

上市公司审计质量影响因素的系统动力学研究

常启军(副教授), 王璐, 金虹敏

(桂林电子科技大学商学院, 广西桂林 541004)

【摘要】 本文在分析影响上市公司审计质量的因素及其因果关系的基础上,运用系统动力学方法,建立各影响因素之间关系的系统动力学模型。针对审计客体、审计环境、审计主体三个子系统,找出影响上市公司审计质量的三方面因素,得出结论:运用系统动力学模型,可以为上市公司提高审计质量提供对策建议。

【关键词】 上市公司; 审计质量; 系统动力学

一、引言

安然事件后,美国出台了《萨班斯—奥克斯利法案》,我国也相继出台了《公司法》、《注册会计师法》、《证券法》和《最高人民法院关于审计涉及会计师事务所所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》,旨在从上市公司、会计师事务所(简称“事务所”)和监管环境三个方面维护公众利益、保护投资者合法权益。

目前,国内外对审计质量的影响因素均以单因素分析为主,鲜有系统分析和研究。郭颖和柯大纲(2007)以我国2003~2005年的财务数据为样本,通过回归分析发现:市场集中度与审计质量正相关。这说明我国提出的重点培育10家事务所的战略方针是正确的,大所占市场占有率有助于提高审计市场集中度。杨德明、林斌和王彦超(2009)认为,提高上市公司的内部控制水平有助于降低股东的代理成本,内部控制的完善能够提高财务报表质量,保护投资者利益。Kevin Koh等(2013)基于美国1978~1980年的财务数据分析,认为注册会计师提供非鉴证服务符合知识溢出效应,事务所提供的非审计服务可以提高审计质量,并且可以促进会计师的声誉激励机制、协同效应和知识转移。王允平、张莉(2000)通过对我国经济体制的分析,提出从审计环境、审计人员以及审计过程三方面控制审计质量。上市公司应完善会计准则,健全制度环境,提高会计人员素质,加强企业内部控制体系的构建,同时加强审计监管力度,严把质量关。

借鉴庄立(2007)、黄英君(2011)的研究,本文采用系统综合分析方法,从审计环境、审计主体、审计客体三方面分别建立系统动力学模型,并在此基础上构建审计质量影响因素综合系统动力学模型。

二、上市公司审计质量影响因素的系统动力学模型

系统动力学(SD)作为一种系统工程方法和模型方法,可以将任何一个复杂的系统,根据其内部相互之间的

关系分解成若干个相互联系的子系统,通过分析各子系统中各要素之间的因果反馈回路,对所要研究的问题提出针对性的措施和意见,这种解决问题的思路符合客观规律。上市公司审计质量的影响因素涉及多个方面,可构成一个复杂系统。运用系统动力学的相关原理及方法将该系统划分为审计主体、审计客体以及审计环境三个子系统,从而使用系统动力学建模工具构建审计质量影响因素的SD模型,可降低研究的复杂度。

1. 审计主体子系统的因果关系图。审计主体是上市公司实施审计的执行人,同时也是审计意见信息的披露者,作为审计质量影响因素的子系统之一,其对审计质量具有最直接的影响。根据前面的分析,确定了审计主体子系统的因果关系,如图1所示:



图1 审计主体子系统因果关系

图1中各因果链上用正负符号表示其影响性质(正面的还是负面的),正号表示箭头指向的变量随箭头源变量的增加而增加,负号则相反。主要的反馈回路有六条,分别为:①“事务所知名度F.R→审计费用A.F→事务所任期F.T→审计师独立性A.I→审计程序A.P→抽样范围S.R→

检查风险 C.R→审计质量 A.Q→事务所知名度 F.R”；
 ②“事务所知名度 F.R→非审计服务 N.A.S→经济依赖度 E.D→审计师风险意识 A.R.A→检查风险 C.R→审计质量 A.Q→事务所知名度 F.R”；
 ③“事务所知名度 F.R→审计理念 A.C→审计技术质量控制 A.T.Q.C→审计师风险意识 A.R.A→检查风险 C.R→审计质量 A.Q→事务所知名度 F.R”；
 ④“事务所知名度 F.R→声誉关注度 R.A→人力资本投资 H.C.I→职业道德 P.E→检查风险 C.R→审计质量 A.Q→事务所知名度 F.R”；
 ⑤“事务所知名度 F.R→声誉关注度 R.A→人力资本投资 H.C.I→行业专长 I.E→行业审计效率效果 I.A.E→检查风险 C.R→审计质量 A.Q→事务所知名度 F.R”；
 ⑥“事务所知名度 F.R→审计师专业胜任能力 A.P.C→职业经验 C.E→检查风险 C.R→审计质量 A.Q→事务所知名度 F.R”。

分析六条回路可发现, 审计主体子系统中影响审计质量的因素主要有: 事务所知名度 F.R、审计费用 A.F、事务所任期 F.T、审计师独立性 A.I、审计程序 A.P、抽样范围 S.R、检查风险 C.R、非审计服务 N.A.S、审计师风险意识 A.R.A、审计理念 A.C、审计技术质量控制 A.T.Q.C、声誉关注度 R.A、人力资本投资 H.C.I、职业道德 P.E、审计师专业胜任能力 A.P.C、职业经验 C.E。

2. 审计客体子系统的因果关系图。审计客体是审计行为的对象, 对审计质量的结果具有重要影响。审计客体子系统的因果关系如图2所示:



图2 审计客体子系统因果关系

审计客体子系统的因果关系有四条反馈回路, 分别是: ①“企业竞争力 E.C→企业战略 E.S→人力资源政策 H.R.P→风险管理 R.S→内部控制 I.C→会计信息系统 AIS→会计信息质量 A.I.Q→重大错报风险 R.M. M→审计质量 A.Q→企业竞争力 E.C”; ②“企业竞争力 E.C→财务状况 F.C→基础设施与设备建设 B.S.C→内部控制 I.C→会计信息系统 AIS→会计信息质量 A.I.Q→重大错报风险 R.M. M→审计质量 A.Q→企业竞争力 E.C”; ③“企业竞争力 E.C→股权结构与公司治理 O.S.C→政治关联 P.C→违规处罚 P.P→内部控制 I.C→会计信息系统 AIS→

会计信息质量 A.I.Q→重大错报风险 R.M., M→审计质量 A.Q→企业竞争力 E.C”; ④“企业竞争力 E.C→股权结构与公司治理 O.S.C→内部审计组织 I.A.O→会计信息系统 AIS→会计信息质量 A.I.Q→重大错报风险 R.M.M→审计质量 A.Q→企业竞争力 E.C”。

四条反馈回路表明, 审计客体子系统中影响审计质量的主要因素主要有企业竞争力 E.C、企业战略 E.S、财务状况 F.C、股权结构与公司治理 O.S.C、人力资源政策 H.R.P、政治关联 P.C、风险管理 R.S、政治关联 P.C、内部审计组织 I.A.O、内部控制 I.C、会计信息系统 AIS。同时, 企业竞争力 E.C 受到行业发展现状 I.D.P 的影响。

3. 审计环境子系统的因果关系图。审计行为的执行需要在一定的法律、市场等环境下进行, 健全的法律制度和良好的市场制度环境可以促进审计质量的提升。上市公司的审计质量必然受到审计环境因素的影响。审计环境子系统的因果关系如图3所示:



图3 审计环境子系统因果关系

审计环境子系统的因果关系主要有两条正反馈回路, 分别是: ①“法律制度 L.S→审计师准入制度 A.A.S→审计师聘用制度 A.I.S→市场结构 M.S→审计市场集中度 A.M.C→监管风险 S.R→审计质量 A.Q→法律制度 L.S”; ②“法律制度 L.S→市场竞争 M.C→行业监管制度 I.S.S→监管风险 S.R→审计质量 A.Q→法律制度 L.S”。同时法律制度 L.S 还会受到行业发展现状 I.D.P 的影响。

两条正反馈回路表明, 审计环境子系统影响审计质量的主要因素有法律制度 L.S、审计师准入制度 A.A.S、审计师聘用制度 A.I.S、市场结构 M.S、市场集中度 A.M.C、监管风险 S.R、市场竞争 M.C 以及行业监管制度 I.S.S。

4. 综合系统动力学模型构建。因为上市公司的审计质量受到审计主体、审计客体以及审计环境的共同影响, 所以将三个子系统整合到影响审计质量因素的大系统中。利用系统动力学建模工具构建三个子系统的上市公司审计质量影响因素的系统动力学模型, 见图4。

图4 不仅描述了审计主体、审计客体、审计环境三个子系统各自的内部因果反馈回路关系, 而且反映了各子

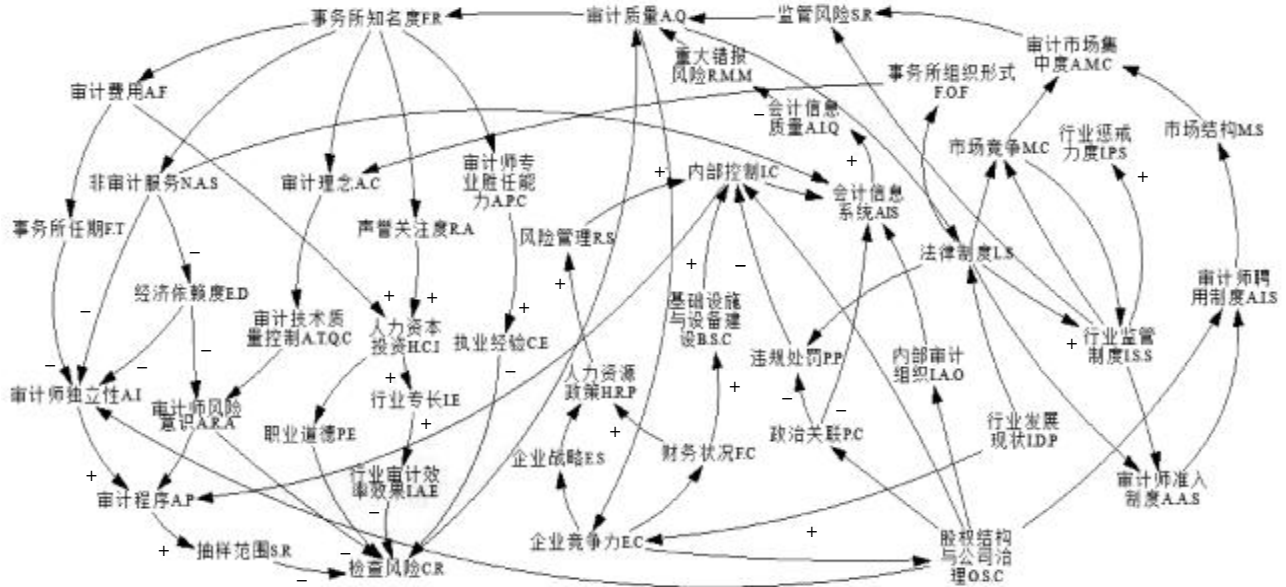


图4 审计质量影响因素的综合系统动力学模型构建

系统之间的关系。上市公司审计质量影响因素是一个较为复杂的系统,各影响因素之间具有间接或直接的关系。该模型展现的各因素间的因果反馈回路关系可为提高上市公司审计质量提出针对性的措施和意见。

三、提升上市公司审计质量的对策和建议

(一) 针对审计主体的对策建议

1. 提升事务所知名度。一般而言,审计事务所公信力越高,其服务网络的覆盖、品牌定位和品牌形象越能够得以巩固。知名度较高的事务所能够指导市场和引导顾客,培养与客户的牢固情感,保持顾客忠诚度。在价值取向上,事务所要坚持信誉第一,不做虚假承诺,不推卸责任。
2. 强化风险导向审计理念。事务所应建立符合当前实际的审计风险模型。近年来,一些事务所也建立了审计风险预警机制,风险管控人员将实地调查研究中可能发现的潜在风险和已经存在的各种风险系统地归类,运用定性或定量方法实施风险评估,构建以风险为导向的审计理念,以应对重大错报风险。审计项目组成员在实施审计过程中要始终保持高度的审计敏感性,对发现的错报,要不畏艰辛一查到底。
3. 注重人力资本投资。人力资本对于事务所的发展至关重要。刘笑霞和李明辉(2012)研究发现,审计师的经验丰富程度以及对培训的重视程度都会影响客户的盈余管理行为。然而,审计师的学历与审计质量并不存在显著相关关系。因此,事务所应重视审计师职业经验而非学历,积极落实财政部关于“会计领军人才培养工程”计划,促进事务所提高执业质量。
4. 建立审计技术质量控制制度。完善的审计质量控制制度对于事务所降低审计风险、保障审计质量至关重要。目前,事务所的质量控制制度并不健全,缺乏行之有效

- 效的风险管控制度。如在事务所和项目组对“质量承担重要责任”进行明确的划分,主任会计师应对审计质量制度承担最终责任,项目组负责人对所分派的项目最终质量负责,业务承接以事务所为主,项目负责人知悉重大情况要上报事务所,事务所制定审计工作的控制程序和测试,项目负责人根据本项目小组成员的专业胜任能力、职业道德进行工作委派,保护审计师的合法权益。
 5. 规范审计收费。政府实行审计收费的最低限价是为了减少事务所审计同业恶性竞争,引导审计市场健康发展,但是仅靠审计低价管制还不能有效提高审计质量。政府应修订和完善事务所收费体制,强化约束机制,加大惩罚力度,增加低质量审计所承担的诉讼风险。事务所也应不断提高审计服务质量,加强自律,做到审计费用低于成本的业务委托不承接。
 6. 发挥行业专长。事务所应发展行业专门化,弥补相关行业知识的匮乏,增强对特定顾客的了解,提高审计师的职业胜任能力,促进事务所行业审计的效率和效果。只有培育鲜明的专业特色,吸纳更多具有胜任能力的优秀人才,才能突出事务所的核心竞争力。
 7. 提高审计师独立性。近年来,审计缺乏独立性严重影响投资者信心,投资者对审计报告的质疑不利于资本市场培育和发展。从制度层面应改革不合理的审计委托模式,改变被审计单位主动选择会计师事务所的地位,设置“审计监管部门”进行审计工作的分配,提高事务所的主动地位,减少事务所与上市公司审计合谋的风险,提高审计质量,推动审计工作持续有效地发展。
- #### (二) 针对审计客体的对策建议
1. 完善上市公司股权结构和治理环境。改善企业治理结构的基础在于大力发展投资者,包括私人投资者、机

构投资者、外国投资者。冯根福、赵健(2002)认为,建立有效的公司治理结构,培育私人投资者是重要途径之一。可见,私人投资者相比一般的投资者能直接制约管理者的“内部人治理”和权力寻租行为,有利于企业治理环境的改善。从国家层面看,制定关于中小投资者利益保护相关法律、加大对违法违规的惩处力度和加强对中介机构的监管,有助于保证证券市场的有效运行。

2. 构建内部控制风险预警体系。企业通过科学合理的方法设计内部控制,必要时可运用内部控制专家的专业知识和技能。建立以风险为导向的内部控制预警机制和责任控制制度,成立独立的风险管理部门,利用信息技术和风险分析模型规避业务风险点。建立有效的管理层激励方式,减少和避免内部人权力寻租,通过对高管控制权的监督与制衡,抑制管理层通过权力凌驾内部控制之上进行盈余操纵的可能性。

3. 明确企业发展战略。制定企业总体发展战略使企业明确发展方向,目标制定既不能超过企业的实际发展能力,也不能让企业失去发展后劲。战略管理突出了它在组织中的重要性,企业应对内外部环境充分分析,以决定其资源投入和核心能力开发。

4. 健全内部审计机制。内部审计部门应熟知本企业的社会责任标准,建立相应的评价体系,开展企业社会责任审计。为避免有形的财务资源被无形的个人道德观所侵蚀,审计部门应设立有关道德问题的电话专线,纠正违法违规行为。在大数据时代,应加强企业信息安全审计,2000年至今,包括中国在内的64个国家1 863家企业的调查数据显示:5%的企业每年至少发生超过5起以上的信息安全事件,而11%的企业甚至不知道自己是否发生信息安全事件。因此,企业内部审计部门需拓展审计领域、充分利用信息技术,应对来自组织内外的更多挑战。

5. 重视会计信息系统建设。黄锡远(2011)构建了会计信息内部控制的总体框架,将会计信息系统与内部控制相结合加强风险管控。会计信息系统的建设可采用自行开发、业务外包、外购调试等方式,为防止信息孤岛、系统安全措施匮乏、系统开发不符合内部控制,企业应关注各个环节和关键点所产生的风险。

(三)针对审计环境的对策建议

1. 优化审计法律环境。事务所给予被审计单位回扣、审计师向审计官员行贿等违法事件屡见不鲜,这表明我国审计法律仍然不健全。为避免被审计单位购买审计意见,以忽略审计质量为代价降低审计收费,从而导致审计市场恶性竞争的不良后果,应对违规的事务所和上市公司加大违规惩处力度,完善法律监管环境。

2. 构建行业监管社会体系。我国高质量的公司审计需要社会各界的监管,监管的主体可以是注册会计师协会、媒体、证监会、金融机构以及社会公众等,与政府监管

相结合,构建全社会的监督体系。政府应完善法律法规,设立专门的监管部门,通过开设投诉信箱、网络检举、媒体披露等措施强化监管环境。对有违法违规的事务所以及被审计单位公开批评,加大惩处力度。

3. 探索审计师聘用制度。审计师的聘用往往是由被审计单位高层管理者决定,审计师出具何种审计报告也受到管理层的影响,被审计单位与事务所合谋财务造假案件屡见不鲜。因此,应不断探索审计师聘用制度,应使股东作为审计师聘用的实质决策者,从而增强审计师独立性,提高审计质量。

四、总结

本研究通过对审计主体、审计客体、审计环境三个子系统的分析,得出其因果关系图,从而找到影响上市公司审计质量的因素。其中,审计主体子系统包括事务所知名度、审计理念、人力资本投资、审计技术质量控制制度、审计收费、行业专长、审计师独立性。审计客体子系统包括股权结构与公司治理、企业战略、风险管理、内部控制、内部审计组织、会计信息系统。审计环境子系统包括法律制度、事务所组织形式、行业监管制度、审计师聘用制度。最后根据因果关系图构建审计质量影响因素综合系统动力学模型,并据此提出提高审计质量的对策建议。本研究属于理论分析,旨在从审计质量影响因素的整体系统考虑如何提高上市公司审计质量,促进资本市场规范运作,为实现企业、事务所、社会公众、国家四方共赢的局面提供理论依据。建立上市公司审计质量系统动力学流程图,进一步进行系统的仿真分析,确定各因素对审计质量影响的敏感度,还需进行后续研究。

主要参考文献

- 钟永光,贾晓菁,钱颖.系统动力学[M].北京:科学出版社,2014.
- 杨德明,林斌,王彦超.内部控制、审计质量与代理成本[J].财经研究,2009(12).
- 王允平,张莉.论审计质量的控制[J].中央财经大学学报,2000(2).
- 段特奇,刘斌,石恒贵.审计市场低价管制能提高审计质量吗?[J].中南财经政法大学学报,2013(1).
- Antonio luis duréndez gómez-guillamón. The geographical factor in the determination of audit quality[J]. Revista de Contabilidad,2012(152).
- 庄立.风险导向审计质量影响因素研究述评[J].财会月刊,2007(35).
- 肖胜国.审计质量控制十要素[J].审计月刊,2013(4).
- 刘笑霞,李明辉.会计师事务所人力资本特征与审计质量——来自中国资本市场的经验证据[J].审计研究,2012(2).