

复核审计师个人特征对于审计质量的影响

陈美琪

西南财经大学会计学院

DOI:10.12238/ej.v8i3.2427

[摘要] 我国企业财务造假现象频发,引发对审计报告质量质疑。审计质量受多种因素影响,本文探讨复核审计师个人特征对审计质量的影响。结果表明,合伙人复核审计师能提高审计质量且更容忍企业向下盈余管理;男性复核审计师更容忍企业向上盈余管理;学历高的复核审计师能抑制企业向下盈余管理;所学专业对审计质量无显著影响,原因可能是复核审计师有一定审计经验,专业知识差别不大。

[关键词] 复核审计师; 个人特征; 审计质量

中图分类号: F239 **文献标识码:** A

The impact of the auditor's personal characteristics on the quality of the audit

Meiqi Chen

School of Accounting SWUFE

[Abstract] In China, the phenomenon of corporate financial fraud occurs frequently, which has triggered doubts about the quality of audit reports. Audit quality is affected by many factors. This paper discusses the impact of the personal characteristics of review auditors on audit quality. The results show that partner review auditors can improve audit quality and are more tolerant of enterprises' downward earnings management behavior. Male review auditors are more tolerant of enterprises' upward earnings management behavior. Review auditors with higher educational backgrounds can restrain enterprises' downward earnings management behavior. The major studied has no significant impact on audit quality. The reason may be that review auditors have certain audit experience and there is little difference in professional knowledge, so it has no significant impact on audit quality.

[Keywords] review auditor; Personal characteristics; Audit quality

引言

虽然我国外部监管较为严格,但企业财务造假现象层出不穷,造假手段五花八门,给投资者带来了巨大的损失。财务造假现象也使社会公众对于审计报告的质量产生了质疑,究竟是审计人员的专业胜任能力不够导致的未能揭露企业财务造假,还是审计人员违反职业道德准则而隐瞒不报?社会公众的信赖是审计行业得以存在的重要条件,执业质量更是赢得社会公信力和竞争优势的资本。审计质量对于增强财务报表的可信度和增强投资者对于企业的信心至关重要,同时审计质量受到很多因素的影响,包括审计人员的个人特征(如:性别,任期,学历等),这些特征会影响到审计师在审计过程中做出的职业判断和相关决策,从而对审计质量产生影响。我国规定为保证审计工作底稿的真实、完整可靠,对审计工作底稿建立了严格的复核制度。要提高审计质量,会计师事务所必须要加强内部控制,尤其是质量控制。审计复核人员作为复核工作的执行者,对于审计质量的把控起着关键的作用。而鲜有文献研究了审计复核人员个人特征

对于审计质量的影响,本文基于此,探讨了复核审计师个人特征对于审计质量的影响。

1 文献回顾

在审计复核方面,Trotman(1985)发现审计复核可以降低审计职业判断失误的可能性,增加复核前的判断的准确度。Rich(1997)发现复核审计师能够在审计证据、审计问题的分析以及提高审计底稿质量方面对审计项目组起到指导作用。Donald等(2007)认为审计复核之所以能够提高审计质量,在于复核使得编制审计工作底稿的审计人员想要争取更好的表现,以便给审计复核人员留下好的印象。同时,一些学者研究了审计复核人员的经验、专业胜任能力以及行业专长对于审计复核的影响。Vincent等(2001)研究发现具有行业专长的复核人员更能识别出更多的技术性错误和概念性错误。

有关审计质量的研究,一些学者认为审计质量越高,财务报告的质量也就越高(Lang和McNichols, 1990),所以许多学者采用盈余质量来度量审计质量,如采用盈余反应系数、应计质量、

会计稳健性等指标来替代审计质量(Becker等, 1998; Reynolds和Francis, 2001)。张宏亮和文挺(2016)发现审计机构是否为国内十大会计师事务所和以Jones模型为基础可操控性应计这两个指标的审计质量替代性最好。在有关审计质量的影响因素方面,会计师事务所规模越大,在审计师培训、审计时间等方面投入越高,事务所规模越大,在股东与经理层的代理关系中越中立,审计质量越高(Palmrose, 1986; Fan和Wong, 2005)。还有一些学者证实了审计师行业专长和个人特征对审计质量有显著影响(蔡春和鲜文铎, 2007; 叶琼燕和余忠泊, 2011; 王晓珂等, 2016)。

通过对以往文献的梳理可见,审计复核有利于提升审计质量,同时有关审计质量方面的研究也比较丰富,但鲜有文献从实证的角度探讨复核审计师个人特征对审计质量的影响。

2 理论分析与研究假设

有关研究表明男性和女性对于风险的偏好程度明显不同,女性通常比男性更加厌恶风险(Eckel和Grossman, 2008)。Byrnes和Miller等(1999)研究发现,相较于CFO为男性的公司, CFO为女性的公司的审计质量更高。Hardies和Breesch等(2009)的实验表明,女性审计师在审计过程中倾向于获取更为全面的审计证据来作出判断并出具审计意见,而男性审计师则倾向于基于重点信息来开展工作。但是Bambe和Jiang(2010)认为性别对于CFO财务报告风格并没有显著影响。即性别是否对审计质量有显著影响还尚未可知,基于此,提出假设1:

H1: 复核审计师性别对于审计质量有显著影响。

一般而言,具有较高学历的复核审计师具有更强的学习能力、认知能力和应变能力。而审计工作正是一项需要具备较强专业胜任能力和职业判断能力的工作,所以理论上学历较高的复核审计师风险识别能力更强,做出的职业判断也更精确。基于此提出假设2:

H2: 复核审计师学历越高,审计质量越高。

Ghosh和Moon(2005)发现审计任期与审计质量呈正相关关系,可见复核审计师从事审计工作的时间越长,对审计行业越熟悉,并且可能在长时间的从业中形成行业专长,更能有效地识别出被审计单位的风险点,做出更准确的职业判断,审计质量越高。基于此提出假设3:

H3: 审计经验越丰富,审计质量就越高。

审计是高度专业化的工作,审计师必须具备相当的专业胜任能力,要接受大量的专业训练和后续教育。因此复核会计师事务所的专业为财务、会计和审计相关,审计质量越高。基于此提出假设4:

H4: 复核审计师所学专业为财会审计专业时,审计质量越高。

就审计师个人而言,其在事务所中的职位越高,承担的责任就越多,也具有更高的知名度,其声誉一旦受损,将直接影响事务所的声誉和其个人未来的职业发展。基于此提出假设5:

H5: 复核审计师职位越高,审计质量越高。

3 研究设计

3.1 样本选择

从CSMAR数据库中获取2004-2022年有关公司年度签字审计师和被审计单位的信息,手工搜集中国注册会计师协会披露的有关注册会计师的个人信息,其他信息来源于CSMAR数据库。鉴于复核审计师数据的可获得性,本文根据签字的顺序来识别业务审计师和复核审计师,顺序靠后的为复核审计师。同时剔除关键信息缺失的观测值,剔除ST或*ST公司的观测值,剔除金融行业观测值,最终得到32000个观测值。

3.2 变量定义与说明

3.2.1 被解释变量

审计质量(DA)。本文参考现有文献(Krishnan et al., 2009),采用修正的Jones模型计算出的可操控性应计的绝对值来衡量审计质量。

$$\begin{aligned} \frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} &= \beta_0 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_1 \left[\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right] + \beta_2 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t} \\ \frac{NDA_{i,t}}{A_{i,t-1}} &= \hat{\beta}_0 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \hat{\beta}_1 \left[\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right] + \hat{\beta}_2 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) \\ DA_{i,t} &= \frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \frac{NDA_{i,t}}{A_{i,t-1}} \end{aligned}$$

TA为总应计利润,等于营业利润-经营活动现金流量净额;A为公司总资产;REV为营业收入变动额;REC为应收账款变动额;PPE为固定资产净额;NDA为操控性应计利润。

3.2.2 解释变量

(1)性别(Gender)。复核审计师为女性取值为0,否则为1。(2)教育背景(Edu)。复核审计师的学历为本科及以上时,取值为1,否则为0。(3)工作经验(Exp)。当复核审计师的工作年限大于所有复核审计师平均工作年限时取值为1,否则取值为0。(4)专业(Major)。当复核审计师所学专业与财务、会计和审计相关时,取值为1,否则为0。(5)是否为合伙人(Partner)。当复核审计师为主任会计师或合伙人时取值为1,否则为0。

3.2.3 控制变量

Size: 公司规模,即公司在年末总资产的自然对数。

Lev: 财务杠杆,公司年末的资产负债率。

RoA: 资产收益率。

Growth: 营业收入增长率。

Loss: 当年发生亏损取值为1,否则为0。

Soe: 国有企业取值为1,否则为0。

Top1: 第一大股东的持股比例。

Big4: 审计师为四大时取值为1。

3.3 基本模型

$$|DA_{i,t}| = \alpha_0 + \alpha_1 Gender_{i,t} + \alpha_2 Age_{i,t} + \alpha_3 Edu_{i,t} + \alpha_4 Experience_{i,t} + \alpha_5 Party_{i,t} + \Sigma controls_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

4 实证检验

4.1 描述性统计

由表1可知,样本中60.3%为男性,75%左右的学历都在本科及以上;只有45.5%左右所学专业与财会审计相关;不到一半的复核审计师在从业经验的均值以上;31.8%为合伙人。

表1 描述性统计

变量	样本数量	均值	方差	最小值	最大值
Gender	32,000	0.603	0.489284	0	1
Edu	32,000	0.750875	0.432513	0	1
Major	32,000	0.455094	0.497987	0	1
Experience	32,000	0.432594	0.495443	0	1
Partner	32,000	0.318156	0.465768	0	1
Big4	32,000	0.056969	0.231787	0	1
Size	32,000	22.1652	1.350943	10.8422	28.63649
Lev	32,000	0.488861	1.666324	-0.194698	178.3455
Roa	32,000	-0.03931	11.52959	-2059.244	4.953584
Growth	32,000	1.050511	87.097	-1.045541	14883.06
Loss	32,000	0.131594	0.338054	0	1
Top1	32,000	0.338161	0.148983	0.0029	0.8999
Soe	32,000	0.399625	0.489829	0	1

4.2 独立样本t检验

以复核审计师的个人特征为分组标准,进行了独立样本t检验。从表中可以看出当复核审计师的学历在本科及以上时,DACC的均值在5%的水平上显著更低。Exp在取1时在1%的水平上显著更低。在Gender、Major的差异性分析中,没有发现DACC存在显著性差异。

表2 独立样本t检验表

Variables	G1 (0)	Mean1	G2 (1)	Mean2	Diff	t
Gender	12704	-0.01956	19296	-0.014	-0.0055	-1.5417
edu	7972	-0.00962	-0.0184	-0.018	0.0088**	2.1836
Major	17,437	-0.01884	14,563	-0.01314	-0.0057	-1.6244
exp	18,157	-0.02302	13,843	-0.00735	-0.01567***	-4.4467
Partner	21,819	-0.02395	10,181	0.00028	-0.02423***	-6.4674

4.3 主回归结果

从表3可知,Partner在1%的水平上显著为负,说明复核审计师的学历越高,操纵性应计的绝对值越低,审计质量越高,假说5

得以验证。然而Gender、Edu、Exp、Major回归系数均不显著,假说1-4均未得到支持。本文进一步将样本分为DACC大于0和小于0两个子样本进行回归,以考察复核审计师个人特征对于向上操作盈余和向下操作盈余行为的影响。当DACC大于0时,Gender在10%的水平上显著为正,说明相较于女性复核审计师,男性复核审计师对于企业向上盈余管理的抑制作用较差。当DACC小于0时,Edu与DACC-在10%的水平上呈显著负相关,说明复核审计师的学历越高,对于企业向下进行盈余管理的抑制作用越强,审计质量越高。而Partner与DACC在1%的水平上呈显著正相关,说明合伙人更能容忍企业向下盈余管理的行为。

考虑到“四大”与本土所在规模、声誉等方面的差异,进一步区分了“四大”审计的客户和“非四大”审计的客户分别进行回归,由于仅为“四大”的解释变量的回归系数均不显著,所以只列示了“非四大”的回归结果,结果和全样本回归结果一致。

表3 实证结果

	包含“四大”回归结果			仅“非四大”回归结果		
	全样本	DACC+	DACC-	全样本	DACC+	DACC-
Gender	0.003(0.76)	0.008*(1.8)	0.001(0.14)	0.0001(-0.02)	0.008*(1.74)	0.001(0.09)
Edu	0.006(1.18)	0.003(0.52)	0.03056	-0.006(-0.61)	0.003(0.68)	0.02784
Exp	-0.004(-0.73)	0.005(0.92)	0.008(0.81)	0.007(0.88)	0.005(0.78)	0.01(0.91)
Major	-0.002(-0.95)	0.002(0.39)	0.008(1.06)	-0.005(-0.93)	0.002(0.39)	0.008(1.07)
Partner	-0.021***(-4.39)	-0.001(-0.18)	0.041***(-4.85)	-0.009(-1.48)	-0.0003(0.06)	0.043***(-4.71)
Size	0.001(0.37)	0.015***(-5.78)	0.019***(-3.85)	0.007(1.41)	0.015***(-5.16)	0.02***(-3.77)
Lev	0.008***(-6.42)	0.092***(-31.96)	-0.014***(-8.56)	-0.035(-1.2)	0.093***(-31.77)	-0.014***(-8.3)
Growth	-0.0001(-1.62)	-0.0001***(-5.62)	-0.007***(-8.95)	0.001***(-3.95)	0(5.74)	-0.011***(-10.2)
Roa	0.0001**(-2.46)	1.763***(-70.83)	-0.001***(-4.13)	0.084(1.47)	1.797***(-69.89)	-0.001***(-4.01)
Loss	0.031***(-5.63)	0.117***(-12.89)	-0.036***(-4.42)	0.046***(-4.04)	0.119***(-12.61)	-0.038***(-4.37)
Big4	-0.004(-0.22)	-0.018(-1.11)	0.008(0.3)			
Cons	0.069(1.13)	-0.419(-6.9)	-0.512***(-4.65)	-0.076(-0.67)	-0.4***(-6.27)	-0.533***(-4.5)
R ²	0.24	0.289	0.018	0.024	0.2213	0.001
N	32000	15957	16043	32000	15074	15103

4.4 稳健性检验

本文剔除了被出具非标准审计意见的公司进行稳健性检验。结果表明Partner仍与DACC呈显著负相关,即合伙人能够抑制企业的盈余管理,与前文结论一致。同时男性复核审计师更能容忍企业向上盈余管理的行为,复核审计师为合伙人时,更能容忍企业向下盈余管理的行为,与前面的结论一致,表明本文的结果稳健。

表4 稳健性检验结果

	全样本	DACC+	DACC-
Gender	0.0043(1.47)	0.0063**(2.04)	-0.0014(-0.27)
Edu	0.0022(0.66)	0.0037(1.02)	-0.0074(-1.22)
Exp	-0.0056(-1.42)	0.0048(1.16)	0.0154**(2.21)
Major	-0.0017(-0.59)	0.0022(0.73)	0.0067(1.34)
Partner	-0.0125***(-3.74)	0.0026(0.74)	0.0243***(-4.09)
Size	0.0072***(-3.60)	0.0202***(-9.73)	0.0074**(-1.97)
Lev	0.0297**(-2.75)	0.0546***(-4.61)	-0.0228(-1.12)
Growth	0.00001(1.16)	0.0002***(-5.85)	-0.0023***(-3.9)
Roa	0.0011(0.24)	0.5283***(-21.97)	0.1428***(-3.66)
Loss	0.0233***(-5.58)	0.0187**(-2.61)	-0.0062(-0.82)
Big4	-0.0109(-0.03)	-0.018(-1.13)	0.0058(0.3)
_cons	0.148962	-0.4346***(-9.34)	-0.2648**(-3.18)

5 结论及启示

合伙人复核审计师能够提高审计质量,且其更能容忍企业向下盈余管理的行为。男性复核审计师更能容忍企业向上盈余管理的行为。复核审计师的学历越高,越能抑制企业向下盈余管理的行为。所学专业对于审计质量没有显著影响原因可能在于,复核审计师都是具有一定审计经验的人,所掌握的专业知识差别不大,所以对于审计质量的影响不显著。

[参考文献]

[1]Byrnes J P,D C Miller, W D Schafer. Gender Differences

in Risk Taking: A Meta-analysis[J].Psychological Bulletin, 1999,125(3):367-383.

[2]Eckel CC,P J Grossman. Differences in the Economic Decisions of Men and Women: Experimental Evidence[J]. Handbook of Experimental Economics Results.2008,1:509-519.

[3]Fan,J.,and Wong,T.J. 2005. Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence from East Asia[J].Journal of Accounting Research,43:35-72.

[4]Rich J S, Solomon I, Trotman K T, et al. The Audit Review Process:A Characterization from the Persuasion Perspective[J]. Accounting Organizations & Society,1997,22(5):481-505.

[5]Palmlrose,Zoe-Vonna.1986. Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence[J].Journal of Accounting Research,24(1):97-110.

[6]Trotman K T.The Review Process and the Accuracy of Auditor Judgements[J].Journal of Accounting Research, 1985, 23(2):740-752.

[7]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——来自中国上市公司审计市场的经验证据[J].会计研究,2007(6):41-47.

[8]王晓珂,王艳艳,于李胜,等.审计师个人经验与审计质量[J].会计研究,2016(9):75-81.

[9]许弟伟.审计师行业专长、审计任期与审计质量[J].财会通讯,2022,905(21):36-39+64.

[10]叶琼燕,余忠泊.审计师个人特征与审计质量[J].山西财经大学学报,2011(2):117-124.

[11]张宏亮,文挺.审计质量替代指标有效性检验与筛选[J].审计研究,2016,192(04):67-75.

作者简介:

陈美琪(2000--),女,汉族,四川遂宁人,西南财经大学会计学院硕士研究生,研究方向:管理会计。