

审计服务的国际化战略： 基于行业特质的深层研究

胡波

(中华女子学院 北京 100097)

【摘要】 本文基于审计服务产业国际化的主要动因在于追随客户发展的认识,认为会计师事务所之所以未能主动走上国际市场,主要原因在于审计服务产业的特殊性,具体表现在即刻服务模式、质量控制程度高、鲜明的用户锁定效应以及对东道国资源环境的依赖程度高等方面。

【关键词】 会计师事务所 审计服务 产业国际化

随着全球经济一体化步伐的加快,我国经济融入世界经济大潮的步伐也日益加快。在我国企业走出去发展、国际竞争日趋激烈的情况下,会计师事务所国际化战略不仅仅是涉及注册会计师行业自身发展的问题,而且是关系到我国境外投资企业进一步发展、国家经济信息安全的重大现实问题。财政部和中国注册会计师协会积极推动的国内会计师事务所“做大、做强”系列举措,已经引起了国家决策层的重视。

通常认为,会计师事务所国际化战略的研究起点是动因分析。GAO(2003)认为会计师事务所国际扩张的首要目的是为国际上的客户服务。Baskerville 和 Hay(2008)发现会计师事务所的国际化战略受到客户和技术国际化的影响。韩晓梅、徐玲玲(2009)发现,会计师事务所国际化的驱动因素是客户的

收费的,还应载明计时的工作人员及工作日数等内容。《收费办法》第十三条还明确了委托关系终止情形下,有关费用的退补和赔偿应该遵照《合同法》的有关规定。

2. 建立仲裁诉讼制度。《收费办法》第二十一条指出,会计师事务所与委托人之间发生收费纠纷,会计师事务所除了与委托人协商解决以外,还可以申请仲裁或者向人民法院提起诉讼。这就从法律形式上明确了双方的权利和义务,并提供了合同终止解决的途径,以及解决纠纷的方式,从而保护了双方的利益,维护了双方的权益。

四、有利于明确异地、境外服务收费

随着会计师事务所朝着“做大、做强”和国际化方向发展,异地、境外执业的现象已经十分普遍。虽然《注册会计师法》第二十九条已明确规定会计师事务所受理业务不受行政区域限制,但是由于受管辖范围的限制,过去地方制定的会计师事务所收费规定,无法解决本地会计师事务所到外地执业或者外地会计师事务所到本地执业所适用的收费标准问题,尤其是境外执业的收费标准规定基本上处于空白,《收费办法》的第十一条和第二十二条很好地解决了这一问题。

从理论上分析,会计师事务所异地业务的成本应该处于

国际化扩张。根据这些代表性的文献观点,可以得出一个结论,即会计师事务所国际化最主要的动因是追随客户。但是这些文献并没有解答为什么审计服务产业海外扩张的动因主要是追随客户?也没有解决更深层的问题,即会计公司为什么不主动寻求海外客户,积极出击占领海外市场?为什么会计师事务所海外扩展往往首选控制程度较高的进入模式?鉴于此,本文拟从审计服务产业的特殊性出发,考察其特殊性这一内生因素对于会计师事务所国际化战略的深远影响。

一、审计服务产业的一般特质

审计服务产业与一般服务产业相类似,即满足服务产业的共同特征:服务的不可识别、不可分离、不可储存以及需求拉动等特质。这些特质渗透到会计师事务所海外扩展战略的

其所在地和业务承接地的成本之间,《收费办法》对异地执业允许以两地中的任一收费规定执行,具体由会计师事务所和委托人协商;而赴境外或港澳台地区执业的收费也是采用与委托人协商的方式确定,均体现出一定程度的灵活性。

五、有利于公平竞争

《收费办法》第十九条一共列举了会计师事务所违规而遭受行政处罚的七种情形,尤其是该条第四款指出“违反规定以佣金、回扣等形式变相降低审计服务收费超出政府指导价浮动下限”的属违法行为,明确规定,会计师事务所不得以佣金、回扣等恶性竞争手段变相降低审计收费,使实际收费标准低于政府指导价下限。这为查处恶性低价竞争提供了有力的支持,有利于公平竞争。

同时,《收费办法》中有关处罚的规定也在一定程度上促使会计师事务所建立健全内部收费管理制度。

主要参考文献

1. 发改委,财政部.会计师事务所服务收费管理办法.发改价格[2010]196号,2010-01-27
2. 刘玉廷.《会计师事务所服务收费管理办法》解读(发改价格[2010]196号).中国税易网,2010-02-03

各个方面,并在会计师事务所的海外扩展过程中发挥着重要的影响力。下面,对这些特质作些具体分析。

1. 无形性。审计服务产品的无形性主要是指审计产品的形成过程是不可感知的,所有构成审计产品关键环节的要素都是专业知识和职业判断,基本上不存在固定的空间形态,因而多数情况下它无法令人触摸或者感知。

2. 不可分离性。审计产品的生产与消费过程通常是同时发生的。有形产品的生产、流通、消费可被划分为若干中间环节,即生产与消费过程一般都具有一定的时间间隔。与此不同的是,审计产品的最终形成与其提供来源大多是无法分割的。审计服务需要专业人士深入客户内部,进行调查研究和符合性测试,针对不同客户实施不同的证据收集程序,制定不同的重要性水平以及审计风险水平。

3. 不可储存性。由于审计产品具有无形性、不可分离性等特征,这使得审计产品无法储存,也使得审计产品具有鲜明的季节特征。会计师事务所大多有着明显的忙季和淡季之分。忙季时,会计师事务所往往人手不够,需要招募人员,而淡季之时,人员却往往闲置,造成资源效率损失。

4. 异质性。这可以从以下三个方面来理解:第一,审计产品的形成过程不仅受到审计人员的业务专长、专业胜任能力(包括从业经验、独立性等)、职业判断的影响,而且受到审计人员个人情绪、心理、身体状况等因素的影响。第二,即使是针对同一客户的审计服务,通常也会因审计时间、地点及审计人员等因素的影响而有所差异。第三,客户往往直接参与到审计产品的形成过程之中,客户本身的参与程度、品质特征等也会对审计产品的形成产生一定的影响。

5. 需求拉动。审计服务产业属于典型的需求拉动型产业。审计服务产业是以客户为导向的,其整个历史发展过程正是审计职业界为满足客户不断变化的需求而不懈努力的过程。在法定审计需求的影响下,需求拉动这一特征对审计产品供给的影响起着十分关键的作用,因为审计产业组织作为供给方,其推动和引导需求扩张的力量极其有限。因此,就审计服务产业而言,会计师事务所国际化战略的重心是以服务质量取胜,努力吸引客户、占有市场,而不是创造市场。

二、国际化的过程:审计产业特质及其影响

除了上述一般特质,在国际化战略方面,审计服务产业确实还存在一些更为独特的属性,这些属性决定了审计服务产业在海外扩展的动因、模式和战略等方面呈现出种种特征,主要有以下四个方面:

1. 即刻服务模式及其对国际化战略风险的影响。有关服务国际营销的文献认为,服务企业实施国际化战略的风险要比制造业企业更大(Carman and Langedard, 1980),而审计服务产业的即刻服务模式决定了会计公司国际化扩张的战略风险较高,从而在一定程度上限制了会计公司海外扩张的驱动力。北欧学派的 Uppsala 理论属于传统的国际化模型,Uppsala 理论针对制造业的国际化提出:企业海外经营活动是有步骤、逐渐地展开的,它先通过利用间接出口的方式以较小的规模开始,然后再一步一步地转向直接出口。这一模型的前提假设是

企业缺乏国际化的知识和经验,因此先要从了解国外市场环境开始,逐步掌握当地对于产品质量预期、人力要求、分销和消费者行为特征等信息,开展有准备、针对性的国际化,最终在国际化的深度和广度方面有所作为。

审计服务产业的国际化难以遵循 Uppsala 模型。原因之一是一人力资本控制的难度限制了会计师事务所向外迈出步伐的“勇气”。审计服务产业的提供者和生产设备共同构成服务的必要组成部分,其中,服务提供者这一人力资本因素在服务产品的形成过程中至关重要,而且其无形易变性更强,较生产设施这一物力资本因素更难直接控制,从而迫使企业对其资源进行更大程度的控制(Palmer and Cole, 1995)。原因之二是会计师事务所在东道国建立的组织通常从一开始就必须能够生产和提供服务。审计服务的关键要素是人力资本,通过人力资本和有限的物资资本:电脑、电话等必要辅助工具的结合,从而提供审计服务产品。一旦客户需要审计服务,各项生产要素必须立刻投入工作状态,也就是说会马上面临与进入国内市场有关的所有问题(Carman and Langedard, 1980)。由于审计人员熟悉和了解当地情况的时间非常短暂,而对于审计服务产业来说,审计服务的销售和几乎同时进行,根本没有时间和机会让销售者(也是服务提供者,即审计人员)熟悉市场。这就要求,审计服务产业必须找到一种进入模式和战略来尽可能地帮助服务者应对这种情形。国际“四大”会计师事务所海外扩张的初期往往采用跟随客户进入海外市场,而不是主动出击寻求新的市场空间,从而从客观上弱化了即刻服务模式对于会计师事务所“迅速行动”的要求,这种间接进入模式成为其回避扩张战略风险的“避风港”。

2. 较高的质量控制程度及其对国际化进入模式的影响。审计服务产业对于质量控制的要求极为严格。审计产品属于典型的信任品和后验品,客户在购买审计产品之前难以识别服务提供方的专业胜任能力,在购买之后,也难以获取产品质量的真实信息。因此,在审计产业中,服务提供者和消费者双方信息极为不对称,极有可能产生“逆向选择”和“道德风险”问题。正因为如此,审计服务产业需要采取严格的质量控制措施。也正是基于质量控制程度的要求高,所以审计服务产业的质量控制准则“面面俱到”,例如国际审计与鉴证准则体系中的质量控制相关准则不仅涵盖了审计人员执业的全过程,而且包括了会计师事务所层面的多次复核。

从另一个角度来看,在提供审计服务过程中,注册会计师的从业经验、职业判断力等无形要素的投入对于审计服务的质量会产生重大影响,而且这种无形要素投入的比例较大,整个审计过程涉及的时间跨度较长,部分审计服务实施过程还包括企业内部审计部门、专家等的协助,可见,审计服务的生产过程非常复杂。质量控制要求高以及服务过程的复杂性使得会计师事务所总部对于其海外附属公司组织产品质量的监测和控制难度加大,因此必须对海外附属公司的控制办法提出严格要求,从而使得总部在组织控制模式上施行控制强度较大的股权控制方式。这也印证了“四大”进入中国市场之初为什么纷纷采取了控制程度较高的进入模式。

3. 较高的用户锁定效应及其对国际化控制模式的影响。审计实践证明,审计服务产业的用户锁定效应尤为突出,从而增加了总部对审计产品生产过程的监测和控制的难度。

首先,审计服务是一种典型的定制服务,客户被“量身定做”接受服务。审计服务提供的是个性化产品,针对特定企业提供的是特别定制服务。在审计人员提供服务的过程中还需要客户的密切配合,甚至是协助(如利用内部审计的工作等)。客户之所以需要审计产品,往往处于法定审计需求和自愿性审计需求的推动,无论何种需求推动,客户的消费过程其实就是社会公众利用审计报告进行决策和评价的过程。因此,审计服务的生产过程与消费过程密切相连。审计服务产品一旦形成,就立即被用于即期消费。

其次,会计师事务所和客户之间存在双向锁定。美国学者 De Angelo(1981)认为,客户与会计师事务所在首期审计业务中都需要承担一个“启动成本”。会计师事务所对一个新客户进行审计时需要了解客户的组织结构、财务制度、内部控制运作及其业务特点,这使得其需要承担一个类似于学习成本的启动成本,以帮助其获取基于该客户的专用知识。而对于客户而言,与新会计师事务所签约意味着需要与其重新进行沟通,这将花费更多的时间,导致效率降低。因此,客户在与新会计师事务所签约时也会承担“启动成本”(或转换成本)。双方的这种启动成本产生了一种“锁定”效应,激励签约双方去维护这种业已建立起来的特定审计关系。这意味着审计业务是一种长期业务,而不是单期业务。

事实上,双方这种锁定的“启动成本”已经呈现出日益强化的态势。原因之一是,2006年中国注册会计师协会发布了与国际接轨的风险导向审计准则体系,强调注册会计师应当充分了解被审计单位及其环境,将审计工作重心前移,这意味着注册会计师必须执行更多的审计程序,发生更高的学习成本;原因之二是,当前中国审计市场的集中度已经凸显了需要有具有业务专长的注册会计师,这种信号表明客户对于注册会计师的选择余地会逐渐有限,因为更换注册会计师的成本较以往会更高。因此,就当前审计实务的情况来看,双方锁定效应确实存在且日渐强化。较强的用户锁定效应增加了总部对于产品生产过程监测和控制的难度,因此在国际化之初,国际“四大”的总部往往采用控制程度较高的进入模式。

4. 较高的资源、环境依赖性及其影响。会计和审计等专业性服务的行业特性也强调与消费者的现场接触,需要对当地文化具有较强的敏感性,要求企业适应当地的报告标准和步骤(UNTCT,1989)。这意味着审计服务产业对于东道国当地资源的依赖程度是较高的。这种依赖性对会计师事务所的海外扩张产生两种截然不同的影响:

一是促使会计师事务所形成比较松散的战略联盟。由于审计服务产业的知识专用性强,而且存在严格的资格准入限制,加之技术、知识和技能的密集使用程度较高,这使得各国政府纷纷出台相关的政策限制,只允许本国多数或完全控股和管理的企业才能进入,从而造成“四大”会计师事务所为进入海外市场而与当地组织形成松散联盟组织。因此,在审计服

务产业的国际化过程中,比较常见的是具有同一名称与品牌的机构往往是由合伙机构组成的松散联合体,各个机构保留着非常大的自主权与独立性。以这种方式组成的会计业跨国公司包括一些以自己的名义经营,或以其母公司的名义经营的本国公司。这些本国公司由当地公民拥有和管理,但是同跨国公司有着密切的联系(UNTCT,1989)。例如,普华永道和毕马威都宣称自己是由一些法律上分离、本地专业人士所有与经营的成员企业组成的世界性网络。

二是促使会计师事务所采用并购策略,促成本地专业人士主管审计业务,从而出现普遍的并购现象。并购行为是会计公司对于较高营销风险的应对举措。较高的营销风险要求会计公司不得不迅速投入服务,尽快适应不同客户、不同地区的实际需求。为了减少直接进入战略带来的巨大潜在风险,“四大”会计师事务所在进入国际市场时,更有可能倾向于收购一家提供类似服务的本地会计师事务所,并将其中的关键人物留任,而不是自己在当地建立一个新分支机构。利用这种方式,会计师事务所容易得到关于市场以及如何在国外环境下管理服务运作的信息。这种例子比较普遍,例如早年的安永会计师事务所当年合并上海大华会计师事务所和北京华明会计师事务所;再如近年的德勤合并北京天健会计师事务所和深圳天健信德会计师事务所采用的都是并购策略。

三、结语

通过对审计服务产业的一般特质和会计师事务所在海外扩张战略中呈现的独特性质进行分析,对于深刻认识会计师事务所扩张的战略动因,考察当前国际审计产业市场格局,无疑具有重要的理论价值和现实意义。

审计服务产业的特质决定了会计师事务所海外扩展的动因、进入模式和组织控制形态。即刻服务模式对审计服务产业海外扩张的战略风险提出挑战,从而促使会计师事务所不得不迅速适应东道国的各种环境,施行“本地化”战略,正因为如此,审计产业领域的各种并购行为已成为大势所趋。较高的质量控制程度和强烈的用户锁定效应则要求会计师事务所在实施海外战略时必须采取控制程度较高的模式,防止松散型组织的出现,这一点可以在国际“四大”海外扩张之初得到证明。较强的资源环境的依赖性则对于会计师事务所海外扩张产生两种截然不同的影响:影响之一是促使会计师事务所采取较高控制程度的进入模式;影响之二则相反,使得会计师事务所的国际化扩张过程中形成一些松散型联盟组织。

【注】本文系中华女子学院2009年度科研规划课题“中国会计师事务所国际化战略研究”(项目编号:KG09-04011)的研究成果。

主要参考文献

1. 张诚,赵奇伟.服务业跨国公司的组织控制模式:分布特点及影响因素.南开经济研究,2005;3
2. 施金平.“国际四大”垄断我国审计市场之思考.财会月刊(中),2010;1
3. 韩晓梅,徐玲玲.会计师事务所国际化的动因、模式和客户发展.审计研究,2009;4