

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 17520080150076

UDC _____

厦门大学

博士学位论文

中国本土会计师事务所的规模效应研究

A Study on the Size Effect of Local Chinese Accounting Firms

施金平

指导教师姓名: 陈少华 教授

专业名称: 会计学

论文提交日期: 2011年4月

论文答辩日期: 2011年6月

学位授予日期: 2011年 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2011年4月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

内 容 摘 要

注册会计师行业是商品经济发展到一定程度的产物。随着劳动分工的专业化、经济交易事项的日益复杂化,注册会计师作为独立的第三方,其提供的鉴证服务在经济的发展中起着越来越重要的作用,注册会计师行业也因此得到了空前的发展。在当今世界范围内,经济越发达的国家,其注册会计师行业的发展也就越领先。规模化是会计师事务所发展到一定程度后的必然选择。规模化的内在动力是一定范围内,企业存在的规模经济。事务所的规模经济效应主要体现在品牌效应、人员培训、经验积累、业务承接、风险的规避与承担等方面。事务所的规模大小通常被认为是其执业能力大小的象征,而大型事务所能够在人员培训、质量管理、业务拓展、经验积累等方面获得足够的规模经济效应,纵观国际“四大”会计师事务所的发展历程,规模化驱动的国际化一直主导着国际“四大”事务所的发展。注册会计师行业作为一个特殊的中介服务行业,会计师事务所最终生产的产品是审计报告,通过审计报告对被审计单位的财务报告的真实性、公允性和一贯性发表审计意见,具有规模经济效应的事务所在与客户谈判过程中更能保持其独立性,能够有效抵制客户对虚假审计意见的寻租要求。

中国注册会计师行业是中国改革开放与市场经济发展的产物,自恢复重建以来,始终与中国经济同呼吸、共命运,随着中国经济的不断发展,中国注册会计师行业将在服务经济发展中不断成长壮大。目前,如何界定会计师事务所的规模效益,中国本土会计师事务所处于规模经济的哪个阶段,影响中国本土会计师事务所规模效应的因素,中国本土会计师事务所规模化应当选择的方式以及中国本土会计师事务所在规模化发展中应该注意哪些问题?这些问题还有待于研究解决。

本文以会计师事务所规模衡量的指标为基础,结合规模经济效应理论,运用数据模型,结合经验分析和个案研究,对2001年—2009年我国会计师事务所综合排名前100位的本土会计师事务所的各项指标进行了回归分析,验证了目前中国本土会计师事务所是处于规模效应递增阶段,并通过对厦门天健会计师事务所历年合并案例的分析,来加以辅助验证;另外本文还通过与国际“四大”会计师事务所的比较,探讨中国本土会计师事务所规模化发展中所存在的问题。在此基础上提出增强会计师事务所规模效应的思路和若干措施。

关键词: 本土事务所; 规模效应; 市场集中度

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Abstract

The profession of Certified Public Accountant (CPA) was generated when commodity economy developed to a certain degree. As an independent third agent, the CPA profession plays an essential role in economic development and gets the unprecedented development due to its offering the service of identification and proof. The more developed the economy, the better development of the accounting profession in the world. Therefore, when accounting firms grow to a certain size, the scale effects which have the intrinsic motivation become an inevitable choice. The scale economies effect of accounting firms is mainly reflected in the brand, training, experience, business undertaking, risk aversion and commitment and so on. The size of accounting firms is often considered as a symbol to measure the size of their competence to practice. Large firms can gain scale economies effects in many aspects, such as personnel training, quality management, business development, accumulation of experience and so on. Referring to development process of the international "Big Four" accounting firms, scale effects always inspire and drive the international "Big Four" accounting firms to grow. As we know, the CPA profession is a unique service agent to offer final audit reports, which would commit an authentic, fair and consistent audit opinion on enterprise's financial statements, so the accounting firms with scale economies effects can maintain their independence better in the negotiation process with customers, and that can avoid the rent-seeking requirements on false audit opinions effectively.

Chinese CPA profession is the product of reform and opening up, as well as the result of market economy. Since China's reconstruction, the CPA profession has shared a common destiny with China's economy and will grow and flourish in service industry along with continuous economic development. At present, quite a few issues still call for research and solutions. These may include how to define the scale effect of accounting firms, the stage of scale economies into which Chinese local accounting firms have developed, factors influencing the scale effect of Chinese local accounting firm, and the impact of Chinese local accounting firms on the audit services market.

Based on measurable indicators of the sizes of accounting firms, combined with scale economies effect theory, this dissertation conducted regression analysis for the indicators of the top 100 local public accounting firms in China. The empirical results verify a truth that the current local accounting firms in China are at the stage of increasing scale economies effect. Meanwhile, this dissertation made further verifications through specific case analysis obtained from PanChina Xiamen Accounting Firm. By comparing the research results of local accounting firms with those of the international "Big Four" accounting firms, this dissertation attempted to find the problems existed in the developing process of local accounting firms, and then proposed solution strategies.

Key words: Local Accounting Firms; Scale Effects; Market Concentration.

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

第一章 导论	1
一、选题背景与意义.....	1
二、研究思路与方法.....	3
三、研究创新及不足.....	5
四、论文框架结构.....	6
第二章 文献综述及事务所规模经济概述	8
第一节 文献综述	8
一、国外研究简述.....	8
二、国内文献综述.....	13
三、简要评述.....	16
第二节 会计师事务所的规模经济概述	17
一、规模经济的测度方法.....	17
二、事务所的规模经济涵义及主要内容.....	19
第三章 国内外会计师事务所规模化发展的历史路径分析	26
第一节 国内会计师事务所的规模化发展	26
一、中国会计师事务所规模化发展的三阶段.....	26
二、中国会计师事务所规模化发展的方式.....	30
第二节 国外会计师事务所的规模化发展及中外对比	32
一、国外会计师事务所规模化发展的过程.....	32
二、中外会计师事务所发展的规模效应比较.....	36
三、中外会计师事务所规模效应存在差距的原因.....	42
第四章 中国本土会计师事务所规模效应的经验分析	47
第一节 事务所规模效应的制度及环境分析	47
一、审计市场结构概述.....	47
二、中国独立审计市场结构分析.....	49
三、中国应该建立寡占型审计市场.....	59
第二节 本土会计师事务所所处规模效应的量化分析	64

一、理论分析.....	64
二、研究方法 with 理论模型.....	64
三、研究设计.....	65
四、结果及分析.....	66
五、小结.....	70
第三节 厦门天健事务所规模化效应的案例分析	71
一、选择个案的依据.....	71
二、厦门天健规模化效应的实施历程.....	71
三、厦门天健发展的规模化效应分析.....	75
第五章 对中国本土事务所规模化发展的思路与建议	84
一、国家政策层面.....	84
二、事务所层面.....	90
参考文献.....	101
致 谢	115

Contents

Chapter 1 Introduction.....	1
1.1 Research Background and Significance	1
1.2 Research Directions and Methods	3
1.3 Research Contributions and Limitations.....	5
1.4 Dissertation Structure and Framwork	6
Chapter 2 Literature Review and Overview of Scale Economies Effect..8	8
2.1 Literature Review	8
2.1.1 Brief Description of Studies Abroad.....	8
2.1.2 Literature Review of Studies in China.....	13
2.1.3 Brief Comments	16
2.2 Scale Economies Effect Analysis of Accounting Firms.....	17
2.2.1 Measurement of Scale Economies Effect	17
2.2.2 Scale Economies Effect Analysis of Accounting Firms	19
Chapter 3 Analysis of Scale Effects for Domestic and Foreign Accounting Firms.....	26
3.1 The Scale Development of Domestic Accounting Firms.....	26
3.1.1 The Three-stage Scale Development of China's Accounting firms	26
3.1.2 The Development Approaches of China's Accounting firms.....	30
3.2 Scale Development Comparison of Foreign Accounting Firms.....	32
3.2.1 The progress of Foreign Accounting Firms' Scale Development	32
3.2.2 Comparison of Accounting Firms' Scale Development at Home and Abroad	36
3.2.3 The Reasons Analysis of Scale Development Gap between Domestic and Foreign Accounting Firms.....	42
Chapter 4 The Scale Effects Tests for China's Local Accounting Firms..	47
4.1 China's Audit Market.....	47
4.1.1 Overview of the Audit Market Structure	47

4.1.2 Market Structure of China's Independent Auditing	49
4.1.3 Establishment of the Audit Market Oligopoly	59
4.2 Scale Effects Tests for China's Local Accounting Firms	64
4.2.1 Theoretical Analysis.....	64
4.2.2 Research Methods and Models	64
4.2.3 Empirical Research Design.....	65
4.2.4 Empirical Results and Analysis	66
4.2.5 Summary	70
4.3 Combined Analysis of PanChina(Xiamen)'s Cases.....	71
4.3.1 The Reasons for Choosing These Cases Study	71
4.3.2 The Progress of PanChina (Xiamen)'s Scale Development.....	71
4.3.3 Analysis of PanChina (Xiamen)'s Scale Development	75
Chapter 5 Suggestions for the Scale Development of China ' s	
Accounting Firms	84
5.1 National Policy Level	84
5.2 Accounting Firm Level	90
References	101

第一章 导论

一、选题背景与意义

(一) 选题背景

注册会计师审计起源于意大利，形成于英国，发展和完善于美国，而其在中国的发展已达近三十年。自 1980 年我国恢复注册会计师制度以来，中国的注册会计师行业有了长足的发展，并在很大程度上得到了资本市场和社会公众的普遍认可，但是在新的国内和国际大形势下，中国本土会计师事务所的发展也遭遇了其自身的发展瓶颈，在参与国际竞争时常常会感觉到力不从心。近年来中国会计师事务所掀起了“上规模、上档次”的热潮，通过合并、重组等方式成立了一些颇具实力的大型会计师事务所。从当前的国际审计服务的市场来看，中国会计师事务所走规模化发展道路的战略是一种必然的趋势，其原因主要在于：一方面，中国加入 WTO 的过渡期结束，中国会计市场逐步开放，本土会计师事务所将面临日益激烈的挑战，例如外资会计师事务所越来越多的进入中国；另一方面，中国许多会计师事务所已经逐渐无法适应因为国内外资本急剧扩张、业务量及业务复杂程度不断提高而提出的更高要求。因此为了达到这两方面的要求，中国本土的会计师事务所必须要实现规模化发展。

针对中国注册会计师行业发展的现状，2006 年 5 月 29 日中国注册会计师协会在北京举办了以“会计师事务所内部治理与规模化发展”为主题的第三届注册会计师论坛，对于注册会计师行业的发展方向问题展开了深入的讨论。财政部副部长王军指出，近年来，中国企业在国际资本市场中日渐活跃，中国企业到境外投资融资、跨国并购越来越多，这客观上就需要尽快形成一批有规模、有实力的会计师事务所，紧随中国企业国际化发展的步伐，走出国门提供延伸服务。如果中国本土会计师事务所实力太弱、个头太小，那么它不仅无法抓住进军国际市场的机遇，就是在国内也难以应对市场开放条件下日益激烈的竞争。2007 年 5 月 26 日，中国注册会计师协会发布了《中国注册会计师协会关于推动会计师事务所做大做强意见》，提出在形成会计师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 至 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 and 企业集团提供综合服务的会计师事务所，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会

会计师事务所。2009年10月3日，国务院办公厅转发了财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》（国办发[2009]56号），国办发[2009]56号文提出的基本原则是要立足中国国情，借鉴国际经验，在遵循法制要求和市场规则的前提下，大力支持会计师事务所改革创新，积极探索加快注册会计师行业发展的多种模式、途径和方法，鼓励优化组合、兼并重组、强强联合，促进行业走跨越式发展道路。主要目标是重点扶持大型会计师事务所加快发展，力争通过5年左右的时间，努力实现重点扶持10家左右具有核心竞争力、能够跨国经营并提供综合服务的大型会计师事务所，推动其国际化业务发展。2010年2月12日，中国注册会计师协会针对国办发[2009]56号文，发布了关于印发《关于贯彻落实国务院办公厅转发财政部关于加快发展我国注册会计师行业若干意见的实施意见》的通知（会协[2010]13号），大力支持和引导会计师事务所做大做强。

（二）选题意义

建立和完善社会主义市场经济体制，促进中国经济社会持续健康发展，需要大力发展会计、审计等经济鉴证类中介服务行业。加快发展中国注册会计师行业，对于提高中国社会主义市场经济发展质量，维护国家经济信息安全具有重要意义。

注册会计师行业是运用专业特长，对企事业单位会计信息进行鉴证，并提供会计、税务、管理咨询等商务服务的中介行业。改革开放以来，中国注册会计师行业经过恢复重建和不断发展，取得了显著成绩。根据财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》（国办发[2009]56号）中的数据，目前，中国会计师事务所超过7400家，执业注册会计师超过8.5万人，从业人员近30万人，注册会计师执业范围和服务对象日益拓展，执业能力和行业监管水平稳步提高，相关法律制度体系基本健全，社会影响力和国际话语权逐步增强，注册会计师行业已经成为促进经济社会健康发展不可或缺的力量。但是，中国注册会计师行业由于起步较晚、基础薄弱等多种原因，导致行业的整体水平与经济社会发展要求和全球会计行业发展水平还有较大差距。

目前中国会计师事务所的规模总体偏小，难以应对国际化的会计师事务所的竞争。所以，从中国经济与注册会计师行业发展的需要来看，实现国内本土会计师事务所上规模、上水平发展已经提上日程。正如中国注册会计师协会会长刘仲黎所说“加入WTO以来，中国会计服务市场需要进一步对外开放，因而竞争会日趋激烈。国际会计师事务所在一些高端领域对中国国内会计师事务所造成巨大冲击。如果国内会计师事务所不能正视现实，在守势中觉醒，那么随着高端客户和高端市场的逐渐流失，或许只能越做越

小，竞争力将越来越弱。面对生存和发展的压力，必须发展一批既大又强的国内会计师事务所，作为注册会计师行业的领头羊和排头兵，承接高端业务，参与国际竞争，进而影响和带动整个注册会计师行业的发展和壮大。”

从目前来看，中国会计师事务所规模化发展的条件已逐渐成熟：首先，近几年来，中国注册会计师行业发展理念不断成熟，发展速度持续加快，发展势头日趋良好。其次，相关部门也对会计师事务所的发展给予有力的支持。中国本土会计师事务所也在不断探索如何走规模化发展之路，如 2006 年 9 月份以来，中国本土一些大的会计师事务所合并案例频繁，这无疑为带动更多的会计师事务所做大做强，壮大中国会计师事务所的民族品牌，最终在国际舞台上与国际事务所一同竞争，起到了很好的榜样和示范作用。

可以说，参与国际竞争是中国本土会计师事务所规模化发展的外在要求，追求获取规模经济效益是其规模化的内在动力。那么，中国本土会计师事务所是否是处于规模效应递增的发展阶段呢？如果是，中国本土会计师事务所规模化应当选择什么方式进行规模化发展呢？同时在规模化发展中应注意哪些问题，采取什么样的解决策略呢？这些都是值得我们思考的命题。由此可见，目前对中国本土会计师事务所规模效应问题进行研究具有极强的现实意义。本文通过对中国本土会计师事务所规模效应问题进行系统地分析研究，以期能对当前中国本土会计师事务所的规模化发展起到积极的借鉴作用，从而使中国本土会计师事务所朝着良性、规范和健康的方向发展。

二、研究思路与方法

（一）研究思路

本文的研究步骤设计如下：

1、首先通过收集国内外会计师事务所规模效应理论研究的发展史和最新研究动态，主要通过类比、分析等方法，获取会计师事务所规模化理论研究的分类及其特征，最终演绎出会计师事务所规模效应发展简史。

2、本研究的第二个步骤是进行国内外文献综述，从会计师事务所规模化的理论基础、会计师事务所规模化的衡量标准及会计师事务所规模化的制度背景入手，论述了目前衡量会计师事务所规模的几种指标及会计师事务所规模化的制度背景。然后阐述了会计师事务所规模效应的动因问题。

3、本研究的第三个步骤是对国内外会计师事务所规模效应发展的历程进行对比分

析，并寻找两者之间的差异以及差异的原因。通过对国际“四大”会计师事务所和中国本土会计师事务所规模效应的一般过程和现状的考察，发现中国本土会计师事务所与国际会计师事务所相比还存在着经营规模水平、人力资源的结构配置、公司治理平台、业务关联领域和服务网络质量等方面的差距，并从宏观因素和微观因素两个方面分析差距产生的原因。

4、本研究的第四个步骤是进行经验分析及评价，分析了中国本土会计师事务所的规模化情况。应用中国会计师事务所 2001—2009 年的排名数据，对中国会计师事务所市场垄断情况进行描述性统计；并运用经济学模型验证中国本土会计师事务所处于规模效应的哪个阶段；最后对厦门天健会计师事务所的合并案例进行分析，从而进行进一步的验证与说明。

5、本研究的第五个步骤是对为了增强本土会计师事务所的规模效应，提出参考的思路和建设性措施，如鉴于中国会计师事务所参与率很高但集中度较低的问题，提出了要培育寡占型的上市公司审计市场结构的观点；由于会计师事务所规模化是一个自然的历史的过程，有着内在的经济规律性，提出要遵循市场经济发展规律的观点；针对会计师事务所在规模化发展中的成本效益与执业质量问题，提出要树立正确的成本效益观念，提升会计师事务所执业质量的观点。最后，鉴于会计师事务所构建规避风险壁垒的需要，提出要拓展注册会计师行业执业领域，实施多元化战略，并针对中国会计师事务所优势人才资源稀缺的状况，提出要加大国际化人才培养力度的建议。

（二）研究方法

1、以规范分析为主，结合必要的实证研究

实证分析与规范分析是经济分析的基本方法。实证分析只对事实做客观描述，是研究者对所观察到的现象，以实际情况为依据，运用实证研究方法，解释和预测客观事物，而不对行为结果作价值判断，主要回答“实际是什么”；规范分析研究判断经济行为“好”、“坏”的标准，并用这些标准去衡量、评价经济行为“应该是什么”，而限于说明“是什么”。事实上，实证分析与规范分析这两种方法往往是联系在一起的。实证分析中往往包含一些个人的价值判断，而规范分析又是建立在对实际运行过程了解的基础上。本文的研究试图从两种方法联系的角度入手，通过对现实问题的具体研究，在回答“是什么”的基础上，提出“该怎样”的对策建议，本文运用数据模型，实证分析了目前中国本土会计师事务所规模效应的情况，并辅助以案例分析加以说明；同时通过叙述中国本

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库