

会计师事务所

规模化与内部治理研究

◎ 郭化林 著

中国农业科学技术出版社

会计师事务所

一 规模化与内部治理研究

◎ 郭化林 著

中国农业科学技术出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计师事务所规模化与内部治理研究/郭化林著. —北京: 中国农业科学技术出版社, 2009. 11

ISBN 978 - 7 - 5116 - 0067 - 7

I. 会… II. 郭… III. 会计师事务所 - 管理 - 研究 - 中国
IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 215218

责任编辑 张孝安

责任校对 贾晓红

出版者 中国农业科学技术出版社

北京市中关村南大街 12 号 邮编: 100081

电 话 (010)82109708(编辑室)(010)82109704(发行部)
(010)82109703(读者服务部)

传 真 (010)82109700

网 址 <http://www.castp.cn>

经 销 者 新华书店北京发行所

印 刷 者 北京富泰印刷有限责任公司

开 本 787 mm × 1 092 mm 1/16

印 张 29. 625

字 数 370 千字

版 次 2009 年 11 月第 1 版 2009 年 11 月第 1 次印刷

定 价 30. 00 元

会计师事务所：量的扩大与质的飞跃

前言

这是一个合并的季节，一个质量提升的年度。

1980年我国恢复注册会计师制度以来，我国审计市场中发生了三次大规模的以合并重组为主要方式的规模化浪潮，第一次是1998~1999年的脱钩改制^①；第二次是2000年证券业务特许资格事务所的合并重组；第三次是始于2007《中国注册会计师协会关于推动会计师事务所做大做强^②的意见（征求意见稿）》的提出。平均每9年就掀起一股规模化浪潮。这比国际“八大”、“六大”、“五大”和“四大”形成过程中平均每10年合并一次，其周期每次缩短了1年。

古人云：不谋万世者，不足谋一时；不谋全局者，不足谋一域。该《意见》指出了事务所做大做强的总体目标，即“用5~10年的时间发展培育10家能够服务于中国企业走出去战略、提供跨国经营综合性专业服务的国际化事务所；发展培育100家能够为大型企业、企业集团提供综合性专业服务的大型事务所”。

这些年一些会计师事务所已经顺利地完成了合并，并取得了成功，但也有不少会计师事务所因为盲目合并而导致内部冲突不断、客户和专业人员流失、质量控制

^① 严格意义上讲，第一次属于会计师事务所与主办单位脱钩，自此开始了会计行业的市场化运作及规模化发展。

体系薄弱，最终导致信誉和审计质量的下降乃至经营失败。同时，在近6289家（2008）会计师事务所中，有相当一部分是中小型会计师事务所，他们面临着相当大的生存压力，但也具有成长发展的强烈诉求。随着客户规模不断扩大而产生的深层次的服务要求，客观上促使他们将通过合并作为自身扩大规模的选择之一。但目前我国中小事务所的合并，无论是在并购方的选择，还是在并购之前的尽职调查和并购流程方面，还基本上处于“摸着石头过河”的阶段，缺少成体系的合并框架、精细化运作的方案和操作流程。随着《合伙企业法》的修订，为行业提供了特殊的普通合伙（LLP）的组织形式，这对中小事务所合并时，在合伙人的理念、财务成本考虑、人员安排等方面提出了新的要求。

规模的经济性是会计师事务所规模经营的内在动力。规模的经济性使事务所在扩大规模上具有强大的利益驱动。而与企业规模增长的同步性是扩大会计师事务所规模的外在动力。企业规模的扩大，增加了企业管理的复杂性，对会计师事务所来说，则扩大了管理咨询的市场，这种市场需求也刺激了会计师事务所调整产品结构，完成业务转型。这就是说，产品结构的多元化进一步促成了会计师事务所规模的扩大。

最新一轮事务所规模化的最大特点是强调“内外双修”，即要用5年左右的时间，基本上形成一套质量和风险控制严格、竞争有力有序的会计师事务所内部管理科学机制。最终，将在我国注册会计师行业内指导建立“权益清晰、决策科学、管理和谐、持续发展”的事务所内部治理结构和治理机制；推动树立“人合、事合、心合、志合”的事务所治理理念；促进形成“讲诚信、重协商、谋合作、共发展”的事务所现代合伙文化。这将从根本上解决我国事务所规模偏小、竞争力不强的问题，为事务所做大做强、参与国际竞争奠定坚实的微观基础。

祸患常积于忽微，智勇常困于所溺。会计师事务所经营的风险既来自于外部，也来自于内部。财政部副部长王军指出，我国注册会计师行业发展到今天，已经走过了一个从无到有，由弱小到逐步成长壮大的过程。行业规模大了，事务所的家业大了，内部治理问题越显突出和重要，更需要我们加强工作，引导和规范会计师事务所内部治理机制建设。会计师事务所内部治理机制是事务所规范发展、和谐发展的“勃合剂”。

做大做强做出去，既紧密联系，又内在统一。做大是基础，做强是核心，做出去是标志。我们要深刻认识行业做大做强做出去的重要性和紧迫性，把中国注册会计师行业放在世界会计职业发展的最前沿，

用战略的思维、历史的眼光和国际的视野，以国际市场为平台，以国际环境为参照，以国际发展为方向，做大——实现规模化，做强——提高竞争力，做出去——参与国际竞争。把“做出去”作为做大做强的重要衡量指标，在做大做强的过程中实现“做出去”的突破，推动中国注册会计师行业和中国经济的国际化发展。

事务所是典型的“人合”公司，做强会计师事务所需要人才，而人才的聚集会促进会计师事务所综合能力的提高。当然，事务所综合能力的提高、品牌的提升反过来又会吸引更多人才的加入，进一步促进事务所规模的扩大，二者相辅相成、不可分割。“大”不意味着“强”，事务所规模的扩大，往往表现为分支机构的数量、辐射的地区范围、拥有的注册会计师数量、业务收入、市场占有率等出现了大幅的提升。这种简单的拼凑可能很容易完成，但是，上规模还需要上水平，事务所是否真正在做大后能够充分整合内部资源、建立与“人合”相适应的牢固合伙文化，不断提升创新能力、专业服务能力、综合服务能力、市场拓展能力、风险控制能力等，还需要在做强上不断下功夫，实现形式与实质的统一，绝对不可以盲目追求规模的简单扩大。

总之，会计师事务所内部治理，是保障事务所做大做强做出去的长效机制，是事务所提升专业服务能力、质量控制能力、风险管理能力和市场竞争能力的不竭源泉。如果说事务所做大做强是一部“机车”，那么，事务所内部治理就是其中的“马达”；如果说事务所做大做强是一幢“大楼”，那么，事务所内部治理就是其中的“基石”。因此，我们要深刻把握做大做强与内部治理的关系，深入研究并借鉴事务所内部管理和治理机制，特别是事务所在质量控制、风险管理、内部制衡、薪酬分配、市场开发和战略实施等方面的国际经验，积极实施现代管理战略，提高事务所管理的国际化水平。

大厦之成，非一木之材；大海之阔，非一流之归。作为行业发展的一项重大战略，做大做强做出去，既是一个过程，也需要全行业团结一心，共同努力。世界会计职业的经验证明，一个发展成熟的行业，一个成长壮大的行业，都离不开该行业组织强有力的组织和引导。我国注册会计师行业恢复重建以来特别是协会成立以来的实践经验也证明，协会是推动行业发展进步的重要力量，是带领行业前进的“火车头”，是指挥行业建设的“司令部”。在行业做大做强做出去的伟大进程中，协会担负着重要职责。

本书较多地采用描述性统计语言，并结合实证分析和案例分析，这是本书的一大特点。本书在运用翔实的数据，分析近年国内事务所

规模化现状和特点的基础上，比较国际“四大”、博太国际、Begbies Traynor 三种不同类型的国际会计公司规模化历程的典型特征，总结了这三类国际会计公司的规模化经验，为国内事务所规模化提供借鉴。本书对立信管理公司进行个案研究，分析了立信事务所和北京中天华正事务所客户群的财务特征和财务质量差异，识别出立信会计师事务所潜在的客户风险，运用 Logistic 模型检验立信事务所在立信管理公司成立后的客户风险控制措施，揭示国内事务所规模化过程中在控制客户风险方面存在的问题。本书通过设计人力资本、合伙人管理跨度、合伙人收益等指标和模型，检验 2008 年国内百强事务所规模、人力资本等因素与绩效的相关性，考察国内大型事务所在内部治理等方面存在的问题。本书在比较美、英、法等发达国家中小事务所规模结构的基础上论证了在我国建立起大中小型会计师事务所合理并存、结构均衡、和谐发展的事务所服务体系的必要性和可行性。

最后，本书提出国内事务所规模化的可行路径：即事务所以兼并和联合为规模扩张的主要方式；拓宽业务边界、实现多元化经营；大型事务所应积极“走出去”，国际化。

本书的主要贡献有以下几点：

(1) 在评价事务所规模绩效时，将合伙人管理跨度作为内部治理指标引入事务所绩效检验模型，运用二因素分析法检验了合伙人管理跨度和人力资本之间的交叉作用；采用单因素分析法检验同一人力资本因素的不同维度对事务所绩效的影响。

(2) 运用 Logistic 模型检验立信管理公司成立后其核心所的风险控制措施，揭示了立信管理公司规模化过程中在客户风险控制方面存在的问题。本书以行业内有较大影响力的事务所联盟为研究对象，内容新颖，且有一定的现实意义。

(3) 切合实际地提出了国内会计师事务所规模化路径的现实选择。

(4) 构建了不同类型事务所的内部治理模型。

在研究过程中，由于资料收集和笔者能力所限，书中难免有值得商榷乃至不当或错误之处，书中参阅并引用了国内外许多同行的观点或材料，对此，特深表谢意，并恳切希望批评指正。

本书得到了浙江财经学院 2009 年度学术著作基金的资助。

郭化林

2009 年 2 月于杭州钱塘江畔

目 录

第一章 研究背景与框架	(1)
第一节 研究背景与现状	(1)
第二节 事务所规模化与内部治理研究文献综述	(15)
第三节 研究目的与意义	(31)
第四节 研究设计与内容框架	(33)
第五节 本书的主要观点和创新之处	(36)
第二章 事务所规模化与内部治理的理论基础	(42)
第一节 规模经济理论	(42)
第二节 竞争优势理论	(51)
第三节 并购的效率理论	(60)
第四节 公司治理理论	(64)
第五节 其他相关理论	(74)
第三章 事务所规模化与内部治理的动因	(83)
第一节 会计师事务所“超级大国”简史	(83)
第二节 会计师事务所扩张与内部治理的动因	(92)
第三节 会计师事务所的国际化策略	(99)
第四节 前瞻	(110)
第四章 事务所规模化与内部治理的国际比较	(112)
第一节 “四大”模式	(112)
第二节 “博太”模式	(121)
第三节 “Beggies Traynor”模式	(125)
第四节 澳大利亚中小会计师事务所并购案例研究	(127)
第五节 会计师事务所规模与内部治理的国际比较	(140)
第六节 国际会计公司规模与内部治理经验的启示	(149)
第五章 国内会计师事务所规模化进程回顾	(153)
第一节 国内事务所规模化浪潮回顾	(154)
第二节 合并过程及存在的问题	(160)
第六章 国内事务所规模化制约因素实证研究	(166)

第一节	国内事务所 100 强扫描	(166)
第二节	国内事务所规模化发展的制约因素	(225)
第三节	基于信号传递的审计市场结构研究	(236)
第七章	人力资本、规模与绩效相关性检验	(249)
第一节	研究假设	(250)
第二节	研究方法	(252)
第三节	实证结果	(253)
第八章	会计师事务所发展战略研究	(260)
第一节	会计师事务所发展战略环境分析	(260)
第二节	会计师事务所的发展战略	(267)
第三节	大中小事务所的比例结构	(278)
第九章	国内会计师事务所规模化路径选择	(286)
第一节	路径选择	(286)
第二节	规模化过程中应强调的几个问题	(306)
第十章	事务所后合并问题研究	(310)
第一节	事务所合并动因与效果研究	(310)
第二节	事务所合并风险的防范	(317)
第三节	事务所合并的阻力与克服	(322)
第四节	事务所文化冲突的整合	(328)
第十一章	事务所内部治理的特点与模式构建	(333)
第一节	会计师事务所内部治理的特点	(333)
第二节	事务所内部治理与绩效管理的关系	(338)
第三节	不同类型事务所绩效管理模式的构建	(342)
第十二章	会计师事务所绩效指标设计与量化	(360)
第一节	国内外会计师事务所评价方法与指标比较	(360)
第二节	绩效评估方法的选用	(365)
第三节	绩效评价指标的设计与量化	(370)
第十三章	事务所合伙文化建设研究	(397)
第一节	会计师事务所文化研究综述	(397)
第二节	事务所文化的特征和功能	(409)
第三节	事务所文化建设的主要内容	(421)
第四节	培育事务所文化内涵与养成	(424)
第五节	事务所文化建设的相关建议	(431)
第十四章	案例研究：事务所规模化和风险控制	
	——基于立信管理公司的案例研究	(435)

第一节	背景概述	(435)
第二节	核心所和主要成员所客户群的财务特征及 质量差异	(436)
第三节	研究假设和实证结果	(439)
第四节	结论	(444)
第十五章	结论和局限	(446)
附录	会计师事务所内部治理及人员绩效管理的 调查问卷	(449)

第一章 研究背景与框架

第一节 研究背景与现状

一、做大做强是注册会计师行业发展的内在要求

会计师事务所服务于资本市场、服务于经济发展。经过 20 多年的努力，中国注册会计师行业在队伍规模、业务范围、人员素质、执业质量、业务收入、协会建设等方面，都取得了令人鼓舞的进步。截止 2008 年，会计师事务所已经达到 7 284 家。我国自 1980 年恢复重建注册会计师制度以来，至今全国已有注册会计师 8.3 万人，非执业会员 7 万余人，行业从业人员近 30 万，业务收入达 310.4 亿元。报名参加 2008 年度注册会计师全国统一考试总人数达 57.4 万人。

建立起大中小型会计师事务所合理并存、结构均衡、和谐发展的事务所服务体系，是适应我国大中小型企业并存的多元化企业结构的。但从中国经济与行业发展的需要来看，打造一批具备国际竞争力、能够承接国内国际高端业务的大型会计师事务所，实现行业的做大做强，是本行业迫切需要解决的问题。原因在于：

（一）市场经济的快速发展与企业规模的不断扩张

改革开放以来，中国经济得到飞速发展（表 1-1）^①，企业规模日益扩张，一批规模大、实力强的大型企业集团迅速崛起。根据 2005 年财富全球 500 强排名资料，包括中石油等在内的 18 家中国企业入围（其中包括 2 家中国台湾公司和 1 家中国香港公司）；2008 年《财富》世界 500 强排行中国 35 家企业入选；2009 年《财富》世界 500 强排

^① 安永中国是安永东区成员机构之一，安永东区业务以美元计算收入的增幅为 27%，是 2007 财年安永全球业务增长最快的地区。在截至 6 月 30 日的 2007 年财年中，其中国区业务收入增长 41%。由此可见中国经济的发展速度之快及其对会计师事务所的影响。

行中国 43 家企业入选；中国石化集团（Sinopec）以销售收入 2 078.14 亿美元位列第九位，这也是中国公司首次进入世界 500 强前十名行列。以工、农、中、建四大国有商业银行为例，其国内分支机构就有几千家，按照目前国内事务所的规模，恐怕任何一家事务所都难以独立承担其中一家银行的审计业务。“四大”^① 审计的大型企业特别是金融类企业，关系着中国经济命脉。这些企业完全由“四大”来审计和提供咨询等服务，无疑会将中国经济的重要数据暴露给了外资。如普华永道为中国工商银行规划了未来 8 年的公司治理机制和全面风险管理改革路线图，这意味着企业的核心竞争力和弱点毫无保留地展现给了外资。

从发展趋势来看，近几年企业并购、重组的力度不断加大，在过去的 3 年，中央国有企业已经由 196 家整合为 168 家，最终目标是保留 80 ~ 100 家。

大型企业集团日益增多，必然要求有相应规模的事务所提供专业服务。但目前国内事务所整体规模偏小，年业务收入超过 2 000 万元的国内事务所只有 100 多家，拥有注册会计师超过 100 名的事务所也只有 50 多家，迫切需要改变这种局面。因此，市场经济的快速发展，企业规模的不断扩张，需要有相应规模的会计师事务所提供专业服务。

近年来，中国“走出去”的企业屡屡遭遇不顺，巨额经济损失时有发生。相关专业人士认为，一方面是因为我们缺乏经验；另一方面恐怕也是最重要方面，就是我们的企业已经无商业秘密可保。外资审计、评级、咨询、承销，还有战略投资、管理顾问等，已经使中国企业乃至部分政府部门在近乎透明的状态下运作^②。因此，对于涉及国计民生的国内大企业的审计，理应由国内大所承担。国内大企业需要相应规模的国内事务所为其提供服务，国内大型事务所应当与国内的大企业同步增长。

① 指普华永道、毕马威、德勤、安永。

② 《中国日报》http://www.chinadaily.com.cn/hqej/2007-11-15/content_6256942_2.htm

表 1-1 1990~2008 年中国 GDP (单位: 亿元人民币)

年份	GDP	世界排名	增长速度 (%)	年份	GDP	世界排名	增长速度 (%)
1990	17 400	10	5	2000	89 404	6	8.0
1991	19 580	—	7	2001	109 655	6	8.3
1992	23 938	—	12.8	2002	120 333	6	9.1
1993	31 380	—	13.4	2003	135 823	7	10.0
1994	43 800	—	11.8	2004	159 878	6	10.1
1995	57 733	7	10.2	2005	183 868	5	10.4
1996	67 795	—	9.7	2006	211 924	4	11.6
1997	74 772	—	8.8	2007	257 306	3	13.0
1998	79 553	—	7.8	2008	300 670	3	9.0
1999	82 054	—	7.1	2009	(139 862)	—	(7.1)

* 数据来源: 国家统计局相关年份国民经济和社会发展统计公报。http://www.stats.gov.cn/tjgb.

(二) 经济业务的复杂化和市场需求的多元化

企业规模的扩大, 经营业务多元化, 使企业对专业服务的需求超出了传统的会计报表审计服务, 而对企业内部控制审核、资产评估、税务鉴证以及管理咨询和会计咨询等方面的服务需求日益增多。同时, 随着全球资本市场监管力度的不断加强, 各种监管要求日益复杂和严格, 企业需要熟悉不同国家和地区的监管制度和法律、经济及文化环境, 都需要有专业人员提供相应的服务, 需要会计师事务所提供品种多、内涵广、水平高的专业服务。

(三) 会计服务市场竞争日益加剧迫使事务所提高竞争力

我国按照加入 WTO 的承诺, 会计服务市场进一步对外开放, 竞争日趋激烈。国际会计公司具有上百年的发展经验, 拥有先进的管理方法和审计技术手段, 可以在全球范围内调配和使用资源, 在管理、技术、资金、人才等方面拥有国内事务所无法比拟的优势, 尤其是在一些高端领域已对国内事务所造成巨大冲击。根据 2006 年上市公司披露的年报数据^①, 在沪市 851 家上市公司中, 有 629 家上市公司 (其中含

^① 摘自周勤业在《关于推动会计师事务所做大做强意见》暨《会计师事务所内部治理指南》发布会上的书面发言。

41家B股公司、23家H股和S股公司)披露了审计费用(总金额为8.4亿元),平均每家公司审计费用134万元,但如果扣除23家H股和S股公司的审计费用4.5亿元,41家B股公司0.5亿元,565家纯A股公司的审计费用只有3.4亿元,平均每家公司审计费用61万元,与B股公司平均每家审计费用127万元,H股和S股公司平均每家审计费用1195万元相比,还有很大的差距。沪市A股公司审计费用的中位数为50万元,而H股和S股公司审计费用的中位数达402万元。国内会计师事务所之间更多的还是在比较低端的市场相互竞争。如果国内事务所不能够正视这一现实,在守势中觉醒,那么随着高端客户和高端市场的逐渐流失,我们的事务所或许只能越做越小,竞争力将越来越弱。生存和发展的巨大压力,要求我们必须发展一批既大又强的会计师事务所,作为行业的领头羊和排头兵,承接高端业务,参与国际竞争,并影响和带动整个注册会计师行业的发展和壮大。

正是在这种背景下,2007年5月26日,中国注册会计师协会发布《关于推动会计师事务所做大做强的意见》(以下称《意见》)。该《意见》对于事务所做大做强提出了总体目标,即用5~10年的时间,发展培育100家左右具有一定规模、能够为大型企业和企业集团提供综合服务的事务所,在此基础上,发展培育10家左右能够服务于中国企业走出去战略、提供跨国经营综合服务的国际化事务所^①。在这一战略的引导下,近年国内大型事务所兴起新一轮的规模化浪潮,如2006年上海立信和北京中天华正、广东羊城组建立信管理公司,其后又吸收南京永华、福建闽都和北京天华中兴加盟;2008年初中瑞华恒信和岳华事务所合并等都引起业界高度关注。在事务所规模化的浪潮中,不同的事务所都在寻求适合自身的模式,事务所在做大的过程中

^① 我国事务所做大做强的总体目标是:以“十一五”规划提出的全面建设小康社会的战略目标为指导,以市场需求为导向,坚持科学发展观,充分发挥注册会计师行业自身的创业精神和进取精神,不断实现机制创新和技术创新,在形成事务所规模和地域合理布局、整体素质全面提升的同时,用5~10年的时间,发展培育100家左右具有一定规模、能够为大型企业和企业集团提供综合服务的事务所,在此基础上,发展培育10家左右能够服务于中国企业“走出去”战略、提供跨国经营综合服务的国际化事务所。

如何避免一味追求规模，而降低了执业质量、导致事务所风险加大，从而真正在做大的同做强是当前行业最关心的问题。

（四）做大做强的成效已逐渐显现

2008 年在中注协“做大做强”的战略引导下也掀起了合并潮。2008 年 1 月 16 日，由中瑞华恒信、岳华合并而成的中瑞岳华会计师事务所在人民大会堂宣告成立^①；11 月 29 日，天健光华会计师事务所与重庆天健会计师事务所宣告合并；12 月 21 日，北京京都会计师事务所与天华会计师事务所宣布合并，成立北京京都天华会计师事务所；12 月 26 日，浙江天健与浙江东方会计师事务所宣布在年底前完成合并。

中国注册会计师协会 2009 年 5 月 8 日公布的“2009 年会计师事务所综合评价前百家信息”显示，2008 年度全行业总收入 310 亿元，较 2007 年 276 亿元增长了 12%。其中前百家事务所业务收入 197 亿元，占全行业总收入的 64%，该数额较前百家事务所 2007 年业务收入 165 亿元增长了 19%，高于全行业 12% 的增长速度，从一定程度上体现了行业深化实施做大做强的效果。但从排名情况来看，排在前四位的依然是“四大”。统计数据显示，普华永道中天、安永华明、德勤华永和华马威华振 2008 年业务收入分别为 27.55 亿元、27 亿元、24.99 亿元、24.35 亿元（中国本土事务所中，年收入最高的立信年收入为 6.67 亿元），合计收入较 2007 年同比增长 15.3%，达到 103.89 亿元，占中国会计行业总收入的 33.5%，占中国前百家会计师事务所总收入的 52.8%。除业务收入外，行业集中度提高在注册会计师数量上也得到一定体现。截至 2008 年末，前百家事务所注册会计师数量为 19 748 人，较上年增加 2 568 人，注册会计师向百家事务所集中的势头正在加强。同时，排名靠前的 6 家中国本土会计师事务所 2008 年收入总和为 26.07 亿元，是 2003 年前 6 家本土会计师事务所总收入的 4.2 倍，前

^① 合并后的中瑞岳华会计师事务所为中国最大规模的民族品牌会计师事务所，中瑞岳华会计师事务所董事长李延成透露，合并后中瑞岳华员工总数将达 2 800 人，注册会计师超过 1 000 人；分支机构 18 家，年业务收入 7 亿元；常年审计客户上千家，其中国资委所属的央企 41 家、上市公司上百家。

6家本土事务所收入占前百家会计师事务所的比重也由2003年的9.6%增长至2008年的13.25%。

“做大做强”战略的实施，促进了一批事务所规模化发展，这在前百家中位列前10位的事务所中表现更加明朗：2006年，前10名事务所的业务收入总和占整个行业业务收入总和的33.46%；2007年，这一比例上升了5.06个百分点，为38.52%；而2008年度，这一比例已达到41.87%。但值得注意的是，在业务收入逐步提高的同时，会计师事务所从业人员数量却不增反减。数据显示，2008年末前百家事务所从业人员合计46981人，比较2007年末的52545人减少了5564人，减少比例为10.6%。人员缩减最多的为安永华明，公司2008年末从业人员数量为4094人，较上年同比减少近1400人。

二、国内会计师事务所的现状

我国注册会计师行业经过了20多年的恢复重建和改革发展，行业监管、机构改制、协会管理等各项工作虽然取得了一些成绩，但是其仍相当稚嫩，存在着总体规模小、地域分布不均衡、组织形式单一等制约国内事务所进一步做大做强的因素。

（一）总体规模偏小，难以和国际大所竞争

我国是一个发展中国家，国内注册会计师行业与国际相比差距甚大^①。与国际“四大”相比（表1-2），首先在规模上，两者相差太大。截至2007年2月12日，全国共有会计师事务所6289家，执业注册会计师82262人，平均每家事务所仅有13人，与国际“四大”相比悬殊巨大。国际“四大”在世界上一百多个国家和地区设立有上百家成员所和数百家办事机构。例如：普华永道公司全球成员所遍布139个国家和地区，拥有700多家分支机构、十多万的专业人士，而在我国，年收入几千万元人民币，拥有上百名注册会计师的事务所已

^① “本土会计师事务所与‘四大’在审计流程的设计、服务网络的覆盖、品牌等方面存在一定的差距。”相关专家指出，虽然“四大”收取的审计费用较高，但很多公司仍将其作为外部审计师的首选。可以说，经过近百年的发展，“四大”已在社会经济活动中特别是国际资本市场上树立了强大的品牌效应，同时，“四大”在世界大部分国家和地区均建立分支机构，这也为跨国公司提供快速有效的服务提供了便利。

为数寥寥了。由于会计师事务所规模结构不合理,使国内事务所在会计市场开放后的竞争中,处于十分不利的地位。事务所是为企业服务的,企业规模的扩大要求事务所规模必须同步增长。但由于国内事务所在发展速度上没有及时跟进,根本无力承担其审计的任务,不得不将本属于我们的市场拱手相让他人。

表 1-2 2002~2007 年国内会计师事务所数量和 CPA 数量增长情况^{①②}

(单位:万元)

年份	国内所相关指标(除事务所数量、业务总收入外,其余指标为平均值)					“四大”合作所指标平均值			
	事务所数量 ^①	CPA 数量	业务总收入	CPA 数量	CPA 收入	每家事务所收入	每 CPA 收入	事务所收入	CPA 数量
2002	4 538	56 940	—	13	—	—	200.3	40 963	205
2003	4 627 ^②	61 255	1 270 000	13	20.73	274.48	192	50 992.8	266
2004	5 155	66 598	1 540 000	13	23.12	298.74	317.6	81 224.5	255
2005	5 350	69 000	1 830 000	13	26.52	342.06	340.6	114 953.7	338
2006	5 639	69 800	2 200 000	12	31.52	390.14	374.6	156 476.5	418
2007	6 289	82 262	2 760 000	13	—	—	—	—	—
2008	7 284	—	3 100 000	—	—	—	—	—	—

* 数据来源:2001 年以前的数据来源于中国宏观数据挖掘分析系统;2002~2005 年中国会计年鉴、中注协网站信息查询系统经笔者整理而得。

2007 国内前百家事务所的业务收入达到 165 亿元,较 2006 年的

① 一般认为,中国注册会计师事业的发展经历了三个阶段:从 1980 年 12 月恢复注册会计师制度至 1986 年 7 月《注册会计师条例》发布,可称之为起步阶段,注册会计师只有 500 人,会计师事务所 80 家;从《注册会计师条例》实施至 1988 年中国注册会计师协会成立,可称之为创业阶段,注册会计师发展到近 3 000 人,会计师事务所增加到 250 家;从中国注册会计师协会成立到现在,事业有了更大的发展,注册会计师达到 7 000 人,会计师事务所共 510 家,加上分支机构共 1 500 家,可称之为稳步发展阶段。据不完全统计,1990 年前仅有会计师事务所 233 家,1991~1992 年批准成立 235 家,1993 年批准成立 314 家,1994 年批准成立 992 家,1995 年批准成立 502 家,截至 1995 年底,全国会计师事务所约 2 400 家。中国宏观数据挖掘分析系统 <http://number.cnki.net/cyfd/index.aspx>。

② 截至 2003 年 12 月 31 日,全国共有会计师事务所 4 771 家(其中合伙制事务所 725 家),湖北、江苏、山东、四川、广东、辽宁、河南、北京 8 个地区的会计师事务所超过 200 家;执业注册会计师达 61 176 人,其中北京、辽宁、上海、江苏、浙江、山东、河南、湖北、广东、四川、河北 11 个地区的执业注册会计师超过 2 000 人。注册会计师行业行政管理体制基本理顺,2003 年度中国财会大事,《中国会计年鉴》(2004),<http://number.cnki.net>。