

附件：

审计定价成本与审计收费研究

——基于四川省会计师事务所年报审计的研究

（摘 录）

1. 审计成本与审计定价成本

1.1 审计成本

按照马克思主义的论述，成本是消耗价值与补偿价值的统一，具体包括已耗费的生产资料转移的价值、劳动者为自己劳动所创造的价值以及劳动者为社会劳动创造的价值。成本的内涵对定价有着重要的作用。已有的文献对审计成本的定义似乎很少有过争议，如吕先镛（2006）¹认为审计成本是一般成本概念在审计领域的延伸，是指审计主体为完成审计任务而投入或消耗的审计资源。这种审计资源耗费表现为审计主体的费用支出，把这些费用支出按照审计项目进行归集，就构成了审计项目的审计成本。范开诚和金光彩（1996）²认为，审计成本分为广义和狭义的审计成本。从广义上讲，审计成本是指一切与审计活动相关的，为发挥审计作用，取得审计效益而发生的各项费用和支出。从狭义上讲，审计成本是指审计部门进行自身管理，所开展的审计业务从计划、实施到终结以及被审计对象按照义务接受审计过程中发生的、相关的费用和支出。可以看出，无论是理论界还是实务界对审计成本的含义都是比较一致。

1.2 审计定价成本

产品成本是影响价格重要的、不可或缺的、必须考虑的因素。企业在进行产品定价时，会充分考虑到其产品的成本。产品的定价最少也要补偿其生产成本。因此，审计成本对审计服务价格有着重要的影响。但在进行审计定价时，应以审计定价成本为基础，而不是以审计成本为基础为审计服务定价。

云育兵（2006）³认为，所谓定价成本，从字面上理解，就是在政府或企业

¹ 吕先镛，《审计成本论》，西南财经大学出版社，2006年版，P6.

² 范开诚、金光彩，《审计成本问题初探》，《审计月刊》，2006年第12期，P15-16

³ 云育兵，《定价成本之实质探究》，《价格与市场》，2009年第04期，P8-13

制定产品或服务价格时确认的成本。审计定价成本是审计主体或审计主管部门在制定审计服务价格时以补偿审计活动合理费用确认的、社会平均审计成本。从价格法的规定中也可以看出，制定价格所依据的成本是一种社会平均成本。庞洪川（2004）⁴则认为，定价成本是价格部门在确定产品或服务的价格时考虑的成本。在确定定价成本时，应以科学、客观、公正，维护经营者和消费者的合法权益。该成本以中等先进水平为补偿前提，在企业人数、工资、折旧、维修、水电、燃料等方面，既要满足简单生产、扩大再生产的需要，又要考虑上下环节各阶层的社会承受能力，不允许闲杂人员、闲置资产等非法或不合理费用进入成本，转嫁并损害消费者合法权益。

虽然定价成本的定义比较多，但从上述定义可以看出，不同学者在定义定价成本时，还没有完整的审计定价成本的概念。尽管如此，不同学者对定价成本的定义在本质上并没有太大的区分。作为一种特定的服务活动，审计定价成本可以将其定义为：审计定价成本是审计定价主体在制定审计服务价格时，依据《价格法》及其他相关的法律法规所确定的社会平均的合理审计成本。这种成本包括审计主体在正常情况下完成审计服务、提供审计产品应该发生的成本及审计主体预计审计失败带来的预期损失。审计定价成本应该具有以下特点：即审计定价成本具有合理性、政策性、个体审计服务和审计活动的特殊性、成本的科学性与可操作性相结合等特点。

审计定价成本有着重大的意义，表现为：

第一，给审计服务提供定价依据。审计服务到底该如何收费。没有合理的审计定价成本，审计服务的提供方有提高审计收费的冲动，审计服务的接受方却有降低支付成本的意愿。以基于社会平均水平及合理范围内的审计定价成本作为审计收费的定价依据，对二者都是公平公正的。

第二，抑制行业内的低价揽客现象。没有科学而可信的审计定价成本，审计服务的提供者和接受者在确定审计定价时没有基本的准绳。特别是在我国转轨经济下，还存在不合理的市场行为，审计服务为了短期利益或进行低于正常审计成本的收费模式，低价揽客，并以此减少审计程序，降低审计质量。

第三，保证审计服务的质量，树立审计行业形象。审计服务的恶性竞争会导

⁴ 庞洪川：《企业定价成本项目及其释义》，《中国价格》，2004年第8期，P27-33。

致注册会计师以减少审计程序来降低审计成本，从而引起审计质量的下降，导致审计市场的无序与混乱。从我国审计市场现状来看，我国的审计收费偏低且无统一的监管标准，进一步加剧了事务所压价竞争的状况，其直接后果就是事务所依赖于客户，在执业过程中屈从于公司压力，独立性受到损害，造成一些审计违规现象⁵。损失了独立性的审计服务只能提供质量极差的审计服务，势必造成审计行业的混乱，从而导致了劣币驱逐良币的现象。这种现象最终使社会公众对会计师的信任程度降低，审计行业形象的塌陷，进一步抑制审计技术和审计事业的进步与发展，最终损害整个行业的利益。胡波（2008）⁶认为，在目前对企业审计存在多头管制的现实环境下，缺乏统一定价标准将进一步加剧审计定价的混乱，损害行业利益。

1.3 审计成本与审计定价成本的区别与联系

审计定价成本与审计成本是两个有重要联系，却有不同内容和目的的概念。

1.3.1 二者的区别

第一，二者的目的不同

审计成本更准确说是财务核算的会计成本，审计定价成本是与产品（服务）定价相关联的决策成本。审计成本的目的是审计方在利润最大化或自身利益最大化条件下，按照会计核算原则对审计活动发生的成本费用进行确认、记录、计量和报告。总而言之，审计成本的主要目的是进行成本核算，从而正确反映成本信息。而对于审计定价成本而言，成本包括审计方提供审计服务的合理成本。这种合理性不仅表现为对已经发生的成本（如各项审计的人工费等）的合理性，也包含了未来可能发生的合理性，如对审计失败可能产生的预计损失。审计定价成本兼顾审计方、社会和被审计方的利益，是社会平均成本，其内容肯定不等于企业实际成本。而审计成本因为个体企业的实际成本会因个体差异而不同，可能含有合理成分，也有不合理的成分。

在市场经济条件下，企业经营的目的利润最大化，企业在对竞争品的定价时，会包含生产产品的所有成本。因此，定价成本对于准公共用品及公共用品来说意义重大，对于竞争产品来说，定价成本对其定价本身意义不大，但是对于行

⁵ 耿建新，赵玮，郑聪：《我国注册会计师审计收费标准体系的构建探讨——兼论计件制与计时制的选择》，《会计之友》，2009年第7期（下），P11-15

⁶ 胡波：《论审计产品定价的政府管制问题》，《金融与经济》，2008年第6期，P23-28

业监管者来说，可以从中获得监管标准，便于监管。

第二，二者的理论研究角度和核算口径不同

审计成本属于会计核算的概念范畴。审计定价成本更多体现出一种价格管理的概念，而价格管理者关注企业依据什么做出生产和定价决策，衡量的是企业成本数据中真实合法且合理的部分。两者依据的法律法规和核算范围口径等也不相同。审计成本主要是会计人员根据《会计法》、《会计基础工作规范》、会计准则和会计制度及财务制度等会计工作的基本原则，对单位的审计事项进行真实完整的核算反映；定价成本则是价格管理者依据《价格法》、等法律法规，通过监督审核得来。另外，审计成本与其他会计成本一样，均具有可操纵性。因为会计核算是在会计主体、持续经营、会计分期、货币计价这4大基本假设的基础上的，而4大假设本身就是人为设定的；而且财务会计上要求成本核算过程必须遵循权责发生制标准、划分收益性支出和资本性支出标准这两种确认标准，以确定产品对象化费用的归集，同时会计政策和处理方法是可选择的，要求专业人员做出职业判断和估计，这是会计工作本身的特点，使会计成本具有人为操作性。再者，由于会计准则、制度在某些方面不具体、不完善的缺陷，为会计人员提供了更大的操纵成本的空间。对于审计定价成本来说，可操作空间更少。审计定价成本必须在审计成本的基础上剔除不真实合法、成本费用分摊不合理的项目。

第三，二者的内容不同

审计成本是审计过程中的一种全面的、实际的成本，包含了合理真实的那部分成本，也可能包含一些不合理不真实的成本。而审计成本中合理的那部分成本才属于审计定价成本的范畴，除此外，审计定价成本还包括真实发生的成本所没有的预期损失。因此，实际发生的合理成本是二者的公共部分，但二者具有对方所不具有的内容。同时，审计成本有理论成本与实际成本之分，侧重于实际成本的考察；审计定价成本是基于整个社会实际成本下考虑的理论成本，这种理论成本是假定审计主体在正常情况下发生的，具有一定的假设前提。另外，审计成本侧重于对某一个审计主体实际成本核算，而审计定价成本是侧重于一个行业的平均合理成本。

1.3.2 二者的联系

不论是从会计学范畴还是价格管理范畴来分析审计成本和审计定价成本，对

成本的定义并没有本质区别，都是对生产者投入物资和活劳动量化的货币表现。从二者包含的成本内容来看，审计成本为审计定价成本提供了核算依据，而审计定价成本是在审计成本的基础上进行了具体修正。审计成本是审计定价成本的现实基础。脱离了审计主体的实际审计成本这一现实基础，审计定价成本没有了现实根据，变成了主观的、随意的估计。审计定价成本是审计成本的合理估计，是基于现实审计成本，并基于社会平均合理物价水平考虑，同时也是体现一定的社会公平的理论成本。

从内容上，二者的区别和联系可以体现为图 1-1 所示。

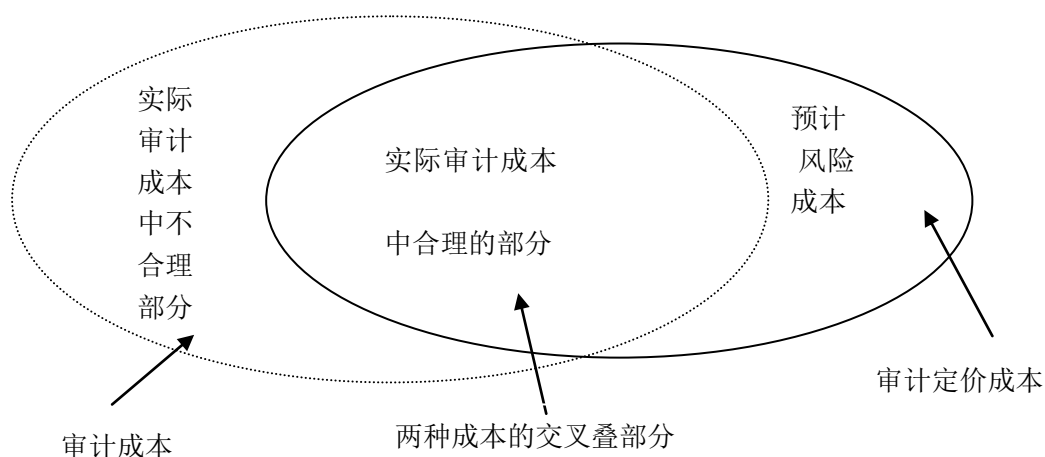


图 1-1: 审计成本与审计定价成本在内容上的差异比较

1.4 审计定价成本的内容

成本是企业为生产商品和提供劳务等所耗费的物化劳动和活劳动中必要的劳动价值的货币表现。事务所提供的商品就是其审计报告。事务所发生的成本也就是其经过审计活动，最终形成审计报告的各项审计活动及管理活动中所耗费的各项资源的货币表现。从事务所的管理和审计行为来说，事务所的经营管理活动包括日常管理活动和审计活动，而审计活动主要是完成审计任务而进行各项审计程序，包括：接受审计任务、编制审计计划、进行审计风险评估、实施审计程序及进行审计报告等各项审计活动。因此审计成本也就包括了日常管理活动的成本及审计活动成本，审计活动成本又包括接受审计任务、编制审计计划等等各项审计程序的成本。

从事务所经营管理消耗的各项资源来看审计定价成本的内容，事务所进行审

计活动的成本包括：

第一，人力成本。是会计师事务所的各项工资、津贴、奖金和参照工资计提的各种费用，以及因聘请专家和助理人员而支付的薪金、奖金和津贴及培训费。具体包括：支付会计师事务所参与审计的员工工薪费用、奖金和津贴、医疗保险费、失业保险费、养老保险费、工伤保险费、生育保险费、计提的各种公积金以及外聘人员的费用及为了提高业务水平承担的各项培训费。

第二，材料费：指事务所为审计活动耗用的外购材料，包括审计活动中必要的纸张材料、办公材料等。

第三，经营活动必须的资产折旧或租金。审计活动的正常进行必须具备经营场所、必要的交通工具、办公设备。这些资产的折旧或租金都是审计活动必要的条件，应该以折旧或租金的形式进入审计定价成本中。

第四，经营活动的各项日常费用，包括差旅费、通讯费、外部协调费等等。

第五，相关税费。事务所作为一个企业，在其经营过程中也承担相应的税费，包括对收入征收的营业税（现营改增为增值税）及各项附加税费、企业所得税等各项税费。

第六，审计风险成本，是指由于审计失败导致的各项风险成本费用，如被诉讼引致的诉讼费、律师费、赔偿费等等。

1.5 审计定价成本影响因素

很少有文献涉及到审计定价成本影响因素，但是审计成本影响因素的研究成果却极为丰富。现有的审计成本是从审计活动本身的内在规律进行分析，讨论某些因素影响审计活动的复杂性、审计结论的风险性等等，进而影响审计活动的成本。这些影响因素可以归结为审计活动的影响因素。根据前文的分析，审计定价成本的主体是审计成本。因此，影响审计成本的因素必然对审计定价成本有重要的影响。同时，审计定价成本是在社会平均审计成本基础上，考虑整个社会物价水平、考虑正常经济环境下的合理估计。因此，审计主体所处地区的经济环境如地区的经济发展水平、物价水平等也是重要的影响因素。这一类因素可以归结为影响审计环境的影响因素。

1.5.1 审计活动的因素

(1) 审计程序

审计程序是指审计主体为达到审计目标所采取的所有工作步骤、手段的总和。审计程序既是保证审计目标实现的手段，也是审计成本的直接决定因素。

（2）审计主体资源状况及其利用效率

审计成本问题实质就是审计资源的整合利用效率问题。审计主体的审计资源状况及其整合利用效率是影响审计成本最直接、重要的因素，其受到会计师事务所的规模、人员素质结构的影响，进而影响审计成本。

（3）审计客体的规模及管理状况

被审计单位是审计活动作用的对象，其组织结构的复杂程度、规模大小、业务的复杂程度以及内部控制状况对审计工作量有着重要的影响，进而影响审计成本。被审单位规模越大，业务越复杂，组织结构越复杂，内部控制状况越差，会计核算水平越低，审计的工作量越大，需投入的审计资源也越多，审计业务成本也越高。

（4）审计质量与审计风险

审计成本与审计风险之间存在着反向的关系，也就是说，降低审计风险必然要增大审计成本，降低审计成本必然增加审计风险，二者都会导致利润的减少。

（5）行业因素

不同行业组织实施具有本行业特征的生产经营活动不同，表现出不同的资产规模、不同的资产结构等，会计师事务所审计的复杂程度不同；有些特殊行业，需要具备专业知识和技能的会计师事务所审计；不同行业内的竞争程度不同，行业内客户对选择会计师事务所的顾虑有所不同，受此客户对审计主体的要求会有所差别；不同行业的风险性不同，因此审计的风险不同，这些因素都会对审计主体的审计要求有所不同。因此，审计主体所产生的审计成本就会有差别。

1.5.2 审计环境因素

（1）地区经济水平

地区经济发展水平越高，整体的物价水平越高，审计主体的运行成本越高，开展各项审计活动的费用开支越大，审计成本会越高。

（2）行业发展水平

从竞争的角度来说，社会各行业之间是一个动态竞争的角度。动态竞争的结果是各行业之间的均只能获得社会平均的利润率。如果行业发展水平比较低，则

本行业会停留在低层次的生产和经营状态，成本控制将难以下降。

1.6 审计定价成本确定的方法

方法一：按照定价成本监审办法对事务所的实际成本进行核实，确定审计定价成本。

从程序上来说，目前我国定价成本的管理和规范，是在各省市根据《中华人民共和国价格法》及相关法律、法规，结合本地实际，制定符合自身情况的《定价成本的监审办法》中进行明确的，并按照监审办法进行确认和管理的。定价成本监审办法虽然是一些原则性的、指导性的规定，但这也为我们确定审计定价成本提供了一种方法和思路。即事务所的主管部门按照定价成本监审办法，对事务所真实的审计成本逐个项目的实际内容进行核实，确定出事务所真实而合理的成本，以此作为审计定价成本。这种定价成本确认的方式在电力、公共交通等垄断部门的定价成本确认时被广泛采用。但这种方法不是很适合审计定价成本的确认和管理。因为：企业在自行确定定价成本中会比较随意，缺乏刚性，尽管有事后的监管。宋秀钿、周代云和崔邦华（2006）⁷认为：目前对在成本监审过程中算“关系成本”、审“人情成本”的罚之无力，对廉洁廉政、责任心强、业务素质过硬的奖之有限，既妨碍了监审过程的公平公正，又影响了监审数据的真实准确。其二，这种方法适用于垄断性的企业，这样监审才能使用。对于审计业务这种非垄断性的产品。因为审计单位众多，无法对每一个单位进行监审，而且各个审计事务所差异巨大。同一个事务所的业务地点也不一样。因此，实际是很难核定合理的社会平均成本。

方法二：采用作业成本法来对社会合理成本进行预测

作业成本会计(ABC法)是一种以作业耗用资源、产品耗用作业为分配依据的成本分析方法。作业成本法可以将间接成本和辅助资源更准确地分配到作业、生产过程、产品、服务及顾客中，具有提高成本信息的质量，改善企业的经营过程，有效降低成本，为资源决策和产品定价及组合决策提供完善的信息。孙永军、张月武（2007）⁸认为，注册会计师审计业务符合作业成本法的特征要求，具备实施作业成本法的现实条件。在作业成本法下，事务所应当建立总部、主任会计师、

⁷宋秀钿、周代云和崔邦华：《定价成本监审存在的问题及对策》，2006年第6期，p42-43

⁸ 尽管他们是讨论审计成本的核算问题，但是文章认为：审计定价=ABC确定的审计成本+税金+期望利润= $\Sigma(\text{该库归集的资源费用} \times \text{该库作业动因耗用数}) + \text{税金} + \text{期望利润}$ 。由此可见，他们讨论的审计成本是审计定价成本。

项目部(组)三个作业中心，将资源费用归集到各作业中心的成本库中。各成本库再依据成本动因进行成本分配。显然，作业成本法进行成本核算利于加强作业管理，将风险与质量通过必要作业进行有利的控制，从成本控制的着眼点深入到作业层次，在成本及成本发生的原因之间建立一一对应关系，能有利地与审计目标衔接，有利于审计收费与风险控制，真实反映事务所财务状况和经营成果。理论而言，严格按照作业成本法进行核算，其结果是比较接近与企业的理论成本。因为作业成本法的一个重要特点就是作业的分析，在业务活动之前要将非增值作业进行删除。也就是说，在业务活动之前就将那些不合理的成本费用杜绝了。以此为基础核算出来的审计成本就比较接近合理成本。虽然作业成本法在理论上的优点是明确的，但在实践上，其缺点也是明显的。要确定作业动因很难，对于不容易量化的审计行为来说，确定审计活动的作业动因更难。因此，作业成本法很难在审计定价成本核算中做到。

方法三：专家预测与实际成本结合的方法

曹建军（2008）⁹认为，理论上可以制定一种标准成本来确定审计定价成本。标准成本是在实际数据差异较大的情况下，按照技术规范测算出的合理成本；也可以是一种专家估计值。定价成本可以有多种表现形式，可以是基于现实成本中的合理成本，也可以是行业专家基于审计活动规律进行分析预测的估计成本。

专家预测的方法可以由审计定价主体经验丰富的专家来进行。专家由经验丰富的高级审计人员特别是项目经理以上的实务工作者、审计理论界的研究者及主管部门的负责人共同组成。他们考虑审计成本的各个影响因素，同时控制审计风险和保证审计质量条件下，结合被审计企业类型，对各类审计业务的审计程序进行测算，进而预测出各类审计业务的理论成本。我们认为，专家评估预测的方法是对审计定价成本确定的一种比较适用的方法。因为：

第一，会计师事务所众多，仅四川就有几百家；虽然定价成本监审中提出，对于“经营者数量众多的，价格主管部门可以选定一定数量的有代表性的经营者实施成本监审。”¹⁰如四川的经济发展极不平衡，成都地区与甘阿凉等少数民族地区的经济发展水平相差极大；同时，审计不像电力等垄断行业，审计市场是一个非垄断的市场。这些客观条件导致各会计师事务所的审计成本千差万别。肯定

⁹ 曹建军，《政府定价成本的理论分析》，《中国物价》，2008年第3期，P24-30。

¹⁰ 曹建军，《政府定价成本的理论分析》，《中国物价》，2008年第3期，P24-30。

无法逐一核实每一个事务所真实的成本。只能采用一定的方法来推导出审计活动的理论成本。

第二，目前，我国对会计师事务所的监管部门是注册会计师协会，而对价格管理的部门是物价部门。不管是哪个部门，目前都没有事务所真实的审计成本账目。事务所也没有义务向这两个部门提供完全明细的会计账簿。因此，要核查全部事务所的真实成本并以此对定价成本进行调整，在操作层面不具有可操作性。

第三，对于企业来说，生产产品或提供服务因其业务流程不同，成本就不同。审计活动的主要成本是由执行审计程序带来的成本，而审计程序是相对确定且稳定。在西方审计发达的国家中，一般都采用审计时间来度量审计成本，并且，审计部门和审计人员在履行监督职能过程中都需要耗费一定的审计时间(包括现场审计时间和非现场的内勤审计时间)，而审计时间易于获取和量化，并且具有客观性和可比性。这说明审计程序具有较强的规律性，比如对现金的审计，主要程序是对现金进行盘点和抽查，不同企业的现金都不可能太大，占用审计人员的审计时间也不会有太大的差异。

因此，组织专家，并通过专家对审计规律的把握，并结合影响审计成本的各个因素进行预测的方法是切实可行。这也是本课题采用的方法。

2. 审计定价理论

2.1 审计产品特征及其定价方法

吕先轸(2006)¹¹认为,会计师事务所的最终产品就是审计报告和审计意见,审计产品是一种私人产品和公共产品的混合产品。胡波(2007)¹²审计产品具备一般服务产品的基本特征,诸如不可感知、异质性、不可分割性以及不可储存性等产品特征。同时,审计产品具有公共产品的非竞争性和非排他性、具有私人产品的直接支付的购买方式,是典型的准公共产品。

审计产品的购买的非竞争性和消费的非排他性,是指审计产品一旦生产出来,就可以被众多的消费者同时使用,很难将某人排除在外。其次,审计产品具有外部性。审计产品并不通过影响价格而影响他人福利。如某个审计需求者的经济活动对该审计产品价格系统之外的人员产生影响,这类影响所造成的外部损益(具体地表现为外部成本或外部收益)是客观存在的,但难以通过价格形式计量出来,或者计量成本极为高昂以至于不值得去计算。第三,审计产品具有私人购买的特征。即审计产品通过私人购买的方式实现其生产和消费过程。第四,审计产品价格的形成必然受到市场供求、市场竞争的影响。第五,审计产品的质量难以观察。审计产品属于典型的信任品和后验品,客户在购买审计产品之前难以识别服务提供方的专业胜任能力,在购买之后,也难以获取产品质量的真实信息。因此,审计产品具有非排他性和非竞争性,体现了公共产品的经济特质。特别是由各个参与主体构建的契约网络已经将审计产品的私有属性近乎全部掩盖,取而代之的则是审计产品的公共属性,发达的现代通讯手段、高效的信息传递速度又使得审计产品的外部效应空前扩展。如上市公司定期的将审计报告在网络中公开报告;又如我国很多省份要求非上市公司的审计报告进行网络存档以供查询的制度。这些均很好地体现了审计产品的公共属性。但是,在“购买方式”、“配置方式”两个特质方面,审计产品则体现了私人产品的特质。由此可知,审计产品不同于纯粹的公共产品,更不属于私人产品,而是介于公共产品、私人产品之间的一类特殊产品,即审计产品属于准公共产品。

从以上论述可以看出,审计产品具有准公共用品的特征,是一种典型的准公共产品。而准公共产品定价的基本原则是,一方面必须保证公共产品定价原则的

¹¹ 吕先轸,《审计成本论》,西南财经大学出版社,2006年版,P42.

¹² 胡波,《审计定价:理论与实证研究》,东北财经大学博士论文,2007年,P16-20

明确性、针对性和权威性。另一方面又要与准公共产品的特征相匹配。基于审计产品具有公共产品的特征，我国一直采用以基于成本为基础由政府指导价格，同时允许审计主体有一定权利浮动的政府指导定价方法。随着我国市场经济的发展，目前审计市场已经达到了较为充分的竞争状态，发改委的文件已经明确了审计收费按照市场竞争的定价方式。但是作为行业监管者应掌握的合理定价，可以参考定价成本确定审计收费标准。因为，注册会计师对审计定价的掌握和研究并非是以此为标准来限制或指定事务所必须按照其要求进行审计收费，其目的是为了引导审计市场的定价机制更加公平合理。以审计成本为基础的定价原则，考虑了较多的公平性因素，更能够公平地体现各方的利益。特别是在我国审计惩罚机制还不够完善，审计市场大量充斥着低价揽客现象，以审计成本为基础的审计定价模式对审计收费显得尤为重要。

2.2 审计定价的影响因素

现有审计定价影响因素研究结论丰富，但也存在一定的差异。总结起来，比较一致的观点是公司规模、业务复杂程度、事务所规模、行业因素及地域差异对审计定价有明显的影响。

(1) 公司规模。客户的规模越大，其经济业务和会计事项也越多，其固有风险和控制风险的水平也可能越高，相应地注册会计师就需要扩大审计测试的范围，增加审计时间；同时，注册会计师所面临的审计调整事项也越多，审计成本就增加，审计收费也会增加。因此，客户的规模越大，审计收费也就越高。

(2) 公司业务复杂程度。审计业务越复杂，需要的审计证据越多，审计测试的范围越大，相应地需要更多的时间和费用。

(3) 事务所规模。一般认为，大的会计师事务所能够提供高质量的审计服务，因而具有良好的声誉。一方面高质量的会计师事务所为了维持其已建立起来的良好声誉，就有可能向被审计公司收取高于一般水平的审计收费；另一方面由于其规模大，拥有的客户数越多，存在规模效应所导致的成本节约，收取比较低的费用。

(4) 行业因素。显然，不同行业不同，其资产结构、行业发展程度不一样，行业的风险特征也有差异，审计师则需要用不同的审计策略和审计程序以控制审计风险，因此，审计成本和审计定价也不一样。

(5) 地域因素。由于我国各地经济发展不平衡，地域因素可能对审计收费有明显的影 响。经济发达地区审计收费可能会比较高，而经济欠发达地区审计收费可能会比较低。

2.3 审计成本与审计定价的关系

从审计成本和审计定价的影响因素来看，二者受到的影响因素大同小异，如事务所规模、被审计企业规模、行业因素等等。其实，在现有对审计成本与审计定价的研究文献中，一般认为，因为存在不同的影响因素，导致了审计机构在进行审计时对审计风险有着不同的判断。如果该影响因素增加了审计风险，则审计师在审计时会增加必要的审计程序以控制审计风险。而增加审计程序如增加审计时间，耗费审计资源，相应就增加审计成本，最终审计收费也会提高。因此，审计成本与审计定价有着很多的共同影响因素也就很自然不过了，审计收费的标准也就应该以审计成本为基础进行。其逻辑框架如图 2-1：

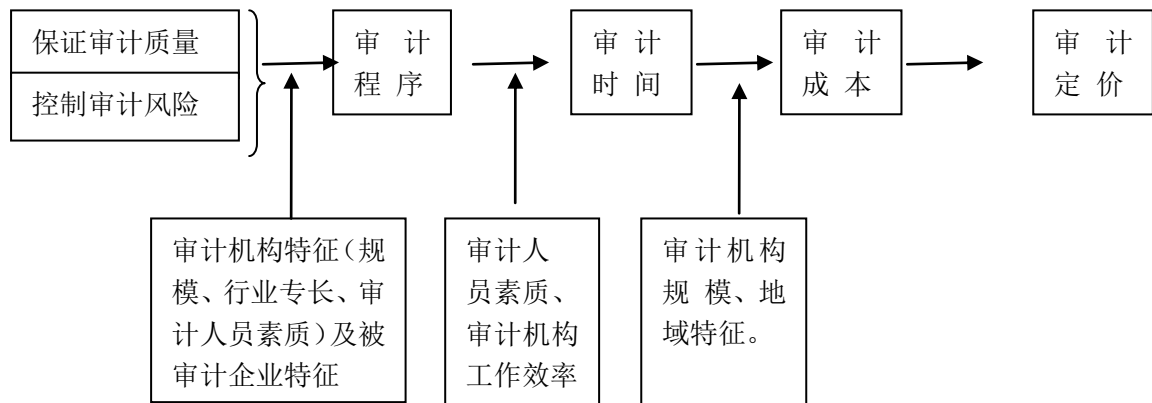


图 2-1: 审计定价与审计成本的逻辑关系图

在图 2-1 中，保证审计质量和控制审计风险是整个审计行为的前提，后续的审计活动均以此为目的。在控制审计风险和保证审计质量的前提下，审计师根据审计机构的特征及被审计企业的特征来设计审计流程，进行有针对性的审计程序。此时，被审计企业的资产规模、资产结构等因素及审计人员的能力素质、行业专长等因素都会影响审计程序。也就是说，为了保证质量控制审计风险，审计师必须根据审计的主客体的具体特征设计出合理的、审计时间尽可能最短的审计方案。制定审计程序后，审计时间则主要受审计师的能力素质的影响。能力素质较高的审计师对相同审计程序会有采用更快捷的审计手段及更合理的审计安排，从而节约审计时间。一般而言，审计时间越长，则审计成本越大，但是审计单位

成本则受到整个社会的平均报酬的制约,特别是在不同地域,生活水平差异较大,则单位时间的审计成本也会有差异。

3.基于审计质量提高的审计成本与审计收费的关系分析

质量一般定义为某一实体满足明确和隐含需要能力和特性的总和。审计服务业务是会计师事务所的业务核心，也是会计师事务所区别于其他服务机构的根本。根据质量的定义，审计质量应该是审计活动作为产品满足受审计活动影响的“人”的需要的能力和特性的总和。审计之所以提高企业价值，是因为提高了企业财务信息的可靠度。审计能否真正提高企业价值，取决于审计质量的高低。审计质量是注册会计师行业生存和发展的基本要素，也是注册会计师生存的必要条件。从目前审计需求的市场来看，审计自愿性需求不足。审计需求很大一部分实质上来自于审计购买方为达到外部监管的要求。因此，审计购买方实质是不太关注审计质量，仅是将注册会计师的审计工作作为一种过关的程序性工作。在此种情况下，审计产品结果没有差异性（如报表审计仅是标准与非标准之分）。因此，审计服务提供的产品无法与其他商品或服务一样，以产品或服务来评价产品质量的高低。

3.1 审计质量

审计质量是指审计工作过程及审计工作结果的“优劣”程度。广义的审计质量是指审计工作的总体质量；狭义的审计质量是指审计项目质量，即具体审计项目的审计质量。审计质量的定义：审计工作的规范程度和审计作用的发挥水平。针对会计师事务所的审计质量，是指会计师事务所的审计执业人员在执业过程中遵循中国注册会计师审计准则，按中国注册会计师审计准则履行相应工作程序的程度，即审计工作结果达到审计目的的有效程度。张龙平（1994）认为，审计质量具体表现为会计师事务所审计执业人员的质量和审计执业过程的质量，最终体现为出具的审计服务产品（审计报告）的质量，其核心就是审计执业人员在执业过程中以及出具的审计服务产品（审计报告）在多大程度遵循了中国注册会计师审计准则的要求。因此，审计质量的概念是涵盖会计师事务所审计执业人员审计执业活动的全过程，从最初的接受审计委托开始，制定审计计划，符合性测试，实质性测试，编写审计工作底稿，出具审计报告等，整个审计执业活动的每一个方面遵循了中国注册会计师审计准则及履行工作程序的程度都应作为评价审计质量的一个指标。审计作为一项特殊的社会经济管理监管活动，其质量在形成过程中具有全局性、不确定性、经济性和一致性的特征。保证审计质量是审计业务

控制的核心目标，审计对审计主体、审计客体、投资者、监管部门乃至整个经济社会有着重要的影响。因为：

第一，审计质量是注册会计师专业价值体现的决定性因素、保证会计信息的可靠性。会计信息是影响社会经济发展的关键信息。通过注册会计师对会计信息提供者提供的会计信息进行审计，对会计信息进行检验，对提供的会计信息的可靠性予以证实，以满足会计信息使用者的要求。因此注册会计师审计的价值，体现在提高了企业会计信息的可靠及可信度，而是否真正提高企业财务信息的可靠及可信程度，是否满足社会公众的要求，取决于审计质量的高低，审计质量高低直接影响着会计信息利用者的决策和行动。

第二，审计质量是提高注册会计师行业职业信誉和权威的根本前提。注册会计师提供的独立审计服务，对维系经济运行秩序及促进经济的发展都发挥了极其重要的作用。在现代经济社会中，独立审计已被认为“没有审计职业，财务市场就将土崩瓦解”。可以说，独立审计职业具有很高的权威性和社会地位。然而，会计师事务所独立审计的权威性和地位是以审计质量为前提的。任何由于审计质量低劣而导致的诉讼行为，都会有损于独立审计职业的美誉，丧失社会对独立审计职业的信任 and 尊重，削弱注册会计师独立审计的权威性。

第三，审计质量控制是衡量全部审计工作的标准。审计质量控制是确保审计工作的规范程度和审计作用的水平发挥，与审计需达到的根本目的（提高企业财务信息的可靠及可信程度）相适应，审计执业人员开展的全部审计工作，采取的一切审计措施，其最终目的就是为了切实保证审计工作的质量。衡量和评价审计执业人员的标准，就是看其审计质量是否符合审计规范和注册会计师审计准则，是否达到审计目标的要求。

第四，审计质量控制是推动注册会计师行业发展的根本途径。经过 30 年来的发展，注册会计师行业审计工作已经进入开拓创新，不断深化、寻求进步的阶段，但总体来说存在很多方面的不足，因此，只有切实提升注册会计师行业的审计质量，注册会计师行业才能适应形势不断发展的需要，注册会计师事业才能取得更大的发展。

第五，审计质量是树立注册会计师行业形象的要求。对于一个企业来说，良好的形象是最好的无形资产，对于注册会计师行业来说，良好的形象是开展工作、

履行职责最好的保障。注册会计师行业的形象决定于社会公众及相关部门对审计执业人员工作的认可程度。注册会计师行业在中国发展 30 年来，行业的发展在社会经济发展中的作用逐步得到社会各界的认可，得到了社会的肯定，但是在审计质量方面，社会各界褒贬不一，还有待于注册会计师进一步提高审计质量，提升社会公众对注册会计师独立审计的认可度。

3.2 审计质量影响因素

审计质量受多种因素的影响，是多种因素综合的结果。从审计工作过程及实施的对象来看，影响审计质量的因素分为三个方面：一是审计实施的主体（包括会计师事务所及注册会计师），二是审计实施的客体（被审计对象），三是实施审计工作所受的审计环境。下述分别从此三个方面分析对审计质量影响因素。

3.2.1 审计主体方面

第一，审计主体独立性。独立性是审计的灵魂、是保证审计质量的前提。只有会计师事务所及审计执业人员独立于委托方（审计付费方），才能以客观、公正的态度发表审计意见。独立于其他外部机构，才能得到社会公众的信任。

第二，会计师事务所任期。事务所任期影响事务所专业胜任能力。会计师事务所及注册会计师的任期（对同一个客户的审计年限）会影响专业胜任能力，任期时间越长专业胜任能力越高。会计师事务所及审计执业人员的任期长，更能深入地了解客户，增强专业胜任能力，提高审计质量。相反，如果会计师事务所及审计执业人员的任期较短，就不能充分掌握客户的基本信息和真实的财务状况，从而也就无法保证审计质量。当然，会计师事务所任期影响审计独立性。任期短的会计师事务所更易受客户管理当局的影响，较长的任期有助于维护会计师事务所及审计执业人员的独立性，会计师事务所任期与审计质量呈正相关。

第三，会计师事务所规模。理论而言，会计师事务所规模与审计质量正相关。规模较大的会计师事务所，客户数量较多，人力资源较足，内部控制较健全，出具低质量的审计报告机会成本会更高（受到行政处罚、诉讼、声誉下降、客户损失等）。从现实情况来看，会计师事务所规模与审计质量没有明显的正相关关系。会计师事务所的规模扩大，管理就越复杂，相应的内部管理层次越多，内部代理成本也越高，致使规模效益无法完全体现。

第四，事务所执业人员专业能力。执业人员的专业能力强、执业经验丰富及

个人素质较高将有利于审计时准确把握审计重点、保持较强的风险意识及合理安排审计资源。这将有利于审计质量的提高。

3.2.2 审计客体方面

第一，客户财务状况和内部控制。当一个企业的资产负债率高，财务状况较差，财务出现困难或出现重大损失时，其造假的可能性会增大，有意愿对审计人员进行影响的可能性增加，并且还会增加注册会计师审计的难度，使审计质量缺乏保障。此外，内部控制良好的单位，注册会计师可能评估其控制风险较低，从而减少实质性测试程序。

第二，客户提供信息的全面及完整性。注册会计师在获取审计信息过程中会存在信息不对称的问题。在审计过程中，审计对象拥有的信息往往比审计执业人员掌握的信息多，处于优势地位，审计对象在“防审计”甚至“反审计”心理支配下，提供的信息会存在两类问题：一是提供的信息由于行业和项目特性，过于专业，存在理解的难点，对应用判断造成障碍；二是提供的信息不真实、不完整。这两类问题的存在直接影响审计工作的开展，并直接影响对相关问题的判断，最终影响审计质量。

3.2.3 审计环境方面

第一，审计市场供需情况。在我国审计服务市场大部分是被审计单位委托并支付审计费用，被审计单位成了注册会计师的衣食父母，掌握着事务所及注册会计师的经济来源，审计服务提供方与被审计方之间存在经济依托关系，从而造成了事务所和注册会计师与被审计单位之间不具备实质上的独立性。实质不独立的注册会计师无法以独立、客观、公正的心态发表审计意见，出具高质量的审计报告。

第二，注册会计师行业法律风险。当法律风险高时，注册会计师会选择提高审计质量来降低审计失败需要承担的法律风险，审计质量也会提高；反之，如果法律风险低时，由于承担的风险小，基于成本的考虑会降低审计质量。

第三，行业及相关部门的监管力度。健全完善的注册会计师监管体制是确保审计质量的基本前提。如果各个监管机构之间的职能重叠交错，造成注册会计师行业监管缺位，或者政府也出于自己的政绩和利益出发，人为的干涉审计事务所的审计意见，这都会影响注册会计师独立发表审计意见，影响审计质量。

第四，审计收费。一般情况下，审计收费和审计质量呈现正相关关系，低额收费导致审计时间压力从而影响审计质量。事务所为了争夺客户，往往采用低价揽客行为，为了赚取利润，事务所不得不在审计过程中压缩成本或逐步提高审计费用，压缩成本则直接影响到审计质量。经济利益的驱动有可能使注册会计师在工作中有失公正。目前，对会计师事务所的审计费用标准，各相关利益方存在着分歧。

3.3 审计质量、审计成本与审计收费的关系

3.3.1 审计质量、审计成本与审计收费之间的理论关系

审计质量对社会经济的发展、对审计行业的提升均是至关重要的。从监管者的角度出发，任何措施均应以提高审计质量为目的。而在现实的环境下，审计质量虽然受到众多因素的影响，但会计师事务所不顾审计质量而通过减少审计成本的现象已经很多。究其原因是审计成本与审计收费之间的关系没有理顺。

如前审计质量的特征所述，审计质量具体经济性，审计质量受制于“成本与效益原则”。审计服务也是一个投入、产出的过程。为提高审计质量，提高审计结果的精确程度，相应必须有更大的审计成本投入，如委派经验更丰富的专业人员（相应会增加人力成本支出，经验越丰富的专业人员薪酬越高）、增加审计专业人员、延长审计工作时间等，以达到提高审计质量的目的。受成本效益原则的影响，审计质量在一定程度上往往受制于审计资源投入的预算（审计成本支出），某些有利于提高审计质量的审计程序经常由于审计成本的制约而不得不放弃执行，从而降低了审计质量。

然而，会计师事务所与其他经济实体一样，是一个自主经营、自负盈亏的服务机构。从性质来看，事务所首先是一个“经济人”，作为“经济人”，相应也就有自身的经济利益需求，相应的审计投入（发生的审计成本）必须得到补偿，这种补偿通过审计收费来实现，在审计成本得到补偿的情况下，获取相应的收益。因此，从理论上讲，审计成本与审计收费呈正向关系，审计成本越高，审计收费也就越高。

综合上述两点，可以得出审计质量、审计成本与审计收费理论上呈正向相关关系：要求的审计质量越高，需要投入审计成本越大，投入的审计成本越大，审计收费也就越高。如果审计收费较低，事务所作为一个经济人，从成本效益原则

考虑，事务所可能会通过减少审计程序缩短工作时间、委托经验不足的专业人员以减少薪酬的支出等方式，达到减少审计资源的投入降低审计成本目的，从而导致审计质量下降。显然，有序的审计市场中，事务所在考虑审计收费时是在审计质量保证的前提条件下，充分考虑了可能发生的审计成本，至少重大的审计活动的审计成本是可以预计的，而且在审计过程中另外增加的审计程序而增加的审计成本会在审计收费中体现，即审计成本决定审计收费。因此，三者之间的关系是：审计质量影响审计成本，而审计成本的高低决定审计收费。三者的关系如图 3-1 所示。

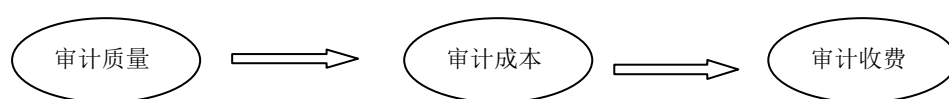


图 3-1: 审计成本、审计收费与审计质量的理论关系

3.3.2 审计质量、审计成本与审计收费之间的现实关系

单纯从审计质量、审计成本与审计收费之间的关系来讲，审计质量、审计成本与审计收费之间存在相互影响的正向关系，也是一种理想条件下的正常关系。但是从目前的现实情况分析，审计质量、审计成本与审计收费很大程度上受制于审计市场影响。

第一，对高质量的审计服务内在需求少。从目前审计需求的市场来看，审计的需求方主要是政府、投资者、经管理者、债权人等。相当一部分审计服务的需求主要是为了满足法律或政策规定的需要，而对高质量的审计服务缺乏内在需求，审计自愿性需求不足。对于大多数的审计委托方来说，审计的需求并非出于自身改变经营管理，也并非通过审计来实现其对会计工作的监督，更多的是取得相关部门的认可，满足政府部门需要，审计质量对委托方来说并非内在需求，仅是将注册会计师的审计工作作为一种过关的程序性工作。

第二，会计师事务所素质参差不齐，大量会计师事务所采取低价来招揽业务，形成恶性竞争。出于成本效益原则的考虑，事务所不可能投入足额的审计资源来保证审计质量，导致审计质量下降。

第三，事务所民事赔偿相关规定不健全，审计失败后对事务所及注册会计师

没有经济赔偿的压力，事务所及注册会计师才敢于在执行审计业务时没有收集足够的审计证据以控制审计风险而出具审计报告。

审计质量决定于审计需求，审计需求决定于实际审计委托人（付款人）的真实意愿。据目前的实际情况，审计委托的意愿可分两种：一是需要高质量的审计报告，如资产所有者支付审计费用，希望通过严格的审计来规避受托的舞弊；一种是需要形式上的审计报告或低质量的审计报告，如资产经营者（管理当局）支付审计费用，为实现监管要求而不得不进行的外部审计。同样是为实现对资产经营（管理当局）的监督，由于实际支付审计费用的主体不同，而导致的审计质量需求的截然不同，进行审计的真实意愿由实际的付款人决定。在我国现实审计市场中，决定审计质量关键因素是委托人的真实审计需求（付款人的真实意愿）。相对应，审计委托方（审计付费方）审计真实意愿的不同，对审计质量、审计成本及审计收费也造成不同的影响。

（1）在审计委托方（审计付费方）需要高质量的审计服务需求的情况下，高质量的审计报告代表审计费用付款人的真实意愿。在此种情况下，审计委托方为实现高质量的审计服务需求，必须聘请质量较高的会计师事务所、支付较高的审计费用，承接业务的事务所为实现高质量的审计报告，也相应需投入较高的各种审计资源，以较高的审计成本投入来确保审计质量。此种情况下，审计质量、审计成本与审计收费之间存在相互影响的正向关系。

（2）在审计委托方（付费方）仅是一种为实现监管要求而不得不进行的外部审计，高质量的审计报告并非审计委托方（付费方）的真实意愿，仅是形式上需求的审计报告或要求低质量的审计报告。此种情况下，审计质量、审计成本与审计收费的关系可能出现下述情况：第一，事务所为力求保持客户，以较低的费用，投入较低的审计成本，相应提供低质量的审计服务。由于委托方（付费方）不需要高质量的审计服务，在事务所与委托方之间的博弈中，事务所作为服务的提供方往往处于弱势地位，没有更多的能力与服务的购买方谈条件，在此种情况下，事务所作为审计服务的提供方可能会选择客户而放弃审计质量的保证。在目前的审计市场中，是购买方选择事务所而非事务所选择购买方，在审计服务的购买方系为实现外部监管目的而购买审计服务时，购买方在对事务所进行选择方面，不是考虑事务所是否能提供高质量、高信誉的审计服务，而是看这家事务所

能否为其出具符合要求的审计报告。此种情况下，由购买方管理层决定事务所的聘用、审计费用支付金额、提供审计服务的工作条件以及事务所的更换，此外，购买方管理层还控制提供给注册会计师出具审计意见所需的信息与资料，这其中的信息不对称，使注册会计师明显处理劣势地位。不能提供“适当”审计报告的事务所面临被解聘的风险。事务所与其他经济实体一样，首先是一个经济人，作为经济人第一需求是自身的物质利益需求，在此条件满足的情况下，才会有更高层次需求。这样，在注册会计师的执业过程中，“经济人”就成了注册会计师的第一角色，“监督者”成为注册会计师的第二角色。提供高质量的服务，不但不会为事务所拓展业务，提高市场能力，而且可能会失去一部分市场。受此影响，事务所可能会收取较低的审计费用，相应较低的审计成本投入以降低审计质量为代价来取得市场竞争的机会。

在无秩序的审计市场中，审计关系被扭曲。审计双方约定审计费用，事务所处于弱势地位，市场为买方市场，事务所只有被动接受审计收费。从而有了以下的逻辑关系：事务所并没有在考虑如何保证审计质量，而是在先确定审计收费，在利润保证的情况下，控制审计成本，出具与实际审计成本相对应审计报告。此时，审计收费决定审计成本，审计成本最终影响审计质量。此时，三者的逻辑关系如图 3-2 所示。

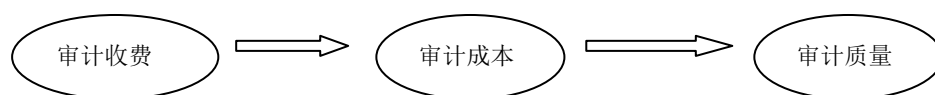


图 3-2：扭曲的审计成本、审计收费与审计质量三方关系

无论哪一种关系，影响审计质量的最直接因素应该是审计成本，但是审计成本不可观测，可以用收取的审计收费来替代。当然，在恶意出具虚假报表的动机下，也有可能高审计收费也可能是低审计质量。

4. 审计质量与审计成本的关系分析

---基于被惩戒事务所审计报告的实证分析

4.1 文献综述和研究思路

审计质量是一个抽象的概念，无法直接观测和计量（王泽霞、谢冰，2010）。对审计质量的研究主要是对审计质量的度量方法的讨论及审计质量的影响因素分析。审计质量的度量方法一直没有取得共识。而对审计质量影响因素则一般认为，审计质量主要有行业专长、诉讼记录、事务所品牌等因素的影响。因为行业专长意味着事务所更有可能侦察出客户潜在的错报，而如果事务所鉴证服务水平低劣，则更可能受到诉讼。事务所品牌越高，则会保证更高的审计质量。

一直以来，审计成本的数据难以获得，因此针对审计成本的研究文献极少。研究审计成本的问题时，更多是以审计费用作为审计成本的替代变量。一般认为，审计定价是审计成本的函数，审计成本决定审计定价。审计机构发生较高的审计成本，其审计收费较高。于是，容易被观测的审计定价往往作为不易观测的审计成本的代理变量。

审计成本与审计质量到底是一种怎样的关系呢？直接的研究文献极少。但作为审计成本的替代变量，审计收费与审计质量的研究较多。对此有两种截然不同的观点。一种观点认为，审计质量与审计收费之间是彼此独立的关系。按照委托代理的理论，针对于审计服务的需求，外部股票持有人、经理者以及债权人三者存在利益方面的冲突，对代理人的监督行为，委托人希望借助于注册会计师，以此减少代理成本。而不同的经济实体有着不同程度的代理问题，也有着不一样的审计服务水平的需求，它同审计费用没有很大的关系。然而，更多的研究则是另外一种观点，审计收费与审计质量之间存在显著的相关性。代表提供高质量审计的国际“四大”会计师事务所其审计收费明显高于非“四大”的会计师事务所。

本课题的研究目的是探讨过低的审计成本是否会导致较低的审计质量。针对本研究目的，最好的方法是获取某一个审计项目的审计成本，再对该审计项目的最终质量进行度量并实证分析。然而，事务所的成本信息是其内部资料，从注册会计师制度建立以来，至今都无法准确获取会计师事务所准确的成本信息，包括对事务所进行监管的注册会计师协会都没有充分有效的成本数据。如果事务所是理性的市场参与者，其市场行为应该是要充分保证自己投资收益。即当其在市场

中获取审计项目时，如果审计收费较低，那么审计成本也会较低。因此，基于事务所是市场经济理性参与者的前提下，以事务所平均收费作为其平均审计成本的替代指标是合理的。

审计质量度量问题也是存在着争论。目前，国内外关于审计质量替代指标主要有以下八个：事务所规模、审计师的种类、审计收费的溢价、审计意见的种类、应计项目、审计意见发布的市场反应、审计师的独立性与审计失败和审计诉讼。这八种计量方法已被国内外的学者广泛地运用于审计质量之中，并且他（她）们所得出的结论有的一致，有的相互冲突。本文采用被惩戒会计师事务所的审计报告作为分析对象，组织专家对被惩戒事务所的审计报告进行质量评分来评价审计质量。具体的做法是：首先，对审计报告和审计底稿进行检查（各地区注册会计师协会每年度均有行业检查），检查后会对每一份审计底稿和审计报告发现的问题进行汇总。第二，组织专家对各类问题进行判断并给出分数；第三，对汇总加权专家的分数，分数高低则代表审计质量水平。采用该方法的理由是：质量是一个定性指标，不容易被观测到。审计质量高低在于审计报告能否公允的反映被审计单位的财务状况。而审计报告能否公允的反映，主要取决于审计执业人员在执业过程中多大程度遵循了中国注册会计师审计准则的要求。这也是张龙平教授所谓的审计质量的核心（张龙平，1994）。要观察审计职业人员在审计过程中是否遵循了审计准则的要求，不能仅仅看审计结果，更重要的是审计过程。因此，本文认为，通过对审计过程的分析判断能够更准确对审计质量进行度量。而选择被惩戒事务所审计报告的原因是考虑到被惩戒事务所的审计报告肯定存在不同程度的瑕疵，分析对象的差异较为明显，有利于分析得到分析结论。

按照本课题的研究观点，假定事务所是理性的市场经济参与者，当事务所审计收费较低时，理性的会计师事务所会在确保收益的前提下，尽可能的减少审计成本。而审计成本的减少如减少必须的审计程序，会导致审计质量低下。因此提出下列假设：审计收费越低，则审计成本越低，审计质量会越差。

4.2 研究设计

为了对审计质量进行评价，我们从四川省注册会计师协会对事务所的审计底稿检查报告中随机抽取样本，然后请 5 位专家对审计报告和审计底稿进行质量评价。省注册会计师协会每一年均要对事务所的审计底稿和审计报告进行检查，对

事务所在审计过程中有违规的现象进行惩戒,并出具惩戒报告。惩戒报告对被抽查事务所的各项检查结果进行了详细的记录,列举了被检查审计底稿和审计报告中存在的各类不符合注册会计师审计准则要求的事项。首先,我们从 2013 年四川省会计师事务所的惩戒报告中对所有被检查的事务所随机抽样;因为惩戒报告是以事务所为单位出具的,一份惩戒报告包含了多份审计底稿和审计报告。而惩戒报告在书写时没有固定格式,有的检查者会写得详细,有的则写得简略。我们在选择样本时,剔除那些过于简略的样本。第二步是将检查报告中检查小组所发现的问题按涉及报表项目逐一列示出来。在列示问题时,考虑到检查组可能会将多个问题在一句话中列示,如应收账款、其他应收款未函证。此时,则将该问题视同为两个问题。分解的原则是按照事项的实质和涉及的报表项目来分解;第三步是组织 5 位专家对每一条列示的问题进行判断和评分。评分是根据所列示事项对审计质量的影响程度分别从 1 分至 5 分进行评分。5 分、4 分、3 分、2 分和 1 分分别表示该事项对审计质量的影响程度为特别严重、比较严重、严重、一般和轻微。即列示的问题越严重,该事项得分越高。专家组成员 5 名,其中 4 名为事务所的项目复核人,熟悉工作底稿中各类问题对审计报告的影响,另外一名为理论审计专家。5 名专家分别对每一条列示的问题评分。每一名专家、每一份审计底稿均能得到一个汇总分。如果两名专家对同一份底稿的总评分存在 30% 的差异,则要求这两名专家参考讨论后再次进行评分。最后,将 5 名专家的评分进行算术平均,作为该审计底稿质量高低的评断标准。表 4-1 为专家对某份审计底稿和审计报告的评价样本。

因为审计成本无法获取,我们采用审计收费来替代,变量名为 *auditing cost*,以 *quality* 作为审计质量的变量名称。审计质量的高低不仅受审计成本影响,还受到被审计单位特征、事务所专长、事务所品牌及诉讼等因素影响。本文的研究样本是四川省注册会计师协会进行的 2013 年度行业检查的惩戒报告,所有被惩戒事务所的品牌影响力和专长都差异不大;同时,目前样本几乎不存在诉讼事件的影响;再者惩戒报告无法详细描述被审计单位的详细特征,只能获取被审计单位收入和资产金额。因此,本文没有考虑事务所专长、事务所品牌及诉讼等事务所因素,仅以被审计公司的资产总额 (*assets*) 作为控制变量。考虑到规模因素,对资产总额进行对数化处理。在惩戒报告中,没有对具体项目的收费进行列示,

只是对事务所的平均收费进行了核算。这种平均核算收费水平的方法代表了事务所的收费力度，也代表其平均的成本水平。在无法核实具体审计项目的审计成本时，用平均数来度量审计收费更合理。

表 4-1 专家对审计底稿和审计报告的评价表

名称	审计收费占比	资产总额	涉及金额	涉及金额占比	存在的问题	A 评分	B 评分	C 评分	D 评分	E 评分	平均分
** ** ** *	0.45	86932654 5.46			工作底稿对业务活动的承接没有记录，编制有审计业务约定书。	1	1	1	0	1	0.8
		86932654 5.46			未进行风险评估	3	2	3	2	2	2.4
		86932654 5.46	4777205.54	0.55%	银行存款保证金账户余额，保证金账户未收集银行存款对账单和实施函证	4	4	4	2	3	3.4
		86932654 5.46	104000000.0	11.96%	预付账款未实施函证	5	2	5	2	5	3.8
		86932654 5.46	58758337.37	6.76%	存货余额，未实施抽查以及测试等审计程序	4	5	4	2	5	4
		86932654 5.46	35772453.70	4.11%	应付账款余额未实施函证审计程序。	3	4	5	4	4	4
		86932654 5.46	3057583.89	0.35%	应交税金和本期所得税费用未测试。	2	2	2	5	2	2.6
		86932654 5.46	60000000.00	6.90%	收集了对账单，未测试长期借款本期应计利息费用。	2	3	2	3	4	2.8
		86932654 5.46	103589772.0	11.92%	营业收入，其他业务收入，营业成本，销售费用，管理费用，编制了审定表和明细表，抽查少量的会计凭证。	2	3	2	3	3	2.6
86932654 5.46		0.00%	未编制现金流量表审核工作底稿。	1	1	1	1	1	1		
小计					27	27	29	24	30	27.4	

4.3 实证分析

4.3.1 描述性分析

根据抽样及统计分析，我们对收费比率、专家的审计质量评分、审计发现的问题及资产总额进行了简单统计。结果见表 4-2 所示。

表 4-2 相关变量描述性分析

变量	收费比率	审计质量评分	审计问题个数	审计问题平均得分	总资产对数
均值	0.45	28.30	8.95	3.12	16.78
中位数	0.43	31.2	10	3.00	15.70
最大值	0.66	45.2	14	4.58	20.97
最小值	0.32	5	2	2.4	13.03
标准方差	0.09	11.87	3.46	0.55	2.67
观测值	39	39	39	39	39

在表 4-2 所示，被惩戒事务所的审计报告平均收费只有 45%，最高值也只有 66%。整体的收费比率较低，与标准相差甚远。审计质量的评分最高达到 45.2 分，最低的也有 28.3 分。考虑到每个审计底稿和审计报告的问题个数有差异，审计问题评价得分的平均值为 3.12 分，最高为 4.58 分，即被惩戒的事务所的审计报告每一个问题都是严重的。

4.3.2 回归分析

为了验证审计成本与审计质量的内在关系，我们利用 Eviews6.0 软件对审计收费率和审计质量进行了 ols 回归，并以被审计单位的资产作为控制变量。回归结果如表 4-3 所示。

表 4-3: 审计费用与审计质量的回归结果

Dependent Variable: QUALITY				
	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	57.5344	19.5303	2.9459	0.0086
AUDITINGCOST	-64.9370	27.4626	-2.3646	0.0295
ASSETS	-0.01204	0.91653	-0.0131	0.6897
R-squared	0.2372	F-statistic	2.7992	
Adjusted R-squared	0.1525	Prob(F-statistic)	0.0874	

在表 4-3 中，回归方程的 T 统计量在 10%水平下显著，表明方程整体效果较好，审计收费的回归系数的 t 统计量在 5%水平上显著为负数，说明审计收费越低，则专家对审计过程的评分越高，审计质量就越低。这验证本课题提出的假设，即审计成本会显著影响审计质量，收费越低，审计质量越低。当然，控制变量的显著性不强，可能是因为影响审计质量的因素如被审计单位的业务特征、行业特征等因素未被考虑进去。

5. 审计定价成本的测算

根据前文的研究结果,我们已经从理论上及实证研究中均得出了审计收费与审计成本之间的正相关关系的结论。鉴于事务所的审计成本对行业定价的重要性,确定行业定价成本的具体金额就尤为重要。为了规范审计市场,平衡审计活动双方的利益,保证审计质量。同时也是让审计收费有据可查,为行业监管者提供可靠的监管依据,本文拟通过专家预测与审计主体实际成本结合的方法来测算审计主体的审计定价成本。

5.1 审计定价成本测算的方法及过程

5.1.1 审计定价成本内容的界定及分摊

(1) 将事务所的全部审计成本按照内容分为:人力成本、税费、差旅费、培训费、办公费及营销费。这么分类的目的主要是按照审计实务工作的内容来进行。

人力成本,是支付会计师事务所参与审计的员工工薪费用奖金和津贴、医疗保险费、失业保险费、养老保险费、工伤保险费、生育保险费、计提的各种公积金以及外聘人员的费用。事务所的实际人工成本可以作为审计定价成本中的人工成本。

税费,是会计师事务所日常维持费用和会计师事务所根据资产、收入或利润按照有关规定应向国家缴纳的各种税金或应当向社会公益部门缴纳的社会公益性费用。包括应交营业税(营改增后的事务所改为增值税)、应交城市维护建设税、应交教育费附加、应交所得税、应交各类资产税、应交会员费、应交社会公益性费用等。这部分税费的统计比较明确而简单,与审计项目的收入息息相关。

培训费,是事务所为员工学习先进技术和提高文化水平而发生的学习费、培训费等费用。在实务中,大部分企业会将培训费并在办公费中。

营销费。如果根据我国注册会计师法第二十二条款的第六款的规定:注册会计师不得对其能力进行广告宣传以招揽业务。事务所应该不会有过多的营销费用。然而,根据我国的实际情况,特别是事务所的恶性竞争,大部分事务所尽管没有广告宣传行为,但还是会以佣金等形式招揽业务,而且比例不低。因此,营销费用也是事务所重要的费用之一。根据重要性原则,有必要单独将此费用单列处理。

管理办公费。本费用主要是指事务所的日常管理经验费用,包括购置办公用

品、事务所会议费、资产的折旧、管理部门的对外协调费用等。

差旅费，是审计人员因审计活动而外出支付的车船机费、未乘卧铺补贴、市内交通费、在途住勤补贴、实报住宿费、夜间补助、伙食补助、其他等。差旅费也是事务所的重要开支。

需要注意的是，定价成本更强调成本的合理性。因此，下列支出，不得进入定价成本：为购置、自行研制和建造固定资产、购入无形资产和其他资产的支出；对外投资的支出；被没收的财物；各项违约金、滞纳金、罚款、赞助、捐赠支出；以及国家规定不得列入成本、费用的其他支出。

（2）各类成本在不同审计项目之间的分配

上述成本费用的界定为本课题的成本归集起到了重要的作用。同时，产品定价时基于产品的定价成本，而审计的产品是具体某一个审计项目。因此，本课题的研究对象是某一具体审计项目的审计成本、审计收费及审计质量。在实务工作中，事务所的实际审计成本并没有按项目进行归集，其成本既有审计的直接费用，也有间接费用，有混合成本也有专项成本。即现行事务所的审计成本是一个宽泛的概念，课题组无法从事务所的会计账务中获取到某一个具体项目的审计成本。这需要在事务所的审计成本中将成本进行归类、归集及分摊。就目前现状而言，我们无法获取事务所的财务信息。课题组将归类、归集及分摊的思路进行整理，由事务所按照课题组提供的原则进行归集和分配。最终获取到某一个分项目的审计定价成本资料。具体的分配原则如下：

人力成本的分配。人工成本是间接成本，在实际工作中，肯定是多人兼职和交叉，无法直接确认某一项的人工成本归属哪一个项目。本课题认为，不同项目的人工成本可以依据项目的审计时间在不同项目之间进行分配。这个结论是基于这样一种客观现实：通常而言，审计部门的主要职责是开展审计业务。每一项具体的审计工作都需要一定的审计时间，并耗费相应的审计资源。审计过程中人力、物力等消耗也都可以用资源耗费来体现。审计时间越长，所需资源越多，并且审计资源耗费与审计时间总是同方向变化。因此，可以按照项目的审计时间来分配审计费用。同时，一个项目的审计时间与审计的人员构成有关。不同的审计项目，人员配置肯定存在差异。如何确定不同项目审计时间的基数是关键。为了合理的确定分配基数，可以采用具有可比性的审计时间来确定。我们选择项目经理的审

计时间作为分配基数。理由如下：

首先，不管项目的规模大小，每个审计项目均会配备相应的项目经理对项目进行掌控。

第二，从整个审计产品的生产过程来说，项目经理处于核心地位。项目经理的工作通常是承上启下的作业，对审计产品的完成至关重要。

第三，从项目经理的项目服务时间及其与审计产品的关系来看，从审计活动开始到完结，项目经理一般都要全程参与。项目经理在项目的时间内一般就是该项目审计消耗时间。

因此，对于审计人工成本的分配，采用项目经理合理的审计时间来分配审计人工成本是合理，也是可行的。如何将审计项目的总审计时间折算成项目经理合理的审计时间是问题的关键，下文将具体阐述。

税费的分配。税费一般与审计收费直接相关，是直接费用，可以直接归属到具体的项目中去。同时，审计项目的收入是一个比较容易获取的数据。因此，我们采用项目的审计收费来分配。

培训费的分配。培训费无法直接归属于某一个具体的项目，是典型的间接费用，需要采用适当的方法进行分配。按照谁受益谁承担的分配原则，事务所的培训费的投入最终体现在培训人员的工作效率上。所以，类似于人力成本的分配，本课题采用审计时间来分配培训费。

营销费的分配。一般来说，营销费用与审计项目的收入直接相关。收费越高，回扣佣金就越高。因此，营销费用采用收入比例来分配。

差旅费的分配。严格意义来说，差旅费与审计时间关联度不大，但与事务所出差的次数相关。从差旅费的内容来说，出差较远的地方才会产生有较高的差旅费。而在实际工作中，审计项目所在地较远时，一般是一次性完成现场工作，不太可能多次出差到审计现场。因此，我们认为按照审计项目的个数来分配差旅费恰比较合理。

5.1.2 专家对人员结构及工时的预测调查分析

由于审计时间在成本分配中极为重要。因此，在成本分配之前需要确定审计项目合理的审计时间。事务所并没有对审计项目的审计时间进行记录，我们无法直接获取审计时间的实际数据。同时，具体项目的审计时间受审计人员的结构、

事务所工作效率及审计人员素质的影响。因此，不同事务所对同一审计项目的耗时肯定存在差异。鉴于上述两点，本课题采用专家预测的方法来确定审计项目的审计时间。首先，课题组通过对事务所中高层管理人员及项目人员进行访谈。访谈的主要目的是对审计工作的人员结构的确定。根据我们访谈结果，访谈者较为一致的结论是：一般的审计工作应该有主任会计师、副主任会计师、部门经理、项目经理、一般注册会计师及助理人员等 6 个角色参与。在确定了人员结构后，我们就不同规模的项目所需要的审计时间对专家进行了问卷调查。问卷调查的表格见表 5-1。

5.1.3 项目审计成本调查

我们根据上述审计定价成本内容并按照上述分配原则，选择了大、中、小三类共 20 家事务所进行成本核算和申报。具体的填报工作是通过注册会计师协会的力量组织进行。填报的表格如表 5-1 所示。

5.1.4 预期成本的确定

根据审计定价成本的内容，审计定价成本包括社会合理成本、预测的费用（增或减）及风险成本。后两部分可以统称为预期成本，存在不确定性，需要进行合理的预测。因此，本课题也采用专家预测法来预测。对预期成本主要从以下几方面进行考虑：

首先是针对目前事务所在审计过程中存在的审计程序增减问题。如审计过程当中，普遍存在不对往来款项进行函证或没有替代程序的现象，则要增加预期成本。

其次，提高审计效率有利于审计成本降低。目前存在审计人员素质不高导致工作效率低下的现象，因此，要减少预期成本。

第三，对风险成本的估计。国外成熟的资本市场中，风险成本的计提与估计已经比较常见，也比较合理。目前“四大”按营业收入的 8% 来预估风险成本。但是我国的资本市场及法律环境均不成熟，照搬国外的经验显然是不合理的。

根据上述原则，我们设计了表 5-4 来对预期成本进行预测。

5.2 审计定价成本的测算结果分析

为了确定合理的审计定价成本，我们通过专家访谈及问卷调查方法获取了相关数据，并对数据进行了汇总分析。

5.2.1 审计工时的测算结果

表 5-1: 项目审计工时调查表

项目	人数/工时	主任	副主任	部门经理	项目经理	一般 注师	助理人 员	合计
100 (含) 万元以下	单位工时 (小时)	0.04	0.22	0.74	1.4	2.2	5.6	10.2
	人数 (人)	0.8	1	1	1	1	1	5.8
	总工时 (小时)	0.04	0.22	0.74	1.4	2.2	5.6	10.2
100-500 (含) 万 元	单位工时 (小时)	0.21	0.28	1.14	3.6	3	9.6	17.83
	人数 (人)	1	1	1	1	1	2	7
	总工时 (小时)	0.21	0.28	1.14	3.6	3	19.2	27.43
500-1000 (含) 万 元	单位工时 (小时)	0.34	0.46	1.14	5.6	8	16.8	32.34
	人数 (人)	1	1	1	1	1	2	7
	总工时 (小时)	0.34	0.46	1.14	5.6	8	33.6	49.14
1000-5000 (含) 万 元	单位工时 (小时)	0.48	0.96	2.4	11.2	14.4	18	47.44
	人数 (人)	1	1	1	1	1	3	8
	总工时 (小时)	0.48	0.96	2.4	11.2	14.4	54	83.44
5000-10000 (含) 万 元	单位工时 (小时)	0.6	1.4	2	22.4	23.2	24	73.6
	人数 (人)	1	1	1	1	1.2	4	9.2
	总工时 (小时)	0.6	1.4	2	22.4	28	96	150.4
1-5 (含) 亿元	单位工时 (小时)	2.3	4	3.6	27.6	42.4	42.4	122.3
	人数 (人)	1	1	1	1.2	2	6	12.2
	总工时 (小时)	2.3	4	3.6	30.8	84.8	254.4	379.9
5-10 (含) 亿 元	单位工时 (小时)	4.4	6	8	40.8	61.6	64	184.8
	人数 (人)	1	1	1	1	3	8	15
	总工时 (小时)	4.4	6	8	40.8	184.8	512	756
10-100 (含) 亿 元	单位工时 (小时)	8	15.2	23.2	94.4	111.2	124.8	376.8
	人数 (人)	1	1	1	2	5.4	15.4	25.8
	总工时 (小时)	8	15.2	23.2	188.8	595.2	1921.6	2752

审计工时的测算是通过专家对不同规模的审计项目进行审计时间预测。在表 5-1 中, 可以发现, 副主任、项目经理、部门经理的人数设置的均值几乎均为整数, 说明 5 位专家对这三个岗位的人数设置有极高一致认同度。主任的均值为仅在 100 万元以下项目存在差异, 有的专家认为过小的项目可以由副主任参与就可以完成整个项目。大部分专家认为, 主任会计师从风险把握及整个事务所的经营把控角度, 即使很小的项目也需要主任会计师关注。在人员设置的差异中主要体现在助理人员及一般会计师的个数设置。说明现场工作的不确定性、低层次审计人员的差异等因素使不同事务所在人员安排中还是存在结构上的差异。

从审计时间来看, 在小规模的审计项目中, 主任会计师参与的审计时间有一

定的差异,但在大规模的审计项目中,差异不大。副主任会计师和部门经理的审计时间的差异不是很大。对于本课题重点关注的项目经理审计时间。表 5-2 统计了 5 位专家对项目经理的审计时间的估计。从统计表的标准离差率来看,仅有 100-5000 万元区间的两个审计时间因为数量过小,容易受单个因素干扰的项目的标准离差率稍高,其他的项目的离差率均较低。考虑到不同专家在分配审计时间时会综合考虑各个审计岗位的时间分配,该统计结果表明,项目经理在专家评价中应算是一个比较稳定的变量。因此,上文中以项目经理的审计时间进行成本分配是比较合理的。

表 5-2: 项目经理审计时间统计

项目	100 (含) 万以下	100-500 (含) 万	500-1000 (含) 万	1000-5000 (含) 万	5000-10000 (含) 万	1-5 (含) 亿	5-10 (含) 亿	10-100 (含) 亿
专家 1	1	2	4	10	20	30	40	192
专家 2	1	6	6	12	20	32	36	192
专家 3	2	4	6	10	24	32	44	192
专家 4	2	4	6	12	24	28	44	200
专家 5	1	2	6	12	24	32	40	160
均值	1.4	3.6	5.6	11.2	22.4	30.8	40.8	188.8
标准离差率	0.3912	0.4648	0.1597	0.0978	0.0978	0.0581	0.0820	0.0826

5.2.2 审计成本测算结果

表 5-3 项目审计成本调查表(汇总)

项目类别	平均项目个数	年度总成本								单位项目成本
		税费	营销费	人工费	管理办公费用	培训费	其他	差旅费	成本合计	
100 (含) 万以下	6.57	5, 223.82	20, 650.63	26, 192.01	7, 111.83	4, 440.45	3, 857.37	29, 874.45	97, 350.56	2, 116.32
100-500 (含) 万	18.29	40, 738.56	158, 390.87	199, 710.64	52, 195.87	33, 518.04	27, 133.06	95, 836.32	607, 523.36	4, 567.84
500-1000 (含) 万	19.14	63, 116.90	242, 123.27	312, 611.30	81, 237.14	54, 383.88	38, 698.95	101, 028.18	893, 199.60	6, 715.79
1000-5000 (含) 万	18.86	102, 790.98	397, 684.67	613, 460.23	158, 463.15	100, 382.20	76, 352.04	98, 844.83	1, 547, 978.10	11, 727.11
5000-10000 (含) 万	15.00	112, 712.00	427, 905.15	1, 017, 152.19	249, 925.11	148, 711.51	119, 624.20	88, 114.59	2, 164, 144.75	20, 610.90
1-5 (含) 亿	7.86	204, 465.70	739, 633.73	758, 457.97	183, 449.75	107, 899.83	90, 972.83	51, 930.01	2, 136, 809.83	38, 851.09
5-10 (含) 亿	3.57	195, 073.31	689, 990.85	461, 319.86	110, 397.76	71, 885.36	73, 356.24	23, 827.93	1, 625, 851.29	65, 034.05
10-100 (含) 亿	0.86	161, 216.49	555, 197.89	512, 777.10	131, 607.68	85, 840.04	72, 439.08	5, 902.97	1, 524, 981.25	254, 163.54

合计	90.14	885, 337.76	3, 231, 577.05	3, 901, 681.30	974, 388.30	607, 061.30	502, 433.77	495, 359.27	10, 597, 838.75	
----	-------	----------------	-------------------	-------------------	-------------	----------------	----------------	-------------	--------------------	--

审计成本的测算包括事务所按照上文的成本内容及分配原则进行申报的合理成本及专家对合理预期的成本。表 5-3 是事务所申报的实际成本汇总。

按照本课题的设计，我们最终获得了 2013 年度的 11 家事务所的成本数据。具体见表 5-3，可以发现人力成本是事务所最重要的成本，占 36.82%，营销费用居然占到 30.49%，再次说明我国审计市场的竞争激烈，如此高的销售费用比例，也说明审计市场上极有可能存在低价竞争行为。其次是管理费和税费，分别占成本的 9.19%和 8.35%。培训费的占比仅有 5.73%，说明事务所在人员培训中还是存在很多不足。

表 5-4:预期成本调查表

项目	项目类别	预期金额 (+/-) (元)	理由
1	100 (含) 万以下	300	小项目可以利用其他时间完成工作、被审计方往往主动提供资料，节约时间；目前的审计程序有待于完善；审计风险相对较小；
2	100-500 (含) 万	520	审计程序有待于完善；审计风险较小；
3	500-1000 (含) 万	710	企业经营相对复杂，审计程序有待于完善；审计风险相对较小；
4	1000-5000 (含) 万	2255	企业经营相对复杂，审计程序有待于完善；企业关系较多；
5	5000-10000 (含) 万	1220	企业经营较为复杂，审计程序有待于完善；企业关系较多；
6	1-5 (含) 亿	14900	企业经营复杂，审计程序容易遗漏完善；企业关系多；
7	5-10 (含) 亿	32900	企业经营复杂，审计思路比较难理清、审计程序总是不完善；审计风险较大；
8	10-100 (含) 亿	140000	企业经营极为复杂，审计程序更多更难；企业关系极为复杂；审计风险大。

表 5-4 是专家对预期成本的预测。在预期成本中，所有专家均在现有成本的基础上调高了预期成本。这个结果与课题组的预期差异较大。在随后的讨论中，专家组一致认为，在目前的竞争环境中，事务所更多是减少审计程序以达到“薄利多销”的经营策略。同时，因为长期以来我国追偿的法律机制不健全，使当前很多审计人员在风险控制方面比较淡薄，随意减少审计程序的现象比比皆是。所以，专家组认为，即使增加成本，事务所也应该更加完善审计程序，以控制风险。另外，专家一致认为，随着我国法律体制越来越健全，事务所被追偿的风险只会加大而不会减小。因此，预期的风险成本肯定会增加。

表 5-5 是根据表 5-3 中事务所申报的成本及表 5-4 中预期成本加总的定价成本总和。为了便于操作，定价成本是在预测成本的基础上进行了取整处理。

表 5-5 定价总成本汇总表 单位：元

项目类别	单位项目成本	预期成本	定价总成本	取整后的定价成本
100（含）万以下	2, 116.32	300.00	2, 416.32	2, 400.00
100-500（含）万	4, 567.84	520.00	5, 087.84	5, 000.00
500-1000（含）万	6, 715.79	710.00	7, 425.79	7, 500.00
1000-5000（含）万	11, 727.11	2, 255.00	13, 982.11	14, 000.00
5000-10000（含）万	20, 610.90	1, 220.00	21, 830.90	22, 000.00
1-5（含）亿	38, 851.09	14, 900.00	53, 751.09	53, 750.00
5-10（含）亿	65, 034.05	32, 900.00	97, 934.05	98, 000.00
10-100（含）亿	254, 163.54	140, 000.00	394, 163.54	395, 000.00

5.3 基于审计质量与审计成本的审计收费标准改进

5.3.1 计件审计收费的确定

（1）重塑审计质量、审计成本与审计收费的关系

鉴于审计质量决定审计成本，审计成本决定审计收费的逻辑关系，因此，要保证行业按照审计准则的要求履行充分必要的审计程序，以履职尽责，必须要有审计项目成本的保证，只有成本保证了，才能严格执行审计准则，提高审计质量，切实控制审计风险，提高为客户服务的水平，加强行业人力资源建设，减少行业及从业人员的道德风险。在审计成本的基础上加上合理利润以及发展预期就构成了审计收入，也就是审计的合理收费。

（2）基于审计定价成本的审计收费标准

本课题以会计师事务所实际成本为基础，以审计时间、收入及业务数量等作为成本分配的依据，核算了不同规模报表审计定价成本。在上述审计定价成本的基础上，加上事务所合理的利润作为报表审计收费的指导标准。我们对不同规模的业务设定不同的成本利润率。这样考虑是基于以下原因：第一，15%的行业基准成本利润率是中介服务机构合理的利润率。第二，对于小规模的业务，规模越小，收费越低，但是因为固定成本的存在，业务越小的项目成本利润率就会越低。因此，我们将不同项目设置了阶梯的成本利润率。

（3）从经验上看，收费标准通常是行业的平均数据，由于不同地区的经济发展水平差异较大；物价水平差异悬殊；被审计企业的状况也不可能完全一致；各事务所由于其规模、人员的专业能力与管理水平、品牌效应等因素，导致其实际成本千差万别。因此，项目的收费具有较大的弹性，建议允许各会计师事务所

进行适当的浮动。参考我国其他地区的定价规则，一般采用 20% 的波动幅度。具体的预测表如表 5-6。

表 5-6 基于审计成本的审计收费估算表 单位：元

项目类别	定价成本	成本利润率	预期审计收费	波动率	收费下限(%)	收费上限(%)
100 (含) 万以下	2, 400.00	8%	2, 592.00	20%	2073.6(0.415)	3110.4(0.622)
100-500 (含) 万	5, 000.00	9%	5, 450.00	20%	4360(0.145)	6540(0.218)
500-1000 (含) 万	7, 500.00	10%	8, 250.00	20%	6600(0.088)	9900(0.132)
1000-5000 (含) 万	14, 000.00	12%	15, 680.00	20%	12544(0.042)	18816(0.063)
5000-10000 (含) 万	22, 000.00	14%	25, 080.00	20%	20064(0.027)	30096(0.041)
1-5 (含) 亿	53, 750.00	16%	62, 350.00	20%	49880(0.017)	74820(0.025)
5-10 (含) 亿	98, 000.00	18%	115, 640.00	20%	92512(0.012)	138768(0.019)
10-100 (含) 亿	395, 000.00	20%	474, 000.00	20%	379200(0.006)	568800(0.011)

按照现有的收费习惯,事务所一般是依据资产或收入总额按比率计算.因为本文的费用是基于资产总额计算,且考虑到实际工作中大部分事务所都采用资产总额作为定率收费的基数,我们将审计收费绝对金额换算成为收费比率。如 100 万元以下的收费下限为 2073.60 元,则对应的收费比率为 $2073.60 / ((0+100) / 2) \times 100\% = 0.415\%$. 其他的收费比率也以此类推。

5.3.2 计时收费的确认

从实践来看,可以按业务项目的理论成本来确定项目收费标准,也可以按各项目花的时间和规定的小时标准收费来确定收费金额。西方国家一般采用计时收费的方式进行。理论而言,同一审计项目,无论采用哪一种计费方式,定价结果应该是确定的、唯一的。只有如此,定价理论才是正确的。

我们按照以计件审计收费为基准,参考不同项目审计人员构成及审计时间的预测,进而建立简单的线性方程来换算计时收费的标准。

在测算的过程中,我假定从主任会计师到助理人员的收费标准分别为 X_1 、 X_2 、 X_3 、 X_4 、 X_5 、 X_6 据表 5-1 的审计时间预测与表 5-6 的审计定价建立方程,以得到下列方程组:

$$\left\{ \begin{array}{l} 0.04X_1 + 0.22X_2 + 0.74X_3 + 0.14X_4 + 2.2X_5 + 5.6X_6 = 2592 \\ 0.21X_1 + 0.28X_2 + 1.14X_3 + 3.6X_4 + 3X_5 + 19.6X_6 = 5450 \\ 0.34X_1 + 0.46X_2 + 1.14X_3 + 5.6X_4 + 8X_5 + 33.6X_6 = 8250 \\ 0.48X_1 + 0.96X_2 + 2.4X_3 + 11.2X_4 + 14.4X_5 + 54X_6 = 15680 \\ 0.6X_1 + 1.4X_2 + 2X_3 + 22.4X_4 + 28X_5 + 96X_6 = 25080 \\ 2.31X_1 + 4X_2 + 3.64X_3 + 30.8X_4 + 84.8X_5 + 254.4X_6 = 62350 \\ 4.4X_1 + 6X_2 + 8X_3 + 40.8X_4 + 184.8X_5 + 512X_6 = 115640 \\ 8X_1 + 15.2X_2 + 23.2X_3 + 188.8X_4 + 595.2X_5 + 1921.6X_6 = 474000 \end{array} \right.$$

对上述方程求出： X_1 、 X_2 、 X_3 、 X_4 、 X_5 、 X_6 的近似值为分别为 550 元、450 元、380 元、300 元、240 元及 150 元。就两种收费方式的比较来说，由于影响各项目的审计时间因素，除资产或收入规模、业务类型等客观因素外，还具有人为主观因素。有些因素是正常的，比如人员的专业胜任能力和对企业的熟悉程度、企业内部控制以及财务核算本身的规范程度等。也不可避免存在人为的不正常的因素，比如为片面追求利润或恶意降低成本以达到低价竞争，并故意少预计工时的情况。因此，审计工时难以进行评判。在制定审计收费的小时标准后，难以对执行情况进行监管。故而我们比较倾向根据资产或收入规模、企业性质作为审计收费的重要维度，并考虑不同业务类型与报表审计之间的数量关系。

6. 制定审计服务收费价格的具体建议

课题组以审计定价成本理论为基础，结合审计服务的实际情况，对审计服务收费定价进行全面研究，并选择四川省 400 余家会计师事务所，通过“四川注会通讯联络群”两轮征求意见，在此基础上，召开了两次会计师事务所服务收费意见征集现场会，听取了 31 家不同规模、不同地区、不同类型的事务所代表的意见。为此，课题组提出了审计服务收费的具体定价建议，供有关定价主体制定审计服务收费价格参考。

6.1 制定审计服务收费价格的主要思路

(1) 会计师事务所审计服务收费实行市场调节价，以审计服务的社会平均成本、法定税金和合理利润为基础，并考虑当地经济发展水平、社会承受能力和注册会计师行业的发展等因素确定。审计服务社会平均成本，以《中国注册会计师执业准则》规定的必要执业程序为依据，并考虑执业责任风险和人员培训费用等因素予以确定。

对于四川省范围内的定价主体，可同时参考本课题得出的审计定价成本结论。

(2) 对于会计师事务所其他服务的收费标准，可参考审计服务定价原则由会计师事务所与委托人协商确定。确定收费标准时主要考虑以下主要因素：耗费的工作时间；业务的难易程度；委托人的承受能力；会计师事务所可能承担的风险和责任；会计师事务所的社会信誉。

(3) 会计师事务所根据审计定价成本确定的收费标准基准价应当及时报注册会计师协会备案，并严格执行。收费标准一经报备，行业管理部门可作为监管评价的依据。

6.2 影响审计服务收费价格的主要因素

6.2.1 服务收费项目

《注册会计师法》第十四条规定，注册会计师承办下列审计业务：审查企业会计报表，出具审计报告；验证企业资本，出具验资报告；办理企业合并、分立、清算事宜中的审计服务，出具有关的报告；法律、行政法规规定的其他审计业务。第十五条规定，注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。

近年来，注册会计师业务类型呈多样化态势，我国法律、行政法规陆续规定

了新型的业务类型。在此背景下，中国注册会计师协会将新业务拓展作为三大目标战略之一。2014年5月，中国注册会计师协会编制完成《注册会计师业务指导目录（2014年）》（会协〔2014〕28号），这是注册会计师行业迄今为止最为系统、最为权威的业务类型划分及指导文件。

按《注册会计师业务指导目录》（2014）的规定，注册会计师业务共涉及436项，主要包括：财务报表审计、验资、绩效审计评价、外商投资企业外方权益确认表审核、涉税鉴证、经济责任审计、财务收支审计、建设项目审计、涉及经济案件审计、改制审计、涉税鉴证、绩效审计评价、外商投资企业外方权益确认表审核、其他专项审计和鉴证业务。其中：

（1）鉴证业务271项：证券、期货相关业务43项，金融、保险相关业务45项，国有企业相关业务19项，外商投资企业相关业务5项，财政预算资金相关业务72项，非营利机构及其他组织相关业务32项，其他领域鉴证业务55项；

（2）相关咨询服务业务148项：管理咨询业务80项、会计服务业务30项、税务服务业务24项、信息系统相关的其他服务13项、执行商定程序业务1项；

（3）会计服务示范基地创新业务17项。

为此，上述271项鉴证业务可制定计件收费价格，其他咨询服务业务和会计服务示范基地创新业务收费可主要采用计时收费、计时或计件收费相结合等方式确定收费价格。

6.2.2 计费依据

一般而言，计件收费的计费依据主要根据服务对象规模指标来收取，而计时收费则根据提供服务所需工作人日数和每个工作人日收费标准收取服务费用。

计件收费可以按资产总额、收入总额、实收资本或项目涉及金额等指标确定计费依据，采取差额定率累进计算的办收服务费；而计时收费则按照提供服务所需工作人日数和每个工作人日收费标准收取服务费用。工作人日数如何根据审计服务的性质、风险大小、繁简程度等确定；每个工作人日收费标准如何根据执业人员专业技能水平、审计工作的服务质量等分别确定。

6.2.3 浮动幅度

收费标准可上下浮动20%，会计师事务所在确定收费金额时，应充分考虑被审计单位的合并单位或汇总单位的数量、业务构成的复杂程度、风险高低、首次

审计与连续审计的差异以及其他特殊情况，在收费标准的基准价基础上合理确定上下浮动的幅度。

6.2.4 证券期货业务收费标准

证券期货业务收费具有特殊性，具有证券资格的会计师事务所可结合自身的实际情况，按非证券业务收费标准上浮一定的倍数，以此确定证券期货业务收费标准并向注册会计师协会备案。

6.2.5 相关费用的承担

为保障会计师事务所依法执业，根据《合同法》等规定，对于执行业务的差旅费用、银行询证费、查询相关事项的费用和非会计师事务所的原因而发生的除约定收费外的不可预见的费用，可约定由委托人另行负担。

6.3 关于审计服务收费基准价的具体建议

结合本课题对审计定价成本的研究成果，特提出审计服务收费基准价的区间建议，各会计师事务所可结合实际情况，最终确定计件收费和计时收费基准价。

附：四川省会计师事务所服务收费基准价建议标准

四川省会计师事务所服务收费基准价建议标准

一、 计件收费基准费率建议标准

项 目	计费基数	100万(含)以下	100万-500万(含)	500万-1000万(含)	1000万-5000万(含)	5000万-1亿(含)	1-5亿(含)	5-10亿(含)	10-100亿(含)	100亿以上	备 注	
财务报表审计(年)	资产总额、营业收入较高者	4-6% (起收点为1500-2000元)	1.2-1.8%	0.6-1.0%	0.35-0.45%	0.25-0.35%	0.2-0.25%	0.1-0.2%	0.05-0.1%	0.03-0.05%	对一季度、半年度、前三个季度的报表审计分别按年度财务报表审计收费标准的30-50%、50-70%、70-90%计收。	
财务报表审阅	资产总额、营业收入较高者	按财务报表审计收费标准的30-50%计收										
验资(次)	设立验资	验资金额	2-4% (起收点为800-1000元)	0.8-1.2%	0.4-0.6%	0.25-0.35%	0.15-0.25%	0.12-0.15%	0.08-0.1%	0.03-0.05%	0.02-0.03%	
	变更验资	验资金额	按设立验资收费标准的120%计收									
绩效审计评价	项目总投资或预算支出总额	按项目总投资或预算支出总额的2-4%收取, 起收点为3000-5000元										
外商投资企业外方权益确认表审核	外汇资产	按外汇资产的0.3-0.5%收取, 最低收费1500-2000元										
涉税鉴证	涉税标的	比照涉税鉴证收费标准的相关规定执行										
涉及经济案件审计	项目涉及金额	按财务报表审计收费标准的150-200%计收										
建设项目审计	项目总投资或预算支出总额	按财务报表审计收费标准的150-200%计收										

经济责任审计	资产总额、营业收入较高者	按财务报表审计收费标准的 120-150%计收（对于超过三年以上的年度，收费比照报表审计标准执行）	
财务收支审计	营业收入	按财务报表审计收费标准的 120-150%计收（对于超过三年以上的年度，收费比照报表审计标准执行）	
合并、分立、清算审计	资产总额、营业收入较高者	按财务报表审计收费标准的 120-150%计收（对于超过三年以上的年度，收费比照报表审计标准执行）	
其他专项审计和鉴证业务	项目涉及金额	按报表审计收费标准的 100-120%计收（对于超过三年以上的年度，收费比照报表审计标准执行）	具体项目参见《注册会计师业务指导目录》。

- 说明：1、财务报表审计、验资按照差额定率累进计费；
2、本表为基准费率建议区间，定价主体可结合实际情况在区间内确定基准费率；
3、证券、期货相关业务收费，可按照本标准的一定倍数上浮计算。

二、计时收费建议标准

序号	执业人员级别	收费标准（元/小时）
1	注册会计师 （主任会计师、首席合伙人）	600-800
2	注册会计师 （副主任会计师、合伙人）	500-700
3	注册会计师 （部门经理、高级经理）	400-600
4	注册会计师 （项目经理）	300-500
5	注册会计师 （一般注册会计师）	200-400
6	助理人员	100-300

说明：会计师事务所服务计时收费按有效工时计算。

课题参考文献:

1. Allen T. Craswell , and Jere R. Francis , 1999 , Pricing Initial Audit Engagements: A Test of Competing Theories, The Accounting Review , Vo1. 74. No. 2 , April.
2. Bradshaw M, Richardson S, Sloan R, 2001, Do analysts and auditors use information in accruals, Journal of Accounting Research39(1)
3. Richardson S, Sloan R, Soliman M, Tuna I. 2005. Accrual reliability, earnings persistence and stock prices, Journal of Accounting & Economics, 39(3)
4. 曹建军.政府定价成本的理抢介析[J], 中国物价, 2008 年第 3 期。
5. 范开诚、金光彩.审计成本问题初探[J], 审计月刊, 2006 年第 12 期。
6. 《会计师事务所审计收费监管问题研究》课题组, 会计师事务所审计收费监管制度分析及政策建议[J], 会计研究, 2005 年第 3 期。
7. 郭颖、关瑞兰.注册会计师审计收费体制反思 [J], 中国注册会计师, 2004 年第 11 期。
8. 管妍、黄晓波、王晓楠.我国注册会计师收费现状与对策 [J], 当代经济, 2008 年第 9 期。
9. 耿建新、赵玮、郑聪.我国注册会计师审计收费标准体系的构建探讨---兼论计件制与计时的选择[J], 会计之友 , 2009 年第 7 期 (下)。
10. 胡波. 审计定价: 理论分析与实证分析[D], 东北财经大学博士论文, 2007 年。
11. 胡波.《论审计产品定价的政府管制问题》[J], 《金融与经济》, 2008 年第 6 期。
12. 黄灿荣.对我国审计收费制度的问题探析[J].会计研究.2005.(5).
13. 李春.对我国审计收费制度的探讨[J].审计月刊.2006.(7).
14. 李现宗、徐东升、张海英.注册会计师行业业务成本研究[J], 中国注册会计师, 2006 年第 2 期。
15. 李献兵.审计成本量化研究[J], 生产力研究, 2008 年第 9 期。
16. 刘笑霞、李明辉.会计师事务所人力资本特征与审计质量---来自中国资本市场的经验证据[J].审计研究, 2012 年第 3 期。
17. 吕先镔.审计成本论[M], 西南财经大学出版社, 2007 年版。
18. 鲁清仿、王帆、武恒光.我国 100 强会计师事务所审计质量分析, [J]《中国会计学会审计专业委员会 2010 年学术年会论文集》, 2010 年 4 月。
19. 庞洪川.企业定价成本项目及其释义[J], 中国物价, 2004 年第 8 期。
20. 邱吉福、王园、张仪华.我国会计师事务所效率的实证研究---基于中注册会计师协会 2008—2010 年发布数据[J], 审计研究 2012 年第 2 期。
21. 孙永军、张月武.基于谁业成本法对审计成本与收费问题的探讨[J], 中国注册会计师, 2007 年第 1 期。
22. 田建中.关于我国公共产品定价中存在的问题和建议[J], 辽宁农业职业技术学院学报, 2009 年第 3 期。
23. 王跃堂、赵子夜.股权结构影响审计意见吗?---来自沪深股市的经验证据[J], 中国会计与财务研究, 2003 年第 5 期。
24. 王振林. 审计收费的决定与审计质量——中国上市公司的证据[D], 博士论文, 2002。
25. 王泽霞、谢冰.审计质量替代指标谁更有效: 来自被查处上市公司的经验证据[J], 中国注册会计师, 2010 年第 7 期。
26. 徐平. 我国审计收费制度问题[J], 合作与经济, 2010 年第 1 期 (下)。
28. 叶少琴. 中国上市公司审计师审计质量研究[D].中国财政财经出版社. 2004 年。
29. 叶炜. 改进现行审计收费模式的对策研究[J], 黑龙江外贸, 2009 年第 10 期。
30. 云育兵. 定价成本之实质探究[J], 价格与市场, 2009 年第 4 期。

31. 赵保卿、盛君、姚长存, 成本预算视角下的国家审计质量控制[J], 审计与经济研究, 2010年第7期。
32. 赵明、葛蓝. 国准公共产品定价研究——以城市自来水定价为例[J], 湖北经济学院学报(人文社会科学版), 2012年第2期。
33. 赵国强, 基于审计成本的审计收费关系研究——以河南会计师事务所为例[J], 财会通讯·综合, 2011年第2期(下)。
34. 张金松、陈国辉, 注册会计师与上市公司财务舞弊博弈的审计收费[J], 财经问题研究, 2011年第2期。
35. 张立民、漆江娜. 深化审计收费研究促进审计质量提高[J]. 财会月刊, 2004(2).
36. 郑媛. 我国审计收费的现状分析及改善[J], 财经界, 2008第1期(下)。
37. 郑坤. 论准公共产品定价的基本原则[J], 劳动保障世界, 2011.8。
38. 朱红琼、汪洋、张彩梅, 准公共产品成本补偿的规范分析[J], 贵州财经学院学报, 2003年第1期。

课题负责人: 刘胜良、易德鹤

课题研究主要参与人员: 刘名旭、郭正苏、徐桂霞、蒋凯、陈波、向琳