

分类号：  
学号：20222116072

密级：公开  
单位代码：10759

# 石河子大学

## 硕士学位论文



### 天健事务所审计风格对审计质量 的影响研究

学位申请人	尹文姬
指导教师	王生年教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计硕士
研究领域	审计
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子

2024年5月

分类号：  
学号：20222116072

密级：公开  
单位代码：10759

# 石河子大学

## 硕士学位论文



### 天健事务所审计风格对审计质量 的影响研究

学位申请人	尹文姬
指导教师	王生年教授
申请学位类别	专业硕士
专业名称	审计硕士
研究领域	审计
所在学院	经济与管理学院

中国·新疆·石河子

2024年5月

**Study On the Influence of Audit Style on  
Audit Quality of Pan-China CPAs**

A Dissertation Submitted to

**Shihezi University**

In Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of

**Master of Professional Auditing**

By

**Yin Wen-ji**

**(Audit)**

Dissertation Supervisor: Prof. Wang Sheng-nian

May,2024

# 石河子大学学位论文独创性声明及使用授权声明

## 学位论文独创性声明

本人所提交的学位论文是在我导师的指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含其他个人已经发表或撰写过的研究成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中作了明确的说明并表示谢意。

研究生签名：尹文姬

时间：2024年7月15日

## 使用授权声明

本人完全了解石河子大学有关保留、使用学位论文的规定，学校有权保留学位论文并向国家主管部门或指定机构送交论文的电子版和纸质版。有权将学位论文在学校图书馆保存并允许被查阅。有权自行或许可他人将学位论文编入有关数据库提供检索服务。有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

研究生签名：尹文姬

时间：2024年7月15日

导师签名：刘军

时间：2024年7月15日

## 摘 要

随着经济发展和市场竞争的加剧，审计作为企业财务报表质量的重要保障，在经济监督中对于维护经济秩序、保障国家财政经济安全等方面的作用日益凸显。然而，资本市场上的审计失败事件时有发生，对资本市场的健康发展产生了一定影响，也进一步突显了审计质量的重要性。审计质量的高低关乎审计监督作用的发挥，高质量的审计能够及时发现和报告企业财务报告中的差错与舞弊，减少企业财务造假和欺诈行为的发生，从而维护市场秩序的稳定、保障投资者权益。审计风格是事务所内部统一的审计工作准则，统一的审计产出能够提高客户财报信息可比性，因此，审计风格一致性较强的事务所提供的审计服务质量较高。国内大型事务所通常拥有多个分所，这些分所在开展审计工作时可能会采取不同的风格和标准，研究总分所之间的差异有助于更好地理解事务所审计风格对审计质量的影响。基于此，本文以天健会计师事务所为例，探究国内事务所内部总分所之间在审计风格上是否存在差异，以及总分所审计风格差异是否会对审计质量产生影响。

本文以天健会计师事务所作为研究对象，运用案例研究法探讨了审计风格与审计质量的关系。首先，系统梳理了审计风格和审计质量的定义与衡量方法，并从事务所特征角度对影响审计质量的文献与理论进行了总结。其次，选取 2018-2022 年天健会计师事务所 A 股上市公司客户数据，计算天健会计师事务所总所及五大分所的审计风格一致性数值，并以总分所关键审计事项文本特征离散度和审计师签字集中度补充印证了审计风格的衡量结果。再次，从盈余平滑度、财务报表重述、审计意见类型以及审计费用四个维度分析了天健会计师事务所总分所审计风格与审计质量的关系，并分别从上市公司和事务所角度探究审计风格对审计质量的作用途径。最后，针对事务所如何强化审计风格一致性，进而提升审计质量提出了对策与建议。

本文的主要研究结论：（1）通过计算天健总分所审计风格一致性、关键审计事项文本特征离散度以及审计师签字集中度，证实了天健总分所在审计风格上存在差异，相较于分所，总所以三种方式度量的审计风格都更为一致；（2）天健总分所审计风格一致性在整体上呈现持续增强态势，其审计质量也表现为总体上升趋势，表明事务所审计风格与其审计质量有很强的相关性；（3）天健总所相较于其他分所审计风格一致性更强，其审计质量也更高并能够保持稳健；（4）审计风格通过提升审计客户财务报告信息质量和内部控制水平，以及激励事务所提升风险管控和审计投入水平两条途径提高了审计质量。针对上述结论，本文从强化事务所一体化管理水平和形成总分所统一的审计风格两个角度，提出了提升事务所审计质量的对策与建议。

**关键词：** 审计风格；一体化管理；盈余管理；审计质量

## Abstract

With the development of the economy and the intensification of market competition, auditing, as an important guarantee of the quality of corporate financial statements, plays an increasingly prominent role in economic supervision for the maintenance of economic order and the protection of national financial and economic security. However, audit failures in the capital market have occurred from time to time, which has a certain impact on the healthy development of the capital market and further highlights the importance of audit quality. The quality of auditing directly affects the effectiveness of auditing supervision. High-quality audit can timely detect and report errors and fraud in corporate financial reporting, reduce the occurrence of corporate financial counterfeiting and cheat, so as to maintain the stability of the market order and protect the rights and interests of investors. Audit style is the unified audit work standard within a firm, and a unified audit output can improve the comparability of client's financial report information. Therefore, firms with strong consistency in audit style provide higher quality audit services. Large domestic accounting firms usually have multiple branches, which may adopt different styles and standards when conducting audit work. Studying the differences between the general office and branch offices can help better understand the impact of audit style on audit quality. Based on this, this thesis takes Pan-China CPAs as an example to investigate whether there are differences in audit styles among the internal branches of domestic accounting firms, and whether differences in audit styles among the branches will affect audit quality.

This thesis selects Pan-China CPAs as the research object and uses case study method to explore the relationship between audit style and audit quality. Firstly, this thesis systematically reviews the definition and measurement of audit style and audit quality, and summarizes the literature and theories that affect audit quality from the perspective of firm characteristics. Secondly, this thesis selects client data of A-share listed companies of Pan-China CPAs from 2018 to 2022, and calculates the consistency values of audit style for the headquarter and the top five branches of Pan-China CPAs. Then, by the divergence of text feature indicators for key audit matters and the degree of signature concentration, it confirms and supplements the measurement of audit style. Next, earnings smoothness, financial restatement, audit opinion type and audit fee are used as indicators to reflect the impact of audit style on audit quality of Pan-China CPAs. It also explores the impact mechanism of audit style on audit quality from the perspectives of listed companies and accounting firms. Finally, strategies and suggestions are proposed for how accounting firms can strengthen the consistency of audit style and improve audit quality.

The main conclusions of this study are as follows: (1) By measuring the consistency of audit style, analyzing divergence of text feature indicators for key audit matters and the concentration of auditor's signature, it is confirmed that there are differences in audit style between Pan-China CPAs' headquarter and its branches. Compared with the branch offices, the audit style of headquarter is more consistent in all three measurement methods; (2) The consistency of the audit style of Pan-China CPAs has shows a continuous

strengthening trend overall, and its audit quality also shows an overall improvement, indicating a strong correlation between the audit style of the accounting firm and its audit quality; (3) Compared to other branches, Pan-China CPAs' headquarter has a more consistent and coherent audit style, which makes its audit quality higher and can maintain stability; (4) The audit style improves audit quality by enhancing the internal control level of audit clients, reducing the level of earnings management, and incentivizing firms to enhance risk control and audit investment levels. In response to the above conclusions, this thesis proposes countermeasures and suggestions to improve the audit quality of Pan-China CPAs from two perspectives: improving the integrated management construction of accounting firms and forming a unified audit style for the headquarter and branch offices.

**Key words:** Audit style; Integrated management; Earnings management; Audit quality

# 目 录

摘要.....	I
Abstract .....	II
第 1 章 绪论.....	6
1.1 研究背景及意义.....	6
1.1.1 研究背景.....	6
1.1.2 研究意义.....	7
1.2 文献综述.....	8
1.2.1 审计风格相关研究.....	8
1.2.2 审计质量度量研究.....	9
1.2.3 事务所特征与审计质量.....	11
1.2.4 文献述评.....	13
1.3 研究内容与框架.....	14
1.3.1 研究内容.....	14
1.3.2 研究框架.....	15
1.4 研究思路与方法.....	17
1.4.1 研究思路.....	17
1.4.2 研究方法.....	17
1.5 本文的研究特色.....	18
第 2 章 概念界定与理论基础.....	19
2.1 概念界定.....	19
2.1.1 审计风格.....	19
2.1.2 审计质量.....	19
2.2 理论基础.....	20
2.2.1 声誉理论.....	20
2.2.2 委托代理理论.....	21
2.2.3 审计保险理论.....	22
2.3 审计风格影响审计质量的理论分析.....	22
2.3.1 审计风格差异与审计质量.....	23
2.3.2 审计风格一致性与审计质量.....	24
第 3 章 天健会计师事务所审计风格分析.....	25
3.1 天健会计师事务所基本情况.....	25

3.1.1 发展历程.....	25
3.1.2 总分所设置.....	26
3.1.3 执业团队构成.....	27
3.1.4 审计市场表现.....	28
3.2 天健会计师事务所审计客户情况.....	29
3.2.1 总分所客户行业分布.....	29
3.2.2 总分所客户重要性水平.....	32
3.2.3 总分所客户风险情况.....	34
3.3 天健会计师事务所总分所审计风格分析.....	34
3.3.1 审计风格一致性分析.....	34
3.3.2 关键审计事项文本特征分析.....	38
3.3.3 签字集中度分析.....	43
3.3.4 审计风格的综合分析.....	44
第4章 天健所审计风格对审计质量的影响分析.....	47
4.1 基于盈余平滑度的分析.....	47
4.2 基于财务重述的分析.....	49
4.2.1 基于财务重述频率的分析.....	49
4.2.2 基于财务重述严重程度的分析.....	51
4.3 基于审计意见类型的分析.....	53
4.3.1 整体审计意见比较.....	53
4.3.2 不同风险客户审计意见比较.....	54
4.4 基于审计费用的分析.....	55
4.5 审计风格影响审计质量的机制分析.....	58
4.5.1 基于审计客户视角.....	58
4.5.2 基于会计师事务所视角.....	61
第5章 结论与建议.....	65
5.1 研究结论.....	65
5.2 对策建议.....	65
5.3 研究局限与不足.....	68
参考文献.....	69
致谢.....	75
作者简介.....	76

# 第1章 绪 论

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

在我国资本市场快速发展的时代背景下，企业规模不断扩大，商业活动越发多样，资金流动也更为错综复杂。2024年4月12日，《国务院关于加强监管防范风险推动资本市场高质量发展的若干意见》（以下简称新“国九条”）正式发布。新“国九条”重在厘清资本市场发展的规则，对危害资本市场健康发展的风险加强监管，保护投资者权益，推动资本市场更好地服务于国家经济社会高质量发展大局。在此背景下，经济监督的主要手段——审计，对于维护经济秩序、确保国家经济与财政安全的重要性日益凸显。近年来，恒大集团、康美药业、康得新等审计失败的案例对资本市场健康稳定的发展造成了一定影响，损害了广大投资者的利益，也破坏了市场的公平性和透明度。独立审计作为一项关键的制度安排，在维护资本市场秩序、保障投资者权益和促进经济健康发展等方面发挥着至关重要的作用。然而，这一作用能否得到有效发挥，很大程度上取决于审计质量的高低。审计质量的高低直接关乎审计监督作用的发挥，高质量的审计能够及时发现和纠正企业财务报告中的错误和不实之处，减少企业违法违规行为的发生，从而维护经济秩序的稳定、保障投资者权益。

早在2000年财政部发布的《会计师事务所扩大规模若干问题的指导意见》就提出，为适应我国会计市场对外开放、平等竞争等需要，提倡事务所扩大规模。中国注册会计师协会（以下简称“中注协”）分别于2007年、2012年发布《关于推动会计师事务所做大做强》以及《关于支持会计师事务所进一步做强做大的若干政策措施》，鼓励事务所做大做强。2009年10月国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业若干意见》也提出，全面支持会计师事务所做大做强及“走出去”战略。在此背景下，我国本土会计师事务所也纷纷响应号召，积极进行规模化扩展。事务所的扩张既会带来资本市场反应、审计市场竞争格局变动等外部影响，也会对事务所的审计质量、内部控制等方面产生内在影响。许多会计师事务所只是一味地追求规模的“做大”而忽视了执业能力的“做强”，在大量开设分所时忽视了分所的管理，总分所之间各自为政，未能实现真正融合和实质统一。一些分所的开设受政策导向影响较大，频繁、过快的合并进程可能导致总分所审计质量参差不齐，事务所内部治理问题日趋严峻。

审计风格这一概念，由 Francis 等(2014)首次明确界定并引入审计研究领域，Francis

将审计风格定义为国际“四大”在使用和执行会计、审计准则时，各自采用的一套独特且区别于其他事务所的内部工作规则。审计风格的概念也存在于审计团队层面(Kawada, 2014)和审计师个人层面(Chen等, 2020; Jiu等, 2020)。审计风格反映了以人力资源为核心的审计工作的内在复杂性，这一工作过程并非简单的、同质化的流水线作业，而是由审计师根据具体情况进行多样化决策与行为的结果。在我国政策引导事务所做大做强的背景下，通过研究审计风格，有助于更准确地把握审计生产过程的本质和规律，深入探讨更多重要话题。例如，国内事务所是否形成了自己独有的审计风格？同一事务所内部总所与分所之间的审计风格是否存在差异？总分所不同的审计风格对审计质量是否存在影响？审计风格如何影响审计质量？

本文选取国内“八大”之一的天健会计师事务所(以下简称“天健”或“天健所”)，对其审计风格进行案例研究。天健自1983年12月创立以来，一直稳居我国审计领域的领军地位。天健的综合实力在内资事务所中名列前茅，作为国内首批获得A+H股上市企业审计资质的机构，其实力深厚，业务遍布全国，以该所为研究对象具有一定代表性。此外，天健设有多个分所，拥有庞大的客户群，相关信息披露也较为充分，在研究总分所审计风格差异、事务所特征、审计质量等问题时，能够获得较为充足的样本和数据，提高了研究可行性。

### 1.1.2 研究意义

#### (1) 理论意义

当前审计研究逐渐聚焦于审计师个人及团队等主体行为的经济后果，其核心在于深入考察审计生产过程中，审计师如何应用“自由裁量权”，进而判断是否形成一致的审计产出。将审计风格与审计质量纳入统一的研究框架，有利于探讨事务所如何高效管理内部不同团体的自由裁量空间，为研究审计工作的内在逻辑和运行机制提供一个更为直接且准确的视角。因此，通过研究审计风格能深化对审计过程的理解，并为当前审计质量影响因素相关研究提供有益补充。

#### (2) 实践意义

我国审计行业的发展相较于国际审计行业起步较晚，因此在成熟度方面还有所欠缺。通过深入研究审计风格与审计质量之间的关系，可以有效指导审计实践工作，通过优化审计流程提高审计工作的效率和质量。其次，了解自身的审计风格特点以及如何影响审计质量，可以使事务所更有针对性地改进审计方法和流程，提升审计质量，从而提升竞争力和市场地位。此外，通过揭示审计风格对审计质量的影响，可以帮助企业识别和评估会计师事务所，使企业可以结合自身需求特点与事务所的审计风格来选择合适的机构，从而增强财务报告的可比性，提高其在资本市场的竞争力。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 审计风格相关研究

#### (1) 审计风格的定义

现有研究对审计风格的定义存在于事务所、审计团队以及审计人员三个层面。Francis 等（2014）认为，在当前法律法规框架与审计制度指引下，审计师需以事务所为平台开展其专业工作。审计与会计准则作为原则性指导，为审计师提供了基本的操作框架。然而，由于审计项目的多样性和复杂性，审计人员在实践中往往更多地依赖经验判断，需要拥有一定的职业判断。为了有效规范审计师的执业流程，确保审计结果的准确性和可靠性，事务所应建立起一套审计工作的标准体系。这种能够确保同一事务所审计产出一致的统一的内部工作规则被称为审计风格，而统一的审计产出将使得客户的财务报告更具可比性和可靠度。Kawada（2014）认为审计团队执行事务所制定的内部工作规则，并能在一定程度上影响这些规则的实施，因此，每个审计团队都有自己的“审计团队风格”。Chen 等（2020）和 Jiu 等（2020）认为，个别审计师在实施这些内部工作规则方面拥有自己的自由裁量权，并与他们自己的个人特征和属性（如经验、知识、风险偏好和道德）一起，形成了自己的“独立审计师风格”。叶凡等（2022）认为对审计风格的定义不应仅仅强调统一的规范，审计内部工作规则除了涵盖流程和制度上的正式安排外，还应纳入审计师的个人工作习惯等非正式要素。因此，审计风格的定义得以进一步深化与扩展，新的阐释强调审计风格是“审计师在执业过程中采用的统一且独特的工作准则”。统一性的要求确保了同一事务所内的审计师在执行审计任务时能够遵循一致的标准和程序，从而保证审计产出的稳定性和可靠性。而独特性的要求则突出了不同事务所之间或同一事务所总分所之间在审计风格上的差异。

综上所述，国内外学着对审计风格的定义存在一定差异，在我国会计师事务所一体化管理的背景下，审计风格既体现了审计人员的专业素养和工作习惯，也反映了审计机构的文化、管理理念以及风险偏好。通过提升一体化管理水平，可以缩小总分所之间的审计风格差异，优化审计风格，提升整个会计师事务所的凝聚力和竞争力（李颖琦等，2020）。

#### (2) 审计风格的度量

审计风格度量方面，风格一致的审计师将在多方面产生更为接近的结果，包括财务报表相似性、会计稳健性、盈余管理容忍度、发表非标审计意见准确度、审计费用、审计调整、审计延迟同步性等传统指标，也包括关键审计事项的特征等新型指标。Becker 等（1998）的研究指出，四大会计师事务所客户的盈余管理程度低于非四大客户。Francis

等(2014)的研究显示,被同一家四大事务所审计的同行业公司财务报告的可比性更高,且在应计项目上呈现出更高的相似性,这表明四大会计师事务所确实具备独特的审计风格。宋云玲等(2017)着眼于会计师事务所合并视角,通过同行业审计客户间会计信息的可比性来评价审计风格。吴溪(2006)通过计算注册会计师的签字集中度,反映会计师事务所的内部治理及总分所一体化程度等管理整合效果。Johnston 和 Zhang(2020)则采用配对公司的财务报表相似性、审计延迟同步性以及审计费用等其他经济后果指标来检验审计风格存在与否。田高良等(2021)研究发现,同一会计师事务所对同一行业内不同公司进行审计时,其关键审计事项的文本相似度、披露详尽性、语调特征以及可读性标准等方面展现出显著的相似特征,这种关键审计事项的“文本特征相似性”也可以用来衡量审计风格。

### (3) 审计风格的影响

审计风格体现了事务所内部工作规范,审计风格的一致性影响着被审客户财务报告的可比性(Francis 等, 2014)。随着事务所经营年限增长,其积累的专业知识和技巧也愈发丰富,同时,成立年限越久的事务所往往拥有更加成熟和完善的管理机制,对审计师的制约也更加有力(Choi 等, 2010; Francis 等, 2013)。不同的事务所在面对风险时,也会展现出不同的态度,规模庞大的事务所对于审计失败的容忍度往往更低(Skinner 和 Srinivasan, 2012)。Banker 等(2002)在研究中指出,国际四大会计师事务所均具备自己独特的内部工作准则。这些事务所在审计实践中巧妙地运用了信息技术系统,通过这一系统不仅规范了审计方法,还使得工作底稿的电子模板得以广泛应用。这些模板不仅体现了各事务所独特的审计方法,还确保了审计证据的规范性和一致性。

谢盛纹和刘杨晖(2016)发现不同签字会计师之间存在不同的审计风格,这种风格差异会降低客户的会计信息可比性。Chen 等(2020)指出,由于不同注册会计师具有独特的个人特质,促使了审计风格的形成。在同一会计师事务所内,同一位注册会计师带来的一致的审计风格有助于被审公司的会计信息可比性提高。曹强等(2016)的研究聚焦于会计师事务所合并,从审计师流动的角度深入探讨了审计师对客户财务报告可比性的动态影响。研究发现,会计师事务所合并后,两家分别由不同审计师团队负责审计的客户,其财务报告的可比性得到了显著增强。

## 1.2.2 审计质量度量研究

DeAngelo(1981)作为界定审计质量的先行者,首次对审计质量进行了深入且明确的界定,他把审计质量定义为“审计人员发现客户违规并予以报告的联合概率”。其中,审计人员发现违规现象的能力是审计质量的首要决定因素,这种能力在很大程度上取决于其技术水平和胜任能力。影响审计质量的另一个关键要素是审计人员是否能够自主、自觉地将这些违规现象予以报告,也就是审计的独立性。此外,事务所规模对审计质量

也有着直接的影响。Defond 和 Zhang (2014) 在审计质量领域取得了新的研究突破, 他们赋予了高质量审计更深层次的含义。在他们看来, 高质量审计不仅仅是一个标准或指标, 更是审计师对“财务报表真实反映企业经济情况”所提供的坚实保障。若审计师缺乏必要的专业知识和经验, 便难以发现客户财务报告中的错报, 这无疑会降低审计的质量。若审计师缺乏独立性, 可能受到外部因素的干扰, 导致出具的审计意见不客观, 从而损害审计的质量。鉴于审计过程的特征难以量化, 目前的研究普遍采用审计投入和产出的代理变量来衡量审计质量。

### (1) 盈余管理程度

上市公司盈余管理状况是衡量审计质量的重要且常见指标, 这一指标不仅反映着企业财务报告的透明度与准确性, 还将审计师的工作成果与被审计单位的财务状况联系起来, 同时考虑了审计服务提供方与接收方特征, 展现出全面而深入的综合评估能力。徐浩萍(2004)指出, 审计的作用本质上在于制约管理层在财务信息上潜在的机会主义修饰行为, 进而降低企业的代理成本。蔡春等(2005)发现, 审计质量与盈余管理之间存在反向关系, 即审计质量越高, 盈余管理的程度相应就越低。Defond 和 Zhang (2014)认为, 高质量的审计工作能有效抑制管理者的盈余管理行为。使用盈余管理指标来衡量审计质量, 不仅具有连续性, 而且在样本规模较小或审计质量不高的情况下, 依然能够灵敏地捕捉到审计质量的变化。许弟伟(2022)也发现, 高质量的审计工作能够更为有效地抑制管理者的机会主义行为, 使财务信息中报告的盈余更为可靠。刘静和徐梦(2021)的研究表明, 审计师的行业专长能够降低企业盈余管理, 从而提升审计质量。

在使用盈余管理相关指标衡量审计质量时, 一个普遍接受且广泛应用的做法是通过修正的 Jones 模型计算的可操控应计利润来度量审计质量。具体而言, 被审计单位的可操控应计利润绝对值处于较高水平往往被视为审计师在执行审计任务时未能充分揭示或调整财务报表中的潜在偏差, 从而间接指示出审计质量的相对较差。如杨明增等(2018)用企业应计盈余管理和真实盈余管理程度衡量审计质量, 雷宇和林澄锋(2023)也采用修正的 Jones 模型计算可操纵应计利润, 并取绝对值来衡量社会审计质量。

### (2) 财务报表重述

Defond 和 Zhang (2014) 明确指出, 财务报表重述、会计和审计强制公告描述重大错报是一种度量审计质量的直接指标。这些措施之所以被视为高质量审计的标志, 是因为它们清晰地表明, 即使被审单位的财务报表存在重大风险, 诸如错报、遗漏等, 注册会计师仍然出具了无保留意见的审计报告。这种无保留意见与财务报表实际存在的重大错报之间的矛盾, 凸显了审计师在审计过程中的疏漏或不足, 从而成为衡量审计质量高低的重要参考依据。其中, 财务报表重述指的是在发现已发布的报表存在错误或舞弊后, 进行更正并重新发布的行为。财务重述广泛应用于审计质量研究的情景中, 如审计委员会特征(王兵等, 2023)、非审计服务(陈丽英, 2009)、审计师行业专长(谢盛纹等,

2015) 以及与客户共享审计师 (杨清香等, 2015) 等对审计质量的影响。

### (3) 审计意见类型

在评价审计质量的过程中, 审计结果发挥着至关重要的作用。为了更精准地衡量审计质量的高低, 许多学者往往采用是否出具非标准审计意见作为度量审计质量的替代变量。这一指标能够间接反映审计工作的严格程度和专业水准。非标意见意味着企业在财务方面可能面临着某种困境或风险, 需要引起相关方的高度关注。被审计单位由于多种复杂因素, 往往伴随着较高的风险水平, 审计师在遵循谨慎性原则的基础上, 执行一系列详尽的审计程序后, 有时仍难以将风险降低到可接受的水平, 导致出现审计失败的概率增加, 此时为了最大程度地保护自身, 审计师会采取出具非标准审计意见的措施 (徐亚琴和宋思淼, 2021)。Francis 和 Yu (2009) 的研究发现, 国际“四大”会计师事务所的大型分支机构所服务的客户在盈余管理行为上表现得相对更为谨慎和保守, 避免过于激进的财务操作, 以降低被出具非标准审计意见的可能。而 Gipper 等 (2019) 则从不同的角度对审计质量进行了探讨。他们选用包括非标审计意见在内的多个核心指标作为替代变量来评估审计质量的优劣, 发现任期更长审计师的审计质量较高。徐晓东和叶子繁 (2024) 通过建立模型预测出具非标意见的概率, 将其与实际发表的审计意见之差定义为审计报告激进度, 研究认为审计报告越激进, 审计质量越低。田敬丽等 (2024) 的研究则分别采用审计意见类型、审计意见激进度以及审计意见准确性等指标替代审计质量。

### (4) 审计收费水平

审计收费实际上是一个综合性的费用体系, 它涵盖了审计过程中涉及的多个层面。除了审计服务直接需要的显而易见的物质成本外, 还包括了审计师和事务所可能面临的各种风险承担溢价, 如财务风险 (张天舒和黄俊, 2013)、诉讼风险 (刘颖斐和张小虎, 2019) 等等。陈冬华和周春泉 (2006) 指出, 审计收费水平实际上是评估会计师事务所执业质量的一个重要指标。较高的审计收费往往意味着事务所在审计过程中投入了更多的资源, 并承担了更大的风险, 从而有可能提供更为准确和可靠的审计结果。相反, 过低的审计收费可能暗示着审计工作的粗糙和简化, 甚至可能存在执业质量上的问题。Pan 等 (2023) 研究认为, 审计市场竞争加剧会改变审计师和客户的议价能力, 而议价能力较大一方的偏好影响着审计质量。吴溪等 (2018) 研究发现新设分所在设立当年为了争揽客户, 会主动降低审计收费, 并对客户的盈余操纵行为表现出更多的“宽容”, 导致审计质量降低。马晨 (2024) 则从数字化角度出发, 发现事务所加大数字经济方面的审计投入会带来审计收费的提升, 这种投入能够提升审计效率和审计质量。

## 1.2.3 事务所特征与审计质量

### (1) 事务所规模对审计质量的影响

学术界在事务所规模如何影响审计质量的问题上存在不同观点。以 DeAngelo (1981)

为代表的研究认为，规模越大的事务所越注重自身的声誉和品牌，其审计质量越高。Reynolds 和 Francis（2000）研究也支持了事务所规模与审计质量正相关的观点。王文华和朱磊（2004）研究了准租现象如何影响事务所规模与审计质量之间的关系，他们发现，大型事务所出具虚假的审计报告，不仅面临着严厉的处罚和潜在的诉讼成本，更可能因此失去其他客户的信任和支持，因此通常不会因为机会主义动机而在审计工作中妥协质量，进一步证明了事务所规模与审计质量确实存在正相关关系。陈丽红和李明艳（2023）发现，规模越大的事务所越能够通过披露更充分的关键审计事项提高审计质量。

但也有学者认为事务所规模与审计质量还受到事务所与客户态度与动机的一致性、审计客户盈余管理水平等其他因素的影响。Antle（1982）指出，作为理性代理人的事务所，在决策时会追求自身利益最大化，因此规模较大、具有较高独立性与专业性的事务所会依客户的盈余管理程度灵活调整策略，这可能导致审计质量的波动。Kim 等（2003）进一步指出，当被审企业倾向于提高应计盈余时，事务所的审计质量相对更高。原因在于，企业进行盈余管理的动机是提高利润，其行为更可能引发法律诉讼，这与事务所的动机相悖，因而会受到更强约束。郭照蕊（2011）从盈余管理的角度出发，发现国际“四大”事务所与非“四大”在审计质量上并未呈现显著差异。叶凡（2017）分析了中国境内发生的四起公司舞弊事件，认为 DeAngelo 的研究假设在某些逻辑环节上并不够严密，因此其结论并不成立。特别是在我国的经济环境下，事务所规模与审计质量之间的关系更为复杂，需要进一步深入研究和确认。

在更细致地将事务所按规模划分为大、中、小三类后，武晓玲等（2007）实证研究发现，中等规模的事务所在审计质量上表现出更为显著的优势，大规模事务所的审计质量也未显著高于小规模事务所。这一发现对于外部监管部门在制定相关政策时具有重要指导意义，不应过于偏向大规模事务所。刘笑霞和李明辉（2011）的实证研究也得到了相似的结论，即审计质量与事务所规模之间存在着一种倒 U 型的关系。

## （2）事务所管理方式对审计质量的影响

在激烈的市场竞争中，事务所会迫于生存压力降低审计质量，其主要表现是低价竞争和独立性降低（DeFond 等，2000）。吴溪（2006）发现当事务所合并双方中有一方的客户群风险相对较高时，这种合并可能对审计质量产生负面影响。唐建新等（2015）指出，不同扩张方式对事务所审计质量的影响不同，吸收合并比品牌联盟更有助于资源协调与整合，进而提升审计质量。倪小雅和张龙平（2015）研究发现，当事务所实现多元化发展并为同一客户提供多种综合性的审计服务时，往往能带来更高的审计质量。张新民等（2020）基于事务所内部治理视角，在区分了不同类型的事务所之后，发现未执行总分所一体化管理的事务所分所，其审计质量会随着业务的高速增长而下降。闫焕民等（2023）指出，相较于本所直接新设分所，通过兼并外所设立的分所审计质量整体较低，事务所的一体化治理能够减小两种方式设立分所审计质量的差异，促使兼并分所的审计