

ZHONGGUO
CPA
SHENJI SHICHANG
YUNYING
JIXIAO YANJIU

许汉友◎著

中国CPA 运营绩效研究

审计市场



东南大学出版社
Southeast University Press

南京审计学院学术专著出版基金资助项目

江苏省教育厅“青蓝工程”资助项目

江苏省高校优势学科建设工程资助项目(审计科学与技术)

江苏省教育厅高校哲社基金资助项目(09SJD790038)

中国 CPA 审计市场 运营绩效研究

许汉友 著



东南大学出版社

· 南京 ·

图书在版编目(CIP)数据

中国 CPA 审计市场运营绩效研究/许汉友著. —南京: 东南大学出版社, 2011. 12
ISBN 978-7-5641-3099-2

I. ①中… II. ①许… III. ①审计—研究—中国
IV. ①F239.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 238758 号

中国 CPA 审计市场运营绩效研究

出版发行: 东南大学出版社

社 址: 南京市四牌楼 2 号 邮编: 210096

出 版 人: 江建中

网 址: <http://www.seupress.com>

经 销: 全国各地新华书店

印 刷: 江苏兴化印刷有限责任公司

开 本: 700mm×1000mm 1/16

印 张: 17.5

字 数: 320 千字

版 次: 2011 年 12 月第 1 版

印 次: 2011 年 12 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5641-3099-2

定 价: 48.00 元

本社图书若有印装质量问题,请直接与读者服务部联系。电话(传真):025-83792328

前 言

随着知识经济的深入人心和经济全球化的日益发展,世界已成为一个巨大统一的经济实体。而维持这个经济实体良性循环的重要保证措施便是审计。为此,审计必将成为全球性经济文化交融、汇流的一个重要组成部分,并毫无疑问会成为对未来国际信息化社会、信息化经济进行控制的支柱之一。在国际审计融合的今天,CPA(注册会计师,下同)审计无疑走在最前列。在参与世界经济建设过程中,CPA审计越来越发挥着巨大的作用,人们对CPA审计市场的关注也一刻没有停止过。正是因为其成为世界和舆论的焦点,CPA审计市场发生了一个又一个轰轰烈烈的经典案例。回顾这些案例,感慨万千,人们总是将目光投向对CPA的职业诚信建设和公司治理问题上。当然,笔者并不否认上述问题的存在。随着世界舆论对这些问题的关注,各国监管部门加大了对此类问题的治理力度,这些问题也在逐渐得到改善。但随着CPA审计的进一步发展,必将面临新的问题,而在这些问题中最紧迫的是会计师事务所竞争问题。在一个自由的市场经济中,竞争必然存在,要想在竞争中求得生存与发展,最后都要归结到改善和提高自身的运营绩效上来。当外部环境趋于自由和公平的时候,内涵式发展必然会将自己的目光投向自身的建设。在中国当前的CPA审计市场上,还很少有学者关注会计师事务所的运营绩效问题。在本书中,本人从会计师事务所的角度来分析中国CPA审计市场运营绩效的相关问题,期待凭借自己的研究,在这一领域作出微不足道的贡献。

在中国加入WTO(世界贸易组织,下同)十周年后的今天,当初市场全面开放的承诺已经兑现。随着外资会计师事务所自由进入中国CPA审计市场,其竞争将更加激烈,为此本土所必须在这一领域做大做强。对于做大目标来说,并不是难事,通过事务所合并的途径就可以实现,有关事务所已经开始了这方面的尝试。但对当前中国5 000多家事务所来说,如何做强就是一个不容易实现的目标了。会计师事务所的做强正是CPA审计市场运营绩效提高的关键。鉴于此,本文选择中国CPA审计市场运营绩效管理为立足点,既具有了现实意义,又有着深刻的国际背景,紧紧抓住了中国CPA审计发展中的关键问题,对建立和谐社会审计将产生深远的影响。

本书的研究正是基于中国入世后面临的挑战及机遇这个大背景,通过搜集的相关的数据与资料,对中国CPA审计市场整体运营绩效进行了实证分析。通过研究得出了相关的结论,以期望这些的论点能对中国CPA审计市场的管理起到推动作用,同时,也为中国CPA审计市场的远景发展规划指出前进的方向。

目 录

1 绪 论	(1)
1.1 问题的提出	(1)
1.2 本文焦点问题归纳	(4)
1.3 国内外相关研究文献综述	(6)
1.4 本文研究的理论依据与方法	(20)
1.5 本文研究结论	(22)
1.6 本文创新之处	(23)
1.7 本章小结	(23)
2 中国 CPA 审计市场运营绩效现状	(24)
2.1 DEA 模型	(25)
2.2 DEA 模型中的数据设置	(29)
2.3 中国 CPA 审计市场运营绩效的 DEA 分析	(31)
2.4 结论与建议	(37)
2.5 本章小结	(40)
3 中国 CPA 审计市场运营绩效中的问题及原因	(41)
3.1 中国 CPA 审计市场运营绩效中的问题剖析	(41)
3.2 影响中国 CPA 审计市场运营绩效的内部因素	(71)
3.3 影响中国 CPA 审计市场运营绩效的外围因素	(80)
3.4 本章小结	(118)
4 中国 CPA 审计市场运营绩效水平提高的路径	(119)
4.1 政府引导 CPA 审计市场的发展方向	(119)

4.2	CPA 行业协会建立审计市场运营标准	(125)
4.3	规范证券审计市场的监管体系	(127)
4.4	加强事务所内部相关制度建设	(134)
4.5	借鉴海外事务所的绩效管理经验	(138)
4.6	本章小结	(150)
5	中国 CPA 审计市场运营绩效中的风险规避	(151)
5.1	风险管理对运营绩效的贡献度分析	(152)
5.2	运营绩效中的风险预警点设计	(153)
5.3	规划风险预警系统	(166)
5.4	风险预警评估的实施	(173)
5.5	本章小结	(194)
6	中国 CPA 审计市场运营绩效评价体系的建立及应用	(195)
6.1	绩效评价概述	(195)
6.2	国内外绩效评价指标体系研究现状	(211)
6.3	运营绩效评价体系的指标构建	(216)
6.4	运营绩效评价体系的具体应用	(234)
6.5	评价体系应用中应注意的问题	(240)
6.6	本章小结	(241)
7	中国会计改革对提升 CPA 审计市场运营绩效的作用	(242)
7.1	中国会计改革的意义及特征分析	(242)
7.2	中国会计改革对 CPA 审计市场运营绩效影响的 整体关联度分析	(249)
7.3	中国会计改革对 CPA 审计市场运营绩效的促进	(253)
7.4	CPA 审计市场的应对措施	(255)
7.5	本章小结	(257)

8 总结	(258)
8.1 本文主要观点回顾	(258)
8.2 本文主要创新之处	(259)
8.3 本文研究不足之处	(259)
参考文献	(260)
后记	(271)

1 绪 论

1.1 问题的提出

随着知识经济的深入人心和经济全球化的日益发展,世界已成为一个巨大统一的经济实体。而维持这个经济实体良性循环的重要保证措施便是审计。为此,审计必将成为全球性经济文化交融、汇流的一个重要组成部分,毫无疑问会成为对未来国际信息化社会、信息化经济进行控制的支柱之一。在国际审计融合的今天,CPA(注册会计师,下同)审计无疑走在最前列。在参与世界经济建设过程中,CPA 审计越来越发挥着巨大的作用,人们对 CPA 审计市场的关注也一刻没有停止过。正是因为其成为世界舆论关注的焦点,CPA 审计市场发生了一个又一个轰轰烈烈的经典案例。回顾这些案例,感慨万千,因为人们总是将目光投向对 CPA 的职业诚信建设和公司治理问题上。当然,本人并不否认上述问题的存在。随着世界舆论对这些问题的关注,各国监管部门加大了对此类问题的治理力度,这些问题也在逐渐得到改善。但随着 CPA 审计的进一步发展,必将面临新的问题,而在这些问题中,最紧迫的是会计师事务所竞争问题。在一个自由的市场经济中,竞争必然存在,要想在竞争中求得生存与发展,最终都要归结到改善和提高自身的运营绩效上来。当外部环境趋于自由和公平的时候,内涵式发展必然会将自己的目光投向自身的建设。在中国当前的 CPA 审计市场上,还很少有学者关注会计师事务所的运营绩效问题,本人期待凭借自己的研究,在这一领域作出微不足道的贡献。

根据研究,1988 年“八大”合并前,纽约证券交易所 96% 的上市公司是“八大”的客户;1999 年“八大”合并后,98% 的上市公司是“六大”的客户^[1]。可以说,美国的 CPA 审计市场具有了寡头垄断的特征。随着会计师事务所的进一步合并,现在的“四大”不仅牢牢垄断了美国的上市公司审计业务,而且大部分跨国上市公司的审计业务也被其承接。

我国注册会计师职业发展早期,出于注册会计师执业质量低下的问题,从 1991 年起对注册会计师实行资格考试以及其他各种方式的限制以期提高注册会计师的业务胜任能力。然后于 1992 年年底,财政部联合证监会又进一步开始对从事上市公司的审计业务设立门槛,专门核准从事证券相关业务的事务所和注册

会计师,并从 1997 年起进行证券相关业务资格的注册会计师考试。在 2000 年 6 月份之前,全国具有证券从业资格的会计师事务所 100 多家,那时我国的 CPA 审计市场呈现出数量多、规模小、集中程度低的特点^[2]。

2000 年 6 月,财政部和证监会颁布的《注册会计师执行证券相关业务资格》规定,年龄为不超过 60 周岁的注册会计师,上年度业务收入不低于 800 万元,有限责任事务所实收资本不低于 200 万元,合伙会计师事务所净资产不低于 100 万元。这些要求迫使会计师事务所通过合并和重组,以便达到设定的标准。据统计,截至 2000 年年底,全国具有证券业务资格的会计师事务所已由原来的 106 家减少到 78 家,并且出现了像北京两家知名的会计师事务所“中瑞华”和“中恒信”的强强合并,组成“中瑞华恒信”会计师事务所,拥有注册会计师等专业人员约 300 人^[3]。

但是截至 2002 年 12 月 2 日,具有证券、期货相关业务许可证的会计师事务所一共有 71 家,而 2002 年报中,按国内会计准则出具的审计报告共有 1 241 份,平均每个会计师事务所出具 17.5 份审计报告。这 71 家事务所中只有 32 家签发的国内审计报告数超过了这个平均数。在国际所的业务越来越趋向集中时,我国本土所的审计业务仍然处于分散状态,缺乏有效的竞争力^[3]。

2003 年以来,中国注册会计师协会根据所属会计师事务所的业务收入连续四年发布了“中国会计师事务所全国前百家信息”。其中 2006 年 12 月 1 日发布的信息显示,排名前百家的事务所业务收入占全国 5 370 家事务所 2005 年度总收入的 51%,注册会计师人数占全国执业注册会计师总人数(69 467 人)的 19%。数据说明,中国 CPA 审计市场发展呈现了良好的态势,但其中的问题也值得关注。

(1) 中国 CPA 审计事业的长足发展(具体数字见图 1.1)。随着中国社会主义市场经济体制的逐渐完善,我国的注册会计师事业不断取得进步。1998 年全国所有会计师事务所的业务总收入只有 60 多亿元人民币。而据中国注册会计师协会公布的数据,我国 2004 年按业务收入列全国前百家的会计师事务所年总收入就达到了约 52 亿元,2006 年度综合排名前百家事务所的合计收入为 93 亿。

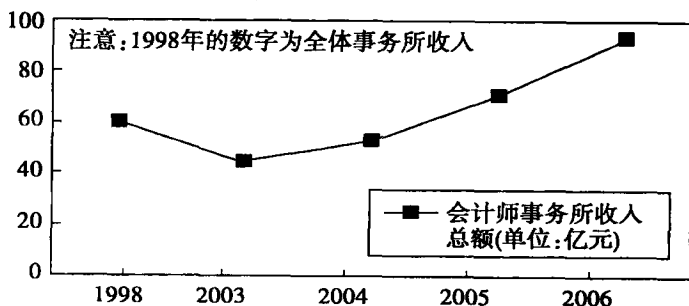


图 1.1 中国百强会计师事务所收入统计
(根据中国注册会计师协会公布的数字整理)

(2) CPA 审计市场份额中,本土所所占比例与其数量不协调(见图 1.2)。2006 年的信息显示,本土会计师事务所前十强合计的总收入为 13.15 亿,还不及普华永道一家收入的七成,本土所和国际四大所的差距依然巨大。而与此同时,外资所已牢牢地占据了我国 CPA 审计市场的主导地位。在市场分割中,“四大”占据了 26%，“四大”以外的百强所才 25%，这说明本土所的数量与其市场份额不相配比,凸现其运营绩效的低下。

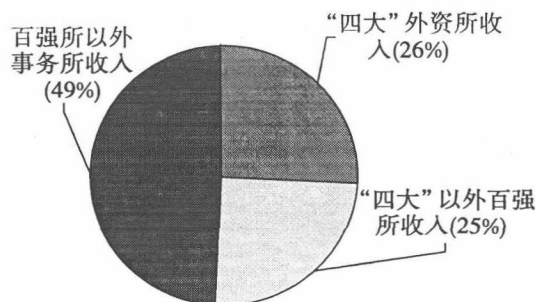


图 1.2 2006 年中国 CPA 审计市场收入划分
(根据中国注册会计师协会 2006 年公布的数字整理)

(3) 中国本土所难以做强(见图 1.3)。从目前形势看,国内事务所的规模过小很难承接央企等大单业务。从业务增速看,排名第一的普华永道的业务收入从 2004 年的 12.47 亿跃至 18.03 亿元,增幅达 44.6%,而排名第 2—第 4 名的安永华明、德勤华永和毕马威华振的增长率也分别达到 54.6%,38.1%和 27.8%。而在本土所中,除通过合并方式的岳华、万隆和中瑞华恒信的增幅超过 50%外,其他几家排名前列的事务所的收入增幅大致在 20%上下。北京京都会计师事务所的一位审计人员称:“这是做大做强后遇到的另外一个问题,通过合并达到一定的规模效应,并不能真正使得本土所的实力得到加强。”

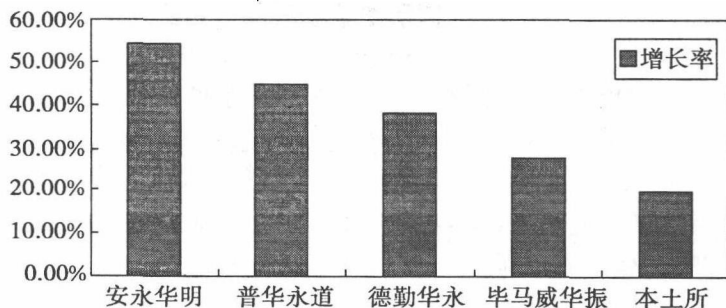


图 1.3 2006 年中国前十会计师事务所业务收入增长比较
(根据中国注册会计师协会 2006 年公布的数字整理)

在 CPA 人均业务收入上,目前“四大”所 CPA 人均业务收入达 340 万元,而本土所排在前列的立信和信永中和的 CPA 人均业务收入不到 60 万元,其他所就更少了,这充分说明了中国会计师事务所人均运营效率的低下。

在中国加入 WTO 的今天,当初市场全面开放的承诺已经兑现。随着外资会计师事务所自由进入中国 CPA 审计市场,本土所必须做大做强。对于做大目标来说,并不是难事,通过事务所合并的途径就可以实现,有关事务所已经开始了这方面的尝试。但对当前中国 5 000 多家事务所来说,如何做强就是一件不容易实现的目标了。会计师事务所的做强正是 CPA 审计市场运营绩效提高的关键。鉴于此,本文选择中国 CPA 审计市场运营绩效管理为立足点,既具有了现实意义,又有深刻的国际背景,紧紧抓住了中国 CPA 审计发展中的关键问题,对建立和谐社会审计将产生深远的影响。

1.2 本文焦点问题归纳

针对当前中国 CPA 审计市场运营绩效的现状,本人将着眼点立足于本土所与国际所的比较之上,并准备从以下几个方面加以研究:

(1) 剖析中国本土会计事务所运营绩效低下的原因。本人认为,对这个问题必须加以关注,因为它关系到中国本土会计师事务所的生存与发展问题,更关系到中国注册会计师事业远景战略规划。尽管当前,很多本土会计师事务所自认为业绩尚可(其庞大的存在数量足以证明这一点),但随着中国 CPA 审计市场的完全开放,这种无序竞争的局面必将得到彻底的修正,到那时,会计师事务所的竞争格局将发生翻天覆地的变化。如果我们的本土会计师事务所能居安思危,提前关注到这个问题,从现在起就夯实其运营绩效,将会在将来的惨烈竞争中博得生存与发展之机会。而要真正解决这一问题,就必须先找出其运营绩效低下的原因,这其中既有外部的市场发展原因,也有事务所自身的建设原因。

(2) 探索提高中国 CPA 审计市场运营绩效水平的路径。当会计师事务所正为其日益繁重的审计业务而发愁的时候,它往往会忽视其运营绩效的管理。而前瞻性的事务所总要有超前的战略眼光,提前探索如何提高中国 CPA 审计市场运营绩效水平就成为其当前最为紧迫的课题。要真正提高中国会计师事务所的运营绩效,必须多管齐下,共同探索。解决这一问题的关键,不在于追究中国相关制度的缺失,而是对现有制度的执行以及对新问题新制度的归纳与摸索。

(3) 规避中国 CPA 审计市场运营绩效中的风险。作为参与市场经济的一个

子市场,中国 CPA 审计在其运营过程中必须关注相关的风险问题。这种风险既有外在的,也有内在的。外在风险主要是关于审计诉讼问题,由于审计结果误导了其使用者,导致了使用者的损失,结果引发了法律纠纷。而内在风险主要是关于审计失败或者审计效率低下引起的绩效风险。多年来,中国的会计师事务所处在粗放式发展状态中,对于审计业务的区域垄断导致了审计力量的严重不足,很多会计师事务所所有做不完的业务,根本不可能把精力放在内部营运绩效的管理上,这也诱发了一个又一个的审计失败,从而也加重了审计的外在风险。随着国际所的大举进入,它们无论是在审计质量还是在审计效率上都构成了对本土所的威胁,如果本土所对其运营绩效再视而不见,那必将失去其原有的审计份额,在即将到来的审计市场再分割与竞争中处于不利的境地。因此,在运营绩效中对风险管理的关注将是本土所下一步发展过程中的大事。

(4) 建立中国 CPA 审计市场运营绩效的评价体系。既然要探讨提高中国 CPA 审计市场的运营绩效体系,就必须确定中国 CPA 审计市场的绩效评价体系。在这之前,绩效评价体系已经在很多行业研究了,但在 CPA 审计市场尚未有所运用。到目前为止,中国 CPA 审计市场还没有一个权威的绩效评价体系,从事这方面研究的人也比较少。但要真正提高中国 CPA 审计市场的运营绩效,评价体系的建立就是必不可少的一个环节。作为 CPA 审计市场来说,尽管已经参与了公开的市场,但其本身的信息又不是公开的,这就给绩效评价的数据采集带来了极大的困难。尽管中国注册会计师协会从 2003 年以来已连续多年发布了中国会计师事务所 100 强信息,但这些信息不够全面,在相关标准上也缺乏连贯性,这都不利于针对中国 CPA 审计市场绩效评价体系的建立。

(5) 分析中国会计改革对中国 CPA 审计市场运营绩效提高的影响与贡献。随着 1992 年中国特色社会主义市场经济体系的开始建立,与之配套的会计改革措施就不断进行。先是 1992 年的“两则十三制”的出台,然后是 1997 年第一部具体会计准则的实施,再是 2001 年统一企业会计制度颁布与实施以及后来 16 个具体会计准则的陆续施行,到 2006 年 2 月 15 日,中国会计准则体系的建立,并实现了与国际财务报告的趋同,所有这一切,都在不断推动中国会计不断向国际会计靠拢。与此同时,中国 CPA 审计市场也在经历着变迁,有关独立审计准则陆续出台。从这些迹象可以看出,中国会计改革与中国 CPA 审计市场的发展是密切相关的,对中国 CPA 审计市场的关注必然牵涉到中国会计改革的问题,它们之间存在相互推动的作用。因此,中国 CPA 审计市场运营绩效的提高离不开中国会计改革的贡献与推动。

1.3 国内外相关研究文献综述

1.3.1 关于 CPA 审计市场研究文献综述

CPA 审计(也称注册会计师审计,下同)是现代市场经济发展的必然要求,也是委托代理关系的必然产物。它的相关管理问题在国内外都是我们关注的热点问题。

1) 国外相关研究文献回顾

以 CPA 审计职业发达的美国为代表,国外有关审计市场管理的研究文献较多地体现了以下两个特点:第一,采用的研究方法主要是实证分析方法,即通过提出实证假设,搜集相关数据和确定有关变量,进行系统验证和分析,得出结论并合理解释;第二,研究对象集中在审计市场供应方的行为及产生行为的动机、审计服务质量高低的影响因素、审计意见的类型及影响因素和会计师事务所变更及原因几个方面(可见如何规范审计市场供应方的行为和提高审计服务质量是研究审计市场管理不可回避的话题)。尽管本文主要采取的是规范分析方法,但是,如此丰富的实证研究资料将为本文研究提供理论上和实践上的依据,更为重要的是,这些实证研究文献的相关结论和分析问题的角度能够为本文进行比较研究提供很好的切入点和思路,也对本文合理搭建框架产生直接影响。因此,下面将对有代表性的国外研究文献分别给予介绍。

在国外的研究文献中,第一份比较有影响力的代表性文献应当首推 DeAngelo. L(1981)的两篇研究审计市场实证问题的文章,她的研究成果广泛地被其他研究审计独立性和审计质量问题的学者所引用。她在文章中明确指出:审计服务的价值取决于 CPA 审计人员发现并报告已审计会计报表中存在的错误或舞弊的能力,这种能力可以表述为以下两个方面。第一,发现会计报表中存在的错误或舞弊的能力,这种能力受 CPA 审计人员拥有的审计技术和实践经验多少影响,体现出审计行为的技术性特征;第二,在发现会计报表中存在错误或舞弊的情况下,顶住各方面压力(主要指客户)对其进行报告或披露的能力,这种能力可以用 CPA 审计师的独立性水平高低来衡量,体现出审计行为的职业道德特征^[4]。由此,DeAngelo. L 已经明确了审计质量的内涵,那就是:审计师发现并报告已审计会计报表存在的错误或舞弊的能力越强,他所提供的审计服务越有价值,而价值越高说明其质量越好,也就是越可能被审计信息需求者所接受,高质量的审计服务将会不断出现^[5]。

按照 DeAngelo. L 的思路和结论,本文在探讨审计市场管理问题时,将审计市场管理目标定位于如何完善并实施有利于提高审计个体和群体专业胜任能力和职业

道德水平(集中体现在独立性方面)的制度,最终促进高质量审计服务出现,有效地进行审计质量控制。有关审计市场管理机制的理论与实践研究应围绕这一目标展开。

除了 DeAngelo. L 的研究成果外, Ross L. Watts 和 Jerold L. Zimmerman (1982)也指出,审计师的监督对企业的当事人(或潜在当事人)是没有价值的,除非这些当事人认为他或她报告违约行为(假如发生的话)的概率不等于零。因此,对审计师服务存在需求取决于人们对报告违约概率的评估。而企业支付给审计师的服务费则取决于这种概率的水平。概率越高,契约越有效,代理成本越低,新发行的股票价格也就越高。从他们的观点中可知,审计服务的价值取决于审计师监督被审计单位并报告违约行为的概率,这种违约行为被揭露的概率越高,契约或合同执行的效果越好,代理成本越低,审计服务的价值越可能被有关各方(包括投资者、债权人、潜在的审计信息需求者等利益主体)认同。他们进一步又指出,审计师报告违约行为的概率(以发现违约行为为前提)取决于审计师的职业能力和在审计方面投入的人力和物力及审计师相对于客户的独立性。因此,为了激发对审计服务的需求,审计师们应当使证券市场相信他们具有一定的职业能力(即审计师发现违约行为概率不会等于零),而且他们与客户之间保持了一定的独立性(即审计师报告违约行为也具有非零的概率)。按照这种观点,会计职业界应该创设一定的机制使审计信息需求者相信 CPA 审计师有能力发现违约行为,并且审计师们也应该维持并不断提高这种能力。例如,创设市场准入机制选拔合格的审计师,并通过实施后续教育管理机制不断提高审计师发现这种违约行为的能力。显然,各国会计职业界是有责任实施这样一种机制并不断完善它。对于独立性而言,各国会计职业组织通过实施一定的惩戒机制(职业团体内部)和审计市场管理机构通过法律责任追究机制可以保持审计师一定的独立性,主要是通过提高审计师放弃独立性所付出的代价(例如,赔偿损失、取消执业资格、终身禁入此行业等)来实现的。可见,为了有效控制审计市场供给者的行为,加强对审计市场供给者行为(包括技术行为和职业道德行为)进行约束和有效控制是必要的^[5]。

与此同时, Palmrose(1988)的研究结果表明:会计师事务所的审计质量与该事务所所涉及的诉讼活动存在反向变动的关系,并且可以将会计师事务所涉及的诉讼活动的发生次数、赔偿金额等作为衡量该会计师事务所审计质量重要指标。在实证研究过程中, Palmrose 将“八大”事务所和“非八大”事务所分成两组,进行了比对分析,经过详细研究从 1965 年至 1985 年这二十年间会计师事务所涉及的所有法律诉讼案件后发现:“非八大”事务所涉及诉讼的频率明显高于“八大”事务所,从而“八大”能够提供高质量的审计服务。Palmrose 的研究从另一个角度表明了一个道理:强化审计师的法律责任意识和提高审计师诉讼成本,从而降低审计师由于执业不谨慎和违背职业道德所带来的预期收益,是约束和控制审计师行

为的有力措施,也是进行审计质量控制的重要途径之一^[6]。

审计市场需要高质量的审计服务来满足各方对审计信息的需求,上述研究也充分说明了这样一个道理:高质量的审计服务需要加强审计市场管理,尤其是创设并实施有利于提高审计师独立性和增加审计师法律责任意识及抬高违规成本的相关制度安排,有关这些制度安排的理论和实践研究是紧密围绕着如何约束和控制审计市场供给方的行为、如何提高审计质量这两个中心问题而展开的。但正如 A. C. 利特尔顿指出:“为了有效地履行其职能,注册会计师在做出职业判断和发表职业意见时必须保持严格的独立性。但是,仅有独立性是无法做出正确判断的。正确的判断来自高质量的审计工作,而能否做好这项工作取决于审计师是否具有把自己的专业知识应用于特定客户的具体情况的专业能力。因此,审计师必须具备掌握必要的专业知识,且能够有效和大胆地应用他的知识的能力。”同时,他又指出:美国注册会计师协会“在保持公众利益方面所取得的一个显著的成就就是举行全国性的注册会计师资格考试”。从 A. C. 利特尔顿的表述中可知,注册会计师职业界就应通过执业资格考试、后续教育和业务培训实践等多种方式确保注册会计师拥有能够完成委托人赋予的审计业务所必需的专业胜任能力,并促使他们不断提高这种能力,从根本上保证审计服务质量,维护社会公众的利益。因此,各国的 CPA 审计职业界均在审计执业行为准则中明确将提高专业胜任能力作为注册会计师本人和有关会计师事务所的职业责任,并创设执业资格准入机制、后续教育管理机制等制度安排来实现这一承诺^[7]。

尽管 A. C. 利特尔顿教授只对审计质量和审计师专业胜任能力二者关系进行了规范性分析,但是有关实证研究结果表明:会计师事务所拥有的审计专业人才能力越强,该事务所的审计服务越受到审计市场上信息需求者的认可,从而事务所占有的市场份额越高,因此,会计师事务所的市场份额和事务所的专业胜任能力呈显著的正向变动关系。可见,审计市场是需要高质量的审计服务特别是高质量的审计人才的,注册会计师职业界应该有效地对其会员进行管理,提高其专业胜任能力,不断满足日益扩大的审计服务需求。

同注册会计师职业界相比,证券市场管理机构对审计服务质量的关注毫不逊色。因为审计信息含量高低直接影响到证券市场中的投资者行为和决策方向,从而规范注册会计师行为和提高审计服务质量是证券市场监管部门的重要职能。有关会计师事务所变更的实证研究所获得的经验证据支持了这一点。所谓会计师事务所变更,又可称之为审计师变更,是指证券市场中上市公司更换主审会计师事务所,解除同原主审会计师事务所的委托审计关系。由于会计师事务所变更很可能是被审计客户管理当局为获得对自身有利的审计意见实现特定的目标(包括新的融资计划、掩饰财务困境、提升股票价格等)而单方面采取的行动,因此证券市场管理机构为了避免审计独立性受到威胁和出现购买审计意见等问题,制定

和实施了有关审计师变更信息披露的规范,目的是有效控制上市公司和注册会计师的变更行为,保证审计服务质量,取信于投资者。例如,美国证监会要求那些变更主审事务所的上市公司,在他们填写披露变更相关事宜的年报时应披露他们与其前任主审会计师事务所所在会计和事件问题方面的分歧。例如,Chow 和 Rice (1982)^[8]、Krishnan . J. J. Krishnan 和 Stephens(1996)^[9]的研究均发现,审计师变更与变更前最近会计年度的保留审计意见之间呈正向变动关系。可见,证券市场监管部门对审计师变更行为进行有效规范和控制是必要的,同时这也是审计质量控制机制的重要环节。

还有其他一些有代表性的研究文献可以为本文研究提供一些线索和理论依据。例如,根据 DeAngelo. L(1980)的实证研究,通常人们会认为大事务所的审计质量要高于小事务所,原因在于:一个会计师事务所拥有的客户数量越多,该事务所为某一客户而隐瞒会计报表中错误或舞弊的可能性越小,其审计质量越值得信赖,否则该会计师事务所很可能将承担较高的诉讼风险和高额赔偿及声誉上的毁损,这很可能远大于其来自该客户的收益,任何一个理性的会计师事务所都不会这样决策。该项研究结果表明,如果来源于某一客户的收入达到事务所总收入一定比例,该事务所独立性很可能受到损害,其发生违规的可能性较高,致使审计质量下降;或从另一角度来看,某客户与事务所之间保持着一种较长时间的业务关系,审计质量也可能会下降。这为审计市场管理机构规范注册会计师的行为提供一种思路:推行审计合伙人轮换制来强化注册会计师和有关会计师事务所的独立性,确保审计质量,避免由于客户与事务所长时间亲密接触而使审计人员不能保持应有的职业谨慎性和降低了应有的职业道德水准;可以利用从某一客户取得的收入占事务所总收入的比例这一指标来监测该事务所是否存在有损独立性的迹象。又比如,通过证券法下的注册会计师民事责任追究机制也可以强化审计市场管理的功能,达到规范审计供给方行为和提高审计服务质量的目标^[10]。20 世纪 70 年代有关证券法下注册会计师民事责任的研究文献可以说明:社会公众和政府有关部门格外关注注册会计师民事法律责任问题,这也在一定程度上起到约束注册会计师行为的作用和促使审计职业界提高应有的职业谨慎性来合理规避法律风险。在这些研究文献中,澳大利亚学者 Baxt 教授的《现代公司的审计师——19 世纪的看家狗》、美国学者 Ffills 教授的《会计师对第三人责任的前沿问题》、美国会计师协会委托的独立委员会发表的题为《审计师的法律责任:报告,结论和建议》的科恩报告以及美国国会 Melcafe 委员会的调研报告——《增强上市公司及其审计师的责任》,在会计职业界和法律界都有很大影响^[11]。这些研究第一次揭示了在揭露公司财务舞弊问题上公众与会计职业界对会计师事务所扮演的角色的不同认识,提出了公众与职业界对审计功能的“期望差距”。可见,一方面,社会公众从维护自身利益的角度考虑要扩大注册会计师的民事责任,以获得注册

会计师对已审计会计报表最大限度的保证;从另外一方面来看,注册会计师为维护自身合法权益并不愿过多承担民事责任,只对已审计会计报表提供一定程度上的合理保证。因此,双方在民事法律责任上的定位差异需要审计市场管理者重新审视民事责任追究机制的合理性和有效性,故在现阶段,就注册会计师审计责任追究机制而言,民事责任的相关研究应是重点。这些均对本文有很强的启发性和借鉴意义^[12]。

最早涉及我国审计市场研究的是 Defond, Wong, Li(2000)。他们研究了我国于 1995 年年底和 1996 年年底颁布的第一批和第二批《独立审计准则》对审计师的独立性及审计市场集中度的影响。他们以 1993 年至 1996 年的所有上市公司及其主审事务所、审计报告类型为研究样本,以事务所出具“非标准无保留意见”的比例作为独立性的替代指标。通过统计分析发现,采用更为严格的执业准则和对违反准则的行为采取一定的处罚措施显著提高了会计师事务所的审计独立性,且这种现象在比较大的会计师事务所中表现得尤为明显。他们同时发现,在审计独立性提高后的 1995 和 1996 会计年度,“十大”会计师事务所在 IPO 市场上的市场份额显著下降,而独立性相对较低的“非十大”会计师事务所的市场份额则显著上升^[13],即发现了审计独立性的提高与审计市场背离的现象。

2) 国内相关研究文献回顾

随着我国经济体制改革步伐加快和加入世界贸易组织,CPA 审计职业发展空间不断扩展,我国审计市场也正经历着前所未有的改革和发展。特别是近年来国内外审计市场曝光了一系列重大的审计失败案例,及国内政府有关部门出台的一系列旨在规范审计师行为和提高审计服务质量的政策和法规,这些都为近期国内有关审计市场的理论和实践研究提供难得的机遇,同时也形成了许多代表性的研究文献和鲜明的学术观点。现在将与本文有关的重要文献进行回顾,并指出对本文研究的借鉴之处。

从我国审计市场的发展历程来看,由于我国是一个处于经济转型时期的国家,政府的行政力量是推动我国审计市场发展的主导力量,行政主导是我国审计市场的一个基本性质与特征。谢德仁等(1999)较早从理论上研究了我国审计市场的细分情况。他首先从理论(逻辑)上探讨审计市场的自然细分和行政细分在市场效率及其制度基础方面的差异,然后对我国审计市场的细分现状进行了描述与分析。他指出,我国审计市场的发展面临的最大的挑战之一就是审计市场的非市场自然细分(即行政细分)所带来的无序化问题^[14]。陈武朝等则对我国审计市场需求的特点及其影响进行了探讨,认为我国审计市场的恢复、发展中表现出一些与发达国家不同的特点:① 政府部门是审计市场的最大需求者;② 多数会计报表使用者尚未真正关心审计质量,不存在高质量的审计需求。这些特点的后果是对审计行业的发展带来了消极影响:① 会计师事务所较少或基本上不靠质量,而