

会计师事务所自生能力培育研究

任小平 刘新萍

(中国劳动关系学院 北京 100048 潍坊职业学院 山东潍坊 261041)

【摘要】 本文结合会计师事务所的特征,就会计师事务所自生能力培育的必要性、自生能力培育的基本内涵及其影响因素等进行了系统探究,并以此为基础提出了我国会计师事务所自生能力培育的理论框架。

【关键词】 会计师事务所 自生能力 创新能力

“计治则天下治,计乱则天下乱”,这是我国已故著名会计学家杨时展教授的名言。在人类发展的历史长河中,因“计”而“乱”的事例不胜枚举。1720年,英国南海公司(the South Sea Company)破产案、1929~1933年的经济危机、2002年的美国“财务丑闻”、2007年开始的“次债危机”等事件的发生尽管有诸多的因素,因“计”而“乱”却是共性。因此,经济越发展,会计越重要;市场经济越发展,注册会计师行业越重要。

与西方发达市场经济体相比较,我国注册会计师行业的整体水平与经济社会发展的要求和全球会计行业的发展水平还有较大差距,尤其是在“自生能力”的培育方面,差距极为明显。为加快我国注册会计师行业健康发展,更好地发挥会计师事务所在促进行业发展、提升行业公信度和维护国家经济信息安全等方面的重要作用,国务院办公厅2009年转发了财政部《关于加快发展我国注册会计师行业若干意见的通知》(国办发[2009]56号)。该通知要求,力争通过5年左右的时间,实现会计师事务所的规模结构合理优化,业务领域大幅拓展,执业环境显著改善,组织形式、治理机制和管理制度更加科学以及注册会计师队伍职业道德水平和专业胜任能力显著提高等五大目标。这说明,对我国会计师事务所自生能力的培育已经上升为国家战略,构建与国情特征相吻合、与市场环境相适应、与社会目标相协调的会计师事务所发展模式需要回归到其“自生能力”的培育。

一、会计师事务所自生能力培育的必要性分析

自生能力是指在充分竞争市场经济条件下,组织获取市场平均收益的基本能力(林毅夫等,2006)。面对日趋严峻的行业形势和经济社会发展的强烈需要,我国会计师事务所可以说到了“时不待我”的关键时刻。结合会计师事务所的特质,大力推行以自生能力培育为核心的竞争力重构模式已经成为会计师事务所改变竞争劣势、促进整个行业健康、稳定、和谐、可持续发展的必然选择。

1. 受托责任合约完备性的需要。“人生而自由,但枷锁无处不在”,法国著名思想家孟德斯鸠在其经典名著《社会契约论》的这一开篇语道出了这样一个社会事实:“受托责任”已经成为社会的基本责任,责任的缔结与解除也已经成为秩序推

动不可回避的问题。信息经济学理论表明,合约的完备性取决于三个条件:主体理性、信息完备以及主体能力足够(张维迎,1994)。但在现实当中,由于上述三个条件均难以存在或者同时存在,所以,基于市场的合约普遍是不完备的(范黎波,2001)。不完备合约带来的直接后果就是:不同利益主体容易产生对峙,并增加合约的履约成本。信息作为决策的重要依据,对合约的完备性具有重要的影响。如果把合约的缔结当成一项决策,则80%的信息是源于会计数据。因此,会计数据的质量至关重要。为抑制不良会计信息对合约的影响,在每一次重大的危机后,各国都试图改善会计信息的质量。与此同时,作为会计信息最后“守护者”的注册会计师,在被社会赋予更多期待的同时,制度层面也在不断加大其法律责任。面对社会的高期望和责任的“深口袋”约束,注册会计师只能干好、不能干坏。

2. 会计师事务所获取竞争力的需要。当前,我国会计师事务所竞争力低下是一个不争的事实。“竞争”是市场的基本法则,会计师事务所这一行业也不例外。回顾这一行业的发展历程可以清晰地发现,与西方市场经济体相比,我国在很多方面存在差异。以对注册会计师的服务需求为例,西方经济体对其基本上是一种“源发性”或者“内生性”的需求,并基于“内生性”需求而逐步上升到“外生性”需求。在我国,社会对注册会计师服务的需求是源于制度的强力推动,具有“强制性”或者“外生性”的特点。

面对严峻的社会现实,理论上的改进路径就是:从制度层面不断强化推动的力度,或者由行业不断提升自身的服务价值。而比较理想的路径可能是:在制度推动的契机下,不断培育会计师事务所的自生能力,这或许是解决问题的关键。在市场经济不断完善的今天,政府主导下的制度化推动也面临高昂的成本,甚至可能留下“干预市场”的“口实”。尤其是在国外的一些会计师事务所大举进入后,政府主张的“本土化”干预面临越来越多的非议。而从国外这一行业的发展历程来看,根本的出路还在于不断向社会提供有竞争力的服务。国外会计师事务所的收入结构在审计与非审计上各占一半则很好地说明了这一问题,它们以不断创新为基础所形成的客户非审计

服务业务,正是我国会计师事务所在未来需要下大力气完善的地方,也是提升本土会计师事务所竞争力的关键。

3. 推动国家经济发展的需要。国情不同,会计师事务所的发展模式和功能定位也应有所差异。改革开放30年来,中国经济保持了年均9.8%的增速。但在经济增长的过程中也暴露出一些问题,牺牲环境、浪费资源、剥削劳工和制度歧视(任小平,2009)。因此,强力行政干预下的经济发展模式积累了很多社会问题,经济层面的可持续、社会层面和谐以及政治层面的稳定等无不与此有关。问题的解决仍然要回到经济层面,这就是我国提出“可持续”经济发展模式的一个重要原因。与此同时,中国经济也迫切需要参与全球化的分工。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其执业能力,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。

二、会计师事务所自生能力培育的基本内涵

理论上,支撑会计师事务所“自生能力”培育的资源可以分为两类:①硬性资源的组织能力,包括对人、财、物的聚集、利用和控制能力等;②“软”资源能力,包括与组织发展密切相关的观念、行为和环境等。基于此,会计师事务所自生能力培育的基本内涵包括:

1. 组织福利的持续增加是会计师事务所自生能力培育的基本目标。经典经济学理论将企业的目标描述为“利润最大化”,但由于单个组织“利润最大化”可能引发“外部不经济”等问题,对这一问题的通俗理解就是:“赚钱无罪,但须合规”。就单个组织而言,福利的增加有两条路径:一是“瓜分”存量,二是创造“增量”。从国办发[2009]56号文件的精神来看,后者属于重点,即要通过多种途径来改变会计师事务所收入单一的窘境。而持续创新能力的的首要内涵就是:把资源配置在能够让组织福利增加的地方。

2. 会计师事务所自生能力的培育将有助于资源配置的可持续性优化。在特定的时间,任何组织的资源都是有限的,即经济学理论上资源的稀缺性(Scarcity)。理论上,资源的可持续性优化有两条检验标准:一是与其他组织相比较,是否有更高的可持续性收益;二是与同一组织的过去相比较,收益是否能够持续提高。从行业的现实情况来看,会计师事务所的收入和注册会计师人数通常呈正比例变动关系,即注册会计师人数越多,营业收入也应越高。已有的研究表明,我国注册会计师人均收入水平比国际“四大”低80%以上(黄锦辉,2010)。从这个角度看,注册会计师能力提升对会计师事务所自生能力培育来说至关重要。

3. 会计师事务所自生能力的培育必须有利于个人能力的全面发展。在会计师事务所这一行业,以“人”为核心构建的智力资本是决定组织发展高度的核心要素。因此,其自生能力

的培育也应回归到“人”的才能上来。只有这样,自生能力培育的主体才能明确、意愿才能强化、过程才能有效、目标才能实现。为实现这一目标,会计师事务所应构建以“人”为核心的治理文化,以“人”的正向激励为有效手段,充分调动每个人的积极性和创造性。

三、影响会计师事务所自生能力培育的因素分析

如前所述,组织福利的改进、资源的可持续性优化和人的全面发展是会计师事务所自生能力培育的基本内涵。就现实而言,其影响因素主要包括以下几个方面:

1. 发展阶段的影响。以企业四周期理论(即初创期、成长期、成熟期和衰退期)为例,其有关的基本特征、营运方式和战略选择均有所不同。在会计师事务所的初创阶段,自生能力培育的核心任务就是:如何最大限度地争取客户、增加收入、控制风险;在发展阶段,会计师事务所自生能力培育的核心任务就是逐步学会“制定规则”和“遵守规则”;在会计师事务所的成熟阶段,自生能力培育的核心任务就是基于规则的“文化建构”,让“文化”引领发展;在会计师事务所的衰退阶段,自生能力培育的核心任务就是通过培育起来的“文化”,打破路径依赖的传统模式,实现组织模式变革,寻求新的业务发展机会,并完成新一轮的“凤凰涅槃”。

2. 制度约束的影响。制度是约束组织目标实现的外生变量,也是会计师事务所自生能力培育的约束变量。理论上,制度约束有三个层面:①组织层面的规章制度;②国家层面的法律法规;③社会层面的“公序良俗”。从约束的位阶来看,法律层面具有“刚性约束”,执行过程不允许“讨价还价”。在会计师事务所自生能力培育的过程中,制度约束的影响首先体现在“法律层次”。实际工作中,会计师事务所的所有行为都必须遵循《公司法》、《注册会计师法》、《证券法》、《会计法》、《合伙企业法》乃至位阶较低的一些规定,如《企业会计准则》、《独立审计准则》等。在法律的“刚性约束”下,会计师事务所自生能力培育还应遵循社会层面的“公序良俗”,比如会计师事务所在签发审计报告时,考虑的不仅仅是法定责任,还应考虑潜在的社会责任,这正是“社会公众”为会计师事务所“唯一”或者“真正”委托人的由来。

3. 会计师事务所文化的影响。在现实中,我国会计师事务所的文化缺失主要体现在四个层面:一是个体层面的“权威文化”治理模式使得组织内部缺少起码的价值认同,尤其是在我国的这一行业,组织内部的“话语权”与“客户规模”挂钩,而忽视了与客户规模维护相关的技术支持。二是行业层面的“非此即彼”式的竞争行为,尤其是一些规模较小的会计师事务所,更是以“质优价廉”为“幌子”对大中型会计师事务所进行“围剿”;而“中型会计师事务所”也面临“上有大所压,下有小所围”的困境,即使是所谓的“本土大所”,也面临“外资所”的挤压和“内资所”的围攻。三是国家层面的“干预”过重,尤其是在会计师事务所脱钩改制、重组联合的过程中,国家层面的制度引导更多地采用了西方成熟市场经济体的“拿来主义”,对行业自身规律的认识,尤其是与行业发展密切相关的国情环境认知度不够。四是社会层面的“交易文化”盛行,很多客户认

为会计师事务所提供服务也是一种商品交易行为,在具体的合作过程中不在乎从业人员的感受,特别是在发生一些“规则对峙”的时候,甚至寄希望于用“钱”来解决问题。而上述问题产生的根源均在于缺乏对“价值”和“秩序”的认同以及对破坏“价值”和“秩序”的抵抗。因此,会计师事务所自生能力的培育必然受到文化因素的影响。

4. 人力资源素质的影响。在现代的管理学以及经济学理论中,基本上都是将“人性”假设作为逻辑前提(夏业良,2004)。在所有的人性假设中,基于“复杂人”假设下所演变出的管理学理论——权变理论得到了较多的尊崇。但是,要让人变成“人力资源”或者“人力资本”,知识不可或缺。与其他企业相比较,会计师事务所的人力资本是高度集中的,“复杂人”属性更为明显。事实上,人力资本缺失已经成为影响我国会计师事务所竞争力提升的一个重要因素。

人的知识和能力显然是不可或缺的。一般情况下,年龄大的人,接受新东西的能力越低;同样,学历低的人,接受新东西的成本也要高一些。从这个角度看,会计师事务所自生能力培育应考虑到人的因素,尤其是要考虑人的知识和年龄等方面因素。在一个以“老人”(年龄偏大,一般在45岁以上)为主的会计师事务所,培育自生能力的难度一般会比以“年轻人”为主的会计师事务所大得多。

四、建构会计师事务所自生能力培育框架

1. 建构目标。目标是思维的结果,也是行动的方向。理论上,该理论框架的建构目标应实现三个功能:

(1)个体的可持续发展,包括会计师事务所本身和任职于会计师事务所的所有人员,即现实中的所谓个人和集体。理论上,个人融入组织的前提是让渡一部分收益(理论上称“组织租金”)。如果个人让渡的收益超过其成本的节约,个人将抛弃组织。同样,如果组织从个人取得的收益不足以弥补其成本,组织将抛弃个人。现实生活当中,CPA跳槽、合伙人退伙以及会计师事务所裁员等无不与此有关。因此,培育会计师事务所可持续创新能力的首要目标就是确保个体的可持续发展。

(2)引导行业标准的建立和完善。作为理性经济人的个体会计师事务所,其加入组织的目的不仅仅是希望在行业的“庇护”中获取预期的收益,更希望通过增加在行业中的“话语权”来获取超额收益。理论上,超额收益的获得有两个途径:一是在制定行业规则时,寻求对自己最有利的条款;二是在行业中累积良好的声誉。而这两者的获得都取决于会计师事务所个体目标的实现程度。一般情况下,基础目标实现程度越好的会计师事务所所在行业中越能争取到好的合约条款。但这种条款应是以不损害其他同行的利益为前提,否则就可能招致同行的“联合抵抗”。出于获取行业超额收益的考虑,理性的个体会计师事务所都会基础目标实现程度较好的前提下,力争为行业做出更多的事情,以提升行业的影响力和号召力,而最有效的办法就是将自身关于行业标准的诉求以某种形式得到同行的认可,从而成为行业标准的制定者和行业发展的引导者。

(3)彰显行业的社会价值。理论上,会计师事务所社会价

值的彰显体现在两个层面:一是遵守与行业相关的“硬性约束”的一致性;二是社会层面“公序良俗”的遵守情况。从现实经验观察,一个具有较高社会价值的企业或者行业,其获取的收益往往较高。对会计师事务所而言,其彰显社会价值的基础就是以“社会公众”的受托责任为唯一目标。一般情况下,会计师事务所彰显社会价值目标应以个体目标和行业目标实现为基础,其自生能力的实施阶段一般也是在个体发展的成熟阶段。

2. 建构假设。会计师事务所自生能力培育框架应遵循的基本假设包括:

(1)人本假设。人本假设是指会计师事务所自生能力培育应以“人”为核心来实施,但应符合三个条件:一是具有文化意识,即具有“价值”和“秩序”的认同意识和维护意识;二是具备胜任能力,即应具备与自生能力培育有关的思维、行动和技能;三是具有可持续性的规则适应能力,即在“路径依赖”的传统模式被打破时,能够迅速培育其适应新系统的能力。

(2)生存假设。只有会计师事务所具备持续经营能力时,其自生能力培育才有资源保障。理论上,会计师事务所自生能力培育的目的是要促进组织更好发展,如果一项培育活动不能为组织所接受,自生能力本身就将失去意义,会计师事务所的可持续发展也将失去基础。

(3)可量化假设。可量化假设,是指基于自生能力培育的结果能够以某种标准予以计量。事实上,如果管理活动无法量化,直接后果就是无法确定其是否有正向激励的功能。可量化假设的最终目的是寻求创新的评价机制,只有这样,才能不断分析和发现自生能力培育的绩效,并通过绩效分析来保持自生能力培育的动态发展。

3. 建构原则。建构原则实质上是会计师事务所自生能力培育过程中应遵循的基本准则。现实当中,会计师事务所自生能力培育应遵循的基本原则包括:

(1)系统性原则。基于生存假设,自生能力培育的目的是保证组织的可持续发展,并在发展过程中不断增加组织福利。因此,自生能力培育是一个系统的工程。培育系统应按照“人本假设”的要求,以满足个人和组织的福利增加为目标,基于一定环境条件和一定时期内的需要,建构起包括具有动机、能力、手段和成果等在内的有组织的系统。而系统的创造性、活力的持续性、效果的递进性以及组织的完善性应成为系统的基本特征。

(2)全员参与原则。自生能力培育与创新密切相关。全员参与原则是指会计师事务所自生能力培育应是能够引导组织内的所有人员参与。创新作为组织内部的一项变革,其本身是打破既有的路径依赖模式,与之有关的成本可能会配置到特定的部门或者特定的人,也必然会让利益受损的部门或者个人采取“抵抗”行为,从而增加组织创新的成本,当“抵抗”的成本足够大时,可能会导致创新的“夭折”乃至危及组织的生存。所以,为尽可能降低创新成本(尤其是阻力成本),自生能力培育过程应坚持全员参与原则。全员参与的好处在于:让培育的目标能够以某种恰当的方式被人们知晓,并在知晓的过程中

基于个人利益的权衡而做出理性的选择。因此,全员参与的过程既是一个全员协商的过程,也是一个全员推动并不断被完善的过程。

(3)风险锁定原则。风险锁定原则是指自生能力培育以不危及组织的生存为前提。会计师事务所创新过程中充满风险与不确定性。因此,应在自生能力培育的过程中合理锁定风险,将不利因素尽可能控制在组织能够承受的范围内,以维持组织福利的可持续性改善。

当然,对于周期较长的自生能力培育可能会牺牲一些短期的组织福利,但长期的组织福利可能会增加。这就需要在培育的过程中处理好短期福利受损和长期福利受益的关系,以做出妥善决策。

(4)制度化推进原则。制度化推进原则是指在自生能力的培育过程中,应建立和完善与之相关的制度。明确制度可以确保培育过程顺利运转,并实现预期的组织目标。实际工作中,制度化推进就要求在实施之初建立和完善与自生能力培育有关的责任主体、实施流程、责任配置、绩效分配等,使每一个参与者能够对自身收益进行权衡,这也是“制度治企”的一个重要选择。但是,在制度的具体制定过程中,要在组织内部让不同利益主体进行充分博弈,使制度的执行争取到尽可能多的支持者,以减少制度推进的阻力。

4. 建构内容。基于上述分析,笔者认为会计师事务所自生能力培育的建构应包括以下内容:

(1)“硬”资源保障系统。“经济基础决定上层建筑”。“硬”资源保障系统是培育会计师事务所自生能力的物质基础。按照“硬”资源的内容,可以将其划分为三大类:①组织规模;②人员结构;③资金流。

(2)“软”资源保障系统。会计师事务所“软”资源保障系统按照功能可以分为文化、体制、关系以及内部结构四个方面。与“硬”资源保障系统所不同的是,会计师事务所的“软”资源保障系统可能为会计师事务所提供超额福利,而这也正是自生能力培育的重要内容之一。

5. 建构程序。

(1)提出目标。自生能力培育的最终目标是实现组织福利的可持续增加。为此,在会计师事务所的不同发展阶段,应在总体目标之下,设置与阶段相适应的具体目标。

(2)协商酝酿。一般情况下,总体目标和具体目标应由管理层提出概念性的框架,在管理层内部达成一致后,在组织内部进行协商并细化。在实践中,由于组织内部不同利益主体看待问题的角度和思维方式不同,对目标的理解也可能存在差异。为最大限度地减小目标实施过程中可能出现的摩擦成本,管理层应将其目标在会计师事务所内部各层级人员之间进行协商,并在此过程中达成一致的具体方案。

(3)制度化推动。为使具体方案能够得到有效实施,组织内部需要建立一套完善的制度,并以制度化的方式在组织内部推动。实际工作中,应将“修正机制”引入制度化推动的过程,确保实际目标与计划目标耦合。

(4)结果评估。为促进自生能力的培育,会计师事务所应建立起一套结果评价机制,评价的重点是实际目标与计划目标的差异。在此评价机制中,要重点分析差异产生的原因并提出改进意见,为自生能力培育的持续改进提供依据。

6. 建构方法。结合会计师事务所的特征,笔者认为会计师事务所自生能力的建构方法主要有:

(1)定性分析法。定性分析法是对某项具体的自生能力培育赋予经验性结果的一种方法,如品牌累积度、行业声誉以及会计师事务所文化等,均可以采用这种方法。就会计师事务所独有的行业特质而言,定性分析的常用方法包括SWOT分析法、BCG分析法、GE矩阵法、波特行业结构分析法等。但不论采用什么方法,最终的目的是通过利用定性分析结果,确定会计师事务所基于不同发展阶段的自生能力培育的目标、内容、方法和实施路径。

(2)定量分析法。定量分析法是指对某项具体的自生能力培育赋予数量标准的一种方法。实际工作中,会计师事务所可以建构一套指标体系,用来分析和判断自生能力培育的保持状态。比如,建构学习型指标来评估其所需要的知识和技能;建构市场占有率、客户增长率或者收入增长率指标来评估自生能力培育在改善客户关系方面发挥的作用;建构收入结构指标来评估自生能力培育在改善业务价值方面的功能等。

(3)混合分析法。这种方法主要适用于那些既需要经验性结果又需要数据检验的一些项目。如质量控制体系方面,需要客户的反馈意见作为判断标准,因此可以用“问卷法”或者“访谈法”来实施。与此同时,还应对客户设置一些“服务扩容”等数量指标,来检验服务效果等。

综上所述,会计师事务所自生能力培育框架的建构是一个系统过程,在此过程中,组织目标是关键,而具体的程序和方法是保障。

【注】本文得到了国家社科基金项目“构建社会主义和谐劳动关系研究——工会博弈行为与和谐劳动关系的建构”(项目编号:07BSH005)和中国劳动关系学院课题“劳资关系重构研究”(项目编号:10YYA019)的支持。

主要参考文献

1. 曹玉俊. 审计独立性影响因素的实证研究. 审计研究, 2000;4
2. 穆阳. 合并真的适合本土会计师事务所吗. 审计与理财, 2009;6
3. 唐红. 会计师事务所合理利用人力资本创新研究. 中国注册会计师, 2008;2
4. 郭群. 美国注册会计师培养体制及其启示. 会计师, 2010;2
5. 李铁群. 中国本土会计师事务所规模化发展: 进程与关键举措. 财政研究, 2009;7
6. 文硕. 世界审计史. 北京: 企业管理出版社, 1996
7. 夏业良. 经济学能做什么. 郑州: 郑州大学出版社, 2004
8. 郭道扬. 会计史研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2007