

Analysis of the Impact of Tax Firm's Salary Structure and Organizational Form on the

Firm's Development

by

Chunxiao Gu

A Dissertation Presented in Partial Fulfillment  
of the Requirements for the Degree  
Doctor of Business Administration

Approved November 2021 by the  
Graduate Supervisory Committee:

Xiaochuan Huang, Co-Chair  
Shijun Cheng, Co-Chair  
Stanley Chang

ARIZONA STATE UNIVERSITY

December 2021

税务师事务所薪酬架构和组织形态对事务所发展的影响分析

顾春晓

全球金融工商管理博士  
学位论文

研究生管理委员会  
于二零二一年十一月批准：

黄晓川，联席主席  
程仕军，联席主席  
张翌轩

亚利桑那州立大学

二零二一年十二月

## ABSTRACT

The industry of Chinese tax firms is regarded as an emerging industry in our country. It is also a relatively special industry internationally. Mainstream Western countries such as the United States and Canada do not have such industry. The industry of our country's tax firms is a special industry integrating the functions of Western tax lawyers and tax accountants. In recent years, the tax firms industry in our country has expanded rapidly. On one hand, the professional service industry has developed quickly as result of the fast advance of our country's economy. On the other hand, the improvement of taxation laws and regulations, the advancement of tax collection and management process, and the post management of taxation in our country have led to a sharp increase in the demand for tax professional services.

The tax firms industry is similar to law firms and accounting firms, but at the same time it is quite different from them. Compared with law firms, tax firms have obvious seasonality. Taxation laws and regulations change very quickly, and the overall applicable laws and regulations are narrower than that of law firms. Compared with accounting firms, the value elasticity of tax services is significantly higher than that of accounting firms. Tax firms need to communicate frequently with the competent state authorities and pay more attention to practice. The competent administrative authorities have great administrative discretion.

Generally speaking, the incentive mechanism of tax firms can be divided into 'franchise system' or 'partnership system'. The organizational form can be divided into independent 'subsidiaries' and 'branches'. Different incentive mechanisms and organizational forms will not only affect each partner, but also affect the mentality and vital interests of every employee. In the end, it will greatly influence the company's growth. This article attempts to explain the relevant relationship based on the principal-agent theory, incentive theory, transaction cost theory, property right theory, human capital theory and other related theories, and hopefully it will provide inspiration for constructing the incentive mechanism and organizational form of the fast-developing tax firms industry.

## 摘要

中国税务师事务所这个行业在我国算是一个新兴行业，在国际上也算是比较特别的行业。比如美国、加拿大等主流西方国家没有税务师事务所这个行业。我国的税务师事务所这个行业是整合了西方税务律师以及税务会计师职能成立的一个特别的行业。在这些年我国税务师事务所行业得到了快速的发展，一方面是因为我国的经济快速发展，专业服务业因此得到了快速发展。同时我国的税收法律法规的规范、税收征管技术的提升以及税收管理的后置导致我国对于税收专业服务需求的暴增。

税务师事务所行业类似于律师事务所和会计师事务所，但是又明显有别于律师事务所和会计师事务所。与律师事务所相比，税务师事务所具有明显的季节性，税收法律法规变化非常快，整体适用的法律法规相较于律师事务所更窄；而与会计师事务所比较，税收服务的价值弹性明显高于会计师事务所，需要高频与主管的国家权力机关沟通、更讲究实践，主管行政机构行政裁量权很大。

一般而言，税务师事务所的激励机制可以分为“加盟制”或者“合伙制”，而组织形态可以分为独立“子公司”以及“分公司”，不同的激励机制以及不同的组织形态，不仅仅影响每个合伙人，更影响每个员工的心态与切身利益，最后将极大的影响公司的发展。本文尝试从委托代理理论、激励理论、交易成本理论、产权理论、人力资本理论等相关理论阐释相关的关系，并以此希望对正在快速发展的税务师事务所行业的激励机制和组织形态的构建有所启发。

## 致谢

2018 年我在老家苏州的院子里种了棵桂花树，如今已亭亭如盖。

2018 年我入学 ASU-SAIF 全球金融博士项目，转眼已近毕业。

从业十七载，终日忙忙碌碌。但心中一直有个博士梦。

在 ASU-SAIF 全球金融博士项目学习的近三年，每个月聆听来自金融界大师的传道解惑，理论与实践与案例，多角度多维度。通过学习与交流强迫自己思考从业的未来发展路径，通过这个过程跳出专业更多的思考战略和商业，通过跳出专业的思考与横向学习更好的加强了专业。这个学习过程，于我而言，受益无穷，拓展了视野、夯实了专业、扎实了心态、提升了格局。最最重要的是，收获了一班同学，一班良师益友。感谢 ASU，感谢高金。

感谢我的导师程仕军教授对我论文的悉心指导，他的渊博学识指引着我，他的博大胸怀感染着我。感谢我的导师黄晓川教授，大到文章结构小到错别字，一一悉心指导，研精阐微治学严谨，深受启迪。感谢我的导师张翌轩教授，既有丰富的审计内控及咨询行业从业经验又有丰富的教学就理论成就，从论文的完善与丰富，到结构与把控都给予了中肯意见和专业指导，为人师表才望高雅。这些意见和指导都对于我思考税务师行业未来的发展模式，启发甚深。感谢严宏教授、吴飞教授在我论文最艰难的时刻给予我的鼓励和督促。

感谢季雨晗老师、蒋晶老师、潘嘉琰老师、奚瑛老师、江晓东老师、王婕敏老师、王晖老师等各位老师，感谢他们在我们学习过程中的精心组织和高效协调，让我们的 DBA 学习，无论是国内模块还是海外模块都丰富且有序，给我们留下了一生美好的回忆。

感谢我们班樊炜同学、朱红同学、曹蕴同学、马立群同学、徐立群同学对我论文撰写过程中给予的不断鼓励，没有这些温暖的鼓励和行动的支援，可能我还在艰难挣扎。

感谢我的太太和两个宝贝女儿，这些年忙于工作和学习，对家人陪伴不够，你们的爱是我一生的动力和财富。

最后，要感谢这个波澜壮阔的时代，给了我们施展空间，让我们意气风发，扬鞭策马。希望我们学以致用，不负这个时代。

# 目录

	页码
表格列表.....	x
图表列表.....	xi
章节	
一、研究的背景与意义.....	1
1.1    研究的背景.....	1
1.2    研究的意义.....	5
1.3    研究方法与技术路径.....	6
1.3.1    文献研究法.....	7
1.3.2    演绎式方法.....	7
1.3.3    对比分析法.....	7
1.3.4    问卷调查法.....	7
二、文献回顾与理论概述和行业启发 .....	8
2.1    文献回顾 .....	8
2.2    主要理论概述与和对本文研究的启发.....	8
2.2.1    委托代理理论和对本文研究的启发.....	8
2.2.2    交易成本理论和对本文研究的启发.....	10
2.2.3    产权理论和对本文研究的启发.....	13
2.2.4    激励理论和对本文研究的启发.....	14

章节	页码
2.2.5 人力资本理论和对本文研究的启发.....	19
三、税务师事务所行业现状.....	21
3.1 税务师事务所行业整体概述.....	21
3.2 税务师事务所与其他中介机构的区别.....	23
3.2.1 业务范围.....	23
3.2.2 政策环境.....	24
3.2.2 区别总结.....	26
四、实证分析.....	27
4.1 薪酬结构：权益制与加盟制模式分析.....	27
4.1.1 权益制与加盟制模式的区别.....	28
4.1.2 权益制与加盟制模式下的薪酬架构.....	30
4.2 组织形态：母子公司模式与总分公司模式分析.....	35
4.2.1 母子模式、总分模式的基本区别.....	35
4.2.2 母子、总分模式各自的特点及优势.....	36
4.2.3 母子、总分模式各自的难点及缺陷.....	38
4.3 A 税务师事务所简介.....	40
4.4 A 税所发展面临的问题.....	41
4.4.1 人才流失严重，人员素质亟待提高.....	41
4.4.2 内部管理水平不高.....	42

章节	页码
4.4.3	业务风险因素日益复杂化 ..... 42
4.5	实证研究的背景及说明..... 43
4.5.1	自变量、因变量和控制变量及其含义..... 44
4.5.2	相关说明..... 45
4.5.3	回归模型..... 47
4.6	收集数据及对数据的处理 ..... 47
4.7	统计分析的特征与结果..... 47
4.7.1	统计分析变量的特征 ..... 47
4.7.2	统计分析变量的相关说明..... 48
4.7.3	统计分析的结果..... 49
	综上，加盟制、子公司的模式更加有利于公司的发展。同时提高员工整体工资待 遇有利于维系老客户，从而获得长足发展。 .....52
4.7.4	组织形态对公司人员结构和人均薪酬影响的统计分析结果.....52
4.7.5	薪酬架构对公司人员结构和人均薪酬影响的统计分析结果.....53
4.8	关于薪酬架构问卷调查实证分析..... 54
4.8.1	问卷调查反馈者肖像刻画 .....55
4.8.2	影响员工薪酬结构选择的问卷调查统计分析结果..... 61
4.8.3	员工对薪酬结构主观态度的问卷调查统计分析结果 ..... 61
4.8.4	不同职务职级对薪酬结构的问卷调查统计回归分析结果.....63

章节	页码
4.8.5 不同职务职级对薪酬增长满意度的回归分析结果.....	64
4.8.6 对离职员工的薪酬结构反馈分析.....	65
五、 结论与建议.....	67
5.1 研究结论 .....	67
5.1.1 结论分述 .....	67
5.1.2 结论综述 .....	68
5.2 相关建议 .....	71
5.3 本文局限 .....	72
参考文献.....	74
附录	
A. 佣金计算考核表 .....	78
B. 税务师事务所行业薪酬结构满意度匿名调查问卷 .....	80
C. 关于问卷调查表的描述性统计.....	92

## 表格列表

表格	页码
表格 1 税务师事务所行业体量归纳表（2015-2020 年） .....	21
表格 2 权益制模式下的员工薪酬结构表.....	31
表格 3 加盟制模式下的员工薪酬结构表.....	33
表格 4 加盟制模式下的不同职级员工的佣金分配系数表.....	33
表格 5 统计分析变量的特征表.....	48
表格 6 统计回归分析结果表.....	49
表格 8 薪酬架构对人员结构和人均薪酬的回归分析结果表.....	54
表格 9 影响员工薪酬结构选择的问卷调查统计回归分析结果表 .....	61
表格 10 员工对薪酬结构主观态度的问卷调查统计回归分析结果表 .....	62
表格 11 不同职务职级对薪酬结构的问卷调查统计回归分析结果表.....	63
表格 12 不同职务职级对薪酬增长满意度问卷调查统计回归分析结果表.....	64
表格 13 离职员工的薪酬结构反馈的问卷调查统计回归分析结果表.....	65

## 图表列表

图表	页码
图表 1 2019 年度税务师事务所百强榜区域分布图.....	22
图表 2 A 所管理组织架构图.....	40
图表 3 性别及对应薪酬结构分布.....	56
图表 4 年龄及对应薪酬结构分布.....	56
图表 5 区域及对应薪酬结构分布.....	57
图表 7 税务行业从业年限分布.....	59
图表 8 持证情况及对应薪酬结构分布.....	60
图表 9 职务职级及对应薪酬结构分布.....	60
图表 10 月度基本工资之外的收入占年收入的比例.....	93
图表 11 在税务师事务所的非经济性福利有哪些.....	93
图表 12 在税务师事务所的绩效评价是来自哪些因素.....	94
图表 13 在税务师事务所的绩效评价是来自哪些因素.....	94
图表 14 在税务师事务所的过去一年内承接及拓展客户带来的营业收入同比增长率.....	95
图表 15 对税务师事务所的薪酬结构和涨薪幅度的满意程度—薪酬结构.....	95
图表 16 对税务师事务所的薪酬结构和涨薪幅度的满意程度—薪酬涨幅.....	96
图表 17 在税务师事务所的薪酬所得与您的付出和努力的对应程度.....	96
图表 18 在税务师事务所的薪酬结构下, 不同职级之间员工的薪酬水平差距.....	97
图表 19 在个人可以选择的情况下, 您会更倾向于选择年薪制/佣金制.....	97

图表	页码
图表 20 薪酬结构中固定薪酬和变动薪酬的比例怎样设置比较合理 .....	98
图表 21 对薪酬结构中福利（弹性工作制、带薪休假、团建、培训等）是否认可 .....	98
图表 22 薪酬的变动应依据哪些要素 .....	99
图表 23 税务师事务所发展的核心要素有哪些.....	99
图表 24 2019 年度、2020 年度、2021 年度的整体薪酬涨幅 .....	100
图表 25 是否曾在以下年度改换工作 .....	101
图表 26 每年薪酬调整多少幅度较为合理 .....	102
图表 27 目前的税前年收入水平 .....	102
图表 28 是否仍在税务师事务所在职.....	103
图表 29 离开税务师事务所的主要原因.....	103
图表 30 离开税务师事务所的薪酬变化.....	104
图表 31 预期未来在税务行业继续工作多少年.....	104

## 一、研究的背景与意义

### 1.1 研究的背景

我国改革开放以来，伴随着经济体量的增长与我国规范化法制化的推进，专业服务领域得到了快速发展，我国的税务专业服务领域也因此得到了快速发展，涉税专业服务市场逐渐成熟，税务师事务所也因此应运而生，成为市场上专注于提供税务专业服务的新兴行业，受国家税务总局和各地方税务局，及中国注册税务师协会（“CCTAA”）进行管理。税务师事务所是服务于个人纳税人和企业纳税人的专业服务机构，对国家依法组织税收收入，国家推行税收优惠以及减税降费的政策落地，作为服务于纳税人的专业型涉税中介机构，对依法组织国家税收收入，确保国家税收优惠政策在企业落地，以及对贯彻落实党中央、国务院重大税收政策、推进税收征管体制改革、建立现代化新型税收服务体系等方面都起到了重要作用，同时也是帮助企业进行税收合规、控制税收风险，和合理合法税收安排的专业服务机构。税务师事务所是政府税收征收和纳税人纳税的桥梁和枢纽，起着承上启下的重要作用。

税务师事务所行业自形成以来，随着我国 GDP 的持续增长，经济的快速发展，行业发展持续向好，截止 2018 年末，全国的税务师事务所超过 1 万家，2018 年度税务师事务所行业营业收入超过 200 亿元；行业的持续向好还体现在行业专业人员的数量上，税务师职业资格考试的吸引力和权威性逐年加强，2019 年报考人数超过 55 万人，创历史新高。虽然我国税务师事务所行业的发展与欧美等发达国家的涉税中介行业相比虽然还有一定的差距，但是随着经济全球化的加快，世界经济融合度增强，以及随着我国“营改增”改革推

进、国地税合并、税收征管体制改革的不断推动，纳税人数量及税收收入的不断扩大、税法遵从度的不断提升等因素，我国各类税收专业服务需求在过去得到了快速发展。

在我国任何一个行业的发展离不开政府的规范与指引，中共中央国务院在 2020 年发布的文件《中共中央 国务院 关于新时代加快完善社会主义市场经济体制的意见》提出，要深化税收制度改革，完善直接税制度并逐步提高其比重。我们知道，直接税主要是指个人所得税、企业所得税、土地使用税、房产税和房地产税等税种，西方作为专业服务大国，主要是因为直接税占税收收入比重较高，纳税人需要专业服务机构提供服务进行税收合规或税收筹划服务。例如 2017 年中国的所得税占税收收入比重约为 22%，而美国为 47.8%。未来个人所得税的持续改革，房地产税的推出等直接税比重的提高，都将提升市场对税收专业服务的需求量。

之后，在 2021 年 3 月中共中央办公厅和国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》，该文件是税务领域极其重要的一个文件，规划了我国未来税收事业的发展方向，也将对税务师事务所的发展产生极为深远的影响。该文件指出：要加快推进智慧税务建设，充分运用大数据、云计算、人工智能、移动互联网等现代信息技术，着力推进内外涉税数据汇聚联通、线上线下有机贯通，驱动税务执法、服务、监管制度创新和业务变革，2025 年实现税务执法、服务、监管与大数据智能化应用深度融合、高效联动、全面升级；稳步实施发票电子化改革，2025 年基本实现发票全领域、全环节、全要素电子化，着力降低制度性交易成本；2025 年建成税务部门与相关部门常态化、制度化数据共享协调机制，依法保障涉税涉费必要信息获取；健全涉税涉费信息对外提供机制，打造规模大、类型多、价值高、颗粒度细的税收大数据，高效发挥数据要素驱动作用；加强智能化税收大数据

分析，不断强化税收大数据在经济运行研判和社会管理等领域的深层次应用；2021年建成全国统一的电子发票服务平台，24小时在线免费为纳税人提供电子发票申领、开具、交付、查验等服务，制定出台电子发票国家标准，2025年基本实现发票全领域、全环节、全要素电子化；加强重点领域风险防控和监管，对逃避税问题多发的行业、地区和人群，根据税收风险适当提高“双随机、一公开”抽查比例。对隐瞒收入、虚列成本、转移利润以及利用“税收洼地”、“阴阳合同”和关联交易等逃避税行为，加强预防性制度建设，加大依法防控和监督检查力度。随着我国税收征管改革的不断深入，以及与各种先进技术的结合，必将对我国纳税人和缴费人的税收合规性提出更高的要求，企业想降低税收风险或者提升税收筹划的能力，必然也将催生一系列更为丰富的税收专业服务需求。

最新的文件是2021年8月17日国家主席习近平主持召开中央财经委员会第十次会议，研究扎实促进共同富裕问题。会议指出，要坚持以人民为中心的发展思想，在高质量发展中促进共同富裕，正确处理效率和公平的关系，构建初次分配、再分配、三次分配协调配套的基础性制度安排，合理调节高收入，取缔非法收入，形成中间大、两头小的橄榄型分配结构，促进社会公平正义，促进人的全面发展，使全体人民朝着共同富裕目标扎实迈进。要加强对高收入的规范和调节，依法保护合法收入，合理调节过高收入，鼓励高收入人群和企业更多回报社会。要清理规范不合理收入，整顿收入分配秩序，坚决取缔非法收入。

应该说国家在税收法制化的进程中，对于税收领域的加强监管与技术革新，也将为税务师事务所发展带来历史性的重大机遇，这样的机遇对于行业内的每家事务所也会带来巨大挑战。

可以说，国内税务师事务所行业发展到今天已然面临着一系列的挑战，比如：

第一，随着国家近年来对涉税服务领域市场准入门槛的逐步开放，在这种外部政策环境发生重大变动情况下，税务师事务所应当如何抓住行业发展的机遇，其竞争战略的设计和选择将成为此阶段首先需要解决的问题，因为战略问题关系是企业发展的全局性、长远性以及根本性的问题。特别是会计师事务所，律师事务所都可以作为税务专业服务的提供者之一，整体竞争格局将更为激烈。

第二，缺乏一定的品牌影响力。现有国内税务师事务所的规模不大，与内资会计师事务所大所或四大会计师事务所相比，或者与国内排名靠前的律师事务所相比，规模偏小，品牌影响力弱。而品牌影响力对于一个企业做大做强至关重要，一个有影响力的品牌，可以大大节省营销成本，且发展速度可以远超同业。

第三，涉税服务容易出现同质化。目前，税务师事务所主要从事涉税咨询、税收筹划、税务代理和涉税鉴证等业务。我国的涉税服务还处于初级阶段，鉴证服务产值占了较大的比例，税务咨询和税务筹划等高端服务范围较小。而税收鉴证业务类似于会计师事务所的审计业务，存在大量同业低价竞争的问题，对市场发展带来混乱的局面。

第四，复合型人才比例较低，注册会计师、税务师、律师等高端复合型员工较少且由于种种原因，流失率比较高等。税务师事务所是知识密集型产业，知识对于税务师事务所来说是非常重要的，直接影响了该行业的服务质量，而知识型员工素质的高低，也会直接影响到税务师事务所的业务水平、报告出具的质量，进而影响公司的业绩与声誉。同时，税务师事务所行业由于需要既面对客户又面对主管税务局，对于人才的要求一定程度上来说略高于其他专业服务行业，因此，如何发挥激励作用，尤其是构建合理有效的薪酬架构激发

复核型员工的积极性，吸引人才并保持员工队伍的稳定性，是税务师事务所迫切需要解决的问题。这也是本文所要研究的重点问题之一。

第五，低端竞争导致服务质量堪忧。由于税务师事务所行业主要是十人左右的小所为主，专业人才不足，同时主要业务收入来源是以出具税收鉴证报告为主的合规性业务，低价竞争必然带来报告质量问题，整体服务水平和服务质量堪忧。

作为企业的管理者，特别是税务师事务所这样的专业服务性行业，更加需要关注知识型员工的需求，注重事务所自身的人力资源管理，不断完善激励方式，从而达到吸引更多优秀人才以及留住人才的目标。同时，由于不同组织形态在控制力度、风险防控、经营管理、资源整合、成本控制等方面存在差异，直接影响税务师事务所的设立模式。企业情况千差万别，不可局限于一种模式。发起人应在各种组织形态的比较中选择适应自身实际情况的组织形态，并根据不断变化的情况及时调整或变革，从而促进税务师事务所的科学发展。

## 1.2 研究的意义

第一，经营模式的优劣直接决定了专业服务机构能否发展壮大。尤其是在当代，任何机构的存亡都已不仅靠资金的投入，还必须对机构运营的科学性予以充分的重视。要全面地认识到机构自身的特性，只有自身特性与经营模式相互契合，经营模式的优越性才能产生杠杆效应。税务师事务所行业的起步稍晚，在发展之初不免要借鉴会计师事务所、律师事务所等发展相对较成熟的专业服务机构的经验。在抉择何种经营模式更为适合税务师事务所做大做强紧要关头，冷静思考税务师事务所本身的经营特性，在研究的基础上做出经营模式的抉择，就显得极为重要。

第二，注重薪酬架构的战略整体性，是知识与人力资本决定的。税务师事务所是新兴知识密集型服务行业，它的核心竞争力在于员工的知识水平、员工自身的业务素质能力以及员工的服务意识。税务师事务所的员工都是知识型员工，他们在自身有了一定的知识储备及掌握了专业技能后，往往会追求更高的物质激励与精神层面的满足感，知识型员工需求的特殊性导致研究其薪酬架构具有重要意义，特别是如何完善薪酬架构，对税务师事务所在激烈的竞争中立于不败之地，更好地留住人才、吸引优秀人才有着非常重要的实践意义。因此本文对于税务师事务所员工激励的研究探讨对国内其他税务师事务所改善其薪酬架构体系，提高人才竞争力有一定的借鉴意义。税务师事务所员工的激励需求在知识密集型服务行业中具有特殊性也具有一定的代表性，因此，本文对薪酬架构的研究可以为税务师事务所行业完善员工激励举措提供一定的现实参考。

第三，组织形态架构对税务师事务所的发展具有关键作用。税务师事务所自身发展到一定阶段一定需要考虑面向全国甚至面向全球，如何调整结构、转变发展方式是值得思考的问题。从实践来看，特别是国内大型税务师事务所近些年逐渐集团化发展，从总部不断延伸服务半径，通过扩大全国各地的分支机构有效服务本地客户，而不同的组织形态是在不同发展阶段权衡各方权益做出的一种选择判断。到底是分公司组织形态还是子公司组织形态对于税务师事务所这类业态，将是企业发展优势竞争力之一。因此本文的研究可以形成一定价值的参考。

### 1.3 研究方法与技术路径

文中主要运用了以下三种方法进行研究：

### 1.3.1 文献研究法

在研究的过程中，通过互联网以及图书馆等各种途径，对与税务师事务所组织形态以及薪酬架构有关的研究文献进行搜集、整理和归纳，在总结以往研究成果的基础上，发现此次研究问题的方向，并在相关文件研究的基础上确定本文的相关写作资料和理论依据。

### 1.3.2 演绎式方法

通过对所采集的数据对薪酬结构不同以及组织形态不同对员工及经营绩效进行分析并得出结论和建议。

### 1.3.3 对比分析法

为更加直观展现激励效果和组织形态的影响，在对 A 税务师事务所不同薪酬结构和不同组织形态进行对比分析，得到该事务所实际运营过程中的不同激励效果和不同影响。通过对比分析，得到影响评价结果，基于此进行分析，并得出建议和改进方案。

### 1.3.4 问卷调查法

问卷法就是研究者用这种控制式的测量对所研究的问题进行度量，从而搜集到可靠的资料的一种方法。由调查者按照表格所问来填写答案。通过问卷调查来了解税务师事务所在职和离职员工对于薪酬结构的反馈来对税务师事务所现有薪酬结构进行分析，并提出改善方案。

通过上述四种方法，结合理论知识，对 A 税务师事务所的薪酬架构和组织形态的不同状态进行研究、比较与分析，深入剖析现状与问题，并针对问题提出未来发展的改进思路 and 具体措施与建议。

## 二、文献回顾与理论概述和行业启发

### 2.1 文献回顾

作为以人力和客户作为核心资产的税务师事务所，薪酬架构和组织形态对事务所发展的影响值得研究，一方面薪酬架构和组织形态影响到人力资源，人力资源和组织形态最终都会影响到客户。故而，通过对以上方法和以下理论的运用，来观察不同薪酬架构和组织形态对税务师事务所的影响以及相关建议。

### 2.2 主要理论概述与对本文研究的启发

#### 2.2.1 委托代理理论和对本文研究的启发

委托代理理论所侧重研究的委托代理关系为，一个及以上参与者，按照某种显式或隐式的条约或协定，聘请、委托其他参与者，进行专业方面的相关指导，并使后者拥有相应的权利，便于制定战略目标。再将合理的费用，按照后者提供的服务数量、时长及结果进行支付。该理论被公认为，是制度经济学契约论的一项重大学术成果，其中委托人被认为是授权者（客户），代理人被认为是被授权者（服务方）。

由于信息不对称及专业技术差异，代理人可依据在信息把握度及技术专业度方面的资源优势，为委托人争取相关合理权益。这种“专业化”的出现是导致“委托代理关系”产生的直接原因。罗斯创造了关于这一关系的现代定义，即：“若委托代理双方，其中代理方代表委托方实施某些决策权时，其委托代理关系诞生了。”该理论阐述了公司内部组织、及介于公司与公司间的权力义务关系，即委托代理关系。与以往意义上的微观经济学理论不同的是，其在研究、论证相关公司情况时，往往更具针对性和务实性、可行性。

委托方与代理人之间的利益并非完全重合，双方仍存在一定的冲突。由于冲突的存在，及双方当事人掌握的信息资源及技术不对称，会出现导致代理方最终危害到委托方的利益的行为风险。这是因为，双方当事人的效用函数存在差别。委托方希望在委托关系中能够实现自己利益最大化，实现有形财产或无形财产的增值。而代理方的最终目标则是实现收入最大化增长。但无论在当今世界的经济范畴，还是在社会范畴，委托代理现象虽然已十分普遍。究其原因，也可细化为两大原因，原因之一是在信息大爆炸及生产力快速更迭的时代里，社会劳动分工细化，管理者无法凭一己之力掌握所有的知识和技能。原因之二是，越来越多专业化的代理方在劳动分工日渐细化的社会大背景下成长起来，他们凭借自己的专业技能能够在最短的时间内为委托方提供专业服务，争取相应权益。

虽然税务代理这一定义早在 100 多年前已被提出，但因为每个国家的国情、财政制度、法律制度、经济运作方式及生产方式的不同，到目前为止，有关国际组织依然未对这一概念进行明确。根据代理权的起源，《民法通则》把代理化为委托代理、法定代理和指定代理三个分支。而目前，我们所理解的税务代理是指，税务代理人能够依据税法独立地落实协议中赋予的职责，在委托代理的职责范围内，客观、公允地为委托人提供涉税相关服务。

税务代理是双方当事人实现协同高效的结果，即适合的税务代理人通过合法有效的委托代理合同取得税务代理权。税务代理人依据民事委托代理合同按照职业理性独立开展代理活动，基于民事代理的基本原理，其被代理人需直接担负税务代理活动的法律责任，即纳税人或者扣缴义务人。

我国的税务代理服务包含于委托代理服务中，是一种商务服务业。由于国家与企业及个人的征纳关系难以协调，税收遵从成本高，我国特通过法律形式，寻求社会中介力量，允

许中介机构（如会计师事务所、税务师事务所、律师事务所、税务代理公司等）凭借自己的专业技能对纳税人进行指导，提高税务部门征税效率，确保税收及时足额入库；也允许其合理合法地为纳税人提供税收筹划，节约其税收成本等。

### 2.2.2 交易成本理论和对本文研究的启发

诺贝尔经济学奖斩获者科斯(Coase, R.H., 1937)向人们阐明了交易成本理论。在社会生产力大繁荣，劳动分工日益细化的背景下，供需关系及价格理论为社会带来了专业分工。但市场的价格机制（看不见的手）成本相对较高，而产生的企业机制（看得见的手），是社会不断追求经济进步和生产效率的结果。

但凡为达成契约中的交易事项而发生的成本都可归为交易成本。由于社会分工复杂，交易类型不计其数，因此，尝试使用一定的条例或规定来定义“交易成本”难度非常大。但可大致划分成这几类（Williamson, 1975）：

搜寻成本：商品信息与交易对象信息的搜集。

信息成本：取得交易对象信息与和交易对象进行信息交换所需的成本。

议价成本：对于协议、价钱、数量及品质商榷价格的成本。

决策成本：做出指示性决定和签署协议所耗费的内部成本。

监督成本：督促交易对象按照协议规定，保质保量完成交易事项的成本，例如追踪产品、监督、验货等。

违约成本：双方中的一方违反契约内容时，应当于事后承担的违约相关成本。

Williamson(1985)继续将交易成本定义为以下两种成本：即前置成本与后置成本。

前置成本：签署、洽谈、确保协议内容顺利落实的成本。

后置成本：协议未能平稳落实所耗费的成本；议价成本（指委托方与受托方修改异议条款，以适应双方要求所耗费的协商成本）；计划及经营的成本（为处理双方利益冲突而必不可少的其他成本）；限制成本（为取得另一方当事人信任而必须设置的成本）。

Dahlman(1979)表明，交易成本是指交易活动确定后，在履行契约职责过程中产生的信息搜集成本、谈判和计划成本、协议制定成本、监督成本与实施成本等。通过区分不同的交易活动，可将交易成本划分为下面几类：搜寻成本、协商与决策成本、契约成本、监督成本、执行成本与转换成本，这几类成本向人们展现了交易成本的分类和含义。

科斯所论述的“企业存在理论”的主要观点是：通过强化企业内部资源协调来降低市场协调的成本。该观点的依据是：企业的根本目标的实现利益最大化，由于市场对资源的配置给企业带来的协调需要耗费一定的企业成本，这部分成本若高于企业内部自身组织与调节的成本，企业或许可选择进行内部的资源协调。这对于企业管理中自身的独立性和灵活性是十分必要的。

科斯认为，企业发展过程中必然会不断扩张，而扩张会带来企业的组织成本。这就是“企业组织的边界”问题。产生这一成本的理论依据是：管理者的管理才能随着生产的扩大或企业的扩张，其收益存在递减的风险。管理者们很难使生产要素实现效用最大化。所以，在市场协调成本和企业内部自身组织成本的推动下，企业会不断扩张，直到其在自身内部完成一笔特殊交易的成本，能够与其在灵活市场中实现同样交易的成本纵向可比，或在其他企业中实现该项交易横向可比为止。组织成本和交易费用的降低也会影响企业边界和企业规模。

子公司和分公司是我国企业发展与扩张过程的两个重要的组织形态，也是我国公司法中易混淆的两个概念。母子公司分别拥有各自独立的法人，在公司法中，母公司不可直接对子公司实施影响或控制，需经过股东会、董事会和监事会表决同意；其影响范围也受制于我国公司法有关法规条例。与此相对应，子公司也不可随意使用母公司资源。总分公司可拥有同一法人，分公司作为总公司的分支机构，可以在公司法允许范围内，随意使用总公司的资源，如：资金、技术、公司管理制度、生产工具等等，以为自身快速发展加码，全力扩展市场，实现分公司实力的迅速增长。与此相对应的是，总公司的指示也可直接下达到分公司，并由分公司迅速执行。

子公司与母公司之间更加接近于通过市场机制协调交易的完成，而分公司与总公司之间更加接近于通过企业内部来协调交易的完成。

因此，对于税务师事务所而言，风险和收益在母子公司之间是相互隔离的，所以，尽管可能通过企业内部组织设计来加强专业化，并协调基于专业化基础之上的内部交易，能够为事务所带来整体效益的提高，但子公司并未因此获益，没有动力来参与专业化，如果事务所强行推动专业化，将导致子公司选择将其不能完成的专业税务服务通过市场的方式转让给其他律师事务所。事实上，随着税务服务市场的日益复杂化和专业化，子公司也必须专业化，由此导致的结果是母子公司会形成税务师事务所内部广泛开拓客户其他业务领域税务服务的壁垒，导致不能充分地对大客户进行开发。

交易成本理论论证了一个公司为何会存在于社会中，及公司格局由哪些要素决定，企业和市场作为两种不同的协调交易完成的机制，既有区别，又可相互替代。交易成本理论预测：如果资产专用性和不确定性价值都较“高”，且频繁交易，那么通过企业协调的“内

部”交易会更有效，而不是通过市场协调交易，因为个体的有限性和机会主义，导致交易合同不完整性，以及事前专用性投资的低效率，事后对新环境会不适应，损害交易双方的合作效率。

### 2.2.3 产权理论和对本文研究的启发

美国芝加哥大学教授科斯于 1991 年斩获诺贝尔经济学奖，被西方经济学家认为是产权理论的奠基者，同时也是现代产权理论的奠基者和主要代表。该理论并非直接研究市场经济运行的本身（这是正统微观经济学所研究的核心问题），而是对市场资源运作过程中所反映出来的制度问题——财产权利结构问题进行探究。因此，该理论也可理解为，始于对市场经济制度的研究，借助于对财产权利问题的界定，从财政和法律两大方面阐明产权理论的成本及收益等基本内涵。并且借助马克思对产权的定义作为辅助，深入地从正反面剖析科斯产权理论(主要是"科斯第二定理")的本质和特征。

社会中若无明晰的产权划分，会使经济无法有效运行，市场资源无法合理配置。因此，要提高整个社会运行效率，必须拥有明晰的产权。该产权必须具备的特征如下：

明确性，它明确了财产拥有者所拥有的权力、被限制的权力，及损害这些权力时应该承担的责任。专有性，是指财产所有者与某种行为所形成的收益与损失享有直接关联度。可转让性，即产权及与此相关的权力可让渡到更具效益的方面上去；可操作性。

科斯推出“确定产权法”这一概念，阐述了在产生外部不经济状况且契约成本较低时，要使经济资源配置的效率最高，可利用市场交易进行有效配置。前述外部不经济是指（某项活动使得社会成本大于私人成本，而并未对此付出代价），财产权利的明晰能够有效地解决这一问题。科斯产权理论的核心观点认为，在进行社会经济研究时，应当首先明确产

权的划分，明确权利人行为的可行与禁止范围，再通过市场交易的运行实现社会资源的最佳配置。因为市场交易往来的条件是制度安排，其本质为社会主体之间实施相应行为的能力。

产权理论的上述观点，启发我思考，用产权理论解释，相对分公司而言，子公司的以下区别特征：

子公司只是与母公司约定了固定比例的分配，母公司的风险和盈亏与子公司相隔离，换句话说，母公司剩余盈利几乎和子公司无关，这将导致子公司：

(1) 不愿意为税务师事务所母公司的长期发展投入精力、物力和财力。

(2) 没有积极性向税务师事务所母公司提供其知识产权与其他子公司分享。

(3) 没有积极性参与税务师事务所的管理和公共事务。

(4) 子公司没有积极性将其所拥有的客户（尤其是大客户），共享给税务师事务所母公司及其他兄弟公司，以开发更多业务领域的业务（更低的资产使用）。

(5) 同时，子公司也很难获得其他兄弟公司共享给其的业务，同样导致更低的资产使用（如果将税务师事务所在某个业务领域的知识产权也视为一种专用资产的话）。

#### 2.2.4 激励理论和对本文研究的启发

“激励”，属于心理学里面的一个专业术语，是指引起个体产生明确目标指向行为的内在动力，也是指激发个体产生持续动机的心理过程。而“激励”作为管理学概念，是指的激发人的积极性。激励手段的实施能否取得应有的效果，主要是看其是不是契合激励手段实施相对人的心理与行为活动的内在规律。国外关于激励的定义最具代表性要属美国组织行为学家史蒂芬·罗宾斯在 1998 年提出的“激励是指通过高水平的努力实现组织目标的意愿，

而这种努力以能够满足个体的某些需要为条件”，从罗宾斯的定义可以看出激励的三个关键因素：需要、努力和组织目标。激励的核心就是为了充分激发人的主观能动性，充分发挥人在的智力和体力方面的潜能，其包含三个方面彼此联系的意义：激发动机、鼓励行为、形成动力。

日益激烈的市场竞争中，企业为了求生存、获发展，必须持续提升自己的竞争力，而人力资源作为对企业竞争力影响最大的因素之一，与其是否能赢取市场起着决定性的作用。因此，如何最大限度地激励员工、充分地挖掘企业人力资源潜力，促进员工自愿自觉地为实现企业目标而努力奋斗，是现代企业管理者所普遍面临的问题。

适度而有效地对员工进行激励，可以为企业的发展提供动力保障。企业通过建立能够吸引员工的激励制度，满足不同员工在职业发展空间、工作环境方面的不同需求，让优秀的员工愿意加入公司并持续地为公司的发展做出自己的贡献。此外，还应该制定科学合理、公平有效的绩效考核制度以及奖惩措施，营造出良性的公平的竞争环境，充分调动每个员工干活的积极性，提升员工自身的巨大潜力，尤其核心团队带领人才的带头作用能得到充分的发挥，实现企业持续、高速的发展。

自本世纪初以来，西方管理界就对激励问题进行了持续不断的研究，如今在企业管理中一些相对成熟而系统的激励理论已经被广泛使用，归纳一下不难发现主要可以分为两类，即内容型激励理论和过程型激励理论。

#### 2.2.4.1 内容型激励理论

对于内容型激励理论的研究，我们主要探讨的还是围绕在激起、维持及引导人们行为的内在原因方面，这类理论强调的是与原始的激发动机的行为有关的因素。这类理论主要

着眼于满足人们需要的内容，从而激起人们的内在需求。激发动机的诱因是内容型激励理论重点研究的对象，例如像马斯洛提出的“需要层次论”、赫茨伯格提出的“双因素理论”和麦克莱兰提出的“成就需要激励理论”以及 ERG 理论等都属于内容型激励理论。

(1) 马斯洛对于需要层次理论论述：按照此理论，人的需要可以从五个层次来反映：①生理方面需要，指的是人类对于本身生存的基本需要，如吃、喝、住等方面；②安全方面需要，对于这类需要主要包括心理方面上与物质层次方面上的安全要求保障，如特种职业要有特殊有保障，人生安全有保障、个人财产有保障等等；③社交层次方面，作为社会层次的个体的一员，人们在接触社会和群体活动中的归属感上也有着非常多的不同类型需要，如人际来往中的相互同情、关爱、互助和赞美等；④尊重方面需要：这方面的需要指的是人们希望能够被他人尊重的心理需要，以及与生俱来的自尊心；⑤自我方面实现需要：这个需要是指每个人能在社会中找到自己要做的能做的适合做的事情，通过自身的不断努力提高进取，实现对自己向往的美好生活的期望，实现自我的仰值。

(2) 赫茨伯格的双因素理论（又叫激励-保健理论），他的在该理论中认为：人们在日常实际工作中，有两类不同的影响因素：保健因素方面和激励因素方面，它们对激发员工的工作热情、提高员工的劳动效率起着不同的作用。保健因素只能起到消除员工在工作中的不满情绪的作用，却不能提高他们的积极性、激发他们的工作热情，这些因素不能从根本上激励员工；激励因素则是指那些可以从根本上不断的激励员工正能量工作的因素，使员工能够持续地激发的工作热情、充分调动不同员工、不同岗位的努力工作的积极性。赫茨伯格认为“不满意”的对立面不是“满意”，而是“没有不满意”；“满意”的对立面不

是“不满意”而是“没有满意”，从而改变了人们一直以来对满意的对立面的看法：能让员工工作满意的因素与产生不满意的因素是不同的，甚至可能还是不相关的。

(3) 麦克利兰的成就激励理论（又叫三重需要理论）：该理论的主要观点是①人的需求主要有三类：成就需要、权力需要和社会交往需要；②通常情况下，管理层人员的成就需要比较强烈；③企业的成功与否，很大程度上取决于企业内高成就需要类员工的人数；④成就需求是可以通过后来不断地培训，学习和训练以及工作经验而取得的。

#### 2.2.4.2 过程型激励理论

研究过程型激励理论来说，人们从一开始产生动机到采取最终行动之间的整个心理过程进行重点研究。这类理论主要是通过找出对行为起决定作用的某些关键因素，厘清因素之间的相互关系，用以预测和控制人的行为。按照过程型激励理论的观点，要使员工的行为符合企业的期望，必须将员工的行为与员工需要的满足程度联系起来看。期望理论、目标设置理论、公平理论等激励理论，是目前几种主流的过程型激励理论。

(1) 弗隆姆的期望理论：美国的心理学家弗隆姆在其著作《工作与激励》中提出了该理论。书中提到，公司员工行为导向的强度影响主要是由员工自己对于这种工作结果可能带来的未来的期望以及行为后果对自己本身的吸引程度两方面因素所决定的。换句话说，如果员工觉得努力工作会给他带来与工作付出相匹配的回报时，就会激励着他愿意为此付出更大程度上的努力。也就是说，员工的努力工作会给企业创造价值，而就其为企业所创造的价值额外给予的奖励能满足其个人内心的期望需求。我们依据弗隆姆提出的期望相关理论，作为企业的最高管理人员应针对本企业员工重要的需求重视，采取使用奖励的方式来实现，这样的奖励本身对核心员工调动积极性来说更具价值，激励效果也更为明显。但

同时企业的管理者也不能忽略了为员工工作的条件创造和员工的基本技能指导，而且要达到员工经过努力能完成目标的自信心。

(2) 亚当斯的公平理论：作为目前应用最广泛的激励理论之一，公平理论主要研究的是公平性是怎样影响人的行为的。在这一理论中，亚当斯认为：个体关注的公平一方面是指通过本身的努力而得到的报酬，其数值是否公平；另一方面，员工会将自身获得的薪酬待遇与公司内或者行业里的其他人进行比较时，据此来判断自己努力工作所收获的结果是否是公平的。员工内心对是否公平的判断，会对员工工作的积极性产生较大影响。

综上所述，需要、动机和行为之间的关系是过程型激励理论的主要研究内容。

#### 2.2.4.3 核心员工激励理论

对税务师事务所来讲，对核心员工进行激励的机制的讨论、实施可以提高员工的工作主动性，可以达到很好的激励效果。虽然理论界对满足什么条件的员工才算是一个企业的核心员工并没有一个统一、公认的判断标准。但是从核心员工对企业发挥的作用来看，企业的核心员工所负责的工作会直接或间接地影响到企业核心竞争力或者持续经营能力，且具备不能完全被替代的工作经验、专业知识和技能。一般来说，可以被界定为核心员工可以从以下几个方面来衡量：

第一，核心员工负责的工作会对给企业创造价值并能获得积极的肯定。能够被认定为核心员工，首先他们所负责或者从事工作会给企业创造价值，并且会对企业的持续经营能力和核心竞争力产生重大影响。

第二，核心员工相比于其他一般员工必须具备较强的业务素质 and 业务能力，能够创造出比普通员工更多的价值和贡献，只有这样才能满足成为企业核心员工的基本条件。

第三，核心员工对于促进企业的发展在一定程度上或者某一方面具备不完全的可替代性。如果某个员工看似可能并没有那么重要或没有价值，但是一旦这个员工离职会在短时间内或者较长时间内给企业造成一连串的、甚至是无法预见的损失，那么这样的员工对企业来说就具有一定的不可替代性，这样的员工就可以定义为核心员工。

第四，核心员工应该具备一定的团队影响力。现代社会随着专业化分工，一个人已经很难完全独立地去完成一项工作，更多地需要依靠团队的力量去实现。对一个团队来说，核心员工是主心骨，核心员工的存在是团队各成员的工作有序、协调开展的保证。因此，员工是否具有一定的团队影响力也是其判断标准之一。

#### 2.2.5 人力资本理论和对本研究的启发

人力资本(HCM-Human Capital Management)理论由西方著名经济学家舒尔茨和贝克尔创立，该理论的提出打开了人类生产能力新世界的大门。人力资本是指投入在劳动力身上的成本，包括对劳动力投入技能理论教育、实践操作培训、职业培训等所花费的所有机会成本，其产出表现在生产者理论知识的提升、实操技能的强化及领导能力的提高等，能够间接促进企业发展。

人力资本理论不可理解为一项单一的理论，它是在新古典经济学家未曾考虑到的现象里被提出的一个新的研究框架。其可理解为以下几项：（1）自从人力资源理论被提出后，它就被认为是所有资源中，超越物质资源的首要资源，因为它代表创造力和可持续生产力。

（2）在社会生产力发展中，从投入产出比这一指标进行分析，人力资本的比率远低于物质资本的比率，这表明人力资本带来的经济效益更好。（3）由于人力资本的投资主要是对生产者进行教育的投资，因此人力资本问题也可理解为教育投资问题。这种投资所产生的经

济效益具有可持续性，因此，我们不应用短浅的目光看待这种投资，认为是再生产的一种浪费，事实上，从长远来看，这种投资产生的效益远高于物质投资产生的效益，且高质量的人力投资所产生的效能远高于低质量的人力投资所产生的效能。（4）教育投资的强度和频率应该参考当前社会生产力水平及供求关系，根据市场价格机制做出适时调整。以上几项虽仍有值得探讨的地方，但大致明确了人力资本理论的框架。

税务师事务所是明显的知识密集型企业，从事的都是脑力劳动，因此知识型人才的储备是首要生产力。在税务师事务所行业中，一个事务所的核心竞争力并非实缴资本、设备场所等，而是员工的知识储备、实操能力和服务能力。所以采取适当方案激励员工扩展相关专业知识，提升专业技能，提升服务水准，有效控制风险对于税务师事务所的人才储备和长远发展来说具有重大意义。

### 三、税务师事务所行业现状

#### 3.1 税务师事务所行业整体概述

在我国不断收紧税收管理口径的背景下，税收服务成为企业和个人具有强烈需求的业务类型之一。随着税收申报、税收征缴机制的严格化与信息化，我国税务师事务所行业成为快速发展的行业之一。从宏观方面来看，我国税务师事务所的总体数量、从业人员数量、从业人员质量、行业收入等有了显著提升，且税务师的执业能力不断提高，协助企业和个人管理涉税事宜的水平不断提升。从微观上看，税务师事务所的内部差距也逐步扩大，其业务呈现明显的两极化分布特征，且业务细分程度不断提高。以下将从量化数据方面对上述问题进行详解：

表格 1 税务师事务所行业体量归纳表（2015-2020年）

项目	2015	2016	2017	2018	2019	2020
税务师事务所（家）	7,382	8,823	9,123	10,234	暂无	暂无
注册税务师人数	128,734	130,922	136,972	147,632	暂无	暂无
营业性收入（亿元）	187.23	202.34	218.23	229.23	暂无	267.63

注：数据来源：中国注册税务师协会披露数据及内部数据（2015年-2020年）

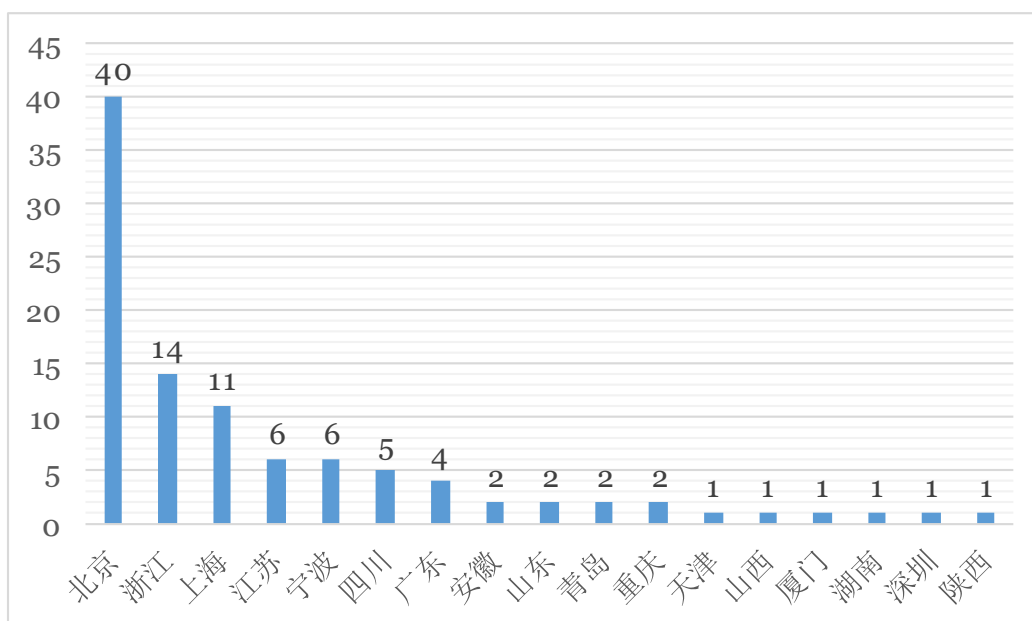
税务师事务所的整体数量从2015年的7382家上升到2018年的10234家，注册税务师人数也从2015年的128,734人激增为2018年的147,632人。高级别从业人数的提升说明税务师事务所从业人员的素质有了显著提升，这是该行业不断发展的重要体现。从营业性收入看，其2020年较2015年的营业收入提升了80亿，对于税务师事务所类别的辅助性行业来讲，已经实现了行业飞跃。当然以上收入数据只是从官方数据看到的信息，根据笔者从行业了解的情况看，税收业务收入还有很大一部分确认在了会计师事务所和律师事

务所，以及一些公司为了规避缴纳税务师事务所行业管理费把部分不需要资质的收入确认在了咨询公司，例如税收咨询收入。笔者预计，行业整体收入总额应当是个千亿级市场。当然单纯从 2015 至 2018 的行业数据来看，税务师事务所的所均收入（行业营业性总收入/税务师事务所家数）总体呈下降趋势，且整体平均收入较低。

从地区分布来看，2019 年税务师事务所百强分布在 17 个地区，其中北京 40 家，浙江 14 家，上海 11 家，江苏、宁波各 6 家，四川 5 家，广东 4 家，安徽、山东、青岛、重庆各 2 家，天津、山西、厦门、湖南、深圳、陕西各 1 家。受行业发展历史和区域经济等因素影响，十年来百强所的分布地区数量一直维持在 16 个左右，主要集中在北京、浙江、上海、江苏、广东等经济较发达的地区。

2019 年度税务师事务所百强榜区域分布图如下表。

图表 1 2019 年度税务师事务所百强榜区域分布图



另外，根据全国税务师事务所行业 2021 年度报表显示，2020 年度全国百强所实现收入合计 161.77 亿元，同比增长 14.38%，比行业收入增长率高 3.57 个百分点，占全行业收

入 267.63 亿元的 60.45%, 详见图 1。税务师事务所的经营性收入合计 267.63 亿元, 同比增长 10.81%; 利润总额 14.30 亿元, 同比增长 29.49%; 利润率 5.34%, 同比增长 16.86%。行业从业人员 109825 人, 同比增长 4.56%, 其中执业税务师 49781 人, 同比增长 6.77%。

### 3.2 税务师事务所与其他中介机构的区别

#### 3.2.1 业务范围

我国的税务师事务所是由税务局参照日韩的“税理士”模式发展建立的, 一开始属于半官方性质, 相当长的时期内其独立性饱受质疑; 这些年随着行业发展, 特别是 2000 年左右, 众多作为政府下设企事业单位的税务师事务所脱钩改制, 成为独立经营自负盈亏的机构后, 税务师事务所行业得到了快速发展。目前, 虽然依赖税务局关系生存的事务所仍然存在, 但是执业环境已经有了很大改善, 现在普遍对税务师事务所的定位是: 发表税务意见; 提供涉税服务。

税务师事务所的业务类型主要有三类: 鉴证、代理、咨询。鉴证业务是按照税法标准对纳税人信息发表意见, 供税务部门使用或企业决策使用; 代理一般应指一些劳务性的代理, 但是目前也有一些人把协调税企关系以及涉及征管、执法、司法等程序性的内容包含进来, 正在进行的税务师立法可能会对此进行规范; 咨询业务, 包含很广, 至少比会计师事务所的咨询更加集中和灵活。一般认为鉴证是事后发表一个是否公允的意见, 而咨询需要参与到企业经营中去, 结合税务分析、税务定性为管理层提供决策支持, 也要求从业人员素质更高。未来, 税务咨询是重点发展的一个领域。

会计师事务所的法定业务在于审计, 这是一个独立的第三方意见, 从企业设立, 到最后注销清算, 所有的流程中均可能需要由独立第三方机构对企业的会计资料、会计信息发表

意见。这些意见是对企业的经营质量、财务信息向其它人(投资者、政府等外部报告使用人)提供的“合理保证”，更通俗的例子是，会计审计鉴证类似于拿着准则的尺子，去衡量企业的财务信息；这是一种事后的判断的过程，一般更依赖于从业人员对财务准则知识的掌握和对行业管理的熟悉程度。审计人员经常说他们做的就是，花几个月时间，加班加点，去证明企业是没有错误的。会计师事务所的另外一块业务就是咨询，理论上所有的经济类咨询他们都可以做，但是实际的情形是，这些经济咨询都有更加专业的对应咨询机构提供服务，而且咨询行业的一个普遍认识是：如果你向客户承诺你什么都会做，还很专业，那么很明显这是个伪命题。社会发展越来越快，同时在全领域保持先进性，保持高度的专业程度，这个显然是有困难的。另一方面，会计师事务所的定位一开始就是独立的第三方中介，为企业的经营质量、财务信息“提供合理的保证”，因此，会计师事务所提供的咨询，是否会影响其独立性也经常遭到质疑。

而对于律师事务所来说，其收入的整体占比中，诉讼业务占比较高。根据业务类型，法律服务业务可分为诉讼业务和非诉业务。诉讼业务可以划分为行政类诉讼、民商事诉讼、刑事诉讼等；非诉讼业务是指不需要与仲裁部门、公检法部门等发生关系，能直接为当事人办理的某项具体法律事务的业务，可以大致分为：法律咨询、法律顾问、法律尽职调查等业务。就整体结构而言，目前诉讼业务占据了全国法律服务市场份额的80%以上，非诉讼业务占中国法律事务服务市场的份额低，业务类型也是单一的。

### 3.2.2 政策环境

我国税收法律规范体系复杂，纳税人面对理解和执行存在差异的大量税收政策文件，仅凭自身很难全面把握和准确理解，目前国家税务总局基本以每周发布数个税收管理文件，

每周新发布的文件的文字数量少则几千字多则几万字，纳税人很难及时跟进，且无法完全理解税收法律法规的文件意思和精神。另外，国地税合并、营改增、个人所得税改革等众多税收改革，使得纳税人对税务专业服务的需求陡增，纳税人最希望得到的涉税服务机构，是能针对不同行业涉税需求，有针对性地对税收政策进行解析、归集整理并进行辅导，辅助企业发展和规范，提前做好安排。无论是“走出去”企业还是在国内发展的民营企业和外资企业，都需要税务专业服务机构帮助纳税人提升税务风险意识，建立内部风险控制机制。比如，一些大型企业集团，成员企业众多，在新税制下，由于税收政策本身比较复杂，加之自身经营管理的需要，就如何做好税务管理，防范和降低涉税风险，做到纳税不多，不少，不早，不晚，是企业税务高层面临的重要困难。另外，国家全面推进营改增改革、金税三期工程的上线，发票电子化等也必然对企业的税务管理提出更高要求。大企业要满足复杂的内外部要求，必须借助税务师事务所更加专业化、精细化的涉税咨询服务提供帮助，为纳税人出谋划策、防范、降低税务风险。从纳税人的角度，了解企业经营的方方面面，考虑企业遇到的具体问题及相关诉求，针对性地推出一系列有价值的服务产品，比如：行业税收风险管理、纳税筹划、行业风险案例分析等，尽可能满足不同纳税人的个性化需求，使纳税人有更多的获得感。

税收环境是企业最重要的生存环境之一，因此与税务部门的关系就显得尤为重要。它是企业必须重点维系的关系，因为会影响到企业的资金流、留存收益、企业形象等。因此企业需要对税收政策进行恰如其分的理解，取得主管税务机关甚至更高一级机关的意见，则非常有必要借助专业税务师事务所的解读与传达。特别是大型企业集团，同一问题对全国各地会出现不同适用情况的现象出现，税收的可预见性也成为纳税人的需求点之一。

而对于会计师事务所而言，整体政策环境相对简单，主要面对的是客户，行业准备虽然有所调整，但整体调整频率相比较而言，整体较低。且执业过程不需要太多面对主管政府机关，执业的不确定相对较低。

同样，相对于律师事务所而言，律师事务所从单个法律规范范围来说，税法的整体变化频率和速度更快，政策环境变化更快。同时税法毕竟还是一个单一法律市场，律师事务所行业所面对的法律规范的范围更加广泛。

### 3.2.2 区别总结

总的来说，税务师事务所行业类似于律师事务所和会计师事务所，但是又明显有别于律师事务所和会计师事务所。

总结来说，税务师事务所与会计师事务所相比，主要区别在于：

1. 咨询业务占业务收入的大部分；
2. 需要高频与主管政府机关沟通；
3. 从业所遵从的法律适用环境变化迅速；
4. 相关项目来自政府部门的行政裁量权较大；
5. 价值弹性与收费弹性更高

税务师事务所与律师事务所相比，主要区别在于：

1. 业务具有明显的季节性；
2. 咨询业务占业务收入的大部分（律师也主要收入来自诉讼业务）；
3. 业务类型较窄（专注于税法）；

## 四、实证分析

### 4.1 薪酬结构：权益制与加盟制模式分析

我国税务师事务所主要采取的企业组织形态一般是有限责任公司，这与其他社会中介服务机构倡导采取合伙形式有别。尤其是在《合伙企业法》变通域外“有限责任合伙”制度进而创设“特殊的普通合伙”形式以来（注：“有限责任合伙”与“特殊的普通合伙”尽管有相似之处，但是两者在产生过程、法律规定等方面仍存在较大差异），包括会计师事务所、律师事务所在内的社会中介服务机构都有采用“特殊的普通合伙”形式的趋势，而税务师事务所仍然大范围地适用有限责任公司形式。

尽管税务师事务所主要采用有限责任公司的组织形态，但与会计师事务所、律师事务所在内的社会中介服务机构一样，在发展中逐步形成了大致两种类型的激励机制设计，一类是权益制的激励设计，以普华永道、德勤、安永、毕马威（以下简称“四大”）为代表的国际所采用的模式；一类是加盟制的激励机制设计，以中汇、尤尼泰、立信等为代表的国内税务师事务所普遍采用的模式。

一般来说，以四大为代表的采用权益制激励机制的，对于员工的薪酬一般是采用年薪制，即根据不同的岗位级别确认一个基本的年薪范围。而以国内所来看，中国国内所为了快速发展占领市场，不少国内事务所采用加盟制发展业务，而采用加盟制的事务所则一般采用佣金制作为员工薪酬的基本激励设计。

总结来说，从员工角度看薪酬结构，基本分为两种模式，即年薪制和佣金制，所谓年薪制即相对固定的年收入机制，而佣金制则是一种收入弹性更大的收入确认机制。从公司角度看，采用年薪制的主要是采用权益制激励机制的事务所，而采用佣金制的主要是以加盟

制的税务师事务所为代表。当然市场上也存在少数事务所是加盟制但是对员工采用的是年薪制薪酬结构，而属于权益制形式但是对员工采用佣金制薪酬结构的目前暂未看到，由于加盟制-年薪制以及权益制-佣金制这两种情形整体是极少数，故本文中不做探讨。

本文将以市场的主要情形出发对薪酬结构进行分析和探讨，即对权益制（年薪制）和加盟制（佣金制）两种不同情形进行实证分析。

#### 4.1.1 权益制与加盟制模式的区别

（1）从激励机制（分配机制）设计的角度看：

①加盟制合伙人通过与税务师事务所约定，加盟制合伙人以其创收额为基数，按固定比例或分级固定比例分配；同时，除由事务所承担的内部公共办公成本外，加盟制合伙人需自行承担其对外发生的经营成本，结余的都是加盟制合伙人的个人收入。当然如果结余是负数，则加盟制合伙人需要承担相应亏损。加盟制合伙人一般在公司层面不预留利润或预留很有限的利润作为风险准备。

②权益制合伙人通过合伙协议约定，权益制合伙人的分配不仅与其业务创收相关，还与税务师事务所整体的成本和利润相关，不仅与税务师事务所短期的成本和利润相关，还与税务师事务所长期的成本和利润相关。权益制合伙人并非一次性分完所有的利润，而是预留一部分利润用于税务师事务所长期的基础设施投资和人力资源投资。

通过上述这种激励机制设计，权益制合伙人与加盟制合伙人的激励机制截然不同，权益制合伙人与事务所的风险是绑定的，权益制合伙人之间的分配也是相互影响的。而加盟制合伙人与事务所是松散的合作关系，加盟制合伙人之间相互不受影响，与事务所更多的是利益关系。

(2) 从组织设计的角度看：

①加盟制合伙人因其分配与事务所的整体盈亏无关，其风险和事务所的风险是隔离的，所以，加盟制合伙人在组织设计上：

不需要也无权参加合伙人会议，不能定期地与其他办公室合伙人交流讨论；

不享有事务所重大决策事项的表决权；

不享有事务所管理机构成员（管理委员会）的选举权和被选举权，不能参与到事务所的管理之中；

不享有事务所监督机构成员（监督委员会）的选举权和被选举权；

甚至在某种程度上说，加盟制合伙人之间，以及不同分支机构之间，更多的是竞争关系，而非合作关系。

②权益制合伙人，因其并非仅依赖创收指标作为分配依据，事务所整体成本和利润对权益合伙人的分配影响很大，所以更加注重事务所的整体成本控制，以及提高事务所整体利润，更强调合伙人之间的协作，权益制合伙人在组织设计上表现为：

有权并有义务定期参加合伙人会议，定期与其他办公室合伙人交流讨论事务所管理和业务；

享有事务所重大决策事项的表决权；

享有事务所管理机构成员（管理委员会）的选举权和被选举权，直接或间接地参与到事务所的管理之中；

享有事务所监督机构成员（监督委员会）的选举权和被选举权，能够直接或间接参与到事务所的监督之中。

需要特别说明的是，无论权益制还是加盟制，合伙人都分为权益合伙人和授薪合伙人。

对于使用权益制的事务所或者其分支机构，权益合伙人和授薪合伙人是两个截然不同的层级，权益合伙人享受公司的整体发展权益，参与管理并承担共同风险，而授薪合伙人则仍然是薪酬相对固定的，在承担自身业务风险的同时并不享受公司的整体发展权益。而对于采用加盟制的事务所或者其分支机构，权益合伙人和授薪合伙人虽然叫法不同，但本身并无区别，因为本身是加盟制，故而权益合伙人本身并无公司权益，如本文 4.1.1 之（1）和（2）可以看出，由于加盟制下合伙人，无论是权益合伙人和授薪合伙人因其分配与事务所的整体盈亏无关，其风险和事务所风险隔离、不参与重大决策、不参与选举被选举，自身收入有自身及其团队的收入成本直接挂钩，故而加盟制下权益合伙人和授薪合伙人无论是各类职能还是收入分配，两者并无明显区别。

#### 4.1.2 权益制与加盟制模式下的薪酬架构

##### 4.1.2.1 权益制模式下的薪酬架构

权益制模式主要以四大事务所为代表。

员工薪酬=固定薪酬+奖金+其他补贴，具体情况如下：

表格 2 权益制模式下的员工薪酬结构表

级别	年限	薪资情况	备注
税务顾问	AYear1	约 8000 元/月，13 薪，有加班费，存在少量浮动奖金；	初/高级审计师可以按照各自工资水平对应的时薪领取加班工资，出差时有 200 元/天左右的补助，
	AYear2	约 10000 元/月，13 薪，有加班费，存在少量浮动奖金；	
高级 税务顾问	SAYear1	约 12000 元/月，13 薪，有加班费，存在少量浮动奖金；	每年有 10 天（初级审计师）或 15 天（高级审计师）年假，10 天带薪病假，无其他福利。
	SAYear2	约 16000 元/月，13 薪，有加班费，存在少量浮动奖金；	
	SAYear3	约 20000 元/月，13 薪，有加班费，存在少量浮动奖金；	
税务经理	/	第一年的经理的起薪约 30000 元/月，一般无加班费，每年根据 KPI 打分给予约 0.5 月-5 月工资作为奖金。	经理及以上级别无加班工资。每年有 20 天年假，10 天带薪病假，无其他福利。
高级 税务经理	/	第一年的高级经理的起薪约 50000 元/月，一般无加班费，每年根据 KPI 打分给予 0.5 月-5 月工资作为奖金。	

注：不同税务师事务所在不同年份的薪酬结构与上表会存在不同，以上数据与结构仅仅是个范例，作为参考。

权益制下的员工薪酬基本不会产生较大浮动，员工的薪酬涨幅主要依靠积极的工作表现取得下一步的升职，可以取得加班费和差旅补贴的员工也可以通过加班和出差取得额外的薪酬收入。一般而言，员工主要通过职位提升而提高基本工资来提升整体薪酬。

在事务所稳定发展一段时期后，为防止职位倒挂，及高级别员工越来越多，经理以下级别比率越来越低，一般而言权益制事务所会限定高阶职位的比例。由于更高阶职位受到比例的限制，所以往往越往后，权益制下的员工晋升将越来越难，该薪酬体系也直接可能导致员工高企的离职率，因为员工取得更高薪酬的通道拥堵。在四大，往往同一批入职的员工几十人近百人，五年后留下来的员工比例很低。

除上述员工的薪酬外，在权益制模式下合伙人分为授薪合伙人（**Salary Partner**）和权益合伙人（**Equity Partner**）。其中该模式下的权益合伙人可以参与公司整体经营成果的分红，而一般情况下授薪合伙人只参与自有项目的分红。

一般情况下，权益制合伙人的薪酬=固定工资+奖金与分红

#### 4.1.2.2 加盟制模式下的薪酬架构

加盟制模式主要以内资所为代表，包括尤尼泰、中汇、立信等。

员工薪酬=固定薪酬+项目佣金+年终奖+其他收入

表格 3 加盟制模式下的员工薪酬结构表

级别	年限	薪资情况
税务顾问	AYear1	约 7000 元/月, 13 薪, 无加班费, 有佣金;
	AYear2	约 85000 元/月, 13 薪, 无加班费, 有佣金;
高级	SAYear1	约 10000 元/月, 13 薪, 无加班费, 有佣金;
税务顾问	SAYear2	约 12000 元/月, 13 薪, 无加班费, 有佣金;
	SAYear3	约 14000 元/月, 13 薪, 无加班费, 有佣金;
税务经理	/	第一年的经理的薪酬约 16000 元/月起, 13 薪, 一般无加班费, 有佣金。
高级	/	第一年的高级经理的薪酬约 25000 元/月起, 13 薪, 一
税务经理		般无加班费, 有佣金。

注: 不同税务师事务所在不同年份的薪酬结构与上表会存在不同, 以上数据与结构仅仅是个范例, 作为参考。

不同级别的固定薪酬级差较权益制下同等级别员工的固定薪酬级差小。一般入职第一年, 新人不负责主要项目, 项目提成系数也较低。在不同职位员工在同一项目付出等同时的情况下, 大致的佣金分配系数如下:

表格 4 加盟制模式下的不同职级员工的佣金分配系数表

级别	分配系数
合伙人	1.5
高级税务经理	1.2
税务经理	0.8
助理税务经理	0.6
高级税务顾问	0.4
税务顾问	0.2

注: 不同税务师事务所在不同年份的薪酬结构与上表会存在不同, 以上数据与结构仅仅是个范例, 作为参考。

一般而言，员工的佣金主要可以分为两种类型，一类是项目开发佣金，一类是项目执行佣金。项目开发佣金主要是指市场开发取得项目而为事务所取得业务收入而取得的佣金，而项目执行佣金是指员工个人或团队对项目进行具体的执行与落地，最后按照业务约定书完成服务后从客户取得收入而取得的佣金。

所以，项目佣金=项目开发佣金收入\*X%(佣金系数)+ 项目执行佣金\*X%(佣金系数)\*个人分配系数。

所谓个人分配系数是指个人在该项目中的贡献度比例，如果一个人单独执行该项目的，则个人分配系数为100%。

基于该薪酬架构，我们可以知道，加盟制下员工的整体薪酬弹性较大，员工整体收入可能低于四大同级别员工的薪酬，也可能大大超过四大同级别员工的整体薪酬。

加盟制下的合伙人，无论是权益合伙人还是授薪合伙人，其薪酬主要与项目收入挂钩，由于加盟制合伙人承担了绝大部分的经营成本和风险，因此加盟制下合伙人享有绝大部分的利润。项目收入中剔除固定比例的管理费、员工参与分配的项目提成、员工薪酬、其他经营成本等之外，基本上都归加盟制合伙人所有。

加盟制合伙人薪酬 = 固定薪酬+（总收入-总成本）

总收入是指合伙人所属业务部门取得的业务总收入，总成本是指与取得业务收入有关的所有成本，如员工工资，奖金，佣金，平台成本等。因此，加盟制下合伙人的薪酬整体弹性可能较权益制下更大。

## 4.2 组织形态：母子公司模式与总分公司模式分析

近些年，随着国家法律法规的不断完善以及社会各行各业对税务合规性问题及税务筹划等问题的日渐重视，税务师事务所的现状与发展前途必定是不断深入发展的市场，在市场中占有稳定的地位。这也与中税协提倡的“做大做强”理念相符。在“做大做强”发展策略的落实中，随着税务师事务所近些年的不断发展，税务师行业应以何种模式改变原有组织结构和转化成长形式是值得我们需要仔细思考的问题。实际上，顺应集团化发展方式是实现税务师事务所做大做强的有效路径。但是应该以怎样的组织形态实现集团化，是选择母子公司的组织形态，还是总分公司的组织形态，是需要中税协及社会各界税务人士根据税务师行业在我国目前发展现状及未来发展预期做出合理判断，这也是本论文的价值之一。

### 4.2.1 母子模式、总分模式的基本区别

#### （1）法律地位不同

在法律地位上，母子公司模式与总分公司模式截然不同。母子公司分别为两个独立的企业法人，分别核算，自负盈亏，且在法律地位上是独立的，能够各自担负民事责任。总分公司是同一企业法人，分公司无法独立担负民事责任，在法律地位上也不具有独立性，依附于总公司开展经济活动，进行企业核算。

#### （2）集团战略模式差异

母子公司与总分公司在战略模式上存在差异。母子公司通过制定一套完整统一的集团制度来规范母子公司之间的关系，子公司的生产经营战略以及子公司高层人员任免等一系列具有战略决定意义的事项。而分公司由于依附于总公司，其生产经营范围、人员任免、生产经营决策等都受总公司管控，无实际意义上的决定权。

### （3）债务责任模式差异

母子公司与总分公司在债务承担责任上具有差异。母子公司各自拥有各自独立的法人，因此若出现债务问题，子公司需以公司所有财产为限进行债务清偿。且若股东若以股东身份侵害公司及其他股东权益，需一并担负清偿债务责任。而在总分公司中，由于总分公司为同一法人主体，总分公司同一核算，总公司对分公司实施控制，所以若分公司在生产经营活动中出现债务问题，应由总公司以公司所有财产为限承担分公司债务责任。

### （4）职能决策结构差异

母子公司与总分公司在职能决策结构上存在差异。母子公司均设立各自的股东大会、董事会等组织管理部门；但总分公司中，只有总公司会设立这种决策机构，分公司一般不曾设立类似的决策机构。

#### 4.2.2 母子、总分模式各自的特点及优势

（1）由于母子公司分属各自独立的企业法人，各自进行生产经营决策，承担相应民事责任。因此，母公司必须通过股权比例优势，达到对子公司的绝对控股，形成对子公司的绝对控制权，才能在母子公司组成的集团中，推行一套由母公司建立起来的标准化、统一化企业管理制度。截至目前，通过中税协调查发现，税务师事务所集团化现象日益明显，通过母子公司结构进行集团化扩张已成为主流模式，且母公司在子公司中占股比基本都超过一半，这有利于税务师事务所进行集团性统一扩张和管理，也是一种值得推广的模式，能够最高效地实现一体化管理。

（2）目前国内实现集团化模式的税务师事务所基本上为母子公司结构，且由不同城市的当地龙头事务所联合而成。丰富的管理和实践经验，共同的经营目标，共同的商业理念

能够使这些事务所的合伙人更容易形成合作伙伴。加之采用母子结构模式进行业务扩张，一是由于母子公司各自为独立的法人，子公司拥有自己的经营决策权和组织管理权，在公司的日常经营中拥有较大自主性和灵活性；二是子公司能够享受到母公司的品牌效应带来的福利，提高自身的业务优势和项目质量。因此这种强强联合的集团化扩张模式，对成长期的税务师事务所是具有很强吸引力的。

(3) 总分公司模式的事务所一般存在于“四大”及一些本就具有较强实力的事务所中。这种模式类似于企业兼并，在企图加入总分模式的税务师事务所中，具有绝对实力的税务师事务所将会成为总公司，总公司在该种模式中具有绝对的领导和决策地位，分公司事务所由于不具有独立性，基本完全依附于总公司，其原本的发展理念、执业标准、经营管理制度都将面临被改变的可能性，最后由总公司制定一套统一的经营管理理念和标准，以最短的时间实现一体化管理和价值最大化，也更有利于在同一标准的前提下控制业务风险。

(4) 总分公司模式为尝试走集团化扩张道路的税务师事务所提供了便利的参考和路径。能够成为总公司的事务所，在成为总分公司之前本就已经具备市场、品牌、规模等方面的绝对优势，它们制度健全、操作正规、运行稳健、体系成熟、人员精干、经验丰富，拥有一批业务能力高超的税务师和自身职业素质良好的年轻员工组成一个稳定且规范的税务团队，能够在各个项目中游刃有余、迎难而上。因此，这样的事务所必定不愿意改变原本已经稳定且成熟的管理模式和利益格局。而当力量较小的事务所加入时，可以直接采用总公司原本的操作模式，减少了自身探索的时间和风险，能够在最短的时间内，与总公司度过磨合期，实现自身效益，也实现总分公司的一体化管理和扩张。

(5) 最为灵活的模式是母子公司与总分公司并行的模式。不同事务所情况不同，集团化事务所可从加入的不同事务所实际情况出发，因材施教，进行针对性的模式归类，选择将其作为母子公司发展，亦或是总分公司发展。这种模式可以使加入者找到最适合自己的发展模式，既可满足大所利益，又可照顾小所实际情况。

#### 4.2.3 母子、总分模式各自的难点及缺陷

(1) 母子公司形式的整体化建设不是一蹴而就的事情。目前来看，母子公司模式多见于各大所之间的联手合作，但由于所处地域、经济环境、经营观念不同，各大所之间存在运营机制及人才储备等方面差异，且不分伯仲。因此，现在还不存在一家占据绝对市场优势与号召力的税务师事务所。这也导致达到税务师事务所一体化经营并非易事，需耗费相当多的精力和资源去构建。从现实条件考虑，从品牌调性、管理观念、职业素养等方面实现统一比较具有可行性，而实现系统数据、内部财务的统一并非易事。但在市场大趋势推动下，税务师事务所的集约化管理和发展必然会不断完善，聚集性的品牌效应也必然战胜单一所。

(2) 由于总分公司属于同一法人主体，分公司不是法人主体，完全受总公司控制，且无法独立承担民事责任。导致分公司在社会上的认可度明显低于总公司，大量客户由于担心分公司的承担责任能力，而拒绝与分公司签署服务协议。这进一步加大了总分公司业务量、业务规模、业务质量之间的差距，形成了竞争劣势，不利于税务师事务所按总分公司模式扩张。因此，采用总分模式的行业头部事务所在日常宣传时，应加强对总分事务所模式的宣传推广，使社会对该种模式及分公司事务所产生更多认识，从而接受和相信分公司事务所。

(3) 风险控制值得警惕。作为会计师事务所行业标杆的瑞华会计师事务所，是由原行业排名第六的中瑞岳华和原行业排名第九的国富浩华合并而来，成为国内第三大，内资第一大所，众所周知，在后来的众多暴雷事件中，例如云峰债违约事件、振龙特产暴雷、亚太实业暴雷、华泽钴镍暴雷、康得新爆雷、辅仁制药爆雷、大族激光爆雷等等，瑞华因为其审计一职则承担相应责任，如今瑞华已接近解散，内资第一大所轰然倒塌，合伙人纷纷加盟其他会所。究其原因主要在于质量控制和管理一体化方面出现了重大问题。作为税务师事务所的发展，无论是母子公司模式还是总分公司模式，都必须面临质量控制和管理一体化，而在这个方面，显然总分公司模式比母子公司具有一定天然的优势。

(4) 母子加总分公司模式的集团式发展是当前最灵活的发展模式，但需区分公司和子公司的在管理上的相同与不同之处。分公司与子公司毕竟法律地位和形式不同，因此，我们需要根据分公司和子公司的特点，为其量身定制符合其进一步发展的管理模式，也要为了集团一体化管理，将二者巧妙的纳入集团统一的管理规定中，在二者之间建立起认知和沟通顺利的桥梁。要实现这一管理目标具有难度，所以在集约化过程中，更需要提高对总公司及母公司的认可度和信任度，提升各所之间的凝聚力，扩大品牌效应，实现市场的扩张。

总结来说，事务所组织形态分为母公司与子公司模式，以及总公司与分公司模式。本文将针对有限责任型子公司和分公司两种组织形态对事务所发展的影响进行分析。

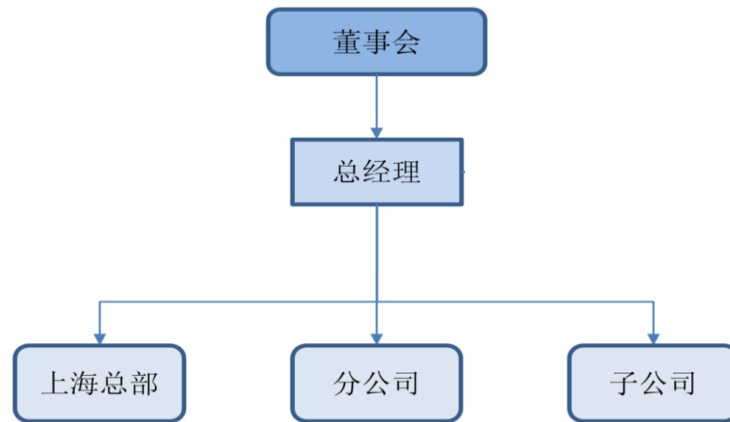
### 4.3 A 税务师事务所简介

A 税务师事务所有限公司（简称：A 税所）是由上海一家税务师事务所有限公司进行改制而来，A 税所正在为打造出中国涉税行业中顶尖的税务中介服务机构而不懈努力，目前已荣获中国注册税务师协会最高等级 AAAAA 级资质认定。

A 税所实行“总分加母子”混合式公司管理模式。总部设在上海，最高决策机构为公司董事会，另设专业标准与风险管理委员会、产品研发委员会、法规政策委员会、教育培训委员会、人力资源管理委员会、分支机构管理委员会、市场拓展和品牌管理委员会等相关精细化管理部门。

A 所的管理组织架构图如下：

图表 2 A 所管理组织架构图



截至 2019 年底，A 所从业人员共计 600 余人，其中税务师共计 321 人。公司已在全国设立 24 家分支机构，其中 15 家分所（分公司）和 9 家子公司。未来，服务网络还将不断发展延伸，全面覆盖中国各大区域。

A 税所在业务执行中提倡客观、高效、专业、优质的服务理念，为客户提供权威、及时、全面的在线税务咨询和严谨的实务解决方案，形成了有“A 所”特色的业务优势和产

品，在税收政策分析，征管系统纳税服务、税收合规安排、家族财富管理涉税安排、税收风险控制、特别纳税调整、税务鉴证等诸多领域中，为众多上市公司和大型企业集团公司提供了高效、实用的涉税服务，广受好评。

#### 4.4 A 税所发展面临的问题

由于 A 税所使用加盟制以及分公司子公司混合经营模式，一方面 A 税所的组织形态自设立初期全部以分公司形态存在，但是自 2018 年起，一部分加盟的分所以及一部分原有的分所开始积极要求成立子公司，并自 2018 年起陆续设立了 9 家子公司，形成了子公司分公司混合型组织形态。面对着全新的社会发展形势和行业发展趋势，A 税所的持续发展形成了严峻的挑战。

##### 4.4.1 人才流失严重，人员素质亟待提高

“四大”进入我国市场后，一直实行中国化的人力资源战略，利用自身的品牌优势、丰厚的薪酬吸引，不断从本土事务所挖掘优秀人才。因此，A 所吸引和留住人才是巨大威胁，具体表现为：第一，与竞争对手之间的人才流动频繁。优秀的高端人才不断向竞争对手流入，A 税所面临人才缺乏的风险。第二，事务所人员较高的流动需要在应届优质毕业生的招募方面具有稳定性，而获得应届毕业人才的竞争也日益激烈。税务行业的竞争，看似是客户资源的竞争，但本质上是人才的竞争，人力资源是最重要的资源，人员的素质直接影响着行业发展水平、工作质量、工作方法和技术等。人才的缺乏将加剧经营风险。

随着税务市场的不断发展，对高素质人才的要求也越来越多。尽管近年来，我国的税务师总人数取得了快速增长，但在整体业务素质方面却并没有明显得到提升。特别是难以开展税务合规、税务顾问、税收筹划等各种低风险、高利润的业务。这导致了我国的税务师事

务所普遍存在着较严重的低层次人才供大于求和高层次人才供不应求的状况。A 所也面临同样的问题。

#### 4.4.2 内部管理水平不高

现阶段，不少税务师事务所的内部管理水平较低，这也为新形势下的税务工作的开展带来了一定的障碍。中国的税务师事务所仍旧处于“小所多、大所少”的尴尬境地，特别是国际四大参与瓜分了中国的大型企业，按照中税协 2021 年的数据显示，前 1% 的事务所取得了行业超过 60% 的收入。虽然自 2000 年以来，国内不少税务师事务所均进行了合并重组。但是，A 税务师事务所由合并重组而来，其管理层并非是依照市场机制来选聘的，而是由改制之前沿袭而来，真正懂经营、善于经营的人才并不多，这也给税务师事务所管理水平的提高和事务所的整体发展带来了障碍。

#### 4.4.3 业务风险因素日益复杂化

随着税务全球化的日益加深，行业的规范化发展要求税务师事务所不断提升自身的整体能力，否则业务风险也不断提高。执业环境严峻，也是业务风险的一个重要因素。主要表现为行业内部无序竞争严重，行业外部执业环境严峻。由于事务所之间的无理竞争和无序竞争，引发了其他许多问题。一些企业与事务所达成不正当交易，使得 A 所面临市场出现不合理的恶劣现象。同时由于事务所存在加盟制的分公司和相对独立的子公司，在质量控制和一体化方面还有很长足的进步空间，业务风险随着组织的发展而加大。

#### 4.4.4 业务收入整体增长率低于行业龙头整体增长率

A 税务师事务所虽然说是行业龙头企业，伴随整个行业的发展，事务所整体收入每年取得快速增长，但是与行业内其他排名前 10 的事务所相比，增长率偏低，依照在中国注册

税务师事务所公布的依照业务收入排名的年度税务师事务所百强排名中，A 税务师事务所整体排名处于下降趋势。

#### 4.4.4 信息化建设投入不足

信息化所谓行业内外的整体趋势，是大势所趋。各行各业都对信息化投入巨大，对于税务师行业，部分事务所对税务信息化，发票电子化，税务整体信息化管理等各方面都投入了巨大的资源。

对于 A 所而言，信息化投入将舍弃现有的盈利能力，但是将对公司长远的发展提供有力的战略支持。但是 A 所在近年的信息化投入不够，将导致事务所在未来的发展中处于相对弱势的状态。在员工培训、风险控制、业务规范化等众多的领域中表现乏力。

从 2016 年至 2019 年，A 所在年度税务师事务所百强排名从位居前五之一掉到了十名之外，可以说相对增长率不足也是 A 所需要面对的重要问题之一。而针对该问题的分析，也将有助于 A 所尽快调整，迎头赶上。

#### 4.5 实证研究的背景及说明

税务师事务所的发展严格来说具有众多的指标，从不同维度来说，基本可以分为四个维度：行业层面、公司层面、员工层面和客户层面。具体而言，事务所的发展从四个维度展开可以列举如下指标：行业收入增长率、行业从业人员数量、公司业务收入总量及业务增长率、分支机构数量、员工数量及增长率、员工收入、员工离职率、资深员工比例、存续客户续签率、客户投诉率、世界 500 强客户数量、中国 500 强客户数量等等。本文将基于篇幅和数据出发，主要从公司层面、员工层面和客户层面三个维度出发对事务所发展进行研究分析。具体来说，将对公司业务收入增长率、老客户续签率、客户投诉率、员工人均薪

酬、高阶员工比例等角度对薪酬架构和组织形态对事务所发展的影响进行分析，同时通过问卷调查形式员工对薪酬架构的反馈来看对事务所发展的影响进行进一步分析。

特别需要说明的是，权益制和加盟制，代表了两种完全不同的薪酬结构。如上文 4.1 所述，简而言之权益制主要代表的是固定薪酬制薪酬架构（年薪制），而加盟制主要代表的是佣金制薪酬架构（佣金制）。针对薪酬架构对事务所发展的影响主要通过对权益制和加盟制的影响分析进行，以及问卷调查形式从公司层面和员工层面进行两个维度分析。

就组织形态而言，有子公司和分公司，子公司有有限公司、普通合伙和特殊普通合伙。本文将针对有限责任型子公司（以下简称“子公司”）和分公司两种组织形态对事务所发展的影响进行分析。

#### 4.5.1 自变量、因变量和控制变量及其含义

自变量 1：权益制模式与加盟制模式

自变量 2：母子公司模式和总分公司模式

自变量 3：员工人均薪酬

因变量 1：营业收入增长率（即新业务增长率）

因变量 2：老客户续签率

因变量 3：员工离职率

因变量 4：客户投诉率

因变量 4：员工人均薪酬

因变量 5：全员人均薪酬

控制变量：包括公司是否在一线城市、是否在总部所在城市、公司内员工的性别比例、合伙人所占的比例和员工总数量。

#### 4.5.2 相关说明

##### 4.5.2.1 权益制与加盟制相关说明

权益制与加盟制相关说明详见本文章节 4.1.1 权益制与加盟制权益制与加盟制模式的区别。

##### 4.5.2.2 母子公司模式和总分公司模式相关说明

子公司模式和分公司模式的相关定义详见本文章节 4.2.1 母子模式、总分模式的基本区别

##### 4.5.2.3 营业收入增长率（新业务增长率）的相关说明

营业收入增长率是指该机构或部门营业收入的较上一年的增长比率。机构或者部门是指该子公司、分公司、总部独立核算的部门等组织。由于事务所的营业收入的增长主要来自于新业务的增长率，故而营业收入的增长率也可以视同是新业务的增长率。

本论文中所有涉及探讨营业收入增长率的也意味着同时在探讨新业务增长率。

营业收入增长率=（本年营业收入-上一年度营业收入）/上一年度营业收入

##### 4.5.2.4 老客户续签率的相关说明

老客户续签率是指上一年度向客户提供了非一次性专业服务后下一年是否还能取得客户的认可，并在下一年度持续向客户提供该服务。所谓非一次性专业服务是指，原则上客户在下一年度还需要类似服务的情形。最常见的每年都需要向事务所采购的服务为“年度税务顾问服务”、“所得税汇算清缴服务”等。

老客户续签率=上一年度提供服务后本年继续提供服务的客户数量/（上一年度客户总数-上一年度一次性项目客户数量）

#### 4.5.2.5 员工离职率的相关说明

员工离职率是指因为任何原因在本年度离职员工的比率。

其计算公式为，员工离职率=本年度离职员工人数/[（年末员工期初总人数+年末员工期末总人数）/2]

#### 4.5.2.6 客户投诉率的相关说明

客户投诉率是指因为任何原因被客户投诉的情况，并记录在案的情形，无论是客户关于项目时间、项目专业度、项目服务态度等方面的投诉情形。同一客户发生多次投诉情形的，只计算一次投诉。同一客户如果签订了多个服务协议，只作为一个客户数量计算，而不是按多个客户数量计算。

客户投诉率的计算公式=本年度客户投诉数量/本年总客户数量

#### 4.5.2.7 员工人均薪酬的相关说明

员工人均薪酬是指除了合伙人或子公司或分公司负责人之外的员工的平均薪酬。该薪酬包含了员工的所有收入，如基本工资、奖金、佣金等。

#### 4.5.2.8 全员人均薪酬的相关说明

全员人均薪酬是指担任包含部门负责人、分公司和子公司负责人，以及所有其他员工的平均薪酬。该薪酬包含了员工的所有收入，如基本工资、奖金、佣金等。

### 4.5.3 回归模型

$$y_{it} = \alpha_t + X_{it}\beta + u_{it}$$

其中， $y_{it}$ 为上述提到的因变量,下标  $i$  表示公司,  $t$  表示年份;  $X_{it}$  包括核心自变量和控制变量;  $u_{it}$  为误差项;  $\alpha_t$  为随年份变化的截距项, 用以控制年份固定效应。模型使用了线性模型, 估计方法为普通最小二乘法。

## 4.6 收集数据及对数据的处理

针对以上研究背景假设, 我们采集了 A 税所 2019 年度 671 位员工的职务职级、所在城市和性别的数据; 33 个独立核算的分公司和子公司 2016 至 2019 四年的主营业务数据; 2017 至 2019 年度三年合伙人(部门负责人)薪酬数据; 2017 至 2019 年度三年员工(不含合伙人)平均薪酬数据; 2017 年至 2019 年三年老客户续签率; 2017 年至 2019 年三年员工离职率和 2017 年至 2019 年三年客户投诉率的数据。

该 33 个被分析的样本中, 涉及 24 家分公司样本(包含 15 家分公司以及 9 个参照分公司核算的分公司内设独立核算的部门, 以及总部独立核算的部门)与 9 家子公司样本。合计 33 个分析样本。

该 33 个样本中, 涉及权益制的样本有 12 个, 涉及加盟制的样本有 21 个。

## 4.7 统计分析的特征与结果

### 4.7.1 统计分析变量的特征

下面是描述性统计表格用来展示所用变量的基本特征。

表格 5 统计分析变量的特征表

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
变量	均值	标准差	中位数	最小值	最大值	单位	时变性
收入增长率 (新业务增长率)	25.87	24.74	21.03	-14.70	156.90	百分数	是
老客户续签率	75.08	15.99	77.46	0	92.87	百分数	是
员工离职率	23.04	12.37	23.53	0	66.67	百分数	是
客户投诉率	1.67	1.07	1.37	0	4.82	百分数	是
权益制	0.36	0.48	0	0	1	虚拟变量	否
子公司	0.27	0.45	0	0	1	虚拟变量	否
员工人均薪酬	51.86	11.45	50.69	30.95	85.37	万元	是
一线城市	0.36	0.48	0	0	1	虚拟变量	否
总部	0.15	0.36	0	0	1	虚拟变量	否
员工数量	18.11	13.99	16	2	93	人	是

#### 4.7.2 统计分析变量的相关说明

统计分析变量的特征表的相关说明如下：

- (1) “权益制”变量=1，如果公司是权益制；否则=0；
- (2) “子公司”变量=1，如果公司是子公司形式；否则=0；
- (3) 员工人均薪酬为公司 2017 至 2019 年度除合伙人（负责人）外其他员工的平均年薪；
- (4) 以上所称“一线城市”，是指北京、上海、广州和深圳；
- (5) 总部是指上海总公司或上海母公司；

#### 4.7.3 统计分析的结果

下面表格（1）-（4）列分别以收入年均增长率、老客户续签率、员工离职率、客户投诉率为因变量。

权益制与加盟制、子公司与分公司、员工人均薪酬为自变量。

一线城市、总部、男性比例、合伙人比例、员工数量为控制变量。

表格 6 统计回归分析结果表

	(1)	(2)	(3)	(4)
	收入增长率	老客户续签率	员工离职率	客户投诉率
权益制	-39.089*** (11.897)	-4.918 (7.302)	23.432*** (4.728)	2.447*** (0.459)
子公司	37.926*** (12.718)	1.040 (7.850)	-10.716** (5.067)	-1.917*** (0.494)
员工人均薪酬	-0.084 (0.267)	0.608*** (0.154)	0.130 (0.099)	-0.015 (0.010)
一线城市	30.544*** (7.084)	-7.924* (4.069)	-10.703*** (2.592)	-0.298 (0.255)
总部	-0.241 (11.082)	4.044 (6.843)	-2.312 (4.427)	-0.264 (0.431)
员工数量	-0.251 (0.175)	0.457*** (0.103)	-0.098 (0.067)	-0.018*** (0.006)
年份固定效应	控制	控制	控制	控制
样本量	87	90	93	90
判别系数R <sup>2</sup>	0.335	0.387	0.556	0.463

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著。括号内为标准误。

#### 4.7.3.1 薪酬架构：加盟制（佣金制）与权益制（年薪制）统计分析的结果

结论：依照上述统计回归分析结果表显示，相对于权益制（年薪制），加盟制（佣金制）更加有利于公司业务发展。

具体而言，可以得到如下统计分析结果：

- (1) 加盟制公司的收入年均增长率（新业务增长率）比权益制平均约高 39.1 个百分点，结果十分显著；
- (2) 加盟制公司的员工离职率比权益制平均约低 23.4 个百分点，结果十分显著；
- (3) 加盟制公司的客户投诉率比权益制平均约低 2.4 个百分点，结果十分显著；
- (4) 加盟制公司的老客户续签率与权益制相比，没有显著差异。

从显著性来看，加盟制有助于公司实现收入更快增长、降低员工离职率以及减低客户投诉率。

#### 4.7.3.2 组织形态：子公司与分公司统计分析的结果

结论：依照上述统计回归分析结果表显示，相对于分公司，子公司更加有利于公司业务发展。

具体来说，可以得到如下统计分析结果：

- (1) 子公司的收入年均增长率（新业务增长率）比非子公司高约 37.9 个百分点，结果十分显著；
- (2) 子公司的客户投诉率比非子公司低约 2 个百分点，结果十分显著。
- (3) 子公司的员工离职率比非子公司低约 10.7 个百分点，结果较为显著。
- (4) 子公司的老客户续签率与非子公司相比，没有显著影响。

#### 4.7.3.3 员工人均薪酬统计分析的结果

结论：依照上述统计回归分析结果表显示，员工人均薪酬对老客户续签率有显著影响。

具体而言，员工人均薪酬对老客户续签率有 10%显著性水平的影响。员工人均薪酬每增加 1 万元，老客户续签率增加约 0.28 个百分点。

而员工人均薪酬对收入年均增长率（新业务增长率）、员工离职率和客户投诉率均没有显著影响。

#### 4.7.3.4 其他统计分析的结果

其他控制变量的系数显示，还能得出如下分析结果：

- (1) 一线城市公司的收入年均增长率（新业务增长率）较非一线城市高约 30.5 个百分点，结果十分显著；
- (2) 一线城市公司的员工离职率较非一线城市低约 10.7 个百分点，结果十分显著；
- (3) 一线城市公司的老客户续签率较非一线城市低约 7.9 个百分点，结果有一定显著性；
- (4) 一线城市公司的客户投诉率较非一线城市没有显著差异；
- (5) 总部与非总部分支机构的收入增长率（新业务增长率）、老客户续签率、员工离职率和客户投诉率相比，并无显著差异；
- (6) 员工数量反应公司规模和服务能力，分支机构员工数量对老客户续签率和客户投诉率有显著影响，对收入增长率（新业务增长率）和员工离职率无显著影响。

#### 4.7.3.5 统计分析的结果总结

综上，加盟制、子公司的模式更加有利于公司的发展。同时提高员工整体工资待遇有利于维系老客户，从而获得长足发展。

#### 4.7.4 组织形态对公司人员结构和人均薪酬影响的统计分析结果

基于 2019 年度的相关数据,得到如下组织形态对公司人员结构和人均薪酬影响统计分析结果。

结果显示,组织形态对公司合伙人的比例、具有高级职称人员的比例均无影响。

组织形态对全员人均薪酬有一定影响,对除合伙人外的员工人均薪酬无显著影响。具体来讲,子公司的所有员工的人均薪酬在 10%显著性水平上比非子公司高 19.6 万元。此外,总部部门的人均薪酬比其他地区公司高。

表格 7 组织形态对人员结构和人均薪酬的回归分析结果表

	(1)	(2)	(3)	(4)
	合伙人比例	高级职称比例	员工人均薪酬	全员人均薪酬
子公司	-5.187 (6.908)	2.133 (13.582)	3.064 (7.486)	19.617* (10.617)
一线城市	-1.373 (3.233)	-1.051 (6.356)	-0.200 (3.503)	-1.191 (4.968)
总部	3.670 (5.370)	8.803 (10.559)	12.942** (5.820)	27.049*** (8.254)
男性比例	0.135* (0.075)	0.192 (0.147)	-0.026 (0.081)	-0.205* (0.115)
员工数量	0.107 (0.072)	0.073 (0.141)	-0.091 (0.078)	-0.054 (0.110)
样本量	33	33	33	33
判别系数R <sup>2</sup>	0.240	0.114	0.641	0.470

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著。括号内为标准误。

#### 4.7.5 薪酬架构对公司人员结构和人均薪酬影响的统计分析结果

基于 2019 年度的相关数据，得到如下薪酬架构对公司人员结构和人均薪酬影响统计分析结果，即权益制和加盟制情形下对公司人员结构和人均薪酬影响统计分析结果。

结果显示，薪酬架构对公司合伙人的比例、具有高级职称人员的比例均无影响。

薪酬架构对除合伙人外的员工人均薪酬和全员人均薪酬影响十分显著。具体而言，加盟制下除合伙人外的员工的人均薪酬比加盟制高约 19.5 万元（年），加盟制下合伙人的人均薪酬比加盟制高约 30.6 万元。

表格 8 薪酬架构对人员结构和人均薪酬的回归分析结果表

	(1)	(2)	(3)	(4)
	合伙人比例	高级职称比例	员工人均薪酬	全员人均薪酬
权益制	3.328 (6.216)	-1.939 (12.221)	-19.520*** (6.736)	-30.563*** (9.553)
一线城市	-1.373 (3.233)	-1.051 (6.356)	-0.200 (3.503)	-1.191 (4.968)
总部	3.670 (5.370)	8.803 (10.559)	12.942** (5.820)	27.049*** (8.254)
男性比例	0.135* (0.075)	0.192 (0.147)	-0.026 (0.081)	-0.205* (0.115)
员工数量	0.107 (0.072)	0.073 (0.141)	-0.091 (0.078)	-0.054 (0.110)
样本量	33	33	33	33
判别系数R <sup>2</sup>	0.240	0.114	0.641	0.470

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著。括号内为标准误。

#### 4.8 关于薪酬架构问卷调查实证分析

关于税务师事务所薪酬架构，受限于本文 A 所关于员工薪酬架构方面数据的不足，为充分探讨相关从业员工对于薪酬架构的影响，本文作者向事务所在职及离职员工发布了定向问卷，问卷主要调查了事务所在职及已离职员工的基本信息，如性别、年龄区间、学历、工作年限、所在省市、是否在职、是否持证、薪酬架构类别等。接下来问卷调查了员工认为税务师事务所的除月度基本工资之外的收入占年收入的比例、税务师事务所的绩效评价是来自哪些因素、对税务师事务所的薪酬结构和涨薪幅度的满意程度、员工认为最能激励您的措施是什么等问题来采集受众对事务所薪酬结构的反馈。

本次问卷中，关于员工的基本信息等变量主要参考了专业服务公司员工满意度测评问卷，关于员工在薪酬结构上的问题设置与采集等重要变量，主要参考了在问卷设置之前对部分员工一对一访谈从而整理归纳出来。本问卷经过研讨、访谈、草拟、修订，并征询了专业问卷咨询公司的意见，最终形成问卷样本，并自 2021 年 6 月 28 日至 2021 年 7 月 12 日滚动发放电子问卷，主要通过公司定向发送、分公司及子公司内部发送作为问卷发放方式。累积发送问卷超过 1000 人份，共回收有效问卷 222 份。其中有 117 名男性/105 名女性、126 名年薪制/96 名佣金制员工、税务行业从业年限低于 12 年有 119 人/高于 12 年的有 113 人、按照职务职级经理及以下级别员工人数为 123 人/高级经理及以上级别员工为 99 人、在职员工 137 人/离职员工 85 人，根据电子问卷 IP 地址显示问卷来自国内 28 个省（含自治区或直辖市）。整体而言，所采集的数据分布完全符合问卷设计初衷，也基本代表了事务所的整体现状。

相关问卷调查表的样板详见附录 B。

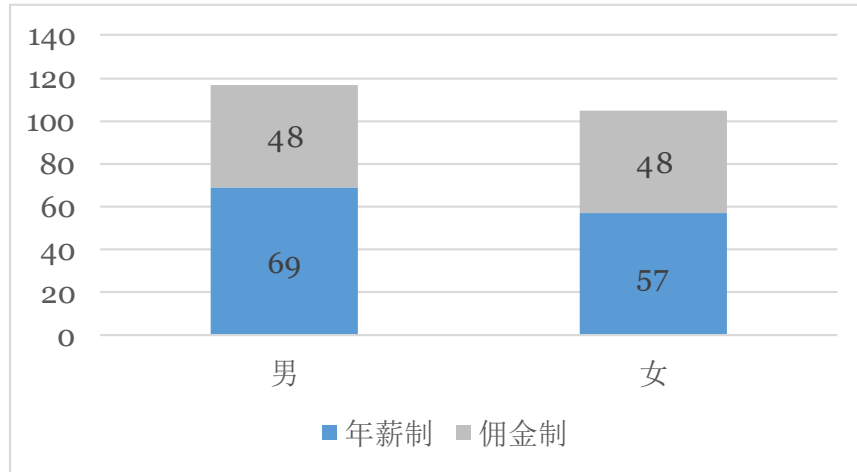
#### 4.8.1 问卷调查反馈者肖像刻画

对于本次问卷调查受访对象，基于有效反馈结果，通过其基本信息进行初步分析，可以了解问卷调查反馈者的基本画像，以便开展进一步变量分析，具体如下。

##### 4.8.1.1 性别与年龄

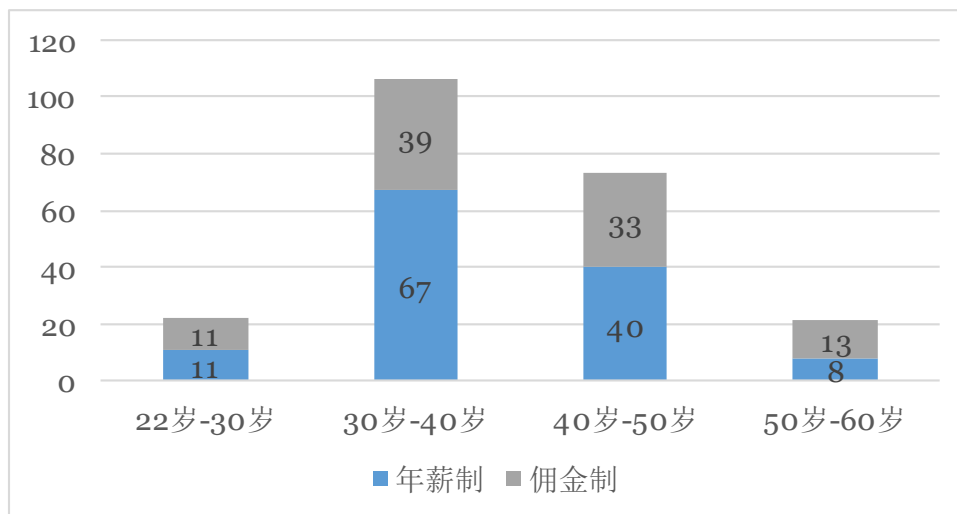
男女受访反馈者人数分别为 117 人和 105 人，比例分别为 52.7%和 47.3%，整体比例接近 1: 1，而事务所的男女从业人员的比例一般为 1: 2，说明在本次问卷调查中男性更愿意表达自己的观点。在男女各自性别中，年薪制与佣金的分布基本接近，年薪制略多于佣金制。

图表 3 性别及对应薪酬结构分布



从年龄段来看，22 至 30 岁以及 50 至 60 岁的受访反馈者人数接近，分别为 22 人和 21 人，作为社会中坚力量的 30 至 40 岁以及 40 至 50 岁的受访反馈者人数为主要反馈对象，分别为 106 人和 73 人，从比例来看，分别占总人数的 47.8%和 32.9%，这与事务所的整体人员结构略有差异，即除 22 岁至 30 岁受访反馈者比例偏低外，其他部分人员结构基本接近。当然，本身我们也更加愿意取得来自本行业从业较久的人士的反馈，对于本论文分析而言，更具分析价值。

图表 4 年龄及对应薪酬结构分布

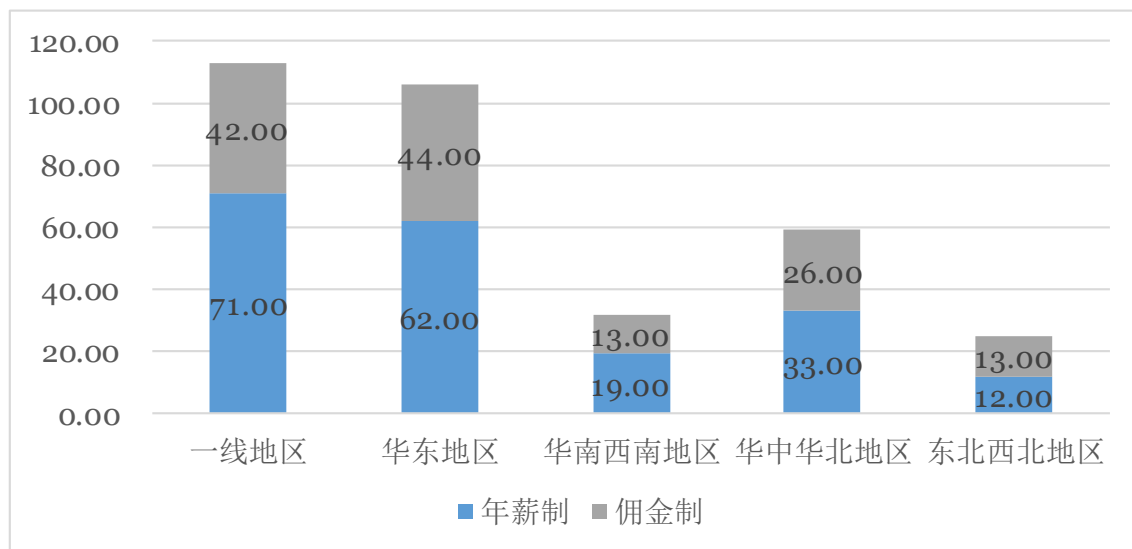


#### 4.8.1.2 所在区域

受访反馈者中，来自一线城市的人数合计为 113 人，来自其他城市的人数为 109 人，整体占比接近 1:1，整体而言与事务所全国员工区域分布基本接近，这也与税务师事务所整个行业特征基本相符，即主要税收合规及税收筹划等需求主要分布在大城市。

在绝大多数区域的受访反馈者中，年薪制员工多于加盟制员工，特别是一线城市和华东地区城市，更多的员工所适用的薪酬架构为年薪制，这或许与一线城市的基本生活成本较高有关。

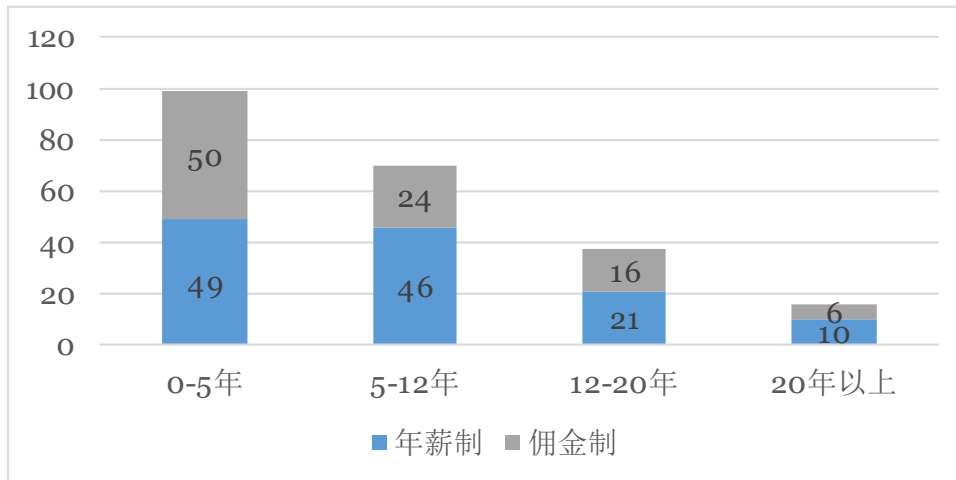
图表 5 区域及对应薪酬结构分布



#### 4.8.1.3 从业年限

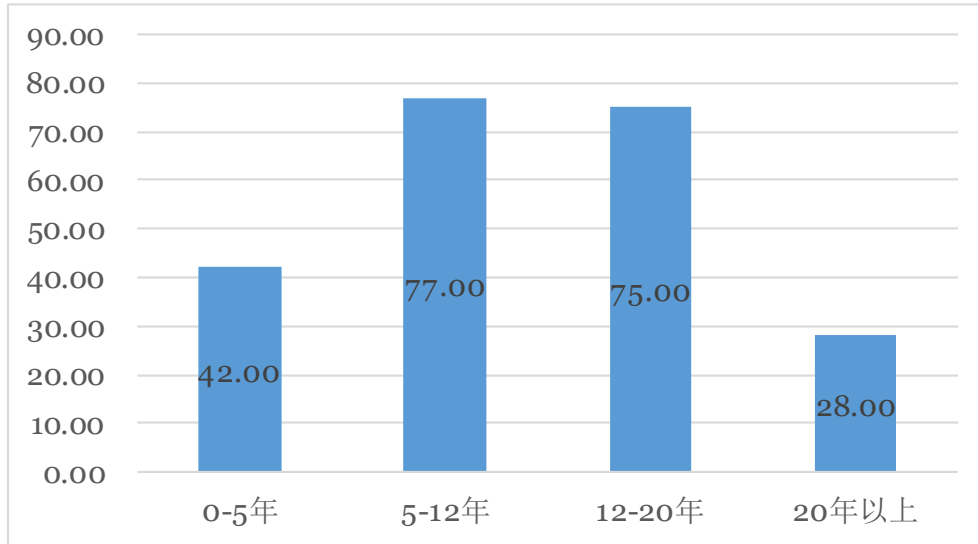
受访反馈者中，有 99 人事务所从业经验时间低于 5 年，有 70 人事务所从业经验介于 5 到 12 年之间，12 至 20 年事务所从业经验人数和 20 年以上事务所从业经验人数分别为 37 人和 16 人，应该说整体符合事务所从业时间人数呈现金字塔结构分布的真实现状。

图表 6 税务师事务所从业年限及对应薪酬结构分布



而从税务行业从业者人数反馈来看（所谓税务行业从业者，是指从事税务相关专业，但不限于在税务师事务所，也可以是在其他行业但是从事税务相关专业工作，例如税务局等），整体受访反馈者的从业经验较税务师事务所的实际情况更为丰富，5年以内只有42人，介于5到12年之间人数为77人，12至20年行业从业经验人数和20年以上行业从业经验人数分别为75人和28人。说明税务师事务所整体还是一个朝阳行业，有很多来自其他行业的税务专业从业者从其他行业（例如企业税务、税务局、律所、会计师事务所等行业）进入了税务师事务所行业。

图表 7 税务行业从业年限分布

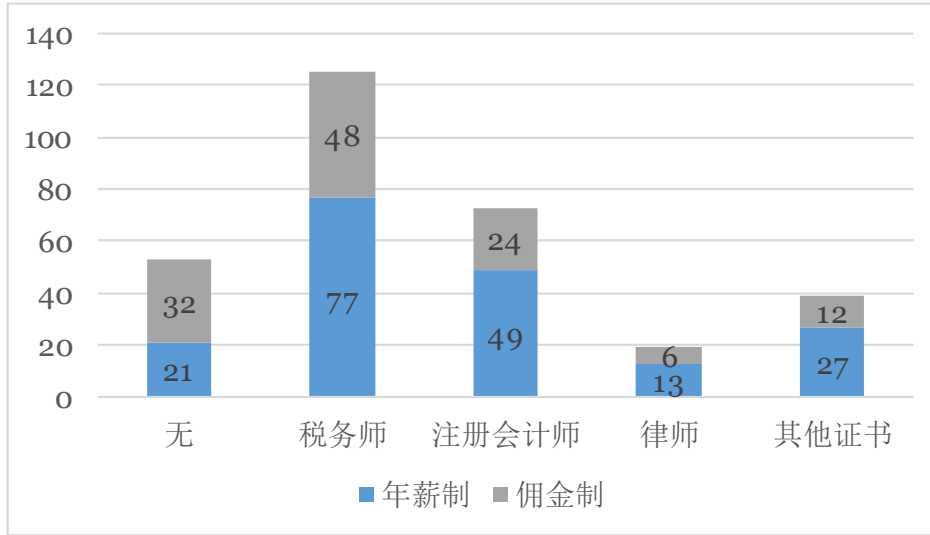


#### 4.8.1.4 持证情况

受访反馈者中，未持证人数为 53 人，只有税务师证人数为 125 人，持有注册会计师和律师证人数合计为 92 人，持有 ACCA/CIMA/AICPA/注册资产评估师等其他证书人数为 39 人。总体而言，未持证人数占比为 23.9%，总体比率远低于市场整体未持证员工的比例。而持证受访反馈者总体人数为 169 人，而所取得行业资格证书数量为 309 个，说明有大部分持证人持有两个或两个以上证书，这也说明税务师事务所市场作为知识密集型行业对于证书的重视也使得员工积极的在工作之余参加证书考试，并通过证书考试，获得更高的职位和报酬。

在持证人中，所有类型的持证人适用的薪酬结构都是年薪制人数远大于佣金制人数，该类型人士的薪酬结构比大概是年薪制:佣金制 = 2:1，而无证书人士适用的薪酬结构则是相反，佣金制薪酬结构远大于年薪制结构，大概的比例大概是年薪制:佣金制 = 1:1.5，应该说是个非常有意思的现象。

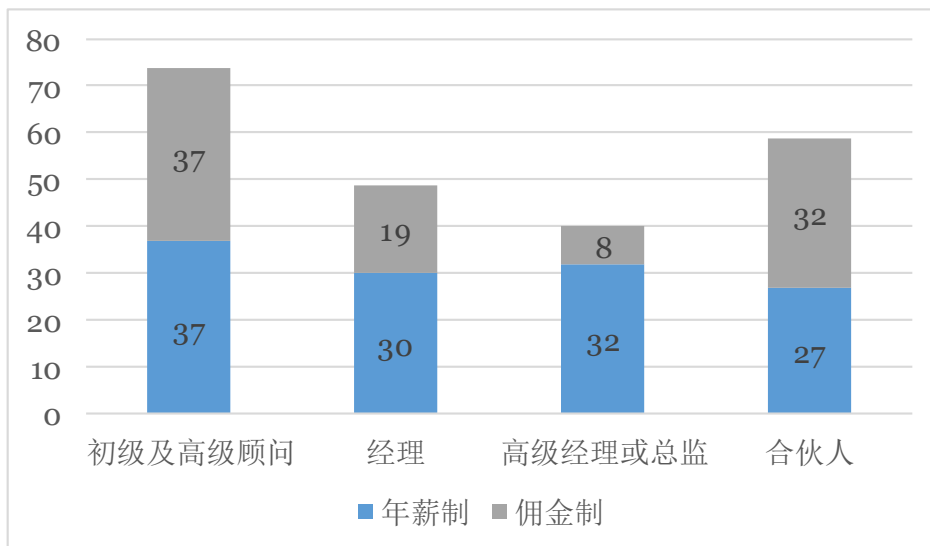
图表 8 持证情况及对应薪酬结构分布



#### 4.8.1.5 职务职级

受访反馈者中，初级及高级税务顾问人数合计为 74 人，占比约 33.3%；经理及高级经理合计人数为 89 人，占比 40.1%；合伙人人数为 59，占比 26.6%。整体而言职务职级与受访反馈者的税务行业从业经验是基本匹配的。特别要说明的是，受访反馈者中，合伙人中佣金制的人数高于年薪制。

图表 9 职务职级及对应薪酬结构分布



#### 4.8.2 影响员工薪酬结构选择的问卷调查统计分析结果

因变量为权益制或加盟制，自变量为事务所工作年限、是否拥有资格证书、是否为合伙人、是否在一线城市，同时控制变量为性别、年龄、学历、行业从业年限、海外学习经历。

表格 9 影响员工薪酬结构选择的问卷调查统计回归分析结果表

	(1)	(2)	(3)
因变量：偏好权益制	全样本	在职	离职
事务所工作年限	0.016** (0.007)	0.029*** (0.011)	0.004 (0.014)
资格证书	0.183** (0.088)	0.252** (0.119)	-0.007 (0.128)
合伙人	-0.222*** (0.083)	-0.213** (0.101)	-0.077 (0.175)
样本量	222	137	85
判别系数R <sup>2</sup>	0.110	0.142	0.189

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著，括号内为标准误；是否“在职”见调查问卷问题第 28、是否“偏好权益制”见调查问卷问题第 18、“事务所工作年限”见调查问卷问题第 7、“资格证书”见调查问卷问题第 8、是否是“合伙人”见问卷问题第 9。

回归结果表明，在职员工中，事务所工作年限越长的越愿意选择权益制，结果极为显著；在全体员工样本中，事务所工作年限越长的越愿意选择权益制，结果较为显著。拥有资格证书的员工，相比较佣金制，更加愿意选择权益制而非佣金制，结果较为显著。而从合伙人角度看，相比较于非合伙人，更加愿意选择佣金制而非权益制，结果极为显著。其他结果的回归分析结果则不显著。

#### 4.8.3 员工对薪酬结构主观态度的问卷调查统计分析结果

自变量为：权益制或加盟制、性别、是否为合伙人、是否在一线城市。

因变量为：是否偏向权益制、是否偏好高固定薪酬比例、是否看中佣金奖金激励

控制变量为：年龄、学历、海外学习背景、从业年限、资格证书

表格 10 员工对薪酬结构主观态度的问卷调查统计回归分析结果表

	(1)	(2)	(4)
因变量	偏向权益制	偏好的固定薪酬比例	看重佣金奖金激励
权益制	0.185*** (0.035)	0.064*** (0.022)	-0.058 (0.063)
性别（男）	-0.038 (0.035)	-0.016 (0.022)	0.185*** (0.063)
合伙人	-0.026 (0.044)	-0.090*** (0.027)	0.041 (0.078)
一线城市	-0.081** (0.037)	0.026 (0.023)	0.108 (0.066)
样本量	222	222	222
判别系数R <sup>2</sup>	0.144	0.215	0.114

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著，括号内为标准误；是否“偏向权益制”见调查问卷问题第 18、“偏好的固定薪酬比例”见调查问卷问题第 19、“看重佣金奖金激励”见调查问卷问题第 22、是否是“权益制”见问卷问题第 10、“性别”见调查问卷问题第 1、是否是合伙人见调查问卷问题第 9、是否在“一线城市”见调查问卷问题第 3。

回归结果表明，权益制下员工更加偏好权益制薪酬结构，而加盟制下员工更加偏好佣金制薪酬结构，结果极为显著；权益制下员工偏好固定薪酬比例更高的薪酬结构，而加盟制下员工更加偏好固定薪酬比例较低的薪酬结构，结果极为显著。从性别看，男性非常看中佣金奖金的激励，认为应当提高佣金和奖金在薪酬结构中的比重，结果极为显著。对于合伙人而言，认为固定薪酬越低越好，即浮动薪酬越高越好，回归结果极为显著。相比较非

一线城市，一线城市员工更加倾向于加盟制，结果较为显著。其他结果的回归分析结果则不显著。

#### 4.8.4 不同职务职级对薪酬结构的问卷调查统计回归分析结果

自变量为： 事务所工作年限、是否有资格证书、是否一线城市

因变量为： 权益制或加盟制

控制变量为： 性别、年龄、学历、行业从业年限、海外学习经历。

表格 11 不同职务职级对薪酬结构的问卷调查统计回归分析结果表

	(1)	(2)	(3)
因变量： 权益制	初级/高级顾问	(高级)经理或总监	合伙人
事务所工作年限	0.026 (0.023)	0.004 (0.010)	0.015 (0.014)
资格证书	-0.129 (0.144)	0.573*** (0.143)	-0.068 (0.304)
一线城市	0.164 (0.142)	0.278*** (0.102)	-0.079 (0.182)
样本量	74	89	59
判别系数R <sup>2</sup>	0.132	0.293	0.143

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著，括号内为标准误；是否“初级/高级顾问” “(高级)经理或总监” “合伙人” 见查问卷问题第 9、“事务所工作年限” 见调查问卷问题第 7、是否是“权益制” 见问卷问题第 10、“资格证书” 见调查问卷问题第 8、是否在“一线城市” 见调查问卷问题第 3。

回归结果表明，拥有资格证书的经理、高级经理或总监，更加偏好权益制，回归结果极为显著；同时，一线城市的经理、高级经理或总监也更加偏好权益制，回归结果极为显著。

其他结果的回归分析结果则不显著。

#### 4.8.5 不同职务职级对薪酬增长满意度的回归分析结果

自变量为：权益制加盟制、事务所工作年限、资格生疏、一线城市

因变量为：薪酬增长满意度

控制变量为：性别、年龄、学历、海外学习经历、

表格 12 不同职务职级对薪酬增长满意度问卷调查统计回归分析结果表

因变量：薪酬增长	(1)	(2)	(3)	(4)
满意程度	初级/高级顾问	(高级)经理或总监	合伙人	全样本
权益制	-0.028 (0.214)	0.345 (0.208)	0.231 (0.214)	0.029 (0.118)
事务所工作年限	-0.115*** (0.040)	-0.013 (0.019)	-0.002 (0.022)	-0.014 (0.013)
资格证书	-0.138 (0.250)	-0.526* (0.294)	0.194 (0.460)	-0.121 (0.155)
一线城市	0.350 (0.246)	0.001 (0.201)	0.553* (0.276)	0.288** (0.125)
样本量	74	89	59	222
判别系数R <sup>2</sup>	0.288	0.093	0.193	0.064

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著，括号内为标准误；是否“初级/高级顾问”“（高级）经理或总监”“合伙人”见查问卷问题第 9、“薪酬增长满意程度”见调查问卷问题第 15、“事务所工作年限”见调查问卷问题第 7、是否是“权益制”见问卷问题第 10、“资格证书”见调查问卷问题第 8、是否在“一线城市”见调查问卷问题第 3。

回归结果表明，在事务所工作时间越长的初级及高级顾问，对薪酬增长幅度十分不满，回归结果极为显著。一线城市的合伙人对薪酬增长幅度具有一定满意度，回归结果具有一定显著性。而一线城市的全体员工对薪酬增长幅度较为满意度，回归结果较为显著。其他结果的回归分析结果则不显著。

#### 4.8.6 对离职员工的薪酬结构反馈分析

在受访反馈者中，有 85 个离职员工，其中权益制下有 58 人，占比近 70%，加盟制下有 27 人，占比为 31%。针对这部分离职员工，单独作了相关的回归分析。

下表 (1)、(2) 列因变量分别为员工是否是因为工作原因离职（认为工作强度或压力过高、薪酬不合理、职业发展遇到瓶颈）和离职后的薪酬增幅。自变量为权益制或加盟制、薪酬结构满意程度和薪酬增长满意程度。

表格 13 离职员工的薪酬结构反馈的问卷调查统计回归分析结果表

因变量	(1)	(2)	(3)
	因工作原因离职	离职后薪酬增幅	是否离职
权益制	-0.088 (0.124)	0.083** (0.040)	0.184*** (0.064)
薪酬结构满意程度	-0.046 (0.137)	0.002 (0.044)	-0.036 (0.072)
薪酬增长满意程度	0.072 (0.136)	0.025 (0.043)	0.057 (0.070)
薪酬努力对等	-0.208** (0.096)	-0.005 (0.031)	-0.061 (0.052)
薪酬差距合理	0.143 (0.116)	-0.031 (0.037)	-0.093 (0.057)
样本量	85	85	233
判别系数R <sup>2</sup>	0.072	0.057	0.059

注：\*，\*\*，\*\*\*分别代表在 10%，5%，1%的显著性水平下显著，括号内为标准误；是否“因工作原因离职”见查问卷问题第 29、“离职后薪酬增幅”见调查问卷问题第 30、“是否离职”见调查问卷问题第 28、是否是“权益制”见问卷问题第 10、“薪酬结构满意程度”和“薪酬增长满意程度”见调查问卷问题第 15、“薪酬努力对等”见调查问卷问题第 16、“薪酬差距合理”见调查问卷问题第 17。

回归结果表明，认为自己的薪酬与努力不对等造成员工因工作原因离职的重要因素，回归结果较为显著；权益制和加盟制下员工的离职原因没有特别显著差异，但权益制下员工离职后的薪酬增幅更大；相比较加盟制，权益制下员工的离职比例极为显著。其他结果的回归分析结果则不显著。

## 五、 结论与建议

本文尝试从委托代理理论、激励理论、交易成本理论、产权理论、人力资本理论等相关理论阐释相关的关系，并基于 A 所的相关营运数据进行总结并结合对薪酬架构问卷调查所取得的数据总结，通过数据模型进行统计分析结果，可以得到如下基本结论。

### 5.1 研究结论

#### 5.1.1 结论分述

以 A 所作为样板和采用问卷调查采集的数据统计回归分析显示，在具有显著性的基础上，在现阶段，基本结论分述如下：

- (1) 在薪酬架构角度：加盟制与权益制比较，加盟制的年均营业收入增长率（新业务增长率）更高、员工离职率更低、客户投诉率更低；
- (2) 在薪酬架构角度：加盟制与权益制比较，加盟制的员工人均薪酬和全员人均薪酬更高；
- (3) 在组织形态角度：子公司与分公司相比，子公司的年均营业收入增长率（新业务增长率）更高、员工离职率更低、客户投诉率更低；
- (4) 在组织形态角度：子公司与分公司相比，子公司的全员人均薪酬更高；
- (5) 员工人均薪酬更高的情况下老客户续签率更高；
- (6) 员工数量反应公司规模，员工数量多的样本老客户续签率更高，客户投诉率更低；
- (7) 一线城市的分支机构，公司收入年增长率（新业务增长率）更高、员工离职率更低；

- (8) 从员工角度看薪酬结构：在事务所工作年限越长的员工越愿意选择权益制；拥有资格证书的员工，相比较佣金制，更加愿意选择权益制；比较于非合伙人，事务所合伙人更加愿意选择佣金制而非权益制；
- (9) 从员工角度看薪酬结构：权益制下员工更加偏好权益制薪酬结构，而加盟制下员工更加偏好佣金制薪酬结构；权益制下员工偏好固定薪酬比例更高的薪酬结构，而加盟制下员工更加偏好固定薪酬比例较低的薪酬结构；男性非常看中佣金奖金的激励，认为应当提高佣金和奖金在薪酬结构中的比重；对于合伙人而言，认为固定薪酬越低越好，即浮动薪酬越高越好；相比较非一线城市，一线城市员工更加倾向于加盟制；
- (10) 从员工角度看薪酬结构：拥有资格证书的经理、高级经理或总监，更加偏好权益制；一线城市的经理、高级经理或总监也更加偏好权益制；
- (11) 从员工角度看薪酬结构：在事务所工作时间越长的初级及高级顾问，对薪酬增长幅度十分不满；一线城市的合伙人对薪酬增长幅度具有一定满意度；
- (12) 从离职员工角度看薪酬结构：认为自己的薪酬与努力不对等造成员工因工作原因离职的重要因素；权益制和加盟制下员工的离职原因没有特别显著差异，但权益制下员工离职后的薪酬增幅更大。

### 5.1.2 结论综述

根据前述结论分述，可以得到如下综述：

- (1) 就薪酬架构而言，从公司发展的角度看，相比较权益制，加盟制更加适合税务师事务所的发展；

- (2) 就薪酬架构而言，从员工角度看，不同层级不同区域不同背景的员工，应该采用激励方式不同的薪酬架构或者不同的激励力度不同的薪酬架构，这样更加适合税务师事务所的长远发展；
- (3) 就组织形态而言，从公司发展的角度看，相比较分公司，子公司更加适合税务师事务所的发展。

以上结论综述，与理论概述部分具有一定的相互验证关系。

- (1) 委托代理理论角度看，委托方希望在委托关系中能够实现自己利益最大化，实现有形财产或无形财产的增值。而代理方的最终目标则也是收益的增长。无论是子公司还是分公司，无论是权益制还是佣金制，都是一种委托代理，子公司和分公司，是组织形态上的委托代理关系，而权益制还是佣金制是在组织内部员工层级之间的委托代理关系。从委托代理理论角度看，应该能事先双方利益最大化的关系更有益于发展。从本文实证分析的结论也基本印证了这一观点。这也是为何我们会建议对合伙人建议使用佣金制薪酬模式，或弹性更大的固定薪酬制，可以更有效促进合伙人带动事务所的发展等等。
- (2) 从交易成本理论来看，企业发展过程中必然会不断扩张，而扩张会带来企业的组织成本。组织成本和交易费用的降低也会影响企业边界和企业规模。无论是组织形态还是薪酬架构的不同都会带来不同的交易成本，这将影响企业的发展速度和质量的的不同。这一点也在本文实证分析中得到了印证，例如加盟制的独立性更高，原则上交易成本更低，所以其年均营业收入增长率(新业务增长率)更高、员工离职率更低、客户投诉率更低。

- (3) 从产权理论来看，要提高组织的运行效率，必须拥有明晰的产权。而子公司独立性更强，产权更清晰，可以有效降低决策成本，增强驱动力。当然，这也会带来协同性和专业度提升的问题，对于更长周期的长远发展的影响还有待实证检验。
- (4) 从激励理论角度看，适度而有效地对员工进行激励，可以为企业的发展提供动力保障，无论是内容激励还是过程激励或者核心员工激励，由于佣金制将薪酬的最终结果与期望理论、目标设置理论有机的联系在一起，激励弹性更大，员工的期望与付出与薪酬有机的结合在一起，故而佣金制所以结果更显著，当然佣金制也会带来一些短视的问题，以及风险控制的问题，这也需要企业有相关的配套措施来控制相关的衍生问题，不能因为追求发展而使得公司风险急剧变大。
- (5) 人力资本理论角度看，投资人力资本可以提升生产效益，且高质量的人力投资所产生的效能远高于低质量的人力投资所产生的效能。税务师事务所行业本质上是人力驱动的行业，对人才的要求极高，不仅需要依靠税法专业的人才，还需要这类人才有较强的学习能力、沟通能力和抗压能力，税务师事务所行业深受人力资本理论影响。这也从本文实证分析中得到了印证，例如就薪酬架构而言，从员工角度看，不同层级不同区域不同背景的员工，应该采用激励方式不同的薪酬架构或者不同的激励力度不同的薪酬架构以驱动不同类型的员工，这样更加适合税务师事务所的长远发展。

## 5.2 相关建议

针对子公司与分公司、权益制与加盟制四种因素进行实证研究分析后，本着源于实践又促进变革发展的宗旨，从公司层面、员工层面和客户层面三个方面来看，根据研究结果给予以下建议：

1. 从公司层面：对于国内大所而言，如果希望持续快速发展，可以尝试选择加盟制子公司制；
2. 从公司层面：快速做大可以增加客户粘性以及提升客户满意度，建议策略性考虑做大，先做大更能做强；
3. 从公司层面：提升员工薪酬可以提升老客户续签率，增加客户粘性和公司的持续收入稳定，建议重视员工的薪酬水平提升方案；
4. 从公司层面：一线城市分支机构的收入增速更快、员工离职率更低，建议加大对一线城市分支机构的投入，可以帮助公司得到较快发展；
5. 从员工层面：在有选择的前提下，建议加入总机构、子公司、加盟制分支机构、一线城市，因为在这些地方人均薪酬更高、公司发展更快而形成机会更多、工作更为稳定；
6. 从员工层面：对合伙人建议使用佣金制薪酬模式，或弹性更大的固定薪酬制，可以更有效促进合伙人带动事务所的发展；对男性员工，可以适当提高佣金和奖金在薪酬结构中的比重，以增强其满意度和获得感；

7. 从员工层面：拥有资格证书的经理、高级经理或总监，以及一线城市的经理、高级经理或总监，建议适当提高其固定薪酬占整体收入的比重以增强其满意度和获得感；
8. 从员工层面：对于初级及高级顾问级别的员工，建议提升起薪和每年薪酬增幅以提升员工满意度和归属感，减轻基本生活压力；
9. 从员工层面：鉴于离职员工对自己的薪酬与努力不对等是造成员工因工作原因离职的重要因素，因此建议，无论是权益制薪酬机制还是加盟制薪酬机制，都需要去建立多维度的薪酬激励机制，不仅看业绩贡献、出差频率、工时、证书等，还应当考虑员工的敬业程度、专业度、发展潜力等多维要素来建立更为全面的薪酬激励机制；
10. 从员工层面：对于权益制薪酬结构的公司，对于拥有资格证书的经理、高级经理或总监，以及一线城市的经理、高级经理或总监，建议适当提高其固定薪酬占整体收入的比重以增强其满意度和获得感；
11. 从客户层面：在选择事务所提供服务时，在其他条件同等的前提下，应当选择总机构、子公司、加盟制分支机构、一线城市的机构、规模更大的机构、员工整体收入高的事务所，因为事务所的员工稳定性更高、人员规模更大、服务态度更好更助于得到更优质的服务。

### 5.3 本文局限

本文研究的局限性包括：

1. 样本数量和选择上的局限。尽管采集了 A 所近四年近 700 名员工及 33 个分支机构的相关数据，以及采集了 222 位在职及离职员工的相关反馈数据，但是由于仅仅是一个事务所的样本，从薪酬架构角度缺乏个人员工薪酬数据，虽然通过问卷调查方式补充了数据，但难免有些遗憾。从组织形态角度，主要探讨的是子公司权益制、分公司加盟制，虽然市场上子公司加盟制、分公司权益制的类型较少，但是由于数据受限，未进行充分探讨。总而言之，内部效度与外部效度受限，难免以偏概全。
2. 关于调研方法上的局限性。本文数据主要是对 A 所内部数据的整理，汇集了总部及各个分支机构近三年或四年的相关数据，但是由于部分数据涉及隐私不得不隐去或通过平均数据来进行分析，有关问题分析的视野比较宽泛，深度聚焦不够，其资料研究挖掘归纳值得改进。由于未能找到公开数据对同业相关情况进行分析，也使得本文受到局限；对于问卷调查部分，问卷调查只是反映了受访者的当时当刻的想法，其提供的回答也可能会受到情绪、环境、时间等内在在外在因素的影响，所取得的反馈与真实情况可能存在偏差。
3. 研究视角的局限性。问卷调查角度看，主要探讨的是薪酬架构对发展的影响，对薪酬架构和组织形态对企业发展的研究角度而言，应该说可以从众多角度多维度对其治理影响进行研究，特别是对公司的价值创造者、公司治理参与者、公司收益共享者的统一而深入的联系性研究不够。

## 参考文献

- 弗雷德·R·戴维,《战略管理》(第13版,徐飞)[M],中国人民大学出版社,2012。
- 奥利弗·威廉姆森,资本主义经济制度[M],商务印书馆,2007。
- 迈克尔·波特,竞争战略[M],华夏出版社,1997。
- 亚当·斯密,国富论[M],北京出版社,2008。
- 道格拉斯·诺思,制度、制度变迁与经济绩效[M],格致出版社,2008。
- 大卫·梅斯特,专业服务公司的管理[M],大龙等译,机械工业出版社,2009。
- 恩拉恩·埃格特森,经济行为与制度[M],商务印书馆,2007。
- 加里·贝克尔,人类行为的经济分析[M],上海三联书店,1993。
- 里萨·埃迪里奇,高盛:最后的赢家[M],华夏出版社,2009。
- 理查德·道金斯,自私的基因[M],卢允中等译,科学出版社,1981。
- 罗伯特·希尔曼,论律师的流动管理[M],王进喜等译,中国人民公安大学出版社,2005。
- 胡奕明,国际会计师事务所内部管理研究[J],中国注册会计师,2005(02): 42-47。
- 纪益成,会计师事务所合伙制问题研究[J],会计研究,2000(4): 57-59。
- 李丹,四大合伙文化的同质性和差异性[J],中国注册会计师,2006(4): 65-68。
- 刘秀丽,姜传志,合伙企业中的人力资本:企业所有权与分配问题刍议[J],会计研究,孙鹏,会计师事务所组织形式与审计谈判研究[D],南开大学,2010。
- 徐强胜,企业形态的法经济学研究[J],法学研究,2008(1): 30-39。
- 罗必良主编,新制度经济学[M],山西经济出版社,2005。
- 林毅夫,财产权利与制度变迁--产权学派与新制度学派译文集[M],上海人民出版社,1994。
- 李晓慧,四大合作所合伙治理的框架、经验及其启示[J],中央财经大学学报,2011(7): 90-96。
- 李祥,我国上市公司股权激励实施效果调查分析[J],投资与合作,2012(7): 143-146。

- 马超, 试论完善税务师事务所的内部治理[J], 注册税务师, 2013(6): 87-89。
- 骆伟泽, 浅谈激励理论在税务代理行业人力资源管理中的应用[J], 广东财经大学学报, 2003(4):16-19。
- 黄媛, FZ 税务师事务所员工绩效管理体系优化研究[D], 兰州理工大学, 2015。
- 苏康, L 公司知识型员工激励体系优化设计[D], 山东大学, 2012。
- 凌铮, 古银华, 分享经济时代可雇佣能为与雇佣稳定性的关系[J], 中国人力资源开发, 2016(5):254-258。
- 王少飞, 唐松, 李增泉, 姜蕾, 盈余管理、事务所客户资源控制权的归属与审计质量——周金荣, 我国注册税务师制度环境探讨[J], 税务与经济, 2016(4): 33-36。
- 张雅静, 唐薇, 赵卓丽, 浅谈价值链管理[J], 经济师, 2014(11): 7-11。
- 吕育兴, 基于当前注册税务师行业发展面临的问题及对策[J], 现代商化, 201(33):222-223。
- 臧文昭, 税务师事务所十大发展战略研究[J], 注册税务师, 2011(06): 65-67。
- Andrzej., 2013 ESC guidelines on the management of stable coronary artery disease: the Task Force on the management of stable coronary artery disease of the European Society of Cardiology[J], European heart journal, 2013, 34(38):2949-3003.
- Brickley JA., Incentive conflicts and contractual restraints: Evidence from franchising[J]. The Journal of Law and Economics, 1999,42(2):745-774.
- Conyona, Martin J. & He, Lerong., Executive compensation and corporate governance in China[J], Journal of Corporate Finance, 2011, 17:1158-1175
- David Brock, Tal Yaffe, Mark Dembovsky, the Global Law Firm: an initial study of strategy and performance[J], International Journal of Business and Economics, 2006, 5(2):161-172
- Doris. Diagnosis, management, and treatment of hepatitis C: an update[J], Hepatology, 2009(4):1335-1374.
- Demsetz, Harold., The Structure of Ownership and the Theory of the Firm, Journal of Law and Economics, Vol. 26, No. 2, Corporate and Private Property: A Conference Sponsored by the Hoover Institution, 1983, 6:375-39

- Empson L.& Chapman C. Partnership versus Corporation: Implications of Alternative Forms of Governance in Professional Service Firms[J]Research in the Sociology of Organizations, 2006(24): 139–170.
- Eugene Kandel, Edward Lazear, Peer Pressure and Partnerships[J], The Journal of Political Economy, 1992, 4(100):801-817
- Foss, N.J. The Theory of the Firm: Contractual and Competence Perspectives[J], Journal of Evolutionary Economics, 1993(3):127-144.
- Gary, The politics of congressional elections[M], Rowman Littlefield, 2015.
- Grossman S, Hart O. The Costs and Benefits of Ownership: A Theory of Vertical and Lateral Integration, Journal of Political Economy, 1986, 94(4):691-719.
- Gheribi E. Factors affecting the developing of catering enterprises in Poland[J], Journal of Choneqing Technology&Business University, 2015(6), 21-22
- Holmström B, Milgrom P. Aggregation and Linearity in the Provision of Intertemporal Incentives[J], Econometrica, 1987, 55 (5):303-328.
- James B. Rebitzer, Lowell J. Taylor, When Knowledge is an Asset: Explaining the Organizational Structure of Large Law Firms[J], The Institute for the Study of Labor(IZA) Discussion Dissertation, 2006, 10: 2353.
- Joyce S Osland, The Organizational Behavior Reader[J], 2010:43
- Ndelela.L.T. Establishing a knowledge management program for competitive advantage in an enterprise[J], International Journal of Information Management, 2001, 21(2):151-165
- Robert J. K, Laird, K. R, Thomas, G. E. The Entry of International CPA Firms into Emerging Markets: Motivational Factors and Growth Strategies[J], The International Journal of Accounting, 2000,(35):99-102
- Shaw J D, Gupta N. Let the evidence speak again! Financial incentives are more effective than we thought[J], Human Resource Management Journal, 2015, 25(3):281–293.
- Teece D. J., Expert Talent and the Design of (Professional Services) Firms[J], Industrial and Corporate Change, 2003,12(4):895-916
- Van Zandt T. Decentralized information processing in the theory of organizations[J], International Economic Association Series, 1999, 150:125-160

Williamson, O.E. The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting. New York:Free Press,1985.

附录 A  
佣金计算考核表

职位		姓名 (签字)	
职位说明	1. XXXXXXXX 2. XXXXXXXX 3. XXXXXXXX 4. XXXXXXXX 5. XXXXXXXX 6. XXXXXXXX		
业绩目标	202X.XX-202X.XX 十二个月完成个人项目业绩 XXXX 万元。 前6个月必须完成十二个月业绩目标的40%。		
提成考核	项目金额A (万元)	佣金比例	备注
	A ≤ XX00	X%-XX%	1、项目完成回款后下一个月发放70%佣金 2、在完成年度业绩目标后发放剩余比例佣金 3、项目中形成的差旅费等按公司规定报销。 4、单个项目的佣金比例在项目启动前确定
A > XX00	超过指标部分 额外 X%		
处罚	完成业绩情况	处罚	备注
	6个月内未完成40%全年业绩的	佣金的剩余30%暂不发放，年底完成的按原比例补足	1、未达业绩比例的30%，佣金暂不发放。 2、完成业绩指已经结束和正在进行中的项目； 3、项目的指标以与客户正式签订协议并正式启动作为计量起点。 4、十二个月开票金额需超过个人业绩指标的50%。
	全年未完成业绩	1. 年度业绩完成比例低于30%的，佣金将归零，不再发放； 2. 年度业绩完成比例在90%-99%的，佣金按照提成考核佣金比例的90%发放；89%-80%的，佣金按照提成考核佣金比例的80%发放，以此类推。	

## 附录 B

### 税务师事务所行业薪酬结构满意度匿名调查问卷

目前税务师事务所行业主要存在两种薪酬结构：

一是年薪制，即年薪由基本工资、出差和加班补贴、奖金和福利构成，收入的增加基本依靠职级的提高。

二是佣金制，即年薪由基本工资、佣金、奖金、补贴和福利构成，收入的增加基本依靠服务客户的价值增长。

本问卷将采用匿名方式，调查您对从税务师事务所的这两种薪酬结构的看法，有关数据仅用于税务师事务所行业优化薪酬结构工作，感谢您的配合。

1. 您的性别 [单选题]\*

- 男
- 女

2. 您的年龄 [单选题]\*

- 22岁-30岁
- 30岁-40岁
- 40岁-50岁
- 50岁-60岁

3. 您所在的省（市）或自治区 [单选题]\*

- 北京
- 天津
- 上海
- 重庆
- 内蒙古
- 广西

- 西藏
- 宁夏
- 新疆
- 河北
- 山西
- 辽宁
- 吉林
- 黑龙江
- 江苏
- 浙江
- 安徽
- 福建
- 江西
- 山东
- 河南
- 湖北
- 湖南
- 广东
- 海南
- 四川
- 贵州
- 云南
- 陕西
- 甘肃
- 青海

台湾

香港

澳门

4. 您的学历 [单选题]\*

本科

研究生

博士

5. 您是否有海外学习经历 [单选题]\*

是

否

6. 您在税务行业的从业年限 [单选题]\*

0-3 年

3-5 年

5-12 年

12-20 年

20 年以上

7. 您在税务师事务所工作的年限 [单选题]\*

0-3 年

3-5 年

5-12 年

12-20 年

20 年以上

8. 您是否持有税务行业相关资格证书 [多选题]\*

无

- 税务师
- 注册会计师
- 法律职业资格
- ACCA
- CIMA
- AICPA
- 其他, 请说明 \_\_\_\_\_ \*

9. 您在税务师事务所的职级 [单选题] \*

- 初级税务顾问
- 高级税务顾问
- 经理
- 高级经理或总监
- 合伙人

10. 您在税务师事务所的薪酬结构 [单选题] \*

- 年薪制
- 佣金制

11. 您在税务师事务所的除月度基本工资之外的收入占年收入的比例 [单选题] \*

- 0-10%
- 10%-20%
- 20%-30%
- 30%-40%
- 40%-50%
- 50%以上

12. 您在税务师事务所的非经济性福利有哪些 [多选题]\*

- 弹性工作制
- 带薪休假
- 培训
- 旅游
- 荣誉称号
- 其他, 请说明 \_\_\_\_\_\*

13. 您在税务师事务所的绩效评价是来自哪些因素 [多选题]\*

- 专业资格证书
- 平均每周工作小时
- 承接客户对应的营业收入
- 拓展客户对应的营业收入
- 工作态度

14. 您在税务师事务所的过去一年内承接及拓展客户带来的营业收入同比增长率 [单选题]\*

- <0
- 0-20%
- 20%-50%
- 50%以上
- 不适用

15. 您对税务师事务所的薪酬结构和涨薪幅度的满意程度[矩阵单选题]\*

	非常不满意	不满意	一般	满意	非常满意
薪酬结构	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
涨薪幅度	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. 您认为您在税务师事务所的薪酬所得与您的付出和努力的对等程度 [单选题] \*

- 非常不对等
- 比较不对等
- 基本对等
- 比较对等
- 非常对等

17. 您认为在税务师事务所的薪酬结构下，不同职级之间员工的薪酬水平差距 [单选题]

\*

- 非常不合理
- 比较不合理
- 基本合理
- 比较合理
- 非常合理

18. 在个人可以选择的情况下，您会更倾向于选择年薪制/佣金制 [单选题] \*

- 完全倾向年薪制
- 比较倾向年薪制
- 年薪制佣金制无差别
- 比较倾向佣金制
- 完全倾向佣金制

19. 您认为税务师事务所行业的薪酬结构中固定薪酬和变动薪酬的比例怎样设置比较合理 [单选题] \*

- 固定薪酬/变动薪酬=9/1
- 固定薪酬/变动薪酬=8/2
- 固定薪酬/变动薪酬=7/3
- 固定薪酬/变动薪酬=6/4
- 固定薪酬/变动薪酬=5/5
- 固定薪酬/变动薪酬=4/6
- 固定薪酬/变动薪酬=3/7

20. 您对薪酬结构中福利（弹性工作制、带薪休假、团建、培训等）是否认可 [单选题] \*

- 非常不认可
- 比较不认可
- 基本认可
- 比较认可
- 非常认可

21. 您认为薪酬的变动应依据哪些要素 [多选题] \*

- 从业年限
- 学历背景
- 客户的数量
- 客户满意度

工作的复杂程度

工作态度

专业能力

22. 您认为以下措施中最能激励您的措施是 [单选题]\*

提高基本工资的比重

提高奖金和佣金的比重

提高福利的比重

其他, 请说明 \_\_\_\_\_ \*

23. 您认为税务师事务所发展的核心要素有哪些 [多选题]\*

人才

激励机制

声誉和品牌附加值

与政府的关系

团队专业度

24. 您在 2019 年度、2020 年度、2021 年度的整体薪酬涨幅分别是 [矩阵单选题]\*

年度	0-5%	5%-10%	10%-20%	20%-30%	30%-40%	40%-50%	50%以上	<0 负数
2019 年度	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2020 年度	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2021 年度	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

25. 您是否曾在以下年度改换工作 [多选题] \*

2019 年度

2020 年度

2021 年度

未曾在 2019 年度至 2021 年度改换工作

26. 您认为每年薪酬调整多少幅度较为合理 [单选题] \*

0-10%

10%-20%

20%-30%

30%-40%

40%-50%

50%以上

27. 您目前的税前年收入水平 [单选题] \*

人民币 10 万元以下

人民币 10 万元至 30 万元

人民币 30 万元至 60 万元

人民币 60 万元至 100 万元

人民币 100 万元至 300 万元

人民币 300 万元至 600 万元

人民币 600 万元以上

28. 您是否仍在税务师事务所在职 [单选题]\*

是 (请跳至第 32 题)

否

29. 您离开税务师事务所的主要原因 [单选题]\*

薪酬水平不合理

工作强度或压力过高

遇到职业发展瓶颈

个人或家庭原因

其他, 请说明 \_\_\_\_\_

30. 您离开税务师事务所的薪酬变化 [单选题]\*

整体薪酬降低

整体薪酬持平

涨幅 0-10%

涨幅 10%-20%

涨幅 20%-30%

涨幅 30%-40%

涨幅 40%以上

31. 您在目前公司担任的职位 [填空题]\*

---

32. 您预期未来在税务行业继续工作多少年 [单选题]\*

0 （不愿意继续在税务行业工作）

1-5 年

5-10 年

10-20 年

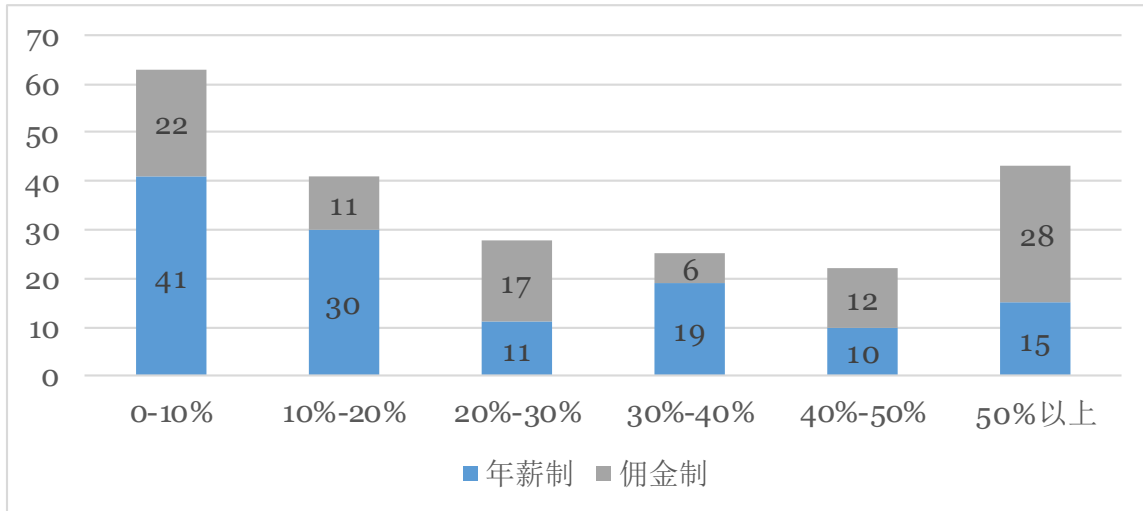
20 年以上

## 附录 C

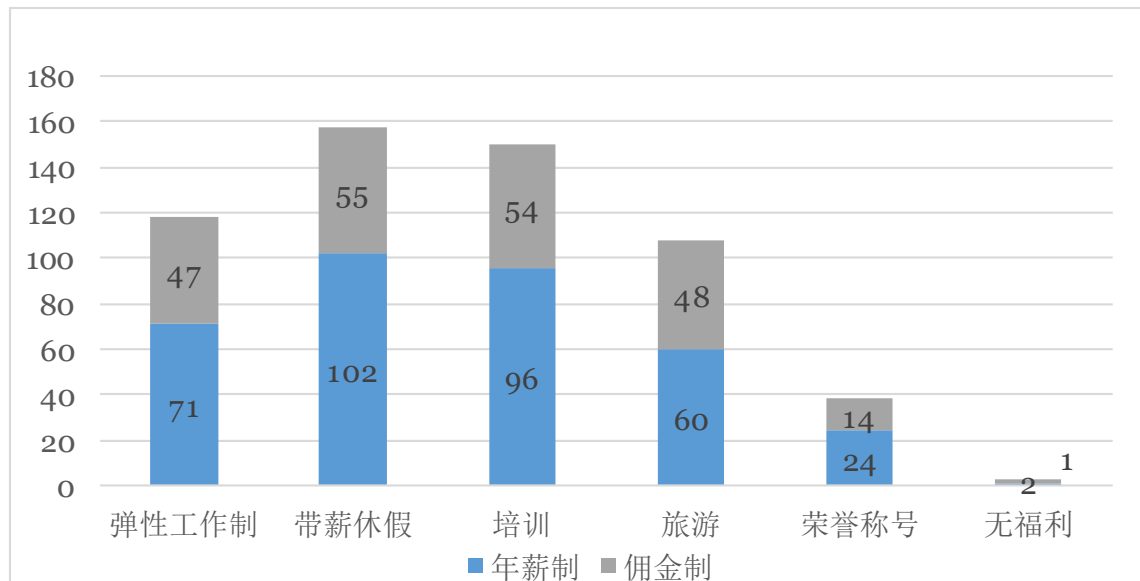
### 关于问卷调查表的描述性统计

关于问卷调查表的描述性统计，在论文主体部分已经对问卷调查反馈者进行肖像刻画，主要是涉及问卷调查表第一至第十个问题进行分析。对于问卷调查表第十一至第三十二个问题，将在此进行统计分析，详见如下：

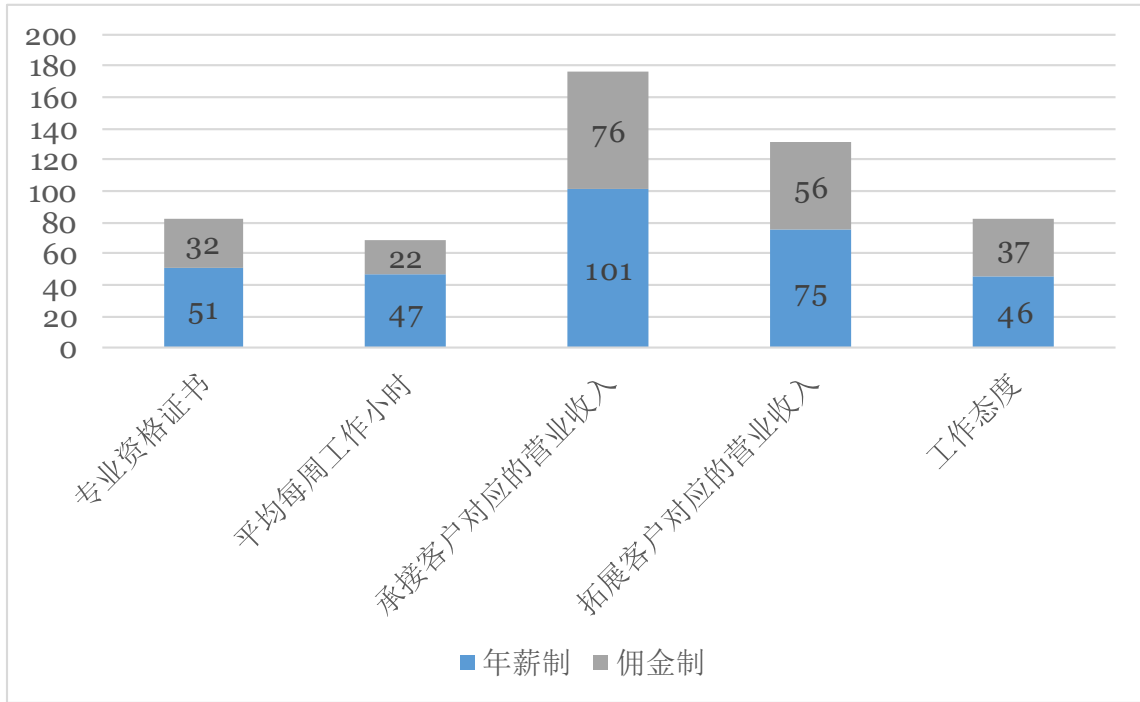
图表 10 月度基本工资之外的收入占年收入的比例



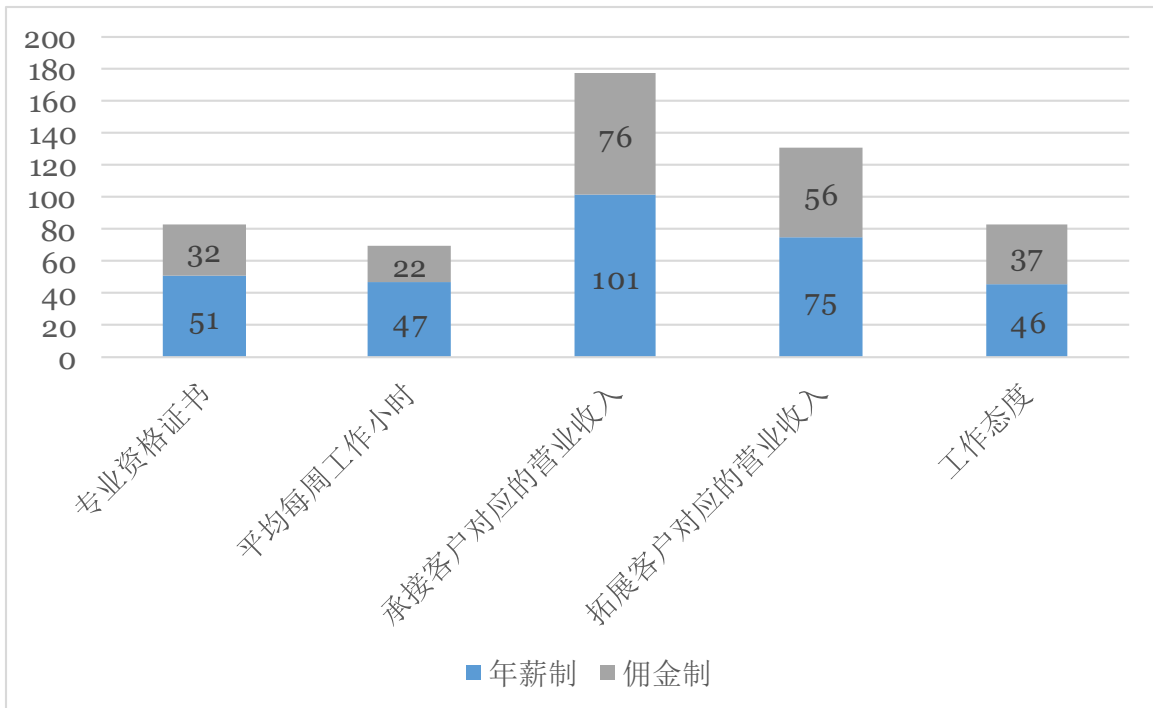
图表 11 在税务师事务所的非经济性福利有哪些



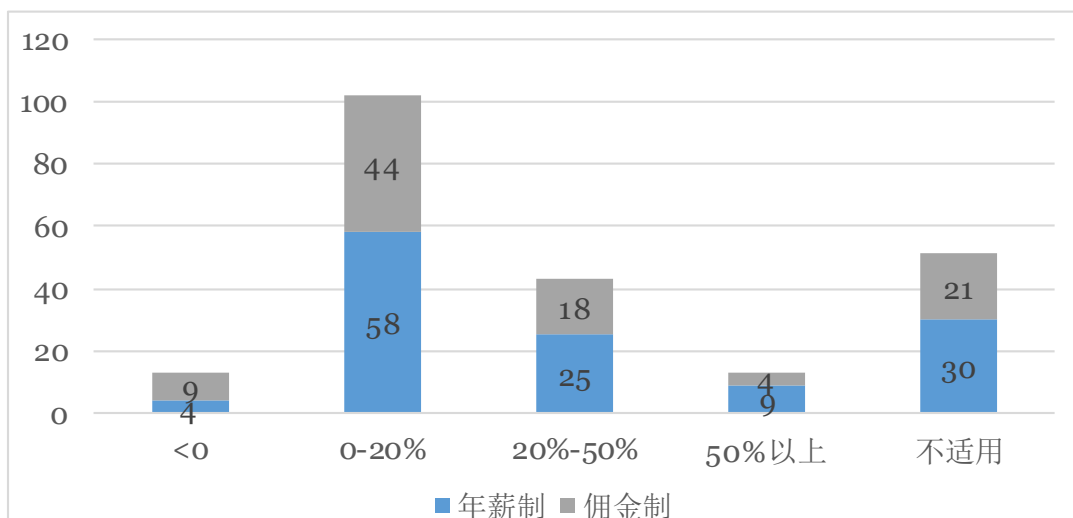
图表 12 在税务师事务所的绩效评价是来自哪些因素



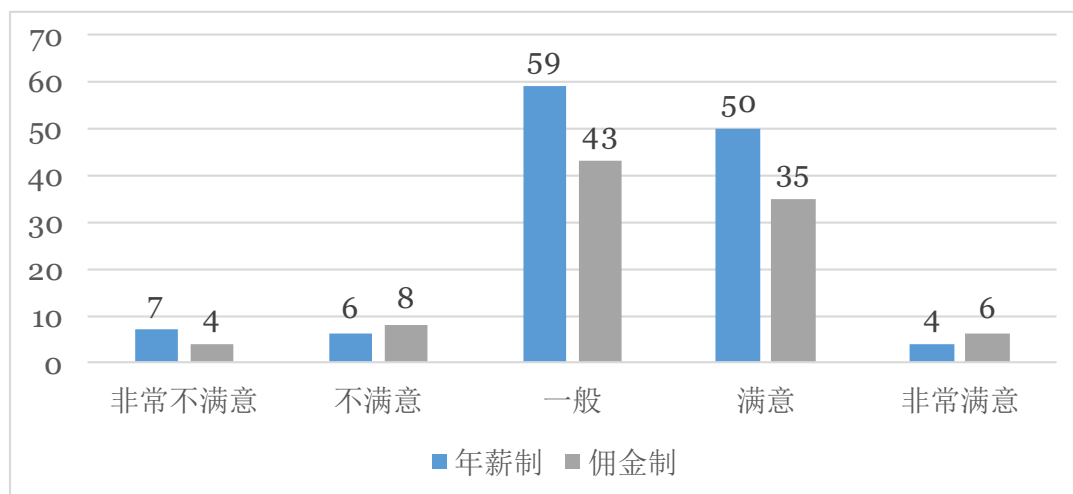
图表 13 在税务师事务所的绩效评价是来自哪些因素



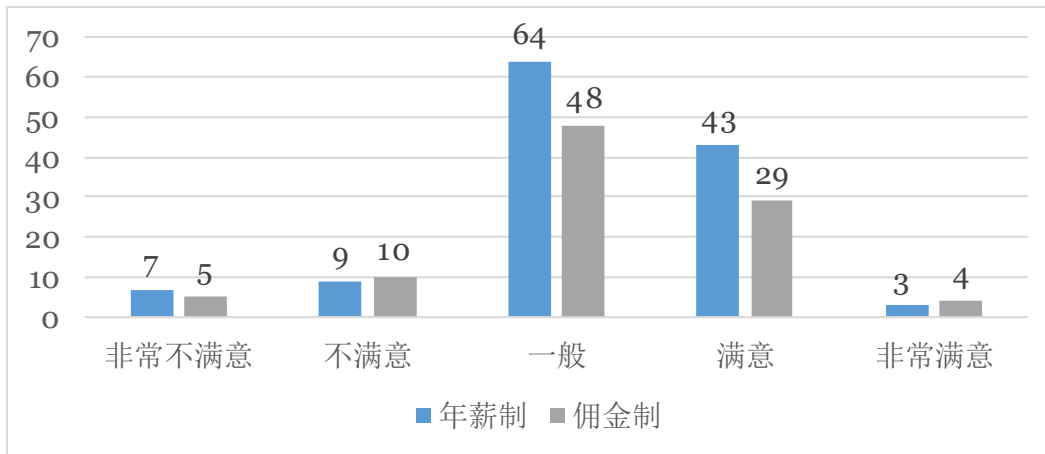
图表 14 在税务师事务所的过去一年内承接及拓展客户带来的营业收入同比增长率



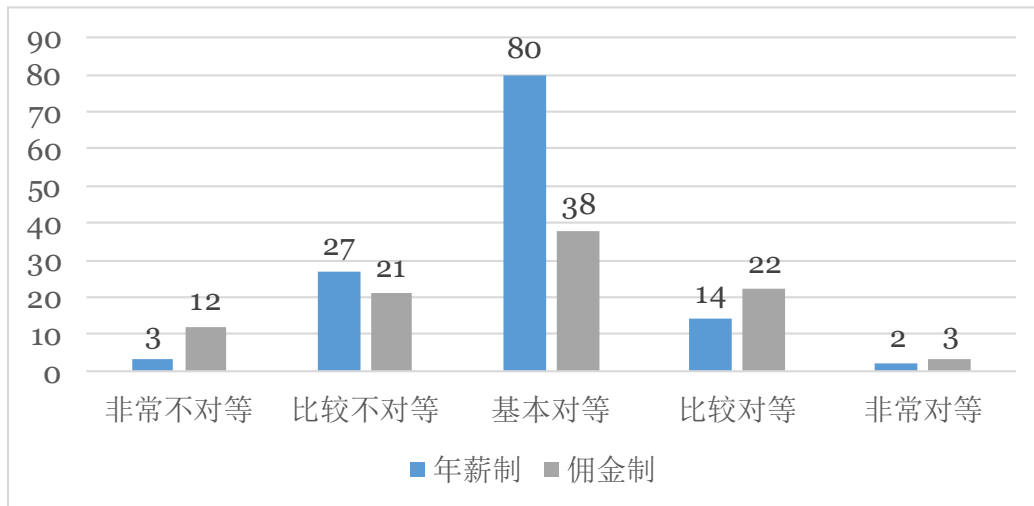
图表 15 对税务师事务所的薪酬结构和涨薪幅度的满意程度—薪酬结构



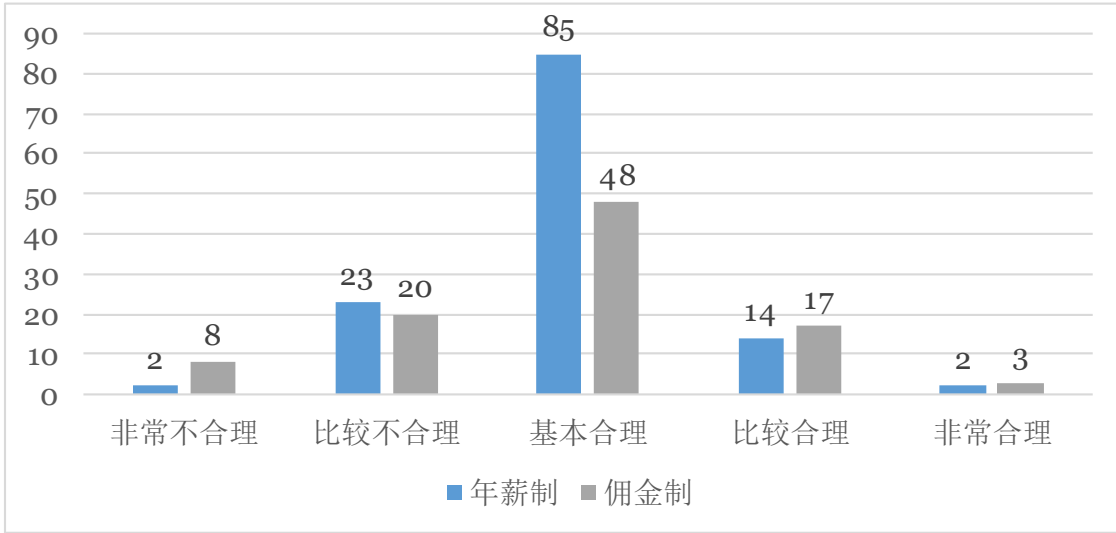
图表 16 对税务师事务所的薪酬结构和涨薪幅度的满意程度—薪酬涨幅



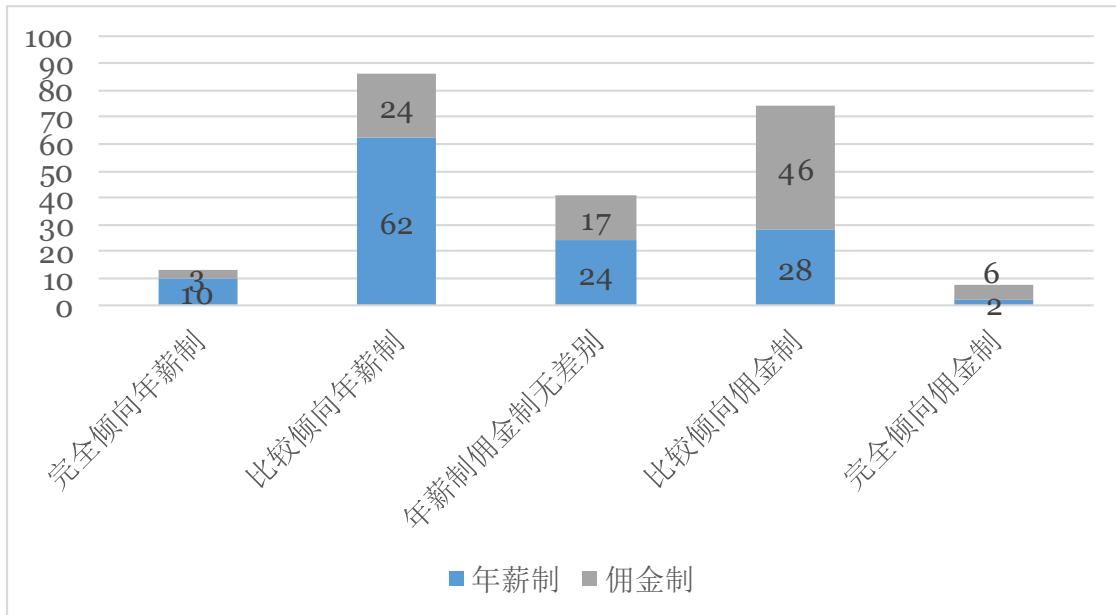
图表 17 在税务师事务所的薪酬所得与您的付出和努力的对应程度



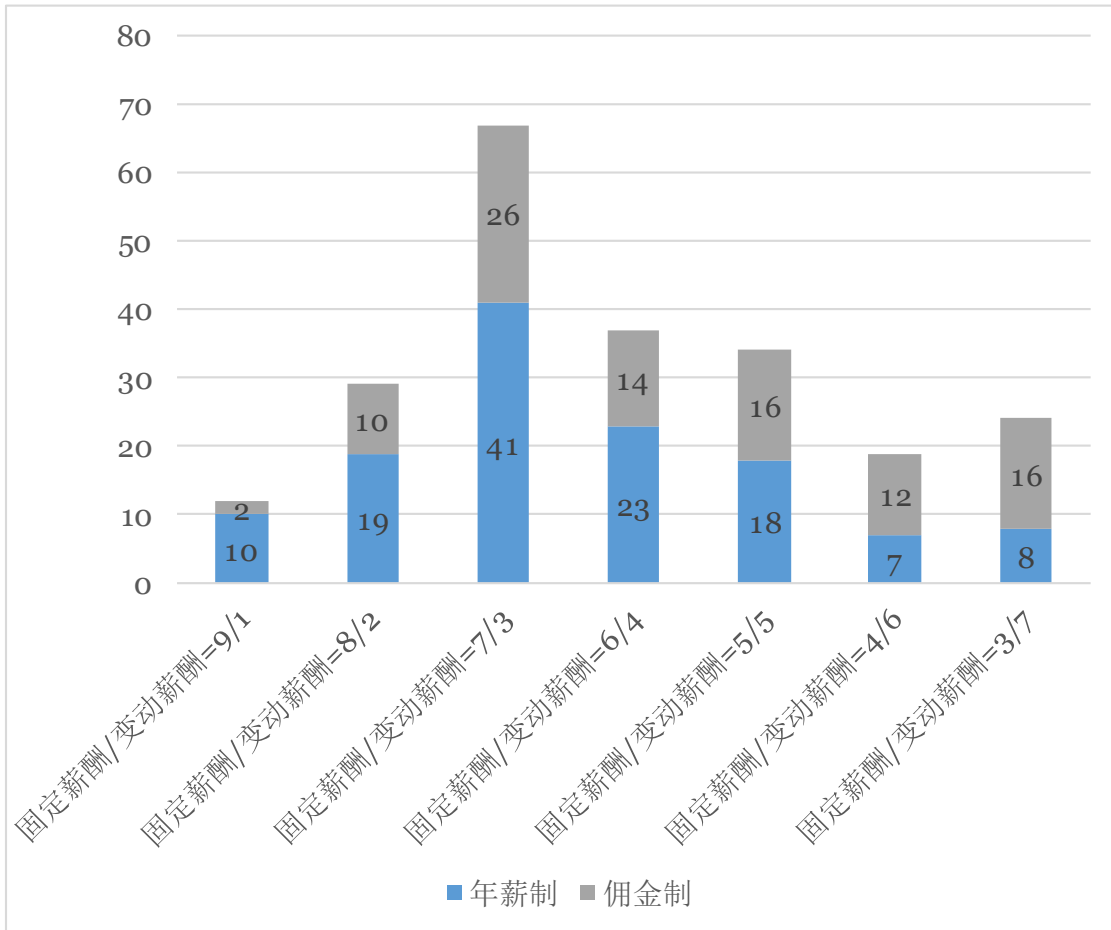
图表 18 在税务师事务所的薪酬结构下，不同职级之间员工的薪酬水平差距



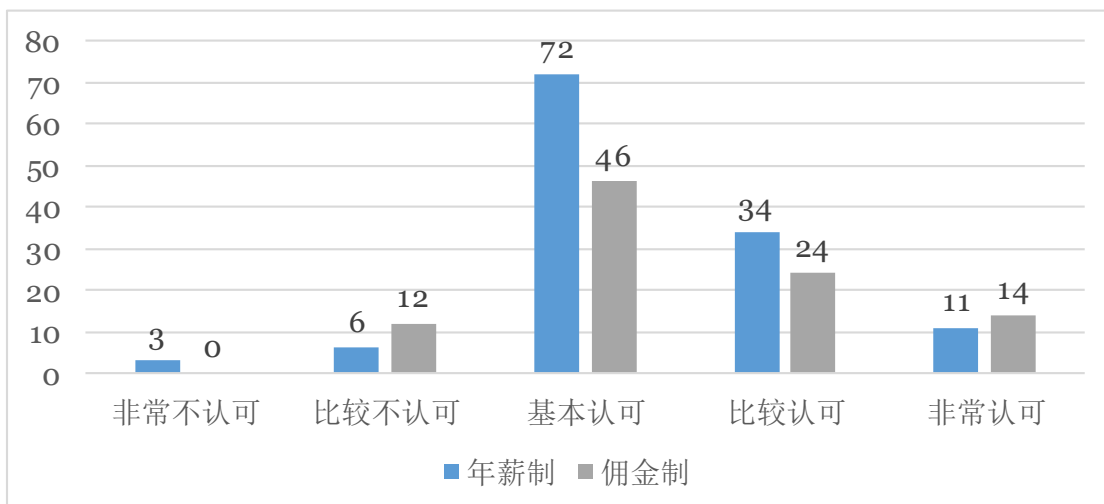
图表 19 在个人可以选择的情况下，您会更倾向于选择年薪制/佣金制



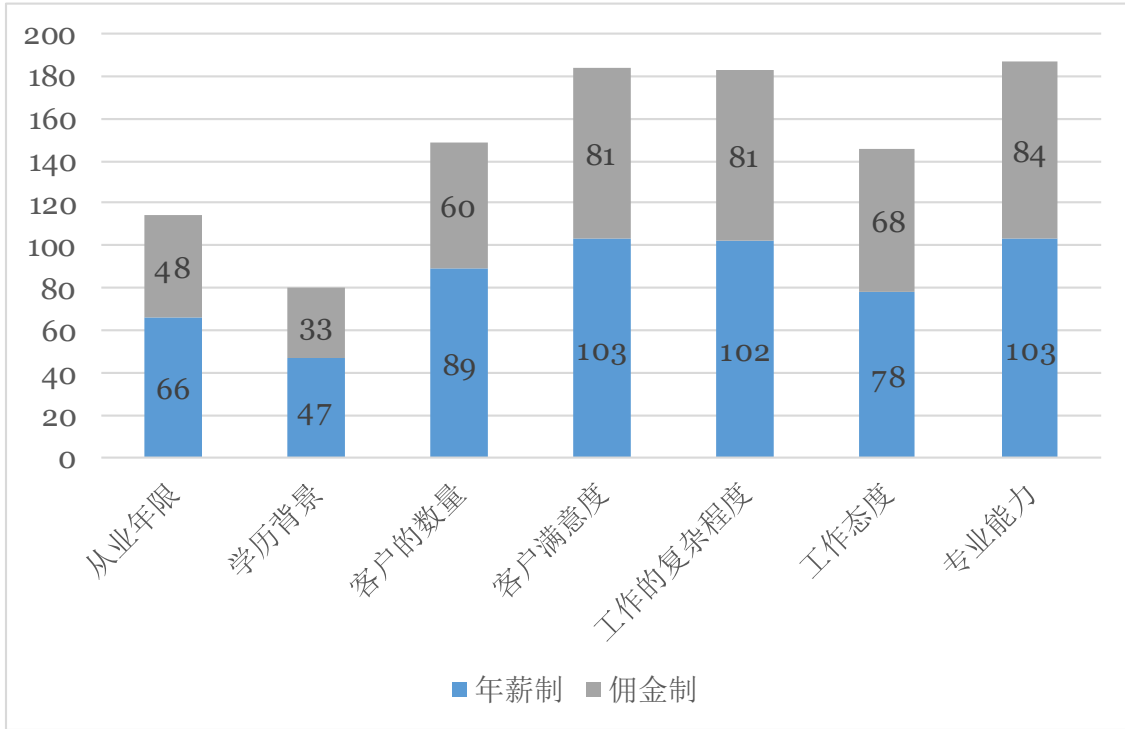
图表 20 薪酬结构中固定薪酬和变动薪酬的比例怎样设置比较合理



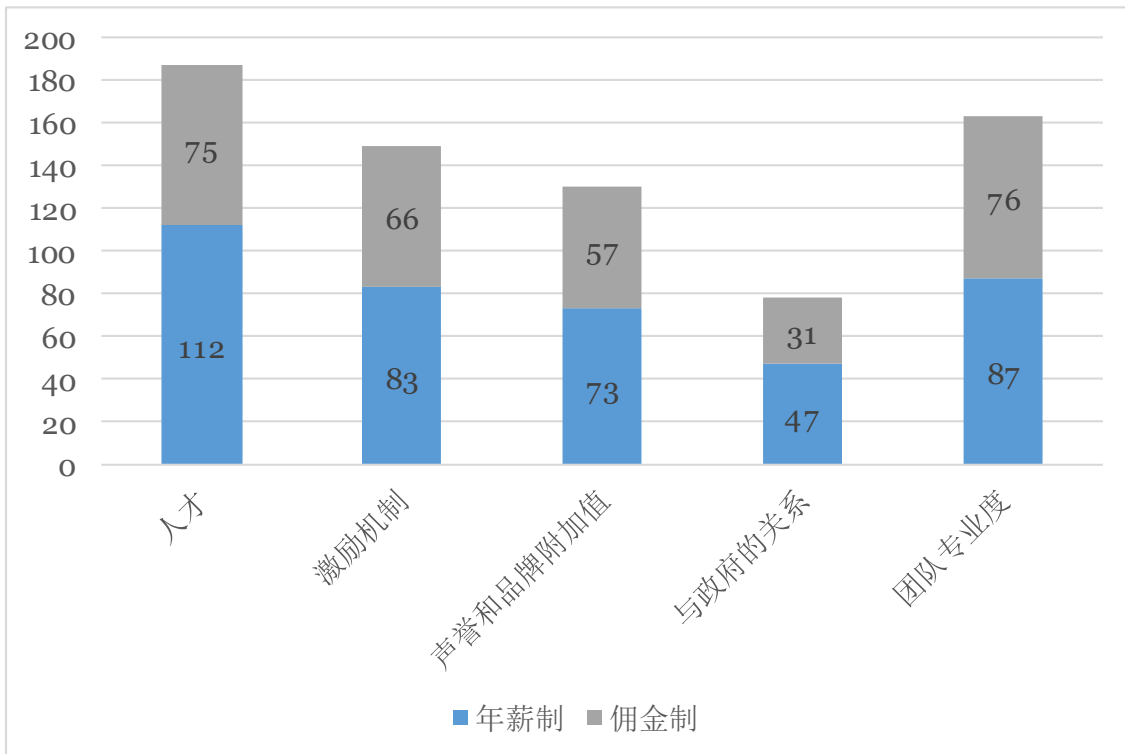
图表 21 对薪酬结构中福利（弹性工作制、带薪休假、团建、培训等）是否认可



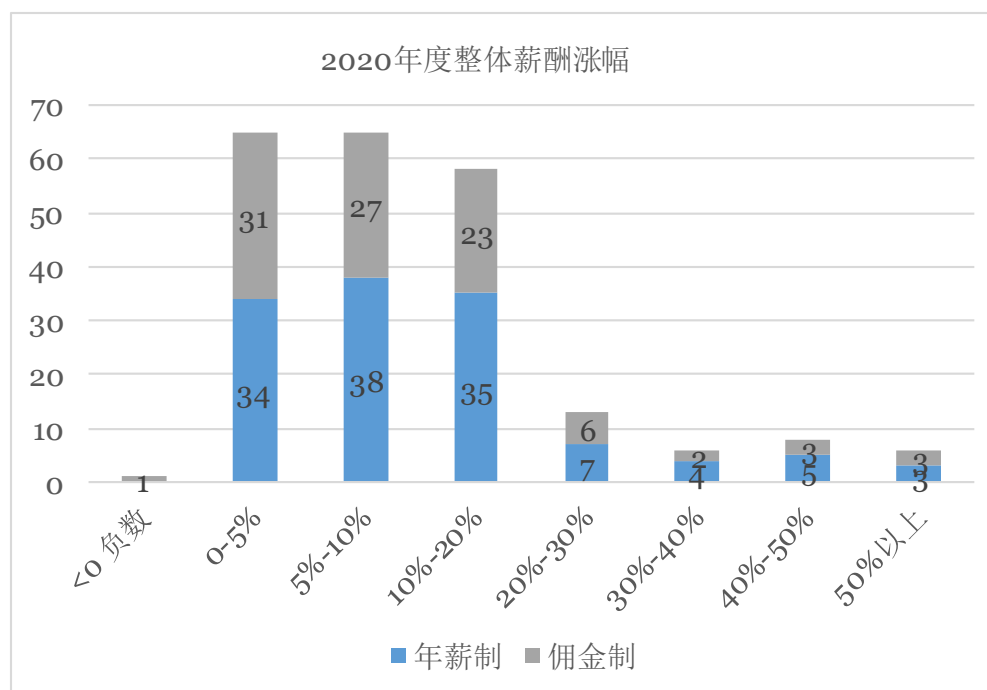
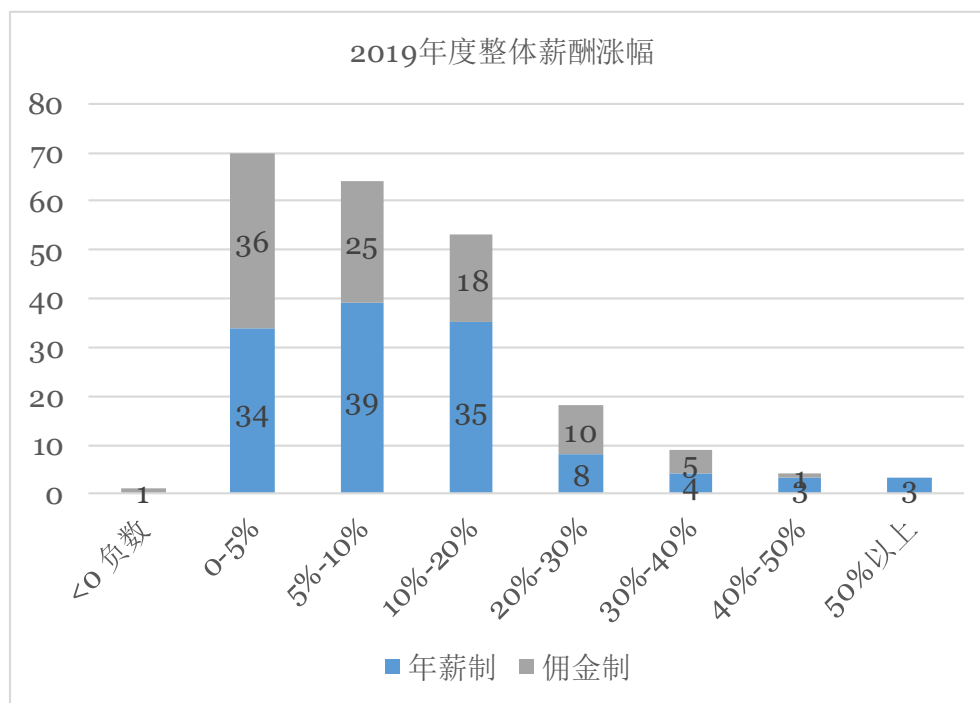
图表 22 薪酬的变动应依据哪些要素

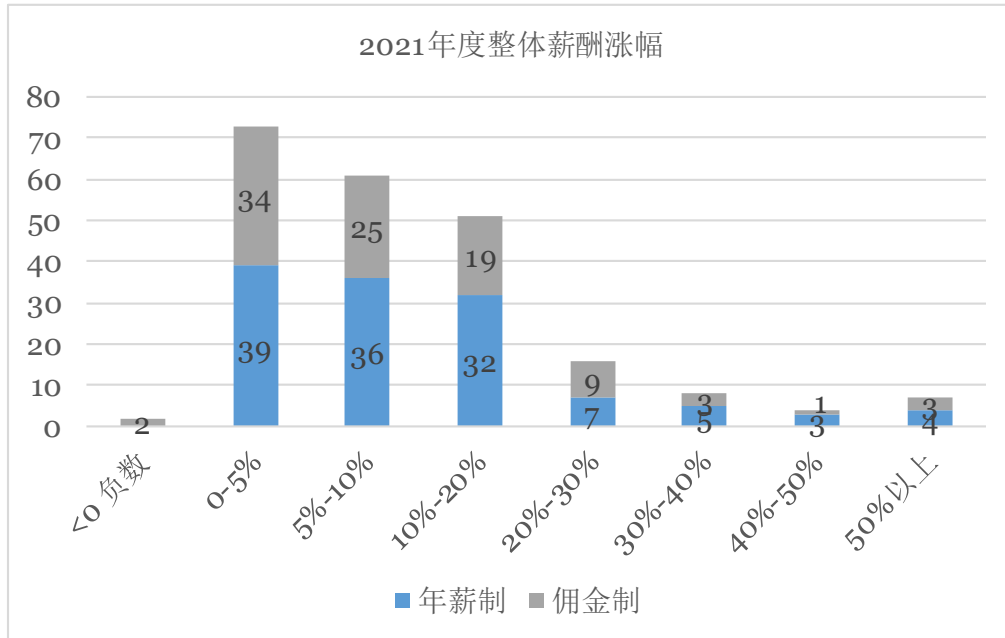


图表 23 税务师事务所发展的核心要素有哪些

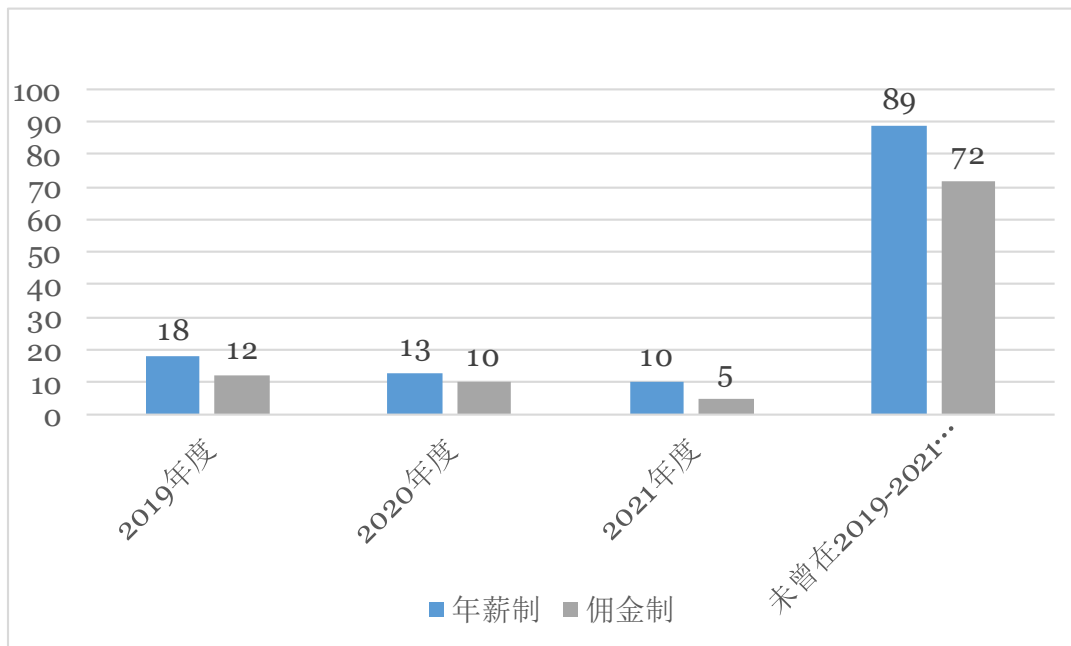


图表 24 2019年度、2020年度、2021年度的整体薪酬涨幅

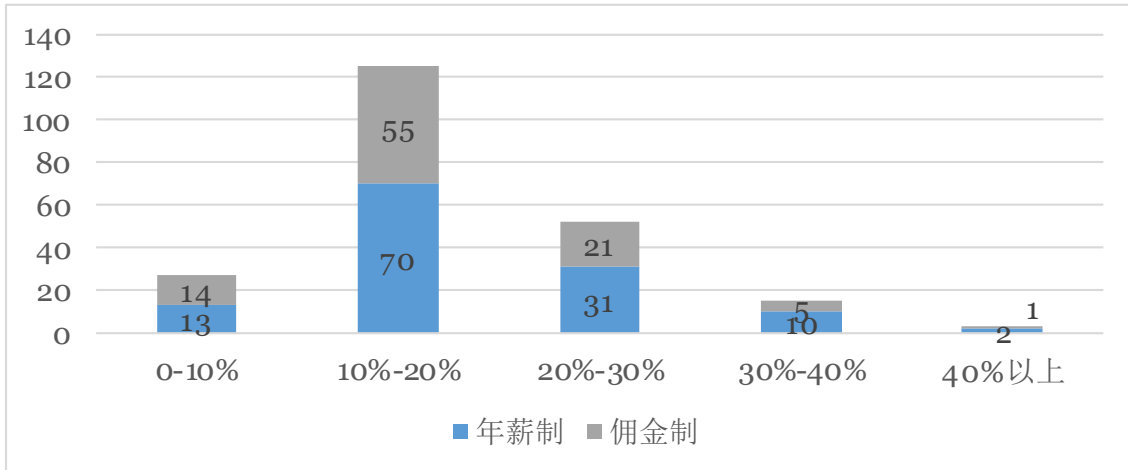




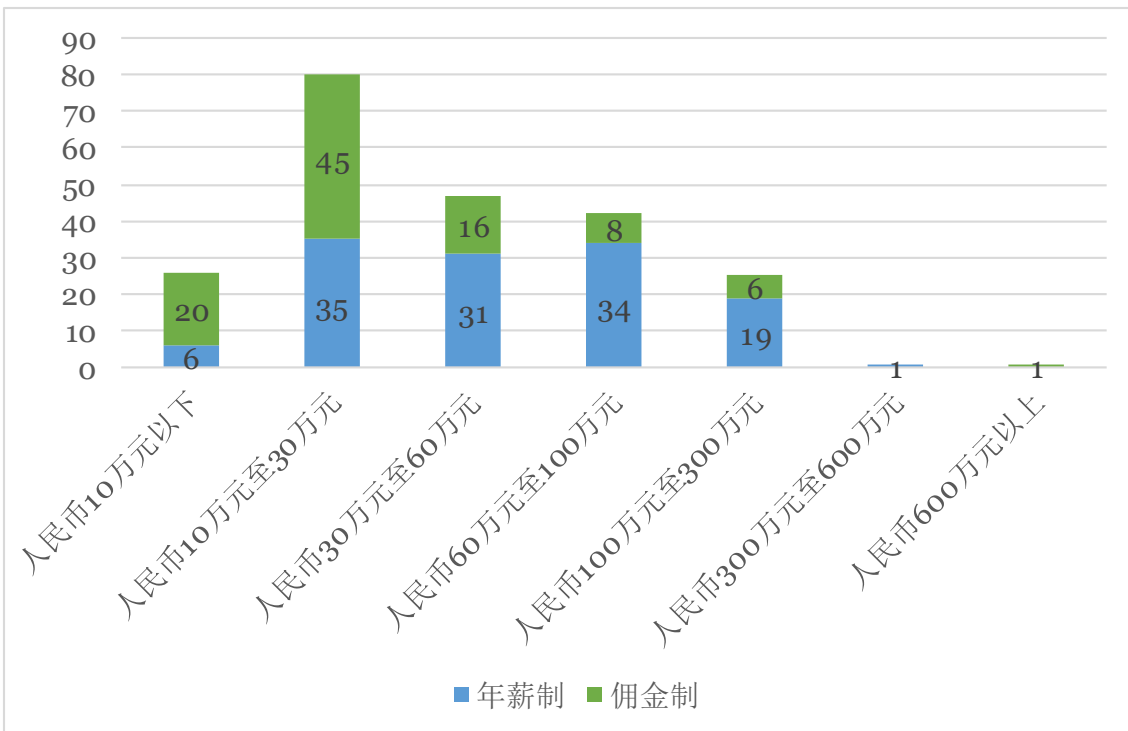
图表 25 是否曾在以下年度改换工作



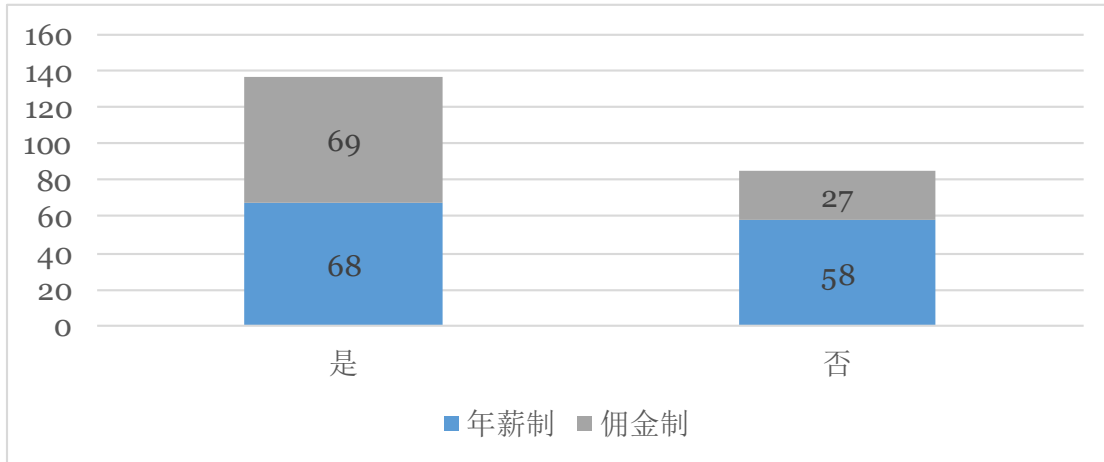
图表 26 每年薪酬调整多少幅度较为合理



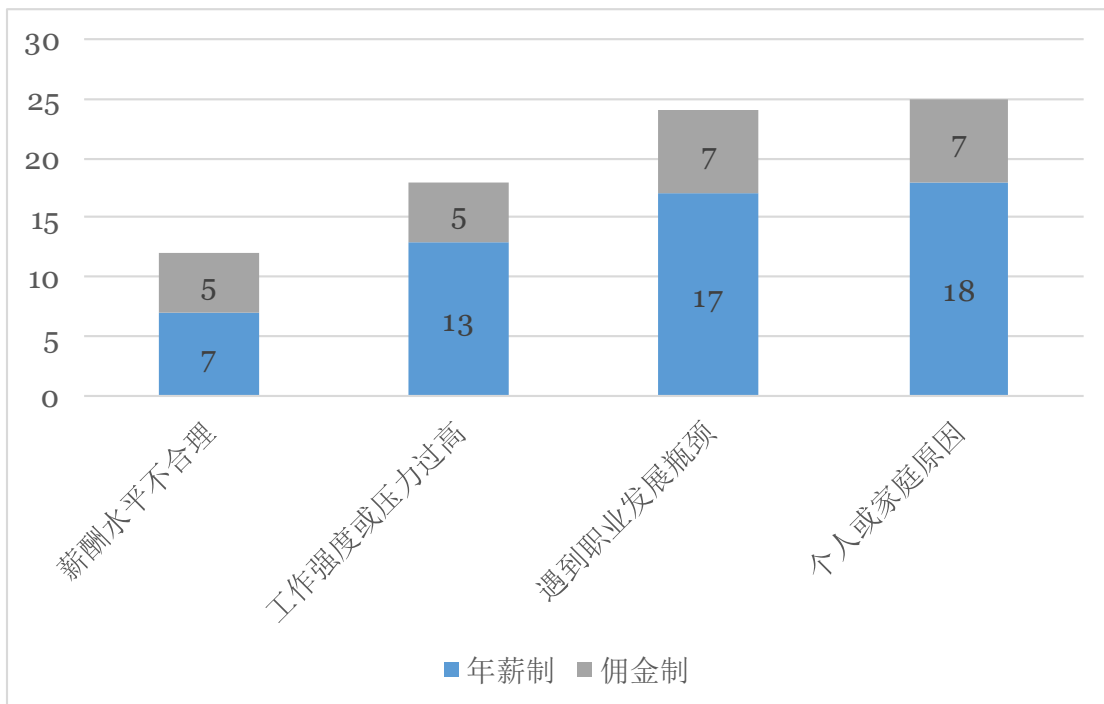
图表 27 目前的税前年收入水平



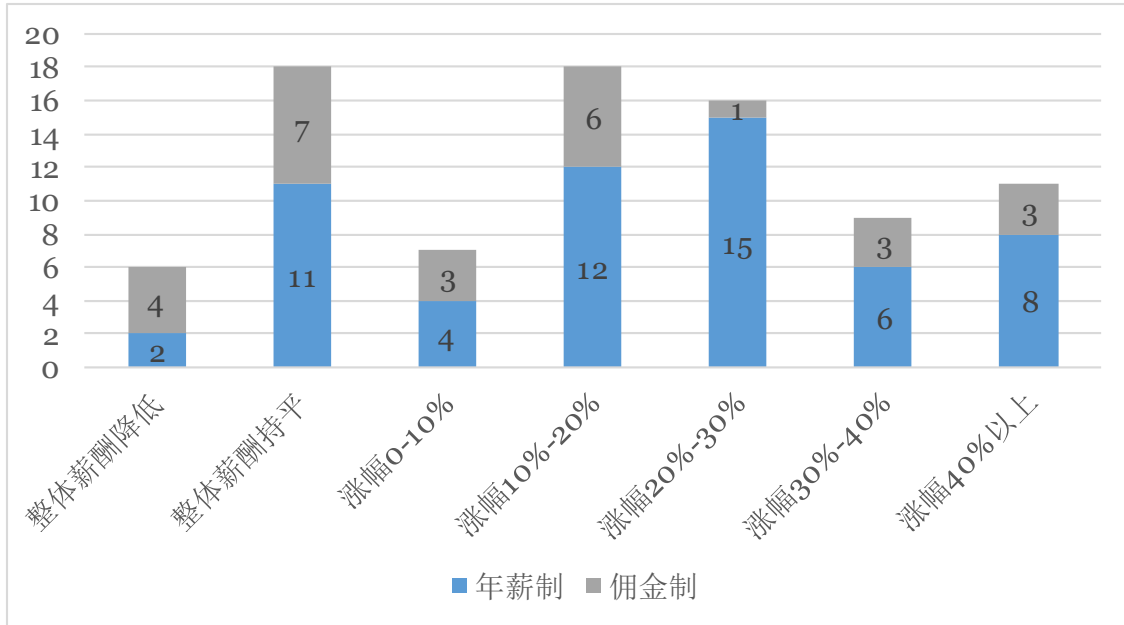
图表 28 是否仍在税务师事务所在职



图表 29 离开税务师事务所的主要原因



图表 30 离开税务师事务所的薪酬变化



图表 31 预期未来在税务行业继续工作多少年

