

CPA 诚信执业影响 其审计意见决策的相关研究

赵秋君 崔宏楷

(大连民族学院 大连 116600 东北林业大学 哈尔滨 150040)

【摘要】 本文从注册会计师年度报表审计的角度,选取了2002~2008年被出具非标准无保留审计意见审计报告的样本共计451个,采用逻辑回归实证分析方法,研究了注册会计师的诚信度与执业能力对非标准无保留审计意见决策的影响。

【关键词】 审计意见决策 诚信执业建设 审计质量 注册会计师独立性

审计作为提高上市公司会计信息披露质量的特定制度安排,注册会计师诚信度和执业能力是决定审计质量的关键所在。因此,注册会计师独立性、执业能力与上市公司的财务健康状况均为影响注册会计师审计意见决策的显著因素。有关文献已经对注册会计师的执业行为与审计意见决策的关系进行了前期研究,并取得了一定的成果。但研究表明,注册会计师在权衡是否为财务困难公司出具非标准审计意见审计报告时,一般受审计业务组合、公司财务困难程度、审计业务收入等方面因素的影响,较少关注诚信执业能力问题。

一、研究基础

1. 审计质量与审计意见决策的关系。Francis(1999)等的研究表明,审计质量影响注册会计师的审计意见决策。从审计供给来看,审计质量的差异即发现与披露重大错报的能力与表现的差异,反映了注册会计师执业能力方面的差异;而从审计需求来看,不同的企业利益相关者对审计质量的需求也存在差异,反映了注册会计师诚信度方面的差异。因此,如果研究审计意见决策时不考虑审计质量的两个构成要素——注册会计师的独立性与执业能力,可能会得出片面的结论。

2. 诚信执业能力对审计意见决策的影响。从诚信角度看,在客户公司持续经营能力存在重大不确定性时,注册会计师的审计意见决策一是审计证据评价问题,二是是否在审计报告中予以披露的问题。基于理性经济人假设,注册会计师是追求效用最大化的人,其在做出审计意见决策时不可避免地会权衡不同因素所产生的可能影响。一方面,被披露问题的客户公司可能因不满注册会计师的客观反映而更换注册会计师,注册会计师的代价是失去客户以及与此相关的未来准租;另一方面,注册会计师也有可能因出具非标准审计意见的审计报告而避免了法律诉讼并维护了职业声誉。从执业能力看,审计意见决策可划分为判断持续经营能力与选择具体审计意见类型两个阶段。这两个阶段都与审计质量密切相关。识别客户公司是否存在持续经营不确定性,属于注册会计师的执业能力范畴。考虑到财务健康的公司通常情况下不可能被出具非标准审计意见的审计报告,因此选择存在财务困难的公司

作为研究审计意见决策的样本具有一定的解释能力和适用性。在样本组内,注册会计师面临着相同或相似的审计意见决策环境,这为研究注册会计师诚信度和执业能力对审计意见决策的影响提供了便利。

3. 注册会计师诚信度的度量。本文假定注册会计师对客户经济依赖性与注册会计师独立性负相关,以此作为度量注册会计师诚信度的基础。在注册会计师对客户经济依赖性的衡量方面,理论上应以公司的审计费用、非审计费用等占该事务所所有审计客户的审计与非审计费用总额的比例等来衡量。但由于国内目前审计费用披露标准不一致,且一家公司聘用几家会计师事务所支付的审计费用没有分开披露及无法区分审计费用与非审计费用,故其不是理想的衡量方式。国内的审计收费是以公司的资产规模为基础的,其与审计费用的相关性最高,因此本文借鉴国外的做法,以各公司的资产总额对数作为审计费用的替代变量,据以计算客户的重要性。

4. 注册会计师执业能力的度量。事实上,国内外许多审计失败案件之所以发生,其中一个很重要的原因就是审计业务的执行或复核人员缺乏对客户所在行业相关知识的了解。胜任能力的衡量方面,常用的指标是行业市场份额,即以特定行业为出发点,考察特定行业中某家会计师事务所的市场份额。会计师事务所在某个行业有较高的市场份额往往是其在特定行业的经营战略、行业专长投资、行业知识与技术积累等因素共同作用的结果,因此可以作为胜任能力的替代变量。行业市场份额的计算公式如下:

$$IMS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^J REV_{ikj}}{\sum_{i=1}^I \sum_{j=1}^J REV_{ikj}}$$

其中,分子为*i*会计师事务所在*k*行业的客户主营业务收入总额,分母为*k*行业的全部客户主营业务收入总额。

若 IMS_{ik} 大于等于10%,则定义*i*会计师事务所为*k*行业的专长事务所,并令其变量 $IMS_D_{ik}=1$,否则,令 $IMS_D_{ik}=0$ 。国外相关研究一般将行业专长的 IMS 阈值定在10%~20%之间。

二、样本选择与模型构建

1. 样本选择。如果样本组内的各公司之间财务状况存在显著性差异,那么各公司之间获得的审计意见的差异,反映的

可能是财务状况对审计意见决策的影响,而不是注册会计师独立性或执业能力的差异性。为消除研究样本之间持续经营能力方面的差异带给审计结论的影响,本文在参照国外相关研究方法的基础上,剔除金融与房地产类公司,将出具非标准审计意见审计报告且符合以下标准之一的公司作为样本:①当年经营活动现金净流量为负;②当年净营运资本为负;③当年营业利润为负;④当年留存收益为负。共得样本计451个,被出具非标准审计意见审计报告的样本在各年度之间的分布以及在各种具体审计意见类型中的分布见表1。

表 1 非标准审计意见样本构成

年度	带说明 无保留	带说明 保留	保留 意见	无法表 示意见	否定 意见	合计
2002	20	8	5	10	0	43
2003	26	8	4	11	0	49
2004	36	5	5	19	0	65
2005	38	5	15	24	0	82
2006	46	1	6	17	0	70
2007	57	0	2	12	0	71
2008	54	0	6	11	0	71
合计	277	27	43	104	0	451
	61%	6%	10%	23%	0	100%

2. 回归模型构建。为了在控制其他因素影响的基础上研究注册会计师的独立性与胜任能力对非标准无保留审计意见(MAO)决策的影响,建立Logistic回归模型如下:

$$\text{Logit}(\text{MAO} = 1) = \beta_0 + \beta_1 * \text{IMPOR} + \beta_2 * \text{IMS} + \beta_3 * \text{RECEIVABLE} + \beta_4 * \text{INVENTORY} + \beta_5 * \text{CFTL} + \beta_6 * \text{CACL} + \beta_7 * \text{NWTL} + \beta_8 * \text{LTDTA} + \beta_9 * \text{TLTA} + \beta_{10} * \text{NIBTS}$$

(1)因变量。上述回归模型中的因变量是MAO。如果样本公司被出具了持续经营有重大疑虑审计意见的审计报告,则因变量MAO的赋值为1,否则因变量MAO的赋值为0。

(2)考察变量。模型中的考察变量是IMPOR和IMS。IMPOR是注册会计师对客户经济依赖性,代表注册会计师诚信度。前期研究证据表明,规模越大的客户向注册会计师提供的审计费用越高,出于维持客户的考虑,注册会计师有可能向规模大的客户妥协。考虑到审计收费数据存在大量缺失的情况,IMPOR作为连续变量,在具体计算时,等于所审客户的资产总额取对数后,占该会计师事务所审计的所有上市公司总资产取对数后的总额之比率。IMS是行业专长,代表注册会计

师执业能力。有证据表明,提高行业专长实际上是会计师事务所的一种自觉行为与追求目标。IMS为虚拟变量,以年度IMS≥10%为划分行业专长的标准。

(3)控制变量。其中,RECE和INVE分别为应收账款与资产总额的比例、存货与资产总额的比例,二者是注册会计师潜在法律诉讼的替代变量。另外,CFTL为经营现金流量与资产总额的比例;CACL为流动资产与流动负债的比例;NWTL为所有者权益总额与负债总额的比例;LTDTA为长期负债总额与资产总额的比例;TLTA为负债总额与资产总额的比例;NIBTS为息税前利润总额与营业收入净额的比例。这六个财务指标与非标准审计意见决策存在显著相关性。

三、统计描述与实证分析

表2列示了各变量的描述性统计结果。从表中可以看出,全部样本中注册会计师对其客户经济依赖性(IMPOR)平均值为0.045 5,范围从0.01至0.96,说明IMPOR因各样本公司在其注册会计师客户组合中的重要性程度不同而存在较大差异。行业专长(IMS)的均值为0.079 2,说明行业专长会计师事务所介入财务困境公司审计业务的比例很低。

单变量、多元变量回归分析结果详见表3、表4。

表 2 变量的描述性统计结果

变 量	最小值	最大值	中位数	均值	标准差
MAO	0.00	1.00	1.00	0.062 8	0.266 5
IMPOR	0.01	0.96	0.002 5	0.045 5	0.077 1
IMS	0.00	1.00	0.00	0.079 2	0.270 0
RECE	0.00	0.98	0.222 2	0.172 3	0.137 4
INVE	0.00	0.94	0.251 4	0.158 2	0.152 7
CFTL	-0.58	1.07	-0.047 5	0.025 9	0.098 2
CACL	0.02	55.74	0.760 7	1.196 1	1.612 5
NWTL	-0.93	108.62	-0.022 1	1.128 9	2.454 8
LTDTA	0.00	1.78	0.000 2	0.077 4	0.108 6
TLTA	0.01	14.81	1.193 2	0.622 9	0.545 4
NIBTS	-28.97	29.61	-1.685 1	-0.107 9	1.526 3

表 3 PMCC相关系数表

	MAO	IMPOR	IMS	RECE	INVE	CFTL	CACL	NWTL	LTDTA	TLTA	NIBTS
MAO	1	-0.089***	-0.043***	0.170***	-0.074***	-0.046***	-0.084***	-0.102***	-0.047***	0.395***	-0.192***
IMPOR		1	0.010	-0.052***	0.011	0.031**	-0.043***	-0.050***	0.186***	-0.021	0.031**
IMS			1	-0.068***	0.005	0.048***	-0.019	-0.015	0.061***	-0.028**	0.030**
RECE				1	-0.055***	-0.280***	0.098***	-0.050***	-0.249***	0.081***	-0.163***
INVE					1	-0.319***	0.138***	-0.079***	-0.069***	0.014	0.025*
CFTL						1	-0.198***	-0.055***	0.073***	0.008	0.081***
CACL							1	0.717***	-0.057***	-0.189***	0.038***
NWTL								1	-0.128***	-0.243***	0.075***
LTDTA									1	0.148***	0.033***
TLTA										1	-0.098***
NIBTS											1

注: *、**和*** 分别表示相关系数在1%、5%和10%水平上显著。

改进高校固定资产核算的几点认识

魏春红

(西北工业大学 西安 710072)

【摘要】随着新情况、新问题的出现,现行高校固定资产核算方法的局限性日益显现,本文在剖析其局限性的基础上提出了改进措施。

【关键词】高校固定资产 效益 核算方法

一、现行高校固定资产的核算方法及其局限性

1. 在购进固定资产时,将相关支出直接计入当期费用,按资金来源分别借记“专用基金——修购基金”、“教育事业支出”等科目,贷记“银行存款”等科目,同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。固定资产在使用过程中不按固定资产的原值和使用年限计提折旧。这种核算方法的局限性主要包括以下三个方面:

一是不能满足教育培养成本核算的需要。《高等学校教育培养成本监审办法(试行)》(发改价格[2005]1008号)规定:高校教育培养成本包括人员支出、公用支出、对个人和家庭的

补助支出和固定资产折旧四部分。不难看出,由于高校固定资产不提折旧,核算教育培养成本所需的固定资产折旧数据就无法获取,从而导致教育培养成本的核算不够准确。

二是不能反映固定资产的实际价值。在目前的会计核算方式下,固定资产的有形损耗和无形损耗没有随着损耗而予以抵减,固定资产从入账到报废,报表中反映的始终是入账时的账面价值,导致固定资产账面价值严重背离其实际价值。

三是不利于提高固定资产使用效益。固定资产不提折旧,不核算使用成本,使得高校不重视固定资产的管理,盲目上项目,造成重复建设、重复购置,固定资产使用效益低下。

表4 多变量回归结果

变 量	预期符号	参数估计值	Wald统计量	P值
IMPOR	-	-13.475	28.991	0.000
IMS	-	-0.581	3.601	0.058
RECE	+	2.083	17.069	0.000
INVE	-	-3.260	19.928	0.000
CFTL	-	-1.972	8.992	0.003
CACL	-	-0.385	2.158	0.142
NWTL	-	-1.670	46.218	0.000
LTDTA	-	-2.842	14.377	0.000
TLTA	-	0.624	12.817	0.000
NIBTS	-	-0.081	11.503	0.001
(Constant)	?	-1.242	19.635	0.000
Chi-square(P值)	904.083(0.000)			
Nagelkerke R ²	0.375			

从表3、表4可看出非标准无保留审计意见(MAO)与注册会计师对其客户经济依赖性显著负相关,说明注册会计师对于越重要的客户,越倾向于不出具非标准无保留审计意见的审计报告,独立性可能影响注册会计师的审计决策。而非标准无保留审计意见与行业专长显著负相关则表明,越是行业专长会计师事务所,越倾向于不出具非标准无保留审计意见的审计报告,原因在于执业能力强的注册会计师在客户选择方

面存在着巨大优势,可以优先争取到优质客户。MAO与各因变量的相关系数均在0.40以下;各因变量之间,除了CACL与NWTL的相关系数达到0.717之外,其他因变量之间相关系数均在0.40以下。整体而言,自变量之间共线性问题并不严重。从实证研究角度来看,注册会计师诚信度是影响非标准审计意见决策的显著因素,而执业能力不是影响非标准审计意见决策的显著因素。

四、结束语

注册会计师审计作为提高上市公司信息披露质量的特定制度安排,对于投资者决策与市场经济的健康发展具有重要意义。注册会计师社会公信力如何,是否诚信,所提供的审计服务能不能满足信息使用者的决策需要至关重要,关系到社会公众对注册会计师行业的信赖程度及注册会计师行业的生存和发展。同时,注册会计师应在向资本市场传达上市公司持续经营能力不确定性信息方面发挥更大的作用,而不是出于盈利目的一味回避执业风险,这应成为行业监管与引导的重点。

主要参考文献

1. 蔡春,鲜文铎.会计师事务所行业专长与审计质量相关性的检验.会计研究,2007;6
2. 刘学华,徐荣华.持续经营有重大疑虑审计意见表达方式实证研究.云南财经大学学报,2008;6
3. 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