



会计师事务所行业专门化发展的 内在机理与外在效应

■谢盛纹 梅 雨

会计师事务所的做大做强已是注册会计师行业耳熟能详的话题,但对会计师事务所如何做大做强仍存在争议。本文以行业专门化为视角对此问题予以剖析,认为行业专门化是会计师事务所做大做强的基础。认为由知识和信息的溢出带来的内生报酬递增是会计师事务所发展行业专门化的内在机理,并从会计师事务所、注册会计师行业及其国际化三个方面阐述了会计师事务所发展行业专门化的外在效应。

[关键词]注册会计师;会计师事务所;行业专门化

[中图分类号]F23 [文献标识码]A [文章编号]1004-518X(2011)05-0065-05

谢盛纹(1970—),男,管理学博士,厦门大学工商管理博士后流动站在站博士后、江西财经大学会计发展研究中心/会计学院教授,主要研究方向为审计理论与实务;梅雨(1989—),女,江西财经大学会计学院硕士研究生,主要研究方向为会计理论与实务。(江西南昌 330013)

本文为教育部人文社科青年基金项目“独立审计对公司代理成本的作用研究”(项目编号:10YJC790300),江西省社会科学“十一五”(2010年)规划项目“治理环境、注册会计师行业专门化与管理层代理成本”(项目编号:10YJ78)的阶段性成果。

2007年5月26日,中国注册会计师协会在《关于推动会计师事务所做大做强的意见》中指出:“用5至10年的时间,发展培育100家左右具有一定规模、能够为大型企业和企业集团提供综合服务的事务所,在此基础上,发展培育10家左右能够服务于中国企业‘走出去’战略、提供跨国经营综合服务的国际化事务所。”2009年10月3日,国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》(国办发56号文),又一次强调了会计师事务所做大做强的战略意义。

会计师事务所的“强”是会计师事务所“大”的基础,无“强”的会计师事务所的“大”是无实质内涵的。而会计师事务所“强”的表现是其独特的市场竞争优势,没有市

场竞争优势的会计师事务所的“强”也只能是毫无根基的“外强中干”。20世纪80年代末,国际大型会计师事务所就开始将行业专门化作为重要竞争战略以规避激烈而又残酷的价格竞争。到20世纪90年代,基于对客户行业知识的重视以及对培育行业竞争优势的追求,国际大型事务所就按行业服务线重组了事务所的内部组织结构,各国注册会计师行业机构也开始重视注册会计师行业专门化的专业技能^①,甚至美国注册会计师协会还将行业专门化列为影响注册会计师未来发展的五大关键因素之一。

本文拟对会计师事务所行业专门化发展的内在机理与外在效应做一个初步探讨,以期为我国会计师事务

所通过行业专门化战略实现做大做强和“走出去”提供理论支持。

一、会计师事务所行业专门化发展的内在机理:内生报酬递增

(一)会计师事务所行业专门化分工与报酬递增

亚当·斯密在其经典著述《国富论》中指出分工与专门化是经济增长的源泉,并提出了报酬递增理论的雏形。他从企业的角度阐述了报酬递增产生的过程,他认为:生产力的劳动分工是财富增长的主要原因,而新的劳动分工取决于市场的扩大;两者结合起来,形成了凭借持续的、新的分工演进而自我维持的增长理论。斯密指出:“劳动生产力上最大的增进,以及运用劳动时所表现的更大的熟练、技巧和判断力,似乎都是分工的结果。”^{[1](P12)}会计师事务所行业专门化的研究可以追溯到莫茨和夏拉夫的《审计理论结构》,他们在该著述中提到:“凡稍有公共会计能力和知识的人,都可以发挥其职业的各种专长。例如,可以像现在许多人非正式所做的那样,对税务、管理、咨询、审计之类的服务进行专业化。或者也可以把管理咨询细分为制度设计、预算和商业咨询等等。而且,还可以根据产业形态进行专业分工,并根据经营采掘工业、重工业、轻工业、公共事业、零售商业和批发业等不同行业的委托人,限定实务人员。”^{[2](P343)}

由此论述可知,会计师事务所的专业化经营大体可以分为两类:一类是对服务业务的专业化,另一类是对服务行业的专业化。对服务业务的专业化是指会计师事务所按业务类型设立组织机构模式,从审计、验资、会计咨询、会计服务、税务代理、资产评估、特殊项目鉴证等业务中,挑选一种或几种,集中资源优先发展,最终形成业务优势;而对服务行业的专业化是指会计师事务所采取按行业类型设立公司内部组织机构的模式,按照审计客户所在的行业分类,如采掘业、金融保险业、交通运输业、能源行业等,利用自身的资源条件和能力,发展在某一行业或几个行业中的客户,为其提供高质量的审计服务,形成相对于其他会计师事务所的行业优势。

本文所探讨的行业专业化指的是后一类,即会计师事务所的行业专业化,其具体含义是指会计师事务所在某种或少数几个行业的审计业务中培育了特殊专长,在这些行业的审计市场上占据了较大的份额,在掌握客户所在行业的生产经营特点、主要经济技术指标、特殊会计规则等专门知识的基础上,基于对审计专长的高度重

视而采取的一种经营战略和市场竞争策略。^{[3](P119-127)}

会计师事务所行业专门化可以像企业专业化一样产生报酬递增。(1)会计师事务所分工专门化可以使得注册会计师更加熟悉每个审计程序的执行,节省具体审计业务更换时的时间和费用,进而可以进一步培育注册会计师对每个审计程序的认识与使用,加速技能的熟练过程(熟能生巧),并使得新的审计方法和技术得以发现与创造,新的审计理念得以形成;(2)会计师事务所分工专门化有利于节约审计服务产品信息的搜寻成本,这种优势不仅便于会计师事务所选择新的审计客户,同时还有利于潜在审计客户对会计师事务所的聘请^②;(3)会计师事务所分工专门化使得审计师改变学习曲线,节约重复学习成本,可以增加整个会计师事务所,乃至整个注册会计师行业获得知识和积累知识的能力。

综上可得,具有行业专门化的会计师事务所在提供某一具体审计服务时,其边际或平均劳动生产率也将随其在审计服务提供过程中的专业化水平而增加。根据专业化经济理论,若某人在生产某产品时,生产函数显示边际或平均劳动生产率随他在此活动中的专业化水平上升而增加,则他在生产此产品的活动中有专业化经济。由此可见,会计师事务所行业专门化可以产生报酬递增。事实上,在审计市场供给方快速减少、事务所之间已不能依靠互相夺取市场份额来获得超额利润的时候,国际大型会计师事务所转而走行业专门化发展之路就是这一原理的现实运用,因为这一举措可以帮助它们形成有效的竞争优势。

(二)内生报酬递增机制:知识溢出

会计师事务所行业专门化可以使得会计师事务所能够掌握大量同一行业或相似行业企业及其产品的生产特征与经营特点,包括这些企业的共同信息和各个企业自己特有的信息,通过行业(及相似行业)特征这一纽带,形成一个行业的巨大知识集合。这种知识和信息的密集,可以形成规模经济式的报酬递增。规模经济是指在一个既定技术水平上,随着规模扩大,产出的增加而形成的平均成本逐步下降。知识溢出的规模经济是一种在单个会计师事务所意义上,利用其行业专门化所提供的信息而形成的规模扩大后对成本的节约。由于以审计技术、信息和经验以及会计师事务所行业专门化所指向的行业内企业的生产技术、信息和经验等为特征的知识资产具有公共品与非公共品双重特征,公共品的性质使得知识具有“越用越多”的特点,而复制这种知识的成

本几乎为零,但其潜在的利润却极高。

知识资产的这种公共品特征是产生知识溢出的根本原因。具有行业专门化的会计师事务所拥有一批具有行业专门知识和行业审计专长的审计专家,不仅由于这些人员常常被指定参与某个行业的审计工作,通过干中学(learn by doing),他们对这个行业的各种风险领域、会计规则、报告要求等将比其他审计人员有更深刻的认识,自然也更擅长发现和判断这个行业的具体会计、审计问题,而且,当注册会计师专攻某一行业的审计业务时,通过行业知识水平和从业经验的日积月累,就会形成富有成效的学习经验曲线,可有效地改进工作方法,提高工作效率,进而形成与规模无关的成本优势。更为重要的是,在会计师事务所的不同用途的活动或过程中,或在不同的服务提供者之间,由于知识溢出的存在,还可以带来不同服务提供者的服务成本降低。

二、会计师事务所行业专门化发展的外在效应

自2009年10月国办发56号文件下发以来,财政部先后发布了《会计师事务所财务管理暂行办法》、《关于科学引导小型会计师事务所规范发展的暂行规定》、《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》,力推会计师事务所做大做强。这些规定不仅彰显了注册会计师行业主管部门推动会计师事务所做大做强的决心,也赋予会计师事务所做大做强以新的内涵和更高的目标。其实,认真做好会计师事务所的行业专门化发展工作完全可以涵盖这一新内涵,实现这个更高的目标。那就是以会计师事务所层面上的行业专门化发展策略,来实现会计师事务所的做大做强、促进整个注册会计师行业的做大做强和走出国门。

(一) 行业专门化与会计师事务所的做大做强

会计师事务所的产品(服务)质量是会计师事务所“大”与“强”的基本表征,会计师事务所的产品(服务)成本是会计师事务所“大”与“强”之根本。通过行业专门化,会计师事务所可以更好地掌握被审计单位所在行业的经营特征、业务流程、特殊的会计规制等知识,能够帮助其搜集证据、培育与提高职业判断能力和审计效率,从而更准确地评估被审计单位财务报告的合法性和公允性,进而提升审计质量,赢得与维护其职业声誉。另一方面,会计师事务所通过行业专门化投资,既可为其提供总成本的领先优势,也可为其带来产品(服务)差异化优势。可见,通过行业专门化的投资,会计师事务所既可

为其做大做强提供途径,也可为其做大做强夯实基础。

会计师事务所通过行业专门化投资赢得的总成本领先优势,主要来源于规模经济^{[4](P1-17)}、范围经济和学习曲线效应^{[5](P883-900)}。具有行业专门化的会计师事务所借助大规模的生产从而获得以下几个方面的优势,进而促进单位平均生产(服务)成本的下降:(1)劳动的专业化分工。专业化分工,是指将一个生产(服务)过程分成若干阶段,从而简化各阶段所需要的劳动技巧,使从事各阶段工作的审计师专注于一种工作,获得技巧所需时间大大缩短,最终提高劳动生产率。专业化分工的结果是降低单位产品(服务)的生产(服务)成本;(2)管理上的专业化分工。生产(服务)规模的扩大使得会计师事务所可以雇佣更多的管理人员,它们之间的分工将促使每一个管理人员发挥他们的专长,比较充分地挖掘每个人的潜能,使得会计师事务所管理更具有效率。这自然带来生产(服务)成本的下降。(3)资本的有效率使用。无论是改良现有的审计技术还是开发新的审计技术方法,都要投入大量资金与人力进行研究、试验,其成本高昂是可以想象的。规模经济的优点在于卓越的经营效率,这种效率反映为高利润和低定价,因此,规模经济的实现,意味着会计师事务所,乃至整个社会福利的增加。

会计师事务所通过行业专门化投资获得的产品(服务)差异化优势主要来源于审计技术的差异化^{[6](P97-114)}、附加价值的差异化和保险功能的差异化^{[7](P395-417)}。具有行业专门化的会计师事务所可以向客户提供具有独特性的产品或服务以创造相对优势,使客户愿意予以更高的支付,从而实现高于竞争对手的利润率,同时也避开了激烈的价格竞争。

无论是总成本领先优势还是产品(服务)差异化优势,最终都可以为会计师事务所带来更大的利益,创造更有利的竞争地位,赢得更好的职业声誉。

(二) 行业专门化与注册会计师行业的做大做强

行业专门化不仅有利于会计师事务所的做大做强,还有利于注册会计师行业的做大做强。具有行业专门化的会计师事务所数量的增加,不仅有助于注册会计师行业整个的执业质量的提高,还有助于注册会计师整个行业所提供的产品(服务)量的提高。

借用经济学的生产可能性曲线,我们假定审计市场中现有资源用来提供两种服务X(审计服务)和Y(非审计服务)。如果全部用来提供审计服务(X),可提供OD单位;如果全部用来非审计服务(Y),可提供OA单位;如果

同时用来提供审计服务(X)和非审计服务(Y),则可能有各种不同的X与Y的产出组合。将X和Y的各种不同的产出组合描绘在坐标图上,便可得出注册会计师职业服务的可能性曲线。如图1。

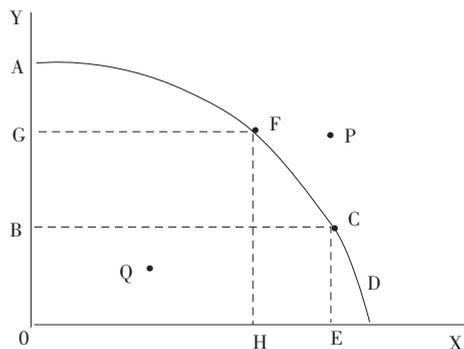


图1

注册会计师职业服务的可能性曲线是用来说明和描述在一定的资源与技术条件下,注册会计师行业可能达到的最大的产出组合曲线,它可以用来进行各种服务组合的选择。如图1中F点和C点比较,少提供GB数量的Y,就可以多提供HE数量的X,因此,提供HE单位X的机会成本就是GB单位的Y。注册会计师职业服务的可能性曲线还可以用来说明潜力与过度的问题。注册会计师职业服务的可能性曲线以内的任何一点(如Q点),说明服务(生产)还是有潜力的,即还有资源未得到充分利用,存在资源闲置;而注册会计师职业服务的可能性曲线之外的任何一点(如P点),则是现有资源和技术条件所达不到的。只有注册会计师职业服务的可能性曲线之上的点,才是资源配置最有效率的点。

在资源数量和技术条件不变的条件下,一个审计市场现有资源可能提供的服务产出组合是既定的,但当资源数量变化和技术条件改变时,注册会计师职业服务的可能曲线会相应移动。随着资源数量的增加和技术的进步,注册会计师职业服务的可能性曲线会向外平行移动。如图2所示。

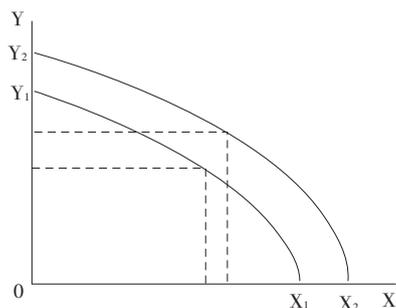


图2

图2中,在原来的技术水平和资源条件下,注册会计师职业服务的可能性曲线为 X_1Y_1 。现假定资源数量增加了,或者技术进步,劳动生产率提高了,使注册会计师职业服务的可能性曲线向外平移至 X_2Y_2 。在 X_2Y_2 上,每一点所代表的两种服务的产出组合都比 X_1Y_1 上相应的一点所代表的产出组合要大。因此,注册会计师职业服务的可能性曲线向外移动,代表着整个注册会计师行业的服务能力的提高。

前文分析已经得出,会计师事务所行业专门化可以提高会计师事务所的劳动生产率,帮助其改进审计技术等,而以审计技术、信息和经验等为特征的知识资产具有公共品的特征,易产生知识溢出,最终实现整个行业的技术进步或(和)劳动生产率的提高,此时,就犹如图2所示,注册会计师职业服务的可能性曲线会向外平行移动,注册会计师行业的做大做强最终得以体现。

(三) 注册会计师行业的国际化

经济的全球化,必然导致注册会计师行业的国际化,注册会计师行业的国际化是指注册会计师的执业活动超越国界,成为国际经济活动的一部分。遗憾的是,目前我国审计市场中只有境外注册会计师的执业渗透于我国的经济活动,而我国注册会计师行业却未“走出国门”。让我国注册会计师行业“走出国门”,得到世界的认可,是我国注册会计师行业相关监管部门极力推动我国会计师事务所做大做强之目的的另一个方面。

伴随着国际分工的深化和世界统一市场的逐步形成,国际贸易迅猛发展,各个国家都在积极参与国际分工和竞争,以确保在经济全球化中的有利地位,这为我国注册会计师行业对接国际审计市场、参与注册会计师行业的国际竞争和合作提供了良好平台。因为技术和方法、行业特征和企业经营理念是无国界的,会计师事务所提供专门化投资,形成自己的专门化竞争优势,并通过这一途径逐步走出国门,走向世界。所以,我国注册会计师行业应该在财政部等相关部门的指引与帮助下,坚持走专业化发展之路,苦练内功,积极培育自身的比较优势和后发优势,提高服务质量,提升自己的品牌。因为它将成为我国会计师事务所走向国际的重要依托和载体,也将是我国注册会计师行业得以存在并不断发展壮大的生命源之一。

三、总结与启示

我国注册会计师行业自恢复以来,随着社会主义市

市场经济建设的深入已得以长足发展。尤其是执业规范的一次次颁布与修订以及行业的脱钩改制,大大促进了注册会计师行业的发展,21世纪初的整合兼并浪潮更是让其初步走上了规模化发展的道路。然而,在其获得发展并且开始规模经营的同时,它们的专业化程度却不见提高,从总体上看,较之国际“四大”,我们的会计师事务所称不上“强”与“大”。今后应从以下几个方面入手,切实发展行业专门化,真正提高竞争力。

首先,要发展行业专业化,会计师事务所必须采取以下策略:(1)扩大整体规模。只有规模达到一定的层次,事务所才有足够的资源培育行业专业化。(2)慎重选择行业。事务所可以根据已有客户资源和人力资源状况,适当集中优势资源培育专长,以提供有差异化的产品和服务,形成事务所的规模经济,扩大事务所市场份额。(3)招聘适当的人员,建立适当的培训机制,培养行业专家。

其次,要使会计师事务所树立起行业专业化经营的市场意识,并让这种意识渗透到会计师事务所的规章制度、文化、经营理念等方面,使会计师事务所意识到行业专业化经营对自身以及审计市场发展的重大意义。

再次,要引导会计师事务所进行行业专业化结构模式的战略重组。当前,我国会计师事务所的内部组织结构大多是按业务类型划分为审计部、管理咨询部、资产评估部以及其他职能部门。这种结构模式使得业务部门之间相互交叉且错综复杂,责权不分明,审计效率低下,审计经验难以形成,审计风险难以有效控制等。要解决上述问题,一条可行的途径就是要求会计师事务所按行业划分业务类型,对其组织结构予以重组。

最后,要倡导会计师事务所选择地兼并与整合。目前,我国已有一定数量的颇具规模和具有一定行业专门化优势的会计师事务所,这些会计师事务所应审时度势,抓住机会,进一步扩大行业市场客户资源优势;同时进行优化组合,兼并或整合在同行业审计中具有比较优势的会计师事务所,进一步提升会计师事务所的整体规模,增强竞争实力,形成行业品牌。

注释:

① 1993年,毕马威会计师事务所(KPMG)在国际六大会计师事务所中率先按照行业服务线(industry service lines)对其组织结构进行了重组。具体重组为以下五大部门:金融服务,保健和生命科学,制造、零售和分销,信息、通讯和娱乐,公共服务(其他国际大型会计师事务所也紧跟其后)。重组的目的与各国审计准则强调的“理解客户行业和业务”重点是一致的。美国(AICPA,1993)、英国(UKAPB,1995)、澳大利亚(ASAICAA,1989)、新西兰(NZSA,1986)的审计质量控制准则都强调了鉴别、指派培养具有审计行业专门化的注册会计师的重要性。

②在美国审计总署2003年的一份研究报告中就指出,(美国)大型事务所合并的一个重要原因是希望通过合并提高行业专门化程度,因为行业专门化程度是影响客户选择的关键因素。

[参考文献]

- [1] (英) 亚当·斯密. 国民财富的性质和原因的研究[M]. 郭大力, 王亚南, 译. 北京: 商务印书馆, 1972.
- [2] (美) 莫茨, (埃及) 夏拉夫. 审计理论结构[M]. 文硕, 译. 北京: 中国商业出版社, 1990.
- [3] 谢盛纹, 孙俊奇. 制度环境、审计行业专业性与审计质量[J]. 当代财经, 2010, (7).
- [4] Hogan C E and D C Jeter. Industry specialization by auditors [J]. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1999, (18).
- [5] Owosho V E, W F Messier, J Lynch. Error Detection by Industry - Specialization Teams During Sequential Audit Re - view[J]. *Journal of Accounting Research*, 2002, (40).
- [6] Beasley M. S. K. R. Petroni. Board Independence and Audit - Firm Type[J]. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2001, (1).
- [7] Li, C., Y. Xie, and J. Zhou. National Level, City Level Auditor Industry Specialization and Cost of Debt[J]. *Accounting Horizons*, 2010, (3).

【责任编辑: 高平】