

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

质量与事务所整体保持一致。

（3）审计师团队对审计质量的影响

Johnson 和 Lys (1990) 发现, 客户经营状况的变动可能引发审计师与客户之间的不匹配, 进而降低审计效率。审计师与客户的匹配程度对审计效率具有显著影响, 通常而言, 双方匹配度越高, 审计效率就越高 (Low, 2004)。审计团队对项目的深入了解和所承担的受托责任是影响审计质量的重要因素 (吴溪等, 2020), 注册会计师的职级 (申慧慧, 2021) 也在一定程度上影响审计质量, 并能促进审计质量的提升。在审计业务日趋多样化的背景下, 当注册会计师在某些行业领域经验不足时, 审计团队的行业专长是确保审计质量的关键支撑 (闫焕民等, 2020)。

史元和罗云 (2019) 通过实证分析发现, 当签字会计师在经历强制轮换后重新上岗时, 审计质量往往会出现下滑。然而, 这一现象在大型事务所中表现得并不那么明显, 事务所的规模越大, 审计质量下滑的程度越能够被减弱。葛逸云等 (2021) 研究显示, 相比跨事务所轮换, 同所内轮换的注册会计师审计质量更优, 凸显了内部轮换对审计质量的提升作用。这可能是因为在同一事务所内的会计师在团队协作、经验传承等方面更具优势。此外, 陈武朝等 (2020) 的研究还发现, 当事务所发生变更而签字注册会计师未变更时, 审计质量反而有所提升。这可能是因为在稳定的签字注册会计师能够更好地保持审计工作的连续性和一致性。在签字注册会计师数量方面, 唐凯桃等 (2021) 的研究表明, 注册会计师数量和签字的次数与审计质量正相关, 签字人数与次数越多, 意味着审计工作的细致程度和严谨性越高, 从而有助于提高审计质量。

（4）审计风格对审计质量的影响

可比性是会计信息的基本质量特征, 而相似的审计风格能够为会计信息可比性提供重要保证 (Francis 等, 2014)。审计师能够通过学习和模仿团队内其他审计师的良好行为来优化自身的行为, 这增强了团队内审计实践的一致性。同一审计团队中, 行为、知识和态度的传递对塑造审计师之间相似的审计风格起到了重要作用 (Wang 等, 2022; Pittman 等, 2021; Hu 等, 2021)。提升审计团队内部网络结构的紧密程度, 有助于增强审计风格的相似性, 从而在一定程度上提升审计效率。刘成等 (2023) 的研究指出, 统一的审计风格之所以能提高审计效率, 关键在于团队成员在撰写报告时遵循相似的文本范式, 如篇幅、语调、可读性等。以文本相似性为例, 若团队成员间的文本相似性数值普遍偏低, 则审计团队的相似性离散度会保持在较低水平。这种一致的审计风格在提升效率的同时, 也兼顾了审计质量。

1.2.4 文献述评

针对审计质量的定义和度量方法, 学者们从不同视角切入, 根据不同理论基础和特定限制条件, 提出了多种衡量审计质量的方式。然而, 当前研究多从宏观层面对事务所

的审计质量进行整体性分析,针对具体案例的深入研究相对较少,这使得研究的针对性和深度有所欠缺。大多数实证研究倾向于将审计生产过程视为一个“黑箱”,其内部的详细操作和决策过程相对模糊,并选择绕过这一过程,着眼于审计投入与审计经济后果之间关联的探讨。虽然这种做法在一定程度上简化了研究问题,但也可能忽视了审计生产过程中存在的关键影响因素,难以解释诸如评价事务所是否具备一致性产出等问题,从而导致研究结果的不完整或偏颇。而引入审计风格这一概念,有助于加强对审计生产过程的研究。

现有文献对审计风格的研究仍然存在着一定的不足。首先,目前的研究主要聚焦于审计风格的成因,即哪些因素影响了审计风格的形成,对于审计风格所产生的经济后果,尤其是对审计质量的影响,还未有深入探讨。这种研究上的不均衡导致有关审计风格与审计质量之间关系的理解尚不全面,难以充分揭示审计风格的深层次意义及其对审计工作的实际影响。其次,在探究审计风格属于哪一层面的问题上,尽管已有研究区分了分所和审计师个人层面,但大多局限于一致性方面的讨论,缺乏对审计风格差异特别是同一事务所内部不同总分所之间审计风格的差异及其对审计质量影响的研究。最后,已有关于审计风格的研究,采用实证研究方法的较多,通过案例的深入探讨发现其内在机理的研究尚不多见。因此,本文采用案例研究的方法,将审计风格纳入审计质量影响因素的研究范畴,深入剖析其对审计质量的影响。通过选取具有代表性的事务所,有针对性地分析审计过程中同一事务所内部审计风格差异及其对审计质量影响,补充了对审计质量影响因素的研究。

1.3 研究内容与框架

1.3.1 研究内容

首先,本文采用案例研究的方法,在借鉴国内外对审计风格与审计质量相关研究的基础上,立足我国现实和制度背景,选取天健会计师事务所为研究案例。其次,基于天健总分所审计风格一致性分析、关键审计事项文本特征离散度以及签字集中度的比较,综合分析总分所审计风格差异。最后,围绕审计质量进一步分析由于天健总分所审计风格上的差异带来的经济后果,通过盈余平滑度、财务重述、审计意见类型以及审计费用四个指标,分析天健会计师事务所审计风格对审计质量的影响。在此基础上,深入剖析总分所之间审计风格的差异如何影响审计质量,并给出相应的建议。本文研究内容主要分为以下五个部分:

第1章为绪论。主要介绍本文的研究背景和意义,以及对国内外审计风格和审计质量研究的文献研究进行梳理,主要包括审计风格的定义、衡量、研究主体和审计质量的

定义、衡量、影响因素，然后介绍文章的整体结构安排、采用的研究方法以及研究特色。

第2章为概念界定和理论基础。主要介绍审计风格和审计质量的概念，并对相关的理论进行阐述，包括声誉理论、委托代理理论和审计保险理论等，最后进一步分析了审计风格影响审计质量的内在机理。

第3章为天健会计师事务所审计风格分析。首先，对天健会计师事务所基本情况介绍、天健会计师事务所审计客户分析、天健会计师事务所总分所审计风格分析。其次，本文对天健A股上市公司客户数据的统计和配对分析，计算得出总所和五大分所的审计风格一致性数值。最后，通过分析关键审计事项文本特征指标离散度和注册会计师签字集中度，印证并进一步补充了对审计风格的衡量。通过梳理和分析本文案例的背景情况，为后续章节的进一步分析做好基本铺垫。

第4章为天健所审计风格对审计质量的影响分析。运用比较分析法和统计分析法等方法，重点对天健审计客户的盈余平滑度、财务重述、审计意见类型以及审计费用进行分析，通过对比天健总分所审计风格上的差异在审计质量上的体现，证实了审计风格一致性较强的总所审计质量更高。另外，分别从审计的客户角度和事务所角度分析了审计风格对双方产生的影响，客户角度主要包括对财报信息质量和内部控制的影响，事务所角度主要包括对风险管理和审计投入的影响，审计风格带来的这些影响最终表现在审计质量上。

第5章为结论与建议。总结本文的主要结论，并从提升事务所一体化管理建设和形成总分所统一的审计风格两个角度对天健所如何提高审计质量提出了相应的对策与建议。

1.3.2 研究框架

根据研究内容与方法，本文研究框架如图1-1：

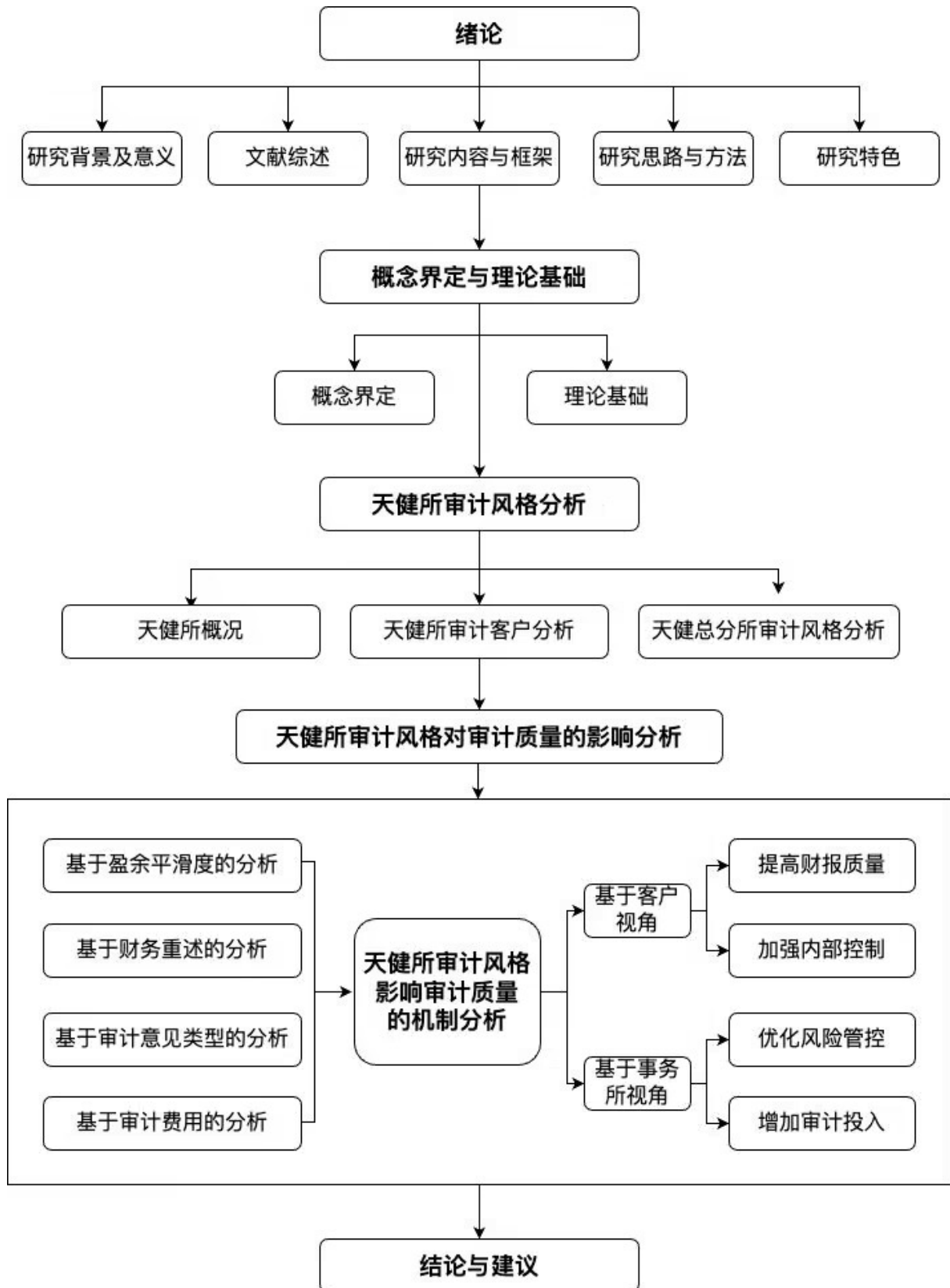


图 1-1 研究框架图

1.4 研究思路与方法

1.4.1 研究思路

本研究旨在探讨审计风格对审计质量的影响及其机制。随着企业治理结构的不断完善和审计市场的日益成熟，审计质量作为保障财务报告准确性和可靠性的关键要素，其重要性日益凸显。审计风格作为事务所内部独特的工作准则，可能对审计质量产生深远影响。本研究的主要目的是揭示审计风格与审计质量之间的关系，并探讨其作用机制，具体研究思路包括：

首先，对相关文献进行回顾，主要涉及审计风格、审计质量的衡量及影响研究，并对审计风格对审计质量的影响相关文献进行梳理，发现以往文献研究的不足之处，并提出问题。

其次，对本文审计风格、审计质量等涉及的相关概念进行界定，阐述本文分析需要使用的理论基础。根据相关理论分析审计风格差异性如何对审计质量产生影响。

再次，搜集整理案例所数据，通过国泰安数据库、中国证监会、中注协、事务所官网、文构财经文本数据库以及企业年报等渠道进行数据收集和分析。利用 Excel、Stata15.0、Python 等工具对原始数据进行整理计算，对案例所审计风格进行衡量和分析，并基于多角度分析案例所审计风格对审计质量的影响。同时在区分客户和事务所不同视角的基础上，进一步进行机制分析。

最后，形成研究结论，对总分所审计风格差异带来的审计质量差异提出了可供注册会计师及事务所参考的应对措施，并说明研究存在的可改进之处以及后续研究的方向。

1.4.2 研究方法

（1）文献研究法

以本文的研究内容为出发点，收集并广泛阅读国内外知名文献数据库中与审计风格和审计质量相关的文献资料，整理归纳和总结分析了文献中的相关观点，了解国内外审计风格和审计质量研究现状，熟悉相关的理论，为本文案例分析提供有力的理论支撑并奠定了坚实的基础。

（2）案例研究法

本文以国内大型会计师事务所天健所作为典型案例进行分析，同时结合数据分析工具以及文本分析的方法，对天健总分所的审计风格进行衡量，并关注事务所关键审计事项文本特征、签字集中度等方面展现出的审计风格，通过客户公司财务报告重述、审计意见类型以及审计费用等方面来呈现案例的特点。此外，分别从事务所角度和审计客户

角度，深入研究分析天健总分所客户特征、审计风格差异、不同的审计风格与审计质量之间的关系及其作用机制，增强本文的论点。

（3）文本分析法

文本分析法是一种通过对特定文本的深入剖析来探究其内在意义、结构和特征的研究方法。文本分析法通过篇幅统计、词频统计、关键词提取和语调分析等，对收集到的文本进行深度挖掘，以提供更全面的分析视角。本文运用文本分析法对天健会计师事务所的审计风格进行度量。通过分析其审计报告中关键审计事项文本的篇幅离散度、语调离散度、相似性离散度以及可读性离散度等指标，衡量总分所审计风格差异，并结合数据分析工具来探究审计风格与审计质量之间的关系，从而提供有力的文本支撑，增强研究论点的说服力。

1.5 本文的研究特色

审计质量作为审计工作中的核心要素，一直备受学术界和实践界的关注。现有研究在审计质量的影响因素方面虽然考虑了多个维度，但仍有待进一步深入。本文对审计风格与审计质量之间的内在联系和影响机制进行研究，结合代表性的案例选择以及多种分析方法，在研究方法和研究视角等方面展现出了一定创新性。本文主要的创新点有：

（1）本文采用了案例研究法来探究审计风格与审计质量之间的关系。与传统的实证研究方法相比，案例研究法更能够深入挖掘个别案例的详细情况，揭示审计风格在实际操作中的具体表现及其对审计质量的影响。通过深入剖析案例，本文能够提供更具体、更生动的证据，增强研究的可信度和说服力。

（2）本文将事务所审计风格与审计质量联系起来，分析同一事务所内部总分所间是否存在审计风格差异，及其对审计质量产生何种影响。目前，关于事务所总分所审计风格的研究相对较为稀缺，本文从事务所审计风格的视角出发，为审计质量影响因素的研究领域增添了新的维度，补充了总分所审计风格差异及其对审计质量影响的相关研究。

（3）本文结合已有研究，综合三种方法度量审计风格，在数据收集和分析过程中，采用 Stata、Python 等多种分析工具以及文本分析等方法，对案例进行了多角度、多层次分析，使得研究结果更具客观性和可靠性。

第2章 概念界定与理论基础

2.1 概念界定

2.1.1 审计风格

风格 (Style) 作为一个源于艺术领域的概念, 原指艺术作品在整体上展现出的独特且具有代表性的面貌。但风格并不仅仅等同于普通的艺术特色, 而是更深层次地体现了艺术品内在的、相对稳定的特性。若将“风格”这一概念应用到审计领域, 那么从字面意思理解, 它应指的是审计工作所展现出的相对稳定、内在的特性, 这些特性能够反映出审计工作的思路、章程等。

企业会计准则的编写、修订和完善都是遵从国家政策依法依规执行的, 在此基础上, 大型会计师事务所也必须结合自身实际需求制定独特的内部工作准则和规范流程, 这些统一而独特的内部工作程序, 形成了事务所特有的审计标准, 为提供高质量、个性化的审计服务奠定了坚实基础, 使其能够在激烈的市场竞争中脱颖而出。这种事务所内部独特的工作标准最早被 Francis 等 (2014) 定义为审计风格。

审计风格体现了事务所内部的规范和操作流程, 反映了其在审计工作中的特色。具体来说, 审计风格可能涉及审计方法的选择、会计信息可比性、关键审计事项披露以及签字审计师集中度等多个方面。它不仅仅是单个审计人员的个人特点, 更是整个事务所文化和价值观的体现。一些规模较大、知名度较高的会计师事务所, 如“四大”, 具有独特的审计风格。根据 Francis 等 (2014) 的研究, 一致的审计风格有助于增强客户财务会计信息的可比性。这是因为当同一家事务所对多家客户进行审计时, 其独特的审计风格会确保这些客户的会计信息在关键方面保持一致性, 从而提高信息的可比性和可靠性。

参考 Francis 等 (2014), 本文将“审计风格”定义为: 会计师事务所在执行审计任务时所形成的一种独特的工作标准或方式, 它源于该事务所对公认会计准则和公认审计准则的特定理解和执行。若这种工作准则在事务所内部不同分所层面执行时出现不一致, 总分所之间将展现出差异性的审计风格。

2.1.2 审计质量

DeAngelo (1981) 将审计质量定义为“审计师发现被审计对象在会计制度上违规并公开揭露这种违规行为的联合概率”。这一定义强调了审计质量的两个核心要素: 审计师的专业能力和独立性。审计师的专业能力是发现错报的关键, 只有具备足够的专业素

养, 审计师才能准确识别和理解被审计单位的财务状况和经营风险, 从而进行有效的审计。然而, 仅有专业能力并不足够, 审计师的职业道德和独立性也是影响审计质量的关键因素, 要敢于披露并纠正这些错误, 审计师还需保持高度的独立性, 遵守审计准则和规范, 客观公正地执行审计任务。审计质量的保障, 不仅是关注审计环节的规范性, 更追求工作的高效与结果的准确。

审计质量的内涵涉及到审计工作的各个方面, 可从不同维度进行解读。审计质量首先体现在审计行为的规范性上, 这种规范性是审计质量的基石, 也是确保审计结果客观、公正的前提。其次, 体现在审计工作的质量上。审计人员需要保持高度的专业性和谨慎性, 确保审计工作各环节的进行。此外, 审计质量还体现在审计报告的质量上, 审计报告质量是审计工作质量的集中体现和最终反映, 审计质量越高, 意味着审计服务对财务报表提供的保证程度就越高。因此, 审计质量不仅体现在审计师在执行审计任务时的专业水准和规范行为, 更通过最终的审计报告得以展现。

审计质量的度量通常是一个综合且多维度的过程, 以往的研究者大多是运用实证研究的方法, 以盈余管理程度、事务所规模、财务报告重述、审计收费以及非标准审计意见等指标进行度量。审计质量的度量还涉及到审计人员的专业胜任能力和审计机构的独立性与客观性。研究者还会采用一些具体的度量指标来量化审计质量。例如, 通过计算可操控性应计的绝对值来评估审计师在识别和处理财务报表中潜在问题的能力; 或者通过考察盈余稳健性来评估审计师在确认和报告盈余时的谨慎程度。

2.2 理论基础

2.2.1 声誉理论

古典经济学家亚当·斯密(Adam Smith)借鉴信息经济学和新制度经济学相关理论, 将声誉因素纳入现代经济学分析框架, 为后来学者研究审计声誉问题打下了基础。查道林和费娟英(2004)将审计声誉定义为社会公众对会计师事务所与审计师提供的审计产品质量给予的信任与满意程度, 具体包括知名度、美誉度、客户忠诚度等内在品质。审计声誉从广义层面来看涵盖了审计师、事务所乃至整个协会的声誉, 而狭义层面主要聚焦于审计师和事务所的声誉。审计师声誉是他们过去提供的高质量审计服务的累积结果, 也是他们专业能力和职业道德的体现。审计师如果能够持续提供高质量的审计服务, 他们的声誉就会逐渐积累起来, 进而获得更多客户的信赖(DeFond, 1992)。这种信任使得股东更愿意选择该审计师进行审计, 从而为其带来更多的业务机会。事务所提高审计声誉是一个长期且持续的过程, 涉及多个方面的策略和行动。核心在于确保高质量的审计服务、加强专业培训和人才发展、坚持道德诚信原则、积极提升品牌影响力、深化客

户关系管理、持续创新和履行社会责任。通过这些综合性的措施，事务所能够建立起专业、可靠、有社会责任感的形象，从而在行业中赢得良好的声誉和地位。这些努力不仅能够吸引和保留优质客户，还能够为事务所的长期发展奠定坚实的基础。拥有良好声誉的事务所往往能够在激烈的市场竞争中占据优势地位，拥有更大的市场份额。因此，一家会计师事务所的长远发展离不开良好的审计声誉。

声誉理论强调事务所为了维护其声誉，必须持续提供高质量的审计服务。高质量的审计服务意味着会计师在审计过程中能够全面、深入地了解客户的财务状况和经营风险，准确识别并评估潜在的风险点，确保审计报告的准确性和完整性。高声誉的事务所往往倾向于采取更为稳健和谨慎的审计策略。这是因为事务所深知其声誉是建立在长期提供高质量审计服务的基础之上的，因此会更加注重风险控制，避免采取过于激进的审计方法。这种稳健的审计风格有助于确保审计结果的准确性和可靠性，从而提升审计质量。

2.2.2 委托代理理论

代理人在追求自身利益最大化的过程中，可能会与委托人的利益产生冲突（Smith, 1776）。委托代理理论通过设计合理的契约和激励机制解决这种利益冲突，使代理人能够在追求自身利益的同时，也能实现委托人的利益目标（Hölmstrom, 1979）。由于委托人和代理人之间存在信息不对称和利益冲突，委托人需要审计作为一种监督机制，确保代理人的行为符合其利益。审计师通过审计代理人的财务报表和经营管理情况，为委托人提供客观、独立的意见，帮助委托人评估代理人的绩效和风险。作为独立的审计机构，事务所会遵循既定的审计流程，认真查验经营者提交的财务信息，以保障其真实无误和可信，最终会发布相应的审计报告。这样做有助于财产所有人维护自身权益，确保不受损失。审计师在委托代理关系中扮演着重要的角色，他们不仅是监督者，也是信息中介，通过审计工作促进委托人和代理人之间的信息沟通和理解。审计师需要保持独立性和专业性，客观公正地评估代理人财务报表，为委托人传达准确的信息，从而缓解代理问题。

在我国，会计师事务所的总分所之间实际上形成了一种独特的委托代理关系。总所在事务所的层面上扮演的是委托人的角色，而分所则相应地扮演着代理人的角色。虽然总所与分所之间有着共同的目标，即为客户提供高质量的审计服务，但在实际操作中，两者可能存在利益冲突。分所可能更关注自身的业务增长和利润，而忽视对总所和整体利益的影响。这种利益不一致可能导致分所采取一些短视的行为，损害总所的长期利益和声誉。由于地理位置、业务性质和管理层次的不同，总所可能难以全面、及时地了解分所的实际运营情况，再加上市场竞争和行业环境变化等挑战和问题，可能导致总所在制定战略、分配资源和进行风险控制时出现偏差。为了克服这些挑战，总所需要加强与分所的沟通、协作和管控，建立有效的信息共享机制、激励约束机制以及风险管理体系，形成一致的审计风格，确保事务所的健康稳定发展。

2.2.3 审计保险理论

审计保险理论，又称“深口袋”理论。该理论从一个独特的视角——风险转移的角度，审视了审计的本质。审计保险理论的核心观点在于强调审计的保险价值或风险转移机制（Menon 和 Williams, 1994）。在这一理论框架下，审计不仅仅是对财务报表的核实与审查，更是间接扮演了保险人的角色，为企业的利益相关者提供了一种分散风险的机制。审计师通过对上市公司财务报告进行审计，实际上为投资者提供了一份“保单”。这份“保单”的实质是，如果投资者因参考了经过审计的财务报表而在投资过程中遭受损失，且证实审计师存在失误或失败的情况，投资者有权向审计事务所和审计师寻求赔偿。因此，审计在这里发挥了风险转移的作用，可以帮助投资者分散和降低投资风险。审计保险理论为理解审计在资本市场中的作用提供了新的视角，强调了审计在降低投资者风险、保护投资者利益方面的重要作用。

审计保险理论为审计师提供了一种风险管理和控制的框架，而审计风格则是审计师在这个框架下执行审计任务时所表现出来的特定方式和特点。通过审计保险理论来指导审计工作，有利于提高审计质量和效率。根据审计保险理论，审计能够减少财报使用者因无法直接参与管理而可能因管理者“欺诈”行为蒙受的损失。审计保险理论强调审计师在进行审计工作需要充分考虑和控制风险。这种风险控制的需求影响了审计师的风格选择。审计师采用更为谨慎和细致的审计风格，确保所有潜在的风险点都得到了充分的关注和审查，或通过非标准审计意见降低自身的执业风险，确保自身利益不受侵害。这种风格有助于降低审计失败的可能性，从而减少审计师因未能发现重大错误或舞弊而面临的法律和经济风险。

2.3 审计风格影响审计质量的理论分析

审计质量主要受审计师的内在动机和外部机会的影响（Defond 和 Zhang, 2014），正如 Skinner 和 Srinivasan（2012）所指出的，审计师的声誉往往成为推动其提供高质量审计服务的强大动力。除了审计师在特定行业中的专业优势（Francis 等, 2005; Reichelt 和 Wang, 2010）外，事务所的治理结构和质量控制机制同样对审计质量有着深远影响（Defond 和 Zhang, 2014）。会计师事务所总所和分所在执行审计任务时，虽然都遵循了共同的审计准则和规定，但各自的团队文化、业务专长和经验累积等方面的不同，导致了在审计风格上可能存在差异，这种差异进一步会对总分所的审计质量产生影响。一方面，总所严格的审计风格和详尽的报告有助于提高审计质量，确保大型企业或机构的财务报表真实、准确。另一方面，分所由于地域差异、业务规模以及人员配置等因素的影响，在审计风格上表现出更多的灵活性和针对性，在一定程度上降低了审计成本，适

应了小型企业或机构的需求。然而，如果分所在审计过程中过于简化或忽视某些重要环节，可能会对审计质量产生负面影响。因此，在探讨审计风格如何影响审计质量时，本文将着重分析总分所间审计风格存在差异的动因，并深入考察事务所一体化治理在这一过程中的作用。

2.3.1 审计风格差异与审计质量

自中国加入世界贸易组织（WTO）以来，为了适应经济全球化和中国对外开放的不断深入，国家出台了一系列政策推动会计师事务所的规模化发展。2007年6月，中注协发布了《关于推动事务所做大做强意见》。该文件明确指出，要鼓励和支持会计师事务所通过合并、重组等方式，实现规模化、专业化和国际化发展，提升行业整体竞争力。2009年10月，国务院办公厅转发了财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》。该意见进一步强调了会计师事务所规模化发展的重要性，并提出了具体的政策措施，如加大政策扶持力度、优化市场环境、加强行业监管等。在政策的推动下，许多会计师事务所通过合并、重组等方式实现了规模的快速扩张。然而，这种规模扩张并没有带来预期中的协同效应，反而出现了一些总分所之间“貌合神离”的现象。究其原因，主要有以下两个方面：

一方面，总分所的利益追求、风险承受度以及管理理念不同，导致审计风格存在差异。在我国特有的法律框架下，分所作为事务所的非独立法人分支机构，虽然在业务执行和客户接洽上拥有较大的自主权，并享有大部分客户收入，但却无法独立承担法律责任。这种法律责任的归属使得事务所在对分所执业行为的监管上承担了更重的担子。由于不同客户对审计的需求各不相同，有的可能更看重风险控制，而有的则可能更追求审计效率，这自然会导致总分所在审计风格上产生差异。为了满足这些多样化的客户需求，在规模化扩张的同时总分所可能会形成各自独特的审计风格，导致总分所审计产出的质量产生差异。

另一方面，部分事务所规模化扩张缺乏合理有效的总分所治理机制，分所“野蛮生长”，无法执行统一的内部工作准则，导致总分所审计风格不统一。这主要源于两方面原因。首先，事务所往往过于追求规模的快速扩张和行业排名的提升，这与“做大做强”政策的初衷相悖。在这一过程中，总分所的管理往往被忽视，导致事务所虽然规模庞大，但内部治理并不扎实，呈现出“大而不强”的态势。其次，随着分所数量的不断增加，事务所总所的内部管理和治理面临着巨大的挑战（吴溪等，2018）。由于总所对分所的控制力度不足，甚至有时完全丧失了对分所的控制权，使得分所的执业质量难以保证（刘玉廷等，2010）。部分国内本土事务所由于内部管理混乱，规模扩张并未带来经济效益的提升，反而呈现出规模不经济的现象（刘明辉和徐正刚，2005）。这也导致了本土所的兼并未真正改善审计质量，甚至加剧了问题的严重性（刘启亮等，2011）。

2.3.2 审计风格一致性与审计质量

在分所“野蛮生长”的情境下，总分所实施一体化管理显得尤为重要。这种治理模式有助于健全事务所的质量控制体系，塑造出统一且规范的审计风格，从而实质性提升分所的执业质量。一体化战略不仅有助于形成高效、有序的管理体系，更能有效抑制分所审计师可能存在的机会主义行为，确保审计工作的公正性和客观性。如吴溪等(2018)指出，从理论层面来看，优质的事务所内部治理能够显著缓解总分所之间的代理冲突，减少因信息不对称而引发的潜在风险。

首先，财务与业务的一体化管理对于解决分所注册会计师道德风险问题起到重要的作用。在财务层面，通过集中管控分所的成本与收益，能确保各分所的经济行为均遵循统一的财务准则，进而有效预防和减少财务风险的发生。总分所在财务管理与业务管理方面的一体化不仅能够提升管理的效率和规范性，更能够从根本上抑制分所通过降低审计标准和质量来追求短期业绩的机会主义行为。制定并实施统一的管理制度、流程和标准，有助于确保总分所在业务操作、质量控制、风险管理等方面保持一致性。其次，实现技术标准的一体化可以确保审计工作的规范性和一致性，有效减少审计失败的风险。实际上，那些发生审计失败的分所往往暴露出系统性的审计质量问题，这进一步凸显了统一技术标准的重要性(Francis 和 Michas, 2013)。最后，实现信息管理的一体化是确保总分所之间信息流通、加强实时监控的关键步骤。通过广泛运用信息化手段，能够将业务流程和管理规程全面数字化，使得总分所之间的信息交流和协作更加高效、便捷。已有研究明确指出，“审计智能+”的建设对于推动审计工作的智能化升级具有积极作用(毕秀玲和陈帅, 2019)。信息化建设不仅有助于提升审计工作的执行效率，更能通过优化审计流程、提高数据处理的准确性来推动审计质量的整体提升(曾昌礼等, 2018)。

综上，总分所由于不同的利益诉求、风险偏好以及内部管理水平形成审计风格差异，从而影响审计质量，而事务所内部的一体化管理有利于事务所加强总分所审计风格一致性，从而提高审计质量。

第3章 天健会计师事务所审计风格分析

3.1 天健会计师事务所基本情况

3.1.1 发展历程

天健会计师事务所的历史可追溯至 1983 年，其前身是浙江会计师事务所。这家具具有深厚历史底蕴的机构，早在 1992 年便成为首批获得证券相关业务审计资格的会计师事务所。随后，浙江会计师事务所在 1998 年顺利完成脱钩改制，转型为浙江天健会计师事务所。随着业务的不断拓展和深化，2008 年 12 月 24 日，浙江天健会计师事务所与浙江东方会计师事务所有限公司合并，更名为“浙江天健东方会计师事务所有限公司”。2009 年 11 月 21 日，浙江天健东方会计师事务所成功合并了开元信德会计师事务所，并再度更名为“天健会计师事务所有限公司”。2010 年 12 月，天健会计师事务所成为首批获准从事 H 股企业审计业务的会计师事务所之一。2011 年 6 月 28 日，天健会计师事务所有限公司完成改制，更名为“天健会计师事务所（特殊普通合伙）”。

天健凭借超过 30 年的执业经验，积累了丰富的业务知识和专业服务能力。天健的业务范围广泛，客户遍布全国。目前，天健拥有固定客户 7000 余家，其中上市公司客户超过 690 家。在承办上市公司审计业务方面，天健在从事证券服务业务的会计师事务所中位居全国前列。依据中注协最新公布的会计师事务所综合评价百家排名榜，天健会计师事务所持续展现出较强实力。2019-2021 年，天健会计师事务所连续三年排名第五，在内资事务所中居于首位。尽管 2022 年天健的排名较上年下降了一个位次，但整体上其排名仍呈现出稳健的提升态势。

表 3-1 2013-2022 年天健会计师事务所综合评价百家排名

评比年度	排名	业务收入（亿元）	业务收入增长率	注册会计师人数
2013	8	11.05	21.28%	1169
2014	7	13.41	21.38%	1389
2015	7	15.06	12.26%	1399
2016	7	19.28	28.06%	1453
2017	7	27.39	42.03%	1579
2018	7	30.15	10.09%	1602
2019	5	33.81	12.12%	1608
2020	5	39.47	16.75%	1846
2021	5	45.52	15.33%	1909
2022	6	51.93	14.07%	2078

数据来源：中国注册会计师协会

3.1.2 总分所设置

天健会计师事务所注册地和总部设在杭州，并在北京、上海、重庆、深圳、山东、江苏、安徽、厦门、广东、湖南、湖北、四川、云南、新疆设有十四个分所。

除了总部及十四个分所，天健会计师事务所的业务触角还延伸到了香港、台湾等地，为满足国际客户的需求，天健还在美国、德国、比利时、新加坡等国家和地区设立了联系所，搭建起了一个全球化的服务网络。经过多年的稳健发展，天健不仅在业务规模上取得了显著扩张，更在服务质量上实现了质的飞跃。依托审计、税务、工程咨询、交易和管理咨询等业务平台，持续为客户提供全方位、高质量的专业服务。在此过程中，天健不断加强内部治理建设，通过深化改革、优化流程，建立起了科学、合理、规范、健全的组织机构。

表 3-2 天健会计师事务所总分所设置情况

分所名称	所在城市	批准成立时间	注册会计师人数
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 总所	杭州市	2011-06-28	1206
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 山东分所	济南市	2009-12-29	56
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 上海分所	上海市	2009-12-30	102
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 广东分所	广州市	2010-01-25	135
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 云南分所	昆明市	2010-10-17	45
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 安徽分所	合肥市	2011-09-24	41
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 湖南分所	长沙市	2011-10-28	136
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 深圳分所	深圳市	2011-11-15	108
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 湖北分所	武汉市	2011-12-07	40
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 北京分所	北京市	2011-12-16	103
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 重庆分所	重庆市	2011-12-31	178
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 四川分所	成都市	2012-04-11	33
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 新疆分所	乌鲁木齐市	2012-12-14	13
天健会计师事务所（特殊普通合伙） 厦门分所	厦门市	2013-01-15	30

数据来源：国泰安数据库

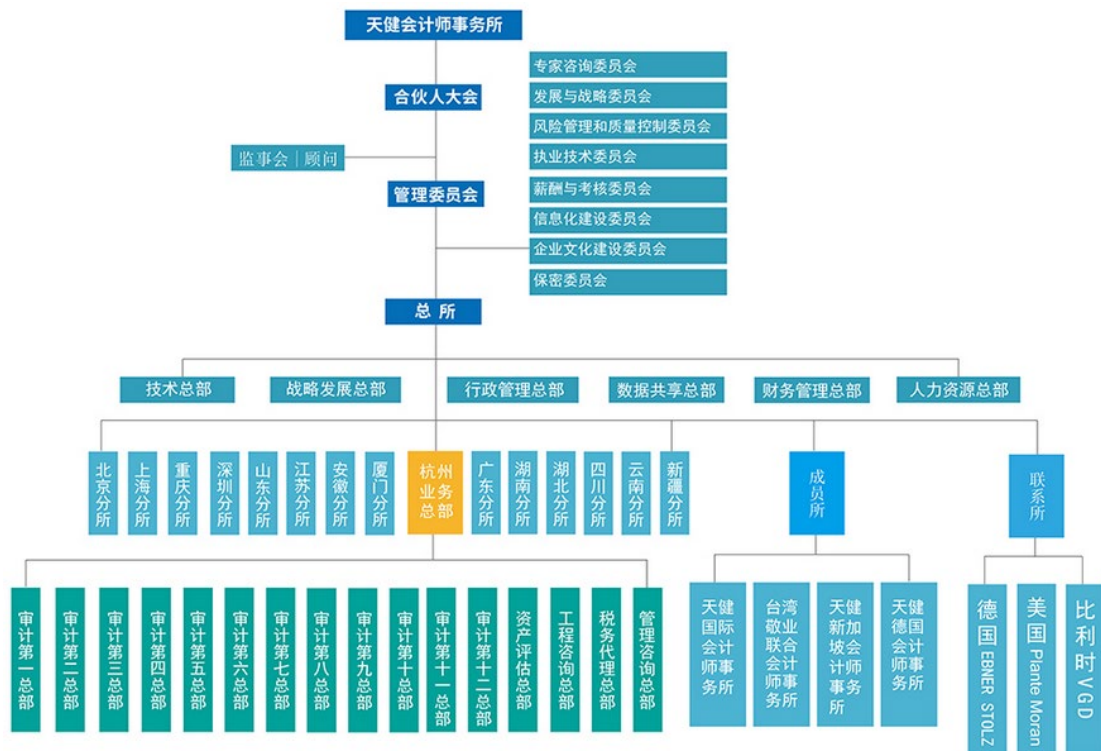


图 3-1 天健会计师事务所组织架构图

3.1.3 执业团队构成

天健拥有一支整体业务能力较强、年龄分布合理的审计执业队伍。根据中注协发布的会计师事务所综合评价百家排名及其行业管理信息系统，2013-2022 年天健注册会计师人数逐年增长，截至 2022 年末共有注册会计师 2272 名，合伙人 200 余名，从业人员 4700 余名，业务范围涵盖审计、税务和咨询等各个领域。与中注协公布的《2022 年度会计师事务所综合评价百家排名信息》中其他国内前八大事务所相比，天健所注册会计师总人数位列第二，注册会计师的学历层次也较高。

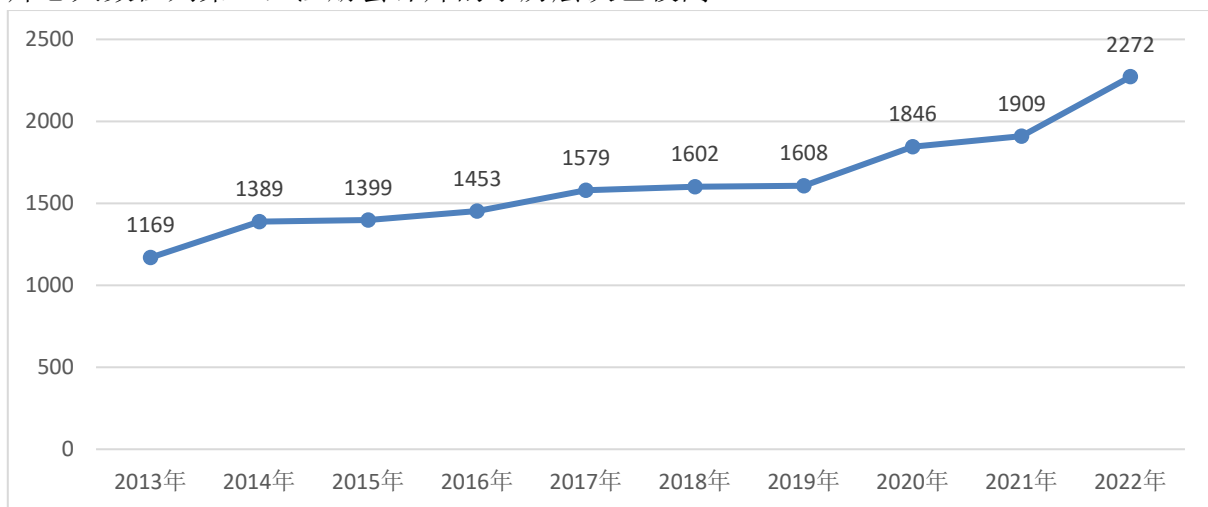


图 3-2 2013-2022 年天健会计师事务所注册会计师人数变化折线图

表 3-3 2022 年国内八大会计师事务所人员构成情况

序号	会计师事务所名称	注册会计师人数(含分所)	合伙人或股东人数	从业人员人数(含分所)	注册会计师学历结构		
					博士研究生人数	硕士研究生人数	本科人数
1	天健会计师事务所(特殊普通合伙)	2272	238	4793	1	235	942
2	立信会计师事务所(特殊普通合伙)	2452	280	8544	0	157	511
3	容诚会计师事务所(特殊普通合伙)	1397	179	3656	1	28	80
4	信永中和会计师事务所(特殊普通合伙)	1656	245	5216	0	57	220
5	致同会计师事务所(特殊普通合伙)	1298	225	4719	1	66	261
6	天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)	1165	89	6189	0	65	132
7	大华会计师事务所(特殊普通合伙)	1471	270	6508	1	50	287
8	中审众环会计师事务所(特殊普通合伙)	1243	216	3183	0	16	98

数据来源:中国注册会计师协会

3.1.4 审计市场表现

从事证券业务审计以来,天健会计师事务所因执业行为受到处罚的违规事件共 25 起。其中,被采取行政监管措施 20 次,行政处罚 1 次,自律监管措施 4 次。湖南、福建、广东、浙江等地监管局对天健所及其关联机构出具过警示函、约谈等措施。注册会计师审计是审计监督体系的重要组成部分,在执业中应主动承担社会责任,切实落实重大会计审计问题的主动报告责任。各地监管局根据监管要求督促天健所增强风险意识和责任意识,勤勉尽责履行资本市场“看门人”职责,为资本市场的健康发展贡献力量。

表 3-4 2018-2024 年天健会计师事务所受证监会处罚情况

序号	处罚/惩戒时间	实施处罚/惩戒的部门	处罚/惩戒种类	处罚/惩戒措施	处罚/惩戒文件号	处罚/惩戒注册会计师
1	2018/12/18	中国证监会湖南监管局	行政监管措施	监管谈话	-	贺梦然、胡萍、严芬
2	2019/03/14	中国证监会福建监管局	行政监管措施	出具警示函	(2019) 7 号	黄志恒、章天赐
3	2019/09/19	中国证监会广东监管局	行政监管措施	出具警示函	(2019) 75 号	金顺兴、李振华
4	2019/12/16	中国证监会浙江证监局	行政监管措施	出具警示函	-	陈志维、李琼娇
5	2019/12/26	中国证监会广东监管局	行政监管措施	出具警示函	(2019) 119 号	禩文欣、陈建成
6	2020/03/05	中国证监会广东监管局	行政监管措施	出具警示函	(2020) 27 号	张云鹤、李雯宇
7	2020/04/10	中国证监会浙江证监局	行政监管措施	出具警示函	-	赵丽、金东伟

8	2020/04/10	中国证监会 宁波证监局	行政监管措施	出具警示函	-	倪国君、何林飞
9	2020/11/19	中国证监会 浙江证监局	行政监管措施	出具警示函	-	吕瑛群、皇甫滢
10	2020/12/31	中国证监会 湖南监管局	行政监管措施	监管谈话	-	刘钢跃、周毅
11	2021/03/03	中国证监会 辽宁证监局	行政监管措施	监管谈话	(2021) 5号	赵国梁、陈锡雄
12	2021/03/22	中国证监会 广东监管局	行政监管措施	出具警示函	(2021) 12号	肖瑞峰、夏淳、廖屹峰、应丽、杨克晶、陈建成
13	2021/11/04	中国证监会 浙江证监局	行政监管措施	监管谈话	-	黄加才、刘芳
14	2022/01/12	中国证监会 浙江证监局	行政监管措施	出具警示函	-	罗训超、武继俊
15	2022/01/13	中国证监会 广东监管局	行政监管措施	出具警示函	(2021) 176号	乔如林、曾宪康
16	2022/01/17	中国证监会 浙江监管局	行政处罚	责令改正，没收业务收入155万元，并处以310万元罚款	浙江监管局行政处罚决定书(2022) 1号	陈勃、赵海荣、周小民
17	2022/12/08	中国证监会 浙江证监局	行政监管措施	出具警示函	-	毛晓东、黄锦洪
18	2022/12/19	中国证监会 深圳证监局	行政监管措施	监管谈话	(2022) 214号	余建耀、李鸿霞
19	2023/01/13	中国证监会 厦门证监局	行政监管措施	出具警示函	(2023) 2号	陈祖珍、骆建新
20	2023/03/31	中国证监会 浙江证监局	行政监管措施	监管谈话	-	贾川、俞佳南、徐海泓
21	2024/01/04	中国证监会 浙江证监局	行政监管措施	监管谈话	-	李伟海、郑瑜

数据来源：中国证券监督管理委员会

3.2 天健会计师事务所审计客户情况

3.2.1 总分所客户行业分布

天健会计师事务所凭借其卓越的专业能力和深厚的行业经验，为众多大型央企、地方国企及优秀上市公司提供了全方位的专业服务。其中，不乏像中车集团、中国黄金、中国一汽集团等行业龙头。此外，天健还为600多家上市公司提供了审计、税务、咨询以及改制、重组、辅导和上市申报等精细化、个性化的专业服务。

天健的上市公司客户涵盖了制造业、公用事业、建筑业、交通运输与仓储业、信息技术业、批发零售贸易业、金融保险业、房地产业、社会服务业、传播文化产业等多个行业领域。根据证监会2012年行业分类标准，对天健会计师事务所近五年的客户行业类型进行统计，结果显示，除了居民服务、修理和其他服务业（O）这一细分领域外，天健的客户几乎遍布所有行业，且客户总数呈现出高速增长态势。至2022年，天健上市公司客户数量已达到671家，在国内事务所中居于领先地位。

表 3-5 2018-2022 年天健会计师事务所客户行业类型分布

行业类型	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年
农、林、牧、渔业(A)	2	2	3	4	4
采矿业(B)	1	2	3	4	7
制造业(C)	299	343	394	443	510
电力、热力、燃气及水生产和供应业(D)	8	8	10	10	12
建筑业(E)	7	11	9	7	4
批发和零售业(F)	18	19	19	22	22
交通运输、仓储和邮政业(G)	6	6	7	8	7
住宿和餐饮业(H)	1	1	1	1	1
信息传输、软件和信息技术服务业(I)	22	28	38	45	52
金融业(J)	6	9	6	8	8
房地产业(K)	10	12	9	8	7
租赁和商务服务业(L)	6	6	7	9	9
科学研究和技术服务业(M)	3	3	3	6	8
水利、环境和公共设施管理业(N)	3	4	7	10	12
居民服务、修理和其他服务业(O)	0	0	0	0	0
教育(P)	0	1	1	1	0
卫生和社会工作(Q)	0	0	0	0	1
文化、体育和娱乐业(R)	8	6	7	7	6
综合(S)	0	1	1	1	1
合计	400	462	525	594	671

数据来源：国泰安数据库

由于天健各年度客户行业分布结构较为相似，故选取最新的 2022 年为例展示其客户分布。如图 3-3 所示，2022 年天健客户数量分布最多的行业是制造业（C）、信息传输、软件和信息技术服务业（I）、批发和零售业（F），分别占比 76%、8%、3%。

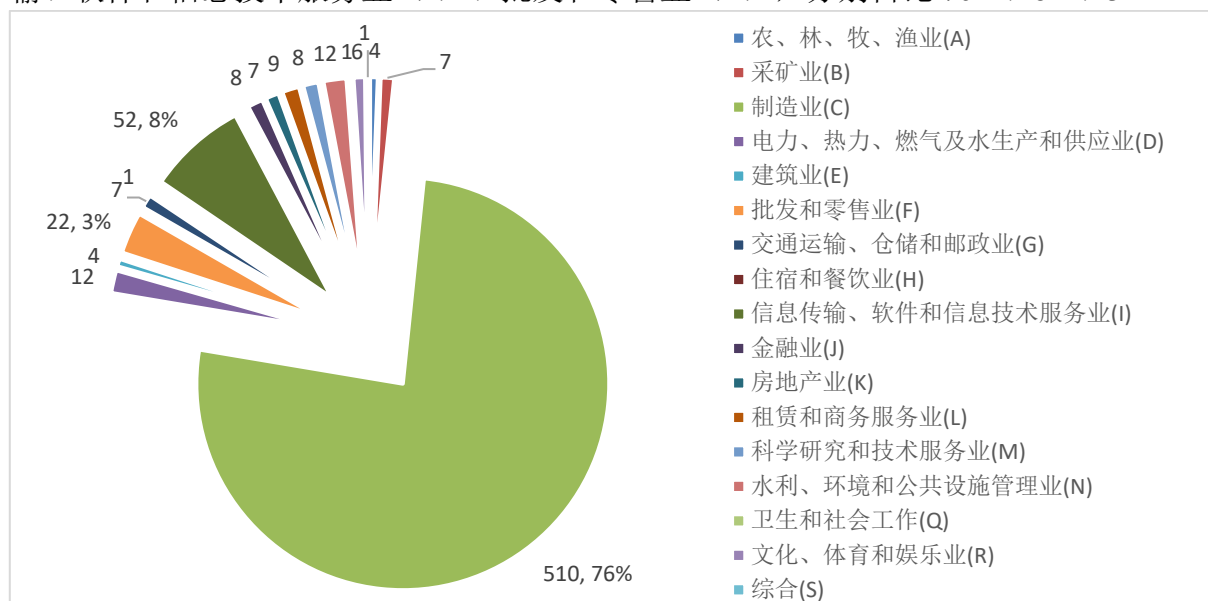


图 3-3 2022 年天健会计师事务所客户行业类型分布

对天健会计师事务所总所近五年的客户行业类型进行统计可以发现,天健总所的客户主要集中在制造业(C)领域,在软件和信息技术服务业(I)、批发和零售业(F)、租赁和商务服务业(L)等行业也稳定存在着一定数量的客户。制造业(C)作为国民经济的基础产业,其企业数量众多,对审计服务的需求量大,为天健会计师事务所带来稳定的业务收入。随着制造业的转型升级,对审计服务的质量和效率要求也在不断提高,这为天健会计师事务所提供了广阔的市场空间。天健总所客户的行业分布相对广泛,有利于分散业务风险。

表 3-6 2018-2022 年天健会计师事务所(总所)客户行业类型分布

行业类型	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
采矿业(B)	1	1	1	1	1
制造业(C)	209	225	267	304	340
电力、热力、燃气及水生产和供应业(D)	2	2	4	7	7
建筑业(E)	5	4	6	4	3
批发和零售业(F)	7	7	7	8	10
信息传输、软件和信息技术服务业(I)	13	17	21	24	29
金融业(J)	3	4	3	3	2
房地产业(K)	5	5	4	4	3
租赁和商务服务业(L)	5	5	6	8	8
科学研究和技术服务业(M)	1	1	0	2	3
水利、环境和公共设施管理业(N)	2	3	4	5	6
卫生和社会工作(Q)	0	0	0	0	1
文化、体育和娱乐业(R)	4	3	4	5	3
合计	257	277	327	375	416

数据来源:国泰安数据库

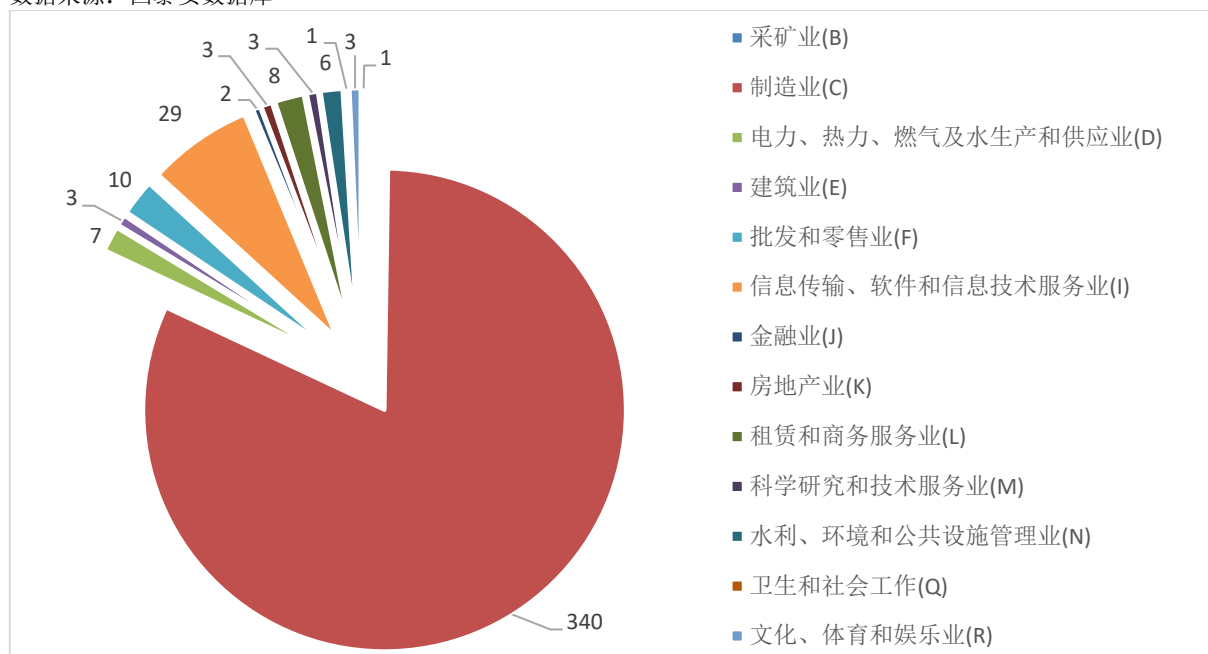


图 3-4 2022 年天健会计师事务所(总所)客户行业类型分布

通过对天健会计师事务所总所和业务量前五大分所（以下简称“五大分所”）2022年的客户行业类型的统计对比，可以发现，天健分所的客户也主要集中在制造业（C）领域。此外，一些分所在某些特定行业领域存在客户。如湖南分所在农、林、牧、渔业（A）、批发和零售业（F）以及金融业（J）有相较其他分所更多的客户，重庆分所在房地产业（K）、水利、环境和公共设施管理业（N）有相较其他分所更多的客户。这种行业地域分布特征一方面有助于分所提升在该领域的专业能力和服务质量，另一方面也使得分所面临着这些行业可能出现的周期性波动和政策风险。

表 3-7 2022 年天健会计师事务所总所及五大分所客户行业类型分布

行业类型	总所	湖南	深圳	广东	重庆	北京
农、林、牧、渔业(A)	0	3	0	0	0	1
采矿业(B)	1	0	1	0	1	2
制造业(C)	340	32	48	26	17	14
电力、热力、燃气及水生产和供应业(D)	7	1	0	0	1	2
建筑业(E)	3	0	0	0	0	1
批发和零售业(F)	10	8	1	0	1	1
交通运输、仓储和邮政业(G)	0	1	0	2	1	0
住宿和餐饮业(H)	0	1	0	0	0	0
信息传输、软件和信息技术服务业(I)	29	2	4	5	0	5
金融业(J)	2	2	0	1	1	0
房地产业(K)	3	0	0	0	3	0
租赁和商务服务业(L)	8	0	0	1	0	0
科学研究和技术服务业(M)	3	1	0	1	1	0
水利、环境和公共设施管理业(N)	6	1	0	0	2	1
卫生和社会工作(Q)	1	0	0	0	0	0
文化、体育和娱乐业(R)	3	1	0	0	0	0
合计	416	53	54	36	28	27

数据来源：国泰安数据库

3.2.2 总分所客户重要性水平

随着我国事务所规模的持续扩张，分所层面的客户结构变化对审计质量的影响不容忽视。从分所的设立与运营角度看，一方面，事务所有做大做强动机，通过兼并的方式设立分所能够快速扩展市场，扩大运营规模，增强自身竞争力。另一方面，一些不具备资质的小型事务所通过挂靠大型事务所来争夺高端客户，这种扩张方式往往缺乏明确的发展目标，导致事务所对分所的监督管理不足，使得总部难以有效控制审计质量。从分所的成本与收益来看，分所通常以事务所整体的名义承揽业务，但收入却归各分所自己所有。一旦出现法律诉讼或声誉受损，却需要事务所整体承担风险。这种成本和收益的不对等使得分所在面对重要客户时，更容易为了追求经济利益而丧失独立性。

参考吴溪等(2014)衡量客户重要性的方法,通过特定审计客户当年审计费用占该分所当年鉴证业务总收入的比率来评估分所客户的重要性。对天健总所及五大分所的前五大客户重要性水平进行计算发现,2018-2022年总分所客户重要性水平总体上均呈逐年下降的趋势,总所前五大客户重要性水平较分所而言明显偏低,北京、重庆、广东分所第一大客户的重要性水平基本在8%以上,第五大客户的重要性水平也均在3%以上,分所过高的客户重要性水平会可能导致其为了迎合重要客户的经济利益而丧失独立性。

表 3-8 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所客户重要性水平

机构	客户	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
总所	大客户 1	3.23%	3.48%	1.72%	1.46%	1.43%
	大客户 2	1.95%	1.93%	1.62%	1.46%	1.34%
	大客户 3	1.93%	1.86%	1.60%	1.38%	1.26%
	大客户 4	1.39%	1.78%	1.31%	1.25%	1.05%
	大客户 5	1.12%	1.13%	1.14%	1.06%	0.97%
北京分所	大客户 1	17.69%	17.70%	18.67%	10.14%	26.58%
	大客户 2	17.24%	14.70%	10.77%	8.75%	6.61%
	大客户 3	11.92%	11.20%	9.10%	8.33%	6.19%
	大客户 4	8.35%	10.82%	8.19%	8.19%	5.98%
	大客户 5	8.25%	6.90%	7.80%	6.11%	5.77%
广东分所	大客户 1	18.36%	6.16%	11.46%	8.24%	8.94%
	大客户 2	12.08%	5.28%	7.24%	7.06%	6.85%
	大客户 3	9.06%	4.40%	4.76%	5.12%	5.36%
	大客户 4	8.45%	3.96%	4.52%	4.41%	4.04%
	大客户 5	6.54%	3.70%	4.22%	4.41%	3.83%
湖南分所	大客户 1	9.39%	7.77%	8.15%	15.65%	5.27%
	大客户 2	7.26%	6.97%	7.94%	5.23%	4.58%
	大客户 3	5.21%	4.96%	5.36%	4.53%	4.46%
	大客户 4	4.40%	4.83%	4.80%	4.36%	4.29%
	大客户 5	4.35%	4.16%	4.45%	3.62%	4.07%
深圳分所	大客户 1	6.76%	6.10%	5.09%	5.13%	4.54%
	大客户 2	6.45%	5.68%	4.87%	4.27%	3.66%
	大客户 3	6.42%	5.65%	4.47%	3.96%	3.30%
	大客户 4	6.08%	5.50%	4.47%	3.85%	3.30%
	大客户 5	6.08%	5.35%	4.47%	3.84%	3.16%
重庆分所	大客户 1	11.01%	10.89%	10.06%	10.66%	9.07%
	大客户 2	10.84%	9.18%	8.48%	8.88%	8.37%
	大客户 3	8.03%	7.37%	6.90%	6.51%	6.14%
	大客户 4	6.81%	6.25%	6.50%	6.31%	6.11%
	大客户 5	5.76%	6.16%	5.78%	6.22%	5.94%

数据来源: 国泰安数据库

3.2.3 总分所客户风险情况

Z-score 模型 (Edward, 1968) 是一个多维度的统计方法, 它以破产企业为样本, 通过大量的实验, 对企业的运行状况、破产与否进行分析和判别。该模型通过对企业多个财务指标进行加权和计算, 得出一个 Z 值, 用于评估企业的破产概率, 从而帮助投资者、贷款机构和其他利益相关者了解企业的财务状况和风险水平。因此, 本文采用该模型来衡量天健客户的风险情况。

Z-score 的计算公式如下:

$$Z\text{-score}=0.012*X1+0.014*X2+0.033*X3+0.006*X4+0.999*X5$$

其中 $X1=\text{营运资金}\div\text{总资产}$, $X2=\text{留存收益}\div\text{总资产}$, $X3=\text{息税前利润}\div\text{总资产}$, $X4=\text{所有者权益总额}\div\text{总资产}$, $X5=\text{销售收入}\div\text{总资产}$ 。公司的 Z-score 值越小, 代表其破产的可能性越大。

结合表 3-9、表 3-10 分析天健事务所总所及五大分所的客户风险可以发现, 深圳分所的 Z 值平均值最低, 表明其客户群体的财务稳健性相对较弱。其次是湖南分所和总所, 它们的 Z 值平均值也处于较低水平, 其客户短期内出现破产的概率较低。北京分所与广东分所的 Z 值均值则位于 4.5 至 5 的区间内, 相较于深圳、湖南分所和总所, 其客户财务状况较好。而重庆分所 Z 值平均值最高, 甚至超过了 5, 在一定程度上可能反映出该分所在客户选择上相对谨慎。

表 3-9 天健会计师事务所总所及五大分所客户风险状况

机构	最大值	最小值	中位数	平均值	方差
总所	23.2944	-3.3128	3.0124	3.7891	9.7291
北京分所	26.7126	0.3452	2.3944	4.5412	40.3196
广东分所	33.8034	-1.8558	3.0608	4.9191	37.7697
湖南分所	14.0969	-1.1205	2.4244	3.6393	10.2954
深圳分所	13.2953	-1.4690	2.5233	3.4725	6.8481
重庆分所	29.8710	-6.5539	2.6189	5.1520	58.6628

数据来源: 国泰安数据库

表 3-10 Z-score 值域划分

Z 计分值	短期出现破产的概率
<1.8	存在严重财务危机, 破产几率很高 (破产区)
1.8-2.99	存在一定的财务危机, 破产几率较高 (灰色区)
>2.99	财务状况良好, 没有破产可能 (安全区)

3.3 天健会计师事务所总分所审计风格分析

3.3.1 审计风格一致性分析

Kothari 等(2010)指出,审计人员在执行审计工作时,会倾向于将工作流程标准化,这主要源于他们在长期应用会计准则的过程中,逐渐形成了独特且行之有效的工作准则。Francis 等(2014)进一步拓展了这一观点,他们将这种工作流程的标准化定义为“审计风格”。这种特色化的审计风格,不仅提高了审计工作的质量,也使得不同客户之间的会计信息更具可比性。会计师事务所总所与分所在执行审计任务时,尽管遵循相同的审计准则,但由于团队文化、业务专长和经验累积的差异,可能形成不同的审计风格。

参考 Francis 等(2014)的研究思路,通过分析被审计单位的会计信息可比性,可以逆向推导出事务所的审计风格。若两家属于同一行业的公司,在某一年度均选择了遵循统一内部工作标准的同一家会计师事务所(分所)进行审计,那么这两家公司在经过审计调整后的应计项目上应表现出相似性。根据 Francis 等(2014)的研究,本文采用截面修正 Jones 模型(Dechow, 1995)估计的可操控性应计利润配对之差来衡量事务所在同行业两家公司的审计中是否具有一致的审计风格。即将同一会计师事务所审计的同行业上市公司应计利润两两配对,然后,用配对公司同年度的应计利润“相似度”(即差值)来替代会计信息的可比性。具体步骤如下:

第一步,根据国泰安数据库,收集整理出 2018-2022 年天健总所及五大分所审计客户截面修正 Jones 模型下的操控性应计利润的绝对值,即 $|DA|$ 。

第二步,按同年度、同行业、同一事务所(分所)审计的原则将样本数据逐一进行配对,例如,对于某行业某年的 X、Y、Z 三家公司,将其样本数据进行两两配对,形成 XY、XZ、YZ 三组配对样本。其中,上市公司行业分类依据为证监会 2012 年发布的行业分类标准,制造业选取二级行业分类,其他行业选取一级行业分类。

第三步,根据模型(1)计算每一配对组中两个公司间的可操控性应计利润绝对值的差异,即 $|DA|$ 的两两差值。其中, $DA_{i,t}$ 为样本公司 i 在 t 年的可操控性应计利润。

$$Diff_DA_{ij,t} = ||DA_{i,t}| - |DA_{j,t}|| \quad (1)$$

第四步,分年度、按分所计算各行业所有配对样本组中两个公司可操控性应计利润绝对值差异的均值,即配对公司同年度的应计利润“相似度”,得出每个分所在每年的审计过程中所展现出的审计风格一致性数值。其中, $\sum Diff_DA_{ij,t}$ 代表样本公司 i、j 所在行业在 t 年所有配对样本组的可操控性应计利润绝对值差异之和, n 代表配对数量。

$$Style_{ij,t} = \frac{\sum Diff_DA_{ij,t}}{n} \quad (2)$$

当事务所审计风格一致性数值较小时,意味着该所客户在可操控性应计利润上的差异较小,这也表明该所的审计风格较为明显和一致;相反,若事务所审计风格一致性数值较大,则反映出该所客户在可操控性应计利润上存在的差异较大,即该所的审计风格一致性相对较弱。

依据上述步骤,本文运用 Stata15.0 对天健事务所总所及五大分所 2018-2022 年的审计风格一致性进行了计算,从表 3-11、表 3-12 以及图 3-5 可以看出,天健会计师事务所总所及五大分所的审计风格一致性存在明显不同,表明同一事务所总分所间的审计风格确实存在差异。

表 3-11 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格一致性数值

年份	行业	总所	北京分所	广东分所	湖南分所	深圳分所	重庆分所
2018 年	C27	0.0548	0.0577	-	0.0861	-	0.1045
	C39	0.0790	0.0479	0.1353	0.0190	0.0521	-
	F	0.0473	0.0118		0.0609	-	-
	I	0.0570	-	0.0186	-	0.0472	-

	均值	0.0478	0.0391	0.1100	0.0557	0.0534	0.1078
2019 年	C27	0.0569	0.0801	-	0.0035	-	0.0290
	C39	0.0775	0.0749	0.0917	0.0589	0.1054	-
	F	0.0442	0.1285	-	0.1009	-	-
	I	0.0756	-	0.0496	0.0700	0.0891	-

	均值	0.0628	0.0945	0.0594	0.0535	0.0705	0.0811
2020 年	C22	0.0503	-	0.0742	0.0093	-	-
	C27	0.0601	0.0731	-	0.0686	-	0.0405
	C38	0.0690	-	0.0843	0.0258	-	-
	I	0.0564	-	0.1084	0.0267	0.0071	-

	均值	0.0585	0.0372	0.0739	0.0757	0.0797	0.1238
2021 年	C13	0.0973	-	-	0.1360	0.0444	-
	C27	0.0589	0.0670	-	0.0920	-	0.0242
	C35	0.0629	0.1264	-	0.1229	0.0641	-
	C39	0.0660	0.1581	0.0887	0.0523	0.0377	-

	均值	0.0636	0.0804	0.0930	0.0712	0.0560	0.0936
2022 年	C27	0.0440	0.0929	-	0.0362	-	0.0636
	C35	0.0836	0.0433	-	0.0316	0.1119	-
	C39	0.1019	0.0719	0.0461	0.0455	0.0678	-
	I	0.0646	0.0815	0.1134	0.0241	0.0867	-

	均值	0.0599	0.0541	0.0455	0.0638	0.0502	0.0637

数据来源: 国泰安数据库, -代表该行业样本量小于 3 无法计算, ...是为简化表格省略列示的结果。

表 3-12 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格一致性数值统计

机构	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	平均值	标准差	方差
总所	0.0478	0.0628	0.0585	0.0636	0.0599	0.0585	0.0057	0.00003
北京分所	0.0391	0.0945	0.0372	0.0804	0.0541	0.0611	0.0228	0.00052
广东分所	0.1100	0.0594	0.0739	0.0930	0.0455	0.0764	0.0230	0.00053
湖南分所	0.0557	0.0535	0.0757	0.0712	0.0638	0.0640	0.0086	0.00007
深圳分所	0.0534	0.0705	0.0797	0.0560	0.0502	0.0620	0.0113	0.00013
重庆分所	0.1078	0.0811	0.1238	0.0936	0.0637	0.0940	0.0208	0.00043

数据来源：国泰安数据库

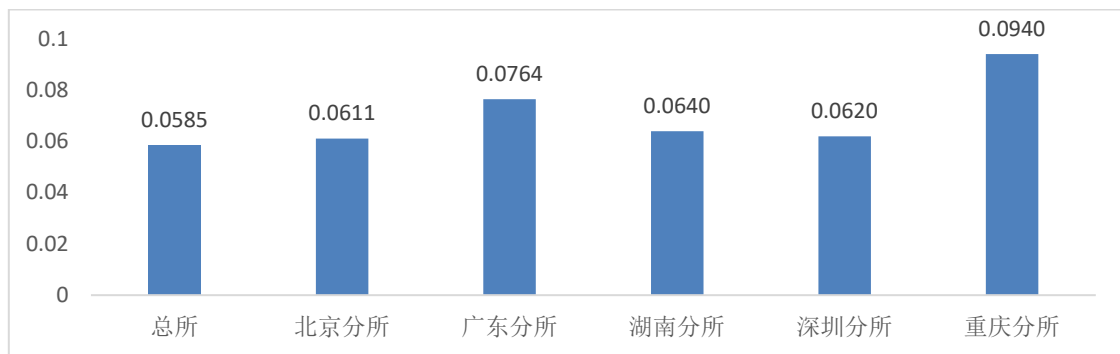


图 3-5 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格一致性数值平均值

首先，从整体上看，2018-2022 年天健会计师事务所总所的审计风格一致性数值均值（0.0585）小于其他分所，说明其审计风格较强。2018-2022 年天健总所的审计风格一致性数值处在 0.04-0.07 之间，标准差为 0.0057，数据波动幅度较小，说明其审计风格较为一致并且连贯。

其次，各个分所在审计风格一致性数值上也存在差异。从均值来看，北京分所审计风格一致性数值 0.0611，在五大分所中最小，深圳分所（均值 0.0620）和湖南分所（均值 0.0640）次之。从波动趋势来看，湖南分所的审计风格一致性数值标准差为 0.0086，在五大分所中波动较小，广东分所（标准差 0.0230）和北京分所（标准差 0.0228）的审计风格一致性数值波动较为明显。但总体来说，各分所的审计风格一致性数值都较为接近，且整体上均呈现了波动下降的趋势，随时间推移呈现出与总所趋于一致的态势。这可能与审计环境的变化、审计人员的工作经验和水平的提高等因素有关。

综上所述，2018-2022 年天健会计师事务所总所审计风格一致性数值的平均值最小，且变化幅度较小，说明总所基于应计利润“相似度”的审计风格一致性较强，与五大分所的审计风格存在一定的差异。五大分所作为天健会计师事务所的分支机构具有一定的独立性和地域性，不同地区的经济环境、行业特点和监管要求可能导致了分所在审计风格上表现出的差异。天健总所在审计工作中可能实行了一套统一的管理制度和审计标准，有助于审计人员在执行审计任务时遵循相同的流程和准则，更准确地判断应计利润的合理性，从而保持审计风格的一致性。在整体视角上，天健总分所审计风格的一致性呈现出持续增强的态势。

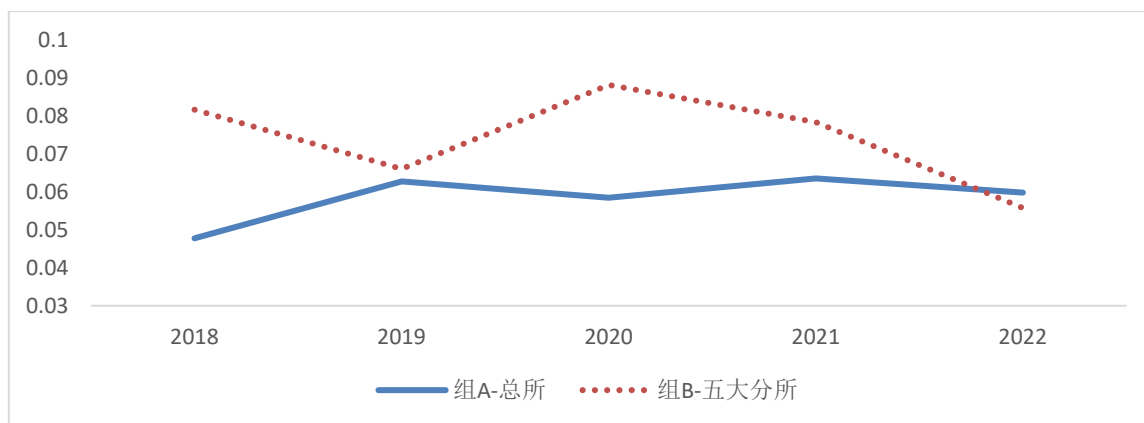


图 3-6 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所（平均）审计风格一致性数值变化情况

3.3.2 关键审计事项文本特征分析

关键审计事项作为审计师与被审计单位管理层之间不可或缺的沟通媒介，反映了审计过程中审计师最为关注的风险点。关键审计事项的披露不仅反映了被审计单位特有的业务复杂性和风险特征，更是审计师专业能力的直接体现，展现了他们在所属会计师事务所内获得的专业判断指导与培训成果，包括对会计准则的深入理解、精准阐释以及在审计实践中的灵活应用。基于关键审计事项段审计风格的形成，主要源于审计报告中详尽沟通的关键审计事项所呈现的会计科目分类特点。若放任众多个人审计师解读会计准则，不仅将引发不必要的成本，更可能导致解释的混乱与不一致，进而影响审计风格的统一性和准确性（Kothari 等，2010）。在同一家会计师事务所的指导下，审计师在沟通和关注关键审计事项时，往往展现出相同的倾向。这种倾向性不仅表现为对特定关键审计事项的偏爱，更体现在围绕这些事项开展审计工作的方式和策略上。因此，通过关键审计事项形成一种基于会计科目分类的审计风格，能够提高解释的一致性并降低理解成本。

同一个会计师事务所审计的公司披露的关键审计事项会有更高的关键审计事项文本相似度，更小的篇幅差异、语调差异和可读性差异，表现出基于关键审计事项的审计风格（田高良等，2021）。关键审计事项的独特之处在于其能够深刻反映审计师在审计过程中的深思熟虑与个人专业特质的体现，这些特质通过审计事项文本的详尽程度（即篇幅）、语言表达的情感倾向（即语调）、内容结构的一致性（即相似性）以及信息传达的清晰度（即可读性）等文本特征得以具体展现，因此，通过对关键审计事项“文本特征相似性”的分析能够度量不同审计师或审计团队之间在审计风格上的相似程度（刘成等，2023）。相比 Francis 等（2014）的研究方法，基于关键审计事项文本特征的分析可以从非财务指标的角度出发，对审计风格一致性衡量做出补充和进一步验证。因此，本文参考田高良等（2021）和刘成等（2023）的研究方法，运用 Python 编程对天健总所

及分所审计客户年报中的关键审计事项进行分析,借鉴以上文献的方法采用关键审计事项文本特征的离散度来衡量事务所内部的审计风格,其中文本特征指标包括篇幅、语调、相似性和可读性,其计算方法为用同一个总所或分所审计客户的关键审计事项文本特征指标的标准差除以其均值的绝对值,得到该所关键审计事项文本特征指标的离散度,离散程度越小,审计风格一致性越强。

(1) 篇幅离散度

关键审计事项段的文字篇幅反映了审计师识别关键审计事项的理由和围绕关键审计事项执行的额外或特殊审计程序,还体现了会计师事务所内在的工作规范、范式乃至工作量度的差异性。篇幅可作为衡量关键审计事项披露详细程度、审计程序复杂程度及审计努力程度的指标。参考刘成等(2023)使用关键审计事项文本在剔除数字和英文后的总字数作为篇幅的衡量指标,以总所或同一个分所审计客户的关键审计事项篇幅的标准差除以其均值计算出“篇幅离散度”,其计算公式如下:

$$Length_{disp_k} = Sd(Length)_k / Mean[abs(Length)]_k \quad (3)$$

其中, $Length$ 代表篇幅, $disp$ 代表离散度, k 代表关键审计事项, Sd 代表求标准差, $Mean$ 代表求均值, abs 代表求绝对值。“篇幅离散度”能够反映事务所内部各所是否出具了篇幅更为接近的关键审计事项段。为了更好地理解“篇幅离散度”的计算方法,举例说明如下:假设 A 事务所出具的三份审计报告的关键审计事项文本篇幅分别为 1000 字、1200 字和 1400 字,那么其平均的文本篇幅为 1200 字,标准差为 163.2993,则该所的“篇幅离散度”为标准差/均值绝对值=163.2993/1200=0.1361。

对天健总所及五大分所的关键审计事项篇幅离散度进行计算得到表 3-13,从中可以看出,2018-2022 年天健总所关键审计事项的篇幅离散度平均值高达 0.2805,且与其他分所存在较大差异,说明在关键审计事项篇幅层面,天健总所的审计风格一致性较弱,这可能是由于总所客户数量众多、行业分布广泛,客户差异性较大,导致关键审计事项披露篇幅的区分度较大。而湖南分所的关键审计事项篇幅离散度均值低于 0.2,说明其基于篇幅的审计风格一致性较强。

表 3-13 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所关键审计事项篇幅离散度

机构	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	平均值
总所	0.3052	0.2956	0.2837	0.2755	0.2424	0.2805
北京分所	0.2297	0.2309	0.2130	0.2332	0.2457	0.2305
广东分所	0.2183	0.2264	0.1653	0.2388	0.1918	0.2081
湖南分所	0.2033	0.2032	0.1810	0.1783	0.2139	0.1959
深圳分所	0.3230	0.2471	0.2513	0.2227	0.2297	0.2547
重庆分所	0.1934	0.2894	0.3457	0.2742	0.2403	0.2686

数据来源:根据文构财经文本数据库整理所得

(2) 语调离散度

审计师从识别到最后披露关键审计事项的整个过程中，会与公司管理层进行协商、妥协，甚至可能涉及一定程度的折衷处理。这种复杂的互动过程，不可避免地会影响到审计师在撰写报告时所使用的语言策略，包括积极与消极语汇的选择与搭配，从而造就了审计报告中语调上的差异。即使隐瞒部分消极信息，给出披露关键审计事项的依据以及执行的特殊审计程序时仍可能暴露出隐含的情感倾向。

语调特征数据的构建使用 Loughran 和 McDonald (2011) 提供的金融情感词典文本中的词汇进行情感倾向分析，将词汇划分为积极、消极或中性等类别，统计出积极词汇和消极词汇的相应词频，计算得到最终的语调指标。本文参考田高良等 (2021) 使用两种语调指标的标准差除以均值的差异作为语调离散度的衡量指标，具体计算公式如下：

$$Tone1 = Sd\left(\frac{POSIVords - NEGAVords}{POSIVords + NEGAVords}\right)_k / Mean\left[abs\left(\frac{POSIVords - NEGAVords}{POSIVords + NEGAVords}\right)\right]_k \quad (4)$$

$$Tone2 = Sd\left(\frac{POSIVords - NEGAVords}{TOTALWords}\right)_k / Mean\left[abs\left(\frac{POSIVords - NEGAVords}{TOTALWords}\right)\right]_k \quad (5)$$

$$Tone_{disp} = |Tone1 - Tone2| \quad (6)$$

其中，*Tone* 代表语调，*POSIVords* 代表积极词汇，*NEGAVords* 代表消极词汇。“语调离散度”能够反映该审计团队的内部成员是否出具了语调更为接近的关键审计事项。为了更好地理解“语调离散度”的计算方法，举例说明如下：假设 A 事务所出具的三份审计报告的关键审计事项文本语调，用第一种衡量方法的计算结果分别为 0.6、0.8 和 0.9，那么其平均值为 0.7667，标准差为 0.1247；用第二种衡量方法的计算结果分别为 0.3、0.4 和 0.5，那么其平均值为 0.4，标准差为 0.0816，而该所的“语调离散度”为两种衡量结果的标准差除以均值之间的差异= $|0.1247/0.7667 - 0.0816/0.4| = 0.0414$ 。

对天健总所及五大分所的关键审计事项语调离散度进行计算得到表 3-14，可以看出，2018-2022 年天健总所关键审计事项的语调离散度平均值最低，且与其他分所存在较大差异，说明在关键审计事项语调层面，天健总所的审计风格一致性较强。而北京分所、广东分所的关键审计事项语调离散度均值高于 0.5，说明其基于语调的审计风格一致性较弱。

表 3-14 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所关键审计事项语调离散度

机构	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	平均值
总所	0.0723	0.2854	0.4328	0.3047	0.1586	0.2507
北京分所	0.3427	0.4685	0.4879	0.8451	0.4805	0.5249
广东分所	0.6065	0.3312	0.4762	0.3268	0.8510	0.5183
湖南分所	0.0841	0.2742	0.4568	0.3206	0.8018	0.3875
深圳分所	0.1423	0.9545	0.2344	0.5924	0.2322	0.4311
重庆分所	0.1519	0.4953	0.6472	0.4043	0.4744	0.4346

数据来源：根据文构财经文本数据库整理所得

(3) 相似性离散度

审计报告中沟通的关键审计事项会呈现出按会计科目分类的集中特征。审计风格一旦存在,将会使同一家会计师事务所在工作中系统地偏爱检验某些会计科目、披露某一类关键审计事项,而忽视某些会计科目,不沟通某些关键审计事项(Francis等,2014)。这种披露事项类别的偏好,体现了会计师事务所总体的工作规则、思维范式、准则理解以及对审计师职业培训的结果。

关键审计事项文本相似性指标的度量一般使用报告文本当期与同一行业其他所有公司文本当期相似性的均值,本文参考刘成等(2023)采用LDA模型计算关键审计事项文本相似性。通过计算“相似性离散度”可以量化不同会计师事务所总分所披露的关键审计事项类别之间的相似程度,从而客观评估各所在此类信息披露上的可比性。“相似性离散度”具体计算公式如下:

$$Similarity_{disp_k} = Sd(Similarity)_k / Mean[abs(Similarity)]_k \quad (7)$$

其中,*Similarity*代表相似性。“相似性离散度”能够反映事务所是否出具了相似性更为接近的关键审计事项,也即该所的审计风格是否更为接近。为了更好地理解相似性离散度的计算方法,举例说明如下:

假设A事务所出具的三份审计报告的关键审计事项文本相似性分别为9%、10%和11%,那么其平均的文本相似性为10%,而该审计团队的“相似性离散度”为标准差/均值=0.00816/10%=0.0816。假设B事务所出具的三份审计报告的关键审计事项文本相似性分别为5%、10%和15%,那么其平均的文本相似性为10%,而该审计团队的“相似性离散度”为标准差/均值=0.04082/10%=0.4082。可以发现,A、B事务所的关键审计事项文本相似性平均水平均为10%,但A事务所的“相似性离散度”相较于B事务所要更小,说明A事务所在与B事务所保持相似水平审计产出的前提下,展现出一致性更强的审计风格。

表3-15 2018-2022年天健会计师事务所总所及五大分所关键审计事项相似性离散度

机构	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年	平均值
总所	0.4238	0.3611	0.3423	0.2919	0.3011	0.3440
北京分所	0.3258	0.4607	0.4455	0.3909	0.4782	0.4202
广东分所	0.3220	0.5082	0.2693	0.2436	0.1871	0.3060
湖南分所	0.4868	0.3996	0.2919	0.4049	0.3132	0.3793
深圳分所	0.3388	0.3759	0.1255	0.1988	0.2596	0.2597
重庆分所	0.6504	0.6892	0.8162	0.7154	0.6600	0.7062

数据来源:根据文构财经文本数据库整理所得

对天健总所及五大分所的关键审计事项相似性离散度进行计算得到表3-15,天健关键审计事项相似性离散度在2018-2022年间整体呈现下降趋势,说明其审计风格一致性总体上有所增强;天健总所关键审计事项相似性离散度平均值相对较小,说明其基于文

本相似性的审计风格一致性较强；而重庆分所的关键审计事项语调离散度均值高于0.7，说明其基于文本相似性的审计风格一致性较弱。

(4) 可读性离散度

可读性反映了文本阅读的难易程度，对关键审计事项段进行可读性分析能揭示审计报告写作风格的一致性，同一事务所审计的同行业公司间关键审计事项的可读性趋于相似，这不仅彰显了会计师事务所执行审计工作时所秉持的整体化、标准化思考框架，也深刻体现了其语言组织模式与表达体系如何潜移默化地塑造着注册会计师的审计报告撰写风格。

本文使用的可读性指标来自文构（Wingo）财经文本数据库，在朴素贝叶斯的假设下，即假设文本中句子相互独立，并考虑句中词汇的前后搭配顺序，将文本中各个句子生成概率乘积的对数似然的均值，作为此文本的可读性度量。“可读性离散度”具体计算公式如下：

$$Readability_{disp_k} = Sd(Readability)_k / Mean[abs(Readability)]_k \quad (8)$$

其中，*Readability* 代表可读性，其值越高，表示文本中词对搭配顺序在语料中出现的频率越高，文本越容易被理解，文本可读性越高。“可读性离散度”能够反映事务所是否出具了可读性更为接近的关键审计事项。为了更好地理解可读性离散度的计算方法，举例说明如下：假设 A 事务所出具的三份审计报告的关键审计事项文本可读性分别为-30、-40 和-50，那么其平均的文本可读性为-40，而该审计团队的“可读性离散度”为标准差/均值绝对值=8.16497/40=0.2041。

对天健总所及五大分所的关键审计事项可读性离散度进行计算得到表 3-16，可以看出，2018-2022 年天健总分所关键审计事项的可读性离散度平均值差距较小，说明在关键审计事项可读性层面，天健总所与分所的审计风格一致性较为相近，其中，广东分所的审计风格一致性相对较强，而深圳分所的审计风格一致性则相对较弱。

表 3-16 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所关键审计事项可读性离散度

机构	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	平均值
总所	0.1370	0.1370	0.1201	0.1183	0.0977	0.1220
北京分所	0.0919	0.1232	0.1163	0.1030	0.1239	0.1117
广东分所	0.1296	0.1119	0.0866	0.0898	0.1026	0.1041
湖南分所	0.1137	0.1084	0.1411	0.1224	0.0898	0.1151
深圳分所	0.1505	0.1280	0.1734	0.1771	0.0918	0.1441
重庆分所	0.1704	0.1422	0.1230	0.1225	0.1405	0.1397

数据来源：根据文构财经文本数据库整理所得

综上所述，通过对天健会计师事务所关键审计事项篇幅、语调、相似性以及可读性四个指标离散度的综合分析可以得出，天健总分所基于关键审计事项的审计风格存在一定差异，其中，天健总所的审计风格一致性较强，湖南分所次之，北京分所和重庆分所

的审计风格一致性相对较弱。进一步探讨这种差异可能对审计质量产生的影响：一方面，审计风格的一致性有助于提升审计报告的权威性和可信度，表明其审计流程和判断标准相对统一，增强审计结果的可比性和一致性，提升审计信息的传播效率和利用价值，从而提高审计质量。另一方面，审计风格的差异可能导致审计结果的多样性和不一致性，影响信息使用者的理解和判断，降低审计信息的准确性和客观性，进而降低审计质量。

表 3-17 2018-2022 年天健总所及五大分所关键审计事项文本特征指标离散度分析

	篇幅离散度	语调离散度	相似性离散度	可读性离散度	平均值
总所	0.2805	0.2507	0.3440	0.1220	0.2493
北京分所	0.2305	0.5249	0.4202	0.1117	0.3218
广东分所	0.2081	0.5183	0.3060	0.1041	0.2841
湖南分所	0.1959	0.3875	0.3793	0.1151	0.2694
深圳分所	0.2547	0.4311	0.2597	0.1441	0.2724
重庆分所	0.2686	0.4346	0.7062	0.1397	0.3873

数据来源：根据文构财经文本数据库整理所得

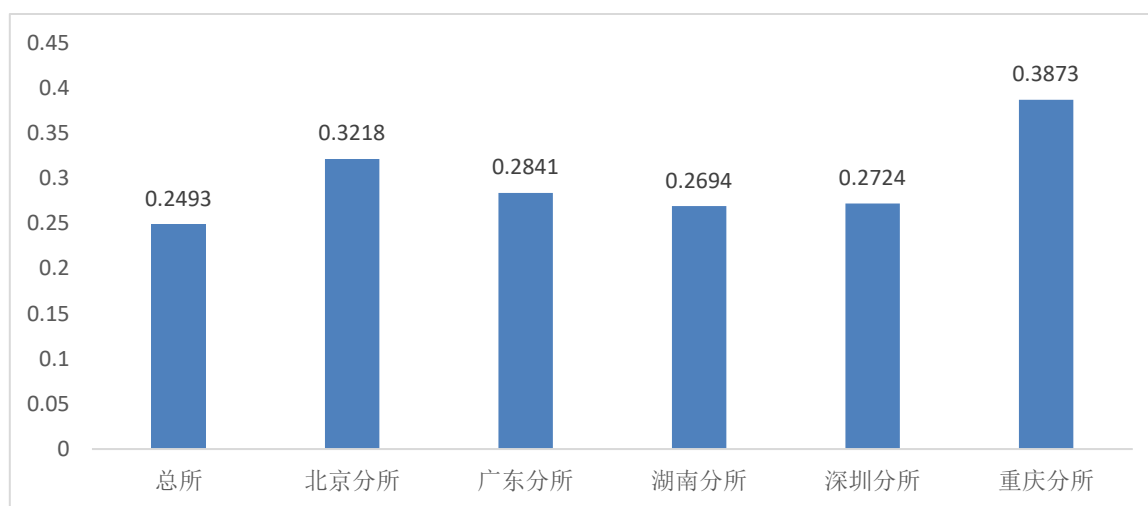


图 3-7 2018-2022 年天健总所及五大分所关键审计事项文本特征指标离散度平均值

3.3.3 签字集中度分析

从注册会计师个人层面来看，由于拥有签字权，签字会计师往往作为事务所审计业务的主要生产力。由于年审项目时间的限制，可能会出现由少数签字会计师负责事务所多个上市客户的现象。由于相同签字会计师在审计不同客户时更可能采用相同的工作方法、工作规则、工作范式，那么拥有越高的签字会计师集中签署度，事务所审计风格就越强。

借鉴吴溪（2006）的方法，用事务所上市客户数占签字会计师人数的比率来衡量签字集中度。签字集中度越高，表明签字会计师负责越多上市公司客户。表 3-18 统计了 2018-2022 年天健总所以及五大分所的签字集中度，可以发现，湖南分所和总所拥有较高的签字集中度，深圳分所和重庆分所签字集中度次之，北京分所和广东分所签字集中

度最低。从签字会计师的集中度来看，天健总所和湖南分所相较于其他分所具有更强的审计风格。这与前两节对审计风格一致性的度量结果基本一致，签字会计师的集中度作为衡量审计风格的一个指标，印证了前文对审计风格一致性计算的结果。

表 3-18 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所签字集中度

机构	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年	平均值
总所	1.12	1.10	1.20	1.26	1.32	1.20
北京分所	0.85	0.88	0.95	1.04	1.04	0.95
广东分所	0.70	0.90	0.83	0.86	0.83	0.82
湖南分所	1.41	1.25	1.16	1.30	1.28	1.28
深圳分所	1.12	1.00	0.98	1.15	1.29	1.11
重庆分所	1.06	1.16	1.22	1.05	1.08	1.11

数据来源：国泰安数据库

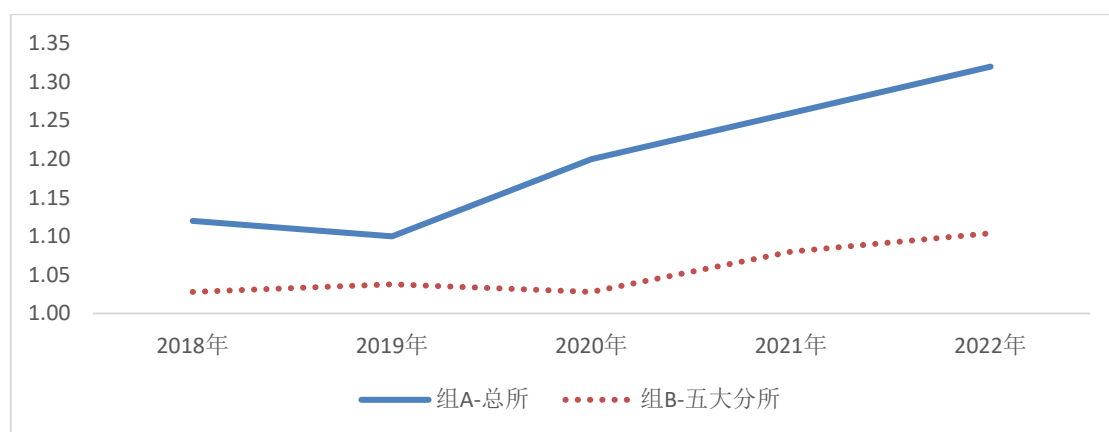


图 3-8 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所（平均）签字集中度

3.3.4 审计风格的综合分析

为了衡量天健的审计风格及总分所之间风格的异同，前文根据已有研究对审计风格一致性进行度量。不同方法各有侧重，为了更为全面地衡量天健总分所审计风格，深入了解审计风格的多维特征，引入关键审计事项文本特征（篇幅、语调、相似性、可读性）离散度和签字集中度这两项指标作为补充。

关键审计事项文本特征离散度作为一种文本分析指标，通过比较不同审计报告中关键审计事项的文本内容，衡量了审计报告的标准化程度和信息的透明度，能够揭示审计报告在内容上的共性和差异，评估审计工作的规范性。签字集中度的高低直接影响到审计工作的效率和准确性，对其进行深入分析有助于更好地理解审计风格的内在特征。这两项指标的补充分别从不同的角度反映了审计风格，进一步验证了最初的结论。

为了综合使用这三个指标对审计风格进行全面度量，本文采用排名累加的方法对数据进行归一化处理，使各指标具有相同的度量尺度，便于进行比较。具体做法是将总所及各分所的每项指标分别排名，然后将其排名结果进行累加，从而得到天健总分所审计

风格特征的综合指标。具体做法如下：

以 2022 年为例，将天健总所及五大分所的审计风格一致性排名、关键审计事项文本特征离散度排名和签字集中度排名加总并求出平均值，如表 3-19 所示。以此类推，计算出总所和各分所每一年三项指标排名的平均值，再次加总求均值排序后即可得到审计风格的综合名次，如表 3-20 所示。

表 3-19 2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格排名综合分析

	审计风格一致性排名	关键审计事项文本特征离散度排名	签字集中度排名	平均值
总所	2	1	2	1.67
北京分所	4	3	5	4.00
广东分所	5	4	6	5.00
湖南分所	3	5	1	3.00
深圳分所	1	2	3	2.00
重庆分所	6	6	4	5.33

表 3-20 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格排名综合分析

	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	平均值	综合排名
总所	2.00	2.67	2.67	2.00	2.00	2.27	1
北京分所	3.00	5.33	3.67	5.00	3.67	4.13	5
广东分所	5.33	3.33	3.67	4.00	3.67	4.00	4
湖南分所	2.00	1.00	3.33	2.33	4.67	2.67	2
深圳分所	2.67	4.67	3.33	2.67	2.00	3.07	3
重庆分所	4.67	4.00	4.33	5.00	5.00	4.60	6

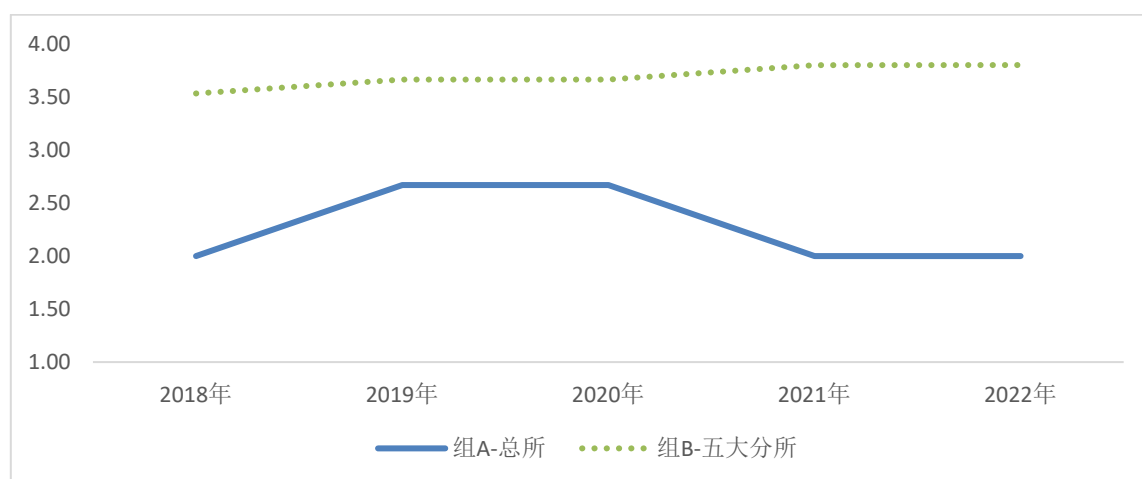


图 3-9 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所（平均）审计风格综合排名

综上所述，通过对审计风格一致性数值、关键审计事项文本特征离散度以及签字集中度进行比较可以得出，天健总所和分所之间审计风格具有一定差异，总所相对于分所而言审计风格一致性更强。天健总所和分所之间基于三种指标的审计风格差异分别体现为：

(1) 在审计风格一致性数值方面,与五大分所相比,天健总所基于应计相似度的审计风格一致性较强,且变化较小,数据波动幅度较小,说明其审计风格较为一致并且连贯,与五大分所的审计风格存在一定的差异;

(2) 在关键审计事项文本特征离散度方面,天健总分所之间基于关键审计事项篇幅、语调、相似性以及可读性的审计风格存在一定差异,天健总所相比五大分所基于关键审计事项文本特征的审计风格一致性较强;

(3) 在签字集中度方面,天健总所和湖南分所拥有较高的签字集中度,天健总所和湖南分所相较于其他分所基于签字集中度的审计风格一致性更强。

第4章 天健所审计风格对审计质量的影响分析

4.1 基于盈余平滑度的分析

会计盈余是评估公司经营成果和盈利能力的主要指标，是财务报告的核心信息。投资者、债权人和其他财报信息使用者通常通过会计盈余来了解公司的业绩和财务状况。因此，会计盈余的质量直接影响到这些利益相关者对公司财务状况的判断和决策。审计的主要目标之一是验证财务报表的真实性和准确性，特别是关于会计盈余的表述。如果会计盈余存在重大错误或误导性陈述，审计师需要发现并报告这些问题，以确保财务报表的可靠性。会计盈余作为财务报告中最重要信息之一，其质量高低决定了审计质量的高低。因此，盈余质量可以作为衡量审计质量的一个重要指标。

盈余质量的多种衡量方法中，时下被学界更为认可的是应计利润分离法，即利用回归模型将利润分离。在计算操纵性应计利润时，修正的 Jones 模型被广泛使用，但采用该模型计算出来的操纵性应计利润的绝对值 ($|DA|$) 衡量审计质量，与前文衡量审计风格的三大指标之一（即参考 Francis 等（2014）传统方法将同一会计师事务所审计的同行业上市公司应计利润逐一配对，用配对公司同年度的应计利润“相似度”度量审计风格）采用的数据同源，尽管后者经过分行业、配对等处理，与用于度量盈余管理程度的 $|DA|$ 已不再是同一组数据，但为了规避关联影响，提高结论在统计上的有效性，本小节采用盈余平滑度衡量审计质量。

盈余平滑度是公司财务报告收益波动偏离真实收益波动的程度。如果以公司财务报告盈余表示报告收益，现金流表示真实收益的话，盈余平滑度即可表述为一定期间内公司财务报告盈余与现金流的相关程度。这一指标可以用公司的经年初总资产标准化后的应计项目变化与现金流变化的截面相关系数来衡量。盈余平滑度越大，说明公司管理层为了向投资者传递公司经营状况稳定的假象越有可能故意隐藏业绩的波动，从而增加了信息的不透明程度，会计信息质量越低。盈余平滑度的计算公式如下：

$$ES_{i,t} = |Corr(\Delta ACC_{i,t}/TA_{i,t}, \Delta CFO_{i,t}/TA_{i,t})| \quad (9)$$

其中， $Corr$ 为相关系数， $\Delta ACC_{i,t}/TA_{i,t}$ 为应计项目增加额与期初总资产之比， $\Delta CFO_{i,t}/TA_{i,t}$ 为经营性现金流量增加额与期初总资产之比，以 $\Delta ACC_{i,t}/TA_{i,t}$ 和 $\Delta CFO_{i,t}/TA_{i,t}$ 相关系数的绝对值作为盈余平滑度 (ES) 的代理变量，ES 的值越小，盈余平滑度越大，说明审计质量越高。盈余平滑度在一定程度上可以反映公司是否通过盈余管理来隐藏真实的经营业绩波动，而审计质量的一个重要衡量标准就是经过审计的会计信息质

量，特别是盈余信息质量。因此，本文借鉴 Bhattacharya 等（2023）的研究方法，将盈余平滑度作为审计质量的一个替代指标，用于衡量审计质量。数据均从国泰安数据库中获取。

表 4-1 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所上市公司客户盈余平滑度（ES）均值

机构	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	均值
总所	2.4964	1.1201	1.5918	1.9522	1.5346	1.7390
北京分所	8.0011	9.7769	5.3065	4.0101	1.2681	5.6725
广东分所	2.5354	2.9867	2.4029	2.8687	1.5025	2.4592
湖南分所	1.2290	1.0308	2.2679	2.0668	2.2634	1.7716
深圳分所	4.4700	3.2934	2.6772	1.3061	1.0979	2.5689
重庆分所	4.3955	4.0074	5.8029	2.7723	2.2168	3.8390

数据来源：国泰安数据库

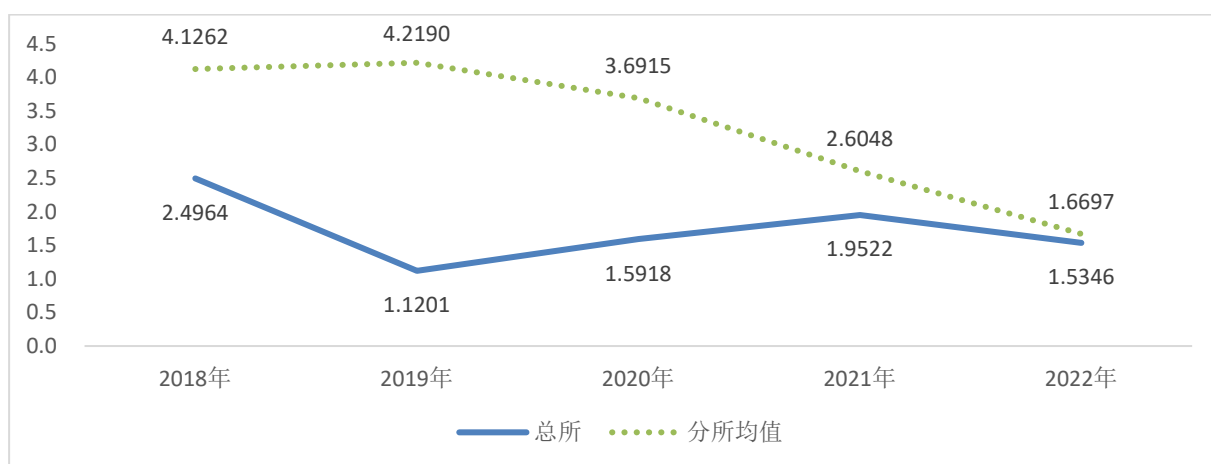


图 4-1 2018-2022 年天健会计师事务所总所与五大分所客户盈余平滑度（ES）均值对比

分组来看，如图 4-1 所示，审计风格综合排名第一的天健总所 2018-2022 年客户 ES 均值小于五大分所均值，即总所的盈余平滑度大于分所均值，表明总所基于会计盈余的审计质量较五大分所更高。

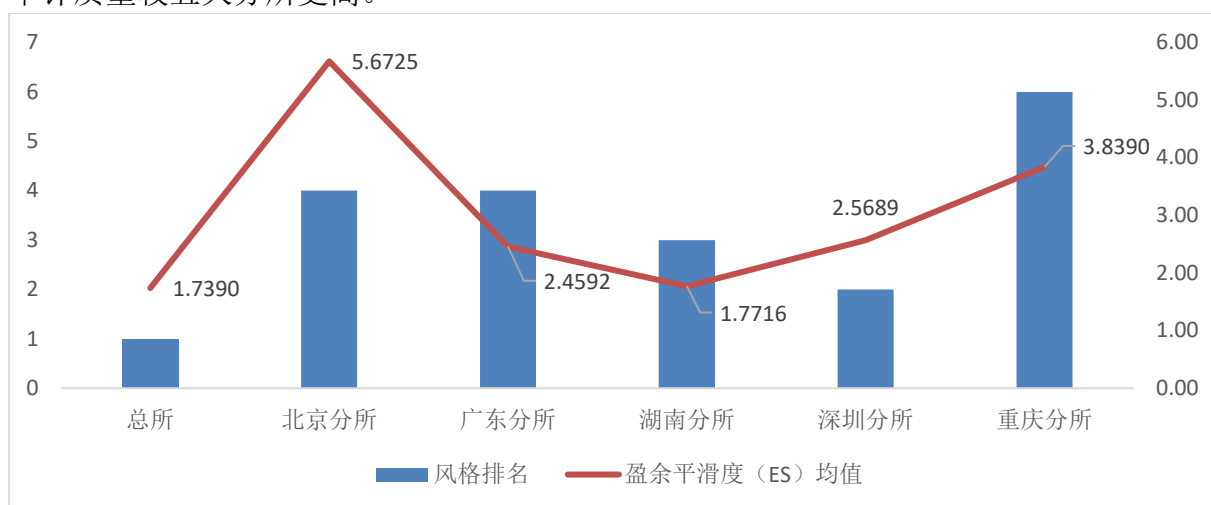


图 4-2 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格排名与客户盈余平滑度（ES）均值

结合 2018-2022 年天健会计师事务所总所及业务量前五大分所审计风格的综合排名和盈余平滑度均值进行分析。图 4-2 所展示的数据显示, 审计风格综合排名最高的天健总所 ES 均值最小, 为 1.7390, 即盈余平滑度最大, 总所基于会计盈余的审计质量最高; 审计风格综合排名靠后的北京分所和重庆分所 ES 均值较高, 分别为 5.6725 和 3.8390, 表明盈余平滑度较小, 审计质量较低。

具体来说, 当审计风格一致性较强时, 审计师们能够更有效地揭示和纠正被审计单位在财务报告中可能存在的误导性陈述或不当操作, 从而提高了财务报告的真实性和准确性。天健总所较高的审计风格一致性使得审计工作流程更为严格和细致, 能够更为有效地揭示和纠正被审计单位在财务报告中的不当操作, 增强财务报告的透明度和可信度, 从而提高审计质量。

4.2 基于财务重述的分析

财务报表重述是指企业对其公布的财务报表进行重新编制或更正的行为, 财务重述通常是由于发现之前的报表中存在错误或遗漏。但财务重述同时也可能是企业故意为之。比如, 管理层为了达到某些特定的财务指标, 如净利润、每股收益等, 以吸引投资者或满足某些融资条件, 通过虚报收入、操纵费用、隐藏资产负债等手段误导投资者, 制造虚假的经营状况, 美化企业的盈利能力, 迎合资本市场预期, 进而推动股价上涨。一旦目的达成, 企业会纠正前期财务报告中虚假或遗漏的信息, 逃避监管部门的追责。

高质量的审计程序应该能够系统地识别和评估财务报表中的潜在风险, 并采取适当的审计证据来支持审计结论。如果审计程序不够严谨或存在缺陷, 那么审计师可能无法及时发现财务报表中的问题, 从而导致后续需要进行财务重述。因此, 财务重述的比率可以间接地反映审计程序的严谨性和有效性。也就是说, 企业发生财务重述的比率越低, 说明审计师的审计质量越高。

4.2.1 基于财务重述频率的分析

财务重述的频率是指一个公司在一定时期内发布财务重述的次数。财务重述频率越高, 表明审计质量越低, 因为这可能表明审计师未能发现或纠正被审计单位财务报表中的错误。本文通过对比天健审计风格一致性不同的总所和五大分所 2018-2021 年发生财务重述的客户比重, 分析总分所审计风格差异对审计质量的影响。数据来源于国泰安数据库。

表 4-2 2018-2021 年天健会计师事务所总所及五大分所客户财务重述频率情况

年份	机构	重述数量	客户数量	占比
2018 年	总所	132	257	51.36%
	北京分所	5	11	45.45%
	广东分所	6	16	37.50%
	湖南分所	23	41	56.10%
	深圳分所	15	26	57.69%
	重庆分所	16	21	76.19%
2019 年	总所	199	277	71.84%
	北京分所	8	15	53.33%
	广东分所	35	43	81.40%
	湖南分所	29	43	67.44%
	深圳分所	23	30	76.67%
	重庆分所	19	23	82.61%
2020 年	总所	98	327	29.97%
	北京分所	3	20	15.00%
	广东分所	5	31	16.13%
	湖南分所	16	45	35.56%
	深圳分所	7	41	17.07%
	重庆分所	9	23	39.13%
2021 年	总所	6	303	1.98%
	北京分所	0	19	0.00%
	广东分所	1	23	4.35%
	湖南分所	0	34	0.00%
	深圳分所	1	33	3.03%
	重庆分所	0	20	0.00%

数据来源：国泰安数据库，该数据库暂未对 2022 年财务重述情况进行统计，下同。

表 4-3 2018-2021 年天健总所及五大分所上市公司客户财务重述频率及均值

机构	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	均值
总所	51.36%	71.84%	29.97%	1.98%	38.79%
北京分所	45.45%	53.33%	15.00%	0.00%	28.45%
广东分所	37.50%	81.40%	16.13%	4.35%	34.85%
湖南分所	56.10%	67.44%	35.56%	0.00%	39.78%
深圳分所	57.69%	76.67%	17.07%	3.03%	38.62%
重庆分所	76.19%	82.61%	39.13%	0.00%	49.48%

数据来源：国泰安数据库

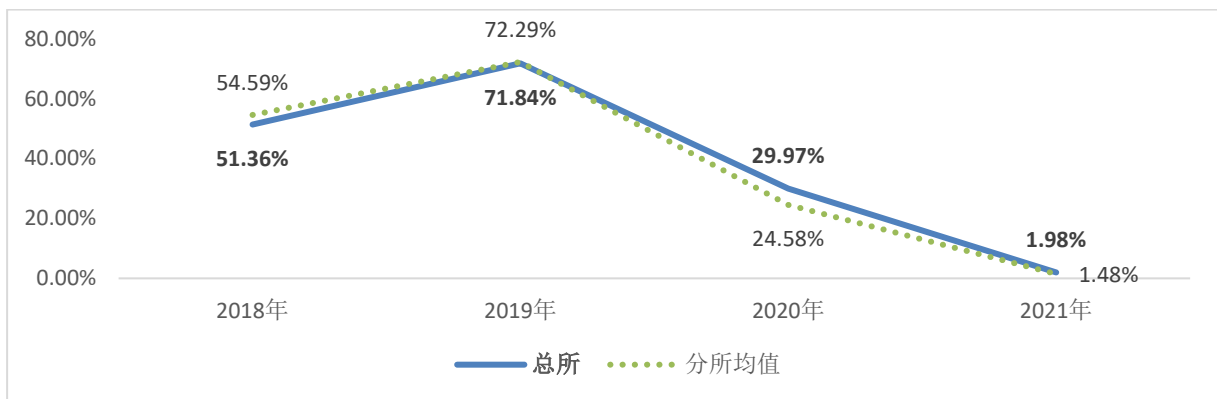


图 4-3 2018-2021 年天健会计师事务所总所与五大分所客户财务重述频率对比

分组来看,如图 4-3 所示,审计风格综合排名第一的天健总所 2018-2019 年客户财务重述频率小于五大分所均值,2020-2021 年略高于五大分所均值,考虑到总所客户数量及行业分布等情况更为复杂,一定程度上能够表明总所基于财务重述的审计质量较五大分所更高。

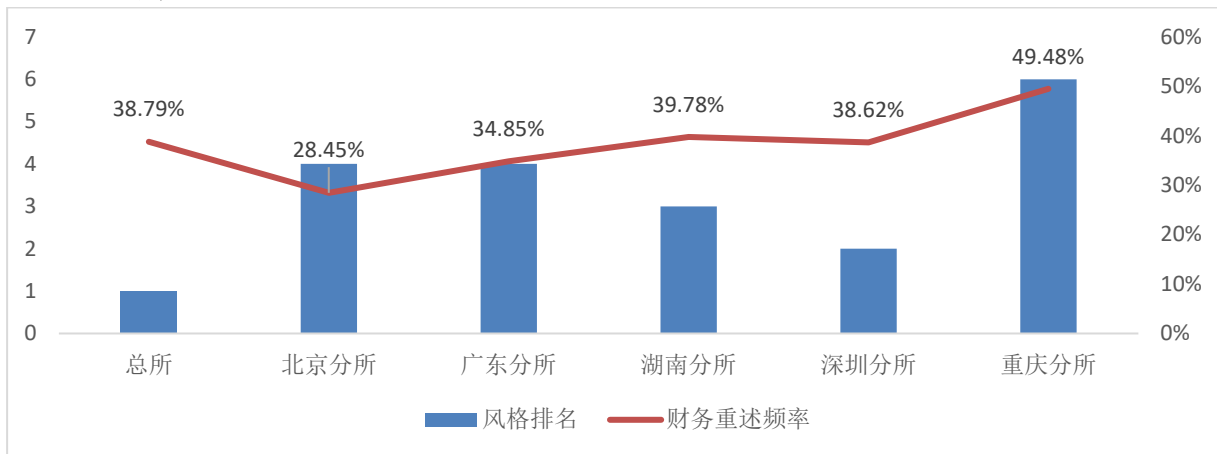


图 4-4 2018-2021 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格排名与客户财务重述频率

结合 2018-2021 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格与财务重述频率进行分析,图 4-4 所展示的数据显示,审计风格排名最靠后的重庆分所客户财务报表重述频率最高,均值为 49.48%;考虑到客户数量较多、行业分布广泛等影响,审计风格排名最高的天健总所 38.79%的财务重述频率均值相对来说并不高。说明审计风格一致性对财务重述现象有一定的抑制作用,具体来说,当天健的审计风格综合排名数值较小时,即审计风格较为一致时,财务重述的频率相对较低。这表明,随着审计风格一致性加强,天健总所对被审计单位的财务报告质量进行了更为严格的把控,有效减少了财务报告中存在的错误或误导性信息,进而降低了被审计单位财务重述的可能性。

4.2.2 基于财务重述严重程度的分析

财务重述的严重程度是指重述涉及的财务金额的大小以及对公司财务状况的影响程度。如果重述涉及的金额较大,对公司财务状况产生重大影响,可能表明审计质量较

低，因为这可能表明审计师未能发现或纠正财务报表中的重大错报。本文通过对比分析2018-2021年审计风格不同的总分所的审计客户在财务重述中涉及金额的大小，从而体现出审计风格差异对审计质量的影响。数据来源于国泰安数据库。

由表4-4、表4-5可知，2018-2021年天健重庆分所客户财务重述涉及金额最高，2起财务重述影响总金额超18亿元；其次是天健总所涉及财务数据的5起重述，影响总金额超6500万元；湖南、广东及深圳分所均仅有1起涉及财务数据的重述，金额均在600万元及以下。考虑到客户数量的差异，重庆分所的财务重述严重程度远远超过总所及其他分所，在财务重述方面展现出的审计质量较低。

表4-4 2018-2021年天健会计师事务所客户财务重述涉及财务数据情况

会计截止日期	证券代码	证券简称	所属分所	财务重述影响金额（万元）
2018-12-31	300313	*ST天山	重庆分所	-187,400.00
2018-12-31	002429	兆驰股份	深圳分所	-128.55
2018-12-31	002370	亚太药业	总所	-5,683.98
2018-12-31	300743	天地数码	总所	-140.24
2019-12-31	603557	ST起步	总所	101.74
2020-12-31	000688	国城矿业	重庆分所	17.49
2020-12-31	300766	每日互动	总所	-541.68
2020-12-31	300025	华星创业	总所	-38.23
2020-12-31	300501	海顺新材	湖南分所	-600.00
2021-12-31	300376	易事特	广东分所	-210.21

数据来源：国泰安数据库

表4-5 2018-2021年天健会计师事务所客户财务重述涉及财务数据汇总

所属分所	涉及财务数据的重述次数合计	涉及财务数据的重述占重述比例	财务重述影响金额绝对值合计（万元）
重庆分所	2	4.55%	187417.49
总所	5	1.15%	6505.86
湖南分所	1	1.47%	600.00
广东分所	1	2.13%	210.21
深圳分所	1	2.17%	128.55

数据来源：国泰安数据库

结合各分所审计风格的排名来看，审计风格排名第一的天健总所在财务重述金额方面表现出相对较小的数值，涉及财务数据的重述占重述比例较低，表明总所采用了更为严格和统一的审计方法，有效地降低了财务报告中可能存在的错误或误导性信息，进而减少了财务重述的可能性。相比之下，重庆、湖南、广东、深圳分所的审计风格排名靠后，其财务重述金额和涉及财务数据的重述占重述比例也相对较高。这暗示着这些分所在审计过程中可能较为宽松，对于财务报告的审查和分析不够深入，导致了一些重大错误或遗漏未能被及时发现和纠正。

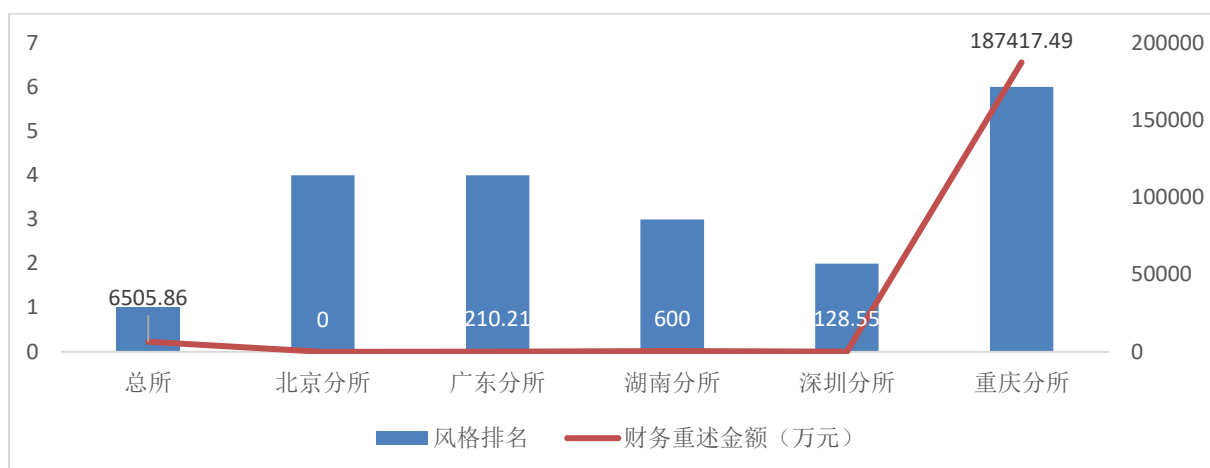


图 4-5 2018-2021 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格排名与客户财务重述金额

4.3 基于审计意见类型的分析

审计意见类型分为五种，除了标准无保留意见，带强调事项段的无保留意见、保留意见、无法表示意见以及否定意见这四类均属于非标准审计意见类型，即非标意见。通常认为，鉴于事务所与审计客户的合作基础，非标审计意见较为罕见。然而，一旦此类意见出现，便可在一定程度上体现审计人员在审计工作中认真与谨慎的态度。因此，审计人员发布的非标审计意见报告比例越高，越能反映出审计人员在审计过程中的高水平表现，也即审计质量越高。

4.3.1 整体审计意见比较

首先对天健总所及五大分所 2018-2022 年出具非标准审计意见比例的变化展开研究，探讨审计风格一致性对审计质量的影响。数据均从国泰安数据库中获取。

表 4-6 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所出具非标意见比例

	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	平均值
总所	3.89%	4.69%	4.89%	4.27%	1.68%	3.89%
北京分所	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
广东分所	6.25%	2.33%	0.00%	0.00%	2.78%	2.27%
湖南分所	9.76%	4.65%	4.44%	3.92%	1.89%	4.93%
深圳分所	3.85%	3.33%	0.00%	0.00%	0.00%	1.44%
重庆分所	2.57%	8.70%	1.39%	4.00%	1.71%	13.87%

数据来源：国泰安数据库

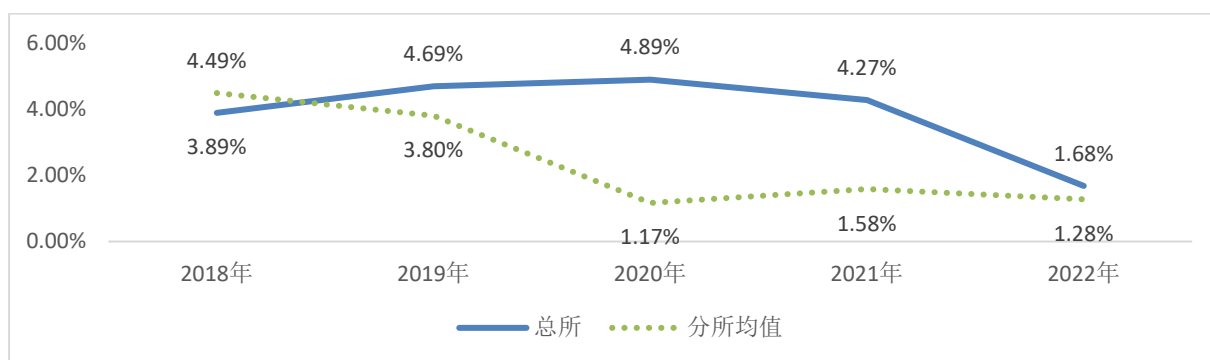


图 4-6 2018-2022 年天健会计师事务所总所与五大分所非标意见比例对比

分组来看，除 2018 年外，审计风格综合排名第一的天健总所出具的非标意见比例大于五大分所均值，表明总所基于审计意见类型的审计质量较五大分所更高。

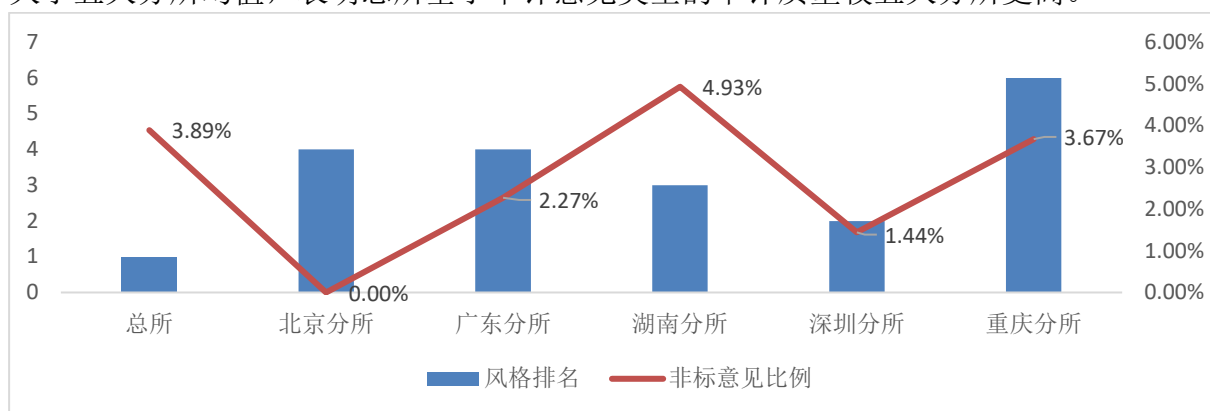


图 4-7 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格排名与非标意见比例

结合 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格与非标意见占比进行分析，图 4-7 所展示的数据显示，当审计风格综合排名数值较小时，即审计风格较强时，非标意见占比相应较高。这表明，随着审计风格一致性的加强，天健会计师事务所对被审计单位的财务报告进行了更为深入和细致的审查，更有可能发现其中的重大问题并发表非标意见。这种严格的审计风格有效地揭示了被审计单位财务报告中的潜在风险和问题，保护了投资者的利益，维护了市场的公平和透明。

4.3.2 不同风险客户审计意见比较

当事务所出具非标准审计意见，特别是保留、无法表示以及否定意见时，表明事务所宁愿放弃部分经济利益，也不与客户进行不正当的合作或妥协。这种行为传达了会计师事务所坚持独立、客观、公正的立场，也反映了其高质量的审计。不过，这并不意味着出具非标意见较少的事务所审计质量就低，还需结合实际情况具体分析其原因。因此，本文引入了风险概念，依据被审计单位所面对的不同经营风险来探讨非标审计意见比例的含义。

如 3.2.3 所述，Z-score 模型较多被用来评估企业的经营健康程度，Z 值在 1.8 以下

的企业存在严重财务危机，破产几率很高；Z值处于1.8-2.99之间的企业存在一定的财务危机，破产几率较高；Z值大于2.99的企业财务状况良好，没有破产可能。因此，本文以用企业Z值来替代天健审计客户的经营风险水平，以1.8、2.99两个数值作为分界值，将天健审计客户划分成三组进行分对比分析。

表4-7 2018-2019年天健总所及五大分所不同风险审计客户审计意见类型统计

	Z<1.8			1.8≤Z≤2.99			Z>2.99		
	非标意见	报告总数	非标意见占比	非标意见	报告总数	非标意见占比	非标意见	报告总数	非标意见占比
总所	11	118	9.32%	6	147	4.08%	6	269	2.23%
北京分所	0	9	0.00%	0	8	0.00%	0	9	0.00%
广东分所	1	14	7.14%	1	14	7.14%	0	31	0.00%
湖南分所	2	24	8.33%	1	25	4.00%	3	35	8.57%
深圳分所	2	12	16.67%	0	19	0.00%	0	25	0.00%
重庆分所	4	17	23.53%	2	8	25.00%	2	19	10.53%

数据来源：国泰安数据库

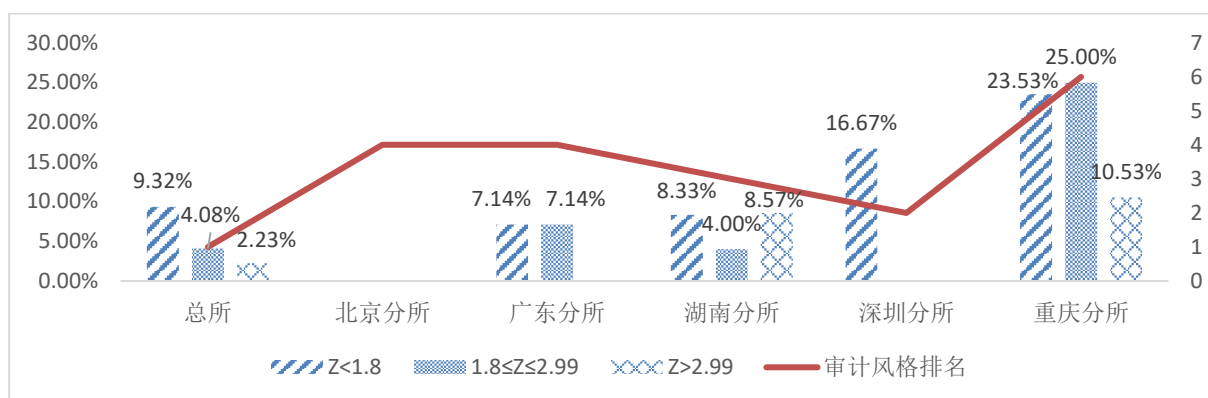


图4-8 2018-2019年天健总所及五大分所审计风格排名与不同风险客户审计意见

结合2018-2019年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格与不同风险客户审计意见占比进行分析，表4-7、图4-8所展示的数据显示，审计风格排名最高的天健总所对于高风险客户识别最为准确，对风险很高和较高的客户出具的非标审计意见数量占比较高，提高了自身的风险控制水平。而重庆分所和湖南分所对于风险较低的客户出具非标意见的占比反而较高，表明其对于客户风险的识别有一定偏差，可能会遗漏一些高风险客户财务报告中的潜在风险和问题。综上所述，经过细化分类后，能够发现天健总所一致连贯的审计风格带来的审计质量更为稳健，这与上一节的分析结果是一致的。

4.4 基于审计费用的分析

根据审计行业的普遍规律，会计师事务所提供的审计服务质量越高，其所收取的审计费用也就越高。这是因为高质量的审计服务需要更多的审计资源投入，包括更专业的审计人员、更详尽的审计程序和更长的审计时间，这些都会增加审计成本，从而导致审

计费用的增加。反之，如果会计师事务所提供的审计服务质量较低，其所收取的审计费用也会相应较低。这是因为低质量的审计服务可能缺乏必要的审计程序和细致的分析，导致审计成本降低，审计费用也随之减少。从经济激励的角度来看，会计师事务所作为盈利组织，其审计收费的高低直接影响到其经济收益。因此，为了获得更多的经济收益，会计师事务所所有动力提供高质量的审计服务，以吸引更多的客户并维持与现有客户的合作关系。因此，审计费用可以作为审计质量的替代变量。

本文通过对比 2018-2022 年天健总分所的审计收费变化，来观察天健总所及五大分所在审计风格差异下，会如何选择审计资源的投入，通过对审计客户收费差异的体现，分析其审计质量的高低。数据均从国泰安数据库中获取。

表 4-8 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计收费情况

年份	机构	客户数量	审计费用总计 (万元)	平均审计费 用(万元)	最高收费 (万元)	最低收费 (万元)
2018 年	总所	257	32737.93	127.88	1058.41	30.00
	北京分所	11	2180.90	198.26	385.90	90.00
	广东分所	16	1987.50	124.22	365.00	40.00
	湖南分所	41	4548.00	110.93	427.00	32.00
	深圳分所	26	2959.00	113.81	200.00	46.00
	重庆分所	21	2952.38	140.59	325.00	65.00
2019 年	总所	277	37040.86	134.21	1288.00	35.00
	北京分所	15	2679.67	191.41	474.37	35.00
	广东分所	43	4544.70	105.69	280.00	40.00
	湖南分所	43	4762.80	110.76	370.00	38.00
	深圳分所	30	3363.16	112.11	205.00	40.00
	重庆分所	23	3214.00	139.74	350.00	60.00
2020 年	总所	327	41978.97	129.97	720.00	20.00
	北京分所	20	3845.62	192.28	718.13	35.00
	广东分所	31	3316.29	106.98	380.00	50.00
	湖南分所	45	5165.99	117.41	421.00	40.00
	深圳分所	41	4029.66	98.28	205.00	30.00
	重庆分所	23	3477.50	151.20	350.00	70.00
2021 年	总所	375	47826.97	127.54	700.00	30.00
	北京分所	24	3601.06	150.04	365.00	40.00
	广东分所	33	3397.80	102.96	280.00	35.00
	湖南分所	51	6351.99	127.04	994.00	30.00
	深圳分所	45	4682.02	104.04	240.00	50.00
	重庆分所	25	3377.50	135.10	360.00	60.00
2022 年	总所	416	52360.51	126.17	750.00	24.00
	北京分所	27	4765.36	183.28	1266.82	28.00
	广东分所	36	3914.58	108.74	350.00	20.00
	湖南分所	53	6293.84	118.75	332.00	40.00
	深圳分所	54	5462.79	101.16	248.00	55.00
	重庆分所	28	3584.00	128.00	325.00	30.00

数据来源：国泰安数据库

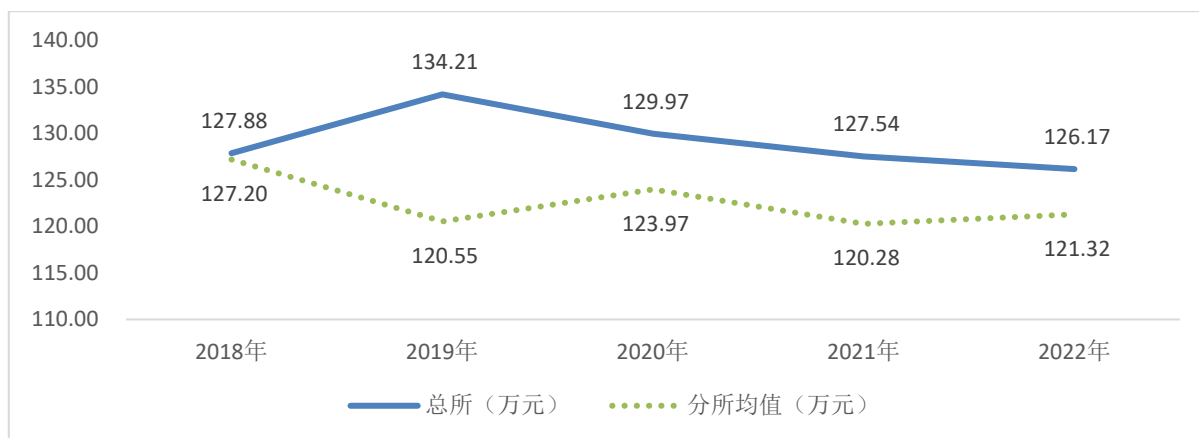


图 4-9 2018-2022 年天健会计师事务所总所与五大分所平均审计收费对比

分组来看，审计风格综合排名第一的天健总所 2018-2022 年平均审计收费大于五大分所均值，表明总所基于审计费用的审计质量较五大分所更高。

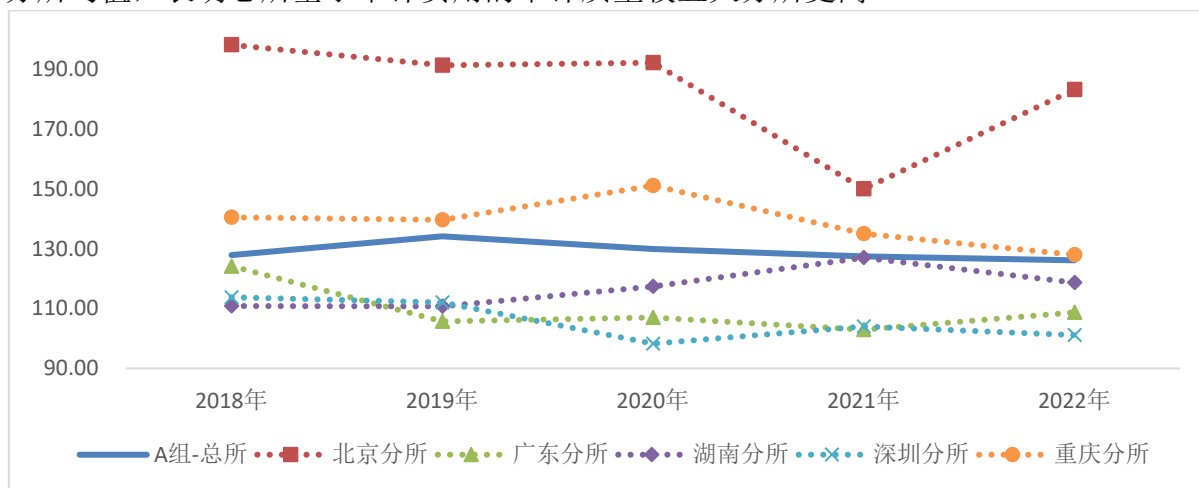


图 4-10 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所平均审计收费变化情况

从 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所平均审计收费变化情况来看，总所的平均收费保持在一个比较稳定的水平上，波动幅度较小，说明由于具有一致连贯的审计风格，尽管平均收费低于北京分所和重庆分所，但是其审计质量能够保持稳定。

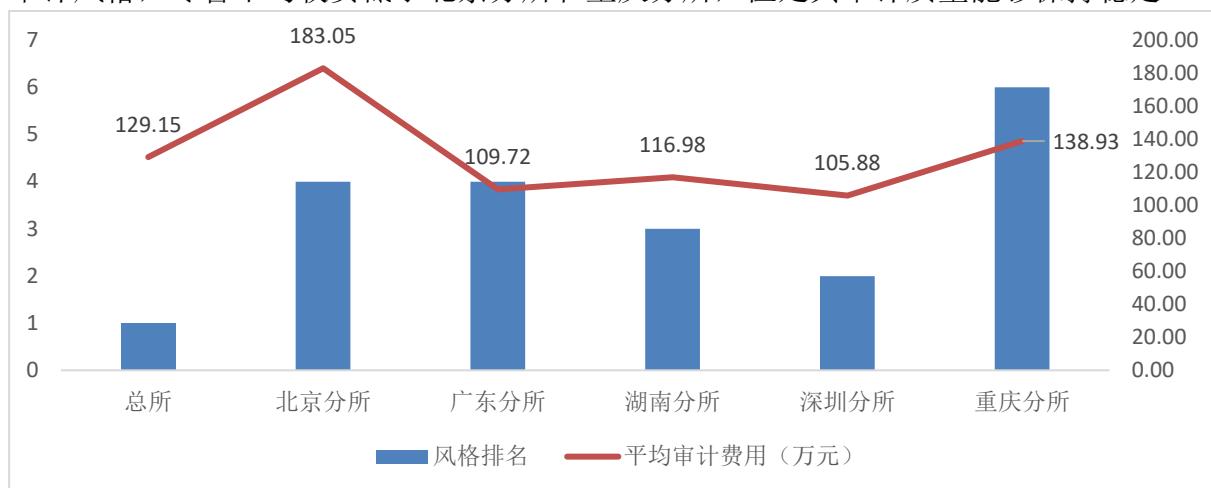


图 4-11 2018-2022 年天健会计师事务所总所及五大分所审计风格排名与平均审计费用

结合审计风格一致性排名以及前文签字集中度的分析可以得出,由于总所业务量远超其他分所,总所较强的审计风格一致性和较高的签字集中度能够形成标准化的审计流程和模板,团队成员之间通过相互协作有效地分配审计团队资源,共同完成多个客户的审计任务,从而提高整体审计效率,实现规模经济效应,从而在降低审计收费的同时能够保障较高的审计质量。

综上所述,天健总分所审计风格不同导致的审计质量差异,体现在以下四个方面:

(1) 在盈余平滑度方面,相比五大分所,天健总所的盈余平滑度更高,天健总所一致连贯的审计风格促使审计工作流程更加严格和细致,增强财务报告的透明度和可信度,从而提高审计质量;

(2) 在财务重述方面,考虑到客户数量的差异,天健总所的财务重述占比及金额表现出相对较小的数值,总所一致连贯的审计风格有效地降低了财务报告中可能存在的错误或误导性信息,进而减少了财务重述的可能性,保证了较高的审计质量;

(3) 在审计意见方面,天健总所出具保留及无法表示意见的审计报告数量占比始终保持在较高的水平,并加大了对经营风险较高的客户非标意见的出具力度,保持了较高的审计质量;

(4) 在审计费用方面,虽然天健总所由于业务量远超其他分所,在审计资源平均投入上表现不佳,但是从平均审计收费变化情况来看,总所的平均收费保持在一个比较稳定的水平上,波动幅度较小,说明由于具有一致连贯的审计风格,总所审计质量能够保持稳健。

4.5 审计风格影响审计质量的机制分析

4.5.1 基于审计客户视角

上文通过盈余平滑度、财务重述、审计意见类型、审计费用四个方面的综合分析,验证了天健总所一致连贯的审计风格使其审计质量相较于其他分所更高、更稳定。但是审计风格的连贯性与一致性具体如何影响审计质量的提升?从天健审计客户的视角分析,较强的审计风格有助于抑制审计意见购买现象,进而推动上市公司提高财报信息质量和内部控制水准,最终推动审计质量的整体提升。

(1) 提高财报信息质量

较强的审计风格往往意味着审计人员具有较强的独立性和专业能力,能够对客户的财务报告进行准确、客观的评估,并对其中的问题提出有针对性的意见和建议。这种独立性使得审计人员能够不受客户或其他外部因素的影响,保持客观公正的态度,对客户的财务报告进行准确的评估。专业能力则确保审计人员具备足够的知识和技能,能够识

别和解决各种复杂的财务问题。在审计过程中更有可能发现客户财务报告中的异常或错误，并对其进行深入的调查和分析。审计人员能够基于自己的专业判断，对客户的财务状况和经营绩效进行客观的评价，而不是仅仅为了满足客户的要求或保持与客户的关系而做出过于乐观或过于悲观的评估。在这种情况下，审计人员能够更好地履行其监督和鉴证的职责，减少客户为了获得满意的审计意见而进行盈余管理或购买审计意见的行为。由于审计人员具有较高的独立性和专业能力，他们更有能力对客户的财务报告提出有针对性的意见和建议。这些意见和建议不仅能够帮助客户发现潜在的问题和风险，还能够为客户的决策提供可靠的依据。同时，这种有针对性的意见和建议也能够提高审计工作的价值，使客户更加认可和信任审计人员的工作。

在较强的审计风格下，审计人员能够更好地履行其监督和鉴证的职责。监督职责要求审计人员对客户的财务报告进行全面的审查和核实，确保其真实、完整、合法和合规。鉴证职责则要求审计人员对客户的财务报告进行客观的评价和验证，为其提供独立的第三方证明。当审计人员具有较强的独立性和专业能力时，他们更有能力对抗那些试图通过购买审计意见等不正当手段来影响审计结果的行为。由于他们的独立性和专业能力，他们不会被客户或其他外部因素所左右，从而确保了审计结果的准确性和客观性。

本文引入应收账款占总收入的比例（以下简称 RCV 数据指标），以及存货在总资产的占比（以下简称 INV 数据指标）来反映企业财报信息质量，当这两个指标数值处于较低水平时，则能在一定程度上反映了企业财务管理的稳健性和真实性。

如表 4-9、图 4-11 所示，分析对比 2018 年至 2022 年期间，市场与天健会计师事务所审计客户的 RCV 指标数据，天健总所客户 RCV 指数始终低于分所及市场均值，2021 年，天健前五大分所 RCV 指数迅速下降，并在此之后保持低于市场均值的水平。这种转变展现了天健审计客户对坏账准备进行了充分的计提，从而提高了企业财报信息披露质量。与市场均值进对比可以发现，天健总所客户 RCV 指数一直远低于 A 股上市公司的平均水平，说明天健总所相对于分所以及其他事务所会对审计客户的财报信息披露质量更为关注。

表 4-9 2018-2022 年天健会计师事务所审计客户及市场应收账款占总收入比例情况

年份	总所	北京分所	广东分所	湖南分所	深圳分所	重庆分所	市场均值
2018 年	25.07%	17.12%	41.26%	25.63%	23.64%	69.04%	31.23%
2019 年	25.09%	24.11%	33.06%	30.01%	25.20%	60.26%	29.22%
2020 年	23.19%	23.21%	31.17%	31.04%	25.37%	66.33%	28.33%
2021 年	23.34%	21.75%	30.19%	27.08%	30.25%	25.08%	28.57%
2022 年	25.30%	29.27%	35.34%	27.82%	26.35%	26.33%	29.62%

数据来源：国泰安数据库

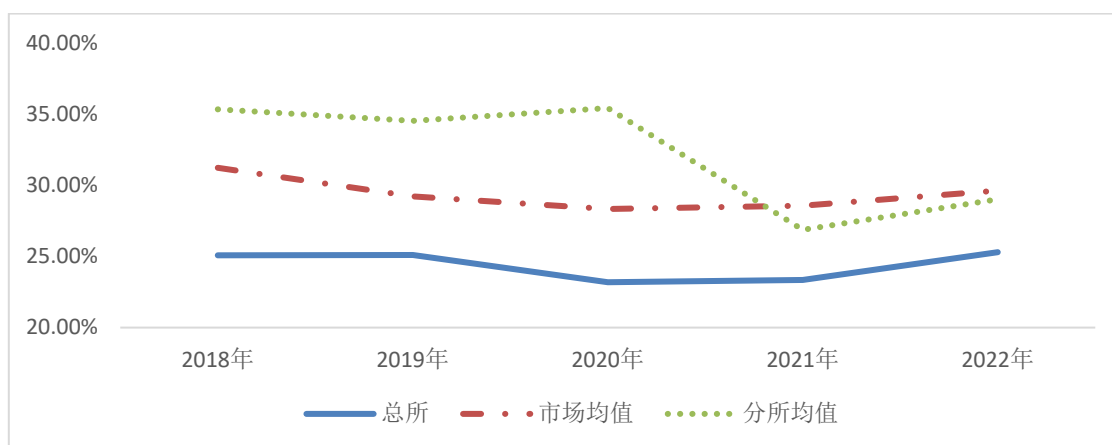


图 4-12 2018-2022 年天健会计师事务所审计客户及市场应收账款占总收入比例变动情况

从表 4-10、图 4-12 可以看出，天健审计客户的 INV 平均值在 2018 年至 2022 年间整体呈现出下降的趋势，这一变化与近年来 A 股上市公司整体 INV 平均值的下降趋势相吻合。这一现象反映了随着会计准则的不断规范和市场的日益成熟，上市公司在进行应计盈余管理时在存货项目的操作日趋复杂和精细的普遍趋势。然而，在这样的背景下，天健总所相较于其分所在审计过程中更为严谨和细致，提高了上市公司客户财务报表信息披露的质量。

表 4-10 2018-2022 年天健会计师事务所审计客户及市场存货占总资产比例情况

年份	总所	北京分所	广东分所	湖南分所	深圳分所	重庆分所	市场均值
2018 年	13.87%	18.57%	8.46%	16.55%	16.41%	19.65%	13.36%
2019 年	13.71%	16.65%	11.36%	14.93%	15.41%	16.31%	13.08%
2020 年	12.63%	17.77%	11.34%	13.00%	12.50%	16.84%	11.99%
2021 年	13.42%	16.39%	12.60%	13.45%	14.04%	12.87%	12.57%
2022 年	13.15%	14.06%	11.97%	13.96%	12.78%	13.31%	12.35%

数据来源：国泰安数据库

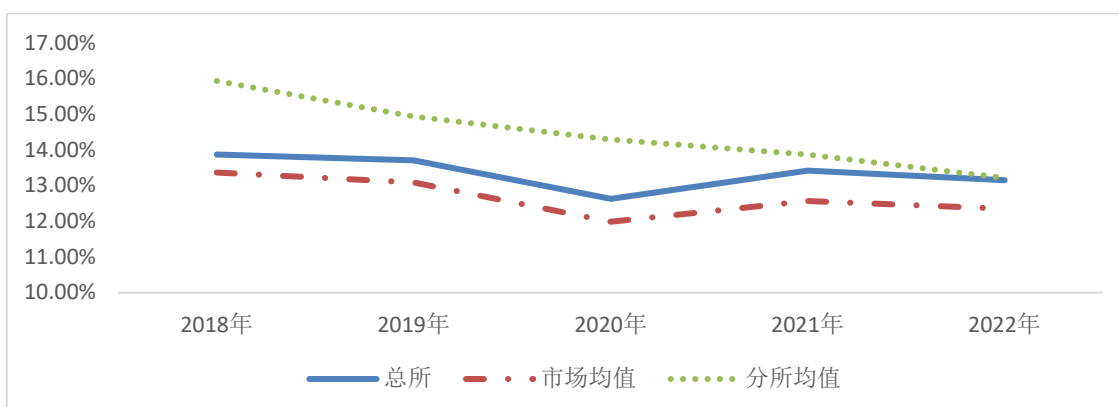


图 4-13 2018-2022 年天健会计师事务所审计客户及市场存货占总资产比例变动情况

(2) 加强企业内部控制

审计风格在促进客户加强内部控制方面扮演着重要的角色。审计人员凭借其专业知识和经验，能够对客户的内部控制系统进行深入分析和评估。

首先,通过对客户内部控制系统的的设计和运行的全面了解,审计人员可以发现潜在的风险点和不足之处。他们可以识别出内部控制流程中的漏洞、冗余或低效环节,以及可能引发错误或舞弊的风险点。其次,审计人员可以为客户提供关于如何改进和完善内部控制系统的专业建议。这些建议包括优化内部控制流程、强化关键控制措施、提高信息系统的安全性等。通过审计人员的指导,客户可以了解如何加强其内部控制,以减少错误、舞弊和不合规行为的风险。审计人员还可以通过其监督和鉴证职责,确保客户采取了适当的措施来改进其内部控制系统。他们可以定期或不定期地对客户的内部控制系统进行复查,以确保改进措施得到有效执行,并及时发现和解决潜在的问题。

通过以上方式,审计风格在促进客户加强内部控制方面发挥了重要的作用。审计风格积极、严谨、细致的审计师更有可能主动地与客户沟通,提供有针对性的建议和解决方案。他们能够与客户建立良好的合作关系,共同推动内部控制的改进和优化。审计师不仅能为客户提供独立的评估和鉴证服务,还通过其专业知识和经验为客户提供了宝贵的改进意见和建议。这种积极的合作和互动有助于提高客户的内部控制水平,降低风险,从而促进审计质量的提升。因此,从审计客户的视角来看,选择具有较强审计风格的审计机构进行审计,不仅能够获得更为准确、客观的审计意见,还能够通过审计机构的帮助和建议,提高自身的财务报告质量和内部控制水平。

本文收集整理2018年至2022年期间天健会计师事务所审计客户的内控评价报告信息表情况,根据内控评价报告及内部控制披露与实施情况衡量其内部控制质量水平,具体情况如下表4-11所示。

表4-11 2018-2022年天健会计师事务所审计客户内部控制缺陷占比情况

年份	总所	北京分所	广东分所	湖南分所	深圳分所	重庆分所
2018年	66.54%	54.55%	56.25%	63.41%	73.08%	23.81%
2019年	64.98%	40.00%	72.09%	62.79%	70.00%	34.78%
2020年	65.14%	40.00%	70.97%	66.67%	73.17%	39.13%
2021年	64.80%	41.67%	69.70%	60.78%	66.67%	44.00%
2022年	61.30%	48.15%	58.33%	60.38%	55.56%	50.00%

数据来源:国泰安数据库

2018年至2022年,天健总所审计客户内控存在缺陷的占比在61%-67%之间,且总体呈下降趋势。这一趋势表明由于天健总所统一、标准的审计风格所带来的正面效果,总所在审计过程中能够识别客户内控缺陷并推动了客户内控的改进。而重庆分所审计客户内控存在缺陷的占比呈逐年上升,这可能是由于其审计风格一致性较弱、未能遵循统一的审计标准,导致内控缺陷占比上升。

4.5.2 基于会计师事务所视角

从会计师事务所角度来看, 审计风格的统一有助于规范总分所内部工作规则, 从而推动分所通过优化风险管控和合理分配审计投入, 增强审计结果的准确性和可靠性, 提高审计工作的效率和效果, 减少审计失败的可能性, 从而提升审计质量。同时, 这种审计风格还能增强客户对事务所的信任和满意度, 提升事务所的市场声誉和竞争力。

(1) 优化风险管控

审计师通过全面地分析客户的经营环境、财务状况和风险状况, 在风险评估阶段就能更准确地识别出客户存在的潜在风险。这种风险识别能力的提升有助于事务所在后续审计工作中采取更有针对性的风险应对措施, 降低客户风险对审计工作的潜在影响。会计师事务所通过统一审计风格的建设和管理, 能够实现对客户风险的有效管控和审计质量的持续提升。

在分析财务报表时, 企业资产负债率水平常常被视作衡量经营风险水平的一个关键替代指标。普遍认为资产负债率低于 50% 的企业风险相对较低, 而超过 100% 的企业则风险相对较高。因此, 本文采用资产负债率来反映天健审计客户的经营风险, 并以 50% 和 100% 为临界点, 将客户分为三组进行深入分析。

表 4-12 2018-2022 年天健总分所不同资产负债率客户数量

年份	<50%		50%-100%		>100%	
	总所	分所	总所	分所	总所	分所
2018 年	165	92	84	43	8	8
2019 年	173	121	98	53	6	11
2020 年	225	132	95	57	7	9
2021 年	256	144	115	66	4	9
2022 年	262	158	149	87	5	10

数据来源: 国泰安数据库

如表 4-12 所示, 2018 年至 2022 年天健所在客户选择上展现出了明显的审计风格。从资产负债率的视角来看, 资产负债率小于 50% 的客户数量占天健总所客户数较多, 且数量从开始 2018 年的 165 家, 一直增加到 2022 年的 262 家。总所资产负债率在 50% 到 100% 之间水平的客户数量也相对稳定。天健分所资产负债率小于 100% 的客户数量变化趋势与总所相似, 但资产负债率大于 100% 的客户数量相对较多。从审计风格的角度来看, 这一转变可能反映了天健总所在维护声誉和风险管理方面的策略。通过选择低风险的审计项目, 天健总所能够确保审计质量, 减少因客户财务问题而引发的审计风险; 同时, 高风险客户自知其情, 更倾向于避开审计质量较高的天健总所, 转而寻求分所或其他事务所的服务。

(2) 增加审计投入

审计投入是指审计主体为确保审计质量而投入的全部资源和努力, 包括时间、人力、专业知识及技术支持等方面的综合投入。在一致性较强的审计风格要求下, 为执行更为

全面和深入的审计程序, 审计师往往会投入更多的时间和精力, 对客户的财务报表进行更为严格的审查和核实, 投入越大, 事务所越有可能发现被审计单位财务报表中的错误或漏洞, 从而为客户提供更高质量的审计服务。

审计投入体现在审计工作中注册会计师的努力程度, 通常可以通过一些具体指标来衡量, 例如从资产负债表日到审计报告日之间的天数, 即审计时滞。相较于审计投入, 审计时滞的数据更容易获取和计算。而审计投入的详细数据, 如具体的工作小时数、人力成本等, 不易直接获取或量化。因此, 审计时滞可以作为审计投入水平的一个替代变量, 反映了事务所对项目的投入时间。审计时滞较长可能意味着审计师有更多的时间去进行深入的审计分析, 执行更全面的审计程序, 从而更有可能发现潜在的问题和风险, 减少因时间紧迫而导致的错误或遗漏, 提高审计报告的准确性。本文搜集并整理了天健会计师事务所 2018 至 2022 年间对其审计客户的审计时滞数据, 用来评估其审计投入水平, 并深入分析其具体变化。

如表 4-13 所示, 在 2018 年至 2022 年, 市场的审计时滞总体有所上升, 天健所平均审计时滞水平与市场差距整体逐渐增大, 且天健所审计时滞始终高于市场平均水平, 侧面反映出天健所在审计投入方面的重视, 说明审计风格加强一定程度促进了天健所审计时滞增加。

表 4-13 2018-2022 年天健会计师事务所审计客户及市场审计时滞情况

年份	天健审计时滞(天)	市场审计时滞(天)	天健-市场(天)
2018 年	108.23	102.00	6.23
2019 年	110.33	110.49	-0.16
2020 年	105.66	104.97	0.69
2021 年	106.50	105.83	0.67
2022 年	107.59	106.69	0.90

数据来源: 国泰安数据库

如表 4-14、图 4-13 所示, 在 2018 年至 2022 年, 天健总所审计时滞基本高于市场均值和五大分所均值, 这表明总所因其审计风格一致性较强, 执行更为严格和复杂的审计程序以确保审计结果的准确性和可靠性, 从而导致审计时滞的增加。审计时滞的增加有助于发现被审计单位可能存在的财务问题或风险, 从而提高审计质量。

表 4-14 2018-2022 年天健总所及五大分所审计客户及市场审计时滞情况

年份	总所	北京分所	广东分所	湖南分所	深圳分所	重庆分所	市场均值
2018 年	106.24	107.64	112.79	106.74	102.67	106.17	102.00
2019 年	111.08	113.53	113.00	106.55	108.47	103.77	110.49
2020 年	106.61	107.20	104.21	103.53	106.46	100.00	104.97
2021 年	106.95	106.88	104.06	105.88	109.29	101.52	105.83
2022 年	108.38	109.15	104.76	107.20	107.26	106.65	106.69

数据来源: 国泰安数据库

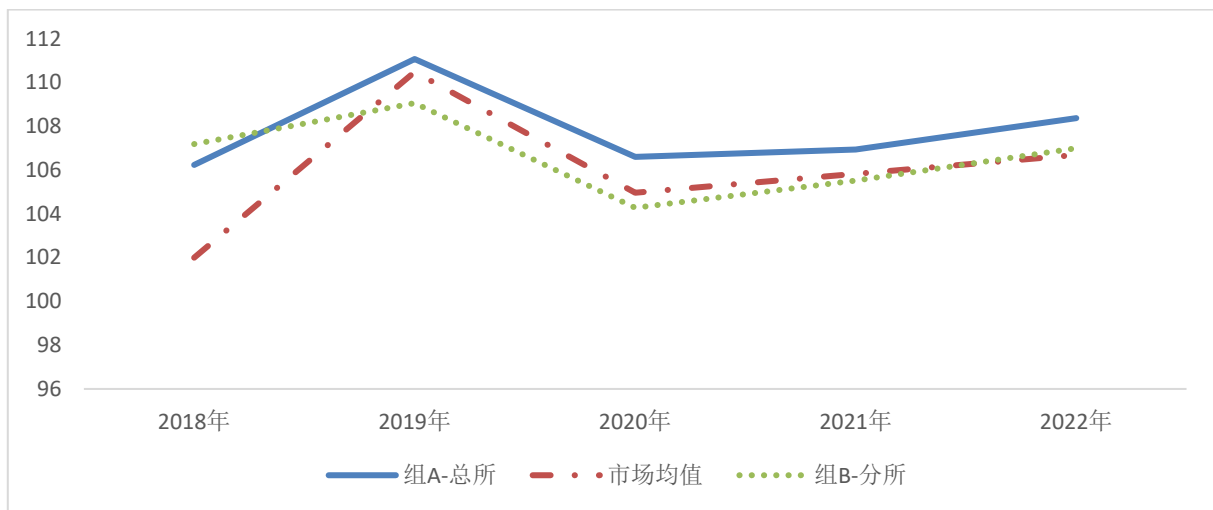


图 4-14 天健总所及五大分所审计客户及市场审计时滞变动情况

综上所述，审计风格一致性促进了天健总所工作规范化，使得审计工作变得更加严谨和系统化。这种审计风格的统一加强了审计过程中的质量控制，并且促使审计投入增加。随着审计投入的加大，天健能够更全面地了解客户的财务状况和经营风险，采用更为严格和精细的审计方法，从而使得审计质量提升。在客户选择上，天健通过审慎评估客户的财务风险和内控状况，优先选择低风险客户，同时加强对高风险客户的审计投入和质量控制，有效规避潜在审计风险，使得审计质量获得进一步提升。

第5章 结论与建议

5.1 研究结论

国内大型事务所通过实施规模化扩张战略设有多个分所，这些分所在执行审计工作时可能会采用不同的风格和标准，本文以天健会计师事务所作为案例，从总分所审计风格差异的角度出发，探究国内事务所审计风格对审计质量的影响。

首先，本文通过梳理文献，对审计风格、审计质量及其衡量指标进行综述。其次，运用 Stata、Python 等数据统计和分析工具，研究天健总分所审计风格是否存在差异。具体来说，本文基于 2018-2022 年天健 A 股上市公司客户数据，通过对可操控性应计利润分行业分年度进行配对，计算得到总所和五大分所每年的审计风格一致性数值，从而证实天健总分所在审计风格上存在差异。并通过关键审计事项文本特征离散度和注册会计师签字集中度等指标验证了审计风格的衡量方法。最后，从盈余平滑度、财务重述、审计意见和审计费用等维度进行分析，探讨审计风格对审计质量的影响。此外，研究还剖析了总分所间审计风格差异对审计质量的影响机制，旨在通过审计风格的视角深化对审计生产过程的理解，为提升审计质量提供可行的建议。得出以下结论：

(1) 通过审计风格一致性、关键审计事项文本特征指标离散度以及签字会计师集中度等多种方法度量审计风格，研究结果表明天健总分所在审计风格上存在差异。天健会计师事务所总所的审计风格一致性数值及波动均较小，表明其审计风格较为一致连贯，各分所审计风格的一致性较弱，波动也较大。

(2) 天健总所和各分所的审计风格存在趋近的态势，各分所审计风格一致性数值的波动趋势较为相似，表明其审计风格差异缩小，审计风格的一致性在整体上呈现持续增强趋势，从而使其审计质量实现了总体上升。

(3) 天健总所相较于其他分所具有更为一致连贯的审计风格，体现在盈余平滑度较高、财务重述减少、非标审计意见比例变化幅度较小以及审计收费等方面，使得总所的审计质量较高且能够保持稳健。

(4) 较强的审计风格一致性有助于抑制审计意见购买现象以及规范总分所内部工作规则，通过提升上市公司财报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个途径，提高了审计质量。

5.2 对策建议

通过天健审计风格的案例分析发现,总分所审计风格存在差异,从而使得总所与分所之间审计质量产生差异。因此,天健会计事务所在快速发展、扩张规模、设立分所的过程中应当对总分所之间审计质量做到严格把控。会计师事务所应强化总分所的一体化管理,在业务承接、质控管理方面着重加强管理,尽早完成企业文化的整合,以形成一个统一的品牌形象以及一致的审计风格,保障会计师事务所整体的审计质量。具体建议如下:

(1) 建立完善的一体化管理制度,形成高效协同的工作机制

为了提升事务所的一体化管理水平,确保总分所之间能够高效协同,应制定一套详细的一体化管理制度手册,该手册应全面涵盖总分所的组织架构、职责划分、决策流程等内容。通过明确组织架构和职责划分,可以确保每个部门和岗位都清楚自己的职责范围和工作重点,从而避免工作重复和遗漏。同时,规范的决策流程能够确保决策的科学性和高效性,减少决策失误和内部摩擦。业务流程的规范与执行有助于事务所形成独特、稳健的审计风格,从而提高审计质量。具体来说,如在风险评估工作方面,总所应该制定详细的业务风险评估标准和流程,确保分所也能够遵循这些标准和流程进行业务评估。在评估过程中,要对客户的经营情况、财务报表、行业发展情况等方面进行深入了解,以便对业务风险有全面、准确的判断。同时,总所应建立客户分类管理制度,根据客户的信誉度、业务复杂度等因素,将客户分为不同等级,对不同等级的客户采取不同的审计程序和风险控制措施。

为了有效监督和执行这套一体化管理制度,还应当设立一体化管理委员会。该委员会应由总分所的高管和相关部门负责人组成,负责监督一体化管理制度的执行情况,并定期评估执行效果。通过委员会的监督和评估,可以及时发现和解决制度执行中存在的问题,确保一体化管理制度能够得到有效落实。同时,为了激励总分所积极执行一体化管理制度,应制定考核与激励机制。通过对一体化管理执行情况进行考核,可以评估各分所的执行效果和贡献程度,并根据考核结果给予相应的奖励或惩罚。这不仅可以激励各分所积极履行职责,还可以促进总分所之间的良性竞争和协同发展。

(2) 建立一体化信息管理系统,强化信息沟通与共享

一体化信息管理系统能够让审计数据、报告、案例等关键信息在总分所之间实现实时共享。通过这一系统,审计人员可以方便地获取所需的信息资源,减少信息获取的时间和成本,提高工作效率。同时,实时共享的信息也有助于审计人员更全面地了解审计项目的情况,提升审计质量。其次,建议定期召开总分所之间的联席会议,让总分所的审计人员和管理层就审计业务、管理问题等进行深入的讨论和交流。通过分享经验、探讨问题、寻求解决方案,可以促进总分所之间的合作与协调,推动审计工作的顺利开展。还应鼓励审计人员利用社交媒体、即时通讯工具等现代通讯手段进行日常的沟通和协作。这些工具可以打破地域限制,使审计人员能够随时随地保持联系,及时沟通工作进展和

遇到的问题。通过日常的沟通和协作，可以增进审计人员之间的了解和信任，提升团队的凝聚力和工作效率。

（3）实施统一的质量控制标准，明确审计工作程序

制定统一的质量控制手册能够明确审计工作的质量控制标准和程序。质量控制手册应详细阐述审计过程中的各个环节，包括审计计划的制定、审计证据的收集、审计报告的撰写等，并规定相应的质量控制标准。通过制定统一的质量控制手册，可以确保总分所审计人员在进行审计工作时有一个明确的指导和参照，避免工作失误和偏差。

为了保障质量控制手册的有效执行，总所还应设立专门的质量控制部门。这个部门应负责对审计项目进行全程质量控制和风险评估，确保审计项目从始至终都符合质量控制标准。质量控制部门应定期对审计项目进行抽查和评审，对发现的问题及时提出整改意见，并跟踪整改情况。通过这种方式，可以及时发现并纠正审计工作中存在的问题，提高审计质量。同时，还应加强对分所审计人员的培训和指导，提高他们的质量控制意识和能力，确保审计工作的专业性和准确性。通过制定统一的质量控制手册、设立质量控制部门并加强培训指导，可以有效提升事务所的审计质量，增强客户信任和市场竞争力也有助于形成事务所独特的品牌特色和专业形象，为事务所的长期发展奠定坚实基础。

（4）努力塑造统一的文化氛围，加强事务所文化建设

对于会计师事务所而言，塑造统一的文化氛围对于确保审计质量、提高工作效率和促进总分所之间的凝聚与共识至关重要。总所应该对总分所的文化进行深入分析和比较，了解彼此之间的异同点。这包括业务风格、分利方式、组织结构、员工行为等方面，通过深入的沟通和了解，为塑造统一的文化氛围打下基础。在进行充分协调沟通后，总所应该根据事务所的战略目标和愿景，结合总分所的文化特点，制定出新的文化理念和价值观。新的氛围应该能够体现事务所的整体利益和长远发展目标，同时也要能够包容和整合总分所的文化差异。

为了使新的文化氛围真正落地生根，总所应该加强文化的宣传和推广工作。为了加强企业文化的传播和认同，事务所应组织丰富多彩的企业文化活动，如团队建设、内部培训、文化讲座等，让员工在参与中深入了解和感受企业文化。同时，利用内部宣传渠道，如企业网站、内部通讯等，定期发布企业文化相关的文章和案例，提升员工对企业文化的认同感和归属感。通过内部培训、交流活动、员工手册等方式，使员工深入了解和认同新的文化理念和核心价值观，从而在工作中自觉践行。此外，还应将企业文化融入日常管理和审计工作中。在日常管理中，事务所应倡导和践行企业文化所倡导的行为规范，确保企业文化在日常决策和操作中得到体现。在审计工作中，事务所应引导审计人员以企业文化为指导，形成严谨、细致、客观、公正的审计风格，确保审计工作的专业性和质量。

5.3 研究局限与不足

由于审计风格的复杂性、多样性和动态性，总分所审计风格的相关研究和文献较少，对其进行全面、系统和深入的研究具有一定的挑战性。在研究过程中，笔者深感资料获取的困难。尽管尽力搜集了相关的文献和案例，但仍然难以覆盖审计风格的各个方面和层次。这使得研究体系在一定程度上存在不完整的问题，可能无法全面、深入地探讨审计风格的内涵、特征、影响因素以及实践应用等问题。同时，审计风格作为一个动态发展的概念，其最新资讯和趋势也较难获取。这可能是由于审计行业的封闭性、保密性以及信息传递的滞后性所致。这使得本文的分析可能无法及时反映审计风格的最新变化和发展趋势，存在一定的局限性。此外，审计质量还受诸多因素影响，本文的结论是基于总所与分所审计风格一致性之间差异的对比分析得出的，单一案例具有一定的局限性，在今后的研究中可以通过增加研究样本量、控制其他影响因素、进行实地调研等方法，提高研究结论的严谨性和代表性。

然而，正是由于这些挑战和局限性，更加凸显了对事务所审计风格问题进行深入研究的必要性。笔者希望未来能有更多的学者和老师关注到这一问题，从不同的角度、方法和层面进行更加全面、系统和深入的研究。通过更加深入的研究，可以更加准确地理解审计风格的本质和特征，揭示其影响因素和作用机制，探索其在实践中的应用和创新。为事务所审计质量的提升和一体化管理水平的增强提供一些有益的参考与借鉴。

参考文献

- [1]毕秀玲, 陈帅. 科技新时代下的“审计智能+”建设[J]. 审计研究, 2019(06): 13-21.
- [2]蔡春, 杨麟, 陈晓媛, 陈钰泓. 上市公司审计意见类型影响因素的实证分析——基于沪深股市 2003 年 A 股年报资料的研究[J]. 财经科学, 2005(01): 95-102.
- [3]曹强, 胡南薇, 陈乐乐. 审计师流动与财务报告可比性——基于中国会计师事务所合并的经验证据[J]. 会计研究, 2016(10): 86-92+97.
- [4]陈波. 经济依赖、声誉效应与审计质量——以会计师事务所分所为分析单位的实证研究[J]. 审计与经济研究, 2013, 28(05): 40-49.
- [5]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[J]. 财经研究, 2006(03): 44-55.
- [6]陈骏, 时现. 审计全覆盖驱动下的审计技术方法创新研究[J]. 审计研究, 2018(05): 22-29.
- [7]陈丽红, 李明艳. 事务所规模与关键审计事项披露[J]. 安徽大学学报(哲学社会科学版), 2021, 45(05): 133-144.
- [8]陈丽英. 非审计服务与财务重述——来自上市公司的证据[J]. 山西财经大学学报, 2009, 31(03): 112-117.
- [9]陈琪. 不同会计师事务所合并方式下的资源整合问题[J]. 会计之友, 2011(29): 52-53.
- [10]陈武朝, 张海燕, 范语辰. 审计师变更与审计质量——基于签字注册会计师未变更的经验证据[J]. 管理评论, 2020, 32(12): 204-220.
- [11]葛逸云, 林树, 朱超. 审计师轮换类别与审计结果——基于“关系”的视角[J]. 南京审计大学学报, 2021, 18(06): 31-41.
- [12]郭照蕊. 国际四大与高审计质量——来自中国证券市场的证据[J]. 审计研究, 2011(01): 98-107.
- [13]雷宇, 林澄锋. 国家审计、会计师事务所变更与社会审计质量[J]. 会计与经济研究, 2023, 37(01): 65-80.
- [14]李瑛玫, 修雪, 杨忠海. 非正式审计团队对审计质量的影响: 规模至上还是质量优先?[J]. 审计与经济研究, 2021, 36(05): 57-66.
- [15]李颖琦, 谷一铭, 戴宗倍. 推进会计师事务所一体化建设的思考——基于玛泽的经验借鉴[J]. 财务与会计, 2020(07): 55-57.
- [16]刘成, 叶飞腾, 章奕玲. 审计资源共享与审计风格[J]. 财经科学, 2023(09): 131-148.
- [17]刘洁, 扬爱冬. 浅谈规避会计师事务所合并所带来的风险[J]. 中国科技信息, 2005(20): 49.

- [18]刘静, 徐梦. 审计师行业专长、关键审计事项及盈余管理[J]. 财会通讯, 2021(11): 45-49+78.
- [19]刘明辉, 徐正刚. 中国注册会计师行业的规模经济效应研究[J]. 会计研究, 2005(10): 71-75+97.
- [20]刘启亮, 刘波罗, 何威风等. 会计师事务所通过扩张“做强”了吗?[C]//中国会计学会教育分会. 中国会计学会 2011 学术年会论文集, 2011: 19.
- [21]刘笑霞, 李明辉. 会计师事务所规模与审计质量——基于审计意见视角的经验研究[J]. 商业经济与管理, 2011(06): 74-82.
- [22]刘颖斐, 张小虎. 企业诉讼风险与审计收费——基于关键审计事项披露视角[J]. 审计与经济研究, 2019, 34(06): 33-45.
- [23]刘玉廷. 我国注册会计师行业改革与发展进程中新的里程碑——《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》解读[J]. 财会学习, 2009(11): 12-17.
- [24]刘玉廷. 中国会计改革八大领域全面推进[J]. 会计研究, 2010(12): 3-10.
- [25]马晨. 数字经济对审计收费的影响——基于会计师事务所层面的研究[J]. 会计之友, 2024(02): 2-13.
- [26]倪小雅, 张龙平. 整合审计、审计质量与审计收费[J]. 华东经济管理, 2015, 29(05): 113-117.
- [27]漆江娜, 陈慧霖, 张阳. 事务所规模·品牌·价格与审计质量——国际“四大”中国审计市场收费与质量研究[J]. 审计研究, 2004(03): 59-65.
- [28]申慧慧. 注册会计师职级与审计质量[J]. 审计研究, 2021(02): 80-91.
- [29]史元, 罗云. 签字注册会计师重新上任会影响审计质量吗? ——来自强制轮换签字注册会计师公司的经验证据[J]. 南京审计大学学报, 2019, 16(06): 10-18.
- [30]宋衍蘅, 钱旭, 宋云玲. 审计风格、事务所规模与行业专长[J]. 中国注册会计师, 2017(12): 43-48+3.
- [31]宋云玲, 宋衍蘅, 钱旭. 会计师事务所合并对审计风格的影响研究[J]. 审计研究, 2017(06): 58-66.
- [32]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.
- [33]唐凯桃, 刘雷, 赵琳. 三个审计师签字与审计质量[J]. 审计研究, 2021(02): 92-103.
- [34]田高良, 陈匡宇, 齐保垒. 会计师事务所所有基于关键审计事项的审计风格吗——基于中国上市公司披露新版审计报告的经验证据[J]. 会计研究, 2021(11): 160-177.
- [35]田敬丽, 邓聪, 李秀珠. 新《证券法》实施对审计质量的影响[J]. 财会月刊, 2024, 45(09): 83-89.
- [36]王兵, 冯静, 陈紫帆. CFO 兼任审计委员会委员影响财务重述吗?[J]. 审计与经济研究, 2023, 38(01): 11-20.
- [37]王兵, 辛清泉. 分所审计是否影响审计质量和审计收费?[J]. 审计研究, 2010(02): 70-

- 76.
- [38]王春飞, 吴溪, 曾铁兵. 会计师事务所总分所治理与分所首次业务承接——基于中国注册会计师协会报备数据的分析[J]. 会计研究, 2016(03): 87-94+96.
- [39]王文华, 朱磊. 影响 CPA 审计质量的环境因素透析[J]. 上海大学学报(社会科学版), 2004(06): 56-59.
- [40]吴水澎, 李奇凤. 国际四大、国内十大与国内非十大的审计质量——来自 2003 年中国上市公司的经验证据[J]. 当代财经, 2006(02): 114-118.
- [41]吴溪, 曾铁兵, 王春飞. 审计客户重要性: 一项度量偏差及其影响[J]. 中国会计与财务研究, 2014(04): 49-89.
- [42]吴溪, 王春飞, 李勃. 公共会计服务市场的竞争秩序——来自中国证券审计市场新设分所的证据[J]. 会计研究, 2018(12): 12-18.
- [43]吴溪, 徐艳丽, 苏锡嘉. 不签署审计报告的审计团队成员影响审计质量吗?[J]. 审计研究, 2020(04): 58-67+79.
- [44]吴溪. 会计师事务所合并与质量控制: 基于中天勤合并案例的经验分析[J]. 会计研究, 2006(10): 79-85+96.
- [45]武晓玲, 张亚琼, 周水龙. 我国会计师事务所规模与审计质量关系研究[J]. 宁夏大学学报(人文社会科学版), 2007(04): 145-150.
- [46]谢盛纹, 刘杨晖. 审计师变更、前任审计师任期和会计信息可比性[J]. 审计研究, 2016(02): 82-89.
- [47]谢盛纹, 王洋洋, 张淑一. 审计师行业专长、产品市场竞争与财务重述——来自中国证券市场的经验证据[J]. 财经理论与实践, 2015, 36(05): 70-75.
- [48]徐浩萍. 会计盈余管理与独立审计质量[J]. 会计研究, 2004(01): 44-49+96.
- [49]徐京平, 孙振杰. CPA 审计、市场结构与审计质量[J]. 财经问题研究, 2021(04): 90-97.
- [50]徐晓东, 叶子繁. 监管不确定性与审计决策——基于审计收费的证据[J]. 系统管理学报, 2024(04): 1-22.
- [51]徐亚琴, 宋思淼. 审计师能识别企业的杠杆操纵吗?——基于审计意见视角的实证检验[J]. 审计研究, 2021(06): 102-115.
- [52]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(21): 36-39+64.
- [53]闫焕民, 李瑶瑶, 王浩宇. 审计师团队行业专长与审计质量——基于“师-团队-所”三维交互视角的分析[J]. 山西财经大学学报, 2020, 42(12): 109-123.
- [54]闫焕民, 赵豪东, 蒋航宇. 分所设立模式影响审计质量吗?[J]. 审计研究, 2023(06): 97-109.
- [55]杨明增, 张钦成, 王子涵. 审计报告新准则实施对审计质量的影响研究——基于 2016 年 A+H 股上市公司审计的准自然实验证据[J]. 审计研究, 2018(05): 74-81.
- [56]杨清香, 姚静怡, 张晋. 与客户共享审计师能降低公司的财务重述吗?——来自中国上市公司的经验证据[J]. 会计研究, 2015(06): 72-79+97.

- [57]叶凡, 方卉, 于东, 刘峰. 审计师规模与审计质量: 声誉视角[J]. 会计研究, 2017(03): 75-81+95.
- [58]叶凡, 史文, 刘峰. 审计风格: 一个探索性的分析框架[J]. 审计研究, 2022(01): 73-81.
- [59]叶飞腾, 薛爽, 陈超. 基于质量控制和客户关系双重视角的审计项目负责人更换分析[J]. 财经研究, 2014, 40(03): 114-123.
- [60]叶丰滢, 龚曼宁. 审计收费价格管制与审计质量——基于双重差分模型的检验[J]. 会计研究, 2020(12): 171-179.
- [61]余玉苗, 宋子龙, 孙迪. 项目团队行业专长、审计报告时滞与年报审计质量[J]. 管理评论, 2021, 33(04): 248-258.
- [62]曾昌礼, 李江涛, 张敏, 曾铁兵. 会计师事务所信息化建设能够提升审计效果吗?[J]. 会计研究, 2018(06): 3-11.
- [63]张天舒, 黄俊. 金融危机下审计收费风险溢价的研究[J]. 会计研究, 2013(05): 81-86+96.
- [64]张新民, 赵文卓, 陈帅. 分所业务增长与审计质量: 基于事务所内部治理视角[J]. 审计与经济研究, 2020, 35(04): 9-18.
- [65]邹娟. 内部控制审计对企业应计与真实盈余管理的影响[J]. 财会通讯, 2020(21): 48-52.
- [66]Altman E I. Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy[J]. The journal of finance, 1968, 23(4): 589-609.
- [67]Antle R. The Auditor as an Economic Agent[J]. Journal of Accounting Research, 1982, 20(2): 503-527.
- [68]Banker R D, Chang H, Kao Y C. An Empirical Study of the Impact of Information Technology Externalities on the Audit Production Function[J]. AMCIS 2002 Proceedings, 2002: 1.
- [69]Becker C L, Defond M L, Jiambalvo J, et al. The Effect of Audit Quality on Earnings Management[J]. Contemporary Accounting Research, 1998, 15(1): 1-24.
- [70]Bhattacharya U, Daouk H, Welker M. The World Price of Earnings Opacity[J]. The Accounting Review, 2003, 78(3): 641-678.
- [71]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.
- [72]Choi J H, Doogar R K, Ganguly A R. The Riskiness of Large Audit Firm Client Portfolios and Changes in Audit Liability Regimes: Evidence from the U.S. Audit Market[J]. Contemporary Accounting Research, 2010, 21(4): 747-785.
- [73]DeAngelo L E. Auditor Size and Audit Quality[J]. Journal of Accounting and Economics, 1981, 3(3): 183-199.
- [74]DeFond M L, Francis J R, Wong T J. Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory,

- 2000, 19(1): 49-66.
- [75]DeFond M L. The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 1992, 11(1): 16-31.
- [76]DeFond M, Zhang J. A Review of Archival Auditing Research[J]. Journal of Accounting and Economics, 2014, 58(2-3): 275-326.
- [77]Francis J R, Michas P N, Yu M D. Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements[J]. Contemporary Accounting Research, 2013, 30(4): 1626-1661.
- [78]Francis J R, Michas P N. The Contagion Effect of Low-Quality Audits[J]. The Accounting Review, 2013, 88(2): 521-552.
- [79]Francis J R, Pinnuck M L, Watanabe O. Auditor Style and Financial Statement Comparability[J]. The Accounting Review, 2014, 89(2): 605-633.
- [80]Francis J R, Reichelt K, Wang D. The Pricing of National and City-Specific Reputations for Industry Expertise in the US Audit Market[J]. The Accounting Review, 2005, 80(1): 113-136.
- [81]Francis J R, Yu M D. Big 4 Office Size and Audit Quality[J]. The Accounting Review, 2009, 84(5): 1521-1552.
- [82]Gipper B, Leuz C, Maffett M. Public Oversight and Reporting Credibility: Evidence from the PCAOB Audit Inspection Regime[J]. The Review of Financial Studies, 2019, 33 (10): 4532-4579.
- [83]Hölmstrom B. Moral Hazard and Observability[J]. The Bell Journal of Economics, 1979, 10(1): 74-91.
- [84]Hu, B, L Su, D Wu. Teamwork Experience and the Contagion of Audit Misbehavior. Working Paper, 2021.
- [85]Jiu L, Liu B, Liu Y. How a Shared Auditor Affects Firm-Pair Comparability: Implications of Both Firm and Individual Audit Styles[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2020, 39(3): 133-160.
- [86]Johnson W B , Lys T . The Market for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes[J]. Journal of Accounting & Economics, 1990, 12(1-3): 281-308.
- [87]Johnston J A, Zhang J H. Auditor Style and Financial Reporting Similarity[J]. Journal of Information Systems, 2020, 35(1): 79-99.
- [88]Kawada B S. Auditor Offices and the Comparability and Quality of Clients' Earnings[J]. Social Science Electronic Publishing, 2014.
- [89]Kenneth L. Bills, Quinn T. Swanquist, Robert L. Whited. Growing Pains: Audit Quality and Office Growth[J]. Contemporary Accounting Research, 2016, 33(1): 288-313.
- [90]Kim J B, Chung R, Firth M. Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring, and Earnings Management[J]. Contemporary Accounting Research, 2003, 20(2): 323-359.
- [91]Kothari J, Barone E. Advanced Financial Accounting: An International Approach[M].

- Financial Times/Prentice Hall, 2010.
- [92]Li L, Qi B, Zhang J. The Effect of Engagement Auditors on Financial Statement Comparability[J]. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2021, 40(3): 73-104.
- [93]Low K Y. The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions[J]. *The accounting review*, 2004, 79(1): 201-219.
- [94]Menon K, Williams J D. The Use of Audit Committees for Monitoring[J]. *Journal of Accounting and Public Policy*, 1994, 13(2): 121-139.
- [95]Palmrose Z V. Litigation and Independent Auditors: The Role of Business Failures and Management Fraud[J]. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1987, 6(2):90-103.
- [96]Pan Y, Shroff N, Zhang P. The Dark Side of Audit Market Competition[J]. *Journal of Accounting and Economics*, 2023, 75(1): 101520.
- [97]Pittman, J, L Wang, D Wu. Network Analysis of Audit Partner Rotation[J]. *Contemporary Accounting Research*, 2021, 39(2):1085-1119.
- [98]Reichelt K J, Wang D. National and Office - Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality[J]. *Journal of Accounting Research*, 2010, 48(3): 647-686.
- [99]Reynolds J K, Francis J R. Does Size Matter? The Influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions[J]. *Journal of accounting and economics*, 2000, 30(3): 375-400.
- [100]Simunic D. The Pricing of Audit Services-Theory and Evidence[J]. *Journal of Accounting Research*, 1980, 18(1): 161-190.
- [101]Skinner D J, Srinivasan S. Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan[J]. *The Accounting Review*, 2012, 87(5): 1737-1765.
- [102]Wang L, Wu D, Zhao Y. Network Connectedness and the Convergence of Audit Styles. Working Paper, 2022.
- [103]Wang Y, Yu L, Zhao Y. The Association between Audit-Partner Quality and Engagement Quality: Evidence from Financial Report Misstatements[J]. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2014, 34(3): 81-111.

致谢

日月忽其不淹兮，春与秋其代序。硕士生涯至此接近尾声，回望漫漫来时路，或有遗憾与不舍，但更多的是感激与释怀。

感谢我的导师王生年老师在论文写作过程中的悉心指导，每次答疑都尽心尽力、不厌其烦，在我迷茫时指点迷津，困惑时循循善诱，苦闷时听我娓娓道来。教诲如春风，师恩似海深。得遇良师，倾囊相授，尽心竭力，实属有幸。衷心感谢求学路上每一位老师的鼓励与帮助。片纸有尽，感激之情无穷尽。

感谢我的父母，感谢你们无条件的付出与不求回报，感谢你们在我身后默默的鼓励和陪伴，感谢你们尽己所能给予我最好的生活，做我最坚强的后盾。女儿深知养育不易，感谢你们一路以来的支持，爱不挂口，常记于心。

感谢我的舍友和同门李宇、屈梦馨、范晶晶，在论文写作过程中给予了我很大的帮助和支持，我们相互鼓励、共同进步，一起度过了许多难忘的时光。离别总愿各自山高海阔，私心却盼山水有相逢。祝我们在开满鲜花的道路上不断前行。

提笔难捱思绪万千，落笔只得寥寥数言。我深知自己并非美玉，却也不肯庸庸碌碌与瓦砾为伍，只希望自己能读更多的书，走更远的路，成为更好的人。

衷心感谢，珍重再见，期待再相逢。

作者简介

尹文姬，女，生于 1999 年 2 月，籍贯重庆。2021 年毕业于山东大学经济学院国际经济与贸易专业，获得经济学学士学位。2022 年 9 月起就读于石河子大学经济与管理学院审计专业，攻读硕士学位。

石河子大学硕士研究生学位论文

导师评阅表

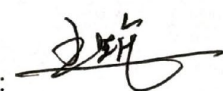
研究生姓名	尹文姬	学制	两年制
专业	审计	研究方向	审计理论与实务

学术评语:

论文采用案例研究的方法，在借鉴国内外对审计风格与审计质量相关研究的基础上，立足我国现实和制度背景，选取天健会计师事务所为研究案例。其次，基于天健总分所审计风格一致性分析、关键审计事项文本特征离散度以及签字集中度的比较，综合分析总分所审计风格差异。最后，围绕审计质量进一步分析由于天健总分所审计风格上的差异带来的经济后果，通过盈余平滑度、财务重述、审计意见类型以及审计费用四个指标，分析天健会计师事务所审计风格对审计质量的影响。在此基础上，深入剖析总分所之间审计风格的差异如何影响审计质量，并给出相应的建议。

论文将事务所审计风格与审计质量联系起来，分析同一事务所内部总分所间是否存在审计风格差异，及其对审计质量产生何种影响。本文从事务所审计风格的视角出发，为审计质量影响因素的研究领域增添了新的维度，补充了总分所审计风格差异及其对审计质量影响的相关研究。

论文选题符合专业方向，具备良好的理论意义和实践价值，从审计风格视角拓展了审计质量影响因素的研究。总体而言，论文结构合理，数据分析得当，阐述充分，形成了较清晰的研究观点，工作量饱满，写作规范，符合硕士学位论文要求。

指导教师签字: 

2020年7月15日

