

# 我国会计师事务所内部治理与竞争力关系实证分析

■ / 李 莉

**摘要:**随着事务所内部治理指南的颁布和事务所做大做强战略的实施,我国会计师事务所的内部治理越来越受到业内重视。本文基于2010年中注协公布的前百强事务所的信息,运用SPSS实证回归统计方法,对事务所内部治理要素与事务所竞争力进行实证分析,首先证实我国会计师事务所前百强的竞争力与其内部治理中的人力资源、分支机构有显著正相关关系;其次为质量控制和股东人数。

**关键词:**会计师事务所 竞争力 实证分析

## 一、研究目的

目前我国越来越多的企业走向资本市场的国际化,越来越多的跨国公司开始登陆中国市场,这无疑为我国会计审计服务的国际化提供了良好的契机;面对国际会计师事务所的竞争和日益扩大的国际性业务空间,我国本土事务所遭遇前所未有的压力和困境。政府和职业团体在强化宏观管理,抓紧制定各项准则、制度,并努力组织中小事务所合并扩大规模的同时,各界都共同认识到了完善事务所内部治理水平、提高事务所竞争力的重要性。各位学者、专家也在努力为我国事务所的做大做强出谋划策。耿建新、房巧玲(2005)运用聚类分析方法研究发现,“九大”在我国事务所市场中作为一个相对稳定的团体已现雏形;李丽(2009)采用层次分析法研究发现对事务所核心竞争力的影响最重要的因素是人力资本;张杰、李琪(2010)运用DEA(数据包络分析法)研究发现要使国内事务所做大做强,最有效的途径是重视事务所的内部治理、适时通过合并和联合实行规模化发展及加强事务所品牌构建。

由此可见,规范事务所内部治理机制、是增强会计师事务所核心竞争力,实现做大做强和“走出去”战略的根本途径。本文拟从《会计师事务所内部治理指南》中针对股权结构、员工特征、分支机构、质量控制这四个可以量化的内部控制要素出发,实证检验2010年我国会计师事务所内部治理要素与竞争力的关系,分析影响事务所竞争力的内部治理主要因素,进而为提高我国会计师事务所内部治理的国际竞争力和公信力,提供理论支持和政策参考。

## 二、研究假设

事务所的内部治理是其为保持和实现事务所的既定目标,使企业运营在安全良性的情况下,并使事务所资源得以

充分保护及有效利用、企业的各类鉴证报告得以客观公允地表达的一系列管理方法和管理程序。事务所的内部治理水平作为其提供服务水平的重要评价体系,不仅影响着自身内部的管理和发展,同时也极大地影响着事务所的市场开拓。所以,国内事务所提升竞争力的有效途径就是重视事务所的内部治理(张杰、李琪2010)。以此本文提出假设:内部治理好的事务所其竞争力也高。

## 三、研究变量及模型构建

本文所采用的研究变量包括:事务所竞争力、事务所组织形式、事务所可量化的内部治理要素。即:股权结构、质量控制、分支机构、注册会计师特征(见表1所示)。本文是研究会计师事务所内部治理机制与事务所竞争力之间的相关关系,并分析不同的会计师事务所内部治理因素的变化对事务所竞争力的影响程度。采用的数据分析方法有描述性统计分析和多元回归分析。建立的回归模型为:

$$CP=\alpha_0+\beta_1Z+\beta_2CA+\beta_3M+\beta_4PEOPLE+\beta_5AGE+\beta_6N+\beta_7P+\beta_8L+\varepsilon$$

由于中注协2011年只公布了前百强的收入,所以本文采用的样本数据是中注协2010年公布的我国会计师事务所前百强信息,总共有100个样本。本文在处理相关数据和进行统计分析的过程中主要运用了EXCEL、SPSS软件。

## 四、实证分析及结果

### (一)描述性统计分析

由表2可以看出,股东人数最少为2人,最多为44人,平均数为16人,说明我国会计师事务所股权结构相对分散,避免了“一股独大”的现象出现;注册会计师年龄结构最大值为0.99,最小为0.24,这说明我国注册会计师年龄结构较为合理,大部分为小于40岁的年轻人士;注册会计师学历结构最

表1 变量说明

变量	变量名称	简写	定义	
被解释变量	事务所竞争力	CP	前百强公布的事务所总综合得分	
自变量	股权结构	Z	股东人数	
	分支机构	CA	分支机构数量	
	CPA特征	领军人才数	M	前百强公布的事务所领军人才数
		注册会计师人数	PEOPLE	事务所中注册会计师的人数
		注册会计师年龄结构	AGE	事务所小于四十岁人数占总人数比例
		注册会计师学历结构	N	研究生人数占总人数的比例
	组织形式	P	哑变量, 有限责任制取1 合伙制取0	
	质量控制	L	事务所或注册会计师受到的处罚	

小值为0, 最大值仅为0.35, 这说明我国会计师事务所研究生学历的注册会计师所占比例还比较小; 注册会计师人数最小值为20, 而最大值是4300, 由此可见, 我国事务所注册会计师人数分布不均。

表3 各变量之间的简单相关系数

		综合得分	股东	分所	领军	CPA人数	CPA年龄结构	CPA学历结构	组织形式	质量控制
综合得分	Pearson orrelation	1	-.051	.327**	.508**	.994**	.515**	.723**	.057	-.048
	Sig. (2-tailed)		.615	.001	.000	.000	.000	.000	.576	.634
股东	Pearson orrelation		1	.394**	.363**	-.033	-.131	-.184	.185	-.272**
	Sig. (2-tailed)			.000	.000	.747	.193	.067	.066	.006
分所	Pearson orrelation			1	.591**	.380**	.153	.160	-.023	-.468**
	Sig. (2-tailed)				.000	.000	.129	.113	.824	.000
领军	Pearson orrelation				1	.530**	.397**	.398**	.059	-.150
	Sig. (2-tailed)					.000	.000	.000	.559	.136
CPA人数	Pearson orrelation					1	.523**	.727**	.066	-.089
	Sig. (2-tailed)						.000	.000	.513	.379
CPA年龄结构	Pearson orrelation						1	.493**	.046	-.045
	Sig. (2-tailed)							.000	.648	.660
CPA学历结构	Pearson orrelation							1	.099	.033
	Sig. (2-tailed)								.328	.742
组织形式	Pearson orrelation								1	-.007
	Sig. (2-tailed)									.941
质量控制	Pearson orrelation									1

表2 2010年会计师事务所内部治理各要素描述性统计

Descriptive Statistics					
变量	数量	最小值	最大值	平均值	标准差
综合得分	100	29.58	974.91	104.1812	171.13328
股东	100	2.00	44.00	16.3900	10.79272
分所	100	.00	27.00	5.1800	5.22693
领军人才	100	.00	14.00	1.6500	2.79384
CPA人数	100	20.00	4300.00	441.3600	796.12261
CPA年龄结构	100	.24	.99	.6266	.15590
CPA学历结构	100	.00	.35	.0841	.06822
组织形式	100	.00	1.00	.9800	.14071
质量控制	100	-21.00	.00	-1.7200	4.21536

## (二) 相关性统计分析

本文采用Pearson相关系数检验法来分析各个研究变量之间的简单相关系数(见表3), 可以看出:

股东人数与竞争力的相关系数为-0.051, 表示股东越多的事务所其竞争力越弱, 这说明我国会计师事务所应设置相对集中的股权结构, 不可过于分散。

分支机构与综合得分的相关系数为0.317, 概率为0.001, 呈显著正相关关系, 这说明我国会计师事务所发展分所是提

升其竞争力的有效手段;

CPA事务所领军人才数、年龄结构与事务所竞争力的相关系数分别为0.515、0.508,也有显著的正相关关系;

CPA人数与事务所竞争力的相关系数是0.994,双边检验的显著性概率sig.值为0.00。由于sig.值小于0.01,说明呈正相关关系,且相关性特别显著;

CPA学历结构与事务所竞争力的相关系数是0.723,概率为0.00,说明呈正相关关系;

组织形式与事务所竞争力的相关系数为0.057,呈正相关关系,相关性比较不显著,这说明采用何种事务所的组织形式与竞争力的大小没有直接的关系;

质量控制与事务所竞争力的相关系数为-0.048,由于质量控制是以事务所的处罚得分来计算的,为事务所的减分项,符号为负,因此说明处罚的分数越多则综合得分越少,即处罚扣分与事务所竞争力呈负相关关系。

### (三)多元回归分析

为了证明本文的假设和描述性分析结果,运用上述建立的多元回归模型来分析事务所的核心竞争力与内部治理要素之间存在的关系。由表4可知,分所数量和注册会计师人数的显著性概率sig.值为0.00,说明回归系数是特别显著的,也就是说,分所数量和注册会计师人数对事务所竞争力的影响特别显著。由此可以看出,事务所规模扩大更能提高事务所的竞争力。

表4 Coefficientsa

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	39.629	14.337		2.764	.007
	股东	.127	.196	.008	.647	.519
	分所	-1.967	.472	-.060	-4.169	.000
	领军	.436	.913	.007	.478	.634
	CPA人数	.221	.003	1.028	63.388	.000
	CPA年龄结构	-10.141	13.368	-.009	-.759	.450
	CPA学历结构	-27.361	38.099	-.011	-.718	.475
	组织形式	-16.023	12.348	-.013	-1.298	.198
	质量控制	.736	.463	.018	1.591	.115

a. Dependent Variable: 综合得分

## 五、结论

本文运用我国2010年中注协公布的会计师事务所前百

强的数据实证后发现:整体而言,事务所内部治理要素与事务所竞争力呈相关关系的假设是成立的。具体来说,事务所的注册会计师特征是影响事务所竞争力的最重要因素,事务所的人数越多、年轻化比例越高、学历越高则会计师事务所的竞争力越高,这也体现了事务所内部治理与公司治理的不同特征:“人合”和“资合”相结合的“两合”特征。其次是事务所的分支机构数目与会计师事务所竞争力有显著的正相关关系,即事务所分支机构越多竞争力越强,可见发展分所是目前事务所增加收入,进入、保住和不断提升“百家”名次的重要保证。最后会计师事务所的质量控制与股东人数与事务所竞争力有负相关关系,即事务所处罚扣分越多事务所的竞争力越弱。除此之外,股东人数越多事务所的竞争力越弱,但并不显著,组织形式与事务所的相关关系不显著。

### 参考文献:

- [1]耿建新,房巧玲.我国会计师事务所规模研究——基于审计市场经验数据的聚类分析[J].会计研究,2005(3).
- [2]李丽.黑龙江省会计师事务所核心竞争力的AHP分析[J].中国对外贸易(英文版),2010(24).
- [3]张杰,李琪.我国会计师事务所运营效率研究——基于2009年百强会计师事务所数据[J].民办高等教育研究,2010(3).
- [4]中国注册会计师协会.2003事务所业务收入前百名信息[J/OL]. [2005-1-18]. <http://www.cicpa.org.cn/news/2004top100.htm>;
- [5]中注协发布.我国会计师事务所内部治理指南[J/OL]. [2008-6-16]. [http://www.cicpa.org.cn/pub/cicpa/Column/swsnbzl/xgwj/200806/t20080616\\_13110.htm](http://www.cicpa.org.cn/pub/cicpa/Column/swsnbzl/xgwj/200806/t20080616_13110.htm).

◇作者信息:兰州理工大学财务处

◇责任编辑:闫树北

◇责任校对:闫树北

