

Shenji Fuwu Guimo Wuqu yu

Yizhi Xietong Lujing Yanjiu

审计服务规模误区与 异质协同路径研究

孙永军 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

中国博士后科学基金面上资助项目（第51批，编号：2012M510737）

黑龙江大学博士启动基金资助项目（2012）

审计服务规模误区与 异质协同路径研究

孙永军 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

审计服务规模误区与异质协同路径研究/孙永军著.
—北京: 经济科学出版社, 2016. 5
ISBN 978 - 7 - 5141 - 6994 - 2

I. ①审… II. ①孙… III. ①审计监督 - 研究
IV. ①F239. 221

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 127897 号

责任编辑: 李 雪
责任校对: 王苗苗
责任印制: 邱 天

审计服务规模误区与异质协同路径研究

孙永军 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](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 16.75 印张 250000 字

2016 年 5 月第 1 版 2016 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6994 - 2 定价: 49.00 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](mailto:dbts@esp.com.cn))

摘 要

规模扩张与异质路径的协同发展是提升服务品质的关键。异质的系统性和不可转移性共同构成了审计服务竞争力。本书依据审计服务具有规模水平、福利驱动、资源配置和市场需求的“四轮驱动”模型,选择2012~2014年度数据进行异质检验,发现大型所和中型所对待市场和客户的对策差异不大,具有同质性。存在注册会计师的激励和异质化目标不合理,客户规模和异质目标不一致,以及客户财务状况与异质收入反向影响问题。此外,本书认为异质基于组织差异和个体差异推动学习能力与资源配置的互动来满足市场需求差异,组织权变体现了这种路径依赖关系。异质权变模型检验发现,异质程度与年度、组织权变间的关系显著,但具有负向关系,同时学习能力和资产配置能力的正向作用并不显著。通过协同路径SEM分析显示:学习能力对于当前的审计服务系统性和不可转移性同样具有正向显著性,资源配置具有积极的作用。但市场对于系统性和不可转移性则不具有显著性,个体和组织差异以及两者的协同差异可能阻碍其进一步发挥作用。借鉴SWOT分析以及国外经验,本研究认为需要改变传统的激励方式和手段,注重注册会计师的“情绪智力”和“自我效能”的培训与引导,加强政策的导向效果,依据顾客需求优

化资源配置，提升人文管理能力和学习能力，改革异质评价体系，让审计服务凸显出满足顾客需求差异的能力。正确引导各型会计师事务所合并中形成异质特色和能力沉淀，深化区域市场的供需协同能力，优化个体、组织、市场间的路径依赖关系，实现异质的可持续发展。总之，应当立足自身，实现内涵发展，并且打破壁垒、深化激励、协同制度，以增强审计服务的不可转移性和系统性的特色优势。

目 录

第一章 绪论	1
第一节 问题的提出	1
第二节 本书研究意义	2
第三节 研究内容	3
第四节 研究方法	4
第二章 异质协同理论基础	6
第一节 动因理论	6
第二节 风险理论	10
第三节 行为理论	12
本章参考文献	19
第三章 审计服务异质路径与市场协同：因素解析与框架	20
第一节 审计服务异质性：文献评述	20
第二节 审计服务异质机理：现实与微观解析	26
第三节 审计服务异质衡量：路径与体系	31
第四节 研究创新与展望	36
本章参考文献	37

第四章 审计服务异质维度和质量差距	39
第一节 审计服务质量基本维度	39
第二节 顾客关系与企业价值的协同	41
第三节 服务场景对行为影响的理论框架	50
本章参考文献	53
第五章 审计服务异质程度：2012 ~ 2014 年数据检验	55
第一节 审计服务异质模型具体变量设计	55
第二节 样本数据选择	59
第三节 异质程度实证分析	59
第四节 基本结论	154
本章参考文献	156
第六章 审计服务异质协同路径 SEM 分析	157
第一节 问题的提出与审计异质协同设计	157
第二节 SEM 分析与路径选择实证研究	160
第三节 逻辑回归分析	171
第四节 基本结论	180
本章参考文献	180
第七章 审计行为激励对审计服务异质协同研究	181
第一节 审计行为与激励内涵	181
第二节 审计行为异质要素	183
第三节 审计师行为异质因素实证检验	186
第四节 审计行为异质激励路径选择	194
本章参考文献	195

第八章 审计服务异质战略分析和经验借鉴	196
第一节 基本战略与 SWOT 分析	196
第二节 我国审计服务异质途径及现存问题	209
第三节 经验与启示	219
本章参考文献	225
第九章 基本结论与未来方向	226
第一节 基本结论	226
第二节 未来研究方向	228
附录一 服务特色调查问卷	229
附录二 2015 年会计师事务所综合评价表	233
附录三 审计行为质量调查问卷	253

第一章

绪 论

第一节 问题的提出

异质是指同类产品在实物形态上存在差异，如质量、性能、规格、商标、牌号、设计、款式等，甚至每一种产品在其中每一方面存在细微差异，异质是同质的反义词。异质不等同于创新，关注创新更应当关注品质。审计的新业务为异质服务提供了重要契机。

自 2000 年以来（尤其是 2008 年后），多轮的会计师事务所合并浪潮让中国审计服务市场不断产生重大变化，规模的改变也伴随着市场对审计服务质量的期盼与质疑，本土会计师事务所是否真正具有了核心竞争能力与优势？中国企业“走出去”需要国际化市场的风险规避与经营调控，审计是否具备了异质性的服务意识，以满足客户多样化需求？市场推动审计异质的导向性强吗？在理论上需要提供进一步的解释。

面对国家经济结构的转型，审计服务必须积极地去顺应历史的变化和市场需求，这也成为当前审计服务面临的重大挑战。即由单一的规模扩张转变为理性的资源优化和服务升级，塑造良好声誉和品牌形象。多年来，审计服务在政府的推动下发展较快，但是否具有了通常意义上的异质

性呢？是否只是依赖于国家单一的政策支持或者只是做“规模”的文章呢？现有研究尚未进行审计服务的供给、需求的双向互动程度检验，同时，是否以市场的需求为导向，有效地组织审计服务供给？如果有，又是以何种途径进行异质能力的提升呢？什么因素决定了其变化过程呢？这些问题，决定了审计服务市场经济结构转型的成败！

市场规则要求审计服务依托一定的组织形态，特殊普通合伙制便是具有创造性的一种选择。但自 2011 年我国推行此制度开始，尚缺乏对这一组织形态作用程度的检验，以明确其是否达到了预期效果？尤其自 2014 年 1 月 1 日开始，所有具备证券期货业务资格的会计师事务所名称后面都多了“特殊普通合伙”字样。这意味着，今后具有证券资格的会计师事务所将以合伙制的组织形式来签发上市公司审计报告。特殊合伙制对审计服务竞争能力是否确实有积极的推动呢？此外，市场顾客的需求与利益保护机制将是未来审计服务异质的基础：一是追责措施与哪种组织形式的结合，更有助于提供责权统一的异质服务？二是客户选择与服务期的强制轮换制，进一步促进会计师事务所倾向审计市场顾客关系营销选择，但审计服务依据什么路径进行选择？这也是本书选择 2012 ~ 2014 年度作为研究的一个重要因素。

异质将是会计师事务所未来能够走向国际市场、实现可持续性增长的根本。本书依托中国审计市场现状，进一步探索审计服务的协同路径和措施。

第二节 本书研究意义

一、应用价值

(1) 促进审计服务产业结构调整，优化市场与企业间的资源配置，

深化个人、组织及市场的异质路径框架和机制。

(2) 探索范围边界变化引发的异质路径依赖问题,梳理协同机制的系统化、动态化、内核化过程,明晰专业技术特性、转移工具、转移过程的异质性效果和协同关系。

二、学术价值

(1) 延伸协同异质框架和微观机理,明确规模边界理论的资源配置和研发等因素的作用。

(2) 构建审计服务异质框架与模型、市场协同框架与模型,拓展异质衡量方法和检验模型。

(3) 深化异质能力的协同、配置和路径关系,提供新的理论基础。

第三节 研究内容

本书具体章节安排如下:

第一章绪论。提出研究的主要问题,明确相应的研究内容、研究方法以及技术路线。

第二章异质协同理论基础。运用动因理论、风险理论、审计异质理论分析异质形成过程。

第三章审计服务异质路径与市场协同:因素解析与框架。在理论上,借鉴研究文献,剖析审计服务异质机理,梳理审计服务异质衡量的路径与体系。

第四章审计服务异质维度和质量差距。依据审计服务质量基本维度,明确顾客关系与企业价值协同的重要节点,依托服务场景对行为影响框架,提出相应假设。

第五章审计服务异质程度:2012~2014年数据检验。依据公开数据,

设计审计服务异质模型具体变量，进行因素驱动分析、竞争力分析、异质能力分析，形成结论。

第六章审计服务异质协同路径 SEM 分析。基于问卷调查，构建路径关系并进行假设检验。同时，通过逻辑关系模型对政策执行情况进行分析。

第七章审计行为激励对审计服务异质协同研究。深入分析组织与个人异质关系。明确审计行为与激励内涵、审计行为异质要素、审计师行为异质因素实证检验、异质激励路径选择。

第八章审计服务异质战略分析和经验借鉴。进行中外基本战略与 SWOT 分析，归纳我国审计服务异质途径及现存问题，形成对策。

第九章形成基本结论和提出未来展望。

第四节 研究方法

一、主要研究方法

依据研究目标和内容，本书采用规范和实证研究相结合的方法：

(1) 文献研究法。通过中外文献对异质内涵、原理以及方法和途径进行分析归纳。

(2) 比较研究法。通过借鉴中外最新理论成果与实践经验，对比分析典型做法与效果。

(3) 调查研究法。通过实地考察和其他调查方法，针对性地收集资料 and 解决现实问题。

(4) 系统分析法。建立质量系统观、异质协同观，系统分析异质基本机理、概念框架与因素，提出相关建议与对策。

(5) 实证研究法。统计分析异质核心因素及检验规模视角下的审计

竞争优势和路径协同关系。

二、技术路线

图 1-1 展示了本书的具体研究对象、拟解决的关键问题以及相关的技术方法。异质具有不可转移性和质量生成的系统性特征，然而，现实研究中对于质量系统、组织学习系统均有较少关注，在市场配置与组织学习的协同系统存在研究盲区。现实实践中对异质的不完全转移存在“规模误区”，忽视了规模、技术、人力与资本的共同异质效果。因此，本书通过规范与实证研究，试图完善异质“路径选择”与“系统依赖”并提出建议。

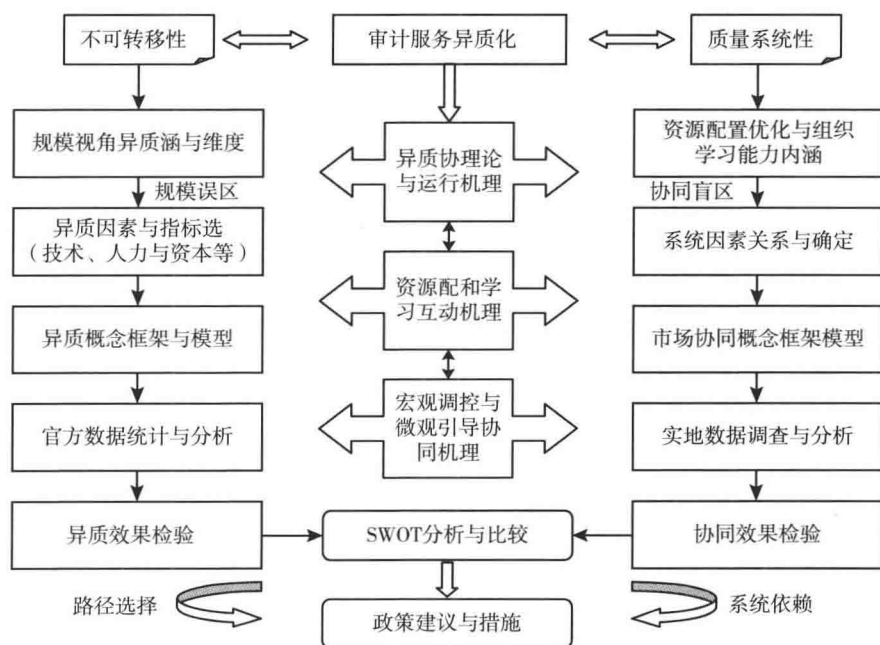


图 1-1 研究思路与技术路线

第二章

异质协同理论基础

兼并与收购在国际上通常被称为 Mergers&Acquisitions (简称 M&A), 通过兼并或合并以及收购或者购买实现整合, 简称并购。由于并购属于“双刃剑”, 必须认识和客观评价才会取得好的效果。会计师事务所的规模扩张是资源配置调整的主要手段, 并以此期望改变在市场中的地位或份额, 当然, 也必然面临了服务质量管理的风险与挑战。

第一节 动因理论

一、管理协同理论

该理论认为, 企业管理效应的高低是企业并购的主要动力。如果 A 企业的管理效率优于 B, A 具有剩余管理资源, 则 A 企业并购 B 企业后, 可将 B 企业的效率提高至 A 企业的水平; A 企业释放了多余的管理能力, 从而提高了整个企业的经济效率。管理协同理论认为, 如果能确定在系统中起支配作用和决定作用的序参量, 就可以通过控制外部参量的方式创造一种有利于系统向有序方向演化的条件或机会, 从而把握整个管理系统发展

的方向（白列湖，2007）。管理协同机制包括管理协同形成机制、管理协同实现机制和管理协同约束机制3个部分构成。其中，协同形成机制是起点和前提条件，实现机制是通过协同机会识别等一系列环节的具体操作，最终实现协同效应。协同约束机制是效果的保障^①。

会计师事务所的重组与并购是现阶段市场与国际化条件下发展的必然。但如何建立与实现各自目标则需要管理者的睿智。比如，我国会计师事务所合并是价值创造的前提，由于合并后的会计师事务所发展战略不统一、组织结构不合理、管理制度尚未完善、文化冲突、人事职位分配难以协调等诸多原因，使管理协同十分困难。同时，新时代、新经济、新信息等产生的影响，使注册会计师业务受到极大挑战，加大了管理协同形成、实现、约束等机制的难度。管理协同涉及定位、目标、文化、市场开发以及人力资源管理等方面，环境的变化使其均有了新的内涵和特点，协同方式、协同手段、协同方法、协同模式也不同。

二、规模经济效应

规模经济理论认为，企业可以扩大经营规模，实现规模经济和范围经济，从而提高企业效益。比如，通过企业并购，企业原有的有形资产或无形资产（品牌或销售网络等）可在更大范围内共享，企业的研究费用、一般管理费用、营销费用等投入也可分摊到大量产出上，这样有助于降低单位成本，增加单位投入的收益。如果用长期平均费用曲线来表示，规模经济可表现为“长期平均费用曲线”向下倾斜。

不过，规模经济效应也会出现另一种结果。即形成“规模报酬递减”，出现规模不经济特性。当企业的生产规模太大，会使得生产的各个方面难以协调，造成管理的困难，增加管理机构的层次和监督成本，破坏合理的分工，降低了生产效率和管理效率（孙卫东，2008）。同时，规模

^① 潘开灵，白列湖．管理协同机制研究[J]．系统科学学报，2006（1）：46-48.

经济效应也产生了一些内在涵义的变化，管理中不只强调投入要素和生产函数间的简单关系，还应当包括执业思想、服务意识、团队合作等抽象的无形资产价值。如果认为规模经济仅体现出资本和劳动力的关系，而忽视内在质的差别，已经不符合规模经济效益的真正意义，产业的升级更需要产品品质的差别，如时间、信息、广告、品牌、服务等。

多年来，审计服务奉行规模经济理论而不断壮大，基于成本原因，对应的市场扩张速度往往快于管理融合进程，比如，普华永道在印度市场的发展和“四大”在中国市场的最初发展均反映出这一点。同理，中国的审计服务“走出去”也会面临这样的历程，即规模、技术、人力与资本间的管理协同，以便进一步优化服务和提升质量内涵，提升规模经济效益。

三、资源配置效应

资源配置效应是指由于企业间存在着生产要素和企业职能方面的互补性而使两个或两个以上的企业合并为一家企业时，可以共同享用对方优势而产生“ $1+1=2$ ”的效益。简而言之，就是两者互补，协同各自优势，带来额外收益。但是，当资源配置不当，会产生不当影响。陈训波（2012）认为，农业部门的资源配置扭曲分为跨部门资源配置扭曲和农业内部的资源配置扭曲，是造成我国农业土地利用结构虽然不断调整，但土地生产率的差异却越来越大的具体原因。

审计资源具有动态平衡性，审计资源配置是在不同的审计主体内部不停地流动的一个过程（刘江芸和李银平，2014）。由于动态平衡的主要目标是保障质量，可以采用质量控制的方法来倒推审计资源配置作业环节。质量控制不仅可以提高项目的审计质量，还可以监督审计人员行为，增强审计人员的质量意识和责任意识，从而可以有效地降低审计风险，避免造成审计资源的浪费。质量控制是优化审计资源配

置的保障^①。

四、财务协同效应

财务协同效应是指企业通过并购活动，实现内部财务资源的整体协调，促使联合企业财务能力增强，从而带来企业价值的增加（张捷、肖金霞，2011）。财务协同效应主要表现在两个方面：一是节约外部筹资成本和交易费用；二是合并后负债能力超过合并前单个企业举债之和，节省投资收入税。理论上，财务协同效应包括资本成本协同效应、资本收益协同效应和税负协同效应，共同提高财务绩效（李黎，2012）。资产总额、公司成长性、资产负债率等因素会对财务效应产生不同的影响。但考门特和贾雷尔（Comment & Jarrell，1995）认为企业并购，在提高企业资产负债率和优化内部资金市场利用方面没有产生显著的影响。

马克·L·赛罗沃提出动态的协同效应，该理论认为只有并购后的企业在业绩方面，比原来两家企业独立存在时曾经预期或要求达到的水平高，才会产生协同效应。因此，需要增强统一的财务战略目标、财务组织机构和职能、财务制度、整合资产与债务等一系列与财务相关的体系。而对于会计师事务所而言，需要处理内控和风险评估机制、审计技术运用机制以及激励与约束机制来相应地增进财务协同效应，其核心是组织机构和职能的衔接以及投入产出的效率和效果。

五、技术进步效应

审计资源的利用效果会以技术手段得以实现，但在微观层面必须产生有利于技术运用的条件。因此技术进步需要改进审计组织方式得以推动。

^① 刘江芸，李银平．论中国审计资源配置方式的特殊性及其优化 [J]．财经界，2014（8）：243．