

加入 WTO:我国管理咨询业务发展的现状与对策

卢 通

(西南财经大学 会计学院,四川 成都 610071)

摘要:我国加入 WTO 已迫在眉睫,管理咨询服务的非传统会计服务将面临严峻挑战,因此,完善我国管理咨询类非传统会计服务具有必要性和紧迫性。

关键词:会计市场;管理咨询服务;制度环境;信息不对称

中图分类号:F234.3

文献标识码:A

文章编号:1000-5315(2001)05-0012-05

我国入世谈判道路上的实质性障碍已基本扫清,但我国的管理咨询的非传统会计服务却因发展迟缓而将面临严峻挑战。探讨这一发展迟缓的原因及其解决办法,以应对入世后我国会计市场所面临的冲击,应是当务之急。

一 WTO 协议中的相关协定

《服务贸易总协定》(GATS)是迄今为止在乌拉圭回合中谈判达成的第一套有关国际服务贸易的具有法律效力的多边规则。GATS 运作包括四个层次:第一层次,其正文包含普遍适用的原则与义务;第二层次,附件处理具体服务部门所适用的规则;第三层次,各国的具体承诺、提供市场准入的机会;第四层次,关于最惠国待遇的例外的清单,列出了各国分别在哪些服务领域暂时不适用非歧视原则中的最惠国待遇原则。

GATS 有如下几个原则:最惠国待遇原则、透明度原则、发展中国家更多参与原则、市场准入原则、国民待遇原则和逐步自由化原则。最惠国待遇原则指各国一般不得在其服务贸易伙伴之间造成歧视,若给予某国一项特殊优惠,必须同时给予

其他所有 WTO 成员国同样的待遇;国民待遇原则要求某国给予外国人与本国国民相同的待遇;透明度原则要求通过每一个或多个咨询点,其他成员可以得到对他们感兴趣的服务部门产生影响的法律和规定的情况;市场准入原则,即对提供服务所需资格应相互承认,同时要求这种相互承认的体系应当是相互开放的;发展中国家更多参与原则,即该协定进一步承认在发达国家与发展中国家成员中服务业的发展是不平衡的,这种情况在服务贸易自由化的谈判中应予以考虑;逐步自由化原则,指给予发展中国家在开放一些部门或放宽较少类型交易方面一些灵活性。

根据 GATS 第十六条规定,凡经谈判达成协议、同意开放的部门必须列入“承诺表”中,而且还必须列明开放的期限、条件和限制。因此,我国加入 WTO 之后,任何会计服务自由贸易的障碍都将被清除掉,中外会计师事务所将处于同一起跑线,国外事务所取得“国民待遇”。这样,我国本土事务所将直接面临与国外资深事务所的激烈竞争,形势十分严峻。而我国的非传统会计、审计

的管理咨询类业务的发展就将面临更为艰难的局面。

二 MCS 业务发展:趋势与现实

MCS (Management consulting Service) 业务主要指在计划、理财、网络管理,人力资源管理,存货和物料管理等方面为企业提供的智力服务,区别于传统的会计与审计服务,是传统会计服务的延伸与衍化。

(一) 国际 MCS 业务发展方兴未艾

近年来,随着会计产品结构的优化与重构,世界大型会计公司的收入中 MCS 业务比重急剧攀升,在全世界范围呈现一种取代会计、审计等传统业务成为最主要的收入源泉的倾向。这种趋势和会计公司在开展 MCS 业务时的优势密不可分。相对于传统的审计业务, MCS 产品服务的风险相对较小,而产品成本又相对较低,会计公司对 MCS 业务有所偏爱就不足为怪。会计公司在以前的审计业务中,通常与需要 MCS 业务的企业建立稳定良好的合作关系,进入市场成本低。更重要的是会计公司在以前的审计业务中对被审企业的内控制度和管理体系有了别人无法企及的了解,相当于已经投入了大量的初期成本。因此,实施 MCS 业务成本较低。在龙头型会计公司——安达信会计公司中, MCS 收入已占其全部收入的 70%。这一现象既反映了会计服务分工更趋精细化以适应高强度、快节奏的市场竞争的一种必然趋势,也是会计公司避免法律诉讼寻求生存和发展而延伸业务领域的结果。

(二) 我国 MCS 业务开展迟缓

我国 MCS 业务发展远远落后于发达国家。据统计, MCS 业务收入占我国会计公司总收入不足 8%,且产品品种极其有限。由于历史传统、人力资源、执业规模化方面的原因,我国会计产品的研究、生产、市场化呈明显的跟随状态,自我开发、研究的能力严重不足,能根据特定经济环境独立提出研发思路的事务所更是寥寥无几。能紧跟国际上 MCS 发展趋势已非易事,更不用说自我创新。MCS 产品多是舶来后照搬套用,而非完全根据市场需求提供会计服务。眼下各事务所主要精力还是投入到传统业务的竞争当中,对是否发展以及如何发展 MCS 业务并没有明确、迫切的要求

与计划。

三 我国 MCS 发展迟缓的原因剖析

我国会计市场 MCS 业务发展迟缓的原因是多方面的,如缺乏历史积淀、人才匮乏、会计公司规模小等等,但这些都是事实层面的静态原因。MCS 业务开展是一个动态的过程,而业务开展滞缓并没有得到迅速改善,因此就不能以上述原因作为理由了。

下面主要从供给和需求来分析 MCS 业务状态低迷的原因。

(一) MCS 产品供给不足

由于我国目前的会计事务所普遍不存在业务不饱满的情况,即使某些事务所提供的服务质量不尽如人意,但传统业务的市场需求毕竟太大了,会计公司对管理咨询产品的开发缺乏必要的冲动和紧迫感。除此之外,我国会计公司人力资源结构也使得他们在进行新产品开发时力不从心。从总体来说,我国会计市场存在“门槛太低”的现状,“30 万注册会计师”的提法并不一定是一种准确的数量指标,目前十余万会员队伍数量可谓不小(实际从业人员 6 万多人),但质量却令人堪忧。我国注册会计师考试办法规定:全国注册会计师考试的考生,只要拥有专科以上学历再具备一定年限的实际工作经验或拥有会计及相关专业(经济等)的中级职称就可以参加考试。注册会计师资格考试尽管难度不小,但毕竟只是从一定的角度和层面考察了考生的素质,不排除考生通过了考试却不完全具备从业素质的情况。而美国的注册会计师考试规定,本科毕业生一般不具备参加考试所要求的基本学分,只有具备硕士及以上学位才具备参考的资格。由此可见,我国对进入会计市场的基本资质要求偏低,从业队伍的总体素质不尽如人意也就不足为怪了。

目前注册会计师行业地位未得到应有的认同,从业的风险与收益呈现明显的不对称性,使得大批优秀人才即使通过了考试也不愿以此为终身事业。实际从业人员的素质和能力反而不是最强的,即出现“劣币驱逐良币”的异常现象。以某高校 CPA 专门化专业 93 级毕业生为例,实际执业的不足 10%,财政每年为培养专业人才花费的资金没有发挥应有的效应。面临新兴会计业务对学

科交叉、专业融合的要求,现有执业队伍心有余而力不足,不得不知难而退,将这部分市场份额拱手让与他人。

(二)市场需求疲软:MCS 发展迟缓的根本桎梏

1. 制度环境是制约 MCS 业务发展的瓶颈

MCS 业务在西方会计市场占据着越来越重要的地位,而在我国却举步维艰,这实际地反映了制度环境(Institutional environment)对 MCS 业务发展的制约作用。

菲吕波顿和瑞切尔认为,行为主体的经济决策是在一定的制度框架中进行的,而制度是可以“用来规定在一特定的社会中,什么是适当的、合法的或期望的行为或社会关系的方式”。德姆塞茨认为,产权和制度的意义在于它们能帮助人们形成一个稳定和合理预期。这是理性对于制度约束做出的反应,也是理性的人们产生对所在制度的信心和信任的基础。

由于我国所有制的特点,国有大中型企业的生死存亡关系到国家的命脉,政府决不能袖手旁观,这是考察企业对待 MCS 产品态度最基本的制度环境。国有大型命脉企业即使出现经营失败风险,出于对社会安定的考虑,政府也会采取重组、兼并等方法以避免国有资产的流失和社会的动荡。这一制度设计直接导致了国有企业管理层对企业出现的经营失败的风险关心不够,经营管理的低效率在这种环境中就不难理解了。形成这种依赖后,国有企业管理者很难对 MCS 产品产生内在的需求冲动,而只会为了满足政府对其的管制需要或公众的心理需要而购买产品,以获取或维持上级及公众的信任与支持。这是市场对 MCS 产品需求不足的一个重要原因。

2. MCS 产品的内在特质——信息不对称性的限制

需求不足的另一个重要原因在于会计服务产品自身的特质,即供需双方对 MCS 产品的了解呈严重的信息不对称态势。

(1) MCS 产品缺乏可比性

MCS 产品说到底还是运用相关专业知识和技能等无形资源生产出的智力成果,通常不具有一目了然的物质外壳,产品的直接需求者通常囿于

知识结构、专业技能等而对所购产品的性能知之甚少。对这类产品如何来合理定价、产品成本究竟有多高、效用如何、发挥最大程度效用的制约条件是什么,凡此种绝非每一个高层管理者都能了然于胸的。即使购买者试图了解相关信息,但也可能苦于无成熟市场以资比较,或找寻类似产品信息成本过高,或相关产品在不同的应用环境难以客观评估其效用等原因,只好知难而退。而另一方面,会计公司储备有相关人力资源,其雇员拥有创造、生产、评估该类产品的专用性知识,在与购买方的博弈中占有绝对的信息优势。

(2) MCS 产品的应用具有环境依赖性

MCS 产品作为一种智力成果,将其物化为现实生产力不可能一蹴而就。它必须在融入企业员工的理念,渗透到企业的经营管理中后,其功效才可能逐渐显现出来。因而产品的需求方在购买到产品后的短时期内也无法对其效用作出迅速的合理评价。不仅如此,管理咨询产品效用的发挥还要受制于很多产品供应方无法控制的因素。购买方管理层对产品性质的理解、内部管理环境是否适合产品效用的发挥、各种相关政策贯彻的彻底程度如何、员工态度是消极还是积极等若干因素,都将对会计服务产品的功效发挥以及质量评估产生重大影响,任何一个环节出了纰漏都可能导致会计产品的效用难以完全发挥,对这些必要条件的治理权却大多在产品提供方控制之外,即 MCS 产品是一种环境依赖性较强的产品,很可能出现好产品没有好效果的情况。企业在购买 MCS 产品后,如果达到了其预期目的,很难说就可以归功于会计产品本身的作用,因为国民经济大环境、行业景气程度、经济周期波动等众多因素掺杂在一些,要独立辨别出会计产品的功效是非常困难的。反之,即使其效用发挥不尽如人意,也不能直接演绎出“会计产品的质量低劣”这一结论。总之,要对 MCS 产品的质量进行独立、客观的评价是 unrealistic、不经济的。在一个缺乏进行经济客观评价的参照系的情况下,难以做出“成本—效益”权衡的产品,顾客对其兴趣不高、需求不旺也是合乎经济人理性的。如果一个市场的买者与卖者长期在持续的信息不对称条件下博弈,最终的结果将只能是购买方选择退出该市场,市场将以萎缩告终。

我国的MCS市场就是例子。

四 合理开放、升高门槛

由于我国会计执业者与国际同行之间差距明显,因此,如何在提高自身素质的基础上合理制定会计市场国际化的实施步骤与日程表就显得尤为重要。

(一) 充分利用协定规则

盲目、无计划地开放我国会计市场在我国会计市场还处于幼稚阶段时无异于引狼入室。凭我国会计现有的执业水平,即使不被国外同行一口吞掉,也会被打压到非常危险的地步,很可能导致我国会计市场迅速丧失发展机会与竞争机会。这种对本国会计市场的灾难性冲击与加入WTO引入竞争的设计初衷相去甚远。我们对会计市场所抱的目的应是开放而不是放弃,对本国执业机构要培育而不是放任自流。

在制定我国会计市场开放步骤时,应充分利用WTO协定中有利于我国会计市场的条款和原则,控制好开放的方式与步骤。如GATS中的不对称原则、发展中国家更多参与原则与逐步自由化原则等都可善加利用。由于我国是发展中国家,因此在“境内服务提供方面制定并采用新的规定方面”,可根据我国的“特殊需要来实施此项权力”。由于会计服务专业技术要求高,而不同国家、不同经济发展阶段对会计服务的技术标准、资格认定必然带有相当程度的本国“特色”,因此我国在这一条款上可以充分加以利用,制定可以在一定程度保护和扶植本国业者的规定,控制开放的程度。这一方面是控制会计市场开放程度的有效手段,另一方面也增加了我国在以后进行相关问题谈判时的筹码。只要遵循了《关于会计服务业国内规章方面的守则》要求的透明度、规章的建立和完善等问题,就可以达到既控制开放又引入竞争的目的。

(二) 有条件的事务所要走联合之路

国外资深优秀事务所在执业水平、职业道德、制度建设等方面确有值得我们学习借鉴的地方,走联合的道路、吸取其优点改善自身状况将是一条可行的道路。目前较为可行的方案是一些拥有相当实力的本土事务所先走一步,与国外强所建立或松或紧的工作联系。通过各种方式的联合,

迅速把我国业界的执业水平提高到一定的水平固然是当务之急,但更为关键的是,通过联合培养本土的高素质从业人员及行业管理人才,让他们带动本土从业人员的素质,才是长远发展的思路。当然,讲联合一方面自身要有一定的实力,以免被别人一口吞掉;另一方面,与强者联合,做一些利益上的让步是必要的,否则别人也不愿白当师傅。关键是需要在这两者之间做好权衡,掌握好度。这是我国执业界执业水平跃升的捷径。从现实来看,大华会计师事务所已经走上了联合之路,估计这一方式是今后国内事务所的发展方向。

(三) 加快我国会计市场建设,完善会计市场调控手段

我国加入WTO的一个重要原因就是引入竞争。同样,对于我国会计市场,决不能“溺爱”而是让其健康地成长。在其幼稚期给予一定的保护是减少其在成长过程中走弯路的风险,但决不能包办代替一辈子,最终必然要让其自立自强。因此,在讨论加入WTO后我国会计市场的对策取向时更应偏重于本国市场的培育。

尽量提高会计市场从业人员的素质并维持一支具有相当水准的执业队伍,对我国会计市场的发育是不可或缺的。在与西方发达国家的会计从业人员的比较中,我们不难看出,从业人员的水平差异是我国会计市场成熟程度不够的重要标志,我国在会计市场从业人员准入资格方面确实存在偏低的现实。从近几年的发展势头来看,进一步提高进入会计市场的人员资格将是未来工作的一条主线。即使存在“劣币驱逐良币”的情况下,这一措施也能极大地提高从业队伍的整体素质。只有逐步提高会计服务的人力资源投入,我国会计市场才可能拥有一支具有扎实专业知识功底和进一步提高可能的合格执业队伍。

另外,由于当今的会计学已更多地渗入到管理科学、理财学等领域,学科之间的界线越来越模糊,而现行会计教育体系还不能完全跟上现实的需要。切实加快会计教育的改革,反映会计学与管理学等学科的交汇融合,是发展我国管理咨询业务的最根本的措施。目前,会计教育中大都就会计论会计,很少反映现实的学科交叉与融合,培养出的学生当然也只会会计,一说到理财、资本市

场就茫然。所以,在人才培养上必须调整固有思路,以适应新的经济形势的需要,只有注重学科的完善与人才的培养,我国的管理咨询业务才有可能得到充分健康的发展。

参考文献:

1. 波斯纳.《法律的经济分析》中文序[M].北京:中国大百科全书出版社,1992.
2. G. M. 霍奇逊.现代制度主义经济学宣言[M].北京:北京大学出版社,1993.
3. 埃瑞克·G·菲吕博顿,鲁道夫·瑞切特.新制度经济学[M].上海财经大学出版社,1998.
4. 谢德仁,陈武朝.注册会计师职业服务市场的细分研究[J].会计研究,1999,(8).
5. 刘峰,林斌.会计师事务所脱钩与政府选择:一种解释[J].会计研究,2000,(2).
6. 刘明辉,金一.注册会计师行为与制度约束的经济分析[J].会计研究,1999,(10).
7. 胡奕明.WTO与我国会计市场的开放[J].会计研究,2000,(7).
8. 薛云奎.会计大趋势[M].北京:中国财政经济出版社,1999,(11).

Management Consulting Service Development in China in View of Entry Into WTO: State and Measures

LU Tong

(Accounting Institute, Southwest University of Finance and Economics, Chengdu, Sichuan 610074, China)

Abstract: China is on the point of entering WTO and its non-traditional accounting services of management consulting services are to face severe challenges. It is necessary and urgent to perfect the services.

Key words: accounting market; management consulting service; institutional environment; asymmetrical information

[责任编辑:苏雪梅]