



智品书库

会计师事务所 业务质量管理

KUAIJISHI
SHIWUSUO YEWU
ZHILIANG GUANLI

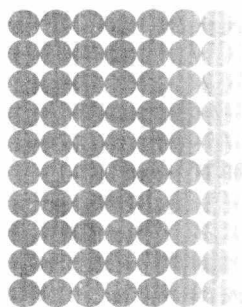
主编/冯均科

本书基于全面质量管理理念，对会计师事务所业务质量管理问题进行了深入、系统的阐述，涉及客户管理、员工管理、业务流程控制等诸多方面；现实中的例子对实务工作者具有重要的参考价值。



智品书库

会计师事务所 业务质量管理



KUAIJISHI
SHIWUSUO YEWU
ZHILIANG GUANLI

主 编/冯均科

副主编/侯晓靖 汤小莉 魏 明



大连出版社

DALIAN PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

在注册会计师行业,有许多重要的问题需要解决,而会计师事务所业务质量管理问题是其中最为核心的问题之一。研究会计师事务所业务质量管理这个热点问题,对提升注册会计师行业的整体形象和优化注册会计师的执业,都具有十分重要的现实意义。本书从广义上理解会计师事务所业务质量管理的内涵,不仅考虑注册会计师各个具体业务所涉及的质量管理问题,还从会计师事务所人力资源的开发、管理制度的构建、客户资源的利用、计划管理的流程、各种途径的沟通、监控管理的强化、信息网络的建设和档案资料的管理等方面考虑会计师事务所的业务质量管理,比较符合会计师事务所实施的以及强调的全面质量控制的理念。

© 冯均科 2009

图书在版编目(CIP)数据

会计师事务所业务质量管理 / 冯均科主编. —大连:大连出版社,2009.8
(CPA 智品书库)
ISBN 978-7-80684-795-4

I. 会… II. 冯… III. 会计师事务所—质量管理 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 151802 号

出 版 人:刘明辉
策 划:刘明辉 毕华书
责任编辑:毕华书 刘丽君
责任校对:杨 琳 于孝锋
封面设计:曹 艺
版式设计:曹 艺
责任印制:阎 骋

出版发行者:大连出版社

地址:大连市西岗区长白街 10 号

邮编:116011

电话:(0411)83621349/83621049

传真:(0411)83610391/83620941

网址:<http://www.dl-press.com>

电子信箱:cbs@dl.gov.cn

印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司

经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm × 240mm

印 张:20.75

字 数:348 千字

出版时间:2009 年 8 月第 1 版

印刷时间:2009 年 8 月第 1 次印刷

印 数:1 ~ 4000 册

书 号:ISBN 978-7-80684-795-4

定 价:39.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系

购书热线电话:(0411)83621349/83621049

版权所有·侵权必究

总序

ZONG XU

中国的注册会计师行业是伴随着改革开放的步伐逐渐发展起来。经过三十年的发展,注册会计师行业从无到有,逐渐成为资本市场发展的坚强后盾;经过三十年的发展,注册会计师行业吸引并凝聚着无数的青年才俊,理论知识和实务经验都有了一定积淀;经过三十年的发展,注册会计师行业开始思索如何做大、做强,走出国门、走向世界的会计服务舞台。

当思考如何更好地维护经济秩序、促进资本市场的健康发展时,我们发现沿海和内地、东部和西部的注册会计师行业发展存在着一定程度的不平衡状态;当思考中国的注册会计师行业如何做强、做大、走出去时,我们看到虽然这个行业凝聚着很多青年才俊,但与现实的需要还相差较大。解决这些问题的根本是解决人的问题,具体来说就是如何吸引人、留住人和发展人的问题。令人欣慰的是,目前这个行业能够吸引和留住优秀的人,而且在这个行业中的人勤奋好学。然而当我们了解学习的途径和资源时,我们很遗憾地发现,资源常常是一个制约因素。有鉴于此,我们与大连出版社一起组织注册会计师行业理论和实务界的专家学者编写了本丛书。

本丛书由审计方法与程序系列、专门业务系列、事务所管理系列组成。审计方法与程序系列针对注册会计师工作中使用的方法及其具体应用进行深入浅出的分析讲解;专门业务系列就注册会计师实务工作中的重点领域、工作难点以及最新的业务领域进行探讨和思考;事务所管理系列针对事务所的战略选择、风险管理、业绩评价与激励等专门的事务所管理问题展开讨论。

本丛书可以看做是我国注册会计师行业专家学者与大家就注册会计师实务工作的经验和知识的一次分享。通过这样的一套丛书,我们期望可以为在校的大学生尽早地了解 and 认识注册会计师行业提供

素材,可以为新入行的注册会计师提供业务上的指导和支持,可以帮助在注册会计师行业中不断奋进的有志之士拓展和完善其专业技能。

本丛书凝结了国内注册会计师行业专家学者的心血和汗水,大家纷纷为智品书库贡献自己的力量。在智品书库的首批成果付梓之际,我们要向所有为智品书库作出贡献的专家学者和同仁致以衷心的感谢!我们必将在您的鼓励 and 帮助下,继续努力!我们也期待更多的有志之士能够加入我们的行列,一起为我国注册会计师行业的发展添砖加瓦。

由于我们的业务水平和专业阅历所限,本丛书的缺憾和不足之处在所难免,敬请广大读者不吝批评指正!

《CPA 智品书库》编审委员会

2009 年 6 月

前言

QIAN YAN

在注册会计师行业,有许多重要的问题需要解决,而会计师事务所业务质量管理问题是其中的最为核心的问题之一。在对注册会计师执业进行的研究中,尽管各种各样的纯技术性的研究成果很多,但是,基本上都是不同程度地围绕着如何提高审计质量而展开的。由于注册会计师行业的生存和发展都与业务质量的高低具有密切的关系,因此,研究会计师事务所业务质量管理,无疑是一个永恒的话题。

研究会计师事务所业务质量管理这个热点问题,对提升注册会计师行业的整体形象和优化注册会计师的执业,都具有十分重要的现实价值。在我国注册会计师行业的理论研究中,虽然已经形成了为数不少的有关审计质量控制的研究成果,但是,比较系统的针对会计师事务所业务质量管理的研究成果仍然不多,这给我们的进一步研究留下了一定的空间。本书正是在这样的背景下写成的。

关于会计师事务所业务质量管理的研究,可以有两种不同的视角,第一种视角是狭义地理解业务质量管理的内涵,即仅仅考虑注册会计师各种具体业务中各个作业环节的质量管理问题,更多的是关注在作业过程中的纯技术工作的优化,不去考虑业务本身以外的其他的相关问题;第二种视角是广义地理解业务质量管理的内涵,即不仅考虑注册会计师各个具体业务所涉及的质量管理问题,还同时从业务有关的环境出发,对会计师事务所人力资源的开发、管理制度的构建、客户资源的利用、计划管理的流程、各种途径的沟通、监控管理的强化、信息网络的建设和档案资料的管理等方面考虑会计师事务所的业务质量管理。在本书中,我们选择了第二种视角,因为这种视角比较符合会计师事务所实施的以及强调的全面质量控制的理念。当然,这并不意味着全面质量管理能够取代对具体业务的质量管理。事实上,应当是在全面质量管理的基础上,以业务质量管理作为核心,展开其他

的各个相关管理要素的管理。

关于会计师事务所业务质量管理的研究,所遇到的另一个重要的问题是,如何回答“业务质量管理”和“业务质量控制”两者之间的关系问题。在职业界,人们更多地选择了后者而非前者,一个合理的解释是,注册会计师希望通过一定的手段,去掌控业务质量的变化,使其符合自己的要求,因而更喜欢使用“控制”这一名词。然而,业务质量管理比业务质量控制具有了更丰富的含义,在管理学家关于管理职能的经典论断中,是将“控制”作为“管理”的一项职能来定位的,这使得我们在讨论业务质量管理时,有了比业务质量控制更宽阔的视野。从理论研究的意义上看,我们可以使用“业务质量控制”一词,也同样地可以使用“业务质量管理”一词。在本书中,正是从业务质量管理意义上来考虑有关内容的设计的。

从广义上来理解会计师事务所业务质量管理,比从狭义上理解注册会计师的审计业务质量控制,有更广阔的内容。因为,这种差异不仅仅在讨论的范围上从业务到了业务及所处的管理环境,从项目的管理过渡到了事务所的以业务为核心的整体管理,而且是拓宽了控制所具有的狭义的管理职能,使业务质量管理变得更有意义。即会计师事务所业务质量管理使管理的职能从注册会计师个人执业过程的流程管理,过渡到了会计师事务所层次的以业务为主体的全面管理,这使得整个的研究更有现实价值。

本书具有较新的视角,具有独特的构架,作为一种尝试,可能存在这样或者那样的缺陷;但是,我们希望它的出版能够有助于我们更深入地理解业务质量管理的内涵。

主编简介

ZHU BIAN JIAN JIE

冯均科,男,1958年生,陕西省扶风县人,管理学博士。现任西北大学经济管理学院教授,博士生导师,兼任中国审计学会理事、中国内部审计协会常务理事、内部审计准则委员会副主任、陕西省审计学会副会长、陕西省内部审计协会副会长、西安市审计学会副会长、陕西省注册会计师协会暨陕西省资产评估协会常务理事等,并获得国务院颁发的“政府特殊津贴”、原国家教委与人事部颁发的“全国优秀教师”和西安市委、市政府颁发的“劳动模范”等30多项荣誉。曾在《财贸经济》、《中国工业经济》、《中国软科学》、《会计研究》、《审计研究》和《经济科学》等刊物发表174篇论文,有33篇被人大报刊复印资料转载或转摘,24篇(项)论文或者课题获省级以上优秀成果奖;出版著作24部(其中专著5部),有3部获省级社会科学优秀成果奖。主持国家社会科学基金课题《我国审计体系研究》和《国家审计问责制度的研究》2项,主持省部级课题12项,主持校级课题2项,参与课题5项。主要研究方向为审计理论等。

目录

MU LU

《《第一章 概述/1

- 第一节 会计师事务所业务质量管理的意义 / 1
- 第二节 会计师事务所业务质量管理的基本要求 / 12
- 第三节 会计师事务所业务质量管理的基本要素 / 18
- 第四节 会计师事务所业务质量管理的基本内容 / 28

《《第二章 会计师事务所的人员管理 / 32

- 第一节 会计师事务所岗位管理 / 32
- 第二节 会计师事务所薪酬管理 / 44
- 第三节 注册会计师胜任能力的保持 / 57
- 第四节 业绩考核管理 / 64

《《第三章 会计师事务所的客户管理 / 74

- 第一节 新客户的评估 / 74
- 第二节 老客户的维持 / 85
- 第三节 业务约定书的签订 / 94
- 第四节 客户信息管理 / 99

《《第四章 会计师事务所的制度管理 / 106

- 第一节 会计师事务所管理制度体系 / 106
- 第二节 业务质量管理制度 / 115
- 第三节 执业员工管理制度 / 133

《《第五章 会计师事务所的计划管理 / 142

- 第一节 会计师事务所的计划管理体系 / 142
- 第二节 会计师事务所项目工作计划:总体审计策略 / 147
- 第三节 会计师事务所项目工作计划:具体审计计划 / 161

《《第六章 会计师事务所的作业管理 / 174

- 第一节 项目组的设立 / 174
- 第二节 现场管理 / 181

《《第七章 会计师事务所的沟通管理 / 208

- 第一节 注册会计师沟通的类型 / 208
- 第二节 内部沟通的管理 / 213
- 第三节 与客户沟通的管理 / 220
- 第四节 与前任注册会计师沟通的管理 / 228
- 第五节 与外聘专家沟通的管理 / 236
- 第六节 与监管部门沟通的管理 / 239

《《第八章 会计师事务所的监控管理 / 243

- 第一节 会计师事务所的监控体系 / 243
- 第二节 会计师事务所治理层的监控 / 249
- 第三节 会计师事务所项目组的监控 / 254

《《第九章 会计师事务所的信息管理 / 260

- 第一节 会计师事务所业务信息的类别 / 261
- 第二节 会计师事务所项目信息管理 / 263
- 第三节 会计师事务所客户信息管理 / 265
- 第四节 会计师事务所员工信息管理 / 273

第五节 会计师事务所法规信息管理 / 278

第六节 会计师事务所行业信息管理 / 281

《《 第十章 会计师事务所的档案管理 / 284

第一节 会计师事务所业务档案的种类与作用 / 284

第二节 会计师事务所业务档案管理的基本要求 / 286

第三节 会计师事务所业务档案管理的内容与方法 / 293

参考文献 / 311

后记 / 315

第一章

概述

会计师事务所是一个中介组织,在以业务质量谋求生存与发展的条件下,实施严格的业务质量管理,是会计师事务所面临的重要问题。为解决这个重要问题,首先应当明确业务质量管理的意义、要求、要素和内容等,以便在充分了解有关基本理论的基础上,进一步把握会计师事务所业务质量管理的精髓。

第一节 会计师事务所业务质量管理的意义

为什么要进行会计师事务所业务质量管理?这种管理与会计师事务所业务质量控制有无区别?实施业务质量管理有什么目的和作用?依据什么标准进行业务质量管理?这些问题都是在进行业务质量管理时必须认真思考的问题。

一、会计师事务所业务质量管理的必要性

(一)业务质量与会计师事务所的生存直接相关

在我国,会计师事务所的业务种类繁多,大致可以用下图简要描述其构成情况:

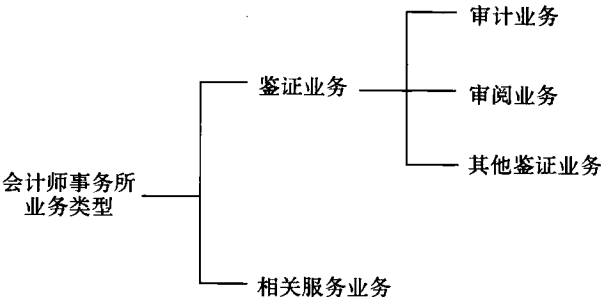


图 1-1 会计师事务所业务类型划分

会计师事务所通过从事委托人(客户)委托的业务,为委托人提供其所需要的服务(相当于产品)。这种职业定位,在很大程度上要求会计师事务所以客户为主导,不断提高服务的质量。提高会计师事务所服务质量,不仅仅考虑会计师事务所的业务产出环节(服务),而且应当从业务本身、业务的全部流程和相关基础工作上考虑改进业务质量问题。

对于一个会计师事务所而言,一个自然年度中可能有几十个甚至上百个审计业务,然而,一个审计业务的失败却可能终止这个会计师事务所的生命。原因是,在各类业务中,审计业务包含着更多的责任以及风险,稍不经意,将使会计师事务所跌入倒闭的深渊。

【实例 1-1】 安达信(AA)是全球“五大”会计公司之一。它在全球 84 个国家和地区拥有 4 700 名合伙人,85 000 名员工,2001 年的业务收入高达 93 亿美元。从 1980 年起,安达信就担任了安然公司^①的外部审计工作;20 世纪 90 年代中期,安达信还通过一项补充协议,包揽了安然公司的内部审计业务。在 2001 年时,安然公司向安达信支付了 5 200 万美元费用,其中包括 2 500 万元的审计费用,2 700 万元的咨询服务费。在“安然事件”中,安达信受到了多个方面的指责:

(1)未尽勤勉。安然公司夸大盈利(2001 年 11 月承认自 1997 年以来夸大盈利 5.86 亿美元),隐瞒数以亿美元计的债务项目,但作为安然公司审计师的安达信却未能揭露这些重大舞弊。

(2)违背行规。安达信的一名合伙人在知悉美国证券交易委员会已对安然公司进行调查的情况下,还下令有关人员销毁了大量有关安然公司的工作底稿等资料,被认为有妨碍司法调查的嫌疑,也违背了专业操守。

(3)缺乏独立。安达信在接管安然公司的部分会计工作、内部审计工作以及提供审计服务的同时提供咨询服务,这些都可能损伤审计工作的独立性。另外,安然公司的高层财务管理人员中有部分来自安达信,这同样被认为有损审计工作的独立性。

^①安然(Enron)公司是一个成立于 1985 年的能源企业。在 2000 年时,安然公司在《财富》杂志“美国五百强”中排名第 7 位,在“世界五百强”中排名第 16 位,当年的总收入达到 1 010 亿美元。“安然事件”是指因安然公司发生财务丑闻以及经营失败而申请破产的事件。从证券市场意义上讲,这一事件促成了《萨班斯—奥克斯利法案》的颁布,在美国创造了一个新的监管时代,其意义非同寻常。

在“安然事件”中,安达信会计公司倒下了,被美国司法部门处以五年内停止执业和 50 万美元罚款的处罚。这意味着安达信处于解体状态。“五大”事实上变为“四大”。

(资料来源:鄧永忠,章彰. 2002. 安然之死. 北京:中信出版社: 100 - 121)

【实例解析】

一个被视为注册会计师行业标杆的著名国际会计公司的倒下,再一次印证了一个业界所普遍认可的规则:客户的经营失败,可能导致审计失败,甚至导致会计师事务所的消亡。一个在注册会计师行业执业达 88 年^①的专业服务机构,久负盛名的“审计帝国”,因为一项业务的失误,轰然坍塌,这表明了会计师事务所本身的脆弱性。对负有重大社会责任的行业,法制社会所设计的问责制度是不留情面的,作为责任承担者的会计师事务所,必须为注册会计师执业的疏忽或过错承担相应的后果。

(二) 业务质量与会计师事务所的发展密切相关

从二百多年注册会计师行业的发展历史考察,不难看出,注重业务质量管理是会计师事务所获得快速、健康发展的重要基础。

真正使注册会计师职业责任扩大化的是股份公司的审计。英国在 1844 年颁布的公司法中,规定由一名或若干名股东代表实施对公司资产负债表的审计工作,以使股东了解公司的实际情况和董事的管理活动(查特菲尔德,1989),然而此后不久,因这种制度设计上存在缺陷(如,股东并非会计专家,缺乏充分的胜任能力),而改由注册会计师充当股东代表从事审计工作的助手。当然,只有后来由注册会计师独立担当公司的审计工作,才真正使注册会计师职业责任加重。在事实上,这种职业责任的加重,意味着审计信息的决策价值大幅度提升,意味着注册会计师行业应当具有更高的执业水准。也正是在这种环境下,客户对注册会计师的执业质量提出了更高的标准,执业质量的高低成了会计师事务所发展壮大的重要基础。

会计师事务所的业务质量具有鲜明的隐蔽性。以最重要的“鉴证

^①安达信会计公司是由美国芝加哥一所著名大学的教授安达信(Arthur Andersen)在 1913 年创立的具有悠久历史和很高声誉的会计师专业服务机构,它与普华永道(PWC)、毕马威(KPMG)、安永(E&Y)和德勤(D&T)并称为“五大”。到 2001 年的安然事件,安达信会计公司维持了长达 88 年的时间。

业务”为例,其中,“审计质量的优劣很难通过审计产品(报告)的外表观察与识别,也不能在用户使用过程中及时评判,这可能促成了一些审计质量缺陷长期潜藏下来。”(冯均科,2002)¹⁵⁻¹⁶因为会计师事务所的业务质量不能被事先识别,会计师事务所的规模就变成了业务质量的替代指标,即认为规模越大的会计师事务所就拥有更高的业务质量。由于会计师事务所的客户以及其他相关方面都具有追求更高业务质量的法定要求,便使得规模越大的会计师事务所拥有更多的获得业务的机会,越容易使规模变得更大。这种情况在一定程度上也支持“高质量的业务是会计师事务所快速发展的基础”的判断。

不可否认,提高业务质量是需要付出成本的,这种成本的付出意味着效率的损失,进而对会计师事务所的快速发展形成约束,甚至发生抵消的效果,但是,从长期看,会计师事务所的发展仍然是以业务质量的提高作为动力的。对于一个大量官司缠身的会计师事务所而言,原有客户肯定会发生流失,而潜在的客户可能避之不及,这个会计师事务所将处在业务萎缩、生存困难的尴尬境地,为低质量的执业付出相应的代价。

二、业务质量管理与业务质量控制的区别

在注册会计师行业,使用“质量控制”一词比“质量管理”一词更为普遍。以使用专业语言比较规范的执业准则为例,中国注册会计师协会制定并发布的《中国注册会计师质量控制基本准则》(1996)中,使用了“质量控制”一词,并将其定义为“会计师事务所为确保审计质量符合独立审计准则的要求而制定和运用的控制政策和程序”(中国注册会计师协会,1999)。在中国注册会计师协会拟订、财政部发布的新的执业准则中,也大量使用“质量控制”一词,如《中国注册会计师审计准则第1121号——历史财务信息审计的质量控制》(2006)和《会计师事务所质量控制准则第5101号——业务质量控制》(2006)(中国注册会计师协会,2006a)都使用“质量控制”。然而,在一般的企业管理辞书中,则更多地使用“质量管理”一词。因为在管理学中,通常是按照管理的对象研究管理理论与技术,形成了“设备管理”、“人力资源管理”、“财务管理”、“成本管理”、“质量管理”等门类,也有按照管理的方法研究管理理论与技术,形成“计划管理”、“预算管理”、“定额管理”和“目标管理”等门类,但无论怎么说,“管理”比“控制”具有更为丰富的内涵,因而“质量管理”比“质量控制”具有更为广泛的含义。

传统管理理论的代表人物之一的法国著名管理学家亨利·法约尔 (Henri Fayol) 认为,管理活动包括计划、组织、指挥、协调和控制五种要素,而控制是指检验每一件事情是否同所拟订的计划、发出的指示和确立的原则相符合,目的是发现、改正和防止重犯错误(孙耀君, 1981)。一旦确认“控制”只是“管理”的要素之一后,完全可以认为“质量控制”只是“质量管理”的一部分,而不应将这两个概念予以等同。显然,除了“质量控制”之外,还应考虑“质量计划”、“质量组织”、“质量指挥”、“质量协调”等其他的质量管理要素。图 1-2 可以表明上述概念上的差异。

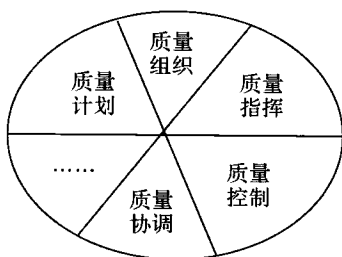


图 1-2 质量管理功能要素图解

在这里,同样存在的一个令人困惑的问题是,“业务质量”与“执业质量”在概念上是否存在差异。从观察可以看到,“业务质量”是涉及注册会计师从事单个项目的质量。前者是从“业务”本身定义“质量”,而后者则是从执行业务的主体意义上定义“质量”,包含了一定的“人本主义”观念。显然,“执业质量”一词比“业务质量”一词体现了更深刻的、更合理的内涵。在《现代汉语词典》中,“业务”被解释为“个人或某个机构的专业工作”(中国社会科学院语言研究所,1996),而在此词典中,“执业”一词可能因其专业性、非流行性未被收入,而在《辞海》中,则有下列解释:“持书诵习。业,书版。”(辞海编委会, 1999)但无论怎样分析,在注册会计师行业或律师、医师等行业中,“执业”不存在这种含义。在此处,“执业”可以被泛化地理解为依法获得营业执照以及相应资格后从事特定的专业服务。从这个意义上讲,“执业质量”具有更宽广的内涵。

三、实施业务质量管理的目的与作用

(一) 实施会计师事务所业务质量管理的基本目的

以会计师事务所作为管理主体对业务质量进行管理,可以达到的基本目的是在讲求效率的原则下提供高质量的专业服务。对这一目的的理解包括两个层次:

1. 提供高质量的专业服务

对高质量的专业服务,通常是有行业标准作为评判依据的。然而,注册会计师服务对象的个体特征较突出,服务门类的内容差异较明显,事实上,并不存在一个完全具有操作性的行业标准。尽管《中国注册会计师执业准则》(2006)本质上是属于行业标准,但这个标准不可能达到主要针对最终产品的工业化技术标准的水准,它更多的是提供一种针对服务过程的无法确保最终服务高质量的标准。不过,真正高质量的专业服务,除了符合行业标准之外,更重要的是符合委托人的需要,由业务委托人评判专业服务的质量水平。如果说行业标准提供了专业服务质量的形式要求,那么,业务委托人的满意程度则提供了专业服务质量的实质要求,这两者共同形成了评判专业服务质量水平的标准体系。

2. 体现讲求效率的基本要求

提供高质量的专业服务,意味着付出更多的服务成本,意味着效率上的损失,尽管这种主要表现在项目上的效率损失可能会以强化会计师事务所的品牌之后获得更多的客户以及财务收益予以抵消,但是后者的不可预期性在某种程度上削弱了会计师事务所提高专业服务质量的积极性。因此,在通常情况下,提供高质量专业服务应考虑讲求效率的基本要求,似乎总会在会计师事务所的项目管理中予以考虑,几乎不存在问题,然而,作为一种预防过度进行质量投入的要求,这项基本要求仍然不失其现实意义。

(二) 实施会计师事务所质量管理的主要作用

强化会计师事务所的业务质量管理,无论对会计师事务所本身,还是对注册会计师行业以及接受服务的相关方面,都有重要的作用。

1. 对会计师事务所的主要作用

实施会计师事务所业务质量管理可以发挥下述作用:

(1)减少执业风险。在法制社会,会计师事务所与委托人以及相关第三方的利益关系需要通过法律来协调,这种情况下,会计师事务