

会计及评估监管工作通讯

二〇二二年第一期（总第 44 期）

北京证监局

二〇二二年二月

【法规动态】

四季度发布的主要监管法规和要求

【监管动态】

- 北京证监局召开辖区上市公司 2021 年年报监管工作会
- 北京证监局关于 2021 年年报审计的监管提示
- 辖区四季度从事证券服务业务会计师事务所和评估机构变动情况

【警钟长鸣】

四季度辖区从事证券服务业务审计与评估机构处理处罚情况

【风险提示】

新增处理处罚中审计与评估机构存在的突出问题

【行业交流】

- 关于注册会计师行业发展的几点思考（利安达首席合伙人黄锦辉供稿）
- 会计师事务所发展方向浅析（北京国富首席合伙人张灿杰供稿）

【法规动态】四季度发布的主要监管法规和要求

● 证监会修订《会计师事务所从事证券服务业务备案指南》和《资产评估机构从事证券服务业务备案指南》

2021年10月22日，证监会发布《会计师事务所从事证券服务业务备案指南》（2021年修订）和《资产评估机构从事证券服务业务备案指南》（2021年修订），以便于从事证券服务业务的会计师事务所和资产评估机构做好备案与业务报送工作。

● 中注协印发《〈会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理〉应用指南》等三项应用指南

2021年11月1日，中注协修订发布《〈会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理〉应用指南》《〈中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量管理〉应用指南》、制定发布《〈会计师事务所质量管理准则第5102号——项目质量复核〉应用指南》，贯彻落实国办发〔2021〕30号文中“完善审计准则体系”和“引导会计师事务所强化内部管理”的要求，指导会计师事务所更好地理解 and 执行相关准则。前述应用指南与对应的准则同步实施。

● 财政部、中注协印发《中国注册会计师审计准则第1601号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》等三项准则及相关应用指南

2021年12月9日，财政部批准印发中注协修订的《中国注册会计师审计准则第1601号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》《中国注册会计师审计准则第1603号——审计单一财务报表和财务报表特定要素的特殊考虑》《中国注册会计师审计准则

第 1604 号——对简要财务报表出具报告的业务》等 3 项审计准则。2021 年 12 月 17 日，中注协修订发布相关应用指南。前述准则及应用指南于 2022 年 1 月 1 日起施行。

● **证监会公布《监管规则适用指引——会计类第 2 号》**

2021 年 12 月 24 日，证监会公布《监管规则适用指引——会计类第 2 号》，对近期市场反映较多的争议性会计问题进行梳理，进一步完善资本市场监管规则体系，提高监管透明度，推动市场主体提升财务信息披露质量。

● **财政部、国务院国资委、银保监会、证监会联合发布《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2021 年年报工作的通知》**

2021 年 12 月 30 日，财政部、国务院国资委、银保监会、证监会联合发文通知 2021 年年报工作有关事项，贯彻落实党中央、国务院决策部署，强化国家统一的会计制度的贯彻实施，全面提升企业会计信息质量，加大对企业会计准则实施环节的管理和指导力度，扎实推动相关企业做好 2021 年年报编制工作。

● **财政部印发《企业会计准则解释第 15 号》**

2021 年 12 月 30 日，财政部制定印发《企业会计准则解释第 15 号》，深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时实现企业会计准则持续趋同和等效。

【监管动态】

● 北京证监局召开辖区上市公司 2021 年年报监管工作会

2022 年 1 月 25 日，为贯彻落实证监会关于上市公司 2021 年年报监管工作的决策部署，北京证监局召开辖区上市公司 2021 年年报监管工作会。会上，贾文勤局长做了《认清形势、归位尽责，着力提高北京上市公司 2021 年年报披露质量》主题讲话，徐彬副局长主持会议并做题为《聚焦重点、把好“三关”，做好北京上市公司 2021 年年报披露工作》的讲话。辖区 424 家 A 股上市公司的董事会秘书、财务负责人，以及年审机构项目负责人和质控负责人，合计 1850 余人在线参会，实现辖区上市公司年报披露监管“全覆盖”。

会议强调，上市公司及其审计机构一方面要深刻认识年报披露的重要意义，另一方面要清醒认识资本市场监管新形势、归位尽责。

会议总结，2021 年北京证监局创新年报监管模式，探索公司监管与会计监管“双线协同”工作机制，聚焦重点、突破难点，重点审核辖区 62 家上市公司年报，提高了监管质效。全年对上市公司现场检查 46 家次，启动立案程序 6 家次，下发行政监管措施 99 件；对相关中介机构检查 20 家次，立案调查 1 家次、进入稽查程序 1 家次、下发行政监管措施 17 件，首次要求 1 家审计机构重新出具审计报告，持续增强了监管震慑。

会议指出，辖区上市公司 2020 年年报披露质量较上年有所提升，但仍然暴露出一些新问题、新情况，个别审计机构专业能力欠缺，审计意见经不起推敲，风险导向应用不足，质量复核程序

不到位，“把关”作用不显著。

会议要求，上市公司要落实年报披露的主体责任，董事会秘书把好“**披露关**”、财务负责人把好“**真实关**”；审计机构要落实年保质量的把关责任，把好“**质量关**”。**一是高度重视、科学部署，着力做好年报披露工作。**强化“首都无小事、事事连政治”意识，承担好政治责任，杜绝影响恶劣的财务造假等违法违规行为。强化敬畏法治理念，守住“不披露虚假信息”底线。强化履职尽责，深入学习近期各部委及证监会系统下发的年报监管相关文件，科学部署年报编制及审计工作。**二是聚焦重点、不触红线，做好重点领域信息披露。**上市公司要聚焦退市新规，杜绝利用会计手法调节规避退市，不得虚增收入、突击调解利润、利用偶发业务增厚净资产。聚焦公司治理及内部控制，尽快整改治理问题，保持财务独立性，严格履行公开承诺。聚焦并购重组，确保交易合规、信披充分，充分披露交易持续进展。**三是敬畏专业、归位尽责，做好资本市场“看门人”。**审计机构要提高风险防控意识，守好原则底线，防范因个别项目风险影响全所持续发展，保持合理的职业怀疑，发表恰当的审计意见。发挥专业优势，把好发现重大问题“第一关”，高度重视我局下发的风险提示函，主动沟通汇报审计发现的重大问题。

下一步，北京证监局将严格落实证监会统一决策部署，从年报监管入手，以上市公司及审计机构“关键少数”为抓手，督促把好年报“披露关”“真实关”“质量关”，发挥合力推动北京辖区上市公司年报披露质量再上新台阶，为资本市场高质量发展贡献“北京力量”。

● 北京证监局关于 2021 年年报审计工作的监管提示

2022 年 1 月 18 日，北京证监局官网发布《关于做好北京辖区资本市场 2021 年年报审计工作的通知》（京证监发〔2022〕7 号）。各相关会计师事务所应按照前述通知及 1 月 25 日年报监管工作会要求，高度重视年报审计工作，持续强化风险意识和质量管理水平，加强重点风险领域审计，切实提高 2021 年年报审计执业水平。

需要强调的是，《中国注册会计师职业道德守则（2020）》自 2021 年 7 月 1 日起施行。其中，《中国注册会计师职业道德守则第 4 号——审计和审阅业务对独立性的要求》**第一百一十五条规定，在极其特殊的情况下**，会计师事务所可能因无法预见和控制的情形而不能按时轮换关键审计合伙人。如果关键审计合伙人的连任对审计质量特别重要，在获得审计客户治理层同意的前提下，并且通过采取防范措施能够消除对独立性的不利影响或将其降低至可接受的水平，则在法律法规允许的情况下，该人员担任关键审计合伙人的期限可以延长一年。**第一百一十八条规定**，如果某人员担任项目合伙人或其他签字注册会计师累计达到五年，冷却期应当为连续五年。如果某人员担任项目质量复核人员累计达到五年，冷却期应当为连续三年。如果某人员担任其他关键审计合伙人累计达到五年，冷却期应当为连续二年。各相关会计师事务所及注册会计师应**严格按照职业道德守则的要求执业**，保持独立性。

● 辖区四季度从事证券服务业务会计师事务所和评估机构变动情况

截至 2021 年四季度末，北京辖区从事证券服务业务的会计师事务所 32 家、资产评估机构 73 家，占全国的比例分别为 40.00%、32.59%，较 2021 年三季度末分别增加 1 家、4 家。具体变动情况如下表。

序号	会计师事务所/ 资产评估机构	名称	备案 公告日期	变动情况
1	会计师事务所	北京兴荣华会计师事务所（普通合伙）	2021-12-31	首次备案
2	资产评估机构	国专正华（北京）资产评估有限责任公司	2021-10-29	首次备案
3	资产评估机构	朴谷（北京）资产评估有限公司	2021-12-31	首次备案
4	资产评估机构	北京富川房地产土地资产评估有限公司	2021-12-31	首次备案
5	资产评估机构	北京信诚资产评估有限责任公司	2021-12-31	首次备案

【警钟长鸣】

2021 年第四季度，证监会及其派出机构对北京辖区会计师事务所累计下发行政处罚决定书 5 份，涉及会计师事务所 5 家次、注册会计师 11 人次；累计下发行政监管措施 32 份，涉及会计师事务所 30 家次、注册会计师 67 人次。对北京辖区资产评估机构累计下发行政处罚决定书 2 份，涉及资产评估机构 2 家次、资产评估师 2 人次；累计下发行政监管措施 7 份，涉及资产评估机构 7 家次、资产评估师 14 人次。

【风险提示】

近期辖区多家会计师事务所、资产评估机构被采取行政处罚或行政监管措施，我局总结归纳了其中的典型问题，提示各机构重点关注。

● 对收入确认的关键性审计证据关注不足

案例 1：对非常规性售房收入的审计应对严重不足

A 公司虚构售房收入，占当年收入总额的 90%以上。A 公司出售房产时签订的购房协议书中特殊约定了甲方应当在满足签署网签条件的前提下，与乙方签署《商品房买卖合同》并办理完毕所有网签手续，否则应退还房款并支付违约金。A 公司未实际办理网签及交接手续。B 会计师事务所未对购房协议书中涉及购房合同履行的重要前提即“网签条款”约定予以核实，未向售房对手方函证，也未对该约定的履行情况采取其他审计程序。

案例 2：未获取搜索引擎业务收入的关键审计证据

针对 C 公司搜索引擎业务收入，D 会计师事务所未获取经媒体平台确认的客户实际消耗数这一关键审计证据，导致未发现 C 公司按照客户当期充值额确认部分业务收入、而非按照实际消耗量确认收入，未发现 C 公司提前确认收入的情形。

● 货币资金审计程序执行不到位

案例 3：未对获取银行对账单和银行函证保持控制

E 公司虚增银行存款，伪造银行对账单和银行回函。F 会计师事务所审计员与公司出纳一同前往银行打印银行对账单，因其在银行门外等候，导致未能发现对账单虚假。F 会计师事务所在寄收询证函时，未核对收发函地址和联系人，未发现所列回函地址为 E 公司关联公司地址、联系人为 E 公司工作人员；未关注回函快递单显示的寄件人并非前期对接的银行工作人员，未关注询证函骑缝印戳不完整、相关回函可能被篡改的舞弊风险，导致未发现银行回函虚假。

案例 4：对协议存款和应收利息的异常关注不足

G 公司通过虚构协议存款的形式虚增货币资金及存款利息收入。H 会计师事务所在执行应收利息审计程序时，未获取协议存款合同、协议存款存单，仅通过银行存款函证程序和获取公司提供的利息收入银行回单来证明公司存在协议存款及利息收入，同时对获取的协议存款利息相关银行回单存在的异常未保持足够关注，未充分考虑其作为审计证据的可靠性。

案例 5：细节测试样本选取不恰当

I 公司通过虚增收入等方式虚增利润。J 会计师事务所对 I 公司银行存款收付记录与银行对账单进行了抽样核对，在将货币资金识别为高风险项目的情况下，样本选取存在明显缺陷，进而导致后续审计过程中未能发现公司舞弊行为：一是样本量较少，仅参照《内部控制审计指南》最小样本量区间 25-60 次的下限随机选取。二是样本代表性不足，未按照风险导向要求针对新发生业务类型和大额异常资金往来进行抽样。对资金借贷发生额最大的账户仅检查 2 到 4 笔发生额，检查的收付款金额占该账户借方和贷方发生额均不足 5%，检查样本数量和金额比例较少；且检查样本多为公司内部银行账户之间的资金往来，对大额异常的资金进出关注不足。

案例 6：风险评估不到位

K 公司控股股东和实际控制人高比例质押，且存在质押股票强制平仓等情况，表明其资金紧张、易引发违规占用上市公司资金等行为。但审计师未识别和评估资金占用方面的重大错报风险。

L 公司与控股股东之间的大额资金往来频繁，且以前年度曾

发生控股股东占用上市公司资金的情形。此外，交易所也曾对预付账款等是否存在关联方资金占用进行问询。在前述背景下，审计师仍未识别和评估资金占用方面的重大错报风险。

M 公司“存贷双高”，但审计师未分析是否存在资金占用的风险并设计针对性的审计程序。

● 关联方关系及关联交易审计中职业怀疑不足

案例 7：未对可疑情形保持合理职业怀疑

N 公司通过与关联方虚构销售、研发业务，虚增收入和利润。O 会计师事务所未关注相关客户与 N 公司的电话号码号段相邻、地址相近等明显异常，导致未识别相关客户与 N 公司的关联关系，进而未能发现双方销售、研发业务虚假。

案例 8：未评价、未披露已识别的关联方交易

P 公司向关联方借款、发生保理融资交易等构成关联交易，未按规定履行审议程序及信息披露义务。Q 会计师事务所抽查有关凭证，但未进一步关注公司年报未披露上述关联交易事项，未评价该事项对审计意见的影响。在公司控股股东及其他关联方占用资金情况的专项说明中亦未披露上述关联交易发生额及余额。

● 针对重要信息系统的审计程序执行不到位

案例 9：未针对 ERP 系统实施必要的审计程序

R 公司通过子公司虚构购销业务等方式实施财务造假，但相关子公司的 ERP 系统数据均可反映两家公司的实际业务情况。S 会计师事务所对 R 公司审计时，仅在集团层面进行控制测试，没有在各子公司实施控制测试，未了解与财务报告相关的信息系统（包括相关业务流程），未获取子公司的 ERP 系统数据，未对 ERP

系统实施控制测试，在实质性程序中也未关注 ERP 系统中业务与财务数据存在的差异。

- **利用专家工作相关审计程序执行不到位**

案例10：未充分复核并评价专家工作的恰当性

T公司以其海外油气资产的《预评估报告》的评估结论作为相关债权未进一步减值的主要依据。评估师在《预评估报告》中说明其未获取经审计财务报表、由于海外疫情影响未执行现场勘查程序等，故未出具正式的评估报告。U会计师事务所仅对《预评估报告》中的油气价格进行复核，由于评估标的未经审计和疫情影响，未对《预评估报告》中相关油气资产的产量及财务数据等基础数据进行确认，也未对《预评估报告》作为审计证据的可靠性保持充分关注。

- **从事证券服务业务未备案**

案例11：从事证券服务业务未备案

V资产评估机构首次接受上市公司委托开展评估业务并出具资产评估报告，但V评估机构未通过备案系统提交备案申请。

- **资产评估机构未勤勉尽责**

案例12：以预先设定的价值作为评估结论

W资产评估机构为X公司出售资产提供评估服务，出具的《资产评估报告》存在虚假记载。评估过程中存在如下问题：一是访谈记录存在虚假记载，将电话联系记录为现场访谈。二是未披露使用替代程序并编制虚假底稿，在未对设备进行现场勘查的情况下，根据预评估时的印象填写《机器设备状况调查表》及《固定资产盘点表》，制作虚假工作底稿。三是未按规定对设备进行询

价，虚构询价过程及询价结果。四是直接以资产处置价格这一预先设定的价值作为评估结论。五是对售后回租设备未获取充分资料且未恰当披露。

【行业交流】

本栏目面向辖区从业会计师事务所和评估机构征稿，交流行业发展想法和经验等。仅供行业交流探讨，不代表我局监管意见。

● 关于注册会计师行业发展的几点思考

2021年，是中国共产党成立100周年，也是实施行业“十四五”规划的开局之年。“十四五”规划是我国开启全面建设社会主义现代化国家新征程、向第二个百年奋斗目标进军的第一个五年，是贯彻新发展理念，构建新发展格局的关键时段，这对注册会计师行业发展提出新的、更高的要求。注册制改革的推行和新《证券法》的实施，对注册会计师行业的执业标准、服务能力、服务质量也提出了新的挑战。面对前所未有的机遇和挑战，行业迫切需要由注重规模和速度的外延式扩张向注重质量和效益的内涵式发展转型。

一、当前资本市场的法治建设和行业监管形势

当前，资本市场在经济发展和金融稳定两个方面的作用越来越重要，国家对资本市场和相关主体的规范运作也越来越重视，与此同时监管形势日益严峻，执业风险日益增大。近年来资本市场层面的法律法规、政策措施频频出台，对注册会计师行业的整体发展和结构调整将产生重大而又深远的影响。

2020年3月1日，修订后的《证券法》正式实施，从事证

券服务由行政许可转变为备案管理，结束了证券业务资格许可制度。取消证券资格后，短期内对注册会计师行业从事证券服务业务可能会产生一定的波动，但中长期来看将促进审计质量进一步提高。

2020年10月9日，国务院印发《关于进一步提高上市公司质量的意见》，针对提高上市公司质量提出了六个方面17项重点举措，同时对会计师事务所等证券服务机构履职尽责、审慎执业提出严格要求。此外，《关于依法从严打击证券违法活动的若干意见》《中华人民共和国刑法修正案(十一)》等文件、法律法规相继出台实施，行政处罚、民事赔偿、刑事追责的多层次惩戒体系已经形成。

2021年8月23日，国务院办公厅印发《关于进一步规范财务审计秩序 促进注册会计师行业健康发展的意见》(国办发〔2021〕30号)，提出了要依法整治财务审计秩序，依法加强从事证券业务会计师事务所监管，突出检查重点，提高检查频次，严肃查处违法违规行为并曝光典型案例，加快推进注册会计师行业法律和基础制度建设，建立健全监管合作机制，优化执业环境和能力，引导会计师事务所强化内部管理。这是改革开放以来经国务院同意，由国务院办公厅直接印发的指导我国注册会计师行业改革与发展的第一个文件，既充分体现了党中央、国务院对新阶段注册会计师行业健康发展的关心和重视，也使注册会计师行业的风险管控和社会期望压力前所未有。

当前资本市场的法治和监管形势主要呈现四个特点：一是健全了民事赔偿制度，二是加大刑事惩戒力度，三是贯彻资本市场

“零容忍”方针，四是依法整治财务审计秩序。因此，提高上市公司质量、保护投资者合法权益是资本市场的主题，更是贯彻落实党中央、国务院有关资本市场支持经济发展决策部署的必然要求。

当前注册会计师行业承担的民事责任、行政责任和刑事责任全面显著提高，而资本市场财务造假顽疾的解决仍需要一个过程，注册会计师的执业难度和风险不断增加。对此，我们一定要有清醒的认识，敬畏市场、敬畏法治、敬畏专业、敬畏风险，始终保持职业怀疑，勤勉尽职，审慎执业，才可能在当前严峻的法治和监管环境中生存并实现可持续发展。

二、以提高审计质量为中心，建立健全质量管理体系

提供高质量的审计服务，是注册会计师行业的第一生命线，是会计师事务所生存发展和树立市场信誉的基础。新《证券法》大幅提高了审计失败的违法成本，一单审计失败就可能遭致毁灭性打击。为了防范可能的风险，质量比规模更重要，不出问题才有机会谋长远发展。

2020年11月，财政部印发了《会计师事务所质量管理准则第5101号业务质量管理》等三项准则，指导会计师事务所建立健全质量管理体系。行业要以新准则的实施为契机，对原有的质量管理体系和质量控制制度进行重新梳理和完善，建立健全事务所质量管理体系，构建以执业质量、诚信建设和职业道德为基石的内部文化，提高会计师事务所质量监督管理能力，提升审计质量水平，防范审计风险。

三、加强会计师事务所实质性一体化管理，防范执业风险

会计师事务所内部管理水平将直接影响审计质量。会计师事务所如果疏于内部治理，一味追求规模扩张，收入分配、合伙人晋升等同业务承接、承做直接挂钩，实行“分灶吃饭”，就会影响执业质量，制约会计师事务所做强做优，为事务所健康发展埋下隐患。因此，今后一段时期需要持续推动会计师事务所一体化管理，持续提升一体化管理水平，真正实现人员调配、财务安排、业务承接、技术标准、信息化建设的实质性一体化管理，严格质量控制，防范执业风险。

四、理性承接高风险业务，贯彻执行风险导向审计

当前，我们行业面临的最主要的审计风险就是财务造假风险。对上市公司的造假行为和其他违法违规行为，要敢于坚决说“不”。对于在承接过程发现管理层诚信存在缺失、舞弊风险高的上市公司，要做到坚决不承接；对属于事务所“负面清单”的上市公司，务必充分考虑专业胜任能力谨慎承接。

在新的法治和监管形势下，会计师事务所不能穿新鞋走老路，要转变传统思维，拓宽作为注册会计师的胸怀，充分把握好“做强做大”的辩证关系，把承接高风险业务的收益诱惑与自身的专业胜任能力牢牢结合起来，踏踏实实地贯彻执行风险导向审计，保持独立性，保持职业怀疑，审慎评价交易和事项的经济实质，防止审计失败。

五、开拓创新，拓展行业新业务

在疫情持续肆虐、监管环境日益严苛的环境下，事务所应该全面审视党和政府对资本市场和注册会计师行业的政策要求，分析行业的发展现状和机遇，结合服务不同层级市场主体高质量发

展的需求，推动业务向传统审计鉴证服务和拓展增值服务并重的方向发展，坚持“穿新鞋、走新路”的发展策略：一是积极探索合伙人、分支机构的考核管理办法，制订相应制度并不断完善，激发合伙人和分支机构的主观能动性和自觉防控执业风险的意识；二是创新内部监控方法，通过督导、巡查、约谈、集中评审等方法，对高风险业务审计过程加强引导和监控；三是转变观念，调整思路，推动多元化经营向纵深发展，比如破产事务、司法鉴定业务、跨境国际业务等。

当前注册会计师行业处在一个非常严峻的转型期，大家一定要认识到目前的监管形势，所有的经营理念和执业行为都要适应这种监管形势；要真正贯彻风险导向的审计理念，全面规范业务承接和保持、业务执行和质量管理；要倍加珍惜目前的大好局面，持续优化审计客户结构，出清重大风险项目，在注册制框架下，把审计工作做到位，推动事务所实现高质量发展；要充分发挥督导、约谈、巡查等内部监控手段的有效作用，多管齐下，使内部执业环境不断优化。

总而言之，要充分认识我们所肩负的重大责任，坚持原则、坚守底线、遵守准则、敬畏风险，为维护资本市场健康稳定发展做出应有的贡献，向投资者、监管部门和社会公众交上圆满答卷。

【利安达首席合伙人黄锦辉供稿】

● 会计师事务所发展方向浅析

中国注册会计师制度自 1980 年恢复重建以来，已经走过了四十余载。四十年风风雨雨，四十年春华秋实。新中国的注册会计师行业从无到有、从小到大、服务大局、勇担使命，为我国改革开放和社会主义现代化建设作出了具有历史意义的专业贡献。毋庸置疑，市场经济越发展，注册会计师越重要。同时，人工智能、大数据、区块链技术的发展，给会计师事务所的发展提出新的要求。

一、会计师事务所发展的未来方向

结合国内外行业发展和技术进步的动态，会计师事务所的发展方向离不开智能化、人本化、专业化和国际化。

智能化：未来的会计师事务所将高度依赖于人工智能、大数据和区块链等先进技术的发展，事务所很多重复性、低复杂度的劳动，甚至部分浅层的专业判断将由技术替代人，财务机器人、审计机器人将成为未来事务所的标准配备。事务所的助理人员将显著减少。

人本化：财务机器人、审计机器人的出现并不能完全替代人，事务所内具有复杂应变能力和深层专业判断能力的专业人士的重要性将越发显现。事务所仍然要坚持以人为本。高水平的机器人和高水平的业务骨干将成为事务所不可或缺的左膀右臂。

专业化：智能机器人时代的专业机构，其专业性程度主要取决于两个方面，一是大数据到底有多“大”，二是业务骨干到底有多“牛”，他们都是事务所的核心竞争力。未来的事务所，“小而美”和“大而美”都将成为可能。但靠拼凑规模形成的大型事

务所将很难生存，因为这样的事务所无法统一资源，无法形成核心的竞争力。

国际化：尽管当前国际局势时有摩擦，贸易保护主义有所抬头，但全球资源配置的优越性以及世界各国发展的不平衡性，决定了合作好于封闭，国际化仍是资本追逐的方向，是不可根本逆转的潮流。伴随着资本的国际化，会计师事务所的国际化不言自明。

二、会计师事务所发展的路径选择

近年来，上市公司重大舞弊事件时有发生，一些注册会计师牵涉其中，导致注册会计师行业形象和声誉受到严重影响。究其原因，主要有三个方面：

一是价值观的扭曲。个别会计师事务所以利益为导向，漠视执业质量，也可能同时在独立性或胜任能力方面存在问题，没有严格按照审计准则执行审计程序和获取审计证据。加之事务所的组织形式目前是特殊普通合伙或普通合伙，从合伙人来说，业务发展是他必须考虑的问题；但目前大多数的事务所并未实现真正的一体化，导致合伙人往往只能是着眼于短期利益，在低价竞争弥漫市场，合伙人的生存都成为一个问题，如何还能谈其他？目前企业既是委托方又是被审计方，事务所审计时通常是先收取部分预付款，一旦审计报告不是非无保留意见报告，企业往往不会再支付其余的审计费用，这也容易诱发审计人员为了生存和利益而在审计意见上予以让步，应该是从制度上去除审计人员的后顾之忧。

二是审计固有局限。审计是有固有局限的，注册会计师提供

的是对财务报表的合理保证。一些公司的治理层或实际控制人为了利益铤而走险，外联供应商、客户、金融机构全方位系统性精心策划和实施财务报表舞弊。当企业与外围相关主体联手造假时，在审计中极为重要的外部审计证据几乎全部失真，大大增加了审计失败的风险。我们的社会发展到这个阶段，应建立全方位的信用制度，各相关主体为企业提供造假基本都是有利益驱动的，当企业造假爆雷后，各相关主体也必须承担其在其中协同作恶的代价，这样才能够对相关主体形成威慑力。

三是“人才荒”的蔓延。审计工作行业吸引力不足，会计师事务所成为了职场跳板和培训学校，基层员工在略有经验后大面积的跳槽，而监管机构和会计准则审计准则的要求日趋提高，审计人员素质日趋下降，必然导致审计质量的下降和审计风险的提高。

从问题找答案，从历史看未来，或许有利于分辨出会计师事务所的发展路径。现结合事务所发展现状，就会计师事务所的发展路径浅析如下：

（一）事务所应坚持质量至上

质量是事务所的生命线。实践已经证明并将继续证明：谁重视质量，谁就会做强做优，反之亦然。因此，事务所的顶层设计应当始终把执业质量放在优先位置考虑，当质量与收入产生矛盾时，应以质量为重。

事务所从上到下、从总部到分所，所有人员都要牢固树立质量意识，特别是各级主要管理人员更要以身作则，率先垂范。事务所要实行首席合伙人或风险管理合伙人质量一票否决制，合伙

人晋升应当优先考虑执业质量，在事务所内外部检查中对执业质量差的合伙人实行末位退出机制。

注册会计师在执业过程中，应当时刻保持执业怀疑态度，树立风险意识。对获取的各种审计证据应当审慎评价、核实其真实性，必要时，注册会计师应当亲自获取重要审计证据。对于高风险业务，尽可能少依赖内部证据，更多地获取和利用外部证据。

注册会计师要牢固树立法律意识，做到知法、懂法、守法。注册会计师不仅要懂得会计准则，更要懂得审计准则、以及《注册会计师法》《证券法》等相关法律法规。注册会计师只有心里有法，执业才有底线。

（二）事务所应坚持一体发展

建立完善的内部控制制度特别是质量控制制度并一贯遵守是事务所健康、持续发展的重要保证。实践证明：事务所如果内部管理混乱，无章可循或有章不循，发生审计失败的概率就大。事务所业务承接、业务执行、业务报告、业务监控等各个关键节点内控有效，能够在很大程度上防范执业风险。

事务所在人员、财务、业务、技术标准与质量以及信息化建设等五个方面实行一体化管理，将从根本上有助于事务所做强、做优，才能够有效避免事务所各个合伙人之间，各个部门或各个分所之间“山头主义”和“分灶吃饭”，事务所才能够真正形成一个利益共同体，从而增强防范风险和抵御风险的能力。

（三）事务所应坚持以人为本

近年来，整个注册会计师行业招聘难、留人更难已经成为共性问题，注册会计师行业人员老龄化问题也比较突出。因此，人

人才培养和保持已经成为事务所的当务之急。

人才培养，一是对新入职或所龄低、经验少的人员定期或不定期开展有针对性的各种培训，并将事务所内部培训与国家会计学院等外部培训相结合；二是“师傅带徒弟”，以老带新，发挥传帮带作用。由一名有经验的注册会计师负责带 3-5 名没有经验的员工，传道、授业、解惑，实践证明，这是快速培养人才的一条捷径；三是对新考取注册会计师的人员予以适当奖励。奖励不在于金额多少，重在于体现事务所鼓励学习、力求上进的态度以及对人才的关心。

留住人才比较难，在目前市场经济条件下，过去那种单纯靠感情留住人才的做法似乎已经离我们远去。因此，事务所要千方百计想员工之所想、急员工之所急，尽可能帮助员工解决实际困难，让员工常怀感恩之心，心情舒畅地为事务所工作。同时，要给予员工适当报酬和晋升机会，并让员工看到事务所未来发展的希望。

（四）事务所应坚持技术并重

我们的会计准则、审计准则都是执行与国际趋同原则，但这不是简单的准则条文的趋同，风险导向审计理念实施至今，能落到实地的基本审计技术仍很匮乏，审计抽样也是五花八门，甚至是随意抽样，这也导致了审计失败屡屡发生，也为部分蓄意造假人员提供了操作的可能和空间。

所以事务所既要贯彻风险导向审计理念，加强基本审计技术的落地，也应高度重视大数据，重视事务所及其客户信息技术管理，顺应财务机器人、审计机器人的时代，加快智能化的审计发

展。

（五）事务所应坚持专业立所

自从会计师事务所从事证券服务业务由许可改为备案管理以来，截至目前，从事证券服务业务会计师事务所由备案前的40余家增加到近80家，几乎翻了一倍，而且还会有新的事务所不断加入。

证券服务业务属于高风险业务，各事务所应当量力而行，不应一哄而上。是否加入证券所或是否承接证券服务业务，应当以是否具有专业胜任能力和人力、技术、甚至偿付能力等资源为前提。三百六十行，行行出状元。大而不强、小而不专都将影响注册会计师行业的发展。大所应当在做强上下功夫，中小事务所应当在做专、做精上下气力，中小事务所同样可以做到某个领域的“NO.1”。因此，有关部门应当正确引导，在业务招标上只选专、不选大，只选精、不选差，一视同仁、不搞歧视，适当引入事务所被行政处罚或刑事处罚业务承接限制机制，支持和鼓励中小事务所健康、可持续发展。没有中小事务所的积极参与，就不会有注册会计师行业的整体辉煌。

（六）事务所应坚持价值创造

注册会计师专业服务是市场经济的重要制度安排，其价值主要体现在整个生态链的作用发挥上。如果注册会计师提供的只是无差别的专业服务，就难以体现其应有的价值，也难以在收费上体现差异。如果注册会计师能够在自己的专业领域精耕细作、不断创新，向客户提供差别化的专业服务，并能够为客户带来实实在在的效益改善，其就会得到更多的尊重，也会创造更好的效益。

价值创造是未来事务所走出低价竞争困境的不二法宝。

【北京国富首席合伙人张灿杰供稿】