

新世纪研究生教学用书
会计系列

含 MPAcc
及MBA、EMBA财会方向

姜锡明 郑石桥 著

独立审计实证研究

Independent Auditing Empirical Research

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc
及 MBA、EMBA 财会方向

姜锡明 郑石桥 著

独立审计实证研究

Independent Auditing Empirical Research

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 姜锡明 郑石桥 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

独立审计实证研究 / 姜锡明, 郑石桥著. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 4

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 608 - 9

I. 独… II. ①姜… ②郑… III. 审计学 - 研究生 - 教材
IV. F239. 0

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 043083 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 276 千字 印张: 13 3/4 插页: 1
2009 年 4 月第 1 版 2009 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 姜彩霞

责任校对: 王伟民

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 608 - 9

定价: 30.00 元

前 言

独立审计是人类社会发展到一定阶段而产生的一个重要机制，没有它，现代社会的运行将是无法想象的。这个问题十分重要，一直是英美等发达国家实证研究的重要领域之一，形成了不少很有意义的研究成果，特别是其中的研究方法更是值得我们借鉴。本书就是以上述这些实证研究成果为基础，按独立审计的内容体系进行归纳总结和提炼而成的，主要内容如下：

(1) 第一章，审计独立性：独立性是审计的灵魂，本章对审计独立性的相关研究做一概述。根据研究的主题，本章将研究内容分为两部分，一是审计独立性的影响因素，二是审计独立性的其他问题。根据这些内容，本章分为以下两节：审计独立性的影响因素；审计独立性的其他问题。

(2) 第二章，审计质量：审计质量是审计的生命，也是审计赖以存在的基础。什么因素影响审计质量？审计质量有什么作用？这些都是研究的重要主题。本章对审计质量相关研究做一概述，包括两部分内容：影响审计质量的因素；审计质量的作用。

(3) 第三章，审计意见：审计意见是审计服务的最终产品，对客户及审计师都有重要影响，由于这个问题的重要性，形成许多的研究文献，本章对这些研究文献做一概述。综观这些文献的研究主题，可以分为两部分，一是审计意见的影响因素和形成过程，二是审计意见的信息含量。根据这些主题，本章分为以下三节：审计意见影响因素；审计意见决策过程和预测；审计意见信息含量。

(4) 第四章，审计师变更：本章对审计师变更的相关研究做一概述，包括四部分内容，一是审计师变更的原因，二是审计师变更的效果，三是审计师变更的披露，四是审计师变更与审计意见购买。审计师变更的原因可以分为客户原因、审计师原因和共同原因，我们将共同原因归入客户原因或审计师原因中介绍。因而，具体来说，本章分为以下四节：审计师变更的客户原因；审计师变更的审计师原因；审计师变更的效果和披露；审计师变更与审计意见购买。

(5) 第五章，审计定价：审计定价对客户和审计师都是很重要的问题，以 Simunis (1980) 的经典研究为基础，形成了大量研究审计定价的文献，本章对这些文献做一个概述。根据文献的研究主题，本章分为以下四节：审计定价的影响因素；初次审计收费中的削价；大型会计公司审计收费中的溢价；公共部门审

计定价。

(6) 第六章, 审计市场: 独立审计是一个行业, 所以, 也就形成一个市场。本章对审计市场的相关研究做一概述, 根据相关文献的研究主题, 本章包括两方面的内容, 一是审计市场集中度及其原因, 二是审计市场的其他问题, 包括市场份额、市场竞争、市场供求及政府部门审计市场等问题。所以, 本章分为以下两节: 审计市场集中度及其原因; 审计市场的其他问题。

本书根据 500 多篇独立审计实证研究论文概括而成, 这些文献主要来源于:

Accounting Review;

Accounting, Organizations and Society;

Journal of Accounting Research;

Journal of Accounting and Economics;

Journal of Accounting and Public Policy;

The International Journal of Accounting;

Accounting Forum;

Journal of Business Finance & Accounting;

The British Accounting Review;

Critical Perspectives on Accounting;

International Journal of Auditing。

读者通过本书可以获得两方面的收益, 一是本书对独立审计各主要问题的实证研究都做了概述, 因此, 通过本书可以较为全面地了解英美等发达国家的独立审计实证研究现状; 二是本书在概述研究成果时, 主要介绍研究假设、变量设计、数据收集和研究结论, 因此, 可以作为独立审计实证研究方法的参考书。

姜锡明 郑石桥

2009 年 1 月

目 录

第一章 审计独立性	⇨1
第一节 审计独立性的影响因素	/1
第二节 审计独立性的其他问题	/20
第二章 审计质量	⇨36
第一节 影响审计质量的因素	/36
第二节 审计质量的作用	/49
第三章 审计意见	⇨59
第一节 审计意见影响因素	/59
第二节 审计意见决策过程和预测	/72
第三节 审计意见信息含量	/79
第四章 审计师变更	⇨93
第一节 审计师变更的客户原因	/93
第二节 审计师变更的审计师原因	/109
第三节 审计师变更的效果和披露	/116
第四节 审计师变更与审计意见购买	/122
第五章 审计定价	⇨131
第一节 审计定价的影响因素	/131
第二节 初次审计收费中的削价	/150
第三节 大型会计公司审计收费中的溢价	/157
第四节 公共部门审计定价	/168
第六章 审计市场	⇨182
第一节 审计市场集中度及其原因	/182
第二节 审计市场的其他问题	/195

第一章

审计独立性

独立性是审计的灵魂，本章对审计独立性的相关研究做一概述。根据研究的主题，本章将这些研究分为两部分，一是审计独立性的影响因素，二是审计独立性的其他问题。根据这些内容，本章分为两节：

★审计独立性的影响因素

★审计独立性的其他问题

第一节 审计独立性的影响因素

一、影响审计独立性的因素

Gul (1989) 以实验方法研究影响审计独立性的因素。在文献综述的基础上，Gul 将影响审计独立性的因素分为五个方面：客户的审计委员会、客户的财务状况、审计师是否同时为客户提供管理咨询、审计市场竞争程度、审计师规模。在此基础上，Gul 提出如下五个零假设（null hypotheses）： H_{01} ：客户的审计委员会不影响审计独立性； H_{02} ：客户的财务状况不影响审计独立性； H_{03} ：审计师同时为客户提供管理咨询不影响审计独立性； H_{04} ：审计市场竞争程度不影响审计独立性； H_{05} ：审计师规模不影响审计独立性。

Gul 的实验设计如下：实验参与人员是新西兰南部 2 家大银行的 64 名负责贷款的银行管理人员。实验任务是对贷款申请企业的审计可信赖性做出判定，按 7 级量度，7 表示可信赖程度最高，1 表示可信赖程度最低。为了检验影响审计独立性的五个因素，Gul 设计了 8 种组合，这 8 种组合的情况如表 1—1 所示，银行管理人员要对 8 种组合的审计可信赖性做出分级量度判定。

根据这种实验获得的数据，Gul 进行统计分析的结果是，假设 H_{01} 和假设 H_{02} 得到支持，其他三个假设得到拒绝，这说明管理咨询是否同时存在、审计市场竞争和审计师规模影响审计独立性。但是，检验的影响方向与 Gul 的预期恰好相反，管理咨询是否同时存在和审计市场竞争对审计师独立性有正面影响，而审计师规模对审计独立性有负面影响。

表 1—1 影响审计独立性的五个因素的 8 种组合

客户因素	审计师因素	情形	
		情形 1	情形 2
无审计委员会且财务状况差	管理咨询是否同时存在	是	否
	审计师规模	大	小
	审计市场竞争	高	低
无审计委员会且财务状况好	管理咨询是否同时存在	是	否
	审计师规模	大	小
	审计市场竞争	高	低
有审计委员会且财务状况差	管理咨询是否同时存在	是	否
	审计师规模	大	小
	审计市场竞争	高	低
有审计委员会且财务状况好	管理咨询是否同时存在	是	否
	审计师规模	大	小
	审计市场竞争	高	低

审计关系由审计师、客户和第三方组成，审计独立性包括事实上的独立和形式上的独立。Gul 和 Tsui (1992) 提出，审计独立性只有从第三方的角度来考虑才最有意义，因为第三方是财务报告和审计报告的使用者，如果他们对审计独立性有怀疑，财务报告和审计报告的可信赖程度也就会降低。Gul 和 Tsui 以实验方法研究影响第三方判定审计独立性的因素，实验任务是由银行的贷款管理人员对审计师抵制客户管理者压力的能力进行判定。

在文献综述的基础上，Gul 和 Tsui 将影响审计师抵制客户管理者压力的能力的因素归纳为客户财务状况、审计费用规模和审计招标方式三个方面，并在此基础上，提出如下三个相应的假设：假设 1：当审计师与客户发生矛盾时，在客户的财务状况较好时，审计师抵制客户管理者的压力的能力要小于客户财务状况较差时的能力；假设 2：当审计师与客户发生矛盾时，在审计费用规模较大时，审计师抵制客户管理者的压力的能力要小于审计费用规模较小时的能力；假设 3：当审计师与客户发生矛盾时，在审计师是通过招标选择时，审计师抵制客户管理者压力的能力要小于审计师是通过传统方式选择时的能力。

Gul 和 Tsui 的实验设计如下：实验参与人员是香港地区 40 位银行贷款管理人员，实验任务是设定如果审计师与客户管理者存在矛盾需要解决，就 6 种情形下审计师抵制客户管理者压力的可能性进行 7 级量度判定。6 种情形是由三个方面的因素各分为两种状态而形成的，具体组合如表 1—2 所示。

表 1—2 三个因素的 6 种组合

因素	情 形	
	状态 1	状态 2
客户财务状况	好	差
审计费用规模	大	不大
审计招标	是	否

根据上述实验收集的数据，Gul 和 Tsui 进行统计分析的结果是，假设 1 和假设 2 得到支持。

Windsor 和 Ashkanasy（1995）以实验的方法研究影响审计独立性的因素。在文献综述的基础上，他们将影响审计师抵制客户管理者压力的能力的因素分为客户财务状况、审计费用规模、审计招标、道德发展水平、对公正世界的个人信念 5 个方面。在此基础上，Windsor 和 Ashkanasy 提出如下三个假设：假设 1：高道德理性的审计师抵制客户管理者压力的能力受世界观的影响。他们认为世界是不公正的时候要比他们认为世界是公正的时候，抵制客户压力的可能性要小。假设 2：低道德理性的审计师受客户管理者压力的影响，但不受世界观的影响。一般来说，他们与高道德理性的审计师相比抵制客户管理者压力的可能性要小。假设 3：中等道德理性的审计师受客户管理者的压力和世界观的影响。他们与高道德理性的审计师相比抵制客户管理者压力的可能性要小。同时，他们认为世界是不公正的时候要比他们认为世界是公正的时候，抵制客户压力的可能性要小。

Windsor 和 Ashkanasy 的实验设计如下：实验参与人员是大型跨国公司的 61 位有经验的审计师。实验任务是在不同的情形下对审计师顺从客户管理者意愿的可能性做出判定，按 7 级量度，1 表示非常低的可能性，7 表示非常高的可能性。Windsor 和 Ashkanasy 设计的组合如表 1—3 和表 1—4 所示。根据实验收集的数据，Windsor 和 Ashkanasy 进行统计分析的结果是，假设 1、假设 2 和假设 3 得到支持。

表 1—3 影响因素的组合

因素	情形	
	情形 1	情形 2
客户财务状况	好	差
审计费用规模	大	小
审计招标	是	否

表 1—4 影响因素的组合

道德理性水平	对公正世界的认识	客户财务状况	
高	公平	好	差
	不公平	好	差
中	公平	好	差
	不公平	好	差
低	公平	好	差
	不公平	好	差

Beattie, Brandt 和 Fearnley (1999) 研究什么是使英国审计独立性规则框架近来发生重要变化的因素。他们认为准则的制定者必须持续地对关键性威胁因素进行评估, 这样才能形成合理的审计独立性准则。Beattie, Brandt 和 Fearnley 在文献综述和英国现行的规则框架的基础上提出如下假设: H1a: 审计师对客户经济依赖性 (ECDEP)、外部审计市场竞争激烈 (COMP)、审计师提供非审计服务 (NAS)、会计准则的易曲性 (FLEX)、小型审计公司的规模 (AUDSIZE)、审计委员会的缺乏 (AC)、客户的经济利益 (FININT)、客户良好的经济状况都对利益相关者对于审计独立性的认识 (PAI) 产生消极的影响。H1b: 管理者对审计师的委派和报酬的实际控制 (DIRCON)、管理者对于有争议的事件寻找第二种意见的能力 (CLIENT)、审计合伙人在审计公司里逃避有效质量控制程序的能力都对利益相关者对于审计独立性的认识 (PAI) 产生消极的影响。H1c: 变更审计师的成本 (AUDCH)、围绕审计师变更受规章限制的权利和义务、审计师由于审计质量不高引起的风险 (AUDCHREG)、规则对审计师的委派和报酬的关注 (AUDREG)、非审计服务费用的披露、审计师在每年全体成员大会中的权利 (AGM) 都对利益相关者对于审计独立性的判定 (PAI) 产生积极的影响。H2: 与财务管理者相比, 审计合伙人对审计独立性的关注将减少。H3: 与其他利益相关者相比, 审计师对审计独立性的判定将表现出更大的一致性。

Beattie, Brandt 和 Fearnley 采用问卷调查方法收集数据。调查对象分为三类: 一是上市公司财务主管 (FDs) (从按字母顺序排列的上市公司表中选取 300 位, 收回有效问卷 153 份); 二是上市公司审计合伙人 (APs) (从 1995 年 Accountancy Age 列出的前 20 位审计公司中选取 307 位, 收回有效问卷 244 份); 三是主要的财经记者 (FJs) (发出问卷 50 份, 收回有效问卷 18 份)。问卷要求被调查者对不同因素对审计师独立性的影响程度做出判定, 按 5 级量度, 1 表示严重损害独立性, 2 表示轻微损害独立性, 3 表示对独立性没有影响, 4 表示轻微提高独立性, 5 表示极大提高独立性。

根据上述调查收集的数据, Beattie, Brandt 和 Fearnley 进行统计分析的结果是假设 1、假设 2 和假设 3 得到支持。结果表明影响审计独立性的因素很多, 其中最重要的是经济依赖性和非审计服务的提供。

Emby 和 Davidson (1998) 以实验的方法研究审计任务约定书中的某些因素对审计师独立性的影响。在文献综述的基础上, Emby 和 Davidson 将影响审计师独立性的因素分为以下五个方面: 客户是否有能力决定终止审计合同、客户是否有能力决定审计费用、客户是否有能力决定审计约定工作环境、审计师是否为客户提供管理咨询服务、审计公司规模。在此基础上, Emby 和 Davidson 提出如下五个假设: 假设 1: 当客户有能力终止合同时, 在审计师与客户发生矛盾的情况下, 审计师具有较弱的的能力; 假设 2: 当客户有能力决定审计费用时, 在审计师与客户发生矛盾的情况下, 审计师具有较弱的的能力; 假设 3: 当客户有能力决定约定工作环境时, 在审计师与客户发生矛盾的情况下, 审计师具有较弱的的能力; 假设 4: 当审计师提供的管理咨询服务范围包括别的审计人员不能提供的专门服务时, 在审计师与客户发生矛盾的情况下, 审计师具有较强的能力; 假设 5: 在审计师与客户发生矛盾的情况下, 规模大的审计公司比小的审计公司具有较强的能力。

Emby 和 Davidson 的实验设计如下: 实验参与人员是分布在加拿大西部主要城市的六大会计师事务所的专业团体、其他全国性的会计公司、当地会计公司。共发出问卷 140 份, 收回有效问卷 92 份。实验任务是要求被调查者根据一个案例来量度审计师的独立性。案例设计的是审计人员在审计中发现公司有一个涉案金额为 \$100 100 的诉讼案, 并且公司税后净利润 \$294 000, 税前利润 \$489 000。要求实验人员在 11 种情形下 (见表 1—5) 对审计师揭露诉讼案的可能性做出判定。按 10 级量度, 0 表示绝对没有可能, 10 表示绝对有可能。根据实验收集的数据, Emby 和 Davidson 进行统计分析的结果是, 假设 1、假设 2、假设 3 和假设 4 得到支持。

表 1—5 审计师揭露诉讼案的可能性的 11 种情形

因素	情形		
	情形 1	情形 2	
客户是否有能力决定终止审计合同	子公司的审计师	母公司的审计师	
客户是否有能力决定审计费用	审计师与子公司签订合同	审计师与母公司签订合同	
客户是否有能力决定审计约定工作环境	子公司决定最后期限	母公司决定最后期限	
审计师是否为客户提供管理咨询服务	提供常规管理咨询服务	提供专门管理咨询服务	
审计公司规模	六大	全国性公司	当地公司

二、非审计服务对审计独立性的影响

审计服务和管理咨询的联合生产是否会影响审计独立性是一个有争议的问题

题。Schults (1965) 以问卷调查的方式了解审计关系中的第三方即财务报告和审计报告的使用者对联合生产是否影响审计独立性的看法。Schults 选择的调查对象具体包括以下四类：证券公司的财务分析师、商业银行的贷款管理者、保险公司的投资管理者、互助基金的投资管理者。在问卷中要求调查对象按分级量度的方法，确定在联合生产的情况下，调查对象对审计独立性的信心。Schults 的问卷调查对象来源分为两部分，一是 130 家大的金融机构，向 130 家大的金融企业发出调查问卷 504 份，收回有效问卷 282 份；二是随机选择的金融机构（不包括第一部分的 130 家金融机构），向随机选择的 395 家金融机构发出调查问卷 756 份，收回有效问卷 276 份。

根据上述调查问卷得到的数据，Schults 将不同第三方关于联合生产对审计独立性的影响分为三种情况，一是没有严重影响，二是有严重影响，三是不确定。具体情况如表 1—6 所示。根据这个调查结果，Schults 的结论是：在第三方看来，联合生产并不影响审计独立性。

表 1—6 第三方对联合生产是否影响审计独立性的看法

第三方	联合生产对审计独立性的影响程度		
	没有严重影响	有严重影响	不确定
130 家大金融企业的贷款管理者	60%	17%	23%
随机选择的银行	39%	39%	22%
130 家大金融企业的财务分析师	50%	22%	28%
随机选择的证券公司	37.5%	37.5%	25%

审计师为客户提供非审计服务是否会影响审计独立性是各界关心的一个重要问题。Scheiner 和 Kiger (1982) 对审计师提供非审计服务的情况做了一个问卷调查，调查非审计服务费用与审计费用的相对比例。Scheiner 和 Kiger 的调查对象来自于 Who Audits American 1978 年度的审计数据，从这个数据库中，随机抽取由 Big 8 审计的 500 家企业和由非 Big 8 审计的 100 家企业，然后，对这 600 家企业发出调查问卷，问卷调查的主要内容是由审计师提供的各类非审计服务费用占审计费用的比例（非审计服务分为 17 类，不包括非审计师所提供的非审计服务），收回有效问卷 408 份。根据这 408 份问卷，Scheiner 和 Kiger 按非审计服务种类进行分析的结果如表 1—7 所示。从表 1—7 中可以看出，非审计费用占审计费用比例主要分布在 10% ~ 24.99%、25% ~ 49.99% 和 3% ~ 9.9% 这三个区间，并且与税收相关的传统服务是主要的服务种类。

Pany 和 Reekers (1983) 指出，从法律意见上来说，SEC 是审计准则的主管机构，但是 SEC 信奉职业自律，一般情况下由会计职业界自己制定审计准则。对于非审计服务，SEC 也遵守同样的原则，但是由于这个问题的重要性，SEC 颁布规定，要求公司董事会保证审计独立性，将审计独立性作为董事的一项职责。在这种背景下，Pany 和 Reekers 以实验的方法研究公司董事对非审计服务是否及

如何影响审计独立性的看法。

表 1—7 审计师为客户提供的非审计服务分布

非审计服务种类	非审计费用占审计费用比例						
	0	<3%	3% ~ 9.9%	10% ~ 24.99%	25% ~ 49.99%	50% ~ 74.99%	≥75%
全部非审计服务	6.1	1.0	16.7	38.0	27.0	7.4	3.9
协助公司税申报	34.1	18.1	29.4	13.7	3.9	0.7	0
协助员工税申报	77.7	8.8	7.6	4.7	1.2	0	0
协助 IRS 检查	81.1	6.4	9.8	2.0	0.5	0.2	0
并购税收研究	91.9	4.2	2.5	1.2	0.2	0	0
其他税收研究	55.4	21.6	13.5	9.6	0	0	0
员工福利计划审计	37.3	15.9	36.3	9.6	1.0	0	0
员工访谈（人事服务）	94.4	3.9	1.0	0.5	0.2	0	0
精算服务	97.1	0.7	1.0	1.0	0	0.2	0
并购服务	84.6	4.2	6.6	2.2	2.2	0.2	0
会计和财务系统设计	82.6	3.7	5.4	3.2	3.2	0.7	1.2
其他系统设计	97.3	1.0	1.0	0	0.5	0.2	0
会计和财务系统规划	96.3	1.2	0.7	1.0	0.5	0	0
其他系统规划	99.3	0	0	0.7	0	0	0
会计和财务系统审核	88.5	4.2	4.4	2.2	0.5	0	0.2
其他系统审核	98.0	0.5	0.7	0.5	0	0.2	0
成本研究	96.3	2.0	1.2	0.2	0.2	0	0.2
其他服务	60.3	19.6	13.0	5.4	1.5	0	0.2

Pany 和 Reekers 在文献综述的基础上，将可能影响公司董事对非审计服务是否会损害审计独立性看法的因素分为三个方面：一是非审计服务种类，分为纳税申报、并购和系统设计；二是当年非审计服务的规模，Pany 和 Reekers 分为两种规模，一种规模是非审计服务费用占审计费用的比例较低（低于 10%），另外一种规模是非审计服务费用占审计费用的比例较高（高于 40%）；三是以前年度非审计服务的规模，区分为两种情况：非审计服务费用占审计费用的比例较低（低于 10%），非审计服务费用占审计费用的比例较高（高于 40%）。根据上述因素，Pany 和 Reekers 设计了 18 种情形的非审计服务。将这 18 种情形以问卷的形式交给公司董事，由他们按 7 级量度回答两个问题：第一，你在董事会上投票赞成现任审计师为本企业从事这种非审计服务的可能性；第二，如果现任审计师

从事了这种非审计服务,你认为审计独立性如何?

Pany 和 Reekers 以美国公司的董事为对象,发出调查问卷 600 份,收回有效问卷 92 份。根据这些有效问卷, Pany 和 Reekers 进行统计分析的结果是:当年非审计服务是影响审计独立性的重要因素,非审计服务的比例越高,董事们批准这种联合生产的可能性越低;以前年度的非审计服务规模对董事判定审计独立性也有显著影响,但是影响程度低于本年度的非审计服务规模;在三种非审计服务中,得到董事批准可能性最小的是系统设计。

虽然没有实证结果支持,但是,社会各界一直在关注审计师提供非审计服务对审计独立性的影响。Parkash 和 Venable (1993) 从客户的角度研究审计和非审计服务联合生产(由同一审计师提供审计和非审计服务)的原因。Parkash 和 Venable 分析的理论依据是代理成本和知识外溢,从降低代理成本的角度出发,客户会偏好选择审计服务和非审计服务分离,因为二者由一个审计师提供,至少会影响形式上的独立性,从而不利于客户降低代理成本。但是,如果从知识外溢的角度来考虑,审计服务和非审计服务同时由一个审计师提供,会产生知识外溢的效果,从而会降低审计成本或非审计服务成本或二者同时降低,这种降低会在一定程度上通过降低收费而由客户分享一部分,所以,从知识外溢的角度来考虑,审计服务和非审计服务应该同时由一个审计师来提供。同时,不同的非审计服务与审计业务之间的知识外溢程度不同,重复发生的非审计服务(包括税务服务、养老金服务及系统服务)与审计业务之间的知识外溢程度要高于非重复发生的非审计业务(包括并购和其他服务)。所以,客户会在代理成本降低与知识外溢效应之间做出均衡,从而对是否由同一审计师同时提供审计和非审计服务及提供的程度做出选择。根据上述分析, Parkash 和 Venable 在文献综述的基础上,提出的检验模型如公式(1.1)所示。

$$\begin{aligned} \text{Nonaudit Services} = & b_0 + b_1 \text{MGRONR} + b_2 \text{OUTCON} + b_3 \text{LVRG} + b_4 \text{AUDITOR} + \\ & b_5 \text{YEAR 1979} + b_6 \text{YEAR 1980} + b_7 \text{INDSPC} + b_8 \text{NETINC} + e \end{aligned} \quad (1.1)$$

式中, Nonaudit Services 是依存变量,区分重复发生非审计业务(recur)和非重复性非审计业务(non recur)分别进行检验,重复发生非审计业务包括税务服务、养老金服务及系统服务,按这三类服务的费用占审计费用的比例计算;非重复性非审计业务包括并购和其他服务,按这些服务的费用占审计费用的比例计算。MGRONR、OUTCON 和 LVRG 是解释变量,表示代理成本状况, MGRONR 表示内部人士(包括管理者和董事)持股比例; OUTCON 表示外部最大股东持股市值的自然对数; LVRG 表示长期负债与总资产之比。其他变量都是控制变量, AUDITOR 是审计师类型, Arthur Andersen 取值为 1, 其他为 0; YEAR 1979 和 YEAR 1980 是数据年度变量,分别表示 1979 年和 1980 年; INDSPC 表示审计师是否是行业专业化,是这种情况的取值为 1, 其他为 0; NETINC 表示当年及前两年资产净收益率; e 是误差项目。

Parkash 和 Venable 的样本是 Fortune 500 企业 1978 年至 1980 年期间的 860 组

数据（包括审计服务及同一个年度的非审计服务），其中 1978 年 257 组，1979 年 291 组，1980 年 312 组。根据这个样本，Parkash 和 Venable 进行统计分析结果是，客户决定审计服务和非审计服务的审计师时同时考虑代理成本和联合生产的好处。对于重复发生的非审计服务来说，代理成本具有相当强的解释力，代理成本越高，联合生产的比例越低，可见，客户看重这种联合生产带来的成本降低；对于非重复发生的非审计服务来说，代理成本不具有解释力，可见，客户并不看重这种联合生产带来的成本降低。

Craswell (1999) 研究提供非审计服务对审计独立性的影响，即对审计意见的影响。在文献综述的基础上，Craswell 提出的检验模型如公式 (1.2) 所示。

$$\text{Opinion} = b_0 + b_1 \text{LAT} + b_2 \text{Sub} + b_3 \text{CATA} + b_4 \text{DE} + b_5 \text{ROI} + b_6 \text{Loss} + b_7 \text{Big} + b_8 \text{RNAS} \quad (1.2)$$

式中，Opinion 是绝对变量，保留审计意见取值为 1；LAT 表示总资产的对数；CATA 表示流动资产与总资产之比；DE 表示长期负债与总资产之比；ROI 表示息税前收益与总资产之比；Loss 是哑变量，前三年损失取值为 1；Big 是哑变量，是八大会计师事务所的审计师取值为 1，其他为 0；RNAS 表示非审计服务费用占付给审计师的总费用的比例。

Craswell 的样本是澳大利亚证券交易所上市公司 1984 年至 1994 年的审计意见数据，其中 1984 年 885 组，1987 年 1 477 组，1994 年 1 079 组。根据上述设计和样本，Craswell 进行统计分析的结果是，提供非审计服务可能不是威胁审计独立性的主要因素。

Firth (2002) 研究审计师提供咨询服务与审计费用及审计意见的关系。Firth 认为审计费用和非审计服务费用是正相关关系。审计师提供非审计服务将损害审计独立性，会增加审计师签发无保留意见的可能。在文献综述的基础上，Firth 提出如下两个假设：假设 1：审计费用和非审计服务费用正相关导致对具体事件咨询服务的需要，同时增加审计工作量；假设 2：给审计客户提供咨询服务将增加无保留意见发生的概率。

在此基础上提出的检验模型如公式 (1.3) 所示，用来检验假设 1。

$$\begin{aligned} \text{LAF} = & \beta_0 + \beta_1 \text{LCF} + \beta_2 \text{MA} + \beta_3 \text{NI} + \beta_4 \text{AIS} + \beta_5 \text{CEO} + \beta_6 \text{RES} + \beta_7 \text{MALCF} + \beta_8 \text{NILCF} + \\ & \beta_9 \text{AISLCF} + \beta_{10} \text{CEOLCF} + \beta_{11} \text{RESLCF} + \beta_{12} \text{LTA} + \beta_{13} \text{DTA} + \beta_{14} \text{ROCE} + \beta_{15} \text{LSUBS} + \\ & \beta_{16} \text{CUR} + \beta_{17} \text{QR} + \beta_{18} \text{LOSS} + \beta_{19} \text{B6} + \beta_{20} \text{YE} + \beta_{21} \text{QUAL} \end{aligned} \quad (1.3)$$

式中，LAF 是公司审计费用的自然对数；LCF 是付给审计师的非审计费用的自然对数；MA 是哑变量，公司在本年度或上个年度有兼并和合并行为取值为 1，其他为 0；NI 是哑变量，公司在本年度或上个年度发行新股取值为 1，其他为 0；AIS 是哑变量，公司在本年度或上个年度配备新信息系统取值为 1，其他为 0；CEO 是哑变量，公司在本年度或上个年度有新的 CEO 取值为 1，其他为 0；RES 是哑变量，公司在本年度或上个年度重组或改组取值为 1，其他为 0；LTA 是总资产自然对数；DTA 是年初负债与资产之比；ROCE 是息税前利润与所有者权益之比；LSUBS 是被审计客户的附属公司的数目；CUR 是流动比率；QR 是速动比

率; LOSS 是哑变量, 净利润小于 0 取值为 1, 其他为 0; B6 是哑变量, 是六大会计师事务所的审计师取值为 1, 其他为 0; YE 是哑变量, 会计期间的结束月为 12 月取值为 1, 其他为 0; QUAL 是哑变量, 审计报告是保留意见取值为 1, 其他为 0。

公式 (1.4) 用来检验假设 2。

$$\text{QUAL} = \beta_0 + \beta_1 \text{CF/TA} + \beta_2 \text{LTA} + \beta_3 \text{LOSS} + \beta_4 \text{SR} + \beta_5 \text{DTA} + \beta_6 \text{INTA} + \beta_7 \text{B6} + \beta_8 \text{ARTA} \\ + \beta_9 \text{AGE} + \beta_{10} \text{BETA} + \beta_{11} \text{VAR} + \beta_{12} \text{AC/INC} + \beta_{13} \text{AF/TA} \quad (1.4)$$

式中, CF/TA 是审计咨询费用与总资产之比; INTA 是存货与总资产之比; ARTA 是应收账款与总资产之比; AGE 是哑变量, 公司已经上市十年取值为 1, 其他为 0; BETA 是公司的系统风险; AC/INC 是客户的审计费用和非审计费用的总和与审计师总审计费用和咨询费用的总和之比。

Firth 的样本来自于股票市场上的 1 112 家公司。根据上述设计和样本, Firth 进行统计分析的结果是, 假设得到支持。

Quick 和 Warming - Rasmussen (2005) 以实验方法研究在丹麦这样的北欧国家提供非审计服务对审计独立性的影响。在文献综述的基础上, 他们提出如下五个假设: 假设 1: 管理咨询服务的提供将对审计师独立性的判定产生消极影响; 假设 2: 判定审计师独立性受损害的程度需根据样本组判定; 假设 3: 判定审计师独立性受损害的程度需根据咨询服务的种类判定; 假设 4: 将审计公司的咨询服务和审计服务分开将增加审计独立性; 假设 5: 相关咨询费用的上限根据样本组的不同而变化。

Quick 和 Warming - Rasmussen 将调查样本分为 5 个组: 国家法定审计师、管理主管、银行贷款员、私营股东和商业记者。共发出问卷 927 份 (前 4 组分别发出 200 份, 最后一组发出 127 份), 收回问卷 678 份, 有效问卷 481 份。实验设计: 假设 1 按 5 级量度回答 “如果审计师除提供审计服务以外还提供咨询服务, 那么他不能完全独立于客户管理者”, 1 表示完全不同意, 2 表示有点不同意, 3 表示无关紧要, 4 表示有点同意, 5 表示完全同意; 假设 3 按 5 级量度对提供 4 种咨询服务的审计师的独立性进行判定 (这 4 种不同的咨询服务不仅在丹麦是讨论焦点而且在欧洲和国际会计师联合会也是讨论焦点, 一是财务信息技术系统的设计和执行, 二是补充高级管理, 三是法律服务, 四是会计相关服务), 1 表示非常没有信心, 2 表示较没信心, 3 表示没影响, 4 表示较有信心, 5 表示非常有信心; 假设 4 按 5 级量度回答 “如果审计服务和咨询服务由同一公司的不同审计师执行, 那么你对审计师的信心将加强”, 1 表示完全不同意, 2 表示有点不同意, 3 表示无关紧要, 4 表示有点同意, 5 表示完全同意。

根据这个实验收集的数据, Quick 和 Warming - Rasmussen 进行统计分析的结果是, 假设 4 被拒绝。结果表明将审计公司的咨询服务和审计服务分开对审计独立性的判定没有积极影响, 这可能是由于丹麦不同的文化或市场特征所引起的。

Asare、Cohen 和 Trompeter (2005) 研究提供非审计服务对审计师关于客户

风险的判定、客户的选择和人员安排的影响。在文献综述的基础上，他们将影响客户风险的判定、客户的选择和人员安排的因素归为非审计服务的提供和客户公司管理制度的完整性。在此基础上，Asare、Cohen 和 Trompeter 提出如下五个假设：假设 1：管理制度更完整的预期客户要比管理制度不完整的预期客户使审计师遭受的商业风险要小。假设 2：审计师对有潜在需要提供重要非审计服务的预期客户的风险评估将区别于那些无潜在需要提供重要非审计服务的预期客户的风险评估。假设 3a：审计师更可能接受那些需要提供重要非审计服务的管理制度不完整的客户，同时更有可能拒绝不需要提供非审计服务的管理制度不完整的客户。也就是说，管理制度的完整性和提供非审计服务的潜在需要交互式地影响审计师选择客户的决定。假设 3b：审计师更可能选择管理完整性水平高的客户，且这种关系不会因为潜在需要提供非审计服务而发生变化。假设 4：管理制度的完整性将影响专业人员的安排。特别是对那些被判定为管理制度不完整的客户，需要有更多经验的专业人员来完成大部分审计工作。

实验参与人员是 Big 5 的 73 名审计人员。实验任务是在给出的 4 种情形下评估审计公司商业风险（按 9 级量度，9 表示最高的商业风险）；决定是否选择客户及客户的吸引力（按 9 级量度，9 表示极大的吸引力）；对潜在客户制定人员安排计划。根据上述实验收集的数据，Asare、Cohen 和 Trompeter 进行统计分析的结果是，假设 1、假设 3b 和假设 4 得到支持。

Asare、Cohen 和 Trompeter 由数据分析发现：一是客户管理的完整性影响审计师接受客户的决定，但是它和提供非审计服务的潜在需要并不相互影响；二是审计师重新安排专业人员的工作时间以适应管理完整性的变化。此外，管理完整性和审计师预期商业风险相关联，而提供非审计服务的潜在性和审计师预期商业风险不相关。

在澳大利亚兼并案例中，目标公司需要专家评估他们的报告。因为 50% 的目标公司雇用的专家还要同时处理目标公司其他商业业务，且 25% 的专家是目标公司的现任审计师，所以这些专家的独立性受到置疑。这样的专家将更有可能提供和目标公司经营者相一致的意见。Bugeja（2005）不是研究提供非审计服务是否会对审计意见独立性产生损害，而是研究如果目标公司现任审计师提供评估报告，是否会损害非审计服务的独立性。在文献综述的基础上，Bugeja 提出如下两个假设：假设 1：当专家还要处理目标公司其他商业业务时，经营者的接受（拒绝）意见将与评估报告的公正和合理（不公平和不合理）的意见相一致；假设 2：股票市场对目标公司关于专家报告的公布的异常反应低于专家揭露目标公司的其他商业业务时的反应。根据上述分析，Bugeja 提出检验假设 2 的模型如公式（1.5）所示。

$$\begin{aligned} AR_i = & \alpha_0 + \beta_1 \text{Expind}_i + \beta_2 \text{Opinion}_i + \beta_3 \text{DirRec}_i + \beta_4 \text{Mining}_i + \beta_5 \text{Payt}_i + \beta_6 \text{Multiple}_i \\ & + \beta_7 \text{MB}_i + \beta_8 \text{Size}_i + \beta_9 \text{Segment}_i + \beta_{10} \text{Page}_i + e_i \end{aligned} \quad (1.5)$$

式中，AR 是依存变量，表示从专家报告发布的前一天到发布的后一天股票