

注册会计师 行业课题研究报告

(第一辑)

中国注册会计师协会 编

3



中国财政经济出版社

注册会计师 行业课题研究报告

第一辑

中国注册会计师协会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师行业课题研究报告 (第一辑) / 中国注册会计师协会编. — 北京: 中国财政经济出版社, 2003.11

ISBN 7-5005-6811-8

I. 注… II. 中… III. ①会计师-中国-文集 ②资产评估-经济师-中国-文集 IV. ①F233.2-53 ②F20-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 093308 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dr.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 25.5 印张 460 000 字

2004 年 3 月第 1 版 2004 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 40.00 元

ISBN 7-5005-6811-8/F·5946

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前言

我国的注册会计师行业恢复和重建于 20 世纪 80 年代初, 20 多年来, 注册会计师行业的建设取得了显著成绩, 在服务于经济建设和证券市场发育等方面发挥了重要作用。随着我国社会主义市场经济的发展, 注册会计师行业不断出现新情况、新问题, 迫切需要加强现实性、前瞻性和创新性的理论研究, 为指导行业发展和行业管理提供决策依据。基于此, 从 2001 年开始, 中国注册会计师协会开始尝试充分利用大专院校、科研机构、执业机构和行业协会的专家力量, 对行业一个时期存在的热点、难点和重点问题开展研究, 并对有关注册会计师行业的四个课题予以立项。这四个课题分别是《会计师事务所绩效评价与管理》、《上市公司内部控制制度审核》、《注册会计师职业道德规范研究》和《对开展网上鉴证业务的初探》。经过一年多的努力, 课题组成员按照课题研究计划完成了课题研究工作, 提交的课题研究报告, 通过了中注协组织的专家评审。

胡奕明教授主持完成的《会计师事务所绩效评价与管理》课题报告, 在对目前我国会计师事务所内部绩效管理进行调查和分析的基础上, 运用绩效与报酬管理的一般原理及该领域国内外最新研究成果, 进行了较为系统的研究论证, 提出了针对性的对策建议, 并提供了国际和国内事务所绩效和报酬管理案例。

汤云为教授主持完成的《上市公司内部控制制度审核》课题报告, 从内部控制概念的形成与演进着手, 在对国内外内部控制制度的定义和基本内容进行比较分析的基础上, 提出应以美国 COSO 委员会提出的内部控制五要素, 即控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督作为内部控制审核的基础, 并分别针对这五个因素提出了具体审核的重点和具体的评价内容, 最后列举了咨询型、前导型和鉴

证型三种内部控制审核报告，具有很强的操作性。

戴德明教授主持完成的《注册会计师职业道德规范研究》课题，阐述了注册会计师职业道德规范与一般道德规范的关系，剖析了注册会计师道德规范的发展史，比较研究了英格兰和威尔士特许会计师协会、美国注册会计师协会及国际会计师联合会发布的职业道德规范，对中国注册会计师职业道德规范的制定与实施提出了建设性意见。

在当今世界范围的电子商务热潮和国外网上誉证组织欲进军中国网上誉证市场的背景下，对网上誉证业务进行研究，具有重要的理论和现实意义。汤云为教授主持完成的《对我国开展网上誉证业务的初探》课题报告，在对网上誉证进行简要介绍的基础上，对目前我国开展网上誉证的可行性进行了分析，并对我国开展网上誉证业务提出了建议，同时指出我国目前不宜大规模开展网上誉证业务。

对主持和参与上述课题项目的专家学者，谨表示衷心感谢！

为了推动课题研究工作的规范化、制度化，中注协制定了课题管理办法，每年的课题研究计划将在中注协的网站上公布（WWW.CICPA.ORG.CN）。我们热忱地期待更多关心和热爱注册会计师行业的理论界、执业界、政府部门的专家、学者积极参与注册会计师行业的理论和实务研究，为注册会计师行业的发展献计献策，共同推动注册会计师行业健康发展。

中国注册会计师协会

2003年11月

目 录

会计师事务所的内部管理：绩效与报酬	(1)
上市公司内部控制制度审核	(191)
注册会计师职业道德规范研究	(289)
对我国开展网上誉证业务的初探	(355)

会计师事务所的内部管理：

绩效与报酬

摘要

本项调查研究的问题是，(1) 当前我国会计师事务所内部绩效管理和报酬管理采用了什么模式，这些模式各有什么优缺点，对事务所未来发展影响如何；(2) 对不同的事务所而言，它们为什么选择这些模式，是什么因素决定了事务所的绩效管理和报酬管理模式；(3) 现有绩效管理和报酬管理有哪些地方可以改善，以及如何改善等。

在报告第一章，我们对我国会计师事务所的绩效和报酬管理现状进行了总结。我们走访了国内 24 家会计师事务所，有国际所、国内大型所，也有中小型所，重点调查了会计师事务所内部绩效管理和报酬管理情况。在绩效管理方面，我们考察了绩效评价指标的选择、绩效评价的实施等。在报酬管理方面，我们考察了员工报酬的确定、事务所总的工资和福利制度。在调查分析的基础上，我们把事务所的绩效管理和报酬管理分为三种模式，即如何将绩效、报酬与战略三者联系起来。这三种模式分别为“单链”模式、“复链”模式和“混合”模式。所谓“单链”模式，其核心思想是将战略与绩效评价指标挂钩，报酬只通过一个环节如“职级”与绩效评价指标相联系。也就是说，由战略决定绩效评价指标，再由评价结果决定“职级”，最后由职级唯一地决定报酬的高低。国际所大多采用这一模式。所谓“复链”模式，指的是在战略、绩效评价指标以及报酬之间通过多个环节联系，如工资既与业务量相联系，又与绩效评价相联系。国内中小所大多采用这一模式。“混合”模式就是介于两者之间的一种模式，这一模式主要为国内大型所采用。“单链”模式是我们推崇的模式，因为随着事务所规模的扩大，这一模式下的管理成本会越来越低。同时，它对事务所的战略实施、稳健发展有很大帮助。

在报告第一章，我们还从客户发展、业务质量、成本效率和人员素质等方面分析了事务所绩效和报酬体制的形成原因，探讨了事务所为什么会选择这些模式，以及哪种模式对它们比较适合。对当前争论的一些问题，如业绩工资是否应取消、中小所绩效指标是多好还是少好、员工价值如何增值等问题，提出了一些自己的看

法。

为了做更深入的分析，我们在报告的第二章就绩效和报酬的一般原理进行了阐述，并综合了绩效管理和报酬管理的一些最近研究成果。目的在于让人们了解绩效、报酬的一般原理、以及运用这些原理应注意的一些实际问题。

有了上面两部分工作的基础，我们在报告的第三章进一步分析了国内会计师事务所现有绩效和报酬管理方面存在的问题，并针对这些问题提出了若干改进对策和思路。此外，我们还将调查中事务所对合伙制问题的看法做了整理，提出了事务所合伙人管理方面的问题，并建议就这一问题进行更深入的研究。

报告第四章给出了两个案例，一个是国际所，另一个是国内大型所。这两个案例将我们在报告第一章和第三章讨论的一些问题具体化了。从这两个案例中，人们可以获得一些更直接的认识。

目 录

第一章 会计师事务所绩效与报酬管理现状调查与分析	(7)
第一节 研究背景	(7)
第二节 会计师事务所的绩效与报酬管理现状	(14)
第三节 现有绩效与报酬管理模式的决定因素	(39)
第二章 绩效与报酬：一般原理、方法和应用	(61)
第一节 绩效管理	(61)
第二节 报酬与激励	(76)
第三章 对会计师事务所绩效与报酬管理的建议	(96)
第一节 会计师事务所绩效与报酬管理系统设计	(96)
第二节 对国内事务所的分析与建议	(105)
第三节 合伙人管理与合伙制	(114)
第四章 会计师事务所绩效与报酬管理案例	(124)
第一节 案例一：SHAA 会计师事务所的绩效评价与报酬确定	(124)
第二节 案例二：TJHT 会计师事务所的绩效与报酬管理	(160)



第一章

会计师事务所绩效与报酬 管理现状调查与分析

第一节

研究背景

一、我国注册会计师行业当前概况

1981年1月1日，“上海会计师事务所”成立，标志着我国注册会计师行业恢复和重建的开始。自此，我国注册会计师行业开始步入了一个迅速发展的时期。发展伊始，百废待兴。1986年7月，国务院颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。1991年首次举行注册会计师执业资格全国统一考试。1993年颁布了《中华人民共和国注册会计师法》。颁布了一系列独立审计准则，行业自律成绩卓著。注册会计师队伍日益壮大，在资本市场、社会经济生活中的地位和作用显著上升。1982年，当时全国会计师事务所只有十几家。到1998年底，会计师事务所已达到6045

家，注册会计师达 5.8 万人。当时行业处于“多头管理”，监管乏力，中介服务市场混乱无序。为此，1999 年 10 月，国务院着手对包括注册会计师职业服务在内的各类经济鉴证中介机构进行清理整顿。1999 年，许多会计师事务所进行了“脱钩改制”工作，逐步走上了市场竞争、行业自律的道路。中国加入 WTO 之后，为了“做大、做强”，许多事务所进行了合并，使得从全国范围看会计师事务所的数量有所减少。

截止 2002 年 12 月 31 日，全国会计师事务所共有 4402 家（均不含地方已批准，中注协未确认的所，下同），其中合伙制事务所 701 家，有限责任事务所 3701 家，另有跨省设立分所 136 家。共有注册会计师 56940 人。与 2001 年数据相比，事务所增加了 115 家，增加了 2.7%，其中合伙制事务所增加 95 家，增加 15.7%，有限责任制增加了 20 家，增加 0.5%，扣除年检撤销的 60 家事务所的影响，实际今年新批事务所应在 170 家以上；注册会计师增加 1043 人，增长 1.9%，扣除年检减少的 4800 余人及补充年年检通过的注册会计师，2002 年实际增加注册会计师 4500 余人。所平均 CPA 数保持在 13 人。在各类会计师事务所中，有限责任制的占 84%，比上年的 86% 有所下降。这与只批合伙制事务所的政策及部分地区（江苏、陕西等）鼓励有限责任制的会计师事务所转为合伙制的政策导向有关。在具体操作中，各省做法不一，大部分省市让有限责任制会计师事务所“改制”为合伙制。分所数量大幅度减少。年终分所 136 家比上年减少 101 家，减少 42.6%。从人员结构看，全国注册会计师中，大专以上学历的占 80.6%，比上年提高 3 个百分点，具有中级以上技术职称的 84.6%。从注册会计师年龄分布看，55 岁以上的注册会计师占三分之一左右。说明注册会计师人员素质和结构正在改善。注册会计师超过 100 人的会计师事务所 38 家，比去年的 26 家增加 46%。表 1-1 是 2002 年底全国各省市会计师事务所的情况。

表 1-1 各省市会计师事务所基本情况

序号	省份	合伙	有限	总数	分所	注册会计师总数	所均人数
1	北京	18	211	229	3	5830	25.46
2	天津	1	51	52	2	975	18.75
3	河北	0	155	155	15	2366	15.26
4	山西	2	212	214	0	2239	10.46
5	内蒙	57	74	131	3	1248	9.53
6	四川	0	260	260	14	2973	11.43
7	重庆	0	58	58	14	892	15.38

续表

序号	省份	合伙	有限	总数	分所	注册会计师总数	所均人数
8	贵州	8	31	39	3	438	11.23
9	云南	24	88	112	1	1285	11.47
10	西藏	0	7	7	0	14	2.00
11	上海	1	77	78	6	2399	30.76
12	江苏	53	203	256	24	2825	11.04
13	浙江	28	134	162	2	1845	11.39
14	安徽	10	147	157	6	1541	9.82
15	山东	2	269	271	21	3242	11.96
16	福建	7	107	114	3	1345	11.80
17	江西	5	117	122	0	902	7.39
18	陕西	5	118	123	3	1489	12.11
19	甘肃	44	61	105	0	774	7.37
20	宁夏	1	13	14	0	229	16.36
21	青海	6	7	13	11	176	13.54
22	新疆	0	62	62	19	986	15.90
23	黑龙江	4	175	179	13	2233	12.47
24	辽宁	26	208	234	6	3153	13.47
25	吉林	6	101	107	17	1534	14.34
26	河南	36	189	225	6	3052	13.56
27	湖北	40	273	313	12	3424	10.94
28	湖南	34	86	120	7	1311	10.93
29	广东	72	171	243	8	2672	11.00
30	广西	21	22	43	0	691	16.07
31	海南	23	6	29	2	334	11.52
32	深圳	66	0	66	0	1161	17.59
合计		600	3693	4293	221		

数据来源：中国注册会计师协会。

二、研究的问题

本项调查研究的问题是，(1) 当前我国会计师事务所内部绩效管理和报酬管理采用了什么模式，这些模式各有什么优缺点，对事务所未来发展影响如何；(2) 不同的事务所而言，它们为什么选择这些模式，是什么因素决定了事务所的绩效管

理和报酬管理模式;(3)现有绩效管理和报酬管理有哪些地方可以改善,以及如何改善等。

选择这一问题进行研究是因为:

第一,在当前会计师事务所的内部管理中,绩效管理和报酬管理始终是一个令人头痛的问题。不管是有百年历史的国际所,还是只有3—5年历史的中小所,都存在这一问题。这说明,绩效与报酬问题涉及到了事务所内部管理中的一些深层次的东西。首先是事务所内部各方人员的自身利益问题,其次是对风险承担、技术、知识和技能的定价问题,因此它十分敏感而且非常复杂。国内许多事务所在利益分配方面存在矛盾冲突,有的甚至非常尖锐,以至闹到分崩离析的地步。难怪有的所规定,成立的最初几年这一问题将暂不考虑,待以后各方面工作成熟以后再说。这其中,像多承担一些风险应获得多少补偿、人的业务能力和水平如何衡量且最后体现在报酬上等等,都不是短期内能够解决的。而且,即使短期内有了解决方案,这一问题随着社会经济大环境的改变也还会一再浮现的。因此,国际所到现在为止,关于绩效和报酬问题的讨论一直就没停止过,而国内所对这一问题就更把握不住了。

第二,尽管会计师事务所还有许多其他重要的方面需要加强管理,如执业质量、风险控制、人员素质、客户发展等,但绩效和报酬管理却是它们的基础,是辅助上述管理达到目的的方法和手段。譬如业务质量和客户发展,用什么东西来衡量它们,使得它们在事务所工作中成为可以“看得见、够得着”的目标,这就是绩效管理要解决的问题。如何使得员工都朝着这一目标前进,就有一个“驱动”手段和力度问题,这也就是报酬管理必须解决的问题。无论事务所要进行哪一项管理,目标、手段和驱动力是不可缺的。也就是说,绩效和报酬管理是内部一切管理之基础。

第三,事务所要做大做强,提高核心竞争力,绩效和报酬制度是其中必不可少的一部分。对于会计师事务所来说,核心竞争力说到底是人、是团队。当业务水准发展到一定层次后,内部管理制度就成了事务所竞争的关键因素。制度好,一个人可以当几个人;制度不好,几个人还不如一个人。绩效和报酬之所以这样基本,是因为它牵涉到人,它牵涉到事务所每一个人。更为关键的是,这种牵涉不再是表面的、肤浅的,而是触及驱动人的行为和活动之本源。

为了解决这一问题,我们首先对国内的事务所(包括国际所)进行了调查走访。在本项报告的第一部分,我们将对调查情况进行归阐述,并分析成因。在第二部分,我们将对绩效管理和报酬管理的一般原理加以叙述,对相关文献进行综述,

目的是为后一部分讨论解决问题具体对策奠定基础。在第三部分，主要是相应对策建议，包括对一些具体操作方法和技术的讨论。在第四部分，我们给出了两个案例：一个是国际所 SHAA，另一个是国内大型所 TJHT。

三、调查对象的选择

2002 年 4—5 月份，我们对北京、上海、香港等地的 24 家会计师事务所（若非特别说明，以下均简称为“事务所”）进行了走访调查。选择这 24 家事务所，主要有这样几点考虑：地区具有代表性，在规模和类型上也具有代表性。

首先考虑地区代表性。表 1-1 是截至目前为止国内事务所的地区分布情况。从事务所数量来看，居前几位的分别是湖北、山东、四川、江苏、广东、辽宁和北京等地，而从注册会计师人数来看，则北京为第一，湖北、山东、辽宁次之，上海居第九。但是，如果从事务所平均拥有的注册会计师人数看，则是上海第一，所均人数 30.76，北京第二，所均人数 25.46。这说明在这两个地区事务所不仅密度高，而且事务所规模也相对较大。如果从业务收入方面看，目前超过年 1500 万元的所中，北京、上海和深圳的事务所数量为前三位。

其次考虑事务所在规模和类型上的代表性。自 1981 年恢复注册会计师制度以来，注册会计师行业迅速发展，但各事务所的发展速度不一样。有的事务所注册会计师人数已达到 300 多人，但也有许多事务所注册会计师人数在 10 人以下。到目前为止，我国会计师事务所注册会计师人数超过 100 人以上的只有 25 家，它们主要集中在北京、上海、深圳、江苏等地^①。通常，事务所大小不同，意味着其发展轨迹、发展速度和发展阶段也不同。对不同规模的事务所进行调查，将可以观察到在不同发展阶段影响事务所内部绩效管理的诸多因素及其变化。

事务所从类型上可以有两种划分标准，一是组织形式，二是与国际同行间的关系。从组织形式上看事务所目前主要采用的是“有限责任制”和“合伙制”。在全国的事务所当中，目前合伙制有 600 家，有限责任制有 3693 家。在北京，合伙制有 18 家，有限责任有 211 家。在上海，合伙制和有限责任制分别为 1 家和 77 家。

对事务所类型的选择是因为，一个单位的组织形式往往是决定其内部管理机制的重要因素。对事务所来说，有限责任制和合伙制在风险承担、收益分配机制上都存在重大差别。将一种事务所的内部管理机制应用到另一种身上，即使它原本十分成功，也肯定是很不适宜的。至于与国际同行的关系，特别是与国际“四大”的关

^① 数据来源：中国注册会计师协会。