

政府购买审计服务质量的驱动因素

——以地方审计机关为测试对象

魏晓雁(博士)

【摘要】 习近平同志在中央审计委员会第一次会议上强调,国家审计机关要拓展审计监督的广度和深度,消除监督盲区。国家审计机关由于自身资源不足,往往需要向社会中介机构购买相关审计服务,从而扩大审计覆盖面。由于中介机构的政府审计工作经验不足,审计质量往往达不到国家审计机关的预期。针对这一问题,在分析政府购买审计服务质量驱动因素的基础上,构建了政府购买审计服务质量的概念框架。实证研究结果表明,执业能力和契约精神是中介机构参与政府审计工作质量的重要影响因素,政府购买审计服务的质量取决于审计定价、审计发现问题、审计工作完成及时性以及审计报告撰写质量。

【关键词】 政府购买审计服务; 地方审计机关; 审计质量; 驱动因素

【中图分类号】 F239 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)14-0129-7

一、引言

随着经济社会的发展,政府对审计及其他鉴证服务等的需求越来越大,诸如财务报告鉴证、财政资金使用绩效、资产评估、工程造价确认等,都离不开中介机构的专业服务。政府审计质量一直以来都是审计实务界和理论界关注的重点问题。特别是在国家审计机关人力资源有限的前提下,向社会中介机构购买审计服务工作经常化后,政府购买审计服务质量也成为实务界关注的焦点问题。习近平同志在中央审计委员会第一次会议上提出,要做到应审尽审、凡审必严、严肃问责,努力构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系,更好地发挥审计在党和国家监督体系中的重要作用。高质量的国家审计是构建权威高效的全覆盖审计监督体系的基础。

审计全覆盖下,国家审计机关的业务范围、内容、工作重点都有较大的变化,工作量也大幅度增加。而审计机关编制有限,审计人员短期内也难以适应工作中对知识结构的新要求,造成审计需求与审计资源不匹配。因此,国家审计往往需要借助外部力量来完成工作。

《审计署聘请外部人员参与审计工作管理办法》规定,审计署遇有审计力量不足、相关专业不能满足审计工作需要时,可以从外部聘请相关专业人员参与审计工作。近年来,审计署用于购买社会审计组织人员及技术专家审计服务的经费支出呈上升趋势,主要包括抽调地方审计机关人员和聘请注册会计师、工程技术专家等外部人员帮助完成投资、农业、金融和国外贷援款等审计任务的支出(见表1)。

表 1 审计署购买审计服务支出情况

年份	审计业务经费支出 (万元)	聘请外部人员支出 (万元)
2015	51651	4431
2014	27458	3432
2013	20257	3160

地方各级审计机关在审计人力不足或专业知识不能满足审计工作需要时,也会向社会中介机构购买审计服务。购买审计服务的范围也越来越广泛,涉及工程项目审计、财务收支审计、经济责任审计等多种审计业务。一些地方审计机关购买审计服务的比重甚至超过总体审计项目的50%。

二、文献综述

向中介机构购买审计服务缓解了国家审计机关人力不足的困境,审计覆盖面得以大幅增加,但由于存在相关准则和指南缺失、政府购买经费和有效监督不足等方面的问题^[1,2],购买审计服务项目的完成情况与审计机关的要求还有一定的差距,有的项目需要返工、甚至重新购买服务。国家审计机关对购买审计服务项目的审计质量控制还在探索阶段,没有形成有效的控制机制。政府购买审计服务质量影响因素方面的研究较少。

关于政府审计质量的定义,美国审计署指出,“审计质量”这个词有很多内涵,在政府审计背景下,审计质量可以定义为符合针对正在进行的特定类型的审计而制定的专业标准。赵劲松^[3]在定义国家审计质量时,突出了国家审计查处和纠正的双重职能,指出国家审计在查处违规违法行为的同时,还要采取相应措施纠正这些行为。叶子荣等^[4]在解读国家审计质量时,主要从国家审计的揭示和抵御功能两个角度展开。笔者更倾向于美国审计署的定义,就政府审计而言,每一类项目的审计质量具体评价标准都不同。

黄溶冰等^[5]在考虑审计发挥预防、揭露和抵御功能的基础上,把预防、揭露、抵御效力作为国家审计质量的代理变量。近期研究结果表明,审计质量与审计师职业经验正相关^[6-8];同时,审计师独立性与行业专长存在一定的替代关系^[9]。

政府购买审计服务的质量问题一直以来都是国家审计机关关注的重点。特别是政府购买审计服务由于费用相对不高,会计师事务所审计不够深入,效果往往难以达到预期,因此审计结果可接受的比例不高。美国审计署研究表明,审计人员提交的审计结果有大约22%无法通过区域检查办公室(RIGS, Inspectors general regional office)的审查,需要执行更多的审计工作,或为所执行的审计工作提供更多的支持。一般5000万美元以上的大项目,审计结果可接受比例为63.5%,小项目审计结果的可接受比例为48.2%。

本文的学术贡献体现在:一是聚焦于政府购买审计服务质量研究,为国家审计机关在购买审计服务工作控制与管理创新方面提供了经验证据,丰富了国家审计质量研究文献;二是提出了政府购买审计服务质量的概念框架,构建了结构方程模型,分析了审计质量驱动因素对审计质量的影响,以及政府购买审计服务质量的影响因素。

三、政府购买审计服务与社会审计服务

政府购买审计服务的实质是审计机关外包部分政府审计业务,以提高审计覆盖率。由于审计准则、审计目标不同,政府审计与社会审计的审计业务区别较大。社会审计的主要业务是年报审计工作,而政府审计的范围更广泛,包括财务收支、内部控制、法律法规的遵从等方面。因此,政府购买审计服务虽然也是由以会计师事务所为主体的社会中介机构提供,但由于被审计单位和审计目标不同、适用准则不同,因此审计要求差异明显。

承接单位规模差异。政府购买审计服务是通过政府招标确定承接单位,由于审计费用较低,一般都是中小会计师事务所参与投标。同时,由于需要熟悉当地的相关法律法规,所以一般本地所更愿意承接业务,审计质量也相对较高。而对于社会审计业务,一般认为事务所规模与其审计质量基本呈正相关关系,相对于小所,大所提供的审计服务质量更高^[10]。

审计对象不同。政府审计的对象主要是当地的行政机关、事业单位及地方国有企业,社会审计对象更广泛,可以是各类企事业单位。

审计性质不同。政府审计是问题导向,主要考察财务收支、内部控制及法律法规执行等方面是否有不遵从的问题,审计中也更强调发现问题的性质,遇到一些重要线索时需要进行延伸审计,有时可能会涉及多年的财务收支情况,或多个分支机构。社会审计以年报审计为主,主要是针对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制标准编制发表审计意见。

审计定价差异。政府购买审计服务的费用受限于政府审计经费预算,与社会审计的计算标准差异较大。与社会审计按照资产总额一定比率计算收费不同,政府购买审计服务的费用一般是审计机关估算工作量,将经费额度在不同的审计项目之间进行分配。目前大多数政府购买审计服务项目费用低于社会审计收费标准,虽然费用比较低,但是中介机构依然愿意承接审计机关委托的审计业务。究其原因,主要有两个方面:一是会计师事务所通过承接审计机关委托的审计业务,可以提高自身的声誉,有利于扩大业务规模;二是国家审计的审计深度、广度、难度相对较高,参与审计时无论是主审还是助审,都可以不同程度地提高业务能力;三是政府审计风险相对较小,即使达不到质量要求,受惩罚的力度也可以接受。

此外,政府审计在审计对象的确定上一般遵循风险导向原则,选择遵从方面可能存在问题的单位作为审计对象;而年报审计则是所有企业单位每年都要完成的审计工作。

四、政府购买审计服务质量的驱动因素与概念框架

1. 驱动因素。政府购买审计服务的项目包括:固定资产投资审计;企业和金融机构资产、负债、损益及其主要负责人任期经济责任审计;事业单位、社会团体和其他社会组织财务收支及其主要负责人任期经济责任审计;资源环境项目审计;社会保障项目审计;国外贷援款项目审计等。政府购买审计服务的对象以中介机构为主,也包括特定领域的技术专家、高校与科研院所专家等。因此,政府购买审计服务质量研究需要在国家审计目标视角下,结合社会审计质量的影响因素等开展。

审计机关依照法律规定的职权和程序进行审计监督,审计机关的审计监督权是由《宪法》赋予的。根据《国家审计准则》,审计机关的主要工作目标是通过对被审计单位财政收支、财务收支以及有关经济活动的真实性、合法性、效益性,维护国家经济安全,推进民主法治,促进廉政建设,保障国家经济和社会健康发展。因此,政府审计关注的是被审计项目信息的真实性、合法性和效益性,而社会审计关注的则是财务报表的合法性、公允性。

政府购买审计服务项目一般是公开招标,中标单位按照约定提供审计服务。审计机关与承接业务的中介机构之间是委托代理关系。中介机构相对于审计机关而言更了解自身的业务能力;而审计机关要选择相对较好的中介机构开展审计业务,只能通过某种方式来判断中介机构及其人员执业能力的高低,但是个人执业能力是“内部信息”,审计机关很难准确掌握,因此选中的中介机构有可能并不理想,最终出现逆向选择的现象。

参与政府审计项目的中介机构不仅需要具备一定的从业能力,还要熟悉政府审计准则、审计方法和技术,能站在政府审计目标角度开展审计工作,发现并挖掘问题,高质量地完成相应项目的审计报告撰写工作。中介机构作为代理人,只有派出具有相应执业能力的团队成员,才能顺利完成受托业务。因此,从审计机关维度,影响政府购买审计服务质量的首要因素是团队的执业能力,即团队成员是否具备完成相应审计业务的能力和素质,避免让能力不够的中

介机构承担了相关的业务,而且这些能力较低或者不符合要求的审计人员承接业务后,也很容易出现内部人控制现象,进而影响审计项目的进展和质量。

审计机关选择了一个自认为符合其标准的中介机构后,中介机构的工作目标就是按照审计机关的要求完成审计业务,最大化审计机关的利益。但是,如何评测中介机构及其人员的努力程度是一项非常困难的工作,他们为了自身的利益最大化,可能会通过各种隐晦的方式不作为或者不按照审计机关的意志行事,甚至不惜损失审计机关的利益来满足自己的利益,会导致内部人控制现象的发生,进而产生道德风险问题。标准形式的契约论认为,在特定情况下,一个人出于自我利益的考虑,有履行承诺的道德义务,即“契约精神”。从审计机关维度考察,即被聘人员是否能按照协议要求完成审计工作,这是影响政府购买审计服务质量的又一重要因素。

2. 概念框架。审计机关聘用外部人员参与审计项目,主要目的是利用外部专业人员的技能和经验——执业能力,弥补审计机关人员在数量和技术结构方面的不足。张健、魏春燕^[6]指出,执业经验与审计质量正相关;韩维芳^[7]发现,项目负责人的经验有助于提高审计师个人对高审计风险客户的风险应对能力;王晓珂等^[8]发现,审计师个人经验越丰富,审计质量越高;袁春生等^[9]发现,具有行业专长的审计师更能有效地减少上市公司的财务舞弊。因此,执业能力是考察审计机关聘用外部人员参与审计项目质量高低的一项重要影响因素。

聘用外部人员参与审计项目,是政府购买服务的模式之一。通过服务购买,国家审计机关与私人企业合作完成审计工作。这种合作的纽带是契约,聘用人员能否按照合同约定完成审计工作,是否具有守信、不欺诈、完全履约的契约精神,是衡量审计质量的重要因素。

参与审计项目的外部审计人员如果不具备良好的契约精神,即使具有相应的执业能力,也可能会出工不出力,损害委托方的利益。在审计机关(委托人)和承接单位(代理人)之间的契约关系中,没有一方能以损害他人的财富为代价来增加自己的财富,才能达到帕雷托最优化状态。而在审计机关与中介机构的契约关系中,中介机构及其工作人员发生损害审计机关利益行为的经济后果一般是承接单位或其工作人员被更换、审计费用被扣减等,相较于中注协和证监会的处罚力度来说这种处罚力度较小。因此,

更需要强调契约精神。契约精神是完成审计项目的必要条件,执业能力则是完成审计项目的充分条件。执业能力对契约精神也具有一定的影响力。

综上,本文认为执业能力和契约精神是聘用外部人员参与审计项目时审计质量的主要影响因素,由此构建政府购买审计服务质量概念框架如图1。

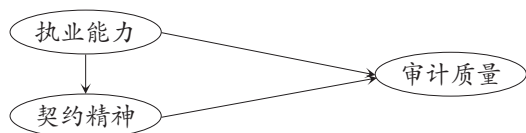


图1 政府购买审计服务质量的概念框架

五、研究设计

1. 理论模型。政府购买审计服务质量的高低主要与参与审计人员的执业能力相关。在政府审计项目中,执业能力主要体现在:一是对政府审计准则的熟悉程度,二是对地方相关法律法规的知晓情况,三是对被审计单位内部控制和管理的审计深入程度。这三个方面的能力统称为执业能力。即使是同一家会计师事务所的不同人员参与审计,由于执业能力不同,审计质量也不相同。参与审计的人员包括主审和助审,他们的综合执业能力对审计质量的影响较大。

审计业务承接单位与审计机关在合作过程中会就相关审计项目签订相应的合同或协议,并根据约定派出一定数量的专业人员完成规定的审计业务。合同双方或多方对于契约条款的积极认可、主动执行与全面守信是契约精神的具体体现。契约精神可以降低契约的运行成本、提高契约的运行效率^[12]。如果审计人员比较崇尚契约精神,那么执业能力越高则履约情况越好。研究中,用履约情况作为契约精神的替代变量。

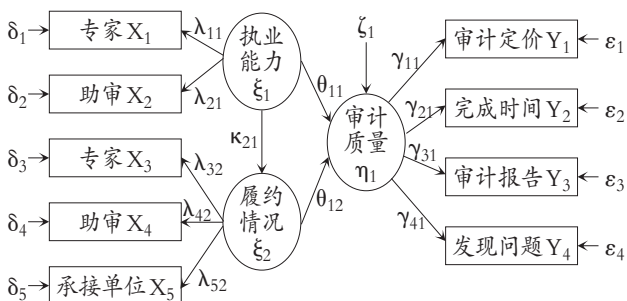


图2 理论模型

构建结构方程模型如下:

$$\eta_1 = \theta_{11}\xi_1 + \theta_{12}\xi_2$$

$$\xi_2 = \kappa_{21}\xi_1$$

指标变量 X, Y 的测量模型为: $X = \lambda\xi; Y = \gamma\eta$ 。

2. 问卷设计。美国审计署对政府审计质量的研究表明,过分强调成本和不充分考虑独立审计人员资格可能会对政府审计质量产生不利影响。因此,审计定价也是影响审计质量的一个重要因素。

中介机构审计人员是否能按照审计时间安排完成审计工作,也是影响审计质量的一个重要因素,尤其是遇到会计师事务所业务繁忙的季节,一个审计组在特定时间段面临多项审计任务,分配到每项审计任务的时间有限,往往满足于应付工作。审计时间少,审计的深度和广度都会受到较大影响,有时候甚至可能会忽略重大线索。政府审计针对问题线索,需要大量时间进行延伸审计,如果投入充裕的时间进行深入挖掘,则审计质量会相对较高。

政府审计关注审计遵从问题,因此,能否发现重大问题也是影响审计质量的一个重要因素。会计师事务所比较熟悉年报审计,因此往往发现的都是财务问题,在政府审计所关注的内部控制及管理审计、法律法规遵从审计方面经验不足,与政府审计的要求有一定距离。在调研中发现,往往本地所更熟悉当地的政策法规,审计质量相对较高。

政府购买审计服务中,一般会要求主审就所审计内容撰写并提交审计分报告。这份报告需要根据国家审计准则的要求撰写,特别是需要梳理分析审计所发现的问题,提出相应的意见。这些审计分报告是形成最终审计报告的基础,如果分报告对审计中发现的问题反映不全面、分析不透彻、提炼不足,不能充分反映审计成果,将会影响审计机关对分报告内容的采纳,最终影响审计质量。

研究问卷的设计分为三个阶段。第一阶段,在进行政府购买审计服务质量理论研究和审计机关调研的基础上,形成政府购买审计服务质量影响因素的12个测试题目。第二阶段,针对测试题目到审计机关实地调研和访谈,访谈讨论后删减2个题目,保留10个题目。第三阶段,邀请高校专家2名、实务专家3名(审计机关负责人2名、法规处负责人1名)对第二阶段测试题目的表述进行修正。

为确保问卷的信度和效度,选取S市部分区县审计机关的审计人员进行测试,共发放问卷50份,回收50份。对回收样本进行信度、效度分析,删除了相关系数偏低的题目1项。最终形成了包括执业能力、契约精神和审计质量3个分量表,9个测试题目(见表3)的审计机关购买审计服务项目质量影响因

素调查问卷。采用李克特5点计分,从非常不满意到非常满意,分值越高表示满意程度越高。

表 2 问卷题目

变量	测试题目	测试题目简称
执业能力	政府购买审计服务项目专家执业能力情况	专家
	政府购买审计服务项目助理审计人员执业能力情况	助审
契约精神	政府购买审计服务项目专家履约情况	专家
	政府购买审计服务项目助理审计人员履约情况	助审
	政府购买审计服务项目承接单位履约情况	承接单位
审计质量	中介机构承接人员薪酬定价	审计定价
	中介机构承接人员项目完成及时性	完成时间
	中介机构承接人员审计报告撰写质量	审计报告
	中介机构审计人员发现审计问题的深度、广度	审计问题

问卷选取的测试对象是我国部分省份的市、县(区)级审计机关在购买审计服务业务中担任过审计组长以及具有购买审计服务相关管理经验的审计干部,发放问卷200份,回收问卷143份,有效问卷143份。问卷涉及区域分布情况见表3。

表 3 测试地区分布情况

上海	贵州	四川	浙江	江苏	广西	吉林	青海	其他	合计
87	27	4	3	3	2	3	2	12	143

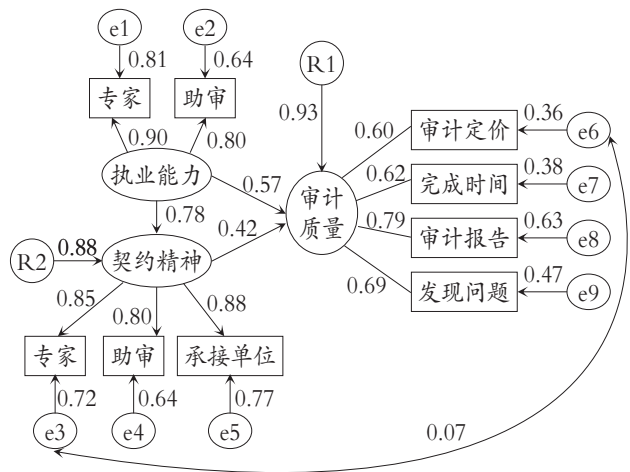
测试对象的特征分布见表4。

六、统计分析

1. 模型适配。利用 AMOS 22.0 软件,采取极大似然估计法,进行验证性因子分析,根据 AMOS 修正指数(MI)对结构模型进行检验和修正,通过增加 e3 与 e6 之间的共生关系,可以分别减少 χ^2 值,同时增加 p 值,且界定误差变量相关并不违反结构模型的假定,总体上看,修正后的模型拟合度更好(见图3)。样本数据提供的数据点数目为 45 个,模型中待估计的参数为 22 个,模型的自由度为 23。整体模型适配度检验的卡方值为 23.664,显著性概率值 $p=0.423>0.05$,接受虚无假设,假设模型与样本数据可以适配;而 RMSEA 值 $=0.014<0.080$, AGFI 值 $=0.928>0.900$,均达到模型适配标准,假设模型是合适的。

表 4 测试对象特征分布情况

背景	组别	频数	百分比
级别	处级	37	25.9
	科级	66	46.1
	一般审计人员	40	28.0
职称	高级	35	24.5
	中级	75	52.4
	初级	13	9.1
	无	20	14.0
学历	博士	2	1.4
	硕士	43	30.1
	本科	89	62.2
	大专及以下	9	6.3
工作年限	20年以上	36	25.2
	11~20年	38	26.6
	6~10年	45	31.4
	3~5年	12	8.4
	3年以下	12	8.4



卡方值=23.664($p=0.423$);自由度=23
AGFI=0.928;GFI=0.963
RMSEA=0.014;CN=212.000

图 3 政府购买审计服务质量影响因素的参数估计

2. 信、效度分析。为了进一步检验测试的稳定性和有效性,对测试结果做了信度和效度分析(见表5)。信度采用组合信度(Construct Reliability, CR值)进行分析:通过因子载荷量计算的表示内部一致性信度质量的指标值。计算公式如下:

$$CR = \frac{(\sum \lambda)^2}{(\sum \lambda)^2 + \sum \theta}$$

组合信度计算结果均大于0.6,说明同一潜变量下的测试变量的相关性更高。

效度用平均方差萃取量(Average Variance Extracted, AVE值)进行衡量:通过因子载荷量计算的表示收敛效度的指标值。计算公式如下:

$$AVE = \frac{\sum \lambda^2}{\sum \lambda^2 + \sum \theta}$$

平均方差萃取量均大于0.5,说明潜变量之间的区分性好。

表5 量表信、效度分析

测量指标	因子载荷 (标准化 回归系数 λ)	信度 系数 λ^2	测量 误差 ($1-\lambda^2$)	组合 信度 CR	平均方差 萃取量 (AVE值)
专家执业	0.899	0.808	0.192	0.838	0.723
助审执业	0.798	0.637	0.363		
专家履约	0.803	0.645	0.355	0.799	0.574
助审履约	0.849	0.721	0.279		
承接单位履约	0.598	0.358	0.642		
审计定价	0.618	0.382	0.618	0.835	0.564
审计完成时间	0.878	0.771	0.229		
审计报告质量	0.793	0.629	0.371		
审计发现问题	0.688	0.473	0.527		

3. 假设检验。根据路径分析结果, H1、H2、H3项假设路径值分别为 0.57、0.88、0.42, P值均小于 0.05, 即此 3 项假设成立, 研究假设检验结果见表6。

表6 实证结果

假设	路径关系	路径值	参数的显著性 检验值	P值	结论
H1	执业能力→ 审计质量	0.57	2.882	0.004	支持
H2	执业能力→ 契约精神	0.88	9.731	0.000	支持
H3	契约精神→ 审计质量	0.42	2.221	0.026	支持

4. 复核效度。根据样本中人员级别这个三分类变量进行分组检验, 处级群组样本 37 个, 科级群组样本 66 个, 一般审计人员样本 40 个, 全样本观察值 143 个。

从图4、图5、图6的非标准化测量模型估计量可以看出, 处级、科级、一般审计人员三类样本在测量模型中因素负荷量界定均相同, 专家执业能力、助审执业能力、专家履约情况、助审履约情况、承接单位履约情况、聘用人员定价、审计项目完成及时性、审计报告撰写质量及审计发现问题的深度和广度等 9 个指标变量的因素负荷为 1.00、0.98、1.18、1.00、

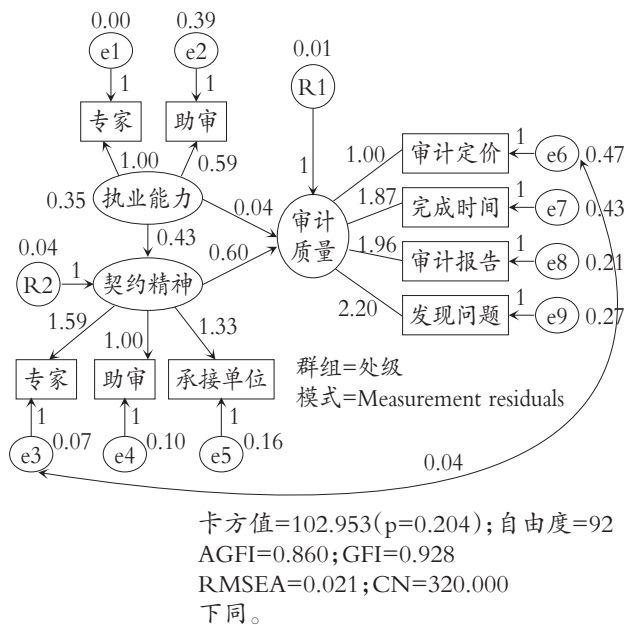


图4 “处级”群组测量模型

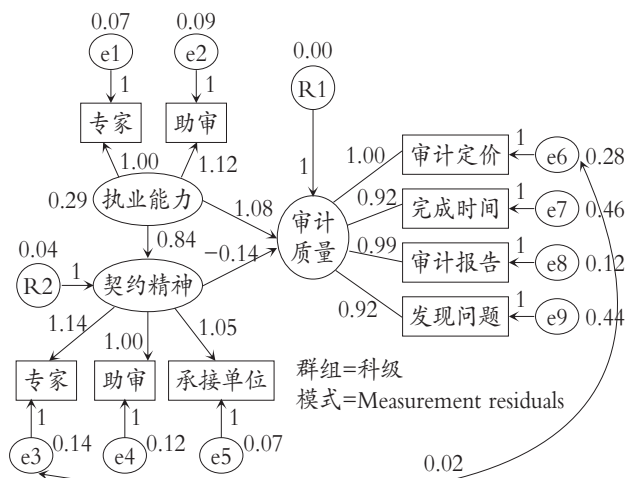


图5 “科级”群组测量模型

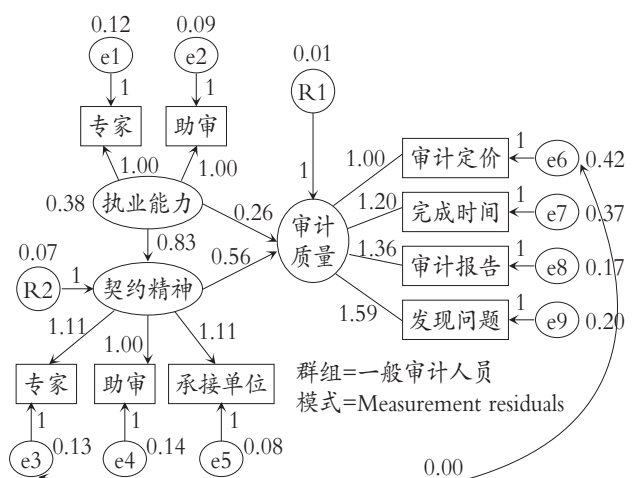


图6 “一般审计人员”群组测量模型

1.12、1.00、1.13、1.18、1.23。

设定群组测量系数相等、结构协方差相等、测量误差相等的测量残差模型,卡方值为172.824,显著性概率值 $p=0.199>0.05$,接受虚无假设,表示模型可以被接受。而RMSEA值 $=0.018<0.080$,GFI值 $=0.877$ 接近0.9,表示假设测量模型与样本数据是契合的。严格限制模型的测量模型在三个群组间具有测量的恒等性。

七、结论与建议

聘用外部人员参与审计工作项目,主要是为了解决审计资源不足、现有审计人员技术结构存在缺陷的问题。在目前聘用外部人员参与审计工作的实践中,非会计师事务所的中介机构与审计机关审计工作冲突不大,而会计师事务所由于职业判断的不同,导致工作中的冲突比较多。同时,由于审计机关工作人员特别是一线审计人员平时关注的是自身的工作质量,不擅于管理与指导聘用人员,有时候在审计业务指导上不及预期。因此,聘用人员的沟通能力,对国家审计目标、审计准则、审计判断的熟悉程度等都是聘用人员执业能力的重要体现,也是其审计质量的重要影响因素。

外部聘用人员大多来自中介机构,他们以利益为导向,追求速度和效率。工作往往不够深入,缺乏对深层次问题的思考,甚至工作中会与被审计单位共谋。因此,履约也是影响审计项目质量的另一重要影响因素。

Watkins等^[13]认为审计质量是由审计师声誉和监控力度决定的,要提高审计项目的审计质量,一方面要对聘用人员加强信用管理,建立相应的信用考评制度和评价指标体系,选拔一批可以胜任国家审计工作的外部人员;另一方面要加强监管,从审计监督机制着手,加强对聘用人员参与审计项目的审计质量评价,加强审计过程监督。

政府购买审计服务项目承接人员团队执业能力显著正向影响该审计项目的审计质量,主审对审计质量的影响力要大于助审。外部专业人员的团队执业能力显著正向影响审计项目主审、助审以及承接单位的契约精神。也就是说,审计人员只有在具备相应的执业能力的情况下,才能更好地履约。外部专业人员执业能力和契约精神共同显著正向影响该审计项目的审计质量,执业能力对政府购买审计服务质量的影响相对较大。

本文从审计机关视角,对国家审计机关购买审计服务项目的审计质量问题展开研究,研究结果对审计机关购买审计服务的管理、监督等工作具有一定的借鉴意义。

主要参考文献:

- [1] 魏晓雁,包奕敏.政府审计业务外包管理研究[J].会计与经济研究,2018(3):42~53.
- [2] 徐向真,张雪菲.政府购买注册会计师服务:现状、问题与对策[J].西安财经学院学报,2017(6):5~10.
- [3] 赵劲松.关于我国政府审计质量特征的一个分析框架[J].审计研究,2005(4):65~68.
- [4] 叶子荣,马东山.我国国家审计质量影响因素研究——基于2002~2007年省际面板数据的分析[J].审计与经济研究,2012(6):12~24.
- [5] 黄溶冰,王跃堂.我国省级审计机关审计质量的实证分析(2002~2006)[J].会计研究,2010(6):70~76.
- [6] 张建,魏春燕.法律风险、职业经验与审计质量[J].审计研究,2016(1):85~93.
- [7] 韩维芳.审计风险、审计师个人的经验与审计质量[J].审计与经济研究,2017(3):35~45.
- [8] 王晓珂,王艳艳,于李胜,赵玉萍,张震宇.审计师个人经验与审计质量[J].会计研究,2016(9):75~81.
- [9] 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(6):114~124.
- [10] 林永坚,王志强.国际“四大”的审计质量更高吗?——来自中国上市公司的经验证据[J].财经研究,2013(6):73~83.
- [11] 吴昊旻,吴春贤,杨兴全.惩戒风险、事务所规模与审计质量——来自中国审计市场的经验证据[J].审计研究,2015(1):75~83.
- [12] 景宏军,王蕴波.法治财政进程中契约精神基础的构建研究[J].地方财政研究,2018(3):24~30.
- [13] Watkins A. L., Hillison W., Morecroft S. E.. Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence [J]. Journal of Accounting Literature, 2004(23):153~193.

作者单位:上海立信会计金融学院,上海201620