

息系统审计产生之初是为了解除注册会计师在会计报表审计中的责任,后来发展成为一个独立的咨询服务行业,为企业提供专业的信息系统审计服务。在企业建设信息系统的初期,外部审计可以帮助企业迅速提高信息系统的安全性。而在企业信息系统的稳定运行期,外部审计也可以及时发现一些看起来十分普通但实际上非常危险的问题。

在 ISCA 模型中,对信息系统审计是第三个组成部分,目的是确保信息系统内部控制机制的有效运转,并最终达到企业管理信息化的效益。

### 三、结论

综上所述,开展企业管理信息化包括开展会计管理信息

化工作,不仅需要建立和实施会计信息系统,同时也需要对 AIS 建立和实施内部控制和审计,三者的有机结合构成了 AIS 的 ISCA 模型。ISCA 模型为企业的信息化建设工作提供了一个明确的、可行的框架性工作指南。在开展会计管理信息化工作时,正确地实施 ISCA 模型,可实现企业的物流、业务流、资金流、信息流、控制过程和审计过程的整合和集成,使现代信息技术应用于会计管理工作,并取得较好的效果和更高的经济效益。

(《会计研究》2003 年第 10 期)

## 我国审计市场的竞争状况分析

夏冬林 林震晨

### 研究动机

2000 年具有证券期货从业资格的 106 家会计师事务所中,曾有 28 家因各种违规问题被证监会出具过处罚规定或者是通报批评,占总数的 1/4。这反映出我国的事务所的执业质量存在着普遍问题(李爽,吴溪,2001)。会计师、证券监管部门以及学术界都在对这一现象的原因进行反思。一种较为普遍的说法是:我国的会计市场竞争激烈,事务所为抢拉客户竞相压价。这种“恶性竞争”导致的直接后果,就是事务所依赖于客户,在执行审计过程中处于被动地位,成为一些审计违规的原因之一。<sup>①</sup>

### 一、市场竞争对审计行业的影响

当一个市场是充分竞争的时候,社会福利会达到最大化。按照 Jensen and Meckling 的产权理论和代理理论的观点,审计服务的本质是所有者和债权人为了减少经理人的代理成本所付出的一种监督成本,对于外部投资者而言,是降低信息风险的必要制度基础。由于审计服务的特殊性,审计服务具有不同于一般商品的特殊性质。

#### (一) 事务所面对的是双重委托代理关系

一般商品的供需双方关系明确而单一。审计服务的委托方是公司的管理层或者董事会,尽管要经过股东大会批准,仅仅表明目前投资者的意愿,而审计服务真正的消费者是公众。这种双重的委托代理关系决定了上市公司为了某种目的一定会对事务所施加某种压力。

#### (二) 审计服务的质量不易定义

对于一般行业而言,消费者会根据商品质量给自己带来

的效用以及产品的价格决定是否购买这件商品,政府或者行业协会都会颁布产品标准。因此,充分竞争会使得消费者能够以最低的价格买到最高质量的商品,社会福利达到最大。而审计服务的商品在形式上是一份审计报告,大多数公众很难通过外部形式判断审计质量的高低。

因此,过度的竞争非但不能导致社会福利的增加,反而会造成审计市场的无序和混乱,使得社会福利减少。首先,审计市场的过度竞争,使公司对事务所的非专业性压力增大,独立性将会受到损害;其次,由于审计服务的质量难以确定,市场本身无法淘汰那些独立性低、质量差的审计服务,势必造成审计行业的混乱,审计的总体质量下降,公众对会计师的信任程度降低,形成一种恶性循环;第三,过度竞争将使得审计市场的竞争结构和手段变得过于复杂,审计机构和专业人员可能会通过不正当的手段取得客户,在风险防范和审计质量上作出不得已的让步,如果法律环境不尽完善,审计机构和专业人员很可能侵害社会公众的利益。

有序的、恰当的竞争是维持审计人员独立性的重要环境因素之一,过度竞争不利于提高审计的独立性。为此,各国的证券监管部门无一例外都采取了相应的措施,如会计师的市场进入限制、最低收费价格规定、限制特定的竞争手段以及审计失败惩罚机制等。

审计市场过度竞争的外在表现因素可以依次归纳为:行业集中度、收费水平、劳动生产率<sup>②</sup>和利润水平。一般而言,行业越分散,竞争越激烈,竞争手段越复杂,行业越集中,越容易形成行业习惯和规则,竞争结构越趋于稳定;竞争越激烈,收费水平越低,劳动生产率也越低,最后导致利

<sup>①</sup> 有研究表明(Francis and Simon, 1987),竞争加剧并没有导致“六大”审计费用的下降,一种解释为“六大”的溢价来自其声誉,竞争强度只会影响声誉不高的事务所的收费。我国审计市场发育时间不长,市场主体具有某种特殊性,审计需求也有某种差异,国外的研究结论对我国新兴市场的含义可能需要另作解释。

<sup>②</sup> 审计行业是一个特定的服务业,一般很难通过制造业或者商业的效率(如总资产报酬率、净资产收益率等)指标来衡量,劳动生产率是一个更加有效的反映效率的指标。

润越低。<sup>①</sup>

## 二、我国审计市场的集中度

对行业集中度的常用指标是 CRn 指数 (N-concentration ration), CRn 是指市场上最活跃的几个大事务所按照某

种指标 (如事务所的收入, 客户的资产规模等等) 统计的市场占有率。习惯上取前 4 家的市场份额, 如果前 4 家的集中度不足以说明问题, 再取前 8 家的集中度。

本文以上市公司 2001 年年报披露的支付给事务所的费用为依据, 计算上市公司审计市场的集中度。

表 1 2000 年上市公司审计市场集中度 (按事务所的收入计算)

| 排序        | 事务所名称 | 业务收入<br>(万元) | 市场占有率<br>(%) | 累计市场占有率<br>(%) | 客户数量<br>(家) | 客户资产总量<br>(万元) | 业务收入/<br>资产 (%) | 平均每家客户<br>收入 (万元) |
|-----------|-------|--------------|--------------|----------------|-------------|----------------|-----------------|-------------------|
| 1         | 毕马威   | 8 700.22     | 11.55        | 11.55          | 14          | 44 301 659.08  | 0.020           | 621               |
| 2         | 安达信   | 5 692.31     | 7.56         | 19.11          | 35          | 15 205 774.91  | 0.037           | 163               |
| 3         | 普华    | 5 076.84     | 6.74         | 25.84          | 39          | 29 873 831.86  | 0.017           | 130               |
| 4         | 安永    | 3 372.02     | 4.48         | 30.32          | 18          | 40 912 362.30  | 0.008           | 187               |
| 5         | 立信长江  | 3 218.65     | 4.27         | 34.59          | 50          | 10 453 802.09  | 0.031           | 64                |
| 6         | 大华    | 2 863.15     | 3.80         | 38.39          | 42          | 27 092 279.21  | 0.011           | 68                |
| 7         | 德勤    | 2 577.86     | 3.42         | 41.82          | 17          | 4 532 233.43   | 0.057           | 152               |
| 8         | 京都    | 2 174.73     | 2.89         | 44.70          | 33          | 7 970 534.81   | 0.027           | 66                |
| 9         | 浙江天健  | 2 019.54     | 2.68         | 47.38          | 36          | 6 094 701.65   | 0.033           | 56                |
| 10        | 湖北大信  | 1 561.40     | 2.07         | 49.46          | 33          | 3 257 801.72   | 0.048           | 47                |
| 11        | 鹏城    | 1 395.78     | 1.85         | 51.31          | 38          | 16 347 997.44  | 0.009           | 37                |
| 12        | 大华天诚  | 1 338.50     | 1.78         | 53.09          | 28          | 5 896 334.67   | 0.024           | 48                |
| 13        | 五洲联合  | 1 255.90     | 1.67         | 54.75          | 32          | 4 345 404.61   | 0.029           | 39                |
| 14        | 湖南开元  | 1 250.00     | 1.66         | 56.41          | 23          | 3 195 598.26   | 0.047           | 54                |
| 15        | 四川君和  | 1 136.33     | 1.51         | 57.92          | 27          | 4 154 107.76   | 0.027           | 42                |
| 16        | 上会    | 1 108.50     | 1.47         | 59.39          | 29          | 5 555 018.84   | 0.020           | 38                |
| 17        | 南方民和  | 967.80       | 1.28         | 60.68          | 18          | 4 612 738.26   | 0.021           | 54                |
| 18        | 岳华    | 904.40       | 1.20         | 61.88          | 24          | 3 511 859.17   | 0.026           | 38                |
| 19        | 四川华信  | 883.62       | 1.17         | 63.05          | 21          | 2 749 709.54   | 0.032           | 42                |
| 20        | 利安达信隆 | 894.00       | 1.19         | 64.24          | 21          | 2 820 440 .23  | 0.032           | 43                |
| 前 18 家国内所 |       |              | 30.49        |                |             |                |                 |                   |
| 合 计       |       | 75 333.00    |              |                | 578         |                |                 |                   |

<sup>①</sup> 尽管有研究 (Pearson and Trompeter, 1994) 得出了与微观经济学基本理论 (价格与集中度正相关) 截然相反的发现: 集中度高的审计市场会加剧价格竞争, 从而降低审计费用, 但也有研究得出了与微观经济学理论一致的结论 (Bandyopadhyay and Kao, 2001b)。

说明:

1. 该表的收入包含上市公司年报所披露的支付给事务所的所有费用,包括中报、年报、专项审计以及在境外上市的审计费用(国内公司支付给国外五大的境外审计费用——B股和H股以及补充审计费用)。

2. “事务所名称”中的“五大所”包括五大及其国内合作所,如安达信指“安达信华强”和“安达信香港”。

3. 毕马威事务所的市场占有率排名第一是因为中石化支付其境外审计费达5 700万港币。

4. “客户数量”包括披露2001年支付给事务所费用(不仅包括审计费用)的公司数量,若上市公司没有披露支付费用情况,则不纳入统计范围。此外,由于我国有的上市公司在发行A股的同时,也发行B股、H股,或者在其他境外上市,此时如果该公司由同一家事务所集团审计,则算为这一家事务所的一家客户(如某家公司的A、B股分别由安达信华强和安达信香港审计,则算为安达信的一家客户);

若该公司由不同的事务所集团审计,则分别进行统计(如某公司的A、B股分别由甲、乙两家事务所审计,则该公司算作甲事务所的一家客户,也算乙事务所的一家客户)。

5. “业务收入占资产比例”的统计和实际情况可能会有所出入,因为上市公司2001年披露的支付给事务所的费用中,有部分公司没有披露2001年的年报费用,但是报露了中报审计费用,其他相关费用等,因此本表仍将这样的公司纳入统计范围。

6. 普华、安永、大华和鹏城的业务收入占资产比例较低,一个主要原因是这些事务所的客户包含金融银行类的公司,这些公司的资产规模非常庞大,而审计收费没有相应程度的增加。Simunic认为金融银行类的公司有不同的审计收费决策程序。

表2为1955~1988年按CR<sub>4</sub>和CR<sub>8</sub>指标衡量的美国审计市场集中度<sup>①</sup>:

表2 美国1955~1988审计市场集中度

| 会计年度 | CR <sub>4</sub> | CR <sub>8</sub> | 研究者                          |
|------|-----------------|-----------------|------------------------------|
| 1955 | 57%             | 88%             | Dopuch and Simunic (1980)    |
| 1965 | 64%             | 95%             | Zeff and Fossum (1967)       |
| 1966 | 58%             | 94%             | Dopuch and Simunic (1980)    |
| 1971 | 63%             | 96%             | Rhodes et al. (1974)         |
| 1973 | 62%             | 96%             | Schiff and Fried (1976)      |
| 1977 | 60%             | 97%             | Dopuch and Simunic (1980)    |
| 1977 | 66%             |                 | Eichenseher and Danos (1981) |
| 1983 | 51%             | 84%             | Tomczyk and Read (1989)      |
| 1984 | 51%             | 84%             | Tomczyk and Read (1989)      |
| 1985 | 50%             | 82%             | Tomczyk and Read (1989)      |
| 1986 | 49%             | 82%             | Tomczyk and Read (1989)      |
| 1987 | 52%             | 86%             | Tomczyk and Read (1989)      |
| 1988 | 70%             | 96%             | Tonge and Wootton (1991)     |

1988年“八大”合并前,纽约证交所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(Carel M. Wolk, Stuart E. Michelson, Charles W. Wootton, 2001)。我国审计市场的集中度很低,前4名的市场份额仅为30.32%,前8名为44.7%,上市公司审计业务前20名的市场集中度为64.21%。如果剔除国内事务所不可竞争业务(如境外上市的审计费用),市

场集中度更差。

### 三、我国审计机构的收费状况

#### (一) 上市公司年报披露的审计收费依据

在截至2001年4月30日为止披露年报的1 164家上市公司中,有112家公司(不完全统计)或多或少披露了其年报审计收费报酬的决策依据或程序,统计如下:

<sup>①</sup> 这里各个研究者在计算市场集中度的时候采用的衡量指标并不一致,有采用客户的营业收入、营业收入的平方根以及审计费收入的。

表 3

2001 年年报披露的审计收费参考因素

| 年报披露的参考标准       | 公司数量 | 占样本比例  |
|-----------------|------|--------|
| 参考“业务约定书”       | 43   | 38.39% |
| 参考审计工作量（或者资产规模） | 32   | 28.57% |
| 参考各地收费标准或者行业标准  | 26   | 23.21% |
| 参考市场或行业平均水平     | 14   | 12.50% |
| 公司章程            | 2    | 1.79%  |
| 不高于事务所内部价格      | 1    | 0.89%  |

通过上述统计结果我们可以看出审计收费决定依据的以下特点：

1. 有 38% 的公司提到了其审计收费是依据双方的“业务约定书”。但是由于我们无法从年报中发现“业务约定书”的具体内容，因此我们无法分析审计收费的依据。

2. 审计工作量是审计费用的一个重要依据，有 29% 的公司明确提到了这一点。审计工作量会和被审计公司的资产规模和子公司数量等因素有关。国外众多的研究表明，审计收费和公司资产规模和报表数量等因素显著相关。

3. 上市公司在决定审计收费时会依据各地规定的标准，并参考行业的平均水平。在披露收费依据的公司中，分别有 23.21% 和 12.5% 的公司提到这两个标准，两者相加占到了 35.7%。

#### （二）上市公司年报披露的审计收费水平

##### 1. 样本调整

截至 2002 年 4 月 30 日，沪、深两市共有 1 164 家公司披露了年报，其中有 1 147 家公司或多或少披露了其支付给事务所的报酬情况，有 521 家公司披露了 2000 年的收费情况。为了充分体现我国本土会计师事务所的审计收费状况，对上市公司的数据作以下调整：

（1）排除了所有同时发行 A、B 股或 A 股、H 股，以及单独发行 B 股的公司。

（2）为保持样本数据的统一性，我们再从样本公司中排除掉披露“部分审计费用”、“审计报酬加非审计报酬”以及“仅说明为支付给事务所的报酬”的公司，以确保样本数据都是支付给事务所的审计费用。

（3）此外样本还排除了金融银行业类的公司。这是由于以下两个原因：一是由于以前的研究（Simunic, 1980）发现金融行业的审计费用决定过程有其独特的方法；二是我国证监会规定这类上市公司的年报必须经过“补充审计”，因此两家事务所可能会存在一定的“协同”效应。我们再排除掉这样的样本 5 家。

按照上述方法，我们确定 2001 年样本共 773 家，2000 年样本共 478 家。

##### 2. 审计收费数据的分析

各地政府或者行业组织规定的事务所最低审计收费标准大多以公司资产规模为依据，大致为万分之一到万分之四之间。因此我们以审计收费占公司资产比例为指标，分析我国审计收费水平。

表 4

审计收费 vs. 总资产描述性统计（2001 年）

|     | 2001 年总资产（万元） | 2001 年审计收费（元） | 审计收费占资产比例 |
|-----|---------------|---------------|-----------|
| 平均值 | 170 916       | 430 059       | 0.041 2%  |
| 标准差 | 260 890       | 268 227       | 0.039 6%  |
| 最大值 | 5 804 206     | 4 081 000     | 0.510 6%  |
| 最小值 | 3 566         | 60 000        | 0.002 4%  |
| 中 值 | 112 452       | 350 000       | 0.032 6%  |

表5 审计收费 vs. 总资产描述性统计 (2000 年)

|     | 2000 年总资产 (万元) | 2000 年审计收费 (元) | 审计收费占资产比例 |
|-----|----------------|----------------|-----------|
| 平均值 | 161 935        | 376 962        | 0.036 6%  |
| 标准差 | 231 774        | 203 656        | 0.025 8%  |
| 最大值 | 3 896 670      | 1 410 000      | 0.189 6%  |
| 最小值 | 13 060         | 40 000         | 0.002 4%  |
| 中 值 | 102 605        | 312 500        | 0.029 8%  |

2001 和 2000 年审计收费占资产比例均值分别为 0.041 2% 和 0.036 6%。由于上市公司是在证监会的要求下开始披露其 2001 年的审计收费, 这表明审计收费在公开之前要低于市场的某种预期, 这意味着我国的审计收费水平在总体上是相当低的。

将 2001 年和 2000 年的样本公司按其支付的审计收费占资产比例, 划分为不同的四个区段, 划分标准是依据各地对审计收费的计件收费标准的几个不同的审计收费占总资产比例。然后对不同区段内的公司资产、审计收费和审计收费占资产比例的均值做进一步分析。

表6 资产 vs. 审计收费 (按审计收费占资产比例区段划分, 2001 年)

|                  | 0.01% 以下 | 0.01% ~ 0.02% | 0.02% ~ 0.04% | 0.04% 以上 |
|------------------|----------|---------------|---------------|----------|
| 资产均值 (万元)        | 729 906  | 276 029       | 141 908       | 75 145   |
| 审计收费均值 (元)       | 465 559  | 418 870       | 408 140       | 455 085  |
| 审计收费/资产 比例均值 %   | 0.007 6  | 0.015 8       | 0.029 7       | 0.071 7  |
| 样本公司数量 (总数: 773) | 34       | 159           | 297           | 283      |

表7 资产 vs. 审计收费 (按审计收费占资产比例区段划分, 2000 年)

|                  | 0.01% 以下 | 0.01% ~ 0.02% | 0.02% ~ 0.04% | 0.04% 以上 |
|------------------|----------|---------------|---------------|----------|
| 资产均值 (万元)        | 603 656  | 254 299       | 122 373       | 69 904   |
| 审计收费均值 (元)       | 386 704  | 378 894       | 344 621       | 416 199  |
| 审计收费/资产 比例均值 %   | 0.007 6  | 0.015 5       | 0.029 1       | 0.065 4  |
| 样本公司数量 (总数: 478) | 29       | 98            | 199           | 152      |

从统计结果我们可以归纳出审计收费的以下特点:

(1) 随着上市公司资产的增大, 审计收费占公司资产的比例明显递减。造成这一递减趋势的原因可能有两种: 一种是审计服务本身存在“规模效应”; 二是随着资产规模的增加, 事务所之间对大客户的竞争程度加强, 压价情况更为严重。

(2) 从总体情况上看, 审计收费接近于各地法规规定的水平。从统计结果看, 审计收费占资产比例大部分集中于 0.01% ~ 0.04% 之间, 2001 年集中于这一区段的样本公司为 490 家, 占样本总量的 63.4%, 2000 年集中于这一区段的样本公司为 326 家, 占样本总量的 68.2%。说明多数资产规模较大的公司支付给事务所的审计费用集中于最低审计收费标准范围。

(3) 对于资产规模越大的客户, 事务所的争夺越为激烈, 价格相对更低。2001 年“0.01% 以下”区段公司的平均资产分别为“0.01% ~ 0.02%”区段、“0.02% ~ 0.04%”区段和“0.04% 以上”区段公司的 264.4%、514.4% 和 971.3%, 而审计收费均值却仅分别为其 111.2%、114.1% 和 102.3%。2000 年“0.01% 以下”区段公司平均资产规模分别为“0.01% ~ 0.02%”区段、“0.02% ~ 0.04%”区段和“0.04% 以上”区段公司的 237.4%、493.3% 和 863.6%, 而审计收费均值却仅分别为其 102.1%、112.2% 和 92.9%。这组数据反映出对于资产规模较大的公司客户资源, 即使考虑到审计的“规模效应”, 事务所之间的价格竞争还是非常激烈的。对资产规模较小的上市公司, 事务所具备一定的谈判能力, 价格相对较高, 2001 年和 2000 年分

别达到了 0.069 3%和 0.063 1%。

这一现象可能的原因之一是资产规模越大的上市公司具有更多的谈判优势，如更高的行政地位、政策优势，或享有更多的地方政府支持。

另一个可能的原因是由于资产规模较大的公司具有较多的审计以外的业务，如验资、资产评估、增发 A 股审计、其他专项审核等等，这些业务也是事务所的收入来源。因此对于事务所而言，这样的公司具有更高的“诱惑力”，事务所为了争取这些客户，互相压价，“心甘情愿”降低审计费用。所以资产规模较大的公司支付的审计费用相对较小。

四、我国审计机构的劳动生产率和平均利润率

劳动生产率和平均利润率是判断审计行业本身竞争水平

的两个重要指标。这里所谓的劳动生产率是指审计行业中平均每个从业人员所能创造的营业收入<sup>①</sup>。在一个成熟的证券市场上，事务所争取客户资源、维持公众对其的信任的一个重要因素是事务所本身的信誉。一个依靠信誉竞争的行业都会具有较高的劳动生产率和平均利润率。如果一个行业竞争水平过于激烈，价格被过分压低，则不能保持足够高的劳动生产率和利润率。

由于会计师事务所的利润率数据不可获得，我们采用推算的方法，作比较分析。

表 8 为 1999 年我国 438 家会计师事务所的人均业务收入的数据，我们将这组数据进行统计分析，结果如下表<sup>②</sup>。

表 8 1999 年我国部分事务所劳动生产率统计

|               | 执业人数   | CPA<br>数量（人） | 助理人员<br>数量（人） | 1999 年<br>业务收入 | 平均劳动<br>生产率（万） |
|---------------|--------|--------------|---------------|----------------|----------------|
| 全部 438 家事务所   | 28 937 | 12 455       | 16 482        | 276 946.3      | 9.570 664      |
| 五大合作所         | 1 285  | 270          | 1 015         | 56 109.7       | 43.665 14      |
| 其余 434 家国内事务所 | 27 652 | 12 185       | 15 467        | 220 836.6      | 7.986 28       |

可见，与“五大”的合作所相比，我国本土事务所的人均劳动生产率只相当于其 20%~25%。简直不可同日而语。

另外，我国 2000 年注册会计师行业创造的业务收入总额为 80.94 亿元<sup>③</sup>，而截至 2001 年 6 月 30 日，我国具有注册会计师资格的有 13 万人，其中，执业注册会计师有 54 220 人<sup>④</sup>，根据表 8，上述 438 家事务所的从业人数是执

业 CPA 的 2.32 倍，因此我们大致推断目前我国事务所的从业人员共为 125 790 人，平均劳动生产率大致为 6.4 万人民币。而我国财务经理的年平均报酬为 5.4 万元/人（表 9），如果以此为基准，我国会计师事务所的人均劳动生产率应当为 13 万~20 万元。

表 9 全国及主要城市 12 种职业的平均年报酬（万元）

| 职 位    | 全国  | 外企   | 深圳   | 广州   | 北京  | 上海  |
|--------|-----|------|------|------|-----|-----|
| 高级管理人员 | 8.7 | 12   | 16.4 | 12.4 | —   | 8.2 |
| 财务经理   | 5.4 | 10.5 | 11.4 | 7.2  | 9.2 | 6.2 |
| 行政经理   | 4.9 | 7.6  | 12.7 | 7    | 6   | 6.5 |
| 人事经理   | 5.6 | 10.4 | 11.9 | 5.9  | 6.9 | 6.2 |
| 营销经理   | 5.3 | 10   | 7.9  | 6.6  | 9   | 8.2 |
| 广告经理   | 5.3 | 5.1  | —    | —    | 3.7 | 8.6 |
| 会 计    | 3.3 | 5.3  | 7.1  | 3.9  | 3.9 | 4.2 |

资料来源：《中国劳动力市场工资指导价位（2000 年）》

① 这里的营业收入不仅包括年报审计收入，还包括咨询和其他所有会计服务收入。

② 数据来自上海财经大学网站，该网站注明“本表原始资料来自中注协网站（该资料很快在该网站删除），按照人均业务收入排行。考虑统计和原始资料的不精确性，其中的很多事务所经过脱钩改制合并等后，名字也与本表大相径庭。这个表格仅仅能作为一个了解 CPA 发展历史的参考数据。”因此我们表中的统计结果只作为参考。

③ 数据来源：易琮《有关审计市场集中度问题的探讨》。

④ 数据来源：中注协副秘书长李爽日前在国家会计学院主办的河南省主任会计师培训班上的介绍，摘自《证券时报》。2001 年底，执业的注册会计师为 55 898 人（《中国注册会计师》2002 年第 1 期，P30）。

如果以全国财务经理和会计人员的平均报酬推算会计事务所的利润率,也很难得出会计师事务所保持较高的利润率的结论。

1999年8月“Accountancy International”公布了世界上40个年收入在1亿美元以上的会计师事务所,其中,前20

名事务所的劳动生产率最高的达到了19万美元,最低的为5万美元,均值为11万美元(表10列示了国外会计师事务所1998年和2002年两年的劳动生产率)。

这与美国劳动部统计的会计师业平均报酬(表11)较为吻合,即人工成本的三倍为人均劳动生产率。

表 10

国外会计事务所 1998 年和 2002 年劳动生产率

| 事务所                     | 合伙人劳动生产率 (百万美元) |        | 全部职员劳动生产率 (百万美元) |        |
|-------------------------|-----------------|--------|------------------|--------|
|                         | 1998 年          | 2002 年 | 1998 年           | 2002 年 |
| 普华永道                    | 1.53            | 2.42   | 0.10             | 0.16   |
| 安达信                     | 4.99            | N/A    | 0.15             | N/A    |
| 安永                      | 1.76            | 1.71   | 0.19             | 0.17   |
| 毕马威                     | 1.53            | 1.76   | 0.16             | 0.16   |
| 德勤                      | 1.60            | N/A    | 0.15             | 0.13   |
| 柏德豪                     | 0.09            | 1.01   | 0.13             | 0.14   |
| 均富                      | 0.64            | 0.79   | 0.12             | 0.08   |
| 浩华                      | 0.66            | 0.67   | 0.11             | 0.11   |
| RSM In'tl               | 0.63            | 0.79   | 0.11             | 0.14   |
| Moores Rowland In'tl    | 0.61            | 0.65   | 0.11             | 0.11   |
| PKF In'tl               | 0.61            | 0.57   | 0.09             | 0.07   |
| Moore Stephens In'tl    | 0.58            | 0.49   | 0.09             | 0.08   |
| MacIntyre Strater In'tl | 0.52            | 0.83   | 0.18             | 0.13   |
| BKR In'tl               | 0.54            | 0.57   | 0.10             | 0.09   |

表 11

美国会计职业 1999 年的平均工资

|             |         |              |
|-------------|---------|--------------|
| 就业人数 (人)    | 843 160 | 平均标准差 = 1.6% |
| 平均小时工资 (美元) | 21.31   | 平均标准差 = 0.9% |
| 平均年工资 (美元)  | 44 320  | 平均标准差 = 0.9% |

资料来源: Bureau of Labor Statistics, 1999 National Occupational Employment and Wage Estimates.

## 五、结 论

在美国,审计行业被认为具备典型的垄断或者寡头垄断的特征(Bandyopadhyay and Kao, 2001),但在我国,无论从行业集中度看,还是从收费水平、人均劳动生产率、利润

率看,审计市场还是一个竞争性的市场。如果从过度竞争损害会计师事务所独立性的命题推论,目前我国审计质量不高的原因之一就是这种竞争性的市场结构,因此,有信誉、高质量的本土会计事务所远没有脱颖而出。

(《会计研究》2003年第3期)