



# 谈会计中介行业专业化经营战略

湖南财经高等专科学校 李铁群

**【摘要】** 本文在分析会计中介行业专业化经营竞争优势形成机理的基础上,对我国会计中介行业专业化的现状进行了剖析,并提出了若干政策建议。

**【关键词】** 会计中介行业 专业化经营 竞争优势

## 一、会计中介行业专业化的动因

1. 降低审计风险。审计风险一直困扰着注册会计师行业。综观审计风险的产生,大多因审计失败引起。例如,中天勤会计公司因未能深入了解银广夏公司“萃取技术”方面的相关行业知识而导致审计失败;负责蓝田股份公司审计的华伦会计公司则由于行业相关知识的欠缺而未能从毛利率、现金流量、行业应收账款周转期与收入的关系等方面判断出水产品业绩的异常;中航油新加坡公司通过“业务创新”,发明了表外交易,而负责审计的国际四大会计师事务所之一的安永会计师事务所,由于不了解行业经营的特殊性,仍采用传统的审计方法进行审计,最后导致审计失败。

审计失败的案件告诉了人们充分了解行业背景知识、成为行业专长型的会计师事务所的重要性。会计师事务所只有实行行业专门化经营战略,培养行业专长型人才,才能够更深入地了解客户生产经营的特征、特殊的交易流程,发现客户内部控制的薄弱环节等,从而更有利于注册会计师发现舞弊行为,降低审计风险。

2. 稳定客户关系,赢得有竞争力的市场空间。我国一些学者根据日本著名产业组织专家植草益对生产集中度的研究方法,实证研究了我国的审计市场集中度问题。他们认为,我国的审计市场缺乏起主导作用的大规模会计师事务所。目前,我国的审计市场属于较为典型的分散竞争市场。会计师事务所在规模小、竞争弱化的情况下,如果将客户过多地分散在不同行业,无异于将战线拉长,四面出击,将自身置于多领域的竞争状态。

一般来说,在审计质量、审计效率方面,会计师事务所之间没有太大差别,难以形成一个有突出优势的行业审计品牌。因而,会计师事务所要想在审计市场上获取稳定的客户资源,关键是要在从事审计鉴证服务的同时为客户提供各种优质的增值服务,使客户对会计师事务所产生强烈的依赖感和忠诚度,这样会计师事务所的市场拓展空间才能更加广阔。而优质的增值服务必须建立在具有行业专长的基础之上。迈克尔·波特认为,采用集中战略的企业通常选择产业内一种或一组细分市场,并量体裁衣使其战略为它们服务而不是为其他细分市场服务,通过对其目标市场进行战略优化,致力于寻求目标市场上的竞争优势。

## 二、会计中介行业专业化经营竞争优势形成机理

迈克尔·波特在《竞争优势》一书中指出:竞争优势归根到底来源于企业为客户所能创造的超过其成本的价值。价值是客户愿意支付的价钱,而超额价值产生于以低于对手的价格提供同等的效益,或者所提供的独特的效益补偿高价而有余。竞争优势根本的来源是企业所控制的关键资源与核心能力。

1. 会计师事务所实行行业专业化经营最大的优势体现为资源的聚合性和管理的协同性。会计师事务所实行行业专业化经营策略的基本点是,将资源优势聚合于某一特定的行业或产业领域,资源的聚合意味着会计师事务所在特定的细分市场上优势的集中,从而为谋求特定市场的竞争优势创造条件。这种竞争优势主要来自于注册会计师本身的人力资源整合优势和管理协同优势、会计师事务所拥有的客户行业知识资源共享优势、审计实务中积累的与行业相关的技术方法交流优势,以及通过上述资源整合而生成的会计师事务所的整体竞争优势等。

2. 会计师事务所实行行业专业化经营有利于学习经验曲线的形成。1966年,波士顿咨询集团的创立者B.D.亨德森在研究数千种产品成本时发现,当累积产量增加一倍时,产品单位成本将呈现固定比例的下降,亨德森称其为经验曲线。简单地说,对个人而言随着时间的增加,某个人对某个岗位、某项工作的熟悉程度也必然会随之提高,他的经验会越来越多,对这项工作的理解也会越来越深,从而有利于改进工作方法,提高工作效率,更好、更合理地完成这项工作。对一个企业而言,经营经验积累越多,其在产业经营中付出的成本就越小。因此,经验曲线往往被理论家列为企业的竞争优势之一。亚当·斯密也曾指出:劳动生产率上最大的增进,以及运用劳动所表现的更高水平的熟练性、技巧和判断力,似乎都是分工的结果。人类把注意力集中在单一事物上比把注意力分散在许多事物上更能发现达到目标的更简易、便利的方法。

会计师事务所在经营战略方面有必要采用行业审计目标集聚战略,因为注册会计师的执业能力除了来源于专业的理论,更多地源于经验的积累。若注册会计师专攻某一行业的审计或咨询业务,则可在某一行业形成某种专长,从而获得

经验方面的优势。这种专业方面实务经验的积累有助于注册会计师形成相对的专业优势。另外,会计师事务所通过集中精力致力于拓展某一个或几个行业的市场空间,可以积累与行业紧密相关的特殊知识,同时随着行业客户资源的增加将提高审计工作的效率,降低单位成本,形成竞争优势。

### 三、我国会计中介行业专业化的现状

国外对于行业专业化的度量一般采用来自某一行业的审计收入占其整个审计收入的比例确定。由于研究中我们无法获取不同会计师事务所来自某行业的审计收入,因此通过会计师事务所拥有的行业客户资源来分析我国会计中介行业专业化程度的高低。

通过新浪股票网进行检索,笔者统计了涉及我国上市的22大行业,我们发现在每一个行业中,有4~44家会计师事务所从事行业上市公司年报审计。在上市公司分行业年报审计中,上海立信长江在90家综合类上市公司中拥有13家审计客户资源,占该行业客户资源的14.4%,在24家服装及其他纤维制品制造业上市公司中,拥有8家审计客户资源,占该行业审计资源的33.3%,具有一定的行业审计专长优势。在化学原料及化学制品制造业、交通运输设备制造业、零售业、医药制造业等行业,上海立信长江、浙江天健、深圳鹏城等会计师事务所具有行业审计比较优势。然而,在其余18大行业中行业集中度普遍不高,一般都只能拥有行业上市公司中的1~4家审计客户资源。这说明我国会计中介行业专业化水平欠缺(详见下表)。

所属行业	本行业上市公司总数	审计该行业的会计师事务所总数	行业内审计客户最多的会计师事务所
综合类	90	41	13
服装及其他纤维制品制造业	24	13	8
化学原料及化学制品制造业	96	44	7
交通运输设备制造业	76	39	6
零售业	61	29	6
医药制造业	77	44	6
非金属矿物制品业	53	35	4
其他行业	5~58	5~34	1~4

另外,从会计师事务所拥有的行业客户资源角度考察,2005年,我国从事上市公司审计的会计师事务所达74家,按其拥有的客户资源排名,上海立信长江拥有的客户资源最多,为88家,跨越的审计行业达15个;其次是普华永道中天,为58家,跨越13个;深圳鹏程为49家,跨越16个。我国从事上市公司审计业务的会计师事务所跨越的审计行业从5~16个不等,这从另一个侧面反映了我国会计中介组织的行业专业化水平不高。由于无法服务于同一行业或在某些方面具有相同特征的大量客户,无法在单个领域积累足够的专业知识,因此会计师事务所因不具有行业审计资源的规模效应从而导致了经验的缺乏。在审计成本不能有效降低的情况下,竞争优势难以形成。

### 四、加快我国会计中介行业专业化的具体对策

1. 具有一定规模的会计师事务所应进行组织结构模式的战略重构。当前,我国会计中介组织结构仍是按业务类型

划分为审计部、管理咨询部、资产评估部以及其他职能部门。这是一种直线职能制的管理组织结构,基本上还是因循传统的职能体制,业务部门之间相互交叉且错综复杂,导致责权不分明,最终导致审计效率低下、注册会计师审计经验难以形成、审计风险难以有效控制等。

笔者认为,要解决上述问题,当务之急就是在具有一定规模的会计中介组织实行组织结构再造。我国本土已有一些会计师事务所的注册会计师人数在200人以上,这些会计师事务所已具备一定的条件按行业来划分业务部门。同时,原来属于某一行业相关机构创办的会计师事务所应审时度势,充分利用已有资源和自身优势发展自己,优化审计人员的知识结构,提高审计效率,获取行业审计优势。

2. 会计中介行业应走同业兼并、联合之路。兼并、联合是实现会计中介行业规模化发展的重要途径之一。而具有相同或相近业务范围、执业特色的会计师事务所若能实现兼并与联合,就能迅速提高新的联合体在某一行业内的市场占有率,实现经营战略的目标集聚,行业专门化才能做大做强,同时降低审计风险。目前,我国已有一定数量的会计师事务所具有一定的行业审计专长优势。这些会计师事务所应审时度势,抓住机会,进一步扩大行业市场客户资源优势,兼并购联合在同行业审计中具有比较优势的会计师事务所,形成行业审计中的品牌。

同业的会计中介行业实行大规模的兼并与联合,只是为行业专业化经营创造了必要条件,购并后的会计中介行业还应该进行文化整合与管理协同。同时,国家对于会计中介行业专业化发展应予以政策上的引导,如设定从事某行业大型企业审计的资格条件、必备的专长型注册会计师人数、会计师事务所的资本规模等,从而促进专业化经营的会计中介行业走上规模化发展的道路。

3. 会计中介行业应注重培养注册会计师的行业专长。会计中介行业属于典型的知识密集型组织,审计工作的专业性要求极强,因此审计质量的高低以及会计师事务所的市场竞争能力和可持续发展能力的强弱取决于注册会计师的质量和稳定性。会计中介组织培养行业专长型审计人才也是审计质量控制的需要和注册会计师职业的客观要求。然而,由于目前我国会计中介行业从业人员待遇普遍不高且风险责任大,因而跳槽现象严重,难以吸引优秀人才。会计中介行业应重视这一现象,加大人才内培、外引的力度,给注册会计师提供较好的物质待遇,让他们有更多的机会学习,积累行业专业知识和经验。同时,会计师事务所还可以到一些企业去挖掘从事行业审计的人才。

#### 主要参考文献

- ①易琮. 行业制度变迁的诱因与绩效——对中国注册会计师行业的实证考察.北京:中国财政经济出版社,2003
- ②迈克尔·波特,陈小悦译.竞争优势.北京:华夏出版社,1997
- ③胡大立.企业竞争力决定因素及其形成机理分析.北京:经济管理出版社,2005
- ④余玉苗.行业知识、行业专门化与独立审计风险的控制.审计研究,2004;5