



An Analysis Of Audit Market Structure
And Audit Behavior Based On
The Evidence Of Security Market In China

审计市场结构与审计行为研究： 来自中国证券市场的经验证据

罗春华 / 著

本书受到浙江省信息与经济社会发展研究中心项目（16XXHJD01）、2016 年杭州电子科技大学会计学院重点资助课题及杭州电子科技大学人才引进科研启动基金项目支持

An Analysis Of Audit Market Structure
And Audit Behavior Based On
The Evidence Of Security Market In China

审计市场结构与审计行为研究： 来自中国证券市场的经验证据

罗春华 / 著

图书在版编目 (CIP) 数据

审计市场结构与审计行为研究：来自中国证券市场的经验证据 / 罗春华著. —北京：经济科学出版社，
2017.6

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8235 - 4

I. ①审… II. ①罗… III. ①审计 - 市场研究 - 中国
②审计行为 - 研究 IV. ①F239.22②F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 153342 号

责任编辑：王冬玲

责任校对：王苗苗

责任印制：邱 天

审计市场结构与审计行为研究：来自中国证券市场的经验证据

罗春华 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

电子邮件：esp@ esp. com. cn

天猫网店：经济科学出版社旗舰店

网址：http://jjkxcs. tmall. com

固安华明印业有限公司印装

710 × 1000 16 开 11.5 印张 220000 字

2017 年 7 月第 1 版 2017 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8235 - 4 定价：45.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换。电话：010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话：010 - 88191586)

电子邮箱：dbts@ esp. com. cn)

前 言

审计市场和审计行为研究是西方学术界一个相对成熟的论题。泽夫和福萨姆（1967）指出，只有深入研究公共会计师事务所成长及壮大的原因，剖析其品牌形成的关键因素，在此基础上探究事务所市场行为方能深入理解审计市场的竞争特征。以此开创性研究为发端，依托产业组织理论，涌现出了一系列关于审计市场结构、审计行为、审计市场绩效的理论研究文献。施蒂格（1968）认为，研究市场结构的价值在于“使竞争行为的可能性与可测定的结构问题相联系”。可见，包含市场结构的审计市场和审计行为研究是密不可分的两个研究对象。

1980 年我国恢复注册会计师制度，行业得以飞速发展，伴随资本市场的快速发展以及近几年监管部门“做大做强”事务所的发展战略又为我国审计行业及注册会计师队伍的壮大提供了机遇，会计师事务所数量和注册会计师从业人员大幅度增加，本土事务所实力不断增强，执业水平逐渐提高。然而，行业快速发展的另一面却不同程度存在某些问题：如审计市场监管不力、会计师事务所的审计质量虽不断提高但其公信力仍被公众质疑，甚至以信誉和实力而著称的国际“四大”事务所也时有审计失败案例曝光；国内事务所和国际“四大”所之间发展仍旧不平衡；国际“四大”所如何更好推进本土化战略等等。因此，动态变化环境下，关联探讨审计市场结构与审计行为的课题仍旧是必要的。

正是基于上述原因，本研究聚焦转轨经济中我国审计市场“第一军团”的证券审计资格事务所（简称“证券所”）的审计市场行为，将证券所的审计市场行为置于我国不断演变的证券审计市场背景中进行考察，梳理 1993 ~ 2012 年 20 年来我国审计市场结构和事务所行为的发展轨迹，实证研究审计市场结构与事务所审计定价行为、审计市场结构与审计意见行为的内在关系和原

因，进而提炼出我国“做大做强”CPA行业发展战略的对策举措，为政策制定者和审计业务实施者提供借鉴，优化审计市场和事务所审计行为。

为展开研究主题，本书共分七章进行论述。第一章是导论。本章通过对现状的描述引申出本研究的研究主题、研究目的、研究意义，并对与本研究主题相关的概念进行了界定。在此基础上，简要介绍了研究内容、研究方法、技术路线、框架结构以及研究的创新点。第二章是研究文献综述部分。本章梳理了与研究主题相关的研究文献，并进行了简要评述。这些研究文献包括审计市场结构问题、事务所规模、审计市场结构与审计收费、审计市场结构与审计意见类型以及审计市场结构与审计质量等有关研究文献。第三章是理论基础。本章在上一章研究文献综述的基础上，重点阐述了与本研究理论分析和实证研究相关的理论基础。主要包括产业组织结构理论、委托代理理论、规模经济理论、声誉理论以及深口袋理论。第四章从历史演变的角度描述分析、比较了我国证券审计市场结构和事务所审计行为的变迁及基本特征。本章以我国1993年开始形成的证券审计市场为起点，将1993~2012年20年间的证券审计市场变迁期划分为1993~1999年、2000~2006年、2007~2012年三个不同阶段进行描述性分析和图表比较，从而梳理和厘清了我国20年来证券审计市场结构的变迁状况及事务所行为的基本特征，为接下来两章的实证分析提供了背景基础。第五章和第六章是本研究的实证分析部分。这两章分别从审计市场结构与审计定价行为、审计市场结构与审计意见出具行为进行了实证分析。通过对审计市场结构与审计定价行为的实证分析，结果表明：1993~2011年间，总体上来看，国际“四大”的审计收费高于本土大型事务所；随着审计市场结构的变化（升级），我国会计事务所的平均审计收费并没有因为市场结构的变化而显著改变；随着审计市场结构的变化（升级），国际“四大”的审计收费持续增加，国内“五大”所的审计收费反而降低，从而表明近20年间国际“四大”和本土大所的审计收费存在着较大差异。通过对审计市场结构与审计意见出具行为的实证分析，结果表明：与其他事务所相较而言，以“四大”和本土“五大”所为代表的大规模会计事务所审计质量更高。需要强调的是，国际“四大”的审计质量并不显著高于国内“五大”；随着我国证券审计市场结构的变化（升级），大型事务所的审计质量并没有显著提高；审计市场结构的升级也并没有从总体上提高我国证券审计市场整体审计质量。第七章是本研究的收尾章节。这一章是本书的研究结论、对策建议以及未来的研究展望部分，从

而最终完成了本研究主题的探讨。

本书有可能的贡献在于：(1) 首次全面、系统梳理了我国证券审计市场和事务所审计行为自 1993 ~ 2012 年 20 年的历史演变路径及基本特征，实证分析了 1993 ~ 2011 年审计市场结构与审计定价行为、审计意见出具行为的关系。本研究在描述分析我国审计市场结构和审计行为的变迁及基本特征时，选择了对 1993 ~ 2012 年 20 年的连续数据进行分析比较。在进行实证分析时，也同样选择了 1993 ~ 2011 年 19 年的连续数据，区分以“四大”、本土“五大”为代表的大型事务所以及其他所三种不同规模事务所类型，引入以代表审计市场结构状况的审计市场集中度作为自变量对审计市场结构与审计定价行为、审计意见出具行为进行实证分析，这有别于以往大部分研究所采用的短期或中期分析方法，连续数据的采用也增强了研究结论的说服力和对策建议的时效性。(2) 本书通过实证研究而获得的一系列结论补充了成熟市场之外的转轨经济中大型事务所审计收费及审计质量差异的研究文献，拓展了审计市场结构与审计行为关系研究的相关研究文献。(3) 拓展了制约事务所审计行为机制的对策。本书在已有研究结论的基础上，从宏观、中观、微观三个层面提出了相应的政策主张。具体说来，如宏观上应构建法律机制——事务所规模——事务所声誉的良性循环；中观上应加强事务所集体行动机制的制约，设定相对稳定而有效的规则，扩展博弈链条、增加博弈链次数；增强集体行动的道德动机或隐性激励等，从而拓展了制约事务所审计行为机制的对策。

作者

2017 年 4 月

目 录

第一章 导 论	1
一、研究背景及意义	1
二、概念及研究范围界定	8
三、研究内容及方法	18
四、研究可能的创新点	24
五、本章小结	26
第二章 研究文献综述	27
一、审计市场结构研究文献述评	27
二、审计市场结构与审计定价行为研究文献述评	39
三、审计市场结构与审计意见出具行为研究文献述评	48
四、本章小结	57
第三章 理论基础	59
一、产业组织结构理论	60
二、委托代理理论	61
三、规模经济理论	62
四、声誉理论	64
五、深口袋理论	65
六、本章小结	66
第四章 我国证券审计市场结构与审计行为变迁分析	67
一、我国证券市场及证券所发展概览	67

二、1993 ~ 1999 年：我国证券审计市场萌芽和发端	70
三、2000 ~ 2006 年：“大、中、小”审计市场格局初见端倪	88
四、2007 ~ 2012 年：“大、中、小”合理并存的审计市场格局 进一步形成	103
五、本章小结	119
第五章 审计市场结构与审计定价行为实证分析	120
一、理论分析与假设提出	120
二、研究设计	127
三、回归结果	129
四、稳健性检验	132
五、本章小结	132
第六章 审计市场结构与审计意见出具行为实证分析	133
一、理论分析与假设提出	133
二、研究设计	136
三、回归结果	139
四、稳健性检验	142
五、本章小结	142
第七章 研究结论、政策建议及研究展望	144
一、研究结论及可能的创新	144
二、政策建议	147
三、研究不足及未来研究展望	156
主要参考文献	160
后 记	174

第一章

导 论

本章主要是对本书研究的背景和意义进行阐述，界定本书研究主题的定义并且简要介绍本书的研究思路，研究内容、方法以及本书可能做出的贡献。

一、研究背景及意义

（一）研究背景

审计市场和审计行为研究是西方学术界一个相对成熟的论题。泽夫和福萨姆（Zeff and Fossum, 1967）指出，只有深入研究公共会计师事务所成长及壮大的原因，剖析其品牌形成的关键因素，在此基础上探究事务所市场行为方能深入理解审计市场的竞争特征。以此开创性研究为发端，依托产业组织理论，涌现出了一系列关于审计市场结构、审计行为、审计市场绩效的理论研究文献。施蒂格（Stigler, 1968）认为，研究市场结构的价值在于“使竞争行为的可能性与可测定的结构问题相联系”。可见，包含市场结构的审计市场和审计行为研究是密不可分的两个研究对象。

1. 资本市场的快速发展及“做大做强”事务所的发展战略为我国审计行业及注册会计师队伍的壮大提供了机遇

证券市场是市场经济发展到一定阶段的产物，在全世界范围内的发展已有几百年的历史。在过去二十年中，我国证券市场从零开始，取得了显著成绩。无论是资本市场总值还是融资总额，都处于高速增长态势。截至2016年7月

20 日^①，我国境内上交所和深交所共有 2896 家上市公司，股票总市值 44.51 万亿元。与此对应，自 1980 年恢复注册会计师制度以来，我国注册会计师行业飞速发展。数据显示^②，2001 年年初，我国仅有 4674 家会计师事务所，54220 名注册会计师。截至 2015 年 12 月 31 日，中注协团体会员（会计师事务所）总数 8374 家（含分所），其中总所 7373 家，分所 1001 家。从性质上看，全国特殊普通合伙制事务所（含分所）共 3689 家，占比由 42.3% 上升至 44.05%；有限责任制事务所（含分所）共有 4685 家。从执业资格来看，其中有 40 家会计师事务所具备证券期货从业资格。个人会员总数 215091 人，其中执业会员 101376 人，非执业会员 113715 人。

从业务服务规模来看，目前注册会计师行业服务包括 2896 余家上市公司在内的 350 万多家企事业单位。2015 年全行业实现业务收入 689.71 亿元，比上年增长 14.27%，改变了前三年增长率有所下降的形势，并连续多年领先全球行业的增长水平。另据中国注册会计师协会 2015 年 7 月公布的 2015 年会计师事务所综合评价前百家信息显示：前百家会计师事务所 2014 年营收总额 394 亿元，较上一年的 347 亿元增长了 13%。其中，当年全行业营业收入超过 1 亿元的会计师事务所达到 48 家，较上年增长两家；年业务收入超过 1 亿元的会计师事务所达到 48 家，较上年增长两家；收入超过 5 亿元的会计师事务所 19 家，较上年增加 4 家；12 家会计师事务所业务收入超过 10 亿元，较上年增加 1 家。当年收入超过 20 亿元的有 6 家，包括瑞华和立信两家本土所。

从名次和收入规模来看，国内事务所和四大（虽然目前的四大已经本土化，但基于对比研究和便于理解的需要，本书仍将普华永道、安永、德勤以及毕马威四家事务所合称为四大）的差距逐渐缩小，并开始可以比肩。可见，近几年我国财政部不断推动本土事务所“做大做强”以及国际化发展的战略已初见成效。1992 年根据国务院发布的《国务院进一步加强证券市场宏观管理的通知》规定，所有股份制试点企业应经具备证券期货从业资格的事务所进行财务审核后方可提出公开发行上市股票申请，紧接着，1996 年我国正式实行了证券、期货相关业务许可证制度，证券审计市场正式形成。此后，根据《注册会计师法》《证券法》相关规定，财政部与证监会分别于 1997 年、2003 年及 2007 年先后三次修订管理办法以加强证券、期货从业资格事务所的

① 以下数据取自当日深交所和上交所网站公开数据，经统计计算而得。

② 以下数据取自中国注册会计师协会网站公开数据。

准入门槛管理，从而逐步完善了我国目前会计师事务所证券期货从业资格申请制度，加强了证券审计市场监管。在不断严格的准入门槛约束下，上市公司的年报审计市场逐渐集中，各会计师事务所以合纵连横之势谋求增强自身实力，力求获得或维持证券审计市场从业资格。也正是这种严格的准入门槛，导致证券审计市场的证券期货从业资格“许可证”成为注册会计师业界稀缺的“壳”资源。有人做过粗略计算，一个证券期货审计从业许可证的资格“壳”价值几十万元，虽然这个价格比起上市公司的“壳”价格要小得多，但从目前逐年减少的证券审计从业资格事务所数量来看（2002年注册会计师行政职能划转时，具备此类资格的事务所全国共有105家，至2011年时，减少到50家，2012年进一步减少为48家，至2015年减少为40家），可以预见，未来具备证券、期货审计从业资格的会计师事务所数量会持续减少。然而，从目前来看，这四十几家拥有证券审计从业资质的事务所，虽然只占全国现有8000余家事务所不到1%的数量，却垄断了我国审计行业大部分收入及市场份额。而且这些证券所由于持有特许执业资格以及各自具备的业务多元化、分所网络众多等优势，也吸引了大量各类精英人才加入这些证券所团队。因此，拥有证券审计从业资格的事务所（本研究后面将其简称为“证券所”）可以说是中国注册会计师行业的“第一军团”。

2006年9月中注协下发《中国注册会计师协会关于推动会计师事务所做大做强的意见（征求意见稿）》，在该意见中，中注协提出推动会计师事务所（以下简称“事务所”）做大做强的战略。同时，该意见还要求为指导事务所做大做强战略，理论和实务界需深入探讨事务所规模化发展的内在机理，要总结我国CPA行业发展的历史，研究借鉴国外注册会计师行业发展的经验，从而为我国事务所尤其是证券所的发展壮大提供内在动力和国际化发展的经验。2007年5月，中注协关于推动做大做强会计师事务所的意见通知正式下发。自此，我国会计师事务所之间掀起了第二轮合并。2009年10月，国务院办公厅又转发了财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》，进一步明确了事务所规模化发展的路径，体现了监管当局积极引导事务所通过内涵发展或外在合并的方式扩大自身规模、提升审计市场结构的决心。也正是在大量外在合并的背景下，一些本土大所通过强强联合的方式不断扩大事务所规模，着力打造自身的品牌和实力，审计市场集中度提高，事务所之间的排名开始洗牌，国内审计市场结构发生了深刻变化。

一方面，证券所执业资格不断严格从而导致证券所数量逐年减少；另一方面国内事务所不断壮大，与“四大”所规模实力不断接近，证券审计市场集中度不断提高，审计市场结构和审计市场竞争环境发生了显著变化。在动态变化的环境下，随着事务所“做大做强”战略的推进与审计市场集中度提升，作为我国审计行业第一军团的证券所的审计定价行为及审计质量会有什么变化呢？事务所之间的审计价格竞争是加剧了还是有所减缓？监管层“做大做强”的思路固然能在规模上做大一部分事务所，但事务所审计质量是否能同步提高？因此，在动态变化环境下，关联探讨审计市场结构与审计行为的课题仍旧是必要的。

2. 国内外财务舞弊丑闻不断曝光，注册会计师行为尤其是证券所的公信力受到前所未有的关注与质疑

我国证券市场和注册会计师队伍在取得可喜成绩的同时，不可避免地存在着一些问题：如审计市场监管不力，会计师事务所的审计质量虽不断提高但其公信力仍被公众质疑，一些事务所包括某些证券所仍可能存在机会主义行为等，这些问题也一直是大众、学术界讨论的热点以及监管机构关注的焦点。甚至以信誉和实力而著称的国际“四大”事务所也时有审计失败案例曝光。2011年年报“两桶油”少计利润28亿元，中钢集团虚增销售收入近20亿元，2012年2月中粮地产（集团）股份有限公司由于存在资产不实、负债不实、利润不实导致少缴各项税款142万元等多项会计违规问题而面临股民的集体诉讼，牵涉其中的皆为具有证券从业资格的事务所，甚至包括一向被国内外认为是高审计质量代表的国际“四大”所。近两年A股历史上被曝光造假上市的典型案例，有主板的通海高科、红光实业，中小板的绿大地、胜景山河等，而2009年10月才开板的创业板，近年连续曝光的堪称创业板造假上市第一股的新大地，以及创造了多项创业板上市公司负面记录的万福生科等公司的造假事件更是让人震惊！2012年12月发生的“中华儿慈会被指洗钱48亿元，回应称失误弄错小数点”事件^①；2014年的上市公司，上演了几出“去哪儿”的好戏：扇贝去哪儿了（獐子岛）？银行存款去哪儿了（泸州老窖、酒鬼酒）？天合化工遭遇“匿名分析”等事件则将大众对事务所审计行为的关注和争议

^① 来自网络新闻“中华儿慈会被指洗钱48亿元回应称点错小数点”：<http://business.sohu.com/20121211/n360063392.shtml>。

推向了高潮。种种案件或事件的曝光,促使我们不得不思考:历经了20多年发展、以财务专长而获得公众信赖的CPA到底怎么了?尤其是经过监管层重重审批门槛的关卡方能获得从业资格的证券所,竟然也会曝光让人震惊的审计失败事件?CPA和会计师事务所的诚信和执业能力还值得信任吗?

不可否认,上述公司会计舞弊事件的爆发都与事务所的审计行为有密切关联。各种审计失败、审计合谋、CPA不履行应有的审计程序等行为都严重破坏了市场信用秩序,并阻碍了审计行业及资本市场的健康、良性发展。从目前执业环境来看,审计市场一定程度上比较混乱、低价揽客仍是很多事务所的营销竞争手段。事实上,事务所审计收费如果低廉,许多审计程序则难以执行到位,从而导致审计质量低下、审计风险增大,以致审计报告应有的鉴证、评价和监督作用也将大打折扣,再加上可能弱化的监管与法律诉讼环境,审计市场就会出现劣币驱逐良币的现象。在此背景下,会计师事务所可能面临两难选择:要么随波逐流、同流合污;要么谨守职业道德和从业底线,做一个有良心的专业机构,但可能会失去其审计市场份额和客户。上述两难局面若长此以往,会计师事务所将如何选择?如何持续性发展?又如何谈开放审计服务市场、谋求国际化战略下的事务所做大做强?对此,我们不得不思考:面对行业乱象,谁能与CPA慢慢变老?到底是审计市场出问题了还是事务所审计行为的乱象是主因?

正是基于上述原因,本研究聚焦转轨经济中我国审计市场“第一军团”的证券审计资格事务所(后研究简称为“证券所”)的审计市场行为,将证券所的审计市场行为置于我国不断演变的证券审计市场背景下进行考察,动态梳理20年来我国审计市场结构的发展演变轨迹和事务所行为的基本特征,实证研究证券审计市场下事务所审计定价行为、审计意见出具行为与审计市场结构的内在关系和原因,揭示这两类行为的变化状态,进而提出相应的对策举措,为政策制定者和审计业务实施者提供借鉴,优化审计市场和事务所审计行为。

(二) 研究意义

基于动态变迁的审计市场和审计行为背景,将证券审计市场结构与事务所审计市场行为结合起来研究具有理论和实践双重意义:

1. 从理论价值来说,补充和丰富了现有研究文献,拓展了研究思路

长期以来,审计理论研究领域占据主导地位的是需求导向型的审计理论。

这种理论以满足社会需求为导向、以缩小审计期望为终极，在审计供应能力的约束条件下，规范审计信息的质量特征和行为要求。然而，这种需求导向的审计理论忽略了审计行为主体的动机以及动机决定的行为内在机理，它视审计工作作为一种单纯的产出结果，从而限制了对审计实务的解释能力，理论的指导作用也不理想。因此，审计理论研究有必要由需求导向研究转向供给导向研究，要承认审计主体的主观能动性以及复杂性特征，围绕审计过程，结合新的审计实务进行研究，才有可能更好解释和指导实务。可以说，供给导向的审计理论结构扭转了原有需求导向的审计理论对审计行为主体动机以及由动机决定的行为研究，尤其是机会主义行为的研究，从而增强了对现有审计实务的解释力。因此，这种理论可以“对审计行为提供指导，并探索和总结实现审计目标的最有效途径”。本研究即是基于审计市场的供给方——会计师事务所的审计定价行为及审计意见出具行为的研究，以顺应资本市场的演变和相关利益方的需求。具体说来：

(1) 丰富了现有关于审计市场结构和审计行为的研究文献。

无论是何种学派的经济学家，尽管各自研究的出发点、研究假设、研究方法 & 研究结果迥异，但对经济学的本质是关于由人类行为所构成的复杂现象的规律研究这一观点，并没有异议。主流经济学也正是在对人的行为进行了高度抽象后，高度关注市场的资源配置问题，通过对市场资源配置等具体问题的考察来展开研究进而得出结论的。审计市场结构作为审计市场的核心，是研究审计市场效率、审计定价和审计质量等问题的基础，一直以来是国内外学者研究的焦点。同时，“审计行为研究应成为我国审计研究的新领域”（王光远，2000）。事实上，审计行为的研究近几年来也逐渐被学者和实践人士关注。数据显示，美国相关杂志中有关审计行为研究的研究文献由 1987 ~ 1991 年间的比例，从 28% 上升到 58%（班伯，Bamber，1993）（所指研究文献指 Accounting Review, Journal of Accounting Research, Accounting, Organization and Society, Contemporary Accounting Research, Behavioral Research in Accounting 等）。然而，西方学者关于审计市场结构和审计行为的研究更多是基于西方成熟的资本市场和相对理性的投资者，对被审计对象特征、市场监管及事务所规模等与审计行为影响的研究成果，由于各国经济、法律、审计市场及资本市场等环境差异因素，借鉴这些研究成果时需要结合各国自身现状分析才具备可行性。从我国学者关于审计市场结构的研究文献看，往往是分析某一年份或某几个年份的

审计市场结构状况；审计行为研究方面起步也较晚，现有关于审计行为的研究文献或分析国内外舞弊案例、或关注 CPA 个人行为，或者仅仅针对审计市场结构与审计行为中的定价行为作因果关联研究，或者仅仅从事务所规模与审计质量关系的角度进行研究等。

概括而言，我国现有关于审计市场结构与审计行为的理论研究现状是：一方面，缺乏自我国证券审计市场产生以来审计市场结构与审计行为的系统梳理和分析，截取不同时段的研究文献往往由于样本选取差异、时期选择、变量选定等不同而推导得出了显著不同的结论；另一方面，在研究审计市场结构和审计行为关系时，很少将不同事务所规模与审计市场结构指标关联到实证分析中。事实上，我国“做大做强”战略下的事务所规模扩大、生产能力扩张、本土事务所实力的增强等因素都会最终反映到以审计市场集中度等呈现的市场结构变化上，并导致证券审计市场竞争状况的显著变化，从而最终影响审计行为结果。本研究正是基于我国证券审计市场这一审计市场“第一军团”的市场数据，考察我国证券审计市场及事务所行为的历史演变过程和基本特征，实证分析审计市场结构变迁下不同规模事务所的审计市场核心行为即审计定价行为和审计意见出具行为。审计市场作为协调和约束不同行为主体方式的外在制度而存在，审计行为也正是受限于我国特有的证券审计市场本质和过程特征，由此不同规模的事务所会有不同的行为方式和结果。因此，从这一角度而言，定位我国证券审计市场并系统分析其结构演变特征，将审计市场结构与审计定价行为、审计意见出具行为的关系链条中加入事务所规模因素进行研究是对现有审计市场结构和审计行为研究文献的增量补充。它有可能补充成熟市场之外的转轨经济中大型事务所审计收费及质量差异的研究文献，并拓展审计市场结构与审计行为关系研究的相关研究文献。

（2）拓展了审计研究方法。

学科交叉的融合是当今科学研究的潮流。运用不同学科的研究方法、从不同的视角和思路来探索传统的现实问题，有可能取得不同视角的新观点。本研究运用历史演变历程的梳理剖析及实证分析相结合的方法来研究本书的主题，一定程度上拓展了审计研究方法。

2. 从实践价值来看，有助于优化审计市场结构和事务所审计行为，为政策制定者和审计业务实施者提供借鉴

（1）优化审计市场结构。

证券所作为我国事务所审计行业的第一军团，是我国审计行业的中坚力量。它既囊括行业中大部分精英人才，又拥有最先进的审计理念和审计技术。它们的行为将是其他非资质事务所审计行为的风向标。这些事务所未来发展的趋势，既是我国未来证券审计市场发展的关键，也是我国审计行业的发展关键。因此，聚焦我国证券审计市场结构与事务所市场行为，梳理我国证券审计市场结构 20 年的历史演变过程，总结审计市场结构的阶段性特征，在此基础上，实证研究不同审计市场结构下，不同规模事务所的定价行为、审计意见行为的变化趋势，旨在探求我国审计市场结构变迁下的事务所定价行为及审计意见行为的演化特征并提出对策，最终有助于优化我国证券审计市场结构。

(2) 有利于拓展各个层面的对策思路，为审计业务相关者提供借鉴。

经过长期外延式和内涵式的发展，我国这些年已涌现若干具备一定实力和规模的本土事务所，但总的来说，大部分本土会计师事务所依然总体规模偏小、业务收入不多、盈利水平不高、审计质量的公众信任度仍然较弱。因此，透析我国证券审计市场和事务所审计行为的历史演变和基本特征后，再辅以实证研究彼此的关系，从而可以提出具体的应对之策。本书在最后一章即从宏观、中观和微观三方面提出了具体的应对措施，一定程度上拓展了从政府到事务所到 CPA 的对策思路，最终为优化审计行为，为审计业务相关者提供参考。

二、概念及研究范围界定

美国著名审计学家尚德尔 (Schandl. Charles W) 1978 年在其编著的《审计理论：评价、调查和判断》(Theory of auditing : evaluation, investigation, and judgment) 一书的绪论中指出：定义是研究每一门学科及理论的基础，是基石。一旦建立了合适的定义，知识的本体就能得以确定，而理论包括它的假设、结构、原则以及标准等即可按照一般哲学研究方法建立起来。因此，在研究之前准确定义研究中相关概念并界定本研究范围是首要而且重要的。

本书选择证券审计市场结构和证券所的审计市场行为作为研究对象，具体来说，是关于审计市场结构与审计定价行为、审计市场结构与审计意见行为的研究。为了交代清楚研究对象，并与本书的研究理论基础保持一致，以下对书中涉及的相关概念进行理论上的解释和范围上的界定。

（一）审计市场、证券审计市场和审计市场结构

1. 审计的定义

最近一百多年来，审计理论的研究并不沉寂，审计实践也欣欣向荣。经过无数国内外前辈学者的经典抽象和概括，审计理论逐渐发展成独立的理论体系并日益繁荣。然而，阅读国内外审计学科研究文献，往往在一开篇甚至标题就会发现，不同研究文献中审计二字后会附带不同的名词。如审计产品、审计过程、审计制度、审计活动、审计服务以及审计商品等，名词众多，但表述的内涵基本上是关于审计的属性或本质。审计定义作为审计理论体系的一个子集，是对审计实践活动的高度概括和实践规律的高度总结，应该说，审计的定义彰显了审计本质，通过对审计定义的理解可以相对完整地把握审计本质。从现有研究文献中五花八门但并不统一的各类审计名词可知，学术界对于审计本质的认识并未统一，因此，我们有必要在研究中首先准确界定审计的定义及本质。概括国内外学者现有的研究成果，目前关于审计的定义大致有以下几类：

（1）信息观或信息系统观。

持这种观点的研究通常受会计学界泰斗葛家澍、余绪缨等学者提出的会计信息系统论的启发，认为审计和会计信息一样，是信息的一种。审计信息是对会计信息的再加工，是再加工后的信息（宋维玲，2010）。类似的研究也主要从审计信息的供求、特点或者审计信息的作用甚至审计信息失真等方面进行理论研究。如蔡春（2001年）认为，审计信息是对审计事物的各种变化与特征的描述或反映，是经过传递而再现的审计事物的各种变化与特征状态，同时他还界定了又称为直接审计信息的狭义审计信息概念。吴江涛（2003）立足供需角度对审计信息生成及治理问题进行了研究。李国明、王琳（2006年）在研究中开宗明义地提出“审计从本质上讲是一个信息系统”，并且认为审计信息应具备相应的质量特征。然而，正如斯科特而言，信息是“可能影响使用者决策的证据”。实际上，信息的界定总是和决策相关联，从此角度而言，审计的信息观是一个强调结果的事后定义，所以审计需求的理论基础之一即是信息观也就在情理之中了。

（2）产品或商品观。

伯顿（Burton）和罗伯茨（Roberts）1967年在关于事务所级差理论研究中，将不同事务所提供的服务视为存在不同级差的产品。因此，持此观点的理