审计师繁忙程度对审计质量的影响研究

王艺涵 杨帆

西京学院会计学院

DOI:10.12238/ej.v8i6.2677

[摘要] 本文基于2018-2022年沪深A股上市公司的样本数据,系统研究了审计师繁忙程度对审计质量的影响,并将审计师的个人和客户特性纳入作为主要的研究对象。研究表明,审计师繁忙程度与审计质量呈负相关关系,即工作越繁忙,审计质量越易受到影响。此外,审计师专业胜任能力与客户规模能够在一定程度上缓解这种负相关关系。根据实证研究结果,本文从会计师事务所和监管层两个维度进行深入分析,提出了一系列针对性的对策建议。这些对策旨在为监管部门在制定监管政策时提供有力参考,进而促进资本市场的健康、有序运转,并为市场良性发展提供坚实的理论支撑。

[关键词] 审计师繁忙程度; 审计质量; 专业胜任能力; 客户规模

中图分类号: F239 **文献标识码:** A

Research on the Impact of Auditors' Workload on Audit Quality

Yihan Wang Fan Yang

School of Accounting, Xi jing University

[Abstract] This paper is based on the sample data of A-share listed companies in Shanghai and Shenzhen from 2018 to 2022, and systematically investigates the impact of auditors' workload on audit quality. It also incorporates auditors' personal characteristics and client characteristics as the main research objects. The study shows that there is a negative correlation between auditors' workload and audit quality, that is, the busier the auditors are, the more likely the audit quality is to be affected. In addition, the professional competence of auditors and the size of clients can to some extent mitigate this negative correlation. Based on the empirical research results, this paper conducts an in-depth analysis from the two dimensions of accounting firms and regulatory authorities, and proposes a series of targeted countermeasures and suggestions. These countermeasures are designed to provide strong references for regulatory authorities in formulating regulatory policies, thereby promoting the healthy and orderly operation of the capital market and providing a solid theoretical basis for the benign development of the market.

[Key words] Auditors' Workload; Audit Quality; Professional Competence; Client Size

引言

2023年5月23日,总书记在二十届中央审计委员会第一次会议上强调,审计工作在新时代强国建设和民族复兴中肩负重要使命,要以经济监督为核心,聚焦主业,发挥其在推动党的自我革命中的独特作用。这为审计工作高质量发展指明了方向。

近年来,财务造假和审计失败事件频发,如大华会计师事务所对东方金钰的审计失败案例,引发社会对审计质量的广泛关注。这些事件扰乱经济秩序,影响市场资源配置。审计是预防企业财务造假的最后一道防线,若注册会计师未遵循审计准则,财务舞弊行为将被纵容。同时,市场竞争加剧使审计人员压力增大,其执业特征与行为对审计结果影响深远。因此,审计师繁忙程度与审计质量的关系成为亟待关注的重要议题。本文旨在探讨此

问题,以丰富相关研究。

1 文献综述与研究假设

1.1 审计师繁忙程度与审计质量

审计师参与的项目越多,分配给每个项目的时间和精力就越少(张龙平和潘临,2018)^[1]。在审计中,充足时间是获取充分适当证据的关键。但当审计师高度繁忙时,受限于时间和精力,可能会简化审计方法和程序,难以发现财务报告缺陷(施先旺等,2018^[2]; 闫焕民等,2020^[3])。根据职业倦怠理论,个体过度消耗自身资源会身心疲惫。对于审计师而言,高强度工作负荷会带来时间紧迫感,诱发职业倦怠,进而影响其与团队成员及客户的有效沟通,最终降低审计质量(张龙平,2018)^[4]。因此,提出本文第一个假设:

H1: 在其他条件不变的情况下, 审计师繁忙程度与审计质量之间呈现负相关关系。

1.2 审计师专业胜任能力、审计师繁忙程度与审计质量

在审计领域, 专业胜任能力是保障审计质量的关键。注册会计师的专业能力直接影响其发现潜在错报和财务舞弊风险的能力(徐振发, 2019)^[5]。审计师专业胜任能力的发展分为知识性阶段和程序性阶段。知识性阶段主要通过接受财务会计类正规教育构建专业基础知识体系, 为后续工作奠定理论基础; 程序性阶段则侧重于在实际审计业务中积累经验, 提升专业胜任能力。签字注册会计师凭借深厚的专业背景和丰富实践经验, 能够敏锐洞察并应对审计挑战, 确保审计工作的高效性和准确性(李江涛, 2012^[7])。由此, 提出本文第二个假设:

H2: 专业胜任能力能够缓解审计师繁忙程度对审计质量的负面影响。

1.3 客户相对规模、审计师繁忙程度与审计质量

基于注意力分散理论, 人的认知能力有限, 当分配注意力于多个事物时, 对单一事物的反应灵敏度会受影响。对于审计师而言, 当面临多个审计项目时, 他们会在有限的注意力中进行“优先级选择”, 将更多精力集中在重要的项目上。在大规模客户审计中, 这种倾向尤为明显。一方面, 大型客户业务复杂, 为达到预期审计保证水平, 审计师需进行更详尽的样本测试, 并投入更多精力于监督复核工作。另一方面, 大型客户市场影响力大, 审计师为避免潜在损失, 会更严格地遵循审计准则, 确保审计合规。此外, 当前监管框架要求审计师对审计报告承担明确责任, 他们还需考虑个人声誉和监管处罚风险。因此, 面对大型客户时, 审计师会进一步增加审计资源投入, 以确保审计工作的全面性和准确性(谢盛纹, 2016)^[6]。基于此, 提出本文的第三个假设:

H3: 客户相对规模能够缓解审计师繁忙程度对审计质量的负面影响。

2 研究设计

2.1 样本选取与数据来源

本文以2018—2022年中国A股上市公司为研究对象, 数据来源于CSMAR数据库和中国注册会计师协会网站。为确保研究结果的科学性和可靠性, 本文对原始数据进行了如下预处理: (1) 剔除ST、*ST和金融类企业; (2) 剔除关键变量缺失的观测值; (3) 对所有连续变量的1%和99%百分位进行缩尾处理, 以消除极端值影响。经过上述筛选和处理, 最终获得17, 565个有效观测值。

2.2 变量的定义与计量

2.2.1 被解释变量。本文以审计质量为被解释变量, 采用修正后的Jones模型估算上市公司操控性应计利润(DA), 并取其绝对值(absDA)作为审计质量的代理指标。absDA值越高, 表明公司盈余管理能力越强, 审计师发现财务违规行为的可能性越低, 财务报告质量越差, 审计质量也越差。

2.2.2 解释变量。本文选取第一签字注册会计师的工作繁忙程度(Busy)作为解释变量, 该变量以审计师在同一审计年度内

所签署审计报告的数量来衡量。Busy值的大小直接反映了审计师在该年度的工作繁忙程度, 该值越高, 表示审计师在相应年度签署的审计报告数量愈多, 其工作负荷相应增大。

2.2.3 调节变量。本文参考丁利等(2012)^[8]和全怡等(2016)^[9]等人的研究, 选取审计师专业胜任能力和客户相对规模作为调节变量

2.2.4 控制变量。参考潘临(2019)^[10]等研究, 本文控制变量涵盖资产负债率、企业规模、资产报酬率等, 这些变量广泛用于审计质量研究, 以控制潜在影响因素并提高模型稳健性。

2.3 模型构建

本文通过建立线性回归模型检验假设, 分析解释变量与被解释变量的关系, 并控制其他相关因素的影响。

为了探究审计师的繁忙程度与审计质量之间的联系, 本研究设计了一个模型(1), 采用基准回归方法验证假设H1, 探讨审计师繁忙程度与审计质量的关系。预期Busy系数为正, 即审计师越繁忙, absDA越大, 审计质量越低。

$$absDA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 Busy_{i,t} + \sum Controls + \sum Year + \sum Industry + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

本研究进一步构建了模型(2)的检验假设H2, 加入了审计师的专业胜任能力和审计师的工作繁忙程度与其专业胜任能力的交叉项。当审计师的专业能力达到高峰时, 他们应对繁重审计任务的能力也随之增强, 这有助于减少工作繁重对审计质量的不良影响, 因此, 预期交乘项的系数呈现为负值。

$$absDA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 Busy_{i,t} + \alpha_2 Major_{i,t} + \alpha_3 Busy_{i,t} * Major_{i,t} + \sum Controls + \sum Year + \sum Industry + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

本研究进一步构建了模型(3)的检验假设H3, 加入了客户的相对规模和审计师的工作繁忙程度与客户的相对规模。在客户规模较大的群体中审计师往往会投入更多的时间和精力。因此, 在这类审计客户中, 审计师的繁忙程度对审计质量的负面影响相对较小, 预期交乘项的系数为负。

$$absDA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 Busy_{i,t} + \alpha_2 Larger\_size_{i,t} + \alpha_3 Busy_{i,t} * Larger\_size_{i,t} + \sum Controls + \sum Year + \sum Industry + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

3 实证结果分析

3.1 样本的描述性统计

本文研究样本为2018—2022年A股上市公司, 共17565个观测值。审计质量均值为0.2, 标准差为0.205, 最小值0.0401, 最大值16.43, 表明我国上市公司审计质量差异较大, 提升空间明显。审计师繁忙程度均值4.197, 标准差2.075, 最小值1, 最大值13, 显示不同审计师繁忙程度差异显著。其他变量统计结果均在合理区间, 与既有研究一致。具体结果见表1。

3.2 主回归结果分析

表2列(1)为未控制相关控制变量时, 审计师繁忙程度与审

计的质量的系数在1%的显著性水平下正相关。列(2)为增加控制变量后,二者的系数为0.005,仍在1%的显著性水平下正相关。这表明,审计师在审计年度签署的审计报告数量越多,他们管理的上市公司的盈余管理能力就越强。此外,当审计师忙碌程度较低时,公司的应计项目盈余管理动机更强。因此,审计师繁忙程度增加可能导致审计质量降低,假设H1得以验证。

表1 描述性统计分析

变量	Obs	Mean	Std. dev.	Min	Max
absDA	17,565	0.200	0.205	0.0401	16.43
Busy	17,565	4.197	2.075	1	13
Major	17,565	0.530	0.499	0	1
Largersize	17,565	0.416	0.493	0	1
Size	17,565	22.34	1.357	16.41	28.64
Roa	17,565	0.0286	0.338	-30.69	7.446
Lev	17,565	0.432	1.379	0.00836	178.3
Invrec	17,565	0.260	0.153	2.64e-05	0.944
Quick	17,565	0.813	1.450	0.000147	30.96
Soe	17,565	0.309	0.462	0	1
Top4	17,565	0.0617	0.241	0	1

表2 审计师繁忙程度与审计质量

变量	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	主回归结果 absDA	主回归结果 absDA	替换被解释变量 AQ	替换解释变量 absDA	删除特殊样本 absDA
Busy	0.005*** (5.002)	0.005** (5.099)	-0.003*** (-4.40)		0.012*** (10.897)
APB				0.002*** (3.23)	
Size		0.006 (1.135)	-0.006*** (-4.21)	-0.027* (-1.85)	0.009 (1.469)
Roa		0.191** (29.494)	-0.077** (-1.97)	0.215 (0.88)	0.191*** (27.882)
Lev		0.006** (3.931)	-0.005 (-0.79)	0.198 (1.07)	0.006*** (3.673)
Invrec		0.077** (2.695)	-0.012 (-1.18)	0.009 (0.22)	0.076** (2.528)
Quick		-0.002 (-0.979)	-0.007*** (-8.05)	0.007 (1.12)	-0.002 (-0.877)
Soe		-0.001 (-0.106)	-0.013*** (-4.24)	-0.009* (-1.92)	-0.002 (-0.139)
Top4		-0.014 (-0.698)	-0.011*** (-2.83)	0.015* (1.77)	-0.035 (-1.639)
Ind	YES	YES	YES	YES	YES
Year	YES	YES	YES	YES	YES
_cons	0.178*** (38.236)	0.013 (0.101)	0.201*** (6.50)	0.554** (2.39)	-0.056 (-0.425)
N	17,565	17,565	17,069	17,445	16,746
R ²	0.002	0.090	0.027	0.156	0.088

3.3 稳健性检验

3.3.1 替换被解释变量: 为避免单一评价标准误差,本研究

采用新方法重新回归分析。本文以审计意见类型作为审计质量的替代指标,将“无保留意见加强调事项段”“保留意见”“否定意见”“无法表示意见”定义为非标准审计意见(取值为1),而“标准无保留意见”取值为0。回归结果如表2列(3)所示,审计师繁忙程度与审计质量(AQ)在1%水平上显著,结论依然稳健。

3.3.2 替换解释变量。前文通过签名的数量来评估审计师的工作强度,涵盖了所有的公司都具有相同的性质的假设。然而,真实的状况是,不同公司性质不同,审计师付出的努力也不同。本文采用注册会计师当年审计的上市公司资产规模对数作为衡量标准。资产规模对数越大,工作繁忙程度越高。表2列(4)结果表明,审计师繁忙程度(APB)与审计质量在1%水平上显著相关,结论未发生变化。

3.3.3 删除特殊样本。如果审计师在当年度仅负责对一家公司进行审计,他们通常会有更多的时间和精力,因此一般不会面临繁重的工作负担。因此,本研究删除仅对一家公司审计的样本,保留对多家公司审计的样本,以更准确评估工作强度对审计质量的影响。表2列(5)结果显示,审计师繁忙程度与审计质量在1%水平上显著,与之前结论一致,进一步验证了研究结论的可靠性。

4 进一步分析

4.1 审计师专业胜任能力的调节效应

前文指出,审计师繁忙程度可能导致职业倦怠,进而降低职业判断绩效,对审计质量产生不利影响。然而,专业胜任能力是保障审计质量的关键因素,审计师的专业背景与财务关联度越高,越能更好地应对审计工作。因此,本文预期审计师的专业胜任能力能够缓解其繁忙程度对审计质量的负面影响。

为验证这一假设,本研究依据审计师专业背景是否与财务会计相关,将样本分为两组进行回归分析,并引入交叉项Busy×Major对全样本进行回归检验。结果如表3所示,在列(1)中,财会专业审计师的繁忙程度对审计质量的回归系数为0.001,不显著;而在列(2)中,非财会专业审计师的繁忙程度对审计质量的回归系数为0.007,且在1%水平上显著。此外,列(3)中,审计师繁忙程度与专业胜任能力的交乘项(Busy×Major)在5%水平上与absDA显著负相关。这表明,对于专业胜任能力较强的审计师,其繁忙程度对审计质量无显著影响;而对于专业胜任能力较弱的审计师,繁忙程度会显著抑制审计质量。同时,随着审计师工作压力的增加和专业能力的提升,审计质量呈上升趋势。这说明审计师的专业能力能够减轻工作压力对审计质量的负面影响,从而验证了本研究中的H2假设。

4.2 客户相对规模、审计师繁忙程度与审计质量

研究发现,审计师在同时审计多家企业时,会根据公司性质调整对每家公司的投入时间和精力。特别是对于规模较大的客户,审计师会增加审计投入,以确保审计的准确性和合规性(谢盛纹,2016)。

为探究客户规模如何调节审计师工作强度与审计质量之间的关系,本文根据客户相对规模将样本分为两组进行回归分析。客户规模以被审计单位总资产对数衡量。若某公司客户规模在

其审计师所有客户中最大,则Larger_size=1,否则为0。同时,本文还引入交叉项Busy×Larger_size进行全样本回归分析。

结果显示见表3,列(4)和列(5)中,审计师繁忙程度与审计质量的回归系数分别为0.022和0.017,均在1%水平上显著,且组间差异检验的P值也在1%水平上显著。这表明,对于相对规模较大的客户,审计师繁忙程度对审计质量的负面影响相对较小;而对于相对规模较小的客户,这种负面影响相对较大,但总体上区别不太明显。此外,列(6)中交叉项Busy×Larger_size的系数为-0.003,在10%水平上显著。这说明,随着审计师工作强度的增加,客户规模的扩大可以减轻其工作压力对审计质量的负面影响,即客户规模越大,审计师越能通过增加投入来维持审计质量,从而验证了本研究中的H3假设。

表3 审计师专业胜任能力、审计师繁忙程度与审计质量

变量	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	财会专业	非财会专业	全样本	大规模	小规模	全样本
Busy	0.001 (0.460)	0.007*** (3.405)	0.004*** (2.584)	0.022*** (20.846)	0.017*** (9.658)	0.013*** (10.269)
Major			0.125*** (14.479)			
Busy*Major			-0.004*** (-2.191)			
Larger_size						0.103*** (12.164)
Busy*Larger_size						-0.003* (-1.718)
Controls	YES	YES	YES	YES	YES	YES
Ind	YES	YES	YES	YES	YES	YES
Year	YES	YES	YES	YES	YES	YES
_cons	-0.168 (-1.203)	0.444* (1.721)	-0.161 (-1.323)	0.226* (1.768)	-0.056 (-0.249)	0.308** (2.485)
N	9304	8261	17565	7309	10256	17565
R	0.016	0.149	0.132	0.098	0.188	0.118
经验P值		P<0.001				P<0.001

5 研究结论与对策建议

5.1 研究结论

本文基于2018—2022年中国A股上市公司财务和审计报告数据,采用修正Jones模型计算上市公司操控性应计利润绝对值(absDA),以此衡量审计质量,并深入分析审计师工作繁忙程度(Busy)对审计质量的影响。通过替换解释变量与被解释变量、剔除特殊样本、倾向得分匹配法等稳健性检验,进一步探讨了审计师专业胜任能力(Major)和客户规模(Larger_size)的调节作用。通过实证研究,本文得出以下主要结论:首先,审计师的繁忙程度确实会对审计质量产生不利影响;其次,当审计师的专业胜任能力越强时,他们应对繁重审计任务的能力也相应增强,这

在一定程度上缓解了工作繁忙对审计质量的负面影响;最后,审计师在处理多个客户时,往往会优先关注规模较大的客户,这种偏好也能够一定程度上减轻工作繁忙对审计质量的负面影响。

5.2 对策建议

会计师事务所应合理承接业务,优化资源配置,完善内部管理,加强审计人员培训,确保审计工作质量和效率。审计人员需提高职业素养和专业能力,合理安排工作,确保高质量完成任务。监管机构应加强行业监管,规范市场秩序,完善法律法规,明确审计师法律责任,提高违法成本,保障审计质量。

【参考文献】

- [1]张龙平,潘临.签字会计师繁忙度与审计质量——来自中国上市公司的经验证据[J].财经论丛,2018,(3):58-67.
- [2]施先旺,刘拯,朱敏.注册会计师忙碌会影响审计意见吗?——来自A股上市公司签字注册会计师有限注意力的证据[J].审计与经济研究,2018,(1):34-43.
- [3]闫焕民,王浩宇,张雪华.审计师工作量压力,组织支持与审计意见决策[J].管理科学,2020,(4):19-36.
- [4]张龙平.试论我国注册会计师审计质量控制标准的建设[J].注册会计师通讯,1994,(08):21-27.
- [5]徐振发.基于案例分析论专业胜任能力对审计质量的影响[J].财会学习,2019(11):167+177.
- [6]谢盛纹,王洋洋.签字注册会计师惩戒与审计质量——基于中国证监会2004~2011年行政处罚的证据[J].会计论坛,2015,14(02):24-38.
- [7]李江涛,王冬梅,杨玉春.审计师个人特征与审计费用率相关性研究——来自中国上市公司2009年的经验数据[J].中国注册会计师,2012,(03):58-64+3.
- [8]丁利,李明辉,吕伟.签字注册会计师个人特征与审计质量——基于2010年上市公司数据的经验研究[J].山西财经大学学报,2012,34(08):108-116.
- [9]全怡,陈冬华.多席位独立董事的精力分配与治理效应——基于声誉与距离的角度[J].会计研究,2016,(12):29-36+95.
- [10]潘临,郝莉莉,张龙平.签字会计师执业经验与会计信息可比性——来自中国证券市场的经验证据[J].审计与经济研究,2019,34(04):44-56.

作者简介:

王艺涵(2002--),女,汉族,山东省滨州市人,西京学院硕士研究生在读,主要从事审计方向的研究。