

会计师事务所品牌资源优化研究述评

王杏芬(副教授)

(重庆工商大学会计学院, 重庆 400067; 中国政府审计研究中心, 成都 610000)

【摘要】在全球经济一体化的背景下,我国推进独立审计行业发展的中心任务之一是要持续推进行业内外各种资源的优化与整合,有效整合市场、资源和文化,逐步形成一批拥有国际团队、服务国际市场、享有国际品牌、体现国际水平的会计师事务所。基于此,本文对国内外近年来会计师事务所品牌资源及优化方面的相关文献进行了较为细致的梳理,指出了其中存在的不足,并提出了未来的研究方向。

【关键词】会计师事务所; 品牌资源; 品牌声誉; 品牌溢价; 优化

一、前言

品牌是产品及服务质量内涵和市场价值的评估系数和识别徽记,是现代企业参与竞争的无形资产。在激烈的市场竞争中,品牌具有重要的导向和引领功能:有口皆碑的品牌对顾客的吸引力更大,更利于企业提高市场占有率、维持持续竞争优势。在我国,多年来国际四大会计师事务所(简称“四大所”)的审计收费显著高于本土会计师事务所(简称“本土所”),说明我国迫切需要拥有优秀品牌的会计师事务所,而上市公司尤其是大公司愿意为其支付较高的审计费用(漆江娜、陈慧霖、张阳,2004)。四大所正是因为创出了自己的优质品牌,才在我国持续取得了四分之一以上的市场份额。品牌资源是一种以会计师事务所为产权主体的无形资产,只要是会计师事务所的成员都可以使用,因而它既具竞争性,又具非排他性,所以说其属于准公共产品(吴溪、陈梦,2012)。

本文所指的品牌资源主要包括:品牌形象、品牌声誉、品牌溢价和品牌战略策略等。目前,我国独立审计行业呈现出本土所品牌资源匮乏,品牌建设较为落后,尤其缺乏具有较强竞争力、拥有国家层面和国际层面品牌的不利局面。根源在于很多本土所的品牌意识较为模糊,突出表现在:热衷于追逐短期利益,为了争业务、抢客户,不惜运用各种不合理竞争手段,如降价、支付回扣、减少收费等,甚至为了追逐最大利益,往往采用减少必要的审计程序、偷工减料来降低成本等短期行为。由于其审计收费低廉,导致审计质量不高,毁坏了其品牌声誉和品牌形象,进而导致客户更少,品牌资源更稀缺,最终跌入恶性循环的怪圈。同时,对四大所审计质量的质疑声此起彼伏,其品牌声誉又出现了“固化”(王杏芬,2011)。

面对国际四大所品牌声誉“固化”,而本土所品牌声誉和高质量审计需求缺失同在;相关法律法规实施乏力

和政府监管失衡共存的矛盾现实,热心关注我国审计事业发展的理论和实际工作者,不能不深深地思考品牌声誉建设的重要性。在政府主管部门、注册会计师行业协会和会计师事务所的共同努力下,品牌建设已引起重视,正成为我国本土先进会计师事务所的自觉实践活动,打造国际品牌正逐步成为其重要战略目标。

2009年10月3日,国务院办公厅转发《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》,要求本土所做做大做强,打造“百年老店”。2011年9月中注协发布的《中国注册会计师行业发展规划(2011~2015年)》指出,我国会计师事务所应“大力创建自主知名品牌”。财政部部长助理余蔚平(2013)在第二届“京交会”会计服务板块活动上指出:要推进中国注册会计师行业的品牌化和国际化发展,主要思路是在服务我国经济发展方式转变过程中实现行业发展的转型升级,并在服务我国企业走出去的进程中实现行业自身走出去的目标。2012年5月7日,财政部等五部委针对四大所联合下发了关于《中外合作会计师事务所本土化转制方案》的通知,规定四大所要在规定期限前转制为特殊普通合伙企业(即本土化转制)。本土化转制对我国本土所既是机遇又是挑战:机遇是在统一的法律框架、市场规则下与四大所进行公平竞争;挑战是其自身的本土化优势会逐步丧失。

在国际化进程日益加快的背景下,本土所如何尽快走向海外市场,塑造自身的优质品牌,亟须对各种品牌资源进行整合和优化。因此,如何实现这一战略目标就成为政府部门、审计行业和学术界等多方参与者瞩目的重大理论和现实问题,但国内外鲜有学者研究会计师事务所品牌资源的理论框架,从而使实务界无法认识品牌声誉的全貌,也难采取构建品牌声誉的有效措施。

本文立足国际化进程中我国审计行业合并浪潮迭

起、本土所仍无法与四大所抗衡、审计质量较低等背景,结合本土所“人合”和智力资本占优等特点,从品牌资源优化视角,对国内外会计师事务所品牌资源方面的文献进行概述与评价,并探索本土所积累、优化品牌资源、铸造核心竞争力,创建国内、国际优质品牌声誉和走向国际的战略途径,进而构筑良性审计市场结构和高质量的机制体系,为财政部门和中注协等监管部门从根本上解决本土所“大而不强”、资源配置低效等问题提供参考。

二、国内外研究现状

(一)国外研究现状

国外研究会计师事务所品牌资源的文献较少,且大部分都集中在审计师(会计师事务所及注册会计师,下文同)的品牌声誉和品牌溢价方面,主要包括:

1. 会计师事务所品牌声誉产生的动因。品牌声誉的产生和形成取决于市场对好声誉支付报酬的及时性和迅速性两大因素,社会地位和品牌声誉是客户选择会计师事务所的决定因素(Jensen & Roy, 2008)。Bachar(1989)指出,为了避免投资者由于信息不对称而进行逆向选择,公司就会向投资者传递有关未来盈余的信息,并通过选聘较好品牌声誉的会计师事务所来向其传递投资风险较低的信息。同时,会计师事务所为维持品牌声誉,必须对公众、委托人承担专业责任,以维护委托人的最大利益,并取得公众的信任。因此对会计师事务所而言,打造品牌并建立品牌声誉是其获取公众及投资者信赖的有效途径,而获取品牌声誉的良方就在于提升审计质量。

2. 会计师事务所的品牌声誉与品牌溢价。会计师事务所的品牌声誉可以取得巨额收益(即品牌溢价),因为人们更喜欢具有良好品牌声誉的国际八大会计师事务所(简称“八大所”,即国际最早排名的前八大所,后来又演变为五大会计师事务所,简称“五大所”及至四大所)。品牌声誉好的大型会计师事务所,如八大所更受人们的青睐,因而获得了品牌溢价(Watts & Zimmerman, 1983),也更具竞争优势(Craswell et al., 1995)。声誉战略是会计师事务所和注册会计师创建优质品牌的关键,有效的激励机制可以使审计师培养良好的声誉,而声誉好的审计师既可以增加个人收入,也会提高所在会计师事务所的竞争力(Mayhew, Schatzberg & Sevcik, 2001)。Craswell、Francis & Taylor et al.(1995)运用1 484家澳大利亚上市公司样本,估计了八大所的审计费用溢价,结果发现:平均而言,八大所的行业专家比非行业专家多赚取了34%的溢价,比非八大所多赚取了平均30%左右的品牌溢价,这说明行业专业知识是八大所审计高质量的一大标准和八大所之间产品差异的主要原因。相反,会计师事务所的声誉受损会影响到吸引更多的新客户和保留老客户(Wilson & Grimplund, 1990),导致其市场份额减少(Firth, 1990)。在安达信休斯顿分所将审计档案销毁的三天内,安达信原

客户的市场反应显著为负,休斯顿分所客户的超常收益率严重下降,这说明投资者对其审计质量的评价非常低,其品牌声誉损失巨大(Chaney et al., 2002)。

随着市场竞争程度的加剧,审计费用不断下降,但五大所的审计收费依然高出非五大所很多(De Fond, Francis and Wong et al., 2000),这说明溢价不是来自垄断租金,而是来自品牌声誉溢价。Bandyopadhyay & Kao(2001)研究了安大略省1991年修订的《市政法案》第86条关于破除审计师进入安大略市政审计市场前后审计费用的变化。结果表明,较修订前相比,修订后市政审计费用确实普遍下降,市场竞争更激烈。尽管如此,五大所依然获得了比非五大所更高的审计收费溢价。这表明五大所的审计费溢价内包含了品牌声誉,而不是垄断租金。Ferguson & Stokes(2002)通过对澳大利亚上市公司1991年、1992年、1994年和1998年每一次合并的实证检验,研究了五大所合并浪潮中的品牌声誉、行业专门化和审计费用溢价。结果发现:五大所获取审计费用溢价的能力超过没有行业专家的非五大所这一论断得到的支持证据很有限;五大所的非专家与非五大所的非专家相比,能够获得收费溢价,但该结果仅在一小半的样本中得到了验证。同时,使用不同定义的行业专家,合并后特别是1990年后,行业专家能够获取溢价这一论断仅得到有限的支持。

(二)国内研究现状

1. 会计师事务所的品牌与品牌战略。品牌尤其是具有良好知名度和美誉度的品牌,是会计师事务所获取竞争优势、占领目标市场的“通灵宝玉”、持续获胜的法宝(尹凤柱, 2007)。会计师事务所要形成品牌竞争力,只有持续不断地提供优质的、规范化的服务才能赢得客户的购买、推荐或重复购买。这就需要其持续地在管理效率、服务项目创新、执业质量提高等方面进行有效的资源配置与优化。只有当一家会计师事务所可以高效并持续地走上良性发展之路时,才能形成品牌,而品牌的形成又会促进其规模化,从而扩大收益规模、资本规模,进而在激烈的市场竞争中取得优势(胡华曼, 2004)。

独立审计行业的品牌可分为榜样型品牌、模仿型品牌、挑战型品牌和补充型品牌四大类。其中,模仿型品牌的会计师事务所是以榜样型品牌为模仿对象,并根据自己的特色开拓经营领域,它必须认识到如何保持已有的客户,如何力争一定数量的新客户。为此,模仿型会计师事务所都会尽力在自己的目标市场中体现某些特殊优势:要么保持较低成本和收益,要么提供比他人更多、更高质量的服务,同时不违背职业道德。补充型品牌会计师事务所奉行的是小规模、专业化经营,主要策略是打颇具特色的专业化品牌,包括服务专业化、价格特殊化、区域专业化、服务特点专业化和特殊客户专业化。许多大型会计师事务所往往不愿意在很小的市场或很小的利润市场

上下功夫,从而在该环境下产生补充型品牌。幸惊、陈炳辉、胡伟挺(2004)认为,中小型会计师事务所适用的策略是打模仿型品牌和补充型品牌。

会计行业的品牌化与国际化是会计服务贸易价值提升的新引擎。尽管四大所在我国审计市场拥有审计声誉并收取了品牌溢价(李连军,2005;吴文静,2009),但在缺乏高质量需求的我国新兴市场,品牌溢价主要来自审计市场的垄断地位(Chen et al.,2007)和人们对其良好品牌的预期。在我国审计市场已属四大所寡占结构下,四大所对我国大客户审计具有显著的控制力和影响力(张红英等,2009),导致本土所短期内很难与之抗衡(耿建新等,2005)。因此本土所必须实施品牌战略(姜虹,2005)和基于品牌建设的多元化应对策略(游磊,2004;仲秋节,2007);进行品牌定位,从品牌资源、人力资源和组织资源等方面建立核心竞争力(朱尚华,2004;范冰冰,2009)。

2. 会计师事务所的品牌声誉。有学者认为,四大所在我国证券审计市场并不独占市场地位,与规模相比,声誉占主导地位。在声誉达到一定高度时,大型会计师事务所能够享受审计收费溢价。否则,规模并不能给会计师事务所带来审计收费溢价。这说明四大所在我国审计市场上的审计收费溢价得益于其品牌声誉而非垄断地位(沈小燕、温国山,2008)。温国山(2009)实证研究发现:我国审计市场存在一批大型会计师事务所,其审计质量确实较高,并与上市公司感知的审计质量相吻合,但却与投资者感知的审计质量并不完全吻合。这说明,本土大所应进一步提高自身的品牌声誉,既做大又做强。刘霞(2013)分析2003~2009年A股上市公司的审计费用后发现,会计师事务所规模越大、品牌声誉越好,且在省市审计市场处于领先地位,其获得的审计费用较高。其中,声誉对审计费用的影响最大。国内前十大会计师事务所(简称“十大所”)会对国有企业采用低价竞争策略,但对于民营企业,四大所和十大所都不会采用低价竞争策略。

3. 会计师事务所的品牌资源与内部治理。吴溪、陈梦(2012)认为,品牌资源衍生出可持续的人力资源、客户资源以及后续的其他资源,并奠定了会计师事务所生存和发展的基础,因而它是最核心的资源。作为会计师事务所最核心的资源,品牌资源是其最注重的治理对象。而对品牌资源的治理必须抓住品牌资源的特征,可以说,对品牌特征的治理是其内部治理的核心目标。

4. 会计师事务所及独立审计行业品牌资源优化的实现途径。财政部部长助理余蔚平(2013)指出,要持续推进独立审计行业资源的优化整合,有效整合市场、资源和文化,逐步形成一批拥有国际团队、服务国际市场、拥有国际品牌、体现国际水平的会计师事务所。为了尽快实现独立审计行业的品牌化和国际化,应当持续推进行业资源的优化整合,引导会计师事务所规模化发展,加强对本土

所“走出去”的宏观指导和政策扶持。

三、理论述评

(一)研究假设与现实的差距

前述吴溪、陈梦(2012)的假设理论(特别是将会计师事务所的品牌资源视为准公共物品)前提是品牌资源对会计师事务所产生效用,而市场机制越完善,该假设越可能成立。虽然他们解释了当市场缺乏对审计机构品牌或声誉的需求时,缺少品牌或无意建设品牌的会计师事务所仍然可以忽视自主治理原则而存续的成因。但是,随着市场对审计质量和品牌需求的扩大,其提出的自主治理原则会日益制约会计师事务所的生存和发展。

(二)研究的重点需要进一步凸显

1. 品牌、声誉和品牌声誉与品牌资源的关系。国内外学术界针对会计师事务所或审计师声誉的研究文献较多,而针对品牌声誉、品牌资源优化的研究文献较少,且大部分文献将品牌声誉与声誉、品牌混同使用。其实,从理论上讲,这三者是有显著区别的:品牌产生于声誉之前,一般情况是先有企业创立的良好品牌再有好声誉。但它们又是辩证的,声誉好又能形成好品牌。然而,在现实中却无法准确区分它们之间的差异。这就需要实践的先行与理论的指导并驾齐驱,相互推动。

2. 品牌声誉的形成机理与品牌资源优化的关系。国内外以往文献虽然从不同角度、运用不同理论、采取不同方法对会计师事务所及审计师的品牌、品牌声誉等资源进行了卓有成效的研究,但是,尚未涉及品牌资源本身的优化,更没有涉及品牌外部资源尤其是品牌声誉的优化。在全球经济一体化的背景下,市场竞争、行业竞争日益激烈,技术进步日新月异,人力资本、智力资本需求日益多样化,会计师事务所间的战略挑战不可避免,服务竞争已变为质量的竞争和品牌的竞争。而品牌和服务质量最终都会市场竞争中优胜劣汰,只有拥有稳定的市场才能获得持续竞争优势。要创造优质、知名品牌,会计师事务所就必须树立全新的营销理念,克服短视思维和惯性行为,在不断创新中寻找新的竞争优势。

国外的研究正逐渐关注转型经济国家的固有特征,但尚未上升到是否影响审计市场发展及资源有效配置这一经济后果高度,因而未达到解释、预测和规范当今转型经济本土所的应对策略、市场结构调整和政府有效监管等目的。同时,其并未专门研究品牌声誉的形成机理,未清晰回答如何优化品牌资源,实现优化市场结构、提高市场效率的有效途径。而国内的主要研究正致力于会计师事务所的内部治理,重点放在如何将品牌资源作为企业的核心地位上。而这方面的文献还较少。另外,微观品牌资源与审计市场等的关系如何,怎样通过创建本土所的优质品牌,既实现做大做强、走向海外的战略目标,又改善市场结构和提高市场效率(审计质量)亟须探索。

(三)运用的理论本身存在缺陷

在以往的研究文献中,有些学者运用资源学说阐述品牌资源的重要性,虽然言之成理,但该学说本身还存在一些缺陷。资源学派将企业所能掌握和利用的战略资源视为其持续核心竞争力的源泉,其本质是一种从企业出发,由内而外考虑制定企业战略的观点。其缺陷是:

1. 忽视了资源具有的路径依赖性。因为事物具有惯性,即路径依赖性。无论是经济主体还是个体,其过去的资源(比如品牌)选择决定其现在的选择,现有的资源优势带来的报酬决定未来资源积累的方向,人们在制定战略时必须考虑到资源的惯性作用。

2. 忽视了资源的转换作用。虽然人们已认识到资源是企业已有竞争力的基础,但并没有完全认识到它的能量转换作用,没有充分发挥其杠杆效应。资源学派在这个问题上就犯了错误。他们只注重静态分析,缺乏对资源产生过程的变化分析,忽视了资源能量的转换作用,而这一转换过程恰恰是企业的一种核心能力。随着企业外部环境变化速度的加快,资源价值判断的静态标准已不能适应动态竞争的需要。同时,资源学派没有分析不同市场、行业竞争背景下不同类型资源的适用性和重要性等问题,也没有明确品牌资源的具体内容、目标与优化路径,更没有提出具体的实施措施(吴殿信,2011)。

另外,对于行业资源的优化整合,现有文献尚无全面的论述。应当说,注册会计师行业的资源优化整合,既包括会计师事务所个体的品牌资源优化,又包括审计师队伍整体的品牌资源优化,不只是解决会计师事务所单项功能或局部资源的优化问题,而是解决会计师事务所之间的功能边界,实现各个环节资源的优化配置、扩展客户链在时间和区域上的优化问题。但是,至今尚未发现专门研究会计师事务所本身、审计师个人、行业协会、政府管制与干预和法律环境对品牌资源影响的文献。

四、改进设想

随着国际化进程步伐的加快,我国独立审计行业的竞争日益加剧,以争夺市场为主导的管理模式正以新的形式——品牌竞争展开,因为品牌正逐渐成为会计师事务所核心竞争力的重要组成部分,品牌价值在新的竞争环境中具有更高的战略价值,且品牌资源已转化为品牌拥有者的战略性资源,其价值地位日益凸显。如何通过品牌资源优化整合来提高本土所品牌资产的价值,提升其品牌声誉,是新经济背景下最重要的任务之一。

笔者认为,应从中观审计行业、微观会计师事务所和审计师个体三个层面协同进行,即在倡导优秀、卓越品牌的大环境中,审计行业的主管部门和专业协会持续推进行业优质品牌建设政策的监管、完善与执行。不同规模的会计师事务所应根据自身资源优势,塑造独特的优质品牌和优秀的品牌团队。注册会计师应结合自身专业素养

和特长,持续扬长避短,在鉴证或非鉴证业务的某一领域出类拔萃,逐渐成为某一方面的专家,树立个人优秀的专业品牌。当然,实施路径尚需深入探讨。

主要参考文献

Andrew Ferguson, Donald Stokes. Brand Name Audit Pricing, Industry Specialization, and Leadership Premiums post-Big 8 and Big 6 Mergers[J].Contemporary Accounting Research,2002(19).

Bachar Joseph. Optimal underwriting contracts and underpricing of new issues[J].Journal of Accounting, Auditing & Finance,1989(4).

DeFond Mark L., Francis Jere R., Wong T. J.. Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong[J].A Journal of Practice and Theory,2000(19).

Michael Firth. Auditor reputation: the impact of critical reports issued by government inspectors [J].RAND Journal of Economics,1990(21).

Paul K. Chaney, Kirk L. Philipich. Shredded reputation: the cost of audit failure[J].Journal of Accounting Research,2002(8).

Sati P. Bandyopadhyay, Jennifer L. Kao.Competition and Big 6 Brand Name Reputation: Evidence from the Ontario Municipal Audit Market [J].Contemporary Accounting Research,2000(1).

耿建新,房巧玲.我国会计师事务所规模研究——基于审计市场经验数据的聚类分析[J].会计研究,2005(3).

李连军.会计师事务所品牌声誉实证研究[M].上海:复旦大学出版社,2005.

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[J].审计研究,2004(3).

沈小燕,温国山.会计师事务所规模、品牌声誉与审计收费溢价[J].南通大学学报(社会科学版),2008(5).

吴溪,陈梦.会计师事务所的内部治理:理论、原则及其对发展战略的含义[J].审计研究,2012(3).

尹凤柱.品牌塑造的战略营销理念探析[J].审计月刊,2007(5).

张红英,李豪.基于信号传递的独立审计市场结构研究[J].财会通讯,2009(8).

【基金项目】重庆市社会科学规划项目(项目编号:2011YBJI019);教育部规划项目(项目编号:10YJA790191);重庆市自然科学基金项目(项目编号:cstc2012jjA1547);重庆市教委科技项目(项目编号:KJ1400620);重庆工商大学会计学院规划项目(项目编号:2011101)