

# 会计师事务所文化建设初探

吴肖蓉 蒋品洪

(温州大学城市学院 浙江温州 325035 东阳荣东联合会计师事务所 浙江东阳 322100)

**【摘要】**会计师事务所文化导向关系到审计质量。以质量为导向的文化可以引导、激励和约束注册会计师提高审计质量。基于此,本文认为,会计师事务所文化建设要从两方面努力:一是根据以质量为导向的文化内涵,采取引导、激励措施进行正面建设;二是根据以利益为导向的文化表现及其产生原因,采取约束性措施,抑制不良文化的产生。

**【关键词】**会计师事务所 企业文化 审计质量 商业利益

根据文化的导向功能,我们可以将会计师事务所文化分为以质量为导向的文化和以利益为导向的文化。审计业务是会计师事务所的法定业务和本职业务,审计质量是会计师事务所的生存之本。只有提高审计质量,才能体现社会审计制度的价值,提高注册会计师社会认可度。虽然目前会计师事务所普遍建立质量控制制度来规范执业,一定程度上提高了审计质量,但是质量控制制度能否得以严格遵守和有效实施,则取决于注册会计师的价值观、理念等文化素养。

## 一、以质量为导向的文化及其对审计质量的影响

以质量为导向的文化,是注册会计师以提高审计质量为目标的思想观念和行为规范。与以利益为导向的文化相比,以质量为导向的文化是先进的、诚信的文化,符合市场经济需要,是代表注册会计师自身素养的文化。其强调注册会计师的社会责任,强调审计维护社会公众利益、维护市场经济秩序的

作用,既是会计师事务所区别于其他社会中介机构的显著标志,也是社会对注册会计师作出评价时的普遍标准。会计师事务所所以质量为导向的文化体现在以下三个方面。

1. 社会公众利益至上的观念。审计虽然不直接创造物质财富,但是高质量的审计可以提高会计信息可信赖程度,供会计信息使用者据以作出正确的经济决策,促使资源有效配置,间接创造了物质财富。注册会计师树立“社会公众利益至上”的观念,才会有强烈的社会责任感和使命感,坚持独立、客观、公正,坚决抵制委托人以物质利益购买审计意见。

2. 审计准则至上的观念。虽然注册会计师审计具有一定商业行为(需收费),但是注册会计师必须具有依据审计准则执业的牢固观念,熟练掌握和时刻牢记审计准则的要求,并在审计实践中结合被审计单位实际情况灵活运用相关准则。

3. 声誉至上的观念。如果注册会计师把商业利益放在首

在回归模型中,我们发现:①审计市场集中度与审计费用在1%水平上显著,且与预期符号一致,假设得到了验证。说明审计市场的高集中度确实能带来较高的审计定价。②在控制变量的检验中,上市公司总资产、资产负债率、是否ST公司、上市公司所在地均与审计费用在1%水平上显著正相关,符合预期情况。在三次检测中,审计意见类型均与审计费用显著正相关,但是显著性水平不一致。③应收账款和存货之和占总资产的比重与审计费用负相关,但是显著性未得到验证。说明在审计定价过程中,会计师事务所未充分考虑应收账款和存货中所存在的审计风险。会计师事务所规模和净资产收益率与审计费用之间的相关关系未能得到充分验证。

## 四、研究结论与建议

实证检验结果显示,审计市场集中度与审计定价呈显著正相关关系,根据不同的指标分析,反映出我国审计市场结构呈现中(下)集中寡占型和竞争型两种差异较大的形态,这说明在年报审计市场上,“四大”会计师事务所对于优质客户群体存在垄断,而在一般客户市场上各会计师事务所之间竞争激烈。

笔者认为,在我国构建寡占型的审计市场结构是必然的,我们应继续推动会计师事务所进行合并与优化重组,加强大规模会计师事务所的建设,提高审计市场集中度,减少无序竞争,从而进一步优化审计市场结构,促进审计行业健康发展。

## 主要参考文献

1. Simunic D.A.. The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 1980; 22
2. Burton J. C., Roberts W. A.. Study of Auditor Changes. *Journal of Accountancy*, 1967
3. Tomczyk S., Read W. J.. Direct measurement of supplier concentration in the market for audit services. *Journal of Practice and Theory*, 1989; 2
4. 吴溪. 我国证券审计市场的集中度与注册会计师独立性. *中国注册会计师*, 2001; 9
5. 刘明辉, 李黎, 张羽. 我国审计市场集中度与审计质量关系的实证分析. *会计研究*, 2003; 7
6. 许汉友, 杨政. 中国审计市场高集中度的理论解释与现实分析. *审计与经济研究*, 2008; 9

位, 社会把商业利益作为衡量注册会计师成功与否的唯一标准, 则势必使注册会计师的执业行为迷失方向, 出具虚假审计报告、损害社会公众利益的事件就难以避免。注册会计师应该恪守职业道德, 树立以“查错防弊”、提高被鉴证会计信息的可信赖程度为己任的价值观念和执业操守。

以质量为导向的文化能够引导、激励和约束注册会计师提高审计质量。对质量控制制度的有效实施, 起决定作用的是人的价值观念和行为规范, 关键是要使注册会计师习惯于在质量控制制度下, 自觉地做允许做的事, 不做违法违规的事。注册会计师审计是脑力劳动, 其特点是看不见、摸不着, 劳动强度和质量更大程度上取决于人的自觉性和责任感。质量控制的重点应该是注册会计师“自我控制”, 满足注册会计师精神需求, 在价值观方面取得共识。

可见, 以质量为导向的文化可以引导注册会计师树立以能够查出重大错报为荣的价值观, 自觉地提高审计质量。单纯的经济利益不是留住优秀注册会计师的有效机制, 优秀的注册会计师更需要一个能够实现自身价值的和谐氛围。在强调审计质量的文化氛围中, 可以调动注册会计师从事审计工作的积极性、主动性和创造性, 为实现自我价值和理想奋发进取, 发挥自己的专业特长和潜能。勤勉尽责的注册会计师的精神需求得以满足时, 其就会产生归属感、自尊感和成就感, 从而调动内在的精神力量, 提升精神境界, 增强责任感和使命感。以质量为导向的文化通过价值观约束和控制注册会计师的思想与行为, 调整注册会计师应该做什么, 不能做什么, 同时还能促进其努力学习专业知识, 提高胜任能力。

## 二、以利益为导向的文化及其对审计质量的影响

以利益为导向的文化, 是一种“重商业利益轻业务质量”的思想观念和行为规范。目前有些会计师事务所和注册会计师存在道德滑坡、唯利是图、缺乏质量意识和不讲诚信等问题, 某些方面甚至还很严重, 其具体主要表现为: 在接受业务委托时主要考虑可以收取多少审计费用, 很少考虑审计的独立性、自身胜任能力和被审计单位是否诚信、是否具备审计的前提条件等; 以降低审计收费, 支付介绍费或佣金, 降低审计质量甚至出具虚假审计报告等恶性竞争手段招揽业务; 执行审计业务时, 主要考虑如何节约审计成本(包括人工成本、时间成本), 以利润最大化为目标, 很少考虑审计程序是否具有针对性、审计证据是否充分适当等, 仅仅满足于形式上实施审计程序、填制完整的审计工作底稿; 绩效考核以获取审计收费多少为标准、薪酬按照审计收费一定比例提成。

质量控制制度的建立和实施受会计师事务所文化的影响。如果会计师事务所存在以利益为导向的文化氛围, 审计质量观念和社会责任观念必然淡漠, 就难以建立健全质量控制制度。即使建立了质量控制制度, 也会因为与“潜规则”不相匹配而难以得到有效实施, 这正是某些会计师事务所往往在经济利益的诱惑下规避或者放弃质量控制制度的根源。作为一个为会计信息提供鉴证服务的职业群体, 透支诚信所影响的不仅仅是注册会计师行业的声誉和社会公共利益, 更为重要的是让社会公众失去了对市场经济的信心。

在以利益为导向的文化中, 会计师事务所的“老板”往往将审计当成谋取资本利润的工具, 不但不会尊重注册会计师的社会贡献, 而且会将注册会计师勤勉执业视为赚钱的障碍。审计工作成为枯燥无味、机械重复的繁杂事务。在这种文化氛围中, 注册会计师没有成就感, 工作满意度极低, 仅将审计工作看成是维持生存、养家糊口的工具, 进而不热爱审计工作、毫无事业心、怠于学习进取和提高胜任能力。

目前, 有些会计师事务所实行注册会计师薪酬按审计收费提成制度, 导致多数注册会计师只重视业务完成量, 不重视提高自身专业素质和职业道德。在这种制度下, 审计执业具有明显的功利性, 一些审计师对审计职责的认识越来越淡化, 价值取向出现严重的偏差。为了获取更多的业务, 他们在执业中首先考虑的是人情和社会关系, 而不是审计准则、会计准则的具体规定, 这严重影响了准则的严肃性和规范性。以利益为导向的文化氛围下的会计师事务所内部存在着浓重的个人色彩。注册会计师习惯于单兵作战以避免与其他人分享收益, 没有人愿意做不创造收益的内部复核工作, 导致作为质量控制制度重要组成部分的复核制度形同虚设。

注册会计师只有依靠提高审计质量来招揽业务, 才能得到社会公众的尊重。部分注册会计师搞恶性竞争, 在社会公众看来, 审计费用可以随意要价还价, 注册会计师就是商人、是委托人的仆人, 其出具的审计报告没有公信力可言。为了完成更多的审计项目, 收取更多的审计费用, 注册会计师可以不考虑胜任能力和独立性等道德要求, 可以不履行必要的审计程序, 可以隐瞒重大错报, 沦落成江湖骗子。一个高水平、有正义感和社会责任心的委托人(被审计单位), 对不正当竞争现象只会投之以轻蔑的一瞥。一个有基本是非判断能力的社会公众, 对此也只有嗤之以鼻。委托人和注册会计师之间的关系成为“一手交钱, 一手交审计报告”的商品交易关系。注册会计师成为凭借法定职权, 签字盖章收取钱财的社会寄生虫。

在以利益为导向的文化氛围中, 会计师事务所的许多注册会计师审计质量低下, 虚假审计报告泛滥。虽然法规规定会计师事务所要将出具的审计报告向省级以上人民政府的财政部门等监管机关报备, 接受监督, 但是由于监管机关不知道会计师事务所是否将全部审计报告上报备案。因此应提出要求, 凡是质量合格的审计报告都统一编号, 纳入财务核算, 以便应对业务报备和各种检查; 凡质量不合格的审计报告则统统另立编号, 不纳入财务核算。但实务中还有少部分质量合格的报告尚未纳入财务统一核算、统一编号。有的会计师事务所员工甚至偷盖会计师事务所公章、冒用注册会计师签名(例如签名被复制到其他报告上去了), 伪造或者变造审计报告(例如审计意见类型或所附财务报表的数据被篡改); 或者教唆被审计单位伪造和变造审计报告。

大多数情况下, 注册会计师不知道会计师事务所冒充其签名出具了多少审计报告, 更不知道其签发后的审计报告被伪造和变造。由此不了解具体情况的社会公众会认为注册会计师仅仅是签字出具虚假审计报告的“工具”, 同时给予注册会计师“高收入低素质”的评价。

上述不正当执业现象的产生,是因为有些会计师事务所和注册会计师注重短期利益,忘记了自己的本职工作,将神圣的审计工作变成了收钱谋利的商业交易,损害了注册会计师行业的整体形象。社会公众因少数注册会计师的不道德行为而不再信任注册会计师执业,怀疑审计制度存在的价值,这些都阻碍了行业整体的健康发展。

### 三、以利益为导向文化产生的原因

1. 会计师事务所产生以利益为导向文化的直接原因是其企业性质。作为以营利为目的的企业组织,在竞争异常激烈的审计市场中,招揽业务并获取利润是会计师事务所生存和发展的根本任务。部分会计师事务所和注册会计师尚处于马斯洛指出的“生理需要”阶段,忙着解决生存问题而无暇顾及尊重和自我实现等高层次的需要。创收成为他们的当务之急,业务的争夺高过一切,在这种思想导向下无序恶性竞争加剧,导致低质量的审计报告甚至虚假审计报告层出不穷。会计师事务所所以创收为宗旨,以创收多为有能耐。中国注册会计师协会组织开展的会计师事务所综合评价中,也将业务收入指标作为最重要的评价指标,引导会计师事务所努力创收。虽然将处罚和惩戒指标为直接减分项,却不评价业务质量指标,更不考虑注册会计师在审计中查出和纠正了多少重大错报。

2. 没有执法权力和物质保障是产生以利益为导向文化的重要原因。目前,我国注册会计师有执业权利,但法律法规未授予其执法权力,却要求其承担“经济警察”职能,这本身是一个无法调和的矛盾。注册会计师为了获取和保持审计业务,需要与委托人(被审计单位)维持和谐的合作关系,此时注册会计师处于弱势地位。被审计单位拒绝提供会计资料,拒绝配合实施必要的审计程序,注册会计师除了放低姿态请求被审计单位理解、配合外,毫无办法。在审计中发现会计信息重大错报,注册会计师要求调整或者披露的,被审计单位往往以解除业务委托相威胁,以强硬的态度迫使注册会计师放弃原则,注册会计师却无从寻求救济。

国家法律法规没有赋予注册会计师任何审计权力,连最基本的函证权都没有,加之社会公众对函证程序的不理解、不配合。实务中询证回函率极低、询证回函不可靠(法律未规定被询证者虚假回函的责任)、函证程序基本无效。注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以支持无保留意见的审计结论。加上法律法规完全将注册会计师推向市场,不给予任何物质保障,让其自生自灭。注册会计师没有社会地位,自然也就没有职业荣誉感,导致部分会计师事务所和注册会计师放弃社会责任,以“捞一把就走”的思维乱执业。

3. 注册会计师审计执业环境恶劣是产生以利益为导向文化的外部原因。很多企业(特别是民营中小企业)设置多套账,根据税务机关、银行和股东的不同要求设置不同的账簿,分别提供不同的财务报表。政府监管部门对此监管不力,企业会计人员也因此苦不堪言。企业委托审计是为了应付债权人(主要是银行)、税务工商等机关的要求,提供给注册会计师审计的会计资料和财务报表是虚假的,而且必须出具标准无保留意见的审计报告。在恶劣的执业环境中,审计市场上不是依

靠高质量取胜,而是依靠低质量取胜,注册会计师提高审计质量就会处于竞争劣势。加之审计报告在法律形式上具有同质性,其质量需要经过很长时间才能得到检验。在没有发现重大失实之前,对使用者来说审计报告都是可以信赖的。面对恶劣的执业环境,部分注册会计师对其存在价值和前途失去信心,从而放松审计质量,以获取短期利益为目标,做出损害注册会计师行业形象的事情。

### 四、建设以质量为导向的文化

建设以质量为导向的文化,要避免脱离执业实际开展说教式的唱高调和喊口号,也要避免做花架子的表面文章(例如搞些文体活动),避免将文化建设办成形式化的短期的书面运动(例如仅发几个文件,搞一些材料)。要激发注册会计师群体内在的自发力量,有针对性地开展文化建设,具体来说,应该从两个方面努力:一是根据其内涵,采取引导、激励性措施,强化先进文化建设;二是根据以利益为导向的文化之表现和产生原因,采取约束性措施,抑制不良文化的产生。

1. 树立正确的执业价值观。作为注册会计师,应该有强烈的自尊意识。首先,应该认识到自己所承担的社会责任,是社会公共利益的维护者,是不吃皇粮的经济警察。其次,应该“培养职业精神,摒弃唯利是图的纯粹商业化思想”,严格遵守审计准则,保持职业怀疑态度和必要的职业谨慎,独立、客观、公正地执行审计业务。此外,还应该认识到审计可以提高会计信息可信程度,供会计信息使用者据以作出正确的经济决策,促使资源有效配置,间接创造了物质财富。注册会计师有了强烈的自尊意识,就能够尊重自己和他人的专业知识和技能价值,不屑搞同行压价竞争和恶性竞争。

注册会计师应该将审计当做一项事业来经营并为之不懈努力,高度重视审计质量,而不是仅将审计当做谋生的“职业”、获取利润的“工具”。在业务上应做到刻苦钻研、精益求精,有效工作,实现审计程序的创新,不断提高胜任能力。在职业道德上坚持原则、尽职尽责、诚实守信,以维护公共利益为己任,以能向社会提供高质量审计服务为荣。

2. 建立以质量为导向的考核、分配制度。建立以提高审计质量为目的的考核评价体系和薪酬分配制度。将审计中发现的会计信息重大错报作为考核的重点,消除考核评价与具体项目的审计收费额度挂钩的弊端。建立综合考虑审计质量和业务数量的绩效考核办法,将综合业务量(即考虑业务复杂程度、发现的重大错报、审计费用情况、风险等因素,确定每项业务的修正系数,计算出修正后的业务量)作为薪酬分配的依据,督促注册会计师积极查错防弊同时又不忘业绩(即多完成项目数量)表现。将审计质量作为考核和分配的重点,强调审计工作的挑战性,是对严格遵守审计准则、尽职尽责注册会计师的肯定,有利于提高其审计的积极性、成就感和工作满足感,有利于督促其提高综合素质,有利于形成“以质量求信誉、以信誉求发展”的文化氛围。

3. 形成良好的学习氛围。注册会计师虽然不是理论家,但是应该成为具有丰富理论知识的实践家。通过注册会计师全科考试,只能说明具备了基本知识,不能认为知识已经够

用。随着时间的推移,通过考试积累的知识必然会慢慢淡忘。随着经济社会的不断发展,新问题不断出现,为解决新问题,新理论、新观念不断涌现,准则也相应作出了修改,因此注册会计师必须不断地更新和补充知识,研究新问题,以应对新情况,创造性开展工作。然而现实中还有不少注册会计师只注重业务,不太注重学习理论和总结实践经验,更不注重对有关行业发展问题发表自己的看法,会计类核心期刊中甚少看到注册会计师发表的文章。会计师事务所应该建立多个平台加强学习交流,激励注册会计师多读书、多思考,鼓励注册会计师发表高质量的专业论文,参加课题研究和学术论坛,向社会公众宣传在审计过程中的所见所闻所想,让社会公众全方位认识注册会计师的价值。

**4. 鼓励审计工作创新。**被审计单位的情况及其环境是千变万化的,注册会计师不能将审计准则当作机械操的说明书,必须在把握准则精神的基础上加以灵活运用,结合被审计单位实际情况,有针对性、创造性地设计和实施审计程序。例如同样是财务报表审计,不同被审计单位有不同的情况和环境,同一被审计单位在不同时期也有不同的情况和环境,由此注册会计师评估的重大错报风险不同,设计和实施的审计程序不同,获取的审计证据也不同。此外,实践总是先于规则的,审计准则有一定的滞后性,注册会计师应将审计准则当做一个开放体系,在实践运用中予以发展创新。

会计师事务所应该形成尊重创新的文化氛围,鼓励注册会计师设计和实施自己认为有效的审计程序。鼓励审计工作创新,有利于发现会计信息重大错报,也可以激发注册会计师潜能,激发其事业心和责任心,从而使审计不再是完成例行任务,可以吸引优秀人才加盟,并防止出现职业倦怠。

#### 5. 加强外部制度建设,抑制不良文化的产生。

(1)改善恶劣的执业环境。实现财政、税务、工商、统计和银行等部门之间的企业财务信息共享,防止企业向不同部门提供不同数据的财务报表,从源头上消除注册会计师和企业会计人员造假的行为,实现会计职业共同体的双赢。

实现审计报告网上公布,审计报告使用者都可以上网查阅审计报告,核对书面审计报告与网上公布的审计报告是否一致。如果在网上查找不到审计报告的,或者查到了同一单位同一项目两份以上审计报告,或者书面审计报告和网上公布的审计报告内容不一致的,审计报告使用者有义务向审计监管部门报告,为监管部门查处虚假审计报告提供信息。审计报告上网公布,接受社会公众的监督,以出具低质量或虚假审计报告作为竞争手段的注册会计师就没有生存空间,胜任能力强、遵循职业道德的注册会计师就会受到委托人的欢迎。

(2)建立注册会计师基本物质保障制度。所谓“衣食足而知廉耻”,物质决定意识,只有当注册会计师有一定的物质基础时,他们才能有尊严、知廉耻、明道德。新设立的会计师事务所和新注册会计师往往没有业务来源,容易成为被他人利用和控制的用以谋取商业利益的工具。我国对注册会计师执业责任强调过多,而对其职业利益保障不够重视,权利义务极不平衡(即高风险、低收益),没有职业荣誉感,容易引发注册会

计师趋利本性冲动。建立注册会计师基本物质保障制度,由注册会计师协会向会计师事务所按照审计收费的一定比例(50%以上)收取专项会费,用以发放注册会计师基本工资,保证注册会计师较高的物质待遇,如此不但可以提高注册会计师的社会地位,而且可以让注册会计师珍惜自己的职业。会计师事务所收取的大部分审计费用上交给注册会计师协会,这有助于削弱会计师事务所的营利性,淡化其商业性,使其在承接、执行审计业务时不会过于考虑自身利益。

(3)规定被询证者回函的法律义务。为了保证注册会计师有效实施函证程序,应该在法律上设定被询证者回函义务,被询证者不回函或者虚假回函的,应受到惩罚,认真回函的可以得到利益保证或者避免损失,以此增强注册会计师函证的有效性。具体如:被询证者收到询证函后应该立即(不得超过3个工作日)核对询证的信息,并发出回函;如果不回函或者没有及时回函,该被询证者因使用不实审计报告受到损失,不能要求会计师事务所承担侵权赔偿责任;如果被询证者不认真核对询证信息,错误提供不实询证函回函,或者明知询证信息与实际不相符却不予指明的(包括不回函和提供虚假回函),应该对利害关系人承担民事赔偿责任,并相应免除会计师事务所的民事赔偿责任。在法律规定了被询证者回函义务和法律责任的前提下,注册会计师若采用积极的函证方式实施函证,将被询证者未回函推定为询证信息“相符”。

(4)加强诚信建设。无论是行业监管还是诚信建设,我们一直偏向惩戒和处罚审计违法、违规行为,而正面宣传优秀注册会计师十分欠缺,造成社会公众戴着有色眼镜去看待注册会计师执业,没有营造出注册会计师行业发展的积极氛围。委托人也无法知晓各个注册会计师的胜任能力和道德情况,造成有高质量审计需要的委托人找不到优秀注册会计师的尴尬局面。因此加强诚信建设,既要扩大不诚信注册会计师负面影响,更要大力宣传优秀注册会计师,做到奖惩分明、及时、长期,促进以质量为导向的文化建设进程。

#### 主要参考文献

1. 王隽华,花婷婷.会计师事务所文化管理探讨.中国注册会计师,2009;11
2. 王隽华.论会计师事务所组织文化及组织演化模式.中国注册会计师,2007;6
3. 朱宇航.当前中介机构公信力面临挑战及应对之我见.中国注册会计师,2009;10
4. 王磊.完善事务所内部治理机制的五个方面.中国注册会计师,2007;11
5. 蒋品洪.论注册会计师行业监管中的家长主义.财会月刊(会计),2011;12
6. 蒋品洪.注册会计师审计独立性研究:反思与突破.财会月刊,2010;27
7. 蒋品洪.审计报告上网公布与注册会计师保密义务的探讨.商业会计,2011;2
8. 蒋品洪.谈注册会计师审计中对函证的依赖.商业会计,2011;7