

深刻认识重点扶持大型会计师事务所 加快发展的的重要性和紧迫性

——三论加快发展我国注册会计师行业

财政部会计司 ■

“重点扶持大型会计师事务所加快发展”，这是《若干意见》提出的明确要求，也是当前和今后一个时期我国注册会计师行业重要而紧迫的任务。

一、重点扶持大型会计师事务所加快发展，是适应我国经济发展要求的迫切需要

2008年，我国经济总量已占世界的6.4%，仅次于美国和日本，跃居世界第3位。在我国经济快速发展的同时，一批规模大、实力强的大型企业迅速崛起。2009年入围中国企业500强的单位，其营业收入门槛已从上年度的93.1亿元攀升为105.4亿元，突破百亿元大关。同期，中国企业在世界企业500强中的席位继续增加，达到34家，且收入利润率等绩效指标首次超过世界及美国500强企业平均值。中国企业500强中，收入超过1000亿元的公司达到57家；前100家企业从业人员共计1500余万，平均资产总额达到5962.6亿元，平均营业收入达到1691亿元，收入平均增长率为23.5%。此外，根据国务院国资委公布的由其直接监管的135家中央企业2008年度的国有资产运营信息，其中分户列报的118家企业的平均营业收入已达906亿元，比上年增长143亿元。

企业的规模化发展需要有与之相匹配的会计师事务所提供相应服务。但是，受行业内外多种因素的影响，我国会计师事务所，尤其是本土会计师事务所目前尚不能很好地满足大型特大型企业发展的需要，有的甚至处于“缺席”状态。大型会计师事务所提供的会计服务仍明显滞后于我国经济发展状况，这是我们必须清醒认识并下大决心、花大力气尽快解决的突出问题。来自国际资讯公司的统计资料显示，世界上最有代表性的25个国家和地区2007年度的会计服务业收入总额为2355亿美元，比上一年增长了4.2%。按此口径比较分析，我国会计师事务所业务收入，在全球会计行业的市场份额仅约占1.7%。

我国会计师事务所面对庞大的国内市场、庞大的企业集团，却没有充分发挥服务效能，没有充分挖掘服务潜力，这不能不说是一种遗憾，必须立即行动起来，加快发展，迎头赶上。

二、重点扶持大型会计师事务所加快发展，是促进经济结构调整、大力发展第三产业尤其是现代服务业的迫切需要

注册会计师行业属于第三产业和现代服务业的范畴，应当随着第三产业和现代服务业的发展不断发展，并为推动第三产业和现代服务业发展作出应有贡献。统计资料表明，1979年我国国内生产总值为4062.58亿元，其中第三产业为878.89亿元，占比21.63%；1989年我国国内生产总值为16992亿元，其中第三产业为5448.4亿元，占32.06%；2008年我国国内生产总值为300670亿元，其中第三产业为120486.61亿元，占40.07%。第三产业占国内生产总值的比例呈逐年上升趋势，其中包含了注册会计师行业的贡献，但还有很大的发展空间。单就注册会计师行业2008年年度收入与同年度第三产业产值简单类比估算，不难看出注册会计师行业所占的比重还比较小，贡献率还比较低。

在这里我们需要思考一个问题，为什么近年来我国会计师事务所数量持续较快增长但在第三产业和现代服务业中的比重仍然偏低呢？很重要的一点，就是新增会计师事务所规模总体偏小，难以形成大气候、求得大发展。1988年，我国约有会计师事务所250家；2003年，我国约有会计师事务所4771家；至2009年10月31日，我国会计师事务所已增加至6659家（不含分所），其中自2006至2009年三年间，平均每年新增会计师事务所500家左右。会计师事务所数量增加，说明这一行业具有较大的吸引力和较好的发展前景；同时，尽管目前事务所设立门槛低，但在依法行政的时代背景下，在法律规定的设立

条件没有改变之前,依法审批会计师事务所也理所当然、无可非议。但是,在增加数量的同时如何提高质量,如何推动整个行业上档次、上台阶,需要引起高度重视。在健全“退出”机制的同时,十分重要的一点就是发挥好大型会计师事务所的辐射带动作用,通过重组优化,切实彰显“1+1>2”的集合效应。

当然,对会计师事务所数量的认识,应保持一种客观理性的态度。我们对会计师事务所尤其是小规模会计师事务所数量增长较快趋势抱审慎态度,更多是出于行业整体规模结构和内涵质量的考虑,并非是对数量本身的简单评判。

三、重点扶持大型会计师事务所加快发展,是支持我国企业“走出去”参与国际竞争的迫切需要

改革开放催生了我国企业对外直接投资。随着对外开放的深化,特别是我国加入世界贸易组织以来,我国企业对外投资进入快速发展时期。对外投资规模日益扩大。2004-2008年对外投资年均增长率达69.6%;2008年,我国对外直接投资额(非金融部分)已达407亿美元。对外投资形式日益丰富。目前,我国企业对外投资已向跨国并购、参股、境外上市等多种方式扩展,其中跨国并购已成为对外投资的重要方式。2003-2007年,通过跨国并购实现对外投资约220亿美元,占同期对外投资总量的1/3。筹资规模日益可观。自1993年7月至2009年7月,共有120余家企业赴美国上市,50余家企业赴英、法上市,153家企业赴香港特区上市,筹资总额超过1000亿美元。

注册会计师行业作为服务贸易领域的重要组成部分,是我国最早开放的服务行业之一。虽然近年来国内会计师事务所通过加强与国际会计公司的合作迅速提高了执业能力,并在世贸谈判、CEPA领域合作中逐渐发挥重要作用,但是对外开放的实际效果更多体现在引进来而非走出去。我国越来越多的企业走出国门、走向国际,客观上需要我国会计师事务所也能跟着企业走出去为其提供相关服务。但是,从现实情况看,差距依然很大。据不完全统计,目前国内7000多家境内投资主体在全球170多个国家和地区设立的境外直接投资企业超过1万家,与此同时,我国走出去从事境外业务的会计师事务所只有40余家,其中真正有较为稳定业务收入的只有约12家,“走出去”的中资企业所聘请的会计师事务所显然基本上是境外会计师事务所。这一局面不利于我国注册会计师行业在跨国执业中丰富阅历、增长才干、积累经验,必须通过加快扶持我国大型会计师事务所予以扭转。

四、重点扶持大型会计师事务所加快发展,是优化我国注册会计师行业规模结构、提升我国会计师事务所核心竞争力的迫切需要

之所以把重点扶持大型会计师事务所加快发展摆在十分

重要的位置来考虑,这也是由我国注册会计师行业急需改进完善的现实情况所决定的。

(一) 小所偏多

根据2009年10月31日财政会计行业管理信息系统的统计数据,我国现有会计师事务所6659家(不含分所),其中有限责任会计师事务所4363家,占全部事务所的66%,合伙会计师事务所2296家,占全部事务所的34%。从收入情况看,通过会计师事务所报备数据分析,2008年度业务收入在100万元以下(含100万元)的有3636家,占事务所总数的54.6%;1000万元以上的只有237家,仅占3.56%。

从人员情况看,注册会计师人数不足20人的会计师事务所占到了90%,拥有100名以上注册会计师的事务所只有77家,约占事务所总量的1%,而拥有400名以上注册会计师的事务所仅有12家。

因此,无论从收入规模看,还是从人员数量看,小所偏多已成为我国会计师事务所结构比例上的突出特征。

(二) 大所不大,差距明显

近年来,在财政部做强做大会计师事务所的政策引导下,我国会计师事务所在规模化发展方面取得了较大进展。以中注协公布的2003-2008年度会计师事务所百家综合评价信息表的数据为例,2003年,前百强会计师事务所的总收入为52亿元,至2008年度上升到约197亿元,年均增长率约为30%;同期百强会计师事务所的注册会计师人数,由1.2万人增至近2万人。

尽管如此,我们仍应清醒地看到,无论是和国内“四大”(普华永道中天、安永华明、德勤华永、毕马威华振)比,还是和国外同行比,我国本土事务所的差距依旧很大,“学习”和“追赶”仍是行业发展在相当一段时间内的主题词。

首先,我国百强事务所中,“四大”遥遥领先于本土事务所。例如,2008年度百强事务所总收入为197亿元,其中“四大”合计为104亿元,96家本土事务所的收入总额仅为93亿元。该年度在本土所中综合排名第一的是中瑞岳华会计师事务所,其收入仅为总排名第4的毕马威华振的四分之一。自2004年以来,国内“四大”的收入基本占到百强事务所总收入的一半。

如果进一步选取2008年度的前15强(“四大”、中瑞岳华、立信等15家会计师事务所)近年来的发展作比较,可以看出自2006年以来这15家事务所营业收入的年均增长率为36.5%,其中本土所的年均增长率为46%,略高于“四大”的增长率。这反映出近年来本土大所通过积极探索发展模式,采取联合、兼并、重组等模式扩大了规模和实力,但在收入绝对值上和“四大”相比仍存在很大差距。比如,2008年度“四大”平均收入为26亿元,而前15强中的本土所平均收入仅为3.5亿元,差距悬殊。

再比较一下前15强事务所拥有注册会计师的情况。平均而言,本土所的注册会计师人数比“四大”普遍少100人左右。

会计师事务所的收入和注册会计师人数通常呈正比例关系,即注册会计师人数越多,营业收入也应越高。但本土大所的平均注册会计师人数尽管比“四大”低23%,平均收入却比“四大”低80%以上。也就是说在注册会计师人数方面的不大差异却导致了收入方面的巨大差距,这充分说明本土事务所的创收能力远远低于“四大”,国内的高端审计业务以及高附加值业务仍更多为“四大”所从事。

需要强调的是,以国内“四大”为参照研究分析本土会计师事务所的现实差距,目的在于揭示行业规模结构的不尽合理之处,与“四大”本身的发展并无直接联系。中国“四大”是依据中国法律设立、受中国法律约束、同时也受中国法律保护的会计师事务所。我们愿意重申,将一如既往鼓励、支持中国“四大”在公平合理的条件下与本土会计师事务所开展平等竞争,欢迎中国“四大”加快本土化进程,以发展、务实、开放、平和的态度共同推进相关工作,促进中国“四大”持续、健康、平稳发展。

其次,与国外同行相比,本土事务所也存在明显差距。前15强会计师事务所2008年度的平均业务收入为9.5亿元,如果不考虑“四大”,本土所的平均业务收入仅为3.5亿元。而根据accountancyage网站公布的数据,2008年全球排名前十的会计师事务所中,居于榜首的美国德勤会计师事务所收入达到约87.7亿美元,居于次席的美国普华永道会计师事务所收入约为69亿美元,甚至排名第九、第十的加拿大德勤会计师事务所和美国罗申美会计师事务所的收入也分别达到16.2亿和13.9亿美元。

(三) 业务类型单一滞后

会计师事务所新近年度报备资料显示,目前,我国会计师事务所总体上仍以会计审计服务为主,审计业务收入占总收入的比重高达77%。在证券资格会计师事务所中,传统审计业务收入占总收入的比重接近60%;在传统审计业务收入中,年报审计占到93%,中报审计占3%,验资占1%,经济责任审计占1.6%,内部控制审计占1.4%。

对比分析国际“四大”2008年度财务数据,平均而言,审计业务收入占比为47%,非审计业务占比为53%,其中咨询业务收入占比为26%,税务业务收入占比为27%。

由于法定审计业务受各方面限制条件较多,而咨询业务往往更为灵活,也更能体现服务质量和价值,因此过于偏重审计业务在一定程度上说明我国会计师事务所通过提供高质量服务赢得广阔、长远市场需求和客户自觉需求的能力还不足,应当加倍努力,紧密适应企业业务多元化发展趋势,在巩固传统财务报表审计的同时,不断创新服务品种,大力开拓内部控制审计与咨询服务、破产清算管理、资信调查、管理咨询、战略筹划等多元化综合服务体系。

(四) 服务对象交叉重叠

在完善的市场经济体系中,各个主体都应当有明确的市场定位和特定的客户群体。在发达国家的会计服务市场中,大小会计师事务所的主营业务和客户类型是各有侧重、相互补充的,因此能够实现各得其所、协调发展。但目前我国不同规模的事务所之间服务对象交叉重叠的现象较为突出,表现在:有的会计师事务所总收入很高,在事务所排名中也较靠前,但其收入构成却让人担忧,甚至存在不少收费低于5000元的微型审计业务,“大小通吃”暴露出其高端业务和大客户严重不足;与此相反,有的会计师事务所明明规模很小,只有几位注册会计师,但什么客户都敢接洽,什么业务都敢承接,接了就敢出报告,“小马拉大车”暴露出其执业质量和职业道德的缺失。由此,行业中大所抱怨中小所以低收费扰乱市场竞争、中小所抱怨大所抢自己饭碗的声音时有出现,如果不及时加以制止和改变,势必影响行业健康长远发展。

总体来看,前述小所偏多、大所不大、业务类型单一滞后、服务对象交叉重叠的问题,实际上又是相互联系、相互影响的。正因为小所偏多,没有聚成一股力量,没有形成竞争优势,所以求生存之路较为艰辛;正因为大所不大,才会放下身段和中小所竞争市场;正因为业务类型单一滞后,所以对高端业务信心不足,对低端业务趋之若鹜;正因为市场定位不清晰、业务范围交叉重叠,所以大中小事务所都存在赢得市场的利益冲动而往往忽视与自身执业能力、市场形象的匹配协调。因此,当务之急是要促进形成大中小型会计师事务所执业领域各有侧重、市场定位各有特色、服务对象各有倾斜、地域分布较为合理的崭新格局,其中重点扶持大型会计师事务所加快发展尤为关键,因为大型会计师事务所市场定位找准了,服务重点明确了,业务领域拓展了,就能够比较容易地对中小事务所的服务对象和业务范围进行科学界定,从而形成和谐发展的良好格局。

五、重点扶持大型会计师事务所加快发展,必须妥善处理好与此密切相关的几个关系

(一) 大与强的关系

根据《若干意见》的规划,要用5年左右的时间,重点培育10家左右大型会计师事务所。这10家左右大型会计师事务所,不仅要大,而且要强,真正做到在人才、品牌、规模、技术标准、执业质量和管理水平等方面居于行业领先地位,能够为我国企业“走出去”提供国际化综合服务。一般理解,“大”通常是指收入规模、人员规模、市场占有率等,更多反映表象;“强”通常是指核心竞争力、执业质量、盈利能力、管理效能等,更多体现本质。同时大与强又是一个辩证的概念,不做强,固然难做大、难持久;但是不做大,不具备相当的规模,正如大海中的一叶轻舟,经不起大风大浪的冲击,也缺乏充分的资源去创新服务、开拓市场,从而很可能丧失进一步做强的机遇。因此,

从长远看,我们倡导内涵式做强理念和模式,但从当前的严峻形势看,也必须兼顾做大的考虑。当然,扶持做大绝非拼凑、捆绑、搞“拉郎配”,而是引导规模较大、管理基础较好、发展势头较好的事务所根据法律规定、市场规律和平等互利、公平自愿原则优化重组、强强联合,通过合并实现人力资源的合理配置、技术标准的科学先进、管理制度的融合统一、市场布局的战略重构,使之能够在比较短的时间内具备为大客户提供国际化综合服务的基础实力。这一碰撞、裂变、提升的过程是艰难的,但也是必要的,谁能够坚持下来,谁就有更大的机会成为大型会计师事务所。在此基础上,要集中精力抓做强,实现大与强的有机统一。

(二) 分与合的关系

加快发展我国注册会计师行业,尤其是重点培育大型会计师事务所,主流是合,但并不反对分。综观世界其他国家和地区,大型会计师事务所的形成也经历了一个兼并整合的过程,“合”始终是主题词。以国际“四大”的发展为例:

根据《财富》杂志1932年对会计师事务所的排名,当时有8家会计公司脱颖而出,分别是:普华会计公司、哈斯金斯·塞尔斯会计公司、皮特·马威克·米歇尔会计公司、莱布兰德·罗斯兄弟·蒙哥马利会计公司、阿瑟·杨会计公司、阿瑟·安达信会计公司、塔奇·尼文会计公司和厄恩斯特会计公司,“八大”格局维持了近半个世纪。

1980至1989年间,随着会计师行业竞争的加剧,会计公司之间合并重组的浪潮开始涌现。1986年KMG与皮特·马威克·米歇尔会计公司合并,公司取名毕马威会计公司(KPMG)。1989年5月,厄恩斯特·惠特尼和阿瑟·杨会计公司合并成安永会计公司。同年6月,德洛伊特·哈斯金斯·塞尔斯国际会计公司和塔奇·罗斯公司宣布合并成立德勤会计公司。自此,“八大”格局终结,“六大”浮出水面。

9年之后,即在1998年,普华和永道牵手,组成普华永道会计公司。随着2001年安然事件的发生,拥有90年历史的安达信会计师事务所退出历史舞台,一合一亡之间,“四大”格局正式形成。

国际会计公司分分合合、以合为主的发展潮流,也波及和影响我国会计师事务所的发展之路。近年来尤其是最近一两年来,一些规模较大的事务所充分认识到做大做强的紧迫性,掀起了新一轮自愿整合的高潮。特别引人瞩目的是,这一轮的整合不仅仅是大所合并中小所、证券资格事务所合并非证券资格事务所,更突出表现在大所之间、证券资格事务所之间的合并,强强合并的氛围空前浓厚。例如,2008年1月16日,中瑞华恒信会计师事务所、岳华会计师事务所合并成立中瑞岳华会计师事务所,一举成为本土最大会计师事务所;2008年11月29日,天健光华会计师事务所与重庆天健会计师事务所合

并;2008年12月21日,北京京都会计师事务所和天华会计师事务所合并;2009年7月1日,信永中和会计师事务所与四川君和会计师事务所合并;嗣后,浙江天健东方会计师事务所与湖南开元信德会计师事务所合并;2009年10月,北京立信会计师事务所与广东大华德律会计师事务所合并。同一时期,立信(上海)、国富浩华、利安达、天职国际、大信等一批规模较大的事务所也在探索和实践有利于长远发展的合并之策。优质资源的不断积聚整合,为搭建10家左右大型会计师事务所创造了条件。同时可以预计,即便是在这一轮合并后规模靠前的事务所,也仍然存在进一步整合、合并的空间,并将继续吸收合并其他志同道合的事务所,经过今后3-5年的全方位深度磨合,能够基本构建起10家左右大型会计师事务所引领我国注册会计师行业走向国际的全新格局。

(三) 扶持与自强的关系

我国大型会计师事务所的形成正处于化蛹为蝶、脱胎换骨的关键时期,政府扶持,拉一把、扶上马、送一程十分重要,但更直接、更紧要、更具决定性影响的是自立自强,横下一条心,一定要强大。在政府扶持方面,《若干意见》明确指出,“财政部要会同有关部门进一步建立健全促进注册会计师行业加快发展的支持政策,在优秀人才引进与合理流动、从业人员培养培训、外事外汇、税收政策、规范执业收费、优化发展环境等方面给予支持。要支持会计师事务所按照市场规律和平等互利、公平自愿的原则,采用多种发展模式进行优化组合、做大做强,确保合并、分立、重组和联合规范运作。要把注册会计师行业作为发展现代服务业的重要内容来抓,突出工作重点,更好地发挥其在经济社会发展中的服务职能。”同时,对大型会计师事务所“走出去”和为关系国计民生的大客户提供服务提出了鼓舞人心的扶持和引导政策。我们将按照财政部领导主动协调、抓紧工作的要求,努力取得与落实上述扶持政策密切相关的有关部委的支持和帮助,尽快将各项扶持政策落实到位。在自立自强方面,有意愿、有决心、有能力发展成为大型会计师事务所的,要在完善内部治理、试行特殊普通合伙制、培养精良团队、严格质量控制、建设诚信文化、开拓国际市场等方面继续付出艰苦努力,切实做到凝聚一流人才、拥有一流品牌、达到一流规模、使用一流技术标准、具有一流执业质量和管理水平,成为当之无愧、心向往之,在国内具有较高声望,在国际具有一定影响的大型会计师事务所。有关政府扶持和自立自强方面的具体情况和考虑,我们将在稍后几论中另行论述。

中国经济平稳较快发展和走向国际、融入国际、影响国际,呼唤与之相适应的大型会计师事务所。肩负历史使命、时代重托和行业期望的大型会计师事务所,正在做大做强、重组联合的行业潮流和发展大势中向我们走来! ■

责任编辑 崔洁