

对审计质量衡量标准的反思与重构

陈炜煜

(北京物资学院继续教育学院 北京 101125)

【摘要】 由于直接进行测度审计质量很难,本文通过对现有审计质量衡量标准进行反思,介绍了衡量审计质量的二维视角,并作出相应介绍,由此探索出衡量审计质量的新方法。

【关键词】 审计质量 审计意见 二维视觉 盈余管理

按照 De Angelo 对审计质量的定义“审计质量是注册会计师发现并报告违约行为的联合概率”,但信息使用者确定这种联合概率的大小十分困难。首先,无法直接审查审计过程中采用的审计程序是否合适,审计人员能否发现财务报表中的错弊;其次,无法判断注册会计师与客户之间签订的合约是否足够诱惑注册会计师违反职业道德而对发现的错弊密而不报。按照这个思路,审计质量的直接测度几乎不可能。将难以观察的审计质量通过数字化的方式加以表达的有效方法是选择替代变量。本文通过反思已有研究成果,为后面寻找审计质量衡量的新视角提供基础。

一、对现有审计质量衡量标准的反思

1. 对“以事务所规模作为审计质量衡量标准”的反思。一般认为,在成熟的审计市场,规模大的会计师事务所应当具有更高的审计质量,因为规模大不仅意味着会计事务所占有更多的审计资源,还意味着具有较高的职业声誉,两者均有利于

为 1.95。

综上,模型预测结果见表 8:

表 8 模型预测结果

年份	城镇居民人均可支配收入 (1)	城市居民消费价格指数 (2)	城镇居民人均消费性支出 (3)	平均每一就业者负担的月消费性支出 (4)=(3)/12×1.95	工资薪金费用扣除额 (5)×1.09
2012	30 467.61	167.49	19 539.01	3 175.09	3 460.85
2013	38 471.45	173.09	23 658.90	3 844.57	4 190.58
2014	48 577.89	178.87	28 767.27	4 674.68	5 095.40
2015	61 339.31	184.84	35 118.28	5 706.72	6 220.33

三、结论与建议

本文考察了 1994~2010 年我国城镇居民人均可支配收入(SR)、城镇居民消费者价格指数(CPI)对城镇居民人均消费性支出(ZC)的影响,构建多元回归模型并对未来年度“城市居民家庭平均每人全年消费性支出”进行预测,据以测算合理的工资薪金所得费用扣除额。

根据模型预测情况,假设未来年度城镇居民人均可支配

提高注册会计师的专业胜任能力和注册会计师坚持独立性的经济动力。在肯定该指标对审计质量具有一定表征作用的同时,还必须认识到这一结论的成立必须严格基于前提条件:审计市场竞争具有充分性与完备性。我国审计市场尚处于初步发展阶段,经济转轨时期的资本市场有着特殊的制度安排,审计市场行政干预的特征比较明显,注册会计师行业的市场化程度不高。审计市场份额与政府行政权力干预密切相关,并不是市场自发选择的结果。脱钩改制前,事务所挂靠于主管部门,没有独立性和风险意识,审计市场份额完全由行政权力划分决定的;脱钩改制后,行政权力干预对审计市场份额的影响在延续着先前的迁移效应,会计师事务所仍与其原来所属的行业主管部门或地方政府保持内在的密切联系,审计市场出现了严重的行业垄断和地域垄断现象。政府主管部门的认可才是影响事务所规模的决定因素,而审计质量并不是决定市场份额占有的关键。特别是 20 世纪 70 年代以后,大事务所的

收入以 26.27%、城市居民消费价格指数以 3.34%的年增长率增长,平均每一就业者负担 1.95 人,当前我国工资薪金所得费用扣除额 3 500 元/月尚属合理。但随着经济发展,居民收入与物价水平也会不断变化,应动态调整个人所得税费用扣除标准以满足就业者基本生活需要。具体而言,2014 年应将扣除额调至 5 000 元才能弥补届时居民基本生活支出,更好地体现“居民基本生活费用不纳税”原则。

主要参考文献

1. 李子奈,潘文卿.计量经济学.北京:高等教育出版社,2010
2. 高铁梅.计量经济分析方法与建模.北京:清华大学出版社,2009
3. 汤贡亮,陈守中.个人所得税费用扣除标准调整的测算.税务研究,2005;9
4. 郭剑川.CPI 波动与个人所得税免征额的指数化调整.商业时代,2010;21
5. 谷成,梁金兰.个人所得税的指数化调整研究.涉外税务,2004;7

审计质量一定高于小事务所的论点越来越遭到监管者和小事务所的非议。非议的缘由是：在相同的审计环境下，都遵照相同的执业准则，不同规模事务所的审计服务应当没有质的区别。原红旗、李海建(2003)和刘运国(2006)等的研究也表明支持中国事务所规模与审计质量没有显著差异的观点。

2. 对“以审计品牌作为审计质量衡量标准”的反思。事务所规模与审计品牌对审计质量的替代衡量必须基于因果关系：规模产生质量，质量赢得声誉，声誉创立品牌。但将审计品牌作为审计质量的替代衡量指标除了需将事务所规模作为衡量指标的前提以外，还应满足以下两个条件：第一，是审计市场已确立公认的品牌会计师事务所。事实上，我国审计市场从二十世纪八十年代末期才得到恢复，建立的时间与西方发达国家相比相对较短，公认品牌的确立还有待时日。按照我国审计准则中职业道德规范的规定，为了避免审计市场无序竞争，行业禁止要求事务所通过媒体发布宣传广告，因而审计品牌建立的过程较慢，需要的时间相对也较长。第二，是审计监管是有效力的，审计风险足够大。审计监管的效力是指政府监管部门能够及时发现审计失败的情形，政府对注册会计师及事务所审计失败的惩罚成本足够高，注册会计师的审计风险足够大，能够对审计合谋及审计舞弊起到威慑作用。由于我国法制环境的特殊性，审计行业监管力度和惩戒力度都有待加强。尽管注册会计师行业会在清理整顿过程中处罚了一批事务所和注册会计师，但这些处罚的覆盖面有限，处罚力度也不大。注册会计师面临的审计风险不高，违约的机会成本有限。注册会计师与被审计单位“合谋”的行为被频频曝光。从我国审计市场的实际来看，盲目迷信国际大会计师事务所的审计质量，低估非“四大”所也是不合理的，对于经济业务相对简单的上市公司，非“四大”所的审计是完全能够胜任的。

3. 对“以审计收费溢价作为审计质量衡量标准”的反思。用审计收费溢价作为标准来衡量审计质量也是被质疑的：其一，一些事务所收费较高只是由于地域性垄断市场形成后，他们处于垄断寡头的有利地位；其二，如果有审计意见购买或审计合谋发生，审计收费也会出现溢价现象。只有在以上两个疑问都被排除后，结论方成立。排除这两种疑问需要得到与审计相关的成本和收益数据，但这些数据不易获得，所以以高收费来作为审计质量的替代指标很难让人信服。陈冬华、周春泉(2006)在研究自选择问题对审计收费的影响中发现：控制自选择因素后，大所尽管审计质量高于小所，但审计收费并不高于小所，中国审计市场上市公司并未对事务所的声誉支付超额的审计费用。李爽和吴溪(2004)、张艳和李书锋(2004)的研究结论也表明审计收费与审计质量没有显著相关性。

4. 对“以诉讼和制裁作为审计质量衡量标准”的反思。以诉讼和制裁作为审计质量判断的替代指标基于一个认识，当利益相关者利用经审计仍然有着重大错报或误导性财务信息进行决策而发生实质性损失时，审计失败会导致注册会计师遭遇审计诉讼或判决。无可争议，遭到诉讼和制裁是审计失败的一种形式。被诉讼只意味着审计质量有可能存在问题，未必就一定存在问题。会计师事务所面对的诉讼差异还包含了诉

讼方对诉讼偏好的差异，被诉讼并不排除是深口袋理论的另一种表象。审计问题的发现具有随机性，审计报告的使用者没有发生诉讼，监管部门没有检查或处罚，并非没有审计质量问题，如果仅仅以诉讼和制裁作为审计质量的衡量指标，那么，对审计质量的判定就会过于乐观。

5. 对“以审计意见类型作为审计质量衡量标准”的反思。国外审计意见通常只有两种类型：标准审计意见和持续经营不确定性审计意见。把审计意见作为衡量审计质量替代指标的国外研究通常以财务困境公司为研究样本。我国的审计意见有五种类型：标准审计意见、无保留意见加解释说明段、保留审计意见、否定审计意见和无法表示审计意见。把审计意见作为衡量审计质量替代指标的国内研究，其样本并不限于财务困境公司，不能简单地借鉴国外经验。

另外，用审计意见类型来代表独立审计质量需要具备假定前提：首先要能预知被审计公司应当收到的审计意见类型，只有被审计单位实际收到的审计意见等同或更严于应收到的审计意见才可视为审计质量高。但这一假定在审计实务中并不成立。二者产生逻辑联系的基础是：财务报告的公允程度在不同年份保持了相对稳定；注册会计师在不同年份的审计风险偏好保持相对不变。否则，财务报告的公允程度不变，注册会计师的审计风险偏好变高，“不清洁”意见的审计报告比重变大，但审计质量未必提高。

6. 对“以盈余管理作为审计质量衡量标准”的反思。财务报告中的盈余质量高低，在很大程度上影响了利益相关者的决策。潜在的问题是：盈余管理只是一个中性概念，由于盈余管理行为是在会计准则允许范围以内的，审计质量与上市公司的盈余管理并不存在必然联系，不控制其他影响因素，直接将审计质量与盈余管理行为进行简单的联系，很能说明审计质量的高低。而且，对盈余质量的多种计算方法很多，包括边际ROE、线下项目收益和应计利润模型等，不同的计算方法，其在客观性与准确性方面难免有失偏颇。

二、衡量审计质量的新视角

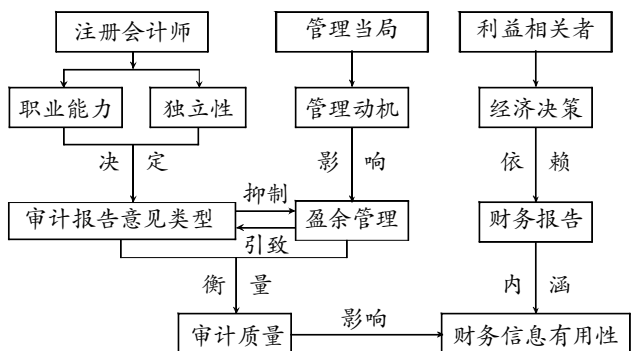
1. 以二维视角选择审计质量的衡量标准。在我国目前审计市场竞争不完全的情况下，审计质量缺乏刚性，若采用单个度量指标作为衡量标准难免会对审计质量产生错判，因此，本文选择盈余管理与审计意见两个视角对审计质量进行刻画。

(1) 盈余管理。在规范研究中，对盈余管理的定义虽然学术界并不存在统一的界定，但主要有狭义和广义两种观点。持狭义观点的代表人物有：美国学者 William·R·Scott，在《财务会计理论》(Financial Accounting Theory)中指出：“盈余管理是上市公司管理当局在会计准则允许的范围之内，为了实现自身效用的最大化和(或)上市公司价值的最大化而作出的会计选择。”狭义盈余管理强调上市公司管理当局对会计盈余的控制，是会计政策选择具有经济后果的具体体现；持广义观点的代表人物主要是著名会计学者 Katherine Schipper，在《盈余管理的评论》(Commentary on Earning Management)中，他认为“盈余管理是为了获取私人利益的披露管理，上市公司管理当局会有目的地干预财务报告过程”。广义盈余管理不仅包括

对会计盈余数字的控制,还包括辅助信息和会计报表披露方式的控制。关于盈余管理的西方研究,主要以狭义解释为主。盈余管理的实证研究是20世纪80年代中后期兴起的,相关实证研究证实了这种行为的存在。Defond、Jambalvo(1991)的研究认为,审计人员与管理当局意见不一致是出于管理盈余的动机。Vander Banwhede等(2003)对比比利时非上市公司和上市公司盈余管理进行研究,发现上市公司存在调低利润盈余管理行为。

近年来,随着我国资本市场的完善,与盈余管理相关的实证研究主要集中于我国证券市场特殊监管政策下的特殊盈余管理现象。Aharony(2000)等发现中国的上市公司在IPO时,存在以盈余管理为手段提高发行价格的现象。陆建桥(1999)通过实证比较发现,亏损公司在亏损和扭亏过程中,存在明显的盈余管理行为。肖虹(2001)也发现了与此一致的证据。陆宇建(2002)以1993年至2000年A股上市公司为样本研究了盈余管理行为,发现上市公司为了获得配股权而通过盈余管理将ROE维持在略高于6%的区间和略低于10%的区间的证据,为应付特殊的监管政策我国上市公司普遍进行盈余管理。蒋义宏(2008)通过实证研究获得了相关证据,认为EPS略高于盈亏临界点的上市公司更可能存在利润操纵的行为。

(2)盈余管理与审计意见。单就盈余管理一个指标并不能清晰、准确地衡量审计质量。为此可以选择另一个指标——审计意见类型,同时对审计质量进行两个维度的刻画。前期的相关研究也支持这一做法:章永奎、刘峰等(2002)在实证研究中发现,上市公司盈余管理程度与被出具非标准无保留审计意见显著正相关。理论上,注册会计师能否在审计意见中对盈余管理予以恰当反映呢?一方面,会计师事务所的审计收费来源于上市公司。出具非标准无保留审计意见会导致客户不满,甚至被解聘;另一方面,不止一个知名会计师事务所因一次的审计失败而遭受灭顶之灾,美国安达信、北京中华等会计师事务所就是证明。注册会计师在出具审计意见时,必定要权衡审计收费的现实收益与诉讼成本的未来风险孰轻孰重。如果财务报告中存在着超乎寻常的盈余管理,注册会计师能够有效识别,并出具“不清洁”审计意见报告予以揭示,此时审计质量高。反之亦然。可见,盈余管理和审计意见类型与审计质量之间存在着内部关联(如下图)。



审计质量二维度衡量标准内在关联结构图

2. 二维视角衡量审计质量标准的设定。运用二维视角衡量审计质量时,首先要测算出不同行业的盈余管理平均值,然后比对样本公司盈余管理的计算值与行业平均水平,得到盈余管理水平高或低两种情况,再将比对结果与审计意见类型进行二维匹配,以进一步判定审计质量的高低。盈余管理与审计意见类型进行匹配,可能出现四种情况(见下表)。

盈余管理与审计意见类型匹配对审计质量的描述

	盈余管理水平高(盈余管理高于行业平均值)	盈余管理水平低(盈余管理低于行业平均值)
“清洁”审计意见	审计质量低	审计质量高
“不清洁”审计意见	审计质量高	审计质量低

注:按照我国《独立审计具体准则第7号——审计报告》的规定,审计报告有五种类型。本文将标准无保留意见称为“清洁”(clean opinion)审计意见,其他类型统称为“不清洁”审计意见(Non-clean opinions)。

由上表可以看到,高质量审计指两种匹配:①管理当局盈余管理水平为低,被出具了“清洁”审计意见;②管理当局盈余管理水平为高,被出具了“不清洁”审计意见。这是利益相关者所期望的审计质量。

低质量审计指两种匹配:①管理当局盈余管理水平低,却得到“不清洁”审计意见;②管理当局盈余管理水平高,却得到“清洁”审计意见。

当盈余管理水平低而被出具“不清洁”审计意见时,一般不是注册会计师主观故意做出的损人不利己的选择,但不排除矫枉过正,仍属于审计质量有问题。而当盈余管理高而得到了“清洁”审计意见,可能的原因有二:①注册会计师缺乏应有的职业谨慎,或对审计风险判断有误,不属于主观故意;②公司管理当局“购买审计意见”成功,注册会计师职业道德缺失,丧失独立性,出现“审计合谋”。二者均属审计失败。

为判定盈余管理水平的高低,以样本公司的盈余管理与行业平均值进行比较,主要基于以下两方面的考虑:第一,同行业盈余管理行为具有相似特征,可以选作参照系;第二,以行业平均值作为衡量标准的分界点是数理统计中用以区分研究事物“质”的差别的一般方法。

主要参考文献

1. 原红旗,李海建.会计师事务所组织形式、规模与审计质量.审计研究,2003;1
2. 刘运国,麦剑青.论四大会计师事务所的审计质量.中山大学学报,2006;3
3. 陈冬华,周春泉.自选择问题对审计收费的影响——来自中国上市公司的经验证据.财经研究,2006;3
4. 李爽,吴溪.中国证券市场审计及相关服务收费信息首次披露的特征及含义.中国注册会计师,2004;1
5. 张艳,李书锋.上市公司审计收费影响因素的实证分析.管理论坛,2004;5
6. 蒋义宏.未分期盈余、审计意见与年报披露及时性.立信会计学院学报,2008;1