

我国会计师事务所“规模效应缺失” 的成因及解决路径

李 杰 孟祥军

规模效应是指随着生产规模的扩大,平均成本逐步下降的趋势。按照这一原理,随着会计师事务所规模的扩大,会计师事务所的利润状况应得到改善,同时,事务所的审计质量也应该有所提高。但是,我国诸多学者所进行的实证研究结果却与上述预期结果不同,在我国注册会计师行业似乎并不存在“规模效应”,也即随着事务所规模的增加,事务所的盈利能力和审计质量并未明显改善。个中原因何在?又该如何解决呢?本文拟对此现象的成因及其解决路径加以分析。

一、我国会计师事务所“规模效应缺失”现象

首先,我国本土会计师事务所注册会计师人均创造收入较低,且并不

随着会计师事务所注册会计师人数的增加而显著增加,也就意味着在注册会计师人力成本一定的情况下,会计师事务所整体的利润并没有随着注册会计师人数的增加而得到改善。2005年进入“全国会计师事务所前百家信息”的内资会计师事务所注册会计师人均创造收入45.94万元(国际四大中国成员所的该项指标为318万元),扣除注册会计师自身的工资费用后,再考虑助理人员成本、办公费用等因素,用于积累和风险储备的资金明显不足。

其次,从国际研究结论看,“事务所审计质量与其规模成正比”的信念已经开始动摇,安达信的倒闭便是审计质量不能由规模作保证的最典型的例子。而在我国,规模较大的会计师事务所也并未表现出更明显的高审计质

量,近年来,包括四大成员所在在内的我国会计师事务所审计诉讼纷争不断,也可以对此作为诠释。

第三,我国本土会计师事务所缺乏个性特征,在竞争中,缺乏“比较优势”。对我国会计师事务所的聚类分析结果显示,在各“大”所依据其显著的特征差异而“聚”成的不同类别中,我国本土事务所都属于其中的同一类,这说明本土“大”所之间并不存在显著的特征差异,并且其各项指标表现比较均衡;而“国际四大所”则分属于不同的四类,呈现出显著的个性特征。同时,将本土大所和国际四大所的平均规模进行比较可以发现,本土大所虽然在人力资源的数量上并不亚于国际四大所,在客户的数目上也占据一定优势,但平均客户规模和以业务收入

人自行偿付所发生的经济赔偿,当累计赔偿额达到约定的限额之后,再由保险公司负责承担新的赔偿责任。这些做法可以较好地对不同风险水平的客户进行管理,对我国具有一定的借鉴意义。

(四)加强质量控制,避免道德风险
职业责任保险在填补受害人损失、分散会计师事务所风险的同时,也带来了一定的消极影响。通过注册会计师职业责任保险,会计师事务所只需要定期支付保险费用,就把潜在的经

济赔偿责任转嫁给了保险公司。那些购买了职业责任保险的会计师事务所可能会放松警惕,降低对审计的质量控制,发生过失行为的概率就会上升。为避免由此造成的民事制裁威慑力的降低和社会整体效益的损失,一方面注册会计师行业协会应当进一步监督和促进会计师事务所加强质量控制,另一方面保险公司也可以通过相应的制度安排来防范上述道德风险。例如,通过赔偿限额锁定保险公司的最大赔偿风险,制定免赔条款缩小保险标的

的范围,或者采用部分保险的方式,由会计师事务所和保险公司双方按照约定的比例共同承担民事赔偿责任。这些措施可以在一定程度上降低保险公司的风险,同时也能够促使会计师事务所加强内部质量控制,尽量减少因过失行为造成的经济赔偿责任,以降低会计师事务所的道德风险。■

(作者单位:中国工商银行牡丹卡中心
中国人民大学商学院)
责任编辑 刘黎静

比例衡量的市场份额都大大低于国际四大所。

二、我国会计师事务所“规模效应缺失”的原因分析

“规模效应缺失”导致我国相当比例的大型会计师事务所表现出“大而不强”的特征，缺乏明确市场定位、没有充分整合资源、生产分工的专业性弱、技术开发与支持的共享性差等是造成此种状况的重要原因。

1、事务所整体缺乏明确的市场定位。事务所对业务承接环节缺乏恰当的控制，对于各类业务“大小通吃”，致使其支付了很高的机会成本。一家事务所应该承接哪些业务、在市场拓展过程中应该做哪些取舍，是由其面临的市场需求特征和自身的发展战略共同决定的。目前，我国资本市场规模在逐渐扩大，市场规则意识逐步深化，注册会计师面临的市场环境已经有所改善，市场需求的层次也已经初步呈现。但是，在内部治理不完善、分配机制不合理的深层次原因作用下，许多会计师事务所并没有长远的市场战略与规划，高层管理人员或者合伙人处于半独立的状态，在业务开发、市场拓展方面各行其是，使得会计师事务所对业务承接整体上缺乏恰当的控制和评价。

2、事务所内部分工专业性弱。大多数事务所缺乏自身独到的优势领域，执业人员知识宽泛而不精深，难以向客户提供增值服务。而在现行的风险导向审计体系下，识别和把握客户风险的能力对审计的成败至关重要。事务所如果缺乏对宏观经济形势、客户行业总体发展与特征的深刻了解，往往难以及时、准确地识别风险，更无法设计有针对性的审计程序。这种只“漂浮”在客户财务报告表面层次的审计，一方面可能使事务所重蹈“银广夏”审计失败的覆辙，另一方面，不能向客户

提供建设性意见，无法提升客户对会计师事务所的依赖和信任，做到稳定客户、拓展业务。

3、事务所扩展或合并后技术开发与支持的共享性差。这一缺陷将造成资源的重复投入和浪费，进一步削弱事务所本来就薄弱的研发能力。会计师事务所是知识密集型行业，适应知识更新迅速、信息复杂的现代社会是事务所的立业之本。这一方面要求事务所内部建立完备的信息和技术部门，在风险识别、应对过程中向执业人员提供支持性服务，如提供宏观经济信息和各行业的经验数据，在计算机信息系统下提供专业技术支持，在税务、法律等方面提供专业意见，另一方面也要求事务所具备完善的培训体系和设施，具有培养和造就高水平审计人员的能力。由于这些公共资源的投入是固定成本，因此使用者越多，就意味着公共资源的利用率越高、单位使用者分摊的成本越低。从这个角度而言，大型事务所具有优势。2006年以来，我国会计师事务所进入了第二个规模化发展高潮期，通过事务所的重组、合并，一些较大规模的事务所逐步涌现，为事务所公共资源的建设提供了必要条件。但从目前情况看，在组织合并后，原来事务所的资源并未得到有效整合，资源浪费和资源不足的问题并存。现实中，我国本土事务所很少设立专门的技术和培训部门，即使设立，也存在着人员和资金供给严重不足的问题。在“单纯收入导向”型的绩效考核体系下，这些部门在事务所内部往往得不到足够的重视和支持，常常难以招募到与岗位职责相适应的专业人员。

三、我国会计师事务所“规模效应缺失”的解决途径

首先，随着市场经济的发展，我国各类企业对审计等专业的有效需求日益增多，需求层次开始分化，大型

会计师事务所和小型会计师事务所有着各自的比较优势和生存空间，这种划分将会随着我国企业经营行为的规范和市场经济的完善而日趋明显，因此会计师事务所只有明确市场定位才可能有自身的生存和发展空间。

对于大多数中小企业而言，其需求偏好于方便快捷、价格低廉的审计服务，更多的是出于年检、税务等方面的需要，而小规模会计师事务所能够提供贴身跟进服务，固定成本较低，因而在这一领域更具有竞争优势。而对于那些规模日益扩张的大型企业而言，其需要的审计服务数量繁多、地域广泛、领域庞杂，特别是随着经营的国际化，出于回避汇率、利率风险或投机的需要，许多跨国企业越来越多地涉足衍生金融工具等较为复杂的业务，对会计师事务所人才层次、机构设置、知识结构、资源配置等都提出了更高的要求；与此同时，出于在国际资本市场的融资需求，跨国企业也要求会计师事务所具有足够的信誉，这样其审计报告能够为国际资本市场的投资者所认可。在这些方面，唯有大型会计师事务所才能予以满足。对业务“大小通吃”的行为会淹没大型会计师事务所的优势，因为在低成本层面与小型事务所相比，大型事务所并无优势可言。因此，明确市场定位和目标客户群体，逐步退出不适合自身特征的市场，是大型会计师事务所发展的必由之路。

其次，对会计师事务所内部推行行业专业化，对现有资源进行整合，重视研发投入和技术支持，是解决会计师事务所“大而不强”的关键步骤。

行业专业化的显著优势在于其可以在更好满足客户需求的同时，也有利于事务所积累行业专门经验、控制审计风险和提高审计质量。实证研究表明，客户规模和选择行业审计专家的可能性之间存在明显的正相关关系：计划从债券和股票市场融资的公司，

更倾向于选择专门化的事务所，以增强资金供应方对公司财务信息质量的依赖，这有助于公司扩大融资规模并获得低成本的融资；认为自己是行业领导者的公司，往往会选择行业审计声望较高的事务所，从而实现“信誉共享”，使公司和事务所都从中受益。在国际市场上，当机构投资者所投资的公司没有聘请专门化的事务所时，投资者通常会鼓励管理层更换会计师事务所。而从事务所角度而言，通过行业专业化，可以使事务所积累大量与行业密切相关的特殊知识，对行业理解更为深入，且更容易识别和处理与该行业相关的风险。事实证明，经行业专家审计的客户被证监会起诉的可能性要更低，其信息披露质量也更容易受到财务分析师的认可。同时，学习和经验曲线也表明，行业客户数量增加可以提高行业审计效率、实现规模效应，使事务所的营销策略更加具有针对性，提高事务所在特定行业审计中的品牌

声誉。在对1991—1997年美国IPO市场的研究中发现，在产业中占据领导地位且其市场份额远高于其他事务所的产业专用型事务所，审计收费更高。对香港审计市场的审计收费研究也表明，具有产业专用性投资的国际“四大”比不具备产业专用性行为的事务所审计收费高29%左右。因此，推行业务所行业专业化将有助于事务所留住现有客户并吸引新的客户，在谈判中获得超额利润，增强事务所的获利能力和竞争能力。

再次，实现事务所的“规模效应”是一个系统工程，既需要事务所自身的努力，在一定时期内也需要国家政策方面的支持。

目前，我国会计师事务所缺乏成功的运作模式，绝大多数事务所没有形成核心的企业文化，缺乏长远的发展战略。本土会计师事务所是行政体制下诞生的产物，却又同是现实条件下市场经济中的重要中介。有限责任

公司和合伙制哪种组织形式更适合中国本土会计师事务所的发展，传统业务开发模式下的分配体制以及高层管理人员的流动和退出机制，都是业内一直争论的问题。因此，完善事务所的公司治理结构，使在位的管理者、既得利益的合伙人、股东和出资人之间的长短期利益实现平衡，才能引导会计师事务所走上健康发展的道路，“做大”的同时实现“做强”。

此外，世界许多国家都经历过保护幼稚产业发展的过程，我国对于一些关系国计民生的行业也给予了税收上的优惠、资金上的扶持。而就我国会计服务业的现状来看，其在社会中的地位、作用离应该达到的状态还有一定差距，因此在短期内还需要更多的外力协助和规范指引，而国家产业政策在其中的作用不可低估。■

(作者单位：天津大学管理学院
南开大学国际商学院)
责任编辑 刘忻

● 简讯

“经济全球化下中国会计业面临的机遇与挑战”研讨会举行

日前，英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW)在北京举办了“经济全球化下中国会计业面临的机遇与挑战——ICAEW国际财务报告准则中文版培训教材发布暨研讨会”。由ICAEW编写的《国际财务报告准则》中文版的出版，为需要了解和运用国际财务报告准则及国际会计标准的人士提供了学习材料，使中国的会计专业人员可以对国际财务报告准则有更深刻的了解，有利于我国加快实施会计准则国际趋同战略、会计领军人才培养战略、会计师事务所做大做强战略。研讨会上，来自国内外的专家学者与企业的财务总监从CFO的角度总结了企业“走出去”的经验和面临的挑战；来自国际会计师事务所的合伙人交流了事务所实务操作中的体会并探讨了未来发展趋势。■

(本刊记者)