祥民, 严瑞华 (2018) 根据前人观点综合分析出审计质量最终体现在被审计单位提供的财务报告以及审计师出具的审计报告上。邱金平 (2023) 则提出了较为新颖的见解, 她认为衡量审计质量不能只把研究重点放在审计流程和审计结果上, 还应把实施审计活动的主体审计人员考虑在内, 因为审计人员的专业能力以及职业素养能够对审计质量产生较为深远的影响。

关于审计质量的影响因素, 国内的相关研究同样也是从会计师事务所自身、会计师事务所内部人员以及会计师事务所外部环境三个层面来展开的, 但不同的

是,我国学者根据我国的具体情况,除了指出事务所规模、审计收费等普遍因素外,还分析了地理位置、儒家文化等因素对审计质量的影响。

从会计师事务所整体层面出发,白雪璐(2016)指出由于存在准租,被审计单位对一家规模较小的事务所产生的准租相当于甚至超过了事务所全部客户产生的准租之和,该客户对事务所来说是比较重要的,所以该客户有条件对事务所施加压力,这在一定程度上会对审计质量产生影响;何琳洁,戴娟,贺辰衍(2017)认为从表面上看,低审计收费代表了审计部门和人员较高的独立性,但是可能会有不透明收费、或有收费等不当收费的存在,这会直接影响独立审计的质量;马巾英,胡祎婷(2022)通过对多起事务所合并案例展开研究,发现事务所完成合并之后,客户的可控性应计明显降低,而与之相反的是盈余信息含量明显上升,这在一定程度上促进了审计质量的提高;池玉莲和杨宁霞(2015)通过实证研究,指出审计质量会随着事务所任期的增加得到提高,而当事务所任期达到某一个阶段时,审计质量则会随着任期的延长而降低,即审计质量会随着事务所任期的延长先提升后降低;王晶晶(2015)认为事务所转制会约束被审计单位的盈余管理行为,从而提升审计质量;何恩良、周莉(2015)通过回归分析指出会计师事务所行业专长与控制性应计利润的绝对值之间存在负相关的关系,即事务所拥有行业专长有助于审计质量的提升,对审计质量产生正向影响;兰秀文、金鹿和杜静然(2022)认为会计师事务所是否拥有稳定的团队在一定程度上也会对审计质量产生影响,拥有稳定团队的事务所可以提升事务所团队的行业专长,从而提升审计质量。

从会计师事务所审计人员的角度来看,张莲银(2016)认为审计师的个人因素,包括专业、学历、年龄、审计经验、岗位以及是否是党员等会对审计质量产生影响;于雪晴(2021)指出审计人员不仅要有扎实的专业知识储备,还要具有熟练的实践技能和丰富的审计经验,才能保证实施审计业务的质量。

从会计师事务所的外部层面出发,陈合翘(2018)指出惩罚力度不足是造成审计质量低下的重要因素之一;米莉和薛高亮(2013)认为行业监管与审计质量存在正向关系,严格的行业监管能够规范事务所在执行审计业务时的行为;刘霞(2014)认为除了行业监管,政府监管同样与审计质量存在正向关系;王艺霖、王桂莲(2014)认为地理因素与审计质量之间存在一定的联系。一方面,会计师

事务所与被审计单位之间的距离越远, 审计质量就越高, 即两者成正相关的关系, 另一方面, 被审计单位的地理位置与审计质量存在反向相关的关系, 会计师事务所所处的地理位置则与审计质量不相关; 马明雪、刘亚伟和王荣荣 (2023) 指出儒家文化对审计质量的提升有推动作用, 其通过进一步研究发现, 沿海地区由于会受到外来文化的冲击, 其儒家文化对审计质量的影响并不明显, 我国北方地区由于是儒家文化发源地, 并且大多是封建王朝的政治文化中心, 所以儒家文化对审计质量影响北方更为显著; 李茹梦 (2021) 认为客户集中度越高, 其审计质量则会越低, 并进一步指出股权集中度会减轻客户集中度对审计质量的不利影响。

(2) 关于审计质量控制的相关研究

关于审计质量控制的对策, 我国学者主要从事务所外部以及事务所内部两个方面来展开探讨和研究。季晓绯 (2016) 认为要完善我国的会计、审计的法律法规和相关准则体系, 只有这样才能从根源上为会计师事务所开展审计工作提供制度保障, 尽最大可能的减少不利于审计工作开展的问题, 从而提升审计质量; 呼婷婷 (2008) 则指出完善制度是提升审计质量所不可或缺的重要手段, 但在完善制度之后还要加强政府监管, 为审计质量的提升提供双重保障, 她指出政府监管在事务所质量控制体制之上, 通过检查事务所质量控制, 发现问题并提出解决和改进措施, 以此来提升审计质量控制的水平; 冯剑和罗韬 (2010) 同样认为加强审计质量控制应该通过监管的手段, 同时对事务所违规现象加大惩处力度; 李莉和高峰 (2008) 认为在加强政府监管的同时, 成立独立的会计师管理机构, 对会计师事务所的审计报告进行审查。以上几位学者主要是从事务所外部的角度来探究审计质量控制对策的, 除此之外, 还有一些学者从事务所内部的角度来探究强化审计质量控制的方法。傅英 (2012) 指出会计师事务所应该建立完善三级复核制度, 即项目负责人、主任会计师以及注册会计师对项目工作底稿依次进行审查, 从而保证审计质量; 曲忠胜和李秀娥 (2015) 认为信息化在为审计工作提供便捷的同时, 也给审计机构和人员带来了不小的挑战, 他指出审计机构要加强对审计人员的计算机技术的相关培训, 并要求符合条件的项目开展计算机审计, 进而强化审计质量控制; 杨洁 (2018) 认为在互联网+的背景下, 要提升审计质量控制水平, 会计师事务所应多角度的对“互联网+”技术进行推广, 培养复合型审计专业人员, 提升审计服务水平; 张晓天 (2019) 认为要在事务所内部建立完善的

奖惩措施，畅通内部投诉和举报渠道，如果投诉举报内容属实，则对举报人员加以奖励，对被举报人员进行相应的惩处，以此来确保实现审计质量控制制度的控制目标；李振（2022）指出会计师事务所审计质量控制的主体是审计人员，审计人员的综合素质对审计质量控制的结果会产生较为直接的影响，所以要加强对审计团队的建设，提升审计人员的综合素质。

（3）关于全面质量管理的相关研究

在推行全面质量管理的必要性方面，胡德海、姚明桂（2001）认为我国的会计师事务所在脱钩制改革之后面临着两大挑战，即失去了原挂靠单位的庇护和加入 WTO 之后受到国外会计公司的冲击，这两大挑战加大了审计风险以及加剧了业务竞争，提升业务质量是会计师事务所应对这两大挑战的唯一方法，而全面质量管理是提升业务质量的有效途径；卢小芳、杨双华以及王虹（2005）指出随着市场经济活动中的财务信息含量日益增长，审计项目结果的质量控制成为市场的迫切需求，有必要在审计项目管理中引入全面质量管理模式对审计项目的全面质量管理流程中的战略问题进行探索；在具体应用全面质量管理方面，隋丽辉和舒喆醒（2006）认为在 21 世纪，质量开发、质量创新以及先进的质量控制技术是进行质量管理的重要手段，同时她们指出了一种新的模式，即综合指标满意的全面质量管理，其能够更好地顺应时代发展的需求；李建（2006）认为在审计业务当中，组织控制体系、审计人员素质控制体系、信息反馈控制系统、制度控制体系是构建全面质量控制体系的四个重要方面；李珩（2013）指出强化全面质量管理应着手构建三级复核制度，即项目负责人、部门经理以及主任会计师有针对性的对不同的审计工作底稿内容进行逐级复核；袁少茹（2015）认为应当在审计业务的各个阶段，包括计划、实施、报告以及后续检查，引入全面质量管理的理论和方法，以建立完善的内部审计全面质量管理体系。

1.2.3 文献评述

通过对国内外相关文献的整理与研究，发现相关学者一直以来进行探讨的重点课题是审计质量的相关研究。首先，关于审计质量的相关研究，国内外学者主要集中于审计质量的内涵以及影响因素。对于审计质量，由于其具有难以量化的特征，所以相关学者从不同的角度出发，根据会计师事务所规模声誉以及注册会

计师等变量来对审计质量进行衡量；关于审计质量影响因素，国内外相关学者分别从会计师事务所自身、会计师事务所内部人员以及事务所外部环境三个层面进行了研究，系统的阐述了事务所规模、审计收费、审计人员专业能力以及外部监管等对审计质量产生的影响。其次，关于审计质量控制，国内外相关研究人员分别提出了改进对策，主要集中于适当扩大事务所规模、加强对审计人员的培训、完善相关的法律法规以及加强监管等方面。最后，关于全面质量管理，国内外学者从概念提出、概念内涵以及具体应用等方面展开研究，阐释了将全面质量管理应用于审计质量控制中，对于改进审计质量控制提供了方法指导以及研究资料。

综合现有研究成果不难发现，现阶段有关审计质量控制的大多数研究都是较为宏观的，很少有针对具体的案例展开深入分析，审计质量控制的个案研究还存在一定的不足。由于我国审计发展相较于国外起步较晚，致使对审计质量控制的相关研究也相对匮乏，很多研究基本上还是借鉴于国外，很少有创新的观点。尤其是将全面质量管理的理念运用在事务所审计质量控制的研究较少，这不利于我国会计师事务所提升审计质量，推动我国经济社会的高质量发展。因此，学者在今后应加强对审计质量控制的相关研究，重点关注全面质量管理在审计质量控制中的运用，以推动事务所审计质量控制水平不断提升，适应我国社会经济发展对高质量审计的新需求。

1.3 研究内容与方法

1.3.1 研究内容

本文通过广泛阅读国内外核心文献学习和丰富相关理论知识，以国内具有代表性的 Z 会计师事务所为例，研究 Z 会计师事务所审计质量控制的现状。基于全面质量管理理论，指出 Z 会计师事务所审计质量控制在全员、全组织以及审计全过程方面存在的问题，并根据对存在问题的原因分析有针对性的提出相应对策。

文章由六部分构成，具体内容如下：

第一部分：绪论。本部分主要阐述本文的研究背景、研究意义以及国内外研究现状，并对研究内容和研究方法进行了介绍。

第二部分：相关概念界定与理论基础。本部分首先阐述审计质量以及审计质量控制等相关概念，然后基于程序控制理论、风险管理理论以及全面质量管理理论三个维度构建理论基础。

第三部分：案例介绍。本部分首先介绍了 Z 会计师事务所的情况，之后基于全面质量管理，分析了 Z 会计师事务所审计质量控制现状，并指出其审计质量控制存在的问题。

第四部分：原因分析。本部分首先指出审计质量控制的影响因素，然后根据审计质量控制的影响因素构建层次评价结构，通过构建判断矩阵与一致性检验，得出结果，并对结果进行分析，进而指出导致 Z 会计师事务所审计质量控制存在问题原因的重要性排序。

第五部分：Z 会计师事务所审计质量控制改进。本部分主要是针对问题及原因提出相应的对策。

第六部分：结论与展望。总结本文的研究结论，并阐述本文在研究过程中存在的不足之处，希望以后相关学者的研究能够弥补本文的不足，最后表达对未来研究方向的展望。

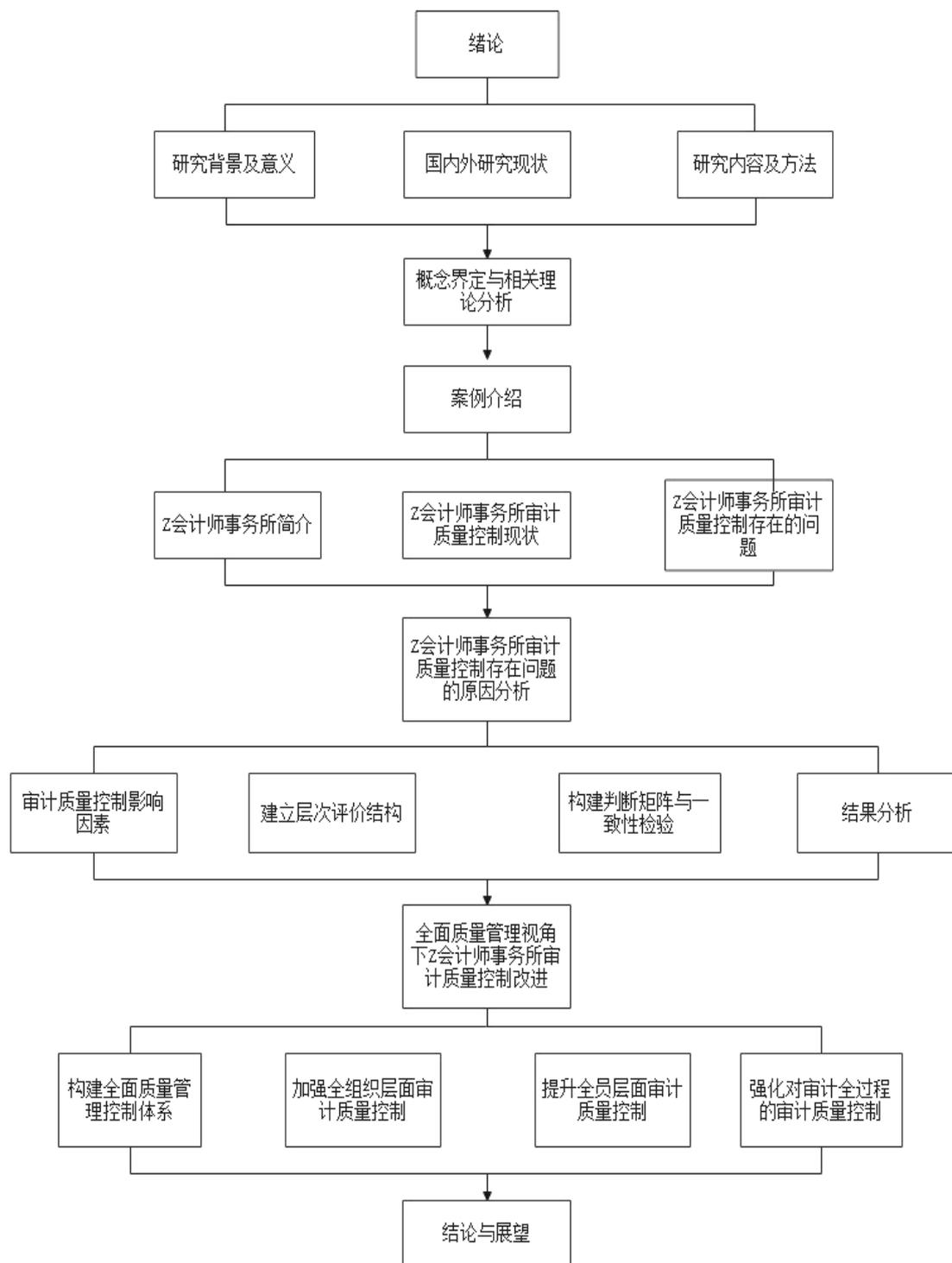


图 1.1 论文研究思路图

1.3.2 研究方法

(1) 文献研究法

本文收集整理了大量国内外有关文献资料，并结合现有的研究，对审计质量控制等有关的研究成果进行了分析与总结，并通过对这些资料的分析、研究与总结为后面的探讨研究提供相关理论基础，使该文的研究结论更加有说服力。

（2）案例研究法

本文在理论研究的基础上，以 Z 会计师事务所为研究对象，通过全面质量管理的视角，分析其审计质量控制存在的问题，并分析其存在问题的原因，最后提出相关改进对策，为我国其他会计师事务所提供思路与方法上的借鉴，增强论文的实践指导意义。

2 概念界定与相关理论分析

2.1 相关概念

2.1.1 审计质量

审计质量的概念一直是学术界讨论的热点,在不断研究发展中出现了两种解释,即审计结果论和审计过程论。审计结果论认为审计质量与审计结果密不可分,衡量审计质量应该从审计工作成果入手,即审查审计报告是否真实准确地反应了被审计单位的财务信息和经营状况。因其在操作上较为方便,所以在实务工作中经常使用此方法。而审计过程论指出衡量审计质量应依据审计工作的过程,判断审计工作过程是否遵从了相关规定,即通过审计过程的合规性诠释审计质量。这两种关于审计质量的解释,是从不同的视角展开研究的,都具有科学性和合理性,但是因为审计结果是依据审计工作过程得出的,审计工作过程又通过审计结果进行呈现,因此将审计结果和审计过程分开来研究审计质量,具有一定的片面性。

随着我国经济社会的不断发展,越来越多的人成为会计报表的预期使用者,而随着我国步入高质量发展的新阶段,越来越多的会计报表的预期使用者在关注会计报表的同时,也在不断重视其信息的质量,这意味着人们对高质量的财会信息提出了更高的要求,因此,这就在一定程度上要求会计师事务所要不断提升审计质量来满足预期使用者对高质量财务信息的需求。

因为审计结果论和审计过程论都只是单独从审计结果或者审计工作过程来判断审计质量的高低,有时并不能完整准确的对审计质量进行衡量,同时又因我国对财会信息的质量要求不断提高,因此本文更倾向于将审计结果和审计工作过程相结合来对审计质量进行判断衡量,即包括注册会计师在遵守相关行业准则的基础上开展审计工作,以合理方法确认企业财务报告的审计过程质量,又触及审计报告的质量。

2.1.2 审计质量控制

关于审计质量控制,《中国注册会计师质量控制手册》给出了相关的定义,即为了确保注册会计师审计质量而建立的一系列制度。相关学者经过不断研究总结,将审计质量控制具体分为广义和狭义两个方面。广义的审计质量控制是指由政府、行业监管部门等外部机构作为实施控制的主体,在综合考虑会计师事务所内外部环境的基础上,制定审计质量控制的监管政策和相关对策;而狭义的审计质量控制则是指由会计师事务所根据自身情况,针对内部管理现状,制定和实施能够确保审计质量符合质量标准要求的一系列控制制度。

关于会计师事务所审计质量控制的目标,在 2020 年颁布的“第 5101 号准则”中有明确的规定,其具体包括两个方面,其一是在执行审计业务的过程当中,审计工作人员要遵守相关的法律法规以及职业守则,其二是审计工作人员要对承接的审计业务出具真实客观的审计报告。这一目标也契合了审计质量的衡量要将过程与结果结合起来的观点。为确保审计质量控制目标的实现,会计师事务所要设立合理有效的审计质量控制制度,以保证全组织、全员以及审计全过程达到质量控制的要求。

2.2 理论基础

2.2.1 控制理论

早在 1834 年,法国物理学家安培在其阐释科学哲理的文章中,把管理国家的科学称之为“控制论”,这是有关控制理论最早的起源。1948 年,N·维纳(Norbert Wiener)在安培的影响启发之下提出了有关控制理论的概念,其中不仅指出了信息反馈在控制理论中的重要性,同时也为之后控制理论的持续发展与完善奠定了坚实的基础。随着相关学者不断对其进行深入研究,控制理论逐渐被应用于自然科学以及社会科学之中的多个领域。其中对于审计质量控制,学者们基于控制理论的特征,指出审计质量控制是典型的控制系统。在这个控制系统当中,通过信息的反馈发现控制过程中存在的问题和不足,并不断解决问题和弥补不足,最终达到理想的控制目标。

反馈、信息和控制是审计质量控制系统的三大要素。其中信息是控制系统的基础，审计工作的顺利开展离不开信息的有效传递；信息反馈是实现审计质量控制目标的一种方式，具体指的是在审计人员接收到传递的信息之后，采取的一系列程序和决策。从中可以看出，反馈、信息和控制三大要素在审计质量控制系统中是相互配合缺一不可的。因此，以控制理论的主要思想为出发点，可以得出从承接审计业务到出具审计报告的过程是一个统一的整体，其中的每个阶段环环相扣，为了确保审计工作顺利开展，需要有针对性的对各个阶段实施质量控制，从而提升审计业务的质量。

2.2.2 风险管理理论

风险几乎贯穿于企业生产经营的每个阶段，任何企业要想在激烈的市场竞争中长久的存活下来，必须要识别并应对风险，在应对风险的过程中，企业会不可避免的投入大量的人力和财力，从而增加了组织的运营成本，很多企业对此不堪重负。因此企业为了降低应对风险带来的成本，提升自身的竞争力，纷纷开始应用风险管理。

风险管理最早由宾夕法尼亚大学的施耐德教授提出，之后经过相关学者不断研究应用，使得这一理论不断得到充实和完善。其中主要包括风险管理的目标以及风险管理理论涵盖的环节。风险管理的目标可以根据风险损害前后分为两个层面：其一是在受损之前，希望采取各种有效的风险控制措施降低风险发生的可能性；其二是在受损之后，通过各种手段来处置风险发生后带来的损失，并最大程度恢复到受损之前的状态。风险管理理论主要囊括风险识别、评估以及应对三个环节。其中，风险识别主要是在风险发生之前，相关工作人员通过专业知识，运用各种方法发现并了解业务存在的风险以及存在风险的潜在原因；在风险识别之后，工作人员在风险识别的基础上，根据已经掌握的相关信息对识别出的风险进行分析，以此来判断风险发生的可能性以及可能带来的损失；经过风险评估，工作人员已经基本上清楚风险的主要信息，从而为接下来的风险应对打下稳固的基础；对于风险应对，其主要目标为尽最大可能为企业降低由于风险所带来的损失，保证风险程度在企业的控制范围之内。相比于之前直接面对和承担风险来说，这为企业减少了一定的运营成本。

会计师事务所作为独立的第三方审计机构,面临着包括内部风险和外部风险在内的诸多风险,会计师事务所要在审计行业中站稳脚跟,必须进行风险管理,以此来规范审计程序提升审计质量,这不仅有助于会计师事务所的健康持续发展,同时对于整个审计行业来说,也有助于其良性竞争。

2.2.3 全面质量管理理论

全面质量管理理论(TQM)的核心是产品质量,主要是指企业在经济效益的基础上,为了在最大程度上满足客户的相关需求,建立的一套科学完善的质量管理体系。全面质量管理理论以对企业进行全方位管理为目标,主要涵盖三个层面的内容,即全组织、全员和全过程。全组织层面的质量管理一方面从组织管理的人员出发,要求企业上层管理人员制定战略,明确目标,并制定契合战略的相关制度,中层管理人员对上层制定的目标进行细化,并严格贯彻相关制度以确保目标的实现,而基层人员主要为实施者,将企业目标制度落实到地,全组织层面的质量管理的另一个方面主要是具体实施管理的内外部进行细化,其内部管理要求企业着眼于产品的整个生产流程,即从投入到产出,把握可能对产品质量产生影响的相关因素,全面进行考量,并采取完整的质量管理措施,外部层面是指在考量的范围当中纳入了用户服务以及成本效益等因素,对质量和成本控制提出了更高的要求,即质量符合目标,成本控制及时有效;全员层面的质量管理要求企业以人为本,重点激发和提升工作人员的积极性和创造性,为此企业要加强对员工的培训,通过培训来培养员工的质量意识,敬业精神等相关能力,除此之外还要对全员进行严格有效的管理,明确全员质量责任意识,形成高效的质量管理体制;全过程层面的质量管理是指对整个工作过程实行闭环管理,主要是以事前防控为主,在业务刚开始执行时就对风险加以控制,并在之后的工作当中将质量管理理论融入进来,有针对性的采取控制监督和治理,从而确保工作质量。

会计师事务所在质量控制中运用全面质量管理理论,满足了当前社会对高质量审计活动的需要,符合我国经济社会高质量发展的要求,不仅能推动会计师事务所的高质量发展,而且能为整个经济社会的持续健康发展保驾护航。

3 案例介绍

3.1Z 会计师事务所简介

1992 年 12 月，Z 会计师事务所在北京成立。截止到目前，Z 会计师事务所在全国的分所数量达到了 30 家，其合伙人阵容强大，总计为 100 名，事务所的专业团队包括了五百多名注册会计师，以及一支规模可观的员工队伍，总计逾两千人。在服务领域，Z 会计师事务所的触角广泛，涵盖了审计、评估、管理咨询服务的多元板块，同时深入涉足股票发行与上市、企业战略转型、公司法务改革、国有企业专项审计以及财务策略咨询等高专业度服务项目，并取得了不错的成绩，在国内已经成为了具有较强影响力的会计师事务所之一。

1995 年 11 月 Z 会计师事务所经财政部和证监会批准，取得了证券期货相关业务审计资格，并在 1998 年率先改制成为有限责任公司。为开拓国际审计市场，在 2000 年 1 月份，Z 会计师事务所加入了马施云国际，成为了马施云国际成员所。2001 年，Z 会计师事务所又取得了金融相关审计业务资格，服务能力进一步增强。“诚信铸就品牌，专业提升价值”是 Z 会计师事务所的核心价值观，自成立以来，其始终以核心价值观为指引，倡导开放、包容、和谐的企业文化，不断与时俱进，开拓创新，重视建设富有创新力、凝聚力的专业团队，经过不断发展，Z 会计师事务所于 2017 年和 2019 年分别成为北京市商务服务自主品牌和商务服务国际化品牌 100 强。从图 3.1Z 会计师事务所组织框架图可以看出，其组织框架是较为完善的，这也从侧面反应出 Z 会计师事务所在行业内具备较强的实力和竞争力。

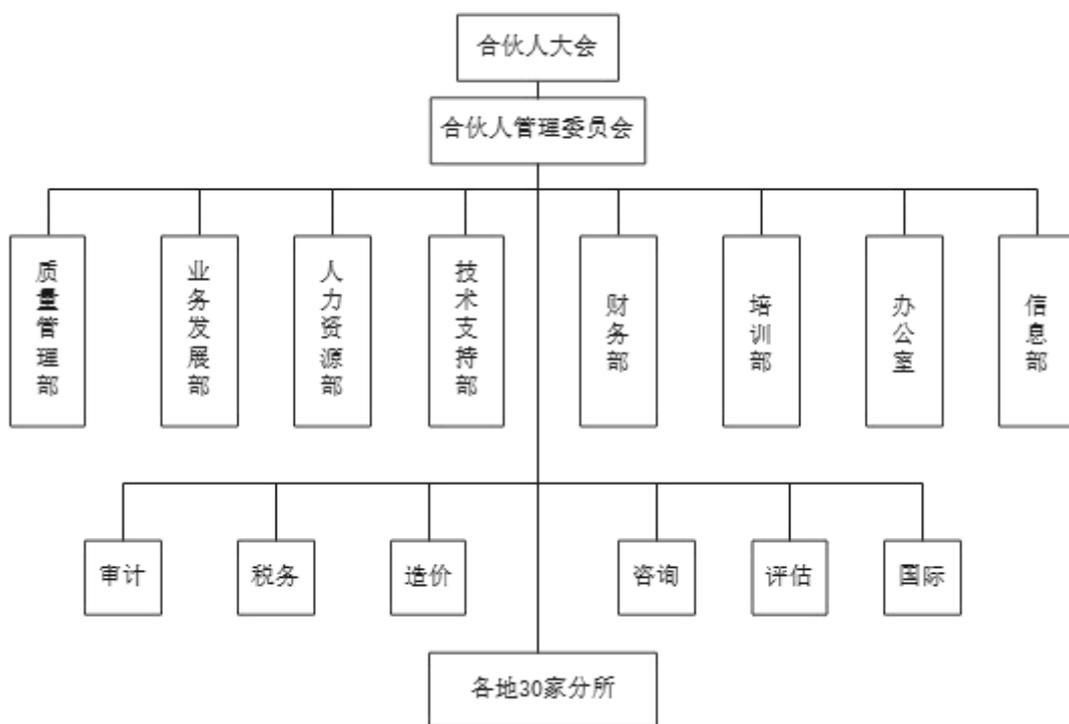


图 3.1 Z 会计师事务所组织架构图

通过查阅中注协发布的事务所综合评价排名发现，Z 会计师事务所的业务收入总体上是比较稳定的，在国内会计师事务所中的总体排名一直是 20 名以内，但是受到审计失败事件的影响，其营业收入在 2019 年有所下降，并且之后的全国排名情况也一直在 20 名之外，具体情况如表 3.1 所示。

表 3.1 Z 会计师事务所 2017-2021 年业务收入及全国排名

年份	2017	2018	2019	2020	2021
业务收入（万元）	68,994.03	70,407.28	67,387.03	74,334.15	83,828.46
全国排名	16	16	23	22	23

数据来源：中注协官方网站

通过查阅证监会网站数据得知，Z 会计师事务所最近几年受到了证监会的多次处罚，具体如表 3.2 所示。

表 3.2 Z 会计师事务所 2019 年-2021 年审计失败情况

被审计单位	审计失败年份	处罚年份
A 农业公司	2015 年	2019 年
D 机械装备制造公司	2017 年	2020 年
X 控股公司	2014 年	2021 年

数据来源：中国证监会行政处罚决定书

在 A 农业公司审计失败事件中，证监会对 Z 会计师事务所进行没收业务收入 30 万元，并处罚款 60 万元，在 D 机械装备制造公司审计失败事件中，证监会对 Z 会计师事务所进行没收业务收入 118 万元，并处罚款 236 万元，在对 X 控股公司审计失败事件中，证监会对 Z 会计师事务所处以没收业务收入 100 万元和罚款 100 万元，同时在这三起审计失败事件中，证监会也对负责签字的注册会计师分别进行了不同程度的罚款。结合上述业务收入及全国排名统计情况表可以清楚的了解到，2019 到 2021 年，Z 会计师事务所在全国业务收入的排名情况与这三起审计失败事件有着不可忽视的联系，连续三年的审计失败不仅使其缴纳了较多的罚款，对 Z 会计师事务所造成了严重的经济损失，还影响了其在社会中的口碑，导致业务数量减少，使得 Z 会计师事务所的排名在这三年当中一直在 22 名左右徘徊。

3.2Z 会计师事务所审计质量控制现状

3.2.1 业务承接方面

在业务承接阶段，Z 会计师事务所为了预防审计质量控制风险，确保审计业务活动的质量，制定了较为严密的审计质量控制制度。

首先，对于首次进行审计的新客户，一方面要对其企业性质、内部控制水平、经营状况、诚信水平、行业现状以及外部环境等方面进行全方位的了解，尤其要对被审计单位的内部控制水平以及诚信水平进行特别关注。其中了解内部控制水平要从企业整体层面以及业务流程层面进行深入调查了解，对于不同的内部控制水平采取不同的控制手段；了解被审计单位的诚信水平在整个审计工作的质量控

制中的作用是较为关键的，Z 会计师事务所重点是从公司的信用等级、行业信誉和近年来受到的惩罚等方面来考虑，当被审计单位的诚信水平较低时，那么在进行承接审计业务时就需要审慎考量。在了解被审计单位的有关情况的同时，也要考虑到自己的条件，根据被审计单位的相关信息，以及自身的专业胜任能力和行业经验等因素，对其进行全面的判断，是否具备承担此次审计业务的能力。

其次，对于连续审计的老客户，一方面要了解被审计单位的情况是否发生改变，由于连续审计，会计师事务所的独立性最容易受到影响，所以另一方面要对自身的独立性进行衡量。

3.2.2 制定审计计划方面

在制定审计计划方面，主要包括制定审计计划和委派审计人员两个方面。其中在制定审计计划时，Z 会计师事务所在承接审计业务时对被审计单位的情况进行全面的了解和把握的基础上，规定了具体的两个方面的步骤：一方面审计人员应采用诸如分析性审计程序这样的审计方法，来评估被审计机构的财务资料的真实与完整程度，并对异常数据进行辨识与分析，从而找出其中的隐患，将其作为重要事项进行全面把控；另一方面是在前一步的基础上，综合分析被审计单位的状况和报告资料，找出财务报告资料与可能的风险点之间的关系，从而对被审计公司的财务报表有没有重大的错报风险进行判定。同时进行审计策略的设计，对每一项审计程序的步骤进行详细的说明，从而实现审计计划的编制。

在委派审计人员时，主要包括委派项目经理和项目组成员。在对项目经理进行委派时，要综合考虑审计工作难度、人员专业能力、独立性以及个人经验等多个方面，在符合要求的人员当中，再根据对被审计单位所处行业的了解程度进行择优选择，以此确定项目经理人选。之后项目经理在根据项目要求，充分考虑专业能力、独立性和个人想法等相关因素的基础上，合理选择项目小组人员。

3.2.3 执行审计程序方面

审计计划一旦确立，并且审计项目团队组建完毕，接下来的步骤便是开展相应的审计工作，执行一系列的审计程序。审计团队需详细检查被审计单位的会计记录，包括凭证、账簿及财务报告。此外，对重要审计事项进行深入审查也是必

不可少的，如有需要，应及时从外部第三方获取相关证明材料和数据，确保审计工作底稿的全面性和真实性，为形成可靠的审计意见提供坚实的基础。

审计工作底稿能够全面准确地记录会计师事务所执行的审计程序，记录的内容主要包括获取审计证据的方法和内容、审计样本抽查方法等。其中审计证据的获取对审计程序的执行至关重要，有时是审计人员执行下一审计程序所必须的审计资料，因此审计工作人员需要结合现有的资料数据对获取的审计证据进行分析，判断其可信程度。

对于函证这一审计程序，由于在执行审计业务的过程当中容易被忽略，因此，Z 会计师事务所对其有着明确的规定，即要求审计人员需要特别注意与被审计单位有着较大金额或者往来频次较高的客户，向被审计单位的这些客户进行函证，以明确业务往来是否是真实可靠的，同时要将函证的内容以及结果详细准确地记录在审计工作底稿当中；除函证这一审计程序容易忽略之外，对被审计单位的存货进行监盘也比较容易被审计人员所忽略，所以在选择审计样本时，Z 会计师事务所对审计工作人员提出了更高的要求，即在检查核对抽选的样本时，要时刻保持谨慎的工作态度以及认真仔细地工作作风，确保样本的数量和质量均无问题，并且需要将盘点的情况详细记录在审计工作底稿中。

3.2.4 业务质量复核方面

质量复核是确保审计质量的最后一关，更有学者提出会计师事务所审计质量控制的关键环节在复核。因此 Z 会计师事务所十分重视对审计业务质量的复核。为此其设立了严格的业务质量复核制度。其设立的制度规定，质量复核是每个审计项目在出具审计报告之前都不可或缺的环节。其中其制度中对质量复核的内容也做了明确的要求，即需要对重要的审计证据、关键的审计事项以及审计工作底稿的准确完整性进行相应的复核。关于复核程序，Z 会计师事务所采取了三级复核，其中一级复核由现场负责人在外勤工作结束前实施，其过程包括详尽的审查审计工作底稿，评估数据的精确度以及处理方法的合规性；而二级复核则以一级复核为基础，由项目主管在初步审核后，其焦点集中在关键审计事项及会计科目上，对这些环节进行深入的二次检验与解析，旨在确认无遗漏或疏忽；三级复核则为最终把关，由项目合伙人，在出具审计报告之前，从全局视角对审计业

务的关键环节进行严谨的核查与监督。通过三级复核，可以精确发现审计工作底稿的填列和审计程序的执行中存在的问题，进而提醒项目组修改审计工作底稿中的问题和完善相应的审计程序。

通过以上了解和分析，对 Z 会计师事务所的审计质量控制现状有了清晰的认知，为后续分析其审计质量控制存在的问题等相关内容提供了相应的资料支撑。

Z 会计师事务所审计质量控制流程如图 3.2 所示：

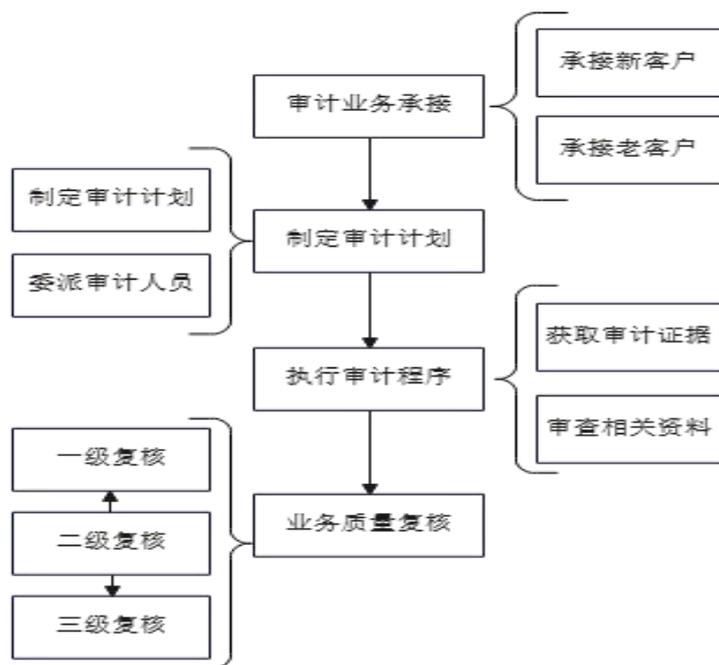


图 3.2 Z 会计师事务所审计质量控制流程

3.3Z 会计师事务所审计质量控制存在的问题

虽然 Z 会计师事务所从业务的承接到后续的质量复核都有着明确的制度要求，但是在实际的审计工作当中，由于一些原因，使得 Z 会计师事务所制定的一些质量控制的制度并没有完全落地应用，最终造成一些审计失败事件的发生。下文基于全面质量管理理论，从全组织、全员以及全过程层面指出 Z 会计师事务所在质量控制方面存在的问题。

3.3.1 全组织层面

(1) 盲目扩大事务所规模

Z 会计师事务所在发展的过程中主张扩张式的战略，强调在激烈的竞争市场中，事务所需要不断扩大规模，形成规模优势，才能保证持续发展。事务所发展的常规套路是通过合并其他会计师事务所扩大自身规模，以抢占市场份额，Z 会计师事务所也不例外，通过整理数据发现，Z 会计师事务所自 1992 年成立之日起，不断合并了正义、天海等多家会计师事务所，如表 3.3 所示，这虽然使自身的规模不断扩大，但是也对审计质量控制带来了一些问题。比如，由于不同的会计师事务所可能会有不同的审计方法和程序，如果双方的审计方法和程序存在的差异过大，则会对后续整合调整带来较大问题，甚至会导致被合并方的审计工作人员在实际的审计工作中对新的审计方法和程序不熟练，进而对审计结果准确性和可靠性产生影响。除合并其他会计师事务所之外，Z 会计师事务所还通过不断设立分所来扩大规模，自 2008 年开始，Z 会计师事务所就开始不断设立了广州、上海、天津等 30 余家分所。不断增加的分所数量一方面增加了管理和协调难度，另一方面也对人员培训带来了新的挑战，具体表现为设立分所需要增加审计人员，如何对新员工进行招聘、培训和管理是事务所面临的重要问题，如果管理不当，可能会降低审计质量；此外分所之间可能也存在着竞争，一些分所可能会为了争夺客户选择降低审计标准，进而对事务所整体的审计质量产生不利影响。

表 3.3 Z 会计师事务所合并其他事务所情况

时间	被合并会计师事务所
2005 年 12 月	正义、中金华会计师事务所
2006 年 8 月	天海会计师事务所
2007 年 12 月	华夏会计师事务所
2009 年 12 月	中润华会计师事务所

资料来源：Z 会计师事务所官方网站

(2) 业务承接不严谨

上文在介绍 Z 会计师事务所审计质量控制现状时,对首次进行审计的新客户以及连续审计的老客户的业务承接的制度要求分别进行了详细的介绍,可以看出 Z 会计师事务所在此方面有着较为完善的规定,但是由于各种内外部原因,使得在具体实施的过程当中产生了一些偏差。主要表现为 Z 会计师事务所在承接审计业务时,过于注重经济收益,不关注本所以及客户的实际情况,忽视审计质量,对所有业务来者不拒。这种对业务量盲目追求的态度,一方面使得 Z 会计师事务所为了抢占更多的业务,进行不正当的竞争,如打价格战、进行关系拉拢等,这不仅严重破坏了行业秩序,影响了行业形象,而且也会使事务所忽视对客户了解,缺乏对风险的有效识别和控制,可能会增加审计失败的概率;另一方面,由于承接了大量的业务,会导致 Z 会计师事务所出现人力资源不足、时间不充裕等审计资源不足的问题, Z 会计师事务所为了在规定的时间内完成超负荷的业务量,往往会采取一些不符合规定的手段,比如减少审计程序,颠倒审计业务流程,这严重影响了审计质量。

(3) 缺乏相关技术应用

在信息化水平日益提高的今天,审计软件在实际的审计工作中所扮演的角色也日益突出,它既能提高审计工作的效率,又能降低人为误差,提高审计结果的准确性。目前国内会计信息系统不断发展,会计师事务所需要更加重视对审计软件的开发,提升自身的技术水平,以提升业务执行的效率,同时为之后的质量评估和其他的考核行为提供必需条件,保证审计质量。

当前, Z 会计师事务所没有自行开发审计软件,在审计工作当中,其主要使用第三方开发的审计软件,例如信息技术公司开发的审计之星等。这种使用第三方信息技术公司开发的审计软件的方式,给 Z 会计师事务所审计质量控制方面带来了许多问题。首先审计软件的功能可能与事务所的需求不相匹配,其得出的数据质量也可能存在一些问题,比如数据不完整甚至出现错误;其次第三方审计软件可能存在可靠性与安全性的问题,如果审计软件出现技术故障或者相关重要信息数据遭遇泄露,则会对审计结果产生严重的不利影响;再次使用第三方提供的审计软件,事务所审计人员可能缺乏相关的专业知识和使用经验,可能导致其无法充分发挥软件的功能与作用,也不能及时解决软件出现的问题,进而有可能影响审计工作的正常开展;最后会计师事务所可能与第三方审计软件开发公司存在

沟通以及数据解读方面的问题，致使数据解读不准确不完整，导致其结果偏离实际。以上存在的问题都会降低审计质量，甚至造成审计失败。

3.3.2 全员层面

(1) 审计人员职业素质亟需增强

随着科技的不断发展进步，传统的生产企业机械化程度越来越高，逐步从原先的人员密集型行业转向非人员密集型行业，其生产活动对人员的依赖性越来越低，但是与之不同的是，无论科技如何发展进步，人力资源都是审计行业所必不可少的资源，其所有的业务执行都需要有具备较高职业素质的审计人员根据自身的专业知识以及技能做出相应的判断。所以说高素质的审计人员对会计师事务所的发展至关重要。通过调查研究发现，Z 会计师事务所审计人员存在着职业素质不高的问题，其在一定程度上降低了审计工作的质量，阻碍了审计工作的顺利开展。

首先，根据中国注册会计师协会官网出具的数据，发现 Z 会计师事务所内部的审计人员主要是以大专和本科为主，研究生占比较低，具体如图 3.3 所示：



图 3.3 Z 会计师事务所人员学历占比情况

其次，基于 Z 会计师事务所官网数据显示，截止到目前，Z 会计师事务所在职员工为 2000 多名，而注册会计师的数量仅为 500 多名，其注册会计师占比较低。Z 会计师事务所注册会计师比例与非注册会计师比例如图 3.4 所示。

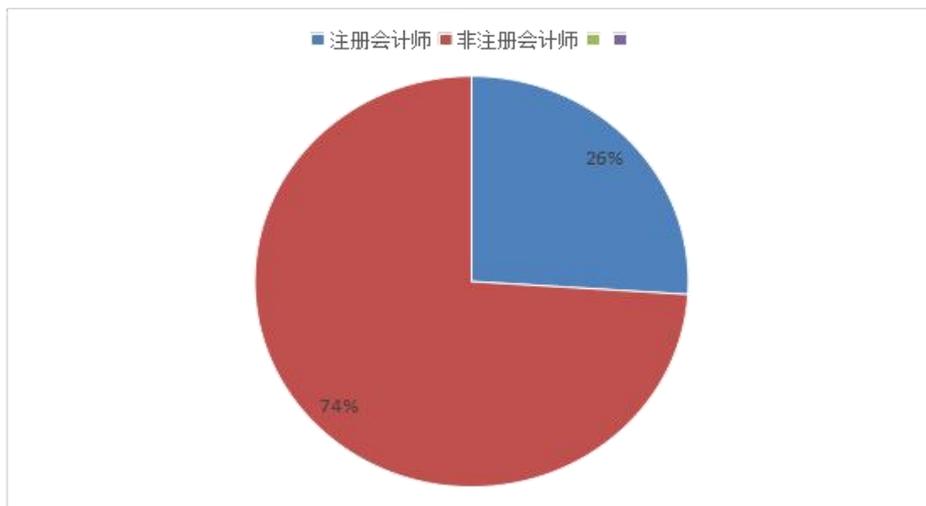


图 3.4 Z 会计师事务所注册会计师占比情况

Z 会计师事务所审计人员学历与注册会计师占比情况可以反映出其审计人员职业素质较低的问题，这一问题导致了一系列不良影响，比如较低的职业素质意味着审计人员的专业知识以及技能不足，使得他们无法有效识别和发现被审计单位财务报表中的错误或者舞弊行为，从而无法得出准确的审计意见，进而降低审计报告的可信度，影响审计工作的整体效果。

(2) 审计人员积极性不高

审计人员拥有较高的积极性对于提升审计质量具有重要的作用。一方面较高的积极性可以使审计人员在执行审计业务工作时拥有更高的热情和动力，使审计工作的效率更高，积极性高的审计人员往往职业道德水平更高，会更认真地对待自己的工作；最后较高的积极性更有利于团队合作与工作人员的沟通，从而保障审计工作的顺利开展。通过一些审计失败案例可以看出 Z 会计师事务所审计人员的积极性不高对审计工作的顺利开展造成了严重的阻碍。其具体表现为以下几个方面。首先审计人员缺乏积极性时，他们可能会对工作失去热情，无法按时完成任务，或者在工作中遇到困难时，缺乏动力去克服；其次积极性不高的审计人员可能更倾向于遵循传统的工作方式，不愿尝试新的方法和技术。他们可能对新事

物缺乏兴趣和学习动力，这会限制他们的专业发展和工作效率；再次缺乏积极性的审计人员可能对工作责任心不强，对细节的关注不够，这可能导致工作中出现错误或遗漏；最后积极性不高的审计人员可能不会主动寻找新的工作机会或解决问题的办法，他们可能不会主动参与团队讨论或提出建设性意见，而是被动地接受安排。笔者认为审计人员积极性不高所反映出来的深层次的原因是事务所人员管理方面的不足，包括事务所薪酬体制以及晋升考核机制等，在 Z 会计师事务所中的具体体现如下论述。

首先，Z 会计师事务所的薪酬体系尚不完善，与其他会计师事务所相比，Z 会计师事务所较低的薪资福利难以调动审计人员的积极性，使大多数的审计人员的离职意向越来越高，导致 Z 会计师事务所高质量的专业人才大量流失；其次，Z 会计师事务所尚未建立有效的晋升考核机制。从 Z 会计师事务所官网得知，其人力资源部直接隶属于合伙人管理委员会，其合伙人对工作人员的评价在人员晋升考核中占有较高的比重，而在人事考评中，人事管理部门对员工的评价发言权不足，导致了以“以质量为中心”的统一考评标准难以推行，出现了同期进入的员工，虽然职业水平和能力差距不大，但是其职级差距较大的现象，这在一定程度上打击了工作人员的积极性，减弱了考核体制对员工的约束力，使考核体制形同虚设，进而对审计质量控制活动的效果造成不利影响。

3.3.3 全过程层面

（1）不重视风险评估程序

风险评估程序在审计工作中是非常重要的。在进行风险评估程序时，审计人员要充分地了解被审计单位所处的环境，并对其所处的行业特殊性以及可能存在的经营风险进行深入地分析，之后要测试被审计单位内部控制的有效性，与此同时，为了准确全面地了解其存在的重要风险点，还要评估其发展的可持续性以及经营能力，以明确审计的关键点，在此基础上制定审计计划。通过对一些审计失败案件的研究，发现 Z 会计师事务所没有全面完整地实施风险评估程序。

首先，对被审计单位的行业特殊性没有给予充分的关注。比如在 Z 会计师事务所审计过的两家农业类企业中，生物性资产是其核心资产，具体来说 A 农业公司的核心资产是牛羊的养殖和屠宰，B 农业公司的核心资产是对肉鸭的养殖和屠

宰，其对这两家农业类企业的经营状况都有着十分重要的影响。由于生物性资产的价值高度依赖于生态环境和生物的生存周期，它们极易受此类因素变动的影响。如遭遇不可抗的自然灾害或动物疾病爆发，可能导致养殖生物的生存危机，进而直接影响企业资产的完整性和价值。Z 会计事务所在理解该行业特性方面有所欠缺，未能据此制定出针对性的审计策略，这在一定程度上削弱了审计质量，间接促成了审计失败。其次，对审计对象的内部控制风险了解的不足也是问题之一。企业内部控制不健全可能会导致审计风险增加，影响审计质量，造成审计失败。会计师事务所在进行风险评估时应该了解被审计单位的内部控制系统，初步评估其有效性和存在的潜在风险，这有助于注册会计师更加严谨的审查财务报告，出具合理的审计报告。但 Z 会计师事务所在审计 A 农业公司和 C 电气公司的过程中，并未对两家公司的内部控制系统进行风险测试，致使没有发现一股独大导致其内部控制失效的问题，因此没有制定相应的审计程序进行质量控制。

（2）实质性审计程序执行不到位

对于函证和存货监盘等容易被忽略的实质性审计程序，Z 会计师事务所做出了明确的制度要求，但是在实际执行审计业务时，会计师事务所可能会面临着诸如审计时间紧张、被审计单位的阻挠等多方面的压力，因此，会计师事务所可能会节减或者不按照规定执行函证、存货监盘等程序，可能会造成获取的审计证据不足，进而导致审计风险加大。通过中国证监会发布的处罚公告，发现 Z 会计师事务所存在这一问题。首先，在银行函证方面，根据证监会的调查，Z 会计师事务所在对 A 农业公司进行审计时，注册会计师曾两次和 A 农业公司工作人员到工商银行莒南支行对造假账户 2014 年 12 月 31 日银行存款余额以及 2013 年到 2015 年 4 月 30 日银行存款余额进行函证，但是这两次函证的结果都是银行后续邮寄给 Z 会计师事务所的，而不是当场获取的回函；除此之外，这两次获取的银行回函印章与经办人签字存在显著的不同，第一次余额询证函上加盖的是银行公章，不同于其他银行加盖业务章的做法，同时经办人的签名为手写的“吴某”字样，而第二次的余额回函加盖的是银行的业务专用章，经办人处加盖的是“鲁某”的印章，不难发现，这两次的签名或者盖章存在明显的不一致，直接影响了回函的可靠性。其次，在监盘层面也存在走过场、重形式的问题，根据审计准则相关规定，会计师事务所相关工作人员应该在现场对存货和固定资产进行监盘，

但是通过证监会发布的处罚决定书显示, Z 会计师事务所在对 B 农业公司执行盘点程序时, 仅按照财务报表中的数据进行汇总分析, 并没有让注册会计师在现场进行监盘, 致使没有发现被审计单位相关的造假行为; 在对 D 机械装备制造公司进行审计时, 也没有按照会计准则和自身制定的审计质量控制制度执行实物监盘程序, 在盘点的清单上没有签署盘点人以及审计人员的姓名, 也没有标明盘点的相关日期, 导致审计人员没有发现被审计单位虚增两亿多在建工程的违规行为。

(3) 质量复核机制流于形式

审计质量复核是保证审计工作质量、提高审计效率、降低审计风险的重要环节, 对于维护社会公众利益、提高审计公信力、促进注册会计师行业健康发展具有重要意义。上文中提到 Z 会计师事务所建立了三级复核机制, 对于审计工作底稿的完整准确填列以及审计程序的合理准确执行提供了有力的保障。但是在实际工作当中存在审计质量复核机制流于形式的问题, 从以上对 A 农业公司、B 农业公司、C 电器公司以及 D 机械装备制造公司的审计工作中存在的风险评估程序和实质性审计程序执行不到位的问题可以了解到, Z 会计师事务所由于没有严格的执行质量复核程序, 致使原本可以通过质量复核程序发现的问题, 之后再通过对问题和不足增加或者优化相关审计程序可以有效避免的严重后果得以发生。此外, Z 会计师事务所制定的审计质量三级复核机制中对审计工作底稿的编制进行了严格的复核要求, 但是在实际工作当中, Z 会计师事务所将审计工作底稿的编制交给了处于实习阶段的相关专业毕业生, 这些实习生认为自己只是起到协助和辅助作用, 其并没有以审计人员的身份去对待审计工作, 因此出现了管理层声明日期在审计业务约定书时间之前或者审计工作底稿的编制滞后等一些低级错误, 使得审计工作底稿的准确性无法得到保障, 这也在一定程度上反映出 Z 会计师事务所存在审计质量复核流于形式的问题。

4Z 会计师事务所审计质量控制存在问题的原因分析

4.1 审计质量控制影响因素

基于上文对 Z 会计师事务所审计质量控制存在问题的介绍,通过查阅相关文献以及对相关案例进行研究,发现可能影响 Z 会计师事务所审计质量控制的因素有很多。本章首先基于全面质量管理理论,分别从全组织、全员以及全流程三个层面对影响 Z 会计师事务所审计质量控制的因素进行简要的介绍。

4.1.1 全组织层面

其一是没有形成质量至上的组织文化。会计师事务所的组织文化会对组织内审计人员的思想以及行为产生潜移默化的影响,进而对审计质量控制制度的贯彻落实情况产生影响。如果会计师事务所的组织文化是重利轻质的,那么长期在这种组织文化氛围中的审计人员,在经济利益和审计质量面前自然的就会选择经济利益而舍弃审计质量,进而导致审计质量降低,同时也会损害会计师事务所的行业声誉,在市场中造成一定的负面影响。其二是不重视事务所品牌建设。一方面 是事务所品牌意识淡薄,因此会计师事务所会更加地关注具体的业务操作,而对于品牌建设的重要性往往认识不足,忽略了其品牌也是事务所核心竞争力的重要体现,其能为事务所带来持续的经济效益这一重要作用;另一方面表现在没有明确的品牌定位,其会导致客户对事务所的认知较为模糊,不利于形成客户忠诚度;除此之外,不重视事务所品牌建设还表现在缺乏对品牌的宣传与推广,品牌推广是提高品牌知名度和影响力的重要手段。如果会计师事务所不重视品牌建设,他们可能不会投入足够的资源进行品牌推广,导致品牌知名度低,难以吸引客户;会计师事务所不重视品牌建设也受到了外部监管不足的影响,比如抽查监管或者只进行事后监管的模式,会让会计师事务所相关工作人员在审计工作中敷衍了事,导致审计失败,进而影响会计师事务所的品牌建设。其三是不重视相关技术的使用和升级。这会对会计师事务所带来很多危害,一方面会导致会计师事务所使用的技术和工具相对落后,无法跟上时代的发展和客户的需求;另一方面会导致内部工作人员可能不会积极探索新的技术和方法,缺乏创新精神;同时在实际的审

计业务工作当中其落后的技术和工具会导致会计师事务所在处理工作时效率低下，影响工作效率和质量。

4.1.2 全员层面

在全员层面主要是会计师事务所的人力资源管理。其人力资源管理不完善主要表现为招聘环节门槛过低，使得员工素质参差不齐，可能会增加会计师事务所后续的员工培训成本，而有的会计师事务所在员工的培训方面又不够重视，多重因素叠加，最终导致会计师事务所审计人员的职业素质不高；除此之外，人力资源管理不完善还表现在事务所内部薪酬制度不合理，并且没有完善的晋升考核机制，导致会计师事务所内部的审计人员可能会对组织感到不满，工作环境压力可能会增加，使得员工的积极性不高，严重影响审计质量，长此以往有可能致使员工离职，员工流失不仅会给组织带来人员流动的不稳定性，还会增加重新招聘和培训的成本；在人员的利用方面，存在着人员固定化情况，即员工在一个岗位上长时间工作不调动，或者长时间和一个客户保持联系，一方面可能会导致员工职业素质得不到提升，对员工自身的发展产生不利影响，另一方面也可能会影响到审计人员的独立性，进而降低审计质量，不利于审计项目的开展。

4.1.3 全过程层面

在全过程层面，影响会计师事务所审计质量控制的因素主要包括三个方面的内容。其一是缺乏完善的质量考评体系。尽管会计师事务所制定了较为严格的质量复核制度，但由于缺乏完善的质量考评体系，这会使得相关工作人员在心理上产生懈怠，认为审计质量与自身的发展没有太多的联系，因此在执行审计业务时并不重视审计质量，同时质量复核人员进行质量复核时，也会流于形式。会计师事务所缺乏完善的质量考评体系主要表现为一方面没有明确的质量考评标准，导致难以对员工的工作质量进行客观、公正的评价；另一方面缺乏反馈和改进机制，没有及时向员工提供质量反馈和改进建议，或者改进措施没有得到有效执行，导致员工工作质量无法得到持续提升；此外还忽略了客户的反馈，没有将客户反馈纳入质量考评体系中，导致员工无法及时了解和改进自己的工作质量。其二是缺乏对业务的监控。主要表现在监控机制不完善，没有建立完善的监控机制或流

程，导致无法及时发现和解决潜在的问题，其带来的危害是巨大的，一方面，由于监控不到位，致使在执行审计业务时可能导致一些程序落实不到位，如实质性审计程序等，进而导致风险增加，另一方面由于缺乏监控，会计师事务所可能无法合理分配资源，导致资源浪费或利用不足。其三是不重视审计后的总结工作。审计后的总结工作不仅是对整个审计过程的回顾和总结，更是对未来工作的指导。会计师事务所不重视审计后的总结工作，会导致审计人员既无法从上一次审计项目中吸取教训，也无法传承好的经验，致使审计工作无法持续改进，影响工作效率和质量。

4.2 建立层次评价结构

本节以审计质量控制作为目标层，以全面质量管理的三个层面，即全组织、全员以及全过程作为准则层，以上文中介绍的审计质量控制影响因素作为方案层构建层次评价结构，具体情况如图 4.1 所示。通过发放调查问卷的形式，向相关专家和学者收集对各个因素的打分和评价，以此得出各个影响因素的权重。根据影响因素的权重大小，Z 会计师事务所可以对审计质量控制制度进行有的放矢地改进和完善，从而提升 Z 会计师事务所审计工作的质量；与此同时，其他会计师事务所也可以根据本次的影响因素权重的大小，结合本所的实际情况，有针对性的进行改进和完善，进而提升审计质量控制水平。

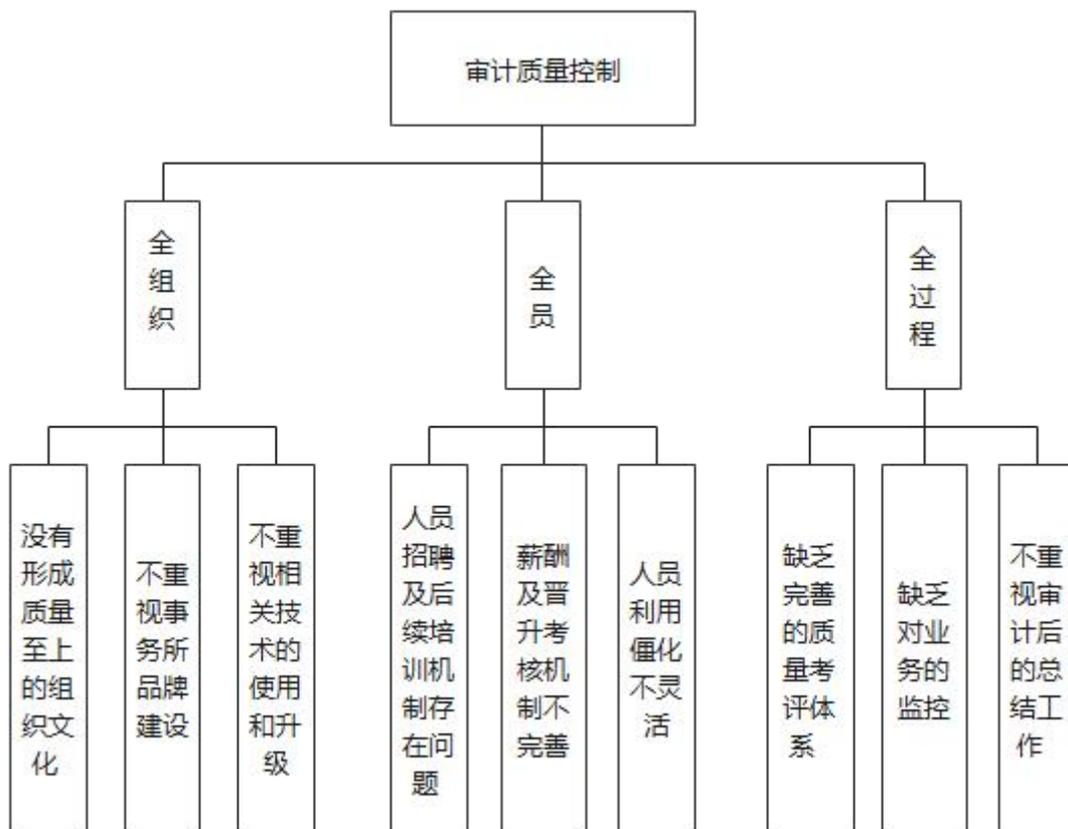


图 4.1 层次评价结构

4.3 构建判断矩阵与一致性检验

4.3.1 构建准则层判断矩阵与一致性检验

表 4.1 准则层判断矩阵

	全组织	全员	全过程
全组织	1	2	3
全员	1/2	1	2
全过程	1/3	1/2	1

首先计算出判断矩阵的最大特征值 $\lambda_{\max} = 3.0092$ 。然后进行一致性检验，需要计算一致性指标 CI:

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{3.0092 - 3}{3 - 1} = 0.0046$$

平均随机一致性指标 $RI = 0.58$ 。随机一致性比率:

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0046}{0.58} = 0.0079 < 0.10$$

由于CR小于0.1，因此可以认为判断矩阵的构造是合理的，因此我们计算出指标的权重见表4.2。

表 4.2 准则层指标权重

指标层	权重
全组织	0.5390
全员	0.2973
全过程	0.1638

从计算中的指标权重可知，全组织层面对会计师事务所审计质量控制的影响最大，其次是全员层面，而全过程层面所占权重最低，因此 Z 会计师事务所在完善和改进审计质量控制时，应重点关注全组织以及全员层面。

4.3.2 构建方案层判断矩阵与一致性检验

(1) 全组织层面

表 4.3 全组织层面影响因素判断矩阵

	没有形成质量至上的组织文化	不重视事务所品牌建设	不重视相关技术的使用和升级
没有形成质量至上的组织文化	1	2	4
不重视事务所品牌建设	1/2	1	3
不重视相关技术的使用和升级	1/4	1/3	1

首先计算出判断矩阵的最大特征值 $\lambda_{\max} = 3.0183$ 。然后进行一致性检验，需要计算一致性指标CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{3.0183 - 3}{3 - 1} = 0.0092$$

平均随机一致性指标 $RI = 0.58$ 。随机一致性比率：

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0092}{0.58} = 0.0158 < 0.10$$

由于CR小于0.1，因此可以认为判断矩阵的构造是合理的，因此我们计算出指标的权重见表4.4。

表 4.4 全组织层面影响因素指标权重

指标层	权重
没有形成质量至上的组织文化	0.5571
不重视事务所品牌建设	0.3202
不重视相关技术的使用和升级	0.1226

从计算中的指标权重可知，在全组织层面，没有形成质量至上的组织文化是审计质量控制产生问题的最重要的因素，其次是不重视事务所品牌建设和不重视相关技术的使用和升级。

(2) 全员层面

表 4.5 全员层面影响因素判断矩阵

	人员招聘及后续培训机制存在问题	薪酬及晋升考核机制不完善	人员利用僵化不灵活
人员招聘及后续培训机制存在问题	1	2	5
薪酬及晋升考核机制不完善	1/2	1	2
人员利用僵化不灵活	1/5	1/2	1

首先计算出判断矩阵的最大特征值 $\lambda_{\max} = 3.0055$ 。然后进行一致性检验，需要计算一致性指标CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{3.0055 - 3}{3 - 1} = 0.0028$$

平均随机一致性指标 $RI = 0.58$ 。随机一致性比率：

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0028}{0.58} = 0.0048 < 0.10$$

由于CR小于0.1，因此可以认为判断矩阵的构造是合理的，因此我们计算出指标的权重见表4.6。

表 4.6 全员层面影响因素指标权重

指标层	权重
人员招聘及后续培训机制存在问题	0.5949
薪酬及晋升考核机制不完善	0.2766
人员利用僵化不灵活	0.1285

从计算中的指标权重可知，在全员层面，影响审计质量控制的重大因素是人员招聘及后续培训机制存在问题，其次为薪酬及晋升考核机制不完善和人员利用僵化不灵活。

(3) 全过程层面

表 4.7 全过程层面影响因素判断矩阵

	缺乏完善的质量考评体系	缺乏对业务的监控	不重视审计后的总结工作
缺乏完善的质量考评体系	1	1/2	4
缺乏对业务的监控	2	1	6
不重视审计后的总结工作	1/4	1/6	1

首先计算出判断矩阵的最大特征值 $\lambda_{\max} = 3.0092$ 。然后进行一致性检验，需要计算一致性指标 CI：

$$CI = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1} = \frac{3.0092 - 3}{3 - 1} = 0.0046$$

平均随机一致性指标 $RI = 0.58$ 。随机一致性比率：

$$CR = \frac{CI}{RI} = \frac{0.0046}{0.58} = 0.0079 < 0.10$$

由于 CR 小于 0.1，因此可以认为判断矩阵的构造是合理的，因此我们计算出指标的权重见表 4.8。

表 4.8 全过程层面影响因素指标权重

指标层	权重
缺乏完善的质量考评体系	0.3238
缺乏对业务的监控	0.5869
不重视审计后的总结工作	0.0893

从计算中的指标权重可知，在全过程层面，缺乏对业务的监控是影响审计质

量控制的重大因素,其次为缺乏完善的质量考评体系以及不重视审计后的总结工作。

4.4 结果分析

根据上文对准则层和方案层的指标权重的计算和分析,得出每个影响因素的综合权重,具体情况如表 4.9 所示:

表 4.9 影响因素综合权重

一级指标	权重	二级指标	权重	综合权重
全组织	0.539	没有形成质量至上的组织文化	0.5571	0.300277
		不重视事务所品牌建设	0.3202	0.172588
		不重视相关技术的使用和升级	0.1226	0.066081
全员	0.2973	人才招聘及后续培训机制存在问题	0.5949	0.176864
		薪酬及晋升考核机制不完善	0.2766	0.082233
		人员利用僵化不灵活	0.1285	0.038203
全过程	0.1638	缺乏完善的质量考评体系	0.3238	0.053038
		缺乏对业务的监控	0.5869	0.096134
		不重视审计后的总结工作	0.0893	0.014627

根据表 4.9 所示,在影响审计质量控制的各因素中,没有形成质量至上的组织文化所占权重最大,其次是人才招聘及后续培训机制存在问题、不重视事务所品牌建设等因素,而不重视审计后的总结工作、人员利用僵化不灵活和缺乏完善的质量考评体系等因素所占比重较低。从中不难发现,在影响权重所占比重较大的影响因素中,主要集中在全组织和全员两个层面,因此 Z 会计师事务所在完善审计质量控制时应当采取相应的对策,即重点在事务所内部营造质量至上的组织文化,完善事务所人力资源管理;针对权重较小的影响因素,主要是在全过程层面,虽然所占权重较小,但是会计师事务所在进行审计质量控制时,也不能不加以重视,笔者认为会计师事务所在全组织和全员两个层面加以完善和改进后,在企业及人员方面重大的问题可能出现的几率不高,但是在实际的审计工作当中,可能不可避免的存在疏忽大意,因此加强全过程层面的审计质量控制,通过制定严格的质量考评体系、加强对业务执行的监控力度,并及时做好审计业务结束之后

的总结工作,可以为审计质量再加一道严密的防线,确保审计质量控制更加完善。

5 全面质量管理视角下 Z 会计师事务所审计质量控制改进

5.1 构建全面质量管理控制体系

5.1.1 全面质量管理控制体系构建原则

(1) 系统性原则

审计质量控制体系是一个完整的系统，在设计构建控制体系时，应该满足多层面、多角度的需要，不仅要从事务所整体层面进行分析，同时还要对具体项目层面进行研究。

(2) 可行性原则

可行性即设计构建的审计质量控制体系具有可操作性。在设计构建时应该考虑两个方面的内容。即通过审计质量控制不仅能够提升某一个环节的审计质量，而且在进行质量控制时能够及时有效地发现审计质量控制体系存在的缺陷，并加以改进，使之不断完善，更加有效。

(3) 经济效益原则

会计师事务所作为经济实体，其目的为营利，因此在设计构建审计质量控制体系时，应该充分考虑到经济效益，即在不增加成本的前提下，尽可能地提升审计质量控制水平，以保证高水平的审计质量符合投资者、被审计单位以及会计师事务所三方的长远利益。

5.1.2 全面质量管理控制体系的构建

本体系的构建以系统性原则、可行性原则以及经济效益原则为指导原则，基于全面质量管理理论，通过优化组织管理、人员管理来共同支持整个审计业务的流程，使得整个审计业务流程得以优化，并对最终交付给委托人的审计产品进行监视、测量和分析，发现不足和缺陷，以实现审计质量控制水平的持续改进和完善。如图 5.1 所示。

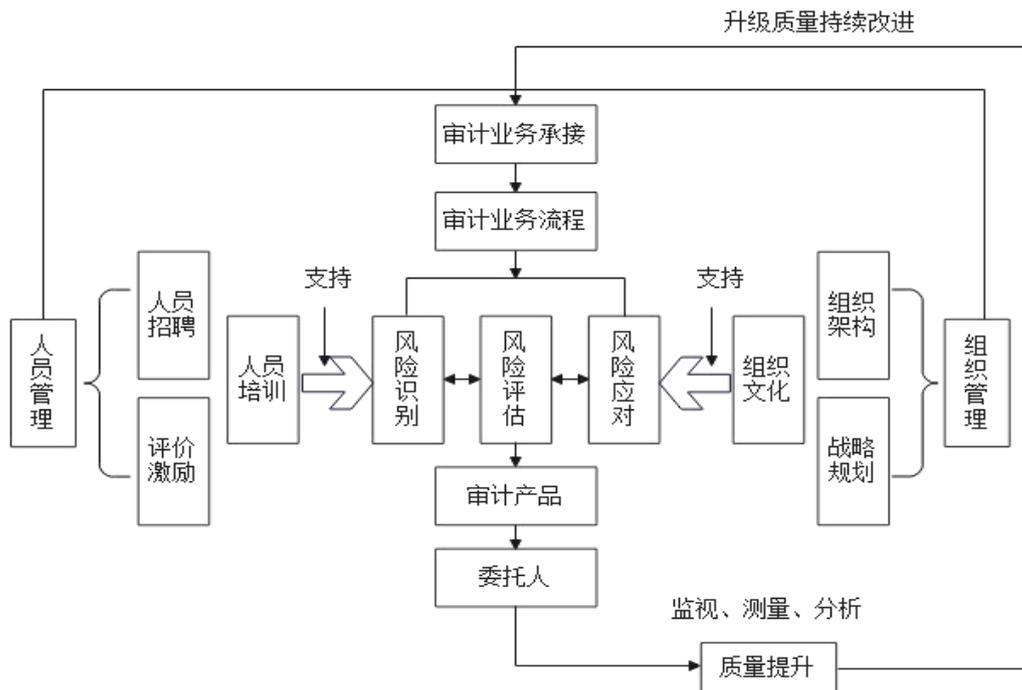


图 5.1 全面质量管理控制体系

5.2 加强全组织层面审计质量控制

5.2.1 营造质量至上的组织文化

会计师事务所作为市场中的经济个体，追求经济利益本无可厚非，但是过于追求利益，而忽略对产品质量的保障就会有失妥当。无论是什么企业，将其做大做强做长的基本保障都是提供高质量的产品。故在激烈的市场竞争当中，Z 会计师事务所要长久的生存下来必须要加强对审计质量的控制，树立质量至上的思想意识，营造质量至上的组织文化氛围，使组织内每名审计人员在审计业务工作中都能秉持着质量至上的原则，从而提供高质量的审计产品。

营造质量至上的组织文化，首先需要管理层做出努力，在意识层面上，要改变之前过于追求利益的态度，树立质量控制意识，使自身充分认识到审计质量控制，不仅有利于防范审计风险，提升审计质量，而且有利于事务所提升市场竞争力，推动事务所持续健康发展，此外，管理层在树立质量至上的意识之后，还要以身作则，在日常的工作当中为其他员工树立榜样，比如参加一些质量培训活动等；其次要将质量至上组织文化融入到制度当中，即在进行制度设计时，要在

事务所的各项机制之中融入踏实做事、注重质量的文化，通过制度的硬性要求来指导规范员工的行为，以此来营造事务所质量至上的文化氛围，另外制定相关制度时需要员工的接受程度予以特别关注，如果设计制定的制度员工内心不认可、不接受，可能会造成适得其反的效果，因此在这个过程中，需要充分地听取员工的意见，给予员工参与设计制定相关制度的机会，才能保障制度的顺利实施；最后营造质量至上的组织文化可以采取多种形式的活动，一方面可以开展相关的员工交流会，鼓励员工在交流会上分享经验，指出不足，以提升员工质量控制的能力，另一方面也可以采取奖励方式，对在质量方面践行的优秀的员工给予嘉奖，以此来鼓励其他员工注重审计质量，烘托人人追求质量的气氛，此外也可以采取上对下的方式开展经常性的谈话工作，对质量控制意识薄弱的员工给予警告。多措并举，相信 Z 会计师事务所一定可以营造出质量至上的文化氛围，提升审计工作质量。

5.2.2 加强事务所品牌建设，提升审计质量责任意识

面对激烈的行业竞争，Z 会计师事务所为了保证自身利益的最大化，采取了诸如满足被审计单位的无理要求的不当做法，虽然这为 Z 会计师事务所带来的短期的利益，但是这也给 Z 会计师事务所的品牌造成了很大的不利影响，导致 Z 会计师事务所在市场中认可度不断降低，市场竞争力不断减弱。因此 Z 会计师事务所在面对激烈的行业竞争时，应该转变原有的看法，树立品牌意识，加强品牌建设。一方面 Z 会计师事务所可以通过品牌营销等活动，加强宣传与推广，提升事务所的品牌知名度和影响力，比如参加行业会议、发布行业报告以及提供公益咨询等；另一方面 Z 会计师事务所在承接审计业务应该选择较高质量的审计项目，通过完成几次优质的审计业务活动，提升自身的服务水平，改变市场中的认可度低以及口碑不好的现状；此外 Z 会计师事务所应不断探索创新，寻求新的业务模式以及发展方向，以满足市场的需求，以此来提升自身的品牌竞争力。

面对外部监管力度不足的情况，会计师事务所不能因此而违反相关的制度要求，放松对审计质量的控制，相反会计师事务所应该坚定信念，树立质量责任意识，努力加强审计质量控制，提升审计质量。为此 Z 会计师事务所应提升审计质量责任意识，弥补外部监管力度不足的问题。Z 会计师事务所在审计失败中，就

经常出现将责任归咎到主要负责人一人身上的做法,这种做法不利于审计质量控制,因为审计质量出现了问题,有可能不只是一个人的责任,或许是审计人员失职,或许是复核人员出现错误,又或许是质量控制人员没有尽职,完全把责任归到主要负责人的身上的做法会使得其他工作人员产生审计质量出现问题只是主要负责人的问题,与自身无关的错误看法,长此以往,审计质量问题不但不能解决,反而审计质量控制水平将会越来越低,因此提升审计质量责任意识的做法,要将审计质量责任具体落实到每一个具体的人身上,让每个人都树立责任意识,每时每刻都严格要求自己切实履行应尽的质量责任。

5.2.3 推进审计信息化建设

信息系统可以促进信息在企业内的流动,因此很多企业都把其作为一项基础设施加以建设完善。对于会计师事务所来说,由于注册会计师需要根据大量的信息做出职业判断,所以为了提升审计效率,保证审计质量,Z 会计师事务所在今后的工作当中有必要推进审计信息化地建设。但是由于会计师事务所与传统企业存在本质上的区别,即和传统企业提供的流水线上的工业品存在不同,会计师事务所提供的产品即审计报告是整个审计项目组工作的体现,同时由于会计师事务所的客户类型多样,每个审计项目的工作重点以及需要实施的具体审计程序可能存在不同,导致事务所产品模块的信息系统与其他模块的融合相对比较困难,它可能成为信息流畅性的一大障碍。因此,Z 会计师事务所在发展审计信息化的过程中,应特别强调提升产品模块信息系统的整合性,妥善处理好信息输入的个性化与标准化之间的关系,从而有效促进信息的流动,保证信息得到最大化的利用。

审计软件作为审计信息系统的重要组成部分,因此为了更好地推进审计信息系统的建设,Z 会计师事务所应该改变使用其他信息技术公司开发审计软件的现状,自行开发建设与自身实际情况契合度更高的审计软件。在开发过程中,可以通过邀请相关专家提供建设性的意见,并根据工作需要不断完善审计软件的功能,以保证审计工作在硬件设施上保持统一,减少信息中的变量,使得在业务执行的过程中所产生的信息在后续地质量评价或者业绩考核时更有可比性;然后再对上一个阶段生成的数据进行调整优化,针对不同项目所处的不同行业、不同的资产

特征和人员配备,设定不同的参数,让不同的项目得到的数据信息可以相互比较,从而达到更精细的全面质量管理。

5.3 加强全员层面审计质量控制

5.3.1 完善人员招聘及后续培训机制

在人员招聘方面,要在源头上整体提升审计人员的专业素质。首先 Z 会计师事务所应拓宽招聘渠道,要将校园招聘和社会招聘相结合,将线下招聘和线上招聘相结合,确保招聘到更多优秀的人才;其次 Z 会计师事务所应明确招聘标准和要求,确保招聘的人才所具备的能力符合事务所自身的行业特征和发展的需求,在招聘时,眼光也不能只局限于会计、审计等财务方面的人才,还应注重具备其它能力的专业人才,比如法律、计算机等,使会计师事务所的人才层次更具多样化的特征,同时要适当地提高招聘门槛,提升本科及以上学历人员的占比,优化事务所内部的人员结构;此外 Z 会计师事务所在进行招聘时还应明确招聘的流程,比如事务所可以先由人事部门对应聘人员的简历进行筛选,筛选通过者还要对应聘人员进行笔试考察,两项都通过者,再由项目经理或者合伙人进行面试考察,最后决定是否录用应聘人員。只有经过这样的层层选拔,才能有效确保会计师事务所招聘到真正需要的人才;最后也是在人员招聘时不能缺少的一个步骤,就是对应聘人员的心理素质进行测试,由于会计师事务所在忙季时审计人员可能会面临着多方面的压力,因此审计人员具备良好的心理素质意味着其具备强大的抗压能力,有利于审计质量控制,促进审计业务工作的顺利开展。

在员工培训方面,主要表现为培训时间短,培训内容单一。Z 会计师事务所要结合企业的实际状况和员工的需要,对培训机制进行改进,以更好地提升审计工作人员的职业素质。首先对新老员工应采取不同的培训思路,对于新招聘的员工,Z 会计师事务所要引导新入职的员工熟悉公司的内部管理、质量控制等基础制度,在明确自身的角色后,再对新员工的工作能力进行适当的培训,让他们更快地适应工作环境,尽快地融入到实际工作当中去;对于老员工,既要培训他们的专业技术能力,以满足社会发展对审计工作提出的新要求,还要针对在审计业务过程中的重点审计程序以及职业道德进行培训,以提升他们在具体业务工作中

的应对能力以及遵守相关准则规定的素质水平；其次为实现更好地培训效果，要对培训的方式进行完善，其一在对人员进行培训时可以运用具体的案例和模拟真实的场景，其二在对员工进行培训时可以聘请审计领域的相关专家学者，解答员工的问题，让员工及时准确地了解行业内最新的政策要求，帮助审计人员提升审计工作的质量和效率；其三 Z 会计师事务所也可以购买一些包括专业知识和专业知识之外的线上相关课程，并免费提供给员工，使员工根据自身的需要在工作之余提升自身的能力；最后还要对培训的成果进行检验，对员工进行定期考核，将考核结果与个人绩效挂钩，对于考核优秀者给予相应地奖励，反之则进行相应地处罚，以此来激励员工认真对待培训，不断提升自身的专业素质。

5.3.2 完善薪酬及晋升考核体系

Z 会计师事务所可以创建个性化、有针对性的薪酬体系。具体做法包括以下几点。首先，需要根据员工在学历、专业以及职称等方面的不同制定出能够展现个性差异的薪酬制度，这样可以使员工在工资方面有所差异，能够有效激励员工为了获取更高的工资而不断地努力学习，认真工作，提升员工的积极性；其次针对正在考取专业证书的工作人员，Z 会计师事务所应根据已经考取的证书或者通过的科目给予相应地奖励；最后针对具体的审计项目，Z 会计师事务所可以根据审计项目的完成情况，决定对审计项目组的奖励，然后审计项目组主要负责人应以项目组内的工作人员的表现为依据，决定奖金的分配比例。通过创建这种具有个性化、差异化的薪酬体系，可以有效激发审计工作人员的工作积极性，而审计人员在审计业务工作中饱含热情的状态可以让他们更加认真地对待工作，从而降低审计风险，提升审计质量。

除完善薪酬体系之外，Z 会计师事务所还应该着手构建完善的晋升考核体系。Z 会计师事务所在构建晋升考核体系时首先应考虑公平性，只有公平的晋升考核体系才能在最大程度上增强人员工作主动性以及工作积极性。在保证公平的前提下，Z 会计师事务所可以借鉴国际四大或者国内比较优秀的会计师事务所在这方面做的比较好的地方，例如可以从市场关系、专业水平、项目运作以及作业质量四个角度实现对全面职员地评估，同时要尽可能的对各项评估指标进行量化，如实地评估员工做出的努力，将考核评估的结果作为后续员工晋升的主要依据。相

信通过这种公平的晋升考核机制，能够进一步激发员工在工作中的动力，也能提升会计师事务所在审计业务中的质量控制水平，促进审计工作的高质量完成。

5.3.3 实施定期轮岗制度

由于连续审计某一个客户有可能会对审计人员的独立性产生影响，也有可能使得相关工作人员对客户情况过于熟悉导致审计人员在审计的过程中忽略关键性的信息，因此对于长期连续审计项目的负责人以及关键性审计工作人员，Z 会计师事务所对其进行定期地轮换是非常有必要的。其中审计准则中也有明确的规定，即关键审计人员在向一家企业提供审计鉴证业务时，不得连续超过五年的时间。岗位定期轮换制度可以促进会计师事务所内部的交流和人员全面熟悉业务，同时也能提升员工的工作积极性和满意度，对于会计师事务所来说，这是一种双赢的管理策略。但是 Z 会计师事务所在进行岗位轮换时，应注意以下几点，以此来确保定期轮岗制度的顺利实施。首先要做好轮换人员的沟通工作，及时了解他们的想法和困难；其次在整个轮换过程当中，要保证轮换工作的透明度，让所有人了解轮换工作的目的、计划以及进度；此外由于会计师事务所的工作涉及到大量的保密信息，因此在进行岗位轮换时要注意保密措施的落实；最后因为岗位轮换可能会对团队的工作产生一定的影响，因此会计师事务所需要关注团队建设，增强团队的凝聚力。

5.4 强化对审计全过程的质量控制

5.4.1 制定严格的质量考评体系

制定严格的质量考评体系可以为会计师事务所带来诸多好处，包括降低因审计失误或疏漏而引发的风险、提高客户满意度、增强竞争力以及塑造良好的企业形象等，最重要的是其可以倒逼会计师事务所以及审计人员在执行审计业务时重视审计质量，提升会计师事务所审计质量控制水平。回到 Z 会计师事务所案例本身，其由于缺乏严格的质量考评体系，导致其在审计业务过程中产生了诸多问题，降低了审计业务的质量。在之后的工作当中，Z 会计师事务所应重视质量考评在审计质量控制中的重要作用，制定出一套符合实际的质量考评体系。具体做法包

括以下几个方面。其一，要根据事务所实际情况，通过听取相关专家以及企业内部工作人员的合理意见制定涉及审计流程、证据收集、工作底稿编制等方面的质量考核标准；其二，要关注客户的反馈，一般而言，客户反馈的意见是会计师事务所自身难以发现的，这有助于会计师事务所及时的了解潜在存在的问题，其反馈的意见也可以作为质量考评的重要依据，更能体现公平性，同时对客户反馈意见的重视也会进一步提升对本所的忠诚感和信任度，有助于后续审计业务的开展，对审计质量的提升也有一定地推动作用；其三，在进行质量考评时可能会存在部分员工质疑考评公平性的问题，所以为保证后续工作的顺利开展，提升考评结果的信任度，进一步增强质量考评的公平性，在进行质量考评时可以考虑引入第三方评估机构，同时在选择第三方评估机构时，应审查与本所所要进行考评的工作人员有没有联系，保证第三方评估机构的独立性；其四，应及时的向被评估人员反馈评估结果以及相应的改进意见，从而保证相关人员及时地发现问题并加以改正，确保在之后的审计业务之中不再存在相同及类似的问题，进而提升审计质量；最后建立有效的奖惩机制，通过建立有效的奖惩机制，可以激励员工不断地提高工作质量，具体内容为对于在质量考评中表现优异的工作人员，应给予相应的奖励和晋升机会，对于表现不佳的工作人员，应及时的对其进行相应地培训和指导，如果其仍然无法满足要求，应考虑调整工作岗位或者辞退。

5.4.2 加强对业务执行的监控力度

会计师事务所加强对业务执行的监控力度，可以带来诸多好处，包括提升工作效率、提高员工素质、合理分配审计资源、增加透明度以及提升审计质量等，其重要性不言而喻。故 Z 会计师事务所在今后的工作当中，应加强对业务执行的监控力度，完善监控机制。具体做法如下：其一，在每年的淡季，Z 会计师事务所应对其已经执行的审计项目进行相应地检查，对于检查的范围，应尽可能地涵盖到每一位项目负责人以及各个类型的被审计单位，针对其检查的数量，Z 会计师事务所应该综合考量自身的条件，包括能力以及时间，确定检查的项目数量，但为了确保检查的结果有效，检查的项目数量应不得少于全部项目数量的 40%。对于在检查过程中发现的不足和缺陷，其中有的系统性的重大缺陷，可以有效说

明 Z 会计师事务所审计质量控制存在缺陷,而有的审计缺陷却不足以说明 Z 会计师事务所审计质量控制存在不足,应对其进行合理评估,了解其性质和后果,并将监控中发现的缺陷反馈给相关工作人员,及时采取补救措施。其二,为了进一步发现审计人员在执行审计业务时存在的问题,Z 会计师事务所应构建一个有效的反馈机制,如设立专用的投诉热线或电子邮箱,所有接收到的投诉都需详细记录并妥善保管。随后,通过对审计工作底稿的复核、内部专业研讨会等多途径进行深度探究,一旦调查有了明确的结果,务必要迅速向投诉方通报。若证实审计人员在执行审计业务过程中确实存在问题,则要采取相关举措及时的加以整改。

5.4.3 进行审计后的总结工作

在审计工作完成之后,对其进行复盘总结不仅可以帮助审计人员回顾整个审计过程,发现其中的错误和漏洞,而且还能帮助审计人员总结经验教训避免在以后的审计工作中重犯类似的错误,此外通过总结复盘,可以了解项目团队中每名成员的强项和弱项,从而实现合理分工和相互促进,提升整个项目团队的工作效率。因此 Z 会计师事务所应该进行审计后的总结复盘工作。首先,在审计业务工作的总结复盘的过程中,对在审计工作当中遇到的困难,审计项目负责人应当进行深入地分析,挖掘其存在的原因,同时判断审计人员采取的应对措施是否恰当,然后在审计工作底稿中进行详细地记录和说明;其次,审计项目组的成员应尽可能的在复盘总结的过程中发现自己存在的问题以及不足之处,并有针对性地加以改正,确保在之后的审计业务工作中不会再次出现同样的问题;除此之外,在审计业务旺季结束之后,审计人员可以利用这段时间,按照不同的性质、出现的不同问题等对被审计单位进行分类,把类似的审计案例整合归纳到一起,丰富会计师事务所的相关审计经验;最后,Z 会计师事务所应注重对客户关系的管理和维护,对此也需要在每年的审计业务工作完成之后对客户信息进行集中的归纳总结,以便更加深入地对客户进行了解,更好的开展服务工作,Z 会计师事务所在进行客户信息分类总结的过程中,需要对客户进行区分化管理,以优化自身的客户群体,进而降低审计风险,提升审计质量,此外,对客户信息进行分类总结可以使得会计师事务所在之后的审计工作当中更好地与客户多进行沟通交流工作,不仅可以会计师事务所准确了解到客户的需求以及在审计当中需要获取的信息,还

可以让客户充分认识到事务所认真对待工作的态度,相信会计师事务所可以提供高质量的审计业务活动,这不仅有利于审计业务工作的顺利开展,而且现有客户可能还会向会计师事务所推荐新客户,为会计师事务所带来更多的业务。

6 研究结论与展望

6.1 研究结论

审计质量是审计工作的生命线,是发挥审计权威,提高审计工作成效的关键。会计师事务所理应在审计业务过程中重视审计质量控制,不断提升审计质量。但是近年来由于审计失败事件的频频被曝,使得社会公众对注册会计师的审计质量产生了质疑,这不仅损害了注册会计师的行业声誉,而且也严重阻碍了经济社会高质量发展,故对会计师事务所的审计质量控制情况展开研究就显得极为有必要。因此本文基于全面质量管理,以 Z 会计师事务所作为案例研究对象,对 Z 会计师事务所的审计质量控制情况进行研究,并得出以下结论:

第一,在研究 Z 会计师事务所审计质量控制存在问题时,分别从全组织、全员以及审计全过程三个层面进行展开说明,使得问题分析的更加全面、更加清晰,便于会计师事务所后续解决问题,这反映出运用全面质量管理进行审计质量控制相关研究具有合理性,为之后的研究提供了参考范式。

第二,在分析 Z 会计师事务所审计质量控制存在问题的原因时,运用了层次分析的方法,得出了每个不同原因对审计质量控制存在问题的影响程度,即没有形成质量至上的组织文化以及人员招聘及后续培训机制存在问题会对审计质量控制产生较大的影响,故在改进 Z 会计师事务所审计质量控制时应重点关注。

第三,在对 Z 会计师事务所审计质量控制进行改进时,综合考虑了上文介绍和分析的问题以及原因,有针对性的提出了相应的改进措施,即先从宏观层面构建了全面质量管理控制体系,之后从全面质量管理的三个层面提出了具体的改进对策,比如全组织层面的营造质量至上的组织文化、加强事务所品牌建设等,全员层面的完善人员招聘及培训机制、实施定期轮岗制度等,审计全过程层面的制定严格的质量考评体系、加强对业务的监控力度等,为其他会计师事务所改进审计质量控制,提升审计质量提供了一定的帮助。

6.2 研究不足与展望

首先本文主要是针对 Z 会计师事务所来展开研究的,对于审计质量控制存在的问题有可能是 Z 会计师事务所自身独有的,其他的会计师事务所可能并不存在,因此后文的原因及对策也就会不相匹配,虽然可以为其他会计师事务所改进审计质量控制提供借鉴与帮助,但帮助有限,其他会计师事务所还需结合自身的实际情况来对审计质量控制进行改进;其次本文在进行原因分析时,先从全组织、全员以及全过程三个层面对几个通过文献阅读以及案例研究得出的认为较为重要的审计质量控制的影响因素进行了介绍,可能对影响因素的介绍不够完整,因此对原因的分析存在一定的不足。

当前对审计质量以及审计质量控制的研究很多,但是从全面质量管理的视角出发,来对审计质量控制进行研究的并不多,因此笔者希望以后有更多的学者从全面质量管理的视角对审计质量及审计质量控制进行深耕,助力审计质量更上一层楼。

参考文献

- [1] Antle R, Gelizabeth, L Zhou. The Joint Determination of Audit Fees, Non-audit Fees, and Accruals. Working paper, Yale University, 2003, 2:17-25.
- [2] Bedard J C, Johnstone K M. Audit portfolio management decisions[J]. The Journal of Accounting Research, 2004, 42(4):659-690.
- [3] C. Wooten. Research about Audit Quality. The CPA January, 2003:29-34.
- [4] Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. Contemporary Accounting Research, 2015, 33(4), 1648-1684.
- [5] Copley H. Surplus Free Cash Flow, and External Monitoring [J]. Journal of Business Research, 2004, 58:766-776.
- [6] Dang M. C, Fargher N & Lee G. Audit quality for US - listed Chinese companies[J]. International Journal of Auditing, 2017, 21(2).
- [7] Fedor D B, Ramsay R J. Effects of Supervisor Power on Preparers' Responses to Audit Review: A Field Study[J]. Behavioral Research in Accounting, 2007, 19(1):91-105.
- [8] Feng Z, L L, Wong H, et al. Regulatory intervention and audit quality: new evidence from audit firm suspension[J]. Accounting research, 2022, 26(5).
- [9] Francis R. J, Michas N. P & Seavey E. S. Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries*[J]. Contemporary Accounting Research, 2013, 30(1).
- [10] Hank M, Lindborg B. Adapt to Today's Risk Based Environment[J]. Quality Progress, 2007, 8:62-63.
- [11] IntaBudi SetyaNusa. Quality of audit system Information for internal control effectiveness[P]. Proceeding of the international conference on applied economics and social science. (ICAFSS 2019), 2020.
- [12] Jan Svanberg, Peter Öhman. Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity?[J]. Routledge, 2016, 13(1).

- [13] Jatiningih D E, Purwaningtyas A B, "Audit quality: Re-tesying auditor's competence, professionalism and working experience at public accounting firms in Yogyakarta", Proceedings of the 5th International Conference on Accounting and Finance, 2019(2):31-37.
- [14] Jean C. Bedard, Deis D R, Curtis M B, et al. Risk Monitoring and Control Audit Firms: A Research Synthesis[J]. Auditing, 2008, 27(1):187-218.
- [15] Jong Hag Choi, Chansog (Francis) Kim, Jeong Bon Kim, Yoonseok Zang. Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing[J]. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 2010, 29(1).
- [16] Krauß P, Pronobis P & Zülch H. Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market[J]. Journal of Business Economics, 2015, 85(1).
- [17] Longenecker A. Effects of Supervisor Power on Preparers' Responses to Audit Review: Field Study[J]. Behavioral Research In Accounting, 2007, 36:91-105.
- [18] Myers L.A. Exploring Term of the Auditor and Client Relationship the Quality of Earnings[J]. A Case for Mandatory Auditor Rotation The Accounting Review, 2003, 18:14-16.
- [19] nechel, WR, Krishnan Audit quality: Insights from the academic literature[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2012(32):385-421.
- [20] Patrhdicia T. The Role of Auditor Industry Specialization[J]. A Journal of Practice and Theory, 2012, 26(2):25-55.
- [21] Patrick K, Paul P. Initial from the German audit market[J]. Journal of Business Economics, 2015, 35: 45-84.
- [22] Raymond Jeffords, Greg M Thibadoux. TQM and CPA firms[J]. Journal of Accountancy, 2013(176):59-63.
- [23] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder et al. Principles of Auditing [M]. Second Edition. London: Pearson Education Limited, 2005, 424-430.
- [24] Sharon Tay. Risk Management in Internal Audit Planning [M]. Springer Singapore, 2017.

- [25] Sutton G. S, Lampe C. J. A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements[J]. Accounting and Business Research, 2012, 21(83).
- [26] Svanberg J, Öhman P. Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality[J]. The British Accounting Review, 2015, 47(4).
- [27] Veridiana. Recommendation of Quality Control Policies and Procedures for Audit Engagement at PAF X (Medium-Sized Public Accounting Firm)[P]. Proceedings of the Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018), 2019.
- [28] 白雪珺. 审计独立性探究[J]. 企业导报, 2016(19): 84-85. DOI: 10.19354/j.cnki.42-1616/f.2016.19.63.
- [29] 陈合翘. 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.
- [30] 池玉莲, 杨宁霞. 事务所规模、事务所任期与审计质量[J]. 财会通讯, 2015(09): 18-21.
- [31] 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.
- [32] 傅英. 浅析会计师事务所的质量控制[J]. 现代商业, 2012(34): 218-219.
- [33] 何恩良, 周莉. 会计师事务所行业专长对审计质量的影响[J]. 中国商论, 2015(27): 49-51.
- [34] 何荟依, 贺祥民, 严瑞华. 注册会计师审计质量影响因素及对策分析[J]. 审计与理财, 2018(08): 49-50. DOI: 10.19419/j.cnki.36-1264/f.2018.08.026.
- [35] 何琳洁, 戴娟, 贺辰衍. 异常审计收费与审计质量——基于创业板公司的证据[J]. 邵阳学院学报(自然科学版), 2017, 14(06): 109-116.
- [36] 呼婷婷. 浅析审计质量控制[J]. 西安邮电学院学报, 2008(06): 85-87+97.
- [37] 胡德海, 姚明桂. 推行全面质量管理 提高审计业务质量[J]. 中国注册会计师, 2001(04): 29-30+35.
- [38] 季晓绯. 关于注册会计师审计质量的探究[J]. 商场现代化, 2016(25): 210-211. DOI: 10.14013/j.cnki.scxdh.2016.25.125.

- [39] 兰秀文, 金鹿, 杜静然. 审计团队稳定性与审计质量关系研究——基于团队行业专长视角的分析[J]. 会计之友, 2022(21):62-71.
- [40] 李珩. 试论会计师事务所的全面质量管理[J]. 中国市场, 2013(37):67-68.
- [41] 李建. 论审计项目全面质量控制体系及其模式的构建[J]. 财会月刊, 2006(11):24-26.
- [42] 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.
- [43] 李茹梦. 客户集中度、股权集中度与审计质量[J]. 全国流通经济, 2023(02):76-79.
- [44] 李振. 加强会计师事务所审计质量控制的分析[J]. 财会学习, 2022(34):119-121.
- [45] 刘爱玲. 中小型会计师事务所审计质量控制机制探析[J]. 审计与理财, 2021(11):17-18. DOI:10.19419/j.cnki.36-1264/f.2021.11.009.
- [46] 刘霞. 政府监管、管理层影响和审计质量[J]. 广东财经大学学报, 2014, 29(02):54-60.
- [47] 卢小方, 杨双华, 王虹. 全面质量管理在独立审计项目实施中的应用[J]. 阿坝师范高等专科学校学报, 2005(03):117-119+128.
- [48] 马巾英, 胡祎婷. 会计师事务所合并对审计质量的影响研究——以中天运合并为例[J]. 财务管理研究, 2022(04):21-25.
- [49] 马明雪, 刘亚伟, 王荣荣. 儒家文化与审计质量研究[J]. 财政监督, 2023(07):84-92.
- [50] 米莉, 薛高亮. 会计师事务所分所审计、行业监管与审计质量[J]. 中国注册会计师, 2013(08):88-94.
- [51] 邱金平. 签字注册会计师个人特征对审计质量影响的研究[J]. 中国注册会计师, 2023(10):50-54. DOI:10.16292/j.cnki.issn1009-6345.2023.10.021.
- [52] 曲忠胜, 李秀娥. 审计信息化条件下的审计质量控制[J]. 农场经济管理, 2015(07):39-40.
- [53] 谭羽希. 注册会计师审计质量提升探究——以会计师事务所质量控制制度为视角[J]. 财会学习, 2019(19):160-161.

- [54]王晶晶. 事务所转制、审计师声誉与审计质量[J]. 财会月刊, 2015(35):81-84.
- [55]王弋捷. 审计质量的影响因素及应对措施[J]. 审计与理财, 2016(02):36-38. DOI:10.19419/j.cnki.36-1264/f.2016.02.017.
- [56]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+3.
- [57]杨洁. “互联网+”背景下会计师事务所审计质量控制的研究[J]. 财会学习, 2018(13):162-163.
- [58]于雪晴. 注册会计师审计质量影响因素及研究对策[J]. 财会学习, 2021(02):123-124.
- [59]袁少茹. 基于全面质量管理的内部审计质量管理体系构建[J]. 中国内部审计, 2015(03):43-4
- [60]张莲银. 签字注册会计师个人特征与审计质量研究[J]. 会计之友, 2016(19):112-115.
- [61]张晓天. 浅析我国会计师事务所质量控制制度的构建与完善[J]. 市场周刊, 2019(12):91-92.

附 录

尊敬的各位专家：

您好！首先非常感谢您百忙之中填写这份调查问卷，能够邀请到您是我的荣幸，再次向您表达真诚地感谢。

本次调查内容仅用于论文写作，请各位专家按照相对重要性对矩阵表内的各指标进行两两比较，在相应位置填写比较判断结果，重要性比较为横行指标：（比）竖行指标。

此处所运用的层次分析法采用一种多因素、多标准的两两比较方法对一个指标系统列出其各项指标的优先顺序和权重系数。

首先，表 1 所示为层次分析法的打分标准。

表 1 层次分析法打分标准

标度	表示的意义
1	两个因素比较，具有相同的重要性
3	两个因素比较，前一个因素比后一个因素稍微重要
5	两个因素比较，前一个因素比后一个因素明显重要
7	两个因素比较，前一个因素比后一个因素强烈重要
9	两个因素比较，前一个因素比后一个因素极端重要
2、4、6、8	两相邻因素判断的中间值
上述值的倒数	两因素反过来比较是原来比较值的倒数

其次为审计质量控制影响因素层次分析模型。

表 2 层次分析模型

目标层	准则层	方案层
审计质量控制影响因素	全组织	没有形成质量至上的组织文化 不重视事务所品牌建设 不重视相关技术的使用和升级
	全员	人员招聘及后续培训机制存在问题 薪酬及晋升考核机制不完善 人员利用僵化不灵活

续表 2 层次分析模型

目标层	准则层	方案层
	全过程	缺乏完善的质量考评体系 缺乏对业务的监控 不重视审计后的总结工作

最后，进行打分，准则层相关指标调查内容如表 3 所示：

表 3 准则层指标打分表

	全组织	全员	全过程
全组织	1		
全员		1	
全过程			1

方案层相关指标调查内容如表 4，表 5，表 6 所示：

表 4 全组织层面指标打分表

	没有形成质量至上的组织文化	不重视事务所品牌建设	不重视相关技术的使用和升级
没有形成质量至上的组织文化	1		
不重视事务所品牌建设		1	
不重视相关技术的使用和升级			1

表 5 全员层面指标打分表

	人员招聘及后续培训机制存在问题	薪酬及晋升考核机制不完善	人员利用僵化不灵活
人员招聘及后续培训机制存在问题	1		
薪酬及晋升考核机制不完善		1	
人员利用僵化不灵活			1

表 6 全过程层面指标打分表

	缺乏完善的质量考评体系	缺乏对业务的监控	不重视审计后的总结工作
缺乏完善的质量考评体系	1		
缺乏对业务的监控		1	
不重视审计后的总结工作			1

后 记

行文至此，意味着我在兰财的学习生活即将落幕。在这三年的时光中，让我增长了很多见识，也让我拥有了很多温暖的回忆。我相信这些都将成为我人生中的宝贵财富，让我受用一生。在毕业来临之际，我想对许多曾给予我帮助、鼓励的人表达最真挚的感谢。

首先，我要感谢我的导师。从毕业论文的选题到撰写，导师时刻督促进度，细心解答疑问，并且还给了我很多的修改建议，以此让我的论文能够顺利的完成；除此之外，导师还在生活中给予了很多关怀，依旧记得在疫情期间，导师打电话关心的情景，让独自异乡求学的我有了继续坚持努力下去的力量。

其次，我要感谢陪伴我三年时光的同学挚友。在自己遇到困难时，给予帮助，让我顺利度过难关。希望在之后的工作生活当中，你们都能乐观地面对一切，不断努力，拥有更加美好的未来。

最后，我要感谢我的家人，你们的支持是我不断前行的动力。在今后的工作生活当中，我会用在学校里的所学、所识以及所得来回馈社会，继续努力，不辜负你们的期望。