

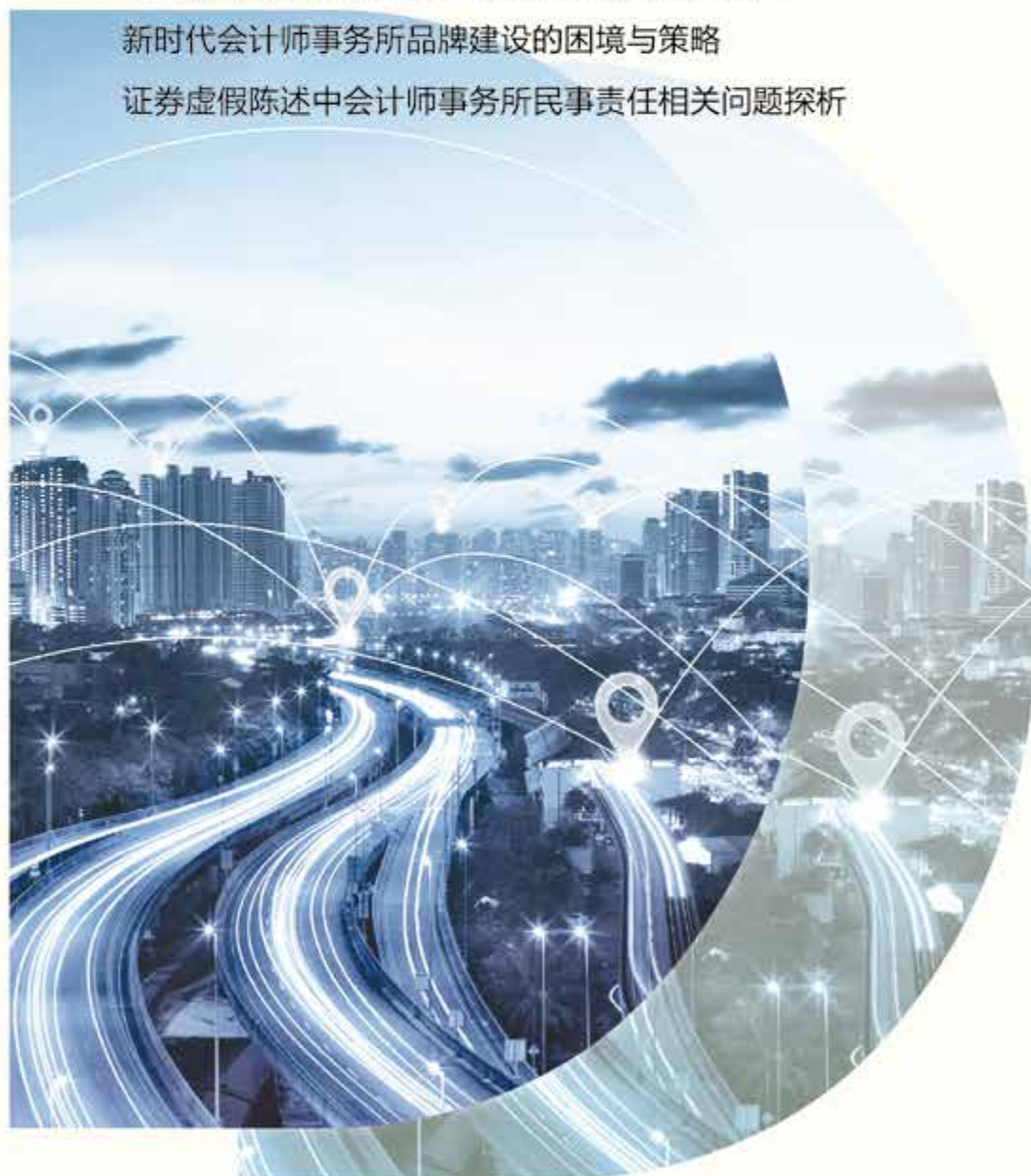
中國注册會計師

The Chinese Certified Public Accountant

中国注册会计师协会扎实开展主题教育系列报道

新时代会计师事务所品牌建设的困境与策略

证券虚假陈述中会计师事务所民事责任相关问题探析



ISSN 1009-6345



9 771009 634008

全国中文核心期刊

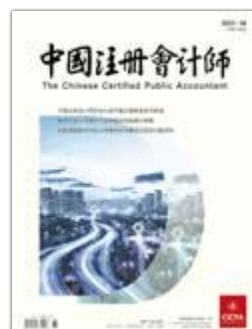
CN11-4552/F ISSN1009-6345 / 定价: 6.00元

中国注册会计师协会 主办
Journal of The Chinese Institute of
Certified Public Accountants



中國注册會計師

The Chinese Certified Public Accountant



2023 年 06 期 [总第 289 期]

主办	中国注册会计师协会
主任委员	舒惠好
委员	万文翔 文武兴 王世定 方 中
(以姓氏笔划为序)	田志心 田高良 刘晓莲 刘 峰
	佟庆国 吴 溪 张连起 张俊民
	杨雄胜 陆建桥 林倩丽 赵旭东
	唐建华 章卫东 郭道扬 曾铁兵
	潘永和 戴 琼
主编	曾铁兵
执行主编	杨文凤
主管单位	中华人民共和国财政部
出版单位	中国注册会计师编辑部
发行单位	《中国注册会计师》编辑部
通讯地址	北京市海淀区西四环中路 16 号院 2 号楼 中国注册会计师协会 100039
设计制作	北京枫之杨企业策划有限公司
印刷单位	鸿博昊天科技有限公司
国际刊号	ISSN 1009-6345
国内刊号	CN11-4552/F
国内定价	6.00 元
编辑电话	010-88250287
投稿邮箱	edit@cicpa.org.cn
征订电话	010-88250286

目录

CONTENTS

01 要闻

- 06 习近平出席文化传承发展座谈会并发表重要讲话
- 06 习近平总书记发表重要文章《中国式现代化是中国共产党领导的社会主义现代化》
- 07 习近平：发挥审计在推进党的自我革命中的独特作用 进一步推进新时代审计工作高质量发展
- 08 李强主持召开国务院常务会议听取优化营商环境工作进展及下一步重点举措汇报等
- 09 《京津冀产业协同发展实施方案》印发

02 行业建设与发展

- 10 中国注册会计师协会扎实开展主题教育系列报道
- 14 中国注册会计师协会关于开展 2023 年全国会计师事务所执业质量检查工作的通知
- 18 中国注册会计师协会关于开展 2023 年非执业会员年检工作的通知
- 20 会计数字化转型赋能财会监督 | 赵永生
- 22 基于产教融合培养新生态视角看注册会计师行业后备人才建设 | 李 超
- 25 对会计师事务所全生命周期人才建设的思考 | 王晖好

03 学术研究

- 32 新时代会计师事务所品牌建设的困境与策略——基于 1389 份调查问卷的分析 | 俞明轩 温伟荣 鲍明龙
- 41 高管变更、审计师忙碌程度与审计费用 | 王鑫 冯均科 白钰 钟越华 冯春雨
- 48 供应链共享审计师影响企业风险承担水平吗？ | 陈娇娇 张雪梅 范玉玲
- 54 数字化背景下会计职能重塑路径研究——基于扎根理论的质性分析 | 吴 娟
- 61 ESG 信息披露与审计费用 | 陈凤霞 姜宾

04 审计与鉴证

- 67 关于构建注册会计师审计数据规范体系的思考 | 刘 渝
- 71 货币资金审计失败成因及防范对策——基于证监会行政处罚决定 | 陆喜阳
- 76 数据环境分析法在内控审计中的应用研究 | 黄 跃
- 79 如何建立高效协作的审计项目团队 | 韩士民
- 84 远程审计模式下团队互动方式变革对审计群体判断与决策的影响研究 | 吴勇 马家玉 裴宝权 汪凡

- 92 商业银行内部审计防范化解风险探讨 | 田娜 沈依祎 时培新 任子君
96 数字化转型中的审前分析和审计计划 | 凌 娟

05 会计

- 99 基于应用场景的数据资产会计核算研究 | 吴果莲 苑秀娥
104 刍议事业单位内部控制建设及风险管理 | 蔡 琼

06 法律与税务

- 106 证券虚假陈述中会计师事务所民事责任相关问题探析 | 邢会强
109 程序与实体：我国个人破产免责制度建构的两个维度 | 张红侠 柴丽

07 案例研究

- 116 制度经济学视角下的企业 ESG 信息披露研究——以 APP（中国）诉浙江省饭店业协会为例
| 唐和平 石水平 曾舒晴 杨志强

08 他山之石

- 122 国际财务报告可持续披露准则最新进展及分析 | 程 华
127 英国会计师事务所治理守则改革及其启示探究 | 邓川 林亦聪 郑潇潇 周玮

09 行业史话

- 135 秦汉时期的上计制度对我国财政监督制度的启示 | 焦春鑫 王溢晟 杨玉仁

10 行业信息

- 28 中注协工作
29 地方注协工作
13、封三 | 简讯
138 财经信息

32 Difficulties and Strategies for Brand Building of Accounting Firms in New Era

Difficulties and Strategies for Brand Building of Accounting Firms in New Era

By conducting questionnaire surveys and analysis of the brand building of accounting firms, this article finds that, on the one hand, accounting firms have generally realized the importance of brand building and gradually explored and practiced the brand building, but there is still a gap between the reputation, recognition and value contribution of their brands and the market expectations. On the other hand, because of location in different regions and different firm sizes, the brand building develops unevenly, and there are various difficulties in comprehensively and thoroughly promoting the brand building of the CPA profession as a whole. Based on the difficulties faced by the accounting firms in brand building, this article proposes some suggestions and strategies, which can serve as reference for the high-quality development of brand building of the CPA profession in the Chinese path to modernization.

41 Management Changes, Busyness Level of Auditors and Audit Fees

Management Changes, Busyness Level of Auditors and Audit Fees With the data of A-share listed companies in Shanghai and Shenzhen stock exchanges from 2005 to 2021 as the research subject, this article explores the impacts of management change on audit fee. It empirically verifies that those listed companies with management changes will pay higher audit fees, which will be enhanced by busier auditors with more engagements. It further finds that management changes of listed companies will lead to the adjustment of development strategies and more inputs in audit, leading to higher audit fees; with heterogeneity tests, it finds that in the samples of bigger companies and those companies whose financial reports are audited by non-Big Four accounting firms, the impacts of management changes on audit fees are more significant. Its findings can provide a basis for listed companies, auditors and relevant authorities to make decisions on the audit and supervision of management changes.

67 Thoughts on Constructing CPA Audit Data Specification System

Thoughts on Constructing CPA Audit Data Specification System Recently, CICPA developed and released four CPA audit data specifications, including *Data Specification for CPA Audit: Public Infrastructure*, *Data Specification for CPA Audit: General Ledger*, *Data Specification for CPA Audit: Sales and Data Specification for CPA Audit: Bank Statement*. The audit data specifications are an important part of the basic research of informatization of CPA profession. These four specifications expand the service scope of CICPA as a PAO, fill the gap in the data standards of informatization, and solve the pain points of being difficult for CPAs to obtain the data of clients and obtaining the data at high costs, which can be seen as a significant milestone for constructing the CPA audit data specification system. In this article, the author shares some experience and thinking in developing these four specifications for further discussions.

01

要 闻
HIGHLIGHT

习近平出席文化传承发展座谈会并发表重要讲话

中共中央总书记、国家主席、中央军委主席习近平6月2日在北京出席文化传承发展座谈会并发表重要讲话。他强调，在新的起点上继续推动文化繁荣、建设文化强国、建设中华民族现代文明，是我们在新时代新的文化使命。要坚定文化自信、担当使命、奋发有为，共同努力创造属于我们这个时代的新文化，建设中华民族现代文明。

习近平强调，在五千多年中华文明深厚基础上开辟和发展中国特色社会主义，把马克思主义基本原理同中国具体实际、同中华优秀传统文化相结合是必由之路。这是我们在探索中国特色社会主义道路中得出的规律性的认识，是我们取得成功的最大法宝。第一，“结合”的前提是彼此契合。马克思主义和中华优秀传统文化来源不同，但彼此存在高度的契合性。相互契合才能有机结合。第二，“结合”的结果是互相成就，造就了一个有机统一的新的文化生命体，让马克思主义成为中国的，中华优秀传统文化成为现代的，让经由“结合”而形成的新文化成为中国式现代化的文化形态。第三，“结合”筑牢了道路根基，让中国特色社会主义道路有了更加宏阔深远的历史纵深，拓展了中国特色社会主义道路的文化根基。中国式现代化赋予中华文明以现代力量，中华文明赋予中国式现代化以深厚底蕴。第四，“结合

”打开了创新空间，让我们掌握了思想和文化主动，并有力地作用于道路、理论和制度。更重要的是，“第二个结合”是又一次的思想解放，让我们能够在更广阔的文化空间中，充分运用中华优秀传统文化的宝贵资源，探索面向未来的理论和制度创新。第五，“结合”巩固了文化主体性，创立新时代中国特色社会主义思想就是这一文化主体性的最有力体现。“第二个结合”，是我们党对马克思主义中国化时代化历史经验的深刻总结，是对中华文明发展规律的深刻把握，表明我们党对中国道路、理论、制度的认识达到了新高度，表明我们党的历史自信、文化自信达到了新高度，表明我们党在传承中华优秀传统文化中推进文化创新的自觉性达到了新高度。

习近平强调，在新的历史起点上继续推动文化繁荣、建设文化强国、建设中华民族现代文明，要坚定文化自信，坚持走自己的路，立足中华民族伟大历史实践和当代实践，用中国道理总结好中国经验，把中国经验提升为中国理论，实现精神上的独立自主。要秉持开放包容，坚持马克思主义中国化时代化，传承发展中华优秀传统文化，促进外来文化本土化，不断培育和创造新时代中国特色社会主义文化。要坚持守正创新，以守正创新的正气和锐气，赓续历史文脉、谱写当代华章。

习近平总书记发表重要文章《中国式现代化是中国共产党领导的社会主义现代化》

6月1日出版的第11期《求是》杂志发表中共中央总书记、国家主席、中央军委主席习近平

平的重要文章《中国式现代化是中国共产党领导的社会主义现代化》。文章强调，党的二十大报告明确指出：“中国式现代化，是中国共产党领导的社会主义现代化。”这是对中国式现代化定性的话，是管总、管根本的。党的领导直接关系中国式现代化的根本方向、前途命运、最终成败。

文章指出，党的领导决定中国式现代化的根本性质。党的性质宗旨、初心使命、信仰信念、政策主张决定了中国式现代化是社会主义现代化，而不是别的什么现代化。我们党始终高举中国特色社会主义伟大旗帜，坚定不移地走中国特色社会主义道路，确保中国式现代化在正确的轨道上顺利推进。我们党坚持把马克思主义作为根本指导思想，不断开辟马克思主义中国化时代化新境界，为中国式现代化提供科学指引。我们党坚持和完善中国特色社会主义制度，为中国式现代化稳步前行提供坚强制度保证。我们党坚持和发展中国特色社会主义文化，为中国式现代化提供强大精神力量。只有毫不动摇坚持党的领导，中国式现代化才能前景光明、繁荣兴盛；否则，中国式现代化就会偏离航向、丧失灵魂，甚至犯颠覆性错误。

文章指出，党的领导确保中国式现代化锚定奋斗目标行稳致远。我们党始终坚守初心使命，矢志为中国人民谋幸福、为中华民族谋复兴，坚持把远大理想和阶段性目标统一起来，接续奋斗、艰苦奋斗、不懈奋斗。改革开放以来，我们建设社会主义现代化国家的奋斗目标都是循序渐进、一以贯之的，并随着实践的发展而不断丰富完善。党的二十大更加清晰擘画了到2035年我国发展的目标要求，科学描绘了全面建成社会主义现代化强国、全面推进中华

民族伟大复兴的宏伟蓝图。建设社会主义现代化国家是我们党一以贯之的奋斗目标，一代一代地接力推进，并不断取得举世瞩目、彪炳史册的辉煌业绩。

文章指出，党的领导激发建设中国式现代化的强劲动力。改革开放是决定当代中国命运的关键一招，也是决定中国式现代化成败的关键一招。改革开放以后，我们党不断推进各领域体制改革，形成和发展符合当代中国国情、充满生机活力的体制机制。党的十八大以来，我们党以巨大的政治勇气全面深化改革，冲破思想观念束缚，突破利益固化藩篱，坚决破除各方面体制机制弊端，改革由局部探索、破冰突围到系统集成、全面深化，许多领域实现历史性变革、系统性重塑、整体性重构，为中国式现代化注入不竭动力源泉。

文章指出，党的领导凝聚建设中国式现代化的磅礴力量。我们党深刻认识到中国式现代化是亿万人民自己的事业，人民是中国式现代化的主体，必须紧紧依靠人民，尊重人民创造精神，汇集全体人民的智慧和力量，才能推动中国式现代化不断向前发展。我们坚持党的群众路线，努力使党的理论和路线方针政策得到人民群众衷心拥护。我们坚持把人民对美好生活的向往作为奋斗目标，坚持以人民为中心的发展思想，让中国式现代化建设成果更多更公平地惠及全体人民。我们党发展全过程人民民主，确保人民依法通过各种途径和形式管理国家事务，管理经济和文化事业，管理社会事务，以主人翁精神满怀热忱地投入到现代化建设中来。我们党以中国式现代化的美好愿景激励人、鼓舞人、感召人，凝聚起全面建设社会主义现代化国家的磅礴伟力。

习近平：发挥审计在推进党的自我革命中的独特作用 进一步推进新时代审计工作高质量发展

中共中央总书记、国家主席、中央军委主席、中央审计委员会主任习近平5月23日下午主持召开二十届中央审计委员会第一次会议。习近平在会上发表重要讲话强调，在强国建设、民族复兴新征程上，审计担负重要使命，要

立足经济监督定位，聚焦主责主业，更好发挥审计在推进党的自我革命中的独特作用。做好新一届中央审计委员会工作，要坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，深入学习贯彻党的二十大精神，完整、准确、全面贯彻新发

展理念，聚焦全局性、长远性、战略性问题，加强审计领域战略谋划与顶层设计，进一步推进新时代审计工作高质量发展，以有力有效的审计监督服务保障党和国家工作大局。

会议强调，审计是党和国家监督体系的重要组成部分，是推动国家治理体系和治理能力现代化的重要力量。党的十九大以来，在党中央集中统一领导下，中央审计委员会推动审计体制实现系统性、整体性重构，走出了一条契合中国国情的审计新路子，审计工作取得历史性成就、发生历史性变革。一是深入推进审计管理体制改革，党中央对审计工作的集中统一领导不断细化实化制度化。二是对中国特色社会主义审计事业的规律性认识不断深化。三是审计服务党和国家大局的主动性更强、契合性更高，独特监督作用更加彰显。四是审计整改总体格局初步成型，审计成果运用贯通协同更加顺畅、权威、高效。

会议指出，做好新时代新征程审计工作，总的要求是在构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系，更好发挥审计监督作用上聚焦发力。要如臂使指，增强审计的政治属性和政治功能，把党中央部署把握准、领会透、落实好。要如影随形，对所有管理使用公共资金、国有资产、国有资源的地方、部门和单位的审计监督权无一遗漏、无一例外，形成常

态化、动态化震慑。要如雷贯耳，坚持依法审计，做实研究型审计，发扬斗争精神，增强斗争本领，打造经济监督的“特种部队”；做好与其他监督的贯通协同，形成监督合力。

会议要求，要扎实做好今年的审计工作，突出重大问题加大审计力度，促进把党中央决策部署贯彻好、落实好。聚焦高质量发展首要任务，加大对重大项目、重大战略、重大举措落实落地情况的监督力度。聚焦稳增长稳就业稳物价，继续盯紧看好宝贵的财政资金，加大对稳经济一揽子政策措施落实情况的审计力度。聚焦实体经济发展，加大对金融支持实体经济、助企纾困政策落实情况的审计力度，推动落实好“两个毫不动摇”。聚焦推动兜牢民生底线，紧盯人民群众最关心最直接最现实的利益问题，推动惠民富民政策落实。聚焦统筹发展和安全，密切关注地方政府债务、金融、房地产、粮食、能源等重点领域，牢牢守住不发生系统性风险底线。聚焦权力规范运行，充分发挥审计在反腐治乱方面的重要作用，坚决查处政治问题和经济问题交织的腐败，坚决查处权力集中、资金密集、资源富集领域的腐败，坚决查处群众身边的“蝇贪蚁腐”。

李强主持召开国务院常务会议听取优化营商环境工作进展及下一步重点举措汇报等

国务院总理李强6月2日主持召开国务院常务会议，听取优化营商环境工作进展及下一步重点举措汇报，研究促进新能源汽车产业高质量发展的政策措施等。

会议指出，今年以来我国经济运行实现良好开局，但经济恢复的基础尚不稳固，要把打造市场化、法治化、国际化营商环境摆在重要位置，进一步稳定社会预期，提振发展信心，激发市场活力，推动经济运行持续回升向好。要坚持问题导向，聚焦企业反映的突出问题，从企业实际需求出发，在放宽市场准入、促进

公平竞争、保护知识产权、建设统一大市场等方面，分批次加快推出针对性强、含金量高的政策措施，并通过深化营商环境重点领域改革，切实增强政策有效性。要着力强化服务意识，加大政策落实力度，打通政策落实堵点，确保政策落到实处，让企业有更多实实在在的获得感。

会议指出，新能源汽车是汽车产业转型升级的主要方向，发展空间十分广阔。要巩固和扩大新能源汽车发展优势，进一步优化产业布局，加强动力电池系统、新型底盘架构、智能

驾驶体系等重点领域关键核心技术攻关，统筹国内国际资源开发利用，健全动力电池回收利用体系，构建“车能路云”融合发展的产业生态，提升全产业链自主可控能力和绿色发展水平。要延续和优化新能源汽车车辆购置税减免

政策，构建高质量充电基础设施体系，进一步稳定市场预期、优化消费环境，更大释放新能源汽车消费潜力。

《京津冀产业协同发展实施方案》印发



据介绍，聚焦京津冀产业协同发展，将加快推动包括优化区域产业分工和生产布局、提升产业基础高级化和产业链现代化水平、增强区域产业创新体系整体效能等八方面重点任务。在优化区域产业分工和生产布局方面，着力支持京津冀深入实施先进制造业集群发展专项行动，建立集群跨区域协同培育机制，聚焦集成电路、网络安全、生物医药等重点领域，着力打造世界级先进制造业集群。在提升产业基础高级化和产业链现代化水平方面，协同培育新能源汽车和智能网联汽车、生物医药、氢能、工业互联网、高端工业母机、机器人等六条重点产业链。

近日，工信部会同国家发展改革委、科技部等有关部门以及京津冀三地政府共同编制《京津冀产业协同发展实施方案》，明确到2025年，京津冀产业分工定位更加清晰，产业链创新链深度融合，综合实力迈上新台阶，协同创新实现新突破，转型升级取得新成效，现代化产业体系不断完善，培育形成一批竞争力强的先进制造业集群和优势产业链，协同机制更加健全，产业协同发展水平显著提升，对京津冀高质量发展的支撑作用更加凸显。

工信部有关负责人表示，要扎实推进京津冀产业优化分工布局、协同创新、高端智能绿色化发展、优质企业群体培育、高水平开放合作等，将京津冀打造成为立足区域、服务全国的先进制造业创新发展增长极和产业协同发展示范区。推进过程中，把握坚持市场主导、政府引导，坚持协同创新、开放合作，坚持分工协作、优势互补，坚持转型升级、提质增效四方面原则。

02

行业建设与发展
DEVELOPMENT OF THE
PROFESSION

中国注册会计师协会扎实开展主题教育系列报道

全面部署 担职尽责 稳扎稳打

中国注册会计师协会（以下简称中注协）党委充分认识和把握党中央部署开展学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育的重大意义，切实增强开展学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育的使命意识和主动性，把开展学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育（以下简称主题教育）作为重大政治任务，认真研究部署，抓好贯彻落实。

建立组织强领导。财政部学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育动员大会召开以后，中注协党委第一时间召开会议传达贯彻，建立以党委书记舒惠好同志为组长、领导班子其他成员为副组长，党委办公室（综合部）、人事部（纪委办公室）主要负责同志为成员的主题教育领导小组，负责组织领导中注协主题教育工作，对中注协主题教育工作进行研究部署，成立领导小组办公室，认真筹备做好动员部署工作，为中注协主题教育提供坚强的领导保证。

明确靶向增动力。4月12日，中国注册会计师协会召开主题教育动员部署会，对学习贯彻落实习近平新时代中国特色社会主义思想进行再动员再部署。部署贯彻好“一个总要求”，把握好“一个根本任务”，实现好“五个具体目标”，落实好理论学习、调查研究、推动发展、检视整改、建章立制等“五项工作措施”。通过再动员再部署和制定实施方案，确立了主题

教育工作方向，明确了工作目标和任务措施，引领党员干部在深刻领会习近平总书记重要讲话精神和党中央决策部署、财政部工作部署中增强了奋进力量。

统筹部署抓学习。在动员部署会和实施方案中对学习任务和要求进行总体部署；提供学习支持，将规定学习内容电子版发送党员干部供内部学习使用；落实领导班子成员和各处室主要负责人组织引领学习的政治责任，发挥学习牵头人和示范人作用；部署读书班，落实读书班安排，把轮训、个人自学、集体学习、专题研讨、调查研究、检视整改融合起来，统筹推进边学习边检视、边整改边转化，努力营造部室间互通互鉴、互动互促的浓厚氛围，并将探索与地方注册会计师协会和会计师事务所联学共建，传导中注协主题教育的温度。

开展调研求实效。把理论学习与调查研究结合起来，在学习中把握落实习近平总书记指导开展调查研究的思想方法和要求，在调研中践行习近平总书记关于以人民为中心的发展思想，把调研作为深化学习、联系基层、听取意见、改进作风、推动工作的过程。主题教育开展以来，中注协确定调研课题，制定调研计划，落实调研责任。领导班子成员将围绕健全行业党建工作管理体制、行业协会自律监督机制、会计师事务所内部治理基础性标准体系建设、注册会计师后备人才培养等课题开展调研，力求主题教育实效。

深入基层找问题求答案 ——开展加强行业协会自律监督调查研究

行业协会自律监督是财会监督力量的重要组成部分，是做好新时代财会监督工作的重要抓手。根据财政部深入开展学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育、在财政部大兴调查研究实施方案和贯彻落实中办、国办《关于进一步加强财会监督工作的意见》任务分工要求，中注协坚持把开展主题教育同推动行业发展有机结合，围绕加强财会监督工作主线，积极开展“建立健全行业协会自律监督体制机制”调查研究工作。成立了党委书记、秘书长舒惠好同志任组长的调研组，制定专项调研方案，推动调查研究各项工作走深走实。

4月11-12日，舒惠好同志利用在广东省广州南沙区参加“会计现代服务与大湾区高质量发展论坛”的契机，分别召开地方注协自律监督南部片区座谈会和会计师事务所执业监督座谈会，了解7省市注协自律监督开展情况和6家会计师事务所自律监督作用发挥情况，以及对加强行业协会自律监督工作的意见建

议。4月19-20日，舒惠好同志利用在陕西省西安市参加全国注协系统秘书长领导力培训班的契机，深入当地会计师事务所现场了解会计师事务所执业监督发挥情况，并召开座谈会听取6家会计师事务所对加强行业协会自律监督的意见建议。4月19日晚上和20日上午，调研组分别组织各地注协秘书长围绕“做好行业协会自律监督，压实事务所执业监督，助力财会监督提质增效”主题进行分组讨论交流，邀请6家地方注协在全国注协秘书长座谈会暨培训班结业式上介绍本地开展自律监督的经验做法，促进地方注协互学互鉴、互促共进，营造比学赶超加强自律监督的浓厚氛围。

下一步，中注协将按照主题教育实施方案要求和加强财会监督工作的调研方案，书面调研和实地调研相结合，摸清实情、找准症结，研究制定中注协关于加强自律监督的指导性文件，确保调查研究取得实效。

学思想 重实践 建新功 ——中注协青年理论学习小组开展主题教育联学联建暨五四主题团日活动

中注协青年理论学习小组认真贯彻落实中注协主题教育工作部署，把青年理论学习作为重要任务，创新方式抓好落实。5月6日，中注协青年理论学习小组联合财政部会计司青年理论学习小组、中国注册会计师行业团委、北京注册会计师协会和3家会计师事务所，共同开展“学思想 重实践 建新功——学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育联学联建暨五四主题团日活动”。中注协党委书记、秘书长舒惠好出席活动并讲话。中注协党委委员、副秘书长、青年理论学习小组组长唐建华主持活动。财政部会计司副司长王东和北京注册会计师协会副秘书长孟晓萌对青年代表学习交流情况进行点评。会计司、中注协、北京注协、3家会计师事务所50余名青年同志参加活动。

会计司王妍、中注协戴琦、北京注协魏培

莉、天健北京分所麻贺群、容诚杨海固、天职国际井睿安等6位青年代表围绕主题，结合岗位实际和学习情况分享心得体会。他们表示，行业青年要坚定信仰，强化认识、提高站位，认真学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想；要胸怀天下，坚守初心，笃行担当，切实把主题教育学习成果转化为指导实践、推动工作的强大力量；要立足本职，锤炼能力、主动作为，以实际行动在新征程行业高质量发展、服务财政中心工作中谱就华丽青春乐章。

舒惠好指出，行业青年要不断把学习贯彻新时代中国特色社会主义思想引向深入，切实从主题教育中学有所获。一是学思想，把学习成果体现到提高政治素养上。全面学习领悟习近平新时代中国特色社会主义思想、全面学习领会习近平总书记对广大青年的殷切嘱托、全面学习贯彻习近平总书记关于行业“主题主

线”和加强财会监督工作的重要指示精神，学到精髓、学出成效，做到凝心铸魂筑牢根基、锤炼品格强化忠诚、践行宗旨为民造福、廉洁奉公树立新风。二是重实践，把实践成果体现到提高解决实际问题的能力上。在实践锻炼中升华学习成效，把握住全党大兴调查研究的契机，立足本职工作，多奔赴基层一线开展调查研究，使调查研究的过程成为理论学习向实践运用转化的过程；从实践锻炼中练就过硬本领，在火热实践锻炼中获取新知识、新经验，使综合素养始终跟上行业高质量发展要求。三是建新功，把建功成果体现到推动行业高质量发展上。知重负重，苦干实干，树立“不干则已，干就干到最好”的“品牌思维”和“文经我手无差错，事交我办请放心”的“精品意识”；聚焦主业，岗位建功，深入学习贯彻落实《关

于进一步加强财会监督工作的意见》，为行业高质量发展贡献青春力量；敢于斗争，善于斗争，对违反政治纪律、法律法规、不诚信执业等行为和客户的不正当不合理要求，坚决做到遵规矩、守底线、敢亮剑。

舒惠好强调，行业各级党团组织要自觉先学一步、深学一层，切实把学习成效转化为为党育人的工作成果和政治成果；积极做好青年主题教育动员部署，引导帮助青年在主题教育中学有所获；注重对青年干部的培养使用，让青年同志在重要领域和重要岗位上攻坚克难，有所作为。行业青年要保持奋发拼搏、昂扬向上的精气神，锤炼品德修为、练就过硬本领、绘就精彩人生，为行业改革发展和中国式现代化建设贡献青春力量。

坚持开门搞教育 三方联动保实效 ——中国注册会计师协会党委举办主题教育读书班专题研讨

主题教育开展以来，中注协党委坚持把理论学习、调查研究、推动发展、检视整改、建章立制贯通起来，有机融合、一体推进，取得阶段性进展。为确保主题教育取得实效，积极探索第一批中注协主题教育与第一批省级注协主题教育、第二批会计师事务所主题教育的有效衔接途径，坚持开门搞主题教育，适当把省级注协和会计师事务所邀请进来，在三方联动学习中共同提高能力本领，在三方联动调研中共同检视突出问题，在三方联动整改中共同推动解决“表现在基层，根子在上面”等问题，推动行业高质量发展。

为了巩固深化学习成果，以所学指导实践、推动工作，中注协带头丰富学习方式和途径。5月8日中注协读书班开班以来，中注协领导班子成员和各部室负责人在自学基础上，每天坚持参加读书班集中学习，认真研读规定学习书目。本次三方联动学习研讨是中注协主题教育读书班的重要安排，是中注协开展主题教育、推进理论学习的重要任务，也是中注协带动省级注协及部分会计师事务所共同强化理论武装的重要措施。

5月15日，中注协党委举行学习贯彻习

近平新时代中国特色社会主义思想主题教育读书班专题研讨会，主题是认真贯彻落实习近平新时代中国特色社会主义思想和习近平总书记关于财政工作重要论述，完整准确全面贯彻新发展理念，加快构建新发展格局，着力推动高质量发展。中注协党委书记、秘书长舒惠好主持并总结讲话。中注协领导班子成员、各部室主要负责人参加学习。北京注册会计师协会、河北省注册会计师协会，以及大华、容诚、天职国际3家会计师事务所负责人应邀参会并作主题发言。

研讨会上，与会人员结合理论学习情况和工作实际，紧扣主题发言。北京市注册会计师协会副秘书长孟晓萌阐述了北京注册会计师协会以行业党建为统领，把握服务首都发展重点任务、助力优化营商环境、狠抓行业专项整治三个抓手，把握开展主题教育契机拧成一股绳、画好一幅图、织密一张网、形成一份表“四个一”工作目标，引领提升行业治理水平的思路和举措。

河北省注册会计师协会秘书长田雪林结合开展主题教育理论学习，阐述了河北省注册会计师协会“如何紧贴政策形势学、学出乘势

而上的主动作为；如何紧贴管理实践学、学出知行合一的责任担当；如何紧贴行业诉求学、学出用心服务的宗旨意识”的思路、方法和措施。

大华会计师事务所执行总裁杨晨辉立足会计师事务所实际，阐述了“统一思想，把党的凝聚力战斗力在事务所发挥出来；积极担当，把党的先进性要求在推动发展中彰显出来；勇于革新，把全面从严治党要求在完善事务所内部治理机制过程中体现出来”的方向和思路，并提出了工作建议。

容诚会计师事务所首席合伙人肖厚发讲述了容诚会计师事务所成立35年来的服务经营理念，并从加强质量管理、提升风险管理能力、高质量服务客户，加强企业文化和核心价值观建设、人才培养和梯队建设，坚持总分所一体化管理、提高管理水平等角度阐述了工作思路和举措。

天职国际会计师事务所管理合伙人向芳芸阐述了完整准确全面贯彻新发展理念，保障会计师事务所健康持续发展，尤其是大型证券所的可持续发展，科学应变、主动求变，推动事务所高质量发展的战略、策略和举措。

中注协党委书记、秘书长舒惠好对大家发言进行点评，并围绕贯彻落实习近平总书记关于注册会计师行业要“紧紧抓住服务国家建设这个主题和诚信建设这条主线”的重要批示和关于财会监督重要指示，以及中办、国办《关于进一步加强财会监督工作的意见》，引领行业健康发展、更好服务高质量发展总结讲话。

舒惠好指出，加强财会监督工作是完善党和国家监督体系、推进国家治理体系和治理能力现代化的重要内容，是健全财政工作机制、更好发挥财政职能作用的有效途径，是推动注册会计师行业改革发展、更好发挥注册会计师职能作用的必由之路，要切实提高政治站位，充分认识加强财会监督工作的重要意义。要深刻领会、科学把握财会监督工作的内容与范围、财会监督工作五大监督力量的关系、财会监督工作与其他监督的关系，准确把握加强财会监督工作的核心要义和科学内涵。要坚持团结奋斗，以主题教育为动力全力推进2023年各项任务落实，以加强财会监督为主线，以行业党建和协会党建双提升、事务所执业监督和协会自律监督双加强、审计准则和职业道德守则双健全、行业人才和协会干部队伍建设双巩固、事务所治理和协会治理双改善为着力点，推动行业高质量发展，助力财会监督提质增效。

本次研讨是中注协主题教育读书班系列研讨之一。通过三方联动研讨，为主题教育取得实效提供了保证。主题教育期间，三方将深入开展其他主题系列研讨，以学习研讨联动解决检视整改发现的问题，推动高质量发展。

（本期系列报道由中注协党委办公室供稿）

简讯

中国注册会计师协会行业执业舆情监测系统正式上线

中注协发布注册会计师行业信息化“十四五”建设规划及相关配套文件以来，为落实信息化规划，完善行业诚信信息监控体系，并结合贯彻落实国办发30号文专项工作和《关于进一步加强财会监督工作的意见》，中注协开展了行业执业舆情监测系统建设。目前，行业执业舆情监测系统已建设完成，并正式上线运行。

行业执业舆情监测系统第一时间搜集国内外主流媒体，包括政府部门及相关隶属单位的门户网站和公众号、微博、论坛、股吧等新闻信息。从监管角度出发，多层次关联分析会计师事务所、注册会计师和被审计企业发生的工商变更、舆情事件、处罚信息、财务等多方位信息，建立行业执业舆情信息监控辅助体系。

行业执业舆情监测系统主要包括首页看板、会计师事务所专题、被审计公司舆情监控、企业库、诚信库、法律法规、智能报告等功能。通过大数据分析监测，及时掌握上市公司、会计师事务所和注册会计师的执业情况，识别了解重大事件发生发展过程。提供预警和风险管控功能，提升行业日常监管及时性和针对性，协助行业开展执业质量检查、自律惩戒以及年报监管等工作，促进行业数字化转型和高质量发展。

中国注册会计师协会关于开展2023年全国会计师事务所执业质量检查工作的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为贯彻落实《中共中央办公厅国务院办公厅关于进一步加强财会监督工作的意见》和《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号），按照财会监督专项行动和2023年注册会计师行业“自律监督提升年”主题活动的部署安排，根据《中华人民共和国注册会计师法》、《会计师事务所执业质量检查制度》（会协〔2011〕39号）等有关规定，中国注册会计师协会（以下简称中注协）将全面开展2023年全国会计师事务所（以下简称事务所）执业质量检查工作。有关事项通知如下：

一、检查工作的总体安排

中注协和各省、自治区、直辖市注册会计师协会（以下简称地方注协）要以落实财会监督专项行动和行业“自律监督提升年”主题活动为契机，按照行业自律监督全国“一盘棋”的要求，统一检查计划、统一组织实施、统一规范程序、统一惩戒处理、统一对外公告，统筹开展执业质量检查。

（一）统一检查计划。按照财会监督专项行动的部署要求，中注协会同财政部监督评价局组织相关人员与财政部各地监管局组成联合检查组，对备案从事证券服务业务的事务所进行执业质量检查。地方注协对本行政区域内的非备案从事证券服务业务的事务所进行执业质量检查。地方注协2023年应检查事务所共计1795家，占非备案从事证券服务业务事务所总数的20%，可根据具体情况增加检查数量。地方注协要按照全国检查计划，以周期性检查与“双随机、一公开”监管机制有机结合，确定2023年执业质量检查对象，对有不良信用记录、执业情况实时监测中发现异常情况的事务所可加大检查频次。

（二）统一组织实施。中注协和地方注协要依法依规履行执业质量检查等监管职能，严格开展执业质量检查工作；根据行业有关制度规定，结合日常监管的情况，确定重点检查领域；根据时间节点要求，与其他监管部门充

分沟通，合理安排工作，按时完成检查和处理工作。

（三）统一规范程序。中注协和地方注协要参照证券所检查手册和中小所检查手册的程序实施检查，加强对检查组的技术支持和过程控制，进行全程督导；在充分利用系统风险导向检查的成果和日常监管实践基础上，开展“回头看”检查，推动事务所切实加强对执业质量的把控，完善质量管理体系，提升事务所内部管理和一体化管理水平。

（四）统一惩戒处理。中注协和地方注协要严格论证检查结果，恰当评价检查发现问题的性质和严重程度，视情节轻重合理运用惩戒措施。地方注协要按照修订后的《中国注册会计师协会会员执业违规行为惩戒办法》（会协〔2021〕57号）确定惩戒处理方案。在作出拟惩戒处理决定后，需报中注协备案，说明违规行为的性质、过错程度和拟惩戒措施等。中注协将重点关注地方注协适用惩戒措施标准的一致性，推动实现不同地区、不同年度对同一性质的违规行为适用相同的惩戒措施，确保公平公正、统一规范。

（五）统一对外公告。中注协和地方注协惩戒处理程序结束后，及时在网站披露执业质量检查和惩戒处理情况，向社会公众全面披露被检查事务所的执业质量、诚信水平、职业道德相关的各类信息以及典型案例，提高信息透明度，引导市场有效选择事务所，推进信用监管。

中注协制定了《2023年全国会计师事务所执业质量检查工作方案》（见附件），地方注协要遵照执行，合理安排现场检查、惩戒处理等相关工作，要建立健全执业质量检查工作台账，明确工作重点和时间节点，全面记录采取监管措施和移送措施等惩戒处理情况。

二、报送文件资料的具体要求

地方注协开展本地区事务所检查工作，要按以下时间向中注协报送相关文件资料：

1. 2023年6月15日前，上报本地区事务所执业质量检查工作方案和2023年被检查事务所名单。

2. 2023 年 11 月 15 日前，上报本地区 2023 年事务所执业质量检查拟惩戒处理情况汇总表。

3. 2023 年 11 月 30 日前，上报本地区 2023 年事务所执业质量检查工作总结、2023 年事务所执业质量检查处理结果汇总表。检查工作总结应对事务所自接受上一次检查后的整改或改进情况进行总结并单独列示。

4. 2024 年 2 月 1 日前，将检查和惩戒处理的相关信息录入中注协行业管理信息系统。

地方注协要进一步深化行政监管、行业自律监督相结合的注册会计师行业联合监管长效机制，与各地财政厅（局）开展联合检查，

形成监管合力，强化行业自律监督。检查中如遇到新情况和新问题，要及时报告中注协。

联系人：中注协业务监管部郭超

电话：（010）88250176

传真：（010）88250055

邮箱：charles@cicpa.org.cn

附件：2023 年全国会计师事务所执业质量检查工作方案

中国注册会计师协会

2023 年 6 月 1 日

附件：

2023年全国会计师事务所执业质量检查工作方案

为贯彻落实《中共中央办公厅国务院办公厅关于进一步加强财会监督工作的意见》（以下简称《意见》）和《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30 号）等文件精神，进一步加强行业自律监督，提升审计质量，中国注册会计师协会（以下简称中注协）按照财会监督专项行动和 2023 年注册会计师行业“自律监督提升年”主题活动部署安排，在全国范围内开展会计师事务所（以下简称事务所）执业质量检查工作。为确保检查工作全面开展和顺利实施，现制定如下工作方案：

一、总体要求

（一）指导思想。

坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻落实党的二十大及二十届一中、二中全会精神，坚持以完善党和国家监督体系为出发点，从服务财政中心工作出发，落实财会监督专项行动部署要求，强化行业协会自律监督作用，进一步加强行业自律监管，更好发挥注册会计师执业监督作用，推动行业高质量发展。

（二）基本原则。

坚持统筹兼顾。对事务所执业质量检查工作要继续做到“五个并重”，即质量管理体系检查与项目质量检查并重、技术程序检查与职

业道德检查并重、完善检查技术与建立检查质量保证机制并重、检查制度改革与检查专家队伍建设并重、落实审计责任与落实注协监管责任并重。

坚持齐抓共管。要加强与相关部门的沟通协调，整合监管资源和优势，形成监管合力，提高监管实效。根据现有的监管资源和工作任务，与原有的工作内容有序衔接，制定切实可行的计划，扎实开展联合监管。

坚持依规惩戒。依法依规处理惩戒存在违规行为的会员。对于整改不到位、屡次出现重大执业问题的事务所，要加大责任追究力度，形成有力震慑。

坚持寓管于服。推进监管与服务相互结合、相互促进，为事务所提升审计质量营造良好执业环境。要了解事务所在执行审计准则时遇到的突出问题，推动事务所建立健全质量管理体系，切实推进准则落实实施。

二、检查数量的总体安排

截至 2022 年 12 月 31 日，全国共有事务所 10380 家（总所 9082 家，分所 1298 家）。截至 2023 年 5 月，备案从事证券服务业务的事务所 115 家。

按照财会监督专项行动的部署安排，中注协会同财政部监督评价局组织相关人员与财政部各地监管局组成联合检查组，对备案从事证券服务业务的事务所进行执业质量检查。

各省、自治区、直辖市注册会计师协会（以下简称地方注协）可参照《加强注册会计师行业联合监管若干措施》（财办监〔2020〕10号）的有关要求，联合各地财政厅（局），对本行政区域内的非备案从事证券服务业务的事务所开展执业质量检查，检查覆盖率不低于20%。地方注协要以周期性检查为基础，根据本地区事务所发展阶段和实际情况，建立健全随机抽取检查对象、随机选派检查人员、检查情况及检查结果向社会公开的“双随机、一公开”检查机制。地方注协要建立执业质量检查情况台账，确保5年周期内对本行政区域内事务所的检查全覆盖。地方注协检查事务所数量计划见附1。

三、检查对象的有关要求

地方注协确定2023年执业质量检查名单时，既要保证必要的抽查覆盖面，又要加大对以下重点对象的抽查力度：

1. 业务规模较大的，发生重大合并、分立、重组或新批准设立的，或者业务类型发生重大变化的；
2. 涉嫌不正当低价竞争、业务量增长迅速、承接业务数量等与事务所人力资源明显不匹配的；
3. 人员结构异常，或者注册会计师主要靠外部引进的；
4. 日常监管中发现执业质量较差、受到监管机构处罚或投诉举报较多的（含中注协或其他部门转交地方注协处理的执业质量问题和网络售卖审计报告等事项）；
5. 与境外事务所或国内大型事务所合作项目较多的。

四、重点检查领域

2023年，中注协和地方注协在检查中要对照中国注册会计师审计准则、中国注册会计师职业道德守则、《中国注册会计师协会关于做好上市公司2022年年报审计工作的通知》（会协〔2022〕50号）等相关要求，突出重点，聚焦问题，注重实效，重点关注未保持职业怀疑态度、未履行必要的审计程序、未获取充分适当的审计证据、发表不恰当的审计意见等审计质量问题，以及事务所质量管理体系建设、职业道德的遵循（包含独立性）和事务所一体化管理等情况。中注协和地方注协要根据《会计师事务所自查自纠报告管理办法》（财会〔

2022〕2号），核查事务所年度自查自纠报告机制执行情况，重点检查自查自纠报告是否如实、完整、详细地反映事务所存在的问题，整改是否到位，避免自查自纠“走过场”。

五、具体要求

（一）坚持党的领导，严肃执业质量检查工作纪律。

中注协和地方注协要认真学习贯彻《意见》精神，进一步提高政治站位，强化行业协会自律监督作用，注重发挥基层党组织战斗堡垒作用，在检查组中建立临时党支部，加强检查工作中党的领导，以党的纪律要求为统领，严格按照法律法规规定履行监管责任，规范监管行为。要严肃检查工作纪律，根据执业质量检查“十不准”等廉政规定，建立相应的事前培训、事中监督和投诉举报、事后回访等机制，促进各项检查纪律执行到位，切实做到客观、公正、廉洁自律，确保执业质量检查工作独立、权威与公正。

（二）加强执业质量检查工作组织管理。

中注协和地方注协要根据检查要求和实际情况，充分利用上一次系统风险导向检查、日常监管和其他监管部门检查监管信息，创新检查手段，提高检查效率。在检查全过程中要加强与其他监管部门的沟通和协调，坚持问题导向，讲求科学的方法，加强检查工作的组织管理，完善执业质量检查工作机制，充分发挥各自监管优势，解决重复监管问题，形成监管合力。

（三）配备有足够胜任能力的执业质量检查人员。

中注协和地方注协要重视行业检查人才队伍的建设，选聘道德好、素质高、能力强的注册会计师充实检查人员队伍；要加强对检查人员队伍的日常管理，强化检查人员培训，根据检查人员的经验进行分级培训和实践案例培训，确保所有检查人员掌握系统风险检查的理论和方法，保证检查标准的一致性；要充分发挥检查经验丰富的优秀检查人员的指导和带动作用，保证检查工作的延续性，将执业质量检查打造为行业交流平台，增强检查人员荣誉感和使命感，促进兼职检查人员队伍的稳定性；要通过检查来锻炼培育监管队伍，加强对检查人员的督导，打造忠于职守、依法办事、公正廉洁、相对稳定的监管队伍。

（四）依规实施惩戒处理，及时向社会

公告。

在现场检查结束后，中注协和地方注协要严格论证检查结果，客观评价检查发现问题的性质和严重程度。对于检查中发现质量管理体系存在重大缺陷的事务所，地方注协要严格依据新修订的《中国注册会计师协会会员执业违规行为惩戒办法》以及本地区实施细则对相关事务所和注册会计师予以惩戒。中注协和地方注协要与其他监管部门建立问题线索移送机制，将属于行政监管职责的问题线索依法移交相关监管部门实施行政调查处理。对于检查发现的具体违规事实，中注协和地方注协要通过检查通告等方式向社会予以公告。

（五）强化对被检查事务所的后续教育帮扶。

中注协和地方注协要就检查发现的质量

管理体系、职业道德、一体化管理的薄弱环节和执业质量的问题与事务所充分沟通，提出有针对性和可操作性的建议，切实帮助事务所完善内部管理，提高执业质量。通过检查回访、警示教育、专题研讨、分类培训、约谈沟通等多种自律手段和方式，跟踪以前年度被检查事务所的整改情况，巩固检查工作成效。

附：

- 1. 2023 年地方注协检查事务所数量计划
- 2. 2023 年被检查会计师事务所名单（式样）（略）
- 3. 2023 年会计师事务所执业质量检查拟惩戒处理情况汇总表（式样）（略）
- 4. 2023 年会计师事务所执业质量检查结果汇总表（式样）（略）

附件1：

2023年地方注协检查事务所数量计划

序号	协会名称	各地事务所数量（行业管理信息系统）-总所	各地备案从事证券业务事务所数量	各地非备案从事证券服务业务事务所数量	检查数量计划（20%）
1	北京注册会计师协会	768	40	728	146
2	天津市注册会计师协会	117	3	114	23
3	河北省注册会计师协会	427	1	426	85
4	山西省注册会计师协会	313	0	313	63
5	内蒙古自治区注册会计师协会	307	0	307	61
6	辽宁省注册会计师协会	389	1	388	78
7	吉林省注册会计师协会	208	0	208	42
8	黑龙江省注册会计师协会	250	0	250	50
9	上海市注册会计师协会	323	9	314	63
10	江苏省注册会计师协会	494	5	489	98
11	浙江省注册会计师协会	422	9	413	83
12	安徽省注册会计师协会	295	1	294	59
13	福建省注册会计师协会	212	2	210	42
14	江西省注册会计师协会	158	1	157	31
15	山东省注册会计师协会	546	6	540	108
16	河南省注册会计师协会	491	1	490	98
17	湖北省注册会计师协会	446	2	444	89
18	湖南省注册会计师协会	277	5	272	54
19	广东省注册会计师协会	653	9	644	129
20	广西壮族自治区注册会计师协会	146	1	145	29
21	海南省注册会计师协会	86	0	86	17
22	深圳市注册会计师协会	326	15	311	62
23	重庆市注册会计师协会	118	1	117	23
24	四川省注册会计师协会	378	2	376	75
25	贵州省注册会计师协会	133	0	133	27
26	云南省注册会计师协会	175	0	175	35
27	西藏自治区注册会计师协会	50	0	50	10
28	陕西省注册会计师协会	247	1	246	49
29	甘肃省注册会计师协会	139	0	139	28
30	青海省注册会计师协会	40	0	40	8
31	宁夏注册会计师协会	39	0	39	8
32	新疆注册会计师协会	109	0	109	22
合计		9082	115	8967	1795

中国注册会计师协会关于开展2023年非执业会员年检工作的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：
根据《中国注册会计师协会非执业会员登记办法》（以下简称《登记办法》）相关规定，中国注册会计师协会（以下简称中注协）将开展2023年非执业会员年检工作。现将有关事项通知如下。

一、年检范围

2022年12月31日前登记入会的非执业会员（含境外）均应参加年检。2023年新批非执业会员无需参加年检，但应参加继续教育。

二、年检时间与方式

（一）年检时间为2023年5月29日至12月31日。

（二）年检实行网上年检。非执业会员可搜索微信小程序“中国注册会计师协会行业管理信息系统”，或登录中注协行业管理信息系统（访问地址为<https://cmis.cicpa.org.cn>，以下简称行业系统）。年检数据以行业系统2022年12月31日时点数据为准，相关程序参照《中国注册会计师协会行业管理信息系统非执业会员年检操作说明》（见附件1）。

三、年检结果

非执业会员年检结果分为正常年检、暂缓年检和年检不予通过3种情况。

（一）正常年检。正常年检的检查内容为2022年度继续教育学时。非执业会员可登录中国注册会计师协会官方网站（访问地址为<https://www.cicpa.org.cn>）“继续教育在线”，或通过微信小程序“中国注册会计师协会行业管理信息系统”，完成网络继续教育，并获得线上自动确认的继续教育学时。根据《中国注册会计师协会关于做好2023年会计师事务所收费收缴工作的通知》（会协〔2023〕16号），2023年中注协非执业会员暂不缴纳会费。

（二）暂缓年检。非执业会员有下列情形之一无法办理年检的，可在行业系统中申请暂缓年检审核：

1. 在境外停留的；
2. 生育休产假的；

3. 因疾病不能参加年检；
 4. 地方协会认可的其他情形。
- 暂缓年检期限不得超过一年。

（三）年检不予通过。非执业会员有下列情形之一的，年检不予通过：

1. 未完成规定的继续教育；
2. 《登记办法》中第九、第十条所规定的情形。

四、重要提示

（一）各地注册会计师协会（以下简称各地注协）应认真落实本次工作要求，通过各地注协官方网站发布2023年非执业会员年检工作通知。

（二）非执业会员可结合《各地注册会计师协会2023年非执业会员年检工作安排表》（见附件2），登录行业系统提请年检，核对

个人基本信息，确保信息准确完整。各地注协应切实履行职责，严格审核各项信息，对符合年检要求的非执业会员，予以年检通过。

（三）非执业会员可登录行业系统电脑端或手机端，查询历年年检信息及下载年检二维码（可贴纸质证书年检页）；可通过扫描电子非执业会员证二维码，查看个人年检结果。

（四）各地注协应定时更新行业系统非执业会员年检数据；应及时提醒尚未领取或换发电子会员证书的非执业会员，尽早登录行业系统领取个人证书。

五、相关要求

（一）加强宣传力度。各地注协应充分利用官方网站、期刊杂志、微信公众号等多种媒体，积极开展年检工作宣传，并配合做好相关服务。

（二）持续优化系统。各地注协应注重收集年检系统使用中的问题，并反馈中注协，不断推进完善系统功能。在系统年检初始化和自定义内容时充分体现各地会员服务内容和特色。

（三）强化协同配合。各地注协注册管理部门应与继续教育等部门加强配合，协同做好年检各项工作。对提出转会申请的非执业会员，转出地注协应与转入地注协加强配合，确

保其转会的同时能够顺利完成年检。 010-88250132; 电子邮箱: shilei@cicpa.org.cn。

六、联系方式

中注协注册部联系人: 石磊; 联系电话:

附件:

- 1. 中国注册会计师协会行业管理信息系统非执业会员年检操作说明(略, 详见中注协官网www.cicpa.org.cn)
- 2. 各地注册会计师协会2023年非执业会员年检工作安排表

中国注册会计师协会
2023年5月29日

附件2:

各地注册会计师协会2023年非执业会员年检工作安排表

序号	单位	官方网站	年检工作开展时间 (以各地发布通知时间为准)	工作咨询电话
1	北京注册会计师协会	http://www.bicpa.org.cn/	10月-12月	010-88221023
2	天津市注册会计师协会	http://www.tjicpa.org.cn/	10月-12月	022-23287883
3	河北省注册会计师协会	https://www.hebicpa.org.cn/	10月—12月	0311-83939385
4	山西省注册会计师协会	http://www.sxicpa.org.cn/	6月-12月	0351-5639691
5	内蒙古注册会计师协会	http://www.nmgcpa.org.cn/	6月-12月	0471-4192611
6	辽宁省注册会计师协会	http://www.lncpa.org.cn/	6月-12月	024-23496716
7	吉林省注册会计师协会	http://www.jlicpa.org.cn/	9月-12月	0431-80549676
8	黑龙江省注册会计师协会	https://www.hljjcpa.org.cn/	6月-12月	0451-53676972
9	上海市注册会计师协会	https://www.shcpa.org.cn/	6月-12月	021-64227763、64227159
10	江苏省注册会计师协会	http://www.jicpa.org.cn/pub/cztzx/	6月-11月	025-83633935
11	浙江省注册会计师协会	https://www.zicpa.org.cn/	8月-12月	0571-85179130
12	安徽省注册会计师协会	http://www.aicpa.org.cn/ahzx/index.htm	6月-12月	0551-68150363
13	福建省注册会计师协会	http://www.fjicpa.org.cn/	7月-12月	0591-87097011/7006
14	江西省注册会计师协会	http://www.jxicpa.org.cn	7月—12月	0791-87287623
15	山东省注册会计师协会	http://www.sdicpa.org.cn/	6月-12月	0531-82919689
16	河南省注册会计师协会	http://www.henicpa.org.cn/	8月-12月	0371-65741661
17	湖北省注册会计师协会	http://www.hbicpa.org/	7月-12月	027-87826955
18	湖南省注册会计师协会	https://www.hnicpa.cn/	6月-12月	0731-85165007
19	广东省注册会计师协会	http://www.gdicpa.org.cn/	7月-12月	020-83063710
20	广西注册会计师协会	http://www.gxicpa.com/	10月-12月	0771-2863118
21	海南省注册会计师协会	http://www.hicpa.org.cn/	6月-11月	0898-68531745
22	四川省注册会计师协会	http://www.scicpa.org.cn/	6月-12月	028-85315722
23	重庆市注册会计师协会	https://www.cqicpa.org.cn/index.html	6月-8月	023-67031194
24	贵州省注册会计师协会	https://www.gzhicpa.org.cn/	6月-8月	0851-86818625
25	云南省注册会计师协会	http://www.ynicpa.org/	6月-12月	0871-63956064/63956070
26	西藏注册会计师协会	—	5月-6月	0891-6591307
27	陕西省注册会计师协会	http://cpa.sf.gov.cn/	6月-8月	029-87611712
28	甘肃省注册会计师协会	http://gsicpa.net/	6月-12月	0931-8899800
29	宁夏注册会计师协会	https://www.icpanx.org.cn/index.html	6月-12月	0951-5015152
30	青海省注册会计师协会	http://www.qhkjw.gov.cn:8080/qhcms	6月-11月	0971-3660218
31	新疆注册会计师协会	https://zxwz.xjcz.gov.cn	10月-12月	0991-2849024
32	深圳市注册会计师协会	https://www.szicpa.org/	6月-12月	0755-83515429
33	中注协境外非执业会员年检	https://www.cicpa.org.cn/	6月-12月	010-88250290
34	中注协驻港联络处	https://hkoffice.cicpa.org.cn/	9月-12月	852-2528 9085/9095/9927/9660
35	中注协年检系统及网页问题咨询	https://cmis.cicpa.org.cn/	—	010-88250338/0337

会计数字化转型赋能财会监督

赵永生

本文基于《关于进一步加强财会监督工作的意见》的要求，结合新时代数字化背景以及当前国内财务舞弊和财务造假现状，探讨会计数字化赋能国家财会监督体系的重要性、意义。阐述了数字化赋能财会监督的基本概念和优势，提出了利用数字化技术强化财会监督的难点。并针对会计数字化赋能财会监督的难点提出了在数字化背景下完善财会监督体系的建议，包括制度优化、构建多方协同的网络型监督体系、降成本，增效率，实现财会监督效益最大化等，为完善国家监督体系，推动国家重大决策部署贯彻落实提供借鉴。

一、数字化赋能财会监督的内涵及优势

数字化赋能财会监督是指通过数字化技术的应用，为财会监督提供更加精准、高效、实时的支持，使财会监督能够更好地适应数字经济时代的发展需求（王岳龙和朱琰，2022）。数字化赋能财会监督具有以下优势：（1）数据化手段提高监管效率。数字化技术的应用使得财会监督能够从多个维度获取数据，通过数据的分析和相互验证，从而更真实地掌握企业的财务状况和运营情况，有利于发现和预防财务舞弊和财务造假行为，快速发现异常情况和潜在风险，提高监管效率。（2）实时化提高监管透明度。数字化技术的应用可以实时获取数据，分析数据，及时的发现问题、反映问题，使财会监督的反应速度更快，避免问题的进一步扩大和恶化。数字化技术伴生的信息共享和公开透明，增强监管透明度，减少信息不对称。（3）自动化降低监督成本。会计搭乘数字化技术可以实现自动化的数据采集、处理和分析，从而提高财会监督的效率和精度，减少人工操作的错误和漏洞，大大降低监督成本。（4）智能化提高决策质量。数字化技术的应用可以实现智能化的分析和判断，为监督者抑或管理层提供决策参考，提高决策效率，降低决策失误概率。

二、数字化赋能财会监督难点

数字化赋能财会监督在完善国家监督体

系、推进国家治理现代化中具有重要意义，但我们也要认识到目前也存在一些难点和挑战。

1. 制度体系优化问题。制度体系是不断完善的。随着实践中新问题的产生，相应的法律体系和具体实施细则应进一步完善。《意见》中给出主要目标是“到2025年，构建起财政部门主责监督、有关部门依责监督、各单位内部监督、相关中介机构执业监督、行业协会自律监督的财会监督体系；基本建立起各类监督主体横向协同，中央与地方纵向联动，财会监督与其他各类监督贯通协调的工作机制；财会监督法律制度更加健全，信息化水平明显提高，监督队伍素质不断提升，在规范财政财务管理、提高会计信息质量、维护财经纪律和市场经济秩序等方面发挥重要保障作用。”从目标可以看到，在贯彻落实财会监督体系建设中，顶层制度层面已经建立，但缺少具体实施细则，尤其是地方、中介机构、行业协会、企业需要根据顶层制度设计设定具体可操作的细则，依托大数据等新技术结合自身特点、优势、不足，将《意见》落实到实处。

2. 多方联动协同监督问题。大数据、云计算等新技术的应用为政府、企业、监管部门等各方协同监督提供了可能。但一个难点在于：如何构建一个数据实时共享的监督体系。一方面，数字化技术的发展日新月异，监管部门和企业必须不断更新技术、设备，才能保证监管效果的持续性和有效性。另一方面，出于对于数据的安全性考虑，协同各方需要保障数据的安全性和隐私性，才能建立完善的数据共享机制，保证各部门间数据的高效流转和互通。

3. 协同监督效率问题。一方面，数字化赋能财会监督需要大量的数据支持，在海量数据中如何把握重点，提高监管效率，这就要求监管部门和企业要有充分的数据收集和处理能力。另一方面，各方协同监督中还需要克服信息不对称的问题。在数字化时代，信息的收集和传递更加便捷，但信息的真实性和准确性也更容易受到干扰和操纵。因信息不对称而导致的监管漏洞和失误也是必须要考虑的问题。

此外，数字化赋能财会监督需要克服成本问题。当前会计数字化转型还处于初步阶段，各种设备还需升级，数字化技术的应用需要投入大量的成本，包括硬件设备、软件开发和数据分析等方面。而财务舞弊、会计造假等方式具有隐蔽性强、不易察觉等问题，且屡禁不止。如何合理安排预算和资源，以达到经济高效的监管效果，是我们必须考虑的问题。

4. 人才队伍建设问题。数字化赋能财会监督需要对人员素质要求更高。监管部门和企业需要拥有专业化的数字化人才，具备数字技术的应用能力和数据分析能力，以便更好地进行数据挖掘和监管分析。

三、数字化赋能财会监督的建议

1. 强化、细化制度体系。制度体系的完善是数字化赋能财会监督的基础。在《意见》指导下，地方各监管单位需要对政策的具体实施细则做进一步规划，尤其是要结合自身的特征量化，做到有制度可寻，做到具体可操作性。要确保党的路线方针和重大决策不折不扣的贯彻落实。一方面，完善数字化监管的法律法规体系，制定明确的数据安全和隐私保护规定，加强对数字化监管过程的监督和管理。另一方面，建立数字化监管平台。监管部门应就建立数字化监管平台设计详细的细则，落实整合各部门的数据资源和信息，以实现数据共享和信息互通。

2. 建立中央与地方纵向联动、部门企业间、财会监督与其他各类监督贯通协同的网络型监督体系。《意见》指出要“坚持协同联动，加强贯通协调。”财会监督中要加强党对财会监督工作的领导，多方协同监督的监督体系。例如，可以现代信息技术将各监督方和被监督方串联起来，采用多元化的监管方式，包括自律监管、行政监管和市场监管等，以充分发挥各方的监督作用。同时，应该加强对数字化赋能财会监督的法制化保障，建立完善的法律法规和监管标准，以防止各方在数字化赋能财会监督中出现失范或者违规行为。要将财政部门主责监督、有关部门依责监督、各单位内部监督、相关中介机构执业监督、行业协会自律监督的财会监督落实到实处。准确理解和把握财政部门职责边界，发挥地方财会监督属地监督职责，在职责范围内，既要当好监督员，督促财会监督的落实，又要当好信息员，及时准确向上级部门汇报，注重与上级部门的

联动，还要当好回访员，注重财务舞弊、会计造假等问题有效解决。

3. 降成本，增效率，实现财会监督效益最大化。《意见》指出，财会监督的首要任务是把推动党中央、国务院重大决策部署贯彻落实。我们要鼓励数字化技术在会计监督中的创新和应用，降成本，增效率。数字化技术的创新和应用可以降低数字化赋能财会监督的成本，同时提高监管效果，推动国家重大决策的落实。监管部门和企业应该鼓励数字化技术的创新和应用，支持数字化技术企业的发展，以提高数字化技术的普及率和成本效益。例如，在审计税务方面建立审计、税务监督数字化，强化监管效果。一方面，数字化审计是数字化赋能财会监督的重要手段，监管部门和企业应该建立数字化审计体系，采用大数据和人工智能等技术，对企业的财务报表、税务报表和其他重要信息进行实时监控和分析，提高监管效果和监管精度。另一方面，数字化税务是赋能财会监督的重要手段。税务部门应该推广数字化税务管理，加强税收数据的收集和分析，为企业提供更加便捷和高效的税收服务，同时加强对企业的税务监管和风险防控。

4. 加强人才队伍建设，保障财会监督体系高效运转。人才是《意见》中加强财会监督的第一要素。一方面，加强数字化人才培养。数字化赋能财会监督需要专业化的数字化人才，监管部门和企业应该加强数字化人才的培养。进一步提升监管部门人员的数字化水平和综合素质，积极搭建财会监督数字人才专家库。另一方面，加强数字化管理培训。数字化赋能财会监督的本质是数字技术与产业、与场景、与业务深度融合，以自动化、智能化的方式提升监督效率。因此，加强数字化人才培训，注重提高数字技术应用能力和数据分析能力，提高数字化人才的实践能力和创新能力，切实服务于资本市场健康运转，助力党和国家监督体系的完善。

5. 发挥注册会计师协会等行业协会监督引导，会计师事务所等中介机构职业监督作用。《意见》指出，要“发挥中介机构执业监督作用”、“强化行业协会自律监督作用”。作为行业组织和监管机构，注册会计师协会等行业协会在职业监督方面扮演着至关重要的角色，而会计师事务所等中介机构也应该在财会监督方面承担起应有的责任。一方面，注册会计师协会作为职业道德规范的制定者和执

行者，应充分利用数字技术发挥督促引导作用，促进持续提升财会信息质量和内部控制有效性，进一步加强财会监督的作用。例如注册会计师协会借助数字技术监督优势，加强对会员的监督与管理，提高行业自律监管效率，促进了行业的诚信建设和行业良好秩序的形成。另一方面，数字化技术的发展不仅改变了企业的财务管理方式，也改变了会计师事务所的监督方式和角色。会计数字化为会计师事务所提供了更多的监督手段。会计师事务所可以通过数字化的手段更加准确地监督企业的财务状况，及时发现潜在的问题，防范财务风险。会计数字化也提高了企业的财会核算水平，使得会计师事务所在监督企业时更加便捷。会计数字化下，注册会计师可以更加快速地对企业

的财务报表进行审核，有效地提高了审核效率和审核质量。同时还是能有效减少企业人为因素的干扰，对财务报告给出更加客观的审计意见。会计数字化能够大大解放注册会计师的简单机械的数据收集工作，将更多的时间和精力聚焦于专业的审计方面，实现专业和技术完美契合，进而提高财会监督的水平。此外，会计数字化还有利于搭建注册会计师协会等行业协会、会计师事务所等中介机构与企业之间的桥梁和纽带，进而发挥财会监督的协同效应，共同推进行业和企业的高质量、规范化发展。

作者单位 | 上海正心谷投资管理有限公司

基于产教融合培养新生态视角看注册会计师行业后备人才建设

李超

2022年6月，财政部印发《关于加强新时代注册会计师行业人才工作的指导意见》（以下简称《指导意见》），这是适应新形势、新要求，指导行业新时代人才高质量发展的重要文件，体现了财政部党组对行业人才建设的高度重视和高瞻远瞩。《指导意见》确立了行业人才建设的工作体系和制度体系，提出“选、用、管、育、留”的行业人才工作主线，特别指出要“加强注册会计师专业方向学历教育与行业需求的衔接”。本文从产教融合培养新生态角度，拟对注册会计师行业后备人才培养工作进行探析，为深化贯彻落实《指导意见》提供参考。

一、构建产教融合培养新生态的意义

产教融合是一种创新合作系统工程，是生产、学习、研究、实践的系统合作，其实质是促进技术创新所需各种生产要素的有效组合，实现资源、人员、技术、管理、文化等全方位实质性深度融合。注册会计师行业后备人才培养涉及事务所、高校、科研机构、政府部门和企业等多主体，后备人才供给和行业需求在结构、质量等层面尚不能完全匹配，亟待通过多主体形成合力，构建产教融合新生态，共同推

动后备人才结构优化，推进后备人才供给侧结构性改革。

1. 构建产教融合新生态是国家教育改革的顶层要求。2021年中央人才工作会议强调，要深入实施新时代人才强国战略，全方位培养、引进、用好人才。2022年党的二十大报告提出，加强企业主导的产学研深度融合，强化目标导向，提高科技成果转化和产业化水平。产教融合已经上升为国家教育改革和人力资源开发的基本制度安排，是国家教育改革的顶层要求，对于国家经济社会发展意义重大。当前，行业后备人才培养在产教融合方面与国家教育改革的要求还存在一定差距，主要存在统筹能力不强、资源整合能力不足的问题。一是后备人才所学专业的学科设置难以适应国家经济发展的现实需要与未来发展，学科交叉融合有待提升，与大数据、云计算、人工智能等新一代信息技术的结合尚不紧密，行业缺少对未来形势判断的前瞻性分析和指导；二是新产业、新业态亟需新知识的补给，后备人才培养所需的师资引进较为缓慢，培养周期较长，智力资源支撑不足，行业缺少对后备人才培养的资源共享；三是后备人才培养供需双方的信息尚不完整，缺乏对数据的系统性梳理、统筹、

分析和规划,不能满足培养各主体的信息沟通、成果转化等需求。为此,行业应构建产教融合新生态,强化各培养主体间的资源整合和有效流动,推动后备人才培养与国家经济建设需求有效对接。

2. 构建产教融合新生态是行业后备人才培养的客观需要。注册会计师行业具有专业性、鉴证性和外部性的职业特征,要求培养具有应用型、技能型和复合型专门人才。多年来,尽管后备人才各培养主体对培养模式进行了多次改革,但在提升后备人才实践能力方面仍有不足。一是国内高校教师发展轨迹多为“从高校到高校”,考核以论文和项目为主要评价因素,教师自身实践能力不足,指导学生实务性问题的能力有待提升;二是部分教材在体系、内容、方法等方面较为陈旧,特别是新业态、新流程和新技术等内容体现不足,学生进入行业后,需要用人单位的“再培训”;三是课堂教学与实务融合不够,高校实践教学平台以教学实验中心为主,行业参与度不足,为学生创造复杂实务项目的实践环境相对缺失。为此,行业应构建产教融合新生态,促进教学与实务相匹配、师资与实务相匹配、案例与实务相匹配,推动后备人才培养目标与行业需求有效对接。同时,注册会计师行业集聚事务所和CPA专业方向院校等多主体资源,在了解、协调后备人才供需双方的需求和资源整合方面具有天然优势,行业具备搭建产教融合新生态的土壤和搭建后备人才供给双方精准对接平台的基础。

二、构建产教融合培养新生态的内涵

1. 产教融合培养新生态体系内容。对注册会计师行业而言,后备人才产教融合新生态体系是指注册会计师协会、会计师事务所、高校、科研机构和企业“五位一体”,通过统一各主体培养目标、搭建平台,强化各主体之间的有机联系、协助和互动,有效促进要素流动、优化资源配置、充分发挥各主体优势,以最大化提升整体效益,推动协同合作模式自主良性循环,保障高质量的后备人才向行业持续输送,满足行业对后备人才的需求。

2. 产教融合培养新生态体系结构。在新生态体系中,注册会计师协会主要发挥引导和支持作用,通过构建开放、协同、高效的多主体合作平台,来保护高校、会计师事务所、科研机构和企业各主体的利益,打造良好的创

新氛围和环境。会计师事务所是行业的主体,既是高校人才的需求者,又是进行创新的实践者,也是向企业提供服务的输出者,在产教融合培养新生态中起到联系各培养主体的纽带作用;学校是行业后备人才培养的主体,是后备人才的供给方;科研机构开展行业问题研究并提供建议,是后备人才培养的有效补充;企业则可以等同于市场需求,对会计师事务所提供的服务产品进行检验,也是间接检验后备人才质量及引导后备人才培养方向的重要参与者。这其中:会计师事务所通过向“上游”高校的前端延伸,建立行业后备人才培养从高校至事务所的有效衔接,实现培养目标的高度统一,培养资源的高度共享,增强高校师生对行业的了解和知识向能力的转化,提升高校毕业生的就业率,同时降低事务所的招聘成本和人才培养成本;会计师事务所通过向“上游”高校和“中游”科研机构延伸,充分挖掘和利用高校与科研机构的研究能力,解决事务所面临的难题与困境。会计师事务所通过向“下游”企业的后端延伸,深化对行业需求方和市场经济主体需求的了解,优化供给侧改革,进一步拓展行业业务范围。最终实现产教融合各主体的利益最大化和良性循环。

三、实施产教融合培养新生态的一些思考

1. 加强培养目标的统一性。为聚焦培训资源,降低各主体的人才培训成本,有针对性地挖掘培养对象的潜力,亟待从培养内容的时间纵向维度和培养主体的横向需求两个维度加强目标的统一。一是从培养内容的时间纵向来看,加强各阶段培养内容的衔接和融合性。能力的培养和提高,须经长期的积累和科学系统的训练。随着社会的发展,知识量以惊人速度扩大,注册会计师行业后备人才在本科、硕士和博士的各培养阶段所要求掌握的知识,需进行系统的整合与创新,做好知识和技能的衔接和融合,避免培养内容的重复或冲突。二是从培养主体的横向需求来看,加强各培养主体目标的一致性。面向同一培养对象,高校、事务所等不同培养主体的侧重点存在一定的差异性。例如:高校在人才培养上注重培养对象的知识创新能力,既掌握扎实的理论知识,又培养创新实践能力、创新创业精神、发现问题及解决问题的能力。事务所则应注重培养学生的实践操作能力,将所学理论知识创新应用于工作实践中。因此,针对不同主体的培养需求,

应最大化统一培养目标，降低培养时间和财务成本，将产教融合培养新目标定位在为社会、国家培养复合型的高素质人才，多主体协同实现育人教学目标，重点突出培养主体间的层次性、互动性和广泛性。

2. 搭建产教融合信息化平台。为提升行业后备人才产教融合信息交流的通畅性及各方资源有效对接的精准性，行业应搭建起各高校、事务所、企业和科研机构等培养主体的交流平台，实现各主体信息流转、宣传和沟通的作用。一是通过建设行业后备人才管理信息系统，实现数据收集、分析和利用的作用，动态显示各主体需求和做法，包括行业研究工作、最新政策，院校教师培训情况，学生在校表现，事务所和企业招聘信息，高端人才专家库，科研机构相关研究成果。二是通过总结产教融合的成功案例，包括课题转化、新业务拓展、实习实践等内容，利用网页、杂志和新媒体平台予以发表、加以宣传，针对成熟的可复制案例加以推广。三是通过信息化平台搭建沟通渠道，针对行业研究的方向、出台的政策与高校、事务所、科研机构等进行深层次对接，开展精准沟通。

3. 创建产教融合共享平台。为最大化释放各培养主体的资源效能，行业应整合并共享各主体资源，拓展学生了解行业和教师提升授课技能的渠道。一是向高校师生提供赴事务所实习的机会，降低事务所自行开展实习的招聘成本，弥补高校重学历轻实践的不足；二是向高校教师提供赴政府、企业实践考察的机会，推动教师掌握企业运营的新模式，了解企业经营中遇到的问题，并将其融入课堂教学中，提高教师的专业水平和综合素质，整合教育资源；三是推荐优秀教师和事务所专家到企业答疑解惑；四是推荐事务所专家，特别是行业高端人才，到高校担任校外导师，促进高校对行业的了解；五是推动行业继续教育课程资源向更广泛的培养主体分享。

4. 搭建产教融合孵化转化平台。为促进培养对象知识与技能的转化，培养内容理论与成果的转化，行业应搭建项目孵化和知识转化平台，真正实现成果落地。一是推动项目孵化。鼓励高校、会计师事务所、科研机构和企业等行业后备人才供需主体开展行业课题研究，对于已通过评估的高质量可操作的课题，给予资金、人力等资源的有效扶持，创造行业试点条件，促进课题向成果的转化，对于成功的孵

化成果加以宣传和应用，深化对行业问题的改革，促进高校师生对行业的了解，和行业上下游产业的供给衔接。二是加强知识转化。依托高校、事务所和行业协会开展案例大赛，提升院校教师的专业授课水平、学生的行业实践能力，赛题内容结合时代对注册会计师行业的需求、行业突出的问题与难点，以人工智能、大数据等信息技术与交叉学科相结合，促进高校学生了解事务所的实际需求，培养学生的创新能力。对于获胜高校师生，给予资金和名誉奖励，扩大行业正向宣传，推动提升行业吸引力，促进行业人才培养向重实践方向转化。

5. 夯实产教融合培养基础平台。行业后备人才培养的主要载体是教材与课程，抓实、抓深培养基础，推出可推广的案例化教材、精品化的课程，夯实产教融合培养基础平台。一是抓深教材实务性。推动事务所与高校开展课程体系研究，结合学历教育和行业的专业性要求，合力开发以行业典型业务为载体，注重实践能力的专业核心课程，满足行业对后备人才的胜任能力培养目标。深入挖掘事务所、企业和科研机构校外导师的智力资源，由校内与校外导师共同合力，开发出可共享、可复制、易讲授的教材。二是抓实课程创新性。人才培养以行业需求为导向，仅学习理论知识不足以满足行业和社会需要，应针对新技术、新模式、新业态，结合新技术开展实践教学，创新课程体系，改革教学方式，提升后备人才培养效率和质量。将前沿技术转化为教育产品，实现课程体系从行业中来、到行业中去，利用事务所自身在产教融合上整合、研发与运营等核心能力，将业界技术资源转化为符合教育规律的知识体系，最大限度地共享和优化配置产学资源。

作者单位 | 中国注册会计师协会

对会计师事务所全生命周期人才建设的思考

王晖好

注册会计师行业是典型的人才驱动型行业，需要高素质的人才为客户提供高端服务。《中国注册会计师行业人才胜任能力指南》（2022年）（以下简称新指南）的修订出台，拓展并明确了中国注册会计师行业人才梯队的范围，优化了行业人才胜任能力体系和知识体系建设标准和评估标准，标志着我国注册会计师行业的人才建设，向更加注重人才质量的纵深方向发展行进。新指南的出台，对注册会计师行业人才队伍建设乃至行业的未来发展



都具有着重要的里程碑的深远意义。新指南的修订工作主要是以“全生命周期”理论为指导，新指南的胜任能力框架是以“全生命周期”全局为谋划点。而全生命周期的人才建设，其最关键的核心就是系统治理的理念，将注册会计师行业人才建设视为动态地成长的生命体，力争前期介入、中期应对、后期总结，环环相扣，协同配合，推动行业人才建设高效运转。本文就此谈些体会和思考。

一、人才建设的前瞻性要素投入

人才是事务所最大的资产。人才成本通常占事务所经营成本的比例高达50%左右。行业人才培育孵化过程本身就像一个成长的生命体，人才成长的阶段简单来说从学历教育如CPA专业方向院校和其他会计专业院校开始，毕业后进入到注册会计师行业工作，然后通过

全部考试，又有了一定的从业经历，就可以取得执业资格进行执业，在执业过程中，不断的从新生一代的注册会计师成长为高级经理，再成长为高级合伙人，到最后成长为事务所顶级人才，比如首席合伙人、管理合伙人等等，包括到最后的自然退出（退休）或受到处理处罚退出，其实这些职业发展过程代表着人才成长的过程，形成了人才成长的各个阶段，是人才成长周而复始、生生不息的周期性变化规律。

1. 事务所人才吸纳环节。行业人才的数量质量是否匹配，是否符合国家经济发展，均需要前瞻性的谋划，需要数据上的统计。事务所可以不拘一格降人才，打破专业限制或传统的筛选标准，根据胜任能力特质，扩大人才吸引范围。注册会计师行业作为知识密集型行业，专业化和高水平的人才队伍是行业最核心的资本之一，也是行业竞争重要的战略资产。注册会计师行业对人才的吸引力度和行业发

展紧密相关，相对于发展较为成熟的银行业和证券业，注册会计师行业人才发展保障力度不够，影响了对优秀人才的吸引力。为避免出现“增量不入行、存量太逃亡”的困局，就要使注册会计师职业真正成为受人尊重的职业。

2. 事务所人才培养环节。事务所要树立人才资源是“第一资源”的观念，要根据自身业务特点，以新指南中的核心胜任能力为培养目标，制定科学的培养计划，有针对性地进行课程开发，加大对人才培养的力度，精准培养人才。着重培养以下五型人才：（1）政治型人才，即坚持党的全面领导；（2）职业型人才，职业型最重要的特征就是诚信，倡导职业精神，遵守职业道德；（3）专业型人才，就是专业的胜任能力，更多的是要能够带领团队，如何去提升团队的专业胜任能力；（4）复合型人才，就是具有领导力、战略眼光和良好的沟通能力等；（5）国际型人才，就是要有国际化视野，能够面向国际市场，服务中国企业走出去、境外企业走进来的能力。上述人才在培养过程中，事务所在时间上要给予保证，资金上给予支持，为人才培养和成长提供良好的环境。

二、人才建设的系统性闭环管理

系统性是指事前、事中、事后、全流程无缝衔接的闭环管理。事务所要切实担负起留住人才的主体责任，深化事务所内部治理机制，制定适合自身发展的人才发展战略，建立合理的人才管理制度、薪酬激励制度、科学合理的职务晋升体系。

1. 事务所人才配置环节。事务所在执行业务过程中，要根据客户的业务复杂性、财务规范性、内控有效性等因素，来合理配置审计所需的人才资源。在人力资源安排方面，要配置充足的具备专业胜任能力的审计人员。选派



的项目负责人，应为项目组成员提供实务经验的指导和工作督导，确保项目组成员具备相应的专业胜任能力和进行高效的工作。

在内部晋升中，设定科学的职级体系和考核晋升标准。以品德、能力和业绩为导向。克服唯学历、唯资历倾向，对人才不求全责备，注重靠实践和贡献评价人才。人才培养和梯队建设是行业良好健康发展的基石，事务所需要有目的、有计划地进行人才储备和培养，建立事务所的人才梯队，为事务所持续发展提供人力支持及保障。

2. 事务所收入分配环节。党的二十大报告重点强调，要完善分配制度，以增进民生福祉，提高人民生活品质，扎实推进共同富裕。事务所收入分配问题是留住人才、稳定队伍、调动全体审计人员积极性，实现事务所高质量发展可持续发展的关键，也是事务所内部治理的核心问题。事务所收入分配目前呈多元化态势，要合理处理好按物质资本分配、按人力资本分配和按劳分配等多方的关系。要增强人才的

获得感，让人才共享事务所发展成果，就是要建立健全事务所多元化的收入分配制度设计。对于人力资本所有者与非人力资本所有者的分配，人力资本所有者可以考虑按知分配为主导，非人力资本所有者可以考虑按物质资本或拓展市场指标等分配方式为重要参考因素。收益分配与风险分担应当对等，承担的风险越大，分享的收益越大。让愿意承担风险的所有者享有较高比例的收益，风险规避型的所有者分享较少的收益。

对于人数相对较多的按劳分配的事务所人才，通常采用审计工时分配等方式能较好地体现公平原则，但要避免经济人理性自利的本性，即倾向于降低劳动强度和审计效率，延长审计工时以谋求获取较高的收入。同时，不仅要建立科学合理的薪酬体系，还要有较好的福利安排，如弹性工作制、单位组织旅游、建立员工俱乐部、开设员工餐厅、开设单位理发店和爱心妈妈小屋等等，通过福利安排让事务所人才心情愉悦，有归属感、幸福感，增强员工的凝聚力、向心力。总之，事务所要深刻领悟和贯彻中共中央关于共同富裕的战略部署，坚持以按劳分配为主体、多种分配方式并存的分配制度，夯实自身留储人才的能力。

三、事务所人才建设需注意的几个问题

1. 加强党务建设，坚持党的全面领导。事务所要积极贯彻新时代党的建设总要求和党的组织路线，将从严治党落实到事务所党支部，可以建立事务所党务业务联席会议，确保党建与业务“同研究、同部署、同落实”。可以通过党建活动支持和鼓励事务所众多有志青年更快更好地成长成才，激发行业人才投身国家建设的激情与活力，促进事务所高质量发展。

(1) 坚持为党育人、为国育才的原则。当前正处于民族复兴的伟大征程，事务所要用心发展人才，把骨干发展成党员，把党员培养成骨干，使党建工作与人才工作同频共振，取得相互促进、相得益彰的效果。同时，历史是人类最好的老师，要加强党史和国史的学习，不断提高政治站位。了解历史，方知初心，通过党性地不断淬炼，方能彰显出事务所党员和从业人员强烈的职业使命感。

(2) 积极参政议政，提升行业影响力。在注册会计师行业，高层级的人大代表、政协委员的人数还是比较少。现在很多地方政府都

在努力营造良好的营商环境，迫切需要注册会计师的专业意见，所以行业人才可在这方面多做些工作，不断提升注册会计师行业的影响力。

2. 加强职业道德建设，传递诚信文化思想。对于审计从业人员而言，需要在不断学习中提升自身的职业道德意识和素养，并在实际工作中时刻提醒和鞭策自己，将职业道德规范贯穿于自身工作的全过程。在事务所可以成立专门机构负责职业道德的合规管理，尤其对在遵守职业道德过程中勇于举报违规的“吹哨

越来越高，迫切需要事务所由注重规模和速度的外延式扩张向注重质量和效益的内涵式发展转型，在人才建设方面着力向素质提升转型。

(1) 以人才为根本，夯实事务所风险控制的基石。在注册会计师行业里，执业人才数量多少、质量高低直接决定了事务所的规模与发展。可以说，谁拥有高胜任能力的优秀人才，谁就获得了竞争优势，就有机会在日趋激烈的市场竞争中脱颖而出。因此要充分利用人才乘数效应，激发每一个事务所人才的善意和潜能。

(2) 深入实施人才战略，打造“百年老店”品牌。要把事务所的品牌当作百年老店来运营，做好一代代传承。经过代代合伙人的艰苦努力，积淀出百年老字号的事务所品牌。如此迭代更新就像是人的生命周期，形成薪火相传的合伙企业文化。而每位审计人员最重要的任务就是提高自己的思想境界，意识决定行动，如果把审计当作事业来做，必定心存使命感。若整个事务所乃至整个行业都是把审计当作事业来做，那么所有从业人员的站位就会提高，就会自觉地把审计事业当作自己的神圣职责和光荣使命。



人”给予保护，使得为众人抱薪者，不会被冻毙于风雪，营造良好的职业道德氛围。

(1) 坚守职业道德，打造匠人精神。职业道德是区分注册会计师行业人才与其他行业人才的重要标志。注册会计师常被誉为资本市场的“守门人”，但是欲戴其冠，必承其重。行业人才要坚守职业道德，打造良好的职业习惯和职业形象，铸造匠人精神。建议推行职业道德常态化建设机制，可以通过评选事务所道德模范、开展职业道德知识竞赛等活动，促进事务所人才增强职业道德意识，明德守法，真正以维护公众利益为己任。

(2) 坚持诚信主线，争做经济卫士。内诚于心，外信于人。争做践行习近平总书记“主题主线”重要批示精神的标兵，争做以审计精神立身、以创新规范立业、以自身建设立信表率，争做党和国家经济战线上的忠诚卫士。行业人才既要甘做自己审计精神的“孤勇者”，又要做集体诚信执业的“同路人”，同心、同向、同行，团结起来切切实实提升行业的影响力。

3. 加强胜任能力建设，向人才素质提升转型。经济社会的不断发展对注册会计师要求

作者单位 | 苏亚金诚会计师事务所

中注协工作 CICPA NEWS

行业培训

5月8-9日，万文翔副秘书长及继续教育部一行赴四川省开展行业后备人才工作调研，与四川省注协、省部分高校代表、部分会计师事务所相关负责人座谈交流。

5月9-18日，举办2023年第二期会计师事务所合伙人岗位能力培训（高级合伙人培训班），来自60家事务所的112名合伙人参加。

5月30-31日，与广东省注协合作举办“行业监管热点难点培训班”，近6000名注册会计师参加。

行业监管

5月15-17日，在厦门国家会计学院，举办2023年全国注协监管干部暨检查人员培训班，李静波副秘书长出席开班式并讲话。来自全国31个省、自治区、直辖市注册会计师协会及深圳市注册会计师协会负责监管工作的秘书长、监管部负责人、今年参加财会监督专项行动的各地检查人员共91人参加。

行业研究

近日，组织召开《中国注册会计师行业发展报告（2022）》案例征集和信息填报工作动员会暨培训会，发布稿件征集通知。

行业统战

5月15-19日，全国注册会计师行业党校在全国青少年井冈山革命传统教育基地举办2023年注册会计师行业团务工作者培训班，来自中注协团支部、省级行业团组织、前百家会计师事务所团组织的60位团干部参加。培训班深入学习贯彻党的二十大精神和习近平总书记关于青年工作的重要思想，围绕行业主题教育三方联动部署安排，既抓好集中授课、情景教学，又组织学员论坛和主题联学活动，有力提升了学习效果。

国际及港澳台交往

5月15日，舒惠好秘书长会见特许公认会计师公会（ACCA）行政总裁白容女士（Ms. Helen Brand）一行，相关部门同志参加。

5月15日，国际会计师联合会（IFAC）治理委员会召开2023年第三次线上会议，唐建华副秘书长出席。

5月29日，舒惠好秘书长会见香港会计师公会（HKICPA）理事会一行，唐建华副秘书长陪同，相关部门同志参加。

5月31日—6月2日，国际会计师联合会（IFAC）理事会召开2023年第二次会议，唐建华副秘书长在线出席，相关部门同志参加。

地方注协工作 UPDATES OF LOCAL CPA INSTITUTES

北京

5月9日，香港中联办行财部副部长李旭鸿、协调处处长赵金光一行到访北京注协，双方就合作事宜交流座谈。

5月22日，北京注协召开成立三十周年庆祝会议，中注协常务副会长兼秘书长舒惠好、北京市财政局局长韩杰、北京市社会组织管理中心主任温育梁等出席。

5月22日，北京注协、天津市注协、河北省注协在京举行续签《京津冀注册会计师行业协同发展合作框架协议》仪式，进一步推动京津冀三地行业协同发展。

5月24日，北京注册会计师行业委员会召开学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育推进会，市行业党委书记于保江出席会议并讲话。他要求，把主题教育作为重要的政治任务，思想上高度重视、行动上迅速跟进、措施上务求实效，确保主题教育深入扎实推进，取得实实在在的效果。会议由行业党委常务副书记、秘书长张梅主持，行业党委委员、各基层党组织书记、行业新联会成员、协会秘书处全体人员近200人参加。

5月24日，北京市新的社会阶层人士联谊会成立大会召开，市委统战部副部长祁金利、市行业党委书记于保江出席会议并讲话。市委统战部、市委组织部、市财政局相关领导及行业党委班子成员出席，北京“两师”行业新联会全体组成人员、行业基层党组织书记以及协会秘书处全体人员共200余人参加。与会领导为联谊会揭牌，联谊会会长邹俊向北京“两师”行业新阶层人士发出倡议。会后，祁金利围绕“做好新时代新的社会阶层人士统战工作”为与会的新阶层人士和基层党组织书记授课。

山西

5月12日，山西省注册会计师行业党委召开学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育工作会，行业党委书记、省财政厅副厅长蔡江泽出席会议并讲话。他强调，要统一思想认识，把握关键环节，推动主题教育扎实有序开展，同时加强工作指导，确保主题教育取得实效。行业党委委员、纪委委员、直属基层党支部书记共72人参加。

5月19日，“山西省注册会计师行业青年人才培养基地”授牌仪式在山西青年职业学院举行。

辽宁

5月9日，辽宁省注册会计师行业诚信建设先进单位和标兵代表学习党的二十大精神培训班在西安财经大学开班，各市行业联合党组织负责人及执业机构代表共66人参加。

吉林

5月15-19日，吉林省注协举办新批注册会计师诚信宣誓活动暨专题教育培训班，82名新批注册会计师在国旗前庄严宣读誓词，向全社会作出诚信执业承诺。

黑龙江

5月9-11日，黑龙江省注协在苏州举办黑龙江省会计事务所合伙人（股东）暨行业管理人员专题培训班，会计师事务所合伙人（股东）、省市注册会计师协会工作人员共计51人参加。

江苏

地方注协工作 UPDATES OF LOCAL CPA INSTITUTES

近日，江苏省注协召开第六届理事会惩戒委员会第一次会议，集中学习中办、国办《关于进一步加强财会监督工作的意见》精神并进行专题研讨。

安徽

近日，安徽省注协发布 2023 年培训计划，从指导思想、主要任务、培训组织和支持措施等方面部署行业继续教育工作。

近日，容诚会计师事务所安徽分所团委荣获 2022 年度安徽省“五四红旗团委”称号，信永中和会计师事务所安徽分所吴中昊荣获 2022 年度安徽省“优秀共青团干部”称号。

福建

5 月 11 日，福建省考办、省公安厅网安总队和 ATA 机考公司召开省注册会计师考试工作联席会，三方围绕如何压实考点责任、构建安全网络环境、强化考生诚信教育、优化考生服务等进行探讨。

近日，福建省财政厅结合主题教育活动，以在线专题辅导讲座的形式，面向全省财政系统干部、注册会计师和会计师事务所从业人员开展财会监督与诚信建设专题系列宣讲。

山东

5 月 10-12 日，山东省注协组织举办全省注册会计师行业“财会监督”专题研讨班，全省理事监事单位、品牌及标兵事务所、特殊普通合伙（总分所）负责人、合伙人等 160 余人参加。

河南

5 月 6 日，河南省注协第五届常务理事会第一次会议在郑州召开，会议由省注协行业党委专职副书记、省注协常务副会长庞军政主持。

5 月 25 日，中共河南省注册会计师行业第一次代表大会在郑州召开，全面系统总结回顾行业党委成立以来的工作成绩，科学规划未来五年的工作任务，省委直属机关工委副厅级专职委员孔凡旭、组织部部长阮孝学到会指导，省财政厅副厅长马晓飞参加会议并讲话。

湖南

5 月 6 日，湖南省注册会计师行业首期高端人才培养项目在上海国家会计学院启动，省财政厅总会计师、行业党委书记刘平出席开班仪式并讲话。

广东

近日，广东省注册会计师行业党委 2022 年度抓基层党建工作被省委两新工委综合评定为“好”的等次。

云南

5 月 10 日，云南省注协举办“加快推进会计师事务所函证数字化推介会”，3 家函证数字化平台开发公司人员现场进行产品介绍和互动答疑，全省 200 余家会计师事务所主任会计师和分所负责人共 250 余人以线上线下相结合的方式参加。

5 月 18 日，云南省注册会计师行业学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育领导小组

地方注协工作 UPDATES OF LOCAL CPA INSTITUTES

召开第一次会议，传达学习上级有关文件精神，对开展好主题教育提出要求，部署第一轮督导指导工作。

西藏

近日，西藏自治区注册会计师行业党委和西藏注协首次提出减免会计师事务所本级会费政策，决定免收 53 家会计师事务所 2023 年本级会费。

甘肃

5 月 8 日，甘肃省注协召开警示约谈会，对 30 家会计师事务所法定代表人（合伙人）和 88 名签字注册会计师开展全覆盖集体约谈。

近日，甘肃天一会计师事务所党支部、团支部组织公司全体党员和团员青年赴八路军驻兰州办事处旧址和会宁红军长征胜利会师旧址，开展“缅怀革命先烈、赓续奋斗之志”红色主题教育活动。

宁夏

5 月 11 日，宁夏注册会计师行业党委书记侯江华以“感恩总书记 奋进新征程”为主题作专题党课辅导，行业党委委员、纪委委员、各执业机构党支部书记、党员、入党积极分子等 290 余人以线上+线下的方式参加。

新疆

近日，新疆注协和区财政厅内控监督处、会计处、企业处联合举办 2022 年度新疆注册会计师行业执业质量检查结果约谈会，区财政厅副厅长朱洁出席会议并讲话。

03

学术研究
ACADEMIC RESEARCH

新时代会计师事务所品牌建设的困境与策略

——基于1389份调查问卷的分析

俞明轩 温伟荣 鲍明龙

摘要

随着我国经济步入高质量发展时代,品牌建设已成为国家层面的顶层设计和整体战略。为深入了解现阶段我国注册会计师行业品牌建设现状,本文采用问卷调查法,对会计师事务所品牌化发展情况进行了调查与分析。结果发现:一方面,会计师事务所普遍已经认识到品牌建设的重要性,并逐步开展了品牌建设的实践与探索,但其品牌的美誉度、知名度和价值贡献度与市场预期相比还存在一定的差距;另一方面,品牌化水平因地区差异和事务所规模呈现不平衡的发展现状,整个行业全面深入地推进品牌建设存在诸多难点。基于目前会计师事务所品牌建设面临的困境,本文提出了若干建议与策略,以期在推进中国式现代化中注册会计师行业品牌化的高质量发展提供借鉴。

关键词

品牌建设 会计师事务所 问卷调查

一、引言

作为智力密集型的高端专业服务业,我国注册会计师行业经过多年的发展,从无到有,从小到大,从弱到强,取得了巨大成就。在当前深化行业发展战略和推进行业跨越式发展的新形势下,重视品牌建设、加快自主品牌培育以及实现品牌化发展既是提升会计师事务所软实力的突破口,也是我国高端服务业打造国际知名品牌的重要途径。2016年11月,中注协正式发布了《会计师事务所品牌建设指南》,对品牌建设的全链条和重点环节给予了指导与提示,使会计师事务所的品牌建设提升到一个新阶段和新层次,力图用品牌之光照亮新发展阶段会计师事务所行业高质量发展的未来。2021年11月,财政部发布《会计改革

与发展“十四五”规划纲要》,明确提出“培育一批国内领先、国际上有影响力的会计师事务所,助力更多自主品牌会计师事务所走向世界”。与此同时,中注协通过开展专项活动为会计师事务所品牌建设提供强有力的专业指导。

为了了解现阶段我国注册会计师行业品牌化的发展程度,本文采用问卷调查法,对会计师事务所品牌建设的现状和问题进行了分析。问卷包括两部分共23个问题,其中第一部分的16个问题围绕目前我国会计师事务所品牌建设情况,第二部分的8个问题为调查对象的背景信息,涉及年龄、学历、职业身份以及工作地点等。问卷采取匿名形式,通过选项和问卷完整性判断,截止问卷统计之日,本文

表1 工作岗位和业务领域

类型		选项	频数	百分比 (%)
工作岗位	事务所内部人员	一般从业人员	438	31.5
		项目经理	176	12.7
		高级管理人员	126	9.1
		项目合伙人	171	12.3
		合计	911	65.6
	事务所外部人员	行业管理人员	64	4.6
		专家学者或高校教师	69	5
		审计报告使用者或企业管理者	135	9.7
		其他	210	15.1
		合计	478	34.4
业务领域	审计服务		908	65.4
	税务服务		258	18.6
	咨询服务		456	32.8
	评估服务		170	12.2
	其他服务		383	27.6
	以上全部涉及		78	5.6

表2 问卷的信度检验

KMO 取样适切性量数		0.80
Bartlett's球形度检验	近似卡方	32766
	自由度	3403
	显著性	0.000

表3 合并是否有助于提升品牌影响力的交叉分析 (%)

		否			是			其他	卡方检验
		与合并前品牌影响力较大者保持一致	对品牌影响力没有实质影响	合计	是原来事务所之和,甚至更大	将会扩大,但小于两者加和的效果	合计		
事务所规模	规模较小	27.9	72.1	35.6	65.5	34.5	63.5	0.9	0.008
	规模中等	24.0	76.0	32.1	67.9	32.1	67.9	0.0	
	规模较大	14.9	85.1	43.7	62.6	37.4	53.2	3.0	

注：卡方检验的P值小于0.01，说明事务所规模的差异在1%的水平上会对此问题的分析产生显著影响。在本文的交叉分析表中，百分比数据均为行百分比，下表同。

共收回有效问卷 1389 份。

二、问卷的基本情形和信效度检验

(一) 问卷的基本情形

本文对调查对象的背景信息进行了描述性统计。在年龄方面，超过 90% 的被调查者属于 25-60 岁，其中 35-60 岁的占比达到 50% 以上；在学历方面，一半以上是本科学历，约 28% 是硕士研究生，而大专及以下和博士及以上的占比较低，分别为 12.5% 和 5.9%；在职业身份方面，本次问卷调查的对象主要是注册会计师，约占 61.6%，而非注册会计师的占比为 38.4%；对于事务所规模，本土事务所规模的划分标准是：规模较小的事务所为人数 <300 人，规模中等的事务所为人数 300-1000 人，规模较大的事务所为人数 >1000 人。规模较小的本土事务所占比达到 67.3%，其次是规模中等，最后是规模较大；对于工作地点，按照发达程度将我国划分为三大区域：东部地区

、中部地区和西部地区，其中东部地区包括北京、天津、河北、上海、江苏、浙江、福建、山东、广东、海南、辽宁和广西；中部地区包括内蒙古、山西、吉林、黑龙江、安徽、江西、河南、湖北和湖南；西部地区包括重庆、四川、贵州、云南、西藏、陕西、甘肃、青海、宁夏和新疆。被调查者主要来自东部和中部地区，分别占到 47.9% 和 44.3%。

由表 1 可知，参与问卷调查的人员包括会计师事务所一般从业人员、项目经理、行业管理人员等，本文将其划分为两类：事务所内部和外部人员，其中事务所内部人员多于外部，占比约为 65.6%。在业务领域方面，调查对象大多提供审计服务，占比为 65.4%，并有约 5.6% 的被调查者提供涉及以上全部的综合服务。综上所述，本次问卷调查的对象主要来自于东部和中部地区的本土会计师事务所，他们大多是注册会计师，拥有本科和硕士学历，年龄在 25-60 岁之间，并且主要是事务所内部提供审计服务的工作人员。

(二) 问卷的信度检验

根据信度检验的结果，问卷总体的克隆巴赫 α 为 0.83，表示此份问卷内部一致性较好，可信度较高。由删除项后的克隆巴赫 α 可以看出，各项问题的信度系数均小于 0.83，即任意题项被删除后，信度系数并不会有明显的上升，故本次问卷的题目不需要进行调整。

(三) 问卷的信效度检验

本文采用 KMO 值和 Bartlett's 球形检验进行结构信度检验，由表 2 可知 KMO 值为 0.80，Bartlett's 球形检验的显著性水平小于 0.01，说明调查问卷具有良好的信度。

三、问卷的结果分析

本文基于 1389 份调查问卷对我国会计师事务所的品牌建设情况进行了数据统计，另外针对调查对象不同的背景信息，本文采用交叉分析法研究了不同身份群体的观点和认识。

(一) 品牌愿景和品牌战略

根据问卷调查的结果，品牌愿景既是现阶段会计师事务所品牌建设中一个不可或缺的环节（见图 1），也是会计师事务所制定品牌战略需要参考的一项内部因素（见图 4）。根据《会计师事务所品牌建设指南》，事务所应当在品牌愿景的基础上制定品牌战略，并将其作为事务所总体战略的重要组成部分系统筹划、统一实施。由图 1 可知，调查对象大多认为品牌战略是会计师事务所品牌建设中最重要的环节。

对于品牌建设是否要选择合并战略，一半

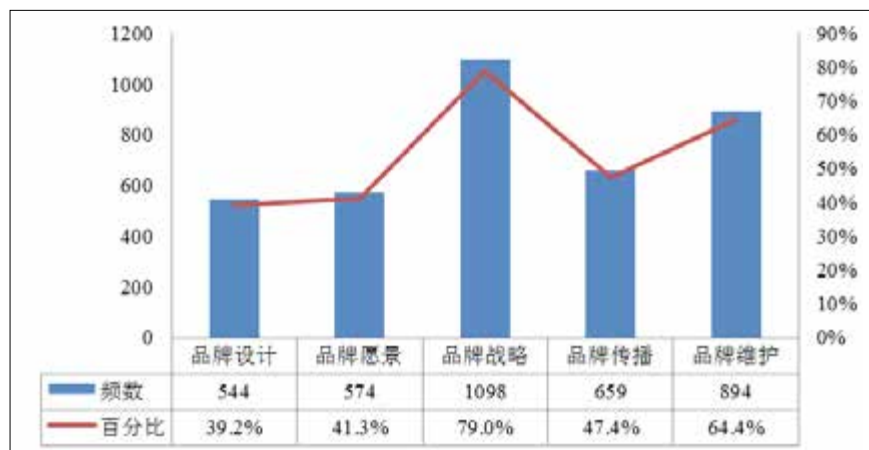


图1 品牌建设中最重要环节

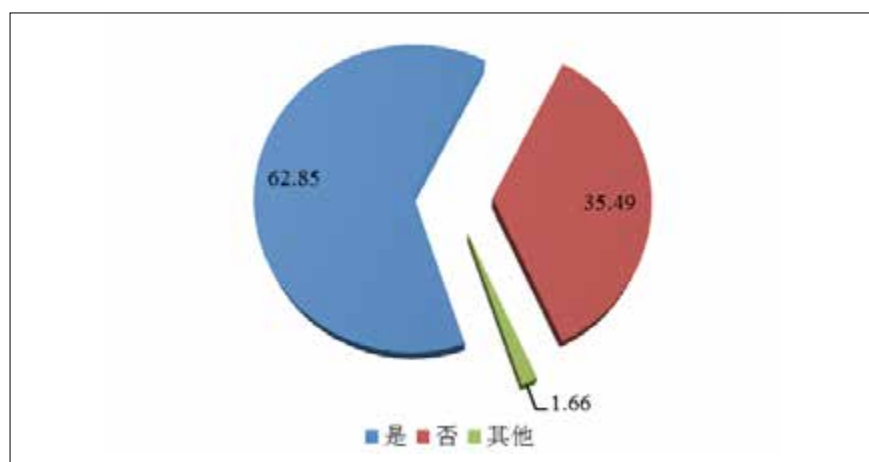


图2 会计师事务所合并是否有助于提升品牌影响力

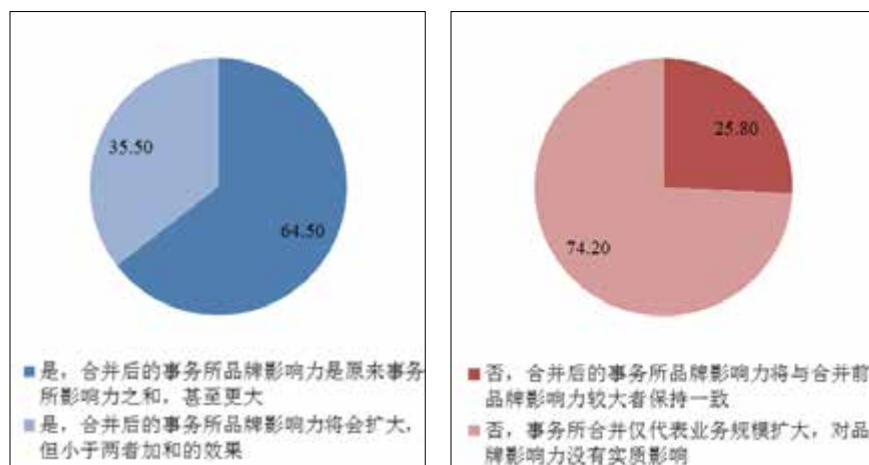


图3 合并前后会计师事务所品牌影响力的变化

以上的调查对象认为会计师事务所合并有助于提升品牌影响力，约 35.5% 的被调查者则选择合并没有提升会计师事务所的品牌影响力（见图 2）。另外问卷中一小部分人选择了“其他”这一选项，认为合并不一定能提升品牌影

响力，还受到多方面因素的影响，如合并时期的政策环境、重要事件、各自原先品牌影响力情况差距、客户对于该合并事件的看法及态度等，这说明业内对于事务所通过合并“做大”的同时能否真正提升品牌影响力尚未形成一致的看法。具体地，对于选择“合并有助于提升品牌影响力”的调查对象，约 64.5% 认为合并后的品牌影响力是原来事务所影响力之和，甚至更大，约 35.5% 认为合并后的品牌影响力将会扩大，但小于两者加和的效果。对于选择“合并没有提升品牌影响力”的调查对象，大部分认为合并仅代表业务规模扩大，对品牌影响力没有实质影响，小部分认为合并后的品牌影响力与合并之前品牌影响力较大者保持一致（见图 3）。由此可见，会计师事务所合并会带来“1+1>2”的品牌影响力得到很多人的认可，但也有少数人认为合并对品牌影响力没有实质作用。

由表 3 可知，规模中等和较小的事务所赞同合并有助于提升品牌影响力的比例较高，分别为 67.9% 和 63.5%，而规模较大的本土事务所认同这一观点的比例略低，为 53%，这可能与大型本土事务所已经拥有良好的品牌效应，合并对进一步提升这类事务所品牌影响力的作用并不明显有关。

会计师事务所在制定品牌战略时，需要考虑内部和外部环境，其中内部环境包括事务所愿景、机构治理和文化理念等，外部环境包括国家及区域的宏观经济形势、法律法规政策和市场竞争状况等。由图 4 可知，问卷中选择最多的前三项依次是人才资源、专业品质以及文化理念，这说明事务所制定品牌战略考虑最多的是内部环境，其中人才资源是最核心的要素。

对于会计师事务所实施品牌战略的有效措施，本文按重要性对问卷中各选项进行了得分赋值（见图 5），图 5 显示排在前三位的依次是提高审计质量、塑造专业形象以及开展品牌文化建设，这说明现阶段行业内普遍认为不断提高会计师事务所的审计质量是其实施品牌战略最有效的措施。根据交叉分析（见图 6），本文发现：（1）不论本土事务所的规模如何，提高审计质量都是排在第一位的有效措施，但大型事务所更多将塑造专业形象排在第二位，而中小事务所则将开展品牌文化建设排在第二位；（2）在中小事务所中，“设计品牌形象”这一项的得分较高，“加强品牌维护”的得分则较低，这可能与不同规模事务所的品牌建设进程有关，大型事务所已经形成市场熟知的品牌形象，更重视品牌的后续维护以保持其影响

表4 品牌定位时最重要的参考因素 (%)

	事务所战略	客户特征	服务地域	行业地位	差异化业务	服务优势	审计质量	客户口碑	其他	卡方检验
总体	49.0	40.1	29.8	35.9	34.6	52.8	67.4	36.4	0.6	/
学历	大专及以下	50.9	42.2	31.8	30.1	16.2	53.8	78.0	41.0	0.0
	本科	49.9	38.7	31.2	34.1	33.2	54.1	72.3	38.3	0.3
	硕士	45.8	42.3	27.1	42.0	43.0	50.6	55.9	31.4	1.0
	博士及以上	51.4	37.1	25.7	34.3	47.1	50.0	52.9	32.9	2.9
事务所规模	规模较小	54.3	42.0	36.7	30.7	27.4	53.7	71.8	40.6	0.0
	规模中等	59.0	47.4	30.8	38.5	38.5	44.9	69.2	29.5	0.0
	规模较大	42.0	32.9	23.4	45.5	30.3	55.0	68.4	37.2	0.4
工作地点	东部地区	47.4	39.6	24.7	39.0	39.0	52.1	62.0	33.9	0.9
	中部地区	52.1	41.5	35.0	31.9	29.2	55.0	72.8	38.4	0.3
	西部地区	40.7	35.2	31.5	38.0	38.9	45.4	69.4	39.8	0.0

注：卡方检验的P值均小于0.01，说明学历、事务所规模和工作地点的差异在1%的水平上会对此问题的分析产生显著影响。



图4 制定品牌战略的核心要素



图5 会计师事务所实施品牌战略的有效措施

优势以及事务所战略这三个因素，并且不论学历、事务所规模以及工作地点如何，审计质量都是品牌定位最重要的参考因素，但本文也发现：（1）随着学历的提高，审计质量这一因素所占的比例下降，而差异化业务的占比显著上升；（2）中小型和位于中西部的事务所选择服务地域这一因素的比例要高于大型和位于东部地区的事务所，这说明中小规模和位于中西部的事务所品牌区域性现象更突出，往往通过将业务局限在特定的行政区域，并提供适应本地区的专业服务，以充分发挥自己的本土化优势。

具体地，对于会计师事务所品牌建设是否要结合行业“做优做特”和“做专做精”战略，绝大部分被调查者持肯定态度，其比例达到95%以上，其中59.3%的人表示非常认同，事务所既需要“做优做特”也需要“做专做精”，37%的人表示较为认同，仅3.7%的调查对象不认同这一观点，提出短时间内既无法“做优做特”，也无法“做专做精”（见图8）。本文对持“较为认同”这一观点的调查对象进行了详细分析，发现选择“重点应放在‘做优做特’上，即要做出特点和优势”的比例最多，其次是“重点应放在‘做专做精’上，即实施差异化竞争”，最后是“需差异化，大所‘做优做特’，小所‘做专做精’”。由此可见，我国会计师事务所品牌建设要坚持“做优做特”和“做专做精”已得到普遍认可和支持，但这两个战略哪个是重点还需因所而异。

由表5可知，不论学历、事务所规模以及工作地点如何，品牌建设要结合行业“做优做特”和“做专做精”战略是调查对象最主要的观点，但本文也发现：（1）大专及以下认为品牌建设的重点是“做专做精”，本科及以上则更强调“做优做特”，且后者更青睐“差异化”这一项；（2）与审计这一传统鉴证业务相比，税务和咨询服务作为目前本土事务所积极探索和拓展的两类新业务更强调“做专做精”，且选择“差异化”的比例也略低；（3）大型本土事务所更多地认为品牌建设应“做优做特”，而规模较小和中等的事务所则更强调“做专做精”，同时小型事务所选择“差异化”的比例也较低；（4）东部地区侧重“做优做特”，中西部地区侧重“做专做精”，且东部地区更多地认为应坚持差异化选择。由此可见，调查对象不同的学历和业务领域会影响他们对“做优做特”、“做专做精”这两个战略的看法，同时不同规模和地区的事务所由于品牌化发展程度的不同，对这两个战略的认识也存在差异。

力，而中小事务所的品牌正在建设中，他们仍希望通过设计自己独特的品牌形象来实施品牌战略。

（二）品牌定位和品牌传播

1. 品牌定位。根据问卷调查的结果，品牌定位不清是目前我国会计师事务所品牌建设面临的一大困难（见图7）。由表4可知，事务所进行品牌定位大多参考审计质量、服务

表5 品牌建设是否要结合行业“做优做特”和“做专做精”战略的交叉分析 (%)

		不认同	较为认同				非常认同	卡方检验
			做优做特	做专做精	差异化	合计		
学历	大专及以下	2.3	33.9	52.5	13.6	34.1	63.6	0.003
	本科	4.5	39.6	36.4	23.9	37.3	58.2	
	硕士	2.5	44.4	22.9	32.6	36.5	61.0	
	博士及以上	5.7	48.4	29.0	22.6	44.3	50.0	
业务领域	审计服务	4.8	39.2	35.3	25.4	36.8	58.4	0.000
	税务服务	4.7	35.3	44.7	20.0	32.9	62.4	
	咨询服务	3.3	35.7	45.2	19.1	34.4	62.3	
	评估服务	2.4	45.2	30.6	24.2	36.5	61.2	
	其他服务	1.6	47.8	29.0	23.2	36.0	62.4	
	以上全部涉及	7.7	40.0	28.0	32.0	32.1	60.3	
事务所规模	规模较小	3.3	36.0	43.4	20.6	35.6	61.1	0.000
	规模中等	1.3	30.1	46.2	23.7	33.3	65.4	
	规模较大	8.7	41.7	24.0	34.4	41.6	49.8	
工作地点	东部地区	4.1	44.3	25.0	30.7	36.7	59.2	0.000
	中部地区	2.9	39.4	45.2	15.4	36.0	61.1	
	西部地区	6.5	31.8	53.6	14.6	43.5	50.0	

注：卡方检验的P值均小于0.01，说明学历、业务领域、事务所规模以及工作地点的差异在1%的水平上会对此问题的分析产生显著影响。

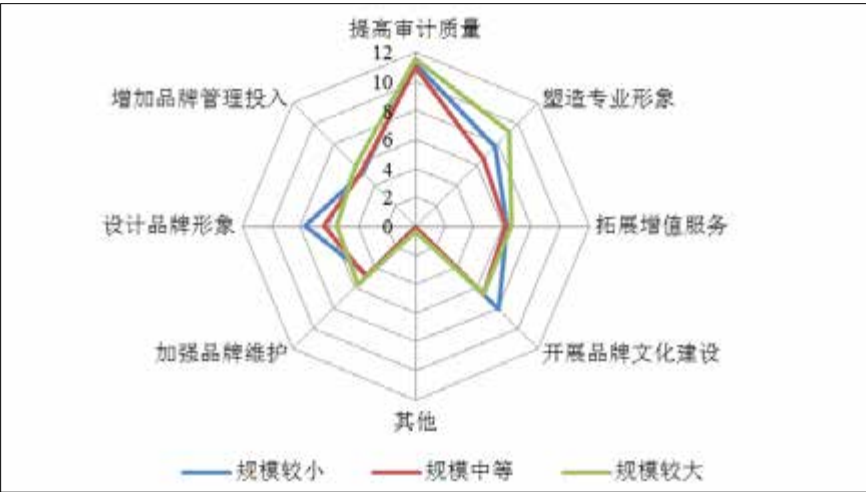


图6 不同规模的事务所实施品牌战略的有效措施

2. 品牌传播。由表 6 可知，调查对象对“您所在会计师事务所在品牌建设上开展的工作包括哪些”这一问题的回答，选择最多的三项依次为“提升执业水平，要求员工在执业活动中展现优秀的企业品牌形象”、“承担社会责任，合伙人以事务所名义参与社会活动和公益活动”以及“紧跟学术发展，积极与院校和科研院所开展课题研究合作”。与此同时，有 31.1% 的调查对象指出所在事务所只是注重企业的文化和服务品质，并未进行专门的品牌建设活动，这表明仍有一部分事务所并不重视品牌传播。根据交叉分析的结果，本文发现不论本土事务所规模如何，他们都主要通过提升执业水平和承担社会责任进行品牌传播，但小型事务所选择“紧跟学术发展，积极与院校和科研院所开展课题研究合作”的比例较低

（30.6%），未进行专门品牌建设活动的比例更高（44.4%）。同时对于成立品牌部门这项工作，大中型事务所的开展比例要明显高于小型事务所（18.4%）。由工作地点与这一问题的交叉分析结果可知，与东部地区相比，中西部成立品牌部门的比例更低，未进行专门品牌建设活动的比例更高。

考虑到自身、客户、同行等因素的突变以及品牌管理失常会对事务所的品牌形象造成不良影响，故在品牌建设中构建品牌维护和危机管理机制至关重要（张克，2013）。在本次问卷调查中，对于现阶段会计师事务所品牌建设的重点任务，调查对象选择“加强品牌维护和危机管理”的比例较低，仅占 3.2%（见图 9，问卷对会计师事务所品牌建设的重点任务设置了单选题，本文对各选项的选择比例进行了统计）；对于会计师事务所实施品牌战略的有效措施，加强品牌维护排在除“其他”选项之外的最后一位，得分仅 6.19（见图 5）。

考虑到会计师事务所在进行品牌维护时，商标的申请与注册是重要的法律手段，故本次问卷也对这一问题进行了调查（见图 10）。由图 10 可知，半数以上的被调查者认为会计师事务所名称字号在进行工商登记需要注册为商标，其比例为 68.4%，但也有一小部分认为是不需要的，其比例为 25.3%。另外本文对“其他”这一选项进行了统计，发现约 6.3% 的调查对象提出了不同的意见，包括：（1）遵循自愿原则，可以建议注册为商标；（2）注册与否并不重要；（3）根据事务所合伙人的共同意见决定，可在形成了一定品牌影响力后再注册为商标。

根据背景信息与这一问题的交叉分析结果（见表 7），本文发现：（1）调查对象的年龄越大，认为需要将名称字号注册为商标的比例越低；（2）与大专及以下相比，本科及以上的调查对象选择“需要注册为商标”的比例更大；（3）事务所内部人员认为会计师事务所需要注册为商标的比例低于外部人员，为 60.7%；（4）不同规模的本土事务所对这一问题的看法也存在差异，即随着规模的扩大，本土事务所的调查对象选择“需要注册为商标”的比例也在不断增大；（5）中西部地区选择“需要注册为商标”的比重低于东部地区。这说明年轻、高学历、属于事务所外部人员、来自大型事务所和东部地区的调查对象更具有商标意识。

（四）品牌监控和品牌评价

表6 所在会计师事务所在品牌建设上开展的工作 (%)

	成立品 牌部门	提高品 牌意识	承担社 会责任	紧跟学 术发展	提高形 象地位	提升执 业水平	未进行专门 的品牌建设 活动	其他	卡方 检验
总体	24.8	34.8	46.3	36.9	31.8	59.8	31.1	15.6	/
事务所 规模	规模较小	18.4	37.2	48.2	30.6	26.9	64.1	44.4	4.6
	规模中等	34.2	48.7	51.3	48.7	38.5	61.5	30.8	5.1
	规模较大	37.2	35.5	55.0	53.2	47.6	71.0	25.5	6.5
工作 地点	东部地区	30.2	34.0	50.1	42.3	40.2	63.9	31.5	6.5
	中部地区	24.4	40.2	49.6	33.0	28.1	67.5	34.1	4.3
	西部地区	20.9	37.8	53.7	48.8	35.4	62.2	43.4	3.7

注：卡方检验的 P 值均小于 0.01，说明事务所规模和工作地点的差异在 1% 的水平上会对此问题的分析产生显著影响。



图7 会计师事务所品牌建设的困难

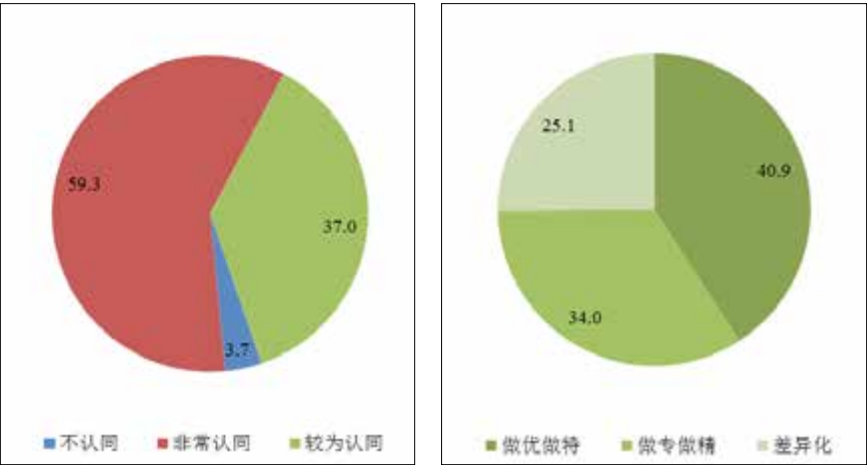


图8 品牌建设是否要结合行业“做优做特”和“做专做精”战略

如表 8 所示，在评价会计师事务所品牌建设成果的关键指标中，“专业价值与服务品质的提升度”排在第一位，“目标市场的占有率和发展潜力”、“品牌知名度、美誉度和忠诚度”排在第二位和第三位，“品牌传播投入情况及传播效率”则排在最后一位。由此可见，目前业内普遍认为专业价值与服务品质的提

升更能反映会计师事务所品牌建设的成果。

为了更好地推动品牌建设，注册会计师行业也需要建立、实施并保持对品牌的持续评价（见图 11）。由图 11 可知，“会计师事务所综合评价排名可一定程度反映事务所的品牌影响力”这一观点得到最多人的认同，占比为 61.6%，25.3% 则认为综合评价排名可全面反映事务所实力，完全代表了事务所品牌影响力，只有约 8.9% 的被调查者认为综合评价排名与品牌影响力不仅无关，而且也不能促进品牌建设。另外少数被调查者（1.3%）提出不同的看法，比如综合评价排名可以反映企业实力，但不能完全代表品牌影响力。根据表 9 的交叉分析，本文发现不论调查对象的工作地点以及所在事务所规模如何，都认为评价排名可一定程度反映事务所的品牌影响力，但中小型和中西部事务所选择“综合评价排名与其品牌影响力无关”的比例明显更高，且认为“综合评价排名与其品牌影响力不仅无关，也不能促进品牌建设”的比例也显著高于大型和东部地区的本土事务所。另外与事务所内部人员相比，外部人员较少认为二者之间没有关系。由此可见，规模较大的、东部地区的本土事务所和事务所外部人员更认同综合评价排名与事务所品牌影响力之间存在正向关系。

四、我国会计师事务所品牌建设面临的困境

随着经济全球化向纵深发展和审计业务全球化竞争日益激烈，大量本土事务所越来越认识到品牌建设的重要性，并把创新争优、建立强势品牌作为发展的战略目标。目前，我国注册会计师行业的品牌建设取得了较显著的成就，具有一定影响力的事务所品牌逐步凸显，并在经营业绩、服务质量、市场口碑、行业影响以及社会认可等方面取得了长足进步，但本土会计师事务所品牌的美誉度、知名度和价值贡献度还有较大提升空间。另外根据问卷调查的结果，在我国经济发达程度不同的地区，会计师事务所的品牌意识、对品牌的认识水平具有异质性，而且现阶段大型事务所历经十多年的发展，已经形成了具有全国影响力的、比较成熟的品牌形象和品牌效应，而中小型事务所目前尚处于品牌建设的认知和摸索阶段（骆国良，2015；王海燕，2021）。基于问卷调查的结果，本文认为在新发展阶段深入地、全面地推动本土事务所的品牌建设，将面临以下几个方面的困境：

（一）品牌战略的制定和实施受到制约

从问卷调查来看，事务所制定品牌战略考虑的最核心要素是人才资源，实施品牌战略最

表8 评价会计师事务所品牌建设成果的关键指标

	专业价值与服务品质的提升度	目标市场的占有率和发展潜力	品牌知名度、美誉度和忠诚度	品牌传播投入情况及传播效率	其他
总和	9529	7524	6694	5146	294
均值	6.86	5.42	4.82	3.70	0.21

注：按照被调查对象对各选项的排名进行赋值，其中第一位赋值为9分，第二位赋值为7分，第三位赋值为5分，第四位赋值为3分，第五位赋值为1分，若没有被选择则赋值为0分。

表7 会计师事务所名称字号是否需要注册为商标的交叉分析（%）

		不需要	需要	其他	卡方检验
年龄	25岁以下	9.1	86.9	4.0	0.000
	25-35岁	20.3	75.0	4.7	
	35-60岁	30.4	62.3	7.3	
	60岁以上	46.2	35.9	17.9	
学历	大专及以下	38.7	47.4	13.9	0.000
	本科	28.5	64.3	7.2	
	硕士	14.7	83.3	2.0	
	博士及以上	17.1	80.0	2.9	
工作岗位	事务所内部人员	30.8	60.7	8.5	0.000
	事务所外部人员	14.6	83.1	2.3	
工作地点	东部地区	22.1	72.8	5.1	0.000
	中部地区	38.0	50.8	11.1	
	西部地区	54.5	44.3	1.2	
事务所规模	规模较小	36.7	53.7	9.6	0.000
	规模中等	28.2	69.2	2.6	
	规模较大	16.9	76.2	6.9	

注：卡方检验的P值均小于0.01，说明这些背景信息的差异在1%的水平上会对此问题的分析产生显著影响。

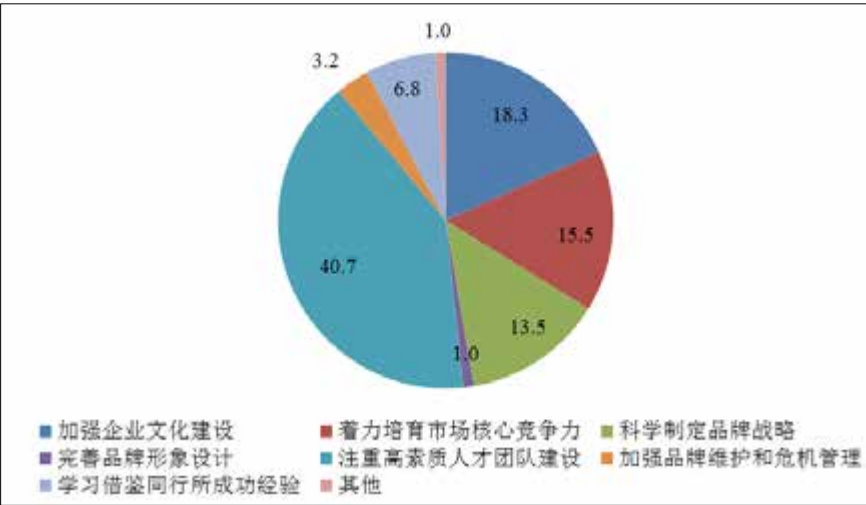


图9 会计师事务所品牌建设的重点任务

有效的措施是提高审计质量。然而基于目前注册会计师行业的发展现状，事务所的品牌战略一定程度上受到人才供给和执业品质的制约。一方面，我国注册会计师行业由于同业竞争加剧，会计师事务所的利润水平下降，这使得行业对人才的吸引力下降，尤其是对高端人才的吸引力不足，许多高层次人才和骨干人才加速流失，人才结构出现断层（陆正飞等，2022）。注册会计师行业属于知识服务领域，

而人力资本是服务行业最重要的生产要素，在高端人才方面无论是供给不足还是吸引力不足都会制约我国会计师事务所的品牌建设；另一方面，在本次问卷调查中，质量控制体系不完善是目前会计师事务所品牌建设面临的又一大困境（见图7）。考虑到执业品质是会计师事务所的立命之本和生存之基，也是其品牌化建设的关键支撑，目前不完善的质量控制体系将制约事务所的品牌建设（乔久华，2017；吴杰和周鑫泽，2022）。

（二）品牌定位不太清晰

品牌定位是品牌建设的基础环节，也是决定品牌建设目标能否实现的关键，而对于品牌定位来说，差异属性至关重要（庄达，2013）。由本次问卷调查的结果可知，本土事务所的品牌定位并未充分重视差异化因素，且部分事务所在“做优做特”还是“做专做精”方面把握不准、认识模糊，这导致品牌定位不清晰成为目前我国会计师事务所品牌建设面临的第二大困境。

（三）品牌传播途径仍需拓展

一个成功的品牌必须具备广泛的知名度，高质量的品牌形象需要通过宣传才能传递给消费者（刘鹏，2012）。根据问卷调查结果，目前大部分本土事务所在品牌宣传的专业程度上存在明显不足，主要是通过提升执业水平、承担社会责任以及紧跟学术发展三个途径来传播自己的品牌形象。但在当前社交媒体多样化、信息传播高效化的互联网时代，依赖这种传统宣传手段可能会影响品牌传播的有效性、系统性和持续性。

（四）品牌维护和危机管理未得到充分重视

品牌生命周期理论认为，如果没有良好的品牌维护与提升措施，已经建立起来的品牌也可能会失去活力。由本次问卷调查可知，我国会计师事务所对于已有品牌的保护意识较弱，缺乏对于品牌的保护措施，更未充分利用法律手段来维护自己的品牌，比如部分事务所不重视商标的注册工作。

（五）品牌监控和评价机制亟待健全

2003年，中注协建立起会计师事务所全国百家信息发布制度，随后连续多年发布综合评价百家信息，获得了社会公众、监管部门以及证券市场的广泛认可。根据2021年5月中注协新修订的《会计师事务所综合评价排名办法》，综合评价从收入、内部治理、资源和处理处罚四个方面设置10个指标。从问卷调查的结果来看，这套排名方法对事务所的品牌影响力已有一定程度的反映，未来可在品牌价值

表9 会计师事务所综合评价排名与其品牌影响力关系的交叉分析 (%)

		无关	完全代表	一定程度反映	不一定能反映	无关,也不能促进品牌建设	其他关系	卡方检验
事务所规模	规模较小	44.9	29.6	56.7	46.5	12.3	1.4	0.000
	规模中等	35.4	26.9	58.4	39.7	11.5	1.3	
	规模较大	29.0	17.7	60.3	45.5	4.8	1.3	
工作地点	东部地区	25.2	21.4	64.9	39.2	6.9	1.1	0.000
	中部地区	35.2	31.9	58.1	45.1	10.7	1.3	
	西部地区	34.3	12.0	61.1	50.0	10.2	2.8	
工作岗位	事务所内部人员	34.5	26.2	58.2	44.6	10.3	1.0	0.000
	事务所外部人员	22.6	23.6	68.2	38.7	6.1	1.9	

注：卡方检验的 P 值均小于 0.01，说明事务所规模、工作地点和工作岗位的差异在 1% 的水平上会对此问题的分析产生显著影响。

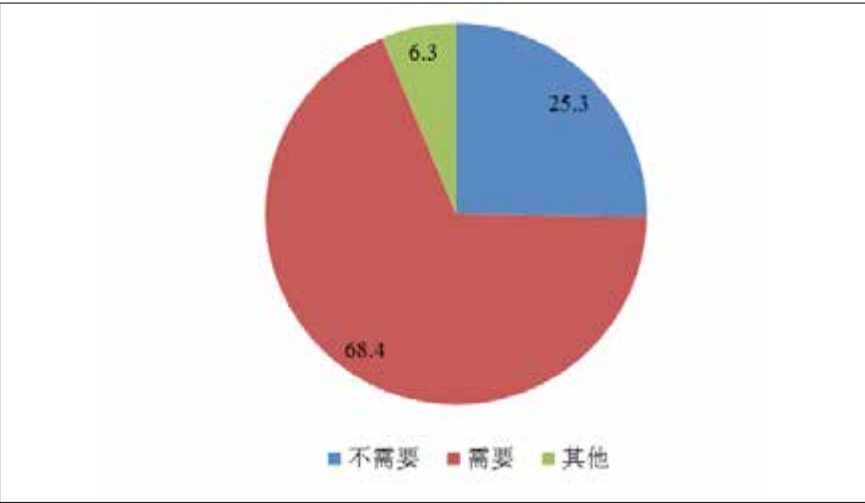


图10 会计师事务所名称字号是否需要注册为商标



图11 会计师事务所综合评价排名与其品牌影响力的关系

提出如下几种策略：

（一）在品牌战略中实施人才与品质双轮驱动

1. 重视品牌领域高端人才的培养。人才是事务所的核心资源，也是其品牌的重要承载，所以在品牌建设过程中，行业协会应加强品牌经营管理人才培养，建立和完善注册会计师行业品牌专家库（陈景庚，2012），同时也可以通过举办品牌建设论坛、组织到知名事务所现场观摩以及开展品牌建设岗位能手评选表彰等活动，在事务所合伙人中重点培养一批品牌建设能手。对于会计师事务所而言，应加强品牌专业人才引入、培养和考核机制的建设，积极举办和参加相关专题培训活动，向知名品牌取经，并积极开展品牌相关的评比表彰，发现和激励品牌建设人才，培养品牌岗位能手，推动品牌战略的顺利实施。

2. 重视执业品质的管理与控制。会计师事务所要想进行品牌化发展，必须重视执业品质的管理与控制，这不仅需要加强外部监督，更重要的是拥有一个有效的内部质量管理和一体化管理体系（陈建平，2022）。一方面，会计师事务所应加强内部治理的顶层设计，明确质量管理体系的领导责任，同时不断完善以质量为核心的内部控制制度，并把是否提供高质量服务作为项目组和注册会计师个人业绩评价考核的基本依据，以真正落实和细化不同人员在质量管理中的职责；另一方面，事务所应以人员一体化为基础、财务一体化为抓手、业务一体化为纽带、质控一体化为核心、信息一体化为保障，形成高度统一的一体化管理体系，为品牌建设提供有力的内部支撑（许汉友和虞竞阳，2022）。

（二）在塑造个性中科学开展品牌定位

为了使事务所的品牌定位更好地服务发展战略，体现各自的经营发展特色，应考虑如下四个方面：一要确定品牌在行业与市场中的位置，解决品牌定位的对象以及为谁服务的问题；二要确定品牌在目标客户群心中的位置，获得客户对品牌定位的认可；三要为品牌定位赋予人文内涵与价值特征，从战略层面塑造品牌个性；四要根据行业环境与定位参照维度的变化，从战术层面对品牌定位策略进行适当调整。同时对于“做优做特”和“做专做精”战略，不同规模的事务所应充分考虑目标客户群体、服务地域范围、自身竞争优势以及服务能力等因素进行差异化选择和定位，比如中小型事务所无论是在人才还是技术力量都难以与大型事务所相抗衡，要想创立品牌，应实施“做专做精”策略，在相对狭小的市场上将自己的

评价、品牌发展引领等方面继续完善。

五、完善我国会计师事务所品牌建设的策略

针对我国会计师事务所品牌建设存在的困境，本文为注册会计师行业深入推进品牌化

竞争优势凸显出来,集中优势资源与精力专注于特定产品,形成自己独特的品牌(王海燕,2021)。

(三) 丰富以互联网为媒介的品牌传播途径

与传统模式相比,互联网时代下的品牌传播有诸多创新,故事务所应借助互联网思维重塑品牌传播的方式,将提炼的品牌核心价值持续不断地与客户交流沟通,以达到客户对品牌的认同与接收(谢新洲等,2014)。一方面,事务所可以在互联网上建网站和开通微博、微信公众号,还可以利用外部的协会网站、行业门户网站、论坛、视频站以及搜索引擎等,让品牌频频出现在目标受众或客户的面前,增强品牌在不同群体中的认知度;另一方面,事务所应积极利用新媒体工具打造优秀的管理者品牌,实现机构品牌的“人格化”,通过管理者的思想、语言和爱好等,不断夯实机构品牌的固有基础,这既满足了人们对品牌人格化体验的需求,又温和地将品牌理念植入人心。

(四) 健全系统的品牌维护和危机管理机制

品牌是有生命周期的,为了持续塑造品牌的良好形象与竞争力,会计师事务所需要不断完善品牌维护的实施路径,具体包括:第一,通过技术创新、服务创新以及管理创新等方面的工作不断赋予品牌新价值,使品牌保持活力和新鲜感;第二,充分重视商标在品牌建设中的法律和产权意义,积极围绕品牌战略制定并执行与之相适应的商标战略(吴杰和周鑫泽,2014);第三,在收集、了解和储存客户基本资料的基础上,建立客户数据库,并对客户进行分类管理。同时会计师事务所也要重视危机管理,积极开发品牌危机预警系统,包括危机源头监测、危机初步界定以及危机诊断与预警,并成立由合伙人管理委员会组成的危机管

理领导小组,从战略层面把握危机的动向,对危机处理中的重大问题进行决策,以及时有效地控制和防范品牌危机。

(五) 完善会计师事务所第三方品牌评价机制

为了检验品牌建设是否达到预期目标和评价品牌管理的有效性,行业协会和会计师事务所需要合力完善品牌的评价机制。在行业协会层面,可在全国百家事务所综合评比中更多地融入品牌元素,将综合评价排名打造为会计师事务所品牌建设的助推器,或者可以考虑评选并发布全国50或100强会计师事务所品牌榜,适时对会计师事务所品牌价值进行科学评估。在会计师事务所层面,可以参照中注协及权威品牌评价机构的相关指标,围绕目标市场占有率、品牌传播情况及传播效率、专业价值和服务品质提升度、品牌知名度、美誉度以及信任度等积极开展品牌的自我监测与评价,分析品牌战略、品牌传播、品牌维护和管理机制等方面存在的不足,并循环持续改进,打造品牌建设闭环。

基金项目 | 本文为中国注册会计师协会资助课题中期成果
作者单位 | 中国人民大学政策科学研究中心 黑龙江省注册会计师协会

主要参考文献

1. 陈建平. 强化一体化管理 培育优质大所的思考. 中国注册会计师. 2022(2)
2. 陈景庚. “十二五”时期中小型事务所“精、专、优”品牌创建的探索. 中国注册会计师. 2012(5)
3. 乔久华. 会计师事务所品牌建设新视角. 中国注册会计师. 2017(7)
4. 陆正飞、祝继高、许晓芳、朱佳信. 我国注册会计师行业发展主要问题及成因研究——基于审计报告提供者和需求者的问卷调查分析. 中国注册会计师. 2022(2)
5. 骆国良. 中小会计师事务所品牌建设的实证研究——以浙江省为例. 中国注册会计师. 2015(1)
6. 刘鹏. 坚持品牌强所 打造百年老店. 中国注册会计师. 2012(11)
7. 王海燕. 中小会计师事务所品牌建设思考. 中国注册会计师. 2021(7)
8. 吴杰、周鑫泽. 商标战略: 升级会计师事务所品牌战略的必由之路——基于2013年度前百家事务所商标相关情况的实证分析. 中国注册会计师. 2014(11)
9. 吴杰、周鑫泽. “十四五”时期会计师事务所品牌建设再思考. 中国注册会计师. 2022(2)
10. 谢新洲、刘京雷、王强. 社会化媒体中品牌传播效果评价研究. 图书情报工作. 2014(14)
11. 许汉友、虞竞阳. 以一体化之“矢”射内部治理之“的”. 中国注册会计师. 2022(9)
12. 庄达. 创立会计师事务所的品牌. 中国注册会计师. 2012(1)
13. 张克. 打造有世界影响力的中国品牌事务所. 中国注册会计师. 2013(10)

高管变更、审计师忙碌程度与审计费用

王鑫 冯均科 白钰 钟越华 冯春雨

摘要

本文以2005-2021年我国沪深A股上市公司数据为样本,探讨高管变更对审计费用的影响。实证结果表明,发生高管变更的上市公司,其审计费用更高,由忙碌程度高的审计师进行审计会进一步加强这一效应。进一步研究发现,上市公司发生高管变更会导致战略调整程度和审计投入的增加而使得审计费用增加;异质性检验表明,在公司规模较大的样本中,高管变更对审计费用的影响更为显著。研究结果为上市公司、审计师和相关部门关于公司高管变更审计与监管提供了决策参考。

关键词

高管变更 审计师忙碌程度 审计费用

一、引言

根据《证券法》规定,公司董事、1/3 以上的监事或者经理发生变动,即属于可能对上市公司股票交易价格产生较大影响的重大事件。由此可见,上市公司的高管变更是资本市场不可忽略的关键信息。高管能够对公司的战略规划、经营管理、财务政策和公司绩效等都产生重要的影响,其变更会带来一系列的不确定性,对公司产生的影响为正面还是负面一般也难以判断。尤其是核心高管的变更极有可能对公司运营和治理带来冲击,从而引发利益相关者的关注和重视。

审计费用是审计师在对特定上市公司进行审计时的成本投入和风险承担水平的体现,被审计单位资产规模、业务复杂程度以及经营风险等都会影响到审计费用的确定。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》中指出,注册会计师应当了解被审计单位及其环境,以足够识别和评估财务报表重大错报风险,设计和实施进一步审计程序。高管变更的发生使上市公司更易产生战略变更、盈余操纵等行为,引发持续经营问题,审计师更容易感知到隐含的重大错报风险。在面对高管发生变更的情形时,审计师需要追加审计程序获取更充分的审计证据,同时也面临着更高的审计风险和业务风险,因此审计师有可能通过收取更高的审计费用来平衡可能产生的成本与风险。

一般认为,审计师年度签字的客户数量越多,代表审计师的忙碌程度越高。审计师作为审计工作的实际执行者,其个人特征会对审计决策和审计结果产生重要影响,这其中就包括了审计师的忙碌程度。审计师的忙碌程度在一定程度上会影响到审计师的审计行为,不同忙碌程度的审计师在面对高管变更的情形时所做出的决策也会有所不同。同一审计师如果在同一期间的工作量过多,可能会影响到审计程序的完成度和审计工作质量,忙碌程度高的审计师精力有限,注意力更加分散,其在同一项目中的审计投入也更低。但忙碌程度高的审计师往往有着更丰富的经验和客户资源,其对审计费用的议价能力更高。那么,在面对高管变更这样的重大事件时,审计师的忙碌程度究竟是否会对高管变更与审计费用的关系产生影响?并将如何产生影响?本文以 2005-2021 年 A 股上市公司为样本,研究高管变更对审计费用的影响,并进一步考察审计师的忙碌程度对高管变更与审计费用之间关系的调节效应。

二、理论分析与研究假设

(一) 高管变更与审计费用

依据委托代理理论和管理者短视理论,高管为实现自身利益,达到当前利益最大化,通常在刚任职时会做出一些有损公司长期发展的短视行为,如进行盈余管理、财务舞弊等,以此快速树立权威和声誉,避免由于业绩不

表1 变量定义表

变量类型	变量名称	变量符号	变量定义
被解释变量	审计费用	InFee	审计费用金额取自然对数
解释变量	高管变更	Turnover	高管发生变更为 1，否则为 0
调节变量	审计师忙碌程度	Busy	审计师忙碌程度的虚拟变量，若忙碌程度高于中值赋值为1，否则赋值为0
控制变量	公司规模	Size	年总资产的自然对数
	资产负债率	Lev	年末总负债除以年末总资产
	总资产报酬率	ROA	净利润/总资产平均余额
	是否亏损	Loss	当年净利润小于0取 1，否则取0
	成长能力	Growth	本年营业收入/上一年营业收入-1
	应收账款占比	REC	应收账款净额与总资产的比值
	存货占比	INV	存货净额与总资产的比值
	董事会人数	Board	董事会人数取自然对数
	独立董事占比	Indep	独立董事除以董事人数
	第一大股东持股比例	Top1	第一大股东持股数量/总股数
	企业性质	SOE	国有控股企业为1，否则为0
	是否由四大审计	Big4	公司经由四大（普华永道、德勤、毕马威、安永）审计为1，否则为0。
	审计意见	Opinion	若公司当年的财务报告被出具了标准审计意见，则取值为1，否则为0

表2 模型主要变量描述性统计

variable	N	mean	sd	min	p50	max
InFee	38607	13.72	0.723	11.92	13.59	16.45
Turnover	38607	0.278	0.448	0	0	1
Busy	38607	0.465	0.499	0	0	1
Size	38607	22.07	1.287	19.33	21.89	26.43
Lev	38607	0.427	0.205	0.0306	0.423	0.906
ROA	38607	0.0427	0.0651	-0.387	0.0405	0.252
Loss	38607	0.102	0.303	0	0	1
Growth	38607	0.181	0.417	-0.652	0.117	4.330
REC	38607	0.118	0.102	0	0.0953	0.505
INV	38607	0.147	0.135	0	0.114	0.772
Board	38607	2.136	0.201	1.609	2.197	2.708
Indep	38607	0.373	0.0532	0.200	0.333	0.600
Top1	38607	0.348	0.150	0.0813	0.327	0.760
SOE	38607	0.375	0.484	0	0	1
Big4	38607	0.0590	0.236	0	0	1
Opinion	38607	0.971	0.169	0	1	1

达标被解雇、被降职等风险的发生。已有研究表明，股东对管理者经营能力的评判往往都是以其上任后公司绩效的高低为标准，继任高管后续的薪酬水平也与之高度相关（杜兴强和王丽华，2007），因此上市公司高管变更往往会导致利用应计项目和真实活动操纵利润的盈余管理行为（林永坚，2013）；高管变更会使公司的会计信息可比性降低（张霁若，2017），导致财务重述的增加（齐鲁光和韩传模，2017）；同时，高管变更和高管团队的不稳定性还会抑制内部控制质量和公司长期创新投入（王进朝和张永仙，2019）。

而依据高阶理论，管理者所做出的决策行为都是认知、价值观和经验等个性特征的反应，不同的管理人员在风险偏好、领导风格及工作能力等方面有着很大的差异（Hambrick et al.，1984），高管变更通常意味着公司战

略的调整和经营管理的变动。已有研究表明，高管变更会影响公司战略的连续性，加大经营的不确定性（Huson et al.，2001）；高管变更会使公司绩效降低（连燕玲等，2020），影响组织效率，加剧其他高管人员的更替（徐向艺和庞金勇，2008）。此外，高管变更还会向外部信息使用者发送出负面信号，更容易引起外部关注。在信息高度不对称的情形下，缺乏信息的一方只能通过观察掌握信息的一方所发出的“信号”来做出判断。由于高管变更往往伴随着公司经营业绩不佳（王锬和李伟，2012）、信息披露违规（谢盛纹和陈娇，2014）、被证监会调查（醋卫华，2011）等负面事件，“信号”效应导致外部信息使用者在得知上市公司发生高管变更时，就会疑虑该上市公司是否是在向市场传递有关公司绩效和声誉的负面信号，因而会对其施加更多的关注。

而上市公司审计费用的确定正是由审计师审计投入的大小与对审计风险的感知确定的。高管变更产生的盈余管理行为的增加、内部控制质量的下降等使得审计师必须增加审计投入以评估上市公司的重大错报水平，执行更多审计程序，获得更加充分的审计证据；同时，根据“深口袋”理论，注册会计师审计有时被错误作为一种风险转移机制，高管变更带来的公司绩效和公司战略的不稳定性将会提升公司的经营风险，审计师会面临更高的审计风险，所以对客户可能出现的重大错报审计师会要求相应的风险补偿，以应对较高的诉讼与赔偿成本（张天舒和黄俊，2013）；最后，由于高管变更作为“重大事件”会引起更多的外部关注，如果审计师不能发现潜在的错报、漏报行为，审计失败后面临的诉讼损失和声誉损失将更大。因此，审计师基于对审计工作成本以及审计风险溢价的补偿，更有可能向发生高管变更的上市公司收取更高的审计费用。故本文提出假设 1：

H1：限制其他条件，高管变更会正向影响审计费用。

（二）高管变更、审计师忙碌与审计费用

审计收费决策除了受到上市公司特征和会计师事务所特征的影响，还受到审计师个人特征的重要影响，审计师的性别、年龄、经验都被证实会对审计决策和审计结果产生重要影响。同样，审计师的忙碌程度也是区别审计师特征的一个重要因素，不同的审计师在同

表3 高管变更对审计费用的回归结果

	(1) lnFee	(2) lnFee	(3) lnFee	(4) lnFee	(5) lnFee
Turnover	-0.0211** (0.0082)	0.0159*** (0.0049)	0.0256*** (0.0049)	0.0166*** (0.0050)	0.0262*** (0.0048)
Size		0.4383*** (0.0022)	0.3754*** (0.0026)	0.4397*** (0.0024)	0.3774*** (0.0026)
Lev		-0.2201*** (0.0145)	-0.0134 (0.0148)	-0.1963*** (0.0154)	0.0049 (0.0149)
ROA		-0.6051*** (0.0489)	-0.4107*** (0.0471)	-0.6001*** (0.0491)	-0.4067*** (0.0467)
Loss		0.0871*** (0.0096)	0.0652*** (0.0092)	0.0813*** (0.0097)	0.0610*** (0.0092)
Growth		-0.0110** (0.0055)	-0.0013 (0.0059)	-0.0122** (0.0061)	-0.0020 (0.0059)
REC		0.3618*** (0.0226)	0.1576*** (0.0211)	0.3216*** (0.0234)	0.1312*** (0.0222)
INV		-0.2235*** (0.0173)	-0.1473*** (0.0166)	-0.0774*** (0.0210)	-0.0111 (0.0196)
Board		-0.1249*** (0.0136)	0.0209 (0.0140)	-0.1251*** (0.0141)	0.0195 (0.0138)
Indep		0.1873*** (0.0488)	0.1938*** (0.0487)	0.1840*** (0.0501)	0.1908*** (0.0483)
Top1		-0.1584*** (0.0155)	-0.0610*** (0.0152)	-0.1578*** (0.0157)	-0.0594*** (0.0150)
SOE		-0.1447*** (0.0052)	-0.0745*** (0.0051)	-0.1487*** (0.0053)	-0.0799*** (0.0051)
Big4		0.6288*** (0.0100)	0.6836*** (0.0122)	0.6299*** (0.0115)	0.6835*** (0.0122)
Opinion		-0.1453*** (0.0136)	-0.1306*** (0.0133)	-0.1429*** (0.0146)	-0.1274*** (0.0133)
_cons	13.7223*** (0.0043)	4.5495*** (0.0577)	5.1091*** (0.0639)	4.5274*** (0.0652)	5.0903*** (0.0650)
N	38607	38607	38607	38607	38607
r ²	0.0002	0.6472	0.6825	0.6551	0.6894
Ind	NO	NO	NO	YES	YES
Year	NO	NO	YES	NO	YES

注：***、**、* 分别表示在 1%、5%、10% 水平上显著，括号内数字为标准误差，下同。

一年度的忙碌程度有着极大的差异，部分审计师在一个年度参与多家上市公司的审计项目，部分审计师在一个年度只审计一家公司，如此大的差异难免会影响到审计师的行为，进而影响到审计决策和审计结果。已有研究表明，审计师过于忙碌会对审计意见和审计质量产生影响（施先旺等，2018；张龙平和潘临，2018）。由于高管变更并不属于常规事项，在发生高管变更的情形下，审计师忙碌程度的这一特征可能会更加突出，审计师在不同的忙碌程度下更有可能做出不同的决策，也更有可能对高管变更与审计费用的关系产生影响。

一方面，“注意力分散假说”（Hirshleifer et al.，2009）指出，人的认知能力是有限的，注意力越分散，对相关刺激的反应就越低。如果一个审计师在同一年度负责着多个审计项目，审计师需要合理分配有限的时间，以确保顺利完成每一个审计项目。而在有限的审计时间内，审计师需要评估被审计单位的重大错报

水平、制定审计计划、执行审计程序、出具审计意见并完成最终的审计底稿。这意味着审计师越忙碌，注意力和精力越容易被分散，越可能缩小审计测试范围，减少实质性程序，在每一个审计项目上的相对投入时间就越少。当上市公司发生高管变更的情形时，相比忙碌程度低的审计师，忙碌程度高的审计师在扩大审计程序和测试范围，增加与客户治理层讨论的时间等方面的投入都相对较少，这导致审计成本有所减少。同时，较少的审计投入导致审计师难以发现真正的风险事项，收取的审计风险溢价也会相对较低。因此，审计师忙碌程度会削弱高管变更对审计费用的正向影响。

另一方面，根据“声誉理论”，忙碌程度高的审计师说明其在同一年度同时负责多位审计客户，这类审计师通常具备更丰富的审计经验，拥有审计师行业专长，其所在会计师事务所所在业内可能享有更高的声誉和拥有更多的客户资源（潘临，2018）。已有研究表明，上市公司愿意为审计师行业专长和会计师事务所品牌声誉支付溢价（陈智和徐泓，2013），这些具有社会声誉和行业地位的事务所和审计师也具备更强的谈判和议价能力（张立民等，2018）。不管是从审计需求方还是供给方来看，忙碌程度高的审计师都有可能获得更高的审计费用。此外，根据上述分析，忙碌程度高的审计师对于维护自身和事务所声誉的需求原本就较高，当被审计单位发生诸如高管变更类的重大事件时，审计师会受到更多的外部关注，如果发生审计失败，忙碌程度高的审计师将面对更大的诉讼风险和声誉损失风险。忙碌程度高的审计师出于对自身声誉的考虑，对高管变更这一情形可能会产生更大的风险厌恶心态，相比不忙碌的审计师更有可能收取更高的审计费用。因此，审计师忙碌程度会加强高管变更对审计费用的正向影响。故本文提出假设 2：

H2a：限制其他条件，审计师忙碌程度负向调节高管变更与审计费用之间的关系。

H2b：限制其他条件，审计师忙碌程度正向调节高管变更与审计费用之间的关系。

三、研究设计

（一）样本选择和数据来源

本文的数据来源为国泰安数据库（CSMAR）和万得数据库（WIND）。考虑到数据的可得性和科学性，本文选取的初始研究样本为 2005–

表4 审计师忙碌程度调节高管变更与审计费用关系的回归结果

	InFee		InFee
	(1)审计师忙碌程度低	(2) 审计师忙碌程度高	(3)交乘项回归
Turnover	0.0176*** (0.0067)	0.0359*** (0.0069)	0.0174*** (0.0066)
Turnover×Busy			0.0195** (0.0094)
Busy			0.0239*** (0.0048)
Size	0.3894*** (0.0035)	0.3621*** (0.0039)	0.3777*** (0.0026)
Lev	-0.0305 (0.0209)	0.0565*** (0.0212)	0.0068 (0.0149)
ROA	-0.4616*** (0.0656)	-0.3371*** (0.0662)	-0.4117*** (0.0467)
Loss	0.0639*** (0.0129)	0.0582*** (0.0130)	0.0610*** (0.0092)
Growth	0.0046 (0.0080)	-0.0104 (0.0088)	-0.0018 (0.0059)
REC	0.1344*** (0.0307)	0.1256*** (0.0320)	0.1325*** (0.0222)
INV	-0.0358 (0.0268)	0.0084 (0.0287)	-0.0116 (0.0196)
Board	0.0010 (0.0192)	0.0420** (0.0197)	0.0194 (0.0138)
Indep	0.1987*** (0.0673)	0.1709** (0.0684)	0.1926*** (0.0483)
Top1	-0.0745*** (0.0212)	-0.0452** (0.0212)	-0.0589*** (0.0150)
SOE	-0.0717*** (0.0070)	-0.0859*** (0.0075)	-0.0777*** (0.0051)
Big4	0.6693*** (0.0133)	0.7626*** (0.0392)	0.6939*** (0.0123)
Opinion	-0.1414*** (0.0175)	-0.1124*** (0.0204)	-0.1294*** (0.0133)
_cons	4.8801*** (0.0878)	5.3532*** (0.0963)	5.0701*** (0.0649)
N	20651	17956	38607
r ²	0.7246	0.6183	0.6898
Ind	YES	YES	YES
Year	YES	YES	YES

2021 年非金融类 A 股上市公司，并且将 ST、PT 类的上市公司、资产负债率大于 1 以及数据不全的上市公司样本进行了删除，最终得到 38607 个观测值。本文对所有的数据都进行了 1% 和 99% 分位的 Winsorize 处理。

(二) 变量定义

1. 被解释变量：审计费用 (InFee)。按照已有研究较为普遍的做法，本文采用上市公司审计费用的自然对数来衡量。
2. 解释变量：高管变更 (Turnover)。根据《公司法》规定，公司高级管理人员包括公司的经理、副经理、财务负责人，上市公司董事会秘书和公司章程规定的其他人员。这里的高管只提及了经理，并不包括董事长，董事、监事等一般被认为属于公司的治理层。但基于我国独特的制度环境，自 2002 年去除有关两

职分离的原则性指导后，上市公司两职合一（董事长兼任经理）的比例迅速增长，在 2018 年已经达到了 39.24%(林卉等，2020)。可以看出，在我国上市公司中董事长与总经理二者关系密切，相比其他治理层和管理层这两个职位对公司经营管理的影响也是最大的。因此本文在参考林永坚等 (2013) 以及齐鲁光和韩传模 (2017) 等人研究的基础上，设定高管变更为上市公司当年是否发生董事长或总经理变更的情形，只要有这二者任一发生变更则取值为 1，没有的话取值为 0。

3. 调节变量：审计师忙碌程度 (Busy)。参考张龙平和潘临 (2018) 的研究，首先计算出两名签字注册会计师当年所审计的客户数量的平均值 (APB)，该数值为审计师忙碌程度的自然数值，以该数值的高低设置审计师忙碌程度的虚拟变量 (Busy)，上市公司当年聘请的审计师忙碌程度若高于行业中值赋值为 1(视为审计师忙碌)，低于行业中值赋值为 0(视为审计师不忙碌)。

4. 控制变量。本文将公司规模 (Size)、总资产报酬率 (ROA)、资产负债率 (Lev)、是否亏损 (Loss)、公司成长性 (Growth)、应收账款占比 (REC)、存货占比 (INV)、董事人数 (Board)、独立董事比例 (Indep)、第一大股东持股比例 (Top1)、是否国有企业 (SOE)、是否四大 (Big4)、审计意见 (Opinion) 等变量设置为控制变量。具体变量定义见表 1。

(三) 模型设计

本文实证模型主要分为两部分。第一，检验高管变更对审计费用的影响；第二，检验审计师忙碌程度对高管变更与审计费用关系的调节效应。

1. 高管变更对审计费用的影响检验。本文构建如下多元回归模型来检验高管变更对审计费用的影响：

$$InFee_{it}=a_0+a_1Turnover_{it}+\sum a_iCONTROLS_{it}$$
$$+ IndustryDums + YearDums + \varepsilon$$

(1)

其中，InFee 为审计费用，Turnover 表示高管变更情况，其余变量含义如表 1 所示，it 表示 i 公司第 t 年对应的指标。根据假设 H1，高管变更会导致审计费用的增加，因此本文预测高管变更 (Turnover) 的系数 α_1 显著为正。

2. 审计师忙碌程度的调节效应检验。本文在模型 (1) 的基础上增加了调节变量和高管变更的交乘项，构建如下回归模型 (2)：

表5 战略调整程度和审计投入的中介效应检验

	(1) InFee	(2) Ads	(3) InFee	(4) InFee	(5) Input	(6) InFee
Turnover	0.0238*** (0.0061)	0.2097*** (0.0350)	0.0230*** (0.0061)	0.0270*** (0.0048)	0.0339*** (0.0037)	0.0218*** (0.0048)
Ads			0.0041*** (0.0012)			
Input						0.1518*** (0.0065)
Controls	YES	YES	YES	YES	YES	YES
_cons	4.9202*** (0.0805)	9.2145*** (0.4569)	4.8829*** (0.0814)	5.0710*** (0.0653)	7.2309*** (0.0642)	3.9732*** (0.0868)
N	24809	24809	24809	38840	38840	38840
r ²	0.6947	0.1411	0.6948	0.6889	0.6132	0.6930
Ind	YES	YES	YES	YES	YES	YES
Year	YES	YES	YES	YES	YES	YES

$$\begin{aligned} InFee_{it} = & \alpha_0 + \alpha_1 Turnover_{it} + \alpha_2 Busy_{it} \\ & + \alpha_3 Turnover_{it} \times Busy_{it} + \sum \alpha_i CONTROLS_{it} \\ & + IndustryDums + YearDums + \varepsilon \end{aligned} \tag{2}$$

其中，Busy 为调节变量审计师忙碌程度，根据假设 H2，审计师忙碌程度会正（负）向调节高管变更增加审计费用的效应。当模型（2）中高管变更（Turnover）的系数 α_1 为正，预期交乘项（Turnover×Busy）的系数 α_3 显著为正（负）和高管变更（Turnover）的系数 α_1 的符号保持一致（相反），表明忙碌程度高（低）的审计师能够加强（削弱）高管变更增加审计费用的效应，支持了本文的假设 H2，审计师忙碌程度具有正（负）向调节作用。

四、实证检验与结果分析

（一）描述性统计

在 38607 个样本观察值中（如表 2 所示），审计费用（InFee）的标准差为 0.723，最小值为 11.92，最大值为 16.45，差异较大，表明审计师对不同公司的审计收费存在明显差异；高管变更（Turnover）的均值为 0.278，表明有 27.8% 的公司发生了高管变更；审计师忙碌程度（Busy）的均值为 0.465，标准差为 0.499，表明 46.5% 的审计师在审计期间工作繁忙，不同审计师之间工作量的差异较大。此外，在各控制变量的统计结果中，公司规模（Size）的标准差为 1.287，最小值为 19.33，最大值为 26.43，表明样本公司在规模上差异明显；是否四大（Big4）的均值为 0.059，表明样本公司中只有 5.9% 的上市公司是由四大会计师事务所审计的。

（二）回归结果分析

1. 高管变更对审计费用的影响。高管变

更对审计费用的回归结果如表 3 列（1）到列（5）所示，列（5）为加入了所有控制变量并同时控制年份与行业效应的回归结果。列（5）中高管变更（Turnover）的系数为 0.0262，在 1% 的水平上显著，表明审计师会通过提高审计收费以应对高管变更导致的风险。同时，控制变量的回归结果也均符合预期。研究结论支持了假设 H1。

2. 审计师忙碌程度对高管变更与审计费用之间关系的影响。由表 4 可知，审计师忙碌程度会进一步加强高管变更与审计费用之间的正向关系，假设 H2b 得证。其中，列（1）和列（2）是分组回归结果，高管变更（Turnover）的系数均显著为正，但审计师忙碌程度低组系数小于审计师忙碌程度高组系数（0.0176 < 0.0359），表明在审计师忙碌程度高的情况下，审计师越会由于高管发生变更增加审计费用。列（3）是交乘项回归结果，交乘项（Turnover×Busy）的系数显著为正，与分组回归的结果保持一致。上述结果表明审计师忙碌程度确实影响了高管变更与审计费用之间的关系，审计师忙碌程度进一步加强了高管变更对审计费用的正向效应，虽然在审计师忙碌程度较低的情况下，高管变更也会导致审计费用的增加，但其作用不及前者。研究结论支持了假设 H2b。

（三）稳健性检验

1. 改变样本量。为避免出现由于新旧准则的差异导致实证结果产生偏差，本文去除了 2005-2006 年的样本，同时还删除了 2008 年的样本。回归结果支持本文结论的稳健性。

2. 更换因变量。参考栗立钟等（2019）的研究，将审计费用的衡量方式由上市公司当年的审计费用更换为（审计费用 / 资产总额）×1000 万，重新进行回归。回归结果支持本文结论的稳健性。

3. 更换自变量。根据我国上市公司治理结构的一般要求以及《公司法》的有关规定，聘请会计师事务所和决定审计费用通常由董事会提出议案，股东大会表决通过。同时，董事长通常是上市公司的法人代表，能够对重要事项做出决策。在这种情况下，虽然总经理也能够对审计费用的确定提出意见，但对审计费用影响更大的应当是董事长。故本文将高管变更的衡量方式由发生总经理或董事长任一职务变更替换为仅发生董事长变更，重新进行回归。回归结果支持本文结论的稳健性。

表6 基于公司规模的内生性检验

	(1) 小规模公司 InFee	(2) 大规模公司 InFee
Turnover	-0.0004 (0.0063)	0.0226** (0.0096)
Controls	YES	YES
_cons	12.3669*** (0.0633)	11.7100*** (0.0999)
N	19497	19497
r ²	0.3281	0.3785
Ind	YES	YES
Year	YES	YES

4. 更换调节变量。参考张龙平和潘临(2018)的研究,将审计师忙碌程度的衡量方式由两名签字会计师当年所审计的客户数量的平均值更换为两名签字会计师当年所审计客户的总资产的平均值,重新进行回归。回归结果支持本文结论的稳健性。

五、进一步分析

(一) 高管变更影响审计费用的路径检验

由前述的理论分析可知,高管变更之所以引起审计费用的增加是由于高管变更会导致公司的战略调整程度增加、引发更大的审计风险,使得审计师需要扩大审计范围、增加审计投入。因此本文分别从战略调整程度和审计投入两个角度来验证高管变更对审计费用影响的作用机制,并通过三步检验法构建中介效应模型来进行进一步的实证分析。

1. 战略调整程度。同理,在构建以战略调整程度为中介的模型中,前文中的模型(1)作为中介效应检验的第一步,进而构建中介效应检验的第二步模型(3),验证高管变更对战略调整程度(Ads)的影响。最后,在模型(1)和模型(3)的基础上,构建中介效应检验的第三步模型(4),验证高管变更、战略调整程度对审计费用的影响。

模型(3)和模型(4)中的战略调整程度(Ads)参考了连燕玲等(2014)的计算方法,通过测量组织战略资源配置在年度区间上的波动来衡量战略调整的程度。由于计算该指标需要使用第T+3年的数据,因此本文选取了2005-2018年的数据作为样本数据进行检验。

$$\begin{aligned}
 Ads_{it} &= a_0 + a_1 Turnover_{it} + \sum a_i CONTROLS_{it} \\
 &+ IndustryDums + YearDums + \varepsilon \\
 InFee_{it} &= a_0 + a_1 Turnover_{it} + a_2 Ads_{it} + \\
 &\sum a_i CONTROLS_{it} + IndustryDums + YearDums + \varepsilon
 \end{aligned} \quad (3)$$

(4)

根据表5,列(2)中的回归结果显示高管变更发生后,战略资源的配置会出现显著的波动。列(3)中高管变更(Turnover)的系数为0.023,战略调整程度(Ads)的系数为0.0041,均在1%的水平上显著,结果显示高管变更与战略调整程度均会正向影响审计费用,这表明上市公司战略调整程度在高管变更与审计费用的关系中起到了部分中介效应。

2. 审计投入。在构建以审计投入变量为中介的模型中,前文中的模型(1)作为中介效应检验的第一步,进而构建中介效应检验的第二步模型(5),验证高管变更对审计投入(Input)的影响。最后,在模型(1)和模型(5)的基础上,构建中介效应检验的第三步模型(6),验证高管变更、审计投入对审计费用的影响。

模型(5)和模型(6)中的审计投入(Input)代表审计师在实施审计程序、完成审计过程中需要投入的审计资源。由于审计项目组中的审计工作人员的数量通常是有限的,一般不会有明显的调整,因此当特定审计项目的风险事项过多时,意味着审计师在该特定项目中投入的审计资源就越大。本文参考栗立钟等(2019)的研究,采用每千万期末总资产需要的审计时间来测量审计投入。

$$\begin{aligned}
 Input_{it} &= a_0 + a_1 Turnover_{it} + \sum a_i CONTROLS_{it} \\
 &+ IndustryDums + YearDums + \varepsilon
 \end{aligned} \quad (5)$$

$$\begin{aligned}
 InFee_{it} &= a_0 + a_1 Turnover_{it} + a_2 Input_{it} + \\
 &\sum a_i CONTROLS_{it} + IndustryDums + YearDums + \varepsilon
 \end{aligned} \quad (6)$$

根据表5,列(5)中的回归结果显示高管变更显著增加了审计投入,表明上市公司发生高管变更后,每千万期末总资产需要的审计时间显著增加,审计师的工作量会有明显的提升。列(6)中高管变更(Turnover)的系数为0.0218,审计投入(Input)的系数为0.1518,均在1%的水平上显著,这表明审计投入在高管变更与审计费用的关系中起到了部分中介效应。

(二) 异质性检验: 分样本回归

公司规模是所有公司特征中最基本且影响最大的首要因素。根据已有研究,规模大的上市公司发生高管变更后,所影响的范围更广,产生的经济后果更显著,同时规模大的上市公司组织架构的层级更多、经营活动更加复杂,其委托代理成本也更高,盈余操纵手段更隐蔽,更容易产生内部控制缺陷,审计师由此

会做出风险应对 (Lyubimov, 2019)。基于此, 本文将高于所有样本公司规模 (Size) 中位数的上市公司看做大规模公司, 低于中位数的看做小规模公司, 进行分样本回归分析, 以此检验上市公司规模对高管变更与审计费用这一关系的影响差异, 不同子样本下公司高管变更对审计费用的回归结果见表 6 中的列 (1) 和 (2)。其中列 (1) 中高管变更 (Turnover) 的系数为 -0.0004 , 并不显著; 列 (2) 中高管变更 (Turnover) 的系数为 0.0226 , 在 5% 的水平上显著。结果表明, 对于存在高管变更情形的上市公司, 规模相对较大的上市公司更有可能被收取更高的审计费用, 而小规模公司则并没有因为高管变更而被收取更高的审计费用。这意味着规模越大的上市公司组织架构更庞大、经济业务更复杂, 高管变更所带来的影响更大, 审计师可能面临更多审计调整事项, 需要进一步增加审计投入来获取足够的审计证据, 因此提高了审计费用。

六、研究结论与政策建议

在市场竞争日益激烈和对审计师独立性要求越来越高的背景下, 对上市公司高管变更与审计决策之间的关系以及影响这种关系的调节和中介机制进行探讨依然有着十分重要的研究意义。本文基于我国上市公司样本数据的实证检验结果得出以下结论: (1) 高管变更会显著增加上市公司审计费用, 审计师忙碌程度在高管变更对审计费用的影响中发挥了调节作用。忙碌程度高的审计师对审计风险的厌恶程度更高, 并且不管是从审计需求方还是供给方来看, 忙碌程度高的审计师都更有可能要求更高的审计费用, 因此审计师忙碌程度会进一步加强二者之间的关系。(2) 战略调整程度与审计投入在高管变更对审计费用的影响中

发挥了部分中介效应。当上市公司发生高管变更后, 继任高管更有可能调整公司战略以实现自己的经营规划, 审计师不得不增加审计投入, 以实施充分的审计程序、获得足够的审计证据, 导致审计费用增加。

根据研究结论, 本文提出以下政策建议:

(1) 会计师事务所在确定审计费用过程中应充分考虑高管变更对审计工作带来的影响, 对其潜在的经营风险进行综合考察。同时, 也要关注到审计师的工作强度, 避免过高的工作强度影响到审计定价的合理性和审计工作的质量。(2) 上市公司应对高管变更引发的经营风险进行防范, 在高管变更决策做出之前考虑到继任高管的战略激进性, 做出合理的应对措施, 如加强信息披露、提高内控质量等, 减少委托代理问题, 以此降低审计师的感知风险。同时也要考虑到审计师的忙碌程度是否会影响审计质量与审计费用的确定。(3) 监管部门应当始终维护资本市场的健康有序发展, 要进一步对上市公司的信息披露和合法合规性进行监管, 提高上市公司的信息透明度, 增加对上市公司违法违规行为的惩处力度。同时, 也要加强对会计师事务所审计工作质量的有力监管, 进一步完善相关法律法规, 判断异常审计费用的不合理增加, 并做出有效处罚。

基金项目 | 陕西省哲学社会科学研究专项“国家审计在防范和化解重大风险方面的作用和途径研究”(2022HZ0048)
作者单位 | 西北大学经济管理学院

主要参考文献

- 王爱群, 张宁, 蔚泓翔. 高管变更对审计费用的影响研究——基于审计师风险感知视角. 税务与经济. 2021 (06)
- 王洋洋, 谢一群, 张蕊. 高管团队不稳定性与审计风险防范——基于我国A股上市公司的经验证据. 审计研究. 2022 (04)
- 杜兴强, 王丽华. 高层管理当局薪酬与上市公司业绩的相关性实证研究. 会计研究. 2007 (01)
- 林永坚, 王志强, 李茂良. 高管变更与盈余管理——基于应计项目操控与真实活动操控的实证研究. 南开管理评论. 2013 (01)
- 齐鲁光, 韩传模. 高管变更与财务重述: 基于管理防御的视角. 中央财经大学学报. 2017 (03)
- 王进朝, 张永仙. 高管变更对创新投入的影响——基于内部控制的中介效应分析. 南京审计大学学报. 2019 (06)
- 徐向艺, 庞金勇. 上市公司主要高管变更后的团队稳定性. 经济管理. 2008 (13)
- 王锴, 李伟. 高管政治背景对其离职—业绩敏感性的影响. 南开管理评论. 2012 (06)
- 张天舒, 黄俊. 金融危机下审计收费风险溢价的研究. 会计研究. 2013 (05)
- 施先旺, 刘拯, 朱敏. 注册会计师忙碌会影响审计意见吗?——来自A股上市公司签字注册会计师有限注意力的证据. 审计与经济研究. 2018 (01)
- 张龙平, 潘临. 签字会计师繁忙度与审计质量——来自中国上市公司的经验证据. 财经论丛. 2018 (03)

供应链共享审计师影响企业风险承担水平吗？

陈娇娇 张雪梅 范玉玲

摘要

本文以2009-2019年沪深A股上市公司为研究样本，考察供应链共享审计师对企业风险承担水平的影响。研究发现，供应链共享审计师对企业风险承担水平有提升效应。机制检验发现，供应链共享审计师的知识溢出效应可降低供应链企业间信息不对称，助益企业获得供应链资源来提升风险承担水平。进一步研究证实，供应链共享审计师对企业风险承担水平的提升效应受供应商/客户重要性、地理距离的影响。本文扩展企业风险承担水平影响因素与共享审计师经济后果研究文献，有助于深入认识供应链共享审计师在企业财务决策中的作用，对提升企业风险承担水平与强化供应链审计提供经验借鉴。

关键词

供应链共享审计师 风险承担水平 资源依赖 知识溢出效应

一、引言

党的二十大报告明确提出防范和化解重大风险是当前经济发展的关键。而宏观上的防范和化解重大风险于微观视角而言其实质是提升企业风险承担水平（池国华和徐晨阳，2019）。风险承担代表企业追逐市场高额利润并愿意为之付出代价的倾向，是衡量企业未来增长前景的综合指标。通常而言，高水平的风险承担主要表现为企业青睐选择高风险且预期净现值为正的投资项目（John et al., 2008；李文贵和余明桂，2012），伴随高资本性支出、高债务融资、高创新积极性和研发投入（Hilary and Hui, 2009）。从微观层面而言，风险承担是企业持续发展的源泉，有助于培育企业核心竞争力，提升企业价值并获得超额利润（Boubakri et al., 2013；余明桂等，2013）。从宏观层面而言，风险承担是经济长期持续增长的根本动力与技术改革的推动力，可加快社会资本的积累、合理配置资源并提高生产效率（John et al., 2008；李文贵和余明桂，2012）。综合而言，风险承担是积极的企业行为，合理的风险承担行为向市场传递企业运营良好和价值增长的信号。由此，如何有效激发企业积极进行风险承担活动是实务界与学术界长期聚焦的话题。

风险承担是高资源消耗活动，企业开展风险承担活动需要投入资金、技术、人力、营销渠道等资源。然而，当前市场机制与正式制度并不完备（张敏等，2015），企业难以在制

度框架内获取足够的资源进行风险承担活动，需要依托外部的非正式制度渠道获取资源。然而，供应链资源的获取并非无门槛，降低供应链企业间的信息不对称是获得供应链资源的根基（Dhaliwal et al., 2016；胡志颖等，2022）。已有研究发现，供应链共享审计师在执行供应链审计程序、搜集审计证据的过程中，可深入了解企业与供应商/客户的采购、收入等重要且复杂的交易循环与前沿信息。审计师将企业与供应商/客户的往返销售、售后回购等供应链特有信息相互验证形成知识溢出效应（杨清香等，2015），在提升审计质量的同时增强会计信息的真实性与可靠性，降低供应链企业间的信息不对称程度（Dhaliwal et al., 2016；胡志颖等，2022；Cai et al., 2019）。那么，供应链共享审计师的知识溢出效应能否助力企业获得供应链资源来提升风险承担水平呢？尚未有文献解答上述疑问，这也为本文提供研究契机。

有鉴于此，本文以2009-2019年沪深A股上市公司为研究样本，采用经行业均值调整的业绩滚动窗口期盈余回报率波动性和盈余回报极差度量企业风险承担水平，构建实证模型考察供应链共享审计师对企业风险承担水平的影响机制及作用边界。

二、理论分析与研究假设

资源依赖理论认为风险承担是具有高度资源依赖性的资源消耗活动（Almeida and

表1 变量定义表

变量	含义	度量方法
Risk1	风险承担水平	经行业均值调整的ROA三年期滚动标准差
Risk2	风险承担水平	经行业均值调整的ROA三年期极差
Share	共享审计师	企业与前五大供应商或客户之一聘任同一家事务所执行审计业务，取值为1，否则为0
Size	企业规模	企业期末资产总额取对数
Lev	财务杠杆	企业期末负债总额/期末资产总额
Age	上市年限	公司上市年限
First	第一大股东持股比例	企业第一大股东持股比例
Board	董事会规模	公司董事会人数
Pay	前三名高管薪酬	企业前三名高管薪酬取对数
CEO	董事长与总经理两职合一	企业董事长与总经理两职合一取1，否则为0

表2 描述性统计表

变量	样本量	均值	标准差	最小值	P50	最大值
Risk1	1658	0.031	0.042	0.001	0.018	0.418
Risk2	1658	0.059	0.079	0.001	0.035	0.734
Share	1658	0.112	0.316	0.000	0.000	1.000
Size	1658	21.990	1.297	19.632	21.812	25.827
Lev	1658	0.455	0.217	0.069	0.450	0.932
Age	1658	15.860	5.436	4.167	15.819	29.068
First	1658	0.353	0.146	0.100	0.331	0.760
Board	1658	8.985	1.778	5.000	9.000	15.000
Pay	1658	14.094	0.648	12.550	14.103	16.051
CEO	1658	0.213	0.409	0.000	0.000	1.000

表3 供应链共享审计师与公司风险承担水平回归结果

变量	Risk1 (1)	Risk2 (2)
Share	0.009*** (2.811)	0.016*** (2.675)
Size	-0.010*** (-7.095)	-0.019*** (-7.233)
Lev	0.062*** (10.053)	0.116*** (10.220)
Age	0.001 (0.771)	0.001 (0.863)
First	-0.013 (-1.446)	-0.025 (-1.464)
Board	0.001 (0.477)	0.001 (0.392)
Pay	-0.002 (-0.815)	-0.003 (-0.823)
CEO	0.005* (1.753)	0.008* (1.689)
cons	0.216*** (4.326)	0.406*** (4.415)
Ind	控制	控制
Year	控制	控制
N	1658	1658
Adj.R ²	0.231	0.239

注：***、**、* 分别表示在 1%、5%、10% 的水平上显著，下表同。

2015)。外部资源的支撑对企业风险承担水平有重要影响。

供应链亦是企业重要的外部资源，通过契约安排为企业创造经济价值，在助力产业转型升级、提升企业全球竞争力、实现经济高质量发展等方面发挥关键作用。2017 年 10 月，国务院出台《关于积极推进供应链创新与应用的指导意见》，从国家层面凸显供应链的重要性。党的二十大强调“优化和稳定产业链供应链”、“增强产业链供应链自主可控能力”。供应链之间的竞争正日益取代企业间的竞争，供应链资源逐渐成为企业追求全球竞争优势（底璐璐等，2020）、提升风险承担水平的重要资源（包晓岚等，2020）。然而，企业为与主要的供应商 / 客户维持密切合作获取供应链资源，可能采用盈余管理（方红星和张勇，2016）的方式向对方发送自己是“好企业”的信号，希冀满足合作方对企业的业绩和发展前景预期，致使信息不对称成为供应链企业间的痼疾（孙雅妮和王君宜，2021）。因此，降低供应链企业间的信息不对称是获得供应链资源的根基（Dhaliwal et al., 2016; 胡志颖等，2022）。已有研究证实，供应链共享审计师具有知识溢出效应，可降低供应链企业间的信息不对称，并增进供应链信任与合作（Dhaliwal et al., 2016; 胡志颖等，2022），助益企业获得供应链资源。由此，下文沿着供应链共享审计师的知识溢出效应——降低供应链企业间信息不对称程度——获取风险承担的供应链资源来提升企业风险承担水平的逻辑路径，展开供应链共享审计师对企业风险承担水平的影响机理分析。

首先，供应链共享审计师的知识溢出效应可提升企业信息透明度，缓解供应企业间的信息不对称程度，助力企业获得供应链资源提升风险承担水平。审计师在执行审计业务时需通过了解被审计单位的状况，来识别和评估可能存在的重大错报风险，实施恰当的审计程序并搜集可靠的审计证据来提升审计质量。供应链兼具经济链与信息链的双重效用（蔡利等，2018）。共享审计师在执行供应链审计业务时，可深入了解企业与供应商 / 客户的采购、往返销售、售后回购、收入等重要且互相缠绕、错综复杂的交易循环与细节、前沿、风险敞口等供应链特有信息而形成知识溢出效应（杨清香等，2015）。知识溢出效应助力审计师将获得的特质互补的供应链信息进行印证，使其更易于识别企业有意的盈余操纵、无意的错报以及企业财报中未充分披露的信息等情况（蔡利等，2018），进而要求企业对外进行披露并

Campello, 2007)。如果缺乏丰裕的资源支撑，企业进行投资决策时将囿于资源匮乏而致使投资效率不高，甚至丧失投资机会或是投资失败（张敏等，2015）。然而企业通常无法自给自足生产所有资源，仅凭企业内部自有资源无法满足风险承担的资源需求（张敏等，

表4 稳健性检验结果

变量	Risk1 (1)	Risk2 (2)	Risk1 (3)	Risk2 (4)
Share	0.006** (2.060)	0.014** (2.061)	0.010* (1.699)	0.020* (1.746)
cons	0.206*** (4.377)	0.482*** (4.295)	0.214*** (4.291)	0.402*** (4.384)
Ind	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制
N	1365	1365	1658	1658
Adj.R ²	0.195	0.207	0.224	0.232

表5 PSM检验结果

变量	Risk1 (1)	Risk2 (2)
Share	0.011*** (2.651)	0.021*** (2.630)
cons	0.001 (0.017)	0.005 (0.033)
Ind	控制	控制
Year	控制	控制
N	372	372
Adj.R ²	0.371	0.386

纠正差错，提升审计质量的同时增强会计信息的真实性与可靠性。由此，供应链共享审计师提升企业信息透明度，有助于供应商 / 客户对企业的信息去伪存真，降低供应链企业间信息不对称 (Dhaliwal et al., 2016; 胡志颖等, 2022; Cai et al., 2019)，增进供应链内部彼此的信任程度 (郑倩雯和朱磊, 2021)，减少隔阂而紧密合作，为企业风险承担活动提供丰裕的供应链资源。

其次，供应链共享审计师可改善供应链信息环境，缓解供应企业间的信息不对称程度，助力企业获得供应链资源提升风险承担水平。审计师不仅是财务报告的鉴证者，亦是信息中介者，更是企业信息环境的重要组成部分 (Bae et al., 2017; Cai et al., 2019)。供应链共享审计师有助于供应商 / 客户更好的理解合作方企业的会计政策选择与应用，提高财务报表的可比性 (Dhaliwal et al., 2016; 胡志颖等, 2022)，降低财务报告的理解难度，有助于供应商 / 客户从企业的年报中读取决策有用的信息。共享审计师改善供应链信息环境 (Bae et al., 2017; Cai et al., 2019)，降低了供应链信息的不确定性和交易成本，缓解供应链企业间信息不对称程度 (Dhaliwal et al., 2016; 胡志颖等, 2022)，提升合作效率 (郑倩雯和朱磊, 2021)，有助于企业获得风险承担活动的供应链资源。

综上所述，共享审计师的知识溢出效应可降低供应链企业间信息不对称程度，增进供应链企业间合作，有助于企业获得丰裕的供应链

资源提升风险承担水平。因此，提出本文的主假设：

H1：供应链共享审计师提升企业的风险承担水平。

三、研究设计

(一) 样本选择与数据来源

本文以 2009–2019 年沪深 A 股上市公司为研究样本。因上市公司从 2009 年起逐步在年报中大量披露前五大供应商与客户信息，故起始年份为 2009 年。考虑到企业风险承担水平代理变量 Risk 值的计算采用滚动计算方法，需要用到未来两年的数据，因此终止年份为 2019 年。本文按照既有惯例删除 ST 和 *ST、数据料缺失、前五大供应商或客户全部未上市的公司，最终获取有效样本 1658 个，其中共享审计师样本为 186 个，将近 11.2% 的企业与其主要供应商 / 客户聘任同一家事务所执行审计业务。财务数据均来自 CSMAR 国泰安数据库，为确保研究结论的稳健性并消除异常值的影响，对所有连续变量进行 1% 的缩尾处理。

(二) 模型设定与变量说明

构建模型 (1) 实证检验供应链共享审计师对企业风险承担水平的影响：

$$Risk = \alpha_0 + \alpha_1 Share + \alpha_2 Size + \alpha_3 Lev + \alpha_4 Age + \alpha_5 First + \alpha_6 Board + \alpha_7 Pay + \alpha_8 CEO + Ind + Year + \xi \tag{1}$$

本文采用经行业均值调整的业绩滚动窗口期盈余回报率波动性 (Risk1) 和盈余回报 (ROA) 的极值之差 (Risk2) 来度量企业的风险承担水平。指标的具体计算方法分别见模型 (2)、(3) 和 (4)：

$$ROA_{it_ADJ} = \frac{EBIT_{it}}{Asset_{it}} - \frac{1}{X_{it}} \sum_{m=1}^X \frac{EBIT_{it-m}}{Asset_{it-m}} \tag{2}$$

$$Risk1_{it} = \sqrt{\frac{1}{N-1} \sum_{i=1}^N (ROA_{it_ADJ} - \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N ROA_{it_ADJ})^2} \tag{3}$$

$$Risk2_{it} = \frac{Max(ROA_{it_ADJ}) - Min(ROA_{it_ADJ})}{N} \tag{4}$$

模型 (2) 中 ROA 为盈余回报，其数值等于息税前利润总额 EBIT 与期末资产总额 Asset 的比值，ROAit_ADJ 为经行业 ROA 均值调整后的数据。模型 (3) 中的 Risk1 为 t 至 t+2 年内经行业均值调整的 ROA 的滚动标准差，模型 (4) 中的 Risk2 为 t 至 t+2 年内经行业均值调整的 ROA 的极差。

本文的研究主旨是供应链共享审计师对企业风险承担水平的影响，由此，借鉴杨清香等 (2015) 和蔡利等 (2018) 的做法，供应链共享审计师特指的是企业与其前五大供应商或客户中至少之一聘任同一家事务所 (而非个人审计师) 执行审计业务。表 1 列示了各变量的

表6 安慰剂检验结果

变量	Risk1 (1)	Risk2 (2)
Share	-0.002 (-0.951)	-0.003 (-0.891)
cons	0.215*** (4.299)	0.404*** (4.389)
Ind	控制	控制
Year	控制	控制
N	1658	1658
Adj.R ²	0.225	0.233

表7 机制检验结果

变量	Risk1 信息不对称低 (1)	Risk1 信息不对称高 (2)	Risk2 信息不对称低 (3)	Risk2 信息不对称高 (4)
Share	-0.001 (-0.208)	0.009** (1.964)	-0.001 (-0.245)	0.016* (1.876)
cons	0.120*** (2.997)	0.116** (2.112)	0.229*** (3.039)	0.222** (2.202)
Ind	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制
N	623	862	623	862
Adj.R ²	0.227	0.175	0.233	0.178
组间差异	2.312**		2.311**	

含义以及度量方法。

四、实证结果分析

(一) 描述性统计

如表 2 所示，风险承担水平 Risk1 的最小值为 0.001，最大值为 0.418，标准差为 0.042；Risk2 的最小值为 0.001，最大值为 0.734，标准差为 0.079。由此可知上市公司风险承担水平参差不齐，呈现差异化的特征。供应链共享审计师 Share 的均值为 0.112，将近 11.2% 的企业与前五大供应商或是客户选择同一家事务所执行审计业务，初步表明资本市场中供应链共享审计师的现象较为常见。第一大股东持股比例 First 均值为 0.353，表明上市公司超过三分之一的控制权紧握在第一大股东手中，股权集中现象较为普遍。董事会平均人数将近 9 人，将近 21.3% 的公司董事长兼任总经理。

(二) 实证结果分析

表 3 列示了供应链共享审计师对企业风险承担水平影响的回归结果，供应链共享审计师 Share 与风险承担水平 Risk1 和 Risk2 均在 1% 的水平显著正相关，供应链共享审计师提升了企业的风险承担水平，假设 H1 得到证实。审计师将获取的供应商 / 客户交易细节与风险敞口等供应链互补信息进行印证而形成知识溢出效应，提升审计质量与会计信息质量（杨清香等，2015；蔡利等，2018），增强会计信息的真实性与可靠性，降低供应链企业间信息

不对称 (Dhaliwal et al., 2016 胡志颖等，2022)，为企业风险承担获取充裕的供应链资源保障，提高企业的风险承担水平。

(三) 稳健性检验

1. 改变风险承担水平变量的度量，采用不同的时间段计算 Risk1 和 Risk2 指标。具体而言，即分别采用 t-2 到 t+2 年 5 年的经行业均值调整的 ROA 滚动标准差和 ROA 极差度量 Risk1 和 Risk2。表 4 中 (1) 和 (2) 列 Share 的系数均在 5% 的水平上显著，证实研究结论的稳健性。

2. 改变共享审计师变量的度量，当公司与前五大供应商或客户之一共享个人审计师时，Share 取值为 1，否则为 0。表 4 中 (3) 和 (4) 列 Share 的系数均在 10% 的水平上显著，表明供应链共享个人审计师亦能起到知识溢出作用，提升企业的风险承担水平。

(四) 内生性检验

本文的研究结论可能存在双向因果问题，供应链共享审计师提高企业的风险承担水平，而风险承担水平高的企业也可能偏好与前五大供应商或客户共享审计师。由此，为确保研究结论的稳健性，分别采用倾向得分匹配法 (PSM) 和安慰剂检验进行内生性检验。

1. 倾向得分匹配法 (PSM)。将供应链共享审计师的企业作为处理组，采用倾向得分匹配法 (PSM) 中的近邻匹配为处理组来 1:1 匹配对照组，得到匹配后的样本共计 372 个。表 5 的 (1) 和 (2) 列中 Share 的回归系数在 1% 的水平显著为正，再次验证供应链共享审计师对企业风险承担水平的提升效应。

2. 安慰剂检验。借鉴孙龙渊等 (2021)、胡志颖等 (2022) 的做法，以随机抽样的安慰剂检验就样本自选择问题进行间接印证。具体而言，在维持供应链共享审计师既定比例不变的前提下，随机选择样本公司将其供应链共享审计师变量 (Share) 设定为 1，其余样本公司的 Share 变量设定为 0，带入模型 (1) 反复评估随机样本组合结果的显著性。如果随机本中 Share 与企业风险承担水平的系数显著为正，则表明可能存在严重的样本自选择问题。反之，如果随机样本中 Share 与企业风险承担水平的回归系数不显著，则可间接从侧面验证供应链共享审计师对企业风险承担水平的提升效应。表 6 的安慰剂检验结果显示 Share 的系数不显著，表明安慰剂随机设定进行检验再次证实本文研究结论的稳健性。

(五) 机制检验

上文理论分析部分可知，供应链共享审计师提升企业风险承担水平的机制是：供应链共

表8 供应商/客户重要性、供应链共享审计师与企业风险承担水平回归结果

变量	Risk1 Importance=0 (1)	Risk1 Importance=1 (2)	Risk2 Importance=0 (3)	Risk2 Importance=1 (4)
Share	0.006 (1.195)	0.008** (1.990)	0.011 (1.110)	0.014* (1.898)
cons	0.268*** (3.958)	0.172*** (3.182)	0.518*** (4.116)	0.312*** (3.151)
Ind	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制
N	625	1033	625	1033
Adj.R ²	0.326	0.258	0.342	0.262
组间差异	2.481**		2.480**	

表9 地理距离、供应链共享审计师与企业风险承担水平回归结果

变量	Risk1 Distance=1 (1)	Risk1 Distance=0 (2)	Risk2 Distance=1 (3)	Risk2 Distance=0 (4)
Share	0.001 (0.155)	0.013*** (3.358)	0.003 (0.276)	0.023*** (3.203)
cons	0.015** (2.550)	0.211*** (4.114)	0.027** (2.475)	0.396*** (4.208)
Ind	控制	控制	控制	控制
Year	控制	控制	控制	控制
N	250	1408	250	1408
Adj.R ²	0.267	0.268	0.275	0.280
组间差异	2.820***		2.650***	

享审计师能降低企业与供应链企业间的信息不对称程度，为企业获取风险承担活动的资源，提升企业风险承担水平。由此推断，当企业的信息不对称程度更高时，供应链共享审计师能有效提升企业风险承担水平。换言之，供应链共享审计师与企业风险承担水平的正向关系在信息不对称程度较高的企业中更为显著。通过基本琼斯模型计算异常应计，采用异常应计的绝对值度量信息不对称程度，异常应计绝对值小于行业中位数为信息不对称程度较低组；异常应计绝对值大于等于行业中位数为信息不对称程度较高组。表7中(2)和(4)列信息不对称程度较高组中Share的回归系数显著为正，研究结论证实供应链共享审计师对企业风险承担水平具有提升效应。

五、进一步分析

(一) 供应商/客户重要性、供应链共享审计师与企业风险承担水平

已有研究发现，企业对供应商/客户的依赖程度越高，越可能采用盈余管理的方式满足供应商或客户的预期（方红星和张勇，2016），致使企业与重要的供应商/客户存在严重的信息不对称。因此，预期供应链共享审计师的知识溢出效应能有效缓解企业与重要的供应商/客户之间的信息不对称，加强彼此之间的信任与合作，获取风险承担的供应链资源进而提升风险承担水平。为了验证上述猜

想，借鉴蔡利等（2018）的研究，本文设置虚拟变量Importance度量重要性，如果企业披露的供应商/客户排名在前三位则为重要的供应商/客户，此时Importance取值为1；排名后两位的供应商/客户为非重要的供应商/客户，此时Importance取值为0。表8列示供应商/客户重要性分组回归结果，供应链共享审计师Share的系数在供应商/客户重要性高组（Importance=1）显著为正，而在供应商/客户重要性低组（Importance=0）均不显著。因此，研究结果表明，在供应商/客户重要性高组中供应链共享审计师对风险承担水平的提升效应更明显。

(二) 地理距离、供应链共享审计师与企业风险承担水平

地理距离影响信息传递，当企业与供应商/客户处于非同一地域（省市）时，跨区域的信息沟通较差，增加了企业的信息获取成本，提升了企业与供应商/客户之间的信息不对称程度。此时，如果企业与供应商/客户聘任同一家会计师事务所审计，通过共享审计师的知识溢出效应来降低供应链企业间信息不对称程度，增强供应链企业之间的信任与合作，获取供应链资源提升风险承担水平。为了验证这一猜想，本文构建Distance虚拟变量，当企业与供应商/客户处于相同省份或者直辖市时，Distance取值为1，否则为0。表9列示了地理距离的调节效应，供应链共享审计师Share的系数在地理距离较远组（Distance=0）均在1%的水平显著为正，而在地理距离较近组（Distance=1）并不显著。研究证实，当企业与供应商/客户处于不同省市，即地理距离较远时，供应链共享审计师对企业风险承担水平的提升效应更显著。

(三) 供应链共享审计师提升企业风险承担水平的表现形式

前文证实供应链共享审计师提升了企业风险承担水平，那么具体的表现形式如何？下文将从投资渠道进行实证检验。研发投入与技术创新等风险性投资行为是企业资源整合与流程再造，亦是企业培育核心竞争力获得竞争优势的源泉，能帮助企业获取更多优质资源，提升企业风险承担的能力。此外，创新投资自身具有投资周期长、流程复杂度高、回报不确定等高风险特征。因此，创新投资越多，企业的风险承担水平越高。参考张敏等（2015）的研究，将模型(1)中的风险承担水平变量（Risk1和Risk2）替换为创新（R&D和Patent）。其中，R&D代表创新投入，采用研发投入与总资产之比度量；Patent代表创

表10 供应链共享审计师提升企业风险承担水平的表现形式

变量	R&D	Patent
Share	0.003** (1.998)	0.289*** (2.751)
cons	0.017 (0.889)	-9.015*** (-6.783)
Ind	控制	控制
Year	控制	控制
N	1075	1104
Adj.R ²	0.437	0.264

新产出，采用公司申请专利数量加 1 取对数度量。表 10 列示了回归结果，当被解释变量为创新投入 (R&D) 与创新产出 (Patent) 时，供应链共享审计师 Share 的系数分别在 5% 与 1% 的水平显著为正，表明供应链共享审计师能有效提升企业的创新投资。这也佐证前文的研究结论，从研发与创新的角度证实研究结论的稳健性。

六、研究结论与展望

(一) 研究结论

风险承担是积极的企业行为，于宏观层面而言是经济高质量发展的助推力，于微观层面而言是企业持续发展的源动力。如何有效提升企业风险承担水平是实务界与学术界长期关注的话题。鉴于此，本文以 2009-2019 年沪深 A 股上市公司为研究样本，基于资源依赖理论，探讨供应链共享审计师对企业风险承担水平的影响机理并加以实证检验。研究发现，供应链共享审计师对企业风险承担水平有提升效应。机制检验发现，共享审计师将供应链审计业务中获得的特质互补的供应链信息进行印证形成知识溢出效应，可有效降低供应链企业间的信息不对称，有助于企业获得供应链资源来提升风险承担水平。异质性分析发现，供应链共享审计师对企业风险承担水平的提升效

应受供应商 / 客户重要性、企业与供应商 / 客户的地理距离的影响。此外，研究表明供应链共享审计师影响企业风险承担水平的表现形式主要为创新投资的提升。

(二) 研究启示

对企业而言，应重视供应链共享审计师在企业风险承担活动中的积极作用，尤其是那些对供应商 / 客户依赖程度高、与供应商 / 客户地理距离较远的企业，更应该通过供应链共享审计师的知识溢出效应来降低供应链企业间的信息不对称，增进合作来获取供应链资源提升企业的风险承担水平。

对事务所而言，应制定为客户提供高质量增值服务的市场竞争战略。与此同时，重视对审计师的业务培训，尤其是契合数字经济时代要求的大数据审计技术、供应链审计技术等。培育优质的供应链审计职业团队，形成特有的供应链审计方法、技能与审计专长，增强供应链审计业务能力，以期扩大事务所市场份额并在激烈的审计市场竞争中取胜。

对监管机构而言，应注意到供应链共享审计师的溢出效应在改善企业信息环境、缓解供应链企业间信息不对称、维系供应链企业间合作等方面的重要作用。因此，可尝试建立供应链共享审计师制度，并增强对审计师职业道德的外部监管，以期形成供应链审计的良性循环与发展。

基金项目 | 山东省自然科学基金青年项目 (ZR2022QG012)；山东省自然科学基金面上项目 (ZR2022MG038)；山东省高等学校青创团队计划“产业集聚与绿色低碳发展”创新团队 (2022RW043)；江苏省高校哲学社会科学项目 (22SJJYB0966)；辽宁省社会科学基金青年项目 (L20CGL001)
作者单位 | 山东财经大学会计学院 江南大学商学院 大连民族大学国际商学院

主要参考文献

1.Bae G. S., Choi S. U., Dhaliwal D. S., Lamoreaux P. T.. Auditors and Client Investment Efficiency[J]. The Accounting Review, 2017, 92(2): 19-40.
2.Cai Chun, Zheng Qianwen, Zhu Lei.The efffect of shared auditors in the supply chain on cost stickiness [J].China Journal of Accounting Research, 2019(12):337-355.
3.Dhaliwal D S, Shenoy J, Williams R. Common Auditors and Relationship-Specific Investment in Supplier-Customer Relationships[J]. SSRN Electronic Journal, 2016.
4.Johnstone K M, Li C, Luo S. Client-Auditor Supply Chain Relationships, Audit Quality, and Audit Pricing[J]. Auditing A Journal of Practice & Theory, 2014, 33(4): 119-166.
5.蔡利, 郑倩雯, 蔡春. 共享审计师能降低分析师预测偏差吗?——来自中国A股上市公司的经验证据. 审计研究. 2018(1)
6.胡志颖, 童梦露, 刘桐桐. 与客户共享审计师会影响供应商的关系专用性投资吗?. 管理评论. 2022(2)
7.李文贵, 余明桂. 所有权性质、市场化进程与企业风险承担. 中国工业经济. 2012(12)
8.杨清香, 姚静怡, 张晋. 与客户共享审计师能降低公司的财务重述吗?——来自中国上市公司的经验证据. 会计研究. 2015(6)
9.余明桂, 李明贵, 潘红波. 民营化、产权保护与企业风险承担. 经济研究. 2013(9)
10.张敏, 童丽静, 许浩然. 社会网络与企业风险承担——基于我国上市公司的经验证据. 管理世界. 2015(11)
11.郑倩雯, 朱磊. 与客户共享审计师能够提升企业的存货管理效率吗. 当代财经. 2021(8)

数字化背景下会计职能重塑路径研究

——基于扎根理论的质性分析

吴娟

摘要

大数据、人工智能、互联网、物联网、区块链等技术革新催生了新产业、新业态、新模式,基于此,我国经济高质量发展过程中亟需既精通专业又熟悉数字化信息技术、既具备战略思维又富有创新能力的高质量会计人才。基于扎根理论不需要预先设定理论假设,研究者直接从原始资料中进行经验总结,提炼相关概念、范畴,进而构建新的理论或丰富现有的理论,面对目前数字化技术对会计职能带来的冲击和压力,本文利用扎根理论,通过与高校会计专业(本科)及大数据与会计专业的负责人与教师、企业的财务工作负责人访谈,提出了会计职能重塑以内力提升与外部塑造相结合的路径,为今后会计人才培养方案的制订和岗证结合提供了参考。本研究旨在推动会计数字化转型、满足企业人才需求、完善高校专业培养并提炼出理论支撑与实践经验,进而构建出数字化背景下会计重塑路径研究的模型。

关键词

数字化会计 会计职能 扎根理论 会计职能重塑

一、引言

《会计改革与发展“十四五”规划纲要》提出“十四五”期间切实加快会计数字化转型步伐—积极推动会计数字化转型:做好会计工作数字化转型顶层设计;积极推动会计管理工作数字化转型。在数字化转型时代背景下,重塑会计职能具有重要实践意义。如何充分利用数据时代技术优势,打破数字壁垒,逐步推动不同层级的会计职能拓展升级,最终实现会计职能的更新迭代、跨越发展,不仅关乎会计专业的时代生命力,同样对推动经济实践发展具有深刻影响。然而现有数字化背景下会计职能的研究具有局限性,张磊(2021)提出目前大约75%的人员从事基础财务,仅有25%左右的人从事财务预算和管理,没有将会计的作用充分地发挥出来,会计职能的局限性非常突出。张修权(2022)指出会计职能的扩展需要坚实的理论支撑,特别是将会计理论与公司金融、企业管理等领域理论互相融合,通过交叉型研究推动会计职能的持续拓展,从而服务实体经济发展。因此,数字化背景下,重新定义会计职能要求、调整会计工作重点、加强会计人才培养、构建信息化工作模式等有针对性的对策和措施,以期实现企业财务管理工作实效性与会计人才培养质量的提升,一方面企业与高校

的双元育人机制不够完善,高校培养过程中对会计职能的定义与企业对会计职能的需求存在偏差,另一方面,大数据技术虽然已经融入会计专业培养方案、课程标准已制订,但是这些方案与标准不能满足企业数字化转型过程中的需求。基于扎根理论,通过挖掘现有理论的内在机理,本文对数字化背景下的会计职能重塑路径进行研究:搜集、整理原始资料并进行归纳概括,自下向上地归纳出初始概念和范畴,从直接的观察为出发点,运用分类统计的方法对文献资料和访谈记录进行整理,从中归纳出研究理论模型,为研究者进行现阶段高校会计专业教学模式改革、核心课程设置、企业对会计人员用人需求与高校培养目标衔接提供了路径,这一问题的研究成果将推动充分发挥会计工作基础性服务功能,不断提高会计工作服务经济社会发展的效能。

二、文献综述

会计职能是会计在经济管理活动中所具有的功能,随着数字化技术的到来,信息技术的发展必然带来会计职能的变迁,这种变迁是及时的和紧迫的,AICPA主席Robert Mednick曾说,“如果会计行业不按照IT技术重新塑造自己的话,它将被推到一边,甚至被别的行

表1 开放性编码形成概念与范畴

A范畴	a概念	原始事件记录（样本码）
A1职能对内拓展	a1完善内控	完善内部控制规范体系，加强内部会计监督、有效开展风险防控
	...	...
A2会计职能需求	a4改变与拓展	会计职能更具社会和企业发展的需要必须进行必要的改变与拓展
	...	...
A3数字化时代特征	a8多元化和个性化	客户需求多元化、个性化，客户需求呈现出更加多元化和个性化的趋势。
	...	...
A4数字化改变企业	a12改变决策模式	数字化技术改变了决策模式，更加注重实证性，使企业决策实现科学性和目的的统一
	...	...
A5可替代性	a18会计数量减少	会计人员数量上逐年减少的趋势、 审核以后的结算工作由机器完成
	...	...
A6传统会计的风险	a22效率低、有误差	庞大且繁琐的工作背后不仅工作效率难以保证，而不可避免地会产生相应的误差。
	...	...
A7外部风险	a27信息泄漏	企业内部财务共享后联外网后会使得信息泄漏
	...	...
A8内部风险	a31权限管理	财务人员系统操作权限管理，离职调岗人员权限及时清理
	...	...
A9不可替代性	a35复核与审核	简单重复程序化的工作会逐渐被机器所取代，但是人类的管理思维与理论是无法替代的
	...	...
A10会计职能扩展	a38价值管理	会计职能正在从传统的确认、计量、记录、报告向价值管理、决策支持等进行转型
	...	...
A11增值服务	a44经济效益	只有切实加强企业内部的财务管理，才能有强大的经济管理能力，也才能提高经济效益和维护社会主义市场经济秩序
	a45创造价值	介入企业战略制定与调整，参与到业务问题的改善与变革之中，从而为企业创造更大的价值
A12会计与数字化技术结合	a46双重提升	运用数字化技术的高速处理和庞大分析能力保证了财务会计管理质量和效率的双重提升
	...	...
A13财务数字化转型	a49模式转变	需要组织架构、业务流程的再造及集团管控模式的转变F
	...	...
A14数字化支撑会计变革	a52数字化支撑	持续强化法治化和数字化两个支撑
	...	...
A15信息技术赋能	a57信息技术投入	企业加大信息技术投入，培养一批既懂技术又懂财务的人才
	a58优化配置	数字化时代损益、现金、资源配置仍然有用，但不够用
A16重视数字化技术	a59拓宽知识边界	加强跨学科知识学习，拓展会计专业知识边界
	...	...
A17会计人员转变	a62业务能力转变	会计人员需要掌握数字技术进行工作，增强自身的数据分析能力
	...	...
A18重塑思维认知	a65思维认知重塑	会计思维与认知的重塑，提高模型化思考问题、会计数据治理能力
	...	...
A19人才培养转型	a68多方位培训	有针对性的开展专业培训、沟通协调培训、管理技能培训
	...	...
A20高质量会计信息	a74提升真实性和完整性	企业通过大数据技术可以在业财融合模式中建立统一的财务管理信息平台，进而最大限度提升各业务部门财务管理信息的真实性和完整性，并促进各业务部门财务管理流程的规范性
	a75增强财务风险防范能力	应用大数据技术不仅能够建立贯穿企业各业务活动、覆盖各业务部门和人员的财务信息平台，而且有助于增强企业财务风险防范能力，提高企业各业务部门财务管理活动的一致性

业，即对提供信息、分析、签证、服务有着更加创新视角的行业所代替。”目前国内外学者对于会计职能论述主要有两种：

一是会计管理论。1979年12月，在广东省佛山市举办的中国会计学会成立大会上，学者们首次提出了“会计管理”概念；阎达五（1983）在纪念马克思逝世一百周年的文章中指出：会计管理的内容是价值运动，会计管理的目的是提高经济效益，会计管理的基本职能是计划和控制。成圣树（1983）提出，会计是“经济管理的核心，是反映和控制经济活动并使之达到一定目的的一种能动行为，是有组织、具有管理职能的一种管理活动。”杨纪琬、阎达五（1984）提出“会计管理是一种价值运动的管理，价值管理就是资本主义社会对资本运动的管理和社会主义社会对资金运动的管理。在商品经济占主导地位的社会中，会计管理是一种价值管理”。近几年，各专家学者对会计管理理论做了完善，苑泽明、李田、孙钰鹏（2018）提出会计信息化替代了程式化的基础工作，会计职能正在从核算会计向管理会计转型，会计人员扮演的角色更具战略意义。李承犁、严承希、徐思昊（2020）提出随着企业管理要求的不断提升，会计职能已经由财务会计向管理会计转型。张勇、李忠涛、戴重辉、周扬（2022）提出通过建立业务与财务的互联互通，推动传统记账、报告式的财务会计向融入管理、创造价值的管理会计转型。

二是受托责任学说。受托责任观的主要代表人物有美国著名会计学家井鸠雄士（Yuji Ijiri）、恩里斯特·帕罗科（Ernest J Parlock）等人，其主要代表文献有井鸠雄士所著的《会计计量理论》。我国著名会计学家、会计思想家杨时展教授创立了现代会计控制学说，他认为“现代会计是一个以认定受托责任（Accountability）为目的，以决策为手段对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准，进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。”著名会计史学家理查德·爱德华兹教授在《财务会计发展史》中明确指出“在每一个有组织的社会里，某个人或每一伙人总是代表另一些人持有财物，持有这些财物的目的，有时可能只是为了保险，如将珠宝存入银行；有时则可能是希望通过使用而为财物所有人取得报酬……会计之所以日益重要，原因之一就是国民生产总值中，委托给代理人的比例在持续扩大。”

表1 开放性编码形成概念与范畴（续）

A范畴	a概念	原始事件记录（样本码）
A21会计作用 and 地位	a76地位提升	传统模式下低估了会计在经济社会发展的作用和地位
	a77业务下沉，数据集成	数字化将更多的以前的会计工作下沉到各个业务环节，以及形成高度的数据集成、共享
A22拓宽管理边界	a78向管理会计转型	财务数字化应用人才与数字技术拓宽管理边界后转型的管理会计人员相对应
	a79编制“会计管理报告”	提议编制“会计管理报告”，用以弥补现行概念框架下财务的不足
A23风险管控	a80明确主体责任	忽略会计的对内管理职能，在于监管主体的职能缺失
	a81提升风险管控和决策效率	将在很大程度上提升企业的风险管理能力，提升企业的经营决策效率，提升企业在市场竞争中的适应力
A24价值创造者	a82价值创造为中心	价值型财务以价值创造为中心，采用财务分析技术和决策模型，进行财务组织体系的改善和优化
	...	...
A25流程与角色转变	a85战略支持者和业务合作伙伴	财务人员的角色也随之转换为“基本信息提报者”“战略支持者”和“业务合作伙伴”
	a86工作流程再造	数字化需要相应的系统支持的同时，需要对会计工作和流程进行再造，数据移动终端处理为流程再造提供了平台

IT 技术、人工智能、大数据等数字技术快速发展，会计职能面临着内外双重转型与提升。在内力方面，新经济、新模式、新业态推进会计人员知识能力的提升；在外力方面，数字背景下会计职能的扩展加速了会计人员技能水平的多领域融合。疫情过后，数字技术会在我国企业领域得到进一步应用，业务量大、重复性强、附加值，会计工作被替代的可能性会加大（占比 65.53%），数字技术加快应用对未来会计工作的冲击带来的不安全感。会计行业的重新塑造是必然的，也是会计职能升级、增值的起点。数字化背景下对会计行业的人才培养是目前社会及高校关注的焦点，由此也带来了许多新的发展方向。

一是数字化背景下会计教学的变革。苏静、崔兴延 (2022) 提出，从大数据、智能化、移动互联网及云计算为核心的网络信息技术的快速发展，使得财会人员的工作环境发生了巨大的变化，引发了会计职能的转变和高职院校会计专业教育教学的变革。会计职能延伸发展要求在我国现代市场经济高速发展过程中，各个利益主体之间具有更为复杂的交换关系，会计职能也发生了很大变化，要求财务管理软件实现智能化。

二是带来了会计人才培养方案的调整。周海珍 (2020) 认为在供给侧改革及大智移云等多因素背景下，高职院校要结合行业环境给会计职能带来的转变，顺应会计向管理职能、价值创造职能的转变，调整会计人才培养方案，在对学生进行文化知识和会计职业技能培养的同时，加强对学生自我学习能力、综合分析

能力、创新能力、管理能力及解决实际问题能力的培养。李慧 (2022) 提出通过健全内控体系、重新定义会计职能要求、调整会计工作重点、加强会计人才培养、构建信息化工作模式等有针对性的对策和措施，以期实现从财务会计向管理会计的转型，保证企业在财务管理工作的准确性和实效性获得全面提升。

三是带来了转变会计职能的基础观念。殷绒 (2019) 认为会计工作在很大程度上需要高职院校转变会计职能的基础观念，从基础性的、程序性的工作，转向需要更多职业判断能力，更加注重预测、决策、分析和评价，推动学生朝着复合型的人才方向发展。

随着大数据与会计专业的深度融合，数字化转型的时代到来，数据作为企业财务的基础支撑，企业应当顺势而为，以财务数字化转型为起点，用数字技术赋能财务数字化转型，从而深化会计职能。同时，从访谈结果也可以看出，高校会计人才培养滞后于社会、行业企业对于会计人才的需求，但是在数字化背景下会计服务领域不断拓展、地位愈发重要的前提下，数字经济时代，会计行业迎来重大机遇和挑战，社会对会计人才的数量和质量要求都发生了根本性变化。会计人才的现状难以满足高质量发展需求，人才培养转型升级具有必然性和紧迫性。数字化和智能化将给企业带来创变，数据处理能力位列新岗位必须技能的前三位，服务区域经济，对接企业需求、更新教学手段和教学内容，重塑会计职能路径研究迫在眉睫。

三、研究设计

（一）研究方法

扎根理论 (Grounded theory) 研究方法是由哥伦比亚大学的 Anselm Strarss 和 Barney Glaser 两位学者共同开创的一种定性研究方法。这种方法克服了传统质性研究中程序缺乏规范、信度较差的弊端，是定性研究中比较科学的一种方法。

扎根理论特别强调从资料中提升理论，理论一定要可以追溯到其产生的原始资料，一定要由经验事实作为依据。因此，通过扎根理论能够对本文的研究数据访谈记录进行概念提取，为会计职能重塑路径提供概念支撑。主要研究过程如下：基于数字化背景下会计职能重塑路径这一问题，本文对原始资料进行归纳概括，自下向上地归纳出初始概念和范畴，从直接的观察为出发点，运用分类统计的方法对文

表2 轴心编码

开放性编码 提取范畴	关联性编码提取范畴	
	副范畴	主范畴
A1职能对内拓展	B1职能内因	C1重塑背景
A2会计职能需求		
A3数字化时代特征	B2时代外力	
A4数字化改变企业		
A5可替代性	B3职业危机	
A6传统会计的风险		
A7外部风险	B4双重风险	C2重塑困难
A8内部风险		
A9不可替代性	B5职能转型	C3重塑支撑
A10会计职能扩展		
A11增值服务		
A12会计与数字化技术结合	B6变革融合	
A13财务数字化转型		
A14数字化支撑会计变革		
A15信息技术赋能	B7技术引领	C4重塑过程
A16重视数字化技术		
A17会计人员转变	B8内力提升	
A18重塑思维认知		
A19人才培养转型	B9教育铸造	
A20高质量会计信息		
A21会计作用和地位	B10提质增效	C5重塑成果
A22拓宽管理边界		
A23风险管控		
A24价值创造者	B11职能定位	
A25流程与角色转变		

献资料和访谈记录进行整理，从中归纳出研究理论模型。

（二）样本选择和资料收集

本文采用扎根理论的方法，在现有研究成果的基础上，综合企业对会计的需求和高校会计人才培养改革三方面进行分析：一是数字化时代会计职能转型、深化、拓展方面的政策与文献资料，可以作为理论支撑；二是企业财务负责人对数字化背景对会计职能影响的访谈资料，企业在数字化背景下也在不断更新升级财务软件系统，因此，通过企业财务人员对实际工作中数字化会计的感受分享，能够为本文研究提供真实的数据支撑；三是高校会计（本科）、大数据与会计（高职）专业负责人对会计人才培养转型的访谈资料，高校作为财会人才输出的主要阵地，数字化背景下，如何保证财会人才质量，高校也在不断进行人才培养方案的调整，因此，通过对第三类主要材料的收集，也为本研究提供了强有力的数据支撑。针对各项政策、专家建议、企业实际工作内容、高校培养目标等文本进行逐项编码。

1. 理论抽样。“理论抽样”是扎根理论方法的核心程序之一，与量化研究中的“概率

抽样”方法截然不同，“理论抽样”是把资料收集、编码、理论构建工作融合成一体的反复持续过程，通过对原始资料编码—理论抽象—理论修正—理论完善的不断循环，直至达到理论饱和，适合理论探索与建构。以“大智移云”“数字化”等为代表的信息技术正在进一步推动企业组织变革和效率提升，也在根本上改变传统会计。会计人员新需求开始发生颠覆性的变化，同时企业内生动力驱使财务数字化转型、大数据会计未来已来，重塑会计职能体系、打造会计教育新生态是回答时代给出的命题。鉴于此，文献初选阶段，在知网上以“财务数字化”和“会计职能”为主题搜索核心期刊文献资料，共计 123 篇相关文献。

2. 半结构访谈。半结构化访谈是指按照一个粗线条式的访谈提纲进行的正式的访谈，对于提问的方式和顺序、访谈对象回答的方式、访谈记录的方式和访谈的时间、地点等没有具体的要求，兼具结构性和灵活性的特点，访谈者可以根据访谈时的实际情况灵活地做出必要的调整。本研究的半结构化根据访谈对象所在领域不同分为企业和高校，其中企业包括上市公司与非上市公司，高校包括本科院校与专科学校；根据访谈内容不同分为企业财务中应用范围(广度和深度)、会计的职能转型(技术上和业务上)，高校会计专业（或大数据与会计专业）专业课程主要模块与核心课程、培养目标。

通过前期文献资料搜集与整理，对国内专家对会计职能定义或补充进行梳理和分类，结合数字化背景对会计职能带来的影响因素分析，结合文献资料、访谈结果，运用扎根理论对资料数据进行分析，结合财务数字化、智能化软件、数字化对会计职能影响因素等拟出访谈提纲初稿，首先进行了一次预访谈，第一个访谈对象是从事财务工作 24 年同时兼职高校会计专业核心课程授课的会计行业领军人物，时间 65 分钟，修改并完善访谈提纲，然后分别对 23 位企业财务管理人员或高校会计专业负责人进行访谈，时间大概为 25-35 分钟。访谈结束后，访谈小组两位成员分别整理、核对，并进行企业 1-12、高校 1-12 进行编码排序，最后以 24 份访谈记录、42 篇文献资料作为基础运用扎根理论研究数字化背景下会计职能重塑路径建构的原始数据。

四、范畴提炼与模型构建

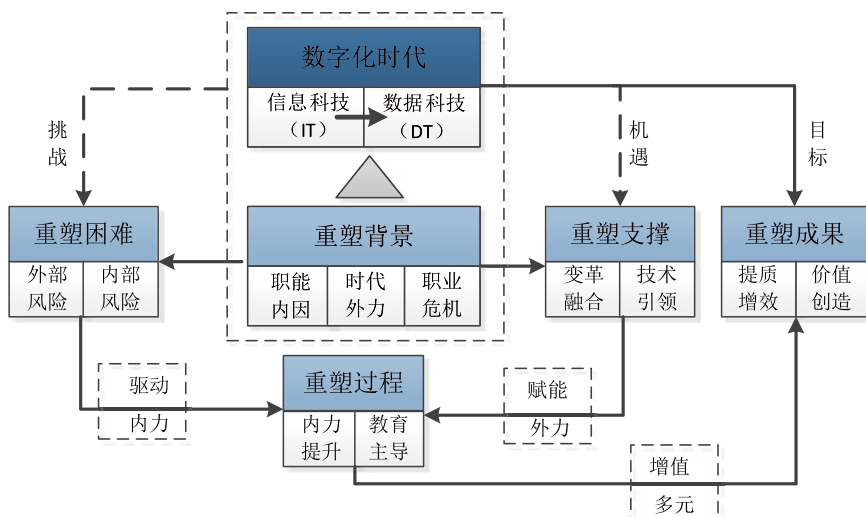


图1 数字化背景会计职能重塑路径模型

运用见实译码 (In Vivo Coding) 分三个步骤进行编码分析, 主要包括开放性编码 (Opening Coding)、轴心编码 (Axial Coding)、选择性编码 (Selective Coding)。开放性编码的目的是通过比较数据之间的相似性来创建原始类目; 轴心编码是通过重新评估这些原始类目之间的关联, 发展主类目, 以建立理论框架; 选择性编码是再次审视这些主类目, 将一些主类目合并成核心类目, 并总结研究过程中的一些发现。

(一) 开放编码

开放性编码是扎根理论的首要环节, 实际步骤可以概括为是“贴标签”的过程, 通过对原始数据进行重新定义, 将原始数据泛化成一个概念和范畴 (Birks M, 2015)。开放性编码 (Opening Coding) 围绕“国内外专家对会计职能定义或补充进行梳理和分类”、“数字化背景对会计职能带来的影响因素”两个问题展开, 将整理好的 24 份中的 16 份 (三分之二) 访谈记录、42 篇文献资料导入 NVIVO 软件, 进行分类、标签、提取、归纳及编码, 剩余的 8 份 (三分之一) 将进一步检验理论的饱和度。因篇幅限制只展现了部分概念编码 (表 1)。

(二) 轴心编码

轴心编码 (Axial Coding) 是研究者每一次只对一个类属进行深度分析, 围绕着这一个类属寻找相关关系, 主要任务是找出概念之间的共同点并建立范畴之间潜在的逻辑关系, 使得所有内容有机关联, 从而发展主范畴及其副范畴。在开放性编码中, 已经通过对“会计职能”影响因素提炼出了 25 个初始范畴, 反复阅读

与范畴相关的资料, 搜查是否有新的概念, 确保范畴的严谨性和互斥性。轴心编码阶段对“数字化背景下会计职能的重塑”进一步形成的 11 个副范畴归纳出 5 个主范畴, 如表 2 所示。

(三) 选择性编码与模型构建

选择性编码 (Selective Coding) 是根据资料所呈现的因果条件、脉络、策略及核心范畴, 把其他类属融合到一起, 将大部分研究结果关联一个涵盖全部因素的研究范围内, 并梳理出一条“故事线”, 将来源不同的概念有机关联。经过选择性编码, 本研究重塑背景是基础, 以此为出发点, 对数字背景特点、数字化给企业带来的影响、数字化对会计职能的影响进行分析; 重塑困难与重塑支撑是影响重塑过程的因素, 面对数字化背景下会计职能重塑困难因素, 以及目前对会计重塑支撑的宏观政策、技术条件等, 从加强技术引领、提升会计人员内动、高校专业教育铸造几个方面阐述重塑过程, 得出会计职能重塑路径的最终成果为高校在人才培养过程中核心转变, 同时社会各界对会计职能更加明确; 重塑成果也是重塑背景下必须产生的结果 (图 1)。

(四) 理论饱和度和检验

为了检验数字化背景下会计职能重塑路径模型的理论饱和度, 保证扎根理论研究过程的科学性以及研究成果的准确性, 本文根据美国学者 Barney Glaser 指出的将开放编码和主轴编码所形成的概念或范畴间隐含的相互关系进行概念化提取。结合搜集整理的相关文献、访谈记录, 将范畴中提取出的理论及概念与现有的文献和访谈记录进行反复对比, 没有出现新的概念维度, 因此从理论和概念上证明了达到饱和。其次, 通过概念提取和编码等相同的方法把剩余的 8 份访谈记录进行理论模型饱和度检验, 结果显示这些访谈资料进行编码分析后没有获得新的主范畴, 全部被表 3 中归纳的五个主范畴所包含。同时, 我们还将表 1、表 2 和模型交给三位财务领域中的专家, 得到了他们的肯定, 这也证明了图 1 中所列示的理论模型上是饱和的。

五、模型阐述

基于上述研究, 本文提出了如图 1 所示的数字化背景会计职能重塑路径模型。在这一模型中, 将会计职能重塑的路径从宏观研究到微观分析再回归宏观设计构建为重塑背景研究、重塑困难分析加重塑支撑论述、重塑成果评

价;从探究问题—解决问题—提出成果—成果检验问题构建为重塑困难分析、重塑过程把控、重塑成果实现。重塑背景是会计职能重塑的动因,重塑困难会在实践过程中转化为重塑支撑,会计职能重塑在数字化的进程中存在阶段性瓶颈,通过这一路径的深化完善,最终形成会计职能新定位,包括提质增效和价值创造。

(一) 重塑背景

数字时代对会计数字化转型提出了必然要求。加快推进会计数字化转型,一方面是贯彻落实国家信息化发展战略、推动数字经济和实体经济深度融合、建设数字中国的必然选择;另一方面对于推动会计职能拓展、提升我国会计工作水平和会计信息化水平具有重要意义。

数字化技术的发展改变会计数据的获取、传递、存储方式,算力的提高大大加快会计信息处理速度和自动化程度。张更华(2022)提出数字经济已成为驱动我国经济发展的新引擎,“大智云物移区”等新技术在财经行业中广泛应用,促进了业态创新、组织创新、管理创新、市场创新、模式创新,推动出现了以基于“业票财税融一体化”、“智能评估”、“智能审计”等为特征的智慧财经新业态,标志着财经产业进入4.0发展时代,智慧财经复合型技能人才缺口巨大。数字时代的智能财务是利用人工智能、RPA和大数据技术,围绕企业的“业、财、税、资、档”提供的一体化、自动化和智能化解决方案,帮助企业打造高效规范的财务管理流程,提高财务组织绩效,降低成本,以达到技术赋能财务、财务赋能业务、业务服务战略的目标,促进财务转型,实现数据驱动的财务决策。尽管数字化带来会计模式变革,会计是不可能被信息技术所取代,而是会计利用信息技术,进行会计创新和行业改革。

(二) 重塑困难

基于重塑背景,在数字化时代背景下,不断涌现出会计职能重塑的各种困难,且与传统会计职能面临的困难有所不同。

RODRIGUEZ(2021)等认为,数字技术的使用会让员工担心失业,从而产生恐慌和工作不安全感。数字化转型中会计人员的数字化意识以及数字化能力不能满足信息技术的需求,培养会计人员的数字化思维方式、提升员工IT数字化技能是急需解决的问题。从我国会计人才发展现状看,我国会计人才队伍结构失衡,

中西部等经济落后地区人才发展缓慢,会计人才梯队分布不合理,从事基础核算的人才多,具有新时代发展理念、全球战略眼光、管理创新能力的高端会计人才供给不足。

(三) 重塑支撑

企业要实现精细化、精准化管理,需要解决重塑过程中出现的各种新困难、新挫折,同时由于消费者消费能力和需求的提高,对产品和服务的要求也越来越高,财务部门要发挥更重要的作用,通过重塑路径来为新型数字化背景下的会计职能提供理论、系统、设备等支撑。

数字化背景下简单重复程序化的工作会逐渐被机器所取代,但是人类的管理思维与理论是无法替代的,政策把控方面需要有经验的财务人员。依赖数据分析结果做出决策;傅元略(2019)提出会计人员将从基础性核算工作中解放出来,从事更高端的增值管理工作。张庆龙(2021)则从内涵上指出,新经济、新模式、新业态引致的新会计丰富了会计人员胜任力的知识内容;从外延上看,会计职能转型的内在驱动力拓展了会计人员胜任力的技能要求。美国管理会计师协会(IMA)联合安越咨询对不同行业不同性质的企业财务管理人员进行调研发现:管理会计职能充分介入企业战略制定与调整,参与到业务问题的改善与变革之中,从而为企业创造更大的价值。海尔集团大共享全球运营分析总监莫瑞娟指出:大数据技术的变革需要财务人员持续转型,在财务专业知识基础上,持续开放和拥抱新技术,融入业务前端,协同业务小V做数据分析、业务洞察和风险预判,提供专业增值服务。会计职能的重塑,从会计的不可替代性、会计职能从财务会计向管理会计转型、会计与数字化技术融合,在会计人员自身和角色转型、职能拓展、全领域数字化进程中,达到了人才、技术、环境三方的支撑。

(四) 重塑过程

在以上三个重塑内容基础上,接下来将从重塑过程来对会计职能重塑进行整体性、系统性的研究。

数字化技术与会计是协同发展、交叉嵌入融合发展的,切实加快会计数字化转型步伐,大力推动会计职能拓展。张庆龙(2021)指出,在人工智能技术快速发展和财务机器人规模应用趋势愈演愈烈的背景下,会计人员如果具备新会计环境下的职业胜任力,将会为自身职业发展带来积极的影响。重塑过程主要从数字

技术引领、会计职能对外“两个拓展”、会计人才培养转型,切实抓好行业和人才队伍“两个管理”、持续强化法治化和数字化“两个支撑”,明确会计高质量发展、人才队伍结构持续优化、会计法治更具约束性、会计职能实现拓展升级目标。曾雪云(2021)研究发现,近十年各企业集团更是基于互联网信息技术,开始了积极组建业务与财务共享中心的新改革,其突出表现就是组织层的共享中心和业务层的融合得以实现。以“大数据、人工智能、移动互联网、云计算、区块链、物联网”为代表的数字新技术对会计人才培养提出新要求,需对数字化背景下高校会计专业课程目标、教学内容、教学方法等会计专业课程体系进行重构,对接企业数字化转型的需求,高校会计教育与现代经济社会和企业的需求为改革创新点,培养会分析、能决策、懂管理、敢创新的复合型会计人才。

(五) 重塑成果

会计职能重塑过程会相应带来一系列重塑成果,主要体现在数字化的进程中会计职业也在发生变革,财务机器人的应用甚至代替了会计核算等基础岗位,现阶段大部分高校会计教学中传统核算会计相关内容仍然占据较大比例,不能与会计职业发展趋势相适应,需进一步明确会计作用和地位,同时面对数字化技术带来的内外风险做好风险管控。现在财务管理模式从核算型向管理型转变,财务职能由被动核算的账房先生转变成主动管理的军师参谋,财务角色由“向后看”的价值守护者转变成“向前看”的价值创造者。王加灿(2017)认为数字化技术与会计的融合度越高,实证型会计向价值型会计改变的趋势越明显;张庆龙(2020)指出,会计职能会随着政治、经济、

文化、科技等诸多环境因素的变化而相应在其内涵与外延方面发生变化。会计核算、监督的基本职能逐渐向管理会计的管理职能及其他派生职能扩展。会计职能重塑的结果将呈现出来会计的作用与地位愈发重要、财务会计向管理会计转型拓展、风险管控的重要性突出显现,同时会计职能重新定位为价值创造者、推动企业业务流程再造的主要角色。企业应转变传统观念,把财务部门也作为前台部门加入到业务前期、服务业务,增强财务与业务部门的协作,消除部门间的障碍,建立有效的部门间的沟通链接,最终达到实现企业价值最大化的目标。

本文运用扎根理论对数字化背景会计职能重塑路径进行了系统的总结和归纳,对会计人员的培养主体与会计人员的服务主体中主要负责人进行了相同维度的访谈,阐述了会计职能重塑的内力提升与外部塑造,为今后会计人才培养方案的制订和岗证结合提供了参考。研究理论具有创新性,构建了数字化背景下会计职能重塑路径模型。目前关于“数字化背景下会计职能的研究”主要集中在会计职能的转型、拓展方面,本文在数字时代背景下,对会计职能重塑路径构建了路径模型,为数字化背景下会计职能重塑提出一个有借鉴意见的理论框架。

基金项目 | 2021年度河南省高等教育教学改革研究与实践项目“数字化背景下大数据与会计专业‘一中心、五递进、五融合’教学模式研究”(2021SJGLX746)

作者单位 | 开封大学财政经济学院

主要参考文献

1. Robert Mednick. Our Profession in the Year 2000: A Blueprint of the Future[J]. Journal of Accountancy, 1988, 166(2): 54-58
2. RODRIGUEZ L C, GARCIA R P, PINTO G J. The digital transformation of work: a relational view[J]. Business Ethics: A European Review, 2021, 30(1): 157-167.
3. 杨纪琬, 阎达五. 会计管理是一种价值运动的管理——为纪念中华人民共和国成立三十五周年而作. 财贸经济. 1984 (10)
4. 苑泽明, 李田, 孙钰鹏. 互联网新技术时代会计高等教育的改革路径——基于供需错配的分析视角. 会计研究. 2018 (08)
5. 李承犁, 严承希, 徐思昊. 业财融合领域多粒度知识热点分析. 财会月刊. 2020 (05)
6. 张勇, 李忠涛, 戴重辉, 周扬. 中国核电财务数字化转型推动企业精益化管理的实践. 财务与会计. 2022 (01)
7. 郭道扬. 世界会计职能论研究(下). 财会月刊. 1997 (03)
8. 张庆龙, 何佳楠, 何斯佳. 财务机器人规模应用与会计人员工作不安全感. 财会月刊. 2021 (12)
9. 周海珍. 供给侧改革及大智移云背景下高职会计专业课程改革的探讨. 会计师. 2020 (09)
10. 王会波. 企业财务数字化转型的理论逻辑与发展趋势探讨. 中国注册会计师. 2021 (06)
11. 傅元略. 智慧会计: 财务机器人与会计变革. 辽宁大学学报(哲学社会科学版). 2019 (1)
12. 曾雪云. 会计的管理职能与企业高质量发展——基于经济发展的新格局. 会计之友. 2021 (14)

ESG信息披露与审计费用

陈凤霞 姜宾

一、引言

ESG (Environmental, Social and Governance) 信息披露主要涉及企业内的环境保护、社会责任以及公司内部治理等非财务信息。这些信息在外部信息使用者评估企业内部特定风险和可持续发展能力的过程中发挥着特殊功能。近年来,随着“双碳”战略目标的确立,ESG 信息披露在完善资本市场治理、加强新型企业建设中的作用更加凸显。相关学者也从诸如企业价值、企业高质量发展等角度分析了 ESG 信息披露对缓解融资约束、改善经营效率、降低企业风险中的积极作用。

作为资本市场正常运作的重要一环,审计师会在对企业特定风险评估基础上确定审计费用。一般地,被审计单位的特定风险越高,审计师要求的风险补偿就越高,审计费用也就越高。而 ESG 信息披露可以加强企业的信息透明度建设,缓解因信息不对称问题而导致的利益摩擦,同时提升企业内部管理效率和促进企业外部良好声誉、形象的形成,减低企业特定风险。因此,理论上,ESG 信息披露对企业特定风险的影响将影响审计师对于审计费用的确认。但现有文献对审计费用的研究还是主要集中于企业经营决策、治理结构有效性或是外部经济环境、会计师事务所特征等方面。对于 ESG 信息披露能否对审计费用产生影响?性质如何?作用机制是什么?相关理论和实践经验还比较缺乏。

基于此,本文将 2012—2021 年的中国 A 股上市公司为主要研究对象,实证研究 ESG 信息披露对审计费用的影响。实证结果发现:

(1) ESG 信息披露对审计费用具有显著的负向影响;经过稳健性检验,这一结论依然成立。(2) 作用机制检验发现,ESG 信息披露能够显著减少审计师所面临的审计风险,这减少了审计师的风险补偿,降低了审计费用;(3) 拓展研究发现:在非国有企业和地处市场化程度高地区的企业中,ESG 信息披露对审计费用的降低作用更加明显。分析师关注在 ESG 信息披露对审计费用的降低作用中具有反向调节作用。

本文的贡献点主要在于:(1) 拓展了审计费用影响因素的研究范围,从 ESG 信息披露角度去看待审计费用的决策过程,为探究 ESG 信息披露对审计费用的影响机制提供了实证经验。(2) 完善了关于 ESG 信息披露经济影响的研究,从外部审计视角观察 ESG 信息披露对企业长期健康发展的影响,为进一步推进 ESG 信息披露制度影响研究提供了新的经验证据。(3) 论证了 ESG 信息披露对管控企业风险、促进企业可持续健康发展中的积极作用,这将为 ESG 信息披露制度进一步推广提供新的合理性证据。

二、文献回顾

1. ESG 信息披露的相关研究。ESG 作为一种衡量企业环境可持续性、社会价值与治理能力的综合性指标,具有衡量企业可持续发展能力的标尺性作用。一般来说,ESG 信息披露主要包含以下三个方面的内容:一是企业环境责任履行(E),它展现了企业对于环境治理、生态安全的关注与重视;二是企业社会责任履行(S),这涉及企业员工权益保护、慈善事业贡献、客户关系维护以及社区建设参与等内容;三是公司治理(G),这包含了公司治理结构、审计与内部控制等方面的内容。从这些涉及内容中不难看出,ESG 信息披露不仅影响着企业长期的高质量发展,而且对短期的风险规避、盈利能力保持具有显著影响。也正因如此,资本市场越来越看重企业对于 ESG 信息披露质量的表现。对于 ESG 信息披露,现有研究主要集中于其经济影响方面。ESG 信息披露可以向外界传递更为丰富的信息,缓解信息不对称状况,还可以通过完善公司治理机制来降低企业的代理成本。良好的 ESG 表现在解决融资约束、财务风险管控和企业经营效率提升等方面同样具有积极影响。另外,ESG 信息披露还会增强企业创新发展能力,实现企业更高层次上的高质量发展。

2. 审计费用影响因素的相关研究。审计费用影响因素的相关研究主要围绕审计成本和风险溢价两方面展开的。审计成本方面,

表1 变量说明

变量类型	变量符号	变量名称	衡量方法
被解释变量	Lnfee	审计费用	对当期审计费用取自然对数
解释变量	ESG	ESG信息披露	对华证ESG信息披露的9个等级从低到高分别赋值1-9
控制变量	Size	公司规模	资产总额的自然对数
	LEV	资产负债率	总负债/总资产
	ROA	总资产净利润率	净利润/总资产余额
	Growth	成长能力	(本年主营业务收入-上年主营业务收入)/上年主营业务收入
	Share	股权集中度	第一大股东的持股比例
	Operation	总资产周转率	营业收入/资产总额期末余额
	Complex	业务复杂度	(存货+应收账款)/资产总额
	Board	董事会规模	董事会总人数的自然对数
	Independent	独立董事比例	独立董事人数/董事会总人数
	Age	上市年限	公司上市年限的自然对数
	Change	是否发生审计师变更	当期发生审计师变更时取1, 否则取0
	Lopinion	上期审计意见	上期被出具非标准审计意见时取1, 否则取0
	Loss	是否亏损	当年发生亏损时取1, 否则取0
	Big4	事务所规模	审计机构为国际“四大”时取1, 否则取0
	Firm	公司	公司虚拟变量
	Year	年份	年份虚拟变量

表2 描述性统计

变量	样本量	平均值	标准差	最小值	最大值
Lnfee	25452	13.83	0.679	12.61	16.22
ESG	25452	6.296	1.537	0	9
Size	25452	22.16	1.311	19.67	26.21
LEV	25452	0.419	0.210	0.0540	0.937
ROA	25452	0.0540	0.152	-0.921	0.336
Growth	25452	0.388	1.007	-0.745	7.040
Share	25452	0.342	0.148	0.0860	0.742
Operation	25452	0.643	0.436	0.0620	2.610
Complex	25452	0.263	0.162	0.00700	0.726
Board	25452	2.117	0.196	1.609	2.639
Independent	25452	0.377	0.0530	0.333	0.571
Age	25452	2.047	0.932	0	3.296
Change	25452	0.104	0.306	0	1
Lopinion	25452	0.0380	0.190	0	1
Loss	25452	0.110	0.313	0	1
Big4	25452	0.0580	0.234	0	1

被审计单位的公司规模、业务复杂程度、子公司的数量等因素都会影响审计师的工作量而对审计费用产生影响。而风险溢价的相关研究则围绕企业内外风险因素而开展的，如经济政策不确定性、资本市场开放等企业外部风险因素会因改变审计环境，影响审计风险溢价而对审计费用产生影响。又如企业外币债务融资、过度投资、企业数字化转型等涉及企业经营风险的因素或是高管团队建设、公司章程设置、股权结构变动等涉及企业治理风险的因素会因改变审计师对于被审计单位风险水平的评估结果而使审计师调整风险溢价，进而产生了对审计费用的影响。另外，企业年报风险信息披露、环境信息披露以及

或有事项信息披露等信息披露方面的因素也因为会改变审计师对上市公司整体风险的考察而对审计费用造成影响。

三、理论分析与研究假设

现代风险导向审计模式要求审计师需要全面识别、评估和判断影响被审计单位经济活动的各种风险因素，并将此评估结果作为审计师各项决策的先决条件。通常那些经营风险高、治理风险高的上市公司具有发生财务报表重大错报的高概率，审计师此时也将会面临更高审计失败的风险。这种情形下，审计师会要求更高的审计费用来补偿承担风险可能带来的损失。而面对那些经营风险低，公司治理机制运作健康的上市公司，审计师会调低风险补偿金额，做出降低审计费用的决策。现有研究证明，企业通过展示 ESG 信息披露可以向外界传达企业健康发展状态的信号，树立起良好的企业形象以更为简便地获取外界资源，打造自身竞争优势，降低了企业经营风险。同时，广泛的信息披露还将增加信息透明度，缓解企业与外界间的信息不对称状况，降低与企业利益相关者间的代理成本，降低公司治理风险。那么，ESG 信息披露对管控上市公司经营风险、治理风险的积极影响能否表现在审计师的审计费用确定上呢？

ESG 信息披露对审计风险和审计费用的影响将通过以下两种途径实现：（1）ESG 信息披露可以帮助企业树立良好的企业形象，方便企业更好的从外界获取必要的、优质的资源。这些资源的获取将增加企业内经营生产效率，化解企业存在的固有风险，增强其抵抗外来风险侵扰的能力。企业较低的经营风险意味着财务报表错报水平的降低，审计师会因此降低审计风险的评估水平，做出降低审计费用的决策。（2）ESG 信息披露还会通过增加信息披露来缓解信息不对称问题，使外部投资者更能了解公司内部状况，增加对企业管理层的信任。ESG 信息披露对代理问题的缓解作用将会使审计师面临更少的诉讼风险，审计师同样会要求更少的风险承担补偿，降低审计费用。（3）ESG 信息披露还将扩大审计师的信息来源，这将使审计师更加了解企业运行的情况，减少审计师因信息获取太少而导致的不信任。审计师获取的信息越多，审计风险的控制就越有效，对审计失败的担忧也就越小，审计费用也就越低。为此，本文提出以下假设 H：

表3 ESG信息披露与审计费用的回归分析结果

	(1) Lnfee	(2) Lnfee
ESG	-0.019*** (-9.590)	
ESGt-1		-0.014*** (-6.73)
Size	0.367*** (92.588)	0.366*** (83.36)
LEV	-0.005 (-0.325)	-0.017 (-0.93)
ROA	-0.142*** (-8.729)	-0.143*** (-8.56)
Growth	-0.002 (-0.860)	-0.003 (-1.45)
Share	-0.058** (-2.254)	0.001 (0.03)
Operation	0.071*** (9.428)	0.073*** (8.95)
Complex	-0.022 (-1.068)	0.008 (0.35)
Board	0.060*** (3.595)	0.056*** (3.14)
Independent	-0.040 (-0.801)	-0.062 (-1.17)
Age	0.030*** (5.744)	0.102*** (12.07)
Change	-0.020*** (-4.363)	-0.023*** (-4.80)
Lopinion	0.112*** (10.294)	0.135*** (11.89)
Loss	0.024*** (3.660)	0.021*** (3.20)
Big4	0.308*** (22.073)	0.306*** (20.59)
Year	Yes	Yes
Firm	Yes	Yes
_cons	5.463*** (57.931)	5.343*** (51.09)
N	25452.000	21425.000
Adj R ²	0.535	0.500

注：*、**、*** 分别表示 10%、5%、1% 的显著性水平，下表同。

H：在其他条件不变的情况下，ESG 信息披露减少了审计费用。

四、研究设计

（一）样本选择与数据来源

本文选取了 2012—2021 年的 A 股上市公司的相关数据，为消除不良数据对研究结果的影响。本文依次对涉及的全部数据进行了下述程序：（1）剔除金融保险行业的样本；（2）剔除 ST 类的研究样本；（3）剔除研究数据不全的样本。经过上述程序，本次研究共取得了 25452 个样本数据。此外，为控制极端值对实验结果的影响，本文对所有的连续型变量进行了 1% 分位上的缩尾处理。本文采用的数据全

部来自于 Wind 数据库、CSMAR 数据库及 CCER 数据库。

（二）模型构建与变量说明

参照以往研究，本文构建了模型（1）用以检验 ESG 信息披露与审计费用之间的关系。

$$Lnfee_{it}=\alpha_0+\alpha_1ESG_{it}+\alpha_2Control_{it}+\alpha_3\sum Year+\alpha_4\sum Firm+\varepsilon_{it}\tag{1}$$

1. 被解释变量：本文参考沈华玉等人的研究，以上市公司当年审计总费用的自然对数作为审计费用（Lnfee）的衡量方式。

2. 解释变量：国内外有关 ESG 信息披露的评级标准比较多，国外主要有 MSCI ESG 指数、FTSE4Good2 指数、Bloomberg ESG 指数等等。国内也建立了像社投盟、商道融绿、华证 ESG 评级等披露标准。本文参考李志斌等人的研究采用华证 ESG 信息披露作为 ESG 信息披露的衡量标准，该指标由 16 个主题、44 个关键指标组成，实现了国际 ESG 核心要义保留与中国本土化发展的有效结合，且其考察范围对我国 A 股上市公司实现了全覆盖，具有代表性强、时效性强的优势。本文将华证评级中的 C-AAA 的 9 档评级依次赋值 1-9。

3. 控制变量：参考沈华玉等人的研究，本文将以下变量作为控制变量：企业规模（Size）、资产负债率（LEV）、总资产净利润率（ROA）、成长能力（Growth）、股权集中度（Share）、业务复杂度（Complex）、董事会规模（Board）、独立董事比例（Independent）、上市年限（Age）、是否发生审计师变更（Change）、上期审计意见（Lopinion）、是否亏损（Loss）、事务所规模（Big4）。此外，本文还引入了公司（Firm）和年份（Year）的虚拟变量。相关变量定义如表 1 所示。

五、实证分析

（一）描述性统计分析

表 2 列示了主要变量的描述性统计结果。表 2 的结果显示审计费用的对数形式（Lnfee）的均值为 13.83（对应原值大概为 101.45 万元），标准差为 0.679，这表明审计费用在不同企业之间存在较大差异。ESG 信息披露（ESG）的均值为 6.296，这说明中国企业的 ESG 信息披露质量还有比较大的提升空间。股权集中度（Share）的平均值为 0.342，这表明我国上市公司中股权集中依然是普遍现象。其他变量的描述性统计与相关研究的结论基本保持

表4 ESG信息披露、审计风险与审计费用

	(1) Lnfee	(2) Risk	(3) Lnfee
ESG	-0.019*** (-9.590)	-0.004*** (-14.228)	-0.016*** (-7.825)
Risk			0.972*** (18.692)
Control	Yes	Yes	Yes
Year	Yes	Yes	Yes
Firm	Yes	Yes	Yes
_cons	5.463*** (57.931)	0.336*** (27.541)	5.136*** (53.963)
N	25452.000	25452.000	25452.000
Adj R ²	0.535	0.016	0.543

表5 产权性质与市场化环境的分组回归

	(1) 国有企业 Lnfee	(2) 非国有企业 Lnfee	(3) 市场化程度高 Lnfee	(4) 市场化程度低 Lnfee
ESG	-0.010*** (-2.865)	-0.013*** (-5.359)	-0.018*** (-8.315)	-0.014*** (-2.750)
Control	Yes	Yes	Yes	Yes
Year	Yes	Yes	Yes	Yes
Firm	Yes	Yes	Yes	Yes
_cons	5.923*** (37.026)	5.699*** (47.739)	5.889*** (55.347)	4.223*** (17.734)
N	9182.000	16270.000	20942.000	4508.000
Adj R ²	0.404	0.589	0.527	0.436

表6 ESG信息披露、分析师关注与审计费用

	(1) Lnfee
ESG	-0.031*** (-11.82)
Follow	-0.063*** (-7.08)
ESG×Follow	0.009*** (7.05)
Constant	5.503*** (56.65)
Control	Yes
Year	Yes
Firm	Yes
N	25,452.000
Adj R ²	0.536

一致。

（二）主要回归结果

表3列示了ESG信息披露（ESG）与审计费用（Lnfee）的回归分析结果。其中，列（1）为加入所有控制变量和控制时间、公司效应后的全样本回归的结果。列（1）中ESG的系数为-0.019，系数在1%的显著性水平上显著。这说明ESG信息披露与审计费用之间呈现显著的负相关关系，即ESG信息披露能够显著的减少审计费用。假设H得到了验证。为了探究ESG信息披露的时滞性特征同时控制可能存在

的反向因果问题，本文对核心解释变量进行滞后一期后重新进行回归。回归结果列示在了表3的列（2）。ESGt-1的系数为-0.014，系数在1%的显著性水平上显著。这说明上一期的ESG信息披露同样可以对当期的审计费用产生显著的减弱作用，且该结果没有受到反向因果问题的影响。这进一步为假设H提供了证据。

六、稳健性检验

为了保证实证结果的可靠性，本文进行了以下程序的稳健性检验。（1）更换衡量方式。对于ESG信息披露的衡量，本文考虑到数据的可获得性，以Bloomberg ESG指标（Pesg）更换华证ESG信息披露指数后与审计费用进行回归。与华证ESG指标体系相比，Bloomberg ESG指标同时包含了环境、社会和治理的分项得分，提供了详尽的标准化定量基准，可以有效满足研究过程的可靠性要求。除对ESG信息披露的衡量方式进行更换外，本文还对审计费用的衡量方式进行更换。参考郭飞等（2018）的研究，以“审计费用/总资产”的自然对数（Lnfee2）更换原来的衡量方式。（2）改变样本区间。参考袁春生等（2022）的研究，删除2019年度的相关数据以消除2019年新冠肺炎疫情（COVID-19）对审计师和审计费用的影响。（3）工具变量法。参考Yasser等（2019）、于连超等（2021）的研究，以华证ESG评级的行业均值（Mean_ESG）充当工具变量。华证ESG评级的行业均值与华证ESG评级相关，但与当期的审计费用无关。然后采用两阶段工具变量（IV-2SLS）方法进行回归。经过上述稳健性检验，实证结果依旧没有本质性的改变。

七、作用机制检验

根据上文的理论分析，上市公司的ESG信息披露可以影响审计师对于审计风险的评估结果，进而影响审计费用的确定。为检验审计风险在ESG信息披露影响审计费用中的作用，本文参考温忠麟等（2004）的中介效应模型检验方法，在模型（1）的基础之上构造了模型（2）和模型（3）。其中，Risk代表了中介变量审计风险，借鉴已有研究，本文采用上市公司5年期的ROA波动率衡量审计风险。表4的列（1）至列（3）列示了中介效应的检验结果。其中列（1）与表2的结果一致。列（2）展示了ESG信息披露与审计风险的回归结果，ESG信息披露的系数为-0.004，该系数在1%的显

著性水平上显著。这说明 ESG 信息披露与审计风险呈负相关关系, ESG 信息披露能够降低审计风险。列(3)为同时加入 ESG 信息披露与审计风险后的回归结果。此时, ESG 与 Risk 的系数分别为 -0.016 和 0.972, 这两个系数均在 1% 的显著性水平上显著。列(3)内 ESG 的系数在绝对值上比列(1)的系数有所下降。这证明了 ESG 信息披露能够降低审计风险, 进而降低审计费用。

$$\begin{aligned} Risk_{it} &= \beta_0 + \beta_1 ESG_{it} + \beta_2 Control_{it} \\ &+ \beta_3 \sum Year + \beta_4 \sum Firm + \varepsilon_{it} \quad (2) \\ Lnfee_{it} &= \gamma_0 + \gamma_1 ESG_{it} + \gamma_2 Risk_{it} \\ &+ \gamma_3 Control_{it} + \gamma_4 \sum Year + \gamma_5 \sum Firm \\ &+ \varepsilon_{it} \quad (3) \end{aligned}$$

八、扩展性研究

(一) 异质性分析

1. 产权性质

一般说来, 国有企业更加能够贯彻国家政策, 对环境保护和社会责任承担能够倾注更多的资源。而非国有企业则不太能够有效的承担社会和环境责任。另外, 国有企业特殊的政治属性也使得其公司治理机制相比于非国有企业更为有效。因此, ESG 信息披露对国有企业内特定风险的抑制作用要小于非国有企业, 这就造成 ESG 信息披露对审计费用的负向影响要弱于非国有企业。另外, 非国有企业相比于国有企业来说在获取外部资源的能力上处于弱势地位, 非国有企业有更强的动机通过高质量的 ESG 信息披露来缓解自身在获取外部资源上的劣势。这能够使非国有企业自发的提升 ESG 信息披露的质量。因此, 理论上说 ESG 信息披露对审计费用的负向影响应该在非国有企业更为显著。鉴于国有企业与非国有企业在 ESG 信息披露上的差异, 本文对所有样本按照产权性质进行分组, 分别进行 ESG 信息披露与审计费用的回归。表 5 的列(1)与列(2)列示了产权性质分组后的结果。其中, 列(1)为国有企业组的回归结果, 列(2)为非国有企业的回归结果。两组中的 ESG 的系数分别为 -0.01 和 -0.013, 两者均在 1% 的显著性水平上显著, 但前者的相关关系要略弱于后者。这表明 ESG 信息披露对审计费用的减少作用在非国有企业更加显著。

2. 市场环境

地区的市场化程度也会在一定程度上影响审计师对于审计费用的确定。首先, 在市场

化程度高的地区拥有更为严格的外部监管力量, 该地区上市公司的治理结构要更为有效。企业内风险因素要远少于市场化程度低地区的上市公司。另外, 市场化程度高的地区市场资源的流动性要远高于市场化程度低的地区。该地区上市公司拥有更强的意愿去提供优质的 ESG 信息以获取其在获取资源上的优势地位。最后, 市场化程度高的地区对于绿色发展、社会责任承担的一类发展思想更为看重。市场活动中也存在相当一批具有挖掘企业优质信息

ESG信息披露还会通过增加信息披露来缓解信息不对称问题, 使外部投资者更能了解公司内部状况, 增加对企业管理层的信任。ESG信息披露对代理问题的缓解作用将会使审计师面临更少的诉讼风险, 审计师同样会要求更少的风险承担补偿, 降低审计费用。ESG信息披露还将扩大审计师的信息来源, 这将使审计师更加了解企业运行的情况, 减少审计师因信息获取太少而导致的的不信任。审计师获取的信息越多, 审计风险的控制就越有效, 对审计失败的担忧也就越小, 审计费用也就越低。

能力的市场参与者。这也使得 ESG 信息披露更能展现其信息价值。因此, 理论上讲 ESG 信息披露对审计费用的减少作用要在市场化程度高的地区更为显著。为验证研究结论在市场化环境差异中的特殊表现, 本文按照王小鲁等研究中的市场化指数作为衡量地区市场化发展的主要依据, 并参考已有研究, 按照市场化指数的中位数将研究样本划分为市场化程度高的地区和市场化程度低的地区。表 5 的列(3)和列(4)汇报了分组回归的结果。其中, 列(3)为市场化程度高组的回归结果, 列(4)为市场化程度低组的回归结果。两组中的 ESG 系数分别为 -0.018 和 -0.014, 两者均在 1% 的显著性水平上显著。但前者的相关关系要强于后者。这表明 ESG 信息披露对审计费用的影响在市场化程度高的地区更为显著。

(二) 分析师关注的调节作用

已有研究证明, 分析师关注作为一项外部监督机制, 能够提高企业信息质量, 使审计师面临更少的审计风险, 节省过量的审计投入成本。此外, 分析师信息获取的多渠道能够披露更多关于上市公司内部的风险情况, 这将为审计师的审计风险评估提供更多参考。但这种信息的提供在丰富审计师信息来源的同时也会降低 ESG 信息披露在审计师风险评估中的重要程度。也就是说, 分析师提供的信息可能会对 ESG 信息披露产生“遮掩”影响。因此, 分析师关注会负向调节 ESG 信息披露对审计费用的减少作用。为检验这一说法, 本文构建了模型(4)。其中, Follow 代表分析师关注。本文采用上市公司分析师数量加 1 的自然对数作为分析师关注的替代变量。回归结果列示于表 6。

$$\begin{aligned} Lnfee_{it} = & \delta_0 + \delta_1 ESG_{it} + \delta_2 Follow_{it} \\ & + \delta_3 ESG_{it} \times Follow_{it} + \delta_4 Control_{it} + \\ & \delta_5 \sum Year + \delta_6 \sum Frim + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (4)$$

表 6 中, ESG 的系数为 -0.031, 该系数在 1% 的显著性水平上显著。这说明 ESG 信息披露对审计费用仍有明显的降低作用。Follow 的系数为 -0.063, 该系数也在 1% 的显著性水平上显著。这说明分析师关注也能明显降低审计费用。这一结论与以往研究一致。两者的交互项 ESG×Follow 的系数为 0.009, 系数为正且与 ESG 系数的符号相反。这说明分析师关注会负向调节 ESG 信息披露与审计费用的关系。即分析师关注强度越高, ESG 信息披露对审计费用的降低作用越弱。

2012—2021 年的数据, 研究了 ESG 信息披露对审计费用的影响作用。研究结果显示: 上市公司的 ESG 信息披露确实能够明显降低其审计费用; 影响机制检验发现: ESG 信息披露是通过影响审计师对审计风险评估的路径来影响审计费用的。进一步研究表明, ESG 信息披露对审计费用的影响在非国有企业和市场化程度高的地区更为明显; 分析师关注在 ESG 信息披露降低审计费用的过程中具有反向调节的作用。

2. 研究启示。第一, 本文从外部审计视角说明了 ESG 信息披露对企业发展的重大意义。企业做好 ESG 信息披露不仅是适应绿色低碳转型的关键之举, 也是完善治理结构、管控企业风险的必要手段。企业可以考虑进一步完善 ESG 信息披露的制度, 提升自身 ESG 信息披露的表现。第二, 审计师应注意对上市公司 ESG 信息披露的解读, 深入挖掘这些内容中的关键信息。依靠这些信息丰富审计证据, 控制审计风险, 保证审计工作的高质量成果。审计师还应注意分析师的分析结果的重要影响。第三, 非国有企业和地处市场化程度高地区的企业要更加重视 ESG 信息的披露, 提升自身在 ESG 信息披露上的表现, 以求通过 ESG 信息披露进一步获取发展优势。

九、研究结论与启示

1. 研究结论。本文以我国 A 股上市公司

作者单位 | 东北农业大学经济管理学院

主要参考文献

- 王琳璘, 廉永辉, 董捷. ESG 表现对企业价值的影响机制研究. 证券市场导报. 2022(05)
- 张小溪, 马宗明. 双碳目标下 ESG 与上市公司高质量发展——基于 ESG “101” 框架的实证分析. 北京工业大学学报(社会科学版). 2022, 22(05)
- 李志斌, 邵雨萌, 李宗泽, 李敏诗. ESG 信息披露、媒体监督与企业融资约束. 科学决策. 2022(07)
- Shafer Michael, Szado Edward. Environmental, social, and governance practices and perceived tail risk. Accounting & Finance, 2019, 60(4)
- 高杰英, 褚冬晓, 廉永辉, 郑君. ESG 表现能改善企业投资效率吗? 证券市场导报. 2021(11)
- Francis Jere R.. The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian Market. Journal of Accounting and Economics, 1984, 6(2).
- 马东山, 韩亮亮. 经济政策不确定性与审计费用——基于代理成本的中介效应检验. 当代财经. 2018(11)
- 陈丽蓉, 陈正威, 姜梦园, 邓利彬. 资本市场开放提高了审计费用吗?——基于行业竞争和市场竞争地位的双重调节效应. 审计与经济研究. 2021, 36(02)
- 原盼盼, 郭飞. 外币债务融资与审计费用. 当代财经. 2021(10):138-148. DOI:10.13676/j.cnki.cn36-1030/f.2021.10.013.
- 吉继平, 王谨乐. 企业过度投资影响审计收费吗? . 投资研究. 2021, 40(10)

关于构建注册会计师审计数据规范体系的思考

刘 渝

近日，中注协制定发布了《注册会计师审计数据规范——公共基础》《注册会计师审计数据规范——总账》《注册会计师审计数据规范——销售》《注册会计师审计数据规范——银行流水》等4项注册会计师审计数据规范。注册会计师审计数据规范是行业信息化基础研究的重要组成部分，这四项规范的发布填补了行业信息化建设数据标准领域的空白，有助于解决注册会计师获取客户数据难度大、成本高等行业痛点问题，对构建行业数据标准体系具有里程碑式的意义。

一、数字化审计是行业转型的重要领域

大数据、人工智能、移动互联网、云存储及云计算、物联网和区块链等数字信息技术（简称“大智移云物区”）的迅速发展和广泛应用，带来了新一轮的科技革命和产业变革，经济社会数字化转型加速推进。信息技术已经从辅助管理手段转变为产业发展不可或缺的生产力，支撑业务流程再造和商业模式转型，数字化转型已经成为经济社会发展的主要动力之一。数据是重要的生产要素和战略资产，加快数字化发展，推进产业数字化以及数字产业化成为国家数字战略的重要组成部分。

1. 注册会计师行业一直在推动数字化转型。为保证审计在市场经济发展中的鉴证与促进作用，满足市场、投资人、相关监管部门和其他利益相关方对于审计的需求，注册会计师行业不断研究数字技术对于会计准则、审计准则、审计方法和审计手段等方面的影响。为应对数字化时代的挑战，创新理念、方法、技术与工具，促进“标准化、数字化、网络化、智能化”的发展，以信息技术驱动行业数字化转型，已成为全球范围的潮流和趋势。

2. 数字化审计是行业数字化转型的重要领域。国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）开展了专项研究，认为四个关键技术领域对未来数字化审计产生重要影响，即实时审计、远程审计、技术辅助审计和人工智能技术。各国行业协会纷纷发表了关于数据分析对社会审计影响的研究报告，并陆续出台了关于数据分析在外部审计以及在某些特定行业审计的相关指引。各大会计师事务所在研究数字化审计方面都进行了大规模的长期投入，并不断尝试在审计实践中运用这些数字审计手段和工具。

二、审计数据是数字化审计的基础

基于传统纸质文件的审计业务逐渐转向

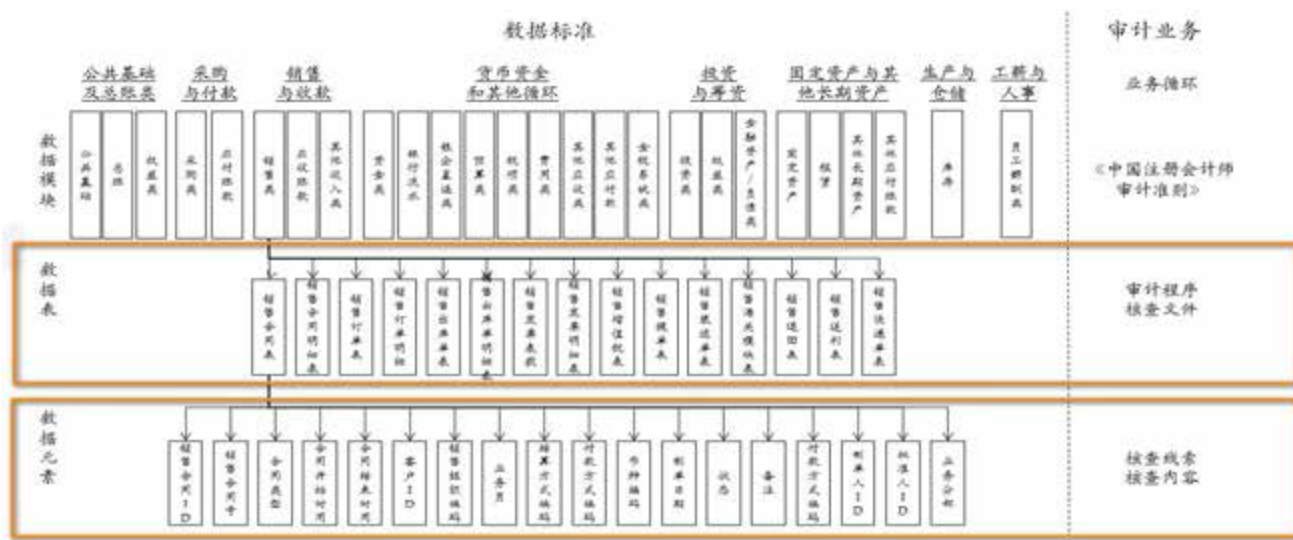


图1 注册会计师审计数据规范体系

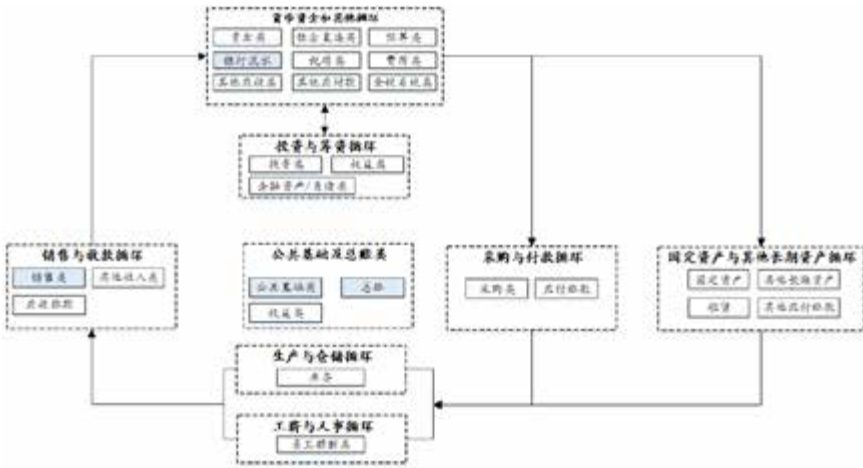


图2 注册会计师审计数据规范业务逻辑

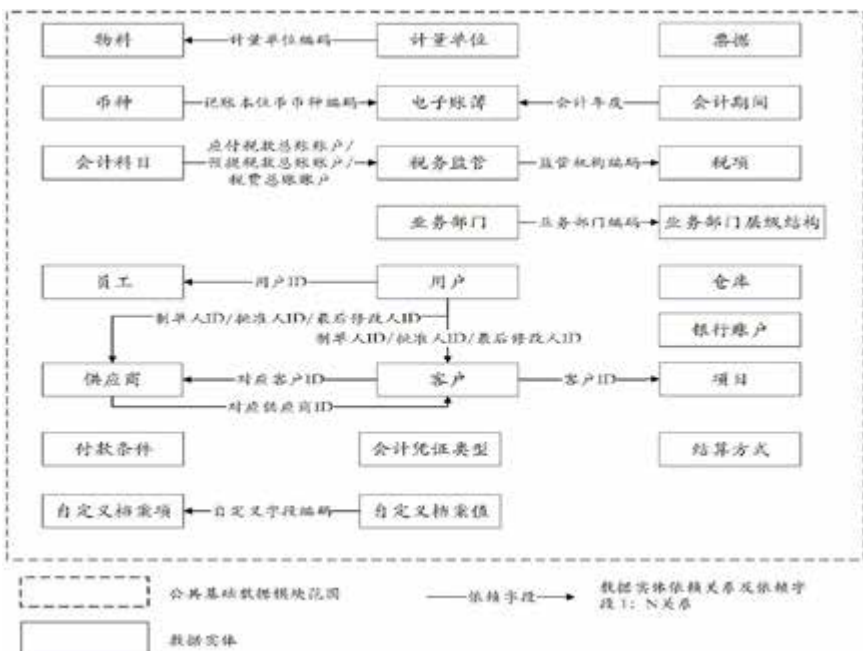


图3 公共基础数据实体关系图

基于电子数据的数字化审计，涉及到审计数据采集、远程审计、适时审计、智能分析、形成数字化审计报告等。数字化审计可用于解决被审计单位规模大、系统复杂、数据量大、审计和配合审计工作量大等问题，并能积累审计过程中的知识和经验，有助于提升审计质量并防范风险。

1. 数字化审计的类型。数字化审计主要涵盖三种类型：（1）大数据审计。与使用分析性复核和实质性测试的传统审计不同，大数据审计是以企业在生产经营管理过程中积累的海量数据，以及与其相关的外部数据为基础，通过整理、筛选、建模、匹配等手段，对被审计单位进行风险画像、洞察潜在舞弊风

险、评价风险变化趋势、识别异常交易。（2）远程审计。注册会计师联网对接客户的财务和业务系统，需要双方或者多方对审计数据达成共识，获取必要的审计证据，建立质量监控与风险预警功能，可以拓展即时审计和持续审计模式，实现审计业务的事前、事中和事后质量控制。（3）智能审计。充分利用数据和信息技术为审计赋能，提升审计数据获取、应用数据分析的效率，注册会计师得以关注更有价值的风险评估、数据分析和专业判断，实施确保审计质量的智能审计。

2. 审计数据是数字化审计的基础。要实施有效的数字化审计，需要保证数据的准确性，采集的审计数据应当准确无误地反映企业真实情况；需要保证数据的完整性，样本数据应当充分覆盖，相关重要数据应作为必选项采集完整；需要保证数据的一致性，按照规定的数据类型、取值范围及其格式进行采集和存储。

3. 审计数据标准解决审计信息的异构性。当前，公司、银行等相关机构使用的ERP等信息系统越来越复杂，注册会计师在面對客户高度定制、版本数量庞杂的软件系统时，由于缺乏统一的数据标准，需要花费大量的时间和精力，与内外部相关部门进行沟通协调，通过大量手工方式进行数据准备、数据验证和数据采集，效率低下。审计数据作为数字化审计的重要基础，需要借助审计数据标准打破信息异构性产生的数据壁垒，为标准化、自动化的审计数据采集及处理提供技术基础，有效快捷地获取标准化审计数据。

审计数据标准对审计数据采集的数据项、格式、数据类型、取值范围进行约定，确保数据在采集、存储、交换、分析和应用过程中的效率和质量。审计数据标准将有效降低注册会计师获取财务、业务和其他多元数据的障碍，从而促进以全量数据分析为代表的数字化审计的推广和应用，为相关审计准则的研究提供实践基础。同时，以标准方式构建审计数据分析模型，有助于生成针对特定行业的审计工作指引，帮助注册会计师统一财务数据分析方法，并为连续审计程序创造机会。

中注协提出以信息化支撑行业高质量发展，促进行业数字化转型，在加快信息化基础研究与建设方面“推动构建行业数据标准体系”，以满足注册会计师审计实务中对数据采集、交换和分析的需求，发挥数据作为生产要

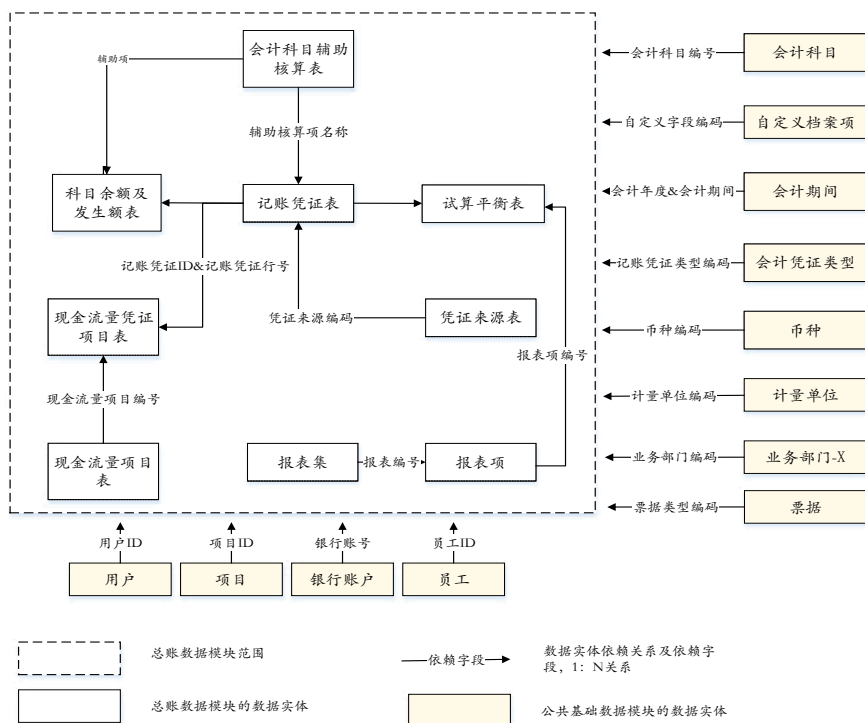


图4 总账数据实体关系图

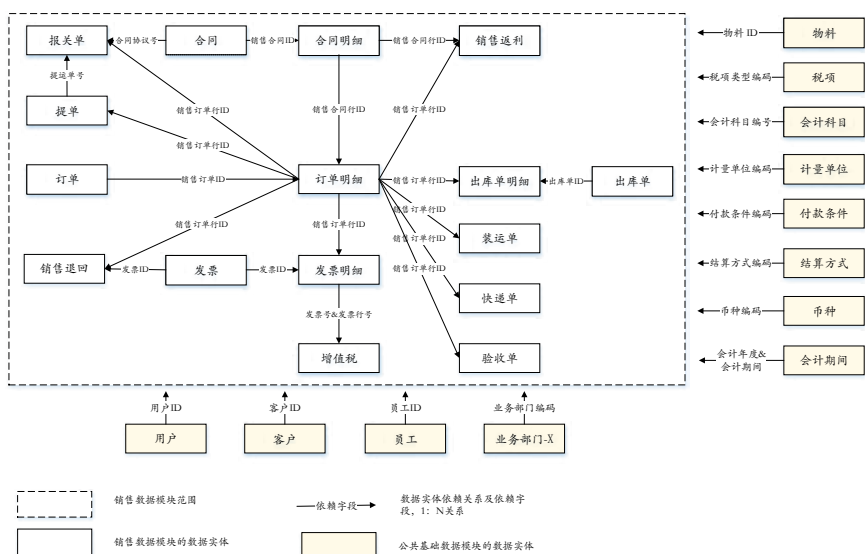


图5 销售数据实体关系图

计数据标准(ADS)、ISO的审计数据采集标准、《可扩展商业报告语言(XBRL)技术规范》标准和银行函证等数据标准。笔者认为,注册会计师审计数据规范应立足中国国情,与相关国家标准衔接,致力于解决中国注册会计师审计面临的实际问题,同时注重吸收国际标准的先进成果,与国际标准化组织(ISO)发布的《审计数据采集》标准趋同。

1. 注册会计师审计数据规范体系的框架结构。注册会计师审计数据规范体系包括基础信息、具体审计领域和特殊行业审计3大板块,每个板块包含若干模块,涵盖审计业务中的各个领域。根据不同领域和不同行业在数字化审计方面的成熟度和重要程度,分批次适时推出各模块。

审计数据标准服务于审计业务,所以审计数据标准与审计业务的逻辑层次有严密的对应关系。根据中国企业会计准则的披露要求,被审计单位的业务循环涵盖公共基础和总账、采购与付款、销售与收款、货币资金、投资与筹资、固定资产、生产与仓储、工资与人事等环节。从中国注册会计师审计准则角度分析,业务循环对应不同的会计科目类别,包括公共基础类、总账类、权益类、采购类、应收账款类、销售类、应付账款类、其他收入类、资金类、银行流水、银企直连类、预算类、税项类、费用类、其他应收类、其他应付类、金税系统类、投资类、权益类、金融资产/负债类、固定资产类、租赁类、其他长期资产类、库存类和员工薪酬类等,即数据标准中的数据模块,也构成了注册会计师审计数据规范体系。按照审计程序,会计科目类别需要核查的文件即为数据标准中的数据表。根据核查线索,核查文件须核查的内容即为数据标准中的数据元素。如图1所示。

图2主要示例了不同数据模块形成的业务循环,以及业务循环之间的逻辑关系,还列出了首批发布的公共基础、总账、销售、银行流水等审计数据规范在注册会计师审计数据规范体系中所处的位置和重要性。

按照重要性和通用性,第一批制定的4项注册会计师审计数据标准,包括公共基础、总账、销售、银行流水等四个模块。4项标准统筹规划,采用统一的技术框架,标准中给出了各模块的实体关系图、数据元的属性描述、数据结构,并提供了XML文件输出格式和实例。

2. 注册会计师审计数据规范——公共基

素的作用。美国注册会计师协会(以下简称“美注协”)鉴证服务执行委员会认为,审计数据标准将通过标准化审计通常要求的字段和文件格式,提高审计过程的效率和有效性。

三、审计数据规范体系

目前国内外财经、审计领域出台的相关标准有《会计核算软件数据接口》标准、《企业资源计划软件数据接口》标准、美注协系列审

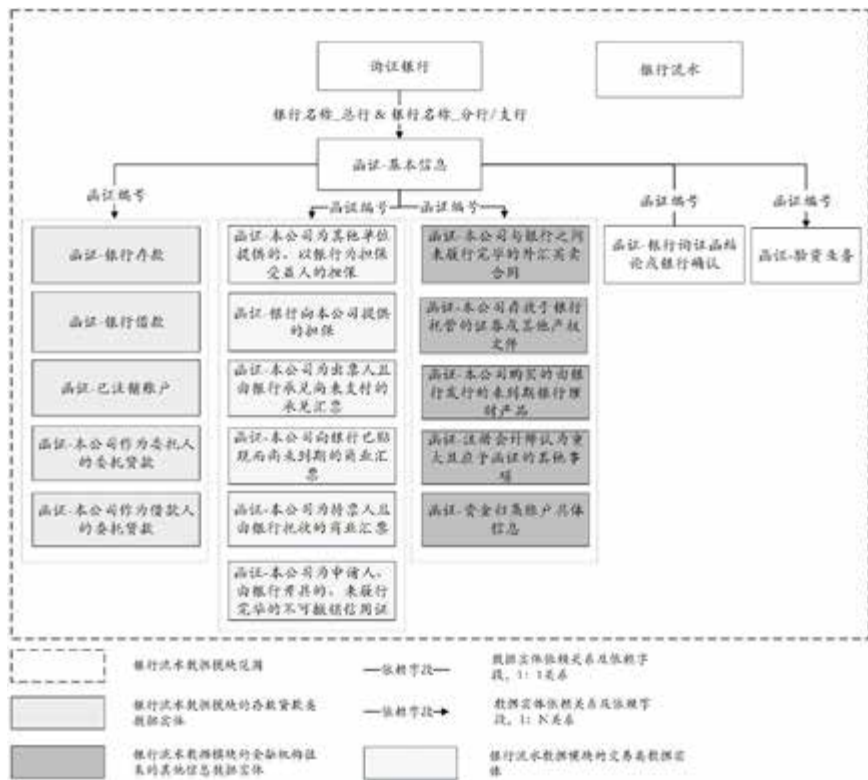


图6 银行流水数据实体关系图

础。公共基础模块用于定义跨多个数据模块的基本元数据。这部分数据主要参考了 ISO 21378 中的公共基础部分和美注协公共基础的内容,包括业务部门、业务部门层级结构、员工、用户、客户等 23 个元数据实体及 251 个元数据元素。这些基础数据在总账、销售等标准中以引用数据的形式出现。

图 3 中,每个方框代表一个元数据实体,由若干个元数据元素构成。这些元数据实体通过箭头建立依赖关系,箭头上的中文名称为建立关联关系的元数据元素。

3. 注册会计师审计数据规范——总账。总账模块用于定义财务信息流转所涉及的相关元数据,记录、汇总、存储和调用交易数据并用于生成财务报告。这部分数据主要参考了 GB/T 24589、GB/T 32180 和美注协中销售的内容。总账审计数据包含试算平衡表、记账凭证、记账凭证来源、会计科目辅助核算、科目余额及发生额、现金流量项目、现金流量凭证项目数据、报表集和报表项 9 个实体,共 144 个数据元(图 4)。

4. 注册会计师审计数据规范——销售。销售模块是所有经营业务活动开展的核心模块,包括销售过程的数据收集、分析、存储

和调用的元数据。这部分数据主要参考了 ISO 21378、GB/T 24589、GB/T 32180 中销售的内容以及物流、海关等信息,包含合同、合同明细、订单、订单明细、出库单、出库单明细、发票、发票明细、增值税、提单、装运单、报关单、销售退回、销售返利、快递单、验收单等 16 个实体,共 382 个数据元(图 5)。

5. 注册会计师审计数据规范——银行流水。银行流水模块是被审计单位在日常经营中与银行相关的数据模块,包括审计过程中所需的银行函证和银行流水的元数据。该标准主要参考了财政部《银行函证及回函工作操作指引》《银行审计函证数据标准》,包含基本信息、银行存款、银行借款、已注销账户、本公司作为委托人的委托贷款、本公司作为借款人的委托贷款等 21 个元数据实体及 203 个元数据元素(图 6)。

四、审计数据规范的应用展望

1. 进一步制定和完善审计数据规范,推动提高审计鉴证质量。审计数据规范帮助注册会计师适应信息化的执业环境,为挖掘利用审计大数据、构建事务所数据仓库打下基础,为开展数字化审计提供基础和保障。推出规范化的审计数据标准,有助于形成相关执业规范和行业指引,明确相应监管要求。中小所也可依据审计数据规范,建立健全相关内部工作指引。审计数据规范帮助提高审计数据采集的准确性、完整性和一致性,降低审计数据采集的时间和人力成本,有效开展风险评估、数据分析和专业判断,正确评估客户的财务状况和风险,提升注册会计师执行业务的信息化水平,提高审计鉴证的效率和质量。

2. 进一步制定和完善审计数据规范,提升行业数据治理能力。审计数据规范统一规范审计数据的格式和内容,提高审计数据的质量和标准化程度,有助于推进数据资源的整合、应用服务和共享,确保数据安全,提高数据质量和数据应用效率,充分发挥数据资产的作用,从而提升会计师事务所整体信息化和数据应用水平。会计师事务所通过统一数据的采集和管理,并以此为基础强化元数据管理、主数据管理、数据质量管理、数据生命周期管理,提高风险防范水平,可以提高数据安全合规水平。

3. 进一步制定和完善审计数据规范,推动提高客户数字化程度。审计数据规范作为行

货币资金审计失败成因及防范对策

——基于证监会行政处罚决定

陆喜阳

近年来，随着资本市场的成熟，上市公司财务舞弊的手段也发生了较大的变化，由原来单一的虚增收入、虚减成本费用等的方式，转向多途径、多类型的舞弊手段，例如通过货币资金实施舞弊。货币资金是企业流动资产的重要组成部分，连通着采购、销售、生产、投资、筹资等诸多业务循环，可以说是企业日常生产经营的“血脉”。为达到骗取资金、掩盖关联方资金占用等目的，一些上市公司通过多种手段虚构货币资金、隐瞒受限货币资金、制造虚假现金流，使得货币资金舞弊成为当前上市公司财务舞弊的重要方式。本文以2012年-2022年10月中国证监会及其派出机构公开披露的对会计师事务所和注册会计师的行政处罚决定书为基础，探讨上市公司货币资金舞弊的类型，分析注册会计师货币资金审计失败的原因，并提出可能的防范对策。

一、近十年货币资金舞弊基本情况

2012年至2022年10月，中国证监会及其派出机构对会计师事务所和注册会计师共出具了77份行政处罚决定书，其中涉及货币资金审计问题的有36份，占比高达46.75%，共涉及33家上市公司、26家会计师事务所。

其中，货币资金舞弊的类型主要包括虚增货币资金、关联方资金占用以及虚构现金交易等（见表1）。

二、货币资金舞弊的类型

1. 虚增货币资金。虚增货币资金，即虚增账面上的货币资金余额。从审计角度而言，虚增货币资金余额这一舞弊手段初看并不十分高明，因为对于这类舞弊，只要银行等金融机构不配合被审计单位进行舞弊，同时注册会计师严格按照要求实施函证程序即可被发现。然而，实务中通过虚构货币资金方式进行舞弊的案例却非常多。从表1可见，涉及虚增货币资金的案例共有12个，占比36.36%，并且，此类案例中，虚增的货币资金金额往往非常巨大。例如，鞍重股份收购九好集团的案例中，九好集团虚构2015年末银行存款3亿元；康华农业案例中，康华农业虚增2014年末银行存款4.98亿元；而在2019年“暴雷”的“两康”事件中，康得新和康美药业账上的巨额货币资金双双不翼而飞，其中，康得新涉案货币资金金额高达122亿元，康美药业更是虚增将近300亿元。

2. 关联方资金占用。中国证监会在其

业指引的重要组成部分，应用于与客户和相关政府部门的对接沟通，降低双方沟通成本，并提升双方配合程度，方便客户明确行业审计数据需求。推动客户的业务和财务系统建设标准接口和相关数据支持功能，自动提供审计数据，保证在数字化环境中有效开展审计工作，有利于提高数据披露的质量和可比性，为数据分析和决策提供支持，完善数据价值体系，推进行业协同发展，促进产业转型和升级。将审计嵌入业务系统整改的闭环流程，不断提出流程优化建议，提供数字化管理咨询，能够辅助优化客户的业务和管理系统。

4. 进一步制定和完善审计数据规范，提

升行业软件系统功能。依据统一的审计数据规范，审计软件服务商可以为不同的会计师事务所开发统一的数据采集接口，开发适用于行业的标准化软件产品，以及数字化审计工具、风险防控系统；开发适用于行业的智能化软件产品，如商业智能系统，数据挖掘和大数据分析系统。ERP和财务软件服务商可以开发统一的数据输出接口，减少不同信息系统的数据异构性，降低获取和利用审计信息的复杂度。

作者单位 | 中国注册会计师协会

表1 货币资金舞弊类型

货币资金舞弊类型 ^[注1]		处罚案例数量	占比
虚增货币资金		12 ^[注2]	36.36%
关联方资金占用	余额模式	6	18.18%
	发生额模式	11 ^[注2]	33.33%
其他		5	15.15%
合 计		33	

[注1]“虚增货币资金”仅指不涉及关联方资金占用的虚增货币资金舞弊方式；“关联方资金占用-余额模式”指涉及虚增货币资金的关联方资金占用；“关联方资金占用-发生额模式”包括不涉及虚增货币资金的关联方资金占用和隐瞒关联方资金往来；“其他”指案例中货币资金报表项目本身无重大问题，但注册会计师与货币资金相关的审计程序存在缺陷。
[注2]包含一家同时存在虚增货币资金和隐瞒关联方资金往来，计算合计数时剔除重复项。

2019年发布的《会计监管风险提示第9号——上市公司控股股东资金占用及其审计》中，将控股股东等关联方占用上市公司资金的形式分为余额模式和发生额模式。余额模式是指上市公司虚构报告期末货币资金余额以隐瞒关联方的资金占用，或不披露货币资金受限情况以隐瞒违规担保的行为。例如，通过使用虚假单据和凭证直接虚增相关账户的货币资金；以定期存款或理财产品等金融资产为关联方融资提供担保；控股股东通过集团资金管理协议、资金池安排等形式，将上市公司货币资金归集并挪用等等。余额模式下的关联方资金占用，往往伴随着货币资金的虚增。发生额模式是指控股股东等关联方利用上市公司直接或间接的资金拆借、无商业实质的购销业务或票据交换、对外投资、支付工程款等形式占用上市公司资金。资金占用具体体现在上市公司财务报表的往来款项、应收应付票据、长期股权投资、在建工程、长短期借款等项目中，货币资金项目本身通常不存在虚增。由表1可见，33个案例中有6家上市公司涉及到余额模式下的关联方资金占用，例如康美药业等；而涉及发生额模式下的关联方资金占用则更多，占比达到三分之一，例如华泽钴镍、华阳科技等公司。

3. 虚构现金交易。虚构现金交易指在未发生真实的现金收支情况下，虚构以现金进行收付结算的各类交易，以达到舞弊目的。现金交易的一个重要特点就是交易过程难以追溯、验证及还原，因此，从审计角度来说，现金交易会使得证据链断裂，交易真实性难以核查。例如，对于同一笔销售收款，如果是通过银行转账方式进行收款，则审计人员可通过追踪交易对手的银行账号、付款人名称、付款时间、付款说明等信息，将其与财务账面记录进行核对。但如果是通过现金收款方式，则无前述信息，即使存在部分证明现金收付的手填单

据，往往也很难验证此类单据的真实性。某些特殊行业的现金交易可能会非常频繁且金额巨大，例如农业类企业。由于农业类企业的主要产品以及原材料均为农副产品，通常涉及到大量与农户、个体工商业者以及个体消费者之间的销售、采购交易，因此可能伴随着大量的现金交易，故而农业类企业通过虚构现金交易进行舞弊的情形屡见不鲜。

三、货币资金审计失败成因分析

1. 未保持职业怀疑。职业怀疑是审计人员从事审计工作必须具备的基本素质，也是保证审计质量、避免审计失败的重要因素。根据《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》，职业怀疑包括采取质疑的思维方式，对可能表明由于错误或舞弊导致的错报迹象保持警觉，对审计证据进行审慎评价。在上述证监会对事务所和注册会计师的36份行政处罚决定书中，明确认定注册会计师未保持职业怀疑的有28份，占比高达77.78%。可以说，绝大多数审计失败都与未保持应有的职业怀疑有关。如果审计人员在取证过程中全程保持合理的职业怀疑，对出现的异常现象保持应有的谨慎，那么审计失败的风险就会降低很多。

2. 风险识别和评估程序存在缺陷。在风险导向的审计模式下，注册会计师以重大错报风险的识别、评估和应对为审计工作主线。注册会计师通过实施风险评估程序，了解被审计单位及其环境，识别和评估被审计单位财务报表可能存在的重大错报风险，并针对识别的重大错报风险设计和实施进一步审计程序。因此，风险的识别和评估是审计风险控制流程的起点。但实务中，审计人员在实施风险评估程序的过程中存在诸多问题，例如风险评估程序流于形式、风险评估结果与进一步审计程序前后矛盾、形成的风险评估结论缺少底稿支撑等。查阅证监会对事务所的行政处罚决定书可以发现，大量事务所和注册会计师被认定为风险识别和评估程序存在缺陷。

3. 实质性程序存在缺陷。在货币资金审计程序中，获取银行对账单和对银行进行函证是最重要的两项。对上述36份行政处罚决定书的分析显示，大部分的货币资金审计失败，均与这两项程序的实施存在缺陷有关。

(1) 与银行对账单相关的审计程序存在缺陷。银行对账单作为一种外部审计证据，且

由银行等金融机构出具，其可靠性历来被注册会计师认同。因此，货币资金审计中，获取银行对账单往往是银行存款审计的第一步。实务中，针对银行对账单的审计程序可能存在的缺陷主要包括两个方面。

一是获取银行对账单的过程存在缺陷。早些年，由于被审计单位的舞弊手段可能尚未涉及银行对账单造假，各事务所对审计人员获取银行对账单的方式可能并未进行严格要求，审计人员取得的银行对账单多出自被审计单位人员之手。然而，近年来随着银行对账单造假情况越来越多，各事务所对获取银行对账单的控制也愈发严格，要求审计人员亲自去银行拉



取对账单，或亲自观察被审计单位人员登录网银并下载对账单等。但实务操作中仍存在审计人员疏忽或懈怠，未对所有细节保持警觉，最终取得虚假对账单情况。例如，在蓝山科技案例中，审计人员与被审计单位人员一同前往银行获取银行对账单，但审计人员仅在银行门口等候，未亲自从银行人员手中获取对账单，导致最终取得的对账单实际系被审计单位人员伪造。

二是未对银行对账单进行有效核对。获取银行对账单的目的是将银行对账单中的信息与财务账面记录进行核对，检查账面记录是否存在异常。银行对账单的核对，主要包括期末余额的核对和报告期间银行流水的核对。期末余额的核对较简单，对账单余额与账面余额是否存在差异，往往一目了然。银行流水的核对，要求审计人员对被审计单位的银行资金流水进行双向的测试，以确定是否存在未曾记录或者虚假记录的发生额。但实务中部分审计人员未认识到资金流水核对的重要性，执行这一

工作时敷衍了事、流于形式。尤其是那些期末无余额或者已销户的账户，审计人员可能认为此类账户不重要而不进行流水核对，而事实上这些账户可能恰恰是被审计单位实施舞弊的重要途径。例如，在博元投资的案例中，被审计单位利用银行账户进行一收一支的操作进行与舞弊相关的大额资金划转，并对该账户进行销户。注册会计师审计时以该账户已销户为由，未对销户账户进行函证，也未关注销户账户的资金流水，因此未发现异常，最终导致审计失败。

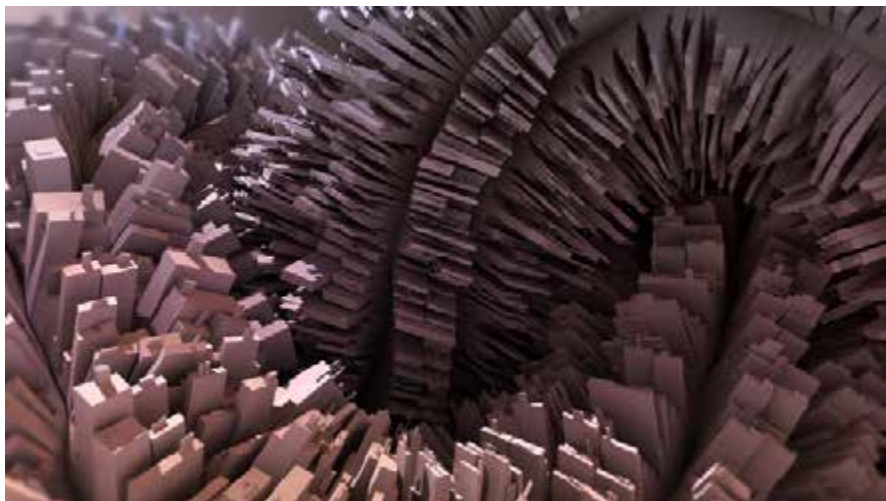
(2) 函证程序存在缺陷。在审计中，函证程序是一项重要且行之有效的审计程序，但往往由于审计人员在执行过程中存在各种缺陷，导致函证程序未能发挥其应有作用。

一是未对函证保持控制。根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》（以下简称 1312 号准则）第十四条，实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括确定需要确认或填列的信息、选择适当的被询证者、设计询证函，以及发出询证函并予以跟进。在实务操作中，存在诸多注册会计师未对函证过程保持控制的情形，例如未由审计人员亲自寄发询证函、询证函未由被函证对象直接寄回给注册会计师而是由被审计单位转交、现场函证时询证函脱离了审计人员的视线范围等。从证监会的行政处罚决定书中可以看到，近年来因未对函证保持控制，使被审计单位造假有机可乘，导致注册会计师取得虚假询证函的案例屡见不鲜。例如，在新绿股份的案例中，审计人员曾两次对造假银行账户进行函证，但两次均不是直接从当场取得询证函回函，而是由银行邮寄给事务所。再如，在金亚科技的案例中，立信所审计人员因未对询证函保持控制，未确认询证函信息，导致未发现收回的询证函仅有个人签章，没有加盖银行印章。

二是未对重要信息进行函证。根据 1312 号准则第十二条，注册会计师应当对银行存款、借款以及与金融机构往来的其他重要信息进行函证，除非有充分的证据表明这些信息不重要且重大错报风险很低。这些重要信息可能包括零余额账户和本期内注销的账户、票据贴现、担保、信用证、理财产品、委托贷款等。在审计实务中，经常存在因审计人员疏忽或者不够谨慎，而未对这些重要信息进行函证的情况。而很多情况下，正是这些被遗漏的事项，恰恰是暴露被审计单位舞弊的重要信息。例

如，本期销户的账户，有可能是被审计单位本期内用于舞弊，用完后立即销户的账户；而零余额的账户虽余额为零，可能本期发生额很大，且有很多异常的交易；再比如定期存款被质押，可能是被审计单位为关联方提供担保业务的重要一环。九好集团的案例中，正是由于注册会计师在函证时遗漏了3亿元定期存款的质押信息，错过了发现舞弊的机会。

三是未对函证异常情况实施进一步审计程序。根据1312号准则，对于询证函回函的可靠性产生疑虑的，注册会计师应当实施进一



步审计程序，获取进一步审计证据，来消除这些疑虑。对于回函不可靠，或者未回函的情况，应当实施替代测试。实务中部分审计人员在面对未回函、回函存在差异或异常情况时未保持应有的谨慎，在未对差异或异常情况进行核实，或者未取得回函的情况下即出具了审计报告。例如，在金亚科技的案例中，收回的询证函未加盖银行印章而只有个人签章，对于这么明显的回函异常，审计人员却没有保持应有的谨慎，未发现该异常情况，未采取进一步的应对措施，导致未能发现银行询证函造假。

四、货币资金审计失败防范对策

1. 对异常的舞弊迹象保持职业怀疑。中国注册会计师协会《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计》（2019年修订，以下简称问题解答12号）中列举了注册会计师在进行货币资金审计时，需要保持警觉的17种事项或情形，以及其他财务报表项目审计时，可能与货币资金舞弊相关的11种事项或情形。例如，长期挂账的大额预

付款项；存在大量货币资金的情况下仍高额或高息举债（“存贷双高”）；与实际控制人或控股股东、银行或财务公司签订集团现金管理账户协议或类似协议（“资金池业务”）等。审计人员在审计过程中，应当时刻保持职业怀疑，对问题解答12号中所述的异常迹象保持警觉，结合被审计单位实际情况以及风险评估结果，判断被审计单位可能存在舞弊风险的领域，在后续的审计工作中设计和实施有针对性的应对措施。

2. 做好风险识别与评估程序。风险识别与评估程序，对于发现财务报表舞弊至关重要。通过对被审计单位内部治理、业务经营、财务管理情况的全面了解，注册会计师可以了解被审计单位实施舞弊的动机或压力，识别出被审计单位可能实施舞弊的领域。因此，注册会计师应切实做好风险识别与评估程序。（1）各层级的审计人员均应提高对风险评估程序重要性的认识，了解风险评估的基本理论和相关逻辑，理解风险评估审计的基本思路，避免畏难情绪。（2）审计人员需在对被审计单位业务进行全面了解的基础上实施风险评估程序，使风险评估程序涵盖所有重要的业务流程和重要组成部分。审计人员应根据被审计单位的最新情况实施风险评估程序，避免照搬照抄以前年度工作底稿和风险评估程序流于形式。

（3）审计人员应根据风险评估结果，实施有针对性的审计程序，避免出现实际执行的工作与计划不一致的情况，使风险评估程序切实发挥发现风险、降低审计失败的作用。

3. 严格实施实质性程序。

（1）严格实施与银行对账单相关的程序。主要包括两方面，一方面是严格控制获取对账单的过程，另一方面是获取对账单后进行有效核对。可行的情况下，审计人员应亲自到银行获取对账单，并注意对整个过程中保持控制，避免出现对账单被替换、伪造情况。如亲自到银行获取对账单不具有可操作性，则在有网银的情况下，审计人员应亲自观察被审计单位人员操作网银并下载对账单到审计人员指定的存储位置，避免对账单被篡改；如无网银，审计人员可联系银行要求银行将对账单直接寄往事务所。获取对账单后，审计人员应认真执行银行对账单与账面记录的核对工作，包括期末余额的核对和资金流水的核对。对于期末余额存在差异的，应认真分析未达账的形成原因和合理性，并检查相应的支持文件，对大额或长

期的未达账考虑是否需要审计调整。资金流水的双向测试中，尤其应注意对账单中存在的一借一贷、金额相等的大额发生额，关注财务账面是否有相应记录。

(2) 严格实施函证程序。审计人员在函证过程中，应注意以下几点：第一，对函证过程保持控制。对于本地账户和金额较大或较重要的异地账户，应尽量以跟函形式函证，并在跟函过程中保证函证一直处于审计人员的视线范围内，避免出现被掉包、篡改、伪造等情况。对于其他异地账户，应由审计人员直接收发询证函，不可由被审计单位代为收发，并做好被函证单位联系方式真实性的核查工作。第二，对所有重要信息进行函证。财政部办公厅、银保监会办公厅《关于印发〈银行函证及回函工作操作指引〉的通知》（财办会〔2020〕21号）提供了银行询证函的参考格式，列示了注册会计师可向银行函证的13项内容。实务中审计人员应尽量对参考格式中的所有内容进行函证，如存在参考格式中未列示、但注册会计师认为有必要向银行进行确认的事项，可在第14项“其他”中进行填列和补充。此外，还需注意函证账户的完整性，结合《已开立银行结算账户清单》，检查是否已对所有可函证的账户进行函证，尤其关注本期注销的账户。第三，对函证异常情况保持应有谨慎。函证异常情况包括但不限于未取得回函、回函不符、回函签章异常、寄件人和寄件地址不是银行、回函信息与银行对账单及其他审计证据存在明显矛盾等情况。当存在以上异常情况时，注册会计师应当保持警觉，设计和实施有针对性的审计程序，对异常情况逐项进行落实。

(3) 针对关联方资金占用的审计程序。针对上市公司控股股东资金占用，注册会计师首先应做好风险评估程序，充分了解被审计单位所处的外部环境和行业状况、日常的经营活动和投融资活动、与防控资金占用相关的内部控制，以及大股东的财务情况，分析是否存在异常迹象，对与资金占用相关的舞弊风险因素进行充分调查。其次，做好相关的实质性程序。针对余额模式的关联方资金占用，注册会计师应做好函证程序，重点关注是否存在集团资金管理协议、控股股东资金池等安排；检查大额定期存款、理财产品等资产的权属证明，关注其是否存在受限情况；实施货币资金的分析程序，判断货币资金余额的合理性，关注是否存在货币资金余额持续较高、“存贷双高”等情

形。针对发生额模式的关联方资金占用，注册会计师需充分关注经营活动中的异常情形，如无商业实质的购销业务及票据交易，余额较大、发生额较大、发生频繁、账龄较长的经营活动，以及大额、异常的投融资活动等，并结合对其他应收款、预付账款、应收应付票据、金融产品投资、股权投资以及工程项目等的审计，关注被审计单位是否存在向控股股东等关联方提供资金。

(4) 针对虚构现金交易的审计程序。如果被审计单位的现金交易比例较高，注册会计师应注意以下几点。第一，了解被审计单位现金交易比例较高的原因，是否存在需要大量使用现金进行交易的业务模式，是否与其行业属性、行业惯例、业务性质相匹配。第二，结合对其报表项目的审计，分析各项交易中现金交易占比的合理性，分析现金收付款的比例是否存在异常，针对大额的现金收支，追查来源和去向。第三，了解交易对手方，向主要的交易对手进行函证，必要时可进行实地走访，了解交易的真实性。另外，在可行的情况下，可对现金交易的过程实施观察程序。

数据环境分析法在内控审计中的应用研究

黄 跃

数据环境分析是公司加强内部控制审计的重要举措，能够及时发现公司在内控审计中存在的问题，通过制定有针对性的解决策略，降低审计风险，提高审计质量。本文以某公司为例，详细介绍了数据环境分析法的具体内容，论述了其在公司内控审计中的具体应用，并根据问题提出解决策略，以期实现内控审计质量的提升。

一、研究背景

四川某电信公司委托事务所进行内控审计，要求在内控风险评估等级基础上，结合公司管理层和业务主管部门意见，围绕资源配置、渠道转型等重要领域开展电子渠道合作管理专项审计。主要审查社会电子渠道的制度建设、合作管理、合同管理、促销产品管理、费用管理和报账管理等主要业务环节。主要内容包括制度及系统健全性，电子渠道引入和退出管理，外部平台运营合规性，业务发展及费用发放的真实性、合规性，报账管理等。公司电子渠道业务覆盖省内 22 个市（州），电子渠道商 212 个，签署电子渠道合作协议超过 360 份，2020 年向 1499 个渠道支付费用。系统中的渠道工号信息 56.05 万条，资费订购明细 347.09 万个，客户业务系统信息 1488 万条，结算电子渠道费用数千万元。

按照要求，该项目自 3 月开始，5 月结束。在时间紧、涉及面广的情况下，为实现审计目标，必须在审计质量和效率提升方面适应委托方需求。为此，项目组探索、研究了数据环境分析理论，并对理论方法在企业内控审计中的具体应用进行了研究和实践。

二、数据环境分析方法概述及简要分析

数据环境下，影响内部控制审计质量波动原因主要分为人和系统两大要素。具体包括人、机器（硬件）、材料（数据）、方法、测量（计量）、控制环境。六因素的内涵可以作为内部控制审计寻找风险根源的思路和方向，以利于开展对电子渠道项目审前调查与分析。人指业务执行人对内部控制的认识及对各类制度和操作规则的熟练程度；机器指所采用的硬件设施和软件环境等技术条件和运维状况；材料指业务执行过程中输入、输出所产生的数

据结果是否完整、有无虚构；方法指在业务执行中的内部控制是否严格执行，是否有数据完整性保护措施；测量是指计量业务数据和酬劳时采取的方法是否标准、正确，是否符合内部控制要求；环境指电子渠道项目的电子数据生成环境是否安全。

本次审计对象具有海量的业务、财务数据以及各类产品推广奖罚规则，若用传统的审计方法很难完成审计任务。对审计对象的调查分析如下：

环境因素分析：主要考虑生成的电子数据的环境以及数据来源，数据存、取的安全性。通过调查，电子渠道子系统独立于公司的客户业务系统，也独立于财务系统，并且与公司的业务、财务系统物理隔绝。电子渠道工作人员可以在该子系统录入业务数据，但无权修改，运营中心可以查询数据，同时拥有该子系统数据的修改权限。电子渠道的费用计算依据绩效考核政策和渠道子系统的业务数据进行计算，该系统由集中运营中心和其他主管部门按考核政策要求进行政策配置，由系统自动计算。被审计对象录入业务数据，因此，有必要对其费用计算进行检查和验证。费用计算正确与否的基础涉及两个，一是政策依据是否运用适当，二是作为计算基数的业务数据是否真实。鉴于运营中心对渠道计费按系统中的政策配置自动进行，配错的可能性较小，所以，渠道子系统中的业务数据量是否真实成为本次审计的关键。

人员因素分析：内控审计中，人是最为重要的因素。从职能维度看，集中运营中心有 4 个职能部门，平均年龄在 25 岁以下，均受过大学本科以上教育，主要承担电子渠道引入、考核及退出管理，互联网推广，营销运营工作，对于电子渠道管理的各类考核规章制度非常熟悉。从技术维度看，各电子渠道合作伙伴引入评估时，对于操作人员均有要求，且经过培训。各渠道操作人员学历为大专以上，均可熟练操作计算机。业务数据录入与复核由不同人员完成，且操作和复核人员均要通过系统数据库识别。但是，不排除基于报酬考核压力，有意操纵数据的可能。

机器因素分析：对加入渠道的合作伙伴在计算机方面有硬性要求，其硬件和软件运行环

表1 审计项目的风险分析

序号	风险名称	影响程度	可能性	风险等级
1	未建立基础制度	重大	高	高
2	制度与实际业务流程脱节	重大	高	高
3	使用错误数据作为结算基础	重大	高	高
4	主管裁量权过大	重大	高	高
5	基础业务数据缺失	重大	极高	高
6	系统功能不完善且无相关补充机制	重大	极高	高
7	上位监督机制的缺失	重大	极高	高
8	不相容岗位未分离	重大	中等	高
9	复核机制形同虚设	中等	高	高
10	标准动作执行不到位	中等	高	中
11	系统/设备故障	灾难性	极低	中
12	建立的制度未能对业务进行有效指导	中等	低	中
13	基础财务数据缺失	重大	低	中

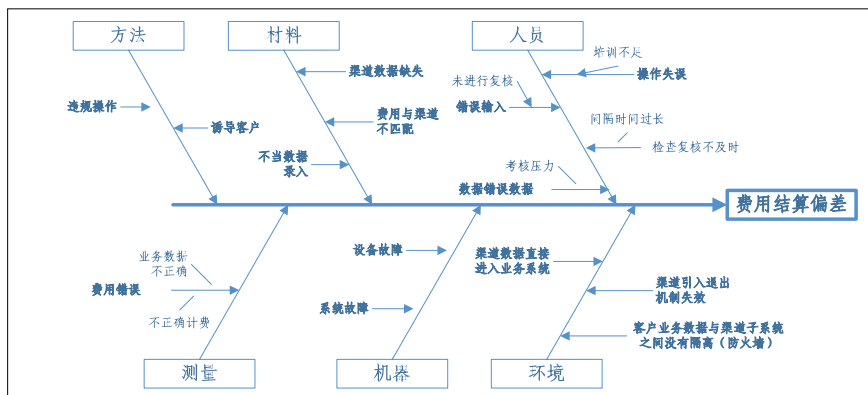


图1 数据环境因素对审计过程的影响

境达不到系统要求，会被自动屏蔽。录入数据要符合系统安全性、完整性约束，且通过系统校验，录入数据存入前需要经由复核人员复核确认。电子渠道业务子系统数据与信息部客户数据之间有物理隔离，不能直接进入客户系统，进入客户系统的数据完整性和安全性得到了技术保障。信息部负责数据的备份与恢复、软件系统数据安全。客户业务系统在 Oracle 数据库上自行研发，由专门数据部进行管理，不受其他部门影响。运营中心在担负对电子渠道的引入、退出进行管理同时，还承担了对电子渠道业绩及费用的考核与检查。虽然其人员业务熟练，对内部控制制度熟悉，但并不能判定其检查、考核一定到位，对于电子渠道是否有违反约定的行为无法提供技术保障和数据证明。

方法因素分析：现有的电子技术及通讯系统渠道合作方无权修改或不按系统要求输入数据，但是不能排除为了利益而虚构业务、违规操作，造成公司损失。这类情况通过合同、单据以及财务数据检查很难发现，且需花费大

量时间进行单据核对。

测量因素分析：由于系统中有技术限制，电子渠道合作伙伴以虚构的业务重复计算而多计业绩、多报费用的可能性小，而违规揽客、诱导客户产生不当支出的可能性大，因此，需要对大量的业务数据采取逻辑检查，以判断违规操作的风险点在哪里。

大数据环境下的数据环境分析法符合风险导向审计技术的要求。基于上述分析，项目组认为要提高审计效率，在规定时间内完成审计，应该采用全量数据分析+重点核查的方法。

三、审计过程中数据环境分析法的运用

数据环境分析方法有别于审计视角，不同于会计视角，而是从业务活动视角去审视经营活动中的内控风险。这样可以做到从根源查找、分析出现差错的原因，有利于更快、更精准的识别审计风险。审计实施阶段的目标是检查是否存在费用偏差，并以此检查内部控制活动的运行。图1分析了数据环境因素对审计目标实现的影响及产生的原因。

依据数据环境因素分析方法所展示的影响因素和形成原因，列示审计项目的风险分析，见表1。

依据本项目的风险分析，项目组确定了审计框架，见表2。

通过数据环境因素分析，确定了项目风险，针对大数据环境，借用电子计算机技术，采用“远程全量分析+现场重点核查”的方式开展项目审计。以流程梳理、大数据分析等方法为起点，确定审计重点领域，辅以传统的座谈、审阅等方法，抽取部分渠道、产品进行重点核查。

在取得大量电子数据之后，项目组首先要研判数据之间的逻辑关系是否符合内部管理的要求。从政策出发，在 EIP 系统中查找对应政策的内容，以及对应的结算要求。依据政策要求，从电子数据出发，全量稽核渠道费用表。具体做法：通过系统数据与渠道信息进行匹配，结合资费以及活动方案核查资费订购的合规性，并通过大数据的分析核查是否存在重复办理、非目标客户办理等情况；将资费订购明细与佣金结算明细、考核业务发展明细进行对比，核查订购、结算、考核数据的一致性。

其次，因为不同业务种类以及不同地区情况存在差异，政策制定和推行具有相对个性化，在全量分析后，又细化结合单个的政策进行分析。具体做法：对2020年结算的全量电子渠道费用进行分析，核查是否存在重复结算的情况。结合2020年考核渠道的考核得分，

表2 审计框架

序号	审计事项	具体审计事项	审计内容	审计目的	抽样原则
1.1	管理机制	制度建设	制度健全性和有效性	审查制度建设健全性和有效性	全量
2.1	渠道合作管理	渠道引入管理	引入流程的合规性	审查渠道引入及评审的合规性	全量
2.2		渠道考核	合作过程中渠道考核的合规性	审查电子渠道合作全程考核的合规性	全量
2.3		渠道账号管理	合作过程中渠道账号的合规性	审查电子渠道合作过程中渠道账号的合规性	全量
2.4		渠道退出	退出流程的合规性	审查电子渠道退出的合规性	全量
3.1	合同管理	合同签订、执行与续约	合同签订	审查电子渠道合同签订的合规性	全量
3.2			合同执行	审查社会电子渠道合同执行的合规性	全量
3.3			合同续约	审查电子渠道合同续签的合规性	全量
4.1	促销产品管理	促销产品方案及办理情况	促销产品方案设计	产品设计的合理性	全量分析, 抽样审核
4.2			促销产品方案审批	产品审批的合规性	全量分析, 抽样审核
4.3			促销产品上线、推广办理	产品、上线推广办理的真实性、合规性	全量分析, 抽样审核
5.1	费用管理	费用政策、规则与计算	费用审批	酬金政策及相关流程的合规性	全量分析, 抽样审核
5.2			费用计算	酬金计算的准确性、真实性	全量分析, 抽样审核
5.3			费用支付	酬金支付的准确性、合规性	全量分析, 抽样审核
6.1	报销管理	费用结算	结算金额准确性	审查社会渠道费用结算金额准确性	全量分析, 抽样审核
6.2			支付方式合规性	审查社会渠道费用支付合规性	全量分析, 抽样审核
6.3		会计核算	列账科目规范性	审查社会渠道费用列账科目的准确性	全量分析, 抽样审核
6.4			列账金额准确性	审查社会渠道费用列账金额的准确性	全量分析, 抽样审核

与费用扣罚明细对比, 核算应扣罚的金额是否准确。

通过数据与政策的匹配, 确定了涉及金额5万元以上为高风险, 1万—5万之间为中风险, 1万元以下为低风险。发现不符合公司政策规定的高风险点821个; 中风险点26个; 低风险点15个。

由于检查重点明确, 检查范围大大缩小。本案中, 通过全量业务数据分析、匹配, 有针对性的对业务数据匹配存疑情况进行检查, 从渠道引入和退出、外部平台的运营合规性、业务拓展及费用发放的真实合规性、报销管理等各方面, 重点检查了业务合同332份, 一类渠道37家, 二类渠道33家。

经过重点核查, 发现了内部控制活动中存在的问题, 并提交了审计成果。本次审计得到公司领导高度重视, 公司总经理在整改责任书签字仪式上提出了问题单位“落实主体责任, 整改不力要严肃问责”要求; 同时审计结果也得到被审计单位的认可。本次审计是对电子渠道运营管理一次全面的系统体检。

四、启示与展望

(一) 项目启示

本案例所使用的分析方法, 核心思想是突破传统的财务会计观、审计检查观, 从业务活动出发, 发现控制活动中的问题, 以业务视角发现风险。

业务数据是财务数据的基石, 考评及制度执行情况都通过业务数据反映。如果按照传统方法, 从财务数据出发检查合规性, 从会计支出凭证出发检查所附的计算依据, 相关的费用支出有504.75万条记录, 不易发现不合规或计算错误, 审计效率不高。通过数据环境分析, 确定了从集团的客户业务系统出发, 通过计算机技术, 对电子渠道子系统业务数据进行全量比对, 以电子渠道业务数据与客户业务类型进行匹配, 判断是否符合政策要求, 作为费用报销支出合规的依据。这样大大缩小了审计重点和范围, 提高了效率, 降低了审计风险。在确定审计风险的高、中、低等级过程中, 也是以业务数据不匹配的数量作为依据划定金额, 从而保证了较高的风险覆盖。

随着电子计算机和网络通讯技术发展, 审计人员要学会充分利用业务数据分析, 在传统方法上不断创新, 以审计实务为基点, 以业务规则为抓手, 以数据处理能力为基本技能; 审计人员的优势在于有较强的逻辑分析能力, 善于掌握各类业务数据之间的逻辑与内部控制的关系, 以内控制度为准则, 通过业务数据发现违规风险, 可以规避会计数据虚构; 做好审前调查, 特别是对被审计对象特征的调查, 对调查对象采用适当的分析方法, 确定审计方法和重点, 以新视角看待审计对象。

(二) 推广意义

审计是实践性科学, 大数据环境下对数据分析的应用成为审计理论和新审计思想的源泉, 使审计受益。审计正逐步脱离以会计科目为核心, 单纯强调财务收支合规和完整的审计模式, 走向以业务模式为主, 从业务数据中发掘风险和机会。内控审计中应用数据环境的分析方法, 从六个维度对公司日常活动中存在的问题进行深入全面的分析, 加强对内控审计的全过程剖析, 及时提出有针对性的解决策略。从实践效果看, 通过大量数据信息研究公司财务管理状况、风险控制能力, 更能发挥内控审计风险管控的作用。

内控审计重点已开始转向管理风险监控、法律风险监控、廉洁风险监控。从生产运营底层数据进行分析, 可针对不同维度、不同角度、不同业务领域进行合理性、合规性、合法性、及时性、准确性、完整性等多维风险把控; 在不远的将来, Environmental (环境)、Social (社会) 和 Governance (公司治理) 审计将成为主题。因而, 数据环境分析的方法还将有更加广阔的用武之地。

作者单位 | 致同会计师事务所成都分所

如何建立高效协作的审计项目团队

韩士民

财政部2022年6月22日发布《关于加强新时代注册会计师行业人才工作的指导意见》（以下简称财会21号文）提出，人才是注册会计师行业的第一资源，是行业高质量发展的基础和支撑。优秀的注册会计师人才队伍、高效协作的审计项目团队是持续提升审计质量的作战单元，是攻坚克难的战斗力量。建立高效协作的审计项目团队需要会计师事务所拥有良好的管理制度和信息沟通平台，项目合伙人和项目经理拥有良好的职业道德和组织协调能力，以及审计助理人员拥有较强的学习能力、适应能力和团队协作的意识。本文结合工作实际就此谈些经验和体会。

一、高效协作的审计项目团队的特点

（一）目标明确且统一

高效协作的审计项目团队必然拥有明确的目标。中国注册会计师协会先后发布了包括《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》在内的40余项审计准则，每项审计准则都明确了注册会计师的相应目标。目标明确并且统一，才能统一项目组成员的行动，从根本上判断重大事项的处理原则和程度，判断主要矛盾，正确解决内部资源消耗问题，是审计项目组高效运行的向导。

共同目标包含长期目标和项目目标。什么样的目标才能够调动项目组的积极性呢？那一定是组织（项目组或会计师事务所）的长期目标与个人目标趋同或者分歧夹角非常小的时候。高效的组织能够使每个人在为完成项目所付出的努力中增加自身价值，包括成长与收益。每个人必须在组织中发挥作用才能实现自己的价值。要让项目组中每个人最大程度发挥自己的能动性，参与到讨论、计划和执行中，以各种角色参与项目，有归属感、成就感和荣誉感。

审计助理在项目组成员中人数众多，没有统一的目标很难形成一个整体。审计助理应知晓团队目标，找到个人目标与团队目标的切合点。比如执行审计实质性程序时，需要填写每笔业务各类原始凭证的编号、单位名称、日期、业务内容、金额、数量、审批情况等。这些工作要求认真仔细，并且花费时间多，某些人认

为这些审计工作对提高工作能力和执业水平用处不大，或消极怠工，或敷衍行事，这是不可取的。没有细节工作就不会形成对具体业务的认识，这是一手的资料，是理论与实践的直接结合点。如果连原始凭证的要素都不清楚，证证核对工作都没有检查到位，审计质量根本无法保证，专业能力自然也无法提高。有什么样的基础，就有什么样的高层建筑，所有审计人员都应该明白这个道理。

（二）分工明确且到位

审计项目团队内部分工明确、分工恰当、任务具体是高效工作的基础。项目组中各个角色都拥有相应的能力与素质，各司其职、相互配合，成为一个有机整体。中国注册会计师协会于2022年12月26日发布的《中国注册会计师行业人才胜任能力指南》对注册会计师行业人才提出了具体要求和实现路径，本文结合审计实务工作进行分析。

1. 从职级角度分析。可以分为项目合伙人、项目经理、项目组成员三个职级。

（1）项目合伙人。项目合伙人负责与被审计单位高层的沟通、汇报；明确项目的工作范围、内容、要求、时间；通过重大错报风险分析，与项目经理一起制定项目计划和应对措施；根据项目经理或项目组成员反馈的重大问题，及时提出指导意见或解决方案。项目合伙人是审计项目组的核心理人，他是该审计项目负最终责任的自然人。客观公正、宽容大度、高瞻远瞩、见微知著、多谋善断是对项目合伙人的基本要求。

项目合伙人首先要做到客观公正，一视同仁，不能偏听偏信，不能因为某些人和你关系走得近就在工作安排、职位晋升、绩效提成方面偏向于他。其次要做到宽容大度。在遇到专业问题、工作安排的时候，面对下属不同的意见和建议，要能容得下。不能因为别人提了不同意见或进行了争论，就批评别人或者给别人“穿小鞋”，要有君子之风。能够耐心听取不同意见是对别人的尊重，也能赢得别人对自己的尊重，是高尚人格的体现，是以德服人的楷模。作为团队的领导，拥有高尚的道德，才能带出风清气正的队伍。第三要高瞻远瞩。分析问题和解答问题，既能看得远，又能看得透。当项目经理或者项目组成员纠结于细节问题

或者审计方向发生错误时，项目合伙人要从宏观上判断问题根源，及时纠正错误。比如，审计时对被审计单位的自然人客户进行访谈，当项目组成员纠结访谈内容记录不完整，客户所述内容是否真实及客户确认数据与账簿记录数据的差错是否重大时，项目合伙人应该指导项目组从交易合理性、客户背景、证据链入手进行分析并收集证据，而不能仅根据从客户获知的口头信息就做出判断。第四要见微知著。项目合伙人要具备发现一点蛛丝马迹就预知总体、预见未来的本事。毛主席在中共七大上讲话时，对什么叫领导作了精辟的阐述。他说：“坐在指挥台上，如果什么也看不见，就不能叫领导。坐在指挥台上，只看见地平线上已经出现的大量的普遍的东西，那是平平常常的，也不能算领导。只有当还没有出现大量的明显的东西的时候，当桅杆顶刚刚露出的时候，就能看出这是要发展成为大量的普遍的东西，并能掌握住它，这才叫领导。”项目合伙人作为一个项目团队的领导，必须具有预见性，能够做出正确选择，否则风险时刻伴随你，你会逐渐失去威信。第五要多谋善断。项目合伙人应该是一个具有智慧和决断、魄力的人。没有调查就没有发言权，没有研究就没有决断，没有智慧就无法做出决断。在面对复杂问题时，应能够化繁为简，很快梳理出思路，对复杂问题进行深入分析，一针见血指出要害，并坚决执行确定的关键任务。

审计助理应该清楚一个优秀的项目合伙人应该具备哪些能力与素质，尊重项目合伙人的经验和资历，同时也不迷信项目合伙人做出的每个判断，执业与思考需要客观与独立。在项目合伙人坚持己见时，审计助理要重新研究，认真分析，再提出不同意见。

(2) 项目经理。项目经理在审计项目中起到承上启下的作用，负责项目审计工作的执行。一个项目审计质量的优劣，项目经理起到至少 50% 的作用。能否有效识别重大错报风险、应对重大错报风险、坚持准则底线、贯彻审计计划、落实审计程序、恰当安排工作、到位指导审计助理、认真负责检查底稿及与被审计单位充分沟通，都决定一名项目经理是否合格。作为未来的项目合伙人，项目经理应努力具备项目合伙人的能力，并且要敢做敢当、敢问敢说、敢驳敢想。

项目经理实施审计工作，对项目要进行全过程管理。对项目组的工作只讲审计结果不讲过程控制是不行的，对审计助理只提要求不进行指导是不行的，对重大事项只提问题不提解决方案是不行的，对客户提出的要求不能一味

妥协，要坚守底线。

项目经理在组织工作、执行工作等过程中可能会出现工作组织不利、项目期延长、问题发现不全面、证据收集不到位等情况，项目经理应敢于承担责任，敢于承认错误并及时改正，果断采取应对措施。承认自己的错误需要巨大的勇气，需要突破自我执念。会计师事务所都会建立项目经理轮换制度，每隔 3-5 年轮换一次，目的也是为了发现项目经理长期审计某一客户可能产生的问题。逃避责任、掩盖问题是不可取的。

在项目执行过程中，审计助理与项目经理天天在一起工作，审计助理要和项目经理保持沟通，完全领会审计目的，完全领悟重点审计内容和重要审计程序及证据。若要做到完全领悟，审计助理需要倾听、思考，结合审计实务，再提问题，再思考，再继续执行审计工作，直至在某些工作内容上融会贯通，做到坚守原则，适度灵活。

(3) 项目组成员。项目组成员是具体程序的执行者。踏踏实实地执行审计程序、收集审计证据是关键。任何一步程序都不能节省，更不能跳过。执行程序的严谨性决定了审计证据和审计程序的质量，最终决定了审计报告的质量。比如项目组成员发现一笔会计差错，并且金额较大，需要做审计调整。项目组成员应立即将收集的证据交给项目经理，并陈述从财务核算部门了解到的信息，以及建议如何处理；项目经理听取项目组成员建议后，审核相关证据，判断处理是否正确；项目经理做出处理决定后，若该事项未重大到需要项目合伙人或事务所技术标准部、质控部做决定，就应将调整分录及证据交财务核算部确认；财务核算部经过研究，若认为属于会计差错，并经总会计师或财务总监确认，但未重大到需要向更高级领导汇报，应进行会计分录调整，并后附相关原始凭证；财务核算部处理后立即将会计调整分录告知审计项目经理，审计项目经理在试算平衡表底稿中进行调整，同时发给项目组成员；项目组成员在审计底稿明细表未审数基础上进行审计调整，调整后的科目审定数与被审计单位调整后的科目余额核对一致。这样，一笔调整分录完整的流程就走完了。

项目组成员在执行审计工作底稿、收集证据、处理调整事项时要按照流程执行，不能私自做出审计处理，不能发现问题不汇报，也不能擅自省略程序和证据，更不能作虚假汇报。不管是项目合伙人、项目经理，还是项目组普通成员，都要分清会计责任和审计责任，也要提醒被审计单位会计责任界限。

项目组成员主要是审计助理，审计助理要知道自己该做什么。审计助理一般直接向项目经理汇报工作，但是发现的重大问题，应同时抄送给项目合伙人。审计助理中的高级审计员已具有一定专业水平，应能独立进行专业判断，在项目合伙人和项目经理无法详细检查每项业务的情况下，要一丝不苟的执行审计程序，时刻保持职业怀疑，只要发现异常立即向项目合伙人及项目经理汇报，同时追查到底。

2. 从能力角度分析。项目合伙人在考虑安排项目经理时，既要考虑专业能力，还要考虑对被审计的单位及其所在行业的了解程度。而项目经理在安排具体审计工作时，要考虑项目组成员的专业能力和综合能力。项目经理安排任务不能一分为之，要有分有统。不能将所有任务都分给项目组成员，重大事项、重大问题必须亲自执行并形成专项工作底稿，否则这个项目经理对项目了解就很肤浅，也会割裂与项目组成员的关系，很可能影响审计质量。同甘共苦、同舟共济，才能把握项目进度、控制项目质量，才能带领出同心同德的队伍。项目经理的核心任务之一就是把控项目进度。

项目经理安排工作要具体，要了解项目成员的强项和弱点，根据项目组成员的能力进行指导，带领项目成员成长，关注和协助项目组成员解决问题、克服困难。项目经理安排工作不能有官僚作风和家长作风，不能武断行事和独断专行。

项目经理分工之后，还需要安排有经验的项目组成员组织和指导项目组成员进行勾稽关系的核对。这样能够使作战的单兵之间相互配合，互相促进，发现问题。勾稽关系核对贯穿于审计的全过程。

总之，项目合伙人从宏观上把握审计重大问题，项目经理从中观层面落实重大问题，审计助理从微观层面落实审计证据。微观层面工作执行的效果为项目合伙人和项目经理的分析及判断提供证据支撑。

（三）工作要求统一

会计师事务所对所有项目合伙人相同风险级别的项目质量要求、程序及证据要求应该相同。《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》以及《中国注册会计师审计准则第1314号——审计抽样》等准则已非常全面地规定了质量控制及审计证据和程序实施标准。本文依据审计准则，结合审计实

务进行分析。

项目合伙人对所有项目经理相同风险级别的项目质量要求、程序及证据要求应该相同。不能因为某些项目执行某些必要程序难度大而在项目经理的一再请求下就予以妥协。比如，东北、西北地区年报审计时室外气温低，执行室外实物资产监盘需要克服寒冷的困难，但监盘是必须执行的审计程序，虽然气温低，仍然要想办法克服困难。

项目经理对项目组成员所审计会计主体或会计科目的要求应该统一，这里所说的统一不是一刀切的统一，是按照审计策略所确定的要求执行的统一。比如确定为重点审计的单位应执行相同的标准，确定为一般审计的单位可降低审计证据数量等方面的要求。另外，针对重要事项，项目经理应该提出更高要求，比如商誉减值的审计、企业并购事项的审计。正常情况下，这些重要事项都需要项目经理亲自执行，或者要求有经验的高级审计员配合项目经理执行。

审计助理在执行审计程序时，应该严格按照项目经理的要求进行。遇到想不通、拿不准的，要向项目经理请教，不能想当然地做底稿。审计助理一定要做到不懂就问，边做边问，任何犹豫的地方都要问清楚再做。

总之，工作内容、程序、证据、质量要求的统一，保证了项目的总体质量，在集团企业审计中尤为重要。

（四）信息共享且沟通顺畅

信息共享与良好的沟通是高效工作的秘诀。审计项目执行过程中窝工的情况一般有三种：（1）审计重点确定出现偏差，导致大量审计资源投向了不重要的工作；（2）重复工作多，项目组内部证据、方法、标准等未共享，导致收集了大量重复证据；（3）工作错误、遗漏多，很多工作需要返工和补做，浪费大量审计资源。信息共享、顺畅沟通至少可解决上述问题中的两个。

实现信息共享和顺畅沟通的具体措施是建立全员工作汇报制度，以书面形式、会议形式、交流群形式进行汇报与沟通。定期书面形式汇报至关重要，当问题以书面形式表达时，发现问题的人会研究每句话表述的准确性、完整性和客观性，执行了什么程序，收集了什么证据，发现了什么问题，依据什么法规，应该怎么处理，这样写出来的书面情况才是客观、准确和全面的。一旦发现某个共性问题，项目合伙人或者项目经理就要组织开会进行传达，并形成模板下发到各个成员。由于领悟差异和认知差别，制作成模板或者指引下发给项目组

是保证项目整体质量所必须的。为及时发现问题和加强跟踪管理,允许项目组每个人在交流群中就工作或专业事项发表意见。

审计助理要养成记录问题的良好习惯。练习写作应用文十分重要,如何根据证据将问题简洁明了的表达需反复练习。

(五)有效的监督检查

项目合伙人和项目经理要及时进行监督和检查。《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》为实施审计质量控制提供了可操作的标准。

项目合伙人对重大问题的把握是不可缺少的。项目经理对各项目小组工作执行质量、进度的检查是项目质量控制最重要的环节。每天、每周的工作汇报制度是监督检查的重要内容之一。对审计助理项目底稿的审核贯穿于审计项目的大部分时间。项目经理检查审计工作必须严格,未做到位的必须予以纠正,工作要求不能因人而异。每次检查内容都记录清晰,作为员工晋升考核的依据。检查底稿发现问题要分析原因。若是能力不足、经验不够导致的,项目经理要耐心指导。若是态度不端正、工作不认真导致的,要严肃批评。若是因为工作量超过预期,则要适当增加人手或者延长时间。

监督检查的目的要纯正,不能夹杂个人好恶和带有个人情绪。查错纠弊是工作内容,提高工作质量和效率是目标,培养人才是重要目的。一旦项目组成员认识到这一点,他们会怀有感恩之心,大大提升工作积极性。

审计助理在提交工作底稿给项目经理前要认真检查,保证审计工作底稿质量。每次都严格要求自己的工作,进步会与日俱增。

二、如何建立高效协作的审计项目团队

财会21号文提出了建设注册会计师人才队伍的指导思想、基本原则、机制和方法,强调在“选、用、管、育、留”各环节加强制度体系建设,以全生命周期理论培养注册会计师人才队伍。下面结合团队特点就如何建立高效协作的审计项目团队进行分析。

(一)适用的人才的选用与培养

1. 人才的选用。选择和使用什么样的人,决定了一个团队的执业质量高度和效率。在选聘员工时,除了考虑具备一定的专业知识外,还需要具有较好的综合素质,至少在团队协作能力和意识,以及沟通能力、学习能力、领悟能力方面达到中等水平。

选用员工时,还需考虑其一贯表现。应届毕业生要看在学校期间的学习成绩,社会招聘时,建议对频繁更换工作的人不予录用。

选用审计助理的标准并不是教条的,既要考虑具有较好的学历,又要考虑学习能力及态度。审计助理应知晓审计行业人才要求,努力提高自身的能力,完善自我,超越自我。

2. 人才的培养。任何人都能培养人才,只是程度不同而已。人才的培养也不是一朝一夕的事,拔苗助长会导致审计项目失败。所以,人才的培养是一个慢过程,必须尊重人才成长规律。

(1) 专业知识的学习与培训。学习是自己的事。知识不是老师教会的,是学生自己学会的。老师的讲解只是起到答疑解惑的辅助作用。专业知识的学习必须通过自己完成。就像一个专业球员一样,技术必须通过自己反复练习掌握。教练员不会替代专业球员去训练,但是要在方法、技战术、心态调整上进行指导和安排。审计专业知识的学习和运用同样如此。除了学习CPA考试教材内容,还要熟知审计、会计、税务相关的法律法规,熟悉民法通则内容、涉及到与证券相关业务的证券法及各交易所的规章条例、涉及到国有企业的相关法律规定、可能影响会计核算的某些行业规定,比如《企业安全生产费用提取和使用管理办法》。一名合格的注册会计师需要掌握的法律规定内容非常多。成长是一个缓慢积累的过程,既需要积累知识,又需要积累案例。这个过程中,通过学习知识,实践运用,再重新认识所学知识,再进行实践运用,反复锤炼之后才能牢固透彻地掌握知识,将知识转化为能力,这个过程至少需要3年。会计师事务所内部培训的内容主要是讲解专业知识、技术的运用,以案例形式讲解或者分类归纳应对方法,加快审计助理人员将书面知识转化为专业能力。培训方式可采用课程讲授、案例讨论、专题研究等。

(2) 项目中的培养。大量的培养工作是在审计项目执行过程中实现的。培养人才的目的是培养审计人员发现问题、解决问题的能力。项目合伙人和项目经理必须做到具体问题具体分析,不能犯经验主义错误。项目合伙人、项目经理在项目会议中阐述问题、分析问题、应对问题、提出方案的所有内容都是以实例教学,项目组成员潜移默化中就掌握了相关方法。项目经理在复核项目组成员的底稿时,以书面形式提出修改意见,或者针对重大问题当面讲解,项目组成员认真落实、修改,对项目组成员能力的提高是立竿见影的。项目合伙人和项目经理在收到并回复项目组成员书面问题的时候,解答的过程和内容,对项目组成员来说也是至关重要的。项目执行过程中对人才的培养充分体现了实践出真知、真知指导实践

的过程。

(3) 综合素质的培养。要想赢得客户的尊重，不仅要拥有过硬的专业能力，同样需要较高综合素质。作为专业人士，行住坐卧、言谈举止无一不体现出专业、自律、严谨、认真。所以，要自尊自重，摒弃一切不良习惯，做一个受人尊重的人。

(二) 良好的项目管理

管理工作的主要内容包括计划、组织、协调、控制四个方面。项目管理从项目的投资决策开始到项目结束的全过程中，进行计划、组织、指挥、协调、控制和评价，最终实现项目目标。

1. 项目组成员参与制定审计计划。审计计划的制定和调整不能仅由项目合伙人和项目经理制定。项目组成员中的现场负责人或者小组组长应该参与审计计划的制定。

2. 项目组织与指挥。项目分工明确、具体，责权利对等是最基本的要求。项目合伙人该做什么，项目经理、现场负责人需要做什么，审计助理需要做什么，必须分工明确，尤其是涉及到与被审计单位沟通的事项，沟通内容和级别必须明确。不要给审计助理太大压力，不要让项目经理或现场负责人承担过多与被审计单位治理层及管理层的沟通任务。

项目合伙人要熟悉每个项目的重大事项，跟踪进度，重点是对接公司最高层的沟通，保持与会计师事务所技术标准部和质控部的沟通，为项目经理推进项目扫清障碍。尤其是项目启动会的召开，项目合伙人一定要与被审计单位领导层共同开完。被审计单位的重视程度以及项目合伙人的发言决定了项目能否顺利进行。集团项目审计，集团公司必须将项目审计通知下发各下属单位。

项目经理分工之后要统筹推进项目。真正落实风险导向审计的方法，重大事项亲自抓，掌握项目组成员的工作动态、心理状态。坚决避免只放不收、一放了之的错误工作方式。

项目组成员落实各事项的审计程序，必须做到一丝不苟、严肃认真。在听取被审计单位解释时，要时刻保持职业怀疑态度，听到的任何信息都需要证据验证。

为了保证项目质量和审计进度，每位审计组成员在每天下班前书面记录当天工作进展情况、发现的问题与面临的困难、明天的工作安排，项目经理阅读并回复。项目经理定期召开会议，一般采用线上会议，就项目中发现的普遍问题、重要审计程序统一审计要求，强调项目组成员按照审计底稿模板执行审计程序，只有在底稿模板不适用的情况下才能自制工

作底稿。会议讨论时避免一言堂，要保证所有人发言机会均等。

3. 项目的协调与沟通。项目经理对内协调项目组成员的工作，及时制止或消除项目组成员的负面情绪。工作安排有张有弛，不能一味加班，每周要抽出时间适当休息调整。项目组成员与被审计单位在工作接洽时发生的矛盾要及时化解，重要事项需要项目经理与企业进行充分沟通。

4. 项目的监督控制与评价。审计项目在风险导向审计方法体系下进行。项目合伙人与项目经理应跟踪识别重大错报风险领域审计情况，自始至终以重点审计内容为主线。只要审计项目组发现并解决了所有重大错报，审计风险就能够得到控制，审计质量就能得到保障。项目经理对审计助理工作的检查包括审计程序执行质量、证据收集的充分性与适当性。审计底稿的复核是项目经理重要核心工作之一。没有系统完整的审计工作底稿，很难推论出具高质量审计报告。审计助理面对大量程序与证据的时候，同样需要管理，如何调动有限资源将程序执行到位，将证据收集完整，特别考验审计助理的时间管理、轻重缓急安排以及沟通协调能力。

(三) 事务所应建立与项目相关的畅通的晋升通道与透明的考核机制

会计师事务所一体化管理是事务所从业人员拥有畅通晋升通道与透明考核机制的最可靠保障。试想，“分灶吃饭”这种搭伙模式使一个个“灶主”建立了一个个割据势力，一名普通审计人员的最高限就是“灶主”，何谈畅通的晋升与透明的考核机制？

会计师事务所建立畅通的晋升及与透明的考核制度与会计师事务所一体化运营不可分割。晋升通道应该是畅通的，不受某些人为因素的限制，一体化运营的会计师事务所才会拥有畅通的晋升通道。考核机制是透明的，考核不能由某些人说了算，要让被考核人清楚完成多少审计项目、达到什么质量标准能得到多少收益，获得怎样的晋升。晋升与考核机制要与项目数量和质量挂钩。会计师事务所核心资产是人，资产用好可以创造收益，资产闲置或用不好会带来巨大损失。

作者单位 | 大信会计师事务所四川分所

远程审计模式下团队互动方式变革对审计群体判断与决策的影响研究

吴勇 马家玉 裴宝权 汪凡

摘要

后疫情时代新兴数字化技术驱动和常态化疫情防控,使得团队互动方式从传统面对面式的直接沟通转向为非接触式的远程虚拟交互,远程审计模式下团队互动呈现出更大的技术依赖性、更广的地理分散性和更强的虚拟互动性等特征变化。文章聚焦审计业务全流程中高度依赖于审计群体与判断的核心环节,从审计团队内部互动(质量复核与业务培训、舞弊风险头脑风暴、事务所内部咨询)和审计团队外部互动(审计人员与客户治理层、管理层和审计委员会之间的互动)两个层面,深入探究了远程审计模式下团队互动方式变革对审计群体判断与决策的系统性、潜在性影响,以期为后疫情时代推动审计高质量发展提供理论支持。

关键词

远程审计 团队互动 群体判断和决策 后疫情时代

一、引言

职业判断是注册会计师行业的精髓,职业判断能力是注册会计师专业胜任能力的核心(中国注册会计师职业判断指南,2015)。随着社会经济的不断发展,特别是新冠肺炎疫情的爆发与持续以及动荡的国际环境,企业面临复杂多变的内外部环境,实体经营的业务复杂性和不确定性显著增加,此种情形下高质量审计有赖于注册会计师高度的职业判断能力。审计判断和决策研究始于20世纪70年代,初期主要关注审计师的个人判断与决策。然而,现代审计工作是典型的团队合作过程,之前基于个体心理学的审计判断与决策研究发现通常难以推广到多人互动的环境中,因此,20世纪80年代开始探究审计团队的群体判断与决策问题(Rich, Solomon 和 Trotman, 1997; Trotman, Bauer, 2015)。

实现审计团队高质量的判断与决策依赖于高效的团队互动和社会化协作,尤其是在审计计划、审计实施和审计报告过程中,涉及到事务所内部及其与客户之间频繁而复杂的社会性互动。2020年突发的新冠肺炎疫情,使得注册会计师的审计现场执业活动受到极大限制,改变了审计团队的互动方式,对注册会计师的专业服务活动产生了重大影响,涉及到审计计划的变更、对已识别风险的修订、对会计估计和会计政策的评估,以及由于获取充分适当的审计证据存在困难,审计人员对期

后事项和持续经营假设的复杂评估,以及审计意见决策和审计报告中的强调事项和关键审计事项沟通等面临诸多挑战(王发源,2020;袁广达等,2022)。为了有效应对疫情的挑战,2020年世界审计组织 COVID-19 专家组第一次会议指出,应开展远程审计和远程工作以减少审计人员的健康风险,开展在线培训,积极运用数字技术和大数据(审计研究编辑部,2020)。2020年3月20日中注协印发《中国注册会计师协会关于在新冠肺炎疫情下执行审计工作的指导意见》,要求审计项目组可能需要在审计准则框架下调整审计计划,加强信息技术和数据分析在审计中的运用,合理审慎地运用非常规审计手段,优先安排非现场审计工作。国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)2020年的一项调查研究表明,伴随着新兴数字化工具的出现,实时审计、远程审计、技术辅助审计,以及在审计中越来越多地利用人工智能和机器学习进行分析,是对审计和鉴证行业影响最大的四个主题。

后疫情时代,虚拟团队工作的方式将成为一种“新常态”,审计群体的互动沟通更多由线下面对面式的互动转变为线上虚拟式的互动,新兴数字化技术驱动的远程审计模式将呈现出更大的技术依赖性、更广的地理分散性和更强的虚拟互动性特征,会对审计人员的工作方式以及审计各方的互动方式均产生深远而广泛的影响,必将催生审计模式、审计流程和

表1 团队互动方式变革对审计群体判断与决策的影响

团队互动方式变革	影响维度	团队互动方式变革对审计群体判断与决策的影响				
		审计团队的内部互动			审计团队的外部互动	
		质量复核与业务培训	舞弊风险头脑风暴	事务所内部互动	审计人员与客户的互动	审计人员与审计委员会的互动
更大的技术依赖性	媒体丰富度	☆	☆		☆	☆
	社会存在感	☆			☆	
	同步沟通	☆	☆		☆	
更广的地域分散性	团队认同			☆		
	社会凝聚力	☆				
	团队内部信任	☆				
更强的虚拟互动性	共享知识	☆	☆	☆		☆
	社会凝聚力					☆
	团队内部信任					☆

注：☆表示团队互动方式变化会对审计群体判断与决策产生影响。

审计行为方式的颠覆性变革。远程审计虽然在降低差旅成本、扩大审计覆盖面、更多利用专家的工作和提升文件查阅深度等方面具有优势，但是远程审计因缺少面对面的直接接触，可能会增加舞弊的机会，同时也较难与被审计对象建立起融洽的关系，而且很多依赖于直接的第一手观察的审计程序是无法被远程审计简单直接替代的。因此，后疫情时代，如何加强审计团队高效的互动沟通，实现传统审计和远程审计的融合式、协同式发展，是推动审计高质量发展亟需解决的重要课题。

密切关注新技术发展是了解未来的关键，我们必须紧跟数字化时代的步伐并适应颠覆性技术的发展，以增强公众对审计和鉴证的信心。本研究面向后疫情时代日益盛行的虚拟团队化远程审计模式，充分借鉴管理学、心理学和信息系统领域相关研究成果，立足于审计工作过程团队生产互动合作的本质特征，系统剖析后疫情时代远程审计模式下审计团队互动呈现出更大的技术依赖性、更广的地理分散性和更强的虚拟互动性等方面的特征变化，聚焦审计业务全流程中高度依赖于审计群体与判断的核心环节，从审计团队内部互动（质量复核、舞弊风险、事务所内部咨询）和审计团队外部互动（审计人员与客户治理层、审计委员会等）两个层面，深入探究了远程审计模式下审计团队互动方式变革对审计群体判断与决策的系统性影响，以便为推动后疫情时代审计高质量发展提供理论支持。

二、远程审计模式下团队互动方式变革

伴随着社会化大生产和日趋细化的专业分工，复杂的管理任务更多呈现出团队生产的特征，高效的互动沟通是提升团队生产绩效的关键所在，团队互动方式的两个极端是完全线

下的面对面式互动和完全线上的虚拟式互动，而更多的互动则是介于两种之间的连续体。基于地理上分散程度和对技术依赖程度的增加，“虚拟工作”一词成为后疫情时代一种重要的团队合作方式（类似术语还有“远程工作”“在线工作”“以计算机为媒介的工作”“以技术为媒介的工作”“远程办公”“非接触式办公”等）。其中地理分散性是指团队在时空配置上的分散分布程度，团队所有成员不是都在同一地点；技术依赖性是指团队成员在互动时对各种现代通信技术和工具的依赖程度（Raghuram等, 2019）。尤其是近年来，随着网络通信技术、移动通讯技术的飞速发展，加速了工作场所中虚拟团队的应用趋势，使得组织能够利用全球范围的人才。2020年突发的新冠疫情，使得居家办公作为一种应急性方式，更是使得虚拟团队合作以前所未有的规模出现（Kniffin et al. 2021）。

疫情之前，虚拟团队的工作方式虽然已普遍存在于多个行业中，但对审计工作而言，通常需要根据特定审计任务要求、审计团队成员的个人情况和地理限制等，来综合确定能否以及何时使用虚拟团队工作的方式，审计工作团队更多的还是采用线下面对面式的互动沟通。突发的新冠疫情瞬间改变了审计工作模式，审计团队人员无法前往客户办公场所和事务所，而不得不以远程方式完成审计工作，如何利用技术进步和现代数据驱动的方式远程实施审计程序，以实现高度灵活性的同时不损害审计目标面临着重要挑战。大型会计师事务所早在疫情之前就围绕基于云的基础设施、弹性工作政策、数字化设备、宽带连接和完善的网络架构等数字化“远程办公”进行了大规模的战略投资，结合视频会议和信息传递技术，使其很快实现了完全“居家工作”，提供专业服务的能力未受重大影响。最近一项针对大型会计师事务所的调查显示，目前在配备审计团队和客户业务交付方面是“不分地点的”。随着后疫情时代虚拟团队工作方式的常态化存在，将引发审计人员互动方式呈现出更大的技术依赖性、更广的地理分散性和更强的虚拟互动性等方面的特征变化。

（一）更大的技术依赖性

后疫情时代审计团队互动方式的第一个重要变化是更大的技术依赖性，意味着更加依赖于先进的信息和通信技术。在疫情之前，审计小组互动沟通通常采用的是面对面式直接交互。受新冠疫情的影响，也随着现代信息通信技术的快速发展，组织可以很好地利用计算机和现代通讯工具为媒介，来促进员工之间的

虚拟联系。相关研究表明面对面直接沟通和虚拟工作团队的远程沟通的互动效果存在差异,虚拟团队工作的技术依赖属性使得不同通信渠道提供了不同水平的语言和社会背景线索(例如语气、音调、音量、停顿和手势等)。特别是对审计工作而言,围绕舞弊风险评估、审计工作底稿复核、审计小组内部讨论与咨询以及审计人员与客户单位治理层和管理层的一系列互动沟通中,增进彼此对互动沟通内容全面、深入、无偏的理解至关重要,这在很大程度上可以通过更丰富、更实时的信息沟通来解决。

学者们应用媒体丰富度理论(Daft 和 Lengel, 1986) 和社会存在理论(Short et al, 1976), 分别从媒体内容丰富度、社会存在感和内容实时同步性等方面探讨了如何提升虚拟团队的互动沟通效能。媒体丰富度反映了媒体传达丰富、有价值的信息的程度,如相对于电子邮件的文本形式,视频和电话等互动形式能够获取更多面部表情、身体语言和语音语调等信息,能够进一步增强媒介所传输信息的内容丰富度和决策有关的价值线索(Epley 和 Kruger, 2005)。社会存在感反映了人们在互动中感知到自身存在的程度,当参与者可以获得更多的社会背景线索时,能够增强其社会存在感。沟通实时性刻画了信息沟通的时滞效应,同步式沟通是实时发生的,而异步式沟通是在不同步的分散时间内进行。随着视频会议技术的普及,音频、视频、聊天等同步交流的形式可以更容易地被记录下来,有助于提升审计人员互动沟通的效果,但这种效果如何随任务复杂性和团队规模而变化值得进一步探究。

(二) 更广的地理分散性

后疫情时代审计团队互动方式的第二个重要变化是更广的地理分散性,意味着审计团队组建可以突破时空限制。地理分散性使得审计团队无法像之前通过一起面对面沟通、交流、分享的方式来彼此了解。虚拟团队工作的地理分散性需要考虑团队成员之间各种形式的距离,其中最为相关和重要的是配置上的分散,需要综合考虑团队成员分散工作地点的数量(场地配置)、团队成员单独工作的地点(隔离配置),以便合理平衡团队成员工作地点分布不均的问题(O'Leary 和 Cummings, 2007)。地理距离的分散性可能会影响团队认同、团队内部信任和团队凝聚力,最终可能会对审计虚拟团队的工作绩效产生不利影响。其中团队认同(Team Identity)主要是指个体将团队的目标、利益、规范视为自己的特征,以团队成员的身份进行自我定义,有归

属于该团队的强烈情感(Spears, 2021); 社会凝聚力(Social Cohesion)作为群体、组织和社会的重要特征,是指人们紧密聚合在一起的某种社会吸引力,反映了成员被团队群体吸引并抗拒离开既定群体的程度(Guzzo 和 Shea, 1996); 团队内部信任(Intra-team Trust)是指团队成员对其同伴的总体信任程度(Langfred 2004; De Jong, Dirks 和 Gillespie, 2016)。后疫情时代,虚拟工作团队地理位置的分散性使得之前的审计团队可能拆分成几个子组,由此产生信任危机、冲突协调等问题,对团队认同产生不利影响。

(三) 更强的虚拟互动性

后疫情时代审计团队互动方式的第三个重要变化是更强的虚拟互动性。疫情期间审计团队会频繁地利用在线会议的形式,更有条理地与审计团队和客户沟通,及时追踪审计团队的工作进展,审计人员对线上虚拟式互动表现出更高的任务熟悉度。相关研究成果也表明正规化的团队互动流程有助于更好地鼓励虚拟团队内部高效的知识共享和全面的信息处理(Kniffin 等, 2021)。然而,这种正式性也有可能影响到共享知识、社会凝聚力和团队内部信任。提升团队绩效的重要方式是成员间进行充分的信息交流和知识共享,并基于不同想法的碰撞而做出更高质量的群体判断。然而,心理学的研究发现,当信息在成员之间交流共享时,由于存在生产阻塞(production blocking)、评价忧虑(evaluation apprehension)和社会惰化(social loafing)等问题,导致群体可能会做出次优的判断(Stasser 和 Abele, 2020)。所谓生产阻塞是指团队互动过程中当一个人在发言时,聆听者更多的是记忆分享者的观点,而导致自己的创意被遗忘,影响整体互动效果。评价忧虑是指个体在互动沟通过程中由于担心观点表达会引发小组其他成员的批评而刻意掩藏的行为。社会惰化是指互动过程中参与者由于“偷懒”或“信心不足”等原因而导致的努力程度降低的现象,呈现出集体行动“搭便车”行为。上述限制会影响到虚拟工作团队线上互动沟通的效果。例如,在线下面对面式的互动过程中,互动双方可以高效率、无障碍、低损耗地交流思想,而在线上虚拟互动过程中,如何通过虚拟举手、聊天功能等技术手段,实现交流过程不同思想观点的实时互动和交流碰撞存在诸多困难。而且在线会议系统录屏录音功能增加了信息的存档性,会进一步加剧参会者自由交流的评价忧虑现象(Trotman, 2015)。

表2 远程审计模式下团队互动方式变革对审计群体判断与决策影响的典型研究问题

互动方式变革	审计群体判断与决策				
	事务所内部互动			事务所外部互动	
	质量复核与业务培训	舞弊风险头脑风暴	事务所内部咨询	审计人员与客户互动	审计人员与审计委员会互动
更大的技术依赖性	研究问题1：远程审计模式下更高的媒体丰富度和更加实时的同步通信，对审计工作底稿的编制和质量复核，以及审计人员的业务培训和职业判断能力提升的影响？	研究问题4：远程审计模式下基于视频会议方式的舞弊风险头脑风暴，增设在线聊天等应用功能对参与者生产阻塞和社会惰化现象的影响？	研究问题7：远程审计模式下数字化技术的广泛应用，更高的任务熟悉度对审计团队群体判断与决策的影响？	研究问题10：远程审计模式下增加了文本、音频和视觉等多模态审计证据的社会存在，对审计人员与客户交互行为的影响？	研究问题13：远程审计模式下媒体丰富性、审计委员会召集人性格对审计委员会成员提问行为的影响？
更广的地理分散性	研究问题2：远程审计模式下地理位置的分散性，对审计团队内部的社会凝聚力以及在线培训质量的影响？	研究问题5：远程审计模式下虚拟交互式舞弊风险头脑风暴，地理位置分散引发的弱连接关系和低权威性，对参会者自由意见表达的影响？	研究问题8：远程审计模式下审计师和专家之间更大的地理分散性，对团队认同感和互动意愿的影响？	研究问题11：远程审计模式下地理位置的分散性，对审计人员高质量获取客户单位审计证据的影响？	研究问题14：远程审计模式下地理位置的分散性弱化了审计委员会的非正式沟通，对审计委员会运行的影响？
更强的虚拟互动性	研究问题3：远程审计模式下频繁的在线互动增加了复核者与编制者之间的虚拟接触，对工作底稿编制内容和信息质量的影响？	研究问题6：远程审计模式下不同类型的虚拟互动式舞弊风险头脑风暴，对参会人员的评价忧虑和知识共享的影响？	研究问题9：远程审计模式下正式与非正式两种互动咨询方式对参与者知识共享意愿和行为的影响？	研究问题12：远程审计模式下对文本、音频、视频等海量多模态审计证据融合处理能力的提升，对审计人员洞察力的影响？	研究问题15：远程审计模式下不同类型虚拟互动方式中，个人、社会、环境因素对审计委员会成员提问行为的影响？

表1从更大的技术依赖性、更广的地域分散性和更强的虚拟互动性三个方面，总结梳理了后疫情时代审计团队互动方式的特征变化及其对审计群体判断与决策的系统性影响。

三、远程审计模式下团队互动方式变革对审计群体判断与决策的系统性影响

国际会计师联合会（IFAC）2021年指出，实现高质量审计需要一个多方参与、功能有效、运行良好的审计生态系统。这个系统的参与者包括组织的董事会等治理机构、审计委员会、管理层、财会职能部门、投资者、内部审计和外部审计以及监管机构等诸多方面。无论审计师的经验多么丰富、资源多么充沛，都不可能克服系统中其他因素的重大缺陷。审计工作任务具有典型的团队生产特性，高质量审计有赖于团队高效的互动合作和社会化协作，加强审计生态系统多方参与者之间的互动沟通尤为关键，这涉及到事务所内部及其与客户之间频繁而复杂的社会性互动。其中会计师事务所内部审计团队的互动主要聚焦于舞弊风险评估、质量复核程序、审计人员与事务所其他人员（包括其他审计人员以及估价、税务和法务专家）的沟通与咨询以及来自事务所更高职位团队成员的指导和建议等；事务所与客户的外部互动包括与客户治理层（包括CEO、CFO以及涵盖审计委员会在内的董事会各专业委员会）等沟通关键审计事项、与管理层沟通审计证据的收集，并就会计政策和会计估计进行协商，与公司内部审计人员沟通内部控制有效性等（Bennett和Hatfield, 2018）。后疫情时代，审计团队互动交流方式的颠覆性变化，必将引发审计模式和审计程序的适应性变革，

进而会对审计团队互动沟通效率以及审计群体判断与决策产生重要影响。

（一）事务所内部互动方式变革对审计群体判断与决策的影响

1. 质量复核与业务培训。设计、实施和运行质量管理体系有助于会计师事务所更好地保证审计质量，项目质量复核是会计师事务所质量管理体系中的一项应对措施。财政部2020年11月19日发布的会计师事务所质量管理准则《第5101号——业务质量管理》和《第5102号——项目质量复核》，规范了项目层面审计质量复核的目标、要求和具体程序。质量管理准则规定审计人员（通常是助理人员）做出的初步判断和完成的工作要由更高级别的质量复核人员进行指导、监督与复核，旨在对审计人员所获取审计证据的充分性和适当性，以及项目组作出的重大判断和据此得出的结论的恰当性作出客观评价。质量复核人员通过程序化的反馈渠道沟通质量复核结果，并就项目质量复核形成工作底稿，这种结构化的质量复核程序同时影响着审计人员和质量复核人员的行为。相关研究表明：质量复核程序、复核人员的角色定位及其对质量复核工作效果的认知等均会影响审计质量（Andiola, Bedard和Kremin, 2021）。基于上文所述的后疫情时代审计团队互动方式的变化，这里重点关注技术依赖性和地域分散性对质量复核的可能性影响。

（1）基于后疫情时代审计团队互动对技术的高度依赖性。之前相关研究表明，在面对面的质量复核环境中，质量复核人员可以与审计团队更好地沟通对话，更易于了解审查审计工作底稿的状况，并对有关问题进行高效无缝

地交流。而疫情期间在虚拟团队远程电子审核的环境下,质量复核人员需要应对缺乏社会存在感、社会背景线索和同步沟通等多种挑战。面对面式复核虽然会导致审计工作底稿编制人员花费更高时间成本,但会提供更高质量的判断,有助于提高审计复核质量和审计质量。然而先前研究存在的一个局限是认为虚拟团队远程电子复核总是异步的,然而,疫情以来伴随着视频会议方式的普遍应用,极大地改善了远程电子复核交互环节的媒体丰富度和实时同步性,这种趋势会对质量复核产生何种影响,甚至是否会比面对面式的质量复核更具优势尚有待进一步研究。

(2) 基于后疫情时代团队工作的地理分散性。之前相关研究表明,编制人员会将工作底稿进行格式化,以便满足工作底稿的编制要求或者符合质量复核人员的偏好,然而这种格式化的工作底稿可能会导致低质量的、有偏见的审计结论,除非质量复核人员具有丰富的知识经验、对格式化的敏感性,或者有线索表明编制人员结论存在偏见,才能减弱这种不利影响(Lambert和Agoglia,2011)。一方面,后疫情时代,伴随着审计团队内部人员地理分散性的增加,复核人员和编制人员来自同一事务所的可能性显著下降,工作底稿的格式化程度会有所下降。同时,由于审计虚拟团队成员来自不同地区,编制人员与复核人员建立联系的可能性降低,底稿编制人员难以了解复核人员对工作底稿的偏好,而且彼此弱连接的关系降低了复核人员的方向性偏好对编制人员的不利影响。但是,另一方面,后疫情时代,虽然地理分散性增加了,但随着网络通讯和移动互联技术的快速发展,便捷的通讯工具使得复核人员与编制人员之间的接触更加频繁,随着长时间的团队合作和频繁互动,彼此的关系连接和社会凝聚力会有所增进,之前弱关系连接的好处也会逐渐消失。综合两方面考虑,后疫情时代,更广的地理分散性和和更频繁便捷的在线互动究竟会对审计复核质量产生何种影响尚有待进一步研究。

(3) 更广的地理分散性可能影响培训质量。业务培训是事务所提升员工专业胜任能力的重要制度设计,上级复核人员(通常是经理或合伙人)通过业务培训形式来指导、鼓励和支持帮助下级审计人员(主要是助理人员)提高业务能力和工作绩效。疫情之前的培训大多是在事务所或客户现场面对面式进行,后疫情时代更多的是通过电话、视频会议等形式进行远程培训。一方面,相对于地理位置分散的线上非接触式培训,线下面对面式培训

具有更广的媒体丰富度、更强的社会凝聚力、更高的内部信任感和更直观的社会存在感,能够取得更好的培训质量(Mak和Kozlowski,2019;Andiola等,2021)。另一方面,后疫情时代虽然实体形式的社会存在减少了,但是通过视频会议等其他形式的社会存在却有所增加,那么,这种虚拟培训关系中的地理分散和社会存在,影响沟通质量和培训效果的内在机理和作用路径尚值得进一步探究。

2. 舞弊风险头脑风暴。由于舞弊行为的故意性和隐蔽性,加上传统审计程序和方法的固有限制,采用常规审计程序进行审计往往难以奏效。头脑风暴法作为激发创造性思维的一种方法,特别有助于解决舞弊风险因素识别、舞弊风险评估和舞弊风险应对等这一类非结构化问题。在舞弊审计中运用头脑风暴法成为美国注册会计师审计中的一项必要程序。虽然我国审计准则没有要求必须使用头脑风暴法,但是,针对客户舞弊风险评估和应对的项目组讨论会却是一项必要的审计程序。Beasley和Jenkins(2003)系统研究了头脑风暴法的舞弊审计应用,认为比较适合舞弊审计的头脑风暴技术主要有:开放式头脑风暴法(Open brainstorming)、循环头脑风暴法(Round-robin brainstorming)和电子头脑风暴法(Electronic brainstorming)。其中,开放式头脑风暴法是一种自由讨论式头脑风暴技术,与会审计人员可以随时加入研讨,能够最大程度地发挥审计人员的创造性和主动性。循环头脑风暴法则设置轮次和顺序规定,每位审计人员按照先后顺序陈述自己的观点,其他人可以随时记录所受到的启发,第一轮次结束后,每个人再次按顺序陈述自己的新观点,如此循环直至最后形成最终的理想方案。电子头脑风暴法,则要求每位审计人员借助于软件技术,按照事先约定的时间将自己的观点以匿名方式显示到其他审计人员的计算机屏幕上,在阅读了其他所有人的观点后,再将自己的新观点随时输入计算机,供其他人参考,如此循环互动直至形成最终的理想方案(杨明增,2011)。尽管在舞弊风险审计中应用头脑风暴法能够激发审计人员的创造性和能动性,但是,由于不同类型头脑风暴技术方法的差异及其适用环境的不同,如果使用不当容易产生生产阻塞现象(只顾聆听别人观点而遗忘自己的创意)、社会惰化现象(不主动积极思考来贡献创意而偷懒搭便车)、群体支配现象(“权威性”成员占据研讨的主导地位而抑制其他成员的创造性和能动性)和集体思维现象(基于节约成本的考虑快速达成集共识而忽视其他

不同观点和意见)。疫情之前审计人员针对舞弊风险的头脑风暴通常以面对面互动方式进行,受制于疫情期间社交距离的限制,面对面的头脑风暴形式有所改变,会计师事务所更多采取线上非接触式互动,头脑风暴会议形式的改变将会对审计群体判断与决策产生重要影响。

(1) 疫情改变了舞弊风险头脑风暴会议的形式。后疫情时代,面向舞弊风险审计群体决策的管理情境,亟需探讨解决头脑风暴法可能出现问题的有效方法。一方面,名义小组技术(Nominal Group Technique, NGT),作为开放式头脑风暴法的一种改进,在保证群体成员独立思考的前提下,对互动过程中群体成员的讨论或人际沟通加以限制,在个人头脑风暴会议后通过将个人独立的想法融合在一起排序形成小组意见,其表现优于面对面的互动小组(Nijstad和Stroebe, 2006)。另一方面,应充分考虑后疫情时代审计团队地理分散性特征对头脑风暴法决策质量的影响。相关研究表明,长期在一起工作会增加团队成员相互信任感,增强集体思维意识。同时如果团队中的重要主导性成员在讨论的早期就提出了特定的想法,会加剧群体支配现象的影响(Chen, Trotman和Zhou, 2015)。在后疫情时代,头脑风暴会议更有可能是虚拟的,成员地理位置分布更分散。一方面,分散的团队成員在一起共同工作的时间较少,出现群体支配和集体思维现象的可能性较小。另一方面,由于许多团队成员居家工作,并渴望合作,团队成员可能会表现出一种善意的共识倾向。考虑到上述两方面的影响,那么何种条件下电子头脑风暴可以优于面对面的头脑风暴,如何进一步发挥电子头脑风暴法在舞弊审计中的潜力和优势尚值得进一步探索。

(2) 疫情加大了头脑风暴会议的技术依赖性。后疫情时代,围绕远程非接触式的头脑风暴会议形式将持续存在,鉴于大多数审计人员已具备使用虚拟会议室的技术经验,那么这将对群体决策判断产生何种影响值得关注(Trotman等, 2015)。例如,聊天功能记录了团队成员的潜在舞弊行为的建议是否会影响评价忧虑;社会惰化现象是否会因团队成员在聊天功能中的反应(如“点赞”的数量)而有所改变?通过音频或视频进行互动的虚拟会议形式增加了媒体丰富度,这会对舞弊风险的头脑风暴研讨产生何种影响等。此外,尚有一些问题需要关注:例如,包含视听线索的交互式视频会议与支持可视化地输入想法的名义式电子头脑风暴能否等效?远程虚拟式

的头脑风暴会议,增加文字聊天、表情符号、音频和视频等技术功能能否提高会议效果?(Hammersley, Johnstone和Kadous, 2011)

3. 事务所内部咨询。会计师事务所内部咨询是审计人员就所拟定的审计计划和审计程序的科学性、合理性,向其他审计人员或专家进行咨询。咨询涉及到审计成员之间的正式和非正式互动。传统上,正式的咨询建议是通过书面沟通,包括电子邮件或填写标准表格来处理,而非正式建议通常是面对面的口头交流,但也可以通过电子邮件进行。疫情环境下,由于地理上的分散限制了面对面的交流,这可能会对非正式咨询产生一定影响。

非正式咨询的无约束性意味着咨询专家所提供的咨询建议不需要记录在案,也没有强约束力要求必须遵循。然而,在虚拟团队工作环境中,视频或电子邮件作为常态化的沟通手段,因为咨询双方之间的交流记录被保存或记载,那么对于提供咨询建议的专家而言,考虑到他们的名字会附在建议和最终决定上,那么这种更加正式的咨询方式可能会降低咨询专家们分享知识的意愿(Knechel和Leiby, 2016)。之前的相关研究也表明,咨询专家身份和决策者身份所提出的咨询建议有所不同,咨询专家身份更多基于最优化的考虑,倾向于提出他们认为大多数决策者会采纳的备选方案,更加关注咨询建议的准确性;而决策者身份更多是基于现实可操作性视角,倾向于提出与其自身偏好一致的备选方案。面对具体的审计环境,咨询专家在修改审计计划时能够更好地平衡审计效率和审计效果,因为他们比决策者拥有更谨慎的心态(Bauer等, 2020)。因此,考虑到疫情环境下更多的咨询建议会被记录而变得更加正式,由此引发的一个问题就是,咨询专家是否会感觉到其所提供的咨询建议与决策者的决定存在更紧密的关联,因而提出的咨询建议可能呈现出更多的决策者身份,这样会减少对整体决策的独特了解。

事务所内部咨询互动是一个多环节协同的过程,从专家向审计人员提供咨询建议到专家执行审计程序并作为审计团队的成员整合他们的工作,其中尤为关键的环节是审计人员如何整合专家的意见,这在很大程度上取决于他们对咨询团队认同的程度(Boritz等, 2020)。高度的审计团队认同感能够增加专家共享知识和咨询建议的有效性,降低审计风险(Bauer和Estep, 2019)。然而。过高的团队认同也可能产生负面结果。例如,如果审计人员从与他们有较强团队认同感的IT专

家那里获得了非 IT 相关问题的建议,那么不管意见的质量如何,审计人员都会听从,这将会对审计质量产生不利影响(Estep, 2021)。面对面互动交流使人们有更多的机会来沟通表达不同的意见,并创造出沉浸式接触,这是提升审计团队认同度的重要方式。然而疫情期间,更大的地理分散可能会产生两方面影响,其一,地理距离的增加会直接影响审计团队的群体认同度。其二,更大的分散性使得所有团队成员之间的距离相等或接近,有助于促进更加公平的竞争环境,而且,地理分散的增加也可以减少咨询专家感知自身与咨询者和决策者的联系,从而消减前文所讨论的咨询专家身份错位所造成的潜在负面影响。未来研究中,尚需进一步探讨虚拟环境中更大的地理分散性对审计团队认同度以及提供有价值咨询建议的影响。

(二) 事务所外部互动方式变革对审计群体判断与决策的影响

1. 审计人员与客户的互动。审计人员通常与客户就审计证据的收集与评估,会计政策、会计估计和信息披露等进行沟通和协商,以解决审计过程中面临的各种问题。疫情环境下审计人员可能无法实地观察过程,一切都需要远程和电子访问,给盘点工作带来巨大挑战。关于审计证据的收集与评估,早在疫情爆发之前,围绕替代性沟通技术的可行性和合理性,学者们对比研究了面对面式沟通和以计算机通信为媒介(computer-mediated communication CMC)的电子沟通方式的差异(Bennett 和 Hatfield, 2018)。审计人员和客户之间就会计政策、会计估计和信息披露的互动沟通是审计判断与决策的重要环节,然而现有研究大多假设互动沟通是面对面式的(Hatfield 和 Saiewitz, 2021)。然而后疫情时代,受制于常态化疫情管控的限制,审计人员与客户的互动更加依赖于先进的通讯技术,这必将对审计人员与客户之间交互行为产生重要影响。

事务所合伙人担心审计助理人员在与客户互动沟通过程中,过度依赖于以电子邮件或短信等电子媒介手段,而忽视面对面交流。虽然电子媒介在时间和成本方面具有优势,并能减少负面的社会背景线索,如双方突出的地位差异可能使初级审计人员感到畏惧与害怕。然而电子媒介式的互动不利于良好的提问、专业怀疑态度和良好关系的建立,而且对客户的非语言反应和身体语言方面缺乏社会存在感,在一定程度上会影响审计人员从客户处获取高质量的审计证据。相关研究也表明,相比于

面对面式交流,使用电子媒介方式的审计助理人员会要求更多的证据,而且电子媒介式互动难以与客户进行深入的探讨,也较少对客户的非语言欺骗性线索持怀疑态度(Bennett 和 Hatfield, 2018)。

审计人员与客户就重大会计和审计问题进行协商比其他互动沟通(例如舞弊风险的头脑风暴)更具对抗性,这类协商也更注重互动双方做出的策略性让步,互惠则是协商过程的一个常见结果(Tan 和 Trotman, 2010)。现有审计人员与客户互动协商的实验研究中,鉴于难以客观呈现事务所高级审计人员和客户高级财务人员之间双向互动的细节过程,很多实验设计简化了双向互动时语气、语调、面部表情、身体语言和提问能力等社会背景线索的影响。后疫情时代,伴随着视频会议等通讯技术的进步以及审计人员对视频会议技术的熟练使用,CMC 互动将呈现出更高媒体丰富度和更具实时同步性的特征,这将增加审计人员的社会存在感,增强审计师对相关视听线索的洞察能力,基于先进网络通信技术的审计人员和 CFO 之间的实时性互动将会对双方的协商结果产生重要影响。未来研究可以进一步探讨审计人员与客户之间互动方式的变化对沟通效果的影响,并考虑审计任务性质、通信技术类型,以及交互双方立场、动机和经验等差异的调节效应影响。

2. 审计人员与审计委员会的互动。我国 2018 年修订的《上市公司治理准则》规定上市公司董事会应当设立审计委员会,主要职责是监督及评估外部审计工作、内部审计工作以及公司内部控制等。审计委员会中独立董事应当占多数并担任召集人(应当为会计专业人士)。董事会领导下的审计委员会的主要活动包括正式的审计委员会会议和由召集人组织召开的会前讨论,其中正式的审计委员会会议参会人员包括审计委员会成员、审计合伙人、CFO 和各财务团队成员以及内部审计主管。通常在召开审计委员会正式会议之前,审计委员会召集人与外部审计人员、首席财务官、财务团队以及内部审计主管分别举行一系列的会前讨论。审计过程中,审计合伙人要参加正式的审计委员会会议,审计团队也会与审计委员会有着频繁的互动,及时回应审计委员会成员所提出的各种问题。后疫情时代互动方式的变化必将影响审计团队与审计委员会的交互行为(Bhattacharjee 等, 2020)。

疫情之前,会前讨论和审计委员会正式会议通常都是面对面的。会前讨论作为一种更稳健、更宽松、更有效地获取信息的方式,审计

委员会召集人通常会利用会前讨论来了解重要的问题以及正式会议上需要讨论的议题,并制定正式的会议议程,审计合伙人是审计委员会召集人获取信息的一个主要来源。在正式会议上,审计委员会召集人采用不同的风格和方式来与其他审计委员会成员分享会前信息,包括使用开场白,或者在等待其他人引出关键问题之后再由审计委员会主席补充相关信息。外部审计人员在审计委员会正式会议上介绍情况,并回答问题。疫情期间,这两种类型的会议都将通过视频会议的方式举行。目前,尚没有研究这些变化如何影响审计委员会召集人的角色,如何加强与其他利益相关者的互动以及如何解决有效信息处理的障碍等问题(Free等,2021)。值得注意的是,疫情对审计委员会互动方式变化的影响可能与前面探讨的审计团队其他方面互动的影响有所不同,因为审计委员会有其特殊性,包括审计委员会召集人掌握的独特知识以及审计委员会成员知识背景和职业经验的广泛多样性。

后疫情时代,审计委员会的互动从面对面的会议转变为视频会议,互动方式变化可能对审计委员会的运行产生重要影响。一方面,随着视频会议形式的普及,参会者只能从电脑或移动终端较小的屏幕上观察会场信息,降低了媒体丰富度。与此同时,虚拟环境下伴随着各种会议录屏和电子化留档,增加了互动沟通的正式性,这可能会减少委员们分享观点、建议和知识的意愿。另外虚拟环境中,无论是会议期间还是休息期间都很难进行非正式的侧面讨论,这意味着有些观点在正式会议提出之前难以得到非正式的有效沟通。另一方面,审计委员会的互动沟通有别于审计过程中的其他环节,审计委员会召集人非常关注委员能够适时提出后续问题,审计团队基于职业诚信和丰富的专业技术知识,独立客观地应回答问题,使得所有委员都能理解这些问题,直到审计委员会召集人对所有既定议题的讨论感到满意。上述互动在网络环境中会变得更加复杂,因为如何激励委员乐于提出问题以及在何时提出后续问题和何时转入新问题等方面存在

巨大困难。审计委员会召集人希望委员愿意提出问题,挑战他人,并表现出适当程度的怀疑态度,然而这需要在具有很强的社会凝聚力和团体内部信任的组织环境中才能发生。从过去经验来看,传统面对面式会议有助于提升团队凝聚力和内部信任关系,特别是在正式会议开会的闲暇时间,通过一起喝咖啡、用餐及散步等非正式场合,来营造这种彼此尊重、乐于分享的组织环境。而疫情期间,虚拟环境中维持相同水平的社会凝聚力和团队内部信任会更加困难,审计委员会召集人如何采取有效行动来消减这些不利影响显得尤为重要(麦肯锡,2020)。表2梳理了远程审计模式下团队互动方式变革对审计群体判断与决策影响的典型研究问题。

四、结论

高质量的审计生态系统有赖于多方参与主体的高效沟通与团队合作,后疫情时代数字化技术驱动着虚拟团队工作方式的日益普及,远程审计模式中团队互动呈现出更大的技术依赖性、更广的地理分散性和更强的虚拟互动性等特征。本研究从事务所的内、外部互动两个维度,聚焦于审计业务全流程高度依赖于审计人员职业判断和群体决策的核心环节,深入剖析了审计团队互动方式变革对审计群体判断与决策的系统性、潜在性影响。未来研究中,可以进一步深入探究远程审计模式下审计证据的收集、处理和共享有何不同,对审计团队信任感、团队认同感和社会凝聚力会产生何种影响?远程审计模式下,获取了大量的文本、音频或视觉等多模态的审计证据,这将会引发审计人员的感受和态度产生何种变化,并对其职业判断和群体决策以及审计效率和质量产生何种影响等。

基金项目 | 安徽省教育厅2022年度新时代育人质量工程项目(研究生教育)“数智时代会计专业研究生数据分析能力提升研究:框架、策略与路径”(2022jy.jxggyj077)
作者单位 | 合肥工业大学管理学院 中国电子科技集团公司第三十八研究所

主要参考文献

1. Trotman, K. T., T. D. Bauer, K. A. Humphreys. Group judgment and decision making in auditing: Past and future research[J]. Accounting, Organizations and Society, 2015(47): 56-72.
2. Tim D. Bauer, Kerry A. Humphreys, Ken T. Trotman. Group Judgment and Decision Making in Auditing: Research in the Time of COVID-19 and Beyond[J]. Auditing: a Journal of practice & theory, 2022, 41(1): 3-23.
3. 王发源. 新冠疫情对注册会计师审计执业活动的挑战及对策. 中国注册会计师. 2020(6)
4. 袁广达, 顾鹏程, 吴佳敏. 新冠疫情影响下上市公司年报审计: 风险与应对. 财会月刊. 2022(6)
5. 杨明增. 头脑风暴法在舞弊审计中的运用研究: 回顾与启示. 审计研究. 2011(04)

商业银行内部审计防范化解风险探讨

田娜 沈依祎 时培新 任子君

摘要

本文探讨了在我国经济面临需求收缩、供给冲击、预期转弱三重压力下，内部审计如何有效助力商业银行防范化解重大风险，通过对搭建“大数据”审计信息平台、实施“全流程”内部审计质量控制等五项举措的阐述，对内部审计工作做出展望。

关键词

风险防控 内部审计 商业银行

金融系统是现代经济的血脉，而商业银行作为金融体系的重要组成部分，防范化解金融风险对于维护经济社会稳定和安全意义重大。新形势下，商业银行既要警惕“黑天鹅”“灰犀牛”事件，同时还面临着经济周期波动、监管检查日趋从严、行业竞争激烈等客观现状，“需求收缩、供给冲击、预期转弱”三重压力也给商业银行转型发展和防范化解风险带来了全新的压力与挑战。受经济下行、市场环境变化影响，部分企业生产经营面临困境，资金周转期限延长，商业银行面临的违约风险多发、频发，伴随普惠小微信用贷款投放的增加，一定程度上扩大了信用风险敞口，可能导致商业银行面临错向风险，资产质量受到冲击。同时，在我国银行业同业竞争加剧及降低企业综合融资成本的政策背景下，商业银行贷款利率持续下行，净利差收窄，商业银行经营风险上升。日益加大的经营指标压力与“三重”压力的矛盾，可能导致营销人员难以把握操作风险和经营压力的平衡，绩效评价体系的不完善也可能导致员工短期逐利行为，从而进一步加大操作风险。此外，银行数据体量大、类型多，大数据、人工智能、移动互联、云技术、区块链等数字技术在金融行业广泛应用，数据安全性问题也是风险防范的重要领域；同时数字技术促进了以电子银行为基础的新业态、新模式，简易便捷地办理电子业务也易于引发消费者权益保护的问题，如线上贷款快速审批，不法分子利用银行审核机制的不到位进行电信诈骗，使消费者遭受损失，产生银行声誉风险。

内部审计，作为一种独立、客观的确认和咨询活动，可以通过运用系统、规范的方法，审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理适当性和有效性，以促进组织完善治理、增加价值和实现目标。商业银行内部审计部门作为风险防控的“第三道防线”，通过分析新形势下商业银行面临的风险与挑战，努力探索内部审计工作中各项风险的防范化解路径，助力银行稳健发展。

一、搭建“智能化”审计信息平台，为防范化解风险提供数据支撑

新形势下商业银行业务品种快速增加，叠加业务量增长，持续性、全覆盖、集成化成为商业银行内部审计发展的必然趋势，是适应新形势下风险防控的必然选择。为了提升审计全面性，同时响应科技强审的号召，商业银行依托内部审计系统搭建了审计模型开发平台，为审计人员提供了较为全面的数据分析及排查工具，将银行数据仓内各类信息有效整合、关联，从而由看似杂乱的银行内部数据中探索有规律的普遍性风险，发掘数据背后的问题，建立预警规则来预判风险。商业银行审计部门通过引入全行统一的基础数据资源和外部数据，搭载 SmartBI 可视化工具，建立审计智能算法模型，打造智慧审计分析平台；建立基于 SQL 语言的模型实验室，针对不同风险场景建立审计检查模型，构建预警规则，实时从数据中监测可疑问题，快速、高效地实现对分支机构的动态监督。例如：通过搭建审计查证模型，建

立员工异常交易往来预警；自制大数据模型，检查贷款资金是否流入房地产、股市等违规领域；运用智能算法模型，筛查票据贴现中介团伙等，将内部审计工作与商业银行业务发展和管理效能紧密结合。利用智能化审计平台，内部审计部门将分散的现场检查转变为集中在审计系统控制的信息化审计，突破内部审计传统的、局部化现场审计格局，打破传统审计随机抽样的局限性，扩大内部审计的延展性。通过持续的数字化转型，内部审计检查向持续性、全覆盖、集成化转变，为全面防范和化解风险提供了信息科技支撑，更便于商业银行及时处理多种风险，增强了风险缓释能力。



二、量身定制“差异化”审计实施方案，增强防范化解风险的针对性和有效性

揭示与反馈商业银行内部风险控制的新情况、新问题、新趋势是新形势下内部审计的重要职能。内部审计精准发掘组织内部的薄弱点，并对不同经营单位提出“差异化”建议显得尤为重要。传统内部审计方法中仅仅就方案查方案、一个方案查遍全部单位的“粗放型”审计已无法满足当前形势的要求。为了提升内部审计精准度，高效发现问题，商业银行明确审计目标，聚焦薄弱领域，持续向“差异化”审计模式转变，在发挥区域审计中心作用的同时，通过机构间重点不同、项目中侧重不同实现高效风险防控。

一方面，银行内部审计部门充分发挥区域审计优势，优化资源配置，设立了覆盖全部业务的异地审计中心，并采取集约化模式对各中心进行垂直管理。各审计中心根据区域经济特点、属地监管要求和内部审计部门的工作部

署，结合被审计机构业务性质、风险状况、管理特点，确定审计重点，制定差异化审计计划及审计方案。另一方面，银行内部审计部门采用“机构负责制”的模式，将银行内全部经营单位分派至不同现场审计人员，由审计人员对负责机构的经营情况、财务情况、人员变更等进行跟踪，定期分析机构的风险状况，并在坚持“全面审计，应审尽审”的原则上突出审计重点，从不同经营单位的薄弱环节出发，确定重点被审计机构和审计内容，对各个地区、分行开展有针对性的审计项目，订立差异化实施方案，对于防范化解各机构间的不同风险、促进经营单位内控管理发挥了重要作用。

三、秉承内部审计“监督与服务并重”理念，助力业务管理部门防范化解风险

内部审计与外部审计的重要区别在于，内部审计目的是促进组织完善治理，实现目标和增加价值。新形势下商业银行对内部审计的要求不仅满足于原来的查找问题，而是需要其为组织内部提供完善机制体制建设的意见建议，服务商业银行风险防范和化解工作。北京银行内部审计部门秉承“监督与服务并重”理念，持续增强服务职能。

1. 捋顺银行内控合规制度体系建设。建立内部审计部门参与内控合规文件内部会签工作机制，总行各部门新建、修订适用于全行业务的内控合规制度后，由内部审计部门结合审计检查情况和监管工作要求，对拟发布的文件制度在 OA 系统中进行审核会签，提出相关修改意见。

2. 推动完善内控制度建设。内部审计人员通过分析审计检查结果，将与实际业务操作相关的风险防控改进措施、流程优化建议、制度间协调规范等内容，反馈给业务主管部门，用于完善内控制度。

3. 针对审计发现问题提出具有建设性、可操作性的审计意见。现场检查结束后，内部审计部门就发现问题与被审计单位进行会谈，聚焦管理方式改进与具体操作执行，提出针对管理机构 and 经营单位的意见和建议，为经营单位后期整改提供了方向和参考。

4. 开展经营单位业务培训指导。每年不定期结合审计发现问题和监管检查要求，对各经营单位开展业务培训，在向经营单位宣导内控制度和规范流程的同时，也为防范信用、操作、声誉等风险提出切实可行的举措建议。

5. 面向全行各经营单位推送风险提示。内部审计部门每月结合审计检查发现问题、监管检查问题以及金融业务政策更新情况等进行分析,以审计简报的方式,提示业务工作中面临的重大风险,增强经营单位防范和抵御业务风险的能力。

6. 利用数据模型增强与业务管理部门的互动。内部审计人员运用信息化审计系统建立模型,筛选出相关业务风险排查数据,为经营单位开展业务自查提供数据线索支持,提升业务管理部门自查工作效率和效果,为管理部门防范化解风险提供了有力抓手。



四、“全方位”运用审计监督成果,进一步完善重大风险防范化解工作机制

内部审计部门作为商业银行组织架构中的一员,其审计监督成果的运用是防范化解商业银行内部重大风险的有效载体,“全方位”的运用审计监督成果,最大化的发挥内部审计效用,离不开银行内部各个部门间的良性联动和有机统筹。商业银行通过经济责任审计、重大问题线索移交及闭环式审计问题整改等,持续推进审计监督成果的“全方位”运用,不断完善防范化解重大风险的体制机制。

1. 审计结果作为领导干部管理、考核和任免的参考依据。内部审计部门接受总行人力资源等部门委托对分支机构高级管理人员和重要业务部门负责人等开展经济责任审计,将“政治体检”与“经济体检”相结合,重点围绕领导干部全面从严治党“一岗双责”落实情况、绩效考核目标完成情况、岗位授权职责履行情况以及个人廉洁自律情况等展开评价,已成为及时规范领导干部经济行为,避免苗头

性问题继续扩张的有力抓手,是全行防范化解重大风险体制机制建设的重要组成部分。

2. 建立内部审计重大问题线索移交工作机制。商业银行内部审计部门在日常监督检查中发现重大问题线索和严重违规违纪行为,经过逐级确认复核后,及时与纪检监察部门进行沟通,并将审计检查发现的问题线索以报告形式移交至纪检监察部门继续调查和处理,在强化审计监督工作力度的同时,为党风廉政建设和反腐败工作注入新的活力。同时,审计部门每季度将审计发现问题抄送纪检监察部门,各分行对审计发现问题的整改报告也需要“一把手”和纪委书记“双签字”,内部审计部门与纪检监察部门“纪审联动”、相互配合、优势互补,共同筑起了防范化解重大风险的“铜墙铁壁”。

3. 形成审计整改工作“闭环式”管理机制。商业银行内部审计整改工作通过“内审部门提出审计问题和建议-被审计机构开展问题整改和问责工作-被审计机构反馈整改工作报告-内审部门开展后续跟踪审计-评价被审计机构整改工作落实情况-向被审计机构反馈问题整改情况”等流程形成审计问题整改的闭环管理机制。内部审计部门根据问题整改计划设置审计后续跟踪工作时点,有的放矢地开展问题整改跟踪,及时对已整改问题进行“销号”处理,在银行内部完成各项风险问题的化解工作。

4. 建立内部审计问题分类整改工作机制。根据审计发现问题性质与整改工作实际,内部审计部门指导被审计机构将问题分为立行立改和阶段性整改两大类,压实被审计机构对问题整改的主体责任,立行立改问题在三个月内完成整改,阶段性整改问题在整改报告中明确具体整改工作计划和完成时间点,由被审计机构按计划推进问题整改工作。内部审计部门则根据整改问题分类和整改工作计划进行后续跟踪和认定,对于长期不能得到有效整改的问题纳入全行工作督办,确保问题整改的“刚性”约束。

5. 建立分支机构同步落实审计问题整改工作机制。在审计问题整改验证工作中,突出对业务管理部门履职尽责情况的考察,将管理部门整改措施落实情况与原问题整改情况一并进行后续跟踪,并对已完成的阶段性整改问题进行“回头看”,持续跟踪管理部门体制机制完善情况,在增强管理部门责任意识的同时,形成审计部门与管理部门的工作合力,持

续完善重大风险防范化解工作的机制建设。

6. 协助开展重大风险问题倒查和行内巡查工作。内部审计部门协助银行有关部门倒查核实大额不良业务存续期内违规问题，并按照银行党委工作要求，派出审计骨干参加对各分支机构的巡查工作，按照工作方案发挥审计专业优势，为落实不良资产问责，防范化解重大风险提供专业支撑。

五、实施“全流程”内部审计质量控制，及时为防范化解重大风险工作拾遗补阙

内部审计质量是审计职能有效发挥的重要基础，是建立审计权威性的重大前提，严格把控内部审计质量对审计成果能否有效防范化解风险具有重要意义。商业银行除开展非现场内部审计质量评估督导外，还结合审计团队工作实际设置了“全流程”内部审计质量控制的经理，负责所在团队的现场和非现场内部审计质量控制工作，为防范化解各项风险的内部审计工作实时进行拾遗补阙，从根源上防范审计风险、保证银行重大风险防范化解工作效果，具体工作流程包括：（1）在审计项目风险分析和评估阶段进行质量控制；（2）在审计项目实施方案编制阶段进行质量控制；（3）在审计项目实施阶段进行质量控制；（4）在出具审计报告阶段进行质量控制；（5）在审计档案整理归档阶段进行质量控制；等等。

六、内部审计在商业银行防范化解风险工作中的展望

1. 主动防范风险，积极探索新的审计方式。为实现“稳中求进”目标，商业银行亟需转变经营及内部管理模式、风险管理机制，以更为积极的态度应对新形势下的风险挑战，商业银行势必通过保持合理充裕的流动性、增加对普惠小微等民营企业的支持、推动降低企业的综合融资成本、完善风控制度体系建设等措施，提升其自身在当前环境下的适应性。但日常经营管理过程中，同样存在灰犀牛、黑天鹅事件带来的商誉风险，内部审计部门应发挥主观能动性，通过制定有效的控制措施将审计关口前移，着重在事前、事中发挥审计效力，提升防范化解风险的效率和效果。

2. 持续防范风险，建设智慧型内部审计队伍。在新形势下，内部审计工作还要持续监测防范风险、增强商业银行对各项风险的管控能力，内部审计人员要提高自身履职能力，提

升对外界环境、监管新动向的敏锐度，争做防范风险的敏捷审计人。一是内部审计人员应当向学习型、复合型、创新型方向发展，除具备金融、财审业务知识外，还需要掌握一定的大数据模型建造能力，促进团队内部专业结构更趋于合理。二是内部审计部门要立足金融业务创新发展，不断完善内部审计培训体系，适当提升培训频率，同时深入营业网点业务工作一线，营造浓厚的业务学习实践氛围。三是建立人才梯队培养机制，逐步改善团队内部年龄、学历、知识层次的结构，持续增加高层次学历和高水平业务持证比例，在日常工作中发挥所学提升持续监测防范风险的专业能力。

3. 协同防范风险，建立问题线索共建、审计结果共享机制。高效地防范风险不仅是风险条线的工作，更离不开银行内部各业务条线的协同配合，这就要求建立一整套共建共享工作机制。内部审计部门要主动邀请各业务部门分享管理热点与难点，培训业务创新发展前沿成果，并利用自查工作共建问题线索，弥合审管部门间的信息不对称。同时为了避免“此查彼犯”情况的出现，内部审计部门还要定期对审计发现问题进行通报，与管理部门共享审计检查结果，形成协同防范风险的管理格局，促进风险防范工作落到实处。

作者单位 | 北京银行股份有限公司

数字化转型中的审前分析和审计计划

凌娟

财政部《会计改革与发展“十四五”规划纲要》提出，要加快推进审计从信息化向数字科技驱动的数字化转型。运用好数字技术处理数据，并将其与审计方法结合，从而聚焦审计风险、提高审计质量，是审计行业数字化转型的关键。

一、数字化转型中审计分析的特点

传统审计分析中，搜集非财务数据和财务数据的方式主要通过资产负债表、利润表、现金流量表三张报表来分析企业的盈利能力、偿债能力、营运能力、投资回报能力等，利用经验分析法、合规分析法、比例分析法、趋势分析法、结构分析法的对比，来进行异常数据分析。现金流量表中企业在进行经营、投资以及筹资活动中产生的企业资产现金流量周转，会影响到企业资产负债表中的总资产现金，同时也会在利润表中有所体现；利润表中的企业经营盈利情况，会影响到资产负债表中的企业股东的所有者权益。非财务数据包括各种报告、工作总结等。传统审计大都是周期性审计或事后审计。审计流程包括审计准备、数据采集、数据整理与转换、数据分析、查找疑点、疑点求证、分析评价、得出结论。传统审计过程耗费了大量的时间、人力、精力，效率低下。事后审计模式有滞后性，削弱了审计应该达到的监督效果和预防效果。

数字化转型中，审计分析有三个特点：

1. 审计分析中广泛应用计算机技术。审计开展工作的重点是从非结构化数据与纷繁芜杂的结构中发现审计风险点进而找出重大错报。随着大数据、人工智能（AI）等技术的飞速发展，审计的过程正在进行一场深刻的变革，并且呈现出与以往任何形式的审计变革都一样的特点。大数据化下的审前分析也变得与传统的审前分析有了开放、发散思维的变革。例如机器学习，简言就是要让电脑像人一样思维学习知识，然后利用学到的知识解决发现的问题。其中最重要的角度之一是基于历史数据训练模型，利用训练好的模型进行预测。机器学习不能局限在“可解释性”，灵活地选

择函数形式进行组合模拟数据，这使得机器学习的预测能力强于传统计量方法。具体应用中可以基于训练好的模型，输入客户公司的数据，自动分析它们的舞弊概率、风险高低、预测的关键财务指标与实际指标之间的差异度等，然后自动判断审计风险的高低，进而确定是否承接该业务；如果承接该业务，则进一步自动分析客户主要的风险点有哪些。在控制测试环节，可以基于以前年度的内控运行数据，训练模型，预测可能的薄弱环节。总之，机器学习技术可以帮助审计师更多地进行非现场审计、智能化审计，在提升效率的同时，大幅度提升审计的质量。

2. 持续研发及应用数据分析工具。国际“四大”会计师事务所安永研发了智能数据分析工具 EY Helix，包括总账序时账数据、应收账款和收入数据、采购与应付账款、存货和成本数据、固定资产数据、职工薪酬数据等常用分析器，也包括可对针对性问题比如针对银行存款账户流水真实性和舞弊风险识别问题的分析器，针对汽车行业质保金计提充足性问题的专用分析器。审计人员通过 EY Helix 分析器进行项目数据分析，产出的数据分析结果加深了对被审计单位业务的理解，更全面地了解企业方方面面，识别新交易流，评估会计信息质量，聚焦值得关注的风险，识别流程中的趋势和异常情况，及时制定有针对性的审计策略。

3. 多维信息数据分析。在大数据审计模式下，审计信息将是多维的大数据。传统审计模式下，审计师用于分析的数据主要以结构化数据为主，而且只是可用的结构化数据里很小的一部分。既然要将审计风险尽量降低，那么就不应该只局限于分析有限的信息，只要是有用的信息，都应该纳入数据池，包括内部信息与外部信息、财务信息与非财务信息、结构化信息与非结构化信息等。在大数据审计模式下，通过引入大数据技术，能够突破传统审计模式下所面临的各种限制，对视频和图像信息、音频信息、定位信息、文本信息等方面的大数据进行整理和分析。例如，以“蓝田舞弊案”

为例，蓝田 2000 年主营业务收入是 12.7 亿元，每天销售额大概是 300 万元，估算一下，大约每天销售 100 万斤的水产品。水产品运输需要用卡车，估算一下，大概需要 200 多辆轻型卡车。据此估算出来每天的人流量至少是 2000 人。加上公司员工，每天在养殖基地进出的人流量至少是 2000 人以上。审计师可以利用定位信息，远程判断人流量与公司披露的收入是否配比。

二、审计数据分析模型的构建及应用

数字化审计模式是在国民经济和社会发展信息化进程中产生的一种崭新的审计模式，审计模式的核心技术是通过研究政策和相关



法规、自身业务处理流程等结合采集的电子数据，确定审计的需求，构建适合的审计分析模型，再根据该模型进行数据处理与分析，确定审计中的疑点和重点，达到审计目标。其中，审计分析模型的构建在不断提高审计效率效果中发挥着“桥梁”作用。构建、优化审计分析模型的一般步骤：了解和掌握审计对象信息，提出审计需求；建立审计分析模型；分析被审计单位数据；建立审计分析中间表；完成分析。

审计数据分析包括三个层次：

1. 以常规审计分析技术和审计专家经验的审计：需对数据库中的记录进行查询和访问，通过 SQL 等语言来描述查询的要求，或根据查询需求而采用开发工具定制查询软件。这种审计分析实现的是查询型分析。

2. 以多维数据分析技术和审计分析模型为基础的审计：审计人员先提出自己的假设，

然后利用工具通过反复的检索查询，来验证或否定自己的假设。这种审计分析就是验证型分析。

3. 以数据挖掘技术为基础的审计：审计人员从大量数据中发现数据模式，预测行为和趋势的数据分析模式，它能挖掘潜在的数据模式，发现很可能忽略的信息，为审计人员做出基于知识的、前瞻性的决策提供帮助。这种审计分析实现的是发现型分析。

三、大数据化环境下的具体审计计划

在大数据环境下，审计人员依托大数据审计平台，与被审计单位可通过互联网来建立数据接口并嵌入审计模块，从事前、事中、事后持续开展审计工作。具体审计计划也应从这三方面展开，并达到“三维一体”的监督效果。具体审计计划要根据总体审计计划来制定，是对实施总体审计计划所需要的审计程序的时间、性质和范围做出的详细规划与说明。大数据化下的审计新模式的起点是从事前预防就已开始，审计人员的工作重点不再是数据采集和数据的分析，而转移到查证重要审计疑点上，从而节约审计时间，提高了审计效率。这样，传统的有着明确起点和终点的具体审计流程变得简单，转变为大数据环境下的事前预防、事中控制、事后检查的审计流程。

审前准备是实施审计项目的基石。了解被审计单位及其环境是执行财务报表审计的必要程序，是风险评估的基础和前提。具体审计计划如下：

1. 了解被审计单位行业状况、监管环境和法律环境以及其他外部的因素。考虑被审计单位所在行业的监管程度或者业务性质是否可能导致特定的重大错报风险，注册会计师应将了解的重点放在对被审计单位的经营活动影响的关键外部因素以及与前期相比发生的重大变化上；了解被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；了解被审计单位的性质；了解被审计单位对会计政策的选择和运用。多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表可能存在的错报。经营风险可能对各类交易以及账户余额、列报认定层次或财务报表层次产生直接影响。

2. 风险评估。风险评估程序是注册会计师了解被审计单位及其环境的手段，目的旨在获取非财务信息和财务信息来识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。大数

据审计风险评估除了考虑存在的重大错报风险，还要对数字信息化下的会计、审计行业审计风险进行考虑，要在审计中进行实时监测的同时对相关风险进行综合评定。

3. 项目组讨论。一是根据初步掌握的情况，结合以往年度发现的风险、管理层的关注领域、外部环境的变化等信息，进行综合评估，确定本次审计的范围、重点关注的区域、审计期间、人力安排、经费预算等；二是项目组应当讨论被审计单位面临的财务报表容易发生错报的领域、经营风险以及发生错报的方式，



重点关注是否存在舞弊导致重大错报的可能性；三是项目组通过讨论可以使组员更好地了解在各自负责的领域中，是否存在舞弊或错误导致财务报表重大错报的可能性，并了解各自实施审计程序的结果如何影响审计的其他方面，包括对确定进一步审计程序的时间、性质和范围的影响。

4. 就下列内容形成审计工作记录：项目组对由于错误导致财务报表发生重大错报或舞弊的可能性进行讨论得出的重要结论；对被审计单位的环境以及对内部控制各项要素的了解要点、信息来源以及实施的风险评估程序；注册会计师在财务报表层次和认定层次中识别、评估出的重大错报风险；识别出的特别风险和仅通过实质性程序无法应对的重大错报风险，以及对相关控制的评估。

5. 编制审计方案。根据初步掌握的情况，结合以往年度发现的风险、管理层的关注领域、外部环境的变化等信息，进行综合评估，确定本次审计的范围、重点关注的区域、审计期间、人力安排、经费预算等。编制方案应考

虑审计程序能否达到审计目标；是否适合各审计项目的具体情况；重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当；重点审计程序的制定是否恰当。

大数据发展下的审计，通过大数据的可存储、可分析海量数据，将财政、税务、金融、财务与企业信息相连并通过不同方式采集到大数据库，当对一家企业进行审计时，可以将这家企业的数据汇入到一个数据库中，作出风险评估之后，制定审计计划，再根据企业实际情况选择数据分析模型，让大数据通过横向（其他相同企业比较）、纵向（企业自身多年数）进行比对汇总，内部控制测试、实质性测试，准确找出审计异常点，并实施针对性的审计程序，最后出具审计报告。

基于应用场景的数据资产会计核算研究

吴果莲 苑秀娥

数据是企业的核心要素和资产，具有巨大的价值潜能和经济效益。同时数据标注产业集群、大数据交易所等数据资产市场基础设施的成立与运营推动着数据产品交易，数据要素市场格局逐渐完善。数据资产计入企业财务报告是大势所趋，从会计学角度对数据资产进行核算是其中必不可少的一环。当前数据资产缺乏一致认可的衡量标准和一套完整有效的核算体系，国内会计学术界对数据资产价值评估方面的研究相对较少，理论部分和实证研究都有待进一步完善。本文基于生命周期理论结合数据资产化流程明确数据资产价值实现路径，将数据资产价值评估模型引入数据资产会计核算中，针对不同应用场景与具体业务相结合对数据资产会计核算进行探讨，以期能推动数据资产价值独立计量、会计核算及入账入表问题的解决提供思路创新。

一、数据资产的确认

1. 数据资产化与数据资产价值实现路径。对数据资产进行研究首先都要明确其概念和定义。最早是由 Richard Peterson 于 1974 提出“数据资产”，多指可证券化的金融产品。随着 IT 技术和互联网发展，大数据领域学者把具有价值的大数据本身看作其拥有的一项资产。有关数据资产的会计研究，西方学者目前研究重心是加密资产会计，与我国当下的数据资产概念和研究重点具有一定差别。国内数据资产有关研究开始相对较晚，目前学界仍未对数据资产形成标准精确定义，侧重点各有不同，主要是基于特征分为资产和数据两个角度。由会计准则对资产定义出发结合数据特点进行概括的“数据资源论”和从会计确认条件出发、强调数据特征的“数据集论”是当前有关数据资产定义的两种代表性观点。如从数据属性出发将数据资产定义为“有权属和价值”、“可计量”、“可读取的数据集”。中国信通院 2021 年 12 月发布的《数据资产管理实践白皮书（5.0 版本）》由资产概念出发，认为是“合法权属（所有或控制）、可进行计

量与交易、能直接或间接带来经济利益和社会效益的数据资源，如电子数据、文件和相关资料等结构化或非结构化数据”基本成为行业共识”。

通过调查分析与文献总结基于数据资产全生命周期可以将会计意义上的数据资产化分为三个阶段。根据中国信通院在《数据资产管理实践白皮书（5.0 版）》中提出的实现从原始数据到数据资产的两个步骤，即数据资源化和数据资产化，数据变成一般意义上的资产。与有形资产和无形资产相同，具有经济属性的数据资产有别于具有天然属性的数据资源，二者虽具有一致的物质内在但其基本概念与属性大相径庭也导致价值有所差异，分属于不同管理领域。在经过获取、质量提升、分析等流程，通过标准模式和分析工具进行反复的提纯和处理，从数量庞大且繁杂仅作为资料存在的数据到发现具有一定价值的数据资源，这是第一阶段“数据资源化”；经过处理后的数据进入流通环节，在公司内部不同业务部门或企业间共享，符合一般意义上数据资产并且需要满足数据资产的确认条件，可控制、有价值、可量化，这是第二阶段即数据资产化；第三个阶段是数据资产的价值实现，数据资产进入应用环节，通过为企业创造价值数据资产价值才得以实现或增加，只有小部分数据资源能符合条件被确认为数据资产。要想成为最终意义上的数据资产，必须进入应用环节，借助于具体的业务场景，不同业务场景下数据资产的价值也相应有所区别，种类繁多，其升级路径主要可以分为两种：通过合理应用创造出新的价值能有助于提高现有产品实现价值或增加企业利润，对内是有助于企业效益的提升，对外是进入资本市场交易进而价值变现。因此本文根据自用和交易两种场景结合数据资产生命周期、引入数据资产价值评估方法，对数据资产进行会计核算研究。

2. 数据资产的确认。基于上述研究与分析，本文较为认可信通院最新发布的概念，将数据资产界定为经过资源化和资产化后具有

表1 准则层判断矩阵

指标	成本价值	风险价值	应用价值	市场价值
成本价值				
风险价值				
应用价值				
市场价值				

价值的高质量数据,且需满足可控性、可计量、可收益条件,拥有应用场景或能与企业业务结合在一定时期内被企业连续使用或反复使用。

目前学界已认可数据资源的资产属性,但对于数据资产的确认问题尚未达成一致意见,即如何确认、确认结果问题。由于现阶段将其划分为金融资产的可能性较低,主要是三类观点。第一类是对于主营业务可能是出售数据产品的数据产品提供商而言,是属于存货范畴。但对交易频率较低不足以被认定为日常经营活动,企业不能将之看作存货进行核算。第二类是认为数据资产和无形资产类似,兼具资产属性和无形资产特性,无实物形态、非货币性、可辨认特点等,其价值与具体形态无关,建议直接并入无形资产或下设二级科目“无形资产——数据资产”进行会计处理与核算。第三类观点也是文章所认同的,由于会计核算系统中有关无形资产的确认范围较窄,且评估方法不能合理有效衡量数据资产的价值,数据资产价值衡量问题和数据更迭等诸多因素都导致难度进一步加大,同时鉴于数据资产兼具多种资产特征,如有形、无形、长期和流动资产等,可在借鉴现有的无形资产会计核算体系的基础上将其作为一种新的资产类别,应另外单设一级会计科目“数据资产”进行确认、处理和列报,根据应用场景、持有目的不同以及具体业务下设二级科目进行会计核算,同时根据上文数据资产价值实现和数据资产定义的相关探讨应将确认时点设置为符合“数据资产”定义及确认条件并且进入流通或应用环节,在业务场景中能为企业创造价值。

二、数据资产的计量

数据资产会计核算三大难点即识别、确权和计量问题,以及数据资产可控制、可收益和可计量三大确认原则,是当前学术界关注的热点问题。其中识别和确权问题,随着区块链、识别工具等发展与应用为其提供技术支撑,相关法律制度和法规条款的不断健全与完善为数据资产会计确认提供法律保障。

数据资产计量有关问题研究主要可分为两种。一是从会计核算角度出发在现有模式基础上进行拓展,如李秉祥(2022)提出探索性的大数据资产会计核算方法,熊艳(2022)以阿里巴巴为例针对互联网企业内部经营活动、并购过程中产生的数据资产分类进行初始、后续以及终止计量。但此类研究多侧重会计核算研究不能反映数据资产的真实价值。二是从数据资产价值评估技术着手展开研究,学者们对数据资产估值定价模型不断优化与修正,结合层次分析、信息熵、灰色关联、博弈论、模糊神经网络、模糊综合评价、深度学习等方法对数据资产价值的影响因素和权重进行修正或侧重收益的预估和利益的分配引入破产分配、博弈论、实物期权法和 DEVA 模型等进行创新,但现有方法均存在不足,如主观性过高不能反映数据资产的真实价值或评估方法在理论层面进行创新但缺乏实践意义,收益期限、风险因素、折现率以及成本和折现率之间的差异等问题没有得到合理解决。在计量方面,会计上的计量方法具有一定滞后性,同时价值评估仍未形成统一规范一致认可的标准,由于数据资产价值依据应用场景的不同发生改变,本文没有简单套用传统的会计计量方式和数据资产估值方法,基于上文应用场景依据持有目的的不同,数据资产分为自用数据资产和以交易为目的持有的数据资产,借鉴现有会计准则,采用不同估值方法和计量模式确定数据资产价值并分类进行会计处理,以期提供新思路。

(一) 自用数据资产的计量

1. 初始计量。自用数据资产按照来源主要可以分为三类:(1) 外购数据资产,分为可直接使用数据资产和需要进一步加工处理以达到可使用状态的数据资产,前者可直接采用采购价格入账,后者需要在前者基础上对后续符合资本化条件的加工支出在数据资产达到可获益用途时转入成本;(2) 在企业合并过程中所形成的数据资产,此时可将并购成本减去商誉估价的差额作为数据资产的初始入账价值。(3) 在企业内部生产与经营中产生的数据资产,由于缺乏活跃交易市场难以取得市场可比价格,基于谨慎性原则,此时大部分学者采用成本法,根据数据资产定义和确认条件,可借鉴无形资产研发阶段会计处理,对各项支出进行归集,在数据积累、清洗、标准化、整理等数据资源化初期的各项支出应当进

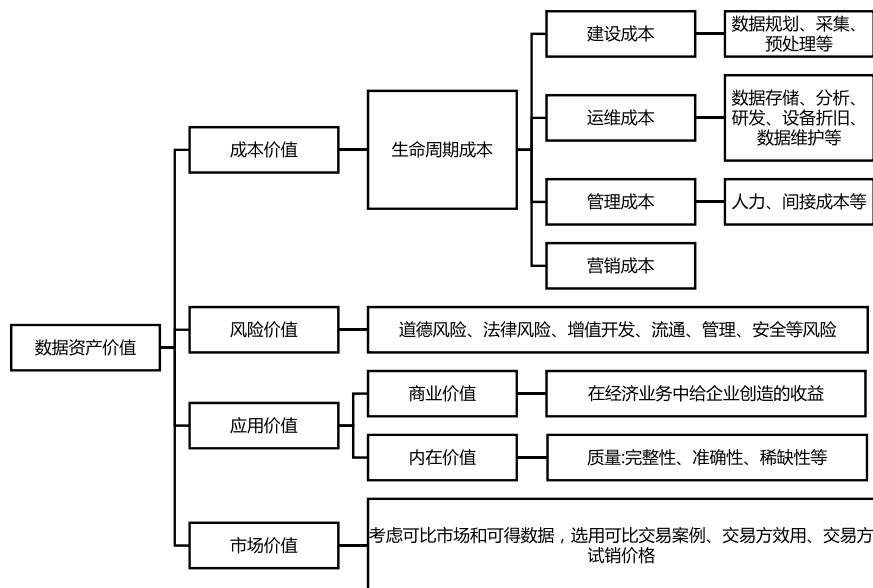


图1 数据资产价值构成及影响因素

行费用化处理，对后续数据分析应用环节的各项支出满足资本化条件的应当计入数据资产成本。

2. 后续计量。对于数据资产后续是否计提摊销与折旧的问题。学术界目前大多认为无需计提折旧，只是在摊销的处理上略有不同。本文认为应先确定数据资产使用寿命是否有限及确定，具体标准可参照唐莉（2017）对数据资产使用寿命的讨论。使用寿命有限且确定的，按合同或法律规定期限进行摊销。无法确定使用寿命的数据资产，可将使用寿命设定为三至五年。由于数据资产时效性和资产特性，建议采用加速折旧法。由于数据资产具有更新性，数据资产后续的更新和增值，参考固定资产与在建工程的业务处理，对该项数据资产后续资本投入，可借鉴在建工程后续支出的两种会计处理，同时应当对使用寿命进行重新确定。

对于自用数据资产，应当在每个会计期末对其进行减值测试。由于难以找到相同或类似数据资产进行公允价值确定，可以根据数据资产对企业超额收益的贡献或其潜在获利可能性，采用多期超额收益法或B-S实物期权定价模型评估该项数据资产价值，并与账面价值对比，判断该项数据资产能否继续为企业提升效益或是否发生减值。这两种方法相对较为成熟认可度较高且相对易操作。收益法是数据资产评估的核心方法，多期超额收益又是其中常用模型，可计算预估使用该数据资产后给企业

带来的收益，难点是折现率的确定，但学术界不断进行深入，陈芳（2021）、张悦（2021）、刘惠萍（2022）对其进行改进，苑泽明（2021）在此方法基础上引入AHP、GM(1,1)模型，胥子灵（2022）对折现率和收益期进行修正并增加客户留存率参数，董惠敏（2022）提出动态折现率并进行对比等，以上学者都以实例对模型进行运用并验证以确保其可行性。计算公式见公式（1）；B-S实物期权理论将数据资产的不确定看做未来创造价值的潜在性，王静（2019）、李茂浩（2019）、李秉祥（2021）等基于此法对数据资产进行价值评估，郭燕青（2022）引入模糊数学理论对互联网企业数据资产进行评估，祖广正（2022）进一步改进提出模糊区间求出数据资产价值范围。基本计算公式见公式（2）。这两种评估方法得到的结果较为积极，而若账面价值小于二者之一，应当进行减值处理，以差额借记“公允价值变动损益”，反之由于谨慎性不做会计处理。

$$V = \sum_{t=1}^n \frac{R_t}{(1+i)^t} \quad (1)$$

其中，V是数据资产价值，R_t是第t期数据资产带来的超额收益，表现为利润或销售额的增加、成本的降低等，t是收益期，n是数据资产剩余使用寿命，i是折现率。

$$V = SN(d_1) - Xe^{-rt}N(d_2) \quad (2)$$

$$d_1 = \frac{\ln\left(\frac{S_0}{X}\right) + \left(\tau + \frac{\sigma^2}{2}\right)t}{\sigma\sqrt{t}} \quad (3)$$

$$d_2 = d_1 - \sigma\sqrt{t} \quad (4)$$

其中，X是执行价格，S₀是资产初始价值，τ是复利无风险利率，t是数据资产使用寿命，σ是价格变化平均波动率。N(d₁)表示愿意支付数据资产成本的概率，N(d₂)表示愿意支付数据资产后续分析维护费用的概率。

自用数据资产出现毁损、报废等情况无法继续经济利益流入，可参照无形资产和固定资产的处置，将有关账户余额转销，差额可计入营业外收支。

（二）以交易为目的持有的数据资产的计量

交易场景下的数据资产以出售为目的持有，由于数据资产价值未来波动可能性和幅度较大、获利能力的不确定性、价值转换的风险性等特点，影响因素更为复杂，具有较强时效性的同时其价值也可能随时间积累规模变化从而增值。数据资产会计应反映其公允价值，但我国目前数据市场无法支撑公允价值计量标准，其他传统估值方法不能充分考虑数据资

产特性并反映其价值,也不利于后期数据资产交易推动数据要素市场化,需要探索一种新型综合式估值方法。本文在参考数据资产估值模型和定价策略的基础上引入成本修正理念,结合传统三类资产计量方式,提出基于影响因素的AHP多重估值模型对以交易为目的持有数据资产价值进行估值作为初始入账价值,数据资产的价值构成及影响因素见表1。

采用模拟数值对数据资产价值进行估算。假设目标企业J以交易为目的持有数据资产。首先运用层次分析法得出影响数据资产价值各因素权重。邀请一定数量相关领域专家对影响因素重要性打分,构建判断矩阵如表1所示,经过一致性检验最终得到指标权值W1、W2、W3、。

成本价值(A)是基于生命周期对数据资产全成本进行归集,建设、运维、管理、营销成本中的包括资金、人力、技术、设备成本,人力成本按参与流程人员的工作量乘以薪资单价确定,可参考2021年南方电网提出的数据资产组合式评估方法。风险价值(B)是影响数据价值实现的风险,包括道德风险、法律风险、增值开发、流通、管理、安全等风险,如由该数据资产产生的法律诉讼费等。数据资产的应用价值(C)包括两部分,商业价值是指数据资产与具体业务相结合给企业带来的收益,通过对现有数据资产价值评估模型进行分析,结合数据资产特点,本文建议使用改进多期超额收益法进行计算,以得到使用该数据资产后给企业带来的预期收益。具体计算公式见公式(3):

$$V_b = \sum_{t=1}^n \frac{(R_t - R_{ct} - R_{ft} - R_{mt})}{(1+i)^t} \times c \quad (5)$$

其中,V_b是数据资产对商业价值,R_t是企业第t期整体收益,可采用企业自由现金流,即流入资金减去流出资金,剩余部分为企业的收益,相对利润更为稳定不易受其他数据影响能更好代表企业收益。R_{ct}、R_{ft}、R_{mt}指数据资产以外的其他资产带来的贡献值,t是收益期,n是被评估资产剩余使用寿命,i为折现率,c是数据资产超额收益占比。

数据资产应用价值中的内在价值是指除了成本和风险外影响数据价值实现和效用的因素,考虑市场供求情况,目的是为了对合理利润率进行修正。市场价值(D)是由于数据资产的交易目的考虑市场和交易对象对数据资产价值的影响。最后对上述四个价值进行加权平均得到数据资产价值V。

$$V = A \times W_1 + B \times W_2 + C \times W_3 + D \times W_4 \quad (6)$$

由于数据更新迭代快,数据资产的价值波动可能性和幅度较大,以交易为目的持有的数据资产,基于决策有用观和会计谨慎性原则,应当每期期末采用此模型对数据资产进行价值评估以判断是否因“过时”而贬值,及时借记销售用数据资产跌价准备,以准确反映企业数据资产状况和可能的风险与损失。

对于出售以交易为目的持有的数据资产,需要区别“使用权”“所有权”进行探讨。第一种是企业将数据资产所有权一次性全部转移,李稟祥(2022)提出借鉴存货的出售,在符合收入确认条件情况下确认主营业务收入结转成本。本文认为这种做法的是基于企业出售数据资产频率高,是企业的主要生产经营活动,如不满足此前提,应当借鉴出售无形资产的会计处理计入营业外收支并转销相应账户。第二种情况是企业仍保留所有权,只是将使用权出售给交易方,可以参考无形资产使用权的转让,取得的收入和发生的支出分别计入其他业务收支。对于多次转让使用权获益的情况可采用计划收入比例法合理分摊成本,具体做法可参详影视作品保留使用权并多次转售的成本结转处理。对于销售用数据资产的毁损报废与自用数据资产会计处理相同。

三、数据资产的披露

当前国内会计准则体系对数据要素这项“隐形资源”如何在财务会计系统和财务报表中显性化合理反映尚未作出明确规定。学术界主要有以下三种观点:一是表内披露,应在资产负债表中对满足确认条件的数据资产进行确认和列报(熊艳,2022),可参考会计准则中对无形资产的相关披露要求,鉴于其特殊性,在“非流动资产”项目单独以账面余额列示,并相应增设设备抵项目,同时在财务报表附注中提供说明。二是仅在表外说明或在管理报告中额外披露和数据资产取得、应用、定价、转让、交易和失效等相关信息(符文娟,2022);三是编制第四张报表对于企业各项数据从进行详细说明,如德勤中国提出的“第四张报表”、田五星(2018)提出的“关键价值指标变动表”、熊艳(2022)编制的“数据资产表外披露框架”等。

本文更为偏向第三种做法。由于目前数据资产会计核算体系尚未健全,对于表内披露数据资产列示项目、金额及位置都存在诸多争议,数据资产相关研究仍在继续,盲目将数据

资产直接列报在数据资产负债表中,不仅不能反映其真实价值也容易干扰财务报表使用者进行决策。要想推动数据资产会计研究进一步深入,解决数据资产“入账如表”问题,必须结合具体业务和应用场景从实践出发,例如针对在大数据领域布局较早且融合较深的互联网企业,数据在企业内部发挥的作用及战略地位愈发凸显,但数据资产价值评估和核算滞后导致企业价值被低估,企业内部财务人员可基于现有会计学术界和数据资产评估相关研究,通过充分了解企业业务流程,利用所掌握的内部数据资产相关资料,结合企业自身特点,进行实操,将目前不能入表核算数据资产,以合理形式详细披露,满足财务报告目标,满足企业经营管理需要,推动企业数据资产化、数据资产财务化从而充分挖掘企业自身数据潜能,进一步实现企业数据资产管理和价值提升,加快数字化转型进程。

四、结论与展望

本文基于生命周期理论结合数据资产化明确数据资产价值实现路径和数据资产定义,同时将数据资产价值评估模型引入数据资产会计核算中,针对不同应用场景与具体业务相结合,对数据资产进行确认、计量和披露,拓宽数据资产估值和会计核算研究思路。同时在对以交易为持有目的的数据资产进行计量时,在数据资产影响因素中引入风险、市场因素和成本修正理念,将成本法、市场法和收益法结合提出 AHP 多重估值模型,以期能克服数据资产价值因应用场景不同产生差异的评估困境,推动数据资产计量和核算方式的创新与健全。

未来有如下展望:(1)多方面深层次进行会计核算研究。主动化、价值化、全程化沟通,达成数据资产化共识。数据资产的引入对会计核算体系的现代化、数据化,以及企业经营与管理的高效化均具有战略意义。互联网时代、企业数字化转型也对会计从业人员提出更高要求,要在提高专业财务能力与素养的同时,跳出传统数据资产的核算和研究舒适圈,主动对数据资产会计核算中核心问题进行前瞻性分析与思考,结合当下时代背景和诉求对会计核算方式进行创新,成为多学科跨领域创新复合型人才。将数据资产价值显性化和外部化,数据资产会计核算研究不是孤立的,将有效沟通融入网络与数据安全、区块链、法律权属、估值与定价、数据资产管理与交易等多方面各

领域的的数据资产研究,从而促进多方合力、资源共享和互助协作。(2)在实践中检验和创新理论,本文将数据资产价值评估理论模型引入会计计量并对分类讨论下的数据资产进行会计核算,但并未进行实操。数据资产价值只有在具体业务和应用场景下才能得以实现,故数据资产研究不能只停留在理论,应加强实践探索,与企业、政务、大数据等结合,真正做到业财融合。数据资产价值最大化是社会关注热点和研究重点,跨部门、企业、行业沟通,推动各参与方主动探索数据资产化和企业数字化,在数据要素上享有明显的经济资源优势的企业,如互联网企业、电网企业、高校等可以结合时代趋势开展数字化建设,加强合作与交流发挥规模效益,构建数据资产管理平台和价值管理体系,进一步推动数据资产在财务领域未来的发展。

作者单位 | 华北电力大学经济与管理系

刍议事业单位内部控制建设及风险管理

蔡 琼

事业单位内部控制是为了维护资产安全完整、保证会计信息真实可靠、督促管理或经营活动规范高效，通过制定制度和执行程序，对经济业务活动的风险进行防范和管控。这不仅是事业单位加强财务管理的要求，也是不断推进事业单位廉政建设的一个有效手段。财政部就行政事业单位内部控制陆续颁发了一系列规范、指导意见和制度，这是顺应时代发展的必然举措，实现了行政事业单位内部控制规范从无到有，健全了行政事业单位内部控制从内容、执行、评价和监督检查的制度建设，奠定了行政事业单位规范稳定发展的基础，也有效降低了行政事业单位战略风险、管理风险和经营风险。

一、内部控制与风险管理的关系

1. 内部控制与风险管理之间的联系是十分紧密的。内部控制的实质是风险控制，风险管理是内部控制的主要内容，风险管理包含内部控制。两者之间存在着相互依存的、不可分离的内在联系。

2. 内部控制和风险管理组成要素相同，是受目标驱动的动态过程。内部控制和风险管理的组成要素都是由内部控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督构成，涵盖各项业务、各个流程，强调内部控制和风险管理应与管理、经营等活动过程相结合，考虑管理风格、单位文化等因素带来的风险。明确需要全员参与，对内部控制和风险管理负责；明确内部控制和风险管理只能提供合理保障，不能绝对保证，内部控制和风险管理只能提供合理保障业务合规性、规避经营风险、提高经营效率、保护单位资产等，不能绝对保证。

3. 内部控制有效实施是保障风险管理的有力支撑，风险管理的方法拓展了内部控制的外延和内涵。内部控制不仅是对经济业务活动进行规范，也是对管理或经营活动的监督。风险管理通过对外部政策、经济、技术等方面的风险分析，及时调整应对策略，更好地应对所面临的不确定性。内部控制嵌于业务流程之中，能够更多更好地防范已知风险，促进单位管理水平的提升和目标的实现。内部控制是一种

管理规范，其建立过程控制体系，并描述关键控制点，通过流程的形式直接直观的描述单位管理、经营业务过程。内部控制的执行过程为风险信息的收集带来了极大的便利。

二、内部控制建设和内险管理存在的问题

自2014年1月1日正式实施《行政事业单位内部控制规范（试行）》以来，行政事业单位也纷纷按要求建立了各层级、各单位内部控制机制和制度。笔者就工作中掌握的信息和情况，谈谈事业单位内部控制建设和风险管理存在的不足。

（一）内部控制意识不强，风险管理理念淡薄

1. 对内控和风险管理理解不深。有的单位认为内控规范是由财政部制发，便简单地以为仅仅是财务部门的工作，认为与管理活动、经营活动无联系或关系不大，未将内控和风险管理作为单位全部门全员事项全面铺开，将内控和风险管理当成一项普通的财务制度建设，全权由财务部门制定、掌握和推进。

2. 主客观上不同程度排斥内部控制。有的单位人手不富余，现有人员工作量已经饱和，抽不出更多的人员设立专门机构推进内控建设；有的单位认为内控程序繁琐、机动性不足，有时会掣肘管理或业务工作开展，从主观上不太接受单位内控建设和风险管理。甚至有的工作人员会将内控对关键岗位的要求上升为对个人人品和道德的质疑和羞辱而心有不满，极度排斥。这样势必会导致内控制度与实际业务、风险控制出现“注水”现象，风险阈值缺失，风险管理失控。

（二）内部控制建设乏力，风险要素不明晰

1. 业务流程梳理不到位。事业单位内部控制主要包括预算、收支、政府采购、资产、建设项目、合同等六个方面，涵盖了单位所有工作和各个层面，涉及的业务繁杂、岗位众多。事业单位内控建设的第一步就是梳理单位各类经济活动的业务流程。很多单位在业务流程梳理时，较为随意，就是将现行的业务流程用文字表述出来，没有思考关键环节考虑是否与

其他业务及最新的业务政策相悖，没有进行风险分析，无从确定风险点，更遑论风险应对，健全制度和督促执行。

2. 缺乏内控培训和专业人才培养。很多单位将内控建设交由财务部门主持或牵头，大部分单位的财务人员平时埋首日常工作，缺少精力和时间投入内控知识学习，对内控建设和风险管理的内涵及要求没有吃透，一知半解，无法更好指导其他业务部门做好内控建设工作，整个内控建设和风险管理得不到更好的提升。

（三）内部控制运行不畅，存在风险管理隐患

内部控制是一个上下双向联动、内外互相影响的系统机制，将事业单位的各项经济活动一以贯之。内部控制制度的不健全、不完善、不到位，将极大影响内控体系的高效运行和风险管理效率。在实际执行中，有的缺失单位层面的内部控制，有的单位业务层面没有做到细化明确，业务单元缺乏有效的协调沟通机制，内部控制存在一定的随意性。比如预算编制科学性不强、不够详尽完整，存在预决算差异较大；收入执行部门与财会部门沟通不到位、支出无预算、不相容岗位没有相互分离；实物资产管理不严，对物资收发存记录不详，或未建立相关台账；内部控制体系没有涵盖单位的所有人员和各业务环节等问题。

（四）内部控制评价不足，还需持续加强

内部控制的评价与监督是确保内部控制建设不断完善并有效实施的重要环节，包括自我评价、内部监督和外部监督三个层次。在实际操作中，部分单位囿于单位规模小、内控组织不健全、人员少等客观因素仅仅进行自我评价，缺乏持续的内部监督和外部监督；对内部控制设计和执行的有效性缺乏公允评价等。

三、对内部控制和风险管理的建议

1. 强化内部控制意识，树立风险管理观念。事业单位内部控制与风险管理具有一致性。内部控制是单位防范风险的主要手段，通过大力培植单位内控和风险管理意识土壤，完善单位内部控制和风险管理可以提高管理层内控意识，明确内部控制和风险管理不是那一个层级、那一层面、那一部门的专项工作，建立共建共管共享理念，加深对内部控制和风险管理的认知和理解，科学设置内部控制组织和内控体系建设，使风险管理和内部控制趋于规范

化，监督机构更加完善。单位负责人要以身作则，直接参与内部控制建设，应对本单位内部控制的建立健全和有效实施负责，全力保障必要的人、财、物。

2. 强化业务层面内控建设，提升内控人才专业素养。在业务层面内控流程梳理上，按预算业务控制、收支业务控制、政府采购业务控制、资产控制、建设项目控制和合同控制待活动内容，由相关业务主管部门牵头，流程节点部门参与，按责按岗条块纵向完成业务流程梳理，明确细化业务流程和风险管理关键点。各地财政部门 and 单位进一步加强单位内部控制和风险管理培训，财务人员应与时俱进，除不断强化财务知识外，还需不断拓展与财务有接口的政府采购、建设项目、法律等外延专业知识，不断增强个人专业素养；加强心理建设，保持对风险的敏感度，对内控风险防患于未然。

3. 强化内部控制执行，过程促推内控效率。一是建立健全业务工作的内部管理制度，合理设置岗位，明确相关岗位的职责权限，并在执行过程中根据授权开展业务工作，建立起严格合理的审批执行制度，加强执行力度管理，不越位，不缺位，不错位；二是在内控执行过程中运用风险管理技术，检查、测试现行流程内控的严密性和完整性。如发现遗漏岗位、流程节点和风险点，要及时反馈相关业务主管部门，着手修订相关业务管理制度或流程，或优化业务流程，控制好风险点，确保整个业务流程实现闭环；三是建立内部沟通协调机制，加强部门间、岗位间、人员间信息交流，保持业务信息对称，提高内控执行效率。

4. 强化内控评价监督，确保内控和风险管理完善。内部控制的评价与监督是确保内部控制建设和风险管理不断完善并有效实施的重要环节。人力资源或专业力量比较丰沛的单位，可设立类似内审、质量控制等部门，充分发挥内审、质控职能职责，参与内控制定、检查、监督、完善各个环节，强化监督，及时发现内部控制制度及执行过程存在的漏洞和隐患；人力资源或专业力量不足的单位，可聘请具有专业资质或内控和风险管理经验比较丰富的社会中介第三方，每年度终了对单位内控和风险管理进行评价，并出具改进指导意见，保证单位内部控制和风险管理的科学性、合规性、可行性和可持续性。

作者单位 | 长沙市第一社会福利院

证券虚假陈述中会计师事务所民事责任相关问题探析

邢会强

一、近年会计师事务所民事责任司法案例反映出的突出问题

近年来,随着我国法治的进步、股东意识的觉醒,证券民事诉讼明显增多,注册会计师成为虚假陈述民事诉讼被告的案例日益增多。从已有的判决来看,我国司法实践对会计师事务所虚假陈述民事责任之认定存在的问题有:

1. 会计责任与审计责任难分。证监会明确指出要区分会计责任与审计责任,在实践中,存在不区分会计责任与审计责任的情形。即当管理层舞弊,会计人员造假,即使审计师勤勉尽责仍未发现,这本属于会计责任,但处罚者会认为这同时也是审计责任。

2. 故意与过失不分。《审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的规定》(以下简称《审计赔偿规定》)第6条规定,“会计师事务所在审计业务活动中因过失出具不实报告,并给利害关系人造成损失的,人民法院应当根据其过失大小确定其赔偿责任。”《审计赔偿规定》第1条明确其制定依据包括《证券法》《公司法》,意味着它不仅适用于公司注册验资场合,也适用于证券虚假赔偿场合,但在我国的虚假陈述民事赔偿诉讼实践中,该责任承担方式普遍未得到法官们的适用。

3. 过错程度的判定不一。前期的案例中,较多的法院在判决中认定会计师事务所具有故意或重大过失而直接判定其承担100%的连带责任;但是也有少数法院综合考虑虚假陈述所涉事项及其过错程度等因素判定了责任的范围;也有少数法院认定会计师事务所相比于其他中介机构具有更高勤勉义务而应当负担更多的责任。

4. 不合理的连带责任设置,在一定程度上助长了“首恶”的违法犯罪行为。连带责任虽有利于连带责任人之间的相互监督,但这些连带责任人信息的占有上是不均衡的,从而导致了信息弱势者实际上无法有效地监督信息优势者。这就造成了过罚不相当的结果。

5. 责任的认定多参考甚至依附证券监管机构的行政处罚或监管措施决定。司法实践中,法院往往参考甚至依附证券监管机构对于

会计师事务所做出的行政处罚或监管措施决定。司法可参考但不能依附于行政决定,因为这将损害司法的专业性、权威性、司法决定的终局性以及司法对行政机关的监督职能。

二、国外财务造假典型案例中的注册会计师民事责任及其借鉴

对美国、英国、澳大利亚、日本、我国香港地区和台湾地区案例的研究发现,境外财务造假案例中注册会计师民事责任认定存在以下特点可供借鉴:

1. 审慎认定注册会计师民事责任。境外市场对注册会计师普遍抱持着比较宽容的态度,对注册会计师作出处罚进而追究民事责任的案例仅仅是个案。仅具有审计违规的情况一般并不会直接导致审计机构承担责任,而是会考量财务造假案件中审计师的作用力大小、注册会计师对于财务造假案件发生的过错程度,是否保持应有的审慎态度和合理的职业怀疑并及时发现了财务造假现象等综合认定。

2. 以比例原则确定审计机构民事责任或设置责任上限。上世纪九十年代以来,国际上刮起了一阵减轻审计师责任的风潮,总体趋势是纷纷放弃严苛的连带责任制度,改采比例责任制度,或者对注册会计师的民事责任设定法定上限或允许发行人与注册会计师签订责任限制协议。在安达信会计师事务所破产之后,法院在认定审计机构及注册会计师民事责任时更加慎重,通常采用与过错程度相匹配的归责方式来区分审计师民事责任,避免对审计机构和注册会计师一概苛加巨额民事赔偿责任。

3. 妥善分配不同机构间的责任。审计机构仅仅是证券中介市场中的一环,审计机构的民事责任需要在体系的视角下进行考察,而审计机构在市场中的角色定位决定了其责任大小。例如在香港市场,保荐机构需要承担“牵头责任”,对于会计师事务所出具的审计报告,保荐机构应该以审慎的态度去审查,应确保其准确可靠,确认其是否有合理的理由被相信。

3. 有较为完善的注册会计师执业责任保险制度。注册会计师执业责任保险制度可以有效地为注册会计师对其审计活动中所造成的

损害进行弥补,分散其执业风险。以日本为例,其注册会计师执业责任保险体系已运行30多年,为审计机构和注册会计师的风险对冲以及受损害方的及时获赔做出了巨大贡献。英国《2006年公司法》之所以允许公司与审计机构签订责任限制协议,原因之一也是为了使注册会计师的责任风险敞口具有确定性,以便注册会计师能够买得到责任保险。

三、审计机构的勤勉尽责标准

“勤勉尽责”是证券中介机构应负的义务。相关主体勤勉尽责与否是其是否应受行政处罚和承担民事责任的分水岭。

1. 合理勤勉抗辩中的“合理人”标准。合理人通常至少具有三项基本属性:一般的理智(ordinary reasonableness)、一般的审慎(ordinary prudence)和一般的细心程度(ordinary carefulness)。“一般”(ordinary)意味着钟型曲线(正态分布)的中间水平。这里的“合理人”仅仅是对本职业团体的平均水平的描述而已,是一个“中人”标准。

2. 中介机构的“特别注意义务”。相关规范要求:证券服务机构及其从业人员应当对本专业相关的业务事项履行特别注意义务,对其他业务事项履行普通注意义务。对于特别注意义务的正确解释应该是:它应当符合特殊职业团体中一个合理人在相同或相似条件下所应采取的行为标准。该标准当然高于普通社会成员的注意水平,因为专家负有与异于一般人的专门知识、技能。但也不是本职业团体的最高水平,而是本职业团体的中等水平。“特别注意义务”中的“特别”,仅仅是指“特别领域”而已。因此,特别注意义务是指特别领域中的一般注意义务。

3. 审计准则与勤勉尽责的关系。审计准则是判断会计师勤勉尽责的标准。我国的审计准则实际上已经融合了职业审慎的要求。审计准则比抽象的所谓职业审慎标准更具体,更具可操作性,更利于裁判者作出会计师是否尽职尽责的判断。在我国证监会对注册会计师信息披露违法行为进行处罚的实践中,以及证券虚假陈述民事诉讼赔偿诉讼的实践中,执法者和司法者也是依据审计准则来判定注册会计师是否勤勉尽责。

4. 注册会计师应对“危险信号”予以关注。著名的BarChris案中法院得出结论,并不是要求注册会计师对所有财务信息进行事无巨细的仔细审核,但是对于他检查过的材料中有足够的“危险信号”,需要他自己做进一步的调查,仅仅通过询问管理层,并依靠管理层的

说明是不足够的。

四、证券虚假陈述赔偿中的审计机构民事责任的构件与限缩

审计机构在证券信息披露中的工作具有特殊性。一方面,审计机构是证券发行人聘用的披露辅助人,而非原始信息的生产者,具有“信息输出的不独立性”。另一方面,审计机构是证券市场的独立的信用源,具有“信用输出的独立性”。此外,审计机构承担虚假陈述责任的前提是发行人承担虚假陈述责任,审计机构责任具有“责任承担的不独立性”。证券虚假陈述赔偿中审计机构责任领域的理论和实务争议主要在于审计机构“信息输出的不独立性”“信用输出的独立性”和“责任承担的不独立性”之间的合理匹配。

根据《虚假陈述若干规定》(法释〔2003〕2号)第27条的规定,中介服务机构的虚假陈述赔偿责任均属于过错推定责任。我国中介机构的责任基础不仅在于实质参与虚假陈述行为,也不仅在于对虚假陈述知情不报,还包括“应当知道”虚假陈述而未曾纠正或阻止。中介机构不仅具有“不参与虚假陈述”的消极义务,还具有“积极防范虚假陈述”的积极义务。这种责任模式整体上较为严格,至少从字面上看以美国为代表的证券司法实践最多只要求中介机构在知情、“实质性地参与”虚假陈述时承担赔偿责任。

审计机构责任具有共同侵权责任属性。在我国,通常认为审计机构与购买证券的市场投资者之间只存在侵权责任关系,审计机构责任为过错推定的侵权责任。证券虚假陈述赔偿中的审计机构责任必然与发行人/披露义务人责任同时出现,审计机构与发行人是共同侵权关系。这种共同侵权责任关系类型存在如下两种可能性:一是审计机构与发行人构成共同过错型共同侵权,二是审计机构与发行人构成帮助、教唆型共同侵权。当发行人和审计机构存在共同实施虚假陈述行为的共同故意,或一为故意一为重大过失时,由于双方存在意思联络,故应视为主观的共同侵权行为而承担连带责任。但若审计机构只存在轻微的过失,只是其审计报告客观上有利于虚假陈述实施的话,则可以仅承担部分的连带责任甚至是补充责任。

对审计机构过错的认定应当进行类型化区分。结合《审计赔偿规定》,审计机构对公司披露信息是否真实、准确、完整做出误判的原因有以下三类:第一类是审计机构故意配合披露义务人实施了虚假陈述。第二类是审计机

构过失导致了虚假陈述未被发现。第三类是审计机构已经勤勉尽责，仍然未能发现披露信息中的虚假陈述。对审计机构过错的认定应当避免从虚假陈述的结果简单倒推。应当坚持基于过错轻重区分的责任模式，明确承认部分责任。

法律因果关系确认应体现价值衡量。审计报告对投资者信赖虚假陈述具有原因力，但并不是全部的原因力。而投资者损失的产生更是会受到与虚假陈述无关的市场因素方面的原因力。与此同时，审计具有极大的社会有用性，其实施成本过高的话，会增加企业融资成本、减损全社会的福利。

审计机构责任应合理限缩。首先，过重的责任无助于审计机构强化监督，也不利于审计机构社会功能的发挥。已有研究表明过于严厉的处罚对改进审计质量不利，反而造成了审计机构的过度退出。过高的民事责任也是如此。其次，过重的责任与审计机构和投资者损失之间的弱因果关系不匹配。传统上，审计机构等专业服务机构的民事责任承担对象并不包括委托人及其关联人以外的主体。将“利害关系人”扩张到证券市场投资者，本身是责任范围扩张的法制演进结果，故而责任也不宜太重。

《注册会计师法修订草案（征求意见稿）》第89条第一款第（一）项引入了有限额的补充赔偿责任，第（二）项引入了有比例的补充赔偿责任。我们认为，审计机构的补充责任是在我国信用制度不健全，失信成本还不够高的背景下的无奈之举，是一种较为现实的选择，既有利于保护债权人的利益，又适当限制了审计机构的法律责任。

五、进一步完善证券虚假陈述中会计师民事责任

1. 进一步区分审计责任与会计责任。会计责任指公司的会计人员依法真实、准确、完整地做出财务会计记录的责任。而审计责任指公司外部的注册会计师依照法律法规、审计准则而对公司的财务会计记录进行审查的责任。注册会计师因提供专业服务而承担民事责任也应仅限于审计责任。

2. 明确证券服务机构的注意义务。鉴于“特别注意义务”的提法不够严谨，缺乏相应的侵权法理支撑，建议调整表述为：证券服务机构在其专业领域内以本行业的平均水平负注意义务，在非专业领域内以社会公众的平均水平（或一般人的水平）负普通注意义务。

3. 注册会计师的民事责任赔偿范围应与其过错程度相当。重申《审计赔偿规定》第6

条的规定，区分故意与过失而判断注册会计师承担不同的责任，避免责任与其行为以及获益程度极不合比例。注册会计师与披露义务人合谋故意实施虚假陈述时，应承担连带责任；存在过失的，应就其对损害发生所起的原因力、各侵权人的获益等承担一定额度或比例范围内的补充责任。各方责任比例的确定尽管比较复杂，但也不应回避。

4. 注册会计师责任的承担应区分股票和债券有所不同。不能将股票市场虚假陈述民事赔偿的逻辑简单套用于债券市场，包括对过失的认定。投资者在投资债券时，更多地看发行人甚至股东背景、评级和收益率等无需经过审计的意见。在债券虚假陈述中，认定注册会计师具有过错要慎重，不宜轻易认定；在判决注册会计师对于债券投资损失应承担的责任比例时，应适当降低责任比例的承担。注册会计师在对债券业务进行审计时，应重点关注偿债能力相关的指标，在这方面的尽调标准要高于其他方面的尽调标准。

5. 交易因果关系可以推定，损失因果关系应由原告举证。美国判例法将交易因果关系的举证责任分配给了被告，同时将损失因果关系的举证责任分配给了原告，以平衡原被告双方利益。我国也有必要在区分交易因果关系和损失因果关系的基础上，将损失因果关系的证明责任分配给原告。

总之，在当下各方对会计师苛责的形势下，当务之急是呼吁减轻注册会计师的民事责任，降低对注册会计师发现财务造假功能的预期，进一步强化追首恶追赃款，更公平合理地分配相关的风险和损失，以维持一个各方都能生存与发展的平和、理性的资本市场环境，使注册会计师的民事责任由特别不确定、不精确向相对确定和精确转变。

基金项目 | 中国注册会计师协会课题“证券虚假陈述中会计师事务所的民事责任问题研究”（2020-G-06）

作者单位 | 中央财经大学法学院

程序与实体：我国个人破产免责制度建构的两个维度

张红侠 柴丽

一、个人破产制度的探索

“风险社会”的到来，给财富之损毁、灭失带来了更多的不确定性因素，而其中一些不能归因于财产持有者本身的风险因素便可能导致“诚实而不幸”的人们在短时间内失去在社会中安身立命的重要依靠。伴随着现代人道主义以及社会效用理念的发展，对这些“诚实而不幸”的人们给予一定的法律保障，促使其能够在风险发生后尽快地重归于社会成为了当前法治国家所秉持的基本理念。个人破产当中的免责制度即由此发展而来，其旨在通过严格的实质审查以及一定期限或免期限的权利限制，经过债权人的同意或法院、行政机构的决定而免除“诚实而不幸”人们的部分债务，使其能够脱离于债务对自身的沉重压制，从而重新开启“新的人生”（郑有为和陈漓屏，2011）。不同于企业破产，个人这一主体于破产之后还将存续，免责的建立亦是为了其的继续发展，因此免责制度就构成了个人破产与企业破产最大的不同，在已经建立个人破产制度的国家，免责亦是多数自然人申请破产所追求的目的。我国当前正在逐步建立个人破产制度，部分地方的试点工作已经开启，因此如何在制度建构过程中平衡债权人与债务人利益，真正实现个人破产免责促使债务人“全新开始”的目的，成为了必须要重点关注并提前预设的问题。

在实践层面，我国地方已经先行开启了个人破产的制度探索，2020年8月26日，深圳市人大常委会颁布《深圳经济特区个人破产条例》，是我国首个以地方立法形式出台的个人破产法律性文件。除此之外，浙江台州、浙江温州、四川成都等地的法院均出台了被称之为“个人破产前身”的《个人债务集中清理规程》《个人债务集中清理实施意见》《个人债务集中清理操作指引》等。但其存在的问题在于，一是各地分别出台规则导致个人破产或债务集中清理的依据难以统一，如深圳《个人破产条例》规定的免责考察期为三年，而成都《个

人债务集中清理操作指引》规定的清偿期限为不超过五年；而在当前的社会经济条件下，破产申请人的债权人、财产可能存在于全国多地，规则的不一致导致个人破产难以统一有效实施。二是后者的“个人债务集中清理”方案与个人破产制度本身还是存在一定差别，其在当前阶段更多是作为个人破产立法缺位的替代性措施而在实践中运作，并且其本身系法院内部的实务操作指引而非立法文件。由此，建立全国统一的个人破产立法应是未来趋势，结合当前各地开展的相关实践，检视其规范设立的合理性与否，从而能够为未来我国统一的个人破产立法提供制度建构的经验借鉴。

二、个人破产免责的程序性建构

从前述个人破产免责的定义来看，“通过一定期限或免期限的权利限制，经过法院或债权人、破产行政管理机构的决定而免除债务人的部分债务”实际上反映的是不同立法例就个人破产免责设置的程序与实体规范内容，其中破产免责是否需要独立提出申请、是否需要经过一定期限的权利限制、最终免责决定的做出主体为何属于个人破产免责的程序性内容。在就个人破产免责的程序性内容进行规范建构时，首先需要厘清的是破产与免责之关系，在这一点上，无论是当前社会大众还是学界，均在一定程度上存在对破产与免责之逻辑关系的误解；其次需要明确的即是倘若需要独立提出申请，债务人之余债为当即免除抑或需要经过一定的考察期，此问题涉及到一国对破产自然人采取的社会经济政策，需要结合我国国情做出独立判断；最后则是破产申请人余债免除的决定主体为何，该项程序性内容又涉及到破产行政事务管理与司法之关系，更需要在免责决定做出时考虑到债权人之利益。由此，个人破产免责的程序性内容即由以上三个方面组成。

（一）破产与免责的逻辑厘清

当前，无论是社会大众还是部分学术界人

士,对于破产与免责的关系问题均存在一定的误解。一方面,自《深圳经济特区个人破产条例》出台以来,社会上即不乏“深圳是否可能成为‘老赖’天堂”的质疑之声,部分观点认为倘若申请人一旦申请破产即可免除债务,这不仅与我国传统“欠债还钱,天经地义”之理念不和,更与当前国家采取各类信用惩戒措施限制失信被执行人、解决“执行难”问题的政策方针所不符。另一方面,在学界当中,因为个人破产制度所具备的人道主义理念精神或者其为营商环境改善、信用体系建设以及长远社会稳定等带来的益处,不少学者都为这一新设制度背书,并“倾向于将其美化为债务人、债权人、社会多方共赢的机制”(欧元捷,2020)。于前者而言,其将个人破产等同于免责,实际上否定了个人破产对于申请人的权利惩戒功能,并且尚未认识到免责仅是作为一种债务调整工具,其并非破产申请的必然进路。于后者而言,纵然“个人破产并非基于特定债权债务关系孤立的收益,而是基于更广泛的收益”,但是现有研究有抛开破产本体而泛谈破产重生价值的取向。破产并不一定意味着免责,免责亦并非所有债务都将减免,作为个人破产免责程序性内容的一项重要,必须要首先厘清破产与免责的关系。

从破产申请的条件来看,无论是《企业破产法》第2条规定的“企业法人不能清偿到期债务,并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力”,还是当前我国唯一的个人破产立法《深圳经济特区个人破产条例》第2条规定的“因生产经营、生活消费导致丧失清偿债务能力或者资产不足以清偿全部债务”,破产申请的核心条件仅为“资产不足以清偿全部债务”。换言之,我国立法对于破产的态度即是当债务人的资产不足以清偿全部到期债务,即意味着其超出了自身债务承受能力而进行举债,其现有资产无法在全部债权人当中进行有效分配,此时便可能需要通过破产和解、重整、清算等措施对债务人的现有资产进行清理,最大化地挖掘债务人财产,并以特定的方式在债权人之间进行分配;因此,破产的本质或曰其立法的初衷即是集体清偿与按比例分配。个人破产同样如此,其最为本质的制度功效仍然是通过集体清偿的方式让每一个债权人尽可能地公平受偿。而破产免责则是法律对“诚实而不幸”的债务人进行的“特殊关照”,“诚实”要求债务人不得隐匿财产或者在破产申请

前采取故意销毁、赠送财产的方式减损其可破产资产,“不幸”意味着倘若债务人因为奢侈消费、赌博等导致资产不足以清偿全部债务,法律根本无对其施以同情的必要,其不得申请免责。在此意义上,便有学者提出“免责是一种恩惠,而不是一种权利”(贺丹,2021)。由此可以看出,破产并不等同于免责,破产亦并不一定免责。

免责更多的是作为一种债务调整工具而在个人破产的程序当中发挥其作用,破产与免责亦应当是程序递进式的逻辑关系,即其程序进路应当为提出破产申请、集体清偿与按比例分配现有资产、提出免责申请、经过免责考察期、达成免责效力。换言之,个人破产免责应当作为一个单独程序存在,也即我国应当采取许可主义的破产免责,在集体清偿与按比例分配债务人现有资产后,由债务人另行提出免除其未清偿债务的申请。其理由在于,纵然当今世界立法例中有少数国家如美国采取了当然主义的破产免责,也即在清算分配之后若无债权人提出异议,债务人即可自动获得免责,但其采取此种当然免责的方式是根植于美国的刺激负债、借贷、投资之社会经济政策,其不仅具有鼓励冒险、通过借贷等刺激经济的“外部环境”,更有通过破产免责减免投资风险的“内部需求”。但是,美国的此种当然免责主义亦招致了广泛的批评,有学者即评价到其个人破产“已经极大地偏离了破产程序的原貌,并且个人破产免责程序长期处于被过度利用的状态”(欧元捷,2020)。考虑到破产立法的本质、我国的社会经济状况以及个人破产制度的配套制度建设情况,美国的此种当然免责主义在现阶段并不适合我国,而许可免责的模式更能够让破产免责发挥其筛选“诚实而不幸”债务人的功能,在免责考察期内由债权人、管理人、社会大众等对债务人进行监督,最终保障破产免责仅对“诚实而不幸”之债务人免责的制度功能。

(二) 免责考察期的设置

个人破产并不等同于免责,作为债务调整工具的破产免责考察程序其功能在于筛选“诚实而不幸”的债务人。如此免责考察期限的设置就极为重要。一方面考察期不宜过短,否则无法有效地筛选出“诚实而不幸”的债务人,尤其是在我国个人财产登记制度、个人信用信息体系建设尚未完善的条件下,通过一定期限的考察期,由破产管理人、债权人、社会大众

对债务人是否存在隐匿、转移财产的不当行为进行监督,进而筛选出个人破产法律所意图保护的诚实债务人。另一方面考察期不宜过长,概因为在考察期内债务人仍需继续清偿其剩余债务,且其消费、借贷、任职等都受有较大限制,过长的免责考察期可能导致债务人“走向第二次人生”的积极性受挫,不利于免责制度的社会效用发挥。

《深圳经济特区个人破产条例》的免责考察期设置值得未来个人破产立法借鉴,其规定一般的债务人免责考察期为三年,在考察期届满后,债务人可免除清偿其剩余债务,但同时规定在债务人违反相应义务时可延长其考察期,延长期限不超过两年。三年的免责考察期设置了不同的期限届满情形,第一,若债权人免除债务人全部剩余债务或者其在考察期内清偿完毕剩余债务,则考察期自动结束;此种情形下债务人破产的前提性条件已经消失,其并不存在免责一说,因此亦无需对其进行考察。第二,若经过了一年考察期且债务人清偿剩余债务达到三分之二以上,或者经过两年考察期且债务人清偿剩余债务达到三分之一以上的,视作考察期限届满。此种视为考察期届满的规定目的在于尽可能地平衡债权人与债务人利益(殷慧芬,2021)。此种包括清偿剩余债务比例未达到三分之一但是经过三年考察期的情形。

同时,免责考察期还可以延长,但其仅适用于债务人违反特定行为限制规定的非严重情形,何谓“违反特定行为限制规定的非严重情形”,在免责考察期内,债务人需要遵守一系列行为限制规定,包括不得进入高档场所消费、不得乘坐高铁或动车一等座以上座位、按时向人民法院及破产管理人报告财产变动情况等,若因为特殊原因债务人未履行该类义务,譬如因生病等原因债务人未能在规定时间向法院、破产管理人提交其财产变动情况表,可以延长其免责考察期。此种延长考察期的非严重情形一般为债务人过失违反相应义务,若其故意违反法院做出的行为限制规定,则可认定其不符合“诚实而不幸”的债务人标准,直接认定其不得免除剩余债务。同时,非严重地违反行为限制规定亦应当有一定限制,从《深圳经济特区个人破产条例》的规定来看,其第96条第2款仅规定了“债务人违反前款规定的,人民法院可以决定延长考察期”;但未明确若债务人多次违反相应规定,法院可做出不予免

除其清偿剩余债务的决定;在未来的个人破产立法中,应赋予免责决定机构此种权力。

(三) 免责决定的作出

对破产自然人未清偿债务的免除意味着其可以摆脱债务对自身的压制,从而“开启第二次人生”,在经过免责申请、免责考察的程序“筛选”之后,最终应当由相应的主体做出免责决定,从而对债务人的余债免除赋予法律效力。在整个自然人破产程序中,有三个关键主体都可能成为最终的免责决定做出主体。

1. 债权人。债权人是破产自然人余债免除的切身利益主体,对后者的余债免除意味着前者本应得以收回的债权无法收回,在此意义上,应当由债权人决定是否免除债务人的未清偿债务。从当前的司法实践来看,我国各地开展的自然人债务集中清理同样采取的是债权人决定免责方式,如在江苏首例个人债务集中清理案中,即由全体债权人一致表决同意债务人的清偿方案,在方案实行完毕后免除其未清偿债务(吴龙章,2022)。在温州破产法院发布的个人债务集中清理典型案例中,有一则案例采取的表决规则为全体债权人过半数以上通过,且其需占无财产担保债权总额三分之二以上(澎湃网,2022)。由此,当前司法实践对债务人的余债免除决定采取的是债权人一致同意或者多数决规则;但必须要意识到的是,在当前阶段,我国各地法院采取的债权人决定方式实际上是在未有法律规定情况下的一种变通做法,其更多采取的是一种基于“意思自治”理念的债务集中清理方案;换言之,在法律未授权其他机构能够决定免除债务人余债的前提下,此种由法院作为中间人促成双方达成协议的方式才能够符合现行法律规定。但在此过程中,法院工作人员需要耗费大量的精力进行调解、沟通,在债务人与众多债权人之间协调以获得债务清偿方案的通过以及对债务人余债免除的协议达成。在已有的司法实践中,债权人表现出重重的疑虑以及对债务人、法院的不信任,同时还存在前述债权人冷漠以及积极对抗的问题。因此,即使当前的实践采取是债权人决定方式,但应当认识到其是未有法律规定而采取的变通做法,该种方式暴露的问题较为明显,在未来的个人破产立法中不宜采取。

2. 人民法院。人民法院作为破产免责的决定主体具有其优势,一是其作为破产受理机构,破产申请、审查、债务清偿方案的做出、

通过等一系列工作都属于人民法院的职责范围或者在其主导下进行,在具体的案件中人民法院对于自然人的破产情况了解程度最深。二是作为法院其由法律授权而对当事人的实体性权利做出处分决定不存在合宪性的疑虑。此外,还有学者通过考察当前全国破产法院或破产法庭的设立情况,指出全国100余个破产清算审判庭、400余名破产法官已经积累了足够的专业程度,其能够承担起自然人破产免责决定的法定职责(贺丹,2021)。因此,由法院



作为破产免责的决定主体应最为合适,但通过对域外个人破产的实践考察,发现部分国家如法国的免责决定做出机构出现了由法院向破产行政管理机构的转变,其原因即在于大量的个人破产案件数量致使法院无法有效应对相应工作,过重的案件负担导致法国将此决定权力转移至破产行政管理事务部门,立法者将法院的身份转换为“支持地位”,而由破产行政管理机构对自然人的破产免责申请进行审查并做出最终决定。由此,个人破产案件的大量涌入这一原因导致不得不考虑由破产行政管理机构作为免责决定主体的可能性。

3. 破产行政管理机构。在建立个人破产制度的国家一般均设有专门的破产行政管理机构,根据各个国家对破产事物中行政与司法关系的不同认识,其一般承担选任破产管理人、监督管理人履职、监督重整计划施行、对债务人进行免责考察等一系列工作;部分国家如法国的破产行政管理机构还承担着对债务人实行限制措施、决定对债务人的免责等重要职责。《深圳经济特区个人破产条例》同样设立了破产行政管理部门,并规定了其法定职

责;从深圳已有的实践来看,其是将破产行政管理机构赋以“辅助者”的角色,主要在自然人破产案件中履行一系列的辅助性管理职能。据前所述,促使债务人免责决定权由法院向破产行政管理机构转移的最重要原因即是过重的案件负担,在未来我国通过统一的个人破产立法之后,一个难免的担忧即是本来即案多人少的法院是否能够应对个人破产案件的大量涌入,针对于此,是否需要将限制债务人权利、决定债务人免责的权力交由破产行政管理机构行使。分析此问题必须要结合我国建立个人破产制度所面对的具体的情况以及其所面临一系列困难,否则单从案件数量来看由专门的机构决定债务人免责、减轻法院案件负担似为一个较好方案,但从我国初步建立个人破产制度的实际情况来看,可能由法院作为免责决定主体是更为合适的选择。

上述推论来自于以下考虑:(1)破产行政管理机构的设置。《深圳经济特区个人破产条例》根据自身地区的情况设置了个人破产行政管理部门,而我国未来的立法趋势应是建立统一的个人破产立法制度,但是否需要在未来的个人破产法中规定每个地区均应设置相应的破产行政管理机构存在疑问。我国地区间的社会经济状况差异较大,个人破产的案件数量情况亦必然存在较大差异,一些案件数量较少地区的个人破产案件或可以由法院负责全部的审查、处理、决定工作,因此,个人破产行政管理事务部门并非一定需要在每个地区设置。由此,在未来个人破产立法中,关于破产行政管理机构的设置情况应保持一定的开放性,规定“每个地区根据个人破产的具体情况设置相应的破产行政管理部门”。(2)破产专业能力。据前所述,自《企业破产法》实施十余年来,我国已经在各地区设置了百余个破产与清算审判庭,培养了四百余名破产法官,已初步建立起了专门的破产审判工作人员队伍。而据学者对《深圳经济特区个人破产条例》与《企业破产法》的统计对比,前者当中属于个人破产的专属条款仅占比为16.76%,在破产的清算、重整、和解、债权人会议、管理人等大多数条款中,个人破产实际上与企业破产均适用同样的条款(江苏省高级人民法院课题组,2021)。因此,可以认为已经积累了一定经验的破产审判人员能够承担起个人破产的工作重任;而破产行政管理机构为新设的行政部门,其在专业应对能力上必然不及人民

法院。(3)不同国家个人破产行政与司法机关的关系问题。在法国等国家,为减少法院的案件压力,其个人破产法的实施更倾向于由破产行政管理机构促成债权人与债务人的庭外和解,当双方无法达成庭外和解协议时才转换为庭内程序。换言之,其破产行政管理机构在个人破产工作中呈主导地位,部分国家如德国还设置了强制性的庭外前置程序,但在我国,无论是考虑破产工作的专业能力,还是公众的接受情况,还是由法院作为个人破产的主导机构较为适宜。由此,在破产事务的行政与司法关系之问题上,我国与其他国家存在较大差异。

三、个人破产免责的实体性建构

无论是个人破产免责的程序性还是实体性内容,均是围绕“诚实”“不幸”这两个关键词展开,旨在提供该两项关键要件的筛选标准,只有符合这两项要件的债务人,才能够获得免责的法律效力。在个人破产免责的考察中,一些不诚实或者并非因“不幸”原因而导致破产的债务人将直接被剥夺免除债务的资格,一些特殊债务将由法律规定无法被免除,此外,个人破产的法律效力必须被尊重。由此,个人破产免责的实体性内容即由该三方面构成。

(一)不得免除未清偿债务的情形

破产所围绕的核心是债务人的财产,在进入免责考察期后债务人需要在法院、管理人、社会公众以及债权人的监督之下遵守一系列的行为规定,而这些行为规定即是围绕其财产的保有、分配甚至增值而展开。破产免责的“诚实”要件要求债务人首先应当如实申报其财产情况,其次不得故意隐匿、减损其可分配财产,最后则是需要配合对其财产情况的调查、监督与管理;其中任何一项行为规定的违反,都可能直接导致债务人不得免除其未清偿债务。

1. 债务人应当如实申报其财产。现代社会复杂的经济关系致使公民的财产情况愈发不透明,当然,“现代国家无力、也不应该掌握所有公民的个人财产信息”(李帅,2016),然而个人破产旨在就债务人的现有财产于所有债权人之间进行公平分配,这就需要债务人的主动配合,在破产程序启动之后提交其所有的财产以及财产权益情况,一般而言,前者包括债务人享有所有权的动产、不动产,后者则包括其所拥有的股票、基金、保险等财

产性权益。除此之外,债务人还需要就其财产之上所设定的特殊权益向法院及破产管理人如实申报,其一般指财产之上设立担保物权或者存在共有、权属争议等情况。倘若债务人未如实申报其财产,则可认定其为“不诚实的债务人”,直接剥夺其免除未清偿债务的资格。

2. 债务人不得故意隐匿、减损其财产。债务人故意隐匿、减损其财产的情况又分为两种,一是在破产程序启动之前故意隐匿、转移其可破产财产。免责是债务人的所追求的理想效果,但是如前所述,免责仅是个人破产程序中的一个债务调整工具,在获得免责之前仍需就债务人的现有财产进行集体清偿与按比例分配,部分债务人便可能在破产程序启动之前通过特定手段隐匿、减损其财产,由此便需要其在进行财产申报时要求其就破产程序启动之前一定时期内的财产变动情况一并进行申报。一般而言,该类申报的情形包括赠与财产、放弃债权等债务人未获得实质性利益而财产减损的情况,在财产之上设立担保物权等增加财产权益负担之情形,以及一次性支出大额资金、因离婚而分割资产等财产大额减损的情况。该类申报一方面需要债务人如实提交财产及财产权益的变动情况,另一方面则需要法院、破产管理人的实质审查,就其是否为申请破产免责而故意减损财产而做出实质判断。

债务人故意隐匿、减损其财产的另一情况则是在破产程序启动之后,在债务人完成财产申报后,意味着其可破产资产被相对固定,法院、管理人及债权人亦可行使其监督权能,倘若发现债务人有故意隐匿、毁弃、伪造或者变造财务凭证、印章、信函文书、电子文档等资料物件以阻碍对其财产情况进行查清,或者隐匿、转移、毁损财产,不当处分财产权益或者不当减少财产价值的情况,可认定其为“不诚实的债务人”,剥夺其免除未清偿债务的资格。

3. 债务人应当配合对其财产情况的调查、监督与管理。“免责制度产生之前,破产主要是作为债权人实现债权的工具和手段存在,旨在最大限度地发掘债务人的财产;免责制度出现之后,破产程序的推动主要依靠债务人基于免责可能获得的经济利益”(许德风,2011)。但债务人获得此种经济利益的前提在于如实申报其财产及变动情况、参与债权人会议、配合法院及管理人对其财产情况的调查、监督与管理。在个人破产的一系列程序中,始终围绕着对债务人财产的查清、挖掘、管理与

分配而展开,既然债务人的最终目的在于获得免责,其便有义务参与其中并积极配合,如果债务人故意不履行配合义务,可由法院做出决定,剥夺其免除未清偿债务的资格。

除因“不诚实”的缘由而可能导致被剥夺免责资格,非因不幸原因而导致破产的债务人同样不得免除其未清偿债务。从当前关于个人破产的其他国家立法情况来看,一般都未规定何为“不幸”,概因在复杂的现代社会经济关系中,导致个人破产的原因多样,立法无法以有限的文字穷尽例举;因此一般都以例举方



式规定“非不幸的破产原因不得申请免责”。

《深圳经济特区个人破产条例》第98条第四项规定“因奢侈消费、赌博等行为承担重大债务或者引起财产显著减少”,不得免除未清偿债务。后者的赌博并无争议且较好查清,但何为“奢侈消费”有待厘清,《加快完善市场主体退出制度改革方案》对于建立个人破产制度的表述为“逐步推进建立自然人符合条件的消费负债可依法合理免责,最终建立全面的个人破产制度”。由此,因消费负债而导致破产应当可以免责,但必须将其做出限定,否则“免责制度的存在便可能导致债务人肆无忌惮地不道德不负责任地过度消费并负债”(丁燕,2020)。

(二) 不得免除的债务

个人破产免责制度由市场经济理念指引并服务于市场经济(王欣新,2019),但是在债务人的所有负债中,存在一些非因市场原因导致的债务,其不应由免责制度调整。该类债务一般为两种类型,一是债务发生的原因是债务人故意,此类债务不应免责是为了防止债务

人恶意负债,避免可能产生的社会道德风险;另一则是债务的类型性质决定不宜免责,否则可能危及他人的人身性、生存性利益,产生负外部效应。

1. 因债务人故意侵权而产生的损害赔偿金,因以及因违法犯罪行为而产生的罚金类款项不得免责。此类债务的负担原因是债务人故意侵害他人人身、财产权益,或者违反法律规定而导致被处以罚金类惩罚,倘若允许债务人免责将会导致引发极高的社会道德风险,因此未来《个人破产立法》应明确此类债务不得免除。

2. 因债务的类型性质不宜免责。无论是在企业破产还是个人破产的立法例当中,法律都对债务人所负有特殊义务而产生的债务清偿进行了特别规定,前者如《企业破产法》规定职工工资、医疗补助金、保险金等处于破产费用及共益债务之后的第一清偿顺序,此即是为了保障劳动者的生存权益而做出的特殊规定。在个人破产中同样有相同性质的债务,一是基于雇用关系产生的报酬请求权和预付金返还请求权,另一则是基于法定身份关系产生的赡养费、抚养费 and 扶养费等。该两类具有较为明显的人身性质,如若允许债务人免除,可能会影响至处于劳动弱势地位的受雇佣者或者人身弱势地位的受抚养者、赡养者、扶养者的生存性利益,因此出于该类债务的特殊性质,不宜免除。

(三) 个人破产免责的法律效力

对债务人的免责意味着对债权人权益的减损,为了有效地实现个人破产免责制度所追求的社会效益,必须由法律明确规定其具备的法律效力,否则“破产免责如果不能受到尊重,免责的益处将化为泡影”(世界银行自然人破产处理工作小组,2016)。

一方面,债权人不得事先要求债务人放弃免责。为了规避债务可能无法得以清偿的风险,处于相对优势地位的债权人便可能会在债权债务关系产生之初要求债务人明确放弃未来破产时对该债务的免责。若允许债务双方就此做出约定,一方面是对其他债权人的不公平;另一方面更可能导致个人破产免责制度被虚置,无法实现个人破产免责制度建立所追求的更广泛社会效益。因此法律必须对该类行为做出限制,明确个人破产免责的事前效力,也即在任何债权债务关系建立时,债权人不得事先要求债务人在未来可能的个人破产中放弃

对该笔债务的免责。

另一方面,债权人应当尊重、遵守免责后的法律效力。当前社会上还存在着一些不合法的债务催收现象,如“扫黑除恶”运动中所广泛打击的暴力催债,其利用一些不合法的手段逼迫债务人清偿债务,产生了极为恶劣的社会影响(黄京平,2022)。若在债务人获得免责资格之后,其法律效力未能被债权人所遵守、尊重,而是采用各种方式方法试图就自己所应获得偿付的份额进行追偿,便无法真正实现促使债务人“走向第二次人生”的立法目的。由此,未来《个人破产立法》还应当明确个人破产免责的事后法律效力,在债务人通过免责考察期并经法院决定获得免责资格之后,即具有法律效力,一旦部分债权人试图通过其他方式要求债务人继续清偿债务,后者有权拒绝;债权人追偿给债务人造成人身性、财产性损害的,债务人有权要求损害赔偿。

四、结语

免责制度复杂的程序性及实体性内容要求在个人破产的立法中不仅需要妥当的制度安排下合理地保障债务人“走向第二次人生”,更需要通过程序及实体规则平衡债权人与债务人之利益,从而贯彻个人破产免责所追求的人权及社会效益理念。然而作为世界上最不统一的法律领域之一,个人破产的各项制度内容并无“统一模板”,我国必须结合自身的社会经济政策及破产理念做出妥当的制度安排,适时制定出台《个人破产法》。此外,从CPA业务前瞻来看,目前其可作为破产管理人参与企业破产业务,而面对即将兴起的个人破产业务,会计师事务所及CPA亦应“未雨绸

缪”,结合个人破产免责制度的特殊性重点做好以下准备:其一,培养综合能力与个人破产业务需求相匹配的业务团队。围绕个人破产的基本理论、深圳等国内部分地区的个人破产实践以及域外《个人破产法》立法和司法经验,加强理论研究和实践锻炼,全面提升会计师事务所作为破产管理人承接个人破产业务的履职能力;其二,认真分析个人破产与企业破产的不同之处并充分评估其对破产管理人履行职责的影响。如前所述,个人破产与企业破产最大的不同在于,一般情况下,企业破产之后其法人资格不会存续(除破产重整),债权债务自动免除,而个人破产之后其自然人身份依然存续,这会对多方主体之间的债权债务关系产生诸多不同于企业破产的影响,由此也会对CPA履行破产管理人职责带来影响;其三,分析个人破产免责制度对破产管理人报酬的影响并提出应对方案。破产管理人的报酬作为破产费用享有优先受偿权,且企业的资产实力一般情况下较个人雄厚,支付破产管理人报酬的难度不大,但在个人破产情况下,其可能难以拿出充足资金支付破产管理人报酬,因此CPA在承接个人破产业务前应对个人的资产负债情况进行全面深入调查,以免出现破产管理人报酬难以支付或延期支付情况。

作者单位 | 宿迁学院马克思主义学院

主要参考文献

1. 郑有为,陈漓屏.从日本《民事更生法》的诞生看灿烂辉煌的二十一世纪破产法学.中原财经法学.2003(6)
2. 欧元捷.论个人破产建构的中国逻辑——以破产与免债的界分为起点.山东社会科学.2020(3)
3. 贺丹.个人破产免责的中国模式探究——一个国际比较的视角.中国法律评论.2021(6)
4. 殷慧芬.论自然人破产免责制度中的利益平衡.西南政法大学学报.2021(4)
5. 吴龙章.江苏首例个人债务清理案件审结.中国法院网.2022年4月4日.<https://www.chinacourt.org/article/detail/2020/06/id/5254694.shtml>
6. 温州市个人债务集中清理典型案例(2019-2020年).澎湃网.2022年4月4日.https://www.thepaper.cn/newsDetail_forward_10534971
7. 江苏省高级人民法院课题组.我国个人破产制度立法模式的选择.中国应用法学.2021(5)
8. 李帅.论我国个人破产制度的立法进路——以对个人破产“条件不成熟论”的批判而展开.商业研究.2016(3)
9. 许德风.论个人破产免责制度.中外法学.2011(4)
10. 丁燕.破产免责制度的合宪性考察.中国法律评论.2020(6)
11. 王欣新.用市场经济的理念评价和指引个人破产法立法.法律适用.2019(11)
12. 世界银行自然人破产处理工作小组.世界银行自然人破产问题处理报告.殷慧芬,张达,译.中国政法大学出版社.2016
13. 黄京平.扫黑除恶历史转型的实体法标志——《反有组织犯罪法》中刑法规范的定位.江西社会科学.2022(2)

制度经济学视角下的企业ESG信息披露研究

——以APP（中国）诉浙江省饭店业协会为例

唐和平 石水平 曾舒晴 杨志强

摘要

本文以APP（中国）诉浙江省饭店业协会为例，从制度经济学视角论述了ESG理念对当今企业而言已不仅是一种道德约束，更是一种无形的有效率的制度约束，扩大了企业需要考虑的交易费用范畴，内化了企业的外部交易成本，促使企业私人成本与社会成本不断趋同。本文的研究认为，目前尽管ESG理念没有通过量化的形式进入决策者的视野，但却在无形中影响着管理当局的决策行为，未来企业ESG信息披露的重要任务是对业已扩大的交易费用进行确认、计量和报告，真实准确地反映企业履行ESG行为的收益和成本，以拓展管理当局的决策视野，实现会计信息的决策有用性目标。

关键词

ESG信息披露 新制度经济学 交易费用 道德约束

一、引言

近年来，绿色投资和ESG理念逐步兴起，并引起了广泛关注。ESG是环境（Environment）、社会（Social）、治理（Governance）的缩写，起源于社会责任投资的理念，是一种以人与自然和谐共生为目标的可持续发展价值观。与关注企业盈利能力及财务状况的传统指标不同，ESG投资更着眼于从非财务角度考察企业价值与社会价值，此类投资的短期成本往往超过财务收益，并且通常需要花费数年的时间去提高企业的竞争力，并最终使股东受益。可见，ESG投资是一种追求长期价值增长、兼顾经济和社会效益的投资方式。企业作为经济实体，唯一的目标就是追求自身经济利益最大化。古典经济学认为，在市场机制作用下，企业利益（私人成本收益）与社会利益（社会成本收益）能够自动协调。但是，现实世界与古典经济学所描述的理想状态往往大相径庭。福利经济学的创始人庇古提出了市场外部性理论，即企业在追求自身利益最大化的过程中会对外部世界产生影响，造成私人费用与社会费用、私人收益与社会收益之间的不一致。在这种情况下，企业利益与社会利益就难以自动协调。庇古认为，外部性问题的存在是政府存在的重要原因，并由此演绎出整个福利经济学理论体系。忽略政府通过强制

性权力配置资源的成本，如获取权利界限的费用、错误配置造成社会资源的浪费等等，通过政府的干预（比如法律）去解决外部性问题也并非无可替代。如果说，市场和企业制度的变革是对法律体系变革的推进。那么，现代企业制度如何发挥协调自身利益与社会利益的作用呢？答案是“ESG理念”，这是一种无形的道德约束。

二、案例背景：APP（中国）诉浙江省饭店业协会

浆纸业是金光集团的主导产业，Asia Pulp & Paper Co., Ltd.（以下简称APP（中国））经过数十年不懈努力，旗下拥有数十家制浆、造纸公司及100多万公顷速生林，分布于印尼、中国等地，已发展成为世界排名领先的纸业集团公司。APP（中国）凭借“立足中国，绿色承诺”可持续发展项目在众多企业中脱颖而出，荣登优秀社会责任案例榜单，还曾荣获中国政府颁发的最高ESG理念奖项“中华慈善奖”。今天人们看到APP（中国）因积极履行ESG理念而屡受褒扬，而在2004年，“中国绿色消费第一案”曾一度使APP（中国）陷入产品遭受抵制的困境。是什么原因导致APP（中国）前后的处境迥然不同？事情还得从一份调查报告说起。

2004年11月16日,绿色和平——一家在国际上享有威望的环保组织在北京举行了一场新闻发布会,向媒体公布了一份名为《金光集团APP,云南圈地毁林事件调查报告》的文件,该报告揭露了金光集团APP不惜以生态灾难为代价牟取巨额暴利的事实,并详细阐述了金光集团APP破坏生态的过程及所带来的一系列问题,在社会上引起强烈反响。当年11月18日,浙江省饭店业协会起草了《关于抵制APP(中国)纸产品的通知》,呼吁全省饭店坚决抵制APP(中国)生产的纸产品及其附属产品,并以抵制次数作为创建和评定绿色饭店的要求之一。年末,APP(中国)一纸诉状将浙江省饭店协会告上了法庭,以侵害名誉权的名义索赔220万元,并要求浙江省饭店协会在媒体面前公开赔礼道歉,杭州市西湖区人民法院立案。该案最终于2005年2月23日以原告APP(中国)的撤诉而偃旗息鼓。看似普普通通的一个民事案件,其背后所牵涉的各方利益的协调却并不简单。

三、案例讨论与分析:基于制度经济学视角

(一) 公权与私权

公权是一种强制性权力,私权最初起源于人拥有的与生俱来的“自然权利”,在政府形式出现之前,每个人都具有用强制性的手段保卫自己权利的权力。而政府是保障每个公民权利的具有规模经济的形式。因为在很多时候,私权的维护需要私人支付难以承受的成本,于是人们通过契约形式自愿地放弃自己的部分权利并将这些权利委托给第三方(政府的最初形式),因而政府权力的强制性是从每个人保卫自己权利的权力中继承过来和集中起来的,即强制性起源于自愿。在公民个人、企业与国家的关系中,公民个人应享有的权利是私权,企业作为一个经济组织所应享有的权利是私权,国家对公民、企业行为的规范与监督是公权。在我国,天然林属于人民,国家代表人民行使权力,各级国家机关又代表国家行使人民的权利。在上述案例中,APP(中国)所享有的权利属于私权,浙江省饭店协会的权利可以看作是部分私权的集中,云南省政府按照与APP(中国)的协议,赋予其“先砍树再交地”的权利属于公权的行使。如果该案件公开审理,则杭州市西湖区人民法院的裁判权也属于公权。

现代福利经济学派认为,企业作为现代社

会生产的基本经济组织,除了具有生产职能外,还具有社会职能。它不仅要履行提供产品和劳务等责任,还应当承担对环境保护、社会发展、员工和公众福利等应负的责任。按照帕累托准则,单个企业发展,如果影响其他个体,使其他企业或个体的利益减少,则这种改进不属于帕累托改进,没有实现社会福利的增加。于是福利经济学派对上述案例的结论是:要么APP(中国)停止林浆纸项目,要么政府对其征税或者要求其赔偿损害。但不管是何种形式,判决都将使APP(中国)败诉。在交易费用大于零的条件下,不同的产权界定,会带来不同效率的资源配置结果。可见,交易费用为正使得公权有了存在的必要,公权的行使也必须权衡交易费用的大小。

(二) 交易费用的权衡

交易费用一般指的是企业在经营过程中除直接生产成本以外的所有其他费用(Coase, 1937),比如企业签订合同的谈判费、发生诉讼行为的法律费用、消费者抵制企业生产的产品也是一种交易费用。科斯提出交易成本概念是为了解释企业的边界和特点是“以一套命令机制代替合同,它节省了企业内部的合同,但同时也因命令链条的增加而提高了行政成本。企业的边界因此取决于市场交易费用与企业内部行政成本之间的权衡。作为市场价格机制的替代物,企业内部的行政成本如果高于价格机制的成本,则企业就没有存在的必要也没有形成的动力。假如APP(中国)因为ESG行为而承担过多的成本,大于通过市场价格机制配置资源的成本,那显然APP(中国)应宣告解散。因为现实世界里,交易费用是普遍存在的,通过分析交易费用,可以解决公权行使的矛盾。

假设APP(中国)从林浆纸项目获得的净价值为 R ,但是该项目对天然林造成了一定的危害,这个危害相当于 C 的货币价值,为了简化分析,假定 $C > R$ 。那么,从社会的角度来看, R 是社会因林浆纸一体化项目而获得的收益,而 C 是社会因该项目而造成的损失,社会损失大于社会收益,因此应停止该项目。福利经济学家们提出的解决办法是对APP(中国)征收价值为 C 的税收,以补偿天然林所有者的损失。此时,APP(中国)的收益和损失就和社会的收益和损失达到一致。由于损失大于收益,APP(中国)不会上马该项目。按照科斯的观点,国家的介入是没有必要的,只要可以定义明晰和可执行的产权,APP(中国)和天

然林所有者之间的私人谈判可以得到与社会最优情况下相同的结果。而且,不管是由 APP(中国)享有损害天然林的权利,还是由天然林所有者享有不受损害的权利,都是没有差别的。当天然林所有者享有不受损害的权利时,他自然不会允许林浆纸项目的实施;当 APP(中国)享有损害天然林的权利时,天然林的所有者就会去找 APP(中国)谈判,答应给其略高于 R 而小于 C 的补偿,同时自己减少稍小于 $C-R$ 的损失。如果不存在谈判成本,这是一个对双方都有利的交易,林浆纸项目不会被实施。

在理想的状态下,即交易费用为零的情况下,产权归属是不重要的。但现实中产权归属非常重要,这是因为交易费用的广泛存在。天然林所有权在于国家,而国家的公权来源于人民的私权,因此,天然林的所有者是全体公民,假设为 N 个人所有。此时,当天然林的所有者享有不受损害的权利时,社会最优仍然可以达到。但是,当 APP(中国)享有损害的权利时,情况就复杂得多。假设每个公民的损失都小于 R ,因此,和 APP 谈判不可能由一个人来完成,假设任何 $N-1$ 个公民的损失之和都小于 R ,这样谈判只可能在所有公民(N 个人)都参加时才会发生。因此,要将所有人组织起来并达成一致的谈判意见,需要付出巨额的组织成本,假设相当于 O 的货币价值。由于 $C-R$ 是天然林所有者通过谈判可以节省下来的最大成本之和,组织过程中的交易费用 O 最大不能超过 $C-R$,即 $O \leq C-R$,否则,如果 $O > C-R$,总会有人在组织过程中丧失的收入大于其所节省下来的受损害的成本。此时,天然林所有者无法组织起来去和 APP(中国)谈判,从而 APP(中国)可以放心地实施林浆纸项目,社会最优没有达到。所以,国家对产权归属的界定就变得有意义,即在以上所有假设都成立的前提下,法院将天然林不受损害的权利判给天然林所有者对达到社会最优是有效的。在案例中,杭州市西湖人民法院最终因 APP(中国)的撤诉并未实际介入,在这种情形下,也并不能简单地认为社会最优没有达到。那么,APP(中国)提起诉讼说明平等的自由交易没有解决问题,但几个月后的撤诉又说明平等的自由交易使问题得到了解决,是什么因素决定了这种转变呢?本文认为,是 ESG 理念这种制度范畴的东西在其中起了决定性的作用。

ESG 理念这种道德约束在这里发生作用并非偶然现象,它是社会发展到一定阶段时,

企业理性人假设在制度变革中的又一次创新。这种创新扩展了交易费用的内容,比如不履行 ESG 理念所带来的诉讼支出、赔偿费、名誉损失、消费者抵制产品的支出等等。这种新出现的交易费用可能异常地大,以致于一个有效率的企业制度不得不将其考虑在内,并期望不断减少这种费用。这种交易费用是否重要,取决于经济社会所处的阶段,即社会资源是否流向最好地履行 ESG 理念的企业。以前我国的工业不发达,工业企业对于资源环境的损害不是人们抱怨的大问题,即企业带来的对资源环境的负面影响所造成的损失小于其为社会带来的福利,此时不对损害资源的企业进行惩罚是无关紧要的,社会不对损害的产权进行法律界定,相当于赋予企业损害的权利。此时,企业损害资源环境的交易费用非常小,甚至为负,企业完全可以忽略私人利益与社会利益的差额,一个企业履行 ESG 理念并不会新增多少社会资源的流入,企业缺乏去做 ESG 行为的激励。

至此,APP(中国)在提起诉讼与撤诉之间的转变并非“良心发现”,它只不过是 APP(中国)对其交易费用理性分析得出的结果。坚持与浙江省饭店协会对簿公堂,对于 APP(中国)来说交易费用十分高昂,即使法院最后判决它胜诉,它最终承受的损失可能远超所获得的 220 万元的经济赔偿,比如其客户对其产品的持续抵制以及无休止的调和费用。因此,权衡履行 ESG 理念的收益与损失后,平等的自由交易就能够发生,国家也就无需介入。本文认为,ESG 理念如果仅作为道德约束,其能够发挥的作用有限,只有当这种道德约束成为一种有效率的制度或其组成部分时,它才是行之有效的。

(三) 道德约束与制度

一般而言,ESG 理念被视为一种企业管理道德。所谓道德,是指规定行为是非的规则和原则(Davis 和 Frederick, 1980)。道德并非是抽象和空洞的东西,即使在理性的世界里,道德也是具体而丰富的。有关企业道德就有许多的观点,比如企业道德的功利观、权利观、公正理论观、社会契约整合理论等等,每种观念都有其深远的意义。企业家会采取哪种道德观呢?这要看其制定和实施的企业制度是什么。诺斯把企业制度定义为:在多人、多次重复的情景中的人的行为规范或游戏规则。企业效率的高低取决于企业制度,企业间的竞争就是企业制度的竞争。一个恰当的制度结构

能够形成良好的激励，使人们按照某种规则或规范从事各种活动。企业文化或组织文化就是这个制度结构中重要的组成部分，因为企业文化可以影响人的行为规范。那么，如果说 ESG 理念这种道德范畴的东西是企业文化的话，那它也就是一种企业制度。作为一种企业制度，它就不仅仅是一种“约束”了，也有可能成为企业的一种持续的“追求”或者竞争的动力。这样，ESG 理念似乎就存在不同的层面了。实际上也是如此，正是因为存在不同的层面，使得长期以来人们对于 ESG 理念这个概念争议不断，难以形成统一的定义。为了进行更为广泛的分析框架的讨论，将 ESG 理念界定清晰是必要的，这里主要关注两个相关联的概念：社会义务和社会响应。

社会义务是指一个企业承担其经济和法律层面的义务，这是法律所要求的最低程度。社会响应是指一种企业适应变化的社会状况的能力。一个具有社会响应能力的组织之所以采取某种行为方式，是因为它希望满足某种普遍的社会需要。当一个企业达到国家设定的污染控制标准或在招聘过程中不歧视那些高龄求职者时，它只是履行了社会义务，因为这些都是法律所规定的。可是，如果这个企业在工作场所为员工提供儿童照看措施，采用可回收纸张来包装产品，则可以说该企业具有社会响应的能力，因为是双职工、环境学家和消费者而并非法律要求企业采取这样的行动。社会责任则不仅超越了经济和法律所要求的义务，还主动去追求合乎道德的行为规范。

界定这些相关概念并不是要把 ESG 理念局限于最后这个层面。实际上，从广义上讲，ESG 理念涵盖了三个层面，它们本质上是同一个东西的不同演化形式而已。比如说，社会义务基于法律约束和合同约定，而法律本身既源于普遍接受的社会公德，反过来又会形成新的社会公德。法律的稳定性使它在制定的时候具有某种对社会现实的超越，这种规范的持续使得社会产生一种意识沉淀，一旦法律的规范被社会公众普遍接受，它就形成了一种社会的道德观念，这种道德观念的形成会随着社会发展拐点的出现而成为制约生产力发展的因素。这时候法律不能调整在它制约下形成的道德观念所产生的社会问题，需要依靠法律变更来修正人们长久沉淀的观念。那么在新的法律规范产生前，旧有的道德观念所产生的社会问题需要用新的观念去调整，以弥补法律滞后的

缺陷，而这种新的观念正是社会响应的层面。社会响应这种“他律”是否应当转化为法律需要进行充分的论证，而交易费用是其重要的考察对象，因为立法部门公权的行使也是有成本的，只有当收益大于成本时，这种转化才是必要的。在此案例中，起诉和撤诉之间，体现了 APP（中国）至少是一个具有社会响应能力的企业，或者它也在主动追求合法道德的行为规范，这种能力和追求降低了其交易费用，基于理性的权衡，法律最终没有介入，而在平等的自由交易中解决了外部性问题。当然，并非所有的情形都是这样的结果，如果平等的自由交易成本很高，则国家的介入就是必需的。此时，立法部门就可以将 ESG 理念由“他律”转化为法律，通过不平等的和强制性的命令实现更为有效率的资源配置。

四、企业 ESG 信息披露：一个分析框架

从制度经济学的角度看，ESG 理念分析框架包涵了如下三个变量：一是对经济活动、企业行为产生动力的制度；二是界定和实施制度的单位，国家通过法律界定和实施产权制度，企业以内在的契约关系并通过代理行为等形式制定和实施企业制度；三是决定个体（个人或企业法人）观念转化为行为的道德和伦理信仰体系，即意识形态。在这里，前两个变量不是本文研究的重点，但它们对于意识形态问题的研究又是必不可少的。对于第一个变量，有效率的产权制度和企业制度应当是竞争性的或排他性的，对于国家和企业来说，这种安排能使得交易费用最小，从而也是最有效率的，在充满稀缺和竞争的世界里，它们将最终替代无效率的组织形式。对于第二个变量，界定和实施制度的单位都不是“中立”的，国家决定产权结构，因而国家最终要对造成经济的增长、衰退或停滞，以及社会福利好与坏的产权结构的效率负责；契约关系决定企业制度，因而契约一方最终要对造成组织兴衰的企业制度负责。但是，由于公权的行使和企业内代理关系都各有相互冲突的内在矛盾，各种不确定性便由此而生，简单的成本收益计算将无法解决外部性问题，资源的优化配置也将大打折扣。

通常情况下，伦理和道德的力量就是促成这种强有力变化的源泉。也就是说，即使 ESG 理念这种道德约束没有量化进入决策者的视野，它也真实地影响着决策——它通过提供给

人们一种“世界观”而使行为决策更为经济。事实上，ESG 这种社会责任行为也确实在为企业创造价值，比如为企业带来更好的融资渠道、更低的资本成本、提高客户和员工满意度、社会责任表现良好的企业拥有更高水平的机构所有权和更大的社会资本。况且，人类在不断地为降低交易费用而努力着，“他律”终将会转化为法律，而在转化过程中，它并非可有可无的，这也正是第三个变量所考察的内容。

五、企业社会成本及 ESG 信息披露

按照科斯的观点，企业社会成本应该是私人成本和交易费用之和，在完全竞争的市场中，社会成本等于私人成本。但在现实中，完全竞争的环境并不存在，因而，交易费用大于零。私人成本被定义为单个企业日常经营中发生的生产成本，是企业内部的成本，而交易费用则是外部成本，两者之和为社会生产总成本。可见，私人成本和交易费用之间并不存在清晰的界线，ESG 理念存在的意义就在于它可以促进交易费用不断地转化为私人成本，它是一个动态的过程，其终究目标在于使交易费用为零，私人成本等于社会成本。过去的交易费用可能是现在的私人成本，现在的交易费用在未来也能够成为私人成本。在这里，进行严格的区分意义不大，只要能够影响决策者决策视野的成本，不管是基于法律的还是基于“他律”的，都是符合重要性原则的。国内外许多学者都对此作过归纳，例如可以分为环境成本、产品质量成本、职工责任成本、公共福利成本、税收成本等等。这种归纳是以公司的非股东利害关系人为权利义务相对方的，即以企业的利益相关者为相对方，一般认为，企业的利益相关者是能够影响公司活动或被公司活动所影响的人或团体，包括股东、债权人、雇员、供应商、消费者、政府部门、相关社会组织和社会团体、周边的社会成员等等。

在企业决策过程中，这些成本收益并非总是清晰可见的，特别是大部分交易费用，通常是模糊的，这也是为什么 APP（中国）从上诉到撤诉之间会有几个月的“决策时间差”，尽管并不否定存在其它影响因素，但可以大致地将这个“决策时间差”看作是 APP（中国）进行理性的成本—收益分析的时间。因此，如何缩短这个时间差，甚至将其变为零，即从一开始 APP（中国）就做出“绿色承诺”。所以，ESG 信息披露是对企业给社会所产生的社会效

益和社会费用加以计量和报告，测定企业的经营活动对社会各方面所带来的效益和损失，以利于企业决定经营方针、评价经营成果和揭示社会责任。

在社会责任相关的成本收益掺杂着交易费用的阶段，ESG 信息披露主要作为一门管理会计学科而存在，它服务于有效率的企业制度，拓宽决策者的视野，有利于组织长远的可持续发展。当然，向外界更为广泛的利益相关者披露 ESG 信息也有其动力，其中包括契约性动力和市场动力基础。譬如，在上述案例中，APP（中国）要上马林浆纸项目，其重要的生产要素便是天然林，为了获得天然林的租金，代表人民行使天然林权利的云南省政府必然设定某些条款。如应当达到多大的植被覆盖指标、对于当地社会福利指标应有何贡献等等，APP（中国）与浙江省饭店协会的成员也有达成协议的基础，那就是“绿色承诺”，这些限定性指标的计算都需要与 ESG 相关的信息；再如，假设 APP（中国）因上马该项目，急需向银行借款，那么在借款合同中就必然包括债务保护性条款，与其相关的其他信息也可能包含 ESG 信息等等。如果公司无法满足这些限定性比率，它就会面临着租金被收回或者借款成本上升的风险。为了维持既得的租金和尽量降低借款成本，管理者就有自觉遵循合同的激励，这使得披露 ESG 信息成为可能。

原则上，ESG 信息披露的契约性动力可以影响任何利益相关者。但在实践中却未必总是有效。当利益相关者很多时，若管理当局试图与每一利益方进行谈判，仅谈判成本就高得让人无法接受。即使公司能够与利益相关者达成某个信息披露协议，但又会出现另一个问题。除非合同能够有效执行，否则协议当事人有可能因短期利益而违约。因此，不可能完全依赖契约性动力来满足所有利益相关者的信息需求。信息披露的另外一个动力是市场动力基础。有效证券市场假设给财务会计提供了许多重要的启示，其中有一个广泛的共识：不管是基于决策有用性信息观还是基于决策有用性计量观，“充分披露原则”都是必要的。因此，对于管理当局来说，披露任何可靠的信息都可以防止或减轻企业市场价值的下降。然而，有效证券市场的定义并不意味着证券市场无所不知，即使信息披露的外部性和搭便车问题不存在，信息不对称的两个方面道德风险和逆向选择问题也让公司不会为了达到资本

成本最小而披露“适当”数量的信息。由此可见, ESG 信息披露的契约性动力和市场力基础都很难保证有恰当数量的信息披露, 信息披露的其它动力诸如私人信息搜寻、信号等私人动力也同样无法消灭市场失灵问题。所以, 利益相关者在被管理当局信息决策挫败以后, 就有可能求助于管制机构, 在经济之外立足于政治援助。

六、结论与启示

本文以 APP (中国) 诉浙江省饭店业协会为例, 从制度经济学视角出发, 论述了 ESG 理念对当今企业而言已不仅是一种道德约束, 更是一种无形的、有效率的制度约束, 其扩大了企业需要考虑的交易费用范畴, 内化了企业的外部交易成本, 促使企业私人成本与社会成本不断趋同。ESG 理念和行为对促进企业效率而言至关重要, 正是因为考虑到不履行 ESG 理念的潜在成本远超胜诉的收益, APP (中国) 才会在短短数月中撤诉。在此案例中, 首先, ESG 理念节约了公权的行使成本, 在平等交易的成本不高的情况下, ESG 理念可成为一种代替政府解决企业外部性问题的有效机制, 也是一种代替法律以达到社会帕累托有效的崭新手段。其次, ESG 理念扩大了企业原先的交易费用范畴, 在 ESG 投资理念逐步引起投资者重视的当今, 企业从事外部活动需要考虑的不仅是原先市场机制固有的交易费用, 更需要考虑利益相关者潜在的影响, 衍生的交易费用实际上是私人成本不断转化为社会成本的过程, 也是企业产权边界重新界定的过程。在此过程

中, 企业的价值观念由原先的股东财富最大化, 逐步转变为利益相关者财富最大化, 即企业日常经营活动需要考虑的边界发生了剧变, 员工、顾客、供应商等诸多利益相关者进入了企业的决策视野。

这一案例及本文研究启示我们, 企业依然是节约交易费用的有效组织形式, ESG 理念在此情况下便是一种有效率的制度变革, 成为企业有效率的制度或其组成部分, 具有激励企业不断进步和维持企业竞争优势的作用。此外, ESG 理念是一种超然的道德约束, 具有促使企业承担社会义务, 提高企业社会响应能力的“他律”作用。在交易成本不高的情况下, 这种超然的道德约束具有类似于法律的作用, 在社会长期发展过程中, 弥补了新法律制订之前解决社会问题的机制空缺。由此可见, 在日益重视商业伦理的背景下, ESG 已成为一种有效率的非正式制度, 约束着企业的各类行为决策。目前, 尽管 ESG 理念没有通过量化的形式进入决策者的视野, 但却在无形中影响着决策者的决策行为。未来, 企业 ESG 信息披露的重要任务是对已扩大了的交易费用进行确认、计量和报告, 真实准确地反映企业履行 ESG 行为的收益和成本, 以拓展管理当局的决策视野, 实现会计信息的决策有用性的目标, 确保组织未来的可持续发展。

基金项目 | 2022 广东省研究生教育创新计划项目 (2022ANLK011)、广东省本科高校教学质量与教学改革工程建设项目 (147)
作者单位 | 广州医药集团有限公司 暨南大学管理学院 广东财经大学会计学院

主要参考文献

1. Amel-Zadeh, A., Serafeim, G. Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey. *Financial Analysts Journal*, 2018 (3):87-103.
2. Cheng, B., Ioannou, I., & Serafeim, G. Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*, 2014 (1):1-23.
3. Christensen, D. M.. Corporate accountability reporting and high-profile misconduct. *The Accounting Review*, 2016 (2):377-399.
4. Dimson, E., Karakas, O., Li, X. Active ownership. *Review of Financial Studies*, 2015 (12):3225-3268.
5. El Ghouli, S., Guedhami, O., Kwok, C. C., Mishra, D. R.. Does corporate social responsibility affect the cost of capital? *Journal of Banking & Finance*, 2011 (9): 2388-2406.
6. Freeman, R. E.. Strategic management: A stakeholder theory. *Journal of Management Studies*, 1984 (1):1-21.
7. Lins, K. V., Servaes, H., & Tamayo, A. Social capital, trust, and firm performance: The value of corporate social responsibility during the financial crisis. *Journal of Finance*, 2017 (4): 1785-1824.
8. Luo, X., & Bhattacharya, C. B.. Corporate social responsibility, customer satisfaction, and market value. *Journal of Marketing*, 2006 (4): 1-18.
9. Meng, Y., & Wang, X. Do institutional investors have homogeneous influence on corporate social responsibility? Evidence from investor investment horizon. *Managerial Finance*, 2019 (3):301-322.
10. Tan, W., Tsang, A., Wang, W., & Zhang, W. Corporate social responsibility disclosure and the choice between bank debt and public debt. *Accounting Horizons*, 2020 (1):151-173.

国际财务报告可持续披露准则最新进展及分析

程 华

2021年11月3日，国际可持续准则理事会（ISSB）在第26届联合国气候变化大会（COP26）上宣布成立，受到了包括美国在内的40多个国家或地区的欢迎。ISSB成立的目的是为全球资本市场制定一套综合性的全球高质量可持续信息披露基准性标准。二十国集团领导人（G20 Leaders）和金融稳定理事会（FSB）都对基金会的该工作计划表示支持。目前，ISSB首批制定的两项国际财务报告可持续披露准则（ISDS）已完成征求意见工作，即将正式发布，将对全球资本市场产生重要影响。本文全面介绍和剖析ISSB及ISDS的来龙去脉、成因影响及应对建议。

一、背景介绍

（一）日益增长的可持续披露需求

随着环境、社会和治理（ESG）因素对企业价值所产生的影响，金融市场日益迫切地需要对企业因ESG问题产生的风险和机遇进行评估。因此，许多企业开始自愿披露可持续相关信息。然而，不同企业使用不同披露框架，增加了投资者和监管者使用相关信息的成本。因此，制定一套全球可持续信息披露标准的需求日益增长。

鉴于国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation，以下简称“基金会”）已在全球140多个国家或地区实现了其国际财务报告会计准则的采用和趋同，因此许多投资者和监管机构呼吁基金会利用已有的经验，为金融市场建立一套全球可比的可持续披露准则，从而为全球金融市场提供全面的可持续信息，同时也将兼容不同国家或地区的要求，满足广泛的利益相关者的需求。

（二）ISSB与IASB的关系

ISSB与国际会计准则理事会（IASB）各自独立，两套准则相互补充，旨在为投资者提供全面的信息。两个理事会未来将密切合作，从一开始就推动制定兼容性报告，为投资者提供全面的、决策有用的信息。IASB侧重于报

告已发生的交易和事项，ISSB聚焦于报告可能影响企业未来价值和现金流量的风险和机遇，从而避免两个理事会制定的标准出现空白、分歧或不必要的重叠。两者都专注于为投资者决策提供信息。两个理事会的关联性包含三个层次：（1）报告的关联性。报告关联性是关联性的最终结果，即呈现整体、全面且连贯的通用目的财务报告，包括可持续相关财务披露和财务报表两部分内容，其主要受众均为投资者，两者在内容上互为补充。（2）产出的关联性。为实现报告关联性，基金会需保证其产出具有关联性，即准则和推动数字报告所采用的数字分类标准具有关联性。考虑到越来越多的企业同时编制财务报表和可持续相关财务披露信息，准则中的语言有必要保持一致。（3）过程的关联性。为实现产出的关联性，基金会正在建立准则制定过程中的关联性。基金会已经采取了一些措施，以促进两个理事会之间的知识共享、人员互动和协调配合。

（三）ISSB的组织架构

目前，基金会受托人已任命了ISSB主席、副主席以及特别顾问。ISSB理事会成员已全部到位。气候披露标准理事会（CDSB）和价值报告基金会（VRF）并入基金会的工作也已经完成。ISSB主席伊曼纽尔·费伯（Emmanuel Faber）和副主席华敬东将共同担任可持续准则咨询委员会（SCC）的主席。SCC的职责是就优先的可持续事项和相关的技术问题，以及可持续事项间的重要依存关系，向ISSB提供意见和建议。SCC设有四个常任的多边组织委员席位和九名专家委员席位。常任的多边组织委员包括国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国以及世界银行，专家委员是相关组织机构指派的代表或是组织机构之外的个人。基金会已任命来自碳排放披露项目（CDP）、全球影响力投资指导小组（GSG）、全球报告倡议组织（GRI）、约翰内斯堡证券交易所（JSE）、联合国环境规划署（UNEP）、世界可持续发展工商理事会（WBCSD）六个组织的代表为SCC

的专家委员，同时任命格拉斯哥净零排放金融联盟（GFANZ）和气候相关财务信息披露工作组（TCFD）的共同代表为 SCC 专家委员。

ISSB 设在德国法兰克福的办公室（ISSB 主席和理事办公所在地）和加拿大蒙特利尔的办公室将负责为 ISSB 运转的核心职能提供支持，并加强与区域利益相关者的合作。美国旧金山和英国伦敦的办公室将负责为 ISSB 提供技术支持及市场互动平台，并加强与区域利益相关者的合作。ISSB 北京办公室也将于 2023 年年中投入运营，并聚焦于领导和执行理事会关于新兴和发展中经济体的战略，作为亚洲利益相关方互动的中心促进与利益相关方的更深层次的交流合作，以及面向新兴经济体、发展中国家和中小主体开展能力建设等。

为建立对话机制，更好地协调各个国家、地区和利益相关方对国际可持续披露准则征求意见稿的意见和建议，ISSB 成立了一个由多个国家和地区代表组成的工作组。其成员包括：中国财政部、欧盟委员会（EC）、欧洲财务报告咨询小组（EFRAG）、日本金融服务管理局、日本可持续准则理事会准备委员会、英国金融行为监管局和美国证券交易委员会（SEC）。各方的广泛参与将有助于协调各个国家、地区和国际层面的需求，有利于切实制定出受公众和市场参与者普遍青睐的国际标准性准则。

（四）吸收借鉴成熟标准

ISSB 发布了一项“国际标准之路”声明，强调国际可持续披露准则的制定是一项十分关键的基础性工作，将综合考虑气候相关财务信息披露组（TCFD）、气候披露标准理事会、可持续核算准则委员会（SASB）、整合报告（Integrated Reporting）和世界经济论坛等提出的相关标准。ISSB 希望各个国家、地区主管部门及市场参与主体能够积极开展合作，相互配合，切实为制定一套综合性、高质量、切实可行的可持续披露国际标准作出贡献。此外，声明提出 ISSB 将积极主动推动和协助主管部门、市场参与主体着手启动对 ISSB 相关准则的评价工作。

二、国际标准的制定

2022 年 3 月 31 日，ISSB 发布了《IFRS S1——可持续相关财务信息披露一般要求（征求意见稿）》和《IFRS S2——气候相关披露（征求意见稿）》，面向全球公开征求意见，截止

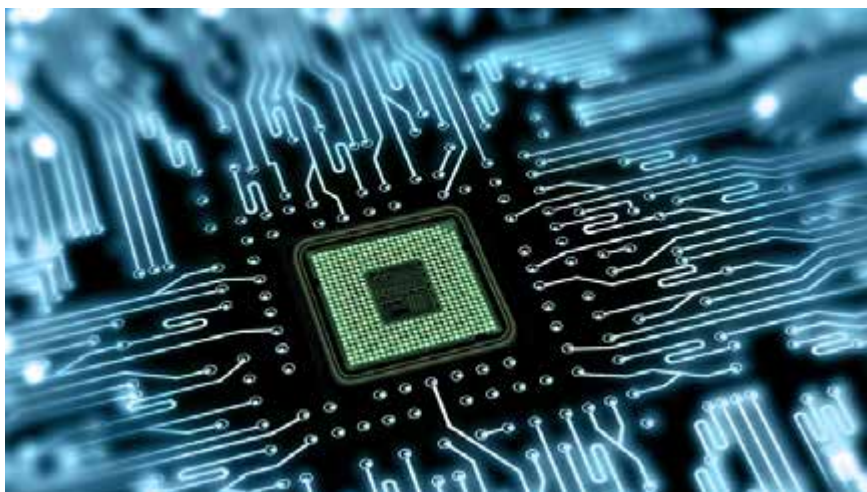
日期为 2022 年 7 月 29 日。

（一）征求意见稿的核心内容

1. IFRS S1 征求意见稿。该征求意见稿的核心内容主要包括治理、战略、风险管理、目标和指标等四个方面。一是治理。主体应当披露能够帮助通用目的财务报告使用者，了解有关监控和管理可持续相关风险和机遇的治理流程、控制和程序的信息。二是战略。主体应当披露能够帮助通用目的财务报告使用者，评估主体应对可持续相关重大风险和机遇所采用的战略的信息。三是风险管理。主体应当披露能够使通用目的财务报告使用者，了解主体如何识别、评估和管理可持续相关风险，以及以上流程是否被整合到现有的风险管理流程中的信息。此类信息有助于可持续相关财务信息披露的使用者，评估主体的整体风险状况和风险管理流程。四是目标和指标。主体应当披露能够使通用目的财务报告主要使用者了解主体如何计量、监控和管理可持续相关的财务风险和机遇以及如何评估相关业绩的信息，包括目标的完成进度。

另外，IFRS S1（征求意见稿）分别对报告主体、关联信息、公允反映、重要性、可比信息、报告频率、信息位置、估计及其结果的不确定性、错误、合规声明等十个方面提出了具体要求。一是报告主体。披露可持续相关财务信息的主体应与相关通用目的财务报告的主体相同。如果报告主体是一个企业集团，则该主体披露的可持续相关财务信息应帮助通用目的财务报告主要使用者评估母公司及其子公司的企业价值。二是关联信息。主体应当说明和解释以下关联信息：不同类别风险和机遇之间的关联性，以及所披露的不同部分信息之间的关联性。三是公允反映。主体应当如实反映其所面临的可持续相关风险和机遇，即其所提供的可持续相关信息应当是相关、如实反映、可比较、可验证、及时和可理解的。如果依据该准则提供的信息，不足以让使用者了解可持续相关重大风险和机遇对企业价值的潜在影响，则提供额外的信息。四是重要性。如果漏报、错报或掩盖信息，将影响通用目的的财务报告使用者基于特定主体的可持续相关财务信息做出决策，该信息就是重要的。五是可比信息。针对当期披露的可持续相关各项指标，主体应当提供上一会计期间的可比信息。如果有助于了解当期可持续相关财务信息披露，主体还应披露叙述性和描述性可比信息。

六是报告频率。可持续相关财务信息应与企业财务报表同时发布，且与财务报表的报告期间相同。七是信息位置。可持续相关财务信息是通用目的财务报告组成的一部分，确保主体能够同时考虑财务报表信息和可持续相关财务信息，突出不同类型风险和机遇之间的关联。当主体的通用目的财务报告包含管理层评论时，可持续相关财务信息可以列示在管理层评论中。八是估计及其结果的不确定性。当可持续相关的财务披露无法被精确计量，而只能被估计时，主体在编制可持续相关的财务披露时应合理估计。九是错误。除非不可行，主体应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，



调整前期比较数据。十是合规声明。当主体全面符合 ISDS 所有要求进行披露时，应出具合规声明。如果当地法律法规禁止主体披露 ISDS 要求披露的信息，主体可以豁免披露这些信息，且仍然可以出具上述合规声明。但如果主体因此种原因豁免披露重要的可持续相关财务信息，主体应当声明未披露信息的类型和相关法律法规的要求。

2. IFRS S2 征求意见稿。该征求意见稿的核心内容包括治理、战略、风险管理、目标与指标四个方面。

(1) 治理。在治理方面，气候相关财务信息披露的目标在于帮助通用目的财务报告使用者，了解主体监控和管理气候相关风险和机遇的治理流程、控制和程序。为实现这一目标，主体应当披露监督气候相关风险和机遇的治理机构，以及管理层在管理气候相关风险和机遇过程中所发挥的作用。具体而言，主体应披露：一是负责监督气候相关风险和机遇的机构或个人；二是该机构与可持续相关风险和机

遇的职责如何反映在主体的职责范围、董事会授权和其他制度中；三是该机构如何确保拥有恰当的技术和能力以监督为应对气候相关风险和机遇而制定的战略；四是该机构及其专门委员会如何以及多久被告知气候相关风险和机遇问题；五是该机构及其委员会在监督主体的战略、重大交易决策和风险管理政策时如何考虑气候相关风险和机遇，包括可能需要评估权衡方案，以及对不确定性进行敏感性分析；六是该机构及其专门委员会如何监督与重大气候相关风险和机遇相关的目标的制定，并监督目标的实现进度，包括是否以及如何将相关绩效指标纳入薪酬政策；七是管理层在评估和管理气候相关风险和机遇中的作用，包括这种职责如何授权给特定的管理岗位或专门委员会，以及如何监督该管理岗位或委员，同时还应包括是否将专门的控制和程序应用于管理气候相关风险和机遇的信息，如果是，如何将其与其他内部职能相结合。

(2) 战略。在战略方面，气候相关财务信息披露的目标在于帮助通用目的财务报告使用者，了解主体应对气候相关重大风险和机遇所采用的战略。为实现这一目标，主体应披露：一是可合理预期将在短期、中期和长期对主体商业模式、战略、现金流量、融资机会、资本成本产生影响的气候相关重大风险和机遇；二是气候相关重大风险和机遇对其商业模式和价值链的影响；三是气候相关重大风险和机遇对管理层的战略和决策的影响；四是气候相关重大风险和机遇对报告期财务状况、财务业绩和现金流量的影响，以及短期、中期和长期的预期影响，包括如何将气候相关风险和机遇纳入主体的财务规划；五是主体对重大物理风险和重大转型风险的战略适应性。

(3) 风险管理。在风险管理方面，气候相关财务信息披露的目标在于帮助通用目的财务报告使用者了解主体识别、评估、管理气候相关风险的流程。为实现这一目标，主体应披露：一是识别气候相关风险和机遇的流程；二是出于风险管理目的，评估气候相关风险的流程，包括：如何评估风险发生的可能性和影响程度、如何将气候相关风险作为优先考虑的风险、选用的重要输入参数、与上一个报告期相比相关流程是否发生改变；三是识别、评估和将气候相关机遇确定为优先事项的流程；四是监控和管理气候相关风险和机遇（包括相关政策）的流程；五是气候相关风险的识别、评

估和管理流程在多大程度上以及如何纳入主体的整体风险管理流程；六是气候相关机遇的识别、评估和管理流程在多大程度上以及如何纳入主体的整体管理流程。

(4) 目标与指标。气候相关财务信息披露的目标在于帮助通用目的财务报告使用者了解主体如何计量、监控和管理与气候相关重大风险和机遇，相关披露将帮助使用者了解主体如何评估自身业绩。为实现这一目标，主体应披露：跨行业指标、行业特定指标、其他指标等。关于跨行业指标，此类指标与主体行业和商业模式无关。主体应具体披露以下信息：一是温室气体排放情况，包括：范围 1、范围 2 和范围 3 的温室气体排放量及排放强度，企业集团（母公司和子公司）和联营企业、合营企业、未合并子公司、未纳入企业集团的附属企业的范围 1 和范围 2 排放量等；二是转型风险，易受转型风险影响的资产或业务活动总额和百分比；三是物理风险，易受物理风险影响的资产或业务活动总额和百分比；四是气候相关机遇，与气候相关机遇有关的资产或业务活动总额和百分比；五是资本配置，为应对气候相关风险和机遇而发生的资本支出、融资或投资金额；六是内部碳价格，包括：主体用于评估其排放成本的每吨温室气体排放的价格，以及主体在决策过程中如何应用碳价格的说明；七是薪酬，包括：受气候相关因素影响的高级管理人员当期薪酬占当期总薪酬的比例，以及如何将气候相关因素纳入高级管理人员薪酬方案。关于行业特定指标，此类指标与主体披露主题和所处行业相关，同一行业主体的商业模式和基础活动具有共同的特征。征求意见稿提供了详尽的附件，就包括消费品、采掘和矿物加工、金融、食品和饮料、医疗保健、基础设施、可再生资源 and 替代能源、资源转化部门、服务、技术和通信、交通运输在内的 11 个行业类别的 68 个细分行业的披露指标做出了具体规定。

(二) 世界主要经济体和国际组织的反馈意见

通过对征求意见期间理事会收到的所有反馈意见的分析，主要可以分为以下三类：

1. 积极支持态度。欧洲证券市场管理局 (ESMA)、德国、英国、韩国、中国、马来西亚以及澳大利亚等国家或地区均表示支持理事会制定 ISDS。ESMA 和德国在表示支持的同时，建议 ISDS 实现与欧洲可持续报告准则

(ESRS) 的兼容。此外，大部分国家或地区在表示总体同意征求意见稿的同时，建议对结构、内容、操作性等方面加以改进，并提出了具体意见和建议。

联合国下属多个组织以联合声明形式对上述两项征求意见稿反馈了意见。声明指出，ISSB 正在制定的准则切实有利于全球可持续披露标准之间进一步趋同，并促使将可持续相关问题纳入常规经济战略制定和管理中。然而，对企业价值的狭义解释可能会导致企业选择性披露，从而遗漏了 ISSB 准则要求披露的重要风险和机遇。此外，声明还提出了如下建议：一是应对可持续分析和管理提供清晰的指引；二是鼓励企业建立可持续目标；三是披露时需要考虑地域性因素；四是采用明确的长期时间范围。

国际证监会组织 (IOSCO) 明确了应重点关注的问题：一是无论自愿还是强制采用，都应确保拟议的国际可持续披露准则成为真正有效的国际标准，包括考虑针对不同报告能力的发行人，规定实施范围和分阶段实施的安排；二是 ISSB 如何通过明确定义和提供必要的指引协助准则落地实施；三是如何以及何时将行业指标纳入准则。

2. 保持中立态度。日本可持续准则理事会作为日本可持续准则的制定机构，认为 ISDS 现阶段不会成为全球统一的可持续披露准则，只会成为众多可持续准则中的一种选择，而且理事会也没有权力决定各国家或地区是否采用。此外，日本认为征求意见稿需要进行大幅完善，并从结构、内容、标准合理性、可操作性等方面对两份征求意见稿的全部内容提出了详细修改建议。

3. 明确反对态度。美国 SEC 是气候相关信息披露指引的制定机构，于 2022 年 3 月发布了规范气候相关信息披露的草案。在 2021 年 7 月，SEC 委员致信国际财务报告准则基金会受托人，认为基金会成立理事会并制定国际可持续披露准则的初衷很好，但不切实际。其主要理由是：会计准则和可持续披露准则存在根本不同，基金会的业务扩展不仅会影响会计准则制定工作，也会带来严重的治理问题，从而影响可持续披露准则的质量，而存在缺陷的可持续披露准则不利于优化资源配置。美国 SEC 并未对 ISDS 征求意见稿反馈意见。

(三) 即将正式发布准则

2023 年 2 月，ISSB 根据去年征求意见

期间收到的反馈意见，已完成对 IFRS S1 和 IFRS S2 两项准则的最终审议，确定了准则的最终内容，准则制定进入起草和正式的“投票”阶段。这两项准则预计于 2023 年第二季度末正式发布。

1. 生效日期。ISSB 决议 IFRS S1、IFRS S2 两项准则均于 2024 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期生效。ISSB 认为，这一生效日期回应了投资者对于全球企业披露全面、一致且可比的可持续相关信息的强烈需求。

2. 对其他准则的引用。ISSB 还决议在 IFRS S1 的附录中引用欧洲可持续发展报告准则（ESRS）、全球报告倡议组织（GRI）准则，允许在没有特定的国际可持续披露准则的情况下，企业可以考虑将其作为参考，在满足投资者信息需求的情况下确定选用的指标并进行披露。

ISSB、欧盟委员会和欧洲财务报告咨询组（EFRAG）宣布正在最大限度地提高准则的互操作性，并在关键的气候信息披露上保持一致。鉴于有关国际可持续披露准则内容的实质性决议已确定，这项联合工作将侧重于统一准则中的详细术语，并将随两项准则最终定稿而完成。

3. 支持措施。为支持上述两项新准则的实施，ISSB 拟从三方面开展工作：一是支持各国家或地区采用准则，将制定采用指南（Adoption Guide）。二是支持企业实施，将成立实施过渡小组。三是加强能力建设，为所有利益相关方制定一般性教育材料，为新兴和发展中经济体以及小企业的利益相关方制定特定教育材料，同时引入合作伙伴关系，借助其力量来建立各地对于准则实施的理解。

此外，ISSB 还宣布了一系列实施缓释措施和指南制定计划，以支持准则的应用，使企业能够逐渐提高对准则的应用程度。

三、分析与展望

综上所述，笔者认为，制定一套全球统一的高质量的国际可持续披露准则的必要性已经毋庸置疑，但是国际可持续披露准则在制定发布后能否顺利实施，将取决于各个国家、地区的主管部门能否协同配合将国际标准纳入市场参与主体的报告要求，同时也取决于投资者和利益相关方对 ISSB 制定的可持续披露国际标准的使用需求。

1. IASB 制定的国际财务报告准则为投资

者分析与可持续相关的风险和机遇，为相关的未来不确定性提供了货币计量的量化信息。而 ISSB 制定的 ISDS 将要求企业披露影响未来现金流和业务模式的可持续相关风险和机遇的信息，从而影响未来财务报表项目，进而影响其企业价值。两个理事会可以共同帮助投资者将这两方面互补的信息整合起来，以促进全球资本市场提升透明度、责任性和效率。

2. ISSB、相关国家和地区的准则制定者及其他报告倡议者应当在制定准则的过程中积极合作，建成可在全球实施的准则。切实为资本市场提供一套符合国际投资者、跨国经营和融资企业以及整个会计行业实际需求的综合性可持续披露国际标准。这一国际标准应当具有较强的可操作性、适应性和灵活性，且最终也能适用于中小规模企业，能够让各个国家、地区加以实施，并在其基准之上补充相关的披露要求。各国应当为使用国际标准做好准备，确保其国家、地区准则及国际标准相互兼容，尽量减少碎片化的报告要求，减轻报告编制者的负担，尽可能为报告使用者提供一致的、可比的可持续性信息。

3. ISSB 应当充分考虑不同国家经济发展水平和可持续信息披露监管能力的差异，加强与各国家或地区的合作，提升 ISDS 与区域可持续标准、专业核算标准以及会计准则之间的兼容性，适当降低披露难度，为发展中国家企业提供充分的准则实施过渡期安排，提升 ISDS 的可执行性和国际适用性。

作者单位 | 财政部会计准则委员会

英国会计师事务所治理守则改革及其启示探究

邓川 林亦聪 郑潇潇 周玮

近年来，英国陆续爆发多起审计失败案例，动摇了公众对英国公司报告和审计的信任。为此，英国政府委托相关部门开展了三次独立审查，陆续发布多份重量级文件，其中包括2022年4月发布的《会计师事务所治理守则》修订版。本文在简要回顾该守则修订版最新内容的基础上，重点探讨了治理层和管理层的设置、审计业务和非审计业务的分拆、独立非执行人员的设置、透明度报告制度问题，以期修订完善会计师事务所内部治理指南提供参考。

一、英国《守则》的主要内容

英国财务报告委员会（FRC）与英格兰及威尔士特许会计师协会（ICAEW）于2010年1月联合发布《会计师事务所治理守则》，旨在改善会计师事务所层面的治理，增强利益相关者和资本市场对审计的信任和信心。FRC于2016年首次更新了该守则。2018年以来，大公司丑闻频发，对英国审计行业持续发展形成挑战，FRC于2021年8月开始再次修订守则，并于2022年4月正式发布。FRC鼓励所有审计公共利益实体的事务所自愿采用该守则，并希望事务所在审计20家或更多公共利益实体或审计1家或多家富时350公司时采用本守则。英国守则采用“遵守或解释”的执行方式（Comply or explain basis）。规范范围内的事务所应运用守则中的原则（Principles），并应在其透明度报告中说明他们是如何运用这些原则的。同时，事务所应遵守守则中的条款（Provisions），或在其透明度报告中解释他们为什么不遵守这些条款、现有的替代安排以及这些安排如何实现预期结果和守则的目的。

《守则》按主题分为五个部分：领导；人员、价值观和行为；运营和事务所韧性；独立非执行人员；运营分离的会计师事务所中，独立非执行人员和审计非执行人员各自的角色和责任。

1. 领导（Leadership）。守则认为，会计师事务所的管理层和治理层应共同促进会计师事务所的长期可持续性发展。会计师事务所应参照《公司治理守则》的做法建立一个董事会或类似的治理架构来监督管理层的活动，明确界定董事会主席与首席执行官权责，至少有一半的董事从事务所内部不承担重大管理责任的合伙人中选出，董事会主席不应同时担任管理机构的主席或管理合伙人，由此划分治理层与管理层的工作，以推动董事会发挥更大的作用。

2. 人员、价值观和行为（People, values and behaviours）。组织文化属于软性约束，以一种无形的形式逐渐渗透到每一名员工身上并对其审计工作产生影响，进而决定审计质量。守则规定会计师事务所应培育期望的文化，做出对高质量工作、职业判断和价值观的承诺，为公众利益服务，遵守专业准则和适用的法律和监管要求；应制定政策和程序，以促进包容性，鼓励人们畅所欲言，提出质疑，分享知识和经验，以便在考虑公众利益的情况下实现高质量的工作。此外，会计师事务所的董事会和管理层应当建立统一的事务所宗旨和价值观，以及一套所有人员都需遵守的行为守则。

3. 运营和韧性（Operations and resilience）。2022年版守则新增了与事务所韧性相关的内容。具有韧性的事务所在面临危机或压力时能够持续坚持运营，在打击中迅速恢复，不断战胜失败再站起来，不断赢得胜利。因此，守则倡导事务所增强其韧性，规定事务所应以公开、合作和透明的方式与监管机构沟通；评估其面临的主要风险，尤其是审计业务的可持续性；采取行动，以解决监管机构发现的与事务所审计工作、领导和治理、文化、管理信息、风险管理和内部控制系统等有关的问题。通过加强对事务所的内外部监督，降低负面影响发生的可能性，并借此推动“四大”之外的第二梯队事务所的审计实务能力建设。

4. 独立非执行人员 (Independent non-executives)。守则要求会计师事务所在其治理架构中设立独立非执行人员，通过他们的参与，共同提高会计师事务所在实现本守则目的方面的效果。独立非执行人员是指完全独立于事务所管理层和董事会，不参与事务所经营活动的人员。他们并不对会计师事务所的业绩负责，但应全面了解事务所的整体业务情况，代表公众利益，并从公众利益角度就事务所的活动提供咨询和提出质疑，在其认为事务所违背公众利益或影响实现守则设定的目标时提醒监管机构。



5. 运营分离 (Operational Separation)。2020年7月，FRC首次发布了《审计业务运营分离原则》，并于2021年2月修订了该原则，其审计和非审计业务运营分离的要点包括：（1）审计业务有独立的治理层、首席合伙人、员工和资产；（2）审计和非审计业务有各自独立的利润池和养老金池；（3）对审计合伙人在审计和非审计业务之间流动予以限制；（4）审计和非审计业务实体之间有转移定价安排，例如支持使用非审计人员进行审计；（5）审计业务和非审计业务都可以共享战略高层、系统、品牌和专有技术，并且都是同一个多元化网络的一部分。

2022年版《守则》在事务所采用运营分离原则的基础上，阐明了独立非执行人员与审计非执行人员之间的差异和关联。一方面，审计非执行人员将履行与审计业务有关的独立非执行人员的责任；独立非执行人员将专注于事务所整体层面和非审计业务活动中的公众利益，以及这些非审计活动对审计业务构成的风险。另一方面，审计非执行人员应依靠独立

非执行人员去监督事务所整体层面活动对审计业务的潜在影响；独立非执行人员应依靠审计非执行人员对审计业务中的审计质量计划、审计策略和薪酬进行独立监督。

接下来，我们重点探讨治理层和管理层的设置、审计业务和非审计业务的分拆、独立非执行人员的设置、透明度报告四个问题，分析英国《守则》的背景动因及对我国的启示。

二、治理层和管理层的设置

（一）英国强化治理层职责的背景

英国《守则》的A部分为“领导”，涉及事务所管理层和治理层的内部治理结构问题，其原则包括：会计师事务所的管理层 (Management) 和治理层 (Governance structures) 应促进会计师事务所的长期可持续性发展，强调权力制衡。事务所的管理层应对会计师事务所的所有者负责；事务所的治理安排应对个人权力进行制衡，并支持对管理层的有效挑战。会计师事务所的治理层和行政管理层之间应有明确的责任分工，任何一个人或少部分人不应拥有不受约束的决策权；会计师事务所管理层应与独立非执行人员定期对话，来证明其对公众利益的承诺；管理层应接受来自独立非执行人员（和审计非执行人员）的意见和挑战。

英国《守则》对管理层和治理层的要求，其原因在于大型会计师事务所内部管理的日益“公司化”趋势。当事务所规模较小时，其组织形式往往更倾向于合伙制，所有专业人士共同参与决策、分享利润，所有权与控制权没有分离，避免了外部代理问题。这种管理模式也能缓解专业人士的抵触心理，通过合伙人晋升的锦标赛制度为专业人员提供了职业激励，从而提高工作效率。然而，随着时间推移，事务所不断成长，其规模和复杂性的增加，越来越多的专业人士加入事务所并希望参与事务所管理，决策成本变高，达成共识变得更加困难。一些合伙人逐渐远离事务所核心战略问题，事务所总分所之间的地理距离也变远。因此，大型事务所需要使用更加正式的控制来为其决策提供秩序，其治理结构会变得更加集中，从而导致了事务所从合伙制的组织管理模式逐渐向“公司化”发展。英国《守则》正是借鉴公司制企业中的治理模式，通过强化事务所治理层来监督管理层的活动，由此缓解事务所“公司化”发展带来的内部代理问题，保护

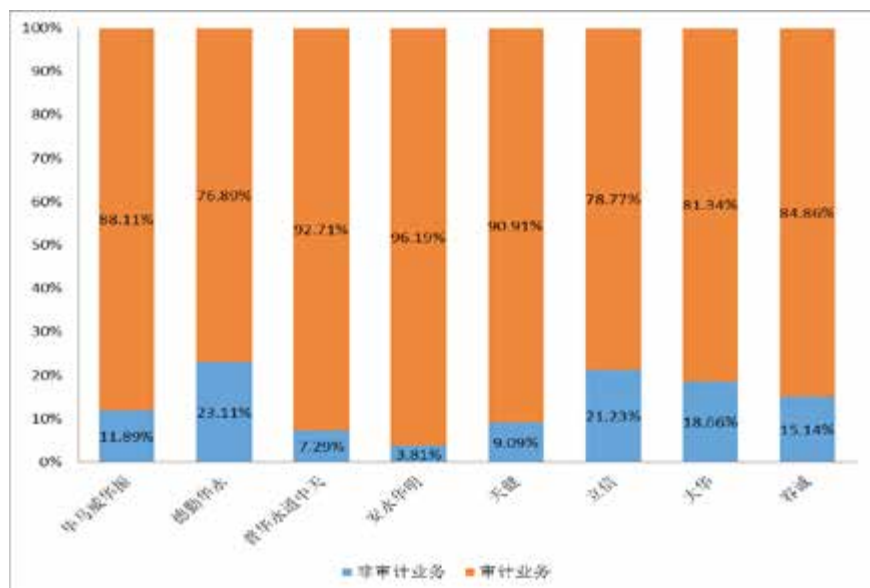


图1 2021年国内八大事务所业务收入结构

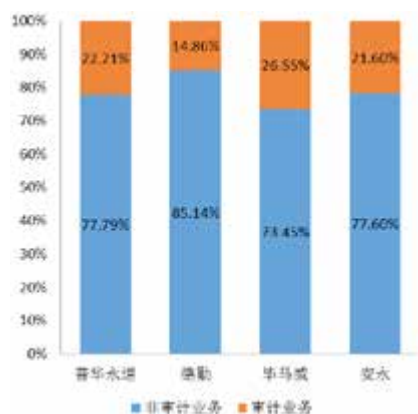


图2 2021年英国四大事务所业务收入结构

事务所内部的集体利益。

（二）对我国的启示

当前我国《注册会计师法》允许事务所采取有限责任或合伙制的组织形式。有限责任事务所的治理层通常包括股东大会、董事会和监事会。合伙制事务所通常采取合伙人大会、管理委员会、合伙事务监督人的治理架构，合伙事务监督人根据历史惯性可为监事会或者合伙事务监督委员会，其职责是对事务所的财务活动，以及合伙人、高级管理人员履行职责进行监督，维护事务所及各利益相关者的合法权益。

中注协 2007 年《会计师事务所内部治理指南》将合伙制事务所的管理委员会类同于有限责任事务所的董事会，即作为治理层。我们认为，当合伙制事务所规模较小时，合伙人管

理委员会履行了部分治理层的功能，类似于有限责任事务所的董事会。步入 21 世纪以来，我国财政部积极推动会计师事务所走规模化发展道路，不少事务所在此背景下经历了大规模合并，并开始设立分所，事务所规模日益扩大，业务范围急速扩张。根据中国注册会计师协会发布的《2020 年度会计师事务所综合评价分析报告》，2020 年度我国会计师事务所收入超过 1 亿元的有 55 家。从事证券业务审计的事务所普遍采用了特殊普通合伙组织形式，基本建立了合伙人管理委员会（以下简称“管委会”），业内人士也将此类管委会称为高级管理团队或执行团队，管委会之上即为合伙人大会。然而，当事务所规模扩大后，合伙人数量也日益上升。根据中国证监会 2021 年末公布的《2020 年度会计师事务所从事证券服务业务基本信息》，2020 年度从事 IPO 审计或上市公司年报审计的 44 家会计师事务所中，合伙人最多的有 232 人，平均数（中位数）为 96 人（69 人）。目前，国内大型事务所的管委会成员通常由总所核心管理人员和重要分所负责人等少数人员组成，此时的管委会类似于公司的管理层，事务所权力也越来越集中到管理层。另一方面，现有的监事会或合伙事务监督人可能难以制衡管理层。例如，监事会人数有限，普通员工偏多、合伙人偏少，在事务所内部没有较高的地位，话语权十分有限，制度上难以保障他们毫无畏惧地挑战管理层，难以影响管理者的决策。

为保护全体合伙人的利益，防止少数人拥有不受约束的决策权，同时也为了提升社会公众对注册会计师行业的信任和信心，建议针对从事上市公司等公共利益主体（或特定实体）审计业务的大型事务所，可强化其治理层的职责，要求建立一个合伙人理事会或类似治理架构（合伙人委员会、董事会），综合地区、专业线、性别、年龄层等因素选择理事会成员，代表全体合伙人对重要事项进行表决和监督，加强事务所治理层对管理层的制衡。为保持独立性，可参照英国《守则》的做法，合伙人理事会至少有一半的成员是没有承担事务所内部重大管理责任的合伙人。甚至可考虑，合伙人理事会除首席合伙人（通常为当然委员）之外，不得与管理委员会成员重叠，必要时还可引入外部委员（如下文的独立非执行人员）。

三、审计业务和非审计业务的分拆问题

（一）审计业务和非审计业务分拆的背景



图3 普华永道会计师事务所（英国）治理架构图

在英国，会计师事务所的非审计业务收入远远超过审计业务收入，整个四大事务所2018年非审计业务收入占该年度总收入的79%，第二梯队挑战者事务所非审计业务收入占该年度总收入也达到71%。尽管监管规则明确禁止审计人员向同一客户提供影响独立性的非审计服务，但人们对审计业务和非审计业务的潜在冲突仍有以下顾虑，导致英国要求事务所审计和非审计业务实行运营分离：

1. 非审计业务威胁审计合伙人投入审计服务的时间。大型会计师事务所在利益分配时通常会共享利润池，审计合伙人也会分享非审计服务赚取的利润，而不仅仅是审计部分。虽然监管减少了直接向审计客户交叉销售非审计服务的机会，但事务所合伙人仍可利用审计合伙人的部门和其他专业知识帮助向其他客户销售非审计服务。因此，审计合伙人可能将原应投入审计服务的时间分散到非审计服务上，从而对审计质量构成威胁。

2. 现有利益冲突规则导致审计与非审计业务部门的内部紧张关系。由于监管规则明确禁止向同一审计客户提供某些非审计服务，事务所在考虑是否投标审计工作时，可能会权衡当前或未来非审计业务的潜在损失。由于审计业务的丧失可能为销售非审计服务提供了新的机会，因此事务所有可能选择不参与审计工作，这一方面加剧了审计与非审计业务部门之间的紧张关系，另一方面也减少了公司审计委员会的选择，抑制了审计市场的良性竞争。

3. 非审计业务威胁审计的公众利益目的。

大型事务所通常鼓励采用“一家公司”的治理文化，其所有业务条线的核心价值观、宗旨和目标是一致的。非审计服务的导向是向客户提供服务，而审计则要求审计人员保持客观性和代表股东向客户提出质疑。审计业务和非审计业务共存会导致组织异质性的增加，建立共识的过程会变得更加困难，这有可能破坏审计的公众利益目的。此外，在业务多元化的事务所，可能存在非审计业务对审计业务的补贴，这种补贴强化了非审计业务的地位，使得审计业务支持事务所多元化的总体战略和方向，而不是仅仅关注审计质量。

（二）对我国的启示

我国是否要借鉴英国式的审计与非审计业务的运营分离呢？我们认为没有必要。

1. 当前我国事务所的业务多元化仍处于一个较低的水平。2009—2015年间，证券事务所的证券期货相关业务中，证券事务所从资本市场客户取得的非审计服务收费总额占比的均值（中位数）仅为2.8%（0.4%）。当非审计服务收费处于较低水平时，不容易令人信服为同一审计客户提供非审计服务会成为审计师的重要经济利益动机（吴溪，2021）。根据中注协发布的《2020年度会计师事务所综合评价分析报告》，2020年度百家排名事务所的传统业务（审计与鉴证业务）收入比重为85.2%。具体到头部事务所，根据2021年度我国会计师事务所百家排名信息和英国四大事务所透明度报告，相关事务所的非审计业务收入占比数据如图1和图2。2021年度，我国前八大事务所的非审计业务收入占比最高为德勤华永的23.11%。相比之下，英国四大事务所在2021年非审计业务占比远超审计业务，德勤（英国）的非审计业务占比最高达到85.14%，两国事务所收入组成呈现出完全相反的结构。

2. 为了缓解多元化发展可能造成的不利影响，我国也已出台相关政策。在财政部印发的《其他专业资格人员担任特殊普通合伙会计师事务所合伙人暂行办法》中，将具有中国资产评估师、中国税务师、中国造价工程师职业资格且符合相应条件的人员定义为其其他专业资格合伙人，并明确规定其他专业资格合伙人在特殊普通合伙会计师事务所合伙人总数中的比例，以及在合伙人管理委员会总人数中的比例不得超过20%。其他专业资格合伙人所持有的合伙财产份额不得超过会计师事务所合伙财产的

表1 英国2022年版《守则》中透明度报告的披露内容

	披露内容
A-领导	事务所应在其年度透明度报告中披露： a) 事务所治理层和管理层成员的姓名和职务； b) 说明治理层和管理层成员是如何被选举或任命的，以及他们的任期、服务年限、当年出席会议情况，以及相关的详细履历； c) 描述其治理层和管理层如何运行、各自的职责、各自做出的决策类型以及为实现守则的目的做出的努力。如果事务所的管理层和/或治理层的一部分依托国际层面，并在英国以外的地方作出决策，则应具体说明国际层面如何进行管理和监督，并在英国实现本守则的目的； d) 解释事务所为制约个人决策权力和支持董事会成员有效挑战管理层而设计的控制，这些控制预计是如何运行的，以及它们在实践中如何发挥作用。
B-人员、价值观和行为	事务所应在其年度透明度报告中披露： a) 描述它如何与员工交流，以及在决策中如何考虑员工的利益； b) 说明如何考虑和处理影响其未来业务成功的机会和风险，吸引和管理人才的方法，事务所业务模式的可持续性，以及其文化如何有助于实现本守则的目的，特别是审计业务文化。
C-运营和韧性	事务所应在其年度透明度报告中披露： a) 对其业绩、定位和前景的评论； b) 事务所是如何努力去遵循适用的法律和监管框架的； c) 描述事务所审计委员会的工作及其如何履行职责； d) 确认事务所已经对内部控制系统的有效性进行了审查，所采用程序的概要，以及已经或正在采取的必要行动，以纠正从该审查中发现的任何重大失误或缺陷； e) 对于事务所的财务报表或管理评论中披露的任何重大问题，描述所涉及重大内部控制方面运用的程序； f) 对事务所面临的主要风险的评估情况，并解释如何管理或缓解这些风险的； g) 描述事务所如何与其全球网络开展互动，以及这些互动的利益和风险，包括该网络给英国事务所韧性带来的任何风险的评估，以及为缓解这些风险而采取的任何行动。
D-独立非执行人员	事务所应在其年度透明度报告中披露： a) 独立非执行人员的任命、退休和辞职的信息；他们的薪酬；他们的职责和他们履行这些职责的安排；以及事务所支持他们的义务。事务所应报告为什么选择以这种方式定位其独立非执行人员； b) 评估独立非执行人员是否独立于事务所及其所有者、被审计单位的标准。

20%，且任一其他专业资格合伙人所持有的合伙财产份额均不得位居合伙人合伙财产份额前5位。我们认为，通过对其他专业资格合伙人在事务所中人数、财产比例的双重限制，可以控制非审计业务在会计师事务所中的占比，从而缓解非审计业务对审计业务的冲击。

综合而言，我国目前不要求事务所的审计业务和非审计业务营运分拆。相反，事务所可能从业务多元化中获益。需要注意的是，我国的监管规则要求审计业务主体和部分非审计业务主体分成两个独立的法律实体，但实践中存在两个主体实质性统一经营的现象，比如会计师事务所和资产评估公司虽然是两个独立的法律实体，但双方可能会共享经营收益、经营战略、品牌和其他重要专业资源。此时，需要将与事务所统一经营的其他专业机构的业务收入纳入非审计业务收入，来判断非审计业务对事务所审计业务的影响。正如英国治理守则的反馈意见中所述，“运营分离更多的只是对最大的会计师事务所的一种期望”。当事

务所整体规模与非审计业务收入占比均达到一定程度时，可考虑效仿英国对事务所的审计业务与非审计业务实施运营分离。

四、独立非执行人员的设置

（一）英国设置独立非执行人员的背景

注册会计师职业起源于英美国家。西方传统意义上的“职业”，主要指具有某种学识而享有特权并承担特殊责任的某些特定的服务性行业。与一般行业相比，职业应该具有专业性、公共性和自治性三个主要特征。鉴证业务涉及三方关系人，包括注册会计师、责任方和预期使用者。预期使用者主要是指那些与鉴证对象有重要、共同利益的主要利益相关者。在审计关系中，注册会计师接受以审计委托人为代表的预期使用者的聘任，对经营者弄虚作假、损害股东利益的行为进行审查和揭露，这体现了其职业的公共性特征：对于注册会计师来说，最重要的是提高审计质量、保护公众利益，而非雇佣事务所的客户满意度。注册会计师应当对公众利益和社会正义负责，在执业中将公众利益和职业道德放在首位。

虽然治理层与管理层职责分离在一定程度上达到了保护事务所内部利益相关者的目的，但注册会计师行业要持续发展，事务所还需采取其他措施保障公众对行业的信任。英国《守则》举措之一就是借鉴上市公司做法，在事务所治理架构中设置类似于独立董事角色的独立非执行人员（当审计与非审计业务运营分离时还应设置“审计非执行人员”），他们从公共利益角度就事务所的活动提供咨询和提出质疑，确保事务所在决策和运营中考虑公众利益。

当前英国的四大会计师事务所均已设有独立非执行人员，图3是普华永道（英国）的治理架构图。可以看出，其治理架构中设有一个独立的公众利益机构（Public Interest Body, PIB），PIB由独立非执行人员以及管理委员会（Management Board）和监督委员会（Supervisory Board）的代表组成。独立非执行人员由高级合伙人提名，并经监督委员会批准产生。其主要职责包括：监督事务所的政策和程序以提高审计质量；帮助事务所获得更广泛的声誉；考虑降低由审计业务导致事务所倒闭的风险事项；考虑事务所如何应对新冠疫情。PIB通过独立非执行人员的参与，有助于提高利益相关者对事务所维护公共利益方面

表2 四大（英国）会计师事务所2021年度透明度报告的目录框架

安永	德勤	毕马威	普华永道
领导层信息	领导层信息	S1:领导层信息	领导层信息
S1:关于我们(法律结构, 所有权和治理, 网络)	德勤视角	S2:结构与治理	S1:事务所治理
S2:对可持续审计质量的承诺	非执行人员的报告	S3:审计实践中, 人员和文化	S2:独立性和职业道德
S3:独立性实践	S1:审计质量	S4:审计质量	S3:人员
S4:继续教育和投资优秀人才	S2:治理、法律结构和网络	S5:质量控制和风险管理	S4:审计质量
S5:收入和薪酬	S3:职业道德、独立性和诚信	S6:财务信息	S5:我们的审计方法
附录	S4:风险管理	S7:附录	S6:财务和其他披露信息
	附录		附录

的信心。

（二）对我国的启示

设立独立非执行人员的目的，是通过外部独立人员的监督来制衡事务所合伙人的不良行为；在发现事务所存在有悖于公共利益、危及治理守则目标的行为时，及时提请监管机构关注，从公共利益出发，避免事务所做出不当行为，提高公众对会计师事务所的信心。

当前，我国正常的三方审计关系受到威胁，影响了审计独立性和公众对审计的信任。一方面，我国众多企业“一股独大”，大股东侵犯中小股东利益问题是公司治理的重点，但董事会基本由大股东或实控人控制，他们控制着审计师的聘任和审计费用的高低，往往会聘请更愿意迎合自己的审计师，或以更高的审计费用购买有利于自身利益的审计意见；另一方面，在审计供给方，相比西方审计市场，我国证券审计市场集中度不高。根据2020年度数据，我国综合排名前十家事务所的各类收入合计344.41亿元，占行业总收入的比重为36%，占百家排名事务所收入总额的比重为59%；在证券服务市场，综合排名前十家事务所的证券服务收入合计136.16亿元，占事务所证券服务总收入的比重为71%。在市场集中度不高的情况下，事务所与被审计单位谈判的能力较弱，独立性可能会受到威胁。

针对上述现状，我国是否需要增设独立非执行人员呢？综合各方面因素，我们认为目前大面积设立独立非执行人员的紧迫性不高。

1. 我国注册会计师行业由政府主管部门（财政部）管理并提名协会关键管理人员的人选，相比西方资本市场的审计行业组织，我国注册会计师行业更强调公众责任。我国《注册会计师法》第一条就明确了维护公共利益的立法目的。《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》指出，在履行社会

责任的过程中，注册会计师可能面临不同组织或人员相互之间的利益冲突。在解决这些冲突时，注册会计师应当正直诚实行事，并始终牢记维护公众利益的宗旨。

2. 新《证券法》的实施。2020年3月1日，修订后的证券法正式生效。新《证券法》建立了适应我国国情的证券民事诉讼制度，规定投资者保护机构可以作为诉讼代表人，按照“明示退出”“默示加入”的诉讼原则，依法为受害投资者提起民事损害赔偿诉讼。2021年11月12日，作为具有中国特色的证券特别代表人诉讼制度后的首单“证券集体诉讼案”和首单“特别代表人诉讼案”，广州市中级人民法院对康美药业的证券集体诉讼案做出一审判决，康美药业因年报虚假陈述侵权，需赔偿证券投资者损失24.59亿元。同时，正中珠江会计师事务所及直接负责人承担100%连带赔偿责任。超乎想象的赔偿金额让市场叹为观止，对上市公司、大股东、实控人、中介机构等形成了强大威慑。新《证券法》完善了投资者保护制度，压实中介机构市场“看门人”的法律职责。

3. 国办30号文的出台。针对会计师事务所“看门人”职责履行不到位、上市公司财务造假时有发生、事中事后监管手段有待进一步创新等问题，国务院办公厅2021年7月30日印发了《关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号），提出要推进以质量为导向的会计师事务所选聘机制建设，进一步压实企业审计委员会责任，要求企业按照客观、公正的原则选聘执业质量高、独立性强、职业操守好的会计师事务所，充分发挥注册会计师对企业的审计把关作用。同时，出台了《会计师事务所一体化管理办法》等制度，引导会计师事务所强化内部管理，为审计质量整体提升提供保障。

4. 英国《守则》改革的背景之一是审计市场缺乏韧性，市场过于集中在四大会计师事务所。英国2017年度的公共利益实体审计市场中，四大（英国）会计师事务所的市场份额为84%；在富时350指数公司审计市场，四大（英国）会计师事务所的市场份额高达97%，每一家的审计费用份额约为20%至35%。因此，一旦一家事务所内部治理失效，影响的企业面非常大，后果不堪设想。相比而言，我国审计市场的集中度并不高。即使在涉及更广泛公众

利益的证券审计市场，排名前4的事务所的收入市场份额总共为37%，前5-10的事务所的收入市场份额为34%，审计市场具有较强的韧性，不会因为某一家事务所崩塌而陷入垄断或寡头垄断的境地。

5. 设立独立非执行人员的效果仍存疑问。事务所独立非执行人员类似于上市公司的独立董事。独立董事制度对于我国资本市场来说算是典型的“舶来品”，由于与西方资本市场环境不同，我国独立董事制度仍存在不足，独立董事群体一直被质疑为“不独不懂”“漂亮的花瓶”。比如，独董的聘任权和独董津贴掌



握在大股东或实控人手里，这种聘任机制削弱了独董的独立性，无法发挥其制约大股东和高管的作用；此外，独董的时间和精力有限，不可能详细掌握公司的营运和财务状况信息，其监督作用也较为有限。我们认为，在会计师事务所中设立独立非执行人员必然也会面临类似的问题。如果这些问题不能得到很好解决，那么设立独立非执行人员在增加事务所成本的同时，其效果是令人质疑的。

综上我们建议：我国要求设立独立非执行人员的条款，仅限于审计公共利益实体的数量达到一定程度的事务所，如先在国内排名前四或前十的事务所中试点；其他审计公共利益实体的事务所可以选择设立独立非执行人员。

(2) 独立非执行人员的人选不仅应具有会计相关经验，而且还应有审计相关经验，否则难以理解事务所的决策和实务。(3) 做好独立非执行人员聘任权和薪酬决定权的制度安排。例如，独立非执行人员应经过事务所治理层和合伙人大会的2/3批准。(4) 事务所应公开披露：独立非执行人员的任命、退休和辞职信

息；他们的薪酬、职责和履行这些职责的制度安排；事务所支持他们的义务；独立非执行人员是否独立于被审计单位、事务所及其所有者的评估标准。

五、透明度报告制度

(一) 英国会计师事务所透明度报告制度的背景

长期以来，有关会计师事务所的架构、程序和财务状况等方面信息一直鲜有公开披露（罗伯特·霍奇金森，2006）。这一状况使得事务所成为一个极不透明的“黑箱”，客观上助长了审计师的机会主义行为。21世纪初爆发的一系列大公司会计丑闻和审计失败案例，使得各国普遍加强了对审计师的外部监管。社会各界逐渐认识到，除了事后调查与惩戒，审计师监管也应重视审计失败的预防，引入类似上市公司的信息披露制度，提高审计师的透明度，将有利于审计质量的提高和投资者利益的保护（陈波和梁艺敏，2011）。

欧盟议会和理事会于2006年5月17日颁布了《关于法定审计的第八号指令》（以下简称“第八号指令”），要求从事公众利益实体审计的法定审计师必须在每个财务年度结束后的3个月内在其网站上公布年度透明度报告。该报告类似于上市公司的年度财务报告，只是其包含了更多的非财务信息，特别是有助于投资者评价审计师提供高质量审计服务的动机与能力的信息，包括法律与所有权结构、治理结构、内部质量控制、独立性、合伙人薪酬政策等。

英国在审计师透明度制度的建立与实施方面走在世界前列。在欧盟第八号指令正式生效之前，毕马威、均富（Grant Thornton）的英国成员所在2005年就开始自愿发布透明度报告。2008年4月，FRC发布了《法定审计师（透明度）实施办法》，要求英国负责公共利益实体审计的事务所必须在每个财务年度结束后的3个月内发布透明度报告，并规定了编制透明度报告的具体要求。英国2022年版《守则》正文前四部分的最后，都要求事务所在其年度透明度报告中披露相关的内容，具体条款见表1。

目前，四大（英国）会计师事务所的透明度报告篇幅较长（2021年度报告都在100页以上），内容更为详细，披露范围超过了英国《守则》的基本要求，其透明度报告通常包括“领

“导层、治理和法律结构”、“审计质量和质量控制”、“独立性和道德”、“人员和文化”、“风险管理”、“财务和薪酬等其他信息”等。国际四大（英国）会计师事务所 2021 年度透明度报告的目录框架见表 2。

（二）对我国的启示

早在 2007 年 11 月，中注协就发布了《注册会计师和会计师事务所信息披露制度》，要求我国事务所向中注协报送有关信息，并由中注协通过其行业管理信息平台公开发布。《会计师事务所内部治理指南》第九章“信息沟通与披露”则要求我国事务所自愿披露某些关键信息。可见，我国已经初步建立了事务所信息公开披露制度，但采取的模式与欧盟不同，即我国事务所的信息披露不是在自己网站上发布透明度报告，而是向监管机构报送信息并在统一的网络平台上发布的形式。同时，事务所披露的信息多属事实性、量化的信息，信息报送和公布都采用统一格式的表格，事务所对于信息披露的内容和方式并没有多少选择余地。并且，对于投资者关注的与事务所治理结构、质量控制、独立性等方面的信息，我国目前还没有要求事务所对外公开披露（陈波和梁艺敏，2011）。通过浏览我国本土排名较前的从事证券服务业务会计师事务所网站发现，除了监管部门强制要求披露的信息之外（如资本市场执业基本信息），多数网站自愿披露的信息是客户导向型，即主要是为了开拓业务、介绍事务所业务和优势方面的内容，对于如何进行质量管理、维护公众利益方面的资料偏少。对此，借鉴英国《守则》，我们建议：

1. 我国应当在审计公共利益实体的事务所中建立透明度报告制度。透明度报告制度是良好的信息沟通的重要手段和保障，有助于减少与外部利益相关者之间的信息不对称，加强社会公众对事务所的监督，增强社会公众对事务所的信任和信心。同时，透明度报告制度可以在一定程度上增强事务所及其人员的责任感，有助于保护公共利益，促进事务所的良性运转。

2. 透明度报告应围绕审计质量来进行信息披露。目前，四大（英国）会计师事务所的透明度报告内容非常详细，各部分都直接或间接围绕审计质量来进行披露。审计质量是投资者和其他利益相关者的关注焦点。英国《守则》指出，一贯地执行高质量审计符合公众利益，它促进了资本市场的有效运行，降低了资本成

本，高质量审计支撑着公众对市场经济的信任和信心。从国际上看，披露审计质量和质量控制情况，包括审计质量量化指标的信息，已经成为趋势。因此，透明度报告应围绕审计质量来进行信息披露，那些有助于使用者准确评价审计师审计服务质量的信息均可以纳入披露范围。例如，解释事务所在寻求持续提供高质量审计时面临的挑战，为提高质量而采取的行动，以及在实现预期结果方面所做努力的成功程度的评估。

3. 事务所在信息披露过程中可能出现“报喜不报忧”的选择性披露，信息披露可能存在信息不真实、不完整和不准确的问题。同时，FRC（2019）发现很多预期受益人（主要是投资者和公司审计委员会）并未阅读该报告。除了不知道有该透明度报告之外，一个很重要的原因是这些报告太长、过于正面而不太有用。许多事务所将透明度报告视为营销机会，而不仅仅是一份责任或合规性文件。因此，监管机构应建立审计师信息披露质量的保证机制，包括统一制定信息披露的规则和标准，要求报告篇幅适中、语言清晰，将事务所信息披露的质量纳入监管范围，并对蓄意披露虚假和误导性信息、故意遗漏关键信息的审计师进行调查和惩戒等。

基金项目 | 2021年度中国注册会计师协会课题“会计师事务所内部治理研究”（2021-G-4）；2022年度浙江省教育厅一般科研项目“基于非正式权力视角的会计师事务所管理机制研究”（Y2022448551）

作者单位 | 浙江财经大学

秦汉时期的上计制度对我国财政监督制度的启示

焦春鑫 王溢晟 杨玉仁

上计制度是中国古代官僚制度中下级对上级的请示报告制度，用以自下而上的监督考核为主要目的，对地方财政和公共产品的有效维护起到了至关重要的作用。这一制度杜绝了因各类贪污渎职导致的对公共财产的浪费，保证了国家财政收入的主要来源，不仅有利于维护基层政权结构的稳定，也对加强封建大一统的国家政权有极强的促进作用。本文试图对秦汉时期的财政上计制度进行论述，以期呈现一个清晰明了的上计制度模型，为当代中国的财政监督制度提供有益的借鉴。

一、上计制度的起源

“计”者，意为计算、记账、计簿，“上计”意味着要将基层的财务账目清单上呈中央，此为每年一报，用以监督地方的财政税收、户籍、讼狱等各方面情况。据史料记载，中国最早的统计报告制度产生于4000年前，《通典·食货》载“禹别九州，量远近，制五服，任土做贡，分田定税，十一而赋”。《史记》载“自虞夏时，贡赋备矣”。由此可见，在夏商之际，中国的财政税收制度已建立完备，地方对中央的贡赋缴纳已现雏形。

到了西周时期，我国的财政统计上报制度进一步发展，《周礼·大宰》载“岁终，则令百官各正其治，受其会，听其政事，而诏王废置。三岁则大计群吏之治而诛赏之。”此即为中央对百官的上计的有效监督机制，一岁一小考，三岁一大考，并根据考核优劣对百官进行奖惩的制度；《周礼·天官》载“三岁则大计群吏之治，以知民财、器械之数，以知田野夫家六畜之数，以知山林川泽之数”，此即为考核的具体品目；进入战国时期，上计制度以三晋大地为肇始并逐步完善起来，例如魏文侯时，“东阳上计，钱布十倍”“豹为邺令，期年上计”；赵襄子时以任登为中牟令，其多次“上计，言于襄子”；后来秦国仿照三晋创设了自己的上计制度，使得秦朝日益强大起来，《商君书·禁使篇》载“夫吏专制决事与千里之外，十二月而计书以定，事以一岁别计，而主以一听”。由此可见，在战国时期的秦国已建立了

相当完善的上计制度，较之西周时期已取得了很大进步。

二、秦汉时期上计制度述议

秦汉时期是中国封建专制大一统王朝的初步形成壮大时期，各项制度都在逐步形成并发展完善，上计制度尤其如此，体现了中央王朝对地方控制的进一步加强和封建专制制度的逐步确立和巩固。

1. 秦朝上计制度的创立发展。秦朝是在法家思想的基础上建立起来的，其法规的制定之严密，执行之严酷历来为史家所诟病，秦朝的上计制度在秦朝的制度运行中居于至关重要的地位。秦朝以每年的十月为一年的开端，因此地方的上计一般在每年的九、十月间进行，由于秦朝的疆域广大，一般边远地区的郡县则要先期抵达咸阳上计，届时中央会统一进行考核。据史料记载，秦时的中央上计制度主要由“柱下史”负责，《史记·张仓列传》载张仓“秦时任柱下史，主管郡国上计，明习天下图书计籍”。由此张仓会将各郡县呈报的各项计籍报告统计汇总交由皇帝审定，用以对百官奖惩的依据。秦朝的上计内容首要为确保帝国运行的经济基础为要，《睡虎地云梦秦简·效律》载“计用律不审而赢不备，以效赢回不备之律贲答之，而勿令偿”，此意为会计人员在统计财务时未尽到审慎职责而使国家遭受损失的，则要依据《效律》中的相关条文进行惩罚，而不再要求其赔偿。由此可见，秦时对会计人员履职尽责能力的监管是何等严苛，从侧面也反映了秦朝对会计账目的高度重视。其次，秦朝的上计内容非常广泛，从日常基本的财务、粮食、人口、户籍、农业生产等均有详略不同的记载，在《秦律十八种》中的《金布律》和《仓律》中分别对衣物和粮食的保管均进行了严格的规定。再次，秦朝的上计制度还要求对财会人员的履职尽责能力进行严格的规范，例如《秦律杂抄》载：“非岁红（功）及毋（无）命书，敢为他器，工师及丞贲各二甲。县工新献，殿，贲啬夫一甲，县啬夫、丞、吏、曹长各一盾。城旦为工殿者，治（笞）人百。大车殿，贲司空啬夫一盾，徒治（笞）五十”。此段明确

规定了基层财会人员的上计职责和惩罚措施。最后，秦朝还规定了对上计官员的离职审查政策，《睡虎地云梦秦简·效律》载“仓啬夫及佐、史，其有免去者，新仓啬夫、新佐、史，主痊者，必以应籍度之，其有所疑渴县啬夫，县啬夫令人复度及与杂出之。禾赢，入之，而以律论示备者”。此意为新旧官员交接工作时，要对所管辖的财务进行清点，以明晰双方职责，出现盈余的要记入计簿，出现亏损的要对该财务管辖时的官员进行惩罚。

2. 西汉上计制度的发展完善。西汉王朝是中国封建王朝的发展完善时期，汉朝已建立了相当完备的上计制度模型，每年秋冬季节，乡一级的官吏要将所辖区域内的上计条目向县一级官吏备案登记，再由县一级专门主管上计事宜的“计吏”进行统计制作“上计簿”，“上计簿”的内容包含户籍、田产、税赋、钱粮、刑徒等内容，再交由本郡国主管上计的官员“上计吏”统计成册，进行审查核实，并根据本年度的收支情况进行下一年度的财政规划；每年岁末，各郡国会由上计吏率领其他有关会计人员，载着上计簿和其他有关资料“将重车至长安”参加全国性的上计考核大会。对于上计制度的管理，西汉专门设置了“计相”一职，体现了国家对上计制度的高度重视，例如《汉书·张苍传》载：“张苍，阳武人也，好书律历。秦时为御史，主柱下方书。……迁为计相，一月，更以列侯为主计四岁。是时萧何为相国，而苍乃自秦时为柱下御史，明习天下图书计籍，又善用算律历，故令节以列侯居相府，领主郡国上计者。”由此可见，汉初的上计制度是承接秦朝制度而来的，但较之秦朝地位更加重要。此外，御史大夫也对上计簿的虚实和上计官员的履职尽责能力进行考核，史载“御史察计簿，疑非实者，按之，使真伪勿相乱”；《汉书·匡衡传》载“匡衡出任丞相，食封于临淮郡，田提封三千一百顷，南以闽陌为界。因郡图误以闽陌为平陵陌，封邑多出四百顷。作为压相应是“镡计簿，知郡实，正国界。”另外，御史还会对郡县进行定期的巡视考核，以确保上计制度的审慎合规。汉时的上计制度规模宏大，有时皇帝也会亲自参加上计，据《汉书·武帝纪》载，其在元封五年（公元前106年）三月，“因朝诸侯、列侯，受郡国计”；太和元年（公元前104年）春，“受计甘泉宫”；天汉三年（公元前98年）三月，“行幸泰山，修封，礼明堂，因受计”；

太始四年（公元前93年）三月，“行幸泰山，壬午，祀高祖于明堂，以配上帝，因受计”。可见皇帝对上计制度的高度重视。汉时的上计制度内容由于年代久远已不可考，但依据《续汉书·百官志》载“秋冬集课，上计于所属郡国。”刘昭注：“秋冬岁尽，各计县户口、垦田、钱谷出入，‘盗贼’多少，上其集（计）簿”。可见其上计的主要内容包括户籍、田产、钱粮和刑徒等各个方面，另外还应包括上述所提到的匡正郡国疆界等事宜；并有专门的规范上计制度的法律条文出现，《上计律》明确规定“凡上报不及时者治罪、凡在上计报告中弄虚作假者治罪。”由此可见汉时对上计制度的时间和内容作了严格规定，保证了上计制度的审慎性、合理性，有利于维护西汉王朝政权的稳固和发展。

三、秦汉时期上计制度评述

1. 上计制度变得有法可依，且执行严厉。已出土的秦汉简牍可找到对官员上计的奖惩内容，在《睡虎地秦简》中的《效律》和汉时的《上计律》中也能找到具体的上计法令法规，且对官员行为均做出了严密的奖惩措施，保证了上计制度的纯洁与公正，提升了官吏的办事效率，打击了贪污渎职等丑恶现象，体现了中央王朝对维护国家财产安全和官吏履职尽责能力的高度重视，有利于维护国家的发展和

2. 上计制度以会计监督为主要表现形式。《睡虎地秦简》中的《效律》规定“计脱实及出实多于律程，及不当出而出之，直其贾，不盈廿二钱，除；廿二钱以到六百六十钱，赏官啬夫一盾；过六百六十钱以上，赏官啬夫一甲……”由此可见，秦朝更注重以具体的会计科目为监督对象，实现对国家财政监督体系的有效维护，汉朝上计簿的运作流程亦是如此，通过定期自下而上对上计簿中具体会计品目的考核来实现国家财政监督的目的。

3. 存在多重监督体系和监督主体。正如前文所述，秦汉时期的上计制度不只是基层官员对上级官吏负责，同时还会受到御史、同级官员甚至皇帝的监督和巡查，上计制度不只是郡县之间的交流，郡和中央政府之间也存在着严格的上计交流程式，此举扩大了上计制度的交流面，使上计制度在王朝的运行中随时随地受到各方面和各主体的监督，有利于上计制度阳光透明运行，最大限度地保证了上计制度的

公正与公开。

四、秦汉上计制度的时代启示

1. 严格落实法治主义原则，不断完善我国财政监督体系。针对目前我国财政监督的现状，应尽快制定一部符合现阶段需要，完备、综合性的财政监督法典，使我国财政监督体系的运行真正做到有法可依；同时突出财政监督在整个国民经济运行中的地位，严格落实制衡原则，明确规定财政监督的具体行为规范，促进我国财政监督体系的法制化、规范化发展；同时还要加强对监督主体的监督奖惩力度，使监督主体的执法行为严格在法治轨道上运行，真正做到执法必严，违法必究，切实保障国家财政体系的安全健康。

2. 突出人民群众的主体地位，让财政监督体系在阳光下运行。秦汉时期的上计制度是在封建王朝皇权专制体制下运行的一项旨在为皇权提供专门统计报告的制度，广大人民群众只能处于被动、弱势的地位。而我们要发挥广大人民群众在财政监督过程中的主体地位，例如可以广泛开展听证会，健全行政诉讼流程，严格落实信访举报制度等，使国家的各项财政税收制度能够得到人民群众的监督，接受人民群众的质询，让国家的财政税收来源汇聚最广泛的民意基础。

3. 加强会计监督，构建健全的会计监督体系。秦汉时期的上计制度是在官员之间交流进行的，行政性是其突出特点，而现阶段我国应加强财政税收体系的会计监督主体责任，积极引入社会第三方主体参与其中；以提升会计信息质量为核心，不断规范具体环节和具体指标，使会计信息质量得到更系统化和规范化的

保证，加强对国民经济重点领域的会计信息质量的执法检查力度，运用更加现代化的高科技手段，不断提升会计监督质量和效率。

4. 建立定期和不定期监督相结合的监督考核系统。秦汉时期的上计制度有具体的上计时间，或在九月或在岁末，体现了极强的程式化考核特点，此举会造成官员应急性、欺骗性考核行为发生，为官员的懒政、怠政提供了温床，会造成监督考核系统形同虚设，难以发挥其应有的效力。因此，我们要开展常态化的财政监督考核模式，开展定期不定期的巡查暗访，使一切贪污腐化、懒政怠政现象无处藏身；同时还要将官员的离任审计制度转向在任常态化审查，使审计贯穿于官员的整个任期之内，倒逼其在任期内严格履职尽责，不断提升自身的行政效率。

5. 加强对财政监督人员的培训力度，不断提升服务水平。要开展常态化、多渠道的培训模式，例如可以利用党校、行政学院和社会各类教育培训机构不断加强对财政监督部门人员的培训力度，同时可鼓励财政监督人员不断提升自身专业技能，例如对其取得的各类职业技能证书和相关专业学历学位提升进行奖励，开展多种形式的监督考核技能大赛，不断激励财政监督人员提升自身的履职技能和专业服务水平。此外，还要加强对财政监督人员的思想道德教育、廉政教育、爱国主义教育、党性教育等多方面培训，使广大财政监督人员从根源上明白自身职责的光荣性和伟大性，不断提升职责的满足感和自豪感，从根源上杜绝各类贪污腐败、消极怠政等行为的发生。

作者单位 | 中国政法大学政治与公共管理学院 北京市密云区生态环境局 甘肃政法大学马克思主义学院

主要参考文献

1. 湖南省文物考古研究所. 里耶秦简（壹）. 文物出版社. 2012
2. 陈长松主编. 岳麓书院藏秦简（肆）. 上海辞书出版社. 2015
3. 睡虎地秦墓竹简整理小组. 睡虎地秦墓竹简. 文物出版社. 1990
4. 谢桂华, 李均明等. 居延汉简释文合校. 文物出版社. 1987
5. 中国社会科学院考古研究所. 《居延汉简甲乙编》. 中华书局. 1980
6. 张家山汉墓竹简整理小组. 《张家山汉墓竹简》（释文修订本）. 文物出版社. 2006
7. 王枚. 两汉上计制度述议. 青海师范大学. 2009（04）
8. 张桂萍. 汉代的上计制度. 北京师范学院. 1989（03）
9. 张岗. 里耶秦简所见秦代“计”类公文. 大庆师范学院. 2022（05）
10. 徐心希. “上计制度的历史考察”. 福建师范大学. 1992（12）
11. 苏晓敏. 里耶秦简所见“课”刍议. 南京师范大学. 2021（03）
12. 康均, 王涛. 秦汉时期的上计制度. 财会学习. 2006（05）
13. 王梅. 试论汉代上计制度的几个问题. 前沿. 2013（03）
14. 简巨. 我国古代的上计制度. 上海财税. 1997（09）
15. 刘云, 张传明. 我国西汉时期的财政上计制度. 财会月刊. 2002（08）3
16. 王刚. 上计审计活动中值得借鉴做法与思想. 中国审计. 2008（03）

财经信息 FINANCE & ECONOMY

我国外贸连续 4 个月正增长

海关总署 6 月 7 日发布的数据显示, 今年前 5 个月, 我国货物贸易进出口总值 16.77 万亿元, 同比增长 4.7%。其中 5 月单月进出口 3.45 万亿元, 增长 0.5%, 月度进出口连续 4 个月保持正增长。海关总署统计分析司司长吕大良表示, 今年以来, 我国经济发展呈现回升向好态势, 为外贸稳定增长提供了有力支撑。此外, 陆续出台的外贸稳规模优结构系列政策措施, 帮助外贸经营主体积极应对外需走弱带来的挑战, 有效捕捉市场机遇, 推动我国外贸持续保持正增长。具体来看, 前 5 个月, 出口 9.62 万亿元, 同比增长 8.1%; 进口 7.15 万亿元, 增长 0.5%; 5 月当月, 出口 1.95 万亿元, 下降 0.8%; 进口 1.5 万亿元, 增长 2.3%。(摘自新华社)

今年转移支付超 10 万亿财政整体健康安全

财政部数据显示, 2022 年地方一般公共预算本级收入 10.88 万亿元, 扣除留抵退税因素后增长 5.9%。而今年中央对地方转移支付规模创下近年来新高, 达到 10.06 万亿元。其中, 均衡性转移支付增长 10.3%、县级基本财力保障机制奖补资金增长 8.7%。此外, 还一次性安排支持基层落实减税降费和重点民生等专项转移支付 5000 亿元。财政部相关负责人表示, 总体来看, 我国政府债务率不高。“当前, 地方政府债务主要是分布不均匀, 有的地方债务风险较高, 还本付息压力较大。我们已督促有关地方切实承担主体责任, 抓实化解政府债务风险, 牢牢守住不发生系统性风险的底线。”该负责人说, 整体来看, 我国财政状况健康、安全, 为应对风险挑战留出足够空间。(摘自每日经济新闻)

国资委: 完善审计与其他监督贯通协同的制度体系

5 月 29 日, 国资委党委召开扩大会议传达学习贯彻二十届中央审计委员会第一次会议精神, 要求不折不扣做好审计整改“下半篇文章”, 切实抓好整改落实。国资委审计工作领导小组要继续发挥统筹推进和督促指导作用, 健全审计整改工作机制, 完善审计与其他监督贯通协同的制度体系, 推动审计整改动真碰硬、确保落实到位。要强化出资人监督, 切实聚焦高质量发展首要任务、聚焦稳增长稳就业稳物价、聚焦实体经济发展、聚焦推动兜牢民生底线、聚焦统筹发展和安全、聚焦权力规范运行, 揭示风险隐患, 整治顽瘴痼疾, 推进中央企业内部审计监督工作高质量发展。(摘自证券时报网)

世行上调今年全球和中国经济增长预期

世界银行 6 月 6 日发布最新一期《全球经济展望》报告, 预计 2023 年全球经济将增长 2.1%, 较 1 月预测上调 0.4 个百分点, 但仍低于 2022 年的 3.1%; 2023 年中国经济将增长 5.6%, 较 1 月预测上调 1.3 个百分点。报告说, 在俄乌冲突持续、货币政策继续收紧以抑制高通胀的情况下, 今年全球经济增速将显著低于去年。2024 年全球经济预计将增长 2.4%, 较 1 月预测下调 0.3 个百分点, 主要经济体增速也被广泛下调。主要发达经济体中, 美国经济预计今年增长 1.1%, 明年放缓至 0.8%; 欧元区今年经济增速放缓至 0.4%, 明年增长 1.3%; 日本今年经济增长 0.8%, 明年增速为 0.7%。报告指出, 在新冠疫情、俄乌冲突、货币政策大幅收紧等因素影响下, 全球经济依然处于不稳定状态。美国利率快速走高对新兴市场 and 发达经济体造成重大挑战, 出现金融危机的可能性升高。(摘自新华社)

第七届中国民营企业合作大会签约金额超千亿元

第七届中国民营企业合作大会 5 月 26 日至 27 日在武汉召开, 全国 1700 余名民营企业、专家学者

财经信息 FINANCE & ECONOMY

等参会，以“团结奋进新征程共享合作新未来”为主题，共商合作发展新路径，聚焦打造优质营商环境，激发经济发展新动能。大会举办了“同城共兴、武汉有约”推介会、中小企业数字化发展推进会、计量服务中小企业研讨会、企业家创业创新分享交流会等活动，签约合作项目 103 个，总金额 1080.98 亿元，涉及新一代信息技术、汽车制造及服务、大健康和生物技术等领域。（摘自人民日报）

2023 数博会项目签约投资金额 613 亿元

5 月 28 日在贵阳举行的 2023 中国国际大数据产业博览会落下帷幕。本届数博会围绕东数西算、人工智能大模型等前沿热点议题举办论坛，吸引了 328 家企业线下参展，共发布国际国内领先科技成果 20 项，促成项目签约 71 个，投资金额 613 亿元。本届数博会以“数实相容算启未来”为年度主题，围绕“一会、一展、一发布、一大赛、一商贸洽谈”，共举办了 220 余场活动，展出新产品、新技术、新方案 900 余项，吸引了超过 18 万人次参会观展，参会观展人数创历届数博会新高。为促进国际交流，本届数博邀请了 50 个国家和地区的 338 名外宾参会，还首次设置了海外联展主题展区、国际友城展区，微软、松下存储等 83 家国际知名企业参展。（摘自新华社）

前 4 月新增减税降费及退税缓费 4689 亿元

5 月 26 日国家税务总局举行例行新闻发布会介绍，今年前 4 月全国新增减税降费及退税缓费 4689 亿元。其中，两批延续优化创新的税费优惠政策 3083 亿元，其他政策如增值税留抵退税等 1606 亿元，有力减轻了各类经营主体负担，进一步激发各类经营主体活力。分经济类型看，包括民营企业和个体经营户在内的民营经济纳税人缴费人新增减税降费及退税缓费超过 3393 亿元，占比超七成，受益最大。在民营经济各行业中，制造业和批发零售业占比最高达 48%，累计新增减税降费及退税缓费 1629 亿元。在民营经济各类主体中，小微企业优惠力度最大，累计新增减税降费及退税缓费 1958 亿元，占比 57.7%。（摘自人民日报）

5 月份全球制造业 PMI 创阶段新低

中国物流与采购联合会网站 6 月 6 日消息，2023 年 5 月份全球制造业 PMI 为 48.3%，较上月下降 0.3 个百分点，连续 3 个月环比下降，连续 8 个月低于 50%，创出自 2020 年 6 月以来的新低。分区域看，亚洲制造业 PMI 仍在 50% 以上；非洲制造业 PMI 较上月微幅上升，指数位于 50% 临界点附近；欧洲制造业 PMI 和美洲制造业 PMI 较上月均有小幅下降，且均继续运行在 50% 以下。指数持续在 50% 以下，并创出阶段新低，意味着全球经济波动下行趋势没有改变。从各个区域走势看，欧美主要国家的制造业走势趋弱，导致全球制造业呈现波动下行趋势，亚洲和非洲主要国家制造业走势相对稳定成为当前稳定制造业运行的主要力量。（摘自中国网）

RCEP 对 15 个签署国全面生效

2023 年 6 月 2 日，《区域全面经济伙伴关系协定》（RCEP）对东盟 10 国和澳大利亚、中国、日本、韩国、新西兰等 15 个签署国全面生效。RCEP 的全面生效充分体现了 15 方支持开放、自由、公平、包容和以规则为基础的多边贸易体制的决心和行动，将为区域经济一体化注入强劲动力，全面提升东亚贸易投资自由化便利化水平，助力地区和全球经济长期稳定发展。中方将持续推进高质量实施 RCEP，为各地方、各行业和企业深入实施和用好协定提供指导和服务，推动协定红利持续释放，充分发挥 RCEP 在促进产业链供应链合作、推动高水平开放和高质量发展等方面的积极作用。（摘自证券时报网）

财经信息 FINANCE & ECONOMY

德国经济陷入“技术性衰退”

德国联邦统计局 5 月 25 日公布的数据显示，德国今年一季度 GDP 终值环比下降 0.3%，低于初值录得的 0%。这已是德国连续第二个季度国内生产总值出现环比萎缩，意味着该国经济陷入了“技术性衰退”。德国联邦统计局在一份声明中表示，“家庭不愿消费的现象在多个领域都很明显。家庭在食品、饮料、服装、鞋子和家具上的支出较上一季度都出现了下降，随着激励措施的减少，他们在购买电动汽车方面的花销也减少了。”在其他领域，政府支出也出现大幅下降，不过投资有所增加——在反常的暖冬天气下，建筑业的投资出现回暖。对于德国朔尔茨政府而言，这一最新的 GDP 数据表现无疑是一个重大挫折，尽管德国逃过了俄乌冲突后能源危机的最恶劣情况，但还是难以躲过经济衰退。（摘自财联社）

惠誉将美国“AAA”评级列入负面观察名单

国际评级机构惠誉 5 月 24 日晚宣布，由于美国党派之争阻碍国会两党就解决债务上限问题达成协议，该机构已将美国长期外币发行人违约评级列入负面观察名单。惠誉在一份声明中说，美国国会两党在债务上限问题上采取边缘政策，而美国政府未能有效应对中期财政挑战，导致预算赤字上升、债务负担不断加重，这些都预示着美国信誉面临下行风险。惠誉表示，该机构仍然认为两党最终会就提高债务上限达成一致，但不能及时达成一致的风险正在增加。不能在截止日期前就债务上限达成协议将是一个负面信号，表明美国的整体治理和及时履行债务意愿不太可能与“AAA”评级相符。据美国媒体报道，惠誉的警告意味着美国当前的“AAA”主权信用评级面临下调风险。（摘自中国青年网）