

# 我国会计师事务所的竞争劣势及应对措施

毛丽娟 李 泱

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

**【摘要】** 本文就我国注册会计师行业的竞争劣势进行剖析,并有针对性地提出应对措施,以期对提升我国注册会计师行业的竞争力有所裨益。

**【关键词】** 会计师事务所 竞争 劣势 对策

随着经济全球化的发展,各国审计行业的国际化进程逐步加快。在加入 WTO 后我国已逐步开放中介市场,国际大型会计师事务所纷纷进入,与我国尚未形成规模的 CPA 行业同台竞争。相对国外发展较为成熟的 CPA 行业,我国 CPA 行业在规模、人才、技术等方面均存在较大差距,对这些问题进行深入分析将有助于我们认清当前的竞争劣势并采取相应的措施,提升我国 CPA 行业的竞争力。

## 一、我国 CPA 行业的竞争劣势

1. 规模劣势。国外的 CPA 行业经过百余年的发展,在规模、人才、技术等方面已具有相当的优势,尤其是四大会计师事务所,在规模上更胜一筹。截至 2002 年底,四大会计师事务所在美国证券审计市场上的份额达到了 78%,且在大客户市场上的份额还要高。在我国,尽管自 1980 年恢复注册会计师制度以来,CPA 行业得以发展和壮大,但是当前我国会计师事务所的规模普遍较小,这直接束缚了其接纳大型客户的能力。

刘明辉、徐正刚(2005)曾对 2002~2004 年间入选会计师事务所业务收入百强且具有证券执业资格的会计师事务所进行划分,统计了其市场份额的变动情况,如下表所示。

2002~2004 年不同规模等级会计师事务所市场份额变动情况表

市场份额 规模等级	占百强会计师事务所 业务收入的份额(%)			差异 % 2004 年比 2002 年
	2002 年	2003 年	2004 年	
四大	38.22	40.15	46.57	8.35
150 以上 / (7 家)	10.75	10.15	9.77	- 0.98
100 ~150 / (13 家)	10.17	10.59	8.92	- 1.25
100 以下 / (22 家)	13.38	11.94	9.95	- 3.43

数据来源:根据百强会计师事务所业务收入(2002~2004 年)计算取得。

从上表不难看出,我国会计师事务所的规模和收入份额与四大会计师事务所相比存在较大的差距,并且这一差距还在逐年加大。目前,我国中小会计师事务所的数量仍占绝大多数,其在与国际大型会计师事务所竞争的过程中,面临较大的

生存压力和风险,通常处于竞争劣势。

2. 人才劣势。CPA 行业是智力密集型行业,人力资源是会计师事务所最重要的资产。因此,CPA 行业的人才选拔和后续教育机制十分重要。与国外严格的考核课程相比,我国 CPA 考核课程的设置与选拔相对简单,从而直接影响我国 CPA 行业的整体素质。

在 CPA 后续教育以及执业资格认定方面,我国与国外 CPA 行业也存在一定的差距。在美国,CPA 的后续教育体现在项目设计和课程开发等方面。其项目设计包括学位项目和非学位项目。学位项目的权威性主要来自于政府权威组织或市场的认同,非学位项目通常包括短期培训计划。其课程则包括技术类培训课程与非技术类培训课程。课程的开发需要经过立项、审批、实施、试验、评价等阶段。相比之下,我国 CPA 的后续教育就显得十分薄弱,执业人员的后续教育往往以参加培训的小时数作为考核标准。由于缺乏有效的安排和监控,这种学习模式容易流于形式。

3. 业务劣势。近些年来,国际知名会计师事务所纷纷拓展新的业务领域,税务与管理咨询业务的比重逐步增加,对 IT 审计业务和人力资源管理咨询服务等也有所涉足。在长期经营发展的过程中,各大会计师事务所逐步形成了自身的比较优势。

相比之下,我国的会计师事务所开展的业务范围较小,绝大多数仍以传统的审计业务为主,并从事代理记账、税务代理、资产评估等业务,新兴业务领域的收入较少。在我国,传统审计服务收入占大多数会计师事务所总收入的 80%~90%。此外,高附加值业务的欠缺使得我国会计师事务所难以适应市场的要求,在目前会计市场呈买方市场特征的局面下,则凸显其竞争劣势。

4. 信誉劣势。四大会计师事务所经过上百年的发展已经形成良好的信誉,而我国会计师事务所的发展时间相对较短,内部控制机制不够完善,会计人员的职业素质有待提高,以致我国会计师事务所处于信誉劣势的地位。据统计,在 2004 年全国执业质量的检查中,受到各种方式的自律性惩戒的会计师事务所共计 268 家,占 2004 年被检查会计师事务所 824 家

的 33%。

5. 体制弱势。会计师事务所通常采取的组织形式是合伙制和有限责任制两种。在我国审计市场风险程度逐渐增加的环境下,更多的会计师事务所选择有限责任形式,这对从业者的自身权益起到一定的保护作用。由于合伙人之间不存在连带责任,缺乏内部监督,合伙人之间缺乏相互牵制,这使得三级复核制度容易流于形式。

相对而言,国外会计师事务所的管理模式呈现“高级合伙人——合伙人——高级业务经理——职员”的方式,层层下推,各个层次的人员需要具有相应的知识储备、工作经验等条件。各层次设置严密,且遵循优胜劣汰的法则,从而形成一个结构严密、素质较高的职业队伍。

## 二、对策

1. 实施规模化战略。自 2000 年 3 月起,财政部陆续印发了《会计师事务所扩大规模若干问题的指导意见》、《会计师事务所合并审批管理暂行办法》,为会计师事务所扩大规模提供了法律上的保障。综观国际四大会计师事务所的发展,无一不是通过兼并、联合等方式逐步扩大,进行优势互补,并进一步实现规模经济优势的。

在实施规模化的过程中,可以采取以下两个策略:一是强强合并,即两个或两个以上实力较强的会计师事务所合并;二是强弱合并,即以实力较强的会计师事务所为核心,合并一些中型、实力稍差的会计师事务所。需要指出的是,会计师事务所规模的扩大并非一蹴而就,更不可盲目合并,因为规模化未必会产生规模经济。整合之后的机制冲突、资源的重复配置以及运行效率低下等状况,将可能导致规模不经济。因此,会计师事务所的联合必须整合不同会计师事务所的内部运行机制、业务资源及人员配备,避免资源的重复配置,消除不同运行机制之间带来的壁垒和资源损耗。

2. 提升会计人员专业素质。会计人员的专业素质不仅体现在具备扎实的专业知识、能够及时跟进会计知识的最新进展等方面,还需要具备合格的执业能力。目前,通过考试方式进入 CPA 行业的会计人员,理论知识较为丰富,但在实践中的执业能力较弱,处理具体问题的能力有待提高;而通过考核方式进入 CPA 行业的会计人员,则在实践中的执业能力较强,但对于理论知识的把握和对会计知识及会计制度的实时跟进能力较弱。

我国从 1991 年实行 CPA 资格考试制后,CPA 的人数有了较大幅度的增加。但在国际化的背景之下,高素质的会计人才仍存在不小的缺口。因此,加强对高级会计人才的选拔和后续教育是当务之急。

3. 提供高附加值的增值业务。相对于传统的审计服务,管理咨询等新兴业务更能迎合企业日益增长的业务需求。从客户的角度,其选择会计师事务所的标准是,在可接受的价格范围内,会计师事务所提供的产品品种和质量更具有比较优势。因此,会计师事务所提供的产品(即服务)具有不可替代性是其胜出的关键因素。

一般来说,传统的审计服务技术含量相对较低,产品的可

替代性较强。而目前我国大多数会计师事务所提供的服务中审计业务还占绝对优势。在产品并不占优势的情况下,其在市场中必然处于极为不利的地位。与之相对,如果会计师事务所能够提供高附加值的服务,如管理咨询等业务,将增加被企业选择的机会。这样即便处于较为不利的买方市场,具有比较优势的会计师事务所依然能够胜出。由此可见,我国的会计师事务所要想增强竞争力,应该不断拓展非审计服务,提高产品的专有性。

4. 提高诚信水平。要提高 CPA 的诚信水平,需加强职业道德建设,但经济人的逐利本性使得职业道德的自我约束显得薄弱。市场中会计师事务所所应对的生存压力削弱了其独立性,因此单就 CPA 的职业道德来探讨诚信问题还不够。诚信机制是一个系统工程,需要其他配套机制的支撑,惩罚机制尤不可缺。对会计师事务所而言,若其可能的损失超过收益,或者风险大于其可承受的限度,那么在决定违反诚信规则时必然会审慎而行。

此外,有效的激励约束机制与畅通的信息传递同样不可或缺。合理的激励约束机制能够使得 CPA 在不背离基本职业道德的情况下,为得到稳定的客户资源、更多的报酬和良好的信誉等而恪尽职守、为客户提供高质量的服务。同时,诚信市场的建设也需要信息传递的畅通无阻。如果 CPA 违反相关的法律法规,且该信息在市场中无障碍地传递,这样社会的舆论监督功能将促使 CPA 在执业时加强自律。

5. 内部控制机制与外部监控机制双管齐下。目前,我国的会计师事务所普遍缺乏严格的内部控制机制、风险预警机制和约束机制。会计师事务所的监控制度根据其实施主体不同可分为内部控制制度和外部监控制度。内部控制制度的涵盖范围十分广泛,不仅涉及企业内部的监控部门,还包含与之相关的所有业务环节和部门,应该说内部控制是一个全流程的概念。内部控制的有效实施需要单位高层管理者的鼎力支持,并需要各相关部门的协调配合,其中任何一个环节的缺失都会影响内部控制机制的实施效果。鉴于此,会计师事务所的监控制度需要借助外部监控。外部监控包含 CPA 行业的监控以及政府相关部门的监督。外部监控主要借助于制度的遵循情况来加以检验,其监控力度的加强在一定程度上能确保会计师事务所恪尽职守、诚信执业。然而,应该认识到,外部的监控力度是有限的。相对来说,外部监控更注重事后的监督和检查,内部控制则更有助于防患于未然。

因此,单一的控制机制对有效遏制会计师事务所的违规行为均存在不足之处,只有内部控制机制与外部监控机制双管齐下,其实施效果才能更最大限度地得到保证。

## 主要参考文献

1. 陈毓圭.2004 年会计师事务所执业质量检查工作总结.中国注册会计师,2005;1
2. 李明辉.我国注册会计师审计民事诉讼风险之分析.当代经济科学,2005;1
3. 李昕欣.会计师事务所发展战略分析.山西高等学校社会科学学报,2004;5