



谈会计师事务所行业专业化的度量

湖南财经高等专科学校 李铁群

【摘要】 本文较为详细地描述了目前国内外用于衡量会计师事务所专业化经营程度的几项指标。在此基础上分析了现有指标设计存在的不足,并尝试性地提出了一种衡量会计师事务所专业化经营程度的全新指标,以期客观评价会计师事务所的专业化水平提供理论支持。

【关键词】 会计师事务所 专业化 计算指标 度量标准

一、会计师事务所行业专业化经营程度的衡量指标

会计师事务所行业专业化是指会计师事务所把经营战略的重点放在某种或少数几种行业的审计业务中,在这些行业中培育特殊专长,并凭借其在行业知识方面的优势,为行业提供专长服务以在该行业中占据较大的市场份额。

目前,国外对会计师事务所行业专业化程度的度量有两种方式(夏立军,2004),第一种由Zeff和Fossum(1967)提出。其计算公式为:

$$MKTSHR_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_k} \sqrt{REV_{Ijk}}}{\sum_{I=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_k} \sqrt{REV_{Ijk}}} \quad (1)$$

其中, $MKTSHR_{ik}$ 为会计师事务所 i 在行业 k 中的市场份额,即会计师事务所 i 在行业 k 中获得的审计收费占行业 k 审计收费总额的比重,审计收费可以用客户总资产、营业收入或净利润等指标来衡量; $\sum_{j=1}^{J_k} \sqrt{REV_{Ijk}}$ 为会计师事务所 I 在行业 K 的客户 J_{IK} 的营业收入(或总资产、净利润)平方根之和;

$\sum_{I=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_k} \sqrt{REV_{Ijk}}$ 表示行业 K 中所有 I_k 家会计师事务所的客户营业收入(或总资产、净利润)平方根之和。

第二种衡量会计师事务所行业专业化程度的方式则是由Yardley等(1992)提出,由Kwon(1996)加以应用的。其计算公式为:

$$SPEC_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_k} \sqrt{REV_{Ijk}}}{\sum_{I=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_k} \sqrt{REV_{Ijk}}} \quad (2)$$

其中, $SPEC_{ik}$ 是会计师事务所 i 在特定行业 k 的审计收费(用客户规模的平方根代替,客户规模用客户总资产、营业收入或净利润来衡量)占会计师事务所 i 审计收费总额的比例; $\sum_{j=1}^{J_k} \sqrt{REV_{Ijk}}$ 表示会计师事务所 I 在行业 K 中的客户 J_{IK} 的营业收入(或总资产、净利润)的平方根之

和;表示会计师事务所 I 在所有 K 个行业中的客户营业收入(或总资产、净利润)的平方根之和。

公式(1)的立足点是特定行业,然后考察特定行业中某家会计师事务所的市场份额;而公式(2)则从特定会计师事务所出发,考察特定会计师事务所在不同行业中的市场份额,实际上衡量的是会计师事务所的行业专业化程度。

二、会计师事务所行业专业化经营程度衡量方法存在的问题

笔者认为,上述指标的出发点虽然都没有问题,但是在计算专业化程度时采用单一的营业收入或总资产、净利润等参数值的做法存在一定的缺陷。

1.与行业专业化程度更直接相关的是会计师事务所拥有的行业客户资源而不是从该行业审计中获取的营业收入。行业审计专长会随着注册会计师对特定行业审计次数的增加而累积形成,而行业专业化程度则只有在行业内客户数量较多、来自于该行业的审计收费对会计师事务所具有举足轻重的影响时才会形成。在这两个因素中,行业客户资源的集聚是衡量会计师事务所专业化程度的关键因素。

2.会计师事务所行业专业化程度不会单纯受审计业务收入的影响。可以说,行业专业化程度可能会影响审计收费,但反过来会计师事务所在特定行业的审计收费数额并不能反映其在该行业中的专业化程度。由于会计师事务所在不同行业审计中会因客户资产规模、审计耗费等因素导致收费上的差别,从而运用公式(1)(2)计算会计师事务所行业专业化程度会使计算结果产生偏差。国外实证研究的成果也表明,会计师事务所行业审计专业化程度与审计收费之间到底存在什么关系还没有定论。

3.以市场集中度指标来判断能否形成行业专业化格局存在一定问题。日本产业组织专家植草益提出的行业集中度的计量公式 $CR_n = \frac{\sum_{i=1}^n X_i}{\sum_{i=1}^N X_i}$ 主要是针对衡量产业中规模最大的前几家企业的行业集中度而设计的。对会计师事务所而言,该指标在衡量审计市场是属于竞争型还是寡占型方面很有说服力,但对于判断会计师事务所是否在某一行业中拥有

行业专长并没有足够的证明力。

三、会计师事务所行业专业化经营程度衡量指标的修正

目前,设计会计师事务所专业化经营程度的衡量指标是一项值得研究的课题。笔者认为,解决此问题的关键要从多维度进行考察。首先,应考虑会计师事务所的类型;其次,要确定指标的直接影响因素以及各影响因素在评价会计师事务所行业专业化经营程度中的权重,在此基础上构建计算模型;最后,为科学评价会计师事务所专业化经营程度设计出适当的衡量标准值。

考虑到评价数据难以全面获取,我们可以将会计师事务所划分为不同的类型后再进行评价。通常按规模大小可划分为具有从事金融保险、证券期货业务审计资格的大型会计师事务所与不具有金融保险、证券期货业务审计资格的中小型会计师事务所。我们一般认为注册会计师人数少于10人的为小型会计师事务所,10人以上又不具有上述资格的为中型会计师事务所。因此,我们在衡量会计师事务所的专业化经营程度时,按会计师事务所的类型进行比较是可行的。

通过上述分析我们可以知道,只有同时掌握以下两方面的信息才能正确衡量会计师事务所行业专业化经营程度:

①会计师事务所所在某一行业内客户资源拥有量的多少;②会计师事务所在该行业获取的营业收入的比重。可以说,会计师事务所在特定行业的审计专长以及专业化经营程度会随该行业客户资源拥有量的增加而递增,它是影响会计师事务所行业专业化经营程度的最关键指标。一般可采用会计师事务所拥有的特定行业客户数占该行业客户总数的比例计算,该项指标用来衡量会计师事务所在特定行业的集聚程度,其权重可确定为60%。会计师事务所在特定行业中获得的审计收费占特定行业审计收费总额的比重,可用来衡量会计师事务所在特定行业的市场占有率,其权重可确定为40%。

此外,还有一些对会计师事务所的专业化经营程度产生影响的次要因素,我们可以将其作为观察值来考虑。如会计师事务所跨越审计行业数占上市公司(大型会计师事务所)行业总数的比例,一般而言,如果某会计师事务所规模较小而审计跨越的行业较多,则该会计师事务所专业化经营程度较低。还可以考虑用某会计师事务所在特定行业中对注册会计师的行业专长知识培训、该行业客户关系营销以及行业审计技术支持系统的专项投资额占会计师事务所全部投资额的比例来衡量会计师事务所的专业化经营程度,这些指标对会计师事务所行业专业化的形成具有扰动作用。一般来说,会计师事务所的专业化经营程度可分为高度、中度、低度三种。借鉴植草益对市场结构的分类,我们将会计师事务所行业专业化程度划分为三个级别,其对应关系如下表所示:

审计市场结构		专业化程度的评价价值(%)	会计师事务所行业专业化程度
粗分	细分		
寡占型	极高寡占型	>70	高度
	高、中寡占型	40<评价价值<70	
竞争型	低集中竞争	20<评价价值<40	中度
	分散竞争	评价价值<20	低度

如果会计师事务所加权平均指标得分在40%以上则为单

一审计品种的高度专业化,比重在20%~40%之间可以划分为主导审计产品的中度专业化,比重在20%以下可划分为相关审计服务产品的低度专业化(国内对此比例无统一规定)。

衡量行业专业化经营程度的计算公式可表示为:

$$K_w = \sum_{j=1}^n K_j \times W_j \quad (3)$$

其中: K_w 表示会计师事务所行业专业化经营程度的评价价值, K_j 为专业化经营程度的主要影响因素, W_j 为权重。

$$K_i = \sum_{i=1}^{J_k} M_{ijk} / \sum_{I=1}^{I_k} \sum_{J=1}^{J_k} M_{IJK} \quad (4)$$

其中 $\sum_{i=1}^{J_k} M_{ijk}$ 表示会计师事务所*i*在行业*k*的客户*J_{ik}*数;而 $\sum_{I=1}^{I_k} \sum_{J=1}^{J_k} M_{IJK}$ 则表示行业*K*中所有*I_K*家会计师事务所的客户总数。

$$K_2 = \sum_{J=1}^{J_k} \sqrt{REV_{IJK}} / \sum_{I=1}^{I_k} \sum_{J=1}^{J_k} \sqrt{REV_{IJK}} \quad (5)$$

公式(5)的符号表示与公式(1)的符号表示相同。

例如,某具有证券、期货业务审计资格的大型会计师事务所甲拥有特定行业客户资源数为8家,而该行业上市公司总数为96家,会计师事务所甲为该行业提供审计服务所获取的审计营业收入为1 400万元,该行业当年共对外支付审计公费7 000万元。与此同时为该行业提供审计服务的另一家会计师事务所乙为具有证券业务审计资格的小规模会计师事务所,在该行业拥有的客户资源数为24家,会计师事务所乙全部审计客户资源数为60家,全年营业收入为4 500万元,为该行业提供审计服务所获取的审计营业收入为1 200万元,测试其行业专业化经营程度。

$$K_{甲} = \sum_{J=1}^2 K_j \times W_j = 8 \div 96 \times 60\% + 1\,400 \div 7\,000 \times 40\% = 13.57\%$$

$$K_{乙} = \sum_{J=1}^2 K_j \times W_j = 24 \div 96 \times 60\% + 1\,200 \div 7\,000 \times 40\% = 21.86\%$$

甲会计师事务所的专业化经营程度为13.57%,为低度专业化水平。因此,说明该会计师事务所在该行业并未形成集聚效应。乙会计师事务所的专业化经营程度为21.86%,乙会计师事务所在该行业审计中有一定的集聚效应,属中度专业化水平,具有比较优势。通过其他观察值可知,乙会计师事务所所有相当一部分收入和客户集中在该行业,理所当然具有比较优势的专业化经营程度。相反,如果按公式(1)计算,情况则可能恰恰相反。

主要参考文献

- ①夏立军.审计师行业专长与审计市场研究综述及启示.外国经济与管理,2004;7
- ②余玉苗.行业知识、行业专门化与独立审计风险的控制.审计研究,2004;5
- ③植草益著.卢东斌译.产业组织论.北京:中国人民大学出版社,1988