



查看版面大图

版面导航

- 理论与探索
- 改革与发展
- 财政与税务
- 金融与理财
- 业务与技术
- 审计与CPA
- 借鉴与参考
- 财会电算化
- 教学之研究

审计与CPA

- 基于分支定界的审计资源优化模型
- 美国环境审计制度变迁及其启示
- 审计研究中地缘因素的文献述评

网站首页 期刊首页 本月期刊导航 返回本期目录

文章搜索:    (多关键字查询请用空格区分)

2014年第16期  
总第692期

财会月刊(下)

审计与CPA

审计研究中地缘因素的文献述评

【作者】

邸静兰

【作者单位】

(首都经济贸易大学会计学院 北京 100070)

【摘要】

【摘要】 地缘因素在地缘政治学和地缘经济学中早已得到学术界的高度关注,在会计、审计、金融领域中,地缘也是一个比较重要的因素。本文重点梳理了国内外学者对审计领域中地缘因素、地缘联系的研究文献,并对其进行了分类和评述,最后提出了未来审计领域地缘联系研究中应该关注的几个方面。

【关键词】 地缘联系 地域性 审计质量 本地会计师事务所

一、引言

地缘因素是政治经济学和现代关系学中的一项重要内容。国际上,地缘联系作为一个重要因素在地缘经济学中得到了系统深入的研究。随着全球经济一体化的发展,国际间的经济越来越融合,会计、审计、金融领域中的研究也越来越强调经济主体的地缘联系因素(如DeFond et al.2011; Kedia and Rajgopal 2011; Malloy 2005)。然而,这方面的研究文献主要集中在国外,我国对地缘联系的研究并不多。随着我国改革开放的深入,我国新兴资本市场中的审计市场正逐步与国际接轨,学者们对地缘因素在审计市场中的作用尤其关注。

本文研究的内容有两个方面:第一,整理了国内外现有关于研究地缘联系的文献,分析了地缘联系的研究现状,使读者对地缘联系的研究有一定的了解。第二,重点针对审计领域中有关地缘联系的大量文献进行归类 and 整合,并对这些文献进行了评述,指出了未来地缘联系需要进一步研究的几个方面,对进一步研究地缘联系对审计的影响具有一定的参考价值。

二、关于地缘因素的研究现状

地缘经济,是指国家间、地区间或民族间基于地理区位、资源禀赋、经济结构等因素形成的合作、联合(经济集团化)或竞争、对立乃至遏制等经济关系(陆大道,2013)。冷战结束以来,随着中国等新兴国家经济的迅速发展,国际权力结构发生了剧烈的变化,世界从地缘政治逐步进入地缘经济的大时代,地缘经济已成为国际关系领域研究中学者们关注的热点问题。

在会计金融领域,学者们对地缘联系也给予了较高的关注。如地缘联系在股票投资组合决策、产业集聚中的形成、证券监管机构执法偏好等方面的作用,受到了许多学者的关注。

Coval和Moskowitz(1999)的研究发现,由于本地与非本地投资者之间存在信息不对称,使得一些机构投资者偏好投资于本地公司的股票。Coval和Moskowitz(2001)研究发现,基金经理人从本地投资中能获得大量的异常收益,因为他们投资本地上市公司发行的股票具有掌握信息的优势。Huberman(2001),Grinblatt和Keloharju(2001),以及Zhu(2003)等的研究发现,由于地缘联系能够减轻信息不对称的程度,因而个人投资者也具有地缘偏好,他们倾向于购买本地公司的股票。

Ivkovich et al.(2005)的研究发现,个人投资者具有显著的本地投资偏好,并且这种偏好在非标准普尔500的股票投资中表现得更加明显,这是因为这些股票公布的信息较少,信息不对称的现象更加严重,而本地投资者更容易利用当地信息来赚取额外的投资回报。

Kedia et al.(2009)检验了地理位置对公司向普通职工发行期权的影响,发现地域因素通过当地劳动市场的供求、法律环境、地域内公司的相互作用等因素来影响公司对普通职工实施股票期权。

Ellison et al.(1997)对美国制造业中地域集中的现象进行了研究,发现所有的行业都存在一定程度的地域性,并得出地域产业的溢出效应、地域自然优势是促使产业地域集中形成的关键因素的结论。

Kedia et al.(2011)研究美国证券交易委员会(SEC)的执法偏好对上市公司的违法行为是否有影响,发现距离SEC越近的公司发生财务重述的概率越小。原因是SEC面对时间、精力和预算的限制,为了提高效率更倾向于调查成本较低的案件,更愿意调

查在本地注册的上市公司,这样实施起来更符合成本效益原则。由于本地公司距离SEC较近,更加熟悉SEC的法律法规,因此它们能更清楚地预测到违法带来的预期成本,从而不敢轻易冒险。成本较低和法律知识较清楚这两个因素相互影响,使得与SEC地理距离越近的公司违规的概率越低。

这些在不同领域对地缘联系因素的研究都取得了一定的成果,对我们了解地缘研究现状、研究审计中地缘因素,都具有较高的参考价值。

### 三、审计研究中的地缘联系综述

审计具有“免疫系统”功能,它作为一种公司治理机制,是对会计信息质量的鉴证。它以发表审计意见的方式向投资者提供客观真实的决策信息,降低了投资者与经营者之间信息不对称的程度(王成方,2012),因此提高审计质量是提高会计信息质量的根本保证。

根据经典审计理论(DeAngelo,1981)对审计质量的定义,审计质量取决于审计师发现客户不当行为的概率,以及审计师将这种不当行为予以报告的概率。可见,审计质量一方面取决于审计师的执业水平,即发现被审计单位的不当行为;另一方面还取决于审计师对这种不当行为的揭露,即审计师是否保持了独立性,并且能够独立客观地对被审计单位的不当行为予以揭发。

我国建立审计市场始于1980年(张立民,2004),会计师事务所最初“挂靠”在地方各级行政机关(如财政厅、审计厅等),直到1998年年底脱钩改制工作完成,会计师事务所才真正开始独立执业。从其发展历程来看,我国会计师事务所并没有经过长期的市场培育和洗礼,竞争意识淡薄,对“挂靠”机构有较大的依赖性,与地方政府存在千丝万缕的联系。加之我国大多数上市公司也是政府推动下由国有企业改制成立的,上市公司与地方政府之间也有较深的渊源关系。在这一特殊经济制度下,我国审计市场中普遍存在本地上市公司聘请本地会计师事务所提供鉴证报告的现象。审计市场中的这种“桑梓情结”是否影响了审计的独立性是许多学者关心的问题。

#### (一) 审计市场中的地缘联系现象

DeFond、Wong and Li(2000)对中国的审计工作进行了比较深入的研究,他们认为中国早期审计师依附于各级政府部门,在政府部门的指导下开展审计业务。

余玉苗(2000)认为,造成我国上市公司注册会计师审计市场结构不合理的原因之一就是,我国会计师事务所的审计活动具有显著的地域性。他指出,我国上市公司由本地会计师事务所审计的比例平均达到79.4%,排除10家最大会计师事务所之后,由本地会计师事务所进行审计的比例更是高达81.6%。

张立民和管劲松(2004)在研究会计师事务所的审计报告时发现,无论是根据上市公司家数还是根据上市公司资产计算得出的本地市场占有率都很高,这说明我国审计市场存在着显著的地域性特征。

#### (二) 审计主体与地缘联系

1. 会计师事务所审计收费与地缘联系。刘斌等(2003)研究发现,我国的审计收费存在显著的地域性,经济发达地区上市公司的审计费用较不发达地区要高。这是因为我国地区间经济发展水平不平衡,东中西部经济上的差异造成了审计收费高低不同。Choi et al(2010)研究了地缘联系对审计质量和审计收费的影响,发现本地审计市场能够以较低的审计费用提供较高的审计质量。

林川等(2011)研究得出结论:异地审计市场存在明显的“低价揽客”现象,当上市公司所在地与聘请的会计师事务所所在地不同时,审计定价会偏低。

郝玉贵等(2013)研究认为,审计市场的区域特征会影响审计定价,地区内的客户数量差异、会计师事务所发展水平差异、国有上市公司不同的比例等因素均会影响审计定价水平。

2. 会计师事务所分布的区域性。吕兆德等(2007)分析了我国审计市场的地域结构和上市公司选择本地会计师事务所的影响因素,发现我国会计师事务所的地域分布不均衡,东部经济发达地区会计师事务所数量较多。这是因为经济发达地区的市场化程度较高,对审计的需求量较大,由此可得出结论:影响上市公司选择本地会计师事务所的因素是其所在地的审计服务供给量和需求量,与公司自身的特征(负债率、利润率等)无关。

#### (三) 审计客体与地缘联系

1. 涉案公司一般会选择本地会计师事务所进行审计。李爽、吴溪(2002)通过对证监会处罚公告的分析,发现绝大多数涉案公司聘任的都是本地区的会计师事务所,且聘任时间均较长,由此得出结论:上市公司选择会计师事务所的地方色彩非常浓厚。刘峰等(2002)对因“银广夏事件”被吊销职业资格的中天勤会计师事务所的客户特点进行了分析,发现上市公司在选择会计师事务所时,对地域因素考虑得较多。本地审计师“熟人好说话”,因此他推测,本地会计师事务所在审计本地上市公司时,其独立性往往因受到外界的干扰而被削弱。

2. 公司的股权性质和财务状况等也会影响对会计师事务所的选择。朱红军等

(2004)认为,虽然会计师事务所进行了脱钩改制,审计市场的地区分割被打破,但是在我国新兴市场体制下,国有股占主导地位,尤其是地方政府控制着主要的股权,使得这些上市公司更倾向于选择本地会计师事务所,因为选择本地会计师事务所有利于节约交通成本和沟通成本,甚至方便“购买”审计合格。陈建凯(2009)研究认为,地区性会计师事务所的审计质量较低,而那些公司规模越小、公司所处地域经济水平越不发达和不发行外资股的公司越倾向于选择区域性会计师事务所,由此得出结

论：公司负债水平与选择区域性会计师事务所呈正相关关系，公司的股权制衡能在一定程度上制约“一股独大”公司选择区域性会计师事务所。

### 3. 客户前期获得的审计报告类型同样会影响其选择本地会计师事务所。Chan et al.

(2006) 研究后发现，与外地审计师相比，本地审计师由于和当地上市公司经济上的依赖性 & 迫于政府压力，更容易出具有利审计意见的审计报告，而且被出具非标准审计报告的上市公司与获得标准审计报告的上市公司相比，更可能将非本地的会计师事务所更换为本地会计师事务所，因为更换会计师事务所后这些上市公司更容易获得标准审计报告，从而成功实现“购买”审计合格的目标。

#### (四) 审计质量与地缘联系

1. 地缘联系对审计质量的负面影响。耿建新和杨鹤(2001)研究了1995年到1999年上市公司变更会计师事务所的情况，发现与聘用本地会计师事务所相比，聘用非本地会计师事务所的上市公司更容易变更会计师事务所，且更倾向于变更为本地会计师事务所，这说明审计市场存在着较强的地方保护主义。

国内大部分学者也认为，有地缘联系的上市公司与会计师事务所之间存在“合谋”的嫌疑。管亚梅(2009)和刘启亮(2010)认为，“地缘联系”损害了审计师的独立性，进而导致审计质量的降低，与非本地会计师事务所相比，本地会计师事务所更容易出具有利审计意见的审计报告。李奇凤等(2007)考察会计师事务所的地域特征对上市公司盈余管理抑制能力的影响，发现异地会计师事务所对盈余管理的抑制能力显著强于本地会计师事务所，即异地会计师事务所能提供更高的审计质量。于鹏(2008)以财务重述作为客户特征变量，检验了地缘联系对独立审计治理效率的影响，发现与非本地会计师事务所相比，本地会计师事务所对即将发生财务重述的上市公司出具“非标”意见的概率显著下降，表明审计质量受到地缘联系的负面影响。陈策等

(2009)从投资者感知的角度探讨了异地会计师事务所的审计质量是否高于本地会计师事务所，他认为经本地会计师事务所审计的上市公司会计盈余价值相关性显著低于异地会计师事务所审计上市公司会计盈余价值的相关性，证明了地方政府干预的存在损害了本地会计师事务所的审计质量。

国外学者在这方面的研究很多，有代表性见解的学者如Chan et al.(2006)认为，与外地审计师相比，本地审计师由于和当地上市公司经济上的依赖性 & 迫于政府压力更容易出具有利审计意见的审计报告。

2. 地缘联系对审计质量的正面影响。一些学者认为，本地会计师事务所会提供比异地会计师事务所更高的审计质量。这是因为：首先，会计师事务所基于自身声誉的考虑会保证审计质量(如廖义刚、王艳艳，2008)。其次，本地会计师事务所对当地的经济状况更为了解，这将有效地降低信息不对称带来的审计风险(Choi et al., 2010)，因此本地审计师能出具更高质量的审计报告。最后，本地会计师事务所进行审计不仅可以节省交通和信息交流的费用，而且可以借助地理区位优势，提高会计师事务所审计的效率和效果(原红旗等，2012)。

廖义刚、王艳艳(2008)以存在持续经营问题的公司为样本进行研究发现，对于地方政府控制公司中带来的政治风险和信 息风险，审计师基于自身声誉的考虑会发表恰当的审计意见。原红旗等(2012)的研究认为，中国的审计市场虽然具有明显的区域特征，但会计师事务所的地区竞争优势有利于提高审计质量。

Choi et al.(2012)从会计师事务所分所层次上研究地缘联系与审计质量的关系，发现由于本地会计师事务所具有地区性的信息优势，审计人员熟悉本地区企业的情况，能更好地约束企业管理者的盈余管理，故有地缘联系的本地会计师事务所能提供更高的审计质量。他们还发现，这种质量的差别会随着客户经营业务的多元化和审计师与客户地理距离的增加而被削弱。

#### (五) 政治关联与本地会计师事务所选择

Fisman(2001)、Faccio(2006)研究认为，世界范围内普遍存在政治联系，其影响了审计师的相关决策(Gul, 2006)。刘启亮等(2010)的研究指出，政治联系和私人关系的合谋主要借助本土规模较小的会计师事务所来实现。杜兴强等(2011)等通过研究发现，政治关联的国有上市公司显著地倾向于选择本地小会计师事务所，即在聘请审计师这一问题上具有“地缘偏好”性。这一现象在地方国有上市公司更加明显。对于既定的盈余质量，政治关联的国有上市公司获得“非标”审计报告的概率更低。

Wang, Q., T. J. Wong, and L. Xia(2008)研究中国审计市场发现，直属国务院、国资委的企业偏好于选择国际“四大”会计师事务所，而在经济欠发达、市场化程度较低地区的上市公司则偏重于选择本地的会计师事务所，这种选择模式是出于国有产权和地缘联系的原因。

#### 四、地缘联系研究现状评述与未来研究展望

1. 综上所述，学者们对地缘的研究在不同的领域都取得了一定的成果，但还需要进一步拓展地缘研究的领域，将其范围延伸到金融、会计、财务决策等经济学领域中。我国现有文献中，在金融、会计、财务领域中很少关注地缘联系因素，本文认为这是目前这方面研究的欠缺，应予以弥补。

目前审计市场中研究地缘的文献还不是很多，而在审计市场中研究地缘联系的影响对我国审计市场的发展有着重要的作用。首先，研究审计中地缘联系可以为以后会计师事务所的发展起到指导作用，使我国的会计师事务所的扩张更加符合国情。其次，结合我国的特殊制度背景研究地缘联系，不仅可以揭示我国审计市场现阶段的发展水

平,而且可以根据研究的成果采取相应的措施,解决我国审计市场中地域分割造成审计独立性不强的问题,这对促进我国审计市场的成熟具有重要意义。

2. 现有的研究已经从审计主体、审计客体、审计质量等方面关注了地缘联系在审计市场中的作用,研究成果有一定的参考价值,但是在研究广度和深度方面均存在一些不足。因此本文提出了未来研究的方向:

其一,审计市场中关于地缘联系的文献面较窄,有待进一步拓宽。可以结合我国审计市场的特色,即结合我国审计市场中的市场分割、市场竞争、会计师事务所的兼并重组、垄断性审计市场结构的形成等方面进行研究。有些学者已开展了这方面的研究,如李训等(2013)发现我国审计市场存在不正当的竞争行为,国内十大会计师事务所的客户地理位置与审计定价显著负相关,“低价揽客”的现象在国内大型会计师事务所比较明显。

其二,在审计领域研究地缘联系还要进一步开辟研究角度,以取得更有价值的成果。例如,从会计师事务所分所层次研究地缘联系与审计质量、会计师事务所规模、会计师事务所声誉、审计收费、审计师业务专长等的关系;从不同地区发展水平研究地缘联系因素,各地区发展程度的不同,地方政府为了实现政治目标对经济、司法的干预程度也会不同(雷光勇等,2009),以致地缘联系对审计独立性的影响也存在差异。

【注】本文系首都经济贸易大学研究生科技创新资助项目、北京市教委社会科学计划项目“财务重述与上市公司外部监管效率研究”(项目编号:SM201210038007)的研究成果。

主要参考文献

1. 杜兴强,周泽将,杜颖洁.政治联系、审计师选择的“地缘”偏好与审计意见——基于国有上市公司的经验证据.审计研究,2011;2
2. 彭兰香.我国注册会计师行业政府监管机制存在的缺陷与创新.财会月刊,2010;2
3. 廖义刚,王艳艳.大股东控制、政治联系与审计独立性.经济评论,2008;5
4. 刘启亮,周连辉,付杰,肖建.政治联系、私人关系、事务所.审计研究,2010;4
5. Chan, K. H., K. Z. Lin, P. L. Mo. A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. Review of Accounting Studies, 2006; 11
6. DeFond M. L., T. J. Wong, Shuhua Li. The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. Journal of Accounting and Economics, 2000; 28



[下一篇](#) [返回本期](#) [返回标题](#)