

# 改制后会计师事务所 执业质量低下的原因及对策

□ 张庆龙 陆龙章

## 一、改制后会计师事务所执业质量低下的原因分析

会计师事务所的脱钩改制给整个注册会计师行业带来了生机和活力,与此同时会计师事务所面临的风险和责任也在逐步加大,“以质量求生存,以信誉求发展”不再是理想化的口号,而是决定事务所生存和发展的客观现实。但是改制后会计师事务所执业质量低下这一事实却在一定范围内依然存在,究其原因,笔者认为有以下几点:

(一)组织形式不尽合理。改制后会计师事务所的组织形式多数为有限责任公司,只有少数为合伙制,且注册资本大多为30万元人民币。按照法律规定,这种形式的事务所承担的经济责任应以30万元人民币为限。试想一下,一个仅仅以30万元人民币为限承担经济责任的组织,却从事着百万元甚至是上千万元、上亿元的审计、咨询业务,资格和权利是如此的不相匹配。正因为如此,在当今会计市场竞争日益激烈的情形下,一些事务所的管理当局在利益的驱动下,依然以降低执业质量,争取执业数量来提高经济效益。另一方面,在有限责任事务所中,注册会计师和事务所之间存在投

资与被投资关系,而与注册会计师执业水平的高低、注册会计师执业产生的后果没有直接关系。如果注册会计师不是事务所的出资人,该注册会计师出现重大过失,只能由事务所进行赔偿,这对于出资人来讲,显然是不公平的。

(二)改制后的会计师事务所人力资源的配置存在着不合理的现象。改制后的事务所是否有竞争力,是否有发展前途,关键在于改制后会计师事务所人力资源配置是否合理。但是,在脱钩改制的过程中,挂靠单位对事务所人事方面的政策基本上采取“一刀切”的办法,实质上就是挂靠单位将事务所沉重的人员包袱踢给改制后的事务所,虽然事务所与挂靠单位之间的人事关系没了,但脱钩后的事务所在人事方面的改革却非常艰难。改制后的事务所一方面人员过剩,另一方面真正素质高的执业人员不够,吸收新的人员又怕养不起,于是有的事务所依然以退休的或者兼职的注册会计师为主;再有就是主任会计师和发起人的产生很多是在挂靠单位的一手包办下形成的,而不是通过民主选举产生,更谈不上志同道合。人力资源如此配置,事务所很难形成高效益的团体,特别是在进行重大决策时,这些人往往各有各的小算盘,没有“求大同,存小异”的合作精神,不利于

认识:一是树立现代审计观念,一切审计行为围绕会计报表的“三性”进行;二是严格按照审计准则的要求执行审计程序,无论是否查出问题,只要是实施了审计程序,必须记录于工作底稿上;三是按照重要性原则,在记录审计过程和结论时,要作出专业判断,简明扼要记录重要事项。总的原则是,凡需要判断、分析的重要事项及审计人员的有关结论,都应包括在工作底稿中;凡是与审计无关的则不应随便记入。具体判断时应考虑:此项资料是否为审计报告所必需,是否为证明报告中某一项目所必需,是否为进一步开展审计所必需,是否为确定会计记录和经济业务的错弊所必需,是否为管理建议等其他服务项目所必需,是否因缺少会造成不良后果。

五、发现问题不予记录。个别会计师事务所和注册会计师明明审计出了问题,却不予记录,或记录后再从工作底稿中撤掉。究其原因,主要是被审计委托人或被审计单位的“购买”动因,进而注册会计师与其同流合污、通同作弊,为了事先已决定好了的审计意见,去掉非支持性证据,以防有关部门对工作底稿的业务检查。这种行为属审计欺诈性行为,必须予以根治。

防范这种错误做法,必须强化职业道德教育,捍卫注册会计师独立性的灵魂,审计必须作到由证据而结论,决不能由结论而证据,明知有重要的错弊,必须详实记录于审计工作底稿,决不能销毁证据而做虚假陈述。

(作者单位:河北省财政厅) 责任编辑 袁庚

事务所的长远发展和提高执业的质量。

(三)会计师事务所内部管理制度不健全。会计师事务所提高执业质量另一个不容忽视的问题,是要建立一套完整的内部管理制度,其中应当包括民主管理制度、人事管理制度、财务管理制度、质量控制制度以及有效的分配制度。但是目前改制后的事务所在内部管理机制上还存在这样或者那样的问题,例如有的事务所主任会计师在改制后领导方法没有转变,不民主,有事不和出资人商量,个人独断专行,内部民主流于形式,有的没有明确的内部人事、财务管理制度,质量控制制度未得到严格执行,还是仅仅依靠注册会计师的执业经验和专业判断,没有树立牢固的质量意识和风险意识等等。

## 二、改制后会计师事务所执业质量提高的对策

(一)推行合伙制会计师事务所,允许发展个人会计师事务所。

目前我国绝大多数会计师事务所是按照有限责任公司的形式进行改制的,但有限责任制不适合事务所这种特殊行业的实际情况,而且与国际上事务所采用的“合伙制”的通行做法也不一致。笔者认为事务所应该推行合伙制,使注册会计师成为这个行业的真正主体,承担无限责任。只有这样,才能将注册会计师的风险意识、质量意识真正落到实处。同时会计师事务所从负有限责任向负无限责任转变,使会计师事务所自愿建立起风险防范和质量控制机制,以达到提高执业质量之目的。

(二)增强注册会计师执业素质,提高执业人员整体水平。

事务所执业质量的提高,最重要的是提高全体执业人员的素质,尤其是注册会计师自身的素质,注册会计师不仅要有过硬的专业知识、专业判断能力,而且要有良好的职业道德和社会交往能力。一方面各个事务所应该吸收年轻的注册会计师,调整事务所注册会计师的年龄和人才结构,给事务所注入新的血液,同时通过“优胜劣汰”的市场法则,逐步淘汰“富余”人员;另一方面,要加强执业人员的后续教育,给注册会计师不断“充电”,使其知识不断更新,适应事务所不断拓展业务的需要。

(三)建立科学有效的内部管理制度,提高执业质量。

执业队伍的管理与建设的好坏,是事务所成败的关键,为此脱钩改制后的事务所必须建立一套科学有效的管理制度,保障各方面工作有章可循。而科学的管理制度应当包括以下几方面:

1、建立健全民主管理制度。改制前我们实行所长负责制,这是行政管理模式。改制后的事务所是由注册会计师投资,所内应设立出资人大会、管理委员会。管理委员会是事务所的核心层。在章程中哪些问题由出资人大会讨论,哪些

由管理委员会讨论,都应作出明确规定。主任会计师在所内行使职权,不应独断专行,要养成民主协商的作风。合伙制会计师事务所,合伙人负无限责任,所内的一切重大问题,一定要经合伙人讨论决定,由主任会计师执行。在工作中,主任会计师应处理好和出资人大会、管理委员会以及全体员工之间的关系。

2、建立事务所质量监控体系,提高执业质量。改制后的事务所应当建立一套科学严密的执业质量责任制,把责任落实到每一个人、每一个部门、每一项业务上。要在执行具体业务的助理人员、项目经理、部门经理、主任会计师之间划清责任,明确职责范围和权限,真正把执业规则和三级复核制度落到实处。具体来说,在业务承接上,应保证由事务所统一对外承接业务,避免由具体执业人员自己承揽业务、自行商谈收费并承办业务情况的发生。在具体实施审计程序中,建立起外勤工作的管理制度,严格外勤审计工作程序,明确项目负责人和各级审计人员的工作职责,进一步强化项目负责人、部门经理、主任会计师的三级复核制度,对各级复核的程序和内容作出具体规定,复核人必须签署复核意见。建立审计报告的签发制度,对报告的起草、签发、打印、签章以及分发使用要作出具体的规定,以有效地防范执业责任风险,保障执业水平和执业质量的不断提高,推动事务所的稳步、长足发展。

3、建立人事管理制度。应从选人、用人、考核与测评以及培训与开发人才等各个环节形成一套完善的制度,充分体现公正、公平、公开、激励等原则。通过制度的建立,造就一支高素质的审计队伍。

4、完善财务管理制度。改制后的会计师事务所的财务自主权扩大了,而外部对事务所财务方面的约束力削弱了。事务所应该根据行业主管部门制定的财会制度要求和本所的实际情况,建立健全本所的财务管理制度,从收费的执行、支出的审核、预算的制订与执行到内部分配、各项基金的提取等均以明确的制度规定下来,并严格执行,年度报表要经其它会计师事务所审计,充分体现民主理财、利益共享、风险共担的原则。此外对于合伙人、出资人的财务要公开,杜绝不合理的开支。如果财务上无章可循,必然会引发内部矛盾,影响事务所长远的稳步发展。

(作者单位:天津财经学院) 责任编辑 袁蓉丽

**短讯:** 2月15日,金蝶国际软件集团有限公司(股票代码:8133)正式挂牌香港交易所有限公司创业板市场。至此,我国大陆独立软件厂商第一次踏进了国际资本市场的大门。这也是我国财务及企业管理软件厂商首次实际成功上市。

(本刊记者)