

# 引入在线审计服务交易系统的 审计定价问题研究

杨 鹭, 陈丽荣(副教授)

(北京林业大学经济管理学院, 北京 100083)

**【摘要】** 审计定价一直是审计理论界和实务界十分关注的问题, 现有研究大多集中在审计定价的影响因素方面, 并没有说清楚如何解决审计定价问题。本文引入一种新的定价机制——在线审计服务交易系统, 该系统能够很好地解决审计定价存在的诸多问题, 如低价揽客、恶性竞争、收费标准不统一等, 具有良好的应用前景。

**【关键词】** 在线审计服务交易系统; 审计定价

审计定价一直是审计理论界和实务界十分关注的问题, 我国学者在解决审计定价问题方面做了很多研究, 但是主要是专注于对影响审计定价因素的全面考量, 尚没有提出一种全新的解决审计定价的研究框架体系。为此, 本文引入在线审计服务交易系统, 作为审计定价新的载体, 为我国审计定价提供一种新工具。

## 一、审计定价相关理论

1. 审计定价与审计成本。审计服务虽然不同于其他服务, 但是作为一种商品, 定价也必须大于并反映审计成本, 这是会计师事务所盈利的需要。Whisenant et al (2003) 对 Simnuic 的定价模型进行了修正, 并得出审计定价与审计成本之间的关系: 审计定价从构成上应该包括审计成本和合理利润两个部分。过高的审计定价必然会使需求下降, 而过低的审计定价则难以弥补成本和获取必要的利润。因此, 只有在合理的定价水平下, 审计供需才能趋于平衡, 审计市场才能获取良性发展。

2. 审计定价与审计质量。审计定价与审计质量是相互影响的。审计质量受审计定价的影响: 审计资源的投入以及实施审计程序的实施建立在合理的审计定价基础上。审计定价的高低直接影响会计师事务所违规的机会成本, 从而促使会计师事务所依法执业和专注于提高审计质量。而审计质量反过来又会影响审计定价: 注册会计师往往会提高审计质量来降低审计失败的风险, 较高的审计质量需要较高的审计成本, 进而提高了审计定价。

3. 低价揽客行为理论。低价揽客是指会计师事务所为招揽审计业务, 将最初几年的审计费用设定为低于其成本, 并期望通过较长的审计合约来弥补此前的损失而采取的一种审计定价策略。早在 1992 年, 美国注册会计师协会 (AICPA) 就指出低价揽客行为可能导致企业管理当局和注册会计师之间形成一种长期的隐性契约。管理当

局很有可能采取敲竹杠行为, 胁迫注册会计师出售审计意见, 从而使注册会计师的独立性严重受损。温菊英、张立民 (2013) 以 2008~2012 年我国全部 A 股上市公司 (金融业除外) 为研究对象, 实证检验了低价揽客对审计质量的影响, 并得出我国存在低价揽客行为的结论。

## 二、审计市场存在的问题和原因分析

### (一) 存在的问题

1. 审计收费缺乏统一标准。1993 年出台的《注册会计师法》规定, 会计师事务所审计收费实行政府指导价并实行计件收费、计时收费或者计件与计时收费相结合的方式。该《注册会计师法》虽对审计收费做了初步规定, 但并未具体说明会计师事务所该如何收费。而且我国审计定价相关方面的政策缺乏统一性, 各地区间差异较大。各省市自治区根据《管理办法》向社会制定公布了会计师事务所服务收费办法和收费标准。但有的省市并没有公布政府指导收费的具体数额标准, 如北京、上海等。对于公布政府指导具体数额的省市 (安徽、福建、广东等), 它们之间计时计件标准的差距也非常大。

对于会计师事务所而言, 收费标准也截然不同, 有的会计师事务所根据总资产比例进行收费, 有的根据客户营业收入或净利润比例收费, 普遍情况下还是通过客户与会计师事务所讨价还价协商确定审计费用。

2. 行业竞争不均衡, 恶性竞争严重。审计行业竞争不均衡主要表现在以下方面: ① 审计主体会计师事务所和审计客体被审计单位倾向于与熟悉的客户发生业务。虽然熟悉可以降低一些审计成本, 但可能会影响到独立性, 甚至会造成不公平竞争。② 局限于本地资源。无论是被审计企业还是会计师事务所, 基于成本或其他方面考虑, 往往会倾向于选择本地的客户, 这样在有限的区域内进行竞争, 不利于资源互补。有些会计师事务所为了承接更多

的审计业务,不顾是否具有实力,夸大业务水平;还有一些会计师事务所压低审计服务价格,暗中搞回扣等等。

3. 审计收费偏低。我国注册会计师审计收费标准与注册会计师制度和审计市场发展较为成熟的英、美等国家相比,收费标准明显偏低,即使与目前审计项目的工作量和所承担的风险相比,也是偏低的。加之我国会计师事务所普遍采用了“低价进入”策略,使得我国审计市场的收费一直处于一个比较低的水平。

### (二)问题原因分析

1. 定价机制不完善。我国目前审计服务的定价是在地方政府指导价的基础上,市场进行自行调节,这使得审计定价人为被分割为几个市场。再者,审计收费的监管存在缺陷,其中一个表现就是不确定收费现象。虽然《注册会计师法》和《中国注册会计师审计准则》要求注册会计师按有关标准收费,并禁止不确定收费的行为,但是我国注册会计师中大量存在实际意义上的不确定收费,有的是因为客户拒付或无法支付所造成的。

2. 审计市场集中度较高,存在垄断行为。据中证网数据显示,会计师事务所行业2014年总收入563.2亿元。由《2014年会计师事务所综合评价前百家信息》可知,国际“四大”会计师事务所的业务收入占整个行业的19.43%,国内十大事务所业务收入之和占整个行业的23.54%。这说明我国的审计市场中,大型会计师事务所几乎占据一半江山,无论是国内十大所与国际四大所之间,还是国内小所之间,竞争都异常激烈。

3. 审计收费信息披露不充分,缺乏透明度。主要表现为:①披露信息无章可循:有的企业按年份披露,有的按所聘任的事务所披露。②披露不符合规定,当上市公司审计费用发生较大变化和变更会计师事务所时,有些企业没有披露中期解聘会计师事务所的审计费用,还有些将审计费与其他费用混合在一起披露。③少数公司拒不披露审计费用,极个别上市公司只在补充报告中披露审计费用。而“四大”和国内几家排名靠前的会计师事务所的官方网站上,也都没有列示它们的收费标准。

### 三、解决对策——引入在线审计服务交易系统

本文构建的在线审计服务交易系统,立足于充分竞争的审计市场环境,尽可能将省、市、县范围内的会计师事务所和企业纳入管理体系。该系统靠买卖双方自愿在线完成审计服务的交易,基于平等自愿、价格优先、时间优先原则,接受国家审计署的监管。该系统主要包括三个板块:企业版块、会计师事务所版块和信息查阅版块。

#### (一)股票交易软件系统原理

股票交易软件是股票投资者下达买卖交易指令的软件。股票投资者一般通过股票行情软件、股票分析软件提供的行情数据分析信息之后做出决策,再使用股票交易软件下单完成交易。本文拟参照目前已经设计实现的在

线股票交易软件,利用互联网的海量性、便捷性等特点,设计一款在线审计服务交易系统,如图1所示:

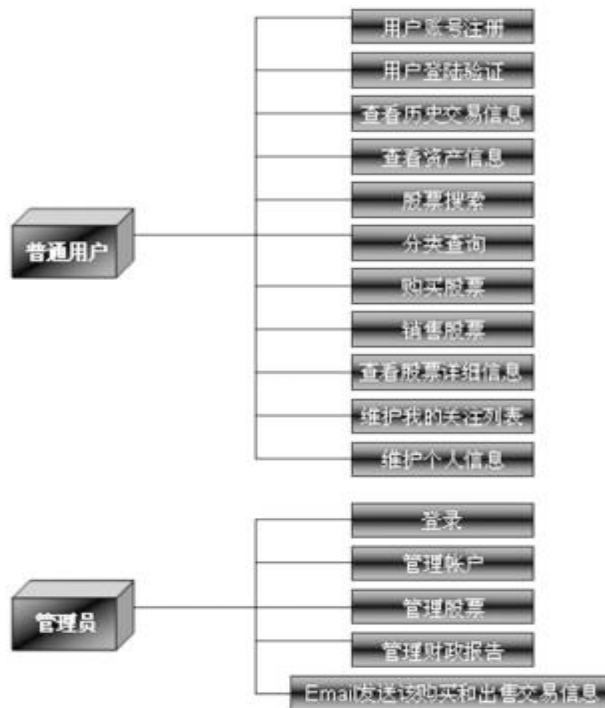


图1 股票交易系统功能结构

#### (二)供需均衡原理

根据供求原理,在其他条件不变的情况下,供给量随着价格的上升而上升,需求量随着价格的下降而下降,经过市场调节,价格最终会达到一个均衡点,这便是均衡价格。同理,本文构建的审计市场系统,依靠市场自动调节功能,使审计定价最终达到一个均衡状态。这个状态所形成的价格是会计师事务所愿意提供审计服务的最低价格,也是企业愿意购买审计服务的最高价格。最终依靠市场机制优化资源配置,促使审计市场进行新的整合(兼并或重组),改变审计市场处于买方市场的状况。可以认为,本系统很好地解决了恶性竞争、低价揽客等问题。图2为供需均衡原理示意图。

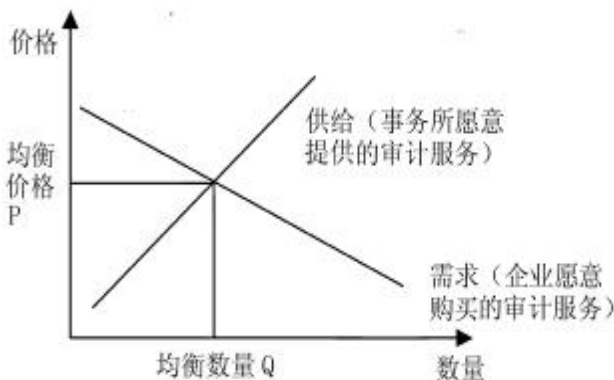


图2 审计市场供需平衡

(三)在线审计服务交易系统构建

西方学者研究发现,成熟的资本市场有两条成功经验:一是充分的市场竞争,有利于形成合理的价格机制;二是充分的信息披露,有助于投资者做出正确的投资决策。据此,本文构建了在线审计服务交易系统的三大版块,即企业版块、会计师事务所版块和信息查询版块。下面,对这三大版块的功能进行一些解析。

1. 企业版块。企业版块包括所有在线注册企业的基本信息,各企业在注册时自然会注明这些信息;企业为上市公司的,需有以前年度财务报表信息。此版块为会计师事务所确定审计费用提供全面而可靠的依据。凡注册的企业需要填写公司情况概览表(如表1所示)。

表1 公司情况概览

		数值/描述
企业规模	资产总额	
公司业务复杂性	子公司数目	
	行业经营范围	
	资产形态描述	
固有风险	企业行业排名	
	存货的比重	
	流动资产的比重	
	应收账款的比重	
	对外担保金额	
	财务人员业务能力描述(可提供职称、学历)	
盈利能力	净资产收益率	
	资产收益率	
	是否亏损	
财务风险	资产负债率	
	流动比率	
	速动比率	
历年审计意见	是否非标审计意见	
客户其他特征	是否更换审计师	
	是否一家事务所审计年限5年以上	
内部控制情况描述	公司组织结构	
	岗位设置	
	有效的内部控制措施	

该表格编制的主要依据为:Simunic于1980年提出审计定价的多元线性回归模型并发现公司规模对审计定价具有57%的解释能力,同时,审计复杂性、财务风险、客户风险等也都与审计费用显著正相关,与审计师已服务年限和审计师是否“四大”(普华除外)没有显著关系。此外,还参考了我国近期关于审计定价影响因素的相关研究结论。会计师事务所需要参照公司情况概览表,以了解审计范围和承担风险,然后确定自己审计的价格。

2. 会计师事务所版块。此版块包括所有在线注册的

会计师事务所及其基本信息。同时,还有会计师事务所收费明细表(如表2)。笔者阅读了8个省、自治区及直辖市自《管理办法》出台后发布的各省收费指导价格标准,总结出适合会计师事务所填列的审计服务收费明细表。本表格项目根据全国各省出台的收费标准制定,具体数字由会计师事务所自行填列。

某企业需要购买审计服务的时候,系统会将该企业填写的公司情况概览表自动提交给所有在线注册会计师事务所。如果某会计师事务所拟承接审计业务,该会计师事务所的工作人员会根据购买审计服务公司的情况,在规定的时间内(如10天)向系统提交其要价。这项要价即视为承诺。一旦系统匹配成功,即视为会计师事务所与购买审计服务公司的合同成立,会计师事务所即需要按照规定的价格为公司提供审计服务,并且保证审计质量。

表2 会计师事务所服务收费明细表 单位:元

	序号	服务项目名称	计价单位		100万	...	...	10亿
			年	次	以下			以上
计费收费	1	财务报表审计	年	收费标准				
	2	资本验证	次	货币出资收费标准				
				其他出资收费标准				
	3	合并、分立、清算审计						
	4	经济责任审计						
	5	清产核资						
	6	外汇收支审核						
	7	特殊项目的审计						
8	非营利组织设事业单位财务报表审计							
小计			××元					
计时收费	分为主任会计师、副主任会计师、部门经理或项目经理人员四类,均按单价(每小时收费金额)乘以人数计算							
小计			××元					
说明	特殊事项							
总计			××元					

注:本表供会计师事务所拟承接业务时填列,其中“计时收费标准”可以自行修改。

3. 信息查询版块。该版块分为四个部分:①网上注册的会计师事务所基本信息,以国内排名的顺序列示;②会计师事务所评价,主要是接受过该会计师事务所审计服务的企业给予的评价(见表3);③网上注册企业的信息,系为企业的基本信息,以所处行业的形式列示;④企业评价,主要是接受委托审计的会计师事务所为该公司提供审计服务给予的评价(见表4)。

这个版块的信息完全对外公开,供所有互联网用户查询,旨在促使会计师事务所做好审计工作,同时鼓励公司在会计师事务所审计期间做好配合工作。

表3 服务反馈表

项目	分值				
	5分	4分	3分	2分	1分
审计人员业务能力					
审计人员工作勤勉程度					
审计人员交流态度					
审计人员清廉评价					
续约愿望程度					

表4 委托方评价表

项目	评价指标				
	完全	不完全	一般	不太完全	完全不
是否如实填写公司情况					
公司财务人员是否配合工作					
其他部门是否配合工作					
续约愿望程度					

#### (四) 审计服务线上交易程序

会计师事务所(以下简称事务所)和需要购买审计服务的单位(以下简称企业)线上完成一次交易包括以下环节:①开户;②竞价;③成交;④服务反馈。

1. 开户。事务所和企业须持有效法人证明文件(营业执照)及其复印件、法定代表人证明书及其身份证、法人委托书及代办人身份证,前往指定地方机构市、县审计局进行入户登记,然后登录在线审计服务交易系统进行开户,同时填写相关详细信息资料。

2. 竞价。本交易系统采用电脑竞价方式,即企业在电脑终端机上将预期支付价格区间输入账户指定页面,由电脑主机配对成交。为了防止恶意竞价,系统还有自动识别功能,若企业报价过高或过低,系统根据企业填写的相关信息会自动报出一个可能的价格区间,若这两个价格区间相差±10%,则交易自动作废,需要再次竞价。

3. 成交。在线审计服务交易系统实际上是一个大型数据库,里面有近10年国内审计价格等相关信息,该系统会根据以往已经接受过审计的公司所属行业、规模、资产类型以及公司实际支付的审计费用,价格趋势走向等统计结果,自动生成需要购买审计服务单位的可能价格预测值(参考值)。若企业拟信赖该系统给出的参考值,则输入可接受的价格区间,系统会自动报出与该价格匹配的事务所,提供所有符合条件的事务所名单,由企业选择其中一家。一旦企业预期价格超出这个价格区间的10%,系统会自动作废此次交易。如果情况特殊,企业可以填写申请,提交后5个工作日内,应由该系统的监管单位(主管部门)相关负责人进行审核,批准后方可不受系统自动生成的预测价格的限制,按照买卖双方达成的价格成交。系统匹配成功后,企业的审计费用即从该公司账户自动划拨至第三方支付平台(比如支付宝),待服务反馈结束后方可划转至事务所单位的账户。

4. 服务反馈。买卖双方成交后,双方线下即可进行联系,商量具体审计事宜。事务所完成审计工作,需再次登录系统点击完成按钮,待企业接受完服务点击付款按钮后,系统自动将款项划拨至事务所单位的银行账户。同时,企业需要填写服务反馈表(见表3),该反馈表的信息可以在信息查询版块查询到;同时也可以选择第二年是否要与同一家事务所续约。事务所同样也需要为企业填写委托方评价表(见表4)。双方的互评表可以为其他企业和事务所提供参考,也是监管机构的监管依据。另外,这些数据资源将被系统自动整合处理,作为以后审计定价、系统改进方向、审计行业发展趋势分析的依据。

#### 四、在线审计服务交易系统评价

鉴于目前我国审计市场定价机制不健全、低价揽客普遍、恶性竞争严重,本文基于现有文献的研究成果,吸取了审计市场的实践经验,构建了涵盖审计主体、审计客体和信息查询的在线审计服务交易系统,从而为建立公平的审计定价机制奠定了基础。

本文构建的在线审计服务交易系统,主要有如下特点:①体现了市场竞争的公平性,可提高注册会计师的独立性,降低审计风险。②一切由网络完成,无须亲自考察,一单交易仅需要10个工作日便可成交,节省了企业和事务所的成本,提高了效率。③公开透明,接受社会公众监督:本交易系统将企业和事务所的交易信息在法律允许的范围内容尽可能公开,供广大互联网用户和监管机构监督,使审计市场形成良性循环。④本交易系统避免了信息不对称、地域差异带来的不便和低效,在全国范围内形成了统一的买方市场和卖方市场,自动匹配它们之间的信息,使所有买方和卖方都同样获得公开披露的信息,降低了由于信息不对称带来的交易风险。

#### 主要参考文献

龙振海.审计定价研究:一种新的定价模式——引入做市商机制的审计定价研究[J].科技管理研究,2011(2).

郭鑫.审计定价研究[D].东北林业大学硕士学位论文,2007(4).

张奇峰,张鸣,戴佳君.中国审计定价实证研究评述[J].会计研究,2006(6).

吴联生,刘慧龙.中国审计实证研究:1999~2007[J].审计研究,2008(2).

姜娜,孔浩.在线股票交易系统的分析与设计[J].计算机光盘软件与应用,2013(13).

李眺.“低价揽客”与审计市场的价格竞争[J].财贸研究,2008(5).

温菊英,张立民.低价揽客影响审计质量吗?——来自沪深A股经验数据研究[J].中国注册会计师,2013(10).

李树根.提高我国审计独立性的思考[J].财会月刊,2008(9).