

# 内部控制缺陷及其修正对审计收费的影响

——来自中国 A 股上市公司的数据

盖 地, 盛常艳

(天津财经大学 会计与财务研究中心, 天津 300222)

**[摘 要]**利用我国 A 股上市公司 2009 年和 2010 年的数据,从截面和跨期两个视角检验内部控制缺陷对审计收费的影响。研究发现,上市公司存在内部控制缺陷会导致审计收费增加。相对于一般内部控制缺陷而言,特定内部控制缺陷对审计收费的影响更大。进一步研究发现,修正内部控制缺陷可以降低审计收费,但效果不显著。这证实了公司减少内部控制缺陷、完善内部控制,有利于降低审计收费。

**[关键词]**内部控制; 审计收费; 审计风险; 风险导向审计; 会计信息披露; 财务报告质量

**[中图分类号]**F239.43 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2013)03-0021-07

## 一、引言

《企业内部控制基本规范》要求上市公司评价公司内部控制现状并披露评价报告。从上市公司披露的报告我们可以看出,管理层基于不同的动机,在是否公开披露公司存在的内部控制缺陷、以何种形式披露以及披露程度等问题上具有很大的自主决策权。内部控制的关键作用是维护会计信息的可靠性,预防重大的投资损失。公司内部控制运行状况直接影响公司投资、筹资等重大决策,公司外部利益相关者(包括投资者、债权人、潜在投资者和社会公众)已逐渐关注企业内部控制系统的构建、制度完善、运行机制、运行状况和效果影响等,力求掌握信息进而做出决策。

美国公众公司会计监督委员会(简称 PCAOB)于 2004 年指出,当财务报告内部控制存在实质性缺陷时,公司财务报告发生重大错报的可能性较高。在内部控制体系比较薄弱的情况下,公司可能存在制度不完善、员工缺乏勤勉、无法准确核算成本收益等问题,进而导致公司财务报告质量降低,财务信息不可靠。内部控制是防止公司财务报告重大错报的第一道“防线”,而审计师则是另一道基于投资者保护的减少错报的“防线”。为了有效地分配资源,审计师基于风险导向审计准则,将更多资源分配到可能存在重大错报风险的领域。因此,如果审计师将更高的成本转嫁给客户,那么审计收费会随着内部风险增加而提高。审计测试不能发现所有可能的错报(如管理层勾结的欺诈行为),因此审计师有必要进行风险定价,对审计业务风险较高的公司提高费率,以此补偿增加的诉讼保险费用,并建立足够的资金储备<sup>[1]</sup>。

许多研究都证明了公司内部控制缺陷与收益质量降低、盈余管理以及风险增加之间的关系,并证明了内部控制缺陷代表着财务报告使用者的风险。以往的这些研究结论是否意味着内部控制缺陷会对审计收费产生影响呢?本文利用我国 A 股上市公司 2009 年和 2010 年的数据,从截面视角探讨上市公司存在的内部控制缺陷是否会影响审计收费,并将内部控制缺陷进行具体分类,研究不同类别的内部控制缺陷对审计收费影响的差异;同时,本文还从跨期视角研究公司修正内部控制缺陷后对审计

**[收稿日期]**2012-11-08

**[作者简介]**盖地(1945—),男,河北行唐人,天津财经大学商学院会计与财务研究中心主任,教授,博士生导师,从事税务会计与财务会计理论研究;盛常艳(1983—),女,天津人,天津财经大学商学院博士研究生,从事资本市场税务、审计与内部控制研究。

收费有什么影响。

## 二、相关文献梳理

国外学者关于内部控制与审计收费关系的研究有着不同的结论。一些学者研究后认为内部控制和审计没有关联<sup>[2-5]</sup>;另一些研究结果却不同, Daigle 等通过分析 1996—1999 年审计工作底稿的数据发现, 信息技术审计师的评估控制风险会影响审计时间和费用<sup>[6]</sup>。Raghunandan 和 Rama、Hogan 和 Wilkins 研究显示内部控制风险增加会从两个方面引起审计收费提高: 一是审计师判断公司存在较高内部控制风险时, 为了降低审计风险会相应增加审计投入, 因此会收取更高的审计费用; 二是公司存在较高内部控制风险往往说明整体风险水平较高, 审计师会加收一部分风险溢价, 以防审计业务的诉讼风险增加<sup>[7-8]</sup>。Bedard 等发现内部控制缺陷与计划投入的审计时间和预计收费相关<sup>[9]</sup>。Hoitash 等检验认为强制披露内部控制缺陷与审计费用的相关性比自愿披露的重大缺陷与审计费用的相关性更大<sup>[1]</sup>。

在我国, 曹建新、陈志宇认为, 在审计质量较低时提高内部控制质量有助于降低审计收费, 而在审计质量较高时二者关联度明显减弱, 这说明审计质量越低, 内部控制质量与审计收费之间的负相关关系越显著<sup>[10]</sup>。张旺峰等构建了内部控制质量评价指标并进行了有关检验, 结果显示注册会计师的审计收费与企业的内部控制质量之间存在着不显著的负相关性<sup>[11]</sup>。关于内部控制质量与信息披露的研究, 方红星指出在强制性披露内部控制信息的制度框架下, 积极倡导公司披露内部控制缺陷信息, 可以有效解决信息不对称问题, 同时自愿披露内控信息还可以缓解代理冲突并有助于提高资本市场配置效率<sup>[12]</sup>。杨有红、汪薇认为管理层自愿披露内部控制信息的动机不足<sup>[13]</sup>。内部控制信息披露是否充分在一定程度上可以反映内部控制质量的高低<sup>[14]</sup>。林斌、饶静分析指出内部控制质量越高的公司, 为了向市场传递真实的价值, 越可能充分披露内部控制鉴证报告<sup>[15]</sup>。国内学者关于这一问题的研究结论基本相同, 即披露内控缺陷的公司, 其内控质量较低; 内控质量较高的公司, 更愿意披露正面的内控信息。由于上市公司披露的内部控制缺陷是管理层自主决策的结果, 基于信号传递理论, 倾向于披露对自己有利的信息。那么仅以披露内部控制缺陷说明内部控制质量进而研究内控缺陷对审计收费的影响似乎理据不足, 因此本文先验证了披露内部控制缺陷会导致审计收费增加, 然后从动态跨期视角考虑修正内部控制缺陷是否会导致审计收费下降。同时, 本文从截面视角对内部控制缺陷进行分类, 扩展检验了不同类别的缺陷对审计收费影响的差异。

## 三、研究背景和假设

2008 年, 财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》及《企业内部控制审计指引》, 要求上市公司评价其内部控制并披露评价报告和鉴证报告。在有关部门强制要求上市公司披露内部控制信息之前, 部分上市公司已经进行内部控制审计并披露相应的信息。内部控制可以有效保证公司风险管理和控制的运行, 没有或不能适当运用内部控制系统的公司, 内部控制缺陷会导致相关风险进而发生更多的费用。

审计师需要执行包括财务报表审计和财务报告内部控制审计在内的综合审计。根据审计风险模型, 注册会计师的审计风险分为重大错报风险与检查风险。其中, 重大错报风险进一步分为固有风险和控制风险, 重大错报风险与检查风险成反比。依据风险导向审计方法, 控制风险上升会导致检查风险下降。审计师必须通过扩大审计范围、增加审计投入来获得足够的关于财务报告内部控制有效性和评估财务报表审计控制风险的证据来支持审计意见。如果审计师将分配的资源成本过多转嫁给客户, 审计收费就会随着客户的内部控制风险增加而上升。为了有效地分配资源, 审计师根据风险高低调整投入多少, 将更多资源分配到存在内部控制重大缺陷的领域, 审计收费则根据测试出的内部控制缺陷相应调整。因此, 当公司存在内部控制缺陷时, 审计师会增加实质性测试或收取风险溢价, 从而

引起审计收费的增加。通过进一步地跨期分析后发现,如果公司在当年披露内部控制缺陷之后,下一年度积极识别缺陷,实施内部控制连续性监控、改进修正缺陷,那么审计师面临的审计风险可能会降低,审计资源投入减少,审计程序和范围也会适当缩减,进而降低审计收费。由此,本文提出如下假设。

H<sub>1a</sub>:公司披露内部控制缺陷,审计收费增加;

H<sub>1b</sub>:公司修正内部控制缺陷之后,审计收费下降。

审计测试不能发现所有可能的错报,审计师对于高风险的审计业务可通过提高收费来控制风险、弥补可能产生的诉讼保险成本并建立足够的财务储备。因此,对审计收费增加的预期与内部控制风险相关<sup>[2,5,9]</sup>。本文将内部控制缺陷划分为一般缺陷和特定缺陷,审计师在审计过程中围绕特定账户的具体问题分辨公司的内部控制缺陷类型,一般缺陷比特定缺陷虚化,很难确定存在哪方面的具体问题,特定缺陷相对一般缺陷与内部控制风险更相关。审计风险模型显示,内部控制风险增加会导致检查风险降低。特定缺陷严重会引起更多的审计测试或更高的风险溢价,存在特定缺陷时的审计定价很可能会超过存在一般缺陷时的审计定价。但是,关于内部控制缺陷分类意义的研究结论却不同。Earley 等审计师发现很难区分内部控制缺陷类别<sup>[16]</sup>。Raghunandan 和 Rama 没有发现审计定价对于内部控制缺陷类别之间的差异<sup>[7]</sup>。另一些研究表明了这种区分是有意义的,他们发现,强制披露的一般缺陷与减少的应计质量相关,而强制披露的特定账户缺陷却不与之相关<sup>[17-21]</sup>。Ettredge 等发现审计师辞职与内部控制一般缺陷更相关<sup>[22]</sup>。Hogan 和 Wilkins 认为一般和特定账户内部控制缺陷与审计费用在相关性上存在差异<sup>[8]</sup>。

我国学者之前还没有专门研究缺陷分类对审计收费影响的差别,本文拟研究不同类型的内部控制缺陷与审计收费的相关性,比较一般缺陷与特定缺陷与审计收费的关系。由此,本文提出假设 2。

H<sub>2</sub>:公司披露内部控制一般缺陷和特定缺陷对审计收费的影响存在差异。

#### 四、研究设计

##### (一) 样本选择和数据来源

本文的数据主要来自于 CCER 数据库和巨潮资讯网,同时,本文还对数据进行了以下处理:剔除了金融保险类公司、数据缺失和 1% 的极值公司。最终获得 2009 年和 2010 年沪、深两市 A 股 1097 家上市公司数据作为研究样本。

##### (二) 变量选取及模型设定

本文设置的被解释变量是审计费用的自然对数(lnAFEE);解释变量用于假设检验内部控制缺陷问题的几种方式。ICMW 是一个指示变量,如果披露了内部控制缺陷取值为 1,否则为 0。REVISE 是一个指标变量,如果 2010 年比 2009 年披露的内部控制缺陷种类减少,表示修复缺陷取值为 1,否则为 0。本文按前人分类方法将内部控制缺陷划分为一般缺陷和特定缺陷。GENERAL 表示一般缺陷的数量;SPECIFIC 表示特定缺陷的数量。

本文选取的变量定义及说明如下页表 1 所示。

为了检验 H<sub>1a</sub>、H<sub>1b</sub> 和 H<sub>2</sub>,构建回归模型如下:

$$\ln AFEE_i = \beta_0 + \beta_1 ICMW_i + \beta_2 ASSETS_i + \beta_3 AGE_i + \beta_4 RECINY_i + \beta_5 LIQ_i + \beta_6 LEV_i + \beta_7 ROA_i + \beta_8 GROWTH_i + \beta_9 ACHANGE_i + \beta_{10} M\&R_i + \beta_{11} BIG4_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$\ln AFEE_i = \beta_0 + \beta_1 REVISE_i + \beta_2 ASSETS_i + \beta_3 AGE_i + \beta_4 RECINV_i + \beta_5 LIQ_i + \beta_6 LEV_i + \beta_7 ROA_i + \beta_8 GROWTH_i + \beta_9 ACHANGE_i + \beta_{10} M\&R_i + \beta_{11} BIG4_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$\ln AFEE_i = \beta_0 + \beta_1 SPECIFIC_i + \beta_2 GENERAL_i + \beta_3 ASSETS_i + \beta_4 AGE_i + \beta_5 RECINV_i + \beta_6 LIQ_i + \beta_7 LEV_i + \beta_8 ROA_i + \beta_9 GROWTH_i + \beta_{10} ACHANGE_i + \beta_{11} M\&R_i + \beta_{12} BIG4_i + \varepsilon_i \quad (3)$$

表 1 变量定义及说明

变量类型	变量名称	变量符号	变量定义及说明
被解释变量	审计收费	LnAFEE	审计费用的自然对数。
解释变量	是否披露内部控制缺陷	ICMW	上市公司披露内部控制缺陷信息,取值为1;否则为0。
	是否修正内部控制缺陷	REVISE	如果2010年比2009年披露的内部控制缺陷种类减少,表示修复缺陷取值为1,否则取0。
	一般内部控制缺陷	GENERAL	上市公司披露一般内部控制缺陷种类的个数
	特定内部控制缺陷	SPECIFIC	上市公司披露特定内部控制缺陷种类的个数。
控制变量	公司规模	ASSETS	总资产的自然对数。
	上市时间	AGE	上市年限的自然对数。
	应收账款和存货 占总资产的比重	RECINV	朱小平(2004)张继勋等(2005)研究发现,应收账款和存货与审计收费呈显著相关性。
	流动比率	LIQ	2010年末流动资产与流动负债的比率,吴应宇(2008)通过对审计收费的回归分析发现,流动比率对审计收费有显著的相关关系。
	资产负债率	LEV	2010年末负债总额与资产总额的比率。
	资产收益率	ROA	净利润与总资产的比率。
	营业收入增长率	GROWTH	2010年比2009年营业收入增长的比率。
	更换会计师事务所 并购或重组	ACHANGE M&R	如果2010年与2009年会计师事务所不同取值为1,否则为0。 如果2010年发生并购或重组取值为1,否则为0。
	四大审计	BIG4	如果2010年公司是由“四大”审计时数值取1,否则取0。

## 五、研究结果及分析

### (一) 描述性统计

本文依据前人对内部控制缺陷的定义和分类,通过手工整理,将内部控制缺陷划分为20种,其中一般缺陷12种,特定缺陷8种。总体样本为1097家,其中2010年有267家披露了内部控制缺陷信息,830家没有披露内部控制缺陷信息。研究显示267家公司披露的内部控制缺陷中共有609个缺陷,平均每个公司2.28个。表2统计了内部控制缺陷分类数量,并按照数额和公司分布比率进行排列。

如表2所示,2010年267家公司披露的内部控制缺陷中,一般缺陷共585个(占披露总缺陷的96.06%),披露内部控制不充分或不存在内部控制功能的共有184个(占30.21%),披露内部审计不充分缺陷有91个(占14.94%),风险防范缺陷有79个(占12.97%),管理者、董事会和审计委员会缺陷所占比例为11.17%,会计人力资源缺陷有8.7%,无效的服从有6.57%,此外,高级管理人员(能力,语调,可靠性)、职务分离和内控设计、人员的道德水平

表 2 内部控制缺陷分类

内部控制缺陷类别	2010年		2009年	
	数量	比率	数量	比率
一般缺陷				
内部控制不充分或不存在内部控制功能	184	30.21%	142	28.06%
内部审计不充分	91	14.94%	80	15.81%
风险防范	79	12.97%	66	13.04%
管理者、董事会和审计委员会	68	11.17%	57	11.26%
会计人力资源(能力,培训)	53	8.70%	51	10.08%
无效的服从	40	6.57%	28	5.53%
高级管理人员(能力,语调,可靠性)	26	4.27%	19	3.75%
职务分离,内控设计	24	3.94%	27	5.34%
人员的道德水平和服从程度	9	1.48%	10	1.98%
不充分的披露(及时、相关、全面)	11	1.81%	16	3.16%
内部控制规范的重述	0	0.00%	0	0.00%
范围(免责声明,限制)	0	0.00%	0	0.00%
一般缺陷合计	585	96.06%	496	98.02%
特定缺陷				
调整	1	0.16%	0	0.00%
重述或会计报告的独立性	0	0.00%	0	0.00%
日记账登记的控制	0	0.00%	0	0.00%
实质性缺陷补救	0	0.00%	0	0.00%
信息技术(软件,安全,公开债券)	19	3.12%	8	1.58%
会计文件编制政策;程序材料;年末 过多审计人员	2	0.33%	0	0.00%
会计对账程序不严密	0	0.00%	1	0.20%
非常交易的控制问题	2	0.33%	1	0.20%
特定缺陷合计	24	3.94%	10	1.98%
总计	609	100.00%	506	100%

和服从程度、不充分的披露(及时、相关、全面)所占比例均为5%以下。特定缺陷共24个(占总缺陷的3.94%),其中信息技术(软件,安全,公开债券)所占比例最大为3.12%,会计对账程序不严密等等六类缺陷均没有公司披露。2009年披露内部控制缺陷为506个,内部控制不充分或不存在内部控制功能和内部审计不充分仍然占最大比重,总缺陷数量比2010年少103个,说明在内部控制规范施行之前,上市公司自愿披露的动机不足。

如表3所示,审计收费lnAFEE平均值为13.39683,最大值为18.11958,最小值为11.69525。1097家上市公司中有267家公司披露了内部控制缺陷,占总体样本的

24.33%,在披露的内部控制缺陷中,一般缺陷比特定缺陷多,每家上市公司平均披露0.53327种一般缺陷以及0.021878种特定缺陷,其余830家公司没有披露内部控制缺陷信息。在总体样本中,平均7.56%的公司更换了会计师事务所,平均7.1%的公司聘请的是“四大”事务所审计。

### (二) 单变量分析

本文检验了各个变量与被解释变量之间的相关关系,数据显示内部控制缺陷与审计收费在10%水平上呈正相关,初步说明存在内部控制缺陷会导致审计收费增加。修正内部控制缺陷与审计收费呈负相关关系,但是并不显著,说明修正内部控制缺陷在一定程度上会降低审计收费,但是由于不确定修正的内部控制缺陷是否重大以及公司可能会在期末对该缺陷进行修正,而审计师已经进行前期审计工作,从而导致二者的相关关系不显著。特定缺陷与审计收费在1%水平上显著正相关,一般缺陷与审计收费的关系不显著。原因可能是特定缺陷涉及公司特定账户或某一具体方面,影响力大,如果存在特定内部控制缺陷,审计师会增加投入进行测试。一般缺陷相对特定缺陷而言比较虚化,涵盖范围广,没有特定内容,是否存在一般缺陷,审计师需要进行必要的控制测试,公司特定缺陷比一般般缺陷对审计收费影响更大。在控制变量中公司规模、流动比率、四大事务所审计在1%的水平上显著。相关系数如表4所示。

### (三) 回归分析

表5列示假设H<sub>1a</sub>和H<sub>1b</sub>模型回归结果,调整后的R<sup>2</sup>结果显示,两个模型的拟合程度较高。模型1回归结果与假设一致,表明内部控制缺陷与审计收费存在显著正相关关系,说明我国上市公司存在的

表3 变量的描述性统计

变量	平均值	中位数	最大值	最小值	标准差
lnAFEE	13.39683	13.28788	18.11958	11.69525	0.764992
ICMW	0.243391	0	1	0	0.429325
REVISE	0.069343	0	1	0	0.254153
SPECIFIC	0.021878	0	1	0	0.146351
GENERAL	0.533273	0	7	0	1.113551
ACHANGE	0.075661	0	1	0	0.264575
ROA	0.055981	0.04479	0.284155	-0.11503	0.043506
AGE	2.223076	2.397895	3.044522	0	0.634392
ASSETS	21.93685	21.80635	28.67317	-9.21034	1.609174
LIQ	2.222003	1.4198	88.7267	0	4.066638
GROWSE	1.130779	0.119853	602.4741	-1.02188	18.57002
BIG4	0.071103	0	1	0	0.257114
RECINV	0.265551	0.243939	0.903306	1.13E-13	0.176133
LEV	0.479493	0.489155	0.934565	0.007789	0.197965
R&M	0.265269	0	1	0	0.441678

表4 相关系数检验

	LNAFEE	T值	P值
LNAFEE	1.0000		
ICMW	0.056373	1.867561	0.0621
REVISE	-0.02648	-0.87608	0.3812
SPECIFIC	0.106138	3.530527	0.0004
GENERAL	-0.01524	-0.50428	0.6142
ACHANGE	-0.02238	-0.74044	0.4592
ROA	0.04953	1.64024	0.1012
AGE	0.070926	2.351839	0.0189
ASSETS	0.606992	25.26292	0.0000
LIQ	-0.14858	-4.96953	0.0000
GROWSE	-0.0296	-0.97937	0.3276
BIG4	0.54041	21.24363	0.0000
RECINV	-0.04442	-1.47071	0.1417
LEV	0.270732	9.302024	0.0000
R&M	0.06408	2.123844	0.0339

注:\*\*\*表示在1%的水平上显著;\*\*表示在5%的水平上显著;\*表示在10%的水平上显著;下同。

表5 假设1模型回归结果

变量	假设H <sub>1a</sub> 模型		假设H <sub>1b</sub> 模型	
	系数	t值	系数	T值
ICMW	0.083597**	2.201363		
REVISE			-0.029786	-0.468454
ACHANGE	-0.146034**	-2.380880	-0.132757**	-2.166865
ROA	1.079668***	2.577305	1.028653**	2.453333
AGE	-0.025185	-0.925556	-0.032013	-1.181243
ASSETS	0.211006***	18.60730	0.211694***	18.61966
LIQ	-0.003592	-0.811286	-0.003613	-0.813693
GROWSE	-0.001103	-1.266074	-0.001146	-1.312899
BIG4	1.136127***	17.06702	1.139169***	17.07172
RECINV	-0.239944**	-2.453829	-0.235084**	-2.395891
LEV	0.472129***	4.165372	0.464764***	4.085955
R&M	0.028282	0.772503	0.030958	0.843231
(Constant)	8.512541	35.25913	8.538066	35.28676
Adjusted R-squared		0.516411		0.514400
F-statistic		107.3989		106.4491

内部控制缺陷会引起审计收费增加。审计收费与会计师事务所变更、ROA、公司规模、是否被“四大”审计、资产负债率等存在显著相关关系,与上市时间、营业收入增长等不显著相关。模型 2 回归结果(见下页表 6)显示修正内部控制缺陷与审计费用存在负相关关系,说明修正内部控制缺陷会在一定程度上降低审计费用,但效果并不显著。本文从跨期视角提出公司识别和修正内部控制缺陷存在预期效益,这将导致审计师调整评估风险和减少审计费用,但是数据显示修正内部控制缺陷之后对审计收费的影响并不显著。原因在于修正内控缺陷之后,缺陷的种类及个数减少了,但修正的是否为重大缺陷这一疑问干扰了回归结果。此外,如果修正缺陷的发生接近期末,内部控制缺陷可能在本年度的大部分时间内一直存在,也会造成特定账户错报风险,但该公司仍然可以披露一个无内控缺陷的报告。审计师为确保其修正控制缺陷的有效性可能不会明显降低审计收费。

表 6 列示 H<sub>2</sub> 模型回归结果,数据显示特定内部控制缺陷与审计收费显著正相关,一般缺陷系数并不显著相关。内部控制特定缺陷涉及公司特定账户或某一具体方面,影响力大。审计师在审计过程中更多地围绕特定账户的具体问题,如果上市公司存在特定内部控制缺陷,审计师会面临较高的审计风险。为此,审计师会增加审计投入和审计时间,充分执行审计程序和实质性测试范围,在审计过程中势必会根据审计风险来决定审计收费,因此会导致审计收费的增加。一般缺陷相对特定缺陷而言比较虚化,涵盖范围广,没有体现特定内容。无论公司存在或者不存在一般缺陷,审计师都要进行必需的控制测试,因此一般缺陷不会对审计收费产生较大的影响。

表 6 假设 2 模型回归结果

变量	假设 2 模型	
	系数	t 值
SPECIFIC	0.239061 **	2.112982
GENERAL	-0.002115	-0.141800
ACHANGE	-0.142635 *	-2.325018
ROA	1.023721 *	2.443339
AGE	-0.026685	-0.975432
ASSETS	0.210199 ***	18.48950
LIQ	-0.003611	-0.814738
GROWSE	-0.001139	-1.306820
BIG4	1.132797 ***	16.98303
RECINV	-0.233965 **	-2.389976
LEV	0.465497 ***	4.104028
R&M	0.028779	0.785746
(Constant)	8.554476	35.26591
Adjusted R-squared	0.515823	
F-statistic	98.30277	

## 六、研究结论与局限

本文以我国 2009 年和 2010 年 1097 家 A 股上市公司为研究对象,从截面和跨期两个视角检验了内部控制缺陷对审计收费的影响。研究发现,上市公司存在内部控制缺陷会导致审计收费增加,特定缺陷与一般缺陷对审计收费的影响存在差异,特定内部控制缺陷对审计收费的影响相对一般内部控制缺陷对审计收费影响更大,导致审计收费更高。本文进一步研究发现修正内部控制缺陷对降低审计费用有影响但是影响并不显著。我国公司刚刚开始披露内部控制信息,管理层可以选择是否自愿性披露内部控制缺陷信息,这种选择体现了管理层动机从而达到在资本市场上引起不同反应的目的。实际上从长远看,上市公司充分详细披露内部控制缺陷信息,逐步改善内部控制制度,表明管理层重视内部控制管理、积极识别内部控制缺陷、动态完善控制程序。

本文的研究还存在一些局限与不足之处。从目前的实际情况看,上市公司在披露内部控制自我评价报告的内容、指标、缺陷分类、影响程度等方面千差万别。本文基于内部控制评价报告,手工搜集统计内部控制缺陷种类个数,可能带有一些主观性。本文尚未研究自愿披露内部控制缺陷与强制披露对审计收费影响的差异,以及内部控制规范实施前后内部控制缺陷对审计收费的影响,这些问题有待今后进一步研究。

### 参考文献:

- [1] Hoitash R, Hoitash U, Bedard J C. Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley act[J]. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 2008, 27(1): 105 - 126.

- [2] O'Keefe T B, Simunic D A, Stein M T. The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm[J]. *Journal of Accounting Research*, 1994, 32(2): 241-261.
- [3] Mock T J, Wright A. An exploratory study of auditors' evidential planning judgments[J]. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1993, 12(3): 39-61.
- [4] Hackenbrack K, Knechel W R. Resource allocation decisions in audit engagements[J]. *Contemporary Accounting Research*, 1997, 14(3): 481-499.
- [5] Felix W A, Gramling A A, Maletta M. The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution[J]. *Journal of Accounting Research*, 2001, 39(3): 513-535.
- [6] Daigle R J, Kizirian T, Sneathen L D. System controls reliability and assessment effort[J]. *International Journal of Auditing*, 2005, 9(3): 79-90.
- [7] Raghunandan K, Rama D. SOX section 404 material weakness disclosures and audit fees[J]. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2006, 25(1): 99-114.
- [8] Hogan C H, Wilkins M S. Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit effort in the presence of internal control weaknesses[J]. *Contemporary Accounting Research*, 2008(25): 219-242.
- [9] Bedard J C, Johnstone K M, Smith E F. Audit quality indicators: a status update on possible public disclosures and insights from audit practice[J]. *Current Issues in Auditing*, 2010(4): 12-19.
- [10] 曹建新, 陈志宇. 内部控制与审计费用的相关性研究[J]. *财会通讯*, 2011(6): 56-58.
- [11] 张旺峰, 张兆国, 杨清香. 内部控制与审计定价研究——基于中国上市公司的经验证据[J]. *审计研究*, 2011(5): 65-72.
- [12] 方红星, 孙嵩, 金韵韵. 公司特征、外部审计与内部控制信息的自愿披露[J]. *会计研究*, 2009(10): 44-52.
- [13] 杨有红, 汪薇. 2006年沪市公司内部控制信息披露研究[J]. *会计研究*, 2008(3): 35-42.
- [14] 杨德明, 林斌, 王彦超. 内部控制、审计质量与大股东资金占用[J]. *审计研究*, 2009(5): 74-81.
- [15] 林斌, 饶静. 上市公司为什么自愿披露内部控制鉴证报告? ——基于信号传递理论的实证研究[J]. *会计研究*, 2009(2): 45-52.
- [16] Earley C E, Hoffman V B, Joe J R. Reducing management's influence on auditors' judgments: an experimental investigation of SOX 404 assessments[J]. *The Accounting Review*, 2008, 83(6): 1461-1485.
- [17] Doyle J W Ge, McVay S. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting[J]. *Journal of Accounting and Economics*, 2007, 44(1/2): 193-223.
- [18] Doyle J W Ge, McVay S. Accruals quality and internal control over financial reporting[J]. *The Accounting Review*, 2007b, 82(5): 1141-1170.
- [19] 杜海霞. 代理成本与内部控制自我评价报告的自愿披露——基于2010年沪市A股上市公司数据[J]. *南京审计学院学报*, 2012(2): 52-59.
- [20] 刘亚莉, 马晓燕, 胡志颖. 上市公司内部控制缺陷的披露: 基于治理特征的研究[J]. *审计与经济研究*, 2011(3): 35-43.
- [21] 沈菊琴, 严士锋, 辜波. 内部控制自我评价报告披露的市场反应研究——基于2010年中小板上市公司的数据[J]. *南京审计学院学报*, 2013(1): 61-67.
- [22] Ettredge M, Heintz J, Li C, Scholz S. Auditor realignments accompanying implementation of SOX 404 reporting requirements[J]. *Accounting Horizons*, 2011, 25(1): 17-39.

[责任编辑: 刘 茜, 杨志辉]

## Influence of Defect and Correction of Internal Control on Audit Fees: Data form China A-Share Listed Companies

GAI Di, SHENG Changyan

(Lenter of Accounting and Finance, Tianjin University Finance and Economics, Tianjin 300222, China)

**Abstract:** In this study, we examine the relationship between information disclosure in internal control material weaknesses and audit fees, by using the data from listed companies in China of 2009 and 2010. For companies having more material weaknesses than those companies with no material weaknesses, audit fees increase. The specific internal control material weaknesses affect audit fees more greatly than the general material weaknesses. Further we find if companies revise internal control material weaknesses, audit fees can not reduce significantly. The results show that companies in question should improve internal control and eliminate internal control material weaknesses, which is beneficial to reduce audit fees.

**Key Words:** internal control; audit fees; audit risk; risk-oriented audit; accounting infarmation release; financial report quality