

会计师事务所核心竞争力培育浅探

仲秋节¹ 李立群¹ 卢佩琳²

(1. 江苏华星会计师事务所 江苏苏州 215021 2. 南京审计学院 南京 210029)

【摘要】 本文以战略管理领域的资源基础论为依据,提出会计师事务所品牌是其核心竞争力的源泉。同时借鉴国际四大会计师事务所的发展历程,指出品牌来源于高质量服务、规模化连锁服务网络、合理的组织结构、独一无二的企业文化的力量耦合,并对本土会计师事务所如何做大做强提出了建议。

【关键词】 会计师事务所 核心竞争力 品牌

在全球经济一体化和市场竞争日趋激烈的今天,会计师事务所作为市场经济不可或缺的重要制度安排既承担着保护企业利益相关者利益的责任,其自身又有获得盈利的生存压力,因而建立和维护会计师事务所的核心竞争力至关重要。本文试图依据战略管理领域的资源基础论为会计师事务所的发展提供一个分析框架,提出品牌是会计师事务所的核心竞争力,品牌的本质是会计师事务所资源整合优势,并在此基础上为当前本土会计师事务所的国际化发展提供建议。

一、基于资源基础论的会计师事务所核心竞争力

资源基础论秉持企业所拥有的资源是其竞争优势的基础的主张,并且坚持“资源”是宽泛的概念,包括企业所控制的资产、能力、组织过程、企业属性、信息、知识等。资源可分为有形

尾号为 05、25、55、85 的作为检验样本,如果某一号码区间不连续或所处号码位置为 ST 公司,则选取下一个位置上的非 ST 公司作为检验样本,以保证抽样的随机性。按照这一抽样原则,最终我们所选取的非 ST 公司样本为 32 家。

需要说明的是,本文所用的检测样本资料主要来源于中国证监会指定信息披露网站——巨潮资讯网。由于研究期间在巨潮资讯网上只能搜集到 2000 年至 2003 年的上市公司年度报告,所以我们选择的检测样本为 2002 年和 2003 年度的所有 A 股新增 ST 公司以及 2003 年度的 32 家 A 股非 ST 公司。为了保证所用资料的准确性,我们对不同媒体披露的样本信息进行了抽样核实,其中对个别资料不全以及报表缺乏代表性的样本予以剔除。

观察表 8 检验结果可以发现,除了非 ST 公司检验样本-3 年和-2 年资料的预测正确率为 76.67%和 78.13%以外,其他的预测正确率均在 80%以上,这说明我们所构建的财务危机预警模型具有较好的预测效果。

五、结论

由于应收账款这一概念在会计学和财务管理学中存在一定的差异,基于应收账款这一概念进行相关财务理论研究会给我们带来许多不便。同时考虑到上市公司惯用应收账款和

资源和无形资源,有形资源在企业中的重要性是毋庸置疑的,但鉴于有形资源的非稀缺性、可模仿性和可替代性,一般认为企业所拥有的无形资源才是保持企业持续竞争优势的核心竞争力。

随着现代企业所有权和经营权的分离,如何界定管理者受托责任、减少企业内外部信息不对称、提高会计信息质量、约束内部人控制、改善公司治理状况、维护企业利益相关者的利益成为当务之急。会计师事务所正是为了解决上述问题而出现的,会计师事务所具有企业的一般特征,但又存在以下特殊性:①会计师事务所虽然为企业提供专业服务并从中获利,但就审计市场制度安排而言,过滤不实信息来维护企业利益相关者的利益才是其根本目的,在竞争策略上不能简单地从

其他应收款进行关联交易的实际情况,为了研究和表述方便,我们首先界定了一个“应收款”的概念范畴,进而从“应收款”的视角对上市公司财务危机预警问题展开了系统研究。通过研究我们发现:应收款资产总额比与财务危机正相关,应收款周转率与财务危机负相关。基于这两点研究结论,我们构建了一个“应收款”视角的上市公司财务危机预警模型,并且通过基于样本检验证实模型的预测效果较好。综上所述,从“应收款”这样新的视角研究上市公司财务危机预警问题,不但可以拓展财务危机预警研究的思路,而且有望构建一个简单实用的预警模型,特别是在上市公司中频繁发生财务造假案件及那些用传统财务比率指标构建的预警模型的有效性不断遭人质疑的背景下,这一研究思路具有重要的理论及现实意义。

主要参考文献

1. 姜秀华. 治理内核与综合业绩的相关性研究. 上海: 上海财经大学出版社, 2003
2. 张玲. 财务危机预警分析判别模型. 数量经济技术经济研究, 2000; 3
3. 陈晓, 陈治鸿. 中国上市公司的财务困境预测. 中国会计与财务研究, 2000; 9

审计市场的供求竞争机制来分析;②会计师事务所所在市场中是以注册会计师的人力资本和会计师事务所的无形品牌相结合而形成的独特企业形式,其他如合伙人出资和工作场所等有形资源只是承载企业的载体,无形资源发挥着主导作用;③会计师事务所生产出来的产品——审计报告质量的高低难以辨别,审计报告所蕴涵的财务信息是否可靠需要经过资本市场长时间的检验,但审计质量的高低取决于注册会计师的职业道德、职业操守和执业技能,即“由内而外”的资源优势决定产品质量。

资源基础论可以很好地解释会计师事务所核心竞争力的形成并为其提供一个新思路。会计师事务所就其所处的产业来说具有以下特征:

(1)异质产品的稀缺性。会计师事务所提供给市场的产品是对财务信息的合法性和公允性发表意见的审计报告,由注册会计师出具的审计报告在法律形式上具有同质性。究其本质,审计报告所传递的会计信息质量的高低需要经过较长时间的考验,但存在以下基本假设:在审计报告没有被发现是重大失实之前,对企业利益相关者而言其都是可信赖的,经过审计的财务信息是企业利益相关者投资和决策的主要依据;基于会计师事务所从事的非鉴证服务使其目标错位和对独立性的妨害,在《萨班斯——奥克斯利法案》出台后非鉴证服务已经被全面禁止,审计等传统服务的同质性直接导致了异质资源的稀缺性,而异质资源的稀缺性使得客户在选择注册会计师时必须考虑审计报告能给企业带来的附加值。当前资本市场中的一个普遍规律就是企业通过聘请国际四大会计师事务所(简称“四大”)可以向利益相关者传递企业财务信息可靠的信号,并且在提升企业形象上有很大的促进作用,其中会计师事务所的品牌、声誉起了决定性作用。

(2)核心资源的不稳定性。会计师事务所作为典型的人合型企业,人力资本是其生存和发展的基础。会计师事务所的组织形式分为有限责任制和无限责任制两种,在当前会计师事务所资合理念支配下,其产权安排对其收益分配发挥着决定性作用,这直接导致了会计师事务所内部收益分配机制的不合理和企业经营文化的缺失,从而形成了行业人才巨大的流动性。行业人才的巨大流动性使会计师事务所失去了维持其核心竞争力的稳定发展动力,此外在国内审计市场中,随着注册会计师的流动,客户资源也会被随之带走。但是相比之下,“四大”虽然也存在人才的巨大流动性,但是它们并不会因此而失去客户资源,这是因为在维护和开拓客户资源的过程中,会计师事务所的品牌、信誉发挥了决定性作用。行业人才的巨大流动性直接导致了会计师事务所自身发展、竞争能力的非持续性。

(3)外部审计市场的寡占性。“四大”的垄断地位使得审计市场成为不完全竞争市场,众多会计师事务所缺乏外在发展驱动力。例如,国内近5000家会计师事务所的巨大规模在现有的资本市场条件下显然难以促使资本市场对其发展发挥推动作用,由此导致会计师事务所之间的恶性竞争,造成了注册会计师“出卖”审计意见的严重后果,干扰了资本市场的正常

秩序。“四大”以其品牌(稀有资源)形成了资本市场信息裁判员的独特地位,并且垄断了世界高端审计市场。毫无疑问,品牌对不完全竞争市场的形成发挥着决定性作用。

长期以来,鉴于会计师事务所行业异质产品的稀缺性、核心资源的不稳定性、外部审计市场的寡占性等特征,在行业纷繁、芜杂的发展条件下,品牌理应成为会计师事务所打造自身核心竞争力的关键。审计市场实质上是品牌市场,会计师事务所的核心竞争力来源于其“由内而外”的品牌资源,品牌是会计师事务所竞争优势存在的基础。

二、会计师事务所核心竞争力——品牌的建设

会计师事务所品牌的建设一般遵循以下逻辑思维:形成品牌价值的关键是独立审计的质量,质量是品牌建设的基础,社会认知度和满意度是品牌发展的结果,社会知名度的提高能促进业务收入的提高,只有业务收入得到提高才有足够的资源投入,足够的资源投入能促进审计质量的提高和规模化经营。此外,品牌所带来的声誉能使会计师事务所保持单纯的动机和独立的行为,从而使会计师事务所的发展呈良性循环的态势,简而言之就是“以质量求声誉,以声誉求发展”。所以,会计师事务所品牌的建设不是一蹴而就的,品牌的本质是其内部资源长期整合形成的协同能力。借鉴以“四大”为代表的会计师事务所发展的历程,品牌的资源整合力量来源于以下四个方面:

(1)高质量服务。审计服务质量是会计师事务所生存和发展的灵魂,多元化的非鉴证服务是会计师事务所品牌建设的基础。“四大”以其较高的服务水平形成了资本市场对其的公信力,其较高的服务水平源自其较强的审计独立性、先进的审计方法和审计理念、较高的职业素质、多元化的人才体系和知识储备,“四大”形成的资本市场对其的公信力是其品牌形成和维护的基础。

(2)规模化连锁服务网络为客户提供全球化服务。企业经营的规模化和国际化为会计师事务所的规模化发展提供了内在驱动力,同时也使会计师事务所将规模化经营作为提高服务质量的重要手段。会计师事务所之间一次又一次的兼并和联合成就了今天“四大”巨无霸的规模,规模化经营使会计师事务所建立了全球化的连锁服务体系,使其形成规模经济优势。

(3)合理的组织结构能发挥人力资本的优势。注册会计师以其人力资本参与会计师事务所收益和风险的分割,合理的晋升和培训机制激发了合伙人及普通员工的工作激情和潜能。会计师事务所合伙制度培养了合伙人之间的风险意识,督促注册会计师对自身审计责任的规避;完善的内部控制制度和审计质量控制体系促使注册会计师不断加强其独立性,不断提高审计质量和服务水平。合理的组织结构为会计师事务所品牌建立和规模扩张的持续性提供了动力。

(4)独一无二的企业文化。会计师事务所是典型的人合型企业,企业文化作为企业的核心价值观念在企业的发展过程中所发挥的作用是至关重要的。综观“四大”品牌的成功创建可知,“四大”的品牌优势得益于其较高的审计质量,而在审计

质量的保障体系中,各具特色的企业文化功不可没。优秀的企业文化能保障高质量的审计,而高质量的审计在一定程度上又保障了高质量的会计信息。各具特色的企业文化能够为会计师事务所的发展提供资源整合和理念整合的“内在稳定器”。

因此,品牌具有无形资产的一般特征,即巨大的价值创造潜力、稀缺性、不完全可模仿性、不完全可替代性等。由于品牌只能在企业内部慢慢形成,从而这些无形资产在不同程度上会受到社会复杂性、原因模糊、路径依赖等因素的影响,因而往往都具有不完全可模仿性。既然每一项无形资产都是独一无二的,在路径依赖、社会复杂性等因素的制约下,想获得这类资源的替代资源也是非常困难的,因而核心竞争力具有持续性。

三、本土会计师事务所品牌建设的思路

我国注册会计师制度自上世纪80年代重建以来,经过20多年的发展已粗具规模,但其本身仍存在着先天不足、后天发展困难的问题。随着我国加入WTO后中介评估市场的开放,特别是北京天健被德勤合并后,本土会计师事务所的国际化发展问题凸显,“天健系”被德勤合并在很大程度上是本土会计师事务所国际化品牌竞争失败的缩影。笔者认为,实现做大做强的目标、打造本土会计师事务所的核心竞争力成为当务之急。

透视本土会计师事务所国际化发展的现状,当前审计市场缺乏国际化发展动力及狭隘的扩张方式、文化缺失、自身业务范围狭窄、国际化人才匮乏、审计质量低下等阻碍了本土会计师事务所的国际化发展的步伐,但究其根本,品牌缺失应当是主要原因。基于当前审计市场的信号发送作用,要使本土会计师事务所脱离国际化发展困境,必须基于品牌建设实施多元化整合协同策略:

(1)以审计质量为中心,塑造“审计质量是品牌创立的灵魂”的理念。要提高审计质量,本土会计师事务所必须以新审计准则的颁布为契机,充分接受和掌握现代风险导向审计这一先进审计理念和方法,建立健全会计师事务所完备的质量控制制度,大力防范管理层舞弊风险。大力推进审计理念国际化,加快与国际审计惯例接轨的速度,从而提高注册会计师的审计质量,增强注册会计师的国际竞争力,这才是会计师事务所品牌建设重中之重。只有能为资本市场提供高质量审计的会计师事务所才能长盛不衰。

(2)推动本土会计师事务所规模化发展,完善内部治理机制。积极推动本土会计师事务所的收购、兼并和战略联盟的组建,大力整合审计市场的优秀资源,发挥合并后的规模优势和协同效应是品牌建设的关键所在。国际化发展必须以规模化发展为前提,欧洲诸多中小会计师事务所联合成立毕马威会计师事务所后就被列入当时的国际会计巨头便是例证。当前我国应采用政策利导的方式大力引导会计师事务所自发合并和组建战略联盟,只有这样才能真正促进本土会计师事务所执业地域范围的扩张,形成地域品牌,进而形成国际品牌,实现国际化。

与此同时,在本土会计师事务所规模化发展过程中,必须建立与之匹配的“合伙制”管理体制。要形成能真正体现“人和”和“智合”的和谐理念,必须不断完善内部控制制度,理顺内部约束和激励机制,完善内部利益分配和风险控制机制。昔日中天勤会计师事务所就是因为盲目求大及没有重视和解决内部管理、文化问题而在危机爆发后迅速解体的。

(3)推行国际化人才培养战略。国际化人才是会计师事务所品牌建设、稳定和发展的核心。人力资源在现代企业中发挥着至关重要的作用,而以人力资源为主导的会计师事务所更是将其作为生存和发展的基础。本土会计师事务所应加强行业人才培养,建立一支在数量和质量上都能够满足国际资本市场发展战略和现代企业制度需要的执业队伍,以适应行业国际化发展需要。当前应以国际化为人才培养的导向和目标,吸收营销、计算机等方面的人才,如通过中国注册会计师协会和国际会计学院牵头组织的人才培训、后续教育培训、实施战略联盟和集中资源共同培养、出国进修、加盟国际会计公司学习、建立健全会计师事务所人才引进机制等,为本土会计师事务所的国际化发展做好人才储备。2005年以来我国着力实施会计领军人才战略,着重使高层领导具备会计国际化思维能力,一批注册会计师首先成为储备人才、大型会计师事务所合伙人国外进修等都为本土会计师事务所国际化人才培养提供了难得的契机。

(4)构建会计师事务所以人为本的和谐文化。企业文化作为企业的核心价值观念在企业的发展过程中发挥着难以替代的作用。综观国际会计师事务所的发展历程,“巨无霸”的超大规模是其经过一次又一次大规模的合并后才形成的。如果说资本运作是国际会计师事务所成功的外在手段,那么其在企业文化建设上的成功则是其不断发展壮大并发挥协同作用和合并优势的“内在稳定器”。本土会计师事务所必须积极构建“全心全意搞建设、一心一意谋发展”的积极向上的企业文化,文化建设能为其提供强大的精神动力和智力支持,当前和谐的文化建设必须以能提高会计师事务所的凝聚力、提高员工的工作积极性为目的。积极以现代先进的网络平台为根基,寓文化建设于日常团队工作和节日活动中,注意合伙人与普通员工之间利益分配的合理性和适当性。此外,还要将以“诚信”为核心的职业道德建设融入文化建设中,执业水平和职业道德建设要两手抓、两手都要硬。

主要参考文献

1. 王善平. 资本市场规模化中的独立审计机制创新问题研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2002
2. 刘骏. 文化是会计规则制定权合约安排的基础性约束. 会计研究, 2005; 10
3. 漆江娜, 陈慧霖, 张阳. 事务所规模、品牌、价格与审计质量——国际“四大”中国审计市场收费与质量研究. 审计研究, 2004; 3
4. 董必荣. 论无形优势. 经济问题探索, 2004; 8
5. 周年洋, 王二龙, 林明. 五大会计师行. 北京: 中国财政经济出版社, 2003