

# 会计师事务所知识管理问题的 解析和模式创新研究<sup>\*</sup>

陈高才 吕建玲 王忠谦 莘虹 叶梁潇

(浙江工商大学财务与会计学院 310018 浙江中瑞江南会计师事务所 310000)

**【摘要】**在知识经济时代,知识是会计师事务所生存和保持竞争力的关键要素,那么应当如何深度解析知识的内涵并实施有效的管理呢?本文首先对事务所知识管理加以界定,将其划分为“知识外部化管理”和“知识内部化管理”两部分,接着辨析和讨论了知识管理中的共享、扩散、外溢和增长四个重要环节,随后就我国事务所知识管理的模式创新展开论述,最后指出了未来研究中需要注意的问题以及研究方法的创新。本文研究将有助于深入解读事务所和会计师的知识管理,进一步提升事务所的国际竞争力和跨国监管谈判中的话语权。

**【关键词】**会计师事务所 知识管理 知识

## 一、理论基础和问题的提出

知识对经济增长和组织的重要性毋庸置疑 (Fisher, 1933; Schumpeter, 1934; Hayek, 1937、1945), Arrow (1962) 和 Romer (1986、1990) 的新经济增长理论将知识看做是经济增长中最重要的要素,他们认为,知识能提高收益,并和投资存在良性循环关系。正如 Drucker (1988) 所言 “一个组织所拥有的、且惟一独特的资源就是知识,其他资源带不来任何独特性”,即知识是组织运作的核心和关键资源,是组织创造价值的核心资产。知识管理正是为了增强组织绩效而创造、获取和使用知识的过程,自此对知识实施有效的管理应运而生。Davenport (1998) 首先阐述了知识管理的思想,知识管理是组织有意识的战略,它能保证组织在最需要的时间里将最需要的知识传送给最需要的人,帮助人们共享知识,并将其通过不同方式付诸实践,最终达到提高业绩的目的 (Davidson and Voss, 2002)。与此同时,知识管理的相关理论和方法在现实中也得到了广泛应用,组织越来越把知识视为生存和发展中最有价值的战略资源 (Kogut and Zander, 1992; Grant, 1996; Zack, 1999),如 Microsoft、HP、Intel、Motorola 和海尔电器等国内外公司都制定了知识管理的相关方案,把最大限度地掌握和利用知识资源作为提高公司竞争力的关键因素,使公司演变为一个不断前进的学习型组织。

会计师事务所 (以下简称事务所) 属于典型的知识密集型组织,知识是其战略性的核心资源,也是其立足之本和服务之源。1996年 OECD《科学技术和产业发展展望报告》中首先明确提出“知识经济”,在知识经济时代<sup>①</sup>,如何有效地获取和管理知识不仅直接决定了事务所的专业化水平,而且关系到审计质量和风险控制策略选择 (余玉苗, 2004; Cheng et al., 2009),最终影响其生存状况和核心竞争力强弱 (Porter, 1985; Davenport, 1997)。有些事务所已经将知识转化成了实实在在的资本 (Hidding and Catterall, 1998),国际四大 (PwC、KPMG、Ernst & Young 和 Deloitte) 均已成立了独立的知识管理部门,并设

<sup>\*</sup> 本文受浙江省自然科学基金 (LY12G02017、LQ12G02011) 和浙江省社会科学重点研究基地—省浙商研究中心 2012 年度省社科规划立项课题 (12JDZS02Z) 的资助,感谢审稿人的建设性意见,当然文责自负。

<sup>①</sup> 知识经济对中国会计理论研究的影响参见陈卫星 (1998)、王光远和吴联生 (2000)。

置了首席知识官职位 (CKO, Chief Knowledge Officer) 专门负责知识管理方案的制定、实施与评估。

尽管如此, 一个不能忽略的尴尬现状是: 绝大多数的事务所自身缺乏知识管理中最基本的知识共享, 更谈不上行之有效的知识管理 (Knechel, 2006), 我国本土事务所的知识管理方案更是非常匮乏。鉴于此<sup>②</sup>, 本文围绕事务所知识管理这一问题展开分析, 着重研究以下三个问题: (1) 界定知识管理的基本含义和构成; (2) 解读知识管理的重要环节; (3) 阐述事务所知识管理的模式创新。

通过对事务所知识管理问题的深度解析, 一方面, 有助于深入研究会计师专业化的问题, 消除事务所内部的知识壁垒, 使之更有效地完成审计任务; 另一方面, 有益于加强与客户、投资者、监管部门以及社会公众等利益相关者之间的沟通交流, 尽可能地降低“期望差”(或交流差)。进一步讲, 事务所实施有效的知识管理能增强其国际竞争力, 能在跨境监管谈判中为政府部门提供更有力的专业参考意见。总之, 提升事务所的知识管理水平, 宏观上有助于创造社会价值 (Vorakulpipat and Rezgui, 2008; Fershtman and Gandal, 2011)。

## 二、知识管理的基本界定和构成

就事务所知识管理而言, 一个为广大学者所接受的基本界定是指: 在事务所内部“从拥有知识的个体到使用者过程中的知识共享、捕捉和传递” (Gibbins and Wright, 1999), 随后 Gibbins and Jamal (2001) 加以拓展, 认为称之为专业知识管理更恰当, 这一提法不但强调了事务所满足客户的外部市场导向, 也强调了事务所使用知识有效完成审计任务的内部组织导向。知识管理主要包括知识创造、知识获取、知识转化、知识编码、知识共享、知识传播与扩散、知识存储、知识整合、知识应用等<sup>③</sup> (和金生和熊德勇, 2004)。

本文将事务所知识管理分为知识获取、知识共享、知识扩散、知识外溢和知识增长五个环节, 分别归属于“知识内部化管理”和“知识外部化管理”两部分 (见图1), 前者包括事务所内部的知识共享和扩散, 后者包括事务所与客户之间的知识外溢以及与监管部门、投资者、律师和社会公众等之间的知识增长, 这与 Chang (2006) 将事务所知识管理划分为“组织内知识管理”和“组织间知识管理”两部分在构思上是内在一致并相互契合的。它是一个连续和动态的过程, 和 Holsapple and Singh (2001) 的“知识链”理念在实质上是相通的。相比 Gibbins and Wright (1999) 和 Chang (2006) 的界定, 本文的界定不仅更容易概括所研究问题的全貌, 也有利于明确辨析知识管理不同环节的主体及其行为, 找寻出问题的关键和难点, 为未来研究提供有价值的借鉴和参考。

其中, 知识获取是知识管理的起点和基础, 事务所只有从外部和内部获取相关信息后, 进行筛选和过滤、编码, 从而形成可供使用的知识。知识共享是指组织的员工互内外部团队在组织内部或跨组织之间, 彼此通过各种去交进行知识交换和讨论, 以扩大知识的利用价值并产生知识的效应, 知识拥有者通过电子邮件、会议、头脑风暴等形式将知识转移到尚不具备的成员, 使知识变为团队的“共同知识”, 提升团队的整体知识水平, 只有如此才能进行知识扩散<sup>④</sup>。知识扩散是知识在个体与组织间传播的过程, 是知识转移和知识吸收过程的有机统一 (Davenport and Philip, 1998), 它在不同审计团队和事务所之间存在知识水平势差时才会出现。知识外溢是由知识的外部性特征决定的, 其过程是不同主体之间通过直接或间接方式进行互动、交流, 并在此过程中发生的传播, 其本质在于知识的社会回报率明显高于私人回报率 (Griliches, 1992), 它是在事务所和客户之间进行的。知识增长则是在知识外溢的基础上加以拓展, 即不同主体通过间接方式进行交流, 目的是协调多方利益相关者之间的利益冲突, 它既是知识管理的目标, 也是新知识更新的起点。

(一) 知识共享和知识扩散。知识共享是一个编码、传递、接受和解码的过程, 它和知识扩散都是反

<sup>②</sup> 有关知识和知识管理的概念参见 Geisler and Wickramasinghe (2008) 的综述, 事务所知识管理的重要性也参见 Chang (2006)、Whimore and Albers (2006)。知识和信息、数据之间的区分参见 Churchman (1971)、Davenport and Prusak (1998), 相应地, 知识管理和信息管理之间的演变和区别参见 Malhotra (2001)。

<sup>③</sup> 见 Wiggs (1993)、Davenport (1998) 和詹勇飞 (2009) 等, 国内知识管理模型研究综述参见陈兰杰 (2010)。

<sup>④</sup> 知识共享理论参见李菁楠等 (2010) 的综述, 以及樊治平和孙永洪 (2006)、宝贡敏和徐碧祥 (2007)。

映组织内或组织间知识流动的状态和方式。其中，知识共享注重传递方式、内容、吸收和协同等方面（万青等，2011），而知识扩散更关注覆盖范围、散播程度和受体规模等量化指标，因此知识共享的目的性和有序性更强，知识扩散更多表现为无意识和无序性。

（二）知识扩散和知识外溢。知识扩散涵盖了知识跨越时间和空间的各种方式，知识外溢在某种程度上是知识扩散的一种表现形式（Caniels，2002），知识外溢发生时，转移知识的一方只能获得部分收益或无收益（Branstetter，1998）。

（三）知识外溢和知识增长。知识增长<sup>⑤</sup>是知识外溢在更广范围内外溢的自然结果，知识外溢是知识增长的必要前提，知识外溢的目标指向性决定知识增长的速度和对象<sup>⑥</sup>。

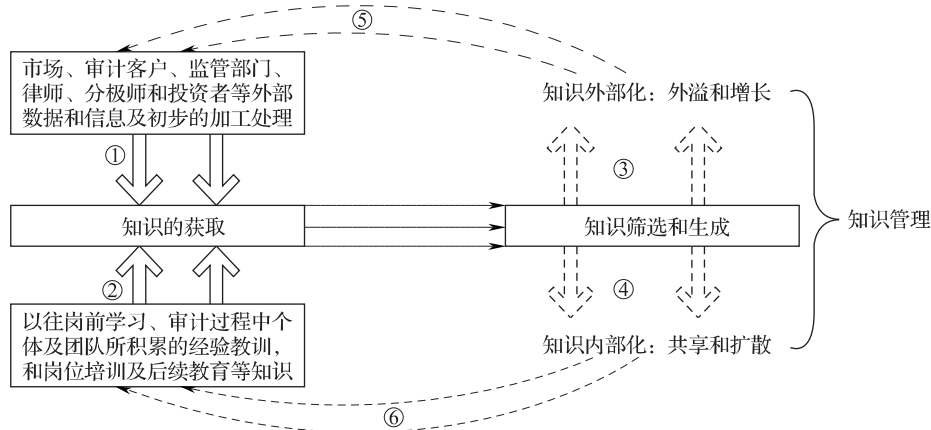


图1 事务所知识管理的构成

图1体现的是知识在各个环节之间的流转，各式箭头代表了知识的流转方向（以下图2、图3同理）。首先是知识获取的两种途径：一是会计师个体、会计师团队或者事务所从市场、审计客户和监管部门等外部途径，二是会计师个体、会计师团队或者事务所从岗前学习、执业经验和审计教训等内部途径（即①和②的⇒所示）。其次是知识筛选和生成，获取的知识只有经过筛选和生成后才能形成知识管理的基本构件。如前所述，事务所知识管理应当包括知识内部化和知识外部化管理（即④和③的⇄所示），它不是一个静态和封闭的系统，而是通过知识外部化和知识内部化之后再折返回到各自的最初来源，形成动态的良性循环（即⑤的→和⑥的---→所示）<sup>⑦</sup>，不断更新知识，之所以存在知识更新，内在原因在于知识自身的周期性和折价特质（Boone and Ganeshan，2008；Chen et al.，2010）。

### 三、知识环节的解析

本文假定存在A和B两个事务所，A和B各有两个审计团队，会计师甲、乙、丙和丁分别是审计团队1、2、3和4的成员（见图2）。知识共享是指在同一事务所内同一审计团队内的知识共享（即→所示），如图2中事务所A内的会计师甲和审计团队1中其他成员之间，或者是事务所B内的会计师丁和审计团队4中其他成员之间，知识扩散是指同一事务所内不同审计团队之间或不同事务所之间的知识扩散（即⇄所示）。知识外溢是事务所和客户（如内部审计、审计委员会和董事会等）之间（即图3中→所示）。知识增长主要发生事务所与投资者、律师、监管部门和社会公众等利益相关者之间（即图3中---→所示）<sup>⑧</sup>。

#### （一）知识共享

由于大多数事务所的部门设置是以行业为划分依据，而与客户相关的行业、环境、商业模式、经营活动等相关知识和经验在团队各成员之间的分布是不均等的（Bamber，1983；Ramsy，1994；Davidson and

⑤ 有学者视为“知识整合”（Kessler，2000；赵修卫，2003；芮明杰和陈晓静，2006；龙静，2008），这样就和组织学习联系起来，知识是学习的结果，同时学习是知识发展和行为改变的过程。

⑥ 由于知识管理在不同流派中的表述有所差异，我们仅就与本文相关的环节简要评述了它们之间的关联。

⑦ 这种循环与Nonaka et al.（2000）、芮明杰等（2004）所提出的知识动态价值链的理念相一致。

⑧ 本文未区分显性和隐性知识（Polanyi，1966；Nonaka，1991、1995；芮明杰和陈晓静，2007），统一称为知识。

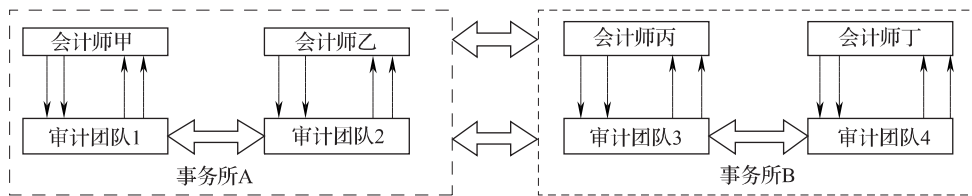


图2 知识内部化管理: 知识共享和知识扩散

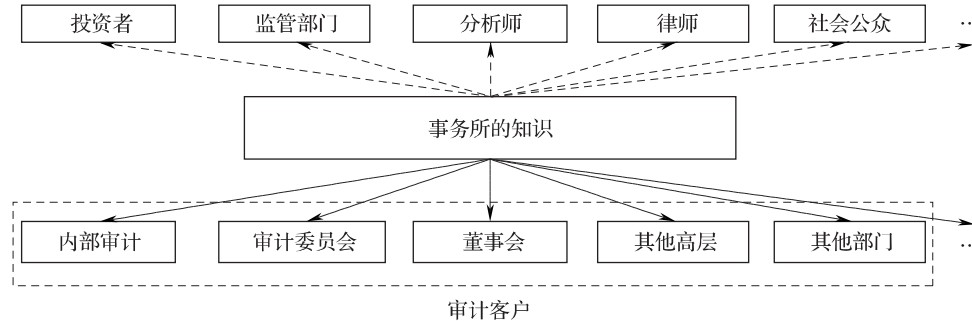


图3 知识外部化管理: 知识外溢和知识增长

Gist, 1996; Rich et al., 1997; Harding and Trotman, 1999; Murthy and Kerr, 2004), 并且对于知识搜寻和获取对每一个人并不是均等的 (Singh et al., 2010)。随着商业环境的变化, 知识更加趋向于细致化和专门化, 此时团队内部便需要知识共享, 互通有无, 一方面是出于消除团队成员之间的信息隔阂, 另一方面也促使知识充分发挥作用。就会计师个体而言, 他拥有的知识以及组织形式对应其发现和解决问题的能力、过程和结果, 完成一项审计任务至少需要整个团队的通力协作, 在团队内部只有实现了有效的知识共享, 彼此互通有无, 才能使得团队在审计计划、分析性复核和重要性测试等环节上有效地评估和控制风险, 整体提升团队的业绩水平, 如 Peecher et al. (2010)、Tan and Shankar (2010) 讨论了如何评估下属的工作质量。同时, 有效的知识共享也有利于事务所内部不同层级成员之间的组合和构建, 形成一种“人合”的良好氛围, 最终强化审计责任和降低审计风险。

事务所团队内部的知识共享, 主要是通过诸如头脑风暴和员工培训等形式来实现, 其中头脑风暴的做法与 AICPA (2002) 的 SAS No. 99 相吻合, 也得到 Kleinman et al. (2003)、Chen (2006)、Carpenter (2007)、Hoffman and Zimbelman (2009)、Lynch (2009)、Hunton and Gold (2010)、Brazel et al. (2010) 相关研究的支持。员工培训是使不具备完全知识的员工具有相对应的知识的过程, 知识共享无疑是一个广为接受的行之有效的途径: 一方面, 通过新员工的培训, 使一个刚入行的会计师在较短时间内迅速拥有相当知识和技能; 另一方面通过新知识的培训, 使一个面对新任务的会计师能迅速掌握所需的知识和技能, 从而更好地配置团队成员、开展决策辅助和专家系统。进而言之, 一个成功的知识共享还可以使得团队的营销策略和品牌策略更为有效 (Chen, 2006)。

(二) 知识扩散

如前所述, 知识扩散是指同一事务所内不同审计团队之间或不同事务所之间的知识扩散 (即  $\longleftrightarrow$  所示)。由于知识自身具有生命周期的特征 (Bresnahan, 1999; Rowley, 2001; 凌玲等, 2002; Brikinshaw and Sheehan, 2002; 王兆祥和蔡晨, 2006; Chen et al., 2010), 通过不断的知识扩散和更新, 组织才能持续保持其战略优势 (Anderson, 2001)。因此在同一事务所内部, 通过审计团队的定期重新组合, 一方面是更新团队成员的知识和团队的知识结构, 另一方面也是应对客户新业务不断增长的知识需要, 如 Atkinson et al. (2002) 就会计准则对事务所更换的影响的研究支持了这一点。更换事务所也是知识扩散的一个重要侧面, 一方面是尽可能消除事务所和客户之间长期聘用关系可能产生的合谋嫌疑, 如果聘期较长, 审计团队及其成员的知识长期内就无法更新而形成了对客户的路径依赖, 这对于提升审计团队的知识水平和声誉并无益处, 另一方面更换事务所更有利于有关客户的知识扩散。因此, 无论这种更换是强制性或是自愿性的, 都会加快知识扩散。如安然事件后, 事务所更换可以更好地让其他事务所知晓有关客户的风险, 事务

所自身也获取了更多知识 (Landsman et al., 2009), 如 Blowin et al. (2007) 考察了安达信崩溃后, 会计师流动到其他事务所提高了相应的审计质量, Chen et al. (2010) 考察了国际大所和国内事务所合并后知识扩散所引发的审计质量的提高。

### (三) 知识外溢<sup>⑨</sup>

事务所知识外溢的提法首次见于 Simunic (1984), 他提出事务所在向客户提供咨询等非审计服务时, 与之相关的知识会外溢到事务所所提供的审计服务之中, 随后 Beck et al. (1988) 和 O'Keefe et al. (1994) 也探讨了这种知识外溢, Joe and Vandervelde (2007) 就指出提供非审计服务可以促进相关知识的传递, 有利于会计师进行恰当风险评估。那么这种外溢是单向的吗? 答案是否定的, Antle et al. (2006) 就发现事务所也存在从审计服务到非审计服务的知识外溢。本文认为, 知识外溢应当是指事务所提供的审计服务和非审计服务之间的双向和动态的外溢, 两部分结合起来能提高事务所的能力和增加事务所的经济租金 (Simunic, 1984; Simon, 1985; Palmrose, 1986; Davis et al., 1993), 进而提高审计质量 (Antle et al., 1997; Arruada, 1999), 同时也不会损害审计报告的可靠性和会计师的独立性 (McKinley et al., 1985; DeFond et al., 2002; Ashbaudgh et al., 2003), Krishnan and Yu (2011) 从审计费用和非审计费用之间的关联出发, 验证了这种知识外溢的存在性。无论这种知识外溢是以直接还是间接的方式表现出来, 都可以在资源开放式的社会网络发挥积极作用 (Fershtman and Gandal, 2011)。

虽然知识外溢的提法并没有明确出现在审计准则中, 但监管部门显然已经注意到了知识外溢这种现象, 如《新准则第 1141 号—财务报表中对舞弊的考虑》第七章中指出, 会计师应当询问被审计单位的管理层、治理层以及内部的其它相关人员, 《新准则第 1151 号—与治理层的沟通》第五条“及时向治理层告知审计中发现的与治理层责任相关的事项, 共享有助于会计师获取审计证据和治理层履行责任的其他信息”, 第六条“会计师应与治理层进行明晰的沟通, 并提请治理层以同样的方式与会计师沟通, 以建立有效地双向沟通关系”, 除此之外《新准则第 1401 号—利用其他注册会计师的工作》和《新准则第 1411 号—考虑内部审计工作》等都提到了事务所和客户间的沟通协调, 都可以视为某种程度上的知识外溢。

### (四) 知识增长

知识增长主要发生事务所与投资者、律师、监管部门和社会公众等利益相关者之间, 之所以提出知识增长, 根本原因在于, 事务所对审计客户的审计是建立在公众相信其有能力开展独立审计的基础之上的, 这样会计师审计的职责已经从主要对所有者负责演变为对整个社会负责 (CGAA, 2003)。事务所应当在内部控制和风险管理上, 适度向社会透露事务所建立并维持有效地质量控制体系的有关知识, 增加行业的透明度和公信力。陈毓圭在阐述 2006 年 2 月《中国注册会计师执业准则》中的五大审计思想和审计理念时, 把维护社会公众利益作为注册会计师行业的最高准则, 认为它贯穿了执业准则体系的全部内容, 其中“公开表明会计师对发现舞弊的责任”的论述表明了行业积极迎合社会公众期望, 用于承担社会责任的执业追求, 当然也有学者从知识的视角分析会计准则的价值, 如朱国泓 (2006)。

如果事务所对其自身的社会角色有更深刻的认识, 不仅仅将自己定位为一个经济代理人, 这种利益取向与社会公众的信任紧密联系在一起, 它和投资者、监管部门和社会公众等之间的认知水平有正当了解的话, 很大程度上可以降低“期望差”的负面影响 (Asare et al., 2012), 因此, 知识增长是良性和双向的, 有助于破解“深口袋”难题。如 Harrison and Pearson (1989) 研究了会计师和律师之间的交流, Anderson (1977) 探讨了市场有效的有关知识对会计师法律责任的影响, Siddiqui et al. (2008) 指出审计教育能起到降低期望差的作用, 诸如此类的研究都为知识增长提供了支持性证据。

下面以会计师甲为例来演示知识共享和知识扩散的运行模式。甲通过多年和客户打交道, 在存货盘查方面已经积累了相当多的专业知识, 使得甲在审计团队 1 中的业绩得到保证, 但对其他审计知识熟练程度不足, 通过审计团队 1 内的不同项目的重新排列组合, 可以与团队内的其他成员进行共享, 进而提高整个团队的业绩。在甲的专业知识共享之后, 随着审计团队 1 的成员和其他审计团队如团队 2 的交换, 如项目

<sup>⑨</sup> 知识外溢也称知识溢出, 见赵勇和白永秀 (2009) 较全面的综述。

组成员的重新排列组合,使得这种专业知识扩散到其他团队或者其他事务所。

仍以会计师事务所A中的会计师甲为例来说明知识外溢和知识增长,在其所在的审计团队1向客户公司提供审计服务时,有关存货盘查的专业知识也会和客户公司的内部审计人员进行交流,在提供非审计服务时,这种专业知识无疑会对公司有所裨益。如果将这种知识放在社会网络来加以考察的话,普通投资者可以在掌握这种专业知识的基础上对公司的财务报告和审计报告有更深入的理解,如果发生法律诉讼,律师也可以利用这种专业知识来辩护并澄清会计师的相关责任,对监管部门和社会公众而言,无疑会降低期望差水平。

#### 四、事务所知识管理的模式创新

2008年5月,国际知识管理协会(KMI)与国际四大签署了E-Learning培训计划。与此同时,它们的知识管理方案已经在运行之中了,如KPMG巨资打造的KWorld网站,在全球范围内利用自身的知识优势为其客户增加价值,Deloitte明确指出其宗旨是为客户提供超越地理和功能边界的增值服务,Ernst & Young依托其知识中心(Centre for Business Knowledge, CBK)使其内部知识共享和扩散更加有效,PwC的TAKC项目(Team Asset and Knowledge Curve)也有同样效用。以KWorld这个收集、分享和管理知识的在线系统为例,它存有文本原稿、演示稿、最佳实践建议、文章、内部讨论、市场资料、合约历史、新闻要点、外部行业研究和其他智能资本等各类资料,其内容按KPMG产品和细分市场分为9层。这些领域中的每一个又可分为许多知识子类,例如,客户知识领域包括财务账目、行业动力、变革动力、客户组织、客户产品和顾客、KPMG合作历史。顾问们用KWorld协调团队的工作和联络客户,也允许客户存取协作环境。Ernst & Young的知识管理相关组织主要包括:(1)知识中心。业务知识中心(CBK)是一个基本咨询知识仓库,它从各种内外部资源获取知识和信息,管理和维持多种知识仓库并将这些知识通过不同的电子方式分发给公司的咨询顾问和客户;(2)转化中心。业务转化中心(CBT)主要负责开发促进和支持所有的咨询服务能力的方法、工具和技术;(3)知识网络。总的区域性的富有经验的实践者团队可以在象供应链管理、客户服务、产品开发以及共享服务等方面通过语音邮件和群件网络来及时交流一些重要的关键知识和领先实践;(4)创新中心。创新中心负责安排全年研究日程,Ernst & Young倡导首席执行官和管理人员参加讨论,以应用领先经验。

那么在我国现阶段本土大型事务所加快国际化的趋势下,其知识管理模式怎样创新才能追赶国际同行,在激烈的市场竞争中占据相对优势呢?本文认为,完全照搬国际四大的知识管理方案恐怕难以达到预期效果,我国事务所的知识管理模式应当在以下三方面有所创新:

(一) 战略上高度重视知识管理<sup>⑩</sup>。组织对知识管理的认知理念在层次上的高低无疑直接决定了知识管理的模式和成效,低层次的知识管理只是通过一些简单的沟通交流手段如人际交往、口头交流等进行。借助于信息技术的支持,专家决策支持系统、在线咨询、研究报告、客户资料、头脑风暴等形式,知识管理系统才能发挥适当的作用,如果在此知识管理系统的基础上能和人力资源管理相结合(李毅和熊阳武,2001;何会涛和彭纪生,2008),就能形成较为完整和运行顺畅的知识管理架构,更进一步,若组织能将知识管理战略有机地嵌入到公司战略中,并设置知识管理部门和对应的职位,统一协调与技术部门和业务部门等部门的关系,业绩提升的效果将会更明显(见谢洪明等,2002,如图4所示),正如国际四大专门设置独立的知识管理部门和首席知识官(CKO)一样,现今我国大型事务所如天健、立信和大华等尚无一家在战略上高度重视知识管理,现今的当务之急是更新理念,理顺组织架构和制定适合自身的知识管理方案。

(二) 构建良好的知识管理氛围。如果事务所及行业没有形成重视知识管理的共识,没有良好的外部和内部氛围的支持,事务所的知识管理就是无源之水,那么如何构建知识管理的良好氛围呢?就事务所的知识获取和生产以及知识增长的外部氛围而言,各级财政部门、会计师协会要加大对会计师行业执业性质、职能作用、发展状况、先进事迹等的宣传力度,加深全社会对会计师行业的认知度和认同感,营造理解、支持和尊重会计师行业的有利氛围,为加快发展会计师行业凝聚共识,汇聚力量,创造更加良好的外部发展环境,这也正是2009年10月3日国务院办公厅转发的财政部意见(国办发[2009]56号)所强

<sup>⑩</sup> 如 Kennedy (1996)、Morrow (1998) 及 Hansen et al. (1999) 等都评估了事务所的知识管理策略。



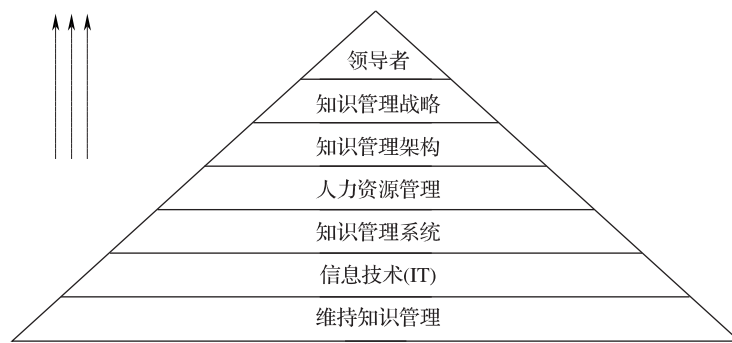


图4 知识管理的不同层次比较

调的。就内部氛围来讲，一方面，事务所对内部不同层级成员之间的重新组合和构建，既有利于会计师个体的成长，形成一种“人合”的良好氛围，也能达到有效的知识共享和知识扩散。另一方面，事务所的培训体系和知识更新应及时跟上，国内许多事务所已建立了注协培训、所级培训、部室培训和员工自学四级培训，形成了分重点、有层次、广泛的培训体系，针对有争议的问题和新难点，由专业人士举办讲座，集思广益，初步实现了事务所内部的知识共享和知识扩散。

(三) 技术实施层次。信息通信技术 (Information and Communications Technology, ICT) 在知识管理中扮演的角色更多是一种技术手段，对知识管理的顺利实施和效果具有显著影响 (Davenport and Prusak, 1998; Sher and Lee, 2004; Tseng, 2008)。随着互联网和各种信息沟通工具如电子邮件、视频会议、网站中心、社交网络 (Facebook、Twitter、QQ、人人网、博客、微博)、黄皮书、会议记录等信息技术手段的普遍应用，基于大型数据库的数据挖掘技术 (如神经网络和遗传算法等) 和专家决策系统等知识中心的建设，知识共享、知识扩散、知识外溢和知识增长的范围和速度都在前所未有的发展，一方面为事务所实施有效的知识管理提供了有利的技术手段和知识来源，另一方面也对知识管理战略提出了更高的技术需求。

#### 五、应当注意的几个问题

虽然前面论述了知识管理的界定和构成，但有几个问题不得不引起研究者的注意：一是知识、能力和经验之间的关联，二是独立性和知识外溢的问题。(1) 知识、能力和经验之间的关联。三者之间的关联曾经困扰了许多学者，相关的论断也不尽相同。Kennedy (1995) 通过对杜克大学的 147 个 MBA 和 Big 6 的 161 个经理的研究，发现经验可以在一定程度上缓解知识诅咒，而 Brehmer (1980)、Waller and Felix (1984) 则认为经验有时会阻碍对新知识的获取和提高能力。有学者指出会计师的知识可通过经验来获得 (Gibbins, 1984; Waller and Felix, 1984; Tubbs, 1988, 1992; Salterio, 1994), Booner et al. (1997) 反驳说新手所匮乏的审计知识并不能通过实践经验而加以弥补。(2) 能力和经验之间的关联。两者虽然不能截然分开，但有一点必须明确，经验和能力并不能完全替代知识，良好的知识管理有利于系统整合和应用经验，最终体现为业绩的提升，正如 Gossner (2010) 所述。(3) 审计独立性。虽然审计服务与非审计服务之间关联一直为监管部门和投资者等所诟病，但有一点可以肯定，那就是两者的关系并不是此消彼长的简单替代关系，事务所仅仅依靠审计服务能在激烈的市场竞争中维持基本生存在现实中是非常困难的，事务所为一个客户提供的无论是审计服务或者是非审计服务所累积形成的知识如果能恰当地服务于其它客户将是一个多赢的局面。独立性和知识外溢之间的关联究竟如何这一问题之所以存在疑问，原因在于我们对这个问题的研究有待深入，比如 Beck et al. (1988) 就审计服务和非审计服务之间的知识外溢建立了数学模型并作了详尽分析，Beck and Wu (2006) 在数学建模基础上就干中学和审计质量之间的关联进行了讨论，随着研究的日益深入，这个疑问将得到很好的解决。

#### 六、基本结论和未来展望

诚如 Vera - Munoz et al. (2006) 和 Carson (2009) 所言，在知识经济和全球化时代，事务所作为知识密集型组织，自身没有一个行之有效的知识管理系统是不合时宜的，也难以做大做强。本文提出事务所应当高度重视知识管理，随后在前人基础上，将事务所知识管理界定为“知识内部化管理”和“知识外部化管理”两部分，并且重点论述了知识共享和知识扩散、知识外溢和知识增长四个环节，最后借鉴国际

四大较为成熟的知识管理方案,结合现实国情,提出了我国事务所在知识管理模式创新上应该加倍努力的侧重点。这种讨论和研究不仅有利于事务所和会计师的健康发展,同时将增强我国本土大型事务所的国际竞争力,进而在跨境监管谈判中掌握更多的话语权。

仅就研究方法而言,未来研究将在以下两个方面有所侧重:(1) 数学建模分析。借助于经济学 C-D 函数构建知识生产函数 (Griliches, 1979; Jaffe, 1986; 任志安和王立平, 2006), 学者们将通过数学建模的方法逐一推导知识管理的各个环节,更加详细地探讨各个环节之间的关联,分析出不同情形下的均衡,从而为后面的实验性研究和实证检验提供依据和理论解释;(2) 实地研究。在以往对事务所和会计师的研究中,使用大样本的统计分析难以回避自选择以及意见类型的难以区分等问题,难免有损论断的稳健性,调查问卷和案例分析在普遍适用性有所缺陷。这就需要我们重新审视研究的方法和视角,与其他方法相比,实地研究更注重寻找启发性的知识、开拓性的看法,在写作方法上注重理论基础的扎实性、资料收集的完整性、资料处理的科学性和结论形成的严谨性 (李志文, 2003)。

在研究方法创新的基础上,相应的研究主题会得到较大的拓展和深入。这里需要指出的是,实现了知识共享、知识外溢和知识增长并不意味着信息流实现了无条件的、彻底的交流,而是基于解决利益冲突的一种理性选择集合,达到某种程度的均衡。过分强调知识共享、外溢和增长是否会削弱外部审计的独立性是一个难以回避的问题,其它例如非审计业务与审计业务之间的防火墙如何设计,知识共享、扩散和增长强调的是信息流的流向趋势,着眼点更多是角色定位和利益冲突解决的再思考,并不是毫无基本底线,更不是鼓励串通合谋,与有意的欺诈和合谋有截然差异。知识共享、外溢和增长均着眼于其正面作用,如内部审计和外部审计的相互利用的关系,这对于监管部门也有正面作用,一方面更多在改进和完善管制措施的针对性、有效性方面,另一方面也使得实际执行过程中消除阻塞问题,均有赖于知识共享、扩散和增长的视野。当然本文研究也存在一定的局限,例如如何计量和评估事务所的知识管理各个环节和整体,也没有进一步讨论事务所的知识管理策略。

#### 主要参考文献

- 李毅,熊阳武. 2001. 知识管理、激励与组织学习. 南开管理评论, 3: 33 ~ 35
- 李志文, 2003. 浅谈实地研究: 三论中国会计研究. 中国会计评论, 1 (1): 241 ~ 250
- 谢洪明, 刘常勇, 李晓彤. 2002. 知识管理战略、方法及其绩效研究. 管理世界, 10: 85 ~ 92
- Asare, S., and A. Wright. 2012. Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting Horizons*, 26 (2): 193 ~ 217
- Bonner, S., and P. Walker. 1994. The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge. *The Accounting Review*, 69 (1): 157 ~ 178
- Boone, T., and R. Ganeshan. 2008. Learning and Knowledge Depreciation in Professional Services. *Management Science*, 54 (7): 1231 ~ 1236
- Brazel, J., T. Carpenter, and J. Jenkins. 2010. Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field. *The Accounting Review*, 85 (4): 1273 ~ 1301
- Chen, A., Y. Hwang, and T. Raghu. 2010. Knowledge Life Cycle, Knowledge Inventory, and Knowledge Acquisition Strategies. *Decision Sciences*, 41 (1): 21 ~ 47
- Gibbins, M., and A. Wright. 1999. Expertise and Knowledge Management in Public Accounting Professional Services Firms: A North American Perspective. *Australian Accounting Review*, 9 (3): 27 ~ 34
- Hayek, F. 1945. The Use of Knowledge in Society. *American Economic Review*, 35 (4): 519 ~ 530
- Krishnan, G., and W. Yu. 2011. Further Evidence on Knowledge Spillover and the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees. *Managerial Auditing Journal*, 26 (3): 230 ~ 247
- Simunic, D. 1984. Auditing, Consulting, and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*, 22 (2): 679 ~ 702
- Tan, H-T., and P. Shankar. 2010. Audit Reviewers' Evaluation of Subordinates' Work Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (1): 251 ~ 266
- Vera-Munoz, S., J. Ho, and C. Chow. 2006. Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 20 (2): 133 ~ 155



## Research on the Impact of Financing Constraints on Corporate R&D Investment ——Evidence from the Hi – tech Listed Companies in China

*Lu Xin et al.*

Financing channels is a key factor which influence corporate R&D investment ,but domestic scholars rarely concern about it. By using samples of the hi – tech listed companies which had disclosed R&D expenses during 2007 – 2009 in Shanghai and Shenzhen stock market , we tested the R&D investment of these companies whether they confronted with financing constraints and its affection on R&D investment ,and we also tested the relationships between R&D investment and cash holdings. The results show that: ( 1) China’s hi – tech listed companies exist certain financing constraint problems and thus restricting the R&D investment; ( 2) Without the support of debt financing , China’s hi – tech listed companies have to depend on two main financing sources presently: internal cash flow and equity financing; ( 3) The relationship between R&D investment intensity and cash holdings are significantly positive; sufficient cash have a certain buffering effect on R&D financing constraints.

## Association between ERP Systems , Ownership Structure and Earnings Quality

*Chen Songsheng & Lai Jiao*

In this study , we test the impact of ERP ( Enterprise Resource Planning) system implementation on earnings quality based on ERP adopters listed in Shanghai and Shenzhen stock market. Due to ERP adopters’ lower managerial ownership , high shareholding concentration and weak checks and balances , we propose that managers have strong incentive to manage earnings. As advanced information technology , ERP systems provide users greater convenience to manage earnings; hence they may reduce earnings quality via enhancing earnings management. This hypothesis is supported by our empirical results. Our study differs from prior research in two ways. First , we develop our hypothesis taking into consideration of the incentive of ERP system’s main user. Second , we adopt earnings quality proxies reflecting both base accounting and market related index. Our results suggest that managers et al. should concern the impact of user’s incentive while evaluating the effect of ERP systems.

## Research on the Environments Dominating and Optimizing in Internal Control ——Based on the Perspectives of System Constructing and Sustained Optimizing in Internal Control

*Yang Youhong*

Internal environments are the fundamentals of internal control system. The evaluation of internal environments and the correlated improving acts are the key points to achieve the constructing and sustained optimizing in internal control. According to the differences of matching patterns between internal environments and other factors affecting on internal control , internal environments could be classified as relatively stable environments , re – constructible environments and in gradient state environments. The coping strategies to optimize internal control should be considered , corresponding to the correlated environments , and those strategies include environments dominating , environments reconstructing and environments leading strategy.

## Internal Control Quality , Earnings Persistence and Corporate Value

*Xiao Hua & Zhang Guoqing*

This paper investigates the internal control quality driver of corporate earnings persistence , and one economic consequence of earnings persistence in terms of corporate value. Based on related theoretical framework and prior research results , we put forward two hypotheses. The better the corporate internal control quality , the higher the corporate earnings persistence , and the higher the corporate value. We choose 6648 firm – year samples including those which voluntarily complemented internal control audit during 2007 – 2010. We use the clean opinion of internal control audit to proxy internal control quality , the method of Sloan ( 1996) to calculate the earnings persistence , and the Tobin’s Q to measure the corporate value. According to our empirical evidence , corporate internal control quality and earnings persistence are positively associated , and corporate earnings persistence and corporate value are also positively related , which support our hypotheses. The results indicate that the internal control regulation of listed companies in China has given rise to positive effects , which helps to improve the earnings quality of listed companies and to value the companies.

## The Analysis of the Risk Premium of Audit Fees under the Financial Crisis

*Zhang Tianshu & Huang Jun*

This paper uses the 2008 financial crisis to examine the association between audit pricing and firm risk. The empirical analysis shows that when firm risk increased during the crisis , accounting firms charged more for their provision of auditing services , supporting the risk premium of audit fees. An analysis of different industries presents a positive correlation between audit fees and firm risk for export companies seriously shocked by the crisis. Further , compared with private firms , the audit fees of SOEs did not increase with firm risk under the crisis due to the government’s bailout guarantee. Finally , the risk premium of audit fees was only found in companies audited by non – Big Four accounting firms.

## Analysis and Mode Innovation of Knowledge Management in Accounting Firms

*Chen Gaocai et al.*

Knowledge is the vital and crucial element for the survival and competition of accounting firms , therefore how to analyze and manage it effectively becomes an important issue. In this paper , the authors first define knowledge management ( KM) in accounting firms , dividing it into external and internal KM , and then make a distinction between different segments of KM , such as knowledge sharing , knowledge diffusion , knowledge spillover and knowledge growth , etc. Moreover , the authors demonstrate the mode innovation of KM in China’s accounting firms and the future research. This paper endeavors to contribute to the sustainable development and global competency of accounting firms in China.