

审计师独立性与行业专长研究评述

任玉莹, 候圆圆

云南民族大学经济与管理学院(会计学院), 云南 昆明

收稿日期: 2024年9月27日; 录用日期: 2024年11月25日; 发布日期: 2024年12月4日

摘 要

本文对国内外审计师独立性与行业专长的研究文献进行了回顾与总结, 内容涉及相关概念界定、审计师独立性与审计收费、非审计服务及其他因素的影响、行业专长与审计质量、审计师独立性与行业专长等方面。

关键词

审计师独立性, 行业专长, 审计质量, 审计收费, 非审计服务

Review of Auditor Independence and Industry Expertise Research

Yuying Ren, Yuanyuan Hou

School of Economics and Management (School of Accounting), Yunnan University for Nationalities, Kunming Yunnan

Received: Sep. 27th, 2024; accepted: Nov. 25th, 2024; published: Dec. 4th, 2024

Abstract

The present study meticulously examines and synthesizes the extant research literature pertaining to auditor independence and industry expertise both domestically and internationally. This encompasses an exploration of the conceptual definitions, an analysis of the relationship between auditor independence and audit fees, an examination of the impact of non-audit services and other determinants, as well as an assessment of the interplay between industry expertise and audit quality, and the correlation between auditor independence and industry expertise.

Keywords

Auditor Independence, Industry Expertise, Audit Quality, Audit Fees, Non-Audit Services



1. 引言

安然、世界通信、银广夏等财务舞弊事件的爆发，社会公众产生了对审计师职业能力的质疑。一部分学者认为其后果归结于审计师独立性的破坏，管理层和审计师之间的“合谋”；另一部分学者则认为审计师缺乏行业专长，对所涉及的审计领域不擅长。无论归结于哪一方面，都离不开审计师这一重要主体，这使得人们更加关注审计师在审计过程中的角色和责任。因此，本文通过梳理审计师独立性影响因素的相关文献及行业专长的相关文献，希望可以提高人们对审计师独立性和行业专长的认识，为审计师的持续发展做出贡献。

2. 相关概念界定

2.1. 审计师独立性的概念

独立性是注册会计师的灵魂，是鉴别业务的灵魂。2024年9月18日，中国注册会计师协会发布《中国注册会计师独立性准则第1号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求(征求意见稿)》，对独立性准则进行了部分修订，并且其中也明确了在执行审计业务时，事务所更需要遵循更高的独立性要求。审计独立性是保证审计质量的关键，要确保形式和实质两方面都独立。形式独立是指审计师不能与被审计单位产生如担任高级职务等特殊利益关系。而实质独立则体现在精神状态，即审计师不受外界影响而独立做出公正、客观的判断。

2.2. 行业专长的概念

《注册会计师行业发展规划(2021~2025年)》表明，过去“十三五”期间，注册会计师的行业专业化程度显著增强，行业发展取得了显著的成果。在此基础上，规划明确将“十四五”时期行业发展的首要任务设定为推动行业专业化水平的进一步提高。行业专长包括事务所行业专长和审计师行业专长。其中，事务所行业专长是通过积累长期实践经验并在特定行业投入大量的审计资源来获得审计专业知识的能力，其目的是扩大行业市场份额，提升自身竞争力。审计师行业专长，是指审计师在为特定行业的一家或多家公司进行多次审计后，积累了丰富的经验和行业特定知识，这样能够有助于审计师更好地履行审计职责，降低审计风险并提高审计质量。

3. 审计师独立性的影响因素研究

3.1. 审计师独立性与审计收费

2001年12月10日中国证监会发布了上市公司审计收费必须强制进行披露后，不禁让人思考审计费用的披露是否影响审计师独立性？Lai (2009)通过档案式研究发现，财务报表审计费用的披露对审计意见的独立性有影响[1]。唐大鹏(2011)从审计费用的支付方式、支付时间及审计费用降低等三方面探究对审计独立性的影响，并针对目前审计独立的现状，提出了一些实质性的对策[2]。汤晓建、张俊生(2017)从内部控制审计的独立性角度研究，发现内部控制审计费用的自愿披露大大提高了内部控制审计的独立性[3]。近年来，审计市场规模不断扩大，许多事务所为了获取业务而降价竞争，但审计报告的出具需要大量人力财力支撑，注册会计师可能会减少相应程序来维持有限的经费，这可能使审计独立性受到损害。不仅

如此, 审计人员要是与客户之间存在利益关系, 如审计师的收费与为客户提供服务后是否得到特定的结构挂钩, 也会严重损害审计独立性[4]。

3.2. 审计师的独立性与非审计服务

审计师在进行审计服务的过程中, 除了提供审计业务外, 也可能提供一些非审计服务。具体的非审计服务包括税务咨询、筹划、管理咨询等多种形式。美国发生的安然事件让不少学者认为, 安达信审计失败的原因是由于其兼顾了审计服务和非审计服务, 并且非审计服务的费用比审计服务还多达 200 美元。很多学者不禁思考非审计服务是否影响了审计师的独立性。讨论的结果主要包括两种观点。

第一种观点: 非审计服务损害了审计师独立性。1965 年、1979 年美国证券交易委员会发布的 ASR 第 126 号和第 263 号均表明管理咨询业务会损害独立性。Firth (2002)研究了提供审计师咨询服务与审计费用和审计意见之间的关系, 发现审计费用和非审计费用之间存在正相关关系, 审计师提供非审计服务削弱了审计工作的独立性[5]。曹德芳、李祥(2003)从形式上和实质上分析非审计服务对独立性的影响, 尽管实质上独立性影响不确定, 但其对实质上独立性可以确定, 即非审计服务对独立性有不利影响[6]。齐晓宁、申江丽(2011)认为非审计服务的费用较高可能会对审计师独立性产生不利影响[7]。

第二种观点: 非审计服务没有损害审计师独立性。根据非审计服务的分类, Titard (1971)发现: 首先, 不同类型的非审计服务对审计的独立性有不同的影响, 并非适用于所有情况; 其次, 只要审计和非审计服务之间在职能上有效划分, 审计师就可以在为客户提供非审计服务的同时保持良好的审计独立性[8]。唐梅(2002)认为提供非审计服务并没有损害审计独立性, 相反加强了审计独立性[9]。陈国辉、王军法(2008)对 2006 年深市证券市场数据进行分析得出, 当时非审计服务收入占我国事务所总收入不足 5%, 不足以影响审计师的独立性[10]。葛茜(2010)发现非鉴证服务没有对审计师独立性产生实质性的负面影响[11]。

3.3. 其他影响因素

在审计活动中, 审计师独立性除了受到上述影响外, 还有一些其他的影响因素。

这些因素包括直接诱因, 如: 会计师可能因利益诱惑等个人原因, 做出侵害利益相关者的行为, 进而削弱审计师独立性[12]。间接诱因, 如: 杨鹤、徐鹏(2004)发现后来上任的审计师, 其本身的独立性受到前任审计师更换的影响[13]。内部因素, 会计师事务所规模大小对审计师的独立性也有影响, 在规模较大的事务所, 如果审计师在审计过程中的独立性不能得到有效行使, 审计师可以随时提高或放弃业务, 这不会对企业的整体收入产生重大影响。外部因素, 如国家制定的法律法规对审计师独立性的影响以及政府干预对审计师独立性的影响等等[14]。DeAngelo (1981)则认为注册会计师的认识水平取决于其自身的审计水平, 其中主要是对审计制度缺陷的识别, 以及能够在客户的压力下公开已查出的错误等¹ [15]。

4. 行业专长与审计质量的相关研究

4.1. 审计师行业专长与审计质量

关于审计师行业专长与审计质量之间的影响关系, 主要有三种情况。

一种是行业专长对审计质量呈正向作用。如 Scott Judd (2015)在研究监管环境相对宽松而收入标准相对复杂的行业中发现, 审计师行业专长对审计质量呈显著影响[16]。国内大多数学者研究表明, 审计师行业专长能够提高审计质量, 对审计质量呈正相关(邱学文、周安等, 2011) (刘文军, 2012) (刘静、徐梦, 2021) [17]-[19]。马雯、李爽等(2012)运用行业、规模和业绩配对的方法, 消除了客户特征对审计师行业专

¹ 客户压力来源于两个方面: 第一, 客户压力是指公司管理层对注册会计师进行压力, 促使其在出现违法情况时避免举报。客户对审计师实施的压力包括聘任事务所及审计师的权利、审计费用的出资者和因被出具非标意见而变更的事务所等等。二、审计师对客户抵制能力。这就需要审计师实质上保持独立, 不断深化专业知识, 坚守职业道德。

长与审计质量之间关系影响后, 得出审计师行业专长与审计质量呈正相关[20]。肖鹏文(2016)发现在金属与非金属制造业中, 行业专长提高了审计质量[21]。

另一种观点: 审计师行业专长有助于抑制审计质量。如 Balsam 等(2003)认为具有行业专长的审计师会降低审计质量[22]。郁刚(2008)发现审计师的行业专长, 对正的盈余管理起到抑制作用[23]。管考磊(2016)管理层对应计项目进行的操控行为可以被具备行业专长的注册会计师识别[24]。

第三种观点: 在某个因素的影响下, 行业专长对审计质量的影响程度不同。刘静、徐梦(2021)认为行业专长与审计质量呈正相关, 并且发现关键审计事项披露在行业专长与审计质量的关系中起到了中介作用[19]。范经华、张雅曼等(2013)研究内部控制和审计师行业专长两个方面, 并指出公司内部控制越好, 越有助于审计师行业专长的发挥, 进而有效地治理应计和真实盈余管理[25]。蔡利等(2018)采用 2007~2016 年的上市公司的数据作为观测对象, 通过研究得出上市公司管理者越来越试图采用公允价值来实施真实盈余管理活动, 而不是应计盈余管理的结论。并且会计师事务所倾向于安排更加具有专业胜任能力的审计师去开展审计工作, 来更好地应对这种真实盈余管理行为[26]。许弟伟(2022)发现当审计任期较长时, 签字审计师的行业专长也随之提升, 但独立性却下降导致审计质量下降。如果在审计任期较长的情况下, 由于签字会计师的超然独立性而没有降低审计质量, 那么审计质量会越来越好[27]。

4.2. 事务所行业专长与审计质量

国外学者 Krishnan 等(2003)认为拥有行业专长的审计师的客户具有更高的盈余质量[28]。Brian (2004)考察了注册会计师的行业专业能力与对信息披露的影响。研究发现, 在未受管制的产业背景下, 具有行业能力的审计师事务所进行的会计报表审核, 其所出具的会计报表更容易获得会计师的认同与赞赏。同时, 这也表明上市公司在选择具备相关行业专业能力的会计师事务所进行审计时, 是为了向投资者传达他们对高质量财务报告的关注[29]。Stanley (2007)的研究结果显示, 对于任期较短的事务所, 由于缺乏对短期公司和新客户行业的了解, 以及审计费用低, 导致缺乏投资和审计质量下降, 因此行业专长能力和财务报告重述的可能性之间存在负相关关系[30]。Ahsan Habib (2011)认为具有行业专长能力的事务所能够帮助公司提高质量水平, 并抑制了公司管理者对盈余管理操控, 同时也验证了行业专长与审计服务质量呈正相关[31]。

国内大部分学者认为, 事务所行业专长有助于企业审计质量的提升, 但也有一部分学者的观点恰好相反。刘立成、刘承德(2005)我国会计师事务所并不存在行业专长[32]。蔡春、鲜文泽(2007)、刘桂良、牟谦(2008)得出目前会计师事务所行业专长程度较低, 并得出行业专长与审计质量成负相关[33][34]。陈涛、张雁翎(2006)研究发现审计师的行业专业能力与盈利管理之间存在显著的负相关关系[35]。谢盛纹、田莉(2014)具有审计行业专长的事务所不仅拥有行业的具体交易特点、业务流程等行业知识和技能, 且更能熟悉行业情况, 其专业判断能力也将由此得到增强, 风险评估、审计计划的制定与修改以及进一步审计程序将得到更加有效地实施, 其审计的财务报表中若存在重大错报也将更容易被识别[36]。

5. 审计师独立性与行业专长的相关研究

笔者通过阅读大量文献, 发现审计师行业专长与独立性这两者之间的关系研究并不是很多。对于审计师行业专长与独立性一般有三种观点。一是认为行业专长可以提高审计师的独立性(裘宗舜、韩洪灵, 2003) [37]。二是具备行业专业性的事务所往往在该行业中占据更高的市场份额, 虽然可以提高行业专业性和审计质量, 但随着对该行业的经济依赖度增加, 独立性的削弱可能性也更大(蔡春、鲜文泽, 2007) [33]。三是袁春生、汪涛武等(2011)在分析审计师独立性与行业专长对公司财务舞弊的影响中发现, 当独立性较弱时, 行业专长对财务舞弊抑制性更强, 独立性与行业专长互为替代关系[38]。

参考文献

- [1] Lai, K. (2009) Audit Opinion and Disclosure of Audit Fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, **24**, 91-114. <https://doi.org/10.1177/0148558x0902400106>
- [2] 唐大鹏. 论审计收费对审计独立性的影响[J]. 市场周刊(理论研究), 2011(1): 93-94.
- [3] 汤晓建, 张俊生. 自愿性披露内部控制审计费用能够提高内部控制审计独立性吗? [J]. 审计研究, 2017(3): 90-96.
- [4] 张文. 新时期保持审计独立性的一些思考[J]. 中国注册会计师, 2022(1): 81-84.
- [5] Firth, M. (2002) Auditor-Provided Consultancy Services and Their Associations with Audit Fees and Audit Opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*, **29**, 661-693. <https://doi.org/10.1111/1468-5957.00446>
- [6] 曹德芳, 李祥. 非审计服务对审计独立性的影响[J]. 审计理论与实践, 2003(11): 67-69.
- [7] 齐晓宁, 申江丽. 注册会计师非审计服务与审计独立性关系分析[J]. 会计之友, 2011(28): 57-60.
- [8] Titard, P.L. (1971) Independence and MAS-Opinions of Financial Statement Users. *The Journal of Accountancy*, **132**, 47-52.
- [9] 唐梅. 管理咨询服务对审计独立性影响[J]. 审计理论与实践, 2002(6): 5-6.
- [10] 陈国辉, 王军法. 非审计服务对审计独立性的影响——2006 年深市证券市场的经验证据[J]. 广东商学院学报, 2008(3): 66-71.
- [11] 葛茜. 非鉴证服务与审计独立性之相关性研究[D]: [硕士学位论文]. 成都: 西南财经大学, 2010.
- [12] 詹晓琴. 论注册会计师审计的独立性——以 Z 会计师事务所审计 A 药业为例[J]. 大陆桥视野, 2024(2): 37-39.
- [13] 杨鹤, 徐鹏. 审计师更换对审计独立性影响的实证研究[J]. 审计研究, 2004(1): 83-88.
- [14] 庞英哲, 冯忠荣, 王彩兰. 注册会计师执业独立性影响因素探析[J]. 中国注册会计师, 2021(12): 85-87.
- [15] DeAngelo, L.E. (1981) Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, **3**, 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- [16] Judd, J.S. (2015) Auditor Industry Specialization and Revenue Manipulation. Ph.D. Thesis, The University of Arizona.
- [17] 邱学文, 周安. 审计师行业专长与审计质量关系研究——基于客户规模视角[J]. 南京审计学院学报, 2011, 8(3): 38-45.
- [18] 刘文军. 审计师行业专长、客户重要性与审计质量[J]. 南方经济, 2012(6): 44-57.
- [19] 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.
- [20] 马雯, 李爽, 魏洪涛. 客户特征、审计师行业专长与审计质量[J]. 现代管理科学, 2012(2): 18-19, 65.
- [21] 肖鹏文. 审计师行业专长与审计质量相关性研究——以制造业为例[J]. 财会通讯, 2016(28): 14-17.
- [22] Balsam, S., Krishnan, J. and Yang, J.S. (2003) Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, **22**, 71-97. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.71>
- [23] 郁刚. 审计师行业专长对审计质量的影响研究[J]. 统计与决策, 2008(19): 105-107.
- [24] 管考磊. 行业专长、审计任期与真实盈余管理[J]. 中国注册会计师, 2016(3): 62-67.
- [25] 范经华, 张雅曼, 刘启亮. 内部控制、审计师行业专长、应计与真实盈余管理[J]. 会计研究, 2013(4): 81-88, 96.
- [26] 蔡利, 唐嘉尉, 蔡春. 公允价值计量、盈余管理与审计师应对策略[J]. 会计研究, 2018(11): 85-91.
- [27] 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.
- [28] Krishnan, G.V. (2003) Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management? *Accounting Horizons*, **17**, 1-16. <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.s-1.1>
- [29] Dunn, K.A. and Mayhew, B.W. (2004) Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies*, **9**, 35-58. <https://doi.org/10.1023/b:rast.0000013628.49401.69>
- [30] Stanley, J.D. and Todd DeZoort, F. (2007) Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects. *Journal of Accounting and Public Policy*, **26**, 131-159. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.02.003>
- [31] Habib, A. (2011) Audit Firm Industry Specialization and Audit Outcomes: Insights from Academic Literature. *Research in Accounting Regulation*, **23**, 114-129. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2011.06.008>
- [32] 刘成立, 刘承德. 审计师轮换与审计行业专长[J]. 财会月刊, 2005(11): 33-34.
- [33] 蔡春, 鲜文铎. 会计师事务所行业专长与审计质量相关性的检验——来自中国上市公司审计市场的经验证据[J].

会计研究, 2007(6): 41-47, 95.

[34] 刘桂良, 牟谦. 审计市场结构与审计质量: 来自中国证券市场的经验证据[J]. 会计研究, 2008(6): 85-92, 96.

[35] 陈涛, 张雁翎. 审计师的行业专业水平对盈利信息质量的约束作用研究[J]. 管理现代化, 2006(5): 7-11.

[36] 谢盛纹, 田莉. CEO 权力、审计行业专长与税收激进度[J]. 审计与经济研究, 2014, 29(5): 31-39.

[37] 裘宗舜, 韩洪灵. 审计独立性之风险: 一个分析框架[J]. 会计研究, 2003(6): 32-35.

[38] 袁春生, 汪涛武, 唐松莲. 审计独立性、行业专长与财务舞弊行为——基于证监会处罚公告的经验证据[J]. 山西财经大学学报, 2011, 33(6): 114-124.