

我国会计师事务所内部治理分析

陶涛

(深圳大学经济学院 深圳 518060)

【摘要】 本文对我国会计师事务所的内部治理现状进行了问卷调查,并从内部治理的业务管理层面面对问卷调查结果进行了分析,然后提出了一系列具有可行性的建议。

【关键词】 会计师事务所 内部治理 业务管理

一、内部治理现状

笔者对深圳市以及少数其他地区的会计师事务所的内部治理情况进行了问卷调查,并进行了统计分析,以下是统计分析的结果。

1. 章程或合伙协议的订立情况。章程或合伙协议是会计师事务所内部治理机制的核心。会计师事务所为中介机构,它不单纯是物质资本的组合,更主要是智力型劳动的组合。会计师事务所的组成应以章程或合伙协议为基础。注册会计师在章程或合伙协议范围内享有平等的权利与义务。会计师事务所要根据章程或合伙协议建立一整套以执业人员为主体、以质量控制为中心的的内部管理制度。会计师事务所的章程或合伙协议应尽可能细化,以使其更具针对性和可操作性。问卷显示,在72家会计师事务所中,有70家会计师事务所订立了章程或合伙协议,约占有效答卷总数的97.2%。

2. 股东会会议(合伙人会议)上表决权的分配方式。在67份有效答卷中,有54家会计师事务所是普通合伙制会计师事务所,11家会计师事务所是有限责任制会计师事务所,2家是特殊普通合伙或有限合伙制会计师事务所。在54家普通合伙制会计师事务所中,按一人一票的方式分配表决权的比例为39%,按出资比例分配表决权的比例最高,占40%。这并不能体现合伙制会计师事务所的“人合”特性,不符合《会计师事务所内部治理指南》(简称《指南》)的要求。

在11家有限责任制会计师事务所中,有5家会计师事务所按照一人一票的方式分配表决权,约占45%;按出资比例和将两者相结合的方式分配表决权的会计师事务所均为3家,分别约占27%。有限责任制会计师事务所形成的本就是“资合”资本文化,股东按出资比例在股东会会议上行使表决权符合章程和《指南》的要求。但是基于会计师事务所的特殊性,为了更好地体现“人合”特征,如果有限责任制会计师事务所的股权结构不能发挥专业意见的决策作用,那么可按一人一票、出资比例与股东人数相结合的方式或其他体现“人合”特性的方式来分配表决权。目前,我国有限责任制会计师事务所的表决权分配方式并无重大问题。虽然我国有限责任制会计师事务所的数量不少,但相对而言也不算多。总体而言,我国会计师事

务所表决权分配方式的现状令人担忧。

3. 利润分配方式。在34份有效问卷中,按照出资比例分配利润的会计师事务所为24家,约占71%;按照业务量分配利润的会计师事务所为6家,约占18%;采用按出资比例和按业务量相结合的方式分配利润的会计师事务所有2家;采用其他方式分配利润的会计师事务所为2家。

在“人合”型的会计师事务所中,专业技术、管理劳动甚至客户关系等要素的贡献比资本要素的贡献更大且更重要,在利润分配中应占有合理的份额。合伙人参照贡献分配比,按照出资比例分配利润更为合理。

4. 股东会、董事会以及监事会的设立和运行情况。在63份有效问卷中,有60家会计师事务所每年都召开股东会会议。其中:近三年每年召开股东会会议的次数平均达到4次的会计师事务所有12家,每年召开2~3次股东会会议的会计师事务所有27家,其余均为2次以下。每年召开股东会会议的次数平均达到2.48次。

提交有效问卷的62家会计师事务所中,有18家表明设立了董事会(合伙制会计师事务所则为“管理委员会”,以下统称“董事会”),其余44家会计师事务所均表明未设立董事会。设立了董事会的18家会计师事务所中,董事会人数在5人及5人以上的有8家,其余皆为2~3人;近三年每年召开董事会会议的次数达到4次的有9家,平均每年召开董事会会议3.65次。

在关于是否设立监事会的10份有效问卷中,有8家会计师事务所设立了监事会或设有监事。其中:有6家会计师事务所的监事会成员中有高级管理人员,有3家会计师事务所的监事会成员中有职工代表,均为1人。

从调查的结果可以看出,目前我国会计师事务所的内部治理状况从总体上来讲并不乐观,尤其是设立董事会的会计师事务所很少。有效问卷中只有29%的会计师事务所设立了董事会,多数有限责任制会计师事务所设立了监事会或设有监事。

二、业务管理现状

1. 业务承接。笔者对会计师事务所的客户群进行了调查,由统计结果可知,我国会计师事务所的客户群主要集中

在中小型非上市公司。在65家会计师事务所中,有55家的客户群集中在中小型非上市公司,约占85%;客户群集中在其他类型公司的会计师事务所共有21家,约占32%;客户群集中在国有企业的有10家,约占15%;而客户群主要集中在上市公司的会计师事务所只有2家(由于有些会计师事务所的客户群集中在两种或两种以上类型的公司,因此总数大于65家)。笔者以会计师事务所的执业人数作为会计师事务所规模的判断指标,通过统计发现,客户群集中在上市公司或国有企业的会计师事务所只有12家,这12家会计师事务所的平均执业人数约为24人;而客户群主要集中在中小型非上市公司和其他类型公司的会计师事务所的平均执业人数约为16人。因此可以看出,会计师事务所的客户群主要受到会计师事务所本身规模和实力的制约,大公司往往倾向于聘请规模较大的会计师事务所对其进行审计。会计师事务所想要使自己的客户群转向上市公司之类的大型客户群,必须把规模扩大,而客户群的大型化又反过来促进会计师事务所做大做强。

会计师事务所承接业务主要依靠竞标、其他会计师事务所介绍、客户找上门、员工拉客户等途径。为了解我国会计师事务所的业务承接现状,笔者进行了问卷调查,从统计结果可以看出,“客户找上门”和“员工拉客户”是两种最主要的业务承接途径,约63%的会计师事务所的业务承接途径包含“客户找上门”,约42%的会计师事务所的业务承接途径包含“员工拉客户”,采用竞标方式承接业务的会计师事务所约占26%(由于有些会计师事务所有多种业务承接方式,因此比例之和大于100%)。

在员工拉客户的方式下,多数会计师事务所都给予员工一定比例的提成,给予员工业务提成的会计师事务所占63%。同时调查结果还显示,该提成支付占收入总额的比例平均高达20%,最高达到40%。提成制是我国传统的薪酬制度,根据业务收入给予一定比例的提成,有利于激励员工积极寻找新业务。但是提成制的弊端也很明显,一方面提成制是会计师事务所片面追求业务量的表现,在片面追求业务量的情况下,注册会计师在执业过程中很难保持超然独立的立场,因此很难保证执业质量,合伙人和员工可能对业务量的追求越来越激进,合伙人更多地把精力放在了揽项目而非做业务上;另一方面,提成制使得员工对业务量保持一种盲目的乐观态度而忽视了风险,如果在承接业务时缺乏严格的风险评估和业务筛选机制,则会计师事务所的执业风险将很难控制在一个可接受的水平上。对此,我国会计师事务所可以考虑采用国际四大会计师事务所普遍采用的分红制这种业务收入分配方式,以规避因过分追求业务量而产生的风险。

2. 业务分配和管理。笔者就会计师事务所业务的分配模式进行了问卷调查,统计结果显示,多数会计师事务所的业务采用统一分配模式,但是还有部分会计师事务所采用“谁拉谁负责”的方式分配业务。会计师事务所是典型的“人合”型企业,注册会计师的个人执业能力、工作技能等是为会计师事务所创造价值的主要源泉,也是决定其执业质量优劣的关键因素。而会计师事务所的客户所处的行业种类繁多,各行业都有

不同的特点,甚至相同行业的不同企业之间也存在较大差异,注册会计师不可能对各个行业的特点都很熟悉。因此,如果采用“谁拉谁负责”的方式分配业务,注册会计师在面对不熟悉的行业时就会缺乏足够的专业胜任能力,从而导致执业质量下降。

对于业务的分配最好制定明确的制度,国际四大会计师事务所和国内大型会计师事务所都有规范的业务分配模式:会计师事务所根据业务的特征与性质、业务对相关知识和技能的需求以及复杂程度,将不同层次的业务分配给有足够的专业胜任能力的注册会计师。我国的会计师事务所可以参考国际四大会计师事务所和国内大型会计师事务所的业务分配模式,这样才能保证人尽其才,保证执业质量,从而促进会计师事务所做大做强。

3. 客户关系管理。调查结果显示,约79%的会计师事务所有过被客户解聘的经历,而被解聘的原因都是其未处理好自己与客户的关系。

由统计结果可知,因为会计师事务所服务质量差而影响客户关系的情况不多,主要是由于客户人事变动、客户合并分立以及其他原因影响了自己与客户的关系。其中,“客户人事变动”的影响最大,由于客户人事变动而导致客户流失的比例达到48%。客户人事变动的影响反映了一个问题,即目前我国会计师事务所依靠个人关系争取业务的情况比较严重,这从本质上看是一种不正常的市场关系,应该杜绝。个人关系往往同行业腐败相联系,甚至可能存在收取回扣的现象。如果会计师事务所只注重拉关系,不注重本身的执业质量,只靠低价竞争而缺乏品牌意识,则有可能失去客户,最终不利于会计师事务所的做大做强。

要想搞好自己与客户的关系,首先需要了解客户的需求,并根据自身能力尽可能满足客户的合理要求;其次需要做出承诺、履行承诺并提供优质服务;再次,需要与客户进行交流;最后,需要对客户档案进行分析和充分利用,建立会计师事务所内部的客户关系评价机制,以针对不同的客户关系采取不同的管理措施。

虽然我国会计师事务所的客户关系管理的现状不尽如人意,约79%的会计师事务所有过被客户解聘的经历,会计师事务所倾向于通过个人关系拉业务,但是我国会计师事务所对客户关系管理重要性的认识正在逐渐加深。统计结果显示,57.8%的会计师事务所认为服务态度好、与客户保持良好的关系是客户关系管理的重中之重;而有78%的会计师事务所认为,为客户提供多种多样的增值服务可以更好地维持客户关系。笔者对会计师事务所为客户出具管理建议书的情况进行调查,结果显示:会计师事务所在以往的审计中,为客户出具管理建议书的平均比例为25%。可见,作为审计服务中的一种增值服务,在我国审计中为客户出具管理建议书的情况并不多见,而在国际四大会计师事务所,为客户出具管理建议书是一种惯例。我国会计师事务所正在逐渐接受国际四大会计师事务所的“服务至上”的经营和营销理念,但是在实务方面,我国会计师事务所与国际四大会计师事务所还有很大的差距。

问卷调查还涉及内部治理的其他方面的内容,例如会计师事务所的人力资源管理、质量控制、风险应对等。问卷分析结果从不同的角度显示了我国会计师事务所与国际四大会计师事务所存在的差距,尤其是我国会计师事务所的风险防范意识还比较薄弱,执业风险控制程序还不够完善。但同时,问卷分析结果也显示出,我国会计师事务所正在不断地向国际四大会计师事务所靠拢,例如在质量控制方面,我国会计师事务所普遍建立了审计准则要求建立的质量控制制度,我国会计师事务所对于执业质量重要性的认识在逐渐加深。

三、相关建议

1. 内部治理方面的建议。

(1)会计师事务所在设立时一定要订立规范的章程或合伙协议。章程或合伙协议是规范股东、合伙人之间的权利和义务,以及作为会计师事务所规章制度的有法律效应的书面文件,对会计师事务所的内部治理起规范、指导和约束作用。笔者在调查中发现,有少数会计师事务所没有订立章程或合伙协议。因此,笔者建议会计师事务所一定要订立规范的章程或合伙协议,已订立章程或合伙协议的会计师事务所应根据中注协发布的章程或合伙协议范本进行修改。

(2)会计师事务所应按照自身的组织形式选择合适的表决权分配方式。不同组织形式的会计师事务所应选择不同的表决权分配方式。笔者在调查中发现,有较大比例的普通合伙会计师事务所按出资比例分配表决权。笔者建议,普通合伙会计师事务所应采用一人一票的表决权分配方式,以符合“人合”特征和《指南》的要求。如果“一人一票”的方式不利于专业判断,会计师事务所可以赋予具有丰富执业经验和专业技能注册会计师较大比例的表决权。

(3)股东或合伙人之间应该考虑根据贡献分配利润。由于我国会计师事务所打造的主要是“资合”资本文化,按出资比例分配利润的占多数,但是在会计师事务所中,专业技术、管理劳动甚至客户关系等要素的贡献比资本要素的贡献更大且更重要。因此,笔者建议会计师事务所在分配利润时应该将合伙人的智力贡献等人力因素考虑进去。

(4)按照《指南》的要求设立股东会 and 董事会并召开会议(合伙制会计师事务所则召开合伙人会议,以下统一理解为召开“股东会会议”)。设立股东会与董事会是一个完善的内部治理结构的基本要求,笔者在调查中发现股东会的设立及会议的召开情况尚可,有少数会计师事务所没有设立股东会,而超过三分之二的会计师事务所都没有设立董事会。因此,笔者建议会计师事务所应严格按照《指南》的要求,设立股东会与董事会,并且按时召开会议,使其发挥应有的作用。

(5)有限责任制会计师事务所应设立监事会或设有监事。调查显示,多数有限责任制会计师事务所都设立了监事会或设有监事,但仍有少数有限责任制会计师事务所没有设立监事会。因此,这部分会计师事务所应完善自身的内部治理结构,设立监事会或设有监事以充分发挥其监督作用。

2. 加强业务管理的建议。

(1)制定一套严格的业务承接制度。会计师事务所应制

定一套严格的业务承接制度,在业务承接前了解业务与客户的基本情况,设立专门的风险评估部门评估业务风险以决定承接与否;对已承接的业务划分风险等级,有针对性地制定相关策略。会计师事务所不能对业务承接抱盲目的乐观态度。

(2)杜绝中间人和佣金的存在。目前我国会计师事务所的中间人收取佣金的情况比较常见,这使得支付佣金的一方降低了业务收费,而由此引发的预算压力容易削弱注册会计师的专业服务的积极性,从而降低了执业质量。

(3)将精力放在“做业务”而不是“揽业务”上。只追求数量而忽视质量是追求短期利益的表现,只有执业质量上去了,会计师事务所才可能做大做强。因此,会计师事务所应当将精力从“揽业务”转移到“做业务”上,着眼于提升执业质量。

(4)统一分配业务。笔者在问卷调查中发现,我国有不少会计师事务所采用“谁拉谁负责”的方式分配业务,这样有可能使得注册会计师做自己无法胜任的业务,从而无法保证执业质量。笔者建议,我国会计师事务所应制定明确的业务分配制度,其可以参考国际四大会计师事务所和国内大型会计师事务所的业务分配模式,由会计师事务所根据业务的性质统一进行业务分配,对于部分技术含量不高的业务可以简化程序,采用“谁拉谁负责”的方式进行业务分配。

(5)定期轮换签字注册会计师。定期轮换签字注册会计师是审计准则的要求。笔者通过调查发现,只有约30%的会计师事务所实施了定期或不定期轮换制度。同一客户的审计报告长期由同一注册会计师签字可能会影响注册会计师的独立性,从而会计师事务所应定期轮换签字注册会计师,最好按照审计准则的要求定期轮换,期限一般不超过5年。

(6)通过提高服务质量来维持客户关系,不拉关系。调查显示,48%的会计师事务所曾因为客户人事变动而使得客户流失,这本质上是由会计师事务所在维持客户关系时搞个人关系所致。这种不正常的市场关系应当杜绝,会计师事务所应当靠提升执业质量、提供更优质的服务以及创造自己的品牌和提高声誉来维持客户关系。

(7)提供增值服务。有78%的会计师事务所认为,为客户提供多种多样的增值服务可以更好地维持客户关系,但实际上为客户提供出具管理建议书这种增值服务的平均比例只有25%。笔者建议,我国会计师事务所应向国际四大会计师事务所学习,将为客户出具管理建议书当作一种惯例,树立国际四大会计师事务所的“服务至上”的经营理念。

(8)定期了解客户的需求,并根据自身能力尽可能满足客户的合理要求。

主要参考文献

1. 胡国柳,蒋国洲.股权结构、公司治理与企业业绩——来自中国上市公司的新证据.财贸研究,2004;4
2. 胡奕明.国际会计师事务所内部管理研究.中国注册会计师,2005;2
3. 张润梅.现代企业激励机制探析.集团经济研究,2007;1
4. 中国注册会计师协会.中国注册会计师协会关于推动会计师事务所做大做强的意见.中国注册会计师,2007;6