

会计师事务所合并对服务产出影响的国际经验与借鉴

郭德维 李杰

作为市场经济中的独立经营主体,会计师事务所希望通过合并取得更好的经营业绩;同时,作为会计信息的重要鉴证机构,会计师事务所还肩负着向社会公众提供高质量的审计服务、提高会计信息可信度和决策有用性的厚望。而这些都与会计师事务所的生产效率密切相关,也就是相同审计资源投入下,会计师事务所能否提供更多、更优的服务产出?本文研究国际会计师事务所合并对其服务产出的影响,分析影响会计师事务所合并前后效率表现的内在原因,并对我国会计师事务所如何通过合并提高服务产出提供借鉴。

一、国际会计师事务所合并对服务产出的影响

国际会计师事务所的合并显著影响其服务产出。由于在美国的国际会计师事务所规模巨大、发展较为典型,因此,本文以美国为例进行分析。

(一) 客户转换和客户规模

在国际会计师事务所合并中,普遍发生了客户转换及事务所客户规模变化的情况,表现为:合并的事务所在一段时期内遭遇客户转换高峰,合并后事务所的客户数量较合并前各家事务所客户数量之和有所下降,随后,客户转换频率开始下降,事务所争取到的大型客户的数量显著增长。

以Deloitte & Touche(DT)和Ernst&Young(EY)为例,合并后,按客户数量及客户收入计算的市场份额均有所下降。但是,在其每年新增的客户中,大型客户的数量却呈现显著上升趋势,明显优于其他未进行合并的四家事务所。

(二) 审计成本

会计师事务所之间的竞争决定了其必须不断改进技术、降低成本,这一点对于合并或者未合并的会计师事务所都同样重要。从发展趋势看,国际会计师事务所审计客户每亿元资产投入的部门数量、专业人员数量和合伙人数量都明显下降,而每千名专业人员的市场占有率都有所上升。但是,相比之下,合并能够使会计师事务所的生产成本下降速度更快。DT、EY合并前审计每亿元资产需要投入的专业人员数量为8.33,合并后的1996年这一数据为5.00,下降40%;同期其他四家事务所审计每亿元资产投入的专业人员数量

分别为8.43和6.38,仅下降了24%。

(三) 业务构成和技术效率

国际会计师事务所之间的合并不仅作用于其拥有的客户规模和审计成本,同时,对事务所的业务构成和产出效率也产生了显著影响,使得美国“国际会计师事务所”与非“国际会计师事务所”之间呈现出日益明显不同的经营特征。对美国独立审计行业的分析表明,虽然独立审计行业作为总体的生产效率呈上升趋势,但是,若将其在“国际会计师事务所”与非“国际会计师事务所”之间进行细分,则可以发现行业整体生产效率的提高主要来源于“国际会计师事务所”技术效率的提高,而非“国际会计师事务所”的相对效率则呈现出缓慢下降趋势;并且,“国际会计师事务所”业务构成中管理咨询业务(简称MAS)在收入及利润贡献方面的地位越来越重要,传统的审计和税务服务的地位在逐渐下降;MAS业务已经成为最受惠于技术进步的业务领域。

二、合并影响会计师事务所服务产出的原因及对我国的启示

从前述分析可见,合并对会计师事务所的发展至关重要,合并的过程是机遇和风险并存的过程。其既可能造成合并后事务所客户的流失和市场占有率的下降,也可能通过规模经济的作用优化审计产出、提高竞争能力。

(一) 充分准备和应对合并产生的专业人员流失和客户转换问题

事务所合并后,在客户选择与承接方面,不同合伙人对审计风险判断和接受的程度会有所差异、不同专业人员的执业习惯会有所不同,对客户的筛选标准会发生变化,有些原来承接的客户会因此被淘汰。另一方面,由于合并带来的执业标准以及执业人员的改变,也可能无法满足某些客户的要求而形成客户解聘会计师事务所。因此,在合并过程中的客户流失不可避免。有意合并的会计师事务所在合并之前对于客户风险、业务承接、质量标准等方面达成共识和针对合并初期出现的客户高频率转换现象制定预案与对策十分重要。如果参与合并的各事务所整体素质参差不齐,过去的

执业质量存在较大差异, 潜藏各不相同的执业风险并可能在合并后随时爆发, 则有可能对合并后的事务所造成重大不利影响; 部分历史执业风险可能使合并后的事务所遭遇处罚, 比如停业、撤销; 或者由合并承继过来的注册会计师因历史执业风险遭遇处罚, 累及合并后事务所的声誉。

(二) 合并后资源的有效整合

规模经济理论表明技术上的不可分性决定了随着生产规模的扩大, 分摊到单位产品上的固定成本会降低, 长期平均成本曲线向下倾斜, 盈利能力提高。对于注册会计师行业, 具体体现为:

1. 注册会计师行业的资产专用性程度较低, 事务所拥有的资源易于在不同行业或业务间转移, 业务量的扩大有助于摊薄固定成本。在大客户市场上, 客户资产规模大、业务复杂程度高、地理位置分散, 对事务所能力提出的要求也比较高。事务所拥有此类客户时, 如果本身拥有的注册会计师人数众多、业务网络广泛, 他们之间的协作对于提高审计效率、降低审计成本的作用将会格外显著。

2. 事务所规模扩大有利于提高其风险承受能力, 因此, 该行业具有典型的“大即是好”的特征。大型事务所的资本雄厚、信用级别高、赔付能力强, 这有利于其通过稳定的市场形象吸引更多的客户, 凸显“滚雪球效应”。大型事务所的声誉机制使得资本市场上的投资者对其青睐有加, 这也给其带来了更高的溢价收入。

3. 事务所规模越大, 可用于研究开发的资源投入也就越多。研发活动本身也具有专业化分工的利益, 能够发挥技术上的规模经济效用; 业务量大, 研发成果利用率高, 研发所需的固定经费也能够分摊到众多项目中, 可以有效摊薄单

位产品或服务占用的研发成本。大型会计师事务所更具有进行技术开发与创新的能力和动力。全球的企业竞争和技术进步对注册会计师行业的生存和发展带来了深刻影响, 同时, 也带来了管理咨询业务的巨大需求。事实上, 将电子计算机技术应用到日常审计作业中可以节约劳动力, 使得更多的专业人员有精力从事附加价值更高的管理咨询服务; 另一方面, 可以直接契合和开发高端客户市场, 通过提供独到的服务获取丰厚的利润。会计师事务所传统的审计和税务服务价格有逐步下降的趋势, 如果经过合并的事务所不能在业务类型上有所突破, 那么, 其很难实现服务产出的有效增长, 规模效应难以得到体现。

就我国会计师事务所的合并而言, 整合和技术进步是必须面临的两个问题。已有的合并经验表明, 对于合并后的整合, 最难的是人力资源的整合, 主要涉及管理层的重新调整和股权激励机制的建立。首先, 合并常常包含了各方的妥协, 未必就实现了“人合”。这种妥协局面还需要管理层人员的均衡分布来维系。其次, 人力资源调整涉及个人在事务所内的地位和份量。合并之后的相当长时期内, 人力资源的调整就既要考虑力量的均衡, 又要考虑个人心理因素, 并非“人尽其才”这么简单。对于合并后的技术进步, 在我国现有的会计师事务所中, 业务结构普遍单一, 非审计服务仅占业务收入总额的17%左右。如果合并后忽略技术开发与产品创新, 而只是原有事务所业务结构的简单加总, 那么, 合并对于事务所产出效率的影响将微乎其微。

(作者单位: 天津大学管理学院
中瑞岳华会计师事务所天津分所)

责任编辑 武献杰

建议

应加强票据的全流程管理

张 宏

票据管理包括票据的领取、发放、使用、结报、稽查和缴销等, 任何一个环节出现差错都可能产生经济问题。因此, 加强票据管理就必须从每一个环节入手。具体做法是: 一是加强票据的计划管理和领购工作。要对某一时期各类票据的使用种类、使用数量, 根据历史数据和发展变化的客观实际作出准确计算, 制定切合实际的票据计划, 做到按计划领购。各用票单位必须按财务隶属关系逐级领发和结报各类票据, 不积压、不短缺, 保证各类收费的按时有序进行。二是加强票据使用的管理。票据使用人员在开具票据时, 要如实填写收款人姓名等具体事项, 严禁非票据使用人代开代收各类票款。三是强化票据的结报、稽核等工作, 及时足额收缴各类收费, 杜绝拖欠、截留、坐支、挪用和私分等违纪行为, 做到日清月结。四是推行机打票据, 将先进的电子技术应用到收费管理, 确保票据使用的科学规范。五是要以年终结账时间为准, 对已使用但未用完的各类非定额手写票据必须交回, 对未使用的票据联要加盖作废印章, 每本票据不得跨年度使用。六是强化票据的登记保管工作。首先要做好已领购未使用票据的登记保管工作, 防止丢失、损坏事件的发生, 做到账票相符, 从源头上保证资金的安全完整。其次要做好已使用票据存根联的登记保管工作, 对保存期满, 确需销毁的, 要报上级主管部门查验确认后, 方可销毁。

(作者单位: 云南省曲靖市烟草公司师宗县分公司)

责任编辑 刘黎静