

摘要

二十世纪九十年代，我国注册会计师制度经历了恢复和重建的过程，随着改革的东风吹拂，中国注册会计师行业焕发新生，本土会计师事务所规模化取得了长足的发展。然而，中国注册会计师行业在恢复发展初期，受到市场环境和理论研究的制约，其基础相对较为薄弱，导致国内会计行业的发展，不管是在理论基础还是实践经验方面都相对缺乏。随着中国经济的增长和企业数量的增加，对审计服务的需求也在增加。为促进本土会计师事务所的发展，中国注册会计师协会提出了“做大做强”发展战略，鼓励事务所通过合并来扩大规模、增强实力、提升质量，以更好地适应市场需求。政府为进一步实施“做大做强”战略，出台了一系列优惠政策和措施，覆盖了税收、行业准入、资金支持等多个方面，为事务所提供了合并的便利和扶持。在政策的引导下，我国掀起了会计师事务所合并浪潮，本土事务所迅速在审计市场中崭露头角。根据最新的研究发现，会计师事务所在长期审计实践的过程中，逐渐形成了自己独有的风格。因此，事务所的合并对审计风格产生何种影响，以及合并过程中审计风格的变化规律，值得进行深入研究。

鉴于此，本文选择 2012 年京都天华与天健正信的合并案例作为研究对象。采用案例研究的方法，数据来源于国泰安数据库、中国注册会计师协会网站以及上市公司官方网站的相关信息和数据。参考已有对审计风格的研究文献，选取代表事务所声誉的事务所排名；代表事务所规模的事务所总收入、CPA 人数、师均收入；代表事务所承受压力状况的客户结构、审计费用；代表质量控制的业务承接情况、客户数量的变化。研究发现，在质量控制方面，致同在合并之前会选择剔除“劣质”业务，防止此部分审计业务对新事务所审计风格的形成产生一定的影响；在合并时面对众多分所转投其他所的情况，京都天华凭借自身强大的重组能力，积极整合天健正信的业务和人员，使得原本审计风格混乱的天健正信，在合并之后能够积极向京都天华靠拢。事务所在面对承受的压力时，积极应对，投入更多的人力、财力和技术资源来完成这些大客户的复杂审计任务，整合各方面的资源，提高业务水平和专业能力，从而更好地应对复杂

的审计工作和客户需求，进一步促进审计风格的形成。事务所规模大小这个影响因素，一方面是合并主体的选择以底蕴更加雄厚的京都天华为主，天健正信参与合并的分所业务和人员并入致同，如此将更有能力且审计风格更加一致的一方去整合审计风格较为混乱的一方，结果必然是正向的，新形成的事务所审计风格会很快形成；另一方面是规模大的事务所收入更高，注册会计师人数也更多，代表了其专业性更强，而事务所越专业，越容易争取到更多的客户，从而收入也会越高，而事务所收入越高才会有更多的实力去培养出更多更好的专业人才，从此进入一个良性循环。事务所声誉和影响力与审计风格的强弱成正比，事务所排名越靠前，事务所的审计风格越强，合并后致同的综合排名不断提升，代表其审计风格在不断增强。

从致同的合并案例可以得出结论，致同在合并动机正确的前提下，合并之后积极整合，审计风格一致，合并成效显著。致同合并后，事务所规模扩大、压力减小、质量控制提升，从而获得更多的市场份额和业务机会。同时也意味着致同拥有更强的专业团队和涉足更多专业领域的机会，有助于提高审计质量和服务水平。更为重要的是，在合并后的积极有效整合过程中，事务所提高了审计服务的标准化水平，确保审计团队采用相似的审计标准和程序，从而提高审计工作的一致性，促进审计风格的增强。

关键词：事务所合并；审计风格；事务所声誉；审计收费

Abstract

In the 1990s, China's CPA system went through a process of restoration and reconstruction. With the east wind of reform blowing, China's CPA industry was revitalised, and the scale of local accounting firms made great progress. However, at the early stage of recovery and development, China's CPA profession was constrained by the market environment and theoretical research, and its foundation was relatively weak, resulting in the development of the domestic accounting profession, which was relatively lacking in both theoretical foundation and practical experience. As China's economy grows and the number of enterprises increases, so does the demand for auditing services. In order to promote the development of local accounting firms, the China Institute of Certified Public Accountants (CICPA) has put forward the development strategy of "bigger and stronger", encouraging firms to merge to expand their scale, enhance their strength and improve their quality in order to better meet the market demand. In order to further implement the "bigger and stronger" strategy, the government has issued a series of preferential policies and measures covering various aspects such as taxation, industry access, financial support, etc., which provide firms with the convenience and support for merger. Under the guidance of the policy, a wave of CPA firm mergers has taken place in China, and local firms have rapidly emerged in the audit market. According to the latest research findings, accounting firms have gradually developed their own unique styles in the course of long-term auditing practice. Therefore, it is worthwhile to conduct an in-depth study on how the merger of firms affects the auditing style and the change pattern of the auditing style during the merger process.

In view of this, this paper chooses the case of the merger of Jingdu Tianhua Accountant Firm and Tianjian Zhengxin Accountant Firm in 2012 as the research object. Adopting the method of case study, the data are obtained from the relevant information and data from the database of Cathay Pacific, the website of China Institute of Certified Public Accountants and the official website of listed companies. Referring to the existing research literature on auditing style, firm-level and listed

company-level influencing factors are selected to study the impact of accounting firm merger on auditing style. These factors include the ranking of firms, which represents the reputation of firms; the total revenue, the number of CPAs, and the average revenue of firms, which represents the scale of firms; the structure of clients and the audit fee, which represents the pressure on firms; and the change of business acceptance and the number of clients, which represents the quality control. The study found that, in terms of quality control, Grant Thornton chose to eliminate "poor quality" business before the merger to prevent this part of the audit business from influencing the formation of the new firm's auditing style; in the face of the situation that many branches switched to other firms at the time of the merger, Jingdu Tianhua Accountant Firm, by virtue of its own strong restructuring ability, actively integrated Tianjian Zhengxin Accountant Firm's business and personnel, making the original auditing style of the firm more effective. The strong reorganisation ability of Jingdu Tianhua Accountant Firm enabled it to actively integrate Tianjian Zhengxin Accountant Firm's business and personnel, so that Tianjian Zhengxin Accountant Firm, which had a chaotic audit style, was able to actively converge with Jingdu Tianhua Accountant Firm after the merger. The firm, in the face of the pressure it was subjected to, responded positively by investing more human, financial and technical resources to complete the complex audit assignments of these large clients, integrating resources in all aspects, improving the level of business and professional competence, so as to better cope with the complex auditing work and the needs of the clients, and to further promote the formation of the auditing style. The influence of firm size, on the one hand, is the choice of the merger subject to the more powerful Jingdu Tianhua Accountant Firm, Tianjian Zhengxin Accountant Firm merger of the branch business and personnel into the Grant Thornton, so that will be more capable and more consistent audit style of the party to integrate the audit style of the party that is more chaotic, the result is bound to be positive, the newly formed audit style of the firm will be formed very quickly; on the other hand, is the size of the big On the other hand, the larger firms have higher income and more CPAs, which means they are more professional, and the more professional the firm is, the easier it is to get more

clients, and thus the higher the income, and the higher the income of the firm is, the more it will have the strength to cultivate more and better professionals, and thus enter into a benign cycle. The reputation and influence of a firm are directly proportional to the strength of its auditing style; the higher the ranking of a firm, the stronger its auditing style is; after the merger, the overall ranking of Grant Thornton has been rising, which means that its auditing style has been increasing.

It can be concluded from the case of Grant Thornton's merger that Grant Thornton, with the right motivation for the merger, actively integrated after the merger, had a consistent auditing style, and the merger was effective. After the merger, the size of the firm increased, the pressure was reduced, and the quality control was improved, thus gaining more market share and business opportunities. It also means that Grant Thornton has a stronger professional team and the opportunity to enter more professional fields, which helps to improve the audit quality and service level. More importantly, during the positive and effective integration process after the merger, the firm increased the standardisation of its audit services and ensured that the audit team adopted similar audit standards and procedures, thus improving the consistency of the audit work and contributing to the enhancement of the audit style.

Key Words: Merger of accounting firms; Audit style; Reputation of accounting firm; Audit fees of accounting firms

摘要	I
Abstract	III
第一章 绪论	1
第一节 研究背景和研究意义	1
一、研究背景	1
二、研究意义	2
第二节 文献综述	3
一、会计师事务所合并动因	3
二、会计师事务所合并与声誉	4
三、会计师事务所合并与审计收费	5
四、会计师事务所审计风格相关研究	6
五、文献评述	8
第三节 研究内容和研究方法	10
一、研究内容及框架	10
二、研究方法	11
第四节 本文创新点与不足	12
一、本文创新点	12
二、不足之处	12
第二章 会计师事务所合并与审计风格相关理论概述	13
第一节 概念界定	13
一、审计风格	13
二、会计师事务所合并	13
第二节 理论基础	16
一、规模经济理论	16
二、协同效应理论	17
三、“深口袋”理论	18

四、声誉理论	19
第三章 会计师事务所合并对审计风格影响理论分析	21
一、 事务所质量控制对审计风格的影响	21
二、 事务所承受的压力大小对审计风格的影响	23
三、 事务所规模大小对审计风格的影响	25
四、 事务所声誉对审计风格的影响	27
第四章 致同会计师事务所案例概述	29
第一节 案例选择依据	29
第二节 合并前双方基本情况	30
一、 京都天华会计师事务所介绍	30
二、 天健正信会计师事务所介绍	31
第三节 致同会计师事务所合并事件介绍	32
一、 致同会计师事务所合并背景	32
二、 致同会计师事务所合并进程	32
第四节 致同会计师事务所合并后的发展	33
第五章 事务所合并对审计风格影响的案例分析	34
第一节 致同合并对审计风格影响分析	34
一、 事务所质量控制对审计风格的影响	34
二、 事务所承受的压力大小对审计风格的影响	37
三、 事务所规模大小对审计风格的影响	41
四、 事务所声誉对审计风格的影响	47
第二节 致同合并前后审计风格的度量	50
一、 审计风格指标的度量	50
二、 审计风格的计算	51
第六章 研究结论与展望	53
一、 研究结论	53
二、 研究展望	54
参考文献	55

第一章 绪论

第一节 研究背景和研究意义

一、研究背景

近年来，随着市场经济的发展，大量的会计师事务所不断涌现出来，呈现出一种参差不齐的局面。最为典型的就是以四大为首的会计师事务所，国际四大会计师事务所拥有更优质的客户资源以及更大的名气和影响力，但是由于我国国内审计市场起步较晚，其成熟度和知名度远不及国外资深品牌。随着我国审计业务受到投资者以及政府和相关部门的日渐关注，在竞争压力日益增加的情况下，为了适应市场经济的蓬勃发展，越来越多的事务所选择通过合并来实现规模化发展。为鼓励事务所朝着“做大做强”的方向发展，相关部门相继出台了多项优惠政策和条文。我国事务所合并发展经历了四个关键阶段，首先是萌芽阶段，自1998年起，事务所由挂靠单位转为独立运营，引发了大规模的合并浪潮；然后是成长阶段，2000年，政府出台了证券行业许可相关政策，促使许多事务所通过合并进入证券市场，开启了新的发展篇章；随后是发酵阶段，2007年，政府相继颁布了鼓励事务所合并的优惠政策和法规，为国内会计师事务所的规模扩大提供了强有力的支持和保障，从而显著提升了行业质量水平；最后是繁荣阶段，2012年，中注协出台了《关于支持会计师事务所进一步做大做强的若干政策措施》，积极推动了会计师事务所行业的健康发展，并在行业中产生了深远的影响。

会计师事务所在不断发展和实践的过程中，会逐渐形成事务所内部独有的工作规则，让事务所形成特有的审计风格。事务所的合并不仅是规模上的合并，还体现在审计风格的相互碰撞、相互影响、相互融合。2011年12月29日，京都天华会计师事务所与天健正信会计师事务所签订合并协议，并于2012年6月18日更名为致同。在2012年当年，中注协出台了若干政策措施，更是促进了京都天华和天健正信携手“做大做强”。致同会计师事务所近年来发展较为良好，本文以致同为例，研究会计师事务所合并发展对审计风格的影响以及中间的传导过程，试图分析会计师事务所在合并前后审计风格是如何变化，是什么因素导致审

计风格更强亦或是更弱，使得对审计风格有一个更加具象化的认识，对以后事务所的合并有一定的借鉴意义。

二、研究意义

（一）理论意义

第一，国内对于审计风格的研究尚且处于起步阶段，相关文献较少，从已有文献来看，国内外研究重点大多聚焦在用会计信息的可比性来衡量审计风格，导致审计风格到目前为时的分析中大多以大样本数据为主，关于案例分析的内容不足。在借鉴前人研究的基础上，本文探讨会计师事务所合并过程中哪些因素会影响合并后的审计风格，能进一步丰富审计风格方面的文献研究，具有一定的学术价值。

第二，现有的研究大多是从如何衡量审计风格的角度来分析，本文试图从审计风格的其它要素，即审计决策单元与客户和外部环境来分析会计师事务所合并对审计风格的影响，从事务所层面、审计团队层面以及审计师个人层面去分析风格，能够丰富我国现有的关于审计风格影响因素的研究。

第三，由于国情不同，且我国审计市场起步较晚，相比于“四大”，针对我国会计师事务所集中度相对较低、分散度高等特点，亟需扩大研究对象，而不是仅限于事务所层面的统一规则。在已有的文献研究中发现，我国会计师事务所在分所和个人层面都具有独特的风格，本文在前人研究的基础上，从案例分析的角度出发，有利于后来者更加容易和清晰的了解审计风格和审计风格的影响因素，丰富了关于我国事务所合并对审计风格影响的案例性研究，具有一定的理论意义。

（二）现实意义

第一，在目前的审计研究中，大多数研究都将审计生产过程视为“黑箱”，直接讨论审计投入与审计经济后果的关系，而忽视审计的生产过程。本文选择研究会计师事务所合并如何影响审计风格，剖析其过程，是一个较为前沿的研究方向。当今世界，企业的规模化和国际化发展成为主流，本文的研究能够为事务所合并提供理论指引，为事务所“做大做强”、实现规模化发展提供理论支撑；对于监管部门来说，需要考虑如何通过执业质量检查推动事务所进一步统一和规范审计技术标准，并确保其得到有效执行，能够为监管机构提供监管理论支持。

第二，随着市场经济的不断发展，在社会各界都享有盛誉的国际“四大”越来越吸引人的眼球，凭借更好的服务、更高的质量稳稳排在会计师事务所行业的前列，并且目前研究已经证明四大会计师事务所存在审计风格且风格突出。本文认为可以用“审计风格”的影响因素来分析，会计师事务所在合并以后什么因素会导致审计风格得以增强或者削弱甚至消失，是保留的哪家事务所的风格，是什么因素导致合并以后出现这个结果，是本文的主要研究方向，从这些方面去分析影响审计风格的过程，能够帮助会计师事务所在后来的合并过程中综合考虑利弊，尤其是对于决策者来说，具有较强的借鉴意义。

第二节 文献综述

一、会计师事务所合并动因

随着市场经济的迅速发展，在经济越发达的情况下，竞争也将非常激烈，会计师事务所想要生存下去，就必须形成自身的竞争优势，诸多事务所选择通过合并的方式来扩大自身的规模（张晋红，2018）。马中英（2022）通过案例研究表明，我国会计师事务所的合并是势不可挡的发展趋势，引入声誉理论，衡量合并对审计质量的影响并深入剖析其原因，他认为事务所合并是强化我国审计行业中坚力量的重要手段之一，要利用合并扩大规模的同时，提高审计质量，实现审计服务社会最大化。在国家政府管制力量的推动下，为促进我国的事务所快速发展，相继出台了多项相关政策文件，事务所通过合并来发展壮大、“做大做强”已是大势所趋（易俊伶，2016）。林永坚和王志强（2013）在研究中表明，国际四大在中国国内市场的审计质量明显优于本土所。李明辉（2010）在总结了相关文献研究之后提出，我国会计师事务所是否由“做大”实现“做强”的问题，我国研究学者需要从不同角度对事务所合并的后果进行实验验证；从动因考虑经济后果，不同动因导致事务所合并，其后果也会存在较大差异。曾亚敏（2010）和王汇华（2015）以多起较为重要的事务所合并案例作为研究对象，研究结果表明，事务所在合并之后，其审计客户的盈余质量得到提升，即事务所的合并提高了审计质量，合并能够帮助事务所做大做强。吴昊旻（2015）在研究中用实证分析来证明事务所“规模—质量”的相关关系，从惩戒风险的视角进行实证检验，得出

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/517006141030010011>