

L 会计师事务所审计风险控制调查

摘要

我国的资本市场经过二十多年的蓬勃发展，上市公司数量不断增多，投资者的积极性也被激发出来，中小型投资者对注册会计师审计的依赖程度不断升高，审计的职责和范围也不断扩大。作为投资者心目中企业财务信息最真实、客观的反映形式，会计师事务所出具的审计报告有效地降低了信息不对称性，成为影响投资者决策的关键因素，所出具的审计意见对该公司的股价变动及市场估值产生着重大影响。但近年来审计机构丑闻不断曝光，外界对会计师事务所的执业质量产生怀疑，愈加复杂的经济环境与灵活多变的投资方式以及一些内部因素使得注册会计师的审计风险居高不下。一些会计师事务所出具的不实报告不仅扰乱了市场秩序，也使得自身深陷泥潭，给会计师事务所和注册会计师个人带来沉重的打击。由此可见，如何采取充分、恰当的措施来有效的防范和化解审计风险，避免行政处罚，维护会计师事务所自身的声誉和社会地位，是每家会计师事务所一直以来都不断探索完善的问题。

在上述背景下，本文通过研究学习大量国内外优秀学者对会计师事务所审计风险控制的期刊论文、阅读大量关于会计师事务所受到行政处罚的网站报道后，从审计风险控制的理论知识入手，以 L 会计师事务所为研究对象，调查 L 会计师事务所审计风险控制现状及存在的问题，分析其产生的原因，并在文章最后提出合理的对策。

关键词：会计师事务所；审计风险；审计风险控制

第一章 绪论

1.1 研究背景及研究意义

1.1.1 研究背景

上市公司数量的激增，带动了会计师事务所和注册会计师数量的大幅度增长。截至 2018 年 12 月 31 日，全国共有执业注册会计师 109352 人，合伙人（股东）33768 人，会计师事务所 7862 家（不含分所），其中合伙制会计师事务所 3878 家，有限责任公司会计师事务所 3984 家，为全国 3000 多家上市公司、1 万多家新三板企业和 400 多万家企事业单位提供审计鉴证和其他专业服务。但注册会计师行业审计质量的发展与会计师事务所数量、规模的发展远远不匹配。

近年来，财政部高度重视注册会计师行业的执业质量，对会计师事务所违规行为切实加大了处罚力度。证券交易所、证监会几乎每天都有关于上市公司、新三板、IPO 的警示函，与其相关的会计师事务所也难咎其责。截至 2018 年 12 月 31 日，证监会公布了 2018 年发出的 114 份行政处罚书，其中涉及会计师事务所的有 6 份，具体情况如下表：

编号	年份	文号	被处罚对象	相关上市公司名称	没收收入及违法所得	罚款
1	2018	【2018】18 号	立信会计师事务所	超华科技	75 万	75 万
2	2018	【2018】70 号	大华会计师事务所	佳电股份	150 万	450 万
3	2018	【2018】78 号	立信会计师事务所	金亚科技	90 万	270 万
4	2018	【2018】115 号	中天运会计师事务所	粤传媒	66 万	198 万
5	2018	【2018】119 号	立信会计师事务所	ST 仰帆	95 万	95 万

表 1-1 2018 年证监会对会计师事务所行政处罚情况

资料来源：中国证监会网站《中国证监会行政处罚决定书》整理所得。

这些处罚与警告在很大程度上反映出了当前资本市场的乱象，与此同时，市场经济的复杂性与多变性也加大了会计师事务所的审计风险，增大了会计师事务所被处罚的概率。一旦会计师事务所被处罚，会对事务所内相关的业务、业务部门人员流动产生重大的影响，并直接对会计师事务所的声誉产生不利影响。

随着财政部处罚力度的加大，注册会计师行业的风险意识也不断提升，会计师事务所的执业水平得到了明显的提升。尽管会计师事务所的总体执业能力达到了标准，但在某些风险较大的审计项目中，仍存在重大的风险漏洞。

1.1.2 研究意义

我国现有的会计师事务所分为国际四大事务所和内资事务所两部分。从近两年审计机构服务数量来看，内资事务所的业务数量远超国际四大事务所，但内资所平均审计服务费用却远低于国际四大事务所，证监会、中注协等监管机构的处罚重灾区也都分布在内资所中。作为国内创立时间早、规模大的本土事务所，L 会计师事务所是内资所的典型代表。因此，本文选取 L 会计师事务所为研究对象，调查内资会计师事务所审计

风险控制的问题，并加以分析。本调查旨在指出当前我国内资会计师事务所审计风险控制仍存在的问题，并提出有价值的参考；同时，通过实践调查，进一步检验我国的审计风险控制理论，丰富关于会计师事务所审计风险控制调查的研究，希望对后续学者的研究起到有意义的参考。

1.3 研究思路与方法

1.3.1 研究思路

本文从审计风险、审计风险控制的理论概述出发，在理解基础理论知识后，引用 L 会计师事务所为例，开展调查研究。首先结合在 L 会计师事务所五个月的实习经历以及访谈、发放调查问卷、案例分析来发现 L 会计师事务所当前审计风险控制的问题。其次，分析出现这些问题的原因，将其分为主体因素、客体因素、环境因素三大方面。最后，结合上述问题及原因，提出可能有效控制审计风险的对策。

1.3.2 研究方法

在本文的研究中，采取了三种研究方法：文献分析法、访谈法、调查问卷法、案例分析法。

- (1) 文献分析法。检索、查阅、分析和借鉴国内外关于审计风险控制的相关文献资料，深刻理解会计师事务所审计风险的概念、特征、模型，解读国内外优秀学者的观点，并用自己的理解阐述出来。
- (2) 访谈法。通过在 L 会计师事务所为期五个月的实习，与 L 会计师事务所高级经理、项目经理、高级审计员、审计员及审计助理等各个级别、年龄段的员工交流，了解了 L 会计师事务所当前审计风险控制的问题，并询问了产生这些问题的原因。
- (3) 调查问卷法。为了能够全面、客观、系统的反映 L 会计师事务所审计风险控制的情况，获取科学的调查数据来支撑结论，本次调查采取了调查问卷的形式。该调查问卷是基于审计理论知识，参考了相关文献资料及期刊论文，依据本文研究思路，并结合 L 会计师事务所实际情况设计而成。调查问卷实施时间为 2019 年 3 月-2019 年 5 月，采取电子调查问卷形式，通过微信、QQ 等聊天软件发布，截止到 2019 年 5 月 1 日，共收回 76 份。问卷发放对象主要为 L 会计师事务所某审计部门员工。
- (4) 案例分析法。

在下文具体分析 L 会计师事务所审计风险控制存在的问题中，收集了关于 L 会计师事务所审计失败案例的大量报道，通过这些报道提炼出该所在审计风险控制中所存在的问题。

第二章 会计师事务所审计风险理论概述

2.1 审计风险的含义

对于审计风险的含义，不同的审计组织有着不同的解释。

国际会计师联合委员会在《国际审计准则——风险评估与内部控制》中指出：审计风险是审计人员对实质上误报的财务报表提供不恰当的意见的可能性。美国 AICPA 在《SAS——审计风险与重要性》中指出：审计风险是审计人员无意对于存在重大错报的财务报表未能恰当地发表意见的风险。

中国审计大辞典中，将审计风险指为审计实施中对容易忽视和发生差错的事项所承担的责任和预测。我国注册会计师协会在 2006 年发布的《中国注册会计师审计准则》中，对审计风险的定义为：所谓审计风险是指会计报表存在重大错误或漏报，而注册会计师审计后发表不恰当审计意见的可能性。

从广义来说，审计风险包括以下两部分：影响审计效果的风险及影响审计效率的风险。影响审计效果的风险是指由于被审计单位财务报表存在重大错报而注册会计师未发表恰当意见的风险；影响审计效率的风险是指被审计单位财务报表不存在重大错报，但注册会计师却错误发表审计意见的风险。狭义的审计风险仅指影响审计效果的风险，当前国内外会计组织对审计风险的定义为狭义上的概念。

2.2 审计风险的特征

(1) 客观性：由于注册会计师在审计过程中不能对每一笔交易、账户余额、列报进行检查，所以注册会计师在审计过程中多采取审计抽样及选取特点项目来测试项目。但由于客观存在概率问题，抽样的结果与真实结果之间肯定存在差异，所以检查风险不可能降为零，只能采取合理的措施将审计风险将至可接受的低水平

(2) 普遍性：风险是不以企业意志为转移的，企业在经营过程中难免会遇到市场风险、项目风险、信用风险、资金流动性风险等等，这都无形中加大了财务报表错报的可能性。在审计过程中，由于被审计单位经营的各环节都可能会出现如内部控制无效、财务核算不准确、管理层舞弊等风险，因此，审计风险在各个审计程序中都普遍存在。

(3) 潜在性：审计风险是因存在审计责任而产生的。如果说，注册会计师在审计过程中不受任何准则的约束，也不用对审计工作结果承担相应的责任，那么也就不会形成

审计风险。再比如，注册会计师在审计过程中错误的判断了某一异常事项，但是未引起重大错报，也未导致严重的后果，那么审计风险就仅仅停留在潜在阶段，并未形成真正意义上的风险。更进一步说，如果注册会计师的错误判断未被社会群众发现，或者是社会群众默认接收了错误，未再进行验证，那么审计风险并未给注册会计师带来真正的损失。由此可见，审计风险从产生到真正给注册会计师带来损失，是需要一定的转化的，转化的过程受到各种社会因素的影响。

(4) 可控性：风险导向审计是当前审计的主要模式，注册会计师在进行审计时，对财务报表重大错报风险进行评估，设置重要性水平，设计和实施进一步的审计程序来应对评估的风险。并且通过会计师事务所的内部多级质量复核，来将审计风险降至可接受的低水平。所以，只要有有效的评估被审计单位风险，并在审计过程中实施严谨、有效、有针对性的审计程序，就能够控制审计风险。

2.3 审计风险模型

2.3.1 传统审计风险模型

传统审计风险模型为：

审计风险= 固有风险×控制风险×检查风险。

该模型由美国注册会计师协会（AICPA）于1983年提出，要求会计师事务所根据该模型来计划和执行财务报表审计工作，最终将审计风险降低至可接受的低水平。从理论上讲，该模型可以解决财务报表层次和认定层次的错报风险，但实务操作上却面临很大的问题和困难。

2.3.2 现代审计模型

2003年，国际审计和保证准则委员会（IAASB）为提高审计人员评估风险的能力，适时地对现行审计风险准则作了一系列的重大修订，其中包括对审计风险模型进行了重建。

审计风险模型重构为：审计风险= 重大错报风险×检查风险。

重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。其进一步分为报表层次的重大错报风险和认定层次的重大错报风险。认定层次的重大错报风险又细分为固有风险和控制风险。检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。检查风险取决于审计程序设计的合理性和有效性。

第三章 L 会计师事务所概况

3.1 L 会计师事务所基本情况

L会计师事务所作为分所于2008年在北京创建。2010年，L改制成为特殊普通合伙会计师事务所。经过多年的发展，L在业务规模、执业质量和社会形象方面都取得了国内领先的地位。L现有从业人员1600余名，其中执业注册会计师200余名。总部设在上海，有七个专业委员会，以及审计业务部、国际业务部、银行业务部及审计风险控制部、信息技术部（IT部）、教育培训部、管理咨询部、税务部、资产评估部、工程造价部、公司清算部等与业务相关的部门。在执业资格方面，L会计师事务所持有证券、期货相关的业务许可证和评估业务许可证。现有客户遍布全国各地，其中上市公司500余家，外商投资企业2000余家，客户行业领域涉及电信通讯、地产、电子科技、金融、农林牧渔、零售及消费、运输物流、机械制造、能源公共事业、政府及公共服务等各行各业。

3.2 L 会计师事务所组织结构

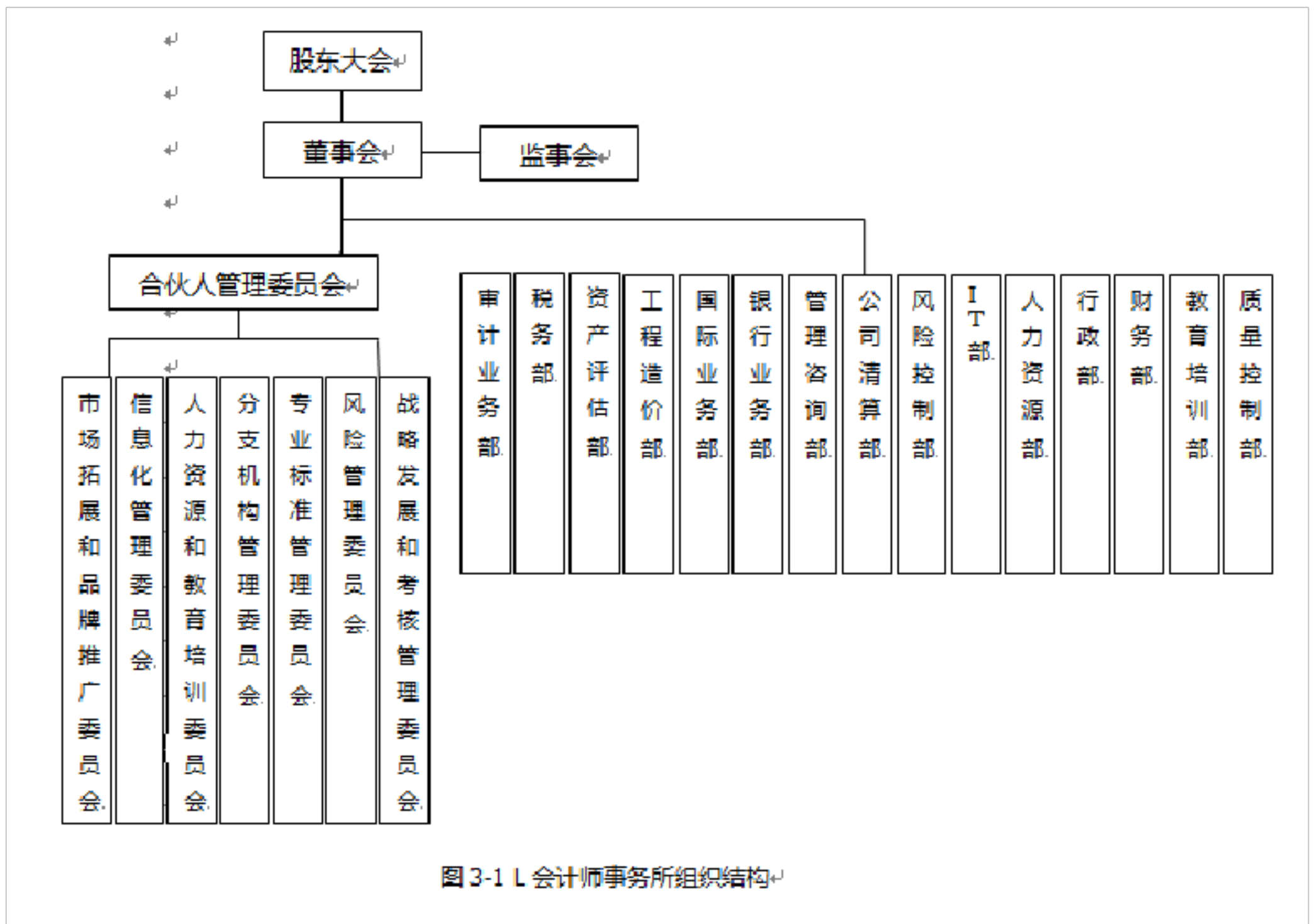


图 3-1 L 会计师事务所组织结构

3.3 L 会计师事务所人力资源情况

L会计师事务所现有员工 1600 余人，其中，拥有执业注册会计师执照 200 余人。

3.3.1 L 会计师事务所招聘情况：

L 事务所近几年来通过社会招聘与校园招聘两种方式招收员工：其中，社会招聘要求两年以上工作经验，执业注册会计师优先考虑，对应聘者学历要求较高；校园招聘通过选拔优秀实习生的途径实施，对应届毕业生学历要求较为宽松，应聘者主要为国内一本院校财务专业本科及以上的应届毕业生或者与财经专业相关的海外留学应届毕业生。

3.3.2 L 会计师事务所员工年龄及职位情况

通过调查问卷可以得出：L 会计师事务所团队中，20-30 岁约占 70% ， 30-40 岁约占 20% ， 40 岁及以上约占 10% 。其中，20-30 岁员工为事务所各业务部门执业人员及部分行政人员（如部门秘书、前台等），职位含助理、一级审计员、二级审计员、高级审计员、项目经理、业务经理；30-40 岁员工多为业务经理、部门高级经理、审计总监；40 岁及以上多为合伙人。

3.3.3 L 会计师事务所员工工作年限情况

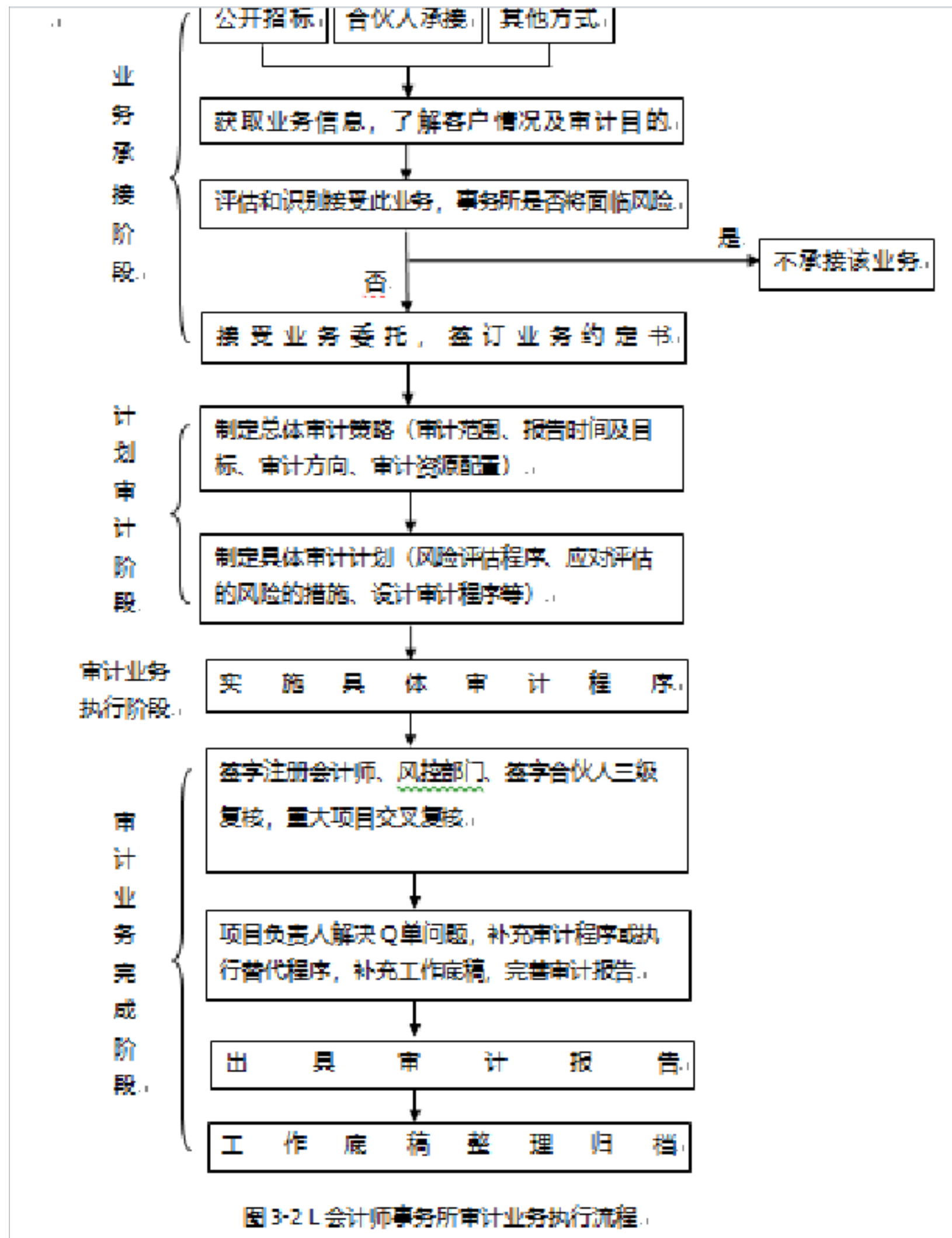
通过调查问卷可以得出：L 会计师事务所员工中，20-30 岁从事审计工作均为 5 年以下；30-40 岁员工工作年限约为 5-10 年，且大部分员工有从事会计工作的经验；40 岁及以上员工多为事务所元老级职工，具有极为丰富的审计工作经验，工作年限超过 10 年。通过 L 会计师事务所员工年龄、工作年限及职位三者之间的关系，可以得出：L 会计师事务所职位高低与工作年限及工作经验呈正比例关系。中年人多担任重要职位，从事风险把控工作，事务所晋升机制较为透明。但在另一程度上，30 岁及以上员工占比低，可以说明，L 会计师事务所年轻人流动比率高，人才损失较为严重。

3.3.4 L 会计师事务所员工学历情况

通过调查问卷可以得出，L 会计师事务所员工主要学历为大学本科，专业主要包括：会计学、审计学、财务管理及其他与会计相关的专业。本科以上学历与海外留学员工占比较少，本科以下学历为部门秘书等部分行政人员。

3.4 L 会计师事务所审计业务执行流程

L通过设立管理公司作为事务所的管理总部，整体负责L会计师事务所及各分所的经营管理，包括制订统一的执业流程、执业标准、统一的内部管理制度、统一的人员培训制度并组织实施。L会计师事务所具体执业流程见下图：



3.5 L 会计师事务所审计风险控制相关规定

为了控制审计风险，L会计师事务所制定了全面风险控制政策及程序，并设立内部风险控制部门（以下简称“风控部门”），由资深风险控制专家组成。L会计师事务所制定了《项目质量及质量控制复核管理制度》，所有审计项目执行严格的内部分级督导与三级复核制度，采取“总体把握审计风险，各环节控制审计风险”的审计风险控制体系，要求风险评估与风险应对贯穿整个审计项目执行过程中。

3.5.1 接受委托阶段

在接受客户委托后，L会计师事务所的风险管理部门组成专家组，对客户进行风险的识别和评估。接受委托的业务被分为两种：初次审计业务和连续审计业务，分别制定不同的风险评估标准。

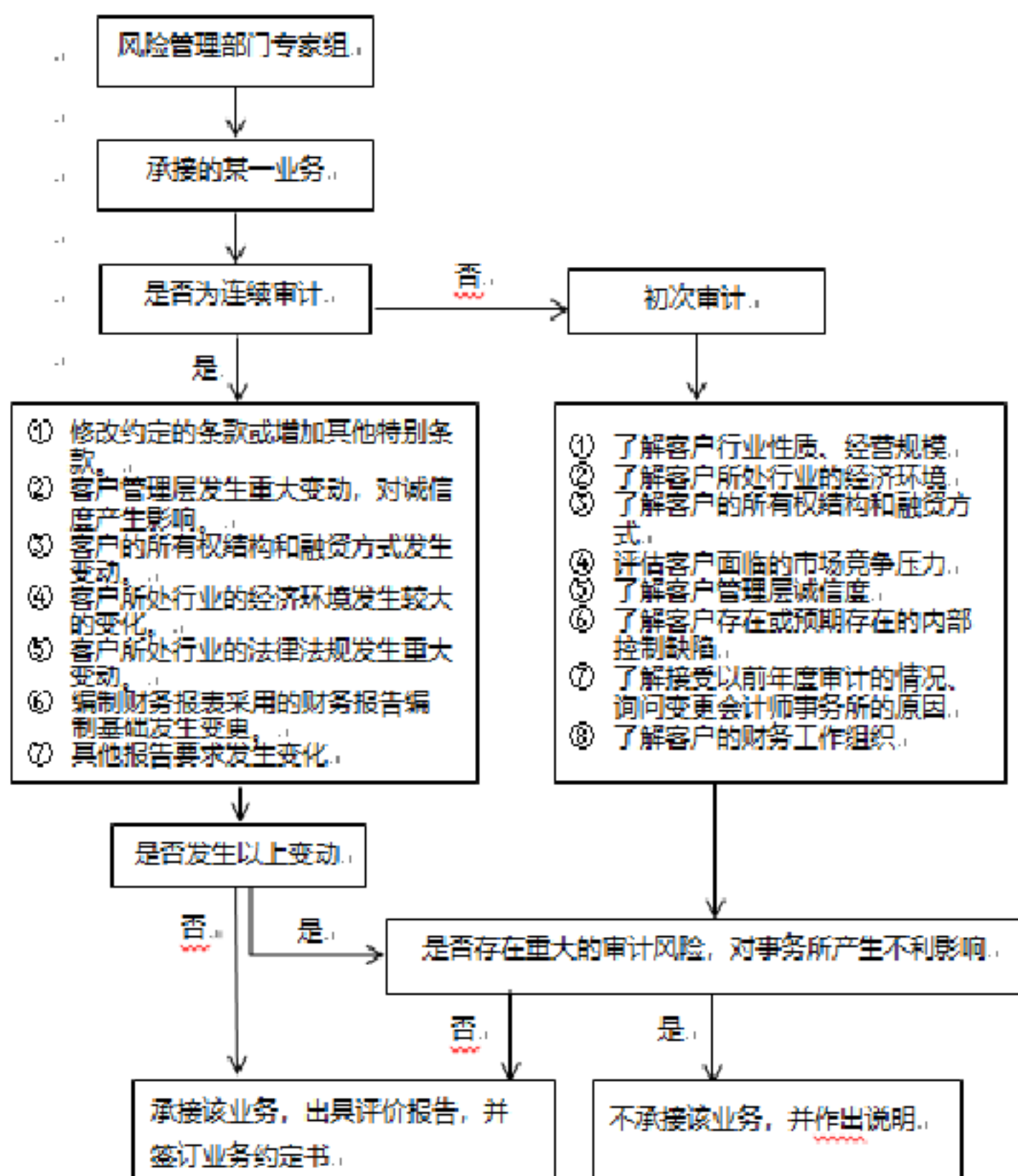


图 3-3L 会计师事务所接受审计业务委托流程。

级经理在了解项目基本情况后，组成项目组小组，指定项目负责人。项目负责人在充分了解被审计单位经营情况后、评估重大错报风险后，对项目组进行分工，明确各部分责任人，对项目每一部分实施监督。项目负责人对项目执行过程中出现的问题及项目进度等其他问题及时地向部门高级经理汇报。部门高级经理随时掌握项目组动态，对项目组反映的问题及时解决或上报部门分管合伙人。

3.5.3 业务完成阶段

所有审计程序执行完成后，项目组整理审计底稿，完成审计报告初稿并对审计过程进行总结，由项目负责人编写审计总结。首先在 L 审核系统中创建项目，项目提交质量控制部门。随后，进入三级复核流程。项目组首先将审计报告及审计底稿交由部门签字注册会计师（高级经理）进行一级复核，若复核有误，则进行修改补充，复核无误签字后，交由风控部门进行二级复核。风控部门风险管理人对审计底稿及审计报告初稿进行复核，向项目负责人签发复核意见单（即 Q 单），项目组成员根据 Q 单上提出的问题再次补充审计程序，修改审计报告，对异常事项的处理作出合理的解释，直至通过风控部门复核（即清 Q）。合伙人对审计项目进行三级复核，重点复核一、二级复核中出现的问题，确定无误后，出具质量复核意见并签字，出具最终版审计报告。

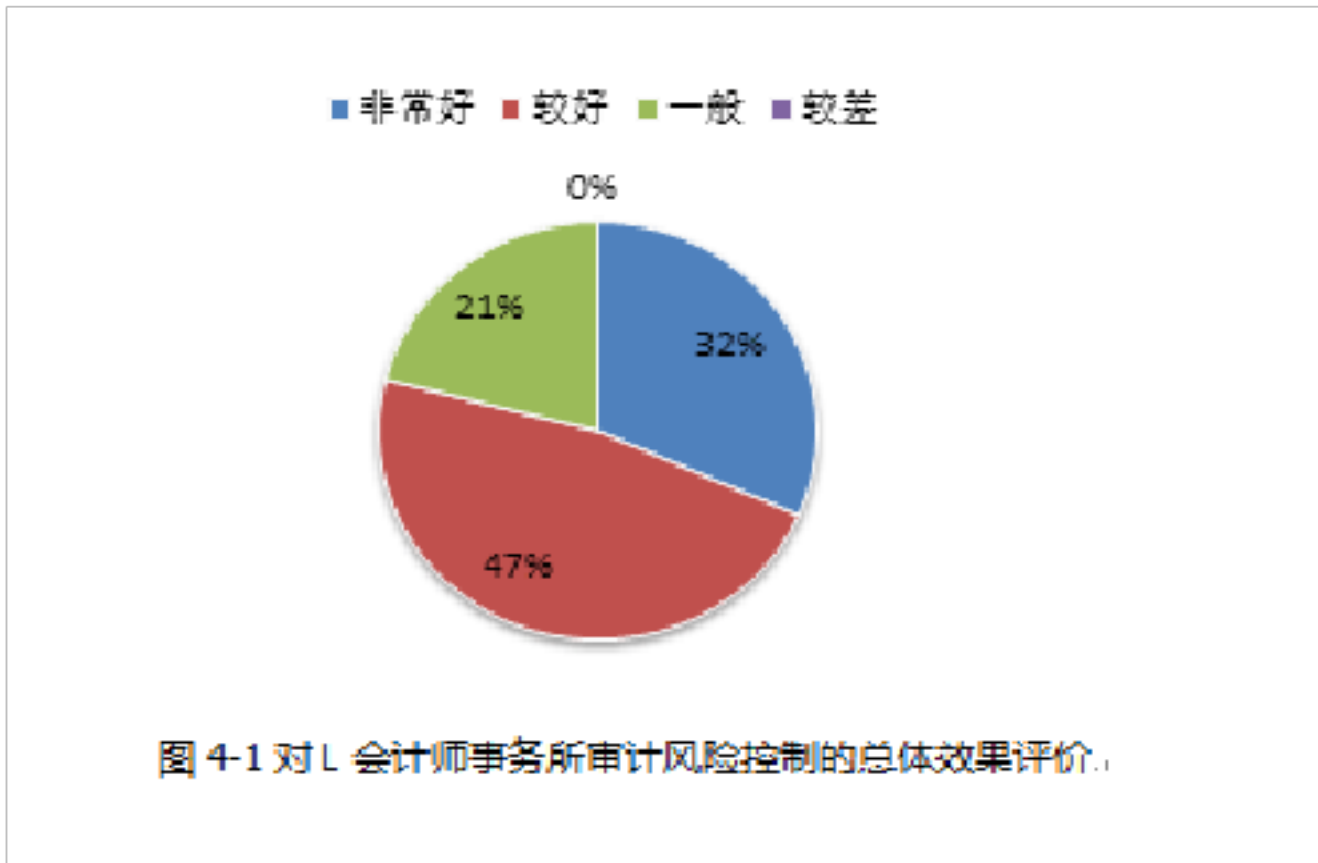
第四章 会计师事务所审计风险控制现状及存在的问题

从 2016 年开始，L 就因为审计上市公司时未能勤勉尽责而受到证监会不同程度的处罚，更是于 2017 年被财政部和证监会责令暂停承接证券类业务，要求整改。尽管审计失败与被审计单位舞弊有着直接的关系，但在很大程度上也说明，注册会计师在审计的过程中根本没有意识到审计项目存在的重大错报风险。在 L 会计师事务所近五个月的实习中，通过观察、访谈以及调查问卷等形式对 L 会计师事务所审计风险控制中存在的问题予以探究。

4.1 L 会计师事务所审计风险控制现状的调查分析

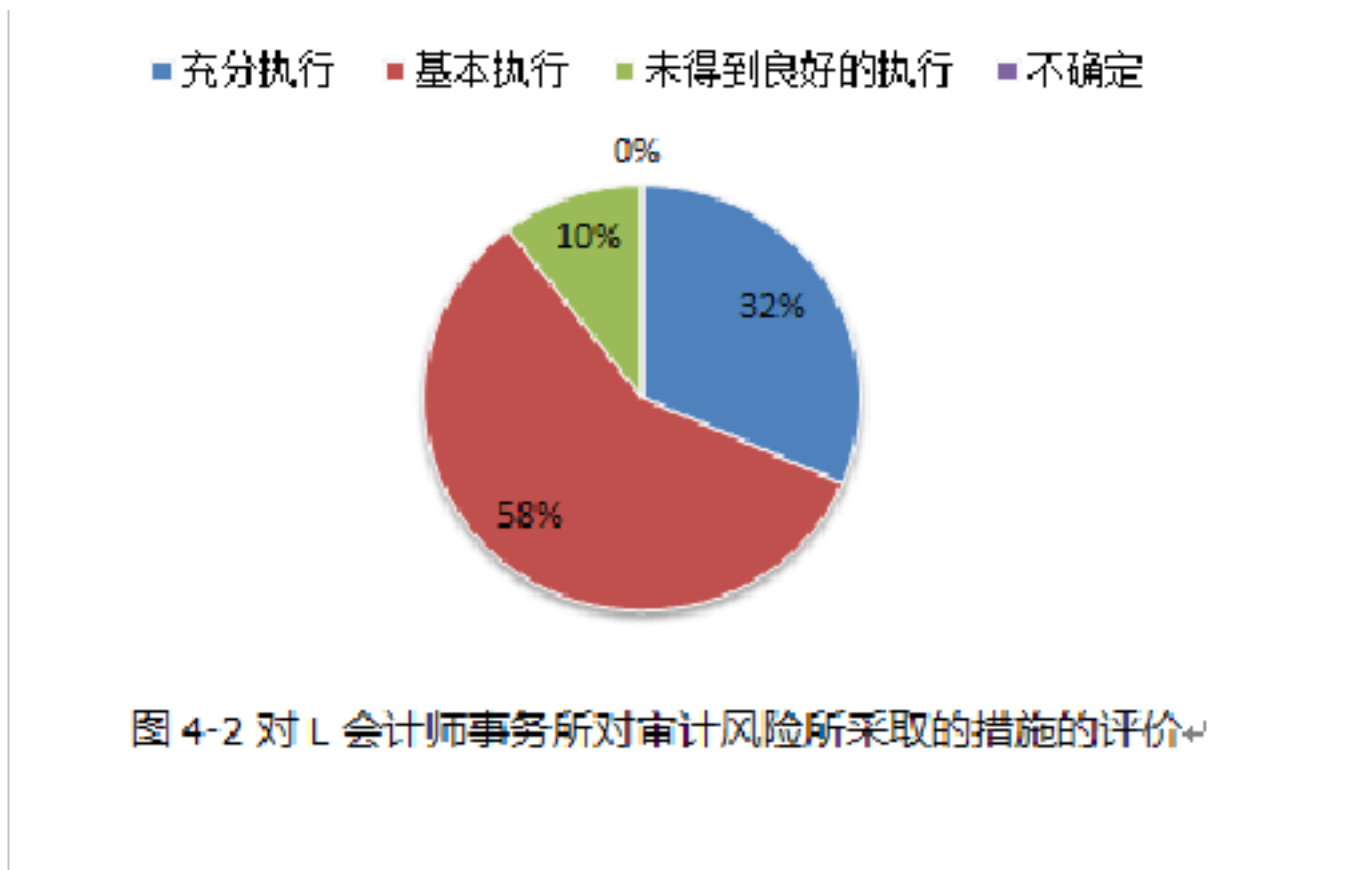
4.1.1 对审计风险控制的总体效果的评价

为了了解 L 会计师事务所审计风险控制的大概情况，在调查问卷中设计了该问题：您对贵所审计风险控制效果的总体评价如何？调查结果如下：



L会计师事务所的员工对本所审计风险控制的效果较为满意，小部分员工认为审计风险控制效果一般，仍需不断完善。

为了了解 L 会计师事务所为控制审计风险所采取的措施是否有效施行，在调查问卷中设计了该问题：您认为贵所的审计风险控制措施是否得到了有效的执行？调查结果如下：



调查结果显示，L会计师事务所超过一半的员工认为该所的审计风险控制措施得到基本执行，在某些地方仍需要强化；近三分之一的员工认为得到了充分的执行，仅有 10% 的员工认为未得到良好的执行。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/367160065013006041>