

象牙塔能培育出更优秀的审计师吗？

——基于上市公司签字注册会计师教育背景数据

牟韶红¹, 李姗姗¹, 张子璇²

(1. 山东财经大学 会计学院, 山东 济南 250014;

2. 山东财经大学 公共管理学院, 山东 济南 250014)

摘要:以中国上市公司的签字注册会计师个人教育经历数据为研究基础,考察上市公司审计报告签字注册会计师所学专业、毕业学校水平等个体教育背景对其审计工作质量的影响。采用扩展的 Jones 模型获得上市公司应计盈余管理水平作为审计工作质量的代理变量,并运用上市公司违规数据进行稳健性检验,使用最小二乘法和逻辑斯特回归方法进行统计分析。研究表明,签字注册会计师的专业、学校、学历、学位等个体教育背景与审计质量存在显著的相关性:(1)985 高校教育背景对于审计质量有正面作用;(2)经管类专业的签字注册会计师审计项目的审计质量更高,而文科类专业的签字注册会计师审计质量较差;(3)注册会计师具备学历教育经历对审计质量的正向影响显著。由此可知,高等教育背景对于审计师具有正面影响。

关键词:注册会计师;个体特征;教育背景;审计质量

中图分类号:F239 **文献标识码:**A **文章编号:**2095-929X(2016)06-0051-11

0 引言

高等教育的作用究竟是什么?这个问题,不仅仅是学生和家长关注的话题,也是当今整个社会高度关注的话题。高等学校的教育是为社会培养全面发展的高素质人才,而高素质的人才不仅要求大学生具有较高的专业技能,还要具备广泛的知识储备、必要的职业谨慎和良好的职业道德,但这些素质往往不能仅靠技术学习和实践经验获得,还源自于大学氛围的熏陶,包括老师的言传身教,学术氛围的潜移默化和同学之间的相互影响。本文尝试选择注册会计师这一特定行业对于高等教育作用进行分析,其原因在于:第一,该行业的进入不设学历限制,不同教育背景、不同专业方向的人都可通过获得注册会计师资格进入这一行业,成为上市公司的签字注册会计师,可以对比不同类型高校、不同专业方向 and 不同层次的学历之间的差别,第二,注册会计师的

修回日期:2016-05-25

基金项目:国家社会科学基金一般项目“我国内部审计人员职业资格认证管理体系构建研究”(15BGL105);山东省社科规划一般项目“基于治理视角的国有企业高管在职消费粘性研究”(15CGLJ12);山东省高校人文社科研究项目“高管在职消费内部控制与法律约束研究”(J15WB17);山东财经大学 2015 校级教学研究与教学改革项目立项“基于应用型人才培养的《基础会计》教学模式改革”(jy201520);山东财经大学研究生教育创新计划“经验会计研究的临摹式教学方法研究”(SCY1303)。

作者简介:牟韶红,女,山东烟台人,博士,山东财经大学会计学院讲师,研究方向:会计理论、审计理论和内部控制,Email: shaohongmu@163.com;李姗姗,女,山东滨州人,山东财经大学会计学院硕士生,研究方向:审计学、内部控制;张子璇,女,回族,山东济南人,山东财经大学公共管理学院本科生,研究方向:社会与劳动保障。

审计是防范上市公司会计信息失真和财务造假的一道关卡,审计工作的具体执行人尤其是签字注册会计师的教育背景、专业方向等特征对上市公司的会计信息质量会产生重要影响,这种影响相对于其他行业的作用而言更加容易量化。通过分析象牙塔对于财经学子的毕业后工作能力的分析,对于当下高等财经教育体系能否达到自身的作用,应如何改革和推进高等财经教育发展,都具有重要的研究意义。

从现有文献来看,有关注册会计师对审计质量影响的研究大多集中于事务所层面的特征,忽视了签字会计师个人教育层面的研究,同时,囿于数据难于获取,目前对高等教育作用的研究大都以理论研究为主。本文尝试对我国注册会计师的教育经历进行细分,通过观察注册会计师教育经历差异对执业过程中职业能力(以审计质量代表)的差异,就可一斑窥豹当前高等财经教育体系的成功与问题。

本文可能的创新主要体现在以下两个方面:其一,本文将高校教育背景与执业质量水平直接对接,避免了既有教育经济学和劳动经济学中通过收入间接观察教育影响所带来的技术问题,能够更准确地反映高等教育的影响;其二,本文的数据来源于网络获取,细致的变量处理分析了学历、学位和专业等视角对高等教育的影响,具有普遍意义上的代表性。

1 文献综述

Polanyi^[1-2]将人类的知识划分为两大类,一种是以书面文字、图表和数学公式表述的知识,称为显性知识(explicit knowledge)或言明知识(articulated knowledge)。另一类无法被表述,但从事某种行动中所必须具有的知识,称为默会知识(tacit knowledge)。Polanyi认为知识的最终载体是个人,而且一切知识要么是默会的,要么是源于默会。这一论断为持续的知识生产提供了可能,同时也为知识(包括显性知识和默会知识)的传递构建了基础^[3]。

周光礼^[4]指出,高等教育考察的是適切性,即整个高等教育体系以及每一所大学与其所处环境中的诸多因素的相关程度,表现为大学行为切合社会期望的特性,并以此为基础,分析了通识教育与专业教育的分歧与融合,说明高等教育的知识传递并非简单的“书本知识”和“实践知识”两类传递,而是具有更为复杂的结构。如尉建文等^[5]基于默会知识的理论分析了本科生导师制的作用。发现本科生导师制对于大学生提高学习成绩、增强实践能力、提升科研水平以及获得各种荣誉都有显著影响。

高校学生面对的默会知识传授并非仅限于老师这一渠道,史静寰等^[6]用大学生学习行为与大学教育实践之间的互动分析和揭示了我国不同类型大学(985类院校、211类院校和普通本科类院校)本科教育的状况。其研究发现,985类院校、211类院校在校园环境的改善上成效明显,对学生的学习和成长提供了更有力的支持。随着劳动和教育经济学的发展,高等教育的经济后果受到诸多经济和教育学者的关注,如范静波^[7]通过实证研究发现,在我国的高等教育阶段,教育具有生产功能,能通过作用于人力资本的生产过程而切实提高个人的生产力水平;在教育过程中,除教育数量或教育年限外,教育质量也会对人力资本的形成产生影响。

也有不少研究已经接触到单纯的技能培训和知识传授之外的教育内容。如符洁^[8]认为财经类高校大学生职业道德教育过程是在掌握专业技能、把握市场经济规律的同时,深化诚实守信,从源头上培养大学生自身职业道德修养,提高其自身职业道德素质。这就说明,与非财经类高校相比,财经类高校大学生财经职业道德教育更为专业深刻^[9]。

以此为思想来源,叶琼燕等^[10],丁利等^[11],张兆国等^[12]研究了签字注册会计师多项个人特征(包括性别、年龄、学历、专业、政治面貌和合伙人身份)对审计质量的影响,普遍认为,高学历注册会计师工作项目的审计质量较高,但这一结论并不太稳定。与教育的经济后果研究类似,实践经验的经济后果同样可以看作知识传递与再生的一种检验。除了Bedard等^[13]的开山之作外,Kaplan等^[14]对经验与审计师对管理当局提供信息的依赖之间的关系进行了研究,研究表明有经验的高级审计师具有更高的独立性,因此审计质量越高。

Ferdin 等^[15]等在研究注册会计师个体特征对于审计质量的影响中发现,高等教育水平对于多维度的审计质量有影响,其中有研究生学历的审计师往往更加激进,那些在大学期间接触到西方会计系统的审计师会更加稳健。张继勋等^[16]采用实验研究检验经验对一般任务和高级任务判断质量的影响,发现高级审计任务中经验对判断质量的影响更为明显。但对于经验从何而来,与高等教育过程有无关联,现有的研究并未给出结论。

2 研究假设

高校时期是未来社会建设者的道德形成与人生观发展的关键时期,这段时期的教育对大学生(及研究生)进入职业生涯以后的发展具有极其重要的影响。由于大学教育内含两类知识的传递,一般而言难以区分究竟是哪一种知识对于学生的产生了影响,但注册会计师的培养过程却为研究提供了不可多得的机会。

注册会计师的资格获取自 1991 年开始考评结合的制度(考核方式与考试并行),1999 年开始允许本科毕业生毕业当年参加考试,五年内通过所有考试科目(2009 年之前为五门,2009 年之后为六门)后可获得全科合格证,再通过综合阶段的考试后,在某一注册会计师事务所有工作 2 年的经验之后,可申请注册为执业注册会计师,否则仅能注册为非执业注册会计师。注册会计师要获得上市公司年度报告的签字权则更为困难,2002 年之前,需要再次通过证券期货相关业务资格考试后方可有上市公司的签字权(财协字[2000]56 号),这一考试停考时,全国仅几百人获得此资格。2002 年之后,注册会计师要获得上市公司的签字权,首先要求注册会计师所在的会计师事务所是具有证券期货相关业务资格的,再通过所内的选拔,并向证监会备案,该注册会计师才可以拥有上市公司年报的签字权(中国证券监督管理委员会会计部函[2009]254 号)。

通过上述多次非常严格的考试和长期实践,一般而言,具备签署上市公司财务报表的执业注册会计师已经主动和被动建立了专门知识基础,其知识结构中,高校教育所能提供的显性知识已经完全不会产生实质性影响(在与多位不同年龄结构注册会计师进行访谈交流中,所有被访者都认同这一观点)。由此本文认为,高等教育对于注册会计师的作用差异,如果仍然能够从所审计的上市公司年度报告的质量上体现出来,可以较为准确地反映出,高等教育阶段所传递的默会知识对于注册会计师确实存在影响,并进而观察到高等教育的成绩和问题。高等教育的差异包括很多方面,本文将针对下述指标进行分别研究:学位学历、毕业院校水平、专业方向、是否为学历教育。

签字注册会计师的学历。通过上述分析可知,学历高的签字注册会计师由于经历过更长时间的高等教育培培训,相应的受过更多的默会知识传递过程,因而具有更高的学习和认知能力,进而具有更强的适应能力和信息处理能力,更容易做出正确的审计判断和审计决策。基于上述分析,本文提出以下研究假设:

H1:学历较高的签字注册会计师比学历较低的签字注册会计师审计项目的审计质量更高。

签字注册会计师的毕业院校。更高档次的高校无疑可以为受教育者提供更加丰富的默会知识传递来源。一般认为,985、211 高校无论从学校规模、软硬件设施、师资力量还是教学质量上看都比普通高校要好^[6]。其中 985 工程的高校属于综合类院校,其学术氛围更强,对于其他高校具备明显优势,而 211 工程考虑了高校的地域、学科和专业分布,因而并不是所有的 211 类院校相比其他高校都有绝对优势的实实力。由于专业类院校的专精特征,在教育过程中为学生传递更多的默会知识,因此,本文将财经类院校单独拿出进行分析,认为财经类院校比其他类院校毕业的签字注册会计师更具优势。基于上述分析,本文提出以下研究假设:

H2a:毕业于 985 院校的签字注册会计师比毕业于非 985 院校的签字注册会计师审计质量更高。H2b:毕业于 211 院校的签字注册会计师比毕业于非 211 院校的签字注册会计师审计质量更高。H2c:其他条件不变的情况下,毕业于财经院校的签字注册会计师比毕业于其他类别高校签字注册会计师审计质量更高。

签字注册会计师的所学专业。与签字注册会计师是否毕业于专业性院校类似,签字注册会计师所学专业也会影响其职业道德和职业谨慎。高等学校相关专业的学习,不仅包括本专业的专业技能知识学习,而且有

本学科专业知识和默会知识的积累。缺乏高校阶段专业培养,就会由于缺乏默会知识的特定积累而无法提高职业技能。基于上述分析,本文提出以下研究假设:

H3a:会计审计类专业毕业的签字注册会计师比经管类专业毕业的签字注册会计师的审计项目的审计质量更好。*H3b*:经管类专业毕业的签字注册会计师比非经管类专业毕业的签字注册会计师的审计项目的审计质量更好。

签字注册会计师的全日制学历教育背景。我国高等教育可以被分为全日制教育与非全日制教育两类,两类教育可以由学位与学历的匹配来代表。因此我们根据学位学历的匹配情况加以提炼,认为取得学位的同时也拿到相同等级的学历的签字注册会计师是经过专业高等学校系统培养的,比取得其中之一的签字注册会计师能力要高。基于上述分析,本文提出以下研究假设:

H4a:同时拥有本科学历和学位证的签字注册会计师比只拥有其中之一的签字注册会计师审计质量更高。*H4b*:同时拥有研究生学历和学位证的签字注册会计师比只拥有其中之一的签字注册会计师审计质量更高。

3 数据选取、研究设计与计量模型

3.1 样本的选择与数据来源

自1980年注册会计师制度恢复以来,截至2015年12月31日,中国注册会计师行业管理信息系统显示,全国共有会计师事务所8374家,参加中国注册会计师协会的个人会员超过20万人,其中,注册会计师101376人。注册会计师在经济体系中的地位随着资本市场的快速发展日益重要,其个人形象、社会地位和经济收入也不断提高,加之注册会计师考试具有相当难度,得到社会的广泛认可。因此自2000年开始,不少高校学生,尤其是财经类高校和专业的学生,非常热衷于学习相关课程知识并参加注册会计师考试,将此视为自己学习水平的一个重要检验和认证,这无论对于高校学生个人发展,对于高校教育自身变革,还是对于整个注册会计师行业的发展,都具有正面意义。在近二十年的时间里,具有高等教育背景的注册会计师逐渐成长为签字注册会计师群体的中坚力量,为整个行业发展提供动力的同时,也为本文研究提供了必要的数据库。

本文所使用的上市公司签字注册会计师个体特征数据来自于中国注册会计师协会网站,经手工整理得到。首先,我们在CSMAR网站下载上市公司审计信息,将2002年、2007年和2013年上市公司第一签字注册会计师和第二签字注册会计师的姓名整理后,在中国注册会计师行业管理信息系统网中查找重名,为避免签字注册会计师姓名与个人特征信息匹配错误,删除提取出的签字注册会计师重名和常见名的情况,只保留CSMAR数据库与中国注册会计师行业管理信息系统中仅有唯一姓名的注册会计师,将确定的唯一签字注册会计师的姓名与中国注册会计师行业管理信息系统中搜索到的注册会计师个体特征一一匹配,得到3759位注册会计师的个体特征信息。将在中国注册会计师行业管理信息系统搜索整理的签字注册会计师个体特征信息按批准年与上市公司签字注册会计师进行匹配,最后,删除不匹配的注册会计师,得到3710条签字注册会计师个体特征信息。

即便进行了如此严格的筛选,本文数据仍可能存在签字注册会计师与搜索信息不匹配的情况,例如,A签字注册会计师与B签字注册会计师重名(特殊的名字且重复)且在同一会计师事务所且不同时间段工作的情况下,当A签字注册会计师因为某些情况(死亡或被吊销执照等)没有出现在中国注册会计师行业管理信息系统中,这时,A之前签字的上市公司与B签字的上市公司的签字注册会计师个体特征信息就可能存在混用,但是我们认为这种情况属于小概率事件,且数据偏误不存在方向,并不会对总体样本数据造成显著性差异。

财务数据方面,根据注册会计师证券期货相关业务资格考试取消的时间节点(2002)、上市公司新准则实

施时间节点(2007)和本文写作时能获得的最新数据时间节点,本文选取 2002 年、2007 年和 2013 年我国上市公司为研究样本(数据均来源于国泰安数据),并按照以下方式进行筛选:(1)由于金融行业的特殊性,剔除金融类公司;(2)ST 和 *ST 这些公司连续两年以上亏损,有退市的风险,剔除 ST 和 *ST 公司;(3)剔除没有披露签字注册会计师、缺乏签字注册会计师个体特征、控制变量数据缺乏的公司。经筛选,最后得到 6 870 个样本。为了消除离群值的影响,本文对连续变量进行了缩尾处理。本文数据提炼、描述性统计与回归所使用的软件为 stata13.1。

3.2 变量释义

本文所使用的变量名称、定义和符号见表 1。

表 1 变量定义

	变量名称	变量符号	变量定义
被解释变量	审计质量	<i>DA</i>	盈余管理,通过扩展的 Jones 模型回归获得
	违规情况	<i>Break</i>	上市公司违规记录,当年出现被证监会等机构公示的违规情况则为 1,否则为 0
解释变量	签字注册会计师资格取得方式	<i>CPA_get</i>	考核取 1,考试取 0
	签字注册会计师政治面貌	<i>CCP</i>	群众取 1,党员取 0
	签字注册会计师所学专业	<i>Major1</i>	会计审计专业取 1,否则为 0
		<i>Major2</i>	经管类专业取 1,否则为 0
		<i>Major3</i>	文科类专业取 1,否则为 0
		<i>Major4</i>	其他专业或无专业取 1,否则为 0
	签字注册会计师是否为学历教育	<i>EDU1</i>	以学历教育获得本科及以上学历、学位取 2,其他方式获得本科以上学历或学位时取 1,未能取得本科以上学历学位时取 0 在描述性统计与回归中, <i>EDU1</i> 取 1 时列示为 1. <i>EDU1</i> , <i>EDU1</i> 取 2 时列示为 2. <i>EDU1</i> ,分别观察其统计特征和回归结果
		<i>EDU2</i>	硕士及以上学历、学位取 1,否则为 0
	签字注册会计师教育背景	<i>College1</i>	是否为财经类院校,是取 1,否则 0
		<i>College2</i>	是否为 211 类院校,是取 1,否则 0
		<i>College3</i>	是否为 985 类院校,是取 1,否则 0
	签字注册会计师学位	<i>Degree1</i>	学位是否为学士,是取 1,否则 0
		<i>Degree2</i>	是否为硕士和双学士,是取 1,否则 0
		<i>Degree3</i>	是否为博士,是取 1,否则 0
		<i>Degree4</i>	是否为其他,是取 1,否则 0
控制变量	公司规模	<i>Size</i>	资产总额的自然对数
	总资产收益率	<i>ROA</i>	净利润除以平均总资产
	固定资产净额与总资产之比	<i>PPE</i>	固定资产净额除以资产总额
	其他应收款与总资产之比	<i>Other</i>	其他应收款净额除以资产总额
	经营活动产生的现金流量净额	<i>OCF</i>	经营活动产生的现金流量净额
	存货与总资产之比	<i>INV</i>	存货净额除以资产总额
	营业总收入增长率	<i>Grow</i>	营业总收入增长率

3.2.1 被解释变量

审计质量是不可以直接观测的变量,中外学者对审计质量做过大量的研究,也取得了丰硕的研究成果。审计质量的衡量方法有很多种,包括应计盈余管理、真实盈余管理、审计意见类型、事务所规模、审计收费以及会计稳健性等。比较常见的是用盈余管理和审计收费作为审计质量的衡量标准。

一般认为,高审计质量的标志之一是容忍更少的盈余管理,夏立军^[16]实证检验了多个盈余管理模型及其调整模型在中国证券市场上的使用效果,检验发现分行业且采用线下项目前总应计利润作为被解释变量估计特征参数的截面 Jones 模型较好的揭示了公司的盈余管理,因此,本文选择应计盈余管理来衡量审计质量,盈余管理的计量方法采用应计利润法中的典型模型 Jones 模型及其扩展模型。通过模型回归以应计盈余管理作为被解释变量,获得代表异常应计的残差,当残差较高时,说明管理当局的可操控盈余较高,审计质量较低,残差为负,说明管理当局的可操控盈余较低,审计质量较高。

3.2.2 解释变量

本文借鉴张兆国、吴伟荣等^[17],姜付秀、伊志宏等^[18],李焰等^[19]的研究,并将本文研究目标集中于教育代表变量上,根据研究假设,本文选择学位、学历、专业、毕业学校和是否学位教育为主要解释变量。

3.2.3 控制变量

本文借鉴 Beasley^[20]所选择的控制变量包括公司规模、总资产收益率、固定资产净额与总资产之比、其他应收款与总资产之比、经营活动产生的现金流量净额、存货与总资产之比和营业总收入增长率。

4 实证分析

4.1 描述性统计

我们将全部进入回归的样本进行了描述性统计,如表 2 所示。

主要解释变量 *Major1 ~ Major4* 的均值分别为 0.52、0.73、0.74 和 0.22,说明大约有一半的签字注册会计师是会计、审计类专业,73%的签字注册会计师是的经管类专业,也就是说大部分签字注册会计师学习的是与财务经济管理相关的专业。*EDU2* 均值为 0.06,*EDU1* 取 2 时(表 2 中列示为 2.*EDU1*)的均值为 0.30,说明签字注册会计师中研究生及以上学历学位的人数已经较多,但本科以上学历及学士学位所占比例仍然为压倒优势,即签字注册会计师中大约 30%是受过正规专业高校教育的。*College1 ~ College3* 的均值分别为 0.40、0.35 和 0.24,这说明签字注册会计师中大约 40%毕业于财经类院校,35%毕业于 211 类院校,24%毕业于 985 院校(有相互重叠部分)。

表 2 主要变量的描述性统计结果

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
<i>DA</i>	6 363	0.010	0.211	-1.800	8.832
<i>Break</i>	6 866	0.101	0.301	0	1
<i>CPA_get</i>	6 866	0.052	0.221	0	1
<i>CCP</i>	6 866	0.767	0.423	0	1
<i>Major1</i>	6 870	0.517	0.500	0	1
<i>Major2</i>	6 870	0.726	0.446	0	1
<i>Major3</i>	6 870	0.740	0.439	0	1
<i>Major4</i>	6 870	0.217	0.412	0	1
1. <i>EDU1</i>	6 866	0.403	0.491	0	1
2. <i>EDU1</i>	6 866	0.300	0.458	0	1
<i>EDU2</i>	6 866	0.060	0.238	0	1
<i>College1</i>	6 870	0.404	0.491	0	1
<i>College2</i>	6 870	0.347	0.476	0	1
<i>College3</i>	6 870	0.241	0.428	0	1
<i>Degree1</i>					
<i>Degree2</i>	6 866	0.059	0.235	0	1
<i>Degree3</i>	6 866	0.011	0.105	0	1
<i>Degree4</i>	6 866	0.689	0.463	0	1

通过各主要变量间相关性分析,各解释变量与 *DA* 未显示出显著的相关关系。另外,除虚拟变量外,各变量的 *VIF* 值均小于 4,说明各变量之间多重共线性不太严重。

4.2 回归结果及解读

为了充分观察数据中的信息,我们采用全样本结合分组的方式进行研究,首先,我们将全样本按照计量模型进行最小二乘法回归,然后剔除其中不能提供学位的数据,以明确学位数据的样本进行最小二乘估计,最

后,我们将三年的数据分别进行最小二乘估计,作为研究的扩展和稳健性检验。签字注册会计师的个体特征影响盈余管理的回归结果见表 3。

表 3 签字注册会计师个体特征影响盈余管理的回归结果

盈余管理 DA	(1) 全样本	(2) 说明具体学位的样本	(3) 2002 年分样本	(4) 2007 年分样本	(5) 2013 年分样本
Degree2	0.022 1 (1.24)	0.017 6 (1.00)	-0.009 09 (-0.25)	0.001 18 (0.05)	0.011 0 (0.42)
Degree3	0.060 2 *** (2.69)	0.065 6 *** (2.96)	-0.004 48 (-0.11)	0.064 7 (1.50)	0.069 1 ** (2.06)
Degree4	-0.010 5 (-0.50)	/	0.015 9 (0.78)	-0.051 6 ** (-2.07)	0.003 18 (0.09)
CPA_get	0.006 75 (0.71)	0.012 3 (0.55)	-0.006 09 (-0.84)	-0.013 9 (-1.33)	0.048 6 * (1.82)
College1	0.001 01 (0.23)	-0.000 676 (-0.09)	-0.006 31 (-1.37)	0.001 97 (0.40)	0.000 489 (0.06)
College2	0.002 37 (0.35)	-0.000 563 (-0.05)	0.001 63 (0.22)	-0.015 0 * (-1.95)	0.005 47 (0.47)
College3	-0.008 12 (-1.08)	-0.021 8 * (-1.89)	-0.008 26 (-1.00)	0.011 0 (1.28)	-0.013 0 (-1.00)
Major1	-0.003 34 (-0.63)	-0.016 8 * (-1.91)	-0.005 64 (-1.04)	0.006 44 (1.03)	-0.005 34 (-0.58)
Major2	-0.043 6 ** (-2.43)	-0.071 6 *** (-2.61)	-0.036 9 * (-1.86)	-0.073 4 *** (-3.89)	-0.021 9 (-0.67)
Major3	0.053 7 *** (2.80)	0.114 *** (3.64)	0.059 2 ** (2.39)	0.070 0 *** (3.71)	0.028 2 (0.82)
Major4	0.003 56 (0.35)	0.026 0 (1.34)	0.024 4 (1.59)	0.011 3 (0.97)	-0.005 11 (-0.32)
1.EDU1	0.008 65 * (1.70)	/	-0.003 30 (-0.59)	0.007 04 (1.20)	0.006 93 (0.79)
2.EDU1	-0.007 34 (-0.35)	-0.012 2 (-0.59)	0.022 4 (1.07)	-0.041 6 * (-1.66)	0.009 59 (0.26)
EDU2	-0.038 6 ** (-2.15)	-0.035 1 ** (-1.97)	-0.008 54 (-0.23)	-0.006 65 (-0.27)	-0.037 7 (-1.40)
Size	0.026 2 *** (14.59)	0.024 5 *** (8.31)	-0.008 84 *** (-3.11)	0.008 61 *** (3.78)	0.038 2 *** (13.56)
ROA	0.578 *** (66.72)	0.302 *** (4.90)	0.561 *** (13.54)	0.407 *** (14.13)	0.559 *** (47.61)
Other	0.433 *** (12.36)	0.130 * (1.77)	0.177 *** (5.78)	-0.091 8 * (-1.68)	1.120 *** (11.12)
OCF	-1.93e-12 *** (-5.62)	-1.45e-12 *** (-4.12)	-0 (-1.37)	-1.91e-12 *** (-3.88)	-2.19e-12 *** (-4.69)
控制变量	省略	省略	省略	省略	省略
截距项	-0.634 *** (-14.11)	-0.615 *** (-8.92)	0.116 * (1.79)	-0.184 *** (-3.29)	-0.943 *** (-13.03)
N	6 214	1 962	1 538	1300	3 376
调整 R ²	0.440	0.083 4	0.182	0.178	0.493
F	223.0	9.922	16.50	13.79	150.4

注:括号内为回归系数的 t 值,*、** 和 *** 分别表示 10%、5%和 1%的显著性水平。下同。

表 3 中第一列为全样本数据,第二列为剔除了未能说明具体学位的样本(全样本中,此类样本全部归入“其他”,数量大约占到整个样本数的 2/3,绝大部分非学历教育在此类样本中,故删除观察剩余情况),第三列到第五列分别按照签字年份进行回归,以观察各年之间的结果差异。

在全样本的回归中可以发现,与大部分既有研究的结果相同,按照传统研究的思路所取学历变量(*Degree2~Degree4*)对于审计质量的影响并不显著,即无法观察到高学历对审计质量具有正面作用,反而发现,取得博士学位的注册会计师审计质量显著降低,无法验证 *H1*。与之类似,通过考试获取注册会计师资格,比之考核获得的注册会计师同样不能够提供更高的审计质量。上述结果在分样本的回归中始终稳健,尤其是在 2013 年样本中,说明随着注册会计师整体学历水平的提高,上述情况更为明显。

然而,通过研究学校的分类水平,我们发现,尽管财经类专业院校的背景并不能一贯地反映出注册会计师具有高水平的审计质量,*H2c* 并不成立,但 985 高校在控制了学历教育样本范围之后显著支持 *H2a*,且系数基本稳定,211 高校在 2007 年分样本中支持 *H2b*。说明大学教育本身的作用,不仅仅局限于知识的传授,更重要的是学术氛围和实践能力的提升,这方面,水平较高的学校,优势明显。

我们进一步观察专业对于审计质量的影响,发现签字注册会计师毕业于会计审计类专业(*Major1*)和经管类专业(*Major2*)时,个体特征与盈余管理负相关,其中 *Major2* 表现出高度的显著性和稳健性,这说明经管类专业培养的签字注册会计师审计质量更高,*H3a* 和 *H3b* 成立。

最后,我们重点观察构建出的全日制学历教育(*EDU1*),尽管全日制本科教育的影响并不显著(*EDU1*),但非全日制教育培训出审计师的审计质量明显下降,验证了 *H4a*。而全日制研究生教育(*EDU2*)培养出的注册会计师,其审计质量明显高于其他形式下培养出的审计师,验证了 *H4b*。

上述结论较为全面的说明了高等教育对于审计质量的影响,为了进一步验证上述结论,我们选择上市公司违规数据进行稳健性检验,通过 CSMAR 数据库获得上市公司违规公告数据,将有违规的年份设为 1,否则为 0。由于是否违规为离散选择变量,采用 Logit 回归方法,防止出现有偏的情况。

表 4 是签字注册会计师的个体特征影响上市公司违规的回归结果。与表 3 相同,表 4 第一列为全样本数据,第二列剔除了未能说明具体学位的样本,第三列到第五列分别按照签字年份进行回归。与基准回归结果区别不大,签字注册会计师学历变量(*Degree*)对于上市公司是否违规的影响大都不太显著,值得注意的是,取得博士学位的注册会计师所审计公司出现违规现象的情况显著下降,与基准回归中博士 CPA 盈余管理更加严重的情况加以对比,似乎可以说明,由于博士具备更高的职业技能和职业谨慎,可以在审计过程中更好地把握盈余管理和违规操作之间的细微差异。

在获得注册会计师资格途径方面的全样本中,通过考试获取资格的注册会计师比之考核获取资格的注册会计师所审计上市公司,出现违规行为的概率明显更低。上述现象在 2002 年样本中尤其明显,这应该是由于早期注册会计师中考核获得资格的比重较高。进一步比较学校的分类水平时发现,财经类专业院校的背景的注册会计师在约束上市公司违规方面并没有表现出任何特殊之处,211 高校的表现同样如此。但 985 高校在全样本和多个子样本中显著支持原假设,说明 985 高校教育背景的注册会计师所审计上市公司出现违规现象的概率明显低于其他上市公司,进一步验证了高水平大学和综合知识培育的作用。

通过观察专业和全日制教育下培养出的注册会计师对于上市公司违规概率的影响,我们没能发现会计审计类专业(*Major1*)和经管类专业(*Major2*)对于违规行为有什么影响,全日制学历教育的影响同样并不显著。

综上所述,我们发现相对于应计盈余管理,性质更加严重的上市公司违规行为在不同教育类别的注册会计师所审计的上市公司中同样有较显著的差异,在细节上发现了更多的信息,如博士学历注册会计师的特殊表现,以及获得注册会计师资格的方式,这不但验证了基准回归的观点,同时发现了更加丰富的内容。

表 4 签字注册会计师个体特征影响上市公司违规的回归结果

是否违规 <i>Break</i>	(1) 全样本	(2) 说明具体学位的样本	(3) 2002 年分样本	(4) 2007 年分样本	(5) 2013 年分样本
<i>Degree2</i>	0.141 (0.36)	-0.0727 (-0.18)	-0.339 (-0.28)	0.225 (0.22)	0.292 (0.64)
<i>Degree3</i>	-1.475 * (-1.91)	-1.326 * (-1.70)	-1.306 (-0.80)	/ /	-1.032 (-0.99)
<i>Degree4</i>	0.0473 (0.11)	/ /	-0.400 (-0.75)	-0.737 (-0.92)	13.85 (0.03)
<i>CPA_get</i>	0.172 (0.97)	1.039 *** (2.74)	0.412 * (1.79)	0.225 (0.50)	-0.169 (-0.38)
<i>College1</i>	0.117 (1.34)	0.285 (1.62)	-0.0269 (-0.18)	0.0623 (0.30)	0.196 (1.47)
<i>College2</i>	0.269 ** (2.11)	0.0494 (0.22)	0.259 (1.15)	0.445 (1.64)	0.155 (0.78)
<i>College3</i>	-0.416 *** (-2.79)	-0.346 (-1.34)	-0.468 * (-1.77)	-1.092 *** (-2.99)	-0.0969 (-0.43)
<i>Major1</i>	0.0359 (0.32)	0.127 (0.62)	-0.195 (-1.08)	-0.199 (-0.73)	0.355 ** (2.02)
<i>Major2</i>	0.485 (1.01)	-0.134 (-0.23)	0.0361 (0.05)	13.39 (0.03)	0.312 (0.42)
<i>Major3</i>	-0.742 (-1.47)	0.330 (0.44)	-0.138 (-0.16)	-13.92 (-0.03)	-0.648 (-0.84)
<i>Major4</i>	0.0116 (0.06)	0.0427 (0.08)	-0.00300 (-0.01)	0.116 (0.24)	0.0152 (0.06)
1. <i>EDU1</i>	-0.0611 (-0.60)	/ /	0.00670 (0.04)	0.0195 (0.08)	-0.150 (-1.02)
2. <i>EDU1</i>	-0.147 (-0.35)	0.0835 (0.19)	-0.268 (-0.48)	-0.731 (-0.89)	13.38 (0.03)
<i>EDU2</i>	0.0769 (0.19)	0.231 (0.56)	-0.104 (-0.08)	0.378 (0.37)	0.102 (0.21)
<i>Size</i>	-0.172 *** (-4.09)	-0.105 (-1.36)	-0.0335 (-0.33)	-0.487 *** (-4.06)	-0.145 *** (-2.65)
<i>ROA</i>	-3.870 *** (-6.30)	-4.646 *** (-3.69)	-4.545 *** (-3.96)	-3.775 *** (-3.11)	-3.208 *** (-3.20)
<i>Other</i>	2.910 *** (5.49)	2.672 ** (2.41)	2.095 *** (2.88)	1.799 (1.05)	6.260 *** (3.98)
<i>OCF</i>	-2.01e-10 *** (-3.29)	-2.83e-10 *** (-3.02)	-8.07e-10 *** (-2.69)	-0 (-0.23)	-1.64e-10 ** (-2.48)
控制变量	省略	省略	省略	省略	省略
截距项	1.814 * (1.81)	-0.466 (-0.26)	-0.415 (-0.19)	8.816 *** (3.24)	-12.56 (-0.02)
<i>N</i>	6684	2082	1725	1397	3557

5 结论与政策建议

本文利用 2002 年、2007 年和 2013 年上市公司及其签字注册会计师个体特征的数据,研究了高等教育对技术工作职业能力的作用。本文用签字注册会计师审计项目的审计质量作为检测其审计能力的标准(本文

认为签字注册会计师的审计能力越高,其审计项目的审计质量越高),审计质量采用应计盈余管理衡量,在控制上市公司规模等因素的基础上,分析了签字注册会计师的所学专业、毕业学校背景、学历等个体特征对其所审计上市公司审计质量的影响。本文进一步使用上市公司违规数据,进行了稳健性检验,验证上述影响的同时,也发现了一些新的结论。

研究结果表明,首先,尽管我们认为高学历对审计质量具有正面作用,但回归结果表明本科和研究生学历对审计质量的影响并不显著,这说明较高的学历对于审计质量的作用并不显著,而在博士学位层面上,显著地降低了审计质量,但同时,被审计公司的违规现象却下降了。其次,我们发现财经类专业院校并不能一贯地反映出高水平的审计质量,但 985 高校在控制了学历教育样本范围之后,对于审计质量有明显的正面作用,且其系数基本稳定,在使用上市公司违规数据分析中,985 高校表现更加明显,在审计质量方面,211 高校在特定年份也能表现出一定的优势,但对于违规影响并不明显。这说明当前财经类高校的过度扩张可能会影响部分财经类高校财经方面的默会知识的传递,进而影响财经类高校的核心竞争力,反而 985 和 211 高校由于整体知识的传递水平较高,为毕业生提供了更有价值的知识基础。第三,签字注册会计师的所学专业方面,签字注册会计师所学专业为会计审计类专业和经管类专业对审计质量有积极的影响,说明专业背景可能为未来的职业发展带来正面影响。最后,签字注册会计师学历教育方面,研究发现非全日制教育培训出审计师的审计质量明显下降,而全日制研究生教育培养出的注册会计师,其审计质量明显高于其他形式下培养出的审计师。

由此可知,现阶段我国财经类高等教育培养体系对于大学生的能力形成和综合素质有一定的作用,但这一作用并不明显,财经类高校相对于综合类大学财经专业对个人能力的培养仍存在不足,究其缘由仍为教育指导思想方面有差距。因此,应注意进行人才培养思路的改革。

首先,加强学生主动学习能力的培养。多数财经类大学在培养学生过程中,属于“专业核心型”,注重传授知识技能与职业道德教育,但缺乏对于大学生全面的学习能力培养和独立思考解决问题的能力。尤其相对于 211 和 985 的综合类大学而言,财经类大学的“专业技术优势”并没有突显出来,也没有在大学生成长过程中注意其职业生涯长期发展的基础性默会知识积累。因此应当专门针对应用技术型高等教育设计必要的自主学习能力培养,帮助学生学会独立解决问题的方式方法,令专业知识与思考能力相互融合,转变教学模式让学生从“学会”到“会学”,让学生自己逐步形成一种“求学问”的习惯。培养长期发展的能力。

其次,改进职业道德教育与默会知识教育内容。我国财经类大学均出台了相应教学改革方案与措施,从各改革方案实施的步骤和规划来看,大部分教学改革着重于课程内容与结构的调整层面,加强学生实践能力的培养,但对学生能力塑造与书本之外默会知识的培养尚未得到重视。因此,高等财经教育改革过程中,在强化技能培养的同时,应注重培养学生的心智和职业道德修养,从多个方面完善大学生职业习惯。

最后,应该注重知识学习和实践经验的结合。无论高等教育做怎样的设计,课程内容如何调整,在学习和实践之间,仍然存在不可相互替代的部分,高等教育的学习者应该通过大量的具体问题和实践经验补充学习过程的缺漏,验证学习过程中的想法,推进学习内容的更新。高等教育的提供者,应该积极地将大学生推向这个社会这个课堂,让更有价值更加鲜活的知识融入教学之中,形成有时代特色的现代高等教育体系。

参考文献:

[1]POLANYI M. Personal Knowledge: Towards A Post-critical Philosophy[M].Chicago:The University of Chicago Press,1958.
[2]POLANYI M. The Tacit Dimension[M].London: Rout-ledge & Kegan Paul,1966.
[3]王增鹏,洪伟. 科学社会学视野下的默会知识转移——科林斯默会知识转移理论解析[J].科学学研究,2014(5):641-649.
[4]周光礼. 论高等教育的适切性——通识教育与专业教育的分歧与融合研究[J].高等工程教育研究,2015(2):62-69.
[5]尉建文,陆凝峰. 默会知识与本科生导师制——基于大学生成长的视角[J].高等教育研究,2012(11):78-84.
[6]史静寰,徐冬波,王纾,等.基于学习过程的本科教育学情调查报告 2009[J].清华大学教育研究,2011(4):9-23.

[7] 范静波. 高等教育生源质量与教育质量对个人收入的影响——兼论教育的生产与信号功能[J].教育科学,2013(6):71-75.

[8] 符洁.财经类高校大学生职业道德教育研究[D].成都:西南财经大学.2013.

[9] 吴凤琼.审计院校审计职业道德教育研究[D].上海:复旦大学.2009.

[10] 叶琼燕,于忠泊.审计师个人特征与审计质量[J].山西财经大学学报,2011(2):117-124.

[11] 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(8):108-116.

[12] 张兆国,吴伟荣,陈雪芬.签字注册会计师背景特征影响审计质量研究-来自中国上市公司经验证据[J].中国软科学,2014(10):95-104.

[13] BEDARD J. CHI M. Expertise in Auditing [J].Auditing :A Journal of Practice and Theory,1993(12):21-45.

[14] KAPLAN S, DONNELL E O, AREL B. The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management [J].Auditing: A Journal of Practice&Theory,2008, 27(1):67-83.

[15] FERDINAND A G, WU D H, YANG Z F. Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data [J]. Accounting Review, 2013, 88(6):1993-2023.

[16] 张继勋,付宏琳.经验、任务性质与审计判断质量[J].审计研究,2008(3):70-75.

[17] 张兆国,吴伟荣,陈雪芬. 签字注册会计师背景特征影响审计质量研究——来自中国上市公司经验证据[J].中国软科学,2014(11):95-104.

[18] 姜付秀,伊志宏,苏飞.管理者背景特征与企业过度投资行为[J].管理世界,2009(1):130-139.

[19] 李焰,秦义虎,张肖飞.企业产权、管理者背景特征与投资效率[J].管理世界,2011(1):135-144.

[20] BEASLEY M S. An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud [J].The Accounting Review, 1996,71(4):433-465.

Can Ivory Tower Cultivate Good Auditors?

——Based on Data from Listed Company CPAs’ Educational Background

MU Shaohong¹, LI Shanshan¹, ZHANG Zixuan²

(1.School of Accounting, Shandong University of Finance and Economics, Jinan 250014, China;
2.School of Public Administration, Shandong University of Finance and Economics, Jinan 250014, China)

Abstract:Based on the research of China listed company CPAs’ educational background, this paper focuses on investigating the effects of their personal educational experience such as specialty and graduate school level on their audit work quality. By adopting the extended Jones model and taking listed company’s accrued earnings management level as representative of audit quality and their violation data as robustness check, this paper conducts a statistical analysis via least squares method and logistic regression method respectively. The results show that such CPAs’ personal educational background factors as specialty, graduate school, diploma and degree have a significant correlation with audit quality: a 985 project university educational background has a significantly positive effect on audit quality; CPAs from a general economics and management specialty have a higher audit quality compared with those from liberal arts majors; and a diploma educational experience has a significantly positive effect on audit quality. And from these findings it can be concluded that a higher educational background has a positive effect on auditors.

Keywords:certified public accountant; individual characteristic; educational background; audit quality

(责任编辑 刘小平)