

ZhongGuo ShenJiShi HangYe

ZhuanChang JiQi Dui

ShenJi ZhiLiang De YingXiang

中国审计师行业专长及其对 审计质量的影响

马莉/著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

本书由大连市人民政府资助出版
The published book is sponsored
by the Dalian Municipal Government

ZhongGuo ShenJiShi HangYe

ZhuanChang JiQi Dui

ShenJi ZhiLiang De YingXiang

中国审计师行业专长及其对 审计质量的影响

马 莉 / 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目(CIP)数据

中国审计师行业专长及其对审计质量的影响/马莉著.
—北京:经济科学出版社,2016.8
ISBN 978-7-5141-7086-3

I. ①中… II. ①马… III. ①审计-工作-研究-中国
IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 158192 号

责任编辑:刘明晖 李 军

责任校对:隗立娜

版式设计:齐 杰

责任印制:王世伟

中国审计师行业专长及其对审计质量的影响

马 莉 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

总编部电话:010-88191217 发行部电话:010-88191522

网址:www.esp.com.cn

电子邮箱:esp@esp.com.cn

天猫网店:经济科学出版社旗舰店

网址:http://jjkxcs.tmall.com

北京中科印刷有限公司印装

710×1000 16 开 12.25 印张 170000 字

2016 年 8 月第 1 版 2016 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5141-7086-3 定价:30.00 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

通常认为，审计质量的高低取决于两个方面：一是审计师相对于客户的独立性的强弱，二是审计师的职业胜任能力的高低以及会计师事务所审计服务中投入的人力、物力的多少等。随着我国审计市场的规范化程度的提高，事务所之间的竞争日益激烈。为了取得并维持竞争优势，会计师事务所正在寻找着将自己区别于其他竞争对手的方式。审计质量作为事务所赢得市场份额的根本，也越来越受到重视。事务所试图找到各自合适的细分市场，投入更多的人力、物力培养超过平均水平的专长，通过提供有差异性的审计服务，提高会计师事务所和注册会计师个人职业能力，以实现在留住现有客户的同时，吸引更多的新客户的目的。我国事务所做大做强战略的实施更促使了国内所加大行业投入。

目前对我国审计师行业专长的相关研究已经越来越多，分别从审计师行业专长的衡量，审计师行业专长与审计师行为，审计师行业专长与审计绩效等多个方面进行分析探讨。

本书由大连市人民政府资助出版。在写作中，从理论到实践，从国外到国内，科学地、辩证地、较为全面地对审计师行业专长和审计质量的相关理论进行了梳理探讨，经过描述性分析，确定我国行业审计市场已经具备了发展行业专长的条件，

进而将审计师行业专长与审计质量的关系进行了详细的实证分析。全书分为5章，第1章为审计师行业专长的现实选择。探讨现行市场环境下，发展审计师行业专长的理论动因和制度背景，以及审计师行业专长与审计质量的关系。第2章为审计师行业专长与审计质量的衡量。系统地归纳整理了目前审计师行业专长和审计质量的衡量指标，并对行业专长各个替代指标的利弊进行了系统的分析，同时，对后续研究使用的衡量法进行了解释说明。第3章为我国行业专长现状分析。主要从我国审计市场结构入手，确定我国目前已经属于中度寡占型市场结构，进而对行业市场结构分析，并对我国审计师行业专长现状进行了描述，为本书的实证研究奠定现实背景基础。第4章为审计师行业专长与审计质量实证研究。分别从事务所行业专长和注册会计师个人行业专长两个层面对行业专长与审计质量的关系进行了检验；同时，除了对整个市场上审计师行业专长与审计质量的关系进行研究外，还将事务所规模对两者关系的影响进行了检验。第5章为建立完善审计师行业专长。着重探讨目前行业背景下提高行业专长的措施途径。



2016年6月

目 录

第1章 审计师行业专长的现实选择	1
1.1 发展审计师行业专长的理论动因和现实动力	3
1.1.1 发展审计师行业专长的理论动因	4
1.1.2 发展审计师行业专长的现实动力	13
1.2 审计行业专长对审计质量的影响	24
1.3 提高审计质量的理论动因	28
1.3.1 委托—代理理论	29
1.3.2 信号传递理论	30
1.3.3 保险假说	31
1.4 审计师行业专长对审计质量的影响	32
第2章 审计师行业专长与审计质量的衡量	36
2.1 事务所行业专长的衡量	36
2.1.1 事务所行业专长的直接衡量法	38
2.1.2 事务所行业专长的间接衡量法	38
2.1.3 事务所行业专长衡量法的选择	44
2.2 注册会计师行业专长的衡量	45
2.2.1 现有注册会计师行业专长的衡量法	45
2.2.2 注册会计师行业专长衡量法的选择	50
2.3 审计质量的度量	50

2.3.1	现有审计质量替代指标	50
2.3.2	盈余管理质量	54
2.3.3	总应计利润法	55
2.3.4	应计利润计量模型的选择	56
第3章	我国审计师行业专长现状分析	60
3.1	审计市场结构分析	60
3.1.1	研究方法的选择	64
3.1.2	样本的选择	67
3.1.3	样本描述与分析	68
3.2	审计师行业专长现状	84
3.2.1	样本的选择	86
3.2.2	行业专长现状分析	86
第4章	审计师行业专长与审计质量实证研究	95
4.1	研究设计	95
4.1.1	研究假设	95
4.1.2	变量和模型设计	98
4.1.3	样本选择	102
4.2	描述性统计分析	104
4.2.1	整个审计市场样本的描述性统计分析	104
4.2.2	按事务所规模分组样本的描述性统计分析	119
4.3	回归分析	123
4.3.1	整个审计市场样本的回归结果及分析	123
4.3.2	按事务所规模的回归结果及分析	127
第5章	建立完善审计师行业专长	136
5.1	继续推动会计师事务所“做大做强”	137

5.2 加强审计监管，逐步健全完善相关法律制度和规范	139
5.3 加强事务所审计质量控制	140
5.4 建立对注册会计师个人的激励机制，充分发挥注册 会计师个人能动性	141
附录	142
参考文献	171

第1章

审计师行业专长的现实选择

所谓专长，是指具有独到的学识、技艺；专业本领；特殊才能。行业专长，是在某个行业具有专门的学问技能、特长。行业专长的概念源自于经济学分工思想，最早出现于古希腊亚里士多德等人的著作中。18世纪，古典经济学家亚当·斯密在其著作《国富论》中十分重视分工的作用。他认为，“国民运用劳动的有效性”和“从事有用性劳动的人数和不从事劳动的人数之间的比例”两个因素共同影响着以人均收入表示的国民财富的增长。在这两个因素中，“国民运用劳动的有效性”更为重要，而它取决于劳动分工的水平。

在现代机器化大生产的背景下，杨格提出了分工的思想。他认为劳动分工可以将一组复杂的生产过程分解为一系列简单的程序，从而便于机器使用，达到迂回生产的效果。正是由于劳动分工的出现，劳动者在劳动的过程中就可积累相关工作的经验、掌握专有技能，进而形成行业专长。

关于审计师行业专长的研究源于国外，英文文献中有“auditor industry specialization”、“industry expertise”、“industry speacialist”等多种提法。国内文献进行相关引用时，相应的译为“会计师事务所专业化”、“会计师事务所行业专长”、“行业专家”等。同时，在进行审计

师行业专长概念界定时，往往不区分会计师事务所行业专长和行业专家。一般认为，审计师行业专长是指会计师事务所在其执业过程中，基于经营战略而将其资源着重投入到某个行业或某几个行业中，进而掌握相关专有知识和专业技能，形成在某行业审计中的领导地位，提高审计效率，提升审计质量，降低审计成本，获得审计行业专长声誉等。

行业专业知识是审计师在履行审计鉴证职能中所需的与客户所在行业密切相关的知识，包括：①行业生产经营活动的基本特点，如生产工艺流程、生产组织特点、经营惯例等；②行业的平均或正常经济技术指标，如行业的总生产能力和市场需求状况、产品的投入产出率、产品的市场价格及变动趋势、毛利率、相关客户的市场占有率、竞争地位等；③国家对该行业的重要监管规定和标准，如金融企业的核心资本充足率、需要接受垄断测试的企业市场集中度和销售利润率等；④行业的特殊会计政策；⑤该行业面临的国内外经营环境，如新的环保法规的颁布、出口导向型企业的重要贸易对象国实行外汇管制或实行贸易保护主义等（余玉苗，2004）。

本书试图将审计师行业专长进行进一步的区分。将会计师事务所行业专长与注册会计师个人专长（即审计行业专家）区分开。所谓会计师事务所行业专长，就是指会计师事务所在经营过程中，出于某种目的（战略发展或历史原因），有重点地将其资源投入到某个行业或某几个行业之中，以期获得行业专业知识、培养行业专有审计技能，取得行业审计中的领导地位，从而达到提高审计质量，降低审计成本等目的。所谓注册会计师个人专长，是指注册会计师具备专业技能，拥有自我约束行为的职业操守（或道德），掌握某一特定行业或某些行业知识，了解交易流程、运营体系、内部控制系统、行业竞争地位、所采用会计政策等，并通过对目标行业实践经验的积累，能够更有效地鉴别客户会计报表的错报风险，采取有效的审计程序，从而准确地评估客户会计估计和财务表达的合理性，提高审计质量。

从上述定义，我们可以看出审计师行业专长具有以下特征：①审计

师行业专长是通过审计实践不断积累所形成的；②审计师行业专长是就某个或某几个行业而言的；③审计师行业专长是指与审计客户所在的行业密切相关的、行业专有知识和审计技能；④审计师行业专长能被外界所感知。

1.1 发展审计师行业专长的理论动因和现实动力

会计师事务所进行行业专门化经营，注册会计师努力成为审计行业专家，其原因究竟是什么呢？是否有相关理论对这一现象进行解释呢？

阎涛（2008）从审计市场需求方、供给方和监管方三个角度对独立审计服务行业专门化经营的动因进行分析。从审计市场需求方的角度分析，认为独立审计服务行业专门化是社会分工精细化的客观要求、是信息传递理论的要求、是保护投资者的要求；从审计市场供给方的角度分析，认为由于①审计产品存在的差异；②事务所存在规模效应，并且可以通过经验的日积月累，形成富有成效的学习经验曲线，在不增加成本或少增加成本的基础上，使边际利润增加；③专用性人力资本运用效率的提高等原因，导致服务专门化成为审计行业发展的一种必然选择。从审计市场监管方的角度分析，认为由于审计制度、会计制度的日趋完善与复杂，使得审计市场制度建设日趋完备，对审计工作的专业化水平要求更高，同时，审计市场运行机制的完善，更加有利于审计行业专门化经营的实现。

下面我们将从理论动因及现实动力两个方面进行阐述。^①

^① 在进行动因分析时，我们将暂时不再区分会计师事务所行业专长与注册会计师行业专长，而是统称为审计师行业专长，目的在于不采用重复理论解释相关现象。

1.1.1 发展审计师行业专长的理论动因

1. 迈克尔·波特的竞争战略理论

美国哈佛商学院教授迈克尔·波特研究和发展的竞争战略理论。他认为产业的竞争态势和盈利水平取决于五种竞争作用力：进入威胁、替代威胁、现有竞争对手之间的竞争、客户的议价能力和供应商的议价能力。五种作用力都是由产业结构决定的，但各自的重要程度却随着产业结构的不同而不同。同时，波特还提出了获得较好竞争位置的三种一般性战略：总成本领先战略（Overall Cost Leadership）、差异化战略（Differentiation）和目标集中战略（Focus）。企业竞争战略的分析对审计师行业专门化的发展战略作用提供了理论依据。

（1）总成本领先战略（Overall Cost Leadership）

总成本领先战略是指，企业决定成为所在产业中实行低成本生产的厂家。在该战略下经营的企业要建立起高效、规模化的生产流程，降低生产成本，需要在管理方面对成本给予高度的重视，使总成本低于竞争对手，实现成本优势。企业要达到实现降低成本的目的，就要发现和利用产生所有成本优势的资源，包括追求规模经济、采用专有技术等方式。然而，低成本并不是竞争优势的保障，追求低成本的企业不仅仅需要向下移动学习曲线，而是必须寻找和探索成本优势的一切来源。成本领先的企业在依赖其成本上的领先地位来取得竞争优势同时，要成为经济效益高于平均水平的超群者，就必须与其竞争企业相比，在产品别具一格的基础上取得的价值相等或价值近似的有利地位。

当会计师事务所达到有效规模时，培育审计师行业专长就能够维持成本领先地位，产生规模经济，降低经营成本，同时，保证提供的审计服务在审计质量、审计效果等方面高于竞争者，与现有竞争对手相比，相应的就可以在同等或相对较低的价位水平上获得较优的收益，同时也

能控制潜在竞争者的进入，形成一种可持续的竞争优势。

(2) 差异化战略 (Differentiation)

差异化战略就是将企业提供的产品或服务差异化，使企业提供的产品或服务在本产业范围内具有独特性。对同一行业的竞争对手来说，产品的核心价值是基本相同的，所不同的是在性能和质量上。该种战略要求企业在满足顾客基本需要的前提下，选择有别于竞争对手进而使自身经营别具一格的特质，推出具有创新特征的产品（如保持技术、性能特点、顾客服务及其他方面的独特性等），以突出的特点争取到有利的竞争优势地位。然而，在建立企业产品或服务差异化的过程中，往往是以高成本为代价的。所以差异化战略也要建立在控制成本的基础上。只有在不增加成本，或者与竞争对手相比的成本相等或相似的前提下维持产品差异性，才能实现企业的竞争优势。

审计产品的差别化是指会计师事务所提供的服务，足以产生引起购买者偏好的特殊性，使购买者将它与其他事务所提供的同类服务相区别，以达到在市场竞争中占据有利地位的目的。审计产品最终是服务委托人，因此审计产品的核心是审计的过程，即审计师为得出被审计单位认定公允与否的结论而执行的一系列程序和判断的综合。但是，在实务中，真正参与到审计的过程并支付审计师费用的往往不是委托人，而是受托人。审计服务的这一特质使得审计市场具备一些显著区别于其他产品市场的独特特征。最典型的就是，尽管我们观察到的审计的最终产品——审计报告因为受准则约束而高度标准化，但实际上委托人需要的和实际得到的却是各式各样相当复杂的，具有差异化的产品。这些审计产品广义上由三部分构成：审计技术 (Technical audit)、附加价值 (Value-added) 和保险 (Insurance) (Oxera, 2006)。如图 1-1 所示。

审计产品的差异性包括：①审计意见质量的不同，即不同的会计师事务所采用不同的审计技术方法，进行不同的审计成本投入，从而导致审计意见的质量不同；②信号传递功能不同，即由于不同的会计师事务所形成了不同的声誉，因此不同的会计师事务所出具的审计意见给客户

传递信息的功能也不同；③损失保险能力不同，即不同的会计师事务所具有不同的资金实力，在面临诉讼时的赔偿能力也不同。会计师事务所通过培育行业专长，向被审计客户提供具有高质量的审计服务，使会计师事务所提供的审计服务区别于非专长事务所提供的审计服务，从而创造会计师事务所的竞争优势，使客户愿意支付更高的审计溢价。审计的溢价可以在一定程度上弥补培育行业专长所增加的成本，确保事务所取得高于竞争对手的收益，同时，企业外部财务信息使用者更愿意信任经过具有行业专长的审计师审计的财务报表，因此扩大了对审计师行业专长的需求，维持了会计师事务所在审计师行业竞争中的优势地位。

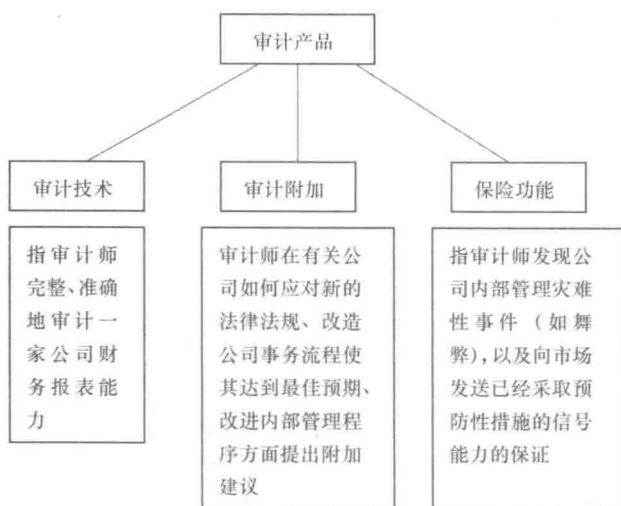


图 1-1 审计产品构成图

资料来源：Oxera Consulting Ltd. Competition and choice in the UK audit market [R].
www.oxera.com, 2006.

(3) 目标集中战略 (Focus)

目标集中战略就是指企业主攻某个特定的顾客群、某一地区市场或某种产品生产中的一个细分区段。总成本领先战略与差异化战略都是要求企业在其所处的产业范围内实现竞争优势，而目标集中战略则是要求

企业能够为产业范围内某一部分的对象提供高质量的服务，从而获得产业内的竞争优势。波特认为实施目标集中战略的结果，是企业或者通过满足特殊对象的需要而实现了差别化，或者在为这一对象服务时实现了低成本，或者二者兼得。这样的企业可以使其赢利的潜力超过产业的普遍水平，保护公司抵御各种竞争力量的威胁。审计行业专门化就是对审计市场进行细分，选择特定的某个或某几个行业，将资源和技术集中投资到特定的行业中，加大对这些特定行业的经验培养，提高审计师的行业风险评估能力和审计专长技术，通过提高审计质量或降低审计成本，实现在这特定行业中获得竞争优势。

从上述的分析可以看出，审计行业专门化是会计事务所发展战略的良好选择。通过审计行业专门化，会计师事务所可以进一步降低审计成本、提高审计质量，形成会计师事务所在某一特定行业或某些特定行业中的竞争优势。

2. 信息不对称理论

信息经济学的研究成果表明，在现实的经济生活中，契约关系中的企业内部合约履行时，劳动的提供一方同时在某一方面掌握私有信息。这些信息不为另一方所知，即契约关系中，人们了解的信息是不完全的、而且是非对称的，存在非对称性信息（asymmetric information）。在市场经济活动中，由于非对称性信息存在，各类人员对有关信息的了解存在差异；掌握信息比较充分的人员，往往处于比较有利的地位，而信息贫乏的人员，则处于较为不利的地位。

审计的本质就是增加财务信息的决策价值、减少信息不对称、提高投资者的决策效率。审计市场中，企业外部信息使用者无法深入的了解公司管理层的能力和公司的内部前景信息，而管理层可能通过这种信息的不对称，获得自己的收益，从而影响投资者的投资决策，使得投资者进行逆向选择；同时，在投资者无法监督管理层的工作效率和努力程度时，管理层可能产生道德风险，损害公司的利益和投资者的利益。审计

需求的产生就是为了向外部投资者更客观地传递企业内部的财务、管理等相关信息,进而减少企业管理当局与外部信息使用者之间的潜在信息不对称,提高信息使用者的决策效率。审计师的职责就是通过运用专有技术和方法,对管理当局编制的财务报表是否真实公允地反映了公司的财务状况和经营成果进行审查和判断,并向信息使用者提供关于信息是否可信的书面意见。

审计师行业专长在抑制信息不对称方面具有重要的作用。一方面,具有审计行业专长的审计师,拥有更多的行业专门化知识。专业知识能够使审计师更有效的识别出存在错弊的财务报告。具有行业专长的审计师,更有能力更正和报告所查处的错误信息,从而提高审计质量。另一方面,通过聘请具有专业技术的审计人员对企业报表进行审计,可以大大降低信息使用者信息获取成本,同时提高信息的质量,进而减少信息使用者的逆向选择,抑制道德风险的产生。聘请的审计师专业能力越强,企业外部信息使用者获取的信息的可靠性就越大,信息的不对称性就会越小,就越能满足信息鉴证服务委托人对行业相关真实可靠信息的需求。

因此,具有审计师行业专长审计,进一步缓解了客户行业相关的信息不对称,降低了财务信息风险,提高了信息使用者的经济决策的效率,进而促进资本市场的资源的有效配置。

3. 委托代理理论

委托代理理论是制度经济学中契约理论的主要内容之一,该理论的主要观点认为:委托代理关系是随着生产力大发展和规模化大生产的出现而产生的。委托代理关系是指一个或多个行为主体根据一种明示或隐含的契约,指定、雇佣另一些行为主体为其服务,同时授予后者一定的决策权利,并根据后者提供的服务数量和质量对其支付相应的报酬。在非对称信息的情况下,委托人需要可独立客观的监督者对代理人进行监督。

需要监督的原因主要有：一方面生产力的发展使得社会分工进一步细化，权利的所有者由于知识、能力和精力的原因不能行使其所有的权利；另一方面专业化分工产生了一大批具有专业知识的代理人，他们有精力、有能力代理行使好被委托的权利。在委托代理关系中，委托人追求的是自己的财富最大化，而代理人追求的是自己的收入、奢侈消费和闲暇时间最大化，两者的利益冲突，导致委托人需要对代理人的行为进行监督，进而维持自身的利益。

审计需求的产生就是基于委托代理关系中委托人对代理人进行监督的需求，审计是一种监督的手段。在有效市场环境下，若代理成本由代理人承担，代理人就有自愿聘请审计以监督自己降低代理成本的需要。委托人通过审计对代理人进行监督，以减少代理人在经营管理中的机会主义行为。詹森（Jeasen）和梅金（Mecking）（1976）等学者的研究表明企业规模越大、经营权与所有权分离所产生的代理成本越高，就越需要借助审计师的帮助来降低代理成本，就越需要选择能够提供高质量审计服务的会计师事务所。

值得注意的是，审计师的服务水平与审计师的专业能力有关。即审计师的专业能力越强，提供的审计服务质量就会越高；审计师的专业能力越差，提供的审计服务质量就会越差。同时，提高审计师专业能力，发展审计师行业专长，一方面能够提供高质量的审计服务，满足企业的审计需求；另一方面，具有行业专长的会计师事务所在提供高质量的审计服务时，能够及时发现代理人在行使被委托权力中的努力程度，改善信息不对称状况，使得委托人能够及时加强对代理人的激励和监督，提高了委托代理质量，最大化委托人的收益。

4. 新古典经济学理论

古典经济学家亚当·斯密认为分工是经济增长的源泉，分工会带来专业化和专业的多样化。在其著作《国富论》中包含了经济均衡和报酬递增两种思想。阿林·杨格（Allyn, Young）对斯密定理进行了拓