

审计业务和咨询业务的协同效应及启示

作者：乔连华 袁清波

会计师事务所发展战略的一个重要内容是产品组合问题，从美国注册会计师职业近百年的发展历程中我们可以看出，审计业务和咨询业务之间存在着一种良性的协同效应：审计业务为咨询业务的拓展提供平台，咨询业务能够提升事务所的审计质量和竞争力。这种相互促进的协同效应已经被证明是事务所快速发展和提高竞争力的加速器。我国的大型会计师事务所要想在与国内外同行的竞争中有一席之地，就必须充分关注并利用这种协同效应。

一、审计业务和咨询业务协同效应的五个方面

1 财务审计使注册会计师树立了良好的社会形象，为咨询服务的拓展提供了平台。

在长期的执业实践中，注册会计师的才干、学识、经验、品德、判断是会计公司服务于委托人最大也是最重要的资产。公平地对待所有相关人士而不偏袒任何一方，不以最高收益为原则、为目标是注册会计师执业的基本动机；与委托人和受托人之间保持超然独立的关系，克尽应有的职业关注，是注册会计师的基本责任。虽然注册会计师也时常遭到控告并偶有败诉，但总体看，其声望和形象还是好的，社会地位是高的。良好的社会形象为注册会计师进入咨询领域打下了坚实的基础。

2 审计服务为咨询服务积累了管理经验和客户资源。

作为审计过程的必要步骤，审计人员要对客户内部控制的存在性、合理性、执行情况及其执行效果进行考察和做出相应的专业判断，并据以制定审计计划、确定重点审计领域和相应的审计策略。并且，审计人员对内部控制的理解，也远远超出了内部牵制制度、内部控制制度或内部控制结构等阶段，在审计过程中，审计人员不但掌握了大量有关客户生产经营情况的信息，而且积累了关于客户问题的分析方法，以及观察和解决问题的经验。在长期的合作中，会计公司已经与众多的企业的管理层建立了顺畅的沟通渠道和融洽的关系，这不但降低了会计公司提供咨询服务的初始成本、而且降低了企业的搜寻成本，让会计公司的咨询服务具有更强的竞争力。

3 咨询服务提高注册会计师专业判断能力，从而减少审计失败。

审计过程中，注册会计师要对众多来自企业和外部的信息进行分析、解释，继而判断财务报表的公允性。如果不从经营管理全局的角度出发，审计人员就容易忽略或误解一些有重要内涵，并且有损于财务报表公允性的信息，从而导致审计失败。受过咨询培训并有实务经验的注册会计师，则更能把握信息的内涵，准确确定重点审计领域、选择有效的审计策略，从而提高审计的效率和效果。

4 咨询服务有助于会计公司在审计市场形成竞争优势。

我们应该认识到，会计公司为同一客户同时提供审计和咨询服务时，如果所提供的咨询服务并不独特，就有可能发生客户以拒绝继续购买该服务为借口，要挟会计公司更改审计意见。这时，咨询服务就损害了会计师的独立性，这也是美国会计界争论了几十年的话题，时至今日，对此问题仍未达成共识。笔者认为，不应该禁止注册会计师为客户提供咨询服务，但要有前提条件：(1)注册会计师提供咨询服务时，不能为客户制定管理决策或履行管理职能，亦不能成为客户的雇员；(2)注册会计师对其咨询的内容进行审计时，应严格按照审计标准的要求执行正规的审计步骤。

5 咨询服务是会计公司实现从财务审计向管理审计转变的必经之路。

审计因受托责任的发生而发生，又因受托责任的发展而发展。按受托责任学说，受托人承担的受托责任是随政治经济的发展和民主的进步而不断发展的；相应的，以受托责任的履行情况为鉴证对象的审计也是不断发展的。当资财委托人将各种财务会计之外的管理责任(包括组织方针政策、经济业绩、劳动和环境保护、公平分配、公平就业、消费者权益保护等)以受托责任的形式托付给受托人时，审计模式也就发展为鉴证管理，财务审计就转变为管理审计。

管理审计虽然是受托责任发展的必然结果，但注册会计师直接充任管理审计主体的资格却不是自然而然的。较少受过管理方面的教育和培训以及缺乏管理经验都是反对者的理由。采纳“审计+咨询”产品组合的会计公司，必然要对注册会计师进行足够的管理和咨询方面的教育，而长期咨询实践积累的管理经验，也让注册会计师在鉴

证管理时更加得心应手。正如王光远教授在回顾管理审计历史时所讲的：由管理咨询服务到管理审计是科学发展的必然趋势。

审计业务为咨询业务的拓展提供平台，咨询业务能够提升事务所的审计质量和竞争力，正是这种良性协同效应促进了众多国际会计师事务所的成长。对我国大会计师事务所来说，深刻理解并运用这种协同效应也是具有非常重要的意义。

二、审计业务和咨询业务的协同效应对我国会计师事务所的启示

国际会计公司审计业务和咨询业务的良性协同效应对我国处于起步阶段的大型会计师事务所有多方面的启示：

首先，要意识到拓展咨询业务对大型事务所的发展具有战略性意义。即使在审计业务已基本满足了事务所的业务量需求、执行咨询服务的初始进入成本较高的情况下，大型事务所仍应将拓展咨询业务作为发展的战略重点，在配置有限的人力物力资源时对咨询业务有所倾斜。

其次，大型事务所应积极倡导并协助注册会计师协会对会计师事务所从事咨询业务进行深入的研讨，制定咨询服务的有关准则和规定，强化咨询过程中的独立性建设，让咨询服务早日走出无序状态。

最后，会计师事务所要从平台建设的战略高度考虑审计执业质量的提高。审计业务为审计和咨询的协同效应提供了平台，如果只顾短期利益，不注重提高审计质量这一平台建设，事务所不但无法充分利用审计和咨询协同效应的有利部分推进自身的发展，甚至可能因为提供咨询服务而丧失了最为珍贵的独立性。

作者单位：厦门大学会计系
(责任编辑：陈 靖)