

会计师事务所各利益主体的需求、期望及均衡研究

——基于 ISO 9004 业绩持续改进战略的实施

王翠琳

(兰州理工大学 经济管理学院,甘肃 兰州 730050)

[摘要]基于 ISO 9004 标准核心理念和指导思想,在分析目前情况下会计师事务所相关利益各方的需求、期望,总结事务所实施 ISO 9004 后给相关利益各方带来收益的基础上,就事务所实施 ISO 9004 标准质量管理活动进行分析,发现相关利益各方的反应强弱依次为员工、被审计客户、信息使用者和委托人、政府,最后分别针对以上利益主体提出相应均衡性管理措施,并选择投入产出率、利益关联度、负面曝光率、有效沟通率等关键业绩指标为事务所业绩改进提供检测和评价依据,提出运用平衡计分卡来进行事务所整体利益的均衡。

[关键词]ISO 9004;会计师事务所;业绩;持续改进;平衡计分卡;相关利益者;利益主体

[中图分类号]F239.43 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2013)02-0059-09

近年来我国注册会计师业务在做大做强、走出去以及业务拓展等战略的指引下得到了突飞猛进的发展。在会计师事务所不断提高竞争力、创立诚信品牌的进程中,建立健全质量控制体系固然重要,而业绩持续改进更是会计师事务所持续发展壮大的核心。企业业绩持续改进的基本理念和思路体现在 ISO 9004 中。

表 1 ISO 9001 和 ISO 9004 基本内容对照表^[1-2]

项目内容	ISO 9001	ISO 9004
目标	满足质量体系最基本要求 满足顾客 适用法规	识别并满足顾客和其他相关方需求和期望,获得竞争收益,并以高效方式实现实现、保持并改进组织的总体业绩和能力,包括:所有质量因素、收入、市场份额、成本、效率、风险等
基本要求	提高体系、过程的有效性 顾客要求 仅对特殊过程进行确认	同时提高有效性、效率 满足所有相关方的要求 确认扩展到产品以及高价值、高安全性过程,特殊过程,不可重复的过程,无法验证产品的过程
内容	着重于质量问题	兼顾质量和经济问题
考虑因素	人员、基础设施、工作环境	人员、基础设施、工作环境、信息、供方、合作者、自然资源、财务资源
评价方法	管理评审、体系审核	管理评审、体系审核、自我评定
监视和测量	顾客满意程度监视、测量 内部审核	顾客满意程度监视、测量 对其他相关方满意程度监视、测量 内部审核 财务测量 自我评定
改进措施	纠正措施、预防措施	纠正措施、损失预防、持续改进
具体改进方法和工具	—	风险分析、水平对比、失效模式及影响分析、故障树分析、项目管理及矩阵管理、关联图、可靠性预测、顾客满意度测量、排序技术、防错技术、稳健性设计、自我评定、质量成本分析、技术状态管理等

[收稿日期]2012-01-19

[作者简介]王翠琳(1972—),女,甘肃定西人,兰州理工大学经济管理学院会计系教授,硕士生导师,中国注册会计师,从事审计理论与实践、独立审计与资本市场发展研究。

ISO 9004 是 ISO 组织 2000 版以 9000(基础和术语)、9001(要求)和 9004(业绩改进指南)为主要内容所形成的质量管理体系中最接近组织目标的标准,全称为《质量管理体系业绩改进指南》,该标准对组织高层管理者的要求不仅是重视和参与,而且是战略规划和决策。从内容上看,ISO 9004 基本思想是 ISO 9001 的一种延续,但又有十分明显的突破(见上页表 1)。比如 ISO 9001 目标是满足顾客和法规的要求,确保生产好的产品和提供良好的服务,使客户满意;而 ISO 9004 标准关注的焦点则是从组织所有者的角度来看如何保持良好持续发展。围绕着目标的改变,质量体系的内容、基本要求、评价方法、检测方法和工具等在内涵和外延上均发生了质的飞跃性变化:企业业绩不仅体现在质量这一单一指标上,而是质量、成本、效率、风险等方面绩效的综合;质量管理的范畴也突破了传统范畴,迈向大质量、全面质量管理。2009 年修订后的 ISO 9004 新标准,进一步为企业或组织基于过程控制而不断提高效率、效益的总体业绩提供指导,更侧重于以平衡的方式来满足客户及其他有关各方的需求和期望,并通过不断测量顾客和其他利益相关方的满意度来对绩效进行改进。

会计师事务所要保持业绩的持续改进,从大环节或步骤来看,首先要将事务所利益共同体看成是一个系统,对每个利益方的需求和期望准确定位;其次事务所要研究需求、期望的利益转化问题;再次对利益进行均衡管理;最后在此基础上对各利益方的满意程度进行持续不断地监视和测量,形成事务所整体利益均衡、持续发展。

一、会计师事务所各利益主体需求、期望的定位

需求和期望的研究属于组织激励的范畴,需求理论着眼于“内在缺乏”,期望理论侧重于“外在目标”,前者以个体所感觉到的某种缺乏的需要为动力来激励其从事组织所要求的行为,后者从个体本身对目标的期望来推动其前进。虽然期望理论和需求理论所研究的两种激励模式本质上是互相关联和一致的^[3],但一般而言,任何理性的个体都会首先意识到自己的某种需求之后,才确定努力的目标,为实现目标而采取战略措施。在目标的实现过程中,尚未实现的目标就成了期望,各项策略的实施就是为了在满足内在需要的同时实现外在目标,组织利益的增大需要各利益主体的力量得以激发。

会计师事务所的利益主体从内到外,主要包括:合伙人或投资主体、以注册会计师(以下简称 CPA)为代表的内部员工、审计业务委托人(企业财产所有者)、被审计客户(企业财产经营者)以及信息使用者和政府机构,任何情况下,他们都是理性的经济人。因此,本文首先从利益主体各自利益出发来定位其需求,其次定位其期望(见表 2)。比如,合伙人或投资主体最根本的需求是鉴证业务继续扩大,同时延伸业务链条,最终的目标是将事务所做大做强、扩大效应;以 CPA 为代表的员工希望工作压力能减小、有更多的闲暇时间,最终期望提高投入产出比、实现自我价值;审计业务委托人本质上是被审计客户的所有者,渴望客观、公正地评价经营者的经济责任履行状况,这可通过独立、信誉度高的事务所实施审计业务来实现;被审计客户最希望收到无保留意见的审计报告,主要通过注册会计师沟通来实现;信息使用者除最为重要的事务所所有者之外,还有债权人、供应商以及社会公众,他们最大的需求是获取准确的信息资料以做出恰当的决策,期望注册会计师能将“经济警察”功能发挥得淋漓尽致;政府机构要维护整个审计市场环境的纯净,也需要依靠审计师的独立、客观和公正。

表 2 事务所利益关联者的需求和期望

利益相关者	需求	期望
合伙人或投资主体	营业收入增长、拓展新业务	做大做强、品牌效应凸显
以 CPA 为代表的内部员工	提高投入产出比	增加闲暇时间、减轻压力、实现价值
审计业务委托人(企业所有者)	客观评价被审计客户经济责任履行	独立、信誉度高的事务所完成该业务
被审计客户(企业经营者)	有利于自身的审计报告出具	与审计师之间有很好的沟通、交流
信息使用者	直接获取透明度高、利用价值高的信息	注册会计师“经济警察”作用最大发挥
政府及相关部门	维护透明的信息披露平台	事务所独立、客观和公正

二、ISO 9004 战略下会计师事务所需求、期望的收益转化

由于 ISO 9004 更多地注重企业全方位利益主体,且以做大企业整体利益为目标。因此,如果质量管理体系业绩改进指南得到适当的运行,并合理遵循八项质量管理原则,那么利益各方都会分享到需求、期望的收益所转化的成果(见表3)。在表4会计师事务所收益分析中可见,作为事务所的投资主体事务所所有者,净资产收益率、市场占有率以及营业收入均会增长,收益质量也会上升。内部员工的业务处理可以在程序化管理中有序进行,还可以享受到闲暇时间增加、外出进修等福利性待遇,包括:计算机处理技术广泛应用促进工作效率的提升和劳动强度的减少,增加员工工作满意度,注重 CPA 后续教育培训和助理会计师业务水平提升等。广大的信息使用者可以获得高质量的审计报告并用以决策,从而增强社会公众对事务所的信心,包括:坚持了独立、客观、公正,合法、公允审计目标实现,实施必要审计程序,获取可靠、适当性证据,审计工作底稿得以复核等。作为审计客体的被审计客户来说,可以加强与事务所之间的业务沟通,保持良好的客户关系,关键是可以利用外部审计的智慧来提升企业自身的管理水平。在前面各利益主体收益转化作用下,政府管理部门会得到行业检查工作顺利开展,整个经济市场环境得以净化的无形收益。

表3 ISO 9004 战略下一般性企业收益分析表^[4]

利益相关方	所有者/投资者	组织内人员	顾客/使用者	供方/合作伙伴	社会
实施 ISO 9004 可能带来的收益	提高投资回报率 提高运作效果 增加市场份额 增加利润	更加良好的工作条件 提高工作满意度 改进卫生和安全 提高工作热情 提高工作稳定性	符合要求 可信赖、可靠 在需要时可以得到 可维修	提高稳定性 增加订单,扩大合作 范围 增强伙伴关系和相互 理解	符合法律法规要求 提高健康和安全性 减少环境影响 增加安全感

表4 ISO 9004 战略下会计师事务所收益分析表

利益相关方	事务所所有者	事务所内部员工	信息需求者	审计客体	政府及相关部门
实施 ISO 9004 可能带来的收益	合伙人 投资主体 净资产收益率提高 收益质量提升 市场占有率提升 主营业务收入增加 其他业务拓展	注册会计师 助理会计师 审计工作底稿格式统一化、规范化,实施标准化 管理 职工满意度增加	审计委托人 社会公众 得到高质量审计报告 使用者决策利用程度 高、失误少 使用者对审计报告的 信心指数提升	被审计客户 业务相关方 审计能够持续,沟通 次数、内容扩大,客户 关系日益稳定 管理建议书能够广泛 出具 财务报告内部控制审 计功能充分发挥	行业协会 证监会 证券交易所 利于行业检查 被审计客户业务活 动无负面曝光情况 高层管理人员贪污、 腐败案件曝光率无 及负面社会影响程 度小

三、ISO 9004 战略下事务所各利益主体收益的均衡分析

利益相关者理论认为任何一个公司的发展都离不开各利益相关者的投入或参与,企业追求的是利益相关者的整体利益,而不仅仅是某些主体的利益。表4反映的是事务所实施了 ISO 9004 质量管理体系业绩改进后,各利益主体可能获取的最大收益,也是事务所整体经营达到的最佳状态,但前提条件是利益主体各方十分努力并十分协调,达到均衡状态。利益的均衡就是各利益相关群体在相互的博弈之中都愿意维持现状,相互之间相对平衡与和谐,实现零和状态。因此,事务所需要有合理的组织构架以均衡各利益主体的收益诉求,通过展开一系列活动来引导、约束和解决现实中由于制度设计、运行不合理可能出现的冲突。

针对事务所实施 ISO 9004 质量管理体系业绩改进这一管理活动,各方利益者的反应明显很不一致,有些是直接利益既得者,有些是间接利益既得者,有些是显性利益既得者,有些是隐形利益既得者。各方利益者按照反应的强弱依次为以 CPA 为代表的内部员工、被审计客户、信息使用者、委托人

和政府部门,而反应强弱的产生原因则在于上述主体直接获取收益的多寡不同。因此,会计师事务所的持续发展需要管理者在明确各利益主体态度、行为去向的基础上(见表4、表5、表6),结合其利益诉求开展一系列利益协调和均衡活动。

(一) 以 CPA 为主的内部员工

以 CPA 为主的内部员工是审计业务的执行者,是事务所的核心员工,他们的独立、客观和公正直接决定了事务所的声誉、收入和业绩,对事务所十分重要。ISO 9004 标准质量管理战略的实施,主要是控制 CPA 的审计过程,CPA 对推行该战略持反对态度,且拥有较高的权力,但 CPA 的行为可预测性较低,因此事务所首先应考虑 CPA 的利益。从收益和风险、压力的均衡角度看注册会计师职业,已由原来的阳光型职业逐渐成了高风险、高压型职业,主要体现在该工作劳动强度大、加班加点频繁、长期出差在外,尤其是规模越大、业绩越好的事务所,CPA 的劳动强度更高。再加上职业准则要求 CPA 知识储备的广而深,以及信息使用者要求的逐渐提高和政府信息披露要求的提高等,促使事务所一是要在保证审计效果的基础上多注重审计效率的提升,重点推行标准化、程序化管理;二是事务所要专门组织所内或行内 CPA 业务知识培训,尤其是对助理审计师而言,为他们向 CPA 方向的努力提供条件;三是事务所要按照需求层次理论对审计人员的需求进行评估,建立合理的利益保障及分配机制,从注意、重视和行为刺激三方面加强对需求^①的评估和实施。

(二) 被审计客户

被审计客户是审计业务客体,获取直接利益最低,审计业务中被动性最强,对 ISO 9004 标准质量管理战略实施均持反对态度,同时其行为最不可预测。因此对事务所而言最重要的是如何处理好与被审计客户之间“审计与被审计”的特殊客户关系。首先,事务所要缓和与被审计客户之间“审计与被审计”的敌对关系,逐渐转变为“服务与被服务”的友好关系,在客户内部控制、内部管理、财务报告内部控制审计等方面开拓更具价值的服务业务,从而构建“双赢”模式;其次事务所要和客户加强沟通,包括提高沟通的频率,扩大沟通的层次和范围,在不违背审计独立性的前提下耐心听取被审计客户的意见,做好与被审计客户各方面的协调工作。

(三) 委托人、信息使用者

委托人、信息使用者是最终财务信息、审计信息的使用者,虽然不是直接的 ISO 9004 战略推行人,但是作为事务所最忠实的客户,委托人、信息使用者在态度上、行为上都会十分支持事务所实施质量控制战略,因为委托人、信息使用者是利益的直接获得者。这就要求事务所一是要建立质量控制体系,保证审计师在思想上能够保持高度的独立、客观和公正,业务上严格遵守审计准则的规定实施指导、监督和复核等控制程序;二是要求事务所树立本所良好的声誉,提高信息使用者的信心指数和信息的使用频率、效率;三是要求事务所与委托人、信息使用者保持高度的信息沟通,提高客户管理水平。

表 5 态度/重要性矩阵

		重要性	
		高低	
态度	反对	A 反对型 (以 CPA 为主的内部员工)	B 牢骚型 (被审计客户)
	支持	C 低优先型 (委托人、信息使用者)	D 支持者 (政府及相关部门)

表 6 权力/行为可预测性矩阵

		行为可预测性	
		高低	
权力	低	A 地位低却死心塌地 (委托人、信息使用者)	B 地位较低却不稳定 (被审计客户)
	高	C 位高权重立场坚定 (政府及相关部门)	D 位高权重却不稳定 (以 CPA 为主的内部员工)

表 7 权力/利益矩阵

		利益水平	
		高低	
权力	低	A 保持信息灵通 (委托人、信息使用者)	B 最小的努力 (被审计客户)
	高	C 主要参与者 (政府及相关部门)	D 保持满意 (以 CPA 为主的内部员工)

^①关注需求是指人的内心需要其他人的注意与重视,从而达到心灵满足,使自身各个系统受到激励与能动,产生活跃性行为的需求。

(四) 政府及相关部门

政府及相关部门是 ISO 9004 质量管理体系业绩改进这一战略实施中的最大利益获取者。一方面政府及相关部门以上级主管部门的身份来帮助事务所加强内部结构治理和质量控制,另一方面政府及相关部门以监管部门的身份来净化会计、审计市场环境。基于政府的权威性,即权力高、支持态度坚定,政府必将成为事务所质量管理战略的主要参与者和推动者。因此事务所应在严格执行政府出台的各项管理政策、制度的基础上积极寻求政府及相关部门的支持,同时帮助政府各部门杜绝行业检查中可能出现的漏洞,以及减少被审计客户可能出现的各种负面曝光,以此来净化投资环境,增加社会公众对政府、审计机构和审计师的信心。

四、事务所各利益主体收益持续均衡的监视、测量

事务所各利益主体的需求和期望在经过界定和采取一定的管理措施后,还需要随着内外部环境的变化,不断地搜集和提供评估收益持续均衡的信息,持续监视各利益主体的行为情况并运用适当的关键业绩指标进行测量(见表8)。

表8 事务所各利益主体收益持续均衡的监视信息及测量指标

利益相关方	合伙人(投资者)	以 CPA 为代表内部员工	审计委托人等 信息使用者	被审计客户	政府相关部门
监视信息	评定达到规定目标的能力 评定财务业绩评价外部因素对结果的影响 识别因措施所带来的价值	员工对组织满足其需求和期望的意见 评定个人和集体的业绩以及他们对组织成果所作的贡献	信息使用者的抱怨与信息使用者直接沟通问卷和调查委托收集和分析数据关注的群体信息使用者报告各种媒体报告行业研究结果	调查被审计客户对组织审计过程的意见 监视被审计客户的业绩及其与事务所审计策略的符合性,并提供反馈 评定会计信息资料质量、被审计客户贡献以及通过合作而给双方带来的利益	追踪与业绩改进目标有关的适宜数据,以使其与社会相互影响令人满意 定期评定业绩改进战略措施的有效性和效率以及社会相关方面对业绩的感受
关键业绩考核指标	市场占有率 生产效率	投入产出率	利益关联度(独立性) 证据充分率、完整率 工作底稿程序化率、准确率	沟通频率 有效沟通率 正当沟通率 业务拓展率	行业协会检查合格(不合格)与事务所审计无保留(非无保留)之间吻合率 被审计客户业务活动负面曝光率

(一) 事务所合伙人(投资者)

合伙人(投资者)是事务所一切战略管理活动的策划者和推动者,合伙人当前的需求是事务所规模扩大和竞争优势增强,期望通过 ISO 9004 的实施,使得事务所收益率和业务分别得到提升、扩展。因此,事务所合伙人需要持续不断地监视事务所将期望转成目标的能力、识别出 ISO 9004 战略所带来的新增价值、评价外部因素的影响。在资源占有优势,生产成本和生产效率优势,市场占有优势,自主创新能力,技术优势,企业综合治理与运营管理五大竞争优势中,事务所优势主要集中于市场占有优势和生产效率优势,按照主要业绩指标可量化和可测量的要求,本文选择市场占有率和生产效率两个指标进行测量事务所竞争优势。

市场占有率指标的计算可以分为鉴证业务市场占有率和非鉴证业务市场占有率,如果事务所有必要对新型开拓业务进行检测,就可以计算新型业务市场占有率,随着以上三个市场占有率的逐步提高,事务所的业务规模也在逐步扩大,竞争实力会不断增强。

生产效率指标^①的计算,需要改变我国事务所实行的现有政府定价模式和收费制度,向国外会计师事务所的计时制收费制度转变,建立标准劳务工时制度。这样,就可以清晰地反映出审计这项智力劳务的基本成本、审计师所承担的各项风险以及事务所的利润,也可以减少当前我国事务所之间在价格上的恶性竞争,澄清目前混乱的审计市场。

(二) 以 CPA 为代表的内部员工

以 CPA 为代表的内部员工更多是期望能够增加闲暇时间、减轻压力从而提高投入产出率。审计产品的完成全部依靠注册会计师和助理审计师的智力劳动,质量的高低取决于注册会计师和助理审计师对业务、对客户的忠诚度。因此,事务所对员工持续监视的重点应该是员工的满意度及其个人在工作中的贡献。哈拉斯娱乐公司(Harrah's Entertainment)对员工进行数据挖掘并用量化分析工具对员工进行深入的了解,然后将相关员工安置在适合其能力发挥的工作岗位上,这样员工的能力才能得到最大发挥。该公司通过数据挖掘还发现,心情愉快、身心健康的员工会让客户更加满意^[5]。所以,事务所在加强内部管理时应该注重构建合理的薪酬分配制度和人才分析制度,做到“人尽其才,物尽其用”。

事务所对内部员工需求、期望的满意度考核选择投入产出比率^②,产出指标可以用事务所所承接项目的年度业务收入来代替,投入指标的核定主要包括工资、奖金、补贴、津贴、加班补助、休闲补助、培训补助等显性成本投入和 CPA 个人因审计业务的特殊性、风险性而产生的隐性成本投入,如高劳动强度带来的对身体健康方面的威胁、高压带来的精神上高度紧张等。在衡量隐性成本投入部分时,事务所首先将内部员工按照一定标准,如工龄、技术熟练程度、所持有证件的多少以及年龄等分成不同的群体、不同的工作岗位等级。其次将收集到的 CPA 关键成果领域的个人成绩数据,与成本、时间等人力资源流程衡量标准,敬业度与留用率等成果衡量标准,以及劳动强度、风险大小相结合进行量化分析。

(三) 审计委托人等信息使用者

信息使用者属于事务所的顾客,是事务所审计报告的最终使用者,他们需求、期望的实现对于事务所的发展壮大起着至关重要的作用。他们期望事务所实施完整、合理的审计程序,运用充分、适当的审计证据客观、公正地评价被审计客户的经济责任履行情况,相应做出及时、准确的决策。就审计委托人、社会公众等信息使用者对事务所的监视内容而言,事务所可以通过问卷调查、信息使用者报告、各种媒体报告、行业研究结果来了解,也可以直接与信息使用者进行沟通。除此之外,当前审计业务中由于审计产品的定性化特征以及使用信息反馈的滞后性,审计产品的使用者对审计质量的监控都在事后,且十分滞后,一般性的假设是如果被审计客户没有被媒体曝光或相关方起诉,那么我们就默认该审计质量是高的,审计过程是可行的。但事实上,由于法规体系的不健全以及信息使用者的法律保护意识淡薄,尤其是起诉成本的高昂,造成事务所即使是滞后的监督都是十分薄弱的。所以,在实施 ISO 9000 系列时,委托人、社会公众等信息使用者应该加强对事务所的审计业务过程的监督,监控时点要提前。

关于需求、期望的考核可以选择审计师与被审计客户间的利益关联度,审计证据的充分率、准确率和审计工作底稿的完整率、程序化率。审计师是否客观、公正主要取决于审计师是否独立,重点是审计师与被审计客户之间有无直接、间接利益关系,这可以通过委托人以及信息使用者的事前调查和事中监视并借助利益关联度指标来进行评价。利益关联度越低说明事务所及其审计师的独立性越强,反之,说明独立性差。除此之外,审计的客观、公正还取决于审计业务实施过程中审计师是否坚守审计准则和与被审计客户间是否合谋,如果没有坚守准则或合谋,被审计客户一定不会得到充分、适当、准确的审计证据并形成客观、公正的审计工作底稿。所以,此时的业绩评价主要依靠审计证据的

①生产效率 = 标准总工时 / 实际总投入工时 × 100%

标准总工时 = 标准工时 × 实际产出数

实际总投入工时 = 总投入工时 - 损失工时 - 补助工时

②员工的投入产出比率 = 员工给事务所带来的收益 / (事务所给员工的各种付出 + 员工所承担的各种风险)

充分率、准确率和审计工作底稿的完整率、程序化率,这些指标的定性化表述需要使用对偶三角法、模糊数学学等方法进行量化。具体分析流程见图1。

(四) 被审计客户

被审计客户在审计业务中处于十分被动的局面,在账项审计、制度审计以及风险审计体系下,被审计客户首先要达到的目标是业务活动的合法性,在此基础上才是真实性以及最高级的效益性目标。审计报告是对被审计客户管理层受托经济责任履行状况的鉴证,当然不管是业绩好还是业绩不好的企业都希望自身管理水平得到高度评价、对自身最有利的审计意见。如何实现这一目标就需要被审计

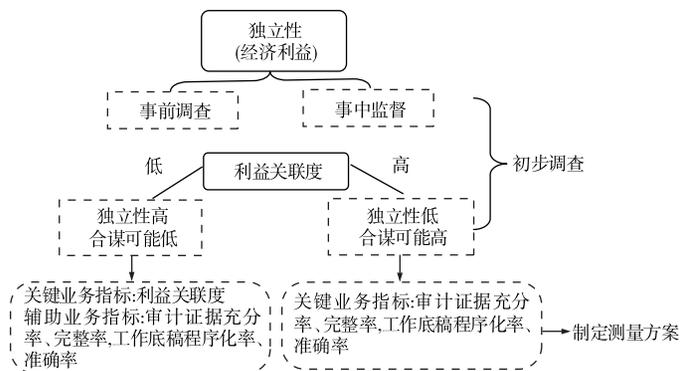


图1 审计师独立、客观、公正的评价流程

客户在审计业务执行过程中,一方面做好与审计师之间的配合,另一方面还要做好与审计师之间的沟通。但是,现实中的沟通会因被审计客户财务报表是否有太多问题而出现差异,没有太多问题的被审计客户的沟通应当更加集中于如何利用审计师的外部人眼光来改善自己的管理水平,拓展新的合作业务等方面;而财务报表存在一些问题的被审计客户的沟通更多地会集中在如何通过审计师来降低企业风险的外溢或隐藏潜在风险,这些属于不正当沟通,在一定程度上会形成合谋。因此,事务所应该调查被审计客户对审计过程的意见,监视被审计客户会计信息资料质量、业绩及其与事务所审计策略的符合性。事务所可以用沟通频率(次数)、有效沟通率(指双方达成协议的)、正当沟通率、业务拓展率来评价双方合作的效益以及被审计客户的贡献。沟通率、沟通次数等可以通过相应的工作底稿记录的次数、内容来分析、统计计算得出,业务拓展率则可以通过事务所业务收入以及事务所受托业务约定书的签订来统计确认。

(五) 政府及相关部门

作为主管部门的政府及相关部门主要是期望事务所能够公平、公正地反映出被审计客户的实际财务情况,以此来维护我国信息披露平台的公平和透明,尤其是在维护国家公共资源安全方面做到同股同权。主管审计业务的政府部门主要包括行业协会、证监会和证券交易所,行业协会的主要职责是督促各级协会对事务所质量控制的程序性检查以及各类政策、文书的出台;证监会和证券交易所主要对上市公司信息披露的及时性、规范性、交易的合规性、异常波动性加以监督、检查。因此,事务所应追踪监视与ISO 9004 战略实施相关的财务造假、监控失败、审计失败等情形,分不同部门选择不同的评价指标进行测量。注册会计师行业协会考核的关键业绩指标是行业检查合格(不合格)与事务所审计无保留(非无保留)之间的吻合率^①。吻合率高说明行业协会和事务所的工作基本一致,相关证据得到了印证,证明了被审计客户业务的合法性、公允性以及行业检查的准确性;相反,吻合率低,说明行业协会与事务所在被审计客户业务的监督和审计方面有一定的出入,那么审计报告意见的准确性和行业检查结论的准确性还需要再次复核。在实践操作中,为了提高测量的效率,行业协会应以检查活动为测量的出发点对出现问题的被审计客户追查相应时间段事务所发表无保留意见的审计活动的合法性、真实性,由于抽查比例较低,行业协会可以采取逐一检查核对的方法来计算吻合率,不相吻合的部分需要再次复核查明原因。首先,复核行业检查不合格与CPA 无保留意见的不吻合部分(见下页图2 第二步复核)。其次,复核行业检查合格与CPA 非保留意见的不吻合部分(见下页图2 第三

^①吻合率 = 相吻合事项数 / [行业检查总数 + 事务所审计总数]

步复核)。因为行业协会一般采取抽查方式,有问题的部分或许没有被抽到,并且没被抽到的部分事务所的审计也不一定是无保留意见的。所以,对于这部分不稳合行业协会需要按照数量较小的非无保留意见为起点与行业检查合格之间进行逐一检查,再次证明其业务活动的合法性和公允性。

证监会和证券交易所考核的关键业绩指标主要是被审计客户业务活动的负面曝光率^①,包括高层管理人员贪污、腐败案件的曝光率以及相应的社会负面影响因子。该指标可以借助网络和股市来进行的测算。比如一年出现的上市公司负面曝光率的事件比较多,证监会和交易所应该在指定网站定期公开,信息使用者一定会浏览或阅读该类信息,根据对该批曝光事件总的点击次数和单独某公司的点击次数就可以算出该公司的曝光率了。

如果计算出的曝光率高,说明该事件的社会影响因子大,信息使用者获得的决策信息质量高,政府的震慑力也会提高。在资本市场逐渐完善的过程中,负面曝光率也会出现从高到低的变化趋势。该指标的考核最好是将行业协会的监督结果、审计师的审计结果和证监会、证券交易所以及社会大众的监督结果结合起来,效果会更加明显,我们的信息披露环境也会随之变得更加洁净。

以上监视和测量主要是从事务所各利益主体自身需求、期望转化成收益,且收益是否能够持续稳定发展为出发点来选择关键业绩评价指标进行研究的,其实唯有整体平衡,事务所才可能持续发展。因此,事务所可以选用平衡计分卡作为整体利益平衡发展的重要机制和方法(见图3)。事务所应在ISO 9004质量管理体系业绩提升战略与愿景下设计收益均衡的管理体系,根据事务所实际业务的需要,本文将平衡计分卡设置了如下层面。针对事务所合伙人(投资者)的财务层面;针对审计信息使用者的顾客层面;针对被审计客户的客户层面;针对整个审计业务过程,重在体现内部审计师审计准则的履行、对审计师的监控及其结果的流程层面;针对事务所内外部环境优化的学习/成长层面。每个层面都按照先目标、后评估指标的原则来设计,重点体现平衡计分卡的长短期目标、财务与非财务、结果与动因、滞后与领先、外部与内部的平衡。该平衡积分卡的运行要求事务所必须具有重视构想、交流、参与以及激发员工积极性和创造性管理风格的领导者,并能通过沟通、教育使事务所上下、内外对该战略都有了解,只有这样才有可能把战略转化成为每个利益主体的工

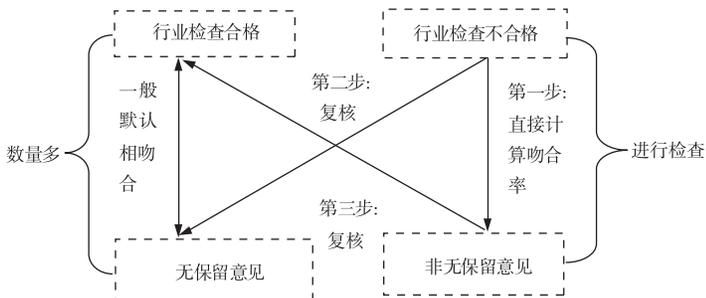


图2 行业协会检查与事务所审计间的复核

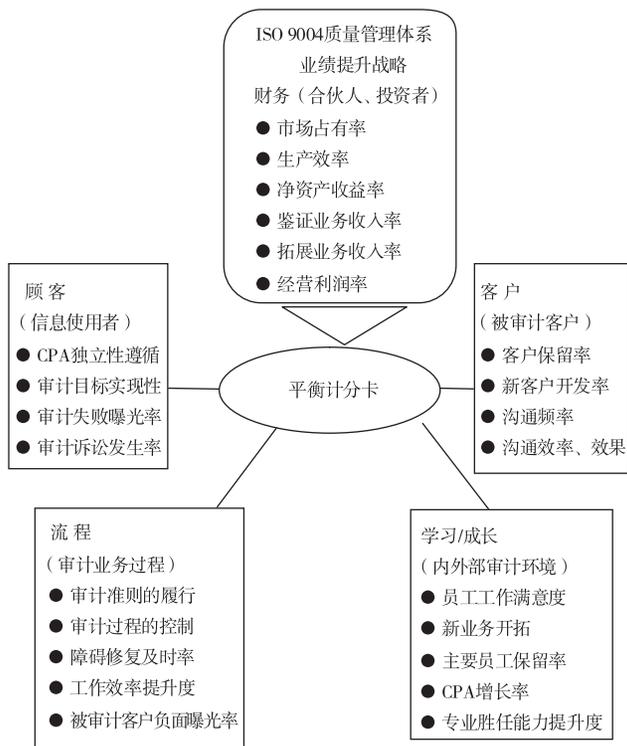


图3 会计师事务所各利益主体收益均衡体系

① $\times \times$ 公司曝光率(影响因子) = $\times \times$ 年负面报道点击率/全年度全国上市公司负面报道点击率

作,实现从愿景到行动的关键转换,最终实现平衡计分卡的真正价值。

五、结论

我国会计师事务所在做大做强、走出去以及业务拓展战略的指引下竞争势力越来越强。但为了保障这种竞争势力的不断持续,事务所很有必要对业绩进行持续改进,我们可以通过实施 ISO 9004 业绩改进战略来实现。首先对事务所各利益方的需求和期望进行准确定位,其次明确业绩改进战略的实施给利益各方所带来的收益,在此基础上从态度/重要性,权利/行为可预性,权利/收益三个角度分析得出审计业务的实施者 CPA 对该战略的实施反映最为敏感。我们分析的最终目标是针对以上利益者的不同反映一方面采取一定措施以平衡的方式来满足他们的期望和需求,另一方面是选择合理的量化指标来不断地测量各利益方满意度以对事务所的绩效进行改进。我们对事务所投资主体选择市场占有率和生产效率作为测量指标;对以 CPA 为主的内部员工可以测量投入产出比率;对被审计客户选择沟通频率(次数)、有效沟通率(指双方达成协议的)、正当沟通率及业务拓展率作为测量指标;委托人、社会公众等信息使用者可以测量审计师与被审计客户间的利益关联度,审计证据的充分率、准确率和审计工作底稿的完整率、程序化率;用行业协会检查合格(不合格)与事务所审计无保留(非无保留)意见之间的吻合率、被审计客户业务活动负面曝光率来测量审计市场社会效益的有效性。最后事务所必须将各利益主体纳入一个平衡系统来进行管理,才能获取最大利益,实现业绩的持续增长。

参考文献:

- [1] 全国质量管理和质量保证标准化技术委员会. 2000 版质量管理体系国家标准理解与实施[M]. 北京: 中国标准出版社, 2001.
- [2] 国家质量技术监督局. 中华人民共和国国家标准: 质量管理体系业绩改进指南, GB/T19004—2000, idt ISO 9004:2000[S]. 2000.
- [3] 王德清. 管理心理学[M]. 重庆: 重庆大学出版社, 2004.
- [4] ISO 9001. 2008 常见问题解答[EB/OL]. www.iso.org/tc176/sc2, [2010-01-07].
- [5] 俞静, 徐斌, 钟懿. 基于平衡计分卡视角的企业相对绩效评价研究[J]. 南京审计学院学报, 2012(6): 34-40.

[责任编辑: 高 婷]

Demand, Expectation and Symmetry of Interest Entities of Accounting Firms: Based on the Application of ISO 9004 Performance Continuous Improvement Strategy

WANG Cuilin

(School of Economic Management, Lanzhou University of Science and Technology, Lanzhou 730050, China)

Abstract: Based on the core idea and guidelines of ISO 9004, we first analyze the demand and expectation of interest entities of accounting firms at the present situation and then we find response from the interested parties vary in a declining degree: from staff to audited units, informations users, trustors and government in the process of applying this quality management. Finally, we propose some symmetry management measures and choose such performance indicators as input/output rate, interest related degree, negative exposure rate, effective communication rate to test and evaluate the performance improvement and use the balance score card to balance the interest of the firm as a whole.

Key Words: ISO 9004; accounting firms; performance; continuous improvement; balanced score card; interested parties; interest entity