

注册会计师行业多元化经营变迁:美国的证据

武恒光¹ 张龙平²

(1. 山东财经大学会计学院, 山东 济南 250014; 2. 中南财经政法大学会计学院, 湖北 武汉 430073)

【摘要】 将美国注册会计师行业的发展历程划分为四个不同历史阶段,描述了这四个阶段的多元化经营现象,梳理了多元化经营变迁的背景。研究发现,美国注册会计师行业近一个半世纪的发展历程,亦是该行业致力于多元化经营、拓展业务领域的历程;注册会计师行业业务类型的丰富和执业领域的拓展,主要是社会经济变迁过程中的一种自然演化,这种自然演化是特定的经济和技术背景下事务所经营战略(如经营多元化和行业专长化、职业精神导向主义和盈利导向主义等)、立法机构与管制机构的意志和其他利益相关者的需求共同作用的结果;事务所在美国审计市场展开多元化经营,广泛地拓展非审计业务,使业务收入结构优化,是达尔文式的“自然选择”的结果。

【关键词】 多元化;变迁;非审计业务;美国注册会计师行业
【中图分类号】F119 **【文献标识码】**A **【文章编号】**2095-3410(2014)04-0128-12

多元化经营是注册会计师行业中的重要现象。目前,我国注册会计师行业正处于探索多元化经营模式和路径、实现业务结构升级的关键时期。就既有的多元化经营研究成果看,已有的文献主要是从事务所多元化经营对于审计质量和审计费用的影响展开,仅有少数研究简要探讨了(美国)事务所多元化经营的背景及原因(李晓慧、刘钧,2011^[1];黄世忠,2003^[2]),分析缺乏深入性和系统性。由于注册会计师行业发展、成熟于美国等发达国家,在美国的资本市场中留下了悠长、深刻的历史印迹,本文拟以美国的注册会计师业务市场为研究对象,根据技术、市场、会计师事务所、政府与制度等维度的不同时期的特征,将美国注册会计师行业历史(美国注册会计师行业诞生至今为止)划分成四个历史阶段,总结、梳理不同历史阶段的多元化经营的变迁背景,及

行业多元化经营变迁的趋势与特点,以期认知美国注册会计师行业多元化经营变迁的规律,为我国注册会计师行业多元化的途径提供借鉴,推动注册会计师行业演化符合人们的需求变化。

一、业务服务多元化初现(20世纪40年代之前)

美国会计职业形成的时期可以追溯到美国全国资本市场形成的时期。“19世纪的最后25年是经济开始发生重大变化的时期,经济环境的变化诱导了公共会计师这一新职业的建立”^①(Miranti, 1986)^[3]。1887年,第一个大型会计团体、美国注册会计师协会的前身——美国公共会计师协会成立;1896年,纽约州颁布了第一个承认并确立注册会计师资格的州立法,这标志着美国“公认”会计职业的开端(Carey, 1969^[4];普雷维茨,2006^[5])。

【基金项目】 本文是山东省自然科学基金项目“基于产业结构优化视角的注册会计师行业非审计服务拓展研究”(项目编号:ZR2011GL017)、山东省高等学校人文社会科学研究计划项目“本土会计师事务所多元化经营研究:动因、绩效与优化路径”(项目编号:J13WF06)和济南市哲学社会科学规划项目“法制政府建设导向下的公共财政预算监督优化研究”(项目编号:13BJD03)的阶段性成果。

【作者简介】 武恒光(1979-),男,山东菏泽人,山东财经大学会计学院副教授,审计学博士。主要研究方向:审计理论与准则。

19 世纪的最后 25 年里,苏格兰和英格兰的注册会计师在美国定居,为了英国的利益,执行了大量的早期的审计工作。19 世纪 90 年代,美国由简单的农业经济转变为复杂的工业经济,公司制形式在美国的工业中开始居于首要地位,史无前例的公司合并浪潮达到高峰,极大地刺激了会计服务的需求。对于会计服务的需求涉及的范围已经超出了审查记录准确性或者侦查舞弊,从各种审计业务、价值测试、财务咨询扩展到报告编制在内的业务。20 世纪 30 年代之前,并没有法律法规要求企业进行财务报表审计,一部分企业^②仍然在长达十几年的时间内自愿聘请会计师事务所执行财务报表审计业务。

(一)早期职业服务的内容和背景

1. 咨询业务

始于 19 世纪 80 年代的进步主义改革推动了政府部门和民间部门的效率运动,为注册会计师赢得职业认可和执行咨询业务创造了机会。在推动政府部门提高效率方面,会计职业界在意图提高联邦政府机构效率的各种政府委员会中担任顾问,并为州、地方政府设计统一的会计制度,获得了国民的关注和认可。截至 1911 年,注册会计师已经成为联邦官僚体制改革运动中不可或缺的组成部分^③。会计执业者通过发展成本会计,在政府部门实施商业方法,有力推动了州政府和地方政府建立成本制度。罗斯福新政要求各州政府建立更完善的报告制度,大大提高了会计职业者对于政府会计的兴趣,为州和地方政府实施成本制度成为许多小事务所的主要业务。

在民间部门中,对效率的要求以“科学管理”、成本会计及其制度建设的需要达到顶峰。在许多公司管理层对会计知识不甚了解的时代,注册会计师成为客户决策过程中的咨询顾问^④。会计师事务所在整个 20 世纪 20 年代积极推动咨询业务(Mcgladrey,1933)^[6],提供包括安装工厂成本制度、研究组织效率、调查其他业务领域的可能投资等业务。另外,事务所提供一系列其他管理业务,如许多企业并未招聘会计人员,事务所为其提供内部管理控制的相关人员;事务所也为一些小规模公司提供财务报表解释,经营管理改进及控制制度设计等业务。“这些业务通常和审计一起提供”(Carey,1969)^[4]。

Kent(1975)^[7]认为,正是在这个年代,注册会计师作为客户可靠的咨询顾问的形象得以广为接受。

2. 税务业务

1913 年,随着宪法的第 16 条修正案的批准,国会通过了第一部所得税法案。所得税“提高了税法的复杂程度,大大增加了对于会计服务的需求”(Carey,1969)^[4]。而且,1913 年所得税法及 1918 年战时超额利润法的通过,出于税收抵减的目的,许多公司管理层开始评估记录折旧的重要性^⑤。1920 年,国税局(Bureau of Internal Revenue)发布了“F”公告——折旧和报废(depreciation and obsolescence),注册会计师积极响应客户迅速增长的服务需求。1924 年成立的税务申诉委员会(Board of Tax Appeals)授权律师和注册会计师执业,给予其代表客户的权力,这意味着注册会计师可以根据这一权力在税务事宜上要求相应的职业地位,从而获取了执行税务业务的强大支持(Carey,1969)^[4]。税务改革及税法不仅扩展了会计服务市场,而且注册会计师在税收改革中积极承担工作^⑥,增加了知名度,使其在公司改革运动中被赋予必要的社会责任^⑦,并最终成为将其专业地位合法化的核心。

3. 审计业务

随着发布要求财务报表审计的上市公司的数量不断增加,注册会计师的审计业务在 20 世纪 20 年代得到飞速发展。1933 年之前,虽然纽约证券交易所并未正式要求新上市公司审计财务报表(Rappaport,1963)^[8],但多年以来交易所采用非正式的方式鼓励公司发布审计的财务报表^⑧(Staub,1942)^[9]。因此,截止到 1926 年,超过 90% 的在交易所上市的工业公司邀请了注册会计师执行财务报表审计业务(May,1928)^[10]。

但 20 世纪 20 年代的法律制度未能适应美国工业特征的不断变化,使证券持有者处于风险之中(Berle,1926)^[11]。由于法律制度没有致力于为消费者(如股东)提供保护,监管机构很少关注公司的控制,而是要求注册会计师加入合作,帮助客户收集成本数据并提交联邦贸易委员会和商务部发布,以使企业能够确定“公允价格”。在这种环境下,独立审计职能变得不很重要。

4. 限制广告宣传

1922年,在财政部的压力之下,美国会计师协会(现在的美国注册会计师协会)禁止事务所进行特定形式的自我宣传,理由是“自夸是非职业性的,所有广告都带有一定的自夸,因此所有广告都是非职业性的,会计师应当避免”(AIA, 1922)^[12]。美国会计师协会之前一直积极鼓励对注册会计师行业的宣传,力图使社会公众了解会计服务的价值,促进职业发展。协会对整个行业的宣传,方便了大型的、有一定声誉的事务所营销其业务,小型事务所则由于缺乏资金无力承担奢侈的广告行为,而使业务推销受限。因此,协会限制广告宣传被认为是设立进入壁垒、限制竞争,为大型事务所创造利益的幌子,目的在于制造少许垄断的机会以保护既有执业者(Flynn, 1939)^[13]。这种制度安排也间接构建了注册会计师行业中小型事务所拓展业务,包括非审计业务的制度壁垒。

(二)罗斯福新政下的法律制度

随着1929年证券市场的崩溃,政治家不再声称美国可以如同20年代那样,在一个不受监管的商业制度下繁荣发展。罗斯福新政的改革家认为,在行业集中的环境中,自由放任的经济政策已经过时,改革家开始将监管理论与资本主义结合起来,证券立法势在必行。美国会计师协会的领导者,尤其是乔治·O·梅(George O. May)积极为独立审计游说。纽约注册会计师协会主席阿瑟·H·卡特(Arthur H. Carter)在证券法建议听证会期间,成功说服了国会的银行与货币委员会,允许私人部门提供外部审计,而不是将外部审计职能指定给政府部门(Wiesen, 1978)^[14],接受独立审计是联邦直接监管的可行替代^⑨。罗斯福(Franklin D. Roosevelt)总统签署了其第一个任期内的两大改革法案,即1933年证券法和1934年证券交易法,根据证券交易法,证券交易委员会成立。证券交易委员会执行这两部法案,要求所有注册公司聘请注册会计师审计财务报表。一方面,这强调了会计职业的重要性,产生对于事务所业务的更多的需求;另一方面,法律授予注册会计师法定的社会责任——建立和维护投资者对资本市场的信息,使职业界有了一个公认的社会责任作为要求职业地位的理由。

1933年和1934年证券法案的通过,极大改变

了独立审计的法律环境,注册会计师极力反对法案中的责任条款。^⑩不确定的法律环境,导致美国会计师协会在整个30年代,不乐意接受更大的财务报告责任,同时强调审计的局限性和财务报告的主观性。监管者定期指责会计师对公司管理层的忠诚高于对投资者的责任感,但却接受了会计职业界大部分的拒绝承诺,同时促进独立审计以保护投资者。

上述制度设计使注册会计师法定的社会责任合法化,从而使注册会计师审计成为美国资本市场制度组成部分的同时,也为审计师承担审计业务的相关法律责任奠定了基本制度基础,使美国这个时期的审计师隐约感受到了审计业务的巨大风险。虽然审计师需要通过建立在这个制度基础之上的审计业务证明行业的合法性和价值性,但仍然可以推测,这也为促使注册会计师行业拓展低业务风险的非审计业务提供了一个基本的制度环境。

二、业务服务范围进一步拓展(20世纪40年代至20世纪70年代)

(一)信息基础服务开拓

二战后,起始于穿孔卡片(punched card)和穿孔纸带系统(punched tape systems),在随后的20世纪50年代中期电子计算机在商业中得以应用,这反过来促进了计算机信息系统和计算机模型的发展。在这种环境之下,主要的会计师事务所不再满足于现有的传统业务(如会计、审计、税务、系统设计和安装业务),开始发展新的以信息为基础的服务方面的能力,逐渐地将业务拓展至传统的业务范围之外。事务所将这种新的基于信息的服务领域称为“管理服务(management services)”、“管理咨询服务(management advisory services)”或者“行政服务(administrative services)”。操作研究和电子数据处理是这一系列范围广泛的作业活动中的早期的支柱。一些事务所,如Arthur Anderson & Co.、Peat, Marwick, Mitchell & Co.和Touche, Niven, Bailey & Smart等事务所都在这些新业务中进行了大量投资(Wise, 1982^[15]; Swanson, 1972^[16])。

20世纪50年代中期,Arthur Anderson & Co.为General Electric Company在肯塔基的Appliance Park公司设计、安装了第一套电子计算机商业应用系统——工资处理系统。Arthur Anderson & Co.写道:

“这是计算机在商业应用和事务所管理咨询业务发展历程中的里程碑式的事件,这也是事务所业务大幅增长的开端”(Arthur Andersen & Co.,1974)^[17]。1942年,Arthur Anderson & Co.成立管理咨询业务部,到1965年业务部的员工增加至400人,1970年1月则增加至1150人,翻了近三倍(Glickauf,1971)^[18]。到1969年,管理咨询业务部的总收入大约占到事务所收入的四分之一(Stevens,1985)^[19]。

(二) 税务业务发展

战争对于联邦税收政策造成了深远的影响,税收政策成为管理和刺激经济发展的重要机制之一。税法作为各利益集团博弈的结果,在这一时期发展的愈发复杂。由于所得税成为联邦政府首要的收入来源,征税对象逐渐从精英人物扩展至普通公众,越来越多的人成为所得税征收对象。二战之前,只有不足500万人需要申报纳税;到1973年,这个数字已经增加到超过7000万人。随着纳税人数的迅速增加,以及税法体系的日益复杂,促使社会大众对税务会计师的需求量大幅度增长。另一方面,由于二战中产生的超额利润税,公司面对着82%的附加税率和总计93%的边际税率,公司管理层更加关心税收筹划。1950年,受冷战升级和朝鲜战争的影响,超额利润税再次大行其道;20世纪60年代,政府运用税收政策刺激经济发展,推动社会目标的实现,1964年税收法案修订,其中包含了更多的经济刺激因素,而且税法变得更加复杂,会计师的工作量进一步增加。税法再次增加了社会对于税务会计师的需要(Witte,1985)^[20]。20世纪60年代末期,在税法发展的越来越复杂的情形下,美国国税局废除1040A格式——简易纳税申报表,这促使税务代理员这一职业在美国悄然兴起。在自诩为税务代理员的执业者中,很多不具备必要的专业技能,这些不合格的执业者利用广告自我推销,肆意降低费用标准,玷污了整个税务代理行业的声誉,这对于注册会计师,尤其是仅依靠代理个人所得税业务谋生的注册会计师而言,无疑如同梦魇一般。美国注册会计师协会及各州协会下设的委员会加强了税务行业管制,以减少税务领域内的滥竽充数的执业者。这些管制行为确实收到了成效,美国国税局颁布规则,要求非注册会计师以“登记代理”的名义执业。

1956年,律师行业指责注册会计师的税务服务是对法律业务的侵占,美国注册会计师协会最终赢得了国会对于注册会计师代理税务客户业务的认可(Carey,1970)^[21]。协会下属的联邦税务部着手颁布了《税务实务中的责任声明》,同时,基于确立该职业的合法地位,协会制定出一套税务从业人员道德的标准。

(三) 审计业务增长

这一时期,注册会计师面临的审计环境发生了重大变化。其中一个重要表现是,注册会计师面临的法律责任呈现指数增长趋势^①。如,一项针对美国证券交易委员会《会计公告文件》(ASRs)的简要研究表明,由于注册会计师服务范围的急剧扩张,美国证券交易委员会更加关注审计独立性问题。20世纪50年代末期,美国法院及证券交易委员会开始警示审计人员应当承担的“第三方”责任。韦斯特克案件(1967)、耶鲁出版社案件(1965)和海岸公司案件(1957)提醒会计职业界应当承担确保财务报表不具误导性陈述的责任。法院认为,仅仅遵循公认会计原则和公认审计准则,将难以为注册会计师提供充分的保护。法院的这项判决等同于将审计师的责任进一步扩大到对于期后事项的检查,以及“未审计”财务报表。另一个重要表现在于,不断扩大的公司规模要求运用更加复杂的审计技术,电子数据处理系统在会计中的广泛应用增加了审计的复杂性,这愈加凸显了内部控制评价在审计工作中的重要性。由于1948年审计委员会发布的审计程序第24号的缺陷^②,审计过程中缺少对于内部控制的评价。在美国证券交易委员会的不断指责和社会公众的压力下,20世纪70年代,审计职业界最终扩展了审计职能——开发出了内部控制评价方法,承担起内部控制评价的责任^③。

在上述背景之下,二战之后美国注册会计师行业进入到一个快速发展壮大的时期。美国会计师协会1945年的会员人数为9500人,1973年则迅速增加到104000人,外部审计业务成为注册会计师的核心业务,这为职业地位的确立及注册会计师相关法律法规的通过提供了合理化证明。

三、非审计业务为“王”(20世纪70年代至21世纪初期)

表 1 美国事务所非审计业务收入占总收入的比重(20 世纪 90 年代 - 21 世纪初期)

事务所	业务收入百分比(审计/税务/管理咨询,%)				
	1990	1994	1999	2000	2001
第一层次					
Arthur Andersen & Co.	35/21/44	35/19/46	18/12/70	43/31/26	45/30/25
PriceWaterhouse & Co.	51/26/23	44/26/30	35/20/45	33/18/49	32. 7/17. 30/50
Coopers & Lybrand	56/19/25	56/19/25			
Peat,Marwick, Mitchell & Co. (KPMG)	53/27/20	Na/na/26	36/24/40	45/38/17	35/22/43
Ernst & Young	53/25/22	51/22/27	34/23/43	44/30/26	57/38/5
Deloitte& Touche	57/23/20	54/23/23	31/19/50	31/20/49	31/19/50
第二层次					
RSM McGladrey			33/31/36		34. 5/33. 7/31. 8
Grant Thornton			42/29/29		48/28/24
BDO Seidman			50/28/22		37/43/20
第三层次					
Crowe Group			34/19/47		30. 9/19. 9/49. 2
BKD			45/29/26		44/23/33
Moss Adams			45/35/20		40/35/25
Plante & Moran			55/22/23		49/29/22
Rubin, Brown, Gornstein			46/34/20		44/29/27
Katz, Sapper & Miller			58/18/28		58/18/24

资料来源:根据 Accounting Today Top100(1991 - 2002) 计算整理。

运用 Accounting Today Top100 数据,分析 20 世纪 90 年代至 21 世纪初期美国事务所的业务结构。由表 1 可见,进入 20 世纪 90 年代,由于管理咨询业务收入的不断增长,非审计业务收入占总收入的比重显著提高,已经超出了 50% 的比重。尤其是 20 世纪 90 年代后期,管理咨询业务的收入成为“五大”事务所的最大收入来源。

由前文分析可见,20 世纪 70 年代至 90 年代期间,非审计业务在这一时期对于事务所的贡献逐渐提升并达到顶峰。本文重点分析非审计业务为“王”的形成背景。

(一) 司法机关的“市场舞弊认可信条”及税法变动

20 世纪 70 年代中期,美国司法机关采用“市场舞弊认可信条”(Acceptance of Fraud on the Market Doctrine),其隐含的一个前提假设是,在公开成熟的证券市场上公司股票价格由与该公司有关的可为外界获取的重大信息决定。虚假会计信息和误导性信息披露作为一种公开信息,必然为证券市场吸收消化并反映在证券价格中。所以,投资者即便不是直接信赖不真实陈述做出投资决策,也会受到反映了不实陈述价格的影响而投资。据此,“市场舞弊认可信条”采取了举证倒置的做法,如果投资者持有股票的上市公司发生了财务舞弊行为,并就此对上

市公司的会计师事务所提出法律诉讼时,不需要提供其投资决策是建立在不真实会计信息基础上的具体证据。相反,他们只需声称其是以股票价格为依据做出了投资决策。由于“市场舞弊认可信条”无需投资者举证就可以认定经过注册会计师审计的会计信息存有的舞弊行为会对投资者带来损失,这改变了会计师事务所与投资者之间法律纠纷的裁决规则,极大提高了注册会计师遭受法律诉讼的概率,使会计师事务所处于空前的“诉讼爆炸”困境中。这不仅加大了审计业务的风险,也可能使审计成本大大增加,正如评论家所言:“社会正要注册会计师职业为了赚取 300 美元而做 500 美元的工作,然后再为这项工作做出赔偿!”^⑧这一政策出台的初衷在于保护投资者的利益,该政策在运行初期的确发挥了预期的作用,促使注册会计师更加关注审计风险。同时,亦促使注册会计师行业进行市场定位的转变,事务所将更多的投资和人力资本转入风险低、利润率高的非审计业务,极力拓展业务范围。

20 世纪 70 年代至 80 年代期间,众多税收法律陆续颁布,税收法律频繁变动,税收规定也经常被解释和重新解释。随着美国注册会计师协会成员税收部门的建立,注册会计师在特殊问题上参与国家议程的能力进一步增强。1987 年 1 月,美国注册会计师协会派遣一名副主席到华盛顿地区的办公室负责

税收问题,从而进一步增强了协会在税收领域的责任。税收法律的频繁变动,导致对于咨询的需求超过了以往,会计师事务所的税收实务呈现增长趋势。在二战前夕,联邦所得税只影响了不到 500 万人,而到了 1988 年,在《国内税收法》条款规定下,需要交纳所得税的公民已达到 1 亿多人。税务服务具有“年金”特征,应税收入交易的会计核算为注册会计师提供了几乎是无穷尽的机会来展示并发展其专长,税务遵循和税务筹划亦成为专业服务收费中的最大来源之一。由于税务业务的增长和复杂化,引起了联邦贸易委员会的关注。1990 年,美国注册会计师协会与联邦贸易委员会签订了一个基于区分和设计税务遵循和税收筹划服务的费用结构的协议,该协议解释了税务遵循服务的范畴应根据惯常费用收取,及按照或有费用收费的税务筹划或咨询服务的范畴。

(二) 联邦反垄断团体的干预

如前所述,美国注册会计师协会制定的职业道德规范限制事务所广告宣传、招揽其他事务所的客户等行为。20 世纪 70 年代和 80 年代,美国司法部门和联邦贸易委员会认为这种规范会成为阻碍竞争的障碍,不断对美国注册会计师协会施加压力,要求修改职业道德规范中限制交易的条款。1972 年,美国注册会计师协会做出让步,将禁止竞争性的竞标条款从职业道德规范中删除。1979 年,美国司法部门和联邦贸易委员会进一步施压美国注册会计师协会,强迫其取消禁止直接的、未经邀请的揽客和单纯宣扬信息的广告。20 世纪 80 年代,联邦贸易委员会要求美国注册会计师协会删除禁止或有收费和佣金的条款,最终两者达成了一个折中的方案,即允许事务所在非鉴证客户处收取佣金。美国注册会计师协会对于职业道德规范的修订,尤其是竞争性的竞标和直接、非邀请的招徕客户,极大地改变了对于事务所执行业务的“风气”。一方面,执业道德规范的修订,直接导致了大型会计师事务所在日趋成熟的审计业务市场中展开“价格”竞争,审计业务开始以竞标的方式进行,并通常以“价低者得”的形式评判,使得审计业务的利润大幅降低^⑤,审计开始被视为获取客户基础的一种“商品”;另一方面,事务所之间日渐激烈的竞争,导致审计业务的年度租金难

以维系 (Anreder, 1979^[22]; Hay & Knechel, 2009^[23]), 审计开始被视为获取有利可图的咨询业务合同而亏本出售的业务 (Imhoff, 2003)^[24]。同时, 审计服务市场中的一个显著特征是低价揽客 (low balling), 以便通过维持长期的客户关系, 获取未来的经济收益 (DeAngelo, 1981^[25]; Simon & Francis, 1988^[26])。以上两方面使事务所之间的竞争更多地体现出商业性的模式, 即激进地追求利润, 而非职业价值。

(三) 美国注册会计师协会的推波助澜

基于推动注册会计师行业发展的目的, 美国注册会计师协会声明其任务之一就是要鼓励注册会计师全面从事与其职业胜任能力、道德标准和职责相符的管理咨询服务。1981 年, 美国注册会计师协会发布了《管理咨询服务准则公报第 1 号》(Statement on Standards for Management Advisory Services No. 1, SSMAS), 将管理咨询服务目的定位于协助客户改善自身能力及资源的有效运用, 以达成企业的组织目标。1991 年, 美国注册会计师协会的管理咨询业务执行委员会发布了《管理咨询业务准则公告第 1 号》(Statement on Standards for Consulting Services No. 1, SSCS), 提出管理咨询业务主要包括顾问 (consultation)、咨询服务 (advisory service)、施行服务 (implementation service)、交易服务 (transaction service)、员工及其他支持服务 (staff and other support service) 和产品服务 (product service) 六大功能, 并制定了用来规范注册会计师提供管理咨询业务的一些重要事项。为了便于事务所营销管理咨询业务、提高服务质量, 美国注册会计师协会在专门业务领域开发专门资格证, 如在企业价值评估、财务规划和信息技术等方面的专门称号。20 世纪 90 年代中期, 基于改变社会公众对注册会计师角色的定式思维——注册会计师只做审计而不做咨询业务, 美国注册会计师协会围绕着“注册会计师是理财高手”的主题, 投入巨额资金在媒体上做广告宣传。美国注册会计师协会 (1993) 认为, 审计未来发展的方向是保证服务。美国注册会计师协会下属的保证服务特别委员会 (SCSAS) (1997) 发布研究报告, 开发出上百种有潜力的保证业务, 其中有六种收入潜力大于 10 亿美元的认证服务。美国注册会计师协会

(1999)进而提出让审计更具价值,鼓励注册会计师利用审计专业优势,视自己为“商务顾问”(business advisor),将审计改造为咨询服务。调查显示,在美国注册会计师协会提出的新业务蓝图的鼓励之下,20世纪90年代末期,会计师事务所降低了对于传统的会计、审计和税务服务的依赖,全面进军新保证业务(assurance services)和咨询业务领域(Rankin & Sharp,2000)^[27]。

(四)事务所文化演变

1. 偏好于非会计专业毕业生

20世纪60年代,Anderson事务所的领导层发现了为客户提供整合计算机系统相关服务的潜在机会,并使服务范围得到了极大的拓展,这也在客观上要求事务所拥有不同技能的员工。Anderson事务所决定从美国一流的大学中招聘优秀毕业生,而不再考虑其所学专业,但设定制度要求非会计专业的毕业生需要接受六个周的会计课程培训,咨询业务领域的经理层必须通过注册会计师考试才能够晋升为合伙人。这种招聘模式持续了10多年之久,造就了一大批咨询业务合伙人,以及部分审计、税务合伙人。在这10年间,咨询业务增长过于迅速,事务所招聘的人员仍然难以满足业务需要。业务拓展的压力导致Anderson事务所放弃了之前的制度,最终,即便咨询业务领域的员工不是注册会计师,仍然能够成为合伙人(至少能够分享利润)。其他事务所在不同时间也发生了同样的演化。越来越多的在高等教育中没有任何会计背景的员工加入到事务所,并在没有任何会计训练的环境中随着咨询业务的增长而成长。咨询类员工的数量迅速增加,较高的边际收入产出为其在事务所管理层中获取了日益强大的发言权。

2. 收入增加导向

20世纪80年代和90年代,美国经济增长强劲,公司对咨询业务产生了大量需求,咨询业务为事务所带来了丰厚的收入和利润。事务所咨询业务员工的相对成功,对审计和税务业务提高收入尤其是利润产生了巨大压力,并日益明显地影响了审计和税务领导层的行为,而领导层的行为变化亦逐渐影响到审计和税务业务员工的行为方式。提高盈利能力成为事务所的焦点,拓展业务范围则是整个职业

界都在关注的问题。事务所纷纷基于自身的人才储备,以不同的方式开展咨询业。Anderson事务所在初始阶段以“先动者”的优势,获取了大部分整合计算机系统的相关服务,其他事务所充分地运用“后动者”的优势,着力培养自己的专家,在适当的领域不断地扩展业务、提高竞争力。在很多情形下,咨询业务比审计和税务业务的增长速度快了很多,咨询业务的利润率也远高于审计业务。到20世纪80年代,由于极端的费用压力,职业界的很多执业者认为,审计已经成为一种“货品化”服务^⑩。咨询业务员工提出了更高的薪酬和在事务所中拥有更高管理权的要求,咨询业务部门的薪酬水平超出了审计和税务合伙人。逐渐地,事务所中的高层领导职位亦从具备杰出的会计和审计能力的注册会计师转移到善于游说、擅长提高业务收入的咨询业务专家。在这种背景下,事务所的合伙人更多关注盈利能力的提高和利润份额的增长,事务所在选拔合伙人时,也越来越多地转向有能力带来更多收入的执业者^[28]。

同时期,事务所运用“一站式购货”(one-stop shopping)策略,以便能够从单一来源的业务中引发其他服务的潜在溢价。于是,对审计客户销售一系列咨询业务成为评价审计合伙人的重要标准,来自于事务所内外高度竞争的压力充斥于事务所合伙人执行的审计业务。20世纪80年代,八大事务所(Big Eight)悄然发生了一个变化,可能受到保留有价值客户压力的驱使,审计合伙人对于客户的态度出现巨大改变。在这之前的年代里,客户采用的会计处理和披露实务界限的适当性,合伙人坚持事务所的立场。但在20世纪80年代,合伙人则召集技术专家寻找各种方法——可能重新构造一个工具或重新设定交易,使事务所能够批准客户要求的会计处理。这种“调和”或者“协商”的心态可能导致许多审计合伙人倾向于折中而不是坚持其原则,甚至与客户惯例性的讨论也被丢弃。

由此可见,事务所的文化发生了演化,从强调提供职业服务演变到强调提高收入和利润。截止到20世纪末,这种逐渐的、悄然发生的演化,剧烈地改变了事务所之后40年的其他匹配的文化,亦为事务所持续不断地扩张咨询业务提供了制度环境。

(五)事务所经营战略演化

为了满足客户全球经营的需要,20 世纪 50 - 60 年代,事务所在海外进行了大规模的扩张。这些事务所逐渐整合形成国际性事务所,并成为名副其实的全球化企业,从而能够为跨国客户在全球范围内不同国家的分支机构提供服务。如,1972 年的 Touche Ross International,1978 年的 Peat Marwick International 和 Deloitte Haskins & SellsInternational,1979 年的 Ernst & Whinney Internationa,以及 1982 年的 Price Wterhouse World Firm^⑦。在这一过程中,大型事务所认为,审计市场已经高度饱和,并开始扩大事务所咨询业务的规模和范围。在上述背景下,事务所制定的战略规划越来越强调规模增长、更高的盈利能力和全球性网络,这种战略不仅促使事务所不断扩张规模,形成了一些国际性的巨无霸,也成为持续地推动事务所拓展高盈利能力咨询业务范围和规模的动力。在 20 世纪 80 年代公司的合并浪潮中,事务所亦积极寻求自身的合并。1984 年,Price Waterhouse 与 Deloitte Haskins & Sells 试图合并,但未实现。通过 1989 年的众多合并,Ernst & Whinney 与 Arthur Young 合并形成 Ernst & Young, Deloitte Haskins & Sells 联合 Touche Ross 设立 Deloitte & Touche。1989 年,Price Waterhouse 和 Arthur Andersen 举行了合并会谈,但最终未能实现合并。1997 - 1998 年,Ernst & Young 与 KPMG 进入了合并会谈,但最终亦无果。1998 年,Price Waterhouse 和 Coop-

ers & Lybrand 合并形成 PricewaterhouseCoopers,五大事务所的格局最终形成。

20 世纪 90 年代初期,五大事务所在美国的收入占事务所全部收入的比例少于 50%,这表明事务所全球市场化的战略定位显现成效。在满足全球服务的执业中,基于提高营运效率的目的,事务所专注于一系列商业重心(如石油天然气、矿业、制造行业、银行业、电信业、运输业等),以提升提供大规模专业化服务的能力。事务所沿着客户的专业化功能和商业/产业需求而不断扩大服务范围(会计、审计、税务和咨询)。

四、非审计业务在困境中艰难前行(21 世纪初期至今)

2001 年,安然、世通财务丑闻爆发,安达信事务所成为众矢之的。监管机构认为安达信事务所向审计客户提供了大量的非审计业务,损害了其独立性,直接导致了审计失败。最终,2002 年国会颁布萨班斯法案,明确列示了事务所不能向审计客户提供的非审计业务的类型,并成立公众公司会计监督委员会,加强对于事务所的监管,事务所只有得到公众公司会计监督委员会的许可,才能执行未包括在禁止项目中的税务咨询业务。这对于注册会计师行业,尤其是四大事务所产生了极大的冲击。如表 2 所示,由第二、三层次事务所的收入结构可知,非审计业务收入一直是事务所的主要收入来源,但四大事

表 2 美国事务所非审计业务收入占总收入的比重(2004 - 2010 年)

事务所	业务收入百分比(审计/税务/管理咨询,%)						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
第一层次							
PwC	62/33/05	63/26/11	60/26/14	59/27/14	56/30/14	54/31/15	51/30/19
KPMG	67/33/00	77/23/00	51/22/27	48/23/29	48/25/27	48/27/25	46/26/28
Ernst & Young	62/35/03	72/27/01	72/27/01	70/29/1	68/30/2	41/33/26	42/32/26
Deloitte&Touche	39/25/36	44/22/34	44/22/34	44/22/34	44/22/34	37/24/39	34/21/45
第二层次							
RSM McGLadrey	39/42/19	42/34/24	39/29/33	32/33/25	43/34/23	44/35/21	43/35/22
Grant Thornton	52/33/15	64/25/11	62/23/15	59/26/15	48/26/26	47/26/27	47/28/25
BDO Seidman	46/37/17	62/26/12	63/25/12	65/23/12	62/23/15	60/25/15	62/26/12
第三层次							
Crowe Group	24/19/57	27/17/56	37/17/46	66/17/17	65/22/13	65/22/13	66/23/11
BKD	42/36/22	45/32/23	46/32/22	48/32/20	49/32/19	52/30/18	51/31/18
Moss Adams	36/38/26	42/36/23	47/32/21	48/33/19	49/33/18	49/34/17	49/33/18
Plante&Moran	46/31/23	49/32/19	52/30/18	51/31/18	48/32/20	50/32/18	49/32/19
CBiz/Mayer Hoffman McCann		23/27/50	23/27/50	23/27/50	23/27/50	23/27/50	23/27/50
UHY Advisors		28/33/39	33/34/33	31/36/33	29/44/27	35/37/28	34/40/26

注:Crowe Group 于 2008 年更名为 Crowe Horwath。
资料来源:根据 Accounting Today Top100(2005 - 2011)计算整理。

务所的收入结构中,非审计业务,尤其是咨询业务收入比重迅速大幅降低,甚至为0。近年来,四大事务所的管理咨询业务收入有所提升,非审计业务的比重逐渐提高。这意味着事务所经营战略逐渐发生转变,同时也暗含了事务所和监管机构之间的博弈演化。

前文从多个层面总结描述了注册会计师行业业务多元化、推动非审计业务拓展的背景。事实上,在注册会计师行业拓展非审计业务的过程中,代表职

业界的美国注册会计师协会和代表监管机构的美国证券交易委员会,形成了支持与反对两方力量,持续交织博弈,寻求实现社会福利最大化的均衡点。表3简要总结了不同历史时期,双方对于非审计业务拓展的观点和应对举措。由表3可以发现,安然、世通事件犹如一道分水岭,职业界和监管机构对于拓展非审计业务表现出不同的立场。安然、世通事件之前,以AICPA为代表的职业界积极推动事务所向审计客户提供非审计业务,并通过各种途径应对外

表 3 职业界和监管机构对于非审计业务拓展的观点

时期	职业界	监管机构
20 世纪 60 年代	1961 年,AICPA 的职业道德委员会第 12 号意见,认为注册会计师同时提供管理咨询和审计业务不会产生职业道德问题。 1969 年,AICPA 的独立性特别委员会的研究报告,认为管理咨询业务与审计失败不存在重大关系。	SEC 对注册会计师执行非审计业务可能引致的独立性损害,表示出疑虑。
20 世纪 70 年代	1973 年,AICPA 修订道德规范守则,规范注册会计师的独立性。 1978 年,科恩委员会报告认为,低质量审计与管理咨询业务之间不存在显著关联,提供管理咨询业务能够提高审计效率,降低审计客户的搜寻成本及其他交易成本,并产生知识溢出效应;管理咨询业务可能会影响形式上的独立性,但是随着信息使用者对注册会计师行业及其职能的深入了解,他们将减少这一顾虑。 1979 年,AICPA 的公共监督委员会的研究报告认为,注册会计师向审计客户提供非审计业务有如下收益:节约成本;吸引更多的优秀人才进入注册会计师行业;改善被审计客户的内部控制,提高会计信息质量,进而提高审计质量;提高效率。	1972 年,SEC 发布 ASR126——审计独立性,指出注册会计师的责任是向管理当局提供专业意见,应当警惕参与决策和承担管理责任。 1978 年,SEC 发布 ASR 250——披露与注册会计师的关系,要求被审计单位披露注册会计师提供的非审计业务,包括非审计业务的性质、非审计业务收费总额占审计收费的比例,以便于信息使用者来评判审计独立性是否因非审计业务受到损害。美国国会对审计独立性问题展开调查。1976 年,梅特卡夫委员会的调查报告认为,注册会计师同时向审计客户提供非审计业务会引致利益冲突,"八大"独立性严重缺乏;管理咨询服务可限于计算机与系统分析,SEC 应对咨询业务进行严格监管。1979 年,SEC 发布 ASR264——注册会计师的业务范围,强调非审计业务可能对审计独立性产生的危害;强化注册会计师对被审计单位的经济依赖;自我评价威胁;使注册会计师形成“为被审计单位服务”的观念。
20 世纪 80 年代	以 AICPA 为首的美国注册会计师执业界鼓励注册会计师向审计客户提供非审计业务。	1981 年,SEC 发布 ASR 296 和 ASR 297,进一步规范注册会计师向审计客户提供非审计业务。ASR296(297)禁止事务所向审计客户提供以下服务:经理人员的选聘;民意调查;并购服务;心理测试;为保险公司提供精算服务。 1982 年,SEC 撤销 ASR 250 对非审计业务收费的披露要求。
20 世纪 90 年代	以 AICPA 为首的美国注册会计师执业界鼓励注册会计师向审计客户提供非审计业务。	1996,GAO 报告指出,尽管 SEC 和 AICPA 在 70 年代和 80 年代采取了一些行动来加强审计独立性,在注册会计师向审计客户提供非审计业务过程中,双方不断加强的经济联系引致的独立性问题在 90 年代依然存在。
2000 年	2000 年,AICPA 和"五大"为首的注册会计师行业,对 SEC 提出的修订草案进行强烈反对,最终 SEC 和职业界达成妥协。	2000 年,在 SEC 主席 Levit 的推动下,SEC 展开了基于限制或全面禁止注册会计师向被审计单位提供非审计业务的独立性规则修订运动。 2000 年 11 月,SEC 发布注册会计师独立性规则修订稿,允许注册会计师提供 IT 和内审服务,但注册会计师向上市公司提供的内部审计服务不能超过内部审计总量的 40%;上市公司审计委员会审查审计师提供的非审计业务,认定其是否有损审计独立性;上市公司自 2001 年 2 月 5 日起,在其报送的代理委托书中披露当年支付给会计师事务所的审计费用、财务信息系统设计及执行费用和其他服务费用。
2002 年	2002 年 1 月 31 日,Pricewaterhouse Coopers 和 KPMG 率先表示支持禁止会计师事务所为审计客户提供 IT 咨询和内部审计两种服务。AICPA 转变立场,支持联邦政府对事务所上市公司客户服务范围的限制。	2002 年 1 月 25 日,GAO 宣布禁止事务所为政府部门和接受政府资助的私营组织同时提供管理咨询和审计业务。 2002 年 7 月,美国国会通过萨班斯法案,2003 年,SEC 颁布与萨班斯法案一致强化审计师独立性的规则,进一步限制会计师事务所向审计客户同时提供的非审计业务:簿记和其他会计服务;财务信息系统设计及执行;鉴定与价值评估业务、公证业务或出具实物捐赠报告书;精算业务;内部审计外部化业务;代行使管理或人力资源职能;经纪人、经销商、投资顾问和投资银行服务;与审计无关的法律服务或专家服务;PCAOB 禁止的其他任何服务。

界对于事务所拓展非审计业务的质疑和监管机构对于非审计业务的限制;以 SEC 为代表的监管机构对于非审计业务损害独立性的可能性表现出了极大疑虑,并试图规范和限制事务所拓展非审计业务,但其立场并不坚定。安然、世通事件之后,迫于社会各界的压力,职业界不再坚持自己的立场,萨班斯法案为监管机构限制事务所拓展非审计业务提供了制度保证,极大影响了非审计业务的拓展。

五、结论与启示

注册会计师行业多元化经营变迁,本质上是注册会计师行业衍生、扩张与成熟的过程。这一变迁过程既是社会经济发展的历史、逻辑序列顺向演进的过程,又是(技术)制度规范的不断转换过程。本文将美国注册会计师行业发展划分为四个阶段,描述了不同历史阶段的多元化经营现象,梳理了多元化经营的变迁背景。可以发现,注册会计师行业作为经济服务的产业,与社会经济的发展及客户的需求密切相关。美国注册会计师行业近一个半世纪的发展历程,亦是美国注册会计师行业致力于多元化经营、拓展业务的历程。并且,从美国注册会计师行业的发展演化历程可以看出,注册会计师行业业务类型的丰富和执业领域的拓展,主要是社会经济变迁过程中的一种自然演化。这种自然演化是特定的经济和技术背景下事务所经营战略(如经营多元化和行业专长化、职业精神导向主义和盈利导向主义等)、立法机构与管制机构的意志和其他利益相关者的需求共同作用的结果。进一步从非审计业务的拓展主体角度分析,事务所是非审计业务供给的直接践行者,理所当然的是非审计业务拓展的主体。美国注册会计师行业多元化变迁的历程表明,事务所在适应社会、经济发展和法律、制度修正的过程中,适时调整经营策略,开展多元化经营,增强服务能力,在审计市场中积累声誉,获取竞争优势。显然,事务所在美国审计市场展开多元化经营,广泛地拓展非审计业务,使业务收入结构优化,是达尔文式的“自然选择”的结果。

我国注册会计师行业重建至今,仅有 30 多年,虽然取得了巨大的成绩,但这个行业中的微观个体——事务所,仍处于持续的积累完善阶段。注册会计师行业是服务于社会经济的专业行业,一国经

济社会发展阶段对行业服务需求(数量和种类)具有决定性作用。我国经济正处于转型升级的阶段,需要注册会计师行业和本土事务所超常规发展,快速提高新型业务服务能力,适应经济结构调整、产业转型升级的需求。正因为如此,本土事务所拓展非审计业务,受到政府部门和行业组织的高度重视,拓展非审计业务不再纯粹是单个事务所的经济行为,而是被定位为注册会计师行业的发展战略。这意味着我国注册会计师行业的多元化经营的路径不可能全面复制美国注册会计师行业的完全自然演化模式,也即,单纯依赖本土事务所在审计市场中的“自然选择”无法快速实现非审计业务的拓展。

探讨本土事务所超常规的、跨越式非审计业务拓展路径,不仅需要市场“优胜劣汰”机制的推动下事务所充分发挥能动性、提升服务能力,从宏观制度的层面完善非审计业务拓展的配套制度,为非审计业务拓展肃清制度障碍,也需要在市场机制的基础上,在行业层面创建一个有助于提升事务所创新能力、便捷地促进非审计业务供需衔接的平台,使事务所能够在审计市场中更加快速地积累新型业务的知识,并将这种知识转化为客户所需的服务,实现知识的增值。

【注】

①华尔街的银行和经纪行是推动现代会计职业产生,以及在美国上市公司中强制实施公认会计原则(Generally Accepted Accounting Principles)的主要力量。19 世纪前半叶之前,美国上市公司拒绝提供公布财务报表,或者提供虚假的财务信息。19 世纪后半叶,许多投资银行家和经纪人坚定地推行财务报告制度,要求上市公司提供财务报告,纽约证券交易所最终开始要求所有上市公司提交财务报告,并产生了对独立会计师的需求。独立会计师的出现和公认会计原则的建立不是事先计划好的,几乎完全由资本市场中的参与者(银行、经纪行这些信息使用者和证券交易所等)推动完成,而与政府毫无关系,但是它们对于资本主义的自由市场经济发展至关重要(约翰·S·戈登:《伟大的博弈——华尔街金融帝国的崛起(1653-2004)》,中信出版社,2005 年第 196-198 页)。

②这些企业包括 United States Steel Corporation, E. I. DuPont de Nemours & Company, General Motors Corporation, Eastman Kodak Company, International Business Machines Cor-

poration。

③例如,为了便于将商业技术介绍给联邦政府,由塔夫脱总统提议成立了总统经济与效率委员会,该委员会成立后立即邀请会计职业界最主要的执业者担任咨询会计师。

④另一个值得注意的背景是,20世纪20年代,促进“合作资本主义”的国家政策主张商业达到新的稳定水平能够维护“社会公正”的信心,这降低了包括独立审计在内的外在监督机制的重要性,解除了注册会计师的第三方责任。这一时期,政府部门要求注册会计师向公司委托人提供咨询服务,而非履行监督职能。这一方面促进了税收、估计领域业务的快速增加及咨询业务的增长;另一方面,由于注册会计师的职业地位是基于其对于第三方的责任及独立性,这使得会计职业在维护职业地位的要求方面处境艰难。新兴事务所,如安达信(Arthur Aderson)创立的事务所,为现有的审计客户提供的服务进行了拓展。

⑤在1913年所得税法及1918年战时超额利润法通过之前,许多公司抵制折旧技术,并未进行充分的会计记录。

⑥如最高法院宣布1909年税法不符合宪法,进步主义改革者要求修订宪法,以授予联邦政府享有税收收入的权利。会计师通过美国公共会计师协会与联邦政府进行紧密合作,以确保不再出现类似于1909年公司特许权税的惨败。协会主席Montgomery在1913年提醒众议院筹款委员会,“美国改革会计师协会随时都准备着,并很愿意尽全力推进有效立法工作”。

⑦注册会计师通过执行独立审计,作为调和私有产权与以工业的集中及所有权与控制权分离为特征的经济制度之间矛盾的机制。

⑧审计报告出现频率大幅增加的时期介于1920年和1928年之间(Hawkins,1962,第364页)。

⑨1929年股灾发生后,纽约证券交易所预见到可能要遭受某些监管。较之政府部门的监督,证券交易所的领导者更偏好于民间部门的审计,注册会计师得到了交易商领导者的支持。因此,交易所提出与美国会计师协会合作制定改革措施,并在证券立法期间,向国会提交了其与美国会计师协会的证券交易合作委员会的函件,以示改革措施已经颁布实施。

⑩如乔治·O·梅指出,1933年证券法不仅抛弃了“举证责任在原告”的规定,也拒绝了“共同过失论和造成的伤害与赔偿之间应当存在某种关系这种貌似合理的理论”(参见May George O., Position of Accountants Under the Securities Acts. Journal of Accountancy, no. 2, 1934: 9-23)。

⑪注册会计师法律责任增大的一个直接后果是,根据1966年11月15日的《华尔街日报》,注册会计师面临的法

律诉讼案已经超过100件,并且这个数字一直在增加。

⑫1948年,基于消除短式审计报告对公众的误导,美国会计师协会的审计委员会发布审计程序第24号,要求在短式报告中删除所有关于内部控制的说明文字,但同时要求会计师在审计过程中对被审计单位的内部控制情况进行恰当评价,以此为基础确定具体的审计范围和审计程序。由于这项准则表述过于笼统,审计师通常不会对特定的内部控制与具体审计程序之间的关系进行说明(Harlan, 1974),因而并未能对审计过程带来有效的影响。

⑬1970年,美国会计师协会发布了《审计程序准则》第49号,其中要求注册会计师提供内部控制报告;1972年,发布《审计程序准则》第52号,介绍内部控制评价方法。

⑭例如,在1980-1985年期间,根据证券交易委员会的报告,仅阿瑟·安达信就支付了超过1.37亿美元的法庭和解。

⑮Arthur W. Bowman是公共会计报告(Public Accounting Report)的编辑,他记录了20世纪80年代早期一些大型事务所在竞标过程中激烈竞争,并使客户的审计费用大幅削减,中标事务所的审计费用低于前任事务所审计费用25%到50%(Bowman, 1985, 第705-713页)。“如果公司能够以0美元获取审计业务,事务所将获取这个客户”(Bowman, 1985, 第720页)。1991年,纽约注册会计师协会主席Norman Lipsie指出:“我最近看到三起这样的案例,六大会计师事务所(Big Six)以0美元中标提供审计业务”(Brenner, 1991)。

⑯即产品的生命周期中,高利润的新产品逐渐由于竞争的加剧和进入成本趋低而变成稀松平常且利润微薄的产品。

⑰Arthur Andersen一直按照全球性公司的模式运营,其总部设在芝加哥,1978年在日内瓦和瑞士设立Arthur Andersen & Co. 和 Societe Cooperative,来协调全球的分支机构。

参考文献:

[1] 李晓慧,刘钧. 注册会计师发展非审计业务探讨[J]. 审计研究, 2011, (04).

[2] 黄世忠. 分业经营抑或混业经营——美国注册会计师行业市场定位的嬗变及其监管启示[J]. 财会通讯, 2003, (10).

[3] Paul J., Miranti Jr. From Conflict to Consensus: the American Institute of Accountants and the Professionalization of Public Accountancy (1886-1940) [D]. 1985, Ph. D. ADISS, Johns Hopkins University.

[4] Carey, John C. The Rise of the Accounting Profession.

vol. 1 [M]. New York: AICPA, 1969.

[5] [美]加里·约翰·普雷维茨,巴巴拉·达比斯·莫里诺.美国会计史:美国的文化意义[M].北京:中国人民大学出版社,2006.

[6] McGladrey. The Accountant as a Help to the Business Man[J]. Certified Public Accountant, 1933, (February): 105 – 112.

[7] Kent E. J. The Firm of S. D. Leydesdorf and Company, Certified Public Accountants[M]. Typed Memorandum, S. D. Leidesdorf & Co., New York, 1975.

[8] Rappaport, Louis H. Forces Influencing Accounting: The Stock Exchanges[J]. Lybrand Journal, 1963, (05): 43 – 57.

[9] Staub, Walter A. Auditing Development During the Present Century [M]. Cambridge: Harvard University Press, 1942.

[10] May George O. Letter to the Editor[N]. New York Times, 1927.

[11] Berl A. A. Protection of Non – Voting Stock[J]. Harvard Business Review, 1926, (03): 252 – 265.

[12] AIA. Year Book of Annual Meetings[M]. New York: AIA, 1922.

[13] Flynn John T. Testimony of John T. Flynn, Economist, New York City[Z]. Temporary National Economic Committee, Verbatim Record. 1939, (28): 214 – 244.

[14] Wiesen, Jeremy. The Securities Acts and Independent Auditors: What Did Congress Intend? [R]. New York: AICPA, 1978.

[15] Wise T. A. Peat, Marwick, Mitchell & Co[M]. New York: Peat, Marwick, Mitchell, 1982.

[16] Swanson, Theodore. Touché – Ross: A Biography. Tempo[R]. Special Anniversary Issue, 1972.

[17] Arthur Andersen & Co. The First Sixty Years 1913 – 1973[M]. Chicago: Arthur Andersen & Co., 1974.

[18] Glickauf Joseph S. Footsteps Toward Professionalism: the Development of an Administrative Services Practice Over the Past Twenty – five Years[R]. Arthur Andersen & Co., Chicago, 1971.

[19] M. Stevens. Is Your Accounting Firm Still an Accounting Firm? [J]. Financial Executive, 1985, (July): 25 – 29.

[20] Witte John M. The Politics and Development of the Federal Income Tax [M]. Madison: University of Wisconsin

Press, 1985.

[21] Carey John C. The Rise of the Accounting Profession [R]. New York: AICPA, 1970.

[22] Anreder S. S. Profit or Loss? Price – cutting is Hitting Accountants in the Bottom Line [J]. Barron's. 1979, (03): 9 – 31.

[23] Knechel R., P. Rouse, C. Shelleman. A Modified Audit Production Framework: Evaluating the Relative Efficiency of Audit Engagements [J]. The Accounting Review, 2009, 84 (5): 1607 – 1638.

[24] Imhoff E. A. Jr. Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance [J]. Accounting Horizons, 2003, (Supplement): 117 – 128.

[25] DeAngelo E. Auditor Independence, Low – Balling, and Disclosure Regulation [J]. Journal of Accounting and Economics, 1981, 3 (2): 113 – 127.

[26] Simon D., Francis J. R. The Effects of Auditor change on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery [J]. The Accounting Review, 1988, 63 (2): 255 – 269.

[27] Rankin L. J., Sharp F. C. Are CPA Firms Jumping on the New Assurance Services Bandwagon? [J]. The Ohio CPA Journal, 2000, (11): 15 – 19.

[28] 武恒光,李璐. 经营风险审计变迁的演化经济学解释[J]. 经济与管理评论, 2012, (05).

(责任编辑:宋 敏)

