

非审计服务对审计质量的影响及异质性分析

王 方*, 何沁蔚#, 张洪浩

广州南方学院会计学院, 广东 广州

收稿日期: 2024年9月20日; 录用日期: 2024年10月18日; 发布日期: 2024年10月29日

摘要

随着会计师事务所非审计业务收入的增加, 国内外审计失败案例层出不穷。非审计业务对审计质量的影响已成为人们普遍关注的话题。以中国A股上市的15003条公司数据为样本, 对非审计服务与审计质量的关系进行了实证研究, 用非审计服务费用衡量非审计服务, 财务报表重述衡量审计质量, 研究结果表明, 企业非审计收费显著提升了财务重述。进一步分析中, 按照审计师独立性和分析师关注度异质性对样本分别进行分组验证, 结果发现非审计服务费用对审计师独立性较低的及分析师关注度较低的样本存在更为显著的影响。

关键词

非审计服务, 审计质量, 财务报表重述

The Impact of Non-Audit Services on Audit Quality and Heterogeneity Analysis

Fang Wang*, Qinwei He#, Honghao Zhang

Accounting School of Nanfang College, Guangzhou, Guangzhou Guangdong

Received: Sep. 20th, 2024; accepted: Oct. 18th, 2024; published: Oct. 29th, 2024

Abstract

With the increase of non-audit service income for accounting firms, numerous audit failure cases have emerged both domestically and internationally. The impact of non-audit services on audit quality has become a topic of widespread concern. Using a sample of 15,003 listed companies in China's A-share market, this study conducted an empirical study on the relationship between non-audit services and audit quality, measuring non-audit service fees as a proxy for non-audit services and financial statement restatement as a proxy for audit quality. The study found that non-audit fees significantly increased financial statement restatement. Further analysis showed that non-

audit service fees had a more significant impact on auditors with lower independence and analysts with lower attention.

Keywords

Non-Audit Services, Audit Quality, Financial Statement Restatement

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

法定审计业务起源于 1933 年的《证券法》。而在此之前，非审计业务已广泛存在，在法定审计业务出现后，非审计业务也相应地迅速发展。随着市场经济快速发展，会计师事务所提供服务的范围和性质也在发生着各种各样的变革。审计业务的高风险和审计市场的激烈竞争使得会计师事务所必须打破审计业务“主导会计市场”的局面，将发展战略转向非审计业务领域。同时，经济环境中不确定性因素的增加和企业经济活动的多样化，都产生了对会计师事务所多种专业服务的需求。会计师事务所必须适应经济环境的变化，调整战略，提供多样化的专业服务，谋求会计师事务所的发展。根据会计市场的多元化需求，会计师事务所的多元化发展战略是在审计业务的基础上拓展非审计业务，为会计师事务所提高边际利润和分散经营风险提供一定的空间(杨万贵等, 2005) [1]。会计师事务所逐渐从传统的审计业务扩展到为企业提供管理咨询、会计服务、税务服务、其他与信息系统相关的服务及执行约定程序等，帮助企业解决税务困难、会计处理问题、财务系统问题等。

美国安然事件爆发后，世界上许多国家根据本国国情、法律规定和市场情况，不同程度地禁止提供非审计服务。此外，有些国家禁止提供非审计服务，例如日本和美国。世界上许多国家都不同程度地颁布了禁止非审计服务的法规，但这并不意味着非审计服务一定会损害审计质量。相反，禁止提供非审计服务的规定受到不同程度的国家管制的质疑。

与美国等西方国家禁止提供非审计服务的决定不同，中国政府鼓励提供非审计服务。除非个别的非审计服务确实会对注册会计师的独立性造成负面影响，否则在我国，如果条件允许，审计服务和非审计服务应该一起提供，或者至少不应该禁止。因为同时提供非审计服务和审计服务可以节省共同成本，减少效率损失，增强社会的共同效益，这是值得肯定的。韩丽荣等(2011) [2]认为审计服务和非审计服务可以同时提供，但企业可以从内部机制上将二者分离。也就是说，选择两个不相关的组织分别管理这两个服务，这样既可以达到信息共享相互促进的优势，又可以防止非审计服务机构介入审计工作，影响审计质量。当然，公司还必须建立内部监督机制，以确保两个组织和客户之间除了他们提供的服务之外没有任何利益关系。然而，由于信息不对称，大多数财务报表使用者并不知道为企业提供审计和非审计服务的平衡点。因此，在允许非审计服务存在并同时提供的情况下，要注意信息对称。被审计单位在提供审计服务的同时，应在财务报告中披露注册会计师提供非审计服务的类型和程度，以便投资者判断注册会计师同时提供审计服务和非审计服务是否合适，是否能够保持应有的职业谨慎和独立性。这样，注册会计师在充分披露审计服务和非审计服务的相关信息时，就可以权衡利弊，不会提供一些可疑的非审计服务，从而使公众对其独立性产生怀疑。

对于提供非审计服务对审计质量的影响，学术界尚未达成共识。基于知识溢出效应，提供非审计服

务有助于注册会计师在不影响独立性的前提下了解被审计公司，从而提高审计质量，为资本市场经济决策提供可靠的审计报告(庄飞鹏，2019) [3]。基于激励效应和成本效应，提供非审计服务为审计师提供了相当物质激励，并降低审计成本，这种机制会在同时提供非审计服务和审计服务的情况下提高审计质量(Mahieux; 2022) [4]。在非审计服务和审计服务并存的市场中，审计师任期、审计师行业专长、企业所有制等情况不同，在同时面临大众监督、分析师关注的情况下，注册会计师同时提供非审计服务和审计服务，究竟会如何影响审计质量？

财务报表预期使用者希望获得高审计质量的审计报告，以满足其在资本市场上做出正确决策的需要。上述问题得不到解决，就不能满足资本市场对高质量审计工作的要求，市场决策者就会对注册会计师失去信任，甚至导致一系列不良的经济后果。

2. 理论基础与研究假设

2.1. 理论基础

本研究基于委托代理理论，从审计师与客户之间的代理关系，分析审计师对客户产生的经济依赖。在审计服务中，会计师事务所作为代理人，代表审计报告的使用者(如股东、债权人等)对客户的财务报表进行审计。非审计服务的提供可能改变审计师与客户之间的代理关系，增加审计师对客户的依赖性和经济利益关联，从而可能损害审计的独立性。然而，在中国制度背景下，严格的监管和法律约束，如《注册会计师法》和《证券法》等，对审计师的独立性和职业道德提出了明确要求。这些制度背景在一定程度上降低了非审计服务对审计独立性的负面影响，使审计师在提供非审计服务时仍能保持较高的审计质量。同时外部监督也可以在一定程度上制约审计师，如分析师关注度等，使审计师在提供非审计服务时仍能保持较高的审计质量。

2.2. 研究假设

2.1.1. 非审计服务与审计质量

非审计服务相对于审计服务而言，是指注册会计师向客户提供的除审计和复核财务报表以外的各种专业服务并收取费用(李晓慧，庄飞鹏，2015) [5]。林灵慧(2012) [6]针对提供非审计服务对审计质量的影响总结得出两种观点：非审计服务的不利理论和有利理论。谢香兵(2009) [7]对西方非审计服务的实证研究进行评述，结果也表明，审计师提供非审计服务对审计质量的影响可以概括为两种：不利理论和有利理论。一种是审计师向审计客户提供非审计服务，因此可以通过向审计师提供在审计执行过程中获得的有用信息从而提高审计质量。另一种是同时提供非审计服务与审计服务，随着审计人员与被审计单位人员接触密切或者非审计服务提供不当，会影响审计质量。

在非审计服务与审计质量的关系方面，《萨班斯 - 奥克斯利法案》提出审计人员可以提供如税务咨询、管理咨询等非审计服务。在中国，从审计专业技能的角度来看，大力发展非审计业务可能更为合适(唐凯桃等，2023) [8]。当然，未结合具体国情进行分析，使得提供非审计服务对审计质量的影响结果具有多样性和不确定性，甚至有些结论明显违反常识。未来应该进一步研究非审计服务对审计质量的影响因素，找到得出不同结论的原因。Hohenfels (2020) [9]认为可能的原因是衡量审计质量的标准不同。由于过去资本市场会计信息失真严重，实证研究中使用的数据差异较大，使得最终结论往往缺乏现实意义；不一致的样本选择和同样本研究也可能忽视观测数据的可比性，主观地排除不一致的观测值，导致研究结论的可靠性和普适性降低。以往文献中衡量审计质量的方法有很多，如非标准审计意见、操纵性应计项目和盈余质量等(唐滔智等，2014) [10]。为验证不同衡量方法对结果的不同影响，本文采用非审计服务费来衡量非审计服务，采用财务重述作为审计质量的替代变量(赵艳秉，张龙平，2017) [11]。

虽然从知识溢出效应来看, 提供非审计服务可以提高注册会计师的专业能力, 但与此同时, 随着业务合作的深入, 审计师与客户之间的关系会越来越紧密, 可能会影响审计质量。审计服务在公司总业务中所占的比例越高, 公司就倾向于依赖审计客户生存, 而提供非审计服务进一步增强了这种依赖。因此, 注册会计师可能不会报告客户在审计报告中发现的重大错报。因此, 本文认为提供非审计服务会导致审计质量的降低。基于以上分析, 提出以下假设:

H1: 非审计服务费用与中国上市公司财务重述呈正相关。

2.1.2. 审计师独立性、非审计服务与审计质量

《萨班斯-奥克斯利法案》从审计独立性的角度出发, 规定上市公司的审计师不得提供会计记录、评估业务、精算业务等非审计服务, 但并不是禁止提供所有非审计服务, 如可以提供税务咨询等。从数量上衡量审计师的独立性不容易。在以往的文献中, 以“国际四大”和“非国际四大”作为判断独立程度的标准(FANG, WANG & MOHD MOHID RAHMAT, 2023) [12]。总体而言, 国际四大专业能力、综合素质和专业素质普遍较高, 国际四大能够更好地保持自身的独立性。当然, 除此之外, 还有其他标准来判断和衡量审计师的独立性。由于判断和衡量审计独立性的方法不同, 非审计业务对审计质量的影响也不同。因此, 对各种文献和结论进行归纳分析, 得出如下三种观点。

第一种观点认为, 提供非审计服务会损害审计独立性, 非审计服务成本与审计质量呈负相关关系。Sharma D. S, Sidhu J. (2001) [13]分析了澳大利亚一些破产公司的数据, 将非标准审计意见作为审计质量的替代变量, 用非审计服务成本度量非审计服务, 发现非审计服务成本与发布非标准审计意见呈负相关关系。此外, Ye *et al.* (2011) [14]于 2002 年对澳大利亚上市公司进行研究, 将传递非标准审计意见的概率作为衡量审计质量的替代变量, 发现非审计服务费用与发布非标准审计意见的概率呈负相关关系。同时, 在加入审计师与客户个人关系和审计师任期的调节变量后, 再次进行数据分析。研究表明, 这些调节变量在一定程度上增强了非审计服务费用与出具非标准审计意见之间的负相关关系。以上结果可以证明, 非审计服务会损害审计人员的独立性, 从而影响审计质量。当然, 上述研究都是以非标准审计意见作为审计质量的替代变量为基础的。除了将非标审计意见作为审计质量的替代变量外, 基于其他审计质量替代指标的相关研究也得出了类似的结论。唐滔智等(2014) [10]将可操纵性应计利润作为审计质量的替代变量。虽然没有直接证据表明非审计服务会影响审计质量, 但实证结果表明, 早期异常的可操纵性应计利润对非审计服务费用有显著影响。这在一定程度上证明了非审计服务会影响审计师独立性, 从而影响审计质量。庄飞鹏(2019) [3]利用 Heckman 两阶段模型修正了选择性偏差, 并通过实证检验发现, 当企业的最终控制权为非国有或会计师事务所为“地方事务所”时, 企业共同购买的非审计服务规模越大, 审计质量越差, 即两者之间存在显著的负相关关系。因此, 向客户提供非审计和审计服务可能会损害审计师的独立性, 进一步降低审计质量。

第二种观点认为, 同时向客户提供非审计和审计服务, 可能会影响审计师的独立性, 从而影响审计质量, 但在外部环境监督、法律制度约束、审计师声誉资本等因素的约束下, 这种影响可以降低, 甚至降低到不显著的程度。庄飞鹏(2019) [3]选取联合购买非审计服务和审计服务的上市公司, 通过实证检验发现, 非审计服务规模越大, 审计质量越差。这种负相关关系只存在于法律环境不完善的地区, 即完善的法律环境能够有效抑制非审计业务对审计质量的负面影响。陈波(2024) [15]研究既向客户提供非审计服务又提供审计服务时, 发现注册会计师在提供非审计服务时, 应引导客户按照国家颁布的会计准则、会计制度和相关财税法律合理解决财务问题, 而不是一味地迁就和顺应客户的不合理需求。这不仅不利于今后审计业务的发展和审计风险的降低, 也不能解决客户的长期问题, 更不能提高注册会计师在客户心目中的地位和形象。注册会计师在提供审计服务时, 应严格遵循会计制度和独立审计准则的要求和程序。

不应降低审计标准或减少因非审计服务而不应减少的审计程序。庄飞鹏(2019) [3]从企业和事务所的角度检验了现阶段非审计业务对审计质量的影响。研究结果表明：从企业角度看，共同购买非审计服务的规模与盈余管理之间不存在显著的正相关关系。而非国有控股企业与法律环境较差的企业之间存在显著的正相关关系。从事务所的角度来看，发现事务所非审计服务规模与客户盈余管理存在显著负相关关系，且当事务所分别为非国有控股公司和在法律环境较差的情况下执业时，这种关系更为显著。结果表明，国内会计师事务所在非审计业务的发展中普遍发挥着积极作用，制度因素和市场机制在提高审计质量方面具有替代作用。鼓励扩大非审计服务符合我国国情，但在具体情况下也要注意其负面影响。到目前为止，没有实证证据表明审计失败或投资者对审计质量的不信任是由注册会计师提供非审计服务造成的。

第三种观点基于知识溢出理论。美国科恩委员会(Cohen Commission)提出，当会计师事务所接受客户的非审计服务委托时，负责该业务的审计师可以更全面地了解公司的内外部经营状况。因此，减少了执行审计程序所需的时间成本，可以促进会计师事务所的审计工作更加高效，有助于会计师事务所提高审计质量水平。Sun 等人(2021) [16]讨论了“知识溢出效应”理论，认为会计师事务所在同时向被审计单位提供多种服务的过程中，会加深对被审计单位的了解，发现存在的和潜在的问题。它将提高审计人员在后续财务报表中的审计质量。审计人员在向被审计单位提供管理咨询等非审计服务中获得的信息和经验，可以用来降低会计师事务所审计过程的边际成本，进一步提高审计质量。唐滔智等(2014) [9]通过建立方程和模型的方法，验证了两种服务之间存在一种理论，即知识溢出理论。通过提供税务和管理咨询服务，事务所可以增加对被审计企业的了解。通过监管机构的正确监督和指导，非审计服务可以帮助提高审计质量。

基于以上分析，在研究非审计服务与审计质量的关系时，很多文献指出提供非审计服务是在对审计师独立性产生不同程度影响的前提下，从而影响了审计质量(庄飞鹏，2019；唐滔智等，2014) [3] [9]。因此有必要验证在审计师独立性较高和审计师独立性较低的不同情况下，非审计服务对审计质量的影响。基于此，提出以下假设：

H2：审计师独立性越低，非审计服务费对财务重述的影响越大。

2.1.3. 分析师关注度、非审计服务与审计质量

对于同时提供非审计服务和审计服务是否会影响审计质量，以往的研究得出了不同的结论和观点。基于这种情况，大多数研究将矛盾的结论归因于研究样本的环境，研究中选择的变量和视角。许多学者也试图从法律法规、分析师关注、审计师与客户关系、外部监督等角度找出影响非审计服务审计质量的条件和因素(齐飞等，2024) [17]。

会计师事务所提供的审计质量直接关系到会计师事务所能否开展业务和规模。因此，必须对审计质量进行深入、全面的研究。齐飞等(2024) [17]指出，分析师关注度作为外部监督的一直途径，通过监督可以使企业与会计师事务所更加注重声誉，从而增加声誉资本，分析师关注度发挥了其在审计执业准入制度改革与审计质量之间的中介效应。闫华红等(2021) [18]研究发现，分析师关注度较高的企业，审计师提高的审计质量较高，分析师关注度较低的企业，审计师提供较低质量审计服务。在声誉资本假说的情况下，根据以往的文献，基本得出的结论是分析师关注较高，审计质量较好，分析师关注度较低，审计质量较低。在此基础上，文本改变分析师关注作为自变量的验证方式，加入分析师关注，对非审计服务对审计质量的影响进行异质性分析。

通过以上对历年审计质量相关研究文献的整理，可知非审计业务对会计师事务所审计质量的影响是多方面的。在早期，人们主要认为这是由注册会计师的独立性和被审计单位提供的信息的真实性决定的。在过去的五年中，人们认为影响审计质量的因素是多方面的，如审计环境、被审计单位的内部控制、外

部监督的力度和被审计单位董事会的权威等。

综上所述,分析师关注度高的企业和会计师事务所会更加重视声誉资本。在声誉资本假说的前提下,企业和会计师事务所更注重自身的形象和声誉,这将使企业更加规范,事务所对注册会计师保持独立性和专业能力的要求更加严格。基于此,提出以下假设:

H3: 分析师关注度越低, 非审计服务费对财务重述的影响越大。

3. 研究设计

3.1. 对象选取与数据来源

本文采用定量研究法,选取2010~2021年中国A股上市公司数据作为研究样本进行实证研究。在参考现有惯例的基础上,根据本文的研究假设,对样本数据进行了清理筛选:1)剔除当年交易状态为ST、*ST的上市公司;2)剔除了相关数据缺失的观测样本;3)对除虚拟变量外的所有连续变量上下各1%的样本进行winsorize处理,最终获得15,003个年度公司观测值。相关财务数据来源于CSMAR数据库。

3.2. 变量选取

非审计服务:本文的解释变量为非审计服务,本文借鉴(庄飞鹏,2019)[3]的研究,用非审计服务费用规模(NOFEE)去衡量,采用非审计收费占审计收费总额的比重度量非审计服务费用规模。

审计质量:本文的被解释变量为审计质量。衡量审计质量的方法有很多,如非标准审计意见、操纵性应计项目、盈余稳健性、中国前十大、世界前四大以及财务报表重述。赵艳秉、张龙平[11]发现,国际四大会计师事务所、财务报表重述和非标准审计意见报告更适合作为衡量审计质量的变量,而审计成本、全国十强和操纵应计利润不适当作为衡量审计质量的替代变量。本文将选择财务报表重述(FR)去衡量审计质量(赵艳秉,张龙平,2017)[11]。存在财务重述时,FR=1;否则FR=0。

控制变量:借鉴已有研究(庄飞鹏,2019;赵艳秉,张龙平,2017)[3][11],本文对其他可能影响审计质量的因素加以控制。具体包括公司规模(Size)、财务杠杆(Lev)、盈利能力(ROA)、公司成长性(Growth)、股权集中度(Top1)、董事会规模(Board)。此外,在模型中还加入了行业(IND)和年度(YEAR)虚拟变量。具体变量定义见表1。

Table 1. Variable definitions

表 1. 变量定义

变量类型	变量名称	变量符号	变量定义
被解释变量	审计质量	FR	存在财务重述时,FR=1;否则FR=0
解释变量	非审计服务	NOFEE	非审计服务费用/(非审计服务费用+审计费用)
控制变量	公司规模	Size	公司总资产对数
	财务杠杆	Lev	总债务/总资产
	盈利能力	ROA	净利润除以总资产
	公司成长性	Growth	(当年营业收入-上一年营业收入)/上一年营业收入
	股权集中度	Top1	第一大股东持股数量/总股数
	董事会规模	Board	董事会人数
	行业	IND	控制行业效应
	年份	YEAR	控制时间效应

3.3. 模型设计

为了验证非审计收费对财务重述的影响，我们构建了以下回归模型进行假设检验：

$$FR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \times NOFEE_{it} + \alpha_2 \times Control_{it} + ind + year + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

其中， α_0 表示常数项； α_1 为解释变量对应的回归系数； α_2 为控制变量对应的回归系数； FR_{it} 表示财务报表重述，用来衡量被解释变量审计质量； $NOFEE_{it}$ 表示非审计服务费用，用来衡量解释变量非审计服务， $Control_{it}$ 表示控制变量， ind 是一个虚拟向量，表示基于中国证券交易所的行业分类类型， $year$ 是一个虚拟向量，表示 2010~2021 年观测年份的差异。 ε_{it} 表示残差。

4. 实证结果与分析

4.1. 描述性统计分析

为了验证数据的有效性，在进行回归分析之前，先对数据进行描述性统计分析。**表 2** 给出了关键变量的描述性统计。财务报表重述(FR)的均值为 0.312，说明超过 30% 的样本存在财务重述，财务重述的比例较高，可能反映了中国上市公司在财务信息披露方面存在一定的挑战，如会计准则的复杂性、内部控制的薄弱或管理层对业绩的过度追求等。财务报表重述不仅增加了审计成本，还可能损害公司的市场声誉和投资者信心。非审计服务费用(NOFEE)的最小值为 0.032，最大值为 0.529，表明不同公司非审计服务费用情况差异较大，非审计服务费用(NOFEE)的平均值为 0.251，说明非审计服务费用占比达 1/4 以上，非审计服务费用占比较高。这反映了中国审计市场中，会计师事务所除了提供传统的审计服务外，还广泛参与了客户的咨询、税务筹划等非审计服务。这种多元化的服务模式有助于增强会计师事务所与客户的粘性，但也可能引发对审计独立性的担忧。

Table 2. Descriptive statistics

表 2. 描述性统计

变量	观测值	均值	中位数	标准差	最小值	最大值
FR	15,003	0.312	0	0.463	0	1
NOFEE	15,003	0.251	0.25	0.089	0.032	0.529
Size	15,003	22.747	22.514	1.594	19.475	28.202
Lev	15,003	0.489	0.487	0.22	0.067	0.976
ROA	15,003	0.03	0.03	0.065	-0.292	0.192
Growth	15,003	0.426	0.129	1.219	-0.813	8.792
Top1	15,003	0.361	0.337	0.157	0.086	0.764
Board	15,003	8.847	9	1.883	5	15

4.2. 相关性分析

表 3 报告了 Pearson 相关系数矩阵。结果表明：非审计服务费用(NOFEE)与财务报表重述(FR)的相关系数为 0.052，且在 1% 的水平上显著正相关，初步说明企业非审计服务费用提升了财务报表重述。这可能反映出以下几个潜在原因：首先是利益冲突，当会计师事务所为客户提供除审计外的其他服务(如咨询、税务等)时，可能会产生利益冲突，影响审计师的独立性和客观性，从而增加财务报表出现错误或遗漏的风险，最终导致重述。其次非审计服务相关的利益冲突导致审计师丧失独立性，进而审计质量下降，未能充分发现和纠正财务报表中的错误。最后，非审计服务可能涉及复杂的商业交易和会计处理，增加了

财务报表编制和审计的难度，提高了出错的可能性；同时，财务报表重述与其余的控制变量均存在显著的相关关系，相关性分析结果表明，财务报表重述与各个变量存在相关性，但是要验证非审计服务费用对财务报表重述的影响，还需基于回归分析进一步进行检验。

Table 3. Correlation analysis**表 3. 相关性分析**

	FR	NOFEE	Size	Lev	ROA	Growth	Top1	Board
FR	1							
NOFEE	0.052***	1						
Size	-0.052***	-0.267***	1					
Lev	0.031***	-0.038***	0.482***	1				
ROA	-0.073***	-0.087***	0.020**	-0.401***	1			
Growth	0.00900	0.040***	-0.045***	0.070***	-0.029***	1		
Top1	-0.048***	-0.060***	0.181***	-0.00300	0.142***	-0.00100	1	
Board	-0.015*	-0.048***	0.358***	0.190***	-0.00500	-0.057***	-0.00400	1

4.3. 多元回归分析

本文采用逐步回归的方法，对企业非审计服务费用与财务报表重述之间的关系进行了实证检验，结果如表 4 所示。其中，本文在列(1)单独考察非审计服务费用对财务报表重述的影响，结果表明，非审计服务费用(NOFEE)的系数为 1.069，且在 1% 的水平上显著，说明企业非审计服务费用显著提升了财务报表重述。本文在列(2)进一步控制了相应的公司财务特征，发现非审计服务费用的系数为 0.650，且在 1% 的水平上显著。最后在第(3)列进一步控制了所有控制变量后，发现非审计服务费用(NOFEE)的系数为 0.623，且在 1% 的水平上显著。即使在逐步引入公司财务特征、成长性、股权结构及董事会规模等控制变量后，非审计服务费用的增加仍显著提升了财务报表重述的风险，这一结论在统计上高度稳健。这一发现揭示了中国审计市场中一个值得关注的现象：随着市场竞争加剧和客户需求多样化，会计师事务所提供的非审计服务日益增多，但这种服务费用的增加可能伴随着利益冲突和审计资源分散的风险，进而影响审计质量，最终导致财务报表重述的可能性上升。上述结果说明企业非审计服务费用显著提升了财务报表重述，假设 H1 得到验证。

Table 4. Regression analysis of the impact of non-audit services costs on restatements of financial statements**表 4. 非审计服务费用影响财务报表重述的回归分析**

	(1)	(2)	(3)
FR			
NOFEE	1.069*** (4.75)	0.650*** (2.76)	0.623*** (2.65)
Size		-0.086*** (-5.17)	-0.074*** (-4.21)
Lev		0.578*** (4.84)	0.560*** (4.69)

续表

ROA		-1.801*** (-5.24)	-1.629*** (-4.71)
Growth		0.0230 (1.37)	0.0240 (1.41)
Top1			-0.622*** (-4.63)
Board			0.00400 (0.39)
Cons	-1.101** (-2.23)	0.708 (1.17)	0.645 (1.06)
Ind	YES	YES	YES
Year	YES	YES	YES
N	15,002	15,002	15,002
LR chi2	2968.19	3080.46	3102.49

4.4. 稳健性检验

4.4.1. 改变被解释变量(审计质量)的测量方法

在上述检验中, 本文采用当年是否发生财务报表重述(FR)去度量审计质量, 在稳健性检验中, 本文进一步采用当年发生财务报表重述的次数度量审计质量, 重新采用 Ologit 模型进行回归。结果如表 5 所示。第(3)列结果发现, 非审计服务费用(NOFEE)的系数为 0.718, 且在 1% 的水平上显著。与上述回归结果未见明显差异, 说明本文的验证结果是稳健的。

Table 5. Replacement of explained variables

表 5. 更换被解释变量

	(1)	(2)	(3)
FR			
NOFEE	1.172*** (5.42)	0.744*** (3.30)	0.718*** (3.18)
Size			
Lev		-0.087*** (-5.48)	-0.074*** (-4.40)
ROA		0.632*** (5.51)	0.614*** (5.35)
Growth		-1.966*** (-6.15)	-1.785*** (-5.55)
	0.0220 (1.38)	0.0240 (1.45)	

续表

Top1			-0.667*** (-5.17)
Board			0.00300 (0.23)
Ind	YES	YES	YES
Year	YES	YES	YES
N	15,003	15,003	15,003
LR chi2	3059.60	3204.25	3231.44

4.4.2. 剔除新冠疫情的影响

考虑到疫情时期企业的融资和营运能力均会受到冲击，审计师进行审计工作的过程也会受到干扰。因此为了消除上述问题，本文剔除了2020~2021年的样本。结果如表6所示。第(3)列结果发现，非审计服务费用(NOFEE)的系数为0.801，且在1%的水平上显著。与上述回归结果未见明显差异，说明本文的验证结果是稳健的。

Table 6. Excludes the impact of COVID-19
表 6. 剔除新冠疫情的影响

	(1)	(2)	(3)
FR			
NOFEE	1.208*** (4.92)	0.826*** (3.22)	0.801*** (3.12)
Size		-0.080*** (-4.43)	-0.066*** (-3.46)
Lev		0.541*** (4.14)	0.523*** (3.99)
ROA		-1.633*** (-4.26)	-1.439*** (-3.73)
Growth		0.033* (1.78)	0.033* (1.83)
Top1			-0.682*** (-4.68)
Board			0.00600 (0.45)
Cons	-1.188** (-2.37)	0.488 (0.77)	0.398 (0.63)
Ind	YES	YES	YES
Year	YES	YES	YES
N	10,739	10,739	10,739
LR chi2	1267.73	1348.39	1370.92

5. 异质性分析

5.1. 审计师独立性异质性

在国际上，普华永道、安永、毕马威、德勤这国际四大会计师事务所是最负盛名的国际四大会计师事务所，它们被普遍认为具有良好的审计声誉，能够提供更高质量的审计服务。与国际四大会计师事务所相比，非国际四大会计师事务所业务水平、审计资源、影响力、声誉等多个方面都存在明显的差距（蒋峻松等，2023）[19]。而审计师声誉有助于审计师保持独立性、提高审计质量。因此，本文认为非审计服务费用对财务报表重述的影响在审计师独立性较低的样本中更加显著。

本文以企业是否聘请国际四大会计师事务所作为审计师独立性的主要体现，当企业聘请国际四大会计师事务所时，则定义为审计师独立性较高的样本，反之则定义为审计师独立性较低的样本。在此基础上进行分样本回归分析。

结果如表 7 所示。其中，本文在列(1)呈现审计师独立性较高样本的回归结果，结果表明，非审计服务费用(NOFEE)的系数在统计学意义上不显著，本文在列(2)进一步考察非审计服务费用对审计师独立性较低样本的财务报表重述的影响，非审计服务费用(NOFEE)的系数为 0.483，且在 10% 的水平上显著。上述结果说明非审计服务费用对审计师独立性较低的样本存在更为显著的影响。假设 H2 得到验证。

Table 7. Excludes the impact of COVID-19

表 7. 剔除新冠疫情的影响

	(1)	(2)
	FR	
	审计师独立性较高	审计师独立性较低
NOFEE	0.353 (0.46)	0.483* (1.92)
Size	0.0220 (0.35)	-0.041** (-2.11)
Lev	-0.329 (-0.56)	0.538*** (4.37)
ROA	-2.499 (-1.45)	-1.632*** (-4.60)
Growth	-0.153 (-1.42)	0.029* (1.70)
Top1	-0.282 (-0.64)	-0.609*** (-4.30)
Board	-0.025 (-0.71)	0.00200 (0.19)
Cons	-15.14 (-0.02)	0.103 (0.16)
Ind	YES	YES
Year	YES	YES
N	1564	13,439
LR chi2	242.83	2848.05

5.2. 分析师关注度异质性

分析师作为一种重要的外部治理机制监督者，能够将企业的基本面信息和审计师的相关信息传递到资本市场，从而发挥外部监督机制，因此，本文认为，当分析师关注度较高时，非审计服务费用将无法对会计信息质量产生负面影响。反之当分析师关注度较低时，则非审计服务费用会显著提升财务报表重述。

本文以当年分析师跟踪的数量度量分析师关注度(闫华红等, 2021)[18]。当企业的分析师关注小于中位数时，则定义为分析师关注度较低的样本，反之则定义为分析师关注度较高的样本，结果如表8所示。其中，本文在列(1)呈现分析师关注度较低的样本回归结果，结果表明，非审计服务费用(NOFEE)的系数为1.085，且在1%的水平上显著。本文在列(2)进一步考察非审计服务费用对分析师关注度较高样本的财务报表重述的影响，发现，非审计服务费用(NOFEE)的系数在统计学意义上不显著。上述结果说明非审计服务费用对分析师关注度较低的样本存在更为显著的影响。假设H3得到验证。

Table 8. Analyst concerns, non-audit charges and financial restatements

表 8. 分析师关注、非审计收费与财务重述

	(1)	(2)
FR		
	分析师关注度较低	分析师关注度较高
NOFEE	1.085*** (2.69)	-0.0410 (-0.10)
Size	-0.066* (-1.79)	-0.148*** (-4.12)
Lev	0.706*** (3.12)	1.002*** (3.50)
ROA	-1.308* (-1.86)	-0.996 (-1.09)
Growth	0.049* (1.71)	-0.0110 (-0.22)
Top1	-0.409* (-1.77)	-0.272 (-1.11)
Board	0.019 (0.96)	0.0140 (0.72)
Cons	0.630 (0.54)	2.351** (2.17)
Ind	YES	YES
Year	YES	YES
N	5045	4673
LR chi2	1029.43	747.33

6. 结论

本文从财务报表重述的角度, 研究了注册会计师提供非审计服务对其审计质量的影响。结果表明, 非审计服务费用与财务报表重述呈正相关, 且结果显著。提供非审计服务的规模越大, 越有可能导致审计质量的下降。此外, 本文加入审计师独立性和分析师关注度两个变量进行异质性分析。结果表明, 非审计服务费用对审计师独立性越低的样本影响越显著。非审计服务费用对分析师不太密切关注的样本影响更大。根据本文的研究, 可以给出以下建议, 若要在提供非审计服务和审计服务的同时提高审计质量, 可以考虑提高审计人员的独立性或加强外部监督。

本文的研究发现可以在实践中引起一些思考。首先, 本文的研究结果丰富了非审计服务和审计质量的相关理论和知识。研究结果对监管机构和标准制定者具有一定的启示作用。若想提高审计质量, 需要限制非审计服务费用的投资。会计师事务所若想拓展业务, 承接非审计服务是必要的, 因此, 为了保证审计质量, 会计师事务所内部层面, 可以提高审计师独立性, 会计师事务所外部层面, 可以加强外部监管。会计师事务所从业人员必须确保他们在接受任何非审计服务项目时能够保持其独立性。公众和市场参与者可以评估和确定会计师事务所对主要向被审计单位提供非审计服务的审计师的信任程度。

本文研究还存在一些局限性。首先, 依赖国际四大会计师事务所的审计师独立性可能会限制而不能问的结论。审计师独立性的水平可能与审计师的个人专业知识和职业道德有关。本文的假设是基于国际四大会计师事务所拥有较高的审计师独立性, 忽略了合伙人的个人因素。其次, 审计质量的度量使用财务报表重述, 并非发生报表重述的审计质量都不高。未来的研究可以完善审计质量的测量。最后, 由于会计师事务所本土化政策的原因, 国际四大会计师事务所逐渐本土化, 其审计师独立性等方面逐渐与我国非国际四大趋同, 我们的研究结果仅限于中国企业, 未来的研究可能会考虑在国际背景下比较类似的问题。

基金项目

2024 年广州南方学院省级培育科研项目“非审计服务对审计质量的影响及异质性分析”(2023XK029); 广东省财政科研课题“促进本土会计师事务所高质量发展研究”(2024GDCZ039); 广东省本科高校教学质量与教学改革工程建设项目“审计学课程‘三位一体’混合式教学模式的探索与实践”(GDJG2304)。

参考文献

- [1] 杨万贵, 徐泓. 会计师事务所非审计服务的思考[J]. 甘肃社会科学, 2005(2): 190-193.
- [2] 韩丽荣, 郑丽. 注册会计师审计业务与相关服务业务性质探讨[J]. 财会通讯, 2011(25): 99-100.
- [3] 庄飞鹏. 非审计服务、制度环境与审计质量——基于企业联合购买审计服务与非审计服务的视角[J]. 管理评论, 2019, 31(10): 212-221.
- [4] Mahieux, L. (2022) Auditors' Incentives and Audit Quality: Non-Audit Services versus Contingent Audit Fees. *European Accounting Review*, 33, 133-169. <https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2066011>
- [5] 李晓慧, 庄飞鹏. 不同视角和制度环境下非审计业务与审计质量的关系研究[J]. 审计研究, 2015(4): 88-96.
- [6] 林灵慧. 非审计服务的基本概念和发展现状及其对审计服务的影响[J]. 金融经济, 2012(18): 208-209.
- [7] 谢香兵. 非审计服务文献评述及启示[J]. 商业时代, 2009(7): 73-74.
- [8] 唐凯桃, 宁佳莉, 王垒. 上市公司 ESG 评级与审计报告决策——基于信息生成和信息披露行为的视角[J]. 上海财经大学学报, 2023, 25(2): 107-121.
- [9] 唐滔智, 余怒涛, 李小军. 非审计服务、知识溢出与审计质量[J]. 商业研究, 2014(3): 47-54.
- [10] Hohenfels, D. and Quick, R. (2018) Non-Audit Services and Audit Quality: Evidence from Germany. *Review of Managerial Science*, 14, 959-1007. <https://doi.org/10.1007/s11846-018-0306-z>
- [11] 赵艳秉, 张龙平. 审计质量度量方法的比较与选择——基于我国 A 股市场的实证检验[J]. 经济管理, 2017, 39(5):

- 146-157.
- [12] Fang, W. and Rahmat, M.M. (2023) Non-Audit Services, Audit Quality, and Financial Statement Re-Statements: Evidence from Chinese Listed Companies. *Asian Journal of Accounting & Governance*, **20**.
- [13] Sharma, D.S. and Sidhu, J. (2001) Professionalism vs Commercialism: The Association between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence. *Journal of Business Finance & Accounting*, **28**, 563-594.
<https://doi.org/10.1111/1468-5957.00386>
- [14] Ye, P., Carson, E. and Simnett, R. (2011) Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **30**, 121-148. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.121>
- [15] 陈波. 新质生产力视角下注册会计师行业的社会价值与发展机遇[J]. 中国注册会计师, 2024(3): 29-35+5.
- [16] Sun, X.S. and Habib, A. (2021) Determinants and Consequences of Auditor-Provided Tax Services: A Systematic Review of the International Literature. *International Journal of Auditing*, **25**, 675-715. <https://doi.org/10.1111/ijau.12244>
- [17] 齐飞, 张晓梅, 黄婷, 等. 审计执业准入制度改革、分析师关注度与审计质量[J]. 会计之友, 2024(3): 114-120.
- [18] 闫华红, 王亚茹, 高洁. 分析师关注、产权性质与审计质量[J]. 会计之友, 2021(12): 11-19.
- [19] 蒋峻松, 乔智, 刘惟瑶, 等. 会计师事务所国际化发展研究: 文献综述[J]. 会计之友, 2023(3): 125-130.