

江西财经大学会计学术文库
JIANGXI CAIJING DAXUE KUAIJI XUESHU WENKU

基于SCP分析框架的 中国CPA业发展研究

JIYU SCP FENXI KUANGJIA DE ZHONGGUO CPA YE FAZHAN YANJIU

程 琳/著



经济科学出版社
Economic Science Press

江西财经大学会计学术文库

JIANGXI CAIJING DAXUE KUAJJI XUESHU WENKU

基于SCP分析框架的 中国CPA业发展研究

程 琳/著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

基于 SCP 分析框架的中国 CPA 业发展研究 / 程琳著.
—北京: 经济科学出版社, 2011. 12
(江西财经大学会计学术文库)
ISBN 978 - 7 - 5141 - 1294 - 8

I. ①基… II. ①程… III. ①会计师 - 行业组织 -
发展 - 研究 - 中国 IV. ①F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 240481 号

责任编辑: 张庆杰 沈成宝

责任校对: 王凡娥

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

基于 SCP 分析框架的中国 CPA 业发展研究

程琳 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: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

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

北京中科印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 11.375 印张 300000 字

2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1294 - 8 定价: 30.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总 序

知识经济的诞生导致会计内、外部环境发生了巨大的变化，紧跟经济社会的发展，开展会计学科的理论研究、创新会计实务，是会计理论工作者的责任。江西财经大学会计学院坚持以教学推动科研，以科研促进教学，实现了教学与科研的互动。

作为培养国内会计人才的重要摇篮和基地，江西财经大学会计学院历史悠久，教学科研的实践，培育出了诸多会计学学者，积淀了深厚的学术底蕴。在江财会计学的发展史上，老一辈会计学家裘宗舜、成圣树等教授以睿智与勤奋耕耘出一片新天地。裘宗舜教授提出的“会计信息系统论”的论点，成为国内关于会计本质理论的重要学术流派之一；成圣树教授为我国审计史研究做出巨大贡献，他编写出版的《审计学辞典》受到广大读者好评。近年来，会计学院通过自身培养和引进高层次人才，形成了一支学历较高、结构合理的师资队伍，并涌现出一批中青年专家，这些学者在会计基本理论、诉讼会计、企业经营业绩评价、公司治理与公司融资、财务报告披露的民事责任、注册会计师民事责任、审计史等方面取得了一批在国内较有影响的科研成果。

进入 21 世纪后，在经济全球化、资本市场国际化以及会计准则的国际趋同的大背景下，会计的理论、研究方法都在发生着变化。如何应对知识经济时代下会计环境的变化，是我们会计理论工作者必须认真思考的问题之一，也是会计理论工作的首要任务。江

财会学院的青年才俊，得到了严格的现代学术研究方法的训练，他们不仅掌握了本专业的知识，而且还将相关学科的知识点融入会计学，在学术研究中力求不断创新与发展，渐渐产生了新的理论闪光点 and 思想火花。为帮助青年教师快速成长，会计学院决定资助出版高水平的学术文库，该文库主要包括由学院中青年教师为第一负责人完成的国家自然科学基金和国家社会科学基金课题的研究报告，优秀博士学位论文，以及博士后出站报告。这套学术文库的选题涉及会计、审计和财务管理等前沿领域，作者在吸取国外先进理论的基础上，结合我国的国情，紧跟会计、审计、财务管理等方面的理论前沿开展研究，并在某些理论和方法上有所创新。这些研究涉及的领域主要有：（1）会计准则变迁与会计理论研究；（2）审计效率与 CPA 行业发展研究；（3）公司治理与市场效率研究；（4）代理成本与企业经营绩效等。

这套学术文库主要有如下特点：（1）立足于创新，力求研究会计学、审计学与财务管理中前沿性问题，保持研究的先进性、针对性和实践性；（2）以中国转轨市场经济制度为背景，研究中国会计改革、经济发展中的重点问题，充分展示了经济发展与会计学密不可分的关系；（3）以全球化的视角研究中国会计、审计与资本市场问题，对中国会计准则与审计准则的国际趋同进程与步伐提出自身的见解；（4）结合中国公司治理制度，对中国上市公司财务管理问题和公司治理问题进行研究，形成了具有中国特色的财务理论；（5）注重改革研究方法，坚持研究方法的科学性与先进性，在研究中具有针对性地、灵活地应用规范研究、实证研究与案例研究等方法。总而言之，学术文库力求内容全面，研究视野开阔，研究方法新颖，观点的提炼和阐述准确。

这套学术文库的作者，均具有博士学位，对于学术研究抱着极其虔诚的态度，已分别在各自的工作岗位上做出了一定的成绩，在国内主流学术期刊上发表了一批高质量的学术论文，入选学术文库

总 序

并出版，是对他们过去一段工作的肯定。同时，我希望，学术文库的出版又是一个新的起点，旨在认真总结过去，激励大家锐意开创未来。学术研究的创新与发展，在于那些具有崭新知识结构和创新研究能力的中青年教师，如今，他们的教学、科研成果已显示了江西财经大学会计学院美好的未来！我乐意为之序。

张 蕊

2011年8月10日

序

市场结构—市场行为—市场绩效（Structure-Conduct-Performance, SCP）相互作用关系的分析是产业组织理论的重要分析方法。产业组织理论是伴随资本主义大工业的兴起而产生和发展的。传统的产业组织理论研究所依据的实践和经验，主要是制造业。而现代经济具有服务化趋向，因此，对服务业进行产业组织分析已成为产业组织研究亟待开拓的新领域。随着市场经济体系的完善和经济全球化的深化，注册会计师（Certified Public Accountant, CPA）业作为重要的服务业部门，其发展日益引起学术界、政府和企业界的共同关注。程琳教授将产业组织理论的 SCP 分析方法运用于中国服务业中的 CPA 产业发展问题研究，完成《基于 SCP 分析框架的中国 CPA 业发展研究》这部书稿。该书在理论上，将经典的 SCP 分析方法拓展至服务业，构建中国 CPA 业的 SCP 分析框架，丰富和发展了产业组织理论；在实践上，将对 CPA 业实践提供重要的理论指导。因此，本书的出版有着重要的理论价值和积极的现实意义。

该书运用 SCP 分析框架对中国 CPA 业的市场结构、市场行为与市场绩效进行了系统的理论与实证研究，总体上凸显了四个方面的特色和创新：

一是构建了中国 CPA 业的 SCP 分析框架。以往的产业组织问题研究，都是对制造业进行研究，本研究针对服务业中的 CPA 产

业组织问题进行剖析,并就如何构建中国 CPA 业的 SCP 框架进行理论探讨。作者结合 CPA 业的特点,将 CPA 审计制度嵌入 CPA 产业组织,这样,CPA 业市场结构、CPA 业市场行为、CPA 业市场绩效和 CPA 审计制度同处在一个循环系统中,相互作用,融为一体,构成一个生机勃勃的 CPA 产业组织。

二是揭示了中国 CPA 业的市场结构、市场行为、市场绩效的特点及其相互关系。作者从产业层面将中国 CPA 产业的市场结构、市场行为和市场绩效整合到一个体系中进行系统研究,突破了传统上微观研究或宏观层面研究的局限,得出了许多有意义的结论,如中国 CPA 业市场集中度很低,产品差异化并不凸显,不存在规模经济,总体上进入壁垒较低,而退出壁垒较高,较低的进入壁垒和较高的退出壁垒并存,这些决定了中国 CPA 业属于高度竞争的市场。CPA 业市场结构的特点必然会反映到市场行为和市场绩效上,中国 CPA 业低集中度不仅限制了 CPA 业的规模经济性和制约了 CPA 业风险和品牌意识的培养,还加剧了审计主体和审计客体之间审计契约关系的失衡,导致了审计质量的降低,影响了 CPA 业市场绩效。

三是构建了中国 CPA 业市场行为的审计质量监管博弈模型和 KMRW 模型,并进行实证分析。作者在对中国 CPA 产业组织进行 SCP 分析时,建立了监督博弈模型对会计师事务所的审计质量与 CPA 监管进行系统分析,借鉴 KMRW 模型对会计师事务所声誉进行模型化的分析,从而使中国 CPA 产业组织的 SCP 分析更具有时代性和科学性。

四是从 SCP 分析的视角提出中国 CPA 业发展的新思路。作者从对 CPA 业进行 SCP 模型分析,看到了当前中国 CPA 业市场的结构不合理,从而使得市场行为脱离了正常轨道,导致了中国 CPA 业市场绩效低下。因此,提出了必须从根本上入手完善中国 CPA 业的审计制度、优化中国 CPA 业市场结构、规范中国 CPA 业市场

行为、促进会计师事务所合并，从而提高中国 CPA 业市场绩效，最终实现整个 CPA 业的优化配置的对策。

值得一提的是，《基于 SCP 分析框架的中国 CPA 业发展研究》一书的许多章节和观点已在国内重要学术期刊和国际会议论文集正式发表，并且被人大复印资料以封面导读性的内容全文转载，或被 EI 和 ISPT 检索。该书的出版，既可以使作者三年苦读钻研的成果得以系统发表，又可以使广大读者分享其艰辛付出后的快乐。同时，也期待着在服务业的产业组织领域不断有新的更优秀的研究成果诞生。

赵玉林

2011 年 6 月 15 日

摘 要

人类社会经济中心已从制造业转向服务业。本书将制造业中的产业组织理论拓展到服务业,从市场结构—市场行为—市场绩效视角分析注册会计师行业的发展。本研究不仅可以发展产业组织理论,而且对 CPA 业实践具有指导意义。

产业组织理论是伴随资本主义大工业的兴起而产生和发展的。传统的产业组织理论研究,主要是限于制造业的产业实践。本研究利用产业组织理论的 SCP 分析方法研究了中国服务业中的 CPA 产业发展问题。本书既不同于宏观角度的经济分析,也不同于微观角度的企业理论,而是从产业组织的中观层面,对 CPA 产业发展的研究。在深入调查研究的基础上,构建中国 CPA 业的 SCP 框架。

本书共有 8 章。除了第 1 章的导论和第 8 章的总结与研究展望外,第 2 章是理论基础,主要对产业组织理论和 CPA 理论进行梳理,并对 CPA 业的性质进行了界定,在此基础上构建中国 CPA 业的 SCP 分析框架。第 3~6 章是全书的核心和重点。第 3 章是中国 CPA 审计制度分析,主要通过对变迁发展中的中国 CPA 审计制度回顾,分析了中国 CPA 审计制度的性质,指出了中国 CPA 审计制度目前存在的问题,通过问卷调查实证分析了中国 CPA 审计制度,为分析其对 CPA 业市场结构、市场行为以及市场绩效产生的影响奠定了基础。第 4 章是中国 CPA 业市场结构分析,主要对中国 CPA 业的市场结构,包括中国 CPA 的集中度、产品差异化、规模

经济和市场壁垒进行了实证研究，并对其形成的原因进行了剖析。第 5 章是中国 CPA 业市场行为分析，主要通过对中国 CPA 业市场行为，包括 CPA 业的价格行为、非价格行为和组织调整行为——合并行为进行分析，并对 CPA 低价揽客的原因、声誉投资行为、行业专长投资行为、审计寻租行为、会计师事务所变更行为和合并等行为进行了剖析。第 6 章是中国 CPA 业的市场绩效分析，主要对影响中国 CPA 业的市场绩效因素，包括制度变迁、市场结构、市场行为等进行了分析，揭示了中国 CPA 业市场绩效不高的原因所在。第 7 章是加快中国 CPA 业发展的途径，主要提出了完善中国 CPA 审计制度、优化中国 CPA 业市场结构、规范中国 CPA 业市场行为，从而提高中国 CPA 业市场绩效的对策，最终实现整个市场的优化配置，进而达到帕累托最优状态。

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 选题背景和意义	1
1.2 国内外相关研究文献综述	10
1.3 研究内容	28
1.4 研究方法和技术路线	30
第 2 章 理论基础	33
2.1 产业组织理论	33
2.2 CPA 业的历史沿革	34
2.3 CPA 业的性质界定	41
2.4 中国 CPA 业的 SCP 分析框架	44
2.5 本章小结	49
第 3 章 中国 CPA 审计制度分析	52
3.1 中国 CPA 审计制度的变迁	52
3.2 中国 CPA 审计制度的性质	55
3.3 中国 CPA 审计制度目前存在的问题	64
3.4 中国 CPA 审计制度运行情况的实证分析 ——以江西为例问卷考察	75
3.5 本章小结	93

第 4 章 中国 CPA 业市场结构分析	97
4.1 中国 CPA 业的集中度	98
4.2 中国 CPA 业的产品差异化	112
4.3 中国 CPA 业的规模经济	127
4.4 中国 CPA 业的市场壁垒	133
4.5 本章小结	140
第 5 章 中国 CPA 业市场行为分析	143
5.1 中国 CPA 业市场行为与市场结构的相互关系	143
5.2 中国 CPA 业的价格竞争行为	144
5.3 中国 CPA 业的非价格行为	153
5.4 中国 CPA 业的组织调整行为——合并行为	186
5.5 本章小结	195
第 6 章 中国 CPA 业市场绩效分析	198
6.1 制度变迁对中国 CPA 业市场绩效的影响	198
6.2 市场结构对中国 CPA 业市场绩效的影响	217
6.3 市场行为对中国 CPA 业市场绩效的影响	232
6.4 本章小结	242
第 7 章 加快中国 CPA 业发展的途径	245
7.1 完善中国 CPA 审计制度	245
7.2 优化中国 CPA 业市场结构	269
7.3 规范中国 CPA 业市场行为	281
7.4 提高中国 CPA 业市场绩效	294
7.5 本章小结	303

第 8 章 总结与研究展望	306
8.1 总结	306
8.2 创新之处	312
8.3 研究展望	313
附录 1 中国注册会计师执业准则	315
附录 2 江西省 CPA 业执业人员问卷考察表	319
附录 3 会计师事务所实施规模化动机问卷调查表	324
附录 4 有限合伙制组织相关情况的问卷调查表	325
参考文献	327
后记	344

第1章 导 论

1.1 选题背景和意义

本选题是将制造业中的产业组织理论拓展到服务业，从市场结构—市场行为—市场绩效（Structure-Conduct-Performance, SCP）视角分析注册会计师（Certified Public Accountant, CPA）行业的发展。

1.1.1 选题背景

CPA 业从 1721 年英国南海公司破产案至今已走过近三个世纪。由于资本市场上的资财所有权和经营权的分离加剧了对 CPA 业服务的需求，投资者、债权人以及其他财务报表使用者需要 CPA 对上市公司的财务报表的公允性进行鉴证，于是，具有较强独立性的 CPA 对财务信息进行法定审计鉴证成为一项制度安排。但是，在 CPA 业得到发展同时，基于 CPA 业市场客观性（如现代审计特色之一抽样审计存在的抽样风险和 CPA 审计方法强调审计成本和审计风险的权衡）和基于 CPA 业市场主观性（如 CPA 主观判断的影响和注册会计师并没有尽到应有的职业道德）等等，现有的 CPA 审计制度并不能杜绝 CPA 业市场的财务欺诈，也不能完全保证财务报表的可信性，因此，CPA 审计的独立性大打折扣，如果 CPA 业不能保持应有的独立性，则审计结果的载体审计产品（审计报告）的质量就得不到保证，那么审计报告的使用者（投资者、潜

在投资者、债权人、银行、税务以及国家宏观管理层) 在使用审计报告这个产品时, 其结果是导致决策失误, 此时的 CPA 审计便是失效的, 因而导致其丧失生存的空间。这不仅影响了 CPA 业的健康发展, 也破坏了社会资源的有效配置。

尽管 CPA 业在发达国家一直是本着成熟的市场机制培育出来的, 但在中国 CPA 业却是脱胎于计划经济, 经历了“脱钩改制”, 目前处于重于政府监管而轻于行业自律的状态, 与发达国家 CPA 业生存环境有着明显的差异, 具有明显的转轨经济^①和新兴市场^②的特点。中国 CPA 业常常会出现这样尴尬情况: 越是遵守执业准则和具有良好职业道德的会计师事务所越容易失去客户; 口碑越好会计师事务所取得新的客户时反而容易处于劣势的位置; 在股份企业上市时证券承销商倾向于暗示管理当局聘请“较配合”的会计师事务所等等。目前, 国外的 CPA 业市场是越来越集中, 大型会计师事务所从“八大”走向“六大”到“五大”乃至“四大”^③, 如图 1-1 所示。而中国的 CPA 业却是越来越走向于过度竞争, 难以自发地形成大型会计师事务所。总之, 在中国目前的环境下, CPA 业市场结构是否合理, CPA 业市场行为是否合规, CPA 业是否存在绩效, 是个需要认真研究的重要问题。

尤其是 21 世纪初世界资本市场爆发的一系列财务欺诈案件曾一度使社会公众对 CPA 业丧失了信任, 导致该行业面临严峻的信

① 所谓转轨经济是指其显著特点是用行政的力量来推动市场化的进程的特殊经济。

② 所谓新兴市场是指发展中国家的股票市场。按照国际金融公司的权威定义, 只要一个国家或地区的人均国民生产总值 (GNP) 尚未达到世界银行划定的高收入国家水平, 那么这个国家和地区的股市就是新兴市场。

③ “八大”在 1989 年合并为“六大”, 到 1998 年“六大”又合并为“五大”, 在 2002 年, 随着美国安达信被休斯敦地方法院作出妨碍司法调查的处罚, 安达信国际公司已经分崩离析, 目前只剩下“四大”。

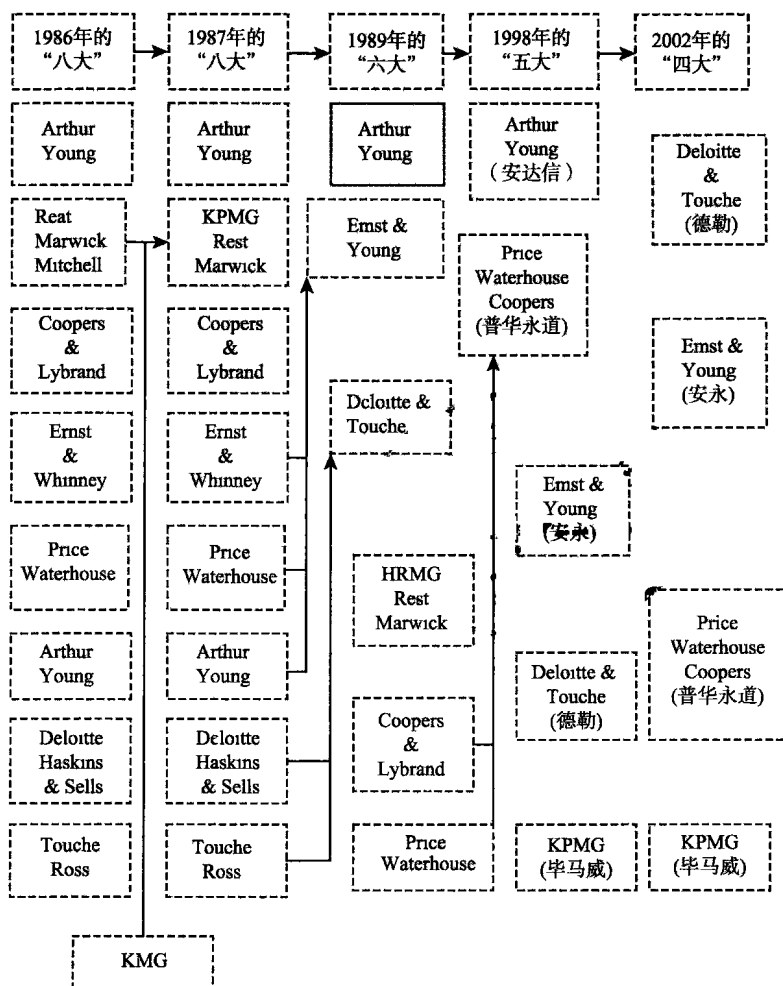


图 1-1 20 世纪末 21 世纪初大型会计公司的大宗合并

任和发展危机。CPA 业在提高会计信息置信度的职能上作用多大？
 如何安排 CPA 审计制度（包括制定相关政策和形成协调的体制）