



CICPA

中國注册會計師

The Chinese Certified Public Accountant

全国中文核心期刊

2024
总第307期

12

注册会计师行业应以专业和担当
服务可持续发展 // 010

大语言模型在会计研究中的应用 // 018

教学视角下会计数智化环境的
概念框架构建 // 025

“走出去”企业对会计师事务所
服务满意度与忠诚度实证研究 // 072



ISSN 1009-6345



9 771009 634121

CN11-4552/F ISSN1009-6345
定价: 6.00元

/ 010

注册会计师行业应以专业和担当服务可持续发展

2024年10月28日,海峡两岸暨港澳地区会计师行业交流研讨会在香港召开。中国注册会计师协会常务副会长兼秘书长江湧作主题演讲,从两个方面介绍了对行业服务可持续发展的思考。他认为,永续发展理念在中华文明中源远流长,当今可持续发展已成为中国式现代化的内在要求。一个最基本的认识是,可持续发展不仅仅是一种理念、一种理论,更是一种实践和一些具体行动,关系到经济社会的各个领域、各个层面,成为生产生活方式的基本点,也是转型发展的基本点。他指出,注册会计师行业应以专业优势和担当作为服务推动可持续发展,具体要做好四个方面工作:一是持续加强行业诚信建设,更好发挥行业价值;二是持续加强行业准则制度建设,落实准则闭环管理机制;三是持续提升行业人才工作质量,打造专业化人才队伍;四是持续强化行业协会自律监督,提升事务所执业质量。

/ 018

大语言模型在会计研究中的应用

大语言模型(LLMs)凭借其强大的自然语言处理、文本生成和数据分析能力,为会计领域带来了新的研究工具和研究方法,使会计研究逐步向智能化、数据驱动的方向迈进。本文从LLMs的概念出发,分析其在会计研究领域的应用能力,从构思与创意、文献回顾、研究假设、数据处理、研究方法、总结与改进六个角度,探讨LLMs在会计研究中的具体应用方法,并提供相应的应用实例。此外,基于LLMs在会计研究中可能面临的挑战与风险,本文提出相应对策。

/ 025

教学视角下会计数智化环境的概念框架构建

本文基于教学视角对“会计数智化环境”概念进行内涵解析,为会计工作的数智化环境构建概念框架。本文将会计工作的数智化环境定义为基于数字技术实现的智能功能为会计工作提供的工作条件,总结出数智化环境的主要性质包括功能性、技术性、制度性、资源性、迭代性,提出“DATA模型”概括数智化环境的构成,将数智化环境分为要素层和场景层两个层面,最后从功能质量和使用质量两个视角识别出数智化环境的质量特征,以及数智化环境的主要成本和效益。

/ 072

“走出去”企业对会计师事务所服务满意度与忠诚度实证研究

本文基于“认知-情感-意向”理论和中国顾客满意度指数模型,构建“走出去”企业对会计师事务所服务的满意度与忠诚度研究理论模型,研究“走出去”企业对会计师事务所的形象感知和服务感知对满意度和忠诚度的影响关系。研究发现:形象感知和服务感知均显著正向影响满意度;服务感知显著正向影响忠诚度;虽然形象感知与忠诚度之间的直接影响关系不显著,但是形象感知和服务感知均可以通过满意度这一中介变量间接影响忠诚度。同时,本文分析了“走出去”企业对会计师事务所提供的各类服务的满意度和需求度之间的匹配关系,为会计师事务所如何更好地服务“走出去”企业,提升客户满意度和忠诚度提供相关参考和借鉴。

/ 111

比较法视角下的注册会计师职业责任保险

注册会计师职业责任保险制度于上世纪初在国际初现萌芽,其后在各国注册会计师行业协会的推动下逐渐发展成熟。注册会计师职业责任保险制度以保险合同为核心,分别就职业责任保险的投保人、被保险人、承保范围、除外责任等法律关系要素进行规制,为注册会计师行业及其服务对象提供了坚实的制度保障。未来我国应进一步加强行业协会在责任保险制度构建中的作用,以优化保险合同条款为核心,适度扩张保险人的承保范围,完善保险合同当事人条款,合理划定权利义务范畴,并在一定条件下灵活推行注册会计师强制责任保险。



CICPA

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

《中国注册会计师》杂志创刊于1988年12月，是财政部主管、中国注册会计师协会主办的国家一级学术期刊，是《中文核心期刊要目总览》会计类核心期刊，也是中国学术期刊综合评价数据库来源期刊、中国学术期刊影响因子年报统计源期刊、中国人民大学复印报刊资料《财务与会计导刊》《审计文摘》重要来源期刊。

宗旨

坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，落实意识形态工作责任制，围绕中心、服务大局，(1)宣传与注册会计师行业相关的法律、法规、规章、行业规范和发展政策，探讨行业发展问题；(2)报道注册会计师行业理论成果、发展形势和成果，探索行业发展规律，展示行业形象；(3)探讨注册会计师行业 and 职业的专业问题，指导、促进注册会计师行业 and 职业发展。

本刊在出版纸质版的同时，电子版在中国注册会计师协会官方网站 (www.cicpa.org.cn) 和公众号 (CICPAWX)，以及中国知网平台 (<https://jks.cbpt.cnki.net/>) 提供。



中國注册會計師
The Chinese Certified Public Accountant

《中文核心期刊要目总览》
会计类核心期刊

2024年 / 第12期
总第307期

主任委员 江 湧
副主任委员 黄世忠 胡少先 唐建华
委员 万文翔 毛鞍宁 田志心 田高良
(以姓氏笔画为序) 刘明辉 刘 峰 佟庆国 李静波
吴 溪 张为国 张龙平 张连起
杨雄胜 陆建桥 黄锦辉 徐玉德
章卫东 曾铁兵 谭小青 蔡 春

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 中国注册会计师协会
发行单位 《中国注册会计师》编辑部
通讯处 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)

国际刊号 ISSN 1009-6345
国内刊号 CN 11-4552/F
国内定价 6.00 元
编辑电话 010-88250286
投稿平台 <https://jks.cbpt.cnki.net/>
编辑信箱 edit@cicpa.org.cn
征订电话 010-88250286

设计制作 北京非常形艺术顾问有限公司
印制单位 北京盛通印刷股份有限公司



CICPA

Contents

2024年/第12期
总第307期

目录



/ HIGHLIGHT

↑ 要闻

- 007/ 中共中央政治局召开会议 分析研究二〇二五年经济工作
研究部署党风廉政建设和反腐败工作
中共中央总书记习近平主持会议
- 008/ 习近平在第四次“一带一路”建设工作座谈会上强调
坚定战略自信 勇于担当作为
全面推动共建“一带一路”高质量发展
- 008/ 《求是》杂志发表习近平总书记重要文章：
必须坚持守正创新
- 009/ 《习近平文化思想学习纲要》出版发行



010/

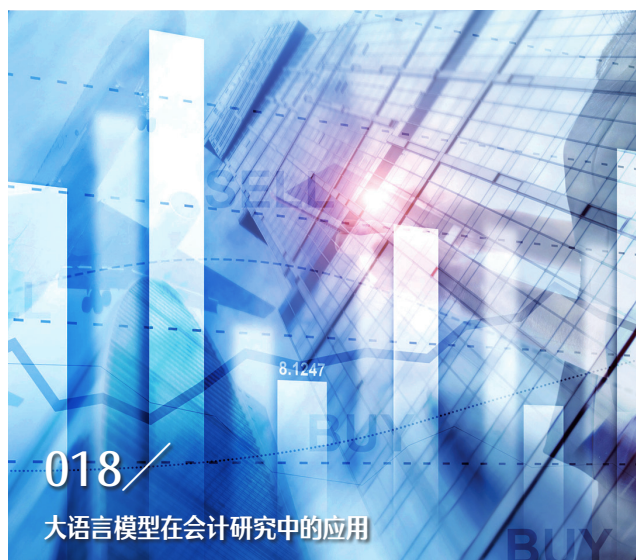
注册会计师行业应以专业和担当服务可持续发展



/ DEVELOPMENT OF THE PROFESSION

行业建设与发展

- 010/ 注册会计师行业应以专业和担当服务可持续发展
——在海峡两岸暨港澳地区会计师行业交流研讨会上的
主题演讲（2024年10月28日）
/ 中国注册会计师协会常务副会长、秘书长 江 湧
- 013/ 注册会计师行业党务工作中青年骨干人才培养项目
首批学员首期集中培训成功举办
- 016/ 坚持全国一盘棋 上下联动
合力推进注册会计师行业信息化建设



018/

大语言模型在会计研究中的应用



/ ACADEMIC RESEARCH

学术研究



信息化与数智化专题

- 018/ 大语言模型在会计研究中的应用 / 陈宋生 邹正阳
- 025/ 教学视角下会计数智化环境的概念框架构建
/ 李鹤尊 邓筱琳 刘俊勇
- 034/ Sora会计信息披露模式研究 / 罗斌元 郭 樊
- 040/ 基于ChatGPT的碳排放审计模型构建研究
/ 刘胜强 张格格 齐晨星 袁姝颖
- 045/ 基于人工智能聚类算法的招投标风险智能审计方法
研究 / 陈 伟 查子怡



可持续发展专题

- 050/ 国际碳壁垒对中国出口企业碳管理的影响研究
/ 朱若昕 黄 楠
- 058/ 会计师事务所ESG鉴证服务发展情况的问卷调查分析
/ 王 艳 杨晓婕 张家荣 陈嘉懿



067

注册会计师的行业价值与贡献：以四川为例



089

新公司法对公司治理结构及审计的影响

中注协工作 / 124

地方注协工作 / 124



/ AUDITING & ASSURANCE

└ 审计与鉴证

067/ 注册会计师的行业价值与贡献：以四川为例

/ 唐琳 曾小琦 向琳 黄友

072/ “走出去”企业对会计师事务所服务满意度与忠诚度

实证研究 / 蒋峻松 乔智 秦若迪 王嘉晨

080/ 会计师事务所一体化管理的理论基础及实施路径

/ 张嘉 刘凯 许春秋 赵宏伟

085/ 中小会计师事务所内部治理机制建设探索 / 王兴斌



/ LAW & TAX

└ 法律与税务

089/ 新公司法对公司治理结构及审计的影响 / 张蓓

094/ 破产管理人实务中实质合并破产制度的反思和完善

/ 王斐民 沈佳欢



/ CASE STUDY

└ 案例研究



信息化与数智化专题

102/ 数字化赋能会计师事务所提高审计质量之路径研究

/ 王海洪 王艺璇

107/ 智慧审计助力中小会计师事务所高质量发展 / 周婷



/ GLOBAL OUTLOOK

└ 他山之石

111/ 比较法视角下的注册会计师职业责任保险

/ 涂帅 马澄蔚

118/ 法国破产制度中的庭外友好程序及其启示

/ 左北平 孔令伟



/ HISTORY

└ 行业史话



新会计法专题

121/ 从会计法历次修改看中国会计法治化进程 / 刘荣建

└ 行业信息 / NEWS

124/ 中注协工作

124/ 地方注协工作

013 017 039/ 简讯

125/ 2024年全年总目录

128/ 2025年杂志征订启事

封三/ 《中国注册会计师》杂志投稿指南（2025）



/ 010

The Accountancy Profession should Take The Professional Advantages and Responsible as the Services to Promote The Sustainable Development

The 2024 Cross-straits, Hong Kong SAR and Macao SAR Accountancy Profession Conference was held in Hong Kong on October 28, 2024. Dr. Jiang Yong, Executive Vice President & Secretary General of the CICPA, delivered a keynote speech, introducing his thoughts on the accountancy profession's service to the sustainable development from two aspects. It is mentioned that the concept of sustainable development has a long history in the Chinese civilization, and nowadays the sustainable development has become an inherent requirement of Chinese modernization. The most basic understanding is that sustainable development is not only an idea, a theory, but also a practice and some concrete actions, which is related to all fields and levels of the economy and society, and has become the basic point of production and life style as well as the transformation and development. It is stressed that the accountancy profession should take professional advantages and responsibility as the service to promote the sustainable development, and focus on the following four aspects: to continuously strengthen the integrity of the profession so as to better play the value of the profession; to continuously strengthen the professional standards system construction and implement the closed loop management mechanism of the standards; to continuously improve the professional talents cultivation and training work quality of the profession so as to form a professional talent team force; to continuously strengthen the self-supervision of the CPA institutes and enhance the practice quality of the accounting firm.

/ 018

The Application of the Large Language Model in Accounting Research

With their powerful natural language processing, text generation and data analysis capabilities, the Large Language Models (LLMs) have brought new research tools and research methods to the accounting field, and made the accounting research gradually focus on the intelligence and data-driven accounting. Based on the concept of LLMs, this paper analyzes their application ability in the field of accounting research, discusses the specific application methods of LLMs in accounting research from the perspectives of conception and creativity, literature review, research hypothesis, data processing, research method, summary and improvement, and provides corresponding application examples. In addition, based on the challenges and risks that LLMs may face in the accounting research, it proposes corresponding countermeasures.

/ 025

Conceptual Framework Construction of Accounting Digital & Intelligent Environment from the Teaching Perspective

This paper analyzes the connotation of the concept of "Accounting Digital & Intelligent Environment" from the perspective of teaching, and constructs a conceptual framework for the digital & intelligent environment of accounting work. It defines the digital & intelligent environment of accounting work as the working conditions provided by the intelligent function brought out by the digital technology for the accounting work, summarizes the main properties of the digital & intelligent environment including functional, technical, institutional, resource, iterative, puts forward "DATA Model" to summarize the constituents of the digital & intelligent environment, which is divided into elements layer and scene layer, finally from the perspectives of functional quality and utility quality, it identifies the quality characteristics, the main cost and benefit of the digital & intelligent environment.



An Empirical Study on Satisfaction Level and Loyalty Degree of Chinese Enterprises Going-abroad on Accounting Firm's Service

/ 072

Based on the "Cognitive-Emotion-Intention" Theory and Chinese Customer Satisfaction Index Model, this paper builds a theory model for research on "Going-abroad" Enterprises'satisfaction Level and loyalty degree on accounting firm's service, analyzes the influence relationship between the "Going-abroad" enterprise's perception on image and service of the accounting firm and its satisfaction level and loyalty degree to the accounting firm. It finds that both image perception and service perception have a significantly positive influence on satisfaction level; service perception has a significantly positive influence on loyalty degree; although the direct relationship between image perception and loyalty degree is not significant, both image perception and service perception can indirectly affect loyalty degree through the intermediary variable of satisfaction level. This paper also analyzes the matching relationship between the satisfaction level and the demand degree of the "Going-abroad" enterprises on various services provided by accounting firms, so as to provide relevant reference for accounting firms to better serve "Going-abroad" enterprises and improve their customer satisfaction level and loyalty degree.



HIGHLIGHT





中共中央政治局召开会议 分析研究二〇二五年经济工作 研究部署党风廉政建设和反腐败工作 中共中央总书记习近平主持会议

中共中央政治局12月9日召开会议，分析研究2025年经济工作；听取中央纪委国家监委工作汇报，研究部署2025年党风廉政建设和反腐败工作。中共中央总书记习近平主持会议。

会议认为，今年是实现“十四五”规划目标任务的关键一年，以习近平同志为核心的党中央团结带领全党全国各族人民，沉着应变、综合施策，经济运行总体平稳、稳中有进，我国经济实力、科技实力、综合国力持续增强。新质生产力稳步发展，改革开放持续深化，重点领域风险化解有序有效，民生保障扎实有力，全年经济社会发展主要目标任务将顺利完成。

会议强调，做好明年经济工作，要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和二十届二中、三中全会精神，坚持稳中求进工作总基调，完整准确全面贯彻新发展理念，加快构建新发展格局，扎实推动高质量发展，进一步全面深化改革，扩大高水平对外开放，建设现代化产业体系，更好统筹发展和安全，实施更加积极的宏观政策，扩大国内需求，推动科技创新和产业创新融合发展，稳住楼市股市，防范化解重点领域风险和外部冲击，稳定预期、激发活力，推动经济持续回升向好，不断提高人民生活水平，保持社会和谐稳定，高质量完成“十四五”规划目标任务，为实现“十五五”良好开局打牢基础。

会议指出，明年要坚持稳中求进、以进促稳，守正创新、先立后破，系统集成、协同配合，实施更加积极的财政政策和适度宽松的货币政策，充实完善政策工具箱，加强超常规逆周期调节，打好政策“组合拳”，提高宏观调控的前瞻性、针对性、有效性。要大力提振消费、提高投资效益，全方位扩大国内需求。要以科技创新引领新质生产力发展，建设现代化产业体系。要发挥经济体制改革牵引作用，推动标志性改革举措落地见效。要扩大高水平对外开放，稳外贸、稳外资。要有效防范化解重点领域风险，牢牢守住不发生系统性风险底线。要持续巩固拓展脱贫攻坚成果，统筹推进新型城镇化和乡村全面振兴，促进城乡融合发展。要加大区域战

略实施力度，增强区域发展活力。要协同推进降碳减污扩绿增长，加快经济社会发展全面绿色转型。要加大保障和改善民生力度，增强人民群众获得感幸福感安全感。

会议强调，要加强党对经济工作的领导，确保党中央各项决策部署落到实处。要充分调动各方面积极性，调动干部干事创业的内生动力。要坚持求真务实，统筹发展和安全，增强协同联动，加强预期管理，提高政策整体效能。要做好民生保障和安全稳定各项工作，确保社会大局稳定。

会议指出，在以习近平同志为核心的党中央坚强领导下，中央纪委国家监委和各级纪检监察机关深入学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想特别是习近平总书记关于党的自我革命的重要思想，围绕党和国家中心任务，持续强化政治监督，深入推进正风肃纪反腐，扎实开展党纪学习教育，推动贯彻落实中央八项规定精神走深走实，集中整治群众身边不正之风和腐败问题，着力铲除腐败滋生的土壤和条件，推动健全全面从严治党体系、完善党和国家监督体系，巩固拓展主题教育和教育整顿成果，推动新征程纪检监察工作高质量发展取得新成效。

会议强调，纪检监察机关要坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，深刻领悟“两个确立”的决定性意义，坚决做到“两个维护”，始终保持惩治腐败高压态势，坚定不移把反腐败斗争向纵深推进，以全面从严治党新成效为推进中国式现代化提供坚强保障。要聚焦“两个维护”强化政治监督，严明政治纪律和政治规矩，把重大改革落实情况纳入监督检查和巡视巡察内容，以有力监督保障改革顺利推进。要巩固深化党纪学习教育成果，综合发挥党的纪律教育约束、保障激励作用。要健全不正之风和腐败问题同查同治机制，着力推动正风反腐一体深化。要持续深化整治群众身边不正之风和腐败问题，推动改革发展成果更好更公平惠及广大人民群众。要强化全面从严治党政治责任，着力推动严的基调一贯到底。要加强纪检监察工作规范化、法治化、正规化建设，深化纪检监察体制改革，打造忠诚干净担当、敢于善于斗争的纪检监察铁军。

此前，习近平总书记主持召开中央政治局常委会会议，听取中央纪委国家监委 2024 年工作情况和二十届中央纪律检查委员会第四次全体会议准备情况汇报。

会议同意明年 1 月 6 日至 8 日召开二十届中央纪律检查委员会第四次全体会议。

会议还研究了其他事项。

习近平在第四次“一带一路”建设工作座谈会上强调 坚定战略自信 勇于担当作为 全面推动共建“一带一路”高质量发展

中共中央总书记、国家主席、中央军委主席习近平 12 月 2 日在北京出席第四次“一带一路”建设工作座谈会并发表重要讲话强调，在当前严峻复杂的国际环境下，推动共建“一带一路”高质量发展机遇和挑战并存，但总体上机遇大于挑战。我们要坚定战略自信，保持战略定力，勇于担当作为，开创共建“一带一路”更加光明的未来。

习近平指出，自 2013 年提出共建“一带一路”倡议以来，在党中央坚强领导下，经过各方共同努力，共建“一带一路”始终秉持和平合作、开放包容、互学互鉴、互利共赢的丝路精神，始终坚持共商共建共享的原则，合作领域不断拓展、合作范围不断扩大、合作层次不断提升，国际感召力、影响力、凝聚力不断增强，取得了重大成就，为增进同共建国家友谊、促进共建国家经济社会发展作出了中国贡献。

习近平强调，近年来，世界进入新的动荡变革期，单边主义、保护主义明显上升，局部冲突和动荡频发。在此背景下，推动共建“一带一路”高质量发展，必须妥善应对各种风险挑战，有效克服地缘冲突影响，正确处理增强共建国家获得感和坚持于我有利的关系，切实保障我国海外利益安全。

习近平指出，共建“一带一路”已经进入高质量发展新阶段。要坚持稳中求进工作总基调，完整准确全面贯彻新发展理念，加快构建新发展格局，

高举人类命运共同体旗帜，坚持共商共建共享、开放绿色廉洁、高标准惠民生可持续的指导原则，以高质量共建“一带一路”八项行动为指引，以互联互通为主线，坚持高质量发展和高水平安全相结合、政府引导和市场运作相结合、科学布局和动态优化相结合、量的增长和质的提升相结合，统筹深化基础设施“硬联通”、规则标准“软联通”和同共建国家人民“心联通”，统筹推进重大标志性工程和“小而美”民生项目建设，统筹巩固传统领域合作和稳步拓展新兴领域合作，完善推进高质量共建“一带一路”机制，不断拓展更高水平、更具韧性、更可持续的共赢发展新空间。

习近平强调，要重点推进高质量共建“一带一路”机制建设，完善共建“一带一路”合作规划统筹管理机制，完善“硬联通”、“软联通”、“心联通”协调推进机制，完善产业链供应链务实合作机制，完善新兴领域国际交流合作机制，完善投融资多元化保障机制，完善风险防控内外协同机制，完善海外利益保障机制，完善高水平国际传播机制，完善廉洁丝绸之路合作机制，推进高质量共建“一带一路”行稳致远。

习近平指出，要坚持一张蓝图绘到底，一茬接着一茬干，勇于战胜各种风险挑战，坚定不移推进高质量共建“一带一路”，为推动构建人类命运共同体作出更大贡献。

《求是》杂志发表习近平总书记重要文章： 必须坚持守正创新

12 月 1 日出版的第 23 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的重要文章《必须坚持守正创新》。这是习近平总书记 2013 年 1 月至 2024 年 8 月期间有关重要论述的节录。

文章强调，我们从事的是前无古人的伟大事业，守正才能不迷失方向、不犯颠覆性错误，创新才能把握时代、引领时代。要以科学的态度对待科学、以真理的精神追求真理，坚持马克思主义基本原理不动



摇，坚持党的全面领导不动摇，坚持中国特色社会主义不动摇，紧跟时代步伐，顺应实践发展，以满腔热忱对待一切新生事物，不断拓展认识的广度和深度，敢于说前人没有说过的新话，敢于干前人没有干过的事情，以新的理论指导新的实践。马克思主义中国化时代化这个重大命题本身就决定，我们决不能抛弃马克思主义这个魂脉，决不能抛弃中华优秀传统文化这个根脉。要有效把马克思主义思想精髓同中华优秀传统文化精华贯通起来，聚变为新的理论优势，不断攀登新的思想高峰。

文章指出，守正创新是我们党在新时代治国理政的重要思想方法。党的十八大以来，我们党在已有基础上继续前进，坚持问题导向，围绕解决现代化建设中存在的突出矛盾和问题，全面深化改革，不断实现理论和实践上的创新突破，成功推进和拓展了中国式现代化。中国式现代化的探索就是一个在继承中发展、在守正中创新的历史过程。在推进中国式现代化新征程上，首先要守好中国式现代化的本和源、根和魂，毫不动摇坚持中国式现代化的中国特色、本质要求和重大原则，坚持党的基本理论、基本路线、基本方略，坚持党的十八大以来的一系列重大方针政策，确保中国式现代化的正确方向。同时，要把创新摆在国家发展全局的突出位置，顺应时代发展要求，着眼于解决

重大理论和实践问题，积极识变应变求变，大力推进理论创新、实践创新、制度创新、文化创新以及其他各方面创新，不断开辟发展新领域新赛道，塑造发展新动能新优势。

文章指出，要深刻领会和把握进一步全面深化改革的重大原则。坚持守正创新，既要有道不变、志不改的强大定力，坚持四项基本原则、坚定“四个自信”不动摇，又要有敢创新、勇攻坚的锐气胆魄，推动改革不断取得新突破。要坚持守正和创新相统一，该改的坚定不移改，不该改的不改。改革无论怎么改，坚持党的全面领导、坚持马克思主义、坚持中国特色社会主义道路、坚持人民民主专政等根本的东西绝对不能动摇，同时要敢于创新，把该改的、能改的改好、改到位，看准了就坚定不移抓。

文章指出，中华民族是守正创新的民族。要坚持守正创新，推动中华优秀传统文化同社会主义社会相适应，展示中华民族的独特精神标识，更好构筑中国精神、中国价值、中国力量。在推动中华优秀传统文化创造性转化、创新性发展的过程中，要坚持马克思主义的根本指导思想，传承弘扬革命文化，发展社会主义先进文化，从中华优秀传统文化中寻找源头活水。新时代的文化工作者必须以守正创新的正气和锐气，赓续历史文脉、谱写当代华章。

《习近平文化思想学习纲要》出版发行

为深入学习习近平新时代中国特色社会主义思想，贯彻落实习近平文化思想，中央宣传部组织编写《习近平文化思想学习纲要》（以下简称《纲要》）一书，已由学习出版社、人民出版社联合出版，在全国发行。

党的十八大以来，以习近平同志为核心的党中央立足党和国家事业发展全局，坚持把文化建设摆在治国理政突出位置，作出一系列重大部署，创造性提出一系列新思想新观点新论断，形成了习近平文化思想。习近平文化思想系统回答了新时代坚持和发展什么样的中国特色社会主义文化、怎样坚持和发展中国特色社会主义文化的重大课题，深刻阐述了新时代文化建设的地位作用、目标任务、方针原则、战略路径、实践要求，是新时代党领导文化建设实践经验的理论

总结，是坚持“两个结合”、推进马克思主义文化理论创新的重大成果，是明体达用、体用贯通的科学体系，构成了习近平新时代中国特色社会主义思想的文化篇，为做好新时代新征程宣传思想工作、推动文化繁荣、建设文化强国提供了强大思想武器和科学行动指南。

《纲要》共14章、85条，6.8万字。全书系统阐释了习近平文化思想的核心要义、精神实质、丰富内涵、实践要求，全面反映习近平新时代中国特色社会主义思想在文化领域的原创性贡献。《纲要》论述深刻、结构严谨，忠实原文原著、文风生动朴实，是广大党员、干部、群众深入学习领会习近平文化思想的权威辅助读物。



DEVELOPMENT
OF THE
PROFESSION

注册会计师行业应以 专业和担当服务可持续发展

——在海峡两岸暨港澳地区会计师行业交流
研讨会上的主题演讲（2024年10月28日）

中国注册会计师协会常务副会长、秘书长 江 湧

各位嘉宾，女士们，先生们，朋友们：

大家上午好！

很高兴与大家共聚香港，探讨海峡两岸暨港澳地区注册会计师行业发展。

可持续发展是人类社会繁荣进步的必然选择。注册会计师行业作为重要的专业力量，可以发挥信息鉴证和管理咨询等方面的专业优势，服务推动和实现可持续发展。这是行业的使命担当和发展价值所在，更是行业自身高质量发展的必然要求，由此也成为行业服务中国式现代化建设的重要内容。藉此机会，我主要从两个方面与各位同仁交流我对行业服务可持续发展的思考。

一、永续发展理念在中华文明中源远流长，当今可持续发展已成为中国式现代化的内在要求

中华五千年文明延绵不绝，深厚积淀，孕育了“天人合一”“道法自然”“取用有节”“以时禁发”的生态文化理念，强调敬畏、尊重、顺应和保护自然，人与自然和谐共生理念具有深厚文化根基；也形成了“天下为公”“平等仁爱”“富民”“均富”的传统文化理念，为我们促进社会公平正义、实现全体人民共同富裕的现代化提供了坚实的思想文化基础。

改革开放以来，中国共产党在团结带领中国人民实现经济长期快速发展和社会长期稳定的同时，日益重视和强调生态环境保护，一直将保护环境作为基本国策。2005年，时任浙江省委书记的习近平同志首次提出了“绿水青山就是金山银山”的发展理念。党的十八大以来，

以习近平同志为核心的党中央确立了经济建设、政治建设、文化建设、社会建设、生态文明建设“五位一体”总体布局，提出了创新、协调、绿色、开放、共享的新发展理念。2020年9月，我国作出“力争2030年前实现碳达峰，2060年前实现碳中和”的庄严承诺。

党的二十大指出，中国式现代化是人口规模巨大的现代化，是全体人民共同富裕的现代化，是物质文明和精神文明相协调的现代化，是人与自然和谐共生的现代化，是走和平发展道路的现代化；并提出高质量发展是全面建设社会主义现代化国家的首要任务。因此说，中国式现代化内在地要求实现高质量的、可持续的发展。高质量发展与可持续发展在本质上是相通的。

实现高质量的、可持续的发展，一个基本结合点和基础支撑就是发展新质生产力。2023年9月，习近平总书记在黑龙江省考察调研期间首次提出“新质生产力”，并在2024年1月强调，发展新质生产力是推动高质量发展的内在要求和重要着力点，绿色发展是高质量发展的底色，新质生产力本身就是绿色生产力，必须加快发展方式绿色转型，助力碳达峰碳中和。党的二十届三中全会进一步提出，要健全因地制宜发展新质生产力体制机制。

发展新质生产力，要推动传统产业优化升级，支持用绿色技术改造提升传统产业，加快绿色科技创新和先进技术推广应用；要推进绿色低碳科技自立自强，加大减污降碳、多污染物协同减排、应对气候变化、生物多样性保护、新污染物治理；要促进各类先进生产要素向发展新质生产力集聚，建立健全碳排放权、用能权、用水权、排污权等资源环境要素市场化配置机制，深化能源管理体制改革，促进各类资源环境要素向绿色生产力集聚等。新质生产力内容非常丰富，除发展绿色低碳生产生活方式外，还包括推进战略性新兴产业发展，建立未来产业投入增长机制，深化劳动力和人才发展管理体制改革，健全科技金融体制，大力促进先进适用技术向新质生产力转化，优化土地管理制度，完善资源环境要素市场化配置体系，促进实体经济与数字经济深度融合等等，这里不再一一展开。

这些可持续发展的理念、政策、方法、路径与环境、社会、治理（ESG）理念是高度契合的，又有基于国情的中国特色，引领我国开辟崭新的可持续发展之路，主要包括以下内容。

出台促进可持续发展的政策措施。绿色发展方面，

推动产业结构和能源绿色低碳转型，健全绿色转型市场化机制，健全绿色转型财税政策，加大绿色金融对重点领域支持力度，打造绿色供应链，加快推进生态环境保护、应对气候变化、碳达峰碳中和等相关法律法规制定修订。社会责任方面，维护中小企业权益，构建和谐劳动关系，加强劳动者和消费者合法权益保护力度，支持乡村全面振兴和区域协调发展，发挥科技创新支撑作用，制定修订保障中小企业权益、消费者权益等相关法律法规。治理方面，健全完善公司治理体系，促进企业依法合规经营，遵循诚信原则，规范内部管理，提高经营管理水平等。

建立健全信息披露制度体系。构建绿色发展标准体系，建立碳达峰碳中和标准体系，推进基础通用标准及碳减排、碳清除相关标准制定修订，制定企业碳排放和产品碳足迹核算、报告、核查等标准。10月24日，国家发改委公布了碳排放核算相关最新政策和进展。可以说，党的二十届三中全会以来，有关方面政策和制度加快推出，力争尽快构建碳排放政策制度体系和市场。同时，完善可持续信息披露相关制度体系，财政部发布《企业可持续披露准则——基本准则（征求意见稿）》，沪深北三家交易所发布可持续发展报告指引，等等。

加强对可持续发展的监管。监管是实现可持续发展的重要保障。依法开展生态环境损害赔偿诉讼、生态环境和资源保护领域公益诉讼，完善生态环境损害赔偿和修复机制。现在我们对生态环境和资源保护建立了中央督察机制，是史上最严格的监管制度。依法惩治恶意欠薪、对困难劳动者依法支持起诉等等，监管内容非常丰富。

以上构成可持续发展理念、实践的基本框架。一个最基本的认识是，可持续发展不仅仅是一种理念，不仅仅是一种理论，更是一种实践和一些具体行动，关系到经济社会的各个领域、各个层面，也成为生产生活方式的基本点，也是转型发展的基本点。

二、注册会计师行业应以专业优势和担当作为服务推动可持续发展

注册会计师行业一直是服务国家建设的重要专业力量。我们现在对行业的定位是社会主义市场经济体系的重要制度安排，在内地，行业恢复重建40余年来快速发展。截至2024年6月30日，内地共有会计师事务所（含分所）10792家，注册会计师105238人，非执业会员共计281900人，全行业从业人员超过40万人。

行业积极拓展服务国家建设的广度、深度和高度。目前，行业服务各类企事业单位达 420 万家，服务项目从 262 项增至 579 项，覆盖经济、政治、文化、社会和生态文明建设的全领域、全周期、全链条，初步形成了行业鉴证增信功能不断深化、增值功能大力拓展的基本格局。

可持续发展涉及经济、社会、生态文明等诸多领域。行业可以在服务可持续发展中发挥多方面的作用，例如，对可持续报告进行独立鉴证，确保信息披露质量，有效防止“漂绿”行为，提高信息使用者对可持续信息的信任和信心；为企业编制可持续信息、构建可持续信息披露内部控制体系提供咨询服务；帮助企业理清可持续信息披露框架，建立完善的可持续信息管理体系，持续改进和提升企业可持续实践，从而促进企业高质量发展。行业长期从事财务信息咨询和审计、内部控制咨询和审计、信息系统咨询和鉴证等业务，熟悉各类企业的行业特征、商业模式、业务流程、信息系统和监管政策，积累了大量专业知识和经验，形成了系统完善的工作流程和规则。可持续信息与财务信息相互关联，行业可以将服务可持续发展与财务报表审计、内部控制审计整合，在提高鉴证效率、保证鉴证质量、全面系统识别企业风险的同时，减轻企业鉴证成本负担。同时，行业已建立起体系完备且严格的质量管理、职业道德和执业准则约束，具有完善的人才培养体系，受到严格监管等。这些优势为行业服务可持续发展打下良好基础。

根据国际会计师联合会（IFAC）对 22 个国家和地区 1400 家最大型公司的调研数据显示，中国内地参与调研的公司中，97% 的公司披露的信息中涉及 ESG 信息，其中 46% 的公司进行了鉴证，在这当中 56% 的鉴证业务由注册会计师执行。行业已经成为服务可持续发展的值得信赖的专业力量，用实际行动证明了行业有能力服务好可持续发展。

行业既要积极以专业优势和经验积累提供高质量服务，也要努力实现自身的可持续发展和高质量发展，更好发挥在服务可持续发展方面的综合作用。

中国注册会计师协会坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为根本遵循，认真贯彻党的二十大和二十届三中全会精神，围绕行业专业化、标准化、数字化、品牌化和国际化五大发展战略目标，推动注册会计师行业高质量发展，使行业成为服务助推可持续发展的一支可信赖的重要专业力量，在中国式现代化建设中彰显行业价值。主要做四个方面的工作。

一是持续加强行业诚信建设，更好发挥行业价

值。诚信是注册会计师行业的核心价值，是服务好可持续发展、提供高质量鉴证服务的前提，也是取信于市场、取信于公众的前提。要持续加强行业诚信建设，健全诚信档案，把诚信建设要求贯穿行业服务可持续发展的各个方面。全方位开展诚信教育，大力营造诚信文化氛围，持续完善诚信信息采集和信息监控体系。从严从实开展诚信监管，对行业服务可持续发展过程中违背诚信原则、违反独立性的行为加大惩戒力度。我们目前也正在着手建立行业信用评级制度。

二是持续加强行业准则制度建设，落实准则闭环管理机制。高质量的准则制度对于提高业务质量、促进行业健康发展发挥着基础作用。特别是在可持续鉴证业务领域，需要按照“积极借鉴、以我为主、兼收并蓄、彰显特色”的总体思路，制定国家统一的鉴证标准和职业道德标准，指导各类鉴证机构以一致的标准执行业务。同时，坚持准则闭环管理机制，配合可持续信息披露准则实施，稳步有序推进可持续信息鉴证业务准则实施。

目前，我们正在以国际准则为基础，研究制定体现国际准则有益经验、符合中国国情且能彰显中国特色的可持续信息鉴证准则和可持续相关职业道德守则。

三是持续提升行业人才工作质量，打造专业化人才队伍。人才是第一资源，是行业高质量发展和服务可持续发展的基础和支撑。要认真贯彻落实《关于加强新时代注册会计师行业人才工作的指导意见》，将可持续发展相关专业人才培养纳入学历教育、资格考试、注册管理、继续教育、人才选用的工作体系。紧扣服务可持续发展对从业人员胜任能力的需求，完善《中国注册会计师行业人才胜任能力指南》。学历教育方面，在注册会计师专业方向学历教育课程体系中补充可持续发展相关课程，强化环境、社会、治理等方面的技能储备，筑牢行业后备人才的专业知识基础。资格考试方面，根据专业胜任能力需求，将执业所必要的可持续相关专业知识、职业技能和职业道德规范纳入考试大纲。继续教育方面，加强注册会计师服务可持续发展的胜任能力培养，全面提升行业提供可持续信息鉴证服务所必备的各项技能。加强人才吸引力，吸引具备可持续发展鉴证经验和多元专业背景的人才加入注册会计师行业。通过以上措施，打造一支被市场和公众普遍认可、专业倚重、值得信赖的人才队伍，推动行业高质量发展。

四是持续强化行业协会自律监督，提升事务所执业质量。会计师事务所执业监督质量，是注册会计师

行业的第一生命线。行业协会自律监督是推动会计师事务所更好发挥执业监督作用的重要抓手。面对可持续信息鉴证业务这一新兴领域，要充分发挥督促引导作用，不断提升可持续信息鉴证业务质量。运用多种手段提高自律监管实效，将可持续信息鉴证业务纳入会计师事务所年度执业质量检查范围。加强自律监管

人才培养，增强监管人员在可持续信息披露和鉴证方面的监督检查能力，建立与服务可持续发展相适应的监管人才队伍。以此督促行业提高执业质量与服务能力，共同助力推动中国可持续发展。

最后，预祝本次会议圆满成功，谢谢大家！

（责任编辑：丛晓华）



简
讯

2024 年海峡两岸暨港澳地区会计师行业交流研讨会在香港召开



近日，“海峡两岸暨港澳地区会计师行业交流研讨会”在香港召开。香港特别行政区政府财政司副司长黄伟纶、中国注册会计师协会常务副会长兼秘书长江湧、香港会计师公会会长梁思杰、澳门会计专业联会会长容永恩和台北市会计师公会副理事长李孟修分别在开幕式上致辞。各地会计师行业代表及相关部门特邀代表约 380 人参加，其中内地行业代表 160 余人。

本次研讨会主题是“会计新使命——引领可持续未来”。国际可持续准则理事会副主席华敬东、中国注册会计师协会常务副会长兼秘书长江湧、香港总商会主席陈瑞娟、台湾省会计师公会理事长杨永成、澳门会计专业联会理事黄浩彪等作主旨演讲。参会的各地会计职业组织、会计师事务所及有关业界代表，围绕主题分别进行了演讲和交流。研讨会还设置了“可持续发展下中小事务所的机遇和挑战”“创新经济驱动下的会计转型”“重塑行业形象，吸引会计人才”3 个专题。

全国注协系统干部学习贯彻党的二十届三中全会精神暨系统干部业务能力提升培训班在厦门举办



12 月 2 日，全国注协系统干部学习贯彻党的二十届三中全会精神暨 2024 年注协系统干部业务能力提升培训班在厦门国家会计学院举办。中国注册会计师协会党委委员、副秘书长万文翔主持开班式，厦门国家会计学院党委副书记、院长丁友刚出席并致辞，中国注册会计师协会党委书记、秘书长江湧作开班讲话。本次培训班为期 5 天，各省级注协和部分市级注协有关负责同志和各业务部门骨干共 110 余人参加。

注册会计师行业党务工作中青年骨干人才培养项目 首批学员首期集中培训成功举办

为坚持和加强党对注册会计师行业的全面领导，推动行业党建工作迈上新台阶，培养造就一批政治过硬、本领高强、堪当重任的行业党建工作中青年骨干队伍，经财政部领导审定，注册会计师行业党务工作中青年骨干人才培养项目（以下简称党务人才培养项目）正式启动。各省级行业党委、部分地市级行业党组织和会计师事务所（以下简称事务所）党组织推荐的48名党务工作者入选首批学员。2024年9月19日至29日，首批学员首期集中培训在上海国家会计学院举办，培训内容丰富、形式多样，起到了“补钙”“充电”作用，达到了预期效果。

一、高起点谋划，启动实施党务人才培养项目

党的二十大和二十届三中全会提出，要加强新经济组织、新社会组织、新就业群体党的建设，探索有效途径。中央组织部、中央统战部、中央社会工作部、共青团中央等上级有关部门也对充分发挥行业党建“探路者”和“试验田”作用，建强党建人才队伍，构建大统战格局，发挥党建引领青年优势等提出明确要求。当前，行业党建正处在从“有形覆盖”向“有效覆盖”转变的关键阶段，政治要求高，工作任务重，亟需加快培养一批高素质行业党务骨干力量。从行业党务工作者摸底情况来看，现有5500名党务工作者中，45周岁以下占比不足8%。其中，省级行业党委党务工作者力量不足，平均每省仅2.45人；地市级行业党组织和事务所党组织党务工作者绝大多数为兼职或退休返聘人员。队伍整体年龄结构偏大、专职党务骨干总量偏少、党务实操能力不强等问题较为突出。为此，我们启动实施了党务人才培养项目。

财政部党组对行业党务人才培养项目高度重视。财政部党组书记、部长蓝佛安同志亲自谋划部署，主持召开党组会，审议全国行业党委2024年度工作要点，提出要有计划有重点地开展行业党务工作者中青年骨干集中培训。历任分管部领导靠前指挥，对培养项目重要环节进行指导把关。时任分管部领导朱忠明同志在全国行业党委扩大会上明确要求重点抓好党务骨干队伍建设，提出总体培养目标；时任分管部领导郭婷婷同志审定培养项目方案，要求严格把关，严格管理，确保培训取得实效；现任分管部领导舒惠好

同志审定首批入选学员名单和首期集中培训课程活动安排，为培养项目和首批学员首期培训顺利实施奠定了良好基础。

二、高站位部署，切实保证培养工作取得实效

1. 科学确定培养目标和能力素质。深入学习贯彻习近平总书记关于干部要提高“七种能力”“八种本领”的重要论述精神，根据全国行业党校教学实施大纲有关要求，结合行业包括统战、群团工作在内的大党建工作实际，将政治站位高、党性修养深、能力素质优、工作作风实确定为培养目标。围绕培养目标，重点提升学员四种能力素质：强化政治理论素养，提高理论联系实际能力；围绕中心服务大局，提高融合发展能力；密切联系群众，提高群众工作能力；严守党章党规党纪，提高依法履职能力。

2. 统筹规划培养模式。借鉴财政部高层次财会人才培养模式，总结全国行业党校培训经验，统筹培养和培训，除2年培养周期内开展6次50天集中培训外，其余时间以学员自学和应用为主，做好跟踪管理。培养期间建立学员档案，系统记录学员在集中培训和跟踪管理期间的综合表现并进行考核评价，推荐学员参与上级重点专项工作、承接开展党建课题、在核心期刊发表党建理论文章、纳入行业党校师资库，并在各级各类党建评比表彰中优先推荐，推动实现“以用促学、干中成才”。

3. 系统设计课程体系。充分运用全国行业党校2023年重点课题调研成果，邀请中央党校、浦东干部学院等有关专家参与课程设计，提出以学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想为主线，设置“政治理论”“党性教育”“形势与政策”“党务知识与技能”四个模块内容，搭建“1+4”培养课程体系。每次集中培训既包含“1+4”内容，又突出重点，注重课程的衔接和深化。首次集中培训着重强化对党的建设理论学习，从第二次集中培训开始，层层递进，逐步深化，着重强化行业党建、行业党建与业务融合、党务综合能力培训。

4. 严格选拔培养对象。从政治站位、实务经验、年龄结构、表彰奖励等四个方面提出选拔学员的基本条件。同时严肃纪律，强调因违纪受到党纪处分，或

近5年因会计审计工作受到行业惩戒、行政处罚、刑事处罚等的,不得参加选拔推荐。通过行业党组织层层选拔推荐,首批录取48名学员。从地域看,除西藏外,各省区市都有推荐人员入选;从年龄看,学员平均年龄40.3岁,80后、90后占82%;从职务职级看,省级注协“一把手”3人,副职11人,事务所合伙人8人;从学历看,50%以上取得硕士学位,其中2位具有博士学位或博士在读;从担任社会职务看,5人担任各级“两代表一委员”,5人入选全国行业高端人才,3人入选省级行业高端人才。

三、高标准实施,扎实开展好首期集中培训

1. 坚持系统学习与专题研讨相结合。以马克思主义发展脉络为引导,开展习近平新时代中国特色社会主义思想概述、习近平经济思想、习近平总书记关于党的建设的重要思想、习近平总书记关于做好新时代党的统一战线工作的重要思想等与行业密切相关的马克思主义理论体系系统课程,深刻领悟习近平新时代中国特色社会主义思想的时代背景、思想内涵和精神实质,以及贯穿其中的立场、观点和方法。同时,组织学员结合本地区本单位实际,聚焦深入学习贯彻习近平总书记关于党的建设的重要思想、贯彻落实党的二十届三中全会精神等,开展3场专题研讨,取得良好效果。

2. 坚持课堂教学与现场教学相结合。在课堂教学方面,首次集中培训主课堂设在上海国家会计学院,安排17节课堂教学,师资以浦东干部学院教授为主,同时邀请中央统战部六局、上海市委党校、财政部有关司局、中注协、上国会以及其他领域专家授课。在现场教学方面,组织学员开展“不忘初心·重走一大路”现场教学,邀请浙江红船干部学院组织从上海中共一大会址到嘉兴南湖的全程讲解,重温红船精神;同时,走访“千万工程”美丽乡村示范村——石门镇墅丰村,学习了解数字赋能乡村振兴成果。

3. 坚持理论探讨与行业实践相结合。中注协党委书记、秘书长江湧同志以深入贯彻习近平总书记关于党的建设的重要思想、推动行业党建工作迈上新台阶为题讲授开班第一课。同时开设新时代行业党建高质量发展、新《会计法》解读、行业开展财会监督工作探讨等课程,推进党建业务深度融合,用党的创新理论回答行业现实问题,提高行业党建的针对性、精准性和有效性。在党组织书记能力素养课程上,深度解析了上海大众党建与企业生产经营融合、上海电气围绕提升组织力开展工作、浦江公司塑造以党建文化为

核心的企业文化等案例,并邀请第十三届全国人大代表、天健会计师事务所党委书记胡少先同志分享天健事务所党建典型做法。

4. 坚持技能教育与模拟演练相结合。开设党支部工作条例解读、党员管理教育工作条例解读、党的根本组织原则和领导制度——民主集中制解读、党建公文写作等党建实务课程。同时,班委会将培训任务与模拟演练结合起来,以《会计师事务所支部工作手册》为蓝本,组织全体学员开展行业和事务所党组织标准化规范化建设模拟演练,取得了良好效果。

5. 坚持严格要求与自我管理相结合。首期培训期间,严格按照中央组织部有关干部教育培训的制度规定和全国行业党校有关纪律要求,坚持严出好质量、严出好风气、严出好队伍的原则,把各项制度规定落实到位。2名无正当理由缺席首期培训学员被中止培养,并对推荐学员的省级行业党委提出严肃批评。创新“班委+组长+学员”的自我管理模式,引导班委制定学员“六不准”规定,支持班委将加强班级管理与规范开展党务工作结合起来,开展班级党员大会、为党员过政治生日、“强国复兴有我”迎国庆主题党日等党务活动,得到学员的普遍好评。

四、高质量完成,首批首次培训效果良好

1. 进一步坚定了“两个维护”的政治自觉。全体学员深刻认识到,新时代的伟大变革伟大成就根本在于习近平总书记的掌舵领航,在于习近平新时代中国特色社会主义思想的科学指引,坚定拥护“两个确立”、坚决做到“两个维护”。行业本质上是党领导下的专业队伍、是中国特色社会主义事业建设者,具有鲜明的政治属性,必须要坚定贯彻习近平总书记关于行业主题主线重要批示精神以及“增强会计、审计等机构自律性、公正性和专业化水平”的重要指示精神,不断增强诚信意识和水平,切实提高会计审计信息质量,更好服务国家建设。

2. 进一步夯实了党的创新理论武装根基。通过系统学习马克思主义发展历史进程及各个时期的重大理论成果,深刻领悟习近平新时代中国特色社会主义思想尤其是习近平总书记关于党的建设的重要思想,系统学习党的二十届三中全会精神,全体学员进一步掌握党的基本理论、基本知识和开展党建工作的基本技能,提高了理论素养和思维能力,努力把习近平新时代中国特色社会主义思想的世界观、方法论和贯穿其中的立场观点方法转化为科学的思想方法,贯彻到工作实践中去。

坚持全国一盘棋 上下联动 合力推进注册会计师行业信息化建设

11月26—28日，中注协在厦门国家会计学院举办全国注协系统干部信息技术应用技能培训班。中注协党委委员、副秘书长唐建华出席开班式并以“坚持全国一盘棋，上下联动，合力推进注册会计师行业信息化建设”为题讲话，阐述了加快推进行业信息化建设的重大意义，并就中注协和地方注协如何联动形成“1+1大于2”的强大合力，推进解决行业信息化建设面临的痛点、堵点、难点问题，促进行业信息化建设实现更高水平、更高质量的跨越式发展，提出了工作要求。

一、守正创新，协同推进会计师事务所信息化建设

党的十八大以来，以习近平同志为核心的党中央准确把握时代大势，紧紧抓住信息化、数字化发展的历史机遇，作出一系列重大决策、提出一系列重大举措，为经济社会高质量发展注入强劲动能。党的二十届三中全会提出，要支持企业用数智技术、绿色技术改造提升传统产业。注册会计师行业作为社会主义市场经济体系的重要制度安排、党和国家治理体系的重要专业力量、财政事业和财会监督体系的重要组成部分，主动融入信息化建设和数字化发展大局，加快推进行业信息化建设进程，用现代信息技术全面装备行业，驱动注册会计师专业服务现代化，是行业贯彻落实网络强国战略、数字中国战略的重要举措；加快推进行业信息化建设，充分利用现代信息技术变革审计技术、方法和手段，提高重大错报或舞弊风险的识别、评估和应对能力，是提升行业服务国家建设能力的客观需要；加快推进行业信息化建设进程，开展好行业管理服务信息化和协会办公信息化建设，能够为行业协会履职提供重要技术支撑，与时俱进提高行业治理能力。

2024年初，中注协开展的一项问卷调查反映出会计师事务所信息化存在发展不平衡、对新一代信息技术融合应用不够等问题。会计师事务所是其自身信息化建设的责任主体，行业协会不能代替会计师事务所信息化建设的主体责任，但在促进会计师事务所信息化建设上不能缺位。在充分倚重会计师事务所主体地位的前提下，中注协和地方注协应当强化联动，聚焦路径规划、行业技术标准制定、人才培养、经验交流、供需对接、促进行业软件产品供给等方面，守正创新，协同推进会计师事务所信息化建设。

二、加强应用，优化完善行业管理信息系统

在财政部注册会计师行业统一监管平台框架下，中注协聚焦“让会员少跑路，让数据多跑路”的服务宗旨，进一步升级改造行业管理信息系统的协会自律监督管理功能，建成行业管理信息系统3.0版。目前，行业管理信息系统基本实现了行业会员自律管理与服务各项业务功能，并与注册会计师行业统一监管平台对接，实现系统互联互通和数据共享，保障了注册会计师行业管理与服务的完整业务闭环。此外，行业管理信息系统按照党中央、财政部党组关于推动银行函证工作规范化、集约化和电子化部署要求，通过API对接第三方银行函证平台，为第三方函证平台统一提供会计师事务所身份认证。为贯彻落实好行业管理与服务业务“统一平台、一网通办”原则，各地注协要按照“全国一盘棋”的行业管理服务信息化建设思路，用好行业管理信息系统。地方注协要及时向中注协反馈行业管理信息系统使用情况，以及从业务办理功能、用好行业管理服务数据，加强数据挖掘应用等方面多提宝贵意见，共同推进行业管理服务信息化建设更上一层楼。

3. 进一步明确了党建业务融合发展努力方向。全体学员认识到，新时代对行业诚信建设和提升审计质量提出更高要求，传统服务模式已不适应高质量发展需要，要坚持党建引领，下大气力提升国际服务能力、金融服务能力、管理咨询服务能力、数字化服务能力。注册会计师行业是财会监督的重要组成部分，

也是党和国家监督体系的重要力量，要充分发挥行业各级党组织政治功能和组织功能，完善事务所党组织参与事务所决策管理的制度机制，特别是在防范执业风险、提升审计质量方面下功夫，充分发挥党建引领行业高质量发展的政治保证作用。

（中注协行业党建部供稿）

三、发展与安全并重，持续提升协会办公信息化水平

为落实行业信息化“十四五”规划，中注协统筹开展了全国注协机关协同办公系统建设工作。基于统一的基础软件架构，同时考虑个性化定制开发，为中注协和全国“31+1”家地方注协分别独立部署了协同办公系统，并通过有关技术实现中注协和地方注协的电子公文交换。全国注协机关使用协同办公系统以来，基本实现网上办公和网上审批，提升了内部管理运行效率。网络安全和信息化是一体之两翼、驱动之双轮。地方注协是本单位协同办公系统网络安全管理的责任主体，应坚持发展与安全并重，根据有关方面要求和实际情况，实施适当的网络安全防护，定期开

展网络安全排查与整改加固，确保协会办公网络和数据安全。

此次培训围绕学习贯彻网络强国战略、数字中国战略和党的二十届三中全会精神，开展好行业管理服务和协会办公信息化建设，增强各级注协联动促进会计师事务所信息化建设合力等内容，邀请来自网络安全等级保护评估机构、会计师事务所、软件公司等方面专家为学员授课和交流，旨在深入实施行业信息化战略驱动行业高质量发展、以信息技术赋能提升行业协会自律监督能力。各地方注协有关负责同志和业务骨干 100 余人参加。

(中注协信息技术部供稿)



简
讯

中注协发布采购、应收、应付和电子商务等 4 项注册会计师审计数据标准

为贯彻《中共中央办公厅 国务院办公厅印发〈关于进一步加强财会监督工作的意见〉的通知》《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，落实财政部有关部署要求及《注册会计师行业信息化建设规划(2021—2025 年)》提出的“推动构建行业数据标准体系”任务，中国注册会计师协会(以下简称中注协)制定了《注册会计师审计数据规范 采购》《注册会计师审计数据规范 应收》《注册会计师审计数据规范 应付》和《注册会计师审计数据规范 电子商务》等 4 项注册会计师审计数据标准(以下简称审计数据标准)，并于 2024 年 12 月 9 日发布施行。

制定并实施审计数据标准，旨在提升数字化审计环境下数据的可获取、可交互和可使用能力，夯实行业信息化建设基础，有助于解决注册会计师获取被审计单位数据难度大、成本高等行业痛点问题，是降低审计数据采集成本、提高审计质量和效率、提升审计鉴证业务执业数字化水平的基础，是规范审计实务、提高信息披露质量、提升监管效率的保障，是软件服务商研发有关软件产品的重要参考。

按照国家关于团体标准的监督管理要求，2021 年，中注协设立了团体标准化工作机构，发布了《中国注册会计师协会团体标准管理暂行办法》(以下简称《团标管理办法》)。中注协按照继承、发展和创新原则，急用先行、循序渐进，推动构建科学适用的审计数据标准体系。审计数据标准体系包括基础信息、具体审计领域和特殊

行业审计 3 大板块，每个板块包含若干项标准。2023 年，中注协发布首批公共基础、总账、销售和银行流水等 4 项审计数据标准。本次发布采购、应收、应付和电子商务 4 项审计数据标准是进一步完善审计数据标准体系的重要成果。

按照国家标准《标准化工作导则 第 1 部分：标准化文件的结构和起草规则》规定，每项审计数据标准的框架内容包括：前言、引言、范围、规范性引用文件、术语和定义、数据元的描述、数据模型、数据、数据结构、附录和参考文献等 11 部分。审计数据标准立足中国国情，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，注重吸收国际标准先进成果，实现与国际化组织(ISO)发布的有关标准趋同。

根据《团标管理办法》，本次发布的 4 项审计数据标准编制工作自 2023 年 7 月开始筹备，在起草和修改完善过程中，中注协多次与会计师事务所和软件服务商等标准相关方开展技术研讨，形成征求意见稿，面向社会公开征求意见并定向征求有关单位和个人的意见。2024 年 9—10 月，4 项审计数据标准通过模拟测试和技术审查。

审计数据标准属于推荐性标准，中注协将不断探索推动审计数据标准落地实施的具体举措。未来，进一步加强宣传和培训工作，充分利用有关媒体渠道，对审计数据标准进行广泛宣传推广，调动行业内外相关方贯标积极性；将审计数据标准解读纳入注册会计师继续教育课程计划，组织开展培训，促进注册会计师和软件服务商等相关方对标准的理解与应用。



ACADEMIC
RESEARCH



信息化与数智化
专题

大语言模型 在会计研究中的应用

陈宋生 邹正阳

摘 要

大语言模型（LLMs）凭借其强大的自然语言处理、文本生成和数据分析能力，为会计领域带来了新的研究工具和研究方法，使会计研究逐步向智能化、数据驱动的方向迈进。本文从 LLMs 的概念出发，分析其在会计研究领域的应用能力，从构思与创意、文献回顾、研究假设、数据处理、研究方法、总结与改进六个角度，探讨 LLMs 在会计研究中的具体应用方法，并提供相应的应用实例。此外，基于 LLMs 在会计研究中可能面临的挑战与风险，本文提出相应对策。

关 键 词

大语言模型（LLMs） 会计研究 应用前景
风险挑战

2022 年 8 月，科技部发布了《支持建设新一代人工智能示范应用场景的通知》，指出要充分发挥人工智能赋能经济社会发展的作用，围绕构建全链条、全过程的人工智能行业应用生态，支持一批基础较好的人工智能应用场景。2022 年 11 月 OpenAI 发布 ChatGPT 之后，LLMs 这一新的人工智能形态爆发出来的巨大潜力受到广泛关注。LLMs 凭借强大的数据处理、深度学习与文本生成能力，为会计学术研究提供了新的研究工具和视角，使会计研究者能够更有效地分析财务数据、文本信息和其他非结构化数据，从而为财务报告分析、审计风险识别、税务合规性等研究领域拓展出新的研究路径和研究方法。因此，推动 LLMs 在会计研究中的应用，不仅符合国家对人工智能发展的战略需求，也为学术界提供了高效的分析工具和创新的研究框架。LLMs 技术的引入将极大丰富会计研究的内容和方法，推动会计学科向数据驱动和智能分析方向发展。

一、LLMs 研究综述

语言模型（Language Model, LM）作为自然语言处理（Natural language Processing, NLP）领域发展机器语言理解与生成的重要方法，受到研究人员的广泛关注。语言模型本质上是一种概率模拟，旨在通过模拟词序列的生成概率

来预测序列中后续（或缺失）词语的概率分布（Zhao 等，2023）。语言模型诞生于上世纪 60 年代，最初用于语言翻译与基本语法分析。随着计算机计算能力的提升和机器学习的演进，语言模型迅速在 NLP 领域占据核心地位，并在统计机器翻译中得到广泛应用。此时，语言模型主要依赖 n-gram 模型和马尔可夫链来计算词与词之间的共现频率，进而估计一个词序列的出现概率。这类模型在小数据集中表现出良好的预测效果，但无法捕捉长距离的词语依赖关系，也缺乏深层的语义理解（Lagutina 等，2021）。2017 年，Transformer 架构与注意力机制（Attention Mechanism，AM）的问世为语言模型带来新的发展机遇。依托这一架构，语言模型从原有的序列依赖中解放出来，在通过并行计算显著提升训练效率和模型扩展性的同时，注意力机制使模型能够灵活地捕捉上下文中的远距离依赖关系，在复杂句法结构和长文本理解中表现出显著优势。这一变革使得语言模型的性能和表达能力得到飞跃性提升。随着应用场景的不断扩展和应用复杂度的提升，语言模型的参数规模逐步扩大，随后 LLMs 问世。它在结构上依然采用传统语言模型的 Transformer 架构，并采用相同的预训练方式。相比传统语言模型，其参数规模更为庞大、训练数据更加丰富，并且依赖更高的计算资源。通过大规模文本语料库的训练和对海量数据的深度学习，LLMs 展现出卓越的泛化能力和知识涌现能力。泛化能力使得模型能够在面对未知任务或数据时，仍能维持较高的适应性和推理精度，体现其跨领域的适用性。知识涌现能力则使得随着模型的参数扩展到一定规模，模型某些方面的性能得到跃升，极大地提高了模型解决实际问题的能力（Schaeffer，2024）。因此，LLMs 在包括自然语言理解、生成文本、信息检索和智能问答等多种复杂场景中展现出广泛适应性与巨大潜力，成为各个行业数智化转型过程中的重要推力。人工智能的发展依赖于算力、算法和数据这三大核心基石。随着 GPU 算力的提升和强化学习、模型微调等新技术的创新，数据集质量和规模不断扩大，人工智能正朝着通用能力增强、多模态融合和垂直领域深入的方向发展，正在完成从感知智能到认知智能再到决策智能的转变。

1. 自 ChatGPT 问世以来，通用 LLMs 正在朝高效、节能与多样的方向发展。先进的模型架构、预训练策略和微调技术推动了 LLMs 能力的提升。例如，层级注意力机制、多头注意力机制，提高了大模型捕捉长短距离依赖的能力；高效参数微调通过只训练模型的一部分参数（如 Transformer 的最后几层），减少了模型训练对计算资源和时间的需求；提示微调则着力于调整模型的提示或标记，通过“预训练 - 提示 - 预测”的 NLP 范式，在保持底层语言模型参数不变的同时提高了模型的性能，解决了模型语义差异和过拟合问题。技术的更新使得 LLMs 在处理复杂语境和推理任务时展现出更强的适应性和准确性。同时，也让模型训练成本逐渐降低，训练时间和资源消耗变得更加经济。此外，各大互联网企业纷纷推出自家的 LLMs，LLMs 市场呈百花齐放、百家争鸣之势。OpenAI 的 ChatGPT、Google 的 Bard、Meta 的 LLaMA 等成为行业领军者，中国企业也迅速跟进，包括清言的智谱华章、KIMI 的月之暗面和字节跳动的豆包等。

2. LLMs 正朝多模态融合的方向发展。传统的 LLMs 主要依赖文本数据进行训练，但随着应用需求的多样化和复杂化，单一文本信息已无法满足日益增加的跨领域需求。因此，将文本与其他模态（如图像、音频、视频等）相结合，形成多模态学习框架，也是 LLMs 发展的关键方向之一。通过多模态技术，人工智能可以从单一认知向更全面、多维度认知转变。这将拓展 LLMs 的应用场景，显著提升其处理复杂任务和多领域应用的能力，推动 LLMs 在更多实际场景中落地。

3. LLMs 在垂直领域的语言能力得到显著进步，专注于特定领域的垂直 LLMs 开始崭露头角。现有的 LLMs 存在知识广而不精的特点，无法契合具体行业的特定要求，当前理论和实务界开始探索大模型同特定场景相适配的方法与路线，即进行 LLMs 定制化。在技术层面，检索增强生成（Retrieval-Augmented Generation，RAG）、知识图谱（Knowledge Graph）等技术与通用 LLMs 的结合，为垂直 LLMs 的优化与设计提供新动能。RAG 技术通过构建外部知识库扩展模型的知识范围，使 LLMs 在特定领域的专业问题上表现更佳。知识图谱技术则显著增强了 LLMs 的理解与生成能力，LLMs 可以通过检索知识图谱中的信息，增强其对语义的理解和生成能力。在应用层面，垂直领域大模型正在多个领域崭露头角。在医疗领域，DoctorGLM 大模型选取 ChatGLM-6B 为基座模型，并通过中文医疗对话数据集进行指令微调，增强了模型在医疗对话领域的回答效果。在文化领域，Firefly 模型通过 RAG 技术，构建中华文化数据库，提升了模型对中国诗词、文言文的理解能力。

二、LLMs 在会计研究中的应用能力分析

LLMs 在医学和法学领域的广泛应用，为其在会计学领域

对话 1 (GPT4o): 你能否帮梳理一下 ESG 领域的现有研究成果, 并通过头脑风暴, 提出 5 个可行的研究方向?

在 ESG (环境、社会、治理) 领域, 研究聚焦:

1. ESG 评分对公司财务绩效的影响: 较高的 ESG 评分与公司财务绩效之间存在正相关关系, 尤其是在长期盈利和风险控制方面。
2. ESG 与企业风险管理: ESG 表现较好的企业通常具有更高的抗风险能力, 尤其是在金融市场动荡期间能更有效地保持稳定。
3. ESG 在投资者决策中的影响: ESG 因素逐渐成为投资者决策的关键依据之一, 投资者越来越关注企业的可持续发展策略及其对长期回报的潜在影响。

基于这些研究成果, 这里是五个可行的研究方向供你参考:

- (1) ESG 信息披露质量与市场反应的关系
- (2) ESG 评分对企业融资成本的影响
- (3) 政策压力对 ESG 投资的影响及行业差异性
- (4) ESG 表现对企业危机管理能力的影响
- (5) ESG 指标对高管薪酬的影响

的应用提供有益的参考。目前, 垂直领域的 LLMs 已经在医学、法学、文学、金融等多领域崭露头角, 为行业的数智化发展提供强有力的支持。在医学领域, LLMs 的成功应用主要集中在图像诊断方面。这是因为医学图像具有高度的模式化特征, 易于被人工智能识别。在法学领域, LLMs 尚难以达到成熟的应用级别, 其原因在于法律环境是高度复杂且多变的人类社会环境, 受各种动态因素的影响, 使得人工智能难以稳定识别其中的逻辑和规则。在法学领域, 由于法律条文的解读具有高度权威性和严谨性, 因此这种解释权不能由 LLMs 来决定。会计领域介于医学和法学之间, 具有相对客观的经济规律和稳定的会计准则, 面临复杂多变的人类环境。因此, LLMs 在会计学领域的应用呈现出独特的挑战和机遇, 需要对 LLMs 各项能力进行分析, 以更好地识别出它在会计这一垂直领域的潜能。

具体来看, 模型逻辑推理能力帮助会计人员分析复杂财务信息, 是确保财务报告准确性和决策合理性的关键。通过在 GSM8K、CLUE 等基准数据集以及 CPA 考题等会计领域专业数据集上对 LLMs 的推理能力进行验证, 通用大模型已具备良好的逻辑推理能力。最先进的模型如 GPT-4 在多步计算推理任务中的准确率最高达 91.45%, 但在涉及会计专业知识任务上准确率仍较低, 表明该模型在专业知识领域模型的表现还有待提升 (钟慧等, 2024)。在文本生成与处理方面, Tamkin 等 (2021) 基于 GPT3 进行研究, 发现 LLMs 能够生成流畅、符合语言规则的文本, 在文章创作、对话生成等任务中具有出色表现。然而, 模型在处理复杂的推理任务时, 往往显得力不从心, 生成的文本尽管在语法和流畅度上表现出色, 但

表 1

LLMs 在文章构思与创意方面的应用

会出现深层逻辑缺陷或误导性结论。

综上, LLMs 在会计领域的应用还处于起步阶段, 还需要在数据、模型和评测等方面进行更深入研究。随着技术的进步, LLMs 将在会计智能化进程中扮演越来越关键的角色。探索 LLMs 与会计研究的结合路径与方法, 对推动会计领域的智能化发展具有重要意义。

三、LLMs 在会计研究中的具体应用

随着 LLMs 技术的快速发展, 其在多个学科多个领域的应用能力逐渐提高, 在会计研究中也展现出重要的潜力。LLMs 通过其强大的文本处理和生成能力, 能够为研究人员在文章构思与创意、文献回顾与理论框架构建、研究假设的生成、数据处理、研究方法的创新、结果总结与报告撰写方面提供新的视角和工具, 推动会计学术研究的深化与创新。

(一) 文章的构思与创意

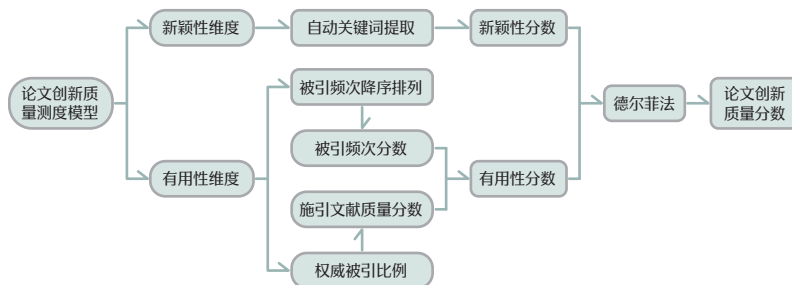
文章的构思与创意是会计研究的起点, 对问题的提出及方法的选择起决定性作用。LLMs 作为一种先进的自然语言处理工具, 通过分析大量文献数据, 为研究人员梳理已有研究成果, 并通过头脑风暴的方式, 帮助研究人员生成有价值的研究创意。在 ESG 领域, GPT4o 通过联网搜索海量文献, 快速梳理 ESG 领域研究成果, 并通过头脑风暴, 提出潜在研究方向, 如表 1 所示。

可见, GPT4o 生成的回答符合主题, 涵盖现有研究的主要方面。此外, 由于大语言模型有着惊人的文本生成速度, 这在头脑风暴中展现出巨大优势。可通过 LLMs 在短时间内生成海量案例, 案例中只要有一条对研究有益, 都是对研究的巨大帮助。LLMs 还可在头脑风暴和评估之间迭代。与研究人员提出想法、选择最有前途的想法并加以改进的方式类似, LLMs 也可头脑风暴, 选择最有前途的想法, 并对其进一步头脑风暴。但 LLMs 只是基于所有人类知识的海量数据开发包括会计学知识在内的世界表征, 在深度分析和专业领域的理解上仍然存在局限, 人类专家在深度方面仍然具有优势。因此, LLMs 适合在自己不是专家的领域进行头脑风暴。

LLMs 除辅助创意的生成, 还可评估创意质量。它可自动提取文章核心内容, 并与现有研究比对, 评估其创新质量, 使

图 1

基于 LLMs 的论文创新质量测度方法流程图



研究人员能够及时调整研究方向,避免低质量或重复性研究。李晶等(2024)提出 LLMs 可在新颖性与有用性两个维度评估论文的创新质量。它可快速完成文章关键词的提取,并全面分析主要引用文献质量,得出论文创新质量分数。如图 1 所示。

表 2

LLMs 在参考文献查找方面的应用

对话 2 (GPT4o): 你可以寻找 3 条论述数字化转型对企业社会责任的影响的参考文献并分别进行 20 字以内的简单介绍么。

1. Qin et al. (2022): 数字化转型通过提高绿色创新和生产率来减少污染排放,特别是在国有和高污染企业中 (Sloan Management Review)。
2. Wade (2020): 随着公司数字责任 (CDR) 的崛起,数字化正在推动企业社会、经济和环境方面更加负责任地使用技术 (MDPI)。
3. Chen & Hao (2022): 数字化转型能够通过提升公司治理结构和采用节能技术显著改善环境表现,促进公司实现可持续发展目标 (Sloan Management Review)。

对话 3 (GPT4o): 你可以帮助查找 3 条利用车流量数据进行财税研究的参考文献吗?

1. Wang and Woo (2020) 研究基础设施投资对区域增值税和企业所得税收入的影响,发现交通网络的改善对经济活力和税收收入有明显的推动作用。
2. Yusuf et al. (2018) 研究了跨境基础设施对加拿大边境关税和增值税的作用,分析了增加的跨境车流量如何带动两国的税收增长。
3. Zhao et al. (2019) 提出了基于车流量的税收预测模型,用于评估物流枢纽的建设对区域税收增长的贡献。

(二) 文献回顾与理论框架构建

LLMs 极大地提升了研究人员在调查研究背景和构建理论框架过程中的效率。研究人员在构思研究框架时,需要阅读大量文献,以全面了解现有成果和最新进展。LLMs 可以分析海量文本,高效地分析和提炼文献,挖掘不同研究中的概念和理论,使研究人员短时间内掌握核心内容,并提炼出主题方向。例如,大模型 Claude2 可以处理多达 100000 个词元(约 75000 个单词)的文本,这一数据处理能力几乎涵盖了所有学术论文以及许多专著的长度。因此,通过 LLMs,研究人员能够一次性总结大量文献,并快速获得整合后的知识框架,简化文献综述和理论构建过程。表 2 展示了 GPT4o 在寻找企业数字化转型对企业社会责任的影响方面的参考文献时的良好表现。

可见,LLMs 可以通过网络检索,迅速查找、汇总并分析相关领域的学术文献。然而,与人类研究者相比,当前 LLMs 存在一定局限

表 3

LLMs 在参考文献中出现的幻觉问题

对话 4 (Kimi): 你可以为“数字化转型能否提高企业 ESG 表现”这一选题制定合理的研究假设吗?

1. 数字化转型与 ESG 表现的正向关系假设。
假设:数字化转型程度的提升能够显著提高企业的 ESG 表现。
2. 数字化转型通过提升绿色创新绩效影响 ESG 表现
假设:数字化转型通过提高企业的绿色创新绩效,进而提升企业的 ESG 表现。
3. 数字化转型抑制管理者短视行为
假设:数字化转型能够抑制管理者的短视行为,从而提高企业的 ESG 表现。

表 4

LLMs 辅助文章假设的提出

性。LLMs 的文献查找能力通常受到数据源限制,GPT4o 查找基于公开的英文文献,缺少中文及其他非英语文献。国内研究人员倾向于引用高质量的国内期刊文献,选用如《会计研究》《管理世界》等刊物的文章。同时,LLMs 的文献库更新频率有限,缺乏最新发表文献的访问权限。在多次实验中,LLMs 引用的多为 2022 年及以前的参考文献,缺乏引用最新研究。人类研究者更青睐于引用更新、更权威的文献。因此,尽管 LLMs 在辅助文献综述方面展示出显著优势,但其仍难以完全替代人类在全面性和时效性方面的优势。

同时,LLMs 在生成参考文献时可能会产生“幻视”,即生成实际上并不存在的参考文献,这一现象在全新或小众研究领域尤为常见。这些虚假文献看似权威且符合学术规范,极易误导研究人员。LLMs 生成这些虚假引用的原因在于,它不仅基于实际数据库检索,还会依靠语言模式预测和合成符合上下文的内容。因此,在缺乏足够真实数据或范例的情况下,模型会“推测”出似是而非的标题、作者和出版信息,以迎合提问者的需求。如表 3 所示,在车辆跨境流动与政府财税联系方面,LLMs 会自己构造看似合理但并不存在的参考文献。

(三) 研究假设的提出

LLMs 可以辅助研究人员提出研究假设。通过分析海量文献和数据,LLMs 能够识别出研究领域中的趋势和模式,快速提出多个假设。如表 4 所示,针对“数字化转型是否能提高企业 ESG 表现”主题,月之暗面旗下的 Kimi 大模型快速生成一系列假设。人类研究人员针对这一问题提出的假设包括:数字化转型可以提高企业 ESG 表现;创新资本在数字化转型对企业 ESG 表现的正向影响中发挥中介效应。

相比于人类研究员,LLMs 在制定假设方面有许多不足。首先,它提出的假设虽涵盖多方面,但浮于表面,缺少深层机制的分析。人类研究人员可通过对该领域的思考,提出更具理论深度的假设。其次,LLMs 的假设缺乏对数据具体操作的考量。例如,虽然它能生成关于数字化转型如何影响 ESG 表现的多个假设,但并未考虑基于这些假设的研究是否具有可操作性。而人类研究人员会深入考虑变量的定义、数据的处理方式、可能的度量方法的可行性,从而为后续的实证分析提供更扎实的基础。不过,LLMs 在研究假设的提出方面亦具有重要意义。它能够分析不同领域的跨学科知识,在短时间内提出大量假设。因此,将 LLMs 的文本生成能力与人类研究人员的智慧相结合,是未来推动会计研究创新与发展的重要途径。

LLMs 不仅能帮助研究人员提出假设,还能提供强有力的理论支持。它通过分析来自不同领域的海量知识,快速找到支持研究假设的理论依据。由于会计研究涉及心理学、社会学等跨学科领域,LLMs 广泛的知识覆盖有助于整合多学科视角,为假设提供更加全面的理论基础。表 5 展示了 LLMs 为假设查找理论支持的出色表现。

对话 5 (KiMi): 你可以找出 3 条理论来支持上面提出的研究假设么?

1. 利益相关者理论 (Stakeholder Theory): 强调企业不仅应关注股东利益, 还应履行对客户、员工、供应商、社区等各方利益相关者的责任。这种责任扩大了企业的绩效定义, 使其涵盖环境、社会、治理 (ESG) 维度。
2. 资源基础观 (Resource-Based View, RBV): 企业竞争优势源自其独特的资源和能力。数字化技术作为一项关键资源, 可以增强企业管理效率 and 创新能力。
3. 制度理论 (Institutional Theory): 企业行为受到制度环境的影响, 包括法律法规、社会期望和文化规范。为了在竞争中获得合法性, 企业往往会响应外部压力并提升其社会责任实践。

(四) 数据处理

在实证研究的数据处理方面, LLMs 也展现出显著优势, 能够大幅提高数据收集、整理、提取、标注及可视化等各环节的效率。研究人员借助 LLMs, 从多种数据源中提取并清洗数据, 如财务报表、交易记录、行业报告等, 并将这些数据转化为结构化的格式 (如 CSV 或表格) 以便分析。例如, LLMs 可以高效读取企业年报, 自动提取其中关键的财务数据, 并将其转化为研究所需的标准化数据格式。如表 6 所示, GPT-4o 能够快速从万科集团 2003 年的年报中提取分季度的主要财务指标, 并将数据输出为 CSV 格式。这种自动化的数据转换不仅节省了大量的人工时间, 还提升了数据整理的准确性。

在数据标注方面, LLMs 凭借其强大的自然语言处理能力, 能够高效地生成、理解和分类数据, 适用于大量简单的标注任务, 并在一定程度上提高标注效率。对于基础的标注任务, LLMs 已显示出较强的自动化能力。例如, 在古籍文本的词性标注上, 大模型可以达到 85% 左右的准确率、召回率和 F1 值 (刘洋等, 2024)。在面对专业度高、知识依赖性强的标注任务时, LLMs 依然可以起到辅助作用。例如, 会计和财务领域的标注任务通常涉及复杂的业务语境、行业规则以及精确的专业知识, 这类数据的细分类标注不仅依赖文本理解, 还需要判断会计政策、财务科目分配等, 单凭大模型的标注不够准确。对于这种复杂性较高的标注任务, 大模型可以首先完成基础的标注工作, 为专家提供初步标注数据, 节省时间成本。通过人机协作的方式, 由专业人员根据实际语境和专业知识的审核和优化标注内容, 从而确保标注的科学性和合理性。此外, LLMs 可辅助研究人员进行数据可视化工作。它可通过自动生成 Python、Matlab 等编程语言的代码, 并运行代码, 以实现数据图形化展示。模

表 5

LLMs 为研究假设寻找理论支持

表 6

利用 LLMs 从非结构化文本中提取研究数据

表 7

LLMs 在数据可视化方面的应用

型还能根据数据的特点, 寻找最合适的可视化方法, 帮助研究人员更有效地展示数据的趋势和数据之间的关系。表 7 展现了 LLMs 将某公司四个季度的关键财务指标 (营业收入、营业支出、利润、总资产、总负债和股东权益) 可视化效果图。

(五) 研究方法

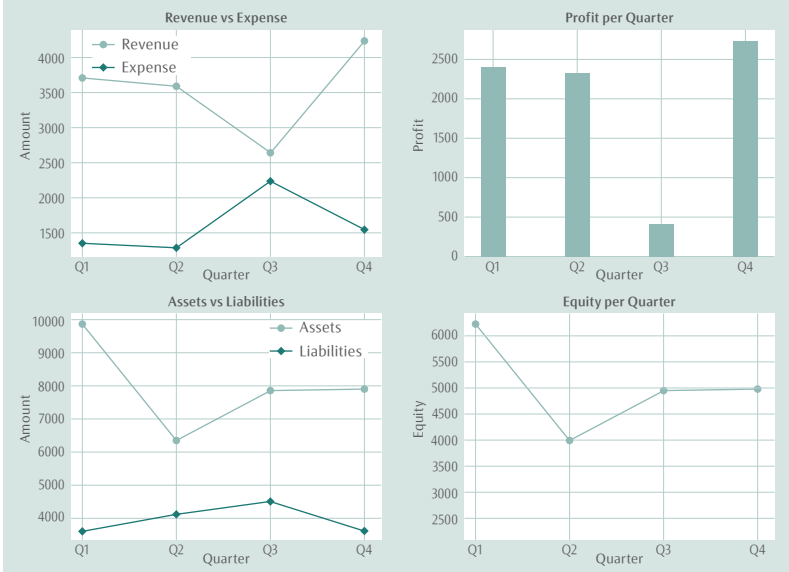
LLMs 的引入为会计研究开创新方法。研究人员通过构建垂直 LLMs, 更好地学习并捕捉文本中深层次的语义结构和复杂的语境关系。情感词典、关键词检索和主题建模在内的传统文本分析方法, 依赖预设的词典或规则来解析文本, 难以适应复杂的会计和财务语言。LLMs 通过大规模的多层神经网络训练, 更好地理解文本中的隐含情绪、上下文和微妙变化, 实现对数据更准确的解读。姜富伟等 (2024) 通过将结构化金融市场数据和非结构化金融文本相结合, 训练一个适用于中国

对话 6 (GPT4o): 请你从万科 2003 年报中提取分季度的主要财务指标数据, 并转化为 CSV 格式。
[附件: 万科集团 2003 年报]

项目, 第一季度, 第二季度, 第三季度, 第四季度
营业收入, 68474007399.21, 132418582668.01, 89415901221.73, 175430585413.28
.....
少数股东损益影响, -241184951.95, 187645826.93, -36978088.62,
合计, 2368843175.77, 2855675499.07, 142251501.17,

金融市场的中文金融 LLMs。这一模型在金融市场情绪测度和资产价格风险预测中展现出传统方法难以实现的优势。首先, LLMs 通过深度学习算法, 能够识别金融市场复杂的非线性与非对称情绪特征, 构造更加符合金融理论的情绪变量; 其次, LLMs 不依赖于预先设定的字典, 能够更好地捕捉字词与文本情绪之间的全面关系, 对“陌生词语”与“新词语”的适应性更强, 尤其在极端事件期间表现出对市场回报更强的预测能

对话 7 (GPT4o): 请你利用 python 将附件中的财务数据以最合适的方式可视化并向我展现可视化的效果图。[附件: 财务数据.csv]



对话 8 (GPT4o): 假设一家公司计划引入更高标准的财务透明度政策, 要求更频繁和详细的财务报告。请为下列每位不同背景的参与者给出个人的态度 (支持、不支持)。

样本 1: 45 岁的男性投资经理, 在纽约市工作, 有 20 年投资经验, 风险偏好较低。

样本 2: 28 岁的女性独立投资者, 位于芝加哥, 有 5 年投资经验, 偏向高风险投资。

样本 3: 60 岁的退休男性, 在德克萨斯州居住, 主要关注稳定收益。

样本 4: 35 岁的女性企业家, 在硅谷投资多家公司, 倾向于创新型企业。

样本 5: 50 岁的金融顾问, 在华盛顿特区工作, 强调长期稳健收益。

样本 1: 支持

样本 2: 支持

样本 3: 反对

样本 4: 支持

样本 5: 反对

表 8

通过 LLMs 对人的行为进行模拟

力; 最后, LLMs 不仅能够预测市场情绪, 还能整合多重数据源, 提供更准确的风险预测信息。这种综合性使 LLMs 在金融和会计研究中的应用价值尤为显著。

在会计领域, 研究人员也可以构建财会领域的垂直大模型, 并以此为工具开展研究。与中文金融 LLMs 类似, 财会领域的 LLMs 能够有效处理和分析包括财务报表、审计报告、公司年报在内的大量非结构化财务数据, 并挖掘这些文本中蕴含的关于公司经营、财务健康和未来预期的重要信息。财会领域的 LLMs 可以与多个会计研究方向相结合, 具有极大的潜力。例如, 在财务舞弊检测方面, 模型能够通过分析财务报表中的语言模式和数值的细微变化, 识别潜在的财务舞弊行为, 帮助审计人员和监管机构进行经济监督。在审计质量研究方面, LLMs 能够评估审计报告中的用词、语气和表述方式, 揭示审计质量与公司治理结构之间的潜在关系, 为提升审计透明度和效果提供新的思路。

LLMs 还可以对人类行为进行模拟。它能够模拟经济行为中的决策者、投资者或其他经济主体的角色, 研究人员可以借助博弈论等方法, 利用 LLMs 来分析市场主体的不同行为。与传统的基于假设的博弈模型不同, LLMs 能够实时处理和分析复杂的情境, 动态模拟多方

表 9

LLMs 在研究总结与改进方面的应用案例

对话 9 (GPT4o): 你可以对提出改进本文的建议吗? [附件: 数字化转型能否提高企业 ESG 表现——创新资本中介作用的解释.pdf]

1. 数据范围的扩展: 现有数据样本局限于国内 A 股上市企业, 未来可以进一步扩展至其他类型企业 (如中小企业、非上市企业) 以提高研究的普适性。

2. 增加动态因素的考量: 本文研究使用的模型未深入考虑数字化转型对 ESG 表现的滞后性影响。可以尝试采用更长时间跨度的数据, 以观察数字化转型对 ESG 影响的长期效应。

3. 考虑更多外部变量: 在现有变量的基础上, 增加宏观经济因素、政策环境及行业竞争度等外部变量, 进一步细化数字化转型对 ESG 表现的影响路径。

4. 增加 ESG 各维度的权重分析: ESG 表现中不同维度 (环境、社会、治理) 的权重可能不同, 未来可以对 ESG 各维度的权重进行合理分配, 细化分析不同维度的差异性表现。

博弈的决策过程。例如, 在市场博弈研究中, LLMs 可以模拟投资者对市场波动的反应, 帮助研究人员理解在各种经济事件中不同市场主体的行为模式, 测试不同情境下的决策逻辑和行为模式, 从而全面地研究会计和财务现象。表 8 展示了 LLMs 对人的决策行为进行模拟的一个简单案例。

(六) 总结与改进

LLMs 凭借其海量的知识储备和强大的文本分析能力, 能够迅速回顾先前的研究内容、框架、方法与结果, 全面梳理研究脉络并有效总结关键研究发现。同时, 它还能根据最新的研究趋势和数据, 将当前研究与相关领域的现有成果横向比对, 识别和分析不同研究之间的共性和差异, 为当前研究提出合理的改进建议, 并为后续研究指明方向。表 9 展示了 GPT4o 对文章《数字化转型能否提高企业 ESG 表现——创新资本中介作用的解释》进行的分析。

四、LLMs 在会计研究中的优势与挑战

(一) LLMs 在会计研究中的优势

1.LLMs 提高会计研究效率。LLMs 通过对大量文献、数据进行分析处理, 能够迅速从海量的信息中提取关键信息, 结合研究热点和难点, 提出新的研究方向。与传统的人工文献检索和分析方式相比, LLMs 可以在短时间内梳理出大量的研究成果, 总结出相关领域的理论框架, 帮助研究人员快速构建研究背景和框架, 从而加快研究的启动和进展。此外, LLMs 能够在头脑风暴阶段提出多种假设和创意, 使研究者能够从多个角度审视问题, 探索新的研究路径。这不仅节省了时间, 还提升了研究的全面性与深度, 进而增强了研究的创新性和高效性。

2.LLMs 为会计研究提供新的研究方法。LLMs 的引入扩展了会计研究方法的边界, 为方法的创新提供了更加灵活和多元化的方案。构建财会领域的垂直大模型, 能使研究人员更加精准地分析复杂的财务文本, 捕捉文本中的深层次语义结构和复杂的语境关系。它还能够模拟经济主体的行为模式, 研究人员可以借助 LLMs 来模拟人类决策, 构建博弈论模型开展经济分析。

(二) LLMs 在会计研究中的挑战

1.LLMs 的偏见问题。自从 Bolukbasi 等 (2016) 开创性地发现词嵌入模型会将“男人: 程序员”类比为“女人: 家庭帮工”, 自然语言模型的偏见性研究进入研究人员的视野。LLMs 在会计垂直领域是否存在性别、年龄、种族等偏见问题, 研究人员该如何处理这些偏见, 如何提高大模型技术的公平性、透明度和可解释性, 这将是 LLMs 在会计研究领域发展中不可避免的问题。

2.LLMs 的隐私问题。随着 LLMs 在功能上的不断强化, 越来越多的机构与学者开始依赖大模型开展日常研究。在使用 LLMs 的过程中, 不可避免地会输入实验数据与现阶段的

学术进展, 这些隐私信息一旦被泄露并被用于恶意活动, 可能会导致知识产权损失。根据 PriGvacyHawk 在 2023 年发布的隐私调查报告, 94% 的人对基于 LLMs 的应用表示担忧, 认为其存在隐私泄露的风险。因此, 隐私安全问题成为 LLMs 在研究领域可信应用的主要挑战。

3. LLMs 的算力消耗问题。LLMs 在会计研究领域的大规模应用面临着算力消耗的巨大挑战。研究人员若希望在研究中构建自己的 LLMs, 需要花费大量资源来更新计算机硬件设备以提高计算机算力。即便是使用现有的商用 LLMs 应用接口, 研究人员也需要支付高昂的调用费用。

4. 过度依赖 LLMs 可能会导致研究的同质化。LLMs 生成的创意和研究框架偏向主流的研究方向, 缺乏创新和小众的视角。如果越来越多的研究人员依赖 LLMs 产生想法并获得反馈, 缺少自身的批判性思考, 那么会计学家的研究思路与想法就有可能变得越来越同质化, 真正新颖的想法也会越来越少。

五、总结与展望

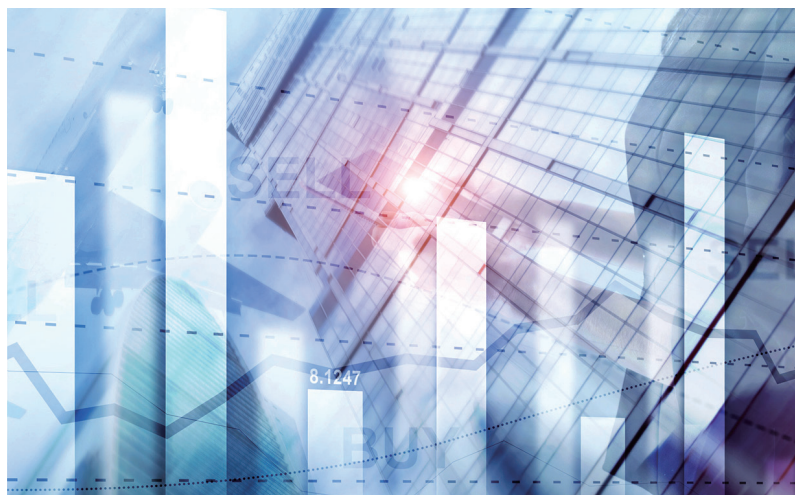
从文章的构思与创意、理论框架的构建, 到数据处理、研究方法的创新与研究总结, LLMs 俨然已成为会计研究的一个主要研究工具。未来预计越来越多的研究人员会将 LLMs 运用到会计研究中。这一趋势在显著提高会计研究效率的同时, 也带来一系列挑战。从短期来看, LLMs 对会计研究的意义更多体现在提高科研效率上, 而非提升研究的深度或质量。现阶段 LLMs 更多地扮演着科研助理的角色, 人类研究员通过提出具体问题、指引研究方向, 并对 LLMs 生成的回答进行鉴别、编辑和反馈, 完善和优化研究成果。从中长期来看, 随着 LLMs 逻辑推理、文本分析与生成与多模态能力的提升, LLMs 将在会计研究中发挥越来越重要的作用。LLMs 不仅能够从文本中学习世界的表征, 还可以从财务报表、图表、视频等多模态信息中获取更丰富全面的会计知识, 从而为研究提供多维度支持, 展现出更强的逻辑性和综合性。届时, LLMs 将会从科研助理的角色毕业, 成为一个独立的研究者, 人类研究人员可能只需对日益强大的 LLMs 生成的结果进行简单确认即可。

综上所述, 研究人员既不能高估 LLMs 的能力, 也不能低估。对 LLMs 的过度信任会导致研究结果失真, LLMs 的“幻视”会导致其生成的内容即使在完全错误的情况下也可能显得权威、流畅。同时, 低估 LLMs 的潜力也同样危险。忽视 LLMs 在信息提取、文本分析和数据处理上的优势, 会使研究人员在研究效率上处于劣势。因此, 研究人员应合理利用 LLMs, 在短期内将其视为科研助理, 借此提升效率和优化流程, 同时警惕模型在性别歧视等方面可能存在的偏见和缺陷。在中长期, 随着 LLMs 的逻辑推理和多模态分析能力不断提升, 研究人员应积极探索更深层次的应用方式, 挖掘 LLMs 与会计研究相融合的最佳方式。

● 基金项目 国家自然科学基金(71972011); 广东省普通高校人文社科重点研究基地(2023WZJD009); 广东省实验教学示范中心“智能财经人才实验教学研究示范中心”(202401); 珠海市哲学社会科学基地“智能财务治理与经济安全研究基地”(202407)

● 作者单位 北京理工大学管理学院 中国矿业大学(北京)管理学院

(责任编辑: 都琳)



主要参考文献

1. Bolukbasi T, Chang K W, Zou J Y, et al. Man is to computer programmer as woman is to homemaker? debiasing word embeddings[J]. Advances in Neural Information Processing Systems, 2016, 29.
2. Lagutina K, Lagutina N. A survey of models for constructing text features to classify texts in natural language[C]//2021 29th Conference of Open Innovations Association (FRUCT). IEEE, 2021: 222-233.
3. Lewis P, Perez E, Piktus A, et al. Retrieval-augmented generation for knowledge-intensive nlp tasks[J]. Advances in Neural Information Processing Systems, 2020, 33: 9459-9474.
4. Patil R, Gudivada V. A review of current trends, techniques, and challenges in large language models (llms) [J]. Applied Sciences, 2024, 14(5): 2074.
5. Schaeffer R, Miranda B, Koyejo S. Are emergent abilities of large language models a mirage?[J]. Advances in Neural Information Processing Systems, 2024, 36.
6. Tamkin A, Brundage M, Clark J, et al. Understanding the capabilities, limitations, and societal impact of large language models[J]. arXiv preprint arXiv: 2102.02503, 2021.
7. Zhao W X, Zhou K, Li J, et al. A survey of large language models[J]. arXiv preprint arXiv:2303.18223, 2023.
8. 姜富伟, 刘雨旻, 孟令超. LLMs、文本情绪与金融市场. 管理世界. 2024(08)
9. 金源, 李成智. AI大模型的财务能力测评与启示——基于 CPA 考试的 ChatGPT 与国产大模型实测. 财会月刊. 2024(18)
10. 李晶, 邱昕鹏. 基于 LLMs 的论文创新质量测度研究. 情报理论与实践. 2024
11. 刘洋, 许乾坤, 刘畅, 等. 基于典籍跨语言的自动词性标注 LLMs 研究. 情报资料工作. 2024
12. 钟慧, 陈宋生, 王明. LLMs 的会计垂域推理能力探究. 财会月刊. 2024(11)
13. 郭岩. 基于大语言模型的会计师事务所知识库设计与实现. 中国注册会计师. 2024(07)

教学视角下会计数智化环境的 概念框架构建

李鹤尊 邓筱琳 刘俊勇

摘 要

本文基于教学视角对“会计数智化环境”概念进行内涵解析,为会计工作的数智化环境构建概念框架。本文将会计工作的数智化环境定义为基于数字技术实现的智能功能为会计工作提供的工作条件,总结出数智化环境的主要性质包括功能性、技术性、制度性、资源性、迭代性,提出“DATA 模型”概括数智化环境的构成,将数智化环境分为要素层和场景层两个层面,最后从功能质量和使用质量两个视角识别出数智化环境的质量特征,以及数智化环境的主要成本和效益。

关 键 词

数智化环境 概念框架 会计工作 数字技术

一、引言

财政部《会计信息化发展规划(2021—2025年)》将“加快推进单位会计工作数字化转型”确立为重点任务,并指出要“深入开展业财融合,充分运用各类信息技术,探索形成可扩展、可聚合、可比对的会计数据要素,提升数据治理水平”。会计工作是会计数据生成的关键环节,大数据、人工智能、移动互联、云计算、物联网、区块链等新兴数字技术的应用能够为会计工作构建数智化环境。近年来,“数智化环境”一词处于一种广泛使用却没有明确定义的状态,尽管频繁被研究文献提及,但缺少明确的概念界定。模糊的概念界定不利于理解和分析数智化环境的构成,也不利于评估数智化环境的质量、成本和效益,因此不利于研究数智化环境对会计工作的影响以及利用数智化环境优化会计工作。在教学视角下,会计数智化环境的概念框架对会计教育同样具有重要意义。首先,在《财务会计》《管理会计》《审计学》等会计类课程中引入该框架,能够帮助学生系统地理解和掌握会计数智化环境的内涵和构成,更好地认识和利用新兴数字技术为会计人员创造的工作条件。其次,数智化环境的概念框架有助于在教学中实现理论与实践的结合,使学生不仅能够理解数智化的理论基础,还能够通过智能化场景的应用来掌握会计工作的实际操作能力。最后,该框架还能帮助教师在会计课程的设计和教学中提供明确指导,帮助教师更好地规划教学内容,增强教学的系统性和针对性,进而推动会计教育在数智化背景下的革新。

为解决上述问题,本文从教学视角解析会计数智化环境的内涵并构建概念框架。首先总结会计数智化环境的定义和性质,在此基础上概括数智化环境的构成,进而识别数智化环境的质量特征、成本和效益,从而为会计工作构建数智化环境的概念框架。本文的研究贡献主要有以下三个方面。(1)为会计工作的数智化环境提供了较为明确的概念界定。对于不同工作而言,数智化环境的内涵并不相同。本文提供的概念框架为会计工作的数智化环境明确了定义、性质和构成,有助于学生系统地学习会计数智化的核心概念,增强对数字技术和智能化场景的理解。(2)为会计工作的数智化环境识别质量特征、成本和效益,为评估数智化环境提供参考。已有研究使用终端用户计算机满意度(EUCS)评价信息系统(Hou, 2012),或开发成熟度模型评估数字化进程(王核成等, 2021)。而满意度和成熟性均为中国国家标准 GB/T 25000.10-2016 系统与软件质量模型中的质量特性或质量子特性。本文与实务中常用的 GB/T 25000.10-2016 保持一致,从功能质量和使用质量两方面识别数智化环境的质量特征,为教学中评估数智化环境的成效提供了科学依据,帮助学生学会如何评估和优化会计系统的质量。(3)提供的框架可指导教学实践,通过将会计工作的数智化环境分为要素层和场景层,可以让学生更好地理解数字技术、数据资源、智能化场景等关键要素在会计中的应用,从而提升其对数智化会计环境的整体认知和职业能力,同时在会计类课程中为教师设计数智化相关内容提供明确的指导,提高教学内容的系统性和针对性。

二、文献回顾

（一）数智化的定义

根据王秉（2023）的综述性研究，“数智化”这一概念最早由北京大学“知本财团”课题组于2015年正式提出，该课题组将数智化理解为数字智能化与智能数字化的集合。其中，数字智能化是指从数据中提炼出数据智能，使数据变得有用和增值，挖掘和释放数据的价值；智能数字化是指运用数据技术管理和利用人类智能。业界则习惯运用“数智化=数字化+智能化”这一简化的等式来定义和解释数智化。陈国青等（2022）则从信息系统的视角探讨数智化的内涵，认为数智化是信息系统在自动化、集成化、数据化的基础上实现的跃迁，在数据层面通过数据治理进一步追求平衡发展，在算法层面通过技术方法创新进一步追求智能发展，在赋能层面进一步追求在“治（数字治理）—智（智能算法）”新形势下的重塑与拓新。

数字技术的应用是数智化的重要标志（陈剑和刘运辉，2021；陈国青等，2022；王秉，2023）。现有的经济与管理类研究往往基于数字化转型的框架探讨数字技术应用。在数字化转型的框架下，现有研究对数字技术的构成、数字技术的应用范围以及数字技术的应用成果的界定仍存在较大分歧。例如，对于数字技术的构成，Vial（2019）、吴江等（2021）和黄丽华等（2021）将技术手段分为信息、计算、沟通和连接技术，而吴非等（2021）认为数字技术包括人工智能、大数据、云计算和区块链四类技术；对于数字技术的应用范围，吴江等（2021）认为包括产品和服务、业务流程、组织结构、商业模式、合作模式，姚小涛等（2022）认为转型的范围是指数字化转型可以发生在企业内部，也可以拓展到企业之间以及行业中。对数字技术的应用成果，一些研究聚焦于企业的业务流程和商业模式（Vial，2019），另一些研究则将关注面扩大至技术层面、任务层面、参与者层面和组织层面（吴江等2021），既关注转型的直接产出（如数字化产品、数字化流程），也关注转型的效率和效益（王核成等，2021）。

综上所述，尽管“数智化”这一概念已有较为明确的定义。但由于研究者对“数字技术

应用”的内涵存在不同理解，现有研究仍未针对数智化及数智化环境提炼出较为清晰的概念框架。在教学视角下，明确数智化的定义和应用范围有助于帮助学生构建系统化的认知框架，这种提炼应注重构建框架的逻辑性和可操作性，确保学生能够通过分析框架快速掌握核心概念和应用逻辑，帮助学生理解数字技术在会计工作中的具体表现及其构成，为后续教学内容的设置提供理论基础。

（二）数智化对会计活动的影响

近年来，随着“数智化”这一概念逐渐受到研究者关注，已有研究从会计范式、会计职能、会计伦理、专业人才培养等方面探讨数智化影响下会计工作的发展方向（章贵桥等，2021；高锦萍等，2022；董南雁等，2023）。然而，这类研究往往从理论上和概念上探索性地分析数智化对会计的潜在影响，对于数智化环境如何塑造企事业单位等会计主体的会计活动，现有研究提供的理论依据仍较为薄弱，经验证据匮乏。从教学角度出发，分析数智化对会计活动的具体影响有助于为学生搭建实践与理论相结合的学习桥梁，使其能够认识数智化环境下会计活动的转型逻辑，强化对智能化场景和数字技术的理解。

另一方面，已有大量研究从业务、管理和业绩等方面探讨数字技术的应用产生的影响。研究表明，数字技术的应用既能产生积极影响，如促进数字创新（肖静华等，2020）、提升运营管理水平（陈剑等，2020）、提升生产效率（赵宸宇等，2021）、提高企业绩效（朱晶婷等，2023），也能产生消极影响，如引发法律、道德以及伦理问题（Acuña，2016）、造成管理失调（戚聿东和蔡呈伟，2020）、增加业务风险和财务风险（文雯和牛煜皓，2023）。近年来，研究者开始关注数字技术对会计活动的影响。有案例研究表明，数字技术应用引发的数字化转型能通过增强组织协同能力、预算联动能力、精准评价能力和即时激励能力提升企业的数字化财务管控能力，从而实现财务管控创新（祝继高等，2024）。有经验证据表明，数字技术的应用能够强化内部控制质量（聂兴凯等，2022）、提升内部信息透明度（罗进辉和巫奕龙，2021）、抑制企业盈余管理（罗进辉和巫奕龙，2021；聂兴凯等，2022；莫冬燕等，2023）、提升会计信息可比性（聂兴凯等，2022）和稳健性（叶平，2023）。业务层面的数字技术应用也能间接影响会计活动。例如，工业机器人的应用有助于提升内部控制质量（倪静洁和郭檬楠，2023），节约审计资源，降低审计收费（杜亚光等，2023）。然而，也有证据显示，数字化转型后企业的真实盈余管理水平有所提升（刘畅，2022）。总体而言，对于数字技术以及数智化对会计活动的影响，现有研究提供的经验证据仍十分有限，且主要集中在盈余信息质量。

除经验研究外，也有学者对数字技术在会计工作中的应用前景进行探讨。Warren Jr.（2015）认为，大数据技术将帮助

企业从音频、视频和文本中提取有用信息并与传统财务信息整合,预测客户需求和业务绩效,进而提升企业管控能力和会计信息的价值相关性。续慧泓等(2021)提出智能会计应形成“决策—控制”价值增值循环、“披露—反馈”价值信息交换循环、“优化—共享”价值协同循环、“监督—调控”微观会计与宏观经济一体化管理循环。刘梅玲等(2020)的研究提出智能财务平台应包括智能财务会计共享平台、智能管理会计共享平台、大数据分析应用平台,并梳理了新技术与智能化应用场景的匹配关系。

三、会计数智化环境的内涵

(一) 数智化环境的定义

现有文献尽管已为“数智化”这一概念提出了较为明确的定义(王秉,2023),但尚未充分探讨何为“数智化环境”。知网检索显示,截止2024年4月,共有34篇CSSCI期刊文章提及“数智化环境”一词,但尚未对“数智化环境”这一概念给出具体定义,且尚未深入解读这一概念的内涵。根据商务印书馆《现代汉语词典》第七版,“环境”的释义之一为“周围的情况和条件”,如“客观环境”“工作环境”。根据这一释义,“数智化环境”可以被解释为“数智化为人的活动提供的条件”。然而,在一个组织内,不同类型的工作往往面临不同的数智化环境。例如,一个企业有可能生产活动高度智能化,但仍使用较为传统的会计信息系统。另一方面,一项数字技术为不同类型工作提供的工作条件并不相同。例如,工业机器人直接用于营造生产工作的数智化环境,但其对于会计与审计工作的影响则是间接的(杜亚光等,2023;倪静洁和郭檬楠,2023)。由此可见,数智化环境具有相对性,对于不同类型的工作,数智化环境的内涵并不相同。会计工作的数智化环境本质上是数智化为会计工作提供的工作条件。数智化则是利用数字技术处理会计工作所需的信息,并在此基础上实现支持会计工作的智能功能。从教学视角来看,明确会计数智化环境的定义能够帮助学生形成理论框架,进而理解数字技术如何与会计工作相结合。为适用于教学,会计数智化环境的定义宜相对简易、直观,避免过于抽象。因此,本文

针对会计数智化环境给出如下定义:会计数智化环境是基于数字技术实现的智能功能为会计工作提供的条件。

(二) 相关概念比较

知网检索显示,截至2024年4月,共有1691篇CSSCI期刊论文全文同时包含“数智化”与“数字化”两个词语;共有2篇CSSCI期刊论文全文同时包含“数智化环境”与“数字化环境”两个词语;共有932篇CSSCI期刊论文全文同时包含“数智化”与“数字化转型”两个词语;共有1225篇CSSCI期刊论文全文同时包含“数智化”与“人工智能”两个词语。以往研究已较为充分地探讨数智化与数字化的关系(王秉,2023)。接下来,为进一步明确数智化环境的概念,本文将分析数智化环境与数字化环境、数字化转型和人工智能之间的关系。在教学实践中,通过这些比较可以引导学生区分相似概念,避免混淆,从而更准确地理解数智化环境的特点及其在会计工作中的具体体现。

在教学实践中,通过这些比较可以引导学生区分相似概念,避免混淆,从而更准确地理解数智化环境的特点及其在会计工作中的具体体现。

1. 数智化环境与数字化环境。数字化的概念已十分明确,但现有文献尚未对“数字化环境”这一概念给出广泛认可的明确定义。类比前文,数字化环境可被理解为数字化为人的活动提供的条件。因此,数智化环境与数字化环境在概念上的差异主要在于数智化与数字化的差异,前者与后者相比额外具有智能化的内涵。数智化环境在概念上是数字化环境的一个子集。一种数字化环境需要满足“具有智能功能”这一条件,才能被称为数智化环境。某些情况下一个单位可能已具备开展某项工作的数字化环境,但无法达到数智化环境的标准。反之,形成数智化环境则是形成数字化环境的充分条件。在分析数字化环境与数智化环境的关系时,应注重以对比的方式帮助学生厘清两者的核心区别和联系。可以通过列举具体的技术应用案例,直观展现从数字化到数智化的升级路径。以会计工作为例,根据2013年财政部印发的《企业会计信息化工作规范》,企业可应用远程访问和云计算技术生成会计资料,在这种情况下云计算技术的应用形成了数字化环境,但尚未达到数智化环境的标准。在此基础上,企业结合使用云计算技术和机器人流程自动化(RPA)技术能够实现自动支付、自动对账和智能预警的智能功能,从而激活资金管理的智能化场景(刘梅玲等,2020),形成真正意义上的数智化环境。简言之,对于会计工作而言,数智化环境是包含智能功能的数字化环境。

2. 数智化环境与数字化转型。在回顾以往文献的基础上,黄丽华等(2021)认为企业数字化转型是指通过各类数字技术的组合应用,触发企业组织特性的重大变革,并重构组织结构、行为及运行系统的过程。以往研究认为,企业数字化转型这一概念包含三个关键属性——技术手段(means)、范围(scope)和成果(outcome)(Vial,2019;吴江等,2021;姚小涛等,

2022)。对于转型的成果,一些研究聚焦于企业的业务流程和商业模式(Vial, 2019),另一些研究则将关注面扩大至技术层面、任务层面、参与者层面和组织层面,既关注转型的直接产出(如数字化产品、数字化流程),也关注组织绩效(吴江等 2021)。目前有大量研究关注企业数字化转型,但转型的主体除企业之外还可以是其他类型组织、行业、社会等(Vial, 2019)。根据现有文献对数字化转型的定义,基于数字技术构建数智化环境的过程可被视为一种数字化转型,数智化环境可被视为一种数字化转型的成果。

3. 数智化环境与人工智能技术。人工智能技术是具有代表性的新兴数字技术,按发展方向可分为感知智能、运算智能和认知智能三类技术,在财务工作中,感知智能技术可用于人脸识别、图像识别、语音识别等,运算智能技术可用于财务 RPA、多维分析和关联分析等,认知智能技术可用于专家系统、智能客服、虚拟个人助手等(刘梅玲等, 2020)。利用人工智能技术构建的智能财务平台能够实现原始凭证智能识别、自动核算、智能稽核、智能预警、情景模拟等一系列智能化场景(刘梅玲等, 2020)。然而,一些业界熟知的智能功能并不依赖于人工智能技术实现。例如,一些企业选择在企业资源规划(ERP)系统的基础上实施商务智能(BI)系统,其常见功能包括通过数据看板显示实时数据并生成数据分析(Hou, 2012),在会计工作中可用于生成管理会计报告。上述功能基于数据可视化技术即可实现,并不完全依赖人工智能技术。此外,实务中一些单位会通过系统自动检索关键词(如“烟”、“酒”)来智能识别不合规的费用报销申请。综上所述,在会计工作中,人工智能技术可用于实现一部分先进的智能功能,可作为数智化环境的技术构成。然而,应用人工智能技术并非营造数智化环境的必要条件。单位应用传统的数据分析技术(如数据可视化、词频分析、条件语句),也能营造具有简易智能功能的数智化环境。

(三) 数智化环境的性质

为适用于教学,对数智化环境性质的总结应在确保具体、直观的同时兼顾概括性。结合现有研究,本文总结出会计工作的数智化环境

的固有性质,包括功能性、技术性、制度性、资源性、迭代性。分析这些性质能够帮助学生更全面地认识数智化环境的多维构成,为其理解数智化在会计工作中的实际应用奠定理论基础。分析这些性质能够帮助学生更全面地认识数智化环境的实质,为其理解数智化在会计工作中的实际应用奠定理论基础。

1. 功能性。数智化环境的功能性是指数智化环境应能为会计工作提供智能功能。Rom 和 Rohde (2007)认为,信息系统可分交易导向型和分析导向型两类,在会计工作领域中分别对应账务处理和分析预测两类功能。财务会计领域的会计工作主要应用各类智能账务处理功能,如原始凭证智能识别、自动核算、智能稽核等;管理会计领域的会计工作主要应用各类智能分析预测功能,如智能预警、智能评估、情景模拟等。此外,为满足组织学习的需要,单位可利用 OCR 识别、文本挖掘、知识图谱等技术和方法形成知识自动生成和知识智能检索等智能化场景实现知识共享并辅助财务工作(刘梅玲等, 2020)。这种知识共享功能是对传统的账务处理和分析预测两类功能的有益补充。因此,数智化环境为会计工作提供智能功能可分为三大类——智能账务处理、智能分析预测、智能知识共享。

2. 技术性。数智化环境的技术性是指数智化环境包含数字技术。财政部《会计信息化发展规划(2021—2025 年)》指出大数据、人工智能、移动互联、云计算、物联网、区块链等新技术能够推动会计工作创新发展。现有研究对数字技术的分类方法并不一致。在数字化转型的框架下,Vial (2019)、吴江等(2021)和黄丽华等(2021)将数字技术分为信息、计算、沟通和连接技术,而吴非等(2021)认为数字化转型应用的主要技术包括人工智能、大数据、云计算和区块链四类技术。然而,以上分类往往聚焦于新兴数字技术,并未囊括一些更为基础且应用广泛的数字技术。例如,早在 10 年前就有研究者指出,商务智能需要基于数据仓库(DW)技术实现数据的收集、集成、存储、管理等工作,联机分析处理(OLAP)技术用来实现基于数据仓库的在线数据分析处理,数据挖掘(DM)技术则用于寻找数据之间潜藏的规律和知识,既包含相关、聚类、决策树等较为传统的算法,也包含遗传算法、神经网络等广泛用于实现人工智能的高级算法(刘泽, 2012)。

3. 制度性。数智化环境的制度性是指数智化环境包含工作组织方式。根据 IT 环境论,信息化环境由信息技术、信息资源和信息行为选择三种要素构成(续慧泓等, 2021)。在此观点的基础上可以得出,数智化环境也应包含人的行为选择。对于会计工作而言,人的行为选择表现为会计工作组织方式。一方面,新技术的应用会重塑会计工作的组织方式;另一方面,作为一种制度安排,会计工作的组织方式也会影响技术路线的选择。

4. 资源性。数智化环境的资源性是指数智化环境包含数据资源。业务数据可作为会计工作的重要资源,会计信息系统

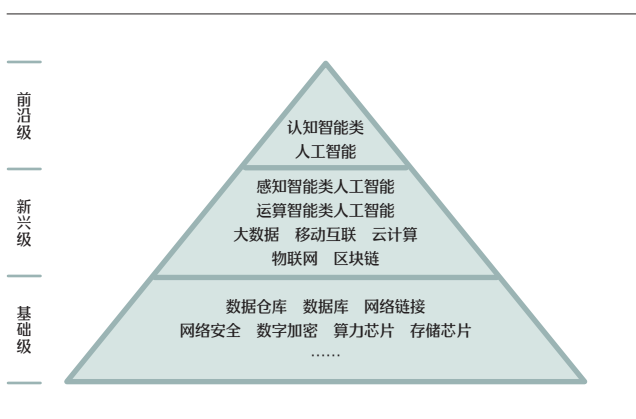


图1

数智化环境中
会计工作的数
字技术

与业务信息系统的融合使单位能通过业务的处理直接驱动会计记账，基于业务数据生成会计资料。另一方面，数据驱动管理是智能财务的重要目标（刘梅玲等，2020），会计资料在数智化环境下已经成为重要的数据要素。财政部《会计信息化发展规划（2021—2025年）》指出会计数据要素是单位经营管理的重要资源，应通过将零散的、非结构化的会计数据转变为聚合的、结构化的会计数据要素，发挥其服务单位价值创造功能。

5. 迭代性。数智化环境的迭代性是指数智化环境往往需要不断迭代更新。数智化环境提供的智能功能可以不断优化和拓展，单位可以持续提升已有的智能功能的成熟度，也可以在需求的牵引下向会计信息系统嵌入新功能模块，会计信息系统也因此需要升级和重新初始化。数智化环境包含的数字技术也会发生变革，数字技术在应用过程中往往需要不断修复漏洞，原有技术和旧的解决方案会被新兴技术和更优的解决方案替代。数智化环境包含的数据资源也在不断发生变化。数据资源会随着信息系统的持续运行不断积累。不仅如此，数据的结构、口径、编码规则等标准也会随单位的管理需求变更而调整。例如，一些企业在建设智能财务平台的进程中会将统一数据标准作为重要基础（刘梅玲等，2020），从而将分散的原始数据汇聚到同一个系统中（祝继高等，2024）。最后，新技术改变了会计的生产力（续慧泓等，2021），由于生产力与生产关系之间的相互作用，数智化环境包含的工作组织方式也会受智能功能、数字技术、数据资源等影响而发生变化。例如，新兴数字技术的应用能再造财务流程，使共享服务、司库等财务工作

组织方式得到推广（何瑛等，2013；袁磊等，2023）。由上述分析可知，数智化环境的迭代性意味着，相比于传统的会计工作的环境，数智化的会计工作环境更具动态性和不确定性。

四、会计数智化环境的构成

为确保教学逻辑的前后一致，会计数智化环境的构成应为会计数智化环境特征的具体体现。结合前文对会计数智化环境的性质的梳理，笔者认为会计数智化环境包含两个层面：第一层为要素层，包含数字技术、会计工作组织方式和数据资源三大要素，分别是会计数智化环境的技术性、制度性和资源型的具体体现；第二层为场景层，包含各类智能功能在会计工作中应用形成的智能化场景，是会计数智化环境功能性的具体体现。而迭代性则表现为上述构成要素的持续变化。从教学的角度来看，这种分层构成模型不仅便于学生理解数智化环境的结构逻辑，还为课堂中的知识点设置提供了清晰的组织框架。通过将要素层和场景层分开讲解，学生能够逐步认识到数智化环境如何从基础要素转化为实际应用功能，进而提升学习效果。在此基础上，本文提出“DATA模型”概括数智化环境的构成。四个字母分别是Data、Arrangement、Technology和Application的缩写，各自代表数据资源、会计工作组织方式、数字技术、智能化场景。DATA模型的引入，可以在教学中帮助学生理解会计数智化环境的构成要素形成全局认识，进而理解这些要素如何协同作用，以实现数智化环境下的会计工作转型。

（一）要素层

续慧泓等（2021）将信息化环境概括为：信息化环境=信息技术工具+信息资源空间+信息行为选择。借鉴这一观点，本文认为会计工作的数智化环境应包含三大要素：数字技术、会计工作组织方式和数据资源。

1. 数字技术。近年来，会计类研究和政策文件重点关注大数据、人工智能、移动互联、云计算、物联网、区块链等新兴数字技术在会计工作中的应用（刘梅玲等，2020；续慧泓等，2021）。在实务中，新兴数字技术的应用可能受到基础技术条件的制约。例如，算力芯片的供应紧张会导致单位难以扩充算力资源，导致基于大数据、人工智能和云计算技术的智能功能受限。如图1所示，本文将会计数智化环境中的数字技术划分为三个层级——基础级、新兴级、前沿级。基础级包括为新兴数字技术应用提供软件和硬件环境的技术，如数据仓库、数据库、网络连接、网络安全、数字加密、算力芯片、存储芯片。新兴级包括已形成成熟的智能功能和智能化场景的新兴技术，如感知智能类人工智能、运算智能类人工智能、移动互联、云计算、物联网、区块链等。前沿级包括当前仍有待进一步开发智能化场景的新兴技术，如认知智能类人工智能。

2. 会计工作组织方式。根据Burns和Scapens（2000）的制度化理论框架，制度是指组织内普遍而持久的思维和行动方

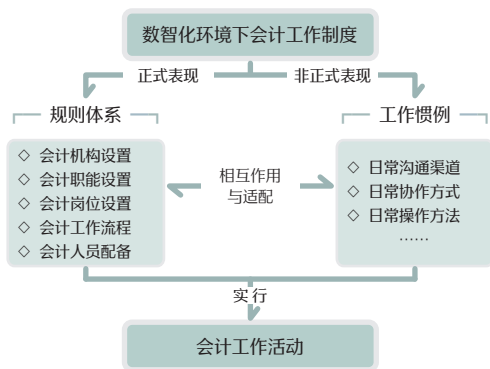


图2
数智化环境中
会计工作的组织方式

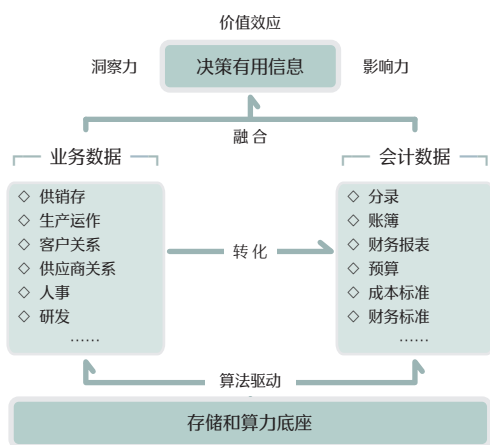


图3
数智化环境中
会计工作的数据资源

式。在实务层面，制度可以表现为正式的规则（Rules）和非正式的惯例（Routines），两者进一步形成具体的人员行动。规则和惯例之间可互相转化，规则在实施过程中形成惯例，由工作活动固化形成的惯例也可演变成正式规则（Burns 和 Scapens, 2000）。新规则的引入或多重因素诱导下惯例的渐进式演变会导致规则与惯例之间出现矛盾或不一致的情况，引发变革（Burns 和 Scapens, 2000；Sharma 等, 2010）。如图2所示，会计工作组织方式可以被视为一种制度安排，一方面表现为正式的规则体系，如基于财政部《会计基础工作规范》等规范性文件的会计机构设置、会计职能设置、会计岗位设置、会计工作流程、会计人员配备等，另一方面则表现为非正式的工作惯例，如非正式的日常沟通渠道、协作方式、操作方法等，规则体系和工作惯例的实行形成具体的会计工作活动。

3. 数据资源。会计工作的数智化环境包含两类数据资源——业务数据和会计数据。业务数据在单位开展业务活动的过程中采集录入信

息系统，会计数据一方面可通过自动核算功能由业务数据转化形成，另一方面也可通过原始凭证智能识别功能由非数据化的业务信息转化形成。数智化环境提供的智能分析预测功能可将业务数据与会计数据融合，基于管理会计报告等形式转化为具有决策有用性的信息。此外，大体量的数据往往会超过单台计算机的处理能力，上述转化过程需要存储能力、算力和算法支撑。数据存储方式直接影响了整个会计信息系统效率；算力的提升将使得复杂会计算法得以应用，也能够处理数量更多、维度更复杂的数据运算（李琳等, 2021）。因此，如图3所示，数智化环境中的数据资源应具备存储和算力底座，方能在算法的驱动下形成具有洞察力、影响力和价值效应的信息。

（二）场景层

会计工作所需的智能功能可以由以上三个要素组合形成，进而形成智能化场景。刘梅玲等（2020）在数智财务基本框架中总结出原始凭证智能识别、自动核算、智能稽核、智能预警、智能评估、情景模拟等智能化场景，这些应用场景涵盖财务会计、管理会计及专家服务三大领域。尽管没有明确说明，刘梅玲等（2020）的框架中部分智能化场景实际上可由财务会计和管理会计两个领域共用。例如，财务会计报告使用的智能分析也可用于管理会计领域中的绩效管理等工作，管理会计领域投融资管理使用的情景模拟和智能评估也可用于财务会计领域的减值计提。这是因为财务会计领域虽然主要使用账务处理类智能功能，但也需要应用分析预测类智能功能辅助带有估计成分的会计核算。另外，管理会计领域虽然主要使用分析预测类智能功能，但部分管理会计工作需要超越财务会计报告信息披

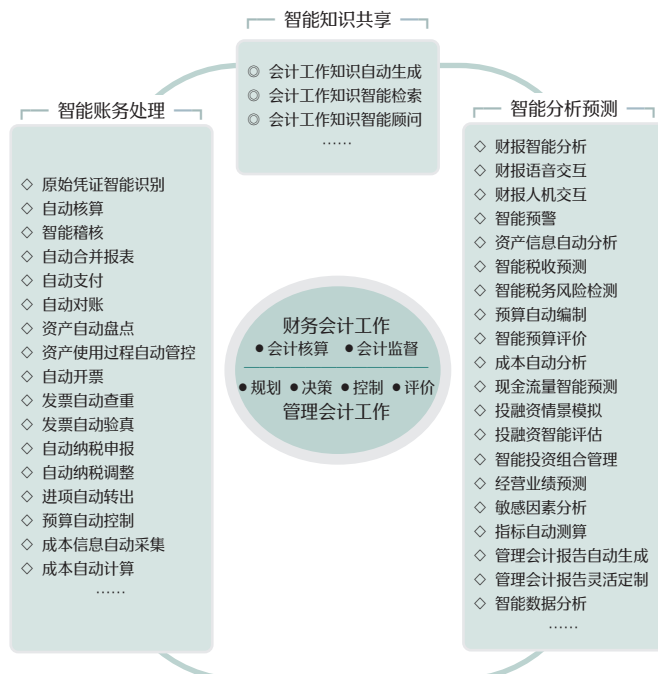


图4
数智化环境中
会计工作的智能化场景

露要求的高颗粒度会计核算,如用于精细化的成本控制和绩效考核的自动成本核算和绩效考核。因此,数智化环境下,智能化场景可以突破财务会计和管理会计领域的分类。如图4所示,单位可根据不同会计工作的需要,将智能账务处理、智能分析预测和智能知识共享三大类智能化场景融合。

五、会计数智化环境的质量特征、成本与效益

现有研究已经开发出基于“成熟度”的数字化进程评估模型(王核成等,2021)。然而“数智化环境”与“成熟度”在含义上并不匹配,更适合用“质量”进行评价。在教学视角下,引入“质量”这一评估维度可以帮助学生更直观地理解数智化环境的优劣,并学会如何结合会计工作的实际需求进行优化设计。鉴于此,本文进一步梳理会计数智化环境的质量特征,在此基础上分析数字化环境的成本与效益。

(一) 数智化环境的质量特征

为适用于教学,“质量”维度的引入应通过指标体系的解析,使学生能够快速掌握质量评估的核心方法。为确保教学内容的实用性,会计数智化环境质量特征的梳理应参照相关的国家标准。根据中国国家标准 GB/T 25000.10-2016,系统与软件质量可以从产品质量和使用质量两方面进行评价。由前文分析可知,数智化场景是数智化环境的重要构成,是用户使用智能功能形成的应用场景。对于会计工作而言,会计工作人员作为用户往往难以基于数字技术和数据资源评价数智化环境的质量,但有能力基于智能化场景评价数智化环境质量。鉴于此,在人机交互的视角下,数智化环境质量的评价可以借鉴 GB/T 25000.10-2016,分为功能质量和使用质量两个视角。质量特征及其含义的对应关系如表1所示。

1. 功能质量的特征。在功能质量方面,参考 GB/T 25000.10-2016 中的产品质量模型,数智化环境的质量特征包含功能性、性能效率、兼容性、易用性、可靠性、信息安全性、维护性、可移植性。在会计工作的情境中,上述质量特征可进一步解析如下:功能性是指数智化环境为会计工作提供的智能功能在多大程度上能够满足用户的工作需要,如凭证录入、账簿

系统与软件质量特性 (GB/T 25000.10-2016 原文)		会计数智化环境质量特征	
特性名称	含义	特征名称	含义
产品质量:		功能质量:	
功能性	在指定条件下使用时,产品或系统提供满足明确和隐含要求的功能的程度	功能性	智能功能在指定条件下满足会计工作需要的程度
性能效率	性能与在指定条件下所使用的资源量有关	性能效率	智能功能在指定条件下处理会计工作消耗的硬件及软件资源量
兼容性	在共享相同的硬件或软件环境的条件下,产品、系统或组件能够与其他产品、系统或组件交换信息,和/或执行其所需的的功能的程度	兼容性	智能功能与单位各类信息系统实现数据共享和交互的能力
易用性	在指定的使用周境中,产品或系统在有效性、效率和满意度特性方面为了指定的目标可为指定用户使用的程度	易用性	利用智能功能完成会计工作的容易程度
可靠性	系统、产品或组件在指定条件下、指定时间内执行指定功能的程度	可靠性	智能功能根据会计工作需要指定条件下、指定时间内稳定运行的能力
信息安全性	产品或系统保护信息和数据的程度	信息安全性	智能功能保护会计数据和与会计工作所需的业务数据的能力
维护性	产品或系统能够被预期的维护人员修改的有效性和效率的程度	维护性	智能功能根据会计工作需要被预期的维护人员修改的容易程度
可移植性	系统、产品或组件能够从一种硬件、软件或者其他运行(或使用)环境迁移到另一种环境的有效性和效率的程度	可移植性	智能功能根据会计工作需要迁移到另一种使用环境的容易程度
使用质量:		使用质量:	
有效性	用户实现指定目标的准确性和完备性	有效性	智能功能支持用户实现会计工作目标的程度
效率	与用户实现目标的准确性和完备性相关的资源消耗	效率	智能功能为实现会计工作目标消耗的单位资源的数量
满意度	产品或系统在指定的使用周境中,用户的要求被满足的程度	满意度	智能功能在会计工作中满足用户要求的程度
抗风险	产品或系统在经济现状、人的生命、健康或环境方面缓解潜在风险的程度	抗风险能力	智能功能抵御会计工作中各种风险因素对个人、单位和环境造成损失的能力
周境覆盖	在指定的使用周境和超出最初设定需求的周境中,产品或系统在有效性、效率、抗风险和满意度特性方面能够被使用的程度	周境覆盖度	智能功能覆盖会计工作的各个环节和场景的全面程度

表1

数智化环境质量特征及其含义与 GB/T 25000.10-2016 内容的对应关系

注:GB/T 25000.10-2016 中部分质量特性包含子特征,这些子特征适用于评估会计工作的数智化环境质量。

生成、报表编制等;性能效率体现在智能功能能在多少硬件及软件资源消耗下处理会计工作;兼容性是指智能功能在多大程度上能与单位各类信息系统(如ERP、CRM等)进行无缝对接,实现数据共享和交互;易用性则关注智能功能的操作界面的友好程度,操作流程是否简洁明了,以降低用户的学习成本和提高工作效率;可靠性是指智能功能在多大程度上能够持续稳定地运行,在指定条件下、指定时间内被执行;信息安全性强调智能功能在多大程度上具备严格的数据保护措施,防止会计数据被非法访问、篡改或泄露,保障单位的财务信息安全;维护性反映智能功能维护的容易程度,即在多大程度上能够被维护人员有效地调整和修改;可移植性则反映智能功能在多大程度上能够在不同的硬件和软件环境中进行部署和迁移,以满足单位业务发展的需求。

2. 使用质量的特征。在使用质量方面,参考 GB/T 25000.10-2016 中的使用质量模型,数智化环境的质量特征包含有效性、效率、满意度、抗风险、周境覆盖。在会计工作的情境中,上述质量特征可进一步解析如下。有效性体现在数智化环境为会计工作提供的智能功能在多大程度上能够帮助会计工作人员实现工作目标。效率强调智能功能在多少人力、物力和财力消耗下能够支持会计工作人员实现工作目标。满意度是指会计工作人员在工作中智能功能在多大程度上满足其要求的程度。抗风险能力则指智能功能抵御会计工作中各种风险因素对个人、单位和环境造成损失的能力,例如智能功能应具备强大的数据备份和恢复机制,以及安全防护措施,确保在遭遇系统故障、数据丢失或网络安全威胁时,会计工作能够迅速恢复正常,避免对单位造成损失。周境覆盖指的是智能功能在多大程度上能够覆盖会计工作的各个环节和场景,确保会计工作的全面性和完整性。

(二) 数智化环境的成本

在教学视角下,对数智化环境成本的识别应契合经典的成本管理理论。成本因资源被使用而产生,反映了资源的消耗。根据作业成本法的原理,会计工作的数智化环境会通过各项作业消耗组织资源。根据中国信息技术服务标准(ITSS),信息技术服务生命周期由规划设计、部署实施、服务运营、持续改进和监督管理5个阶段组成。参照此标准可识别出五类数智化环境的成本——规划成本、建设成本、运维成本、更新成本、监管成本。此外,数智化环境也会产生难以完全用货币计量的资源消耗。例如,在个人层面,有研究表明单位人员在适应工作环境中的新技术时可能产生情绪耗竭(占小军等,2023)。在单位层面,数智化环境需要算力支撑(续慧泓等,2021),而当前全球主要厂商AI芯片供应不足,算力逐渐成为瓶颈资源;此外,一方面信息技术服务全生命周期都需要为安全防护投入资源,另一方面一旦防护失效,系统宕机或数据失窃则会给单位造成额外的损失。在社会层面,算力基础设施如计算中心或数据中心等在支撑经济高速增长的同时消耗了大量的电力,能耗问题日益凸显(陈晓红等,2024)。因此,数智化环境

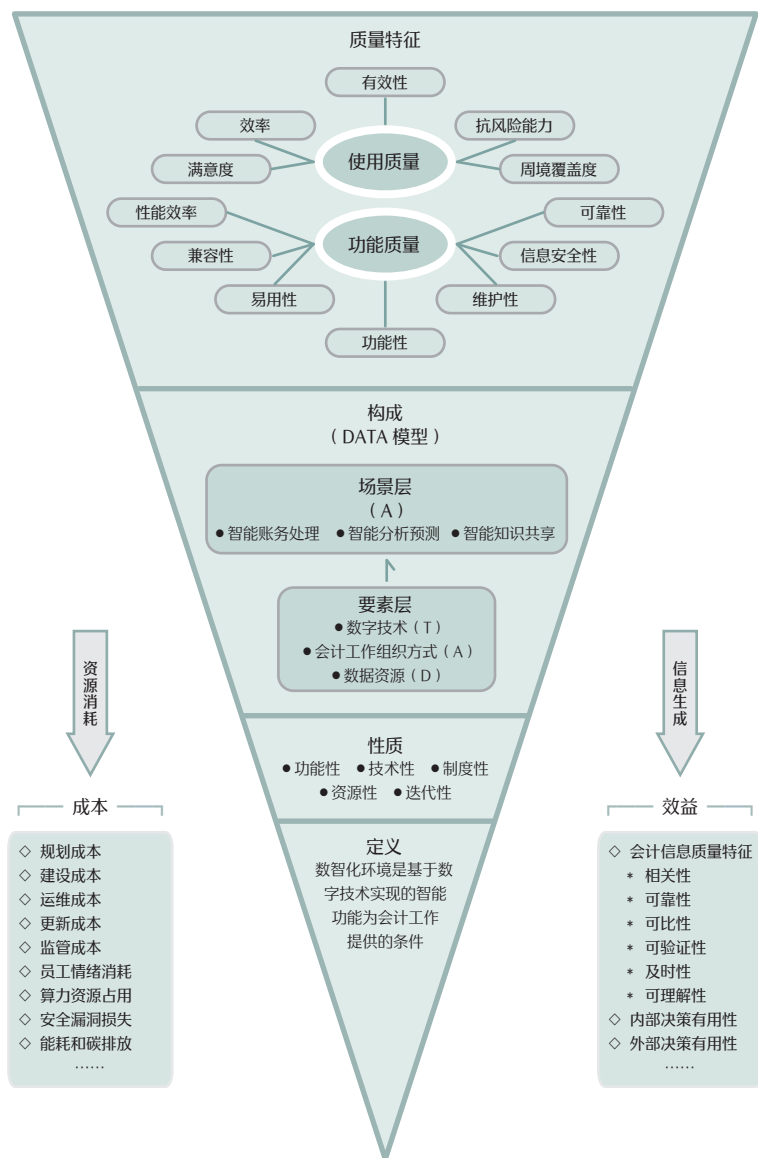


图5
会计数智化环境的概念框架

的广义成本还应包括员工情绪消耗、算力资源占用、安全漏洞损失、能耗和碳排放等。

(三) 数智化环境的效益

为适用于会计类课程的教学,会计数智化环境的概念框架宜与经典的会计概念框架相容,因此对会计数智化环境潜在效益的识别可基于其对会计工作的总体目标的支持作用。现有研究认为,智能会计系统的目标已从向外部利益相关者提供决策有用信息拓展至资源配置与优化以及政策监管与调控(续慧泓等,2021)。国际会计准则理事会(IASB)最新制定的《财务报告概念框架》已拓展会计信息决策有用性的含义,既包括对股东、债权人等外部利益相关者决策的支持作用,也包括对管理者受托责任履行情况的评价作用(毛新述等,2019)。因此,在决策有用观下,会计工作的目标是明确的,即为单位内部和

外部的利益相关者的决策提供有用信息。根据中国现行《企业会计准则——基本准则》和IASB《财务报告概念框架》，为实现决策有用性目标，会计信息需要具备相关性、可靠性、可比性、可验证性、及时性、可理解性等质量特征。而会计信息质量特征可直接反映会计工作的数智化环境的效益。单位内部或外部利益相关者利用会计信息决策产生的效益则能够体现会计信息的内部决策有用性和外部决策有用性，间接反映数智化环境的效益。

六、结论

为在教学视角下明确“会计数智化环境”这一概念，本文在内涵解析的基础上为会计工作的数智化环境构建概念框架。如图5所示，（1）本文总结了对于会计工作而言数智化环境的定义：对于会计工作而言，数智化环境是基于数字技术实现的智能功能为会计工作提供的工作条件。这一定义从教学需求出发，能够帮助学生直观理解数智化环境的核心特征，为后续学习相关技术与应用场景打下基础。（2）本文总结出数智化环境的主要性质，包括功能性、技术性、制度性、资源性、迭代性。这些性质的梳理不仅丰富了数智化环境的理论体系，也为教学内容的设计提供了清晰的框架，有助于学生系统地理解数智化环境在会计工作中的多维表现。（3）本文提出“DATA模型”概括数智化环境的构成。模型中会计工作的数智化环境包含要素层和场景层两个层面，要素层包含数字技术（T）、会计工作组织方式（A）、数据资源（D）；场景层包括账务处理、分析预测和知识共享三大类智能化场景（A）。通过引入“DATA模型”，本文为教学实践提供了一个可视化、可操作的工具，使学生能够更直观地分析数智化环境的结构和功能，并结合实际案例进行应用和扩展。（4）本文从功能质量和质量使用两个视角识别出数智化环境的质量特征，以及数智化环境主要的成本和效益。这些评估维度不仅有助于理论研究，也为教学活动中的案例分析和实践操作提供了依据，帮助学生在实践中培养系统分析和评估能力。

本文构建的数智化环境概念框架具有以下三点启示。（1）会计工作的数智化环境建设不是单纯的技术堆砌，而是数字技术、会计工作

组织方式以及数据资源有机结合，形成智能功能和智能化场景。这一观点能够帮助学生认识到数智化环境的构建并非技术的孤立应用，而是涉及多层次要素协同的综合过程，进而增强学生对数智化环境复杂性的理解。（2）会计工作的数智化环境建设可参照中国国家标准GB/T 25000.10-2016提供的质量特征评价数智化环境质量，在教学实践中，通过引入质量特征的评估方法，可以指导学生以标准化的思维方式分析数智化环境的优劣，提升其评估和优化能力。（3）在关注会计工作的数智化环境质量的同时，单位也应权衡数智化环境的成本与效益。数智化环境的成本可以从作业成本的视角，通过资源消耗进行评估。数智化环境的效益评估可从会计信息的决策有用观出发，关注会计工作产生的会计信息的质量，进而评估由会计信息质量引发的决策支持效益。这一点为教学中设计案例提供了理论依据，学生可以通过模拟成本效益分析过程，更加全面地理解数智化环境对会计工作的价值贡献。

本文的研究存在一定局限。除新兴数字技术外，会计工作的数智化环境还涉及种类繁多的传统与基础数字技术，本文的概念框架难以一一穷举。概念框架也难以预判新技术和新智能化场景的涌现。最后，由于聚焦于会计工作数智化的实证研究有限且经验证据匮乏，概念框架在数智化环境的成本和效益中没有体现数智化环境可能产生的诸多积极影响和消极影响。

● 基金项目 国家自然科学基金青年科学基金项目“企业数字化转型驱动下的前瞻性信息质量及管控效果研究”（72402015）；国家社会科学基金一般项目“数字化转型下中国管理会计创新与应用研究”（21BGL009）；国家社会科学基金重大项目“数字化变革推动中小企业高质量发展研究”（22&ZD148）；国家自然科学基金面上项目“上市公司数据资源入表行为及经济后果研究”（72472014）；2018年会计名家培养工程；北京高校虚拟教研室建设试点“管理会计虚拟教研室”；北京邮电大学高新课程建设项目《财务共享》；财政部全国会计重点科研课题“数智化环境下会计基础工作的范围界定、规范标准及发展趋势问题研究”（2023KJ1-01）

● 作者单位 北京邮电大学 中央财经大学

（责任编辑：都琳）

主要参考文献

1. 陈国青, 任明, 卫强等. 数智赋能: 信息系统研究的新跃迁. 管理世界. 2022(01)
2. 何瑛. 基于云计算的企业集团财务流程再造的路径与方向. 管理世界. 2013(04)
3. 李琳, 刘凤委, 李扣庆. 会计演化逻辑与发展趋势探究——基于数据、算法与算力的解析. 会计研究. 2021(07)
4. 刘梅玲, 黄虎, 佟成生等. 智能财务的基本框架与建设思路研究. 会计研究. 2020(03)
5. 毛新述, 戴德明, 张栋. 财务报告概念框架: 变革与挑战. 会计研究. 2019(09)
6. 王秉. 何为数智: 数智概念的多重含义研究. 情报杂志. 2023(07)
7. 王核成, 王思惟, 刘人怀. 企业数字化成熟度模型研究. 管理评论. 2021(12)
8. 吴非, 胡慧芷, 林慧妍, 任晓怡. 企业数字化转型与资本市场表现——来自股票流动性的经验证据. 管理世界. 2021(07)
9. 续慧泓, 杨周南, 周卫华等. 基于管理活动论的智能会计系统研究——从会计信息化到会计智能化. 会计研究. 2021(03)
10. 叶平. 数字化转型对会计稳健性的影响研究. 中国注册会计师. 2023(11)
11. 朱晶婷, 郭飞云, 林冀. 数字化程度、技术创新与企业绩效. 中国注册会计师. 2023(09)
12. Rom A, Rohde C. Management accounting and integrated information systems: a literature review. International Journal of Accounting Information Systems. 2007, 8(1)
13. Vial G. Understanding digital transformation: a review and a research agenda. Journal of Strategic Information Systems. 2019, 28(2)
14. Warren Jr J D, Moffitt K C, Byrnes P. How big data will change accounting. Accounting Horizons. 2015, 29(2)

Sora 会计信息披露模式研究

罗斌元 郭 樊

摘 要

生成式人工智能 Sora（文本生成视频）凭借其机器学习能力，为解决传统会计信息披露的不及时、工作量大、形式单一等问题提供了可能性。因此，研究两者的关系成为人们关注的焦点。本文通过对 Sora 会计信息披露机制的分析，更进一步探讨了该模式的目标、内容、程序、报告等。研究发现：Sora 会计信息披露具备提示学习、上下文思维链研习以及专家反馈强化机制；Sora 会计信息披露目标表现为信息类别多元化、信息解读智能化以及保证程度更高化；Sora 会计信息披露的内容来源和内容用途更加广泛；Sora 会计信息披露具备智能化和灵活化的披露程序；Sora 会计信息披露报告表现为报告可视化、披露高频化、编制智能化等特征。本文旨在为日后会计信息披露朝着智能化方向发展提供理论基础。

关 键 词

Sora 会计信息披露 智能会计

传统模式的会计信息披露存在信息披露不及时、披露工作量大、披露维度单一等缺点。而生成式人工智能 Sora 的关键能力是通过对大规模语料进行深度学习后生成所需要的视频，在一定程度上能够自动、及时、灵活地生成多元化信息，为解决传统的会计信息披露困境提供了可能。因此，在数字经济时代下利用生成式人工智能 Sora 解决传统会计信息披露中存在的难题，构建与智能化时代相匹配的会计信息披露模式显得尤为重要。那么 Sora 会计信息披露模式的理论框架究竟是怎样的呢？为了明确构建的方向，本文从机制、目标、内容、程序、报告等方面详细阐释了 Sora 会计信息披露模式，以期为企业在智能化时代下及时进行信息披露工作的调整、为其构建智能化模式提供理论依据。

一、文献综述

目前，关于会计信息披露的研究，学者们主要从电算化、网络化和智能化三个阶段展开。

一些学者立足于电算化阶段，从会计信息披露的内容、程序和报告三方面展开探讨。对于内容方面，学者张岚（1998）和张红英（2001）分别从财务报告分部信息和表外信息的角度展开研究，指出为了确保表外信息披露质量，提高表外信息有效性，对表外信息披露内容必须予以明确；对于程序方面，提出程序公正是实现会计信息公正的有效途径之一，因此在遵循程序公正的理念的前提下，从会计准则的制

定环节、会计信息生成环节以及会计信息披露三方面探讨了实现会计公正的会计程序设置问题（马欣等，2008）；对于报告方面，学者余新培（2005）、刘慧凤（2000）和王冠忠（2000）通过分析我国上市公司几年内的信息披露报告，提出要对传统财务报表进行科学调整，进行成本效益分析与研究。

另一些学者立足于网络化阶段，研究了会计信息披露的模式、制度以及内容这三方面。就其模式而言，主要阐述了网络环境的会计信息披露的目标模式、报告披露模式等，详细说明其特征、内容以及未来发展方向，认为未来的会计披露将成为一个以网络为运行平台、资源充分共享的崭新模式（张美红，2000；李雪，2003；李端生等，2004）；就其制度而言，学者贾烈（2002）和岳彦芳（2000）提出网络环境下会计信息披露制度应从所适用的法律、遵循的原则和具体操作准则三个层次来构建；就其内容而言，对企业财务报告的相关性、可靠性以及及时性的质量特征进行分析，以了解企业是否充分利用网络技术的优势使质量得到提升，进而发现在实际操作中存在问题与差距（杨蕾等，2004；贺妍，2013）。

还有一些学者立足于智能化阶段，对会计信息披露模式和制度两方面进行探索。在模式方面，学者程平等（2023）、刘光强（2022）、续慧泓等（2021）对人工智能会计信息披露模式进行深入研究，详细介绍了智能化披露模式的机制、程序等内容，为智能化的会计信息披露提供新思路和新要求；在制度方面，

主要对新形势带来的潜在风险点进行详细分析,提出寻找智能财务的“操作系统”、明确智能财务的基础、构建创新型的会计数字系统、打造科学的组织结构、树立并巩固财务人员的主导地位(王舰等,2021;张庆龙,2021)。

综上所述,对于会计信息披露的探索从电算化阶段逐步过渡到网络化及初始智能化阶段,研究成果对其发展具有较大的指导作用。但是,会计信息披露研究仍处于初始智能化阶段,即主要以文本和少量图片的形式进行披露,研究不够深入,特别是缺乏以视频为主要形式的披露模式。而 Sora 作为一款文本生成视频的人工智能,能够带领会计信息披露朝着更高水平的智能化发展。基于此,本文在梳理 Sora 会计信息披露机制的基础上,进一步阐述了目标、内容、程序、报告等内容,以便拓宽智能化信息披露模式的研究思路。

二、Sora 会计信息披露机制

要更好说明 Sora 会计信息披露模式,明确其机制尤为关键。Sora 会计信息披露的核心机制包括提示学习机制、上下文思维链研习机制和专家反馈强化机制。

(一) 提示学习机制

提示学习机制的本质是通过设计特定提示来激活 Sora 模型对视觉、语言等多模态知识的理解、运用能力,从而在没有提示的情况下,模型可以自动对海量的跨模态数据进行有效处理。需要注意的是,特定提示的作用是为了引导模型理解任务要求,因此在设计提示时要格外注重其详细程度以及与任务需求的贴合度。

对于传统的会计信息披露而言,企业信息中存在大量的数据、图片、语音、文本等多模态内容,需要设置专门人员开展资料的筛选、整合等工作。但在政策解读、数据整合等方面往往会受到财会人员的理解能力和知识水平的影响,容易造成主观判断错误,进而增加不必要的工作时长。此外,企业数据分散在不同部门之间,难以有效整合。而 Sora 会计信息披露利用提示学习机制,能够严格按照指令来全方位解读、搜集、整合企业内各种模态的信息,不必受主观因素的影响。首先,专业人员为 Sora 模型的运行提供特定指令,包括有关财务的最新政策、企业会计准则以及企业的

披露要求等。其次,通过 OpenAI API 接口将 Sora 会计信息披露模型与企业的内部信息管理系统连接, Sora 模型对所给定的指令予以智能解读后,利用数据挖掘技术采集符合要求的结构化与非结构化数据;通过数据整理技术将图片、音频等非结构化数据进行压缩处理,在生成视频时提取相应的数据进行解码,并采用跨模态对齐和序列建模技术实现不同模态数据的整合。通过这种方式将信息整合工作转化为 Sora 模型熟悉的模式,从而实现利用模型来自动处理相同或类似的披露任务。这不仅将大量财会人员从基础性工作中解放出来去从事更能创造价值的工作中去,还提高了信息解读和数据搜集整理的效率,节省时间成本。

(二) 上下文思维链研习机制

上下文思维链研习机制的本质是利用思维链算法,结合给定的多模态数据的上下文内容进行一系列逻辑推理,从而得出更有条理性的输出结果。需要强调的是,思维链的不同推理路径可能会导致答案多样化,需要结合现实需求和实际情况来选择最准确的答案。此外,要确保给定数据的真实性和准确性,否则无法支撑一系列逻辑推理的准确输出。

Sora 会计信息披露能通过上下文思维链研习机制来整合具有关联性的财务数据和非财务数据,以分析推理出可能发生的财务风险,譬如信用风险、利率风险、流动性风险等。在传统模式下,财务风险预测通常由财务分析师或风险管理专家来完成。然而,这种传统的预测方式在处理和大规模数据时明显力不从心,可能会遗漏某些风险因素无法做到全面考虑。另外,传统风险预测结果仅仅以文本形式展示,无法做到动态演示,不能直观形象地反映风险走势以及最新的市场变化和财务状况。而 Sora 会计信息披露能轻易获取海量数据的同时,还实现了以视频形式展示财务风险变动趋势,使得预测结果更为全面与直观。以预测流动性风险为例,首先,利用提示学习机制来训练其风险预测能力,结合企业的历史数据以及专业人员对预测结果的反复调优,形成成熟的风险预测模型;其次,利用数据搜集技术和云计算技术从企业信息系统中筛选并计算出关键流动性指标,比如流动比率、速动比率和现金到期债务比率;再次,借助思维链算法推断各个指标的未来走势,评估企业的流动性状况,并对其走势生成相关经济情景的模拟动画。在这一模拟动画中,可以通过设定视觉元素来突出潜在的高风险区域,比如颜色变化、警示图标,也可以设计折线动态图来实时展示流动性风险的关键指标和趋势,例如市场流动性紧缩、利率变动等。

(三) 专家反馈强化机制

专家反馈强化机制的本质是在传统机器学习的基础上,进一步引入专家意见反馈的一种强化学习算法。专家反馈是指由某一领域的专业人士向 Sora 模型提供工作经验、人文需求和伦理规范等,确保其能更好地理解现实需求和人文价值观。具

体来说,这一机制以 Sora 预训练视觉模型为基础,将专家对输出答案的反馈、评价等进行汇总后输入至模型内,训练生成一个可以评估输出结果优劣的奖励模型。机器学习算法结合这一奖励模型能实现自我输出的不断优化,得出更符合常识和实际需求的结果。

传统会计信息披露的内容过分固定化,忽视了不同用户的特殊需求,比如,制药公司更看重研发支出和专利权的会计处理,而金融机构则更偏向于风险评估。这就导致无法充分满足特定用户的个性化需求。传统报告通常是静态文档,无法与用户进行交互。而在 Sora 会计信息披露的专家反馈强化机制下,能根据用户的反馈、偏好等生成特定问题或场景的个性化报告,提高报告的精确性以及用户的交互性。具体来说,在获取特定用户所在企业的内外部数据的基础上,首先,在相应界面输入其需求作为提示指令;其次,利用提示学习机制和上下文思维链研习机制从数据库中提取有关数据,经过多模态对齐与排序后生成视频报告;再次,本领域的专家及用户共同对该报告进行审核和评估,将其特殊需求、行业规则等信息反馈至 Sora 模型;最后,Sora 模型通过吸取反馈进行自主优化,调整报告内容和格式,生成定制化的披露报告。这使 Sora 会计信息披露能不断优化其报告内容与理解力,结合特定企业的内外部环境对传统披露内容进行增减调整,提高报告的相关性和准确性,进而满足多样化的使用需求。

三、Sora 会计信息披露目标

我国进行会计信息披露的目标主要包括以下两个方面:为报告使用者提供与企业有关的会计信息,显示企业管理层的履责情况。而智能会计信息披露与传统会计信息披露会存在差异,Sora 会计信息披露的目标有以下三个。

(一) 信息类别多元化的披露目标

在传统的会计信息披露模式中,大多数企业仅仅披露基本的财务信息,而没有披露业务信息和行业信息。然而,在 Sora 会计信息披露模式下,业务信息和行业信息也将成为披露目标的主要信息类别。这三种信息类别相互关联、互为补充,财务信息主要体现了企业的运营成果,而业务信息和行业信息充分展示了企

业的运营全貌,包括核心竞争力、市场定位、行业趋势等状况。相比于传统情况而言,披露过多的业务信息和行业信息可能存在于企业内部商业机密被泄露的风险。这就要求 Sora 会计信息披露模型在数据筛选时,设置披露门槛,明确界定哪些信息可以用于公开,避免无意泄露敏感信息。披露多元化的信息类别给企业带来市场信誉的同时,一定程度也影响到了市场竞争格局和业绩的反应敏感度。总之,在该模式下,财务信息与业务、行业信息并重。

(二) 信息解读智能化的披露目标

传统会计信息一般按固定模板披露,仍需要用户自行提炼信息才能得到需要的结果。而在我国,个人投资者在报告使用者中占主导,多数不精通财务分析,难以准确解读财务报告。Sora 会计信息披露将打破这一现实困境,实现信息的智能化解读。具体而言,结合企业历史数据、当期信息以及用户个性需求,通过机器学习和思维链算法,分析识别数据间的关联性、财务风险以及预测未来走势等状况。值得注意的是,信息解读的准确性取决于原有数据质量,因此有必要确保信息的真实性和全面性。然而,由于 Sora 模型不受主观因素的影响,信息智能解析的结果并非一概而论地对企业声誉有利。尽管通过详细全面的数据分析会增强企业的市场优势,但当预测结果显示未来市场波动趋势为负面时,则有可能削弱投资者对企业的信心。

(三) 保证程度更高化的披露目标

传统模式的会计信息披露工作主要依靠财务人员进行,这其中难免会受到主观因素的影响,无法确保披露信息及时、真实,导致披露目标的实现具有局限性。而 Sora 会计信息披露可以有效解除这一困境,实现更高保证程度的披露目标。在实现目标的过程中,对披露要求进行上下文解读后,Sora 披露模型高效汇集企业信息系统中的多维度数据,严格遵守既定运行规则去挖掘和整合有关信息,在规定时间范围内及时全面的完成披露目标。这最大程度的消除了人为主观判断错误、数据整理不全面以及披露滞后等缺陷。然而需要强调的是,在智能经济时代下,现阶段的 Sora 披露预训练模型只会确保一时的更高保证程度目标的实现,随着现实需求的变化仍需要对该模型进行更新和再训练。

四、Sora 会计信息披露内容

随着智能经济时代的到来,传统模式的信息披露内容已经不能满足当下财务报告者的使用需求,而在 Sora 信息披露模式下可以实现披露内容的来源再丰富和用途再拓宽。Sora 会计信息披露内容将产生新的变化。

(一) 更多来源的披露内容

传统会计信息披露主要依靠企业内部的历史数据获取披露信息,而忽略了企业内部的即时数据和企业外部的动态数据的收集,这些数据往往蕴含着巨大的披露价值。在 Sora 会计信

息披露模式下,披露内容的数据来源包括企业内部的历史数据、企业内部的即时数据和企业外部的动态数据。其中,企业内部的即时数据具体是指在当前运营中实时产生的数据,比如最新的交易情况、实时的库存变动等;而企业外部的动态数据具体包括经济政策调整、市场供需变化、竞争对手情况等内容。这些多维度的数据来源之间相互关联、相互补充,历史数据提供了过去发展趋势的参考,即时数据为当前决策供应了实时的视角,而外部数据又在两者的基础上拓宽了分析空间,为 Sora 会计信息披露内容的披露提供了更为全面的数据支撑。Sora 会计信息披露将三种来源的数据进行有效整合后生成全面连贯的信息披露视图,可以方便利益相关者系统地了解企业状况,同时企业内部能更快识别和响应市场变化,减少经营风险。

(二) 更广泛用途的披露内容

传统会计信息披露内容的选择往往以投资者的需求为主,信息披露的用途过于狭窄。相对于传统模式的报告用途而言,Sora 会计信息披露在选择披露内容时,充分考虑到了政府、供应商、客户等利益相关者的需求。站在供应商和客户的角度而言,企业的财务状况、信用等级、支付历史、供应链状况等信息是他们尤为关注的;站在政府的角度而言,企业的税务信息、一些必要的财务信息以及某个行业未来的潜在风险和财务趋势是政府监管与制定政策时参考的重点。也就是说,在 Sora 信息披露模式下,披露内容除了包含传统的财务报告,还涵盖了供应商与客户关注的交易信息以及政府重视的企业风险点等多维度信息。此外,鉴于 Sora 模型的技术优势,仍可为政府获取实时的风险监测结果。通过全面考察政府、供应商等主体的需求,最大程度地获取了各方利益相关者的信任,在市场中建立更加稳固的竞争优势。

五、Sora 会计信息披露程序

传统的会计信息披露程序存在效率低下、缺乏多样性等弊端,无法与当前的现实需求相匹配。而 Sora 会计信息披露呈现出智能高效、灵活多样的披露程序,更好地弥补传统模式下的不足之处。Sora 会计信息披露程序会有如下一些特征。

(一) 智能化的披露程序

传统的会计信息披露程序主要依赖财务人员执行一些重复性强、附加值低、规则解读等方面的工作,导致效率低下、规则解读不明确等问题的出现。在 Sora 会计信息披露模式下呈现出智能化的披露程序,即自动化的信息处理、多维度的数据分析与预测以及风险点的实时监控。其一,自动化的信息处理是指利用提示学习和思维链算法自动执行企业信息的收集、分类、处理和报告,无需人工介入即可在规定时间内完成一系列标准化的财务操作。然而,这种高度自动化对技术过度依赖,一旦出现系统故障,会对整个披露工作产生较大影响。其二,多维度数据分析与预测主要是运用数据挖掘技术和机器学习,对企业多维度数据汇集后展开分析,从而识别财务变化趋势、预测未来财务表现等状况。这为管理层提供更为精准的决策支持,同时也要求必须确保数据质量和分析模型的准确性,否则可能会产生误导性的结果。其三,凭借 Sora 建立检测模型对企业财务和经营活动中的关键风险指标进行持续的跟踪和分析,即为风险点的实时监控。在这一程序下,可以及时发现异常情况并采取应对措施,将企业的损失降到最低。

(二) 灵活化的披露程序

传统会计信息披露程序往往遵循一套固定化和标准化的模式,而这种“一刀切”的方式忽视了现实情况和特殊需求,难以提供更高价值的披露报告。而 Sora 会计信息披露在原有程序的基础上实现了更为灵活化的披露程序来应对现实变化,主要表现在披露时效和披露模态两个方面。一方面,披露时效的灵活化是指对企业内外部环境的实际变化进行实时监测,在关键时刻迅速作出响应,及时更新发布重要的财务变动或经营情况。具体表现为,在面对重大事项、财务危机、市场突变等情况时,利用机器学习和信息处理技术,迅速对外公布实时报告。这种模式保证了披露的时效性,实现披露价值最大化。另一方面,披露模态的灵活化本质上是根据不同的用户需求偏好,采用多种方式来传递信息内容,例如文本、图表、视频等。也就是说,Sora 会计信息披露在原有财务报表形式的基础上,增添图形、视频等更直观的方式来展示企业数据。此外,基于不同使用者的要求,采取多种搭配方式的报告形式,比如图表和视频搭配报告、图片和视频组合报告等。这种变化充分考虑到了用户的体验度,却也在一定程度上引发了数据泄露的风险隐患。

六、Sora 会计信息披露报告

在经济环境的不断变化中,传统会计信息披露报告的弊端日益凸显,具体表现为报告形式单一、报告披露时效弱、报告编制效率低等,而 Sora 会计信息披露借助人工智能的优势可

在 Sora 会计信息披露模式下呈现出智能化的披露程序,即自动化的信息处理、多维度的数据分析与预测以及风险点的实时监控。



以很好的克服上述缺陷。Sora 会计信息披露的报告特点如下四个。

（一）可视化的报告形式

当前，大多数企业的信息披露报告以文字描述为主要形式，这种方式缺乏形象性，不够直观生动。在 Sora 会计信息披露模式下，复杂的财务数据和会计信息被转变成直观的图表、图形、视频以及交互式问答的报告形式。其中，图表和图形包括条形图、折线图、饼状图以及流程图，用以展示财务数据变化趋势、数据分布状况以及业务流程等。视频形式具体是通过动态图像来呈现企业当前的状况，包括动画、虚拟场景解说、关键数据的动态变化等众多构成元素，以叙述故事的形式帮助用户理解相关信息。交互式问答允许用户自行点击需要的数据查看详细内容，若对信息内容存在质疑，可向 Sora 模型提出疑问予以解答。这种可视化的报告形式增强披露信息的可理解性和互动性，让非专业人士也可以快速把握报告信息的要点。然而，这种形式依赖于高水平的技术支持，会给企业带来较高的实施成本。

（二）高频化的披露方式

《企业会计准则》中规定企业需要定期披露会计报告，也可以根据经营规模和业务性质来自行调整报告的披露频率。由于过去缺乏技术支持，很少有企业选择自行调整披露频率。而 Sora 会计信息披露凭借其数据处理技术和实时监测模型，实现了会计信息披露高频化。具体是指企业在会计年度的任何时间点，一旦出现影响企业发展的重大事件或获得重要的财务信息时，不必等待下一个报告期的到来，即可迅速生成财务报告公布于众。这些信息包括法律诉讼、重大合同、管理层变动、企业的社会责任履行情况等。由于信息披露过于频繁，要做到对最新变动予以快速反应的同时，还要确保信息的真实可靠，这就需要企业对 Sora 披露模式的运行制定严格的内部控制制度。相比于传统定期报告而言，连续披露企业信息使信息不对称得到缓和，资本市场的运行效率变快。但是高频率会导致市场内的信息更新过快，投资者面对巨量信息无法作出合理反应时，反而会加剧资本市场的短期波动。

（三）智能化的编制方法

传统的报告编制在借助企业信息系统的同

时，仍需要财会人员进行分析和整理，而当其专业知识不足时会影响到编制报告的质量和效率。Sora 会计信息披露能实现智能化编制，其中包括法规政策解读、报告生成以及趋势预测的智能化。第一，设置信息披露规则需要充分把握相应的法规政策，但人为解读会导致分析不全面、理解不充分的情况。而智能化解读的本质是借助自然语言处理技术和机器学习算法，在短时间内即可生成详细的规则解释，确保披露规定的合理性。第二，报告生成的智能化是在依据预设模板的基础上，结合机器学习和现实需求，对原有模板和报告范围加以调整、优化，既减少人为工作量又最大程度地满足报告使用者的需要。第三，趋势预测具体是指利用数据分析技术挖掘全方位数据间的关联性，对财务状况和市场走势实施预测，从而辅助管理层进行前瞻性决策。然而，由于智能化的编制方法对技术具有绝对依赖性，需要对模型系统进行定期更新和维护，避免出现安全漏洞。

（四）Sora 会计信息披露报告的利弊

对于视频形式的会计信息披露，目前主要采用 VR 和 AR 技术来提供视频补充披露。例如，将企业年报信息转化成 3D 图表、动画解释等，进而让使用者更便捷地了解财务摘要、关键业绩指标等重要信息。由此可见，随着视频技术的发展，未来的会计信息披露会逐渐从文本、语音过渡到更为简洁、易懂的视频形式。传统模式下的纯文本形式难以直观展示复杂的趋势分析，这使非专业读者会在理解上产生困难，而语音形式又不易长时间保存和回溯。相比之下，Sora 会计信息披露报告能利用动态图表、动画等形式展示复杂的财务指标等内容，动态的视频内容比静态内容更能吸引信息使用者的注意力，增强对企业信息的关注度和理解度。另外，Sora 披露的视频报告内包含交互式图表和数据可视化元素，若对内容存在质疑可及时向模型提出疑问予以解答，更具互动性。而事实上，Sora 会计信息披露主要是基于对历史数据进行理解后生成披露报告，可能会存在理解偏差、不符合实际需求等问题，进而导致生成的报告缺乏完整性和准确性。对于这一问题，首先要保证数据库信息的准确性，需要借助专业人员对该模型的数据库信息进行定期清洗；其次对生成报告中存在的问题进行矫正，同时借助专家反馈强化机制来反复更新其理解能力，确保披露报告的可靠性。此外，Sora 披露模型在进行报告的智能编制时，会大范围地访问企业的财务数据、业务信息等，若遭到黑客入侵会造成报告编制出错甚至信息泄露。这就需要企业重视数据防护，设置多层次的安全技术手段，以防信息泄露。

七、结论

生成式人工智能 Sora 的面世给会计工作带来很大的影响与改变，这将是未来企业会计智能化发展的方向。本文从机制、目标、内容、程序以及报告五个方面出发，深入探讨了 Sora 会计信息披露模式，得出了以下结论：

1.Sora 会计信息披露模式有三大核心机制：提示学习机制、上下文思维链研习机制以及专家反馈强化机制。提示学习机制是指向 Sora 模型做出特定提示，训练模型完成大量重复性工作；上下文思维链研习机制本质上是模拟人类大脑思索，提供一系列的逻辑推理步骤；专家反馈强化机制是将机器学习和专家反馈结合起来的强化学习算法。

2. 信息类别多元化、信息解读智能化以及保证程度更高化是 Sora 会计信息披露的目标。信息类别多元化是在原有财务信息的基础上，增添了行业信息和业务信息；信息解读智能化是指通过机器学习和思维链算法对当期财务报告进行解读，包括数据间的关联性、财务风险以及预测未来走势等；会计信息披露依赖 Sora 的人工智能优势，消除了人为因素导致的信息失真等问题，为披露目标的实现提供更高的保证程度。

3.Sora 会计信息披露的内容来源和内容用途更加广泛。与传统情况相比，Sora 会计信息披露的内容来源包括企业内部的历史数据、企业内部的即时数据和企业外部的动态数据；Sora 会计信息披露在选择披露内容时，充分考虑到了政府、供应商、客户等利益相关者的需求，实现披露用途再拓宽。

4.Sora 会计信息披露具备智能化和灵活化的披露程序。在 Sora 会计信息披露模式下

呈现出智能化的披露程序，即自动化的信息处理、多维度的数据分析与预测以及风险点的实时监控；灵活化的披露程序体现在披露时效和披露模态两方面，披露时效灵活化是指根据实时监测的异常点迅速作出反应，及时更新财务状况；披露模态灵活化是指采用多种方式来传递信息内容，例如文本、图表、视频等。

5. 报告可视化、披露高频化以及编制智能化是 Sora 会计信息披露报告的显著特征。在 Sora 会计信息披露模式下，复杂的财务数据和会计信息被转变成直观的图表、图形、视频以及交互式问答的报告形式；相比于传统的定期报告而言，Sora 会计信息披露在短期间隔内实现多次披露，即报告披露高频化；Sora 会计信息披露的智能化报告编制包括法规政策解读、报告生成以及趋势预测的智能化。

作者单位 河南理工大学财经学院

(责任编辑：杨文凤)

主要参考文献

1. 马欣, 马元驹. 会计程序公正及其实现途径探讨. 经济与管理研究. 2008(09)
2. 刘慧凤, 罗新华. 提高会计信息披露质量的策略选择. 当代财经. 2000(05)
3. 李端生, 续慧泓. 论网络环境下的会计报告模式. 会计研究. 2004(01)
4. 贾烈, 李金顺. 对构建网络会计信息披露规范体系的探讨. 财会通讯. 2002(04)
5. 贺妍. 网络财务报告的质量分析——基于对财务人员的问卷调查. 会计之友. 2013(10)
6. 程平, 朱仔耘, 付元承. 基于 ChatGPT 的智能财务报告研究. 财会月刊. 2023(16)
7. 刘光强, 干胜道. 新经济背景下的智能管理会计报告——基于“区块链+人工智能”的数字技能. 财会月刊. 2022(14)
8. 续慧泓, 杨周南, 周卫华等. 基于管理活动论的智能会计系统研究——从会计信息化到会计智能化. 会计研究. 2021(03)
9. 张庆龙. 智能财务七大理论问题论. 财会月刊. 2021(01)
10. 罗斌元, 郭小雨. 人工智能对内部控制的影响研究. 中国内部审计. 2023(04)
11. 秦涛, 杜尚恒, 常元元等. ChatGPT 工作原理、关键技术及未来发展趋势. 西安交通大学学报. 2024(01)
12. 王俊秀. ChatGPT 与人工智能时代：突破、风险与治理. 东北师大学报. 2023(04)
13. 程平, 喻畅, 龚悦. 基于 ChatGPT 的智能内部审计研究. 会计之友. 2023(20)



简
讯

2024 年注册会计师行业党建工作培训班开班



11月26日, 2024年注册会计师行业党建工作培训班在广西社会主义学院开班, 中国注册会计师行业党委、中国注册会计师协会、广西壮族自治区党委社会工作部、广西壮族自治区财政厅、广西社会主义学院有关领导同志出席。各省级行业党委有关负责同志和党务工作者、行业党务工作中青年骨干人才培养项目首批学员、全国行业团委委员、广西部分执业机构党务工作者共110余人参加。

基于 ChatGPT 的碳排放审计模型构建研究

刘胜强 张格格 齐晨星 袁姝颖

摘要

如何利用最新的人工智能技术——ChatGPT, 来提升碳排放审计的效率和质量是一个值得深入研究的重要课题。本文分析了 ChatGPT 的自然语言处理、机器学习、大数据处理和自适应四种技术在碳排放审计中的应用思路, 构建了基于 ChatGPT 的碳排放审计模型和风险预警模型, 并分析了这些模型在具体应用时可能面临的挑战。期望能就 ChatGPT 技术帮助碳审计人员及监管部门提高碳排放审计效率和质量, 提供一些建设性意见及建议。

关键词

ChatGPT 碳排放审计 模型构建

一、引言

碳排放审计是指审计机构依据一定的审计准则, 采用现代审计方法, 对政府和企业履行碳减排责任进行检查和鉴证的过程。碳排放审计是碳排放行为的重要监督机制, 是实现“双碳”目标的重要保障手段。碳排放审计的主要目的是通过审计来促进企业及时披露碳信息, 确保碳排放合法、碳减排有效, 进而推动我国经济向低碳经济和可持续发展方向转型(吴花平和刘自豪, 2022)。然而, 目前学术界对碳排放审计的研究和实践还处于初级阶段, 传统碳排放审计仍面临数据不准确、方法不科学、效率低、风险不可控等诸多问题, 严重影响了碳交易市场的运行效率, 不利于全国统一碳交易市场的健康运行和发展。

随着现代科技的不断革新和发展, 一种基于人工智能技术驱动的自然语言处理工具——ChatGPT, 在 2022 年年底横空出世, 并以其强大的自然语义理解能力和数理逻辑思维引起广泛关注。ChatGPT 是一种基于互联网可用数据预训练的文本生成深度学习模型, 它集成了深度学习技术、生成式模型、自我学习能力等技术优势, 能够协助财会人员完成自动化处理、数据分析、风险管理及预警等工作, 提高工作效率, 也为解决碳排放审计发展过程中遇到的问题提供了契机。基于此, 本文首先介绍了 ChatGPT 和碳排放审计的基本概念, 然后分析了 ChatGPT 的自然语言处理、机器学习、大数据处理和自适应四种技术在碳排放审计中的应用思路, 接着构建了基于 ChatGPT 的碳排放审计模型和风险监督预警模型, 最后分析了这些模型在具体应用时可能面临的挑战。期望能对将

ChatGPT 技术引入到碳排放审计中, 丰富深化碳排放审计的理论和实务, 帮助碳审计人员及监管部门不断提高碳排放审计效率和质量提供一些建设性意见及建议。

二、ChatGPT 与碳排放审计

ChatGPT (Chat Generative Pre-trained Transformer) 是美国人工智能研究实验室 OpenAI 开发的一种基于人工智能的自然语言处理模型。该模型采用了 Transformer 模型、预训练技术、无监督学习、Fine-tuning 技术、多任务学习和数据增强技术等先进技术进行组合, 从而使其具备了强大的自然语言处理能力, 能够理解人类语言的复杂性和多义性, 并生成流畅、准确的自然语言。通过微调 and 迁移学习等技术, ChatGPT 能够根据不同任务类型进行优化和改进, 从而提升模型的效能和产出效果。目前, ChatGPT 已被应用于金融、投资、证券、教育传媒、管理等多个领域, 显示出其广泛的影响力。

碳排放审计是指独立于企业的第三方审计机构, 根据特定的审计准则和相关法律法规, 运用恰当的审计程序和方法, 在保持客观性和独立性的前提下, 对被审计单位在生产经营过程中所耗费的碳资源和排放出的碳废气以及碳交易中的能权和用能权等进行审计并出具审计报告的过程。碳排放审计是实现碳达峰和碳中和目标、推动低碳经济及生态文明发展的重要手段。其主要目的是借助审计工具来推动政府和企业及时披露碳信息, 保障碳排放合法、碳减排有效, 继而推动我国经济向低碳经济和可持续发展方向转型。

基于 ChatGPT 的碳排放审计是指运用 ChatGPT 的自然语言处理技术、机器学习技术、大数据处理技术和自适应技术,对被审计单位所耗费的碳资源和排放出的碳废气以及碳交易中的能权和用能权等进行的审计。具体流程包括利用 ChatGPT 技术进行数据采集和处理、数据分析和评估、碳排放报告生成和审核、碳减排建议和整改建议等。基于 ChatGPT 的碳排放审计可以:(1)利用 ChatGPT 的文本生成和理解能力,自动搜集碳排放相关数据,生成和审核碳排放报告;(2)利用 ChatGPT 的机器学习技术,对碳排放数据进行深度分析和评估,发现异常碳排放情况及风险点;(3)利用 ChatGPT 的自适应技术,根据不同的任务和场景,动态调整模型的参数和策略,提高模型的处理速度和准确度。由此可见,与传统的碳排放审计相比,基于 ChatGPT 的碳排放审计具有审计成本更低、风险更低和审计质量更高、效率更高的“两个更低、两个更高”特点。

三、ChatGPT 技术在碳排放审计中的应用思路

ChatGPT 技术是目前科技界最先进的人工智能技术,它主要涵盖了以下四个方面:自然语言处理技术、机器学习技术、大数据处理技术和自适应技术。本文基于吕君杰和郑石桥(2023)的做法,将 ChatGPT 技术引入碳排放审计中的基本思路也围绕这四个方面展开:

1.ChatGPT 自然语言处理技术在碳排放审计中的应用思路。ChatGPT 自然语言处理技术可以有效地学习和处理文本,对已知的文本类型进行比较和分类。在碳排放审计中,审计人员可以运用 ChatGPT 的自然语言处理技术,分析文本中的关键字或词组,并自动过滤掉非必要信息,同时提取出数据中的关键指标,如温室气体排放量、碳足迹、碳强度等,并生成数据可视化的图形,如柱状图、饼图、折线图等,帮助审计人员直观地了解数据的分布和变化趋势,并进行分析,从而发现数据的潜在规律、关键信息和异常模式。此外,ChatGPT 还可以将一份复杂的审计报告压缩为简明的摘要,提供给审计信息使用者。通过 ChatGPT 自然语言处理技术的运用,碳排放审计人员可以更快、更准确地获取并处理信息,提高碳排放审计的效率和质量。

2.ChatGPT 机器学习技术在碳排放审计中的应用思路。ChatGPT 机器学习技术可以让审计人员在处理复杂数据集的基础上,自动建立数据模型,如通过实施回归分析、聚类分析、关联分析等,对数据进行深入的挖掘和分析,找出数据之间的规律和关系,识别出数据中的异常值,为审计人员评估碳排放风险和影响提供智力支持。在碳排放审计中,审计人员可以运用 ChatGPT 机器学习技术,识别出审计系统中的异常操作模式,并将数据分析结果可视化,更好地展示企业碳排放的状况,并给出决策建议。此外,ChatGPT 机器学习技术还可以生成各种适用于碳排放审计的算法,提高数据分析的效率和精度。

3.ChatGPT 大数据处理技术在碳排放审计中的应用思路。ChatGPT 大数据处理技术可以让审计人员处理不同来源、格式和语言的碳排放数据,并对数据进行清洗、转换、集成和存储,提升数据的质量和可用性。在碳排放审计中,ChatGPT 可以帮助审计人员进行情景模拟,从海量的文本数据中生成各种假设,并利用自我实现与优化技术,提高数据处理的速度和准确率。不仅可以有效应对碳排放审计中数据成本高、透明度低、核算工作量大、审计时间长等挑战,同时也保证了数据质量,提高了数据透明度。

4.ChatGPT 自适应技术在碳排放审计中的应用思路。ChatGPT 自适应技术可以让模型参数根据实时数据进行调整,并生成更详细的分析报告,这对于碳排放审计人员制定更精确的分析和决策,提高碳排放审计的可靠性和精准度,具有重要意义。在碳排放审计中,审计人员可以使用 ChatGPT 自适应技术来识别出审计过程中的数据异常,并根据不同的业务环境自动生成相应的报告,以适应不同的审计场景和审计信息使用者的需求,这些报告可以帮助碳排放审计人员掌握审计过程中的潜在风险,并及时采取相应的措施避免风险。

四、基于 ChatGPT 的碳排放审计模型与风险预警模型构建

(一) 基于 ChatGPT 技术的碳排放审计模型构建

结合上文 ChatGPT 在碳排放审计中的基本应用思路,根据碳排放审计的流程,本文构建了如下基于 ChatGPT 技术的碳排放审计模型,具体如图 1 所示。

1. 基于 ChatGPT 技术的碳排放审计准备阶段。首先,在开展碳排放审计前,需要对企业的 ChatGPT 技术环境进行评估,包括 ChatGPT 技术的应用程度、管理层对 ChatGPT 技术的态度和相关人员的技术水平,以保证基于 ChatGPT 技术的碳排放审计系统的合理性和可靠性。然后,利用 ChatGPT 的自然语言处理技术生成智能合约,通过智能合约设定数据采集规则和算法,实现审计证据的自动共享和传输;利用 ChatGPT 的语言识别技术,在海量文本库中找出与已知文档相似的文本文件,并根据分析目标设定阈值,判断问题的性质,缩短审计人员的分析时间,提高工作效率;利用 ChatGPT 的实体识别

技术,快速准确地提取碳排放审计工作要素,并将其分类存储到数据采集系统中,构建碳排放审计文本资料的索引库,方便检索和统计,便于进行大规模非结构化数据的数据治理。接着,依托 ChatGPT 的大数据处理技术,自动识别碳排放相关数据的不同类型和计算方法,自动应用对应的计算规则,保证计算方法的一致性,减少碳排放数据核算的工作量,帮助企业根据碳排放情况实时调整生产活动。最后,利用 ChatGPT 的自然语言处理技术,可以对已签订的碳排放合约信息进行分析和验证,包括来自企业外部的碳排放权配额信息、排放权交易数据以及企业内部的直接和间接排放数据等。如果这些数据中存在纸质或语音形式的数据,可以借助感知智能技术,如光学字符识别或语音识别,将非数字化数据进行转换。将验证后的真实完整的数据存储在通过机器学习模型传递非结构化数据而生成的向量数据库中,为碳排放审计工作的顺利开展提供充足高质量的数据支撑。

2. 基于 ChatGPT 技术的碳排放审计实施阶段。首先,利用 ChatGPT 的机器学习技术,对企业碳排放相关数据进行比率分析和趋势分析,检验碳排放数据的真实性和合规性。其次,利用 ChatGPT 的自适应技术,识别审计过程中的异常和无效数据,并自动生成审计日志,帮助审计人员快速找出审计线索,建立预警机制。预警机制提供实时碳足迹追踪支持,包括采购、生产、销售、运维和物流等各个环节的数据,减少利用非软件算法核算碳排放数据的工作量,帮助企业监控碳排放情况并根据情况实时调整生产活动。最后,利用 ChatGPT 综合技术,可以实现企业温室气体排放数据的独立实时采集、智能分析和风险监管预警,提高审计人员的工作效率和审计质量,为生态环境部门合理分配温室气体排放指标以及有关部门科学制定减排政策提供信息支撑。

3. 基于 ChatGPT 技术的碳排放审计报告阶段。首先,利用 ChatGPT 机器学习技术,可根据企业的碳排放相关数据和智能审计合约,自动生成审计工作底稿,实时获取企业每项碳排放活动的审计结果,然后,利用 ChatGPT 深度学习技术和自然语言生成技术,可以自动生成可视化的碳排放审计报告,提高

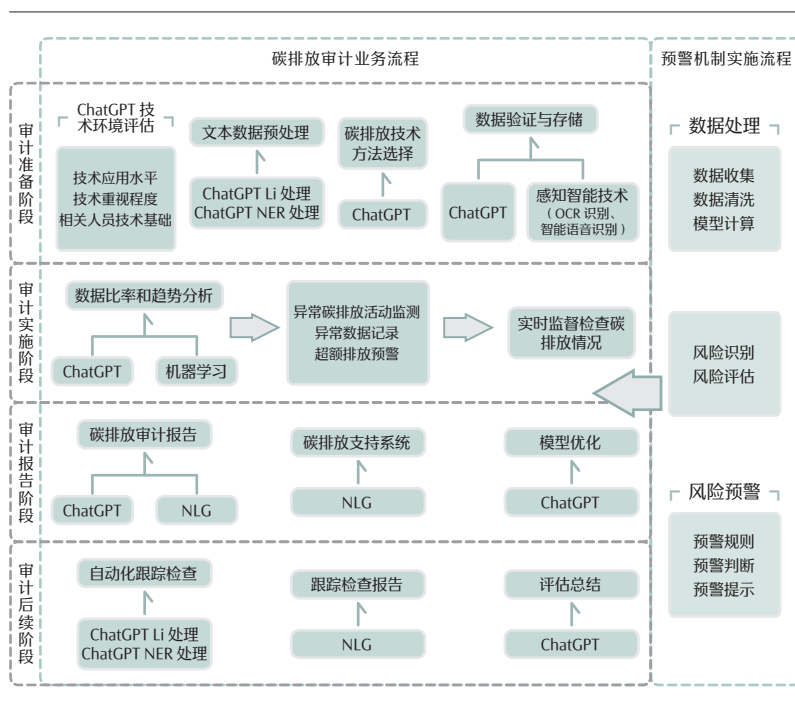


图1
基于 ChatGPT
的碳排放审计
模型构建图

审计工作效率。最后,利用 ChatGPT 自适应技术,对审计报告进行分析,帮助企业发现潜在的减排机会,为企业提供合理的减排建议和措施。此外,为了进一步优化碳排放审计工作的全流程,还需要借助 ChatGPT 对整个模型进行持续的迭代训练和调整,使模型更加准确有效,从而提高碳排放审计工作的审计质量和审计效率。

4. 基于 ChatGPT 技术的碳排放审计后续阶段。首先,利用 ChatGPT 的自然语言处理技术,对碳排放审计前三个阶段发现的问题与建议进行自然语言的语义分析,将碎片化数据和语言信息转化为结构化数据,并储存在向量数据库中,方便后续阶段跟踪检查工作中直接从数据库中进行查找,节省时间成本。然后,利用 ChatGPT 的自然语言处理技术,自动生成跟踪检查并撰写分析报告,对碳排放审计后续实施情况进行评估总结。最后,将碳排放审计工作的实施效果、实施难点及改进措施等反馈给碳排放审计部门人员,进行再次总结,不断提升碳排放审计工作的质量。

(二) 基于 ChatGPT 的碳排放风险预警模型构建

现有的审计风险预警模型,如贝内让尼模型(检测财务报告欺诈)、阿尔特曼 Z 分数模型(预测破产可能性)和欺诈三角模型(预测欺诈风险)等,都存在一个共同的缺陷,就是缺少智能化功能,无法适应审计环境的复杂性和变化性。引入 ChatGPT 技术可以有效地解决这个问题,基于 ChatGPT 技术的碳排放风险预警(如图2所示),可以让审计人员实时获取被审计单位的碳排放和碳交易等数据(如:企业购买的能源产生的温室气体排放,包括电力、热力、蒸汽和冷气等)并进行自动化处理,同时利用 ChatGPT 的自然语言处理和生成技术,

制定预警规则、及时作出预警判断,给出预警提示和建议。

1. 基于 ChatGPT 技术,制定碳排放审计预警规则。利用基于 ChatGPT 技术的碳排放风险预警模型,首先要在企业可能碳排放环节及关键节点,引入 ChatGPT 技术,并借助该技术制定碳排放审计预警规则,设定预警条件和标准,如监测数据、风险等级的划分等,降低人为因素的影响和误差。预警规则的制定要考虑碳排放的类型、来源、范围、频率、强度等,同时要保证预警规则的合理性和有效性。制定预警规则还要与相关法律法规、政策标准、行业规范等保持一致,以提高预警规则的权威性和可信度。此外,碳排放审计预警规则还可以帮助生态环境部门进行风险监督,有利于减少企业的偷排和瞒报行为,防止碳排放数据的造假影响碳市场的秩序。

2. 基于 ChatGPT 技术,作出碳排放审计预警判断。利用基于 ChatGPT 技术的碳排放风险预警模型,可以根据预警规则实现智能协同超排预警,如监测数据是否超过阈值、风险等级是否达到预警水平等。智能协同超排预警技术是实现企业碳排放活动与数据实时预警判断的核心技术基础。利用事先设定的程序代码来定义碳排放因子的相关因素,如碳排放选择标准、碳排放水平、系统平台转换规则、预警规则以及触发条件等,经过生态环境监管部门、第三方审计机构、被审计单位等部门的协商同意并签署预警合同后,碳排放的智能协同超排预警机制将正式写入 ChatGPT 并运行。运行后,可以实时从企业数据后台获取碳排放总量和企业碳信息,并从生态环境监管部门获取企业碳排放权配额信息和碳排放指标分配,从碳交易市场获取企业碳排放权历史交易信息、碳业务管理等最新信息,对企业日常经营过程中产生的新的碳排放数据进行定量和定性分析,并实时判断是否发生超标排放,通过风险导向、风险记录、风险跟踪等流程分析是否触发预警条件。如果确认触发智能协同超排放预警条件,ChatGPT 后台会自动把超排放信息发给企业和生态环境监管部门,并及时通知相关责任人,以便及时采取控制措施,实现碳排放实时监管和自动预警。基于 ChatGPT 技术的碳排放风险预警模型,可以根据自然语言输入快

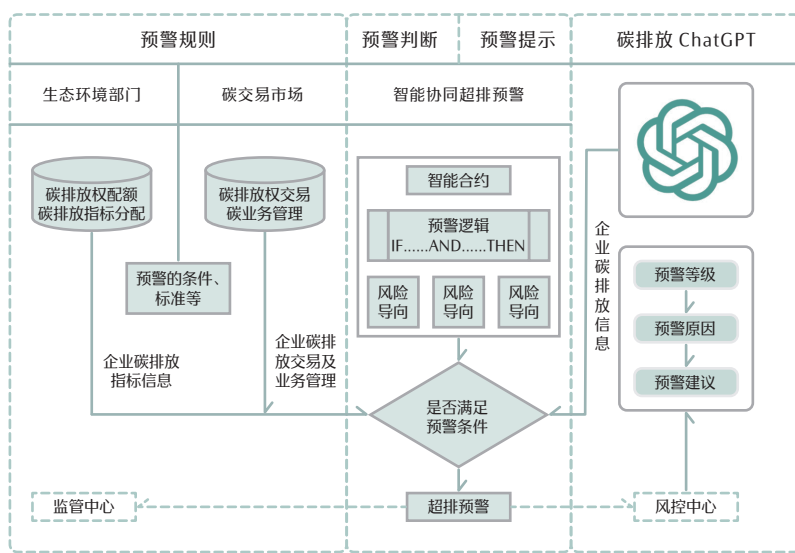


图 2

基于 ChatGPT 的碳排放风险预警模型构建图

速作出预警判断,并给出相应的理由和证据,提高判断效率和可靠性。预警判断要综合考虑各种因素的影响,如环境因素、设备状态、人员操作等,同时要保证预警判断的及时性和准确性。预警判断还要与预警规则相一致,避免出现漏报或误报的情况,同时要考虑预警的紧急程度和重要性,以便优先处理高风险的预警信息。

3. 基于 ChatGPT 技术,发出碳排放审计预警提示。利用基于 ChatGPT 技术的碳排放风险预警模型,可以根据预警判断,自动给出预警信息,如预警原因、预警等级、预警建议等。基于 ChatGPT 技术的碳排放风险预警模型,可以实现碳数据的自动化处理,对企业的物料供应、工序和生产输送进行全方位、全流程的碳排放实时检测和监督,通过自动化后台的信息分析,找出企业的高耗能、高碳排放问题点,探索低碳工艺、产品和技术创新的途径。基于 ChatGPT 技术的碳排放风险预警模型,还可以根据预警信息或风险等级,以自然语言的方式,生成清晰的预警提示和建议,提高提示的可理解性和可执行性。预警提示要简明扼要、易于理解,同时要给出相应的解决方案和建议,帮助相关人员及时采取措施进行风险控制和应对。预警提示还要根据不同的预警接收者和预警场景,如企业管理者、生态环境监管部门、第三方审计机构等,以及预警的紧急程度和重要性,提供适合的预警信息和建议。要及时反馈预警的处理结果和效果,以便评估预警的有效性和合理性。此外,基于 ChatGPT 技术的碳排放风险监督预警机制还可以提高碳市场的数据质量,有利于碳排放市场的有效运行。

五、基于 ChatGPT 技术的碳排放审计模型的应用挑战

上文构建了基于 ChatGPT 技术的碳排放审计模型和风险预警模型,并阐述了其工作流程。然而,这些模型在实际应用

中可能面临一些挑战,需要审计机构和被审计单位采取有效措施加以应对。

1. 数据管理:平衡数据量与处理效率的关系。数据管理中,容量和效率通常是相互制约相互影响的。一般来说,容量提高通常意味着效率的下降。碳排放审计模型中引入 ChatGPT 技术,可以获得更多更有价值的审计证据,大大提高了审计的数据量。由于各种数据之间可能存在存储格式不一致,数据结构及类型不兼容、无法合并等问题,因此这些数据在成为审计数据之前,一般都需要经历格式修改、共识验证、智能合约等几个环节,涉及大量的 HASH 运算和广播通信,这将大大降低数据处理和审计的效率,此外,数据量过大还可能会造成信息臃肿、可扩展性差等问题。因此,在构建审计模型之前,需要对数据进行数据清洗,包括设定数据排查规则、查询错误并清除错误、剔除冗余和异常数据、统一数据类型、对数据进行分类、归集与合并等,从而确保数据的准确与完整,做到横向可比、纵向一致。

2. 数据安全:增强审计数据的安全性管理。数据安全是基于 ChatGPT 的碳排放审计工作顺利开展的重要前提。由于 ChatGPT 的运营主要依赖于互联网,而 ChatGPT 是国外的技术,其数据的根不在中国,因此数据的安全性管理就显得更为重要。审计单位在不断加强信息化建设的同时,还需建立一套完整覆盖数据收集、储存、使用和传输全过程的数据安全性管理系统和制度。被审计单位需与审计单位建立良好的协作机制,在诚实提供所有碳相关信息和数据的同时,还应保证数据的准确性和安全性。不仅如此,通过 ChatGPT 获取或者建立的所有碳活动审计数据,企业需利用加密储存、区块链等技术,加强对数据的有效管理,确保其不被篡改或盗窃。此外,国家也要加强对人工智能技术扶持力度,帮助中国企业尽快建立自己的人工智能技术,摆脱对外国 ChatGPT 的依赖。

3. 数据分析:确保分析的精确度。在碳排放审计过程中,ChatGPT 技术的先进性和审计人员的专业知识及实际工作经验都发挥着重要的作用。尽管 ChatGPT 可以通过大模型和复杂算法获取一些结构化的数据,但同时也可能在处理非结构化信息和细节过程中产生偏差。

也就是说,机器决策并不总是对的,ChatGPT 技术只是数据获取和分析的工具,需要审计人员结合自己的专业知识和实践经验,对其生成的报告进行理性判断和详尽分析,确保分析的精确度,供决策者参考。

4. 法规遵从:准确掌握监管要求。企业在使用基于 ChatGPT 技术的碳排放审计模型时,要密切关注国际和国内 ChatGPT 技术在数据共享、隐私保护、智能合约等方面的相关法律法规和规范性文件,准确掌握监管要求,协调好 ChatGPT 的开放共治与中心化监管,减少数据泄露、系统破坏等风险,确保公司的碳排放审计行为完全符合现行的法规和监管要求。

六、结语

ChatGPT 是一种基于大规模预训练语言模型的自然语言处理人工智能技术,能够通过对海量文本数据的学习,获取语言规律和知识表示,从而增强对碳排放审计安全领域的语义理解和逻辑推理能力。ChatGPT 与碳审计的结合,有助于克服传统碳审计中存在的审计数据统计困难、碳核算工作繁重、碳排放监测预警不及时等问题。本文以实现双碳目标为背景,探讨了如何利用最新的人工智能技术——ChatGPT,来提升碳排放审计的效率和质量。

为了推动 ChatGPT 技术在碳排放审计工作中的应用,本文建议:(1)加大对人工智能技术的扶持力度,帮助中国企业尽快掌握并建立自己的人工智能技术,提高 ChatGPT 技术的安全性和可靠性;(2)完善与碳排放审计标准和 ChatGPT 技术相关的法律和监管机制,为碳排放审计的发展和 ChatGPT 技术在碳排放审计中的应用提供清晰的法律监管依据;(3)加强对碳排放审计人员的培训,提高其使用 ChatGPT 技术进行碳排放审计的技能。

需要说明的是,本文研究的是 ChatGPT 技术如何在碳排放审计中的应用,而非 ChatGPT 技术本身,因此本文未对 ChatGPT 技术的原理和细节进行深入分析和探讨,可能存在某些技术上的盲点和误解。同时要认识到基于 ChatGPT 技术的碳排放审计研究还处于探索阶段,碳排放审计的专业性和复杂性使得 ChatGPT 技术在此领域的应用会面临诸多挑战。此外,ChatGPT 技术只是数据获取和分析的工具,应避免对其过度的依赖。

● 作者单位 重庆工商大学会计学院 重庆城市建设投资(集团)有限公司

(责任编辑:齐飞)

主要参考文献

1. 程平,喻畅,龚悦.基于 ChatGPT 的智能内部审计研究.会计之友.2023(20)
2. 方昌健,张璐,赵琛等.我国碳审计的发展现状及技术路径分析.审计观察.2022(09)
3. 李晓玲,黄琳芮,胡轩宇等.“双碳”目标下的碳审计实施路径研究.商业会计.2023(14)
4. 涂建明,藕紫秋,叶童.“双碳”目标下的财会监督与企业绿色低碳发展.中国注册会计师.2022(02)
5. 徐京平,郝宇琪.国家审计赋能“双碳”目标:内在逻辑与运作机理.审计观察.2022(09)
6. 张鹏,呼瑞雪.基于区块链技术的政府碳审计平台构建与应用.财会通讯.2023(19)

基于人工智能聚类算法的招投标风险智能审计方法研究

陈伟 查子怡

摘要

招投标是业主选择交易对象的一种市场交易行为,也是政府采购的一种重要方式。招投标工作具有一定的复杂性,暗箱操作、串标、围标等违规行为时有发生,使得招投标审计具有一定的失败风险,人工智能技术的研究与应用为招投标审计带来了机遇。为了帮助审计人员识别招标投标过程中隐藏的审计线索,本文在分析了人工智能、机器学习、聚类算法的基础上,研究了如何把机器学习中的无监督算法 K-means++ 聚类算法运用于招投标风险审计中,提出了基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法,并通过应用案例验证了所提出的基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法的有效性。本文的研究为今后审计人员开展招投标风险审计提供了智能审计模型与思路。

关键词

人工智能 机器学习 聚类算法 招投标风险审计

息的招标采购数据进行强化筛选,以解决部分投标公司合谋造成的串标问题;为了识别公共工程领域的非竞争性投标和传统投标行为,Erfani(2021)基于 Benford 定律提出了一个数据驱动模型,通过简单快速的价格违规检测方法来识别异常投标行为。随着人工智能技术的发展和广泛应用,为了更好地发现招投标过程中的隐藏风险,一些人工智能技术被研究如何应用于招投标风险审计中。例如,Garca(2022)使用来自巴西、意大利、日本、瑞士和美国获得的串通数据集,测试了 11 种机器学习算法在检测串通行为方面的准确性;Silveira(2023)提出了一种数据驱动的机器学习方法,运用聚类算法依据标书的属性进行分类,再利用分类器进行预测,根据每个聚类中最相关的特征判断投标合谋行为。总的来说,人工智能技术的研究与应用为招投标风险审计带来了机遇,研究人工智能技术在招投标风险审计中应用越来越重要。本文以 K-means++ 聚类算法为例,研究人工智能技术在招投标风险审计中的应用。

一、引言

招投标(全称为招标投标)是指招标人根据需要,提出采购需求,向潜在投标人发布招标文件,通过投标人报名、提交投标文件、资格审核、评审、中标结果公示等一系列环节,最终评审选择最优的投标人并确定中标人的过程。招投标是政府采购的重要方式。如何在招投标工作中防范化解招投标风险,促进廉政建设越来越重要。审计作为党和国家监督体系的重要组成部分,在维护经济秩序、提高财政资金使用效益、促进廉政建设、保障经济社会健康发展等方面发挥了重要作用。为了防范化解招投标风险,招投标风险审计的研究与应用成为近年来审计领域的热点问题。

目前常用的招投标风险审计方法多是根据审计人员的经验,对可能存在的招投标风险问题进行检查和分析。这些常用方法虽然可以帮助审计人员防范招投标过程中的部分风险,但不能自主发现招投标过程中隐藏的风险。随着大数据时代的到来以及大数据审计的研究与应用(陈伟,2019),一些学者开始运用数据驱动模型检测政府采购中的异常招投标行为。例如,David(2018)提出了一种筛选方法检测串通投标行为,利用变异系数和相对距离对事先没有串通信

二、面向招投标风险审计的人工智能聚类算法分析与选择

(一) 机器学习与聚类算法分析

为了研究人工智能技术在招投标风险审计中的应用,选择合适的人工智能算法非常重要。机器学习(Machine Learning, ML)是实现人工智能的一种方式,是人工智能最前沿的研究领域之一。机器学习有多种学习方法,常见的有监督学习、无监督学习、强化学习和迁移学习等。无监督学习就是让计算机根据类别未知(没有被标记,没有标签)的训练样本数据解决模式识别中的各种问题。通俗地讲,我们不知道数据集中数据和特征之间的关系,而是要让计算机根据聚类或一定的模型得到数据之间的关系。相比监督学习,无监督学习就像是自学,让机器学会自己做事。无监督学习可以广泛地应用于智能审计数据分析过程中。聚类是一种用于数据分类的无监督学习算法,利用聚类方法可以将目标数据按照特征自动地分为多类,特征越相似的数据越有可能被分为一类。

(二) K-means++ 聚类算法原理

在聚类算法领域中,K-means 是当前主流的无监督学习算法之一。K-means 使用迭代细化方法,基于

预先定义的聚类数量（由变量 K 表示）和数据集来产生其最终聚类。例如，如果将 K 设置为 6，则数据集将分组为 6 个聚类，如果将 K 设置为 8，则将数据分组为 8 个聚类。其运行步骤为：预先将数据分为 K 组，随机选取 K 个数据作为初始的聚类中心，然后计算每个数据与各个初始聚类中心之间的距离，把每个数据分配给距离它最近的聚类中心。聚类中心以及分配给它们的数据就代表一个聚类。每分配一个数据，聚类的聚类中心会根据聚类中现有的数据被重新计算。这个过程将不断重复直到满足某个终止条件，其终止条件可以是没有（或最小数目）数据被重新分配给不同的聚类，没有（或最小数目）聚类中心再发生变化，误差平方和（SSE）局部最小。由于 K-means 聚类具有简单高效、计算速度快、适用于大规模数据集等优势，因而被广泛应用于数据分析、图像识别、市场分析和风险评估等众多领域。例如，谷歌（Google）新闻按照内容结构的不同分成财经、娱乐、体育等不同的标签。

由于 K-means 对初始聚类中心敏感， K 个初始聚类中心相互之间分得越开越好，因此 K-means 聚类算法需要改进。Arthur 和 Vassilvitskii（2007）对 K-means 聚类算法中聚类中心的选择问题做了进一步优化，形成 K-means++ 算法。K-means++ 选择聚类中心的思想为：假设已经选取了 a ($0 < a < K$) 个初始聚类中心，则在选取第 $a+1$ 个聚类中心时，距离当前 a 个聚类中心越远的点会有更高的概率被选为第 $a+1$ 个聚类中心。K-means++ 算法可以更好地选择合适的初始聚类中心，改进后的算法得到的聚类中心更为分散，从原本的局部最优改进成为全局最优，实现更加合理的聚类结果。

（三）K-means++ 聚类算法中 K 值的确定

1. 误差平方和的确定。误差平方和（Sum of Squared Errors, SSE）是评价 K-means 聚类算法是否最优的一个重要指标，它用于衡量聚类结果的质量。SSE 数值越小代表每类簇中数据越接近质心，聚类效果越好；反之，SSE 数值越大，数据对质心的偏离程度越大，需要对误差平方和较大的簇进一步分类。

2. K-means++ 聚类算法中 K 值的确定。确定最佳的分类簇数量 K 是应用 K-means++ 聚

类算法的一个重要问题。由于 K-means++ 聚类算法是无监督聚类算法，通常运用其本身的特征评价聚类性能，即内部评价法。最常见的方法如先验法、肘方法、轮廓系数法等。

①先验法比较简单，就是凭借着业务知识确定 K 的取值。

②肘方法（Elbow Method）（Syakur, 2018）的原理为：随着聚类数的增加，每个数据点可以被分配到更小的聚类中，更接近聚类中心，从而误差平方和（SSE）会逐渐减少。当聚类数增加到一定程度后，继续增加聚类数所带来的误差下降会逐渐减少，这时增加的聚类数对模型的改进作用不大，反而可能导致过拟合。因此，SSE 值和 K 值的关系图是一个手肘的形状，其中拐点处的 K 值降低误差平方和（SSE）的效果最好，样本集最接近实际聚类数。在应用过程中，肘方法也存在一定的不足，SSE— K 关系图中拐点需要人为判断，缺乏一定的客观性和科学性。

③轮廓系数法（Rousseeuw, 1987）结合凝聚度与分离度衡量聚类结果的质量，其核心思想是：使得同一簇内部距离最小，且簇与簇之间外部距离最大，平均轮廓系数越大，代表聚类效果越好。每次聚类后，每个样本都会得到一个轮廓系数，当它为 1 时，说明这个点与周围簇距离较远，结果非常好，当它为 0，说明这个点可能处在两个簇的边界上，当值为负时，暗含该点可能被误分了。运用这种方法计算不同 K 值下所有点的平均轮廓系数，能够使平均轮廓系数最大的 K 就是最优的类簇数量。

三、基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法原理分析

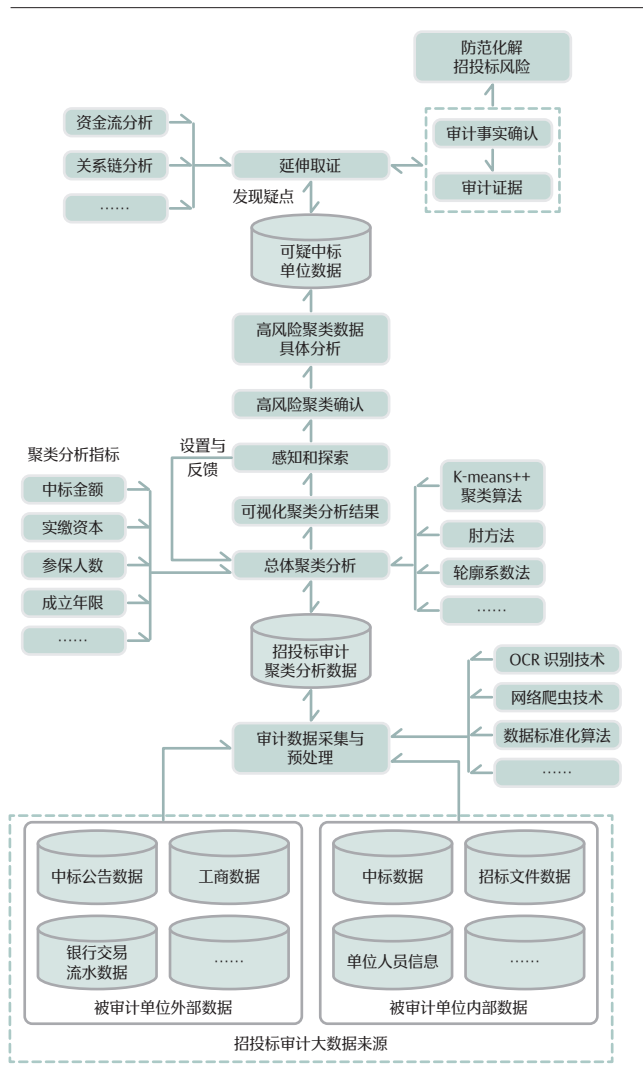
为了帮助审计人员识别招标投标过程中隐藏的审计线索，弥补目前常用招投标风险审计方法的不足，根据招投标风险审计的需要，审计人员可以采用 K-means++ 聚类算法对被审计的中标单位的相关数据进行聚类分析，通过察看可视化的聚类分析结果，从而轻松地发现可疑的中标单位审计线索。概括来说，基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法原理如图 1 所示。

具体原理及其过程分析如下：

1. 审计数据采集。获取与被审计单位相关的招投标数据，该数据不仅可以是被审计单位内部的招投标数据、中标数据等，也可以是被审计单位外部相关数据，如招标公告、中标公示数据等，也可以根据审计工作的需要从被审计单位外部获得相关工商数据等。为了提高审计效率，这些外部数据也可以采用网络爬虫技术从相关网站上抓取。

2. 审计数据预处理。在获取到被审计单位内外部相关招投标数据之后，为了方便聚类分析，需要对这些数据进行预处理，从而更好地满足聚类分析的需要。主要数据预处理内容如下：

①根据所选择的聚类分析指标，对不同来源的数据进行整合，满足聚类分析的需要。



集京汽车有限公司7号机组灵活性改造空预器防腐堵漏项目中标候选人公示

一、项目名称：集京汽车有限公司7号机组灵活性改造空预器防腐堵漏项目（项目编号：AMZJ-202386583478），于2023年6月16日9时30分在“徽智采”云平台电子开标大厅开标，经评标委员会评审，现将中标候选人公示如下：

第一中标候选人：江汉数智科技有限公司
投标总价（不含税）：¥543000148 元

第二中标候选人：地工上生有限公司
投标总价（不含税）：¥543077338 元

公示期：自2023年6月16日至2023年6月19日17:00截止

招标投标相关各方对上述结果有异议的，可在公示期内以书面形式向安徽格安特工程咨询有限公司提出，异议联系电话：0551-65145108-870、862、13899654543。

二、书面异议材料应当包括以下内容：

（一）异议人的名称、地址和有效联系方式；

（二）被异议人的名称；

（三）投诉事项的基本事实；

（四）相关请求及主张；

（五）有效线索和相关证明材料。

书面异议材料必须符合上述要求，且由其法定代表人签字并加盖公章，并附法定代表人及其委托联系人的有效身份证明复印件，否则不予受理。

三、异议材料有下列情形的亦不予受理：

（一）异议材料不完整的；

（二）异议事项今有主观猜测内容且无充分有效证据的；

（三）对其他投标人的投标文件详细内容异议，无法提供合法来源渠道的。

异议人不得以异议为名进行虚假、恶意异议，干扰招标投标活动的正常进行。

对于提供虚假材料，以异议为名谋取中标或恶意异议扰乱招标投标工作秩序的，将报请行政监管部门处理。

如公示期内无有效异议，本评审结果即为确定中标人的依据。

特此公示。

安徽格安特工程咨询有限公司
2023年6月16日

图1

基于K-means++聚类算法的招投标风险智能审计方法原理

图2

采集来的某一中标单位公示数据示例

②对相关数据进行标准化处理。

数据样本不同特征间通常具有不同的范围值，均值和方差大的维度将对聚类结果产生影响，因此在进行数据聚类分析前对数据进行量纲化处理十分重要，最常见的方法是：

第一种方法是利用 Z-score 公式进行标准化，其标准化公式如下：

$$X = \frac{x - \text{mean}}{\sigma} \quad (1)$$

第二种方法是归一化，将数据归一到 [0, 1] 的归一化公式如下：

$$X = \frac{x - x_{\min}}{x_{\max} - x_{\min}} \quad (2)$$

3. 审计数据聚类分析。根据被审计数据的情况，可以选择合适的聚类分析指标（如企业实缴资本、企业成立年限、企业参保人数、企业投标中标金额等），根据相关方法确定好 K 值，然后采用 K-means++ 聚类算法对被审计数据进行聚类分析，通过不断迭代，将具有相似特征的所有被审计数据划分在同一个类别中，形成可视化的整体聚类分析结果。

审计人员根据审计经验，观察分析可视化的整体聚类分析结果，从而轻松地发现高风险聚类数据。例如，在招投标风险审计中，那些“实缴资本”、“参保人数”和“成立年限”等指标小，但中标金额大的中标单位存在的风险隐患较大，更值得审计人员重点关注。在此基础上，可以对发现的高风险聚类数据做进一步的分析。

4. 审计数据聚类分析结果的延伸取证。通过审计数据聚类分析可以帮助审计人员快速发现审计线索，但聚类分析结果并不一定都存在问题，只是给审计人员开展进一步审计工作提供了方向，审计人员仍需要对发现的审计线索做进一步的延伸取证，从而最终获得审计证据。

四、基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法应用

以某被审计单位招投标项目审计为例，审计人员拟通过对该被审计单位近 6 年的招投标项目数据进行分析，查找该被审计单位招投标过程中是否存在隐藏的违法违规问题线索。根据前文对基于 K-means++ 聚类算法的招投标智能审计方法原理的分析，其思路及应用过程分析如下：

（一）审计数据采集

在该项目中，审计人员通过网络爬虫技术从被审计单位公开网站上获得了被审计单位 2018—2023 年的中标数据，其某一中标单位公示数据示例（已脱密）如图 2 所示。

为了提高审计效率，审计人员可以采用人工智能 OCR 技术自动识别出审计所需要的数据，这些数据的内容主要包括中标公司名称以及中标金额等。针对采集来的企业中标数据，汇总各企业中标的总金额，其数据示例（已脱密）如图 3 所示。

针对采集来的被审计单位中标单位的数据，根据中标单位的名称，可以利用 Python 等设计网络爬虫爬取对应的中标单

针对采集来的被审计单位中标单位的数据

1	公司名称	中标总金额
2	团建任中有限公司	6383480000
3	团程康国有限公司	6186640886
4	程安威力有限公司	4243530000
5	院四西南有限公司	7266863000
6	江汉数智科技有限公司	543000148
7	安实光电子有限公司	531330000
8	长实光电有限公司	424114908.1
9	技安节鞋有限公司	359267600
10	科联升理有限公司	355906538.2
11	江省江发电力工程有限公司	355906538.2
12	海微设计有限公司	354138453.6
13	保安工安有限公司	340450300
14	斯团险保有限公司	234180294
15	京管保中有限公司	234180294
16	保管工具有限公司	223158800
17	志春联欣有限公司	202650000
18	肥集建旅有限公司	164600000
19	远建任建有限公司	148406184.4
20	钢设江发有限公司	117610868
21	锡工王保有限公司	974780000
22	四源工云有限公司	94786800

图 3

采集来的中标单位及中标金额汇总数据示例

图 4

采集来的中标单位相关工商数据示例

1	公司名称	中标总金额	实缴资本	企业成立年限	参保人数
2	团建任中有限公司	6383480000	100000	29.05205479	1360
3	团程康国有限公司	6186640886	100000	39.39452055	1242
4	程安威力有限公司	4243530000	42080.386	71.59726027	2081
5	院四西南有限公司	7266863000	10789	34.62739726	1480
6	江汉数智科技有限公司	543000148	2099.9	12.24931507	87
7	安实光电子有限公司	531330000	100000	26.38082192	1263
8	长实光电有限公司	424114908.1	50631.4	41.49041096	2037
9	技安节鞋有限公司	359267600	50000	37.26849315	499
10	科联升理有限公司	355906538.2	40582.01	25.66827397	1031
11	江省江发电力工程有限公司	355906538.2	1880	11.09863014	48
12	海微设计有限公司	354138453.6	40000	34.42191781	561
13	保安工安有限公司	340450300	5000	30.79178082	720
14	斯团险保有限公司	234180294	100000	32.96207474	1364
15	京管保中有限公司	234180294	5100	20.43561644	32
16	保管工具有限公司	223158800	120000	40.37808219	3066
17	志春联欣有限公司	202650000	8925	15.15068493	461
18	肥集建旅有限公司	164600000	33752.945	20.59178082	828
19	远建任建有限公司	148406184.4	0	14.89863014	282
20	钢设江发有限公司	117610868	127552.54	15.72054795	2370
21	锡工王保有限公司	97478000	86394.314	24.09315068	662
22	四源工云有限公司	94786800	5000	15.85205479	215
23	物环服诚有限公司	71400064	160000	33.85753425	4025
24	技中创工有限公司	60127551.96	14300	71.95890411	832
25	山协业普有限公司	55379100	189278.18	35.41369863	3239

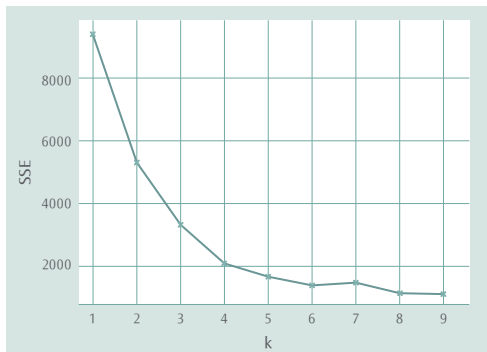


图 5

整理好的聚类分析被审计数据示例

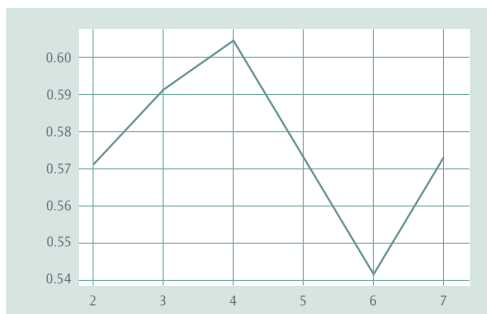


图 6

基于肘方法的 K 值选择示例

位的相关工商数据。这些工商数据主要包括企业注册资本、企业实缴资本、企业成立年限、企业法人、股东、缴纳社保人数等信息，其数据示例（已脱密）如图 4 所示。

（二）审计数据预处理

根据选择的合适的聚类分析指标（如企业注册资本、企业注册年限、企业参保人数、企

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
1	企业名称	登记状态	法定代表人	企业规模	注册资本	实缴资本	成立日期	经营年限	营业期限	国际行业	国际行业	国际行业
107	粮团境宜有限公司	存续	彭陈孙	小型	3000万人	2679.78万	2015/1/7	9.9425	2015-01-01	科学研究和技术服务业	科学研究和技术服务业	科学研究和技术服务业
108	海西鞍钢有限公司	存续	谢金	小型	2600万人	2430万人	2005/9/23	19.2384	2005-09-23	制造业	专用设备制造业	专用设备制造业
109	责机瑞格有限公司	存续	钟王李	大型	20586万人	2397.12万	2005/11/18	19.0849	2005-11-18	建筑业	房屋建筑业	房屋建筑业
110	份技物山有限公司	存续	赵赵鲍	大型	20000万人	2150万人	2015/7/31	9.3808	2015-07-31	建筑业	建筑安装业	其他建筑业
111	电建程中有限公司	存续	陈马李	大型	6109万人	2109万人	2003/4/30	21.6411	2003-04-30	建筑业	建筑安装业	管道和设备业
112	江汉数智科技有限公司	存续	李周王	小型	2099.9万人	2099.9万人	2012/3/1	12.7973	2012-03-01	科学研究和技术服务业	其他未列明行业	其他未列明行业
113	力中煤具有限公司	存续	江陈沈	小型	2060万人	2060万人	1989/10/23	35.1671	1989-10-23	建筑业	房屋建筑业	住宅房屋业
114	份龙技扶有限公司	存续	孟裴郭	大型	2060万人	2060万人	2016/11/2	8.1205	2016-11-02	建筑业	房屋建筑业	其他房屋业
115	国程泰建有限公司	存续	夏黄洪	大型	2060万人	2060万人	2008/1/11	16.9370	2008-01-11	建筑业	建筑装饰业	其他未列明行业
116	股据基环有限公司	存续	顾李刘	大型	5100万人	2020万人	2009/9/18	15.2493	2009-09-18	建筑业	土木工程	其他土木工程
117	建叶份有有限公司	存续	王陈陈	中型	2008万人	2008万人	2002/8/19	22.3370	2002-08-19	建筑业	房屋建筑业	住宅房屋业
118	王设设安有限公司	存续	程韦郭	大型	2000万人	2000万人	2008/4/9	16.6932	2008-04-09	建筑业	土木工程	其他土木工程
119	份研研取有限公司	存续	李范陶	微型	2000万人	2000万人	2000/12/26	23.9836	2000-12-26	房地产业	房地产业	物业管理
120	院测输计有限公司	存续	陈王	大型	2000万人	2000万人	2016/11/24	8.0603	2016-11-24	房地产业	商务服务业	其他商务服务业
121	能卫远海有限公司	存续	潘任裴	小型	3000万人	2000万人	2008/8/14	16.3452	2008-08-14	制造业	金属制品业	结构性金属制品业
122	设建设设有限公司	存续	孙王周	大型	5000万人	2000万人	1998/4/1	26.7233	1998-04-01	建筑业	土木工程	其他土木工程
123	火安计省有限公司	存续	李张	大型	58800万人	2000万人	1997/12/30	26.9753	1997-12-30	建筑业	房屋建筑业	住宅房屋业
124	江省江发电力工程有限公司	存续	陈绍梁	大型	10086万人	1880万人	2013/4/25	11.6466	2013-04-25	建筑业	建筑装饰业	建筑装饰业
125	徽业业设有限公司	存续	江张陈	小型	1800万人	1800万人	2018/5/2	6.6247	2018-05-02	科学研究和技术服务业	其他未列明行业	其他未列明行业
126	国木业丰有限公司	存续	孙叶叶	大型	1200万美	1200万美	2012/7/12	12.4529	2012-07-12	房地产业	商务服务业	咨询与调查
127	理华保工有限公司	存续	赵露杜	小型	1700万人	1700万人	2013/2/27	11.8027	2013-02-27	房地产业	商务服务业	咨询与调查
128	协脱省飞有限公司	存续	王杜	大型	5288万人	1688万人	1995/5/19	29.5945	1995-05-19	房地产业	房屋建筑业	住宅房屋业
129	鑫屹普尔有限公司	存续	杨陈唐	中型	1600万人	1600万人	2014/9/23	10.2329	2014-09-23	房地产业	土木工程	其他土木工程
130	青赴苏中有限公司	存续	陈郭叶	小型	3001万人	1501万人	2011/8/17	13.3370	2011-08-17	房地产业	商务服务业	安全保护业
131	蓝普量建有限公司	存续	陈徐杨	大型	800万人民	500万人民	2012/11/12	12.0959	2012-11-12	房地产业	土木工程	其他土木工程
132	理杜庆电有限公司	存续	徐朱徐	小型	1400万人	1400万人	2017/6/26	7.4740	2017-06-26	教育	教育	职业技能培训
133	斯管汉能有限公司	存续	李许	小型	1500万人	1500万人	2015/12/15	9.0055	2015-12-15	科学研究和技术服务业	其他未列明行业	其他未列明行业
134	斯集备水有限公司	存续	吴陈郭	大型	6000万人	1247.74万	2011/2/28	13.8027	2011-02-28	房地产业	房屋建筑业	其他房屋业
135	电建科科有限公司	存续	李季陶	中型	1200万人	1200万人	2014/3/26	10.7288	2014-03-26	制造业	专用设备制造业	木材加工
136	安航天船有限公司	存续	彭陈李	小型	5500万人	1185万人	1993/7/10	31.4521	1993-07-10	批发和零售业	机械制造业	其他机械制造业
137	需技建安有限公司	存续	史旋郭	中型	1176万人	1176万人	2005/4/8	19.6986	2005-04-08	批发和零售业	机械制造业	其他机械制造业
138	设程建通有限公司	存续	沈陈江	小型	1134.648万	2.5万人民	2010/8/16	14.3397	2010-08-16	制造业	专用设备制造业	环境保护业
139	阳中高钢有限公司	存续	钱周徐	微型	1130万人	1130万人	2001/11/28	23.0603	2001-11-28	科学研究和技术服务业	其他未列明行业	其他未列明行业

业投标中标金额等），综合采集来的企业中标数据和相应的工商数据，整理形成聚类分析的被审计数据。其数据示例（已脱密）如图 5 所示。

考虑到企业注册资本等字段数据之间的数量差距较大，为了消除变量之间的纲量关系，提高 K-means++ 聚类算法的准确度，需要对被审计数据进行数据预处理。因此，本文利用归一化方法对相关工商数据进行了标准化处理。

（三）审计数据聚类分析

1. 聚类分析字段的选取。根据审前调查和审计经验，选取被审计中标单位工商信息中的“实缴资本”、“参保人数”和“成立年限”这三个指标作为聚类分析字段进行 K-means++ 聚类分析。

2. K-means++ 聚类算法中 K 值的选择。为获得最佳的分析结果，K 值的确定非常关键。根据前文分析的肘方法和轮廓系数方法，依据被审计中标单位工商信息中的“实缴资本”、“参保人数”和“成立年限”这三个指标计算 K 值，其结果示例如图 6 和图 7 所示。

由肘方法分析结果图 6 不难发现：K 值=4 时，聚类结果比较接近中标单位的真实分类。由轮廓系数方法分析结果图 7 不难发现：K 值=4 时的轮廓系数处于最高。综合肘方法和轮廓系数方法的分析结果，最终选取 K 值=4 作为最优聚类簇数量进行审计数据聚类分析。

3. 总体聚类分析及高风险聚类确认。当 K 值=4 时，根据中标单位工商数据中的“实缴资本”、“参保人数”和“成立年限”这三个指标进行总体聚类分析，其结果示例如图 8 所示。

由业务常识和审计经验可知，“实缴资本”、“参保人数”和“成立年限”等指标小，但中标金额大的中标单位存在的风险隐患较大。根据图 8 中的聚类分析结果，不难发现聚类分析后风险隐患最大的是图 8 中的第 4 类聚类分析结果（“实缴资本”、“参保人数”和“成立年限”等指标较小）。

4. 高风险聚类数据具体分析。由于聚类后的高风险类中的

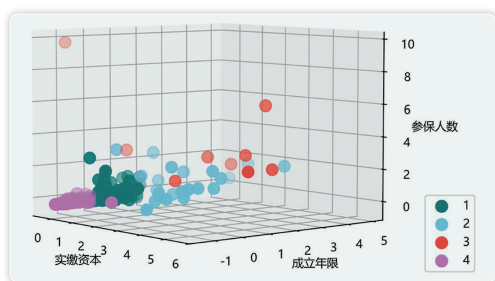


图 8

整体聚类分析
结果示例

数据较多,为了更深入地发现高风险类中的具体可疑审计线索,考虑中标总金额这一指标,可对被审计数据根据不同的指标组合做进一步具体分析:根据“实缴资本”和“参保人数”这两个指标对高风险类中的数据做进一步的分析,其结果示例如图 9 所示;根据“参保人数”和“成立年限”这两个指标对高风险类中的数据做进一步的分析,其结果示例如图 10 所示;根据“实缴资本”和“成立年限”这两个指标对高风险类中的数据做进一步的分析,其结果示例如图 11 所示。

图 9 到图 11 中气泡的大小表示该中标单位中标总金额的大小。从图 9 到图 11 中进一步的分析结果不难发现:江汉数智科技有限公司和江汉省江发电力工程有限公司等中标单位“实缴资本”、“参保人数”和“成立年限”等指标较小,但中标金额较大,存在较大的风险。

(四) 审计数据聚类分析结果的延伸取证

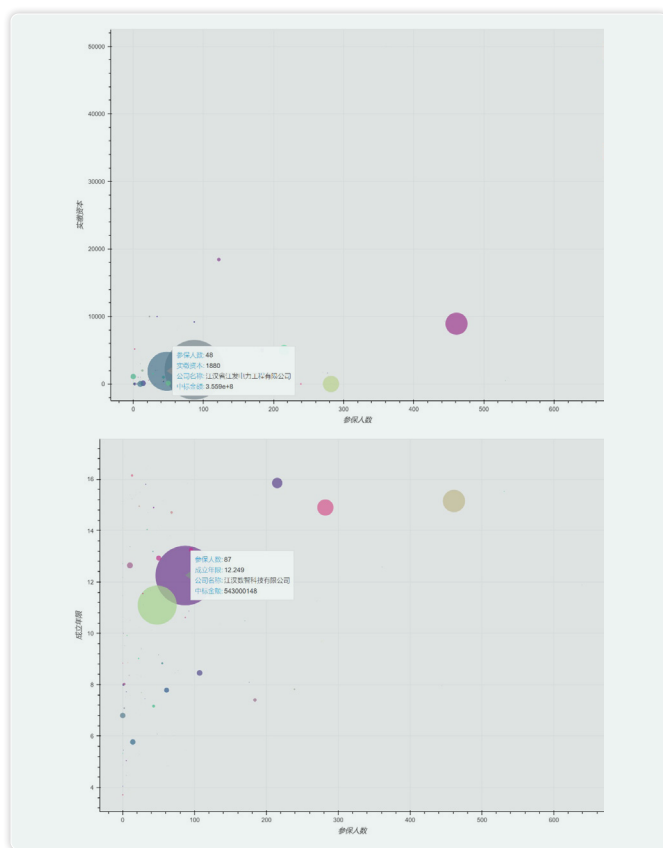
根据审计数据聚类分析发现的审计线索,江汉数智科技有限公司和江汉省江发电力工程有限公司等中标单位存在较大的风险,审计人员需要对发现的审计线索做进一步的延伸取证,从而最终获得审计证据。例如本案例中,可对发现的这些可疑中标单位做进一步的

图 9

基于“实缴资本”和“参保人数”的高风险类数据深入分析结果示例

图 10

基于“参保人数”和“成立年限”的高风险类数据深入分析结果示例



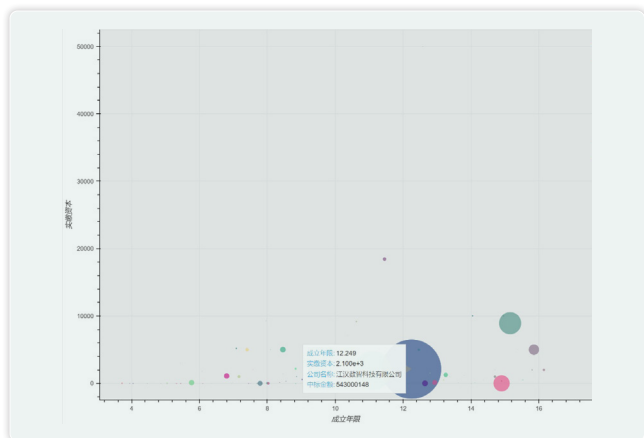
析,如分析这些中标单位和被审计单位的管理人员之间是否存在亲属关系、中标单位和被审计单位及其管理人员之间是否有资金上的往来关系等,从而最终获得审计证据。

五、总结与展望

招投标工作的复杂性使得招投标风险审计工作变得越来越困难,将人工智能技术应用到招投标风险审计工作中已成审计领域的大势所趋,机器学习是实现人工智能技术的重要技术方法。为了防范化解招投标风险,本文提出了基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法,设计了详细的审计思路,并采用 Python 实现了该方法。最后,通过应用案例分析了基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法的应用。除了招投标风险审计外,聚类算法还可以广泛应用其他业务的智能审计之中。例如,注册会计师可以利用聚类算法分析财务舞弊风险等。当然,基于聚类算法的智能审计方法也存在一定的不足,例如,聚类分析可以帮助审计人员快速发现审计线索,但聚类分析结果并不一定都存在问题,审计人员仍需要对发现的审计线索做进一步的延伸取证。需要指出的是,本文提出的基于 K-means++ 聚类算法的招投标风险智能审计方法主要用于帮助审计人员识别招投标过程中隐藏的审计线索,对于更多的常见招投标风险审计问题,审计人员可以根据审计经验采用大数据多数据源综合分析技术完成分析,这一问题作者将另文分析。

图 11

基于“实缴资本”和“成立年限”的高风险类数据深入分析结果示例



国际碳壁垒对中国出口企业碳管理的影响研究

朱若昕 黄楠



可持续发展
专题

摘要

随着全球气候变化政策博弈的深入,部分发达国家在国际贸易中强制推行碳关税、碳标签、碳减排认证等贸易政策来达到贸易保护的目的,碳壁垒逐步演变为国际贸易的新壁垒。中国作为全球最大的出口国,在国际碳壁垒冲击下对外贸易面临严峻考验,出口企业亟需进行碳管理以应对国际碳壁垒。本文以欧盟碳边境调节机制(CBAM)为准自然实验,采用双重差分法研究国际碳壁垒对中国出口企业碳管理的影响。研究发现:CBAM的提出显著提高了出口企业碳管理水平,并对出口规模较大、碳排放强度较高、行业竞争度较激烈的出口企业影响大。异质性结果显示,参与国内碳排放权交易、海外双重上市的出口企业受CBAM影响较小,接受国内大型会计师事务所审计的出口企业将更重视CBAM的影响。

关键词

国际碳壁垒 碳边境调节机制 企业碳管理

一、引言

对外贸易是我国开放型经济的重要组成部分,是经济增长的“三驾马车”之一,是畅通国内国际双循环的关键抓手。企业是外贸经济的微观基础,参与国际市场的微观主体,增强企业出口韧性不仅是建设贸易强国的具体实践,更是中国在全球经济循环体系重构中获得主动权、实现出口稳定增长的重要保障。

随着全球气候变化政策博弈的深入,部分发达国

家在国际贸易中强制推行碳关税、碳标签、碳减排认证等贸易政策来达到贸易保护的目的,碳壁垒逐步演变为国际贸易的新壁垒。碳壁垒最早由法国前总统希拉克于2007年提出,根据《京都议定书》中“缔约方承担具有法律约束力的定量减排义务”这一要求,欧盟提倡向未遵守该议定书的国家征收商品进口税,以避免本国产品在碳排放交易体系(EU ETS)中遭受不公平竞争。2009年,美国众议院通过《美国清洁

随着人工智能等技术的发展,今后可以研究如何采用人工智能技术对于聚类分析发现的审计线索作进一步的延伸取证,从而最终获得审计证据,例如,采用社会网络分析技术进行关系链和资金流分析,分析这些中标单位和被审计单位的管理人员之间是否存在亲属关系、中标单位和被审计单位及其管理人员之间是否有资金上的往来关系等。另外,今后可将大模型(陈伟,2024)等人工智能前沿技术应用于招投标风险智能审计中,例如,通过采用通用大模型工具,可以帮助审计人员智能设计招投标风险审计人工智能分析模型、聚类分析算法的程序实现代码等。这些大模型技术的应用可以更好地帮助审计人员提高审计效率和审计工作质量。

作者单位 南京审计大学

(责任编辑:杨文凤)

主要参考文献

1. 陈伟. 大模型在智能审计中的应用研究. 中国注册会计师. 2024(05)
2. 陈伟. 大数据审计理论、方法与应用. 北京: 科学出版社. 2019
3. Arthur D, Vassilvitskii S. 2007. K-means++: the advantages of careful seeding[C]. Proceedings of the eighteenth annual ACM-SIAM symposium on discrete algorithms. New York: 1027-1035.
4. David I, Yavuz K, Samuel R. 2018. Screening for bid rigging—Does it work?[J]. Journal of Competition Law & Economics, 14(2): 235-261.
5. Erfani A, Zhang K, Cui Q. 2021. TAB Bid Irregularity: Data-Driven Model and Its Application[J]. Journal of Management in Engineering, 37(5): 04021055.
6. Garca Rodriguez M J, Rodriguez-Montequin V, Ballesteros-Perez P, et al. 2022. Collusion detection in public procurement auctions with machine learning algorithms[J]. Automation in construction, 133: 104047.
7. Rousseeuw P J. 1987. Silhouettes: a graphical aid to the interpretation and validation of cluster analysis[J]. Journal of Computational and Applied Mathematics, 20, 53-65.
8. Silveira D, De Moraes L B, Fiuza E P S. 2023. Who are you? Cartel detection using unlabeled data[J]. International Journal of Industrial Organization, 88: 102931.
9. Syakur M A, Khotimah B K, Rochman E M S. 2018. Integration K-means clustering method and elbow method for identification of the best customer profile cluster[J]. IOP Conference Series: Materials Science and Engineering, 336: 012017

能源法案》,面向清单产品进口征收碳关税。2010年,欧美主要国家鉴于国内争议和国际反对,纷纷推迟与碳关税相关的法案提议,使得发达国家在短期内未能征收碳关税(徐清军,2011)。2012年,欧盟对出入欧盟国际航班征收15%的航空碳税,因与WTO规则不兼容而被迫终止。近年来,欧盟通过国内立法实施碳关税壁垒,欧盟碳边境调节机制(Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM)已于2023年10月1日正式生效,对接碳排放权交易市场,意图在进口环节将没有实行碳排放管制的外国商品纳入国内碳税体系,平衡国内外产品由于碳排放管制程度和碳定价水平不同而造成的竞争力差异,避免欧盟气候政策与全球减碳目标因碳泄漏而无法实现。CBAM要求出口欧盟的相关企业在过渡期(2023年10月—2025年12月)披露其碳信息报告,在2026年1月正式运行后,规定不同行业需支付相应税率的碳关税。

中国作为全球最大的出口国,在国际碳壁垒冲击下对外贸易面临严峻考验。已有研究分别从宏观和微观视角探讨了碳壁垒对我国经济的影响,部分学者通过均衡模型分析表明美国或欧盟碳关税的征收将显著降低中国工业品的出口(Dong和Whalley,2009;丁纯和曹雪琳,2024),并对中国宏观经济和社会福利带来负面影响(Hübler,2009;任亚楠等,2022)。也有部分学者提出碳关税对中国具有积极影响,认为碳关税可以推动中国发展低碳经济,加快传统产业转型升级(董小君和唐蕊,2023)。碳壁垒微观经济后果层面影响研究则较为匮乏,Shen等(2023)采用事件研究发现,欧盟碳边境调节机制立法事件对中国出口欧盟企业有显著负面影响。碳壁垒对环境绩效影响研究也相对较少,主要集中于宏观碳泄露研究(Paltsev,2001;Glen和Edgar,2008),缺乏对微观出口企业的碳管理影响研究。碳管理是出口企业减少碳排放、提升出口质量的重要措施,研究出口企业是否会通过提高碳管理水平以应对国际碳壁垒,对我国畅通国内国际双循环、加快建设贸易强国具有重要意义。

鉴于此,本文基于微观层面的中国企业数据,将2020年首次针对出口欧盟企业的国际

碳壁垒立法设想作为政策冲击,以CBAM限制的钢铁、水泥、铝、化肥、电力、氢能等六大行业范围内的出口欧盟企业为实验组,华证指数碳中和评级数据库收录的除实验组以外的全部企业为对照组,利用双重差分法(Difference-in-Difference, DID)考察了国际碳壁垒冲击对中国出口欧盟企业碳管理的影响。研究发现,由于CBAM具备碳壁垒的约束作用,导致中国出口欧盟企业通过提高自身的碳管理水平以实现减排目的。且该效应在出口规模较高、碳排放强度较大、行业竞争较强的企业身上体现得尤为明显。随后,进一步分析不同类型企业在应对CBAM的冲击后发现,当企业不参与国内碳排放权交易、未在海外双重上市且被国内十大会计师事务所审计时,企业的碳管理水平会受到国际碳壁垒冲击的正向影响。这一结果表明,加强碳管理是中国出口欧盟企业突破国际碳壁垒的优先选择,要想缓解CBAM的约束作用,需要政府提出具有针对性的产业政策,通过管理市场的进出口比例、协调行业的碳排放强度、平衡企业间的竞争程度等方式,协同优化企业的碳管理。同时,出台适应于中国企业的碳排放权交易政策、股票上市的规划建议和碳审计规章制度,合理激励企业通过更先进的生产行为和更完备的融资途径提升自身的碳管理水平,进而帮助企业在碳管理层面实现对碳壁垒的跨越。

二、欧盟碳边境调节机制的制度背景

伴随全球气候问题日益突出,欧盟作为应对气候变化的积极倡导者,在2005年首次提出碳排放交易体系(EU ETS),该规定允许能源密集型行业自由分配碳配额,以推动当地企业减少碳排放。但在《巴黎协定》框架下,欧盟提议到2030年将温室气体(GHG)排放量在1990年的基础上至少减少55%,到2050年实现气候中和的目标。因此欧盟需要减少绝对排放总量,并结束EU ETS排放配额的免费分配,导致欧盟内部碳价上浮、企业生产成本加重、碳泄漏问题频发。为解决上述问题,欧盟委员会就全球气候博弈和经济博弈的衍生品——碳边境调节机制——发起多次讨论(关键时点见表1)。2019年7月,欧盟委员会主席冯德莱恩在《政治指导方针》(Political Guidelines)中明确将“欧洲绿色协议”作为2019—2024年的六大政治目标之一,并于同年12月正式发布应对气候变化的《欧洲绿色协议》(European Green Deal),在确定温室气体减排目标、规避碳泄漏风险的同时,首次正式提及CBAM。2020年3月,欧盟委员会发布关于CBAM的初期影响评估报告,邀请利益相关方于4月1日前就立法的总体设想提出非结构化反馈,并在7—10月通过线上问卷方式征求公众对CBAM立法的合理性、目标、政策设计及影响进行反馈。2020年9月,欧盟委员会正式宣布,将碳关税立法列入2021年立法议程,同年10月正式通过其2021年工作计划,明确于2021年6月公布CBAM的立法草案及完整的影响评估报告,这也标志

时间	事件
2019年7月16日	冯德莱恩总统将“欧洲绿色新政”作为《政治指导方针》目标之一，CBAM将作为实现该目标的手段被引入。
2019年12月11日	欧盟委员会发布旨在应对气候变化的《欧洲绿色协议》，正式在官方文件中提及CBAM，确定在某些高碳行业规避碳泄漏风险。
2020年3月4日	欧盟委员会发布初期影响评估报告，为CBAM公开征求意见提供待评估的CBAM基本要素，提出立法总体设想，收集可能覆盖的行业信息。
2020年9月16日	欧盟委员会宣布将CBAM列入2021年立法议程，将战略设想落实到欧盟具体的立法议程中。
2020年10月19日	欧盟委员会明确将在2021年6月公布CBAM立法草案和影响评估报告，将CBAM立法落实至欧盟具体的工作安排中。
2021年3月10日	欧洲议会通过《建立一个与WTO兼容的欧盟碳边境调节机制》决议，阐明CBAM实施的基本原则和要求，确定初始阶段涵盖至少电力部门和能源密集型工业部门。
2021年7月14日	欧盟委员会在《应对气候变化一揽子计划》“减碳55”立法提案中正式公布了CBAM的立法草案，暂包括水泥、钢铁、铝、化肥和电力等五个高碳高泄露风险行业。
2021年11月29日	欧洲议会的国际贸易委员会（INTA）公开对“立法草案”的《修正意见稿》，预示CBAM的具体设计可能将发生重大变化。
2021年12月8日	欧洲经济和社会委员会（EESC）发布了对“立法草案”的意见，解决CBAM在价值链中可能产生的影响。
2021年12月21日	环境、公众健康和食品安全委员会（ENVI）起草的《立法报告》公布上线，提出应增加覆盖有机化工、塑料和氢等行业。

表1
碳边境调节机制的立法时间线

着欧盟CBAM立法已落实至欧盟具体的工作安排当中。2021年3月，欧洲议会通过《建立一个与WTO兼容的欧盟碳边境调节机制》（Establishing a WTO-compatible EU CBAM）的决议，提出碳关税应适用于欧盟碳排放交易体系覆盖的所有产品。同年7月，欧盟委员会在《应对气候变化一揽子计划》“减碳55”（Fit for 55）立法提案中正式公布CBAM的设计方案和影响评估报告，推出全球首个碳关税政策，声称将于2022年完成立法，2023—2025年为过渡期，2026年起将配合EU-ETS征收碳关税，标志着CBAM正式进入立法阶段。11月，欧洲议会的国际贸易委员会（INTA）公开对“立法草案”的《修正意见稿》。12月，欧洲经济和社会委员会（EESC）发布对“立法草案”的意见以支持受影响行业的产业转型，解决CBAM对价值链的潜在影响。

其中，2020年3月4日为欧盟委员会首次针对CBAM的基本要素、实施方式、计算规则、覆盖行业以及潜在影响提出的评估报告日期，故本文参考Shen等（2023）的研究，以该日为政策冲击日，利用双重差分法（DID）考察国际碳壁垒对中国出口欧盟的相关行业企业碳管理的影响。

三、文献回顾与假设推导

（一）文献回顾

1. 国际碳壁垒的效果研究。基于国内外学者对国际碳壁垒的研究内容，本文主要集中于以碳关税为代表的国际碳壁垒，针对其影响效果展开讨论。

一是评估碳关税对减少碳泄漏的有效性研究。大量的经验研究采用可计算一般均衡（CGE）模型对《京都议定书》的执行、欧盟碳排放交易体系的建立或其他不对称减排措施可能产生的碳泄漏进行模拟评估，发现碳关税对解决碳泄漏问题的有效性相当有限（Weng和Zhang，2018；张友国等，2015）。Zhong和Pei（2022）基于投入产出模型评估CBAM的减排潜力，在覆盖所有排放密集型和贸易风险行业后，全球碳排放总量的下降程度依旧不显著。Böhringer等（2012）采用全球贸易分析项目评估碳关税对解决竞争力损失和降低碳泄漏的有效性，发现不存在显著的正向影响。杨曦和彭水军（2017）基于异质性企业贸易理论模型，认为碳关税政策将导致各国碳排放量增加，进一步提高碳泄漏率且不利于全球减排。

二是研究碳关税对国家贸易竞争力的影响。不少基于CGE模型的经验研究发现，当国家征收碳关税或能源税、实施碳排放权交易时，对贸易竞争力的影响很小（Aldy和Pizer，2015）。然而，Babiker和Rutherford（2005）通过免除“减排要求、出口补贴、出口退税、碳关税”等四种政策措施，检验减排国家贸易竞争力的提升效果后发现，碳关税可通过国际贸易在较大程度上将实施气候政策的成本转嫁给非减排国家，因而能够有效提升贸易竞争力。此外，Böhringer等（2016）通过分析贸易带来的碳排放，发现碳关税对贸易竞争力的影响取决于不同国家“中间产品进口的碳排放”和“最终产品的出口比例”，当进口中间品的碳排放更高或者最终产品出口比例更大时，碳关税会恶化不对称减排对贸易竞争力的不利影响。

三是考察碳关税是否公平分配减排负担并带来福利效应。部分学者指出碳关税有利于发达国家将减排负担转移至发展中国家，导致欧盟与其他地区的GDP产出形成差异，且变化程度取决于进出口国的碳税征收与碳密集度，不利于减排负担与福利效应的平均分配（Larch和Wanner，2017；Zhong和Pei，2022；曲如晓和吴洁，2011）。部分学者通过构建多国CGE模型或模拟贸易引力模型，认为碳关税所带来的福利效应不能覆盖其执行成本，且发展中国家会面临更大损失（McKibben和Wilcoxon，2008；Larch和Wanner，2017）。还有学者认为碳关税不会对福利状况产生显著影响，Lockwood和Whalley（2010）指出，碳关税产生的效应会被汇率、价格、工资等因素的变动所抵消，对贸易、生产和消费的影响是中性的，不会对福利状况产生显著影响。

2. 企业碳管理的影响因素研究。与本文研究主题相关的另一组文献主要围绕企业的碳管理。碳管理作为企业发展

低碳经济、管理碳足迹的一项新型管理模式 (Weinhofer 和 Busch, 2013), 在狭义层面是指以低能耗、低污染、低排放为目标, 以低碳理念作为指导, 倡导企业通过提供低碳产品与服务, 实现资源高效利用和经济与环境双赢的效果 (杨冉冉和龙如银, 2015); 在广义层面则被定义为一种基于评估和减少温室气体排放的方法, 包括界定温室气体、确定研究范围、收集研究数据、分析研究结果、制定减排计划、采取减排行动等六个阶段 (Dossou 和 Mitchell, 2014)。

现有学者关于碳管理的影响因素研究主要集中于碳风险管理这一层面, 祝福冬 (2011) 根据利益相关者理论和社会责任理论, 从企业推行碳管理的动力分析, 发现企业碳管理的影响主要来源于政策压力、客户要求和利益收入等三个方面。刘兆征 (2010) 从发展机遇、企业成本、企业效应和竞争力等四个方面分析企业应对低碳经济的发展策略, 以期推动碳管理。王成勤等 (2022) 基于可持续发展研究, 从资源紧缺状况、低碳发展内生力不足、技术人才短板等现状, 为企业协调低碳经济与自身发展的关系提供建议。朱瑾和王兴元 (2012) 从企业面临的宏观低碳发展环境、行业低碳竞争环境和微观碳管理环境三个层面, 根据自身低碳发展要求综合实行碳管理更新与再造。

综上所述, 已有文献针对国际碳壁垒影响效果研究主要从政策本质出发, 考量其对碳泄漏、贸易竞争、负担分配与福利效应等宏观层面的影响。对于企业碳管理的影响因素研究主要集中于政策机遇、市场环境、行业动态等风险管理层面, 缺少将二者关系搭建起来的桥梁。因此, 本文以直接产生碳排放的中国企业为研究对象, 将被 CBAM 限制的钢铁、水泥、铝、化肥、电力、氢能等六大行业范围内的出口欧盟企业定义为实验组, 其余企业为对照组, 通过量化不同企业的碳管理水平来衡量 CBAM 对中国企业的影响, 从而考察国际碳壁垒对我国经济发展与竞争格局的深远影响。

(二) 假设推导

碳关税正成为发达国家气候变化政策博弈下贸易政策的一种新趋势, 逐渐形成发展中国家对外贸易的碳壁垒。碳关税的实施对中国企业出口贸易带来了挑战, 但也对出口企业低碳

转型带来新机遇。本文预期欧盟碳关税可能从正反两方面影响我国出口企业碳管理水平。

1. 欧盟碳关税实施后将提高我国出口企业碳管理水平。

(1) 合法性理论指出, 在社会建构的规范、价值观、信仰和定义体系中, 一个实体的行为是可取的或适当的 (Suchman, 1995), 合法性能够使组织获得生存和发展所需的其他关键资源 (Zimmerman 和 Zeitz, 2002)。因此, 本文预期出口企业为保持欧盟市场份额和客户资源, 会通过碳管理降低产品碳足迹, 证明自身生产经营合法以迎合碳壁垒要求, 提升其在全球价值链中地位; (2) 随着应对气候变化工作的持续推进, 利益相关者已将企业碳信息披露作为投资决策的重要参考 (宋晓华等, 2019), 而欧盟碳关税要求出口企业披露产品碳排放报告。因此, 为避免高碳排放信息导致声誉受损, 企业会通过碳管理以满足市场需求向诸多利益相关者传递积极信号, 从而塑造企业形象, 提升竞争力 (周畅等, 2024); 最后, 根据逃离竞争效应, 当同行竞争压力越大、利润点越低时, 竞争市场可以激发企业活力, 即部分企业为了逃离激烈市场竞争将积极开展创新活动并努力提高效率 (Arrow, 1962)。欧盟碳关税导致出口企业碳排放成本内部化, 相对受制于欧盟碳排放权交易的本土企业, 其比较优势被削弱, 出口企业可能会通过碳管理技术创新来逃离竞争。

2. 欧盟碳关税实施后将降低我国出口企业碳管理水平。

欧盟碳关税将提高出口企业履约成本, 抑制我国产品出口 (周玲玲等, 2010; 李继峰和张亚雄, 2012), 引发贸易转移效应。当企业出口转内销时, 会带来以下影响: (1) 会减少对外交流活动, 降低企业出口学习效应 (程仲鸣等, 2023), 不利于企业引进国外先进的碳管理技术与方法。 (2) 出口企业前期为应对频繁变化的环境壁垒已投入较多清洁技术生产, 相比非出口企业更具环境友好度 (李静和陈思, 2014), 在国内“双碳”目标背景下的竞争市场中具有环境领先优势。故在有限资源下, 为更快抢占国内市场份额, 企业可能将原有碳管理的资源投入转至营销推广、销售渠道建设等方面。 (3) 企业若继续出口欧盟, 高昂的碳关税成本将挤占出口企业原本的碳管理资源 (程仲鸣等, 2023), 导致更多资源配置倾向于流程复杂的出口销售及碳关税缴纳环节。 (4) 出口欧盟企业必须披露碳排放报告, 不利于隐藏高碳排放的坏消息, 将加剧其合法性缺失 (杜晓君等, 2014), 从而抑制相关利益者资源流入, 降低出口企业碳管理的资源配置效率。 (5) 欧盟碳关税合法性存疑 (林伯强和李爱军, 2012; 曹慧, 2021), 该政策依旧存在不确定性, 出口企业可能会为了规避风险采取保守型投资策略 (毛其淋和许家云, 2018), 增加可变现资产投入, 从而降低自身的碳管理动力。

基于此, 本文提出以下竞争性假设 H1a 和 H1b:

H1a: 欧盟碳关税实施能提高我国出口企业碳管理水平

H1b: 欧盟碳关税实施将削弱我国出口企业碳管理水平

变量类型	变量名称	变量符号	变量定义
被解释变量	碳管理	CM	按照碳中和评级以 1-9 赋值打分
解释变量	碳边境调节机制冲击	CBAM	虚拟变量交乘项（见正文）
调节变量	出口规模	Export	企业海外营业收入取对数
	碳排放强度	Intensity	所处行业的碳排放量
调节变量	行业竞争度	SLI	行业勒纳指数 = 单个公司营业收入 / 行业内营业收入合计 * (营业收入 - 营业成本 - 销售费用 - 管理费用) / 营业收入
	企业年龄	Age	企业上市年限 = 观测年度（当前统计截止日期）- IPO 年度
控制变量	企业成长性	Growth	总资产增长率 = 本期末总资产 - 上期末总资产 / 上期末总资产
	资产负债率	Leverage	负债总额 / 资产总额
	流动比率	CR	流动资产 / 流动负债
	资产收益率	ROA	净利润 / (年末总资产 + 年初总资产) / 2
	股票收益率	Return	现金红利再投资的年个股回报率
	资本密集度	Cap	总资产 / 营业收入
	每股收益	EPS	综合收益总额 / 实收资本总额
	账面市值比	BM	股东权益 / 公司市值
	两权分离度	Separation	实际控制人拥有上市公司控制权与所有权之差
	独立董事比例	BI	独董人数 / 董事总人数
其他变量	所有权性质	SOE	国有企业记为 1，其他记为 0
	碳排放交易	ETS	企业被中国碳排放交易系统覆盖赋值为 1，否则为 0
	交叉上市	Dual	企业同时在上海（深圳）证券交易所和香港证券交易所上市赋值为 1，否则为 0
	审计	Audit	企业被国内十大会计师事务所审计，赋值为 1，否则为 0

表 2
变量定义

四、研究样本与方法

（一）样本选择

本文的研究是基于 2017—2021 年中国 A 股企业微观数据展开的。企业的出口数据来源于同花顺的海外销售数据库，企业的碳管理数据来源于华证指数碳中和评级数据库，企业的财务数据来源于国泰安数据库。剔除 ST、*ST、金融保险行业以及缺失值，最终得到

表 3
描述性统计

Variable	N	mean	sd	p25	p50	p75	min	max
CM	8305	1.930	0.630	2.000	2.000	2.000	1.000	5.000
CBAM	8305	0.010	0.110	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000
Age	8305	11.120	7.910	4.000	8.000	18.000	2.000	28.000
Growth	8305	0.130	0.240	0.010	0.090	0.190	-0.400	3.140
Leverage	8305	0.430	0.200	0.270	0.420	0.570	0.060	0.920
CR	8305	2.810	2.820	1.250	1.850	3.190	0.300	18.460
ROA	8305	0.050	0.080	0.020	0.050	0.080	-0.510	0.280
Return	8305	0.100	0.480	-0.210	0.010	0.280	-0.680	2.480
Cap	8305	3.620	6.550	1.420	2.040	3.050	0.360	48.740
EPS	8305	0.560	0.900	0.130	0.400	0.820	-2.380	6.550
BM	8305	0.360	0.170	0.240	0.340	0.470	0.010	0.820
Separation	8305	4.250	6.910	0.000	0.000	5.990	0.000	29.280
BI	8305	37.870	5.330	33.330	36.360	42.860	28.570	60.000
SOE	8305	0.290	0.450	0.000	0.000	1.000	0.000	1.000

8305 个观测值。为消除极端值对研究结论的影响，本文对连续变量进行 1% 和 99% 缩尾处理，以下数据报告均为基于处理后的数据结果。

（二）变量定义

1. 被解释变量。本文依据华证指数的碳中和评级数据库研究的战略路径，结合我国企业的信息披露情况和生产经营特点，在由政策管理（P）、碳排放强度（E）、碳减排能力（R）、可再生能源（N）和碳管理（M）等五个维度汇总而成的 PERNM 框架中，使用因子分析法得出的综合指标“碳中和”量化企业的碳管理水平，客观衡量企业在实现碳中和过程中的表现情况。将每一指标的打分分别归类为评级 C 至 A（C-CC-CCC-B-BB-BBB-A-AA-AAA）9 个层级，按照 [1, 9] 这一区间进行等级赋值。

2. 被解释变量。碳边境调节机制冲击（CBAM）。与现有研究 CBAM 的实证文献 Shen 等（2023）相同，本文以 2020 年欧盟委员会首次提出碳边境调节机制的立法设想为政策冲击时点。本文将样本期定为 2017—2021 年，故政策出台时间和是否出口欧盟企业共同决定碳边境调节机制冲击变量的识别， $CBAM_{it} = Treat_i * Year_{it}$ 。其中， $Treat_i$ 为处理组虚拟变量，表示企业是否属于六大行业内的出口欧盟企业，若是则 $Treat_i = 1$ ；否则 $Treat_i = 0$ 。 $Year_{it}$ 是处理效应时期虚拟变量，故自 2020 年及之后年份的 $Year_{it} = 1$ ；之前的年份 $Year_{it} = 0$ 。

3. 控制变量。参考 Shen 等（2023）、周志方等（2021）等相关文献，本文在考察 CBAM 对企业碳管理的影响时，控制了企业年龄（Age）、企业成长性（Growth）、资产负债率（Leverage）、流动比率（CR）、资产收益率（ROA）、股票收益率（Return）、资本密集度（Cap）、每股收益（EPS）、账面市值比（BM）、两权分离度（Separation）、独立董事比例（BI）、所有权性质（SOE）等变量。

（三）模型设定

本文借助欧盟在 2020 年首次提出“碳边境调节机制（CBAM）”的立法设想为政策冲击，对中国出口欧盟企业形成潜在的绿色贸易壁垒为准自然实验，采用双重差分法（DID）识别 CBAM 对企业碳管理水平的影响。基本思想为比较处理组和对照组在政策冲击前后被解释变量的净变化，即为政策冲击的作用效果。本文以受 CBAM 潜在影响的中国出口欧盟企业为处理组，其余企业为对照组。具体模型如下：

$$CM_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CBAM_{it} + \beta Control_{it} + \gamma_i + \eta_j + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

（1）式中，i 代表企业，j 代表行业，t 代表年份。被解释变量 CM_{it} 表示企业 i 在 t 时期的碳管理水平。 $CBAM_{it}$ 为企业 i 在 t 时期受欧盟碳边境调节机制的影响情况，作为本文的核心解释变量，其系数 α_1 是本文重点关注对象，它反映了 CBAM 对企业碳管理带来的影响方向和程度。 β 为控制变量 $Control_{it}$ 的系数向量。此外，本文还控制年份固定效应 γ_i 、行业固定效应 η_j 。 ε_{it} 表示随机误差项。

	CM	CBAM	Age	Growth	Leverage	CR	ROA	Stock Return	Cap	EPS	BM	Separation	BI	SOE
CM	1													
CBAM	0.038***	1												
Age	0.075***	-0.003	1											
Growth	0.048***	0.024**	-0.208***	1										
Leverage	0.205***	0.016	0.277***	0.001	1									
CR	-0.189***	0.034***	-0.170***	-0.021**	-0.650***	1								
ROA	0.054***	0.059***	-0.106***	0.387***	-0.319***	0.248***	1							
Return	0.055***	0.043***	-0.050***	0.182***	-0.026**	0.009	0.247***	1						
Cap	0.071***	-0.028***	0.143***	-0.028***	-0.023**	0.119***	-0.176***	-0.078***	1					
EPS	0.162***	0.059***	-0.038***	0.349***	-0.092***	0.149***	0.691***	0.259***	-0.044***	1				
BM	-0.039***	-0.003	0.042***	-0.134***	-0.424***	0.244***	0.125***	-0.323***	-0.140***	0.014	1			
Separation	0.042***	0.005	0.119***	-0.024**	0.045***	-0.012	0.036***	0.018	0.017*	0.042***	0.025***	1		
BI	0.024***	0.028***	-0.051***	0.003	0.012	-0.001	-0.033***	0.016	-0.003	-0.002	-0.058***	-0.080***	1	
SOE	0.195***	-0.046***	0.530***	-0.157***	0.264***	-0.212***	-0.112***	-0.070***	0.070***	-0.067***	-0.006	-0.009	-0.042***	1

注：***、**和*分别表示在1%、5%和10%的水平上显著；下同。

Variable	CM
CBAM	0.2067*** (3.15)
Age	-0.0019* (-1.80)
Growth	-0.0659** (-2.05)
Leverage	1.0299*** (17.93)
CR	0.0030 (0.75)
ROA	0.2766** (2.03)
Return	0.0691*** (4.06)
Cap	-0.0129*** (-5.62)
EPS	0.1323*** (11.60)

Variable	CM
BM	0.7005*** (13.40)
Separation	0.0021** (2.21)
BI	0.0044*** (3.74)
SOE	0.1407*** (8.17)
Constant	1.1020*** (17.09)
Year FE	Yes
Industry FE	Yes
N	8305
Adjusted R ²	0.167
F	72.5653

表 4

相关性分析

击使得处理组企业的碳管理水平显著升高，总体上有利于企业的环境治理，初步证明假设 H1a。使用方差膨胀因子法（VIF）进一步检验显示，控制变量 VIF 的最大值为 2.71，低于 10，证明基准回归模型不存在严重的多重共线性问题。

（三）基准回归检验

表 5 报告了基于模型（1）的估计结果。利用 DID 模型考察欧盟碳边境调节机制对中国企业碳管理的影响，纳入一系列控制变量，对年份、行业固定效应进行了控制。结果表明，CBAM 的系数在 1% 的显著性水平下为正，证实假设 H1a。表明欧盟提出 CBAM 法案后，中国出口欧盟的企业为应对碳壁垒提高了碳管理水平。

表 5

基准回归检验

Variable	(1) F.CM	(2) F2.CM
CBAM	0.1161* (1.93)	0.1170** (2.03)
\$Control	Yes	Yes
Constant	1.1453*** (17.63)	1.1796*** (17.16)
Year FE	Yes	Yes
Industry FE	Yes	Yes
N	7061	5626
Adjusted R ²	0.148	0.147
F	54.6796	45.1123

表 6

CBAM 对企业碳管理的滞后项检验

（四）稳健性检验

虽然表 5 的 DID 估计结果表明，碳边境调节机制会正向影响出口欧盟企业的碳管理水平，但是由于测量误差、遗漏变量等情况引起的内生性问题仍无法完全排除，因此估计结果的稳健性需进一步检验。本文先后通过滞后性检验、增加其他控制变量等测试进行稳健性检验，结果如下：

1. 滞后性检验。从 CBAM 立法时间线考虑，企业的碳管理预期会随着 CBAM 从提出到落地持续受到正向影响，因此本文分别考虑企业未来一期与未来两期的碳管理指标，分别进行回归检验。结果如表 6 所示，CBAM 的系数分别在 10% 和 5% 的水平下显著为正，这意味着碳边境调节机制会对企业碳管理带来长期影响，致使企业注重自身的碳行为，碳管理水平逐步提升。

2. 添加其他控制变量。鉴于企业规模（Size）可能会对自身的碳管理带来一定影响，因此在模型（1）中添加相关控制变量后，观察企业碳管理的相关系数。根据表 7 的结果显示，在考虑企业现有规模后，CBAM 在 10% 的水平上正向影响企业的碳管理水平，可见企业在面对碳关税冲击时，会综合考虑自身资产规模后对碳管理进行相应改善。

3. 控制个体固定效应。为了消除面板数据中不随时间变化的个体异质性问题，本文在基准回归模型（1）的基础上控制了个体固定效应。回归结果如表 8 所示，CBAM 的回归系数在 10% 的水平上显著为正，与前文研究结论无实质性差别。

五、实证检验及分析

（一）描述性统计

表 3 是主要变量的描述性统计。碳边境调节机制冲击（CBAM）的年度均值为 0.01，表明在 2020 年及之后，六大行业内出口欧盟的企业占比仅为 1%。企业碳管理（CM）为非连续变量，年度均值为 1.93，标准差为 0.63，说明样本中碳中和评级低于“CC”的企业占比达 50% 以上，且不同企业间的碳管理差距较大。

（二）相关性分析

表 4 报告了变量的相关性分析结果。碳边境调节机制冲击（CBAM）和企业碳管理（CM）在 1% 水平上显著正相关，说明 CBAM 政策冲

Variable	CM
CBAM	0.1083* (1.78)
\$Control	Yes
Size	0.2409*** (36.94)
Constant	-3.4366*** (-25.16)

Variable	CM
CBAM	0.0951* (1.72)
\$Control	Yes
Constant	0.7093 (0.85)
Year FE	Yes

Variable	CM
Year FE	Yes
Industry FE	Yes
N	8305
Adjusted R ²	0.285
F	155.6579

Variable	CM
Code FE	Yes
Industry FE	Yes
N	8104
Adjusted R ²	0.690
F	6.9409

表 7

考虑企业规模的回归检验

表 8

考虑个体固定效应的回归检验

Variable	(1) CM	(2) CM	(3) CM
CBAM_Export	0.0737*** (2.77)		
CBAM_Intensity		0.9468*** (2.92)	
CBAM_SLI			1.7463*** (2.79)
CBAM	-0.6163** (-2.14)	0.0644 (0.78)	0.0718 (0.87)
Export	0.0502*** (13.21)		
Intensity		0.0110 (0.43)	
SLI			0.0636** (2.02)
\$Control	Yes	Yes	Yes
Constant	0.8408*** (9.97)	1.1904*** (15.35)	1.1024*** (17.10)
Year FE	Yes	Yes	Yes
Industry FE	Yes	Yes	Yes
N	5198	5697	8305
Adjusted R ²	0.213	0.157	0.168
F	56.2224	48.1666	65.6635

表 9

调节效应检验结果

Variable	(1) ETS=1 CM	(2) ETS=0 CM
	CM	CM
CBAM	0.2439 (1.09)	0.1588** (2.39)
\$Control	Yes	Yes
Constant	0.6491** (2.27)	1.3596*** (21.01)
Year FE	Yes	Yes
Industry FE	Yes	Yes
N	871	7434
Adjusted R ²	0.244	0.137
F	11.8634	52.6013

表 10

碳排放权交易的异质性检验结果

Variable	(1) Dual=1 CM	(2) Dual=0 CM
	CM	CM
CBAM	-0.4919 (-1.09)	0.2123*** (3.21)
\$Control	Yes	Yes
Constant	0.9210 (1.38)	1.1164*** (17.17)
Year FE	Yes	Yes
Industry FE	Yes	Yes
N	173	8132
Adjusted R ²	0.337	0.172
F	4.4761	73.2569

表 11

双重上市的异质性检验结果

(五) 调节效应检验

主要研究结论显示, 国际碳壁垒会正向影响受出口限制企业的碳管理水平。结合前文理论分析, 企业出于保持欧盟市场份额、维护自身声誉、逃离竞争效应等原因进行碳管理, 因此本文分别通过出口规模 (Export)、碳排放强度 (Intensity)、行业竞争度 (SLI) 三个变量来检验内在机制。具体地, 本文借鉴江静琳等 (2018) 的方法进行机制检验, 设定模型 (2) 如下:

$$CM_{it} = \delta_0 + \delta_1 CBAM_{it} * M_{it} + \delta_2 CBAM_{it} + \delta_3 M_{it} + \zeta Control_{it} + \gamma_i + \eta_j + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

式中, i 代表企业, j 代表行业, t 代表年份。被解释变量 CM_{it} 表示企业 i 在 t 年的碳管理水平。故 $CBAM_{it} * M_{it}$ 分别为碳边境调节机制与出口规模、碳排放强度和行业竞争度三方面的交乘项, 其系数 δ_1 是调节效应的重点关注对象。

表 9 报告了基于模型 (2) 的估计结果, 分析交乘项的系数 δ_1 后发现, 出口规模、碳排放强度和行业竞争度均会正向影响企业的碳管理水平, 与假设 H1a 分析一致。即当出口规模越大、碳排放越强、行业竞争度越高时, 受 CBAM 规制的出口欧盟企业对碳壁垒冲击效果的敏感性更强, 在碳管理方面会作出更加积极的正反馈。

(六) 异质性检验

1. 国内碳排放权交易的影响。自 2011 年起, “十二五”规划纲要首次提出逐步建立碳排放交易市场 (ETS) 的要求, 中国先后在京、津、沪、渝、鄂、粤及深圳等七个省市启动碳排放权交易试点, 并于 2013 年陆续上线交易。2021 年 7 月, 全国碳排放权交易市场正式启动, 纳入重点排放单位超 2000 家。因此, 基于国内碳排放权交易计划与 CBAM 的相关规定, 若六大行业内的出口欧盟企业已经在国内碳排放权交易中支付碳价, 则无需在出口环节重复缴纳碳税, 当 CBAM 正式实施后, 上述企业在合规和减排等方面付出的成本相对减轻, 不会对碳管理产生直接影响。因此, 为了考察 CBAM 对企业碳管理影响是否会因为国内碳排放权交易市场存在差异, 本文参考 Shen 等 (2023) 的研究, 以企业是否参与 ETS 交易为代理指标, 划分为被 ETS 市场覆盖组和不被 ETS 市场覆盖组。

回归结果如表 10 所示。在企业参与国内碳排放权交易时, 面临 CBAM 的影响更小, 企业碳管理不存在显著变化, 故碳排放权交易能够使企业弱化碳关税的影响, 进一步强化了本文研究结论。

2. 海外双重上市的影响。香港作为全球领先的金融中心, 在推动绿色与可持续金融方面一直发挥着积极作用。香港联合交易所有限公司 (联交所) 在 2013 年发布了《环境、社会及管制 (ESG) 报告指引》并在此后不断更新完善, 在 2017 年将之前的 ESG 披露要求从“建议和自愿”升级为“遵守或解释”, 即强制要求上市企业披露气候风险, 提高对环境绩效的重视。而深圳证券交易所 (深交所) 和上海证券交易所 (上交

Variable	(1)	(2)
	Audit=1	Audit=0
	CM	CM
CBAM	0.2508*** (3.06)	0.0949 (0.89)
SControl	Yes	Yes
Constant	0.9503*** (10.98)	1.4043*** (15.01)
Year FE	Yes	Yes
Industry FE	Yes	Yes
N	5002	3303
Adjusted R ²	0.203	0.114
F	52.2648	20.9239

表 12

会计师事务所
审计的异质性
检验结果

所)对于上市企业的期后披露仍然没有统一要求,对其环境治理不存在显著影响。鉴于此,本文基于企业上市环境衡量交叉上市的差异性影响,按照是否同时在A股和H股交叉上市划分为单一上市组和双重上市组,考察在不同上市条件下CBAM对企业碳管理的影响差异。

回归结果如表11所示。对于双重上市的企业,CBAM不会对企业碳管理带来显著影响;而对于内地单一上市的企业,CBAM的影响效果相对较强。

3. 国内十大会计师事务所审计的影响。已有文献表明,较高的审计质量可以帮助企业降低环境风险、提高企业节能减排投入(钟廷勇等,2023;徐玮和李明珠,2023)。欧盟CBAM政策正式实施后将带来出口企业因高碳排放量导致的出口成本增加、竞争力下降等潜在碳风险。因此本文预期,聘请大型会计师事务所审计的企业会面临较严格的外部监管,审计师会要求企业通过披露更详细的碳信息以应对外部政策的合规性要求。同时当审计师具备相对丰厚的报酬加大对环境治理审计投入时,可有效提高被审计企业碳管理水平以应对碳关税导致的碳风险。为验证上述猜想,本文按照样本是否由国内十大会计师事务所审计分类为两组,考察CBAM对企业碳管理影响的差异。

回归结果如表12所示。结果说明,对于被大型会计师事务所审计的受规制企业,CBAM会导致其显著提高碳管理水平以应对碳风险,而不被大型会计师事务所审计的企业则不能及时作出反应。

六、结论与建议

本文基于中国A股上市公司2017—2021年的碳中和评级数据与财务数据,利用欧盟委员会于2020年提出的碳边境调节机制立法设

想为外生事件,考察国际碳壁垒对出口欧盟企业碳管理的影响。尝试从微观企业视角检验选择性宏观政策的潜在影响,特别是其推动企业通过提高碳管理水平以面对碳关税影响,通过扩大出口规模、调整碳排放强度、平衡行业竞争等方式促进我国经济的可持续发展,为评价碳边境调节机制政策提供经验证据。相关结果概括如下:(1)欧盟碳边境调节机制激发了受行业限制的相关出口企业提高自身的碳管理水平,进而降低企业在所处行业的碳排放量,达到防止碳泄漏的目的。(2)从作用机制分析碳管理的变化,发现欧盟碳边境调节机制面对出口规模更高、碳排放更强、行业竞争程度更大的受规制企业来说,在企业碳管理方面具有更显著的提高效果。(3)从企业自身特质角度分析碳边境调节机制的潜在影响,发现不参与国内碳排放权交易、仅在A股上市和接受大型会计师事务所审计的受规制出口欧盟企业,预期将更重视自身的碳管理。

综上所述,碳壁垒冲击对我国相关企业的生产经营形成了潜在的碳排放制约,企业应当从规避碳关税的压力出发,提高碳管理水平,以应对欧盟的贸易制裁手段。

本文的分析结果可能有以下的政策含义和建议:(1)政府应继续推进我国产业与贸易结构的升级优化,加快完善我国碳排放权交易市场和碳排放核算体系的建设,分配更多社会资金投资于绿色金融体系,以支持高碳行业制定相应的转型配套措施,加速赋能企业实现产品全生命周期的碳管理。(2)企业应顺应国内外市场的发展趋势,积极参与国内碳排放交易市场,依据国外ESG标准披露完备的碳信息,分散出口地区以降低碳壁垒的约束作用。(3)审计师应以全球气候发展为宏观背景,通过核查企业气候资金支持、技术转移承诺等文件,主动督促企业完善碳管理会计体系,在可持续发展报告中强调碳管理的重要性,为中国企业提供更完善的碳管理咨询服务。

作者单位 暨南大学管理学院 南京审计大学会计学院

(责任编辑:都琳)

主要参考文献

- 丁纯,曹雪琳.欧盟碳边境调节机制对中国贸易的影响:基于动态递归GTAP-E模型的模拟分析.世界经济研究.2024(02)
- 董小君,唐蕊.发达国家“碳边境税”绿色贸易壁垒及中国应对.现代经济探讨.2023(12)
- Shen H, Yang Q, Luo L, et al. Market reactions to a cross-border carbon policy: Evidence from listed Chinese companies[J]. The British Accounting Review, 2023, 55(1): 101116.
- Zhong, J. and Pei, J., 2022. Beggar thy neighbor? On the competitiveness and welfare impacts of the EU's proposed carbon border adjustment mechanism. Energy Policy, 162, p.112802.
- 杨曦,彭水军.碳关税可以有效解决碳泄漏和竞争力问题吗?——基于异质性企业贸易模型的分析.经济研究.2017(5)
- 杨冉冉,龙如银.低碳经济背景下企业管理变革的思考.科技管理研究.2015(7)
- 王成勤,刘朝霞,邓婷,等.低碳经济背景下的企业可持续发展研究.现代商业.2022(03)
- 宋晓华,蒋潇,韩晶晶,赵彩萍,郭亦玮,余中福.企业碳信息披露的价值效应研究——基于公共压力的调节作用.会计研究.2019(12)
- 周畅,崔也光,赵星竹.碳交易的企业声誉影响.会计研究.2024(03)
- 毛其淋,许家云.贸易政策不确定性与企业储蓄行为——基于中国加入WTO的准自然实验.管理世界.2018(05)
- 钟廷勇,马富祺,唐嘉尉,等.国家审计能够降低企业碳风险吗?.审计研究.2023(04)
- 郑洪涛.碳会计的困境与对策.中国注册会计师.2024(01)



会计师事务所 ESG 鉴证服务发展情况的问卷调查分析

王 艳 杨晓婕 张家荣 陈嘉懿

摘 要

会计师事务所的 ESG 鉴证服务是 ESG 发展不可或缺的重要组成部分，在推动 ESG 信息披露中起着关键性、推动作用。本文采用问卷调查法，揭示了事务所在提供 ESG 鉴证服务过程中的重点领域与发展瓶颈。结果表明，标准制定、数据收集和人才培养是事务所提供高质量 ESG 鉴证服务的关键所在。尽管事务所已认识并开始投入到这些领域的实践中，但仍然面临企业对 ESG 认知不足、信息治理体系不完善、鉴证标准不统一和复合型人才短缺等问题。针对上述问题，本文提出了相应的发展策略，旨在帮助事务所加强这些重点领域的建设，提升 ESG 鉴证服务的整体效能。

关 键 词

ESG 鉴证服务 会计师事务所 问卷调查

在可持续发展日益受到重视的背景下，发展 ESG 鉴证服务已成为会计师事务所与时俱进的趋势。这不仅能够显著增强事务所的服务能力，提升其在市场中的竞争力，而且对支持国家的绿色发展战略具有重要意义。2022 年 3 月 16 日，国务院国资委成立社会责任局，旨在推动企业积极践行 ESG 理念，适应并引领国际规则标准制定，促进可持续发展。2024 年 4 月 12 日，我国内地三大证券交易所发布了《可持续发展信息披露指引》，这标志着 ESG 信息的透明度和可靠性将得到显著增强。本文通过问卷调查对会计师事务所 ESG 鉴证服务的发展现状进行分析，问卷涵盖了 46 个与事务所 ESG 鉴证服务现状相关的问题，并额外设计了 22 个问题用以收集调查对象的背景信

息，包括其所在地、教育水平、职位以及 ESG 鉴证经验等。问卷以匿名方式收集，并通过严格的选项审核及完整性校验，确保数据的真实性和有效性，最终得到 923 份有效问卷。本文聚焦于会计师事务所在提供 ESG 鉴证服务时所面临的困境与发展瓶颈，通过问卷调查旨在深入探讨事务所在标准制定、数据收集和人才培养等方面的实践现状，并针对实践中遇到的问题提出解决策略。

一、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分析，提供了数据的基本特征概览。年龄分布上，绝大

类型	选项	频数	百分比 (%)
事务所工作经验	2年以下	210	22.8
	2年(含)-5年	328	35.5
	5年(含)-10年	248	26.9
	10年(含)-20年	110	11.9
	20年(含)以上	27	2.9
ESG 鉴证经历	实施过 1-5 次	731	79.2
	实施过 6-10 次	168	18.2
	实施过 10 次以上	24	2.6

表 1

事务所工作经验和 ESG 鉴证经历

多数受访者集中在 25—40 岁这一职业发展黄金期, 其中 25—30 岁年龄段的受访者占据了半数以上。在教育背景方面, 本科学历占比最高, 为 56.6%, 硕士学历亦占有相当比例, 达到 40.6%, 相比之下, 拥有博士学位的受访者则相对较少, 仅占 2.8%。职业身份的统计显示, 注册会计师构成了本次调查的主体, 占比高达 70.8%, 而非注册会计师占比为 29.2%。在地域分布上, 根据经济发展水平, 我国被划分为东部、中部和西部三大区域, 其中东部地区以 80.8% 的比例成为受访者的最主要集中地。

鉴于 ESG 鉴证服务通常由规模较大的事务所执行, 本次调查以国内“八大”和国际“四大”会计师事务所的成员为主要对象, 分别占比 59.9% 和 40.1%。根据表 1 数据显示, 在事务所工作经验方面, 超过半数的受访者拥有 2—10 年的工作经验, 其中 2—5 年工作经验者占比 35.5%; 在 ESG 鉴证经历方面, 大部分调查对象提供 ESG 服务的次数介于 1—5 次, 占比 79.2%, 提供 6—10 次服务的受访者占比为 18.2%, 而服务次数超过 10 次的受访者仅占 2.6%。

综合以上数据, 本次问卷调查的受访者主要来自东部地区本土会计师事务所的注册会计师, 他们普遍具有本科或硕士学历, 年龄集中在 25—40 岁之间, 且大多数人具有 2—10 年的工作经验和相应的 ESG 鉴证经历。

(二) 问卷设计

本研究的问卷设计紧密围绕事务所 ESG

量表总体 Cronbach's Alpha 值	项数
0.942	43

KMO 取样适切性量数	0.961
近似卡方	12402.232
Bartlett's 球形度检验	自由度
	显著性
	0.000

表 2

问卷的信度检验

表 3

问卷的效度检验

鉴证服务的现状, 主要涵盖三个关键问题: (1) 从投入、过程、产出、效果的全流程角度, 调查受访者对所在事务所 ESG 鉴证服务的认知程度。(2) 收集受访者对 ESG 鉴证服务收费的看法和认识。(3) 探究受访者认为的制约事务所 ESG 鉴证服务发展的主要障碍。其中, 问卷的核心部分集中于全流程视角下, 受访者对事务所 ESG 鉴证服务的认知, 该部分的问卷设计构想和结构详见图 1。

在设计针对会计师事务所 ESG 鉴证服务的问卷时, 我们采取了多维度的方法, 确保问卷内容全面覆盖投入、过程、产出和效果四个关键领域。

首先, 从投入维度出发, 问卷评估了事务所在战略规划和资源配置方面的情况, 包括鉴证策略、目标设定、遵循标准以及人员配置和事前准备, 以了解事务所如何为 ESG 鉴证服务分配资源和设定目标。其次, 过程维度的问题深入探讨了事务所在 ESG 鉴证服务中的流程设计与执行, 以及鉴证重点, 通

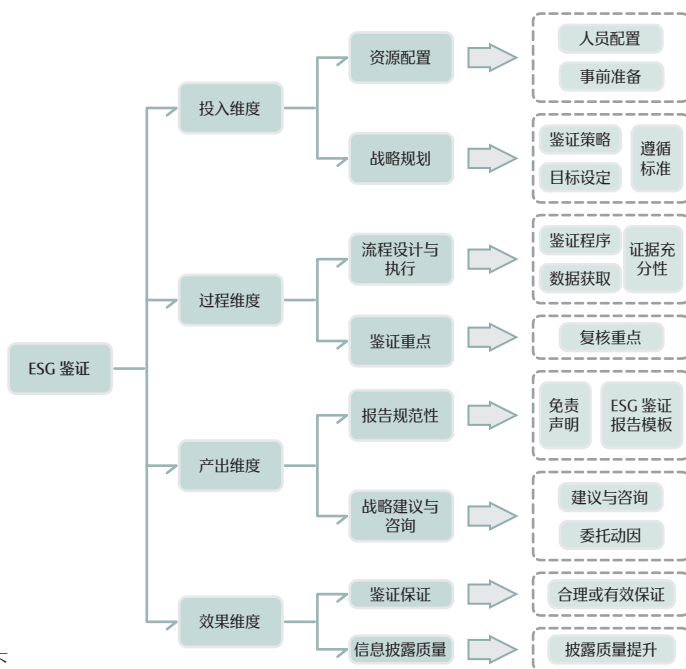


图 1

全流程视角下的 ESG 鉴证

过询问鉴证程序、数据获取和证据充分性, 以及复核重点的确定, 评估了事务所在 ESG 鉴证服务中的过程管理能力和质量控制。在产出维度, 问卷评估了事务所在报告规范性和战略建议与咨询能力方面的表现, 通过询问 ESG 鉴证报告模板的使用、免责声明的包含, 以及提供的建议和咨询服务, 了解事务所如何规范报告内容并为客户提供增值服务。最后, 效果维度的问题衡量了事务所 ESG 鉴证服务的实际效果, 特别是对信息披露质量和鉴证保证的影响, 通过询问 ESG 鉴证服务对披

露质量的提升和提供保证的能力,评估了事务所服务的最终成效和市场认可度。

整体而言,问卷设计以逻辑性和学术性为指导,确保问题覆盖所有关键维度,并能够准确反映事务所在 ESG 鉴证服务中的表现和效能,为研究者提供全面的数据,以评估和改进会计师事务所的 ESG 鉴证服务质量。通过对问卷结果的系统分析,旨在揭示事务所在 ESG 鉴证服务方面的实际表现和潜在挑战,为进一步提升服务质量和推动行业健康发展提供实证依据。

(三) 问卷的信度效度检验

根据信度检验的结果,问卷总体的克隆巴赫 α 为 0.942,表示此份问卷内部一致性较好,可信度较高。

本文采用 KMO 值和 Bartlett's 球形检验进行结构效度检验,由表 3 可知 KMO 值为 0.961, 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效度。

二、问卷的结果分析

本文基于 923 份调查问卷对我国会计师事务所的 ESG 鉴证情况进行了数据统计。首先,运用多元回归分析模型研究 ESG 鉴证的投入、过程、产出及效果之间的相关性,确定 ESG 鉴证重点事项。其次,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对 ESG 鉴证收费的观点和认识。最后,分析制约事务所 ESG 信息鉴证服务发展的最主要障碍。

(一) 多元回归变量定义

被解释变量为 ESG 鉴证产出及 ESG 鉴证效果。其中 ESG 鉴证产出可细分为报告规范性和战略建议与咨询两个维度,报告规范性度量 ESG 信息鉴证服务在事务所、注册会计师和企业所处行业层面是否有通用的报告模版,以及针对重点行业和高风险对象,相关主体是否有 ESG 信息鉴证服务免责声明。战略建议与咨询则着眼于探究 ESG 信息鉴证服务的动机以及被调查者对 ESG 信息鉴证服务能否为企业 ESG 信息系统提供建议和咨询的看法。ESG 鉴证效果可细分为信息披露质量和鉴证保证两个维度,信息披露质量探究被调查者对 ESG 鉴证服务有效提升 ESG 信息披露质

量的满意程度。鉴证保证则侧重于 ESG 信息鉴证服务能否对 ESG 信息完整性、可靠性、中立性及可理解性提供合理及有效保证。

本文收集汇总问卷结果,对问卷进行赋值,在剔除无效问卷后,对指标分值进行标准化(将类别变量转化为等距计量变量)。本文设定非常满意 5 分、满意 4 分、一般 3 分、不满意 2 分和特别不满意 1 分,然后将问卷进行汇总,得到 ESG 鉴证产出维度的总分与 ESG 鉴证效果维度的总分。

解释变量为 ESG 鉴证投入及 ESG 鉴证过程。ESG 鉴证投入评估了事务所在战略规划和资源配置方面的情况,包括鉴证策略、目标设定、遵循标准以及人员配置和事前准备,以了解事务所如何为 ESG 鉴证服务分配资源和设定目标。ESG 鉴证过程则探讨了事务所在 ESG 鉴证服务中的流程设计与执行,以及鉴证重点,通过询问鉴证程序、数据获取和证据充分性,以及复核重点的确定,评估了事务所在 ESG 鉴证服务中的过程管理能力和质量控制。同样根据非常满意 5 分、满意 4 分、一般 3 分、不满意 2 分和特别不满意 1 分,对问卷进行赋值,得到 16 个鉴证投入指标与 16 个鉴证过程指标的具体数值。

(二) 事务所 ESG 鉴证重点事项

本文通过多元回归分析得到各 ESG 鉴证事项的非标准化系数和标准化系数。其中,非标准化系数是多元回归模型中自变量对应的原始回归系数。它反映了在其他因素不变的情况下,自变量每变化一个单位对因变量的影响大小。这些系数是基于原始数据计算得出的,因此它们可以直接用于预测和解释事务所 ESG 鉴证事项对 ESG 鉴证效果的实际影响。标准化系数是在对自变量和因变量同时进行标准化处理后得到的回归系数。这种标准化处理会将每个变量转换为 z 分数,即减去均值并除以标准差。标准化系数使得不同变量的效应大小具有可比性,因为它们消除了量纲和数量级的差异。标准化系数的绝对值越大,表明该变量对因变量的影响相对越大。因此,它们可以直接用于确定哪些 ESG 鉴证事项对 ESG 鉴证效果的影响更大,进而确定事务所 ESG 鉴证重点事项。

1. ESG 鉴证投入和产出的多元回归分析。在表 4 中,标准回归系数 β 越大,表示该预测变量对“产出”“产出-报告规范性”“产出-战略建议与咨询”变量影响越大。据此可知,“事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会了解收集和报告经识别的 ESG 报告资料的流程”“事务所相比较财报鉴证服务, ESG 信息鉴证服务的鉴证服务人员构成有变化”“事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是政府 ESG 相关项目的绩效”和“事务所 ESG 信息鉴证服务依赖《国际鉴证业务准则第 3000 号(修订版)——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》(ISAE 3000)、《国际鉴证业务准则第 3410 号——温室气体排放声明鉴证约定》(ISAE 3410)、英国社会与伦理责任研究所制定的 AA 1000AS 审验标准等标准执行”这四个指标是影响 ESG 鉴

表 4 ESG 鉴证投入和产出的多元回归结果

变量	产出		产出 - 报告规范性		产出 - 战略建议与咨询	
	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数
模型						
(常量)	6.123***		2.792***		3.331***	
事务所相比较财报鉴证服务, ESG 信息鉴证服务的鉴证工作计划会在目标、程序、方法、标准等方面有所不同	0.326**	0.053	0.158**	0.054	0.167*	0.045
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是 ESG 信息是否符合报告指引(如 GRI 框架、香港交易所《ESG 报告指引》等)	0.442***	0.076	0.273***	0.098	0.168*	0.048
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是就某些关键指标(而非整份报告)是否符合某些指引或行业标准	0.075	0.012	-0.007	-0.002	0.082	0.022
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是国内 ESG 相关政策的遵循情况	0.455***	0.080	0.189**	0.069	0.265***	0.077
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是政府 ESG 相关项目的绩效	0.536***	0.100	0.160**	0.062	0.376***	0.115
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是 ESG 报告的公允表达	0.577***	0.099	0.191**	0.068	0.385***	0.109
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是评价 ESG 报告对可持续发展的影响	0.450***	0.081	0.201***	0.075	0.248***	0.073
事务所 ESG 信息鉴证服务依赖《国际鉴证业务准则第 3000 号(修订版)——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》(ISAE 3000)、《国际鉴证业务准则第 3410 号——温室气体排放声明鉴证约定》(ISAE 3410)、英国社会与伦理责任研究所制定的 AA 1000AS 鉴证标准等标准执行	0.623***	0.105	0.474***	0.167	0.148	0.041
事务所相比较财报鉴证服务, ESG 信息鉴证服务的鉴证服务人员构成有变化	0.707***	0.139	0.326***	0.133	0.381***	0.123
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由拥有财务知识的专业人员构成	0.466***	0.080	0.238***	0.085	0.227**	0.064
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由了解 ESG 相关数据计算的专业人员构成	0.478***	0.084	0.208***	0.076	0.269***	0.078
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由外聘专家构成	0.290***	0.062	0.051	0.022	0.239***	0.084
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由同时了解财务知识和 ESG 相关数据计算的专业人才构成	0.401***	0.072	0.144**	0.054	0.257***	0.076
事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会对负责识别的 ESG 报告资料的相关人员进行询问	0.454***	0.081	0.234***	0.087	0.219**	0.064
事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会了解收集和报告经识别的 ESG 报告资料的流程	0.737***	0.136	0.317***	0.122	0.420***	0.128
事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会与外聘专家沟通确定 ESG 报告资料的编制	0.502***	0.087	0.176**	0.063	0.325***	0.093

表 5 ESG 鉴证投入和效果的多元回归结果

变量	效果		效果 - 信息披露质量		效果 - 鉴证保证	
	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数
模型						
(常量)	2.116***		0.599***		1.516***	
事务所相比较财报鉴证服务, ESG 信息鉴证服务的鉴证工作计划会在目标、程序、方法、标准等方面有所不同	0.113**	0.074	0.089**	0.083	0.024	0.025
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是 ESG 信息是否符合报告指引(如 GRI 框架、香港交易所《ESG 报告指引》等)	0.171***	0.117	0.059*	0.058	0.112***	0.120
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是就某些关键指标(而非整份报告)是否符合某些指引或行业标准	0.042	0.028	0.085**	0.081	-0.042	-0.043
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是国内 ESG 相关政策的遵循情况	0.070	0.048	0.070**	0.070	-4.042	-4.397
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是政府 ESG 相关项目的绩效	0.002	0.001	-0.028	-0.030	0.030	0.035
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是 ESG 报告的公允表达	0.107**	0.073	0.058*	0.057	0.048	0.052
事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是评价 ESG 报告对可持续发展的影响	0.103**	0.073	0.074**	0.076	0.029	0.032
事务所 ESG 信息鉴证服务依赖《国际鉴证业务准则第 3000 号(修订版)——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》(ISAE 3000)、《国际鉴证业务准则第 3410 号——温室气体排放声明鉴证约定》(ISAE 3410)、英国社会与伦理责任研究所制定的 AA 1000AS 鉴证标准等标准执行	0.108**	0.073	0.069**	0.067	0.039	0.041
事务所相比较财报鉴证服务, ESG 信息鉴证服务的鉴证服务人员构成有变化	0.072*	0.056	0.049	0.055	0.022	0.027
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由拥有财务知识的专业人员构成	0.107**	0.073	0.024	0.023	0.083**	0.088
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由了解 ESG 相关数据计算的专业人员构成	0.037	0.026	-0.00	-0.007	0.045	0.049
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由外聘专家构成	-0.021	-0.017	-0.01	-0.017	-0.00	-0.009
事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员主要由同时了解财务知识和 ESG 相关数据计算的专业人才构成	0.136***	0.097	0.090***	0.093	0.045	0.050
事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会对负责识别的 ESG 报告资料的相关人员进行询问	0.096**	0.068	0.089***	0.090	0.007	0.008
事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会了解收集和报告经识别的 ESG 报告资料的流程	0.281***	0.205	0.133***	0.140	0.147***	0.168
事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会与外聘专家沟通确定 ESG 报告资料的编制	0.105**	0.071	0.035	0.035	0.069**	0.074

证产出较大的指标,且各个指标的影响各有侧重。一方面,遵循 ISAE 3000、ISAE 3410 等国际 ESG 鉴证标准和框架,能够提升 ESG 鉴证工作的规范性和专业性,同时强调了 ESG 鉴证人员配置与财报鉴证的差异性。这有助于提升企业 ESG 鉴证报告的规范性,进而提高鉴证工作的质量和效率,加大 ESG 鉴证产出(曹

国俊, 2022)。另一方面,政府 ESG 项目的绩效要求为事务所提供了明确具体的鉴证目标,这一要求不仅指导了事务所的鉴证方向,也强化了服务的针对性。通过深入了解企业在 ESG 资料收集和报告方面的全流程,事务所能够更精确地识别并理解委托企业的特定需求和背景。这有助于事务所更有效地满足委托人的需求,提供更具针对性的战略建议,从而提升 ESG 鉴证的整体产出。

表 6 ESG 鉴证过程和产出的多元回归结果

变量	产出		产出 - 报告规范性		产出 - 战略建议与咨询	
	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数
(常量)	4.955***		2.173***		2.782***	
事务所 ESG 信息鉴证服务与一般的财报鉴证程序会有所不同	0.418***	0.080	0.126**	0.050	0.292***	0.092
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括对被审单位提供的 ESG 信息的相关程序进行访谈	0.597***	0.105	0.217***	0.079	0.379***	0.110
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括实施分析程序	0.219*	0.039	0.031	0.011	0.187**	0.055
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括对被审单位提供的 ESG 信息实施抽样检查	0.587***	0.104	0.320***	0.118	0.267***	0.078
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括重新计算	0.456***	0.079	0.335***	0.121	0.121	0.035
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括复核意见涉及 ESG 评估程序的主要内容	0.760***	0.139	0.421***	0.160	0.339***	0.102
事务所复核 ESG 评估底稿时, 主要评估相关底稿填列的完整性	0.482***	0.091	0.224***	0.088	0.258***	0.080
事务所复核 ESG 评估底稿时, 主要评估结论与实质性程序相关联时的逻辑性	0.355***	0.063	0.199***	0.073	0.156*	0.045
事务所复核 ESG 评估底稿时, 主要评估结论是否存在不同意见	0.090	0.019	-0.048	-0.021	0.139*	0.048
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过客户公司提供的文件、资料获取数据	0.134	0.023	0.045	0.016	0.088	0.025
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过评价公司 ESG 数据内控程序的有效性获取数据	0.652***	0.120	0.385***	0.147	0.267***	0.081
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过外聘专家提供的工作获取数据	0.345***	0.068	1.259	5.189	0.345***	0.112
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过现场查看及测试获取数据	0.481***	0.084	0.219***	0.080	0.261***	0.075
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过向相关机构发送函证确认获取数据	0.709***	0.133	0.294***	0.115	0.414***	0.128
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过询问相关工作人员获取数据	0.719***	0.133	0.350***	0.135	0.369***	0.112
事务所 ESG 信息鉴证服务能够在 ESG 信息鉴证过程中获取充分适当的证据	0.798***	0.140	0.363***	0.132	0.435***	0.126

表 7 ESG 鉴证过程和效果的多元回归结果

变量	效果		效果 - 信息披露质量		效果 - 鉴证保证	
	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数	未标准化系数	标准化系数
(常量)	1.903***		0.584***		1.319***	
事务所 ESG 信息鉴证服务与一般的财报鉴证程序会有所不同	0.075**	0.057	0.062**	0.067	0.013	0.015
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括对被审单位提供的 ESG 信息的相关程序进行访谈	0.098**	0.068	0.030	0.030	0.067**	0.073
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括实施分析程序	0.035	0.025	0.092***	0.094	-0.05*	-0.063
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括对被审单位提供的 ESG 信息实施抽样检查	0.080**	0.056	0.035	0.035	0.045	0.050
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括重新计算	0.177***	0.122	0.119***	0.118	0.058*	0.062
事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括复核意见涉及 ESG 评估程序的主要内容	0.142***	0.102	0.094***	0.099	0.047	0.053
事务所复核 ESG 评估底稿时, 主要评估相关底稿填列的完整性	0.106***	0.079	0.041	0.045	0.064**	0.075
事务所复核 ESG 评估底稿时, 主要评估结论与实质性程序相关联时的逻辑性	0.132***	0.093	0.057*	0.058	0.074**	0.082
事务所复核 ESG 评估底稿时, 主要评估结论是否存在不同意见	0.018	0.015	0.019	0.023	-0.001	-0.001
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过客户公司提供的文件、资料获取数据	0.027	0.018	0.051	0.051	-0.024	-0.026
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过评价公司 ESG 数据内控程序的有效性获取数据	0.145***	0.105	0.036	0.038	0.109***	0.123
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过外聘专家提供的工作获取数据	-0.036	-0.028	-0.080***	-0.090	0.043	0.052
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过现场查看及测试获取数据	0.052	0.036	-0.015	-0.015	0.068**	0.074
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过向相关机构发送函证确认获取数据	0.149***	0.110	0.086***	0.092	0.063**	0.072
事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过询问相关工作人员获取数据	0.164***	0.120	0.112***	0.118	0.052*	0.059
事务所 ESG 信息鉴证服务能够在 ESG 信息鉴证过程中获取充分适当的证据	0.221***	0.153	0.139***	0.139	0.082**	0.089

2. ESG 鉴证投入和效果的多元回归分析。

在表 5 中, 标准回归系数 β 越大, 表示该预测变量对“效果”“效果 - 信息披露质量”“效果 - 鉴证保证”变量影响越大。据此可知, “事务所提供 ESG 信息鉴证服务前会了解收集和报告经识别的 ESG 报告资料的流程”“事务所 ESG 信息鉴证服务的鉴证目标是 ESG 信息是否符合报告指引”“事务所相比较财报鉴证服务, ESG 信息鉴证服务的鉴证工作计划会在目标、程序、方法、标准等方面有所不同”和“事务所提供 ESG 信息鉴证服务的项目组成员

主要由同时了解财务知识和 ESG 相关数据计算的专业人才构成”这四个指标是影响 ESG 鉴证效果较大的指标。因此, 明确区分 ESG 鉴证同财报鉴证的差异, 设置针对 ESG 鉴证的工作程序并且专门配备同时了解财务知识和 ESG 的复合型人才, 对提高企业 ESG 信息披露质量, 增强 ESG 鉴证效果至关重要。此外, 深入理解企业 ESG 报告资料的收集与报告流程, 并将其与国际 ESG 报告标准相对照, 有助于完善企业 ESG 信息的列报, 确保满足 ESG 信息披露的要求, 从而为企业 ESG 报告提供合理或有效的保证。

3. ESG 鉴证过程和产出的多元回归分析。在表 6 中, 标准回归系数 β 越大, 表示该预测变量对“产出”“产出 - 报告规

范性”“产出-战略建议与咨询”变量影响越大。据此可知,“事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过向相关机构发送函证确认获取数据”“事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过询问相关工作人员获取数据”“事务所 ESG 信息鉴证服务能够在 ESG 信息鉴证过程中获取充分适当的证据”和“事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括复核意见涉及 ESG 评估程序的主要内容”这四个指标是影响 ESG 鉴证产出较大的指标,且各指标对提高 ESG 鉴证报告产出各有侧重。一方面,通过询问相关工作人员,事务所能够获得更为全面的 ESG 数据,而复核程序则进一步提升了这些数据的真实性和准确性。获得全面且真实的 ESG 数据,对于完善 ESG 鉴证报告模板、提高 ESG 报告的可比性和实用性至关重要。通过向相关机构发送函证确认获取数据,有助于识别和预防潜在的风险和问题。这种做法不仅能够增强鉴证结果的可靠性,还能使事务所及时提出有效的风险缓解措施,从而在 ESG 信息鉴证过程中获取充分适当的证据。这为事务所提供了更具战略性的建议和咨询,增强了 ESG 鉴证服务的整体产出和质量。

4. ESG 鉴证过程和效果的多元回归分析。在表 7 中,标准回归系数 β 越大,表示该预测变量对“效果”“效果-信息披露质量”“效果-鉴证保证”变量影响越大。据此可知,“事务所 ESG 信息鉴证服务能够在 ESG 信息鉴证过程中获取充分适当的证据”“事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过询问相关工作人员获取数据”“事务所 ESG 信息鉴证服务的主要鉴证程序包括重新计算”和“事务所 ESG 信息鉴证服务的过程中通过向相关机构发送函证确认获取数据”这四个指标是影响 ESG 鉴证效果较大的指标。事务所不仅要深入企业内部,通过询问相关工作人员来收集 ESG 信息,并进行数据的重新计算,以确保信息的准确性和完整性。同时,通过向相关机构发送函证,事务所能够进一步确认数据的真实性,显著提升 ESG 信息披露的质量,避免企业在 ESG 报告中的“漂绿”或虚假陈述行为。据此,事务所能够获得充分适当的证据,合理判断企业披露的 ESG 信息在相关性、完整性、可靠性、中立性和可理解性方面是否达到标准,进而提供合理且有效的保证。

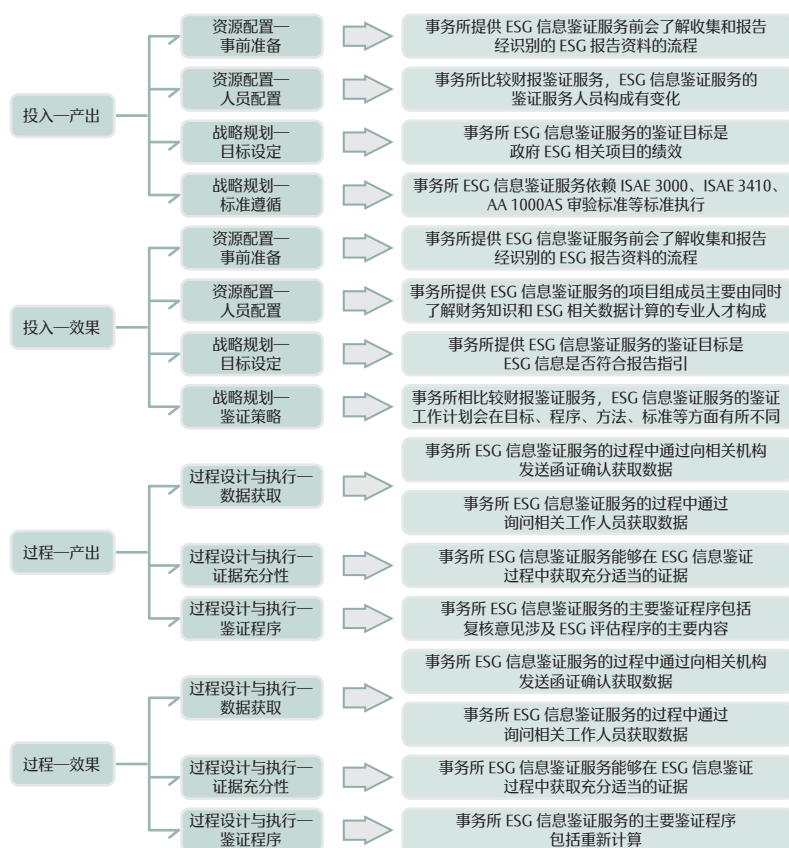


图 2
重点事项汇总图

图 3
ESG 鉴证单次收费水平

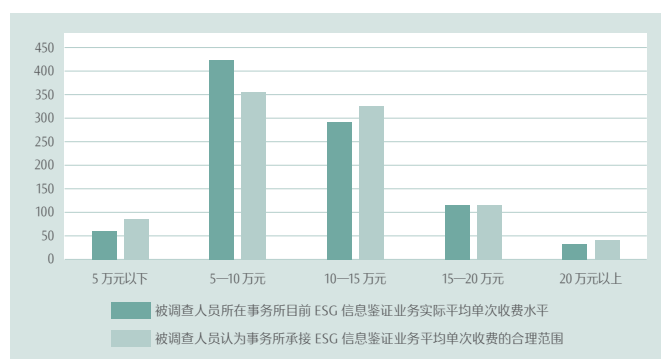


图 2 对上述四项多元回归分析的结论进行了总结。

（三）事务所 ESG 鉴证服务收费

图 3 展示了事务所 ESG 鉴证服务收费的描述性统计,大多数事务所在进行 ESG 信息鉴证业务时,实际单次收费标准通常位于 5—10 万元区间。事务所人员普遍认为,ESG 鉴证业务的合理收费范围应略有提升。特别是在 5—10 万元和 10—15 万元的区间内,占比趋于一致,这表明当前的收费水平未能充分反映 ESG 鉴证服务的真实价值。这可能是因为政府对 ESG 鉴证持建议或鼓励的态度,并非强制要求。而目前企业对 ESG 鉴证的重要性认识尚显不足,导致 ESG 鉴证市场需求较低。

表 8 进一步揭示,工作年限越长、学历越高、具有注册会计师执业资格以及 ESG 鉴证经验越丰富的人员更倾向于认为应该提高 ESG 鉴证服务的收费标准。这些人员通常对 ESG 鉴证的复杂性和专业性有更深刻的理解,他们清楚地认识到,与财务报告鉴证相比,ESG 鉴证需要事务所投入更多的资源,包括人才培养和技术设施建设等,以确保提供高质量的服务。因此,他们主张提升收费水平,以覆盖这些额外的成本,并反映 ESG 鉴证服务的真实价值。

(四) 制约事务所 ESG 信息鉴证服务发展的主要障碍

由表 9 可知,缺乏 ESG 报告内容相关的基础数据以及 ESG 相关监控和报告系统不健全被视为最突出的制约因素,分别占比高达 60.67% 和 58.61%,这反映出企业在 ESG 数据内部管理和外部报告方面可能不存在不重视等问题,甚至可能出现“漂绿”现象,即企业在 ESG 报告中可能进行虚假、误导性或夸大的宣传,以提升其社会形象(黄世忠, 2022)。

选项	频数	百分比 (%)
缺乏相关技能和专业知识	320	34.67
缺乏 ESG 报告内容相关的基础数据	560	60.67
ESG 相关监控和报告系统不健全	541	58.61
政府 ESG 相关政策不明确	452	48.97
ESG 信息相关评价标准不充分等	272	29.47

同时,政府在 ESG 相关政策上的不明确性也值得关注。由于当前普遍缺乏对可持续发展信息进行强制性鉴证的要求,各公司在可持续信息的鉴证范围和深度上存在显著差异(肖红军, 2024),这对事务所进行 ESG 鉴证服务构成了障碍。缺乏相关技能和专业知识占比 34.67%,表明有效的 ESG 鉴证需要事务所人员具备 ESG 数据处理、气候风险评估、温室气体排放量计算等专业技能,这是确保 ESG 鉴证质量的基础。ESG 信息相关评价标准不充分的问题占比 29.47%,相对较少。国际上如 ISAE 3000 和 ISAE 3410 等鉴证标准为事务所进行 ESG 鉴证提供了一定的依据,但这些鉴证准则呈现多样化,不利于 ESG 鉴证标准化,且缺乏适应中国国情的 ESG 鉴证标准。

	选项	5 万元以下	5-10 万元	10-15 万元	15-20 万元	20 万元以上
工作年限	2 年以下	34	79	66	25	6
	2 年(含)-5 年	37	150	102	33	6
	5 年(含)-10 年	8	89	105	33	13
	10 年(含)-20 年	5	32	45	16	12
	20 年(含)以上	3	6	8	7	3
学历	本科	64	235	170	39	16
	硕士	23	113	148	70	23
	博士	0	8	8	5	5
注册会计师	否	34	122	83	23	9
	是	53	234	243	91	35
实施 ESG 鉴证次数	实施过 1-5 次	78	319	243	64	27
	实施过 6-10 次	8	31	78	44	7
	实施过 10 次以上	1	6	5	6	6

表 8

被调查人员认为事务所承接 ESG 信息鉴证业务平均单次收费的合理范围

三、事务所 ESG 鉴证服务发展面临的困境

1. 企业 ESG 信息治理体系不完善,数据质量有待提高。ESG 鉴证高度依赖相关信息数据的获取,而数据的质量直接影响 ESG 鉴证服务的产出和效果。目前,我国企业在 ESG 信息披露方面普遍存在不充分的问题,这直接影响了鉴证服务的有效性。一方面,ESG 信息披露标准尚未统一。目前企业进行 ESG 信息披露参照的披露框架多样,如中国社会科学院《中国企业社会责任报告指南 CASS - CSR5.0》、可持续发展标准委员会《GRI 可持续发展报告标准》、香港联交所《ESG 报告指引》等,导致信息披露的标准化程度不足。另一方面,多数企业对 ESG 的理解尚浅,导致其披露的信息缺乏全面性,甚至出现“漂绿”现象,这不仅影响了鉴证证据的充分性,也影响了企业的社会形象和市场信誉(李常青等, 2024; 陈嵩洁等, 2024)。这主要是因为大多数企业还没有真正理解监管层和资本市场推动 ESG 信息披露的意图,对 ESG 披露的认识较浅薄,导致流于形式或片面的披露(董战峰等, 2024)。因此,许多企业尚未建立完善的 ESG 治理架构,ESG 相关的监控和报告系统仍不健全,并且内部缺乏有效的数据收集程序和处理复杂 ESG 指标的专业能力,导致内容和数据质量较低,给后续的 ESG 鉴证和评估工作带来困难。

2. 企业 ESG 鉴证意愿低,ESG 报告质量待验证。尽管 ESG 鉴证对于增强企业报告的可信度至关重要,但我国企业对此的认识尚显不足,导致自愿进行 ESG 鉴证的比率相对较低。鉴证服务的缺乏减弱了 ESG 报告的权威性,而政府对 ESG 鉴证采取的建议或鼓励政策缺乏强制性,使得 ESG 鉴证成为企业的自愿行为(朱文莉和许佳惠, 2019; 陈晓艳和洪峰, 2022)。目前,我国大陆上市公司中,仅有不到 8% 的公司进行了 ESG 鉴证,而执行超过 10 次 ESG 鉴证的事务所占比亦不足 10%。这一现状凸显了我国在 ESG 鉴证实践方面的滞后性。

在当前 ESG 鉴证不足的背景下,部分企业将 ESG 报告视作“公关宣传”工具,而非真实反映其在环境、社会和治理方

表 9

被调查人员认为制约事务所 ESG 信息鉴证服务发展的主要障碍

面的表现和影响。这些企业往往缺乏对关键 ESG 议题的明确管理战略和坚定承诺,有时甚至故意隐瞒或粉饰不利信息。ESG 报告中的选择性披露和伪 ESG 现象,如“漂绿”和“洗碳”,加剧了企业与外部利益相关者之间的信息不对称,损害了 ESG 报告的公信力。企业对 ESG 鉴证成本的顾虑以及独立鉴证环节的薄弱,则进一步削弱了 ESG 报告的可信度(陈晓艳和洪峰,2022)。许多上市公司将 ESG 信息披露视为一项成本负担,尚未充分认识到 ESG 信息披露及其鉴证的重要性。在缺乏强制性制度要求的背景下,企业缺乏披露 ESG 信息的足够动机。这种需求不足的现状给事务所的 ESG 鉴证服务带来了诸多挑战和困难。

3. 国内鉴证标准和方法不统一, ESG 鉴证缺乏可比性。目前国内 ESG 鉴证缺乏统一和国际认可的 ESG 鉴证标准和方法。我国事务所 ESG 信息鉴证服务主要依赖《国际鉴证业务准则第 3000 号(修订版)——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》(ISAE 3000)、《国际鉴证业务准则第 3410 号——温室气体排放声明鉴证约定》(ISAE 3410)、英国社会与伦理责任研究所制定的 AA 1000AS 鉴证标准等标准执行。由于标准不统一,事务所在鉴证过程中对鉴证范围、ESG 披露信息重要性的判断以及定性内容的鉴证标准存在差异(崔春和祖晓燕,2024)。此外,由于不同国家和地区对 ESG 因素的定义和重视程度存在差异,ESG 鉴证活动表现出显著的多样性和差异性。这些国际上的 ESG 鉴证标准并未考虑到乡村振兴、共同富裕等中国特色因素,不足以让事务所充分地对企业 ESG 披露状况进行评价。

我国尚未形成完善的 ESG 鉴证准则,且缺少 ESG 报告的独立鉴证机制。要引入独立的 ESG 报告鉴证机制,必须加快鉴证准则的制定进程。尽管国际审计与鉴证准则理事会已在 2012 年制定了《国际鉴证业务准则第 3410 号——温室气体排放报告鉴证业务》,北京注册会计师协会于 2021 年发布了关于碳排放鉴证业务的专家提示,中注协也将温室气体报告鉴证准则的制定提上日程,但这些仍未构成真正意义上的 ESG 鉴证准则。目前,我国企业仍为自愿开展 ESG 鉴证,亟需加快相关鉴证准则的制定进程。

4. 人才紧缺与成本压力, ESG 鉴证服务提升难题。事务所面临复合型人才短缺和高昂成本压力的双重挑战,制约了 ESG 鉴证服务水平的提升。ESG 报告的鉴证工作已超出传统财务报告的范畴,其审计鉴证内容从财务报表延伸至企业管理和决策的各个方面,审计信息需求逐渐扩展,从仅关注历史信息的鉴证向包括未来信息的鉴证逐步发展。相较财务报告审计,ESG 鉴证涉及的非财务信息更为广泛,鉴证主体和结论形式更为多样化,且需要满足更多使用者的信息需求(钟音等,2024)。然而,注册会计师行业的审计人员通常专注于财务报告信息的处理,对于气候风险评估、温室气体排放量计算等专业知识较为匮乏,这可能影响 ESG 鉴证报告的可靠性。同时,ESG 鉴证的实施在技术层面对非财务信息系统具有显著依赖性,而会计师事务所审计信息化技术手段较为落后,限制其对非财务信息的深入分析和有效解读,进而影响了鉴证结果的可靠性。

ESG 鉴证的高质量执行需要较高的成本投入,包括人才培养和技术投入。目前,ESG 鉴证服务的收费水平普遍偏低(曹国俊,2022),这可能与企业对 ESG 鉴证重要性的认识不足,进而导致 ESG 鉴证服务需求不足有关。但为了获取充分、恰当的证据,提供高质量的 ESG 鉴证服务,需要较高的成本投入,这包括培养审计人员在 ESG 方面的知识和技能,以及在技术方面的投入。这种成本与收费之间的不匹配,可能会影响事务所提供 ESG 鉴证服务的积极性,从而对整个 ESG 鉴证市场的发展构成挑战。

四、促进我国事务所 ESG 鉴证服务发展的策略

1. 逐步推进 ESG 信息披露,完善 ESG 鉴证体系。政府对于 ESG 鉴证服务的宏观指导和政策支持发挥着至关重要的作用,尤其是在我国制度背景下,政府的角色对于引导投资者对 ESG 鉴证的重视起到了决定性的影响。为此,应逐步推进 ESG 信息披露的制度化建设。鉴于 ESG 议题的迅速发展、广泛覆盖及复杂的评估指标,目前尚难以全面掌握各可持续性主题的交叉点和重要性。因而有必要制定长远规划,分阶段稳步推进 ESG 信息披露政策的落实,实现从“自愿”到“强制”的逐步过渡,并由“单一”因素向涵盖环境、社会和治理的“三维”全要素转变,进一步扩大上市公司强制性披露的范围,同时规范 ESG 信息披露的评估指标体系。同时,需要通过制定和完善 ESG 鉴证准则,为事务所进行 ESG 鉴证服务提供统一的标准和依据。这不仅有助于规范 ESG 报告的编制和披露,还能为事务所提供明确的操作框架。在此基础上,会计师事务所应深入参与微观实践,根据具体案例灵活应用这些准则,并在实践中积累经验。在 ESG 鉴证实践中,事务所应探索并应用适当的审计方法,同时将实践中遇到的问题和积累的经验及时反馈给政策制定者和理论研究者。通过宏观政策的指导与微观实践的反馈相结合,逐步形成闭环的 ESG 鉴证服务发展机制,

持续提升我国 ESG 鉴证服务的整体水平,推动相关准则和标准的逐步完善。此外,针对企业在环境保护、社会责任和公司治理三大领域的实践,需构建一套全面的鉴证监管框架,以增强这三个维度的制度间的连贯性、整合性和互补性,避免制度的形式化,消除因界限模糊而产生的监督盲区,确保 ESG 鉴证的有效性。在 ESG 鉴证中,应注重实质内容和程序流程的双重制度建设,打造一套标准化、可操作的监督机制,保障制度的有效执行。

2. 推进 ESG 鉴证服务,培养 ESG 鉴证复合型人才。在当前的环境中,会计师事务所面临着转型升级的战略机遇,这要求他们在保持传统业务优势的同时,积极拓展 ESG 鉴证服务这一新兴领域。事务所的注册会计师在鉴证服务中所具备的专业标准、独立性以及受监管机构监督等优势,对确保可持续发展报告的真实性和可靠性至关重要。事务所还能够加强客户对 ESG 信息发布必要性的了解,并协助公司提高处理风险的水平,使公司及时地发现在经营生产中可能产生的负面影响,防止公司在运营管理战略方面的重大风险,以便投资者评估可持续的固定收益策略和作出明智的投资决策(李晓艳等, 2023)。鉴于 ESG 鉴证服务的迫切需求与发展潜力,事务所需积极布局,通过提供高质量的服务来实现与客户的互利共赢。为保障 ESG 鉴证服务的高质量执行,事务所必须加大人才培养力度,加速培养财务和 ESG 领域的复合型人才(曹国俊, 2023)。这包括加强现有财务审计人才的职业培训以及招聘具有多元化背景的专业人才,使其不仅具备传统的财务报告和分析能力,而且能够深入理解 ESG 因素如何影响企业的长期价值和风险管理。人才培养策略应聚焦于培育具备全面可持续性管理知识的专家,涵盖公司治理、战略规划、风险管理等领域,同时培养精通特定 ESG 主题的专家,如温室气体排放、水资源管理等,并打造能够为各行业提供专业 ESG 信息披露的人才。通过这些措施,事务所将能够更好地把握未来 ESG 鉴证服务市场的发展机遇,为客户提供更加专业、全面的服务。

3. 构建 ESG 协同鉴证机制,提升鉴证服务效能。ESG 鉴证涵盖了企业对环境的影响、社会影响以及公司治理三个关键维度。鉴于

ESG 鉴证的广泛性和复杂性,传统的单一鉴证体系已不足以应对当前市场的鉴证需求。因此,必须寻求一种创新的鉴证模式,以强化不同鉴证主体间的合作与协调。比如,资源环境鉴证着重于国家层面的监督,确保企业在生产和运营过程中能够有效地管理和控制污染物的处理与排放。而社会责任和公司治理鉴证则侧重社会监督,并辅以内企业评估,以衡量企业在员工关怀、福利薪酬、权益维护、供应链透明度及参与社会公益等方面的表现和成效。此外,对企业的可持续发展策略、内部治理结构、潜在的腐败与财务不端行为、信息披露的透明度及商业道德规范进行深入评估也是 ESG 鉴证不可或缺的部分。通过构建一个全面的 ESG 协同鉴证机制,不仅可以更有效地整合鉴证资源,而且能够显著提升鉴证工作的效率和成效。

4. 事务所与企业协同推进 ESG 大数据鉴证。为进一步提升 ESG 鉴证工作的效率与效果,建议会计师事务所与企业之间建立紧密的合作关系,共同探索和推进大数据技术在 ESG 鉴证领域的应用。通过这种协同合作,事务所可发挥其专业知识和独立性优势,引导企业深化对 ESG 信息披露重要性的认识,并提升企业 ESG 综合治理水平。利用大数据分析技术,事务所能够提供更为精准和深入的鉴证服务,从而帮助企业避免在 ESG 信息披露中可能出现的形式化和片面性问题。企业应当致力于完善自身的信息化基础设施,构建标准化的企业信息共享平台,并着手建立规范化的 ESG 数据库。该数据库的建立应确保数据的真实、全面和多维度,能够整合内外部不同来源的信息,并实现数据采集和信息共享流程的标准化、实时化和常态化,同时保障信息安全。同时,企业应构建与业务流程高度整合的合规管理信息系统,实现 ESG 鉴证中的数据分析、算法模型和算力的一体化运作,从而降低成本、提升效率,助力企业的可持续发展。此外,企业应加强对 ESG 的认识,完善内部治理体系,建立健全的监控和报告机制。提升数据收集和处理的业务能力,确保披露的信息真实、准确、全面。在 ESG 及碳排放数据管理方面,企业应利用信息技术验证由业务信息系统产生的鉴证对象数据,确保数据的可靠性。

● 基金项目 中国注册会计师协会课题(2022-G-03)

● 作者单位 广东外语外贸大学

(责任编辑:都琳)

主要参考文献

1. 曹国俊. 金融机构 ESG 鉴证报告的比较研究. 中国注册会计师. 2023(10)
2. 陈嵩洁, 薛爽, 张为国, 胥文帅. 会计师事务所可持续发展业务的影响因素与对策——基于 11 家会计师事务所的调研访谈. 审计研究. 2024(01)
3. 陈晓艳, 洪峰. 企业 ESG 鉴证: 进展、问题与思考. 中国注册会计师. 2022(09)
4. 黄世忠. ESG 报告的“漂绿”与反“漂绿”. 财会月刊. 2022(01)
5. 黄世忠. 可持续披露准则十大热点问题解析. 中国注册会计师. 2024(06)
6. 肖红军, 沈洪涛, 周艳坤. 客户企业数字化、供应商企业 ESG 表现与供应链可持续发展. 经济研究. 2024(03)
7. 肖红军. 关于 ESG 争议的研究进展. 经济学动态. 2024(03)
8. 徐细雄, 李瑶琴. 社会责任报告审计能否提升 CSR 信息披露质量?——来自我国上市公司的经验证据. 审计与经济研究. 2016(06)



AUDITING &
ASSURANCE

注册会计师的行业价值与贡献： 以四川为例

唐琳 曾小琦 向琳 黄友

摘 要

注册会计师行业是财会监督体系的重要组成部分，在维护市场经济秩序、提高经济信息质量、推动企业高质量发展、构筑社会诚信体系等方面发挥重要作用。本文以四川省注册会计师行业调研数据为基础，从服务经济建设、服务党委政府中心工作、服务社会民生三个方面分析和阐释了行业的价值和贡献。

关 键 词

注册会计师 经济建设 社会民生建设

当今，注册会计师被誉为社会经济活动的监督者、企业经营管理行为的评价者、企业财务状况和经济成果的鉴证者、投资人权益的维护者、资本流动的引导者、会计信息的稽核者、经济发展的策划者。我国注册会计师行业自改革开放以来，经历了恢复重建并不断壮大的过程。围绕服务国家建设主题和诚信建设主线不断做强做优，成为构建高水平社会主义市场经济体制不可或缺的重要力量。四川省年生产总值位居全国第六，随着“一带一路”建设、长江经济带发展、

新时代推进西部大开发、成渝地区双城经济圈建设等国家战略深入实施，四川在国家发展中的战略地位不断提升，四川的发展面临前所未有的机遇，四川注册会计师的行业价值和贡献也日益凸显。

一、服务经济建设

我国经济正面临高速发展到高质量发展转型，四川省注册会计师行业牢记初心使命，紧跟国家经济建设步伐，立足把握新发展阶段、贯彻新发展理念、构建新发展格局，持续提升专业服务能力，全面推动四川经济高质量发展。

（一）服务区域发展

2021年中共中央、国务院印发的《成渝地区双城经济圈建设规划纲要》指出，成渝地区双城经济圈位于“一带一路”和长江经济带交汇处，是西部陆海新通道的起点，具有连接西南西北，沟通东亚与东南亚、南亚的独特优势。区域内生态禀赋优良、能源矿产丰富、城镇密布、风物多样，是我国西部人口最密集、产业基础最雄厚、创新能力最强、市场空间最广阔、开放程度最高的区域，在国家发展大局中具有独特而重要的战略地位。注会行业积极响应国家这一重大决策部署，深度融入，努力拓展服务市场，通过专业优势助推区域重大战略、区域协调发展战略、主体功能区战略的落地实施。川渝两省市财政厅（局）联合制发了《关于贯彻落实〈国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会

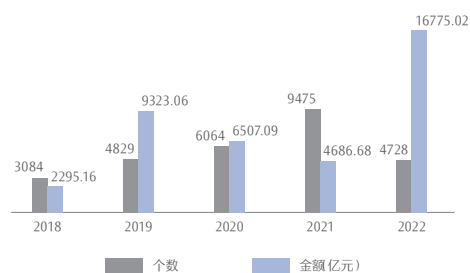


图1
参与地方重大
项目建设情况

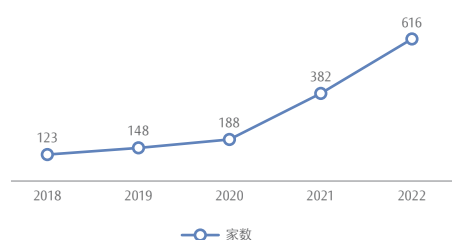


图2
服务资本市场
各类主体情况

计师行业健康发展的意见》实施意见》，确定建立两地注册会计师行业监管协作机制，从增强行业治理能力、深化会计行政审批改革、优化行业执业环境、联合开展人才培养等方面细化了政策措施。川渝行业各项工作的联合开展，既有力地推进两地注会行业服务一体化协同发展，助推行业更好地服务成渝地区双城经济圈建设，又有效地促进两地行业实现高质量发展，更好服务国家建设。目前成都到重庆共有3条高速公路，成安渝高速距离最短、用时最短，系成渝经济区核心通道。大华会计师事务所四川分所受成都交投委托，对成安渝高速四川段业主中电建四川渝蓉高速公路有限公司进行财务尽调审计工作，为成都交投完成对成渝高速项目的股权收购工作提供专业判断和建议。2020年11月，四川交投创新公司和成都交投资本公司组建的联合体以62.696亿元的挂牌底价成功拍得中电建路桥集团重庆高速公路建设发展有限公司85%股权，实现了四川省属国企在资本运作层面的新突破，树立了央企、省企、市企合作共享、互利共赢的又一成功典范。成渝地区双城经济圈总面积18.5万平方公里，四川注册会计师行业在为成渝双城经济圈服务的过程中不仅聚焦成都、重庆两市，也积极为经济圈中其他市区县重大项目、重点工程、重要企业提供专业服务。

（二）服务地方重大项目建设

为响应国家建设重大决策部署，行业积极

通过专业优势支持政府做好经济建设，服务地方重大项目建设，为推进四川省高质量发展贡献力量。据不完全统计，2018—2022年间，行业累计服务地方基础设施建设项目约28180个，项目涉及总金额约39587亿元（见图1）。

天健会计师事务所四川分所聚焦省委省政府“四化同步、城乡融合、五区共兴”等重大战略部署，恪守“专业报国、服务社会”宗旨，扎实做好成都市“十四五”重大项目——中国第三大动力电池生产商某科技公司财务尽调及子公司项目审计，提供尽职调查及咨询服务，通过输出专业价值，为成都市“十四五”重大产业项目发展提供有效保障。高效完成某轨道交通集团公司内部控制与集团管控体系建设咨询，着力打造以城市公共交通为导向的开发和发展模式项目案例，有力确保了地方重大项目顺利推进。

（三）服务资本市场发展

资本市场是注册会计师行业服务的重要领域。据不完全统计，2018—2022年，行业累计服务资本市场各类主体约831家，且呈现逐年上涨趋势（见图2）。

毕马威华振会计师事务所成都分所长期致力于服务企业上市融资，为多家企业提供上市辅导、财务审计、管理咨询等服务。迄今为止，该所协助天齐锂业于2022年7月在香港联交所（“港交所”）上市，融资金额超130亿港元，并为其提供A+H股年报审计服务。天健会计师事务所四川分所2018—2022年为15家上市公司客户提供年报审计、非公开发行股票、并购重组等审计与咨询服务，为近50家IPO企业提供IPO上市审计服务，助力6家IPO企业发行上市并成功登陆A股资本市场，助力18家中小企业通过新三板挂牌上市。信永中和成都分所擅长为上市公司、IPO项目提供高端服务，近年来充分利用专业优势为100余家上市及股转公司提供高端服务，在2018—2022年期间IPO过会主板、科创板、创业板和中小板项目二十余家。其中，该所从2011年来为海天水务集团股份有限公司提供股改审计、IPO申报审计、财务审计等服务，经过该所和客户共同努力，海天股份成为成都市天府新区2021年第一家上市公司。

（四）服务企业转型升级

行业积极服务于经济发展方式的转变，为企业实现产业升级、低碳经济设计、经营战略调整、管理流程再造、技术可行性分析、成本方案设计等方面提供措施方案，有效发挥智库功能。

服务国有企业并购重组，助力国有经济优化升级。行业积极参与国家经济转型发展和国有企业改革，在服务供给侧结构性改革、大力支持国企三年行动方案落地实施、帮助国企实现资产重组、转型升级等方面发挥了举足轻重的作用。据不完全统计，五年间，行业累计参与国有企业改制项目约1177个，涉及金额约8492.48亿元（见图3）。2021年初，四川省委、

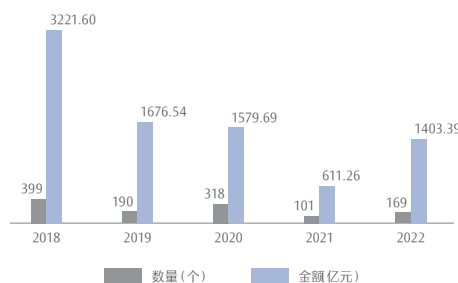


图3
参与国企改革项目情况



图4
参与高新技术企业认定项目情况

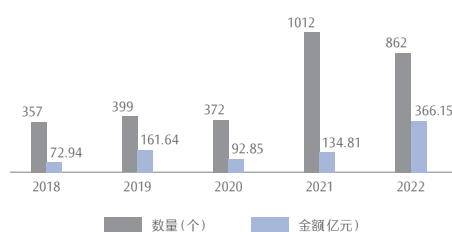


图5
参与科技专项资金审计项目情况

省政府批准四川省交通投资集团和四川省铁路产业投资集团新设合并为蜀道投资集团的组建方案。信永中和会计师事务所成都分所受托为整合重组工作提供全过程的财税专业服务，协助筹备组在时间紧、任务重的情况下，顺利完成蜀道集团的筹备组建工作。仅用时70余天，即完成集团公司筹建，刷新了全国省级分类企业改革的速度。事务所在整个服务过程中，充分展现了勤勉、专业、严谨及执行力强的专业形象，获得了筹备组-资产财务组的高度肯定。2022年世界500强榜单发布，蜀道集团首次上榜，名列第413位，成为四川省属国有企业首家世界500强，标志着蜀道集团在建设国内领先、世界一流的综合交通服务型现代化企业道路上又迈出了关键一步。

2. 服务企业高质量创新发展，助推企业数字化转型升级。行业利用专业人士特有的战略思维、数字化转型服务能力及前沿数字化转型技术方案等优势，致力于数字化转型咨询服务。通过专业团队在数字化转型顶层设计、信

息系统设计与实施监理、数据分析与人工智能、数据治理、IT治理、网络安全规划与评估等方面提供一整套的数字化转型咨询服务，通过对企业研究开发费用、财务报表及技术性收入情况等进行评审，为企业科学决策提供依据；积极参与高新技术企业认定工作，促进企业科技转型创新，帮助相关企业争取国家政策支持，提升企业融资能力；对“863计划”、“973计划”、“重大科技支撑计划”、“重大科技成果转化项目”等进行审计和财务分析，有效促进企业、高校、科研院所协同创新和深度创新。据不完全统计，五年间，行业累计参与高新技术企业认定项目约25181个（见图4）；参与科技专项资金审计项目约3002个（见图5），涉及金额约828.38亿元。四川普信、四川华夏等会计师事务所专注于协助企业完成高新技术企业资质认定，通过了解研发项目基本情况、审核研发费用归集、审核高新技术产品（服务）收入，帮助企业顺利通过高新技术企业认定主管部门审查，在促进国家转型、增加企业效益、带动创新发展等方面作出积极贡献。

3. 担任破产管理人角色，帮助企业解困和重整重生。行业充分发挥专业优势，为陷入经营管理困境和“生存绝境”的公司企业担任“破产管家”，提供破产重整、破产清算指导和破产和解等服务，服务供给侧结构性改革，实现企业财产价值最大化，依法维护企业职工和债权人合法权益，推动化解产能过剩，化解企业危机，促进转型升级，优化社会资源配置，进而有效化解区域性重大经济金融风险，有力维护社会稳定和经济社会高质量发展。据不完全统计，五年间，行业累计参与破产相关业务（含破产清算审计、破产重组咨询等业务）约1227个，涉及金额约2457.18亿元（见图6）。

（五）服务对外经济发展

近年来，随着我国企业“走出去”步伐的加快，四川企业海外投资、并购的案例越来越多，会计服务“走出去”的呼声日益强烈。对此，部分有条件的事务所积极调动优势力量，全力支持四川企业“走出去”。据不完全统计，2018—2022年行业累计服务企业参与海外投资约265家，服务外资企业在川投资项目约1509家，2021年后服务客户数量快速增加（见图7）。

1. 服务企业“走出去”，专业助力“一带一路”建设。行业深度融入新发展格局，增强服务国家建设新动能，服务国家更高水平对外开放，加快国际化发展步伐。行业积极深度参与国家“一带一路”建设，做好尽职调查、海外IPO审计、财务报表审计、税务咨询、法务服务、研究报告发布、估值、评估、风险管理等专业服务，研究和承接各类国际化新业务项目，优化服务品种和结构。信永中和会计师事务所成都分所在客户对外经贸合作中，深度贴合客户发展，不断发挥信息导向、审计鉴证、管理咨询重要作用。作为四川路桥的年报审计会计师事务所，在企业拓展海外业务的过程中，为科威特RA259公路项目、孟加拉达卡绕城高速公路PPP项目、挪威哈罗格兰德

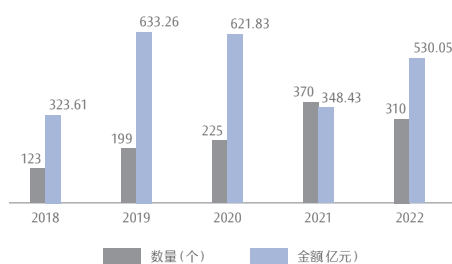


图6
参与破产相关业务情况

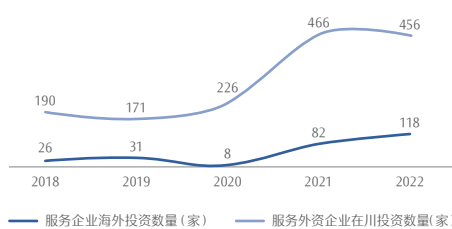


图7
服务对外经济发展情况

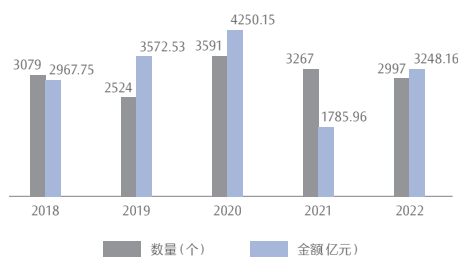


图8
参与财政预算绩效评价项目情况

大桥项目、塞内加尔加姆尼亚久工业园二期项目等提供财务核算咨询服务，帮助企业建立健全海外业务核算体系；提供内控审计及咨询服务，帮助企业完善海外业务管理制度，规避海外业务所特有的风险；提供税务咨询服务，依托该所国际化战略以及国际化业务人才储备的基础，规避海外税负风险。在符合国际国内法规及会计准则的情况下，努力为企业的海外业务拓展保驾护航，维护企业在海外的权益。

2. 服务“三资”企业，助力引进外资。随着全球化的发展，我国成为全球主要投资目的国，注册会计师作为外商在华投资企业信任和依赖的专业合作方，为外商在华投资提供了专业的投资决策咨询服务，就相关外商投资鼓励政策、税收优惠、外汇管理、海关保税业务、会计核算规范等方面的释法解读和实务分享，让外商更好地了解中国的营商环境及在华法律合规要求，为我国实施更大范围、更宽领域、更深层次的对外开放，打造更加市场化、法治化、国际化的投资环境作出了重要贡献。除大

型会计师事务所外，中小型事务所也在积极通过多种方式探索推进行业国际化发展，服务对外开放的基本国策，为“三资”企业设立、变更、年检、纳税等环节提供专门服务，确保“三资”企业按照中国法律规范开展经营活动。

二、服务党委政府中心工作

作为现代高端服务业的重要组成部分，行业积极强化自身建设与发展，不断提升服务能级。发挥第三方监督作用，服务党委政府中心工作，发挥“外脑”参谋助手作用，做好政府职能转移承接，助推建立与市场经济要求相适应的现代社会治理体系，提升行业服务国家治理和社会管理创新的能力。

（一）政府购买服务

以国务院办公厅《关于政府向社会力量购买服务的指导意见》为指引，行业紧紧抓住政府购买服务全面展开的机遇，积极推进相关业务制度建设、技术指导，引领会计师事务所开发承接财政资金绩效评价、预算项目评审、政府专项债财务评价、行政事业单位内控制度建设、社会管理等新兴领域鉴证业务。

1. 以财政预算绩效评价项目为例。实施预算绩效管理是深化财税体制改革、建立现代财政制度的重要内容。据不完全统计，五年间，为促进财政预算管理效率、资金使用效益的提升，行业累计承接了15458个预算绩效评价项目，涉及评价资金金额15824.56亿元（见图8），为财政部门对各单位评价提供了决策和问责依据。

2. 以财政专项资金审计项目为例。注册会计师对财政专项资金（如民生资金、涉农资金、重点研发计划资金等）使用的合规合法性、有效性或使用效率进行审计，协助财政部门进行监督管理。据不完全统计，2021—2022年，我省会计师事务所配合各级政府部门完成约18983个财政专项资金审计项目，涉及资金约4574.46亿元，有力保障了专项资金的使用效益，极大规避了财政资金被挪用、截留，甚至虚报骗取资金的违规行为。

3. 以PPP项目为例。会计师事务所除提供常规的属于政府购买服务的PPP项目财务报告审计服务外，还提供绩效审计、管理审计，以及为项目合作主体提供咨询等服务。据不完全统计，2018—2020年间，我省会计师事务所参与PPP项目约152个，涉及金额约3489.57亿元，为确定投资成本和政府补贴提供科学依据，为增强公共产品和服务的供给能力、提高供给效率贡献了重要力量。

（二）参政议政智库作用

近年来，行业内不断涌现政治业务双过硬的高端人才，通过担任党代表、人大代表、政协委员、地方政府挂职、各领域人才库专家、国际组织代表、重点院校导师等方式，积极参与党和国家的重大部署，参与政府部门、社会和企业的重点项

目,参与科研院所的重点课题,代表行业担任专家智囊,建言献策,全方位深度融入国家政治、经济、文化、法治、诚信治理体系、生态文明等建设,充分彰显行业的专业素质和责任担当,得到社会各界广泛认可。据不完全统计,2021—2022年间,行业人士担任各级人大代表、政协委员约54人,提案议案约242件,担任政府智库成员(含专家咨询委员等)约109人。

三、服务社会民生建设

行业对标新时代高质量社会民生建设要求,发挥专业优势和社会组织的桥梁纽带作用,服务政府职能转变,助力政府优化决策,参与社会事务管理,节约政府监督成本,更好服务国家社会治理。

(一) 社会保障

行业通过开展社会保障审计工作,对社会保障政策执行效果以及社会保障资金的筹集、使用、结余的真实性、合法性和效益性,进行审计监督,推动社会保障资金预算制度的持续完善,促进相关惠民政策的贯彻落实。

1. 以教育资金审计项目为例。教育是社会发展和进步的基石,行业在教育领域的作用和贡献日益显著,其对教育质量的提升、教育资源的优化配置、教育管理的改进、教育公平的保障等方面都发挥着重要的作用。据不完全统计,2018—2020年间,我省会计师事务所参与教育资金审计项目约13596个,涉及金额约16368.73亿元。

2. 以医疗卫生审计项目为例。随着人口老龄化进程加速和医疗服务需求的不断提升,我国医保基金在收支平衡上或将面临前所未有的风险挑战。在政府部门不断出台相关应对政策、制度的同时,如何确保医保政策的顺利贯彻落实,守护老百姓的“看病钱”“救命钱”,在维护医保基金安全的基础上促进基金的高效运用,既是注册会计师行业服务面临的新领域、新课题,也是注册会计师行业必须担负的社会责任。据不完全统计,2018—2020年间,我省会计师事务所参与医疗卫生资金审计项目约3395个,涉及金额约48179.92亿元。

(二) 法治建设

随着依法治国方略、司法体制改革的推

进,司法会计鉴定在社会经济领域违法犯罪活动与各类经济案件的侦查、起诉和审判中成为不可或缺的重要一环。行业积极抓住机遇,涌现出一批司法鉴定专业特色示范会计师事务所,一系列成功案例无不彰显行业以专业知识和技能服务国家法治建设、服务依法治国理政的责任和担当,行业公信力、行业司法会计鉴定的专业权威性大幅提升。据不完全统计,五年间,我省会计师事务所协助政府部门完成约2889件司法鉴定项目,涉案金额共计约3109.62亿元,为当事人利益纠纷提供了重要鉴证参考,有力维护了司法安全与稳定。行业通过专业服务在打击违规违法、反腐维稳、促进法治建设水平提升等方面持续发挥重要作用。

(三) 绿色低碳转型升级

行业结合碳排放相关政策法规,为减排责任企业提供评估规划、管理咨询、内部控制等服务,促进企业降能耗、降污染、降排放,实现企业持续经营,在政府低碳经济管理和经济转型升级中发挥重要作用。据不完全统计,2021—2022年间,行业参与绿色金融相关审计、咨询项目约105个,污染防治项目(含大气污染、水污染、土壤污染防治等项目)约189个,涉及金额约84.67亿元。

(四) 乡村振兴

行业积极参与乡村振兴工作,用专业知识发现问题、发掘典型、提炼亮点、提出建议。服务内容涵盖参与政府乡村振兴政策制定、推动国有企业大力投入乡村振兴项目实施、各类涉农项目绩效评价、项目验收、专项债券咨询、建设项目竣工决算审计、三农审计、农村集体经济组织财税咨询、培训等多个方面。四川点金杖会计师事务所深入领会习近平总书记关于“三农”系列重要讲话精神,在理塘县以农村集体经济组织内控制度不完善、管理不规范、经济组织多元化、财务基础薄弱为切入点,通过专业化服务和信息化技术手段,改善“三农”财务管理、普及财务知识,推动农村综合建设发展,开辟了一条“财务知识下乡”的新路径。同时,采用财务集中托管、定制财务管理规范化操作手册、有针对性地组织培训和培养当地财会人员等手段,有效提高了农村经济组织的经营管理水平。为贯彻落实习近平总书记“治国必治边、治边先稳藏”的战略思想,成都勤川信会计师事务所通过开展边境小康村专项资金项目绩效评价工作,对项目的后续经营效益情况进行了跟踪审计。通过现场查看及收集相关项目效益资料,发现阿里地区边境小康村产业项目的后续经营管理存在管护深度不够、“重建轻管”等突出问题,并针对性提出了意见建议,以高度的责任感和专业能力,助推领导干部树立正确政绩观,促进社会和谐和边疆巩固、推动社会经济持续向好发展。

● 作者单位 四川省注册会计师协会 四川财经职业学院 四川省政府决策咨询委员会

(责任编辑:都琳)



“走出去”企业对会计师事务所服务满意度与忠诚度实证研究

蒋峻松 乔 智 秦若迪 王嘉晨

摘 要

在“一带一路”倡议背景下,本文基于“认知-情感-意向”理论和中国顾客满意度指数模型,构建“走出去”企业对会计师事务所服务的满意度与忠诚度研究理论模型,研究“走出去”企业对会计师事务所的形象感知和服务感知对满意度和忠诚度的影响关系。研究发现:形象感知和服务感知均显著正向影响满意度;服务感知显著正向影响忠诚度;虽然形象感知与忠诚度之间的直接影响关系不显著,但是形象感知和服务感知均可以通过满意度这一中介变量间接影响忠诚度。同时,本文分析了“走出去”企业对会计师事务所提供的各类服务的满意度和需求度之间的匹配关系,为会计师事务所如何更好地服务“走出去”企业,提升客户满意度和忠诚度提供相关参考和借鉴。

关 键 词

会计师事务所 “走出去”企业 客户满意度 客户忠诚度

一、引言

近年来,随着单边保护主义的兴起和地缘政治紧张局势的加剧,国际投资与贸易活动遭受空前的冲击,全球经济面临诸多不确定性。面对多变的国际环境,我国采取了多种应对措施,其中“一带一路”倡议的实施,有效对冲了全球不稳定因素,成为新发展格局下高水平对外开放的重要组成部分,对促进国际循环起到了至关重要的作用。随着我国“一带一路”倡议的逐步深化落实,越来越多的中国企业响应“走出去”战略的号召走出国门,参与到“一带一路”共商、共建、共享合作活动中,深刻影响着全球经济增长和世界经济格局,但这些“走出去”企业同时也面临着

日益复杂的国际环境所带来的各种经营风险。为提升“走出去”企业在国际市场中的竞争优势,提供高端智力服务的会计师事务所肩负着服务企业“一带一路”沿线高质量发展的使命,急需拓展服务范围和领域、提升服务质量和效能,为“走出去”的中国企业提供更为到位和高效的跨境专业服务。“十四五”规划和2035年远景目标纲要中明确提出,要完善境外生产服务网络和流通体系,加快金融、咨询、会计、法律等生产性服务业国际化发展,推动中国产品、服务、技术、品牌、标准走出去,推动注册会计师行业在高质量服务国家建设过程中实现自身的高质量发展。

在此背景下,本文以我国标准化研究院顾客满意

度测评中心和清华大学经济管理学院中国企业研究中心联合开发的中国顾客满意度指数模型（CCSI 模型）为基础，结合我国当前会计服务市场特点及会计师事务所服务“走出去”企业的实际情况，构建了“走出去”企业对会计师事务所服务的满意度与忠诚度研究理论模型，旨在分析“走出去”企业对会计师事务所的形象及服务的感知对忠诚度的影响路径，并探究满意度在这一过程中的中介机制。研究成果对于会计师事务所更有效地满足“走出去”企业的服务需求，提升“走出去”企业对会计师事务所服务的满意度和忠诚度有重要意义。

二、文献回顾

（一）客户满意度

客户满意度的概念由 Cardozo 在 1965 年首次提出，他发现客户在购买产品或服务前会对其作用与效果产生预期，而这种预期在某种程度上会影响客户对于产品或服务的评价。客户满意度反映了客户在实际消费产品或服务前对产品或服务的预期与在实际消费产品或服务后对产品或服务的体验之间的差距。当客户对产品或服务的感知低于自身对于该产品或服务的期望值时，客户会感到失望即不满意。与之相反，当客户对产品或服务的感知效果高于期望值时，客户会感到满意甚至惊喜（Philip, 2012）。因此，客户满意度是客户在消费后对产品或服务预期与实际表现不一致的一种反馈，是对客户满意水平的一种量化，而满意水平则是客户的感知效益和实际效益之间形成的一种差异函数（Tse 和 Wilton, 1988）。

随着客户满意度理论的迅速发展，众多学者早已不再局限于对客户满意度内涵的研究，客户满意度的驱动因素以及如何实现客户满意度的最优化成为了研究的主要方向。与此同时，客户满意度理论在许多行业领域得到了延伸和发展（黄振胜和陈正彬, 2021）。也有学者通过大量的实证研究发现，企业产品的顾客满意度与企业财务业绩之间显著正相关（夏雪花等, 2016）。会计师事务所属于特殊的专业服务机构，相较于其他行业，它在为客户提供各类鉴证与非鉴证服务的同时，更需要不断了解客户的需求，并以此为基础提供客户所期待的服务。在会计服务市场竞争日益激烈的背景下，如

何抓住客户，稳定客户资源，满足客户需求成为会计师事务所亟待解决的问题，而客户满意度则是解决问题的关键（刘雪玲等, 2022），研究该问题对于提升会计师事务所自身的竞争力和服务质量有重要意义。

（二）客户忠诚度

20 世纪 90 年代，学者们开始对客户忠诚度展开研究，但在早期的研究中，受到现场环境、使用习惯等因素的影响，学者们仅将重复购买行为作为评价客户是否忠诚的依据。随着社会的进步和理论的发展，学者们对客户忠诚度的内涵研究有了新的突破。Alan 和 Basu（1994）认为只有当重复购买行为伴随着较高的态度取向时才会产生真正的客户忠诚。美国学者 Oliver（1997）对客户忠诚度的概念进行了界定，他认为客户忠诚度指的是当客户对某一产品或者服务感到满意后，继而产生对这一产品、品牌乃至企业的信赖和偏爱，会在未来持续地重复购买该品牌或企业产品的行为和心理倾向，并且不会受情境或营销力量的影响。另外，Griffin（1995）认为客户忠诚度是一种态度，并指出客户忠诚需符合以下四个条件：（1）经常性且规律地重复购买某一产品或服务；（2）购买企业的各项产品与服务；（3）会将产品或服务推荐给他人；（4）对其他从业者的促销活动免疫。Oliver（1999）又从心理学的角度对其之前提出的理论进行了改进，他认为在客户忠诚度形成的过程中，客户会经历认知忠诚、情感忠诚、意向忠诚以及行为忠诚等阶段，该研究奠定了客户忠诚度理论框架的基础，标志着客户忠诚度理论走向成熟。

除了研究客户忠诚度内涵外，不少学者对客户忠诚度的影响因素也进行了诸多探讨。李纯青等（2022）指出，客户忠诚度受品牌的影响，其中客户的品牌依恋以及厂商的品牌承诺这两个因素共同影响着品牌忠诚。陈运娟和雷飞飞（2017）指出顾客信任、顾客满意度、平台特性、服务质量、转换成本都是影响顾客忠诚度的因素。

当前会计服务市场竞争日益激烈，客户的忠诚度决定着会计师事务所在市场竞争中客户的流失情况，而会计师事务所的可持续发展关键在于保持客户群体稳定的同时不断开发新客户（刘雪玲等, 2022）。由此可以看出，客户忠诚度的提升不仅可以在维持着会计师事务所现有营业收入的同时减少会计师事务所所在开发新客户方面的压力和资源投入，还可以增强会计师事务所品牌的影响力，保持其自身的竞争力，更好地立足于市场。

（三）客户感知价值

客户感知价值指客户从购买产品或服务中所获得的价值。客户感知价值最早是由学者 Thaler 于 1985 年提出，客户感知价值定义为获得效用和交易效用之差。其中，获得效用取决于该产品或服务对客户价值以及客户购买所付出的价格，而交易效用则取决于客户购买该产品或服务所付出的价格与该商品的参考价格之间的差别。当前，国内外学者从不同的角度对客

户感知价值进行了探讨。有学者从价值理论角度出发,将客户感知价值视为客户收益与成本之间的差异,收益指的是产品或服务为客户所提供的功能和带来的体验,成本则既包括直接成本,也包括间接成本如时间、精力等。也有学者基于社会心理学理论,认为消费者的需求以及购买行为始终会受到周围环境的影响(Richins, 1994)。

客户感知价值是决定客户是否购买产品或服务的关键因素,如果客户对产品或服务感知到的价值高于所付出的成本,客户会愿意继续购买这一产品或服务。但相反,如果客户所感知的价值低于其所付出的成本,那他们可能就不会再选择这一企业的产品或服务,由此可以看出客户感知价值对企业的重要性。

三、研究假设及模型构建

(一) 研究假设

1. 客户感知与客户满意度。有学者在对多个服务行业进行研究时发现,服务质量高的服务提供者有着较高的客户满意度。Molinillo (2016) 通过对零售行业进行研究发现,客户在购物时拥有良好的购物体验可以显著提高客户的满意度,进而帮助企业提高销售额并占据更多的市场份额。Kuo (2013) 等学者开发了适用于旅游业的概念模型,用来研究服务质量对客户满意度的影响,他们通过调查发现,服务质量对客户满意度有正向影响。仇立 (2018) 研究了互联网客户忠诚度的影响机制,他发现客户的便利性体验、对价格利得的感知以及产品的品质等是影响客户满意度的重要因素。良好的品牌形象不仅能够提升老客户的满意度和黏性,也能进一步吸引新客户(史艳萍, 2017)。会计师事务所所处服务行业,其自身品牌形象在很大程度上也会影响着企业是否会选择该会计师事务所为其提供服务。会计师事务所的形象包括其品牌的知名度、市场声誉、内部环境等多项指标。在会计师事务所提供的服务完成后,企业会对产品或服务效果进行评价(Sheth 等, 1991),服务感知主要涉及服务质量、效率、价值、有用性等方面。本文结合我国当前会计服务市场特点及会计师事务所服务“走出去”企业的实际情况,将客户感知前因潜变量细分为“走出去”企业对会计师事

务所的形象感知和“走出去”企业对会计师事务所的服务感知进行探究。综上所述,本文提出以下假设:

H1a:“走出去”企业对会计师事务所的形象感知直接影响企业对会计师事务所的满意度。

H2a:“走出去”企业对会计师事务所的服务感知直接影响企业对会计师事务所的满意度。

2. 客户感知与客户忠诚度。客户感知是消费者认为自己从购买某种产品或服务中获得的好处,包括产品或服务的功能、品质以及所带来的效果等(刘宇鹏等, 2021)。Zeithaml (1993) 通过研究发现客户感知受多方面因素的影响,包括产品或服务的质量、价格及品牌的形象等,他认为提高客户的感知价值可以促进客户忠诚度的提升。Anderson (1993) 等通过研究产品质量、服务质量和广告等因素对客户满意度和忠诚度的影响发现,提升客户感知价值有助于客户忠诚度的增强。Zeitham (1988) 通过研究服务质量、客户感知价值以及客户忠诚三者间的关系发现,特别是在服务行业,提升产品和服务的质量对客户忠诚度有显著的提升作用。Kim (2004) 研究发现,客户感知是提升客户忠诚度的重要因素之一。综上,客户感知是影响客户忠诚度的关键因素,继而提出以下假设:

H1b:“走出去”企业对会计师事务所的形象感知直接影响企业对会计师事务所的忠诚度。

H2b:“走出去”企业对会计师事务所的服务感知直接影响企业对会计师事务所的忠诚度。

3. 客户满意度与客户忠诚度。Reichheld (1990) 以服务业行业为例探究客户满意度和客户忠诚度之间的关系,研究发现客户满意度和客户忠诚度之间存在着正相关性。Kim (2004) 以韩国的连锁餐饮业为研究对象,构建了一种新的衡量客户忠诚度的 CLV 模型,并探讨了客户满意度、客户忠诚度以及企业绩效三者间的关系,他通过研究发现客户满意度越高,客户忠诚度越高。Fornell 等 (1992) 以餐饮行业为研究对象,提出当消费者对于企业或者服务提供者所提供的产品或服务的质量满意时,他们对于企业或者服务提供者的态度也会随之改变,而且这个心态也会对复购率产生影响,进而影响客户忠诚度。由此可以看出,客户的满意度在客户感知和客户忠诚度之间发挥了桥梁的作用。除此以外,根据“认知-情感-意向”理论,人的态度包含三个要素,分别为认知、情感、意向,这三要素间关系密切,并且存在着层级关系,人对事物的认知会影响对其的感情,进而影响行为意向。该理论还揭示了三个要素之间的内在作用关系:认知既可以直接作用于行为意向,也可以通过情感影响意向,即情感在认知和行为意向间充当中介变量(Baloglu, 1998)。根据此理论,本文所探讨的“走出去”企业对会计师事务所的感知属于认知层面,而这种认知会影响“走出去”企业对为其提供服务的会计师事务所的满意度,进而影响企业对会计师事务所的行为意向,即“走出去”企业对

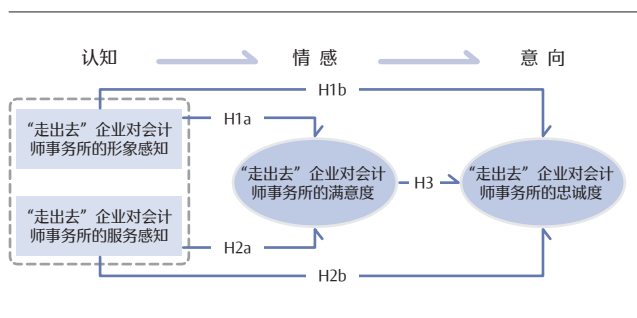


图1
“走出去”企业
对会计师事务所的
满意度与忠诚度
研究理论模型

为其提供服务的会计师事务所的忠诚度。由此可以看出,“走出去”企业对会计师事务所的满意度在企业对会计师事务所的感知和忠诚度之间可能充当中介变量,故本文提出以下假设:

H3:“走出去”企业对会计师事务所的满意度影响企业对会计师事务所的忠诚度。

H4:“走出去”企业对会计师事务所的满意度在企业对会计师事务所的形象感知和忠诚度之间发挥了中介作用。

H5:“走出去”企业对会计师事务所的满意度在企业对会计师事务所的服务感知和忠诚度之间发挥了中介作用。

(二) 模型构建

客户满意度是国内外热门且前沿的话题之一,在对客户满意度评价体系的探索中,诸多学者基于不同的行业数据,从不同的理论视角诠释了客户满意度和客户忠诚度的驱动机制。其中,瑞典学者 Fornell 于 1992 年首先提出了客户满意度晴雨表指数模型(SCSB模型),该模型涵盖了瑞典 30 多个行业和 100 多家企业,用客户满意度评价客户对产品或服务体验的全过程。在国外经典客户满意度模型中,除了 SCSB 模型外,美国的客户满意度指数计量经济模型(ACSI模型)在实际中应用最为广泛,该模型由美国国家质量研究中心和美国质量协会等机构以 SCSB 模型为基础建立,包括感知质量、客户预期、感知价值三个前因变量以及包括客户满意度、客户忠诚和客户抱怨的三个结果变量。随着 ACSI 模型的广泛应用,学者们对客户满意度的驱动机制进行了进一步的修正,建立了欧盟客户满意度指数模型(简称 ECSI 模型),该模型在 ACSI 模型的基础上,在原有的 6 个结构变量上去除了“客户抱怨”这一结构变量而增加了“企业形象”这一变量,

并将“质量变量”细分为“硬件感知”和“软件感知”。除了国外学者建构的客户满意度模型之外,我国标准化研究院顾客满意度测评中心和清华大学中国企业研究中心联合开发了中国顾客满意度指数模型(CCSI模型),模型包括企业形象、预期质量、感知价值、感知质量、客户满意以及客户忠诚这 6 个结构变量(叶如意等,2009),在 ACSI 模型以及 ECSI 模型的基础上删除了客户抱怨变量,用预期质量代替了顾客期望,并结合中国自身国情新增了品牌形象这一变量,认为顾客满意度是顾客对产品或服务的期望质量与感知质量的对比以及企业品牌形象两者共同作用的结果(刘建秋和项钰钺,2022)。

本文以我国标准化研究院顾客满意度测评中心和清华大学中国企业研究中心联合开发的中国顾客满意度指数模型为参考,结合“认知-情感-意向”理论和会计服务市场特征等相关因素,构建了“走出去”企业对会计师事务所服务的满意度与忠诚度研究理论模型,如图 1 所示。将“走出去”企业对会计师事务所形象感知和服务感知作为衡量客户感知的两个维度,这两个维度作为研究模型的前因变量,共同作用于对会计师事务所服务的满意度,进而影响企业对会计师事务所的忠诚度。通过实证研究,探索“走出去”企业对会计师事务所的感知是否影响并且如何影响满意度及忠诚度,明晰形成机理并探究满意度在这一过程中的中介作用。本文期望研究成果将有利于分析当前会计师事务所在为“走出去”企业提供服务过程中的不足之处,据此帮助会计师事务所满足客户需求、提升服务质量、加强品牌建设,推动行业服务向专业化和价值链高端延伸,从鉴证服务向增值服务拓展,更好地服务于“走出去”的中国企业。

四、研究设计

(一) 问卷设计及变量测量

本文以问卷调查的形式获取相关数据,问卷共有两大部分。第一部分为受访企业基本信息的调查,包括企业的上市情况、所处行业、在“一带一路”沿线国家和地区开展贸易与投资的相关情况等。第二部分是“走出去”企业对会计师事务所形象和提供服务的体验及行为意向的测度,该部分采用 Likert5 级量表测量各测度项,等级从 1 到 5 分别表示非常不同意、不同意、一般、同意和非常同意,从问卷统计结果来看,“走出去”企业对会计师事务所满意度和忠诚度的均分介于 3.5 和 4 之间,表明“走出去”企业目前对会计师事务所的满意度和忠诚度水平存在一定的提升空间。另外,针对“走出去”企业目前接受会计师事务所提供的服务类型,分别对满意度和需求度设计了 Likert5 级量表,从 1 到 5 分别表示非常不满意到非常满意、非常不需要到非常需要,运用 SPSS 软件进行数据处理,得出重要性-满意度分析(IPA)象限图。

题项的设计均参考国内外文献中已有研究的成熟量表和相

潜在变量	测量变量	标准因子载荷	均分
形象感知 (A)	(A1) 其品牌知名度较高	0.935	3.96
	(A2) 其规模较大, 资质条件好	0.927	3.94
	(A3) 其市场声誉较好	0.95	3.96
	(A4) 其接待服务态度较好, 沟通顺畅	0.834	3.96
	(A5) 其人员表现出的专业水平较高	0.885	3.92
	(A6) 其在提供服务前表示能够提供本企业所需的服务	0.922	3.88
	(A7) 其重视企业文化建设, 具有良好的企业文化环境	0.879	3.92
	(A8) 其内部管理规范, 质量控制制度健全	0.921	3.94
服务感知 (D)	(D1) 提供了本企业所需服务	0.785	3.59
	(D2) 提供的服务质量好	0.938	3.76
	(D3) 提供的服务对于本企业有帮助	0.922	3.61
	(D4) 提供了与其收费相匹配的服务	0.914	3.49
	(D5) 提供服务的效果达到了预期	0.936	3.55
	(D6) 提供服务的人员具备专业能力	0.896	3.39
	(D7) 提供的服务收费合理	0.947	3.49
	(D8) 提供服务过程中沟通顺畅	0.893	3.49
	(D9) 提供服务过程中效率很高	0.94	3.39
	(D10) 提供的服务产生良好的效果	0.939	3.41
	(D11) 提供服务过程中工作规范	0.946	3.49
	(D12) 提供的服务值得信赖	0.856	3.29
满意度 (E)	(E1) 对目前选择的会计师事务所的整体情况非常满意	0.908	3.8
	(E2) 在“一带一路”沿线海外贸易或投资过程中, 目前选择的会计师事务所提供的服务与本企业所需要的服务非常匹配	0.969	3.67
	(E3) 在“一带一路”沿线海外贸易或投资过程中, 目前选择的会计师事务所提供的服务发挥了非常重要的作用	0.946	3.57
	(E4) 对目前选择的会计师事务所提供的服务质量非常满意	0.929	3.76
忠诚度 (F)	(F1) 非常愿意接受目前选择的会计师事务所未来继续为本企业提供服务的意愿	0.914	3.69
	(F2) 非常愿意向其他企业推荐本企业目前选择的会计师事务所	0.938	3.59
	(F3) 对目前选择的会计师事务所未来服务质量的持续提升非常有信心	0.87	3.61

关模型。其中模型参考了 ACSI 和 CCSI 两个经典的客户满意度理论模型, 而量表题项的设置借鉴了陈辉 (2019)、余勃 (2017) 的研究, 并结合当前会计服务市场特点及会计师事务所服务“走出去”企业的实际情况进行修订, 设置用于测量模型潜变量的问卷题项如表 1 所示。

(二) 数据收集与样本状况

由于本研究专业性较强, 需要问卷填写者非常熟悉问卷中的内容, 企业中只有会计或财务高级管理人员才知道企业需要哪些会计相关服务, 并正确理解问卷选项, 因此课题组在调查问卷中专门设置被调查者岗位或职务的选项, 以便根据填写人的岗位或职务筛选有效问卷, 以保证问卷的信效度和调查结果的可靠性。电子问卷主要通过云南省、海南省、广西

壮族自治区商务厅、省工商联联合会的 QQ、微信工作群发放, 由企业会计或财务高层管理人员在线填写, 每个企业限填一份问卷。通过问卷第一个问题筛选出了在“一带一路”沿线国家开展海外贸易或投资业务的企业, 筛选出的这部分企业继续填写问卷。随后对收回的问卷样本进行处理, 清理无效样本, 最终获取有效样本 98 个, 其中上市公司占比为 28.57%, 更多的为未上市企业。有效样本的描述性统计如表 2 所示, 样本企业的组织类型主要集中在有限责任公司, 其次是股份有限公司, 占比分别是 57.14% 和 30.61%。筛选出的企业所处行业比较多, 大多是建筑业和交通运输、仓储和邮政业。除此以外, “走出去”企业在“一带一路”沿线国家开展海外贸易或投资的地区主要集中在东盟地区。

(三) 数据分析方法

本文采用偏最小二乘结构方式建模 (PLS-SEM) 方法对问卷调查所获得的调研数据进行处理。相较于传统的结构方程模型, PLS-SEM 对数据的样本量以及正态分布性要求不高, 能够处理较为复杂的高阶模型, 特别适用于预测性的研究 (Hair 等, 2011)。本文采用 PLS-SEM 方法, 运用 Smart PLS 3.0 软件进行假设检验, 并借助 SPSS 作为辅助分析软件。

五、结果分析

运用 PLS-SEM 对模型进行评估通常遵循两个步骤, 即测量模型和结构模型的分析与评估 (Hair 等, 2011)。其中, 测量模型的分析是以潜在变量为中心, 对其效度和信度进行检验。而结构模型的分析则是对涉及到的所有潜变量之间的关系进行探究, 验证结构模型路径系数 (张圆刚等, 2021)。另外, 本文借助 SPSS 软件针对“走出去”企业对会计师事务所各类服务的满意度和需求度进行了 IPA 组合匹配分析。

(一) 测量模型分析

1. 信度分析。测量模型分析是对模型的信度和效度进行检验和评价。信度指的是采用同样方法对同一对象进行测量时, 其所得结果相一致的程度, 即测量数据的可靠程度。本文采用克隆巴赫系数 (Cronbach's Alpha) 和组合信度 (CR) 来对模型的信度进行检验, 具体的变量可靠性分析结果见表 3。在进行问卷的信度分析时, 一般情况下, 当克隆巴赫系数值低于 0.6 时, 问卷的信度是较差的; 当问卷的克隆巴赫系数处于 0.7 到 0.8 之间时, 说明问卷的信度可以接受, 但并没有达到最优的状态; 当克隆巴赫系数高于 0.8 时, 表明该问卷的可靠性较高。由表 3 的数值可以看出, 问卷和量表中各因子对应的克隆巴赫系数均在 0.8 以上, 而且量表的组合信度 (CR) 均大于 0.9, 符合 0.6 的标准条件。因此, 本问卷的信度较高, 研究模型各潜在变量具有较好的内部一致性。

2. 效度分析。效度分析通常分为聚合效度检验和区分效度检验, 主要采用验证性因子分析法。在进行因子分析前需先对

表 1

“走出去”企业对会计师事务所服务的满意度与忠诚度研究测量题项

样本数据做 KMO 抽样充分性测度和巴特利特球形检验, 来确定样本数据具备进行因子分析的条件。分析结果显示: KMO 系数为 0.729, 大于 0.7, 巴特利特球形检验的显著性也小于 0.001, 表明可以使用因子分析法对数据样本进行进一步的研究。然后提取了 4 个特征值大于 1 的公因子, 第一个因子方差解释率低于 50%, 累计方差解释率达到 86%, 达到可接受水平, 另外各变量方差膨胀因子 (VIF) 小于 10, 说明不存在同源偏差和多重共线性问题。聚合效度的评估主要通过测量各题项的因子载荷以及平均方差提取法 (AVE)。本文通过因子分析获得了各潜变量对应题项的因子载荷和所有变量的 AVE 值, 具体数值如表 1 和表 4 所示。一般情况下, 当所有题项的因子载

变量	题项	Cronbach's Alpha	CR
形象感知	8	0.968	0.974
服务感知	12	0.98	0.983
满意度	4	0.953	0.967
忠诚度	3	0.892	0.934

变量	形象感知	服务感知	满意度	忠诚度
形象感知	0.907			
服务感知	0.417**	0.91		
满意度	0.571**	0.749**	0.938	
忠诚度	0.577**	0.829**	0.841**	0.908
rho_A	0.973	0.982	0.956	0.903
AVE	0.823	0.824	0.829	0.88

注: 下三角为变量的皮尔森相关系数, 对角线为 AVE 值的平方根

荷和变量的 AVE 值均大于 0.5 时, 即认为测量满足聚合效度。由表 1 和表 4 可以看出, 各测量题项的标注因子载荷均大于 0.5, 且各变量的 AVE 值均大于 0.8, 表明本文的研究模型具有较好的聚合效度。在区分效度方面, Fornell 和 Larcker (1981) 认为, 当每个变量的 AVE 值的平方根大于该变量与其他变量之间的皮尔森相关系数则说明区分效度存在。由表 4 可知, 处于对角线上的数值即 AVE 值的平方根, 均明

特征	类别	百分比
所处行业门类	农、林、牧、渔业	10.20%
	采矿业	6.12%
	制造业	10.20%
	电力、热力、燃气及水生产和供应业	10.20%
	建筑业	14.29%
	批发和零售业	12.24%
	交通运输、仓储和邮政业	14.29%
	住宿和餐饮业	2.04%
	信息传输、软件和信息技术服务业	4.08%
	金融业	4.08%
	房地产业	6.12%
	租赁和商务服务业	2.04%
	文化、体育和娱乐业	2.04%
	公共管理、社会保障和社会组织	2.04%

表 2
样本描述性统计

表 3
信度分析结果

表 4
区分效度分析结果

表 5
假设检验结果

研究假设	路径关系	标准化路径系数 β	t 值	p 值	检验结果
H1a	形象感知→满意度	0.312*	2.352	0.019	支持
H1b	形象感知→忠诚度	0.151	1.472	0.141	不支持
H2a	服务感知→满意度	0.619***	5.873	0.000	支持
H2b	服务感知→忠诚度	0.457***	3.747	0.000	支持
H3	满意度→忠诚度	0.413**	3.293	0.001	支持

注: *** 表示 $p < 0.001$, ** 表示 $p < 0.01$, * 表示 $p < 0.05$

特征	类别	百分比
组织类型	有限责任公司	57.14%
	股份有限公司	30.61%
	合伙企业	2.04%
	个人独资企业	2.04%
	国有独资企业	20.41%
	国有控股企业	12.24%
开展海外贸易或投资业务的具体“一带一路”沿线国家	民营企业	14.29%
	东亚的蒙古	4.08%
	东盟 10 国	87.76%
	西亚 18 国	6.12%
	南亚 8 国	26.53%
	俄中亚 5 国	6.12%
	独联体 7 国	8.16%
	中东欧 16 国	6.12%
	其他	8.16%

显大于下方的相关系数数值, 表明变量间有相关关系, 本文构建的模型区分效度良好。

(二) 结构模型分析

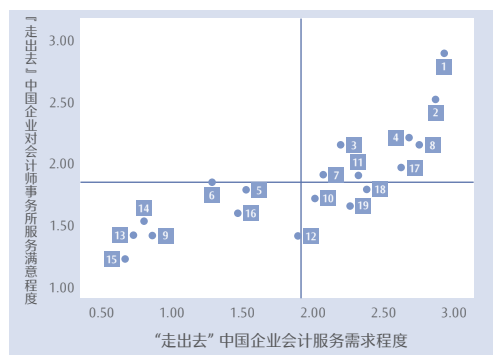
本文运用 Smart PLS 3.0 软件的 Bootstrapping 方法进行路径检验, 得到 t 值和 p 值, 进而可以评估路径系数的显著性, 满意度和忠诚度的多重判定系数 R^2 分别为 0.642 和 0.813, 均大于 0.5, 说明模型解释能力较好。由表 5 可知, 服务感知对满意度 ($\beta=0.619, p<0.001$)、服务感知对忠诚度 ($\beta=0.457, p<0.001$) 的 p 值均小于 0.001, 这充分说明了“走出去”企业对会计师事务所的服务感知对满意度和忠诚度产生显著正向影响, 即假设 H2a 和 H2b 成立。另外, “走出去”企业对会计师事务所的满意度对忠诚度 ($\beta=0.413, p<0.01$) 也存在着显著正向影响, 假设 H3 成立。“走出去”企业对会计师事务所的形象感知对满意度 ($\beta=0.312, p<0.05$) 产生显著正向关系, H1a 成立。但形象感知对忠诚度 ($\beta=0.151, p>0.05$) 的影响不显著, 即假设 H1b 并不成立。上述分析可以看出, “走出去”企业对为其提供服务的会计师事务所的服务感知越佳, 越可以提升“走出去”企业对会计师事务所的满意度, 也会影响着“走出去”企业对会计师事务所的忠诚度。但“走出去”企业对会计师事务所的形象感知只会影响“走出去”企业对会计师事务所的满意度, 并不会对其忠诚度产生直接影响, “走出去”企业对会计师事务所的服务感知对满意度的影响强度高于形象感知对满意度的影响强度。

中介效应检验结果如表 6 所示, “走出去”企业对会计师事务所的形象感知和服务感知通过满意度影响忠诚度的间接效应值分别为 0.129 和 0.256, 对应的置信区间分别为 [0.005, 0.299] 和 [0.109, 0.431], 以上置信区间均不包含 0, 表明“走出去”企业对会计师事务所的满意度在形象感知和服务感知影响忠诚度之间起中介作用。并且, 在引入满意度后, 形象感知和服务感知影响忠诚度的总效应路径系数均高于间接效应的路径系数, 且总效应显著, 这也再次证明了满意度中介效应的存在。从该模型拟合效果的情况来看, SRMR 指数

为 0.071, 根据 Hu 和 Bentler (1998) 的研究, SRMR<0.1 即可接受, 此外 NFI 指数大于 0.9, 说明模型的拟合度较好。因此, 假设 H4 和 H5 得到支持, 说明“走出去”企业对会计师事务所的形象感知和服务感知可以通过“走出去”企业对会计师事务所的满意度这一中介变量间接影响“走出去”企业的行为意向, 即“走出去”企业对会计师事务所的忠诚度。

(三) 重要性 - 满意度分析 (IPA)

重要性 - 满意度分析 (IPA) 法是经典的用于确定产品或服务改进重点和优先次序



注：位于第Ⅰ象限的变量：1（财务报告审计服务）、2（专项审计服务）、3（其他鉴证服务）、4（会计、税务代理服务）、7（内部控制和风险管理咨询服务）、8（税务与外汇咨询服务）、11（财务管理咨询服务）、17（尽职调查服务）；位于第Ⅱ象限的变量：6（财务会计制度设计服务）；位于第Ⅲ象限的变量：5（内部控制、内部审计等外包服务）、9（管理信息系统咨询服务）、13（IPO 咨询服务）、14（人力资源咨询服务）、15（保险咨询服务）、16（并购咨询与设计投资并购交易架构服务）；位于第Ⅳ象限的变量：10（法律政策咨询与公关服务）、12（资产评估和工程造价服务）、18（海外业务拓展战略及市场信息咨询服务）、19（“一带一路”投资合作方案咨询服务）。

表 6
中介效应检验结果

效应	路径关系	路径系数	T 值	p 值	97.5% 置信区间
直接效应	形象感知→忠诚度	0.151	1.472	0.141	[-0.060,0.350]
	服务感知→忠诚度	0.457***	3.747	0.000	[0.179,0.672]
间接效应	形象感知→满意度→忠诚度	0.129*	1.695	0.090	[0.005,0.299]
	服务感知→满意度→忠诚度	0.256**	3.015	0.003	[0.109,0.431]
总效应	形象感知→忠诚度	0.280**	2.864	0.004	[0.107,0.482]
	服务感知→忠诚度	0.712***	8.686	0.000	[0.527,0.841]

注：*** 表示 $p < 0.001$, ** 表示 $p < 0.01$, * 表示 $p < 0.05$

现业务从鉴证服务向增值服务拓展过程中制定服务质量提升计划和顾客满意战略, 具体情况见图 2, 其中各数字分别代表: 1 (财务报告审计服务)、2 (专项审计服务)、3 (其他鉴证服务)、4 (会计、税务代理服务)、5 (内部控制、内部审计等外包服务)、6 (财务会计制度设计服务)、7 (内部控制和风险管理咨询服务)、8 (税务与外汇咨询服务)、9 (管理信息系统咨询服务)、10 (法律政策咨询与公关服务)、11 (财务管理咨询服务)、12 (资产评估和工程造价服务)、13 (IPO 咨询服务)、14 (人力资源咨询服务)、15 (保险咨询服务)、16 (并购咨询与设计投资并购交易架构服务)、17 (尽职调查服务)、18 (海外业务拓展战略及市场信息咨询服务)、19 (“一带一路”投资合作方案咨询服务)。

由图 2 可知, 位于第一象限“高重要性 - 高满意度”区的共有 8 项服务, 具体为财务报告审计服务、专项审计服务、其他鉴证服务、会计和税务代理服务、内部控制和风险管理咨询服务、税务与外汇咨询服务、财务管理咨询服务以及尽职调查服务。说明这些服务对于“走出去”企业而言有着较高的重要性和需求度, 并且对会计师事务所当前为其提供的这几项服务有着较高的满意度, 会计师事务所也在这 8 项服务方面有着较强的服务能力。会计师事务所未来应继续保持提供这几项服务的能力和质量, 不断提升这 8 项服务的客户满意度。位于第二象限“低重要性 - 高满意度”区的是财务会计制度设计服务, 说明“走出去”企业对该项服务的需求度较低, 但是对会计师事务所为其提供的该项服务有着较高的满意度, 说明该项业务的改进空间较小, 无需将此业务作为服务改进的重点内容。位于第三象限“低重要性 - 低满意度”区的指是管理信息系统咨询服务、IPO 咨询服务、人力资源咨询服务、保险咨询服务、并购咨询与设计投资并购交易架构服务以及内部控制、内部审计等外包服务。“走出去”企业对这 6 项服务的需求度较低, 且企业对会计师事务所提供的这几项服务的满意度也相对较低。会计师事务所应根据海外市场中的现实情况对这 6 项服务的供给能力和质量进行灵活优化。需要重点关注的是位于第四象限“高重要性 - 低满意度”区的 4 项服务, 分别是法律政策咨询与公关服务、海外业务拓展战略及市场信息咨询服务、资产评估和工程造价服务、“一带一路”投资合作方案咨询服务。

图 2
重要性 - 满意度
分析 (IPA) 象
限图

的综合评价方法和管理工具, 其通过将客户对各类产品或服务的重要性和满意度进行组合, 得出直观形象的二维四象限矩阵图, 分析服务需求方与服务供给方之间的匹配情况, 帮助服务供给方发现产品或服务的不足, 并获取服务改进的相关信息, 从而帮助其找到有效提升服务质量的方法和途径。IPA 分析需要借助 SPSS 分析软件, 以服务的重要性和满意度的中值为交叉点, 按照变量将各属性的满意度和重要性的平均值得分制图于二维平面的 4 个象限里, 纵轴代表客户对产品或服务的满意程度, 横轴是客户对产品或服务的需求程度, 即重要度。

本文针对“走出去”企业对会计师事务所各类服务的满意度和需求度进行了 IPA 组合匹配分析, 通过 IPA 分析可以帮助会计师事务所所在推进服务向专业化和价值链高端延伸、实

“走出去”企业对这几项服务的需求程度较高,但企业对会计师事务所提供的这几项服务的满意度较低,说明目前会计师事务所无法很好满足企业的需求。为了提升客户的满意度,会计师事务所应重点提升这4项业务的服务能力,让客户拥有更好的服务感知。

六、结论与启示

(一) 研究结论

本文基于“认知—情感—意向”理论和中国顾客满意度指数模型构建了“走出去”企业对会计师事务所服务的满意度与忠诚度研究理论模型,分别从“走出去”企业对会计师事务所的形象感知和服务感知两个维度来刻画“走出去”企业对会计师事务所的整体感知,以此探析“走出去”企业对会计师事务所满意度和忠诚度的形成机制。研究结论如下:

1. “走出去”企业对会计师事务所的形象感知和服务感知显著正向影响企业对会计师事务所的满意度,即会计师事务所可以通过提升企业对其形象感知和服务感知来提升企业对其的满意度。从效应角度来看,“走出去”企业对会计师事务所的服务感知对满意度的影响程度要大于形象感知对满意度的影响程度。这表明,“走出去”企业对会计师事务所提供服务的质量、效果、价值等方面的服务感知是影响满意度的关键因素。

2. “走出去”企业对会计师事务所的服务感知显著正向影响其忠诚度,但企业对会计师事务所的形象感知对忠诚度的直接影响不显著。服务感知对于“走出去”企业是否选择当前会计师事务所继续为其提供服务而言是十分重要的,相较而言,会计师事务所的形象不是影响忠诚度的直接影响因素。如果会计师事务所想要维持稳定的客户群体,那么满足客户的服务需求,提供更高质量的服务,让客户获得更好的服务价值体验是其应该努力的方向。

3. “走出去”企业对会计师事务所的满意度对忠诚度也存在着显著正向影响,“走出去”企业对会计师事务所的满意度在形象感知和服务感知影响忠诚度之间发挥了中介作用。即虽然“走出去”企业对会计师事务所的形象感知与“走出去”企业对会计师事务所的忠诚度之间的直接影响关系不显著,但“走出去”企业

对会计师事务所的形象感知和服务感知可以通过“走出去”企业对会计师事务所的满意度这一中介变量间接影响“走出去”企业对会计师事务所的忠诚度。

4. 通过重要性-满意度分析(IPA),财务报告审计服务、专项审计服务、其他鉴证服务、会计和税务代理服务、内部控制和风险管理咨询服务、税务与外汇咨询服务、财务管理咨询服务以及尽职调查服务位于第一象限“高重要性-高满意度”区;财务会计制度设计服务位于第二象限“低重要性-高满意度”区;管理信息系统咨询服务、IPO咨询服务、人力资源咨询服务、保险咨询服务、并购咨询与设计投资并购交易架构服务以及内部控制、内部审计等外包服务位于第三象限“低重要性-低满意度”区;法律政策咨询与公关服务、海外业务拓展战略及市场信息咨询服务、资产评估和工程造价服务、“一带一路”投资合作方案咨询服务位于第四象限“高重要性-低满意度”区。

(二) 研究启示

1. 会计师事务所应重视客户的满意度和忠诚度,努力提高服务的质量。在为“走出去”企业提供专业服务的过程中,会计师事务所应加强与客户的沟通,准确把握和对接客户真实需求,通过定期开展客户满意度调查关注客户对服务的评价和反馈意见,重点强化法律政策咨询与公关服务、海外业务拓展战略及市场信息咨询服务、“一带一路”投资合作方案咨询服务等业务的专业服务供给能力和服务质量。

2. 会计师事务所应注重提升自身的品牌知名度。首先,应充分利用媒体、推文、公关活动等宣传渠道,展示服务客户的成功案例,凸显自身的专业水平及服务价值和效果。其次,加强员工培训,提升员工的专业素养和形象,规范员工行为,塑造良好的品牌形象。最后,完善内部管理制度,确保事务所运营的规范化、标准化,为品牌知名度的提升提供坚实的制度保障。

● 基金项目 国家社会科学基金项目“注册会计师行业服务中国企业‘一带一路’沿线高质量海外投资的路径研究”(20BJY034);云南省哲学社会科学规划项目“‘一带一路’倡议背景下云南会计师事务所国际化发展战略研究”(YB2018023)

● 作者单位 云南大学工商管理与旅游管理学院 中国财政科学研究院 澳门科技大学商学院

(责任编辑:都琳)

主要参考文献

- Cardozo R N. An experimental study of customer effort, expectation, and satisfaction[J]. Journal of Marketing Research, 1965, 2(3): 244-249.
- Tse D K, Wilton P C. Models of consumer satisfaction formation: An extension[J]. Journal of Marketing Research, 1988, 25(2): 204-212.
- 黄振胜,陈正彬.财政支出绩效评价中的满意度评价:逻辑与框架.会计之友.2021(22)
- 夏雪花,宫义飞,吴国灿.顾客满意度、产品市场竞争与企业财务业绩——来自中国上市公司的经验证据.财会月刊.2016(32)
- 刘雪玲,林燕玲,陈洪春,刘继承.中小会计师事务所客户关系管理现状分析与提升路径研究.中国注册会计师.2022(11)
- 陈运娟,雷飞飞.基于SEM的外卖O2O平台顾客忠诚度影响因素研究.财会通讯.2017(14)
- 仇立.服务失误情境下互联网顾客忠诚影响机理.中国流通经济.2018(05)
- 史艳萍.基于用户体验的O2O顾客满意度实证研究.价格月刊.2017(07)
- 刘建秋,项钰铨.会计师事务所如何提升咨询业务客户满意度.中国注册会计师.2022(06)



会计师事务所一体化管理的理论基础及实施路径

张 嘉 刘 凯 许春秋 赵宏伟

摘 要

注册会计师行业是国民经济的重要组成部分，会计师事务所的一体化管理对行业的发展起着关键性影响。一体化管理的模式通常包括合并、设立分所以及建立国际联盟等三种方式。本文将基于五大理论及一项要求，论述会计师事务所一体化管理的内生和外在动力。本文通过总结国内会计师事务所一体化管理经验，聚焦于合伙人权益、人员管理、财务管理、业务管理、技术标准、质量管理及信息化建设等方面，以实现高度一体化为目标，结合监管要求和行业一体化先进经验，提出一体化管理的实施路径和建议。

关 键 词

会计师事务所 一体化管理 理论基础 实施路径

随着我国产业结构的调整，国民经济呈现出区域差异化发展的趋势。会计师事务所作为市场重要信息媒介，扩大经营规模并在全国各地设立分所不仅是提升自身竞争力的必要手段，也是行业发展的大势所趋。会计师事务所的快速扩张，分所数量的快速增加，致使总分所的管理问题也随之暴露出来，其中总分所发展质量参差不齐的问题最为显著。部分会计师事务所未形成完善的一体化制度，缺少健全的质量监督制度，导致无法有效控制分所的运营质量，这对会计师事务所自身声誉及发展都有着十分不利的影响。

针对会计师事务所总分所的管理问题，财政部出台了相应的政策文件。2022年6月，为规范会计师事务所内部治理，提升事务所质量管理水平，财政部颁布了《会计师事务所一体化管理办法》。该规章

制度为国内众多事务所的规范化、一体化发展提供重要参考，并明确提出了事务所一体化的评价标准，即一体化应做到人员管理、财务管理、业务管理、技术标准和质量管理、信息化建设的全面一体化。

一、会计师事务所一体化管理的理论基础

（一）基于委托代理理论

委托代理理论的理论基础是非对称信息博弈论，主要包含信息内容上的不对称和发生时间上的不对称。委托代理理论一般是运用于企业内部的代理问题，在会计师事务所总分所一体化问题上同样适用，可将会计师事务所总分所之间的关系视为委托代理关系，总所为委托人，分所为代理人。

从总所的角度而言，其追求总所与分所的整体

利益最大化。总所与分所一般设立在不同的城市,国内中大型会计师事务所的分所更是遍布全国。因此受到距离的影响,随着分所数量的增加,总所在进行总分所的统筹管理时必会增加管理成本,导致对分所的管控不够到位。从分所的角度来看,其更注重自身的利益最大化。可以看出,同企业的委托代理现状一样,总分所的委托代理也存在信息不对称,且地理位置的差异会使这种不对称性更为严重。考虑到分所在执业时所产生的一系列风险是由总所承担的,因此,总所应加强对分所的管控,在人事管理、财务管理、业务管理等方面达到实质性的统一,以避免因分所的不当操作对会计师事务所整体产生负面影响。

(二) 基于集权分权理论

集权与分权是指职权在不同的管理层次之间不同程度的分配与授予。其中集权是指职权更多地集中在组织的高层管理者之中,高层管理者对组织的决策起到举足轻重的作用,下级部门和机构只能依上级的决定、指示、指令行事。集权模式下,整个组织的行为统一,目标一致,分工明确,有利于提高统筹管理的效率,提升组织整体的竞争力。但是集权管理需要适度,过度的集权会打击下级的积极性,并且影响内部的良性沟通,反而不利于组织做出正确的决策,甚至会导致组织的解体。分权是指职权在众多基层管理者中分散,以便基层管理者在行使这些权力时,能自主支配组织的有效资源自主决策、自主解决组织运行过程中的问题,在处理事务时更具灵活性。随着组织规模的扩大,专业化的分工,分权的管理模式有利于组织决策的执行并能有效防止高层管理者独裁局面的产生,提高员工的积极性和解决问题的能力。但是同样的,过度的分权不利于组织制度的贯彻与执行,组织资源也无法得到合理的配置。

会计师事务所总分所一体化管理的博弈,是实现总分所集权与分权均衡的重要因素。要在整体上实现一体化管理,必然要求会计师事务所在相关核心领域实现集权化的一体化安排。同时也需要根据不同地区的发展情况,实现分所间的个性化安排,给予其适当的自主权限。

(三) 基于规模经济理论

规模经济理论是指在一段特定时期内企业

产品绝对量增加时,其单位成本会下降。随着经营规模的扩大,企业的平均成本会在一定程度内得到降低,从而使得同等收入下利润水平相对较高。当会计师事务所通过合并或设立分所使规模得到进一步扩大时,可以降低其运营成本,实现更大的利润,在一定范围内提高会计师事务所的发展。该结论的前提是有限度的扩大规模,且在规模扩张后能够合理地降低运营风险和运营成本。而要实现大规模下的成本降低和风险降低,离不开总分所的统筹管理。此外,随着会计师事务所规模的扩大以及人员的壮大,事务所的服务领域势必能够得到拓展。当事务所在各个领域同步发展,获得多层次的业务收入时,事务所一体化管理显得尤为重要,因为业务越复杂,越需要依据制度进行管理。总而言之,通过合并或设立分所,事务所可以得到规模化发展,但是要想合理地降低营业成本,拓展多个服务领域以获得多层次的稳定收入,从而提高发展质量,势必离不开总所对分所的统筹管理。只有提高总分所的一体化管理水平,规模经济理论才能真正生效于会计师事务所。

(四) 基于深口袋理论

“深口袋”理论是指对任何一个拥有一定经济财富的主体而言,都存在被起诉的风险,不论其应当受到惩罚程度的高低。对于会计师事务所来说,与客户公司交易的实质是委托人付给会计师事务所服务费用,会计师事务所就需要为客户提供服务,一定意义上也为委托人分担了部分风险。因为一旦承接了业务,会计师事务所就要对最终服务结果的真实性提供合理保证,对自己的服务结论负责。因此,只要客户公司发生了质量问题,会计师事务所就有可能被索赔。另外,经济财富越多的客户公司,或者规模越大的会计师事务所,其被起诉索赔数额就越高。因此在“深口袋”理论的作用机制下,规模越大的会计师事务所,理论上会对服务质量的要求更高,服务过程中的独立性也会越强,从而对一体化管理水平要求也会更高,只有这样,才能保证较高的服务质量,以降低被起诉的概率。

(五) 基于声誉机制理论

声誉机制理论主要包括品牌投资理论和准租理论。从品牌投资理论的角度来看,会计师事务所的声誉和品牌形象在一定程度上为服务质量提供了保证。为了维持良好的品牌形象和声誉,避免之前维持品牌形象所付出的投资成为沉没成本,理论上会计师事务所会尽最大的可能去提高服务质量,保证服务的良好口碑。会计师事务所的规模越大,就会更注重品牌形象和声誉,为了保证服务质量,会更加重视独立性和注册会计师的执业水平。从准租理论的角度来看,对会计师事务所而言,其规模越大,选择投机行为需要付出的代价和成本就越高,不利于维持自身的业界口碑和声誉。因此,会计师事务所的规模越大,其准租成本越高,其进行投机行为的概率就越小。事务所在扩张之后,随着规模的逐渐扩大,在声誉机制的作用下,理论上会为了保证服务质量而努力提高总分所的一体化管理水

平,以防止分所发生承租行为而损坏会计师事务所整体的声誉和形象。

(六) 基于外部监管要求

近年来,国家基于行业高质量发展和高效服务国民经济发展的理念,越来越重视督促会计师事务所内部治理机制的建设,实现会计师事务所一体化管理,真正做强会计师事务所。2009年《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》明确提出,5年内实现会计师事务所组织形式、治理机制和管理制度更加科学。在内部治理上,倡导大中型会计师事务所设立专门的技术支持部门、质量管控部门和信息技术部门,建立健全并有效实施全过程质量控制规程。2010年《会计师事务所分所管理暂行办法》提出,会计师事务所及其分所应当在人事、财务、业务、技术标准和信息管理等方面做到实质性的统一。2022年《会计师事务所一体化管理办法》明确了一体化的概念,即会计师事务所在人员管理、财务管理、业务管理、技术标准和质量管理、信息化建设等方面,建立并有效实施实质统一的管理体系。该办法明确提出了每年度会计师事务所应当对自身一体化管理进行评价并形成自评报告。基于上述监管缘由,会计师事务所所有实施一体化管理的外在压力。

二、会计师事务所一体化管理的模式及利弊分析

大规模合并或设立众多分所后,会计师事务所总分所间的一体化管理至关重要,总分所的内部治理水平对于事务所整体的经营效率起着举足轻重的作用,因此事务所一体化管理的问题需要得到重视。从必要性的角度看,会计师事务所要想在规模扩大的同时保持其他优势,其总部就必须提高对分所的一体化管理水平,提高资源整合以及资源配置效率。此外,一体化管理能够推动会计师事务所信息化建设,促进国际化发展,把控审计质量,帮助做大做强,其也体现了注册会计师行业发展的内在需求。

会计师事务所常见的扩张方式有三种,包括合并、设立分所以及国际联盟。其一体化管理是基于规模扩张方式引发的管理需求而来,会计师事务所规模的扩大随之带来的就是会计

师事务所管理模式的变革。国内会计师事务所主要采用的扩张方式为合并及设立分所,主要采用的管理模式包括:总分所管理模式、紧密型集团模式以及松散型集团模式。总分所管理模式的主要特征是,总所及分所为统一的实体法人,总所会承担分所审计失败的风险,且在业务关系上,总所及分所同采用一个品牌,具有很强的利益关系。相较于总分所管理模式,紧密型集团模式的差异在于核心所与其余成员所之间相对独立,彼此之间通过协议条款互相约束但不具备控制关系,具有各自独立的法律关系,与总分所管理模式相似的核心所与成员所也具有一样的品牌且存在利益关系。而松散型集团模式则是最为独立的一种管理模式,除却各成员所共同使用相同的会计师事务所标识外,不存在协议条款约束成员所的行为,在业务关系上也不存在合作,同样彼此之间不存在利益关系。

国内会计师事务所的一体化管理基于现行的总分所管控现状,一般可分为两种模式。一种是芒果型一体化管理,基于一个内核向外延伸扩展,总分所及各部门均在此内核下运营,形成一个内核下的高度一体化模式。另外一种石榴型一体化管理,在对外运营上形成一个整体,但内部总分所或部门间比较独立,形成一个框架下多个个体的模式。

芒果型的一体化管理采纳全面垂直管理模式的精髓,总所对各分所采用垂直式自上而下进行管理,总分所治理情况会更严格,其管理效率更高且会计师事务所对外形象更加一致。形成芒果型的会计师事务所需要各合伙人之间有高度一致的企业文化认同,在此情况下,合伙人对风险的接受度是趋同的,因而在业务管理和技术复核上会采取更为紧密且严格的标准。这有助于实现业务承接和承做的统一化,同时实现技术支持精细化和监控实质化,进而降低执业风险水平。此外,通过一个内核下的外延发展,各分所或各部门间的人员使用和交流更为频繁,在员工培养上更多样化且有利于降低各分所或各部门间发展水平差异。芒果型的一体化管理对会计师事务所的管理水平具有较高的要求,需要会计师事务所加大投入,这在一定程度上会导致运营成本的增加。从理性经济人的角度来看,芒果型的一体化管理会促使合伙人主动或被动更为谨慎地承接项目,同时也需要减少分所业务盲目增长带来的执业质量降低的风险。这会导致会计师事务所拒绝承接相关项目,从短期看可能会影响会计师事务所的业绩表现。另外,芒果型的一体化管理也需要一个更加公平的考核机制,该机制通常以设立一个利润池来实现公平。在此情况下,合伙人利益高度绑定,员工的使用更为互通有无,因而大规模的人员借用也能产生效益,但此种情况下可能产生合伙人搭便车的情况。

石榴型的一体化管理一般采取总所对分所有限管控模式,总分所对外经营上采用统一的品牌,但总分所甚至各部门之间相对独立,总部仅担负管理的职责,与分所的职能进行分离。此时总分所没有形成实质性的统一,主要原因在于会计师事务

所设立分所往往出于功利性目的,比如合并重组、响应政府号召以及扶持政策等,导致设立分所后并没有完成内部的融合,各分所在所内的地位比较独立。石榴型的一体化管理会将会计师事务所的经营权下放到各合伙人,在行动上相关事项更为快捷,同时也能提升合伙人业务承接的动力,这会促进会计师事务所在规模壮大上更有效率。因总分所之间的相互独立,使得业务分类标准化程度较低,同时各所之间甚至各合伙人对风险的接受程度不一致,部分合伙人倾向于短期行为,致使会计师事务所的执业风险较高,会计师事务所规模的扩大反而会导致执业质量的下降。而统一管理的缺乏和执业质量的差异化也会导致会计师事务所声誉难以维持在较好的水平上。

三、国内会计师事务所一体化管理的实例及经验分析

总结国内会计师事务所一体化管理优异经验,首要任务需树立一体化管理的企业价值观,实施过程中制定一体化远景规划,按照规划逐步完善一体化管理。一体化管理主要体现在合伙人权益一体化、人员管理一体化、财务管理一体化、业务管理一体化、技术标准一体化、质量管理一体化及信息化建设一体化。

(一) 合伙人权益一体化

会计师事务所是典型的人合组织,内部治理体系中核心的环节是合伙人权益分配机制,因而一体化的关键在于是否能真正实现合伙人权益的一体化。在合伙人权益一体化管理机制上,一般采用“一个利润池”的模式。具体来说,所有合伙人按既定的规则将承做项目获取的收入纳入统一的利润分配池,设定合伙人级别与分配点数。同时在“一个利润池”下设置以风险控制为主要考核指标的合伙人全面考核体系,在利润分配时按照上述规则进行权益分配。因而在这个过程中,业务承接和承办不再是决定合伙人收入的主要因素,合伙人不会再过多追逐业务承接和承办规模,合伙人个人收益和风险控制质量也不会出现不可调和的冲突。

(二) 人员管理一体化

人员管理的一体化,关键在于对人力资源的引入、培养及配置,主要内容包含人员招聘、

人员考核、人员培训及人员调遣等。

公司章程中明确合伙人进入、晋升、退出机制,规定年满60周岁应无条件退休并退伙,90%以上的合伙人由大学毕业生晋升而来。总所制定了一套规范的招聘流程,全国范围内的招聘事项由总部统一指挥与安排,各分所的具体实施需经过总部有效审批后进行。在人员招聘中执行统一的回避制度,即包含合伙人在内的任何员工的直系五代和旁系三代亲属均不得同时在会计师事务所内工作。为保证全国范围内招聘合格的人才,会计师事务所可主动与全国各高校合作,建立一批实践基地,深入高校人才培养。

一体化管理主要体现在 合伙人权益一体化、人员 管理一体化、财务管理 一体化、业务管理一 体化、技术标准一体化、 质量管理一体化及信息 化建设一体化。

在员工的考核上,会计师事务所设置了统一的考核标准以及透明的晋升流程。根据员工的属性与级别的差异,非业务部门和业务部门的考核标准与自身的岗位职责挂钩,业务部门中合伙人、经理级员工、一般员工均按照各自的角色定位和胜任能力模型确定了明确的考核标准,并在全集团范围内按该标准执行。针对同级别员工表现存在差异的情况,在每个级别上设置了三级阶梯式薪资待遇以保证员工的权

益,同时设置专项奖励,如“杰出人才”、“优秀人才”、“优秀项目经理”、“金笔奖”等奖项。

目前员工培训聚焦于员工职业生涯终身培训规划,建立了完善的培训体系,确保员工自应届毕业生加入会计师事务所直至成长为合伙人,其每一年所需学习的课程明晰化,且与其职业生涯发展路线相匹配。针对高价值人才,会计师事务所安排了国际留学培训项目和高校进修项目。其中,国际留学培训项目是指会计师事务所会定期选择高价值人才派往英国或美国成员所参与一个年度的学习。高校进修项目是指会计师事务所根据所内制度由单位付费安排相关高价值员工进入相关大学进修,如MPAcc或MBA等。根据会计师事务所人力规划和岗位胜任能力模型要求,每年均会安排对应的分级别培训,如项目经理培训、高级审计员培训等。同时根据现有业务板块,针对性的分板块安排业务培训,如审计业务板块培训、咨询业务板块培训、并购融资业务板块培训等。在培训过程中会将培训课程进行专业化录制后置于员工培训平台,以方便同事进行后续学习,不同业务板块的员工只能参加本业务板块的线下培训,但在培训平台上可以学习其他业务板块专业知识。

(三) 财务管理一体化

财务管理一体化贯穿于财务管理体系、资金归集与使用等统筹安排,借助于全所范围内同一套财务管理制度和财务内部控制体系,各分所财务部的管理制度与总所保持一致,财务人员由总部统一调派和管理,从而实现总部对各分所财务的垂直管理。在资金归集中,会计师事务所执行分所资金统一归集至总部统筹使用的原则。具体来说,各分所在收到客户等回款

时,应在当天或一个工作日内统一汇缴至总部账户,分所层面不预留使用资金,各分所在使用资金时,由分所向总部申请审批后统一划拨使用资金。在实现财务管理一体化过程中,为保证财务管理更有效率,会计师事务所构建了财务共享系统,以保证员工在全球各地均能实现财务报销与支出付款等事项。

(四) 业务管理一体化

会计师事务所业务一体化基于业务统筹安排、专业化分工与协调、兼顾属地化配合与协调等原则,实现业务风险评估、业务与项目资源整合等一体化控制措施,实现项目实施的规范化和保证项目实施的高水准执行。业务统筹安排是指合伙人管理委员会每年根据所内发展战略,对每个合伙人进行业务承接和承办的方向性安排。在此安排下,所内合伙人在既定方向下拓展相应的业务,在一定程度上有助于实现专业化分工,同时也可避免出现所内重复竞争。专业化分工与协调是指会计师事务所根据国民经济行业分类,在全所内将团队划分成若干服务组,每个组服务几个行业大类,保证行业经验积累丰富化和专业化。属地化配合与协调是指各部门、分所按照总部统一的安排共同参与大型项目的实施。

(五) 技术标准一体化

技术标准一体化主要体现在商务标准一体化、项目执行标准一体化、成果输出一体化等方面。商务标准一体化是指会计师事务所的投标要求的一体化和合同模板的一体化。总部在全所范围内下发投标的框架要求和模板,保证全所范围内的投标事项均遵照同一标准执行,对个性化要求不做强制性要求,进而提升投标的整体质量。同时在全所范围内按监管要求制定合同模板及对应合同审核要求,针对采用天职模板的合同均执行统一规范,采用客户模板的均执行统一合同审核要求。项目执行标准的一体化是指会计师事务所遵照相关法律及《中国注册会计师执业准则》等规章制度制定了一套完善的执业要求,每个项目的实施均会按照上述执业要求执行。同时在政策法规发生变动时,及时对标准进行修订和完善,还设了专门的沟通渠道,解决业务过程中遇到的问题,保证业务的顺利进行。总部还会及时地将政策法规、技术标准变动内容做成培训视频,对各分

所从业人员进行培训,确保各个分所技术标准与总部保持一致。成果输出一体化是指总部按照相关法律法规要求针对每种服务事项的成果输出制定了相应的模板,各服务事项均需按照规定的模板出具相应的服务成果如审计报告、咨询报告等,针对客户提出的个性化要求,不做绝对模板要求。

(六) 质量管理一体化

总部制定了统一的业务质量管理政策和程序,全所范围内所有项目的实施均需执行该质量管理要求。

首席合伙人对事务所质量管理体系承担最终责任,质量管理主管合伙人对质量管理体系的运行,以及质量管理体系的特定方面(监控和整改程序)的运行承担责任,职业道德与独立性主管合伙人对质量管理体系特定方面(职业道德与独立性要求)的运行承担责任,项目合伙人(及其项目团队)负责质量管理体系在具体项目中的实施等。

在质量管理实施过程中,总部总监与技术部对分所的质量检查执行一票否决权,同时在全国范围按区域设立质检与技术支持部,如华北质检、华东质检、华能质检、西北质检等,各区域质检部门接受总部质检的垂直领导。

(七) 信息化建设一体化

信息化建设一体化基于会计师事务所数字化专项的长久规划,目的在于提高业务执行效率、精准掌握每个项目的成本利润情况、厘清合伙人和经理的业务指标考核数据。会计师事务所通过聘请国际知名咨询公司提供相关数字化转型咨询服务,建成多个信息化系统,如项目管理系统、管理平台、审计作业系统、商机管理平台、工时管理系统、财务共享平台、行业知识库等,通过系统集成的方式,实现数据互通和可视化分析。

四、会计师事务所一体化实施路径建议

会计师事务所一体化管理的实施必然能推动自身发展壮大,进而促进整个注册会计师行业发展,本文对会计师事务所的一体化发展路线提出以下几点建议:

核心理念是围绕合伙人权益一体化建设。会计师事务所作为合伙制企业,实现合伙人的权益一体化,能将各股东核心利益牢牢绑在一条线上。建议行业各单位以实现一体化管理为基准目标,建立并完善合伙人权益一体化机制,细化合伙人收入分成及结算体系。

实施一体化管理长久规划,逐步依既定目标执行。会计师事务所一体化管理是一个长期的过程,建议会计师事务所在实现全面一体化过程中考虑一体化管理中长期规划,理清短期目标、中期目标和长期目标,分解规划中的实施步骤,按照规划指导一体化的实施。

以人为本,保障员工权益,实现人员管理一体化。人才是影响会计师事务所发展壮大的核心要素,基于以人为本的理念,保障员工权益,能有效推动会计师事务所高质量发展。一

中小会计师事务所 内部治理机制建设探索

王兴斌

摘要

本文通过调研中小会计师事务所发展现状，分析内部治理存在的问题，积极探索内部治理机制建设的思路，旨在提升其服务水平和价值，为推进国家治理体系和治理能力现代化以及改善营商环境，作出积极贡献。

关键词

中小会计师事务所 内部治理 可持续发展

中小会计师事务所主要为中小企业提供全生命周期服务，是中小企业价值提升的助推器，也是地方中小民营经济发展的良性推动力。然而现阶段中小会计师事务所对于事务所内部治理不够重视，普遍存在着业务整体规模不大、内部治理水平不高、风险意识有所欠缺、专业技能存在差异、人才储备缺乏后劲等现

象。随着行业竞争的加剧以及数智化时代的快速发展，这些对内部治理不够重视的中小会计师事务所将面临严峻挑战。因此，加强内部治理机制建设是我国中小会计师事务所做优做精的必由之路，构建科学、统一、高效的内部治理机制已经成为当下中小会计师事务所发展最为迫切的课题，是中小会计师事务所构建基础

方面需要关注员工收入和福利保障，建立员工核心权益保障长效机制，从待遇上提升员工权益。另外一方面应关注员工职业能力发展，建立健全培训制度，设置多环境、多业务、多模式的课程内容，探寻数字技术、领导力培养等多方面的教育路径，提升个人职业素养，塑造拥有综合能力的高质量人才。同时事务所可建立内部导师制度，培养一支富有经验和实务操作能力的培训师队伍，满足不同员工的增加专业知识及提升管理能力的需求。

以产品为核心，系统化实现业务、技术标准与质量管理一体化建设。会计师事务所的核心产品是服务，在实现一体化过程中聚焦于产品服务，向外扩展至技术标准和质量管理的一体化是保证会计师事务所业务一体化的关键要素。在整个过程中，业务处于核心位置，技术标准和质量管理遵从并服务于业务一体化的实现，进而保证会计师事务所在全所范围内使用统一的业务管理模式、统一的技术标准和统一的质量管控标准，最终实现业务、技术标准和质量管理三位一体的全面一体化建设。

加强信息化建设，顺应数字化时代对内部治理的要求。随着数字化时代的不断发展，会计师事务所也应加强自身信息化建设，借助信息化技术提升自身的

内部治理能力，同时顺应数字化相关服务的要求。通过信息化建设提升审计效率和审计质量，进而能提升经营水平。会计师事务所可以借助信息化技术集成信息管理体系，融合财务系统、项目系统、客户系统、知识管理系统、数据系统，做到知识共享、经验共享，使整个会计师事务所以一个体系来面对客户，提升业务能力。此外，事务所应建立大数据分析平台，为项目团队进行数据处理和分析，从根本上将会计师事务所的业务、经营、财务等形成一条管理完善的价值链体系。

作者单位 天职国际会计师事务所

（责任编辑：都琳）

主要参考文献

1. 陈波，夏玲. 分所层次的资本市场审计实证研究——分析框架与文献述评. 会计与经济研究. 2012(06)
2. 白晓红. 特殊普通合伙会计师事务所公司化运营的弊端与干预措施研究. 中国注册会计师. 2021(11)
3. 齐飞. 会计师事务所质量控制模式研究. 会计研究. 2013(11)
4. 张新民，赵文卓，陈帅. 分所业务增长与审计质量：基于事务所内部治理视角. 审计与经济研究. 2020(04)
5. 余芳沁，董贤磊. 低审计质量会在会计师事务所分所内传染吗？——读《低审计质量的传染效应》. 财务与会计. 2015(10)
6. 李明辉，刘笑霞. 会计师事务所合并对审计质量之影响：来自中国资本市场的经验证据. 管理工程学报. 2015(01)
7. 曾昌礼，李江涛，张敬等. 会计师事务所信息化建设能够提升审计效果吗？. 会计研究. 2018(06)

性标准体系的主要框架，也是提升中小会计师事务所执业质量和信誉的重要保障，更是中小会计师事务所实现可持续发展的根本出路。

一、中小会计师事务所业务开展情况

中小会计师事务所的业务，与大中型会计师事务所相比，最大的区别在于他们没有企业IPO审计资格或不具备企业IPO审计的能力。中小事务所扎根当地，服务当地，除了传统审计业务外，往往会根据客户的不同需求，发挥专业优势，积极拓展新的业务领域。目前各地中小事务所提供的服务内容，主要包括：前期咨询服务、商务代理服务、涉税服务业务、代理记账服务、财税培训服务、纳税筹划业务、财税顾问业务、审计验资服务、资产评估服务、管理咨询服务、资本市场服务、知识产权服务和其他相关服务。

根据我们对300多家会计师事务所服务民营企业的调查数据发现，各事务所开展的业务不尽一致，但各有千秋。从图1可以看出，服务项目主要集中在涉税服务业务、代理记账服务、财税培训服务、纳税筹划业务、财税顾问业务、审计验资服务等领域。除审计验资是每家中小会计师事务所的主要服务项目外，诸如管理咨询、资本市场业务仍然力不从心。究其原因，主要是中小会计师事务所的人才储备不足，无法满足企业的高端服务需求。

二、中小会计师事务所内部治理存在的问题

相比于大型事务所，中小会计师事务所的营业收入规模较小，资金实力较弱，人力资源有限，缺乏大型事务所的品牌效应和客户基础，难以吸引和留住优秀的注册会计师。此外，中小事务所可能存在治理机制缺陷，并且这些问题在短期内难以得到有效解决。调研发现，中小会计师事务所内部治理机制存在的问题如下：

1. 首席合伙人综合素质需提升。中小事务所规模不大，执业注册会计师人数较少，存在着首席合伙人或关键少数股东直接或变相控制整个中小事务所的情况。这些中小事务所的首席合伙人往往就是事务所的发起人或创始人，在业务技术及经验方面相比其他员工更为丰富，威望也较高，成为决定中小会计师事务所

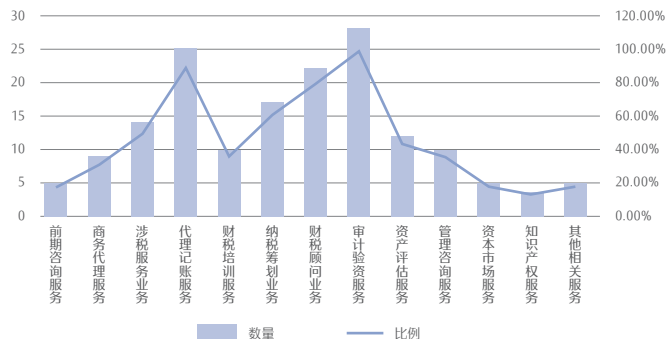


图1
会计师事务所
常见服务项目

发展方向的关键人物，首席合伙人的素质及管理理念直接决定了整个会计师事务所的发展方向，可能把整个事务所的节奏带偏，或者在管理上形成“一言堂”，在决策上出现独断。根据调研数据，中小事务所的首席合伙人年龄在60周岁以上的占比较高，甚至超过55%，因此其身体素质也是影响中小会计师事务所发展的关键因素。

2. 内部治理层薄弱。中小事务所名义上建立了不同形式的内部治理机制，包括合伙人管理委员会、股东会、监事会、内部治理委员会、风险控制委员会及内部治理委员会等。但调研发现，上述机制正常运营并能够发挥作用的占比不到10%。主要原因在于首席合伙人或关键股东的影响过于强大，导致内部治理机制被肆意破坏。对于中小事务所而言，由于人数及规模偏小，出于决策的效率及流程设置便捷性的考虑，往往内部治理运行不够到位，导致出现严重的偏差。此外，在这些事务所中管理层与治理层基本混同，甚至凌驾于治理层之上，造成治理层对管理层的监管严重缺位，监督和被监督的主体基本一致，达不到监督的目的，容易引发中小事务所的质量崩塌，风险增加等问题。这种结构在经营上容易出现短视行为，把中小事务所当作赚钱的机器，忽视其长远发展。

3. 股份比例集中度较高。中小事务所是人合为主，以智力聚集人才及团队，因此出资金额不是影响中小事务所决策的主要因素。根据对中小事务所的股东或合伙人数量调查发现，以股东或合伙人在5人（含）以下为主的中小事务所，占比54.67%。造成这种情况的原因之一，是很多中小事务所在成立之初就已经确定出资份额或比例，特别是关键合伙人或股东在成立的时候拥有得天独厚的资源和条件，股份基本集中在发起人手中，后续优秀人才难以得到股份分配，进而导致中小事务所难以留住优秀人才，最终影响事务所的长期发展。这一结论从调研数据中得到了验证，关于中小事务所是否已经制订股东或合伙人晋升、加入机制的调查情况，认为机制较为合理的只有10.61%。

4. 利益分配机制不科学。国内中小会计师事务所都是有限责任公司制、普通合伙制两种形式，规模稍大的会计师事务所近

年来逐步转制成特殊普通合伙形式。这三种组织形式的会计师事务所的利益分配机制随着法律形式的不同可能也有所不同。《公司法》和《合伙企业法》对于分红及利润分配给出了较为明确的分配方法,但在实践中,各事务所会根据不同的情形制定独特的分配方式。中小事务所的利益分配机制取决于制订的利益分配制度,利益分配制度往往由关键或少数股东、合伙人制订,因此会有一些的倾向性,可能会更加维护关键或少数合伙人及股东的利益,特别是对于后续新增加的股东或合伙人没有更大的话语权或决策权,出现同股不同权的现象。此外,利益分配机制的修订也基本上由少数股东或合伙人决定。根据调研数据发现,将近有90.91%的受访者认为股东或合伙人的利益分配制度在事务所内部治理机制中较为重要。很多中小事务所正是由于利益分配机制的不够科学,导致人才流失,事务所得不到长远的发展。还有很多中小所在管理上十几年如一日,管理方式落后,甚至出现家族管理模式,把事务所传承给没有任何执业资格的子女来经营,只强调业务的承接,而不管业务的质量和品质,导致执业质量低下。

5. 管理层人才储备不足。中小事务所规模较小,注册会计师人数较少,根据调研数据发现,会计师事务所上年度末(2022年度)注册会计师数量7人(不含7人)以下的事务所占比85.07%。此外,一个机构的带头人及关键管理层会影响事务所的管理制度、企业文化、执业质量以及事务所的稳定发展。调研中也发现,很多中小事务所面临着青黄不接的现象。部分中小事务所的主任会计师基本处在退休或面临退休的状态,甚至没有参与事务所的管理,容易导致中小事务所管理上的真空,后继乏力,人才储备不够,短时间内难以扛起事务所的管理重任。另外新成立的事务所由于带头人较年轻,缺乏经验,管理思路不够明确,对于担任主任会计师资历尚浅,能力明显不足,往往着眼于眼前利益,忽视了事务所的长远发展。

6. 内部管理制度不健全。在实践中,很多中小事务所制订了一系列管理制度,但很多都是照搬照抄,实际运用起来契合度较低。有的事务所重视制度建立,但轻制度执行,一旦执行过程中遇到卡壳干脆直接脱离制度规范。更

多事务所没有建立健全的事务所管理流程,内控流程直接被忽视。由此可见,事务所质量控制的关键环节亟待完善,中小事务所的内部管理制度操作性弱、针对性不强,直接导致内部管理制度流于形式,约束力不强,对于内部管理制度的监督及考核措施运用不够恰当充分,考核评价体系尚不健全。

三、中小会计师事务所内部治理机制建设的探索

中小会计师事务所内部治理机制建设是一项长期性、系统性、全面性的工作,关乎中小会计师事务所的全面持续协调发展,需要从内外部加强管理,积极探索内部治理机制的建设。

1. 完善内部控制体系。内部控制制度是确保事务所健康运营的基础。中小事务所应通过制订内部控制制度,建立内部规范流程,加强事务所信息化建设,实现事务所工作底稿无纸化,提升信息化能力。中小事务所要梳理事务所的内控流程,开展内控建设的动员会,在管理层中强化事务所内部控制制度建设主体的责任意识,确保业务质量至上的思想意识。此外,事务所各部门及各级别员工要遵守内部控制制度及质量守则,无论在项目管理还是业务执行过程中,都必须恪守内部控制职责,维护质量体系,严格遵从内部控制流程,畅通内部控制工作运行机制,提升内控管理水平,确保中小会计师事务所内部控制制度的有效贯彻落实。另外,由于信息掌握程度的偏差,以及企业财务造假的技术水平越来越逼真,手段越来越隐蔽,特别是高层舞弊或群体作案,导致中小事务所的执业风险越来越大,因此在中小事务所内部治理机制构建中必须考虑加强风险预警。风险预警机制的建立可以是风险控制委员会,也可以是风险执行官,风险控制应该贯穿在事务所的各个层级以及各个项目、各类型业务当中,横管到边,纵贯到底,只有筑牢风险防范的底线,才能保证事务所健康运营。

2. 加强人才队伍建设。人才是科学技术的第一生产力,优秀的注册会计师及其他人才是中小事务所最为宝贵的资源。留住人才的最有效方法就是给予人才充分的尊重,而尊重人才的最重要途径是给予人才相应称的待遇。会计师事务所属于高端智力型企业,最根本的是人合。应当按照专业能力、对事务所业务承接、在事务所中的贡献、结合业务开展过程中所承受的风险大小来分配薪酬及利益。通过对HS会计师事务所的调研发现,该事务所充分认识到优秀人才是中小会计师事务所的核心资源,对事务所的业务拓展、质量管理、文化营造、品牌形象打造起着关键作用。因此,该事务所在招人和选才过程中始终坚持“德才兼备”的原则,在多平台发布招聘信息,参加大中专毕业生校招、社会人士推荐,以及应聘者自我推荐等选拔人才的方式,每年都择优录用一批年轻人。此外,通过上岗前的专业学习,文化礼仪培训,建立师徒培养机制,新员工能快速适应工作岗位和熟悉专业知识。到目前为止,该事务所基本形成了老、中、青结合,帮、传、带并进的人才培养机制。

HS 所进入人才梯队建设的健康发展阶段, 年轻人成为事务所的中流砥柱, 青年骨干成为部门负责人的主力军, 部门负责人上升为事务所的合伙人, 形成一支有担当的服务队伍。在服务中小民营企业的体系打造过程中, 该事务所可以随时组成一支优质的项目小组为其提供各种业务服务。另外, 为了进一步优化会计师事务所的内部控制环境, HS 所根据事务所发展的不同阶段, 不断调整并完善事务所的人力资源管理制度, 增强注册会计师、高级经理、项目经理、审计助理人员的内部控制意识。在利益分配上, 该事务所把更多的绩效倾斜到项目组及一线业务人员, 充分调动业务人员的积极性, 把业务的完成质量和效率纳入员工 KPI 考核, 形成较为稳定的执业团队。HS 所员工所龄在 10 年以上的占比达到 40% 以上, 为事务所的稳定发展打下了良好基础。

3. 拓展新兴业务领域。中小会计师事务所和大型会计师事务所相比, 缺乏品牌优势和人才优势, 即使在证券资格双备案的新制度下, 中小事务所也难以在短时期内承接到企业 IPO 及上市企业年报审计业务。但是中小事务所深耕当地, 与当地企业关系更加紧密, 更能赢得当地企业家及企业财务负责人的信赖。从整个会计服务市场来看, 除了传统的审计鉴证业务以外, 还有很多业务领域亟待开发。比如企业上市前的规范辅导服务、为企业开展税务财务体检服务、为企业提供申请专利、知识产权等相关服务, 以及为企业申请政府补贴的配套服务。只要企业有需求, 中小会计师事务所就可以发挥人才优势、信息畅通等特点不断走深走实企业服务。中小事务所在业务开拓上除了会计、审计以外, 可以增加资产评估、管理咨询、涉税服务等业务资质, 增加业务开展的柔性, 为中小企业提供全生命周期服务, 走出一条属于中小事务所的特色发展之路。

4. 倡导科学分配机制。中小事务所的内部治理机制构建是否成功, 关键在于股东或合伙人的分配机制是否合理。会计师事务所强调人合, 科学的利益分配机制更应该考虑每位员工晋升及股东(合伙人)责权利的结合。中小事务所的股东或合伙人应该更加公平、合理地制订利益分配机制, 包括员工与员工、股东或合伙人与员工、股东(或合伙人)与股东(或合

伙人)之间的利益平衡。科学的分配机制是充分调动员工或从业人员工作积极性的首要制度, 也是确保中小事务所健康稳定的基石。例如 HS 所结合业务特性及客户关系管理构建的科学、合理的利益分配体系包括:(1)建立基本的工资等级制度。全所员工除了后勤等保障部门以外, 全部采用底薪加提成的薪酬制度, 依据各级人员学历、所龄、职称、岗位的不同, 合理制定工资等级制度, 根据当地的物价水平及劳动部门发布的工资水平, 定期进行调整。(2)制定晋升考核制度。在每年的年终时, 事务所会对全所从业人员进行考核, 首先是员工的自我评定, 然后部门予以考评, 最终提交考核委员会进行统一评定。

把中小会计师事务所的评价排名办法纳入相关法律法规, 以形成常态化机制, 进一步改善中小会计师事务所的营商环境。

根据实际评定结果以及入职年限决定是否予以晋升, 并且每年年终都会评选优秀员工, 予以物质及精神上的嘉奖。(3)制定并落实绩效增长分配制度。事务所每年从新增毛利中按比例提取一部分奖金, 按照各部门的业务贡献合理地分配, 以此调动员工积极性。

5. 开展信用评价制度。中小会计师事务所数量众多, 执业质量、服务能力和服务水平各异, 对于中小会计师事务所的客户而言很难判断哪家家事务所

的服务能力和水平可以为其服务, 缺乏可以比较的标准。目前对于大中型会计师事务所, 中注协每年按照《会计师事务所综合评价排名办法》对前百家会计师事务所进行综合评价, 同时建议针对中小会计师事务所组织信用评价。可以选择党建开展情况、注册会计师人数、从业人员总数(以社保为准)、从业人员取得的资质、人员储备、营业收入规模、成立年份、服务范围、执业质量、诚信水平、专精特新业务开展情况、服务经验或服务案例、办公场地面积、奖惩情况等指标构建中小会计师事务所的信用评价制度, 并且定期在各大主流媒体或网站进行信息公开。政府及企业各部门招投标业务可以根据上述指标及排名情况设定相应的投标人入围资质, 以逐步扼杀恶劣的低价市场竞争行为。把中小会计师事务所的评价排名办法纳入相关法律法规, 以形成常态化机制, 进一步改善中小会计师事务所的营商环境。

内部治理对于中小会计师事务所的发展起到非常关键的作用。在新时代新环境下, 中小会计师事务所需要厘清架构, 理顺内部治理, 建立风险屏障, 用新思维、新模式去思考、去创新, 不断拓展中小会计师事务所的业务边界。同时, 相关部门应结合中小会计师事务所内部治理的底层逻辑和基本思路, 为中小会计师事务所构建科学、高效的内部治理机制, 积极推动会计师事务所加强基础性标准体系建设和行业高质量发展, 从而更好服务国家治理体系和治理能力现代化建设。

作者单位 浙江中和联合会计师事务所

(责任编辑: 都琳)

新公司法对公司治理结构及审计的影响

张 蓓

摘 要

新公司法对公司治理结构的重构集中体现在：股东权责归位、加强董事会履职管理、优化监事会和审计委员会设置、强化董监高的个人责任等四大方面，突出了“责权对等”、“责任落地”的管控原则，本文认为这使得公司治理结构更加简明，也将对公司审计产生深刻影响：公司审计目标将拓展为更为包容性的目标，即基于 ESG 目标的审计；公司审计的重点应关注“关键少数”勤勉义务的履行、“关键少数”忠实义务的履行、实际控制人和“影子董事”的监管、中小股东权利的保护等方面；审计委员会职责的强化有助于提升内外部审计质量；审计作业流程要适应业务电子化数字化的发展趋势；审计应以风险为导向，利用新技术，设计智能审计平台，将项目组的审计经验标准化为系统流程，赋能风险防控，提升审计实效。

关 键 词

新公司法 公司治理 公司审计

《中华人民共和国公司法》于 1993 年首次颁布，历经 1999 年、2004 年、2005 年、2013 年、2018 年五次修订，2023 年结合国内外发展形势再次进行修订，删除 16 个条文，新增与修订条文多达 228 个，其中有 112 个条文内容发生质的改变。从总体上看，此次修订的涉及面与幅度远远超过前五次修订。2024 年 7 月 1 日起施行的新公司法对公司登记、信息公示、注册资本认缴登记、治理结构、董监高义务、中小股东保护等与市场监管密切相关的条款进行了修改、补充和完善，影响深远。本文聚焦于新公司法对公司治理结构的重构及其对公司审计的影响，希望对公司管理层及注册会计师行业有所启发和帮助。

一、公司治理对内控有效性的影响

公司是若干利益相关者的利益共同制衡体，在民商法领域，公司就是一系列民事和商事契约的集合。公司的主要利益相关者包括：股东、债权人、公司董监高、一般员工等。按照李维安（2001）的定义，公司治理要采用正式与非正式的方式处理公司与利益相关者之间的问题，借助内部与外部制度协调彼此之间的关系，确保企业能做出正确的决策，确保企业利益能得到有效维护。公司治理涉及利益相关者之间在权利与责任方面的分配，关系到公司决策的科学性以及公司运营的效率效果。公司治理结构本质是一个关于企业所有权安排的契约，它包括：怎样合理分配控制权并发挥作用；怎样对董事会、经理及其他岗位的

员工进行评价与监督；建立健全激励机制并贯彻执行（青木昌彦和钱颖一，1995）。

在内控管理视域下，公司治理要求企业在生产运营中通过正式制度为所有者与经营者分配权限，理顺好彼此之间的关系，监督与约束股东的行为，确保企业的决策权、经营权、所有权能得到合理分配，引领董事会实现规范化发展。之所以重点关注这些方面，是因为这些制度安排要求公司通过自上而下的方式对各个岗位的员工进行监督与管理，采取有效手段规避经营风险，这将对企业能否做出合理的战略规划、能否拥有完善的内控制度产生直接影响。

根据张蓓（2018）所做的治理结构对内控管理有效性影响的实证研究，以内控管理有效性为依据将证券公司划分为 A 类与 C 类，发现 A 类公司的表现优于 C 类公司。将信息披露透明度、独立董事占比等设定为关键治理变量，围绕关键治理变量对两类证券公司进行对比，判断公司内控管理是否会对公司治理造成影响。实证研究结果显示，证券公司治理结构确实对其内控管理的有效性存在显著影响，独立董事比例相对较高、信息披露透明度相对较高、董事长与总经理两职分离的公司，其内控管理的有效性要更高。

管春花（2023）选取 2017—2021 年因财务舞弊行为被处罚的 35 家 A 股上市公司作为研究对象，并根据行业和公司规模等标准选取另外 35 家经营状况和企业信誉良好的同行业公司作为对照组。通过实证研究发现：财务造假行为的发生，主要原因在于企业

治理结构不合理,若企业股权集中度比较高,前十大股东控股较高,财务舞弊行为发生的可能性比较高;若董事会中独立董事占比较高,董事会中的多数成员能独立做出判断与决策,财务造假行为的发生几率则比较低。

朱红波(2023)对2013—2020年内沪深A股非金融上市企业的发展情况进行研究,深入分析企业盈余持续性是否会受到治理结构、会计-税收差异的影响后发现,企业盈余与会计-税收差异之间存在负向关系,公司治理结构与盈余持续性显著正相关。进一步将公司治理结构、会计-税收差异和盈余持续性纳入同一研究框架中发现,在会计-税收差异对盈余持续性造成影响时,企业治理能力越强,这种影响就越弱。

赵敏等(2019)阐述了公司治理对公司目标产生的作用机理:公司内部的每个部门、每个岗位都应该围绕公司目标来开展工作。为实现公司目标,既要鼓励达成公司目标的各种积极因素发挥作用,同时又要抑制消极因素来促进公司目标的达成。实现公司目标的积极因素包括:合理适当的激励机制、契合公司特点的公司文化、简洁明确的授权和报告路径等。但人的有限理性和自私自利性产生了委托代理问题,加上由于内外部环境不确定性所带来的风险因素,共同形成了阻碍公司目标达成的消极因素。为抑制这些消极因素,公司治理可通过文化宣导、职能部门设置、权力分配和制约、激励机制、以及监督机制的构建来最大限度地消除不良影响,从而达成公司目标。

综上所述,学者们通过实证研究和规范研究,验证和论述了公司治理对财务舞弊、企业盈余、公司目标的达成都具有显著影响。由此可见,公司治理对内控管理的有效性确实存在显著影响。

二、新公司法对公司治理结构的重构

2024年7月新实施的公司法,对涉及公司治理的诸多制度进行了重新建构,具体如下:

(一) 股东权责归位

新公司法一方面给与股东更多权利。比如董事、高级管理人员违法违规损害股东利益的,股东可以向人民法院提起诉讼;又如,旧公司法下股东仅能查阅会计账簿,但无权查阅会计

凭证,新公司法下股东不仅能查阅会计账簿,还能查询公司会计凭证;股东在出资时可以使用货币,也可以对知识产权、土地使用权、实物等进行估值,在杜绝非法转让、恪守法律法规的前提下将非货币财产作价出资。

另一方面,新公司法强调压实股东责任。比如:在出资方面,股东需在5年内完成注册资本缴纳,若未按规定出资或是出资额不足,公司因此蒙受损失,必须承担赔偿责任。债权人可以请求未履行出资义务的股东承担公司债务,追加未履行出资义务的股东成为债务执行人。这样,在法律规制上,就有力遏制了股东虚假出资以及逃废债务的问题。另外,新公司法还特别强调控股股东和实际控制人责任,将“影子股东”责任压实。新公司法第192条指出,若公司实际控制人与控股股东授意高管人员或董事做出让股东或公司利益受损的行为,上述人员都要承担相应的责任,而且要追究连带责任。受第192条规制,在公司治理中责任主体不再拘泥于任职形式,控股股东和实际控制人损害公司或股东利益的,须承担连带责任,这就对公司内控管理机制提出更高的要求,内控外延界定被扩大。

(二) 董事会履职管理

董事会是企业的“决策机构”,重要性不言而喻,新公司法对董事会的规定,主要有以下几方面的变化:董事会职权更精简、责任更重大,审计委员会职责强化,董事会人数与管理更合理,董事会决策程序更规范。

1. 董事会职权更精简、责任更重大。新公司法对董事会职权做出明确规定,由过去的11项职权修订为10项,免除“对公司年度财务预算与决算方案进行审议与批准的权利”,意味着董事会不再对公司编制的年度财务预算与决策方案进行审核。对公司而言,未来可通过《公司章程》约定或采取董事会授权的方式来确定公司年度财务预决算方案的审批主体,经营管理方面多了一定的自主性。职权精简并不意味着董事会责任弱化,恰恰相反,新公司法规定董事会负有核查股东出资情况义务,对于未按期缴纳出资的,董事需催缴,未履行义务造成损失的,负有责任的董事应赔偿。企业应当在董事会层面制定具体的催缴方案,采取有效措施确保股东履行出资义务,减少公司治理层面的违规风险。由此可见,董事责任进一步强化,董事们不仅要“懂事”,还需要“担事”。

2. 审计委员会职责强化。新公司法明确规定,审计委员会作为公司董事会设立的专门委员会之一,可以行使监事会的职权,不设监事会或者监事,职工代表董事可以进入审计委员会。这就是所谓单层治理架构。在董事会和监事会并存的双层治理架构下,监事会中还需要有职工代表监事,在单层治理架构中则对应成了职工代表董事。要求必须有职工代表董事的情况包括职工人数三百人以上的有限责任公司和国有独资公司。关于审计委员会的职权,公司法对于有限责任公司并无具体规定,仅仅表示行使监事会的职权。但对于股份有限公司和上市

公司，新公司法对于审计委员会的职权和议事规则有更加具体的强制性规定，如股份有限公司的审计委员会成员要求专任董事必须过半数以上；上市公司中部分董事会事项必须先由审计委员会表决通过。

3. 董事会的人数与管理更合理。新公司法仅规定“有限责任公司董事会成员为三人以上”，而旧公司法规定的有限责任公司董事会是“三人至十三人”，股份有限公司董事会是“五人至十九人”。新公司法给公司的董事会具体设置预留了更多自主空间。另外，新公司法明确提出了实施国有独资公司外部董事过半数制度。新公司法第173条的相关规定将国企改革三年行动中“半数为外部董事”的政策要求上升至法律层面，国务院办公厅在2023年4月结合上市企业在推行独立董事制度改革过程中出现的问题下发《国务院办公厅关于上市公司独立董事制度改革的意见》，两者在这方面保持方向一致。同时，新公司法还对职工民主管理作了进一步强化。例如，为了激发职工的民主意识，使之能积极参与公司管理，新公司法向职工数量达到300人以上的企业做出明确规定，要求董事会成员中应当有职工代表，职工代表进入董事会，就有机会进入审计委员会。

4. 董事会决策程序更规范。新公司法对董事会决策程序进行了新的规范：（1）允许以电子通讯方式开会和表决。新公司法第24条指出，董事会可以通过电子通信的形式组织会议并进行表决，这也是适应数字经济新时代背景下企业运营智能化发展的现实需求。（2）董事会决策程序得到进一步规范。一方面，完善决策撤销，例如，第26条规定完善了撤销公司决议和针对未被通知参会的股东的撤销权；另一方面，新增了决议不成立情形的具体规定，这样就对董事会决策程序的规范性有了硬约束。

（三）监事会履职管理

新公司法将监事会从法定必设机构调整为公司自主设置，这一突破为公司治理增加了许多弹性。例如公司要严格执行公司章程，在董事会中设立审计委员会，该委员会中的所有成员均为董事，行使监事会的职权，不需要设立监事或成立监事会。再如，有些企业规模较小或是股东人数较少，可以根据情况决定是否设

监事会，但必须要有一名监事。总结起来，不设监事会和监事的条件分为二种，第一种是董事会内设置审计委员会行使监事会职权，第二种是规模较小或者股东人数较少，经全体股东一致同意。

这一规定并非否定监事会的作用，而是允许公司根据自身的治理结构灵活安排监督机制，防止多头监管造成监管责任不清晰以及公司运营效率的下降。审计委员会要积极进行制度创新，既能监督内部决策者与管理者各司其职，也能为内部权力有效运行带来保障，还能让公司治理更加透明、高效。

（四）董监高履职管理

新公司法对董监高的履职管理聚焦于维护资本充实义务、勤勉忠实义务以及侵权管控责任三个方面：

1. 维护资本充实义务。新公司法从禁止违法违规利润分配、监督股东的抽逃出资行为、禁止违法违规财务资助这三个方面对董监高的维护资本充实义务予以细化落实。新公司法规定，如因违法违规利润分配、

股东抽逃出资、违法违规财务资助等行为导致公司蒙受损失，要追究股东、高管人员、监事、董事等人员的责任。这要求企业建立健全内部控制机制，对抽逃出资、违规利润分配、违规财务资助等行为进行事前规范、事中监督和事后检查。一旦发现这些行为，董监高应该及时采取措施进行纠正和处理，尽量避免产生损失，导致自身被“连坐”追责，承担连带赔偿责任。

2. 勤勉忠实义务。作为公司经营的核心受托人，董监高是否能忠实于自己的受托责任并且勤勉履职防范风险，将直接影响公司治理及其规范运作。因此，新公司法强化了董监高的勤勉忠实义务，对董监高的个人责任和义务提出了更高的要求。一方面，董监高需要积极地防范利益冲突，要在自我交易、商机、竞业行为等方面履行更多前置披露要求，即董监高或其关联人及近亲属与公司订立合同或交易，应向董事会或股东会报告并经决议通过；董监高不得利用职务便利为自身谋取商业机会；未将情况反映给董事会或股东，也没有组织决议，董监高不得经营公司同类业务，也不得为他人经营此类业务。因此，企业应当在董事会层面制定具体的内部控制制度，明确规定董监高的职责和权限，对其自我交易、商业机会、竞业行为等进行规范和监督。另一方面，关联董事回避义务加强。董事会在决议时，关联董事不得参与表决，不计入总数。非上市公司的关联董事也需要回避。这要求企业进一步提升董事会的独立性和专业性，制定相应制度以确保董事履行忠实、勤勉义务，增强其对公司治理的监督和指导能力。

3. 侵权管控责任。新公司法新增董事和高管执行职务时对第三人侵权的责任。具体而言，高管人员或董事在履职过程中对他人造成不良影响，要追究公司的赔偿责任；高管人员或董事行为有重大过失或是有意而为，必须追究其赔偿责任。新公

新公司法将监事会从法定必设机构调整为公司自主设置，这一突破为公司治理增加了许多弹性。



司法的这一规定,足以体现出当前我国的赔偿责任主体发生改变,由抽象的公司延伸到高管与董事身上,进一步强化了董事和高级管理人员的个人责任,实际上也强化了董事和高级管理人员的忠实勤勉义务。

三、新治理结构对公司审计的影响

财政部在《企业内部控制应用指引第1号——组织架构》(以下简称内控指引)中明确指出,企业应当关注是否存在治理结构不合理不科学、无法发挥出应有的作用、执行力达不到要求、不能做出科学合理的决策、未形成良性运行机制、将对企业经营发展造成不良影响、不利于战略规划与发展的情况。同时,内控指引要求企业严格遵守法律法规,为董事会、监事会等合理地分配权限,制定合理的议事规则,对工作程序、任职条件等做出细致规定,增强决策、监督、执行有效性,形成制衡。因此,对公司治理结构进行穿行测试,从而对公司的内控机制进行评估,是公司审计的重要步骤,有助于发现财务舞弊事件苗头,察觉风险隐患,在此基础上调整审计范围、审计程序和审计方法。具体而言,新公司法下的新治理结构对公司审计存在以下几方面的影响:

(一) 审计目标的拓展

企业审计的首要目标,毋庸置疑,是对财务报表数据的真实性进行鉴证。这一目标再次被新公司法强调。新公司法指出,会计师事务所所在对公司进行审查时要将年度财务会计报告纳入审计范畴。除此之外,新公司法尤其注重保护公司的生存权与发展权,强调了对企业抽逃出资及逃废债务的监督,坚持保护股东权利,尊重公司债权人,同时还赋予公司社会责任,义利并重,促进经济高质量发展。这样,在新公司法下,公司审计的目标不能仅仅局限于财务报告真实性目标,需要拓展为更多维度目标的协同,应拓展为基于公司发展共同使命和价值观的多目标协同下的新目标。该目标不仅强调市场价值创造,而且也注重社会责任担当;不仅聚焦于财务利润和经济绩效,也要注重社会综合效益。也就是说,公司审计目标将拓展为更为包容性的目标,面向股东、债权人、客户、员工、社区、政府等众多利益相关者,代表经济价值、社会价值和环境价值的整合。基

于 ESG 目标的审计,我们可以称之为“绿色审计”。未来,绿色审计有望逐步成为公司审计的新范式。

(二) 审计重点的强调

本次公司法修订条款涉及最多的就是公司治理方面。新公司法借鉴英美法系国家的法律实践,通过强化董事会职责、落实董事及“影子董事”责任等措施将公司治理结构向董事会中心主义方向调整。新公司法要求“关键少数人”承担更重的责任,尤其是高管人员、监事、董事等,相应地,在公司审计中,就要强化以下方面的测试。

新公司法要求“关键少数人”承担更重的责任,尤其是高管人员、监事、董事等,相应地,在公司审计中,就要强化以下方面的测试。



1. “关键少数”勤勉义务的履行。新公司法明确了勤勉义务的具体内容。对此项义务的内涵进行分析,最根本的一点就是要以维护公司利益为目的执行职务,这就向管理者提出严格要求,必须做到合理注意。勤勉是积极义务,对积极义务的核查和测试,在实践中比较困难,难点在于如何定义“通常应有的合理注意”。关于此项义务,世界范围内并没有设定统一的标准和定义,英美法系国家借助判例形成当下“最佳实践”(Best Practice),因此,在核查和测试时,审计人员不仅要对照公司法对董监高的具体履职要求逐一核查,还要参考业内最佳实践,要求相关人员充分举证,并辅以职业判断。

2. “关键少数”忠实义务的履行。履行忠实义务的目的就是要杜绝各种滥用职权或是用职权谋取不当利益的现象。由此可见,此项义务以消极义务为主,不能在维护个人利益过程中损害公司利益。形成利益冲突后,当事人应予以回避。在履行忠诚义务过程中要定期进行测试并核查,通过这种方式识别各种“损公肥私”行为并矫正。该标准比较清晰,在审计实践中相对容易操作。

3. 实际控制人和“影子董事”的监管。对实际控制人和“影子董事”的监管是公司治理的难题。一方面是认定问题,这需要进行“一镜到底”的“穿透式”核查,并且要贯彻“实质重于形式”的要求;另一方面是行为规范的核查,重点要核查的就是关联交易的必要性和适当性。关联交易的必要性核查涉及较多的专业判断,必要时可以请有关方面的独立专家出具评估意见。关联交易的适当性既要核查程序是否适当,如涉及利益冲突的当事人是否进行了回避,关联交易是否按照既定程序进行了审批和信息披露,同时,还要核查交易实质的适当性,如交易定价是否公允,交易是否损害了中小股东利益等。

4. 维护中小股东权利。出于这一目的,新公司法做出一系列明确规定,例如保障股东知情权,股东可以在较大的范围内查阅资料;股东享有临时提案权,股东可以提出组织临时股东大会的要求;将股东当成重要的治理力量,将民主思想践行于公司治理中;不允许股东滥用权利,若对其他股东与公司权益造成严重影响时,公司要收回滥用权利的股东的股权;股东发现

全资子公司董监高人员有不当行为,有权提起代表诉讼等。这些规定既是对过去我国公司治理实践的经验总结,也是进一步优化公司内部权力制衡、促进股权资本化流动、维护投资者信心的必要举措。就公司审计而言,一方面要关注公司章程及相关议事规则、公司内部制度中是否贯彻了新公司法的要求,另一方面也要测试和核查相关规定的落实情况,除非所涉及的情形在审计年度中未曾实际发生。

(三) 审计质控机制的完善

新公司法肯定了审计委员会在公司治理结构中的重要作用,进一步强化了审计委员会作为公司内部财务监督以及内控领导机构的作用,有助于强化公司内部审计质量控制,提升公司内部审计质量,为外部审计提供有力支持。

1. 新公司法强调了审计委员会的独立性要求。审计委员会成员必须是公司的非执行董事,且多数成员应为独立董事,这种独立性要求有助于减少管理层对内外部审计过程的不当干预,从而提高审计质量。

2. 新公司法明确了审计委员会应监督公司财报的编制过程,确保财务报告的准确性和完整性。审计委员会需审查财务报告中涉及的重要会计政策和会计估计,以及管理层对财务状况和经营成果的讨论与分析。这有助于及时发现可能存在的会计错误或舞弊行为,提升财务信息质量。

3. 新公司法强调了审计委员会在公司内部风险控制方面的作用。审计委员会需评估公司内控机制的有效性,并监督风险管理政策的制定和执行。这有助于公司及时发现和管控风险隐患,提升审计的有效性。

4. 新公司法要求审计委员会与外部审计人员保持密切沟通。审计委员会应参与外聘会计师事务所的选聘过程,并在审计过程中与审计人员进行有效沟通。同时,审计委员会还需监督审计人员的审计范围和费用,避免会计师事务所或会计师本人与被审计公司之间产生利益冲突。

综上,新公司法关于审计委员会的规定,通过强化其独立性、监督职能和沟通机制,不仅有助于提升公司财务报告的质量,而且能够加强公司内部控制和风险管理,提升公司内外部审计质量,提升审计结果的公信力。

(四) 审计流程的改进

数字经济背景下,网络会议、数字化的表决方式以及记录的无纸化是时代发展的需要,本次公司法修订及时反映了时代的变化,打下了时代的印记。新公司法明确规定了“公司股东会、董事会、监事会可以通过电子通信的方式组织会议或进行表决”,“电子营业执照与纸质营业执照具有同等法律效力”,这为电子数据审计提供了合规基础,与此相对应,审计流程也需要进行改进。

1. 电子数据取证流程应简洁有效。电子化本来是为了提升工作效率以及达到工作留痕的目的,这对公司经营管理是好事。但在审计实践中,很多时候,电子化数据的取证过程反而要比纸质证据更加复杂。很多事务所要求公司将电子化流程中涉及的文档一一打印出来,然后再加盖公司公章,似乎只有这样才能具备权威性和真实性。这种要求大大增加了公司配合审计的工作负担,而且也造成了大量的纸张浪费。对于法律法规已经明确规定了效力的电子数据,笔者认为,这类电子数据取证应本着“简洁有效”的原则,将电子数据和数据分析结果直接作为审计证据。以审计准则为依据,在对被审计单位进行审计时,若以电子数据为证据,审计人员需要对采集与处理电子数据的整个过程进行详细记录。在审计过程中对电子数据进行分析,需要标明采集数据过程中使用的参数与脚本等,被审计单位要以书面文件的形式对数据完整性与可靠性做出承诺。

2. 电子化业务流程的核查应严谨有序。对电子化业务流程的核验,不能仅仅看流程结果是否有效,还需要关注整个过程的合规性。因此,审计人员对电子化业务流程的每个环节,都应该进行核查,核查过程应该留痕。流程各个环节之间顺序是否适当、衔接是否顺畅、流程设计是否有漏洞以及潜在风险等都应纳入审计人员的核查视角。

3. 审计流程自身的设计也应符合数字化趋势。随着数字经济的发展,很多业务数据“上链上云”,业务处理的自动化程度也大大提升,这必然对审计程序的优化提出挑战。尤其是在数据采集环节,传统的函证、人工收集处理等流程可逐渐智能化,通过审计系统的统一处理,将大大减少对人力的依赖,也有利于减少人为的操作风险。另外,传统的“三级审查”、“多级质控”也可优化为系统自动验证,这样可以更加明确第一经办人的责任,也可以将高级审计人员从流程的一般性审查工作中解放出来,从而可以专注于核查内控有效性、重大遗漏、重大风险隐患等,提升审计的实效性。

(五) 审计方法的创新

新公司法加强对“影子股东”、实际控制人、董事会、“影子董事”的监管,注重对虚假出资、抽逃出资、逃废债务、损害中小股东利益等风险事件的追责,更加强调“实质性”监管,这对公司审计工作也提出了更高要求。审计应以“风险”为导向,除了鉴证财务报告的真实性、准确性和完整性之外,还应

破产管理人实务中实质合并破产制度的反思和完善

王斐民 沈佳欢

摘要

注册会计师在担任破产管理人实务中,对于关联企业间的实质合并破产处置向来是执业难点和风险防范的重点,实质合并刺破了法人面纱,打破了企业的独立法人地位,容易引发利益相关方的权利冲突,也容易引发法律争议。对于法院批准实质合并的裁定,包括债权人在内的利害关系人可以提出异议,但实践中通过听证和复议实现有效救济的案件较为罕见。听证制度意在保障利害关系人表达意见和异议,但现行听证通知制度、法院自由裁量权行使上不规范,导致听证制度的法律效果、社会效果不彰。复议制度意在给予受重大影响的利害关系人救济机会,但在权利保障、法律效果等方面存在不足。因此,亟需突破程序法限制,构建听证程序制度和实质合并破产受理裁定即时上诉制度,以保障利害关系人的实体权利获得救济。

关键词

关联企业 实质合并破产 听证 复议 上诉

一、问题的提出

会计师事务所及注册会计师是《破产法》明文规定的破产管理人之一,在服务国家经济建设、促进市场主体更新重生和良好营商环境建设中发挥重要作用。由于注册会计师在关联方审计以及对企业内在价

值发现和整合上具有丰富的经验和开阔的视野,因此往往对于破产中的关联企业实质合并制度及其实践运用有着更深刻的理解。随着市场经济发展和交易规模日益扩张,关联企业之间的经济关系更加紧密、法律关系异常复杂,关联企业实质合并破产规则有利于梳

注重风险的评估、监察和预警,防止挂一漏万,抓了芝麻丢了西瓜。

新兴技术的快速发展与全面普及,让公司的运营模式发生巨大改变,审计部门也要对审计方法进行创新与变革,审计智能化已经是必然趋势。一方面,通过“网络爬虫”等技术可以快速收集海量数据并进行处理,从而减少审计对被审计对象的依赖度,更全面地收集信息,更主动地发现线索。另一方面,通过大数据分析等技术,将公司业务数据与财务数据、将本公司数据与行业数据进行比对分析,将不同维度的数据进行关联和交叉分析,可以更容易找到“异常点”和“矛盾点”,为进一步核查提供线索、指明方向,将“大海捞针式”排查变成“重点捕捞”式侦查,有助于进一步拓展审计的深度、广度和准确度,打造“多维分析、排查疑点、系统核验、整合结论”的智能审计模式,促进审计业务数字化转型。从创造价值视角出发,智能审计要对多种类型的业务与数据进行解构与重建,在知识输出的同时创造价值。

智能审计平台建设是一项繁杂而艰巨的任务,在

平台建设过程中要加强全面风险管理,将所有内部与外部信息集中到一起,构建庞大的数据库,引进先进的数据分析软件,弥补信息系统的不足,组合第三方验证、现场检查等多种审计技术,高效率地处理结构化与非结构化数据,在数据清洗、提炼、存储的基础上进行深度挖掘与分析,运用可视化的方式呈现共享成果,促进审计质量与效率的提升,争取创造更高的价值。智能审计平台要运用全生命周期的方式对审计项目实施管理,通过信息系统对审计流程与方式方法做出明确规定,在线上采用标准化的方式对审计事项进行整改,制定审计方案,提高审计立项效率,便捷化地进行档案管理。与此同时,要为内部审计工作的开展带来数据依据,要求系统精准的抓取数据、广泛采集数据,具备数据分析、清洗等功能,根据审计项目与事项的特征开发智能审计模型,将项目组的审计经验标准化为系统流程。

作者单位 北京经济管理职业学院

(责任编辑:都琳)

年度	案件数量	未提及	无异议	有异议	% 异议率
2018	2	2	0	0	0.00
2019	2	0	2	0	0.00
2020	16	5	5	6	37.50
2021	45	13	11	21	46.67
2022	44	18	11	15	34.09
2023	49	12	21	16	32.65
2024	37	18	6	13	35.14

表 1

案件数量和异议率的总体情况与年度变化（2018.01—2024.09）

理和平衡其中的利益关系，通过打破关联企业的独立法律地位，将各关联企业视为一个单一企业，对其资产负债进行实质合并处理，各成员企业的同类债权人清偿率相同，使得利益相关方的冲突在破产程序中得到集中处理。但是，在破产管理人实务中，由于实质合并破产中的利害关系人（本文将实质合并破产裁定中对裁定结果享有利益关系的主体统称为“利害关系人”）之间的利益关系复杂，实质合并破产裁定对其利益未作平衡或者平衡不当，其对法院批准裁定持异议的情况屡见不鲜。尽管 2018 年《全国法院破产审判工作会议纪要》（以下简称《破产审判会议纪要》）为利害关系人权利救济提供了听证制度和复议制度的救济，但是有学者指出，以上制度没有为实质合并中债权人异议权实现提供有效的制度支持，需构建起包括异议成立标准、异议程序、异议成立后的处理方式等内容的异议债权人保护体系。也有学者指出，即使无债权人提出异议，当发现申请人确定的合并范围存在不完整或任意扩大的情形，法律应当明确法院具有主动纠正的职责。笔者认为，实质合并破产案件中，利害关系人虽以债权人为主，但不限于债权人，利害关系人在裁定作出前和作出后均需要规范、适当的程序机制保障，法院依职权的主动纠正具有“兜底正义”功能，但不利于利害关系人获得正当程序的保障。实质合并破产中，除了集团内部不同成员企业的债权人之间存在利益冲突关系，还有其他利害关系人之间的利益冲突应予以考量：成员企业的债权人与该企业的出资人、成员企业与成员企业、成员企业的各出资人之间的利益冲突。上述利益冲突如果在实质合并破产程序中未得到妥善考虑和平衡，不仅容易发生涉案关联企业被不当破产、不当合并等侵犯利害关系人的合法权益问题，也容易导致破产审判异化，难以保证法院作出实质合

并裁定的公正性，甚至影响社会经济稳定，同时也给破产管理人带来执业风险。因此，利害关系人能否在裁定作出前的听证程序中进行有效异议、不服实质合并裁定的利害关系人能否挑战实质合并裁定，就成为一个既有学术价值、也有现实意义的研究课题。

二、实质合并破产异议的司法现状

（一）实质合并破产案件中异议案件的总体情况

在我国，关联企业实质合并破产案件数量在增长，其中对批准实质合并裁定提出异议的案件频繁出现。笔者通过最高人民法院的全国企业破产重整案件信息网搜集了自 2018 年 1 月至 2024 年 9 月的关联企业实质合并破产的裁判文书，经整理分析得到 195 个案件作为分析样本（见表 1）。首先，就案件数量而言，自 2021 年以来案件数量呈高位运行状态。其次，异议案件在 2020 年之后每年都比较多，占当年关联企业实质合并破产案件的 3~4 成。2018 年和 2019 年均为 0.00%，2020 年增加到 37.50%，2021 年达到 46.67% 的峰值，然后在 2022 年下降到 34.09%，2023 年下降到 32.65%，最后在 2024 年再次上升到 35.14%。需要注意的是，2024 年的数据仅截至当年 9 月。这表明，随着关联企业实质合并破产制度的适用日益普遍，异议案件也较为普遍，利害关系方的异议案件已成为法院应对的一类案件。

关联企业实质合并破产案件在地域分布上较为广泛，但主要集中于中国中部、东部地区。全国共有 28 个省份涉及此类案件，其中，从案件总体地域情况来看，山东省有 26 起案件，占比 13.3%；江苏省 21 起，占比 10.8%；四川省 21 起，占比 10.8%；重庆市 15 起，占比 7.7%；湖南省 14 起，占比 7.2%。一个可能的解释是，关联企业实质合并破产更可能出现在经济发达地区，特别是制造业发达的地区。拥有大量大型企业和企业集团的地区更容易出现关联企业实质合并破产案件，相应地，这些地区对实质合并破产裁定提出异议的案件也较多。就各省份异议案件在全国有异议案件中的占比而言，江苏省有 14 起有异议案件，在全国有异议案件中占比达 19.7%；湖南省 8 起，占比 11.3%；山东省 6 起，占比 8.5%。就在全中国异议案件占比高的江苏省和湖南省而言，其异议案件在本省实质合并破产案件中的占比明显较高。例如，江苏实质合并破产案件 21 起，而异议案件 14 起，占比 66.7%；湖南实质合并破产案件 14 起，异议案件 8 起，占比 57.1%。这表明，实质合并破产案件在特定地域发生频次高，相应地，其异议案件的数量也随之增多，江苏省和湖南省的实质合并破产案件的异议案件占比较高。从实证数据看，实质合并破产案件中的异议案件不容忽视，亟需完善异议利害关系人的救济程序。

（二）实质合并破产案件中异议主体多样

实质合并破产案件中提出异议的主体身份构成复杂，涵盖

了多个不同的群体。在分析样本中，有 18 个裁定书未说明利害关系人的主体类型，就可分析的 76 个样本裁定观察，关联企业的债权人在实质合并破产中占据核心地位。在各类债权人中，普通债权人提异议的案件数量最多，表 2 显示有 43 起案件的异议主体为普通债权人，占有异议案件总量的 61%。普通债权人没有担保物权或其他优先受偿权，更加关注自己的债权能否在实质合并后得到公平清偿。优先债权人拥有对债务人特定财产的担保权，如抵押权、质权等。表 2 显示有 9 起案件的异议主体为优先债权人。重整程序中，担保权人暂停行使的是对担保财产的变现权，但对担保财产变现后价款的优先受偿权并不停止行使，但是优先债权人仍会担忧实质合并重整后担保权行使被拖延、债权清偿率下降以及优先受偿权落空。表 2 显示有 2 起案件的异议主体为税收债权人，其异议主要基于实质合并导致纳税主体发生变化的税法依据不足和实质合并可能影响税务管理秩序。

其他利害关系人包括债务人的关联企业、关联企业的出资人（股东）、关联企业的外部保证人、政府部门以及其他在实质合并破产中可以证明自身利益可能会受到不利影响的人。债务人的关联企业之所以对实质合并提出异议是因为实质合并可能会影响其在市场中的独立地位和商业声誉。关联企业的各成员可能在经营状况、资产负债情况等方面存在差异，有些企业可能认为自身不应被纳入实质合并范围。表 2 显示有 12 起案件的异议主体为债务人的关联企业。出资人即股东关心自己的股权价值和投资回报。表 2 显示有 9 起案件的异议主体为股东。他们可能认为实质合并会导致股权价值缩水甚至丧失，从而提出异议。保证人在关联企业的特定债务关系中承担着一定的担保责任，实质合并破产可能会改变债务的清偿方式和范围，从而影响保证人的利益，因此，关联企业的外部保证人也有可能对实质合并提出异议。政府在破产案件中需要考虑社会稳定、就业等多方面因素，因此政府部门可能对实质合并提出异议，以确保公共利益不受损害。表 2 显示，有 1 起案件的异议主体为政府部门。

（三）有效异议案件数量少

在实质合并破产程序中，异议人于不同阶

表 2
有
异
议
案
件
涉
及
的
异
议
主
体
类
型

异议主体类型		未提及
异议债权人	普通债权人	43
	优先债权人	9
	税款债权人	2
其他利害关系人	债务人	12
	股东	9
	政府部门	1
不清楚（裁定书未说明主体类型）		18

段提出异议，其有效异议所产生的结果各有不同。在受理阶段提出异议时，若异议有效，法院可能作出不予受理裁定；在审理阶段提出异议，若异议有效，法院可能作出驳回实质合并破产申请的裁定，或者允许申请人撤回有异议的那部分关联企业的实质合并破产申请、只对无异议范畴的关联企业作出实质合并破产裁定；而在作出实质合并破产裁定之后，依据裁定内容又分为两种情形：当裁定驳回实质合并破产申请时，异议人可参照《民事诉讼法》第 157 条和《企业破产法》第 12 条提起上诉，若上诉成功，则构成有效异议；当裁定批准实质合并破产时，异议人可依据《破产审判会议纪要》第 34 条申请复议，若复议成功，同样构成有效异议。

在笔者搜集的样本案件中，实质合并破产案件受理阶段有 2 起有效异议案件。一个是不予受理东营方圆有色金属有限公司等实质合并重整申请案，异议人是债务人东营方圆房地产开发有限责任公司；另一个是不予受理绿能高科集团有限公司等实质合并清算申请案，异议人是关联企业的 5 家普通债权人。实质合并破产案件审理阶段有 4 起有效异议案件。第一个是驳回中国华信等 16 家关联企业联合管理人对上海华投资产管理合伙企业（有限合伙）适用实质合并破产清算申请案，异议人为普通债权人恒丰银行股份有限公司；第二个是驳回中国华信等 16 家关联企业联合管理人对上海开源华信投资管理有限公司适用实质合并破产清算申请案，异议人包括债务人上海开源华信投资管理有限公司和出资人开源证券股份有限公司；第三个是河南千年冷冻设备有限公司实质合并重整案，这个案件比较特殊，在实质合并听证会上，普通债权人中国东方资产管理有限公司河南省分公司提出异议，而后被提出异议的 3 家债务人企业在听证会后向法院申请撤回合并重整申请，随后异议人出具书面意见表示对剩余的 10 家关联企业进行实质合并重整无异议，法院据此作出实质合并破产裁定。实质合并破产申请被裁定批准后，有 23 起案件的利害关系人以复议方式提出异议，但仅有 1 起构成有效异议案件。该案为马山油泵油嘴有限公司对无锡开普机械有限公司等 2 家公司实质合并破产复议案，管理人在申请实质合并时尚未完成债权债务梳理，未将相关证据材料提交利害关系人质证，存在程序违法而被上级法院撤销实质合并破产的裁定。另外维持实质合并破产裁定的 22 起复议案件中，有 21 起案件复议法院驳回申请人的复议申请，

维持原裁定, 1 起案件为中国银行股份有限公司青州支行对盛泰集团有限公司等 13 家公司实质合并破产复议案, 虽因程序严重违法被上级法院裁定撤销原裁定, 但经申请人再次申请, 法院在再次听证后裁定批准了实质合并申请, 异议人实质上未获得最终的成功。此外, 在审判实践中, 尚未发现异议人对驳回实质合并破产申请的裁定提出上诉的案件。

异议成功的案件在实质合并案件中所占比例仅为 3.0%, 由此可见, 就实际结果而言, 异议成功案件的数量极少。换言之, 在实质合并破产的司法实践中, 利害关系人的异议权利较难实现。在上述法院不予受理和驳回实质合并申请的 4 起有效异议案件中, 法院的裁定理由皆为申请人所提供的证据不足以支持其实质合并破产的主张。1 起复议撤销实质合并破产裁定的有效异议案件, 其理由为案件审理过程中存在程序违法。如果有效异议并非异议人因为其依法提出的主张及相关证据, 而仅仅是因为申请人证据不足或者是实质合并破产听证过程存在程序违法事由, 恰好使得异议人所期望的关联企业不进行实质合并的目的得以实现。虽呈现出有效异议的结果, 但并非是其实体异议意见经过法定的严格审查程序后, 被法院认可其具有合理性, 进而对案件的最终裁定产生实质性影响的真正意义上的有效异议。

三、实质合并破产异议救济的现实困境与反思

(一) 利害关系人在听证程序中的异议权利得不到保障

在实质合并破产案件的审理阶段, 《破产审判会议纪要》第 33 条规定: “人民法院收到实质合并申请后, 应当及时通知相关利害关系人并组织听证, 听证时间不计入审查时间。”在申请人向法院提出实质合并破产申请后, 法院依法组织召开的听证会成为利害关系人提出异议的主要环节。听证会为各方提供了一个公开、透明的平台, 让利害关系人能够充分表达自己的观点和诉求。在听证会上, 不同的异议主体可以就实质合并破产引发的争议问题进行辩论和质证, 法院也可以通过听取各方意见, 更加全面地了解案件情况, 从而做出更加公正合理的裁定。实质合并破产是法官自由裁量权的创造物, 无论美国还是中国实质合并破产规

则均来源于司法实践, 在法理上均以衡平作为实现实质公平的司法方法, 因此, 在实质合并破产案件中, 法院拥有最广泛的自由裁量权。一方面, 法院对通知哪些利害关系人参加听证具有决定权; 另一方面, 由于实质合并适用标准和程序规定比较原则, 法院在具体判断上有较大裁量空间。尽管听证制度在保障利害关系人表达意见上有一定作用, 但听证制度对法院自由裁量权的约束作用非常有限, 如果批准实质合并裁定书未对申请参加听证会的申请理由及其证据和听证会上的各项异议及其证据予以有理有据的一一回应, 则法院的自由裁量权就无法得到有效制约。从分析样本观察, 法院普遍对利害关系人的异议并未作实质性回应。

在实质合并破产听证中, 听证作用的有效发挥还受到听证通知的影响。目前, 实质合并破产听证涉及的参加人虽为特定化的利害关系人, 但由于尚未建立实质合并听证通知和信息披露制度, 潜在的利害关系人可能根本不知道自己的民事权益会因实质合并破产而处于危险和不安之中, 从而使其特定化的民事权益或有待于特定化的民事权益得不到及时保护。鉴于此, 法院在实质合并听证会召开之前, 须以合适的方式, 告知潜在的可能对实质合并裁定结果主张权利的利害关系人, 以便其能够及时提出异议。北京市第一中级人民法院《关联企业实质合并重整工作办法(试行)》第 16 条规定了受理阶段被申请人和其他利害关系人的提出异议的程序, 并将异议提出时限确定为被申请人自收到通知之日起七日内和其他利害关系人自公告发布之日起七日内。说明一些法院在制度建设探索过程中, 不仅已经意识到异议提出主体并不仅限于实质合并破产异议债权人, 而且构建了初步的听证公告和异议提出时限制度。美国在实践中注重保护实质合并破产利害关系人的通知和信息披露制度。譬如, 在美国 Mihranian 案中, 破产案件受托人起诉债务人相关人员涉嫌欺诈性转让, 同时申请非债务人资产与债务人财产实质合并。在欺诈性转让上, 破产法院驳回了受托人的欺诈性转让诉讼(上诉维持原判), 在实质合并破产上, 破产法院认为受托人未向非债务人的债权人提供必要的通知。第九巡回上诉法院认为实质合并目的是公平对待所有债权人, 应当将通知要求扩展到非债务人的债权人, 因实质合并影响各个债权人的实体权利, 应通知假定合并方的债权人并给其申辩机会, 由其提出反对合并的理由和证据。第九巡回上诉法院在以往的案件中要求破产法院在发布实质合并决定前应将通知要求扩展到非债务人的债权人, 所以该上诉法院认为受托人仅通知非债务人而未通知其债权人的做法不符合要求。在实质合并破产听证中, 听证通知、公告、异议期和信息披露制度的不完善, 会严重阻碍听证作用的有效发挥, 对公平原则的实现以及各方权益的保障构成威胁, 需要引起高度重视并改进听证规则。

(二) 利害关系人复议权无法兑现

在裁定批准实质合并破产后, 《破产审判会议纪要》第 34

条虽明确了相关利害关系人对法院作出的实质合并裁定提出复议的权利，但是在实践中该权利却常常难以真正兑现。

首先，复议运行程序规定粗疏，功能难以得到有效发挥。《破产审判会议纪要》第34条仅规定了复议申请期限为裁定书送达之日起15日内，受理机关为受理法院的上一级人民法院。实质合并复议申请人对实质合并裁定提出异议，举证责任如何分配问题，目前《民事诉讼法》等相关法规也尚无明确规定。复议运行程序规定简陋，既不利于相关利害关系人有效行使实质合并破产裁定复议申请权，也不利于人民法院依法行使复议审查权。例如在品好公司、潍坊银行城阳支行实质合并复议申请案中，就凸显了这一问题。复议申请人对债务人单方委托审计机构出具的审计报告提出质疑，认为审计报告为单方证据，且未经质证，不得作为裁定实质合并的证据时，复议法院认为“审计机构经由公开招募选聘，两复议申请人亦无证据证明该审计机构与该案有利害关系”，故而认定法院采信该审计报告并无不当。可以看出实践中采用了民事诉讼法“谁主张，谁举证”的举证责任基本分配原则。但是在实质合并案件中，不同身份的利害关系人对信息的掌握程度相差甚大，复议申请人一般处于较为弱势的地位，完全由复议申请人承担证明责任，复议成功机率微乎其微。

其次，复议请求仅限于撤销实质合并破产裁定，诉讼权利保障不足。法院在裁定批准实质合并破产时，会平衡各方利益，考虑整体利益，因此异议利害关系人的个别利益诉求难以得到充分考虑。有学者建议赋予债权人异议权和异议债权人利益补偿权。异议权和利益补偿权涉及实体权利争议，以上诉方式行使更为合适。民事诉讼复议制度是中国民事诉讼法对民事判决之外特定程序性裁决不服所给予的主要救济途径。也就是说复议制度更侧重于解决程序性问题而非实体性问题。而实质合并破产打破了单体企业间的法人人格独立，将关联企业法人财产纳入同一资产池以供清偿，这一做法引起实体争议是难以避免的。从逻辑上而言，实质合并破产裁定涉及实体争议，就需要有相应的实体诉讼权利救济，不仅能实现实体正义，也使得程序正义得以彰显。

最后，复议结果的法律效力和处理方式不明晰。北京市第一中级人民法院《关联企业实质合并重整工作办法（试行）》第25条规定，复议期间破产案件不停止审理。第26条规定了复议结果的处理方式，复议法院决定改变原裁定，认为部分或全部企业不应当实质合并重整的，应当按照复议结果重新制作受理、驳回对部分或全部企业的重整申请的裁定。上述关于复议结果的法律效力和处理方式仍存在进一步探讨的空间。一方面，复议期间破产案件不停止审理，虽在一定程度上保证了程序的连贯性，但也可能引发对复议结果的法律效力的质疑。比如，复议结果是否对所有相关主体具有约束力？如果存在对复议结果不服的情况，是否还有进一步的救济途径？理论上，经过法院复议审查后作出的复议裁决是终局裁决，不能再次申请复议。但实践中存在多次复议的情形。另一方面，复议法院决定改变原裁定后的处理方式，即重新制作受理、驳回对部分或全部企业的重整申请的裁定，看似明确，但在具体操作中可能面临诸多复杂情况。例如，重新制作裁定的时间节点如何确定？对已经进行的程序应如何调整？对于涉及多方利益主体的破产案件，不同主体对复议结果的反应可能各不相同，如何协调各方利益，确保处理方式的公平合理，也是亟待解决的难题。

目前，听证制度与复议制度初步构建了实质合并异议救济程序，但尚无法应对实践中的各种问题。如果利害关系人的异议权无法得到保障，将对实质合并破产制度的健康发展构成障碍。

四、关联企业实质合并破产裁定上诉制度的证成

对于人民法院作出的受理实质合并破产申请的裁定，《破产审判会议纪要》为利害关系人安排了申请复议的权利救济措施。鉴于企业破产法没有规定对受理裁定的上诉程序，《破产审判会议纪要》未作出审级上的规定，但考虑该裁定对相关主体权利有重大影响，故《破产审判会议纪要》赋予相关主体向上一级法院申请复议的权利。对于司法部门在实践中做出的这种制度安排，中国学界普遍认为，复议不足以保障利害关系人的权益，利害关系人对人民法院受理实质合并破产的裁定，应当采取上诉方式予以救济。学界提出的具体理由如下：其一，复议方式显然难以形成应然的实体利益救济。在非破产程序中，法人人格否认通过实体审判以判决方式确定，并可上诉救济。因此，对同等性质的实质合并破产受理裁定的异议，也应采用上诉方式救济，而非复议方式；其二，域外法有上诉救济的实例。美国司法实践中实质合并裁判结果可上诉且上级法院常推翻下级法院判决，体现程序法救济理念；其三，复议更多核查司法活动正确性，上诉承担更多限制审判权与维护法制统一的功能，实质合并破产争议应追求更有利于实现判断标准与司法裁判统一的诉讼模式；其四，在审理程序上，均由作出实质合并裁定的上一级法院组成合议庭审查复议案件，并组织相关各

方听证,在审判组织、审查方式、期限、复议裁定的说理部分等方面与不予受理破产申请的上诉案件无差别。笔者认为,实质合并破产批准裁定以上诉还是复议方式进行权利救济的核心争议有两点:一是批准裁定是否影响利害关系人的实体权利;二是为利害关系人提供上诉救济是否存在法律体系上难以克服的障碍。此争议要分两个层次展开讨论。

(一) 批准实质合并破产裁定的理论证成

破产案件中,影响利害关系人实体权利的裁定应当按照民事诉讼法规定提出上诉。有学者提出,凡是涉及到重要的实体权利或是将产生重大法律效果的破产事务的处理,只要存在纠纷,并且当事人有诉的利益,就应赋予其诉权。实质合并破产批准裁定直接或者间接影响利害关系人的实体权利,理由如下:

1. 实质合并直接影响债权人和债务人的实体权利。实质合并使合并债务人的特定债权人受益,而合并债务人的其他债权人则会相应地受到损害。在石家庄龙城房地产开发有限公司等11家公司实质合并重整案中,8位普通债权人在听证会上提出异议,其理由包括海南3家公司拥有大量优质资产而负债较低,其余8家公司相对而言资产资产少而债务多。购买海南南方龙城房地产开发有限公司房产的业主代表担心实质合并重整会影响其权利的实现。该案说明,实质合并这一举措对关联企业内的不同债务人的债权人会产生截然不同的影响,原本强清偿能力的债务人,其债权人的清偿比例反而减少,该部分债权人实体权利受到直接影响,但是实质合并裁定导致其无法获得实体权利受到侵害的救济渠道。实质合并后,各合并债务人之间互负的债权债务归于消灭,这对实质合并前拥有大量内部债权而且内部负债较少的债务人及其外部债权人的权益有不利影响。关联企业之间存在的破产撤销权则因为实质合并导致的权利义务主体的合一而不复存在,那些通过管理人撤销其他企业与本企业之间交易而追回本企业财产的可能性不复存在,本企业的债权人亦无法行使民事撤销权,因此,本企业债权人的利益受到严重的不利影响。总之,实质合并破产裁定作出后,优质债务人及其债权人的实体权利受到不利影响,但是由于批准实质合并破产裁定只能复议、不能上诉而得不

到有效救济。从法理上看,同样的实体权利受到侵害,需要同样的程序救济,批准实质合并破产的裁定影响了利害关系人的实体权利,应当获得上诉程序的救济。

2. 批准实质合并破产裁定可能间接影响债务人的股东及其合同相对方的实体权利。实质合并破产裁定导致债务人的股东进入到破产程序,却没有办法得到相应的诉讼救济。在山东银光化工集团有限公司等39家公司实质合并重整案中,被申请人之一的费县沂龙水泥有限责任公司的股东之一李恩田,在听证会上提出异议。但法院基于申请人的证据,认为其反映的

问题中属于股东权益纠纷问题,应当通过另案诉讼等其他方式依法予以解决。但是实质合并重整裁定属于终局性裁定,费县沂龙水泥有限责任公司在被裁定实质合并重整后,其自然人股东作为异议人,显然无法如法院所言,通过另案诉讼等其他方式寻求救济。实质合并也会影响债务人股东的合同相对方,其合同权利相应受到破产程序的限制。在美国桃子唱片与录像公司(下称“桃子公司”)及担保人妮希

从法理上看,同样的实体权利受到侵害,需要同样的程序救济,批准实质合并破产的裁定影响了利害关系人的实体权利,应当获得上诉程序的救济。

唱片发行公司(下称“妮希公司”)以及其他关联公司实质合并重整案中,债务人股东合同相对方的权利受到实质合并的影响时就获得了诉讼救济。在该案中,桃子公司经营唱片店,通过租赁协议从出租方获得了经营场所,妮希公司为桃子公司的租约提供了担保。桃子公司是妮希公司的子公司。租赁协议条款明确约定,出租方在承租方或其担保人破产或进入债务清理程序时享有立即收回该租赁房产的权利。在该案中,租赁协议的出租方Kenneth Bruder和Roland Bandy对实质合并裁判提出上诉,认为其在租赁协议中的合同终止权和收回房产的权利是既得财产权,不应被追溯性地剥夺,而破产法院作出的实质合并破产裁判对这些权利造成不利影响。第九巡回法院认为上诉人的租赁合约终止和重新进入租赁的权利是其财产权的一部分,但实质合并破产裁定的内容是对财产权的合理调整,不构成对这些权利的违宪“夺取”。破产法院批准实质合并破产旨在调整陷于困境的承租人和其出租方及其他债权人之间的关系,并不显著干扰出租方的主要经济期望或现有财产用途,且出租方的延迟获得控制或占有财产的权利并不构成对其正当程序的剥夺。尽管第九巡回法院维持原判,认为破产法院批准债务人在实质合并后仍须履行租赁协议的命令合法,但也可以看出租赁协议的出租方,作为债务人及其股东的合同相对方,其租赁协议中的终止权和收回房产的权利被实质合并破产裁判所合理调整,美国的司法程序对此提供了异议救济的上诉程序保障。总之,批准实质合并破产的裁判确实对债务人股东及其合同相对方等利害关系人的实体权利产生间接影响,但是这些影响也直接涉及到这些利害关系人的实体权利,理应获得实体权利受到侵害的程序救济。

（二）批准实质合并破产裁定上诉制度的实践证成

根据《企业破产法》第12条的规定，在破产程序中明确可以提起上诉的仅有不予受理和驳回破产申请的裁定。这一规定与《民事诉讼法》第157条中关于不予受理、对管辖权有异议、驳回起诉的裁定可以上诉的规定相协调。《企业破产法》未明确规定，当事人可以对人民法院受理破产案件的裁定提起上诉，同样地，《民事诉讼法》也未对这些顺从申请人意愿的受理破产案件裁定或批准实质合并破产的裁定提供上诉救济渠道。有学者认为，从权利对等的角度来看，既然申请人不服人民法院作出的不予受理、驳回裁定有救济程序，那么被申请人、利害关系人不服人民法院作出的受理、批准裁定同样应当有救济程序。关于受理破产申请的裁定是否允许上诉，立法例有不同的规定。日本、韩国和德国，在各自的破产法律中规定了破产申请的即时上诉救济措施。《日本破产法》第33条规定，无论是破产程序批准裁定还是驳回裁定，利害关系人都可以提出不服上诉，即提出即时抗告。即时上诉的期限相对较短。在不存在公告送达的情况下，上诉期为一周；而在有公告送达的情形时，上诉期为两周。上诉不停止法院裁决的执行。《韩国债务人重整与破产法》第316条规定，对破产申请的裁决，可以立即提起上诉。该上诉不具有中止执行的效力。根据第13条规定，即时上诉主体为对本法规定的判决有利害关系的人。即时上诉应当自公开通知判决之日起14日内提出。《德国民事诉讼法》第567条及《德国破产法》第6条第1款和第34条第2款规定，启动破产程序的裁定可以通过立即申诉而撤销。申诉不具有停止执行的效力，但破产法院及申诉法院还是可以停止裁定的执行。虽然这不会阻碍启动的法律效力（例如查封/扣押），但会阻止破产管理人（后续）的变价措施。我国现行《企业破产法》对于人民法院作出的受理破产申请的裁定没有安排救济措施，即当事人无权通过提出异议、复议、上诉等方式改变人民法院作出的受理破产申请的裁定。破产申请的受理裁定直接产生变更利害关系人重要实体权利的效力，不仅表现在债务人的民事主体地位发生变化、乃至消灭，特别是剥夺了债

务人对其财产的管理处分权，还表现在股东的剩余索取权失去了存在条件，债权人的救济权利受到破产程序的限制。为充分保障利害关系人的合法权利行使，一些学者提出，应当允许利害关系人对人民法院作出的受理破产申请的裁定提出上诉，但是没有得到立法采纳。在判例法国家，例如美国，实质合并受理裁定的上诉权是由法院在案件审判过程中予以确定的。在塔伊德（Tureaud）案件中，债权人针对债务人塔伊德提交了非自愿破产申请，之后程序根据债务人申请转而依据美国破产法典第11章进行。兰根坎普（Langenkamp）被任命为受托人管理破产财产。受托人兰根坎普申请实质合并，破产法院宣布决定批准受托人申请，并提交实质合并破产的命令。海勒公司（Heller）表示反对，并针对该命令提起上诉。上诉人海勒公司认为实质合并是一个非核心程序，事实认定和法律结论都应采取重新审查标准。被上诉人兰根坎普则认为破产法院的法律结论应重新审查，但事实认定应遵循“明显错误”标准，除非明显错误否则应被接受。上诉法院认为实质合并属于《1984年破产程序修正与联邦法官职权法》第157(b)(2)(0)项中影响债务人与债权人关系调整的事项，可被认定为核心程序。所以对于事实认定采用“明显错误”标准，对于法律结论采用重新审查标准。上诉法院最终采纳了被上诉人的意见，驳回了上诉人的上诉，维持了破产法院作出的所有裁决。这是域外经验对中国的有效启示。从维持法律体系内部形式逻辑的一致性角度类推，中国实质合并破产受理裁定面临的异议权问题与破产申请受理裁定的异议权问题类似。上述两类破产裁定关涉当事人在破产程序中的根本利益，从中外破产法的实践观察，均有赋予利害关系人上诉权的必要。

目前，《民事诉讼法》未赋予受理、批准破产申请等顺从申请人意愿的裁定上诉权，《企业破产法》及其实践中也未像美国那样在案件审判实践中确定受理、批准破产裁定的上诉权，也缺乏类似日本、韩国和德国的即时上诉程序。同时，根据我国《民事诉讼法》，判决的上诉程序只适用于当事人，仅第三人撤销之诉适用于有独立请求权的第三人和无独立请求权的第三人。其中无独立请求权的第三人是指对当事人双方的诉讼标的，虽然没有独立请求权，但案件处理结果同他有法律上的利害关系。按逻辑推理，实质合并裁定的利害关系人可以作为无独立请求权的第三人向作出实质合并破产裁定的法院提起第三人撤销之诉。可是出于破产程序稳定性的考量，在司法规则上，根据《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释（2022年修正）》第295条第1款、第378条和第412条的规定，破产程序与特别程序、督促程序、公示催告程序同样不适用第三人撤销之诉、再审、抗诉等程序救济。从司法实践上来说，我国有债权人拟通过提起第三人撤销之诉质疑法院的合并重整裁定的案例。在江苏长强钢铁有限公司与淮矿现代物流有限责任公司等3家公司商业承兑汇票拒

付债权债务纠纷不予受理案中,债权人向法院提起第三人撤销之诉,要求撤销法院的实质合并重整裁定。其理由一是实质合并重整本质为公司法人格否认,依公司法应由债权人提出而非管理人;二是以裁定方式否定公司法人人格违反民事诉讼法规定,实体问题应由判决作出。然而,审理法院未回应债权人对实质合并重整裁定的质疑理由,直接依据《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释》第297条规定,以该案件适用破产程序等非讼程序处理为由,对债权人起诉裁定不予受理。对于实质合并破产受理裁定,如果不设置相应的上诉救济程序,则利害关系人就失去了表示不服的上诉救济途径。当法律体系内部形式逻辑存在冲突时,为实质合并破产受理裁定设计上诉救济措施需要进行体系性考量。破产法突破民事诉讼法可上诉裁定的范畴,按照特别法优先于一般法原则,在破产法中特别规定受理裁定的上诉权;同时还应调整破产法内部程序设计逻辑,对影响到当事人及利害关系人实体权利的破产程序,给予同等性质的上诉救济。如此,赋予实质合并破产受理裁定上诉权才能实现成文法规则体系的一致性要求。笔者建议参考日本、韩国和德国的即时上诉实践,建立统一的受理破产申请、批准实质合并等裁定的即时上诉制度。该上诉制度为破产法特殊制度,上诉期限为15日,上诉主体为受到实质合并破产裁定影响的利害关系人,上诉事由为利害关系人合法享有的民事权益,上诉不具有中止执行的效力,但是法官依法暂停管理人对债务人财产变现处置等行为。在《企业破产法》修订时建立即时上诉制度具有重要意义:一方面,它能够在解决实体权利争议方面发挥作用,克服复议制度存在功能定位不明、运行程序缺失、与其他相关制度关系界定模糊等不足;另一方面,还可以有效解决依据民事诉讼法程序上诉所存在的中止执行及期限较长问题。由于裁定主要是针对程序性事项所作的判定,因而在立法技术上可规定对裁定提起上诉时,原则上无停止执行原裁定的效力。即时上诉是针对裁定提起上诉,其不具有中止执行的效力且上诉期限较短,使得即时上诉制度能够保障破产审判的效率。

五、结论

由于制定法规范的缺乏,关联企业实质合并给破产管理人带来较大的执业风险,破产纠纷的裁判也给法官带来极大的技术挑战,因此从司法案例中探索形成异议救济制度弥足珍贵。但是《破产审判会议纪要》确定的裁判规则并非正式法律渊源,裁判依据不足的问题依旧亟待解决。在修订《企业破产法》中,就关联企业实质合并破产异议救济路径完善上可以考虑以下三项建议:一是建立实质合并听证通知、公告、异议期和信息披露制度,保障利害关系人知情权、异议权;二是将实质合并破产批准裁定的救济措施由复议改为上诉,保障利害关系人获得更有效的救济;三是建立适用于破产程序的即时上诉制度,明确上诉主体、诉由、期限及法律效力等方面,解决破产法与民事诉讼法就上诉制度本身存在的适用冲突问题,以维持法律体系内部形式逻辑的一致性。在立法还有待取得进展之前,注册会计师在充当破产管理人时,应当对企业实质合并处置给予高度重视,本着职业谨慎原则适用法律和援引相关案例,回避执业风险。

作者单位 北方工业大学

(责任编辑:杨文凤)



主要参考文献

1. 王欣新、王斐民. 破产法原理与案例教程(第三版). 中国人民大学出版社. 2024
2. 贺丹. 论实质合并破产中债权人异议权的实现. 政法论坛. 2024(02)
3. 祝丹萍. 关联企业合并破产法律问题探讨. 中国注册会计师. 2019(08)
4. 徐阳光. 论关联企业实质合并破产. 中外法学. 2017(03)
5. 杨翔、雷勇. 论我国民事诉讼复议制度之演变与完善. 湘潭大学学报(哲学社会科学版). 2021(01)
6. 杨翔、雷勇. 民事诉讼复议制度改革路径实证研究——基于中国裁判文书网1833篇民事诉讼复议裁判文书的考察. 湖南师范大学社会科学学报. 2021(03)
7. 贺小荣、葛洪涛、郁琳. 破产清算、关联企业破产以及执行与破产衔接的规范与完善——《全国法院破产审判工作会议纪要》的理解与适用(下). 人民司法(应用). 2018(16)
8. 杨鹿君. 价值解构视角下的实质合并适用标准区分研究. 财资研究. 2023(02)
9. 王欣新. 实质合并破产中听证与复议的规制研究. 法律适用. 2022(08)
10. 徐阳光. 论关联企业实质合并破产. 中外法学. 2017(03)
11. 贺丹. 实质合并破产中债权人异议权的实现. 政法论坛. 2024(02)
12. 王静. 实质合并破产法律制度构造研究. 法律出版社. 2021
13. 韩长印、郑金玉. 民事诉讼程序之于破产案件适用. 法学研究. 2007(02)
14. 王欣新、王斐民. 破产法原理与案例教程(第三版). 中国人民大学出版社. 2024
15. 徐阳光. 个人不良贷款视角下的个人破产制度. 中国注册会计师. 2023(02)
16. [日]山本和彦. 日本破产法入门. 金春等译. 法律出版社. 2016
17. 吴英姿. 论破产案件司法审查的正当程序——以破产程序理想型为对象. 浙江工商大学学报. 2023
18. 许胜锋. 企业破产法注释书(第二版). 中国民主法制出版社. 2023
19. 王欣新、王斐民. 破产法原理与案例教程(第三版). 中国人民大学出版社. 2024
20. 邹海林. 破产程序和破产实体制度比较研究. 法律出版社. 1995



数字化赋能会计师事务所 提高审计质量之路径研究

王海洪 王艺璇



信息化与数智化
专题

摘 要

在数字经济发展浪潮下，会计师事务所数字化转型也是大势所趋，但是很多中小事务所仍处于观望状态，步履迟缓。本文选用案例研究方法，探究数字化转型模式，分析数字化转型对审计质量的影响。研究发现：事务所数字化转型不是简单的信息技术的升级，其实质是数字化赋能，路径包括结构赋能、资源赋能和心理赋能三个层次。本文旨在为事务所提供数字化转型的实践指导。

关 键 词

数字化转型 数字化赋能 审计质量 审计协作平台

一、引言

国务院 2022 年印发《“十四五”数字经济发展规划》明确指出了推进数字产业化和产业数字化的重要性，强调了数据要素在数字经济中的关键作用，在国家数字化战略引领下，各行业各单位数字化转型已不是可选项，而是必选项。中注协发布的《注册会计师行业信息化建设规划（2021—2025 年）》中明确指出，注册会计师行业应积极响应时代号召，运用前沿的创新理念、方法、工具和技术弥补信息化建设的不足，并借助信息技术的力量推动行业实现全面的数字化转型。为了深入实施这一规划，确保五年规划中提到的事务所信息化建设任务有效落实，并提高会计师事务所审计软件的广泛应用，中注协 2022 年制定了《推动会计师事务所普及应用审计软件工作方案》，该

方案总体目标是实现大型会计师事务所审计软件的智能化升级，显著提高中小型会计师事务所审计软件的普及率，推动事务所通过信息化手段提升审计效率和审计质量。

数字化转型并不只是简单的信息技术的应用或升级，而是一个系统工程，需要通过信息化手段对事务所进行价值再升级，实现审计业务服务模式创新和驱动管理变革以推动降本增效，也就是通过“数字化赋能”审计业务和管理，最终提高审计质量。本文研究数字化赋能提高审计质量的逻辑，以 B 事务所为例，分析其数字化转型成功经验及数字化赋能事务所提高审计质量的机制，旨在为中小会计师事务所提供可以参考的案例，以尽快实现“标准化、数字化、网络化、智能化”的数字化转型目标。

二、数字化赋能理论

数字化赋能理论源于赋能理论，在该理论中，赋能被界定为增强个体或组织对外部环境和条件的有效应对与掌控能力，从而取代无力感。Mann Hyung Hur（2006）在探求理论视角下的赋能时，将赋能过程分成了三个维度，具体见表1。

在赋能理论的基础上，数字化赋能理论应运而生。但值得一提的是，数字化赋能理论并非由单一学者提出，而是随着数字化技术的快速发展和广泛应用，在多个学科和实践领域中逐渐形成的综合性理论。在早期，数字化赋能主要关注信息的数字化，即将传统的模拟信息转化为数字形式，以便进行存储、传输和处理。这一阶段的重点是实现数据的统一、系统化和数字化管理，为企业或机构提供更好的信息支持。然后，随着技术的发展，数字化赋能逐渐扩展到业务层面，通过将传统业务过程实现数字化管理，企业可以利用信息技术开创新的业务模式，提高业务流程效率和质量。这一阶段的数字化赋能强调将数字技术应用于业务流程的各个环节，实现业务流程的优化升级。进一步地，数字化赋能发展到了组织层面，这意味着会涉及人员、组织架构和 workflows 的管理，企业能够更加灵活地调整组织结构，提高工作效率和协作能力，更好地响应市场的变化和客户的需求。

三、案例基本情况

（一）B会计师事务所简介

De Angelo（1981）认为事务所规模可以作为审计质量的替代变量，大事务所比小事务所更有更强的提供高质量审计以维护其声誉的内在经济动因，即大规模意味着高审计质量。B所总所位于北京，目前在全国有20家分所，各分所与总所实现一体化管理，总所以及所有的分所资源实现统一调配。2013至2022年，B所审计收入呈现逐渐增长趋势，对百余家A股上市公司客户进行连续审计，客户保持和拓展情况良好。

（二）B会计师事务所审计质量管理体系

B会计师事务所一直在全所范围内持续加大对审计质量管理的投入，所构建的审计质量控制体系符合于2022年12月15日生效的国

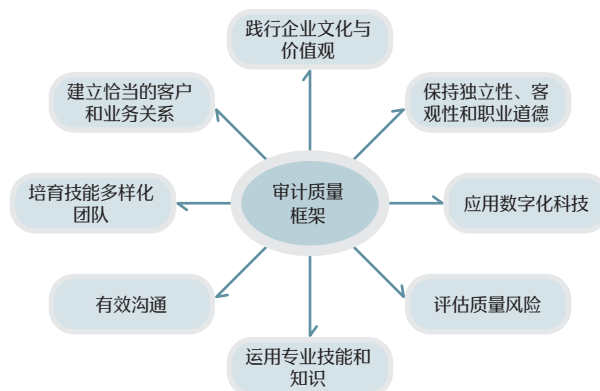
表1

赋能理论的三个维度

维度	特征	效果
结构赋能	基于促进：聚焦于通过改善客观的外部条件赋予主体力量	增加或改善外部条件，如制度、渠道、政策等
资源赋能	基于提供装备：聚焦于增强被赋能对象在获取、控制和管理资源上的能力与竞争力	聚焦于对资源的控制
心理赋能	基于激励：聚焦于改善个体自身的主观解释以感受到能够掌控自己的命运	聚焦于改善社会心理与增强内生动力等主观感受

图1

B会计师事务所审计质量管理体系图



际质量管理准则第1号、第2号和2023年1月1日生效的中国会计师事务所质量管理准则第5101号、第5102号的要求，新准则要求会计师事务所必须采取更加稳健、主动和以风险为导向的方法来管理审计质量。并且，B事务所致力于对自动化和标准化的持续投资，建立了不断完善和优化的流程，构建了适用于本所的质量框架，从多角度、多方面来确保向客户交付高质量审计，具体见图1。

从图1可以看到，B所的审计质量管理体系包含八个分支，分别代表审计质量的八个关键要素，体现了各要素与审计质量的密切关系。首先，最上方的两个分支强调了企业文化与价值观和保持独立性、客观性和职业道德的重要性。这表明会计师事务所的审计质量不仅取决于其专业技能，还与其企业文化以及道德标准密切相关。其次，左上角的分支提到了建立恰当的客户和业务关系，这表明会计师事务所在提供审计服务时，需要与客户建立良好的沟通和信任关系，以便更好地理解客户的业务和财务状况。再往下，左中部的分支强调了培育技能多样化的团队和有效沟通的重要性，说明会计师事务所需要拥有一支具备不同技能和知识的专业团队，并且能够有效地与团队成员和其他利益相关者进行沟通。最后，右下角的分支提到了应用数字化科技和评估质量风险，表明了会计师事务所在提供审计服务时，需要利用最新的科技手段来提高效率和准确性，并且需要定期评估审计质量的风险，以便及时采取措施来降低风险。总的来说，B所的审计质量框架图提供了一个全面的视角来看待会计师事务所的审计质量管理体系，它强调了企业文化、职业道德、客户关系、团队建设、沟通、科技应用和风险评估

等多个方面的因素对审计质量的影响。

四、数字化赋能手段

(一) 开发审计函证平台, 组建函证中心, 接入函证区块链服务平台, 实现函证电子化创新

B 所成立了函证中心, 对总所和分所的各项函证进行共享集约化处理, 函证中心安装了自行开发的审计函证平台, 实现了审计函证程序从制作、授权、寄出、收回、检查和记录以及归档的“端到端”函证一体化、自动化工作流程, 函证平台设计有丰富的数据可视化功能, 对发回函情况实时汇总统计分析, 使得审计人员能够直观地了解函证所处的阶段, 并及时发现函证过程中潜在的问题。审计函证平台函证和手工函证相比, 自动化提高, 审计效率提高, 近几年, B 所又对接了银行电子函证平台以及往来电子函证平台, 实现了函证数字化, 数字函证不仅比手工函证更加自动化, 更重要的是通过区块链技术, 防止了函证的各种造假, 提高了函证的准确性。

(二) 审计过程中运用数智化审计工具, 审计效率提高

一些数据分析和处理工具可以帮助审计人员智能提取、处理和分析数据, 从而提高风险评估效果。B 所使用的数智化审计工具包括: (1) 数据提取工具箱。可以自动从客户的信息系统中提取数据, 该工具箱可以安全地在本地或远程完成数据提取、压缩、加密和传输, 无需人工准备数据, 减少了人工出错的可能性, 提高了数据收集效率。(2) 电子会计分录工具。能够分析海量分录数据集并识别例外和异常情况, 利用仪表盘功能, 还能以可视化形式呈现潜在趋势和高风险分录, 识别出企业运营和内部控制的风险点。(3) 审计指南针。能够通过对客户电子银行数据或增值税数据实施数据分析程序及可视化处理, 帮助项目组识别重大的非常规交易、尚未识别的关联方交易和其他异常值, 进一步降低审计风险。数字化审计工具在审计工作中的应用使得审计项目效率大幅提升。

(三) 审计业务中应用非结构化数据处理平台分析相关文档, 业务模式创新

在实现数据处理标准化方面, B 所会使用如文档解析平台和银行数据转换器等工具, 这些工具可以协助项目组自动解析非结构化文

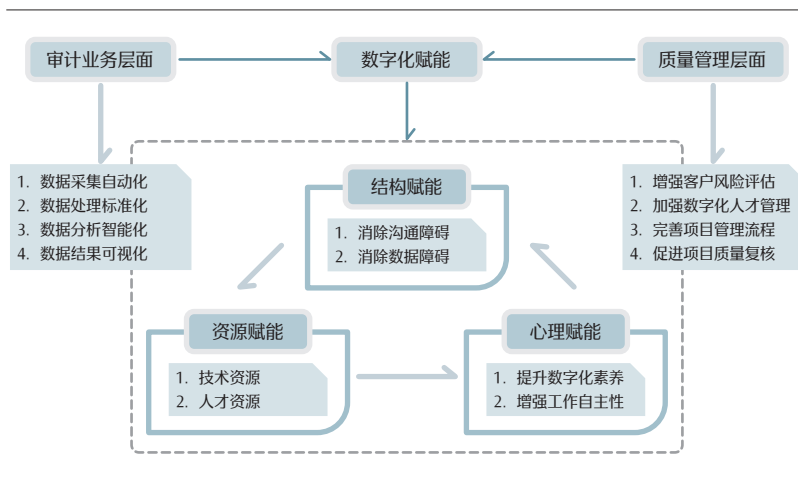


图2

数字化赋能
事务所实现高
质量审计的过程

档, 并对关键信息进行提取和标注, 帮助项目组更精准、有效地检查和记录关键信息, 平台自动将非结构化数据转换为结构化数据, 一方面减少了审计人员人工阅读文件时间, 另一方面可以让审计人员更高效地挖掘数据之间的隐藏关联, 例如在基金审计项目中, 基金合同中“管理人、托管行、投资范围、分红方式、托管费率”等信息在后续的审计过程中, 如函证、制作底稿等都会频繁用到, 传统手工审计一般都需要人工来回穿梭于基金单位的官网或基金合同中进行阅读, 寻找相关信息, 非常耗时耗力, 并且在面对包含大量基金产品时的项目还容易发生核对错误, 而 B 所通过技术化手段, 采用文档解析提取与关键词匹配相结合的方式以提升提取效率, 同时内置梳理出的基金合同文本结构关系, 通用字段规则, 实现对基金合同的智能解析和提取, 输出结构化的基金基本信息表, 包括基金名称、管理人、存续期限、托管行、投资范围、分红方式、托管费率、业绩比较基准等。

B 会计师事务所通过技术手段将输入的达百页的文本文档输出为结构化的信息表, 提高了基金合同关键信息提取的效率, 此外根据整理好的表格信息更易获得制作函证所需要的信息, 如托管行信息、托管费率等, 大大提高了审计工作效率, 节约了人工成本, 减少了人为失误, 大幅提高了审计质量。

(四) 构建客户管理平台, 客户关系管理创新

B 所开发了“客户关系和具体业务的接受及保持评估系统”以及“独立性及利益冲突核查系统”, 系统中的数字化工具能够帮助事务所在接受客户关系或者执行具体业务前, 识别和评价潜在的风险, 以及任何潜在的利益冲突, 从而降低审计风险。审计服务主管合伙人和审计风险管理合伙人还会对所有审计客户进行年度复核, 如果有迹象表明客户和业务的风险状况可能发生变化, 项目组会及时对客户和业务关系进行再评估。

(五) 构建事务所智能审计平台和智联协作平台, 实现项目组协作及事务所客户沟通模式创新

审计实施阶段是审计项目流程中至关重要的环节, 需要审



计人员与被审计单位保持密切沟通、高效协调和相互配合，共同推进审计计划的顺利实施。在这一阶段，需要审计人员严格执行审计程序，例如询问、检查、函证等，以确保审计结果的真实性和准确性。B 所搭建的智能审计平台使项目组成员在全过程审计中实现数据实时共享，交流沟通也更加便捷安全。此外，项目组成员与客户之间的沟通也尤其重要，B 所开发的智联协作平台实现了项目组成员与客户在线共享审计信息，查看报表完成进度，实时监控审计过程中发现的问题，信息可以在双方之间自由流动，减少信息不对称和误解，从而提高审计工作效率。

五、数字化赋能事务所提高审计质量的路径

前文多种数字化赋能模式中，被赋能对象包括会计师事务所以及事务所内的审计人员，其具体是通过结构赋能、资源赋能和心理赋能三个层面来提高审计质量的，如图 2 所示。

（一）结构赋能

结构赋能主要是指优化和改善制度体系、组织架构、社会关系、经济环境和政治环境等外部条件，帮助赋能对象去除妨碍其获取某些资源或者满足特定需求的结构性障碍。在审计工作领域，结构赋能体现为数字化审计技术促使审计工作的组织形式持续创新，促进审计工作流程不断优化，使传统的审计工作能够适应新的经济社会发展阶段，满足数字化环境对审计工作的要求。

1. 智能协作平台，消除沟通障碍。关于智能协作平台可分为两部分，其一是会计师事务所内部的沟通平台，也就是前文中的智能审计平台，它将原本分散处理的审计业务集中到了一个审计共享平台上，使得审计业务流程的各个环节都可以在线上清晰展示，审计人员完成的工作可以即时上传到对应模块，并且根据人员级别不同所开设的权限也不同，确保了信息的安全性与管理精准性。在这样的组织结构下，项目组成员之间能够非常方便地共享审计信息，沟通成本大幅降低，审计工作的协同性得到显著提升。此外，该平台为事务所的合伙人提供了实时监控审计各环节资源分配情况的窗口，这使得合伙人能够迅速洞察审计过程中可能存在的问题，及时作出调整，确保审计进

度与质量的双重把控。通过这样的方式，审计资源的配置变得更加灵活高效，事务所的整体运营效率也得到了显著提升。其二是将客户和审计团队集中在一个协作平台上，即前文的智联协作平台，客户能够登录该平台安全地上传审计资料、查看审计相关信息及审计进度、与审计团队进行实时沟通解决问题等，不仅能够实现远程获取审计资料，还大大降低了与审计客户的沟通成本，实现高效审计办公。

2. 数字化审计工具，消除数据障碍。各种数字化审计工具的使用消除了事务所获取被审计单位海量数据、快速转换、揭示各类风险隐患等方面的障碍。一方面是消除采集大批量数据的障碍，获得审计效率的提升。数字化技术通过高度自动化与智能化的数据采集与处理能力，从根本上解决了传统审计中因数据量庞大、格式多样而面临的挑战，通过云计算平台、数据提取器等，使得事务所能够无缝对接被审计单位的多种信息系统，实时抓取并整合海量数据。这一过程不仅极大地缩短了数据准备时间，还减少了人工介入可能导致的错误，显著提升了审计效率。另一方面是消除数据虚假信息的障碍，获得审计证据可靠性的提升。流程挖掘工具能够利用智能算法检索隐藏信息，发掘数据背后的逻辑和真实情况，帮助审计人员梳理出一些隐含关系，发现潜在风险点和问题，进而拓展了审计范围，提高审计工作的效率和质量，增加了审计决策的准确性，最终确保审计结果的可靠性。总的来说，通过数字化工具的使用，能够消除事务所在审计过程中获取数据的障碍，不仅可以实现整体审计替代抽样审计，还能帮助事务所获得更加全面、准确的数据信息，进一步降低审计风险。

（二）资源赋能

资源赋能指的是给予赋能对象获取、重新配置和输出资源的能力，重点在于资源整合与重组的过程。通过优化资源配置和重组，对资源进行有效运用和创新组合，使得资源能够更好地服务于赋能对象，以实现更大的价值创造和效益提升。在审计工作领域，资源赋能可以从两个角度进行分析，一是“硬”资源，即会计师事务所的数字化审计侧重于依托各种数智化审计工具和设备；二是“软”资源，即事务所为培养数字化人才创造有利条件，加强校企合作、数字化培训等。

1. 审计“硬”资源：数字化工具。在审计行业迈向数字化的新时代，“硬”资源的赋能成为推动审计效率与质量双提升的关键。这不仅涉及硬件设施的更新换代，更重要的是审计技术与工具的智能化升级。会计师事务所通过引入和应用先进的数智化审计工具，如大数据分析平台、人工智能辅助系统、数据挖掘技术等，实现了审计作业方式的根本性转变。数字化技术的使用持续促进各类数据的互联互通，为事务所的数字化审计提供了必要的设施和技术支持，使审计工作得以更加高效、精准地展开，进而推动审计质量的全面提升。比如数据提取器的使用能够从被审计单位的审计系统中实时采集数据、进行标



准化处理、分类上传,让更多非结构化数据也能转换为审计线索。另外,数字化、智能化、自动化工具的应用能够对审计流程中的各类数据进行全面分析,推动审计数据的智能分析、关联融合以及智能计算,进而得出的审计结论为会计师事务所的科学决策提供了坚实的数据支撑,显著增强了数据的可靠性。因此,会计师事务所所在“硬”资源上的投资与整合,实质上是对审计流程的重塑,通过技术赋能,审计工作不仅变得更加高效,而且能够触及到传统手段难以覆盖的审计盲区,从而促进审计质量和审计效率的双重提升。

2. 审计“软”资源:人才培养。相较于显而易见的“硬”资源投入,审计领域的“软”资源——人才培养则是支撑行业长远发展的隐形基石,更是提升审计质量的关键。在数字化转型的大潮中,会计师事务所需要培养一支既精通传统审计技能,又具备数字敏锐度的复合型人才队伍,这要求事务所采取一系列创新的人才发展战略。会计师事务所可以积极探索与学术机构的合作模式,通过与高等学校、研究机构建立紧密的战略合作关系,事务所能够直接参与到人才培养的过程中,确保未来的审计人员具备所需的技术专长和核心能力。这种合作模式不仅限于传统的实习或招聘,更多的是在知识创新、课程设置、实践技能培养等多个层面进行深度合作。例如,与一些高等学校持续开展“审计数据分析课程”,将最前沿的审计技术、方法和案例引入课堂,培养他们运用数字化工具进行审计分析的能力。通过完善数字化人才培养体系,从校企合作的角度出发,为事务所的数字化审计输送直接的人才资源,进而提高未来审计人员的审计水平和专业胜任能力,从而实现审计质量的提高。同时,数字化技术也为人才培养提供了新的途径和方式,如在线教育、虚拟实训等,使得审计人员能够更加方便地获取知识和技能,提升自己的专业素养。

(三) 心理赋能

心理赋能主要聚焦于增强被赋能对象的心理感知和思维能力,使他们可以深刻体验到赋能带来的内在转变,并激发其实现自我控制的内在动力。会计师事务所的数字化转型是一项周期漫长的工程,事务所审计人员对数字化审

计的重视程度和事务所的人才培养体系都会直接影响事务所数字化审计的实施,从而进一步影响审计质量的提升。因此,数字化赋能审计领域主要体现在切实提高审计人员的大数据思维,确保在整个审计流程中都能贯彻数字化审计的思维理念,进而引发审计人员对数字化审计的感知以及对数字化审计工具的使用意愿。

根据自我决定理论,员工的内在工作动机主要来源于他们的工作中感受到的控制感、胜任感和联结感,这些心理因素共同构成了员工对工作的积极态度和动力源泉。随着数字化技术的深入发展和智能化水平的不断提高,员工由于掌握了新技能会产生更强烈的工作胜任感,进而使得工作效率提升,同时数字化技术的广泛应用也增强了审计人员对数字化转型的信心和动力,使他们更加积极地参与到数字化审计的工作中。另外,在审计人员的操作或授权下,智能化审计工具能够高效地处理任务并且检测出高风险点以及提供决策建议,这有利于提升审计人员的工作自主性。结合自我决定理论的观点,个体为了满足自主性需求,会倾向于选择参与那些能够激发兴趣、促进能力发展的活动,从而实现对环境变动的灵活适应。因此,当审计工作中融入很多数字化工具时,被解放时间和精力的员工将更倾向于追求具有挑战性的、有利于能力提升的工作内容,而审计人员专业能力的提升,会进一步影响到审计质量。

六、结论

会计师事务所数字化转型实质是数字化赋能,最终提高审计质量的路径包括三个:在结构赋能上,智能协作平台搭建实现资源共享,降低沟通成本,数据挖掘实现全样本分析,获得更准确的审计证据;在资源赋能上,数智化工具提供技术资源增加数据的可靠性,校企合作提供更具专业胜任能力的人才资源;在心理赋能上,数字化技能的培训提升员工数据素养,增强专业胜任能力,从而提高审计质量。

作者单位 首都经济贸易大学会计学院 德勤税务师事务所

(责任编辑:都琳)





智慧审计助力中小会计师事务所高质量发展

周 婷

摘 要

中小会计师事务所的高质量发展是行业发展的难点。本文借鉴 A 会计师事务所探索智慧审计的经验，提出优化审计资源配置，让审计人员、审计法规和审计技术“更智慧”；重构非现场事前预审为重点的审计流程，让审计流程“更智慧”；创新质控四要点，让审计质控“更智慧”；运用“一拖多”模式，让审计成果“更智慧”；以“智慧引擎”助力中小所实现高质量发展。

关 键 词

中小会计师事务所 高质量发展 智慧审计 审计资源配置 审计流程重构 审计质量风控 审计成果运用

党的二十大报告提出，高质量发展是全面建设社会主义现代化国家的首要任务。会计师事务所在促进经济社会发展、提升会计信息质量、维护市场秩序和社会公众利益方面发挥着关键作用，是社会主义现代化建设不可或缺的专业力量。会计师事务所中占比超九成的均为中小会计师事务所（以下简称中小所）。中小所因规模限制，在人才建设、专业资源、信息技术、审计效能、内部管理、质量风控、客户保持等诸多方面困难重重，中小所的高质量发展一直以来都是行业发展的难点。中小所较有竞争力的优势项目往往是资产清查、工程竣工决算、领导干部经济责任、财务收支、财政预决算、财政专项资金、项目绩效评价、清算改制等非年度财务报表审计类专项审计，而专项审计对于中小所而言，同样具有较大挑战。

本文以 A 会计师事务所（以下简称 A 所）为例，从审计资源配置、审计流程重构、审计质量风控和审计成果运用四个方面，研究中小所高质量创新发展的方法和途径，同时，借鉴 A 所上线信息化管理平台案例，探索中小所借力现代化技术手段实现“智慧审计”之路，为中小所的高质量发展保驾护航。

一、A 会计师事务所基本情况

A 会计师事务所成立近 20 年，目前执业人员 30 人左右，其中注册会计师比例约占一半，年收入不到 1000 万元，属于中小所，主要客户为行政事业单位、国有企业和中小企业，承接的项目主要为专项审计以及财务内控方面的管理咨询。

经过 20 年的发展，虽然 A 所拥有不少优质客户资源，也具备多元化项目业绩，但随着专项审计综合难度的提升和注册会计师业务同质化竞争的加剧，A 所竞争力日渐削弱，出现了专业需求高的项目承接不

了、承接了的项目质量又难以达到客户期望的发展困境，随之引发的人才流失更是让 A 所雪上加霜。A 所亟待变革创新、突破发展瓶颈。

二、A 所探索“智慧审计”之路

（一）审计资源配置方面

1. 让审计人员“更智慧”。A 所过去人才较单一，集中于财务、会计、审计专业，面对客户日益多元化的需求时显得捉襟见肘。为改变现状，A 所分析了专项审计人员胜任能力模型（详见表 1）。A 所不断吸纳、储备具备综合胜任能力、知识性结构好、能将多学科知识融会贯通的复合型人才，通过招聘、培训、重用、奖罚、晋升等制度聚拢德才兼备的人才，并将出资人与审计人员的收益捆绑在一起，严格按照素质、能力、贡献的大小分配收益，用极具竞争力的待遇和发展前景吸引和留住这些审计人才，使 A 所的人才结构得到不断优化完善。由此，A 所实现了经济责任审计、绩效评价、财政财务收支预决算、资产清查、司法审计、清算改制等专项审计和财务及管理咨询类项目的飞跃性突破，2023 年 A 所专项审计及咨询类业务收入占比近 70%，且项目口碑得到客户的一致认可，为后续项目持续承接和新项目开拓奠定了坚实的基础。

2. 让审计法规“更智慧”。做好专项审计最大的难点之一就是需要学习、掌握和运用多、全、新的政策法规。“多”，至少上百条政策条文要烂熟于心；“全”，政策法规涉及内容囊括了单位活动的方方面面；“新”，政策法规处于不断修订更新中。为此，A 所对专项审计人员需要掌握的主要政策法规进行了归纳梳理（详见表 2）。为帮助审计人员更准确、便捷地查询和使用审计法规资源，A 所借助注册会计师协



项目类型	需具备的知识结构	工作能力
通用类	财务、会计、审计	1. 精通计算机应用, 能熟练运用 Office 或 Wps 函数处理多重任务表格数据; 2. 熟悉公文写作规范, 有良好的报告撰写水平; 3. 优秀的学习能力, 能快速掌握不同行业不同专项的审计要求并举一反三; 4. 良好的沟通能力, 能妥善处理各种内外外部审计关系; 5. 过硬的综合分析能力, 能从零散的审计线索中归纳总结出有价值的审计成果; 6. 较强的责任心和团队意识, 能严谨负责地完成自己主办的各项工作任务。
资产清查	资产管理、项目管理	
工程竣工 财务决算	工程基建管理、政府采购、招标投标管理	
预算绩效评价	预算管理、项目绩效管理	
清算改制审计	破产重组、非持续性经营财务管理	
司法审计	法律、经济管理、金融、财政、税务、统计知识	
财政财务收支、 预决算审计	预决算编制、双轨制财务、公务支出管理	
经济责任审计	企事业单位组织治理、内控、政府采购、招标投标、合同、资产、预算、基建、档案、发票、公务支出管理	
财务及管理咨询类	上述所有	

表 1

专项审计人员
胜任能力模型

会和税务师协会法律法规库、行业执业知识库等平台以及政策颁布相关机构官网, 系统地归集各类政策法规, 及时分类上传至 A 所上线的信息化管理平台“共享知识库”。审计人员执业时需要哪方面的政策法规, 可实时登录信息化管理平台“共享知识库”在线查阅, 业余时间也可将政策法规下载到本地学习巩固。审计法规的智慧应用, 极大提高了审计团队的工作效率, 提升了依法依规审计的严谨性、专业性, 为良好的审计口碑增添了一份保障。

3. 让审计技术“更智慧”。A 所自筹资金采购上线了一套信息化管理平台, 采取通用版加局部定制化的实施方案, 将有限的资金用在

图 1

审计步骤“精髓八步”

刀刃上。A 所结合中小所专项审计执业特点, 在严格遵循《注册会计师审计准则》及相关法律法规的前提下, 对原信息化管理平台的通用审计步骤进行了梳理、归纳与精简, 仅保留了“精髓八步”(详见图 1)。业务登记环节保留了客户信息、项目类型和合同信息三个核心内容, 为后续审计成果运用创新做好储备; 任务办理环节保留了上传关键底稿步骤, 既保证底稿合规性又极大提高审计效率; 报告签发环节特别保留了合同关联步骤, 有效杜绝无合同出报告的不合规风险; 报告送达环节特别保留了审计服务验收与回访, 形成审计服务质量管理闭环; 底稿归档环节保留了档案管理员归档确认步骤, 实现线上与线下底稿无缝衔接, 确保审计底稿合规性。A 所借助现代化审计技术, 形成了增强事务所核心竞争力的有力抓手。

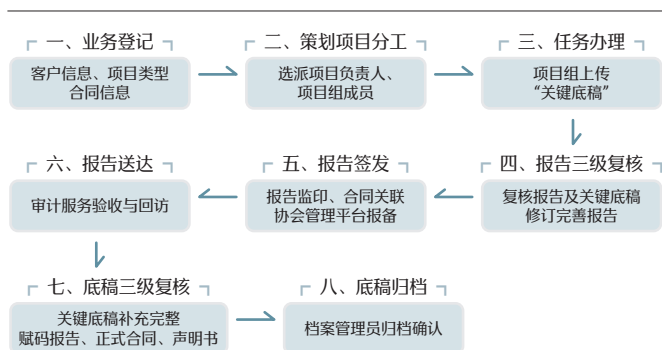


表 2

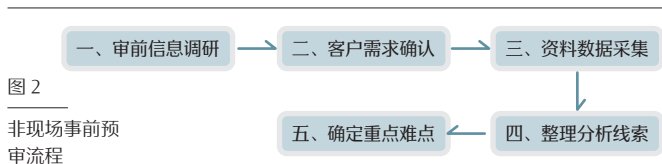
专项审计需要
掌握的主要政
策法规

项目类型	需掌握的主要政策法规
通用类	会计法、企业会计制度及准则、政府会计制度及准则、民间非营利组织会计制度等
资产清查	资产标准分类、资产管理及处置相关规定、资产配置标准、资产清查核实管理办法等
工程竣工 财务决算	建设项目竣工决算管理办法、建设项目竣工财务决算评审指南、各项建设费用的计费标准政策文件、招标投标管理办法等
预算绩效 评价	预算绩效管理方法、绩效评价管理办法及工作规范、行为规范、报告编制规范等编制指南、绩效指标制定相关要求、第三方机构参与预算绩效管理工作相关规定、各单位自评相关规定等
清算改制 审计	破产清算会计、破产法、公司法、注册资本验资相关法律法规等
司法审计	司法鉴定程序通则、司法审计证据若干规定、会计师事务所司法审计业务活动中的若干规定、刑事、民事和行政诉讼相关法律等
财政财务 收支、预 决算审计	审计法、预算法、“三重一大”相关规定、政府采购相关法律法规、党政机关各类公务支出相关规定等
经济责任 审计	党政主要领导干部和国有企事业单位主要领导人员经济责任审计规定、审计法、预算法、行政事业单位内部控制规范、资产管理相关法律法规、“三重一大”相关规定、政府采购法及实施条例、各类不同政府采购方式的相关法律法规、集中采购目录及标准、招标投标法及实施条例、政府购买服务管理办法、财政支出票据管理办法、各类公务支出相关规定、公务卡管理规定、党政机关“三公两费”相关法律法规、经济责任审计内审准则等
财务及管理 咨询类	上述所有

(二) 审计流程重构方面

1. 让审计流程“更智慧”。按传统财务报表审计流程和客户传统认知, 审计团队进场开始做事才意味着审计工作开始。项目承接后, 审计团队按“惯例”马上进驻现场, 致使现场审计时间占到整个项目完成时间 50% 以上, 如果遇到客户需求不断调整、资料收集进度不佳等情况, 现场审计时间占比甚至超过 70%。中小所在这种“人海战术”上无优势可言。为此, A 所通过研究分析传统财务报表审计与新型专项审计的不同特征, 打破了审计流程的传统格局, 创新重构了“非现场事前预审流程”(详见图 2)。

新型专项审计没有统一标准、统一需求, 具有明显的客户定制化特征, 最初可能连客户自己都不知道自己的真正需求是什么, 有些项目审到一半才发现偏离了正确方向, 于是审计团队只能延长现场审计时间纠正重来。“审前信息调研”要求在

图 2
非现场事前
预审流程

审计阶段	审计流程 / 工作内容	时间投入占比
非现场事前预审	1. 审前信息调研	30%
	2. 客户需求确认	
	3. 资料数据采集	
	4. 整理分析线索	
	5. 确定重点难点	
现场审计	1. 会计原始凭证核查	25%
	2. 实物资产盘点	
	3. 各类文件审阅	
	4. 各类函证	
	5. 现场各类沟通会	
报告撰写出具	1. 文字类撰写及复核	30%
	2. 数据类撰写及复核	
	3. 问题与建议类撰写及复核	
	4. 报告打印、装订、报备	
底稿编制归档	5. 底稿编制及复核	15%
	6. 底稿打印、装订、归档	

表 3

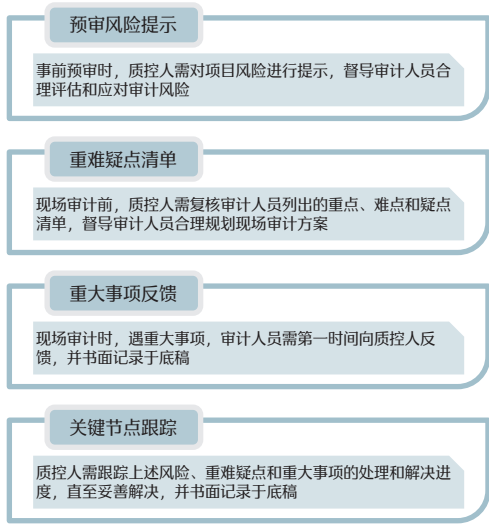
创新重构后的
审计流程表

图 3

专项审计质控
“四要点”

获取客户的最初审计需求后，不急于承接，而是对客户需求做全面的信息调研，包括相关国家政策依据、同类型项目经验教训、可能实施的多种审计方案等，审计人员做到心中有数后，可实施下一步“客户需求确认”，结合审前信息调研结果，帮助客户系统分析、合理确定其真实需求，从而有效避免后续审计中因需求反复调整而影响整体进度。

新型专项审计需要采集的资料数据量多且复杂，比如绩效评价需要搜集决策、过程、产出和效益等多维度衡量数量、质量、时效完成情况的大量绩效指标佐证支撑材料；经济责任审计需要搜集领导干部任期内所有年度的工作总结、重大经济事项决策管理、内部管理制度及内控执行、预算执行和财务收支、单位事业发展和目标责任制完成、国有资产管理、党风

廉政建设、廉洁从政以及以往审计发现问题整改情况等数十甚至近百项资料数据。被审计单位往往快则需几天、慢则需数周才能备齐，审计团队进驻现场后，一边审计一边搜集资料，不仅严重影响了审计进度，而且无法高效、系统、全面地评估审计对象重点风险领域，直接影响了审计成果的质量。非现场事前预审流程将“资料数据采集、整理分析线索、确定重点疑点”提前到进驻现场前完成。审计团队可同时远程预审多个被审计单位的资料数据，远程指导被审计单位查漏补缺，待资料数据采集基本完成后，审计团队对审计对象有了较全面的评估，可通过整理分析资料数据找出重点风险领域的审计线索，从而确定后续进驻现场后需要审计的重点和需要核实的疑点。

A 所推行非现场事前预审流程后，审计人员能清晰知晓自己进驻现场后应该做什么以及怎么做，极大减少了现场审计的不确定性，现场审计时间投入占比优化到仅 25%，审计整体效能得到显著提高，创新重构后的审计流程如下（详见表 3）。在推行“非现场事前预审”过程中，少数客户对新生概念还有一个接受过程，A 所审计人员通过专业、细致、耐心的沟通，并借助其他客户采纳新型审计流程的成功案例不断加以宣传推广，越来越多的客户理解并认可了非现场事前预审流程，A 所的审计效能和审计质量也得到了显著提升。

（三）审计质量风控方面

1. 让审计质控“更智慧”。和年报审计不同，专项审计类型多，也没有固定格式的工作底稿，部分缺乏经验的审计人员难以自行整理出清晰的审计思路，对风险的把控能力不足，增加了项目整体的审计风险。A 所在大力拓展业务的同时，始终不忘生存之本——“审计质量风控”。A 所分析归纳出专项审计质控“四要点”（详见图 3）。

A 所将上述质控“四要点”以流程制度的形式书面规范，在所内贯彻执行。同时，A 所梳理出各类专项审计的共性特点，比如：审计计划至少包含项目概况、审计目标与内容、政策依据、审计策略与方法、项目时间和人员安排、资料数据采集清单等；现场取证至少要记录审计事项、取证人和取证日期、复核人和复核日期、审计过程、审计结论、支撑证据资料等；每类专项审计项目撰写报告时的结构和框架基本相同，资产清查、工程财务竣工决算、绩效评价和经济责任审计还有专门的法律、法规、文件对报告框架作出要求；项目归档底稿至少包含项目洽谈、客户单位概况和会计政策调查、客户单位内控调查、项目风险评估表、重点领域确定、审计独立性确认、业务承接评价、审计计划与审计小结、现场取证、重大事项沟通反馈、审计初稿沟通、被审计单位管理层（项目）声明、审计工作完成情况复核、报告三级复核和签发审批、正式出具的报告、审计业务约定书（合同）等关键底稿。

结合上述共性特点，A 所编制下发了“审计计划、现场取证、报告撰写和归档底稿”审计工具模板，上传至 A 所信息化

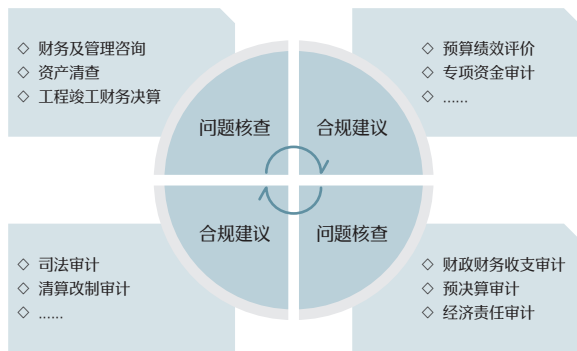


图4
新型专项审计
的核心需求

管理平台“共享知识库”，供审计人员下载学习使用。审计人员在信息管理平台“任务办理”步骤上传需要复核和反馈的质控要点事项、关键审计底稿。在信息化管理平台上，质控人员和审计人员实现了数据可视化和实时共享，使审计质量风控贯穿于审计工作全流程，为A所的持续健康发展保驾护航。

（四）审计成果运用方面

1. 让审计成果“更智慧”。“单客多需求”是新型专项审计的重要特征之一。一个客户往往同时需要提供资产清查、经济责任审计、绩效评价、专项资金审计、预决算审计和合规管理咨询服务，其核心需求都是“问题核查和合规建议”（详见图4），这是对客户最有价值的审计成果。

A所结合上述重要特征，积极探索单项目审计成果被多项目借鉴运用的“一拖多”模式：在信息管理平台“精髓八步”的第一步“业务登记”环节，保留了客户信息、项目类型和合同信息三个核心内容。审计人员承接客户项目时，通过筛选该客户信息，可查询到该客户以往委托A所执行的其他项目类型、目前正在承接的项目类型、合同信息载明的审计范围，从中甄选出本次项目可借鉴的审计报告，从审计报告中披露的“问题核查和合规建议”，分析“客户画像”，即跨年度、多维度分析出该客户持续存在、集中高发的问题及内控薄弱点所在，从而帮助审计人员更高效、精准地锁定本次审计的重难点，制定更合适的审计应对策略，实现“一果多用”。如果同时承接某个客户多个项目，通过上述“客户画像”分析，可帮助各项目组协同作战，资源共享，实现

“一审多果”。A所通过对审计成果的创新转化与运用，不仅为持续审计项目的高效实施和质控管理提供了重要依据，更为客户保持和双方共赢奠定了坚实基础。

三、案例启示

1. 中小所高质量发展离不开对“智慧审计”之路不懈地探索。中小所的高质量发展一直以来都是行业发展的痛点和难点。中小所在人才建设、专业资源、信息技术、审计效能、内部管理、质量风控、客户保持等诸多方面困难重重，墨守成规、裹足不前只会让未来无路可走，只有不懈地探索“智慧审计”之路，才能提升中小所的综合实力，实现真正持续健康的高质量发展。

2. 优化审计资源配置是实现“智慧审计”的有效手段。一是通过分析专项审计人员胜任能力模型，帮助中小所建立更科学合理的人才引入、培养、储备和使用体系，让“审计人员”更智慧；二是借助协会法律法规库等专业平台，结合专项审计的特点，更系统地归集各类政策法规，方便执业人员更准确、便捷地查询和使用法规资源，让“审计法规”更智慧；三是结合信息化在中小所的运用情况，探索更适合优化中小所专项审计流程和审计效率的数字化审计技术，让“审计技术”更智慧。

3. 重构审计流程对实现“智慧审计”尤为重要。中小所只有通过研究分析传统财务报表审计与新型专项审计的不同特征，打破审计流程的传统格局，以“审前信息调研、客户需求确认、资料数据采集、整理分析线索、确定重点疑点”等非现场事前预审为流程创新重点，让“审计流程”更智慧，才能助力实现“智慧审计”。

4. 创新审计质量风控是实现“智慧审计”的法宝。从A所探索“智慧审计”过程中对审计质量风控的创新可见，中小所须研究分析专项审计项目的质控重点，借助中小所信息化系统，在数据可视化且实时共享的基础上，建立“预审风险提示、重难点清单、重大事项反馈、关键节点跟踪”等质控流程与制度，统一规范“审计计划、现场取证、报告撰写、底稿归档”等审计工具模板，在提升审计效能的同时，让“审计质控”更智慧，才能保障“智慧审计”持续健康地推行。

5. 对审计成果的智慧运用是实现“智慧审计”的关键。中小所在审计成果运用方面，可探索“一拖多”模式，创新审计成果的转化与运用，实现“一审多果”、“一果多用”，借助中小所信息化系统，分析客户画像，跟踪以往审计发现问题，为持续审计项目的高效实施和质控管理提供重要依据，让“审计成果”更智慧，才能真正使“智慧审计”成为助力中小所高质量发展的“智慧引擎”。

比较法视角下的注册会计师职业责任保险

涂 帅 马澄蔚

摘 要

注册会计师职业责任保险制度于上世纪初在国际初现萌芽,其后在各国注册会计师行业协会的推动下逐渐发展成熟。注册会计师职业责任保险制度以保险合同为核心,分别就职业责任保险的投保人、被保险人、承保范围、除外责任等法律关系要素进行规制,为注册会计师行业及其服务对象提供了坚实的制度保障。相较而言我国现阶段注册会计师职业责任保险存在保险供给不足、整体投保率低、权利义务不平衡等问题,责任保险的抗风险功能未得到充分发挥。未来我国应进一步加强行业协会在责任保险制度构建中的作用,以优化保险合同条款为核心,适度扩张保险人的承保范围,完善保险合同当事人条款,合理划定权利义务范畴,并在一定条件下灵活推行注册会计师强制责任保险。

关 键 词

注册会计师 职业责任保险 风险 制度

随着我国资本市场的快速发展和经济全球化进程的加快,注册会计师在企业财务报告鉴证和信息披露中的重要性愈发凸显,随之而来的,是会计师事务所和注册会计师执业过程中遭遇行政处罚和民事赔偿的数量和金额也在逐年攀升。近年的“康美药业财务造假案”、“乐视网财务舞弊案”以及“獐子岛扇贝事件”等诸多具有一定社会影响力的案件反映出注册会计师行业及其从业人员所面临的执业风险正日益展开,同时亦暴露出我国注册会计师职业风险保障体系尤其是职业责任保险制度的短板。他山之石,可以攻玉,针对注册会计师职业责任保险,学界对其开展的比较法研究相对较少,本文拟考察和比较国外保险发达国家制度设计和运行经验,以期对进一步完善中国特色注册会计师职业责任保险制度提供参考。

一、国外注册会计师职业责任保险的起源与发展

(一) 国外注册会计师职业责任保险发展史

注册会计师职业责任保险的起源可以追溯至20世纪初的美国,其设立目标在于为专业人士因职业失误或疏忽大意而导致的赔偿责任提供经济保护。以美国为例,1920年之后,随着证券市场的迅速发展,投资者对于会计信息的真实性和可靠性提出更高要求,针对注册会计师和会计师事务所的审计纠纷诉讼数量开始迅速上升,这在客观上推动了对注册会计师责任保险的市场需求。1938年发生的美国审计史第一案——麦克森·罗宾斯(Mckesson&Robbins)药材公司倒闭事件则间接促成了美国第一张注册会计师职业责任保单的诞生。该案最终在证券交易委员会的调解下结案,普赖斯·沃特豪斯会计师事务所以退回

高达50万美元的审计费用为代价,作为对债权人汤普森公司债权损失的赔偿。基于该案被告普赖斯·沃特豪斯注册会计师事务的前车之鉴,为了有效预防因审计失败而可能面临的巨大赔偿责任,注册会计师职业责任保险应运而生。

20世纪60年代,职业责任保险开始被欧洲和其他国家逐步引入。英国在1960年引入了针对注册会计师等专业人士的责任保险,随后其覆盖范围和参与度逐渐增加。尤其是英国在1976年修订的《公司法》中强制要求会计师事务所购买责任保险,进一步使注册会计师赔偿责任得到有效规制,同时也加深了注册会计师行业对责任保险的依赖。与此同时,保险公司通过设立风险评估标准和提高保险费率,加强了对注册会计师职业行为的约束,客观上推动了注册会计师遵循更为严格的审计标准。20世纪80年代,美国的一些注册会计师协会开始探讨成立自己的保险公司,以方便为其会员提供注册会计师职业责任保险。

进入21世纪,全球范围内专业人士责任保险的发展面临多重挑战。以美国为代表的会计和保险行业发达国家在上世纪90年代末至21世纪初会计丑闻频发,尤其以安然事件和世通事件为代表的一系列会计财务造假重大案件,不仅暴露了传统责任保险机制的不足,更引发了会计和保险行业的全面反思。面对潜在的巨额赔偿金额和保费上涨趋势,众多专业机构与监管机关开始重新审视注册会计师职业责任保险的作用与定位。在这一背景下,强制性注册会计师职业责任保险应运而生,加拿大和澳大利亚率先推出注册会计师强制责任保险,规定购买职业责任保险是从业人员获得注册会计师资格的必要前提条件。伴随全球

化和证券市场的进一步发展,注册会计师行业面临的执业风险日益复杂化多样化,针对注册会计师行业所设计和提供的保险方案在多样性和灵活性方面亦不断进步,尤其是随着数字技术与人工智能飞速发展,各类新兴风险不断涌现,使得注册会计师职业责任保险的覆盖内容也在不断扩展。近年来,为有效回应数字技术带来的挑战,数据泄露、网络攻击等新型风险也逐渐被纳入注册会计师职业责任保险的承保范围。

(二) 国外注册会计师职业责任保险覆盖情况

国外注册会计师职业责任险在保险密度和保险深度方面均取得了长远发展。根据 2019 年的数据,美国有大约 70% 的注册会计师选择购买责任保险,平均保额为 200 万美元,保费在 1000 至 5000 美元不等,具体取决于注册会计师的行业经验和投保范围。英国的注册会计师职业责任保险没有标准条款,但注册会计师行业协会会划定最低保险金额及部分条款。例如,英格兰及威尔士特许会计师协会(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 简称 ICAEW)规定,注册会计师投保职业责任保险,保额不得低于其上一会计年度总收入的 2.5 倍,同时,限定个人执业者的最低保险金额为 5 万英镑,非个人执业者为 10 万英镑。此外,一些国家还规定了特定情况下的强制责任保险制度,规定购买职业责任保险是注册会计师参与破产案件尤其是担任破产管理人的必要前提。比如澳大利亚早在 1966 年就规定担任破产管理人的注册会计师必须购买注册会计师职业责任保险。《俄罗斯联邦破产法》第 20 条第 6 款规定:“注册会计师作为管理人必须与保险公司签订责任保险合同”。德国要求注册会计师执业必须持有职业责任保险。根据 2021 年发布的行业统计数据,德国 90% 的注册会计师购买责任保险,保额范围从 250 万欧元到 500 万欧元不等,保费在 1200 至 3000 欧元之间。德国的制度设计主要是考虑其历史上频繁的诉讼案例和严格的审计标准。在亚洲,日本的注册会计师职业责任保险制度相对宽松,根据 2017 年的统计数据,日本则仅有约 40% 的注册会计师选择购买责任保险,保额普遍在 100 万至 500 万日元

之间,保费则根据风险评估差异较大,通常在 20000 至 100000 日元之间。上述国家根据本国国情建立的注册会计师职业责任保险制度均极大地促进了职业责任保险的市场化运作。

二、国外注册会计师职业责任保险的法律构造

(一) 注册会计师职业责任保险的投保人

在美国、英国等保险发达国家,注册会计师职业责任保险的投保主体主要为会计师事务所,为加强保障,尽可能降低执业风险给注册会计师行业带来的负面影响,一些国家同时将注册会计师个人设置为投保人,允许甚至强制注册会计师个人必须投保职业责任险。

美国注册会计师职业责任保险的投保人包括会计师事务所和注册会计师个人。美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, 简称 AICPA)根据雇员人数和收益规模将作为投保人的会计师事务所划分为三类:小型所、中型所和大型所。与之相对应,美国的职业责任保险项目也有三种:一是 CPA 价值计划(CPA Value Plan),适用于事务所少于 3 人且年收入少于 40 万美元的为小型所,他们所能获得赔偿限额在 10 万到 200 万美元之间;二是基本计划(Premier Plan),适用于拥有 4 个及以上注册会计师且年收入多于 40 万美元的是中型所,其对应的责任保险具有 10 万到 1000 万美元的责任限额,该计划不仅提供基本的职业责任保险,还包括许多附加的高级服务和扩展保障,帮助被保险人应对更复杂和多样化的风险;第三种是区域性事务所计划(Regional Firm Plan),适用于国家级或地区级且年收入多于 100 万美元的会计师事务所。区域性事务所计划为大型会计师事务所提供了全面且高额的风险保障,能够有效降低因专业失误、过失、网络攻击或其他意外事件带来的经济和法律风险,通过购买区域性计划保险,事务所不仅能获得经济补偿,还能享受专业的风险管理、合规支持和声誉修复服务,确保其在全球范围内的业务能够持续稳定地运行。

英国将职业责任保险称为职业赔偿保险(Professional Indemnity Insurance, 简称 PII)。根据英国《公司法》和注册会计师行业协会规定,注册会计师必须购买职业责任保险(PII),否则行业协会将不予注册。根据 ICAEW 公布的规范性文件,会计师事务所为主要投保主体,同时注册会计师个人也可以自行投保。该规范性文件第 2 条规定:“持有英国注册会计师从业资格、住在英国本地或者在英国境内公开执业的所有成员都必须投保,持有从业资格但中断执业两年的成员同样应适用该规定。任何没有独立购买 PII 的成员都应当确保其所属的会计师事务所遵守本规定适当投保。”

加拿大各省亦普遍要求注册会计师须在执业期间投保注册会计师职业责任险。比如,加拿大不列颠哥伦比亚省特许会计师法(Accountants Chartered Act)规定,注册会计师行

业协会可以就会员的职业责任保险问题作出专门规定,包括但不限于要求会员必须购买职业责任保险;新斯科舍省的特许会计师法(Accountants Chartered Act)也规定,本省的特许会计师行业协会有权要求注册会计师个人或事务所会员必须购买一定限额的职业责任保险。

在澳大利亚,根据其职业标准法(Professional Standards Act)相关规定,注册会计师必须投保职业责任保险。不仅如此,注册会计师个人还应当保持充足的个人财产,以确保有能力支付保单免赔额项下的有关费用。

(二)注册会计师职业责任保险的被保险人

根据美国注册会计师职业责任保险制度及保险公司制作的保单,被保险人通常是会计师事务所的所有权合伙人、专业合伙人、股东以及普通雇员。在美国、英国执业的注册会计师分为独立执业的独立注册会计师(Independent CPAs)和依赖于会计师事务所而工作的事务所内注册会计师(In-House CPAs),因此美国法下需要区分被索赔的对象是否为注册会计师个人。会计师事务所投保时会向保险公司提供一份独立执业注册会计师名单,名单中的注册会计师可以作为个人被保险人,在注册会计师单独履职的情况下为其提供保险。若不在名单之列,则该注册会计师独立执业行为引起的损害不受职业责任险保障。此外,当注册会计师个人作为被保险人时,还要向保险公司提供其兼职信息,如果被保险人是兼职注册会计师,就需要确定其雇主以及在兼职公司或事务所中所担任的职务。保险公司一般认为,注册会计师从事兼职执业(moonlighting)比全职执业具有相对较低的索赔风险,因此会收取相对较低的保费。需要注意的是,无论被保险人是会计师事务所还是注册会计师个人,均须向保险公司告知其是否持有其他职业责任保单并提供保单的具体情况,包括保险人、保险期间、责任限额、保费、免赔额以及追溯期等信息。

美国的注册会计师职业责任保险一般还会将注册会计师个人的继承人、遗嘱执行人、遗产管理人、托管人等人员纳入被保险人范围。如果职业责任保单中的被保险人死亡、丧失行为能力或破产,其被保险人身份则转移给继承人、遗嘱执行人、遗产管理人或托管人。此外,

会计师事务所为完成一定工作而雇佣的其他注册会计师或非会计专业的其他独立外部签约者,也可以被列入保单中的额外被保险人名单。

ICAEW 对其会员的职业责任保险(PII)的保单设有最低保单措辞要求。ICAEW 最低保单措辞第 B14 条详细列举了被保险人范围,包括:(1)会计师事务所;(2)公司的合伙人、董事或成员(或被指定为委托人的人,尽管被保险人的交易风格看起来是一家公司,但实际上被保险人是个体从业者)和任何其他人在保险期限内的任何时间都可以成为公司的合伙人、董事或成员;(3)公司的任何前合伙人、董事,包括担任公司顾问时的任何此类前合伙人、董事;(4)任何已经或曾经与本公司签订服务合同的人;(5)任何与公司签订或曾经签订服务合同的人,除非并且只有在这些人从事或代表公司从事专业业务而引发的任何索赔才在保单的承保范围内,否则这些人将不被视为被保险人;(6)第 2、3、4、5 项的被保险人在死亡、丧失行为能力、无力偿债或破产的情况下的遗产管理人或法定代表人;(7)作为“替补”代表会计师事务所行事的任何人。

(三)注册会计师职业责任保险的承保范围

1. 承保的行为范围。在英美法系国家,会计职业责任保险的承保事项通常表述为“因提供专业会计服务(professional services)而产生的索赔”。关于何为“专业会计服务”,美国注册会计师行业协会以及职业责任保单的定义是“作为被保险人的注册会计师在执行会计业务过程中,以收费或其他方式从事会计服务或提供会计建议,包括但不限于和美国注册会计师协会或各州注册会计师协会相关的履行职务或提供建议的行为”。

当然,并非所有会计专业人员执行的任务都可被视作专业会计服务,根据《美国注册会计师协会专业行为规范》(AICPA Code of Professional Conduct),注册会计师所从事的与或有费用(contingent expense)、佣金以及介绍费有关的工作不属于职业责任保险承保范围内的“专业会计服务”。此外,如果仅仅是执行“普通任务”而产生的损害赔偿,则不满足“因提供专业会计服务而产生”这一标准。此处的所谓“普通任务”,特指缺乏相关专业培训和专业知识的人也可以完成的活动。对“服务行为”的判定则相对简单,即必须是为了客户的利益,而不是被保险人自己的利益所提供的服务行为。需要指出的是,尽管注册会计师行业协会和会计职业责任保单均明确规定保险公司仅对获得对价的服务承保,但在司法实践中美国法院通常认为,被索赔的会计专业行为是否实际获得合理支付并不重要,只要被保险人所提供的专业行为依常理通常能够获得对价付款就可以被认定为是一种“服务”。

关于保险人可承保“专业服务”的具体项目内容,英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW)和美国注册会计师协会(AICPA)在措辞表述上略有不同,但实质所指内容基本一致,均包括审计和鉴证服务(audit and assurance services)。

税务筹划与合规服务 (tax planning and compliance)、企业财务建议 (corporate finance advisory)、信息技术咨询 (information technology consulting)、法务会计服务 (forensic accounting) 以及管理咨询 (management consulting) 等。起初美国法院通常会裁定管理咨询不属于职业责任保险所承保的“专业会计服务”，然而随着市场经济尤其是证券市场的发展，从事相关咨询服务的注册会计师越来越多，且保险公司亦普遍将相关业务纳入承保范围，其后法院便在裁判中认可了咨询服务作为承保会计服务的项目。

需要注意的是，并非任何因注册会计师或事务所的专业会计服务所造成的损失都在保险人的承保范围之内。只有当注册会计师的专业服务行为存在疏忽 (negligence)、虚假陈述 (misrepresentation)、违反诚信和公平交易 (violation of good faith and fair dealing)，以及不准确的建议 (inaccurate advice) 并造成实际损失时，保险公司才承担相应的理赔责任。

2. 被承保的“损害”之界定。无损失则无保险赔付，注册会计师或会计师事务所所要承担的损害赔偿是指被保险人依法向委托人或第三人所支付的索赔，包括但不限于法院判决赔款以及因和解支付的赔款。根据美国注册会计师行业协会的规定和注册会计师职业责任保单条款，保险公司除了承保与索赔相关的补偿和理赔外，还要承担相关案件的调查和抗辩费用，具体如律师费、向法院支付的案件审理费、独立理算师费、公关费及其他因诉讼而引起的必要支出。在个别情况下保险赔付的损害范围还可能包括许可委员会的罚款。

美国保险业对可保“损害”范围的界定一般会根据会计师事务所的规模而有所不同。小型会计师事务所可获得保险保障的损害赔偿包括委托人因注册会计师税务筹划和合规服务 (tax planning and compliance)、审计和鉴证服务 (audit and assurance services)、商业咨询和审计等一般会计服务 (general accounting services) 导致客户损失而支出的费用。中型会计师事务所在上述范围的基础上，增加了委托人因注册会计师的过错行为而产生的危机公关费用 (crisis public relations costs) 和诉讼抗辩相关费用

(defence costs)。大型会计师事务所通常可获得承保的损害范围比中型事务所更为广泛，保险公司甚至为其提供了可选择性的承保范围，包括因网络攻击事件 (cyber incident)、数据泄露 (data breach) 产生的网络安全责任 (cyber liability)，以及专业行为责任 (professional liability)、管理责任 (management liability)、不当雇佣行为责任 (employment practices liability)、声誉危机 (reputational risk) 以及合规性监管调查 (regulatory investigation) 等引起的费用。在澳大利亚，保险公司的赔偿范围还包括损害或其他相关承保费用金额所产生的利息。不同规模会计师事务所保险保障的差异主要基于其各自风险管理需求：大型会计师事务所要面临更为复杂和广泛的风险环境，因此需要更全面和高额的保险来覆盖潜在的法律责任和财务损失，而中小型会计师事务所则仅需相对较低的赔偿限额和较窄的覆盖范围，以适应其风险管理和成本控制需求。

3. 承保的时空范围。就承保的时间范围而言，注册会计师职业责任保险的保单可分为两种，一是“索赔型” (claims-made)，二是“发生型” (occurrence)。二者的区别在于，索赔型保单要求在事故发生时和受害方提起索赔时，保单都必须在有效期内。而发生型保单要求事故发生的时间必须在保单有效期内，但对提起索赔的时间没有限制。目前国际上多数情况下职业责任保险都采用索赔型。

英国 PII 即以索赔为基础，要求对注册会计师职业责任的第一次索赔要么是在保单有效期内（向注册会计师或会计师事务所）提起，要么是在有效期内第一次向保险公司提出。美国的注册会计师职业责任保险承保时间范围与此类似，且如果保单持有人 (policyholder) 知道或者可以提前预见其执业行为会引起索赔，即便对其失职行为索赔是在保单生效期间发生的，则亦不属于可承保范围。而在是否可以“预见”的问题上，美国大多数州采用双重测试方法加以审查。在双重测试方法中，法院将审查投保人的主观知识以及可归咎于具有该知识的理性投保人的客观理解。

就承保的地域范围而言，国外多数注册会计师职业责任保险将承保范围限定于本国领土及属地领土范围内，而对导致索赔的过错行为的发生地则不作限制。比如美国注册会计师职业责任保险公司 (ALAC) 的通用保单表明：“本保险适用于发生在世界各地的行为、错误或遗漏，但针对任何被保险人的索赔，诉讼或仲裁必须在美国及其领地、属地或加拿大提起。”如此规定的合理之处在于，保险公司通常不愿意卷入美国法律体系之外以避免在诉讼中遭遇不利。然而对于在国外执业的会计师事务所，如果其认为有必要，则可以将保险地域范围扩张，但前提是要事先通知核保人。事实上，美国的保险公司经常为本国之外发生的职业责任索赔提供保障，原因在于其他国家法院判决的保险赔付金额一般较美国国内要低。

(四) 注册会计师职业责任保险的除外责任

不同保险公司的注册会计师职业责任保单对除外责任的约定并不完全相同。各国保险公司通常不承保的注册会计师职业责任包括注册会计师造成的故意损害 (intentional damage)、已知的索赔或损害情况 (known claims and circumstances)、欺诈和不诚信 (fraud and dishonesty)、以及人身伤害或财产损失 (bodily injury / property damage)。在澳大利亚除外责任还包括与土地所有权缺陷相关的索赔。

此外,如果注册会计师协会明令禁止注册会计师从事某些工作,或禁止注册会计师以某种方式接受委托人的付款,倘若注册会计师或会计师事务所从事了相关工作或接受了被禁止的服务方式的付款,则相关服务引起的损失亦不在赔付范围之内。对注册会计师或会计师事务所的惩罚性损害赔偿以及由于注册会计师或会计师事务所提供投资建议导致的索赔,通常也不在职业责任保险的承保范围内。因为保险公司通常认为提供投资建议等行为已经超出了正常的会计服务范围,此类行为导致的损失更适合由经纪人或金融咨询师责任保险予以承保。

值得一提的是,关于注册会计师和会计师事务所“重大过失”导致的损害是否属于除外责任各国理论界和实务界未有统一论定。在我国,多数保险公司在注册会计师职业责任保单中将“重大过失行为”导致的委托人损失和“故意行为”造成的委托人损失并列作为保险除外责任。美国的注册会计师职业责任保单通常明确将“故意侵权行为”(intentional tort)造成的损害划为除外责任,同时将“过失”(negligence)造成的损害纳入责任保险赔付范围,但在保单中一般不再对“过失”作“一般过失”和“重大过失”的区分。因为根据美国侵权法重述,漠视 (wanton)、鲁莽 (reckless) 和重大过失 (gross negligence),均为介于一般过失至故意 (intent) 这一区间内行为类型,属于“非故意侵权行为”(unintentional tort)。换言之,重大过失仍在过失的范畴之内,因重大过失造成的损失属于保险承保范围,不属于除外责任。《欧洲保险合同法原则》(The Principles of European Insurance Contract Law, 简称 PEICL)亦承认被保险人重大过失行

为的可保性,其第9条之规定,保单持有人或者被保险人因其过失行为造成损失,有权获得酌减适当金额后的保险金补偿,但这种补偿以保单中有相关约定的条款为限。德国保险法学界对该问题则持三种不同观点:(1)将重大过失等同于故意;(2)重大过失可主张比例酌减保险金;(3)重大过失仍可主张全额给付保险金。在立法上,德国1908年《保险合同法》第61条规定,被保险人因故意或重大过失行为导致保险事故发生,保险人可免于给付之责。这一规定将故意和重大过失导致的损害并列作为除外责任范畴。但是德国于2008年对《保险合同法》重新修订时,颠覆了此前将重大过失行为列为除外责任的做法,转而采取折中主义的比例原则。具体而言,该法第81条第2款规定,被保险人因重大过失导致保险事故发生,保险人应当依据被保险人的过失程度,按比例酌减保险金。日本保险立法亦采取类似做法,日本2008年保险法第17条第2款规定,责任保险中有关被保险人的主观不保范围仅以故意为限,被保险人的重大过失行为属责任保险之主观承保范围。总体来看,现代保险法理念和立法实践普遍倾向于将重大过失行为有条件纳入承保范围,如此既符合保护保险消费者权益的时代需求,亦可提高注册会计师行业的投保意愿,同时扩大保险行业保费收入。

三、我国注册会计师职业责任保险的制度现状与完善建议

(一) 我国注册会计师职业责任保险制度运行情况

我国注册会计师职业责任保险制度及实践起源于上世纪90年代,三十年来在实践中不断完善发展。1994年的《注册会计师法》最早对会计师事务所建立职业风险基金以及投保注册会计师职业责任保险进行了规定。2015年为了进一步规范会计师事务所职业责任保险投保行为,提高会计师事务所职业责任赔付能力,财政部专门制定并发布《会计师事务所职业责任保险暂行办法》,就如何以会计师事务所为单位统一投保责任保险进行了规范,并鼓励2015年之前设立的会计师事务所在2021年前完成由提取职业风险基金向投保职业责任保险的过渡。2021年国务院办公厅发布《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》,再次强调要进一步完善注册会计师职业责任保险制度,并明确提出修订《会计师事务所职业责任保险暂行办法》和探索注册会计师行业集中投保,以加强会计师事务所的风险防范能力。总体来看,我国对注册会计师职业责任保险日益重视,制度设计日趋完善,与之相对应的,是国家对于证券市场虚假陈述的处罚力度不断加大,证券市场各类主体运用法律手段寻求民事赔偿的案件数量快速增长。2020年至今,在已发布的虚假陈述民事赔偿案判决中,委托人或利害关系人要求会计师事务所承担民事赔偿责任的案件有25件,但其中会计师事务所运用职业责任保险赔付的却仅有3件。这在客观上反映出我国注册会计师职业责任保险并未完全发挥审计风险承担的主渠道作用。面对未来证券

市场的不断发展和会计服务需求日益扩张,注册会计师行业的抗风险能力仍显相对薄弱。

事实上,一直以来我国注册会计师行业主要以计提职业风险基金抵御注册会计师执业风险。然而这一模式在证券市场尚不发达、会计行业业务量整体相对较小时基本能够满足大量中小型会计师事务所规避风险的需求。但是,随着我国市场经济日益发达,尤其是在证券市场规模持续扩大,商事活动日益多样化、复杂化的背景下,注册会计师行业所面临的风险也在无形中陡然提升,会计师事务所执业中不得不面对大量难以控制的风险。在这种情况下,单纯依靠职业风险基金已难以适应新形势下行业稳定持续发展的需求,由此,推动职业责任保险成为会计行业抵御风险的主杠杆开始被提上议程。

近年来我国注册会计师行业在风险管理中呈现出两个方面的积极变化:一是风险意识显著提升,投保职业责任保险的会计师事务所数量呈逐年上升趋势;二是越来越多的会计师事务所由“计提职业风险基金+职业责任保险”双轨制模式转变为“注册会计师职业责任保险”单轨制模式。尽管如此,保险行业注册会计师职业责任保险金所占比重仍远低于计提职业风险基金数额。根据中国注册会计师协会统计,全国范围内事务所2022年度购买职业责任保险的保费支出总额2.14亿元,仅为当年计提职业风险基金总额12.66亿元的17%。与此同时,职业责任保险在注册会计师行业亦呈现发展不平衡状态,主要表现为:(1)不同地区注册会计师职业责任保险的认购率不平衡,具体而言,我国会计师事务所数量最多的省是广东和北京,数量最少的是西藏和青海,但是注册会计师职业责任保险投保率最高的地区却是上海和海南。(2)不同类型会计师事务所对待职业责任保险的态度不平衡。一方面,证券资格会计师事务所投保率极高,但是非证券资格会计师事务所投保率不到10%;另一方面,大型会计师事务所和客户潜在风险高的会计师事务所购买职业责任保险的动力和投入费用要远高于其他会计师事务所。整体来看,尽管经过三十年的发展,我国注册会计师职业责任保险的推行和认购情况并不理想。根据中国注册会计师协会和中国保险学会发布的行业发展报

告,注册会计师职业责任保险的整体覆盖率大约在30%-40%之间,且投保主体多为一线城市的大型律师事务所,我国注册会计师职业责任保险在保险密度和保险深度方面均有较大的发展空间。这导致在我国资本市场改革和依法治国持续深化、投资者权利意识空前高涨的背景下,会计师事务所面临的审计风险和法律风险也更加凸显。

(二) 我国注册会计师职业责任保险制度完善建议

注册会计师职业责任保险是有效降低会计行业风险,促进会计行业和证券市场健康发展的重要保障,也是财产保险的重要领域。合理借鉴保险和证券发达国家经验,建构与我国保险立法和注册会计师行业发展水平相契合的注册会计师职业责任保险制度具有重要意义。从国外注册会计师职业责任保险的立法经验和运行实践来看,要推动职业责任保险快速发展,必须保证作为被保险人的会计师事务所和作为保险人的保险公司之间权利义务的基本动态平衡。具体而言,一方面,保险合同要充分保障被保险人的合法权利,提高保险产品的保障水平,帮助被保险人有效抵御执业风险,从根本上提升职业责任保险对于注册会计师行业的吸引力;另一方面,应当合理划定保险人的免责区间,既要避免保险人承担过多不必要的保险责任,又要防止保险人利用保险合同格式条款过度扩张除外责任。因此,完善注册会计师职业责任保险制度的关键在于优化保险合同条款。

1. 应当合理扩张保险人的承保范围。保险公司承保范围受限会限缩保险产品的购买群体,抑制会计行业的投保积极性。从注册会计师职业责任保险发展的国际经验来看,保险人的承保范围整体上呈逐渐扩张趋势。高风险是现代经济社会的典型特征,面对资本市场的不断深入发展,合理扩张保险人的承保范围是职业责任保险发展的必然趋势。目前国外保险和会计发达国家通常将注册会计师职业责任保险的承保范围确定为“会计专业服务”,从而将注册会计师正常执业过程中的风险尽可能纳入保险范围。而在我国,根据保险行业协会官网公布的各大保险公司的注册会计师职业责任保险合同条款,绝大多数保险公司将承保责任限定在审计业务范围内,只有中国人寿、华泰财险等少数保险公司将承保范围界定为“专业服务”,并通过列举方式将审计业务、咨询业务和其他会计服务业务均纳入承保范围。另一方面,我国多数保险公司未将网络攻击、数据泄露等相关风险造成损害纳入承保范围。中国是目前世界上互联网技术应用最为发达最为广泛的国家之一,注册会计师的执业工作更无法离开计算机和互联网,为积极回应数字技术带来的挑战,建议未来将数据泄露、网络攻击等新型风险逐渐纳入注册会计师职业责任保险的可选承保范围。此外,应将重大过失行为导致的损害同故意行为导致的委托人损失进行区分,鼓励和引导保险公司在合理测算保费的前提下承保会计师事务所重大过失行为导致的损失,在保险赔付中依过错程度按比例酌减。

2. 进一步完善保险合同当事人制度。我国不同保险公司在



注册会计师职业责任保险合同中对保险合同当事人范畴的划定并不统一。其一，对注册会计师个人是否可作为被保险人存在分歧。绝大多数保险公司的职业责任保险合同均将被保险人定义为“会计师事务所”或“办理注册会计师业务的专业服务机构”，仅有安邦保险、华泰财险等少数保险公司同时将注册会计师纳入被保险人范畴。从国外注册会计师职业责任保险制度的立法发展来看，将会计师事务所和注册会计师个人两类主体都划为被保险人是各国的通行做法，也是丰富保险保障层次，提高注册会计师行业整体抵御风险能力的必然选择。其二，对被保险人身身份或权利可否转移约定不一。目前国内仅有华泰财险等个别保险公司在合同格式条款中明确规定“在被保险人死亡、丧失行为能力或破产的情况下，保险人要补偿被保险人的继承人、遗产管理人及法定代理人因第三人赔偿请求所造成的损失”，多数保险公司在保险条款中没有对被保险人的“继承人、遗产管理人及法定代理人”的权利流转进行明确约定，一旦委托人或相关第三人遭遇损失，则保险目的难免落空。

3. 对注册会计师职业责任保险中的第三人（利害关系人）范畴缺乏统一标准。第三人指与注册会计师执业行为相关的除委托人之外的其他人或实体，“利害关系人”则通常是指因注册会计师的执业行为而利益受到影响的相关方。我国《注册会计师法》对两者范畴未作明确规定，大多保险公司也未在格式保险合同中进行限定，只有中国平安、中华联合等保险公司的《注册会计师执业责任保险条款》将利害关系人定义为“按照法律法规的规定有权使用注册会计师审计报告的投资人、债权人”。但是，目前司法实践中对投资人、债权人的界定仍然是一个问题。为减少因概念模糊产生争议，避免保险人赔付责任的无限制扩大，有必要在保险合同中就第三人（利害关系人）的范畴作进一步明确界定。

4. 要合理划定权利义务范畴。当前多数保险公司的注册会计师职业责任保险合同条款权利义务显著失衡。一方面，对于保险人的承保范围，往往仅用一到两项合同条款简单概括，但同时却使用大量篇幅和条款约定其除外责任和免责条款。另一方面，保险合同条款中对保

险人的义务通常仅寥寥数条，且基本为罗列《保险法》规定保险人必须承担的义务，对投保人和被保险人的义务则设置较多条款。如此必然会削弱职业责任保险的吸引力，挫伤注册会计师行业的投保积极性。在我国现阶段，要进一步优化保险合同的权利义务条款，平衡保险人和被保险人权利义务，建议可由注协代表会计师事务所与保险行业协会拟定示范条款，并在合同中适当放宽承保范围，合理减少除外责任，并在此基础上由注协同保险公司统一协商议价。

5. 灵活适用强制责任保险。随着注册会计师承揽业务的日益复杂化、多样化，会计行业面临的风险急速上升，因此应考虑在一定条件下推行强制责任保险。梳理各国注册会计师职业责任保险的市场运行情况发现，对注册会计师行业保障充足的国家普遍施行注册会计师强制责任保险，即将注册会计师执业资格同购买责任保险相挂钩，如美国、英国、加拿大、澳大利亚等国法律或注册会计师行业协会均明确要求注册会计师或会计师事务所必须购买职业责任保险。反观日本等未强制要求注册会计师或会计服务机构投保责任险的国家，职业责任保险覆盖率整体偏低，会计行业面临的赔付风险较高，发生执业事故后委托人无法及时获得救济。参考国外两方面经验，未来我国可逐步推行、灵活适用注册会计师强制责任保险，对于注册会计师执业风险和赔付金额较高的审计鉴证业务一般过失导致的民事赔偿风险，可适用较低保费全覆盖的强制责任保险，其他会计业务仍由投保人自主投保；对于人数和业务规模达到一定程度会计师事务所优先适用强制责任保险，对一般中小型会计师事务所则引导其逐步提升职业责任保险的投保额。

● 作者单位 对外经济贸易大学

（责任编辑：杨文凤）

主要参考文献

1. 马宁，郁琳．论破产管理人职业责任风险分散机制——以破产管理人职业责任保险制度为中心．保险研究．2010(03)
2. ICAEW Professional Indemnity Insurance Regulations, ICAEW, available at <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/members/regulations-standards-and-guidance/professional-indemnity-insurance/pii-regulations-effective-1-september-2024.ashx>, last visited on Oct. 23.
3. Duke Nordlinger Stern, Thomas W. Jr. Johnson. Understanding Your Professional Liability Insurance Policy Law Practice Note. Barrister. 1977(4)
4. PII Minimum Approved Policy Wording, ICAEW, available at https://icaew.access.preservica.com/index.php/IO_6bede628-e3dd-4eb7-bb58-04ee51261181/, last visited on Oct. 23.
5. Vera Karadjova, Svetlana Razmoska. Insurance as Strategy for Managing Professional Liability Risk. Horizons - International Scientific Journal. 2020(3)
6. John K. Morgan & Pamela Hanrahan. Professional Indemnity Insurance: Protecting Clients and Regulating Professionals. University of New South Wales Law Journal. 2017(1)
7. Diana Shafter Gliedman. Insurance 101: Professional Liability Policies and Prior Knowledge. New York. 2016
8. 陆荣华．美国职业责任保险．中国金融出版社．2017
9. Edwin H. Byrd III. Reflections on Willful, Wanton, Reckless, and Gross Negligence. Louisiana Law Review, 1988, (6).
10. Armbruester, Christian: PEICL-The Project of a European Insurance Contract Law, Connecticut Insurance Law Journal. 2013(1).
11. 蔡大顺．论重大过失行为之法律责任体系于保险法上的重构．政治与法律．2016(03)
12. 高歌．大力发展会计师事务所职业责任保险市场．中国会计报．2024年3月8日
13. 樊融杰．全国人大代表费文勤：大力发展会计师事务所职业责任保险市场．中国银行保险报．2024年3月5日
14. 周萍．澳大利亚注册会计师行业民事赔偿责任上限与职业责任保险介绍与分析．中国注册会计师．2022(08)
15. 韩艳锦，张敏，薛杰．职业风险基金还是职业责任保险：会计师事务所内部风险管理现状与影响因素．淮北师范大学学报（哲学社会科学版）．2023(01)
16. 李磊．会计师职业责任保险制度构建问题研究．中国注册会计师．2015(07)

法国破产制度中的庭外友好程序及其启示

左北平 孔令纬

摘要

法国庭外友好程序是法国《商法典》规定的特别委托程序及和解程序，这项制度安排在庭外重组实践过程中取得了不错的效果。庭外重组为世界银行营商环境评估特别关注的内容，也是企业破产法制度重要内容。本文介绍了法国庭外友好程序，借鉴该制度对我国困境企业拯救制度构建提出几点建议。

关键词

法国庭外友好程序 困境企业拯救制度 企业破产法

纵观欧美相关法律制度，庭外重组程序对困境企业的早期拯救发挥了重要作用，特别是法国通过商法典相关制度安排即庭外友好程序获得不错的困境企业早期拯救效果。近年来，随着中国经济的转型发展以及日趋复杂的国际经济形势，企业面临的风险和挑战日益增多。当企业陷入困境时，如何有效地拯救企业，保障债权人利益，同时使困境企业重获新生，具有重要的社会意义，也是摆在我们面前的重要课题。实践中，我国通过破产重整程序及和解程序对困境企业拯救的成功率并不高，主要是因为启动拯救程序时间过晚，企业价值已大幅缩水，错过了最佳拯救时机。因此困境企业的早期拯救及预防性保护对提高拯救成功率至关重要，而我国破产法尚未就困境企业早期拯救进行立法。最高人民法院2017年发布《最高人民法院关于为改善营商环境提供司法保障的若干意见》、2018年发布《全国法院破产审判工作会议纪要》、2019年印发《全国法院民商事审判工作会议纪要》均对预重整程序进行了描述并对其作为衔接程序定位进行了确认，包括北京、上海在内的多地法院也出台了预重整案件工作指引对预重整具体操作进行了规定。实践中，预重整主要是考虑庭内重整时间不足以及与庭内重整进行衔接的准备，困境拯救效果不佳，并未真正提升重整成功率。要提升困境企业拯救的成功率，还是要在企业困境早期有相应的拯救制度供给，以及提高债务人自主拯救积极性，上面所述的文件虽对庭外重组有所提及，但后期没有相关的实施细则或工作指引出台。本文旨在借鉴法国庭外友好程序，提出构建完善中国企业拯救制度的建议。

一、法国的庭外友好程序概述

法国的破产法改革，可以追溯到1967年。当时，法国的破产法一直沿用1807年商法典。1967年7月

颁布的破产法（67--563号法律《关于司法清理、财产清算、个人破产和破产犯罪的法律》），改商人破产主义为一般破产主义，并对破产程序作了一些革新。但是，该法基本上保留了传统的清算型债务清理模式，在拯救困境企业方面建树甚微。1984年3月，法国颁布了84-148号法律《企业困境预防与和解清理法》。该法设立了一套用于及早发现企业财务困难的预警措施，以及通过友好协商解决债务问题的和解清理程序。但是，这项法律颁布后在实践中的效果并不明显。1985年1月，法国颁布了85-98号法律《困境企业司法重整及清算法》，同时废止了1967年的破产法。1985年颁布的法律建立了一套以重整为主、清算为辅的颇具法国特色的新型债务清理制度。实践证明，该法在挽救企业和维持就业方面成效显著，但也存在着对债权人保护不力的缺陷。自1992年起，法国商法院开始较多地适用84-148号法律的和解清理程序，并逐渐形成了“早预防、早治疗”的思想。在此基础上，法国于1994年6月颁布了94-475号法律《企业困境防治法》。该法总结以往的经验，修改了84-148号法律的和解清理制度，加大了早期治理企业困境的力度。该法还对85-98号法律作了若干修正，以加强对债权人的保护。该法颁布后，受到法官、律师和企业家的欢迎，并在实践中得到日益广泛运用。2005年7月26日《企业保护法》大幅度改革成型。2021年9月15日第2021-1193号《关于修改〈商法典〉第六卷》的法令又在和解程序中新增关于中止追偿和宽限期的规定，使其更好地服务于企业庭外纾困的目标。

法国破产法同时存在庭外友好程序和集体程序。法国的集体程序与我国破产重整及和解程序较为类似，司法介入比较深，程序较多，时间及经济成本较高。巴黎第一大学索邦法学院、破产法研究所卢卡

斯教授的研究显示,与集体程序相比,法国的庭外友好程序在企业拯救方面更为有效,实践中使用意愿也更高。具体而言,法国每年约有60000件集体程序,其中90%最后都会转入清算程序,总体成功率较低;而庭外友好程序数量少很多,据估计每年约7000件,但其中三分之二的案件中,困境企业得到了拯救,成功率更高。法国庭外友好程序指的是法国《商法典》第六卷规定的特别委托程序(le mandat ad hoc)及和解程序(la procédure de conciliation),是一种旨在解决企业债务问题的非诉讼机制,主要包括和解制度、特别委托制度。该程序司法介入不深,只负责分别为债务人和债权人指定一名专业的受托人,由受托人负责具体工作,法官不参与其中,由受托人向法官报告程序进程。需要注意的是,法国友好程序可以作为单独的庭外债务重组程序或者作为集体程序的前置程序,即债务人先通过庭外友好程序和大部分债权人达成债务重组协议,然后再申请启动集体程序,成立受影响当事人组(该表述为欧盟法和法国法对债权人组以及股东组的表述),通过多数决机制将庭外协议转化为重整计划。本文主要介绍法国的庭外友好程序作为单独程序使用的相关规则。

(一) 和解程序

《法国商法典》第L.611-6条规定,和解程序的实行由法庭庭长作出决定,并由其指定和解人。和解人的工作目标是促使债务人和债权人达成协议。和解人的指定能够保护债权人权益,最大程度地防止各种潜在风险的发生。和解程序主要有以下几个特点:

1. 债务人要想启动和解程序,依据《法国商法典》第L.611-4条规定需要在法律、经济或财务方面已经证实或者可预见会发生困难但停止支付尚未超过45日。所谓停止支付,是指债务人可使用资金不足以清偿其全部到期债务。

2. 和解程序中和解人的任期一般不超过4个月,但是应和解人的请求,法院作出说明理由的决定,可延长一次,但延长最多不得超过1个月,程序总期限不得超过5个月。所以和解程序十分迅速,一旦选定了和解人,其目标就是促使债权人与债务人协商并达成合意。

3. 和解程序是一个保密程序。《法国商法

典》第L.611-15条规定所有参加和解程序或者特别委托的人,或者因职务了解上述程序情况的人,均负有保守秘密的义务。保密程序也是从保护债务人的信誉和保护债权人的利益两个维度出发。

4. 和解程序也能为新融资提供者带来特权,即和解优先权,或新融资优先权。这体现出和解程序的效力。如果和解程序无法挽救企业,那么后续的集体程序中,新融资可以优先受偿。《法国商法典》第L.611-11条、第L.622-17条以及第L.641-8条规定,该优先权在后续集体程序中顺位优越,仅次于享有超级优先权的工资债权、程序费用和享有留置权的债权人,但优先于担保债权人。重整方案通过后,和解优先权债权人应立刻获得清偿,其债权不得在重整计划中被展期或者被减免。在和解程序中达成协议时,债权人同意做出让步,债务通过谈判得到延期或减免,债务人的担保人也可获得债务重组方案的利益。

5. 和解程序有多种终结方式。如果没有自愿达成和解协议和解失败,那只能进入集体程序。如果达成了和解协议,这一协议作为私权合同,会在所有签署方之间产生效力。也可以把和解协议提交法院批准。法院批准可以赋予新融资提供者以和解优先权,但也会降低程序的保密性,因为批准的判决必须要公示。

(二) 特别委托程序

特别委托程序来源于实践。在上世纪八九十年代,法国破产从业者帮助债务人和债权人在庭外进行秘密友好协商,就债务减免和展期达成协议。由于这一创举产生的良好效果,立法者便将该做法命名为特别委托程序,纳入《商法典》,并为保持其灵活性,是一种高度简化的和解程序。根据《法国商法典》第L.611-3条,法院可应债务人的请求任命一名委托代理人,其职责由法院确定。特别委托程序与和解程序具备相同的启动条件,但不受5个月的期限限制,特别委托程序没有关于宽限期的特别规定,新融资提供者也没有和解优先权。特别委托程序可以作为和解程序的前期准备程序,在特别委托程序中准备好后,再进入和解程序。

(三) 庭外友好程序与庭内集体程序的衔接

庭外友好程序并不必然进入庭内集体程序,如在庭外友好程序中债务人与部分债权人达成了和解,可以向法院申请进行认可,程序结束。一旦未完全达成和解协议,其主要协商成果仍具有导入司法集体程序前的预重整功能,实现无缝对接。因此,总体来看,法国的庭外友好程序中的和解制度、特别委托制度还同时为和解不成功之后进入重整程序做出了铺垫,也为庭内和庭外打通了制度的衔接。无论是庭外的特别委托程序、和解程序,还是庭内的司法保护程序、司法重整程序以及清算程序,都体现了层层递进的逻辑关系。可以根据企业遇到的实际问题,在解决过程中,对于不同阶段进行有效的衔接。



二、借鉴法国庭外友好程序构建我国困境企业拯救制度的建议

根据全国人大常委会 2024 年度立法工作计划,《企业破产法》(修改)拟提交全国人大常委会初次审议。本文借鉴法国庭外友好程序对我国困境企业拯救制度的构建提出以下建议。

(一) 建立庭外重组制度

借鉴法国庭外友好程序,建立适合我国国情的庭外重组制度。该制度通过程序设计使债务人和债权人都有动力通过庭外重组程序达成共识,并在经营困境出现早期就开始进入相关程序。同时,法院应提供必要的指导和支持,以确保协商过程的公正性和有效性。

1. 为保证庭外重组制度的公正性,由法院指定中立且有资质的第三方(或称“和解人”)协调债务人与债权人的谈判,该和解人应具备多方面知识技能,具有足够胜任能力。如果债务人的资产负债及经营情况比较复杂,还需第三方的注册会计师(可由法院指定或由债务人自行聘请)对债务人财务状况及经营情况发表意见。另外,考虑到庭外程序主要适用于处于债务危机早期的债务人,财会专家应证明债务人未处于停止支付或者出现停止支付状况未超过一定期限。

2. 将庭外重组程序启动时间提前,在债务人预计将会出现经营困境且还未发生债务违约时就可申请进入该程序,避免困境企业价值的流失。并且对债务人企业董监高等高管设定管理责任。如发现存在未来债务违约的隐患,高管有义务主动采取行动,如因滞于申请启动破产程序(庭外债务重组或庭内司法程序)而导致企业债务负担加重、降低拯救成功率,使职工或债权人利益受损,应规定高管承担相应的管理责任。还可以设定类似于法国友好协商机制中对启动和解程序的时间限制,如违约停止支付超过 45 日就不适用庭外重组程序,而需要启动破产程序,以便债务人能根据企业情况,对应申请启动何种程序有清晰的判断标准。

3. 保密制度的设定。进入程序后,所有相关人员需要全过程保密,但前提是不损害企业职工的利益和其他不知情债权人的利益,这样有利于保护困境企业的商誉,避免重组导致商誉受损而再次陷入困境。

4. 法院有限的参与。由其指定的第三方

(或称和解人)协调各方的谈判,但第三方需要定期向法院进行报告,这将更大程度体现市场的力量,使法治化、市场化的有机组合发挥应有的效能。

5. 必要时确保庭外重组制度新融资方优先权。庭外重组在保密状态下进行时如需引进新的资金保障经营,新进资金方可能会要求获得清偿的优先权,这就不可避免的会影响其他债权人的利益,为了对新进资金方清偿优先性的保障可以向法院申请裁定,但该行为应向所有债权人及利益相关方公开。

(二) 完善企业拯救法律体系

在现行破产法的基础上,进一步完善企业拯救法律体系。

1. 丰富困难企业拯救工具箱,覆盖困境企业拯救全周期。构建庭外债务重组制度,完善预重整及重整程序的衔接,使利益相关方在困境早期就可主动申请启动程序,避免破产清算的境遇,这也是更大程度对债权人利益的保护,也为社会稳定、长治久安作出贡献。

2. 优化原有破产法程序,使立法和实践相统一。实务中,破产和解程序的实施效果并不理想,且使用率不高,建议将和解程序前置与庭外重组制度结合,二者进行有机融合。

3. 确定破产法上位法的地位,在其他民商事法律法规与破产法规定相冲突的情况下,应优先适用破产法。同时配套制定相关法律及行政法规,消除不同法律及各部门法规之间的差异,提高困境企业拯救效率。由于企业拯救是一个系统工程,因此还需在公司法等其他商法制度及行政法规内引入困境企业拯救条款,以保障困境企业拯救制度运行流畅。

(三) 强化政府支持

随着破产法实务的发展,各地陆续出台了府院联动的相关文件以支持破产程序的推进,但更多的是指导性及便利性措施。建议政府建立相关制度更深层次的参与到困境企业的拯救中来。

1. 由于法院更多的是承担审判职能,行政职能相对弱化,在实践中往往需要寻求行政部门的政策支援,除了个别大案要案外,效率和效果并不理想,因此建议成立专门的困境企业拯救职能部门,全过程参与指导困境企业的拯救。

2. 困境企业的拯救关键在于困境的消除和适配资源的导入,如资金的支持、债务的重组以及产业的更新,这些对困境企业的重生都至关重要,因此建议政府指导金融机构及相关产业方通过市场化的方式积极参与困境企业拯救,使经济资源的配置得以优化。

3. 在困境企业的拯救中,特别是在破产重整程序中,管理人扮演着承上启下的关键角色,但目前全国管理人执业水平参差不齐,没有全国统一的执业标准,因此建议相关行业组织充分发挥自律、业务指导、业务培训等功能。



从会计法历次修改看 中国会计法治化进程

刘荣建



新会计法
专题

摘要

自1985年我国会计法首次颁布以来,其历次修改均对我国经济社会发展中产生较大影响,对我国完善会计治理体系、维护市场经济秩序起到了重要作用。本文通过回顾中国会计法治化历程,剖析会计法修改背后的经济社会背景与立法意图,揭示会计法律制度如何响应国家发展需求。同时通过对未来会计法治化的前景进行展望,为我国会计法治化的持续改进提供理论支持,以期进一步推动会计行业在国家发展大局中发挥更加积极有效的作用。

关键词

会计法 法治化 会计监督 回顾 展望

一、引言

会计法作为规范会计行为、保障会计信息质量与透明度的基石,自1985年首次颁布以来,其历次修改均紧密跟随中国经济社会变迁的步伐,旨在通过法律手段不断完善会计治理体系,确保会计工作能够有效服务于国家经济建设大局。会计法治化不仅为会计工作确立了基本准则,还为会计信息的准确性、可靠性和及时性提供了坚实的法律保障,这对维护市场经济秩序、促进资源合理配置以及保障投资者权益具有至关重要的作用。深入研究会计法的历次修改,不仅能够帮助理解中国会计法治化的演进逻辑,还能为未来会计法的完善和会计行业的持续发展提供理论支持。

在中国经济从计划经济向社会主义市场经济转型的过程中,会计法治化的作用日益凸显。一方面,它为市场经济主体提供了一套统一的会计核算和报告规范,确保了会计信息的可比性和一致性,为市场参与者提供了决策所需的信息基础;另一方面,会计法治化通过强化会计监督体系,有效预防和打击了会计信息失真、财务欺诈等违法行为,维护了市场的公平竞争环境,增强了市场信心。会计法治化的过程,实质上是中国会计制度与国际会计标准接轨的过程,也是中国会计行业逐步走向成熟、专业化和国际化的体现。通过对中国会计法治化进程的回顾与展望,可以更好地理解会计法治化在中国经济社会发展中的定位和价值,进而为我国未来会计法治化建设提供前瞻性的思考。

二、会计法治化的奠基与适应 - 会计法的制定与首次修改

(一) 会计法的首次制定

1985年,中国正处于从计划经济向有计划的商品经济转变的关键时期,国内外经济环境的变化促使会计法的制定成为当务之急。国际上,随着全球经济一体化趋势的加强,各国纷纷修订和完善本国的会计法规,以适应跨国经济活动的需求。国内方面,改革开放的深化要求建立一套与市场经济相匹配的会计管理体系。在此背景下,制定会计法的紧迫性凸显,其主要目标在于规范会计行为,提高会计信息质量,维护社会经济秩序,以及保护国家、企业和个人的合法权益。会计法的出台标志着中国会计工作开始步入法治化轨道,为后续的会计改革与法治化建设奠定了基础。

1985年会计法的核心条款涵盖了会计管理、会计监督和会计责任三个方面,体现了会计工作的全面性与系统性。在会计管理方面,明确了会计机构和会计人员的设置原则,以及会计核算的基本要求;在会计监督领域,确立了内部监督和外部审计的双重机制,确保会计信息的真实性与完整性;在会计责任层面,界定了会计主体的法律责任,强化了对违规行为的惩处力度。这些规定不仅体现了当时中国会计工作的实际需要,也为后续会计法治化的深化提供了法律依据。

(二) 会计法的第一次修改

1993年,随着社会主义市场经济体制的确立,原有的会计法已难以适应我国经济快速发展的需求。



会计电算化技术的兴起和企业所有制结构的多元化，迫切需要会计法做出相应的调整。1993年会计法的第一次修改进一步完善了我国会计法规体系，使之更加贴近市场经济的运行规律。主要表现为新增一系列条款，包括对会计电算化系统和会计档案管理的要求，同时也对会计人员的职业道德进行了首次强调。

此次修改不仅拓宽了会计法的适用范围，将多种所有制形式的企业纳入其中，还特别强调了会计电算化的重要性，要求采用电子计算机进行会计数据处理时必须遵守特定的规范，这标志着中国会计工作开始进入信息化阶段，对提高会计工作效率和信息处理能力产生了深远影响，进一步提升了会计工作的透明度和公信力，为后续深化改革奠定了坚实的基础，推动了会计行业向专业化、标准化方向发展，为我国会计法治化进程注入了新的活力。

三、会计法治化的深化与优化——会计法的后续修改

（一）会计法的第二次修改

1999年，会计法迎来了第二次重大修改。彼时，中国正处在社会主义市场经济体制全面深化的关键时期，经济结构的调整和企业改革的深入，对会计信息质量提出了更高要求。与此同时，会计秩序混乱、会计信息失真等问题逐渐显现，严重扰乱了市场秩序，影响了国家宏观调控的效率。为了规范会计行为、更好地保证会计资料质量，会计法的第二次修改应运而生。

此次修改的会计法在结构、内容以及管理机制等方面都更加完善，明确规定了单位负责人对会计工作和会计资料的真实性、完整性负有的责任，进一步完善了会计核算规则，强化了会计监督制度。此次修订还增加了会计从业资格管理制度，更好地引导和督促会计人员依法从事会计工作，同时大幅提高了对会计违法行为的惩治力度，以进一步通过法律手段维护会计秩序，保障会计信息质量，助力我国市场经济健康发展。

（二）会计法的第三次修改

2017年，会计法经历了第三次修改，这一修改紧随中国政府简政放权、转变政府职能的政策导向。在深化“放管服”改革的大背景

下，取消了会计从业资格证书的要求，转而强调会计人员应当具备从事会计工作所需要的专业能力和职业道德。这一改变释放了市场活力，赋予了用人单位更大的自主权，同时也对会计人员的专业素养提出了更高要求。

此次修改后的会计法鼓励会计人员不断提升自身的专业胜任能力，强化了会计行业的自律机制，促使会计人员主动适应市场变化，提升服务质量。这种转变不仅体现了政府职能从微观管理向宏观监管的转移，也反映了会计行业向更加专业化、市场化的方向发展，为会计人员的职业生涯规划提供了更多灵活性，同时也对会计教育和继续教育提出了新的挑战。

（三）会计法的第四次修改

2024年，会计法进行了最新一次修改。近年来，随着中国资本市场规模的不断扩大，财务造假案件频发，严重影响了资本市场的健康运行和投资者信心。为回应社会关切，有效维护经济市场的公平正义，有必要通过会计法修订提升财务造假惩罚力度，使用法律手段形成有效威慑，减少会计违法行为的发生。此次修改旨在进一步加强财会监督，通过加大处罚力度，有效震慑单位和个人的财务造假行为，提高会计信息的真实性和完整性。

最新修订的会计法在财务造假处罚方面采取了更为严厉的措施，不仅增加了违法成本，还引入了信用记录机制，将会计信用记录纳入法律条文，强化了对会计人员和单位的长期约束。这一系列举措意在构建一个更加透明、公平、高效的会计信息环境，保障会计信息的真实性、完整性，切实维护市场经济秩序和社会公共利益，推动社会主义市场经济高质量发展。同时也体现了中国会计法治化进程中的持续深化与优化，标志着我国会计监管体系正逐步与国际先进水平接轨。

四、我国会计法治化的回顾与展望

（一）会计法治化的历史成就回顾

1. 构建并完善了会计法律制度。自1985年中国《会计法》的首次诞生，至2024年最新修订版本的出台，我国会计法律体系经历了从无到有、由简至繁的演变过程。这一系列立法活动，不仅确立了会计工作的法律地位，还细化了会计管理、会计监督及法律责任的制度框架，为会计信息的真实性、完整性和及时性提供了坚实的法律基础。会计法的每一次修订都紧跟时代步伐，回应了经济全球化、信息技术革新以及金融市场开放等新挑战，确保会计法治与国家经济社会发展同频共振。

2. 显著提升了会计信息质量。随着会计法治化的推进，我国会计信息质量实现了显著提升，这一成就得益于中国会计准则的不断完善和与国际财务报告准则（IFRS）的接轨。中国会计准则的国际化进程，不仅提高了企业会计信息的可比性和透



明度，增强了国内外投资者的信任度，还促进了中国资本市场的成熟与健康发展。会计法治化通过推动企业内部控制制度的建设，有效防范了财务欺诈风险，提升了企业治理水平，使中国企业能够在国际竞争中展现出更强的财务稳健性和投资吸引力。

3. 全面升级了会计监督机制。中国会计法治化进程中，构建起了包括单位内部、社会审计和政府监管在内的“三位一体”会计监督体系，形成了立体化、多层次的监督网络，同时加大了对相关违法行为的处罚力度。这一机制不仅提升了会计工作的公信力，还有效遏制了会计信息失真，维护了市场经济秩序的稳定。此外数字化转型和大数据技术的应用，也为会计监督提供了更加高效、精准的手段，促进了会计监督模式的创新，进一步增强了监管工作效能。

4. 持续推动了会计人才培养。在会计法治化的推动下，我国会计职业的规范化与专业化达到了前所未有的高度。会计人员的职业道德和专业能力得到了系统性的提升，国内会计教育体系与国际先进理念接轨，培训资源丰富多元，培养了一大批具有国际视野的高级会计人才，为会计行业的持续健康发展提供了强大的智力支持。

5. 加速促进了会计国际化进程。会计法治化的深化，加速了中国会计准则与国际会计准则的融合，使得中国会计标准逐渐成为国际会计领域的重要组成部分。中国会计行业在国际会计准则制定过程中的话语权不断增强，不仅体现了中国会计法治化在全球会计领域的影响力，也预示着中国会计行业将在全球会计行业中扮演更为关键的角色。中国会计行业的国际化进程，推动了我国跨国企业的财务标准化，从会计服务角度促进了国际贸易的繁荣，为全球经济一体化贡献了中国会计行业的智慧和方案。

（二）会计法治化的未来展望

1. 在会计法治化事业中坚持党的领导。坚持党的领导是发展我国会计法治事业的基本前提和重要保证，会计法规的制定和执行需要体现党和国家的意志，确保会计工作在社会主义市场经济活动中发挥更加积极、正面的作用。中国共产党是中国特色社会主义事业的领导核

心，党领导下的会计法治化将更加注重会计工作与国家战略目标的紧密联系。党的领导将为我国会计事业提供方向性指引，确保会计工作在服务国家经济社会发展大局的同时，能够有效维护社会公共利益，积极防范和化解经济风险。

2. 推动形成综合治理与社会共治的新格局。在未来的会计法治化进程中，政府以外的行业自律组织也将发挥重要作用，通过加大违法处罚力度、开展职业道德教育、实施行业内部监督等方式，提升我国会计行业的整体素质。通过建立社会监督机制，如引入媒体、公众和第三方机构参与相关监督工作，将形成对会计行为的外部制约，增强会计信息的透明度和公信力。此外，会计法治化还将进一步完善会计信息的公开与共享，通过构建统一的会计信息平台，实现会计数据的互联互通，便于监管机构、投资者和其他利益相关者获取所需信息，从而促进整个社会对会计工作的监督与评价，形成更加良好的会计生态环境。

3. 持续加强职业道德教育以提升会计职业操守。面对会计行业持续出现的信任危机和伦理挑战，会计法治化将进一步强化会计人员的职业道德教育和执业纪律检查，不断提升我国会计行业的整体职业操守。通过完善会计人员的资格认证体系、推行继续教育计划并加强道德规范建设，确保会计人员能够遵循高标准的职业道德，为我国经济社会持续提供公正、可靠的会计服务，从而增强会计信息的公信力。

4. 突出高质量发展与技术创新。高质量发展已成为中国经济转型升级的关键要求，而会计法治化在此背景下将扮演至关重要的角色。为了适应经济高质量发展的需求，会计法治化将更加注重会计准则与制度的创新，及时反映出新经济、新业态和新模式的特点。同时会计法治化将积极推动会计工作的数字化转型，运用大数据、云计算、AI 大模型等现代信息技术，提高会计工作的效率和精准度。会计法治化的发展不仅要对新技术的应用做出迅速反应，还要具备前瞻性，通过预见技术发展可能带来的新挑战，及时制定相应的法律框架和监管措施，持续推动技术创新与会计法治的协同发展。

5. 倡导绿色会计和可持续发展。面对全球可持续发展的紧迫需求与环境保护的严峻挑战，会计法治化将更加注重企业的社会贡献和环境影响，倡导企业践行绿色会计和可持续发展原则。未来，会计法治化将着重建立健全 ESG（环境、社会与治理）信息披露体系，要求企业不仅要报告财务状况，更要详细揭示其在环保行动、社会责任履行及公司治理上的表现，以此促进企业绿色转型与社会责任的承担，不断彰显出会计行业在推动我国经济社会绿色转型、实现可持续发展目标中的关键作用，引领企业步入一条兼顾经济效益与环境效益的绿色发展之路，为构建人与自然和谐共生的美丽中国贡献会计力量。

◎ 作者单位 安徽国控资本有限公司

（责任编辑：都琳）



中注协工作 | CICPA NEWS

行业注册管理

11月26日,发布《2023年度会计师事务所综合评价百家排名信息》的通告。

行业培训

11月19—20日,与广东省注协合作举办第五期在线直播培训班,培训主题为“年报审计热点难点”,近6000名注册会计师和非执业会员参加。

12月2—6日,在北京国家会计学院,协助举办全国高端会计人才培养工程第17次联合集中培训,210名行业高端人才参加。期间,协助举办学员毕业活动,76名行业高端人才顺利毕业。

行业监管

11月29日,修订印发《注册会计师诚信执业30年》纪念章颁发管理办法,发布《关于开展2024年“注册会计师诚信执业30年”纪念章颁发工作的通知》,组织开展“注册会计师诚信执业30年”纪念章颁发工作。

行业研究

11月28日,在京举办注册会计师行业法律知识在线直播专题讲座,邀请中注协法律与权益维护委员会委员魏立律师和王军律师分别围绕“会计师事务所从事证券业务的法律风险剖析及防范”和“会计师事务所从事非证券业务的法律风险剖析及防范”主题进行授课。

12月5日,中注协研究发展部受邀参加北京高院和北京金融法院联合举办的丁宇翔先进事迹新闻发布会,并作交流发言。

行业党建

11月26—29日,2024年

行业党建工作培训班在广西社会主义学院举办,全国行业党委、中注协、广西区委社会工作部、广西财政厅、广西社会主义学院有关领导同志出席开班式。各省级行业党委有关负责同志和党务工作者、行业党务工作中青年骨干人才培养项目首批学员、全国行业团工委委员、广西部分执业机构党务工作者共110余人参加。

11月27日,全国行业团工委在广西南宁召开2024年第二次会议。会议传达学习了共青团第十九届中央委员会第三次全体会议精神、共青团组织工作会议精神、全国行业党委走访共青团中央有关情况等,总结2024年团委工作,谋划2025年工作思路。

11月27日,中注协党委委员、副秘书长万文翔带队走访共青团广西区委,全国行业团工委委员及广西财政厅、共青团广西区委有关负责同志参加;次日,万文翔副秘书长带队走访广西大学。

12月10日,中注协党委书记、秘书长、行业党委常务副书记江湧带队走访中央组织部研究室(政策法规局),汇报党的建设制度改革基层联系点工作,中注协党委委员、行业党委副书记佟庆国及财政部人事教育司、机关党委、会计司等工作专班成员参加。

国际及港澳台交往

11月21日,国际财务报告准则基金会(IFRS)在北京召开北京国际可持续大会。

11月25日,中注协副秘书长万文翔与澳洲会计师公会(CPA Australia)首席执行官克里斯·弗里兰先生(Mr. Chris Freeland)一行举行会谈,相关部门同志参加。



地方注协工作 | UPDATES OF LOCAL CPA INSTITUTES

天津

近日,天津市财政局二级巡视员、行业党委书记王春霞带领天津注协有关同志赴天津市新华会计师事务所开展调研,与事务所党员和执业人员进行座谈。

山西

11月19日,山西省注协、评协在山西省财经大学举办第十二期注册会计师行业和第四期资产评估行业“双选见面会”。

辽宁

11月19日,辽宁省财政厅副厅长、省注册会计师行业联合党委书记蔡志远主持召开2024年第4次行业联合党委会议。

江苏

近日,江苏省注协党支部在2023—2024年度省级机关“服务高质量发展先锋行动队”争创评比中,被评为标兵党支部。

安徽

11月20日,安徽省行业党委组织各市行业党组织、执业机构党支部和全体党员采取“集中观看+个人学习”的方式,参加由省委社会工作部举办的学习贯彻习近平总书记考察安徽重要讲话精神省级示范宣讲报告会线上学习活动。

江西

12月9—10日,江西省注册会计师行业党委在南昌举办全省行业统战工作座谈会暨统战工作培训班。

山东

11月22日,山东省注协党外人士联谊会成立暨揭牌仪式在济南举行,山东省委统战部副部长、一级巡视员张静,省财政厅副厅长、省注册会计师行业党委书记王元强等出席活动,省注协第六届常务理事及部分行业党外人士代表参加。

湖北

11月15日,武汉法院第六届司法技术(会计审计类)专家聘任会在湖北省注协举行,武汉市中

院金立峰处长、湖北注协会长黄光松及受聘的18名专家参加。

湖南

11月18日,湖南省注册会计师行业党委(纪委)赴郴州市湘南起义纪念馆开展“弘扬伟大建党精神 汲取勇毅前行力量”主题党日活动,湖南省财政厅副厅长、省注册会计师行业党委书记祝孟辉出席。

广东

11月22日,深圳市注协召开第八届会员代表大会第一次会议。

重庆

近日,重庆市财政局印发《重庆市注册会计师行业高质量发展行动计划(2024—2027年)》。

四川

近日,四川省注协、重庆市注协联合举办川渝注册会计师行业2024年度秋季校园招聘。

贵州

11月18日,贵州省注册会计师行业党委召开行业代表人士座谈会。

云南

11月29日,云南省注协在昆明召开第六届理事会第二次(扩大)会议。

陕西

11月21日,陕西省委社会工作部部长、省委两新工委书记吴铁一行到陕西省财政厅调研省注册会计师行业工作并开展座谈。

甘肃

12月2—4日,甘肃省学习贯彻中注协七代会精神暨会计师事务所所长岗位胜任能力专题培训班在上海国家会计学院举办,省财政厅副厅长、行业党委书记牛成喆出席开班式。

青海

11月24—29日,由青海省政府厅主办,省注协、评协共同承办的“青海省财会业务骨干能力提升专题培训班”在海东市举办。



2024 年全年总目录 | CONTENTS

要 闻

习近平在省部级主要领导干部推动金融高质量发展专题研讨班开班式上发表重要讲话 / 1-007

习近平在中共中央政治局第十一次集体学习时强调：加快发展新质生产力 扎实推进高质量发展 / 1-008

李强在陕西调研时强调以科技创新推动产业创新 加快培育发展新质生产力 / 1-009

国务院公布《碳排放权交易管理暂行条例》 / 1-009

习近平：完整、准确、全面贯彻落实好关于做好新时代党的统一战线工作的重要思想 / 2-007

习近平总书记发表重要文章《铸牢中华民族共同体意识 推进新时代党的民族工作高质量发展》 / 2-008

学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育总结会议在京召开 / 2-009

国务院印发《关于进一步完善国有资本经营预算制度的意见》 / 2-009

习近平：加强和改进人民政协工作全面发展协商民主 / 3-007

习近平：时刻保持解决大党独有难题的清醒和坚定 把党的伟大自我革命进行到底 / 3-008

国务院办公厅印发《扎实推进高水平对外开放更大力度吸引和利用外资行动方案》 / 3-008

中国证监会集中发布《关于严把发行上市准入关从源头上提高上市公司质量的意见（试行）》等四项政策文件 / 3-009

习近平：加强文化遗产保护传承 弘扬中华优秀传统文化 / 4-007

《习近平关于人才工作论述摘编》出版发行 / 4-007

《习近平关于金融工作论述摘编》出版座谈会在京召开 / 4-008

国务院印发《关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》 / 4-008

财政部对中央部门和地方财政落实党政机关习惯过紧日子提出明确要求 / 4-009

《求是》杂志发表习近平总书记重要文章《全面深化改革 为中国式现代化持续注入强劲动力》 / 5-007

《求是》杂志发表习近平总书记重要文章《组织动员亿万职工积极投身强国建设、民族复兴的伟大事业》 / 5-007

国务院办公厅印发《国务院 2024 年度立法工作计划》 / 5-008

国务院办公厅印发《关于创新完善体制机制 推动招标投标市场规范健康发展的意见》 / 5-009

国务院国资委召开会议圈定下一步深化国企改革 推进发展新质生产力的四大工作重点 / 5-009

习近平：发展新质生产力是推动高质量发展的内在要求和重要着力点 / 6-007

中共中央政治局召开会议审议《新时期推动中部地区加快崛起的若干政策措施》《防范化解金融风险问责规定（试行）》 / 6-009

习近平主持召开企业和专家座谈会强调推进中国式现代化主题 进一步全面深化改革 / 6-009

李强签署国务院令公布《国有企业管理人员处分条例》 / 6-010

中国共产党第二十届中央委员会第三次全体会议公报（2024 年 7 月 18 日中国共产党第二十届中央委员会第三次全体会议通过） / 7-006

全国人民代表大会常务委员会关于修改《中华人民共和国会计法》的决定（2024 年 6 月 28 日第十四届全国人民代表大会常务委员会第十次会议通过） / 7-009

中共中央政治局召开会议 分析研究当前经济形势和经济工作 审议《整治形式主义为基层减负若干规定》 中共中央总书记习近平主持会议 / 8-007

习近平就中央和国家机关学习贯彻党的二十届三中全会精神 推动机关党建高质量发展作出重要指示强调 在学习宣传贯彻全会精神上当好排头兵 全面提高机关党建质量建设模范机关 / 8-008

国务院党组会议学习贯彻党的二十届三中全会精神 / 8-009

国务院办公厅转发中国证监会等部门《关于进一步做好资本市场财务造假综合惩防工作的意见》的通知 / 8-009

财政部印发《关于做好新修改会计法贯彻实施工作的通知》 / 8-010

习近平总书记《关于〈中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定〉的说明》 / 9-007

习近平主持召开中央全面深化改革委员会第六次会议强调 解放思想 实事求是 与时俱进 求真务实 全力抓好改革任务的组织实施 / 9-007

习近平作出重要指示强调 坚持融入日常抓在经常 把党纪学习教育成果持续转化为推动高质量发展的强大动力 / 9-008

中共中央办公厅 国务院办公厅印发《关于完善市场准入制度的意见》 / 9-008

习近平总书记在党的二十届三中全会第二次全体会议上的讲话 / 10-007

中共中央政治局召开会议 分析研究当前经济形势和经济工作 中共中央总书记习近平主持会议 / 10-009

国务院办公厅关于以高水平开放推动服务贸易高质量发展的意见 / 10-010

中共中央政治局召开会议 审议第三轮巡视情况 / 11-007

习近平在中共中央政治局第十七次集体学习时强调 锚定建成文化强国战略目标 不断发展新时代中国特色社会主义文化 / 11-007

习近平在省部级主要领导干部学习贯彻党的二十届三中全会精神专题研讨班开班式上发表重要讲话强调 深入学习贯彻党的二十届三中全会精神 凝心聚力推动改革行稳致远 / 11-008

习近平：促进高质量充分就业 / 11-009

中共中央政治局召开会议 分析研究二〇二五年经济工作 部署党风廉政建设和反腐败工作 中共中央总书记习近平主持会议 / 12-007

习近平在第四次“一带一路”建设工作座谈会上强调 坚定战略自信 勇于担当作为 全面推动共建“一带一路”高质量发展 / 12-008

《求是》杂志发表习近平总书记重要文章：必须坚持守正创新 / 12-008

《习近平文化思想学习纲要》出版发行 / 12-009

行业建设与发展

在全国财政工作会议上的讲话（节选）（2023 年 12 月 21 日） / 财政部党组书记、部长 蓝佛安 / 1-010

在 2023 年全国注协系统干部学习贯彻七代会精神暨业务提升培训班开班式上的讲话（2023 年 12 月 19 日） / 中注协党委书记、行业党委常务副书记、常务副会长兼秘书长 江 湧 / 1-019

中国注册会计师协会 2023 年工作总结 / 1-025

中国注册会计师协会 2024 年工作要点 / 1-031

强服务 严监管 提质量 积极打造行业高质量发展新生态 / 刘雁杰 / 1-034

坚守初心担使命 实干笃行勇争先 / 丁庆波 / 1-036

强红专之能 圆远航之梦 / 郭安明 / 1-040

笃行双重使命 扬帆开启新程 / 黄 威 / 1-042

牢记使命 守正创新 服务中国式现代化四川新篇章 / 刘 健 / 1-043

以服务国家建设为核心 抢抓机遇谋新篇 / 王梦慧 / 1-046

中注协党委组织学习贯彻落实中央经济工作会议、全国财政工作会议和中注协七代会精神 / 1-047

中注协召开行业信息化委员会会议 贯彻落实七代会精神 推动行业数字化转型 / 1-049

以注册会计师行业高质量发展服务中国式现代化建设 / 张连起 / 2-010

以习近平经济思想为指导扎实做好审计工作 / 胡少先 / 2-014

在中国式现代化伟大事业中贡献注册会计师行业专业力量 / 宋朝学 / 2-018

扛起重担担当，以高质量发展为中国式现代化建设贡献专业力量 / 李 丹 / 2-021

贯彻落实好中注协七代会精神的思考 / 郭元东 / 2-025

认真参政议政，展现行业服务国家的信心、决心和能力 / 3-010

积极履职尽责，结合行业实际提出议案提案 / 3-014

2024 年注册会计师行业全国人大代表和全国政协委员提案议案建议目录 / 3-018

一体化管理是保障会计师事务所持续健康发展的根基 / 谭小青 / 3-019

关于推动湖南省注册会计师行业高质量发展的调查与思考 / 任 薇 / 3-022

2023 年注册会计师行业全生命周期人才建设工作盘点 / 赵 彦 刘 翔 / 3-024

以习近平文化思想为指导推进行业文化建设 / 胡少先 / 4-010

以习近平文化思想为指引切实担负起新时代新的文化使命 / 陈海涛 / 4-012

以习近平文化思想为引领持续推动行业诚信建设 / 万文翔 / 4-013

浙江省注册会计师行业积极服务国家建设纪实 / 楼丽娜 李书玲 卓逸潇 朱 未 任姬慧 / 4-016

新时代注册会计师行业宣传面临的挑战与机遇 / 李静芳 / 4-019

北京地区中小会计师事务所信息化建设问题研究 / 戴 琼 王凤波 黄玉珍 / 4-022

福建、陕西等地注协积极组织行业学习贯彻七代会精神 / 4-028

中国注册会计师行业首次参加中国品牌日活动 / 5-010

注册会计师行业“执业监督提质年”主题活动实施方案 / 5-013

2023 年“自律监督提升年”活动回眸与 2024 年“执业监督提质年”活动展望 / 5-017

注册会计师行业代表人士成长规律研究 / 史 文 叶 凡 刘 峰 / 6-062

2023 年注册会计师全国统一考试分析报告 / 姚冬萍 陈 曦 王 珏 / 6-070

讲好中国注册会计师行业品牌故事——写在注册会计师行业首次亮相中国品牌日活动之际 / 6-079

中国注册会计师行业实力“吸睛”——中国注册会计师行业首次参加中国品牌日活动侧记 / 6-081

乘风破浪潮头立 扬帆起航正当时——深圳注册会计师行业高质量发展纪实 / 杨 梅 / 6-083

充分发挥行业专业优势 助力财会监督提质增效——在全国高端会计人才行政事业五期毕业活动暨新时代财会监督高质量发展主题论坛上的演讲 / 中国注册会计师协会会长 赵鸣骥 / 7-011

努力发挥党建对审计质量的促进保证作用 / 胡少先 / 7-015

一体化管理保障事务所执业监督效果 / 肖厚发 / 7-017

强化队伍建设 筑牢底线思维 推动事务所高质量发展 / 蒙高原 / 7-018

统筹做好行业内监督和诚信建设 / 刘 军 / 7-020

在财会监督履职尽责过程中的思考和探索 / 任 薇 / 7-021

聚焦行业主题主线 扎实开展党纪学习教育 / 许 凯 / 7-022

新会计法解读：贯彻落实党和国家路线方针政策 发挥会计服务经济社会发展作用 加大处罚力度 强化信用约束——新《会计法》修改解读 / 李慧琼 / 7-024

《会计法》修改为保障会计信息质量提供更有力的法治保障 / 万国华 张崇胜 / 7-027

严监管环境下注册会计师行业的挑战与应对 / 谭小青 / 7-030

《会计法》修改及其对注册会计师行业的影响 / 童朋方 / 7-032

更好发挥财政在国家治理中的基础和重要支柱作用——访财政部党组书记、部长 蓝佛安 / 8-011

财政部召开学习贯彻党的二十届三中全会精神专题会议 / 8-013

中国注册会计师协会党委认真学习贯彻党的二十届三中全会精神 / 8-013

贯彻党的二十届三中全会精神 推动注册会计师行业高质量发展 / 刘明辉 / 8-014

以十个为什么为抓手 提高执业质量 增强财会监督质效——深入学习贯彻党的二十届三中全会精神体会 / 王国海 / 8-018

聚焦三中全会 锚定行业发展新坐标 / 毛敏宁 / 8-023

借三中全会东风 中小会计师事务所乘势而为 / 戴 琼 张文鑫 / 8-027

会计师事务所品牌建设组合策略探讨：以天健为例 / 8-030

容诚会计师事务所品牌建设的实践与思考 / 8-034

立信品牌发展百年之路 / 8-036

以品牌引领高质量发展——信永中和品牌建设的探索与实践 / 8-039

进一步深化财税体制改革 加快建立健全与中国式现代化相适应的财政制度 / 财政部党组 / 9-010

科学运用审计准则 充分发挥审计效能 / 江 湧 唐建华 赵际喆 / 9-013

深入学习贯彻二十届三中全会精神 更好迎接数字经济时代挑战 / 石文先 / 9-018

中国注册会计师职业准则建设 30 年回顾 / 刘明辉 王鹏程 / 9-023

2023 年注册会计师行业业务收入分析报告 / 邵 楠 杨继凤 马国芳 刘晓彤 / 9-038

加大财政政策逆周期调节力度、推动经济高质量发展——国务院新闻办公室新闻发布会文字实录 / 10-011



2024 年全年总目录 | CONTENTS

强化引领带动青年干部学深悟透三中全会精神——中协党委理论学习中心组和青年理论学习小组联合开展党的二十大精神三中全会精神集体学习研讨 / 10-018

勇担神圣使命 服务国家建设 —— 庆祝中华人民共和国成立 75 周年注册会计师行业工作与发展成就掠影 / 10-019

把握主题方向 强化使命担当 奋力开创注册会计师行业发展新局面 / 牛成喆 / 10-024

中国审计准则国际趋同的时代价值、全球影响及政策红利 / 杨志国 / 10-026

新会计法解读：

加强企业会计准则制度建设工作 持续提升企业会计信息质量

强化企业和行政事业单位内部控制建设 助推国家治理体系和治理能力现代化

加快推进会计工作数字化转型 开辟会计信息化高质量发展新局面

健全完善新时代会计工作组织方式 更好服务经济社会高质量发展 / 10-031

在天健全球峰会暨生产性服务业国际化发展论坛上的致辞（2024 年 10 月 30 日，杭州） / 中国注册会计师协会会长 赵鸣骥 / 11-010

推动审计服务高质量发展 助力新会计法贯彻实施（2024 年 10 月 29 日） / 中国注册会计师协会常务副会长、秘书长 江湧 / 11-012

注册会计师审计的独立性：历史的考察 / 陈毓圭 / 11-015

注册会计师行业应以专业和担当服务可持续发展 —— 在海峡两岸暨港澳地区会计师行业交流研讨会上的主题演讲（2024 年 10 月 28 日） / 中国注册会计师协会常务副会长、秘书长 江湧 / 12-010

注册会计师行业党务工作中青年骨干人才培养项目首批学员首期集中培训成功举办 / 12-013

坚持全国一盘棋 上下联动 合力推进注册会计师行业信息化建设 / 12-016

学术科研

上市公司高质量会计信息的实现路径与机制 —— 基于深交所主板上市公司大样本的 QCA / 张宜霞 刘明辉 王梦真 / 1-050

ESG 评级分歧对审计费用的影响研究 / 顾奋玲 曹 越 付楠楠 / 1-060

人工智能、熟悉程度与财务人员的会计估值判断 —— 基于心理学的实验证据 / 韩冬梅 刘子祺 赵美颖 杨雪梅 / 1-067

客户管理与无保留审计意见质量 / 吴秋生 李喆 刘垣钰 / 2-026

商誉减值对审计费用的影响研究 —— 基于高管持股的中介效应 / 令伟锋 叶陈刚 姚可意 / 2-035

差异性战略企业社会责任的财务绩效研究 / 李 健 贾娟娟 / 2-041

签字注册会计师工作转换能否提升审计质量？ / 尤 娜 阮永平 / 2-049

上市公司共同富裕水平与审计收费 / 沈华玉 岳姿彤 张妹姝 / 2-057

前瞻性信息披露与审计费用 / 温 磊 / 2-064

新质生产力视角下注册会计师行业的社会价值与发展机遇 / 陈 波 / 3-029

风险信息披露与企业财务困境：基于年报文本分析的研究 / 李东阳 徐 凯 江 宇 / 3-036

公司战略激进度如何影响审计收费？ / 潘庚飞 林晓薇 池昭梅 / 3-044

审计师—客户匹配度研究评述与展望 / 余晓燕 徐 璐 / 3-050

国内外碳会计研究热点与趋势 —— 基于 CiteSpace 知识图谱的分析 / 周德良 李慧芝 / 3-056

企业数字化转型与审计费用 —— 一个有调节的倒 U 型模型 / 杨玉晶 王健姝 / 3-066

临阵“换将帅”与审计意见购买 / 闫焱民 蒋航宇 张雪华 王洋洋 / 4-031

年报问询函强度影响关键审计事项披露吗？ —— 基于审计师风险感知的视角 / 丁红燕 杨旭旭 / 4-038

自我损耗对注册会计师职业判断的影响及其缓解机制 —— 基于内控缺陷严重程度评估视角的分析 / 许宁宁 梁凤兰 / 4-046

股权稳定、高管团队学历断裂与审计收费 / 蒋 勇 解晓燕 / 4-055

财务舞弊特征指标及高风险因子识别研究 / 陈剑新 李冰慧 齐红玉 / 4-064

社会信用体系建设能否抑制企业税收规避？ / 聂兴凯 王稳华 朱 震 裴 璇 / 4-071

以全链条穿透式责任机制系统治理会计信息失真 / 徐玉德 / 5-019

中外会计历史的差异性 —— 以构建中国自主会计知识体系为出发点 / 宋小明 孙 勇 / 5-024

管理者短视对审计费用影响的机制研究 / 许金叶 樊淑贞 / 5-033

基于贝叶斯原理的审计风险估计 / 文 峰 / 5-040

证监会随机抽查与上市公司前瞻性信息披露 / 李汐若 王 彬 孙光国 / 5-048

审计风格与关键审计事项的问题辨析与关系探讨 / 张雅静 陈胜华 / 5-055

注册制改革与审计师声誉溢出效应 —— 基于准自然实验的实证研究 / 何炳朗 / 5-060

“一带一路”倡议、会计稳健性与企业融资约束 / 肖 翔 敖 嘉 刘鹏程 / 5-068

ESG 评级分歧对企业真实盈余管理的影响 / 王海林 李 真 / 5-074

关于企业建立与 ESG 行动相适应的财务管理体系的探讨 / 谭红旭 / 5-081

可持续披露准则十大热点问题研究 / 黄世忠 / 6-011

加强与国际规则深度对接 构建国家统一可持续披露准则 / 周坤坤 王鹏程 / 6-017

基于文本的我国可持续发展信息披露趋势分析 / 杨达森 丛颢男 / 6-021

审计师行业专门化与审计质量研究评述 / 肖士盛 金泽宇 / 6-031

基于声誉激励的行业专长与关键审计事项披露关系研究 / 张益嘉 冯均科 / 6-036

注册制改革能抑制超额商誉吗？ —— 基于准自然实验的研究 / 张宏亮 李 储 王靖宇 / 6-041

董事信息技术背景与国有资产保值增值 —— 基于商业类国有企业的经验证据 / 杨棉之余尚尚 / 6-050

财政运行综合绩效评价指标体系的构建 / 曹雨桐 方永胜 曹雪儿 陈晓东 / 6-056

上市公司财务造假热点问题研究 / 黄世忠 / 7-035

低质量审计在审计师个体层面的传染效应研究评述 / 田高良 陈匡宇 / 7-039

商业银行会计与金融协同监管：一个文献综述 / 祝继高 李天时 / 7-044

机构共同持股对企业杠杆操纵的影响研究 / 张思远 郝一权 卜 君 / 7-049

可持续报告鉴证的利益相关方认知：一项访谈研究 / 沈洪涛 谢任依 赵 阳 / 7-058

可持续信息鉴证制度：发展趋势与顶层设计与 王鹏程 / 7-064

可持续披露准则制定和研究的比较与分析 / 徐 展 / 7-068

客户集中风险下的上市公司审计师选择研究 / 宋 婕 张俊民 / 7-074

独立董事异常辞职会影响审计师专业判断吗？ / 张 莉 李子桂 李思佳 / 7-081

无实际控制人与中小股东利益保护：促进还是抑制？ / 张志红 王露露 张煜涵 / 7-088

注册会计师行业人才流动研究述评 / 吴 倩 陈永生 / 8-043

“一带一路”倡议下的数据资源会计协调研究 / 王 谊 郭丽婷 张桂玲 祝继高 / 8-048

ESG 评级分歧与审计师选择 / 崔 云 万慧娟 张 媛 / 8-053

企业数据资产审计：逻辑机理、现实挑战与实践路径 / 赵建辉 / 8-059

亲清政商关系与企业财务柔性 —— 来自 A 股非金融上市公司的经验证据 / 朱瑞华 / 8-066

智慧审计研究热点与趋势分析 / 吴花平 王浩宇 / 8-072

企业会计准则闭环工作机制的逻辑溯源与实践路径 / 徐玉德 黄燕飞 万寿琼 / 9-048

企业合并商誉表外增量信息披露的决策有用性研究 / 胡国强 孙文祥 王 海 / 9-056

注册制改革提高了分析师盈余预测质量了吗？ / 张宏亮 啜静蓉 王靖宇 / 9-062

数据分析在审计中的应用研究 / 邹 俊 杨 昕 / 9-069

基于深度去噪自编码器的智能内部审计预警研究 / 程 平 陈 锐 付元承 徐 婧 / 9-074

基于 IPA 的审计应用：概念辨析、运行机理与流程框架 / 吴 勇 王 慧 李亚妮 张 超 / 9-085

提高数据治理能力 实现数据安全可控 / 张 军 刘 宇 刘 波 王保平 / 9-094

中国会计师事务所内部治理指数：逻辑与构建 / 陈汉文 戴燕文 刘思义 王佳妮 / 10-039

新金融工具准则在我国上市公司中的实施研究 —— 聚焦预期信用损失法 / 刘 婷 孙 玥 / 10-053

会计准则实施后评估机制研究 —— 以 IFRS9 为例 / 黄燕飞 万寿琼 / 10-059

第三方配合财务造假的重要特征和有效识别 —— 基于机器学习的方法 / 姚立杰 叶霖青 杨 逸 冯 微 / 10-063

审计经济价值实证研究：回顾与评述 / 曹 强 刘 瞳 曹润泽 / 10-075

审计团队研究的回顾与展望 / 尹 亮 杨 鑫 李明辉 / 10-082

基于大模型的关键审计事项研究 / 程 平 熊俊宇 / 11-024

审计行业数字化转型的思考：基于数字化审计师视角 / 吴 勇 李亚妮 裴宝权 郭秋梦 / 11-031

会计师事务所的远程审计实施与审计延迟 / 涂建明 郑学成 张美辰 / 11-042

数字经济时代注册会计师技术能力现状与提升对策研究 —— 基于对注册会计师的问卷调查 / 张俊瑞 董雯君 李 静 辛 星 / 11-050

环境信息披露与上市公司债券违约风险 / 徐 琨 梁晓峰 / 11-056

高管环保背景对企业气候风险信息披露的影响研究 / 温 磊 / 11-063

ESG 评级分歧对审计师行为选择的影响研究 / 吴先聪 陈琢玉 / 11-069

大语言模型在会计研究中的应用 / 陈永生 邹正阳 / 12-018

教学视角下会计数智化环境的概念框架构建 / 李鹤尊 邓筱琳 刘俊勇 / 12-025

Sora 会计信息披露模式研究 / 罗斌元 郭 樊 / 12-034

基于 ChatGPT 的碳排放审计模型构建研究 / 刘胜强 张格格 齐晨星 袁妹颖 / 12-040

基于人工智能聚类算法的招投标风险智能审计方法研究 / 陈 伟 查子怡 / 12-045

国际碳壁垒对中国出口企业碳管理的影响研究 / 朱若昕 黄 楠 / 12-050

会计师事务所 ESG 鉴证服务发展情况的问卷调查分析 / 王 艳 杨晓健 张家荣 陈嘉懿 / 12-058

审计与鉴证

“双碳”目标下会计师事务所业务拓展研究 / 戚啸楠 杨文瑾 何海洋 / 1-073

关于注册会计师行业数字化转型的一些分析与思考 / 刘 渝 / 1-078

证监会随机抽查制度与审计意见关系探析 / 苏亚民 王 淼 / 1-082

经销模式 IPO 审核中关注的主要问题及其启示 / 孙文军 周石桥 / 1-088

上市公司内部控制审计情况分析 —— 基于 2020—2022 年内部控制审计报告 / 李 静 范 洁 / 2-070

函证失败原因分析及优化对策 —— 基于 2014—2023 年证监会行政处罚决定书 / 楼一沁 / 2-077

房地产开发企业存货减值测试时审计机构应关注的评估报告重点内容 / 陆 燕 / 2-082

会计师事务所审计风格对上市公司违规行为的影响研究 / 杨景涵 段明皓 赵玮豪 张瑞琛 陈芯宜 / 2-085

无人机审计发展前瞻与应用建议 / 涂建明 闫 婧 田树铭 郑学成 / 3-074

风险导向审计严格化趋势与应对措施 / 黄轩昊 朱琳萍 彭 健 张人方 / 3-080

会计师事务所如何应对重大审计风险 / 林庆瑜 / 3-084

新时代会计师事务所合伙人应具备的十大观念 / 王国海 / 4-081

建设会计师事务所质量管理体系的认识与思考 / 宋振玲 / 4-085

医药研发企业新收入准则时段法使用情况及审计应对 / 戴正文 / 4-089

大模型在智能审计中的应用研究 / 陈 伟 / 5-086

数据资产的财务舞弊风险及审计应对 / 张 军 孙瀚博 / 5-091

首发企业现场检查发现问题分析及审计应对 / 杨利丽 / 5-095

关于注册会计师行业数字化转型升级的思考 / 周智慧 / 5-101

从年报审计意见变化看资本市场信息披露新气象 —— 基于 2023 年上市公司年报审计情况的分析 / 李冰慧 齐红玉 / 6-085

会计师事务所如何服务中国企业“走出去” / 殷小舒 / 6-092

基于大语言模型的会计师事务所知识库设计与实现 / 郭 岩 / 7-096

把握核心要素 加快培育会计师事务所新质生产力 / 侯超姬 张春喜 全 青 / 7-101

智能审计发展与应用探析 / 张春芝 张 茜 彦彦威 / 7-104

上市公司 2023 年年报审计情况分析报告 / 李轩贤 吴耀妹 李静波 / 8-079

会计师事务所治理和领导层如何夯实质量管理基石 / 颜凡清 曾剑英 / 8-091
云计算、人工智能、RPA、物联网的应用及其审计关注点 / 董常凌 胡建南 / 8-097
财政部修订印发《会计信息化工作规范》及《会计软件基本功能和服务规范》 鼓励适配注册会计师审计数据标准 / 8-102
中国注册会计师协会会计师事务所执业质量检查通告（第二十三号） / 9-098
中注协加强事前事中监管 积极开展上市公司年报审计监管约谈工作 / 9-100
中国注册会计师协会发布《中国注册会计师独立性准则第1号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求（征求意见稿）》 / 10-087
注册会计师行业“执业监督提质年”主题活动系列报道 / 10-089
用新发展理念指导审计质量提升的思考 / 洪 磊 / 10-092
注册会计师行业联合监管的分工与协同 / 袁 远 / 10-096
会计师事务所执业监督实施路径探讨 / 郭子卿 / 10-099
合伙人代际传承机制研究 / 刘 洁 孙宗彬 / 11-079
业务执行实务中常见问题的分析与建议 / 王仁平 / 11-087
财务报表审计中利用资产评估报告应关注的事项 / 郝晋宏 / 11-091
注册会计师的行业价值与贡献：以四川为例 / 唐 琳 曾小琦 向 琳 黄 友 / 12-067
“走出去”企业对会计师事务所服务满意度与忠诚度实证研究 / 蒋峻松 乔 智 秦若迪 王嘉晨 / 12-072
会计师事务所一体化管理的理论基础及实施路径 / 张 嘉 刘 凯 许春秋 赵宏伟 / 12-080
中小会计师事务所内部治理机制建设探索 / 王兴斌 / 12-085

会计

碳会计的困境与对策 / 郑洪涛 / 1-091
数据资源入表的挑战与应对 / 张姗姗 / 1-095
企业数据资源入表相关会计问题探讨 / 李 洪 冯发明 / 2-090
浅析新公司法修订对财务会计的影响 / 季 丰 / 2-096
浅述转让定价对过渡期损益等相关问题的考虑 / 熊明峰 / 2-098
新收入准则下建筑施工企业合同成本分析 / 夏文杰 康玉霞 李 喆 / 3-088
加强银行业财会监督工作的思考 / 张 宇 / 3-093
跨境企业内部交易与外币折算会计错配探究 / 陶书成 / 4-093
慈善法修订对慈善组织财务管理的影响 / 鲍丽华 / 4-097
国有企业财会内部监督体系构建的思路与方法 / 吴清亮 / 4-100
电子凭证会计数据标准应用实务有关问题探析 / 万俊杰 张 强 / 5-103
浅析IPO公司研发费用会计差错更正事项 / 李俊祥 / 5-107
母公司购买子公司少数股权以及在不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时商誉的处理 / 张 松 / 5-110
企业自研数据资源入表的现实问题和应对探讨 / 鲁 立 / 6-096
国有企业海外并购估值的主要挑战和对策建议 / 唐淑玲 高 缘 / 6-100
财务报告相关事项重要性标准披露探究 —— 基于上市公司2023年度报告的分析 / 拓亚芬 李 洪 罗 贞 / 8-103
以财务公开为抓手加强科研院校财会监督 提升科技投入效能 / 李迪心 刘小平 / 8-110
新会计法解读：加强会计诚信建设 完善社会信用体系 / 9-104
折价并购中一揽子交易判断及会计处理的探讨 / 杜鹏程 / 9-107
数据资源入表及数字化基础设施的资产属性 —— 以中远海科“船视宝”为例 / 曾雪云 杜一凡 夏文德 费一洋 / 10-101
数智化背景下数据资产入表的关键问题探讨 / 薛 茜 曾小青 欧阳赞友 / 10-105
企业数据资产确认与价值实现路径研究 / 毛丽娟 胡 钰 / 11-095
新质生产力驱动下数据资产抵销业务研究 / 张卫丽 / 11-100
人工智能企业数据资产评估研究—— 以海康威视为例 / 荀露峰 邓雯丹 / 11-106

法律与税务

扶持动漫产业发展相关财税政策回顾与展望 / 徐 溯 / 1-099
增值税善意受票人的法律责任 / 徐 夙 / 2-102
股权划转的财税处理和政策协调建议 / 董 静 / 3-106
浅议合并破产中纳税主体的税收问题 / 张 莉 李 熙 张庆良 戈 瑶 / 3-110
新公司法解读：目标重塑与功能实现 / 段 威 戴 妍 / 4-113
提供虚假证明文件罪之构成要件的判断路径探析 —— 以提供虚假审计报告为例 / 王 军 / 6-103
浅谈财产管理人机制在涉众型经济犯罪案件中的运用 / 蔡玲珠 于友达 / 6-107
新会计法解读：加大法律责任追究力度 为防范遏制会计违法行为提供有力法治保障 / 8-113
最高人民检察院印发《关于办理财务造假犯罪案件有关问题的解答》 / 8-115
会计师事务所受托行使查阅权的保障与规制研究 / 姜 磊 / 8-119
最高人民法院对《关于进一步完善证券虚假陈述民事赔偿制度的建议》的答复 / 9-111
涉众型经济犯罪案件中的司法会计鉴定：运用与规制 / 陈雨楠 / 9-113
新公司法对公司治理结构及审计的影响 / 张 蓓 / 12-089
破产管理人实务中实质合并破产制度的反思和完善 / 王斐民 沈佳欢 / 12-094

管理与咨询

会计师事务所司法会计鉴定业务的挑战与应对 / 丛晓华 / 3-097
企业全面预算管理的数字化转型路径研究 / 程会洁 刘 辉 李 楠 / 3-102
数字化转型背景下管理会计报告的变革和应对 / 潘 洁 吕 燕 王 燕 陆 瑛 / 4-104
基于净值理论的项目成本和进度管理 —— 以JG公司TR信息系统集成项目为例 / 杨 帆 / 4-108

会计师事务所参与地方预算绩效管理问题研究 —— 基于江苏省部分会计师事务所的调查问卷分析 / 丁 俊 汤 泉 刘国永 / 10-114

案例研究

对赌协议设计的动因及运用效果研究 —— 以汇川技术并购贝思特为例 / 梁一村 / 1-102
中电控股ESG信息披露的实践与启示 / 代 嵘 陈海防 付细军 王 艳 / 2-106
战略性企业社会责任模型的实践与内涵 —— 以企业参与精准扶贫为例 / 贾娟娟 王 新 / 4-116
基于熵权—MABAC法的企业财务风险评估模型研究 —— 以A集团为例 / 石 颖 刘 健 于 泽 李 扬 / 5-116
基建项目竣工财务决算审计全过程质量控制研究 —— 基于霍尔三维结构模型的实务应用 / 王泽强 解慧氓 白 璐 赵小英 / 10-120
企业构建业财融合数据中心路径研究：以烟草企业为例 / 曹 彦 褚友祥 张 琳 张庆龙 / 11-111
数字化赋能会计师事务所提高审计质量之路径研究 / 王海洪 王艺璇 / 12-102
智慧审计助力中小会计师事务所高质量发展 / 周 婷 / 12-107

他山之石

境外注册会计师职业责任鉴定机制分析 / 刘立宇 赵 罡 杜 非 / 1-106
国外ESG争议事件研究述评与未来展望 / 李 正 张 岩 / 2-109
PCAOB对会计师事务所监管和处罚的特征分析与启示 / 李 杰 王 蕊 刘庭仁 吕博然 张晓宇 / 2-115
国际可持续准则理事会关于SASB标准的最新修订与启示 / 齐 飞 黄 烁 / 3-116
ESG评级和数据产品质量监管策略的国际比较 / 张巧良 闫 颖 / 3-121
可持续发展信息披露与财务报告的兼容与协调分析 / 王仁平 / 4-121
新西兰气候相关信息披露准则的发展及启示 / 邱月华 吴小玲 / 5-122
地方政府融资平台审计监管研究：国外经验借鉴视角 / 张 洁 徐向真 / 6-110
伊斯兰金融的发展、原理及对注册会计师行业的机遇 / 刘元春 / 7-108
证券行业国内外机构ESG评级差异分析 / 饶艳超 何 俊 / 7-112
外部资本与专业服务机构“联姻”：专业服务业发展新动态 / 辛 禾 / 10-124
强制性联合审计：法国和丹麦的经验与启示 / 吴卫军 陈 波 王邵安 / 11-116
比较法视角下的注册会计师职业责任保险 / 涂 帅 马澄蔚 / 12-111
法国破产制度中的庭外友好程序及其启示 / 左北平 孔令纬 / 12-118

行业史话

民国会计师的形象建构 —— 以民国工商类报刊为例 / 郭浩宇 / 6-115
潜心探索 服务现实 —— 葛家澍在建立和完善中国企业会计准则方面的学术探索及其启示 / 刘常青 刘霄乐 / 7-117
民国时期国家会计考试制度研究 / 张 辉 / 9-119
从会计法历次修改看中国会计法治化进程 / 刘荣建 / 12-121

会员之窗

执业三十年回眸 / 胡少先 / 1-115
诚信执业是注册会计师的立身之本 / 王 鹏 / 2-122
行业诚信，从我做起 / 涂义斌 / 2-123
不知敬畏，难言道德 / 季 丰 / 6-121
德勤华永助力云南永胜乡村振兴建设 / 8-123
诚信引领铸根基 品牌驱动结硕果 / 梅佑轩 周 红 / 9-124

行业信息

中注协有关负责人就《行业管理服务数据规范：注册管理》数据标准答记者问 / 1-120
中注协就做好上市公司2023年年报审计工作提出要求 / 1-121
中注协发布《中国注册会计师审计准则问题解答第17号——商誉减值的审计》 / 1-121
2023年全国会计师事务所、注册会计师及非执业会员审批报备情况分析 / 1-122
关于命名第5届全国注册会计师行业青年文明号的决定 / 1-123
2021—2023年注册会计师行业重要法规制度目录（2021年1月1日至2023年12月31日发布） / 1-124
中注协有关负责人就印发《关于加强会计师事务所基础性标准体系建设的指导意见》答记者问 / 2-125
2023年注册会计师行业大事记 / 3-125
中注协启动2024年全国会计师事务所执业质量检查工作 / 6-123
中注协启动2023年度会计师事务所综合评价百家排名工作 / 6-123
中注协组织开展2024年非执业会员年检工作 / 6-124
中注协发布《商业银行信贷业务预期信用损失审计指引》 / 6-124
《中国注册会计师》杂志正式启用期刊数字化采编平台的公告 / 6-125
2023年地方注册会计师协会工作回顾 / 7-124
中国注册会计师协会关于发布《2023年度会计师事务所综合评价百家排名信息》的通告 / 11-123

欢迎订阅 2025 年 《中国注册会计师》杂志

《中国注册会计师》杂志创刊于 1988 年 12 月，是财政部主管、中国注册会计师协会主办的国家一级学术期刊，是《中文核心期刊要目总览》会计类核心期刊，也是中国学术期刊影响因子年报统计源期刊、中国人民大学复印报刊资料《财务与会计导刊》《审计文摘》重要来源期刊。

《中国注册会计师》杂志的办刊宗旨是：宣传与注册会计师行业相关的法律、法规、规章，行业规范和发展政策，探讨行业发展问题；报道行业理论成果，探索行业发展规律；探讨注册会计师行业职业的专业问题，促进注册会计师行业职业发展；报道注册会计师行业发展形势和发展成果。本刊兼顾学术性和实务性，兼具权威性和指导性。主要栏目有学术研究、审计与鉴证、会计、管理与咨询、法律与税务、案例研究、行业建设与发展、行业史话、会员之窗。

《中国注册会计师》杂志采用国际流行大 16 开本彩色印刷，每月出版一期，每期定价 6 元，全年 12 期共 72 元（国内免邮费）。订阅者可通过银行汇款或手机银行转账，将款汇至中国注册会计师协会，并将汇款凭证与订阅回执单的电子版一同发送至电子邮箱 hx@cicpa.org.cn。

征订截止日期为 2025 年 2 月 28 日。

为确保杂志顺利送达，请各会计师事务所在中国注册会计师协会行业管理信息系统中尽快更新本所通讯地址、联系方式及注册会计师人数等相关信息，我们将以 2024 年 12 月 31 日行业管理信息系统中的信息作为向会计师事务所寄送杂志的依据。

中注协汇款信息：

开户银行：中国工商银行北京四道口支行

收款账号：0200049309024905616

联系方式：010-88250286

联系人：韩潇



需要开具发票的读者，请扫下面中注协发票二维码，务必填写“企业税号 / 纳税人识别号”项。

中注协发票二维码

2025 年《中国注册会计师》订阅回执单

（请登录中国注册会计师协会官网 www.cicpa.org.cn “通知公告”版块下载）

接收杂志 物流信息	订阅单位名称	
	订阅人姓名	
	收件地址和邮编	
	联系电话	
订购详情	订阅份数	
	汇款金额（元）	
	汇款日期	

《中国注册会计师》杂志投稿指南（2025）

本刊兼顾学术性和实务性，兼具权威性和指导性。编发文章聚焦注册会计师行业高质量发展，主要围绕会计师事务所为客户提供专业服务所涉及到的各方面各领域的专业技术、专业知识及相关理论研究。

主要栏目有学术研究、审计与鉴证、会计、管理与咨询、法律与税务、案例研究、他山之石、行业建设与发展、行业史话、会员之窗等。

本刊为月刊，128 页，每期编发文章 25 篇左右、20 万字篇幅。

1. 学术研究栏目。每期编发 6-8 篇文章，7-8 万字，占全册篇幅的 25—30%。

2. 审计与鉴证、会计、管理与咨询（含财务、评估等）、法律与税务、案例研究、他山之石等栏目。每期编发 12 篇左右，8—10 万字篇幅，占 40—50%。

3. 要闻、行业建设与发展、专题专栏、协会信息、行业信息、财经信息等栏目。每期编发 5—7 万字篇幅，占 20—25%。

一、稿件投递

1. 投递稿件请一律通过投稿平台（<https://publish.cnki.net/jkjs>），采用电子邮件的附件方式发送。邮件主题务必注明“投稿”及作者姓名，以便尽快下载登记。

2. 来稿请用 word 格式，按 A4 纸篇幅、小四号字、行距 1.5 倍排版。

3. 稿件中务必注明作者的姓名、工作单位、联系电话、通讯地址及邮政编码，并将其写至稿件标题上方。如工作单位等发生变动，请及时告知本刊。

作者姓名及联系方式缺失或不清的稿件，本刊不予采用。

4. 来稿不得一稿多投，并注明“专投”字样。如有特殊情况已在其他报刊上发表，请尽快通知本刊。

二、稿件规范

1. 所有稿件必须符合以下要求：

（1）须有摘要和关键词。题目在 20 字以内，摘要在 200 字内，关键词 3—8 个。

（2）文章引用的主要参考文献须采取尾注形式，格式为：序号·作者·文章或著作题目·刊物、报刊、出版社名称·出版时间或期号。

（3）课题成果采取尾注形式，格式为：xx 课题或 xx 基金项目名称（项目编号·批准单位·批准时间）。

（4）图片和表格须图面清晰，像素不低于 300 像素/英寸，图表须有名称和序号，并在正文相关位置有相应标注。

2. 学术性文章，一般以 15000 字以内为宜。实务性文章一般以 8000 字以内为宜。

3. 来稿必须遵守《著作权法》规定。内容如有抄袭，后果自负。稿件重合率控制在 15% 以下。

4. 译文来稿须注明已取得原文作者和出版机构的中文翻译授权许可，并附上外文原文复印件。

三、稿件编辑

1. 本刊将根据编辑排版需要，对来稿作适当修改或删节。如不同意修改、删节或有其他特殊要求，请在来稿中注明。

不符合本刊稿件规范的来稿，本刊不予采用。

2. 本刊已加入中国学术期刊（光盘版）等学术网站。作者著作权使用费与本刊稿酬一次性付给。如作者不同意将文章编入该数据库，请在来稿时声明，本刊将做适当处理。

3. 因本刊人手有限，来稿恕不退回。

4. 请勿一稿多投，三个月内未接到本刊录用通知可另行处理。



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

地址：北京市海淀区西四环中路 16 号院 2 号楼
邮编：100039
网址：www.cicpa.org.cn



电子版阅读

中国注册会计师协会官方网站
www.cicpa.org.cn
公众号
CICPAWX