

# 全球化低潮期本土会计师事务所国际化提升策略

蔡文英(博士)

**【摘要】**当前经济全球化正处于低潮期,我国会计服务的国际化发展也遇到了阻力,按照内向—外向国际化理论的结构划分,我国会计服务市场的内向国际化程度较高,具体表现为国际“四大”长期占据百强会计师事务所排名前三,而市场外向国际化严重不足,本土会计师事务所提供的国际业务服务和国际客户比重很小。要提升本土会计师事务所的国际业务能力,拓展国际市场,必须在会计师事务所建设上注重其内部治理内向国际化水平的提升,具体措施包括:内部治理的国际惯例优化;国际人才的培养和引入;“一带一路”倡议的跟随业务开发;差异化竞争的特色专长能力培育等。

**【关键词】**会计师事务所; 内向国际化; 外向国际化; 国际化演进

**【中图分类号】** F239.4

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2018)23-0132-7

我国会计服务行业的发展一直与我国经济的高速增长和对外投融资需求急剧增加密切相关,随着经济发展从吸引外国直接投资(FDI)逐渐转变为本土企业到海外上市、并购等投融资行为后,会计服务业的定位也从开放国内市场、引进国际先进经验,转变为以客户跟随为主导的“走出去”战略。2005年以来,为配合我国企业的内外联动,注册会计师行业确立了以国际化为导向的行业发展战略。十余年中风云变幻,进步和成绩有目共睹,但问题和潜力仍需挖掘。基于此,本文区分行业和会计师事务所两个维度,按照内向和外向两个方向,分别考察其国际化中的缺陷,发现本土会计师事务所的内向国际化不足是影响整个会计服务业“走出去”的核心问题。

## 一、相关国际化理论回顾与我国会计师事务所的国际化演进

1. 相关国际化理论回顾。对会计师事务所的国际化理论研究主要从国际化动因、国际化条件和国际化路径三个方面展开,对国际化动因的研究已经形成比较一致的观点,即“客户跟随”驱动和市场竞

争驱动<sup>[1][2]</sup>。在国际化条件的研究中则主要运用了企业国际化四要素理论、垄断优势理论、内部化理论、国际生产折中理论等。其中,四要素理论认为:企业的国际化成长是一个渐进发展的过程,是由企业内部资源因素和企业外部环境因素共同决定的,企业对国外市场知识的内部积累决定了国际化扩张进程<sup>[3]</sup>。并且,企业的国际扩张程度与其对国际市场知识的积累、所控制的资源同步发展,同时受到所处行业竞争程度的影响。

对国际化路径及扩张方式的研究则借鉴了一般国际化理论中的国际化阶段理论、国际网络理论、内外联系理论等。国际化的内、外向联系理论认为,企业的国际化过程是一个内外联系的过程,包括内向国际化和外向国际化:内向国际化是企业学习消化国际经验,吸收外部优势资源,提升自身实力的过程;外向国际化则是凭借自身优势扩展外部市场,输出各项优势资源的过程<sup>[4]</sup>。内向国际化通常在外向国际化之前发生,并且内向国际化的效果将影响外向国际化的成功。内向与外向国际化的联系对处于

**【基金项目】**广东省科技厅科技计划项目“国际化视野下本土事务所审计质量提升方法研究”(项目编号:2017ZC0343);广东技术师范学院校级课题“我国会计师事务所的国际化策略研究——以广东为例”(项目编号:10SKY002)

国际化早期的公司是非常重要的,这种联系也是广泛的,跨越了经营模式并可能在国际化的不同阶段得到发展<sup>[5]</sup>。对于国际化中的业务发展问题,Roberts<sup>[5]</sup>认为,知识密集型服务业经历了“为国内客户服务、为国内市场外国客户服务、为国外市场提供隐含服务、在国外市场设立机构输出服务、在国外市场独立运营拓展多方面服务”五个阶段。在我国会计服务国际化的研究中,秦荣生<sup>[6]</sup>较早地提出了“国际渗透”的双向发展模式。

**2. 我国会计师事务所的国际化演进。**我国会计师事务所的国际化进程在客观上会受到经济全球化和我国改革开放外部环境的影响,在主观上则是由政府 and 行业组织积极推进,按照先内向后外向、先学习后输出的步骤有序展开。1992年我国全国人大常委会发布《中外合作经营企业法》,规定国外会计师事务所可以与我国会计师事务所设立中外合作会计师事务所,合作期限为20年,这被视为我国会计行业内向国际化进程的开始。

2001年年底我国正式加入WTO,遵守涉及会计服务的《服务贸易总协定》(GATS)及其框架下的《会计服务业相互承认协定》和《关于会计服务业国内规章的守则》,承诺开放会计服务市场,会计服务行业的内向国际化程度得到大幅提升,本土会计师事务所在国内市场上与国际会计师事务所展开了合作与竞争,这是一个学习和积累经验的机会。

但是,随着国内企业对外投资融资规模的不断扩大,相应的会计服务需求急剧增加,从国家层面上来看本土会计师事务所肩负着保障国家经济信息安全的重大历史责任。2007年5月,中注协发布《关于推动事务所做大做强》的意见,全面启动会计师事务所“做大做强”战略,开始探索本土会计师事务所的国际化方式,培育能够提供跨国经营综合服务的国际化会计师事务所。同年12月,国务院九部委联合发布了《关于支持会计师事务所扩大服务出口的若干意见》,提出要建立国际化服务网络,树立国际化品牌。因此,从2007年我国会计服务行业开始从内向国际化转向外向国际化,不仅在国内市场上参与竞争,还开始受“客户跟随”战略的影响驱动,逐渐走向国际竞争市场。

此后,会计服务行业为实现国际化目标,国务院办公厅于2009年10月转发了财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》(简称“国办56号文件”),从多个角度对会计师事务所的国际化工作

提出了指导意见。在2011年9月,中注协在《中国注册会计师行业发展规划(2011-2015年)》中,提出了培养10家左右具有国际化水平的会计师事务所的目标。2015年2月,国务院发布《关于加快培育外贸竞争新优势的若干意见》(国发[2015]9号),明确提出要“重点培育和扩大通信、金融、会计等新兴服务贸易,提升服务业国际化水平,提高服务贸易在对外贸易中的比重”,中注协更将2015年定为行业“国际化建设年”,着力推进本土会计师事务所的国际化发展。

## 二、市场的充分内向国际化与外向国际化扩张

会计服务行业的国际化从一开始就是英美发达国家对外输出会计服务的外向国际化过程,包括我国在内的发展中国家的会计服务行业国际化则是以开放市场为基础的内向国际化过程,自1992年国际“四大”正式进入我国,20多年中我国经历了从市场结构到行业规则再到会计师事务所治理的全方位冲击和渗透,其中,市场的内向国际化程度最高,外向国际化的扩张需求最为强烈。

**1. 市场充分内向国际化的表现。**首先,会计服务市场的开放程度较高,国际“四大”曾享受超国民待遇。根据1992年的《中外合作经营企业法》,中外合作会计师事务所被批准设立,当时的国际“六大”(安永、德勤、毕马威、普华、永道和安达信)成为第一批准入者,在组织形式上没有采用国际通行的合伙人制,而是采用了有限责任公司制,同时享受外资企业优惠待遇。在2007年前实行的“境内外双重审计”制度也给予了国际“四大”额外的市场机会,不仅在审计定价上享受高额溢价,独享部分市场份额,而且还垄断了市场的高端客户群体。国内的会计服务市场开放后国际“四大”迅速占领了市场,市场份额从0.05%迅猛上升至25%,曾长期占据每年注册会计师协会的中国百强会计师事务所排名前四位。

其次,国际“四大”的本土化已经基本完成,国内市场的竞争格局趋于平衡。随着国际“四大”20年合作到期,国际会计师事务所的本土化被提上日程。2012年5月,财政部、工商总局等五部门联合发布《中外合作会计师事务所本土化转制方案》,截至2013年3月,“四大”全部转制为特殊普通合伙制,加之监管部门先后取消了A+B股,A+H股和上市银行的双重审计制度,国际“四大”的本土化基本完成。同时,我国本土会计师事务所从2000年开始,在经历了两次大规模、持续性的合并浪潮后,其规模、声誉、

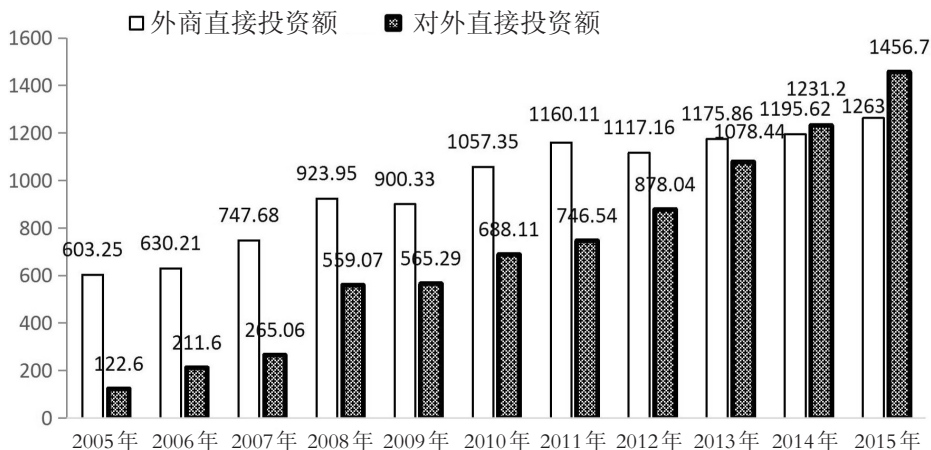
市场地位等方面得到快速成长,特别是“做大做强”战略强调强强联合,直接推动了本土大中型会计师事务所的诞生。2012年,瑞华会计师事务所首次突破国际“四大”长期占据百强排名前四位的局面,到2014年国内会计服务市场的市场结构基本形成了国际与本土,大、中、小会计师事务所相互补充的竞争局面。

最后,国内外会计、审计准则已全面向国际准则趋同,会计服务标准日益统一。2006年,我国先后发布了新的会计准则和审计准则,2007年起开始建立与国际趋同的执业准则体系。2010年财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,明确了准则趋同的时间表和主要任务,同年对审计准则进行了全面修订,修订后发布的新审计准则与明晰后的国际审计准则实现了实质性趋同,为我国注册会计师职业国际化发展提供了有力的技术支持。2012年1月1日起,欧盟上市公司合并财务报表层面所采用的国际财务报告准则与我国企业会计准则等效,同时我国与美国、俄罗斯、日本、韩国也建立了定期交流沟通机制,保持着友好合作的关系。

**2. 市场外向国际化的扩张需求急剧增加。**会计服务行业作为具有中介性质的知识密集型行业,其服务价值最终体现在客户的成功国际化。我国本土企业以国际并购为代表的对外直接投资是推动会计服务市场外向国际化的主要动力,国内市场竞争加剧和寡占型市场结构的形成是部分会计师事务所寻求突破、发展外向国际化市场的另一重要因素。

(1)我国对外投资总量的增长推动会计服务市场外向国际化扩张。外部的创新和组织变革是服务业创新的主要模式<sup>[7]</sup>。自2005年起我国对外投资总量增长迅速,2005年和2008年增长率高达一倍以上,2014年首次出现对外投资额超过外商投资额的情形,如图所示。

2016年1~10月,我国非金融类对外直接投资1459.6亿美元,同比增长53.3%,2015年我国对外投资流量跃居世界第二位,对外投资存量位列世界第



数据来源:国家统计局网站、商务部网站和历年中国对外直接投资统计公报。

**2005~2015年中国吸引外资、对外投资金额趋势对比(单位:亿美元)**

八,八成的非金融类对外投资来自地方企业,新增股权投资首超六成。巨大的对外直接投资激发了对境外资金使用、管理、监督、审计等服务需求,股权投资的大比例增长更催生了对境外企业战略、经营、绩效、风险管控等方面的服务需求,可以说我国会计服务行业的外向国际化扩张是由对外投资和境外企业经营主导的需求拉动的增长结果。

(2)国内会计服务市场竞争加剧和弱寡占市场结构的形成促使部分会计师事务所加快走向海外以寻求突破。国际化的初始阶段,“四大”受客户需求拉动,非“四大”主要受市场竞争压力推动<sup>[8]</sup>,国内会计服务市场目前基本形成了以“四大”在内的11家大型会计师事务所、29家中型会计师事务所和其他小型会计师事务所组成的弱寡占型市场结构。截至2014年年底,我国会计师事务所共有7316家,业务收入589亿元,11家从事H股业务的会计师事务所收入占到总收入的41%,40家具有证券资格的会计师事务所收入占到总收入的59%,但审计收费在3000万元以上的12家上市公司全部为“四大”的客户,审计收费在500万~3000万元的客户中,“四大”占据了近80%,本土会计师事务所面临着很大的竞争压力。本土会计师事务所要与“四大”竞争,中型会计师事务所要与大型会计师事务所竞争,不仅要深耕国内市场,更要抓住机遇走国际化道路,利用客户走向海外的市场机会,提供一系列对应的海外会计及相关服务。

(3)维护国家利益的政治需求推动本土事务所不断加强会计服务市场的外向国际化。玛沙·费丽莫<sup>[9]</sup>认为:“国家‘嵌入’在稠密的跨国和国际社会关

系网中,它们塑造了国家对世界的认识及其在世界中的地位……利益不是‘放在那儿’等着去发现,而是通过社会互动构建的。”在会计国际化的进程中,不仅要积极地参与国际制度的制定,还要积极参与国际市场的竞争,积累会计实务经验,对市场的掌控程度是最好的谈判筹码,也是简单有效的保护国家利益的手段。本土会计师事务所这一市场主体可以实现对国家利益的保护,因此,本土会计师事务所的外向国际化成为国家利益保护的具体实施渠道。我国会计服务行业历次的体制变革、会计师事务所大规模合并、内部治理规范、“做大做强”战略制定等都带有浓厚的行政推进色彩,体现了政府对国家利益保护的潜在焦虑。

### 三、本土会计师事务所的内向国际化缺陷

本土会计师事务所的国际化程度决定着整个行业的国际竞争力水平,目前我国本土会计师事务所的国际化发展存在着内向国际化与外向国际化失衡,尤其是市场外向国际化与会计师事务所治理和管理内向国际化失衡等问题。市场的外向国际化可以借助经济影响力加快推进,但会计师事务所治理和管理水平的内向国际化却不能一蹴而就,需要长时间的消化磨合与探索。

1. 内部治理的内向国际化不足最为迫切。加强会计师事务所内部治理机制建设是实施会计行业国际化发展战略的重要基础工程,会计师事务所的内部治理水平越高,其审计质量也越高<sup>[10]</sup>,一家优秀的会计师事务所通常都有着比其他竞争对手更完善、更优化的内部治理制度。陈波<sup>[10]</sup>通过问卷调查发现,“四大”的内部治理水平显著高于非“四大”和本土大会计师事务所,而本土大会计师事务所与本土中小会计师事务所之间的差异并不明显,这说明本土会计师事务所内部治理的国际化水平急需提升。

本土会计师事务所内部治理的内向国际化不足,核心表现为组织形式和薪酬分配制度没有与国际接轨。在组织形式上,合伙制已经是国际同行公认的会计师事务所最佳的组织形式,从最初英国的普通合伙制到美国的有限责任合伙制,合伙制的组织形式一直是发达国家会计师事务所的主流经营模式。尤其是英国于1989年修改的《公司法》允许会计师事务所采用公司制后,8000家会计师事务所中只有100家进行了改制,可见行业对合伙制组织形式的认可。

但在我国,2009年的行业数据统计显示,在

6659家(不含分所)会计师事务所中,仅有2296家采用合伙制,占总数的34%,前百强会计师事务所中只有3家为非有限责任制;到2015年,在7285家(不含分所)会计师事务所中采用普通合伙制的有3195家,占比为43.86%,在百强会计师事务所中采用合伙制会计师事务所数量为46家。行业整体在组织形式上进步缓慢,百强会计师事务所的转制背后,行政推动力量不可小视,会计师事务所自发主动转制的积极性不强。

合伙人薪酬和会计师事务所利润分享规则是会计师事务所内部治理中的关键因素或机制<sup>[11]</sup>,国际“四大”和英美等发达国家会计师事务所的经验显示,透明合理的薪酬和利润分配规则能有效激励合伙人和员工,使其不断提升服务质量,保持业务开拓能力,并合理控制风险。国际会计师事务所大多以股份和绩效作为薪酬分配基础,同时兼顾履职情况、工作态度及团队管理等主观因素,并在实践中流行一种股权分配、平均分配和绩效分配相融合的权益点数分配法,被会计师事务所各利益分配者所接受。但本土会计师事务所受组织形式的制约,合伙人利润分配主要以股份比例为基础,按收入提成或按部门利润池进行初次分配<sup>[12]</sup>,这直接导致了薪酬分配的短视化,加大了会计师事务所风险及员工与合伙人之间的过度竞争。在陈波<sup>[10]</sup>所做的会计师事务所内部治理调查问卷中,得分最低的10个问题中,有6个都与薪酬和利润分配有关,说明本土会计师事务所的薪酬和利润分配体系并不完善,与国际通行做法和惯例还有很大差距。

2. 业务能力和技术工具的内向国际化不足最为核心。国际“四大”之所以让其他竞争者难望其项背,与其过硬的业务能力和先进的技术工具密不可分。在业务能力上,国际“四大”的业务范畴不仅涵盖传统的审计领域,在顾问咨询领域更是无人能敌。2012年国际“四大”的全球收入构成中,审计收入占45%,税务服务占23%,咨询服务占33%;提供的服务产品几乎囊括了所有的管理咨询领域,并拥有自己的研发团队,定期发布各行业前沿问题发展报告。而国内整个会计服务行业的收入构成在2015年仍然是审计收入占绝对主体,比例为73%;本土会计师事务所提供的服务有限,国际业务也都是围绕传统的会计和审计业务展开,咨询领域的服务能力非常弱。

在技术工具上,国际“四大”依托强大的经济实力和巨大的内部需求,在重金改进和打造了领先的

专业服务技术。“四大”在美国都设有研发中心,集合IT人才、业务精英和专门研究人才,进行审计和咨询项目的研发,并建立数据库实现会计师事务所内部的全球共享,而且“四大”所使用的审计软件也都是自主研发,拥有自主知识产权。德勤在2016年年底投资了新兴的区块链初创公司,目的就是利用区块链技术为客户提供优质的支付和清算金融服务。而我国本土会计师事务所在此类技术投入还远不及国际大会计师事务所。

**3. 业务规范标准和风险管控的内向国际化不足最为关键。**业务经营的规范性和标准化是会计师事务所扩大经营规模的基本前提,对业务风险和管理风险的管控能力是考验会计师事务所能否做大做强的重要标尺,这两者共同构成提供高质量服务产品的重要保障。国际“四大”员工遍布150多个国家,全球累计员工超过60万人,产品线几乎覆盖全球的审计、税务及咨询服务,很大程度上依赖于其内部严格规范的业务操作标准和严密的风险控制体系。多数在“四大”工作过的会计师都有一个共同的感受,即“四大”采用的审计工作程序和方法与教科书上的完全一致,其本身就是标准制定的参与者。“四大”在招聘毕业生时,并不是十分注重专业属性,在末端审计员中有50%以上都是非会计类毕业生。而本土会计师事务所更重视员工的会计专业背景,50%以上都毕业于财会类专业,以员工的专业背景来弥补业务操作缺陷和风险管控体系的不足。

在风险管控上,国际“四大”都有一套严密的风险识别、验证、处理体系,形成了风险导向审计的业务处理模式,而本土会计师事务所由于经验欠缺、成本控制、市场竞争激烈等原因,在风险管控上缺乏一整套适用国内外业务的风险管理系统。2010~2016年的行业惩戒比例平均为7.3%,惩戒原因主要涉及审计证据不足、程序不当、质量控制未有效运行、风险把控不力等。师腾腾<sup>[13]</sup>对百强会计师事务所2006~2015年的受惩戒原因进行分析,也得出了类似的结论。若会计师事务所的业务规范和风险管控仍有重大缺陷,必然会阻碍其国际化发展。

**4. 团队结构和文化塑造的内向国际化不足最为根本。**人力资本是会计师事务所国际化的核心竞争力之一,以人为本的会计师事务所团队建设和文化塑造是实现会计师事务所“做大做强”、基业长青的重要保障。目前,我国会计师事务所的发展现状是发展历史短、市场冲击大、人才匮乏以及行业整合频

繁,尤其是经历了几次合并浪潮的本土会计师事务所所在团队结构优化和组织文化建设上存在巨大短板。

首先,在团队结构上具有境外执业资格和境外业务经验的员工较少,国际化培训不足。本土会计师事务所在国际化能力上与国际“四大”相比是先天不足的,以国际认可度较高的ACCA成员来说,截止到2016年年底,我国共有ACCA成员6060人,相对23万以上的注册会计师队伍和10万以上的CPA执业会员来说,差距很大。2005年以来,我国开始了国际化人才培养战略,会计领军人才培养累计选拔1587名学员,已经毕业601人。其中,选拔培养注册会计师领军人才440名学员,已经毕业185人。另外,中注协选拔派出到境外国际会计公司实习的学生共计981人,但这相对于每年10万以上的会计本科毕业生人数和累计30万以上的高端会计人才缺口来说,仍是杯水车薪。本土会计师事务所在国际化战略驱动下,正通过加盟、吸收、建立联系等多种途径加快国际化进程和国际化人才培养,但无论是职业资格的取得,还是国际经验的积累,都需要用时间来换取和沉淀,难以短期见效。

其次,具有国际视野的包容性组织文化尚未形成,内部文化冲突明显。组织文化是一家企业长期积累形成的具有特质性的行为规范和价值目标,我国会计行业提出实施国际化战略仅12年,其中又经历了两次规模较大的会计师事务所合并浪潮,就一种组织文化形成来说尚不具备条件,本土会计师事务所首先要解决的是合并前后的文化冲突和相互融合,合并后管理混乱、员工情绪不稳、各自为政现象较为普遍,其中本土第一大会计师事务所瑞华会计师事务所合并后出现执业质量下降的情况并受到相关处罚,本质上就是文化冲突的具体表现。

总结我国2016年百强会计师事务所排名前十的会计师事务所文化(如表)可知,本土会计师事务所的核心文化比“四大”的还要系统和全面,一方面表明了本土会计师事务所的文化追求更高、更全,另一方面也反证了本土会计师事务所的核心文化仍只是一个目标,还不是一种已形成的认知事实。因此,本土会计师事务所内部团队建设和组织文化建设是一项需要时间沉淀的长期工作。

#### 四、加快本土事务所内向国际化进程的措施建议

综上所述,面对飞速发展的会计师事务所行业,本土会计师事务所需要加快推进其内向国际化进程,壮大实力。

## “四大”及部分本土会计师事务所的核心文化

名称	核心文化
普华永道	包容性、支持性的团队协作文化;致力于多元化与个性化
德勤	将人视为最大的财富,重视人,关心人
毕马威	强调“以身作则、为人表率、上下一心、团队精神”
安永	倡导“以人为本”,重视员工沟通,营造良好的工作环境和同事关系
瑞华	核心价值观:人为本、信为魂、业为基、德为先
信永中和	为人信、求道永、执事忠、取法和
天健	核心价值观:诚信、公正、务实、专业
立信	法治、德治、立信、立行、立严、立威
天职	价值观:社会、员工、客户与合伙人四方和谐
致同	企业价值观:合作、领先、卓越、响应、尊重、责任

1. 优化和完善内部治理结构,提升制度保障水平。本土会计师事务所要在短时间内提升国际化竞争实力,必须从内部提高会计师事务所的内向国际化水平,以国际化标准做好顶层设计,为会计师事务所的持续快速发展提供制度保障。国际化的内部治理结构包括国际广泛采用的组织形式、国际通行的合伙人制度、国际普遍认可的业务规范和风险控制程序以及具有国际竞争力的员工薪酬体系和培训体系等。在组织形式上,目前我国本土会计师事务所已经初步实现了内向国际化,2016年百强会计师事务所中采用合伙制的达到42家,其中前30家全部采用特殊普通合伙制。

国际化的合伙人制度核心要解决的是合伙人进入和退出机制、利益分配机制和决策权配置问题。首先,各本土会计师事务所可结合实际情况借鉴国际“四大”的具体做法,对处于内部治理顶端的合伙人制度进行深入细致的讨论,制定具有国际前瞻性的合伙人相机治理制度和纲领,排除会计师事务所的战略发展阻碍,激发会计师事务所活力。其次,引入国际普遍认可的业务规范和风险控制程序,需要本土会计师事务所深入研究具体业务内容,细致匹配国际标准,在符合我国相关准则制度的基础上形成与国际惯例相一致的执业规范。最后,在员工薪酬和培训体系的建设上,努力缩小与国际“四大”的差距,真正将以人为本的理念贯彻始终,把员工薪酬制度和员工培训体系建设作为会计师事务所核心竞争力

的一部分。

2. 培养与引进相结合,吸引高层次人才,形成具有凝聚力的会计师事务所文化。知识是企业核心资源中最有价值的战略性资源,并且在不同的国际化研究模型中,知识是企业的共同变量<sup>[4]</sup>,而人才是知识的价值载体,要提高会计师事务所的内向国际化水平,必须造就高度国际化的人才队伍。在人才获得方式上,内部培养应与外部引进相结合:内部培养能提高员工的忠诚度和对会计师事务所文化的认同感,有利于员工与企业的同步成长;外部引进能快速补充所需人才,特别是从海内外引进高级管理合伙人和业务骨干,同时引入优质的技术、方法和经验等全方位的资源。无论是培养还是引入都需要加大人才建设投入,将人才建设经费与会计师事务所收入保持合理的比例关系,多参与同行业间的国际交流,鼓励员工考取国际认证资格,鼓励和帮助员工成为国际行业组织成员,如特许公认会计师ACCA、澳洲注册会计师CPAA、美国执业会计师AICPA、国际注册内部审计师CIA等。

要获得人才,更要留住人才。留住人才的最高要求是文化吸引,与价值观相同的人一起为同一目标奋斗能够更和谐、更高效地提升组织绩效。因此,塑造会计师事务所“以人为本、诚信为纲”的组织文化是本土会计师事务所需要长期坚持的发展道路。

3. 增加业务研发和信息化投入,提升执业服务水平。业务研发投入不足是本土会计师事务所存在的普遍现象,要提升执业服务水平和国际竞争能力,本土会计师事务所必须深耕所在业务领域,研究客户需求,不断更新服务项目供给,为企业、行业和社会提供有价值、有影响的专业性信息分析,获得客户的信赖,扩大市场影响力。具体措施包括:努力获得各种相关的从业资质,尤其是被国际认可的业务资格,如美国PCAOB资格认证等;同时成立专门的内部研究部门,定期发布相关热点问题的研究报告,向客户或潜在客户提供所在地区或行业的趋势分析信息等。

本土会计师事务所的信息化建设是提高内部管理水平和执业服务水平的有效手段,是唯一一种可以在短期内有效减少与国际“四大”差距的现实路径。在大数据和云计算技术被广泛运用的今天,国际“四大”陆续推出智能机器人来取代人工劳动,2017年7月我国财政部印发了《会计师事务所信息化促进工作方案》,信息化建设已被提到会计师事务所发

展的战略高度。

会计师事务所的信息化不只是办公管理信息化,更是实现业务开发、管理、执行、跟踪的全面信息化。信息化建设一方面能实现内部的知识和经验共享,降低企业成本、提高营运效率,另一方面能够适应新型互联网时代的审计服务需求,弥补传统业务漏洞,强化风险控制,快速提升市场竞争的实力。

4. 注重培育和积累会计师事务所专长,逐步形成品牌特色。本土会计师事务所在全面追赶比拼国际“四大”的同时,可以先在某些领域做出成绩即采用差异化竞争策略。培育会计师事务所专长和树立品牌特征是本土会计师事务所实现差异化的有效途径,并且品牌与专长之间相互支撑、共同发展,品牌为专长代言,专长支撑着品牌声誉。应注重业务领域的市场细分,形成市场上的区域客户优势,或行业客户优势,或客户网络优势,或技术工具优势等专门特长,集中大部力量形成差异竞争亮点,再逐步扩大优势领域,最终树立品牌特征。有研究认为,某一会计师事务所在特定行业的市场份额达到10%或以上时,便认为该会计师事务所具有行业专长<sup>[15]</sup>。因此,本土会计师事务所在综合服务能力不足的情况下,应深入挖掘和积累在特定领域的服务能力,特别是在国际市场的开拓方面,因面临的国际市场环境条件复杂,拓展成本巨大,比较现实的做法是结合在国内市场上积累的客户和业务经验,集中精力在国际市场上拓展某一地区或某一行业,尽快积累国际化经验,发展特色业务专长,形成品牌特征,提高服务质量。

#### 主要参考文献:

- [1] Kirsch R. J., Laird K. R., Evans T. G.. The Entry of International CPA Firms into Emerging Markets: Motivational Factors and Growth Strategies[J]. International Journal of Accounting, 2000(1): 99~119.
- [2] 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——以“四大”在中国市场的扩张为例[J]. 审计研究, 2009(4): 74~80.
- [3] Pedersen T., Petersen B.. Explaining Gradually Increasing Resource Commitment to a Foreign Market [J]. International Business Review, 1998(5): 483~501.
- [4] Welch L. S., Luostarinen R. K.. Inward-Outward Connections in Internationalization [J]. Journal of International Marketing, 1993(1): 44~56.
- [5] Roberts J.. Multinational Business Service Firms: Development of Multinational Organization Structures in the UK Business Service Sector [J]. Developmental Psychology, 1998(1): N/A.
- [6] 秦荣生. 我国注册会计师行业的国际化策略研究 [J]. 会计研究, 2003(10): 33~36.
- [7] Bruce S. Tether. Do Services Innovate (Differently)? Insights from the European Innobarometer Survey [J]. Industry & Innovation, 2005(2): 153~184.
- [8] 韩晓梅,徐玲玲. 会计师事务所国际扩张: 四大与非四大的比较研究 [J]. 会计研究, 2009(7): 71~78.
- [9] 玛沙·费丽莫著. 袁正清译. 国际社会中的国家利益 [M]. 杭州: 浙江人民出版社, 2001: 2~3.
- [10] 陈波. 我国会计师事务所内部治理水平及其影响因素研究——基于问卷调查数据和因子分析方法 [J]. 中国注册会计师, 2013(7): 64~71.
- [11] Carcello J. V., Hermanson D. R., Huss H. F.. Going-Concern Opinions: The Effects of Partner Compensation Plans and Client Size [J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2000(1): 67~77.
- [12] 张立民,刘剑萍. 中外会计师事务所内部治理制度比较与思考 [J]. 中国注册会计师, 2007(2): 71~75.
- [13] 师腾腾. 会计师事务所做大做强背景下受惩戒原因探析 [J]. 中国管理信息化, 2017(2): 29~30.
- [14] 王增涛. 企业国际化: 一个理论与概念框架的文献综述 [J]. 经济学家, 2011(4): 96~104.
- [15] Mayhew B. W., Wilkins M. S.. Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public [J]. Social Science Electronic Publishing, 2003(2): 33~52.

作者单位: 广东技术师范学院财经学院, 广州 510665