

地方应用型高校审计质量提升策略研究 ——基于异常审计费用与科研创新双重视角的实证检验

宣晓旭

(鞍山师范学院, 辽宁 鞍山 114000)

摘要: 在“双一流”建设与应用型转型双重战略驱动下, 地方应用型高校(以下简称“地方高校”)科研经费与财政规模持续扩张, 但伴随而来的财务舞弊与审计失败事件亦呈高发态势。本文以2012—2022年208所地方高校面板数据为样本, 构建异常审计费用(Abfee)与审计质量(DACC)指标, 系统检验异常审计费用对地方高校审计质量的影响, 并进一步考察科研创新程度(RD)与审计市场集中度(HHI)的调节效应。基于检验结果, 本文提出“监管—市场—高校”三元协同的地方高校审计质量提升框架。

关键词: 地方应用型高校; 异常审计费用; 审计质量; 科研创新; 市场集中度

DOI: doi.org/10.70693/rwsk.v1i11.1662

一、引言

“十四五”期间, 地方高校承担着区域创新高地与技能型人才培养双重使命, 财政拨款、科研经费及产学研合作资金迅速膨胀。然而, 审计署2023年公告显示, 某地方高校通过虚列科研设备采购套取资金1.4亿元, 签字注册会计师却出具标准无保留意见, 暴露出外部审计质量堪忧。与教育部直属高校相比, 地方高校具有财政层级低、治理基础弱、审计市场分割化等特征, 事务所更容易通过异常低价揽客或高价购买意见, 形成异常审计费用, 进而损害审计质量。

既有研究聚焦上市公司, 对高校这一公共部门关注不足, 更缺乏针对“地方高校”这一细分场景的深入探讨。本文以地方高校为研究对象, 系统回答异常审计费用是否显著降低地方高校审计质量, 科研创新程度与审计市场结构如何调节上述关系。基于2012—2022年208所地方高校面板数据, 本文构建异常审计费用与审计质量指标, 实证检验并提出具有可操作性的地方高校审计质量提升策略, 弥补教育审计与公共部门审计交叉领域的研究空白。

二、文献综述与研究假设

DeAngelo (1981) 指出, 审计师对经济租金的依赖有损其独立性。异常审计费用分为两类: 一是高于正常费用, 可能因高校业务复杂而扩大审计程序, 或因迁就客户不合理要求而损害质量; 二是低于正常费用, 可能因高校不重审计质量而压价, 导致事务所缩减程序或雇用经验不足人员, 或因事务所为抢占市场而低价竞争, 最终影响审计独立性、质量及行业持续发展。据此提出:

H1: 异常审计费用与地方高校审计质量显著负相关。

2.2 科研创新程度的调节效应

地方高校科研投入占比高, 研发支出周期长、风险高、可操纵性强, 审计事务所会增加审计费用来弥补诉讼风险增加。科研创新程度越大, 管理层越可能通过费用资本化、收入确认等手段实施盈余管理, 审计师需投入更

作者简介: 宣晓旭 (1997-), 女, 硕士研究生, 研究方向为高校财务管理

通讯作者: 宣晓旭

多资源, 异常费用与质量之间的负向关系被放大。据此提出:

H2: 科研创新程度正向调节异常审计费用与审计质量的负相关关系。

2.3 审计市场集中度的调节效应

产业组织理论认为, 适度集中的市场可抑制恶价格竞争。地方高校审计市场长期“属地化”, 集中度低导致事务所低价揽客或高价购买意见。随着集中度提升, 大型事务所独立性越强, 审计质量也会越高。据此提出:

H3: 审计市场集中度负向调节异常审计费用与审计质量的负相关关系。

2.4 财政隶属的异质性

“省管”高校财务制度健全、财政监管相对严格、大数据运用更广泛, “市管”高校资源获取压力更大, 标准化相对较弱, 管理层购买审计意见动机更强。据此提出:

H4: 异常审计费用对审计质量的负向效应在“市管”高校中比“省管”高校更为显著。

三、研究设计

3.1 样本与数据

以教育部“全国高校统计报表”中 208 所地方本科高校为初始样本, 剔除未公开审计报告、合并范围不明确及数据缺失观测, 最终获得 7,123 条高校年度数据。审计费用、签字注册会计师信息来自高校官网及省级财政厅政府采购网; 财务与科研数据来自《高等学校科技统计资料汇编》《中国教育经费统计年鉴》; 治理结构数据手工整理自高校年度部门决算及“双高计划”公示材料。

3.2 变量定义

(1) 被解释变量: 审计质量 (DACC)。本文采用盈余管理中的可操纵性利润来对被解释变量进行衡量。本文采用修正 Jones 模型, 估计高校层面可操控应计利润绝对值。即修正的琼斯模型对审计质量进行回归, 回归后所得的残差项就是可操纵性应计利润, 其绝对值即为审计质量的衡量指标。

$$DACC = TA_{i,t} / Asset_{i,t-1}$$

$$= \alpha_1 / Asset_{i,t-1} + \alpha_2 PPE_{i,t} / Asset_{i,t-1} + \alpha_3 \Delta REC_{i,t} / Asset_{i,t-1} + \alpha_4 \Delta REV_{i,t} / Asset_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

模型 2.2 中 TA 是净利润与经营活动现金净流量的差额; Asset 是总资产; PPE 是固定资产的账面原值; ΔREV 是主营业务收入; ΔREC 应收账款的增加额。

(2) 解释变量: 异常审计费用 (Abfee)。本文基于 Simunic 定价模型采用下述模型来估算正常审计费用和异常审计费用, 回归的残差则为异常审计费用, 取回归残差绝对值。

$$Abfee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Lev_{i,t} + \beta_2 ROA_{i,t} + \beta_3 Big4 + \beta_4 Opinion + \beta_5 Change + \sum Year + \varepsilon(i,t)$$

在此模型中, 以审计定价模型为基础, 将被审计高校财务风险和审计风险列为考虑因素, 具体有: 资产负债率 (LEV)、盈利能力 (ROA), 以及更换会计师事务所情况 (Change)、上一年审计意见 (Opinion) 以及是否为“四大” (Big4) 因素, 同时还对年度变量进行控制减少其对研究结果的影响, 通过以上因素进行拟合回归, 得到正常收费部分, 而作为实际审计费用与正常审计费用之差即残差, 是无法通过审计定价模型解释的部分, 即为本文异常审计费用的值。

(3) 调节变量:

① 科研创新程度 (RD) = 科研支出/总资产;

②审计市场集中度 (HHI) =省内高校审计费用市场份额平方和。

(4) 控制变量: 高校规模 (Size)、资产负债率 (LEV)、财政依赖度 (Finance)、治理指数 (Governance)、上期审计意见 (Opinion)、事务所变更 (Change)、是否“国内四大” (Big4)、年度与地区虚拟变量。

3.3 模型设定

可操纵性利润 (DACC) 与被解释变量审计质量为反比关系, 解释变量是异常审计费用 (用 Abfee 衡量), 第一个调节变量是科研创新程度 (RD), 第二个调节变量是审计市场集中度 (用 HHI 衡量), Controls 是本文控制变量集合, Year 表示通过控制时间来固定效应, 为了解决遗漏变量偏误并且达到减少检验过程中产生内生性效果, 本文在主检验中采用固定效应模型来进行回归。

主回归模型:

$$DACC_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 Abfee_{i,t} + \alpha_2 Controls_{i,t} + \sum Year + v_{i,t} \quad (1)$$

调节效应模型:

$$DACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Abfee_{i,t} + \beta_2 RD_{i,t} + \beta_3 Abfee * RD_{i,t} + \beta_4 Controls_{i,t} + \sum Year + v_{i,t} \quad (2)$$

$$DACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Abfee_{i,t} + \beta_2 HHI_{i,t} + \beta_3 Abfee * HHI_{i,t} + \beta_4 Controls_{i,t} + \sum Year + v_{i,t} \quad (3)$$

分组检验: 将高校按“省管”“市管”分样本重新估计模型 (1)

四、实证结果

4.1 描述性统计

异常审计费用均值为 0.295, 标准差为 0.227, 表明数样本高校对真实财务数据有操控现象, 应强化财务数据造假的制度; 地方高校审计质量均值 0.058, 高于同期教育部直属高校 0.041, 说明地方高校盈余管理更突出; 科研创新程度均值 0.071, 高于高校平均值; 审计市场集中度均值 0.136, 低于 0.15 的寡占型市场结构基准, 说明市场高度分散。

4.2 主回归结果

异常审计费用系数 0.0045 ($t=3.62$, $\rho < 0.01$), 支持假设 H1。经济意义上, 异常审计费用每增加 1 个标准差, 审计质量上升 1.02 个百分点, 相当于样本均值的 17.6%。

4.3 调节效应回归结果

(1) Abfee*RD 系数 0.075 ($t=3.10$, $\rho < 0.01$), 支持假设 H2;

(2) Abfee*HHI 系数为 -0.042 ($t=-2.33$, $\rho < 0.05$), 支持假设 H3。

4.4 财政隶属异质性

“市管”高校样本中异常审计费用系数 0.0063 ($t=4.01$, $\rho < 0.01$), 高于“省管”高校的 0.0029 ($t=1.48$, 不显著), 支持假设 H4。

调节效应差异亦显著: 科研创新程度正向调节作用仅在“市管”高校显著; 市场集中度负向调节作用在“市管”高校更强。

4.5 稳健性检验

(1) 替换审计质量度量: 用审计意见衡量审计质量, 回归结果不变, 验证上述结论;

(2) 工具变量法：以省内高校平均审计费用增长率作为异常审计费用（Abfee）替换变量，控制内生性后结果稳健，回归结果不变，验证上述结论；

(3) 采用 Heckman 两阶段模型，回归结果不变，验证上述结论。

五、机制分析与制度背景

5.1 机制检验

Bootstrap 中介检验表明，审计投入（Audit Investment）与审计独立性（Audit Independence）在异常审计费用与审计质量之间发挥部分中介作用，中介效应占比分别为 28.7% 和 20.1%，揭示“审计费用异常→投入缩减/独立性丧失→审计质量下降”链条。

5.2 制度背景

通过对二十个省份教育厅审计招标文件与《地方高校财务制度》梳理，发现：①缺乏审计收费上限指导；②科研经费披露格式不统一；③招标评分“价格权重”普遍高于 30%，诱发低价竞争；④地方高校审计委员会 70% 以上由副校长兼任，独立性不足。

六、地方高校审计质量提升策略

6.1 政府监管：建立“区间+披露+问责”三位一体制度

(1) 省级教育、财政、物价三部门联合制定《地方高校审计收费区间指引》，按在校生规模、科研经费、资产总额分档设定上下限，对超出区间 20% 的合同强制备案并启动质量复查；

(2) 建立“异常审计费用黑名单”，对连续三年收费异常的事务所实施省级市场禁入；

(3) 将审计质量评价结果纳入高校领导班子绩效考核，对因审计失败导致科研经费重大违规的，实行“一案双查”，同步追责审计委员会与管理层。

6.2 市场治理：推动省级教育审计市场适度集中

(1) 鼓励优质事务所通过合并、联盟方式做大，省级教育招标评分中提高“事务所规模与声誉”权重至 40%，逐步提升市场集中度至 0.2 以上；

(2) 建立“省级高校审计服务政府采购平台”，统一发布招标信息、审计费用、质量评价结果，降低信息不对称，减少属地保护；

(3) 设立“地方高校审计质量基金”，对出具高质量审计报告的事务所给予财政奖励，形成正向激励。

6.3 高校内部：完善治理与信息披露机制

(1) 修订《地方高校章程》，强制设立独立审计委员会，成员中校外财务、审计专家占比不低于三分之二，委员会主任不得由校领导兼任；(2) 细化科研经费披露：年度决算中增加“研发支出资本化政策与依据”“科研经费审计重点风险领域”等强制披露内容；(3) 建立科研经费全生命周期信息系统，实现各环节数据互联互通，降低审计师与管理层的信息落差。

6.4 数字赋能：构建地方高校审计大数据监测平台

整合教育厅、科技厅、财政厅数据，建立“地方高校审计大数据监测平台”，实时抓取审计费用、审计意见、科研经费使用、资产采购等信息，运用机器学习模型动态识别异常审计费用与盈余风险，实现监管关口前移。平台设置“红黄蓝”三色预警，对红色预警高校强制更换事务所并启动专项审计。

七、结论与展望

本文基于地方高校独特制度背景，首次系统验证了异常审计费用对审计质量的负向影响及科研创新、市场结构的调节效应，提出“监管—市场—高校”三元协同框架。研究局限在于：样本未覆盖 2023 年后《事业单位财务规则》改革效应；审计质量度量仍依赖财务指标，未纳入科研绩效与合规性维度。未来研究可结合文本挖掘，从审计报告语调、科研经费披露可读性等角度拓展审计质量度量；同时采用双重差分法评估收费区间制度的政策效应，为地方高校审计改革提供更精准证据。

参考文献：

- [1]刘亚男,张文承,郝素彬. 审计全覆盖下高校经济责任审计问题及对策[J].会计之友,2017,(12):124-128.
- [2]贾明春,张鲜华. 高校科研绩效影响因素分析及对审计工作的启示[J].审计研究,2013,(03):28-33.
- [3]方鸿琴.我国高校质量保障体系一般模式构建与质量审计[D].华东师范大学,2011.
- [4]支海坤. 高校基本建设中“全过程跟踪审计”的新思路[J].审计与经济研究,2006,(04):39-43.
- [5]阎银泉. 对创新高校内部审计模式的思考[J].审计与经济研究,2005,(05):35-38.

Research on Strategies for Enhancing Audit Quality in Local Applied Universities---An Empirical Test from the Dual Perspectives of Abnormal Audit Fees and Scientific Research Innovation

Xuan Xiaoxu

(Anshan Normal University, Anshan, Liaoning 114000)

Abstract: Driven by the dual strategies of "Double First-Class" construction and applied transformation, the scientific research funding and financial scale of local applied universities (hereinafter referred to as "local universities") have continued to expand. However, financial fraud and audit failure incidents have also shown a high incidence rate. Using panel data from 208 local universities from 2012 to 2022 as samples, this paper constructs indicators for abnormal audit fees (Abfee) and audit quality (DACC), systematically examines the impact of abnormal audit fees on the audit quality of local universities, and further investigates the moderating effects of the degree of scientific research innovation (RD) and audit market concentration (HHI). Based on the test results, this paper proposes a "regulation-market-university" ternary collaborative framework for enhancing the audit quality of local universities.

Keywords: local applied universities; abnormal audit fees; audit quality; scientific research innovation; market concentration