

# 会计师事务所审计质量与非审计服务之间关系的实证研究

李江涛(博士) 梁耀辉

(西南财经大学会计学院 成都 611130)

**【摘要】**近年来,国内外学术界对审计质量与非审计服务关系的研究存在严重的分歧,分歧产生的原因主要在审计质量衡量指标的选取上。本文从会计师事务所角度出发以其发表的非标意见占总意见数的比例作为审计质量的衡量指标,经过实证研究发现非审计服务能够显著提高审计质量。

**【关键词】**会计师事务所 非审计服务 审计质量

随着市场经济的不断发展,资本市场的不断壮大,决策对会计信息的依赖也越来越重,审计对审计委托人也不再是唯一的需求了。由此非审计服务便有了市场,它可以说是经济发展的产物。安然事件爆发后,美国证券交易委员会(SEC)于2000年发布了修正的审计师独立性规则,要求从2001年开始,上市公司应公开分别支付给会计师事务所审计收入和非审计服务收入。

关于非审计服务对审计质量的影响在国外学术界存在着争议。国内对此也做了一些研究,仍然存在着不同的观点。但国内外对这方面的研究均是从上市公司的角度对审计质量和非审计服务进行的,还没有从会计师事务所角度对这个问题

进行实证研究。本文采用会计师事务所非审计收入来衡量非审计服务指标,上市公司的非审计费用也就是会计师事务所的非审计收入,故虽然本文研究的是会计师事务所审计质量与非审计服务的关系,但实质上也可以从另一个角度为上市公司年度财务报告中审计报告的质量与其非审计费用之间的关系研究提供参考。

本文是以我国100强会计师事务所中对2009年1 764家A股上市公司提供审计服务的51家会计师事务所为研究对象,从会计师事务所角度出发以事务所年度总收入减去审计收入作为非审计服务衡量指标,以非标意见占总意见数比例为审计质量选题指标,根据已有文献构建审计质量与非审计服务

从OLS回归结果来看,审计师性别系数是0.150( $t=2.7, p=0.0089$ ),符号为正,说明审计师性别与盈余质量显著负相关,而性别取值可以分别为:0、1、2。由此可以得出初步结论,由女性审计师审计的公司操控性应计比男性审计师审计的公司的操控性应计要低,两个审计师如果都是女性其操控性应计最低,操控性应计随男性审计师的增加而增加,即女性审计师比男性审计师会导致更高的盈余质量。

同时,如果两位审计师都有职务,盈余质量就显著高;如果两人都没职务,盈余质量就显著低。即职务这个变量系数为-0.116( $t=-2.5, p=0.0136$ ),其与盈余质量显著正相关。这一点可以理解,担任职务的审计师一般都具有丰富的经验,在注册会计师行业中长期拼搏才赢得今天的地位,能力较强。

## 六、结论

本文考察了房地产行业2009年盈余质量情况,以及审计师性别与盈余质量之间的内在联系,发现由女性审计师审计的公司操控性应计比男性审计师审计的要低,两个审计师如果都是女性其操控性应计最低,操控性应计随男性审计师的增加而增加。由此可知,女性审计师能带来比男性审计师更好的盈余质量,这与国外最新研究成果是一致的。

## 主要参考文献

1. 陈汉文等.国家、股权结构、诚信与公司治理.管理世界, 2005;8
2. 洪剑峭.审计委员会制度与盈余质量的改善.南开管理评论,2009;12
3. Breesch D, Branson J. The Effects of Auditor Gender on Audit Quality. The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, 2009;8

表5 审计师性别特征和公司盈余质量多元回归统计结果

自变量以及模型参数	系数	t统计量	P值
INTERCEPT	-0.841	-0.5	0.6179
AUD_SEX	0.150 ***	2.7	0.0089
AUD_PSTN	-0.116 **	-2.5	0.0136
AUD_AGE	0.734 **	2.1	0.0447
COMP_SIZE	-0.060 **	-2.1	0.0436
COMP_GRTH	0.204 ***	7.0	0.0000
COMP_CFO	0.086	1.6	0.1264
COMP_AGE	-0.339 *	-1.9	0.0611
R <sup>2</sup> /Adj-R <sup>2</sup> /样本数	0.658 644	0.615 199	63
F值/P值/Durbin-Watson	15.160 30 ***	0.000 000	2.060 454

的模型并进行实证检验。

### 一、文献综述

国内外对于非审计服务指标的衡量基本是没有争议的,一般都是用非审计费用来衡量,而当运用不同的审计质量衡量指标对这个问题进行研究后却发现,研究结果是相互矛盾的。故笔者认为,这种争议在很大程度上是由于选取的审计质量的衡量指标不同而引起的。

Frankel、Johnson和Nelson(2002)运用会计专业化水平作为审计质量的衡量指标,实证研究结果表明非审计服务和审计质量之间不存在明显的相关关系。

Ashbaugh、Lafond和Mayhew(2003),Chung和Kallapur(2003)将可操纵性应计利润作为审计质量的衡量指标,实证研究结果却表明非审计服务不是审计质量的影响因素。

Kinney、Palmrose和Scholz(2004)运用财务报表重述来衡量审计质量,实证研究结果表明非审计服务和财务报表重述之间不存在明显的相关关系。

Krishnan、Sami和Zhang(2005)运用盈余反应系数作为审计质量的衡量指标,实证结果表明二者之间不存在明显的相关关系。综上,主张非审计服务会提高审计质量者的理由有:非审计服务能够增进注册会计师对客户的深入了解,便于发现问题提前改正,降低交易成本,从而可以提高审计质量;非审计服务的提供提高了注册会计师的声誉资本,低质量的审计报告将导致诉讼风险和名誉受损,从而促使注册会计师努力提高审计质量。

美国证监会(SEC)认为会计师事务所为上市公司提供非审计服务会引起投资者对注册会计师独立性的怀疑,进而使投资者对市场失去信心。美国证监会前主席亚瑟·李维特说过:“审计功能曾经仅仅被当作一个进行更加有利可图的咨询服务的跳板。”

Francis和Ke(2006)运用季度非正常性收入作为审计质量的衡量指标,实证研究结果表明低非审计服务的上市公司市场对季度非正常收入的反应明显低于高非审计服务的上市公司,即审计质量和非审计服务之间存在正相关关系。

综上,主张审计非审计服务会降低审计质量者的理由有:当同一个审计师既提供审计的鉴证服务,又提供非审计的咨询服务时,审计师会因为“知识溢余”产生成本节约,但审计师将因此和客户之间产生经济联系,并且非审计服务可能使注册会计师对客户产生经济上的依赖性,在面对管理层的压力时注册会计师不能保持应有的独立性;许多非审计服务已经实质上把注册会计师置于管理者的地位,由此就出现了审计师审计自己的情况,这必然有损其客观独立性,进而降低审计质量。

根据我国特点,国内还有研究表明,审计质量与非审计服务没有显著和相关关系。主要是和西方相比,我国审计理论和实践只经过20多年的发展,非审计服务更是刚刚起步。

虽然国内审计质量与非审计服务关系的研究已取得了一些成果,但是同国外在此领域的研究相比还有些不足,研究不够全面系统。特别是从会计师事务所角度对这个问题进行实

证研究的还没有。本文将从会计师事务所角度对此问题进行实证分析。

### 二、研究设计

1. 研究假设。美国注册会计师协会公众监督委员会(POB)认为,会计师事务所在审计过程中总是具有其天生的两面性,既要和管理层忠诚,还要对股东以及其他依靠审计报告做决策的利益相关者忠诚。这两个集团是绝对的相互冲突的,所以任何企图使会计师事务所达到对双方者忠诚的行为都是形式主义的。Palmrose(1999)并不认可非审计服务会导致审计失败的观点。他发现非审计服务并不是对审计师法律诉讼的根本原因。

实际上,审计师面临的危险并不是所谓的非黑即白问题。相反,审计师屈服于客户利益的压力是一种灰色区域。既然如此,本文认为非审计服务并不会因为影响审计独立性从而影响审计质量,相反,由于注册会计师通过对被审计单位提供非审计服务更多地了解被审计单位,进而在降低审计成本的同时提高审计质量,由此本文提出假设1:事务所规模与事务所非审计费用有显著正相关关系。

2. 样本与数据。本文研究所用的财务数据来源于CSMAR研究数据库;百强事务所的相关数据来自于中国注册会计师协会网站。以中国百强会计师事务所中对2009年度A股上市公司进行审计服务的会计师事务所为依据,从CSMAR数据库中找出这些事务所审计的上市公司财务数据,并对缺失数据采取删除填补等措施。最终得到51所会计师事务所的样本数据,涉及上市公司1764家。

### 三、变量选择及模型构建

1. 因变量设计。审计质量是审计师发现客户会计系统中某一违法行为并且对已经发现的违法行为进行报告的联合概率。本文选取被中国证监会处罚舞弊公司的审计意见来衡量审计质量。即认为,会计师事务所发表非审计意见代表审计质量高,发表标准无保留意见则代表会计师事务所审计质量差。但是由于本文是从事务所角度来研究的,每个会计师事务所每年要审计多个上市公司,故在审计质量的衡量指标方面不能直接以审计意见作为审计质量的衡量指标。本文是用会计师事务所所在本年度发表的非标意见占总的审计意见的比例(OP)来衡量审计质量,一方面审计意见衡量审计质量的观点有内在的一致性,另一方面也与保证了数据的全面完整性,不至于因为信息丢失而影响研究结果。

2. 自变量。本文从会计师事务所审计收入角度来衡量非审计服务。具体是用事务所年度总收入减去审计服务收入(NP)来衡量。

3. 控制变量。会计师事务所审计质量的高低受审计师的专业胜任能力和独立性两方面因素的影响。故本文控制变量的选取主要从这两方面考虑。

变量一:会计师事务所分所数量(SN)。2007年5月,中国注册会计师协会对会计师事务所提出培育一批具有一定规模、能够为大型企业和企业集团提供综合服务的事务所以及能够提供跨国综合服务的国际化事务所。在此影响下,我国会

计师事务所合并速度加快,分所数量也急剧增多。王兵、辛清泉(2010)实证研究表明,非十大分所模型的大小对审计质量有显著的影响。故模型中加入NP变量。

变量二:会计师事务所领军人物人数(LT)。会计师事务所领军人物人数反映着一个事务所的专业胜任能力,故本文预期,会计师事务所领军人物人数与审计质量有明显的正相关关系。

变量三:被审计公司流动比率(ACACL)。流动比率反映了企业流动负债所具有的流动资产支撑。该比率越大,被审计单位企业对外界尤其是会计师事务所传递的公司营业状况的信息越良好,会计师事务所越有可能为节约成本而减少审计程序,从而引起审计质量的降低。

变量四:被审计公司存货和应收账款周转率(AART)。存货和应收账款周转率反映了一个公司资金的周转速度,该指标越大越能说明企业经营风险越低,会计师事务所越有可能为节约成本而减少审计程序,从而引起审计质量的降低。

变量五:被审计公司的净资产收益率指标的平均数(AROE)。净资产收益率反映的是单位资产的收益情况,该指标越大企业经营风险越低,会计师事务所越有可能为节约成本而减少审计程序,从而引起审计质量的降低。

变量六:注册会计师年龄在40岁以下所占的比例(CA)。本文认为,此年龄段的注册会计师更熟悉审计方面的专业辅助软件等高科技设备,也具有了一定的工作经验,并且迫于此年龄段生活、家庭等压力他们更注重自己以后的发展。所以他们在工作方面的“犯错”的成本相对较大,因而工作更加严谨,审计质量相对较高。

变量七:期末应收款项总额除以总资产(AAR)。该比率反映了企业的盈利的质量,该指标越大,盈利的质量越差,故会计师事务所所在审计这些公司时越谨慎,审计质量越高。

变量八:债务比率(ALEV)。该比率即期末长期负债余额除以股东权益反映了股东所面临的风险大小,该风险越大,会计师事务所审计越谨慎,审计质量也越高。

表1 变量一览表

变量类型	变量符号	变量计量及说明
被解释变量	OP	事务所发表非标意见占审计公司数的比例
解释变量	NP	事务所总收入减去审计收入
控制变量	SN	事务所分所数量
	LT	事务所领军人物人数
	ACACL	被审计公司期末流动资产除以流动负债指标的平均数
	AART	被审计公司存货和应收账款周转率指标的平均数
	AROE	被审计公司的净资产收益率指标的平均数
	CA	注册会计师年龄40岁以下所占的比例
	AAR	期末应收款项总额除以总资产
	ALEV	债务比率(期末长期负债余额除以股东权益)

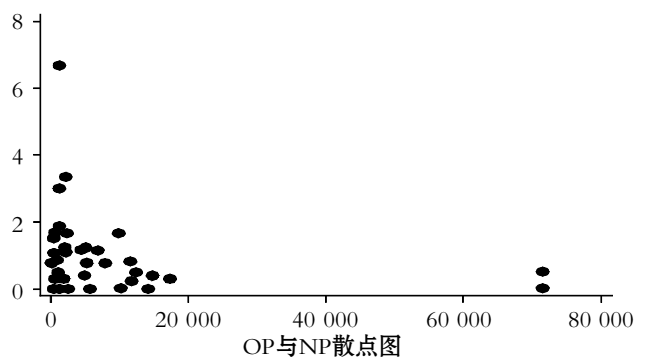
4. 模型构建。

$$OP = \alpha_0 + \alpha_1 NP + \alpha_2 SN + \alpha_3 LT + \alpha_4 ACACL + \alpha_5 AART + \alpha_6 AROE + \alpha_7 CA + \alpha_8 AAR + \alpha_9 ALEV + \xi$$

表2 描述性统计

Variable	Obs	Mean	Std.	Min	Max
OP	51	0.079 064 8	0.113 163 8	0	0.666 666 7
NP	51	6 262.922	14 003.63	8	71 430
LT	51	3.078 431	3.315 679	0	14
SN	51	7.431 373	5.561 492	1	27
CA	51	0.682 475 1	0.129 961 9	0.379 845	0.992 283 9
AAR	51	0.239 441 3	0.127 590 8	0.016 303 3	0.637 442 6
ACACL	51	1.234 815	0.458 394 5	0.489 650 3	4.052 759
AART	51	7.590 316	5.042 697	0.870 254	27.124 35
AROE	51	0.025 817 5	0.088 531 8	-0.242 644 7	0.166 039 1
ALEV	51	0.179 766	0.071 032 7	0.004 075 5	0.361 065 8

表2是审计质量模型中变量的描述性统计结果。从表2可知非审计费用的最小最大值及方差分别为8、71 430、14 003.63。说明我国不同会计师事务所的非审计费用相差很大,故也对此巨大差异所造成的影响的研究更加有意义。领军人物和分所数量方面最小值和最大值的差距及方差均较大,说明我国事务所实力相差比较大。存货和应收账款的平均数最小值和最大值相差较大,说明样本经营风险差别较大。净资产收益率在-0.242 644 7和0.166 039 1之间,说明样本中各会计师事务所审计的上市公司的盈利状况参差不齐。其他指标各会计师事务所均比较接近,没有太大的差异。



由上图大体可知会计师事务所非标意见占的比例与会计师事务所非审计收入没有明显的相关关系。

表3 相关系数矩阵

	NP	LT	SN	CA	AAR	ACACL	AART	AROE	ALEV
NP	1.000 0								
LT	0.157 1	1.000 0							
SN	0.091 9	0.548 0	1.000 0						
CA	0.554 4	0.375 2	0.085 9	1.000 0					
AAR	-0.338 0	-0.258 6	-0.108 9	-0.324 2	1.000 0				
ACACL	-0.081 9	-0.013 6	-0.064 2	-0.111 6	0.042 5	1.000 0			
AART	0.308 9	0.032 0	-0.016 1	0.235 5	-0.522 2	0.384 5	1.000 0		
AROE	0.296 1	0.317 2	0.067 3	0.176 6	-0.402 7	0.162 6	0.334 3	1.000 0	
ALEV	0.303 2	0.110 6	0.000 2	0.282 3	-0.436 7	-0.364 4	0.150 6	0.180 3	1.000 0

表3为变量相关系数矩阵。

表4 回归结果

变量	预测符号	系数	T值	P值	
OP	?	Coef.	t	P> t	
NP	?	-8.01e-07	-0.76	0.453	
LT	+	-0.010 626 2 **	-2.18	0.035	
SN	+	0.007 599 8 ***	2.98	0.005	
CA	+	0.088 991 2	0.75	0.456	
AAR	+	-0.154 7971	-1.24	0.220	
ACACL	-	-0.093 715 5 ***	-2.96	0.005	
AART	-	0.005 736 1	1.80	0.079	
AROE	-	-0.653 092 2 ***	-4.22	0.000	
ALEV	+	-0.492 414 8 ***	-2.48	0.017	
_cons	?	0.214 207 8	1.99	0.053	
F(9,41)=6.36		R-squared=0.582 8	AdjR-squared=0.491 2	Total=51	df=41

表4为审计质量与非审计服务之间的回归结果。首先我们可以看出,OP和NP并不存在相关关系,与我们预期的一致。其次,该模型经检验存在一些异方差,异方差会导致方差的增大进而引起T值的增大,但是NP的检验结果在T值“增大”的影响下还是不显著的,这说明非审计服务对审计质量没有显著的影响。

LT与我们预期不一致,都是在1%水平上是负相关的,即会计师事务所领军人物越多审计质量越差。可能的解释是会计师事务所领军人物越多,对被审计单位的威慑越大,所以能请这些会计师事务所做审计的被审计单位一般情况下存在舞弊的可能性就较小,从博弈论的角度来看,会计师事务所在知道被审计单位的这种心理的情况下,可能会削减审计程序以减少成本,从而也带来了审计质量的下降。

SN与我们预期的符号一致,并且在1%的水平上显著,说明在我国会计师事务所分所审计确实能很好地提高审计质量。ACACL、AROE与我们预期一致,与OP在1%水平上显著负相关。

AAR、AART与我们预期的符号相反,但结果并不显著。可能是因为注册会计师并不认为周转率与流动比率在体现公司经营情况方面是一个重要的指标,因而不会在意这些指标的大小。

ALEV与我们预期不一致,与OP在1%水平上显著负相关。可能是会计师事务所认为负债比例大的公司说明投资者很看好公司的发展前景,故可能会通过减少审计程序来降低审计成本,降低了审计质量。

CA符号与我们预期一致,但并不显著。可能是因为年龄并不是事务所注册会计师专业胜任能力的主要因素。

#### 四、研究结论及启示

本文运用国内外普遍适用的会计师事务所规模对审计质量进行衡量,从专业胜任能力和独立性这两个影响审计质量的基本因素去考虑加入控制变量研究了事务所审计质量与其非审计收入之间的关系。研究表明,在其他条件不变的情况下非审计服务与审计质量没有显著的相关关系。

对国内外存在争议的审计质量和非审计服务的关系的研究方面。本文首次从会计师事务所角度对其进行了实证研究,为此领域的研究提供了一个新的思路,扩展了我国审计质量研究,会计师事务所可以完全从自身的发展考虑非审计服务,而不用在意其非审计服务的增加或减少对审计质量的影响。

本文的局限性:①本文最大的缺点在于样本量不足,为了使有限的样本量最大化,也考虑到控制变量不是我们研究的主要目的,本文在控制变量缺失错误数据的处理上大部分采用平均数对其进行了补充,可能会影响控制变量的回归结果。②本文数据处理过程需要将2009年中国注册会计师协会公布的100强事务所的数据与其审计的上市公司的数据进行匹配与筛选,并且会计师事务所名称方面两者之间也有些细微的出入,导致数据处理过程较复杂,故可能在数据处理方面存在一定的偏差。但我们已经通过反复的核对尽可能地在此偏差最小化。③本文的研究结果虽然显著,但由于上述问题的存在并不能肯定地说审计质量与非审计服务之间一定存在着正的相关关系。

#### 主要参考文献

1. 王兵,辛清泉.分所审计是否影响审计质量和审计收费.审计研究,2010;2
2. 王少飞,唐松,李增泉,姜蕾.盈余管理、事务所客户资源控制权的归属与审计质量——来自中国证券市场的经验证据.审计研究,2010;1
3. 柳学强.非审计服务:一种数量化的审计.辽宁经济职业技术学院学报,2005;1
4. 王守海,杨亚军.内部审计质量与审计费用研究——基于跨国上市公司的证据.审计研究,2009;5
5. 刘文军,米莉,傅轩.审计师行业专长与审计质量——来自财务舞弊公司的经验证据.审计研究,2010;1
6. 孙永军,丁莉娜.审计质量评价研究:基于我国100强事务所的数据分析.审计研究,2009;6
7. 刘星,陈丽蓉,刘斌,孙芳城.非审计服务影响注册会计师独立性吗——来自中国证券市场的经验数据.会计研究,2006;7
8. 董普,田高良,严霁.非审计服务与审计质量关系的实证研究.审计研究,2007;5
9. TongLu. Does Opinon Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality. Journal of Accounting Research,2006;3
10. William R. Kinney J R.,Zoe -Vonnalpalmrose,and Susan Scholz. Auditor Independence,Non -AuditServices,and Restatements;Was the U. S. Government Right?. Journal of Accounting Research,2004;3
11. Chee-Yeow Lom,Hun-Tong. Audit Service Fees and Audit Quality:The Impact of Auditor Specialization. Journal of Accounting Research,2004;1
12. 焦丽,张禹.审计任期与审计合谋间关系的实证研究.财会月刊,2010;18