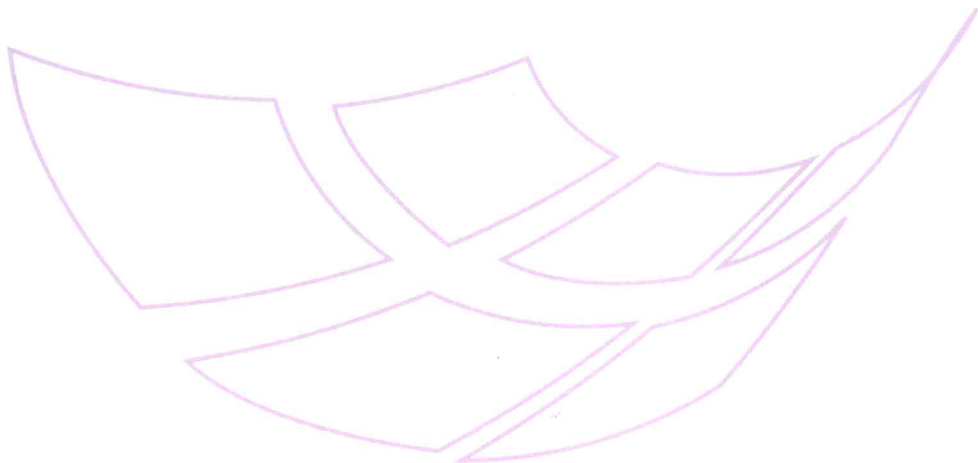

Study on the Influential Factors
and the Formation Mechanism of
Audit Quality

审计质量

的影响因素及其形成机理
的博弈研究

基于制度经济学视角

卢宁文 著



审计质量的影响因素 及其形成机理的博弈研究

基于制度经济学视角

卢宁文 著

企业管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

审计质量的影响因素及其形成机理的博弈研究: 基于制度经济学视角 / 卢宁文著. —北京: 企业管理出版社, 2012. 6

ISBN 978-7-5164-0095-1

I. ①审… II. ①卢… III. ①审计—质量控制—研究
IV. ①F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 138205 号

书 名: 审计质量的影响因素及其形成机理的博弈研究: 基于制度经济学视角

作 者: 卢宁文

责任编辑: 韩天放

书 号: ISBN 978-7-5164-0095-1

出版发行: 企业管理出版社

地 址: 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编: 100048

网 址: <http://www.emph.cn>

电 话: 发行部 (010) 68414644 编辑部 (010) 68701292

电子邮箱: bjtf@vip.sohu.com

印 刷: 北京天正元印务有限公司

经 销: 新华书店

规 格: 170 毫米×240 毫米 16 开本 10.5 印张 200 千字

版 次: 2012 年 7 月第 1 版 2012 年 7 月第 1 次印刷

定 价: 58.00 元

摘 要

我国正处在企业体制改革和资本市场进一步发展的阶段，为了有利于政府和投资者作出正确的决策，审计对公司财务信息的鉴证和评价功能就显得非常重要。但是在我国经济发展过程中，公司财务舞弊案件却层出不穷，其结果导致了国有资产流失严重，投资者利益受到了极大的损害。审计质量是审计功能有效发挥的基本条件，由于审计质量并不单纯是注册会计师自身的问题，注册会计师的行为受到审计制度的引导，因此作者以制度经济学和博弈理论为基础，对审计质量的影响因素进行研究。

随着经济环境的改变，审计制度也在不断地完善。2007 年实施了新的会计准则和审计准则之后，现阶段有哪些因素影响了审计监督功能的发挥？导致审计质量低下的制度缺陷有哪些？审计质量的形成机理是什么？审计质量控制机制需要在哪些方面进行改善？通过对这些问题的研究我们可以解析审计质量问题产生的根本原因，并为完善审计质量控制机制提供依据。

本书的研究内容主要包括：

(1) 审计质量的概念及其理论基础。本书从经济人的一般特征出发，阐述了审计主体和审计客体的特征，在此基础上剖析了审计质量的概念。然后运用博弈理论分析了审计制度的起源和发展，运用制度经济学的交易费用理论、产权理论、委托代理理论、不完全契约理论分析了审计的功能以及审计质量问题产生的原因。

(2) 审计质量的影响因素分析。本书探讨了公司治理特别是审计委员会、会计和审计准则、事务所的内部治理、法律法规等监管制度对审计质量产生的积极作用和实务中可能存在的缺陷。然后针对审计主体的独立性和专业胜任能力等因素如何影响审计质量进行了分析。最后结合证监会的处罚报告，对审计过程质量（或者说是审计制度执行的绩效）进行评价，并分析了审计失败产生的原因。

(3) 根据问卷调查的数据，利用因子分析和结构方程分析方法对审计质

量的影响因素进行实证研究，并探讨了这些因素对审计质量的影响程度及它们之间的相关关系。

(4) 审计质量形成机理的博弈均衡分析。书中通过建立不完全信息动态博弈模型和不完全信息静态博弈模型，分析了资本市场参与人的行为选择，得出了审计质量的形成是投资者、事务所（审计师）、公司管理层、监管层之间进行博弈所达到的一种均衡状态的结论。

(5) 根据实证研究结果和相关文献，对完善审计质量控制机制提出建议，主要内容涉及到完善会计准则和审计准则制定的协调机制、审计委员会的机制、事务所内部治理机制以及法律法规和监督机制的相关建议。

本书通过理论分析和实证研究得出的主要结论：

(1) 审计主体（即审计师）和审计客体中的公司管理层具有经济人的一般特征，即追求自身效用最大化，同时具有有限理性和机会主义倾向的特征；审计客体中的审计对象呈现了复杂性和不确定性的特征，使得审计质量的形成具有复杂性和难以评价的特点。因此在评价审计质量时应坚持结果理性和程序理性相结合的方法，结果理性的评价标准反映了产权保护的程度；在审计实务中可以根据审计师遵循审计制度的程度来评价，即程序理性的评价方法。

(2) 审计制度的变迁对审计质量产生积极影响。审计的功能包括节约交易费用、保护产权、有效改善委托人与经营管理层的信息不对称，以及减少因契约的不完全而产生的机会主义行为等。审计质量问题可能是由于审计师在审计执行过程中面临的交易费用过高、产权制度的不完备、会计准则与审计准则与产权保护不一致，以及审计师和委托人之间存在的代理问题等原因所致；另外公司治理和事务所内部治理机制不完善，以及相关法律监督机制的不完备也将影响审计功能的实现。

(3) 审计质量主要受到审计制度和审计师主体因素的影响。审计制度如公司治理、事务所的内部治理、会计准则与审计准则、法律法规与监管制度影响审计师的行为选择，审计师的专业胜任能力和独立性直接导致了审计质量的形成。审计师对经济利益方面的追逐产生了独立性风险，而审计师的判断能力又取决于专业胜任能力。审计师的专业胜任能力和独立性都受到审计制度的影响和约束。

(4) 实证结果表明, 审计制度如公司治理、事务所的内部治理、会计准则与审计准则、法律法规、监管制度与审计师专业胜任能力等特征因素对审计质量的影响程度非常接近, 而审计制度对审计师的专业胜任能力等特征的影响作用从大到小的排列顺序依次为政府监管、公司治理、审计依据、会计师事务所内部治理。政府监管对公司治理的完善作用很大; 审计委员会是否能对审计质量起到促进作用受到大股东控制地位的极大影响; 相对其他因素而言, 事务所内部治理对审计师的影响程度最小, 表明了事务所尚未发挥有效的管理作用。面对复杂的经济环境, 审计师存在进一步提高专业知识和技能等需求。

(5) 审计质量的形成是资本市场参与人博弈的结果。即使是质量差的公司, 公司管理层也有发布高盈利财务报告的动机, 他们会尽量选择与自己合作的审计师(事务所), 利用经济利益诱导或威胁审计师出具有利于自己的审计意见。而审计师的行为选择和审计质量的高低与管理层提供的利益大小密切相关, 也与监管层的处罚力度相关。如果投资者判断公司发布虚假信息的可能性很大, 审计质量较低, 那么投资者只能接受较低的股价, 这时资本市场将成为劣质品市场。

监管部门对违规的公司管理层和审计师处罚金额越大, 则审计质量越高; 政府只有努力降低检查成本, 同时加大检查的频率、范围和深度, 才能减少管理层连续多期进行虚假报告。

(6) 建立充分交流和协调的制定机制可以形成公认的准则; 建立选择和聘任合格的审计委员会成员的选拔机制和声誉档案等机制; 会计师事务所需以审计质量控制为中心来完善内部治理机制, 建立有限合伙制的组织形式, 引入知识管理方法进行审计技术的创新, 建立和培养以社会责任为核心的组织文化的制度体系。

本书的创新点:

(1) 在研究审计质量的内涵和评价标准时, 从经济人的一般特征出发, 分析审计主体——审计师及审计客体——管理层和审计对象的特征, 在此基础上探讨了审计质量的概念以及评价方法。

(2) 在研究审计质量问题产生的原因时, 运用制度经济学理论分析方法, 分别从交易费用理论、产权理论、委托代理理论、不完全契约理论的不同视

角,系统地研究和拓展了审计的功能以及可能产生审计质量问题的原因。

(3) 在探讨审计质量的形成过程中,通过对审计制度(影响)→审计师行为(影响)→审计过程质量的研究,构建了系统的、层层递进的分析框架。

(4) 在对审计质量的影响因素进行验证时,运用因子分析和结构方程分析的方法,将会计师事务所内部治理、审计依据、公司治理、监管等制度因素和审计师特征因素对审计质量的影响纳入到统一框架内研究。其研究结果表明,各审计制度因素及审计师特征因素对审计质量的影响程度相差不大,而对审计师特征影响最大的制度因素是政府监管制度,然后是公司治理和审计依据,而会计师事务所内部治理对它产生的影响最小。

由于审计质量的影响因素和形成机理非常复杂,而且它随着经济环境的变化而发生改变,审计质量的监控是一个系统工程,因此对该论题的探索研究将是一个长期而艰巨的任务,这也是作者今后需努力的方向。

目 录

第1章 绪 论	1
1.1 选题的背景及问题的提出	1
1.2 研究目的与意义	3
1.2.1 研究目的	3
1.2.2 研究意义	3
1.3 国内外文献综述	4
1.3.1 审计质量影响因素研究	4
1.3.2 审计师与利益关系人的博弈研究	9
1.3.3 审计质量控制机制研究	9
1.3.4 文献评述	10
1.4 研究内容、方法及创新点	10
1.4.1 研究内容	10
1.4.2 研究方法	12
1.4.3 本书结构	12
1.4.4 本书创新点	13
第2章 审计质量的概念及其理论基础	15
2.1 审计质量的内涵	15
2.1.1 审计的主体	15
2.1.2 审计的客体	17
2.1.3 审计质量的概念	18
2.1.4 审计质量的特征	20
2.1.5 审计质量的衡量指标	21
2.2 审计质量解析的理论基础	24
2.2.1 博弈理论	26
2.2.2 交易费用理论	31
2.2.3 产权理论	33
2.2.4 委托代理理论	35

2.2.5 不完全契约理论	38
2.3 本章小结	40
第3章 审计质量的影响因素分析	42
3.1 影响审计质量的制度因素分析	42
3.1.1 会计准则与审计准则	42
3.1.2 公司治理与审计委员会	50
3.1.3 会计师事务所内部治理	55
3.1.4 法律法规与监管制度	59
3.2 影响审计质量的主体因素分析	63
3.2.1 审计师的独立性	63
3.2.2 审计师的专业胜任能力	70
3.3 审计质量形成的过程分析	74
3.3.1 审计过程的三阶段	74
3.3.2 审计过程质量评价和分析	75
3.4 本章小结	77
第4章 审计质量影响因素的实证分析	79
4.1 问卷设计与样本数据的初步分析	79
4.1.1 量表提炼与问卷设计	79
4.1.2 样本数据的初步分析	80
4.2 信度、效度的分析	83
4.2.1 信度检验	83
4.2.2 效度检验	84
4.3 探索性因子分析及实证结果	85
4.4 结构方程模型构建与实证结果分析	88
4.4.1 结构方程模型的构建	89
4.4.2 数据分析结果	93
4.5 本章小结	97
第5章 审计质量形成机理的博弈均衡分析	98
5.1 基本假设	98
5.2 博弈模型的构建	100
5.2.1 投资者与公司管理层的博弈模型	100

5.2.2 公司管理层与政府监管部门的博弈模型	104
5.2.3 投资者、公司管理层与审计师的博弈模型	106
5.2.4 政府监管部门与会计师事务所的博弈模型	112
5.3 本章小结	114
第6章 完善审计质量控制机制的建议	116
6.1 审计质量控制机制的含义和内容	116
6.2 审计质量控制机制的设计原理与委托代理理论	117
6.3 审计质量控制机制的设计原则与战略	118
6.3.1 审计质量控制机制设计原则	119
6.3.2 审计质量控制机制设计战略	119
6.4 完善审计质量控制机制的具体内容	120
6.4.1 审计标准制定机制	120
6.4.2 审计委员会机制	122
6.4.3 事务所内部治理机制	123
6.4.4 监管机制	128
6.5 本章小结	134
第7章 研究结论与展望	136
7.1 研究结论及创新点	136
7.2 未来的研究方向	139
附录 关于注册会计师审计质量的调查问卷	141
参考文献	143
后 记	153

第1章 绪 论

1.1 选题的背景及问题的提出

审计产生的直接原因是企业所有权和经营权的分离。经过审计师鉴证的财务报表可以提高财务信息的可信度，因而有利于投资者等信息使用者的投资决策，最终达到维护投资者产权利益的目的。但是在各国的经济发展过程中，审计有时并没有发挥其鉴证的功能，公司财务舞弊案件层出不穷，使得投资者的利益受到极大损害。

2009年美国麦道夫欺诈案就暴露了隐藏其中的500亿美元的投资骗局。近20年来，麦道夫公司一直保持着惊人的盈利业绩。联邦调查局起诉书显示麦道夫对公司财务状况一直秘而不宣，根据美国全国证券交易商协会记录，截至2008年11月17日，麦道夫公司管理的资产有171亿美元，但它长年聘请的却是一家与其业务规模不匹配的会计师事务所，外部审计师未能发现公司的舞弊情况。尽管公司内部检举其存在可疑行径，但证券交易委员会并没有加以重视，两次调查都无果而终。该骗局已卷入了很多的受害者，其中有英国苏格兰皇家银行集团、法国巴黎银行、日本野村控股公司等知名机构和人士^①。

这次美国次贷危机的产生，其中很重要的原因是金融机构利用会计准则的漏洞，设立特殊目的主体或结构性投资机构，向投资者隐瞒了大量高风险的表外交易，而注册会计师也没有很好地发挥其监督的功能。

历史表明，上市公司的财务报告舞弊行为从未停止过。2001年以来美国就已接二连三暴露了上市公司的一系列重大舞弊丑闻，如安然公司破产、世界通讯公司舞弊、施乐公司等财务欺诈案件。而公司或机构发生的会计舞弊往往造成投资者经济利益受损、投资信心下降、资本市场低迷的高昂代价。2002年7月22日，

^① 王珍，华尔街的“黑洞”，解放日报，2008年12月25日。

美股道琼斯指数跌破 8 000 点大关, 创出 4 年来美国股市的新低。美国次贷危机也引发了世界金融危机, 并波及整个世界的实体经济, 因此, 会计舞弊对社会经济造成的危害巨大。同样, 我国在经济改革过程中也不断爆发了如“琼民源”、“红光实业”、“银广夏”、“科龙”等舞弊事件, 使得资本市场的投资者蒙受了巨大的损失。即使在股权分置改革过程中也发生了原非流通股股东对流通股股东的侵害行为, 存在着为了配合减持的需要而进行的盈余管理行为; 股权分置改革后并没有从根本上改善国有上市公司的治理结构, 大股东侵害中小股东利益的情况时有发生, 如操纵二级市场的股价, 采用关联交易复杂化、隐蔽化等手段进行利润转移。还有在国企改革中的资产定价、资产评估等诸环节形成新型的隐秘的利益输送或掏空模式, 导致了国有资产的流失, 国有产权和相关利益者的权益没有得到有效保护。这些舞弊事件的发生都与虚假呈报或不公开真实财务信息相关, 同时也表明了审计没有对财务信息的可靠性发挥应有的鉴证、评价和监督的功能。

美国公司的会计舞弊是在成熟的资本市场上出现的, 总体上说, 成熟的资本市场上法律法规相对较为完善, 在保护投资者利益方面的管理通常做得好一些, 但美国银行业还是出现了很多问题。而我国会计舞弊事件的发生, 是在不很成熟的资本市场中发生的, 也是在经济体制改革过程中发生的, 因此情况就更加复杂。孙铮和刘浩 (2006)^[1]认为中国的市场化程度虽有较快发展, 但仍处于较低水平; 产权法律保护体系虽然不断健全, 但依然比较薄弱; 公司治理水平不断提高, 但仍不完善; 政府行为虽然得到了进一步规范, 但对微观主体运行的干预却仍较为强势。随着我国经济体制改革的深入, 经济和社会制度的转型, 各种舞弊动机和利益相关者的冲突都将发生变化。我国的经济正处于不断变化的全球经济环境中, 目前世界金融危机的解决, 关键在于如何树立投资者的信心, 而投资信心来源于投资者的资金能否得到保护。只有可靠、相关和透明的财务信息, 才有利于投资者作出正确的决策, 有利于维护相关利益者的产权, 这就需要审计财务信息的鉴证和评价。

世界金融危机的发生, 也引发了各国对金融监管制度的重视和创新。因为在现实中, 如果实施的制度出现问题, 人们总想知道是否还存在其他更好的经济制度, 因而需要人们不断地对制度进行选择或创新。而经济制度的运行总是伴随着信息的传递, 信息传递或者说信号发送已成为影响制度绩效的一个重要因素, 所以理想制度的建立, 其前提必须是交易方在信息可靠和透明的基础上进行竞争并实现交易。制度的创新与信息的质量具有相互影响和相互促进的关系, 而审计在这一过程中承担了对交易方财务信息的可靠性和透明性进行鉴证的作用, 因此审计功能的发挥有利于金融监管制度的创新。

目前的审计质量已经很难满足投资者的期望,公众对公司披露的财务报告质量和注册会计师的审计期望差正在日益扩大。在2009年4月30日中国注册会计师协会网站公示的2009年会计师事务所综合评价前百家信息中,有24家在近三年内受过处罚和惩戒,占到总数的24%,这也说明了我国部分事务所的审计质量令人担忧。公司舞弊案和审计失败不断出现的背后折射了审计监督制度某些方面的缺失。而审计功能的发挥需要有效的审计质量控制机制作保证,但是现实中不存在固定不变的机制,只有随着环境的变化而不断调整 and 完善的审计机制才是最有效的。所以现在我们研究的问题是,在2007年实施了新的会计准则和审计准则之后,现阶段有哪些因素影响了审计监督功能的发挥?导致审计质量低下的制度缺陷有哪些?审计质量的形成机理是什么?审计质量控制机制需要在哪些方面进行改善?这些论题将构成本书研究的主要内容。

1.2 研究目的与意义

1.2.1 研究目的

研究审计质量就是为了更好地实现审计功能。由于审计发挥了对企业的现金流量、经营业绩和资源变动的信息可靠性进行鉴证,即对企业利益相关者的产权及产权变动的真实性进行鉴证,从而达到保护投资者产权的目的。所以研究关于审计质量的论题关键是揭示影响审计质量的制度因素,研究审计质量的形成机理,通过机制设计来提高财务信息的可靠性和保护企业利益相关者产权,这也就是本书研究的目的。

本书在前人研究的基础上,从一般经济人的特征出发,揭示审计主体和审计客体的特征,剖析审计质量的内涵;系统地运用制度经济学和博弈理论对审计功能与审计质量的形成原因进行分析,为研究审计质量的影响因素奠定理论基础。

本书在理论分析的基础上,验证审计制度和审计主体特征因素对审计质量的影响,并揭示审计质量的形成机理,为完善审计质量控制机制提供依据。

1.2.2 研究意义

理论意义:运用制度经济学理论分析方法,揭示审计主体和审计客体的特征,剖析审计质量的特征,阐明审计的功能与审计质量产生问题的原因,为审计质量的研究提供理论基础。本书还对审计质量的影响因素进行了实证研究,从而为完善审计质量控制机制提供了依据,而提出的相关建议将对审计实践起到指导作用。

现实意义：对于投资者、债券人等信息使用者来说，有助于他们更好地进行投资决策和资源分配，保护自身产权；对于审计客户来说，高审计质量有助于降低他们的资本成本，审计监督还可以促进经营者努力工作，提高经营绩效；对于审计人员、会计师事务所来说，高审计质量有助于其声誉资本的提升，有利于审计行业的生存与发展；对于政府来说，有利于政府的宏观决策，维护投资者的利益；对于国民经济来说，有利于社会资源的有效分配，有利于资本市场的繁荣发展，促进良好的市场秩序的建立，从而促进我国产权改革，推进市场经济体制完善的进程。

在目前世界经济尚待复苏的情况下，提高审计质量能有效发挥审计对信息的鉴证和监督功能，提高投资者的信心，有利于政府了解决策的制定是否正确，有利于创新金融监管体制。

1.3 国内外文献综述

国内外关于审计质量方面的研究文献很多，为了吸收前人的研究成果，有利于本书的深入研究，以下将主要针对审计质量影响因素、审计师与利益关系人的博弈研究、审计质量控制机制的相关研究文献进行回顾和评述。

1.3.1 审计质量影响因素研究

国内外针对审计质量影响因素的分析文献很多，主要从审计制度和经济利益两大视角分析审计质量的影响因素，审计制度如公司治理、会计师事务所内部治理、法律法规等监管制度，经济利益如审计收费、非审计服务、审计任期等因素对审计质量的影响。

1. 关于审计制度对审计质量的影响研究

关于审计制度的概念，刘明辉和汪寿成（2008）^[52]认为它是用来规范注册会计师内部成员及注册会计师与利害关系人之间相互关系、约束各有关主体行为的规则。审计制度分为正式制度和非正式制度，正式制度包括规范注册会计师与利害关系人之间关系的法律或规则，如公司法、证券交易法等，以及规范注册会计师的注册会计师法、行业监管体制、事务所的组织形式、市场准入制度、执业规范、监督和惩戒制度、收费等制度；而非正式制度由意识形态和道德等构成。韩丽荣（2006）^[62]从博弈均衡的角度定义审计制度，认为注册会计师审计制度是关于资本市场博弈中消除经济舞弊的一个自我维系统，注册会计师审计制度的本质是以审计报告表征表示资本市场参与人的博弈均衡状态。她认为注册会计师审

计制度包括六个要素,即注册会计师审计制度的参与人、制度的共有信念、博弈规则、激励机制、约束机制、概要表征这六个要素。综上所述,我们可以认为审计制度是为决定审计关系人(包括委托人、审计人、被审计人)而设计的一些制约,即审计制度确定和限制了审计关系人的选择集合。

在中国,审计职业的地位还在转变,这就为研究人员提供了一个将审计背景中的各项独特的制度、经济和社会因素进一步加以结合的机会。我国学者针对各种制度因素分析了它们对审计质量的影响。

李爽和吴溪(2002)^[2]选取1997~2000年间首次被出具持续经营不确定性审计意见的50家上市公司为样本公司,研究得出:制度因素具有积极引导作用。无论是脱钩改制,还是相关独立审计准则的施行,都显著增加了注册会计师在审计意见中明确提及持续经营不确定的概率。

(1) 关于审计委员会的制度。

陈晓(2003)^[3]认为中国审计市场存在公司治理结构缺陷。王广明和张奇峰(2003)^[4]认为应明晰产权和完善公司治理结构,审计委托关系的制度设计,应从制衡与控制的要求出发。余玉苗(2000)^[5]认为应引入审计委员会制度,实行新的审计委托关系。审计委员会是直接联系审计人员与股东的纽带,它的作用在于缓解由于管理当局压力而对审计人员独立性造成的不良影响。

(2) 关于会计师事务所组织形式的制度。

纪益成(2000)^[6]认为个人独资的无限责任和个人其他财产连带责任能在较大程度上限制执业人员违反职业道德,不仅能使注册会计师在执业质量上能得到保证,而且可以减少工商企业财务会计核算上的虚假行为。实际上,这个论断也完全适用于合伙制的事务所。王善平(2002)^[7]认为有限责任制不利于遏制合伙人的机会主义和失信行为,无限责任制是维系独立审计诚信的最有效的组织制度。朱小平和叶友(2003)^[8]认为在不考虑企业生产要素特征的限制时,所有类型企业采取全员合伙制可以使企业价值最大化;由于企业内部监督与被监督分工的性质,在现实中“部分合伙制”必然代替“全员合伙制”;事务所生产要素特征,决定了事务所符合合伙制的要求;事务所采用剩余求偿权集中于部分代理人的“部分合伙制”也是符合现实的。

(3) 关于行业监管制度。

监管部门认为行业自律机制不一定非常有效(Turner, 2000)^[9]。从查阅的文献看,我国的学者更偏向于加强政府监管。例如刘永泽和陈艳(2002)^[10]认为,在现阶段,建立以行政监管为主的监管模式,更容易被国人接受,也更符合中国的国情。

(4) 关于法律制度。

我国已建立了《会计法》、《注册会计师法》等相关法规,但我国低风险法律制度环境在很大程度上决定注册会计师审计质量总体偏低。刘峰和许非(2002)^[11]分析表明,我国审计市场上,注册会计师和事务所的法律风险低,特别是民事赔偿责任风险近乎于零。因此须提高注册会计师的法律风险,加强对注册会计师监管的力度。

(5) 审计师的轮换制度。

一些研究人员则认为,强制性轮换的不利之处在于引发审计质量下降的风险。如 Petty 和 Cuganesan (1996)^[12]指出,多年连续审计可以确保审计人员对客户业务的运作、流程和控制系統有深入的了解,而这是执行有效审计的关键。Palmrose (1991)^[13]的研究则发现:在新获得审计业务开始的几年,审计人员更容易遭遇审计过失的诉讼,主要原因是审计人员缺乏识别客户特殊风险和问题的足够经验。Marshall 和 Raghunandan (2002)^[14]选取 117 家 1996~1998 年间的美国破产企业进行研究,考察他们破产前会计师事务所的审计任期,研究者将审计师没有对公司破产前的财务报表发表其存在持续经营问题的审计报告认定为审计失败,统计结果表明:处于审计任期早期的审计人员更容易受到客户的影响,这种影响随任期延长而逐年减少;在任期长达 5 年之后,审计师任期的影响作用消失。

我国学者陈信元和夏立军(2006)^[15]以中国证券市场上 2000~2002 年间获得标准无保留意见的上市公司为研究对象,发现当审计任期小于一定年份(约 6 年)时,审计任期的增加对审计质量产生正面的影响;而审计任期超过一定年份(约 6 年)时,审计任期的增加对审计质量产生负面影响。

(6) 事务所的组织文化。

国外的学者非常重视组织文化的研究。Hofstede (1980)^[16]在 1980 年提出他对于组织文化的定义:组织文化是心灵的集体行动方案。他认为组织文化存在四个层次:符号、英雄、仪式和价值,价值是文化的核心成份。Hood 和 Koberg (1991)^[17]以及 Pratt 和 Beaulieu (1992)^[18]认为不同职能间的文化存在的差异可能引起组织设计、协调和控制的问题。O'Reilly 和 Chatman (1991)^[19]认为组织文化对员工的行为有极大的塑造作用,而价值观又是组织文化中最基本最持久的思想层面,通过评估个体与组织之间价值观的相容性考查个人与组织的匹配情况。Windsor 等 (1996)^[20]研究了组织文化和价值对审计师独立性判断决策、道德推理过程的影响。Judy S. L. Tsui (1996)^[21]研究了不同的国家文化背景下审计师的伦理问题。之后 Tsui 等 (2001)^[22]比较了澳大利亚和中国两地的审计师伦理问题,显示出中国可能由于文化因素的原因而使审计独立性较美国和澳大利亚等国的审

计师低。Ponemon (1992)^[23]认为事务所文化与个人品性相互影响,特别是对伦理和道德产生影响。我国学者张立民和李洁雯(2005)^[24]研究了事务所组织文化的特征与绩效,但对事务所组织文化的实证研究较少。

2. 关于影响审计质量的利益因素分析

(1) 审计收费。

对于低价揽客是否会损害独立性,美国理论界有不同的观点。DeAngelo (1981)^[25]认为,低价揽客是一种沉没成本,它本身对审计人员的独立性没有影响,在随后的几年内为了取得特定委托的准租金,这样低价揽客才损害了独立性。Simon 和 Francis (1988)^[26]引用对沉没成本的心理分析文献进一步指出,沉没成本本身也会影响独立性。然而 Lee 和 Gu (1998)^[27]提出了与之相反的观点。我国学者王振林(2002)^[28]根据中国证监会关于1997~1999年期间具有证券(期货)从业资格的会计师事务所的审计收费情况调查数据进行研究,发现上市公司的规模、经济业务的复杂程度等特征构成影响审计收费的主要因素,而客户的风险因素则不构成重要影响。这一结果在刘斌、叶建中和廖莹毅(2003)^[29]的研究中也基本得到证实。

(2) 非审计服务 (non-audit service)。

早在20世纪60年代研究者就开始关注非审计服务是否会影响独立性。莫茨和夏拉夫(1990)^[109]指出管理咨询业务的扩展必然会给独立性带来负面影响。Arthur Schulte (1965)^[30]曾以证券、银行、保险业的经理和分析师为样本做过一项问卷调查,结果表明绝大多数经理及分析师认为提供管理咨询有碍审计人员的独立性。James 和 Jack (1982)^[31]认为非审计服务会严重影响审计的独立性,尤其是税务咨询和管理咨询。Palmrose (1986)^[32]的实验结果发现双重执业会影响到审计人员的独立性。

然而与上述观点相反的研究文献亦有很多。Mckinley 等(1985)^[33]以及 Pany 和 Rechers (1998)^[34]的研究表明非审计服务与审计服务具有正协同效应。Emdy 和 Davidson (1998)^[35]证实,审计人员越能提供给客户专业化的服务,越是有利于提高其抵抗管理当局压力的能力。Libby (1995)^[36]认为非审计服务有利于审计人员获得专业知识,从而提高审计质量。

针对我国审计市场发展时间较短、非审计服务所占比例较少及服务业务内容单一的现状,许多学者(罗绍德、陈佳,2004^[37];王桂英,2003^[38]等)认为非审计服务损害审计质量,而李莎莎(2003)^[39]认为非审计服务并没有损害审计质量,应当鼓励非审计服务的发展。董普和田高良(2007)^[40]以2003~2005年间的A股上市公司为样本,运用多元回归分析方法对非审计服务与审计质量之间的