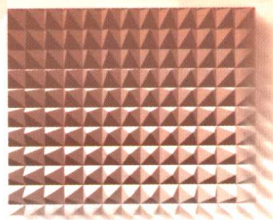


 中山大学会计论丛

ZHONGSHAN UNIVERSITY
SERIES IN ACCOUNTING

我国会计师事务所 规模化研究

谭 燕/著



中山大学会计论丛

我国会计师事务所 规模化研究

谭 燕 著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

我国会计师事务所规模化研究/谭燕著. —北京: 中国财政经济出版社, 2005. 12

(中山大学会计论丛)

ISBN 7-5005-8935-2

I. 我… II. 谭… III. 会计师事务所—经济体制—研究—中国
IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 010798 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 8.625 印张 209 000 字

2005 年 12 月第 1 版 2005 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 22.00 元

ISBN 7-5005-8935-2/F · 7775

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

感谢广东省自然科学基金资助

(项目编号: 05301040)

总 序

魏明海

在新千禧之年刚刚来临之际，我们组织撰写的《中山大学会计论丛》很快就要出版，并与广大的读者见面了。

《中山大学会计论丛》试图体现两个方面的特色：一方面是将我们的研究融入现代会计和会计理论发展的主旋律中；另一方面是在我们的学术探索中充分体现中山大学的人文精神和校园文化。

现代会计和会计理论发展的主旋律是什么？我们的研究是否要融入这一主旋律中去？这不仅仅是我们组织撰写《中山大学会计论丛》时考虑过的问题，也是我们内部在相互切磋、共同探索中经常思考的问题。现代会计的产生与商品市场、资本市场和经理市场的形成、发展相联系。最近一段时期以来，我们愈来愈感受到金融市场、公司组织机构、信息技术发展对会计的影响和推动。在会计学术界，理论的研究也愈来愈关注信息披露、资产估价、管理激励和会计政策选择等一系列问题。在我们的这套论丛中，既有讨论会计准则、会计政策选择、信息披露和注册会计师制度的，又有专门研究不确定性会计、会计文化和智力资本会计的。

同时我们还注意到现代会计理论研究方法的多样化。尽管实证、分析性的研究方法在主流学派中提到了广泛的运用，但规范的研究方法仍很有价值。在我们的这套论丛中，有的研究比较多

地采用规范的研究方法，而有的则尝试采用了实证的研究方法。

中山大学是一所非常有传统的高等学府。当年孙中山先生创办中山大学时，就确定了“博学、审问、慎思、明辨、笃行”的校训。孙中山先生“天下为公”的精神境界和冯乃超老校长的教育思想对于每一位中大人产生了巨大的影响。我们深深感受到“有容乃大”、立志做“大事”，特别是把学问作为一件大事的情景在中山大学随处可见。近年来，我们也依照“有容乃大”的思想，吸纳各方人才、吸收各种理论流派、同各方人士交流、与境内外各类机构合作，从中得到养分和支持，有了一些进步和发展。这套论丛就是我们在与外界交流合作过程中取得的主要成果，也是各方人士加入中山大学管理学院会计学系时或之后献给这个集体的一份厚礼。

由于我们这个集体还非常年轻，根基不深、积累不厚，还处于发展的初期，这套论丛肯定会有许许多多的不足和局限性。我们之所以这个时候就拿出来，一方面是要给大家，尤其是在这个集体工作的年轻学者与学术界交流的机会；另一方面是要得到社会各界，特别是会计学术界的批评指正，以帮助我们提高得更快一些、发展得更快一些！

责任编辑：文远怀

目 录

导 论	(1)
第一节 问题的提出	(1)
第二节 文献回顾	(11)
第三节 研究方法、研究思路与分析框架	(27)
第一章 我国会计师事务所规模化过程的一般考察	(34)
第一节 联合与合并的萌芽阶段	(35)
第二节 联合与合并的创新阶段	(37)
第三节 脱钩改制后的发展阶段	(42)
第二章 会计师事务所规模化与自我选择	(56)
第一节 会计师事务所规模化： 内源发展与外生发展模式	(57)
第二节 会计师事务所规模化： 合并动机的一般考察	(61)
第三节 会计师事务所规模化： 内在特点与发展模式的选择	(66)
第四节 我国会计师事务所之间的合并 改变了审计市场结构吗？	(81)
第五节 高级差会计师事务所采用其他规模化 发展方式的分析	(100)
第三章 注册会计师执业服务市场需求与 会计师事务所规模化	(107)

第一节	注册会计师执业服务对象与 会计师事务所规模化.....	(109)
第二节	我国产业组织结构以及企业集团化 与会计师事务所规模化.....	(128)
第三节	审计市场供需关系的协调与矛盾: 会计师事务所规模化的一种解释.....	(141)
第四章	产权安排对会计师事务所规模化的 影响: 一个讨论	(154)
第一节	公有产权安排对会计师事务所 规模化的影响	(155)
第二节	产权制度变迁消除了产权障碍吗?	(165)
第五章	会计师事务所规模化与政府管制.....	(182)
第一节	数量管制失灵与注册会计师 人力资源的分散化.....	(185)
第二节	市场细分过程中的行政权力 多头介入与资源分流.....	(206)
结论与讨论		(230)
一、本书的主要结论		(230)
二、关于审计市场结构的进一步讨论		(231)
三、本书的局限性		(244)
附 录		(246)
主要参考文献		(257)

导 论

第一节 问题的提出

会计师事务所的规模,究其实质,属于市场结构中的市场份额的范畴。威廉·G·谢泼德(William G. Shepherd, 中译本 1992)对市场份额的解释是:市场份额是反映厂商能否施加市场支配作用的最一般、最直接的单一指示器。按照这种解释,我们可以把会计师事务所的规模理解为以某种资源所衡量的会计师事务所对审计市场的控制能力的水平,它同时也反映了会计师事务所竞争能力的大小。从国际惯例来看,现有的对国际会计公司的排名一般采用了会计师事务所“年度收入”、“合伙人”、“专业人员”、“员工总数”等指标作为统计口径。如果考虑各种资源的作用,上述有关规模的不同衡量指标所反映的审计市场控制能力存在差异。“专业人员”、“员工总数”等指标反映的是会计师事务所对审计市场人力资源的控制程度。“年度收入”指标则表明会计师事务所所占有的销售份额,它通常被认为是反映审计市场份额的最直接最有效的指标。严格地讲,“合伙人”指标并不是反映会计师事务所规模的指标,它实际上是与会计师事务所内部剩余分享有关的概念。但是,如果从风险承担的角度考察这一指标,我们发现它

也具有某种衡量会计师事务所规模的作用。因为合伙人越多,会计师事务所承担责任者越众,会计师事务所抗风险能力越强。上述反映会计师事务所规模的指标之间也存在相关关系。一般地说,专业人员越多,会计师事务所的执业能力可能越强,因而取得的收入可能越多。因此我们通常认为人员规模也是会计师事务所规模的基本衡量指标^①。

会计师事务所的规模大小是个比较概念。不仅涉及到同一地区会计师事务所以及不同地区会计师事务所的横向比较,也涉及到与客户资源的相对比较。注册会计师的行业规模发展与会计师事务所的规模发展并不同义。当行业规模小时,会计师事务所数量较少,同时,其平均规模也相对较小;当行业规模扩大时,可能出现两种情况:(1)会计师事务所平均规模越大,其数量相对越少;(2)会计师事务所数量越多,其平均规模越小。因此,当会计师事务所数量不变时,注册会计师执业服务市场的拓展必定带来行业规模的发展,会计师事务所的规模也会越来越大。

引起我们对会计师事务所规模化^②问题探讨的兴趣源于注册会计师行业的管制部门在 1998 年以后发布的推动会计师事务所扩大规模的各项政策规定。财政部 1998 的《会计师(审计)事务所实行联合、组建集团所的若干规定(试行)》即 57 号文规定了事务所组建集团所,可采取紧密型与松散型两种方式。2000 年是管制部门引导会计师事务所联合与合并效

^① 在我们以后的讨论中,我们通常将收入规模或者注册会计师规模作为会计师事务所规模的替代变量。如果没有特殊说明,我们将这两个规模指标混用。

^② “规模化”泛指扩大规模的一切努力和结果。对会计师事务所而言,包括资本的增加、注册会计师人员的增加或者收入的增加以及这些指标共同的增加。在这种意义上理解,规模化等同于规模发展。在本书的讨论中,将采用“注册会计师”和“年度业务收入”两个指标分析事务所的规模化。我们将“规模化”、“扩大规模”以及“规模发展”等同使用。

果最为显著的一年。财政部发布了五个文件以推动会计师事务所的合并：《会计师事务所扩大规模若干问题的指导意见》、《会计师事务所合并审批管理暂行办法》、《会计师事务所分所审批管理暂行办法》、《关于会计师事务所设立分所有关问题的通知》和《关于会计师事务所扩大规模过程中有关事项的通知》。与此相呼应，中国注册会计师协会也发布了《关于积极推进会计师事务所上规模上水平工作的通知》。而真正让会计师事务所产生联合与合并需求的可能是财政部和中国证监会于 2000 年 6 月联合发布的《注册会计师执行证券、期货相关业务许可证管理规定》，文件规定，会计师事务所申请证券许可证必须具有 20 名以上符合注册会计师申请证券许可证条件以及注册会计师不少于 40 人，这使得为“保牌”和“夺牌”而产生的会计师事务所之间的联合与合并成为可能。

企业要生存，更要发展壮大。一个企业通过兼并其竞争对手的途径发展成巨型企业，是现代经济史上一个突出的现象。没有一个美国大公司不是通过某种程度、某种方式的兼并而成长起来的，几乎没有一家大公司主要是靠内部扩张成长起来的（G. J. 施蒂格勒，中译本 1996，P1 - 21）。联合与合并曾经是、以后也将是企业发展壮大的当然选择之一。20 世纪五、六十年代注册会计师行业吞并盛行，七十年代各大公司与海外公司联合，八、九十年代各大公司相互之间联合，合并使原“五大”国际会计公司成为会计师行业的超级巨人。国际会计公司的发展和取得的成绩，很多人将其归结为多次合并的结果。唯一的例外是安达信。原跻身“五大”的安达信会计师事务所是唯一的一家没有发生大的合并的国际会计公司。它能够跻身前列的原因是积极开拓新业务，发展多元化的业务，尤其是非会计和审计业务，它在管理咨询业务领域一直遥遥领先。从会

计师事务所发展的实践来看,合并是会计师事务所取得市场份额的捷径。

1980年财政部《关于成立会计顾问处的暂行规定》作为改革开放后中国注册会计师行业恢复重建的历史标志,开始了中国注册会计师行业从无到有,从小到大的发展历程。中国的注册会计师行业历经“老三案”、“新三案”以及后来的“银广夏事件”、“麦科特事件”风波的洗礼,虽短短二十多年,也饱经沧桑,数度面临诚信危机。如何对我国注册会计师行业进行有效的监管,使这个行业能够尽快步入良性发展轨道,是我国管制部门一直关注的问题。“会计师事务所的发展要注意规模效益,鼓励开展公平竞争,不断拓展业务范围,提高业务质量。要促进国内规模大、信誉好、质量高的会计师事务所走国际化道路,争取一定数量的会计师事务所成为国际会计公司的成员所”^①(财政部,1995)。政府管制部门推动注册会计师行业规模化的动机是显然的:在本土化的会计师事务所中能够产生在中国国内审计市场有控制力和影响力的会计师事务所,以便与国际会计公司相抗衡^②;把中国注册会计师做强以便在国际审计市场上占有一席之地。中国入世后还处在较低的发展阶段的中国注册会计师行业如何参与国际竞争,更是迫切需要解决的问题。要应对我国入世后“狼来了”的局面,就必须在近期内迅速发展壮大。要与国际会计公司在资源、人才等方面比高低,合并这条路子,来得快,见效快。因此,作为管制、也作为扶持注册会计师行业发展的政府部门,出台政策来鼓励会计师事务所扩大规模是必然的选择。

^① 参见财政部1995《会计改革与发展纲要》。

^② 我们称之为“民族情结”。

不言而喻,政府管制部门推动会计师事务所扩大规模的举措与我国注册会计师行业的现状有关。一方面,它肯定了我国审计市场集中度不高的事实,即国内会计师事务所中没有产生在中国审计市场上有影响力和控制力的会计师事务所,在与国际会计公司的竞争中我们可能处于不利地位。另一方面,我们要做强做大,首选的规模化发展途径就是合并。而在对会计师事务所规模化的有关问题进一步探讨之前,让我们首先考察一下我国会计师事务所数量和规模的历史和现状。表 0-1 是我国会计师事务所历年以来的数量和规模的发展情况。

仅仅从会计师事务所全行业业务收入来考虑,会计师事务所从恢复重建发展至今,行业规模的增长是显著的。如果以会计师事务所的收入作为衡量指标,以 1988 年的平均规模为基础,计算 1988 年以后的会计师事务所的规模指数^①(见表 0-1)。我们发现,会计师事务所 1988 年至今,行业规模和事务所平均规模增长很快。前者是会计师事务所数量与规模双重增长的结果。没有任何年份平均收入规模下滑,即使在会计师事务所数量最多的 1996 年,事务所的平均业务收入也没有停止增长。会计师事务所平均规模的快速增长,表明我国注册会计师行业服务市场需求的增长速度快于会计师事务所数量增长的速度,即我国审计市场需求的增长快于审计市场供给的增长。不仅如此,1993 年以来,拥有证券期货相关业务许可证的会计师事务所,无论是收入平均规模,还是上市公司客户平均规模也一直保持增长的趋势。2002 年拥有证券期货相关业务许可证的会计师事务所的上市公司平均客户数是 1993 年的 4 倍有多。

^① 规模指数 = 当年事务所平均收入 ÷ 基年事务所平均收入。

表 0-1 会计师事务所数量、平均规模和平均规模指数

年份	事务所数量		全行业业务收入(亿元)		上市公司数量	全行业业务收入平均		平均规模指数(按收入)			平均规模指数*
	全部	证券*	全部	证券*		全部(万元)	证券*(万元)	全部(%)		证券*	
1988	1665		0.4			2.402		100			
1990	2702		1.3		10	4.811		200			
1991	3742		1.9		14	5.077		211			
1993	5211	45	8.45		183	16.215		675			100
1994	5249	82	12.7		291	24.195		1007			87.3
1995	6347	102	32.39		323	51.031		2125			77.9
1996	6696	105	42		530	62.724		2611			124.2
1997	6663	105	58.7		745	88.098		3668			174.5
1998	6045	107	64.63	20	851	106.914	1869.158	4451	100	100	195.5
1999	4805	106	58.8	16.6	949	122.372	1566.037	5095	115	83.78	220
2000	4674	78	80.94	21.6	1088	173.17	2769.23	7209	162	148	343
2001	4287	77	96	24	1160	223.932	3116.883	9323	210	167	370.5
2002	4403	71	108		1224	245.287	5595**	10212	229	295	423.9
2003	4627	72	128		1290	276.637		11517	259		440.6

*指拥有证券期货相关业务许可证的会计师事务所；平均规模指数，指拥有证券期货相关业务许可证的会计师事务所按上市公司客户数量计算的平均规模发展水平（当年事务所平均上市公司客户数/基年事务所平均上市公司客户数）。

** 根据中注协网站公布的会计师事务所前百家信息整理，由于海南从信、福州闽都不在前百之列，因此它们的收入以当年证券市场业务收入代替。

注：因查找资料的困难，表中缺乏 1989 年和 1992 年的数据。全行业业务收入数据中 1988-2000 年的数据摘自易琮（2002）P105；2001 年和 2002 年的数据来自中注协；2003 年的事务所数量来自《中国注册会计师》2004 年第 1 期；在计算收入指数时，没有考虑物价指数的影响。

我们同时还发现：

(1) 在几千家会计师事务所中,存在不同的规模层次(事务所级差)^①,并且它们的收入差距显著。从收入绝对规模进行比较,拥有证券期货相关业务资格的会计师事务所在规模上远远高于全行业平均水平,1998年以来它们基本上超出平均规模十倍以上。

(2) 各种级差会计师事务所的发展速度不同。如果将1998-2002年全行业与拥有证券期货相关业务资格的会计师事务所的收入增长速度进行比较,可以看出,1999-2001年拥有证券期货业务资格的会计师事务所这三年的收入增长速度不及全行业的增长速度,这表明审计市场可能产生了有利于中小规模会计师事务所发展的需求。

(3) 我国存在大量的小会计师事务所集群,大规模的会计师事务所所占比例占很低。为了进一步了解以注册会计师人数为基础划分的会计师事务所的规模,我们将注册会计师人数分段,统计各个人数分布区间会计师事务所的数量,由于资料的限制,我们只找到了2001年、2003年和2005年的数据,统计结果见表0-2,表0-3。我们发现,2001年、2003年和2005年注册会计师人数为5-20人的会计师事务所所占的比例最大,分别为73.89%、68.93%和86.49%,注册会计师规模在30人以上的会计师事务所所占比例三年均不到10%,注册会计师规模在20人以上的会计师事务所所占比例三年均还不到20%。这说明我国的会计师事务所从注册会计师人数规模来讲,20人以下的中小型会计师事务所占了绝大多数,并且2000年以后,新增的会计师事务所基本上是小的事务所。我们可以看出,注册会计师人数在40人以上的会计师事务所的绝对数量则有

^① 在我们后面的论述中,我们把规模层次和级差当作同一个概念混用。

上升的趋势。

表 0-2 按注册会计师人数分段的会计师事务所（全国）统计

序号	地区	注册会计师人数分布区间											
		0-4		5-10		11-20		21-30		31-40		41 以上	
		01*	03**	01	03	01	03	01	03	01	03	01	03
1	北京	6	13	26	24	100	88	56	68	17	16	39	50
2	天津	0	1	19	16	19	16	9	12	4	5	2	5
3	河北	1	16	90	94	32	29	20	20	7	5	9	5
4	山西	17	8	139	130	41	49	14	18	4	3	3	5
5	内蒙古	35	48	59	54	30	33	6	8	0	0	0	0
6	辽宁	3	24	136	143	56	71	37	27	7	6	4	6
7	吉林	7	18	69	66	30	27	13	18	7	4	2	1
8	黑龙江	3	8	109	127	45	37	15	15	3	7	4	2
9	上海	0	4	11	29	31	32	22	23	6	3	13	15
10	江苏	60	42	153	170	47	63	10	21	4	3	8	8
11	浙江	12	21	93	103	44	42	7	15	1	1	3	6
12	安徽	20	35	116	85	23	32	5	9	5	0	1	0
13	福建	8	9	66	60	18	32	6	13	1	4	4	5
14	江西	45	44	42	43	24	16	10	15	1	4	0	1
15	山东	17	8	190	162	60	81	22	27	7	13	6	10
16	河南	27	15	99	95	58	61	32	39	5	4	7	7
17	湖北	29	51	190	164	86	99	11	20	5	6	5	7
18	湖南	31	30	57	37	19	30	18	22	4	4	1	4
19	广东	36	45	136	133	57	67	15	21	4	3	4	7
20	广西	7	20	15	20	15	10	8	16	1	5	1	1
21	海南	2	0	16	13	11	13	1	1	0	0	1	1
22	重庆	9	17	39	36	13	16	7	9	0	5	4	2
23	四川	31	43	137	109	74	80	26	33	3	9	3	6
24	贵州	6	5	23	20	7	10	5	7	0	0	1	0
25	云南	31	43	45	38	25	15	8	8	4	7	3	6