

审计质量文献综述

宋柏璇

(湖南师范大学, 湖南省长沙市, 410000)

摘要: 审计作为资本市场重要的监督机制, 其质量是保障会计信息可靠性的关键。本文围绕审计质量, 系统梳理了现有文献, 首先界定了其基本概念, 继而从事务所规模、财务报表重述、非标准审计意见、可操纵应计利润及审计报告激进度等方面综述了其测度方法, 并从审计主体、客体与环境三个维度归纳了影响因素。最后对现有研究进行了简要评述, 以期对未来研究提供参考。

关键词: 审计质量; 财务报表重述; 审计意见

中图分类号: F239

文献标识码: A

1 审计质量的概念

审计质量不仅是会计师事务所的生命线, 也是衡量整个社会审计行业发展的标尺, 还对资本市场的稳定运行、国民经济的平稳发展起着重要的作用, 因此审计质量成为众多学者研究的对象。

DeAngelo(1981)最早提出审计质量的概念, 定义为审计师“发现”并“报告”财务报表中存在重大错报的联合概率。这一概率越高, 说明审计师执业能力越强, 审计质量越高^[1]。Titman 和 Trueman(1986)在此基础上进一步丰富了审计质量的内涵, 将审计质量概括为审计师向会计信息使用者提供有关公司信息的准确度, 准确度越高, 审计质量越高^[2]。Khurana 和 Raman(2004)基于会计信息使用者的角度, 认为审计质量是指外部信息使用者期望审计师识别被审计单位的财务报表中存在的错误或舞弊, 并及时向公众披露的可能性^[3]。DeFond 和 Zhang(2014)的研究中界定了高质量审计的概念, 即财务报表应真实地展示公司基本的经济情况^[4]。显然, 尽管对审计质量的描述有所差别, 其核心的意义实际上是没有那么大变动的。

国内理论界对审计质量的定义与国外基本一致。张龙平(1995)提出审计质量具体包括审计人员和审计过程质量, 核心在于审计师利用专业知识在多大程度上提高了会计报表的可靠性, 并最终体现为出具的审计报告的质量^[5]。郑斌恒(2019)将审计质量区分为狭义与广义两个层面: 狭义层面上, 关注的是审计报告是否能准确反映企业的实际情况; 从广义角度看, 财务报告所涉及的内容是否能满足外部用户的需求^[6]。冯银波等(2021)提出, 审计质量应被视为一个连续性的概念, 而非仅通过审计意见简单判定, 审计意见本身并不能完全代表审计质量, 因为即使是审计意见, 其品质也存在差异^[7]。

2 审计质量的测度

审计质量不是量化指标, 无法直接观察。在研究审计质量时, 国内外学者通常会采用相关替代指标来衡量审计质量, 通过梳理相关文献发现目前审计质量的测度基于供给和产出两大视角, 衡量指标主要有会计师事务所规模、财务报表重述、非标准审计意见、可操控性应计利润、审计报告激进度。

2.1 事务所规模

李爽和吴溪（2004）、王霞和徐晓东（2009）认为，会计师事务所规模越大，审计师开展各项审计工作的积极性会更高，事务所对审计师的监督力度更强，审计程序会更加规范，审计质量越高，外界对于其出具的审计报告的可信度也就越高^{[8][9]}。现有学术研究中通常将国际四大或者国内十大作为衡量审计质量的替代变量。

2.2 财务报表重述

财务报表重述是指当上市公司在下一期间发现上期财务报表存在差错，会对其进行重新标注的行为。如果上期审计师对财务报表发表了标准审计意见，之后被审计单位发现财务报表存在错报而对其进行重述，这就说明审计质量比较低。因此很多学者如王清（2019）使用财务报表重述来描述审计质量，财务报表重述与审计质量之间存在显著负相关关系^[10]。因此，财务报表重述被广泛用作审计质量的反向指标。

2.3 非标准审计意见

审计意见审计师出具的审计意见主要包括标准无保留意见和非标准无保留意见。Francis 和 Krishnan(1999)提出会计师事务所的审计质量越高，就越有可能出具非标审计报告，向外部信息使用者和决策相关者传递有关财务困境的信息^[11]。因此在审计质量研究过程中，包括刘文军等（2010）、Hardies 等（2016）不少学者采用审计意见类型作为衡量审计质量的指标^{[12][13]}。但也有学者曾指出审计意见类型并不是来衡量审计质量的完美指标，如吴联生和刘慧龙(2008)认为审计师出具的不受客户行为影响的不可避免的非标准无保留意见，才代表高的审计质量^[14]。

2.4 可操纵应计利润

对财务报表进行审计的一个重要意义就是对管理层的盈余管理进行抑制，为财务报表的可信度背书。Teoh 和 Wong(1993)经过研究提出企业是否进行盈余管理以及进行盈余管理的高低与审计质量之间存在联系^[15]。Ashbaugh - Skaife 等（2009）进一步指出，可操纵应计利润代表审计师对被审计单位盈余管理的容忍度，审计后可操纵应计利润越低，审计质量越高^[16]。可操纵应计利润最早是由 Jones（1991）提出的，因此该衡量审计质量的模型也被称为琼斯模型（Jones Model），后经改进形成了修正琼斯模型（Modified Jones Model）。现有研究中，诸多学者如易玄和吴蓉（2023）、马晨等（2023）在实证研究中用可操纵性应计利润的绝对值来衡量审计质量^{[17][18]}。

2.5 审计报告激进度

根据 Gul 等（2013）和许亚湖（2018）的研究，审计报告的激进程度反映了审计师对财务报表风险的评估和应对方式^{[19][20]}。具体而言，审计报告激进度是通过评估审计报告意见与实际审计意见类型之间的差异来衡量审计质量。在 Gul 等（2013）的研究中，审计报告激进性与审计意见类型的差异绝对值被用作审计质量的替代指标，得到了审计报告激进度 ARA，ARA 的值越大，代表审计报告激进度越高，审计质量越低^[19]；而许亚湖（2018）则提出了“逆向审计报告激进性”，得到逆向的审计报告激进性指标 FARA，FARA 的值越大，表明审计报告的激进性越低，审计质量越高^[20]。吴伟荣和李晶晶（2017）、王嘉鑫等（2023）在后续实证研究中使用审计报告激进度来衡量审计质量^{[21][22]}。

3 审计质量的影响因素

审计质量受到多重因素的影响, 经过对现有学者的文献梳理, 多数偏向三种方向分析, 本文将之总结为审计市场的三个重要组成部分: 审计主体、审计客体、审计环境。

3.1 审计主体对审计质量的影响

在财务报表审计中, 审计主体主要为会计师事务所。审计主体对审计质量的影响主要表现在事务所规模、审计收费、审计效率和审计师特征四方面。

第一, 事务所规模。叶凡等(2017)提出对社会公众而言, 审计过程是一个“黑匣子”, 社会公众无法直接观察到审计质量的高低, 能够看到的是事务所名称或规模^[23]。唐建新等(2015)从事务所扩张的角度研究发现, 在盲目扩张的情况下事务所规模和审计质量之间无相关关系^[24]。而Chen等(2020)发现事务所合并后规模扩大有利于审计质量的提升^[25]。总体而言, 在事务所规模与审计质量的关系的研究中, 大部分学者认为事务所规模越大, 审计质量越高, 因为大型事务所往往具备更多的资源和技术支持, 能够提供更为精细的审计服务。此外, Dye(1993)提出审计领域长期存在着“深口袋效应”, 会计师事务所规模越大, “深口袋效应”越显著, 从而推动注册会计师加强执业谨慎性, 提高审计质量^[26]。

第二, 审计收费。相较于“物美价廉”, 学者普遍存在“一分钱一分货”的观念, 即审计收费越高, 通常意味着事务所业务能力越强, 审计质量越有保障。与之相反, 较低的审计收费可能导致审计人员的工作积极性降低, 从而影响审计质量。例如, 朱宏泉和朱露(2018)研究了异常审计费用与审计质量的关系, 发现正的异常审计费用能够提高审计质量, 高审计费用说明审计师在审计过程中投入的更多^[27]; 乔贵涛等(2024)在注册制上市企业的年报审计过程中, 企业倾向于选择国际“四大”事务所进行审计, 这需要支付更高的审计费用, 但是审计质量可以获得更高的保障^[28]。

第三, 审计效率。审计师的审计效率也对审计质量具有重要影响。王帆和任瑞雪(2023)认为, 审计效率的提升有助于提高审计质量。审计效率的提升能够节约审计师外勤工作时间, 使审计师有更充裕的时间和精力进行重大错报风险判断, 并得出正确的审计意见, 有利于审计质量的提高^[29]。

第四, 审计师特征。审计师特征主要包括学历、年龄、经验和行业专长等。对于审计师学历, 吴伟荣等(2017)认为注册会计师学历的高低一定程度上将影响其专业胜任能力, 受过较高水平教育的注册会计师的审计质量更好^[30]; 对于审计师年龄, 吴伟荣等(2017)还提出年龄低于平均水平的签字注册会计师, 可能会表现出过度自信的心理状态, 这种心态或许会影响他们在审计流程中的决策准确性, 进而导致审计质量的降低^[30]; 对于审计师经验与审计质量, 张婷和张敦力(2023)认为经验丰富的审计师更有能力发现客户的舞弊迹象并在审计报告中体现, 提高审计质量^[31]; 关于审计师行业专长, 大部分学者倾向于审计师行业专长能够提高审计质量。一方面, 从能力角度来看, 郑石桥和许玲玲(2020)认为具有行业专长的审计师能够更高效地获取审计证据和执行审计程序, 识别重大错报风险的能力更强, 能够降低被审计单位财务舞弊和错报的概率^[32]; 另一方面, 从动机角度看, 周楷唐等(2020)提出具有行业专长的审计师为保护自身声誉, 在审计过程中会投入更多时间, 提高审计质量^[33]。

3.2 审计客体对审计质量的影响

在财务报表审计中, 审计客体主要为被审计单位。通过对现有学者的文献梳理, 被审计单位对审计质量的影响主要从业务复杂度、内部控制、公司治理进行分析。

第一, 业务复杂度与审计质量。在目前的文献中, 学者更多是将业务复杂度作为中介变量或者调节变量, 研究其对审计质量的影响效果。陈冬等(2020)认为, 对于经济业务复杂

度较高的企业，审计师需要投入更多审计资源，还要通过职业培训提高执业能力，以提高审计质量^[34]。黄承浩和段婷婷（2022）认为，业务复杂度更高的企业，审计难度也更高，并且会增加审计意见购买的可能性^[35]。其他学者也有相似的观点，侯德帅等（2024）的研究表明业务复杂度与审计质量呈显著负相关关系^[36]。

第二，内部控制与审计质量。目前，很多学者从内部控制水平对审计质量的影响及机制角度进行研究。在叶飞腾等（2024）的研究中，当审计师与高管之间存在同乡关系时，审计质量下降，然而，随着公司内部控制质量的提升，同乡关系对审计质量的负面影响显著减弱^[37]。梁毕明和郭振雄（2024）认为，良好的内部控制有助于缓解股东与管理层的代理成本，在合理范围内有效地提升审计质量^[38]。

第三，公司治理与审计质量。公司治理是指企业在决策和经营管理过程中，通过制度安排和权力分配，实现股东、管理层、董事会以及其他利益相关者之间的权责平衡与有效监督的一套机制。目前，学者大部分认为良好的公司治理会对审计质量产生积极的影响。乔贵涛等（2024）认为改善公司治理水平可以提升企业对于高质量审计的需求^[28]。张泽南等（2024）认为积极提升公司内部治理水平，建立高效、可靠的治理运作体系，能够将数字金融降低审计风险的作用发挥到最大^[39]。

3.3 审计环境对审计质量的影响

已有学者对诉讼风险、法律责任、监管压力与审计质量之间的关系展开研究，大多数学者认为审计师承受的诉讼风险、法律责任、监管压力越大，在审计过程中会更加详细审慎，审计质量也会更高。

在诉讼风险方面，Khurana 和 Raman（2004）以欧美会计师事务所为对象研究发现，审计师一旦违规会面临较大的诉讼风险，为避免此种情况发生会提高审计质量^[3]。Venkataraman 等（2008）研究了诉讼风险与审计质量和审计收费之间的关系，发现诉讼风险与两者均正相关，说明诉讼风险会激励审计师提高审计质量^[40]。

在法律责任方面，Choi 等（2008）研究发现，审计师的法律责任增加会对其行为进行约束，审计师的违规成本也会增加，促使审计师在审计执行程序中更加谨慎，有效识别财务错报，提高审计质量^[41]。刘启亮等（2015）从会计师事务所向特殊普通合伙制的组织形式转变的视角，通过研究指出，组织形式的变化将导致审计师承担更高的法律责任，增强了审计师的独立性和谨慎性，进而提高审计质量^[42]。

在监管压力方面，董天一等（2022）通过机制检验证明，增加审计师的监管压力是社交媒体改善审计质量的重要途径^[43]。除了外部监管外，行业内监管对审计质量的提升效果也很显著，例如：在李晓慧等（2021）的研究中，在会计师事务所接受行业执业质量检查之后，事务所往往通过“更换审计师”来应对自律性监管的要求^[44]；申慧慧（2021）在此基础上进一步研究发现，在面对高风险项目时，会计师事务所偏好更换为执业经验丰富的审计师，从而提高审计质量^[45]；楼雯倩等（2022）基于证监会发布了 138 号令《新规》的背景，研究发现严监管对提升审计质量产生了积极作用^[46]。

但也有部分学者认为法律监管和处罚力度的加大并不能有效提升审计质量，如 Shibano（1992）认为法律责任的增加会引起不必要的审计投入，审计质量也会降低^[47]；李爽和吴溪（2005）认为当证券市场环境不够完善以及会计师事务所的地位较弱时，政策和监管并不能发挥应有的效应，审计质量也不会得到提高^[47]。

通过回顾以上文献可以发现，诉讼风险、法律责任和监管压力能够在一定程度上提升审计质量，但当证券市场环境不完善以及会计师事务所处于弱势地位时效果不明显。在股票发

行实施注册制以来,证券市场规则不断完善,监管力度也不断加强,注册制给会计师事务所带来的法律责任和诉讼风险的增加理应能够发挥一定的作用。

4 文献简评

本文首先从审计质量的概念出发,梳理了国内外学者对审计质量的不同定义,强调了审计质量在会计师事务所、审计行业、资本市场稳定及国民经济平稳发展中的重要性。随后,本文详细介绍了审计质量的测度方法,包括基于供给和产出两大视角的多种替代指标,如会计师事务所规模、财务报表重述、非标准审计意见、可操纵应计利润及审计报告激进度等。在影响因素方面,本文从审计主体、审计客体及审计环境三个维度进行了系统研究,分析事务所规模、审计收费、审计效率、审计师特征、业务复杂度、内部控制、公司治理以及诉讼风险、法律责任和监管压力等因素对审计质量的影响。

综合国内外研究成果,审计质量的概念、测度与影响因素的研究体系已经成熟,但该领域的研究也存在固有挑战。在概念界定方面,尽管国内外学者从不同视角出发,对审计质量进行了多维度定义,但不同学者之间的定义差异仍然较大,缺乏一个统一且被广泛接受的标准;在测度方法上,文献虽然详细介绍了多种替代指标,但这些指标各有利弊,且不同指标之间可能存在相互冲突或不一致的情况,且不同指标之间的权重分配和综合评价方法也缺乏统一标准,这可能影响研究结果的准确性和可靠性。在影响因素分析上,本文从审计主体、审计客体及审计环境三个维度进行了系统梳理,但可能仍存在一些未被充分探讨的因素。例如,不同国家和地区之间的审计环境、法律制度和文化背景差异也可能对审计质量产生重要影响,但文献在跨国比较方面的分析也略显不足。

未来研究可在测度方法创新、动态因素纳入(如技术、ESG影响)以及跨国对比研究等方面寻求突破,以更有效地应对不断变化的审计环境对审计质量提出的新要求。

参考文献

- [1]DeAngelo L E. Auditor size and audit quality[J]. Journal of accounting and economics, 1981, 3(3): 183-199.
- [2]Titman S, Trueman B. Information quality and the valuation of new issues[J]. Journal of accounting and economics, 1986, 8(2): 159-172.
- [3]Khurana I K, Raman K K. Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non - Big 4 audits: Evidence from Anglo - American countries[J]. The Accounting Review, 2004, 79(2): 473-495.
- [4]DeFond M, Zhang J. A review of archival auditing research[J]. Journal of accounting and economics, 2014, 58(2-3): 275-326.
- [5]张龙平. 试论我国社会审计质量控制标准的建设[J]. 审计研究, 1995, (04): 29-34.
- [6]郑斌恒. 对会计师事务所审计质量控制的分析[J]. 财经界, 2019, (25): 228.
- [7]冯银波, 李刚, 叶陈刚. 审计质量度量研究文献综述[J]. 西安财经大学学报, 2021, 34(05): 39-51.
- [8]李爽, 吴溪. 监管信号、风险评价与审计定价: 来自审计师变更的证据[J]. 审计研究, 2004, (01): 13-18.
- [9]王霞, 徐晓东. 审计重要性水平、事务所规模与审计意见[J]. 财经研究, 2009, 35(01): 37-48.
- [10]王清. 已审报表被重述影响审计质量吗?——基于签字注册会计师个体层面的研究[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2019, 34(03): 51-61.
- [11]Francis J R, Krishnan J. Accounting accruals and auditor reporting conservatism[J].

Contemporary accounting research, 1999, 16(1): 135-165.

[12]刘文军,米莉,傅惊轩. 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[J]. 审计研究, 2010, (01): 47-54.

[13]Hardies K, Breesch D, Branson J. Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions[J]. European Accounting Review, 2016, 25(1): 7-34.

[14]吴联生,刘慧龙. 中国审计实证研究:1999-2007[J]. 审计研究, 2008, (02): 36-46.

[15]Teoh S H, Wong T J. Perceived auditor quality and the earnings response coefficient[J]. Accounting review, 1993: 346-366.

[16]Ashbaugh - Skaife H, Collins D W, Kinney Jr W R, et al. The effect of SOX internal control deficiencies on firm risk and cost of equity[J]. Journal of Accounting research, 2009, 47(1): 1-43.

[17]易玄,吴蓉. 市场准入放松、审计市场竞争强度与审计质量[J]. 审计研究, 2023, (05): 120-133.

[18]马晨,谷思琪,陈怡欣. 与供应商和客户共享审计能提升审计质量吗?——基于横向和纵向共享程度的分析[J]. 审计与经济研究, 2023, 38(06): 12-23.

[19]Gul F A, Wu D, Yang Z. Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data[J]. The Accounting Review, 2013, 88(6): 1993-2023.

[20]许亚湖. 租金性异常审计费用影响审计质量吗?[J]. 会计研究, 2018, (05): 90-96.

[21]吴伟荣,李晶晶. 媒体报道与审计质量研究——来自中国上市公司的经验证据[J]. 华中农业大学学报(社会科学版), 2017, (03): 132-139+154.

[22]王嘉鑫,黄鸿燕,陈今,等. 政府大部制改革、企业产品质量信息披露与居民消费[J]. 会计研究, 2023, (01): 73-91.

[23]叶凡,方卉,于东,等. 审计师规模与审计质量:声誉视角[J]. 会计研究, 2017, (03): 75-81+95.

[24]唐建新,付新宇,陈冬. 会计师事务所扩张方式对审计质量的影响[J]. 审计与经济研究, 2015, 30(02): 3-12.

[25]Chen J Z, Chen M H, Chin C L, et al. Do firms that have a common signing auditor exhibit higher earnings comparability?[J]. The Accounting Review, 2020, 95(3): 115-143.

[26]Dye R A. Auditing standards, legal liability, and auditor wealth[J]. Journal of political Economy, 1993, 101(5): 887-914.

[27]朱宏泉,朱露. 异常审计费用、审计质量与 IPO 定价——基于 A 股市场的分析[J]. 审计与经济研究, 2018, 33(04): 55-65.

[28]乔贵涛,张硕,杜英巧. 注册制上市方式与企业年报高质量审计需求[J]. 审计与经济研究, 2024, 39(05): 31-43.

[29]王帆,任瑞雪. 数字经济背景下审计信息化对审计质量的影响研究[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2023, 38(04): 47-59.

[30]吴伟荣,李晶晶,包晓岚. 签字注册会计师过度自信、政府监管与审计质量研究[J]. 审计研究, 2017, (05): 70-77+86.

[31]张婷,张敦力. 审计师对舞弊的察觉影响其披露关键审计事项吗?[J]. 审计与经济研究, 2023, 38(01): 31-39.

[32]郑石桥,许玲玲. 审计师行业专长对审计重要性水平的影响——基于股权性质的调节作用研究[J]. 审计与经济研究, 2020, 35(04): 19-27.

[33]周楷唐,李英,吴联生. 行业专长与审计生产效率[J]. 会计研究, 2020, (09): 105-119.

[34]陈冬,郭茜林,潘敏. 中国企业对外直接投资会提升审计收费吗?[J]. 审计与经济研究, 2020, 35(05): 41-50.

[35]黄承浩,段婷婷. “临阵换所”与审计意见购买——基于变更时点的分析[J]. 财经论丛, 2022, (09): 80-90.

[36]侯德帅,任驿佳,樊益中,等. 战略联盟降低了审计报告稳健性吗? [J]. 审计研究, 2024, (02): 113-125.

[37]叶飞腾,程涵修,史雨莹. 内部控制能否抑制审计师与高管同乡关系对审计质量的负面影响?[J]. 南京审计大学学报, 2024, 21(06): 32-40.

- [38] 梁毕明, 郭振雄. 董事会断裂带、内部控制与审计质量——基于制造业上市公司的数据[J]. 南京审计大学学报, 2024, 21 (01) :1-11.
- [39] 张泽南, 尹一诺, 贺志芳. 数字金融能助力企业降低审计风险吗?——基于异常审计费用的分析[J]. 南京审计大学学报, 2024, 21 (05) :14-25.
- [40] Venkataraman R, Weber J P, Willenborg M. Litigation risk, audit quality, and audit fees: Evidence from initial public offerings[J]. The Accounting Review, 2008, 83(5): 1315-1345.
- [41] Choi J H, Kim J B, Liu X, et al. Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross - country evidence[J]. Contemporary accounting research, 2008, 25(1): 55-99.
- [42] 刘启亮, 郭俊秀, 汤雨颜. 会计事务所组织形式、法律责任与审计质量——基于签字审计师个体层面的研究[J]. 会计研究, 2015, (04) :86-94+96.
- [43] 董天一, 王玉涛, 孙才惠. 社交媒体关注与审计质量——基于舆论压力视角的检验[J]. 审计研究, 2022, (02) :71-80.
- [44] 李晓慧, 陈沁, 顾振. 行业自律监管与所内审计师更换——来自中注协执业质量检查的证据[J]. 审计研究, 2021, (06) :61-72.
- [45] 申慧慧. 注册会计师职级与审计质量[J]. 审计研究, 2021, (02) :80-91.
- [46] 楼雯倩, 吴斌, 张雪莹. 严监管与审计质量改善——基于证监会 138 号《新规》的自然实验[J]. 审计与经济研究, 2022, 37 (04) :57-65.
- [47] Shibano T. Overguarding the Guardians: Excessive Auditor Liability Can Cause Suboptimal Investment[J]. Journal of Accounting and Economics, 1992.
- [48] 李爽, 吴溪. 后中天勤时代的中国证券审计市场[J]. 会计研究, 2005, (06) :10-15+95.

Literature Review on Audit Quality

Song Baixuan

(Hunan Normal University, Changsha, Hunan, 410000)

Abstract: As an important supervision mechanism of the capital market, the quality of audit is the key to ensure the reliability of accounting information. This paper systematically reviews the existing literature on audit quality, first defines its basic concept, and then summarizes its measurement methods from the aspects of firm size, financial statement restatement, non-standard audit opinion, controllable accrued profit and audit report progress, and summarizes the influencing factors from the three dimensions of audit subject, object and environment. Finally, a brief review of the existing research is made in order to provide reference for future research.

Keywords: Audit Quality; Restatement of Financial Statements; Audit Opinion