

# 基于政府干预的审计市场分割与审计合谋治理审视

管亚梅

(南京财经大学 会计学院, 江苏 南京 210046)

**[摘要]** 审计市场分割不但关系到审计市场自身的有序发展,还直接影响到资本市场引导资源配置功能的有效发挥,而且还是发生审计合谋的重要因素。审计市场分割可以理解为分割审计市场的行为或由于分割行为导致的审计市场非统一状态。地方政府具有很强的动机去干预提供审计服务的会计师事务所,以使其配合当地企业进行盈利操纵,进而帮助企业从股票市场获取更多资源,也即地方政府间接参与了审计合谋。因此,基于政府干预下审计市场分割的角度来审视审计合谋形成的原因,并提出有针对性的治理之策就显得尤为必要。

**[关键词]** 政府干预; 审计市场分割; 审计合谋; 购买审计意见

**[中图分类号]** F239.43    **[文献标识码]** A    **[文章编号]** 1004-4833(2012)03-0025-07

## 一、审计合谋的理论基础与本文的研究视角

### (一) 审计合谋的理论基础

审计合谋是指注册会计师或会计师事务所为取得自身利益,取悦、迁就被审计单位,对其违背会计准则、践踏国家有关会计法律法规或制造虚假会计信息的行为视而不见甚至为之出谋划策<sup>[1]</sup>。与审计合谋相关的理论基础很多,如委托代理理论、信息不对称理论、“内部人”控制理论等。但本文认为最直接相关的理论基础是博弈论和信息经济学理论,当把博弈论引入信息经济学领域后,将极大地推动非对称信息的信息经济学发展,同时,博弈论和信息经济学二者研究视角仍存在差异,博弈论研究的独立审计合谋基本理论是在参与人信息结构给定的条件下可能的均衡结果,信息经济学研究的是在给定信息结构条件下最优的契约安排是什么,从一定程度上讲,博弈论是“实证的”,而信息经济学是“规范的”。基于博弈论和信息经济学对审计合谋理论基础的 analysis 如下。

首先,多重经济主体之间的博弈使得审计合谋有机可乘。如会计师事务所的目标是多寻找客户,按照审计准则和程序出具审计报告,收取审计费用;公司管理当局效用函数是希望会计师事务所出具“理想”的审计报告,以便向股东大会解脱自己的委托责任,获取优厚的薪酬并维持自己的职位,管理当局为达到此目的有时甚至不惜“购买审计意见”<sup>[2]</sup>。其次,审计质量信息传递不均使得审计合谋有机可乘。运用信息经济学的数学模型来研究审计关系中代理人是否存在道德风险与逆向选择问题<sup>[3]</sup>,同时还可研究并设计有效的激励约束机制来甄别和选择代理人(公司管理当局与会计师事务所

**[收稿日期]** 2010-09-21

**[基金项目]** 教育部人文社会科学基金项目(09YJC790141);江苏省高教人文社科基金(2011SJB790009);江苏省哲学社会科学基金项目(08EYB020);南京财经大学预研究课题基金(A2010013)

**[作者简介]** 管亚梅(1970—),女,吉林九台人,南京财经大学会计学院教授,南京大学博士后,从事资本市场财务和审计研究。

所),提高独立审计质量,向财务信息使用者提供与投资决策相关的财务信息。

## (二) 本文的研究视角

审计合谋牵涉面广、危害性大,最终会损害广大投资者及债权人的利益。所谓“一个巴掌拍不响”,审计合谋的发生是供给方与需求方串通的结果。审计合谋的供给方是会计师事务所及其注册会计师即审计主体;审计合谋的需求方是被审计单位管理当局即审计客体。审计合谋的形成原因纷繁复杂,已有大量文献揭示了审计合谋的形成原因、演化过程和治理对策。本文从全新的政府干预下审计市场分割的角度出发,深入审视审计合谋的形成原因,并提出有针对性的治理之策。审计市场分割可以理解为分割审计市场的行为或由于审计市场分割行为而导致的审计市场非统一状态,审计市场分割既存在业务视角的分割也存在地域视角的分割,本文讨论的是审计市场地域分割问题。

## 二、文献综述

### (一) 审计市场文献综述

西方发达国家的审计市场经过百年的发展,市场化程度已经很高,并形成了以德勤、安永、普华永道、毕马威四大国际会计公司为主的寡头垄断市场。在美国、英国、日本、意大利等西方国家,“四大”会计师事务所的审计客户数量占上市公司总数的80%以上。在这样的市场结构下,不仅某一国家内部的审计市场没有地域特征,且国家与国家之间由于“四大”的高度行业垄断和信誉壁垒,也不存在地域分割现象<sup>[4]</sup>。所以,审计市场分割并不是国外审计研究的主要课题。

而在国内,审计市场分割是审计服务市场中存在的一种普遍现象。余玉苗指出,我国会计师事务所的审计业务活动带有显著的地域性:1999年我国上市公司由本地会计师事务所审计的比例平均为79.4%,非10家最大会计师事务所本地化比例更是高达81.6%,本地化程度较高的非“十家”最大会计师事务所出具的非标准无保留意见审计报告比例要低于本地化程度较低的“十家”最大会计师事务所7个百分点<sup>[5]</sup>。这说明,注册会计师在审计时特别容易受到当地政府的不当干预,并且往往很难抵御政府和企业的压力。

清华大学管理学院课题组对全国200余家会计师事务所进行了问卷调查,结果显示,我国注册会计师职业服务市场存在严重的分割现象,会计师事务所的绝大多数收入都来源于所在城市或所在省份的业务,跨省(市)业务收入比重较低。刘峰等研究发现,上市公司在选择新任会计师事务所时对地域因素考虑较多,有三分之二的上市公司在寻找审计师时选择了本地所。他们认为,本地会计师事务所所在审计本地上市公司时,其独立性更容易受到各种因素的影响和干扰<sup>[6]</sup>。王广明等指出各级行政管理部门通过直接或间接的行政干预,指定、委托与其挂靠的会计师事务所接受审计业务。会计市场的地区分割不但会造成会计师事务所之间的不公平竞争,也使得我国会计师事务所难以做大<sup>[7]</sup>。朱红军等以2001年和2002年的IPO审计市场为研究对象,对我国IPO审计市场的需求特征进行了实证考察。研究发现,IPO审计市场存在着对管制便利、会计师事务所规模和会计师事务所地缘关系的需求,管制便利的会计师事务所、大规模会计师事务所以及本地会计师事务所更具竞争优势,能够获得更多的市场份额<sup>[8]</sup>。张立民、管劲松的研究反映出2002年我国A股上市公司的年度财务报告审计大多数是由本地具有证券期货资格的会计师事务所完成的,这充分说明我国A股审计市场上存在严重的地区分割现象<sup>[9]</sup>。中国证券监督管理委员会首席会计师办公室对我国证券期货审计市场历年资料进行分析统计后发现,1993年上市公司选择本地会计师事务所的比例高达86.39%,2005年下降为51.07%,1993年至2005年(除2000年)的平均比例为73.20%。尽管这一比例呈逐年下降趋势,但本地客户仍然占到了一半以上。孙铮和于旭辉的实证研究结果发现,代理层级越多的国有上市公司越倾向于选择高质量的会计师事务所<sup>[10]</sup>。这一研究结论也恰恰说明政府干预对上市公司选择会计师事务所存在重要影响。

## （二）审计合谋治理文献综述

Tirole 注意到具有隐含旁支付契约的合谋行为很可能来自于某种类似声誉机制形成的长期关系<sup>[11]</sup>。这些长期关系产生了一种“悖论”，即在提高组织效率的同时，也产生了合谋的机会。Kofman 等通过创造另一个信息源来扼制可能发生的审计合谋，他们的主要思路是同时引入两位监督者，唯一目的就是阻止异常的合谋行为<sup>[12]</sup>。Joshua 等率先提出了财务报表保险制度，即上市公司向保险公司投保，由保险公司聘请会计师事务所对上市公司进行审计，以此来割断会计师事务所对上市公司管理层的依赖，从而提高审计独立性<sup>[13]</sup>。Pitt 认为，为了防止注册会计师与公司管理层合谋，应当重构会计职业监管体系。这个体系实质上必须是一个权威的、高效的和透明的自律系统，其领导层和管理层必须高度独立，而且这个系统应能够对注册会计师履行职责的方式、单个注册会计师事务所以及整个注册会计师行业进行完善的、经常的监控<sup>[14]</sup>。安然事件后出台的《萨班斯—奥克斯莱法案》要求美国证券交易委员会对美国财务报告准则制定过程进行研究（采用的是以原则为基础），并向国会提交有关报告。吴溪通过对“ST 深华源重新公布年报”事件分析后认为，政府有关监管部门的工作重心应放在如何建立并完善独立审计的运行机制和监督体制上，着重培养市场对独立审计的需求并完善独立审计民事赔偿责任制度，同时应加强不同监管部门间的实时沟通与协调，共同促进我国证券市场的规范发展<sup>[15]</sup>。刘峰和郭永祥的研究认为审计合谋是指审计人员与被审计单位经营者串通起来并出具虚假审计意见的一种社会经济行为。导致这一行为产生的原因是不合理的公司治理结构所带来的经营者对虚假审计意见的强烈需求，这造成了审计市场有效性降低或无效，审计师无法保持超然独立性。为此，必须从根本上遏制审计合谋行为，其中最有力的措施就是改变上市公司治理结构<sup>[16]</sup>。欧阳电平、胡建敏认为，审计制度安排是影响独立性的关键因素，他们认为当前的审计委托关系从根本上决定了审计缺乏独立性，并提出证监会委托和招投标制的委托制度改革的设想<sup>[17]</sup>。李爽、吴溪从中国会计准则的制定导向角度来分析如何治理审计合谋问题。他们主张应在一个相对“单纯”的准则制定环境中进行审计合谋治理，并以系统、协调的会计理论框架作为支撑<sup>[18]</sup>。雷光勇认为，审计合谋与财务报告舞弊之间的共生治理有三个思路：一是从合谋共生单元着手，即分别从财务报告舞弊形成的审计意见需求方和鉴证财务报告质量的审计意见供给方着手；二是从合谋的行为共生模式着手，即如何将合谋共生单元之间形成的对称性互惠模式转变为非对称性互惠模式、非对称性互惠模式转变为审计师与管理当局之间的无共生关系；三是从合谋的共生环境着手，即从完善市场经济体制、健全人文社会环境角度入手，包括社会契约诚信责任及非执行董事或独立董事意识的培育、证券监管制度安排的改进、企业产权制度改革最终完成等<sup>[19]</sup>。另外，还有很多学者对审计合谋问题进行了研究<sup>[20-22]</sup>。

## 三、政府干预与审计市场分割的形成

### （一）政府干预下审计市场分割的形成原因

对于地方政府来说，帮助所属企业从股票市场获得资源，不仅可以减轻政府财政负担、缓解就业压力、促进当地经济发展、改善地方形象、实现地方和部门利益，还可以给地方政府官员带来“好处”。因此，地方政府往往默许下属企业的盈利操纵行为，甚至利用其权力协助企业进行盈利操纵。而企业进行盈利操纵需要会计师事务所的配合，否则将很可能被会计师事务所揭露，引起监管者注意，最终导致筹资失败或监管处罚。因此，地方政府具有很强的动机去干预提供审计服务的会计师事务所，使其配合下属企业进行盈利操纵，进而从股票市场获取更多的资源。

与外地会计师事务所相比，本地会计师事务所在政治和经济上更依赖当地政府，更容易受到当地政府的影响，并且本地会计师事务所与当地客户的联系更为密切，因此本地会计师事务所更有可能配合地方企业进行盈余操纵<sup>[23]</sup>。政府控股尤其是地方政府控股的企业更倾向于选择辖区内的会计师事务所为之提供审计服务，对会计师事务所选择的本地偏好所导致的结果就是设置了审计市场的地

域性壁垒,限制了会计师事务所的流动性,人为造成了审计市场的地区分割。

## (二) 政府干预审计市场的形式

### 1. 以行政壁垒的方式指定本地会计师事务所

《中华人民共和国注册会计师法》中明确规定“会计师事务所受理业务,不受行政区域、行业的限制”,“委托人委托会计师事务所办理业务,任何单位和个人不得干预”。但是在实际工作中,由于政府与企业间广泛而密集的利益纠葛,政府往往用行政壁垒的方式下发“红头文件”,这不仅导致审计市场的业务分割,也造成了审计市场的地区分割。比如企业所得税汇算清缴审计由税务部门指定会计师事务所;验资则由工商部门指定会计师事务所;金融、外汇等审计业务则由人行、外汇管理部门指定会计师事务所等。2006年2月24日,陕西省某会计师事务所网站上登出“本所被陕西省工商局指定为特约审计单位;本所被西安市税务局指定为特约审计单位;本所被西安市工商局指定为特约审计单位;本所被西安市财政局指定为特约审计单位;本所被陕西省事业单位编制局指定为特约审计单位;本所被中国工商银行指定为特约审计单位;本所被中国银行指定为特约审计单位;本所被西安市商业银行指定为特约审计单位;本所被西安市国资委指定为特约审计单位;本所被陕西省国资委指定为特约审计单位”。显然,这就是由于政府行政干预而导致的审计市场分割。

### 2. 审计招投标是审计市场分割的隐蔽形式

在审计委托关系中,应该是所有者委托会计师事务所对被审单位进行审计,即委托方拥有对会计师事务所的选择权。为了增强审计独立性,尽量减少“内部人”在选择会计师事务所时的不正当干预,同时也为了降低审计费用,提高审计质量,对审计业务进行招投标这种选择会计师事务所的方式便应运而生。审计招投标是指审计委托人以公开招标或邀请招标的方式选聘审计师,会计师事务所以投标方式承接审计业务的一种审计师选聘制度,一般做法为:主管单位或代理机构发出招标公告或投标邀请书;符合条件的会计师事务所进行投标;招标人或招标中介机构主持开标;评审委员会按照一定标准对会计师事务所进行评审,最终确定承办下属企业审计业务的会计师事务所。但是,在实际工作中,拥有决定权的委托部门在确定投标方时往往更多地考虑地方利益并兼顾挂靠体制所遗留的复杂关系,照顾本地会计师事务所,排斥外地会计师事务所,人为地造成审计市场地区分割<sup>[24]</sup>。比如,四川省国资委在其2004年12月27日发出的《省国资委关于2004年度企业财务决算审计试点委托比选邀请函》中圈定参与者只能是四川省年度经营收入规模前十名的会计师事务所,四川省国资委统计分析处明确表示不接受其他国内外大所参与投标。

### 3. 非正式“口头干预”成为审计市场分割现象产生的幕后推手

《中华人民共和国注册会计师法》、《反不正当竞争法》等法规中明确禁止采取任何行政手段干预审计市场,鉴于通过下发“红头文件”分割市场的违规行为过于明显,一些部门更多地采用“打招呼”等较为隐蔽的干预形式。比如,财政部对2004年会计师事务所进行执业质量检查时发现,一些地方政府部门利用其政治权力采用非正式“口头干预”的方式,干预会计师事务所收费,暗中操作或指定会计师事务所执行有关的审计、验资业务,这造成了注册会计师服务市场管理的混乱,会计师事务所难以独立、客观、公正执业,从而降低了审计质量<sup>[25]</sup>。中国注册会计师协会于1997年4月对全行业进行的问卷调查结果显示,有54.7%的被调查者反映他们在执业过程中受到了政府部门的行政干预,主要形式有指定客户、指定业务及干预审计报告的出具等。

### 4. 政府“行政包庇”本地违规会计师事务所

一些地方政府在接受证监会委托调查案件时,为维护本地公司的“面子”,采用大事化小、小事化了的手段,有时甚至会先于证监会悄悄地处理案件。产生这种现象的原因是地方政府往往具有双重角色:一是要代表国家、维护国有股权的利益;二是要担当执法角色,当这两种角色发生冲突时,国家利益往往屈服于地方利益。例如利用行政手段协助上市公司进行盈利操纵、为不合格企业谋取融资

资格、协助国有大股东通过关联交易转移上市公司资源等,当问题暴露,政府就利用自身的特殊地位干扰监管部门和司法部门的调查和处罚行为。

#### 四、政府干预下的审计市场分割对审计合谋的影响结果

##### (一) 本地所的非标意见比例明显低于异地所

审计人员提供的非标准审计意见会对被审计单位的股票价格及管理当局的报酬有直接影响。因而,被审计单位管理当局对审计人员提供的标准审计意见便有着内在的需求冲动,也就有积极性通过审计寻租来获得标准审计意见,以帮助其进行财务报告造假。作为监督委托代理关系独立第三方的审计人员本应独立、客观、公正地履行自己的职责,但由于外部市场巨大的竞争压力及上市公司管理当局给出的现实既得利益和一些许诺利益,在外部监管力度和惩罚力度不大的情况下,很有可能会被拖下水,帮助上市公司管理当局造假,将本应该出具的非标审计意见“变卖”为标准审计意见,从而实现了合谋<sup>[26]</sup>。许多研究也表明,选择异地会计师事务所时,公司出现非标准审计意见的比率比选择本地会计师事务所行审计时,公司得到非标准审计意见的比率高,即如果上市公司选择会计师事务所时考虑地方保护并尽量选择本地会计师事务所,则本地所出具非标准意见的比例低于异地会计师事务所出具的非标准意见比例。

##### (二) 会计师事务所与被审计公司为同地的比例明显偏高

中国证监会作为我国证券市场最重要的监管部门,始终十分重视证券市场会计信息质量监管工作,并依法对违反法律法规的会计师事务所及注册

表 1 被处罚会计师事务所及注册会计师与被审计公司的地域关系

会计师事务所与被审计公司是否在同一地区	涉案数	占全部案例的比例
是	43	82.69%
否	9	17.31%
案例总数	52	100%

会计师做出了相应处罚。但仍有大量的审计合谋案件不断浮出水面,郑丽在博士论文中对其收集的1993年到2006年共52个审计合谋案件进行统计分析后发现,被处罚的会计师事务所及注册会计师与被审计公司处在同一地区的案例所占比例明显偏高<sup>[4]</sup>(见表1)。

在涉案的会计师事务所中,与被审计公司处于同一地区的案例占全部处罚案例的82.69%,远远高于异地委托的比例,由此可以折射出地方保护主义以及市场分割对审计合谋的形成具有一定的影响。

#### 五、现行审计市场分割下审计合谋的形成机理剖析

事实上,当前的市场中仍存在着许多不确定因素,在财务会计法规缺陷、生存性压力、职业道德缺失、政府管制不到位、产权制度残缺、审计体制不完善等因素的共同作用下,审计合谋买卖双方经过市场博弈,迅速达成“耦合均衡”,“耦合均衡”点的位置受到政府监管力度的和公正执业水平的共同影响。政府监管主要是通过立法及执法来进行,是一种制度安排和行政安排。在一定的监管力度下,可以迫使审计合谋的供给方公正执业,限制但不能杜绝审计合谋的发生<sup>[27]</sup>。同时,政府监管力度越大,审计合谋被发现的概率越大,审计合谋需求方的成本就越高,从而在某种程度上限制了审计合谋的需求。但是,我们绝对不能说政府监管是万能的,这是因为:第一,政府监管会发生成本支出,而这种成

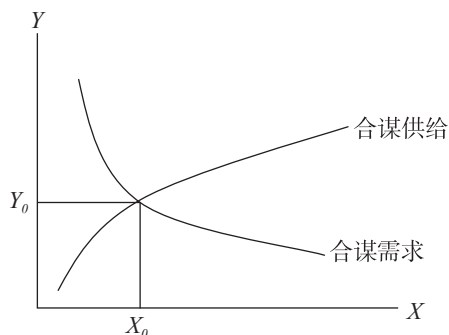


图 1 审计合谋供给与需求的“耦合均衡”<sup>[23]</sup>

本只能限定在一定幅度内;第二,基于“激励约束机制”的考虑,合理的监管力度才会激发人们公正执业的愿望,超过这一限度反而会适得其反。它们的关系可以用上页图1表示。

## 六、基于政府干预下审计市场分割的审计合谋治理过程审视

### (一) 政府转变审计市场建设中的干预手段

中国长期以来形成的是政府主导型的经济体制,政府“宏观调控”和相关政策的运用对国民经济稳定发展发挥了重要的作用。但是,政府过多地使用行政手段和直接方式干预公司事务,如借助行政权力对控股上市公司特殊关照、发文指定事务所审计、对审计市场进行行政细分等<sup>[28]</sup>。转变政府职能要求政府应主要通过制定产业政策及行业准入规则来引导企业,通过市场监管、行政处罚监督指导企业。

### (二) 完善地方政府政绩考核机制

地方政府考核是地方政府职能的反向界定。多年来,我国干部考核制度特别是对地方干部政绩的评价与考核,过分强调所辖地区经济发展成就并与之直接挂钩,且经济发展成就以当地GDP增长速度、财政收入量、就业情况等指标进行简单量化和比较。这种政绩考核机制不可避免地会引导地方政府官员采用地方保护的方式力保地方经济指标,而对当地企业的保护和干预正是造成审计市场分割的诱因<sup>[29]</sup>。因此,要消除审计市场分割、完善统一市场,就应当尽快调整“以经济建设为中心”来考核地方政府官员的指标体系,在制度设计上减弱地方政府过度关心经济增长和税收增长的倾向。结合新时期社会经济发展的需求,建立更加科学和适应社会发展的政绩考核体系,这一体系不仅要有经济数量、增长速度指标,而且要有经济增长质量及可持续发展度、资源利用效率、社会效益、环保等指标,同时还要结合地方政府对国家统一政策法规的遵守情况以及直接干预市场运转或企业活动所造成的经济损失情况进行综合考察。

### (三) 积极推进会计师事务所合并化进程

从国际范围的经验来看,寡头市场结构的形成主要是通过收购兼并来实现的,国际“四大”会计师事务所的成长史就是最好的印证。我国寡头审计市场结构的形成、审计市场集中度的提高,一方面应主要通过合并的方式来实现,并且这种合并应以强强合并为主流;另一方面,在促使和推动我国会计师事务所走规模化发展道路时,必须坚决按市场机制操作,即确保会计师事务所在平等、自愿、协商的基础上,自主选择适宜的合并、重组对象,绝不能由政府强制,在会计师事务所合并的过程中,双方应在经营理念、组织体系、文化氛围等方面相互协调,选择适宜的合并方式。

### (四) 政府规制审计行业准入条件及退出机制

#### 1. 对审计行业准入条件进行规制

会计师事务所是否要扩大规模、实施合并,应取决于其自主行为,政府不能强制,但为了加快会计师事务所规模化发展进程,政府可以出台相应的政策加以引导。日本大藏省于1974年修订了《公认会计士法》,规定设立审计法人并赋予其审计证券上市公司的资格。此举促使众多会计师事务所合并,很快发展成为十几家大型会计师事务所,现在已形成“四大”控制证券上市公司审计业务的市场形态<sup>[30]</sup>。我国应借鉴日本的做法,提高审计行业门槛,促使会计师事务所为获得相应的资质进行合并或重组,从而实现规模化发展,提升国内会计师事务所与国际会计师事务所抗衡的能力。2007年4月9日,国家财政部、证监会联合发布的《关于会计师事务所从事证券、期货相关业务的通知》中提出,会计师事务所应获得从事证券、期货相关业务资格,这一要求将促进会计师事务所之间的合并和重组,在一定程度上有利于审计市场的整合。

#### 2. 对审计行业退出机制进行规制

目前,审计市场质量良莠不齐,设定退出机制不仅可以实现淘汰一些质量不高的会计师事务所,

为其他会计师事务所提供更多的客户资源和人力资源,间接促进其他会计师事务所的发展,也将更有利于培育寡头垄断审计市场<sup>[31]</sup>。而我国审计市场目前仍缺乏完善的市场退出机制,对违规会计师事务所和注册会计师的处罚力度非常弱,更没有破产风险。因此,应通过政府强制性措施来完善相应的市场退出机制,使规模小、执业质量低、各方面不符合要求的会计师事务所退出现有审计市场。

## 参考文献:

- [1]叶雪芳.上市公司审计合谋及治理对策[J].财经论丛,2001(5):72-76.
- [2]林文益.论国内统一市场的形成[J].北京商学院学报,1994(1):10-12.
- [3]刘培林.地方保护和市场分割的损失[J].中国工业经济,2005(4):69-76.
- [4]郑丽.中国审计市场分割问题研究[D].吉林大学博士学位论文,2009:33-57.
- [5]余玉苗.中国上市公司审计市场结构的初步分析[J].经济评论,2001(3):120-122.
- [6]刘峰.我国审计市场制度安排与审计质量需求[J].会计研究,2002(12):27-32.
- [7]王广明.从信息不对称看独立审计制度[J].审计研究,2002(5):34-36.
- [8]朱红军.转型经济中审计市场的需求特征分析[J].审计研究,2004(5):26-31.
- [9]张立民,管劲松.审计师非自愿性变更与审计监管[J].审计与经济研究,2004(3):1-7.
- [10]孙铮.分权与会计师事务所选择[J].审计研究,2007(6):52-59.
- [11]Tirole J. Hierarchies and bureaucracies: on the role of collusion in organizations[J]. Journal of Law Economics and Organizations, 1986, 61(2):181-214.
- [12]Kofman F, Lawaree J. On the optimality of allowing collusion[J]. Journal of Public Economics, 1996, 59(7):383-407.
- [13]Johnson V E, Khurana I. Audit - firm tenure and the quality of financial reports[J]. Contemporary Accounting Research, 2002, 45(12):637-660.
- [14]Pitt H. Do companies successfully engage in opinion shopping? evidence from the UK[J]. Journal of Accounting and Economics, 2000, 39(9):321-337.
- [15]吴溪.监管处罚中的“重师轻所”及其后果:经验证据[J].会计研究,2008(8):23-32.
- [16]刘峰.规模与审计质量:店大欺客与客大欺店?——基于香港市场大陆上市公司的经验数据[J].审计研究,2009(3):33-37.
- [17]欧阳电平,胡建敏.审计独立性的制度分析与改革[J].审计月刊,2004(9):41-44.
- [18]李爽,吴溪.关于会计准则制定导向问题的思考[J].中国注册会计师,2004(7):41-45.
- [19]雷光勇.审计合谋与财务报告舞弊:共生与治理[J].管理世界,2004(2):97-104.
- [20]汪俊秀.上市公司审计委托关系的重构——加强审计独立性的路径[J].审计与经济研究,2007(1):49-51.
- [21]刘国常,韩春生.上市公司审计合谋的博弈分析和治理策略[J].审计与经济研究,2005(5):31-35.
- [22]万鹏,刘建中.业绩预告制度对审计独立性的影响分析[J].南京审计学院学报,2009(1):51-55.
- [23]晏青,陶亚民.中国审计市场结构优化问题研究[J].安徽农业科学,2006(2):390-392.
- [24]吴粒,赵秀梅,张明喜.中国独立审计市场结构与市场绩效的实证分析[J].沈阳工业大学学报,2007(2):115-120.
- [25]董志强,汤灿晴.审计市场竞争与审计合谋:历史与理论考察[J].审计与经济研究,2010(5):27-33.
- [26]Pittman J, Fortin S. Auditor choice and the cost of debt capital for newly public firms[J]. Journal of Accounting and Economics, 2004, 38(1):113-136.
- [27]朱锦余,雷光勇.审计合谋的制度分析及对策[J].中南财经大学学报,2001(3):109-111.

