

基于产业组织理论的 我国审计市场研究

刘 丹 / 著

JiYu ChanYe ZuZhi LiLun De

WoGuo ShenJi ShiChang YanJiu



经济科学出版社
Economic Science Press

基于产业组织理论的我国 审计市场研究

刘 丹 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

基于产业组织理论的我国审计市场研究 / 刘丹著.
—北京: 经济科学出版社, 2015. 7
ISBN 978 - 7 - 5141 - 5892 - 2

I. ①基… II. ①刘… III. ①审计 - 市场研究 - 中国
IV. ①F239. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 154805 号

责任编辑: 凌 敏 程辛宁
责任校对: 刘 昕
责任印制: 李 鹏

基于产业组织理论的我国审计市场研究

刘 丹 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191343 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: lingmin@esp.com.cn

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: <http://jjkxcbs.tmall.com>

北京密兴印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 11 印张 190000 字

2015 年 7 月第 1 版 2015 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5892 - 2 定价: 35.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: dbts@esp.com.cn)

前 言

近年来，在政府的大力推动下，通过做大做强战略的实施，我国注册会计师行业取得了飞速的发展，这必将引起审计市场结构的重大变化。而根据产业组织理论，市场结构与市场行为、市场绩效之间是相互影响、相互作用的。因此有必要以市场结构为起点，研究我国审计市场行为与市场绩效现状。

本书以产业组织理论为基础，探讨审计市场结构、行为与绩效之间的相互关系，并在当前的制度背景和理论基础上，以“结构—行为—绩效”（SCP）框架为路径展开实证研究。在对我国目前的审计市场结构进行度量和评价的基础上，实证检验了影响审计市场结构的因素，审计市场价格竞争行为与审计市场绩效。这些经验检验结果为深入理解我国审计市场的特征提供了证据，为政府监管部门制定相关政策提供了经验支持。

本书的主要内容共分八章。第1章是导论，主要阐述本书的研究动机、研究目的、研究方法和研究思路，并提出全书的行文框架。第2章是文献综述，系统梳理了审计市场结构、行为与绩效的相关文献，并对相关研究成果进行评述。第3章是理论概述与制度背景，本章从产业组织理论视角，探讨了审计市场的垄断效应与寡头垄断市场结构效率。对我国审计市场的制度背景进行了介绍。第4章是审计市场结构实证，从审计市场集中度、市场份额及行业细分角度对我国审计市场现状进行分析。并实证检验了客户选择与审计行业专长投资对审计市场结构的影响程度。第5章是合谋与竞争：基于审计定价行为的分析，首先基于市场势力与行业专长，检验市场结构与审计定价的关系；其次对审计市场的价格竞争行为——低价揽

客行为进行进一步检验。第6章是我国审计市场内部绩效：基于DEA-Malmquist指数的分析，在我国会计事务所静态运营效率方面，采用DEA方法估计出会计师事务所运营效率，并对运营效率与市场结构的关系进行面板数据分析；在动态效率方面，使用Malmquist指数对比国际四大会计师事务所与我国本土会计师事务所的动态效率变化。第7章是我国审计市场外部绩效：基于审计质量的分析，本章实证检验审计市场结构、价格竞争行为与效率对审计质量的影响。第8章是结论，对全书进行总结。

本书是笔者在博士论文的基础上修改而成的，导师方红星教授对本书的研究给予了非常大的帮助和指导，没有他的支持，本项研究是难以如期完成的。东北财经大学会计学院的刘明辉教授、刘永泽教授、张先治教授、陈艳教授、万寿义教授、孙光国教授、陈艳利教授对本项研究提出了宝贵的建议，2011级会计学院的博士同学也对本项研究的完成提供了帮助。

笔者对于审计市场的研究仅仅是个开始，书中疏漏之处在所难免，敬请读者批评指正。

刘 丹

2015年7月

目 录

第 1 章 导论	(1)
1.1 研究动机	(1)
1.2 研究方法	(3)
1.3 研究路径与结构安排	(3)
1.4 研究创新点	(6)
第 2 章 文献综述	(7)
2.1 审计市场结构	(7)
2.2 审计市场价格竞争行为	(14)
2.3 审计市场绩效	(19)
2.4 本章小结	(25)
第 3 章 理论概述与制度背景	(27)
3.1 理论基础：产业组织理论	(27)
3.2 SCP 范式分析的确定	(34)
3.3 产业组织理论与审计市场	(37)
3.4 制度背景：政府主导下的审计市场快速变革	(51)
3.5 本章小结	(58)
第 4 章 审计市场结构实证	(59)
4.1 市场结构测定指标和分类标准	(59)
4.2 市场结构的描述性统计研究	(64)
4.3 市场结构影响因素分析	(75)
4.4 本章小结	(84)

第5章 合谋与竞争：基于审计定价行为的分析	(86)
5.1 市场结构与审计定价	(86)
5.2 低价揽业与审计价格竞争行为	(97)
5.3 本章小结	(106)
第6章 我国审计市场内部绩效：基于 DEA-Malmquist 指数的分析	(108)
6.1 效率的度量方法	(108)
6.2 我国会计师事务所运营效率	(111)
6.3 我国会计师事务所动态效率分析	(122)
6.4 本章小结	(125)
第7章 我国审计市场外部绩效：基于审计质量的分析	(126)
7.1 市场结构与审计质量	(126)
7.2 进一步研究	(138)
7.3 本章小结	(145)
第8章 结论	(147)
8.1 研究结论	(147)
8.2 政策建议	(150)
8.3 局限性及未来研究方向	(152)
参考文献	(154)

第1章 导 论

1.1 研究动机

从20世纪美国等西方国家审计市场的发展来看,大型会计师事务所不断合并,最终导致审计市场的高度集中。与现实相伴,迄今为止,在现代审计学术研究中,相关审计市场的研究已构成一条重要的文献分支,一是研究审计市场结构本身的变化情况;二是关注审计市场结构变化为审计市场竞争行为和市场竞争可能带来的影响。审计市场的集中同样引起了政府监管部门的密切关注。例如,2002年安达信解散,国际五大变为国际四大,审计市场结构进一步集中,美国国家会计总署(GAO)于2003年和2008年分别向美国参议院的下属委员会提交了有关审计市场的研究报告,关注会计师事务所合并后形成的高集中度市场结构对市场行为和绩效的影响,为政府相关部门制定审计市场监管政策提供依据。可见,只有在充分认识和把握审计市场结构与竞争行为的基础上,才能恰当管制和引导审计市场参与各方的有序竞争,保证审计市场的健康运转。

我国审计市场与西方审计市场的自发形成不同,是在近十多年的时间内,由政府主导获得迅速发展的。我国注册会计师制度恢复重建是从财政部在1980年12月发布《关于成立会计顾问处的暂行规定》开始,但是当时主要采取挂靠方式建立会计师事务所,还未能形成真正意义上的审计市场。审计市场开始真正形成是以财政部在1998年发布《关于执行证券期货相关业务的会计师事务所与挂靠单位脱钩的通知》为标志,到1999年年底我国的会计师事务所全部完成脱钩改制。为促进会计师事务所规模的提高,财政部联合证监会在2000年7月发布《注册会计师执行证券、期货相关业务许可证管理规定》,其中对会计师事务所中具有证券资格的注册会计师的数量要求做了提高,由原来的8名提高至20名,而且要求上年业务收入需要达到800万元,60岁以内的注册会计师应有至少40名。财政部联合中国人民银行又在2000年8月发布

《会计师事务所从事金融相关审计业务暂行办法》，其中对会计师事务所金融审计资格申请条件提高要求。这些政策的颁布引发了会计师事务所脱钩改制后的第一轮合并浪潮，会计师事务所数量减少，例如，对于具有证券期货资格的会计师事务所，1998年时有107家，而到2003年年底，减少为72家。为适应资本市场的快速发展，中国注册会计师协会又在2006年9月发布《关于推动会计师事务所做大做强意见（征求意见稿）》，2007年5月，该文件正式发布，提出了推动我国本土会计师事务所做大做强走出去的战略，明确了我国注册会计师行业规模化发展方向。2009年10月，国务院办公厅转发了财政部《关于加快我国注册会计师行业的若干意见》（简称“国办56号”），其中提出要重点扶持十家左右能够跨国经营、有能力提供综合服务并且具有核心竞争力的大规模会计师事务所，并积极促进中小规模会计师事务所的发展。“国办56号”将促进会计师事务所做大做强走出去、加快注册会计师行业发展战略提高到了前所未有的高度，掀起了我国事务所规模化发展的新浪潮。

从会计师事务所脱钩改制至今的十多年时间里，我国审计市场的格局已经发生了巨大的变化，表明有必要对市场结构进行系统、深入的研究，拓展相关研究范围。当然，对市场结构进行研究，最终还是对市场竞争行为与市场绩效的关注，这促使我们在分析我国审计市场结构变动的同时，考察由此带来的审计市场竞争行为、效率、审计质量变化等一系列问题：

第一，经过多年快速发展，目前，我国审计市场结构如何？有哪些因素能够影响审计市场结构的变化？

第二，审计市场结构的变化是否为大型会计师事务所带来了市场势力？会计师事务所的市场势力对审计市场的价格竞争行为产生了怎样的影响？初始定价折扣是价格竞争的表现之一，在我国会计师事务所首次接受业务委托时，是否存在这种行为？这种价格竞争行为对审计质量是否会造成损害？

第三，与国际四大会计师事务所相比，我国本土会计师事务所运营效率表现如何？会计师事务所市场份额的扩大是否伴随着其运营效率的提高？

第四，我国目前的市场结构状况是否有助于审计质量的改善？同时，效率与质量这对矛盾统一体在我国审计市场上又表现出怎样的关系？

第五，行业专长作为可能影响审计市场结构的重要因素，在我国注册会计师行业中发展情况如何？行业专长特质能否为会计师事务所带来审计收费溢价？能否提高会计师事务所的审计质量？

我们认为，只有在一个相对较长的期间内对上述问题进行研究才可能得出

适当的结论。因此,本书选择2002~2012年我国的A股证券审计市场为研究对象,分析这一期间我国审计市场结构的变化趋势,检验影响市场结构变动的因素,并考察审计市场结构的变化对审计市场竞争行为与审计市场绩效的影响。所以,通过探析我国审计市场结构、行为与绩效之间的关系,为深入理解我国目前审计市场的特性提供证据,从而为促进我国注册会计师行业长远发展的相关政策制定提供经验支持,也构成本书的主要研究动机。

1.2 研究方法

本书在借鉴、吸收前人研究结果的基础上,以产业组织理论、微观经济学、计量经济学及实证会计学等学科理论和方法为指导,具体运用定性研究与定量分析相结合、比较研究与综合分析相结合、规范研究与实证分析相结合的方法。

对于本书研究的审计市场结构、行为与绩效问题而言,它不仅是一个理论问题,还是一个实践问题。因此本书除了必要的规范分析以外,注重试图通过经验检验来得出结论。在实证分析之前,首先在第2章和第3章中采用规范的研究方法,先总括地把与产业组织和审计市场相关的概念与理论进行了理论综述。在后续的章节中,则主要利用计量经济学的方法进行各类模型的构建与分析。

(1) 描述性统计。采用描述性统计方法对我国审计市场基本特征进行分析,对不同的研究结果采用描述性统计进行初步检验。

(2) 回归分析。在理论分析的基础上,设定模型中的影响因素与指标,对不同的研究目标分别采用多元线性回归、面板数据及工具变量法等进行实证检验。当然,计量方法的运用离不开经济理论,本书的实证检验注意与相关理论紧密结合,尽量使书中的分析结论既有经验检验的支持,又有充分的理论基础,达到定性分析和定量分析的统一。

1.3 研究路径与结构安排

本书以产业组织理论为基础,探讨审计市场结构、行为与绩效之间的相互关系,并在当前的制度背景和理论基础上,以“结构-行为-绩效”(SCP)框架为路径展开实证研究,图1-1列示了本书的研究框架。

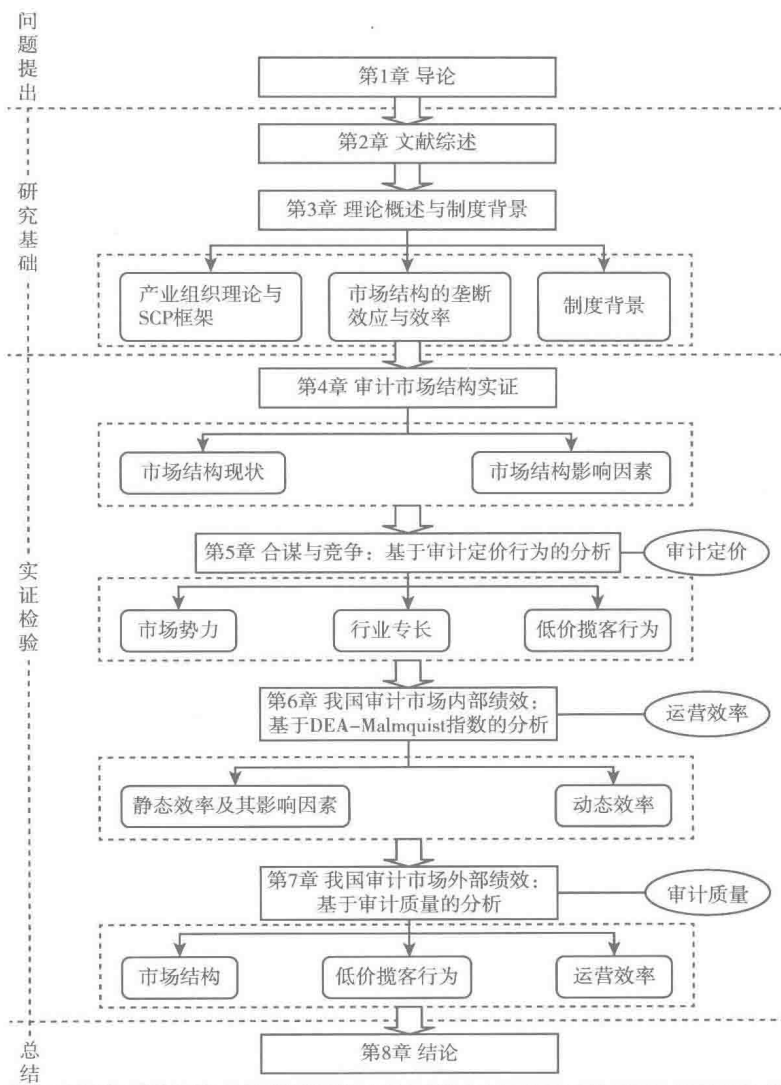


图 1-1 本书研究框架

本书分为八章，各章具体安排如下：

第1章 导论。本章主要阐述本书的研究动机，指明研究目的。介绍本书的研究方法和研究思路，提出行文框架。最后，列出本书的主要创新点。

第2章 文献综述。本章对于有关审计市场结构、行为与绩效的相关文献进行了回顾和总结,包括审计市场集中度、审计市场结构影响因素、审计市场竞争行为、会计师事务所内部运营绩效及审计质量等文献进行了系统梳理,并对这些文献进行评述。

第3章 理论概述与制度背景。本章厘清了产业组织理论的演进过程,确定了SCP分析框架。并从产业组织理论视角,探讨了审计市场的垄断效应与寡头垄断市场结构效率。并依据我国现行制度背景的要求理解基本研究内容。

第4章 审计市场结构实证。通过本章分析,对我国审计市场现状获得清晰全面的把握。并对审计市场的影响因素进行经验检验。

第5章 合谋与竞争:基于审计定价行为的分析。本章分为两个部分:首先,利用2002年和2012年的A股证券市场数据对市场结构与审计定价的关系进行实证检验。其中市场结构主要从市场势力和行业专长两个方面进行分析;其次,对我国审计市场中的低价揽客行为进行了理论分析和实证检验。

第6章 我国审计市场内部绩效:基于DEA-Malmquist指数的分析。即对我国会计师事务所运营效率的检验。采用DEA方法和Malmquist指数对我国会计师事务所静态运营效率和动态效率变化进行研究。首先,从静态效率角度,DEA方法估计出会计师事务所运营效率,并从市场结构角度探讨其与运营效率的关系,为避免遗漏变量和多重共线性对结果稳定性可能产生的影响,我们采用面板数据分析。其次,从动态效率角度,使用Malmquist指数对比国际四大会计师事务所与我国本土会计师事务所的动态效率变化。

第7章 我国审计市场外部绩效:基于审计质量的分析。本章主要考察审计市场结构、行为与效率对审计质量的影响。首先对审计市场行业集中度、行业专长与审计质量的关系进行检验。考虑到会计师事务所的选择与客户企业盈余管理互相内生的复杂关系,本书通过选择工具变量进行两阶段最小二乘的回归检验。其次,建立面板数据模型,对发生审计师变更的客户企业变更前后的盈余管理程度进行对比,以此获得低价揽业行为经济后果的经验证据。最后,通过面板数据实证检验审计效率与审计质量的关系。

第8章 结论。本章是对全书的总结,包括研究结论、政策建议,以及本书的局限性和未来研究方向。

1.4 研究创新点

与之前的研究相比,本书集中关注于对我国审计市场的结构、行为与绩效之间的关系进行系统的理论分析与经验检验,以期在以下方面能够有所贡献:

(1) 以产业组织理论分析审计市场结构效率。理论上,从审计市场自身特征出发,结合产业组织理论对审计市场结构的垄断效应与寡头垄断结构效率进行分析。审计服务属于公共物品,产品质量很难直接辨认,寡头垄断的市场结构不会造成社会福利的损失,是有效的市场结构。这为本书的实证分析提供了理论基础,也为之后的相关研究提供了理论依据。

(2) 基于市场结构,考察我国会计师事务所的竞争行为。本书首次引入会计师事务所的市场势力,对我国审计市场的竞争行为进行考察。研究结果表明,会计师事务所的市场势力并不会带来审计市场的垄断,总体来看,我国审计市场是竞争型的市场。这一研究结果是对我国会计师事务所做大做强战略的有力支持。会计师事务所通过合并走规模化的发展道路,发展行业专长提供差异化的服务,使得事务所通过卓越服务获得的高定价和审计市场价格的充分竞争并存,增加了整体审计市场的福利。

(3) 从内部绩效和外部绩效两个角度对审计市场绩效进行了较为全面的考察。从内部绩效和外部绩效两个角度对审计市场绩效展开实证检验。对内部绩效研究,发现我国会计师事务所运营效率与其市场份额的扩大并不一致,说明我国本土会计师事务所规模迅速扩大,但是效率还需要进一步提升。对外部绩效检验,发现在审计市场集中度越高的行业,审计质量越高,而且具有行业专长特征的会计师事务所对审计质量的改善具有一定积极作用。本书验证了寡头垄断审计市场结构的有效性,不仅为之前的理论研究提供经验证据,还对未来我国审计市场的发展具有一定的政策含义。

(4) 在克服内生性的基础上验证市场结构与审计质量的关系。在检验审计市场结构与审计质量的关系时,本书充分考虑了审计师选择与审计质量之间的内生关系,选取工具变量采用两阶段的最小二乘法对模型进行实证检验,相对过去相关文献中通常只是采用普通最小二乘法(OLS)直接进行回归,获得的研究结论更为科学合理。

第2章 文献综述

在美、英等西方发达国家中，注册会计师行业从产生到发展经历了漫长曲折的过程，与现实相伴，审计市场结构、行为与绩效的相关研究期间较长，研究成果比较系统。在我国，自证券市场建立以来，审计市场快速发展，相关研究呈加速趋势。本章对国内外主要相关文献进行归纳和总结。

2.1 审计市场结构

2.1.1 市场结构现状

市场结构是指不同规模的会计师事务所在特定市场中占有的市场份额以及其在产业中的相对地位。市场集中度是反映审计市场结构的一个重要方面，它主要从大规模事务所重要性的角度出发，反映出产业内会计师事务所之间的垄断及竞争状况。Zeff 等（1967）对 1965 年美国入选《财富》500 强的 256 家上市公司在 38 个行业中的规模分布进行测试。以客户企业的数量、资产规模、营业收入及净收益为基础计算会计师事务所在各行业的审计市场集中度，发现市场集中度水平较高，而且在不同的行业之间也存在显著差异。对各个行业市场而言，八大会计师事务所可以被看作是具有领军优势的会计师事务所，但是在不同行业中行业优势的表现也存在差异。后来，学者们采用了新的指标对审计市场集中度进行度量，研究范围也显著扩大。Eichenseher 等（1981）以 CR_4 指数和赫芬达尔指数计算审计市场集中度，研究表明在审计市场中的大多数行业中确实都表现出了高集中度的现象。Tonge 等（1991）研究发现到 1988 年，美国审计市场的集中度显著提高， CR_4 已经达到 70%， CR_8 则达到 96%，而且在纽约证券交易所上市的公司中，69% 的公司是由市场份额最大的四家会计师事务所审计。总之，后续对于审计市场结构的研究，都一致认为美国等西方国家的审计市场是高度集中的。在度量基础方面，资产总额、营业收入、营业收入的平方根等被选作审计费用的替代指标。

在我国,学术界也对相关审计市场结构问题进行了大量研究,并取得了丰富的研究成果。学者们对于我国审计市场集中度的衡量通常以 CR_n 指数为主。DeFond 等(1999)以我国第一批独立审计准则发布这一事件为研究契机,对我国 1993~1996 年的证券审计市场进行经验检验。研究发现,在实施新准则后,相对而言,大规模会计师事务所的市场份额减少,认为这主要是因为被审计单位为降低自身被出具非标准审计意见的可能,更倾向于选择小规模会计师事务所对其进行审计。因此,他们得出结论:伴随着我国新外部审计准则的实施,上市公司降低了对高质量审计的需求,并最终导致证券审计市场集中度的降低。

吴溪(2001)以会计师事务所客户企业的股本总额为基础对证券审计市场集中度进行计算。研究分为 1997~1999 年和 2000 年两个时段。在第一阶段,独立审计准则及相关信息披露准则等一系列准则制度相继出台,证券审计市场监管环境渐趋严厉。这一期间的 CR_{10} 和 CR_{20} 呈逐年下降趋势。在 2000 年,以会计师事务所上规模为主要内容的结构调整全面启动,注册会计师行业内掀起了事务所的合并浪潮,在此背景下,2000 年的 CR_{10} 和 CR_{20} 较 1999 年分别增加了 4.41% 和 4.38%。他认为虽然合并重组没有带来审计市场整体结构的明显变化,但是对会计师事务所个体产生了较大影响,扭转了市场集中度 1997~1999 年不断下降的趋势,有利于整体审计市场的良性发展。

余玉苗(2001)运用描述性统计,对审计 1999 年 A 股上市公司年报的会计师事务所进行分析,基于客户数量计算市场份额后发现拥有最多客户数量的前十家事务所的市场份额仅为 31.8%,上市公司审计市场集中度很低。同时,审计市场结构带有较强的地域性色彩,本地客户在会计师事务所中占有较高比例。整体而言,本地客户比重达 79.6%。这暴露出我国审计市场结构存在的缺陷,审计市场被严重分割,审计市场不能够充分竞争,有损我国事务所规模化发展和独立性。根据西方审计市场的发展,有必要建立寡占型的审计市场结构。

易琮(2002)利用会计师事务所各年业务收入的资料,对 1997~2000 年的审计市场结构及证券审计市场结构进行研究。分别计算了 CR_8 和 CR_{20} ,发现市场集中度都在不断提高。这表明,我国会计师事务所在脱钩改制后,事务所的规模不断扩大,审计市场结构也发生变化,市场集中度逐年提高。

夏冬林和林震炅(2003)以 2001 年会计师事务所收到的上市公司审计费用为基础,计算审计市场集中度,发现审计市场集中度很低,前四大会计师事务所的市场份额仅为 30.32%。同时对比审计收费与上市公司资产的比例,发

现审计收费占公司资产的比例随着上市公司资产的增大而递减。认为可能存在两种原因造成这种情况：一是审计服务的规模效应，二是会计师事务所对客户压价严重，对大规模客户的竞争增强。这种竞争性的市场结构有损于审计质量的提高。

张立民和管劲松（2004）对2002年我国A股审计市场研究，发现以客户企业数量和客户总资产计算的 CR_{10} 、 CR_{20} 和赫芬达尔指数都很低，A股审计市场没有形成垄断竞争关系。而且由于行政力量的干预，我国审计市场存在明显的地域分割现象。

彭桃英和刘继存（2008）基于客户数量和客户资产两个指标从静态结构变化和动态换位两个角度分析了我国2003~2005年A股审计市场集中度。从静态研究角度，通过计算 CR_4 、 CR_8 和 CR_{10} 进行对比，发现外资所市场份额的增大是这几年审计市场集中度提高的主要原因。我国国内事务所就客户数量而言取得较大提高。动态研究角度，对事务所的换位情况进行分析，发现我国事务所频繁换位，竞争激烈。我国审计市场处于分散化的竞争状态。

许汉友，汤谷良和汪先娣（2008）以中注协公布的百强榜为依据，对2002~2006年我国审计市场的发展情况进行分析。分别计算了百强榜中前五强和前十强会计师事务所占百强事务所收入总额的比例，作为我国审计市场集中度的衡量指标。在2002~2006年，按全国前五强计算的会计师事务所总收入的比例从40%提高到了55%，按全国前十强计算的会计师事务所总收入的比例从47%上升到62%。说明审计市场集中度逐步上升。结合我国具体情况对审计市场的高集中度进行分析，认为市场形态是事务所在竞争中形成的，审计市场的公共产品特点和审计独立性的要求都决定了市场的高集中度。在我国，审计需求目的和需求主体不明确，导致我国审计市场的高集中度没有达到“帕累托最优”，审计质量还存在很大问题。

陈艳萍和杨淑娥（2010）分析了我国1993~2007年的证券审计市场集中度，度量基础选择客户数、客户主营业务收入总额及客户资产总额。但是其列出的市场集中度计算指标均是摘自已有不同文献不同期间的结果，不同文献在样本选择方面必定存在差异，使得研究结果的系统性大大减弱。

通过表2-1，本书总结了对我国审计市场集中度的测量结果。我们可以看出，会计师事务所脱钩改制以来，我国审计市场集中度不断上升。上述研究基本描述了我国审计市场整体结构的变化情况，但总的来说，存在的不足之处在于：第一，国内对审计市场集中度的研究，大多局限于应用 CR_n 指标进行衡

量,缺乏采用其他方式对市场结构的考察。而 CR_n 指标本身存在缺陷,它反映的是最大的 n 家会计师事务所的规模状况,不能反映出全部事务所规模分布对审计市场集中度的影响;第二,度量基础方面,前期由于上市公司对会计师事务所审计收费信息披露不完全,审计收费数据不易获取,因此采用了客户公司的资产总额,营业收入等替代指标,这使得集中度的计算结果不尽相同,研究结果缺乏一定的可比性,且准确程度不如审计收费为基础的结果。特别是当以客户数作为度量基础时,研究结论容易出现偏差;第三,研究年度较早而且研究期间较短,不能综合反映我国近十多年审计市场的巨大变化。研究期间的连续性是对市场结构准确度量的必要条件,产业组织的市场结构研究需要保证时间连续性,如果仅依据某一年度或较短期间的研究结果对审计市场结构形态进行推断,结论是比较片面的。

表 2-1

我国审计市场集中度相关研究汇总

单位:%

年份	作者	客户数量				客户资产				审计收费			
		CR ₄	CR ₈	CR ₁₀	CR ₂₀	CR ₄	CR ₈	CR ₁₀	CR ₂₀	CR ₄	CR ₈	CR ₁₀	CR ₂₀
1993	DeFond 等 (2000)			51.00				67.00					
1994	DeFond 等 (2000)			48.00				61.00					
1995	DeFond 等 (2000)			44.00				60.00					
1996	DeFond 等 (2000)			35.00				52.00					
1997	易琮 (2002)										11.38		16.05
1998	易琮 (2002)										13.11		17.58
1999	易琮 (2002)										13.57		18.94
1999	余玉苗 (2001)			31.70	50.80								
2000	易琮 (2002)										14.27		19.89
2000	夏冬林 (2003)									30.32	44.70	49.46	
2002	张立民 (2004)			30.89	51.18			25.59	44.52	14.90	17.81		
2003	彭桃英 (2008)	16.09	26.10	30.58		31.13	41.17	45.49		16.06	18.89		
2004	彭桃英 (2008)	17.21	26.71	28.86		33.81	44.19	48.57		21.10	24.29		
2005	彭桃英 (2008)	17.19	26.89	31.33		33.37	47.42	49.80		25.13	28.60		
2006	向津津 (2011)									28.30	32.00		
2007	向津津 (2011)									32.65	37.58		
2008	向津津 (2011)									33.51	40.06		
2009	陈艳萍 (2011)									44.33	56.78	61.83	

注:夏冬林 (2003) 是以上市公司的审计收费为基础计算,其余以会计师事务所在审计市场的总收入计算。